

中小企業の決算・申告の適正性を誘導する法規範等に係る一考察

A study on the laws for inducing correct financial statements and fair corporate income tax returns of small and medium size enterprises

亜細亜大学客員教授 高田順三

要約

この論文は、法人税法（第七四条第一項）に規定され、企業の実務として既に定着している確定決算主義による税務処理と、決算の信頼性確保と適正な納税の実現を図るための制度として注目されている書面添付制度の関係をまとめたものである。

戦後、わが国はかつての賦課課税制度から申告納税制度に大きな変革を行った。今日、わが国法人のほとんどが青色申告法人として、取引を記録し一定の帳簿書類を作成し、かつその帳簿書類を保管する義務を負い、その特典として税制上の恩典を受けている。しかしながら、会計帳簿から誘導され計算書類が作成され、これを踏まえた税務計算により適正納税を行うという法規範が確固として明示されているだろうか。この疑問を自問自答しつつ論述したのがこの論文である。

周知の通り、国民及び法人は憲法上、納税義務が課せられており（憲法三〇条）、本来それは適正でなければならない。ところが、納税者自ら、企業会計及び税務計算を適正に行ったことを客観的に証明する手段は法律上規定されていない。ここに税理士の存在と書面添付制度の意義がある。

歴史的に見ると、書面添付制度は昭和三十一年に創設された。この制度は税理士法第三三条の二第一項に規定され、税理士自らが申告書の作成に関し、計算し、整理し、又は相談に応じた事項を記載した書面を申告書に添付する制度である。（この時点では、現行同法第二項の他人の作成したものについての書面添付制度は存在していない。）

帳簿書類に立ち入って課税標準となる金額を計算するという事は、その計算を確定するに至る過程に立ちいかなければならない。そしてその内容を検証することが必要であり、その関与の度合いが深く、かつ精密であればあるほど、適正納税の実現を図るとする税理士の使命が果たされることになり、適正納税の実現という国家的目標が完遂されることになる。

帳簿に立ち入って、計算し、整理し、又は相談に応じた事項とはどういうことであろうか。計算書類の作成は商法上取締役役に課せられる（商法二八一条一項）。そこで、税理士法第三三条の二第一項に規定される業務は、納税義務者が自ら作成した損益計算書及び貸借対照表に関し、関係帳簿や関係原始記録との突合等により、これらの財務書類が正確に作成されているかどうかを確かめることが主な内容となる。そして、確かめた場合には、何によって、どのような方法により、どの程度まで確認したかを書面に記載するのである。商法決算と税務計算とにブリッジを架けている法規範が確定決算主義であり、商法で規定されている株主総会の承認を得た決算利益確定を出発点として税務計算を行うことを法律に定め、これを逸脱した計算処理を禁止しているのである。

ところがこれまで、税理士に対する社会通念として、税務申告に関わる税務の専門家として捉えられており、会計の専門家として印象及び社会的評価は低いのである。しかし実務上は、課税所得の算出するに至る商法計算に深く関わり、この適正性を確保しなければ、適正な税務計算は真に果たせないことを、近時の諸法規の改正及び書面添付制度の制定の趣旨などの歴史的経緯を俯瞰しながら、それらの論点整理をした。そして、税理士は税務のみならず、会計の専門家としても位置づけられていることを明確にし、書面添付の実践を通じて税理士の社会的使命を果たすことことの必要性を論述した。

以上

論説

中小企業の決算・申告の適正性を誘導する 法規範等に係る一考察

高田 順三

論説

中小企業の決算・申告の適正性を誘導する 法規範等に係る一考察

高田 順三

はじめに

この小稿は、法人税法（第七四条第一項）に規定され、企業の実務として既に定着している確定決算主義による税務処理と、決算の信頼性確保と適正な納税の実現を図るための制度として注目されている税理士法上の書面添付制度の関係をまとめたものである。

筆者は、平成十三年五月に成立した改正税理士法の国会審議、十四年六月に公表された中小企業庁「中小企業の会計に関する研究会」の七回に亘る会議、さらに十五年五月に改正された公認会計士法に係る審議などをつぶさに傍聴した者の一人である。

改正税理士法においては適正納税の実現という税理士の使命を果たすための業務として位置づけられる書面添

付制度が意見聴取制度の拡充のもと本格的な制度として生まれ変わった。中小企業庁「中小企業の会計に関する研究会」においては、中小企業の会計基準について、それぞれ第一線で活躍されている商法学者、会計学者、及び実務家の間で本質的な議論がなされた。また、公認会計士法の改正においては、証券市場の公正性・透明性の確保をめざし、公認会計士監査の充実・強化を図るための制度改正について審議された。それぞれ意義深い内容であった。

