〔税務会計研究会報告書〕

企業会計基準のコンバージェンスと法人税法の対応

平成２３年１１月

社団法人　日本租税研究協会

〔税務会計研究会報告書〕

企業会計基準のコンバージェンスと法人税法の対応

平成２３年１１月

社団法人　日本租税研究協会

はしがき

急速な経済のグローバル化進展を背景にした，国内における企業会計基準の国際財務報告基準（IFRS）へのコンバージェンスの動きは，当初，平成 24 年を目処に強制適用の判断を行い，最短では平成 27 年 3 月期から強制適用されることとなっていました。しかしながら，会計基準の国際的統一化の進捗の遅れに加え，平成 23 年 3 月に発生した東日本大震災に伴う混乱や産業界の企業･団体からの強制適用延期要望等があり，平成 23 年 6 月には金融担当大臣より，「少なくとも平成 27 年 3 月期についての強制適用は考えていない」旨が表明されたところです。

このように，現時点では適用時期，内容が不透明な状況ではありますが，会計基準の国際的統一化に向けた趨勢としては歩みが止まることはないと考えられます。そのため，IFRS へのコンバージェンスの動向によって影響を受ける法人税法の対応は，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，引き続き大きな関心事であります。

当協会では，これら法人税の対応の調査・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 月より原則毎月 1 回の研究会を開催し，各研究会での報告を「租税研究」に発表するとともに平成 22 年 2 月に中間報告を発刊しました。それ以降も，企業会計基準が IFRS にコンバージェンスされる過程の中で，重要と思われる個別基準と法人税法の関係についての調査・研究報告を行ってきましたが，今般，一通りの議論を尽くすことができたことから，当協会主催の第 63 回租税研究大会（平成 23 年 9 月開催）での報告・討論会内容を含む『〔税務会計研究会報告書〕企業会計基準のコンバージェンスと法人税法の対応』を作成するに至りました。

当出版物には，読者の方が企業会計基準のコンバージェ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。多くの方にご一読いただき，今後，コンバージェンスが本格的に進むにつれ実務的に直面する当該課題への取り組みに向けて，ともに考え，より良い方向に繋がっていくことを期待しております。

最後に，研究会を熱心にリードして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ならびに企業会計基準委員会，日本公認会計士協会の方々，そして本報告の取りまとめにご苦労をいただいた坂本先生，吉村先生に心よりお礼を申し上げます。

平成 23 年 11 月吉日

社団法人　日本租税研究協会
専務理事　秦　邦昭

（目　次）

Ⅰ．税務会計研究会報告書

企業会計基準のコンバージェンスと法人税法の対応 …… 1

社団法人日本租税研究協会　税務会計研究会

Ⅱ．第63回租税研究大会／討論会

企業会計基準のコンバージェンスと法人税法の対応 …… 63

〔報告〕

早稲田大学大学院会計研究科教授（「税務会計研究会」座長）　品川芳宣

立教大学経済学部准教授（同主査）　坂本雅士

横浜国立大学大学院国際社会科学研究科准教授（同主査）　吉村政穂

〔パネルディスカッション〕

横浜国立大学大学院国際社会科学研究科教授（司会）　岩﨑政明

公認会計士　小川一夫

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

税理士　成松洋一

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

Ⅲ．税務会計研究会発表報告

収益認識基準見直しの方向性と法人税法上の論点 …… 103

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

工事契約 …… 117

税理士　成松洋一

有形固定資産の会計と税務 － IAS16号を中心に － …… 135

立教大学経済学部准教授　坂本雅士

固定資産の減損会計と税法の関係 …… 143

東陽監査法人IFRSｼﾆｱｱﾄﾞﾊﾞｲｻﾞｰ、公認会計士（前日本公認会計士協会業務本部長）

島田眞一

無形資産 …… 155

税理士　多田雄司

関連会社に対する投資及び投資不動産 …… 171
公認会計士　小川一夫

長期及び短期の従業員給付の会計と税務処理 …… 191
横浜国立大学大学院国際社会科学研究科教授　岩﨑政明

引当金、偶発負債及び偶発資産－ 国際会計基準(IAS) 第37号 － …… 199
筑波大学大学院ビジネス科学研究科教授　弥永真生

金融商品 …… 207
早稲田大学大学院会計研究科教授　米山正樹

外国為替レート変動の影響 …… 219
新創監査法人統括代表社員、日本公認会計士協会常務理事　柳澤義一
国士舘大学経営学部教授（前慶應義塾大学商学部教授）、公認会計士　伊藤　眞

企業結合とのれん …… 247
社団法人日本経済団体連合会経済基盤本部長　阿部泰久

リース会計基準と法人税法の対応 …… 281
成蹊大学経済学部教授　成道秀雄

会計処理の遡及適用と税務処理 …… 291
新日本有限責任監査法人、公認会計士・税理士　太田達也

非上場企業会計と税法との関係 …… 309
早稲田大学大学院会計研究科教授　品川芳宣

〔外部講師講演〕

わが国における会計基準のコンバージェンス － IFRS導入を視野に － …… 317
企業会計基準委員会委員長　西川郁生

会計基準のコンバージェンスと確定決算主義
－日本公認会計士協会租税調査会研究報告第20号 － …… 353
日本公認会計士協会租税調査会 租税政策検討専門部会長、公認会計士　高田正昭

税務会計研究会／委員名簿・活動実績 …… 381

Ⅰ．税務会計研究会報告書

企業会計基準のコンバージェンスと法人税法の対応

【税務会計研究会報告書】

企業会計基準のコンバージェンスと法人税法の対応

平成23年9月
㈳日本租税研究協会
税務会計研究会

序　文
第１編　総　論
第１章　コンバージェンス作業の進展……２
第２章　IFRS 導入に向けた企業会計の対応……４
第３章　法人税法上の対応……７
第２編　各　論
第１章　収益認識……９
第２章　工事契約……12
第３章　有形固定資産……15
第４章　固定資産の減損……19
第５章　無形資産……23
第６章　投資不動産及び関係会社に対する投資……27
第７章　長期及び短期の従業員給付の会計と税務処理……29
第８章　引当金，偶発負債及び偶発資産……32
第９章　金融商品の会計……35
第10章　外国為替レートの変動の影響……36
第11章　企業結合とのれん……39
第12章　リース税制……42
第13章　会計処理の遡及適用と税務処理……45
第14章　非上場企業（中小企業）会計……48
第３編　今後の課題と方向性
第１章　問題の所在……51
第２章　解釈上の課題……52
第３章　立法上の課題……54

◆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，企業会計基準の国際財務報告基準（以下「IFRS」という。）へ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30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た現在，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，2009年９月，総論的な課題について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。そして，この中間報告を基にして，同月開催の租税研究大会においてシンポジウムを開催し，多くの参加者からの意見を拝聴することができた。

その後，本研究会では，企業会計基準がIFRSにコンバージェンスされる過程の中で，個別財務諸表に適用される会計基準（以下「個別基準」という。）の動向に対し，法人税法が如何に対応すべきかについて検討を重ねてきた。そして，重要と思われる個別基準と法人税法の関係について一通りの議論を尽くすことができた。そこで，今般，本研究会の報告書を取りまとめることとした。

もとより，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，IFRS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。

更に，金融商品取引法やIFRSに直接影響を受けることのない非上場企業（中小企業）においては，そのようなコンバージェンスとは無縁であるようにも考えられる。従って，このコンバージェンスに対し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，本報告書においては，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，本報告書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。

第１編　総　論

第１章　コンバージェンス作業の進展

資本取引のグローバル化が進展する中，国際的には，比較可能性を確保した高品質な会計基準への統一化に向けた動きが進められてきている。1973年以来国際会計基準（以下「IAS」という。）の策定と公表を目的としていた国際会計基準委員会（以下「IASC」という。）は2001年に改組され，現在は，国際会計基準審議会（以下「IASB」という。）が，国際的な会計基準の開発にあたって，中心的な役割を果たしている。

IASBによって策定されるIFRSは，欧州連合（EU）が域内上場企業に対して連結財務諸表にIFRSに準拠した開示を義務付ける（IASの適用に関する規則（2002年７月））とともに，域外上場企業にも「IFRS又はこれと同等の会計基準」の適用を義務付けたこと（目論見書指令（2003年７月採択）及び透明性指令（2004年12月採択））を契機として，世界中の主要な国々において受入れが拡大している。また，IASBは，2002年10月には，アメリカの会計基準設定の主体である米国財務会計基準審議会（以下「FASB」という。）との間で覚書き（「ノーウォーク合意」）を取り交わし，コンバージェンスに向けた取組みが行われている。

こうした動きを受けて，我が国においても，

企業会計基準委員会（以下「ASBJ」という。）により国際会計基準へのコンバージェンスは進められていたが，2007年８月には，IASBとの間で，国内基準とIFRSのコンバージェンスを加速することを合意し，作業の具体的スケジュールを示した（「東京合意」）。

これに先立ち，EUは，欧州証券規制当局委員会（CESR）に委託して日本の会計基準のIFRSとの同等性評価を行い，補完措置の対象となる26項目の重要な差異を指摘していたところ，東京合意では，①重要な差異について，原則として2008年中に解消すること，②重要な差異以外の既存の差異について，2011年６月末までに解消すること，及び，③現在，IASBが検討中の会計基準のうち，2011年６月末以降に適用される会計基準について，その新基準適用時に我が国において国際的なアプローチが受け入れられるよう緊密に作業を行うこと，が取り決められた。

これ以降，ASBJにより，多くのコンバージェンス関連の会計基準が開発・公表されてきた。その結果，2008年12月には，欧州委員会（EC）は，コンバージェンス作業の進捗状況及び東京合意に基づくコンバージェンス・プロジェクトを踏まえ，我が国会計基準がIFRSと同等であると最終決定している。なお，現時点における東京合意の達成状況は，次の通りである。

† **短期コンバージェンス・プロジェクト（上記①）**

項　　目	ASBJにおける基準開発
工事契約	2007年12月に会計基準を公表
関連会社の会計方針の統一	2008年３月に実務対応報告を公表
金融商品の時価開示	2008年３月に会計基準を改正
資産除去債務	2008年３月に会計基準を公表
退職給付債務の計算	2008年７月に会計基準を改正
棚卸資産の評価	2008年９月に会計基準を改正
賃貸等不動産の時価開示	2008年11月に会計基準を公表
企業結合（ステップ１）	2008年12月に会計基準を改正
企業結合時の仕掛研究開発の資産計上	2008年12月に会計基準を改正

出典：ASBJ=IASBプレス・リリース／2011年６月10日（以下同じ）

† **その他のコンバージェンス・プロジェクト（上記②）**

項　　目	ASBJにおける基準開発の状況
セグメント情報に関するマネジメント・アプローチの導入	2008年３月に会計基準を公表
過年度遡及修正	2009年12月に会計基準を公表
包括利益の表示	2010年６月に会計基準を公表
企業結合（ステップ２）	2011年第３四半期に公開草案を公表予定
無形資産	2011年第３四半期に公開草案を公表予定

†（上記③）

項　目	IASB における基準開発の状況	ASBJ における基準開発の状況
金融商品	〈分類及び測定〉 2009年11月，2010年10月にそれぞれ最終基準を公表 〈減損〉 2009年11月に公開草案を公表 2011年１月に補足文書を公表 〈ヘッジ会計〉 2010年12月に公開草案を公表 〈資産及び負債の相殺〉 2011年１月に公開草案を公表	2010年８月に金融資産の分類及び測定に関する検討状況の整理を公表 2011年２月に金融負債の分類及び測定に関する検討状況の整理を公表
公正価値測定及び開示	2011年５月に最終基準を公表	2010年７月に公開草案を公表
連結の範囲	2011年５月に最終基準を公表	2009年２月に論点整理を公表
リース	2010年８月に公開草案を公表	2010年12月に論点整理を公表
収益認識	2010年６月に公開草案を公表	2011年１月に論点整理を公表
退職後給付	2011年６月に最終基準を公表予定	2010年３月にステップ１として未認識項目の即時認識等に関する公開草案を公表
財務諸表の表示（フェーズ B）	2008年10月にディスカッション・ペーパーを公表 アジェンダ協議手続の一環として再検討される予定	2009年７月に論点整理を公表
資本の特徴を有する金融請品	アジェンダ協議手続の一環として再検討される予定	IASB 及び FASB の議論を注視し検討
保険契約	2010年７月に公開草案を公表	IASB 及び FASB の議論を注視し検討
引当金（IAS 第37号）	アジェンダ協議手続の一環として再検討される予定	2009年９月に論点整理を公表
排出量取引	アジェンダ協議手続の一環として再検討される予定	IASB 及び FASB の議論を注視し検討

第２章　IFRS 導入に向けた企業会計の対応

１．金融商品取引法会計

⑴　企業会計審議会中間報告

EC による同等性評価がなされた後においても，東京合意の履行のため，コンバージェンス作業の更なる推進が求められた。また，IFRS 受入れに向けた動きが，米国をはじめとする多くの国々に広がっている状況から，財務諸表の国際的な比較可能性の一層の向上，ひいては我が国金融資本市場の国際的な魅力の向上に資するという観点，及び海外の投資家にとって我が国企業の作成する財務諸表の理解・分析がしやすくなることにより，企業にとっても資金調達関連コストの低減や国際的な資金調達の容易化を期待する観点などを考慮し，我が国として，コンバージェンスの推進のみならず，我が国企業に対して IFRS に基づく財務諸表の法定開示を認め，又は義務づけるためのロードマップ（工程表）を作成し，具体的な展望を示すべきとの指摘がなされるようになった。

そこで，企業会計審議会は，「我が国におけ

る国際会計基準の取扱いに関する意見書（中間報告）」（2009年６月30日）を公表し，IFRS 適用の具体的な道筋を示した。まず，財務諸表の作成における IFRS の任意適用について，同報告書は，EU 域内・米国で上場ないし公募による資金調達をしていること等により IFRS で開示する企業，又は国際的に事業展開し，国際的な投資者等にも広く認知されているような企業を念頭に置いて，企業及び市場の競争力強化の観点から，「できるだけ早期に容認することが考えられ，具体的には2010年３月期の年度の財務諸表から IFRS の任意適用を認めることが適当である。」との判断を示した[1]。

次に，強制適用についても，投資家に対する国際的に比較可能性の高い情報の提供，我が国金融資本市場の国際的競争力確保，及び我が国企業の円滑な資金調達の確保といった観点から，一定範囲の我が国企業に強制適用する可能性を示しつつ，「IFRS の強制適用の判断の時期については，とりあえず2012年を目途とすることが考えられる。」と述べるに至った。

また，企業会計審議会により公表された中間報告においては，「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（いわゆる「連結先行」の考え方）で対応していくことが考えられる。」と連結先行の考えが打ち出されていた。

連結財務諸表においてコンバージェンス等に優先して対応するとともに，個別財務諸表のコンバージェンスをどのように取り扱うべきかについて，幅広い見地から，更なる議論が重ねられることが予定されていた。その代表的なものとして，「単体財務諸表に関する検討会議」報告書（2011年４月28日）が挙げられる。同検討会議は，2010年９月，「企業会計基準委員会（ASBJ）の独立性を確保しつつ，基準設定機能の強化及びそのための産業界を含む各ステークホルダーによるバックアップ強化の方策」を図るために財務会計基準機構（FASF）内に設置されたものである[2]。

同報告書においては，個々の会計基準の検討にとどまらず，例えば，単体財務諸表に係る会計基準の変更にあたっては，会社法及び法人税法との関係に十分な配慮が必要であること，会計基準の策定に伴うベネフィットに見合わないコスト負担を生じさせることのないよう留意する必要があるといった意見のあったことが紹介されている[3]。

⑵ 金融担当大臣談話「IFRS 適用に関する検討について」（2011年６月21日）

上記の中間報告が公表された後，国内外で生じた次のような様々な状況変化を理由として，金融担当大臣による談話が発表された。

- 米国ワークプランの公表（2010年２月）
- IASB と FASB がコンバージェンスの作業の数か月延期を発表（2011年４月）

---

1 2009年12月11日に公布された内閣府令及び法務省令により，2010年３月期以降，一定の要件を満たす我が国企業は，IFRS に準拠して連結ベースの開示を行うことが可能となった。

2 これに先立つ2010年４月及び５月には，ASBJ の委員，作成者，利用者から構成される「上場会社の個別財務諸表の取扱い（連結先行の考え方）に関する検討会」において，連結先行の適用の可否について，①我が国固有の商慣行や伝統的な会計実務の観点，②会社法の観点，③法人税法の観点，④当期純利益の考え方のような基礎概念の観点，⑤実務上の実行可能性の観点から検討が行われていた。

3 個々の会計基準に関しては，開発費及びのれんについて，当面，現行の取扱いを継続すべきとの意見，退職給付について，激変緩和の措置が必要ではないかとの意見，及び，包括利益について，当面，財務諸表本表において表示すべきではないとの意見が，それぞれ多く見られたことが明らかにされている。

- 「単体検討会議報告書」の公表（2011年４月28日）
- 産業界からの「要望書」の提出（2011年５月25日）
- 米国 SEC の IFRS 適用に関する作業計画案の公表（2011年５月26日）
- 連合　2012年度重点政策（2011年６月）
- 未曾有の災害である東日本大震災の発生
- IFRS への影響力を巡る，アジアを含む国際的な駆け引きの激化

大臣談話は，IFRS 適用について，「会計基準が単なる技術論だけでなく，国における歴史，経済文化，風土を踏まえた企業のあり方，会社法，税制等の関連する制度，企業の国際競争力などと深い関わりがあることに注目し，さまざまな立場からの意見に広く耳を傾け，会計基準がこれらにもたらす影響を十分に検討し，同時に国内の動向や米国をはじめとする諸外国の状況等を十分に見極めながら総合的な成熟された議論が展開されることを望む。」としている。また，強制適用の可能性についても，「少なくとも2015年３月期についての強制適用は考えておらず，仮に強制適用する場合であってもその決定から５－７年程度の十分な準備期間の設定を行うこと，2016年３月期で使用終了とされている米国基準での開示は使用期限を撤廃し，引き続き使用可能とする」ことを明らかにした。

もっとも，世界的に会計基準の国際的な統一化が進展する中で，趨勢として，コンバージェンスの歩みが止まることはないと考えられる。

２．会社法会計

⑴　会社法の対応

2005年に改正された会社法は，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」に従うべきことを定める規定（会社法431）を設け，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しん酌しなければならない」としている。また，2002年商法改正以降，計算関係規定を省令（会社計算規則）に委任することとし，計算関係規定のより機動的な制定・改訂を通じて，会計基準の改正等に弾力的に対応することが可能とされている。

そして，現在，会社法は，企業会計の慣行に従って作成される計算書類を前提として，配当規制という観点から必要な調整を加えて分配可能額を計算するという姿勢を採用している。もっとも，新たな会計基準が開発・公表される中で，資本提供者に対する情報提供機能に限定される国際会計基準と，利害調整機能も担う会社法との間の乖離は大きくなるものと予想される。分配規制という観点からの調整を必要とする会社法会計のあり方は，個別財務諸表をめぐる議論にも影響を与えると考えられる。

⑵　中小企業会計

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」（会社法431）にあたるものと解されている。しかしながら，利害関係者の範囲が限定され，規模も小さい中小企業の従うべき規範として適当であるかについては疑問があった。

このため，上記の2002年商法改正にあたっては，国会の衆参両院において，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，中小企業庁，日本税理士会連合会，及び日本公認会計士協会がそれぞれ研究報告書を公表した。2005年８月には，これらの報告書等を統合する形で，日本公認会計士協会・日本税理士会連合会・日本商工会議所及び ASBJ が，「中小企業の会計に関する指針」を作成し，その後見直しが続けられている。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。

また，IFRSとのコンバージェンスに向けた作業等を通じて国内基準の国際化が進展する状況を踏まえ，非上場企業，特にその大半を占める中小企業の実態に即した会計のあり方について議論が重ねられている。代表的なものとして，「非上場会社会計基準に関する懇談会」報告書（2010年８月30日），「中小企業の会計に関する研究会」中間報告書（2010年９月）などが挙げられよう。更に，2011年２月以降，中小企業庁及び金融庁を事務局として，「中小企業の会計に関する検討会」において新たな会計ルールのあり方が検討されている。

第３章　法人税法上の対応

１．基本的方向

1998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。その背景は，税制調査会・法人課税小委員会「法人課税小委員会報告」（1996年11月）で示された「課税ベースを拡大しつつ税率を引き下げる」という基本的方向であった。そして，課税ベースの見直し（拡大）にあたっては，企業会計とは一線を画し，税制の公正・中立や透明性を実現するために，企業の実態に即して課税所得を的確に把握することの重要性を強調するとともに，保守的な会計処理の抑制，債務確定基準の徹底といった視点が打ち出された。このような考え方の下，以後の税制改正においては，企業会計との関係において是々非々（調和と乖離）の改正が行われてきた。その概要は次のとおりである。

２．企業会計との調和

① 2000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，自己完結的な規定が設けられている。

② 2007年度税制改正では，第一に，「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に改められた。

第二に，「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，2007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，いわゆる再調達原価から時価に改められ，また，短期売買商品の期末評価制度が創設された。

第三に，繰延資産については，会社法及び会社計算規則が企業会計に全面的に依存することとなり，かつ，「繰延資産の会計処理に関する当面の取扱い」（2006年８月）（以下「繰延資産の当面の取扱い」という。）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）。）ため，法人税法についても，これに対応する改正が行われた。

③ 2008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　2009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）。

⑤　2011年「現下の厳しい経済状況及び雇用情勢に対応して税制の整備を図るための所得税法等の一部を改正する法律」によって，企業会計基準24号「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」（以下「過年度遡及会計基準」という。）（2009年12月）導入に伴い，陳腐化償却制度が廃止されるとともに，耐用年数の短縮特例の適用を認めることとした。

3．企業会計からの乖離

①　1998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を抑制するため，次のような改正が行われた。まず，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。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，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，その適用範囲の見直しが行われた。

②　2001年度税制改正では，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（税法独自の帳簿価額の引継ぎ，資本の部の整備など）に関する規定が整備されている。

③　2002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，2004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，2006年度税制改正において，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，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。

④　2006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の変容を踏まえ，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応して，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。

⑤　2007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，次いで，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（2008年度税制改正）。

⑥　2009年度税制改正では，上記の「棚卸資産の評価に関する会計基準」の改正により，期末における正味売却価額が取得原価よりも下落している場合には，当該正味売却価額をもって貸借対照表価額とすることが求められ，帳簿価額の切下げを行うことが強制（実質的には低価法の強制）されることとなったが，法人税法は，従来どおり，低価法の適用を任意としている。

第２編　各　論

第１章　収益認識

１．IFRS の現状

⑴　提案モデル

国際会計基準の概念フレームワークの下では，収益とは，持分参加者からの拠出に関連するもの以外で，持分の増加をもたらす，期間における企業の通常活動の過程において生じる経済的便益の総流入と定義されるところ，将来の経済的便益が企業に流入する可能性が高く，かつ，これらの便益が信頼性をもって測定できる場合に，企業は収益を認識するものとされている。

具体的には，IAS 18号が，物品の販売，役務の提供及び企業資産の第三者による利用（利息，ロイヤルティ及び配当を生じるもの）から生じる収益の会計処理について，また，IAS 11号が，工事契約に伴う収益及び費用の会計処理について，それぞれ規定している。例えば，財の販売については，財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などが，収益認識の条件とされている。

しかしながら，IAS 18号とIAS 11号との矛盾を解消し，またより包括的な基準の開発を目指して，IASB とFASB が進めるコンバージェンス・プロジェクトにおいて，共同で収益認識に関する会計基準の見直しの検討を進めている。同基準は，IAS 17号（リース），IFRS 4号（保険契約），IFRS 9号（金融商品）又はIAS 39号（金融商品：認識及び測定）の範囲にある契約等を除き，すべての顧客との契約に適用されることが予定されている。2010年６月には公開草案「顧客との契約から生じる収益」が公表され，また，再検討の過程において，いくつか

の点で暫定的な決定に到達している。これらによる収益認識の提案モデル（以下，「提案モデル」という。）は，次の５つのステップを踏んで適用される。

⑵ 顧客との契約の識別

契約とは，強制可能な権利及び義務を生じさせる２者以上の当事者間における合意である。企業の通常活動のアウトプットである財又はサービスを取得するために，当該企業と契約した当事者が，顧客と定義される。

複数の契約がほぼ同じ時期に締結され，かつ，①契約が同時又はほぼ同時締結されている，②契約が単一の商業的な目的を有するまとまりとして交渉されている，又は③契約における財又はサービスがデザイン，技術又は機能の点で相互に関連しているという要件の１つ以上を満たす場合には，同じ顧客との間の複数の契約を結合して，単一の契約として会計処理をしなければならない。

⑶ 別個の履行義務の識別

履行義務とは，財又はサービスを顧客に移転するという当該顧客との契約における（明示的であれ，黙示的であれ）強制可能な約束として定義される。企業が複数の財又はサービスを移転することを約束している場合に，財又はサービスが区別できるときには，それぞれを別個の履行義務として会計処理しなければならない。例えば，工事契約のように，企業が非常に相互関連の強い財又はサービスの束を約束し，それらの財又はサービスを統合する重要なサービスを提供する場合には，企業は，財又はサービスの束を単一の履行義務として扱うことになる。

その他の場合には，財又はサービスが区別でき，かつ，財又はサービスの移転パターンが契約に含まれる他の約束した財又はサービスと異なるときに限り，約束した財又はサービスを別個の履行義務として会計処理することが求められる。

⑷ 取引価格の決定

取引価格とは，財又はサービスの移転と引き換えに，企業が顧客から受け取る，又は受け取ると見込まれる対価の金額である。企業は，取引価格を合理的に見積もることができる場合に限り，履行義務を充足した時に収益を認識しなければならない。取引価格を合理的に見積もることができない場合には，企業は，履行義務の充足による収益を認識してはならず，状況が変化して，取引価格を合理的に見積もることができるようになった時点で，充足済みの履行義務について収益を認識することとなる。

取引価格の算定にあたり，契約に重大な財務要素が含まれている場合には，貨幣の時間価値が約束した対価の金額に反映するように調整される。しかしながら，顧客の信用リスクの影響は取引価格の測定に反映されない。結果として，企業は，約束された対価の金額を収益として認識することになる。

⑸ 取引価格の履行義務への配分

企業は，個々の履行義務の充足と引き換えに顧客から受け取ると見込まれる対価の額，すなわち相対的な独立販売価格に比例して，すべての履行義務に取引価格を配分しなければならない。

⑹ 履行義務充足時の収益認識

企業は，顧客に約束した財又はサービスを移転することによって，識別された履行義務を充足した時に，収益を認識しなければならない。財又はサービスは，顧客が財又はサービスに対する支配を獲得した時に，顧客に移転したと判断される。これは，顧客が，財又サービスの使用を指図する能力を有し，かつそれらから便益を享受する能力を有するに至った時を指す。

企業がサービスを連続的に移転する場合，すなわち顧客が仕掛品を支配する場合にのみ，収益は連続的に認識される。企業の履行が，顧客の支配する資産を創出又は強化する場合か，又は，企業が他に転用できる資産を創出するものではなく，かつ所定の要件を満たす場合に，サービスの移転が連続的になされていると判断される。この場合，企業は，顧客へのサービス

の移転を最もよく描写する収益認識の方法を採用しなければならない。その方法には，アウトプット法，インプット法，及び時の経過に基づく方法が含まれる。

２．国内会計基準の対応

我が国では，企業会計原則（1949年７月）において，「売上高は，実現主義の原則に従い，商品等の販売又は役務の給付によって実現したものに限る。」（企業会計原則 第二3B）とされ，収益認識については実現主義が原則とされている。

しかしながら，企業会計原則注解において，委託販売，割賦販売など特殊な販売契約に関する取扱いが示され，又，「工事契約に関する会計基準」，「金融商品に関する会計基準」，又は「リース取引に関する会計基準」等において，特定の契約又は取引の収益を対象とする会計基準等が定められるほかは，収益認識及び測定に関する包括的な会計基準は示されていなかった。

ASBJ は，IASB との「東京合意」（2007年８月）に基づき，IASB の上記収益認識プロジェクトに対応する会計基準の開発を進め，国際的なコンバージェンスに取り組んでいる。2011年１月には，上記公開草案を前提として，「顧客との契約から生じる収益の認識に関する論点の整理」を公表した。その中で，提案モデルが現行実務に影響を与える論点として，例えば，次のものが挙げられている。

第一に，履行義務単位での会計処理を求める提案モデルが，契約を収益認識の単位とすることが一般的な我が国の現行実務との軋轢を生じることを指摘する。例えば，一部の製品保証やカスタマー・ロイヤルティ・プログラムについて，その内容が別個の履行義務として識別される場合には，取引価格のうち当該サービスに配分された金額は，主たる製品の移転時には未だ収益として認識されないことなる。履行義務を識別単位とすることの有用性を認めながらも，実務上可能な方法で行われるべく，検討する必要があるとしている。又，これまで引当金として処理されてきた付随サービス等を別個の履行義務として識別することについては，個々の性質に照らして適切かどうかを検討する必要があるとする。

関連して，提案モデルは，返品権付きの製品販売において，返品されると見込まれる製品に関して収益を認識せず，その代わり，返金負債を認識することを提案している。返品調整引当金を計上する我が国の処理と異なるが，引き続き検討を行うとしている。

第二に，取引価格の算定に際して，提案モデルが顧客の信用リスクを考慮することに反論している。ただし，提案モデルに関する暫定的な決定においては，回収可能性は考慮しないこととされた。

第三に，工事契約については，暫定的な決定において，企業が非常に相互関連の強い財又はサービスの束を約束し，それらの財又はサービスを統合する重要なサービスを提供する場合には，企業は財又はサービスの束を単一の履行義務として会計処理しなければならないとされたため，割愛する。

３．税制上の対応（論点整理を含む）

⑴　収益認識の単位

提案モデルと同様の基準が我が国でも採用された場合には，これまで引当金として処理されてきた付随サービス等が別個の履行義務として識別され，そのサービスの移転時まで当該部分に配分された取引価格の収益認識が繰り延べられることになる。

しかしながら，債務確定基準（法法22③二）により，別段の定めによらない引当金計上を排除してきた法人税法において，返品調整引当金（法法53）以外の付随サービス等について，このような会計処理が認められるかは疑問である。

⑵　履行義務の充足

税務会計における収益認識の基準については，法人税法22条４項が「一般に公正妥当と認めら

れる会計処理の基準」（以下「公正処理基準」という。）に従って益金及び損金の計算を行うと定めていることから，「ある収益をどの事業年度に計上すべきかは，……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」ものと解され（最判1993年11月25日・民集47巻９号5278頁），実現主義を採用したと考えられている。その上で，税務上は，収益認識の基準として引渡しが重視され（法基通２－１－１），出荷基準も広く採用されてきた（法基通２－１－２）。

しかしながら，顧客が財又はサービスに対する支配を獲得した時点を重視する提案モデルの下では，契約条件によっては，出荷基準は認められない可能性がある。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」り（上記最高裁判決），提案モデルと同様の基準が我が国で採用された結果が，収益認識の基準として検収・到着を重視す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）以上，特段の問題は生じないと考えられる。

⑶　そ の 他

我が国の現行実務では，商品の割賦販売について，割賦金の回収期限到来時や入金時に収益認識を行う方法も認められている一方で，現行のIAS及び提案モデルでは，このような取扱いは認められていない。そのため，我が国においても，こうした例外を認めず，履行義務の充足時に収益認識する方向で検討が進められている。

その結果として，法人税法上，長期割賦販売等について，確定した決算における経理を条件として認められている延払基準（法法63）は，再検討される可能性がある。

第２章　工事契約

１．IFRSの現状

IFRSでは，「工事契約」に関する考え方や会計処理は「IAS11号」が取り扱っている。その具体的な内容は，次のとおりである。

⑴　工事契約の意義

単一の資産又はその設計，技術及び機能若しくはその最終的な目的や用途が密接に相互関連又は相互依存している複数の資産の組み合わせの建設工事のために特別に取り決められる契約をいう。

⑵　工事契約の結合及び分割

イ　工事契約の処理は，個々の工事契約に個別に適用することを原則とする。その場合，複数資産の建設が一つの契約で結ばれている場合，次の条件のすべてに該当すれば，それぞれの資産の建設は個別の契約として取り扱う。

①　各資産について別途見積りが提示されていること

②　請負業者及び発注者は各資産に係る契約書について承諾若しくは拒否できる等，別途の交渉が可能であること

③　原価及び収益が各資産別に識別可能であること

ロ　一方，複数の契約が次の性格を有する場合には，それら一連の契約を一つの工事契約とみなして取り扱う。

①　一連の契約が一括して交渉されること

②　複数の契約は密接に相互関連しており，事実上全体の利益率が定められた単一のプロジェクトの一部であること

③　複数の契約は同時期又は連続して実行されること

ハ　なお，次の追加資産の建設については，別個の契約として取り扱う。

①　追加資産が，その設計・技術・機能において当初の工事契約で建設される資産

若しくは一連の資産と大きく異なる場合
② 追加資産の価格が当初の契約価格と無関係に交渉される場合

⑶ 工事契約の収益・原価の範囲

イ 工事契約収益は，次のものから構成される。
① 契約で合意された当初の収益
② 契約内容の変更，クレーム及び報償金のうち，収益となる可能性が高く，かつ，信頼性をもって測定可能なもの

ロ 工事契約原価は，次の費用から構成される。
① 特定の契約に直接関連する費用――作業現場の労務費，建設工事の材料費，工場及び設備の減価償却費，工場，設備及び材料の移設費，工場及び設備の賃借料，設計・技術援助料，調整・保証作業の見積原価，第三者からのクレーム費等
② 工事契約全般に起因する配賦可能な間接費用――保険料，直接関連しない設計・技術援助料，工事間接費等
③ 契約条件により発注者に個別請求可能なその他の原価

⑷ 工事契約の収益・費用の認識

イ 工事契約の結果を信頼性をもって見積もることができる場合には，その工事契約に関連した収益及び原価は，その請負業務の期末日現在の進捗度に応じて，収益及び費用として認識する。

ロ これに対し，工事契約の結果を信頼性をもって見積もることができない場合には，収益は回収可能性の高い，発生済工事契約原価の範囲に限って認識され，また，工事契約原価は，発生した期間に費用として認識する。

⑸ 予想される損失の認識

工事契約総原価が総収益を超過する可能性が高いときは，その見積損失は即時に認識しなければならない。

2．国内会計基準の対応

「工事契約」に関する我が国の会計基準として「工事契約に関する会計基準」(2007年12月27日 ASBJ）が制定されている。その具体的な内容は，次のとおりである。

⑴ 工事契約の意義

仕事の完成に対して対価が支払われる請負契約のうち，土木，建築，造船や一定の機械装置の製造等，基本的な仕様や作業内容を顧客の指図に基づいて行うものをいう。受注制作のソフトウエアもこれに含まれる。

⑵ 工事契約に係る認識の単位

イ 工事契約において当事者間で合意された実質的な取引の単位に基づいて認識する。ただし，実質的な取引の単位を適切に反映していない場合は，複数の契約を結合し，又は取引の一部を分離する。

ロ 工事収益及び工事原価は，工事契約に係る認識の単位ごとに，工事契約に係る認識基準を適用することにより計上する。

⑶ 工事契約に係る認識基準

イ 工事契約に関して，工事の進行途上においても，その進捗部分について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，この要件を満たさない場合には工事完成基準を適用する。

ロ この場合，成果の確実性が認められるためには，次の各要素について，信頼性をもって見積もることができなければならない。
① 工事収益総額
――工事契約において定められた，施工者が受け取る対価の総額
② 工事原価総額
――工事契約において定められた，施工者の義務を果たすための支出の総額

ハ 決算日における工事進捗度――原価比例法その他

⑷ 工事進行基準の会計処理

イ 工事収益総額，工事原価総額及び決算日

における工事進捗度を合理的に見積もり，これに応じて当期の工事収益及び工事原価を損益計算書に計上する。

ロ　工事進行基準を適用した結果，工事の進行途上に計上される未収入額は，金銭債権として取り扱う。

⑸　工事完成基準の会計処理

工事が完成し，目的物の引渡しを行った時点で，工事収益及び工事原価を損益計算書に計上する。

⑹　工事契約から損失が見込まれる場合の取扱い

工事原価総額等が工事収益総額を超過する可能性が高く，かつ，その金額を合理的に見積もることができる場合には，工事損失のうち既に計上された損益の額を控除した残額を，工事損失が見込まれる期の損失として処理し，工事損失引当金を計上する。

項　目		IAS 第11号	工事契約会計基準	法　人　税
イ．工事契約の意義・範囲		・単一資産又は複数資産の組合せの建設契約 ・特別仕様のソフトウエア開発を含む？	・仕事を完成する請負契約のうち，土木，建築，造船，一定機械装置の製造等，基本的な仕様や作業内容を顧客が指図するもの ・受注制作のソフトウエアを含む	・工事，製造・設計・監理等の役務の提供のみは含まず ・ソフトウエア開発を含む
ロ．工事契約の結合・分割		・個々の工事契約ごと ・契約内容からみて，工事契約の結合と分割 ・所定の追加資産の建設は，別個の契約	・当事者間で合意された実質的な取引単位 ・適切でない場合は，工事契約の結合と分割	・一の契約ごと ・実質判断により，工事契約の結合と分割
ハ．収益・原価の範囲		・収益は，当該契約金額，契約変更，クレーム報奨金 ・原価は，直接・間接の材料費，労務費その他の経費，発注者に個別請求可能な費用	・工事収益額は，契約で定められた対価の総額 ・工事原価総額，契約で定められた義務を果たすための支出の総額	・収益は，契約金額，値増金 ・原価は，原材料費，労務費その他の経費
ニ．収益費用の認識基準	工事進行基準	・契約の結果を信頼性をもって見積ることができる場合は強制適用 ・進捗度は，原価比例法その他	・進捗部分について成果の確実性が認められる場合は強制適用 ・進捗度は，原価比例法その他	・長期大規模工事は強制適用，短期小規模工事は任意適用 ・進行割合は，原価比例法その他
	工事原価回収基準	・契約の結果を信頼性をもって見積ることができない場合―収益は回収可能性の高い発生済工事原価の範囲に限って認識	・工事原価回収基準はなし	・工事原価回収基準はなし
	工事完成基準	・工事完成基準は不可？	・進捗部分について成果の確実性が認められない場合に適用	・工事完成基準 ・部分完成基準
ホ．工事損失の処理		・工事損失は即時に認識	・工事損失から既計上損益額を控除した残額を工事損失引当金に計上	・工事進行基準又は工事完成基準により認識 ・工事損失引当金の計上は不可

3．税制上の対応

⑴　工事契約に関する法人税の処理

イ　工事完成基準

請負による収益の額は，物の引渡しを要する請負契約にあってはその目的物の全部を完成して相手方に引渡した日，物の引渡しを要しない請負契約にあってはその約した役務の全部を完了した日の属する事業年度において，それぞれ益金の額に算入する（法基通２－１－５）。

ロ　部分完成基準

建設工事等について，工事が部分的に完成するつど引き渡して代金を収入する場合には，その建設工事等全部が完成しないときにおいても，その事業年度において引き渡した建設工事等の量又は完成した部分に対応する工事収入をその事業年度の益金の額に算入する（法基通２－１－９）。

ハ　工事進行基準

①　長期大規模工事（工事期間２年以上，請負金額10億円以上）については，工事の進捗度に応じて損益を計上する，工事進行基準が強制適用される。

②　長期大規模工事以外の工事については，工事進行基準の適用は法人の任意である。

③　工事進行基準の方法による未収入金は，売掛債権等として取扱い，一括評価貸倒引当金の設定対象とすることができる。

⑵　IAS・国内会計基準・我が国法人税制の異同点

以上の工事契約に関するIAS11号，国内会計基準及び我が国法人税制の異同点などをまとめてみると，おおむね次のとおりである。

⑶　法人税の方向性

イ　工事損益の測定基準

基本的には，工事契約の契約金額によって工事損益を測定すべきである。将来の補修費やクレーム費などの見積額を収益から控除すること，工事代金の回収が長期にわたる場合の収益を割引現在価値額で評価することなどは，債務確定基準，引当金・準備金の問題もあって，慎重な検討が必要と考える。

ロ　工事損益の認識基準

工事損益は，建設業者等にとって根幹となるものであるが，一方で期間損益に属することであるから，その認識基準は会計と税務とで一致することが望ましい。

その意味で，会計が工事進行基準を原則とするのであれば，税務もその方向性でよいと考える。

ただし，収益の範囲や確定性の判断基準，原価の範囲や金額の見積方法等の明確化，中小企業に対する配慮の要否など，検討が必要である。

第３章　有形固定資産

1．IFRS の現状

有形固定資産に関連する会計基準については，IAS16号で規定されている。IAS16号の目的は，財務諸表の利用者が企業の有形固定資産に対する投資及び投資変更に関する情報を把握できるように，有形固定資産の会計処理を規定することであり（１項），また，ここでいう有形固定資産とは，財貨・用役の生産又は提供に利用する目的，外部への賃貸目的又は管理目的で企業が保有する有形資産であり，かつ，一会計期間を超えて利用すると予測される資産である（６項）。なお，有形固定資産の例としては，土地，建物，機械装置，船舶，航空機，自動車，器具・備品，事務用機器が例示されている（37項）。

有形固定資産の会計の原則的処理は，以下のとおりである。

⑴　当初認識

有形固定資産は，当該資産に関連する将来の経済的便益の企業への流入が期待でき，取得原価が信頼性をもって測定できる場合のみ認識する（７項）。「将来の経済的便益の蓋然性（prob-

ability)」と「測定の信頼性（reliability)」の二つを要件としている。

⑵ **当初測定**

取得原価の構成要素は，①購入価格（値引き・割戻し控除後，輸入関税と還付されない取得税を含む)，②直接付随費用，③解体除去費用，敷地の原状回復費用，取得時又は特定期間に棚卸資産の生産以外の目的で当該資産を使用した結果生ずる債務の当初見積額である（16項)。

⑶ **事後測定**

当初認識後は，原価モデル（取得原価から減価償却累計額を控除）又は再評価モデル（公正価値を信頼性をもって測定できる場合に採用可能，再評価実施日における公正価値からその後の減価償却累計額・減損損失累計額を控除）のいずれかを用いる（29-31項)。減価償却については，企業が将来の経済的便益を消費するパターンを反映して，耐用年数にわたって行い(60項)，耐用年数・残存価額・減価償却方法は事業年度末に見直し，変更は見積もりの変更とする（61項)。また，金額的に重要な構成部分は別々に減価償却する（43項)。これは，いわゆるコンポーネント・アカウンティングのことである。減損損失の具体的処理には触れておらず，これについてはIAS36号（資産の減損）に委ねている（63項)。なお，有形固定資産は，処分時又は将来の経済的便益が期待できなくなったときに認識を中止する（67項)。

2．国内会計基準の対応

⑴ **当初認識**

IAS16号が，「将来の経済的便益の蓋然性」と「測定の信頼性」を認識の要件としているのに対し，国内基準には明示的な認識規準は存在していない。ただし，企業会計原則には，「貸借対照表に記載する資産の価額は，原則として，当該資産の取得原価を基礎として計上されなければならない」（企業会計原則第三・五）とあり，これは客観的な測定を要件としている点で共通しているとも考えられる。

⑵ **当初測定**

国内基準でも，購入価格に付随費用を加算し，そこから値引き・割戻しを控除する。従来は資産除去債務が含まれておらず，この点がIAS16号と国内基準の大きな差異となっていたが，2010年４月１日以後に開始する会計年度から「資産除去債務に関する会計基準」（企業会計基準18号）の適用が義務付けられることとなった。付言すると，従来も有形固定資産の除去に関する規定が全くなかったというわけではなく，連続意見書には，「解体，撤去，処分等のために費用を要するときには，これを売却価格又は利用価格から控除した額をもって残存価額とする」(「連続意見書第三」第一・四）と明記されていたが，金額の合理的な見積もりが困難である等の理由から実際にはほとんど適用されていなかった。なお，現存する主要な差異として，以下の二点が挙げられる。

まず，有形固定資産の取得に関する登録免許税や不動産取得税等の還付されない取得税の取扱いである。IAS16号ではこれらの税目は取得原価を構成するのに対して，国内基準では費用計上も認められている。

次に，有形固定資産を取得するための借入金の利子の取扱いである。IAS23号（借入費用）では，適格資産（qualifying assets）の取得，建設及び製造に直接起因する借入費用は当該資産の取得原価に含めなければならない（８項)。ここで適格資産とは，意図した使用又は販売が可能となるまでに相当の期間を必要とする資産を指し，具体例として棚卸資産，製造プラント，発電設備，無形資産，投資不動産が挙げられる（５，７項)。なお，特定の適格資産を取得する目的で借入を行った場合には資産化する借入費用を容易に識別できるが，借入を一括して行い，その一部を建設の資金繰りに充当するといった場合には，資産化する借入費用の識別が困難になることが予想される。この場合，当該資産に対する支出額に資産化率を乗ずることにより，

資産化適格借入費用額を算定することとなる。なお，資産化率は，当期中の借入金残高（特定借入金を除く）に対応する借入費用の加重平均率となる（14項）。他方，国内基準でも，固定資産の自己建設に係る借入に関する利息のうち，建設完了までに発生したものを資産計上することが可能である（「連続意見書第三」第一・四）。ただし，実務上はほとんどの企業が費用処理していること，そして自己建設以外の借入金の利子については取得価額へ算入できないこと等を勘案すると，実際には差異が生じていると考えられる。

⑶ 事後測定

IAS16号では当初認識後の再測定（期末評価）にあたり，原価モデルの他に再評価モデルを選択でき，この点が国内基準と異なっている。また，減価償却をみると，IAS16号が経済的便益を消費するパターンの反映，コンポーネント・アカウンティングの採用等を謳っているのに対して，日本では税法基準による会計処理が企業実務として定着しており，両基準には大きな差異がある。

イ　期末評価

原価モデルでは，有形固定資産は取得原価から減価償却累計額・減損損失累計額を控除した価額で評価する（30項）。これは取得原価に基づく期末評価であり，企業会計原則においても「有形固定資産については，その取得原価から減価償却累計額を控除した価額をもって貸借対照表価額とする」（第三・五・D）とあり，原価モデルが用いられている。

再評価モデルでは，資産の当初認識後，公正価値を信頼性をもって測定できる有形固定資産について再評価実施日における公正価値から減価償却累計額・減損損失累計額を控除した価額で評価する（31項）。なお，公正価値とは通常，査定により決定される市場価値のことであり，市場価値が存在しない場合には現在割引価値等を用いて算定することとなる。また，公正価値の変動が大きい場合には毎年，再評価を実施し，それ以外の場合にも三年から五年ごとの再評価が必要とされている（32-34項）。これに対して，国内基準では，会社更生や合併等の特殊なケースを除き，資産の再評価は認められていない。

ロ　減価償却

①　耐用年数

IAS16号では，耐用年数は，資産ごとに使用が見込まれる期間に設定しなければならない（57項）。国内基準をみると，連続意見書には「固定資産の耐用年数は，物質的減価と機能的減価の双方を考慮して決定されねばならない」（「連続意見書第三」第一・八）とある。日本の会計実務では税法上の耐用年数表を利用する場合がほとんどであり，法人税法では「減価償却資産の耐用年数に関する省令」が定められているが，これがIAS16号における「使用が見込まれる期間」とは必ずしも一致しているわけではない。

②　残存価額

IAS16号では，残存価額とは，耐用年数到来時に見積処分費用を控除した後に当該資産から受領できると見積もられた価額をいう（６項）。なお，残存価額は，実務上は重要ではない場合が多く，減価償却費の計上にあたっては重要ではない（53項）。ここから残存価額をゼロにすることもできると考えられる。他方，国内基準では，「残存価額は，固定資産の耐用年数到来時において予想される当該資産の売却価格又は利用価格である」（「連続意見書第三」第一・四）。法人税法では，2007年度税制改正により，2007年４月１日以降に取得した有形固定資産について，残存価額を備忘価額（１円）まで償却できるように変更されたので（法令48の２），IAS16号とほぼ同等といえる。

③　償却方法

IAS16号では，減価償却方法は企業が将来の経済的便益を消費するパターンを

反映しなければならないとあり（60項），具体的な方法として定額法，定率法，生産高比例法が挙げられている（62項）。それに対して，国内基準では「一定の減価償却方法によって，その取得原価を各事業年度に配分」（企業会計原則第三・五）することが求められており，減価償却の計算方法としては定額法，定率法，級数法，生産高比例法が挙げられている（同注解20）。そこには「経済的便益の消費パターンを反映させる」という思考は存在していない。なお，法人税法では，減価償却資産の種類別に納税者が選定しうる償却方法（定額法，定率法，生産高比例法，リース期間定額法等）を定めている（法令48，48の２）。

④　コンポーネント・アカウンティング

コンポーネント・アカウンティングとは，有形固定資産の個々の資産について重要な構成要素（コンポーネント）ごとに残存価額，耐用年数，償却方法が異なるべきものとして別途減価償却計算を行うことをいう。他方，日本にはこれに該当する規定はなく一括して償却することとなる。

⑤　事業年度ごとの見直し

IAS16号は，少なくとも事業年度ごとに耐用年数，残存価額，償却方法の見直しを実施することを求めている。特に償却方法については，資産に具現化される将来の経済的便益の予測消費パターンに大きな変更があった場合には，当該パターンを反映するように償却方法を変更しなければならない（51, 61項）。なお，これら見直しの結果は，会計上の見積りの変更として扱われるがIAS８号（会計方針，会計上の見積りの変更及び誤謬）には，見積りの変更はその性質上，過年度に関連するものではなく，また，誤謬の訂正でもないため，将来に向けてのみ会計処理し遡及修正を行わないと規定されている（34, 36項）。これに対して，国内基準では減価償却方法の定期的な見直しについては触れられていない。

３．税制上の対応

有形固定資産に係る項目でコンバージェンスの対象となったものとして，資産除去債務が挙げられる。企業会計基準18号によると，原則的処理として，法令等により計上が義務付けられる将来の有形固定資産の解体，撤去等の費用については，取得・認識時点で資産・負債に両建て計上し，減価償却により費用計上を行うこととなる。ここで留意すべきは，コンバージェンスしたからといってIFRSとの差異が完全になくなったわけではないということである。例えば，適用要件をみると，国内基準では法律上の義務及びそれに準ずるものとされているのに対してIFRSでは資産除去債務の存在可能性が50％を超えることを要件としている。それ以外にも，割引率，資産除去債務の見直し，時の経過による調整費等の損益計算書上の表示等について内容が相違している。

それでは，税制がどのような対応を採っているかというと，法人税法では，資産除去債務を見積もり減価償却資産の帳簿価格に加算して償却することを認めていない。債務が確定していないため損金算入を認めないというわけである。見積もった場合には，減価償却費相当額及び資産除去債務について認識される利息費用を加算する申告調整が必要となり，その後，除去した事業年度において減算することとなる。なお，従来から特定のケースでは資産除去債務を引当金で計上し，税務上もこれを認めていた。例えば，電力業における原子力発電施設の解体に伴う債務（原子力発電施設解体引当金）やポリ塩化ビフェニル（PCB）やアスベストの除去費用に伴う債務（PCB処理引当金，環境対策引当金）等である。こういったものの中には，今後は資産除去債務として計上されるものもあると

想定される。ただし，有形固定資産の除去が企業の自発的な計画のみによって行われる場合には，先に触れた資産除去債務の適用要件に該当しないこととなるので，引き続き引当金による処理が行われるべきものと考えられる。

今後，コンバージェンスの対象が広がるか，あるいは個別基準にIFRSが適用された場合には，これまで用いてきた税法基準をそのまま使用することができなくなる可能性がある。会計基準と税法規定との差異が顕在化し多くの問題が生ずることが考えられる。減価償却を例に考えてみると，税法上の耐用年数については，それがIFRSの「使用が見込まれる期間」と整合しているかどうかを検証する必要が生ずることも考えられる。償却方法についても，IFRSに照らして妥当であること，すなわち「経済的便益の消費パターンを反映」していることとの整合性についても検討を要することも考えられる。

第4章　固定資産の減損

1．IFRSの現状

⑴　IASB概念フレームワークにおける一般財務報告の目的の改善

2010年9月，「IASB概念フレームワーク」の一部が改正され，そこにおいて，一般財務報告の目的が改善された。「IASB概念フレームワーク」は，IASCが1987年に公表したものを，2001年4月に設立されたIASBが引き続き採用したものである。概念フレームワークは，IASBが会計基準を設定する際の基本概念になるもので，IFRSの憲法ともいわれている。IASBは，比較可能性を確保し，かつ，高品質な会計基準の開発に取り組んでいるが，その基盤となる概念フレームワークについて，現在，FASBと共同して，改善作業に取り組んでいる。2010年9月，概念フレームワークの改善プロジェクトの第1ステージとして，財務報告の目的，意思決定に有用な財務報告情報の特性及び制限に係る改善作業が完了した。これを受けて，IFRSの概念フレームワークの「財務諸表の目的」及び「財務諸表の質的特性」が差し替えられ，米国の概念書においても同様に差し替えが行われた。

従来の「IFRSの概念フレームワーク」では，一般財務報告の目的は，投資家，従業員，貸手，仕入先及びその他取引業者，得意先，政府及び監督官庁，一般大衆等，広汎な利用者を対象に有用な財務情報を提供するものとされていた。広汎な利用者の中でも投資家ニーズに軸足がおかれてはいたが，主要な利用者を特に識別していなかった。

しかし，今回の改定概念フレームワークでは，「一般財務報告の目的は，現在及び潜在的な投資家，貸手及びその他の債権者による報告企業への資源提供に関する意思決定において有用な情報を提供することにある。このような意思決定は，資本性金融商品及び負債金融商品の購入，売却又は保有，貸付金及びその他の形態による信用の提供又は決済に関連している。」とし，一般財務報告の目的を，現在及び潜在的な投資家，貸手及びその他の債権者に特定している。その上で，投資家・債権者への財務情報の提供を目的とする一般財務報告は，それ以外の規制当局及び公衆等の利害関係者にとっても有用である旨記載するに留まっている。

IFRSは，グローバルな厳しい市場競争，企業活動の複雑化・高度化，著しい技術革新や情報化が進展する中，企業倒産も日常茶飯事となった「リスク経済」下において，企業リスクの最大の負担者である投資家・債権者の意思決定に有用な財務情報の提供に目標を絞っている。IFRSもUS-GAAPも，従来から投資家・債権者を対象とした会計基準として開発されてきており，実質的な基本理念が方向転換されたわけではないが，世界の会計基準に決定的な影響力を有しているIASBとFASBという2大勢力が，一般財務報告の目的を投資家・債権者に限定し，共通の基盤に立っていることを明確化したことに大きな意義があると考えている。

企業の将来の存続・発展に係る有用な情報提供を要求する投資家・債権者のための「将来志向の会計基準」の役割と，配当可能利益や課税所得計算のための純利益計算といった「過去志向の会計基準」の役割を，一つの会計基準に同時に期待することができなくなってきたということである。従って，今後，我が国にも導入されると予想されるIFRSと我が国会社法や税法との関係は，IFRSにおける一般財務諸表の目的を十分に踏まえて検討する必要があると考えている。

⑵ IFRSと我が国の固定資産に関する減損会計基準の概要

IFRSの固定資産に関する減損会計は，今後とも，現行の会計基準が維持されるものと考えられる。IASBは，前ツイーディ議長を含むIASB理事の多くの任期が2011年6月末であったこと，米国が2011年後半には，米国国内企業に対するIFRSの取扱い方針を表明することから，本年6月末を目標に精力的にIFRSの主要論点について見直し作業を推進してきた。

そこでの見直し事項は，現在，リース会計，収益認識基準，退職給付会計，連結の範囲，金融商品，保険会計等にポイントが絞られており，減損処理を含む固定資産会計は，IFRSの検討課題になっていない。米国は，2011年6月以降，FASBとIASBとの会計基準のコンバージェンス作業のために新たなMOU計画の継続はないとしていることから，米国が何らかの形でIFRSを受け入れたとしても，IFRSとUS-GAAP間の固定資産に関する減損会計の差異の調整が図られないまま，併存する可能性が高いと想定される。

我が国の減損会計は，1990年代後半，我が国資本市場の国際化対応として，我が国の会計基準を国際水準並みに引き上げることを目標に，「会計ビッグバン」の下で2004年に公表され，2006年4月1日以後開始する事業年度から適用されている。我が国の減損会計は，US-GAAPの減損会計と同様な内容の会計基準となっており，あくまでも，取得原価主義会計の枠内における会計基準である。

他方，公正価値会計であるIFRSの減損会計は，取得原価主義会計の枠内にある我が国基準とは，基本的な差異がある。IFRSの固定資産会計には，公正価値会計の下で「原価モデル」と「再評価モデル」の選択適用が認められている。「原価モデル」では，取得原価で当初認識・測定した固定資産の帳簿価額を，耐用年数にわたり，定額法又は定率法等の減価償却方法により，残存価額まで減価償却を行い，取得原価から減価償却累計額及び減損損失累計額を控除した価額を，当該固定資産の「公正価値」とみなすというものである。固定資産の取得原価を耐用年数期間にわたり収益に対応させて費用配分する取得原価会計における減価償却とは，考え方を基本的に異にしている。

