〔税務会計研究会報告〕

企業会計基準のコンバージェンスと会社法・法人税法の対応

社団法人　日本租税研究協会

はしがき

現在のわが国は，グローバル化により，国際化した企業のみならず国民一人一人も急激な世界経済の変化にさらされております。残念ながら，昨年からの世界的な経済危機は，その現実を我々に突きつけることとなってしまいました。

このグローバル化の影響は，企業の国際会計基準の大きな変容と，それへのコンバージェンスの方向により，会社法，税法にも大きな影響をもたらしつつあります。当協会の会員企業，税理士等の実務家の方々等，会計，税務に携わる者にとって，この動向は重要な課題であります。

このような状況を踏まえ，当協会では，企業会計基準のコンバージエンスと法人税の対応の研究を目的として，研究者，実務家，民間企業の会員の方々を中心に税務会計研究会を設置し，平成20年12月より本年８月まで毎月１回，合計９回の研究会を重ね，各研究会での報告を「租税研究」に発表するとともに，中間報告として「企業会計基準のコンバージエンスと法人税の対応」を作成しました。

当出版物は，上記報告とこれまでの研究会等での発表内容を掲載したものであり，読者の方が企業会計基準のコンバージエンスの動向とその影響を認識し，その対応を考えていく上で，非常に多くの示唆が含まれております。

多くの方にお読みいただき，今後の当該課題への取り組みに向けて共に考え，より良い方向に繋がっていくことを期待しております。なお，当書は中間報告の段階であり，今後更に研究会を継続していく予定です。読者の皆様からも，ご意見を賜れば幸いです。

最後に，研究会を熱心にリードしたいただいた座長の品川先生，最新の研究をご発表いただいた各委員の方々，そして中間報告の取りまとめにご苦労をいただいた渕先生，吉村先生に心よりお礼を申し上げます。

平成22年２月吉日

社団法人　日本租税研究協会
専務理事　秦　邦昭

（目　　次）

〔税務会計研究会中間報告〕
企業会計基準のコンバージェンスと法人税の対応……1
早稲田大学大学院会計研究科教授　品川芳宣
学習院大学法科大学院准教授　渕　圭吾
横浜国立大学大学院国際社会科学研究科准教授　吉村政穂

〔60周年記念租税研究大会／討論〕
企業会計基準のコンバージェンスと会社法・法人税法の対応……21
横浜国立大学大学院国際社会科学研究科国際経済法学専攻長　岩﨑政明
立教大学経済学部准教授　坂本雅士
早稲田大学大学院会計研究科教授　品川芳宣
成蹊大学経済学部教授　成道秀雄
学習院大学法科大学院准教授　渕　圭吾
横浜国立大学大学院国際社会科学研究科准教授　吉村政穂

会計基準の国際的統一化と会社法・税法との関係……61
日本公認会計士協会業務本部長　島田眞一

会社法・会計基準・法人税法……73
筑波大学ビジネス科学研究科教授　弥永真生

会計基準の国際的な統合化とディスクロージャー制度……90
早稲田大学大学院会計研究科教授　米山正樹

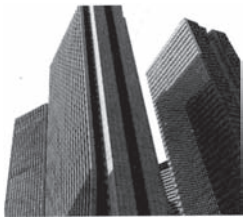
会計基準の国際的統合化と確定決算主義……108
立教大学経済学部准教授　坂本雅士

収益認識基準の見直しと税務会計との関係……120
――租税立法における会計基準の受容――
横浜国立大学大学院国際社会科学研究科准教授　吉村政穂

減価償却と減損損失の課税上の論点……126
成蹊大学経済学部教授　成道秀雄

企業結合会計基準と組織再編成税制……132
㈳日本経済団体連合会経済基盤本部長　阿部泰久

企業会計基準のコンバージェンスと法人税の対応



平成21年10月
㈳ 日本租税研究協会
税務会計研究会

序　文

1．企業会計基準のコンバージェンス

⑴　企業会計基準改正の経緯
⑵　企業会計基準改正の特徴
⑶　コンバージェンス完全履行への日程

2．　会社法（会社計算規則）の対応

⑴　平成14年商法改正
⑵　平成17年会社法の制度と会社計算規則
⑶　中小企業の会計に関する指針

3．法人税法の対応

⑴　課税所得算定の基本原則（租税政策の基本原理）
⑵　確定決算基準の意義と機能
⑶　最近の税制改正の動向

4．コンバージェンスに対する法人税法の方向性・課題

⑴　企業会計との基本的関係（法人税法22条４項）
⑵　確定決算基準
⑶　個別問題

◆ 序　文

社団法人日本租税研究協会は，2008年12月，税務会計研究会（以下，「本研究会」という。）を設置した。本研究会は，法人税法と企業会計（金融商品取引法会計及び会社法会計を意味する。以下同じ）との関係を調査・研究することを目的とするが，最初に，企業会計基準のコンバージェンスが進む中，法人税法の対応のあり方について調査・研究することとした。

そのため，本研究会は，この問題について，2008年12月から月１回のペースで延べ９回にわたって調査・研究を進めてきた。

具体的には，企業会計基準のコンバージェンスの実態を調査し，そのコンバージェンスに対し法人税の課税所得の基となる会社法上の会社計算規則がどのように対応してきたかを調査し，それらに対し，法人税法が如何に対応すべきかという理論的問題を検討するとともに，実際にどのように税制改正が行われてきたかという経緯を調査した。そして，企業会計基準のコンバージェンスが最終局面を迎え，法人税法がどのように対処して行くべきかという方向性について検討した。

その結果，一応の成果を見ることができたので，それを「中間報告」の形で取りまとめることとした。元より，法人税法と企業会計との関

係においては，種々の問題が存在しており，それに関しての様々な議論（見解の対立）があるが，中でも企業会計基準のコンバージェンスに法人税法がどのように対応すべきかということは最も厄介な問題である。また，それらの問題のあり方については，種々の議論があって多くの見解の対立があるので，それにコンセンサスを求めることは極めて困難なことである。そのことは，本研究会の議論が一様でなかったことによっても示されている。

特に，国際財務報告基準へのコンバージェンスについては，その最終日程が固まったとはいえ，国内では，そのコンバージェンスが連結のみなのか，それが故に連単分離なのか，あるいは連結先行なのか，連結先行の場合にも，追って単体の方も追随して行くのか，単体は当面凍結されるのか，等についてコンセンサスがあるわけではない。したがって，法人税法がどのように対応すべきかについても，種々の方法論があり得ることとなり，本研究会においても議論が紛糾することとなった。

そのため，本中間報告については，本研究会における種々の議論を整理し，今後の法人税法が対応すべき方向性についても，種々の意見の公約数的なところを各論併記という方法でまとめざるを得なかった。もっとも，このような方法によって今後検討すべき問題点が明らかにされたとも言える。いずれにしても，本中間報告において取りあげた各論点については，識者の御批判を頂くことによって，本研究会の今後の研究の糧にする必要がある。

1．企業会計基準のコンバージェンス

⑴　企業会計基準改正の経緯

日本における企業会計基準は，2000年までは企業会計審議会等が定めた企業会計原則・会計基準があり，これに対して日本公認会計士協会が実務指針を定めていた。企業会計原則は，企業会計処理の総合的指針であったが，平成に入ってからは個別の会計基準の役割が大きくなった。2001年には，財団法人財務会計基準機構内が設立され，その組織である企業会計基準委員会（ASBJ）が企業会計基準，適用指針，実務対応報告の全てを定めている。このほかに，後述のとおり中小企業会計指針が公表されている。

これに対して，国際的には，各国の職業会計士団体により結成された国際会計基準委員会が1973年以来活動を行ってきたが，2001年以来，民間組織である国際会計基準委員会財団が指名する国際会計基準審議会（IASB）が国際会計基準の策定にあたって中心的な役割を担っている。その国際会計基準の中心が，国際財務報告基準（IFRS）である。国際会計基準審議会は，アメリカの会計基準設定の主体である財務会計基準審議会（FASB）との間で会計基準の統合（コンバージェンス）の動きを進めてきてきた。

日本においては，1990年頃以来，次のような，会計基準の改正ないし制定が行われてきた。

① 先物・オプション取引等の会計基準（企業会計審議会，1990年５月）

この会計基準は，先物・オプション取引等についての時価情報の開示を求め，時価主義的会計の先駆となった。

② リース取引に係る会計基準（企業会計審議会，1993年６月）・リース取引に関する会計基準（企業会計基準委員会，2007年３月）

従来，旧商法計算書類規則において重要なファイナンス・リース取引について注記することが要求されていたのみであったが，この会計基準では，ファイナンス・リース取引については，原則として，通常の売買取引に係る方法に準じて会計処理することとした。しかし，所有権移転外ファイナンス・リース取引については，例外的に，売買処理を行った場合と同等の情報を注記することを条件に賃貸借取引として処理することを認めた。そして，ほぼ全てのファイナンス・リース取引が，この例外処理を受けて

きた。これに対して，企業会計基準委員会は５年近くの審議を経て，リース取引に関する会計基準（2007年３月）を公表した。これにより，例外処理が廃止され，ファイナンス・リース取引に関する会計処理は通常の売買取引に係る方法に準じた方法に一本化された。

③　外貨建取引等会計処理基準（企業会計審議会，1979年６月，1995年５月改訂）

1995年５月の改訂において，外貨建長期金銭債権債務に重要な為替差損が生じているときは，原則として，決算時の為替相場により換算し為替差損を認識することとされる等の変更が加えられた。さらに，1999年10月には，後述の金融商品に係る会計基準を受けた改訂が行われた。

④　連結財務諸表原則（企業会計審議会，1975年６月，1997年６月改訂）・連結財務諸表に関する会計基準（企業会計基準委員会，2008年12月）

連結財務諸表原則は，1997年６月の「連結財務諸表制度の見直しに関する意見書」によって改訂され，連結ベースのディスクロージャーの充実が図られた。さらに，企業会計基準第22号連結財務諸表に関する会計基準によって改訂が行われている。

⑤　研究開発費等に係る会計基準（企業会計審議会，1998年３月，企業会計基準委員会，2008年12月改訂）

研究開発費等については，研究開発費等に係る会計基準が，企業間の比較可能性向上の観点から研究開発費を発生時に費用処理することとした。同会計基準は，企業会計基準第23号によって，改訂されている。

⑥　退職給付に係る会計基準（企業会計審議会，1998年６月，企業会計基準委員会，2005年３月一部改正）

この基準は，確定給付型の企業年金制度において，積み立てた資産の運用利回りの低下，資産の含み損等により，将来の年金給付に必要な資産の確保に懸念が生じているといわれていることを背景に，企業年金を含む退職給付を，従業員の労働の提供が生じた期間の費用として処理することとした。企業会計基準第３号「『退職給付に係る会計基準』の一部改正」は，前記会計基準において例外的に認識しないこととされていた未認識年金資産について，原則的な考え方に即して，費用の減額として処理することとした。

⑦　税効果会計に係る会計基準（企業会計審議会，1998年10月）

税効果会計が前述の連結財務諸表原則の改訂（1997年６月）によって適用されることになったことを受けて，税効果会計に係る会計基準が公表された。

⑧　金融商品会計に係る会計基準（企業会計審議会，1999年１月）・金融商品会計に関する会計基準（企業会計基準委員会，2006年８月）

金融商品については，金融商品会計に係る会計基準によって，売買目的有価証券の時価評価等が導入された。さらに，企業会計基準第10号金融商品会計に関する会計基準，改正企業会計基準第10号金融商品に関する会計基準（企業会計基準委員会，2008年３月）を通じて，金融商品の時価情報の開示が拡充されている。

⑨　固定資産の減損に係る会計基準（企業会計審議会，2002年８月）

固定資産の減損については，固定資産の減損に係る会計基準が，一応取得原価基準の枠内で，固定資産の減損を反映する帳簿処理を適用することとした。具体的には，減損の兆候の判断，減損損失の認識，減損損失の測定という三段階の手順により，固定資産について回収可能性を反映した帳簿価額の減額が行われる。

⑩　企業結合に係る会計基準（企業会計審議会，2003年10月）・企業結合に関する会計基準（企業会計基準委員会，2008年12月）

企業結合に関しては，企業結合に係る会計基準が公表され，消滅会社から引継いだ資産を時価以下の範囲で任意に評価替えするようなことができたそれまでの会計実務を廃し，持分プー

リング法とパーチェス法のいずれかを用いることとした。さらに，企業会計基準第21号企業結合に関する会計基準は，国際的動向に合わせて，持分プーリング法を廃止した。

⑪　自己株式及び法定準備金の取崩等に関する会計基準（企業会計基準委員会，2002年２月，のちに自己株式及び準備金の額の減少等に関する会計基準（2005年12月））

自己株式及び準備金の額の減少については，企業会計基準第１号自己株式及び法定準備金の取崩等に関する会計基準が，平成13年の二回の商法改正に合わせた会計処理を定めた。その後，この会計基準は，平成17年の会社法の施行に伴い，自己株式及び準備金の額の減少等に関する会計基準となり，さらに，平成18年８月の会社計算規則の施行に伴い改正されている。

⑫　１株当たり当期純利益に関する会計基準（企業会計基準委員会，2002年９月）

この会計基準は，従来から開示が要求されてきた１株当たり当期純利益の算定方法について，平成13年の二度の商法改正を踏まえて，定めたものである。その後の会社法施行等に伴い数次の改正が施されている。

⑬　役員賞与に関する会計基準（企業会計基準委員会，2005年11月）

この会計基準は，従来，役員報酬については費用として，役員賞与については利益処分として会計処理することが一般的であったところ，平成15年商法改正を経て平成17年会社法施行により，役員賞与と役員報酬が同一の手続により支給されることとなったため，役員賞与についても発生した会計期間の費用として処理することとした。

⑭　貸借対照表の純資産の部の表示に関する会計基準（企業会計基準委員会，2005年12月）

この会計基準は，いわゆる中間区分を廃止し，従来の資本の部に代えて純資産の部を設置した。

⑮　株主資本等変動計算書に関する会計基準（企業会計基準委員会，2005年12月）

この会計基準は，平成17年会社法施行によって導入された株主資本等変動計算書の表示に関するルールを定めた。

⑯　事業分離等に関する会計基準（企業会計基準委員会，2005年12月，2008年12月改正）

この会計基準は，持分の継続・非継続という概念を軸に，企業再編における分離元企業や結合当時企業の株主に関する会計基準を定めた。なお，2008年12月に，企業結合会計基準の改正に対応した改正が行われている。

⑰　ストック・オプション等に関する会計基準（企業会計基準委員会，2005年12月）

この会計基準は，2001年11月の商法改正で新株予約権制度が導入されたことを受けて公表されていた論点整理を踏まえて，平成17年会社法施行後のストック・オプションについての会計処理を定めたものである。

⑱　棚卸資産の評価に関する会計基準（企業会計基準委員会，2006年７月，2008年12月改正）

この会計基準は，棚卸資産の期末における評価基準及び開示について定めたものである。従来，原価法と低価法の選択適用が認められてきたが，低価法は原価法に対する例外と位置づけられてきた。この会計基準は，低価法を廃止し，資産の収益性低下により簿価を切り下げることを棚卸資産についてもより広く認めることとした。さらに，2008年12月の改正企業会計基準第９号棚卸資産の評価に関する会計基準では，棚卸資産の評価方法としての後入先出法を，国際会計基準とのコンバージェンスを図るために，廃止した。

⑲　関連当事者の開示に関する会計基準（企業会計基準委員会，2006年10月）

従来，関係当事者の開示に関する特定の会計基準は存在しなかったが，国際的な会計基準のコンバージェンスの観点などから，この会計基準が定められた。

⑳　四半期財務諸表に関する会計基準（2007

年３月）

2006年の証券取引法改正に基づいて四半期報告制度が導入されたことに伴い，この会計基準が定められた。

㉑　工事契約に関する会計基準（企業会計基準委員会，2007年12月）

長期請負工事に関する収益の計上については，従来，工事進行基準又は工事完成基準のいずれかを選択適用することとされてきたところ，この会計基準は，工事進行基準の適用要件を明確化した。

㉒　持分法に関する会計基準（企業会計基準委員会，2008年３月）

この会計基準は，投資会社と持分法の適用対象となる非連結子会社や持分法適用関連会社の会計処理について，原則として統一することとした。

㉓　セグメント情報等の開示に関する会計基準（企業会計基準委員会，2008年３月，最終改正2009年３月）

セグメント情報開示基準（企業会計審議会，1988年５月）の下で連結財務諸表の注記事項として，⑴事業の種類別セグメント情報，⑵親会社及び子会社の所在地別セグメント情報，⑶海外売上高のみが開示されていたところ，この会計基準は，報告されるべきセグメント情報を増やすとともに，報告されるべきセグメント情報の要件を具体的に定めた。

㉔　資産除去債務に関する会計基準（企業会計基準委員会，2008年３月）

この会計基準は，国際会計基準とのコンバージェンスの一環として，従来，我が国では特に明確なルールが存在しなかった，資産除去債務についての会計処理を定めた。

㉕　賃貸等不動産の時価等の開示に関する会計基準（企業会計基準委員会，2008年11月）

この会計基準は，従来，一般に原価評価されていた不動産について，賃貸等不動産に該当する場合には，時価等の注記を行うこととした。

⑵　企業会計基準改正の特徴

以上のような近年の企業会計基準改正の特徴としては，次のような諸点が指摘できる。

第一に，国際基準との調和である。資本市場の国際化により，会計基準の国際的なコンバージェンスが進んでいる。我が国の会計基準も，この流れに沿って変化してきた。とりわけ，ここ数年は，後述のような国際財務報告基準とのコンバージェンスの要請に応えるための会計基準の整備が急速に進んでいる。

第二に，企業財務の透明化である。投資家に対する情報提供を充実させるために，より多くの，また比較可能性の高い情報が開示されるようになってきた。

第三に，損益計算から財産計算への力点の移行である。従来，適正な期間損益計算が企業会計の中核とされ，その中で取得原価主義が重要な役割を担っていた。しかし，企業の所有する資産の含み損が投資家から観察不可能であることの弊害を除去するために，時価主義志向が強調されることとなった。金融商品に関しても，時価主義が強調されている。もっとも，この時価主義志向はあくまで取得原価主義の枠の中でのその修正として位置づけられている。

第四に，設定主体の変更である。かつての政府機関の企業会計審議会に代わり，民間団体である財務会計基準機構の企業会計基準委員会が企業会計基準の設定を担うようになった。これに伴い，会計基準の変更が弾力化し，また企業会計の内容も詳細なものとなってきている。

第五に，税法との乖離の拡大である。かつて，トライアングル体制と称して，企業会計原則，商法・法人税法の調整が図られてきたが，近年，企業会計基準と会社計算規則が接近し，また，企業会計基準について国際的なコンバージェンスが強調されるのに従って，税法との調整に関心が失われるようになってきた。

⑶　コンバージェンスの履行とその課題

企業会計基準委員会は，国際会計基準審議会

との間で取り交わされ2007年７月の「東京合意」にて，2011年６月を履行期限とした国際財務報告基準とのコンバージェンスを行うとした。また，これに先立ち，EU は，欧州証券規制当局委員会に委託して日本の会計基準の IFRS との同等性評価を行い，26項目の差異項目を指摘した。

しかし，近年の企業会計基準改正の結果，EU から指摘されたコンバージェンスの対象である26項目については，ほぼその作業は終了した。

2008年12月に，EU の欧州委員会によって我が国の会計基準が同等であると評価されたが，同等性評価は今後も行われていくので，コンバージェンスをさらに推進していくべきであると考えられている。ただし，IFRS 自体が，国際会計基準審議会と財務会計基準審議会の共同作業によって作られている最中であるため，両審議会の公表する論点整理や公開草案等を見すえながら，我が国でも対応する会計基準を作成していく必要がある。

コンバージェンスの推進には，実務等との関係，会社法との関係，税法との関係等，さまざまな考慮要素がある。このため，連結財務諸表と個別財務諸表の関係を緩やかに解して，連結財務諸表についての会計基準について，個別財務諸表に先行して改訂していくといういわゆる連結先行の考え方が唱えられている。企業会計審議会が2009年６月に公表した「我が国における国際会計基準の取扱いについて（中間報告）」でも連結先行の考え方が示されている。

さらに，日本の会計基準を IFRS に統合（コンバージェンス）するのではなく，IFRS を直接，日本の企業に適用しようという見解もある（いわゆるアドプション）。この見解のもとでは，連結財務諸表の会計基準としては IFRS を採用し，個別財務諸表の会計基準としては国内の独自の会計基準を用いるという考えが主張されることがある。いわゆる連単分離論である。この場合，公開会社の連結財務諸表を IFRS 基準で作成し，個別財務諸表，会社法の計算書類の作成については，国内の会計基準を用いる。そして，課税所得算定は，直接には会社法関係の法規制を前提にしているから，個別財務諸表系統の企業会計とのみ接点を有することになる。

この連単分離論を採用すると，従来の企業会計基準に変更を加えなくて済み，また，会社法の要求する会社計算書類の作成及び法人税法に基づく課税所得算定が国際会計基準の影響を受けなくなる。これをメリットと考えるならば，連単分離論は考慮に値するということになる。もっとも，連単分離論に対しては，永久に二つの基準が存在することで会計情報の比較可能性が失われ，また，連結財務諸表を個別財務諸表等と別に作成するコストが存在する，との批判がある。

２．会社法（会社計算規則）の対応

⑴　平成14年商法改正

平成14年商法改正において，それまで商法典に置かれていた計算関係規定（資産評価等に関する規定）が省令（会社計算規則）に委任されることになった。これによって，計算関係規定のより機動的な制定・改変が可能になり，会計基準の改正等に弾力的に対応できることになったため，証券取引法の会計との整合性が高まることとなった。このことは，会計基準のコンバージェンスが会社計算規則に一層影響を及ぼすことを意味する。

⑵　平成17年会社法の制定と会社計算規則

平成17年会社法制定前には，会社を含む商人一般に対して商法32条２項が「商業帳簿ノ作成ニ関スル規定ノ解釈ニ付テハ公正ナル会計慣行ヲ斟酌スベシ」と定めていた。そこにいう「規定」には，商法32条１項も含まれると解されており，会計処理全般について公正な会計慣行の斟酌が要求されていると考えられていた。

会社法は，会計処理について，「一般に公正

妥当と認められる企業会計の慣行」に従うべきことを定める規定を設けたが（会社法431条），これは，従来の会計慣行の斟酌と同じ意義であると解されている。また，会社法をうけた会社計算規則３条もその用語の解釈及び規定の適用に関して，「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準その他の企業会計の慣行をしん酌しなければならない」としている。

2009年には，国際的な会計基準とのコンバージェンスの必要から企業結合に関する会計基準（持分プーリング法の廃止）等が企業会計基準委員会によって公表されたこと及び近時の関係法令の改正等に伴い，会社法の委任に基づく会社計算規則について，所要の改正が行われた。

⑶　中小企業の会計に関する指針

企業会計基準は，元来，金融商品取引法に基づく財務諸表等の作成の基準であるが，原則として，会社法にいう「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」にあたるものと解されている。このため，利害関係者の範囲が限定されており規模も小さい中小企業の従うべき規範としては必ずしも適当でなかった。このため，従来，中小企業はもっぱら税務会計のみを念頭に置いて計算関係書類を作成してきたと指摘されている。最近では，平成14年商法改正に伴い，会社計算規定が法務省令（会社計算規則）へ移行した際，国会の衆参両院において，当該省令化によって会社計算規則が国際化・複雑化することを危惧して，中小企業に対して過重な負担が生じないよう必要な措置をとる旨の附帯決議がされた。

この附帯決議を受けて，2002年６月に中小企業庁が「中小企業の会計に関する研究会報告書」を公表し，これに呼応して，2002年12月に日本税理士会連合会が「中小会社会計基準」を，2003年６月に日本公認会計士協会が「中小企業の会計のあり方に関する研究報告」をそれぞれ定めた。その後，2005年８月，これらの報告書等を統合する形で，日本公認会計士協会・日本税理士連合会・日本商工会議所及び企業会計基準委員会が，「中小企業の会計に関する指針」を作成した。これも，原則として，「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」を構成するものといえよう。

３．法人税法の対応

⑴　課税所得算定の基本原則（租税政策の基本原理）

法人税法は，その課税標準を「所得の金額」（法法21条）と定めた上で，所得の金額の具体的内容を「当該事業年度の益金の額から当該事業年度の損金の額を控除した金額とする。」（法法22条１項）とし，益金と損金との差額によって把握すること（損益法）を明らかにしている。この場合の「所得」とは，一般的に，包括的所得概念（純資産増加説）に基づくものと解されている。

また，法人税法22条２項が，益金の額に算入すべき金額として，「無償による資産の譲渡又は役務の提供」から収益が生じることを定めているが，「この規定は，法人が資産を他に譲渡する場合には，その譲渡が代金の受入れその他資産の増加を来すべき反対給付を伴わないものであっても，譲渡時における資産の適正な価額に相当する収益があると認識すべきものであることを明らかにしたもの」（最判平成７年12月19日・民集49巻10号3121頁）と解されている。ただし，課税所得の算定上，租税政策その他の理由から，「別段の定め」（法法22条２項・３項）による修正が加えられている。ここで念頭に置くべき租税原則または租税政策上の考慮として，次のようなものが考えられる（税制調査会「わが国税制の現状と課題－21世紀に向けた国民の参加と選択－」（2000年７月）参照（以下，「中期答申」という。））。まずは，公平の原則である。法人税法にとっても，等しい負担能力のある人には等しい負担を求めるという水平的公平は，重要な考慮要素となる。なお，これ

は，円滑な執行が確保できるかという観点も含むものとして考えられる。

第二に，税制ができるだけ個人や企業の経済活動における選択を歪めることがないようにするという意味における中立が求められる。そして第三に，簡素が挙げられる。企業の税負担の計算が容易であること，納税コストが安価であること，また執行側にとっても，なるべく効率的に執行できる基準の方が望ましいと考えられる[1]。

そして，このほかに，経済社会の活力維持や国際的整合性という考慮，または特定の政策目的を実現するための政策手段として，租税（法人税法）が利用されることがある。

また，法人所得のうち，配当に対しては，法人段階での法人税だけではなく，配当を受け取る株主段階でも（所得）課税がなされることになるため，法人段階課税と株主段階課税との間の負担調整の問題が生ずる（「中期答申」156頁）。そこで，個人株主の場合には，配当税額控除制度（所法92条），法人株主の場合には，受取配当の益金不算入制度（法法23条）が設けられている。これは，法人税の性格論（独立課税か所得税の代替課税か）に由来するが，「配当」の概念を明確にするため，資本金等の額と利益積立金額とを峻別することを要請する。

⑵　確定決算基準の意義と機能

「法人の課税所得計算においては，その期に企業が稼得した利益の額を基礎とするという基本的な考え方に加えて，減価償却費や引当金の繰入れなどの企業の内部取引について恣意性を排除する必要があることなどから，株主総会において報告・承認された商法上の確定決算を基本とするという，いわゆる『確定決算主義』が採られてい」る（「中期答申」158頁以下）。

ここで確定決算主義ないし確定決算基準と呼ばれる概念の内容は，税制調査会・法人課税小委員会報告（1996年11月）に従って，次のように整理することができる。

① 商法上の確定決算に基づき課税所得を計算し，申告すること（法法74条１項参照）。

② 課税所得計算において，決算上，費用または損失として所定の経理がされていること（損金経理）等を要件とすること。

③ 別段の定めがなければ，「一般に公正妥当な会計処理の基準」（以下「公正処理基準」という。）に従って計算すること（法法22条４項）。

このうち①については，ただの手続的な規定にすぎないとの指摘もあるが，③とあわせて見た場合には，課税所得が企業利益に基礎をおいて算出される以上，企業の採用する会計方法が不適正なものでない限り，企業利益を課税所得の基礎とすることが適当だとの考えに立脚するものと評価できる（大蔵省企業会計審議会中間報告「税法と企業会計との調整に関する意見書」〈1966年10月〉参照）。加えて，財務諸表を統一し，会計処理の煩雑さを解消するという考え方を見出すこともできよう。

また，③の規定は，流動する社会経済事象を反映する課税所得にとって，適切に運用されている会計慣行に委ねることが適当と思われる部分が多いことを重視し，「税法において課税所得は，納税者たる企業が継続して適用する健全な会計慣行によって計算する旨の基本規定を設けるとともに，税法においては，企業会計に関する計算原理規定は除外して，必要最少限度の税法独自の計算原理を規定することが適当である。」（税制調査会「税制簡素化についての中間報告」（1966年９月））と考えられ，導入されている。

例えば，租税法，商法，企業会計原則はそれぞれ固有の目的と機能を持っている。後二者が利害調整機能または情報提供機能を担っているのに対し，租税法は，税負担の公平，中立性の

[1] このことから，例えば，課税要件事実については明確でかつ客観的に構成されることが望まれる。

確保等をその立法の基本的な考え方とする（前述3(1)(ロ)）。そのため，企業間の課税の公平を維持することを目的として，会計方法の選択制を抑制し，また会計方法の適用条件の規制を行い，または，税務運営上の簡素化を図るために費用の損金算入額および重要性の判断について画一的基準を設けるといった形で，必要最少限度の法人税法独自の規定（「別段の定め」）が設けられる。

これらの場面では，租税法規が公正処理基準に対して修正的・補充的に機能するのに対して，②は，企業の判断によって左右される内部取引等に係る意思決定を，確定決算に求める考え方である。これにより，計算の真実性ないし客観性を担保し，もって課税の安定ないし法的安定性を得ることができるとの判断に基づくものである。

従って，上記②は，直接には，法人の「意思」をどこに求めるかという点についての判断（申告行為を通じて示される意思では不十分との判断）といえるが，その前提として，内部取引等の特定事項については，その額を第三者たる課税庁が認定することはせず，（一定の範囲内において）企業の行った会計処理を最終のものとして認めることを意味している（大阪高判昭和50年6月13日・税資81号822頁参照）。

(3) 最近の税制改正の動向

イ．基本的方向

平成10年度税制改正以降，確定決算基準によって商法（会社法），企業会計原則と結び付けられていた法人税法は，大きく変化をしていく。会計慣行に多くを委ね，必要最少限度の税法独自の計算原理を規定するとの従来の方針は転換され，法人税法上の固有の処理をより積極的に規定する方向へと踏み出したように見える。

1998年以降における税制改正の理論的基礎となったのは，上記法人課税小委員会報告である。同報告は，経済社会の構造変化や国際化が進展する中で，法人課税の「課税ベースを拡大しつつ税率を引き下げる」という基本的方向を明確に打ち出した。そして課税ベースの見直し（拡大）にあたっては，税制の公正・中立や透明性を実現するために，企業業績（課税所得）を，その実態に即して，的確に把握し課税することが重要であると強調したのである。

その上で，「法人税の課税所得は，今後とも，商法・企業会計原則に則った会計処理に基づいて算定することを基本としつつも，適正な課税を行う観点から，必要に応じ，商法・企業会計原則における会計処理と異なった取扱いとすることが適切と考える。」と明言する。すなわち，適正な課税の実現という法人税法固有の目的と，商法（会社法），企業会計原則が有する目的・機能との相違に応じて，法人税法固有の取扱いを整備していくことが明らかにされた。この考え方は，税制調査会「わが国税制の現状と課題――21世紀に向けた国民の参加と選択」（2000年7月）においても改めて強調された。

もっとも，平成10年度税制改正以降においても，会計基準の変容に対応し，申告段階での調整項目を少なくすることで企業の事務処理負担を軽減するための改正がなされてきている。そのため，最近の税制改正は，後述のように，企業会計と税務会計との乖離と調和が混在したものとなっている。

ただし，企業会計との相互調整を経て，両者の取扱いに共通した部分が多くあったとしても，かつてのように企業会計における取扱いに対する特例のみを別段の定めとして設けるというアプローチは採用されていないことがあることに注意すべきである（朝長英樹「法人税法と商法・企業会計」租税研究653号33頁〈2004〉）。これは，法人税法が有する固有の目的を前提として，その取扱いが定められていることを明らかにするものである。

ロ．企業会計からの乖離

① 平成10年度税制改正では，「課税ベースを拡大しつつ税率を引き下げる」という方向を踏まえ，商法・企業会計原則における

会計処理の保守主義や選択制によって，企業間の税負担の格差や課税所得計算の歪みがもたらされているとの認識を前提に，次のような改正が行われた。まず取り上げられたのは，各種引当金の扱いである。税制の公平性・明確性の要請から，不確実な費用又は損失の見積り計上は極力抑制するとの方針の下，各種引当金のうち貸倒引当金，賞与引当金，退職給与引当金，製品保証等引当金，特別修繕引当金の縮減・廃止が進められた[2]。減価償却制度についても，建物の償却方法の選択制を抑制し[3]，また少額減価償却資産の取得価額基準の引き下げ，簡便償却制度の廃止といった改正がなされた。

また，収益の計上基準についても，やはり企業会計上の処理が選択的であった工事収益の計上方法を限定するとともに，割賦販売等に係る収益計上基準について，商品等の供給機能のみを果たし金融機能は第三者に委ねている法人との均衡を図るため，その適用範囲の見直しが行われた。

② 平成13年度税制改正では，企業の競争力を確保し，企業活力が発揮されるよう，柔軟な組織再編成を容易にするための商法改正（会社分割法制の創設）が行われたことをきっかけとして，組織再編税制の整備が図られた。その際には，「移転資産に対する支配が再編成後も継続していると認められるものについては，移転資産の譲渡損益の計上を繰り延べることが考えられる。」（税制調査会「会社分割・合併等の企業組織再編成に係る税制の基本的考え方」〈2000年10月〉）とされ，法人税法独自の立場から，税負担の公平，企業の経営形態に対する中立性の観点を基本とする制度設計が行われた。そのため，税法固有の要件や会計処理（帳簿価額の引継ぎ，資本の部の整備など）が設けられている。

また，平成14年度税制改正により導入された連結納税制度においても，企業のグループ経営が大きく進展してきた中で，実態に即した適正な課税を実現するという観点からの制度構築が行われた。なお，同時に，課税ベースの適正化措置として，退職給与引当金の廃止が行われている。

これら組織再編税制や税法固有の要件・処理を積極的に導入した結果，課税ベースの拡大とあいまって，企業会計上の処理との距離は広がった。そのために，例えば，非適格合併等により被合併法人等が移転する減価償却資産について，これらの減価償却資産の価額として会計帳簿に記載した金額が，その償却限度額の計算の基礎となる取得価額に満たない場合には，損金経理を要件とする減価償却費の損金算入の可否に疑義が生じる状況となっていた。そこで，平成16年度税制改正により，この満たない部分の金額を損金経理額とみなすことにより，その満たない部分の金額についても，償却費として損金の額に算入することとされた（みなし損金経理）。

同じように，企業結合会計基準等の整備が進んだことに伴い，平成18年度税制改正

2 なお，法人課税小委員会報告において，「近年の国際的な会計基準の動向をみると，費用収益対応の考え方に立って企業の財政状態や経営成績を測定・開示する方法から決算期末の資産・負債の金額を確定することによってこれらを測定・開示する方法に比重が移ってきている。今後，我が国企業会計においても，こうした会計処理方法が採り入れられていく可能性がある。この方法によれば，従来以上に資産・負債を確定するために見積りの要素が増え，また，長期の潜在的な債務についてもできる限り財務諸表に計上することが求められることになると考えられる。しかし，こうした情報開示のための企業会計上の要請と，公平性，明確性という課税上の要請には違いがあるので，税制が企業会計上の処理に合わせることには限界があると考える。」との指摘があった。

3 なお，同時に建物の耐用年数の見直し（短縮）が行われている。

において，非適格組織再編成や営業譲受けについて，移転を受けた資産及び負債については個別時価を取得価額として付すとともに，退職給付債務等に相当する負債を認識した上で，これら資産及び負債の時価純資産価額と非適格組織再編成等の対価との差額について資産又は負債の調整勘定を計上することとされた。このように，税法固有の処理を前提に，企業会計との調和を図るという方向での微調整もなされている。また，平成15年度から段階的に廃止された退職給与引当金等との関係において捉えることもできる。

③　平成18年度税制改正では，会社法の制定に伴い，資本の部を整備し，資本金等の額及び利益積立金額の概念の明確化が行われた。また，会社法制や企業会計など周辺的な制度が大きく変わる機会を捉えて，恣意抑制という法人税法固有の立場から，役員給与の損金算入のあり方が見直されている。

そして，2005年12月に「ストック・オプション等に関する会計基準」及び「ストック・オプション等に関する会計基準の適用指針」が公表され，ストック・オプションの費用計上に関する会計方法が明らかにされたことに対して，新株予約権の交付を受けた者についての所得税法上の扱いに対応した費用計上の特例が設けられている。

④　平成19年度税制改正では，生産活動や事業活動の拠点としての日本の魅力を高め，税制における国際的なイコールフッティングを確保するため，減価償却制度の抜本的な見直しが図られた。新たな定率法（いわゆる250％定率法）の導入を始めとして，経済活性化という租税政策的な観点からの改正が行われている。また，法定耐用年数や資産区分について，使用実態を踏まえた見直しが行われた（平成20年度税制改正）。

ハ．企業会計との調和

①　平成12年度税制改正では，「金融商品に係る会計基準」（1999年１月）に対応して売買目的有価証券の期末時価評価制度，未決済デリバティブ取引のみなし決済制度，ヘッジ取引の時価評価・繰延制度が新設されたが，金融取引の計算規定と評価規定等の全般にわたって，企業会計との調和を図りつつも，自己完結的な規定が設けられている。

②　また，平成19年度税制改正では，会計基準の整備に対応して次のような改正が行われている。まず，所有権移転外ファイナンス・リース取引に関する例外処理の廃止を織り込んだ「リース取引に関する会計基準」（2007年３月）が公表されたことを受け，所有権移転外ファイナンス・リース取引について売買取引に準じた処理とすることとした。

次に，「棚卸資産の評価に関する会計基準」（2006年７月）が公表されたことに対応し，平成19年度税制改正により，棚卸資産の期末評価について低価法を適用する場合における棚卸資産の評価額が「当該事業年度終了の時におけるその取得のために通常要する価額」（いわゆる再調達原価）から「当該事業年度終了の時における価額」（時価）に改められ，また短期売買商品（トレーディング目的で保有する棚卸資産）の期末評価制度が創設された。

また，繰延資産については，会社法及び会社計算規則が，「繰延資産として計上することが適当であると認められるもの」（会社計算規則106条３項５号）と規定し，企業会計に全面的に依存することとなった。そして，「繰延資産の会計処理に関する当面の取扱い」（平成2006年８月）により，繰延資産の項目を株式交付費，社債発行費等（新株予約権の発行に係る費用を含む。），創立費，開業費及び開発費とするとともに，同時に公表された「金融商品に関する会計基準」により，社債発行差金に相当する額

について償却原価法を適用することとされた（なお，「中小企業の会計に関する指針」においても同様の取扱いとされた〈2007年４月改正〉。）。法人税法も，このような会計処理と整合的になるように整備が行われた。

③　平成20年度税制改正では，「工事契約に関する会計基準」（2007年12月）の適用により，工事進行基準の方法により収益等が認識される工事の請負が増加すると予想される一方で，法人の自由な選択といった恣意性が排除されることから，会計処理との整合性に配慮する方向で，工事の請負に係る収益及び費用の帰属事業年度の特例の見直しが行われている。

④　平成21年度税制改正では，「棚卸資産の評価に関する会計基準」の改正（2008年９月）に伴い，棚卸資産の評価について選定できる評価方法から後入先出法が除外された（なお，あわせて単純平均法が廃止されている）。

４．コンバージェンスに対する法人税法の方向性

⑴　企業会計との基本的関係

我が国の企業会計が国際会計基準へとコンバージェンスの動きを見せる中で，法人税法と企業会計との関係についても，再検討の必要の有無が問われている。まず，法人税法22条４項との関係でどのような問題があるか検討する。

かねてより，法人税法関係法令における課税所得算定のための規定は，企業会計との関係では，次の三つのグループに分けられると指摘されている（金子宏『租税法　第14版』265頁参照）。

すなわち，第一に，「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」の内容を確認する性質のものがある。例えば，資産の評価益の益金不算入の規定（25条）や評価損の損金不算入の規定（33条）がそれである。第二に，「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」を前提としつつも，画一的処理の必要から，統一的な基準を設定し，または一定の限度を設け，あるいはそれを部分的に修正することを内容とする規定である。例えば，棚卸資産の評価に関する規定（29条）や減価償却に関する規定（31条）がそれである。第三に，租税政策上または経済政策上の理由から，「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」に対する例外を定める規定である。受取配当の益金不算入に関する規定（23条）や租税特別措置法の多くの規定がこれにあたる。これらの区分については，第一と第二には共通するところが多い。

我が国の企業会計基準のIFRSへのコンバージェンス（ないしIFRSの直接適用）によって，法人の準拠すべき会計基準の内容が変わるのであれば，それに応じて，法人税法22条４項の「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」の内容が変わるということが考えられる。つまり，法人税法が自足的な定めを置かず，「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」を参照している限りで，法人税法の実体的規定が変容するということになる。

問題は，上記の第一および第二のカテゴリーへの影響である。コンバージェンスによっても租税実体法のルールが変わるべきでないと判断するならば，法人税法の規定は維持されることになる。ただし，その場合，この規定の性質は，上記の第三のものへと変化する。これに対して，コンバージェンスによって租税実体法のルールが変わってもかまわないと考えるのであれば，従来の「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」を確認する趣旨の第一のカテゴリーの規定を，コンバージェンスを経た会計基準（ないしIFRS）の内容へと改正する必要が生じる。あるいは，「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」が，納税義務者である法人に適用される会計基準によって異なると考えるならば，法人税法で第一のカテゴリーに属するような定

めを置かない，という選択肢もある。

いずれにせよ，法人税法の既存の個々の規定について，改めて，過去の企業会計のルールを確認したものであるのか，それとも，何らかの租税政策ないし経済政策上の目的に応じて定められたものなのか，ということを検討する必要がある。個々の規定については，後述⑶で検討を行う。

⑵ 確定決算基準

次に，コンバージェンスと確定決算基準の関係を検討する。コンバージェンスによって企業会計のルールが変容するならば，個々の取引（内部取引を含む）に対する会計処理が従来と変わる場合が生じることになる。この結果として，企業会計と法人税法の定めるルールとの差異が小さくなる場合と大きくなる場合が考えられる。

差異が小さくなる場合についてはあまり問題がない。しかし，差異が大きくなる場合には，従来企業会計において許容されていた税法上有利な会計処理が企業会計において選択できなくなる結果として，従来よりも税法上不利になることが生じうる。あるいは，逆に，従来から利用されてきた税法上有利な会計処理を利用し続けたいがために，企業会計のルールがこれまでに増して歪められる可能性もある。

この点に鑑みても，前述のとおり，法人税法の既存の個々の規定について，改めて，過去の企業会計のルールを確認したものであるのか，それとも，何らかの経済政策上の目的に応じて定められたものなのか，ということを検討する必要がある。なお，経済政策上の目的に応じた措置であるならば，すべからく租税特別措置法の中に定めを置くべきである，という考え方が一般的であるが，法人税法の中にも政策目的の措置が存在して構わない，という考え方もある。

これらの場合において，何らかの経済政策目的の租税特別措置の利益を享受する資格の有無を判断するに際して，損金経理要件を含む確定決算基準を通じて，取引の存否および法的評価に関する法人の意思を確認することは一般的には合理的であると考えられる。しかし，前述のようなコンバージェンスによってもたらされる法人税法と企業会計との関係において，会計処理以外の基準に従って法人の意思を確認するほうが合理的である場合には，確定決算基準によらない（申告調整を認める）ことが考えられる。いずれにしても，企業会計基準のコンバージェンスの中で，確定決算基準が岐路に立たされている。

⑶ 個別問題

イ．収益・利得

⑴ 収益認識

IAS 第18号では，収益について，将来の経済的便益が企業に流入する可能性が高く，これらの便益が信頼性をもって測定できるときに認識されるとしている[4]。たとえば，物品の販売については，①物品の所有に伴う重要なリスク及び経済価値を買手に移転したこと，②販売された物品に対して，通常，所有とみなされる継続的な管理上の関与も有効な支配も保持していないこと，③収益の額が信頼性をもって測定できること，④当該取引に関連する経済的便益が企業に流入する可能性が高いこと，及び⑤当該取引に関連して発生した（又は発生する）費用が信頼性をもって測定できること，という条件を満たした時に収益が認識される。この点では，わが国における実現主義の考え方と本質的な相違はないと考えられている（日本公認会計士協会「我が国の収益認識に関する研究報告〈中間報告〉―― IAS 第18号『収益』に照らした考察」〈2009年７月〉。以下，「中間報告」とい

[4] なお，IAS 第18号は，物品の販売，役務の給付，そして利息，（ロイヤリティー及び配当を生ずる）企業資産の第三者による利用から生ずる収益の会計処理に適用される。

う。)。ただし，所有に伴う重要なリスク及び経済価値の移転は，必ずしも法律上の所有権等の移転の時点に限定されず，取引の実態に基づき判断するとされているが，法律上の所有権や占有の買手への移転と同時に発生する場合が多いとされ，物品を出荷した時点での収益認識に否定的であると評価されている（上記中間報告)。

また，工事契約に関しては，IAS 第11号に相当するものとして，「工事契約に関する会計基準」(2007年12月）及び「工事契約に関する会計基準の適用指針」(2007年12月）が公表されている。これらにより，「成果の確実性」が認められる場合には工事進行基準を適用し，これが認められない場合には工事完成基準を適用するものとされている。

税務会計における収益認識の基準については，前述のとおり，法人税法22条２項において損益法を採用することを明らかにした上で，同法22条４項が「一般に公正妥当と認める会計処理の基準」(公正処理基準）を利用して益金・損金の計算を行うことと規定している。そして，この条文構造を前提に，「ある収益をどの事業年度に計上すべきかは，一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従うべきであり，これによれば，収益は，その実現があった時，すなわち，その収入すべき権利が確定したときの属する年度の益金に計上すべきものと考えられる。」(最判平成５年11月25日・民集47巻９号5278頁）と解され，実現主義を採るものと考えられている。

もっとも，「取引の経済的実態からみて合理的なものとみられる収益計上の基準の中から，当該法人が特定の基準を選択し，継続してその基準によって収益を計上している場合には，法人税法上も右会計処理を正当なものとして是認すべきである。」(上記最高裁判決）と解され，基準の合理性，継続性が満たされれば企業の自主的経理が尊重される。たとえば，コンバージェンスの具体的な結果が，収益認識の基準として検収・到着が重視されるという程度にとどまるのであれば，（検収基準によって）継続して収益計上が行われることも実務上は許容されている（法基通２－１－２）ので，法令上の特段の対応は必要ないものと考えられる。

また，平成20年度税制改正により，会計処理との整合性を考慮した上で，工事進行基準の適用範囲の見直しが行われている。

なお，IASB・FASB 共同プロジェクトにより公表された「顧客との契約における収益認識に関する予備的見解」(2008年12月）では，従来の実現・稼得モデルを資産・負債モデルに置き換え，収益認識の基準を開発していく方向が示されている。顧客との契約における企業の正味のポジションの増加を基礎として収益を認識するという基本的な立場が示され，その具体的時点として，履行義務を充足した時点（例えば顧客に資産を移転した時点）を指すものとされている。この基準は，工事契約に対しても適用することが検討されているなど，今後の議論の推移が注視される。また，このような立場が企業会計において具体化された場合の対応は，法人税法にとって大きな課題となる。

(ロ) 時価（公正価値）評価に伴う利得

IAS 第39号に相当する「金融商品に関する会計基準」(旧「金融商品に係る会計基準」(1999年１月)）は，有価証券を，売買目的有価証券，満期保有目的の債券，子会社株式・関連会社株式及びその他有価証券に区分した上で，企業の財務活動の実態を適切に財務諸表に反映させ，投資者に対して的確な財務情報を提供すべく，期末に売買目的有価証券及びその他有価証券の時価評価を行うことを求めている。

そして，売買目的有価証券及びその他有価証券ともに時価をもって貸借対照表価額とされるが，前者については評価差額が当期の損益として処理される一方で，後者の評価差額は当期の損益として処理されることなく，税効果を調整の上，純資産の部に記載する考え方（全部純資産直入法）が原則とされている。

なお，公開草案「金融商品：保有区分及び測

定」（2009年７月）では，金融商品（金融資産又は金融負債）を，基本的貸付特徴（basic loan feature）のみを有していること，及び契約金利ベースで管理されていること（managed on a contractual yield basis）という条件を満たすものと，それ以外のものとに区分し，前者を償却原価カテゴリー，後者を公正価値カテゴリーとする方向が示されている。

このほか，IAS 第２号に相当する「棚卸資産の評価に関する会計基準」は，トレーディング目的で保有する棚卸資産について，市場価格に基づく価額をもって貸借対照表価額とし，帳簿価額との差額（評価差額）を，当期の損益として処理することとしている。

法人税法においては，評価益は，会社更生法等の規定による更生計画認可の決定があった場合又は民事再生法の規定による再生計画認可の決定その他これに準ずる事実が生じた場合を除き，原則として，益金の額に算入されない（法法25条）。

しかしながら，平成12年度税制改正及び平成19年度改正により，売買目的有価証券及び短期売買商品については，時価評価損益を益金の額又は損金の額に算入することとされている（法法61条の３及び61条）。

したがって，企業会計上のその他有価証券については，企業会計上時価評価の適用対象とされる[5]のに対し，法人税法上は，売買目的外有価証券として時価評価の対象外とされることになる。これは，上記時価評価損益の益金・損金算入制度が，企業会計との調和を図ることにより企業の事務処理負担を軽減するという目的のほか，「内国法人が，短期的な価格の変動を利用して利益を得る目的（短期売買目的）で有価証券の売買を行っている場合には，有価証券の価格の変動によって生じた評価益又は評価損についても，有価証券の売買によって生じた譲渡益又は譲渡損と同様に，利益又は損失が発生したものと認識されていると考えられる」（『平成12年度改正税法のすべて』168頁）と説明されているように，課税の確実性を重視した結果として法人税法上の上記区分が導入されたことを示している。この区分は，基本的には今後とも維持されるべき基準であると考えられる。

ロ．引当金・繰延資産

(イ) 引当金

わが国の企業会計原則では，「将来の特定の費用又は損失であって，その発生が当期以前の事象に起因し，発生の可能性が高く，かつ，その金額を合理的に見積ることができる場合には，当期の負担に属する金額を当期の費用又は損失として引当金に繰入れ，当該引当金の残高を貸借対照表の負債の部又は資産の部に記載するものとする。」（「企業会計原則注解」注18）とされている。個別の会計基準としては，退職給付に係る会計基準が存する。そのほか，国際的な会計基準の動向及び我が国の現状を踏まえ，中長期的テーマとして引当金に関する会計基準を開発している。

また，IAS 第37号は，時期又は金額が不確実な負債を引当金と定義し，その認識の基準として，企業が過去の事象の結果として現在の（法的又は推定的）義務を有していること，当該義務を決済するために経済的便益をもつ資源の流出が必要となる可能性が高いこと，及び義務の金額について信頼できる見積りができること，を挙げている。

これに対して，法人税法においては，費用計上の確実性（恣意抑制）という基本的方向にしたがい，債務確定主義[6]の徹底が図られ，現行法において認められるのは貸倒引当金及び返品調整引当金にすぎず，また，原則として，過去

5　ただし，そもそも企業が原則的な会計処理（全部純資産直入法）を採用する場合には，その他有価証券の評価差額は当期の損益に計上されることはなく，また例外的方法（部分純資産直入法）を採用する場合であっても，時価が取得原価を上回る銘柄の評価差額（利得）は損益計算書に計上されない。

の実績率を用いることとされている。

前述の法人課税小委員会報告の指摘に見られるように，情報提供機能を重視して長期の潜在的債務を財務諸表に計上することを要請する企業会計とは異なり，公平性，明確性という課税上の要請による限界がある以上，不確実な費用や長期間経過後に発生する費用の見積り計上を抑制する必要があることから，このような取扱いにも合理性があるとの意見があった。

もっとも，わが国では，欠損金の繰戻し還付が中小法人等以外の法人に対して不適用とされ，また，他の先進諸国における（事業上の）欠損金の繰越期間と比べ，繰越控除制度の繰越期間が依然として短いという現状を前提とした場合には，企業会計との調整を図り，将来の事業リスクを適切に現在の所得計算に反映させ，経営環境の不確実性に対応した税制とすることが望ましいとの意見もあった。

㈡　繰延資産

会社法及び会社計算規則は，繰延資産を限定列挙していた旧商法（施行規則）の規定を改め，「繰延資産として計上することが適当であると認められるもの」（会社計算規則106条３項５号）と定め，一般に公正妥当と認められる企業会計の基準その他の企業会計の慣行をしん酌しなければならない（同規則３条）としている。その上で，分配可能額の計算において，繰延資産の部に計上した額の一定部分が減額される（同規則186条１号）。

そして，企業会計原則においては，「すでに代価の支払が完了し又は支払義務が確定し，これに対応する役務の提供を受けたにもかかわらず，その効果が将来にわたって発現するものと期待される費用…（略）…は，その効果が及ぶ数期間に合理的に配分するため，経過的に貸借対照表上繰延資産として計上することができる。」（「企業会計原則注解」注15）と考えられてきた。しかし，実務対応報告第19　号「繰延資産の会計処理に関する当面の取扱い」（2006年８月）は，原則として，支出時に費用として処理するとした上で，株式交付費，社債発行費等（新株予約権の発行に係る費用を含む。），創立費，開業費及び開発費を繰延資産の項目としている。また，「中小企業の会計に関する指針」においても同様である。

法人税法は，「法人が支出する費用のうち支出の効果がその支出の日以後一年以上に及ぶもので政令で定めるもの」を繰延資産とし（法法２条45号），企業会計に準拠して，創立費，開業費，開発費，株式交付費，及び社債等発行費を挙げるほか，法人税法固有の，いわゆる「その他の繰延資産」を規定する（法令14条１項）。課税の客観性，明確性を確保するため，法人税法固有のその他の繰延資産の範囲につき，取扱いの明確化を図るべきとの意見があった。

ハ．固定資産

㈠　減価償却制度

わが国では，これまで税務上の減価償却費の計上が企業会計上の相当な償却として認められ，多くの企業において法人税法の規定に従うことが実務慣行として定着してきた。これは，平成19年度税制改正後の減価償却制度についても変わらないものと解されている（日本公認会計士協会「減価償却に関する当面の監査上の取扱い」〈2007年４月〉）[7]。また，確定決算基準・損金経理要件による償却費の計上は，簡素な事務処理が実現し，また，客観性が保持されることで，恣意的な会計処理を抑制する観点から意義

6　「債務の確定」（法法22条３項２号）の意義につき，当該事業年度終了の日までに，債務が成立していること，当該債務に基づいて具体的な給付をすべき原因となる事実が発生していること，及びその金額を合理的に算定できること，という三つの要件を全て充たしていなければならないと解されている（法基通２－２-12）。

7　ただし，「基本的な考え方は，減価償却方法に関する会計理論上の検討は当協会の役割ではないとの前提から，従来の会計実務において認められてきた減価償却方法については今後も容認できるとの立場を堅持し」たものであることには注意が必要である。