その間、米国においてはエンロン事件やワールドコム事件への対応がなされ、これらの事件をきっかけとして世界最大級の監査法人であったアーサーアンダーセンは四散するに至った。また、いわゆる会計ビッグバンの潮流の中で、「崩れ行く、確定決算主義」という記事が散見されるなど、会計や監査に関して話題に事欠かない様相を呈していた。

このような情勢の中で、この小稿において、中小企業の属性及び特徴に鑑みた視点から、決算及び税務申告の信頼性を実現するためのスキームはいかにあるべきかを課題として、決算・申告の適正性確保を誘導する法規範等について考察を試みた。

特に、中小企業の会計基準の策定に関し暫定合意した国際会計基準審議会 (IASB:International Accounting Standards Board) の最近の動向、平成十五年公認会計士法改正に際して国会質疑された確定決算主義について、また昭和四十二年五月法人税法改正に際して規定された「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」の制定趣旨等を参考としながら、商法計算、確定決算主義、そして書面添付制度の流れを考察する。

序 論

国際会計基準審議会は中小企業向け会計基準の策定を暫定合意

これまで、経済・金融のグローバル化の潮流の中、国際会計基準 (IAS:International Accounting Standards) が世界を席卷してきた。

本来、IASが証券取引市場に上場されている大企業を対象としたものでありながら、過度な市場主義の喧伝の中で、あたかもすべての株式会社はこの基準に従うべきとの観を呈した報道がなされていた。これにやっとなリーキがかかってきた。

国際会計基準審議会 (IASB:International Accounting Standards Board) は、二〇〇三年九月開催の第二十七回会議において、中小企業会計をテーマに審議した結果、IASBは中小企業向けの会計基準を策定すべきであるとの暫定的合意に達した。そしてその基準は、対象となる中小企業の性格を明示し策定すべきであるとした。

しかも、中小企業会計基準が仮に策定されたとしても、IASBの中小企業向け会計基準に従うことを認めたり強制したりすべきかどうかは、各国において決定すべきであるとされた。¹⁾

この合意の意味するところは、会計ビッグバンの潮流の中で、加盟各国は、証券取引市場に上場していない中小企業にまでIASの適用を試みようとした。しかし、それは困難であることが解ってきた。については、中小企業の属性と特徴を踏まえた中小企業の会計基準が必要であるとの見解を示したものと解することができる。

しかし仮に、IASBが中小企業会計基準を策定したとしても、各国の国内法及びこれまでの会計慣行等を妨

げるものではないとの方針を発表しており、中小企業会計基準は、各国の独自性に委ねたのである。

IASが強制力を有した背景

IASは本来、加盟各国に適用を強制する機能を有していなかった。それが強制力をもってきたのは、米國証券取引委員会（SEC）や日本の金融庁など証券市場監督当局によって構成され、加盟各国に強制力を有する証券監督者国際機構（IOSCO:International Organization of Securities Commissions）が、加盟各国の上場企業が国際的に資金調達する際の会計基準として、IASBが策定するIASを、二〇〇〇年五月に承認したことに強く影響されている。⁽²⁾

IASの主たる目的は、投資家に比較可能性を有する会計情報を提供することであって、これまでも中小企業は適用対象外であった。今回、第二十七回IASBにおいて、中小企業会計基準の必要性に関し暫定合意したことにより、このことを鮮明にしたのである。

近時、国際関係法及び強制力を有する組織機関が発信する基準等を巡っては、国内法等との関係でその取り扱いは議論されている。例えば、条約は原則として国内法に優先し、強制力を有する国際組織機関が発信する基準等は加盟各国に強く影響を行使してきている。このため、IASの影響力が上場会社及び商法上の大会社にその導入を求め、ついで中会社、さらに小会社へと影響を及ぼすとの観を与えてきていたのである。

「中小企業に減損会計適用せず」の方針を日本政府が決定

平成十六年の年頭に「中小企業には減損会計を適用しない」との記事が経済新聞のトップを飾った。

これまで、会計ビッグバンの潮流の中で、日本においては、金融庁主導で、上場会社を対象に、二〇〇〇年を節目として、単独決算から連結決算へ、金融商品の時価会計の適用、退職給付会計の導入など、次々に会計制度の改革がなされ、二〇〇六年三月期からは減損会計の適用も、上場企業のみならず、株式会社であれば国際会計基準への調和化をすべきであるとする報道が一部なされていた。

今回の政府の決定は、中小企業に減損会計を適用した場合、債務超過に陥る企業が多発し、金融収縮が加速されるとの事情を重視した判断によるもので、これまでの政府の国際会計基準一辺倒に一線を画したものと注目される。

戦後長きにわたって、会計基準は大蔵省企業会計審議会が策定してきた。ところが、省庁の合併分割等機構改革によって証券取引法適用企業に対する基準は金融庁及び財務会計基準機構が策定に関与することになった。一方中小企業の会計基準は、商法計算規定等を踏まえ税務会計が慣行として実務に定着しており、統一的な会計基準は策定されないうまま近年に至っていた。

