

# 經濟論叢

第141卷 第1号

---

商法改正試案の性格について……………	野村秀和	1
ワイドセレクション化実現機構の形成……………	塩地洋	18
ロートベルトゥスの「近代」社会形成論……………	溝端剛	39
企業における意思決定プロセス……………	菊谷達弥	58

## 書評

上原一慶『中国の經濟改革と開放政策』……………	杉本昭七	78
-------------------------	------	----

---

昭和63年1月

京都大學經濟學會

# 商法改正試案の性格について

——規模別会計基準の導入——

野 村 秀 和

## I 課題の限定

わが国における企業会計制度の現状は、企業会計原則の影響力の後退のなかで、商法優位の体制が確立されてきたといつてよい<sup>1)</sup>。

周知のとおり、わが国企業会計制度における商法優先主義の始まりは、昭和37年改正からと見るのが一般的である。その後、一連の改正を経て、今日問題

1) 日本会計研究学会特別委員会は、61年度の中間報告「企業会計原則と商法計算規定」の中で以下のように述べている。

「上述した企業会計原則の指導規範性の脆弱化の外因として、商法優先主義（体制）の加速化傾向があると考えられる。

昭和37年商法改正前の時代には、企業会計原則が公認会計士監査を通じて会計実務に支配的影響を与え、あたかも企業会計原則が商法に優先するかのごとき様相を呈していた。すなわち、監査報告書で言及されるべき『一般に公正妥当と認められる企業会計の基準』とは、当時未整備の商法計算規定などではなく、もっぱら『企業会計原則』を指す、と一般に理解されていた。企業会計審議会が昭和31年に設定した『監査報告準則』において、『会社が採用する会計処理の原則及び手続が「企業会計原則」に準拠しているかどうか』（三(一)1)と明言したこと、および昭和32年4月13日付の監査証明省令取扱通達において、『一般に公正妥当と認められる企業会計の基準』の取扱いに關し商法には全く触れていないことが、そのような一般的理解の背景にあったといえよう。

しかしながら、昭和37年の改正により商法計算規定が大幅に整備されると、それまでの様相は一変した。そもそも、商法に違反しても企業会計原則に従うべし、という論理は通用しないという法律論が商法計算規定の整備を契機として台頭した。すなわち、企業会計原則の立場から見た場合の商法優先主義の始まりである。

このような法律論（法的には当然の正論）を契機として、昭和39年8月22日付の監査証明省令取扱通達は、『商法又は特別法の会計処理に関する規定に違反する会計処理は、（監査証明省令）第4条第3項第1号に規定する「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に従って処理されている」ものに該当しないものとする』ことを明らかにした。端的にいえば、これは、適法な会計処理でない限り実務としての企業会計は、話にならない、ということであり、また証券取引法行政の主務官庁である大蔵省当局自らが、会計処理基準について商法優先主義を確認したものである。（中間報告4-2-1商法優先主義（体制）の加速化傾向）

とされているのが、昭和61年改正試案である。したがって、本稿は、企業会計制度のなかで支配的な役割を果たす商法会計制度の昭和61年改正試案に焦点を限定し、その性格を広い視点から検討することを課題とするものである。

昭和61年改正試案の名称は、「商法・有限会社法改正試案」であるが、別名、「大小会社区分立法」とも呼ばれている。会計制度についていえば、会社を規模別基準によって区分し、それぞれにちがった処理を規定したものである。すでに、昭和49年と56年の両改正によって、大会社についての商法会計制度は、ほぼ確立されているので、今回の改正試案のねらいは、もっぱら、中小規模の会社におかれていることは、立法当局者も認めている<sup>2)</sup>。

その意味では、残されていた中小規模の会社に対する企業会計制度の確立を内容とするので、今日、企業会計制度として支配的な位置にある商法が、この改正試案によって、すべての会社に対する企業会計制度の基本的構造の仕上げを完了するものと考えられるのである。

以下、その詳細な内容に即して、検討をすすめることになる。その場合、商法会計制度と並んで重要な役割を果たしている証券取引法会計制度、法人税法会計制度との相互関連のなかで、規模別基準による会計制度の多重構造の政治・経済的性格が問われることはいうまでもない。

## II 改正試案公表までの経過

戦後におけるわが国商法改正の歴史的経過は、昭和25年改正を契機として、すでに述べたとおり、昭和37年改正により、企業会計制度のなかに商法優位の体制を確立した。会社のなかでも、とくに重要な位置にある株式会社に問題を限定するならば（以下の検討も、株式会社を中心とする）、商法上、株式会社の多様化を規定の中にもたらしたのは、昭和41年改正による株式の譲渡制限規定による公開、非公開の区分の導入、さらに、昭和49年および昭和56年改正に