を有すると考えられてきた。そのため，減価償却費の損金算入に課されている損金経理要件は，当面は変更するまでの理由がないとする意見があった。

もっとも，新たな定率法を始めとする平成19年度税制改正後の減価償却制度は，投資額の早期回収を図り，税制における国際的なイコールフッティングを確保するという政策的な色彩が強い。そうであるにもかかわらず損金経理を要件とすることで，企業会計上認められる償却額が法人税法上の償却限度額に達せず，意図した政策効果を十分に実現することができない可能性が考えられる。また，法人税法上の償却限度額を企業会計上の償却額として採用する企業行動を招き，逆基準性の問題を拡大しているのではないかとの指摘もある。

そのため，損金経理要件を廃止し，申告調整によって限度額までの損金算入を認めるべきとの意見もあった。当協会における過去の検討においても，法人税法に基づいて計算された償却限度額の範囲内で減価償却費が損金算入されていれば問題はなく，計算の信頼性・客観性はその限度で維持されているとの指摘はかねて存在したところである（日本租税研究協会・企業会計との乖離問題専門部会「減価償却制度の見直しにかかる提言」〈2004年11月〉）。

㈡　減損処理

「固定資産の減損に係る会計基準」（2002年８月）は，資産又は資産グループに減損が生じている可能性を示す事象（以下「減損の兆候」という。）がある場合には，当該資産又は資産グループについて，減損損失を認識するかどうかの判定を行うとした上で，当該資産又は資産グループから得られる割引前将来キャッシュ・フローの総額と帳簿価額を比較し，資産又は資産グループから得られる割引前将来キャッシュ・フローの総額が帳簿価額を下回る場合には，所定の金額について減損損失を認識することとしている。

また，日本公認会計士協会により公表された「継続企業の前提が成立していない会社等における資産及び負債の評価について」（2005年４月）は，民事再生会社については，継続企業の前提が成立していない会社として位置づけ，会計上すべての資産及び負債の評価替えを強制することは適当でないとしながらも，（民事再生会社になる前における減損会計基準の適用の有無にかかわらず）民事再生手続の開始申立てを減損の兆候とみなして，再生計画に基づく将来キャッシュ・フローにより減損会計を適用する必要があるとしている。

法人税法は，原則として，評価損の損金算入を認めない（法法33条）が，企業会計における資産の強制評価減又は減損損失の取扱いに準拠するもの（法法33条２項）と，法律の規定に基づく資産評定額を会計上の資産の取得価額とみなす会社更生法等の規定に準拠するもの（法法33条３項）とに区分した上で，損金算入し得る場合を規定している。

このうち，法人税法33条２項により損金算入が認められることとなる特定事実としては，資産そのものについて価値の毀損が生じる場合である「物損等の事実」，及び法人について破産の原因となる事実が生じていること等に伴い法的整理手続が行われ，その法人の有する資産全部について（その法人にとっての）回収可能性や経済的な価値の判断が行われることを端緒に評価損の計上を認める「法的整理の事実」が挙げられている（法令68条１項）。また，企業会計上の損費処理を前提としたものとして位置付けられるため，損金経理要件が課されている。

企業会計上の減損の兆候が，資産の収益性が当初の予想よりも低下し，資産の回収可能性を帳簿価額に反映させなければならない場合を想定して構成されているのに対し，法人税法における物損等の事実は，災害による著しい損傷と同程度ないしはそれに準ずる程度に資産損失を生じさせるような事態を指すものとして限定的に解されている。

なお，法人税法では，評価益の益金算入を認

めていないので，一時的又は回復可能性がないとはいえない価額の低下の場合に評価損の損金算入を認めると，その後価額が回復したという場合に益金として捕捉することができず，容易に利益操作・租税回避を認めるのと同様の結果になりかねないために，評価損等の計上につき，その減少状態として，固定的で回復の見込みのない状態ないしはそれに準ずるような状態であることを前提としているものと解される（東京高判平成３年６月26日・行集42巻６・７号1033頁）。

したがって，単なる収益性の低下に基因する評価損の計上を認めるには，その検討の前提として，減損の戻入れが義務付けられること，及びその戻入れによる収益認識に対する課税が必要であるとも考えられる。

なお，実務上は，減価償却資産について計上した評価損（減損損失を含む。）の金額のうち損金の額に算入されなかった金額につき，償却費として損金経理をした金額として，償却限度額の範囲内で，損金算入を認めている（法基通７－５－１）。収益性の低下に基因する減損損失を減価償却費として処理することには，償却限度額という客観性が担保された仕組みの中で減損損失に対応することは肯定的に評価されるとの指摘があった。

二．　企業組織再編成

㈠　企業会計基準

企業の組織再編については，「企業結合に係る会計基準」（2003年10月）（以下「企業結合会計基準」という。）及び「事業分離に係る会計基準」（2005年12月）によって整備が進められてきた。次いで，国際会計基準との整合性を図るため，2008年12月に所要の改正が行われた。また，2009年７月には，「企業結合会計の見直しに関する論点の整理」（以下「論点整理」という。）が公表され，更なる見直しの行われることが予定されている。

これらの動向のうち，税務会計との関係において注目すべき点は，①共同支配企業の形成及び共通支配下の取引以外の企業結合について，すべて「取得」としてパーチェス法による処理に統一されたこと（持分プーリング法の廃止），及び②のれんの償却に関する論点が整理されたこと，である。

㈡　持分プーリング法の廃止

従来，共同支配企業の形成及び共通支配下の取引以外の企業結合は，「取得」と「持分の結合」という異なる経済的実態を有する企業結合について，別々の会計処理方法を適用するとの考え方に立っていたが，会計基準のコンバージェンスを推進する観点から，「持分の結合」に該当した企業結合のうち，共同支配企業の形成以外の企業結合については取得となるものとして，パーチェス法により会計処理を行うこととし，持分プーリング法は廃止されることとなった（企業結合会計・結論の背景）。

これに対して，法人税法では，企業の競争力を確保し，企業活力が発揮されるよう，柔軟な組織再編成を容易にするという観点から，すでに独自の組織再編税制が創設されている（平成13年度税制改正）。また，「支配の継続」という概念を法令上の要件として具体化するにあたっては，税負担の公平，企業の経営形態に対する中立性の観点を基本とすることが必要とされ，企業が採用した会計処理によって課税上の取扱いが直接左右されることは望ましくない。しかしながら，組織再編税制上の適格要件の下での「帳簿価額の引継ぎ」とパーチェス法における「時価評価」とによって，税務会計と企業会計との間に決定的な差異をもたらすことになる。これにどう対処するかは，今後の課題である。

㈢　のれんの償却

企業結合会計基準では，被取得企業又は取得した事業の取得原価は，原則として，取得の対価（支払対価）となる財の企業結合日における時価で算定し，その取得原価を，識別可能資産及び負債に，その時価を基礎として配分することとしている。そして，取得原価が，識別可能資産及び負債の純額を上回る場合には，のれん

が生じる。この基本的な処理については，国際会計基準との間に大きな差異はなく，特段の見直しは必要ないと考えられている（上記論点整理）。

しかしながら，我が国における会計基準では，20年以内で規則的に償却する取扱いとなっているのに対して，国際会計基準では，のれんを償却しない取扱いとなっている。そのため，今後，のれんの償却について，わが国における会計基準を見直すかどうかは，引き続き検討するものとされている（上記論点整理）。なお，計上されるのれんについては，わが国では減損会計基準の適用対象資産として，国際会計基準ではIAS 第36号にしたがい，ともに減損処理が行われることとされている。

そして，仮にのれんを償却しない方法に見直す場合には，規則的には費用処理されないことになるため，その場合には，今後，これまで以上に，取得原価を無形資産に配分し償却することが必要になるという意見があり（上記論点整理），識別可能な無形資産への配分を適切に行うように見直すことが予想される。

また，改正後の企業結合会計基準においては国際的な会計基準の考え方を斟酌した結果，負ののれんが生じると見込まれる場合には，まず取得企業は，すべての識別可能資産及び負債が把握されているか，また，それらに対する取得原価の配分が適切に行われているかどうかを見直すこととし，次に，この見直しを行っても，なお取得原価が受け入れた資産及び引き受けた負債に配分された純額を下回る場合には，当該不足額を発生した事業年度の利益として処理することとしている。このため，識別可能な無形資産及び負債の認識・測定は，のれんの処理にとって大きな意味を有すると考えられる。なお，識別可能資産及び負債の範囲については，原則として，わが国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下で認識されるものに限定するとされているが，取得後に発生することが予測される特定の事象に対応した費用又は損失であって，その発生の可能性が取得の対価の算定に反映されている場合には，負債（企業結合に係る特定勘定）として認識するとされている。

法人税法においては，適格組織再編が行われた場合には，合併法人等から被合併法人等へ移転する資産や負債は，合併に係る最後事業年度終了時の帳簿価額で引継ぎが行われることとされているため，上記（差額）のれんに相当する無形資産を観念する必要はない。もっとも，この場合にも，企業会計において計上されたのれんを税務上どのように処理すべきかという問題が残る。

しかしながら，非適格組織再編成や営業譲受けについては，平成18年度税制改正において，移転を受けた資産及び負債について個別時価を取得価額として付すこととされているため，当該取得価額の総額と取得原価との間に差額が生じる。そこで，退職給付債務等に相当する負債を認識した上で，これら資産及び負債の時価純資産価額と非適格組織再編成等の対価との差額について資産又は負債の調整勘定を計上することとされた。そして，営業権の償却と平仄を合わせ，５年間で均等償却をすることとされている。

また，移転を受けた資産が営業権であるときは，独立した資産として取引される慣習のある営業権に限って，上記の時価純資産価額を計算する資産として扱われる。この独立した資産として取引される慣習のある営業権とは，営業権のうちその権利のみを一の資産として取引の対象になるものに限られており，将来において，企業会計上の識別可能な無形資産の範囲との乖離が大きなものとなる可能性がある。また，移転を受けた負債の額には，退職給与負債調整勘定の金額及び短期重要負債調整勘定の金額が含まれることとされているが，同様に，企業会計上認識される偶発債務との乖離が大きくなることが予想される。

この乖離に関し，企業の事務処理の簡素化と

いう観点からは，法人税法と企業会計との一致が図られることが望ましいが，その必要性の大きさは，のれんに対応する差額（とその他の資産・負債）についての税務会計上の処理の乖離に依存すると考えられる。

企業結合会計基準の見直しに伴い，のれんの償却が仮に否定されたとしても，税務会計において費用化を完全に否定することは適当ではない。他方で，のれんの減損損失の客観性，信頼性を確保することは困難であり，一定の限度額の範囲内で，損金経理により減損損失の損金算入を認めることも考えられる。もっとも，５年間での均等償却とする現行法の根拠として，任意の期間により償却することを税制上の措置とした場合は，償却費を通じた費用の計上時期の任意設定につながりかねないとの考慮があったこと[8]を考えると，（差額）のれんの費用化を企業の減損処理に委ねることは適当ではなく，償却期間を固定した上での均等償却を維持する必要があるとも考えられる。

8　一方で，一律20年とすると相当長期にわたるものとなるので，実務的な負担も考慮した上で５年という期間が設定されたと説明されている。

企業会計基準のコンバージェンスと会社法・法人税法の対応

●参加者（五十音順）

立教大学経済学部准教授　坂本　雅士
早稲田大学大学院会計研究科教授　品川　芳宣
成蹊大学経済学部教授　成道　秀雄
学習院大学法科大学院准教授　渕　圭吾
横浜国立大学大学院国際社会科学研究科准教授　吉村　政穂

司会　横浜国立大学大学院国際社会科学研究科国際経済法学専攻長
岩﨑　政明

はじめに

（岩﨑）　横浜国立大学の岩﨑政明でございます。租税法を専攻しております。本日は午後の部の司会を担当させていただきます。どうぞよろしくお願いいたします。午後の部のテーマは、「企業会計基準のコンバージェンスと会社法・法人税法の対応」というものです。このテーマにつきましては、2008年12月から日本租税研究協会内に税務会計研究会が組織され、そちらで議論を重ねてまいりました。

研究会は、租税法、会社法、会計学の研究者と企業実務に携わっておられる方との合同で、これまで月１回のペースで研究を進めてまいりました。現在まだ進行中ですけれども、このほど研究会の主査を担当しておられます渕先生と吉村先生により、中間報告書が取りまとめられましたので、本日はその中間報告書を基に、まず報告をさせていただいて、その後、パネルディスカッションをしたいと思っております。

まず、研究会の座長でおられます早稲田大学大学院会計研究科教授の品川芳宣先生から、中間報告書の概要につきまして、ご報告をお願いしたいと思います。それでは品川先生、お願いいたします。

総括

Ⅰ．税務会計研究会・中間報告

早稲田大学大学院会計研究科教授
品川　芳宣

中間報告の概要と性格

〔中間報告のテーマ〕

（品川）　それでは、私の方からお手元に配布させていただいております中間報告の概要と、その中間報告の性格等について、若干説明させていただきます。

既にご案内のように、税法と会計との関係に関しては長い間いろいろな議論が行われてきたわけでして、特に昭和20年代以降は半世紀余りにわたって、いわゆるトライアングル体制の下で、税法と会計との調整が主たるテーマとして

議論されてきたわけです。ところが、それは昭和の時代の話であって、平成に入って、その傾

向がかなり様変わりしてきているということは皆さん方もご承知のとおりです。

現在、このメーンテーマである企業会計基準のコンバージェンスについては、既に今年度からこれを選択する企業があるわけですが、それ以前の問題といたしまして、既に平成に入ってから国際基準との調和を図るため多くの会計基準が出されたということで、いわば日々国際基準化されているわけです。それが、2011年度には、すべての上場企業がコンバージェンスするという事態になっています。いわば予告されていた時代の中で、いよいよ黒船が上陸してくるというのが税法と会計との関係です。

よって、百数十年前に黒船が来航してきたときにいろいろな議論が噴出したのと同じような現象が、税と会計の中に起き上がっています。そういう状況の中で、今回租研が60周年記念をめどにご案内の研究会を設置したということは、非常に時宜を得たものであろうかと思われます。

私どもは、研究会のメンバーとして過去９回にわたっていろいろな議論をしてきたわけですが、その中身自体はいろいろな論争があるわけで、これを統一した方向に持っていくということは極めて困難です。そういう意味では、中間報告自体が問題提起に終わっているということは否めないかと思います。そのことは、現在、企業会計基準のコンバージェンスという内容自体、非常に不透明なところがあるわけです。既に、コンバージェンスは日程に組み入れられているわけですが、その組み入れ方自体に、いわゆる連結先行や連単分離だという議論があるわけです。

〔連結先行と連単分離〕

連結先行というのは上場企業のほとんどが採用している連結財務諸表に、まずコンバージェンスして、いずれその後に個別の財務諸表も続けばいいというイメージがあろうかと思います。その場合にも、その残されている個別は、いつそこに追いつくのか、或いは、残された企業の会計基準なるものは何を意味するのかというような議論があるわけです。

他方、連単分離は、上場企業の連結はコンバージェンスするが、それ以外は国内基準によるというものです。そもそもIFRSという国際基準は、言うならばオリンピックに参加するためのルールです。そうであれば、上場というオリンピック参加の企業は、その基準によらざるを得ないわけです。しかし、オリンピックに参加する必要のない、要するに資本市場に会社の株式を上場する必要のない企業にとってみれば、何もオリンピックルールを無理やりに強制されることもないではないかというわけです。よって、連単分離はあくまでも上場企業のための会計基準のコンバージェンスの問題であって、そうではない中小企業をはじめ、非上場企業にとってみれば、コンバージェンスは必要ないという考え方も当然あるわけです。

〔企業会計基準の現況〕

しかしながら、わが国の会計基準自体が、不明確な状態になっています。昭和24年に制定された企業会計原則は、昭和の時代にはわが国の会計基準の主体をなしてきたわけですが、先ほど申し上げましたように、平成に入って各種の会計基準が設定されています。しかも、かつては政府の機関である企業会計審議会が会計基準を作ってきたわけですが、それではもうコンバージェンスに対応できないということが指摘され、或いはそもそも会計基準なるものは政府が作るものではないというようなことで、民間団体の財務会計基準機構ができて、現在の企業会計基準委員会が発足しているわけです。企業会計基準委員会ができて、もう10年近くたつわけですけれども、一段と会計基準がたくさん出されているわけであって、国内基準といえども何を指すのかというようなところも、現在非常に不透明な状況にあるわけです。

先般、政府の企業会計審議会からもこのコンバージェンスの日程が発表され、そして、その発表段階では一応連結先行というような言い方で、いずれ単体の財務諸表もそちらの方に追い

つかなければならないというようなニュアンスで報告されてきているわけですが、それとても、残された企業がどう対応していいかということについて、必ずしも明確な指針があるわけではありません。言うならば、そういう企業会計基準のコンバージェンス自体が不透明な状況の中で、それに法人税法がどう対応するかということは、さらに厄介な問題であるわけです。

〔法人税法の対応〕

また、法人税法は、いわゆる確定決算を前提にしています。この問題は、追って議論する確定決算基準の是非はともかくとして、確定決算を前提にして法人税の課税所得が算定されていることには変わりはないわけであって、その基礎は、あくまでも確定決算、すなわち商事上の財務諸表作成、会社法上の利益計算に基づいて行われるわけです。例えば、減価償却の損金経理要件等も、あくまでも会社法上の利益計算と税法との関係が法人税法に規定されているわけであって、会計基準のコンバージェンスの後に会社法がどう対応するのかというような問題もあるわけです。

会社法に関しては、既に、平成14年に商法改正が行われ、従来、商法の本則に定められていた計算規定が、会計基準の国際化に対応すべく省令化されました。すなわち法務省の規則によって、いかようにでも変えられる仕組みがとられてきたわけです。その平成14年の法律改正においては、中小企業にとって、国際化の悪い影響（負担増）を及ぼさないような特段の措置を講じろという付帯決議が行われ、既にご案内のような中小企業の会計指針もできているわけです。

また、会社法の会社計算規則自体については、会計基準のコンバージェンスに対応するような姿勢ではあったのですけれども、最近の法務省の担当者の見解等、或いは会計基準委員会と法務省とのいろいろな非公式の会議等から漏れ聞くところによると、会社法上もそう簡単にコンバージェンスに右ならえというわけにいかないということです。会社法独自の計算方法があるということが最近明らかにされています。いずれにしましても、それらに対して法人税法がどう対応するかということは極めて厄介な問題です。

かといって、法人税法が全く対応していないわけではなくて、既に平成８年の税制調査会の法人課税小委員会の報告を受けて、平成10年以降の法人税法の改正は、企業会計と税との関係について、それぞれ分離傾向といいますか、税の独自性が強調されて、税法独自の法人税法の規定が設けられました。そうかと思えば、ここ７～８年は、会計基準の改正に合わせて法人税法が変わるということもあります。これも、ある意味では節操がないというか、哲学がないという点もなきにしもあらずですが、その方向性が必ずしも明確ではありません。

よって、こういういろいろな混沌とする状況の中で、法人税法がどう対応するかということについては非常に重要なテーマであって、昨年から１年足らずの間で議論しても、その委員会の議論自体も必ずしも１つの方向性が見出されたわけではありません。これは、まさに税法と企業会計が今抱えている問題が浮き彫りにされたということです。その点では、まさにこれは中間報告であって、この中間報告を得て、今後どういうように対応していくかということについて、皆さん方とともに研究していきたいというのが現状です。

〔中間報告の概要〕

内容自体については、ご案内の中間報告の目次にありますように、最初にコンバージェンスの実態を分析し、先ほど申し上げましたような会社法がどう対応してきたかということを整理し、そして、それらに対して法人税が対応する場合、まず租税政策の原理から見て、かかる会計基準の変化に対してどう対応していくかという議論と確定決算基準の関係を整理し、最近の税制改正動向の傾向を分析し、それらを踏まえて今後の対応のあり方等について、方向性・課

題について問題提起というような形で整理させていただいております。それらの内容については、各担当の先生方からご報告させていただきます。

（岩﨑）　続きまして、中間報告書の具体的内容につきまして報告させていただきます。学習院大学法科大学院准教授の渕圭吾先生と、横浜国立大学大学院国際社会科学研究科准教授の吉村政穂先生のお二人から個別の内容についてご報告をお願いいたします。

総括

Ⅱ．個別論点の検討

学習院大学法科大学院准教授　渕　　圭吾
横浜国立大学大学院国際社会科学研究科准教授　吉村　政穂

はじめに

（渕）　学習院大学の渕でございます。今回、品川先生のご指導の下、この報告書の取りまとめを担当させていただきました。**中間報告２頁（本誌・２頁）**以降を解説したいと思いますので、ご覧ください。内容面では、ここにおられる皆様はご存じのことばかりと思いますが、報告書の内容を紹介させていただきます。

１．企業会計基準のコンバージェンス

⑴　企業会計基準改正の経緯

まず１番の「企業会計基準のコンバージェンス」というところです（**中間報告２頁**）。「企業会計基準改正の経緯」ですが、日本における企業会計基準は2000年までは企業会計審議会等が定めた企業会計原則・会計基準があり、これに対して日本公認会計士協会が実務指針を定めていました。企業会計原則は企業会計処理の総合的指針でしたが、平成に入ってからは個別の会計基準の役割が大きくなりました。2001年からは企業会計基準委員会が会計基準等を定めているということです。

これに対して、国際的には、国際会計基準委員会が1973年以来活動を行ってまいりましたが、2001年以来、民間組織である国際会計基準委員会財団が指名する国際会計基準審議会が、国際会計基準の策定に当たって中心的な役割を担っております。その国際会計基準の中心が国際財務報告基準（IFRS）です。国際会計基準審議会はアメリカの会計基準設定の主体である財務会計基準審議会との間で会計基準の統合（コンバージェンス）の動きを進めてまいりました。

日本においては1990年以来、記載の25項目にわたる会計基準の改正、ないし制定が行われてきました。

⑵　企業会計基準改正の特徴

中間報告５頁、「企業会計基準改正の特徴」です。これについては研究会の中でもいろいろ

な意見が出ましたが、今回の報告では次のようにまとめております。

第一が国際基準との調和です。資本市場の国際化により、会計基準の国際的なコンバージェンスが進んでおります。わが国の会計基準も、この流れに沿って変化してきたということです。

第二が、企業財務の透明化という方向性です。投資家に対する情報提供を充実させるためにより多くの、また、比較可能性の高い情報が開示されるようになってまいりました。

第三に、損益計算から財産計算への力点の移行という方向性です。従来、適正な期間損益計算が企業会計の中核とされ、その中で取得原価主義が重要な役割を担ってまいりました。しかし、企業の所有する資産の含み益が投資家から観察不可能であることの弊害を除去するために、時価主義志向が強調されることとなってまいりました。もっとも、この時価主義志向は、あくまでも取得原価主義の枠の中で、その修正として位置づけられているということです。

第四に、先ほど申し上げたような設定主体の変更です。民間団体が会計基準の設定を担うようになってきたということで、それに伴って会計基準の変更が弾力化し、また、その内容も詳細なものとなってきております。

最後は5番目で、税法との乖離の拡大を挙げさせていただきました。かつてトライアングル体制と称して、企業会計原則、商法・法人税法の調整が図られてきましたが、近年、企業会計基準と会社計算規則が接近し、また、企業会計基準について国際的なコンバージェンスが強調されるに従って、税法との調整に関心がやや失われるようになってきているということです。

⑶　コンバージェンスの履行とその課題

3番目が「コンバージェンスの履行とその課題」です。これは皆様もご承知のことかとは思いますが、次のようになっております。企業会計基準委員会は国際会計基準審議会との間で取り交わされた「東京合意」にて、2011年6月を履行期限とした国際財務報告基準とのコンバージェンスを行うこととしました。これに先立ち、EUは日本の会計基準のIFRSとの同等性評価を行い、26項目の差異項目を指摘しております。しかし、近年の企業会計基準改正の結果、EUから指摘されたコンバージェンスの対象である26項目については、ほぼその作業は終了しました。

2008年12月に、EUの欧州委員会によって、わが国の会計基準が国際基準と同等であると評価されましたが、同等性評価というのはその一度きりで終わりというものではないので、コンバージェンスをさらに推進していくべきであると考えられています。ただ、そのコンバージェンスの対象であるIFRS自体が作られている作業の最中である、発展しているものですので、両審議会の公表する論点整理や公開草案等を見据えながら、わが国でも対応していく必要があります。

コンバージェンスの推進にはいろいろな考慮要素がございます。そのため、連結財務諸表と個別財務諸表の関係を緩やかに解して、連結財務諸表についての会計基準について個別財務諸表に先行して改訂していくという連結先行の考え方が唱えられております。この6月に企業会計審議会が公表した中間報告でも、この考え方が述べられております。

さらに、日本の会計基準をIFRSに統合するのではなく、IFRSを直接日本の企業に適用しようという見解もございます。アドプションといわれるのがこれです（**中間報告6頁**）。この見解の下では、連結財務諸表の会計基準としてはIFRSを採用し、個別財務諸表の会計基準としては国内の独自の会計基準を用いるという考え方が出てまいります。いわゆる連単分理論というものです。この場合、公開会社の連結財務諸表をIFRS基準で作成し、個別財務諸表、会社法の計算書類の作成については国内の会計基準を用います。課税所得の算定、法人税は直接には会社法関係の法規制を前提にしているので、個別財務諸表系統の企業会計のみに接点を有し

ます。要するに、連結のIFRSの方とは直接の接点は持たないというふうな考え方もあります。

この議論を採用すると、従来の企業会計基準に変更を加えなくて済み、また、会社法の要求する会社計算書類の作成及び法人税法に基づく課税所得算定が国際会計基準の影響を受けなくなります。これをメリットと考えるならば、この議論は考慮に値するということになりますが、他方でこの議論に対しては永久に2つの基準が存在することで、会計基準の比較可能性が失われ、また、その両方の財務諸表を作るというコストが存在するのではないかという批判論もございました。

2．会社法（会計計算規則）の対応

⑴　平成14年商法改正

2番目に、租税の話の前に、会社法がどういうふうに対応しているかということです。平成14年の商法改正で、それまで商法典に置かれていた計算関係規定が省令に委任されることになりましたので、これによって計算関係規定のより機動的な制定・改変が可能になり、会計基準の改正等に弾力的に対応できることになりました。このため、証券取引法の会計と商法の会計の整合性が高まるということになりました。

⑵　平成17年会社法の制定と会社計算規則

続いて、平成17年に会社法が制定されました。その制定前には、会社を含む商人一般に対して商法32条2項が「商業帳簿ノ作成ニ関スル規定ノ解釈ニ付テハ公正ナル会計慣行ヲ斟酌スベシ」と定めておりましたが、そこで言う規定というのに商法32条1項も含まれると解されており、会計処理全般について公正な会計慣行の斟酌が要求されると考えられておりました。

会社法でどうなったかと申しますと、会計処理について「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」に従うべきであることを定める規定が設けられましたが、これは従来の規定と同じ意味であると解されております。また、会社法を受けた会社計算規則3条もその用語の解釈及び規定の適用に関して「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準その他の企業会計の慣行を斟酌しなければならない」としております。

⑶　中小企業の会計に関する指針

3番目ですが、**中間報告7頁**「中小企業の会計に関する指針」です。これは先ほど品川先生からもご紹介があったとおり、企業会計基準は元来、金融商品取引法に基づく財務諸表等の作成の基準ですが、原則として会社法に言う「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」に当たるものと解されています。このため、利害関係者の範囲が限定されており、規模も小さい中小企業の従うべき規範としては必ずしも適当でないという面がございました。

こういうようなことは従来から言われていたのですが、最近では平成14年の商法改正の際に、ここに書いたような附帯決議がございまして、それを受けて、いろいろな団体が会計基準に関する報告書を出し、それが統合される形で中小企業の会計に関する指針というものが作成されたという経緯がございます。以上が会社法についてです。

3．法人税法の対応

⑴　課税所得算定の基本原則（租税政策の基本原則）

続いて「法人税法の対応」というところに入りたいと思います。法人税法が、そもそもコンバージェンスとか、そういう話を抜きに、それ以前にどういうふうな原理で企業会計との関係を考えていたかということをちょっと復習させていただきます。まず⑴「課税所得算定の基本原則」というところですが、法人税法はその課税標準を「所得の金額」と定めた上で、所得の金額の具体的内容を、益金から損金を控除した金額と定めております。この場合の「所得」というのは、一般的に包括的所得概念に基づくと解されているようです。

また、法人税法22条2項が益金の額に算入すべき金額として「無償による資産の譲渡、又は

役務の提供」から収益が生じることを定めておりますが、これはここに引用した判例のような趣旨であると考えられております。ただし、課税所得の算定上、租税政策その他の理由から「別段の定め」というものによって修正が加えられております。

そこで、どういうような租税原則、又は租税政策が考慮されているかというと、まず公平の原則というのがございます。次のページですが**（中間報告８頁）**、それから中立、簡素ということが挙がっております。これは非常に抽象的なので、具体的にどうかということはここでは述べてはおりませんが、そういうものがあるということです。そのほかに経済政策、社会政策の目的のために租税が利用されることがあり、法人税法も利用されることがございます。それから、法人段階の課税と株主段階の課税の調整というようなことも考えなくてはいけないというようなことになっております。

⑵　確定決算基準の意義と機能

⑵の「確定決算基準の意義と機能」というところです。法人の課税所得算定においては、その期に企業が稼得した利益の額を基礎とするという基本的な考え方に加えて、減価償却費や引当金の繰入などの企業の内部取引について恣意性を排除する必要があることなどから、株主総会において報告・承認された商法上の確定決算を基本とするという、いわゆる確定決算主義がとられています。

その内容について、３点が挙がっております。これは後ほど坂本先生が詳しくお話しくださると思いますので、簡単に述べたいと思いますが、①についてはただの手続的な規定という見方もあるのですが、③と併せて見た場合には、課税所得が企業利益に基礎を置いて算出される以上、企業の採用する会計方法が不適正なものでない限り、企業利益を課税所得の基礎とすることが適当だとの考えに立脚するものといわれております。

③についても、だいぶ前のものですが、税制調査会の見解が引用されており、こういうような理解がされております**（中間報告10頁）**。読みますと、「税法において課税所得は、納税者たる企業が継続して適用する健全な会計慣行によって計算する旨の基本規定を設けるとともに、税法においては、企業会計に関する計算原理規定は除外して、必要最小限度の税法独自の計算原理を規定することが適当である」と書いてあるわけです。

②は、企業の判断によって左右される内部取引等に係る意思決定というのを確定決算に求めるという考え方です。これによって計算の真実性ないし客観性を担保し、もって課税の安定ないし法的安定性を得ることができるという趣旨で設けられており、それが損金経理であるといわれております。

ということですが、最近の税制改正でどうなったかということについては吉村先生にお願いいたします。

⑶　最近の税制改正の動向

〔基本的方向〕

（吉村）　それでは残りの部分につきましては、私、吉村よりご報告申し上げます。

⑶「最近の税制改正の動向」といたしまして、本報告書では平成10年度改正以降を取り上げて、分析の対象としております。このような限定を加えましたのは、確定決算基準に基づいて商法・企業会計原則と結びついていた法人税の位置づけというものが、これらの改正によって変化してきたと考えるからです。

この変化を基礎づけましたのが、平成８年に出されました法人課税小委員会の報告書であろうと思います。その報告書におきましては、**中間報告９頁**の後半から、かなり丁寧に取り上げておりますが、「課税ベースを拡大しつつ税率を引き下げる」ということが、わが国の法人税にとって必要であるということを基本的な方向として打ち出しております。その上で、企業業績を実態に応じて的確に把握し、課税すること

が重要だということを強調したわけです。

ページをめくっていただきたいのですが、**9頁**の最初になります。当然、このように法人税独自の立場から課税ベースの拡大ということが目的とされますと、企業会計原則、或いは商法との関係が問題となってきます。その際に強調されましたのが、法人税法固有の目的と商法・企業会計原則が有している目的・機能との違いということになってきます。その上で、**中間報告9頁**の頭に引用しておりますように、「法人税の課税所得は、今後とも、商法・企業会計原則にのっとった会計処理に基づいて算定することを基本としつつも、適正な課税を行う観点から、必要に応じ、商法・企業会計原則における会計処理と異なった取り扱いとすることが適切と考える」と結論づけたわけです。

この言い回しからわかりますように、必ずしも確定決算基準というものを完全に放棄するということを述べたものではないのですけれども、法人税固有の観点から改正を行っていくのだという、両面をにらむような方向が打ち出されたということになります。

ですので、平成10年度税制改正以降におきましても、会計基準のコンバージェンス等の変化に対応いたしまして、申告段階での調整項目を少なくするための税制改正がたびたび行われております。しかしながら、法人税固有の目的というものに基づいた改正ということも行われておりますので、企業会計と税務会計との乖離を志向する改正と、調和を志向する会計が混在したものとなっております。

〔企業会計からの乖離〕

では、個別に税制改正の具体的内容を見ていきたいと思います。まずは企業会計からの乖離を志向する改正です。こちらは平成10年度税制改正におきまして、先ほど確認したところの「課税ベースを拡大しつつ税率を引き下げる」という方向に基づきまして、各種引当金の縮減・廃止ということが進められております。また、法人税法固有の目的として、客観的な所得算定ということを重視するといった観点から、従来、企業会計上認められていた選択的な会計処理を法人税法上廃止するといった改正も行われております。

また、**中間報告10頁**、②です。平成13年度税制改正におきましては、企業の競争力を確保し、企業の活力発揮のための組織再編というものを税制上阻害しないといった目的から、組織再編税制の整備が行われております。この際には、今申し上げましたような組織再編を阻害しないという目的から、税法上独自の適格要件というものが定義されまして、併せて課税繰延の際の取り扱いに関する細かな規定も設けられております。

この文脈でとらえられるものとして、平成14年度税制改正による連結納税制度の導入が挙げられると思います。これは税制が組織再編を阻害しないといったことと符合しているわけですが、企業のグループ経営が進展する中で、そのグループ経営の実態をとらえて法人税法の仕組みを用意していくということになります。

このように、組織再編税制や連結納税制度によって、税法固有の要件や処理が積極的に導入された結果、企業会計上の処理との乖離というものが大きくなっていくことになります。これに合わせて幾つかの微調整も行われておりますが、ここでは説明は省略します。

③ですが、平成18年度税制改正におきましては、会社法の制定が行われたことに対応いたし

まして、幾つかの税制改正が行われております。例えば資本の部を整備し、或いは役員給与の損金算入のあり方について、税法固有の観点から、これを整理するといったことが行われております。また、ストック・オプションの税務上の処理についても、併せて費用計上の特例を設けることが行われております。

また、企業会計上の処理との乖離として位置づけてよいものか、難しいところもあるのですが、平成19年度税制改正におきまして、減価償却制度の抜本的な見直しが行われております**（中間報告13頁）**。これは後に言及しますように損金経理要件を課した上での改正ということですので、乖離として明確に位置づけられるかというと疑問を持たれる方もいらっしゃるかもしれませんけれども、ここで取り上げましたように、いわゆる250%定率法のように、従来考えられていた会計上の処理とは異なった減価償却制度を取り入れております。

〔企業会計との調和〕

ハは「企業会計との調和」を志向する改正ということになります。こちらは平成12年度税制改正におきまして、いわゆる金融商品に関する会計基準が導入されたことにより、売買目的有価証券の時価課税というものが導入されております。

また、平成19年度税制改正におきましては、いわゆるリース会計の公表に伴いまして、リースの取り扱いを変更したり、また、棚卸資産の評価に関する会計基準の中におきまして、トレーディング目的で保有する棚卸資産の時価評価ということが行われるようになりましたので、これに対応して時価課税の中に取り込むといった改正が行われております。繰延資産についても、細かな修正が行われています。

③ですが、先ほど指摘いたしましたように、法人税法としては客観的な所得算定を強調するということで、会計処理上の選択を認めることを嫌うというのがあったわけですが、こちらに示しております工事契約に関する会計基準によりまして、その選択、その恣意が抑制される、排除されるといったことが打ち出されましたことから、会計基準との整合性に配慮した税制改正が行われております。

4．コンバージェンスに対する法人税法の方向性

⑴　企業会計との基本的関係

このような税制改正の動向、また、そのほかの商法や会計基準の動き、コンバージェンスの進行というものを受けました法人税法の今後の方向性といたしましては、**中間報告12頁**以下で検討しております。

まずは企業会計との基本的関係ということですが、15ページに示しておりますのは、法人税法中に設けられております課税所得算定のための規定がどのようにグループ分けできるのかということです。こちらは確認ということになりますので、説明は割愛いたします。

⑵　確定決算基準

13頁は確定決算基準です。今までご説明申し上げましたように、会計基準におきましてはコンバージェンスが進行し、法人税法におきましては法人税法固有の観点から税制改正が進められるといったことになってきますと、企業会計と法人税法との距離が大きくなる局面も増えてくるわけです。

このように両者の差異が大きくなりますと、従来であれば認められた会計処理に基づく税法上の取り扱いが廃止され、その結果として税負担が増大するといった事態が起きてきます。或いは従来から利用されていた税法上有利な会計処理を継続し、その結果として企業会計のルールに従来よりも大きな負担をかける、いわゆる逆基準性の問題が大きくなるといった指摘も存在するところです。

こちらの確定決算基準の方向性につきましては、坂本先生から後ほどまた詳しく議論がありますので、ここではこの程度にして、各論に議論を進めたいと思います。

⑶　個別問題

〔収益認識〕

個別問題の論点として、収益認識、及び利益概念について取り上げております。国際会計基準におきましては、現時点では、収益をいつの時点で認識するかという点につきましては、物品の所有に伴う重要なリスク及び経済価値が買い手に移転したこと、すなわち所有に伴うリスク、価値の移転ということに注目して、収益認識を行うということがうたわれております。そのため、現在の実現主義を中心といたします企業会計上の処理と、あまり差異はないのではないかと考えられます。

税務会計におきまして、収益認識基準といいますものは、法人税法22条４項を通じまして、公正処理基準を利用して収益認識を行うのだ、収益認識の時点を決定するのだということになっておりますから、この議論だけをとらえますと、法人税法にはあまり大きな影響を与えないように思われます（**中間報告13頁**）。

しかしながら、2008年12月にIASBとFASBとの共同プロジェクトの下に、「顧客との契約における収益認識に関する予備的見解」というものが出されております。また、これを受けた論点整理がASBJから９月８日に出されています。こちらの予備的見解で打ち出されている方向性としましては、従来の実現・稼得モデルから離れて、資産・負債モデルに基づいて収益認識を行うのだということになっております。すなわち、顧客との契約における企業の正味ポジションを議論の出発点としています。契約に基づいて権利と負債が発生するわけですが、それをそれぞれ評価して、その正味のポジションの増加がいつの時点で生じるのかといった観点から収益認識の時点を決するという枠組みになっているのです。

これがどのような方向で具体化されるのか、特にわが国がどのような形でそれを取り入れていくのかということは、まだ議論の固まっていないところであると思うのですけれども、従来の実現・稼得アプローチから資産・負債アプローチに収益認識モデルを転換していくときに、法人税法がそれをどのように受け止めるのかは大きな課題になると思います。この点は今後議論を深めていくべきところかと思います。

〔時価（公正価値）評価に伴う利得〕

また、これは、時価評価に伴う利得、いわゆる包括利益との関係をどうとらえるかという問題とも関連しているかと思います（**中間報告14頁**）。国際会計基準、或いはそれを受けましたわが国の会計基準におきましては、先に指摘がありましたように、時価評価の対象というものが拡大されております。そして、時価（公正価値）評価による利益が貸借対照表上、包括利益として直接計上されるといったことがあるわけですが、法人税法におきましては、評価益というものは特定の場合を除きまして、原則として益金の額に算入しないことになっております。その上で、先ほど申し上げましたような平成12年度税制改正及び平成19年度税制改正によりまして、売買目的有価証券及び短期売買商品については、例外的に時価評価損益を課税の対象にするといった仕組みになっているわけです。

従って、こちらの会計基準の動向のように、保有している資産、とりわけ金融資産について時価評価の対象を増大し、それを財務諸表に反映させるといった方向性と、法人税法の評価益に対する消極的な姿勢とが、どのように調整されていくかというのが今後の問題となるわけです。この報告書の中におきましては、やはり課税の確実性ということは重視されるべきであるといったことを指摘しております。

〔引当金・繰延資産〕

次に引当金・繰延資産です（**中間報告15頁**）。引当金につきましても、９月８日にASBJから論点の整理が出されましたが、法人税との関係ということになりますと、平成10年度改正によって大幅な引当金の整理がなされたことに見られるように、債務確定主義の徹底という方向性が一貫して進められております。そのため、現

行法において認められているのは貸倒引当金と返品調整引当金にすぎないといった状況にあるわけです。

この点、先ほど触れました法人課税小委員会報告書にありましたように、それぞれ機能が違うのだということを前提とすれば、このような違いにも合理性があるといった意見もあります。しかしながら、わが国におきましては欠損金の繰戻還付、或いは繰越期間といったものが他の先進諸国に比べて相対的に制限されているとも評価できる状況がありますので、将来の事業リスクといったものを現時点で把握する企業会計処理を、税務会計においても取り込む必要があるのではないかとの意見もあるところです。

また、繰延資産につきましては（**中間報告16頁**）、かいつまんで説明いたしますと、最後に指摘いたしましたように、企業会計に準拠した繰延資産のほかに、法人税法固有のその他の繰延資産というものが存在しております。このその他の繰延資産の外縁が曖昧であるという認識を前提として、課税の客観性を図るために、取り扱いの明確化を図るべきとの意見がありました。

〔減価償却制度〕

次の論点は固定資産です。固定資産につきましては、損金経理要件との関係が正面から問題になるところであろうと思います。まずは減価償却制度ですが、こちらは先ほど申し上げましたように、平成19年度税制改正におきまして、非常に政策的色彩の強い償却限度額の計算方法が認められるようになりました。

この意図された政策効果というものを重視した場合におきましては、損金経理要件を課していることによって、その政策効果が十分に実現できないのではないか、すなわち損金経理要件を廃止すべきではないかといった意見があるところです。また、これに対しまして、損金経理要件によって内部取引の信頼性・客観性が維持されているのだといった指摘もかねてからあるところです（**中間報告16頁**）。

〔減損処理〕

次に減損処理です。会計基準の方向性といたしましては、投資家への情報提供といった観点を強調して、資産の公正価値というものを財務情報として提供するとの方向が打ち出されております。これに対しまして法人税法上は、評価益と同じように、評価損も原則として損金算入を認めないということになっております。

この趣旨と申しますのは、もちろん法人税法上、実現主義が原則とされている、課税の確実性を要求しているということがあるわけですし、また、先ほど申し上げましたように評価益の益金算入を認めていない状況がありますので、いったん評価損を計上した後に、その資産価値が回復した場合、その回復した部分に対して課税をする途が現時点では存在していないという状況があるわけです。従ってこの問題、すなわち資産価値が回復した場合に、それを課税上どのように扱うかといった点が解決しない限り、評価損の議論というのは、現状のレベルよりも進めることは難しいのではないかといった意見がございます。

〔企業会計基準〕

次に企業組織再編成に関する問題です。この点は会計基準の動向として、共同支配企業の形成及び共通支配下の取引以外の企業結合につきましては、すべてパーチェス法による処理に統一されたという動きがあります。また、最近の議論として、のれんの償却が論点になっている状況があります（**中間報告18頁**）。

〔持分プーリング法の廃止〕

このそれぞれについての分析ですが、持分プーリング法が廃止され、パーチェス法の処理に統一されたということにつきましては、法人税法上は既に平成13年度税制改正におきまして、独自の組織再編税制というものを整備しているところです。そのため、このようにパーチェス法の適用範囲の拡大によって、税制上の対応が直接必要になるということはないのだろうと考えられます。

しかしながら、このことによって、企業再編税制上の適格要件とされた場合の「帳簿価額の引継ぎ」と、パーチェス法における「時価評価」の両者の乖離ということが決定的になり、それが問題になる場面というのが今後ますます拡大していくことになるわけですから、この処理をどのように行っていくかという問題が出るのだろうと思います（**中間報告18頁**）。

〔のれんの償却〕

のれんの償却につきましては、まだ議論が進行中というところもありますが、のれんの範囲と、のれんの償却方法ということが論点になるのだろうと思います。

法人税法におきましては、平成18年度税制改正におきまして、非適格組織再編、又は営業譲受けの場合における資産又は負債の調整勘定が制度として創設されております（**中間報告18頁**）。これは一面では企業会計上の処理と平仄をそろえるという意味も持っているところですが、この際に考慮される負債の範囲というのは、現在のところは退職給付負債及び短期重要負債というものが念頭に置かれているのみですので、今後、企業会計上（組織再編時に）認識されるべき負債との乖離が大きくなっていく際には、その調整を進める必要があるのではないかということを考えております。

また、のれんの償却ということですが、会計処理におきまして、のれんの償却というものが否定され、代わりに減損によって処理をしていくということになったといたしましても、税法上はやはり税務計算の確実性・客観性を確保する必要性がありますので、現状のように一定期間を区切った上での均等償却とする方法が望ましいのではないかと考えられます。

以上、飛ばし、飛ばしになってしまいましたけれども、中間報告書のご報告ということになります。

（岩﨑）　ありがとうございました。ただ今ご報告がありましたように、企業会計や法人税法は、これまで国際会計基準をにらんで、何回も改正を加えてきたわけですが、それでもなお調整がついていない問題点があるというご指摘が最後にあったところです。特にその調整がまだついていない問題点のうち、主要なものにつきまして、これから会計学の観点から検討を加えていただきたいと思います。

まず、法人税法上の確定決算主義というのが国際会計基準の下でも機能し続けることができるのかどうかという問題点につきまして、立教大学経済学部准教授の坂本雅士先生からご報告をお願いいたします。

各論

Ⅲ．確定決算主義

立教大学経済学部准教授
坂本 雅士

はじめに

（坂本）　立教大学の坂本でございます。このたびは報告の機会を与えていただき、ありがとうございます。

私に与えられたテーマは「確定決算主義」です。国際財務報告基準（IFRS）への税務上の対応を確定決算主義の視点から論ずることが私に求められている役割だと認識しております。

1．報告の目的

「報告の目的」はこの２点となります（**資料１**）。

資料１

報告の目的

- 主要国における会計と税務の関係、IFRSへの対応を整理
- 日本における会計制度の現状を確認

⇒　確定決算主義に係る論点を明らかにする。

まず、主要国における会計と税務の関係、IFRSへの対応を整理いたします。日本の確定決算主義と同様な課税所得の計算構造を有するドイツやフランスにおけるIFRSへの対応は、今後のわが国の会計と税務の関係を考える上でも有益な示唆を与え得ると言えます。

次に、日本の会計制度の現状を確認いたします。本年６月には金融庁企業会計審議会・企画調整部会からIFRSの取り扱いについて「中間報告」が公表されました。中間報告を整理し、関連諸法制へのインパクトをはじめIFRS導入の影響について考えてみます。

以上、２つの視点からの検討を通して、最後に確定決算主義に係る論点を明らかにしたいと思います。

2．確定決算主義の意義

まず、今回の報告テーマである確定決算主義について、その意義と採用論拠を確認しておきます（**資料２**）。

資料２

いわゆる確定決算主義の意義

① 課税所得計算において，決算上，費用又は損失として経理されていること（損金経理（法人税法第2条第25号））等を要件とすること。
② 別段の定めがなければ，「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」（公正処理基準）に従って計算すること（法人税法第22条第4項）。
③ 確定した決算に基づき課税所得を計算し申告すること（法人税法第74条第1項）。

税制調査会法人課税小委員会[1996]『法人課税小委員会報告』

確定決算主義については、法人税法74条１項の規定、すなわち、「確定した決算に基づき…申告書を提出しなければならない。」という条文がしばしば引き合いに出されます。それに対して、同項は申告の仕方に関する手続き的な規定にすぎないという批判もあります。

確定決算主義にはさまざまな捉え方があるわけですが、本報告では、いわゆる確定決算主義を広い意味での課税所得の算定方法と位置づけて、その内容として次の３点を挙げることとします。

まず、課税所得計算において損金経理等を要件とすることです。２点目として、「別段の定め」がない場合には公正処理基準に従い計算することです。３点目として、確定した決算に基づいて課税所得を計算し、申告することです。

3．確定決算主義の論拠

次に確定決算主義の採用の論拠ですが、ここでは代表的なものを幾つか挙げておきます（**資料３**）。

最も大きな理由は、税務行政の便宜のためです。企業利益を基礎として、それに税法上必要

資料 3

確定決算主義の論拠

- 課税の簡便性ないし便宜性が得られる。
- 確定した決算に表明された企業の意思を重視することにより計算の信頼性ないし客観性を担保し、もって課税の安定ないし法的安定性を得ることができる。
- 商事上の利益を増加させ税務上の所得を縮小させるという企業の恣意的な利益計算を抑制する機能を有しており、利益計算の真実性、確実性の保障に役立つ。

な修正を行うということは、税法においても必要な部分修正事項だけを規定すれば良いということになり、課税の簡便性ないし便宜性が得られることとなります。その他にも、「企業の意思を尊重する」といった点や、「企業の恣意的な計算を抑制する」ことなどが挙げられます。

4．諸外国の課税所得計算における確定決算主義的視点

〔イギリス〕

ところで、今確認しました確定決算主義ですが、このような視点は諸外国においても存在しています（**資料 4**）。

まずイギリスです。時間の関係もございますので、細かい説明は省略させていただきますが、財政法（Finance Act）には「課税所得は、一般に公正妥当と認められた会計実務（UK GAAP）に基づく会計を基礎に計算しなければならない」と謳われています。これはわが国の公正処理基準の規定に相当すると考えることも可能です。ただし、損金経理要件はありません。

〔アメリカ〕

アメリカにも同様な視点は存在しています。イギリス同様、会計と税務が分離している、いわゆるセパレートシステムの代表的な国のように思われていますが、アメリカの内国歳入法（IRC）には、「会計方法の総則」として、課税所得計算の企業会計への準拠性が謳われています。これは Book Conformity Requirement と呼ばれています。この場合の Book とは帳簿を意味し、会計帳簿と納税申告書とで用いられている会計方法が一致することを要請しています。

また、極めて限定的ではありますが、アメリカにも損金経理要件が存在しています。よく知られている後入先出法（LIFO）です。これは LIFO Conformity Requirement と呼ばれています。

〔ドイツ〕

慣習法系の国が続きましたから、ここで成文法系の国も取り上げたいと思います（**資料 5**）。例えばドイツですが、ご存じのとおり基準性原則がございます。基準性原則により、商法（HGB）上の計算に含められた項目及び金額が、課税所得計算においても適用されます。商法における会計規制が税務に対して優位に立っており、商法と税法が密接に結びついているこ

資料 4

諸外国の課税所得計算における確定決算主義的視点①

- イギリス
「課税所得は，一般に公正妥当と認められた会計実務（UK-GAAP）に基づく会計を基礎として計算されなければならない。」（FA2002. § 103）

- アメリカ
会計方法の総則；“Book Conformity Requirement”
「課税所得は，納税義務者が帳簿記入を行うに際し（in keeping his books），規則的に採用している会計方法に従って計算されなければならない。」（IRC § 446(a) ）
“LIFO Conformity Requirement”（Reg. § 1.472-2(e) ）

資料 5

諸外国の課税所得計算における確定決算主義的視点②

- ドイツ
基準性原則；「法律の規定に基づいて記帳を行うこと，および定期的に決算書を作成することが義務づけられている事業主，またはそうした義務なしに記帳し，定期的な決算書を作成する事業主は，事業年度末に，商法（HGB）上の正規の簿記の諸原則（GoB）に従って表示されるべき事業用資産を計上しなければならない。」（所得税法第5条第1項第1文）

- フランス
「企業は税基準と相容れない場合を除き、プラン・コンタブル・ジェネラル（PCG）により規定している定義を重んじなければならない。」（CGI,art.38-4）

とが確認できます。

〔フランス〕

同様の状況にあるのがフランスです。商法典（Code du Commerce）が概括的な会計規定を定めるにとどまっており、会計実務への適用指針となっているのが、この条文にもありますプラン・コンタブル・ジェネラル（PCG）です。租税一般法（CGI）においてもPCGの規定を重んじなければいけない旨が謳われており、商法と税法における会計規制がPCGによって共通的に規制されています。

〔主要国のまとめ〕

以上、主要国における会計と税務の関係について概観しました。そこから次のことが明らかになります（**資料6**）。

資料6

諸外国の課税所得計算における確定決算主義的視点③
- まとめ -

- 法人所得課税の根底には、企業会計に基づくという自然な前提が存在している。
- 商法ないし会社法（配当ベース計算）と税法（課税ベース計算）との結びつきの度合により二つの類型に分けられる。

⇒ 両者の関係が密；独仏、両者の関係が希薄；英米
⇒ IFRSへの対応も相違

まず、法人所得課税の根底には、企業会計に基づくという自然な前提が存在していることが確認できます。どこの国にも日本の確定決算主義と同様な視点を見出すことができるわけですが、所得を課税ベースとしている限り、これは当然のことかもしれません。

また、税務に関係する会計が直接には商法（会社法）であることに着目して両者の関係を考えた場合、ドイツやフランスのように商法と税法が密接に結びついている国と、アメリカやイギリスのように結びつきが弱い国とに分類することができるかと思います。

ここで結論を先取りしますと、どちらの類型に属するかにより、IFRSへの対応にも相違が見られます。この点について連結財務諸表と個別財務諸表、いわゆる連単財務諸表の関係という視点から確認していきます。

5．IFRS導入と連単財務諸表の関係

〔イギリス〕

まず、こちらがイギリスです。

資料7

IFRSへの対応（会計基準の適用関係）①　-イギリス-

	ロンドン証券取引所（AIMを含む）上場企業	PLUS上場企業・非上場企業	
		小規模企業以外	小規模企業
連結財務諸表	IFRS	IFRS or FRS	IFRS or FRS or FRSSE
個別財務諸表	IFRS or FRS	IFRS or FRS	IFRS or FRS or FRSSE

※ IFRS＝EU版IFRS　FRS＝UK-国内基準　FRSSE＝UK-中小企業向国内基準

※ ロンドン証券取引所；EUの制対象
AIM；新興企業を対象　PLUS；小規模企業を対象

会計基準の適用関係は**資料7**のようになっています。イギリスには大まかに3つの会計基準が存在しています。IFRS、自国の基準であるFRS、中小企業向けの基準であるFRSSEです。また、市場も大まかに3つ存在しています。EUの規制対象となるロンドン証券取引所、新興企業を対象としたAIM、小規模企業を対象としたPLUSです。

ロンドン証券取引所とAIMについてですが、連結財務諸表はIFRSによって作成されます。EUの規制対象はロンドン証券取引所のみですが、AIMは2007年以降、自主規制によりIFRSを強制適用しています。それに対して個別財務諸表はIFRSとFRSの選択適用となっています。両者は近年のコンバージェンスによって、その差異は小さいものの2つの会計基準が存在することとなります。従って、課税所得についてもIFRSをベースとする課税所得とFRSをベースとする課税所得の2つが存在することとなります。この点は興味深い事実ではありますが、課税の公平の観点からは問題だと言えます。

続きまして、PLUSと非上場企業についてで

すが、ご覧いただきましたとおり、IFRS、FRS、FRSSE の 3 つが存在しており、企業規模に応じて会計基準が重層化しています。

〔ドイツ〕

次に、ドイツの会計基準の適用関係です（**資料 8**）。ドイツの会計基準には IFRS と、商法の計算規定である HGB があります。上場企業の連結財務諸表は IFRS により作成されます。それに対して個別財務諸表は HGB で作成されます。個別財務諸表は配当や課税所得計算の基礎として位置づけられており、IFRS を用いることは不適切であるという考えによります。なお、個別財務諸表を IFRS で公表することも可能ですが、その場合でも HGB による作成は必須となっています。