このため、新聞報道当時、固定資産の減損会計は商法第三四条の相当の償却という概念が適用され、具体的な会計処理については自主的経理を容認し、画一的な処理基準について明示がなされていなかった。

政府は、中小企業に固定資産の減損会計を適用することは会計の過重負担（overload）であることを認識し、これを適用しないとの決定に至ったと考えられる。

ところが、政府のこの意思決定に至るスキームはどうなっているのかを問う声もあり、ここで、この決定に至るプロセスを確認しておく必要がある。

経済産業省・中小企業庁が中小企業の会計基準づくりを牽引

前述のように、これまでわが国では商法を基礎に、上場企業用会計基準の策定は金融庁が担い、中小企業用会計基準は税法基準によることが慣行となっていた。

ところが、IASの潮流で、近時中小企業の会計基準を巡つての問題が大きくクローズアップされてきた。このようなことを背景に、中小企業庁は、金融円滑化を図るためには、中小企業の決算書の信頼性を高めることが重要との認識から、平成十四年三月に、中小企業の会計に関する研究会を設置し、その研究成果を同年六月に公表した。

今回の「中小企業に減損会計適用せず」との政府方針の決定を牽引する理論構成したのも、経済産業省・中小企業庁であった。

この政府決定に至つた流れをみると、平成十四年十一月、中小企業政策審議会企業制度部会（部会長・小川英次中京大学学長）において、固定資産の減損にかかる会計基準の中小企業への適用について検討し、その採用を義務とする必要はないとの意見が承認された。⁽¹⁾ ついで、産業金融機能強化関係閣僚会議（内閣官房長官、金融担当大臣兼経済財政政策担当大臣、法務大臣、財務大臣、経済産業大臣、日本銀行総裁で構成）において、経済活性化のための金融円滑化の観点などの理由から中小企業には減損会計を適用しないとの意見を経済産業省が提出し、これが政府の方針として承認された。⁽²⁾

本 論

確定決算主義に関する動向

確定決算主義に関しては、従来から、これを肯定する見解と否定する見解とがある。

商法計算を踏まえた課税所得計算の利便性を評価する依存関係説、商法会計と税務会計とは独自に異なつた決算を行うべきであるという相互独立説に二分され、⁽³⁾ 近年までは、依存関係説を首肯する向きが強かつた。

ところが、会計ビッグバンの潮流で、確定決算主義を有しないアメリカン・スタンダードによる会計制度が世界を席巻し、そして国内的にも組織再編税制が創設されたこと、また資本積立金額の概念が変化してきたことなどにより、⁽⁴⁾ このところ、確定決算主義の伝統がかなり崩れてきたとの指摘と、その無用論を説く勢力が強まってきた。

確定決算主義の根拠規定

わが国法人税法は確定決算主義（法人税法第七四条第一項）を採用しており、商法で規定する株主総会（商法第二八三条）や有限会社法の社員総会（有限会社法第四六条）の承認を得た決算による利益確定を出発点とすることを法律に定め、税の源泉たる利益確定の責任を企業の最高意思決定機関たる株主総会に委ね、これを逸脱した会計処理を禁止している。

戦後、法人税法は昭和二十二年法律第二十八号として制定され、昭和四十年三月に「法人税法の全部を改正す

る」とした改正が行われ、現行法人税法の体制が整った。その際に、当初第二条二十六号に損金経理が規定され、別段の定めと確定決算については、第二条第二項・第三項⁽⁹⁾と第七四条第一項⁽¹⁰⁾にそれぞれ規定された。ところが、この段階においては、現行同法第二条第四項に規定されている「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」は存在していなかったのである。

「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」(法人税法二二条四項)の趣旨

法人税法上に「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」が規定されたのは、法人税法全面改正から二年経た昭和四十二年五月であり、同年六月に施行された。つまり、あえて、この条文は新設され、直ちに施行された。そういった意味からいえば、重要な意義を持つものである。

法律改正にあたった衆議院大蔵委員会の会議録によると、「第二は、主として中小法人に対する税務申告の手續の簡素化等所要の規定の整備合理化を行うこととしております。……(中略)……、法人税の課税所得に関する会計慣行の尊重等、所要の規定の整備合理化を行うこととしております」と改正理由が説明されている⁽¹²⁾。この法律の制定によって、所得計算は商法決算を前提とした確定決算主義により、税法に規定された益金の額と損金の額に関する別段の定めに基づいて所得計算を行うことを明確にしたのである⁽¹³⁾。しかもこの改正において、あえて中小法人に対する税務申告の手續の簡素化に向けた整備合理化であることを強調した趣旨説明がなされている。昭和四十年の法人税法全面改正から、昭和四十二年に「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」が制定されるまでの間において、特筆すべきことは、大蔵省企業会計審議会中間報告として「税法と企業会計との調整に関する意見書」が出されており、この総論に「税法の各事業年度の課税所得は、企業会計によって算出された