2) 改正試案が、昭和61年5月15日に公表された直後のインタビューに答えた法務省民事局の稲葉威雄審議官の発言。「インタビュー構成『試案』公表までの審議経緯とその構成」『企業会計』昭和61年7月号、46—7頁。

よる「株式会社の監査等に関する商法の特例に関する法律」（以下「商法特例法」と称する）でもって行なわれた規模別区分の導入であった<sup>3)</sup>。

商法が、株式会社にかかわる多様な区分を前提として、とくに商法特例法によって、大会社に対する公認会計士監査を導入したことは、計算規定の改善をも含めて、証券取引法会計制度と商法会計制度の一元化を、大会社について、事実上、生み出すことになった。

このような商法会計制度の改正とくに監査制度の強化を促した社会経済的背景として、粉飾決算の社会的問題化の展開のなかで進行した不況・倒産旋風の一連の動きに注目しなければならない。昭和39年から昭和40年にかけての不況・倒産が、粉飾決算と結合して問題とされたことは周知のことでもある<sup>4)</sup>。

3) この点について、倉沢教授は以下のように指摘する。

「株式会社は、すでに昭和41年および49年の改正によって、法的組織の多様化に踏み出しているのである。

まず、昭和41年の改正法は、定款上株式譲渡の制限を定めることができるものとしている（商法204条1項但書）。これは、昭和25年の改正法が株式譲渡の自由性を絶対化し、したがって、株式会社にとって『株式譲渡の自由＝社員交代の自由＝開放性』が絶対的な要素とされたのに対して、定款によりその要素を欠くものをも株式会社として認めることを意味する。この段階では、商法上の株式会社は、完全開放性の株式会社と、開放性が不完全な株式会社とに二分されたことになる。

さらに、昭和49年の改正法と同時にあらたに立法された『株式会社の監査等に関する商法の特例に関する法律』（以下「商法特例法」と略記する）は、資本金の額を基準として株式会社を3種に分け、監査を中心にそれぞれ異なった法規制を加えた。この段階で、商法上の株式会社は、昭和41年改正法による株式譲渡の自由性を基準とした2種と、資本金の額を基準とした大会社、中会社および小会社の3種との組み合わせによる数の種類に細分されたことになる。その後、昭和56年の改正法は、商法特例法上の会社の区分の基準に貸借対照表の負債総額をつけ加えたほか、あらたに議決権株主数を基準として株主総会につき異なる規制をするものとしたから（商法特例法21条の2、21条の3）、さらに分類は細くなったものといえる。！倉沢康一郎、「大小会社区分の意義」、『企業会計』昭和58年8月号、30頁。

4) 拙稿「現段階の粉飾決算の性格」『経済論叢』昭和41年10月号参照。の中で、当時の状況を以下のように述べている。

「周知のとおり、粉飾決算の問題はわが国における最近の不況・倒産旋風のなかで、とくにクローズアップされた問題の1つである。なかには、粉飾決算が倒産を惹起した原因であるかのようという見解さえも見られる。……

他方、こうした事態の解決策として、会計監査制度の改善が提起され、これにより全てがうまく解決されると言わんばかりの意見も出されるなど、いずれにしろ、粉飾決算問題は、最近の紙上をにぎわしている問題の1つであることは疑いない。」

なお、この論文で実証したのは、利益の過大表示の粉飾決算が問題とされたのであるが、主要大企業は、いわゆる逆粉飾すなわち利益の過少表示を実施していることを明らかにすること／＼

そしてそれが、上場企業を中心とする大会社に対し、商法特例法として具体化されることになったのである。

商法特例法によって、規模別基準が商法会計制度に導入されたとはいえ、計算の明確化のための監査・公開の制度的整備がなされたのは、大会社についてのみであった。しかもそれは、証券取引法会計制度によって、すでに対象企業の大部分を占める上場企業については実施済みのものでもあった。

しかし、このようにして、商法会計制度は、会社らしい会社である大会社についての制度整備を基本的に完了し<sup>5)</sup>、会社法として残された領域すなわち中小規模の会社に対する制度の検討に入るのである。

法務省民事局参事官室は、昭和57年以来、法制審議会商法部会での検討に基づき、昭和59年5月9日に、「大小（公開・非公開）会社区区分立法及び合併に関する問題点」を公表し、各界の意見を求めた上で、さらにその意見を参考にして審議を進めてきた。このような経過をふまえて、とくに中小会社を主眼にした「商法・有限会社法改正試案」が、昭和61年5月15日に公表されることになったのである。