IFRSの原価モデルにおける減損損失の算定プロセスは，我が国の減損会計とほぼ同様であるが，減損損失を計上した固定資産について，減損損失を認識した事由が消滅し，公正価値が増加した場合には，一定の範囲内で減損の戻入れが強制されている。また，「再評価モデル」では，再評価により帳簿価額が増加した場合には，評価益を再評価剰余金として，貸借対照表の「その他の包括利益」に計上する。時価が帳簿価額より低い場合には，評価損を損益計算書に計上し，当該資産について過去に計上した再評価剰余金がある場合には，その範囲内で「その他の包括利益」を取り崩すとともに，それ以上の評価損は損益に反映させるというものである。

原価モデルにおける減損損失の戻入れ及び再評価モデルは，公正価値会計の反映であり，取得主義原価会計の枠内にある我が国の減損会計では導入されていない。

2．国内会計基準の対応

US-GAAPがIFRSの固定資産会計にコンバージェンスしていくかどうか，当期純利益を

重視する米国の会計基準の基本理念に関わる課題だけに簡単なものではないと考えている。US-GAAP及びIFRSともに，「当期純利益」と「その他の包括利益」及びその合計額である「包括利益」の必要性については，認識を共有している。しかし，金融商品の再評価に係る未実現利益である「その他の包括利益」の認識・測定については，金融商品の性格から当然なこととしても，事業用資産や投資不動産の再評価に係る未実現利益までも「その他の包括利益」に含めることは，当期純利益を重要視するUS-GAAPにとって，相当な発想の転換を必要としている。US-GAAPと包括利益を重要視するIFRSとの間の会計理念の違いは，IFRSサイドの譲歩がない限り，そう簡単に埋まりそうもないと判断している。

IASBは，従来，ロンドン本部のみで活動しており，海外に支部を置いていなかった。国際統一基準としてIFRSがその機能を有効に発揮するためには，世界経済の中枢に台頭しつつあるアジア・オセアニア地域に支部を設け，アジア・オセアニア諸国の意見を聴取する等，関係強化を図る必要があることから，2011年に入ってIASB支部の東京設置が決まった。我が国が東京誘致に積極的に動いたという経緯を考えると，我が国が，一部カーブアウトしたIFRSを導入するという中途半端な受入れを表明できる立場にないと考えられる。

現在，国際的な資本市場を有するアジア・オセアニア諸国は，IFRSを既に導入しており，我が国もIFRSを受け入れる際には，現行の我が国の減損会計基準を放棄し，IFRSの減損会計をそのまま受け入れることになるのではないかと想定される。

3．税制上の対応

⑴　過年度遡及会計基準への対応

固定資産の減損会計は，企業の所有する固定資産が抱える含み損を財務諸表に計上し，その先送りを許さないというものであり，投資家・債権者が企業の将来の存続・発展を判断する上で極めて有用な情報を提供する。

減損会計は，資産のグルーピング，減損の兆候，将来のキャッシュ・フローの見積り及び使用価値の見積り（現在価値への割引計算）等，経営者による見積りの依存度が高い会計基準である。現在の税法は，将来の見積りに依存した処理は，税法の要求する客観性，検証可能性，公平性の観点から，極力排除しており，固定資産の減損損失が損金算入される可能性は，将来とも想定できない。

会計上の減損損失を損金として受け入れる税法上の取扱いとしては，従来から，次の三つがある。

①　資産評価損の損金算入（法法33①～④）
②　減価償却の耐用年数の短縮（法令57）
③　陳腐化償却（法令60の２）

上記の①は，災害損失等の物質的損失の損金算入を認めるもので，これは会計上の臨時損失に該当するものであり，減損会計はこれを包含した会計処理である。上記②は，減価償却の耐用年数が標準的な資産を対象とし，かつ，通常の稼働状況等を基礎として定められていることから，法令に定める短縮事由に該当した場合には，納税地の国税局長への申請と国税局長の承認を要件に損金処理を容認する制度である。これは，将来に向けて損金算入額の増額を認めるものである。IFRSにおいては，耐用年数は会計上の見積りであることから，耐用年数が実態を反映しない場合には将来にわたって修正が要求されることから，IFRSと何ら矛盾する会計処理ではない。

問題は，上記③の陳腐化償却の会計処理である。陳腐化償却は，企業の保有する減価償却資産が技術的進歩その他の理由により著しく陳腐化した場合に，納税地の国税局長への申請と国税局長からの承認を要件に，陳腐化償却として，臨時償却の損金処理を認めるものである。これは，過去の償却不足を一度に損金処理することを認めるものである。

過年度遡及会計基準が2011年４月１日以降開始する事業年度から適用されている。これに伴い，会計方針の変更や会計上の誤謬の訂正については，過去に遡及して修正することが要求されることになった。その遡及修正が長期間に及ぶ場合には，開示する財務諸表の最も古い貸借対照表の期首の資産・負債及び利益剰余金の残高に遡及修正累計額を反映することになる。

従来は，遡及修正が要求されていなかったことから，損益計算書の特別損益の部に「前期損益修正益」又は「前期損益修正損」を設け，一括処理が行われてきたが，企業会計基準24号の適用に伴い，会計上は「前期損益修正損益」の科目が廃止された。IFRSでは，減価償却方法，耐用年数及び残存価額ともに会計上の見積りであり，毎事業年度末に見積りの妥当性についての検証が要求されていることから，妥当性を欠いていることが判明した時点で将来にわたる修正が要求され，陳腐化償却の必要性はなくなった。

2011年度税制改正では，「過年度遡及会計基準」の導入に伴い，次の措置が講じられた。

① 陳腐化償却制度を廃止する（旧法令60の２）。

② 耐用年数の短縮特例について，国税局長の承認を受けた未経過使用可能期間をもって耐用年数とみなすことにより，その承認後は未経過使用可能期間で償却できる制度とする（新法令57）。

③ 確定申告書等の添付書類に過年度事項の修正の内容を記載した書類を追加する（新法規33②）。

税法上も陳腐化償却が廃止され，上記②の減価償却の耐用年数の短縮制度（新法令57）を利用し，将来の耐用年数の未経過使用期間において償却することで，企業会計基準24号との整合性が図られているものと考えられる。

⑵ IFRSと税法の関係

一般論として，IFRS，会社法及び税法の３者間の会計目的が異なる以上，IFRSへのコンバージェンスの進行に伴い，投資家等への開示を目的とした連結財務諸表の作成基準であるIFRSと，配当可能利益の計算や課税所得の計算の基盤となる個別財務諸表の作成基準との間の調整項目は拡大していくことになる。

確定決算基準を採用しているドイツやフランスでは，配当可能利益や課税所得の計算という，国民の権利義務や国民間の利害調整に関わる機能は，国家権限の問題であり，これをIFRSに委ねることはできないとの基本的な考え方に立っている。そのために，投資家や債権者への投資情報の提供を目的とする連結財務諸表と利益分配を目的とする個別財務諸表の会計基準が制度上分離している。確定決算基準をとらない米国やイギリスでも，同様な考えに立っている。

我が国では，金融商品取引法により，連結財務諸表と個別財務諸表の双方の開示が要求されており，連結財務諸表は個別財務諸表を基礎として作成するとされ，両者の会計基準は一体的関係にある。会社法も，ディスクロージャー機能が必要であるとして，金融商品取引法で連結財務諸表を作成している企業には，株主への連結財務諸表の送付を要求している。そのために，可能な限り，IFRSを個別財務諸表に取り込んでいくという「連結先行」方針が，企業会計審議会から表明されている。

IFRSと会社法・税法との関係については，今後とも個別調整で対応できるものなのか，あるいは，あまりにも，調整項目が増大し，制度面を含めて検討すべきか，広い視野からの検討が必要である。現在，包括利益の表示，研究開発費の資産計上，のれんの償却，あるいは，退職給付会計における未認識数理計算上の差異の貸借対照表への一括計上等の個別財務諸表への強制適用について，反対意見も強い。さらに，個別財務諸表においても，上場企業，中小企業，零細企業等の個別財務諸表の会計基準のあり方を巡って議論が展開されており，IFRSの導入を契機に，連単の会計基準のあり方の議論を避けて通れない時代を迎えている。

（参考）　中小零細企業における固定資産の減損処理について

コスト・ベネフィットの観点から，「固定資産の減損に係る会計基準（企業会計審議会）」を適用する必要はないが，中小零細企業といえども，経営管理，銀行融資及び法人税申告の関係から，外形基準の基づく最低限の減損処理は当然に行う必要があると考える。第１に，法人税法第33条第２項（法68①三）の規定する物質的減価（例えば，資産が災害により著しく損傷したこと，資産が１年以上遊休状態にあること等）は，税法上も臨時損失として損金算入されるが，会計上も当然に減損処理が要求される。これ以外の要因としては，税法が損金算入を認めていないが，地価が著しく下落し回復可能性がないと判断したときの評価損については，減損処理が必要と考える。

ということは，「中小企業の会計に関する指針」が示している固定資産の減損処理とほぼ同様な処理が，中小零細企業においても，会計，会社法及び税法の観点から必要と考えている。

第５章　無形資産

１．IFRS の現状

無形資産については，IAS38号で定めている。同基準は，他の基準を適用するものなど一定の無形資産を除き，広告，教育・訓練，開業準備，研究及び開発活動に関する支出を適用の対象とする。特徴的な規定は，次のとおりである。

⑴　無形資産の定義

資産とは，①過去の事象の結果としての企業の支配，②将来の経済的便益の企業への流入の期待の２つの要件を満たす資源をいう。

無形資産とは，資産のうち，物質的実体のない識別可能な非貨幣性資産をいう。

⑵　無形資産の認識基準

無形資産は，無形資産の定義を満たしたものにつき，次の①，②の認識基準を満たす場合に，かつ，その場合にのみ，認識しなければならない。

①　資産に起因する期待される将来の経済的便益が企業に流入する可能性が高いこと

②　資産の取得原価を信頼性をもって測定することができること

⑶　無形資産の当初測定

無形資産は，取得原価で当初測定しなければならない。

例えば，無形資産を他から取得した場合は，①購入価格（輸入関税や返還されない購入税を含み，取引による値引やリベートを控除後）と，②意図する利用のために資産を準備するために直接起因する原価を合計したものになる。

⑷　研究，開発投資

イ　研究の定義

研究とは，新規の科学的又は技術的な知識及び理解を得る目的で実施される基礎的及び計画的調査をいう。

ロ　研究活動の例

次のものがある。

①　新知識の入手を目的とする活動

②　研究成果又は他の知識の応用の調査，評価及び最終的選択

③　材料，装置，製品，工程，システム又はサービスに関する代替的手法の調査

④　新規の又は改良された材料，装置，製品，工程，システム又はサービスに関する有望な代替的手法等についての定式化，設計，評価及び最終的選択

ハ　研究段階での支出の処理

研究に関する支出は，発生時の費用とし，無形資産の認識はしない。

ニ　開発の定義

開発とは，商業ベースの生産又は使用の開始前における新規の又は大幅に改良された材料，装置，製品，工程，システム又はサービスによる生産のための計画又は設計への研究成果又は他の知識の応用をいう。

ホ　開発活動の例

次のものがある。

① 生産又は使用する以前の試作品及び模型に関する設計，建設及びテスト
② 新規の技術を含む工具，治具，鋳型及び金型の設計
③ 事業上生産を行うには十分な採算性のない規模での実験工場の設計，建設及び操業
④ 新規の又は改良された材料，装置，製品，工程，システム又はサービスに関して選択した代替的手法等についての設計，建設及びテスト

ヘ 開発段階での支出の処理

企業が次のすべてを立証できる場合に限り，無形資産を認識しなければならない。

① 使用又は売却できるように無形資産を完成させることの技術上の実行可能性
② 無形資産を完成させ，さらにそれを使用又は売却するという企業の意図
③ 無形資産を使用又は売却できる能力
④ 無形資産が蓋然性の高い将来の経済的便益を創出する方法。とりわけ，企業は，無形資産による産出物又は無形資産それ自体の市場の存在，あるいは無形資産を内部で使用する予定である場合には，無形資産が企業の事業に役立つことを立証しなければならない。
⑤ 無形資産の開発を完成させ，さらにそれを使用又は売却するために必要となる適切な技術上，財務上及びその他の資源の利用可能性
⑥ 開発期間中の無形資産に起因する支出を，信頼性をもって測定できる能力

⑸ 自己創設のれん

自己創設のれんを資産として認識してはならない。

⑹ 自己創設無形固定資産の取得価額

無形資産が認識規準を最初に満たした日以降に発生する支出の合計である。

⑺ 認識後の測定

無形資産は，当初測定後，原価モデルか又は再評価モデルのいずれかを，会計方針として選択しなければならない。

① 原価モデル

取得原価から，償却累計額及び減損損失累計額を控除して計上する方法をいう。

② 再評価モデル

再評価日の公正価値から，再評価日以降の償却累計額及び減損損失累計額を控除した再評価額で認識する方法をいう。

⑻ 減価償却，耐用年数等

① 耐用年数の査定

企業は，無形資産の耐用年数が確定できるか又は確定できないかを査定し，もし有限であれば，その耐用年数の期間，又は製品あるいは構成する同様の単位の数を検討する。

② 減価償却

耐用年数を確定できる無形資産は償却し，耐用年数を確定できない無形資産は償却しない。

③ 償却期間，償却方法の見直し

耐用年数を確定できる無形資産の償却期間及び償却方法は，少なくとも各事業年度末において，見直さなければならない。

⑼ 減損損失

企業は，無形資産が減損しているかどうかを判定するために，IAS36号を適用する。IAS36号は，企業がその資産の帳簿価額を再検討する時期及び方法，企業が資産の回収可能価額を決定する方法，及び減損損失の認識又は戻入れの時期について説明している。

2．国内会計基準の対応

現時点において，IAS38号に直接対応する国内基準はないが，関連する代表的なものとしては，研究開発費等に係る会計基準（以下「研究開発費等基準」という。），繰延資産の当面の取扱い（ASBJ 実務対応報告19号。）がある。

さらに，ASBJ においては，2009年12月18日に「無形資産に関する論点の整理」（以下「論

点整理」という。）を出して，国内基準の策定をめざしている。

次に，IAS38号と現行の国内基準の間の顕著な差異がある取扱いを比較する。

⑴ 研究段階と開発段階における処理の差異

研究開発費等基準は，研究と開発の概念は区別している。しかし，いずれの段階で支出しても費用処理する。

これに対し，IAS38号では，研究段階での支出は費用処理し，開発段階での支出は無形資産に計上する。

従って，IAS38号の取扱いにアドプション又はコンバージェンスをした場合は，開発段階での支出は，資産に計上し，減価償却の手法で費用化することになるので，実務に多大な影響を与える。

論点整理は，IAS38号の取扱いに準じた取扱いを国内基準に導入することに対して積極論と消極論の両論があるとしており，前者による方向で検討している。

⑵ 自己創設無形資産の会計処理

研究開発費等基準は，研究開発費に該当しないソフトウェア制作費について，受注制作の場合と市場販売目的の場合に区分して，その会計処理の方法を定めている。

これに対し，IAS38号はすべてのケースについて，同一の認識要件に基づき，統一的に処理する。

論点整理は，IAS38号の方が合理的であるとして，一般的な無形資産の定義及び認識要件に加えて，社内開発費もそれ以外の自己創設無形資産も同じ枠組みで計上すべき範囲を特定し，認識要件を定めることが考えられる，としている。

⑶ 認識後の測定

IAS38号は，無形資産を認識した後，原価モデルと再評価モデルのいずれかを選択しなければならないとしている。

論点整理は，再評価モデルは採用しない方向で検討している。

⑷ 耐用年数の査定

我が国では，無形資産の耐用年数は有限であることを前提としている。

これに対し，IAS38号は耐用年数を確定できないことがあることを前提としている。

論点整理は，無形資産は，原則として償却を行うこととするが，耐用年数を確定できないと判断される限りにおいては償却を行わないことが考えられる，としている。ただし，そのような場合であっても，償却期間の上限を定めるなどして償却を行うべきであるという考え方もあることに考慮して引き続き検討を行う，としている。

⑸ 繰延資産

IAS38号は，繰延資産の概念を持っていない。ただし，開業準備，開発費の概念は，IAS38号にあるので，国内基準における繰延資産の一部はIAS38号に含まれる。

IAS38号と繰延資産の当面の取扱いを比較すると，次のようになる。

項　　目	国内基準	IFRS	
①　株式交付費 ②　社債発行費等	繰延資産	金融商品の取引コスト	IAS32号「金融商品：表示」，IAS39号「金融商品：認識及び測定」
③　創立費 ④　開業費	繰延資産	発生時の費用	IAS38号
⑤　開発費	繰延資産	無形資産，発生時の費用	IAS38号

論点整理は，今後，無形資産についての会計基準が整備される場合には，国際的な会計基準とのコンバージェンスの観点から，繰延資産実務対応報告を廃止することが考えられる，としている。

3．税制上の対応

⑴ 減価償却

減価償却は，無形資産が企業に対して正味の

キャッシュ・インフローをもたらすと期待される期間を耐用年数として減価償却する。従って，耐用年数が確定できない場合は，減価償却をすることができない。

例えば，法人税において，その無形資産の耐用年数の定めがあったとしても損金経理をしないので，損金の額に算入することはできない。

このようなことから，企業においては無形資産の耐用年数を確定できる指標を見出す努力をしなければならない。

⑵ 研究開発費

研究開発費等基準では，研究段階だけではなく，開発段階での支出も含めてすべて発生時に費用として処理する。

しかし，開発段階での支出を無形資産とすることにした場合は，法人税においても同様の取扱いに変更されると考えられる。従って，支出時の損金ではなく，耐用年数の期間に応じて減価償却費のメカニズムの中で損金の額に算入されることになる。

さらに，研究開発費は，法人税における税額控除の適用を受けることができる試験研究費に該当することが多い。

試験研究費とは，製品の製造又は技術の改良，考案若しくは発明に係る試験研究のために要する費用で政令で定めるものをいう，と規定されている。現行の試験研究費の税額控除の規定はその事業年度の所得の金額の計算上，損金の額に算入される試験研究費の額でなければならない。

もし，この法人税の規定を改正しない場合は，無形資産として計上した金額を，税法適格の試験研究費部分と非適格部分に区分し，かつ，税法適格部分の減価償却費について税額控除を適用することになる。

しかし，このような事務処理は煩雑であり，かつ，研究開発費（試験研究費）の支出段階で税額控除を認めている現行の規定と比較すると，企業の研究開発に対する税務からの支援は大きく後退することになる。

その改善策としては，試験研究費の税額控除を研究開発費（試験研究費）の支出ベースで適用することが考えられる。

しかし，この場合でも，例えば，研究開発のために建物を建設したり，ソフトウェアを導入した場合，つまり，現行においても資産に計上し，その減価償却費を損金の額に算入することにより税額控除を受けている投資との調整を図る必要がある。

いずれにしても，試験研究費の税額控除により企業を支援するという政策効果が実現し，かつ，納税者及び課税庁における事務負担を最小限にとどめることができる仕組みに改正しなければならない。

⑶ 開発費その他の繰延資産

繰延資産の当面の取扱いでは，開発費は，原則として，支出時に費用（売上原価又は販売費及び一般管理費）として処理するが，特例として繰延資産に計上することができる，と規定している。

同取扱いでは，開発費とは，新技術又は新経営組織の採用，資源の開発，市場の開拓等のために支出した費用，生産能率の向上又は生産計画の変更等により，設備の大規模な配置替えを行った場合等の費用をいう，と規定している。

従って，その一部は研究開発費と重複する。しかし，無形資産の会計基準を策定した場合は，重複した部分は同会計基準を適用することになる。

我が国が無形資産の会計基準を制定した場合は，繰延資産の当面の取扱いも廃止されることが考えられる。

その場合は，現在繰延資産とされている株式交付費，社債発行費等，創立費，開業費は，発生時の費用として処理されることになると思われる。その場合は，法人税も費用として処理した事業年度で損金の額に算入される。

繰延資産に関する法人税の取扱いは，上記の会計基準との関係で定められているもののほか，法人税が独自に定めているものがあるが，この

部分は，従来どおりとされる可能性は高い。ただし，繰延資産の名称を改める可能性はある。

第６章　投資不動産及び関係会社に対する投資

１．投資不動産

⑴　IFRS の現状

投資不動産に関しては，IAS40号で会計処理が規定されている。なぜ投資不動産という概念を設けたかといえば，投資不動産がその他の資産と独立したキャッシュ・フローを生み出すことに着目したためである（７項）。

IAS40号では，投資不動産とは次のようなものをいう。

- 賃貸収益若しくは資本増加又はその両方を目的として保有する不動産（５項）
- 将来用途未定の土地（８項）
- 建設中を含む（53項）

IAS40号の会計処理は次のとおりで，当初，投資不動産は取得原価で測定されるが，その後，公正価値で評価する方法と原価で評価する方法の選択が認められている。

	当初認識	事後測定	
会計処理	取得原価（20項）	公正価値モデル…公正価値の変動から生じる利得又は損失は発生した期の純利益に含める（35項）	原価モデル（後日，使用できる選択肢を再検討することになっている：BC12項） 投資不動産の公正価値を開示（79項）
留意点		算定不可能な場合を除きすべてに適用（33項）公正価値は処分費用を控除しない（37項）	公正価値の開示は要求される（79項）

原価モデルは，我が国の固定資産の会計処理と同様なので，ここでは公正価値モデルの設例を紹介しておく。

【設例：建物の取得（公正価値モデル）】

前提

取得価額　100　　１年目の期末時価　90

耐用年数　10年

仕訳（１年後）

評価損　10　／　建物　10

（単位：10億円）

会社名	年度		BV	FV	評価方法	備　考
三菱地所	22.3	賃貸不動産	2,615	4,549	鑑定評価基準（自社）	
		賃貸不動産として使用される部分を含む	234	357		
三井不動産	22.3		1,845	2,599	鑑定評価基準（自社）	
住友不動産	22.3	賃貸不動産	1,833	2,350	鑑定評価基準（自社）	
		賃貸不動産として使用される部分を含む	65	107		
トラストパーク	22.6		1.6	1.5	不動産鑑定評価書（社外）	設備の状況：駐車場 BV1.6・・駐車場も注記している
ニュウオータニ	22.3		5.3	25.1	収益還元法	BS：建物22，土地117・・ホテルは注記なし

このように，公正価値モデルでは，毎期末に投資不動産を公正価値で評価するため，減価償却という概念がないことになる。

⑵　国内会計基準の対応

投資不動産について，我が国では，企業会計基準20号「賃貸等不動産の時価等の開示に関する会計基準」及びその適用指針23号で規定がなされている。

なお，財務諸表等規則33条に「投資不動産」の定義があるので混同を避けるため「賃貸等不動産」の用語が用いられているが，内容的にはIASと同様なものである。

IASの基準と比較すると，我が国の基準では公正価値モデルを選択する余地はなく，賃貸等不動産は，取得原価で評価し，公正価値による金額は財務諸表への注記という形をとっている。財務諸表への注記の例を前頁に掲載しておくことにする。

⑶　税制上の対応

原価モデルによる場合は，税務上の問題はないが，将来，公正価値モデルへの移行などが行われ，税務上も課税の対象となるような場合は重要な問題が起こる。

第一に公正価値の増減を所得に含めていいかという点である。上記の開示例でも，収益還元価値が用いられており，このような方法で測定された金額を課税対象と考えることは困難だと思われる。

また，公正価値の算出も容易ではなく，客観性・公平性という点からも問題がある。

2．関係会社に対する投資

⑴　IFRSの現状

関連会社への投資は，IAS28号で規定されており，他の基準との関係は以下の表のとおりである（なお，2013年1月1日以後開始する事業年度から，IFRS10号及び11号が適用され，IAS28号もこれに合わせた改正が行われているが，以下では現行の基準に添った説明をしている。）。

議決権比率	支配・影響力	会計基準
50%超	支配あり	連結（IAS27号）
	支配なし	関連会社投資（IAS28号）
20%以上50%以上	重要な影響あり	
	重要な影響なし（明らかな証拠ある場合）	金融商品（IAS39号）
20%未満	重要な影響あり（明らかな証拠ある場合）	関連会社投資（IAS28号）
	重要な影響なし	金融商品（IAS39号）

連結財務諸表において関連会社に対する投資は，次の例外を除き持分法により評価される。持分法とは，投資を当初取得価額で認識し，その後被投資企業の純資産の変動額のうち投資企業に属する部分を加減する方法をいう。

例外（13項）

- IFRS5号により売買目的に分類される場合（12か月以内の処分目的）
- IAS27号⑩により連結FSを作成しない場合
- 親会社が連結財表を作成している場合で一定の要件を満たす場合

IASにおける持分法によった場合の，関連会社投資の帳簿価額と投資企業の損益計上は次のとおりである。

関連会社投資の帳簿価額		投資企業の損益計上
	当初の原価	
＋	純利益の持分相当	純利益
－	配当	
＋	その他包括利益の持分相当	その他包括利益

⑵　国内会計基準の対応

関連会社の定義に関しIASと国内基準との違いは，次のとおりである。

国内基準	IAS
一時的所有の場合や利害関係者の判断を誤らせる恐れがある場合には適用無。	規定なし
非連子に適用	非連子の概念無
実質基準（15%以上）あり	規定なし

持分法の基本的な考え方は，両基準で差はないが，国内基準ではのれんを償却するのでその点では差があることになる。

IASでは，持分法の計算に用いられる被投資企業の財務諸表は，投資企業と同じ日に作成することが原則だが，実務上不可能な場合には３か月の差異が認められている（25項）。一方我が国の基準では，被投資企業の直前の財務諸表を用いることができる。

なお，被投資企業が債務超過の場合には，両基準とも投資企業は損失を認識しない。

⑶ 税制上の対応

個別財務諸表で持分法が採用されることがなければ，税務上の影響はない。将来的には，グループ法人税制などが新設され，個別の法人だけで税制が完結しないような動きも起こっているため，会計上の問題としてだけでなく税務上も，個別財務諸表における持分法の適用が俎上に上がる可能性もある。

第７章　長期及び短期の従業員給付の会計と税務処理

１．IFRSの現状

従業員に対する諸給付に関する国際会計基準としては，現在のところ，IAS19号「従業員給付」と，この解釈指針である国際財務報告解釈指針委員会（以下「IFRIC」という。）14号「IAS19号―確定給付資産の上限，最低積立要件及びそれらの相互関係」がある。ただし，IAS19号の修正作業が行われており，2008年３月27日には，ディスカッション・ペーパー「IAS19号『従業員給付』の改訂に係る予備的見解」が公表され，その後，2010年４月29日付で，IASBから，公開草案「確定給付制度―IAS19号の改訂」（以下，「2010年公開草案」という。）が公表されている（この2010年公開草案には，IFRIC14号の解釈指針が吸収統合されているため，同草案が基準化された場合には，IFRIC14号は廃止される。）。IASBとしては，2010年公開草案を基準化する予定であるといわれてはいるが，改訂の発効日はまだ決定されていない。

現時点で基準とされるIAS19号に定める「従業員給付」とは，「従業員が提供した勤務と交換に，企業が与えるあらゆる形態の対価をいう」（７項）と定義されており，具体的には，①短期従業員給付，②退職後給付，③その他の長期従業員給付，④解雇給付が含まれる。ただし，2010年公開草案によれば，退職後給付とその他の長期従業員給付の区別は廃止され，両者を一体として「長期従業員給付」と区分する改訂が行われる予定である。ここにいう「給付」の内容は，金銭にかかわらず，様々なフリンジ・ベネフィット，有給休暇，利益分配などのいわゆる経済的利益が広く含まれる。

これらに対応する日本国内会計基準としては，「退職給付に係る会計基準」，「退職給付会計に関する実務指針（中間報告）」，「退職給付会計に関する実務指針（中間報告）の改正について」，「退職給付制度間の移行等に関する会計処理」及び「退職給付に係る会計基準の一部改正」がある。

２．国内会計基準の対応

⑴ 退職後給付の種類

IAS19号によれば，退職後給付の種類としては，「確定拠出制度」と「確定給付制度」とが定められている。確定拠出制度（７項（定義規定），25項，43-47項）とは，退職後給付のうち，企業が一定の掛金額を，従業員（加入者）が個別に契約している事業体（基金等）に支払うこととされているもので，企業としては，当該掛

金額の負担以外には債務（法的債務・推定的債務）を負わないものをいう。

日本における「確定拠出年金」（いわゆる企業型），「中小企業退職金共済」等がこれに該当する。確定拠出給付の会計処理（IAS）は，国内基準における確定拠出年金（いわゆる企業型）の会計処理と同じで，企業が拠出金を拠出すべき時期に費用計上することとされている。法人税法上も，当該拠出金額は当該事業年度における損金に算入される。

これに対して，確定給付制度（７項（定義規定），27項，48項以降）とは，確定拠出制度以外の退職後給付制度をいう（なお，確定給付に係る会計基準は，2010年公開草案により大幅な改訂が加えられる予定である。）。日本における「退職一時金」「厚生年金基金」「適格退職年金」「確定給付企業年金」などがこれに該当する。

確定給付制度の会計上の特色は，①将来の退職給付のうち当期の負担に属すると割引計算される金額を「確定給付制度債務」（国内基準における「退職給付債務」）として，当期の退職給付費用と認識すること，及び②「確定給付制度債務」（国内基準における「退職給付債務」）から「制度資産」（国内基準における「年金資産」）を控除した額を確定給付制度負債（国内基準における「退職給付引当金」）として貸借対照表に計上することにある。この計上にあたり，当期においてはまだ費用処理されていない未確定の金額があるときには，「未認識」の項目により貸借対照表に表示することとされている。確定給付制度は，確定給付制度負債（退職給付引当金）の計上が必要となる点で，確定拠出給付制度とは大きく異なる。

⑵　確定給付制度債務（IAS）と退職給付債務（国内基準）の差異

確定給付制度債務の計算の手順は，①将来の退職給付見積額を算定し，②当該見積額を見積勤務期間に応じて各年度分に按分したうえ，③按分額についての割引現在価値を算定する，ということになる。この計算の手順については，IAS も国内基準も同じである。按分の方法は，IAS では，資産負債アプローチが採用されているため，原則が給付算定式方式（支給倍率方式），例外が定額方式とされているのに対し，国内基準では，発生主義アプローチが採用されてきたため，原則が期間定額方式，例外が給与基準，支給倍率基準等となっており，原則と例外が逆転している。

⑶　制度資産（IAS）と年金資産（国内基準）との差異

制度資産とは，長期の従業員給付基金が保有している資産や適格な保険証券等の資産をいい，この点では，IAS も国内基準も違いはない。制度資産の評価については，いずれの基準でも，原則が期末日現在の公正価値（市場価格）による評価，例外として市場価格が不明の場合に，割引将来キャッシュ・フローの見積額による評価が採用される。

⑷　確定給付制度債務（IAS）と退職給付債務（国内基準）との割引率の差異

割引率については，IAS における原則は，期末日現在の優良社債の市場利回り，例外として，社債に関する取引市場がない国のような場合に，国債の市場利回りを用いることとされている。国内基準においては，以前は，このような制限がなかったため，安定性の高い長期債券（多くの場合，国債）の利回りや，一定期間の社債平均利回りが利用されてきたようであるが，現在ではすでに IAS と同程度の内容になっている。

⑸　数理計算上の差損益，未認識の損益等について

数理計算上の差異は，事前の保険数理上の仮定と実際の結果との間に生ずる差異のことをいい（遅延認識ともいう。），最終的には，実績による修正が必要となる。期間中の処理方法としては，IAS では，回廊モデル（前期末現在における未認識の数理計算上の差異の正味累積額が，①前報告期間の期末日における確定給付制度債務の現在価値の10％又は②前報告期間の期

末日における制度資産の公正価値の10%のいずれか大きい方の金額（これを「回廊」という）を超過する場合に，超過額を従業員の予想平均残存勤務期間で按分し，収益又は費用として認識する方法），期間償却モデル（数理計算上の差異の正味累積額を従業員の予想平均残存勤務期間で按分し，収益又は費用として認識する方法），一括償却モデル（数理計算上の差異の正味累積額を発生した期間に一括認識する方法）の３つの方法が定められている。しかし，2010年公開草案は，上記回廊モデルによる遅延認識を廃止し，制度資産の価値と確定給付制度債務の変動のすべてについて，それらが発生した期間において即時認識しなければならないとしている。

国内基準では，数理計算上の差異の発生額を，平均勤務期間内の一定の年数で按分した額を償却することとされ，その償却するタイミングは，発生の翌期からの償却も可能とされてきた。IASとされた回廊モデルが廃止されるとするならば，遅延認識の点では国内基準との差異は小さくなる。残される差異は，償却のタイミングで，国内基準としては，翌期からの償却を廃止し，期間中の即時償却に統一する必要が生ずることになる。

⑹　簡便法について

国内基準では，従業員数の比較的少ない小規模企業等に対して，退職給付会計の原則法を適用することは相当の事務負担になることを考慮して，簡便法が設けられているが，IASには，このような負担軽減措置は定められていない。この点は，実務上，極めて大きな違いである。

⑺　短期従業員給付の会計処理

IAS19号によれば，短期従業員給付とは，「従業員が関連する勤務を提供した期間の末日後12か月以内に決済の期限が到来する従業員給付（解雇給付を除く）をいう」と定義され（７項），具体的には，①賃金，給料及び社会保障のための掛金，②短期有給休暇（年次有給休暇，有給疾病休暇等），③利益分配及び賞与，④現在の従業員に対する非貨幣性給付（医療給付，住宅，自動車及び無償又は補助金つきの財又はサービス等）が含まれる（８項）。

特に有給休暇費用は，従業員において有給休暇取得の権利が生じた時点で認識され，期末において休暇が消化されていない分があったとしても，当該有給分については将来の債務として認識される。IASでは，企業がこれらの短期従業員給付を付与したとき，費用計上することとされているが，これに対し，2010年公開草案によれば，短期従業員給付の金額を決済する期限について，上記７項における「決済の期限が到来する」日を，「決済されると見込まれる」日に変更するとの提案がなされている。この結果，公開草案どおり，基準の改訂がなされた場合には，現在よりも多くの場合において，数理計算上の仮定を用いて会計処理をしなければならなくなると予想される。

これに対して，日本においては，未消化の有給休暇について買取の慣行はないので，このようにキャッシュ・アウトを伴わない費用計上を行うことには疑問がある。それにもかかわらず，IASに準じた会計処理をするとするならば，未消化の有給休暇については，未払金を見積計上するしかないかもしれない。

⑻　その他の長期従業員給付の会計処理

IAS19号によれば，その他の長期従業員給付という区分があったが，2010年公開草案によれば，その他の長期従業員給付は前述した「退職後給付」と合体して，一つのカテゴリーとする提案がなされている。国内基準においては，長期有給休暇について費用を認識することになっていないので，短期有給休暇の会計処理に係る問題と同様，IASとの間で大きな差異がある。

３．税制上の対応

⑴　長期及び短期の従業員給付の損金性

法人税法による取扱においては，使用人・役員に対する①短期従業員給付（税務基準における給与・賞与の額），②退職後給付（税務基準

における退職手当・一時恩給その他の退職により一時に受ける給与及びこれらの性質を有する給与），③その他の長期従業員給付（税務基準における賞与），④解雇給付（税務基準における賞与又は退職手当）の金額について，IASが法人税法22条４項に規定する「公正処理基準」として認められるならば，法人税法に「別段の定めがあるものを除き」，損金に算入することが認められるであろうと思われる。

しかしながら，法人税法における「別段の定め」との関係で，上記の各種従業員給付の損金算入が認められるためには，まず，同法22条３項の解釈基準とされる，いわゆる債務確定基準を満たさなければならない。さらに，使用人賞与の損金算入時期については，同法施行令72条の３所定の特別な定めも満たさなければならない。そうすると，IASどおりに会計上処理すると，それが税務基準を満たすことは少ないものと考えられる。

⑵　短期従業員給付に関する問題点

短期従業員給付のうち，有給休暇等のように，IASによって新たに企業側で費用計上することとした場合，当該金額は従業員に対する給与と解されることになるため，給与所得の源泉徴収義務を負うことにならないかという問題があるが，有給休暇の買取という慣行がない状況においては，従業員側にキャッシュ・インがないことから，所得税法36条所定の「収入すべき金額」にそもそも該当せず，給与所得にもならないと解される。

また，その他のフリンジ・ベネフィットのうち，従業員側にキャッシュ・インがあるものであっても，所得税法９条所定の非課税所得に含まれる部分の金額については，仮に法人の側で従業員給付として損金に算入したとしても，所得税の源泉徴収義務が生ずるものではないと解される。そのほか，所得税法36条所定の「収入すべき金額」に含まないことと解することにより，所得税を課税しないこととされている経済的利益が，所得税基本通達36-21から同36-35の２までに，多数列挙されている。このような取扱いの結果，IASにおいて短期従業員給付に含まれる様々なフリンジ・ベネフィットについても，企業側では所得税の源泉徴収義務を負わないものが多いと解される。

⑶　退職後給付ないし長期従業員給付に関する問題点

退職後給付ないし長期従業員給付に関する法人税法の処理については，注意が必要である。それは，退職後給付のうち，確定給付制度においては，IASでも国内基準でも確定給付制度負債（退職給付引当金）の計上が必要となるが，法人税法上は，2003年３月31日以降最初に終了する事業年度から，退職給与引当金制度が廃止され，退職給付費用も損金算入が認められなくなっているからである。

ただし，IASにおける「確定給付制度」に相当する，①確定給付企業年金の掛金については，拠出時に損金算入されることとされ（法令135），②厚生年金の保険料又は厚生年金基金の掛金・徴収金については，掛金等の計算期間の末日の属する事業年度の損金算入が認められる（法基通９－３－２）。

また，特に役員給与（役員に対する報酬・賞与・退職手当を含む）については，法人税法上，①定期同額給与，②事前確定届出給与又は③利益連動給与のいずれかの要件に該当する給付だけが損金算入可能とされており（法法34①一～三），そのほか，役員退職給与については，「不相当に高額」と認定された部分の金額は損金に算入されない（法法34①、②）ことに留意が必要となる。

第８章　引当金，偶発負債及び偶発資産

1. IFRSの現状

⑴　IAS37号の下での整理

IAS37号の下で整理した場合，以下のようになる。

発生可能性	債　務	資　産
ほぼ確実 (95%以上)	引当金	未収収益
可能性が高い (50%超から95%)		偶発資産の開示
確率は低いが 可能性はある	偶発負債の開示	開示は認められない
ほとんど可能性がない	開示は要求されない	

⑵　IAS37号の下での引当金の認識

現在の債務であり，これを決済するために経済的便益を有する資源が流出する可能性が高いため，負債として認識されるもの――信頼性をもって見積もることが可能であることが要件とされる。

以下のすべての要件をみたす場合には，引当金を認識しなければならない。

① 企業が過去の事象の結果として，現在の（法的又は推定的）債務を負っていること

法的債務とは，契約，法令の規定又は法令の適用により発生した債務をいい，推定的債務は，経験により確立された実務慣行，公表されている方針又はきわめて明確な最近の文書により，企業が外部に対し一定の責務を負うことを表明しており，その結果，企業が，当該企業が責務を果たすであろうという妥当な期待を外部の者に抱かせていることから発生した債務をいう。例えば，顧客への返金方針が一般に知られている場合や自社が原因となっている汚染はすべて浄化するという方針が広く公表されている場合が例示されている。

そして，ほとんどの場合，過去の事象が現在の債務を発生させたか否かを明確に判断できるとしている。ただし，訴訟のように，明確な判断が難しい場合もごくまれにではあるが存在すると指摘されている。このような場合，例えば専門家の意見など，利用可能な証拠を考慮した上で，過去の事象が現在の債務を発生させている場合には，報告期間の末日時点で現在の債務が存在している可能性が高い。

「過去の事象」とは，「法的債務または推定的債務をもたらす事象で，当該債務を弁済する以外に企業が現実的な選択肢をもたないもの」と定義されており，弁済が法律によって強制される場合又は推定的債務の場合は，当該事象（企業自身の行為のこともある）が外部に対して，当該企業が当該債務を履行するであろうという妥当な期待を引き起こす場合にはこれに該当する。「企業の将来の活動とは関係なく，過去の事象から発生した債務のみが引当金として認識される」とされている点には留意しなければならない。

なお，企業は債務の相手方が誰であるかを識別する必要はない。債務は社会全体に対するものである場合もあれば，特定の相手方に対する債務であるにもかかわらず，別の当事者に対し支払いを行う場合もある。いずれにせよ，経営者又は会社の機関の決定により影響を受ける人々に対し，報告期間の末日前に十分に詳細な内容が伝達されていない限り，単に経営者又は会社の機関が決定しただけでは推定的債務は発生しない（例えば，リストラクチャリング引当金）。

② 当該債務を決済するために，経済的便益を有する資源の流出が生じる可能性が高いこと

債務を決済するために経済的便益を有する資源の流出が生じる可能性が高いというときの「可能性が高い」とは，どちらかといえば資源が流出する可能性が高い，すなわち，そのような事象が50%超の確率で発生することを意味する。そして，類似の債務が数多く存在している場合には，資源が流出する確率は，それらの債務全体を考慮して判断しなければならないとされている。

これは，保証などの一定の類型の債務の場合，個々の項目については資源が流出する可能性が50%を大きく下回ったとしても，保証債務全体で捉えたときには，確率が大きくなり，その確率は50%超となることがあるためである。

③　当該債務の金額について信頼できる見積りが可能であること

企業が起こりうる結果について一定の範囲内で見積ることが可能な場合には，十分に信頼性のおける見積りを常に行うことができるといえるとしている。従って，信頼性をもって見積もることができないことを理由として引当金が認識されないことはきわめてまれであることになる。信頼性をもって見積もることができない場合には，このような負債は偶発負債として開示しなければならない。

⑶　IAS37号の下での引当金の測定

引当金は税引前の金額で測定される。

引当金として認識される金額は，報告期間の末日における現在の債務を決済するために要する支出の最善の見積りでなければならない。すなわち，「報告期間の末日現在で債務を決済するため，又は同日において債務を第三者に移転するために，企業が合理的に支払うであろう金額」であり，保証債務など母集団が大きな項目については，期待値（加重平均値）の使用を推奨し，単一の債務の測定では，最も起こりうる可能性の高い見積値がこれにあたる。引当金は，各報告期間の末日時点で見直し，その時点における最善の見積りを反映するよう調整しなければならないが，割引現在価値を用いた場合には，時の経過を反映させるために，毎期，引当金の帳簿価額を増加させ，その増加部分は借入費用として認識すべきこととされている。

⑷　IAS37号と修繕引当金

自己所有の資産について修繕及び保守引当金を認識することは許容されない。

すなわち，企業の将来の行為とは関係なく存在する債務についてのみ引当金を認識する。将来の行為，例えば，操業方法を変更することによって，将来の支出を回避することができる場合，企業は現在の債務を負ってはいない。財務諸表が示すのは，企業の期末日現在の財政状態であって，将来に起こりうる財政状態ではないので，将来の営業活動に関する費用に対しては引当金を認識しない。ある事象が債務発生事象となるには，その事象により発生した債務を決済する以外には，企業には現実的な選択肢がない状態でなければならない。

2．国内会計基準と会社法の対応

⑴　企業会計原則注解注18

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も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。発生の可能性の低い偶発事象に係る費用又は損失については，引当金を計上することはできない。

⑵　会社法

一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行に委ねているが，保証債務など法的債務を負債として認識することは許されるという前提なのではないかと推測される。すなわち，会社計算規則103条５号は，「保証債務，手形遡求債務，重要な係争事件に係る損害賠償義務その他これらに準ずる債務（負債の部に計上したものを除く。）があるときは，当該債務の内容及び金額」と規定しており，負債の部に計上されうることを前提としている。

なお，2005年改正前商法（2006年改正前商法施行規則）の下では，債務性のある引当金（法的債務）は当然に負債計上されるべきであり，債務性のない引当金は公正な会計慣行によって計上の要否・可否が定まると解されており，商法施行規則43条の（債務性のない）引当金につ

いては注記が求められていた。従って，法的債務性を有する以上は，発生の可能性が高くないという一事をもって，負債計上を要しないとは解されていなかった。

3．税制上の対応

法人税法は，当該事業年度に計上される費用の額（償却費を除く。）を債務の確定しているものに限っている（法法22③二）。そのため，債務の確定していない費用の額については，別段の定めである引当金の設定（法法52等）がなければ損金の額に算入されない。この引当金の設定については，かつては，企業会計との調整を図るために，６項目の引当金が認められていたが，1998年の法人税法改正以降，逐次引当金が縮減廃止され，2011年度税制改正案によれば，全廃される可能性もある。

しかし，企業会計との調整を図るため，退職給与引当金等の復活を望む声も強く，今後の政策課題となっている。

いずれにしても，法人税法においても，引当金の設定は無縁であると考えるべきではない。

第９章　金融商品の会計

１．IFRS の現状

金融商品に関する会計問題は多岐にわたり，与えられた紙面ではそのすべてを網羅することができない。こうした事情からここでは，重要な論点のみに焦点を当てて検討を進めることとしたい。

金融商品に関する会計基準に関する主要な論点の第一は，金融商品をどう区分し，分類された商品のそれぞれをどう評価するのかである。公正価値の有利な変動を期待して保有することが多い金融商品は，原則として，公正価値による継続的な再評価が適う項目といえる。しかし保有目的次第では，技術的に公正価値評価が可能であっても，敢えて異なる評価基準を適用することで，投資の成果を適切に把握することが可能となる場合もある。

こういう観点から，IFRS９号は，金融商品を，①契約にもとづくキャッシュの回収を目的として保有する項目と②それ以外の項目とに分け，後者については公正価値による継続的な再評価を求めるのに対し，前者については償却原価による評価を求めている。①のようなケースにおいては，公正価値の変動ではなく，時の経過によって生じたとみなされる計算上の利息収益が投資の成果を反映している，ということなのであろう。

また，公正価値による継続的な再評価を行う場合に生じる評価差額は，原則として，当期純利益に反映されるが，売買目的以外の銘柄については，評価差額をその他包括利益に含めることも容認している。現行会計基準でいう「その他有価証券」の一部については（売却に事業遂行上の制約が課されているという意味で），評価差額が必ずしも投資の成果を反映しているといいきれない事情を反映しているのであろう。この場合，当該評価差額は株式の売却によって事後に実現しても，当期純利益には振り替えない（リサイクリングの手続をとらない）こととされている。

第二の論点は，公正価値評価の範囲と公正価値の具体的な算定手法である。IASB は，市場価格の存在しない銘柄についても公正価値による評価を求めており，信頼性ある見積りが困難であることを理由とした例外を認めていない。

IASB は，また，2006年９月に FASB が公表した基準書第157号「公正価値による測定」と同様に，どれだけ客観的なデータにもとづいて公正価値を見積もりうるのかに応じて公正価値を「レベル分け」し，レベル毎の算定手法を指示した基準書の公表を試みている。直前に記した「市場価格が明らかでない場合」は，「レベル３」のケースとみなされ，市場価格が存在しない状況で公正価値をどう見積もるべきかが具体的に記されている。脱稿時点においては公開草案の状態にとどまっているが，近く，この基

準書は，IFRS13号として公表される見通しとなっている。

2．国内会計基準の対応

日本の現状を簡単に紹介する。第一の論点（保有目的別分類のあり方）については，2010年８月16日にASBJより「金融商品会計基準（金融資産の分類及び測定）の見直しに関する検討状況の整理」が公表されている。そこでは，償却原価による評価に合理性が認められる「限られたケース」を除き，原則として，すべての金融商品を公正価値によって継続的に再評価することが求められている（「論点整理」15項を参照）。

また，継続的な公正価値評価によって生じる評価差額については，当期純利益に反映することが原則とされながらも，売買目的で保有しているもの以外（政策投資株式など）については，その他の包括利益に含めることも容認されている（「論点整理」28項から33項を参照）。「論点整理」が指示している上記の会計処理は，IASBのIFRS９号が求めているものと同一である。ただし公正価値による評価差額でいったんその他包括利益に算入したものについては，IFRS９号と異なり，当期純利益へのリサイクリングを行うことも視野に収められている。

こうした論点整理の存在は，IFRS９号と少なからず相違している現行の「金融商品に関する会計基準」が，近い将来IFRS９号に近い形で改訂される可能性を強く示唆している。

続いて，第二の論点（公正価値評価の範囲及び公正価値の具体的な算定手法）である。公正価値評価の範囲については，上記の「論点整理」において，①公表される市場価格のない株式についても公正価値による評価を求める方法と，②市場価格による評価が困難な項目については（信頼性ある測定ができないことから）取得原価による評価を容認する方法が両論併記されている（「論点整理」15項を参照）。一律の公正価値評価を求めているIASBとは，②の選択肢が視野に収められている点で相違するものの，公正価値による評価が原則とされている点にIASBとASBJの違いはみられない。

また公正価値の具体的な算定手法については，ASBJが2010年７月９日に企業会計基準公開草案43 号「公正価値測定及びその開示に関する会計基準（案）」を公表している。そこでは，日本に先駆けて公表された米国の会計基準，及び間もなく公表されるIASBによる会計基準と同様の「レベル分け」と，レベル毎に細かく定められた具体的な測定・開示手法への準拠が求められている。この公開草案の存在は，「論点整理」では両論併記されていたふたつの選択肢（直前の段落を参照）のうち，①への傾倒を示唆するものと考えられるが，ASBJの最終的な判断については会計基準の確定を待って推察するしかないのが現状である。

3．税制上の対応

法人税法61条の２以下に定めている有価証券の譲渡損益及び時価評価損益に関する規定（同法61条の５以下の関連規程を含む。）は，1999年に設定された「金融商品に関する会計基準」に対応して，2000年の税制改正において定められたものである。その点では，当該規程は，企業会計基準と親和性のある規定であるともいえる。

しかしながら，前述のように，IFRSが金融商品について全面的に公正価値（時価）評価を強制し，国内会計基準がそれに追随するようになった場合には，法人税法がそれをそのまま受容できるかについては多くの疑問が生じる。

結局，租税政策上の原理に照らし，是々非々の対応になるものと考えられる。

第10章　外国為替レートの変動の影響

1．IFRSの現状

⑴　目的と範囲

この基準の目的は，外貨建取引と在外営業活

動体（在外支店と在外子会社）を企業の財務諸表に含めるための方法と財務諸表を報告通貨に換算する方法を規定することである。論点は，その換算をするときにいかなる為替レートを用いるべきか。それから，その為替レートの変動の影響を純損益に計上するのか，その他の包括利益に計上するのかという点を扱っている。

範囲に関しては，IAS39号金融商品の認識と測定の範囲内となるデリバティブ取引（為替デリバティブ取引及び在外営業活動体への正味投資額のヘッジ）は対象外である。企業の財務諸表に連結，比例連結，又は持分法によって含められた在外営業活動体の業績と財政状態の換算と，機能通貨によって作成された企業の業績と財政状態の表示通貨への換算がこの基準の範囲である。

⑵ 定義と解説

国内基準にはない概念である「機能通貨」とは，企業が営業活動を行う主たる経済環境の通貨をいう。従って，外国通貨は，企業の機能通貨以外の通貨と定義されている。また，表示通貨とは財務諸表が表示される通貨をいい，機能通貨でも，それ以外の通貨でもよい。

IAS21号を適用する場合には，在外子会社と在外支店からなる在外営業活動体の機能通貨が何か検討し決定する必要がある。

企業は，在外営業活動体からの未収金，又は未払金である貨幣性項目について，その決済が，計画されず，予見できる将来において発生しそうにない項目はその企業の「在外営業活動体に対する正味投資額」の一部だと考える。その換算損益・決済損益は，在外営業活動体と報告企業を含む財務諸表上，その他の包括利益に認識することになる。

⑶ 外貨建取引等の機能通貨への換算

外貨建取引は機能通貨による当初認識においては，取引日における機能通貨とその外貨間の直物為替相場を外貨額に適用して機能通貨で計上する。取引時の実際のレートに近似するレートとして一定期間の平均レートが，その期間に発生した外貨建取引すべてに用いられることもよくある。

報告期間の末日において，外貨建の貨幣性項目は，決算日レートを用いて換算し，外貨建の取得原価によって測定されている非貨幣性項目は，取引日の為替レートを用いて換算する。外貨建の公正価値で測定されている非貨幣性項目は，公正価値が決定された日の為替レートで換算する。

貨幣性項目の決済，又は貨幣性項目を当期中の当初認識，又は過去の財務諸表において換算したレートと異なるレートで換算することによって生じる為替差額は，発生する期間の純損益に認識する。

非貨幣性項目に係る利得又は損失がその他の包括利益に認識される場合には，その利得又は損失の為替部分はその他の包括利益に認識する。逆に，非貨幣性項目に係る利得又は損失が純損益に認識される場合には，その利得又は損失の為替部分は純損益に認識する。

⑷ 機能通貨以外の通貨で帳簿と記録を保管する場合に，財務諸表を作成するときの換算

企業が機能通貨以外の通貨で帳簿と記録を保管する場合，財務諸表を作成するときにすべての金額は，当初から機能通貨で換算していた場合に生じる金額と同一の金額となるように換算する。

⑸ 機能通貨から表示通貨への換算

機能通貨が超インフレ経済下の通貨ではない場合の表示通貨（在外子会社の親会社通貨若しくは在外支店の本店通貨，又は報告企業が選択した表示通貨）への換算については，次のとおりである。財政状態計算書の資産及び負債は，その財政状態計算書の現在の決算日レートで換算する。各包括利益計算書，又は分離した損益計算書の収益及び費用は，取引日の為替レート（著しい変動のない場合，平均レートも可）で換算する。この結果として生じるすべての為替差額は，その他の包括利益に認識する。

機能通貨が超インフレ経済下の通貨である場合には，比較可能金額（IAS29号に基づきインフレ調整後の数値），すなわち前期以前の金額，それから，収益及び費用，これらすべてを当期の決算日レートで換算する。

⑹ 報告企業の財務諸表に連結，持分法で含まれる場合の在外営業活動体の財務諸表の換算

報告企業の財務諸表に連結，持分法で含まれるような場合，上記⑸の換算方法に加えて，次の処理を適用する。企業集団内の残高と取引の相殺消去するために発生する換算差額は純損益に認識する。

在外営業活動体の財務諸表の決算日と報告企業の決算日が異なる場合，差異が３か月以内の場合には重要な取引，又はその他の事象をすべて修正して連結することができる。その場合には，在外営業活動体の報告期間の末日の為替レートで換算する。重要な為替相場の変動があった場合には，その他の事象に該当するものとして扱われている。在外営業活動体の取得により生じるのれんは，当該活動体の資産であるから決算日レートで換算する。

⑺ 在外営業事業体の処分及び部分的処分

在外営業活動体の換算差額は，その他の包括利益を通じて資本の独立区分に累積されてきている。しかし，在外活動事業体を処分して処分損益を認識したときに，累積換算差額を資本からの組替調整額としてその他の包括利益を通して純損益に振り替える。

子会社に対する支配の喪失，関連会社に対する重要な影響力の喪失，共同支配企業に対する共同支配の喪失の場合には，まだ一部を保有しているとしても，処分として扱い，保有持分をすべて処分したものとして会計処理し，残った部分は，公正価値で記録する。また，在外営業活動体を含む子会社を部分的に処分した場合（当該処分後も子会社である。）には，企業はその他の包括利益に認識されていた為替差額の累計額に対する比例持分をその非支配持分に帰属させる。これらは，連結の経済的単一説に基づく会計処理である。

２．国内会計基準の対応

外貨建基準については，現在コンバージェンスの対象になっていない。部分的には差異はあるが，実質的に大きな差異はないと考えられているからかもしれない。もし，IAS21号と差異をなくすとすれば，対応すべき事項は，次の通りである。

⑴ 機能通貨

外貨建基準には機能通貨という用語はもちろん概念もない。我が国にある企業の機能通貨は実務上円だと読み替えて対応することは，一般的には問題ないかもしれない。しかし，厳密には機能通貨という概念を導入し会計基準を再構成する必要がある。

外貨建基準では，在外子会社と在外支店に区分（法形式上の区分）して会計処理が異なるが，IAS21号では，在外子会社と在外支店とからなる在外営業活動体の機能通貨が何かを決定した上で会計処理を適用するので，機能通貨の概念を導入した場合，差異が出てくる可能性がある。また，在外営業活動体の取引通貨（主要取引が２通貨以上に及ぶ場合）及び位置付けによっては機能通貨の決定を慎重に行う必要がある。

⑵ 表示通貨

機能通貨以外の表示通貨で財務諸表を表示できる規定を導入する必要がある。

⑶ 在外営業活動体に対する正味投資額

企業は，在外営業活動体からの未収金，又は未払金である貨幣性項目について，その決済が，計画されず，予見できる将来において発生しそうにない項目はその企業の在外営業活動体に対する正味投資額の一部とする必要がある。