資料 8

IFRSへの対応（会計基準の適用関係）② -ドイツ-

	上場企業	非上場企業
連結財務諸表	IFRS	HGB or IFRS
個別財務諸表	HGB （＋IFRS公表可）	HGB （＋IFRS公表可）

※ IFRS＝EU版IFRS　HGB＝商法の計算規定

（参考） BiLMoG（貸借対照表法現代化法）; 2009年3月成立
⇒ HGBのIFRSへの接近、中小企業への規制緩和

[IFRSへの対応 ; 連単分離]

非上場企業ですが、連結財務諸表には IFRS と HGB の選択適用が認められています。この理由は、たとえ非上場企業であっても国際的な活動をしている場合には、IFRS に準拠した連結財務諸表を作成した方が有利なケースが想定されるからです。個別財務諸表の取り扱いは、上場企業と同じです。結果として、個別財務諸表と連結財務諸表とで用いられる会計基準が異なり、いわゆる「連単分離」になっています。

しかし、連単分離とは言っても、IFRS の影響が個別財務諸表へ及んでいないわけではありません。ドイツでは HGB と IFRS のコンバージェンスの観点から、BilMoG（貸借対照表法現代化法）が検討されました。これは HGB を IFRS に近づけるという形での改正ですが、同時に中小企業への規制緩和を盛り込んでいます。

〔フランス〕

最後に、フランスの会計基準の適用関係です（**資料 9**）。フランスの会計基準には IFRS と PCG の 2 つがあります。また、資本市場としては EURONEXT が国際資本市場として存在しています。さらに、規模は極めて小さいものの、国内資本市場として性格づけることができるマルシェ・リブレ、マルシェ・アルターネクストという市場も存在しています。

資料 9

IFRSへの対応（会計基準の適用関係）③ -フランス-

	EURONEXT上場	EURONEXT以外
連結	IFRS	IFRS or PCG
個別	PCG	PCG

※ IFRS＝EU版IFRS　PCG＝会計実務への適用指針

※ EURONEXT以外の資本市場
マルシェ・リブレ（Marché Libre）; 中小企業向けの資本市場
マルシェ・アルターネクスト（Marché Alternext）
; ベンチャービジネス向けの資本市場

[IFRSへの対応 ; 連単分離]

連単財務諸表の関係を確認いたしますと、EURONEXT へ上場している企業の連結財務諸表は IFRS に準拠して作成されます。その他の市場に上場している企業や非上場企業については、IFRS と PCG の選択適用となっています。個別財務諸表は PCG で作成され、やはり連単分離となっています。これは配当や課税所得計算との関係、あるいは中小企業に対する影響からで、基本的にドイツと同じ理由です。

ただし、連単分離とは言っても、PCG を徐々に IFRS へ近づける形での改正が近年行われており、IFRS の影響は個別財務諸表へも及んでいるといえます。

〔IFRS への対応のまとめ〕

ここまでの報告を整理いたしますと、商法ないし会社法と税法との結びつきの程度によって、IFRS への対応も相違していることが確認できます。商法と税法との結びつきが強いほど、個

別財務諸表を配当や課税ベースを把握する手段として機能させる傾向が強まります。ドイツやフランスではIFRSの影響を個別財務諸表へ及ぼさないために連単分離という対応がなされたと考えられます。反対に、商法と税法の結びつきが希薄であればあるほど、個別財務諸表にはそのような機能を期待しなくなります。従って、個別財務諸表をIFRSで作成することも可能になるのではないかと感じています。

6．日本における会計制度の現状

次に、日本における会計制度の現状について確認していきます（**資料10**）。

資料10

日本における会計制度の現状

- 金商法会計 ⇒ 会計基準の国際化
  2005年3月；IASBとASBJによるコンバージェンス開始
  2007年8月；東京合意
  2008年8月；金融庁より「連結先行案」
  2009年2月；企業会計審議会・企画調整部会より「我が国における国際会計基準の取扱いについて（中間報告）（案）」の公表
  2009年6月；中間報告公表
- 会社法会計 ⇒ 金商法会計への依存度合いの高まり
  ※「株式会社の会計は、一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行に従うものとする」（会社法第431条）
- 税法会計 ⇒ 確定決算主義を維持しつつ、個別対応

わが国では、しばしばトライアングル体制と呼ばれてきたように、金融商品取引法、会社法、税法が密接な関係を維持してきました。それが最近では、金商法会計では会計基準の国際化が、IFRSへのコンバージェンス、或いはアドプションといった形で急速に展開し、本年6月には中間報告が公表されています。また、会社法会計は金商法会計への依存度を高めています。これは会社法第431条の立法趣旨からも明らかです。

それでは、税法がどのように対応しているかというと、会計基準の変化に対して個別に対応している状況だと言えます。

IFRSに対する税務上の対応を検討するに当たっては、まずIFRSをどのような形でアドプションするのかを確認しておく必要があります。

7．企業会計審議会「中間報告」の骨子

資料11が中間報告の骨子です。中間報告では2010年3月期からの任意適用を謳っています。なお、任意適用時には、個別財務諸表にはIFRSを適用しません。この場合の連単財務諸表の関係は、次のようになります。

資料11

企業会計審議会「中間報告」の骨子

① IFRSの任意適用については、2010年3月期から、国際的な財務・事業活動を行っている上場企業の連結財務諸表に認めることが適当である。
※ 個別財務諸表の取り扱い；IFRSを適用しない

（会計基準の適用関係 -任意適用-）

	上場企業	非上場企業
連結財務諸表	IFRS or J-GAAP	J-GAAP
個別財務諸表	J-GAAP	J-GAAP

② IFRSの強制適用については、2012年を目途とすることが考えられるが諸課題の達成状況やIFRSの任意適用の適用状況次第で前後しうる。
※ 個別財務諸表の取り扱い；幅広い見地からの検討

上場企業の連結財務諸表はIFRS、又は日本基準（J－GAAP）のいずれかで作成されることとなります。従って、連結財務諸表をIFRSで作成した場合には連単分離となります。

次に強制適用については、その是非の判断時期は2012年を目途とすることが考えられるが前後し得る、とされています。なお、個別財務諸表の取り扱いは、「幅広い見地から検討を行う必要がある」と述べるに留まり、現段階における明言を避けています。

8．IFRSと連単財務諸表の関係ー検討の視座ー

今後IFRSをどのような形でアドプションするかにより、税務上の対応も変わってくるわけですが、これは個別財務諸表へIFRSの影響がどの程度及ぶかという問題でもあります。連単財務諸表の関係をどのように考えるかということは、税というよりは、むしろ会計領域におけるIFRSへの対応とも言えますが、その際の検討の視座を幾つか挙げてみました（**資料12**）。

資料12

IFRSと連単財務諸表の関係　-検討の視座-

- 税務上の対応を考える前に、連単財務諸表の関係と税法への影響を整理（影響を小さくする選択肢にはどのようなものがあるのか）
- IFRSは、いわば大企業の問題。その裏には圧倒的多数を占める中小企業の会計をどうするのかという問題がある(中小企業に影響を及ぼさないこと)
- 連結先行と連単分離
  ※ コンバージェンスの行方
  ※ 個別財務諸表への影響
  ⇒ 連結先行の場合は確実に、連単分離の場合には（その事実に理的な解釈が与えられないとしたら）いずれ個別財務諸表へもIFRSの影響が及ぶ。

まず、関連商法制へのインパクトを小さくすることに配慮すべきです。税の視点から言いますと、税務上の対応を考える前に税務への影響を小さくする選択肢にはどのようなものがあるかということになります。

次に、IFRS はその対象として上場企業が想定されており、いわば大企業の問題です。そして、その裏には圧倒的多数を占める中小企業の会計をどうするのかという問題が潜んでいます。この 2 つの視座を持つことが大切だと言えるでしょう。

なお、日本の方向性としては、中間報告では連結先行をうたっています。これは一時的に連単分離するものの、その後、連単一致することを想定していると考えられます。しかし、今後日本が IFRS を強制適用するかどうかの判断次第で、また、現在 IASB と FASB が進めている MoU の状況次第で連単分離となる可能性も考えられます。

個別財務諸表への影響という点から考えてみると、連結先行の場合は確実に、そして連単分離となった場合でも既にコンバージェンスが進んでいますから、個別財務諸表への IFRS の影響は避けられないと言えます。

9．IFRS 導入と確定決算主義ーまとめー

以上の報告から、最後に IFRS 導入に係る確定決算主義の論点をまとめてみました(**資料13**)。

資料13

IFRS導入と確定決算主義　-まとめ-

- 確定決算主義は廃止か存続という二者択一の問題ではなく、程度の問題である。
  ⇒ 諸外国にも、程度の差こそあれ確定決算主義的視点は存在
- 連結財務諸表が個別財務諸表に基づいて作成される以上、個別財務諸表へもIFRSの影響が及ぶこととなる。
  ⇒ ① 企業規模による会計基準の重層化の可能性
  ② 税務上の対応の必要性
- 前述の確定決算主義の内容については、損金経理要件を中心に検討すべき；公正処理基準の規定は維持しつつ「別段の定め」を整備；確定した決算に基づく申告は維持
- 確定決算主義には、内容を異にするさまざまな問題が混在している。
  ⇒ かねて確定決算主義に内在する問題（例；逆基準性）、近年の法人税法改正における問題（例；平成十年度税制改正）、会計基準の国際化を背景とした問題、とが混在していることに注意

まず、総論としてですが、確定決算主義に係る議論は維持か廃止かという二者択一の問題ではなくて、どこをどの程度緩和させるかという、あくまで程度の問題だと言えます。これは諸外国においても確定決算主義と同様な視点は存在しており、それをベースとして IFRS への対応が採られていることからも明らかです。

2 点目として、日本のように連結財務諸表も個別財務諸表も同一の会計基準で作成され、かつ会社法が金商法に依存している国では、IFRS は直接的に会計と税との関係に影響を与えます。この場合、非上場企業への影響をどのように排除するかが問題となります。会社法では「公正妥当な企業会計の慣行」は企業規模によって異なり得ると一般に解されています。従って、今後はイギリスのような会計基準の重層化の可能性も考えられるのではないでしょうか。もっとも、その場合には課税の公平性をいかに確保するかといった問題も生ずるかと思います。

3 点目として、具体的な確定決算主義の内容です。**資料13**では「損金経理要件を中心に検討すべき」と書きましたが、会社法と金商法が接近していることに鑑みると、上場企業では確定決算主義の「縛りの部分」である損金経理要件を緩める方向での検討が今後必要になってくるのではないかと感じています。

また、公正処理基準の規定については維持していくべきだと考えています。比較法的考察からも明らかですが、法人所得課税の根底には企

業会計に基づくという自然な前提が存在しているからです。ただし、今後は「別段の定め」を整備していく必要があるかと思います。確定した決算に基づく申告も現状のままでもよいと考えています。

最後になりますが4点目です。確定決算主義にはさまざまな問題が混在しております。会計と税との関係に変化がおこるたびに取り上げられる、古くて新しいテーマだとも言えます。会計基準の国際化のみならず、税法独自の改正によって確定決算主義の理念が無視されているとの批判もあります。コンバージェンス、或いはアドプションの視点から確定決算主義を論ずる場合には、問題点を混同させることなく、議論していくべきです。

時間になりましたので、以上をもちまして私の報告とさせていただきます。ありがとうございました。

（岩﨑）　ありがとうございました。主要国におきましても国際会計基準と国内会計基準が並立しているという状況のご紹介がありました。そのことから、日本においても必ずしも国際会計基準一本に統一することだけが解ではないということがうかがわれるわけですが、逆に複数の会計基準を用いることによってどういう問題が外国において起きているのかということ、或いは仮に日本の確定決算主義を若干調整した上で今後も維持した場合、さらに日本の制度においてどういう修正が必要になるかというような問題があると思います。これらにつきましては後ほどパネルディスカッションの場で取り上げさせていただく予定です。

続きまして、現行の法人税法の取り扱いと、時価主義が中心となっております国際会計基準との間で生ずる問題の主要な論点として、減価償却と減損会計の問題を取り上げさせていただきたいと思います。成蹊大学経済学部教授の成道秀雄先生からご報告をお願いいたします。

各論

Ⅳ．減価償却と減損会計

成蹊大学経済学部教授
成道 秀雄

はじめに

（成道）　成蹊大学の成道です。今日はこのような報告の機会を与えて頂き、誠にありがとうございます。私に与えられたテーマは減価償却と減損損失です。

すなわち原価の配分と評価損ということで、企業会計、法人税法の何れにおいても重要な論点といえます。

1．減価償却制度

⑴　沿革

最初に減価償却からお話しさせて頂きます。減価償却制度は、もともと企業会計において発達してきたものといえます。明治８年の第一国立銀行の半期利益金割合報告には支店雑費の項目中に営業戻し入れとして、減価償却費3,000円が計上されております。明治36年の日本郵船株式会社および大阪商船株式会社の訴訟事件を契機として、税法上減価償却が船舶に対して容認されるに至りましたが、全ての企業の固定資産に対して減価償却が認められるようになったのは大正７年の主税局長通達以後のことです。会計制度上、減価償却が正式に公表されたのが昭和24年の「企業会計原則」であるので、減価償却はまさに実務先行で認識されてきたといえます。ちなみにアメリカでは1846年に、マサチューセッツ州鉄道委員会は州内鉄道会社26社から年次報告書の提出を求め、そのなかで減価償却費の計上を認めています。

昭和24年の企業会計原則の公表以来、企業会計と税法との調整が始まるわけです。「企業会計原則の設定について」では、企業会計原則は、将来において、税法が改正される場合において尊重されなければならないものと述べられています。それ以降、企業会計と税法との調整の歴史が始まります。その間に昭和24年と昭和41年に企業会計と税法との調整意見書が公表されました。すなわち企業会計から税法への求愛が続き、めでたくゴールインしたのです。しかし、ご承知のように平成８年に政府税制調査会の法人課税小委員会が「課税ベースの拡大と税率の引き下げ」を提言し、それを受けての平成10年の税制改正から、企業会計と税法との関係が急に気まずくなり、家庭内別居となってしまいました。平成11年に金融商品会計基準が公表され、それ以降、一連の新会計基準の公表と改訂が行われていますが、法人税法ではそれを隠れ蓑として、いいとこ取りをしているという感は拭えません。税法からは家庭内別居といっても、財布のひもはぎゅっと握っていたということでしょうか。平成21年度の自民党の税制改正大綱においても、依然として「課税ベースの拡大と税率の引き下げ」を提言しており、政権が民主党に移っても、税収逼迫は変わらないので、その考え方は変わらないように思われます。そのような一連の税制改正のなかで、平成19年と20年の減価償却関係の改正による課税ベースの縮小は、まさに大盤振る舞いがなされました。

⑵　わが国の現行制度

なぜそのような大盤振る舞いがなされたかといえば、国際化を背景にしての実業界の要請が大きかったように思われます。政府税制調査会が行った平成19年10月の調査で、各国の企業負担率の比較（年金や医療など社会保険料（雇用主負担分）を加え、政策減税分を差し引いて企業の実質負担分の比較）をみると、自動車製造業ではアメリカ26.9％、日本30.4％であり、エレクトロニクス製造業をみるとアメリカ28.3％、日本33.3％であり、それぞれおおよそ日本の方が５％高かったのであります。法人実効税率はアメリカと日本では殆ど変わりませんが、アメリカの政策減税は11兆円、日本の政策減税は1.1兆円で、かなりの差がありました。

国際競争力を維持するために内部留保を厚くし、かつ再投資を促進するため、実業界においての減価償却制度の見直しは喫緊の課題となってきたのです。このたびの減価償却制度の一連の見直しのために、政府は3,000社ほどの調査を実施したとのことです。具体的には残存価額のゼロベース、250％定率法の導入、償却区分の簡素化、法定耐用年数の短縮が行われています。

ところで、アメリカは加速度償却制度による財政償却は1954年から実施されており、150％や200％の定率法は存在していましたが、わが国のような250％定率法は存在していなかったので、この度の250％定率法の導入は、まさにアメリカの財政償却と遜色がないともいえます。

ということは、わが国の減価償却制度は、実質的には財政償却といってもいいものとなってきたといえましょう。繰り返しますが、わが国の減価償却制度は、確定決算主義のもとに、いわば会計制度をベースにして減価償却費を計上していたのです。いくら頑張っても、経済的実質に合った減価償却費の計上を要求することが精一杯であったのです。それを超えて、アメリカの財政償却に匹敵するといっても過言でないような減価償却制度が出来上がったのです。もっとも、アメリカでは2009年に、中小法人で一定の要件を満たした石油製造会社においては、初年度に取得原価の75%の減価償却が認められるようになってはいます。

⑶ 確定決算主義と逆基準性

このことは、先ほど坂本先生が報告された逆基準性が更に進んでいくことを意味しているように思われます。税の恩恵は受けるけれども、企業利益を圧迫していくわけで、それが更に逆基準性の問題を大きくしていくことになるでしょう。ですから、今後、わが国において分離主義の方向を検討せざるを得なくなってくるのではないでしょうか。従前通り確定決算主義のなかで消化して行くには限界が来ているようにも思われます。

逆基準とならないように企業会計の方でしっかりやれといっても、税金を少なくすることは取締役の重要な使命であって、余計な税金を納める取締役は能力が問われてしまいますので、そう簡単には解消しないでしょう。そこで、この度の税制改正でアメリカの財政償却に近づいたということであれば、企業会計では、まず適正な減価償却をし、それを超えた逆基準による分については利益準備金方式の特別償却を計上させ、税務調整で申告調整による減算を認めるということで、一応、折り合いを付けていくということではどうでしょうか。

もう一方で、大変赤字になってしまい、対与信のために支障を来たすとか、あるいは税法上の繰越欠損金が切り捨てられてしまうことから減価償却費は過少に、あるいは計上したくないという、逆基準のインセンティブが、過小の減価償却費の計上に働くことがあります。そのような逆基準の解消には、繰越欠損金の控除期間をできる限り長くすることが必要でしょう。もっとも、欠損とならないように、あるいは繰越欠損金の切捨てとならないように、減価償却費を過少に計上することは、広い意味で租税回避が行われているともいえますから、減価償却費を不当に過少計上していると認められる場合には、法定耐用年数、法定償却方法による減価償却費までの計上額を損金に算入するという条文を加えることも、検討してよいように思われます。いわば、規則償却に近いものです。また、かつてイギリスの海運企業において税法上、自由償却を認めたことがありましたが、それは財政償却の一環として行われたものではありますが、分離主義をとって自由償却を認めるということは、今後の検討課題とはなり得るかもしてません。今後、ますます国際化の影響は大きくなっていくでしょう。

2．減損会計

⑴ 沿革

次に減損損失について報告させて頂きます。バブル崩壊後、含み損をはき出すということで、会計ビッグバンによる金融商品会計基準と減損会計基準は時価評価のための重要な会計基準として登場してきたわけです。減損会計基準のはじめに、減損損失のための明確な規定が今まで存在していなかったと示されています。確かに企業会計原則には土地という言葉はどこにもありません。土地神話によって地価は上がるものと考えられていたのです。土地とか建物について評価は考えられていなかったのです。しかし、旧商法においては、「予測すること能わざる減損が生じたるときは相当の減額を為すことを要す」と定めてありました。また、監査基準の実施基準と報告基準ですが、平成元年の改訂以前においては、その拠りどころとして企業会計原

則という固有名詞が使われていたのですが、改訂によって削除され、公正妥当な会計基準という言葉が使われるようになったのです。このことは、国際化への対応と思われます。すなわち、企業会計原則はもはや絶対的な基準ではなくて、広く海外の高度な会計基準も取り込んで、公正妥当な会計基準を考えていこうということになったのです。それゆえ、減損会計基準が公表する以前においても、企業会計上減損損失を計上できなかったわけではなかったのです。それでも、減損会計基準が公表されて、それが制度上明確になったということです。

一方、税法上は、ご承知のように個別事情の下に評価損を認めているので、平成14年に減損会計基準が公表されたからといって、それに伴っての税制改正は行われていません。減損会計基準では、相当確実な程度に減損損失が認識された場合に、その計上を認めるとしています。ということは、減損損失の存在の確認が条件でありますが、税法のように著しいとはしていません。それゆえ、税法の方が減損損失の計上は厳格であるといえるでしょう。ただし、税法では企業再生法等を適用された場合の評価損の計上に対しては、著しいかどうかを問うていません。

⑵　企業会計と法人税法の減損損失

減損会計基準で若干気になった点があります。ご承知の通り、減損損失を認識するに際しての回収可能価額ですが、市場価格とキャッシュ・フローの現在価値、すなわち使用価値との比較で、その高い方まで認めますよとしているわけです。固定資産は使用を目的として保有しているのですから、やはり使用価値のキャッシュ・フローの現在価値に重きを置くことになるでしょう。しかし、その場合に見積が大変困難であるということがいえます。この両者を比較することになりますが、はたして、いつも売却することを選択肢として事業を行っているとの仮定は適切といえるのでしょうか。はたして、使用価値より市場価格が高いから、売却しようと経常的に考えているのでしょうか。もし売却するとなると、新に同種の資産を購入して稼働するまでの間のコストはどのように扱うのか。その従業者の休業期間の給与はどうなるのか。中古を購入するのか、新品を購入するのかと、全く同じ規模で再稼働するのかという色々な要素を考えなければならず、そうなると単純に市場価格と比較することは非現実的です。負ののれんを評価に伴なって議論されているような「短期重要負債調整勘定」の中味のようなことが問題となるでしょう。税法では通達で、時価については使用収益をされるものとして、その時に譲渡される価額を時価としていますので、使用価値を意識した時価を示しています。減損会計基準において、両者を比較考量して評価額を決定するといっても、当然その点には十分な配慮が必要でしょう。

なお税法では使用価値という見積の世界を嫌いますが、企業会計での使用価値と市場価格との何れか高い方までの減損損失の計上を認めるという処理は、税法からは、それらが認められたことを前提にしますと、使用価値が市場価格より高い場合には、時価として市場価格を基準に考えていますので、市場価格までの評価損の計上ですから、特に課税上問題はありません。すなわち市場価格より低く減損損失を計上することはないからです。逆に市場価格が使用価値よりも高い場合には市場価格までの減損損失になりますので、税法上、問題があるとは思えません。何れにしても課税上弊害はないといえるでしょう。

⑶　専用機械設備等の減損損失の計上の検討

税法において評価損益の計上を嫌うということは、未実現であるものは認めないという考え方が基本にあるからです。しかし、たとえば汎用性のない専用の機械設備において、使用している間に価値が下がることはあっても、上がるということは、まずあり得ないのではないでしょうか。それゆえ、価値の低下の大きさに余り関係なく、その減損損失を認めてよいようにも

思えます。すなわち企業会計と税法で、その減損損失の計上は同様に処理して構わないと思います。それゆえ、その対象資産によって、減損損失の計上は検討されるべきです。

3．税効果会計と財務諸表の比較可能性

時間が迫ってきましたので、最後に減価償却と減損損失で税効果会計との絡みでお話しさせて頂きます。ご承知の通り、わが国において税効果会計基準が平成10年に公表されました。それ以前に国際会計基準やアメリカの会計基準には導入されていましたので、それに合わせてきたことになります。先進諸国においては既に導入済みであります。そして、減価償却費や減損損失において、企業会計上と税法上で期間帰属が異なれば、当然に税効果会計基準が適用されることになります。税効果会計基準は企業会計に基づいて法人税等の税金の配分を適正に行うために適用されるのですが、業績の変動をさらに増幅する傾向があります。すなわち利益が利益を呼び、逆に損失が損失を呼ぶということです。それゆえ、減価償却と減損損失の処理手続きで企業会計と税法が変わらないということであれば、その分について税効果会計の適用が少ないでしょうが、逆に変わってきますと、税効果会計の適用が大きくなります。そこで、国によって税効果会計の適用が異なれば、財務諸表の比較可能性が随分と損なわれるのではないかという懸念があるのです。この点において、実業界からは、できる限り税効果会計の出番を少なくするようにとの、すなわち便宜性の原則とは別に、企業会計と税法を一致させるようにとの要請が大きくなってくるのではないでしょうか。減価償却費と減損損失は、その額が大きいでしょうから、検討の余地は随分とあるように思われます。

時間の都合上、この辺で報告を終わらせて頂きます。

（岩﨑）　ありがとうございました。以上で報告を終わらせていただきます。

Ⅴ．パネルディスカッション

1．法人税法22条４項とコンバージェンス後の企業会計基準の関係

（岩﨑）　それでは、これからパネルディスカッションを開催させていただきます。たくさんの質問票を頂戴致しました。まず報告者の方でパネルディスカッションをして、その後ご質問にお答えさせていただきたいと思います。

幾つかの論点に絞って、それぞれの先生方に補充の意見を言っていただきたいと思います。まず１番目の論点といたしまして、法人税法22条４項の公正処理基準とコンバージェンス後の企業会計基準がどのような関係に立つかということについて、最初に品川先生の方から起こり得る問題を列挙していただいて、それに対する解決の方向性をご示唆いただければありがたいと思います。

〔公正処理基準とコンバージェンス後の会計基準〕

（品川）　それでは、先ほどのご報告にも若干関連するわけですが、わが国の法人税法22条４項の今後の運命ですけれども、これはコンバージェンスにしても、アドプションにしても、連結先行なのか、或いは連単分離なのかということによって、かなり公正処理基準の内容や対応の考え方が変わってくると思うのです。

連結先行で、いずれ単体がコンバージェンスされていくということであれば、当然わが国の会計処理基準はすべて国際化するわけです。その国際化に対応して、法人税法がどのように対応していくかは、特に税法上の課税所得計算の簡便性とか確実性ということが問題になるわけです。IFRSと一言に言いましても、現在のIFRSがどうなっているか、今後どのように変わるのかということについては、恐らく250万の会社の担当者のほんの一握りしか知っていないわけです。それらの財務諸表作成をリードする、ここに多くの方がご出席されている税理士さんの皆さん方も、そのIFRSが何であるかということについて明確に説明できる人は極めて少ないと思われます。

そうであれば、結局、法人税法上の別段の定めを多用させざるを得ないわけです。結果的には、税務貸借対照表的な考え方ですが、ある意味ではそれでいいのかというような問題になってくると思うのです。それではあまりにも国際的になびきすぎるのではないか、わが国独自の会計基準があってもいいのではないかということで、連単分離で構わないということにもなります。先ほど申し上げましたように、オリンピックに出たい人はオリンピックルールに従えばいいのであって、出たくない人は国内基準で十分だと割り切れば、わが国の国内基準自体を整備しなければならないのです。企業会計原則は、今のところ放ったらかされているわけであって、これをどう立て直すかが重要です。

最近のわが国の会計基準は、国際化を意識して、できるだけそちらの方になびきながら、国内の特殊事情を考えながら基準を作ってきたわけですから、完全に分離するということであれば、もう一度国内基準としての妥当性を検討する必要があるわけです。しかるべく基準ができれば、それが公正処理基準として税法上の解釈基準になじめば、それを受け入れていけばいいという考え方もあるでしょう。

〔中小企業の会計基準〕

もう１つの問題は、この連結先行は、いずれはコンバージェンスする、或いは連単分離で完全に分かれるという問題が仮にあるにしても、250万もある会社の249万の中小企業においては、恐らくいずれにも対応しがたい問題があるわけです。よって、平成14年の商法改正に対応して、現在、中小企業の会計指針なるものが制定されているわけですが、それとても最近の中小企業の実態からいって、どうも国際会計基準を意識しすぎているのではないか、もっと中小企業の実態に合わせた指針づくりをやるべきではないかという意見もあるわけです。

現に今年の秋から日本商工会議所では、中小企業用の会計基準のあり方の見直しに関する研究会を設立して、今後の方向性についてを検討しようとしているわけです。よって、連単分離で日本会計基準が仮に整備されたとしても、それは何らかの形で国際志向をせざるを得ないわけですから、それからまた離れた中小企業用の

会計基準という問題が出てくるかもしれません。

いずれにしましても、法人税法22条４項がうたう公正処理基準は、対象となる会計ルールというのは非常に多様化してくる可能性があると思うのです。よって、税法の解釈として、それを持ち込むのか、或いはその解釈では対応できないから別段の定めを増やしていかざるを得ないのかという対応に迫られるかと思います。

〔複数の会計基準併用とその問題点〕

（岩﨑）　ありがとうございます。先ほど坂本先生の方からご報告がありましたように、諸外国を見ると複数の会計基準を並列して実施している国があるということです。それらの国では一体どういう法人についてIFRS、どういう法人について国内基準と決めているのか。或いは違う会計基準をとることを認めることによって何か問題は生じていないのかというようなことについて、ご存じの点があればお教えいただければと思います。

〔イギリスの事例〕

（坂本）　先生からのご質問に対する直接的な回答にはなっていないかもしれませんが、例えばイギリスのケースを紹介させていただきます。先ほど連単財務諸表の関係で確認しましたとおり、個別財務諸表はIFRSとFRSの選択適用となっています。２つの会計基準が存在するということは、比較可能性の観点から問題だと考えられますが、IFRSとFRSは近年の急速なコンバージェンスによってその差異は小さくなっています。さらに中小企業向けの会計基準であるFRSSEは、ディスクロージャーを簡略化しているだけで基本的にはFRSと同じです。従って、それほど大きな問題ではないようです。

私が興味を持っていたのは、連結財務諸表をIFRSで作成した場合、個別財務諸表にはどちらの会計基準を用いるのかということでした。財務諸表作成コストを考えると個別財務諸表もIFRSで作成していることを想定したのですが、

インタビューしてみるとほとんどの会社がFRSを選択しているとのことでした。その理由として、IFRSで作成するとディスクロージャーの範囲が広がることが挙げられていました。

〔諸外国における会計基準と法律の関係〕

（岩﨑）　今の点でもう少し詳しく伺いたい点があるのです。品川先生がおっしゃっていましたように、会計基準と法律の関係というのが別にありまして、異なる会計基準を用いるときに、ある一定の会社の計算はその会計基準に全部丸投げで、そちらで決めればいいと外国では決めているのか。それとも、日本でいえば別段の規定を法人税法本法で決めたり、措置法で決めたり、場合によっては通達で決める等によって、何らかの租税法上のルールとして取り込んだ上で用いているのか。それはどうでしょうか。

〔イギリスの事例〕

（坂本）　同じくイギリスのケースを紹介させていただきます。イギリスでも基本的には会計の利益をベースに所得を算定しなければいけない旨の規定がございます。ただし、損金経理要件はありません。

減価償却を例に挙げますと、会計上の減価償却費は、いったん税務上ですべて否認されます。その上で資本控除（capital allowance）されますから、会計をベースにするという発想はあり

ますが、税法では全く別に規定していることが確認できます。

（岩﨑）　ということは、やはり租税法自体にも何らかの根拠になるルールを定めておく必要はあるということですね。

（坂本）　はい、そのように考えています。

〔会計基準の相違と租税の公平性〕

（岩﨑）　続きまして、今の話題との関連で出てくるのは、複数の会計基準、或いは租税法の基準を作ったとして、その会計基準によって計算される所得額が課税所得になった場合、同じような経済活動をしている法人であっても、依拠する会計基準の違いによって課税所得が変動したり、或いは結果として納税額に差が出てくることはないのでしょうか。

そういう違いが出た場合、それは租税の公平性、或いは会計基準を選択することに関する中立性というものに違反するという批判はないのだろうかという点につきまして、吉村先生は、どうお考えになりますでしょうか。

（吉村）　まず、お答えだけ申し上げれば、課税の公平に反するという議論はあり得ると思います。ただ、かつて税制の簡素化を進めるということで22条４項が導入された際の議論をたどると、会計基準の選択というのは身の丈を測るためのものさしの（許容性の）問題で、そのものさしで身の丈を測った後に、それらをどのように扱うかという観点からの公平という議論が出てくるのだということでした。そのように公平の概念を二元的にというか、複眼的な視点でとらえた上で、各企業の自主的な経理を尊重するといった仕組みになっていたと思います。

したがって、会計基準が複数化し、その結果として課税所得が異なってくるということだけをもって課税の公平に反するということは言えないのではないでしょうか。ただ、そうは言っても、限度があるというか、課税上どこまで許容できるのかという議論はもちろん出てきますので、その一線を越えた場合、例えば各企業の選択の余地（恣意）があまりにも広いということになってくれば、課税の公平に反するといった議論になるのではないでしょうか。自分に適用されるものさしを都合に合わせて自分で選べるといった状況になってくると、課税の公平に反するという議論が出てくるのではないかという気がしております。

（品川）　今の件ですけれども、現行法でも、減価償却とか、棚卸資産の評価とか、或いは資産評価損益とか、いわば課税所得を決定づけるような基本的な規定はすべて法人税法に規定されているわけです。そのことは、コンバージェンスされたにしても、恐らく法人税法の基本的な規定として残るかと思いますし、公正処理基準が直接に適用されているのはせいぜい収益の認識基準ぐらいしか今のところないのです。そうであれば、コンバージェンスによって公正処理基準の内容がある程度変化しても、直接に課税の公平・中立ということに関しては、それほどの影響はないと思います。

ただ、もちろん先ほどの収益の計上時期の問題にしても、IFRS 自体が右に行ったり、左に行ったり、揺れ動いているわけです。そういうふうに、その時々によってあちらに行ったり、こちらに行ったりしているものが、果たして法人税法がいう公正処理基準に値するのかどうか疑問になります。いずれにしても、会計基準の変化は22条４項の解釈の問題にかかわってくるのではないかと思います。

〔諸外国の状況〕

（岩﨑）　先ほど坂本先生は外国の諸制度を調査なさったというお話でしたが、外国においては、そういった会計方法が違うことによって所得計算等に違いが出たとしても、それが不公平であるというような議論はないのでしょうか。

（坂本）　公平性の視点から考えると、特に中小法人は全法人の大部分を占め、また、イギリスでは会計基準が重層化していることもあり問題だと思います。

ただし、そういったこと以外にも、インタビューで実感したことは中小法人の税負担をどうするかは、とても奥が深い問題だということです。法人税制という枠組みで考えると大法人との税負担を調整する必要があります。他方、中小法人の実態が個人企業と異ならないケースでは個人企業との税負担の調整をも考慮しなければなりません。２つの反対方向の力が作用しているとも言えます。

〔会計基準の相違から生ずる問題点〕

（岩﨑）　ありがとうございます。大法人と中小法人との間の会計方法の違いの問題もあるでしょうし、連結法人と単体法人という点でも、場合によったら会計方法が違うかもしれないということです。今後、法人の形態によって、そのとるべき会計基準が違うということが起こり得ると思うのですが、この点から生ずる問題点というのはどのように考えたらよいかということについて、品川先生、何かご意見がございましたらお願いできませんでしょうか。

（品川）　法人税法という法律問題を考えると、最終的に、例えば、公正処理基準の範囲がどこまで及ぶか、或いは何が公正処理基準であるかということは、結局は法廷で争われて、裁判官の判断によって公正処理基準の内容が法的には固まっていくわけです。そういう意味で、法律論としてそういう法廷論争がどこまで今後積み重なっていくかということについて注目していく必要があろうかと思います。

２．確定決算主義の今後

（岩﨑）　それでは２番目の論点として、確定決算主義の今後につきまして議論していきたいと思います。この点につきましては先ほど坂本先生の方から、確定決算主義自体はどこの国でもそれに準じたものは採用されているということで、日本の確定決算主義は若干修正すればそのまま実施することも可能ではないかということです。その修正すべき点として、損金経理の要件を緩和する必要があるのではないかというご提案がありましたが、その点をもう少し敷衍してご説明いただきたいのですが。

〔社会的コストの削減と法人規模によるクライテリア〕

（坂本）　先ほどご報告いたしましたが、私は基本的に確定決算主義を擁護する立場を採っています。確定決算主義の採用論拠の１つに便宜性があります。企業の側からは、利益と所得を別々に計算するという二重コストの削減です。もう少し広い視野から見た場合は、社会的コストの削減につながります。

今後の確定決算主義のあり方は、上場企業とそれ以外の非上場ないし中小企業とでは異なってくると思います。IFRS の影響が及ぶのは上場企業約3,900社の一部にすぎません。それ以外の250万社にも及ぶ中小企業には、IFRS など論外とも言えます。

まず、わが国の大部分を占める中小企業についてですが、会社法に定められている、「公正妥当な企業会計の慣行」というのは１つではなく、企業規模に応じて異なり得ると一般に解されています。これには中小企業会計指針なども含まれます。こういった指針を利用することによって IFRS に対して距離を置くことはできると思います。従って、中小企業については現状の確定決算主義を維持することは可能であり、また、それが社会的コストの削減という点からも合理的だと思います。

次に上場企業ですが、連結財務諸表を IFRS で作成する場合、財務諸表作成コストという観点から、個別財務諸表の計算規定をも IFRS へ接近させて欲しいとの要望が高まることが予想されます。現にドイツではこのような状況が起

き、それが先に報告したBilMoGへとつながりました。もちろん個別財務諸表の計算規定がIFRSに近づくということは、税務調整の申告コストは大きくなります。いわば財務諸表の作成コストと納税申告書の作成コストの比較になるわけですが、最近の文献によると前者の減少額の方が後者の増加額よりも大きいようです。そう考えると、会計と税務を切り離して対応した方が合理的です。この場合、確定決算主義の「縛りの部分」である損金経理要件は緩和すべきだと言えるでしょう。

また、企業の規模によって「公正妥当な企業会計の慣行」が異なるのであれば、その前提となる企業規模の線引きや、さらには区分立法も必要になってくると思います。

〔損金経理による法人の意思確定・客観性の担保〕

（岩﨑）　ありがとうございました。確定決算主義を法人税法が採用していることの根拠としていわれることの要件の１つは、申告所得に対する法人の意思、或いはその内容についての確実性を担保させることにあるといわれます。そうしますと、損金経理もしないでおいて、損金算入を認めるということは、所得計算に関する確実性、信用性という点から言うと、十分なものとは言えないのではないかという批判もあり得るかもしれません。この点につきまして渕先生や吉村先生は、租税法の観点からどのようにお考えになりますでしょうか。

（渕）　確定決算基準全般についてということでお話しさせていただきたいと思うのですが、基本的には坂本先生がまとめてくださったとおり、私も基本的には確定決算主義、ないし確定決算基準というのは維持という方向でいいのかなと考えています。中小法人についてはあまり深くまだ考えていないのですが、大企業についていえば、申し上げたように基本的には維持すべきであり、損金経理要件というのも基本的に

は合理的であろうと中間報告でも書いてあるところに個人的にも賛成ではあるのです。

ただ、税法が経済政策目的の規定を入れていて、今まではそれが企業会計からやや乖離していた程度だったので、損金経理要件を課していても大丈夫というか、企業会計を歪める程度で済んでいたけれども、企業会計の方が変容することによって、その乖離がさらに大きくなってしまって、損金経理要件というのでは立ちゆかないような場合を念頭に置くと、そういう場合は政策目的規定の要件としての損金経理要件というのを緩めるというような方向をとって、今までの法人税法ないし租税特別措置法で与えていた経済政策を維持するほかはないだろうと考えております。

（岩﨑）　吉村先生、いかがですか。

（吉村）　大まかな方向は今ご説明いただいたとおりだと思います。損金経理要件につきましては、租税法の立場からしますと、法人の意思をどのレベルで確認するかという話でもあると思うのです。特に内部取引ということになりますと、法人の意思を客観的に把握しなければいけないということになるわけですが、その客観性を担保するためには２つの方法があると思います。

１つは、現状のように決算という商法、会社

法のレベルにおいて、法人の意思を明らかにしてもらって、それを法人税として受け入れるというアプローチです。法人税法としては、その外枠として幅を設定するだけというようなやり方です。もう１つは、申告段階で法人の意思を明らかにしてくださいというになります。その代わり、法人税法として何か客観的な基準を設定しますというアプローチ。このいずれかだと思うのです。

今お話のあった損金経理要件を緩めていくということになりましたら、当然客観性の担保のためにはどこかを強めなければいけませんので、後者の方ですね、法人税法として何か客観的な基準を提示するということが必ず伴ってくるのではないでしょうか。これは意見というよりも、そういったことが必要になるのだろうという指摘です。

（岩﨑）　ありがとうございます。では、品川先生。

（品川）　確定決算基準自体は、先ほどの坂本先生からのご報告のように、各国はその内容いかんはともかく、いずれも確定決算に依存した課税所得計算を行っているわけです。問題は、その中身が確定決算にどの程度結びついているかという濃淡なのです。アメリカのように極めて淡白というか、結びつきが薄いのと、日本やドイツのように有機的な結びつきが極めて濃いのとに分かれます。その濃いのがいいのか、薄いのがいいのかということが今問われている問題です。

濃い方が、先ほど坂本先生からのご指摘のように、簡便性とか、真実性とか、確実性が増すわけです。薄い方は、そういう自由性というか、恣意性が増すわけです。よって、どういう方向がいいかということは、それぞれの立場によって違うのです。確定決算基準についても、かつてはどちらかというと税法側の方がむしろそれを支持していたかのように考えられる、或いは法律を作る国側の方がそれを支持していたかのように考えられてきたわけです。

しかし、平成19年の減価償却の250%償却のように、明らかに会計上の原価配分を超越した、完全にオーバーした償却限度額を設けて、それで損金経理要件を課してしまうと、確定決算基準の目的を国側からつぶしてしまうことになってしまうわけです。会計は100を償却して、あとの差額の150は申告減算すればいいではないかというようなことが、果たして確定決算基準の理念に沿うのかどうかが問題です。そちらの理念はともかく、企業の所得計算上有利になれば、それで結構ではないかというようなことについて、どう考えるかということが今問われていると思うのです。

３．収益認識基準への影響

（岩﨑）　次に、確定決算の前提となります収益、費用の認識基準に関する問題に移らせていただきたいと思います。

３番目の論点として考えておりましたのは、従来の収益認識基準というのは国際会計基準が導入された場合にどういう影響を受けることになるのかということです。租税法上は従来、権利確定主義という考え方がとられておりまして、取引の私法上の権利関係が確定し、それによって所得に関する権利が確定したと認められる時点で収益があったものと認識するということです。会計学上は収入が確実な状況になったものという意味で実現主義というものに立って、収益の認識を行ってきたわけです。

裁判例と会計学で若干の食い違いがあったこともありましたが、この２つはおおよそ同じような基準という形に収束してきたところだったのです。ところが、国際会計基準が導入されることになりますと、その収益の認識基準がかなり異なってくる場合があり得るわけです。そういうことがあったときに、課税所得の帰属の判定基準としてうまく機能するだろうか。場合によったら、それは申告、納税の際の混乱の原因

にならないだろうか。或いは裁判を起こしたときの裁判基準として利用することができなくならないかというようなことが検討課題として出てくるかと思いますが、この点につきましては吉村先生が収益の認識基準についてご検討になりましたので、ご意見をお願いします。

〔国際会計基準の動きと企業会計基準委員会の論点整理〕

（吉村）　国際会計基準の動きとしましては、やはり契約に基づいて発生する権利と義務を、それぞれ貸借対照表上どのように認識するか、どう測定するかといった議論に向かうのだろうと思います。特に報告書中で紹介いたしました予備的見解によりますと、その両者を相殺した後の正味の契約ポジションがどのように変化するかに注目し、それに変化が生じた段階で収益を認識すべきだといった議論がなされているわけです。もしこのモデルがわが国においても全面的に取り入れられ、それが今後の収益認識基準となってきますと、法人税法上、それをどのように受け止めるかということが大きな議論になってくるかと思います。

ここでもう１つ、９月８日に出されました企業会計基準委員会によります論点整理を紹介します。この中でわが国の立場が表明されていると考えられますが、この中では、そのような契約の正味のポジションを財務情報として投資家に提供していく、そのことにもちろん意義はあるわけですが、従来表示されていた実現稼得アプローチの下での収益にも意義があるのだということを強く主張しております。すなわち、実現稼得アプローチというのは、結局、企業が行った過去の活動に基づく収益をどの時点で認識するか、それを投資家にどう情報提供するかということを命じるルールなわけですが、そういった過去の実績を表示することも意味があるのだと強く主張しています。

〔法人税法の対象と会計基準の変化〕

先ほど申し上げましたように、企業の正味の

ポジションを財務情報として提供する、その変化こそが企業の収益情報として意味があるのだという前提で会計基準が改められた場合、法人税法上どうなるかという話に戻ります。こちらの点につきましては、法人税法として、何をこれまで課税の対象にしてきたのかを再確認しなくてはいけないのかなという気がいたします。

今紹介した論点整理の中で、まさに対比されておりますように、国際会計基準が目指しているのは各期末の企業の資産状況を投資家に提供するというものです。それが変化したことをもって収益を認識するということになるわけですが、従来、実現主義の下で測定されてきたものは過去の活動の実績、過去の成果だったわけです。法人税法として何をターゲットとして課税所得を構成してきたのかを確認しなくてはならないと思います。

私自身は、法人税法が対象とするものは成果であるべきではないかと思っております。そうしますと、実現主義というものを会計基準の方で捨ててしまった場合には、法人税法はどうするのだということになってくるわけです。その際には条文上、損益法をとることが明らかとされている、すなわち一定の取引にかかる収益を益金の額に算入するということが条文上明らかになっているということをテコとして、会計基準との関係をやや絞るような方向になるのかなという気がしております。

しかしながら、資産負債アプローチに基づいて収益を認識するということになりましても、契約に伴う義務、負債がいつ消滅するか、すなわち、契約上生じる履行義務がいつの時点で充足されたということが意味を持ってくることになりますが、この契約の履行義務がいつ充足されたのかという視点は、やはり課税の確実性という観点からも意味がある情報であると思います。ですので、判断の枠組みとしては変わっても、実際の個々の取引についての評価ということになると、そんなに差は出ないのではないでしょうか。私は会計についてはほとんど素人ですので、わかりませんけれども、そういった可能性があるのではないかと思っております。(なお、工事進行基準の特例などに大きな影響を及ぼすことが予想されますが、今後の課題にしたいと思います。)

〔収益認識基準における国際会計基準の影響〕

(岩﨑)　従来の収益認識基準について、国際会計基準の影響はあるのか、ないのかということについて、どなたからでも結構ですが、ご意見はありますでしょうか。

(品川)　収益認識基準に関しては、先ほどもちょっと申し上げましたが、IFRSの方は長期請負工事のようなものについて、最初は、原則、進行基準だと言いながら、最近はむしろ完成工事基準でいいではないかという言い方をしております。実現主義の問題についても、出荷基準というのはおかしいわけで、検収基準にすべきではないかとか、いろいろな議論が行われております。或いは引渡ではなくて、契約基準ではないかとか、いろいろな論争があって、IFRSを信奉している人たちも非常に疑問に思っているところがあると思うのです。

ところが、わが国の会計とか税法では、実現主義、或いは通達上の引渡基準というものが、実務上定着してきているわけです。よって、これをいたずらにIFRSに合わせて、あちらに行ったり、こちらに向いたりする必要はないのです。

そういう意味でも、先ほど申し上げたように、むしろこういう問題も含めて国内基準をきちんと整理した方がよいわけです。それが整理できれば、公正処理基準となり、その基準に合わせてやればいいし、それが不可能であれば、わざわざ法人税法に収益の計上は出荷のときと規定するのかどうか、或いは検収のときと規定するのかどうか定めることになるが、これは極めて非生産的なことだと思うのです。

それはなぜかというと、出荷基準と法律で規定したら、検収基準で計上したのをもう1回申告書の別表で加減算しなければならないわけです。言うならば、損金経理という言葉が定着しているけれども、今までは益金経理という概念があって、確定決算基準の趣旨からいって、会計が出荷基準を採用したら、税法は検収基準では駄目だ、出荷基準でなければ駄目だということが、ほぼ解釈的にも確立しているわけです。

しかし、これがそうではなくて、ばらばらであるということで、さらにこれを法人税法で規制してしまうということになると、非常に厄介なやり方になります。むしろこういう問題は国内基準を明確にして、それと税法との調整をというか、かつてのトライアングル体制のようなもので、きちんと対応した方が合理的で生産的だと思います。

(岩﨑)　それは法人税法上、一定のルール化というようなことも含めてでしょうか。

(品川)　会計の方でルール化できれば、法人税法は乗っかればいいわけです。現在、会計上の実現主義について、通達上は引渡基準で、ほぼ、両者は同じものを意味するということで定着してきているのですけれども、その根っこが今崩れようとしているのです。

4．費用損失の認識基準への影響

（岩﨑）　新たな調整のルールが必要になるということですね。似たようなことは、次の費用損失の認識基準についても言えると思います。現行の法人税法は、特に費用損失の認識は極めて消極的に、厳格に行っているわけですが、国際会計基準の場合には、それほど厳格でない場合もあるということです。そういう場合というのは幾つかあるわけですが、先ほど成道先生から、その例として幾つか紹介していただきました。ほかの場合も含めまして、これまでの費用損失の認識基準は、国際会計基準を導入した場合にどのような影響を受けるかということについて、ご意見をいただけましたら、ありがたいのですが。

〔公正妥当な会計処理の基準と国際会計基準〕

（成道）　先ほど収益の認識の基準についてご検討されましたが、その点について触れさせて頂けますでしょうか。今度、富士通が検収基準を採用したと報道されていましたが、これは国際会計基準に配慮して、いわば先取りして会計処理を変更したように思われます。

ただ、それは国際会計基準をそのまま持ってきたというより、諸事情を勘案して変更したようです。要するに富士通が扱っている製品の特質や企業活動の範囲等をも考慮して変えたようです。

税法からすれば、公正妥当な国際会計基準と定めているわけでもありませんし、同じく会社法のように公正な企業会計の基準といっているわけでもありません。公正妥当な会計処理の基準といっているのです。実務でこなれてきている処理基準といっているのです。

ですから、そこの企業が最も合理的で、継続性を担保している処理手続きで、かつ対象商品の特質や会社の規模、また多国籍企業であれば、輸出の基準として検収基準を採るか出荷基準を採るかは、諸事情を勘案して決めればよいので

あって、税法が国際会計基準が絶対的な公正妥当な会計処理の基準とみなすかについては、重きを置くことはあっても、訴訟になれば、裁判官の判断に拠ることになります。国際会計基準のような演繹的な基準をわっと突きつけられて、これに従えといっても、きついところがあります。税法からはその点を見極めていけばよいように思われます。国際会計基準が中小法人においても公正妥当な会計処理基準であると、絶対視されることは無理があります。もっとも、品川先生がおっしゃる通り、中小企業会計指針も、その内容は国際会計基準や新会計基準と殆ど変わらないところも多く、中小法人が適用しなさいといっても、難しいところがあり、今後、手直しが必要でしょう。もっとも国際会計基準の中小企業版が検討されているということのようです。税法からは、それらの会計基準を全て見渡して、各法人にとって公正妥当とされる会計処理の基準を拠り所にしていくことになるわけです。

平成11年に金融商品会計基準が公表され、翌年の税制改正で、金融商品会計基準の内容が別段の定めとしておおよそ網羅的、確認的に税法に入ってきたのです。それらは中小法人を含めた全ての法人に適用されることになったわけですが、別段の定めがなされなかった部分は公正妥当な会計処理の基準によるとしても、その会計処理の基準も金融商品会計基準によらざるを

得ないように思われました。

それは確かに問題です。中小法人にも間接的ではありますが、上場会社の会計基準の適用を強制することになってしまうからです。

話が長くなりましたが、要するに、国際会計基準が、税法からはそのまま公正妥当な会計処理の基準として認められるかは、上場会社にはかなりの程度で当てはまるとしても、中小法人には無理があるでしょうということで、税法もその点に十分配慮した、条文の内容とされていくべきです。

収益の認識から随分と離れた話となりましたが、費用損失においても、同様の注意が必要に思われます。

（岩﨑）　費用損失に関する問題点として、何かほかにご意見がございますでしょうか。

〔引当金〕

（品川）　費用損失の問題については、法人税法は、22条３項で債務確定基準ということを明確にしているわけです。債務確定基準の計上になじまないものが別段の定めとして、引当金の計上とか、或いは減価償却費のような法定償却限度額を設けて、損金経理の範囲内で費用計上を認めているわけであって、その是非が問われているかと思います。

そういう点では、租税政策的に、今のようにできるだけ課税ベースを拡大して税率を下げたいということであれば、債務確定基準を前面に出して、もう評価性引当金しか残っていないのですが、そういうものも全部廃止するというようなことも考えられるわけです。しかし、企業会計と税法との共通性を拡充する、すなわち確定決算基準をもっと濃いものにしたいということであれば、私は平成10年以降、引当金をどんどん縮小して、廃止してきたというのは、決して得策ではなかったと思うのです。もともと、昭和40年代は企業会計との調整を図るために負債性引当金を設けてきたわけであって、その是非はまた今後とも検討されるべきではないかと思います。

（岩﨑）　引当金について検討された吉村先生、何かご意見はございますか。

（吉村）　事実として、平成10年度改正以降、まさに債務確定主義を強調して、引当金などを縮小してきたという現状があるというのはご指摘のとおりです。

１点、この中間報告書の中でも若干言及したのですが、引当金として、将来必要となる、いつか損金として出てくる可能性があるものを現時点で所得計算の中に取り込むということになってきますと、問題としては２つです。１つは、平成10年度改正以降に指摘されていたように、各企業の恣意というか、計算というのをどれだけ信頼するかという話です。もう１点は将来に損金の額として出ても、そのときに使えないのではあれば意味がないわけです。

やや文脈を異にしますが、最近の金融危機に関連して、景気がいい時に将来の景気低迷時に備えた準備金を積み立てておくべきだということも議論（ダイナミック・プロビジョニング）されているわけです。今は景気がよくて、非常に大きな収益が出ており、そのため課税所得が多く表示される一方で、（その時点で既に発生している）潜在的なリスクが将来現実化したときに、それを使えない状況が生じることへの疑問です。時間を越えた欠損金の利用が制限されている制度を前提としますと、品川先生の方からご指摘がありましたように、引当金を常に制限するというのは、必ずしも望ましい方向ではないのではないかと考えています。

５．企業会計基準の変更と企業組織再編

（岩﨑）　それでは、最後の５番目の論点として用意したものに進めさせていただきます。それは企業組織再編との関係です。企業組織再編

につきましては、会計原則は国際会計基準をにらんで、パーチェス法を導入することになりました。しかし、租税法の観点からいうと、時価評価によるパーチェス法では、組織再編が順調に進まないということに配慮して、支配の継続性を条件として簿価の引継ぎを認めるという制度を設けたわけです。そうすると、こういう企業会計の変更というのは租税法上の組織再編にどういう影響を与えるのかということを、今後考えなければいけません。

さらに企業の組織再編に関しては、のれんの償却の問題もございます。国際会計基準ではのれんを償却しない原則がとられているわけですが、これまで日本の会計基準も、それから租税法の取り扱いも、のれん償却を認めてきたわけです。この調整をどうするかということが、国際会計基準を導入することになる企業においては非常に重要な問題になろうと思われますので、この点について最後にご意見を伺いたいと思います。

これは時間の関係から、どなたからでも結構です。会計の観点からでも、租税法の観点からでも結構ですが、いかがでしょうか。

〔組織再編成税制・政令による帳簿価額規定の影響〕

（品川）　ご指摘のように、最大の問題は、パーチェス法を導入した場合には、本来引継ぐべき帳簿価額がなくなるのです。これを予測して、平成13年の税制改正では政令で定める帳簿価額を引継ぐということで、税法独自の帳簿価額を既に定義づけているのです。もともと帳簿価額という概念は、確定決算上の貸借対照表価額だと解されてきたわけですが、これがまず現行法の中では覆されたということです。これがこのままいくと、結局、税務上の減価償却資産等の固定資産の帳簿価額と、会計上の帳簿価額とは完全に切り離されるというか、まさに確定決算基準の理念が喪失してしまうわけです。