改正試案の公表の後、稲葉審議官は、「この『試案』については、関係各界に意見照会をさせていただいているわけですが、その回答の期限は一応本年11月15日とされており、その意見をいただきまして、これを参酌しながら商法部会の審議が再開されることになるわけです。そして最終的な答申、『改正法律案要綱』の答申ということになるわけでありませんが、これがその審議を再開してから1年ぐらいの間に、できれば昭和62年中に答申がまとまり、昭和63年春には国会に提出できることになります。」<sup>6)</sup>と述べていたのであるが、各界

へ、粉飾の二重構造の存在と粉飾をテコとした独占の再編過程を問題としたものである。

5) ここでいう「基本的に完了」という意味は、証券取引法会計制度に比べて遅れていた商法会計制度が、典型的な株式会社である大会社について、一応の水準を制度化したということである。したがって、今日的情勢の下で要請されている会計問題のすべてが解決されているわけではない。その意味では、国際化に対応する問題、連結、資金、物価変動、為替換算、リース、セグメント別等々の個別、部分的課題が、それ自体として存在している。

6) 「インタビュー構成『試案』公表までの審議経緯とその構成」『企業会計』昭和61年7月号、51頁。

の意見が提出され、その検討の中で、「今の段階（昭和61年12月——執筆者）では、もう1年遅らすことになりそうだと思います。つまり、昭和64年の春の国会提出を目指すことになると思います。」<sup>7)</sup>と述べ、国会提出が少なくとも1年は遅れるという見通しになっているのである。

### III 改正試案の内容とその特徴

改正試案の編別構成は以下のとおりである。

- 一 設立
- 二 経営管理（運営）機構
- 三 株式・持分
- 四 計算・公開
- 五 資本減少
- 六 解散
- 七 合併
- 八 組織変更
- 九 その他

以上の構成からもわかるように、今回の改正試案にもり込まれている内容は、きわめて多岐にわたっている。もちろん、提案されている内容は、完成されているものではなく、対案の選択や検討事項として問題が残されているものが多い。しかし、中小規模の株式会社に対する会計制度の基本的骨格の構造は、ほぼ固まっているとみることができよう。

本稿での検討は、株式会社会計制度に焦点を合わせているので、その点にしばって、改正試案の特徴をみることにする。

まず、改正作業を担当してきた稲葉審議官に聞いてみよう。

「今回の改正の指導的な理念というのは、先ほども申し上げたように、株式

7) 「特別対談 商法等改正試案めぐって」『企業会計』昭和62年2月号、43頁。

会社あるいは有限会社をめぐる利害関係の公正な調整のため、そのような性格の会社にふさわしい会社、すなわち会社らしい会社というふうにはほど申し上げたわけですが、そういう会社による企業活動を確保するという点にあると思います。

その株式会社なり有限会社といった会社の基本的な性格として法律的に重要なのは、その構成員たる株主や社員——これは従業員の意味ではありません——が有限責任であるということだと思われまふ。その見地から、そういう性格にふさわしい会社としては、ある程度以上の責任財産を持ち、その責任財産が他の財産とは分別されて管理が行われる、そしてその財産の内容が開示されるということが必要だと思われまふ。

そのために、今回の『改正試案』では、株式会社に最低資本金制度を新しく設け、既にその制度が存在している有限会社についてはその金額を引き上げる、そして計算の公開制度を充実整備し、具体的には登記所に計算書類を提出してこれをそこで開示するという点ですが、さらに、計算の明確化を図るために、会計調査人による調査という制度を今までの会計監査人による監査の対象会社よりも規模の小さい、しかし零細とはいえない程度の会社、いわば中規模の会社ということになりますか、そういう会社に導入することを考えております。

さらに、そういう計算の公開をしない、あるいは監査・調査を受けない会社があることを考慮して、そういう会社については取締役の責任を強化するという方向をとっているわけですね。<sup>8)</sup>

少し長文の引用ではあるが、立法当局の考え方はこの中に基本的に反映されているといえよう。要するに、企業会計制度としての新しい特徴は、以下の4点にまとめることができるのである。

#### 1. 最低資本金の制度化<sup>9)</sup>

8) 「インタビュー構成 『試案』公表までの審議経緯とその構成」『企業会計』昭和61年7月号、49—50頁。

9) 最低資本金の規定は、現行商法の中には明記されていないが、株式会社の設立の要件からみて、35万円ということになる。改正試案では、「最低資本金額は、株式会社2,000万円、有

2. 計算書類の登記所における開示<sup>10)</sup>

3. 計算の明確化のため、会計調査人による調査の導入<sup>11)</sup>

「限会社500万円とする(有限会社法9条参照)。」(一の20のa)となっており、2千万円とされている。

しかし、実質的には、一の4、三の14、三の15および四の13bの規定により、自己資本5千万円までの資本充実を意図しているのである。また、二の1a、二の1b、二の2aおよび二の2bの規定により、通常の経営管理機構を要求される資本規模として、資本金1億円以上または負債総額10億円以上を指示している。