⑷ その他の対応事項

一定の会計期間の取引額に決算日レートを適用することの削除。

決算日前後に著しく為替相場が変動した場合には，決算日の前後一定期間の直物為替相場に

基づいて算出された平均相場を用いることの削除。

3．税制上の対応

外貨建基準が機能通貨の概念を導入する場合に，在外支店の機能通貨が外貨のときには，為替換算調整勘定が発生することになるが，その場合の申告調整において，損益項目と貸借対照表項目を決算日レートで換算する方法を認めることが望ましい。また，在外支店の機能通貨が円貨のときも，換算のパラドックスを生じさせないため，申告調整により損益項目と貸借対照表項目を決算日レートで換算する方法を認めることが望ましい。

第11章　企業結合とのれん

1．IFRS の現状

企業結合に関する国際会計基準は，2004年３月にのれんの非償却，持分プーリング法の廃止等を規定したIFRS３号が制定され，従来のIAS22号は廃止された。更に，IASB と FASB のコンバージェンス・プロジェクトにより，2008年１月にIFRS３号が改訂され，2009年７月１日以後開始する会計年度以降の企業結合に適用されている。ただし，コンバージェンスは完全ではなく，米国 FAS141号（2007改訂版）とは，適用日や非支配持分（従来の少数株主持分）の測定方法等が異なっている。

改訂 IFRS３号と現行国内基準との主な差異は，以下の通りである。

改訂 IFRS3号では，以下の(A)から(B)を控除した金額が「のれん」とされる。(A)から(B)を控除した金額がマイナスの場合は，「バーゲン・パーチェス（廉価取得）」となる。

(A)　以下の合計額
- 取得に要した対価
- 被取得企業における非支配持分
- 段階取得の場合における取得企業が取得前から保有していた被取得企業持分の公正価値

(B)　識別可能な取得資産・負債の取得日における公正価値純額

この結果，公正価値で測定した場合には非支

	改訂 IFRS3号	国内基準
のれんの償却	のれんの償却は行わず，IAS36号「資産の減損」に従い，毎期，若しくは減損の兆候がある場合はその都度，減損テストの対象となる。なお，のれんについては，減損損失の戻入れはできない。	原則として，のれんの計上後20年以内に，定額法その他合理的な方法により償却する。ただし，金額に重要性が乏しい場合には，当期損益として処理することができる。
企業結合に直接起因する費用	企業結合に直接起因する費用は，移転した対価に含めずに，発生した時点又はサービスの提供を受けた時点で費用処理する。	取得に直接要した支出のうち，対価性が認められるものは取得原価に含める。
非支配持分の測定	次のいずれかの方法による（個々の企業結合ごとに選択） ・非支配持分も含めた被取得企業全体を公正価値により測定し，のれんは非支配持分に帰属する部分も含めて認識する（全部のれんアプローチ）。 ・非支配持分は，被取得企業の識別可能資産の純額に対する非支配持分割合相当額により測定する（購入のれんアプローチ）。	子会社の資産及び負債のすべてを，支配獲得日の公正な評価額（時価）により評価し，少数株主持分に相当する部分については，支配獲得日における子会社の識別可能純資産の公正価値のうち，少数株主持分割合の金額で算定する（全面時価評価法）。

配持分からものれん又はバーゲン・パーチェスが認識され得ることとなる（全部のれん方式）。「のれん」は，取得企業の資産として認識し，当初認識後ののれんは償却せず，毎期及び減損の兆候がある場合に減損テストを実施し，必要に応じて減損損失を認識する。「バーゲン・パーチェス」は，すべての資産・負債の識別，非支配持分や譲渡原価の見直しを行ったうえで，なお残存する額については，利益として即時認識する。

なお，改訂前のIFRS3号におけるパーチェス法では，「のれん」は以下の(C)から(D)を控除して算定することとされていた。

(C) 以下の合計額
- 購入対価（取得企業が被取得企業を取得するために要した対価）
- 企業結合に直接起因する費用

(D) 被取得企業の識別可能純資産の公正価値のうち取得企業の持分割合相当額

すなわち，パーチェス法では，被取得企業のうち取得企業が取得した部分に焦点をあててのれんが算定されていたが，取得法においては，被取得企業全体に焦点をあてて，被取得企業全体を購入するために要する対価（非支配持分も含む）と被取得企業の識別可能純資産の全額とを比較することによりのれんを算定する。

2．国内会計基準の対応

企業結合会計のIFRSへのコンバージェンスは，東京合意を受けた2007年12月６日のASBJのプロジェクト計画表では，EUの同等性評価対応を対象とするステップ１（持分プーリング法の廃止等）と，それ以外の既存の差異解消を対象とするステップ２に分けて進めることとされていた。

(1) ステップ１

ステップ１については，2008年12月26日「企業結合に関する会計基準」が公表され，2010年４月１日以後に実施される企業結合から適用されており，以下の項目についてコンバージェンスが実現している。

- 持分プーリング法の廃止，取得企業の決定方法
- 株式を取得対価とする場合の対価の時価の測定日
- 少数株主持分の測定
- 企業結合により受け入れた研究開発の途中段階の成果の処理
- 株式交換における取得原価の算定方法
- 負ののれんの会計処理
- 段階取得における取得原価の会計処理

(2) ステップ２

一方，ステップ２については，2009年７月10日「企業結合会計の見直しに関する論点整理」が示されていたが，それ以降の作業は遅れている。「論点整理」では，改訂IFRS３号とのコンバージェンスを図るために，以下の項目が挙げられている。

論点１） 少数株主持分の取扱い
論点２） 取得原価の算定
論点３） 取得原価の配分
論点４） のれんの会計処理
論点５） 子会社に対する支配の喪失

＊企業結合に関する基本的考え方
親会社説 ⇒ 経済的単一体説

焦点となるのれんの会計処理（償却の是非）は無形資産に関する検討と関わるため，無形資産に関する会計基準の開発（IAS38号とのコンバージェンス）と同時並行で進めることとされているが，無形資産プロジェクトも一定の条件を満たす社内開発費についての資産計上が争点となっている。両者とも，東京合意では，既存差異のコンバージェンス項目として2011年６月末までが期限とされている。2010年12月17日に更新されたプロジェクト計画表では，2011年第２四半期に完了のため，第１四半期には公開草案が予定されていたが，ASBJでは，４月下旬より，のれん及び開発費をめぐる議論に入った段階であり大幅に遅れている。

⑶ のれんの償却―連結先行論

企業結合会計のステップ２及び無形資産の検討が停滞した大きな理由は，連結財務諸表に適用される会計基準をIFRSにコンバージェンスあるいはアドプションした場合に，個別基準をどうするかという連単問題に，この２つが大きく関わっていることである。

財務会計基準機構（FASF）では，2010年10月より単体財務諸表に関する検討会議を設けて，連単問題の打開を図ったが，そこで挙げられた４テーマに，のれんの償却と開発費の資産計上が含まれていたために（他は，包括利益の計上と退職給付会計における未認識項目の負債計上），この結論が出るまで，ASBJの検討は実質的に中断されていた。

2011年４月28日に単体財務諸表に関する検討会議は「報告書」をとりまとめたが，そこでは，のれんの償却については，「単体財務諸表に関する考え方の方向性」として，「当面，現行の償却を変更すべきでないとの意見が多くみられた。」とされ，その考え方は，以下のように整理されている。

- 事業を買収するのは，売却を目的としたものではなく，買収した事業を通じ利益をあげることを目的とする。のれんは，事業買収に伴う将来収益に対応するコストである。のれんの償却後で利益が計上できるか否かが重要であり，収益と費用の対応の観点からも，のれんは償却すべき資産である。
- 非償却として減損のみとした場合，事業環境の悪化に伴い一気に損失が表面化し，景気が悪化した場合，不安定さが増幅する。
- 単体財務諸表におけるのれんはさほど重要性がない場合が多く，連結と単体で処理を分けても，さほど混乱は生じないのではないかと考えられる。

一方，IFRS同様に非償却に変更すべきとの意見の考え方は，国際的な比較可能性からコンバージェンスを図るべきであること，また，連結財務諸表と単体財務諸表はできる限り一致することが望ましいとするものである。さらに，連結財務諸表に関しても，非償却とすることの是非をめぐって両論が挙げられているが，あくまでも「参考意見」とされている。

⑷ 今後の見通し

４月28日開催のASBJに示された「企業結合（ステップ２）のれんの償却処理の取扱いの検討」では，連結財務諸表については国際基準とのコンバージェンスのために，のれんを非償却とする方向で検討していくことが窺える。

連単一致でコンバージェンスする場合のコスト（デメリット）として３つの懸念を挙げ，連結先行した場合は，単体については当該懸念に一定の範囲で対応することができるが，連単一致とした場合は，連単ともに懸念が残ることとなるとしている。

- のれんを非償却とし減損処理のみとする方法は，企業結合後の利益計算の観点や自己創設のれんの計上の問題などに懸念がある。
- 企業は投資（企業結合）の成果を評価する際，投下金額を上回る収益をあげているかを見ている。のれんが投資した原価の一部であることを鑑みれば，のれんの償却費を投資の成果から控除することが経営管理の観点からも整合する。
- のれんを非償却とする場合，年１回，割引後CFで減損テストを行う方向の見直しを前提とすると，実務負担への懸念や，恣意性が介在する余地が大きくなるという懸念がある。

また，のれんを非償却とする場合には，以下の見直しを行うことが前提とされている。

- 減損会計の取扱い…仮にのれんを非償却とする場合，年１回の減損テスト，割引後CFによる１段階のテストを行う方向。対象範囲は「重要な」のれんとする方向。
- 既存のれんの取扱い…仮にのれんを非償却とする場合，経過措置として，既存ののれんを期首に減損テスト（損失相当額は利益

剰余金に計上）したうえで，その後は償却しない扱いとする方向。

- 無形資産会計基準の開発…定義，認識要件等を定めた包括的な会計基準の検討。

税制との関係については，「法人税法上の資産調整勘定は５年以内に償却することとされ，償却について損金経理要件は課されていない（法法62の８）。したがって，仮にのれんを非償却とした場合，現行の法人税法上の取扱いを前提にすれば，コストとなる可能性は高くないのではないかと考えられる。他方，法人税法の取扱いそのものに影響を与える可能性があるとの意見もある。」としている。

会社法上の分配可能額とのれんの関係については，「のれん等調整額（のれんの２分の１の額と繰延資産の合計額）が資本金・準備金・その他資本剰余金の合計額を超え，かつ，のれんの二分の一の額が資本金・準備金・その他資本剰余金の合計額を超える場合，その他資本剰余金及び繰延資産の合計額を分配可能額から控除する（会社計算規則158条第１号ハ⑵）。仮にのれんを非償却とした場合，現行の会社法上の取扱いを前提に，非償却による利益剰余金の増加も加味すれば，分配可能額が多くなることでコストとなる可能性は高くないのではないかと考えられる。他方，分配規制そのものに影響を与える可能性があるとの意見もある。」とする。

３．税制上の対応

現行法人税法では，減価償却資産の中に「営業権」（法令13八ル）が明示されているが，その詳細は定義されておらず，法人税法上の「営業権」と企業会計上の「のれん」との関係は定かではない。企業組織再編税制で考えられている「調整勘定」は，取得対価と取得事業・企業の純資産価値の差額であるが，企業会計における「のれん」は，事業取得時に様々な無形資産について認識した後の残余額であるとされる。

ちなみに，最判1976年７月13日（月報22-７-1954）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なら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である。」とされており，のれんと同視されていると考えられる。

また，非適格組織再編で生じる差額資産調整勘定と負債調整勘定については，事業全体が一体として移転する場合に取得資産・負債の価額と交付対価の額との間に差額，いわゆる「のれん」＝資産・負債調整勘定が生ずることが考えられると解説されている（「平成18年版改正税法のすべて」366頁）。資産調整勘定を税務上ののれんと考えた場合は，法人税法62条の８において，非適格合併等により移転を受ける資産等に係る調整勘定の損金算入が定められているため，企業会計上非償却とされても影響はないはずである。ただし，企業結合会計基準では，のれんの税効果を検討する上では，資産調整勘定は会計上ののれんと対になるものとは考えられていない。

一方で，税務上，無形固定資産に該当する一方，企業会計上は無形固定資産に該当しない場合には，損金経理要件のため（法31）償却費の損金算入ができない場合が生じる。この解決のためには，少なくとも個別財務諸表においては，「のれん」の償却を維持することが必要となるものと考える。

第12章　リース税制

１．IFRS の現状

国際会計基準での最初のリースに関わる基準は，1982年９月に公表されたIAS17号「リース」であり，最終改正は2003年12月に行われている。そして，2006年７月にIASBはリース会計基準の改正を表明し，FASBと共同でリース会計基準の内容の見直しに着手し，2009年３月に公開草案を公表している。

この公開草案によると，借手においてはファ

イナンス・リースとオペレーティング・リースとを区別することなく，その支払うリース料の総額をリース負債，その使用権をリース資産に計上することになる。ファイナンス・リースとオペレーティング・リースは，同じリースでありながら全く会計処理が異なれば，財務諸表利用者の比較可能性が損なわれることを理由としている。また，公開草案では，リースであっても実質的に売買であれば，リース取引ではなく売買取引として扱われることとなる。それゆえ，現行のリース基準よりも，その範囲が狭くなっている。貸手においては，リース期間中又はリース期間後における重要なリスク又は便益を受ける可能性が高い場合と低い場合に分けて，高い場合には原資産を引き続き認識し，さらにリース料受取債権とリース負債を認識する。低い場合には，リース期間中に借手に移転する権利の原価を表す原資産の一部の認識を中止し，移転しない権利について残存資産を認識することになる。前者を履行義務アプローチといい，その実質はオペレーティング・リースに該当し，貸手がリース料を受け取るたびにリース収益を計上することになる。後者を認識中止アプローチといい，その実質はファイナンス・リースに該当し，貸手がリース契約をした日の属する事業年度にリース期間全体のリース収益を計上することになる。貸手においては，借手と異なり，依然としてファイナンス・リースとオペレーティング・リースを区別して処理している。

以上のように貸手においては，ファイナンス・リースとオペレーティング・リースを認識中止アプローチと履行義務アプローチに区別して処理しているが，借手においては，そのような区別をせず使用権をリース資産として資産計上している。

貸手が履行義務アプローチをとれば，借手はレンタル期間が過ぎれば順番に代わっていくので，それぞれの借手はリース資産を再評価し，また残存リース期間も見積もらなければならず，かなり複雑な処理を行う必要があろう（最も短期リースの簡易特例が用意されている）。さらに，公開草案では新たに期間延長オプションや変動リース料の処理が要求するために，一層難しい予想見積もりが要求されることになり，実現可能性という点からも問題があるように思われる。

2．国内会計基準の対応

我が国では，2007年に公表された最終改正のリース会計基準によって国際会計基準とのコンバージェンスは一応完了した。しかし，上述したように，その一年前の2006年からIASBはリース会計基準の改訂に取り組んできており，その公開草案に注視しながら我が国のASBJも，「リース」を中長期プロジェクト項目に含めて基準改正の作業に着手してきた。そして，2010年12月に「リース会計に関する論点の整理」を公表している。我が国の論点整理での方向性として，まず第一に，公開草案は，借手でリース資産たる使用権とリース負債たるリース料支払債務を認識することになるが，我が国のリース会計基準では，所有権移転外ファイナンス・リースとオペレーティング・リースに分けて，オペレーティング・リースにおいては賃貸借処理をしていることとからすると，公開草案は，より比較可能性に優れているゆえに，方向性としては基本的に公開草案の採用を検討していくこととしている。

第二に，貸手では，公開草案では，履行義務アプローチと認識中止アプローチとでは会計処理が異なってくるが，リース取引の実質から売買取引と賃貸借取引に準じた取引とに分けることは合理的な取引として複数のアプローチを用いることに同調している。

第三に，リースの定義と適用範囲について，公開草案では対象資産が特定されていることの意味や，その特定された資産を使用する権利の支配の移転の意味について不明確であるとの意見もあることから，今後の重要な論点としている。また，原資産の売買について，公開草案で

は，たとえリース契約であっても実質的に売買であれば，それをリースの適用範囲から除外しているが，我が国の現行のリース会計基準では，たとえ実質的に売買であるとしても，所有権移転ファイナンス・リースとして，あくまでもリースの適用範囲に含める定めとなっている。公開草案のように，売買資産に類似しているということでリース取引の範囲から除外することによって会計処理が複雑になるのではないから，我が国では，リース会計基準の中で会計処理を定める検討が必要であるとしている。

第四に，短期間のリースについて，公開草案では簡便的な会計処理の提案がなされているので，コストと便益を勘案すれば同調できるとしている。さらに，追加条件のあるリースの会計処理については，例えば，更新オプションや解約オプションが付与されている場合には，リース期間の見積においては公開草案よりも厳しく認識することによって借手に債務性の乏しい負債を認識しないようにすべきとしている。また，変動リース料の認識については，借手の将来の行動に依存しないことに限定することや測定の信頼性要件を借手に設ける必要性や，変動リース料の測定について，期待値だけでなく，最も可能性の高い金額を用いる手法の適用可能性について検討すべきとしている。

以上のように，総じて我が国のリース会計基準は，公開草案に同調しているが，公開草案のように実質売買取引といえるリース契約をリースの適用範囲から除外していることに疑義を唱えており，また，更新オプション，解約オプションのためのリース期間の改訂や変動リース料の見直しのためには厳格な見積りを要請しているので，そのような定期的な見積りが実施可能であるかについても，それに代替的な簡便法の整備が必要とされよう。

3．税制上の対応

我が国のリース会計基準の，新国際会計基準（ここでは公開草案がおおよそ新会計基準に移行するものと仮定する）へのコンバージェンスを考えると，我が国会計基準―所有権移転ファイナンス・リースの新国際会計基準―売買取引へのコンバージェンス，我が国会計基準―所有権移転外ファイナンス・リースの新国際会計基準―中止義務アプローチへのコンバージェンス，我が国会計基準―オペレーティング・リースの新国際会計基準―履行義務アプローチへのコンバージェンスが検討されよう。

そこで，法人税法では，我が国の所有権移転ファイナンス・リースの国際会計基準の売買取引へのコンバージェンスについては，リースの適用範囲からの除外について，法人税法の所有権移転ファイナンス・リースでのリース資産は自己所有の資産と同様の処理が認められていることから問題がないであろう。なお，我が国の現行のリース会計基準では，所有権移転ファイナンス・リースであっても，簡便法によって取得価額が300万円以下のもとは賃貸借取引とみなしている。公開草案ではそのような簡便法による賃貸借取引を認めていないものの，リース取引は法的には賃貸借取引であることは事実であるので，便宜性の原則のもとに租税回避が行われないような措置を講じることによって，一定の要件の下に賃貸借取引として認めることも検討されるべきである。

次に，我が国のリース会計基準の所有権移転外ファイナンス・リースは，借手において自己所有の固定資産と同様に考えず，別個にリース期間を耐用年数として，残存価額ゼロでもって実態に合わせた償却方法（必ずしもリース定額法が使われるわけではない）を容認しており，それに対して国際会計基準の貸手の認識中止アプローチでは，使用権資産を有形固定資産と同様に扱い，また，リース期間と経済的耐用年数の何れか短い期間でもって償却している。そこで，国際会計基準に対しても所有権移転外ファイナンス・リースに対してと同様の取り扱いでよいかについては，国際会計基準では借手は使用権資産をリース期間のみでなく有形固定資産

の経済的耐用年数を適用して償却することもあることから，より売買取引に準じた処理を要請している。そこで，法人税法においてもそれに合わせることは問題がないように思われる。ただ，使用権資産は実態は無形資産であり，法人税法では無形資産であれば定額法（リース定額法）のみを認めているものの，その減価の耐用に合った償却を認めるべきといえる。国際会計基準では，使用権資産を有形資産として表示したのは，同様の自己所有の有形資産との比較のための投資家への有用情報の提供のためである。その点については，法人税法と考えが異なることは構わないといえよう。なお，上記の我が国の所有権移転ファイナンス・リースと同様に簡便法の採用については，所有権移転ファイナンス・リース以上に，一定の要件の下に賃貸借取引として認めることを検討すべきである。

さらに，我が国のオペレーティング・リースの国際会計基準の履行義務アプローチへのコンバージェンスがあれば，借手においてはオペレーティング・リースであっても使用権資産を資産計上することになるが，このことは国際会計基準の認識中止アプローチでも同様となっており，いわゆる財務諸表上での比較可能性のための配慮とされている。しかし，ファイナンス・リースとオペレーティング・リースは同じリースであっても，その実質はかなり異なるものであり，企業会計上リースといえばファイナンス・リースを指しており，オペレーティング・リースはむしろレンタルといった方が理解し易いであろう。それゆえ企業会計で比較可能性という点からファイナンス・リースとオペレーティング・リースとで表示上の一貫性を図ることはかなり無理があるように思われる。借手において使用権があるといっても，認識中止アプローチと認識中止アプローチの使用権では単なる期間の問題で異なるというものではないのではないか。借手においてオペレーティング・リースであっても使用権資産を再評価して，それを償却していくことはかなり複雑であろうから，民商法を基礎としている法人税法においては，使用権資産の償却としないで単なる賃貸借取引として，引き続き処理していくことを基本とすべきである。すなわち，我が国においては現行のリース会計基準でオペレーティング・リースとされるものについては、それに即して税務上の取り扱いも平仄を合わすべきである。

以上のように，法人税法においては表示上の要請はなく，確かにファイナンス・リースの実質から売買取引に準じた扱いをしてきたが，すなわち民商法から離れた扱いを容認してきたが，その実質が売買取引でないものまでも売買取引に準じての扱いを容認することは誤りであろう。そうであれば，民商法を基礎にして賃貸借取引とすべきであろう。それゆえ，国際会計基準のようにオペレーティング・リースをファイナンス・リースの範囲に取り込むような使用権モデルをそのまま法人税法に適用することには無理があろう。また，国際会計基準ではさらに会計処理が複雑となり，また毎期の見積りを厳格に要請してきているが，法人税法では便宜性の原則から，受け入れがたいことが多々あろう。それらのことに配慮しての法人税法上の取り扱いを構築すべきである。

第13章　会計処理の遡及適用と税務処理

1．IFRS の現状と国内会計基準の対応

⑴　遡及処理の対象となる範囲

過年度遡及会計基準及び企業会計基準適用指針第24号「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準の適用指針」（以下「過年度遡及適用指針」という。）が，2011年４月１日以後に開始する事業年度の期首以降に行われる会計上の変更及び誤謬の訂正から適用されている。

過年度遡及会計基準の適用範囲は，次の表に示すように，「会計方針の変更」，「表示方法の変更」及び「過去の誤謬の訂正」であり，IFRS 及び米国基準の取扱いと共通している。

IFRSについては，IAS８号，米国基準については，FASB-ASC Topic25にそのルールが定められているが，我が国に導入された過年度遡及会計基準及び過年度遡及適用指針と基本的な考え方や範囲その他のルールは基本的には共通している。また，我が国における過年度遡及会計基準は，コンバージェンスを契機として導入されたものであるが，財務諸表の比較可能性を向上させることにより投資家等の財務諸表利用者に対して有用な情報を提供するという目的にも共通性が認められる。

過年度遡及修正基準における用語		会計上の原則的な取扱い
会計上の変更	会計方針の変更	遡及処理する（遡及適用）
	表示方法の変更	遡及処理する（財務諸表の組替え）
	会計上の見積りの変更	遡及処理しない
過去の誤謬の訂正		遡及処理する（修正再表示）

なお，会計上の見積りの変更については，IFRSにおいては，IAS８号において，会計上の見積りの変更は，資産及び負債の現在の状況の評価の結果行われる，又は，資産及び負債に関連して予測される将来の便益及び義務の評価の結果行われる，それらの帳簿価額の修正又は資産の期間ごとの消費額の修正をいうとされ，これは新しい情報や事業展開から生じるものであり，誤謬の訂正ではないものとされており，遡及処理の対象外であるとされている。また，米国基準においても，FASB-ASC Topic25資産及び負債に関する現在の状況並びに予測される将来の便益及び義務を評価し，これに関連して期間ごとの財務諸表の表示を行ったことの必然の結果であり，新しい情報からもたらされた結果であるとされており，遡及処理の対象外とされている。我が国の過年度遡及会計基準においても，このようなプロスペクティブ・アプローチの考え方同様に採用されている。

⑵ 会計方針の変更

会計方針を変更した場合，原則として，変更後の会計方針を過去のすべての期間に遡及適用する。遡及適用とは，新たな会計方針を過去の財務諸表に遡って適用していたかのように会計処理することである。ただし，会計基準等の改正に伴う会計方針の変更の場合は，会計基準等に特定の経過的な取扱い（適用開始時に遡及適用を行わないことを定めた取扱いなどをいう）が定められている場合には，その経過的な取扱いが優先される。

遡及修正により開示する財務諸表は，その開示制度の規定により定められたものでよい。表示期間（当期の財務諸表及びこれに併せて過去の財務諸表が表示されている場合の，その表示期間をいう）よりも前の期間に関する会計方針の変更の累積的影響額は，開示する財務諸表のうち最も古い期間（有価証券報告書の財務諸表の場合は前期，会社法の計算書類の場合は当期）の期首の資産，負債及び純資産の額に反映する。

⑶ 表示方法の変更

財務諸表の表示方法を変更した場合には，原則として表示する過去の財務諸表について，新たな表示方法に従い財務諸表の組替えを行う。有価証券報告書の財務諸表は当期と前期の２期を開示するため，当期の財務諸表について表示方法の変更をしたときは，前期の財務諸表について変更後の表示方法に組み替えることが求められる。一方，会社法の計算書類は，もともと当期１期分しか開示しないため，そのような組替えは不要である。

⑷ 過去の誤謬の訂正

過去の財務諸表における誤謬が発見された場合には，表示期間より前の期間に関する修正再表示による累積的影響額は，表示する財務諸表のうち，最も古い期間の期首の資産，負債及び純資産の額に反映する。また，表示する過去の各期間の財務諸表には，当該各期間の影響額を反映する。

現行の会計制度においては，過去の誤謬の修正を当期の財務諸表のなかで「前期損益修正損益」を特別損益に計上する方法により行うが，このような処理は過年度遡及会計基準では認められない。過去の誤謬の修正再表示による影響は，当期の損益で処理するのではなく，過去に遡求して修正したものとして，（会社法の計算書類の場合は）当期の期首の資産，負債及び純資産（剰余金）の修正により行うことになる。ただし，重要でない誤謬については，当期の損益（その性質に応じて，営業損益又は営業外損益に計上）として処理するなど，本会計基準の定める処理によらない場合も考えられるものとされている。

2．税制上の対応

⑴ 遡及処理と確定決算との関係

過年度遡及会計基準の適用により，今後において会計方針の変更による遡及適用や過去の誤謬の訂正のための修正再表示が行われたとしても，過年度の計算関係書類の確定又は未確定とは直接関係なく，何ら影響を及ぼすものではない。

会社法の計算書類は，各事業年度において，当期の計算書類のみを開示し前期以前の計算書類は開示されないため，会計方針の変更による遡及適用や過去の誤謬の発見による修正再表示を行う場合は，例外的に前期末の残高に前期までの会計上の遡及処理の累積的影響額を加算（又は減算）した額を当期首の残高として用いて当期の会計処理を行うことが許される会計慣行が新たに成立したととらえることができる。

過年度遡及会計基準に従い，変更後の会計方針の遡及適用や修正再表示という遡及処理が行われたとしても，確定済みの過年度の計算関係書類自体を修正したり，手続又は内容の誤りのために未確定となっている過年度の計算関係書類を確定させるような効果を持つものでは決してない。この点は，次項で説明するように，過年度の税務申告との関係に関連した論点になる。

⑵ 税務申告との関係

会計方針の変更や過去の誤謬の訂正により遡及処理を行う場合，過年度の税務申告に影響するわけではない。過年度の計算書類は確定しており，その確定した決算に基づいて税務申告が行われている以上，過年度の税務申告を修正することはない。過去の誤謬が発見され，かつ，過年度の税務申告上の課税所得に誤りがあることが発見された場合には，会計上の遡及処理とは別個の手続として，税務上は修正申告又は更正の請求（若しくは嘆願）等の従来どおりの手続により対応することになると考えられる。

また，過年度遡及会計基準に基づき遡及処理を行った事業年度の確定申告書に添付される計算書類は，会計方針の変更の遡及適用による影響額（又は過去の誤謬の修正再表示による影響額）が反映された各勘定科目の期首残高に基づいて作成されている。前事業年度の決算書の計上額と当事業年度の決算書の期首繰越額との間の連続性が確保されていないことになる。これについては，法人税申告書の別表５⑴において，期首現在利益積立金額に貸借対照表科目の入り繰りを調整することが考えられる。具体的には，資産又は負債科目と繰越損益金との間でプラス・マイナスの調整を入れることにより，会計上の帳簿価額と税務上の帳簿価額との対応関係が明確になるものと思われる。

例えば，過年度の売掛金及び売上の過大計上が発見された場合に，税務上は，減額更正の嘆願手続を行い，過大に納付した税金の取戻しを図ることが考えられるが，会計上は過年度遡及会計基準の適用により過年度の誤謬を訂正し，その影響額を当期の期首残高に反映する場面が生じうる。その場合に，別表５⑴の期首現在利益積立金額の欄に，「繰越損益金」マイナス，「売掛金」プラスの調整を入れることが考えられる。減額更正がなされたときに，減額更正のあった日の属する事業年度の期首現在利益積立金額の「売掛金」の調整が消えることになる。

2011年度税制改正により，確定申告書等の添

付書類のうち計算書類の添付要件の部分が，当該事業年度の貸借対照表，損益計算書および株主資本等変動計算書（もしくは社員資本等変動計算書または損益金の処分表），これらの書類に過年度事項の修正の内容の記載がないときはその記載をした書類を含む　と規定された（法規33，35）点は評価できるが，遡及適用したときの会計上の累積的影響額を反映した期首の帳簿価額（会社法はその期首の帳簿価額をスタートとして当期の計算書類が作成される）と税務上の期首現在利益積立金額との関係を明らかにするような申告調整方法について別途検討が必要である。

⑶　仮装経理における修正経理等への影響

法人税法129条１項において，仮装経理した内国法人が仮装経理をした事業年度後の各事業年度において当該仮装した事実に係る修正の経理をし，かつ，当該修正の経理をした事業年度の確定申告書を提出するまでの間は，更正をしないことができるとされている。

また，過去の判例によれば，仮装経理における修正経理とは前期損益修正損として特別損失で経理することであるとのことであるが，過年度遡及会計基準を適用した場合の過去の誤謬の訂正の場合には，前期損益修正損として特別損失で経理することは認められなくなる。

過年度遡及会計基準による修正経理は，過去の誤謬の訂正による影響額を当期の計算書類の期首の資産，負債，純資産（剰余金）に反映する処理である。すなわち，修正経理における資産又は負債の増加（又は減少）の相手勘定は，期首の繰越利益剰余金となる。仮装経理があった場合に，過年度遡及会計基準に基づいて行われるそのような内容の修正経理が，法人税法129条１項のいう修正経理に該当する旨が通達等により明らかにされるべきである。

なお，現行の法人税基本通達２－２－16では，前期損益修正の取扱いを定め，事実上，過年度の損益修正についての更正の請求を認めないこととしているが，当該取扱いの検討も必要であると考えられる。

第14章　非上場企業（中小企業）会計

１．IFRS の現状

IASB は，2009年７月，「中小企業用 IFRS」（IFRS for SMEs, IFRS for Small and Medium-sized Entities）を公表した。これは，IFRS を簡略化したものであり，中小企業のニーズと能力に合わせて作成されたものである。また，中小企業用 IFRS には，次のような役割が期待されている。

① 財務諸表利用者のために比較可能性を改善すること（比較可能性の改善）
② 中小企業の財務諸表の全体的な信頼性を高めること（信頼性の向上）
③ 会計基準の維持に伴う相当のコスト削減をすること（コスト削減）

このような中小企業用 IFRS については，IFRS の存在を前提としていて，その簡略化を図るということであるので，IFRS との関係を常に注視する必要がある。そのため，後述するように，我が国の中小企業会計のルール作りに当たっては，直接参考にされることはない。

２．国内会計基準の対応（中小企業会計基準）

⑴　中小企業会計問題の発端

中小企業会計のあり方が問題となった発端は，2002年の商法改正によって，会社の計算規則が法律から法務省令へ移行したことにある。これは，我が国の会計基準が国際基準との調和を進める中，会社法としてもそれに円滑に対応するためでもある。しかし，そのことは，国際基準との関係が薄く，かつ，会計処理能力が脆弱な中小企業に負担を課し，悪影響を及ぼすとの懸念を惹起した。

そのため，前期商法改正に際し，計算規則の省令化に伴い中小企業に過重な負担を課さないための特段の措置を講じるよう衆議院及び参議院の附帯決議があった。これを受けて，中小企

業庁は，「中小企業の会計に関する研究会」を発足させ，2002年６月，「中小企業の会計」という報告書を公表した。この報告書は，中小企業が直面する会計処理問題に対し網羅的かつ体系的な指針を示すものであった。しかし，より具体的な会計処理の指針については，実際に中小企業の財務諸表作成を指導する税理士及び公認会計士の各団体に委ねられることになった。

かくして，日本税理士会連合会（以下「日税連」という。）は，2002年12月，「中小会社会計基準委員会」の報告書に基づいて，「中小会社会計基準」を公表し，これを会員税理士の業務の指針とした。他方，日本公認会計士協会（以下「会計士協会」という。）は，2003年６月，「中小会社の会計のあり方に関する研究報告書」を公表した。両者の特徴は，前者が中小企業独自の会計ルールである（ダブルスタンダード）ことを強調していることに対し，後者が会計は一つである（シングルスタンダード）ということを強調して本来の会計基準の簡略法を認めることにある。

⑵ 中小指針への統一とその問題点

2002年の商法改正を契機に中小企業の負担軽減を図るためにその会計のあり方が検討されたが，結果的には，３つの会計基準（指針）が併存することになった。このことは，かえって中小企業側を混乱させることにもなった。そのため，2005年８月，日税連，会計士協会，日本商工会議所及びASBJの４団体によって，「中小企業の会計に関する指針」（中小指針）が設定されることになった。

この中小指針の基本的な考え方は，「取引の経済実態が同じなら会計処理も同じになるよう，企業の規模に関係なく会計基準が適用されるべきである」というものである。これは，会計士協会側が主張していた「会計は一つ」（シングルスタンダード）に通じるものである。

このため，IFRSが変更されれば，日本会計基準が変更され，次いで中小指針も変更されるという連鎖関係が生じることとなった。また，このことは，中小指針は，会計参与設置会社のためであるという論理には適うものとされた。

しかし，この考えにより中小指針を複雑化することは，国際基準の影響を遮断しようとした2002年商法改正の附帯決議に悖ることとなり，中小企業側の反発を招くこととなった。そのため，中小企業会計のための新たなフレームワークの必要性が指摘されるようになった。

⑶ 2010年両研究会の成果

このような中小指針に対する批判は，IFRS導入が具体的化されることにより，中小指針も一層それに影響を受けるのではないかということで，一層高まることとなった。そのため，2010年に入って，中小企業庁は，「中小企業の会計に関する研究会」を発足させて，その報告書（中小企業庁報告書）を公表し，ASBJは，「非上場会社の会計基準に関する懇談会」を発足させて，その報告書（ASBJ報告書）を公表した。

両報告書とも，現行の中小指針とは別に，新たな中小企業会計ルールを設定することで一致した。その新ルールについては，国際基準の影響を受けないもので，中小企業の実態に即して理解され易く，税法との調整（親和性）を図りつつ，会社法431条に定める「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」に該当するものを取りまとめる，というものである。また，中小指針については，会計参与が拠るべきものとして一定の水準を維持しつつ，一層利用し易いものにするというものであった。なお，新ルールの作成主体は，中小企業団体が中核となることが望ましいとしつつ，今後，関係者にて検討することとされた。

⑷ 新会計ルールの検討状況と活用（普及）方法

前述の中小企業庁報告書及びASBJ報告書を受けて，2011年２月，中小企業庁及び金融庁が共同事務局となり，「中小企業の会計に関する検討会」が発足し，同検討会の下に，「中小企業の会計に関する検討会ワーキンググルー

プ」が設置された。そのワーキンググループでは，既に７回に渡って，具体的な新会計ルールのあり方が検討されている。

また，検討方法においては，従来は，中小企業庁等の官側からルール案が提示されて，それについて検討する方法がとられてきたが，この検討会では，中小企業側が自前の会計ルール作りを行うという趣旨もあって，中小企業団体の中核となっている日本商工会議所側から新ルール案が提示されてその是非が検討されている。

また，新ルール案の具体的な内容については，いわゆるボリューム・ゾーンにある中小企業が普遍的に利用するであろう勘定科目等について，簡潔な会計処理となるよう検討しているが，その主要項目は，次のとおりである。

① 収益・費用の基本的な会計処理
② 資産・負債の基本的な会計処理
③ 金銭債権・金銭債務
④ 貸倒損失・貸倒引当金
⑤ 有価証券
⑥ 棚卸資産
⑦ 経過勘定
⑧ 固定資産
⑨ 繰延資産
⑩ リース取引
⑪ 引当金
⑫ 外貨建取引等
⑬ 純資産
⑭ 注記
⑮ その他・様式等

これらの勘定科目等の具体的な会計処理については，前記⑶で述べた両研究会の報告書の趣旨に適合するように，かつ，中小企業の会計実務に沿うように検討が進められている。そのため，その内容においては，企業会計原則上の会計処理，会社計算規則の取扱い，法人税法との関係等が重視され，かつ，中小企業の会計実務の実態に配慮した簡潔なものが目途とされている。このような検討が進むと，IFRS との関係が遮断されたもので，現行の中小指針よりも相当理解し易い新ルールが出来るものと思われる。

以上のように，中小企業会計については，中小指針とは別に新たなルールがまとまろうとしている。そして，そのルールも，会社法431条にいう「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」を構成するものと期待されている。

次に，もう一つの問題は，この新ルールをどのように普及させていくかである。新ルールの適用対象は，中小指針が会計参与設置会社等を対象とするというのであるから，それ以外のほとんどの中小企業になることが予定されている。

なお，新ルールの作成には，日税連及び会計士協会の代表の方も参加しているわけであるが，両団体とも新ルールの普及に努められるものと思われる。

３．税制上の対応

⑴ 総　論

IFRS のコンバージェンス又はアドプションの影響を受けるによる国内の会計基準は，一次的には，金融商品取引法が適用される企業（主として，上場企業）及び公認会計士の監査が強制される会社法上の大会社に適用される。そして，その会計基準に対して，法人税法がどのように対応すべきかについては，前章までに述べてきた。本章では，それら以外の非上場企業，就中中小企業に対する会計基準（会計ルール）の設定又は会計慣行の明確化に法人税法がどのように対応すべきかをとりまとめる。このような対象企業は，量的には，企業の大部分を占めるものであるから，法人税法は，その会計基準等の設定等を一層尊重すべきであると考えられる。

⑵ 具体的な対応

前述したように，我が国の会計基準とは別に，中小企業に対する会計ルールとして，中小指針ともう一つの新ルールが設定されることになった。前者は，主として，会計参与設置会社に適用されることが予定されているが，その設定と改正の経緯からみで，国内会計基準の簡略方式

が採用されているので，何らかの形でIFRSの影響を受けてきている。後者は，会計参与設置会社以外の大部分の中小企業に適用されることが予定されているが，IFRSと遮断することにその特質がある。

ところで，従前の国内会計基準の変更に対する法人税法の対応は，良く言えば，租税政策上の要請を考慮しての是々非々的な改正が行われてきたが，悪く言えば，その整合性に疑問が残るような場当たり的な改正が行われてきた。しかしながら，前述のように，現行の中小指針に加え中小企業のための新たな会計ルールが設定され，それらが会社法431条にいう「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」を構成することが予定されているのであるから，今後はそれらに配慮した法人税法の対応が望まれる。

具体的には，まず，中小企業用の会計ルールについても，法人税法22条４項にいう「公正処理基準」に該当するものとして，法人税法の解釈において尊重されることである。次いで，立法上も法人税の納税者の大部分を占める中小企業のための会計ルールについても配慮されるべきである。特に，中小企業においては，税法と会計の共通処理の必要性が高く，確定決算基準の存続を希求しているのであるから，そのことも重視されるべきである。

もっとも，大企業用の会計基準と中小企業用の会計基準が分離するということは，従前から指摘されている法人税法の分離（分割）の必要性を増すことになる。すなわち，法人税制は，将来的には，IFRSが導入される大企業（公開企業）のための法人税法とIFRSの影響を受けることの少ないそれ以外の企業のための法人税法の二本建てにすることも考えられる。

しかし，このような法人税法二分論は，租税政策の原理に照らし，一層慎重に検討されるべきであろう。

第３編　今後の課題と方向性

第１章　問題の所在

2010年３月期から一定の上場企業（特定会社）の連結財務諸表について，指定国際会計基準[4]による作成が容認された。このことは，同時進行中のコンバージェンスに係るスキーム（連結先行）の曖昧さとも相俟って，指定国際会計基準が適用されない企業の財務諸表にどのような会計基準を用いるべきかという問題を提起した。一つは，上場企業の個別財務諸表であり，他の一つは，非上場企業の財務諸表である。昨今の新たな会計基準・指針策定の動き～「単体財務諸表に関する検討会議」による国内基準，会社法に対応した「中小企業の会計に関する検討会」が提唱する新たな中小企業向け会計指針～は，こういった問題意識に呼応したものである。

前者は，個別基準のコンバージェンスは国際的には要請されていないこと，そして，個別基準がIFRSに近づくほど配当可能額や課税所得の算定に深刻な影響を及ぼすといった事情がその背景にある。税の観点からは，個別基準の変容が法人税法の解釈にどのような影響を及ぼすのか，そして如何なる立法上の対応がなされるべきかが課題となる。後者は，IFRSとは無関係な中小企業の会計・税務をどうするかという問題でもある。この点，我が国企業の99％を占める非上場企業をも対象とする会社法及び法人税法においては，今後，整備されていく国内基準にどのように対応するかが重要である。

いずれも，法人税制と直接的に関連するわけだが，その調整のあり方は難解な論点となっている。就中，IFRSをめぐる諸情勢の不透明さはその要因である。IFRSの影響がどの程度，

4　連結財務諸表規則では，IFRSそのものではなく，いわゆるエンドースメントの手続きを経た「指定国際会計基準」に準拠した連結財務諸表の作成を可能としている（連結財規第93条，金融庁告示第69号）。

個別基準に及ぶかにより法人税制へのインパクトや課題も当然に異なるからである。また，今後は複数の会計基準・指針の並存が予想されるが，それに伴い課税の公平をいかに保つかといった問題も生じることが予想される。

第２章　解釈上の課題

１．企業会計基準のコンバージェンスに係る法解釈

法人税法22条４項は，法人の収益・費用等の額を「公正処理基準」に従って計算すべき旨を定めている。この規定は，法人税法の簡素化の一環として設けられたもので，法人所得の各事業年度の所得の計算が原則として企業会計上の企業利益の算定に準拠して行われるべきことを定めた基本規定である（金子宏『租税法　第16版』281-282頁）。ここに「原則として」とあるように，公正処理基準によってのみ法人の所得金額が算定されるわけではない。実際には，法人税法及び租税特別措置法によって，租税政策上の理由から多数の「別段の定め」がなされており，準拠すべき公正処理基準が大幅に制限を受けているからである。

公正処理基準とは，一般社会通念に照らして公正で妥当であると評価されうる会計処理の基準を意味しており，その中心をなすのは，企業会計原則・同注解，ASBJ の会計基準・適用指針，会社法，金融商品取引法，これらの法律の特別法等の計算規則，中小企業の会計に関する指針，更には，判例上の解釈規範等であるが，それに止まらず，確立した会計慣行を広く含むとされている。ただし，注意すべきは，これらの会計基準等や確立した会計慣行が必ずしも公正妥当とは限らないこと，そして決して網羅的であるとはいえないことである。何が公正処理基準であるかを判定するのは，国税庁や国税不服審判所の任務であり，最終的には裁判所の任務である（前掲金子283-284頁）。

租税法の解釈論の観点から企業会計基準のコンバージェンスの問題を俯瞰すると，おおむね次の二つに論点を収斂することができる。

まず，公正処理基準の判定に係る問題である。個別基準がコンバージェンスすることにより，法人が準拠すべき企業会計が変わるのであれば，それに応じて公正処理基準の内容も変わる可能性がある。ここで問題になるのは，IFRS 自体が改訂作業を継続的に行っていることである。今後，我が国においても，IFRS の内容が一定の範囲で，一定の条件のもとに公正処理基準になっていくことが予想されるが，企業会計基準が公正妥当と認められるかどうかは絶えず吟味していく必要がある[5]。

さらに，企業会計基準の変容は，「別段の定め」における解釈にも影響を及ぼすことが予想される。法人税法の個別計算規定には，解釈上，企業会計の処理と関連するものが多いからである。

なお，現時点（任意適用時）では，個別財務諸表には指定国際会計基準が適用されないため，IFRS の影響はコンバージェンスの範囲に止まり，公正処理基準の判定において指定国際会計基準の解釈が直接的に問題となることはないと考えられる[6]。もっとも，連結財務諸表を作成していない特定会社には，国内基準に加えて指定国際会計基準による財務諸表を作成することが認められているため（財規１の２，127②），そのような会社については会社計算規則３条が

5　この問題は，法人税法のみならず会社法に定める「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」との関連でも生じ，そのような会計処理を行った企業の適法性が争われる可能性をも孕んでいる。

6　公正処理基準の解釈とは別に，指定国際会計基準が課税所得計算の基礎となった場合には，租税法律主義の観点からの問題も提起される。公表期日による差こそあれ，内容的には IFRS と指定国際会計基準は一致するため，結果的に，外国の民間団体である IASB が設定する IFRS に課税要件の決定を委ねることになるからである。

定めるしん酌規定を通じて，会社法上も指定国際会計基準が個別計算書類との関係で「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」の一つとなる余地は残されており，課税所得計算にも影響を与え得るとの指摘もある。

しかしながら，これについては，指定国際会計基準による財務諸表が追加的なものであること，そして会社計算規則にはこれに対応する規定が新設されなかったことから消極的に解すべきであろう。

2．解釈に及ぼす影響

⑴ 公正処理基準の判定に係る問題

課税所得の算定では，まず租税法上の明文の規定（別段の定め）が適用され，そのような成文法が存在しない場合に法の空白を埋めるために法人税法22条４項が用いられる。よって，公正処理基準の解釈論の展開によっては，IFRSの内容が直接的に課税所得計算に及ぶこととなる。

例えば，益金の計上時期に対する影響である。収益認識の基準について，「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」（最判1993年11月25日・民集47巻９号5278頁）ものと解されている。

このような収益の実現の意義については，取引の類型や態様に応じて適切な基準が用意されている[7]。一例をあげると，棚卸資産の販売についての収益計上基準として引渡基準が妥当とされている（法基通２－１－１）。さらに，引渡しの日の判定については，継続適用を条件として出荷基準や検収基準等が認められている（法基通２－１－２）。他方，IFRSでは，顧客が財又はサービスに対する支配を獲得した時点を重視しており，出荷基準は認められない可能性がある。

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」り（上記最高裁判決），提案モデルと同様の基準が我が国で採用された結果が，収益認識の基準として検収・到着を重視する程度にとどまるのであれば，問題はないとも考えられる。いずれにせよ，このような会計処理が公正処理基準として認め得るかについて注視する必要がある。

また，コンバージェンス・プロジェクトでは，返品権付きの製品販売において，返品されると見込まれる製品に関して収益を認識せず，その代わり，返金負債を認識することが提案されている。この点，返品調整引当金を計上する我が国の処理と異なる。このような基準が我が国でも採用された場合には，これまで引当金として処理されてきた付随サービス等が別個の履行義務として識別され，そのサービスの移転時まで当該部分に配分された取引価格の収益認識が繰り延べられることになる。

しかしながら，債務確定基準（法法22③二）により，別段の定めによらない引当金計上を排除してきた法人税法においては，返品調整引当金（法法53）以外の付随サービス等について，このような会計処理が公正処理基準として認められるかは疑問である。

なお，損金の計上時期については，原価については売上との対応関係が重視され（法基通２－２－１等），費用については「債務の確定」（法法22③，法基通２－２-12等）が，また，損失についてはその確実性が重視されている（品

7 これについては，法人税基本通達２－１－１以下が詳細な定めをおいている。

川芳宣「IFRS 導入と法人税法との関係」商事法務1891号26頁（2010））。これらの計上基準については，IFRS が直ちに影響を及ぼすものとは考えられないが，今後の動向については注視していく必要がある。

⑵ 個別規定の解釈に及ぼす影響

前述のとおり，法人税法の個別計算規定には，解釈上，企業会計の処理と関連するものが多い。例えば，評価損や時価の解釈である。

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）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33②）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33③）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」があげられている（法令68①）。

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。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。この場合，固定資産については，「当該資産が災害により著しく損傷したこと」などの四項目のほか，「……に準ずる特別の事実」が評価損計上の事由とされている（法令68①三ホ）。従って，IFRS における減損処理が企業会計において容認されるようになると，上記「……に準ずる特別の事実」のひとつとして解されることも考えられる。

資産の評価損の事由のほか，法人税法の解釈においては，資産の評価額，役員給与，寄附金等において，「その時の価額」（時価）が問題となる場合が多いが，IFRS における「公正価値」との関係が一層重視されることが予想される。もっとも，税法上の時価評価においては，課税時期における客観的データが重視されているのに対し，「公正価値」評価においては，将来のキャッシュ・フローの見積り等の主観的要素が重視されているので，両者のギャップの調整が容易ではないものと考えられる。

第３章　立法上の課題

１．一般原則的な対応

⑴ 公正処理基準の変容と「別段の定め」

公正処理基準の変容は，これまでの「別段の定め」との関係に鑑みると，法人税法の実体的規定のあり方にも影響を及ぼす。「別段の定め」には，公正処理基準に対する例外を定める規定だけではなく，公正処理基準の内容を確認する性質のものや，公正処理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，又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も含まれているからである（前掲金子285頁）。つまり，法人税法が自足的な定めを置かず，公正処理基準を参照している限りで法人税法の実体的規定も変容することになる。ここでは，確認規定や修正規定についてコンバージェンスを経た企業会計

8　これは企業会計と税法との乖離の拡大を意味しており，損金経理要件のあり方も含めた議論につながる。

基準の内容に沿った改正をするかどうかが論点となる。また，解釈論の展開にもよるが例外規定の新設が求められることもあり得る。

前述の解釈論と立法上の対応とは密接に関連しており，IFRSの影響がどこまで個別基準に及ぶかにより，その対応の方法論や課題は当然に異なる。コンバージェンスはその対象が狭いほど法人税法の解釈や立法に対する影響が限定的になるのに対し，今後，個別財務諸表に指定国際会計基準が適用された場合には検討すべき課題は山積する。

その理由として，まず，公正価値評価やプリンシプル・ベースといった特徴を有するIFRSは，適正かつ公平な課税の実現を求めている法人税法と相容れない局面が多い[8]ことがあげられる。特に公正価値については，将来の見積りや時価の測定に恣意性が介入しやすいこと，そして包括利益の表示に代表されるように，未実現利益の計上にもつながる点が指摘されている。

次いで，これまでは税務との関わりが大きい項目が必ずしもコンバージェンスの対象にはなっていなかったことにも留意すべきである。例えば，有形固定資産では減価償却に関する項目である。周知のとおり，日本では，税法基準による会計処理が企業実務として定着し，監査上もこれを容認している（日本公認会計士協会「監査・保証実務委員会報告第81号　減価償却に関する当面の監査上の取扱い」）。よって，個別基準として指定国際会計基準が適用された場合には，大きな変更となる。

⑵　課税所得算定の基本原則（租税政策の基本原理）

立法上の解決が求められた場合，法人税法がどのように対応すべきかについては法人税の課税所得の決定要素（基本原則）に照らして論じる必要がある（前掲品川25頁）。

法人税法は，その課税標準を「所得の金額」（法法21）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22①）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1995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，租税政策上（租税政策の原理である租税原則を含む。）の理由から，「別段の定め」（法法22②・③）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政策上の中核的な考慮として，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，第一は，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，簡素があげられる。企業の税負担の計算が容易であること，納税コストが安

9　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。

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[9]。

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，又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），法人株主の場合には，受取配当の益金不算入制度（法法23）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。

なお，これらの諸原則とは別に，租税の使命である「租税収入の確保」という視点も何よりも重視せざるを得ない。

2．確定決算基準との関係

⑴　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，次のように整理することができる（前掲「法人課税小委員会報告」第１章四・３㈢）。

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74①参照）。

②　課税所得計算において，決算上，費用又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，公正処理基準に従って計算すること（法法22④）。

このうち①については，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））。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又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，中立性の確保等をその立法の基本的な考え方とする（前述３⑴㈡）。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，又は，税務運営上の簡素化を図るために費用の損金算入額及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1975年６月13日・税資81号822頁）。

以上からも明らかであるが，確定決算基準を採用することの重要な論拠は実務上の便宜性に求められる。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る。また，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。

⑵　損金経理要件

かねて確定決算基準への批判の多くは，損金経理要件に対するものであり，IFRS 導入を機にあらためてその矛先が向けられた観がある。ここで留意すべきは，その背景や内容を異にする問題が混在していることである。

損金経理は，外部取引を伴わないために裁量の余地のある内部計算や性格の曖昧な支出に係る金額を，法人の意思表示に従って確定させる必要から要請されている。その結果，企業会計は税法の影響を受けることとなり，このような現象は「逆基準性」ないし「企業会計に対する税法の介入」等と呼ばれ，古くより確定決算基準見直しの論拠とされてきた。

この点，最近の論考をみても気脈を通じるものがある。例えば，減価償却について，逆基準性による財務諸表への影響（IFRS ベースの連結財務諸表に組み替える際の連結修正仕訳の煩雑さ，ダブル・スタンダード等）を問題視する見解がある（日本公認会計士協会「租税調査会研究報告第20号 会計基準のコンバージェンスと確定決算主義」(2010)）。これは，税務上のメリットを享受するために税法基準により償却費を計上すると財務諸表の適正性が損なわれる等の事態が生じ，他方，IFRS により減価償却を行うと損金算入額が小さくなる場合があるため，損金経理要件を外し，申告調整を認めるべきという主張である。これに対しては，法人税法が損金算入限度額一杯の償却を奨励しているわけではなく，また，各企業が実態に見合った償却をすることを税法が妨げているわけではないので，基本的には法人の判断の自主性の問題であるとの指摘や，損金経理要件による償却費の計上は簡素な事務処理を実現し，恣意的な会計処理を抑制する観点から意義を有しており当面は変更するまでの理由がないとする意見があった。

同じく会計基準の国際化を背景とする問題として，損金経理要件が足枷となり，従来は税務上容認されていた処理が行えなくなるケースが指摘された。例えば，のれんの取扱いである。国内基準では，20 年以内のその効果が及ぶ期間にわたって定額法その他の合理的な方法により規則的に償却するのに対して（企業結合会計基準三２(4)），IFRS ではのれんを償却しない。他方，税法では，５年間の均等償却を規定している（法令13八）。よって，個別基準がコンバージェンスした場合には，損金経理要件の存在により，のれんを税務上規則的に償却できないこととなる。この点，国内基準をどうするかは，「単体財務諸表に関する検討会議」におい

て検討されてきたところでもある。

税法独自の改正に係る問題としては，2007年度税制改正後の減価償却制度があげられる。同制度は，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できないおそれがある。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可能性もある。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があった。現に，組織再編税制における「みなし損金経理」のように法人が損金経理を行わなくても償却費として損金の額に算入することができるケースもあり，このような場合には確定申告書の記載によって法人の意思を確認することになる。

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)］。

よって，損金経理要件については，確定決算基準の理念にも照らし，検討を重ねていく必要がある。

⑶ 確定決算基準のあり方

企業会計基準のコンバージェンスに対する立法上の対応は，法人税法が伝統的に採用してきた確定決算基準のあり方にも問題を惹起する。従来，日本の企業会計と税法との関係は確定決算基準との関連で論じられることが多く，今後，IFRSへの税務上の対応を検討する上でも確定決算基準に関する議論は重要な位置を占めると考えられる。

前述の確定決算基準の意義，機能に鑑みた場合，IFRSへのコンバージェンスが会社法を含む企業会計全般に及ぶようであれば，法人税法もそれに沿って所得計算規定を整備すれば足り，確定決算基準を否定する理由にはならないと考えられる。また，コンバージェンスが上場企業の連結財務諸表又は個別基準の範囲に止まり，非上場企業の財務諸表作成のために別途会計基準が用意されるのであれば，法人税法上の所得計算規定は，非上場企業のための会計基準との調整を図り，確定決算基準を維持すれば足りるということになる。よって，IFRSの影響が我が国企業会計基準に及んだとしても確定決算基準それ自体が揺らぐことはないと考えられる(前掲品川28頁)。