ある意味では、平成13年の組織再編税制なるものは、実質的に確定決算基準を放棄したことを意味するわけで、このことは帳簿価額なるものを政令で定めたということに最大の問題があるわけです。よって、完全にパーチェス法に移行した場合、確定決算との関係が一層複雑になります。平成13年の時は、持分プーリング法の方がいいのではないかということがいろいろいわれてきたのでそれほど目立たなかったわけです。したがって、国内基準でどういう方法がとられるかはともかくとして、現在はそのこと自体が問われているということです。

組織再編において簿価の引継ぎというか、課税の繰延べ、或いは損失の繰延べを図るということであれば、圧縮記帳でもいいわけです。圧縮記帳に関しては、平成13年のときは損失の繰延べができないのではないかということがいわれてきたわけですが、それは技術的な問題で、決してそうではないわけです。圧縮記帳でやると、圧縮積立金との差額が、確定決算上の帳簿価額と有機的に結びつくわけであって、むしろそちらの方をもう一度やり直すべきではないかという議論もあるのです。しかし、これは極めて少数説だと思います。

〔のれんの償却〕

もう１つ、のれんの償却に関しては、今のようなIFRSのようにのれんは償却せず減損会計の対象にするということと、税務上要請される確実性とか、公平性とかという問題を考えると、

減損会計でのれんを償却するということは、その損失についてかなりの予測値を伴いますし、そもそものれんに価値があるかどうかということについては極めて難しいのです。その価値が下がったか、下がらないかということを毎期企業の評価に依存して、その任意償却を認めるということも、極めて課税所得の計算がブレることになるわけです。ここは、やはり税務上は従来のような定額償却をせざるを得ないということになると思います。

さらに、現行法では、一方では営業権を固定資産として定義しておいて、片方で非適格再編に関しては、負債調整勘定とか、資産調整勘定とか、非常にぬえ的な、どんぶり勘定を設けて調整しているわけです。それが営業権なのか、のれんなのか、また別途税法上の資産なのかということを、今後きちんと整理した対応を考えなければならないという問題が残されていると思います。

（岩﨑）　ありがとうございした。ほかに今の問題につきましてご意見のある方がおられましたら、いかがでしょうか。ちょうどこの部分は渕先生、吉村先生がご担当された部分ですが、何かご意見はありますか。

〔のれんの取扱い〕

（吉村）　今ご指摘のあった調整勘定に関してですが、のれんの扱いに関連して、もちろんのれんを計上して償却していくということも議論になっているわけですが、一方で、のれんに振り分ける前に偶発負債や（識別可能な）無形資産に割り当てる部分をちゃんと確認しなさいということが言われていますので、そういった会計上のさまざまな努力というか、そういった取り組みを法人税法でどう受け止めるか、すなわちのれんの外の部分、外縁の部分について、法人税法でどう対応するかも問題になってくるのかなという気がしています。

6．質疑応答

（岩﨑）　ありがとうございます。大変駆け足でしたが、時間がそろそろ足りなくなってまいりましたので、ここでフロアの方々からの質問に対して、報告者の方から意見を申し述べさせていただきます。今までのパネルディスカッションで幾つか回答が済んでしまったと思われる質問もございますので、それは除かせていただきます。

Q：IASBの会計基準をアダプションした場合、我が国における租税の主権を守るためには、税と会計の関係をどのように考えるべきか。

（坂本）　アドプションを行い、IFRSが公正処理基準になった場合を想定してのご質問だと思います。公正処理基準の規定については、先ほどの討論でもありましたが、いろいろな問題があります。例えば、税法は課税物件の構成要素を法律で規定せずに企業会計に委ねていますが、これは課税要件法定主義あるいは租税法律主義に反するものであるといった指摘です。

IFRSについては、IFRSを作成しているIASBは外国の民間団体ですから、IASBに課税要件の決定を委ねて良いのかという問題があると思います。今後、IIFRSが公表された場合には、それが公正妥当といえるかどうか絶えず吟味すべきです。国税庁、国税不服審判所、最終的には裁判所による判断が必要になると考えております。

Q：会社の規模や形態によって異なる会計基準を採用することは可能か。

（品川）　今のご質問については、今後のことを考えた場合に一番心配される事項ではないかと思います。IFRS自体は、言うならば、先ほど申し上げたように、株式を上場しようとする場合には、連結財務諸表の全てに適用しなけれ

ばなりません。そのこと自体はオリンピックのルールに服するということで、それは淡々とやればいいわけです。そのルールが良かろうが、悪かろうが、気に食わなければ上場しなければいいわけです。上場した以上、それは国際的な約束ですから。

しかし、オリンピックのルールでも、絶対に正しいとは思えない場合が今までに幾らでもあったわけです。日本の複合ジャンプが強ければ、欧米はジャンプの採点を低くして、距離をあげるとか、その場、その場のルール変更をやってきたわけです。最近のIFRSやそれをめぐる国際動向においても、時価主義に対して、日本がつぶれかかっているときは「時価主義だ、時価主義だ」と言って、不良債権をたたき売らせておいて、自分たちがそのときになったら、「いや、それはちょっと待った」というようなことで、IFRS自体を会計基準として絶対視するということは若干危険だと思うのです。いずれにしても、それはオリンピックルールですから、上場企業はそれに粛々と従えばいいのです。

オリンピックに出る必要のない、市場に株式を出す必要のない企業にとっては、国内基準によればよいのですが、それをもっときちんと整備してしかるべきだと思うのです。現在の国内基準については、企業会計原則は、今でも死んでいるのか生きているのかわからないわけですし、平成に入って専ら国際基準を意識した会計基準の設定が行われてきているわけです。そちらの会計基準が全部IFRSへ移行してしまったら、或いはアドプションでもいいのですけれども、そうすると残った企業の会計ルールをどうするのかが問題です。これは、税金の問題よりも、むしろ会計のルールを設定する会計学者なり、或いは監督官庁の責任問題です。或いは、会社計算規則を定める法務省がもっと積極的に、きちんとした対応を考えるべきです。

よって、残された非上場企業、又はその中でも、およそ財務諸表の作成を法人税の申告のためにしか意識していない中小企業のための会計ルールをどう設定するかという問題に関しては、今後大いに議論して、その整理をしていくべきだと思います。その整理された基準と法人税法がどう対応していくかということを、先ほどの確定決算基準との理念に合わせて考えていくべきではないかと考えております。

Q：確定決算主義との関係で、過年度の修正が必要になった場合にどのように行うことができるか。

（品川）　確定決算の過年度修正の問題に関しては、かつて法人税の所得計算では、確定決算がもともと過年度修正を予定していないという考え方が定着していました。例えば、法人税基本通達２－２－16というものがあって、過年度修正項目に関してはすべてそれが生じた年度に損金算入するとしています。例えば、売買契約等が契約解除になったときの損失に計上するということが明記されており、しかも、その通達は、それが生じた年度の損金の額に算入するものであるから留意するという言い方をしているわけです。留意するというのは、法人税法の理念を考えれば当然そうなる、過年度修正をするに及ばないということになります。

具体的には、法人税法は、実質的に、国税通則法23条２項の後発的事由に基づく更正の請求を原則的には否定していると解されてきたわけです。しかしながら、平成17年の会社法の制定等で、会社法の世界でも確定決算の修正問題が出ていますので、会社法で修正をされた場合に、更正の請求の対象にすべきかどうかという議論が当然出てくるわけです。

法人税基本通達２－２－16の適用に関しては、関連する最高裁の判決も出てはいるのですけれども、それは現行の通達を一応オーソライズしているというか、容認しているわけです。しかしながら、最近のように会社がばたばたつぶれるような事態の中で、現行の２－２－16がどこまで妥当な取り扱いとして容認されるかという

ことは非常に疑問になってくると思うのです。私もその問題提起をした論文を書いたことがあります。

それから、法人税法に関しては、129条２項に、仮装経理をした場合にはその修正の経理をするまで税務署長は減額更正しないことができるという規定もあります。５年以内に修正の経理をしないと、税金が払いっ放しになるという法人税法の規定があるわけです。こういう規定との関係で、過年度修正の問題については再検討する必要があると思われます。

Q：16ページの⑵「確定決算基準」の説明の項目の、「会計処理以外の基準に従って法人の意思を確認する方が合理的である場合には、確定決算基準によらないことが考えられる」という記述がありますが、これはどういった場合を想定してのことか。

（品川）　この中間報告の文章整理は座長一任ということで、最終的には、私の方でまとめさせていただいています。ご指摘のところは、正直言って私も個人的にはこういう表現は書きたくなかったのです。ですから、ここを鋭く突かれるご意見に対しては大変恐縮しています。

というのは、税務会計研究会においては、確定決算基準は廃止すべきであるという議論も非常に強かったのです。その確定決算基準を廃止すると、会計処理における企業側、法人側の意思確認ができないのではないかという議論において、今のような損金経理の方がむしろベターではないかという議論も当然あったわけです。

しかし、その意思確認は、何も損金経理による必要はないという意見もあるわけです。その意思は、例えば、減価償却の250％償却について、会計的には100を償却すれば十分だけれども、税法が250を償却していい、償却限度額を250に設定しているのであるから、差額の150は申告減算を認めるべきだとし、その申告減算もその法人の意思であり、決算上損金経理をするだけが法人の意思ではなくて、申告書で減算するのも法人の１つの意思であるということです。

まさかそういうことを書くわけにいかないので、それが本当に合理的であるかどうかに関しては、私は非常に疑問があるのです。しかし、座長の立場では、各意見を尊重して、それを収拾をするというのが私に与えられた責任ですから、オブラートに包んで書いたのですけれども、その辺の趣旨をご理解いただければ大変ありがたいと思います。

Ｑ：アメリカにおけるＬＩＦＯの取扱いについて。

（坂本）　アメリカでも極めて限定的ではありますが損金経理を要請する項目がございます。先にご報告しましたがLIFOです。制定の経緯と立法趣旨についてごく簡単にご紹介いたします。

税法上、LIFOが認められたのは1938年のことです。その背景には1930年代にLIFOが「一般に認められた会計原則（GAAP）」として認知されたことがあります。当初、税務上でのLIFOの使用は、なめし革業者や非鉄金属の生産者・加工業者に制限されていましたが、翌1939年には業種の制限なしに認められるようになりました。その際に「一致要求（Conformity Requirement）」が制定されています。当時の通達には、所得を明確に反映させるために一致要求が制定されたとの記述があります。内国歳入法第446条ｂ項には、会計方法の総則として、「所得の明確な反映要件（clear reflection of income requirement）」が明記されており、この条項の趣旨にも合致するものです。立法趣旨は、以上、述べたとおりですが、節税目的でLIFOを用いる企業にとっては、一致要求が足かせになっていることは周知のとおりです。

なお、一致要求は、当初は厳密に強制されていたのですが、1981年の改正で大幅に緩和されています。

Ｑ：ＩＡＳ39が適用される場合、含み損益を租税法上どのように取り扱ったらよいのか。

（吉村）　中間報告書においても若干言及したところですが、私自身の意見としましても、現在の枠組み、いわゆる売買目的有価証券についてのみ時価評価課税を行うという現状の枠組みが望ましいと考えています。それはなぜかと申しますと、売買目的有価証券については、期末の時価評価額をベースにしても課税の確実性を害することはないとの説明には根拠があると感じているからです。こういった観点から設けられた区分が、今後も維持されるべきでないかと、私個人としては考えております。

Ｑ：会社法上の資本金の額の概念とは別に、法人税法上の固有概念として資本金額というものを構成することができるかどうか。

（品川）　ご質問に関しては、むしろ午前中の安藤先生のご報告の中で、いろいろとご示唆があったかと思います。

しかし、先般主税局と経済産業省がグループ課税の問題をいろいろ議論したようですが、その問題の根底にあるのは、みなし配当と、株式の譲渡損益の問題であり、更にその根底にあるのは、そもそも法人税法の資本とは何かというような問題になってくるわけです。今まで企業会計上は資本取引と損益取引をきちんと明確に区分しなければならないということを大原則にしてきたわけですが、会社法等において、その資本概念が非常に揺らいでいることは確かです。

他方、法人税法の方は、拠出資本と、それからもたらされた利益、すなわち、資本積立金額と利益積立金額を明確に区分するという考え方がずっと維持されてきました。しかし、資本積立金額という法律用語がなくなったわけです。資本金等の額の中で拠出資本のあり方が細かく区分され、それに対応した積立金についての非常に細かい規定が設けられて、みなし配当の計

算が厳格に行われています。そのことは、法人税法が拠出資本には課税しないという固有の論理を抱えていると評価できるかもしれません。

しかし、あまりにもそれに固執すると、利益積立金額と昔の資本積立金額をことさら正確に計算することに課税所得の計算上どれだけのメリットがあるのかということが考えられます。例えば、会社法が、法人税法が言う資本の一部を原資にして配当したとして、それを一生懸命全部また拾い出して、課税所得から除外することに、どれだけ生産的な問題があるのか。そんなに配当したければ、それを配当で扱ってもいいではないか、そのぐらいは税と企業会計との調整をもっと割り切ったっていいではないかという議論は当然あろうかと思います。

そういう意味では、法人税法ががんじがらめに資本金額を後生大事に、「これが奪われたら自分の使命がなくなる」と言うほどのことか疑問です。他の面ではかなりラフな規定というか、理念がどこにあるのかわからない規定がそこほかにあるわけです。私はもう少し、積立金の計算を含めて資本計算は簡便化を図らないと、法人税法を読み始めたら、まず積立金のところで誰もが読むのをあきらめます。一体何が書いてあるのか、訳がわからないような法人税法であれば、まさに租税法律主義が言う課税要件明確主義に完全に反しているのです。研究者はそのことをもう少し考えなければならない時期に来ています。

Q：諸外国においてＩＦＲＳへの対応を考えるときに、法人税収への影響についてどのくらい考慮されたのだろうか。

（品川）　今回の研究会とは直接関係がないかもしれません。しかし、税制上の議論においては当然税収が幾らになるかどうか、或いは租税原則的にいえば、税収をきちんと見込んで課税規定を設けるというのは極めて当たり前のことであって、いつも主税局がいろいろな予測数値を出しているわけです。

しかし、今回、そもそもIFRSに対して法人税法がどう対応するかということについては、議論の緒に就いたというのが現状で、今日いろいろと議論を申し上げたようなところで、まだ混沌としたところがあるわけです。よって、IFRSを法人税法が受け入れれば、評価損試算における時価主義が強調されたりすると、どちらかというと減収になる可能性の方が高いわけです。しかし、それが具体的にどうなるかということに関しては、今は予測するような状況ではないかと思いますし、少なくとも、私どもの研究会の対象からはお答えできる範囲を超えているということで、ご勘弁いただければと思います。

（岩﨑）　ありがとうございました。それでは、本日午後の討論の部はこれにて終了させていただきます。ご清聴どうもありがとうございました。

会計基準の国際的統一化と会社法・税法との関係

日本公認会計士協会業務本部長　**島田眞一**

はしがき　本稿は，平成21年１月16日開催の税務会計研究会における日本公認会計士協会業務本部長 島田眞一氏の『会計基準の国際的統一化と会社法・税法との関係』と題する講演内容をとりまとめたものである。

日本公認会計士協会の業務本部長をしております島田でございます。公認会計士協会において，IFRS 関連の業務に携わっていることもあり，今回，公認会計士協会業務本部長としてではなく，私個人の報告として説明させていただきます。

現在，会計基準の国際的統一化が非常に速いスピードで進行しております。EU で2005年に IFRS が導入され，昨年11月に米国が IFRS の導入案を公表しております。日本でも本年１月末頃には，IFRS の取扱いについて１つの方針が公表される予定となっております（平成21年２月４日に公表されました）。私は，IFRS を導入した場合の課題，すなわち，会計基準と税法と会社法の関係がどうなるのかということを自分なりにまとめてみました。時間に制約がありますので，前半は軽く説明したいと思います。

Ⅰ．会計基準の国際的統一化の動向

最初に，会計基準が国際的統一化の方向に進むこととなった経緯を説明します。世界主要国の公認会計士団体が構成している国際会計基準委員会（International Accounting Standards Committee「IASC」）が1973年に設立されました。それは，この頃になると，資本取引がだんだん国際化してきたことから，主要国の会計基準の調和化を図ろうということで設立されたものです。IASC が策定した会計基準は国際会計基準（International Accounting Standards (IAS)）と呼ばれておりますが，IAS は民間団体の設定した基準であり，法的強制力がある基準ではありませんので，なかなか各国の会計実務に定着しませんでした。

一方，皆さんご存じのように，証券監督者国際機構（IOSCO）という，日本の金融庁や米国の証券取引委員会（SEC）等のような，世界各国の証券規制当局で構成されている国際機関があります。IOSCO では，資本取引のグローバル化時代を迎え，各国の会計基準が国際的に比較可能性を保っていなければいけないということで，各国に共通した会計基準の必要性が議論されました。そこで，周りを見回したら会計士団体で構成されている IASC が策定している IAS があるではないかということになり，IOSCO は，1995年，IASC に国際的な比較可能性を確保できる高品質の会計基準の策定を要請いたしました。

そこで，IASC は比較可能性を確保した会計基準を策定し，これが2000年に IOSCO の承認

を得られたことから，IAS が初めて国際機関から認知されることになりました。国際的な会計基準は会計士だけのものではなく，財務諸表の作成者である企業，利用者である投資家，金融機関や証券取引所等，証券取引に関わるすべての利害関係者が利用する基準です。会計士団体で構成されている IASC が国際会計基準の設定主体であるのはおかしいだろうということになりました。そこで，新しい会計基準の設定機関として，国際会計基準審議会（IASB）が設立されました。IASB は，財務諸表のユーザーである投資家，監査人，或いは財務諸表の作成者である企業の代表者や学識経験者等から構成される設定主体として，IASC から改組されたもので，2001年 4 月に発足しました。IASB の役割は，各国の会計基準の調和化ではなくて，会計基準の国際的な統一化を目標に掲げております。IASB の策定する会計基準は，IAS に代わり，国際財務報告基準（IFRS）と呼ばれることとなりました。

しかし，IAS が IOSCO で承認されましたが，その時点では IAS を使用する国はありませんでした。欧州連合（EU）は，皆さんご存じのように，EU 資本市場の統合を目指しておりますが，加盟国の会計基準がばらばらでは資本市場の統合化はできません。EU は，当初，各国の会計基準の調和化を目標に取り組んできましたが，現実には各国の事情があり，会計基準の調和化さえ，なかなか達成できませんでした。膨大な時間とコストを負担して，EU 共通の会計基準を作成するよりも，IAS という会計基準が IOSCO の支援の下で作成されていることから，EU はそれに乗ろうという決定を行いました。2002年 7 月，EU は「IAS 適用命令」を採択しまして，2005年から EU 市場の上場会社の連結財務諸表に IAS を適用しようと決めたわけです。EU 資本市場で資金調達するEU域外企業には， 2007年から IFRS か， 或いは IFRS と同等な会計基準を使用することを要求しました。こうして，国際会計基準は，EU において初めて実務規範としての舞台を踏んだわけです。

EU の法令には EU 指令と EU 命令というのがあります。指令というのは加盟国への勧告で強制力がないのですが，命令は強制力を有しております。2002年 7 月の IAS 適用命令は，EU 加盟国に IAS の適用を義務化したということで，非常に重要な命令です。

こうした情勢下で，独自に会計基準を策定している国は，当時，日本とアメリカ，カナダの 3 カ国のみでした。その他の国は，IFRS の受入れを表明しておりました。我が国企業が EU 市場で資金調達をする場合には，従来は日本基準が認められておりましたが，EU の IAS 適用命令により，2007年以降は，IFRS か IFRS と同等な会計基準による財務諸表の提出が求められることになりました。そこで，EU による我が国会計基準の同等性評価が行われ，日本基準については，IFRS との差異として26項目が指摘されました。EU の同等性評価の結果を受けて，我が国における IFRS とのコンバージェンス作業が2005年から始まります。コンバージェンス作業が進展する中で，EU は，域外企業への2007年適用を2009年に 2 年間延長したわけです。 2 年延長した背景には，日米両国の会計基準におけるコンバージェンス作業の進行を踏まえて，IFRS のアドプション（導入）という方向が，ぼつぼつ頭の中に描かれるような時代になったのではないかと想像しております。EU の欧州委員会（EC）は，平成20年12月12日，現在の日米のコンバージェンスが遂行されることを前提に，日本とアメリカの会計基準は IFRS と同等であるという最終決定を行っています。

アメリカの IFRS 対応には戦略的なものが感じられます。2002年10月，EU で IAS 適用命令が決定された数カ月後に，もう，米国の会計基準の設定主体である FASB と IASB との間で「ノーウォーク合意」が確認され，会計基準のコンバージェンスの合意が交わされております。

2005年４月には，EU は SEC に対して，EU 域内企業が IFRS で作成した財務諸表をアメリカ市場に無条件で受け入れてほしい旨の要請をしています。これを受けて，IFRS と米国基準のコンバージェンスを促進し，少なくとも2009年までには，IFRS 適用の財務諸表を，調整表なしで米国が受け入れるというロードマップが公表され，これは，2007年末には実現しております。さらに2006年には，FASB と IASB で IFRS を共同開発しようという計画が公表され，FASB と IASB 間で会計基準の共同開発作業が始められております。こうした経緯から判断しますと，アメリカは非常に戦略的で，これは MOU（Memorandum of Understanding）と呼ばれておりますが，お互いに共同で会計基準を開発するということで，アメリカは，IFRS の作成に相当な影響力を及ぼすことができる状況になっております。

アメリカは，2007年７月には，海外企業に対して，ロードマップに従って調整表なしで IFRS の財務諸表を受け入れるという公開草案を公表し，2007年８月にはアメリカの国内企業についても，IFRS との調整表なしで IFRS の使用を認めてはどうかという案を公表しています。2007年11月には海外企業について，調整表なしで IFRS を適用した財務諸表を受け入れることに踏み切っておりますし，2008年８月27日，アメリカの国内企業についても，IFRS 導入のロードマップ案の概要を発表しています。当該ロードマップ案は，正式には，2008年11月14日に文書として公表されております。

そこで，アメリカのロードマップ案を３つに分けてまとめてみました。まず2014年から３段階で，米国国内の上場企業に IFRS を強制適用しようということです。すなわち，2014年から株式時価総額が７億ドル以上の上場企業に適用し，2015年，2016年と，３段階で上場企業の規模に応じて強制適用に踏み切る案が公表されております。しかし，IFRS を強制適用することは自国基準を放棄するわけですから，強制適用については，2011年に改めて諸条件を見極めた上で，審議し決定することとしております。

その際には，IFRS が MOU により改善されているかどうか，投資家，会計士や企業内の実務家等の分野で会計専門家の教育・訓練がうまくできているかどうかとか，さらに，IASB という基準設定主体を監視する国際会計基準委員会財団（IASCF）があるのですが，IASB や IASCF のガバナンスをしっかりと監視する国際的な機能が整備されているかどうかという諸条件をチェックした上で，義務化の決定を2011年に行うということにしております。

ただ，株式時価総額の非常に高い大規模企業のうち，産業別に上位20社程度，約34業種で110社ぐらいの企業が該当するとされていますが，これらの上場企業には，2009年末から任意適用するとしております。2009年12月15日以降から，世界的な大企業には任意適用を認めようという案になっています。これは，この110社のほとんどが EU 市場にも上場していますので，米国基準と IFRS の両方の財務諸表を作成する作業は大変だという，会社側の要望もあったようです。また，SEC 側からみると，IFRS の導入がどういう問題を抱えているかを業種別に洗い出すためにも，任意適用を容認することには意味があります。

それで，我が国はどうするのかといいますと，我が国は，まず，IFRS とコンバージェンスを促進して，その上で相互承認をしようという方針で EU に対応してまいりました。ところが，相互承認をするためにコンバージェンスを推進してきましたが，アメリカは，IFRS とのコンバージェンスのロードマップにおいて，いつまでにコンバージェンスを終了するという目標を明確にしておりました。日本はコンバージェンスを促進するという意見表明はしていたのですが，その履行期限が明確でないということで，やる気があるのかという批判が聞かれ，国際的な孤立が懸念されました。そこで，我が国も2011年６月までにコンバージョンを終了します

よと，2007年８月８日，我が国の会計基準設定主体である企業会計基準委員会（ASBJ）とIASBの間で合意しました。これは，「東京合意」と呼ばれております。

そういう情勢下で，我が国で既に多くのコンバージェンス関連の会計基準が，ASBJから公表されております。平成20年４月１日から適用されている会計基準は４本ありますし，平成21年４月から適用される会計基準も相当数あります。平成20年12月26日にも６本のコンバージェンス関連の会計基準が公表されており，東京合意に基づきコンバージェンス作業は促進されております。

ただ，我が国がコンバージェンスを促進している間に，アメリカがIFRS導入のロードマップ案を公表したことから，主要な資本市場を持っている国で日本が唯一，IFRSの受入れについて意見表明をしていない国として残ったわけです。

Ⅱ．我が国におけるIFRSへの新たな対応

世界の主要国がIFRSの導入を表明する中で，日本はどういうような対応が求められるのかということです。第１は，まず，日本も早くロードマップ案を公表すべきだということです。昨年，10月と12月に２回ほど企業会計審議会企画調整部会が開催され，今年の１月28日に３回目が開催される予定です。そこでは，日本もIFRSを受け入れる案が提示されるのではないでしょうか。IFRS導入を義務化するのか，任意適用なのか等の基本的な問題がありますが，いずれにしても１月末から２月初めには，日本の公開草案が公表されることになっていますので，IFRSを受け入れることは間違いないと思います。

２番目に，IFRSの受け入れ方ですけれども，諸外国と同じように，上場企業の連結財務諸表だけに適用することになると思います。個別財務諸表は，自国基準で作成するということで，連単分離になると思います。EUも連結財務諸表と個別財務諸表との会計基準が分離しています。過去２回の企業会計審議会を傍聴していますと，我が国でも会計基準は連単分離となりますが，IFRSの受入れ後も我が国の会計基準とIFRSとのコンバージェンスを続けていき，将来はなるべく差のないようにもっていこうという努力は継続するということです。すなわち，連結先行という形になると思います。

３番目が，IFRSの受入れには，単に会計基準を受け入れるというだけではなくて，会社全体の内部統制を見直す必要が出てきますし，コンピューターシステムも変更になるということで，やはり，企業にとっては相当な負担が生じます。準備期間をある程度もたないと円滑な受入れは無理だということです。EUは２～３年の準備期間を確保していますので，我が国も，３年ぐらいの準備期間は必要と思います。経団連が行ったアンケート調査結果をみても，我が国で導入するには３年ぐらいの準備期間は必要だということです。

それから４番目が基本で，IFRSの精通者を育成しなければいけないということです。コンバージェンスを行っていますが，IFRSと国内基準との間には，微妙に差異がありますので，IFRS精通者の育成は重要です。会計士の育成については，EUでは，大手会計事務所がしっかりしていますから，そこで研修や実務を通じて育成しています。中小監査事務所については，会計士団体が研修等を充実して対応しています。我が国でも，会計士の育成は監査法人や日本公認会計士協会が行いますが，問題は企業サイドだと思います。企業の人材育成が最大の課題であると，私は理解しております。

それから５番目が，原則主義への対応です。ご存じのようにアメリカ基準はルール・ベースであり，よく雑誌に載っておりますけれども，２万5,000頁もあるといわれ，IFRSはプリンシプル・ベースで3,000頁ぐらいだといわれてい

ます。プリンシプル・ベースでは会計基準の適用に当たって，判断の幅が広がり，企業の実態を踏まえて判断することになります。EU で原則主義にどのように対応しているか，協会としては，非常に関心がありました。協会は，昨年７月に EU に視察に行ったのですけれども，そこのところは，なかなか苦労しているようです。それぞれ大手監査事務所の会計士が集まって，企業における具体的事例についてケーススタディを積み重ね，会計事務所の方がネットワーク・ベースで話し合って方針を決める等，会計事務所がかなりリーダーシップを取っているようです。

インドや中国を含め世界100カ国以上の国が IFRS を導入すると公表していますが，私たちは，プリンシプル・ベースであることから，実際に運用の実態をみたらバラバラだということでは，看板は IFRS だけれども，その実態は相当異なった IFRS が運用されることを危惧しています。私は，日本の企業会計原則は，ご存じのように昭和24年に設定されましたが，これはプリンシプル・ベース以前，実務規範というより単純な理論規範ぐらいのものです。では，何故，理論規範が機能していたかといいますと，結局，税務行政の通達が会計原則を補完して，実務上のルールは相当に税務が支配していたといえます。そういう意味で，監査する立場からみますと，この原則主義への対応というのはすごく大変であると考えております。会計基準というのは，できたときはほとんどプリンシプル・ベースなのです。事件が起きればルールが細分化されるということで，歴史を積み重ねると，だんだんルール化していくのです。ですから，IFRS が今後どのようなことになるのか，関心を持っています。

大切なことは，我が国が IFRS をそのまま自動的に受け入れるのではなくて，IFRS を策定する段階で積極的に，IASB に自分の国の意見を反映させていくという力が必要です。我が国にとって重要な公共財である会計基準について，外国で策定されたものをそのまま「はい，そうですか」と受け入れるわけにはいかないだろうということなのです。アメリカは IASB と共同で会計基準を開発していますから，米国の意思を反映させることができます。私は，アメリカはそこを確認するまで，IFRS 導入の意見表明をしなかったということではないかと想像しております。米国は IASB と一緒になって IFRS を策定しており，影響力は十分に確保していると，ある程度確信しているのだと思います。

EU には，欧州財務報告アドバイザリーグループ（EFRAG）という，各国の会計基準設定に関わっていた専門家で構成されている民間組織があります。EFRAG の役割は，IASB から公表された IFRS を EU が導入する際に，その妥当性について技術的な観点からチェックする組織ですが，公表された IFRS をチェックしても修正がきくわけでもありませんので，IASB の審議の段階で，EFRAG は EU の意見を反映する役割も果たしております。

日本は，その辺が弱いのです。まず，語学力が十分でないし，なかなか積極的に自己の意見を主張しないという国民性もあり，我が国の意見発信力の強化が大きな国家的な課題だと思います。

もう１つは，IASB は民間団体ですから，IASB 理事をどういう手続きで選任して，IFRS はどういう手続きで審議し決定しているのかという，デュー・プロセスを国際的に監視する機能を有した組織が必要であるとの意見が一般的であります。アメリカは2011年に IFRS の強制適用を判断する際には，そうした監視機能の整備を１つの要件としております。

現在，IASB の監視機能の強化のために IASCF の強化が検討されております。私たち会計士としては，国際的な監視機能は当然に必要と考えておりますが，その機能があまりに強くなると IASB の独立性の脅威になるような監視機能では困ると主張しております。監視機能についても，経団連の政策提言において，わが

国の対応として提案されております。

そこで，昨年10月24日に公表されました経団連の政策提言について触れたいと思います。経団連も我が国のロードマップ案を早く公表することを提案し，そこで，少なくとも３年程度の準備期間は必要だと言っています。当面は，選択適用として導入し，将来，義務化するかどうか判断するというものです。IFRS の適用対象は，上場会社の連結財務諸表に限定し，連結財務諸表に添付する個別財務諸表については，なるべく，簡素化した個別財務諸表を添付することを要請しております。アメリカの場合は，連結財務諸表が財務諸表ですから，開示される個別財務諸表はありません。連結１本です。EU は連結と個別の両方の財務諸表をディスクロージャーしています。経団連も当初は個別財務諸表の開示は廃止し連結財務諸表の一本化という感じをもっておられたようですが，添付するのであれば，個別財務諸表は相当に簡素なものにしてほしい旨，要求されておられます。

連結財務諸表と個別財務諸表の会計基準については，会計基準の連単分離を認めた上で，今後とも自国基準と IFRS とのコンバージェンスの継続は必要だということで，連結先行が提案されています。しかし，個別財務諸表は，配当目的とか課税目的のための会計基準ですから，役割上重要な範囲内での見直しに留めるということで，個別財務諸表の会計基準の IFRS とのコンバージョンを進めるといっても，無条件に促進することには，消極的です。

会計基準の連単分離の問題については，今後弥永先生の発表で説明があると思いますが，現在，ドイツが連結と個別の会計基準の整合性について，相当に苦労しています。ドイツが個別財務諸表と連結財務諸表の関係をどうするか，私は，強い関心をもっております。これは，日本でもこれから大きな問題となると思います。

経団連の提言では，以上のほか，人材の育成の問題，IFRS の策定段階で日本の ASBJ が我が国の意見を表明できるよう ASBJ を強化する必要があること，さらに，IASB のガバナンス，すなわち，監視機能の整備が必要であることも提言されておられます。

Ⅲ．会計基準の役割の変遷

ここで会計基準の役割について，簡単に説明したいと思います。会計基準が当初できたのは経営者の株主に対する説明責任ということで，配当可能利益を計算するということが主要目的でありました。けれども，株式会社の発展に伴い，利害関係者が増え，かつ，多様化してきました。株式会社は多額の資金を投下し，それを長期にわたり回収するという，継続企業を前提とした発生主義，取得原価主義会計に発展します。そこでは，投資家，債権者，取引先，従業員，国や地方公共団体等の多様な利害関係者の調整機能という形で会計基準が発達します。私たちが昔勉強したときの企業会計原則は，この利害調整機能という形で発達した会計基準でした。

現在の会計基準は，従来どおり，いろいろな利害関係者が利用しますが，今の企業会計のニーズは，第１次的には，投資家，債権者のための会計基準であるということです。現在の会計基準が提供する財務情報は他の利害関係者にとっても有用ですが，投資家，債権者のための会計基準で作成された財務諸表を修正して利用してくださいということで，その他の利害関係は，第２次的存在となっております。

配当とか課税のための財務情報は，投資家，債権者のための会計基準で作成された財務諸表を修正して利用するという位置付けになっています。いわゆる，国際財務報告基準（IFRS）の考え方は，資本提供者のための会計基準だということです。利益配分とか，或いは課税目的のための会計基準には，財務情報に客観性とか検証可能性とか未実現利益の排除という要件が要求されますので，従来の発生主義会計，取得原価主義会計が適合しているわけです。しかし

投資家・債権者の意思決定には，企業が過去に相当な利益を計上しているとか，損失であったということだけでは十分な情報提供ではないのです。投資家・債権者は，その会社が将来どうなるのかということに関心があります。投資家等の要求する将来志向型の会計基準と課税目的の過去志向型の会計基準の乖離が生じてきているといえます。IFRS という投資家・債権者向けの会計基準を導入することは，確定決算主義をとっている諸外国も大きな課題となっております。

ただ，アメリカやイギリスなどは，税務貸借対照表と会計貸借対照表は全く別な基準で作成するという建前になっていますので，こうした問題は基本的にはありません。米国方式は二重計算になり，コスト負担が増加するという問題があると考えます。

資本取引がグローバル化する中で IFRS が登場しました。今日の企業を取り巻く経営環境は，国際的な厳しい市場競争と技術革新が進展する中で激変しており，その存続・発展が容易でないリスク経済を迎えております。企業を取り巻く利害関係者の会社情報に対するニーズが多様化している今日，１つの会計基準でいろいろな利害関係者の要請を全部満たすことは事実上不可能だということです。厳しい国際競争と技術革新の中で，会社が存続・発展するかどうかという，将来予測情報や他企業との比較可能性が確保された情報を必要とする投資家・債権者へ対応できる会計基準と，配当可能額の計算や課税のために必要な情報を同時に満足させる基準を策定することは難しいということです。

そういう意味で，継続企業を前提に配当目的と課税目的という利益配分を主目的とする過去志向の会計基準と，将来の存続・成長という情報も含めた会計基準とは，必ずしも一致しないという方向に向かっていると考えております。

IASB は，現在，IFRS の財務報告概念フレームワークの公開草案を公表しております。そこでは，一般財務諸表の目的は，現在及び潜在的な株式投資家，貸し手，その他の債権者が資本提供者として意思決定を行うに当たり，有用となる財務情報を提供することにあるのだといっています。会計基準は，資本提供者のためにあるのだと述べております。そして，資本提供者のための情報は，課税や配当に係る利害関係者がこれらの情報を加工して使用することで有用であるとし，その他の利害関係者への目的を第２次的に位置付けています。

その次に，財務諸表は，経営陣すなわち，経営管理のために作るわけではないと述べていまして，財務報告は，基本的には，資本提供者がより直接かつ即座のニーズを有しており，こうした他のグループに向けられるものではないとしております。これが，今回公表されている IFRS の概念フレームワークの公開草案の内容であります。

結局，「資本提供者の意思決定に有用な情報」というのは，経済資源及び当該資源に対する求償権，すなわち，資産，負債，持分という，いわゆるバランスシート上の情報を重視しているのです。バランスシートの情報の持分が増えたり減ったりするのが当期損益であるとし，資産・負債は，将来キャッシュフローが流入するか，流出するかという，将来キャッシュフローの観点から，定義がされております。過去幾らで取得したという取得原価は，事業経営に入ったら切断されるのです。この考え方から，資産・負債の概念も変化してきまして，会計基準の利益の考え方も大きく転換してきています。これはご存じのように，収益費用アプローチ，従来，私たちは取得原価主義・発生主義会計と言っているのですけれども，今は，収益費用アプローチから資産負債アプローチへと，利益計算が変化しております。

こうした会計基準の変化がどこまで進展するのか，非常に関心があります。これは行き過ぎており，揺り戻しが来るという人もいます。いずれにしても，将来予測や比較可能性等へのニーズに応えた情報提供という観点からは，IFRS

には，経営者による将来見積もりとか，時価，公正価値という重要な概念が導入されております。客観性があるかどうかが問題なのですけれども，経営者の見積もりや公正価値等の導入は，課税目的や配当目的の会計基準とは多少離れた概念であると考えております。そして今後，IFRS がどのように変わっていくのかが，ポイントだと思います。

Ⅳ．IFRS による会計基準の国際的統一化と会社法・税法との関係

IFRS による会計基準の国際的統一化について，2005年に IFRS を導入した EU の動きをまとめてみました。EU 加盟国でも IFRS は上場企業の連結財務諸表についてのみ適用し，個別財務諸表には自国基準を適用しており，会計基準が連単分離となっております。イギリスでは，個別財務諸表についても IFRS の適用を認めており，昨年 7 月の協会視察では，3 割ぐらいの個別財務諸表は IFRS で作成されているという話でした。しかし，EU でもフランスやドイツ等の大陸諸国は，IFRS は連結財務諸表にのみ適用し，配当や課税目的の個別財務諸表は国内基準で作成することが基本です。

これに関連して興味があるのが，ドイツの動向です。ドイツは，商法に正規の簿記の原則が規定され，配当するとか税金を課税するというように，国民の権利や財産権の調整又は侵害に関する規定は，国会の決議に基づいて法律で規定されるという，成文法，大陸法の考え方が基本となっております。ところが，連結財務諸表に適用する IFRS は，ドイツ政府の権限外の国際的な民間機関で策定されるわけです。それを国民の財産権に関わる課税の基準として導入するということは，大陸法の従来の考え方に馴染まないわけです。私は，現状は，アングロサクソンの文化と大陸法文化がここで衝突しているとみております。この調整がどうなっていくのか，非常に関心があります。

ドイツは，従来，過去の我が国と同様に個別財務諸表中心の会計制度でしたが，1985年に商法が改正されて，連結財務諸表を導入するというコンツェルン規定が商法に設けられました。しかし，ダイムラー・ベンツがニューヨーク証券取引所に上場し米国基準で連結財務諸表を作成しましたが，ドイツの会計基準で作成している連結財務諸表の利益との間に相当な差異が生じました。こんなことではどうにもならないということで，ドイツでは，連結財務諸表については，国際会計基準（当時の IAS）又は米国基準を採用してもいいですと，国際的な比較可能性を確保する観点から，選択可能な措置がとられました。ドイツでは，こうした経緯を踏まえ，国際市場と国内市場での会計基準の採用を分ける方針をとってきました。

EU が上場会社の連結財務諸表に IFRS を強制適用することになり，結局アングロサクソン諸国と同様に，連結会計原則は，今，民間組織であるドイツ会計基準委員会という，日本の ASBJ に相当する組織で策定されております。したがって，連結会計基準は民間組織で策定しておりますが，個別財務諸表に適用する会計基準は，法務省を中心とした組織で策定され，国会審議で商法に織り込まれるということで，連結会計基準の設定主体と個別財務諸表の会計基準の設定主体がドイツでは分かれております。2005年から EU 加盟国は IFRS を連結に適用することが義務付けられましたから，ドイツでは会計改革法が制定されて，2004年10月に公示され，上場会社の連結財務諸表については，商法上で IFRS 適用を義務付けています。このように，ドイツでは，連結財務諸表と個別財務諸表の会計基準の考え方や設定主体は異なっておりますが，双方とも，商法には明確な規定が設けられております。

個別と連結の関係というのは難しくて，配当目的とか税法目的の財務諸表はどうしても自国基準で作成するのだという，この伝統的な法秩序というものを，ドイツがどこまで調整しきる

のか。従来のドイツの会計基準は，税法上の特別措置法の会計処理については，商法上の個別の決算書類に反映させることを求めており，その処理が個別の中に反映されないと課税所得の計算に織り込めないという，逆基準性の原則があります。現在，こうした規定についても調整が検討されているようです。現在，ドイツで行われているこの作業については，「週刊経営財務」の論文から転用させてもらいました。会計基準近代化法という形で，連結と個別の会計基準の差を少なくしていくということで，IFRSの内，可能なものから個別財務諸表の会計基準の中に導入しようという検討が行われております。ドイツでは，現在，こうしたコンバージェンスの努力が続けられています。

会計基準と会社法の関係については，皆さんもよくご存じのことなので省略しますが，今後の議論を進める上で，触れておきたいことがあります。会計基準と会社法の関係についての法務省の考え方を整理しておりますが，会計規定の役割には，情報提供機能と配当可能利益計算機能があります。情報提供機能の観点から，計算書類の作成については企業会計の慣行を尊重し，会社法は必要最小限の規定に留めるというのが会社法の考え方です。そして配当規制については，計算書類を基礎としながら会社法独自の観点から，必要な規定を設けるというのが会社法の考え方です。ですから，国際会計基準が日本に導入された場合は，それを会社法に情報提供機能の観点から取り入れ，配当規制が必要な場合には，配当可能利益の計算規定において調整しようというシステムになっています。

次に，企業会計と税法との関係について，過去の経緯等をまとめております。昭和43年に税法に企業会計原則が取り入れられましたけれども，バブル経済崩壊後は財政が大変だということで，税法と企業会計とはだんだん離れています。やはり，税法は理屈よりも財源確保が重要だということで，会計上の負債性引当金などが損金算入の対象外となってきております。

我が国における，今後のIFRSの受入れについての議論のポイントをまとめてみました。

第1のポイントが，連結先行です。IFRSを連結財務諸表に受け入れた後も，個別財務諸表の作成基準についてIFRSとの差異を収斂していく作業を継続するという「連結先行」を採用しております。連結先行における企業会計基準の課題となりますと，まず，「個別財務諸表基準性の原則」との関係です。連結財務諸表は，個別財務諸表を基礎にして作成することになっております。個別と連結は全く別の基準で作成するという原則になっておりません。IFRSを連結財務諸表に受け入れた後も，「連結先行」を採用するのであれば，個別財務諸表基準性の原則に手を入れる必要はないと考えます。連結と個別の会計基準の差異は，個別から連結を作成する連結調整の段階で修正していくことになると理解しています。

EUの現状も2つの方法があるようです。IFRSと自国基準の差異を連結調整で修正しているところと，帳簿から別々に記帳処理し，連結と個別財務諸表を別々の会計基準で作成しているところもあるようです。固定資産の減価償却とか収益認識基準なども，IFRSが導入されると問題になります。固定資産の減価償却についてIFRSに基づく処理と税法では異なってくることから，固定資産関連の会計帳簿等のシステムが二重となるケースが考えられます。また，日本では，ほとんど出荷基準で収益認識が行われておりますが，IFRSを受け入れますと，検収基準とか到着基準が厳しく求められますので，システム等の修正が要求されることになると思います。

2番目が，連結子会社がないこと等から，連結財務諸表を作成していない上場会社があります。その場合はEUでは個別財務諸表については自国基準で作成していいとなっております。今後ともその方針を継続するかというと，「将来的にはやはりIFRSを使うようにもっていきたい。」という意見もあります。規則上は，ド

イツもフランスも，上場会社であっても，子会社を有していないこと等から連結財務諸表を作成する必要のない会社には，IFRS で個別財務諸表の作成を義務付けていません。しかし，他企業との比較可能性の観点から，IFRS で作成する方向にもっていきたいとの意向があるようです。日本では，こういう会社が，東京証券取引所では約200社，ジャスダックに約260社あるようです。東京証券取引所等では，個別財務諸表にも IFRS を適用することが必要だとの意見があるようですが，経済界との調整が必要な課題であると思います。

3 番目が，連結財務諸表に添付される個別財務諸表の課題です。現行制度では，連結財務諸表の添付資料として個別財務諸表の添付が要求されております。個別財務諸表は連結財務諸表の添付資料ですので，当初は個別財務諸表の添付は必要ないのではないかという意見もありました。経済界ではそういう意見が強かったようですけれども，現在は，添付するにしても，相当に簡素化してほしいという要望が経団連から表明されています。

それから，第 4 番目として，会計基準の開発コストの負担の問題があります。IFRS を受け入れると，国内基準を IFRS とコンバージェンスするというエネルギーが，私はかなり落ちるのではないかと予想しております。連結財務諸表は IFRS で作成しているのに，個別財務諸表を何のためにコンバージェンスするのかという意見が出てくるのではないかと危惧しております。我が国において，今のようなコンバージェンスのエネルギーが維持できるかなという感じがしています。会計基準の策定には相当なコストがかかりますが，会計基準の利用者である，企業，監査人や投資家等の民間部門が，そのコストを負担することが必要です。会計基準の作成コストを民間利用者が負担するということが，会計基準が GAAP として政府からも独立した存在であることの象徴なのです。国からの補助金で作成された会計基準は，国際的には，一般公正妥当と認められる会計基準（GAAP）として，正当な評価を受けないと思います。

そういう意味で，IFRS の作成コストは，世界の主要国の民間部門が負担しており，日本の民間部門もかなりコスト負担をしています。IASB への我が国の現在の拠出額が280万ドルぐらいです。これ以外に，我が国の民間部門は我が国の会計基準設定主体である ASBJ の開発費を負担しております。このように，会計基準の策定には相当多額なコストを必要としますので，コスト負担は，現実の問題としては無視できないと思います。

それから，IFRS 導入後に連結先行したときに，会社法との関係がどうなるのかということです。我が国会社法の考え方は，先ほど述べたとおりですが，配当規制の規定がだんだん複雑化していくと思うのです。IFRS に合わせて，どんどん配当規制を複雑化していくのかどうかという問題があります。いずれにしても，配当可能計算との課題が調整されるのであれば，企業会計と確定決算主義を採用する税法との関係も調整されるのかなという感じをもっているのです。IFRS を受け入れた後の動向を想定しますと，会社法上，相当な数の規制項目が出てきたときには，配当可能利益の計算規定が一体どういうふうになるのか，本当に調整し切れるのかという不安があります。

それから，連結先行の場合の法人税との関係ですけれども，我が国では，法人税が確定申告主義を採用していますが，これを，課税当局が簡単に放棄するかどうか疑問に思っているのです。現行税法は確定決算主義を採用していないという解釈があるという話を聞き，「あ，そういう解釈もあるのですか」と思ったのですけれども，いずれにしても，実務上は確定決算に基づき，申告調整で減算・加算をして課税所得を算定しているのが現実です。

EU から指摘された IFRS とのコンバージェンス対象である26項目については，ほぼ，昨年までに会計基準の見直し等が行われて，コンバー

ジェンスは終了しました。この26項目の調整の段階までは，会社法や税法との関係も何とかうまくいっている。今後のコンバージェンスの対象として，現在，議論されている項目をみますと，非常に複雑な項目があります。

例えば，当期損益をなくして包括利益でいこうという議論もあります。投資家・債権者への情報提供という観点から検討が進んだときに，どこまで，客観性と検証可能性を確保できるのかということです。今後のIFRS一本化への課題として，やはり将来志向の会計基準と過去志向の会計基準の乖離がどうなるかということかと思います。

現在，IFRSの方向はいずれ反省され，修正されるという学者もいます。しかし，現在のIASBとFASBの審議状況をみますと，そういう動きは感じられません。今，アメリカで議論を呼んでいる粉飾の多くは，収益認識基準に関するものです。収益認識を実現主義により損益面で規定している収益費用アプローチでは，経営者の判断が収益の認識に相当に介入し，会計操作の大きな要因となっていると考えられております。こうした観点から，資産負債アプローチで収益認識してはどうかという議論がなされていると理解しております。税法は益金から損金を引いて課税所得を算出するという，いわゆる，収益費用アプローチを採用しており，純資産増減法という資産負債アプローチとは異なっており，それに今の税法の規定が乗れるのかどうかということであります。

それから，３番目の大きな問題がプリンシプル・ベースの採用です。本当にプリンシプル・ベースで実務が動くのかということです。税法は，課税の公平という観点から，具体的な適用基準を規定しております。重要性を企業に判断しろというわけにはいかないのです。そうすると，税法上はプリンシプル・ベースでは動きません。

次に，ドイツでは，国民の権利・義務とか，債権者と株主間の調整というのは，選挙で選ばれた議員により国会で決められるべきだというフィロソフィーがIFRSとどのように結び付けていくのかという課題があります。我が国でもIFRSを無条件に受け入れるのではなく，国内に法的効果を及ぼすための何らかの手続きが必要になると思います。

最後に，IFRSは，上場していない中小零細企業には過大な負担になることから，中小零細企業が，これはついて行くことはあり得ないと思います。結局，私は会計基準が重層化するのかなというように感じています。重層化というのは，上場会社の会計基準と，会社法上の大会社の会計基準と，それから中小・零細の会社というように，会計基準が３つに分かれるのではないかと想定します。イギリスをみると，そういう傾向があります。偏見と予言をもっていわせてもらえれば，上場会社については，できるだけ連結基準と個別基準の差異が収斂されることで，二重帳簿を作成するコスト負担が回避できるのではないかと考えます。上場会社以外の会計監査人設置会社等においては個別財務諸表が中心となりますので，現在のASBJが公表する国内基準を適用し，それ以外の中小零細企業は，中小企業に関する会計指針が適用されるという，３層ぐらいになるのかなと想定しております。

我が国では，上場会社というのは約3,900社しかありません。それに金融商品取引法適用会社が上場会社以外に1,000社程度ありますので，全部で5,000社ぐらいなのです。会社法の大会社というのは6,000社ぐらいです。現在，250万社あるといわれている株式会社のうち，上場会社を含む会社法上の大会社は１万社ぐらいです。IFRS適用の会社は上場会社ですから，約3,900社です。しかし，１つの上場会社の中には，何百社も子会社を連結している会社がありますから，連結グループでみると，相当な数の会社がIFRS適用対象となります。

EUでは，IFRS適用会社は7,000社ぐらいだといわれておりますが，連結対象の子会社を含

めると，30万社ぐらいになるとの報道もあります。我が国で調査されているかどうかわかりませんが，日本も上場会社のほか，やはり10万社以上の会社が連結対象になろうかと思います。

いずれにしても，連結財務諸表の会計基準がIFRSに統一化されていくということは結局，日本基準である個別財務諸表の会計基準がどういう方向に改革されていくかということにかかっております。IFRSに対して，我が国会計基準との乖離の拡大に一定の歯止めをかけるという意味でも，日本がIFRS作成過程において意見発信機能を発揮する必要があります。我が国のIASBへの意見発信機能の強化が求められますが，そのためには，国際的に活躍できる人材の育成が必要ですし，場合によっては，アメリカの会計基準設定主体であるFASB等とも連携するなど，戦略的な行動が必要です。

IFRS受入れに当たり，いろいろな課題がありますが，今日は，大ざっぱにまとめてみました。以上で終わります。

会社法・会計基準・法人税法

筑波大学ビジネス科学研究科教授　弥永真生

はしがき　本稿は，平成21年２月17日開催の税務会計研究会における筑波大学ビジネス科学研究科教授 弥永真生氏の『会社法・会計基準・法人税法』と題する講演内容をとりまとめたものある。尚，当日の配付資料を本文末尾にまとめて掲載している。

今日は会社法の観点からちょっと考えてみるという方針で，ご報告をさせていただきます。

1．会社法と会計基準

会社法は平成17年改正前商法と異なりまして，一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行に注目しています。すなわち，平成17年改正前商法の下では，商法或いは商法施行規則という，いわば法令が会社の計算を規律すると考えておりまして，公正なる会計慣行を斟酌しなければならないという平成17年改正前商法32条２項は，あくまでもすき間を埋めるという位置付けが与えられていたに過ぎません。

しかしながら，会社法では，まず一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行に，株式会社或いは持分会社の会計は従うものとするとされたのです。

このことから，会社計算規則という法務省令も，実は一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行の一部分を成す，或いは一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行を制約するという面を与えられているということになりまして，従来と違って，公正なる会計慣行の外側に商法施行規則或いは商法の計算規定があるのではなく，一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行という大きい枠組みの中に会社計算規則もあるという位置付けになっていると思われます。

その意味で，新しい会社法の下では，一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行というのは何なのかということが非常に大きな問題になってくるわけです。けれども，会社計算規則の３条は，「この省令の用語の解釈及び規定の適用に関しては，一般に公正妥当と認められる企業会計の基準その他の企業会計の慣行を斟酌しなければならない」と定めておりまして，このことは非常に大きな意味を持っているのです。

すなわち，皆様方ご高承のように，法律用語で「その他の」という言葉は，「Ａその他のＢ」ということは，実はＡはＢに含まれるという意味でして，この「の」があるかどうかというは非常に大きな意味を持っているわけですが，法務省の担当者は企業会計の慣行の中には当然に企業会計の基準が含まれるという解釈を前提にこの規定を置いていると解釈せざるを得ないわけです。

もちろんこの「その他の」という言葉と「その他」という言葉が必ずしも古い法律，また日本国憲法では使い分けられてはいないわけです

けれども，最近の法令の用語の選び方ということからすれば，「A その他の B」といった場合には，B の中に A は含まれるわけですから，従ってこれをそのように解釈していいかどうかは今後の議論かもしれませんけれども，自然に読みますと，企業会計の基準であると位置付けられれば，それはまだ慣行性，すなわち，ある程度の期間にわたってある程度の広がりにおいて反復継続されていなくとも，ここでいう企業会計の慣行に含まれるのだという解釈を取るのではないかと思われるわけです。

いずれにしても，企業会計の基準という言葉が，会社法本体ではありませんけれども会社計算規則の中に含められているということは極めて画期的なことです。

しかしながら何が企業会計の基準なのか，これは実は必ずしも明らかではないわけでして，この企業会計の基準，「基準」と呼ばれるためにはどういう要件を満たさなければいけないのかは，これまたよくわからないわけです。

ただ，ASBJ が出されていました過年度遡及修正に関する論点の整理の中では企業会計の基準をかなり広く解釈されているようですから，従って，必ずしも ASBJ とか，或いは企業会計審議会とか，こういったところが作らなくても企業会計の基準であり得るということになるのかもしれません。

先ほどの繰り返しになりますが，平成17年改正前商法の下では，公正なる会計慣行というのはあくまでも補充規定であると位置づけられました。それに対して会社法の下では，まず一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行に従うことが原則であり，会社計算規則というのはその内容の一部を規定し，又は一部分を制約していると見るのが自然です。