10) 計算書類の登記所における開示の規定は、「株式会社は、定時総会終了後、貸借対照表及び損益計算書を商業登記所に提出し、登記所でこれらの書類を公開する。

有限会社は、定時総会終了後、貸借対照表を商業登記所に提出し、登記所でこれを公開する。ただし、一定の基準(例えば資本金1億円以上又は負債総額10億円以上。二の1bただし書参照)に該当する有限会社にあつては、損益計算書をも提出し、公開する。」(四の2)とある。

11) 「a 株式会社で会計監査人の監査を受けないものは、その計算に関し会計調査人による調査を受けなければならない。ただし、資本金3,000万円未満かつ負債総額3億円未満のものは、調査を省略することができる。

b 一定の基準(例えば資本金1億円以上又は負債総額10億円以上。二の1bただし書参照)に該当する有限会社で会計監査人の監査を受けないものは、会計調査人の調査を受けなければならない。

c 会計調査人による調査は、『会社の貸借対照表及び損益計算書が相当の会計帳簿に基づいて作成されていると認められるかどうか』(商法33条2項参照)を報告することを目的とする。

d 会計調査人の基本的な資格は、公認会計士、監査法人、会計士補及び税理士とする。」(四の4)

なお、高田教授によれば、試案に含まれている「指導」も含めて、規模別の適用内容を以下のように「表1」としてまとめている。

表1 監査・調査・指導の適用対象会社

		大	中	小	小零細
区分	資本金 負債総額	5億以上 又は 200億以上	(5億未満)1億以上 又は(200億未満) 10億以上	1億未満 かつ 10億未満	3,000万未満 かつ 3億未満
	基準 との比較	同じ	1億と(負)10億以上 が修正	1億以下と(負)10億 未満が修正	全部新規追加
株式会社		[監査]	監査(定款で可) 又は 調査(指導)	調査(指導)	(調査(指導)省略可)
有限会社		監査	隠査(指導)	(調査(指導)任意)	(調査(指導)任意)

注① [ ] は現行通りのものを示す。またアンダーラインの部分は区分について、とくに変化した接続詞の部分である。

注② 試案では、中会社の部分を分けて大会社と同様の監査を強制する余地を残している。

注③ 資本基準について、1億円の会社は中会社となった。また小会社のうち3000万円の線を設け、それ未満は調査の対象会社から免責される要件となる。



4. 計算の公開をせず、監査・調査を受けない会社の取締役の責任強化<sup>12)</sup>

## IV 開示制度の多重構造

改正試案によって提案されている株式会社の規模別区分は、論者によって重点となる区分基準のちがいやどの程度まで詳しく区分するかなどの判断にもより、いろいろと多様な解釈の可能性を残している。例えば、注11の中に紹介引用した高田教授の区分もその1つである。

そこで、この規模別区分の構造を、監査（したがって調査も含む）を含めて、しかしできる限り単純な構造としてまとめてみたのが以下の3つの類型区分である。これは今回の改正試案の本質的性格をきわめて単純化した類型でとらえることにより、改正試案の果たすべき役割を浮き彫りにするためである。

## 第1類型 資本金5億円以上又は負債総額200億円以上。

この分類に入るのは、商法特例法第2条に規定される大会社で、会計監査人による監査の導入により、証券取引法会計制度の監査との事実上の一元化をすでに実現している。

## 第2類型 資本金3千万円以上又は負債総額3億円以上。

- ④ 負債基準として、新たに10億、3億の線が設けられ、200億円未満10億円以上は資本の額と独立に中会社所属の要件となる。大会社、中会社に属さない会社は、資本金1億円未満かつ負債総額10億円未満となり小会社になるが、資本金3000万円かつ負債総額3億円未満は小零細会社となって監査は任意、調査は省略可能で、これらが義務づけられることはない。

高田正淳、「監査・調査・指導」『企業会計』昭和61年8月号、101頁。

- 12) 「a 計算を公開していない会社において、会社債権者は、その債権の弁済を受けられなかったことにより損害を受けたときは、取締役に対し、その損害の賠償を請求することができる。ただし、取締役において、その損害が計算を公開しなかったことによって生じたものでないこと又は計算を公開しなかったことにつき注意を怠らなかつたことを証明したときは、この限りでない。（商法266ノ3第2項参照）