諸外国においても確定決算基準的な視点は多かれ少なかれ存在しており，そのような状況を所与としてIFRSへの対応がとられている（日本租税研究協会・税務会計研究会「［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」33－40頁（2010））。今後も確定決算基準については維持か廃止かという二者択一の問題としてではなく，あくまでも程度の問題として捉えていくべきである。

他方，会計基準の国際化という観点とは別に，税法独自の改正によって確定決算基準の理念が無視されているとの批判もある。例えば，1998年度税制改正を端緒とする負債性引当金の廃止・縮小，2001年度税制改正の税法が定める「帳簿価額」引継ぎによる課税の繰延べ（組織再編税制），2007年度税制改正の減価償却規定における250％償却率の導入等である。コンバージェンスによる企業会計基準の変容にあたり確定決算基準を論ずる場合には，これらの論点をも検討した上で議論すべきであると考えられる。

3．税制改正の方向

⑴ 基本的方向

1998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，大きく変化していった。会計慣行に多くを委ね，必要最小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みえる。

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。」（前掲「法人課税小委員会報告」第１章四・３㈪）と明言している。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，「中期答申」においても改めて強調された。

もっとも，1998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。ここで留意すべきは，企業会計における取扱いに対する例外規定のみを設けるというアプローチは採用されておらず，両者の取扱いが共通している部分についても，企業会計上の処理を確認する規定が設けられていることである[10]。このことは，法人税法と企業会計との調整を図ることも租税政策上の一つの重要な原理であることを示唆している。

⑵　企業会計基準の改変との関係

企業会計基準の改変が法人税法の実体的規定に与える影響を考えてみると，企業会計からの乖離項目は，「別段の定め」の修正あるいは新設につながる。また，調和項目についても確認規定が設けられる傾向が指摘されている。

さらに，今後，会計基準が階層化した場合には「別段の定め」による手当ての必要性が一層高まることが予想される。複数の会計基準の並存は，企業の基準選択によっては決算利益が異なる可能性を示唆しており，課税の公平を担保する，すなわち同一の課税所得を導くためには，いきおい網羅的な「別段の定め」を設ける必要が生じるからである。昨今の新たな会計基準・指針策定の動きは，こういった傾向に拍車をかけるものといえよう[11]。

いずれにせよ税制の複雑化は避けられず，これは中小法人に過重な負担を強いると共に税制簡素化の要請にも反することとなる。今後，何らかの対策を考えなければならない。なお，この点については，法人が用いる会計基準や指針に着目して，それに対応した法人税法を慎重に構築すべきとの意見があった[12]。

⑶　個別規定の対応

IFRS に対して税制がどのように対応するか

10　例えば，平成12年度税制改正における金融商品取引税制では，平成11年に公表された金融商品会計基準を網羅するような「別段の定め」が設けられた。

11　結果的に，従来の国内基準，「中小企業の会計に関する指針」とあわせて４つの基準・指針が，さらに，IFRS や中小企業向け IFRS（IFRS for SMEs）まで含めると将来的には６つの基準・指針が並存する可能性がある。

12　このような考え方については，税制調査会等においても幾度となく取り上げられている。例えば，昭和43年７月の長期答申では大小法人区分の法人税制が検討されている。

は，ASBJ と IASB がコンバージェンス・プロジェクトを開始した2005年以降生じた課題である。近年の税制改正をみるとコンバージェンスに呼応している部分がみられ，法人税法自体の改正を通じて IFRS の内容が反映されている。他方，コンバージェンスに呼応しない，あるいは税法独自の改正により企業会計基準から乖離している項目もある。結果として，企業会計と法人税制との関係は調和と乖離とが混在しているが，そこには，必ずしも整合的な理論付けが行われているとは考えられない。そのため今後の税制改正においては，企業会計との関係について明確な理論付けが必要である。

この点に関して，参考となるのは，2009年度の棚卸資産に係る改正である。この改正は，「棚卸資産の評価に関する会計基準」が後入先出法を廃止したことに対応したものである。同基準では，後入先出法を廃止し，実質的に低価法を強制しているが，法人税法では，後入先出法の廃止には同調したものの，従前どおり低価法の選択適用を維持した。また，企業会計において認められていない最終仕入原価法についても変更はしなかった。結果的に，棚卸資産会計については，これまで企業会計と法人税法との間にほとんど差異がなかったが，コンバージェンスを機に両者の差異が拡大することとなった。

このような改正は，課税所得算定の基本原則に照らし，課税上の便宜性（簡素），確実性等の観点から，低価法や最終仕入原価法が維持され，課税上重要性が乏しい後入先出法について会計基準との調和が図られたものと評価することができる。

むろん，このような判断は，立法当局に一方的に委ねられるわけではなく，そこには国民経済全体の見地からの合目的性，合理性の検証が絶えず行わなければならない。

Ⅱ．第63回租税研究大会／討論会

（平成23年9月8日午後開催）

企業会計基準のコンバージェンスと法人税法の対応

企業会計基準のコンバージェンスと法人税法の対応



●参加者（五十音順）

公認会計士	小川　一夫
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
税理士	成松　洋一
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教授	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進行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。

午後の部は「企業会計基準のコンバージェンスと法人税法の対応」というテーマで、日本租税研究協会において組織されております税務会計研究会の報告をさせていただきます。税務会計研究会は2008年12月に、壇上におられます早稲田大学の品川芳宣先生を座長として発足いたしました。これまで２年８ヶ月にわたりまして、IFRS（国際財務報告基準）とのコンバージェンス又はアドプションが行われた場合に日本の企業会計基準及び法人税の課税所得の計算の仕組みにどのような影響が及ぶかという問題を検討し、その検討結果の一部は、日本租税研究協会創立60周年記念租税研究大会で中間報告をさせていただきました。

その後も研究会におきましては、個別の勘定科目ごとの検討を進め、これまでの検討の結果は雑誌「租税研究」に順次発表してまいりましたが、このほどこれら研究成果を精査し、取りまとめた報告書が完成いたしましたので、本日はその報告書を基に報告をさせていただきたいと思っております。

まず報告書の要旨につきまして、研究会の座長であります品川先生から、続いて研究会の主査であり、全体の取りまとめにあたられました横浜国立大学の吉村政穂先生と立教大学の坂本雅士先生から報告をさせていただき、その後、パネルディスカッションを行なっていきたいと思います。

パネルディスカッションは２部編成で行わせていただきます。第１部は報告書の内容につきまして、研究会のメンバーである専門家の先生から問題提起をしていただきます。小川一夫先生からは会計基準に関係することを中心に、成



松洋一先生からは法人税制に与える影響を中心として質問していただき、その後、報告書を取りまとめたご担当の方からお考えを示していただくということにさせていただきたいと思います。

また、第２部はフロアの皆さまから提出された質問書を踏まえまして、第１部で触れられなかった問題や触れた問題であってももう少し深い議論が必要なものにつき、より時間を使って取り上げたいと思っております。

では、早速報告から始めたいと思います。まず全体につきまして、品川先生からご報告をお願いいたします。

Ⅰ．税務会計研究会報告書

１．報告書の取りまとめにあたって

（品川）　それでは、私の方から概要について簡単に説明させていただきます。この研究会は、２年８カ月にわたって延べ30回の議論を重ねてきたわけですが、それぞれの議論内容については、既に「租税研究」で報告させていただいております。いわばそのダイジェスト版として報告書をまとめたわけですが、**報告書目次**（報告書は、本誌３～62頁に掲載）にあるとおり、３つの編に分かれております。

総論は、現状分析です。各論については、14項目を絞りまして、これに関するIFRSの現状、



わが国の企業会計基準の対応、そして、それらに対して法人税法がどう対応すべきかということについてポイントのみ示しております。第３編は、今後の課題と方向性ということで、これら各論の議論を踏まえて、その課題をまとめ、方向性を示唆するものとなっています。しかし、本報告書の前提となるIFRSのコンバージェンス自体は、ご案内のようにいろいろと揉めております。また、平成に入って既に着々とわが国の会計基準が国際化し、それらに対して何らかの法人税の対応がなされているということは皆様方もご存じのとおりです。

我々が30回にわたって議論したのは、ただ会計と税法の関係がどうあるべきかという部分的な問題のみならず、法人税の対応のあり方に関して、租税原則を中心とする政策原理に合わせてその妥当性をまず検討するという、そこに１つの特殊性があろうかと思います。また、その対応については、それぞれの立場においていろいろな考え方があるわけであって、報告書という性格から言って、その議論の最大公約数的なものを整理したというのが現状です。もちろん、それに関してもいろいろな議論が残るところですが、これは後ほど方向性のところでまとめて説明させていただきます。

我々は、その限られた時間の中で１つの方向性を示唆したところですが、今後それらはさらに検討していく必要があろうかと思います。幸い、先ほどご紹介いただきましたように、本日は皆さん方からもご質問、ご意見等をいただく時間を設けておりますので、その機会に皆様方のご意見を伺いたいと思いますし、今後ともさらなる建設的なご意見が租研等に集められることを期待したいと思います。

（岩﨑）　どうもありがとうございました。次に、報告書の個別の内容について概要を報告させていただきます。第１編の内容につきまして吉村先生からお願いいたします。

２．第１編　総論

（吉村）　私からは、第１編・総論といたしまして、コンバージェンスが進められてきた結果として現在どのような状況にあるかを簡単に紹介したいと思います。こちらは皆さまが既にご存じのことが多く含まれているかと思いますので、簡単に説明をしていきたいと思っております。

⑴コンバージェンス作業の進展

国際的な動きとして比較可能性を確保するために高品質で統一的な会計基準を作成していこうという動き自体は、1973年以来進められてきました。これは、現在国際会計基準審議会によって担われている作業ですが、今のように日本にも大きなインパクトを与えるようになった転機となりましたのが、欧州連合によって相次いで出された規則或いは指令ということになるかと思います。欧州連合が目論見書指令及び透明性指令により、域外の上場企業に対してIFRS又はこれと同等の会計基準の適用を義務付けたことは、世界中の主要な国々がIFRSの受入れを決定するきっかけとなりました。

アメリカにおきましてはIASB（国際会計基準審議会）とFASB（米国財務会計基準審議会）の間で覚書（「ノーウォーク合意」）が取り交わ



され、コンバージェンスに向けた取り組みが行われているところです。また、わが国におきましても2007年８月に「東京合意」が締結され、IFRS とのコンバージェンスを加速することが決定されたわけです。

現在までの作業状況につきましては、ASBJ（企業会計基準委員会）と IASB のプレス・リリースから抜粋した表を**報告書３、４頁**でお示ししております。**報告書３頁**で紹介しましたように、コンバージェンス・プロジェクトは、①重要な差異、②重要な差異以外の既存の差異及び③ IASB が検討中の会計基準のうち2011年６月末以降に適用される会計基準の３つに分けられ、それぞれ基準開発が進められており、その状況がまとめられています。詳しい内容につきましては第２編の各論において取り上げられることになるかと思います。

⑵IFRS 導入に向けた企業会計の対応

このように会計基準のコンバージェンスが進められる中で、わが国の法制度がどのようにそれを受容してきているか、或いは法制度としてどのような対応を進めているかというのが第２章の「IFRS 導入に向けた企業会計の対応」という章です。

〔金融商品取引法会計〕

まず、はじめに金融商品取引法会計ですが、ご承知のとおり、企業会計審議会によって出された中間報告が１つの重要な方針ということになるかと思います。そこで示されましたのは、会計基準のコンバージェンスを進めるだけではなく、わが国企業に対して IFRS に基づく財務諸表の法定開示を認める、又は義務付けるという点に関するロードマップを作成することの重要性を認識した上で、それに応える形で公表されたものです。

中間報告の内容として重要なものの１つ目が任意適用に関する決定です。既に内閣府令及び法務省令によって対応がなされておりますが、2010年３月期以降、一定の要件を満たす企業につきまして IFRS に準拠した連結ベースでの開示を認めるということで、法定開示の中に IFRS を取り込む動きが実現しております。

次の強制適用につきましては、後に紹介する大臣談話におきましてまた新たな動きがありましたが、中間報告の時点では IFRS の強制適用の判断時期として2012年を設定し、そこに向けて議論を進めるということが示されておりました。また、これに合わせて連結先行という考え方が中間報告では示されていたところです。すなわち、従来固い結びつきの下にあった連結財務諸表と個別財務諸表との関係について、連結財務諸表はコンバージェンスを進める一方で、個別財務諸表についてはわが国の商慣行や伝統的な会計慣行、或いは他の諸制度との関係で議論を進めていくといったことが必要との考え方であり、連結基準を先行してコンバージェンスを進めるといった考え方が打ち出されたところです。

これを受けまして、個別財務諸表のコンバージェンスをどのように取り扱うかということにつきましてもこれまで議論が重ねられております。代表的なものとして、ここでは単体財務諸表に関する検討会議の報告書を挙げております。この検討会議は ASBJ の独立性を確保しつつ多様なステークホルダーによるバックアップ機能の強化を図るため、ステークホルダーの意見を

何らかの形で反映することを目的として設置されたものだと認識しております。

さらに、今年６月の「IFRS 適用に関する検討について」と題する金融担当大臣の談話において、幾つかの重要な方針が示されております。これも報道等で既にご承知かと思いますが、この大臣談話の中で、少なくとも2015年３月期についての強制適用は考えていないということが発表されました。その理由として挙げられた要因は大きく２つありまして、１つ目が国際的な状況の変化ということです。**報告書５、６頁**に箇条書きで掲げております。例えば上から２つ目にありますように、IASB と FASB との間でコンバージェンスの作業の延期ということが発表されております。また、同じく５つ目には米国 SEC が IFRS 適用に関する作業計画案を公表し、「コンドースメント」アプローチを提示するといったことがありました。米国が IFRS のアドプションに慎重な姿勢を示したといったようなことが報道されていたところかと思います。

もう１つの要因が国内からの要望ということです。IFRS の適用が義務付けられるということになりますと、従来のわが国のさまざまな企業慣行に影響を与えます。それが結果としてわが国企業の競争力に影響を与えるのではないか。また、連合が2012年度の重点政策として掲げたように、企業に対する投資家、株主のみならず、従業員のような企業に関係するステークホルダーに対しても影響を与えるのではないか。このような意見表明があったことを受けまして、会社法、税制等の諸制度、或いは企業の国際競争力などを考慮しつつ、様々な立場からの意見を踏まえて慎重に検討を進めるといった内容が大臣談話として示されたということかと思います。

報告書６頁の左側に一文を加えておりますが、わが国として慎重な議論を行っていくことは望ましいかと思いますけれども、国際的に見て、会計基準の国際的な統一化へ向けて進展していくでしょうから、わが国のみがその流れから外れることは考えられませんし、今後この報告書で示されているような研究を進めていく価値は変わらないかと思います。

〔会社法会計〕

２番目が会社法会計について、**報告書６頁**の⑴「会社法の対応」という箇所です。会社法431条におきまして株式会社の会計は「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行に従う」ということが規定されておりますので、基本的には企業会計を前提として会社の計算が行われるのが現状かと思います。しかしながら、会社法と企業会計の目的は完全に一致しているわけではありませんので、今後コンバージェンスが進む中で会社法がどの程度その調整を行っていくかというのは注目に値するところかと思います。

また、⑵「中小企業会計」という章では、**報告書６、７頁**に幾つか例を示しておりますが、中小企業の会計のあり方がどのようにあるべきかということが様々な研究会等を通じて検討されていることを紹介しています。

⑶法人税法上の対応

第３章が法人税法上の対応ということになります（**報告書７頁**）。このようにコンバージェンスが進められた結果として法人税法にもさまざまな影響が及んでおります。１つ目には、法人税法は確定決算基準を原則としておりますので、会計基準が変更されたということになりますと、それが経済実体に合致したものである、経済的実質に合致した改定である場合には、法人税法もそれに沿った改正を行うといった具合にもちろん動きがあります。それが**報告書７、８頁**にかけて挙げております「企業会計との調和」という節の内容です。

ここでは中身に立ち入って細かな説明をしませんが、例えば「金融商品に係る会計基準」に対応した売買目的有価証券に対する期末の時価評価制度、或いは「リース取引に関する会計基準」の公表に伴うリース税制の見直しなどが行

われてきたところです。

しかしながら、法人税法上の対応はこのような調和の動きだけではありません。法人税法独自の要因によりまして、企業会計からの乖離の方向での改正も行われております。ここで法人税法独自の要因といった際には大きく２つのものが挙げられるかと思います。１つ目は法人税それ自体が国際的な潮流の中でどのような位置付けを与えられるべきかという点です。代表的には**報告書８頁**の1998年度税制改正において示された方向性に示されているかと思います。すなわち課税ベースを拡大しつつ税率を引き下げることによって国際的な法人税の引き下げ競争に対応していくとの目的から様々な改正が行われているところです。

その内容として特に注目すべきは、債務確定基準を強調することにより各種引当金を縮減する、ないしは廃止するといった方向での改正が進められてきておりますので、企業会計のコンバージェンスが進んだところで、債務確定基準との関係では法人税法上認め難い会計処理が存在し、「企業会計からの乖離」が幾つか生じております。

また、企業経営におけるグループ経営の重視、又は柔軟な組織再編を進めるための商法改正、会社法改正などが進んだことに対応して設けられた税制上の仕組みというのがもう１つの乖離の要因かと思います。すなわち連結納税制度、或いは組織再編税制の導入に伴いまして税法上の独自概念の整備が進められてきております。例えば、税法上の取得価額、或いは資本の部の整備ということがなされ、その結果として、さらなる企業会計との乖離が生じてきております。これらの中身につきましては、第２編の中で個別に取り上げられておりますので、そちらであらためてご確認いただきたいと思います。

（岩﨑）　ありがとうございました。続きまして、第２編の各論、個別の勘定科目ごとの問題点に移ります。この点につきましては品川先生の方からお願いいたします。

３．第２編　各論

（品川）　それでは、第２編について報告させていただきます。各章については、いろいろな問題があるのを限られた時間の中で報告させていただきますので、極めて簡略的な報告であることをご了解いただければと思います。第２編は14章に分かれていますが、章ごとにポイントだけ説明していきたいと思います。

⑴収益認識

IFRS の動向では、収益の計上について履行義務充足時に収益を認識するということを原則にしております。これは、着荷基準であるとも言われているわけですが、それがわが国の会計基準に対応した場合に、法人税がどう対応するかが問題になります。現在、わが国の会計実務は、法人税基本通達によって出荷基準であれ、検収基準であれ、それが継続適用であればいずれでも可ということになっているわけですから、そのこと自体からいけば、仮に着荷基準が検収基準を意味するということであれば、継続適用さえしておけば問題がないようにも考えられます。

しかし、実際の商慣習上わが国における出荷基準は、最も定着した方法として採用されており、出荷基準が否定されるような事態になれば、法人税法は、便宜性の見地からただそれに従うというわけにはいかないであろうということが想定されます。そういう意味で場合によっては、会計と法人税の乖離の問題も生ずる余地はあろうかと思います。

⑵工事契約

これも収益認識の１つですが、工事進行基準の適用範囲が問題になります。国際基準の方はどうしても抽象的な言い方ですが、税法上は統

一的な取り扱いをせざるを得ないというような問題があって、その適用範囲について、おそらく今後検討過程の中でそれなりの差異が生ずるということも十分考えられます。

⑶有形固定資産

第３章の有形固定資産は、第４章の固定資産の減損と関係してきます。わが国の固定資産の処理については、税法における法定償却を基準にして、会計と税法の間で最も共通的な会計処理が行われてきました。しかし、IFRS に対応した会計基準において解体除去債務を固定資産の取得費に計上して、それをその耐用年数にわたって原価配分するという会計処理が既に適用されてきているわけですが、これについて、法人税法は今のところは対応していないわけです。今後それについてどう対応するかということについては、１つの検討課題であろうかと思います。

この問題は、解体除去債務を資産の取得費として考えるか、或いは一種の将来のコストの見積り、すなわち引当金対応で考えるべきかというような問題に関しては、その見積りの確実性等に照らし、おそらく税法上も今後の検討課題であろうかと思いますし、即会計に寄り添うということは今のところは考えられないのではないかと思われます。

⑷固定資産の減損

減損の問題に関しては、既に、減損会計はわが国においても定着しているのですが、ご案内のように、法人税法がそれに対応してきたわけではありません。法人税法の評価損を中心とする現在の規定では、法的整理とか、物的な損失とか、目に見える資産価値の下落があった場合にそれに対応してきたわけです。しかし、このような評価損の原因を限定すること自体については、減損の考え方が会計上定着するに従い、税法上も解釈上の弾力化等何らかの対応を考えざるを得なくなる時期が来るのではないかという問題が１つあります。

それから、IFRS が徹底されれば、IFRS が認めている戻し入れの問題、すなわち、減損を計上した後、時価が回復してきた場合にそれを戻し入れとして認めるかどうかという問題がでてきます。これがわが国の会計ルールにも入ってきた場合には、法人税法も何らかの対応を検討する余地があろうかと思います。現行の法人税法は、資産の評価益については原則としてこれを認めていないわけですが、伝統的には、会計がそうであったから対応してきたわけであって、戻し入れによる評価益計上が会計上妥当であるということであれば、法人税法も特に否定する必要もなかろうかと思います。いずれにしても、今後の検討課題であろうかと考えられます。

⑸無形資産

この問題については、２つの問題があります。１つは、資産の名目が会計と税とでは変わってくる点です。会計上は、無形資産という資産名目で統一されて、長年親しまれてきた繰延資産という概念が既に消失してきているわけです。しかし、法人税法は、依然として繰延資産を明示し、かつ、企業会計上認められていない支出の効果が１年以上及ぶ費用については税法固有の繰延資産として対応してきたわけです。この資産の区分については、税法が繰延資産という名目をいつまでも維持するのかどうか、或いは繰延資産ではなくて、会計と同じような無形資産という概念に入れるのかどうかという問題があります。一部の説には、税法固有の繰延資産は廃止して、そのままそのときの費用として認めればいいではないかという見解もあろうかと思いますが、課税所得の計算原理からすれば、従来の税法固有の繰延資産については、資産名が無形資産に変わっても資産計上は余儀なくされるのではないかと考えられます。

また、試験研究費に関しては、かつて IFRS はそのときの費用処理をしてきました。しかし、

これは資産計上をすべきであるということになり、わが国の会計基準も、それに対応しているわけですが、税法上はその場合に損金経理をしていなければ、試験研究費の税額控除等が受けられなくなるのではないか、というような問題があるわけです。その試験研究費の税額控除それ自体は、政策的な課題ですから、その場合には支出ベースで税額控除を認めればことが済むわけであって、その場合の損金経理うんぬんという議論については立法的な解決によって対応すればいいのではないかとも考えられます。

⑹投資不動産及び関係会社に対する投資

投資不動産及び関係会社に対する投資に関しては、税法が直ちに対応するという問題ではなかろうかと思います。しかし、先ほどの固定資産における減損の問題で戻し入れ等の問題が生じた場合、将来的に特に戻し入れという問題が投資不動産に生じた場合にその対応について検討を重ねる必要があると考えられます。

⑺長期及び短期の従業員給付の会計と税務処理

従業員給付会計と税務処理に関しては、１つは、IFRS において従業員の有給休暇の不使用に対する買取債務を費用計上すべきであるとか、或いは債務計上すべきであるということが議論されているわけです。しかし、わが国の法人税法は、そういう将来債務に対して非常に厳格な対応をし、むしろそれを否定する方向できております。この買取債務それ自体よりも、賞与引当金のようなものを優先的に考えなければならない問題があろうかと思いますので、これに関してはやや否定的な対応をせざるを得ないのではないかと考えられます。

また、フリンジ・ベネフィットの中で、特にストックオプションの費用、或いは利益の給付問題をどう考えるかというような問題についても、既に法人税法、所得税法はそれなりの対応をしてきたわけですが、必ずしも会計と一致しているわけではないので、さらに一層の検討課題となることが考えられます。

⑻引当金、偶発負債及び偶発資産

IFRS が時価評価を厳格にし、将来債務をできるだけ計上すべきだという傾向の中では、当然こういう債務計上については積極的であるわけですが、これに対して、法人税法は、平成10年の法人税法の改正以降、引当金について極めて制限的な対応をし、平成23年度の税制改正案では貸倒引当金までも廃止しようという傾向にあります。

しかし、引当金計上それ自体については、経済界をはじめ、或いは各税理士会等の専門団体をはじめ、法人税法でも、もう一度退職給与引当金等の計上を見直すべきであるとしております。かつて昭和のトライアングル体制時代は、法人税法も、企業会計との調整を図るべく６項目の負債性引当金、評価性引当金の計上を認めてきたところですが、今後会計と税のあり方をどう考えるべきかということについては、少なくとも将来的には検討材料として残されるべきテーマであろうと思われます。

⑼金融商品の会計

IFRS の方向性、或いはそれに対するわが国の会計基準は、金融商品の全商品について時価評価の強制の方向に向かっております。平成12年の法人税法の改正においては、そのときの金融商品に係る会計基準に対応して売買目的有価証券等の時価評価の対応に踏み切ったところです。しかし、会計基準に準じ、全金融商品に対する時価評価が法人税法の中で対応できるかどうかということについては、特に非中小企業をはじめ、非常に多くの問題があります。その時価評価は、非常に予測を伴う問題もあって、全商品における時価評価については技術的に困難な問題があるし、或いは税法上の必要性については疑問が呈される可能性はあります。

⑽外国為替レートの変動の影響

為替レートの問題に関しては、会計の方は期末の時価評価を強制する方向に来ているわけですが、この問題は、金融商品と同じような対応にせざるを得ないと考えられます。

⑾企業結合とのれん

わが国の組織再編税制については、平成13年の改正以降、一応の定着を見ております。しかし、会計が、特にIFRSがのれんの償却問題に関して消極的というか、のれんを非償却資産にするという傾向が強く、わが国の会計基準もいずれはそういう方向に進む可能性はあるわけです。のれんの償却の可否をめぐっては、会計的にも、或いは税の上においても大きな問題を提起してくるのではないかと考えられます。

そもそも、会計基準ののれんと法人税法がそれに対応して設けてきている資産調整勘定や負債調整勘定の問題にしても、それがのれんとイコール的に対応しているわけではないわけです。法人税法も、調整勘定と営業権という無形資産の２つを設けているわけであって、それ自体が必ずしも整合性が取れているわけではありません。

また、のれんの償却問題に関しては、これを非償却として減損の対象にするということは、どうしても見積りの分野が非常に高まるわけであり、そのまま税に取り込むということについても、いささか問題が多いかと思われます。今後この調整勘定、或いは営業権とのれんとの関係については、さらに検討していく必要があろうかと思います。

⑿リース税制

リース会計に関しては、企業会計基準が定着する中で法人税法との一応の調整が取られてきた分野ですが、IFRSの中で、或いはわが国の会計基準もそうですが、将来のリースの未払賃料のすべての債務化が既に始まっております。それを税の上で費用なり、或いは資産の取得価額と認めるということについては、なかなか難しく、調整が非常に困難な分野になってくるのではないかということが予測されます。

⒀会計処理の遡及適用と税務処理

これについては、平成23年度の法人税法の改正で既にその会計基準の変更に対応した部分もあります。ただ、今までの臨時償却、すなわち陳腐化償却を廃止するということが果たして妥当かどうかということについては、今後の検証すべき問題です。

また、法人税法は、基本通達の２−２−16で遡及損は発生した年度の損金として処理をするということで、原則的に国税通則法が認めている更正の請求を否定してきたわけですが、今後の会計の対応に対して基本通達の２−２−16を中心として過年度損失について、法人税における更正の請求をどうすべきかということについては、今後具体的な検討を要するテーマになってくると思われます。

⒁非上場企業（中小企業）会計

最後に、非上場企業（中小企業）の会計の問題について簡単にコメントしておきたいと思います。IFRSそれ自体については中小企業用のIFRS、いわゆるSMEsということの紹介がなされているわけですが、このSMEsに関してわが国もそれを直ちに採用するという傾向には全くありません。わが国においては、平成14年の商法改正に対応して中小企業の独自の会計のあり方が種々議論され、平成17年に現行の中小企業の会計に関する指針として確立されたかに見えたわけですが、その指針自体がIFRSが変われば、わが国の会計基準が変わり、さらに中小指針が変わるということに対して、中小企業団体の抵抗が強く、IFRSに対する対応は困難であるという声が強いわけです。

そのため、昨年ASBJと中小企業庁で２つの研究会が設けられ、その対応策を検討した結果、現行の中小指針とは別に、新たな中小企業のた

めIFRSを遮断した中小企業会計ルールを設定することになっています。現在、中小企業の会計に関する検討会が中小企業庁と金融庁の事務局の下で、既に作業部会だけでも８回の議論が繰り返され、ほぼその原案がまとめられようとしております。

わが国の会計基準は、金融商品取引法上の会社と会社法の大会社に対する規範となっていますが、それ以外の大多数の非上場企業、なかんずく中小企業に対する会計と二分化される可能性がだんだん出てくるわけです。それに対して、法人税法がどう対応するのかが問題です。考え方の一つとしては、会計ルールの分離に対応して税制を２つに分けてもいいではないかという議論があるわけですが、それについてはまだ時期尚早ではないかという議論もあります。

以上、各論のポイントについて説明させていただきました。

（岩﨑）　ありがとうございました。それでは最後のとりまとめになりますが、第３編の今後の課題と方向性につきまして坂本先生の方からお願いいたします。

４．第３編　今後の課題と方向性

（坂本）　立教大学の坂本でございます。第３編「今後の課題と方向性」について報告させていただきます。第３編は、問題の所在、解釈上の課題、立法上の課題の３つの章から構成されております。

⑴問題の所在

まず問題の所在について明らかにいたします**（資料１、２）**。周知のとおり、2010年３月期よりIFRSの任意適用が始まりました。対象となるのは一定の上場企業、すなわち特定会社の連結財務諸表についてです。このことはIFRSが適用されない企業の財務諸表にどのような会計基準を用いるべきかという問題を提起しました。企業が上場と非上場、そして財務諸表が連結と個別とに区分されることを考えると、具体的には次の２つの財務諸表に適用される会計基



資料１

問題の所在（その１）

2010年3月期：IFRSの任意適用開始
[対象] 一定の上場企業（特定会社）の連結財務諸表

(問題提起)
⇒ IFRSが適用されない企業の財務諸表に
どのような会計基準を用いるべきか

[問題の二面性]
① 上場企業の個別財務諸表に適用される会計基準
→「単体財務諸表に関する検討会議」(財務会計基準機構)
2011年4月28日 「報告書」を公表
② 非上場企業の財務諸表に適用される会計基準
→「中小企業の会計に関する検討会議」
（中小企業庁及び金融庁）

資料２

問題の所在（その２）

○ 問題の所在
① 上場企業の個別財務諸表に適用される会計基準
・ 個別財務諸表のコンバージェンスは国際的には要請されていない
・ 配当可能額や課税所得の算定への影響
※ ただし、IFRSの影響がどこまで及ぶかには多様なフェーズが想定される
② 非上場企業の財務諸表に適用される会計基準
IFRSとは無関係な中小企業の会計・税務をどうするか

⇒ 会計基準の変容は、確定決算基準を採用している我が国では、法人税制に直接的に影響

○ 報告の目的
今後の課題（解釈上、立法上）と方向性を提示

準が問題となります。

１つは、①上場企業の個別財務諸表です。そして、他の１つは②非上場企業の財務諸表です。このような問題意識に呼応して、上場企業の個別財務諸表については、財務会計基準機構内に「単体財務諸表に関する検討会議」が設置され、本年４月28日には報告書が公表されました。また、非上場企業の財務諸表についても、中小企業庁及び金融庁が共同事務局となり、本年２月に「中小企業の会計に関する検討会」が発足しました。現在、中小企業用の新たな会計ルール策定に向け作業が進められているところです。

〔上場企業の個別財務諸表に適用される会計基準〕

それでは、なぜこの２つの財務諸表に適用される会計基準が問題になるのかということなのですが、上場企業の個別財務諸表については、そもそも個別財務諸表のコンバージェンスは国際的には要請されていません。会計基準の国際的統合化が要請されているのは連結財務諸表についてです。また、個別財務諸表がIFRSに近づけば近づくほど、配当可能額や課税所得の算定に深刻な影響を及ぼすといった事情がその背景にあります。

〔非上場企業の財務諸表に適用される会計基準〕

次に非上場企業の財務諸表についてですが、IFRSは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、IFRSとは無関係な中小企業の会計と税務をどうするのかという問題が潜んでいるのです。このように２つの側面から会計基準が変容しているわけですが、いわゆる確定決算基準を採用しているわが国にとって、このような状況は法人税制にも直接的に影響することになります。

〔今後の課題－変容する会計基準と税制との調整のあり方〕

それでは、法人税制はどのように対応すべきかということなのですが、この点についての会計との調整のあり方は難解な論点となっております。その理由として、まずIFRSをめぐる諸情勢の不透明さが挙げられます。IFRSの影響

資料３

解釈上の課題

○ 公正処理基準の判定に係る問題

⇒ 日本の企業会計基準がIFRSにコンバージェンス（あるいはIFRSを適用）することにより、法人が準拠すべき企業会計が変わるのであれば、それに応じて公正処理基準の内容も変わる可能性がある

⇒ IFRSの内容は公正処理基準として認めうるか

（例）収益認識（棚卸資産の販売）
国内会計基準；引渡基準（出荷基準、検収基準）
IFRS；着荷基準

○ 個別規定の解釈に及ぼす影響

⇒ 法人税法の個別計算規定には、解釈上、企業会計の処理と関連するものが多い

（例）時価の解釈

がどの程度、個別財務諸表に及ぶかによって法人税制へのインパクトや課題も当然に異なるからです。また、非上場企業に適用される会計ルールについては、今後は複数の会計基準や指針の並存が予想されますが、それに伴い課税の公平をいかに保つかといった問題も生ずることが予想されます。

以下、法人税制の対応について、今後の課題、具体的には解釈上の課題と立法上の課題、そして今後の方向性についてご報告いたします。

⑵解釈上の課題

まず法人税法の解釈にかかる課題です（**資料３**）。法人税法22条４項では法人の収益及び費用等の額を公正処理基準に従って算定すべき旨を定めています。この規定は法人税制の簡素化の一環として設けられたもので、各事業年度の所得の計算が原則として企業会計に準拠して行われることを意味しています。なお、公正処理基準とは一般社会通念に照らして公正かつ妥当であると評価され得る会計処理の基準を指します。租税法の解釈論の観点からコンバージェンス、或いはアドプションにかかる問題を俯瞰いたしますと、おおむね次の２つに論点を収斂することができるかと思います。

〔公正処理基準の判定にかかる問題〕

まず、公正処理基準の判定にかかる問題です。日本の企業会計基準がコンバージェンスするこ

とによって法人が準拠すべき企業会計が変わるのであれば、それに応じて公正処理基準の内容も変わる可能性があります。今後、わが国においてもIFRSの内容が一定の範囲で、一定の条件の下に公正処理基準になっていくことが予想されますが、それが公正妥当と認められるかどうかは絶えず吟味していく必要があります。この点、IFRSがいわゆるムービング・ターゲットであることも関係しています。

一例を挙げると、益金の計上時期に関する解釈の問題があります。わが国では棚卸資産販売の収益認識基準として引渡基準が妥当とされています。さらに引き渡しの日の判定については、継続適用を条件に出荷基準や検収基準等が認められています。他方、IFRSでは着荷基準が重視されており、出荷基準との関係が問題になると考えられます。よく言われることですが、着荷基準がわが国の会計慣行として定着するかどうかは定かではなく、公正処理基準と認め得るかどうかについても、今後注視する必要があると思います。

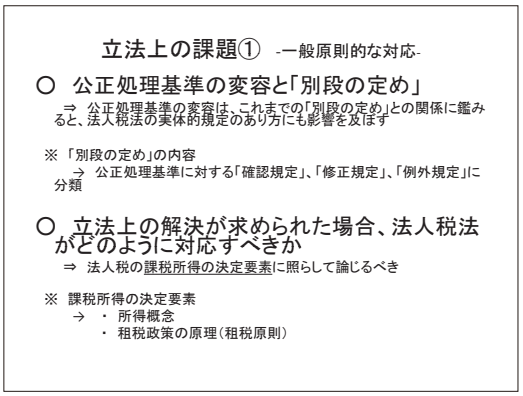
〔個別規定の解釈に及ぼす影響〕

２点目として、企業会計基準の変容は法人税法の「別段の定め」における解釈にも影響を及ぼします。法人税法の個別計算規定には解釈上、企業会計の処理と関連するものが多いからです。例えば、時価の解釈があります。法人税法の解釈では「その時の価額」、すなわち時価が問題になることが多いのですが、IFRSにおける公正価値との関係が重視されると予想されます。もっとも、税法上の時価評価では客観的なデータが重視されるのに対して、IFRSの公正価値評価では将来キャッシュフローの見積り等の主観的なデータが重視されるので、両者のギャップの調整は容易ではないものと考えられます。

⑶立法上の課題

続きまして立法上の課題についてです。今後はIFRSの内容が一定の範囲で、一定の条件の下に公正処理基準になっていくことが予想されるわけですが、このような公正処理基準の変容はこれまでの「別段の定め」との関係に鑑みた場合、法人税法の実体的規定のあり方にも影響を及ぼします（**資料４**）。

資料４



〔公正処理基準の変容と「別段の定め」〕

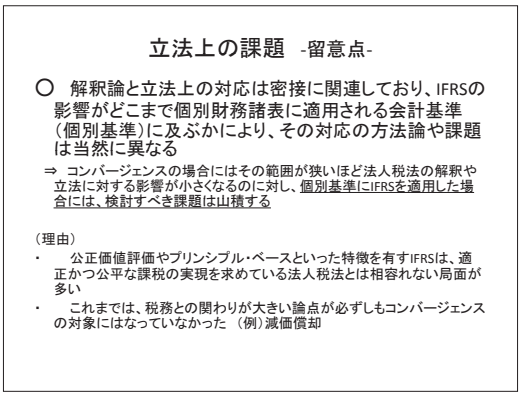
なぜならば「別段の定め」には公正処理基準に対する例外規定だけではなく、公正処理基準の内容を確認する性質のものや、その内容を部分的に修正することを内容とする規定も含まれているからです。ベースとなる公正処理基準が変われば、それに応じて「別段の定め」の内容も変わるというわけです。ここでは従来の確認規定や修正規定について、コンバージェンスの内容に沿った改正をするかどうかが論点となります。また、先ほどの解釈論の展開にもよりますが、例外規定の新設が求められることもあるでしょう。

〔立法上の解釈と法人税法の対応〕

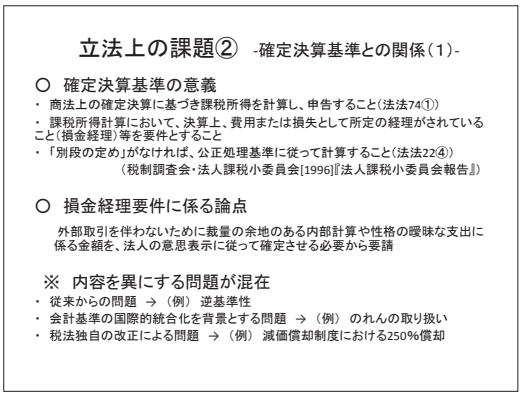
立法上の解決が求められた場合に法人税法がどのように対応すべきかということなのですが、これについては法人税の「課税所得の決定要素」に照らし論じていく必要があります。

それでは「課税所得の決定要素」とは何かということですが、所得概念や租税政策の基盤となる租税原則が重要なものと考えられます。法人税法上の所得の範囲をどのように捉えるかについては伝統的に包括的所得概念が用いられています。包括的所得概念の下では担税力を増加

資料５



資料６



させる経済的利得はすべて所得を構成することになります。しかし、これを実際の課税所得と比べてみると、両者が一致しているというわけではありません。課税所得の算定上、租税原則を含む租税政策上の理由から「別段の定め」による修正が加えられているからです。

ここで念頭に置くべき租税政策上の中核的な考慮としては公平、中立、簡素といった原則が挙げられます。また、租税の使命である租税収入の確保といった視点も当然重視する必要があるでしょう。いずれにしても、立法上の解決が求められた場合には課税所得の決定要素に照らしその妥当性について判断していく必要があります。むろん、このような判断は立法当局に一方的に委ねられるのではなく、そこには国民経済全体の見地からの検証が絶えず行われる必要があります。

〔課題における留意点〕

なお、解釈論と立法上の対応とは相互に密接に関連しており、IFRS の影響がどこまで、個別財務諸表に適用される会計基準、すなわち個別基準に及ぶかによってその対応の方法論や課題は当然に異なります（**資料５**）。コンバージェンスの場合にはその範囲が狭いほど、法人税法の解釈や立法に対する影響は小さくなるのに対して、IFRS を個別財務諸表に適用した場合には検討すべき課題は山積するでしょう。

その理由として、まず公正価値やプリンシプル・ベースといった特徴を有す IFRS が適正かつ公平な課税の実現を求めている法人税法と相容れない局面が多いことが挙げられます。その他にも、個別に見た場合、税務との関わりが大きい論点がこれまでは必ずしもコンバージェンスの対象にはなっていなかったことが挙げられます。例えば有形固定資産では減価償却にかかる項目です。日本では税法基準による処理が実務では定着しており、監査でもこれを容認しているので、IFRS が個別財務諸表に適用された場合には大きな変更となります。

〔確定決算基準との関係〕

企業会計基準のコンバージェンスに対する立法上の対応は、法人税法が伝統的に採用してきた確定決算基準のあり方にも問題を惹起します（**資料６**）。従来、日本の企業会計と税法との関係は確定決算基準との関係で論じられることが多く、また、今後の IFRS への税務上の対応を検討する上でも確定決算基準に関する議論は重要な位置を占めてくると考えられます。

〔確定決算基準の意義〕

ここで確定決算基準の意義について確認しておきます。確定決算基準をどのように捉えるかは論者により見解の相違があるわけですが、本研究会ではいわゆる確定決算基準を広い意味で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つを挙げています。まず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。２点目に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。３点目に「別段の定め」がない場合には公正処理基準に従い課税所得を算定することです。

このうち３つ目の公正処理基準と「別段の定め」との関係については、解釈論の展開を踏まえながら立法上で対応していくべきだと言えます。むしろ、かねて確定決算基準への批判の多くは損金経理要件に対するものであり、IFRS導入を機にあらためてその矛先が向けられた観があります。本研究会においても様々な意見があったところです。

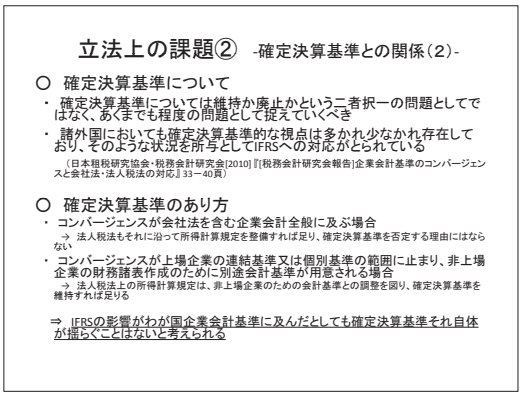
〔損金経理要件にかかる論点〕

ここで留意すべきは、損金経理要件に対する批判には、その背景や内容を異にする問題が混在していることです。損金経理は、外部取引を伴わないために裁量の余地のある内部計算や性格の曖昧な支出にかかる金額を法人の意思表示に従って確定させる必要から要請されています。その結果、企業会計は税法の影響を受けることとなり、このような現象は「逆基準性」などと呼ばれ、古くより確定決算基準の見直しの論拠とされてきました。この点、本研究会においても減価償却費の計上について趣旨を同じくする意見がありました（**報告書57頁**）。

また、会計基準の国際的統合化を背景とする問題として、損金経理要件が足かせとなり従来は税務上容認されていた処理が行えなくなるという点も指摘されました。例えば、のれんの取り扱いです。国内基準ではのれんを償却するのに対してIFRSではのれんを償却しません。他方、税法では損金経理を要件とするため、個別基準がコンバージェンスした場合には税務上のれんを規則的に償却できないこととなります。この点、個別基準をどうするかは「単体財務諸表に関する検討会議」でも議論されてきたところです。

さらに、税法独自の改正にかかる問題もあります。具体的には平成19年度の税制改正後の減価償却制度です。同制度は政策的な色彩が強いにもかかわらず、損金経理を要件とすることで意図した政策効果を十分に達成できないおそれや、さらには逆基準性を拡大しているとの指摘がありました。

資料７



以上、損金経理要件には様々な問題が混在しているわけですが、これは法人の意思をどこで確認するのかという問題意識にもつながります。研究会においても損金経理要件を廃止すべきとの意見がある反面、当面は変更するまでの理由はないという意見、或いは項目を限定して見直すべきといった意見等が示されました。報告書でも両論を併記する形となっております（**報告書57、58頁**）。この点は今後も確定決算基準の理念に照らし検討を重ねていく必要があるといえます。

〔確定決算基準のあり方〕

それでは今後、確定決算基準をどのように考えていくのかということですが、２年前の本研究会における中間報告書の各論でも触れておりますとおり、確定決算基準については維持か、或いは廃止かといった二者択一の問題としてではなく、あくまでも程度の問題として捉えていくべきです（**資料７**）。これは、諸外国でも確定決算基準的な視点は多かれ少なかれ存在しており、また、そのような状況を所与としてIFRSへの税務対応が採られていることからも明らかです。

確定決算基準の意義や機能に鑑みた場合、

IFRSへのコンバージェンスが企業会計全般に及ぶのであれば、法人税法もそれに沿って規定を整備すればよく、確定決算基準を否定する理由にはならないと言えます。また、コンバージェンスが上場企業の範囲にとどまり、非上場企業には別途会計基準や指針が用意されるのであれば、法人税法の規定は非上場企業の会計との調整を図りながら確定決算基準を維持すれば足りるということになります。よって、IFRSの影響がわが国企業会計に及んだとしても、確定決算基準それ自体が揺らぐことはないと考えられます。

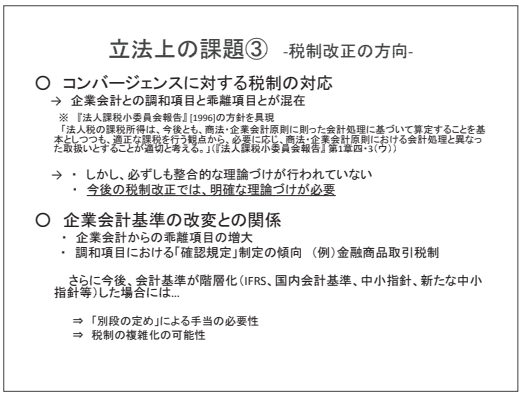
むしろ先ほどの損金経理要件に関する問題点でも触れましたが、会計基準の国際化という観点とは別に税法独自の改正によって確定決算基準の理念が無視されているとの批判があります。コンバージェンスによる会計基準の変容にあたり確定決算基準を論ずる場合にはこういった論点をも検討した上で今後議論を進めていくべきだと考えられます。

〔コンバージェンスに対する税制対応〕

ところで、IFRSへの税制上の対応は、ASBJがIASBとのコンバージェンス・プロジェクトを開始した2005年以降、生じていたことでもあります。それでは、税制はこれまでどのように対応し、また、そこからいかなる問題が派生しているのでしょうか。報告の結びに、立法上の課題としてこの点に触れたいと思います（**資料８**）。

近年の税制改正には、コンバージェンスに呼応している部分が見られます。しかし、その一方でコンバージェンスに呼応しない、或いは税法独自の改正により企業会計基準から乖離している項目もあります。結果として、企業会計と法人税制との関係は乖離と調和とが混在したものとなっています。これは1996年に法人課税小委員会報告が示した方針を踏襲するものです。ここで、これまでの立法上の対応を振り返ってみると、そこには必ずしも整合的な理論付けが行われているとは考えられません。そのため、

資料８



今後の税制改正においては先ほどの課税所得の決定要素等に照らし、企業会計との関係について明確な理論付けが必要だと言えます。

〔企業会計基準の改変との関係〕

一般に、企業会計からの乖離項目は「別段の定め」の修正、或いは新設へとつながりますが、最近では調和項目についても企業会計上の処理を確認する規定を設ける傾向が見られます。例えば、平成12年度税制改正における金融商品取引税制では、平成11年に公表された金融商品会計基準を網羅するような「別段の定め」が設けられました。このような行き方を反映し、現在の法人税法の規定は膨大かつ複雑なものとなっています。

さらに、今後、企業会計基準が階層化した場合には、「別段の定め」による手当ての必要性が一層高まることが予想されます。複数の会計基準や指針の並存は、企業の基準選択によっては決算利益が異なる可能性を示唆しており、このような状況において課税の公平を担保する、すなわち同一の課税所得を導くためには、いきおい網羅的な「別段の定め」を設ける必要が生じるからです。研究会においても、今後何らかの対策を考えなければならないことが指摘されました。

以上をもちまして、第３編の報告、そして、税務会計研究会の報告とさせていただきます。

（岩﨑）　ありがとうございます。以上で第１部、報告の部を終了させていただきます。

Ⅱ．パネルディスカッション

（岩﨑）　それでは、これから第２部、パネルディスカションの部を開催させていただきます。最初に、壇上におります研究会のメンバーで先ほど取り上げました個別の勘定科目ごとの主要な問題点について、もう少し深い議論をさせていただきたいと思います。その後、皆さまからのご質問を取り上げさせていただきたいと思います。

まず、こちらの壇上の方々で個別の勘定科目ごとの議論をもう少し深めたいと思います。１つ目の論点は収益認識基準についてです。成松先生から問題提起をお願いいたします。

１．収益認識基準について
（報告書第１編、第２編第１章）

〔着荷基準〕

（成松）　税理士の成松でございます。よろしくお願いいたします。収益の認識基準につきましては、先ほど品川先生からもお話がありましたが、**報告書10頁**の⑹で履行義務充足時に収益認識するということです。ここにありますように「財又はサービスは、顧客が財又はサービスに対する支配を獲得した時に、顧客に移転したと判断される」ということで、これはいわゆる着荷基準をIFRSは予定しているということです。IFRSは着荷基準が原則になるということですが、現在、法人税では出荷基準、或いは検収基準ということが取られております。

そもそも商品の販売損益といったようなものは、期間損益に属するものであって、遅かれ早かれいつかは計上されるべきものですから、抜けていくものではありません。特殊な年に１回しか取引がないようなものであれば、企業会計



と法人税の収益認識基準が違ってもいいのでしょうが、毎日取引が行われる収益の計上基準が、企業会計は着荷基準、法人税は出荷基準というのは実務的に問題だろうと思われますので、もし企業会計が着荷基準を原則とするというのであれば、法人税も着荷基準を原則とするということでよろしいのではないかと考えていますが、いかがでしょうか。

〔税制上の対応〕

もう１つ収益認識基準につきましては、**報告書11頁**に「３.税制上の対応」というのがあります。ここで「提案モデルと同様の基準が我が国でも採用された場合には、これまで引当金として処理されてきた付随サービス等が別個の履行義務として識別され、そのサービスの移転時まで当該部分に配分された取引価格の収益認識が繰り延べられることになる」とあります。そうしますと、商品を100で売りまして、アフターサービスを付けますよとか、製品保証しますよという部分が５あれば、売上には95しか上げないということだろうと思います。これは実質的には引当金の計上ではないかと思われますが、現行法人税には債務確定基準というのがありますので、このような処理がそもそも認められるのかどうか、債務確定基準との関係はどのように考えたらいいのかという点について、いかがでしょうか。

（岩﨑）　この点につきましては吉村先生と品川先生にお答えをしていただこうと思っております。では、吉村先生からどうぞ。

〔期間損益の問題〕

（吉村）　まず１点目のご質問ですが、商品販売にかかる収益認識は期間損益の問題であり、遅かれ早かれいつかは計上される利益にすぎないと、そういった見方もできるではないかというご指摘であったかと思います。この点につきましては、まさにそのとおりであろうと思います。期間損益の問題であり、その計上時期の問題をどのように納税者の決定に委ねるかという問題であろうかと思います。

従来最高裁におきましては、権利確定、又は収益の実現という大枠となる基準を設定した上で経済的実体に合致しているならば企業の自主的経理を認めるということを述べてきておりますし、また、報告書の説明でも紹介しましたように、通達においても複数の収益認識基準を認めるという前提で課税実務も運用されております。ですから、出荷基準であるか、着荷基準であるかということにこだわる必要はなく、納税者の経済的実体に合致する場合には合理的な収益認識基準として認めてよいのだろうと思います。

ただ、問題があるとすれば、納税者が期間損益を操作して、その期ごとに収益を多めに認識するとか、或いは低めに小さく認識するということが全く恣意的になされることとなれば税負担の公平という観点から問題が出てきますので、通達のように継続適用を要求することになるかと思います。或いは工事進行基準に見られるように、一定の場合には特定の会計基準を強制するといった形で恣意性を抑制するための工夫が必要であろうと思います。

〔債務確定基準〕

２つ目の質問についてですが、全くご指摘のとおりです。債務確定基準の考え方からしますと、付随サービス等につきましてその収益を繰り延べるといった処理が行われることになりますと、法人税法の立場からは認め難いと判断されるかと思います。もちろん債務確定基準の考え方からすれば、（特段の改正を要することなく）現行法の下において、そのような会計処理を否定することも解釈論としてはあり得るでしょう。

私個人の考えとしては、22条２項及び22条４項の規定ぶりを見た場合に、コンバージェンスの結果として収益の一部の繰延が認められたとか、或いは強制されるという場合に、これを公正処理基準には該当しないと断定してよいのかは少し悩むところです。そういった会計基準が設定された場合には、何らかの「別段の定め」を設けるとか、或いは22条の規定に修正を加えるといった形で対応した方が望ましいのではないかと考えております。もちろん、そこまでは要らないとの見方もあるかとは思います。

〔収益の認識〕

（品川）　私の方から若干補足して申し上げておきたいと思います。収益の認識の着荷基準か、出荷基準かという問題については、基本的には今説明していただいたことが妥当です。ただ、IFRS の背景にある欧米における商慣習とわが国の商慣習の違いを考えた場合には、今後出荷基準が否定されることになるということについて非常に抵抗感があるというか、必ずしもわが国の商慣習に馴染まないのではないかと思います。

確かに、法人税の基本通達からいけば、いずれの基準でも継続適用すればいいではないかということになるのですけれども、IFRS が着荷基準を重視するということは、物を発しても相手方に着くかどうかということについて不確実ではないかという問題意識が多分あると思うのです。ところが、わが国の場合は、全国に物を発したら必ず99.99％は着くという商慣習が定着しているように、出荷基準の方が収益認識と

して客観性があるし、或いはその後の棚卸資産の管理の問題を考えれば、出荷基準の方がはるかに合理的であるということも考えられます。今後、法人税がどう対応するかということは政策判断もあるわけです。

〔中小企業の会計〕

もう一つは、先ほども説明しましたが、中小企業の会計の問題を考えると、一層出荷基準を重視せざるを得ないという簡便な会計処理の要請があるわけです。着荷基準に統一するというような方向では、おそらく中小企業側の会計処理としては追随できないのではないかと思います。

〔見積りコスト〕

それから、もう１点の付随費用の見積り計上に関しては、先ほどのご指摘のように、現行の債務確定基準、或いは売上にかかる収益をどう認識するかというような問題を考えた場合に、その見積りコストの問題があります。法人税の基本通達は、売上原価については相応に見積り計上を認めています。22条２項の「収益に係る原価」ということで「係る」という法律用語を弾力的に解釈して、見積り計上が認められるのではないかと考えれば、そちらの方からのアプローチも可能だろうかと思います。これらの問題は、いずれにしても有形資産の取得原価の問題があり、或いは片方では引当金が異常に制限されていくこともあり、それらも踏まえて税と会計のあり方がどうあるべきかということについて今後さらに検討すべきテーマであろうかと思います。

（岩﨑）　ありがとうございました。続きまして、論点の２番目に進めさせていただきたいと思いますが、第２編第２章の工事契約に関連する問題につきまして小川先生の方から問題提起をお願いいたします。



２．工事契約について
（報告書第２編第２章）

〔引当金の概念〕

（小川）　公認会計士の小川でございます。若干今の収益認識とも関連するのですが、IFRSと税法の絡みで問題があるとしたら、引当金という概念をどう捉えるかという論点があると思います。成松先生からお話がありましたように、収益認識でもアフターサービス的なものは「履行義務が別なものとして分けること」となっています。これを昔の製品保証引当金と同様だと考えれば、今は法律がないため駄目だということになるのですが、IFRSでは「別の売上として計上すること」が求められています。

２つの売上ということになりますと、果たして引当ということだけで解決できる問題なのでしょうか。先ほど来、皆さんからお話があるように、確かに債務確定基準というのがあるのですが、これは販売管理費とか、アフターサービス費について言っており、売上原価とか、収益について言っているわけではないですから、果たしてそういう切り口で解決できるのでしょうか。現在は確かにお話のように引当金なので、引当が今は法人税法上２つしかないことから、認められないということになると思います。翻って、将来的に売上のレスとか、売上分割ということになると、それは果たしてどうなのかな