企業利益を基礎とするものである。すなわち、課税所得は、企業利益を基礎として税法特有の規定を適用して計算されるものである⁽¹⁴⁾」と企業会計における継続性を重視した考えと確定決算主義による課税所得計算について述べられている。

これら一連の動きから推測するに、昭和四十年に損金経理、別段の定めを規定したことなどから、実務において税法と企業会計との間に矛盾が生じてきた。そこで、当時の企業会計審議会においてこの問題を検討し、昭和四十一年十月に先の意見書が提出された。

ついで、このことを法人税法に規定することにより、企業会計の尊重、税務会計は確定決算主義に基づいて行われるとの理解を広く法人等に行う必要があった。ときあたかも、昭和三十九年に東京オリンピックが開催され、日本が世界から本格的に注目されてきた。証券取引法上の上場企業は国際資本市場の舞台に進出しようとするなかで、財務内容の公開に社会的関心も高まってきていた。

一方、今日と同様に、中小法人には税務申告の手續の簡素化等利便性が追求されていたのである。かかる情勢の中で、昭和四十九年商法改正において制定される「公正なる会計慣行を斟酌すべし」(商法第三二条第二項)の新設に先立つこと七年も前に、法人税法上に、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」が創設されたのである。

この規定は、商法上の決算と法人税法上の別段の定めとが確定決算主義によってブリッジがかかっていることを認識したうえで創設されており意義深い法改正といえよう。

「別段の定め」による計算処理がない場合商法上の収益≡法人税法上の益金の額となる

商法の計算書類の確定はいわゆる決算調整を行い当期純利益を計算し、法人税法の別段の定めに基づいた申告調整を行い課税所得を算定する。

理論的には、確定決算が「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」に従って作成されており、当該企業に、課税所得計算上、法人税法第二二条第二項・第三項の別段の定めによる計算がまったくない場合には、確定決算上の計算結果による金額がそのまま課税所得の計算においても用いられることになる。¹⁵⁾

すなわち、別段の定めによる益金・損金算入あるいは損金不算入等が、仮にまったく存在しない場合には、商法上の収益¹⁶⁾法人税法上の益金の額、商法上の費用¹⁷⁾法人税法上の損金の額が、イコールフットイングすることになる。

税務会計を正当と認めた最高裁の判決

何人も、法律に規定されている範囲において納税の義務を負い、不法に財産権は侵害されないとこの観点から、租税法主義が定められている(憲法八四条)。他方、自然人や法人は法令に遵守した租税債務を算定し、納税の義務を果たさなければならぬとの前者の権利に対する義務も定められている(憲法三〇条)。

IASの適用を受けない中小企業においては、公法であり租税債務の決定に資する法人税法による適法な計算が強く求められる。そして実際に、税法に基づいた計算が、企業間の取引の信用供与にもなり、税務申告書にもなることの利便性から、わが国中小企業においては、法人税法を遵守した会計処理が実務に広く普及定着してきた。

そして、法人税法に基づいた会計慣行が公正妥当であることは、判例においても明らかとなっている。

平成三年の「法人税法更正処分等取消請求控訴事件」の大阪高等裁判所判決によると、法人税法第二二条第四項の「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」とは、客観的な規範性をもつ公正妥当と認められる会計処理の基準という意味であり、企業会計原則もその基準の源泉となるものである。しかし、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」は、企業会計原則だけを意味するものではなく、他の会計慣行を含むとともに会計原則であっても解釈上採用し得ないものもあり得ると判示し、最高裁もこれを支持した。ここで他の会計慣行とは、法人税法に基づく税務会計基準・慣行であり、収益計上基準として、現金主義¹⁸⁾につながる為替取組日(現金化)基準を排し、実現主義に従い商品の引渡しを基準とする船積日基準が相当であると判示した。

確定決算主義を巡る参院財政金融委員会における質疑

これまでみたように、わが国の現行法規範からみると確定決算主義は確固とした揺るぎないものとみえる。しかし、確定決算主義を有しないアメリカン・スタンダードによる市場主義の潮流が、わが国の確定決算主義に今後大きな影響を与えてくるものと推測される。

そこで、エンロン事件に端を発するアメリカ企業改革法の影響を受けて、企業会計の適正化を図ることを主たる目的とし、試験制度や監査制度が改正された平成十四年の公認会計士法改正に際して質疑された確定決算主義に関する国会質疑、とりわけ政府委員の答弁をみておく必要がある。