（注）計算を公開していない会社とは、計算書類を登記所に提出していない会社をいう。

a 本文は、会計監査人の監査（商法特例法2条）又は会計調査人の調査（四の4）を受けていない会社に準用する。ただし、取締役において、計算に虚偽がないこと若しくは虚偽があったとしてもそれによって損害が生じたものでないこと又は計算の適正につき注意を怠らなかつたことを証明したときは、この限りでない。」（二の12）

この他に、発起人等の責任（一の5、一の7）、支配株主等の責任（三の14、三の15）および株主等の責任（三の16）の規定もある。

この分類に入るのは、改正試案で新しく内容付けがなされた中小会社で、会計調査人による調査の導入と従来空文化していた決算書類の公告規定に代えて、商業登記所での開示が求められている。もっとも、資本金3千万円未満かつ負債総額3億円未満の株式会社は、決算書類の調査と商業登記所での開示が免除され、取締役の責任強化がうたわれている。

### 第3類型 最低資本金2千万円の制度化により、それ以下の規模の法人資格の剥奪

新たに最低資本金制を提起することにより、新規設立の会社はもちろん、既存株式会社についても、経過措置後、最低資本金に満たないときは、法人資格を剥奪されることになっている（一の20のc）。なお、「昭和60年中に設立された会社の設立時の資本金をみると、1000万円未満の株式会社が46,948のうち75.9%（2000万円未満のもの構成比は明らかでない）、500万円未満の有限会社が、59,289のうち74.3%を占めている」<sup>13)</sup>ように、現状では、最低資本金制度の水準は、かなりきついハードルになっているのである。

商法会計制度が株式会社に対し、とくに監査を含む開示制度の面において多重構造化を提案していることの意味は、多角的に検討されなければならないであろう。その検討は、いうまでもなく、立法当局の意図に限定されることなく、制度が客観的に果たすであろう役割をも対象とするのは当然である。

まず、第1類型の大会社における会計制度の役割は、第一義的には資本集中機能に置かれている。何故なら、株式会社としての典型でもある大会社は、公開上場企業が普通であり、ここでの会計開示制度は、証券取引法会計制度として、証券の発行・流通市場の確立と関連して整備されてきたものであった。

商法会計制度は、商法特例法により、昭和49年以來、大会社の会計制度については、証券取引法会計制度と事実上の一元化をすすめてきたが、今回の改正試案によって、証券取引法会計制度を自らの一部分に包摂することになったと

13) 北沢正啓 「最低資本金制度」『企業会計』昭和61年8月号、74頁。なお、昭和60年度の法人企業統計によれば、法人総数1,830,568社のうち、資本金1千万円未満の法人数は1,496,018社である。これは全体の81.72%であり、昭和60年中に設立された企業に占める比率よりも高い。

考えられるのである。その理由は、会社法として、上場、非上場を含むすべての会社に対する会計制度を規模別多重構造の形態で、商法が完成することで、その一部分を占める上場企業を対象とする証券取引法との制度としての一元化は、当然、会社法一般としての商法優位を強めるからである。

その意味では、証券取引法会計制度は、商法の特例的地位とみなされることになるかもしれない。そしてこの傾向は、商法規定に比べて証券取引法の計算・開示規定がより詳細で、オーバーディスクロージャーのきらいがあるとして、商法レベルにまで戻すようにという財界筋の要求をさらに強めることになる<sup>14)</sup>。

もっとも、この結果、非上場大会社という例外的存在を第1類型の中に残すことになった。大企業でありながら公開性を拒否することは、当該企業の個別特殊な理由によるもので、社会的資本集中手段とは別の個別資本的資本集中手段で十分な場合には、このような企業も実在するのである。証券取引法会計制度の対象にならない非上場大企業が、規模別基準に従い、商法上の会計制度による監査、公告、開示の義務をもつことになったことは、後に述べるように、上場公開基準から規模別公開基準への移行として注目されなければならない点である。

次に、今回の改正試案の目玉ともいえる第2類型の中小会社に対する会計制度の役割を検討することにしよう。

第1類型に比べると、会社数では圧倒的に多くなるが、経済的役割からみる

14) 経団連経財部長の窪内義正氏は、座談会「『大小会社区分立法』審議の焦点」で、以下のような発言をされている。

「わが国では二つの法制にもとづく二つのチャンネルが存在するという諸外国に類例のない制度が構築されているということです。この機能分担がまず分析されるべきでしょう。より現実的なアプローチとして、財務諸表の用語様式というものをもう少し商法に合わせる必要があるんじゃないか。日本くらい、有価証券報告書の勘定科目が多い国はありません。……」