そしてこのことは，平成17年改正前商法及び商法特例法の規定と会社法の規定とを監査という局面において比較しても，表れているように思われます。すなわち平成17年改正前商法或いは商法特例法は，会計監査人或いは監査役，監査委員会の監査報告についてどのような記載事項を定めていたかというと，貸借対照表及び損益計算書或いは連結計算書類が，法令及び定款に従い会社の財産及び損益を正しく示したものであるかどうかについての意見を記載するように要求しておりました。

しかしながら，会社法は，平成17年改正前商法或いは平成17年法による廃止前の商法特例法が定めていたような「法令及び定款に従い」という言葉を含めていないのです。すなわち，会計監査人或いは監査役，こういった方々が監査報告或いは会計監査報告をするに当たっては，計算関係書類が当該株式会社の財産及び損益の状況すべての重要な点において適正に表示しているかどうかについての意見を書けとされているわけでして，つまり，「法令及び定款に従い」という文言が入っていないのは，法令とか定款に定められている内容が，恐らく一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行の一部分を成しているからなのではないか，この「法令及び定款に従い」という言葉をわざわざ含める必要がなくなったのではないかという解釈が可能になっているわけです。

会社法の下で一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行というのは何なのかということを考えてみると，これは具体的に何が当てはまるかは，もちろん解釈問題なのですけれども，少なくとも商法の研究者の間で暗黙のうちに想定されている考え方は，この一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行の部分集合として，会社法上の一般に公正妥当と認められる企業会計の基準があるということです。

この会社法上の一般に公正妥当と認められる企業会計の基準のやはり部分集合として，金融商品取引法上の一般に公正妥当と認められる企業会計の基準があると，抽象的には考えているものと推測されるのです。

すなわち，金融商品取引法上の一般に公正妥当と認められる企業会計基準は当然会社法上の一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行の

一部分を成すわけですが，それだけが会社法上，一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行だというわけではないということなのです。

ですから，例えば企業会計審議会が公表した企業会計の基準というものが，金融商品取引法上の一般に公正妥当と認められる企業会計の基準であることは，これは誰も恐らく否定しないわけですけれども，しかしそれだけが会社法上の一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行であるというわけではない。少なくとも抽象的にはそのようにいえるわけです。

もちろん，その差の部分，すなわち金融商品取引法上，一般に公正妥当と認められる企業会計の基準ではないけれども，会社法上は一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行だという，その差分の部分は何なのかということは必ずしも明確ではありません。

しかしながら少なくともそこに含まれるものは，企業会計審議会が公表した企業会計の基準では認められていないけれども，平成18年改正前の商法施行規則の下では認められていた会計処理方法，これはほとんどが現在も一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行の一部分を成していると思われます。

「ほとんどは」と申しましたのは，幾つかの点でもはや平成18年改正前商法施行規則が認めていた会計処理の中で，現在認められないものというのがありまして，典型的に申せば，建設利息，これはもう会社法の下で認めないという，そういう趣旨で法改正を加えたわけですから，これはもはや一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行ではない。

それから，資本の部と申しますか，純資産の部，この部分についても従来認められていたものを，あえて会社計算規則では認めないこととしたという部分がありますので，従ってそこから反射的に，平成18年改正前商法施行規則は認めていたものであっても，現在は一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行ではないとされるものはあると思います。

しかしながら，例えば具体的に申せば，棚卸資産について，原価法だと企業会計基準委員会は称しているわけですけれども，実質的に見ると低価法，切り離し低価法だと思うわけですけれども，こちらが金融商品取引法上はひょっとすると唯一の一般に公正妥当だと認められる企業会計の基準に従うとすれば，適用しなければいけない会計処理方法かもしれませんが，会社法の解釈としては，少なくとも一定の会社，すなわち会計監査人設置会社以外の会社であって，かつ，有価証券報告書提出会社でないような会社，こういった会社については会社法上は，恐らく「原価法＋著しく下落した場合の強制評価減」という，こういう会計処理が棚卸資産については許されると解するのが私は正しいと思っています。

公認会計士の先生方や一部の会計学の先生方は，親会社が上場会社であって有価証券報告書提出会社であれば，子会社はやはり金融商品取引法上認められているような会計処理方法によらなければいけないのだというような解釈をされている方が少なからずおられるわけですけれども，そして，どうも ASBJ もそういう解釈をされているのではないかと思いますが，私は現在の会社法の解釈としてはそこまで言うのは難しいと思っています。

従って，その会社がどういう属性を持っているか，その会社自身がやはり金融商品取引法上或いは会社法上，公認会計士又は監査法人の監査を受けなければならない，そういう会社であるかどうかに依存していると，それだけがファクターではありませんけれども，それに依存していると考える。或いは，公開会社であるか公開会社でないか，それは会社法上の意味においての公開会社であるか公開会社以外の会社であるかということによって，やはり一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行を広く解することができるか，より狭くなるかは影響を受けるのではないかと考えています。

続きまして，ごく最近，ごく最近といっても

もう6カ月ぐらいたってしまったわけですけれども，長銀事件判決という判決が出たわけでして，これは長銀が，いわば貸倒引当金，貸倒償却を十分に行っていなかったという，この実質をとらえて粉飾決算であると，当時の証券取引法，そして当時の商法に違反していたと，こういうことを理由として，当時の頭取等が被告人となって刑事上の犯罪に当たるのではないかと考えられて裁判が行われていた，すなわち公訴が提起されていたというケースですけれども，この事案について最高裁判所は無罪判決を言い渡したわけです。

ただ，この無罪判決を言い渡したというところ自体をとらえれば，それはあくまでもその時点における公正なる会計慣行というものは何だったかということの判断，或いは当時の商法，或いは商法施行規則の条項の解釈ということになるのですけれども，むしろ注目に値するのは古田判事の補足意見であります。たしかに，この古田判事も法廷意見，すなわち無罪ということには賛成しているわけです。

しかしながら，補足意見では，はっきりと，長銀の本件決算は，その抱える不良債権の実態と大きく乖離していたものと推認される，企業の財務状態をできる限り客観的に表すべき企業会計の原則や企業の財務状態の透明性を確保することを目的とする証券取引法における企業会計の開示制度の観点から見れば，大きな問題があったものであることは明らかと思われると指摘されつつも，公正なる会計慣行違反はなかった，或いは商法・証券取引法違反はなかったという法廷意見に同調されているわけです。

このことは，少なくとも最高裁判所は，明確なルールがない限りは有罪，すなわち商法違反或いは証券取引法違反ということを問わないことを示唆すると同時に，暗黙のうちに，あり得るルールというものも否定しているわけです。

すなわち，企業の財政状態及び経営成績を適切に示さなければいけないという抽象的なレベルでの規範，これに違反しただけでは，商法違反，証券取引法違反にならないと言ったものと解するのが適切なわけです。

そう考えてみると，わが国の現在の法制の下では，会社法とか，或いは金融商品取引法で，こういう会計処理をせよというふうに書いてある，具体的に書いてあるもの，これはともかくとして，そうでない場合についていえば，会社法上はそもそも企業会計審議会とか企業会計基準委員会のルールに従えとははっきりどこにも書いていないわけですし，少なくとも，それは書いていないことは会社法上はかなり広い範囲の会計処理を認めていると解するのが穏当だということになります。

金融商品取引法上も，実は企業会計審議会が公表した企業会計の基準には従わなければいけない，少なくとも合理的な理由がない限りは従わなければいけないという解釈は可能なのですけれども，ASBJ の公表された企業会計の基準には，法的な拘束力はダイレクトにはないというのが法律の解釈としては正しいわけでして，あくまでも ASBJ の会計基準は金融商品取引法上従ってよいという会計基準なのです。

従わなければいけないという会計基準ではなくて，従った場合には金融庁は文句言いませんよと言っているだけであり，ASBJ の会計基準に従っていたということだけで，犯罪の構成要件の該当性が否定されるわけではないのです。

ただ，ASBJ の会計基準に従っておけば過失はない，要するに，法律には違反していても過失はないということにはなる可能性は非常に高いとは思いますが，しかしいずれにしても ASBJ の会計基準に従わなければそれだけで金融商品取引法違反ということになるわけではないというのが，現在の法律解釈としては正しいわけです。

そういうわけで，実はわが国の会社法や金融商品取引法が認めている会計基準，会計処理方法というのがどこまで広がるのかというのは，ますます新しい会社法になってからよくわからない。つまり，法令で決めていない部分が大半

なものですから，そういう状態にあるというわけです。しかも，こうした長銀事件のような判決が出ると，企業の財政状態及び経営成績を適切に示していないというだけでは会社法違反，金融商品取引法違反になるわけではなさそうだという問題が出てきているのです。

2. 会社法と法人税法

次に，会社法と法人税法という関係ですが，こちらは，税法の先生方，或いは税法についての実務家の先生方がここに多くいらっしゃるので，あくまでも商法の立場から，或いは会社法の立場から好き勝手な，こちらの都合でこれから報告をさせていただきますので，これが法人税法の方の理解として正しいかとか，それが穏当かというのとはちょっと別問題です。会社法は実は法人税法でどういうことを決めてもらっても構わないという考え方を持っているわけでして，同じように，会社法の側としては，実は金融商品取引法でもどういうことを決めてもらっても困らない，構わない。

しかし，金融商品取引法と会社法の両方に服する企業が存在することを考えると，その企業にとって過重な負担にならないように，会社法の側は金融商品取引法上認められているものは会社法上も認めましょうという，そういう発想を持っています。

しかしながら法人税法との関係では，法人税法がどういうことを決めてもらっても会社法は構わない。逆に会社法としては法人税法に合わせて，何か特に規定を設けるというつもりもないという冷たいといえば冷たい，或いは，自由放任主義といえば自由放任主義という発想に立っていると思います。

しかし会社法はそういう立場を取っている背景には，恐らく会社法と税法とでは全く目的が違う面があるという発想があるのです。

従って，会社法としては全く目的が違うということは前提としているわけですが，しかしながら他方で，わざわざ法人税法の側が確定決算主義という考え方を取ってくださっていることはありがたい。これはもちろん東京大学の中里教授は，確定決算主義の根拠は法人税法のどこにあるのか，ただ形式的な面だけであって，実質面について確定決算主義など定めていないのではないかとおっしゃっているようです。それはそうなのかもしれませんが，一応この形式的な手続き面しか定めていないにしても，企業の計算の二重手間を省くとか，課税所得の不当な減少を防止するとか，或いは，課税当局にとってのモニタリングコストを軽減するとか，こういったメリットは確定決算主義にはあるのではないかと思われます。

そして，この確定決算主義という考え方は，歴史的に考えてみても，企業にとっての二度手間を省くというところにメーンの目的がそもそも沿革的にはあったはずだということを考えると，確定決算主義を理由にして企業に不適切な会計処理をさせるような法人税法であっては困るというのが，会社法或いは金融商品取引法側の希望ではあるわけです。

その一方で，会社法も先ほど申した金融商品取引法と会社法の両方の規律に服する会社にとっての二度手間，過重な負担を防ぎたいという発想が一方で明示的にあると同時に，暗黙のうちにはやはり法人税法と会社法との間で，はっきりとは一致はさせないけれども，法人税法或いは法人税法に基づくさまざまな政省令，或いは通達レベルでもいいわけです。しかし，そういった考え方が必ずしも会社法の考え方と矛盾するわけではないというのであれば，法人税法上の会計処理の方法と申しますか，法人税法上のというのは正確な表現とは思えないわけですけれども，法人税法によって許容されている，或いは税務上課税所得を低く抑えたいというケースの場合について企業が取るような会計処理も，一般的にはよほどでなければ会社法上，認めてやろうという発想はあるのではないかと思います。

少なくとも平成17年改正前の商法の下では，商法，商法施行規則，或いは公表されている企業会計基準がカバーしていない領域においては実務上，いわゆる税法基準によって会計処理が行われることが多いという実態にかんがみて，いわゆる税法基準によって会計処理をすることというのは，実は平成17年改正で商法32条２項にいう公正なる会計慣行に当たると解される場合は少なくないと考えておりました。

すなわち，商法とか商法施行規則の明文の規定や趣旨に反しない限りでは，税法の規定，これは非常に広い意味での税法の規定ですけれども，これを参照することができるという立場が商法の解釈としてこれまで受け入れられてきたわけでして，実は長銀事件判決もこの方向性を取っているものということができます。

長銀の判決の読み方はちょっといろいろあるのですけれども，しかし実質的に見れば税法で許容されている，或いは税法を前提とすればこういうふうにするだろうという会計処理方法をいわば受け入れているという面はあるのです。

3. 会社法と法人税法――IFRS のアドプション

ところで，最近，問題になってきたのは，企業会計審議会企画調整部会がIFRSのアドプションを任意に認めようということを考えていることについてです。もし，そうなると企業にとって国際財務報告基準に従って計算書類或いは財務諸表を作成しつつ，申告調整をするという手間が企業にとって生じるかもしれない。或いは，法人税法を定めている損金経理要件が問題になるかもしれない。

実際に企業にとって一番大きい問題は，実は確定決算主義ではなくて損金経理要件なのだと思いますけれども，しかしながら，従来から別段の定めは存在していて，損金経理要件が課されていないようなものについていえば，申告調整の手間はかかるとしても，別段の定めはあるので，そこで調整は図られていた。そして，しかも申告調整の手間というのは，企業にとってそんなに大きいかどうかはよくわからない。これは私が実務をやっていないからわからないということなのですが。

しかしながら損金経理要件が課されているような場合には，国際財務報告基準に従うことによって課税上不利益が生じることになるかもしれない。これは今後どうなるかはわかりませんが，なるかもしれないという懸念は存在しているようには思うわけです。

そこで，どういう選択肢があるだろうかということですが，これは「企業会計上の」と申していますけれども，要するに会社法上の計算といった方がいいのかもしれませんが，会社法上の計算と課税所得算定とは分離するというのが１つです。

すなわち，損金経理要件を緩和するという選択肢と，もう１つは，そもそも，もちろん一定の範囲で連結納税制度というのがあるわけですが，基本的には法人税法上の課税所得計算というのは単体の計算書類を前提としているはずなので，従ってドイツやフランスなどのように国際財務報告基準によって作成するのは連結財務諸表に限って，単体の計算書類の作成基準は課税所得計算との調和を図るという選択肢もあるのかもしれない。

選択肢①については，これは積極的にいえば，何といっても理論的に正しい。すなわち個別財務諸表基準性の原則という観点からすれば，そもそも個別の財務諸表を基礎として連結財務諸表を作るのだから，そこで適用される会計処理方法が違ってはおかしいという，これはよくわかるわけです。

また，ダブルスタンダードは嫌いという考え方もあるかもしれない。さらに，金融商品取引法に基づいて作成される連結財務諸表と単体の財務諸表が異なる会計基準によって作成されるということには違和感がある。或いは，連結と個別を分離すると，それぞれのために会計帳簿

を二重に作成・保存する必要性が生じてくるので，選択肢①を取るとそういう必要性がなくなるのではないかという見方もあるわけです。

しかしながら選択肢②にもそれなりにメリットはあるわけでして，まず分配可能額計算と課税所得計算とが比較的整合的になるわけです。すなわち，分配可能でないようなものに税金を本当にかけていいのか。

逆に，税金がかかるということは，結局社外流出が起きるということですから，そうすると分配可能額の算定だと社外流出を許して不思議でない金額というのを計算しようという趣旨ですし，課税所得もいわば，これぐらい課税しても会社にとって困らないという，法人にとって困らないという額を多分決めているはずなので，そういう点ではやはり底辺ではつながるものが私はあると思うわけです。

例えば未実現利益は配当すべきではない，或いは，未実現利益については基本的に課税所得計算上は益金に算入されていないというのは，やはりそれは同じように法人から流出するからなのではないかと思うわけですが，そういう意味においてはこれは整合的であろうという気もするわけです。

それから，上場会社等と上場会社等以外の会社の計算書類の比較可能性の確保という点からも，単体は国内基準というルールの方がいいという考え方もあるわけです。つまり，コンバージェンスとかアドプションとおっしゃる方々は国際的な比較可能性を高めるために，企業間比較可能性を高めるためにというふうにおっしゃるわけです。

そんなに企業間の比較可能性というのが重要なら，むしろ単体についていえば，これは現在の会社法もそうですけれども，やはり小さい会社から大きい会社まで公開会社と非公開会社，公開会社以外の会社というのは連続しているわけで，どこかでぶっつりと切れているわけではない。一応便宜上は切っているわけですけれども，実際の実態としては連続しているはずなわけです。そう考えてみると，実際には上場会社等とそれら以外というものとの比較可能性は要らないという話になるかといわれればそうではなく，むしろその比較可能性が重要だというのであれば，単体の比較可能性を確保するほうが筋なのではないか。

このように考えてみると，そもそも連結ベースでしか国際的な比較可能性は確保する必要はない，することは不可能なのだから，分離すべきではないか。比較可能性がそんなに重要なら，単体上は，分離するという方が実はロジカルなのではないかという見方もあるかもしれない。

それから，そもそも連結と単体の比率などというのは，これは有用な情報かというと，これはあやしい。私が知っている限りでは，連単比率は有用な情報だという実証研究というのは，わが国に少なくとも近年で存在しないと思いますので，そして実際にアナリストの方も，これは連単比率は有用だと本当に思っているとは私も思えないわけで，そう考えてみると，連結と単体とで違った会計基準に基づいて作られた数値が出てきたからといって，投資家の意思決定を害するということはないのではないかという見方も可能なわけです。

さらに，バリエーションとしては，上場会社について申告調整を認容するという考え方も実務的にはあるかもしれない。というのは，上場会社についてだけ今のところ IFRS を許容，何年か後には強制する可能性が高まっているわけですから，そのように金融商品取引法上，国際財務報告基準のアドプションを強制されるところだけに申告調整を認めればいいではないかという考え方も，実はあるのかもしれない。

しかしながら，これについては幾つかの問題が実はあって，まず上場会社が金融商品取引法上，国際財務報告基準に従わなければいけないということが，直ちに会社法上従わなければいけないということには，理論的にはならないのです。そのような解釈を，多くの方々はしているわけですけれども，私もそういう解釈をどち

らかというとこれまでしてきたわけですし，今のところそのような理解を変えるつもりはないのですけれども，しかし厳密にいえば，裁判所はその点について今のところ全く判断を示していないわけですし，会社法の条文そのものも，そのようにはっきりと書いてあるわけではない。

そうだとすれば，会社法と金融商品取引法では違った会計処理方法によって単体の財務諸表を作るということも，これは会社法上全く否定されることではなさそうということもあり得ます。しかしながら，上場会社にとってみると二重に作らなければいけないということになればそれは負担が重いので，結局はIFRSに引きずられるということになるのだから，そこで申告調整を広く認めてやることは，それなりの合理性はありそうだということもまた確かです。

しかしながら，もっと大きい問題が実はこの選択肢には私はあると思います。まず第1に，非上場会社にIFRSに従うことを禁止するということを会社法は考えるかというと，私はそれはちょっと考えにくいと思うのです。

つまり，上場会社ができるようなことは非上場会社も会社法上はできるというふうに解するのが，これが穏当なわけです。それはどうしてかというと，例えば今回の会社法の下では，公開会社，公開会社以外の会社，或いは大会社，大会社以外の会社というように，4つのグループにマトリックスで株式会社を分けることができるわけですが，公開会社でなく大会社でもない会社というのについては，それ以外のタイプの会社，つまり公開会社或いは大会社が選択できる機関構成はすべて選択することを認めているのです。

つまり，大会社であって公開会社である会社は，一番機関選択のバリエーションを小さくしていて，逆に，公開会社でもなく大会社でもないという，こういう会社については機関選択のバリエーションを最も広く認めるということにしているわけで，そういう会社法の哲学からすれば，一定の会社にしか認めないという，つまり，例えばここでいうとIFRSの適用は認めないという，こういう選択肢はちょっと会社法としては取りにくいと私は考えているのです。

そう考えてみると，実は，金融商品取引法上強制されていない会社が，IFRSに従って連結財務諸表なり財務諸表を作るということは，会社法上は許容される可能性が十分に出てくると思うのです。

特に，上場会社でなく，しかし有価証券報告書提出会社という会社は，この前公表されている案を前提とすると，どうもIFRSに従うことはできるけれど，将来強制されるわけではないと，こういうことを金融商品取引法上認める可能性が高まっているわけですから，そうなれば会社法上はなおさらそういったタイプについてはIFRSに従うことを認めることになるわけですが，そうなると，非上場会社がIFRSに従う場合には申告調整は認めないというわけには，これはやはりいかないのではないか。つまり，上場会社だけを優遇すると言ってはいけないのかもしれませんが，それはなかなか上手に説明はつかないのではないかということが，まず言えそうです。

もう1つは，やはり，ASBJは結構最近強引にコンバージェンスを進めているわけです。それは結論の背景，すなわち根拠として書いているところから見ても，コンバージェンスだけを理由にルールを変えている部分というのがあって，理論的な裏付けというのを無視しているというか，目をつぶっているという行動に出られているわけですから，このように結構無理なコンバージェンスというのが今後進んでいくとすると，コンバージェンスによって実はあおりを食らった会社というものに対しても，本来申告調整を認めてやらないとバランスを失するだろうということが言えるわけです。そう考えてみると結局のところ，やはり上場会社についてのみという線引きは結構難しいのではないか。

会社法のこれまでご説明したような発想からすると，会社法上は結構広く，上場会社以外の

会社についてもIFRSに従うことを認める可能性があるので，そうなると，やはり上場会社だけ申告調整を認めるというわけにはいかなさそうです。ということは，結局は，損金経理要件を完全に見直してもらうという，つまり上場会社だけでなく一般的に見直してもらうという，選択肢①の方がいいということになります。そもそも，現在の損金経理要件がすべて合理的であるという保障は，会社法の立場から見れば多分ないのではないか。

また，考えなければいけないポイントとしては，やはり，会社法がせっかく上場会社等に二重の負担をできるだけ負わせないようにとの解釈を会社法側でしても，税法の方で引っかかったら，結局は上場会社等にとって二重負担になり得るので，そのあたりはよく考慮しなければいけないかもしれない。

せっかく会社法が金融商品取引法上の会計処理を認めることによって会社の負担を軽くしようと努力しているのに，その努力を税法の側であまり無駄にしないで欲しいと，会社法側は勝手に思うわけです。ただ，強制するという問題について申すと，ひとつ気を付けなければいけないのは，添付資料のスライド⑭の最後に言及しましたように，そもそも計算書類をIFRSに従って作成することを強制すること自体の是非が実は本当は憲法問題になるわけです。金融庁が将来，連結財務諸表だけかもしれないですけれども，連結財務諸表についてIFRSに従って作成することを強制するということが本当にできるかどうかということは，私にはわからないのです。金融庁は既にお考えなのではないかと思うのですが，これについては，わが国の法制度上は非常に大きなネックがあるということを最後に指摘させていただきたいと思うのです。

すなわち，先ほど申したように，わが国の現在の法制の下では，ASBJの作った会計基準は従ってもいいという会計基準であって，従わなければいけないという会計基準ではないという整理がされているのです。それはなぜかといえば，わが国の法制上，私的な団体に法的な拘束力のあるルールを作らせるということが憲法に違反するのではないかという問題が内在しているからなのです。

つまり，憲法は何しろ，国会は唯一の立法機関であると言っているわけでして，法律を作れる，つまり罰則までを含めて法律を作れるのは原則的に国会であって，国会以外の者に対して立法を委任するためには，法律による委任が必要なわけです。或いは憲法を背景として条例については地方公共団体には制定権が認められているわけですけれども，いずれにしましても，そこでは当然のことながら，法律で決めなければいけない範囲というものが常に存在し，かつ，現在のわが国の法体系の下では，地方公共団体や，或いは間接的に民主主義的な統制が加わる行政府，内閣・省庁等に一定の範囲で立法を，立法，命令の制定権を委任するということはできるとしても，私的な団体，つまり民主主義的なコントロールが全く及ばないようなものに対して，そういう国民を拘束するようなルールを作らせることはできるかというと，それは非常に憲法問題として難しいのです。

2012年をめどに意思決定をするといわれておりますが，本当にそこで上場会社に限ってでも，そして連結財務諸表に限ってでも，IFRSに従うことを強制するという選択肢が取れるのかをめぐっては，今後かなり越えなければいけないハードルがあるのだということは，これは私ども理解しておかなければいけない，心に留めておかなければいけないことでしょう。こういうことを言ってしまうと，私が最後の方で申していたことは全部杞憂，つまり，強制されないのだから別にそんなに真剣に考えなくていいのではないかと，そういう話になるかもしれないのです。しかし，とりあえず，本質的そうな問題を提起しまして，少々長くなってしまいましたので，終わりにしたいと思います。

①

会社法・会計基準・法人税法

筑波大学ビジネス科学研究科
弥永真生

②

会社法と会計基準(1)

- 会社法431条「株式会社の会計は、一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行に従うものとする。」
- 会社法614条「持分会社の会計は、一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行に従うものとする。」
- 会社計算規則3条「この省令の用語の解釈及び規定の適用に関しては、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準その他の企業会計の慣行をしん酌しなければならない」

2009年2月17日 ©Masao YANAGA

③

会社法と会計基準(2)

- 平成17年改正前商法―「公正ナル会計慣行」が商法及び商法施行規則の規定を補充していた
- 会社法―会社の会計は「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」に従うことが原則となる。会社計算規則が「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」の内容の一部を規定し、または、一部分について制約を加えている

2009年2月17日 ©Masao YANAGA 3

④

会社法と会計基準(3)

- 平成17年改正前商法―貸借対照表及び損益計算書・連結計算書類が「法令及定款ニ従ヒ」会社の財産及び損益を正しく示したものであるかどうかの意見
- 会社法―「計算関係書類が当該株式会社の財産及び損益の状況をすべての重要な点において適正に表示しているかどうかについての意見」

2009年2月17日 ©Masao YANAGA 4

⑤

会社法と会計基準(4)

一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行
∋(会社法上の)一般に公正妥当と認められる企業会計の基準
∋(金融商品取引法上の)一般に公正妥当と認められる企業会計の基準

2009年2月17日 ©Masao YANAGA 5

⑥

会社法と会計基準(5)

長銀事件判決(最判平成20・7・18判時2019号10頁)の古田佑紀判事の補足意見
「長銀の本件決算は，その抱える不良債権の実態と大きくかい離していたものと推認される。」「企業の財務状態をできる限り客観的に表すべき企業会計の原則や企業の財務状態の透明性を確保することを目的とする証券取引法における企業会計の開示制度の観点から見れば，大きな問題があったものであることは明らかと思われる」
But 「公正ナル会計慣行」違反はなかったという法廷意見に同調

2009年2月17日 ©Masao YANAGA 6

⑦

会社法と法人税法(1)

- 税法と企業会計(あるいはその背景にある会社法及び金融商品取引法)とでは、その目的が異なる
- 税法は、国家財政の収入源としての税収の合理的な確保を目的とし、課税の公平を原則としているが、国の経済政策などの一環として、特定の産業の育成などのために、課税の公平の例外が定められることもある

2009年2月17日 ©Masao YANAGA 7

⑧

会社法と法人税法(2)
-確定決算主義の意義

- 企業の計算の二重手間を省く
- 課税所得の不当な減少を防止
- 課税当局にとってのモニタリング・コスト(監査コスト)の軽減
- 税務上採用された会計処理方法を巡って粉争が起きる可能性を減少　etc.

2009年2月17日 ©Masao YANAGA 8

⑨

会社法と法人税法(3)

従来から、商法・商法施行規則または公表されている企業会計の基準がカバーしていない領域においては、実務上、いわゆる税法基準によって会計処理が行われることが多かった

→　いわゆる税法基準によって会計処理をすることは、平成17年改正前商法32条2項にいう「会計慣行」にあたると解される場合は少なくなかった。商法・商法施行規則の明文の規定や趣旨に反しないかぎりでは税法の規定を参照することはできるとする立場が、商法の解釈としてこれまで受け入れられてきた（長銀事件判決もこの方向性）

2009年2月17日　©Masao YANAGA　9

⑩

会社法と法人税法(4)
ーIFRSのアドプション(1)

- 企業にとって、国際財務報告基準に従って計算書類を作成しつつ、申告調整をする手間の問題と法人税法が定めている損金経理要件が問題
- すでに別段の定めは存在（申告調整の手間はさほど大きくはない？）
- 損金経理要件が課されていると国際財務報告基準に従うことによって、課税上不利益が生ずることになりうる
- 損金経理要件は企業の不合理な会計行動を誘発するという欠点がありうる

2009年2月17日　©Masao YANAGA　10

⑪

会社法と法人税法(5)
ーIFRSのアドプション(2)

①企業会計上の利益算定と課税所得算定とを分離することを許容する、すなわち、損金経理要件を緩和するという選択肢
②国際財務報告基準によって作成するのは連結財務諸表に限り(ドイツやフランスなどの法制)、(単体の)計算書類の作成基準は課税所得計算との調和を図るという選択肢

⑫

会社法と法人税法(6)
ーIFRSのアドプション(3)

選択肢①
・個別財務諸表基準性の原則の観点
・シングル・スタンダードという哲学
・金融商品取引法に基づいて作成される連結財務諸表と財務諸表とが異なる会計基準によって作成されるということには違和感
・二重に会計帳簿を作成・保存する必要性の回避

⑬

会社法と法人税法(7)
ーIFRSのアドプション(4)

選択肢②
- 分配可能額計算と課税所得計算が整合的
- 上場会社等と上場会社等以外の会社の計算書類の比較可能性の確保
- (単体の)計算書類について国際的比較可能性は必要か
- 連単比率は有用な情報か（疑わしい）

⑭

会社法と法人税法(8)
ーIFRSのアドプション(5)

選択肢③上場会社についてのみ申告調整認容
- 上場会社が、会社法上は、国際財務報告基準に従わなければならないということに当然になるわけではない
- 非上場会社がIFRSに従う場合に認めないのはおかしい（上場会社についてのみ特例を設けることの合理性を説明することは難しい）
- そもそも、計算書類をIFRSに従って作成することを強制することの是非が問題（それ以前に私的主体のルールを法律上強制することは憲法違反?）

⑮

会社法と法人税法(9)
ーIFRSのアドプション(6)

・現在の損金経理要件がすべて合理的であるという保証はない
・上場会社等が国際財務報告基準を適用して連結財務諸表を作成しなければならないこととなった場合に、そのような会社が二重に個別ベースの財務計算をしなければならないということは可能な限り回避すべき
→損金経理要件を完全に撤廃することは現実的でないとしても、損金経理要件を課す必要性については今一度精査が必要

2009年2月17日 ©Masao YANAGA 15

会計基準の国際的な統合化とディスクロージャー制度

早稲田大学大学院会計研究科教授　米山正樹

はしがき　本稿は，平成21年３月17日開催の税務会計研究会における，早稲田大学大学院会計研究科教授 米山正樹氏の『会計基準の国際的な統合化とディスクロージャー制度』と題する講演内容をとりまとめたものである。

Ⅰ．はじめに　―ふたつの報告目的―

本報告では，会計基準の国際的な統合化が企業会計と税法との関係にどのような影響を及ぼしうるのかという観点から，主としてふたつの論点を検討対象とする。

そのうちのひとつは，IAS/IFRS を何らかの形で（すなわち一部企業の，少なくとも連結財務諸表について強制あるいは容認する形で）受け入れるのを与件としたとき，その受け入れ方法としていわゆる「連結・単体分離論」がどのような条件のもとで合理性を有するのかである。先般企業会計審議会の企画調整部会が公表した「我が国における国際会計基準の取扱いについて（中間報告）（案）」などの影響もあり，「連結・単体分離論」は広範な支持を集めつつあるようである。はたしてその採用は無条件で最善の選択といいうるのか，それとも条件次第では他の代替案のほうが最善となりうるのかが，本報告における第一の検討課題である。

上記の検討課題に取り組むため，本報告では最初に，確定決算か，それとも企業会計と税務との分離かという選択は，税法側が主体的に行うべきものであることを確かめる。そのうえで確定決算か，それとも企業会計と税務との分離かという選択に影響を及ぼす諸要因を解明する。「会計基準の国際的な統合化」は，その要因に影響を及ぼすものであり，統合化の動向次第では「確定決算からの離脱」が合理的な選択となりうる。企業会計と税務とが（部分的に）分離した場合における，企業会計と税法との「新たな関係」に関する選択肢のひとつが「連結と単体との分離」であり，一定の条件が満たされれば，「分離」を前提として「連結と単体との分離」は最善の選択肢となりうる。

ただ，それはあくまでも選択肢のひとつに過ぎず，上記の条件が満たされない場合は，むしろ「連結と単体との分離」以外の形で企業会計と税務との分離を図るほうが望ましいこととなる。第２節では，「望ましい選択肢」がどのような条件によって変化するのかを主要な検討課題とする。

本報告におけるもうひとつの検討課題は，IAS/IFRS の受け入れを容認という形にとどめる方法を代表例とする「コンバージェンス」と IAS/IFRS を国内基準として強制する「アドプション」との対比である。マスメディアの報道姿勢や，米国 SEC の動向などの影響もあり，現在ではアドプションを既定の方針とみる立場が支配的のようにみえる。しかし「IAS/IFRS を受け入れなければ日本だけが孤立する」など

の議論は，日本におけるアドプションの十分な論拠とはいえない。アドプションのコンバージェンスに対する優位をいいうるとしたら，その論拠はどこに求められるのかは，十分な議論を尽くすべき問題といえる。これが本報告における第二の検討課題である。

上記の検討課題に取り組むため，本報告では最初に，アドプションとコンバージェンスのそれぞれを支持する立場から行われる議論を紹介する。ふたつの議論を対置させることによって，アドプションか，それともコンバージェンスかという立場の違いは，いくつかの論点に関する事実認識の違いに帰着させられることが明らかとなる。本報告では，アドプションか，それともコンバージェンスかをめぐって何が対立軸となっているのかを解き明かすこととしたい。

もっとも，アドプションとコンバージェンスのそれぞれが，どのような事実認識のもとで望ましい選択肢となるのかという一般的な議論と特定のガバナンス構造を有し，特定の「利益観」を標榜しているIASBによるIAS/IFRSをアドプションの具体的な対象として念頭に置いた場合の議論とは異なる。「IAS/IFRSの受け入れ」という形で進められるアドプションが合理性を持つためには，一般的な条件に加え，さらにいくつかの条件が満たされなければならない。第3節ではこれらの問題を主要な検討課題とする。

Ⅱ．確定決算主義と会計基準の国際的な統合化

⑴　確定決算主義の論拠とその採否を決める主体

投資家向けに提供される利益（企業会計上の利益）と課税所得には，計算目的に類似点があると考えられている。企業が行った投資の成果に関わる情報で，将来に期待されるキャッシュフローの予測に資するものは，担税力の指標にもなりうるというのであろう。こうしたことから，両者を独立に計算する方法に代え，企業会計上の利益をベースに，計算目的の違いを反映するための修正を適宜行って課税所得を求める方法がしばしば採用されている。

もちろん，一方を他方に合わせて適宜修正するといっても，両者の関係は必ずしも一方的なものではない。税務申告制度などに企業会計上の利益が用いられている事実は，従来，会計基準の新設・改訂に際して適宜考慮されてきた。実際に開示されている企業会計上の利益は，その意味で，「投資家の意思決定に有用な情報の提供」という目的の達成だけを図った場合に提供される「投資家にとって最善の利益」と一致している保証はなく，むしろそれと食い違ってきたといってよい[1]。

とはいえ，確定決算を維持するかどうかは，基本的には，税務当局による行政コストの最小化という観点から決められるものであり，企業会計側の要請によって維持されているものではない。したがって，企業会計と税務（あるいは開示と税務）とをどの範囲で，どこまで分離するのか（しうるのか）は，基本的に，税法側の事情に委ねられているといってよい。

なお，ここでいう「企業会計と税務の分離」についてはいくつかの方法を想定しうるが，報告者の観察によれば，通常それは，「会社法や税法と密接に結びつきながらも，企業の財政状態や経営成績の開示にもある程度貢献してきた個別財務諸表と，主として開示規制の観点から作成され，会社法による配当規制や税法の影響をほとんど受けることのない連結財務諸表とで異なる会計基準を適用すること」（すなわち企

[1] かつて金融商品について，時価による継続的な再評価と時価評価差額の損益算入が行われなかった理由は，主として，継続的な評価替えに伴って生じる評価益の損益算入が，当事者間の利害調整という目的に適わないという点に求められてきた。

業会計と税務との「完全な分離」というよりむしろ「部分的な分離」）と理解されている。本報告ではこの事実に鑑み，特に断りのない限り「企業会計と税務の分離」を上記の意味で用いることとする。

⑵ 確定決算主義を採用するか否かの決定要因

① 「ふたつのコスト」の大小関係 ～一般的な決定要因～

ここでは，確定決算主義を維持するか否かの判断規準を検討対象とする。確定決算主義が「企業会計上の利益と課税所得とを独立に計算する方法」との対比において合理性を有するかどうかは，主としてふたつの条件に依存していると考えられる。そのうちのひとつは，利益と課税所得とを独立に計算することに伴うコスト（いわゆる「二重計算のコスト」）である[2]。もうひとつは，ひとつの利益情報によって複数目的を達成するために必要な「妥協」の結果，「調整」を考慮せずに済む場合に開示されるはずの「最適な情報」から「実際の情報」がかい離してしまうことに伴うコストである[3]。後者については，少なくとも従来は，課税当局のみならず企業会計側も一定のコストを負担してきたことが知られている[4]。

いうまでもなく，第一のコストは，企業会計上の利益と課税所得とを独立に計算する場合に生じるものである。これに対し第二のコストは，ひとつの利益にもとづき，適宜調整を行いながら複数目的の達成を図る場合に生じるものである。企業会計と税法との「最善の関係」は，上記コストの大小に依存していると考えられる。すなわち，ここでいう「第一のコスト」が相対的に大きい場合は確定決算主義の維持が支持され，逆に「第二のコスト」が相対的に大きい場合は「企業会計と税務との分離」が支持されることとなる。

仮に企業会計と税務との関係を「無（ゼロ）の状態から作り直す」ことが想定されており，しかもそこでいう企業会計と税務との分離が両者の完全な分離（納税目的のための独立した会計基準にもとづく申告書の作成）を意味するのであれば，確定決算主義を採用するかどうかの判断に関わるのは，上記のコスト比較だけといえる。

ただ，いま実際に検討が求められているのは，日本の企業が直面している環境条件を与件としたうえで，現在採用されている確定決算基準を維持するか否かであり，「制度を一から作り直す」ことではない。また「企業会計と税務との完全な分離」は，厳密な実証的裏付けを待つまでもなく，制度変革のコストがその便益に見合わないものであるという暗黙の共通認識から，「企業会計と税務との分離」という場合に通常想定されているのは，個別財務諸表との間で会社法や税法との緊密な関係を保ちながら，もっぱら連結財務諸表の次元で投資家からの新たな要請に応えるべく，個別財務諸表と異なる会計基準にもとづく利益情報を提供しようとする，いわゆる「連結・単体（連・単）分離論」である。

こうしたことから，確定決算主義を維持するかどうかの検討に際しては，「既存の制度に関わる制約条件」や，企業会計と税務との関係を

---

2 ここで直接念頭に置いているのは，複数の財務諸表を作成するために要するコストである。これに加え，開示される「複数の利益」の違いを理解できるようになるために財務諸表の利用者が負担する教育上のコストなどが考慮されることもある。

3 前者のコストは主として支出原価の形をとるのに対し，後者のコストは主として支出原価以外の形をとることに注意したい。

4 例えば（損金経理要件などを原因とする）「逆基準性」と呼ばれる問題が存在するなら，それは直前の脚注に記されている問題と同様に，企業会計側が負担するコストを生み出している。

完全に断ち切るのではなく，「部分的な分離」にとどめておこうとすることに伴って生じる新たな問題も視野に収めなければならない。以下，これらの問題に議論を進める。

② 日本の会計制度に「固有の事情」への配慮 ～会社法会計と金融商品取引法会計との一元化～

よく知られているように，会社法制においては，金融商品取引法上の利益計算と会社法上の利益計算との一元化が図られてきた。かりに企業会計と税務との分離が「連結財務諸表と個別財務諸表における異質な会計基準の適用」という形で進められた場合は，その影響は税法にとどまることなく，会社法制にも及ぶことが考えられる。税務との関係を絶って，新たな会計基準（例えばIAS/IFRS）による連結財務諸表が開示規制の観点から作成されることになったとき，配当規制だけは企業会計との関係を保ちながら，連結ベースで行われるようになるとは報告者には思えない[5]。

とすれば，「連結財務諸表と個別財務諸表における異質な会計基準の適用」という形で進められる「企業会計と税務との分離」の影響は，概して，これまでの「会社法会計と金融証券取引法会計との一元化」の流れに反するものとなる。会社法制におけるそのように急激な変化は，法秩序の安定性に対する利害関係者の信頼を損なうかもしれない。

信頼が損なわれた状況では利害関係者が将来を予見することは困難となり，それが新たなコスト負担を生み出すこととなる。企業会計をめぐる法制度が辿ってきた歴史的経緯にてらしてみると，「企業会計と税務の分離」という選択肢には，上記のようなコストも伴うことに注意を向けなければならない。

もちろん，ここでいうコストは直接的な形で徴税に伴うものではない。とはいえ，会社法の企業会計に対するスタンスの変化やそれに伴って生じるコストは，結果的に，納税主体である企業を取り巻く当事者らが負担することとなる。このコストはその意味で，「企業会計と税務との分離」の是非やその具体的な手法を論じる場合にも考慮すべきものといえるであろう。

③ 「連・単分離方式」による「企業会計と税務との分離」が合理的な選択肢であるための条件

(ア) 連結と単体との裁量的な「入り繰り」の排除

また「連・単分離」の形をとる「企業会計と税務の分離」が円滑に機能するためには，いくつかの条件が満たされなければならない。そのうちのひとつは，連結財務諸表の開示が要求される企業集団と個別財務諸表の開示だけしか求められない企業の区分が，経営者の裁量によって左右されないことである。

もしIAS/IFRSの強制あるいは容認を嫌う経営者が存在し，子会社の法的な合併によって連結財務諸表の開示を容易に逃れられるのであれば，あるいは逆にIAS/IFRSの強制あるいは容認を望む経営者が存在し，かれらが事業分離によって容易に企業集団を形成しうるのであれば，連・単の分離は円滑に機能しないこととなる。連・単の分離は，実態の違いを伴わない形式的な手続による「連結逃れ」などを防ぐ手段が確立されたときに，はじめて，意味のある選択肢となってくるのである。

(イ) 開示規制において個別財務諸表や国内会計基準が果たしうる役割の明確化

もうひとつの条件は，連結財務諸表とは異なる（異なりうる）会計基準を適用して作成した

[5] 「企業会計と税務の分離」という場合に抱かれるイメージは，「税務が独自のルールを設けて会計から離れる」というものではなく，「統合化の影響を（会社法を含む）関係諸法制が制約とならない連結財務諸表に限定する」というものであろう。そこではむしろ「企業会計（の一部）の税務（および会社法）からの分離」が図られているといってよい。

個別財務諸表に，どのような役割を期待しうるのか，という問いに対する十分な解答を用意することである。

仮に「分離後の」個別財務諸表には企業の財政状態や経営成績の開示という役割を負わせず，むしろ純粋に課税所得の計算や配当規制のために作成するもの，と位置づけるのであれば，連結財務諸表と個別財務諸表とで適用される会計基準が異なっている事実に合理的な解釈を与えうる。

しかし，通常の「連結・単体分離論」はそのような状況を想定していない。むしろ個別財務諸表は開示規制の観点からも一定の役割を果たし続けるもの，と考えられている。個別財務諸表が（部分的であれ）企業の財政状態や経営成績の開示という役割を担い続けることになると，役割が類似している財務諸表間で適用される会計基準が異なっている事実に合理的な解釈を与えるのは難しい[6]。いわゆる「個別財務諸表準拠性の原則」が踏襲されてきた事実は，まさしくこの点に関わっているといってよい。

「分離後」の個別財務諸表が開示規制の観点から果たすべき役割に対する十分な解答を準備することなく連・単分離を進めた場合に予想される「その先のシナリオ」は，IAS/IFRS が強制あるいは容認された会計基準（のセット）を連結財務諸表を提出している企業については個別財務諸表にも適用すべし，という機運の高まりである。

会計主体の違い（個々の企業をひとつの単位として利益を計算するのか，それとも企業集団をひとつの単位とするのか）が適用される会計基準の違いに結びつかないのであれば，新たに（わざわざ）導入された新しい会計基準のほうが，企業（集団）に関する財政状態や経営成績の開示という点で望ましいものという推定が働くからである。そこでは，連結財務諸表を作成している企業については，個別財務諸表についても IAS/IFRS の強制あるいは容認が求められることとなる[7]。「連・単分離論」を採用する場合は，上記のようなやり方が「最終的な落としどころ」となってもよいかどうかをあらかじめ検討しておく必要がある。

(ウ) 国内企業の間で損なわれてしまう比較可能性

さらに「連・単分離論」による場合に生じる同根の問題として，以下に記すことも指摘しうる。すなわち連結財務諸表を開示していない企業にとって，開示規制の観点から提供される財務諸表は国内基準を適用した個別財務諸表だけとなるが，それは連結財務諸表の作成企業が開示規制の観点から「切り離し，放棄した」ものである。つまり「連・単分離論」によれば，連結財務諸表を作成している企業としていない企業とで，開示規制の観点から提供される利益情報が異質な基準にもとづくこととなり，ふたつの企業群の間で財務諸表の比較可能性が損なわれることとなる。

もちろん，連結財務諸表を開示していない企業は一般に投資対象となっていないといえるの

6　いうまでもなく，ここでの議論は「連結に固有の会計手続」の存在を否定するものではない。ここでの議論の趣旨は，会計主体の違い（個別の企業か，それともそれを含む企業集団か）が，財務諸表を作成する際の基本原則の次元での違いをサポートしうるかどうかである。

7　国際的な統合化が求められるのは，海外で資金調達を行う一部の企業（集団）だけであり，大部分の企業にとって「統合化」は必須の要請ではない，という観点に立って「統合化」の問題に臨んだ場合，このような要請はいっそう強まることが予想される。個別財務諸表が開示規制の一端を担い続ける限り，（たとえ連結財務諸表と平仄を合わせるのが困難だとしても，）個別財務諸表についても連結財務諸表から少し遅れたタイミングで「統合化」を図り，個別財務諸表に適用される国内基準を他の「国際的に受け入れられている会計基準」との競争にさらさなければ，適用する会計基準を個別財務諸表と連結財務諸表で使い分けるスキームは機能しないであろう。それは要するに「連・単分離論」ではなく，むしろ「連結先行論」と整合するスキームといえる。

であれば，この問題の実害は乏しい。しかし個別財務諸表しか開示していない企業の中にも，連結財務諸表を作成企業と並ぶ投資対象は含まれている。国際的な資金調達を行っている外国企業との間で財務諸表の比較可能性を高めようとしたことの代償で，国内企業間における財務諸表の比較可能性が損なわれうることも，「連・単分離」の検討にあたって考慮すべき事実のひとつといえる[8]。

⑶ 次節の議論に向けて

これまでの議論においては，会計基準の国際的な統合化がどのような形で図られるのかという問題や，「統合化」の手法の違いが確定決算基準を維持するか否かの判断に及ぼす影響については検討を行ってこなかった。より正確に言うなら，この第２節では，何らかの形で国外の「国際的に受け入れられている会計基準（典型的にはIAS/IFRS）」の適用を一部国内企業の連結財務諸表に強制あるいは容認するのを与件としたうえで，「企業会計と税務との分離」に関する具体的な手法のひとつである当該方法の意義や問題点だけを検討してきた。しかしIAS/IFRSを国内企業に対して強制するのか，それとも容認にとどめるのかについては言及を避けてきた。

その理由は，確定決算主義を維持するか否かが主として課税当局の判断に委ねられているのに対し，統合化をどのような手法によってどこまで受け入れるのかは企業会計側が主体的に決定すべき問題である点に求められる。次元の違う問題を混同させないため，さしあたり「一部企業の連結財務諸表に限定したIAS/IFRSの強制あるいは容認」を与件とし，強制か，それとも容認かという判断は避け，両者を併記する形で議論を進めてきたのである。

とはいえ，IAS/IFRSを強制するのか，それとも容認するのか，また強制あるいは容認する場合に具体的にどのような手法を採用するのかに応じて，その確定決算主義への影響も違ってくる。こうしたことから今度は，主として開示規制の観点から「統合化」の手法のそれぞれを支える論拠を検討する。

Ⅲ．「会計基準の国際的な統合化」と手法とその論拠

⑴ コンバージェンス（convergence）とアドプション（adoption）

会計基準の国際的な統合化のための具体的な手法としては，コンバージェンスとアドプションが知られている[9]。このうち前者（コンバージェンス）は，各国における会計基準の設定主体がそれぞれ独自の基準開発を進めていくことを前提としたうえで，会計基準にみられる差異のうち，各国における市場環境などの違いによらない部分（主として会計基準が辿ってきた歴史的な経緯の相違によって生じている差異），すなわち市場環境の均質化と不釣り合いな形で残されている，その意味で「不要な」差異について，可能な限り縮小化を図る形で進めていく統合化の手法をいう。

後に記すアドプションの場合と異なり，コンバージェンスの形態によって「統合化」が図られる場合は，「統合化」が完了した時点においても「国際的に広く受け入れられている会計基準」が複数（規模の大きい経済圏に対応する形で）併存することとなる。

8　ここで記した問題の解決策として，連結財務諸表を開示していない上場企業等については，国内基準による個別財務諸表に加え，開示規制の観点からIAS/IFRSによる個別財務諸表の追加開示を要求することが考えられる。

9　「アドプション」が現実的な選択肢となる以前は，本報告でいうコンバージェンスとアドプションを総称する形でコンバージェンスという言葉が用いられる場合も少なくなかった。ここではふたつの用語を後述のような形で厳密に使い分けている。

コンバージェンスは，その意味で，「統合化」の緩やかな形態ということができる。

もちろん，コンバージェンスのもとで「各国の基準設定主体がそれぞれの国の市場環境に適う会計基準を独自に開発する」といっても，それは各国基準にみられる差異の放置を意味するのではない。各国の証券市場はそれを取り巻く法制度などに違いを残している一方で，「投資家の自己責任による証券投資に必要なインフラの整備」という理念と，その実現のために必要な手段を概ね共有している。とすれば，ディスクロージャー制度の一環で提供されている利益情報の計算・開示ルールにもその均質性が反映されなければならない。会計基準にみられる差異を解消するための努力が絶えず求められる点では，コンバージェンスとアドプション（後述）とに差異がみられないことを，ここで記して強調したい。

これに対し後者（アドプション）は，ある特定の設定主体が公表した会計基準を各国が（原則として調整を行うことなく）自国の基準として受け入れる形で進めていく統合化の手法をいう。そこでは，少なくとも国際的な資金調達活動を行っている企業集団が公表する連結財務諸表については，各国の設定主体による独自の基準開発は行われない。

各国の基準設定主体に期待される役割は，「統合化」が直接的には求められていない企業に適用される会計基準の開発や，「統一された会計基準」の具体的な運用や解釈に係る指針の策定などに限られることとなる。このほか，各国に共通で適用される会計基準の設定主体と緊密な連携を図り，自国企業が置かれている市場環境などに関する情報の伝達などをつうじて，当該主体による基準開発をサポートする役割も期待されることとなろう。

最後に，コンバージェンスとアドプションとの「境界線」について簡単に記しておきたい。一定の条件を満たした企業の連結財務諸表に「国際的に広く受け入れられている，国外で開発された会計基準（例えばIAS/IFRS）」の適用を強制するやり方がアドプションに該当するのは明らかであろう。コンバージェンスか，アドプションかの区分が困難なのはそれ以外のケース，とりわけ国内基準とIAS/IFRSが連結財務諸表についていずれも容認される場合（市場での受け入れをめぐる会計基準間の競争が行われている状況）などである。

国内基準とIAS/IFRSがいずれも容認される状況においては，国内の設定主体による基準開発が引き続き行われ，「国際的に広く受け入れられている，国外で開発された会計基準」との差異を解消するための努力が行われることと考えられることから，本報告ではIAS/IFRSと国内基準の双方を容認する形で進められる統合化を，アドプションではなくコンバージェンスに属する手法とみなすことにする。

⑵ ふたつの手法の対比
～基本的なスタンスの違い～

「会計基準の国際的な統合化」に関する先に記したふたつの手法のうちのアドプションの優位は，通常，「会計基準の統一による比較可能性の向上」という観点から主張される。これと対置されるコンバージェンスの目的は，先に記したとおり，各国の投資家が直面している市場環境の均質化の程度にてらして，会計基準にみられる「不要な差異」の解消を図ることであって，「完全な統一」ではない。比較可能性の向上が「シングル・セットの会計基準」の適用によってしか達成できないとすれば，望ましい「統合化」の手段はアドプションだけとなる[10]。

これに対しコンバージェンス（なかでも「国際的に広く受け入れられている，複数の会計基準について選択適用を認める形で進められる統合化」）の優位は，通常，投資家が必要としている利益情報を事前に解き明かすことは困難であることから，複数の選択肢を残し，何が望ましいのかに関する最終的な判断は市場（参加者）に委ねるべし，という観点から主張される。

後に詳しく記すように，会計基準の設定主体が投資家について収集しうる情報は限られていることから，ある基準にもとづいて提供される利益情報が投資家にとって最善といえるかどうかに関して，事前に確たることをいうのは通常難しい。

このような状況下で，複数基準の選択が企業に許容されていると，企業の選択を観察することによって，どのような基準に対するニーズがあったのかを事後的に知ることができる。これに対し唯一の基準の適用を強制した場合は，「比較の対象」を欠くことから，そこで適用されている基準が投資家にとって最善なものかどうかを判断するのは難しい。

また複数の会計基準が併存している状況では，企業（すなわち市場関係者）のより広範な支持を得ようとして，複数の基準設定主体が「より良い基準作り」を目指して競争を行うことが期待される。これに対し，会計基準が統一化されてしまえば，投資家にとってより良い会計基準を開発しようという誘因は，複数の会計基準が市場で競っている場合とくらべて低下してしまうであろう。その低下もまた，利益情報の有用性を損なう可能性を秘めている。こうした事態を避けられる点で「複数基準の市場での競争」にもとづくコンバージェンスは優れているというのが，コンバージェンスを支持する者の主張といえる。

ここで記したように，アドプションとコンバージェンスのそれぞれを支持する上記の議論は，いくつかの点で対立しあう関係にある。そこで次に，「統合化」の望ましい手段に関する見解の違いがどこから生じているのかを体系的に整理することにしたい。

⑶ シングル・セットの会計基準を強制することの便益とその実現可能性に関する事実認識の違い

① 投資家による財務諸表の組み換え（標準化）に伴うコストとアドプションに伴うコスト

先に記したとおり，アドプションを支持する立場からは，財務諸表の比較可能性を向上させるための手段としてコンバージェンスは不十分であり，シングル・セットの会計基準を強制適用することが比較可能性向上のために不可欠と主張される。これに対しアドプションを支持せず，むしろコンバージェンスによって「統合化」を進めるべし，という立場からは，アドプションによる「比較可能性向上」の便益が乏しいことや，「シングル・セットの会計基準の強制」が実効性を欠くことなどに批判が向けられる。