ということです。

アフターサービス的なものは、確かに税法上も将来的な話なので厳しいのですが、例えば皆さんも持っているポイントカードを考えてみて下さい。これは交付時の売上レスなのか、使用時の売上レスなのかと考えるか　というのは非常に難しいです。もっと言えば、航空会社等が発行しているポイントカードがあります。ご案内のようにIFRSの基準でいけば売上を分割計上することになるわけで、ポイント引当金との違いが問題になります。これは確かに引当金であって、確定できないから駄目という簡単な話でいいのか　というのが問題意識です。

〔工事損失の引当金〕

少しイントロが長くなりましたが、工事契約については**報告書14頁**に表があり、その中に工事損失の引当金というのがあります。日本のコンバージェンスは終わっており、そういう認識ができる時には直ちに計上しなければいけないということになっています。税法はどうなるかというと、報告書内で「工事損失引当金の計上は不可」と表の一番右下に書いてあるとおり、現在はそうした処理がされているかと思います。しかし、会計上は、工事損失の引当金については、工事が進んでいるわけですから、資産の評価減という形の処理もある程度認めているわけです。税務も資産の評価減みたいな形で損金に入れていった場合に、税務上どんなことになるのでしょうかというのが品川先生ならびに税務の先生方へのご質問です。

（岩﨑）　まず、品川先生の方からご回答いただけますか。

〔工事損失の問題〕

（品川）　今ご指摘いただきましたようにごもっともなことで、税務上は見積り損の計上について非常に否定的です。そのことの是非は、十分問われる問題であろうかと思います。他方、工事損失の問題に関しては、工事契約全体について工事進行基準をどの範囲まで認めるべきであるかということとの兼ね合いの問題があろうかと思います。ご案内のように、かつて法人税法は、工事損失が見込まれる場合には工事進行基準の適用を認めていなかったわけです。

要するに、工事完成基準によってその損失が確定するまでは損金算入を認めないという方法を取ってきたわけですが、その後の法人税法の改正で損失が見込まれる場合にも工事進行基準の適用を認めるという方向に来ているのですから、見積り計上をすぐ当期に計上しないまでも、その工事進行基準の適用によって段階的に損失を計上していくという方向も考えられるわけで、そちらの方が妥当ではないかと思います。

いずれにしましても、法人税法が採用している債務確定基準とか引当金の縮小傾向がありますが、この引当金を縮小するという考え方について個人的には反対です。むしろ会計との関係の有機的結びつきを考えれば、この辺りの問題も場合によっては引当金で処理をするか、おっしゃるように在庫の評価減として計上するかというのは検討の余地があろうかと考えております。

（岩﨑）　この点については成松先生も工事進行基準でよいのではないかというご意見をお持ちかと思いますが、この点について敷衍していただければと思います。

〔工事進行基準の強制適用〕

（成松）　工事契約についても先ほどの収益計上基準と基本的には同じように、会計が工事進行基準を原則とするというのであれば、収益計上基準として工事進行基準を全部強制適用していくというのも、それはそれでよろしいのかなという気は個人的にしております。

それから、先ほど小川先生からご指摘がありましたように、「工事契約は損失が出そうだから評価減をします」というのは、評価損の問題ではないかということですが、評価損の世界ということになりますと、現行法ではなかなか難しいと思われます。現行税法上の評価損というのは、基本的にはその資産自体に疵があるとか、或いは台風で壊れてしまったとか、要するに物理的、客観的な事由がなければ評価損の計上はできません。ただ建値が変更になったり、或いは市場価格が下がったからといって評価損はできないということになっていますから、現行法の枠組みの中では棚卸資産の評価減というのはなかなか難しいのかなという気がします。

その一方で低価法というのがあります。今よく問題になっておりますのは、マンションを建設中で、それが完成して全部売ってしまっても赤字になるという場合には、公認会計士の方は「評価減をして評価損を計上しなさい」というようなことを言われます。それと同じ話で、工事が完成しても赤字になってしまうというのであれば、工事請負も仕掛工事というのは棚卸資産でしょうから、低価法を取れば評価減というのは、あるいはあり得るのかなとは思われます。

（岩﨑）　それでは、続いて、第３番目の論点に移らせていただきます。第２編第３章の有形固定資産に関連する問題ですが、この点については成松先生の方から問題提起をお願いいたします。

３．有形固定資産について
（報告書第２編第３章）

〔減価償却の問題－事業年度ごとの見直し〕

（成松）　IFRSと税を考えるときに一番頭の痛い問題は、有形固定資産の減価償却をどうするかという問題だろうと思います。それが凝縮されておりますのが、**報告書17頁**のところです。この頁に「ロ減価償却」というのがあります。そこに、耐用年数、残存価額、償却方法、コンポーネント・アカウンティング、事業年度ごとの見直しというのがありまして、これがIAS16号の減価償却の方向性だと考えられます。これを要約してみますと、１つ目として、耐用年数と残存価額というのは企業が自主的に見積もりなさいということになっております。基本的には税法基準によるということはできないのではないかということになりましょう。２つ目として、耐用年数、残存価額、償却方法は事業年度ごとに見直しなさい　ということになっています。３つ目としては、コンポーネント・アカウンティングということです。有形固定資産の個々の資産の重要な構成要素ごとに耐用年数、残存価額、償却方法を別にして償却をしなさいということになるようです。

これらの点について、企業は耐用年数などを毎年見直すとか、そういう事務負担に本当に耐えられるのでしょうか　というのが素朴な疑問としてあります。例えば、耐用年数、残存価額、或いは償却方法を事業年度ごとに毎年見直して、その合理性なり、妥当性というのは誰がどのように担保するのでしょうかということです。公認会計士の方がこれは合理的だと言ったとしても、税がすぐそのまま受け入れられるかというのは、また次の問題としてあるのだろうと思います。

公認会計士の方が合理的に監査を行ったものは間違いないとは思いますが、税はもう１回、本当に見直しが正しいのかどうかというのを検証しなければなりません。税務にあっては、毎年大量の会社から申告がありますし、毎年繰り返されるということになりますと、税務職員がまたその合理性を検証していくというのも非常に難しいのではないかと考えられます。そもそもこういう減価償却制度が入ったとした場合に、税が追随するのはなかなか難しい問題だなと思っておりますが、いかがでしょうか。

（岩﨑）　理論と実務の両面から問題提起がなされました。まず理論的な観点を中心に坂本先生からお話しいただけますでしょうか。

〔コンバージェンスの対象〕

（坂本）　まず企業が実務上の負担に耐えられるかどうかといった趣旨のご指摘があったわけですが、私もその点は甚だ疑問に感じています。なぜIFRSがこのような内容になっているかを考えてみた場合、IFRSには資産・負債アプローチ、公正価値、プリンシプル・ベースといった基本的な思考があり、そういった考え方をベースに基準が作成されています。ですから、実務的な観点が考慮されていないといった指摘はまさにそのとおりであり、「企業側の声が反映されない」といった意見はかねて存在していたところです。減価償却は、その象徴的な項目だといえるでしょう。裏から言うと、減価償却という論点は実務に与える影響が大きいがゆえに、日本のコンバージェンス・プロジェクトの対象から外されているといった見方もできるわけです。

しかし、コンバージェンスの対象になっていないので全く影響がないのかというと、そうではありません。例えば、企業会計では2010年より「資産除去債務に関する会計基準」が導入されており、取得原価はおおむねIFRSと同様になっています。しかしながら、税務上は資産除去債務を見積もり帳簿価額に加算することを認めていません。よって、減価償却費について二重計算を行うこととなります。有形固定資産にかかる会計上と税務上の帳簿価額に差異が発生するというわけです。この点、実務上の負担は大きいと言えるでしょう。

今後、仮に減価償却がコンバージェンスの対象となった場合やIFRSが個別財務諸表に適用された場合の企業負担を考えてみると、おそらくIFRSの会計処理そのものに対する負担と税務との調整にかかる負担の２つが混在したものになってくると思います。前者については、耐用年数、残存価額、償却方法、コンポーネント・アカウンティング、事業年度ごとの見直しといった会計処理に伴う負担です。さらに、従来の税法基準を用いている場合にはそれらがIFRSに照らして妥当かどうかということも証明しなくてはなりません。

〔コストとベネフィット〕

このように企業は多大なコストを負担せざるを得ないわけですが、私が疑問なのはコストに見合うだけのベネフィットがあるのかという点です。では、ベネフィットとは何かと具体的に問われた場合、しばしば耳にするのはIFRSを用いると企業間の比較可能性が向上する、或いは資金調達が容易になるといった話です。そうであるならば、現在の任意適用の段階においてIFRSを選択する企業がもっと増えても良いのではないでしょうか。果たして現状はどうなのか、さまざまな観点からIFRS導入という多大なコストに対するベネフィットについて今一度考えてみる必要があるでしょう。

本年６月21日の金融担当大臣の発言が端緒となり、IFRSの強制適用については連結財務諸表に関しても一歩後退との観があります。このような状況がどのような影響を及ぼしているのか、今後検討していく余地があるかと思います。少し範囲を外れましたが、このように考えています。

（岩﨑）　小川先生、実務の観点について、よろしくお願いいたします。

〔出荷基準、着荷基準〕

（小川）　実務上、多分毎期詳細にチェックなんていうのは無理だというのが実情だと思います。

先ほどの話に少し戻って恐縮なのですが、出荷基準、着荷基準の話がありました。昔、私が

監査をやっている頃に受領書というのを全部集めてもらうことにしたのですが、出荷した受領書を全部集めるのに半年かかってしまいました。ですから、エビデンスを完璧に揃えるということは無理かと思います。また、私はセミナーの際に「宅急便を出して、相手に届いたかと聞いている人はいらっしゃいますか。」とよくご質問をしているのですが、着荷基準を徹底するのは容易ではありません。

先ほど品川先生からいみじくもお話があったように、日本では、今日送ったら次の日には届くので、実務的には１日分だけ売上をレスすればいいということです。実務的にはこのような処理をしているので、規模が大きくなればなるほど実際に１つずつ詰めていないというのが実情だと思います。

〔チェックの限界〕

先ほど坂本先生からお話がありましたが、IFRS を全部導入したときのカバレッジということになりますと、金融庁等が言っているのは上場企業三千何百社が対象になるとのことです。ところが、その傘下の関係会社というのは10万社に欠けるぐらいあるわけです。IFRS が導入ということになると、その会社全部が影響を受けるということになって、先ほどの成松先生のお話のように減価償却方法もチェックしなければいけない、耐用年数もチェックしなければいけない、残存価額もチェックしなければいけないということになります。ルール上は毎年これをやらなければいけないとなっていますので、果たして完璧にやれるのかという話です。あまりここで決定的なことは言えないと思いますが、基準ではやることになっていますので、そのやり方は、簡便な方法による確認等により捌かざるを得ないのではないかと実務的には思っております。

（岩﨑）　では、続いて品川先生からどうぞ。

〔税と会計との関係〕

（品川）　そこに指摘されている問題は、会計学的に減価償却とは何かということが書かれているだけのことです。わが国の企業会計原則も、取得原価を耐用期間にわたって適正に原価配分をしなさいということを定めているわけであって、そのことが具体的に書かれているだけだと思います。

今までも、法人税法上の耐用年数、償却方法、或いは耐用年数の変更等については税法に定めていることが結果的には会計的にも正しいのだということで、公認会計士の監査でもあえて限定意見を付さないという会計慣行が定着しているわけです。よって、耐用年数にしても、償却にしても、法人税法の規定ができるだけ会計の理念を反映するようにきちんと対応していれば、従来どおりに法人税の規定により「耐用年数は理論的にも整合できるように定められています」ということが言えれば、少なくとも連結以外の上場の個別財務諸表或いは非上場企業の財務処理に対応できると思うのです。

ところが、税と会計では違うのだということを大上段に振りかざして、耐用年数でも、償却でも税固有で勝手に何でも決められるというような方向に行ってしまうと、その理屈が通らなくなるということを十分認識しておく必要があろうかと思います。したがって、税と会計との関係では、他の会計処理の問題も踏まえて今後のあり方を大いに検討していくべきではないかと考えております。

（岩﨑）　ありがとうございました。続きまして、第４番目の論点に入らせていただきます。報告書の第２編第４章にまとめられています固定資産の減損の問題ですが、これにつきまして問題提起を小川先生の方からお願いいたします。

４．固定資産の減損について
（報告書第２編第４章）

（小川）　減損については**報告書21頁**の辺りに書いてあるのですが、ちょうど中段の①、②、③と書いてある少し上のところに「固定資産の減損損失が損金算入される可能性は、将来とも想定できない」とあります。現在の税法で言えば確かにこういう話だと思います。

ご案内のように減損というのは将来のキャッシュフロー等を考慮しますので、かなり見積りの要素が強いのです。IFRS 全体がそうなのですが、かなり見積りとか、経営者の判断が入ってくるので、税法上なかなか馴染めないということだと思います。

〔売却価額と簿価の差額〕

IFRS というのは、確かに将来キャッシュフロー概念により使用価値を計るのですが、これとともに売却価額も考慮しており、いずれか高い方を決めて、それと簿価との差額を把握するわけです。よくよく考えますと、売却価額の方が低い場合は使用価値を取りますので、少なくとも売却価額までの評価損の中には入ってくるわけです。その逆になりますと、売却価額と簿価の差額だけが損となります。いずれにしても売却価額と簿価との差額の中には減損損失というのが入ってくるのです。

そうすると、先ほどの資産の評価ではないですが、使用価値自体の計算は確かに曖昧なものの、ミニマムの金額というのはそれほど不正確ではないところに落ち着くような計算になっているわけです。いずれか高い価値と簿価の差額です。使用価値の方が低くて、売却価額が高いときに使用価値にするという意味ではないですから、決して計算に客観性がないというわけではないのです。少なくとも売却価額までは認める余地はあるのではないかという感じがしているのです。

先ほどの成松先生のお話のように日本の評価基準はかなり厳しくて、物理的に減損になっているので、実務上結構厳しいところがあるのですが、これから将来的なこととしても単なる見積りが曖昧だとか、経営者の判断が入るから税務上認め難いという理屈には必ずしもならないのではないかと思っているのですが、この辺りについていかがでしょうか。

（岩﨑）　では、品川先生どうぞ。

〔税と会計の減損〕

（品川）　私がかつて企業会計審議会の臨時委員を務めていたときに、減損会計基準の作成に携わって、議論したことがあります。その時も、会計と税との関係、或いは当時の IAS（国際会計基準）と米国基準との関係をどうするかということを相当議論してきたわけです。ご指摘のように、そもそも減損会計基準の損失計上それ自体が見積りの世界であるといわれます。使用価値と売却価値を比較するという余地は残っているのですけれども、この考え方自体と法人税法における客観的交換価値という客観的なデータによって時価を測定するというやり方にかなりギャップがあることは確かです。ただし、これもただ税と会計が全くそりが合わないというわけではないわけであって、むしろ税の方で考え直さなければならない問題もあります。

１つは、減損においては、時価すなわち公正価値と簿価とを比較して、その差額があれば必ず損失計上しなければならないのですが、税法の資産の評価損、或いは耐用年数の短縮等の問題も、その原因自体を特定しているわけです。法人税法施行令68条からいくと、一応は例示的に書かれていて、その他「特別の事実」によってフォローできる部分もあるのですが、法的な整理の問題とか、或いは物損がないと駄目だとかというように、非常に限定的に「特別の事実」を考えているのです。そもそも会計的に資産価値の有用性を失った場合には、当然法人税の課

税所得の担税力を減殺しているわけですから、今までのように、税は独自にやればいいというわけにはいかないと思うのです。自ずからそういう制限列挙的な規定、或いはその解釈については何らかの方向を考えざるを得ないというのが１つあると思うのです。

〔戻し入れの問題〕

それから、少し質問から外れるのですけれども、戻し入れの問題については、IFRS が積極的というか、それをするように言っているわけですから、いずれわが国の会計ルールの中にも入ってくる可能性があると思います。現行の減損会計基準で戻し入れを認めるべきかどうかということはいろいろ議論したのですけれども、当時は時期尚早ということで認められなかったのです。戻し入れ自体について、私はむしろ法人税法は歓迎していいのではないかと思います。戻し入れをすれば課税所得の中に取り込んでもいいではないかということは十分考えられると思います。

（岩﨑）　この点につきましては、成松先生も IFRS の基準というのは現行法人税法の評価減という考え方と全然違うのではないかという観点からご意見をお持ちだと思うのですが、品川先生がご提案されたアイデア等について何かご意見がありましたらお願いしたいと思います。

〔税と会計の評価損の計上〕

（成松）　確かに法人税の評価損と企業会計の減損会計というのは、減損の徴候とか、評価損の計上事由というのは重なる部分ももちろんあります。用途変更した場合とか、１年以上遊休状態にあることというのは減損会計でも減損損失を認識しますし、法人税でも評価損は計上できるということになっています。そういう物理的な状況は減損会計でも、法人税でも一緒です。

ただ、決定的に違っておりますのは、先ほど品川先生からもお話がありましたように、減損会計では将来のキャッシュフローがマイナスになるといったこととか、市場価格が下がった場合には減損損失を認識しなさいということです。法人税ではそういう経済的な要因で価値が下がったという場合には評価損の計上はできませんということになっていますので、そこは決定的に違っています。

しかし、品川先生がおっしゃるように、経済的に価値がある土地を100で買っていて、それが暴落して50になっているというのであれば、価値は下がっているということで、経営に影響があるので、それは損失として認めるべきだというのは方向性としてあり得ると考えます。

（岩﨑）　ありがとうございました。それでは、続いて５番目の論点に移らせていただきます。第２編第５章の無形資産についての問題ですが、問題提起につきましては成松先生の方からお願いいたします。

５．無形資産について
（報告書第２編第５章）

〔自己創設のれんの評価方法〕

（成松）　無形資産に関しましては、**報告書24頁**に⑸自己創設のれんというのがあります。自己創設のれんを資産として認識してはならないというのは、ただ企業の中に蓄積されているものですから、それを積極的に事業年度末に評価して計上するというようなことは必要ないということだろうと思います。

この自己創設のれんを資産として認識してはならないという意味に関連して、例えば事業譲渡とか、企業組織再編という場面では、自己創設のれんを評価して事業譲渡をすべきなのか、それとも組織再編をやるときにそれを評価すべきなのかということが実務上は問題になってい

ます。ここで言っている「のれんを資産として認識してはならない」というのはそういう場面まで予定しているわけではないと考えられますが、仮に評価をするとすれば、自己創設のれんというのはどういう評価方法というのがあるのでしょうかという問題が１点目です。

〔無形資産の減価償却〕

それから、**報告書24、25頁**の国内会計基準の対応に⑷「耐用年数の査定」というのがありますが、わが国では無形資産の耐用年数は有限であることを前提としています。これに対して、IAS38号は耐用年数を確定できないことがあることを前提としております。そして、耐用年数の確定ができないのであれば償却を行わないということです。現行はこのとおりなのですが、私はむしろ無形資産というのはその性格とか特質からすれば、IAS38号の方が考え方としては合っているのかなという気がしています。特許権や実用新案権は、規則的に減価をしていくというものではなくて、大当たりすればものすごい価値があるし、大当たりしなければ価値は下がっていくというものですから、耐用年数とかいう概念はむしろないのではないかと思われます。

少し話は違いますが、法人税では、著作権について減価償却を認めないことになっています。法人税法上、減価償却資産の中に著作権がないものですから、償却はできないのです。なぜ著作権は減価償却ができないのかという説明の一つに、著作権というのは耐用年数が測定できなくて、減価が規則的に生じるものではないので、そもそも減価償却に馴染まないというものがあります。むしろ著作権といったものは、減価償却ではなくて、評価損という世界で勝負をすべきだというような説です。そのため、減価償却資産に計上していないのだというような説明がされております。そういうことからしますと、無形資産というのは、そもそも本当に減価償却に馴染むのかというような本質的な問題があり、そこは検討すべき課題ではないかなという気がします。

〔繰延資産〕

最後に、繰延資産についてです。先ほど品川先生にご回答いただきましたが、**報告書26頁**の下から11行目のところに「我が国が無形資産の会計基準を制定した場合は、繰延資産の当面の取扱いも廃止されることが考えられる」とあります。ご承知のように、繰延資産については、論点整理も企業会計基準委員会から出ていまして、繰延資産は廃止の方向性にあるということだろうと思います。法人税では税固有の繰延資産がありますから、会計上繰延資産という概念がなくなったときに、税法上はそれに対してどういう対処をすべきなのか、そして税固有の繰延資産というのをもし残すとすれば、どういう理屈を付けて残すのかというところはどうなのでしょうか。

（岩﨑）　多様な問題提起をいただきました。関連する質問として小川先生からもご意見をいただいていますので、まずそちらを伺って、それからお答えの方に移らせていただきます。

〔無形固定資産、のれんと組織再編との関係〕

（小川）　IFRS の税法を巡る問題の中では今の成松先生の話はかなり大事なところです。特に IFRS が自己創設のれん的な開発費の部分を資産計上するという部分で、そうなると税法上どうなるのかというような話があります。今まで損金とされていたものが認められなくなるとか、或いは試験研究費の税額控除の額に影響するとか、結構大きな問題があるので、もし IFRS がそのまま導入になると、多分、税は手直ししないと企業にはかなりインパクトがあるのではないかと思います。

一方、会計の面に関しますと、大事なのは成松先生からお話がありましたように無形固定資産とのれんの部分です。これらの取り扱いはか

なり微妙なところがありまして、外から買収してきた時にはっきりわかっていれば無形固定資産なのですが、わからないとのれんにしてしまうということがあります。IFRSはご案内のようにのれんにしますと償却しませんので、かなり重要なインパクトとなります。税法もそのままのれんについて個別財務諸表上償却を認めないということになりますと、現行の規定とはかなり違うということで反対している団体もありますが、企業側にとっては大きなインパクトになるかと思います。また、のれんに近くなれば、無形固定資産で耐用年数がわからないのは償却しないという形になってくるのではないかと思っています。

IFRSの基本的な考え方は、費用化するカーブがわからないようなものは放っておきなさいという感じなのです。なぜのれんを償却しないかという理屈について、もともとはかなり政治的な要素があり、のれんを償却してしまうと会社の損益が悪化するというのが本音だと思うのですが、IFRSにおいてはのれんというのは費用化するカーブが特定できないという理由があります。私はいろいろな再編にかかわっていますが、これはまさにそのとおりなのです。再編した途端に効果がすぐ発揮され利益が出るわけではなく、逆に最初は悪くなります。また当初はいろいろな無駄もありますので、確かにのれんを償却しないというのには理屈があります。

そういうことで、成松先生のお答えになるかどうかわかりませんが、無形固定資産、のれんならびに組織再編を絡めたときにどうなるのか、これら3つを全てミックスして解決していかないと税務上もかなり大問題になります。

〔のれんと引当金〕

少し話として関係ありませんが、先ほど来、話が出ている退職給与引当金も当然引当金は計上できないものの、非適格再編になったときには負債調整勘定ということで引き継いでしまうことから、減損が認められます。ですから、ある意味では理論として無理があるわけです。通常は計上が認められないものが、組織再編が起こった途端に計上できることになってしまうわけです。

無形資産の話もそうです。自己創設の間は計上してはいけないのですが、どこかに売却した途端に、買収の大きな目玉は無形資産、のれんですから、急に計上されてしまうのです。

（岩﨑）　では続きまして、品川先生どうぞ。

〔会社法との関係〕

（品川）　この3点のうち、自己創設のれんの問題は、今までわが国の会計も税も、特に会社法との関係も否定してきたわけです。当該企業のゴーイングコンサーン中には自己創設が禁じられてきたわけですが、ご指摘のように、企業再編とか、そういう問題が生じてきている場合には、今の企業結合会計基準もそうですけれども、のれんの認識というのは必然的に生じてくる問題だろうと思います。

償却するか、しないかという問題に対して、税がどう対応するかというのは、むしろ会社法がどう受け入れるかが前提だと思います。

もともと、会社法は、配当可能利益の算定において目に見えない資産については非常に冷淡に扱ってきたわけで、早く償却しなさいという言い方をしてきたわけです。その考え方が、IFRS導入によって会社法がどう対応するかは会社法の対応いかんによって税法がむしろ対応していけばいいのではないかと思うのです。償却するか、しないかというのは、いわば企業の会計処理判断の問題で、税法はいずれにしても損金経理要件を盾にすれば償却したくなければしなければいいわけです。その分税金を払えばいいだけの話で、税金を払いたくなければ償却すればいいのです。

しかし、償却をすると会計基準に反するという問題は、確かに連結においてはそうかもしれ

ないですが、会社法と税との関係を考えれば、むしろ個別の方でそういう目に見えない資産に関しては、一定の償却を認めた方が合理性があると思います。確かに、定期的な償却ではなくて、減損でやればいいではないかというのも１つのやり方ですし、減損の方が１年で償却できることも可能だろうから、そちらの方がむしろ損の早出しができるのかもしれません。しかし、それは１つの会計の処理方法で、それに対して配当可能利益の算定上、会社法がどのように受け入れることができるかということだと思うのです。

〔繰延資産の資産計上〕

次の繰延資産の問題について、私も先ほど端的に申し上げたところですが、かつて私が会計学の勉強を始めた半世紀近い前は繰延資産と引当金は近代会計学の真髄であるとされていました。この２つの概念が理解できなければ会計学を理解したことにならないということを言われた頃に会計学を勉強した者にとっては、まさに隔世の感があります。それはともかくとして、繰延資産と言おうが、無形資産と言おうが、支出した効果が１年以上に及ぶということであれば、それを資産として貸借対照表に載せるというのは、会計であれ、税であれ、私は普遍の原理だと思うのです。ですから、繰延資産という名称が相応しくないというのであれば、法人税法を直して、無形資産として資産計上を強制させればいいだけのことだとは思います。

（岩﨑）　無形資産の内容は多様でありまして、本来は無形資産の中に含まれる個別の項目ごとにいろいろな問題が違うということもありますから、もう少し深く議論すべきではあるのですが、時間にも限りがありますので、個別の項目についてはとりあえず以上で終了させていただきます。

次に、非常に大きな問題として確定決算基準の損金経理要件を今後どのように考えるべきかという問題について、ご意見を伺いたいと思います。小川先生の方から問題提起をお願いいたします。

６．確定決算基準の損金経理要件について（報告書第３編）

（小川）　先ほどからお話がありましたように、確定決算というのは何かというのは結構難しいのですが、とりあえず手短にということになりますと損金経理要件というのがあります。簡単に言いますと、減価償却については会社の帳簿で減価償却費として計上したものを限度として損金に算入できるということになります。逆の言い方をすると、会社の帳簿上、損金に費用として計上していないものは限度額があっても計上できないということになりますので、先ほど来のIFRSの話にありますように会社独自の基準によった場合には不利な場合が出てくるということで、会計士協会は見直しを検討されたらどうですかということです。見直してくれとは言っていませんが、検討されたらどうですかという提案は研究報告等で出してしているところです。

ただし、この場合には逆に言いますと、会社が費用に計上しなくて、申告調整で減算を認めるということになり、銀行等への報告では帳簿で利益がすごく出ているように見えながら、実は減価償却を申告調整で減算して税金を納めていないという粉飾決算的なことがあります。したがって、会計士協会の報告書の中では、会計監査を受けているような会社についてはそういう危険がなく担保されているので、特に認めていいのではないかと申し上げているところです。

（岩﨑）　租税法の観点からは、むしろ損金経理要件を残した方がいいのではないかというご意見を成松先生が書かれているので、まず成松先生からその辺りに触れていただいて、その後、

坂本先生からお答えの方をお願いいたします。

〔損金経理要件の廃止〕

（成松）　損金経理要件を廃止すべきだという議論は、確定決算基準をどうするかという話と一対になっていて大きな問題なのですが、IFRSが入ってきた際には確定決算基準ということも言っていられないということになるのかもしれません。先ほど、坂本先生から確定決算基準というのは維持か廃止かという二者択一の問題としてではなく、あくまでも程度の問題としてとらえていくべきだというお話がありましたが、私も損金経理というのはまさにそれではないかと思います。

要するに、全部廃止すべきなのか、残すべきかではなくて、私はまず項目によって廃止すべきかどうかを判断するのがよいと考えます。例えば、減価償却費とか引当金の繰入額とか、税法で限度を定められるようなものについては、そこが限度になるわけで、損金経理するか、或いは申告書で減算するか、結局同じですから、金額が税法上明確に定められるものは損金経理要件を外すというのも１つの方法ではないかと思います。一方、例えば評価損みたいな限度がないような抽象的なもの、これは損金経理要件というのを一応残すという選択肢もあるのではないかという気がいたします。

それから、もう１つ言えば、ご承知のように圧縮積立金や税法上の準備金の積立については、損金経理をするか、或いは剰余金処分の経理をするか、いずれか選択が認められています。公認会計士の方の監査が入るような企業では、圧縮積立金や準備金の積立額を損金経理するというのは問題があることになりますので、剰余金処分を選択することで企業会計との調整を図っています。そして、剰余金処分経理を行った場合には、申告書別表四で、圧縮積立金や準備金の積立額を申告減算します。その意味では、現在でも既に損金経理をすべきようなものも、申告減算を認めているともいえるのではないかと考えられます。

このように、損金経理要件を廃止すべきかどうかというのはオール・オア・ナッシングの議論ではなくて、例えば、まず剰余金処分経理と損金経理の選択が認められている項目は損金経理要件を外してしまうというのがあるでしょうし、次に、減価償却費や引当金の繰入額のように税法上限度が定められているようなものは損金経理要件を外すといったような、現実的、段階的な議論をしていくのがいいのかな　と思っております。

〔損金経理要件の捉え方〕

（坂本）　損金経理要件につきましては、研究会の中でも見解が分かれたところです。減価償却を例に考えてみますと、問題になるのはIFRSによる減価償却費の計上額が税法の償却限度額に達しないケースです。この場合、損金経理要件があると償却不足額が損金にはなりません。

この点、申告書で減算を認めたらどうかという見解はかねて存在しております。日本租税研究協会の報告書をいくつか紹介いたしますと、1994年に『確定決算についての報告』が公表されております。当時は、いわゆる逆基準性の問題がクローズアップされていた時期でしたが、やはり減価償却費にかかる損金経理要件が論点となっていました。そこでの結論は、「別表四で直接減額する方式を認めることを考慮してもよい」というものでした。また、その10年後の2004年に公表された『減価償却制度の見直しに関する提言』においても同趣旨の意見が紹介されています。損金経理要件の廃止の議論は、法人の意思をどこで確認するのかといった問題意識にもつながるので、その点も併せて検討していくべきだといえます。

〔確定決算基準の見直し〕

さらに、今後の確定決算基準のあり方についてですが、こういった問題が俎上に上がる背景として、企業利益と課税所得とが乖離している

という事実があります。これはIFRSと税法が有する各々の特徴から容易に想像できることです。IFRSは投資家の意思決定のために有用な情報を提供することを目的としており、そこでは企業価値の評価が重視され、公正価値や将来キャッシュフローが用いられます。これに対して税法では企業の担税力に応じた公平な課税を行うことを目的とし、収益の実現や債務の確定を重視しています。このように、そもそもIFRSと税法は相容れない特徴を有しているのです。

最近の実証研究でも、企業利益と課税所得との乖離が進んでいることが明らかにされています。こういったことが背景となり、確定決算基準の見直し論が主張されるわけですが、所得を課税ベースとするからには企業利益とのリンクを断ち切ることはできないでしょう。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あるともいえます。まして、日本はかねて企業会計と税法とのリンクが強い国です。このような考え方が、報告書の「あくまでも程度の問題」という結論につながっています。

確定決算基準型の課税所得の算定方式を採用している諸外国、例えばドイツやフランスを見ても従来の方式を維持した上でIFRSに対応しています。それらの国々では、例えば、連単分離、或いは市場を規制市場と非規制市場に区分するといったかたちでIFRSを受入れています。税務上の対応の議論とは別に、会計領域におけるIFRSの受入れ方もあらためて検討していくべきです。

確定決算基準にかかる今後の課題については先ほど報告したとおりなのですが、補足すると、当期純利益を出発点とする考え方にも影響が及ぶ可能性があります。その他の包括利益（OCI）がノンリサイクリングになると、OCIが純利益に含まれないため課税漏れが生じるからです。このようなことも含めて確定決算基準のあり方を検討していくべきだと考えております。

（岩﨑）　では、品川先生どうぞ。

〔確定決算基準の実質的意義〕

（品川）　この問題は研究会で最も揉めたテーマでありますし、揉めるからこそ、先ほどの個別問題にいろいろな議論が出てくることにもなるわけです。先般、公認会計士協会が確定決算基準のあり方等について報告書をまとめ、本研究会でも、その報告書の作成者から報告していただき、いろいろな議論をさせていただいたところです。私も、この10年来確定決算基準に関する論文を何本かまとめておりますが、今までご報告のあったのとは若干異なった意見を申し上げているところでもあります。

いろいろな議論の中で、私がやや違和感を感じているのは、確定決算基準の実質的意義が非常に揺れていることです。先ほど、坂本先生から３つの要件が説明されたわけですが、なぜ損金経理要件があるかという実質的意義については、従来から「企業会計上採用した会計処理が公正妥当なものであれば、税務上変更してはいけない」ということが言われてきました。すなわち、申告調整をしてはいけないということです。これが伝統的な理念なのです。しかし、その理念がほとんど最近の議論の中から放逐されています。それは、意識的にそうなっているのかもしれません。現に、公認会計士協会の報告書では、確定決算基準の実質的意義は法人税法22条４項を遵守することだとあります。それは結果論であって、実質的意義とは言わないのではないかということを私はあえてその報告者にも尋ねたところです。しかし、それは、見解の違いとなるわけです。

企業会計上採用した会計処理が公正妥当なものであれば、税務上申告調整をしてはいけないという理念を通すのであれば、先ほどの成松先生の減価償却のお話については限度額を定めているから、仮に会計が100の損金算入をして、

150の残りがあっても申告減算を認めてはいけないわけです。しかし、認めてもいいではないかというのも、最近の論調の中でよく見かけることです。これは、平成19年に250％償却を認めたころから盛んに言われ出したことです。しかし、それは本来の確定決算基準から外れるのです。企業会計で100が相当な償却であり、公正妥当なものであれば税務上も100しか認めるべきではないのです。会計は「利益を出したい、税金は払いたくない、だから150の申告調整を認めろ」と言うのは、結局は蟻の一穴で、確定決算基準をないがしろにする問題につながるのです。

確かに、程度の問題ということであれば、かつて企業会計上相容れない準備金や特別償却の問題とか、圧縮記帳の問題は企業会計上損金経理することが相容れないということで、先ほどのご指摘にもあるように積立金処理とか、特別経理の処理を認めてきたわけです。それと減価償却の枠があるから申告調整を認めていいではないかということとは、別の問題なのです。もっとも、確定決算をめぐる議論というのはまさにいろいろな議論が噴出しているところであって、１つの方向性の統一を求めるというのはなかなか困難な状況にあるということだろうとは思います。

（岩﨑）　この点について、吉村先生からもご意見をお願いします。

〔確定決算基準の廃止〕

（吉村）　確定決算基準の内容を大雑把に言えば、課税所得算定の出発点として企業の利益を位置付けるということです。確定決算主義は廃止すべきとする場合には、そのインパクトを考えなければならないと思っております。

具体的にどういうことかといいますと、今現在、確定決算基準を採ると言ったとき、これは２つの場面で意味を持っていると考えております。１つ目は、これまでご指摘があったように執行の場面において企業の自主的な経理を尊重するとの原則を内容としていますので、確定決算主義を廃止する場合にこの自主的経理尊重という建前にまで影響が及ぶのではないかという懸念があります。

もう１つは、杞憂かもしれませんけれども、立法の場面における議論にも影響を与えるのではないかと考えております。例えば法人税率引き下げの原資として課税ベースを拡大する議論が行われるにあたり、諸外国のように減価償却費の損金算入を制限するとか、或いは支払利子の損金算入を制限する改正が提案されることもあるでしょう。所得課税という枠組みを維持しながらそういった改正を行うことが望ましいのかは疑問が残ります。確定決算主義を放棄することによって、法人税をめぐる議論のタガというか、枠組みが発散してしまうのではないかとも考えています。

（岩﨑）　今の確定決算主義等の問題について、小川先生どうぞ。

〔確定決算主義の問題〕

（小川）　会計士協会の研究報告、税制要望でも述べていますが、品川先生がおっしゃるとおり、「会計処理を税務上取り入れられるなら、なるべくそうしてください」という理論が基本なのです。そうしますと、減価償却費として計上している分だけが損金になればいいわけで、申告調整でそれに加えて減算ということになりますと、先ほどの話と矛盾してしまうわけです。もし税法が250の枠の200で、50というプラスアルファは政策的な問題としたら、特別償却的な考え方というのが理論だと思っています。

研究報告は確かに玉虫色というか、「いいとこ取り」との批判もありますが、いいとこ取り

のようで、基本は法人税法22条４項にありますように会計基準がしっかりしていれば税法もそのまま使ってくださいということです。４項ができた理由は簡便性にあり、いろいろなスタンダードがあると実務的に耐えられないということです。今のIFRSの問題も先行的に導入した企業の紹介が公表されていますが、減価償却の帳簿を三通りそろえなければいけないとか、かなり複雑になってしまいますので、その辺りからきているのが一本化の話です。ですから、品川先生に反論するわけではなく、私も内容としては矛盾しているようなところがあることもよく承知しています。

７．質疑応答

（岩﨑）　ありがとうございます。それでは、ここでフロアからの質問書を取り上げさせていただきます。簡潔にこちらの方から質問内容を紹介して、壇上の方々から意見を申し述べさせていただきます。

Ｑ１．会計処理の遡及適用

会計上特別損失等であまり重要性のない金額のものを費用として処理してしまった後の税務処理はどのようにすればよいでしょうか。

〔遡及適用の問題〕

（品川）　先ほど申し上げたところですが、遡及適用の問題については、平成23年度の税制改正の具体的な対応がどうなるのかということ等も含めて、必ずしも明確な議論ができていなかったかと思います。ご指摘のように、重要性のないものを当期の費用処理としてきた場合は、税務上は特に問題になることはないと思います。

ただし、会計基準の上でこれをどう扱うかというのはむしろ小川先生の方からご意見があればと思いますが、いかがですか。

〔決算書の見直し〕

（小川）　ご質問の趣旨と若干外れるのですが、遡及適用の論点で、成松先生もお話されていたのですが、例えば税務調査で売上高が否認されたとします。売上高が否認されたら会計処理が間違っているということなので、全部遡及適用で決算書を直さなければいけないのかという議論があるわけです。会計士の仲間にも聞くと、「小川さん、それは見積りの話だから直さなくていいのではないか。」とか言っていますが、そういった意味で悩ましい問題がたくさんあります。

それから、もう１つは報告書第13章でも取り上げていますが、税の話というのは単年度の話であり、遡及適用というのは過去の決算も直す話なのです。ここに誤解が生じるのですが、例えば有価証券報告書だと２期連記なので、前期の損益計算書も直っているわけです。ところが、税務上の決算書とか、会社計算法の決算書というのは期首の剰余金で調整していますので、前年まで特別損益でやっていたものを、期首の剰余金分だけ考慮すれば足りるということなのです。ですから、世間で言われている遡及制度で過去の場合は全部決算し直したのでイメージを作らなければいけないというと必ずしもそうではないということだと思います。

Ｑ２．指定国際会計基準と米国基準

IFRSだけを国際会計基準とするのではなく、米国にも公正な基準があることから、米国基準も指定国際会計基準と考えることはできないのでしょうか。

〔米国基準とＩＦＲＳの連携〕

（小川）　ご案内のように、IFRSとFASBは毎月会合をやっていまして連携を取っていますので、個人的な見解から申し上げますと、どこかへいずれ収束するのではないかという感じは持っております。確かにその途中の段階では米国基準も日本は認めるということとしており、さらに適用期限も延長になりましたので、現状では一応国際的な基準となっております。

また、これは会社法にも関係あるわけで、会

社法の妥当な会計基準かどうかという議論もあり、この辺りは結構難しい問題です。先ほどの中小企業の会計基準もありますし、ダブルスタンダード、トリプルスタンダードというのをどう考えていくかというのは結構これから難しくなるのではないでしょうか。さらに、連結はまた別だということになりますと、下手すると４つぐらいになりかねないのです。

〔米国基準と IFRS の連携問題と本研究会との関係〕

（品川）　この問題と本研究会との関係について若干補足させていただこうと思っております。そもそも IFRS 導入後の法人税の対応というテーマで研究し出したのは、アメリカが IFRS にもっと寄ってくるということが議論の背景にあり、2008年に東京合意ができ、そして、2009年に企業会計審議会が中間報告をまとめて、IFRS 導入の連結先行を提言しました。連結先行というのは、個別も、非上場企業の会計もいずれはそれに右に倣えすべきであるというニュアンスで書かれております。おそらく、米国も IFRS に統一されるだろうという見通しの下で対応がされてきたわけです。

ところが、その後、アメリカは、ご承知のように態度を少し変えてきたのです。それに便乗するように、金融担当大臣が先ほどご紹介のような大臣談話を発表するに至り、今のご質問のように、「ならば、米国基準でもいいではないか。」という議論の蒸し返しが出てきているわけです。

一方では、会計ルールがどうなるかということがあり、税法の観点から見れば、IFRS でも米国基準でも、企業会計をどちらかで固めればいいわけです。固まった企業会計のルールに対して法人税法がどう対応するかということですから、この研究の段階では、とりあえず金融担当大臣の談話前の状況の中で議論したわけです。金融担当大臣も留任したこともあり、さらに IFRS がうやむやになるかどうかということに注目し、それに対して法人税がさらにどう対応していくかということは今後の課題として議論していく必要があると考えられます。

Ｑ３．課税所得の計算

IFRS は会計基準であり、法人税法上の課税所得の計算を念頭に置いたものではないことから、会計基準としての IFRS とのコンバージェンスが今後あったとしても、課税所得の計算とは別に、それぞれ独自の目的に従って計算をすればよいのではないでしょうか。

〔課税所得の算定方法〕

（品川）　これはまさに基本的な問題提起です。私も、先ほど確定決算基準のあり方について個人的に研究してきたという話をしたわけですが、その根底にそもそも課税所得というのはどうやって算定すべきなのかということが問題になります。これを沿革的に見ると、３つの考えがあるわけです。

１つ目は、商事上の利益を課税所得として、それに税率を掛ければいいという考え方です。２つ目として、そのようなことをすると恣意的な利益計算が行われ、税金の支払いもいいかげんになってしまうため、商事は商事、税務は税務で、税法上課税所得のルールを税法にすべて書き込むべきだというものです。かつて、ドイツ税法では「税務貸借対照表説」というような説明をし、これが理論的に正しいのだという説明もあったわけです。この方法だと、企業は、商事と税務の２本立ての財務諸表の作成を強制されるわけです。３つ目としては、そのような無駄なことが国民経済上許されるのかという議論が背景にあり、商事上の財務諸表作成と税務上の所得計算をリンクさせようというのが古くから「結合説」と言われ、各国が採用している方法があります。

しかし、その結合説も日独型のできるだけ両者が結びつくやり方とアメリカ型のように両者について自由にやってもいいではないかという考え方に分かれています。アメリカ型の背景に

は、アメリカは連邦会社法がなく、州で自由に会社計算規定を設けていることから、連邦法である内国歳入法がそれに連動するということが非常に難しく、このようなばらばらなやり方を取らざるを得ないということがあります。

それに対して、日本の場合は、確定決算基準という命題の下に、会社の利益計算と法人税の所得計算をリンクすることで、減価償却とか棚卸資産のような同じものは同じにすればいいようにし、会計処理が簡便になるとともに、利益操作が非常に難しくもなるわけです。要するに、片方で定額法を採用したら、もう一方も同様に採用しなければならないわけですから、そのような確実性があるのです。確実性があるということは、租税収入も安定し、利益計算と所得計算の真実性も保証されるのです。そういうことを考えれば、むしろ両者をリンクさせた方が国民経済的にプラスの面が多いはずです。

しかし、そんな煩わしいことをやらないで、先ほどの議論のように、確定決算基準といった厄介なことはやめて、アメリカ型のようにばらばらにやればいいではないかというのも１つの議論です。したがって、どちらにメリットがあるか、デメリットがあるかというのは、まさに我々が考えればいいことで、どちらに説得力があるかということを大いに議論していけばいいと思うのです。

〔アメリカの動向〕

（坂本）　会計基準の国際的統合化と税務との議論については、IFRS に対して税務上どのように対応するかというよりは、むしろ IFRS と税務との調整の目途がつかないことには、コンバージェンスにせよ、アドプションにせよ、個別財務諸表に IFRS を受入れることはできないと感じています。十分な議論がないまま IFRS の影響が個別財務諸表に及んだ場合には、実体法的には「別段の定め」を増やすこと等によって対応できるかもしれませんが、実務に大きな混乱を招くこととなります。もちろん、そのような事態は避けなければなりません。

それから、先ほどアメリカの動向についてお話があったので、それについて一言申し上げます。本年５月に SEC（米証券取引委員会）は、IFRS 適用に関する作業計画表を公表しており、そこでは IFRS に対してコンドースメント・アプローチを採ることが謳われています。これは、コンバージェンスとエンドースメントの双方の要素を持つアプローチであり、ペーパーを読んでみるとアメリカが IFRS に対して積極的になったとも、或いは消極的になったとも、どちらにも判断できるものです。また、６月末には、SEC は一部の企業に IFRS の「オプト・アウト（非適用の選択肢）」を認める可能性を示唆しました。

2010年２月のワークプランの公表以来、アメリカの IFRS への対応に変化がみられるわけですが、その背景のひとつに公正価値会計を推し進めることに対する批判があると思います。もともとアメリカ国内には、IFRS を全面的に受入れること、すなわち自国の基準設定権限を放棄することに対して反対意見が多かったわけですが、ここにきてアカデミズムにおける論調、例えば損益計算書の機能の喪失にかかる批判等がアメリカの意思決定に影響を与えている観があります。

〔法人所得税の議論〕

（吉村）　お二人からご意見をいただき、付け加えることは特にないのですが、国際会計基準自体は国際的な比較可能性を高めることを目指しているわけですから、各国ごとの法制度や商慣習の違いは一定程度捨象せざるを得ないと思います。その結果として、税法が前提とする当事者間の権利義務を規律する法制度や商慣習とのギャップというのが大きくなることもあるでしょう。場合によっては、企業の利益という概念を出発点とすることの社会的コストが大きくなり、これ以上この制度（権利確定基準）は維持できないという事態も考えられるかと思います。

やや極論ではあるのですが、もしそういう事



態に立ち至ったのであれば、そもそも法人税を所得に対する税として構成する必要もないといった議論も出てき得るところかと思います。特に法人所得税自体は経済学的にはかなり批判が多い仕組みですので、その点も配慮した議論につながり得るのかなと思います。

（岩﨑）　ありがとうございました。本当はもう少しフロアの皆さまからのご質問、ご意見も受けたかったのですが、お時間もまいりましたので、お一人ほどお受けいたします。それでは、お願いいたします。

Q４−１．米国基準の採用

アメリカが IFRS のアドプションという方向を一時的に打ち出したことから、国内でも内閣府令が出たわけですが、あれだけの基準と歴史を持ったアメリカがそのまま他の新興国同様にアドプションに踏み切れるのかは疑問です。簡単にアドプションに移行できるかはわからないということで、わが国としては、今後の経緯を冷静に見守り、和戦両様で構える必要があると思います。

会計基準は国それぞれに環境を踏まえた上でいろいろ違うと思います。先進国のもの、確立された法規を制定する能力のある国のもの、例えばヨーロッパであれば IFRS であるし、アメリカは１つの世界を形成するような国であり、日本もまた将来的にコンバージェンスを達成すればそれに準ずるような国になることからも、これらの国の基準は指定国際会計基準と認めるぐらいの英断を持ってもいいのではないかと思います。

また、日本の場合には会社法で確定決算主

義を取れる体制になっています。ドイツやフランスはこれを上手に連単分離という形で吸収してきているわけであり、制度の安定性という見地からすれば何も躍起になって反対するものではないかと思いますが、いかがでしょうか。

〔国際基準のルール変更〕

（品川）　ご指摘の点については、研究会でもさまざまな議論をしてきたところです。そもそも国際基準をどう受け入れるかというのは、国際基準とは何かという問題に根本があるのですが、私は、国際基準なるものはオリンピックルールだと思います。オリンピックに出場するという意味は株式を資本市場に上場するということで、その場合に企業に適用される基準です。だからといって、IFRSにしても、米国基準にしても、国際基準と称されるものが必ずしも理論的に正しいと私は思ってはいません。現に、おかしなルールや日本に適しないものもあるわけです。

最近、アメリカがIFRSによると言っておきながらそれからまた離れようとすること自体も、自分たちの都合が悪くなればそれをやらなくなることと同じです。時価評価の問題も、日本が不良債権処理で困っているときは「時価でやれ、時価でやれ」と言って債権を叩き買い取ったのに、自分たちが都合悪くなれば、時価評価はちょっと待ったと言うわけです。大体ルールというのは、そのような問題が根底にあるのです。ですから、おっしゃるように、それにわが国がどう対応すればいいかということは、是々非々で考えるべきだと思うのです。

ただし、この研究会の発足の前提は先ほども申し上げましたように、アメリカもIFRSによると、IFRSによらなければ株式市場に上場できないということであればそれに従わざるを得ないわけです。しかし、それは、上場企業の連結財務諸表がまずやればいいわけであって、国内基準とか、ましてや上場とは関係のない中小企業においては、別なルールが必要であればそれを設定するように十分検討すればいいということだと思うのです。確定決算基準の問題もむしろ是々非々で考えればいいわけです。ただ、所得計算の真実性とか、簡便性を考えれば、アメリカがそうだからといって、何もアメリカのまねをする必要があるわけではなくて、伝統的な考え方の正しさをもう一度かみ締めるというのも１つのやり方だと思うのです。

Ｑ４−２．収益の認識基準

収益の認識基準の件について、着荷基準ということで決め打ちしてお考えのようですが、実際にはrisk and rewardsの移転やコントロールの移転という表現を使っているはずであり、例えば輸出の取引でFOBでも、C&Fでも、CIFでも船積み時点で支配権、所有権がすべてあることから、あながち否定するものではないと思います。検収基準の場合もあるでしょうし、今までのように簡単に船積みして出荷したら何でもかんでも計上するというのが駄目だというだけであり、完全に支配権が移転した時点で認識することかと思います。したがって、着荷基準の場合もあるし、検収基準の場合もIFRSの上ではあり得るのではないかなと思いますが、いかがでしょうか。

〔着荷基準の問題〕

（品川）　着荷基準の問題に関しては、支配権の移転という問題は確かに輸出関係についてはあろうかと思います。しかし、輸出関連については、先ほども吉村先生の方からのご指摘のように最高裁判決で１つの先例があります。支配権の獲得の時期をどう考えるかという問題と現金等価物を受け入れたらどうかという問題を表裏一体的に考えれば、平成５年の最高裁判決の考え方も是認できるのではないかと考えられます。

Q４−３．自己創設のれん

自己創設のれんの分については、相手勘定を考えてみた場合に収益認識するのか、或いは剰余金にそのままチャージするのか、そうしたただの利益認識に近い形というのはいかがなものかと思います。むしろ、IFRS で絶えず「時価評価、時価評価」と言いながら、これだけ外すというのはいかがなものかという捉え方をすることも必要なのではないかと思いますが、いかがでしょうか。

〔のれんの問題〕

（品川）　のれんの問題については、おっしゃるように、詰まるところその価値の評価をどうするかという問題です。評価が可能であれば資産計上をして、価値が下がれば損金処理をしていけばいいのですが、その種の評価をどうするかというのは永遠の課題かと思います。しかし、会計手法が熟練すればするほど、その評価に対する評価方法の収斂というか、アプローチも可能になってくると考えたいと思います。

おわりに

（岩﨑）　長時間にわたりましてご議論いただきありがとうございました。これをもちまして本日午後の討論の部を終了させていただきます。ご静聴どうもありがとうございました。

Ⅲ. 税務会計研究会発表報告



収益認識基準見直しの方向性と法人税法上の論点

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22年２月18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『収益認識基準見直しの方向性と法人税上の論点』と題する講演内容をとりまとめたものである。

1．はじめに

ただいまご紹介に与りました吉村です。前回の税務研究会での報告では，「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19日）（以下，「予備的見解」または「DP」という。）の紹介をし，また，わが国への受容に際しての参考として，EU共通の課税ベース（Common Consolidated Corporate Tax Base, CCCTB）の議論におけるIFRSの位置付けをご紹介いたしました[1]。

今回は，その後の議論のフォローをした上で，法人税法がIFRSとしての収益認識基準を受容した場合に生じ得る問題を検討したいと思います。まずは，前回と重複しますが，予備的見解による収益認識モデルの転換を，スライド③で簡単にお示ししています。いわゆる実現稼得モデルから資産負債モデルへの置き換えということになりますが，その背景として，アメリカのGAAPにおける収益認識のガイダンスが非常に複雑であり，100以上のものが錯綜した状況であること，IFRSにおいては，第18号（収益）と第11号（工事契約）の基礎をなす原則について矛盾がある，あるいは曖昧な点があるといったことが挙げられています。

①

IAS第18号

【図表】IAS18における収益認識の要件

要件	物品の販売	役務の提供	企業資産の第三者による利用
a　物品の所有に伴う重要なリスクと経済価値が移転していること	○		
b　重要な継続的関与がないこと	○		
c　収益の額を信頼性をもって測定できること	○	○	○
d　経済的便益の流入可能性が高いこと	○	○	○
e　原価の額を信頼性をもって測定できること	○	○	
f　決算日現在の進捗度を信頼性をもって測定できること		○	

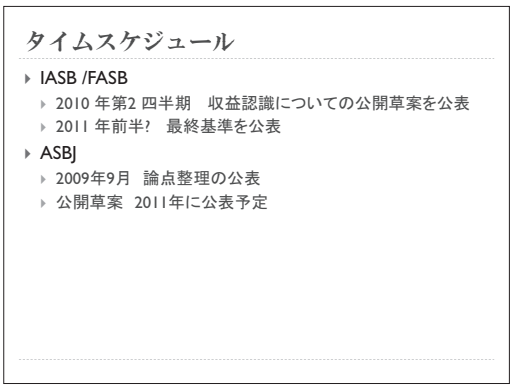
出典：日本公認会計士協会(2009)

資産負債モデルと呼ばれる試みは，「顧客との契約」に基づく収益認識について，単一の基準を開発することを目的としています。契約に

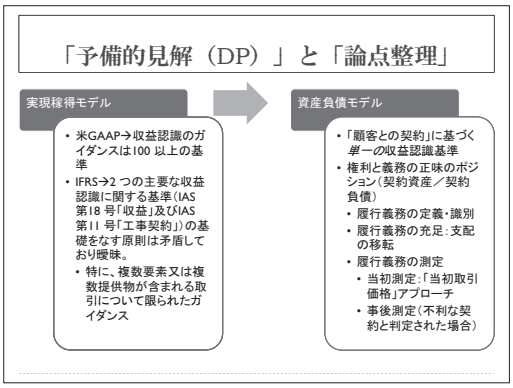
1　吉村政穂「収益認識基準の見直しと税務会計との関係――租税立法における会計基準の受容」租税研究718号104頁（2009）。

基づいて発生する権利と義務について測定をした上で，その正味のポジションをベースとして収益を認識していくものになっています。そこで，履行義務の定義及びその識別ということ，また，その履行義務が充足されて収益が認識されるのはいつかということが，非常に重要なポイントとなってくるかと思います。

②



③



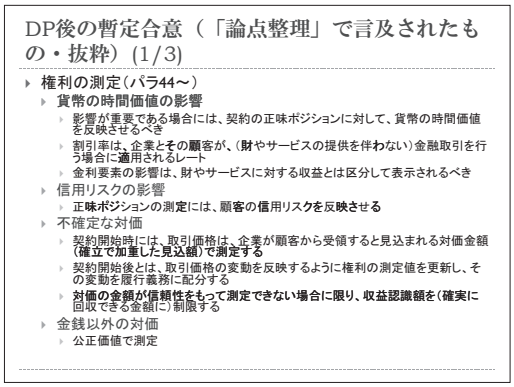
2. 論点整理

⑴ DP 後の暫定合意の論点整理

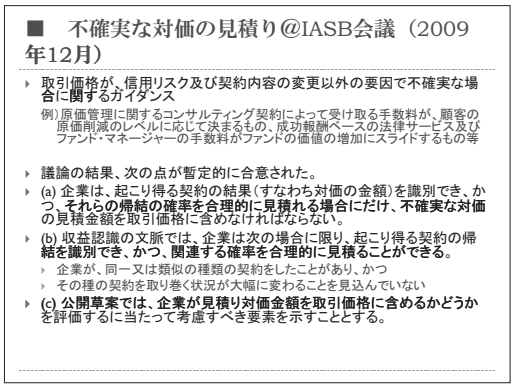
予備的見解の内容は，前回取り上げた際に紹介いたしましたので，ここではそのDP後に暫定合意されたものをご紹介したいと思います。