商法それ自体に対する文句ではなくて、証取法に基づく有価証券報告書をもう少し、簡素化するということです。ベシック・インフォメーションはあくまでも株主に対するもの、つまり商法規定の年次報告書をベシック・インフォメーションにして、証取法上、特段必要とする追加的な情報は別途それにつけ足せばいいではないかということです。」(『企業会計』昭和61年1月号、86—7頁。)

と、資本市場で資本を社会的に集中することを当初からあきらめている非上場企業で、多かれ少なかれ、大企業の下請的性格を事業活動上帯びているのが特徴である。その場合、ある程度、独自の活動を展開するオーナー会社（同族会社）も多い。これらの同族会社は、活力も有するが、法人企業としての有限責任の権利の濫用や企業の私物化もみられ、会社法として問題をかかえる部分でもある。

ここでの会計制度の役割は、第1類型にみられた企業側に積極的動機のある開示を媒介とした資本集中機能ということではない。商法上の公告が、事実上、空文になっているのは、この事情の反映でもある。したがって、第2類型の企業にとって、会計制度の主たる機能は、株主総会や主要取引先および税務当局とのかかわりで生ずる資本蓄積機能と成果分配機能とみることができよう。これらの機能は必ずしも開示制度を要件とするものではなく、必要に応じた報告で済むものである。

なお、債権者として強い立場にある銀行や大きな取引先は、従来から、財務データの報告を個別に求めていたのであって、改正試案の調査と開示が、この部分に対してとくに意味を持つわけではない。むしろ実態としては、弱小取引先に情報を提供することになるといえるかもしれない。しかしこの場合も、弱小取引先にとっては、開示情報によって相手を選別するゆとりがあるわけではないので、それほど大きな意味があるとは思われないのである。

したがって、實際上、中小規模の会社は、多かれ少なかれ下請的性格を持たざるをえないという事情から、親会社による下請企業の管理指標ないしは選別指標（取引先としての切棄や新規参入の認可および信用供与の継続か打切りなど）として、調査を含む開示データが公式に使用されることになるというのが、債権者保護機能の実態というべきであろう。

もっとも、その中で、中小規模会社間での開示情報の相互利用も行なわれるが、それはやはり補足的な位置にあり、主要なものではない。したがって、中小規模会社自身の近代化に役立つとはいえ、基本的には、親会社による管理・

選別の公式指標として機能するのである。さらにこれにつけ加えて、隠された効果として、徴税債権者（税務当局）にとって、きわめて好ましい税務会計上の環境が整備されることになるのであるが、この点についての多様な効果については、次章で検討する。

第3類型の会社は、現行では株式会社を称することができるのであるが、最低資本金制度の導入によって、法人資格を剥奪されることになる会社についての機能である。

経過措置の配慮から、資本充実を促進する実際効果は大きいであろう。既存企業のかなりの部分は、制度が要求する時点までに、最低資本金のバーをクリアするものと思われる<sup>15)</sup>。その場合、その大部分は、資本金2千万円から3千万円未満の株式会社になる可能性が高い。この部分は、改正試案のクッションとして設定されたとも考えられるのである。

なお、資本充実の努力が最低資本金に達することができないために法人資格を得られないときは、法人税法ではなく、累進税率の所得税法が適用される個人企業の地位に甘んずることになる。したがって、第3類型を特徴づける最低資本金制度は、法人の資本充実や計算・公開の近代化を促進するものではあるが、節税対策としての法人成りに大きな歯止めをかけたというのが、もっとも大きな効果というべきであろう。

## V 税務問題とのかかわり

税務会計は、いわゆる開示制度と結びついた会計制度ではないが、商法会計制度の今回の改正によって、徴税効率にかなりの影響を受けることが予想され

15) 株式会社形態を選択する理由として、節税目的以外で、以下のような指摘がある。「人々が法制度と実体との矛盾を知りながら、あえて株式会社という組織形態を選ぶことの背景には、根強い社会的な状況があるといえるのである。というのは、商法上の4種の会社は、理念的にはヨコ並びの『会社の種類』であるが、タテ社会のわが国では、これを『会社の序列』としてとらえ、企業の社会的信用度がそれによって異なるものと理解されている。そのために、社会的信用度の高い組織で共同企業をおこなおうとする者にとっては、株式会社形態をとるということは、決して純粋に自由な選択の問題なのではなくて、社会学的にある種の強制を受けているものともいえるからである」(倉沢康一郎、「大小会社区分の意義」『企業会計』昭和58年8月号、29頁)。

る。たしかに、形式的にいえば、商法改正は税制に対して中立的である。しかし、今回の改正の焦点が、すでに述べたとおり、中小会社に置かれている以上、税務問題に関連する内容は、ある意味で、隠された意図ともいうべきで、徴税債権者でもある税務当局の重大な利害がからんでいることは疑いのない現実である。