国会質疑において、財政金融委員会委員と政府参考人の間で確定決算主義について質疑応答された。

その内容を概括すると、質問者である財政金融委員会委員は、雑誌「フォーブス」(ぎょうせい)に掲載された記事を引用しながら、「アメリカには確定決算主義が存在しない、このため、経営者は決算上の利益を膨らませ、

税金対策としては、これをいかに少なく納めるかを指向する傾向にあり、その象徴がエンロン事件ではないか。日本は確定決算主義を採用しており、アメリカがこの制度を有していれば、あのような事件は起こらなかったと考えられる、このような良い制度はむしろアメリカに輸出すべきではないか」と質問した。⁽¹⁷⁾

これに対して、金融庁総務企画局長は、「日本は大陸法のドイツ、フランスと同様に確定決算主義を採用している。基本的には商法決算及び企業会計を基礎として課税所得が算定される。税法には課税の公平性、公正性の確保という要請や特定の政策的な課税等があるが、企業会計との違いが生ずることはやむを得ない」と述べている。

同様の質問に対して、財務省主税局長は、金融庁総務企画局長の答弁内容をさらに進展させて、「法人の課税所得は、株主総会で承認されたその期に企業が稼得した利益の額を基礎とすることによって恣意性を排除する役割を果たしている。近年、連結納税等が導入される中で、企業会計と税務会計との乖離が指摘され、日本もアメリカのような体制にすべきとの意見もある。しかし、それは大企業のこと、中小企業の事務を考えると、確定決算主義という考え方はきわめて重要な制度である。特に、税務上においては、きわめてわかりやすい。と同時に、企業の内部取引における恣意性も排除でき、公平という観点からも好ましい制度として、確定決算主義を根本においている」と述べた。⁽¹⁸⁾

この質疑をみると、エンロンやワールドコム事件に象徴される企業利益をふくらませ、課税所得は減少させるという恣意的な会計処理を防ぐ措置として重要であるとの見解であり、確定決算主義堅持の姿勢がうかがわれる。

確定決算主義に関する、中小企業庁「中小企業の会計に関する研究会」の見解

平成十四年に経済産業省中小企業庁において、商法学者、会計学者、及び公認会計士や税理士などの実務家により、中小企業の会計に関する研究会が開催され、その際確定決算主義についても議論があった。

これをまとめた同研究会報告書を見ると、課税所得計算の利便性と経済合理性の観点から、確定決算主義の意義及びその存在価値を高く評価する記述がみられる。その理由として、企業が確定決算において選択した会計処理は、課税所得計算上変更できない歯止めがかかっているため、商事上の利益は大きく、税務上の所得は小さくなるような不当な会計処理による恣意性を排除することができる。これは、国家的立場で言えば、租税歳入の安定性という観点から重視される。また、中小企業にとってみれば、作成する会計帳簿や帳簿書類等が一つですむいずれにせよ、経済合理性や課税の便宜性という利点から評価でき、中小企業にとって確定決算主義は実務に適しており、必要な制度ととらえている。⁽¹⁹⁾

適正な課税所得の算出には企業会計の適正性の確保が求められる

昭和三十一年に創設された書面添付制度は現行税理士法第三三条の二第一項の税理士自らが申告書の作成に関し、計算し、整理し、又は相談に応じた事項を記載した書面を申告書に添付する制度であり、この時点では、現行同法第二項の他人の作成したものについての書面添付制度は存在していなかった。

この書面添付制度が創設されるにあたって、政府委員の提案理由によると、「納税者の作成した決算書に基づいて申告書の作成のみの依頼を受ける場合もあり、また税理士が納税者の帳簿書類の内容に立ち入って課税標準となる金額を計算し、これにより税務書類を作成する場合もあり、その形態はいろいろ異なっており、この際税理士が関与した事項の範囲を明らかにするため、税理士が所得税、法人税等の申告書を作成した

場合には、申告書の作成に関して計算し、整理し、または相談に応じた事項を記載した書面を提出することができる⁽²⁰⁾と説明している。

帳簿書類に立ち入って課税標準となる金額を計算するということは、その計算を確定するに至る過程に立ちいなければならない。そしてその内容を検証することが必要であり、その関与の度合いが深く、かつ精密であればあるほど、適正納税の実現を図るとする税理士の使命が果たされることになる。

帳簿に立ち入って、計算し、整理し、又は相談に応じた事項とはどういうことであろうか。計算書類の作成は商法上取締役が課せられる(商法二八一条一項)。そこで、税理士法第三三条の二第一項に規定される業務は、納税義務者が自ら作成した損益計算書及び貸借対照表に関し、関係帳簿や関係原始記録との突合等により、これらの財務書類が正確に作成されているかどうかを確かめることが主な内容となる。そして、確かめた場合には、何によって、どのような方法により、どの程度まで確認したかを書面に記載するのであるとされている⁽²¹⁾。