各国市場に関心を寄せる投資家は，これまで，各国企業の投資対象としての「魅力」を比較する際，各国基準で作成された財務諸表を適宜組み換え，標準化したうえで判断を下してきた。そこでいう「組み換え」の手法については，ファンダメンタル分析に関する標準的なテキストにおいて，「会計分析」などの名称で多くの紙面が割かれている。またその「組み換え」に資する情報についても，注記などの形で拡大が図られている。つまりアドプションが達成されていない現状においても，ある程度のコストを

10 こうした議論のほか，米国が「IAS/IFRS と米国基準との選択適用期間」を経て，やがて IAS/IFRS へのアドプションを図る見込みである以上，日本も IAS/IFRS を受容しなければ立ち遅れてしまう，という類いのセンセーショナルな議論もみられる。ただ，IASB に対して大きな影響を及ぼすことができ，極論するならば自国の基準に「IAS/IFRS」というレッテルを貼り直すことさえ可能な米国と，日本の置かれている立場を等質視することはできない。米国はたとえアドプションを選択したとしても，事実上，自国市場関係者の利害に沿った基準開発の権限を保持することが可能だが，ひとたびアドプションを選択すれば，そのような権限の大部分を失うことが予想される日本では，アドプションという選択の持つ意味が大きく異なるのである。

かければ投資の意思決定に必要な比較情報は得られてきたといってよい。

この点，アドプションを支持する立場では，組み換えのコストは投資家による各社比較の大きな妨げとなっており，比較可能な財務情報が容易に入手となる便益が，「シングル・セットの会計基準」の強制適用に伴う多様なコストを凌ぐと考えられているのであろう[11]。

これに対しコンバージェンスを支持する立場では，逆に，各国市場の違いを反映した差異しか残らない状況であれば，投資家は大きなコストを負担することなく財務諸表の「組み換え」を行い，各国企業の比較を行うことができると考えられているのであろう。いずれの事実認識が正しいのかを観察される事象にてらして確かめることは難しく，それがアドプションか，それともコンバージェンスかという対立を生み出していると考えられる。

② 会計基準の統一と会計実務の統一

アドプションに対しては，また，多様な市場インフラの中で会計基準だけを「シングル・セット」で統一化したところで，会計実務の統一化は期待できないのではないか，という懸念も表明されている。会計実務に影響を及ぼす市場インフラとしては，会計・監査の制度に加え，関連諸法制や（公式・非公式を問わない）投資家の教育制度などがある。市場インフラのうち会計基準以外に残されている各国間の差異を放置したままで，会計基準の統一化だけを急いだところで，作成される会計情報の均質性は保証されないのではないか，というのである。

この点，アドプションを支持する立場では，会計基準の統一化が図られれば，それに合わせてその他の市場インフラも変化してくるはず，と考えられているのであろう。あるいは，そもそも会計基準以外の市場インフラに重要な差異は存在しない，という前提に立っているのかもしれない。これに対しコンバージェンスを支持する立場では，逆に，会計基準以外の市場インフラには無視しえない差異が残っており，その解消は少なくとも短期的には困難と考えられているのであろう。

いずれの事実認識が正しいのかを観察される事象にてらして確かめることは，この問題についても難しく，それがアドプションか，それともコンバージェンスかという対立を生み出していると考えられる。

ここで記してきたとおり，会計基準の国際的な統合化の手段としてアドプションが望ましいのか，それともコンバージェンスのほうが望ましいのかに関する立場の違いは，世界の主要な経済圏の証券市場がどこまで均質化されているのかという点に関する事実認識の違いと関わっている。いうまでもなく，均質化が進んでいると考えればアドプションが，無視しえない差異が残されていると考えればコンバージェンスが選択されることとなる。

アドプションを推し進めているIASBが，折に触れて「市場の均質性」を強調していることはよく知られている。ただ，それが観察可能な事実に裏付けられた主張であるかどうかは定かでない。各国の証券市場が（会計基準以外のインフラも含め）どれだけ均質化が図られているのかについては，アドプションか，それともコンバージェンスかという選択に先立って，十分に確かめる必要がある。

---

11 ここでいう「アドプションに伴うコスト」には，各国の市場環境が異なるにもかかわらず，その違いを無視して画一的な基準を強制した結果，その基準が想定していないような市場環境下にある諸国において，「実態に合わない」利益情報の提供が強いられてしまうことによるコストも含まれる。IASB関係者は，しばしば，同じ経済的な取引は，どの国・地域で行われても，同じ内実を有するから，会計上の取引記録が違ってはならない，という趣旨の主張を行ってきた。しかし，例えば同じ有価証券の売買であっても，成熟した証券市場を有する国と有しない国とでは内実が異なりうる。そこでは，会計処理が違ってくることもありうるはずである。

⑷　少数の有識者による意思決定と「市場の判断」との優劣に関する事実認識の違い

①　投資家に関する不十分な情報の中での基準開発と「市場の判断」の尊重

コンバージェンスの手法によって会計基準の国際的な統合化を図る場合は，複数の「国際的に受け入れられている高品質な会計基準」が併存することとなる。また通常は，いずれの会計基準を採用するのかに関する判断は各企業に委ねられることとなる。そこでは，市場の選択をつうじて，市場のニーズに適う会計基準が生き残り，ニーズに適わない会計基準は淘汰されることとなる。つまり複数の会計基準が併存している場合は，市場での競争をつうじて，「市場関係者の声」が会計基準に反映されるしくみとなっている。

これに対し，アドプションを採用した場合は上記したようなメカニズムが機能する保証はない。「統一化された会計基準」の設定主体が「市場の声」に耳を傾けようと努力したとしても，上記のメカニズムによった場合ほど，「市場のニーズ」を正確に汲み取るのは困難であろう。そこではおのずから，会計基準の開発に際し，一部有識者の学識や経験への依存度合が高まることとなる。とすれば，コンバージェンスか，それともアドプションかという対立は，少数の有識者による意思決定と「市場の判断」のいずれを重視するのか，という側面も有していることとなる。

複数の「メニュー」を提示したうえで，最終的な選択を市場参加者（具体的には財務諸表を作成する企業）に委ねる手法をつうじて最終的に「生き残った」会計基準と，有識者によって超越的に導入された会計基準とで，いずれが投資家の意思決定にとって有用な情報の提供に資するのかの判断は難しい。

この選択は，最終的には，「投資家が必要としている情報」を会計基準の開発段階（すなわち，実際に当該基準にもとづく利益情報が実際に公表されるまでに）でどれだけ正確に知りうるのかという点に関する事実認識に帰着すると考えられる。言い換えれば，一部の有識者が「聞こえざる市場関係者の声」を事前に（ある基準による利益情報が公表される以前に）どれだけ正確に知りうるのか，という問題に帰着すると考えられる。

投資家それぞれがどのような情報を（財務諸表以外の情報源をつうじて）有しているのか，あるいは投資家それぞれがどのようなモデルに依拠して投資の意思決定を行うのか，などの情報を十分に得られていない状況で，どのような会計基準を開発すべきかをいうのは，一般にきわめて困難と考えられる。その点からすれば，望ましい会計基準に関する最終的な判断は市場関係者の選択に委ねるべきこととなる。

②　「少数の有識者への委任」が意味を持ちうる状況

ただ，市場関係者が常に，かつ瞬時に，正確な選択をできる保証はない。最終的には市場関係者が正しい判断を下せるようになるとしても，そうなるまでに相当の時間を要する可能性も否定できない。もし正しい判断に達するまでに会計を取り巻く環境が（別の新たな外生ショックによって）大きく変化してしまうほどの時間を要するとするならば，「市場の選択」だけに委ねていると「正しい判断」がいつまでも根付かないことになってしまう。このように，市場関係者による行動の調整に長期を要するような場合は，有識者主導で「市場関係者が最終的に行き着くはずの判断」へと市場を誘導する手法にも一定の合理性を見出すことができる。

もちろん，市場関係者の主体的な選択に委ねると「望ましい会計基準」が根付くまでに長期を要すると見込まれる場合は，ただちに，有識者による選択に委ねたほうがよい，というのではない。上記のような文脈で「有識者による意思決定の尊重」が意味を持つのは，有識者が「市場の声」に耳を傾け，市場自身よりもすみやかに「市場参加者にとって最善の会計基準」を正確に見出す場合に限られる。

以上の議論からすると，アドプションか，それともコンバージェンスかは，結局，㈠市場参加者による主体的な選択に委ねたとき，「市場参加者にとって最善の会計基準」が選択され，それが根づくまでにどれだけの時間を要するのかと，㈡一部の有識者に基準の開発を委ねたとき，かれらが「市場参加者の声」に耳を傾ける意思を持ち，また市場参加者にとって最善の会計基準とは何かをいち早く見きわめる能力を有しているかどうかという，ふたつの事実認識に依存していることになる。

③ IASBのガバナンス構造とその問題点 ～「市場参加者の声」を反映するしくみの欠如～

これまでは，少数の有識者に基準開発を委ねるのか，それとも複数のメニューを提示したうえで，最終的な選択は市場参加者に委ねるのか，という問題を一般的な形で論じてきた。これまでの議論によれば，上記の問題は，直前に記した㈠および㈡の事実認識と関わっていた。かりに日本がアドプションを選択したとき，そこで受け入れることとなる会計基準を開発するのはIASBと考えられている。

はたしてIASBは，上記の㈡にあるように，「市場参加者の声」に耳を傾ける意思を持ち，また市場参加者にとって最善の会計基準とは何かをいち早く見きわめる能力を有しているのであろうか。ここではこれまで行ってきた議論に関連して，IASBが市場関係者の声を反映するようなガバナンス構造を有しているかどうかを検討したい。

IASBはその創設以来，各国の利害に左右されることなく，シングル・セットの高品質な会計基準の開発を目指すことを標榜してきた。IASCFの理事がIASBのボードメンバーを選出する旨を定めた現行の定款においても，IASCFの理事の選出に際して地域の偏りが生じないような配慮はなされているものの，各国の利害を代表する者が理事に選出されるしくみにはなっていない。IASBのこうした特徴は，その前身であるIASCが対立する各国間の利害調整に重きを置くあまり，一定の基本方針にもとづく基準開発を強力に推し進めることができなかったことの反省によるものと考えられる。IASBの現行のガバナンス構造には，その意味で，一定の合理性を見出すことができる。

その一方，ボードメンバーを選出する権限を有するIASCFの理事が，各国の市場関係者の利害を必ずしも代表しない形で選出されるしくみのもとでは，理事（およびそこから選出されるIASBのボードメンバー）の意思決定は，「市場関係者の声」にかかわらず，ボードメンバーや理事の間（だけ）で共有されている「望ましい会計像」に忠実な形で進められる可能性を秘めている。理事の交替が，もっぱら理事内部での協議によって進められ，そこに「市場関係者の声」が反映されるしくみとなっていない状況では，「市場関係者の声」よりも，「仲間内で共有されている基本理念に忠実かどうか」にてらして理事の交替が進められる可能性は否定できない。もしそのような形で事態が推移した場合は，たとえ「IASBが理想と考えるシングル・セットの会計基準」と「市場関係者にとっての理想」とが食い違ったとき，両者のすり合わせに向かわせる力が働く保証はない。

もちろん，上記の懸念は杞憂に終わる可能性もある。ただ，これまで辿ってきた歴史的経緯にてらしてみると，IASBが「市場関係者は，たとえ後世において望ましいという評価が与えられるような変革に対しても，当初は抵抗をみせ，それを嫌うものであるから，市場関係者の要望にかかわらず，理想的な会計基準に向かうべし」というスタンスを有している可能性は否定できない。

アドプションという選択を行うにあたっては，IASBが「一部の有識者の学識や経験」を「市場の判断」よりも優先するようなガバナンス構造を有していることと，そのようなガバナンス構造を許容している定款について，いま見直しが図られていること（すなわちIAS/IFRSを

国内基準として受け入れるかどうかの最終決定は，定款の見直しがどう落ち着くか，その動向を見きわめてからでも遅くはないこと）に目を向ける必要があろう[12]。

⑸ IASB が依拠している「利益観」とそれが意味を持つための条件

直前の⑷で記したように，現在の IASB のガバナンス構造では，「市場関係者の声」が反映される保証はないといってよい。とはいえ，「IASB が標榜している基本理念（利益観）に適う利益情報のほうが，市場関係者が求めている利益情報を支えている基本的な考え方よりも優れている」という IASB の主張の「正しさ」がいずれ裏付けられる見通しであれば（つまり IASB が市場関係者の声に耳を傾けるまでもなく，市場関係者にとって「最善の会計基準」を見きわめる能力を有しているのであれば），現在の IASB のガバナンス構造も問題とならないかもしれない。

こうしたことから，以下では，IASB が依拠している「利益観」の合理性を検討する。市場参加者にとって最善の会計基準とは何かをいち早く見きわめる能力を IASB が有しているかどうかを検討しようというのである。

① 資産・負債アプローチの貫徹 ～「包括利益への一本化」と全面時価会計の採用～

IASB が理想としている財務報告にはいくつかの特徴がみられるが，そのうちのひとつが「明確に定義された資産・負債を財務報告の中心に据え，その変動差額によって投資の成果をとらえる考え方」である。このような考え方は，今日では，しばしば，「資産・負債アプローチを貫徹したもの」ととらえられている[13]。言い換えれば，損益計算書を重視する伝統的な考え方に代えて，貸借対照表を重視する考え方が採用されている。

損益計算書に代えて貸借対照表を重視する理由は，通常，より具体的な事象にひきつけて定義しうる資産・負債のほうが，損益計算書に関わる抽象的な用語（収益や費用）よりも経営者による利益操作を受けにくい点に求められる。支出原価の繰延べや見越し計上に際し，しばしば用いられるのは「収益と費用との適切な対応を図るため」という説明だが，現金収支のどのような期間配分が「適切」なのかを客観的に示すことは困難であることから，収益や費用を重視する場合は経営者に大きな裁量が与えられてしまう。

これに対し「過去の事象または取引」「報告主体による支配」「経済的資源の裏付け」などで定義した資産の変動によって損益をとらえようとすれば，単なる「損失の先送り」目的で，経済的資源の裏付けなき借方項目を計上するのが困難となる。IASB はこのような考えから，資産・負債アプローチを基準開発の基本理念としているといってよい。

上記の「資産・負債アプローチ」を重視していることから，IASB では，客観的に測定可能な資産や負債を貸借対照表上に漏れなく計上し，それらを時価や公正価値で継続的に再評価するのが理想状況とされている。その結果，例えば時価の把握が容易な金融商品については，いわゆる全面時価会計への移行が目指されている[14]。

---

12 昨今 IASB の定款が改訂され，IASCF 評議員の行動を監視する Monitoring Board が設置され，日本の金融庁などがそこに参加していることはよく知られている。この Monitoring Board の新設により，IASB のガバナンス構造は変化する可能性を秘めている。

13 ここでは詳述を避けるが，発生史的にみると，「資産・負債中心観」はもともと，上記とは異なる意味で用いられていたことが知られている。

14 詳述は避けるが，このほか，通常の事業活動においても，一連の取引過程において，取引相手とのやりとりによって生じた「契約資産」や「契約負債」の変動によって収益を認識するための基本原則の構築が試みられている。

また現在はオフバランスとされている各種の無形資産（「のれん価値」を含む）についても，客観的な測定が可能である限り，オンバランス化が積極的に進められている。アドプションによって会計基準の国際的な統合化が図られた場合は，遠くない将来に，こうした会計基準への移行が予想されることとなる。

では，「資産・負債アプローチの貫徹」によって，財務報告の改善が期待されるのであろうか。先に述べたとおり，資産や負債の定義を厳格なものとし，収益や費用をこれらに関連づけることによって，経営者の恣意的な利益操作に歯止めをかけられるのは事実であろう。しかしIASBが標榜している利益観を採用した場合に予想される「その他の影響」に鑑みると，IASBが標榜している利益観への移行が無条件に支持されるわけではない。以下，「IASBの利益観」にもとづく財務報告が合理性を持つための条件を記すこととする。

② 「貸借対照表にもとづく企業価値の推定」の合理性

企業の価値は，それぞれの企業が将来に生み出すキャッシュフローを割り引くことによって求められる。したがって企業価値の評価に際しては将来におけるキャッシュフローの流列を予測することが必要となる。従来は，このような予測のためにフローの損益情報が用いられてきたといわれている。損益計算書に記載される利益情報は過去の実績値だが，そこには（一時的な要素のほか，）将来にわたって持続する要素も含まれている。そこで「将来にわたって持続すると予想される利益」を析出し，場合によってそれを「将来にわたって持続的に生じると予想されるキャッシュフロー」に変換したうえで，企業の価値を予想するのが一般的なファンダメンタル分析の手法（実際の証券価格が「ほんらいの価値」すなわちファンダメンタル・バリューとくらべて割高か，割安かを分析する手法）といえる[15]。

ここで記したように，よく知られている企業価値の評価モデルにおけるインプットの要素が将来のキャッシュフローや将来の利益などのフロー情報であることから，投資家の意思決定に有用な情報の提供という場合に，企業会計では，伝統的に，損益の情報が重視されてきた。

これに対し，貸借対照表の情報を重視しようとするIASBは，暗黙のうちに，「主として貸借対照表の情報を用いるほうが，企業の価値をより良く推定しうる」というスタンスによっていることとなる。

言い換えれば，IASBは，「測定可能な資産や負債をすべて網羅したうえで，それらを時価あるいは公正価値で評価した貸借対照表を作成すれば，そこで提供される情報から企業の価値をより良く推定することができる」と考えていることになる。

識別可能な資産や負債の時価（あるいは公正価値）から求めた純資産の時価（あるいは公正価値）と「企業の価値」との差額に相当するのが「無形ののれん価値」である。したがって，先に記したことを言い換えれば，IASBは，純資産の時価（公正価値）と企業の価値との間に，何らかの「特定可能な」関数が存在することを前提としていることとなる。

しかし報告者の知る限り，純資産の時価（あるいは公正価値）と企業の価値との関係はいまだ十分に解き明かされておらず，広く受け入れられている理論モデルも存在していない。この点，伝統的に広く用いられてきた損益情報とは対照的である。IASBが貸借対照表を重視するのであれば，ここで記した理論モデルなどを明らかにする必要がある。

15　配当割引モデルなどによる場合は，将来に予想される利益から将来のキャッシュフローを推定したうえで企業の価値を評価することになるが，残余利益モデルによる場合は，将来に予想される超過利益から直接的に企業の価値を評価することとなる。

③「利益操作の排除による有用性の改善」の合理性

IASBが標榜する「資産・負債アプローチ」と親和性のある利益は，伝統的に各国で開示されてきた純利益ではなく，各会計期間における純資産の変動（資本取引による部分を除く）と定義される包括利益である。

こうしたことから，IASBは以前より，損益計算書に記載される利益として包括利益を重視している。逆に純利益については，これを経営者による利益操作にさらされやすく，投資家をミスリードするものと位置づけ，長期的にはその開示を廃止しようと努めている。現時点においては，IAS/IFRSのもとで純利益と包括利益はともに開示されているが，現在進められている「財務諸表の表示」プロジェクトでは，ボトム・ラインとしての包括利益についての内訳開示を求めるものの，その内訳開示の対象に純利益は含まれていない。

ここで記したIASBのスタンスが合理性を有するためには，以下の条件が満たされなければならない。第一に，純利益に含まれている「投資家の意思決定にとって有用な要素」を包括利益が包摂していることを示さなければならない。包括利益は，文字通り，純利益とくらべてより多くの損益項目を包括的に含んでおり，経営者による恣意的な「損失外し」などの影響を受けにくい。

その一方，包括利益にはその他有価証券評価差額金や為替換算調整勘定の変動などの，「経営者によるコントロールが困難な項目」が含まれている。とすれば，先に記したように投資家が過去の実績値としての利益から将来にわたり持続可能な要素を析出しようとするとき，包括利益にだけ含まれている上記の要素は，むしろ不必要なものとみなされる可能性がある。ある特定年度に，その他有価証券評価差額金や為替換算調整勘定に関連してプラスの「投資の成果」が生じたとしても，それが経営者の支配が及ばないという意味での「偶然の産物」に過ぎないのであれば，同様の成果が次年度にも生じる保証はない。その意味で，その他有価証券評価差額金などの「将来予測への貢献」は低いとも考えられるのである[16]。実際，純利益と包括利益の有用性に関する実証研究の結果にはバラツキがみられる。それらの実証研究では，概して，包括利益に純利益を超えるような有用性は確認されていないようだが，その一方，包括利益の有用性を裏付けるような結果が報告される機会が増えているのもまた事実である。そのような状況の中で，「包括利益だけを開示していれば十分」というスタンスを支持するためには，そのようなスタンスを採る主体がみずからその合理性を示す必要がある。

IASBのスタンスが合理性を有するためには，「包括利益の情報が純利益に含まれていない有用な要素を有している」ことを示すのに加え，第二に，純利益がかえって「有害」であることを示さなければならない。というのも，もし包括利益が純利益とは異なる情報を含んでおり，それらはともに投資家にとって有用，ということであれば，「包括利益と純利益の併存（双方の開示）」が望ましい帰結となるからである。包括利益だけの開示が望ましく，（長期的には）純利益の開示を取りやめるべし，というためには，純利益の開示が有害であることの論拠を示さなければならない。

IASBが繰り返し指摘しているように，純利益は人為的な期間配分の手続によって計算されるものである。純利益はその意味で経営者によ

16　これに対し純利益の構成要素はいずれも，経営者が主体的に行った活動の成果と意義づけられる。その成果が単なる「偶然の産物」ではなく，主体的かつ自律的に生み出されたものであれば，次年度以降も同様の成果を期待しうることとなる。純利益はその意味で，将来におけるキャッシュフローの予測に資するもの，と考えることができる。

る利益操作にさらされやすい，という議論には一定の合理性がある。ただ，それだけで純利益を「開示に値しない情報」とみなすのは早計と考えられる。それは第一に，「利益操作の余地」という「負の側面」を凌駕して余りあるほど有用な情報を純利益が提供している可能性があるからである（少し前の段落を参照）。マイナス面を重視するあまり，純利益の持つプラスの側面を見落とすなら，誤った結論が引き出されてしまうおそれがある。

第二に，「利益操作の余地」は純利益に固有の問題とはいえず，形式は異なるものの，包括利益も経営者による利益操作は免れないと考えられるからである。純利益に関わる利益操作の典型例は売却のタイミングに関わるものであり，包括利益がこの種の利益操作を免れられるのは確かである。ただ，包括利益の開示に際しては，純利益の場合と異なり，企業が保有している資産や負債の価値を，時価が不明確なものについても見積もる必要が生じる。包括利益はその定義上，資産や負債に関する適切な評価額の変動によってとらえられるからである。そうなると包括利益には，公正な評価額を見積もる過程において利益操作にさらされるおそれが残されている。いずれの利益操作がより深刻な問題を引き起こすのかは，簡単に判断できないことといえるであろう。

以上の議論からすれば，包括利益と純利益との併存（双方の開示）という選択肢は支持しえても，純利益の開示を禁じ，包括利益の開示しか認めないことに合理的な解釈を与えるのは難しい。にもかかわらずこの方法を主張するのであれば，IASB 自身がその主張を裏付けるための努力を行わなければならない。

④　全面時価会計の優位と時価の信頼ある見積もり

先にも簡単に言及したとおり，IASB が標榜している「資産・負債アプローチの貫徹」という視点に立てば，時価や公正価値の把握が相対的に容易な金融商品については，その保有目的にかかわらず，継続的に時価（または公正価値）による再評価と，時価評価差額の損益算入を求める全面時価会計の適用が求められることとなる[17]。実際，IASB は全面時価会計の採用を以前から一貫して標榜している。

よく知られているように，日本の金融商品に関する会計基準やこれと対応する欧米の会計基準は，現時点においては，いわゆる混合属性会計を採用している。そこでは時価による再評価や時価評価差額の損益算入が技術的に可能な金融商品であっても，それらのすべてを継続的な時価評価の対象とするのではなく，保有目的に応じて評価を使い分けることとされている。日本の現行基準では，売却に際しての「事業遂行上等の制約」の有無・強弱に応じて，(a) 継続的な再評価と時価評価差額の損益算入を行う銘柄のほか，(b) 継続的な再評価を行うものの，時価評価差額を期間損益に含めない「その他有価証券」や，(c) 時価変動の影響を受けない償却原価法の適用が求められる「満期保有目的の債券」などの区分が設けられている。

金融商品に関する評価基準のこうした違いは，「会計の外」の世界でヘッジの事実が存在するにもかかわらず，放っておくとその事実が期間損益に反映されない状況において，ヘッジの事実を損益に反映させるための特別な手続を指す「ヘッジ会計」の要否とも関わってくる。すべての金融商品を継続的に再評価し，時価評価差額をすべて損益算入する全面時価会計のもとでは，特殊な手続であるヘッジ会計を適用しなくても，ヘッジの事実は自動的に期間損益に反映される。

これに対し混合属性会計を採用している場合は，ヘッジの関係が成立しているにもかかわら

17　事業活動の一環で保有していることが外形上明らかな子会社株式や関連会社株式については，全面時価会計のもとでも時価以外による評価が求められる。

ず，ヘッジ対象とヘッジ手段で評価基準（正確には評価損益の認識基準）が異なっているとき，損益のミスマッチを解消するために繰延ヘッジ会計や時価ヘッジ会計などの適用が求められることとなる。ヘッジの要件がどの項目について満たされているのかの判断は，しばしば煩雑であるといわれている。

ここで記した混合属性会計との対比において，全面時価会計が「技術的に可能であるかぎり，すべての資産・負債を時価（または公正価値）で継続的に再評価すべし」というIASBの基本理念と整合することに加え，煩雑なヘッジ会計を回避できる点でも優れているのは事実である。ただ，その一方で，全面時価会計を採用すれば，混合属性会計という特徴を持つ現行基準にはみられなかった，新たな問題点も生じる。そのうちのひとつが，企業経営者が実際に行おうとしている成果獲得の手段と関係のない損益が計上されてしまう点である。

日本の現行基準でその他有価証券や満期保有目的の債券について時価評価差額の損益算入を行われないのは，端的にいうなら，それらが短期的な売却による成果の実現が目指されていない銘柄だからである。企業が保有している資産の中には，複数の利用方法を想定しうるものがある。ある銘柄を売買目的有価証券として保有することも，またその他有価証券として保有することもできる有価証券は，複数の使途を想定しうる資産の典型例である。

そのような資産から期待される将来のキャッシュフローは，実際に選択した使途から生み出されるものであり，実際には採択していない使途から生み出されるものではない。とすれば，将来キャッシュフローの予測に資するのは実際に採択した使途に関わる成果であって，実際には採択されなかった選択肢に関わる「仮想的な成果」ではないこととなる[18]。

IASBが全面時価会計を採択しようとするなら，ここで記した「仮想的な成果」が含まれてしまうにもかかわらず，全面時価会計にもとづく利益情報が有用である旨をみずから示さなければならない。

全面時価会計を採用することによって新たに生じるもうひとつの問題点は，全面時価会計のもとで必要とされる「時価あるいは公正価値の広範な見積もり」について客観性を担保しうるのか，というものである[19]。保有目的に応じて評価基準を使い分けている現行の金融商品基準は，十分な流動性が保証されておらず，その意味で時価あるいは公正価値の推定が困難な銘柄には「見積もった時価（あるいは公正価値）」による再評価を要求していない。これに対し「時価あるいは公正価値による一元的な評価」を生命線とする全面時価会計においては，できるだけ多くの銘柄について，理論モデルなどに依拠しながら時価あるいは公正価値による評価が求められる。

このとき，実際に観察される時価ならともかく，公正価値の見積もりに際しては，多様な手法が許容されることとなる。そこでは，見積もり手法の恣意的な選択をつうじた「新たな利益操作」の余地が残されている。つまり全面時価会計は，金融商品に関する保有目的別の分類に際して行われうる恣意的な操作を排除する一方で，時価あるいは公正価値を見積もる局面で，新たな操作の余地を生み出している。いずれの「利益操作の余地」のほうがより深刻なのかを定量的に把握するのは困難であろう。そのような中で全面時価会計の導入を積極的に主張するのであれば，IASBは，時価あるいは公正価値

18　ここでは詳述を避けるが，利益情報に期待される役割のひとつであるフィードバック価値に着目した場合も，実際に採択した使途に関わる成果のほうが資することとなる。

19　これは，包括利益を開示する場合，公正な評価額の見積もりという過程で利益操作の余地が残されてしまうことを記した③と同根の問題である。

を見積もる局面で行われうる利益操作は深刻な問題を引き起こさない旨を積極的に示す必要がある。

⑤　小　括

ここで記してきたように，IASBが向かおうとしている「利益計算のあり方」は，「資産・負債アプローチの貫徹」というスローガンに象徴されている。ただ，それがはたして投資家の意思決定に有用な情報の提供と結びつくかどうかという点では，いくつかの懸念が残されている。アドプションの対象としてIAS/IFRSを選択する場合は，その懸案の影響が日本企業にも及んでくる事実を，ここに記して強調しておきたい。

Ⅳ．おわりに　―要約と含意―

本報告の含意は以下の二点に集約できる。このうち第一の含意は，IAS/IFRSの受け入れを与件とした場合において（すなわち企業会計と税務との「部分的な」分離を前提として），どのような企業を対象とし，どの財務諸表に関してこれを受け入れるのかに関するものである。

この点，最近は「連結先行論」の形を借りた「連結・単体分離論」が多くの支持を集めているように思えるが，本報告によれば，「連結・単体分離論」が合理性を有するためには一定の条件が満たされなければならない。「連結・単体分離論」が無条件に（常に）最善の手法とは言い切れず，場合によってはその他の手法（「連結先行論」など）のほうが望ましいこととなる。もし「連結・単体分離論」を当面与件とするのであれば，それが合理的な選択であるための条件が満たされているかどうかを，代替案の持つ合理性と対比しながら検討しなければならないというのが，本報告における第一の含意である。

続く第二の含意は，「会計基準の国際的な統合化」の対象となる企業について，国内基準（いわゆるJ-GAAP）とIAS/IFRSの選択を認めるのか，それともIAS/IFRSを強制するのかに関するものである。

この点，最近はIAS/IFRSの強制適用（いわゆるアドプション）が必然であるかのような世論が形成されつつあるように思えるが，本報告によれば，アドプションのコンバーシェンスに対する優位は，一定の条件下でしか主張しえないことであった。アドプションによる「統合化」が無条件に（常に）最善の手法とは言い切れず，場合によってはその他の手法（国内基準とIAS/IFRSとの選択適用を容認する方法など）のほうが望ましいこととなる。もしアドプションを当面の与件とするのであれば，それが合理的な選択であるための条件が満たされているかどうかを，代替案の持つ合理性と対比しながら検討しなければならないというのが，本報告における第二の含意である。

なお，ここで記した「第二の含意」にある「アドプションが合理性を有するための条件」は，アドプションの対象としてIASBによるIAS/IFRSを想定した場合は，一般論としてコンバージェンスとアドプションを対比する場合とくらべて，もう少し厳しいものとなる。IASBが標榜している「理想的な利益」が投資家の意思決定にとって有用な情報となりうるかどうかについて見解が分かれているのに加え，現在のIASBは「市場関係者の声」を反映するようなガバナンス構造を必ずしも有していないからである。IAS/IFRSを自国基準として受け入れるかどうかの判断に先立っては，IASBが標榜している利益観や，そのガバナンス構造にも目を向けなければならないというのが，「第二の含意」と密接に関わるもうひとつの（追加的／副次的な）含意である。

【主要な参考文献】

American Accounting Association’s Financial Accounting Standards Committee, “A perspective on the SEC 7 S proposal to accept financial statements prepared in accordance with International Financial Reporting Standard（IFRS）without reconciliation to U.S. GAAP,” *Accounting Horizons* Vol.22 No.2, 2008, pp.241-248.

Ball, R., “International Financial Reporting Standards（IFRS）：pros and cons for investors,” *Accounting and Business Research* Vol.36, 2006.

Barth, Mary E, “Standard-setting measurement issues and the relevance of research,” *Accounting and Business Research* Vol.37, Issue 3, 2007.

Dye, Ronald A. and Shyam Sunder, “Why not allow FASB and IASB standards to compete in the U.S.?” *Accounting Horizons* Vol.15, No.3, September 2001, pp.257-271.

大日方隆・川村義則・倉田幸路・佐藤信彦「シリーズ座談会 IFRS を考える〈第１回〉会計制度の国際対応を巡る論点 ―各国の IFRS 受入れの現状と概念フレームワーク―」『企業会計』第61巻第３号，65-82頁。

企業会計審議会企画調整部会「我が国における国際会計基準の取扱いについて（中間報告）（案）」，2009年１月。

斎藤静樹「コンバージェンスの未解決論点 ―海外の学会論調から―」『企業会計』第60巻第１号，2008年１月，４-10頁。

財務会計基準機構「調査報告 企業会計と税法等との調整に関する現状分析と課題」，2008年12月。

桜井久勝「国際会計基準の導入が日本の会計基準に与える影響」『証券アナリストジャーナル』第47巻第４号，2009年，７-18頁。

辻山栄子「IFRS 導入の制度的・理論的課題」『企業会計』第61巻第３号，2009年３月，18-28頁。

三井秀範「企業会計審議会企画調整部会の中間報告（案）の公表」『企業会計』第61巻第５号，2009年５月，25-30頁。

会計基準の国際的統合化と確定決算主義

立教大学経済学部准教授　坂本雅士

はしがき　本稿は，平成21年４月16日開催の税務会計研究会における，立教大学経済学部准教授 坂本雅士氏の『会計基準の国際的統合化と確定決算主義』と題する講演内容をとりまとめたものである。

1. はじめに

立教大学の坂本でございます。私に与えられたテーマは確定決算主義です。国際財務報告基準（IFRS）への税務上の対応を確定決算主義の視点から論ずることが私に求められている役目だと理解しております。

報告の目的は，次の２点となります。まず，主要国における会計と税務の関係，コンバージェンスあるいはアドプションへの対応を整理します。昨年，財務会計基準機構（FASF）及び企業会計基準委員会（ASBJ）からの委託研究としてEU主要国（ドイツ，フランス，イギリス）へリサーチトリップの機会を得ました。その際，各国の会計基準設定機関，財務省，監査法人等へインタビューを実施しております[1]。日本の確定決算主義と同様な課税所得計算構造を有するドイツやフランスにおけるIFRSへの税務上の対応，そして連単財務諸表の関係についての情報は，今後のわが国の会計と税務の関係を考える上で，有益な示唆を与え得るといえます。

次に，日本がアドプションした場合の連単財務諸表の関係を考えてみます。本年２月４日に，金融庁の企業会計審議会・企画調整部会から「我が国における国際会計基準の取扱いについて（中間報告）（案）」が公表されました[2]。そこでは，IFRSの適用対象，そして任意適用や強制適用について述べられています。中間報告案を整理し，関連諸法制へのインパクトを始め，IFRS導入の影響が最も小さくなる選択肢を検討することが趣旨です。その上で確定決算主義に係る論点を確認します。恐らくターゲットは損金経理要件になると考えられますが，そこに至るまでの議論を整理していきたいと思っています。したがいまして，各論的な検討については別の機会に譲らせていただきます。

2. 確定決算主義の意義と採用論拠

まず，今回の報告テーマである確定決算主義について，その意義と採用論拠を確認しておきます。

1　詳細については，FASF[2008],『企業会計と税法等との調整に関する現状分析と課題』を参照。

2　中間報告案は２月４日から４月６日までパブリックコメントに付され，それを受けた修正案は６月11日開催の第16回企画調整部会において審議された。その後，６月16日付で同部会における中間報告として公表されている。

確定決算主義は1947年に申告納税制度が導入されて以来，わが国税法が一貫して採用しており，かつ課税所得の算定上において極めて重要性が高いものです。確定決算主義の意義については，法人税法74条１項の「内国法人…は，各事業年度終了の日の翌日から二月以内に，税務署長に対し，確定した決算に基づき…申告書を提出しなければならない。」という条文がしばしば引き合いに出されます。それに対して，同項は申告の仕方に関する手続き的な規定にすぎないという批判もあります。また，確定決算主義を課税所得の算定方式と位置づける論者の中にも，その内容には相違がみられます。このように確定決算主義には，74条１項に対する解釈とも相俟ってさまざまな捉え方があるといえるでしょう。本報告では，いわゆる確定決算主義を広義の課税所得の算定方法と位置づけ，その内容として次の３点をあげることとします。

まず，課税所得計算において，決算上，費用又は損失として経理されていること，すなわち損金経理（法人税法２条25号）等を要件とすることです。２点目として，別段の定めがなければ「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」，すなわち公正処理基準に従い計算することです（法人税法22条４項）。３点目として，確定した決算に基づいて課税所得を計算し申告することです（法人税法74条１項）。

次に，確定決算主義の採用論拠です。ここでは代表的なものをいくつかあげておきます。最も大きな理由は，税務行政の便宜のためです。会社法会計により公正な会計慣行のもと計算された企業利益を基礎として，それに税法上必要な修正を行うことは，税法においても必要な部分修正事項だけを規定すれば良いということになり，課税の簡便性ないし便宜性が得られることとなります。その他にも，課税所得の計算上，確定した決算に表明された企業の意思を重視することにより計算の信頼性ないし客観性を担保し，もって課税の安定ないし法的安定性を得ることができることや，確定した決算において利益を計上して配当を行いながら，他方，税務上は法人税を納付しないという国民感情から受け入れ難い事態の発生を防ぐこと等があげられます。

3.　主要国における会計と税務の関係

ところで，今確認しました確定決算主義ですが，このような視点は諸外国においても存在しております。

まず，イギリスからです。財政法（Finance Act；FA）には，「課税所得は一般に公正妥当と認められた会計実務（Generally Accepted Accounting Practice；UK GAAP）に基づく会計を基礎に計算されなければならない」と謳われています（FA2002§103）。この条項の起源は1998年財政法42条であり，GAAP という文言は2002年財政法で取り入れられました。これはわが国の公正処理基準の規定に相当すると考えることも可能です。ただし，損金経理要件はありません。減価償却を例にとってみると，会計上の減価償却費は税務上で一旦すべて否認され，資本控除（capital allowance）という形で別途控除されます。この点，会計と税務は分離されております。

続いて，アメリカです。イギリス同様，会計と税務とが分離している，いわゆるセパレート・システムの代表的な国のように思われていますが，内国歳入法（Internal Revenue Code；IRC）には「会計方法の総則」として，「課税所得は，納税義務者が帳簿記入を行うに際し規則的に採用している会計方法に従って計算されなければならない」（IRC§446(1)）と規定されています。これは，Book Conformity Requirement と呼ばれており，明文化されたのは1918年のことです。わが国の法人税法22条４項の制定（1967年）に遡ること半世紀，すでにアメリカ税法には，企業会計への依存規定が生成していたこととなります。規則にも，課税所得計算における「一般に認められた会計原則（Generally Accepted Accounting Principles；

GAAP)」の使用について触れられています（Reg.§1.446-1(a)(2)）。また，アメリカにも，極めて限定的ではありますが，損金経理要件が存在します。よく知られているのは後入先出法（LIFO）です。これはLIFO Conformity Requirement（Reg.§1.472-2(e)）と呼ばれ，1939年に制定されました。日本で損金経理要件が制定されたのが1965年ですから，やはりアメリカの方が早く同趣旨の規定を導入していたといえます。しかし，損金経理を要請する項目が限定的なこともあり，全体として見た場合にはやはり会計と税務が分断されている印象を受けます。

イギリス，アメリカと慣習法系の国が続きましてので，ここで成文法系の国も取り上げたいと思います。例えば，ドイツですが，ご存じのとおり「税務貸借対照表に対する商事貸借対照表の基準性原則（die Maßgeblichkeitsprinzip des Handelsbilanzrechts für die Steuerbilanz）」，いわゆる基準性原則があります。基準性原則の根拠条文は，所得税法（Einkommensteuergesetz；EStG）5条1項です。そこには「法律の規定に基づいて記帳を行うこと，及び定期的に決算書を作成することが義務づけられている事業主，又はそうした義務なしに記帳し，定期的な決算書を作成する事業主は，事業年度末に商法上の正規の簿記の諸原則（Grundsätz ordnungsmäßiger Buchführung；GoB）に従って表示されるべき事業用資産を計上しなければならない」と規定されています。基準性原則により，商法（Handelsgesetzbuch；HGB）上の計算に含められた項目及びその金額が，課税所得計算にも適用されることになります。商法における会計規制が税務に対して優位に立っており，商法と税法が密接に結びついています。

同様な状況にあるのが同じく成文法系のフランスです。商法典（Code du Commerce）が概括的な会計規定を定めるに留まっており，会計実務への適用指針となっているのがプラン・コンタブル・ジェネラル（Plan Comptable Général；PCG）です。PCGは経済大臣の諮問機関である国家会計審議会（Conseil national de la comptabilité；CNC）により作成されたものですが，経済大臣令ないし省令（arrêté）により承認され，一般的強制力のある法令として位置付けられています。租税一般法（Code général des impôts；CGI）には，企業は税法規定と相容れない場合を除き，PCGの規定を重んじなければならない旨が謳われており（CGI,art.38-4），商法典と税法における会計規制がPCGによって共通的に規制されています。したがって，フランスにおいても会計と税務は密接な結びつきがあると結論づけることができるかと思います。

以上，主要国における会計と税務の関係について概観しました。そこから，次のことが明らかになります。まず，法人税の課税所得の計算方法についてです。企業会計との関係から，しばしばセパレート・システムとユニホーム・システムという2つの類型に分類され，両者はあたかも対極の内容を有するかのように論じられる傾向があります。しかし，その差は会計と税法とがリンクする程度の差に過ぎず，法人所得課税の根底には企業会計に基づくという自然な前提が存在していることが確認できます。どこの国にも日本の確定決算主義と同様な視点を見出すことができるわけですが，所得を課税ベースとしている限り，これは当然のことかもしれません。また，税務に関係する企業会計が直接的には商法（会社法）会計であることに注目して両者の関係を考えた場合，ドイツやフランスのように商法と税法とが密接に結びついている国と，アメリカやイギリスのように結びつきが弱い国とに分類することができるかと思います。

4. IFRS導入と連単財務諸表の関係

ここまでの検討を踏まえた上で，EU諸国におけるIFRS導入の影響を，連単財務諸表の関係という視点から確認していきます。

まず，イギリスですが，会計基準の適用関係

図表１　イギリスにおける会計基準の適用関係

	ロンドン証券取引所（AIM を含む）上場企業	PLUS 上場企業 非上場企業	
		小規模企業以外	小規模企業
連結財務諸表	IFRS	IFRS or FRS	IFRS or FRS or FRSSE
個別財務諸表	IFRS or FRS	IFRS or FRS	IFRS or FRS or FRSSE

は**図表１**のようになっています。イギリスには大まかに３つの会計基準が存在しています。IFRS，そして自国基準である財務報告基準（Financial Reporting Standards；FRS），小規模企業のための財務報告基準（Financial Reporting Standard for Small Entities；FRSSE）です。また，市場も３つ存在しております。EU の規制対象となるロンドン証券取引所，新興企業を対象とした AIM（Alternative Investment Market），小規模企業を対象とした PLUS です。

ロンドン証券取引所と AIM についてですが，連結財務諸表は IFRS により作成されます。なお，EU の規制対象はロンドン証券取引所のみですが，AIM は2007年以降，自主規制により IFRS を強制適用しています。それに対して，個別財務諸表は IFRS と FRS の選択適用です。両者は近年の急速なコンバージェンスによりその差異は小さいとはいえ，２つの基準が存在することとなります。それでは，実務上はどちらが用いられているかというと，ほとんどの会社が FRS を採用しているようです。IFRS で作成するとディスクロージャーの範囲が広がることがその要因だといえます。また，すでにご報告しましたが，課税所得は UK GAAP に基づく会計を基礎に計算されます。UK GAAP には，FRS のみならず IFRS も含まれるので，FRS を基礎とする課税所得と IFRS を基礎とする課税所得の２つが存在することとなります。この点，興味深い事実ではありますが，課税の公平の観点からは問題だといえるでしょう。

続きまして，PLUS と非上場企業についてですが，ご覧いただいたとおり，IFRS，FRS，FRSSE の３つが存在しており，企業規模に応じ会計基準が重層化しています。このうち，FRSSE は，ディスクロージャーを簡略化しているだけで基本的に FRS と同じであるため，実質的には２つといっても差し支えないかと思います。課税所得計算については，先程の指摘と同様な問題が生ずると思われます。

以上，概観したように，イギリスは IFRS 導入が進んでいる国だといえます。これは，ロンドンに国際会計基準審議会（IASB）本部があることも無関係ではないでしょう。イギリス中央政府の財務諸表も，2009－10年度より IFRS に準拠して作成されることになりました。当初は，2008－09年度からの予定でしたが，2008年予算書で延期が公表されています。なお，その場合でも各府省は2008－09年度から，従来の UK GAAP に準拠した財務諸表と共に IFRS による財務諸表をも作成することになります。IFRS１号が，比較のために最低でも前年度の財務諸表の作成を求めているからです。

次に，ドイツの会計基準の適用関係です。**図表２**をご覧ください。ドイツの会計基準には，IFRS と HGB の計算規定の２つがあります。上場企業の連結財務諸表は，IFRS により作成されます。それに対して個別財務諸表は HGB で作成しています。個別財務諸表は配当や課税所得計算の基礎として位置づけられており，IFRS を用いることは不適切であるとの考えによります。個別財務諸表を IFRS で公表することも可能ですが，その場合でも HGB による作成は必須となっています。次に，非上場企業に

図表２　ドイツにおける会計基準の適用関係

	上場企業	非上場企業
連結財務諸表	IFRS	IFRS or HGB
個別財務諸表	HGB（＋ IFRS 公表可）	HGB（＋ IFRS 公表可）

図表３　フランスにおける会計基準の適用関係

	Euronext 上場企業	Euronext 上場企業以外
連結財務諸表	IFRS	IFRS or PCG
個別財務諸表	PCG	PCG

ついてですが，連結財務諸表にはIFRSとHGBの選択適用が認められています。この理由は，非上場企業であっても国際的な活動を行っている場合，IFRSに準拠した連結財務諸表を作成した方が有利なケースが想定されるからです。個別財務諸表の取扱いは上場企業と同じになります。

結果として，個別財務諸表と連結財務諸表とで用いられる会計基準が異なり，いわゆる「連単分離」となっています。この場合，上場企業のうち，連結子会社がないことから個別財務諸表のみを作成している企業にIFRSを適用するかどうかという問題が生じます。規則では，IFRSを義務付けてはおらず，HGBで作成することになるので，上場企業では子会社の有無によって異なる会計基準が用いられることになります。これは，企業間での比較可能性を損なうことにつながりますが，現在のところ，ドイツには子会社を持たない上場会社は存在しないため，この問題は顕在化していません。

ドイツでは連結財務諸表にIFRSが導入された当初，その影響が個別財務諸表にも及ぶことが懸念されていました。そして，HGBの計算規定とIFRSとのコンバージェンスの観点から，HGBの計算規定の現代化及び規制緩和を図るべく貸借対照表法現代化法（BilMoG）案が検討されました。これはHGBをIFRSに近づけるという形での改正ですが，同時に中小企業への規制緩和を盛り込んでいます。非上場企業が抱いている危惧，すなわち全企業へのIFRS強制適用という危惧を取り除くことが，その趣旨に含まれているものと解されます。なお，本年３月26日，BilMoG案は国会で可決成立しており，2010年１月１日以後開始する事業年度から適用することができます。

続いて，フランスの会計基準の適用関係です。**図表３**をご覧ください。フランスの会計基準にはIFRSとPCGの２つがあります。また，フランスの資本市場としては，ユーロネクスト（Euronext）があります。ユーロネクストの性格は，国内資本市場というよりはむしろ国際資本市場です。さらに，規模は極めて小さいものの，国内資本市場として性格づけることができる２つの市場が存在しています。１つは，中小企業向けの資本市場であるマルシェ・リブレ（Marché Libre）で，他の１つはベンチャービジネス向けの資本市場であるマルシェ・アルターネクスト（Marché Alternext）です。双方ともにEUの規制対象外です。

連単財務諸表の関係を確認しますと，ユーロネクストへ上場している企業の連結財務諸表はIFRSに準拠して作成されます。その他の市場に上場している企業や非上場企業については，原則としてPCGで作成することとなります。連結財務諸表をIFRSで作成することも容認されていますが，これはドイツの場合と同様の理由によります。

個別財務諸表にはIFRSを適用せず，連単分

図表 4　制度会計の関係にみる IFRS への対応

3つの制度会計の関係	対　　応	例となる国
証券市場向けの会計，「会社法会計 + 税法会計」	連結と個別の分離	ドイツ，フランス
「証券市場向けの会計 + 会社法会計」，税法会計	会計と税務の分離	アメリカ，イギリス

離となっています。これは配当や課税所得計算との関係，あるいは中小企業に対する影響からで，基本的にドイツと同じ理由です。なお，フランスでは連結財務諸表への IFRS 適用が決まった直後の2003年より，IFRS 導入を検討するためのプロジェクトが CNC 内に発足しました。その中の１つに税務プロジェクトがあります。そこでは，PCG と IFRS をコンバージェンスした場合の会計と税法の関係や，個別財務諸表へ IFRS の適用を認めた場合の実務上の問題点等がまとめられています。

ここまで報告しました，会計と税務の関係，そして IFRS への対応をまとめたのが**図表 4** です。先にみたとおり，各国における制度会計の関係は，商法と税法とが密接に結びついている国とそうでない国とに分類することができます。どちらの類型に区分されるかにより，IFRS への対応も二通りに分類されることが確認できます。

商法と税法との結びつきが強いほど，個別財務諸表を配当・課税ベースの把握の手段として機能させる傾向が強まり，反対に両者の結びつきが希薄であればあるほど個別財務諸表に配当・課税ベースの把握としての手段としての機能を期待しなくなります。したがって，両者の関係が密な国では，IFRS の影響を個別財務諸表へ及ぼさないために連単分離が行われ，それに対して，両者の関係が希薄な国ではもとより個別財務諸表と税務とが乖離しているので，会計と税務を切り離しての対応が可能だといえます。ドイツ・フランスは連単分離によって，そしてアメリカ・イギリスは会計と税務の分離により，IFRS へ対応しているといえます。

これを日本に当てはめてみると，確定決算主義によって会社法と税法とが密接に結びついています。そう考えると，アドプションへの対応として中間報告案で示されている連結先行，いわゆる一時的な連単分離というのは，ある程度，予想されていた展開だともいえます。ここまでが，報告の大きな目的の１つ目となります。

5.　中間報告案について

次に，報告の大きな目的の２つ目として，日本がアドプションした場合の連単財務諸表の関係を考えてみます。本年２月に，金融庁の企業会計審議会・企画調整部会から中間報告案が公表されました。そこでは，IFRS の適用対象，そして任意適用や強制適用について述べられています。まず，中間報告案を整理し，アドプションに係る問題点を確認します。その上で，関連諸法規へのインパクトを始め，IFRS 導入の影響が最も小さくなる選択肢を検討します。

中間報告案の骨子は，① IFRS の任意適用については，例えば，2010年３月期の年度財務諸表から一定の上場企業の連結財務諸表に認めることが考えられる（ただし，諸情勢を見極めた上で判断する必要がある），② IFRS の強制適用については，１つの目途として2012年に判断することが考えられるが諸情勢や IFRS の任意適用の適用状況次第で前後しうる（判断時期は将来決定する），というものです。

ここから，次の論点が浮き彫りになります。１つは IFRS の適用対象であり，他の１つは適用を義務付けるかどうかです。この２つの視点から考えてみます。

(1)　適用対象

中間報告案では，まず一定の上場企業の連結

財務諸表に対して任意適用を認める方針を示しています。ここでいう「一定の上場企業」とは何を指すのでしょうか。少し長いですが引用してみると「継続的に適正な財務諸表が作成・開示されている上場企業であり，かつ，IFRSによる財務報告について適切な体制を整備し，前記のIFRSに基づく社内の会計処理方法のマニュアル等を定め，有価証券報告書等で開示しているなどの企業であって，国際的な財務活動を行っている企業又は市場において十分周知されている一定規模以上の企業等」とあります。ここから，上場企業（約3,900社）のうち，特定の要件を満たす企業が想定されていることがわかります。

将来的に強制適用になった場合には，「現時点では」という但し書きを付けながらも上場企業へ適用する考え方が示されています。いずれにしても，非上場企業は対象から外れていますが，これは上場企業に比してグローバルな投資対象になっておらず，また，IFRS適用は負担が大きいことを配慮してのことだと考えられます。ただし，非上場であっても，将来の上場を目指している場合等，IFRSで財務諸表を作成した方が有利なケースも想定し得るので，この点は今後，留意すべきです。これについては，先程のEU諸国の行き方が参考になります。

次に，連結財務諸表に限定している点です。これは，日本基準（Japanese-GAAP；J-GAAP）による個別（単体）財務諸表の作成にこだわる理由と表裏一体です。投資家に対するディスクロージャーが連結財務諸表を中心に行われている（現に，アメリカでは個別財務諸表は非開示）ことを考えると，連結財務諸表へのIFRS適用は理解できます。これに対して，個別財務諸表は，会社法上の分配可能額の計算や法人税法上の課税所得の計算にも用いられており，利害関係者間の調整や会計実務に密接な関わりがあります。IFRSの受け入れにあたっては，個別財務諸表はこれら他の制度との関係を整理するための検討・調整の時間が必要となるため，連結財務諸表に限定した方がスムーズです。中間報告案ではこの点を勘案して，少なくとも任意適用時においてはIFRSを個別財務諸表に適用しないことが妥当だとしています。

結果として，個別財務諸表と連結財務諸表とで用いられる会計基準が異なり，連単分離となります。素晴らしいアイディアのように思える連単分離ですが，実は様々な問題が内在しています。

まず，個別財務諸表基準性の原則（連結財務諸表原則一般原則二）に反するのではないかという問題です。この原則によれば，連結財務諸表作成の基礎となる個別財務諸表にもIFRSを適用する必要があります。今後も個別財務諸表は開示規制の観点から一定の役割を果たし続けることが想定されており，連結財務諸表とは異なる会計基準が用いられている事実に合理的な解釈を与えることは困難だといえるでしょう。

次に，個別財務諸表だけを作成している上場企業にIFRSを適用するのかどうかという問題があります。現在，上場企業のうち連結子会社がないことから個別財務諸表のみを作成している企業は，東証で約200社，JASDAQでは約260社存在しています。連単分離ということで，当該企業がJ-GAAPにより財務諸表を作成した場合，企業間での比較可能性が損なわれることが予想されます。なお，この点について中間報告案では，追加的な情報としてIFRSによる個別財務諸表の作成を認めることを示唆しています。

さらに，事業分割あるいは子会社の合併といった手段により，連結財務諸表の開示が要請される企業集団と個別財務諸表の開示のみが要請される企業の区分が恣意的に行われる可能性も指摘できます。その結果，実態が変わらないのに適用される会計基準が異なることとなります。この点についても配慮が必要です。また，連単分離の場合は，二重の会計システムを要求するので企業の経済的負担は必然的に大きくなります。

このように，連単分離には解決しなければならない問題が少なくありません。なお，中間報告案では，連単分離ではなく「連結先行」を謳っています。連結先行とは，「連結財務諸表と個別財務諸表の関係を少し緩め，連結財務諸表に係る会計基準については，情報提供機能の強化及び国際的な比較可能性の向上の観点から，我が国固有の商慣行や伝統的な会計実務に関連の深い個別財務諸表に先行して機動的に改訂する考え方」と説明されています。「先行」という言葉からは，将来的には個別財務諸表もIFRSへ移行していくというニュアンスが伝わってきます。要するに，連単分離は一時的なものだということです。