まずは，すでに「収益認識に関する論点の整理」（平成21年９月８日）（以下，「論点整理」という。）において言及されたものを，配付資料にまとめています。これらは，昨年の７月段階までのものということになっています。

④



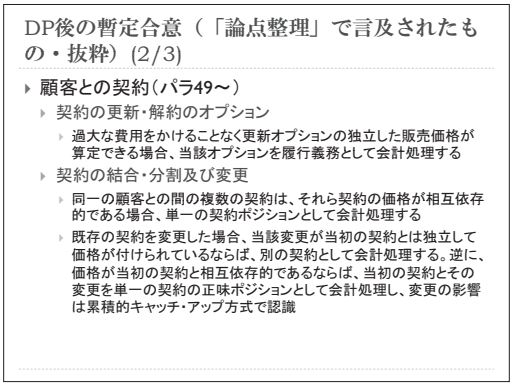
⑤



DPでは，履行義務の測定について言及があったものの，権利の測定については今後の課題としていました。例えば，貨幣の時間価値の影響ですね。対価を収受するタイミングが将来時点に及ぶのであれば，当然その対価の額には金利要素が含まれるわけですが，それをどのように扱うかといった問題です。また，対価の支払いをなす顧客に係る信用リスクの影響を，どのように権利の測定に反映させるのか。ほかにも，対価の額が確定していることを前提としてDPは書かれていましたが，その対価の額が不

確定である場合にはどのように評価をするかといった問題があります。これらについて，スライド④に紹介しているような暫定合意がなされています。なお，不確実な対価の見積もりについては，その後，すなわち論点整理で紹介された後に，より進んだ議論がなされています（2009年12月）。スライド⑤は，第193回企業会計基準委員会（平成22年１月15日）の審議資料として提出されたIASB会議報告から引用しています。

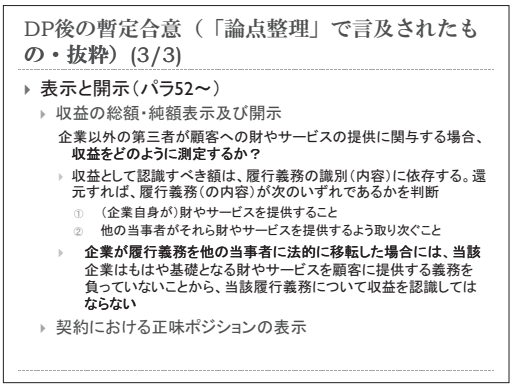
⑥



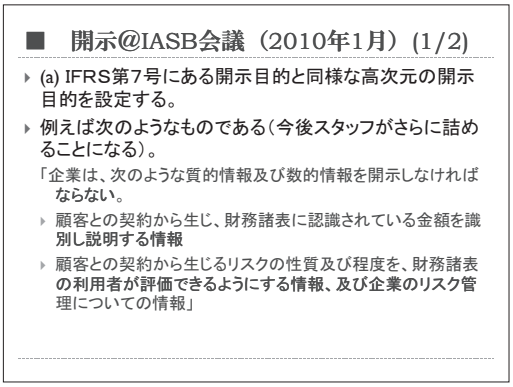
次に，スライド⑥になります。先ほどは権利の測定に関する論点でしたが，こちらは「顧客との契約」に関する論点についての暫定合意であります。契約の更新や解約のオプションというものが付されている場合に，それをどのように評価するかという論点です。ここに挙げたように，過大な費用をかけることなく更新オプションの独立した販売価格が算定できる場合には，当該オプションを（独立した）履行義務として扱い，その会計処理をすることが合意されています。また，契約が複数にわたるが，その相手方が同一の顧客であるという場合に，それらの契約の価格が相互依存的であるときには，それら複数の契約をまとめて単一の契約ポジションとして会計処理するといったことも暫定合意されています。

最後に，スライド⑦以降では，表示と開示について取り上げています。DPで開発されている資産負債モデルは，契約に基づいて生じた権利と義務をそれぞれ測定して，その正味のポジションをベースとして収益を認識する仕組みなわけです。それでは，具体的に測定された権利（契約資産）及び履行義務（契約負債）をどのように表示するか，開示するかについての暫定合意を紹介しています。まず収益の総額・純額表示について，例えば商社のように企業以外の第三者が顧客への財やサービスの提供に関与する場合に，これを総額ベースで表示するのか，それとも純額ベースで表示するのかといった点に関する暫定合意を示しています。

⑦



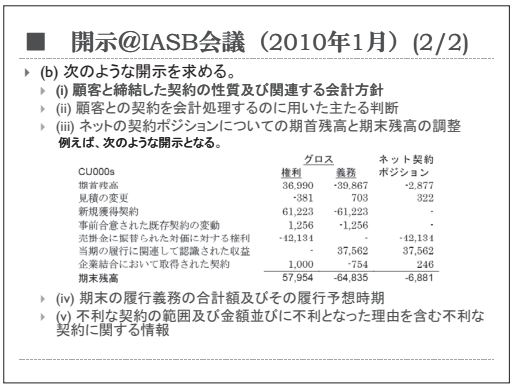
⑧



スライド⑧からは開示です。これは，2010年１月になされたIASB会議の資料で，これも，

第195回企業会計基準委員会（平成22年２月12日）に出された審議資料から引用しているものです。先ほど申し上げましたように，契約から生じた権利及び義務が，各期末において開示されることになるわけですが，スライド⑨には，実際にどのような形で開示がなされるかという例を引用しています。また，併せてどのような情報を表示するかといったことも，こちらで示されています。

⑨



■ 開示@IASB会議（2010年1月）(2/2)

- (b) 次のような開示を求める。
  - (i) 顧客と締結した契約の性質及び関連する会計方針
  - (ii) 顧客との契約を会計処理するのに用いた主たる判断
  - (iii) ネットの契約ポジションについての期首残高と期末残高の調整

例えば、次のような開示となる。

CU000s	グロス 権利	グロス 義務	ネット契約ポジション
期首残高	36,990	-39,867	-2,877
見積の変更	-381	703	322
新規獲得契約	61,223	-61,223	-
事前合意された既存契約の変動	1,256	-1,256	-
売掛金に振替られた対価に対する権利	-42,134	-	-42,134
当期の履行に関連して認識された収益	-	37,562	37,562
企業結合において取得された契約	1,000	-754	246
期末残高	57,954	-64,835	-6,881

  - (iv) 期末の履行義務の合計額及びその履行予想時期
  - (v) 不利な契約の範囲及び金額並びに不利となった理由を含む不利な契約に関する情報

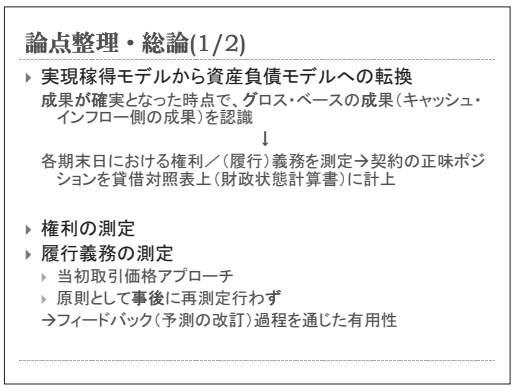
ここまでは，法人税法との関係においては，やや技術的なところであろうかと思います。

⑵ 論点整理・総論

ここからは，論点整理で取り上げられた問題などを含めまして，法人税法との関係で重要だと私が考えました点を幾つか取り上げたいと思います。前提として，実現稼得モデルから資産負債モデルへ転換をすることが何を意味するかということです。スライド⑩は，論点整理の総論部分において取り上げられていた問題です。

従来の実現稼得モデルは，成果が確実となった時点で，かつグロス・ベースで収益を認識していたわけです。しかしながら，資産負債モデルの下では，各期末日における権利，義務を測定した上で，その正味契約ポジションが貸借対照表上計上され，それによって収益を認識することが予定されています。

⑩

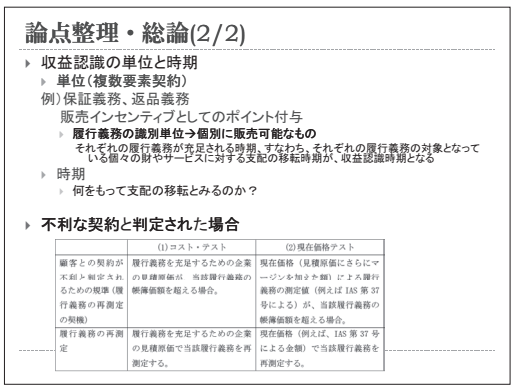


論点整理・総論(1/2)

- 実現稼得モデルから資産負債モデルへの転換
  成果が確実となった時点で、グロス・ベースの成果（キャッシュ・インフロー側の成果）を認識
  ↓
  各期末日における権利／（履行）義務を測定→契約の正味ポジションを貸借対照表上（財政状態計算書）に計上
- 権利の測定
- 履行義務の測定
  - 当初取引価格アプローチ
  - 原則として事後に再測定行わず

  →フィードバック（予測の改訂）過程を通じた有用性

⑪



論点整理・総論(2/2)

- 収益認識の単位と時期
  - 単位（複数要素契約）

  例）保証義務、返品義務

  販売インセンティブとしてのポイント付与
  - 履行義務の識別単位→個別に販売可能なもの

    それぞれの履行義務が充足される時期。すなわち、それぞれの履行義務の対象となっている個々の財やサービスに対する支配の移転時期が、収益認識時期となる
  - 時期
    - 何をもって支配の移転とみるのか？
- 不利な契約と判定された場合

	(1)コスト・テスト	(2)現在価格テスト
顧客との契約が不利と判定されるための規準（履行義務の再測定の契機）	履行義務を充足するための企業の見積原価が、当該履行義務の帳簿価額を超える場合。	現在価格（見積原価にさらにマージンを加えた額）による履行義務の測定値（例えばIAS第37号による）が、当該履行義務の帳簿価額を超える場合。
履行義務の再測定	履行義務を充足するための企業の見積原価で当該履行義務を再測定する。	現在価格（例えば、IAS第37号による金額）で当該履行義務を再測定する。

従って，先ほども申し上げましたように，それぞれの権利及び義務をどのように測定するかということが重要な論点になるわけです。特に履行義務の扱いについては，もちろん契約を締結した時点において公正価値で評価をされることになります。

この際，現在出口価格で評価をすることによって，契約を締結した段階で収益を認識する可能性もあったわけですが，DP及びその後の議論では，履行義務の測定においては当初取引価格を採用することとされ，原則として契約締結段階では収益を認識しないことになっています。また，原則として，その後に再測定を行わないことになっていますので，履行義務の充足が収益認識にとって重要なタイミング，イベントということになろうかと思います。

このような当初取引価格アプローチを原則とした履行義務の測定がなされるのであれば，従来の実現稼得モデルによって提供されていた有用な収益情報，すなわち事後の実績に照らした（事前の）予測の改訂を通じたフィードバック過程は維持されるといった評価が，論点整理によってなされています（パラ93）。ここまでが前置きです。

この上で，収益認識の単位と時期という問題が論点として出てきますが，これは，法人税法との関係で非常に重要であろうかと思います。契約を締結したと簡単に言いましても，１本の契約でありながら，その中身を見ると複数の要素によって成立しているというケースが生じます。例えば，ある財を顧客に引き渡すという契約内容であったとしても，その財の品質等について保証をする，あるいはその財に瑕疵があった場合にその返品を受け付ける，といった形で義務を負うケースです。また，その財を販売するにあたって，販売インセンティブとしてポイントを付与するケースがあります。こういった契約においては，その内容が複数の履行義務によって成り立っているのではないかということになります。言い換えれば，履行義務をどのように識別するのかという識別単位の問題が重要になってきます。

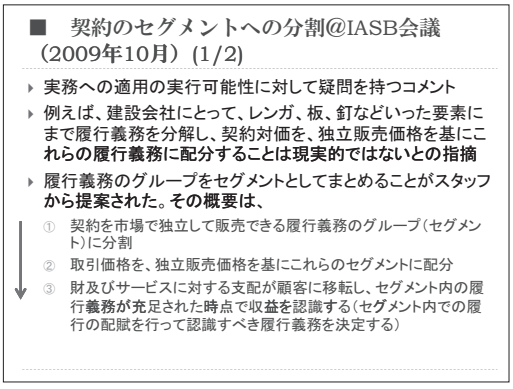
論点整理及びDPの整理によれば，個別に販売可能なものか否かで履行義務を識別することになっています。もし単一の契約であったとしても，その中身として複数の独立した履行義務が識別される場合には，それぞれの履行義務が充足された時点，すなわちそれぞれの履行義務の対象となっている財やサービスに対する支配の移転時期が，各履行義務に割り当てられる対価についての収益認識時期になるかと思います。

また，その収益認識の時期というのも非常に重要な問題です。先ほど申し上げましたように履行義務の測定としては，当初取引価格アプローチを採用することになっています。なおかつ，原則として事後に再測定を行わないこととされていますので，その履行義務が充足された時点が非常に重要なポイントとなってくるわけです。履行義務の充足，すなわちDPの中では支配の移転と言い換えられていますが，何をもって支配の移転と見るのかといった定義の問題が重要になってまいります。

⑶　契約のセグメントへの分割

スライド⑫～⑭は，収益認識の単位に関連して，2009年10月の会議において取り上げられた，契約のセグメントへの分割という論点を取り上げています。建設契約などでも関係してくると思いますが，こういった履行義務の識別単位について，個別に販売可能なものの基準で認定をすることになりますと，実務への適用可能性について疑問が生じると指摘するコメントが多くあったということであります。例えば，建設会社にとって，レンガ，板，釘などといった個々の材料（要素）にまで履行義務を分解し，その契約対価を，独立販売価格を基としてこれらの履行義務に配分することは，非常に煩瑣であって現実的ではないといった指摘であります。そこで，履行義務のグループをセグメントとしてまとめることがスタッフから提案されたということであります。

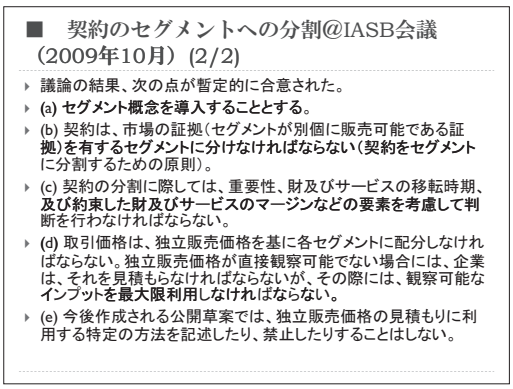
⑫



具体的にセグメントとしてまとめるための判断プロセスですが，まず契約を市場で独立して

販売できる履行義務のグループに分割をすることとされています。その上で，その取引価格をこれらのセグメントに配分する。そして，そのセグメントごとに，セグメントの履行義務が充足された時点で収益を認識するといった処理が提案されたということです。

⑬

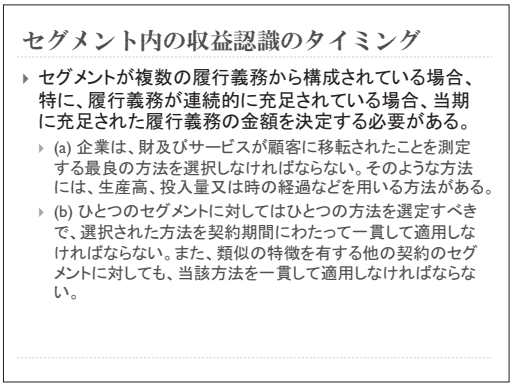


このようなスタッフの提案に基づきまして，セグメント概念の導入が暫定的に合意されたということです（スライド⑬）。(b)契約は市場の証拠を有するセグメントに分けなければならない，(c)契約の分割に際しては，重要性，財及びサービスの移転時期，及び約束した財及びサービスのマージンなどの要素を考慮して判断を行わなければならない，といったことが暫定合意されています。

(4) セグメント内の収益認識のタイミング

スライド⑭は，セグメント内での収益認識のタイミングに触れています。先ほど申し上げましたように，セグメントの導入は，個々に分解された履行義務ごとに収益を認識することが現実的ではないという指摘が背景にあったわけですが，セグメントが複数の履行義務から構成されている場合，特に履行義務が連続的に充足されていく場合には，そのセグメント内においてすでに充足された履行義務の金額を決定する方法が必要だということになります。

⑭



具体的には，(a)企業は，財及びサービスが顧客に移転されたことを測定する最良の方法を選択しなければならない。そのような方法には生産高，投入量又は時の経過などを用いる方法がある，(b)１つのセグメントに対しては１つの方法を選定すべきで，選択された方法を契約期間にわたって一貫して適用しなければならない，といったことが提唱されています。

ここまでが総論に関係する話でありますが，既にここで各論部分とのリンクも出てきているかと思います。

(5) 論点整理・各論

論点整理の各論において指摘された論点のうち，法人税法との関係では，次のようなものが重要かと思います。

１つ目は，既に話題になっているところでありますが，工事契約の収益認識がどのようになるのかということです。ここではDPのパラグラフ6.18を引用しています。「提案しているモデルは，契約の下で製造されている資産の価値の増加ではなく，顧客との契約における企業の正味のポジションの増加に焦点を当てている。第４章で議論しているように，企業の建設活動が顧客に対して連続的に資産を移転する場合（したがって，連続的に履行義務を充足する場合），建設段階にある建設型契約に対する収益認識の現行実務は，両ボードが提案しているモ

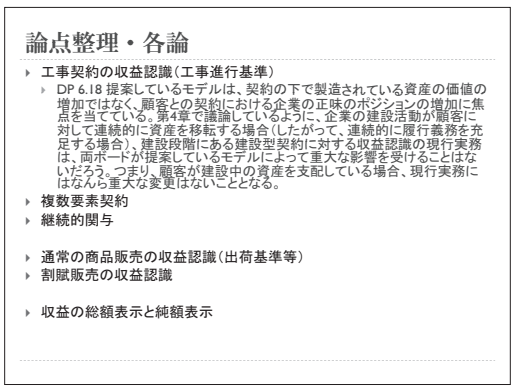
デルによって重大な影響を受けることはないだろう。つまり，顧客が建設中の資産を支配している場合，現行実務にはなんら重大な変更はないこととなる」と述べられています。ここで抽象的に言われているもの，特に「顧客が建設中の資産を支配している場合」というのが，実際にどのような場合に認められるのかについて，大きな疑念を惹き起こしています。

２つ目に先ほども触れたような複数要素の契約，また継続的関与をなしている場合の履行義務の充足などです。

そして，通常の商品販売の収益認識において，出荷基準等がどのような扱いを受けることになるのかということも問題となりますし，また，現行の会計基準では特別な処理が認められている割賦販売ですが，このモデルの中に取り込まれた後にはどのように処理されるのか（論点整理・パラ178-183）といった問題が挙げられています。

ここまでが論点整理の紹介となります。

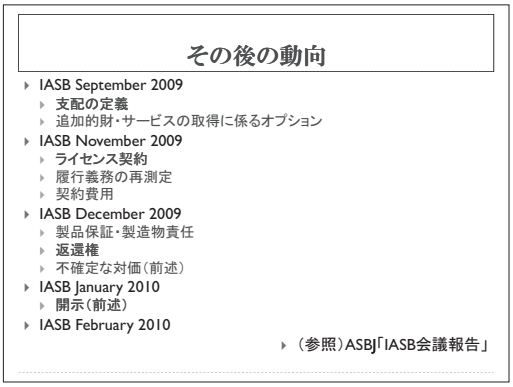
⑮



3．その後の動向

その後の動向として，既に触れたものもありますが，支配の定義，また，製品保証や製造物責任，返還権の取扱いなどについて議論が行われています。

⑯

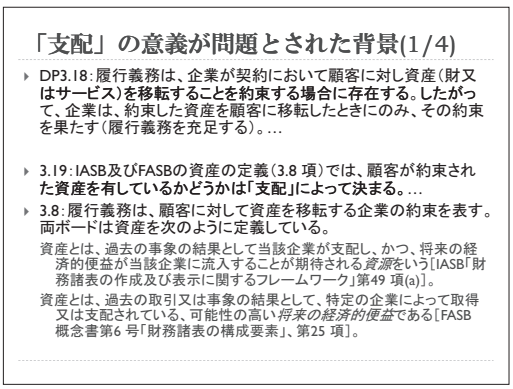


(1) 支配の意義が問題とされた背景

先ほど工事契約等について触れましたし，また，そもそも資産負債モデルにおいて重要なポイントとなります支配の意義について，IASBが議論を深めていますので，そちらをご紹介したいと思います。

支配の意義が問題とされた背景ですが，DPの中では，履行義務の充足は約束した資産を顧客に移転したときになされると謳われていました。そして，こちらのDPパラ3.19を引用したように，顧客が約束された資産を有しているかどうかは，「支配」によって決まるのだと述べていたわけです。この支配をどのように理解したらよいのか，その明確化を求めるコメントが多く寄せられたということなのです。

⑰



⑱

「支配」の意義が問題とされた背景(2/4)

- 4.5：両ボードの既存の資産の定義（3.8 項）によれば、顧客は約束された資産の基礎となる資源を支配するときに、その約束された資産を有する。したがって、いつ顧客に財が移転するかを決定するためには、企業はその財が顧客の 資産となるように顧客がその資産を支配しているかどうかを検討する。通常、顧客はその財を物理的に占有するときにその財を支配する。

⑲

「支配」の意義が問題とされた背景(3/4)

- 4.60 財の場合、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は履行義務を充足する。通常、これは顧客が財を物理的に占有したときに生じる。
- 4.61 同様にサービスの場合、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する。これは顧客が約束されたサービスを受けたときに生じる。ある場合にはサービスが既存の顧客の資産の価値を増すことがある。また、ある場合にはサービスは即時に費消され、資産として認識されないこととなる。
- 4.62 この結果、契約を遂行するために企業が行う活動は、顧客に対する資産の移転が同時に伴う場合にのみ、収益の認識につながる。例えば、顧客のために資産を建設する契約においては、建設の過程を通じて資産が顧客に移転する場合にのみ、企業は建設期間中に履行義務を充足する。顧客が建設途中の資産を支配することで、建設の進捗に応じて当該資産が顧客の資産となる場合がこれに該当する。

⑳

「支配」の意義が問題とされた背景(4/4)

履行義務の充足に関して寄せられたコメント

- (a)「支配」の明確な定義を提供する、(b)顧客に支配が移転したと 判定する指標を提供する、または(c)この両者の組合せにより、支配の意義を明らかにするよう求める
- 工事契約の扱い
  - DPに掲げられた例では、所有権の移転または財の物理的占有が重視されるとの印象を受けた→もしこの認識が正しければ、（長期）工事契約については完成基準しか採り得なくなってしまう。
  - 審議会の意図は、顧客が約束された財またはサービスを受領（receive）した時に、企業が収益を認識すべきことを強調する点にあった。

例えば，スライド⑳のようなコメントが寄せられたことが，スタッフペーパーの中で紹介されています。

支配の明確な定義を提供する，もしくは顧客に支配が移転したと判定する指標を提供する，またはこの両者の組み合わせによって，支配の意義を明らかにするよう求めるコメントが多くあったそうです。

また，工事契約の扱いに関して，DPに掲げられた例では，所有権の移転または財の物理的占有が重視されるとの印象を与えるものであったというコメントが寄せられています。

例えば，DPには，「顧客が部分的に完成した住宅を支配していることを示す１つの目安は，その住宅が顧客の土地に建設されていることである。」（DP 4.47）といった記述があります。もし所有権の移転や物理的占有が重視されることになってしまいますと，特に長期の工事契約については，完成基準しか取り得なくなってしまうではないかといった疑問です。現行の取扱いを大きく変更するものなのかといった主旨のコメントが寄せられたと，紹介されています。

この点，スタッフペーパーは，審議会の意図としては，顧客が約束した財またはサービスを受領した時に企業が収益を認識すべきことを強調する点にあったと述べ，必ずしも所有権の移転または財の物理的占有という要素のみで支配が決せられるわけではないのだと説明しています。

⑵　支配の意義

それでは，支配が具体的にどのように定義され，また，何を指標として判定がなされるのかに移ります。この点は，例えば2009年９月の会議で議論がなされています。

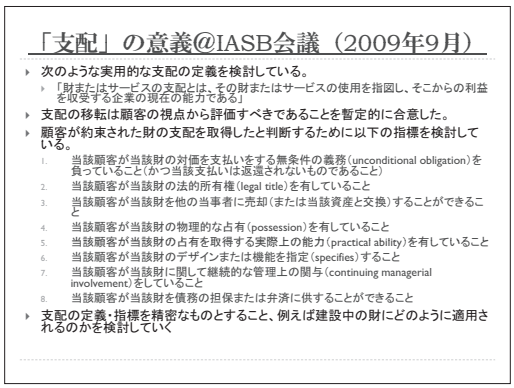
支配の定義については，こちらで引用したように，「財またはサービスの支配とは，その財またはサービスの使用を指図し，そこからの利益を収受する企業の現在の能力である」とされています。私が訳したものなので訳として確定したものではありませんが，こういった定義が掲げられています。

また，支配の移転は，顧客の視点から評価すべきであることが暫定的に合意されているほか，

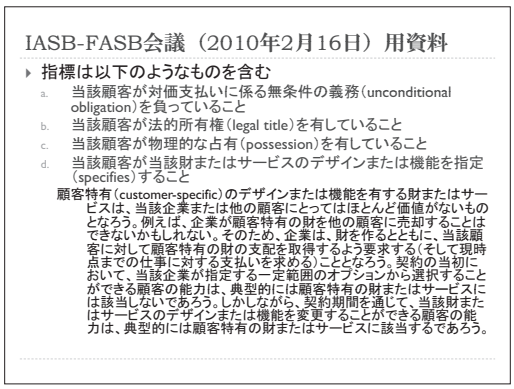
顧客が約束された財の支配を取得したと判断するための指標として，以下のようなものを検討することになっています。

例えば，当該顧客が当該財の対価の支払いをする無条件の義務（unconditional obligation）を負っているかどうか，当該財の法的所有権（legal title）もしくは物理的な占有（possession）に注目する，または当該顧客が当該財のデザインまたは機能を指定（specifies）するといった指標が挙げられています。

㉑



㉒



つい最近ですが，2010年２月の会議用資料，スタッフペーパーで，支配を判定する指標が改めて取り上げられていましたので，スライド㉒に，訳を揚げております。a，b，c，dとありまして，d.にだけ，ちょっと詳しい訳を付けています。

a.当該顧客が対価支払いに係る無条件の義務を負っていること，b.当該顧客が法的所有権を有していること，c.当該顧客が物理的な占有を有していること，そして，d.当該顧客が当該財またはサービスのデザインまたは機能を指定すること，が挙げられています。

その後の訳もあまりこなれていなくて恐縮ですが，d.については，「顧客特有（customer-specific）のデザインまたは機能を有する財またはサービスは，当該企業または他の顧客にとってはほとんど価値がないものとなろう。例えば，企業が顧客特有の財を他の顧客に売却することはできないかもしれない。そのため，企業は，財を作るとともに，当該顧客に対して顧客特有の財の支配を取得するよう要求する（そして現時点までの仕事に対する支払いを求める）こととなろう。契約の当初において，当該企業が指定する一定範囲のオプションから選択することができる顧客の能力は，典型的には顧客特有の財またはサービスには該当しないであろう。しかしながら，契約期間を通じて，当該財またはサービスのデザインまたは機能を変更することができる顧客の能力は，典型的には顧客特有の財またはサービスに該当するであろう。」といった説明が付け加えられています。

支配の意義及びその判定する指標については，以上のような議論がなされているということであります。

これをベースといたしまして，工事契約等を含めて，その顧客に対して財・サービスを提供する契約に係る収益が認識されることになるかと思います。

スライド㉓枚目は，やはり同じく９月のIASBの会議で議論されたものでして，オプションが付されている場合にどうするかということの取り扱いです。

㉓

IASB会議（2009年9月）

- 追加的に財及びサービスを顧客に提供するオプション（割引を受けられるクーポンの付与など）

→オプションが契約を締結しなければ受領できない場合、当該契約の独立した履行義務として会計処理すること

- 更新オプション

→更新される内容が、元の契約における財及びサービスと類似しており、契約条件に含まれている場合には、契約の測定に含めるべきこと

⑶　履行義務の当初認識以後の再測定

スライド㉔は，履行義務の当初認識以後の再測定がいかなる場合になされるかという点に関する暫定合意です。

先ほど原則として履行義務の再測定は行われないと申し上げましたが，不利な契約と判定された場合には履行義務の再測定が行われることになっています。不利な契約かどうかは，(a)～(e)のテストにより行うことが暫定的に合意されたようです。

㉔

履行義務の当初認識以後の再測定@IASB会議（2009年11月）

- 履行義務は、不利な契約となる場合にのみ、当初認識以後再測定されなければならないということが暫定的に合意された。
- その際には、履行義務のセグメントの単位で不利な契約かどうかを判定することも暫定的に合意された。
- 不利な契約かどうかのテストは、次のように行なうことが、併せて暫定的に合意された。
  - (a) 企業は、不利な契約テストを契約セグメントのレベルで行なう（契約全体では行なわない）。
  - (b) 判定に当たり、企業は、①テストを行なう時点で契約セグメントに残存している履行義務に配分された取引価格と②それら履行義務を充足するために見込まれる「費用」（これらの履行義務の基にある財及びサービスの「現在価値」ではない）とを比較しなければならない。
  - (c) セグメント内に残存する履行義務を充足するために見込まれる費用が、これら履行義務に配分された取引価格を超過する場合には、企業は、負債及びそれに対応する契約損失を認識しなければならない。当該負債は、①セグメント内に残存する履行義務を充足するために見込まれる費用から②当該履行義務に配分された取引価格企業を差し引いた金額として認識されなければならない。
  - (d) 不利な契約が認識された以後の各年度末において、企業は、不利な契約に対応する負債の測定を見直さなければならない。
  - (e) 不利な契約テストにおいて、費用とは、直接費用、すなわち、特定の契約に直接的に関連するすべての費用、又は、企業が当該契約を締結したために発生した費用をいう。

⑷　製品保証

また，先ほど複数要素からなる契約に関する議論を紹介しましたが，製品保証や製造物責任，返還権などについての議論もご紹介したいと思います。

スライド㉕を読みますが，製品保証について，①顧客に製造上の欠陥のカバーを提供する保証（製品引き渡し時に存在しているが，その時点で明確でない欠陥を保証するもの）と②顧客に製品が引き渡された後に生じる欠陥をカバーする保証の２つに分けることが提案されています。その上で，前者は，独立した履行義務として捉えられるのではなく，契約で約束した完全に機能する製品を引き渡せないので，収益を認識すべきではなく，そのような可能性を見積もって，その分の収益は認識しないという取扱いをすべきであり，後者のみを独立した履行義務として認識すべきであるという考え方が提示されています。

㉕

製品保証@IASB会議（2009年12月）

- 製品保証を①顧客に製造上の欠陥のカバーを提供する保証（製品引き渡し時に存在しているが、その時点で明確でない欠陥を保証するもの）と②顧客に製品が引き渡された後に生じる欠陥をカバーする保証の2つに分けることが提案された。
  - 前者は、独立した履行義務として捉えるのではなく、契約で約束した完全に機能する製品を引き渡せない（履行義務を果たせない）ので、収益を認識すべきではなく、そのような可能性を見積もって、その分の収益は認識しないという取扱いをすべき
  - 後者のみを独立した履行義務として認識すべきであるという考え方が提示された。
- 議論の結果、次の点が暫定的に合意された。
  - (a) 欠陥のある資産（製品）を交換することが求められる場合には、企業は、そのような資産（製品）に対しては収益を認識しない。
  - (b) 欠陥のある資産を修理することが求められる場合には、企業は、修理によって交換することが必要となる構成要素に対応する部分に対しては、収益を認識しない。
  - (c) 製品保証の目的が、製品引渡後に生じた欠陥をカバーするものである場合には、当該製品保証は、独立した履行義務を生じさせるので、これを認識する。そのため、取引価格の一部を当該履行義務に配分しなければならない。

これを前提として，次のような内容が，暫定的に合意されたことが紹介されています。

(a)　欠陥のある資産（製品）を交換することが求められる場合には，企業は，そのような資産（製品）に対しては収益を認識しない。

(b)　欠陥のある資産を修理することが求められる場合には，企業は，修理によって交換することが必要となる構成要素に対応する部分に対しては，収益を認識しない。

(c)　製品保証の目的が，製品引渡後に生じた欠陥をカバーするものである場合には，当該製品保証は，独立した履行義務を生じさ

せるので，これを認識する。そのため，取引価格の一部を当該履行義務に配分しなければならない。

製造物責任や返還権といったものについても，やはり同じように独立した履行義務として認識するかどうかといった問題が出てきますので，スライドの㉖・㉗枚目ではそのことを紹介しています。

㉖

製造物責任@IASB会議（2009年12月）

- 製造物責任法などが、企業に対して、製品が損傷（harm）又は損害（damage）の原因となった場合には、補償を支払うことを求めている場合がある。このような補償を支払う義務が履行義務に該当するかどうかが議論された。
- 議論の結果、当該要求は、欠陥のない製品を顧客に提供するという履行義務には該当しないため、これは履行義務ではないと暫定的に合意された。

㉗

返還権@IASB会議（2009年12月）

- (a) 企業は、返品されると見込まれる財に対して収益を認識してはならず、その代り、顧客に対する返金の見込額（確率加重）に対して返金負債（refund liability）を認識しなければならない。
- (b) その後、企業は、返金額についての見込みの変動に関して返金負債を更新し、履行義務に配分された金額に対して対応する調整を行わなければならない。
- (c) 企業は、返金負債の決済時に顧客から財を回収する権利に対して資産（及び対応する販売原価の調整）を認識しなければならない。当該資産は財のもともとの原価（すなわち、棚卸資産であったときの簿価）で当初測定される。
- (d) 約束した返品サービスは、返金義務以外の独立した履行義務として認識しない。

⑸ 最新のIASB――FASB会議（2010年2月16日）

ここまでの内容に加えて，最近のものとして，２月16日に開催されたIASB-FASB会議のために用意されたスタッフペーパーの内容を簡単に紹介したいと思います。

スタッフペーパーは，提案モデルの適用範囲を提示しています。そもそも共同プロジェクトにおける提案モデルは顧客との契約に適用されることとなっていましたが，それぞれの定義が次のように記されています。ただし，これを前提にどういった議論がなされたかというところまではまだ公開されていませんので，あくまでスタッフペーパーではこのように書かれていたということです。

㉘

IASB-FASB会議（2010年2月16日）用資料

- **提案モデルの範囲：顧客との契約**
  - 契約：強制可能な義務を生じさせる複数の当事者間における合意
  - 顧客：企業の通常の活動のアウトプットを表す資産（財又はサービスのような）を得るために当該企業と契約を締結した当事者

  コメント→明確化の要請
- **他の基準との関係（適用除外）**
  - IAS 39（金融商品）：認識と測定
  - IFRS 4（保険契約）
  - IAS 17（リース）

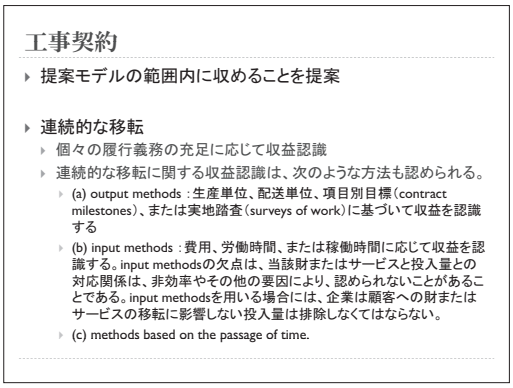
「契約」とは，強制可能な義務を生じさせる複数の当事者間における合意ということですし，「顧客」は，企業の通常の活動のアウトプットを表す資産を得るために当該企業と契約を締結した当事者ということで定義されていました。これらについては，明確化の要請を求めるコメントがあったことも言及されているものの，顧客との契約という定義に該当する場合には，この提案モデルが適用されることを前提として議論が行われていると思います。しかしながら，顧客の契約という定義に合致するとしても，他の基準――例えば金融商品（IAS 39），保険契約（IFRS ４），リース（IAS 17）――との関係においては，これらの他の基準の方が適用されることになります。

その上で，スタッフペーパーにおいては，特定の契約類型が対象から外れる，または含まれるといった可能性があるのかという論点について，当然ながら工事契約への言及があります。

その後どのような議論がなされたかはわかりませんが，スタッフペーパーでは，やはり工事契約を提案モデルの範囲内に収めることを提案し，特別な基準を提示するといったことはなされていません。結局は，連続的な支配の移転という一般的な枠組みの中で処理されることになろうかと思います。すなわち，個々の履行義務の充足に応じて収益が認識されるということです。

また，場合によっては，先ほどのスライド⑭で示したように，セグメント内での収益認識のタイミングと同じように処理されることになると私は理解しているのですが，もし間違いがあればご指摘ください。

⑳

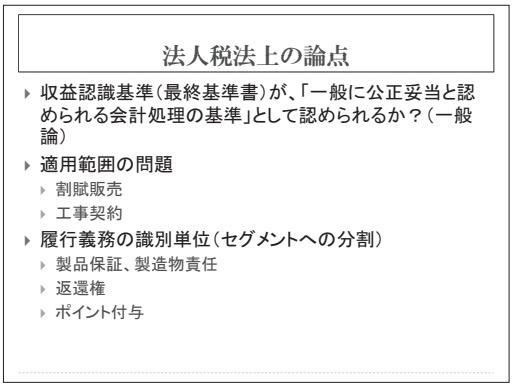


以上が，現時点までになされている収益認識基準に関しての議論の紹介ということであります。

4．法人税法上の論点

以上を前提として[2]，法人税法上どのような論点が生じるのかを幾つか考えてみました。

㉚



1点目に，大きな話としまして，資産負債モデルに基づいた収益認識に転換した場合，果たしてそれが法人税法22条4項にいう「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」として認められるかという疑問が出てくるところではないかと思います。

先ほど触れましたように，資産負債モデルは，支配の移転があった時点を実質的な収益認識のタイミングとし，これはそれほど現在の基準と大きなズレを生じさせないかとは思うのですが，そのプロセスは，権利及び義務をそれぞれ測定した上で，正味の契約ポジションを算出するといった処理だったわけです。

このような収益認識の枠組みを法人税法が想定しているのか，一般的な疑問として出てくるのではないかと思います。ただし，これは実際の適用の場面では，あまり大した問題ではないのかもしれません。

[2] 当面は，IFRSの（任意）適用は上場企業の連結財務諸表に限定され，提案モデルがIASB /FASBの最終基準として確定したとしても，法人税法上の取扱いに直接影響を与えるわけではない。しかしながら，収益認識は，IASB/FASBのMOUに関連するプロジェクト項目（中長期）として，企業会計基準委員会の進めるコンバージェンス項目に含まれていることに注意が必要である。

２つ目に，適用範囲の問題があります。現行法人税法上，（長期）割賦販売（63条）及び工事契約（64条）については特例が設けられていますが，このいずれの取引も，提案モデルに基づいて収益認識がなされることになれば，これらの特例にも影響を与えることになるかもしれません。その場合に，割賦販売及び工事契約に関する現行法の定めが，どのように改められるべきか，検討に値する課題であろうかと思います。

また３点目に，複数要素契約としてご紹介しましたが，１つの契約であったとしても，その中身が１つの履行義務として識別されるわけではない点が，法人税法との関係で問題になるかと思います。すなわち従来の実現稼得モデルにおいては，ある取引において製品保証を行う場合であっても，その契約対価をグロスで認識した上で，（製品保証については）引当金を計上する形で処理がなされています。

ところが，提案モデルに基づいて処理をすることになりますと，製品保証や返還権，ポイント付与といった要素は，そもそも独立した履行義務として識別され，その履行義務について対価を配分することになります。そして，その履行義務が充足されない限りは，その配分された収益は認識されないわけです。そうしますと，複数要素契約については，財を引き渡した時点では，すべての契約対価が収益として認識されるわけではなく，その財の引渡しという履行義務に対応する収益のみが認識されることになります。

もっとも，このように認識された収益の額を，法人税法がどのように評価するのかという問題が生じます。皆様ご存じのように，平成10年度税制改正以後，法人税法は引当金の縮減，廃止という方向で改正を進めてきました。返品調整引当金（53条）は残っているわけですが，法人税法の枠組みでは，グロスで契約対価を認識した上で，なお負う義務については（債務性）引当金として処理することを前提としているわけです。

従って，たとえ企業会計上の処理として，財の引渡しという履行義務に対応する収益のみを認識するとしても，法人税法の視点から見た評価としては，グロスで契約対価を受け取った上でその一定部分を引当金計上したというふうに評価せざるを得ないのかと思います。そう評価すべきではない（企業会計上の処理をそのまま受容すべき）という議論[3]もあり得るかと思いますが，もしこのような基準が個別（単体）財務諸表にも適用される事態に至った場合，企業会計・税務会計の関係をどのように捉え直すべきか問題になります[4]。

私の力不足のため，法人税法上の論点，また具体的な条文との関係で必要となる改正は，必ずしもここに挙げたものに尽きるとは思いませんが，以上で報告を終わらせていただきます。ご清聴ありがとうございました。

3　例えば，たとえ一つの契約であったとしても，公正処理基準（22条4項）に従い，「資産の販売」（または譲渡）及び「役務の提供」（同条2項）に分解した上で，それぞれに係る収益の額を益金の額に算入すべきと解することが考えられる。

4　研究会の席上，申告調整（別表調整）または連単分離のいずれが望ましいかという点を含めて議論となった。この点については，坂本雅士「会計基準の国際的統合化と確定決算主義」租税研究718号92頁（2009）参照。

【参考文献】

- 国際会計基準審議会「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年12月)
- 企業会計基準委員会「収益認識に関する論点の整理」(平成21年９月８日)
- 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－ 」(平成21年７月)
- 企業会計基準委員会・審議資料（IASB 会議報告）

工 事 契 約

税理士　成松洋一



はしがき　　本稿は，平成22年５月19日開催の税務会計研究会における，税理士 成松洋一氏の『工事契約』と題する講演内容をとりまとめたものである。尚，当日の配付資料を本文末尾にまとめて掲載している。

……

成松でございます。よろしくお願いいたします。今日は，「工事契約」につきましてご説明をさせていただきます。その順序といたしまして，１番目に，国際会計基準の第18号と第11号をみていきます。そして２番目に，日本の会計基準がどうなっているかというのをみて，３番目に，わが国の法人税がどうなっているかということを概観いたします。そして最後に国際会計基準ないしは日本の会計基準と法人税との関係が今後どのようにあるべきかといったことを，私見ですが若干述べさせていただくということで進めたいと思っております。

最初にお断りしておきますが，私は会計の専門家ではありません。税理士でそれも極めて実務家なものですから，特に国際会計基準の第18号と第11号の最新の検討状況がどうなっているのかといったようなところまでフォローできていません。そこらのところは，補足するようなこと，あるいは間違っているようなところがありましたら，大学の先生あるいは公認会計士の先生からご指摘なりご助言をいただければと思っております。

1. 国際会計基準

⑴　IAS 第 18 号──収益

それでは１番目ですが，国際会計基準第18号「収益」というのが出ております。これは，工事契約とは直接関係ないのかもわかりませんが，そもそも収益の包括的な問題を取扱っていますので，工事契約を考える大前提として必要なのかなということで，第18号を取り上げました。

収益の定義というのは，基本的には持分の増加をもたらす企業の通常の活動過程から生じる経済的便益の総流入であるといっております。それから，一般的な収益の認識基準として，第18号は商品の販売であるとか役務の提供であるとかもろもろのものを取り扱っております。その一般的な収益の認識基準としては，㈠経済的便益が企業に流入する可能性が高いこと，㈡収益の額を信頼性をもって測定できること，となっています。

この第18号では，特に役務提供の収益認識基準については，その一般的な収益認識基準の㈠，㈡のほかに２つの要件があります。㈢取引の進捗度を期末日において信頼性をもって測定できること，それから㈣発生した原価及び取引の完了に要する原価を信頼性をもって測定できること，この２つです。このことから，役務提供の収益認識というのは，工事進行基準が原則に

なっているのではないかと考えられます。

次に，収益の測定をどうするかということですが，基本的には収益というのは受け取った，あるいは将来受け取る予定の対価の公正価値で測定をするということになっております。そして，税とどういう折り合いを付けたらよいのか問題になってくるのは，対価を公正価値で測定するという点と，販売契約におきまして，企業が許容した値引き及び割戻しがある場合には，これらを考慮して収益の額を決定するということでしょう。値引きだとか割戻しが予定されていれば，そういうものを控除して売上高といいますか，収益の額を認識するということだろうと思います。それから，支払期限が長期の場合には，収益を現在割引価値額で測定するということになっています。今後，法人税とIFRSの関係をどう考えるかという場合には，ここらが一番重要な問題になってくるのではないかと思っております。

⑵ IAS 第 11 号──工事契約

（工事契約の意義）

それから２番目に国際会計基準第11号ですが，これは「工事契約」ということになっております。工事契約の意義というのは，厳格にいろいろ書かれておりますが，大きくいいますと，まず単一の資産の建設請負だということです。例えば建物であるとか道路であるとか，そういう単一の資産の建設工事の契約ということです。それからもう１つ，設計や技術，機能，そういったもろもろのものが相互に関連している，あるいは相互に依存して複数の資産の組み合わせの建設工事のための取り決めです。例えば石油の精製所であるとか，プラントを請け負いますというような複数の資産の建設を請負う契約ということです。

そして，工事契約については，固定価格契約と原価加算契約というのがあります。固定価格契約というのは，固定価格で「この工事は10億円」というように請け負っているものです。それから，原価加算契約というのは，かかった原価に一定率のマージンを乗せて請負金額にしますとか，あるいは実際の原価の額に固定額を乗せて請負金額としますというふうな契約だといわれています。

（工事契約の結合及び分割）

そして次に，それぞれの工事契約について，収益や原価の認識だとか収益計上基準を適用する場合，基本的には個々の工事契約ごとに個別に適用していくのが原則になっています。

これに対して，工事契約の結合と分割というのがあります。契約は一つ，あるいは複数になっているけれども，その事情によっては一つの契約を複数の契約に分割し，または複数の契約を一つに結合するということです。例えば複数資産の建設が一つの契約で結ばれている場合に，所定の条件を満たす場合には，それは別々の契約だということで，収益の認識なり，あるいは収益の計上を考えていくというふうに，工事の分割を行います。また，各資産について見積りが別々に提示されているとか，各資産に係る契約書について承諾・拒否ができるというようなこと，あるいは別途の交渉が可能であるとか，原価・収益が各資産別に識別可能であるといったような場合には，一つの契約であっても，それは個別の契約として取り扱いますということになっています。

それから逆に，複数の契約が所定の性格を有する場合には，これは一つの工事契約とみて，収益の認識なり計上を考えていきましょうということです。一連の契約が一括して交渉されているとか，複数の契約が密接に関連しており，利益率が定められた単一のプロジェクトの一部であるといったような場合には，それは結合して一つの契約とみましょうということになっております。

それから，追加資産の建設の取扱いです。税務でいいますと，値増金だとかそういうものと関連してくる問題でしょう。追加資産の建設については，所定の場合には別個の契約として取

り扱うということです。本体の基本的な契約があって，追加工事が出たような場合，当初の工事契約の資産や一連の資産と大きく異なっているときは，それは別々の契約とみましょうということです。それから，追加資産の価格が当初の契約価格と無関係に交渉されて，独立的に請負金額が決まってくるという場合には，別個の契約とみます。

（工事契約の収益・原価の範囲）

それから，工事契約の収益・原価の範囲を確定させ，どのように認識しましょうかということになります。まず，その工事契約の収益，原価の範囲を確定する必要があります。そこで，工事契約収益というのは，契約で合意された当初の収益です。それと，契約内容の変更だとかクレーム，報償金のうち，収益となる可能性が高く，かつ，信頼性をもって測定可能なものが工事契約の収益になります。

次に，工事契約原価にはどういうものが入ってくるかということですが，これは大ざっぱに言えば，工事契約に関する直接費と間接費ということになります。工事に直接関連する費用として，作業現場の労務費であるとか材料費，各種の償却費，あるいはレンタル料や技術援助料といったものが入ります。それから，工事契約全般に起因する配賦可能な間接費用，保険料であるとか直接その工事に関連しない設計・技術の援助料など，工事間接費が工事契約原価となってきます。更に，契約条件により発注者に個別請求可能なその他の原価ということで，独立的に発注者に対して「こういう費用がかかったので」ということで請求可能なものがあれば，そういう原価も工事契約原価に含まれます。

（工事契約の収益・費用の認識）

続きまして，工事契約の収益・費用の認識基準，いつ収益・費用を計上するかという問題です。これは大きく分けて二つあり，まず工事契約の結果を信頼性をもって見積もることができるという場合には，工事契約に関連した収益及び原価は，請負業務の期末日現在の進捗度に応じて収益及び費用として認識をするというもので，これは工事進行基準を適用するということでしょう。

これに対しまして，工事契約の結果を信頼性をもって見積もることができないという場合には，収益は回収可能性の高い，発生済み工事契約原価の範囲に限って認識され，そして工事契約原価は発生した期間に費用として認識するということです。回収可能性の高い原価部分に限って，収益として認識をするということで，これを「工事原価回収基準」というふうに名付けている本もあります。この基準なんかは，法人税の上で取り得るのかどうかというのは，一つの議論になってくるだろうと思います。

（予想される損失の認識）

それから，予想される損失の認識をどうするかということです。工事契約総原価が総収益を超過する可能性が高いときには，即時に見積損失を認識するということになっています。

以上が国際会計基準の第18号と第11号の概略です。これは，検討がまた相当進んでいるようですが，現在公表されている18号と11号の概要というのは以上のとおりです。

2. 日本会計基準

⑴ 企業会計原則（昭和 24.7.9 ／企業会計制度対策調査会）

続きまして「日本会計基準」をみていきたいと思います。まず昭和24年７月９日に出ております，「企業会計原則」です。その中に，「第二，三，B」というところがありまして，そこで，売上高というのは，基本的には実現主義の原則に従って，商品の販売や役務の給付によって実現したものに限るということになっております。ただそのただし書きで，長期の未完成請負工事等については，合理的に収益を見積もり，これを当期の損益計算に計上することができるということです。これは工事進行基準を意味しているのだろうと考えられます。

それを受けまして，「第二，三，F」というところに，長期の請負工事については，販売費及び一般管理費を適当な比率で請負工事に配分して，売上原価・期末棚卸高に算入することができるというのがあります。

そして，「企業会計原則」の注解の注７で，長期請負工事の収益の計上につきましては，工事進行基準あるいは工事完成基準のいずれかを選択適用することができるということになっております。工事進行基準というのは，決算期末に工事進行程度を見積もりまして，適正な工事収益率によって工事収益の一部を当期の損益計算に計上する方法ですといっています。それから，工事完成基準は，工事が完成をし，その引渡しが完了した日に工事収益を計上するということになっております。企業は，どちらかを選択適用すればよろしいということです。

⑵ 税法と企業会計原則との調整に関する意見書（昭和 27.6.16 ／企業会計基準審議会）

この「企業会計原則」が出たあと昭和27年６月16日に，「税法と企業会計原則との調整に関する意見書」というのが出ております。そこでは，工事進行基準と工事完成基準というのが，どういう根拠，背景，趣旨でもって認められるかということ，あるいは具体的にはどういうものかということを述べています。工事進行基準と工事完成基準を理解する上で参考になりますので，詳細は後で見ておいていただければと思います。

そこで，この調整意見書の中で提言をしているわけですが，税法上の取扱いにおいても，工事進行基準または工事完成基準のいずれかを，継続的に選択適用することを認めており，原理的には「企業会計原則」と一致するといっております。後ほど法人税のところで申し上げますが，昭和25年に法人税基本通達が出ておりまして，そこで工事進行基準も認めるということになっておりますので，そのことをいっているのだろうと思います。法人税と「企業会計原則」とは，基本的な考え方は一致しているということです。

しかしながら，工事進行基準につきましては，税法上の解釈は部分完成主義をとっているといっています。これは，法人税では現在でもありますが，部分完成基準というのをとっています。それから，工事完成基準につきましては，厳格な完成引渡主義をとっており，原価確定の基準を認めていません。企業会計の上では，収益の計上は原価の確定と対応して行うので，工事進行基準の適用についても，適正な収益の見積もりは，仕掛工事原価の確実な計算を基礎として行われます。そういうことからすると，法人税のように部分完成主義をとるとか，あるいは工事完成基準について極めて厳格な引渡主義をとるというのはいかがなものかということで，税法においても継続的に適用されるのであれば，健全な企業会計の原則を認めることが望ましいという提言を，この調整意見書では行っております。

⑶ 工事契約に関する会計基準（平成 19.12.27 ／企業会計基準委員会）

それから，日本会計基準におきましては，「工事契約に関する会計基準」が，平成19年12月27日に企業会計基準委員会から出ております。この前に，工事契約に直接関係する会計基準ではないのですが，平成18年３月30日に「ソフトウエア取引の収益の会計処理に関する実務上の取扱い」というのが出ております。これなども，広い意味では工事契約に関する取扱いだろうと思います。更にその前には，「研究開発費及びソフトウエアの会計処理に関する実務指針」というのが，公認会計士協会から平成11年３月31日に出ております。そういう会計基準が出ておりますが，今，体系的な工事契約に関する会計基準というのは，平成19年12月27日に出たものといえましょう。

（工事契約の意義）

そこで，まず工事契約の意義ということです

が，工事契約というのは，仕事の完成に対して対価が支払われる請負契約のうち，土木や建築，造船といったものや機械装置の製造，それから基本的な仕様や作業内容を，顧客の指図に基づいて行うものということです。受注制作のソフトウエアも本会計基準を適用することになっており，ソフトウエア開発も工事契約に関する会計基準を適用するということです。

（工事契約に係る認識の単位）

それから次に，工事契約に係る認識の単位については，基本的には工事契約において当事者間で合意された取引の単位に基づいて判定をします。これは，先ほどの国際会計基準と基本的には同じ考え方です。また，実質的な取引の単位を適切に反映していない場合には，複数の契約を結合し，または取引の一部を分離するといっておりますから，これも国際会計基準の工事契約の結合及び分割と基本的な考え方は同じだろうと思います。

それから，工事収益及び工事原価というのは工事契約に係る単位の認識ごとに，工事契約に係る認識基準を適用することによって計上するということです。

（工事契約に係る認識の基準）

そして次に工事契約に係る認識基準ということですが，工事契約に関して，工事の進行途上においても，その進捗部分について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，この要件を満たさない場合には工事完成基準を適用するということになっています。これは，国際会計基準第11号の工事契約の収益・費用の認識のところで，工事契約の結果を信頼性をもって見積もることができる場合といったことと，基本的な考え方は同じなのかなと思っております。

ただ，先ほど申し上げましたように，国際会計基準の場合には，工事契約の結果を信頼性をもって見積もることができない場合には，いわゆる「工事原価回収基準」をとるということになっておりますが，日本の工事契約会計基準では，工事完成基準を適用するということです。そこらが，なぜ国際会計基準と日本の会計基準とが違っているのかというのは，また後で公認会計士の先生方からでもご指摘をいただければと思っております。

そこで，工事契約の認識基準として，工事の進捗部分について成果の確実性が認められるかどうかというのが，収益の計上時期の大きなポイントになります。その成果の確実性が認められるためには，どういう要素について信頼性をもって見積もることができればよいのかということです。この点で，まず，工事収益総額につきましては，工事契約に定められた施工者が受け取る対価の総額が確定をしているということです。そのためには，工事の完成が確実に見込めなければ駄目だということです。完成見込みがなければ工事の請負対価はもらえないわけですから，まず一つのポイントとしては，工事の完成見込みが確実であることです。

それから，もう一つのポイントは，工事契約において対価の定めが具体的にされているということです。このような観点から，工事収益総額について信頼性をもって見積もることができるか，成果の確実性を判定しましょうということになっています。

次に，工事原価総額につきましては，工事契約において定められた施工者の義務を果たすための支出の総額ということです。この支出の総額については，工事原価の事前の見積もりと実績を対比して，適時適切な見直しを行っていって，成果の確実性があるかどうかを考えていくということになっております。

更に工事進行基準を適用する場合には，決算日における工事の進捗度というのを把握しなければなりません。それにつきましては，見積総原価のうちに占める当期の支出した原価の割合という原価比例法が例示され，そういう方法とその他物理的な工事の進み具合みたいなもので，合理的なものであればそういうもので工事進捗度を測っていくということになっています。

（工事進行基準の会計処理）

そして，工事進行基準を適用する場合の会計処理をどうするかということです。これについては，工事収益総額，工事原価総額及び決算日における工事進捗度を合理的に見積もりまして，これに応じて当期の工事収益及び工事原価を損益計算書に計上するということになります。したがって，工事進行基準を適用するためには，工事の進捗度として原価比例法を採用するとすれば，工事収益総額と工事原価総額，それから当期の工事原価というのが必要になってきますので，この三つのキーワードといいますか，これを合理的に見積もる必要があります。