今回の改正を必要とするような事態すなわち何故わが国には中小ないし零細な株式会社が多いのか？。この答えはきわめて明解である。すなわち「戦後、個人経営から会社経営に組織変更する、いわゆる『法人成り』の原因が『税金対策』にあったことは周知の」<sup>16)</sup> ことであった。

このような現状認識に加えて、今回の改正試案についての中小企業行政担当者の見解も課税強化につながる点を以下のように指摘している。「第2の問題点は、税制からみた問題点である。我が国の企業の法人成りの原因として、税制面において法人形態の方が個人より有利である点が挙げられる。税制面で個人企業の方が法人企業より有利であったならば、現在のような法人成りは生じなかったと言えよう。その意味で法人形態と税制は切っても切れない関係がある。今回の改正試案は税制とは切り離されて純粹に会社の有限責任論から考え出されたものにも拘らず、仮に改正試案がそのまま施行されたとするならば、改正者の意図である債権者保護にはあまり役立たないで、専ら中小法人の課税の強化につながるのには誠に不幸な事と言わざるをえない。」<sup>17)</sup>

現状で圧倒的多数を占める零細規模の株式会社は、有限会社等への組織変更をしないときは解散したものとみなされるため、税法上、法人税から所得税適用に変更されることになる。法人成りの第1の理由であった節税効果は、これによって消滅することになり、課税当局の徴税効率が上昇することはいうまでもない。

16) 「『大小会社区分立法』に対する全国青色申告会連合会の意見」『企業会計』昭和59年12月号、48頁。

17) 大津幸男(中小企業庁指導部組織課長)「中小企業からみた『改正試案』の問題点」『企業会計』昭和61年8月号、29頁。

しかし、問題はこれだけに終わるわけではない。改正試案の目玉の1つは、第2類型の中小規模の株式会社に対し、決算書類の公告を免ずる代わりに、会計調査人による調査を導入し、調査報告と決算書類を商業登記所で開示させることである。立法当局が、この調査に相当の意味を持たせていることはすでに述べたとおりである。そして、この調査人に公認会計士以外に税理士を含めるというのが特徴でもある。

立法内容の検討当初、卒直にこの意義について、稲葉審議官は以下のように語ったことがある。「そこで考えられるのは、税務と企業会計とが密接な関連をもつことと中小企業でも税務については専門家に依頼することが通例であることに照らし、税務と監査とを結合して、両者を同一人が併せ行う余地を認めることによって企業の負担軽減を図りつつ、小規模会社に外部監査を導入することである。……税務代理は、納税者の代理人としてその利益を図ることを目的とするものであるが、それは節税のためであって、簿外の収入や支出を見逃して、脱税の手助けをするようなことは本来あってはならないはずである。会計帳簿への記帳の正確性を調査し、貸借対照表等の決算書類との整合性をはかることは、本来税務の執行の前提としても当然すべきものであろう。したがって、前記の会計帳簿適法証明と税務とを同一人が行うことは、両立できる」<sup>18)</sup>。

その後、監査の意義について各界から提出された意見をふまえて、改正試案では監査とは言わないで、調査というマイルドな表現に修正されているが、ここに引用した基本的見解が変更されたわけではない。

周知のとおり、昭和62年秋、大型間接税の成立に失敗した中曽根内閣から竹下内閣への政権移行が行なわれた。新たに政権を担当した竹下首相は、国会での初の所信表明の中で「視点を新たにして国際国家にふさわしい、日本経済の活性を高める税制、国民が納得して負担できるような簡素で公平な税制、本格的高齢化社会の到来を控え、安定した歳入基盤を提供し得る税制を追求しなけ

18) 稲葉威雄「大小会社区分立法の基本問題」『企業会計』昭和58年8月号、20—21頁。

ればならないと考えます」<sup>19)</sup>と演説し、直接的な表現は避けながら、新型間接税に強い意欲を隠そうとはしていないのである。

税制改革の方向が新型の間接税を目指すなかで、大量の税理士を「調査」に動員して売上と仕入の正確な金額をチェックさせ、しかも税務申告の代行業務の兼務を認めた上で、調査人の責任を謳うことが、何を意味するのか。

両法案の今後の準備のすすめ方によって、商法改正試案は、新型の間接税による徴税効率アップの布石もしくは仕上げの手段となっているといっても過言ではないのである。税制に中立のはずの商法改正が、徴税体制の準備そのものであることは、以上によって明らかであろう。