このような考え方が金融庁から初めて示されたのは，2008年８月のことです（「会計基準の国際化。『連結先行』で改正へ」日本経済新聞2008年８月13日朝刊）。ドイツやフランスが上場企業の連結財務諸表へはIFRSを義務付ける一方，個別財務諸表には自国基準を残したことから，日本もその方法に倣ったものと考えられます。なお，その時点では，日本はアドプションの検討すら表明していませんでした。当時の記事には，「企業会計の国際化に迅速に対応するために，連結決算の会計基準を単独決算より先行して改正」，「単独決算の改正は税制などとの調整が必要」，「国際基準を受け入れる布石」とあります。

しかし，連結先行ではいずれ個別財務諸表をどうするかが問題になります。また，連単分離にしても，個別財務諸表と連結財務諸表とで用いられている会計基準が異なることに合理的な解釈を与えることができない場合には，個別財務諸表に対してもIFRSを適用すべきとの機運が高まっていくことは想像に難くありません。そうなった場合，危惧すべきは上場企業以外にもIFRSが広がっていくという展開です。250万社を超える株式会社のうち，上場企業は3,900社ほどに過ぎません。残りの大部分の企業にはIFRSなど論外です。とはいっても，火の粉が降りかかってこないという保証はないのです。

なお，中間報告案では，将来的にIFRSが強制適用された場合の個別財務諸表の取扱いについて，「幅広い見地からの検討を行う必要がある」と述べるに留まり，現段階における明言を避けています。

⑵　強制か任意か

もう１つの大きな論点は，IFRSの適用を義務付けるかどうかです。中間報告案では，強制適用の判断の要素として，①IFRS適用に向けた課題の達成状況，②任意適用期間におけるIFRSの適用状況，③EUやその他諸国のIFRSの適用状況，④アメリカの強制適用に関する意思決定，をあげています。強制適用の判断時期は，2012年を目途としていますが，前記の考慮要素の状況次第で前後するようです。なお，アメリカが適用を義務付けるかどうかを決定するのが2011年ですから，アメリカの動向を踏まえて判断することができます。

ところで，アドプションばかりに目を奪われがちですが，日本ではコンバージェンスの作業も継続しています。第一段階は2008年12月に完了しており，現在は第二段階（目標期日2011年６月）です。このままいくとIFRSとJ-GAAPとの差異がほとんどなくなります。仮に強制適用となった場合には，J-GAAPを放棄することになるわけですが，それでは現在，進められているコンバージェンスにはどのような意味があるのでしょうか。また，任意適用となった場合には，主要な差異がない二つの会計基準が市場に存在することになります。これにはどのような思惑があるのでしょうか。この素朴な疑問を出発点として，強制適用と任意適用について考えてみます。

まず，強制適用となった場合ですが，コンバージェンスによりJ-GAAPとIFRSとの差異が小さくなっていれば，IFRSへの移行が容易になると考えられます。また，会計基準の統一による比較可能性の向上も期待できます。反面，

今後，日本は会計基準開発の権限の大部分を失う可能性があります。この点，同じくアドプションを表明したアメリカとは置かれている立場が違うといえるでしょう。ASBJ の役割は，統合化が求められていない企業へ適用される会計基準の開発，IFRS の運用・解釈指針の策定，IASB との連携を通じて基準策定をサポートすること等にとどまるかもしれません。また，その場合には唯一の基準設定機関になるであろうIASB と国際会計基準委員会財団（IASCF）のガバナンス強化の重要性は一層高まるといえます。

任意適用となった場合には，コンバージェンスにより高品質な会計基準として J-GAAP が高い評価を維持することが可能となります。また，会計基準開発の権限も従来どおり保持することができます。しかし，同一市場に複数の会計基準が並存することは，投資家の利便性や市場の信頼性の確保から望ましいとはいえません。さらに，J-GAAP を維持し続けるためには，コンバージェンスの作業を永遠に行う必要があります。強制適用の場合と比べた場合の比較可能性の問題も考えられます。

このように，いずれも考慮しなければならないことは多く，また，適用を義務付けるかどうかで大きな違いがあることを認識すべきです。最近は強制適用という声をよく耳にしますが，そもそも IFRS を強制することが現行の法体系のもとで可能なのかという問題も存在します。どういうことかと申しますと，連結財務諸表規則は第 1 条において，連結財務諸表作成に適用される会計基準について一般原則を定めています。そして，第 1 項には「この規則において定めのない事項については，一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に従う」とあります。ここにいう「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」の内容なのですが，企業会計審議会より公表された企業会計基準はこれに該当します（第 2 項）。

他方，ASBJ から公表される企業会計基準については触れられておらず，個々の基準が公表される毎に金融庁のガイドライン（行政文書）により「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」として扱われこととなります。このような扱いがなされるのは，ASBJ が法令に基づかない民間組織だからです。この並びで考えると，同じく民間組織である IASB が公表する IFRS についてもガイドラインで対応すると予想されます。ガイドラインは，「従ってもよい」というものです。強制適用にあたっては，どのような法手続きによりわが国の法秩序に組み入れるのかという問題も残っているのです。

6. アドプションした場合の連単財務諸表の関係について

以上の中間報告案の論点整理を踏まえた上で，IFRS と連単財務諸表の関係について考えてみたいと思います。

中間報告案で示されている任意適用時の連単財務諸表の関係は，**図表 5** のとおりです。この場合，上場企業の連結財務諸表は IFRS か J-GAAP のいずれかで作成されることとなります。同一市場に複数の会計基準が並存するので，投資家の利便性や市場の信頼性の確保の視点から望ましいとはいえません。さらに，連結財務諸表を IFRS で作成した場合には連単分離となり，先に指摘した問題が生じます。企業の負担増も避けられないでしょう。反面，上場企業の個別財

図表 5　中間報告案――任意適用時

	上場企業	非上場企業
連結財務諸表	IFRS or J-GAAP	J-GAAP
個別財務諸表	J-GAAP	J-GAAP

図表 6　強制適用のバリエーション①

	上　場	非上場
連結財務諸表	IFRS	J-GAAP
個別財務諸表	J-GAAP	J-GAAP

図表 7　強制適用のバリエーション②

	上　場	非上場
連結財務諸表	IFRS	J-GAAP
個別財務諸表	IFRS or J-GAAP	J-GAAP

図表 8　強制適用のバリエーション③

	上　場	非上場
連結財務諸表	IFRS	J-GAAP
個別財務諸表	IFRS	J-GAAP

務諸表と非上場企業にはJ-GAAPを適用するため配当及び課税に関する問題，中小企業への影響も回避されます。また，ASBJは会計基準開発の権限を従来どおり保持することができます。

続いて，将来的に強制適用になった場合です。なお，その際の検討の視座ですが，まず，税務上の対応を考える前に税務への影響を小さくすることについて配慮すべきです。関連諸法制へのインパクトやIFRS導入の影響が最も小さくなる選択肢を検討すべきでしょう。次に，IFRSは，その対象として上場企業が想定されており，いわば大企業の問題です。そして，その裏には，圧倒的多数を占める中小企業の会計をどうするかという問題が潜んでいます。以上の二つの視座を持つことが大切だといえます。

想定され得る連単財務諸表の関係についてバリエーションを示したものが**図表 6**から**図表 8**です。なお，IFRS適用は上場企業に限定しています。これは，非上場企業への負担を考慮してのことです。ドイツやフランスのように非上場でも連結財務諸表にIFRSと自国基準との選択適用を認めるといった方法も考えられますが，ここでは一律にJ-GAAP適用としました。

関連諸法規へのインパクトやIFRS導入の影響を最小にすることを考えると個別財務諸表へIFRSを適用するかどうかがポイントになります。IFRSは，配当規制や課税所得計算といった局面については全く考慮することなく開発されており，個別財務諸表をIFRSで作成した場合には会社法や税法への影響は必至です（②でIFRSを選択したケース，③のケース）。個別財務諸表をJ-GAAPで作成すればこの問題は回避できますが，今度は連単分離となります（①のケース，②でJ-GAAPを選択したケース）。この場合，個別財務諸表と連結財務諸表とで用いられている会計基準が異なることに合理的な解釈を与えることができない場合には，いずれ個別財務諸表に対してもIFRSを適用すべきとの機運が高まっていくことは想像に難くありません。これは先に指摘したとおりです。

裏からいうと，連単分離に何らかの合理的な解釈を与えることができればこの問題を回避することは可能だともいえます。例えば，連結財務諸表は開示目的，個別財務諸表は利害調整目的（配当・税目的）というように各々の財務諸表を位置づけるといったアイディアです。要す

るに，個別財務諸表には開示目的を負わせないという考え方であり，個別財務諸表の簡素化，あるいは非開示といった選択肢もこの延長線上にあるといってもよいと思います。昨年10月に公表された日本経団連の報告書[3]も，個別財務諸表の抜本的な簡素化を謳っています。ただし，これが青写真の段階を超えて実現へ向けて一歩踏み出した場合にどのようなことが起こり得るかは想定しておくべきでしょう。しばしば耳にする，個別財務諸表の非開示についても，そのような状況にある主要国はアメリカだけであるという事実をどのように受け止めるのか，そして，会計利益と課税所得との可視的なリンクの切断がどのような事態を生ぜしめることになるかを考えておくべきです。

ここでは，３つのバリエーションを示しましたが，税務への影響を最も小さくするという点からは，やはり連単分離に合理性があると思います。先に報告したとおり，ドイツやフランスでも個別財務諸表には自国基準を用いています。これは個別財務諸表を配当・課税ベースの把握の手段として機能させている国の特徴だともいえます。

7. IFRS 導入と確定決算主義

仮に連単分離により個別財務諸表と税との関係が維持され，従来どおり個別財務諸表を J-GAAP で作成することが可能となった場合，配当や税額計算への影響がなくなるかというと，そうではありません。もちろん IFRS で作成する場合に比べ小さくなりますが，コンバージェンスが継続している以上，会社法，税法への影響は避けられないでしょう。また，しばしばトライアングル体制と呼称されてきたように，わが国では金融商品取引会計，会社法会計，税法会計が密接な関係を維持してきました。それが最近では，金融商品取引法会計と会社法会計が接近し，また，金融商品取引法会計に IFRS の影響が及ぶ等，これまでの企業会計と税法との関係が変容してきたといえます。

このような状況において，大きな論点となるのが確定決算主義をどうするかという問題です。すでに確認したように，確定決算主義はわが国税法が一貫して採用しており，かつ課税所得の算定上において極めて重要性が高いものです。また，諸外国においても，いわゆる確定決算主義的な視点は存在しています。これは，成文法系の国，慣習法系の国の別を問いません。そう考えると，確定決算主義に係る議論は，維持か廃止かという二者択一的な問題ではなく，あくまで程度の問題だといえます。

それでは具体的にどこを検討していくのかということになるのですが，やはりネックとなるのは損金経理要件だと思います。ただし，ここで注意すべきは，確定決算主義にはさまざまな問題が混在していることです。例えば，かねてからの問題に逆基準性があります。法人税法では，企業会計依存という課税所得の計算構造を採用しており，理論上は会計慣行に追従すると考えられますが，実務上は税法基準に準拠した会計処理が広く行われていたことは周知のとおりです。このような状況を生み出した原因としては，企業会計基準の整備が遅々として進まなかったこともあげられますが，むしろ，確定決算主義（特に損金経理要件）に対して矛先が向けられることが多かったといえます。

このような問題とは別に，税法独自の改正により確定決算主義の理念が無視されているとの批判もあります。もう，10年ほど前になりますが，1998年度の法人税制改正では，課税ベースの拡大と税率の引下げが行われました。本来，課税ベースは公正処理基準により算定されるものであり，この改正は課税ベースの公正処理基準からの離脱を意味しています。最近では，2006年度の減価償却規定において250％償却率

[3] 日本経済団体連合会 [2008],『会計基準の国際的な統一化へのわが国の対応』。

が導入される等，税法独自の改正により確定決算主義の理念が無視される事態が生じています。

この他にも，確定決算主義にはさまざまな批判があります。コンバージェンスやアドプションの視点から確定決算主義を論じる際には，問題点を混同させることなく議論していくべきです。また，コンバージェンスが企業利益と課税所得との乖離をもたらし，確定決算主義の見直し論へつながるかというと，必ずしもそうとはいえないことにも留意すべきです。最近の法人税法の改正をみると会計基準の改正に呼応している部分もみられるからです。例えば，金融商品の評価損益の計上（認識）については，法人税法においても金融商品に係る会計基準に沿った改正が行われています。また，ASBJ が2008年９月26日に公表した改正企業会計基準第９号「棚卸資産の評価に関する会計基準」によりLIFO は廃止されることとなりました。これに対し，2009年度税制改正では，法人税法でも経過措置を設けLIFO を廃止することを決定しています。

なお，最初にお話しましたとおり，損金経理要件についての具体的・個別的な検討は別の機会に譲りたいと思います。アプローチとしては，いくつかあると思います。例えば，損金経理要件が正当化されるには，企業会計と税法規定の趣旨が共通していることが前提なので，各項目についてその趣旨を検討してみるといったものです。その他にも，所得概念や租税原則といった視点からの検討も重要だと考えております。

ここまでが，報告の大きな目的の２つ目となります。

8.　おわりに

最後に，IFRS が採用しているプリンシプルベースと税との関係について若干述べさせていただきます。報告時間も残り僅かなので，ここからは私の雑感ともいえるものです。プリンシプルベースは，課税の公平の観点からしばしば問題を指摘されます。これについては，日本におけるアドプションの実態がまだ見えていないので，今の段階では税務上どのように対応するかという答えを持っておりません。

ただ，会計が従来のルールベースからプリンシプルベースへと移行した経緯は大変に興味深いです。ルールベースの場合，長い年月を経て基準が複雑化し，それが基準の逆読みを導き，会計不正の温床になるのはよく言われることですが，実は，税の世界でも同じようなことが起こっているからです。

アメリカ税法における事業形態選択のルールを例にあげますと，アメリカでは，基本的に法人税と所得税との調整を行っておりません。いわゆるクラシカルメソッドを採っています。したがって，法人課税の対象になるか，あるいはパートナーシップ課税になるかにより，税負担が異なっています。どちらの課税に服するかは規則により判断されますが，その判定には常に困難が生じていました。納税者が，税負担が軽くなる事業形態に判定されるよう規則を逆読みするからです。これに対し，課税庁は規則をさらに詳細なものにしていきます。まさに，課税庁と納税者との「いたちごっこ」です。課税庁は多大な事務量を必要とするようになり，最終的には法人課税とパートナーシップ課税の選択を一定の要件のもと納税者自身に委ねてしまいました。これは「課税庁の仕事の放棄」などとも非難されていますが，ルールで縛ることの限界を示している例だともいえます。

時間になりましたので，以上を持ちまして私の報告とさせていただきます。ありがとうございました。

収益認識基準の見直しと税務会計との関係

――租税立法における会計基準の受容――

横浜国立大学大学院国際社会科学研究科准教授　吉村政穂

はしがき　本稿は，平成21年５月21日開催の税務会計研究会における，横浜国立大学大学院国際社会科学研究科准教授 吉村政穂氏の『収益認識基準の見直しと税務会計との関係～租税立法における会計基準の受容～』と題する講演内容をとりまとめたものである。

……

横浜国大の吉村でございます。私からは，収益認識基準の見直しが進む中で，それが税務会計に与える影響を検討することになっております。ただ，私の専門は，法律分野の一つとしての税法ということでありまして，会計基準の動向について必ずしも十分に理解した上で議論をお示しすることができず，またどうしても法律論的な方に興味がいってしまったために，若干まとまりを欠くものとなってしまっているかもしれません。まずはこの点を最初にお詫び申し上げます。

１．はじめに

さて，私の報告では，「収益認識基準の見直しと税務会計との関係」と題しまして，収益認識基準について現行の法人税法がどのような認識に立っているかを軽くおさらいした上で，会計の方の議論としてどのような動きが出ているかということを簡単に触れた後に，その動きを租税法がどのように受け止めるべきかと考えてみたいと思います。具体的には，ヨーロッパにおける共通の法人課税ベース（Common Consolidated Corporate Tax Base, CCCTB）を作ろうという議論に手がかりを求めることにします。

この議論はもちろんEU域内に展開する企業，特にグループ課税を念頭において進められているわけですが，そのプロセスとして，国際会計基準を出発点として共通課税ベースを作っていく方針が採用されています。そのため，国際会計基準を税務会計の中に取り込んでいく際に，どのような点を考慮しなければならないのか，いかなる法的論点があるのかを論ずる議論が存在していますので，それをご紹介したいと思っています。

2. 収益計上基準（日本）

1） 現行法の扱い

それでは最初に，日本の税務会計における収益認識基準の設定，あるいは会計基準をどのようなかたちで法人税法の中に取り込んでいるかという紹介ですが，皆さんご存じのように，前提となる規定として，22条４項が「一般に公正妥当と認める会計処理の基準」を利用して益金・損金の計算を行うことと規定しています。

この規定を前提に，最高裁が収益認識基準について判示したものがこちらの大竹貿易株式会

社事件（最判平成５年11月25日民集47巻９号5278頁）と呼ばれるものであります。その中の一般論に当たる部分をこちらに引用しております[1]が，まず最高裁の理解といたしまして，法人税法が自足的に収益認識の基準を提示することはしていないと考えているように読めます[2]。すなわち，立法における選択として，一般に公正妥当と認める会計処理の基準に従って計算をすると定めたことから，（この点に関して別段の定めを設けていない）法人税法が実現主義を採用しているとの結論を導いたように思います。このロジックからは，法人税が実現主義ないし権利確定主義を選択したことを，法人税法それ自体の立場から積極的に根拠付けることはできません。

この上で最高裁が述べておりますのは，皆さんご案内のとおり，22条４項が入りました経緯，すなわち企業の自主的な経理を尊重するという点に言及しております。公正処理基準によって法人税法の簡素化を図るという目的がありましたので，実現主義を前提とすると述べながらも，具体的な判断枠組みとしましては，企業が採用している，あるいは国側がチャレンジをする際に主張している会計処理が，法人税法上正当なものとして認められるかどうかという点に注目するとしています[3]。

従いまして，私が理解するところでは，日本の法人税法，それ自身が積極的に収益認識基準を提示することはなされていない。もちろん実現主義を前提とする規定がありますので，法人税法の立場として実現主義を採用していることは間違いないわけですが，それを積極的には明らかにしていないように見えます。

ただ，少し視点を変え，明文により特例を設ける際，例えば短期売買商品又は売買目的有価証券については時価主義が採用されていますが，この時にどのような理由付けが示されたか見てみましょう。こちらに引用した『改正税法のすべて』によりますと，「内国法人が，短期的な価格の変動を利用して利益を得る目的（短期売買目的）で有価証券の売買を行っている場合には，有価証券の価格の変動によって生じた評価益又は評価損についても，有価証券の売買によって生じた譲渡益又は譲渡損と同様に，利益又は損失が発生したものと認識されていると考えられることから」（『平成12年度改正税法のすべて』168頁）と説明されています。言い換えれば，売買によって生じた譲渡損益と「同様」であるとし，従来のルールの延長線上にあることを確認していることになります。企業会計の変遷も理由としては挙げられていますし，実際の影響は大きいと思うのですが，課税適状と判断される時期として新たな基準を取り込んだというわけでもなさそうです。そうだとすると，この改正もやはり法人税独自の視点から基礎付けられていることは疑いようがなく，公正処理基準と一致していたのは（極論すれば）偶然だという見方もできるかもしれません。

---

1 「当該事業年度の収益の額は，一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って計算すべきものとされている（同条４項）。したがって，ある収益をどの事業年度に計上すべきかは，一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従うべきであり，これによれば，収益は，その実現があった時，すなわち，その収入すべき権利が確定したときの属する年度の益金に計上すべきものと考えられる。」

2 同様の説明を採るものとして，金子宏「公正妥当な会計処理の基準（法人税法22条４項）について」租税研究707号13頁（2008）。これに対して，法人税法22条４項は法人税の所得計算の手順を定める規定にすぎず，同法22条２項の解釈によって上記大竹貿易株式会社事件と同じ結論を導き得たとの指摘もある。水野忠恒『租税法〔第４版〕』369頁（2009）。

3 「権利の確定時期に関する会計処理を，法律上どの時点で権利の行使が可能となるかという基準を唯一の基準としてしなければならないとするのは相当でなく，取引の経済的実態からみて合理的なものとみられる収益計上の基準の中から，当該法人が特定の基準を選択し，継続してその基準によって収益を計上している場合には，法人税法上も右会計処理を正当なものとして是認すべきである。」

2） 収益認識基準をめぐる議論の進展

このように現行法の位置付けを確認した上で，現在，収益認識基準に関する国際会計基準の議論がどのように進展しているのでしょうか。恥ずかしながら，議論を正確にフォローできているか自信がないのですが，次のような状況にあると理解しています。

収益認識基準をめぐりましては，すでにIAS 18（Revenue） やIAS 11（Construction Contracts）によって収益や工事契約に関する基準が公表されていますが，重要な動きとして，「顧客との契約における収益認識に関する予備的見解」がIASBとFASBが共同してプロジェクトを進める形で出されています（2008年12月19日）。

その目的は，従来出されている基準に対して，より整合的かつ単一のモデルを開発して提示することとされています（国際会計基準委員会財団 [2008] pars. 1.3-1.16）。その方向として，従来，収益認識基準が実現・稼得モデルを前提に組み立てられていたのを，資産・負債モデルに置き換えて基準を開発していこうという立場が示されています（国際会計基準委員会財団 [2008] pars. 1.17-1.20）。その結果としてどのような示唆があるかという点ですが，（この予備的見解は顧客との契約によって生み出される収益についてのものですので）顧客との契約においては，契約資産が増加したとき又は契約負債が減少したときに収益が認識されるということが導かれます。抽象的には，顧客との契約における企業の正味のポジションの増加というものを基礎として収益を認識するとの基本的な立場が示されております（国際会計基準委員会財団 [2008] par. 2.37）。

もっとも，契約における正味のポジションの増加が実際にいつ生じるかという問題が出てくるわけですが，この点について，予備的見解におきましては，履行義務を充足した時点を選択するということになっております（国際会計基準委員会財団 [2008] par. 2.40）。それを言い換えて，顧客に資産を移転した時点に収益を認識するということが確認されております（国際会計基準委員会財団 [2008] par. 4.4）。

従いまして，公正価値モデル（資産・負債モデル）を出発点としながらも，IASB・FASB間の交渉を経て，従来の実現・稼得モデルと実質的に類似した妥協点に到達したとの評価ができます[4]。ただし，財，サービスのそれぞれの場合について，より具体的な言い換えがなされておりまして，こちらサマリーの方から取ったのですが，財の場合には，「顧客が財に対する支配を獲得し，財が顧客の資産となったとき」に企業が履行義務を充足したとされます（国際会計基準委員会財団 [2008] par. S21）。通常これは顧客が財を物理的に占有したときに生じるとも説明されています。また，サービスの場合にも，「サービスが顧客の資産となったとき」に企業は履行義務を充足したとされ，これは「顧客が約束されたサービスを受けたとき」に生ずるのだと述べられています（国際会計基準委員会財団 [2008] par. S22）。取引過程における一連の事実から「実現」のタイミングを抽出するための客観的論理を欠く実現・稼得過程モデルに比して，契約負債が減少した時，すなわち顧客に財・サービスの支配を移転することにより履行義務が充足された時，という事実に注目するアプローチは，客観性を確保するという点で優れていると言えるでしょう[5]。

もちろんこれに付随して，工事契約に関する取扱いがどのようになるかといった点も非常に大きな論点だと思います（国際会計基準委員会財団 [2008] pars. 6.17-6.21）。ただ，これ以上の

---

4 研究会の席上において，米山正樹教授（早稲田大学）よりご教示いただいた。また，万代勝信「収益認識プロジェクトの概要」企業会計60巻8号18-21頁（2008），大石桂一「収益認識プロジェクトにみるFASBとIASBの戦略」企業会計60巻8号57頁（2008）参照。

5 松本敏史「収益の認識と負債の認識」企業会計61巻2号49頁（2009）

検討は私の能力を超えますので，この報告では，企業の収益認識基準について実現・稼得モデルから資産・負債モデルへの転換という方向が提示されていること，またIASB・FASB共同プロジェクトの一応の成果として予備的見解が公表されているということの紹介にとどめておきたいと思います[6]。

3. CCCTB（Common Consolidated Corporate Tax Base）

1） 出発点としてのIFRS

これと併せて紹介したいものが，こちらのEUにおける共同課税ベースの議論であります。EU域内（に展開する企業）に共通した課税ベースを創設することになりますと，どのように課税ベースを策定するかが非常に大きな問題となるわけです。まったく新しい課税標準を一から設計するよりは，議論の出発点として国際会計基準を利用しようという主張が登場します[7]。

ただ，ご留意いただきたいのですが，この主張は必ずしも国際会計基準を課税ベースとして採用することを目指したわけではなく，あくまで出発点として議論を進めようとしているのです。このように「出発点」であることが強調される理由は，例えば次のようにまとめられています[8]。第一に，これはよく言われることでありますが，税務会計と財務会計とで目的が異なるという点です。第二に，国際会計基準は非政府主体によって設定がなされるわけですが，加盟国によっては，それを課税ベースとして採用することに憲法上の疑義があるといった点。また第三に，IFRSの適用状況が加盟国ごとに異なりますので，これはあくまで出発点でしか用い得ないということであります。

従来，税務会計と財務会計との統一・乖離といった際には，一致された際のメリット・デメリット，あるいは分離した際のメリット・デメリットに焦点を当てた議論はあるわけですが，ここに法的な視点を加える――具体的にいかなる準則に従って両者の関係を築いていかなければならないのか――議論がなされていないだろうかという点に興味を抱いたという次第です。

特に，先ほど申し上げましたように，国際会計基準で提示されている収益認識基準は，既存の実現・稼得モデルから資産・負債モデルへの転換，特に公正価値の強調という方向に進んでいるわけですが，このような動きと税務上の実現主義との関係をどのように捉えるべきなのでしょうか。日本の現行法の立場は，少なくとも条文を眺めるだけですと，積極的に実現主義の中身を提示しているか若干あやしいところもあるわけですが，法人税法の立場から考慮すべき点を具体化する手がかりになるのではないかと考えています。

2） 権限配分上の問題（Schon [2004]）

(1) 立法権との関係

もっとも，法人税の所得計算の実体面の議論に入る前に，EUにおける共通課税ベースとして国際会計基準を出発点にする際には，そもそも権限配分上の問題が生ずることが指摘されておりました。

これは各国の憲法構造の問題ということになるわけですが，わが国におきましても22条4項に対する法的評価として，立法権（租税法律主義）との関係が問題視されることがあります。立法権の中でも特に財政・租税に関する事項というのは，租税法律主義等の厳格な規律の下に置かれていることがありますので，課税時期に

---

6 収益認識基準として検収が重視されることとなっても，（検収基準によって）継続して収益計上が行われることとなれば，実務上は許容されよう。法基通2-1-2参照。

7 European Commission Communication, Internal Market without Company Obstacles COM（2003）726.

8 Judith Freedman and Graeme Macdonald, The Tax Base for CCCTB：The Role of Principles, Oxford University Centre for Business Taxation Working Paper Series 08/07, 5（2008）.

関するルールを含め，そのルールの定立にあたっては，やはり民主的統制の下に置かれるべきであると主張されることがあります。すなわち，民主的統制から離れた非政府部門において設定されたルールを課税の世界に取り込むことに関しては，憲法上疑義があると考える国が複数あるということになります。

なお，法的な手続論としましては，国際会計基準は，欧州委員会による「承認」を経てEU法と同等の法的拘束力が認められることとされており（EU IAS Regulation, Art. 3 par. 2），民主的統制から無縁だというわけではありません。しかしながら，各国の憲法が要求する（国内）議会の関与の度合いによっては，それでは十分ではないと判断される可能性があるとのことです。この点（収益認識基準の内容として国会が定めるべき内容・程度）で，日本国憲法がいかなる立場を採用しているかについては様々な立場があり得るわけですが，ヨーロッパではこのような議論が1つあるということです。

⑵　司法権との関係

権限配分に係る二つ目の問題としまして，司法権，すなわち裁判所における解釈・判決との関係が指摘されています。EUではやや特殊な事情もありますので，そもそもECJの管轄に含まれるのかといった問題でもあり，CCCTBを実現する上で，EU各国裁判所における解釈が大きく異なるという事態は回避したいという話でもあります。

また，日本にも関係する論点を挙げるならば，国際会計基準の解釈主体として予定されている国際財務報告解釈指針委員会（International Financial Reporting Interpretations Committee）を法的にどのように捉えるかという問題があります。たとえ税法の「出発点」として位置付けられるとしても，国際会計基準がダイナミックな発展をしていく中で，同委員会（による解釈指針）は裁判所にとっていかなる意味を持つのでしょうか。少なくとも，裁判所の解釈権限が制約されると考えることは困難でしょう。

3）　実体的側面に関する修正（の必要性）

⑴　目的の相違

こうした形式的な，憲法体制に絡む問題もあるわけですが，他方で，実体的な側面に関する修正の必要性も指摘されております。ヨーロッパにおいても，税務上は実現主義を中心として課税時期の決定がなされると考えられているわけですが，果たして公正価値を強調する国際会計基準との関係をいかに調整すべきか。具体的には，次に指摘するような問題が出てくるのではないかという話です。

まずは，「両者は目的が異なる」という議論があるわけですが，このような主張は必ずしも両者の調整を規律する具体的な準則を導くわけではないということが，かねてより指摘されています。より具体的な準則を導く議論を探さなければならないわけです。

⑵　考慮すべき原則

そこで，より具体的なものということで，幾つか文献をあたった上で，Schon [2004] の分類を用いることにしました。

① 財源調達機能（課税年度）
② 課税の公平
③ 確実性
　* 財産権保障
　* 納税資金
④ 税務執行
⑤ 租税回避の防止

私の方で考えがまとまっていないところもありますが，試みに幾つか挙げてみます。まずは財源調達機能（①）ですが，租税法は国の財政と結び付いたものですから，やはり予算や支出面と結び付いた特徴を示すことになります。何が言いたいのかといいますと，政府にはなるべく年度ごとの税収をスムーズにしたいという動機が存在し，それが影響を与えるのだということが指摘されております。これは，考慮しなけ

ればならない規範という意味ではないのですが，こうした傾向のために，企業会計との間で乖離が見られるという指摘です。

また，課税の公平（②）が求められるという要因が指摘されるのですが，やや抽象的で議論が拡散するかと思いますので飛ばします。

次に，確実性が要求される点（③）が重要であると指摘します。わが国でもこの点は指摘されているところだと思いますが，租税の賦課・徴収という行為は，国民の財産に対して侵害を加えるという場面でありますから，例えば，その課税根拠たる事実については客観性が求められるといった説明がされ，また現実に払い出されるものである以上納税資金に配慮をしなければならないといった指摘がなされます。これらの要請により，単に投資情報を提供するという国際会計基準とは異なった結論に導かれることになるのだと思います。

また，４点目としまして，執行の場面において，なるべく効率的に執行できるような基準の方が望ましいのだということが言えると思います。例えば，（資産・負債の）評価に関して非常に多くの争訟を納税者との間に抱えることとなる基準は，やはり望ましくないということになるのだろうと思います。

また，租税につきましては，租税回避を防止するという考慮（⑤）が必要となりますので，収益の認識・測定について，納税者がこれを恣意的に操作する余地を認めるルールは望ましくないと考えられます。

以上が，国際会計基準（IFRS）と税の世界（CCCTB）との架橋において，法的な論点として指摘されている問題です。

4. 結びにかえて

こうした議論を眺め，わが国においてどう考えるかということなのですが，そもそもわが国法人税法の基本的な立場として，実現主義がどのような内容・位置付けを与えられているのかを改めて考えなければいけないという気がしております（もちろん，前提として，そもそも国際会計基準が単体の利益計算に適用されるのかといった問題はありますが。）。

先ほど見ましたように，最高裁は，法人税法が前提とする収益の計上時点はその実現があった時であるという趣旨を述べるわけですが，この理論構成に（今後の議論が進む中で）果たしてどのような意味付けを与えたらよいのかという問題意識です。CCCTB との関係で議論されているような実体的な側面，実質的な根拠にも踏み込んだ議論が必要なのだと考えています。残念ながら，いまだ私自身の考えをまとめるには至っていないのですが，企業会計（国際会計基準）における収益認識基準を租税法に取り込むにあたり，法的には以上のような思考を経る必要があります。

【参考文献】

Wolfgang Schön, International Accounting Standards − a “Starting Point” for a Common European Tax Base?, European Taxation 44 No. 10, 426（2004）.

国際会計基準委員会財団『顧客との契約における収益認識についての予備的見解』（2008）

減価償却と減損損失の課税上の論点

成蹊大学経済学部教授　成道秀雄

はしがき　本稿は，平成21年６月18日開催の税務会計研究会における，成蹊大学経済学部教授 成道秀雄氏の『減価償却と減損損失の課税上の論点』と題する講演内容をとりまとめたものである。

……

それではご報告させていただきます。今日はこのような機会をいただいて大変恐縮しております。なかなか難しい問題であり，一応，みな様にお配りしておりますレジュメを読ませていただき，若干補充させていただくというかたちで進めさせていただきます。今回，減価償却制度と減損についての課税上の論点ということでお話させていただきます。

1. 減価償却制度

⑴ 逆基準性の問題

ご承知のように，平成19年と20年の税制改正で減価償却制度が大きく変わりました。２～３年前までは景気がよくなってきたというところで，減価償却制度を変えなければいけないのではないかという気運があったと思います。その背景には国際化があり，大企業，特に輸出を中心とした企業のために国際競争力を考えてということが大きな要因であったかと思います。減価償却制度は大きく変わりましたけれども，確定決算主義のもとに，確定決算主義というのは企業会計を尊重して課税所得の計算を行うべきことを宣言しているわけでありますが，ただ，今度の改正で実質的に大きくアメリカ式になった。いわゆる財政償却制度に実質的になってきたということです。そうすると，確定決算主義というものを今までどおり，そのもとで減価償却を計上していくということが適正であるかどうかということがいろいろ議論されていかなければいけないのかなと思います。

最初に逆基準性の問題は，坂本委員からも前いろいろご議論いただいているというか，ご報告いただいたのですが，今一度，ここでお話させていただきますと，わが国の法人税法では確定決算主義のもとに内部取引においては損金経理を要件としております。中でも減価償却費は，その額が大きく，その会計処理は企業利益に大きく影響するために，極めて重要な項目といえます。

なぜ損金経理を要件としているかについては，内部取引は恣意的操作の余地があるために，最高意思決定機関たる株主総会で承認された減価償却費の額を最も信頼のおけるものとして，その額を最高限度額として損金算入を認めているからです。しかし，この損金経理を要件としたために，逆基準性という弊害がよく指摘されています。精神論から言いますと，きちっと企業会計処理を行っていればいいのであって，そんなことはとんでもないということもありますが，

実際に現場と言いますか，納税者（企業）としては，いかに納税を減らすかに腐心するのが普通であり，逆基準性が生じるのは止むを得ないともいえます。そういう確定決算主義の構造になっているわけです。アメリカでは税金を不用意に多く払う取締役は能力の劣るものとされ，それゆえ，タックス・ヘイブンを積極的に利用してのタックス・プランニングが多く取り組まれています。

逆基準性については，減価償却費を過大に計上して企業利益を過少に（又は損失を過大に）計上するものであるから，許されるべきではありません。後述しますが，平成20年の税制改正で認められることとなった250％定率法や法定耐用年数の短縮によって，もはやわが国の減価償却制度はアメリカの財政償却と実質的に変わらなくなってきています。

そこで，逆基準性を解消するために，企業会計では適正に減価償却費を計上してもらい，法人税法では損金経理された額までを正規の減価償却費として損金算入し，さらに逆基準が働けば計上されるであろう減価償却費の額までの差額を「利益準備金方式の特別償却費」とみなして申告調整による損金算入を認めてはどうであろうか。すなわち企業会計上の減価償却費を100万円，法人税法上の減価償却費を300万円として，法人税法上の減価償却費100万円を企業会計上の減価償却費として合わせ，その差額分200万円を利益準備金方式の特別償却費とみなして計上してはどうであろうか。

要するに，法人税上の減価償却費300万円のうちの200万円は，租税特別措置法上の特別償却費として申告調整と認めるのです。この部分は，申告調整方式で認めてあげたらどうでしょうかと。わが国の減価償却制度はもうアメリカと同じになったのだから，それは財政償却として，その部分は企業会計でも，利益準備金方式の特別償却費として計上するというようなことで，企業会計では，なるべく正直に正規の部分の減価償却費を出すようにということでできないだろうかということです。

日本公認会計士協会が平成19年４月25日に『保証実務委員会報告第81号』を公表しております。随分前からこういった取扱いは出ているのですが，『減価償却に関する当面の監査上の取扱い』において，法人税法に規定する普通償却限度額（耐用年数の短縮による場合及び通常の使用時間を超えて使用する場合の増加償却額を含む。）を正規の減価償却費として処理する場合においては，企業の状況に照らし，耐用年数又は残存価格に不合理と認められる事情のない限り，当面，監査上妥当なものとして取り扱うとしています。

要するに，今までに法定耐用年数を企業会計上の耐用年数として用いていて，新しい法定耐用年数を企業会計上の耐用年数として用いることは認めるが，今までに法定耐用年数を企業会計上の耐用年数として用いていなかったが，新たな法定耐用年数を用いるので，それを企業会計の耐用年数として用いるとすれば，正当な理由が必要とされることになったのです。

これには法定耐用年数だけでなくて，250％の定率法についても当たるものと思われます。後述しますが，アメリカ税法では分離主義によって財政償却を認めており，わが国においても国際間の企業競争を考えて改正されたのですから，上述したように特別償却と位置付けて，正当な理由ということでなくて，利益準備金方式の特別償却費として，企業会計上認めてよいのではないか。財政償却とみていけば，問題ないのかなという気がしております。

⑵　減価償却限度額のあり方

次に減価償却可能限度額のあり方ですが，法人税法第31条第１項で，減価償却費として損金の額に算入する金額は減価償却費として損金経理した金額のうち，法令で定めるところにより計算した金額に達するまでの金額としています。このことは，減価償却費については償却限度額が設けられていることを意味しています。とこ

ろで，対与信のために欠損の申告書を提出するわけにいかないとか，７年で期限切れとなる繰越欠損金を吸収しなければならないという理由で，税務上の減価償却費をゼロにする，或いは極力抑えるために会計上もそれに合わせるとすれば，それもいわば逆基準性といえます。会計士監査を受けている，或いは会計参与のチェックが入る場合は別として，中小法人では往々に行われていると聞いています。ちなみにアメリカ税法では，減価償却費は規則的（相当の償却）に行わなければならないわけです。こういう償却可能限度額という操作の余地はないわけです。わが国の法人税法ではそういうことが許されていますが，所得税の方では規則的な償却ということになっています。

ここで税法上の損金の額を少なく計上するために，企業会計上の費用の額を少なくするという逆基準性の解消については，税法上の繰越期間を無制限にするということが有効でしょう。しかし，現行では，税収の安定措置として，繰越期間が７年と限定されています。

欠損金を出さないことで，将来に減価償却費を繰り延べたり，７年間の繰越欠損金の切り捨てを防ぐために減価償却費を過少に計上することは，いわば租税回避と解し得るので，課税庁は，課税所得の計算上，弊害があると認められるときは，法定耐用年数，法定償却方法によって計算される減価償却費まで，その損金不算入分を却下できるように改正すべきです。すなわち，所得税での規則，償却の考え方を，ここで検討すべきではないでしょうか。

⑶　250％定率法の検討

３番目に250％定率法について検討しておきます。平成19年度の税制改正大綱では，減価償却制度の全面的な見直しをあげて，最近の償却資産の使用の実態や諸外国の制度を踏まえ，企業の国際競争力や財政への影響に配慮しながら，税制の抜本的改革と合わせ，総合的に見直しを検討するとしています。その一つとして250％定率法が導入されました。アメリカ税法では，財政償却として修正加速原価回収法の200％定率法や150％定率を用いているので，それを上回る定率法を導入したことになります。やはり国際競争力の強化として，実業界からの要請が大きかったといえます。ここら辺はお聞きしたいですが，平成20年の税制改正での法定耐用年数の短縮と合わせれば，実質的にアメリカと同等の財政償却が行われるようになったといっても過言ではないでしょう。

法人税収の半分を上場会社の約3,000社から得ているわけで，あとは中小法人ですから，大法人で頑張ってもらうということで，減価償却制度に対しては大変な大盤振る舞いをしたのではないかという印象があります。

ここで，減価償却費は減価償却方法と法定耐用年数とセットで考える必要がありますが，アメリカ税法での法定耐用年数をみますと，財政償却として会計上の減価償却制度の思考から大きく離れ，インフレリスク等を配慮して，今はデフレの問題もありますけれども，経済耐用年数よりもかなり短めに，まったく離れてというわけでもないようですが，短めの期間での減価償却を認めてきています。

アメリカでは，機械装置では３年から20年（平均７年）の法定耐用年数を用いており，日本も20年税制改正により機械装置は２年から25年（平均10年）が３年から22年にと，法定耐用年数の短縮がなされました。

わが国のこの度の法定耐用年数の見直しは，数千社，3,000社というようなことが新聞に書いてありましたが，政府が実態調査を行っています。わが国が確定決算主義を採っている以上，実際の平均的な耐用年数を用いるべきことは言うまでもありません。ですから，アメリカと一緒くらいというと，どうなのか。かなり認めてもらったというか，それ以上になっているのか，かなり国際競争力を意識しているのかなというような気はしております。

アメリカは分離主義であって財政償却に拠っ

ていることから，投資の早期回収ということで実態とかけ離れた法定耐用年数が決定される傾向があります。くり返しますが，わが国が確定決算主義をとっている以上，250％定率法は実務上どうなっているのかというと，要するにこれは償却余力があるかどうかということで，250％を使っていくというのと，企業利益を考えながら，定率法はむしろ定額法に変えたり，既存の定率法を250％に変えたりと，さまざまなようです。要するに償却余力があるか，企業利益も考えながら選択適用するようで，そこではいろいろな正当理由を考えながら，実務ではやっているようです。

日本の企業では，税法上の償却方法を企業会計でも援用しているのがほとんどであり，250％定率法を適用したくとも，企業利益への影響が大きいことから，定額法に切り替える企業も多いようです。この場合にも逆基準性が働くこととなります。そこで250％定率法の適用は，もはやその実質は財政償却といえますので，財政償却とみなされる部分については，租税特別措置法の特別償却を適用したと見なし，一部申告調整を認めて，逆基準性の解消を図るべきではないでしょうか。ここでは実質的に分離主義を用いて構わないように思います。

繰り返しますが，わが国の減価償却制度はアメリカのそれともうほとんど遜色ないものになってきています。逆基準性を解消するといっても，税法上の減価償却費があまりにも大きくて，むしろ企業会計以上，すなわち実質以上に税が認めてくれているということになってきます。先ほどの日本公認会計士協会の取扱いも，税法上のものを今まで使っていて，今度新しく法定耐用年数を変えるとか，250％定率法を採用するに正当理由を問わなくていいようです。

今度の減価償却制度は随分と様変わりしましたが，一方で景気が，業績が大変悪くなってきましたので，それを十分に活用できるだけの余力もないというところもありますので，タイミングが悪いというのが率直な感想です。

2. 減損会計

⑴ 減損会計基準の公表

次に減損会計についてお話させてもらいますと，平成14年に「固定資産の減損に係る会計基準」が公表され，それまでは企業会計原則や連続意見書において固定資産の減損について何の定めも示されてきていません。土地については土地神話という言葉通り，地価は上がるものとされてきたからです。企業会計原則には一言も土地という言葉は出てきませんが，バブル崩壊後にデフレ基調が相まって，多くの企業が含み損を抱えるに至り，それを顕在化しなければ株主の信任を得ることができなくなってきたわけで，一方国際化の進展から，先進諸国ではすでに減損会計を導入してきていることから，いわゆる財務諸表の比較可能性が要請されるようになったのです。

ちょっと付け加えておきますと，旧商法では，資産において予測能わず減損が生じた場合には，相当の減額を要すべし（旧商法第34条）としていたのであり，企業会計では陳腐化償却や耐用年数の短縮でもって対応してきたともいえましょう。

企業会計では減損会計基準が入る前には，これはできなかったかということになりますと，監査基準が平成元年に改定されていまして，その前に監査準則，報告準則の中では財務諸表を作るにおいては，「企業会計原則」という固有名詞が入っていまして，それに従っていなければ駄目ですということが書いてあったのですが，改定によって「企業会計原則」という言葉がなくなってしまいまして，一般に公正妥当な企業会計の基準に従っているかということを見るとしたのです。

この改定がなされたのが国際化をにらんでということと，もう企業会計原則に全面的に依存するというには十分に対応できない。ですから，国際会計基準とかそういうものをにらんでいた

ということであれば，旧商法の規定を拠りどころにして減損会計基準が入る前も実際に上場会社でも減損をしているところもあったわけなので，減損会計基準が入ってきて明確になったというところがあったと思います。

⑵　企業会計と法人税法の評価損

企業会計と法人税法の評価損ということで，法人税法第33条もって災害による著しい損傷や政令に定める事実が生じた場合に評価損の計上が認められています。政令に定める事実としては，災害による著しい損傷や，１年以上に渡って遊休状態にあるとか，本来の用途に使用できなくなったとか，使用する場所が変わったとかがあげられています。要するに個別の事情による評価損の計上は認められていますが，市場価格の変動による評価損の計上は認められていないということです。いわゆる戻ることがあり得るとか，未実現のものといったことは確実ではないということで，税法はなじまないために，認めないのです。市場価格の変動は需要と供給の関係で起こるものであるので，将来において市場価格が戻ることもあり得るとしているのです。要するに容易に確定したものとはみなさないのです。例えば，原子力発電所に火災が発生し，甚大な放射線漏れによって住民が避難したような場合で，地価の下落が著しく，回復の目途はまったく立たないような場合が当てはまるでしょう。そういう個別の事情があった場合に評価損を認めているのです。

ですから，法人税法はかなり厳しく扱ってきたのです。減損の会計が入る前から税法は一応は手当はしてあったのですが，もともと大変使い勝手が悪いというか，使えなかった，厳しかった，使えるケースが極めて少なかったのです。

それに対して減損会計基準では，回収可能価格が著しく低下し，その回復が不明であれば，その回収可能価額の売却可能価額と収益還元価値とを比較して何れか高い方まで，評価損を計上しなければならないとされています。ここでの売却可能価額は市場で形成される価格であり，収益還元価値は収益性の著しい低下を反映させて見積もられるため，法人税法では何れも受け入れられないものです。法人税法は見積りの世界を嫌う傾向があり，明確であることを条件としています。数十年にわたるキャッシュ・インフローを現在価値で割り引いて計算される収益還元価値を信頼しうる数額と認めていないのです。

一般的にいっても，その見積りというのが，かなりいい加減な場合が多いのではないでしょうか。それゆえ，適時的に見積りの見直しが求められるのです。アメリカでは相当以前から，キャッシュ・フローの現在価値の割引計算が認知されていますが，それはその時の知見のある限りを集めて見積もったということで，その見積額に対する責任が全うされることになっています。日本の見方よりも，相当緩いようにも思われます。

⑶　特定機械設備の評価損の計上の検討

固定資産の減損会計では，文字通り含み損のみの時価評価です。それは，土地を除いて，長期間にわたって使用していくことを前提にしており，その使用期間中に市場価格が上昇したら売却して，例えば工場とか機械設備を売却して，キャピタルゲインを得ようなどということは，まずあり得ないことです。そして，技術革新などによって収益性が著しく低下していくような汎用性のない機械設備において，それが帳簿価額の半分以上の低下が見られたような場合に，時価がその後回復するということは，まずあり得ないことです。市場価格の下方硬直化が見られます。すなわちその減損が明確であるような場合には，税法上の特別の事情による評価損と変わらずに損金算入を認めてもよいように思われます。

また，法人税法では，減価償却資産について有税で計上した評価損は，法人が償却費として

経理していなくとも，償却費として損金経理した金額に含めて取り扱われています。減価償却を十分していない場合，償却可能限度額まで計上していないようなときには，法人税基本通達7-5-11により，法人税法第31条第1項（減価償却資産の償却費の計算及びその償却の方法）に規定する「償却費として損金経理した金額』には，法人が償却費の科目をもって経理した金額のほか，損金経理した法人の損益損失の金額も含まれるとされています。このことは，減損損失と陳腐化償却および耐用年数の短縮とを厳格に区分することが難しいので，一部ではあるが減損損失の計上を法人税法は認めているとも解されます。なかなか難しい問題ではありますが，税法上も認めてよいのではないかということです。

⑷ 減損会計基準の減損判定に対する法人税法のスタンス

次に減損会計基準の減損判定に対する法人税法のスタンスとして，減損会計では収益還元価値と売却可能価額の何れか高い方までの減損損失の計上を認めているのですが，法人税法では見積による収益還元価値は認めないのであるから，売却可能価額より収益還元価値が高い場合には収益還元価値まで減損損失の計上を認めることについては課税上弊害はないでしょう。逆に収益還元価値が低くて，売却可能価額が高い場合は，それは売却可能価額まで認めてあげる。上の方になりますから，それはそれでいい。あまり課税上，どっちを取るかということで，弊害がないのかなという感じはしております。この場合は，もちろん売却可能価額が税法上認められることを前提にしての話ですが。

⑸ 債務確定基準の確定の解釈と評価損

税法は実際にそこまで厳格に金額の確定に注文を付けているのでしょうか。評価損は明確に金額が決まらなければ，そこまで認めないと本当に考えているのかどうかということですが，債務の確定についていうと，通達2-2-12では，次の3つの要件をあげています。すなわち，①当期末までに債務が成立していること，②当期末までにその債務に基づいて具体的給付原因事実が発生していること，③当期末までにその金額を合理的に算定できることの3要件です。③の合理的金額の算定ということは，合理的に算定できることというので，確定していなくても認めてくれているわけで，そういう意味では実務上は確定というよりもある程度の幅を認めているものと解せるのではないでしょうか。

そのように考えますと，評価損についても，きちっと金額が確定しなければというところまでは言っていないと解釈していいのではないでしょうか。ある程度の幅は持ってもいいのではないかということで，先に述べた特定の機械設備で下がることは常識で，それが反転することはあり得ず，評価損もある程度合理的に見積もれるのであれば，税法上も認めてあげていいのではないかと思われます。

最後に，若干，税効果会計の視点からお話をさせて頂きます。減価償却費や減損損失の額は大きいのが普通ですから，税効果会計が適用されるかされないかで，企業利益に大きく影響していきます。減価償却や減損損失の処理が税法上と企業会計上とそれほど変わらないのであれば，税効果会計が適用されず，その処理が異なれば税効果会計が適用されるので，国によって異なることがあれば，財務諸表の比較可能性がかなり損なわれることになると思われます。実業界からは，その点を考えて，できる限り税法上と企業会計上の処理を一致させることの要請が，今後一段と大きくなっていくのではないでしょうか。

以上，つたない報告ではありましたが，この辺で終らせて頂きます。

企業結合会計基準と組織再編成税制

(社)日本経済団体連合会経済基盤本部長　阿部泰久

はしがき　本稿は，平成21年７月16日開催の税務会計研究会における(社)日本経済団体連合会 経済基盤本部長 阿部泰久氏の『企業結合会計基準と組織再編成税制』と題する講演内容をとりまとめたものである。

はじめに

企業組織再編成は，おそらく企業会計制度と法人税制が一番はっきりと分かれている分野です。私自身は税制・会計分離論者でありますが，そうでなくとも企業組織再編成は，企業結合・分離会計基準と税制をまったく別のものとして説明するしかありません。

本日は，まず，企業結合・分離会計基準が最近，大きく変わっておりますので，その改訂の流れを追いながら，企業会計の方で組織再編成をどう考えているのかを見ていきます。

次に，組織再編成税制も平成13年にできましてから若干の修正等もございますので，それを踏まえまて，どういう背景・経緯でこのような制度になったのかということもご説明したいと思います。

その後，「のれん」について，考えているとわからないことが数多くありますので，疑問を率直に並べて教えを請いたいと思います。

Ⅰ．企業結合会計基準の変遷

１．平成15年「企業結合に係る会計基準」

平成15年に，まだ当時は企業会計審議会が会計基準を作っていた頃でありますが，「企業結合に係る会計基準」ができております。これが企業結合に対する日本の会計基準として一応の元になるものです。ご承知のとおり，そのときには企業結合の会計上の扱いとして，持分の結合，「持分プーリング法」という考え方がありました。

15年の企業結合会計基準では，親子会社間の合併や，子会社どうしの合併など，企業集団内における企業再編である「共通支配下の取引」，あるいは複数の独立した企業が契約等に基づき共同で支配する企業を形成する「共同支配企業の形成」に該当しない企業結合について，その企業結合が「持分の結合」であるか「取得」であるかは，組織再編の法的形態にかかわらず，実態面から投資家の持分が継続しているか否かによって判定されることとされていました。

具体的には，次の３要件をすべて満たすものは「持分の結合」であり，それ以外が「取得」とされていました。

①　対価要件

企業結合に際して支払われた対価のすべてが，原則として，議決権のある株式であることが必要。議決権のある株式とは，株主総会

において当該企業結合の承認に関する事項および取締役の選任および解任に関する事項についての議決権をともに有する株式のことをいう。

② 議決権比率要件

結合後企業に対して各結合当事企業の株主が総体として有することになった議決権比率が等しいことが必要。議決権比率要件は，最初に結合後企業を支配する株主が存在するかどうかを判定し，結合後企業を支配する株主が存在する場合には，その時点で取得と判定する。

③ 議決権比率以外の支配要件

議決権比率以外の支配関係を示す一定の事実が存在しないことが必要。

企業結合が「持分の結合」と判定された場合には，持分プーリング法が強制適用され，すべての結合当事企業の資産・負債および資本の適正な帳簿価額を引き継ぐこととされていました。当時は「持分の結合」について，簿価引継ぎに注目して，組織再編成税制の適格再編成に近いものだとする議論もありましたが，要件等もまったく組織再編成税制とは違うし，会計の方で税制の「適格」組織再編成を意識した形跡もありません。

企業結合が「取得」と判定された場合には，パーチェス法が適用され，被結合企業の資産・負債を時価で引き継ぐとともに，その取得原価＝取得の対価＋直接要した支出額（取得の対価性のあるもの）を，対価として交付される現金，株式等の公正価値とします。

ここで問題は「のれん」でありまして，15年企業結合会計基準の定義に，のれんとは「被取得企業，又は取得した事業の取得原価が，取得した資産及び引き受けた負債に配分される純額を超過する額をいい，不足する額は負ののれんとする。」とあり，要はのれんが差額概念であることがはっきりいたしました。取得原価と識別可能資産・負債への配分額との差額として，のれんまたは負ののれんが生じることとなり，これを資産または負債に計上します。のれんは，20年以内のその効果の及ぶ期間にわたって定額法そのほかの合理的な方法により規則的に償却することとされ，負ののれんも，20年以内の取得の実態に基づいた適切な期間で規則的に償却することとされていましたが，これは後に変えられております。