税理士が適正な納税実現を果たすために、誠実義務、忠実義務を十分尽くしたということを立証する場合には、この税理士法第三三条の二による添付書面が役立つと考えられる⁽²²⁾。

これまで述べてきたように、確定決算主義により商法決算と税法の別段の定めによる計算にはブリッジがかかっており、決算は会計帳簿から誘導的になされる。そして、これを踏まえて、同法第三三条の二第一項の書面添付制度は制定されていることから、当制度は決算に至るまでの計算とも深く関わっていることになる。そうでなければ、適正な課税標準の計算は困難であり、適正納税の実現もできないからである。

納税者自身に憲法上の納税の義務が課せられており、本来それは適正でなければならぬ。ところが、納税者自身により税務計算を適正に履行したことを客観的に証明する手段は法律上規定されていない。

このようなことなどを背景として、国会は昭和二十六年に税理士制度を設け、ついで、昭和三十一年に、法人税、所得税等の納税義務者の適正な納税額の算出を実現するための制度として、書面添付制度を創設したとみることが出来る。

税理士の使命である適正な納税実現を図るための実務と位置づけられる書面添付制度

企業は商法計算により利益計算を行い、確定した決算に基づき税務計算を行う。税理士は、税理士法第三三条の二第一項に規定される書面添付制度により、それら一連の計算が適正納税の実現を図るための処理となつていくかどうかを検証する。その検証において税理士は、独立した公正な立場で、適正納税の実現に向けた行動をとることが求められ、これらの業務を遂行する過程で、租税債務の決定に影響を与えたと考えられる事項について財務省令に定められた添付書面(第九号様式)に記載し陳明資料として提出する。

このように考えると、同法第三三条の二第一項に規定される書面添付制度は第一義的に適正納税の実現を目指すものであり、同時に、税理士の行なう業務範囲を明確にすることから、将来生起する可能性のある損害賠償訴訟にも対処することができる⁽²³⁾。

中小企業の計算書類及び申告書の精度を高めるための動向

添付書類の品質は帳簿の正確性をどこまで確保できるかに左右される。税理士法(第四五条)は、税理士が、故意に、真正の事実を反して税務代理若しくは税務書類の作成をしたときは、一年以内の税理士業務の停止又は税理士業務の禁止の処分をすることができると第一項に規定され、同法第二項には、相当の注意を怠り、前項に

規定する行為をしたときは、戒告又は一年以内の税理士の業務の停止の処分をすることができるとされている。⁽²⁴⁾

戦後わが国において、公認会計士は監査と会計の専門家、税理士は税務と会計の専門家の実務家として定着してきた。この小稿では中小企業の計算書類及び申告書の適正性を図る法規範をみてきた。国税庁統計によると、わが国の申告法人の約八十七%（約二百三十六万社）は税理士が関与している。⁽²⁵⁾ また、法務省司法法制調査部統計課の数値によれば、その約九八%は資本金一億円以下の商法上の小会社（法人税法上の中小法人）である。現行商法上、小会社には商法特例法上の会計監査人による外部監査は適用されていないし、これらの属性と特徴を考慮すると、外部監査による適正性確保よりも計算書類作成に至る段階の正確性を期するスキームがむしろ求められよう。

小会社にも会社の機関として監査役制度が存在するものの、わが国の小会社における監査役に就任する者のほとんどは会計の専門家ではなく、親族や知人による者がその大半を占めており、監査役機能及び役割はほとんどはたされていない現状にある。このようななかで、適正納税の実現を使命とする税理士は計算と申告の適正性の向上をめざした取り組みを行っており、その実務がこれまで述べてきた税理士法三三條の二第一項に規定される書面添付制度である。

確定決算に至る企業会計の正確性を期する整備としては、経済産業省中小企業庁が平成十四年六月に策定した「中小企業の会計に関する研究会報告書」があり、これを受けて同年十二月に日本税理士会連合会は「中小企業会計基準」を策定した。また、日本公認会計士協会においても平成十五年六月に「中小会社の会計のあり方に関する研究会報告」を策定し、その後平成十六年に入って、「中小企業のためのキャッシュ・フロー計算書」や「中小企業のための経営計画書」等を中小企業の金融円滑化に資するスキームの一環として策定した。このよう

に、計算書類及び申告書の適正性確保に向けた諸制度が整備されてきた。

会計記録の真实性を確保するためには中小企業用「経営者の確認書」の必要性

前述したように、確定決算主義により企業会計と税務会計とは連動している。税理士法第四五條の懲戒処分に抵触しないため、税理士は関与先企業の企業会計の正確性の確保を図ることを求められ、これを踏まえ租税債務の決定に及ぼした事項を税理士法に規定される添付書面に記載する実践が期待されている。