## VI 上場公開基準から規模別公開基準への移行の意義

すでに述べてきたところからも明らかなように、わが国の企業会計制度が、計算の明確化のための監査制度を含めて、決算書類の公告と開示を決算公開制度として実質的に活用してきたのは証券取引法会計制度だけといってもよかった。商法は、計算規定の改正をすすめながら、昭和49年の商法特例法により、大会社については証券取引法会計制度との事実上の一元化を果たした。これは、規模別基準への移行を示すものではあったが、大会社以外の会社に対する商法会計制度の整備は、依然として多くの問題をかかえたまま放置されていたのである。

今回の改正試案によって、規模別基準の内容が中小規模の株式会社についても整備されることにより、会社法会計制度としての商法は、企業会計原則だけにとどまらず、証券取引法に対しても、その優位性を強めることになる。商法優位の体制は、上場企業の公開制度と結びつく投資家保護の理念から、企業の規模拡大による影響と責任の増大を理由とした投資家をも含む利害関係者一般の保護を内容とする債権者保護という一段と広い理念を前面に押し出してきた。これによって、上場公開会社に限定することなく、規模別に区分されては

19) 昭和62年11月27日付の夕刊各紙による。



いるが、全ての会社に対し、有限責任の権利濫用に対する計算の明確化とその開示義務の内容付けを規定することが可能になったのである<sup>20)</sup>。

このことの意味する主要な経済的効果は、すでに述べたとおり、第2類型の株式会社に対する大債権者（銀行、大会社、親会社など）の保護であり、これは下請再編のテコとして機能することになる。さらにそれに加えて、負担増なしで徴税効率をアップさせるという意味での、徴税債権者保護を生み出すことは明らかである。

しかし、それにもかかわらず、上場公開基準から規模別基準による開示制度の具体化は、債権者保護一般ではなく、企業の社会的責任論と結びついた債権者保護の法理念を基底にもつということに注目しなければならない。

こうした考え方に立つものとして、例えば、政府、自民党による生協規制の一連の動きの中で出されてきた「生協のあり方に関する懇談会」報告書（1986年12月厚生大臣に提出）を採りあげてみよう。そこでは「生協の民主的運営を確保するためには、組合員に対して生協活動に関する情報を十分に提供することが不可欠である。また、債権者保護の見地からも必要な情報の開示が求められている。……また、このような情報の内容の正確性を確保するとともに、生協活動について生協内外の信頼を高めるためには、監査の充実が不可欠である。このことは生協の事業活動が拡大し、社会経済に及ぼす生協の影響力が強まるにつれ重要となっている。……その方法としては、……一定規模以上の生協については公認会計士等の監査を採用する方法が考えられる。」<sup>21)</sup>として、有限責

20) 「証券取引法の開示制度は、主に投資家の投資判断に必要な情報を提供しようとする企業に強制し、投資家が賢明に行動できる基礎を確保しようとする。会社債権者を保護するための商法上の諸制度は、すでに会社と取引関係に入り債権者になってしまったものだけでなく、将来の債権者の保護をも目的としている。この目的のために開示制度が設立したことは明らかである。そして企業の規模が大きくなれば、取引関係も広がり、倒産等の社会的影響も重大であるし、企業の財務内容も複雑になるから、より多くの情報を、しかも広く開示する必要がある。商法が株式会社の規模に応じ開示についても違った定めをするのもそのためである。」（宇南山英夫「会計ディスクロージャー」の課題）『会計』昭和60年10月号、13頁）

21) 「報告書」4個別問題(4)ディスクロージャーと監査の充実。なお、一連の動きや生協の見解については、日本生活協同組合連合会が発行（1987年1月5日）したパンフレット『「生協のあり方に関する懇談会」報告書——全文と解説——《日本生協連の見解》』を参照のこと。

任の濫用などという株式会社についてみられた弁解じみた理由づけも無く、ストレートに規模別基準による債権者保護の理念が提示されているのである。

さしあたりここでは、生協運動に対する政府、与党の規制強化を支える論理を、規模別基準に求めたわけであるが、商法改正試案の方向と基本的に一致しているのである。

このような開示制度の論理の移行は、上場公開企業に開示責任を事実上限定してきた今までの公開制度のあり方を大きく変える可能性をもっているのである。

すなわち、規模別基準によって債権者に対する開示責任を負わせることは、非上場企業の開示責任を規模に応じて具体化することである。さらに、債権者の範囲が多様な形で拡大されていくなれば、開示要求は、企業の社会的責任と結合され、従来、資料公開が制度的に閉ざされていた企業に対し、開示要求の法的根拠を与える可能性を生み出していることに留意すべきであろう。

企業秘密と開示のバランスは、すぐれて、政治的な力関係に左右されるとはいえ、開示要求の制度的根拠を規模別基準が用意していることは、立法当局の予期せざる効果というべきであるかもしれない。