そのようにして，工事進行基準を適用した結果，工事の進行途上に計上される未収入額は，金銭債権として取り扱うことになっています。また後で申し上げますが，これは法人税でも，平成20年の税制改正において工事進行基準を適用することによる未収入金は金銭債権として貸倒引当金の設定対象にしてよいという改正が行われています。これなんかは，工事契約会計基準にならい，税務の取扱いを同一にしようということなのだろうと思います。

（工事完成基準の会計処理）

それから，工事完成基準の会計処理ということです。工事進捗部分について，成果の確実性が認められないという場合には工事完成基準が適用されるわけですが，その場合には，工事が完成して目的物の引渡しを行った時点で，工事収益及び工事原価を損益計算書に計上するということになっています。

（工事契約から損失が見込まれる場合の取扱い）

最後に，工事契約から損失が見込まれる場合の処理はどうするかということです。その場合には，工事損失が見込まれる期の損失として処理し，工事損失引当金を計上するということになっています。これに対して，また後で出てきますが，法人税で工事損失引当金の計上ができるのかどうかといったような問題がからんでくるでしょう。

ちょっと駆け足で申し上げましたが，日本の「企業会計原則」や工事契約会計基準における工事契約の取扱いをみてきました。

3. 法 人 税

⑴ 昭和25年法人税基本通達（昭和25.9.25／直法 1－100）

以上の企業会計の取扱いに対しまして，わが国の法人税が工事の請負損益の計上基準なり認識基準をどう考えてきたかということです。

まず，昭和25年に法人税基本通達，直法1－100というのが出ております。そこで，請負に係る損益というのは，契約の目的となった工事等が完成し，これの引渡しの時を含む事業年度の損益とするというのが原則だと定めています。これは，工事完成基準を原則とするということですが，長期の未完成工事等については，工事などの完成以前の各事業年度において，工事等の完成程度に応じて，予想される益金を計上することができるとされています。昭和25年当時から企業会計と同じように，法人税でも工事進行基準の適用も認めますというのがいわれております。

⑵ 昭和35年個別通達（請負による損益の法人税の取扱について／昭和35.4.12／直法1－60）

そして，それを更に具体化をいたしましたのが，昭和35年の個別通達ということです。昭和25年９月25日の基本通達の定めを廃止しまして，個別通達として「請負による損益の法人税の取扱について」という通達が出ております。これが現在の法人税の工事完成基準や工事進行基準の原形，元になっている取扱いです。

（工事完成基準）

昭和35年の個別通達におきましては，工事完成基準というのが原則で，請負による損益については，物の引渡しを要する請負契約にあっては目的物の全部を完成して相手方に引き渡した

事業年度，それから物の引渡しを要しない，例えば運送契約であるとかの役務提供契約といったものについては，その役務の全部を完了した日を含む事業年度において収入を計上することになっています。これは，現行の法人税基本通達２－１－５に，全く同じ取扱いが示されております。

（部分完成基準）

それから，法人税では先ほど「税法と企業会計原則との調整に関する意見書」のところでも触れましたが，部分完成基準というのがあります。建設請負等について所定の事実がある場合には，その建設工事等に関連する建設工事等の全部が完成しないときにおいても，その事業年度において引き渡した建設工事等の量又は完成した部分に対応する工事収益は益金の額に算入することになっています。これは，現行の法人税基本通達２－１－９に取扱いがあります。

まず一つは，一つの契約によって同種の建設工事を多量に請け負ったような場合で，その引渡量に従って工事代金を収入する旨の特約あるいは慣習がある場合です。この典型的な例としてよく挙げられますのは，建設業者が建売業者から10棟の建売住宅の請負をして，そして１棟を完成するごとに引き渡して代金をもらいますというような例があります。

それから，１個の建設工事等であっても，建設工事等の一部を完成して，完成した部分を引き渡した都度その割合に応じて工事代金を収入する旨の特約あるいは慣習がある場合です。この例としては，10kmの堤防工事や道路工事を請け負いまして，１km完成するごとに相手方に引き渡して代金をもらいます，ということになっていれば，それは部分的に完成して相手方に引き渡したから益金の額に算入しなさいということです。昔からの法人税の取扱いで，現在の法人税基本通達２－１－９に引き継がれています。

（工事進行基準）

それから，工事進行基準というのがあります。これは，建設業者等は，その事業年度において着工した建設工事，すなわち工事期間が１年以上であるという長期工事については，工事進行基準を適用することができることになっています。ただし，部分完成基準が適用される長期建設工事については，工事進行基準は適用できませんということです。それから，赤字工事についても工事進行基準は適用できませんということに，当時はなっておりました。この点はまた後で法人税法の改正のところで申し上げますが，そういうことになっておりました。

そして，工事進行基準というのは，一定の算式により計算した金額をその事業年度の益金とする方法であり，現在の工事進行基準と全く同じ考え方です。着工事業年度から引渡事業年度前までは，予想工事利益に予想工事原価に対するその事業年度の工事原価の額の割合を乗じた金額を収益・費用として計上します。そして，引渡事業年度においては，全体の工事利益から過年度において計上した工事利益を引いたものを収益・費用に計上するということで，現在の法人税の取扱いと全く同じになっています。

（値増金の益金算入の時期）

それからもう１つ，値増金の益金算入時期というのがあります。資材の値上がり等に応じて値増金を収入することが契約の当初から定められている場合には，建設工事等の目的物を引き渡したときに収入に計上するということになっております。それ以外の値増金としてネゴをしまして，その後確定した値増金であれば，それは確定したときに益金に算入するということで，現行の法人税基本通達２－１－８の取扱いと全く同じものです。

⑶　法人税法

このように，法人税では，工事契約の収益計上時期というのは国税庁の通達で取り扱ってきたのですが，こういう基本的な取扱いを国税庁の通達でやるというのは問題ではないかということもあったのだろうと思います。

（昭和 40 年全文改正）

そこで，通達ではなくて法人税法などの法令に定める必要があるのではないかということで昭和40年に法人税法の全文改正が行われましたので，その際に現行の法人税法第64条となっていますが，「長期工事の請負に係る収益及び費用の帰属事業年度」という条文が入りました。その場合の工事契約や工事進行基準の意義だとか範囲といったものは，昭和35年の個別通達と全く同じです。

（平成 10 年改正）

それから，平成10年に至りまして，長期大規模工事，すなわち工事期間が２年以上，請負金額が50億円以上の工事につきましては，工事進行基準を強制適用するという改正が行われました。長期大規模工事については，工事進行基準を強制適用するということですから，赤字工事については損失が先出しで計上されるということになりました。

ただ，長期大規模工事の範囲が，原則工事期間２年以上で請負金額50億円以上ということになり，工事進行基準を強制適用すると企業に対するインパクトが大きいということで，その範囲を100億円とか150億円にするという経過措置が設けられておりました。

（平成 20 年改正）

そして平成20年には，工事期間が１年以上で請負金額が10億円以上と，工事進行基準を強制適用する長期大規模工事の範囲を拡大いたしました。

それから，従来は工事進行基準の適用範囲には「ソフトウエアの開発」は含まれないというのが法人税基本通達で明文で書かれていたのですが，平成20年の改正で，工事進行基準の適用範囲にソフトウエアの開発を含めるということになりました。

これについては，先ほど申し上げましたように，企業会計におきまして，平成19年12月27日の「工事契約に関する会計基準」で，受注制作のソフトウエアもこの会計基準を適用するということになりましたので，税務上も工事進行基準の適用範囲にソフトウエアの開発を追加したということでしょう。

それから長期大規模工事以外の工事，便宜的に短期小規模工事と言っておきますが，短期小規模工事につきましては，従来から工事進行基準を適用するか，工事完成基準を適用するかは選択で企業の任意ですということになっております。ただ，その短期小規模工事について，工事進行基準を適用する場合には，赤字工事については適用できないことになっていたのですが，平成20年の改正で，短期小規模工事の赤字工事についても，工事進行基準を適用してよいという改正が行われております。

それからもう一つ，工事進行基準の方法による未収入金については，売掛債権等として取り扱うということです。これは，企業会計の工事契約会計基準で売掛債権として取り扱うということになりましたので，法人税でも同じように取り扱うということです。

従来は，法人税基本通達で，工事進行基準の適用による未収入金については，まだ目的物の引渡しがされていない，確定した未収入金ではないので売掛債権として取り扱うことはできないので，貸倒引当金の設定対象にならないというのが明文で書かれていました。それが平成20年の改正で，売掛債権等として取り扱うというのが法人税法施行令に明文で規定されました。その結果，一括評価貸倒引当金の計上ができるということになっています。

そして，工事請負金額の対価の額が確定していないときは，工事進行基準を適用する場合にどうなるのかという問題があります。この点，平成20年の改正で，対価の額が確定していないときは見積工事原価を請負対価の額とみなすという改正も行われております。

以上申し上げましたのが，会計基準として国際会計基準と日本の会計基準，それから法人税の工事契約に関する収益計上基準ないしは認識基準の概要です。

4. 国際会計基準と法人税の関係

⑴ 工事進行基準の実務上の諸問題

最後に大仰な表題になっていますが，国際会計基準と法人税の関係ということです。まず，工事進行基準の実務上の諸問題というのを，私が見聞きしている範囲ですが，考えていきたいと思います。この点は，企業の方もお見えになっておりますので，他にいろいろ問題があるということであれば，ご指摘をいただければと思っております。

（赤字工事だけに工事進行基準を適用することの是非）

工事進行基準の実務上の諸問題の第一は，短期小規模工事のうち，赤字工事だけに工事進行基準を適用していいですかということです。平成20年の税制改正で，短期小規模工事について工事進行基準を適用する場合には，赤字工事についても対象にできるということになりました。そこで，例えば短期小規模工事を５件請け負っていて，そのうち赤字工事が３件あればその赤字工事だけについて工事進行基準を適用して，損失を前倒しで計上するということができるかという問題です。

これは，結論的に申し上げれば，短期小規模工事について，工事進行基準を適用する場合には，工事ごとに確定した決算において工事進行基準の方法により経理するということになっておりますから，工事進行基準を適用したくないと思えば，工事進行基準の方法で経理しなければよいので，事実上は赤字工事だけに工事進行基準を適用するということも可能であると言わざるを得ないと思われます。

ただ，企業会計の上におきましては，そのように任意に赤字工事だけについて工事進行基準を適用して，黒字工事については工事完成基準を適用するというような使い分けはできませんので，企業会計の側から規制がかかるということはあるでしょう。公認会計士ないし監査法人の監査を受けないような中小企業などは，いい悪いは別にして，そこらはある意味では自由に操作ができるのかなということです。

（見積工事原価の範囲と金額算定の困難性）

それから見積工事原価の範囲と金額算定の困難性ということです。工事進行基準を適用する上で，工事収益，請負金額というのが確定していない場合というのもないことはないでしょうが，基本的には工事契約を結んだときには請負金額はいくらというのは確定しているのがほとんどだと考えられます。

実務上難しいのは，見積工事原価をどうするかによって損益の計上が異なってきますので，その各事業年度末における見積工事原価としてどこまでのものが認められるのか。では認められても，その金額をどのように算定するのかというのが非常に難しいということです。

税務調査のときにも，例えば雑費などを工事原価として見積もっているけれど，これはどういったものですか，過大なのではないですか，というようなことを指摘されるといった話も聞こえてきます。そういうことで，見積工事原価の範囲の確定と，それから金額算定が非常に難しいのではないのかなということです。この点はそうは言っても，工事進行基準というのはそういう見積りの要素が入らざるを得ないところがありますから，永遠の課題といった問題があります。

（外貨建工事の円換算の煩雑性）

次に，外貨建工事につきましては，円換算をして請負金額が10億円以上であるかどうかを判定するということになっております。また，外貨建工事につきましては，それぞれの事業年度末において，工事原価の見積額であるとか，当期に支出した費用・原価をそれぞれ円換算することになります。そうすると，それぞれの事業年度末ごとに違うレートで換算しなければいけないということで，外貨建ての海外工事の場合には，そういう円換算の煩雑性みたいなものがあります。

（消費税の課税上の問題）

それから，これは直接的には法人税の関係ではないのですが，消費税の課税売上げと課税仕入れの時期の問題というのがあります。現在では，工事進行基準を適用している，あるいは工事完成基準を適用している場合に，建設業者はいつの売上として消費税を納めるのか，一方，資材を買ったときにいつ課税仕入れとするのかというようなことです。

建設業者が工事請負の収益を課税売上として消費税の課税対象にする場合，消費税法17条において，法人税で工事進行基準を適用していれば，工事進行基準で計上される売上金額を課税売上としてよいということになっております。ただ，選択的に法人税では工事進行基準を適用して売上を計上していても，消費税では工事完成基準で，工事が完成したときに一括して課税売上とすることもできるということになっています。また一方，課税仕入れにつきましては，購入した資材等を未成工事支出金として処理したとしても，各仕入れ時に仕入税額控除をしてよいということです。

建物を建てるのを請け負ったために，セメントを買いましたとか鉄筋を買いましたら，買う都度仕入税額控除をするというのが原則です。すなわち，仕入税額控除が先行するということです。しかし，ビルが完成して引き渡したときに一括してまとめて仕入税額控除をすることもできるという取扱いになっております。

そのように消費税と法人税の取扱いが若干泣き別れになっているところがあります。また，法人税で工事進行基準を適用して，消費税の売上も工事進行基準を適用している途中において部分的に目的物の引き渡しがあったら，その時に消費税を納めるべきかどうかといった議論もあるようです。

⑵　国際会計基準・工事契約会計基準・法人税の異同点

次に，国際会計基準と工事契約会計基準，それから法人税の異同点といいますか対比表みたいなものを，私なりにまとめました。基本的には，工事契約の意義・範囲だとか，工事契約の結合・分割をしますとか，あるいは収益・原価の範囲がどうかというのは，それぞれ言葉は違っておりますが，同じことをいっているのかなと思われます。もちろん，細かくみていけば違うところはありますが，基本的には同じようなことをいっていると考えられます。

そこで問題は，収益・費用の認識基準のところです。このうち工事進行基準の内容というのは，国際会計基準も工事契約会計基準も法人税も基本的には同じなのかなと思います。ただ，法人税では長期大規模工事は工事進行基準を強制適用で，短期小規模工事は任意適用だということです。

この点，国際会計基準と工事契約会計基準は，所定の要件に適合すれば工事進行基準が強制適用されるというところが，法人税とは違っているのかなということです。

それから，工事原価回収基準というのがありますが，これは日本の工事契約会計基準あるいは法人税にはありません。ただ日本の工事契約会計基準にはこういう基準の考え方は全く予定されていないのかなということです。次に，工事完成基準について，クエスチョンマークを付けているのですが，国際会計基準では工事完成基準というのはあり得ないのかどうか。工事原価回収基準というのが工事完成基準の一つなのかどうなのか，そこらが疑問としてあります。法人税には工事完成基準につきましては部分完成基準というのがあります。

それから，工事損失の処理については，工事契約会計基準では工事損失引当金を計上するということになっておりますが，法人税では工事損失が出るのであれば，それは工事進行基準あるいは工事完成基準の適用によって認識していくということで，工事損失引当金を計上するということは，現在のところ，認められておりません。

⑶ 法人税の方向性

（工事損益の測定基準）

最後に，今後，法人税が国際会計基準あるいは日本の会計基準との関係や方向性をどのように考えたらよいのかということです。工事損益の測定基準というのは，基本的には工事契約の契約金額によるということだろうと考えます。法人税でも工事金額が確定していない場合にはどうするかという取扱いもありますが，基本的には契約金額によるのかなということです。

やはり一番問題になるのは，国際会計基準では，将来の補修費やクレーム費などの見積額を収益から控除すること，あるいは工事代金の回収が長期にわたる場合には，割引現在価値額で評価するといったようなことです。こういうことを法人税にそのまま当てはめてよいのかどうかは，法人税には債務確定基準とか引当金・準備金という問題もありまして，その辺は慎重に検討する必要があると思っています。ただ，債務確定基準とか引当金・準備金も政策の問題なのだから，それは合わせればよいではないかという考え方もあり得ますが，債務確定基準を法人税が維持していくとすれば，そこらの調整をどうするかという問題は，非常に大きな課題としてあるのかなと思っております。

（工事損益の認識基準）

それから，工事損益の認識基準，いつ損益として計上するかということについては，工事損益は建設業者にとっては根幹となるものであり，損益計算書の一番上にくる売上が，法人税と企業会計で決定的に取扱いが違うというのはやはり問題だろうと思います。

また一方では，工事損益をいつ計上するかというのは，大ざっぱに言ってしまいますと，期間損益であって，いつかは必ず損益計算書に乗ってくるわけで，逃げていくわけではありません。基本的には会計と税務とで一致させるという方向でやるのがよろしいのではないかと考えます。そういう意味では，会計が工事進行基準を原則とするというのであれば，税務もそれに乗っていけばいいのかなというように個人的には考えています。

ただ，そうは言いましても，工事進行基準を適用する場合には，見積もりの要素というのが結構入ってまいります。それから，公認会計士なり監査法人の監査を受けるようなところはよろしいのですが，法人税は中小企業も相手にしておりますから，工事進行基準を原則とするということになってまいりますと，収益の範囲や確定性の判断基準，原価の範囲，見積方法みたいなものを今よりももうちょっと明確に詳細にする必要があるのではないかと考えます。

それから，原価を見積もるなんていうのはなかなか難しい問題がありますから，中小企業に対してどのように配慮するか。現在，工事進行基準が強制適用される長期大規模工事は10億円以上，工事期間が１年以上となっていますが，それは結果として中小企業への配慮になっているのかもわかりませんが，そういう基準がいるのかどうかということも，今後は検討が必要になってくるのかと思います。基本的には，法人税と企業会計というのは，大ざっぱに言いますと，一致させていいのではないかなと思っております。私の報告は以上でございます。

工　事　契　約

平成22年５月19日
税理士：成松洋一

1　国際会計基準

(1)　ＩＡＳ第１８号　― 収益

イ　収益の定義

持分参加者からの拠出に関連するもの以外で、持分の増加をもたらす一定期間中の企業の通常の活動過程から生じる経済的便益の総流入

ロ　一般的な収益認識

(イ) 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

(ロ) 収益の額を信頼性をもって測定できること

ハ　役務提供の収益認識

(イ) 収益の額を信頼性をもって測定できること

(ロ) 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

(ハ) 取引の進捗度を期末日において信頼性をもって測定できること

(ニ) 取引について発生した原価及び取引の完了に要する原価を信頼性をもって測定できること

ニ　収益の測定

(イ) 収益は、受け取った、または受け取る予定の対価の公正価値で測定

(ロ) 販売契約において、企業が許容した値引き及び割戻しがある場合には、これらを考慮して収益の額を決定

(ハ) 対価の支払期限が長期の場合には、市場金利を加味して現在割引価値額で測定

(2)　ＩＡＳ第１１号　― 工事契約

イ　工事契約の意義

単一の資産又はその設計、技術及び機能若しくはその最終的な目的や用途が密接に相互関連又は相互依存している複数の資産の組み合わせの建設工事のために特別に取り決められる契約

ロ　工事契約の結合及び分割

(イ) 個々の工事契約に個別に適用

(ロ) 複数資産の建設が一つの契約で結ばれている場合、次の条件のすべてに該当すれば、それぞれの資産の建設は個別の契約として取り扱う

①　各資産について別途見積りが提示されていること

②　請負業者及び発注者は各資産に係る契約書について承諾若しくは拒否できる等、別途の交渉可能であること

③　原価及び収益が各資産別に識別可能であること

(ハ) 複数の契約が次の性格を有する場合には、それら一連の契約を一つの工事契約とみなして取り扱う

①　一連の契約が一括して交渉されること

② 複数の契約は密接に相互関連しており、事実上全体の利益率が定められた単一のプロジェクトとの一部であること

③ 複数の契約は同時期又は連続して実行されること

(ニ) 次の追加資産の建設については、別個の契約として取り扱う

① 追加資産が、その設計・技術・機能において当初の工事契約で建設される資産若しくは一連の資産と大きく異なる場合

② 追加資産の価格が当初の契約価格と無関係に交渉される場合

ハ 工事契約の収益・原価の範囲

(イ) 工事契約収益は、次のものから構成される

① 契約で合意された当初の収益

② 契約内容の変更、クレーム及び報償金のうち、収益となる可能性が高く、かつ、信頼性をもって測定可能なもの

(ロ) 工事契約原価は、次の費用から構成される

① 特定の契約に直接関連する費用 —— 作業現場の労務費、建設工事の材料費、工場及び設備の減価償却費、工場、設備及び材料の移設費、工場及び設備の賃借料、設計・技術援助料、調整・保証作業の見積原価、第三者からのクレーム費等

② 工事契約全般に起因する配賦可能な間接費用 —— 保険料、直接関連しない設計・技術援助料、工事間接費等

③ 契約条件により発注者に個別請求可能なその他の原価

ニ 工事契約の収益・費用の認識

(イ) 工事契約の結果を信頼性をもって見積もることができる場合 —— その工事契約に関連した収益及び原価は、その請負業務の期末日現在の進捗度に応じて、収益及び費用として認識

(ロ) 工事契約の結果を信頼性をもって見積もることができない場合 —— 収益は回収可能性の高い、発生済工事契約原価の範囲に限って認識され、また、工事契約原価は、発生した期間に費用として認識

ホ 予想される損失の認識

工事契約総原価が総収益を超過する可能性が高いときは、その見積損失は即時に認識

2 日本会計基準

(1) 企業会計原則（昭和24.7.9 企業会計制度対策調査会）

イ 売上高は、実現主義の原則に従い、商品等の販売又は役務の給付によって実現したものに限る。ただし、長期の未完成請負工事等については、合理的に収益を見積もり、これを当期の損益計算に計上することができる（第二、三、B）。

ロ 長期の請負工事については、販売費及び一般管理費を適当な比率で請負工事に配分し、売上原価及び期末たな卸高に算入することができる（第二、三、F）。

ハ 長期の請負工事に関する収益の計上については、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ができる（注解、注7）。

(イ) 工事進行基準 —— 決算期末に工事進行程度を見積り、適正な工事収益率によって工事収益の一部を当期の損益計算に計上

(ロ) 工事完成基準 —— 工事が完成し、その引渡しが完了した日に工事収益を計上

(2) 税法と企業会計原則との調整に関する意見書（昭和27.6.16　企業会計基準審議会）

イ　工事進行基準

工事進行基準は、一種の生産基準であって、建設工業等における長期請負工事契約の場合において、工事完了および引渡後の事業年度において一度に工事収益を計上する代わりに、工事遂行の途中の各期間に工事総収益を適当に配分する方法である。この場合には、毎期末に工事進行率を測定し、適正な工事収益率に基づき予想収益を計上しなければならない（総論、第一、二）。

ロ　工事完成基準

工事進行基準の適用を可能ならしめる条件は、仕掛工事原価の測定および工事代金の予定が確定的であることであるが、物価変動期においては、これらの条件が欠けることが免かれないから、その代わりに工事完成基準の適用を認める必要がある。すなわち、工事が完了しその引渡が終了した場合でも、対価又は原価が確定しない場合には、ただちに工事収益を記録することは困難であるから、工事の引渡、対価および原価の三つの条件の確定の時期をもって、収益記録の時点とする方法が認められる。但し、工事完了後収益実現の条件をみたすまでの期間の長さの決定は、個々の企業の裁量に委ねられるべきでなく、当該産業において一般に妥当と認められる期間に限定されなければならない（総論、第一、二）。

ハ　税法上の取扱いにおいても、工事進行基準又は工事完成基準のいずれかを継続的に選択適用することを認めており、原理的には「企業会計原則」と一致する。しかし、工事進行基準については、税法上の解釈は部分完成主義をとっており、工事完成基準については、厳格な完成引渡主義をとり、原価確定の基準を認めていない。

健全な会計慣行では、いずれの場合でも、収益の計上は原価の確定と対応して行うのであり、工事進行基準の適用についても、適正な収益の見積は、仕掛工事原価の確実な計算を基礎として行われる。

かような見地から、税法においても、かかる場合における所得の算定上、継続的に適用される健全な会計処理の原則を認めることが望ましい（各論、第一、四）。

(3) 工事契約に関する会計基準（平成19.12.27　企業会計基準委員会）

イ　工事契約の意義

(イ) 仕事の完成に対して対価が支払われる請負契約のうち、土木、建築、造船や一定の機械装置の製造等、基本的な仕様や作業内容を顧客の指図に基づいて行うもの

(ロ) 受注制作のソフトウエアも本会計基準を適用

ロ　工事契約に係る認識の単位

(イ) 工事契約において当事者間で合意された実質的な取引の単位に基づく。ただし、実質的な取引の単位を適切に反映していない場合は、複数の契約を結合し、又は取引の一部を分離する。

(ロ) 工事収益及び工事原価は、工事契約に係る認識の単位ごとに、工事契約に係る認識基準を適用することにより計上

ハ　工事契約に係る認識基準

(イ) 工事契約に関して、工事の進行途上においても、その進捗部分について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、この要件を満たさない場合には工事完成基準を適用

(ロ) 成果の確実性が認められるためには、次の各要素について、信頼性をもって見積ることができること

①　工事収益総額 —— 工事契約において定められた、施工者が受け取る対価の総額
工事の完成見込みの確実性、工事契約における対価の定め

②　工事原価総額 —— 工事契約において定められた、施工者の義務を果たすための支出の総額
工事原価の事前の見積りと実績を対比し、適時・適切な見直し

③　決算日における工事進捗度 —— 原価比例法その他

ニ　工事進行基準の会計処理

(イ) 工事収益総額、工事原価総額及び決算日における工事進捗度を合理的に見積り、これに応じて当期の工事収益及び工事原価を損益計算書に計上

(ロ) 工事進行基準を適用した結果、工事の進行途上に計上される未収入額は、金銭債権として取り扱う

ホ　工事完成基準の会計処理

工事が完成し、目的物の引渡しを行った時点で、工事収益及び工事原価を損益計算書に計上

ヘ　工事契約から損失が見込まれる場合の取扱い

工事原価総額等が工事収益総額を超過する可能性が高く、かつ、その金額を合理的に見積ることができる場合には、工事損失のうち既に計上された損益の額を控除した残額を、工事損失が見込まれる期の損失として処理し、工事損失引当金を計上

3　法　人　税

(1)　昭和25年法人税基本通達（昭和25.9.25　直法1-100 ）

請負に因る損益は、契約の目的となった工事等が完成し、これの引渡の時を含む事業年度の損益とすべきものであるが、長期の未完成工事等については、当該工事等の完成前の各事業年度において工事等の完成程度に応じて予想される益金を計上することができる（二五二）。

(2)　昭和35年個別通達（請負による損益の法人税の取扱について　昭和35.4.12 直法1-60）

イ　工事完成基準

請負による損益については、物の引渡しを要する請負契約にあってはその目的物の全部を完成して相手方に引渡した日を含む事業年度において、物の引渡しを要しない請負契約にあってはその約した役務の全部を完了した日を含む事業年度において、それぞれその請負による収入を益金に算入（一） —— 現行法人税基本通達２－１－５

ロ　部分完成基準

建設請負等について次に掲げるような事実がある場合には、その建設請負等に関する建

設工事等の全部が完成しないときにおいても、その事業年度において引き渡した建設工事等の量又は完成した部分に対応する工事収入をその事業年度の益金に算入（一四） —— 現行法人税基本通達２－１－９

(イ) 一つの契約により同種の建設工事等を多量に請け負ったような場合で、その引渡量に従い工事代金を収入する旨の特約又は慣習がある場合

(ロ) １個の建設工事等であっても、その建設工事等の一部が完成し、その完成した部分を引き渡したつどその割合に応じて工事代金を収入する旨の特約又は慣習がある場合

ハ　工事進行基準

(イ) 建設業者等は、その事業年度において着工した長期建設工事等（その着工の日から引渡しの日までの期間が１年以上であると認められる建設工事等をいう。）について工事進行基準を適用することができる。ただし、次に掲げる長期建設工事等については、この限りでない（一五）。

① 一四の１および２に掲げる特約または慣習のある長期建設工事等 —— 部分完成基準の適用される長期建設工事等

② その事業年度終了の日の現況からみて、その建設工事等が完成した場合に工事損失の生じることが予想される長期建設工事等

(ロ) 工事進行基準は、次の算式により計算した金額をその事業年度の益金とする方法（一六）

① 着工事業年度から引渡事業年度前までの各事業年度

$$\text{その事業年度末の現況による予想工事利益} \times \frac{\text{着工事業年度からその事業年度までに要した工事原価の合計額}}{\text{その事業年度末の現況による予想工事原価}} - \text{前事業年度までに益金に算入された工事利益}$$

② 引渡事業年度

$$\text{その工事の工事利益} - \text{引渡事業年度前の各事業年度において益金に算入した工事利益の合計額}$$

ニ　値増金の益金算入の時期

建設業者等が請負った建設工事等について、設計変更又は予定工期の短縮等があったため、相手方から当初の請負契約による収入金額以外に収入する値増金（嘆願金を含む）については、次に定めるところによる（一三） —— 現行法人税基本通達２－１－８

(イ) 資材の値上り等に応じて請負代金の値増金を収入すべきことが契約により定められている場合においては、その契約により収入すべき値増金の金額は、その建設工事等の引渡事業年度の工事収入に算入

(ロ) (イ) 以外の値増金の金額は、値増金として収入すべき金額が確定した日を含む事業年度の益金に算入

(3) 法人税法

イ　昭和40年全文改正

(イ) 「長期工事の請負に係る収益及び費用の帰属事業年度」を法定（現行法人税法64条）

(ロ) 「工事進行基準の意義」等は、上記昭和35年個別通達を踏襲

ロ　平成10年改正

長期大規模工事（工事期間２年以上、請負金額50億円以上）については、工事進行基準を強制適用

ハ　平成20年改正

(イ) 長期大規模工事の範囲を、工事期間１年以上、請負金額10億円以上に拡大

(ロ) 工事進行基準の適用範囲に、「ソフトウエアの開発」を追加

(ハ) 長期大規模工事以外の工事（短期小規模工事）について、損失が生ずると見込まれるものも工事進行基準の適用可

(ニ) 工事進行基準の方法による未収入金について、売掛債権等として取り扱う ―― 一括評価貸倒引当金の計上可

4　国際会計基準と法人税の関係

(1)　工事進行基準の実務上の諸問題

イ　短期小規模工事のうち赤字工事だけに工事進行基準を適用することの是非

ロ　見積工事原価の範囲の確定とその金額算定の困難性

ハ　外貨建工事の円換算の煩雑性

ニ　消費税の課税売上げと課税仕入れの時期の問題

(2)　国際会計基準・工事契約会計基準・法人税の異同点

項　目		ＩＡＳ第１１号	工事契約会計基準	法　人　税
イ 工事契約の意義・範囲		単一資産又は複数資産の組合せの建設契約 特別仕様のソフトウエア開発を含む?	仕事を完成する請負契約のうち、土木、建築造船、一定機械装置の製造等、基本的な仕様や作業内容を顧客が指図するもの 受注制作のソフトウエアを含む	工事、製造 設計・監理等の役務の提供のみは含まず ソフトウエア開発を含む
ロ 工事契約の結合・分割		個々の工事契約ごと 契約内容からみて、工事契約の結合と分割 所定の追加資産の建設は、別個の契約	当事者間で合意された実質的な取引単位 適切でない場合は、工事契約の結合と分割	一の契約ごと 実質判断により、工事契約の結合と分割
ハ 収益・原価の範囲		収益は、当初契約金額、契約変更、クレーム報奨金 原価は、直接・間接の材料費、労務費その他の経費、発注者に個別請求可能な費用	工事収益総額は、契約で定められた対価の総額 工事原価総額は、契約で定められた義務を果たすための支出の総額	収益は、契約金額、値増金 原価は、原材料費、労務費その他の経費
ニ 収益費用の認識基準	工事進行基準	契約の結果を信頼性をもって見積ることができる場合は強制適用 進捗度は、原価比例法その他	進捗部分について成果の確実性が認められる場合は強制適用 進捗度は、原価比例法その他	長期大規模工事は強制適用、短期小規模工事は任意適用 進行割合は、原価比例法その他
	工事原価回収基準	契約の結果を信頼性をもって見積ることができない場合－－収益は回収可能性の高い発生済工事原価の範囲に限って認識	工事原価回収基準はなし	工事原価回収基準はなし
	工事完成基準	工事完成基準は不可?	進捗部分について成果の確実性が認められない場合に適用	工事完成基準、部分完成基準
ホ 工事損失の処理		工事損失は即時に認識	工事損失から既計上損益額を控除した残額を工事損失引当金に計上	工事進行基準又は工事完成基準により認識 工事損失引当金の計上は不可

(3) 法人税の方向性

イ　工事損益の測定基準

(ｲ) 基本的には、工事契約の契約金額による

(ﾛ) 将来の補修費やクレーム費などの見積額を収益から控除すること、工事代金の回収が長期にわたる場合の収益を割引現在価値額で評価することなどは、債務確定基準、引当金・準備金の問題もあって、慎重に検討を要する

ロ　工事損益の認識基準

(ｲ) 工事損益は、建設業者等にとって根幹となるものであり、一方で期間損益に属することであるから、その認識基準は会計と税務とで一致することが望ましい。

(ﾛ) その意味で、会計が工事進行基準を原則とするのであれば、税務もその方向性でよいと考える。

(ﾊ) その場合、収益の範囲や確定性の判断基準、原価の範囲や見積方法等の明確化、中小企業に対する配慮の有無の検討が必要

（参照文献）

1　国際会計基準委員会財団編『2009国際財務報告基準ＩＦＲＳ』（中央経済社、2009）

2　あらた監査法人他編『Ｑ＆Ａ国際財務報告基準（ＩＦＲＳ）』（税務研究会、平成21年）

3　監査法人トーマツ編『よくわかる国際財務報告基準（ＩＦＲＳｓ）の実務ガイド』（税務研究会、平成21年）

4　あずさ監査法人ＩＦＲＳ本部編『ケース・スタディＩＦＲＳの収益認識』（中央経済社、2009）

有形固定資産の会計と税務

―― IAS16号を中心に ――



立教大学経済学部准教授　坂本雅士

はしがき　　本稿は，平成22年６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『有形固定資産の会計と税務――IAS16号を中心に』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

立教大学の坂本です。私に与えられたテーマは「有形固定資産」です。有形固定資産の会計であるIAS16号と日本基準との比較を通して，今後のIFRS/IAS（以下，併せてIFRS）へのコンバージェンス，あるいはアドプションへの税務上の対応について論ずることが私に与えられた役目だと理解しております。

報告は，大きく四つのパートに分かれております。まず，有形固定資産の内容に入る前に，予備的な考察として，今後のIFRS導入のフェーズについて考えてみます。最近の米国証券取引委員会（SEC）や企業会計審議会の動向にも触れながら，IFRSをめぐる状況が税務上の対応へもたらす影響について指摘します。続きまして，IAS16号を取り上げ，その目的，意義，範囲等を確認します。３点目に，IAS16号を中心としたIFRSと現行の日本基準を比較します。そして，当初認識，当初測定，事後測定という３つの視点から，両基準の差異を明らかにします。最後に，それらの差異項目を中心に，税務上の対応について検討します。

2. 予備的考察 ――IFRS導入フェーズの多様性

法人税は基本的に法人単位で課税されるため，課税所得計算と直接に関連するのは個別財務諸表に適用される会計基準（個別基準）です。任意適用時には，個別財務諸表にIFRSは適用されないため，個別基準のコンバージェンスが会社法の計算書類に対して及ぼす影響に税務上どのように対応するかが問題となります。その際の検討を困難ならしめている要因として，IFRSが課税所得計算の背景にある価値判断とは必ずしも整合性を有しないといった点が俎上に載せられることが多いのですが，それ以前にIFRSをめぐる状況についてコンセンサスが形成されているとは言い難いこと，そして今後の諸情勢の不透明さが挙げられます。

例えば，中間報告では，コンバージェンスの継続・加速化について「連結先行」の考え方が示されています。「先行」という文言からは，連結財務諸表に適用される会計基準（連結基準）に引き続き個別基準もコンバージェンスが進められていくというニュアンスが伝わってきますが，その時間軸はもとより対象となる範囲も曖昧です。税務との関係で考えた場合，個別基準がどの程度コンバージェンスするかが問題であり，それにより税務上の対応も種々の方法

論があり得ることとなります。「連結先行」とは謳っているものの，今後，連結基準と個別基準との差異が広がっていく可能性や，さらには連単分離方式へのシフト[1]さえも否定できません。その理由としては，個別基準がIFRSへ近づくほど配当可能額や課税所得の算定に係る問題が深刻なものとなることに加え，そもそも個別基準のコンバージェンスは国際的には要請されていないといったこと等が挙げられます。コンバージェンスは国際会計基準審議会（IASB）の作業計画に整合する形での検討が求められているので，特にMoUプロジェクトに関する項目はその可能性が高いのではないでしょうか。なお，個別財務諸表をどうするかは，現在，企業会計審議会においても検討が進められているところです[2]。こういった動向をみる限り，連結先行の意義があらためて問われていることは確かでしょう。

また，将来的に個別財務諸表にIFRSが適用されるかどうかも未知数です。もちろん，個別基準としてIFRSを容認あるいは強制した場合には，税務上の対応の必要性は一層高まるわけですが，中間報告では，今後の個別財務諸表の取扱いについて，連結基準への強制適用の是非を判断する際に「幅広い見地から検討を行う必要がある」と述べるに止まっています。

なお，強制適用の重要な判断要素とされているアメリカの動向ですが，2010年2月24日付でSECは「コンバージェンスとグローバルな会計基準への支持声明」（*Commission Statement in Support of Convergence and Global Accounting Standards*, Release Nos. 33-9109; 34-61578）を公表しています。SECは，2011年にIFRSを強制適用するかどうかの判断を示すという方針こそ変えなかったものの，当初のロードマップ案には盛り込まれていた早期適用のオプションは撤回されました。

また，仮にIFRS導入が決定した場合でも，実際の適用は当初予定よりも1年ほど遅れ，2015年から2016年が想定される等，足踏み状態が続いています。IASBと米国財務会計基準審議会（FASB）が会計基準のコンバージェンスに向けて合意したMoUについても，2010年6月2日付で公表された共同声明によると，一部のプロジェクトについては，その完了時期が2011年下半期に延期されており，今後の行方は予断を許さないでしょう。

このように日本へのIFRS導入をめぐっては多様なフェーズが想定されます。そして，それに応じて法人税制への影響や課題も当然に異なります。税務上の検討にあたっては，この点を認識しなければなりません。

3. IAS16号（有形固定資産）

⑴ 目的・意義

まず，IAS16号の目的ですが，「本基準の目的は，財務諸表の利用者が企業の有形固定資産に対する投資及び投資変更に関する情報を把握できるように，有形固定資産の会計処理を規定することである。主要な論点は，資産の認識，帳簿価額の算定，並びにそれに関して認識する減価償却費及び減損損失である」（para.1）とあります。ここから3つの論点が浮かび上がります。当初認識，当初測定，事後測定です。なお，事後測定に係る論点に減損がありますが，

1 現に，2010年4月19日付で経済産業省の企業財務委員会・企業会計検討ワーキンググループは「会計基準の国際的調和を踏まえた我が国経済および企業の持続的な成長に向けた会計・開示制度のあり方について - 企業財務委員会中間報告 -」を公表し，連単分離方式へのシフトを提言している。

2 2010年6月8日，7月8日，8月3日開催の企業会計審議会総会において，「単体財務諸表の会計基準のあり方（コンバージェンス）について」が議題となっている。その後，審議会での議論を踏まえ，9月28日付で，財務会計基準機構は「単体財務諸表に関する検討会議」の設置を公表した。

減損については次回の研究会において別途取り上げるので[3]，今回の報告範囲からは除かせていただきます。

続いて，意義です。「有形固定資産とは，財貨・用役の生産又は提供に利用する目的，外部への賃貸目的又は管理目的で企業が保有する有形資産であり，かつ，一会計期間を超えて利用すると予測される資産をいう」（para.6）とあります。

⑵ 範　囲

IAS16号の対象となる有形固定資産ですが，例示されている項目を見ると，「土地，土地・建物，機械装置，船舶，航空機，自動車，器具・備品，事務用機器」（para.37）が挙げられています。なお，売却目的保有に分類された非流動資産（IFRS5号），農業活動に関する生物資産（IAS41号），鉱業物及び鉱物，石油，天然ガス並びにこれらに類似する再生不能な天然資源の採鉱及び採取（IFRS6号），リース（IAS17号），投資不動産（IAS40号）には，IAS16号は適用されません（paras.3-5）。

⑶ 原則的処理

ここでは，有形固定資産の会計の原則的処理を確認していきます。

まず，当初認識ですが，「有形固定資産は，当該資産に関連する将来の経済的便益の企業への流入が期待でき，取得原価を信頼性をもって測定できる場合のみ認識する」（para.7）とあります。なお，この場合の取得原価の構成要素は，「①購入価格（値引き・割戻し控除後，輸入関税と還付されない取得税を含む），②直接付随費用，③解体除去費用，敷地の原状回復費用，取得時又は特定期間に棚卸資産の生産以外の目的で当該資産を使用した結果生ずる債務の当初見積額」（para.16）であり，いわゆる資産除去債務を含んでいることが確認できます。

当初認識後は，「原価モデル（取得原価から減価償却累計額を控除）又は再評価モデル（公正価値を信頼性をもって測定できる場合に採用可能，再評価実施日における公正価値からその後の減価償却累計額・減損損失累計額を控除）のいずれかを用いる」（paras.29-31）こととなります。減価償却については，「金額的に重要な構成部分は別々に減価償却する」（para.43）とあり，これはいわゆるコンポーネント・アカウンティングのことです。さらに，「企業が将来の経済的便益を消費するパターンを反映して，耐用年数にわたって行う」（para.60），「耐用年数・残存価額・減価償却方法は事業年度末に見直し，変更は見積もりの変更とする」（para.61）と明記されています。減損損失の具体的処理には触れておらず，これについてはIAS36号（資産の減損）に委ねています（para.63）。なお，「有形固定資産は，処分時又は将来の経済的便益が期待できなくなったときに認識を中止する」（para.67）こととなります。

⑷ 原則的処理のまとめ

以上の原則的処理を，先に挙げた３つの論点からまとめると，以下のとおりです。

まず，当初認識ですが，「将来の経済的便益の蓋然性（probability）」と「測定の信頼性（reliability）」を要件としています。

続いて，当初測定です。取得原価の範囲は，①購入価格，②直接付随費用，③解体除去費用等の見積額，の３つから構成されます。

最後に，事後測定です。原価モデルは日本基準と基本的に同じ考え方です。それに対して，再評価モデルは，資産の種類ごとに固定資産を公正価値で評価する方法です。この場合に生じる再評価前の帳簿価額と差額は，公正価値が大きい場合には再評価剰余金として，小さい場合

3　減損については，島田眞一［2010］，「固定資産の減損会計と税法の関係」『租税研究』第732号，55－66頁を参照。

には以前に計上した再評価剰余金を減額し，それがゼロになった以後は損失として処理することとなります。なお，再評価モデルは，かねてイギリスで用いられていた方法ですが，事務的な負担が大きいためEU諸国においてもあまり使用されないようです。また，減価償却については，経済的便益を消費するパターンの反映，コンポーネント・アカウンティングの採用等，日本基準と大きな差がみられます。

4. IFRSと日本基準の比較

⑴ 当初認識

IAS16号が，「将来の経済的便益の蓋然性」と「測定の信頼性」を認識の要件としているのに対し，日本基準には明示的な認識規準は存在していません。ただし，企業会計原則には，「貸借対照表に記載する資産の価額は，原則として，当該資産の取得原価を基礎として計上されなければならない」（企業会計原則第三・五）とあり，これは客観的な測定を要件としている点で共通しているとも考えられます。

⑵ 当初測定

日本基準でも，購入価格に付随費用を加算し，そこから値引き・割戻しを控除します。従来は資産除去債務が含まれておらず，この点がIAS16号と日本基準の大きな差異となっていました。しかし，2010年4月1日以後に開始する会計年度から，「資産除去債務に関する会計基準」（企業会計基準第18号）の適用が義務付けられることとなり，取得原価はおおむねIAS16号と同様となっています。付言すると，従来も有形固定資産の除去に関する規定が全くなかったというわけではなく，連続意見書には，「解体，撤去，処分等のために費用を要するときには，これを売却価格又は利用価格から控除した額をもって残存価額とする」（「連続意見書第三」第一・四）とあります。しかしながら，金額の合理的な見積もりが困難である等の理由から実際にはほとんど適用されていなかったのではないでしょうか。なお，現存する主要な差異として，以下の二点が挙げられます。

まず，有形固定資産の取得に関する登録免許税や不動産取得税等の還付されない取得税の取扱いです。すでに述べたとおり，IAS16号ではこれらの税目は取得原価を構成するのに対して，日本基準では費用計上も認められています。実務上は，税務上のメリットを享受するために費用処理し，取得原価には算入していないケースが多いようです。

次に，有形固定資産を取得するための借入金の利子の取扱いです。IAS23号（借入費用）では，「適格資産（qualifying assets）の取得，建設及び製造に直接起因する借入費用は当該資産の取得原価に含めなければならない」（para.8）とあります。ここで適格資産とは，意図した使用又は販売が可能となるまでに相当の期間を必要とする資産を指し，具体例として棚卸資産，製造プラント，発電設備，無形資産，投資不動産が挙げられています（paras.5，7）。なお，特定の適格資産を取得する目的で借入を行った場合には資産化する借入費用を容易に識別できますが，借入を一括して行い，その一部を建設の資金繰りに充当するといった場合には，資産化する借入費用の識別が困難になると予想されます。この場合には，当該資産に対する支出額に資産化率を乗ずることにより，資産化適格借入費用額を算定します。なお，資産化率は，当期中の借入金残高（特定借入金を除く）に対応する借入費用の加重平均によります（para.14）。他方，日本基準でも，固定資産の自己建設に係る借入に関する利息のうち，建設完了までに発生したものを資産計上することが可能です（「連続意見書第三」第一・四）。ただし，実務上はほとんどの企業が費用処理していること，そして自己建設以外の借入金の利子については取得価額へ算入できないこと等を勘案すると，実際には差異があると考えられます。

なお，IAS16号では，有形固定資産の取得形

態として，購入以外に自家建設，交換，贈与等を定めています。報告時間の都合もありますので，ごく簡単にいくつかご紹介します。

まず，自家建設資産の取得原価ですが，購入資産と同様の原則を適用して決定されます。通常の事業活動における販売を目的として資産を製造している場合には，原価計算上，内部利益は控除されます。また，自家建設中に発生した廃棄原材料・労務費その他異常な額の原価は，当該資産の取得原価に含めません（para.22）。他方，日本基準では，「固定資産を自家建設した場合には，適正な原価計算基準に従って製造原価を計算し，これに基づいて取得原価を計算する」（「連続意見書第三」第一・四）とされています。

もうひとつ，交換による取得のケースです。原則として公正価値で測定しますが，交換取引が経済的実質を欠いている場合，あるいは受入資産又は引渡資産（asset given up）の公正価値が信頼性をもって測定されていない場合には帳簿価額で測定することとなります（para.24）。日本基準では，「自己所有の固定資産と交換に固定資産を取得した場合には，交換に供された自己資産の適正な簿価をもって取得原価とする」（「連続意見書第三」第一・四）とされています。

⑶ 事後測定

IAS16号では当初認識後の再測定（期末評価）にあたり，原価モデルの他に再評価モデルを選択でき，この点が日本基準と異なっています。また，減価償却をみると，IAS16号が経済的便益を消費するパターンの反映，コンポーネント・アカウンティングの採用等を謳っているのに対して，日本では税法基準による会計処理が企業実務として定着しており，両基準には大きな差異があります。以後，この二つに焦点を当てて報告いたします。

① 期末評価

原価モデルでは，有形固定資産は取得原価から減価償却累計額・減損損失累計額を控除した価額で評価します（para.30）。これは取得原価に基づく期末評価であり，企業会計原則においても「有形固定資産については，その取得原価から減価償却累計額を控除した価額をもって貸借対照表価額とする」（第三・五・D）とあり，原価モデルが用いられています。

再評価モデルでは，資産の当初認識後，公正価値を信頼性をもって測定できる有形固定資産について再評価実施日における公正価値から減価償却累計額・減損損失累計額を控除した価額で評価します（para.31）。なお，公正価値とは通常，査定により決定される市場価値のことであり，市場価値が存在しない場合には現在割引価値等を用いて算定することとなります。また，公正価値の変動が大きい場合には毎年，再評価を実施し，それ以外の場合にも三年から五年ごとの再評価が必要とされています（paras.32-34）。これに対して，日本基準では，会社更生や合併等の特殊なケースを除き，資産の再評価は認められていません。

② 減価償却

1）耐用年数

IAS16号では，「耐用年数は，資産ごとに使用が見込まれる期間に設定しなければならない」（para.57）と規定されています。日本基準をみると，連続意見書には「固定資産の耐用年数は，物質的減価と機能的減価の双方を考慮して決定されねばならない」（「連続意見書第三」第一・八）とあります。先程も触れましたが，日本の会計実務では税法上の耐用年数表を利用する場合がほとんどです。法人税法では，「減価償却資産の耐用年数に関する省令」が定められていますが，IAS16号における「使用が見込まれる期間」と必ずしも一致しているわけではありません。

2）残存価額

IAS16号では，「残存価額とは，耐用年数到来時に見積処分費用を控除した後に当該資産から受領できると見積もられた価額をい

う」（para.6）とあります。なお，残存価額については，「実務上は重要ではない場合が多く，よって減価償却費の計上にあたっては重視されない」（para.53）との記述があり，ここから残存価額をゼロにすることもできると考えられます。他方，日本基準では，「残存価額は，固定資産の耐用年数到来時において予想される当該資産の売却価格又は利用価格である」（「連続意見書第三」第一・四）とあります。なお，法人税法では2007年度税制改正により，2007年４月１日以降に取得した有形固定資産は残存価額を備忘価額（１円）まで償却できるように変更されました（法令48の２）。よって，当該資産についてはIAS16号とほぼ同等といえるでしょう。

3）償却方法

IAS16号では，「減価償却方法は企業が将来の経済的便益を消費するパターンを反映しなければならない」（para. 60）とあり，具体的な方法として定額法，定率法，生産高比例法が挙げられています（para. 62）。それに対して，日本基準では「一定の減価償却方法によって，その取得原価を各事業年度に配分」（企業会計原則第三・五）することが求められており，減価償却の計算方法としては定額法，定率法，級数法，生産高比例法が挙げられています（同注解20）。そこには「経済的便益の消費パターンを反映させる」という思考は存在していません。なお，法人税法では，減価償却資産の種類別に納税者が選定しうる償却方法（定額法，定率法，生産高比例法，リース期間定額法等）を定めています（法令48，48の２）。

4）コンポーネント・アカウンティング

コンポーネント・アカウンティングとは，有形固定資産の個々の資産について重要な構成要素（コンポーネント）ごとに残存価額，耐用年数，償却方法が異なるべきものとして別途減価償却計算を行うことをいいます。例えば，航空機については機体とエンジンはそれぞれ別個に減価償却します。この場合には所有であるかファイナンス・リースであるかは問いません（para.44）。他方，日本にはこれに該当する規定はなく一括して償却することとなります。

5）事業年度ごとの見直し

IAS16号は，少なくとも事業年度ごとに耐用年数，残存価額，償却方法の見直しを実施することを求めています。特に償却方法については，資産に具現化される将来の経済的便益の予測消費パターンに大きな変更があった場合には，当該パターンを反映するように償却方法を変更しなければなりません（paras.51，61）。なお，これら見直しの結果は，会計上の見積りの変更として扱われるわけですが，IAS８号（会計方針，会計上の見積りの変更及び誤謬）には，見積りの変更はその性質上，過年度に関連するものではなく，また，誤謬の訂正でもないため，将来に向けてのみ会計処理し遡及修正を行わないと規定されています（paras.34，36）。これに対して，日本基準では減価償却方法の定期的な見直しについては触れられていません。

5. IFRS 導入と税務法制

⑴ 検討に当たり

税務上の対応を検討するに当たって留意しなければならないことは，IFRS の影響がどこまで個別基準に及ぶかにより，その対応の方法論や課題は当然に異なるということです。最初にご報告しましたとおり，IFRS 導入をめぐっては多様なフェーズが想定されますが，個別基準との関係で考えた場合，「連単分離」と「個別財務諸表への強制適用」が両極として考えられます。コンバージェンスの場合には，その範囲が狭いほど法人税法の解釈や立法に対する影響が小さくなるのに対し，IFRS を適用した場合には任意・強制を問わず検討すべき課題は山積するでしょう。その理由として，公正価値評価やプリンシプル・ベースといった特徴を有すIFRS が，適正かつ公平な課税の実現を求めている法人税法と相容れない状況があることに加

えて，次の二点を指摘しておきたいと思います。

まず，個別の項目ごとにみると，税務との関わりが大きい論点が必ずしもコンバージェンスの対象にはなっていなかったことが挙げられます。報告で取り上げた有形固定資産はその典型です。周知のとおり，日本では税法基準による会計処理が企業実務として定着し，監査上もこれを容認しているので（監査・保証実務委員会報告第81号「減価償却に関する当面の監査上の取扱い」），個別基準としてIFRSが適用された場合には大きな変更となります。裏から言うと，これまでは個別基準とIFRSとの差異があったとしても，それがコンバージェンスの対象とならなければ税務上の検討は必要なかったということです。

また，憲法の租税法律主義の原則からの問題も忘れてはいけません。課税要件を法律で規定せずに，企業会計あるいは会社法会計に委ねていることが租税法律主義，特にその内容である課税要件法定主義や課税要件明確主義に反するというのがこの批判の趣旨ですが，IFRSが課税所得計算の基礎となった場合には，その疑義は一層深まるでしょう。金融商品取引法では，IFRSそのものではなく，いわゆるエンドースメントの手続きを経た指定国際会計基準による財務諸表の作成を認めていますが，原則としてカーブアウト条項が想定されておらず，公表期日による差こそあれ，内容的にはIFRSと指定国際会計基準は一致します。結果として，外国の民間団体であるIASBが設定するIFRSに課税要件の決定を委ねることになるからです。

⑵　コンバージェンスへの対応

有形固定資産に係る項目でコンバージェンスの対象となったものとして，資産除去債務が挙げられます。企業会計基準第18号によると，原則的処理として，法令等により計上が義務付けられる将来の有形固定資産の解体，撤去等の費用については，取得・認識時点で資産・負債に両建て計上し，減価償却により費用計上を行うこととなります。ここで留意すべきは，コンバージェンスしたからといってIFRSとの差異が完全になくなったわけではないということです。例えば，適用要件ですが，日本基準では法律上の義務及びそれに準ずるものとされているのに対してIFRSでは資産除去債務の存在可能性が50％を超えることを要件としています。それ以外にも，割引率，資産除去債務の見直し，時の経過による調整費等の損益計算書上の表示等について内容が相違しています。

それでは，税制がどのような対応を採っているかというと，法人税法では，資産除去債務を見積もり，減価償却資産の帳簿価格に加算して償却することを認めていません。債務が確定していないため，損金算入を認めないというわけです。見積もった場合には，減価償却費相当額及び資産除去債務について認識される利息費用を加算する申告調整が必要となり，その後，除去した事業年度において減算することとなります。なお，従来から特定のケースでは資産除去債務を引当金で計上し，税務上もこれを認めていました。例えば，電力業における原子力発電施設の解体に伴う債務（電子力発電施設解体引当金）やポリ塩化ビフェニル（PCB）やアスベストの除去費用に伴う債務（PCB処理引当金，環境対策引当金）等です。こういったものの中には，今後は資産除去債務として計上されるものもあるでしょう。ただし，有形固定資産の除去が企業の自発的な計画のみによって行われる場合には，先に触れた資産除去債務の適用要件に該当しないこととなるので，引き続き引当金による処理が行われると考えられます。

今後，コンバージェンスの対象が広がるか，あるいは個別基準にIFRSが適用された場合には，これまで用いてきた税法基準をそのまま使用することができなくなる可能性があります。会計基準と税法規定との差異が顕在化し多くの問題が生ずるでしょう。減価償却を例に考えてみると，従来どおり税法上の耐用年数を用いようとするならば，それがIFRSの「使用が

見込まれる期間」と整合しているかどうかを検証しなければなりません。償却方法についてもIFRSに照らして妥当であること，すなわち「経済的便益の消費パターンを反映」していることを証明しなければなりません。細かい話ですが，税法では，2007年３月31日以前に取得した有形固定資産は，帳簿価額が取得原価の５％に達するまではそれまでの償却方法で償却し，残りの５％についてはその後５年間で１年に達するまで均等償却することとなっています。このような税務上の償却方法はIFRSでは認められないのです。