適正納税の実現には、租税債務の算定に影響を及ぼすすべての会計記録の提示を関与先企業に求めることが必要となる。このため、決算にあたって、関与先企業がすべての会計資料等を提示したことを宣明にする証明書やこれを裏付ける帳簿書類等に係る書類の範囲を証明する書面を関与先企業の代表者から入手することのできる仕組みが求められる。このような仕組みが存在しないと、懲戒処分となる可能性を有するほどの責任を負う書面添付制度への取り組みには躊躇せざるを得なくなる。

現在上場企業には財務諸表作成に際して「経営者の確認書」を提出し、代表取締役としての責任を明示している。このような制度の創設が小会社にも期待されるところである。

残された課題

今後、政府が早期に解決しなければならない課題は二つある。

一つは、中小企業庁や日本税理士会連合会、さらに日本公認会計士協会が策定した中小企業の会計基準がデファクトスタンダードと未だなっておらず、この普及定着が求められていると同時に、中小企業会計基準の継続的

なアップグレードが必要である。このようななかで、平成一六年、中小企業庁が今後継続的に中小企業会計基準を法令等の改正に併せて改訂していくとの方針をIASBに対して通知したことは高く評価される。

中小企業の会計基準を定着していくためには、中小企業経営者等に対して、中小企業会計基準に従った会計の普及とこれを関係省庁や団体が継続的に見直し改訂し、改訂の都度、中小企業に周知するなど忍耐強い活動が必要であると考えられる。

計算規定を省令に委任した商法改正において、衆参両院で中小企業の会計に関して付帯決議がなされた。これを見ると、「証券取引法に基づく会計規定等の適用がない中小企業に対して過重な負担を課することのないよう必要な措置をとること」(衆院法務委員会)とあり、これを重視すべきである。

さて今後、中小企業の会計基準の策定についてどのようなスキームをとるかは議論のあるところだが、中小企業の振興と財務の充実を支援している中小企業庁関係者は中小企業の属性及び特徴を周知しており、かつIASBに継続して会計基準の策定を行うとの通知をしたことから、現行のスキームを継続すべきと考えられる。特にこれまで、経済産業省(前身は通商産業省)は中小企業のための簿記の指針として昭和二十八年に「中小会社経営簿記要領」、さらに中小企業の価格政策、経営計画、原価管理などを行うための先駆的な指針として昭和三十三年には「中小企業原価計算要領」を作成、発表した実績等を考慮するともっとも適した存在といえよう。また、わが国の大部分の中小企業を主たるクライアントとする税理士を管掌する日本税理士会連合会は、中小企業庁と連携し中小企業会計基準策定の充実強化を図るべきと期待されよう。

一方、証券取引所上場企業に関しては、財務諸表に関する規定の策定権限は証券取引法第一九三条の規定によって、内閣総理大臣が一般に公正妥当であると認められるところに従って内閣府令で定める用語、様式及び作成

方法により作成しなければならないとされ、その策定にかかる根拠規定が定まっている。

ところでもう一つの重要な課題は、商法計算と書面添付制度の関係が明示されていないことだ。このため、この小稿において、その関係について言及する必要性に迫られたのである。商法計算と確定決算主義は明確な規定となっていることから、これらと書面添付制度の流れを法令上明確にすべきではないだろうか。

IASBから中小企業の会計基準は各国に委ねるとの方針が示され、これまでのIAS一辺倒に一線を画する政策転換がなされた状況下、わが国においては会社法の現代化が近く予定されている。この改正にあたって、法務省は国際的な見地と利用者の視点に立って規律を見直すとの方針を出し、改正試案も公表されている。これに留意し、かつ中小企業の属性及び特徴に即した整備が期待される。

特に、近時の小会社に対する金融円滑化に資する信用供与機能としても決算の信頼性の確保が社会全体から強く求められている⁽²⁶⁾。このためには、日常の取引一切を正確に、適時に、記帳することが基礎となる。IT社会の進展の中で、記帳・記録の重要性の認識は、これまで以上に希薄になってきている。これを是正する措置が喫緊の課題となっており、単独法となる会社法にドイツ商法にならい「正確かつ適時」などの記帳に関する規定が求められよう。また、計算書類の記載の正確性を図る制度についても、わが国の会計専門家の現状と実績を考慮した大胆な措置が必要と考えられる。

前述したように、わが国申告法人の約八七%は税理士が関与しており、その内の四・四%にあたる約十万四千件の小会社(中小法人)において税理士法第三十三条の二による添付書面が提出されている⁽²⁷⁾。この現状を考慮すると、小会社には計算書類と税務申告の適正実現を図る書面添付制度を基礎に、法令及びインフラ整備を今後継続して図るべきではないだろうか。