15年企業結合会計基準では，共通支配下の取引，共同支配企業の形成，持分の結合以外のものが取得とされたわけでありますが，逆から見ると，「取得」というのは，取る方と取られた方がはっきりしているものであり，それが判然としないものが「持分の結合」になるということです。要は両当事者，あるいは複数当事者の間で，どちらかがどちらかを取得したという関係が識別できないものが「持分の結合」であり，対価要件にしても，議決権比率要件にしても，それ以外の支配要件にしても，ごく当たり前ことを書いてあるだけであります。

当時の企業結合の分類を《図表１》に整理してあります。まず，企業集団の中での再編かどうかを見て，そうであれば共通支配下の取引になる。その次に共同支配に該当するかどうかを見て，そうであれば共同支配企業の形成になる。そうでないもので，いずれの企業も他の企業を支配していなければ持分の結合，いずれかの企業が他の企業を支配しているのであれば取得になるということです。

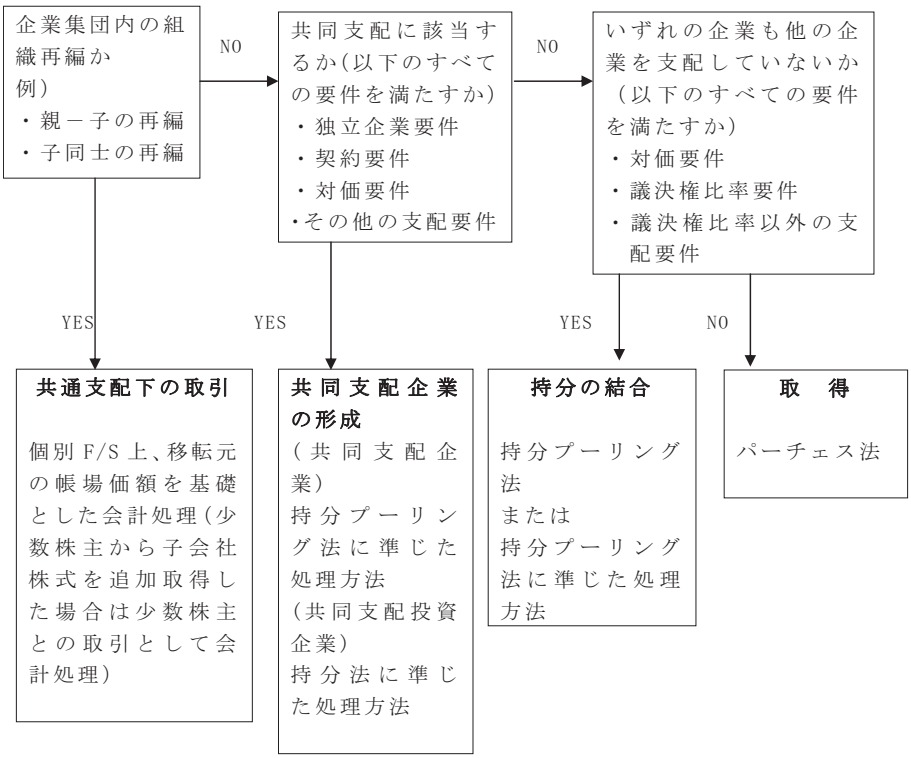
２．平成18年「事業分離等に関する会計基準」

事業分離会計は，事業を分離するときの分離元企業，株主に係る会計基準です。要は，分離元企業の会計処理では，投資が継続されているか清算されるかによって扱いが違うということです。それから，株主にしても同じように考えるということです。

３．平成20年改訂「企業結合に関する会計基準」

平成18年には，事業分離会計基準の策定に

《図表１》 15年企業結合会計基準による企業結合の分類



よって，企業結合と事業分離に対する会計基準が明確になり，膨大な適用指針が出されました。しかし，日本の会計基準とIFRS（国際財務報告基準）との間のコンバージェンスが進む中で，持分プーリング法が残っていることが，IFRSと日本基準が違う一種の象徴のように扱われてしまい，短期の間でコンバージェンスをすべき項目の筆頭に上げられていました。

しかし，当時の経済界の雰囲気は，持分プーリング法は当たり前とするものでした。日本で持分プーリング法が支持されていた背景には，企業合併について，いわゆる対等合併という考え方が大事であり，合併というのは，双方が同じような条件で新しい組織体を作っていくのであって，どちらかがどちらかをのみ込むということではない。合併比率も，できるだけ工夫を凝らして１対１に近い数字に持っていくというのが当然とされていました。明らかに規模に違いがあっても，メガバンクどうしの合併にしても対等合併と言わないと始まらないというか，進まなかったということがあります。特に経営トップになればなるほど，「対等合併」観が根強く，単に会計上の表示に過ぎないとしても，取った取られたというのは嫌だという，かなり感情的な反発もありました。

また，パーチェス法ではのれんが立つから嫌だという意見は，実務家の間でかなりありました。多大なのれんが生じて，その償却のために５年間とはいえ毎年の収益を圧迫していくというのは，本能的に企業の人は嫌なのです。税金を減らしてうれしいという人はあまりいないのではないでしょうか。

そのような状況を受けて，ASBJ（企業会計基準委員会）の方で，割と丁寧な議論がされて

いきました。例えば，19年10月16日に「企業結合会計に関する調査報告要旨」が出てされておりますが，これはASBJが綿密に環境整備をしたという証拠であり，実際に企業結合によってどのような会計処理がなされているかということについても，経済界，公認会計士，学者の方も含めて丹念なヒアリングをやっております。結論としては，持分プーリング法は止めるしかないとされましたが，議論の進め方としては，その後のいろいろな会計基準のコンバージェンス絡みの改訂に比べると丁寧だったと思います。現在，進められているのを見ますと，コンバージェンスが当たり前みたいな言われ方をされているのが多いのですが，当時は慎重にやっていたかと思います。

この調査報告で特徴的だったのは，持分プーリング法といってもほとんど使われていないではないかということです。平成12～13年当時までは，企業結合全体の中で，１割強が持分プーリング法で処理されていましたが，15年に企業結合会計基準が制定された後は途端に少なくなっています。具体的に挙げられておりましたのは，平成18年４月１日～19年４月２日までの116件のうち，持分プーリング法は３件しかなかった。持分プーリング法は要件が非常に厳格になっておりまして，それまでみたいに単純に簿価でいけるから持分プーリング法でということにはならないわけです。実際にも使いにくい，使われないものになっていました。

それでもやはり，なくなるのは寂しいと当時は私どもも思っておりましたし，ASBJの議論には相当反発もあったわけですが，結果的にはコンバージェンスを進める上で，どうしても超えなければならない山だという形で，経団連の中でもかなり激しい議論をいたしまして，20年12月の企業結合会計基準の改訂になりました。

この改訂の最大の眼目は，持分プーリング法の廃止であります。持分プーリング法は廃止して，共同支配企業の形成及び共通支配下の取引以外の企業結合は，パーチェス法，すなわち「取得」でいくのだということであります。いろいろな理屈は当時述べられておりますし，書かれてもいますけれども，要はこれがないとコンバージェンスが進まないことが最大の理由でした。当時，EUの手により日本基準がIFRSと同程度のレベルであるかどうかという同等性評価が最終段階に来ておりましたが，EUの方も持分プーリング法を日本基準とIFRSの違いの象徴みたいにとらえていまして，持分プーリング法を残すならば同等性評価がパスしないとさえいわれて，経済界も最後は仕方がないということでのんだわけであります。企業結合会計では持分プーリング法，簿価の引き継ぎという考え方が消えて，基本的にはいずれかの企業が他の企業を取得するというやり方に変わったわけであります。

そのほかにもいろいろ変わっておりますが，大きなことが２つあると思っております。その第１が「負ののれん」の会計処理です。15年基準では，負ののれんが発生した場合には20年以内の取得の実態に基づいた適切な期間で規則的に償却するものとされていましたが，新会計基準では，負ののれんが生じると見込まれる場合には，まずすべての識別可能資産及び負債が把握されているか，また，それらに対する取得原価の配分が適切に行われているかどうかを見直すこととし，それでもなお取得原価が受け入れた資産及び引き受けた負債に配分された純額を下回り，負ののれんが生じる場合には，当該負ののれんが生じた事業年度の利益として処理することとされました。

ここでご注目いただきたいのは，単に20年以内の償却が当期の特別利益に変わったということだけではなくて，すべての識別可能資産及び負債に配分するというステップが入ったことです。それでもなお差額が生じた場合は，のれんだということであります。後ほど皆さんに問いかけてみたいのですが，私の疑問は，本当の「のれん」というのは，今まで考えていたのれんより狭いものではないか。まず，識別可能資

産負債に配分されるものがあるわけでありますが，これは営業権であったとしても「のれん」ではないのかもしれないということを，このときから考えております。

その第２は段階取得です。他の企業の株式を少しずつ買い増ししていった場合に，そのときごとの取引の価格（取得価額）で扱うのではなく，最終的に支配が確定した段階で改めて時価評価を示すということになりました。これもコンバージェンスのためにということでしたが，最初にASBJから提案があったときには，経済界では非常に強い抵抗がありました。例えば発行済株式の20％を持っていたものが少しずつ買い増しされて支配の段階に入る。それまでの間に，その時々に取引は全部終わっていて，それまで適正に財務諸表に表示していたにもかかわらず，ある閾値を超えたところでこの取得していた株式を時価で見直して特別損益が立つというのはどうも納得できない。いろいろ議論はありましたが，これもコンバージェンスなので仕方がないということになりました。

そのほかにも，研究開発の途中段階の成果の処理等，いろいろ問題があったわけでありますが，すべてはコンバージェンスを全うするために越えなければいけない壁だということで，最後は納得したわけです。これが20年12月の新しい企業結合会計基準であり，現行の基準になっております。

４．平成21年改訂――企業結合会計の見直しに関する論点の整理

ところが，そうこうしているうちに７月10日に，21年度改訂を目途とした論点整理が出されました。もともと企業結合基準の見直しについては２段階で進めることになっており，最初に短期コンバージェンス項目であるところの持分プーリング法の廃止等をやる，その次に残された課題についてまた見直すということになっていたわけでありますが，そのステップ２ということになります。

もちろん論点整理であって，まだ公開草案ではありません。これからコメントを求めて議論をしていくことになっておりますが，これからの企業結合基準の改訂の方向を示すものです。いくつかのところについては，ASBJでは確信犯的にこれで行くと決めているようなところがあるかと思っております。

いろいろな論点がございます。少数株主持分の扱いでありますとか，取得原価の算定等，技術的なことも踏まえてあります。ここでご注目願いたいのは「識別可能資産及び負債の認識原則」であります。

【論点3】　取得原価の配分

［論点３－１］　識別可能資産及び負債の認識原則

識別可能資産及び負債の認識において，我が国の会計基準では，一般に公正妥当と認められる企業会計の基準で認められる資産及び負債を認識するものとしており，また，国際的な会計基準では，概念フレームワークにおける定義を満たす資産又は負債を認識するものとしており，大きな差異はないと考えられる（なお，いずれの会計基準においても，その例外が見られ，［論点３－３］以降で検討している。）。

また，国際的な会計基準では，識別可能資産及び負債の認識条件として，企業結合において交換したものの一部であることが定められており，企業結合とは別の取引となるか否かの規準も示されているため，我が国の会計基準でも，今後，このような取扱いの明示を検討する。

明示を検討するとはしておりますが，ここはやるのだということであります。そのほか論点３では測定の原則などが示されております。ここで私の疑問がさらに増してくるわけであり，

要は「のれん」というものは，もっと細かく分けて考えて扱った方がよいのかということであります。

そのほか，ストレートにのれんにかかわるところは，論点３－５「少数株主持分の測定（全部のれんの可否）」です。

［論点３－５］　少数株主持分の測定（全部のれんの可否）

企業結合において少数株主が存在する場合，少数株主持分は，被取得企業の識別可能純資産の時価のうち少数株主に帰属する金額により測定する方法のほか，時価により直接的に測定する方法がある。我が国の会計基準では，前者によることとされているが，国際財務報告基準では，前者か後者のいずれかで測定することとされている。

少数株主持分の測定については，企業会計基準第22号「連結財務諸表に関する会計基準」と同様に，子会社の資本のうち少数株主に帰属する部分とする方法に限定することが考えられる。しかしながら，国際的な会計基準の取扱いを踏まえ，少数株主持分を取得日の時価による（したがって，全部のれんが計上される。）ことも認めるべきという意見もあることから，本論点整理では，選択適用できるようにするかどうか，引き続き検討するものとしている。

ここでは，引き続き検討の中身が示されていませんが，「全部のれん」という，今までの考え方とは異質なものがやはり出てきそうです。

のれん本体については，論点４「のれんの会計処理」に示されています。ここが最大の問題でありまして，企業結合については税と会計は分離しているから構わないとも言っていられないという話であります。

ここでは，論点が２つあります。論点４－１「のれんの償却」と，論点４－２「のれんに関する税効果」の扱いであります

【論点４】　のれんの会計処理

［論点４－１］　のれんの償却

のれんについては，我が国における会計基準のように規則的に償却する取扱いと，国際的な会計基準のようにのれんを償却しない取扱いがあり，のれんの償却自体の意義やのれんの償却手続，自己創設のれんの計上との関係などから，それぞれの考え方が支持されている。

のれんの償却について，今後，我が国における会計基準を見直すかどうかは，引き続き検討する。なお，この見直しにあたっては，その根拠のほか，会計処理の変更に伴う追加的な論点やそれらを実行した場合の実務上の負担も並行的に考慮すべきものと考えられることから，本論点整理では，［追加検討①］としてのれんの減損処理の取扱いを整理し，［追加検討②］として無形資産への配分について整理している。

［論点４－２］　のれんに関する税効果

企業結合によって認識されたのれんについて，適格組織再編に該当する場合には，これまでと同様に，税効果を認識しないことが考えられる。一方，非適格組織再編に該当する場合，我が国の会計基準では，会計上ののれんに対して税効果を認識せず，税務上ののれん全額が一時差異を構成するものとして取り扱われている。法人税法における「資産調整勘定」「差額負債調整勘定」を会計上ののれん（又は負ののれん）に対応する税務上ののれん（又は負ののれん）ではないという考え方においては，現状の取扱いと同様の結果になり，改めて見直す必要性は乏しいと考えられる。

会計上，負ののれんとなる場合にも，適格組織再編に該当する場合には，これまでと同様に，税効果を認識せず，また，非適格組織

再編に該当する場合には，我が国の会計基準でも国際的な会計基準においても，税務上の負ののれんがあるときには，その全額が将来加算一時差異として取り扱われており，国際的な会計基準との間に相違は見られないと考えられる。

ここは当初は，ある程度先に進むような考え方があったようでありますが，ASBJ 内部での議論，あるいは経済界もが参加した議論の中で，まだ決められても困るということで，とりあえずは先送りということなりました。引き続き検討ということでありますので，今回の改訂ですぐに出てくることはないと思うのですが，のれんは償却しない，資産計上した上で減損処理だけとするという方針は，ASBJ ではかなり明確に持っているようであります。

のれんの償却が是か非かということについては，別途，論点が対比表として整理されています《**図表 2**》。この表をお読みいただければよろしいかと思いますが，日本基準のように償却すべきという考え方，一方で，国際会計基準あるいは米国基準では償却せず資産計上した上で減損処理になっていますが，それぞれに説得力がありそうにも思えます。

「のれんの償却自体の意義」として，のれんを償却するとする考え方の根拠に，のれんは超過収益力を表すものであるため，競争の進展によって通常はその価値が減価する費用性資産である。将来の収益力によって価値が変動するのは，有形固定資産も同様であるが，売却ではなく利用に伴い回収を図る場合には，規則的に償却すべきである，とあります。そうでないという考え方が右側ですが，のれんは繰延税金資産と同様に，将来の収益力によって価値が変動する資産であり，規則的な償却でなく，収益性の低下による回収可能性を評価すべきである。素直に見ると，どちらにも理屈はあると思うわけであります。

「償却手続」も左の方では，取得したのれんの耐用年数及び償却パターンは予測不可能であることは，有形固定資産の減価償却でも同じであるが，設備等の有形固定資産については何らかの見積により，支出総額の期間配分によって減価償却を行う。特に企業による将来に対する見通しが償却の年数，又はパターンに反映されている場合には，有用な情報を提供でき得る。ところが，右側を見ますと，すべてののれんの価値が減少するわけではなく，減価する場合でも毎期規則的に減少にすることはまれであるということで，そんなものは有用な情報ではないということであります。そうではないという議論もまた続いてあります。

この辺になると償却側が苦しいかなというのが，のれんのうち価値が減価しない部分の存在も考えられるが，その部分だけを合理的に分離することは困難であり，分離不能な部分を含め，規則的な償却を行う方法には一定の合理性があるとしています。右側を見ると，のれんのうち減価しない部分が存在する以上，当該部分は経済的実態を反映して非償却とすべきである。それぞれ，ご覧いただくと，償却すべきという今までの日本基準にも，償却すべきではないという主張にも，それなりの言い分があるということであります。

ここで，注目していただきたいのが「自己創設のれんとの関係」です。もし超過収益力だということでのれんを定義していくならば，なぜ自己創設のれんは認められないのかという議論がやはり出てくると思います。償却するという側の理屈は，企業結合により生じたのれんは，時間の経過とともに自己創設のれんに入れ替わる可能性があるため，企業結合により計上したのれんの非償却による実質的な資産計上を防ぐことができる。そうではないという理屈は，のれんの非償却が自己創設のれんの計上につながるという見方は，購入したのれんが継続的に減少し，事後的な支出と同時に価値が創出されるという仮定に基づいているということです。

少し本題からは外れますが，連結納税制度で

《図表２》 のれんの償却

	のれんを償却するとする考え方の根拠	のれんを償却しないとする考え方の根拠
のれんの償却自体の意義	のれんは超過収益力を表わすものであるため，競争の進展によって通常はその価値が減価する費用性資産である。将来の収益力によって価値が変動するのは，有形固定資産も同様であるが，売却ではなく利用に伴い回収を図る場合には，規則的に償却すべきである。	のれんは，繰延税金資産と同様に，将来の収益力によって価値が変動する資産であり，規則的な償却ではなく，収益性の低下による回収可能性で評価すべきである。
	規則的な償却を行う方法によれば，企業結合の成果たる収益と，その対価の一部を構成する投資消去差額という費用の対応が可能となる。すなわち，のれんは投資した原価の一部であることに鑑みれば，のれんを規則的に償却する方法は，投資原価を超えて回収された超過額を企業にとっての利益とみる考え方とも首尾一貫している。	財務諸表の利用者は意思決定にあたってのれん償却費を無視しており，企業側も経営者の業績を評価するにあたりのれん償却費を考慮しないことが多いことから，のれんが償却期間にわたって毎期均等に収益獲得に貢献するという想定は，経営の実態にかなった会計処理とは言えない。
のれんの償却手続	取得したのれんの耐用年数及び償却パターンが予測不可能であることは，有形固定資産の減価償却でも同じであるが，設備等の有形固定資産については，何らかの見積りにより，支出総額の期間配分によって減価償却を行う。特に，企業による将来に対する見通しが償却の年数又はパターンに反映されている場合には，有用な情報を提供でき得る。	すべてののれんの価値が減少するわけではなく，減価する場合でも毎期規則的に減少することは稀である。取得したのれんの耐用年数及び償却パターンは，一般に予測不可能であり，恣意的な期間でのれんの定額償却を行っても，有用な情報を提供することはできない。
	のれんの価値が減価した部分の金額を継続的に把握することは困難であり，かつ煩雑であると考えられるため，ある事業年度において減価がまったく認識されない可能性がある方法よりも，一定の期間にわたり規則的な償却を行う方が合理的である。	規則的な償却で必要となる事前の耐用年数の決定は，主観的な見積りとなる可能性が高く，逆に恣意的な費用計上を助長する危険がある。我が国でも減損処理が実際の会計基準に取り入れられてからすでに４年が経過しており，相当程度の実行可能性が確保されていることからすると，価値の減少の継続的な把握が困難とは言えない。
	のれんのうち価値が減価しない部分の存在も考えられるが，その部分だけを合理的に分離することは困難であり，分離不能な部分を含め，規則的な償却を行う方法には一定の合理性がある。	のれんのうち減価しない部分が存在する以上，当該部分は経済的実態を反映して非償却とすべきである。減価しない部分を分離するためには，見積りや按分といった要素が介入するかもしれないが，分離不能な部分を含めて一律に規則的な償却を行う場合に比べれば，弊害は相対的に小さいと考えられる。
	企業結合後に生じる自己創設のれんにつながる支出の費用処理と，企業結合により生じる購入したのれんの償却とは，別のものである。取得ではなく内部源泉によって同じ価値を創設するためには，同程度の支出が必要であり，むしろ，購入したのれんの償却により，その成長を内部源泉の企業と取得による企業を適切に比較できる。	のれんを生成する支出の費用とのれんの償却費の双方が認識されることにより，のれんの償却は，その成長を内部源泉ではなく取得に主として依存する企業にとって不公平をもたらす。
自己創設のれんの計上との関係	企業結合により生じたのれんは時間の経過とともに自己創設のれんに入れ替わる可能性があるため，企業結合により計上したのれんの非償却による実質的な資産計上を防ぐことができる。	のれんの非償却が自己創設のれんの計上につながるという見方は，購入したのれんが継続的に減少し，事後的な支出と同時に価値が創出されるという仮定に基づいている。
	取得したのれんの価値を維持するために費やされた費用とのれんの償却費の双方が認識されることについては，後者を非償却とするのではなく，前者をどの程度費用処理せず資産計上し償却するかの問題である。	取得したのれんの価値がその後の企業努力により維持されることを前提にすると，取得したのれんが自己創設のれんに置き換えられることはあるとしても，取得したのれんの価値を維持するために費やされた費用とのれんの償却費の双方が認識されることの有用性については疑問である。

は，子会社の途中加入で時価評価をします。それは自己創設のれんとどう違うのでしょうか。企業結合に際してのみ，のれんが立つというのは今の当たり前の考え方なのですけども，のれんの定義の仕方によっては，自己創設のれんだって別に構わないではないかという考えもあり得るのかなというのが，私の疑問であります。

いずれにしろ７月10日に公表されました論点整理に従いまして，今コメントを募集中です。20年の企業会計基準が，また大きく変わる。しかも場合によっては，20年改訂で残された部分，引き続き検討されている部分についても，そんなに時間がかからないでまた見直しに入るかということでありますので，これからしばらはくIFRSのアドプションに向けて，企業結合会計基準が大きく揺らぐのかと思っております。その中で私の疑問はどんどん膨らんでいくことになると思います。

５．IFRSの適用へ

ご参考までに，IFRSではどうなっているかについても簡単に触れておきます。IFRS第３号（改訂版）によれば，すべての企業結合は取得法（acquisition method）を用いて会計処理をしなければなりません。現行のIFRS第３号の規定と同様，持分プーリング法を用いることは認められません。今まで取得の場合はパーチェス法でやっていたわけですが，この取得，acquisition methodというのはパーチェスでもないわけです。

では，ここでのれんはどうなっているかですが，のれんの前に識別可能資産・負債の認識の中で，識別可能な無形資産は，のれんと区別して認識しなければなりません。ここで，無形資産は，以下のいずれかに該当する場合に識別可能となります。

- 契約上又は法律上の権利に起因するものであること
- 他と分離して売却，譲渡，ライセンス付与，賃貸，交換することができること

ここは，日本の会計基準の負ののれんの扱い等に出てくるものとかなり近いというか，逆に日本基準がこちらに合わせているわけであります。どうも識別可能な無形資産という概念をもう少し詰めてみないと，のれんとの関係がよくわかりません。

では，のれんとは何かについては，のれん（又はバーゲン・パーチェス）とは，以下の（A）から（B）を控除した残余金額です。

（A）　以下の合計
- 企業結合の対価
- 被取得企業の非支配持分
- 段階取得の場合は，取得企業が以前から保有していた被取得企業に対する持分の取得日の公正価値

（B）　IFRS第３号（改訂版）に従って測定した識別可能な取得資産・負債の取得日における金額

これは差額のれんという考え方であり，今の日本の考え方と違うわけではありません。というか，こちらが合わせているだけです。（A）から（B）を控除した金額がマイナスになった場合については負ののれんですが，これをバーゲン・パーチェスと言っています。

ここで，パーチェス法と取得法では何が違うのかについては，《図表３》に，あずさ監査法人のHPから借りてきた表を置いてあります。

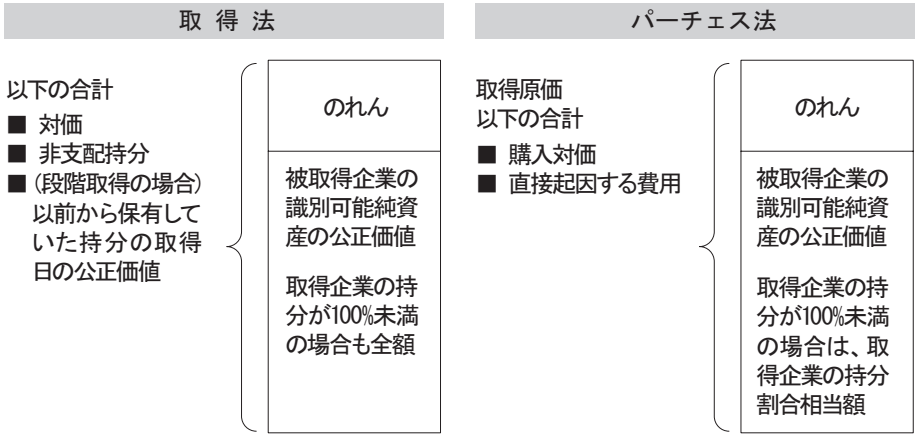
企業会計でののれんの扱いは，少しずつですが，また変わっていくのかと思っております。会計の方の話はこれぐらいにいたします。

Ⅱ．企業組織再編成税制

１．「適格」の要件

税制はご承知のとおり平成13年度税制改正で企業組織再編成税制が入りました。当時も，私は税制担当でありまして，今は民間に出ておられる朝長氏とひざ詰めで談判して要件を決めてきました。適格要件ということで，今では当たり前のことなのですが，振り返りますと，当時

《図表３》 取得法とパーチェス法



（出典：あずさ監査法人 IFRS 本部シニアマネジャー　辻野 幸子氏作成）

の議論はこういうことだったかと思っております。基本的に組織再編成であっても，資産の譲渡であるから時価で課税を行うことが原則ですが，それでは世の中の組織再編成が進まない。どういう場合については簿価移転を認めるかということで，いろいろなアイデアを出し合ったのですが，最初に決まったのは同じグループの中での再編成についてはよい。特に100％の完全支配関係にあるものについては，何か条件をつける必要はないだろうということになったわけです。

次に，それ以外のグループはどうするかということで，そもそもグループの定義から議論が始まりました。いろいろな案があったのですが，当時の商法の親子会社と合わせて単純に50％超と決まりました。途中の段階で50％よりも上の線という考えもありましたが，もし50％と100％の間のどこかで線が引かれていたら，その翌年に連結納税制度が導入されていますが，連結納税制度の対象の100％グループも違っていたかもしれません。ただ，当時はいろいろ議論していても仕方がないので，商法で定めているとおりに親子会社すなわちグループ関係というのは50％超だということにしたわけです。

企業グループの中の50％超100％未満の場合については，そのまま簿価引継ぎを認めることはできないとされて，考え出された要件は事業に対する支配の継続という考え方です。誤解されておりますけど，アメリカの tax-free reorganization は，投資の継続が判定要素なのですが，日本の組織再編成税制ではそのような考え方は取っておりません。当時の主税局の説明にもいろいろな解説書にも引用されていますが，あくまでもその事業に対する支配が継続しているということを前提として，これを満たすものを適格にしようということであります。そういう意味では株主の側から見た投資価値の継続という概念では実はないのです。結果的には同じようなことになっているわけですが，あくまでもその事業に対する支配が組織再編成によって入れ替わっているかどうか，支配が続いている場合については適格としようというわけです。

では，それをどう考えるかということで，やはり組織再編成なのだから，個別の資産や負債だけの切り出しではないということで，基本的には主要な資産と負債を引き継ぐことが条件となりました。しかし，およそすべての資産・負債の引き継ぎが必要とするのではなく「主要

な」というあいまいな表現で落ち着きました。次に，人もついていかなければということで，従業者引継要件です。ここはおおむね80％という数値基準を入れるかどうかで議論したのですが，結果的には労働契約承継法という法律が別にできまして，原則すべて連れていけということになりました。税の要件としてはおおむね80％以上ということになっているわけですが，基本的に労働契約承継法では厳しい決め方をしています。

それから，当然でありますが事業を継続する必要があります。ここもあくまでも継続の見込みということであります。当初は，一定期間の継続がいいのか，その場合，５年なのか何年なのかという議論はあったわけでありますが，期間を決めてしまうと，その期間が過ぎたら何をやってもいいのだと取られてしまう。そうではなく，基本的にはずっと継続していくのだということをはっきりさせるためには見込みで良いとなりました。逆に，見込み違いもあるということで，その後の環境変化等によって事業をやめるとか，事業内容を変えるということは，これは仕方がないことにしようということで決まったわけであります。

このようにグループ内の組織再編成の要件が決まり，その次に共同事業要件であります。複数の資本関係のない会社同士が合併その他の再編成を行うときにも「適格」にしないと，世の中で行われている合併の大半ができなくなってしまいます。今からみれば，共同事業要件というのは当たり前だと思っているわけですが，当時は，具体的に起きていた主要な企業結合事例を全部並べてみて，これとこれは適格にならなければ困るだろうというものを拾っていき，それに共通する性格は何かということで考えていきました。例えば一番わかりやすいのは規模要件でありますが，そもそも１対５は何かというと，具体的に想定するものがあって，これはやはり簿価引継ぎにしなければ無理があるというところで決めたのが，おおむね１対５ということであります。しかも規模で比較するのは，企業どうしでなくて，共同となる対象事業どうしだということにしたわけです。

それから，規模要件を満たさない場合についても適格にしなければならない場合もあるということで，合併であれば合併前の双方の役員が引き続きその経営に従事するというのは，やはり事業に対する支配の継続になるだろうということで，経営参画要件ができました。

今から見るとそれなりの理屈で整理されているように思うわけですが，当時やっていたことは，いっぱい事例を集めて，これとこれは助けてもらわなければ困る，これとこれは駄目でも仕方がないかというのを並べて，ではこれらに共通した性格は何かというのを抽象化する作業でありました。

さらに共同事業については株式の継続保有要件です。ここも，上場会社どうしでは，そんなことを言っても仕方がないだろうということでありまして，例外的なものを幅広く認めるとなりました。上場会社どうしの合併にように株主が多数存在し市場で株式を自由に売買ができる場合には，合併新株等の継続保有をチェックすることは事実上不可能なことから，被合併法人等の株主数が50人以上，ここは公募要件を準用して決めたわけです。

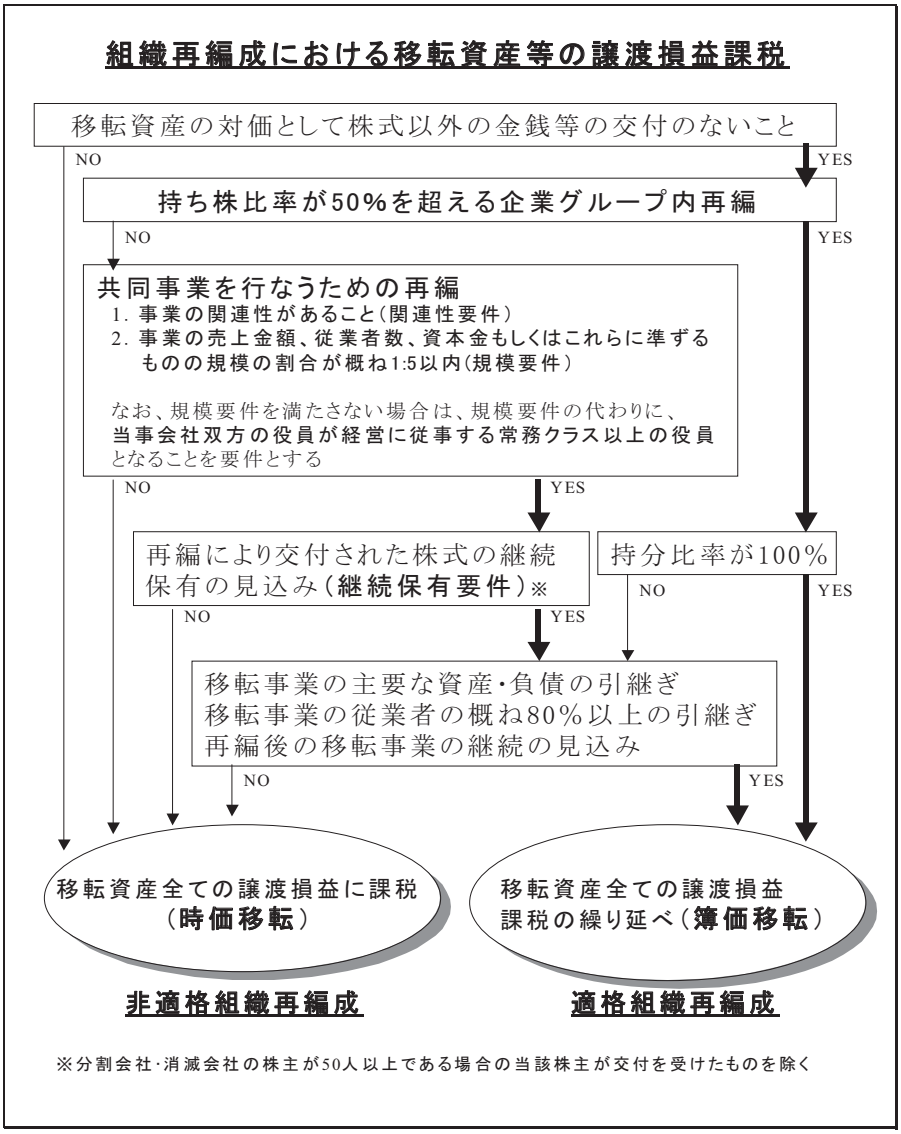
以上「適格要件」を１枚に整理したのが《図表４》です。

２．「非適格」企業組織再編成の扱い
――資産調整勘定，負債調整勘定

13年度税制改正で適格企業組織再編成というのを定めて，そうでないものは「非適格」として時価で課税するとなったわけですが，実際に非適格の場合の処理をどうするのかということは，あいまいになっていました。

平成17年に会社法ができ，平成18年度税制改正でこれに関連する改正を行ったときに，非適格の組織再編成についてもう少し明確にした方がいいのではないかということで，資産調整勘

《図表４》 組織再編成における移転資産等の譲渡損益課税



定，差額負債調整勘定というものを導入したわけであります。

当時もかなり主税局とは議論させていただきましたが，基本的にわからなかったのは，のれんというか営業権というか，非適格の場合に時価で認識するというのは，実態がある資産・負債については時価が説明できるわけですが，そうでないものについてどうするのかということ，それから，確定した負債等でやはり明確にしなければいけないものがあるということで，当時はのれんあるいは負ののれんと同じものだということで，資産調整勘定，あるいは負債調整勘定となったわけです《図表５》。

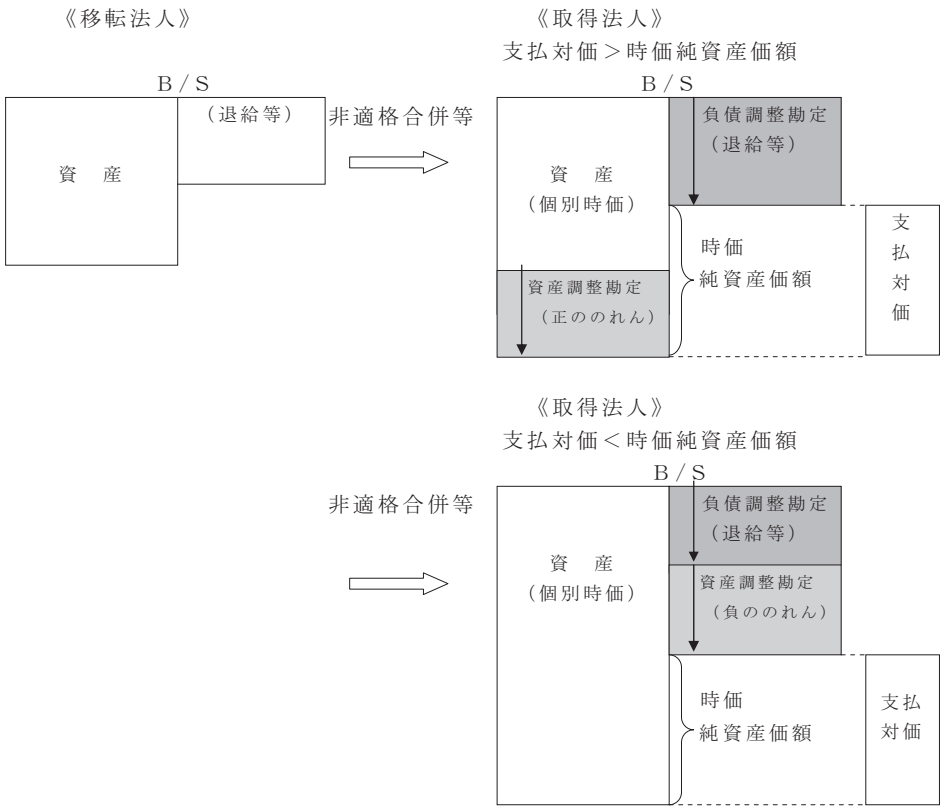
資産調整勘定とは，非適格合併等により，被合併法人等から移転された資産・負債の対価として交付された金銭の額，及び金銭以外の資産

の価格の合計額との額（非適格合併等対価の額）が，移転資産・負債（退職給与引受額，短期重要債務見込額を含む）の時価純資産を超える場合には，その超過額を「資産調整勘定」として資産に計上します。実際には法人税法62条の８に膨大な規定があるとともに，政令でも細かい規定がありますが，一定の要件を満たした非適格再編成については資産調整勘定を計上して，これは５年間で均等償却処理をするということになります。当時は，これは正ののれんだと思っていたのですけども，最近は自信がなくなっています。

負債調整勘定は，非適格合併等による移転資産の時価純資産額が非適格合併等対価の額に満たない場合の差額負債調整勘定，退職給与負債調整勘定，短期重要債務負債調整勘定からなるということで，これも５年均等で取り崩して益金に入れるということになっております。ここで認識している資産調整勘定，あるいは負債調整勘定とはあくまでも差額なのです。それまでの税の方での営業権の定義は法人税法にもどこにもないわけでありますが，一般的な理解では，超過収益力ということになっていました。しかし，ここでは差額として位置付けています。差額のれんに近い，あるいは差額の負ののれんに近い発想になったかということです。当時は，企業会計ののれんと負ののれんに合わせた改正だということで議論をされたかと思うわけですが，本当にそうなのでしょうか。

それから資産等超過差額ということで，これは若干テクニカルな話です。要は対価が決められた後に，株価だから上がったり下がったりす

《図表５》 資産調整勘定，負債調整勘定（財務省資料より）



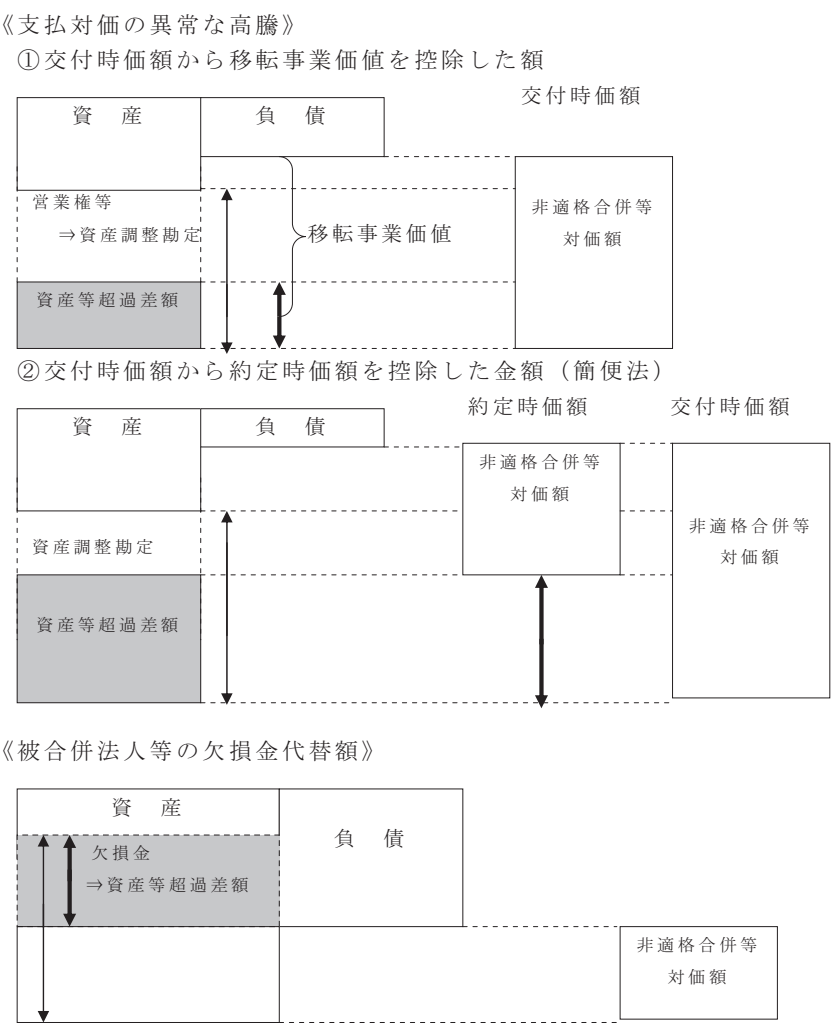
る，それが極端な場合には調整が必要ということで，そういうものについてもその差額を見込もうということです《図表６》。

３．合併等対価の柔軟化と「三角合併」

その他いろいろ議論があったわけですが，最後に出てきたのは合併等対価の柔軟化に伴う問題です。会社法で合併等対価の柔軟化を認めた結果，三角合併ができるということで大議論になりました。その結果，いわゆる適格要件の中に親会社株式を活用した組織再編成も入ってくる等の改正が平成19年度税制改正でありました。

三角合併なので，海外でも国内でもよいのですが親会社の株式を消滅会社の株主に与えたときに，何と何を比べるのか。親会社と消滅会社の間なのか，あるいは実際に合併を行う親会社のダミーとなる子会社と消滅会社の間なのか。ここは相当もめまして，ぎりぎりの段階で，やはり比べるものは直接の合併当事者ということになりました。

《図表６》 資産等超過差額（財務省資料より）



４．資本取引等に係る税制に関する論点

昨年から経団連と主税局と経産省の間で議論をしておりまして，今年になってから若干枠を広げて取りまとめとなりました。その内容は，連結納税制度の見直しと，連結納税を適用するしないにかかわらず100％の資本関係でつながっているグループについて，グループ内の一定の取引については譲渡損益を繰り延べるということで，今の連結納税制度の中でやっていることと同じようなことを導入しようとしています。具体的には連結納税の中での譲渡損益調整資産（固定資産，土地，有価証券，金銭債権，繰延資産で，簿価1,000万円を超えるもの）と同様のことを，連結納税制度の適用いかんにかかわらず100％グループの中では義務付けるということです。

グループ法人間の譲渡取引が課税繰延になるのであれば，組織再編成も資産の譲渡ですから，100％グループ内である限り同じように簿価で繰り延べる。100％グループ内の非適格合併も課税繰延となり，グループ内の非適格株式交換等の場合も，完全子法人の資産に対する時価評価課税を行わないことが考えられます。また，適格事後設立を存置する必要はなく，廃止することが考えられるとされています。完ぺきに整理されたと思っていた組織再編成税制でありますが，もう一度見直そうという動きになっております。

Ⅲ．「のれん」とは何か

これからは，むしろご説明をするのではなくて，お教えを請いたいということであります。私が，なぜ「のれん」についてこれからご説明するような問題意識を持っているかというと，いずれ企業会計の方ではIFRSが適用され，のれんの償却ができなくなると思います。企業会計では資産計上して減損処理だけとなっても，税は現行の５年均等償却を続けたい。そのためには，みなし損金経理要件が必要になってくると思うのですが，税で５年の規則償却を行う対象とは一体何かを厳格に決めておかないと困るのではないかという懸念です。

１．「のれん」とは何か

第１に，そもそも税における「のれん」とは何かということです。そもそも，税ではのれんの概念が非常に不明確です。現行法人税法，相続税法の中には「のれん」という言葉もなく，法人税法施行令の無形資産のところに「営業権」が出てきます。また，法人税基本通達７－１－５には，「繊維工業における織機の登録権利，許可漁業の出漁権，タクシー業のいわゆるナンバー権のように法令の規定，行政官庁の指導等による規制に基づく登録，認可，許可，割当て等の権利を取得するために支出する費用は，営業権に該当するものとする。」とあります。

また，法人税の営業権と相続税，贈与税の営業権とは同じなのか。違うのではないかとしても，営業権の評価について明示的にされているのは財産評価基本通達しかない。これをそのまま法人税に持ち込むことはまずいのではないかとの議論があるけれども，だからと言って，それ以外に何もないではないかという問題があります。

ちなみに，このような議論では必ず引用される最高裁の昭和50年７月13日判決では，「営業権とは，当該企業の長年にわたる伝統と社会的信用，立地条件，特殊の製造技術及び特殊の取引関係の存在，並びにそれらの独占性等を総合した，他の企業を上回る企業収益を稼得することができる無形の財産的価値を有する事実関係，超過収益力である。」と言っています。法人税以外に相続税等でも同じような概念を用いていたわけでありますが，他の裁判例，審決例によりますと，例えば特定の業界における独占的な販売権とか，営業権，免許認可ものれんに該当するとしていますので，何らかの法的性格を持っているものがのれんといわれています。

企業会計におけるのれんは，あくまでも差額概念でありますが，税ののれんというか営業権は，少なくとも18年度税制改正前までは，これとは違っていたのではないか。差額のれんと超過収益力では全く違った概念です。結果的に取得価格と取得した資産・負債の時価純資産額の差額が超過収益だという説明なのかもしれませんが，もともとの考え方は明らかに違います。また，超過収益力であるならば，これは何も組織再編成とか，企業買収以外の場合でもあり得るのではないか。もし，のれんが超過収益力だとすれば，そもそもその会社にあるものが，たまたま組織再編成を経る，あるいは営業譲渡を経ることによって，顕現化して突然財務諸表に出てくる。もともとあったもの，隠れていたのが現れるという考え方しかできない。

自己創設のれんを認めないとしても，第三者間の組織再編成なり営業譲渡であれば，第三者か誰かが入って，ディスカウント・キャッシュフロー法か何かで計算します。しかし，企業グループ内だと割とその辺はフリーハンドがある。子会社どうしの結合ならば親会社が好きに価格を決めてよいとは言わないけれども，許される範囲の中でやはりいろいろな要素を考えながら決めていくわけです。そこは割と融通が利くというか，日本の場合，裁量の幅がある。そうなると，いっぱいわからないものが出てきて，グループの中でくっついたり離れたりしていく中で，それが膨らんでいくわけです

やはりそれには違和感があって，あくまでも差額だという整理をして，実際に支払った対価の額と買ったものの価値の差額がプラス・マイナスであるときには，それを正・負ののれんとしておこうという考え方であればわかるのです。私は，「のれん」は，税法も含めてはっきり差額概念であるとして整理し直さないと，混乱が続くのかと思っております。

2．「のれん」と「営業権」とは違うのか

第２は，もっと抽象的な話で恐縮なのですけど，営業権といわれているものとのれんとは同じなのか，違うのか。今までの税法の教科書では，営業権すなわちのれんとか，営業権とのれんは同じといわれてきたのですが，本当にそうなのか。先ほど20年企業結合会計基準の負ののれんの扱いのところで，まず識別可能な資産・負債に配分するというのが無形資産の中であります。残ったものはどうしようもないから「のれん」とする。企業会計がIFRSに収斂していくと，正ののれん，プラスの差額の中でもまず先に識別・配分すべきものがあり，識別不能な残りがのれんになる。であれば，営業権というのは，のれんよりも大きな概念であって，のれんではない営業権というのがあるのか。

なお，平成15年企業結合会計基準の注解では，「営業権のうち，のれんに相当するもの及び連結調整勘定は，のれん又は負ののれんに含めて表示する。」としており，「営業権のうち，のれんに相当するもの」と言っているので，明らかに営業権とのれんとは違うという考え方です。会社法の考え方もはっきりしませんが，営業権とのれんは一緒の意味で考えているようです。税でいう営業権というのは，今までは当然にのれんだと，英語だったらどちらもgoodwillだと思っていたのですが，本当なのでしょうか。

一方で，法人税法62条の８で指しているのは，あくまでも資産・負債と合併等の対価との差額です。資産・負債の純額と支払対価の差額をのれんと考えるのであれば，法人税では明らかにのれんと営業権とは違うものになります。非適格組織再編成を行った場合には，いったんのれんが生じ，その法人が被合併法人になって，他の法人に吸収合併されたときには，資産・負債と対価との差額は法人税法62条の８では引き継げないのです。ところが，法人税法施行令の無形資産としての営業権の場合は，資産としての価値を認めていますから引き継げるはずです。少なくともその点においては，営業権と62条の８で言う資産・負債と対価の部分とは明確に違うことを規定していると考えざるを得ません。

もし，法人税法施行令で無形資産の定義の中に規定している営業権というのが本当に存在するのであれば，法人税法62条の８で考える資産・負債と対価との差額とは別に，純粋の価値としての無形資産の部分がないといけないのですが，条文を読む限りにおいては，別途，計上してよいのかどうかはわかりません。それ以外に営業権というものはどういうケースで発生するかというと，合併のような組織再編成の場合，何らかの形で事業の譲渡が行われたようなケースで特別に発生する。通常は有償取引の中で発生するものと考えられていますから，取引をした段階で営業権というものがやはり取引される。当事者間でそういう認識をして価値を認めて取引をする。それと法人税法62条の8でいう資産・負債と対価の差額との関連というのがわからないのです。

品川先生は，要するに立法政策上の問題であり，無形固定資産の中にただ営業権が列挙されているだけであって，これを繰延資産と同じように税法上こうだと定義してしまえば，それですべて解決する，超過収益力だから時価よりも高い対価を出したと割り切るしかないのではないといわれます。

３．「負ののれん」とは何か

「負ののれん」は，通常は生じるはずがないものであり，これが生じてしまうというのは，基本的な考え方で無理があるのではないでしょうか。

そもそも企業を時価よりも安く買い取ることができるというのは，たまたま株価が下がってPBRが１より下回るとしても，時価がそもそも間違っているのか。企業買収で時価を下回るという場合は，実際には偶発債務，偶発損失，簿外損失等があるために，そのような価格にしかならない場合でしょうか。あるいは，日本ではリストラが非常に難しいために，収益が上がらなくても，ある程度の雇用は続けなければいけないという雇用義務＝債務を実質的に日本企業は負っている。それらが引き受けた資産・負債の価値だと言ってしまえば，負ののれんとを認識する必要はないはずです。

20年企業結合会計基準では，負ののれんが生じると見込まれる場合には，すべての識別可能な資産および負債を把握し，それらに対する取得原価の配分が適切に行われているかどうかを見直すこととし，それでもなお取得原価が資産・負債に配分された純額を下回り，負ののれんが生じる場合には，当該負ののれんが生じた事業年度の利益として処理することとされました。しかし，日本の会計基準では識別可能負債の範囲が狭いので，本当は隠れた偶発債務を十分に認識せずに負ののれんの中に含めている可能性があります。

例えば保証債務は日本では金融機関を別にすれば，組織再編成であってもまず負債として認識していません。実際に取得対価を考えるときには，本当に悪い個別評価でないところの包含的に評価をする部分については，会計上は認識しないというのが今の日本のルールです。認識可能という点について日本の会計基準はあいまいなのではないでしょうか。日本の会計基準，税制，会社法ともに，無形資産の考え方はものすごく弱いのです。無形資産の裏返しで無形負債があるはずですが，そういうものについてあまり詰めて議論されていない。ただ，コンバージェンスしなければというので，どんどん進めているというのが現状なのです。

負ののれんは例外的に計上されるべきであり，計上するのであれば，識別可能な引受負債というのを広く解しなければ過大な負ののれんが出るリスクがあるのに，即時利益計上とされているのはおかしい，ただ形式的に国際会計基準に合わせただけになっているのではないでしょうか。それはそれで仕方がないのだとしても，税はどこかで考え方を整理しておかないと，限界が来るのではないかと思います。

税務会計研究会／委員名簿（敬称略）　〈※平成21年10月時点〉

座　　長	早稲田大学	大学院会計研究科	教授	品川芳宣
主　　査	学習院大学	法科大学院	准教授	渕　圭吾
	横浜国立大学	大学院国際社会科学研究科	准教授	吉村政穂
大学教授 （氏名50音順）	横浜国立大学	大学院国際社会科学研究科	教授	岩﨑政明
	立教大学	経済学部	准教授	坂本雅士
	成蹊大学	経済学部	教授	成道秀雄
	筑波大学	大学院ビジネス科学研究科	教授	弥永真生
	早稲田大学	大学院会計研究科	教授	米山正樹
実務家 （氏名50音順）	新日本有限責任監査法人	シニアパートナー	公認会計士	小川一夫
	日本公認会計士協会	業務本部長	公認会計士	島田眞一
	多田雄司税理士事務所	所長	税理士	多田雄司
	成松洋一税理士事務所	所長	税理士	成松洋一
	新創監査法人	グループ代表	公認会計士・税理士	柳沢義一
会員（企業） （企業名50音順）	鹿島建設株式会社	財務本部主計部税務課	担当課長	京　極　剛
	キャノン株式会社	経理部	税務担当部長	菖蒲静夫
	新日本製鐵株式会社	財務部決算グループ	マネジャー	合間篤史
	住友化学株式会社	経理室	部長（税務）	佐々木啓吾
	住友商事株式会社	主計部	税務チームリーダー	大久保毅
	住友電気工業株式会社	経理部	税務・管財グループ長	西山智博
	大和証券SMBC株式会社	投資銀行企画部	上席次長	高山茂樹
	東京海上日動火災保険株式会社	主計グループ	課長	原　　裕
	東京電力株式会社	経理部決算グループ	副長	川上健一郎
	東レ株式会社	経理部	税務担当部長	鈴木英伸
	トヨタ自動車株式会社	渉外部	第一渉外室長・担当部長	浜田　秀之
	日本たばこ産業株式会社	経理部	次長	仲谷　修
	日本電信電話株式会社	財務部門	会計・税務担当部長	千賀　令輔
	パナソニック株式会社	経理グループ税務チーム	参事	高田　裕昭
	株式会社日立製作所	タックスアカウンティングセンタ	部長代理	池本　純
	三井物産株式会社	経理部	税務総括室長	佐藤　慎二
	三菱電機株式会社	経理部	税務会計課長	中川　雅章
	株式会社三菱東京UFJ銀行	企画部主計室	上席調査役	大塚　一敏
会員（団体） 協会事務局	社団法人日本経済団体連合会		経済第二本部長 専務理事	阿部　泰久 秦　　邦昭

〔税務会計研究会報告〕
企業会計基準のコンバージェンスと会社法・法人税法の対応

平成 22 年 2 月 17 日印刷
平成 22 年 2 月 22 日発行

発　行　所　　社団法人 日本租税研究協会
東京都千代田区大手町 2 － 6 － 2
日本ビル 5 階 552 区
TEL　03(3281)2719
FAX　03(3281)6073
E-mail：j-tax-as@tkg.att.ne.jp

印　刷　所　　日本印刷株式会社
TEL03(3833)6971