【注記】

- (1) 財務会計基準機構企業会計基準委員会訳「IASB会議報告(第二七回会議)」(<http://www.asb.or.jp>)、二〇〇三年、五頁参照。
- (2) 朝日監査法人編「日本の新会計基準Q&A」清文社、二〇〇一年、三―五頁参照。
- (3) 日本経済新聞(朝刊)、一月八日、二〇〇四年、一面。
- (4) 中小企業庁企業制度部会「中小企業の会計の質の向上に向けた具体的取り組みに関する報告書」、平成一五年一月、一五―一八頁参照。
- (5) 経済産業省「経済活性化のための産業金融機能強化策」平成一六年一月、V-1。
- (6) 鈴木明男稿「法人税法と企業会計」鈴木明男・鈴木豊編「セメスター法人税法」税務経理協会、平成一五年、二六―三〇頁参照。
- (7) 浪花健三稿「商法と税法の連携のポイント」三木義一・山下真弘編、平成一五年、一四一―一四二頁参照。
- (8) 第四八回国会衆議院大蔵委員会議録第一三三号(その二)、国立国会図書館所蔵、昭和四〇年二月二六日、一〇九―一五二頁参照。
- (9) 衆議院大蔵委員会議録第一三三号(その二)、一〇頁参照。
- (10) 衆議院大蔵委員会議録第一三三号(その二)、一一三頁。
- (11) 衆議院大蔵委員会議録第一三三号(その二)、一二四頁。
- (12) 第五五回国会衆議院大蔵委員会議録第一〇号、国立国会図書館所蔵、昭和四二年五月一〇日、二頁参照。
- (13) 衆議院大蔵委員会議録第一〇号、三四頁参照。
- (14) 中央経済社編「会計法規集(第一八版)」、二八九―三〇〇頁参照。
- (15) 田中久夫著「税務会計論序説」税務経理協会、平成九年、五〇―五二頁参照。
- (16) 大阪高等裁判所(控訴審)「法人税法更正処分等取消請求控訴事件」平成三年二月一九日判決、最高裁判所第一小法廷平成五年一月二五日判決、TKC法律情報データベースLEX/DB検索参照。
- (17) 第一五六回国会衆議院財政金融委員会議録第一三三号、平成一五年一頁参照。

- (18) 参議院財政金融委員会議録一三三号、一一―一二頁参照。
- (19) 経済産業省中小企業庁「中小企業の会計に関する報告書」平成一四年、三五―三六頁参照。
- (20) 第二四回国会衆議院大蔵委員会議録第二二二号、昭和三年、二頁。
- (21) 日本税理士会連合会編「新税理士法」税務経理協会、平成一四年、一〇四―一〇六頁参照。
- (22) 松沢智著「租税手続法」中央経済社、平成九年、一七七―一七九頁参照。
- (23) 松沢智著「税理士の職務と責任(第三版)」中央経済社、平成八年、一五九頁参照。
- (24) 日本税理士会連合会編「税理士法逐条解説新訂版」日本税理士協同組合連合会、平成一〇年、一一〇―一一九頁参照。
- (25) 財務省ホームページ(<http://www.mof.go.jp>)、「平成一五年国税庁が達成すべき目標に対する実績の評価書」九四頁。
- (26) 北川慎介稿「中小企業の現状」、武田隆二編「中小会社の会計」中央経済社、平成一五年、三―一八頁参照。
- (27) 前掲、「平成一五年国税庁が達成すべき目標に対する実績の評価書」九四頁。

【参考文献】

- ・金子宏著「租税法」弘文堂、平成一六年。
- ・金子宏著「所得概念の研究」有斐閣、平成七年。
- ・松沢智著「租税実体法」補正版」中央経済社、平成一四年。
- ・松沢智著「租税手続法」中央経済社、平成九年。
- ・松沢智著「租税争訟法」中央経済社、平成一三年。
- ・武田隆二著「法人税法精説」森山書店、平成一六年。
- ・武田隆二編「中小会社の会計」中央経済社、平成一五年。
- ・鈴木義夫著「ドイツ会計制度改革論」森山書店、平成一二年。
- ・田中久夫著「税務会計論序説」税務経理協会、平成九年。
- ・柳裕治著「税法会計制度の研究」森山書店、平成一三年。

説 論

- ・大阪高等裁判所判決、「法人税更正処分等取消請求控訴事件」平成三年二月十九日／最高裁判所第一小法廷原審判決、平成五年一月二十五日、法律情報データベースLEXDB参照。
- ・拙稿「帳簿書類と電子帳簿の保存」『セメスター法人税法』鈴木明男・鈴木豊編著、税務経理協会、平成二五年。
- ・拙稿「商法の電子化の経緯と概要」『月刊監査役二〇〇二年五月号』日本監査役協会。
- ・拙稿「会計参与（仮称）制度の趣旨と意義」『税経通信二〇〇四年一〇月号』税務経理協会。