6. 結びに代えて

減価償却に係る論点として，損金経理要件の見直しが指摘されることがあります。最後に，この点に触れて報告の結びにかえさせていただきます。

かねて損金経理要件には批判が多かったわけですが，IFRS導入を機にあらためてその矛先が向けられた観があります。損金経理は，外部取引を伴わないために裁量の余地のある内部計算や性格の曖昧な支出に係る金額を，法人の意思表示に従って確定させる必要から要請されています。その結果，企業会計は税法の影響を強く受けることとなり，これは「逆基準性」ないし「企業会計に対する税法の介入」として人口に膾炙してきました。この点，最近の論考をみても気脈を通じるものがあります。

例えば，日本公認会計士協会は，損金経理要件の廃止を含めた弾力的な見直しを提言しています[4]。ここでは，「損金経理要件の問題点（逆基準性及び税務メリットの放棄）」という項目を掲げ，減価償却を例に，逆基準性による財務諸表への影響とIFRSベースの連結財務諸表へ組み替える際の連結修正仕訳やダブル・スタンダードの問題をあげています。

要するに，税務上のメリットを享受するために税法基準により償却費を計上すると財務諸表の適正性が損なわれ，かつ企業負担が増加する等の事態が生じ，他方，会計基準により減価償却を行うと損金算入額が小さくなる場合があるので，損金経理要件を外し，申告調整を認めるべきという主張です。

このような論調に対しては，税法の立場からは，法人税法が損金算入限度額一杯の償却を奨励しているわけではなく，また，各企業が実態に見合った償却をすることを税法が妨げているわけではないので，基本的には法人の判断の自主性の問題であるとの見解が示されてきたところです。この点，従来の議論と然して代わり映えしないともいえます。損金経理に係る問題も，詰まるところIFRSの影響がどこまで個別基準に及ぶかによるわけですが，むしろ検討すべきは，のれんや評価損益の処理の視点からだといえるでしょう。

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。

4　詳しくは，日本公認会計士協会［2010］，「租税調査会研究報告第20号 会計基準のコンバージェンスと確定決算主義」を参照。

固定資産の減損会計と税法の関係

日本公認会計士協会業務本部長
公認会計士　島田眞一



はしがき　　本稿は，平成22年７月15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・公認会計士 島田眞一氏の『固定資産の減損会計と税法の関係』と題する講演内容をとりまとめたものである。

1. 減損会計の誕生の背景

現代産業というのは，固定資産に多額な投資を行い，それを使って収益を上げ，長期間にわたって投下資本を回収して利益を計上していくというものです。しかし，技術進歩が激しく消費者ニーズが多様化する厳しい市場競争の中で，必ずしも，企業が固定資産に投下した多額の資本のすべてを収益から回収できるわけではありません。当初の見通しと大きく狂い，予想した収益が予想外に下回り，投下資本の回収が大幅に困難となる場合も少なくありません。固定資産の収益性が大幅に低下したときに，当初の収益性が見込めなくなった，すなわち，収益性が著しく低下した固定資産の回収可能性を固定資産の帳簿価額に反映させる会計処理が固定資産の減損会計です。減損会計は，取得原価で計上された固定資産の帳簿価額を減額するという会計処理で，金融商品における時価会計とは異なります。

固定資産の帳簿価額に収益性の著しい低下を反映させる減損会計基準は，米国で誕生しました。戦後の世界経済を席巻した米国経済も，1960年代後半から徐々に悪化していきます。敗戦から復興した日本や西ドイツ等の製品が米国市場に進出し，米国メーカーを追い詰めていきます。1970年代に入って，為替相場が固定相場制から変動相場制に移行し，ドル安が進行する中で輸入物資が大幅に値上がりし，かつ，オイルショックによる油価の高騰により，インフレ経済に突入します。ご存じのように１ドル360円から百数十円へ大幅なドル安となり，米国経済は，インフレと企業倒産が同時進行するという，スタグフレーションに突入します。

こういう厳しい経済環境の中で米国企業はM&A 時代を迎え，経営者の交代が日常茶飯事になります。業績不振の事業を引き継いだ新経営者は，経営者の交代時において前経営者の責任に帰属する損失を清算してフレッシュ・スタートするという会計処理が生まれてきます。有価証券の場合には，市場価格がありますから評価損の処理は比較的客観的で容易ですが，固定資産が抱える含み損等を適正に処理するというのはなかなか難しいものです。著しく収益性の低下した固定資産をそのまま計上して経営を引き継ぐわけにはいきません。

新しい経営者の中には，事業を引き継いだ後短期間のうちに業績が急回復したとみせるよう，すなわち，短期間のうちに過大な利益計上を可能にするために，固定資産の抱える減損を実際以上に過大に計上するケースが見受けられるよ

うになりました。これはまずいということで，収益性の低下した固定資産の減損処理基準を明確化する必要が生じました。減損会計基準は，1988年頃から米国の会計基準設定主体である財務会計基準審議会（FASB）で検討されてきました。1995年にFASB第121号「長期性資産の減損及び処分予定の長期性資産の会計処理」が公表され，1995年12月から適用となります。英国においては1998年に減損会計基準が公表されております。

国際会計基準（IAS）においても減損会計が開発されます。国際会計基準委員会（IASC）は，これは主要国の公認会計士団体で構成されている民間の会計基準設定主体ですが，1998年７月に証券監督者国際機構（IOSCO）の要請を受けて，コア・スタンダードとして40数個の会計基準を策定します。その中にIAS第36号「資産の減損」という固定資産の減損会計基準が含まれております。このように，固定資産の減損会計は，企業リスクの最大の負担者である投資家や債権者の意思決定に非常に有用な会計基準であるということで，1990年代の中頃から整備されてきます。日本では2002年に減損会計が企業会計審議会で公表されたのですが，強制適用されたのが2005年です。強制適用までに，３年間の経過期間が設けられました。

減損会計は固定資産の収益性の低下を反映するための基準ですが，当該基準における資産概念は，従来の取得原価主義会計における資産概念とは，大きく転換しております。取得原価主義会計では，固定資産は取得価額で計上し，減価償却により取得原価を耐用年数にわたり，毎期，収益に対応させて費用配分します。貸借対照表の固定資産計上額は，投下資本の未回収残高を計上するということです。ある意味では，将来の収益に負担される，すなわち，将来にわたって費用配分する繰越費用残高であるという資産概念です。

しかし，米国企業は，1980年以降は，厳しい経済情勢の下，その存続・発展が不透明な厳しい市場競争の中にありました。現在元気な企業も，もしかしたら数年後には倒産する可能性もあります。こうした経済情勢下において，投資家や債権者が投資又は融資する会社の将来性を判断する場合には，貸借対照表の固定資産計上額（固定資産の帳簿価額）に対する見方が大きく変わってきます。固定資産の貸借対照表価額は，過去いくらで取得したかではなく，将来にわたり，キャッシュ・フローをいかに多く稼ぐ力を有しているか，すなわち，資産の収益性を表示する価額が投資・融資の判断に有用となってきたのです。経済が成長経済からリスク経済に転換する中で，資産概念が大きく転換してきたわけです。

IFRSでの資産概念は，企業が支配し，かつ将来の経済的便益が当該企業に流入すると期待される資源といっており，その流入可能性が高く，かつ，信頼性をもって測定できる価値をバランスシートに計上することだと定義されています。資産概念が，1980年から90年代にかけて，投下資本の未回収残高から，資産の収益性を反映する概念に転換していきます。固定資産の減損会計基準というのは，結局，投資の失敗の先送りを容認しないということで，現代企業に資金提供する投資家や債権者にとって有用かつ不可欠な投資情報になります。

我が国に目を向けますと，前後一貫して成長してきた経済が1990年代に入ってバブルが崩壊し，長期の構造的不況に突入し，企業資産が膨大な含み損を抱える状況となりました。各企業とも土地を含め相当な額の不動産を持っていたわけですから，この含み損が表面化することは，企業の財政状態に極めて大きな影響を及ぼすわけです。会計ビッグバンという看板の下でいろいろな会計基準が公表されてきましたが，固定資産に係る減損会計基準の強制適用は，平成17年４月１日からです。ある意味，金融ビッグバンの最後の場面で公表され，適用されました。そのことは，この会計基準が，日本の企業にとって非常に影響の大きい会計基準だったとい

うことを暗示しております。

私は，退職給付会計とこの減損会計基準が我が国企業に及ぼした影響が非常に大きかったと理解しております。

2. わが国の減損会計基準の概要

日本経済では，ご存じのように，戦後一貫して，成長経済の下，インフレで地価が上昇するという土地神話の世界で展開されてきました。しかし，バブル崩壊後は，長期的な構造不況の中で土地を含む資産が膨大な含み損を抱え，バランスシート不況といわれました。日本企業の財務体質の健全性とか会計基準の信頼性というものが国際的に信頼感を失ったということです。バブルがはじけた後，約10年間，固定資産の減損会計が存在しませんでしたから，土地等の固定資産の含み損をどのように会計処理するのかという問題がありました。現実には都市部にある土地を販売用不動産（棚卸資産）に切り替えて評価減をするとか，あるいは，米国市場に上場している会社は，米国基準を使って減損処理を先取りするケースもありました。

以下，平成17年４月１日から強制適用された我が国の減損会計基準の概要を説明します。

⑴ 減損会計基準の適用資産

固定資産に係る減損会計は，ご存じのように固定資産を対象にしています。企業が所有するすべての資産に減損が生じますが，金融商品会計基準，研究開発費の会計基準や税効果会計基準等には，それぞれ，金融商品，研究開発費及び繰延税金資産に係る減損の規定があります。したがって，固定資産の減損会計基準は，減損規定がある資産を除いた資産が対象とされております。

⑵ 減損会計の手続

減損会計の手続については，ご存じの方も多いことでしょうし，失礼だとは思いますが，税法との関係を展開するためにまとめさせていただきました。固定資産の減損会計は，次の５つの手続を踏んで適用されます。

最初の手続が，まず「資産のグルーピング」です。固定資産の収益性の低下を判断するためには，資産が生み出す将来キャッシュ・フローを見積もる必要があります。将来キャッシュ・フローは単独の資産により生み出されることもありますが，通常は，資産グループにより生み出されます。

そこで，将来キャッシュ・フローを形成する資産のグルーピングをどのように行うかが重要です。会計基準では，キャッシュ・フローを生み出す最小単位の資産グループでもってグルーピングすることが要求されております。資産のグルーピングが必要以上に拡大すると，減損すべき資産グループの減損が拡大された資産グループを構成する他の資産の収益性と相殺され，適正な減損会計が行えません。資産のグルーピングは減損会計の基本となります。

それから２番目として，資産グループに収益性が低下している兆候があるかどうかを判断します。減損の認識という会計手続を踏む前に，「減損の兆候」があるかどうかをチェックするプロセスが設けられております。減損の兆候のプロセスを設けることで，明らかに収益性が低下している固定資産に限定して減損会計を適用し，減損会計における複雑な見積計算の事務負担を軽減しようということが狙いです。

会計基準には，具体的な兆候が例示されています。これはあくまで例示です。営業損失とかキャッシュ・フローが当期を含めて３年連続してマイナスであるとか，あるいは，事業の廃止や再編などで当初予定していなかった処分や用途変更があるとか，稼働率が著しく低下したとか，遊休状態になっているという兆候が例示されています。また，市場環境の著しい悪化，技術革新や法律上の規制強化等が挙げられております。土地等の市場価格が大幅に下落した，例えば，地価が少なくとも50％以上下落した場合

も減損の兆候があるとされております。

兆候がある資産又は資産グループに関し，第３の手続として，「減損の認識」に入ります。減損の認識においては，その資産グループが生み出す「割引前将来キャッシュ・フロー」を見積もるという作業が必要となります。この割引前将来キャッシュ・フローの数値と固定資産の帳簿価額を比較し，帳簿価額が大きければ減損を認識することになります。資料ではこの関係を図式化しております（本誌・掲載省略）。

割引前将来キャッシュ・フローの見積りとは，キャッシュ・フローの流入額と流出額を相殺したネットのキャッシュ・フローを見積もるということです。収益として流入するキャッシュ・フローと費用として流出するキャッシュ・フローの差額としてのネットのキャッシュ・フローを見積もることになりますので，固定資産の減損会計は，見積要素のウエイトが高い会計基準であります。

減損の認識をした場合には，次に「減損の測定」に入ります。減損の測定においては，回収可能価額と帳簿価額を比較することになります。回収可能価額とは，割引前の将来キャッシュ・フローの見積額を利子率で割り引いて現在価値に直した価額，あるいは，土地等については，それを売却した場合に想定される公正な売却価額から見積処分費用を控除した正味売却価額をいいます。これは，機械，建物，工場敷地等で構成される資産グループについて，当該資産グループを継続して使用することにより稼ぐネットのキャッシュ・フローを見積もり，それを現在価値に割り引くという作業となります。帳簿価額よりも回収可能価額が低ければその差額が減損損失になります。

最後に，その減損額は，資産グループを構成する各資産に比例配分し簿価から控除します。比例配分は構成資産の簿価でもいいし時価でもいいのですが，減損額の総額は特別損失として処理します。減損損失額の控除後の簿価を対象にその後の減価償却が行われます。

3. わが国の減損会計と IFRS との比較

日本基準と IFRS の違いについてまとめております。減損の対象資産はあまり違いませんが，減損の兆候の例示には若干相違があります。IFRS の場合は，当該企業の株式の市場価格の総額が貸借対照表の純資産額よりも小さいときには，減損の兆候があるとされております。我が国では，株価が低迷している今日，これに該当する企業が少なくありません。あるいは，市場金利の割引率が高くなりますと現在価値である回収可能価額が低くなりますので，減損の認識・測定に影響してきます。このような外的情報が例示に挙がっているということが IFRS と日本基準で違います。

減損テストの実施時期は，我が国の会計基準では，減損の兆候がある時点で認識・測定し，減損処理を行いますが，IFRS では，のれんや耐用年数の不確定な無形資産を除き，期末でのテストが要求されております。この点が我が国の基準と IFRS とは違います。

我が国の減損の認識は，割引前のキャッシュ・フローと帳簿価額を比較しますが，IFRS では回収可能価額と帳簿価額を比較し，減損の認識と測定を同時に行うことになります。日本基準では，割引前将来キャッシュ・フローで減損の認識の作業を行い，その後，割引後のキャッシュ・フローである現在価値と正味売却価額のうちの高い方の価額と帳簿価額とを比較し，減損の測定を行うという手続となります。我が国会計基準と IFRS では，割引前将来キャッシュ・フローの計算という手続が我が国の会計に入っているという点が異なっております。この結果，IFRS では減損が認識・測定される資産グループについても，日本基準では，減損の測定までいく必要がないケースも出てきます。

固定資産の減損テストは，日本では減損の兆

候がある段階で行いますが，IFRS では決算期末に行うということになっております。

キャッシュ・フローの見積期間は，日本の場合，20年か，あるいは，その資産グループの主要な資産の残存期間のどちらか短い期間となりますが，IFRS は５年を基本としております。IFRS でも５年を超えた見積期間でキャッシュ・フローを見積もることはありますが，その場合には，その妥当性や合理性について説明する責任があります。経営者には慎重な見積りが要求されますので，大体，キャッシュ・フローの見積額が将来にわたってフラットか下がるというぐらいの保守的な見積りが想定されています。６年，７年後のキャッシュ・フローの見積額が上昇するようなことは事実上なされていないようです。

収益性が好転している場合には，IFRS は減損の戻入れが強制されております。収益性が上昇することは，その分だけ将来キャッシュ・フローを生み出す力が向上したわけですから，元の簿価に戻そうということです。日本基準と米国基準では，減損を測定した段階で資産価値が下がったのだから，下がった資産価値で一旦売却して再度購入したという前提で簿価を切り替え，戻入れは認めておりません。

4. わが国における減損会計の意義

⑴ 投資家等への有用な情報提供

減損会計の意義は，資本提供者である投資家や債権者の投資・融資判断にとって，非常に有益であると考えております。日本の減損会計基準が一連の会計ビッグバンの最後の段階で導入されたのは，工業立国である日本企業の総資産に占める土地・機械設備等の固定資産の割合が非常に高く，バブル経済崩壊後に抱えた含み損が膨大だったことから，その導入に慎重であったということです。企業会計審議会は，ある意味で，減損会計基準の導入時期については，金融商品会計基準や退職給付会計基準等の実務への定着等を考慮し調整しながら判断してきたといえます。

いずれにしても，投資家・債権者等への有用な財務情報の提供という面からは，我が国会計基準は，これでもって，一応，当時の国際水準並みになったといえます。

⑵ 企業経営への影響

この会計基準の企業経営に与えたインパクトは非常に大きいものがあります。まず第１に，「損失の先送り経営」ができなくなったということです。成長経済の時代はインフレ経済ですから，すべての資産が含み益を持ちます。営業成績が悪化してくると，含み益を抱えた資産を売って売却益を実現し不景気を乗り切るということができたのです。逆にデフレ経済になると資産は含み損を抱えますが，取得原価主義の下では，損失の先送り経営が可能でした。しかし固定資産の減損会計の導入により，それができなくなったということです。

企業への２番目の影響は，経営者にキャッシュ・フロー経営の重要性を認識させたということです。企業は，多額の固定資産投資を行う場合には，当然，将来キャッシュ・フローを見積もり設備投資計画を策定することになります。減損会計基準には，その発想が全面的に導入されています。減損会計基準の発想は，我が国の企業経営にもキャッシュ・フロー経営の意識を高めたということです。特に，日本企業は，成長経済の下，メィンバンクや親会社が資金繰りの面倒をみてくれておりましたので，経営戦略において，資金繰りはあまり危惧される要因ではありませんでした。今や金の切れ目は会社の倒産というぐらいの厳しい情勢です。金融機関は，営業不振の企業には簡単に資金繰りの面倒を見てくれませんし，親会社も自分の資金繰りが精いっぱいだということですから，そういう意味で，リスク経済において，キャッシュ・フローが会社経営に極めて重要であるという意識を植え付けた会計基準でもあります。

それから，従来は，売上高も総資産額も資産の運用額も，大きいことはいいことだという，事業規模拡大の発想が中心でした。

第３に，この会計基準の導入により，事業の効率性，すなわち，ROA とか ROE という観点から，アメリカと同様に，投資家の投資情報として，事業の効率性が非常に重要視されています。効率的な事業運営という観点からは，大きいことが必ずしもいいことではないという発想がこの基準に入ってきております。そういう意味で，減損会計基準は，選択と集中という経営思想が日本に導入される基盤になったともいえます。

5. 収益性が低下した固定資産に関する従来の会計処理

従来，収益性が低下した固定資産をどのように会計処理していたのかといいますと，「臨時償却」と「臨時損失」として行われておりました。昭和24年７月に我が国で企業会計原則が公表されました。これは，貸借対照表原則として，固定資産は取得原価で計上し取得原価を減価償却により費用配分しなさい，減価償却費は，経済的耐用年数にわたり定率法とか定額法という一定の償却方法で計算し，各事業年度に配分しなさいというものです。それ以上のことは，記載されておりません。

そこで，昭和35年６月に連続意見書第三「固定資産の減価償却について」が公表されております。そこで，臨時償却と臨時損失について述べられており，これが会計実務の中で定着してきました。固定資産が機能的に著しく減価した場合に「臨時償却」を行い，過去分を含め一度にまとめて「前期損益修正項目」という科目名で，損失処理しなさいということです。他方，災害とか事故等の偶発的な物理的な損失については，「臨時損失」して損失処理することが，昭和35年に公表された連続意見書に明記されております。

⑴ 臨時償却（固定資産の機能的減価に対応した処理）

臨時償却というのは，結局，取得原価主義会計の下，機能的減価が生じたので過去の減価償却計算による期間配分処理が必ずしも適切ではなかったことから，過去の償却不足額を修正するという処理です。その意味で，臨時償却は過去志向の償却なのです。減損会計というのは将来の収益の低下への対応ですから，将来志向の会計処理です。その意味では，臨時償却と減損会計の基本的な考え方が違います。しかし，そのような理屈を言っても現実の減価償却性資産に係る会計の実務において，両者を「これを過去だ」あるいは「将来だ」というように厳密に区分することは簡単ではありません。こうした認識はずっとありました。

ただ，臨時償却では，その対象は建物とか機械等であって非償却資産である土地は対象となりませんが，減損会計では，土地も対象となります。

⑵ 臨時損失（固定資産の物理的減価に対応した処理）

臨時損失とは，偶然な事故や災害などによる固定資産の物質的減価を意味します。現在の会社計算規則５条「資産の評価」の第３項二号に規定があります。そこでは，事業年度末日において予測することができない減損が生じた資産の評価は，そのときの取得原価から相当の減額をした額と規定されております。会社計算規則のこの規定は，物質的減価と解釈されております。地震や火災等により発生する臨時損失は，会計上は，発生年度において特別損失として計上することになります。

⑶ 土地の評価減に対する会計処理

問題は土地なのです。取得原価主義会計の下では，土地の時価が下落したからといって取得原価を引き下げるという会計処理は行われてきませんでした。

まず，「販売用不動産の強制評価減」について説明します。販売用不動産である土地は棚卸資産ですから，本当は強制評価減の対象になるはずだったのです。しかし，土地の時価の算定が一般的に困難だということを理由に，従来，日本は棚卸資産である土地について，地価が大幅に下落したからといって強制評価減は行ってこなかったのです。現実に，戦後，地価は一貫して上がっていましたから，一時的な下落はあっても回復してきましたので，評価減をする必要性がなかったということだと思います。

しかし，1990年代に入ってバブルがはじけ，土地が大暴落すると，棚卸資産である土地が膨大な含み損を抱えることになります。構造的な長期不況に突入し，地価の回復は期待できない情勢となりました。こうした状況を踏まえて，平成12年７月に日本公認会計士協会が「監査委員会報告第69号」を公表し，販売用不動産も棚卸資産なのだから，時価が取得原価よりも著しく低下し，かつ，取得原価まで回復すると見込まれない場合には強制評価減をしなさいと，監査人である公認会計士を指導することになりました。これは，企業会計原則に従うと当然なことです。著しくというのは50％以上下落している，そして回復可能性があると認められない場合はという要件の下で，初めて，土地への評価減の会計処理が行われるようになりました。

もう１つは，土地再評価法の制定です。銀行法では，国内金融機関には４％の自己資本比率が要求されていますが，長期の構造的経済不況の下で，回収困難な膨大な企業貸付金を抱えることになりました。多額な貸付金に貸倒損が多発する中で，膨大な額の貸倒引当金の計上が余儀なくされ，金融機関の自己資本比率が著しく低下してきました。金融機関の自己資本比率を引き上げるための施策として土地の再評価に関する法律が制定され，平成10年３月から適用されたのです。土地再評価法は，金融機関だけではなくて，商法特例法適用会社にも適用され，一度限りの評価替えに限定した上で，土地の含み益の貸借対照表の資本の部への計上を認めたのです。ただ，この法律は，保有するすべての土地に再評価を求めており，評価益のある土地だけに法律を適用し，評価損のある土地は再評価しないという選択は認めておりません。再評価の結果の評価差額金は，ご存じのように損益計算書を通さないで，税効果会計基準を適用した結果発生した繰延税金資産・負債を控除した後の金額を，貸借対照表の資本の部に計上することとされました。これは，金融機関の自己資本比率の低下への救済策として，アメリカが1989年に行ったことであります。

土地再評価法を適用している会社は，すべての土地に適用が要求されましたから，評価損を有する土地と評価益を有する土地，双方一括して処理したということです。したがって，含み損を抱えている土地の評価損が吐き出されたケースも少なくなく，土地再評価法が，前倒しで土地の減損処理を行う役割を果たしてきた面もあります。

6. 税務における固定資産の減損の取扱い

企業会計原則は，会計の理論規範として，戦後の我が国の企業会計の発展に大きな貢献をしてきたのですが，実務規範としては，具体性を欠いていました。その結果，会計実務には，具体的な処理を規定した税務の影響が非常に大きかったといえます。会計ビッグバン以降もいろいろな会計基準が公表されてきたのですが，特に，固定資産に関する会計基準については，減損会計が入るまではほとんど整備されていないという状況でありました。ですから，減価償却方法とか耐用年数とか残存価額については，企業会計は，法人税に全面的に依存してきたということです。

税法の規定する固定資産の減損に関連する取扱いとして，①資産評価損の損金算入，②陳腐化償却，及び③減価償却の耐用年数の短縮，の

３つの処理を取り上げてみました。

⑴　資産評価損の損金算入（法人税法第33条第１項～第４項）

皆様もご存じのように，法人税法第33条第２項には，資産の評価損の損金算入は認めないという原則が規定されておりますが，一定の要件に該当する場合は，次のとおり，施行令第68条イ～ホに該当する場合に限定して，すなわち，厳しい条件の下に物理的な減価についての損金算入を認めております。

＜法人税法第33条第２項（施行令68条第１項３号）＞

次の要件に該当する場合には，固定資産の物質的減価として損金性を認めている。これは，企業会計における固定資産の臨時損失に相当すると考えられる。

イ．資産が災害により著しく損傷したこと

ロ．資産が１年以上遊休状態にあること

ハ．本来の用途に使用できないため他の用途に使用されたこと

ニ．所在場所の状況が著しく変化したこと

ホ．イからホまでに準ずる特別な事実

法人税法第33条の３項，４項は，会社更生法とか民事再生法に基づく評価替えについて，減損の損金算入を認める規定であります。その他これに準ずる場合として，基本通達９－１－16において，止むを得ない事情ということで，１年以上事業の用に供されないケースも減損の事由の１つに掲げております。

⑵　陳腐化償却（法人税法施行令第60条の2）

陳腐化償却というのは，企業会計における臨時償却に該当すると考えられます。税法で規定する耐用年数は標準的な年数ですから，特定の企業における機械の使用状況とは一致しないケースが生じます。当該資産に係る税法で規定する使用可能耐用年数が10％以上短くなる場合は，所轄国税局長の承認を得て，既に所得金額の計算上損金の額に算入された償却額を修正し，過去の償却不足額について損金扱いを認める制度です。過去の償却不足を修正するということで，これは会計上の臨時償却に該当すると考えます。

⑶　減価償却の耐用年数の短縮（法人税法施行令第57条）

法定耐用年数というのは標準的な年数ですから，稼働率を考慮して，法令の定める短縮事由に該当した場合には，耐用年数の短縮を認めるという制度です。耐用年数が10％以上短くなる場合には，所轄国税局長の承認を受け，当該承認の日の属する事業年度以後において短縮した耐用年数の適用を認めるというものです。将来に向けての法定耐用年数の短縮ですので，将来を見積もるという観点からは，減損会計と考え方を共有しております。

また，以上⑴，⑵及び⑶のほか，有姿除却の取扱いが通達で示されております。

7. 減損会計基準と税法の取扱いとの相違点

税法上の「資産評価損の損益算入」及び「陳腐化償却」は，資産の過年度の減価を修正するもので，会計上の臨時損失及び臨時償却に該当するものと考えられます。減損会計基準は，固定資産の収益性の著しい低下を反映するものであり，従来の会計処理である臨時損失及び臨時償却をまとめて減損会計の対象としております。また，税法上の「減価償却の耐用年数の短縮」は，当事業年度を含む将来に向けての減価償却の見積修正であり，収益性の著しい低下を固定資産の帳簿価額に反映するという減損会計基準の考え方を共有しております。

ただ，減損会計は固定資産のうちの土地を含んでおりますが，税法における「陳腐化償却」や「減価償却の耐用年数の短縮」は，土地を対象としておりません。「資産評価損の算入」においては，税法の場合も土地を対象にしており

ますが，この評価損の損金算入は適用条件が限定列挙され，厳しいものになっています。土地の資産評価損の損金算入は適用対象なのですが，単に時価が下落したというのは適用要件に該当しないという形で運営されています。そういう意味では，土地を対象としていても，減損会計とは運用が相当に違うように思います。

8. 税務上の取扱いに対する監査の対応

⑴ 日本公認会計士協会監査第一委員会報告第３号（昭和38年７月２日公表）

税務に準拠した会計実務への会計監査の対応について，日本公認会計士協会から監査第一委員会報告第３号「減価償却に関する会計処理及び監査上の取扱い」が昭和38年７月２日に公表されております。

固定資産の減価償却に関係する我が国の会計実務は，税法規定をそのまま適用しているというのが実情です。監査第一委員会報告第３号は，こうした会計慣行を踏まえて，会計監査上は，税法処理が不合理でない限り，税法に基づいた処理を妥当な会計処理として取り扱うと述べております。この第３号は，会計上の正規の減価償却は，一般に公正妥当と認められる減価償却の基準に基づいて，会社の実態を踏まえて自主的に行うべきものであるという，会計基準の本来の原理原則を謳いながら，事実上，法人税が規定する普通償却限度額，租税特別措置法による特別償却，あるいは，臨時償却を受け入れる形で，監査上の取扱いを明らかにしています。

第３号では，法人税法による普通償却限度額は，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扱うということにしております。それから，特別償却は，正規の減価償却に該当しない，いわゆる利益性準備金だということで，これは，監査上は，減価償却に該当しません。ただ，割増償却については不合理でない限りということで，監査上妥当な取扱いとして認めております。臨時償却というのは，機能的原因等により耐用年数及び残存価額を修正するために行うということで，これは特別損失で処理しなさいということが第３号で述べられております。監査においては，事実上，税務の取扱いをそのまま認めたということになります。

⑵ 日本公認会計士協会の監査・保証実務委員会報告第81号（平成19年４月25日公表）

ところで，平成19年４月25日に，監査・保証実務委員会報告第81号「減価償却に関する当面の監査上の取扱い」が協会から公表されております。これは，皆さまご存じのように，平成19年の税制改正において取得原価の５％が残存価額という規定もなくなり，ゼロまで償却できることとなりました。また，いわゆる250％定率法という加速的な償却方法が税法に取り入れられました。監査・保証実務委員会報告第81号は，これらの税法の取扱いを会計監査上どう取り扱うのかということを明確にするために公表されました。この第81号は，昭和37年に公表された第３号をそのまま引き継ぐ形で整理され，その上で，平成19年税法改正を取り入れたものですので，第81号の公表に伴い，従来の第３号が廃止されております。

第81号は，普通限度額や臨時償却というものは第３号と同じような取扱いを示し，特別償却に関しては，正規の減価償却に該当しないという考え方を踏襲しております。その上で，平成19年の減価償却計算の規定に係る減価償却方法（250%定率償却）については，従来から税法基準の減価償却方法を継続適用している場合は，税法改正に合わせて変更したときは，正当な理由による会計方針の変更として取り扱うということになっております。今まで税法で処理してこなかった会社が，税法改正に合わせて会計処理を変更する場合は，妥当な会計処理とは認めないとしております。税法の取扱いに準拠して従来から会計処理してきている会社が，改正税

法の取扱いに合わせて変更することは，監査においては，妥当な変更であるという現実的な取扱いが行われております。

9. 臨時償却及び臨時損失と減損会計基準等との関係

⑴ 減損会計基準との関係

臨時償却と臨時損失というのは，当期を含む会計上の過去の会計処理の修正ですが，平成14年８月に企業会計審議会から公表された減損会計基準では，臨時償却や臨時損失と減損会計基準の関係について述べられております。そこでは，臨時償却や臨時損失は，いわゆる将来キャッシュ・フローを見込んで表示するという，資産価値の修正表示ではなくて，取得原価主義の下で行われてきた帳簿価額の臨時的な減額であり，過去の修正だと書いてあります。

減損会計基準では，資産の収益性の低下により投資額の回収が見込めなくなった状況を資産の減損だとし，一定の条件下での回収可能性を反映させるように帳簿価額を減損処理するものと記載されております。結局，減損会計基準の基本的な考え方を読んでみますと，回収可能性を見込めない固定資産の減価の中に，従来の臨時償却や臨時損失を包含する形で減損会計を適用すると記載されております。そういう意味では，臨時償却，臨時損失も，広い意味では，収益性の低下要因として減損会計に包含されております。

しかし，現実の会計実務をみますと，減損会計も臨時償却・臨時損失も収益性の低下という観点からは同一ですが，減損会計は資産グループで判断します。他方，臨時損失や臨時償却は個別の固定資産を対象に処理するものですので，必ずしも適用対象が同一の会計基準ではなく，場合によっては，臨時償却とか臨時損失が先行して会計処理される場合，あるいは，減損処理が先行して行われる場合もあります。そういう意味では，臨時償却と臨時損失という会計処理と減損会計基準に基づく会計処理はそのまま並存するケースもあると考えております。

⑵ 企業会計基準第24号「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」との関係

平成21年12月４日，企業会計基準第24号「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」が公表され，平成23年４月１日以後開始する事業年度から適用されることになります。ご存じのように，企業会計基準第24号では，訂正処理について，「会計上の変更」と「誤謬の訂正」に区分し，その上で，「会計上の変更」を「会計方針の変更」，「表示方法の変更」及び「会計上の見積り」の３つのケースに分け，「誤謬の訂正」を合わせて，訂正処理を４区分して説明しております。「会計方針の変更」，「誤謬の訂正」，「表示方法の変更」の訂正は，過去に遡及して訂正し，「会計上の見積り」は，将来に向けて訂正するのであって，過去には遡及しないとしております。減損会計基準と訂正処理との関係では，減価償却方法（定率法，定額法等）との関係にポイントがあります。

国際会計基準においては，減価償却方法は，資産の将来の経済的便益，いわゆる将来キャッシュ・フローが企業によって消費されると予測されるパターンを反映するとして，会計上の見積りとして取り扱われます。したがって，定率法から定額法へ，あるいは，その逆の変更は，会計上の見積りの変更として，過去に遡及して修正するのではなく，当期を含む将来の事業年度に向けて修正することになります。

我が国では，耐用年数や残存価額は会計上の見積りでありますが，従来から，減価償却方法は会計方針であり，例えば，定率法から定額法への変更は会計方針の変更として取り扱われておりました。しかし，会計方針を変更しても，我が国の従来の会計基準では，過去に遡及する修正は要求されていませんでしたので，過年度損益修正損益として一括処理されてきました。企業会計基準第24号は，固定資産の耐用年数の

変更等に関する臨時償却は，国際会計基準とのコンバージェンスの観点を踏まえて，過去の償却不足の修正か将来生じる除却損の前倒し的な処理かが必ずしも明確に区分することができないことが多いことから，過去の償却不足をキャッチアップするという臨時償却の会計処理を廃止しております。そして，当期以降の費用配分に影響させる方法（いわゆる当期以降のプロスペクティブ方式）のみを容認すると記載してあります。

したがって，企業会計基準第24号は，固定資産の償却方法は会計方針ではあるが，その変更と会計上の見積りの変更と区別することが困難な場合の取扱いとして，見積りの変更として取り扱うこととされております。

そこで，平成23年４月以降は，この臨時償却という会計処理はなくなり，将来の見積りの変更という処理が採用されることになります。他方，臨時損失は過去の損失ですから，臨時損失は残ります。そこで，従来，損益計算書の特別損益に前期損益修正損益の科目が設けられていたのですが，会計方針の変更や誤謬は遡及して適用されますし，過年度分の修正は何期遡及して行うかを別にすれば，開示する以前の修正は，開示する最も古い財務諸表の期首利益剰余金に反映するという形で，当期は当期分だけを修正するということです。また，減価償却にかかる償却方法，耐用年数及び残存価額の変更は，見積りの変更であり，当期を含む将来に向かって修正されることになりますので，従来存在した前期損益修正益とか前期損益修正損という科目は削除するという方向で財務諸表等規則の改正が検討されているようです。

10. 減損会計基準に基づく減損処理と税法の関係

ここで疑問になるのは，今お話したように，臨時償却というのは陳腐化償却に該当するとなると，税法に基づいて行う陳腐化償却は過去の修正になります。これは，会計処理上では将来の見積りの変更ということになって，税法と会計上の取扱いがどうなっているのかというのはよくわからないのです。会社法上は，当期分しか決算書類の開示が要求されていませんから，過年度遡及修正分は当期の期首利益剰余金に反映されることになると思います。配当可能額の計算は貸借対照表に基づいて算定しますので，期首利益剰余金には過年度遡及修正分が反映されており，配当可能額の計算上は問題ないのかなと思います。

最後に，減損会計基準に基づく減損処理と税法の関係を取りまとめてみたいと思います。結論としては，減損会計は，随所に経営者の合理的な見積りが入ってきます。まず，将来キャッシュ・フローを見積もるために資産グループを設定する必要があります。資産グループは業種業態によって一様ではありませんので，その決定には経営者の判断が極めて大きくなります。それから，資産グループの減損の兆候も，税法で導入するとなると相当に限定的な規定が必要となりますが，会計基準では，これは例示として示されており，減損の兆候も非常にあいまいな面があります。

それから，減損の認識になると，収益性を示す将来キャッシュ・フローの流入額と費用として支払う将来キャッシュ・フロー流出額の双方を見積もり，その差額を算出し，収益力を判断することになります。これも，企業の事業計画等に基づく経営者の判断に全面的に依存するため，客観性とか検証可能性の確保は相当に困難です。それから，減損測定に際しては，将来キャッシュ・フロー見積額を現在価値に直すために使用する「割引率」をどうするかという判断が入ってきます。このように，減損会計の４つの手続のすべてにおいて，経営者の合理的な判断が介入するウエイトの大きな会計基準ということです。

租税というのは国家の財源を確保するために，法令に基づいて国民の財産から強制的に徴収す

るわけですから，課税所得計算においては，公平性，客観性，検証可能性及び安定性が不可欠だと思います。そのために，損金になる費用というのは債務確定性が要求されております。この債務確定性の最大の意義というのは，費用に算入するためには債務としての確定性がないといけないということです。例えば，減価償却とか引当金等の将来の見積りに基づく内部取引については，税法も極力恣意性を排除して課税の公平性，安定性を図るということから，厳格な別段の定めを置くという形で対応していると思います。減損会計基準は，経営者の見積要素があまりに多く，かつ，影響も大きいことを考えると，別段の規定で対応できる限界を超えたものと考えられます。

固定資産の減損会計が提供する情報は，投資家や債権者等の資本提供者が「これに投資しようか，融資しようか。この会社は将来倒産しないで，うまく存続して発展していくかどうか？」を判断する上で極めて有用な情報なのです。確かに，税法が要求する客観性，公平性や検証可能性等に欠けますが，投資判断という観点からみると，取得原価で計上して多額な含み損を抱えている財務情報よりも相当に有用であることには間違いありません。一方，客観性，公平性や検証可能性を重視する税法の観点からみますと，あまりにも経営者の見積りへの依存度が大きすぎると思います。そういう意味では数多くの会計基準が公表されておりますが，固定資産の減損会計は，最も税務になじみにくい会計基準であると考えます。

税法上は，固定資産の減損に対しては，従来のような減価償却性資産の耐用年数の短縮とか評価損の損金算入，陳腐化償却という形で対応していくことになるのではないかと考えます。

最後に，税法上の陳腐化償却と会計処理の関係が，あまり議論はされていないようです。税金面では陳腐化償却と会計処理の関係を整理しなければいけないなということを感じながら，今回の報告を終わらせていただきます。



無 形 資 産

税理士　多田雄司

はしがき　　本稿は，平成22年８月19日開催の税務会計研究会における税理士 多田雄司氏の『無形資産』と題する講演内容をとりまとめたものである。

はじめに

本日は，無形資産について報告させていただきます。無形資産の会計基準は，現行の日本の会計基準には直接対応するものはありません。ただし，企業会計基準委員会（ASBJ）においては，平成21年12月18日付けで「無形資産に関する論点の整理」（論点整理）を出して，国内基準の策定をめざしています。

そこで，本日は，国際財務報告基準（IFRS）で規定する無形資産（IAS38号）の主要な内容を確認し，併せて現行の日本の会計基準及び論点整理を比較することにより，IFRSと日本の基準との差異を確認したいと思います。

1．IAS38号が取り扱う範囲

⑴　目　的（IAS38・1）

本基準の目的は，他の基準で別途取り扱っていない無形資産に関する会計処理を定めることである。

本基準は，特定の要件を満たす場合にのみ，企業に無形資産の認識を求める。

本基準は，また，無形資産の帳簿価額の測定方法を明確にするとともに，無形資産に関する特定の開示も求める。

⑵　除外資産等（IAS38・2）

本基準は，次の①～④の資産等については適用しない。

① 他の基準の適用範囲内の無形資産
② IAS32号「金融商品－表示」で定義されている金融資産
③ 探査及び評価資産の認識及び測定（IFRS6号「鉱物資源の探査及び評価」）
④ 鉱業権及び鉱物，石油，天然ガス及び類似する天然資源の開発及び採掘のための支出

⑶　特殊な形態の無形資産の適用除外（IAS38・3）

上記⑵①で除外する他の基準には，次の①～⑧がある。

① 企業が事業の通常の過程で販売するために所有する無形資産（IAS2号「棚卸資産」，IAS11号「工事契約」）
② 繰延税金資産（IAS12号「法人所得税」）
③ リース取引（IAS17号「リース」）
④ 従業員給付から生じる資産（IAS19号「従業員給付」）
⑤ 金融資産（IAS39号）。一部の金融資産に関する認識及び測定は，IAS27号「連結

及び個別財務諸表」，IAS28号「関連会社に対する投資」，IAS31号「ジョイント・ベンチャーに対する持分」の範囲に含まれる。

⑥　企業結合で取得したのれん（IFRS3号「企業結合」）

⑦　保険契約に基づく保険者の契約上の権利から生じる繰延新契約費及び無形資産（IFRS4号「保険契約」）。ただし，IFRS4号は繰延新契約費については，特定の開示要求を示しているが，無形資産については定めていない。したがって，それらの無形資産に対しては，本基準の開示要求を適用する。

⑧　売却目的保有に分類される（又は，売却目的保有に分類された処分グループに含まれる）非流動の無形資産（IFRS5号「売却目的で保有する非流動資産及び非継続事業」）。

⑷　IAS38 号の対象とする支出（IAS38・5）

広告，教育・訓練，開業準備，研究及び開発活動に関する支出を適用の対象とする。

⑸　日本基準

現在，日本においては，無形資産について，包括的に取り扱った基準は存在しません。ただし，関連する会計基準等には，次のものがあります。

①　企業会計原則

②　連続意見書第三　有形固定資産の減価償却について

③　連続意見書第五　繰延資産について

④　研究開発費等に係る会計基準

⑤　企業結合に関する会計基準

⑥　繰延資産の会計処理に関する当面の取扱い（企業会計基準委員会実務対応報告19号，平成18年８月11日）

⑦　財務諸表等の用語，様式及び作成方法に関する規則（財務諸表等規則）

⑹　IAS38 号と日本基準との差異

IAS38号では繰延資産の概念を持っていません。ただし，開業準備，開発費はIAS38号の範囲内とされているので，日本基準における繰延資産の一部はIAS38号に含まれます。

また，日本基準では費用として処理する研究開発費もIAS38号に含まれます。

企業結合から生ずるのれんについては，IFRS3号で取り扱いますので，IAS38号では対象外とされます。日本基準においても企業結合に関する会計基準によります。

2．無形資産の定義

⑴　資産（IAS38・8）

IAS38号では８項で幾つかをまとめて定義しています。まず，無形資産の定義を確認しますが，その前に資産について定義しています。

資産とは，次の①，②の条件を満たす資源をいう。

①　過去の事象の結果として企業が支配している

②　将来の経済的便益が企業へ流入することが期待される

⑵　無形資産（IAS38・8）

無形資産は，上記の資産の定義を前提として，さらに「物質的実体のない識別可能な非貨幣性資産をいう」と規定しています。

つまり，①識別可能性，②企業による支配，③将来の経済的便益の要件を満たしたものが，無形資産になります。

⑶　識別可能性

①はのれんとの区別を規定しており，②で識別が可能な場合として２つのケースを示しています。

①　のれんとの区別（IAS38・11）

無形資産の定義は，それをのれんと区別するため，無形資産が識別可能であること

を要求している。

企業結合で認識されるのれんは，企業結合で取得した他の資産で個別に識別されず，独立して認識できない資産から生じる将来の経済的便益を表す資産である。

将来の経済的便益は，取得した識別可能な資産相互のシナジーから，あるいは個別には財務諸表での認識に適格ではない資産から，生じる可能性がある。

② 識別可能な場合（IAS38・12）

資産は，次のいずれかの場合には識別可能である。

イ．分離可能である場合。すなわち，企業から分離又は分割でき，かつ，企業にそうする意図があるかどうかに関係なく，個別に又は関連する契約ごとに，識別可能な資産又は負債と一緒に売却，譲渡，ライセンス，賃借又は交換ができる場合

ロ．契約又はその他の法的権利から生じている場合（それらの権利が譲渡可能かどうか又は企業若しくは他の権利及び義務から分離可能かどうかに関係なく）

イ．については，資産としての独立性があり，明確に資産価値，財産価値があると考えられるような状況ということだと思います。

ロ．については，民事取引上，具体的に取引されるとか，何らかの法的な保護が受けられるような状態になっているということでしょうか。

こういう状態になったら，識別可能であるということです。

⑷ 企業による支配

企業は，対象となる資源から生ずる将来の経済的便益を獲得する力を有し，かつ，それらの便益を他者が利用することを制限できる場合に，資産を支配している（IAS38・13）。

上記の定義は２つのことを言っていますが，その意味するところは１つだと思います。将来の何らかの利益を獲得するものを，その企業が持っているということです。

無形資産から生じる将来の経済的便益を企業が支配できる能力は，通常，法廷において行使可能な法的権利に起因する。法的権利がない場合は，支配の立証はより困難となる。しかしながら，企業は他の方法で将来の経済的便益を支配できるかもしれないので，権利の法的強制力は支配のための必要条件ではない（IAS38・13）。

この項の前段は，将来の経済的便益が法的権利に裏付けられているものは，企業が支配している状態であると言っており，常識的な判断基準を規定しています。ただし，後段では，法的権利による基準は，支配要件としては絶対的なものではないということを言っています。

さらに，市場の知識及び技術的知識は，将来の経済的便益の源泉になることもあるとし，それらの知識が著作権，取引制限契約（許可される場合）のような法的権利により，又は従業員の守秘義務により保護される場合は，企業はそれらの便益を支配している（IAS38・14）としています。

ただし，熟練した職員のチーム及び訓練から生じると期待される将来の経済的便益に対する企業の支配力は，通常，これらの事項が無形資産の定義を満たすと考えるのには十分ではない（IAS38・15）としています。特殊な経営上又は技術上の能力も無形資産の定義を満たすことは少ないとしながらも，その使用及びそれから予想される将来の経済的便益の入手が法的権利により保護されている場合は，支配要件を満たす（同項）としています。

顧客関係，顧客の企業に対する忠実性も，顧客との関係を保全する法的権利や，顧客との関係や顧客の企業に対する忠実性を支配する他の方法がなければ，原則として支配を有しない（IAS38・16）としています。

このように，理論的には法的権利は支配のための必要条件ではないと考えることができます。

しかし，実務においては，支配していることの証拠として法的権利を根拠とすることが多いのではないかと思います。

⑸ 将来の経済的便益

無形資産から生じる将来の経済的便益には，製品又はサービスの売上収益，費用節減又は企業による資産の使用によってもたらされるその他の利益が含まれる。

例えば，製造工程における知的資産の使用は，将来の収入の増加よりもむしろ将来の製造原価の減少になる可能性がある（IAS38・17）。

企業が支出した金額が，その時点において，消費して終わってしまうのではなく，上記の規定にもあるように，将来の収益獲得や費用の節減につながると考えることができる場合に，資産又は無形資産と考える要件の１つとしています。

⑹ 日本基準における定義

日本基準では，無形資産そのものの定義は存在しません。しかし，企業会計原則では，営業権，特許権，地上権，商標権等は，無形固定資産に属するものとするとしています（同原則第三４⑴B）。

また，財務諸表等規則においては，①のれん，②特許権，③借地権，④地上権，⑤商標権，⑥実用新案権，⑦意匠権，⑧鉱業権，⑨漁業権，⑩入漁権，⑪ソフトウエア，⑫リース資産（財務諸表提出会社がファイナンス・リース取引におけるリース物件の借主である資産であって，そのリース物件が②から⑪まで及び⑬に掲げるものである場合に限る。），⑬その他の無形資産で流動資産又は投資たる資産に属しないものは，無形固定資産に属するものとしています（同規則27）。

⑺ 論点整理

次は，論点整理とIAS38号を比較する形で考えることにします。既に述べたように日本基準では，資産及び無形資産の定義を置いておりません。

ただし，資産については，討議資料財務会計の概念フレームワーク（ASBJ，2006年12月）では，過去の取引または事象の結果として，報告主体が支配している経済的資源をいうとしています。ここでいう支配とは，所有権の有無にかかわらず，報告主体が経済的資源を利用し，そこから生み出される便益を享受できる状態をいいます。さらに，経済的資源とは，キャッシュの獲得に貢献する便益の源泉をいい，実物財に限らず，金融資産及びそれらとの同等物を含みます。

この経済資源は，市場での処分可能性を有する場合もあれば，そうでない場合もあります（同フレームワーク３章４項及び脚注⑵）。

この討議資料財務会計の概念フレームワークは，国際会計基準審議会と米国財務会計基準審議会との協議を見守るという理由で公開草案に至らない討議資料という形での公表にとどめていますが，IAS38号８項における資産の定義をほぼ踏襲するものになっています。

次は論点整理ですが，無形資産の会計処理及び開示に関する会計基準を整備するにあたり，特に考慮すべき論点を整理し，関係者からの意見を募集することを目的としているものです（論点整理１）。この論点整理では，無形資産の会計基準を検討するにあたっては，まず対象となる無形資産の定義を明らかにする必要があるとしています（論点整理９）。

論点整理17では，資産の本質は「経済的便益の源泉たる経済的資源」であり，そのような経済的資源を企業が支配していることが必要と考えられている。経済的便益は，具体的には，直接又は間接のキャッシュ・インフローの増加，キャッシュ・アウトフローの減少又はそれらの組み合わせであると考えられるとしています。

無形資産とのれんの区別に関しては，独立して識別可能であり，その性格が明らかな無形資産と企業結合時の取得原価のうち，識別可能資

産及び負債に配分した後の差額であるのれんとを区別することには意味があると考えられる。そして，その観点から，本論点整理における無形資産の定義においても，識別可能性の要素を含め，のれんを除外することが考えられるとしています（論点整理23）。

識別可能性については，IAS38号でいう分離可能は，取得した無形資産を個別に又は関連する契約や識別可能資産及び負債とともに，被取得企業から分離又は区別して，売却，譲渡，ライセンス化，賃貸又は交換等が可能な状態をいうと考えられます。また，法的権利から生じるというのは，取得した無形資産が契約，法令又は類似の手段によって法的に譲渡される権利から生じている状態をいうと考えられるとしています（論点整理25・26）。

無形資産の定義において識別可能性を求める趣旨を踏まえると，このような判断規準には，一定の合理性があると考えられる。そのため，我が国でも，識別可能性について，国際的な会計基準と同様の判断規準を示すこと，具体的には分離可能であること又は法的権利から生じるものであることを示すことが考えられるとしています（論点整理27）。

このような点を指摘して，今後の方向性として，無形資産の定義としては，例えば「識別可能な資産のうち物理的実体のないものであって，金融資産でないもの」とすることが考えられるとしています（論点整理28）。

3. 認識及び測定

⑴ 認識要件

IAS38の18項では，無形資産としてある項目を認識するには，企業は，その項目が次の双方に合致することを立証する必要があると規定しています。

① 無形資産の定義
② 認識規準

この定めは，無形資産を取得するか又は無形資産を内部で生成するための，当初生じた原価及びその後の追加，取替え又はサービスのために生じた原価に対して適用します。

したがって，ある支出が無形資産の定義を満たすとともに，これから確認する認識規準を満たした場合に無形資産を認識します。

無形資産の取得の仕方としては，他からの取得，企業結合による取得，政府補助金による取得，資産の交換による取得，自己創設による取得があります（IAS38・19）。

⑵ 事後的な支出

取得した無形資産の当初認識後に生じた支出又は自己創設無形資産の完成後に生じた支出（事後的な支出）については，次のように規定しています（IAS38・20）。

① 多くの場合，無形資産の性質は，追加を要しないか又は交換を要しないような資産である。
② ほとんどの事後的な支出は，無形資産の定義及び本基準の認識規準を満たさない。
③ すでにある無形資産に包含される，期待される将来の経済的便益の維持のためのものであることが多い。
④ 事後的な支出を，企業結合全体に対してではなく，特定の無形資産に対して直接配分することはたいてい困難である。

したがって，事後的な支出を資産の帳簿価額として認識することは稀である。

なお，ブランド，新聞の名称，出版物のタイトル，顧客リスト及び実質的にそれらに類似した項目に対する事後的な支出（外部から取得したか内部で創設したかにかかわらず）は，つねに発生時に純損益に認識される。これは，そのような支出が，事業全体を開発するための支出から区分することができない（同項）ことによる。

このように，事後的な支出については，無形資産に追加計上することを完全否定はしていませんが，例外的な場合に限るとしています。

⑶　無形資産の認識基準（IAS38・21）

IAS38の21項は，認識基準の考え方を示しています。具体的には，無形資産は次の①，②の要件を満たす場合に，かつ，その場合にのみ，認識しなければならないとしています。

①　資産に起因する期待される将来の経済的便益が企業に流入する可能性が高いこと

②　資産の取得原価を信頼性をもって測定することができること

⑷　認識の前提条件

企業は，期待される将来の経済的便益の発生可能性を査定するにあたり，資産の耐用年数にわたって存在するであろう一連の経済状況に関する経営者の最善の見積りを表す合理的で支持し得る前提を基礎としなければならない（IAS38・22）。

また，資産の使用に起因する将来の経済的便益の流入の確実性の程度を評価するため，企業は，資産の当初認識の時点における入手可能な証拠に基づき，外部証拠により重点をおいた判断を用いる（IAS38・23）。

上記の規定は，上記⑶①の要件を満たすことをはっきりした証拠でもってこれを示す必要があるとしています。

⑸　無形資産の測定

無形資産は，取得原価で当初測定しなければならない（IAS38・24）。

取得時の取得原価は，その時点の時価を表していると考えられますので，当然の規定であると思います。ただし，IAS38号は，認識後の測定の仕方として，原価モデルのほか，再評価モデルを用意しています。

⑹　日本基準

認識基準については，日本基準に明文の規定はありません。

ただし，ソフトウェアに関しては，次の規定があります。

①　市場販売目的のソフトウェアに係る会計処理（研究開発費等会計基準四２）

市場販売目的のソフトウェアである製品マスターの制作費は，研究開発費に該当する部分を除き，資産として計上しなければならない。ただし，製品マスターの機能維持に要した費用は，資産として計上してはならない。

②　自社利用のソフトウェアに係る会計処理（研究開発費等会計基準四３）

ソフトウェアを用いて外部へ業務処理等のサービスを提供する契約等が締結されている場合のように，その提供により将来の収益獲得が確実であると認められる場合には，適正な原価を集計した上，当該ソフトウェアの制作費用を資産として計上しなければならない。

社内利用のソフトウェアについては，完成品を購入した場合のように，その利用により将来の収益獲得又は費用削減が確実であると認められる場合には，当該ソフトウェアの取得に要した費用を資産として計上しなければならない。

機械装置等に組み込まれているソフトウェアについては，当該機械装置等に含めて処理する。

⑺　論点整理

①　経済的便益をもたらす蓋然性の要件（論点整理36）

無形資産として認識するためには，それが将来の経済的便益に結びつくことについて，一定程度の発生の可能性が必要と考えられる。そのため，無形資産の認識要件の１つとして，IAS38号で求められているのと同様に「経済的便益をもたらす蓋然性」の要件を求めることが適切であると考えられる。

判断規準を数値等で示すことは困難であるが，誤解を招くような情報提供を行わな

いという趣旨から，その場合の蓋然性の程度は，ある程度高い水準になると考えられる。

② 信頼性のある取得原価（論点整理37）

有用な財務情報の提供を行うという目的からは，提供される情報は信頼に足るものであることが当然に求められる。信頼性をもって取得原価を測定することができるということを無形資産の認識要件とすることには合理性があり，我が国で無形資産の会計基準を検討する上でも，このような要件を求めることが考えられる。

③ 今後の方向性（論点整理38）

無形資産を認識するために，国際財務報告基準や米国会計基準で要求されている要件には，いずれも合理性があると考えられる。よって，我が国で無形資産の会計基準を検討する上では，国際的な会計基準と同様に，「識別可能な資産のうち物理的実体のないものであって，金融資産でないもの」（論点整理28）の定義の充足に加えて，無形資産の認識要件として，以下の２項目を定めることが考えられる。

イ．将来の経済的便益をもたらす蓋然性が高いこと（経済的便益をもたらす蓋然性）

ロ．取得原価について信頼性をもって測定できること（取得原価の測定可能性）

①～③の記述は，先ほど確認したIAS38号の８項，21項に規定する資産，無形資産，無形資産の認識基準の内容に近いものです。日本独自の基準ではなく，コンバージェンスの方向性が示されています。

4. 個別の取得

⑴ 個別取得のための支払価格

通常，無形資産を個別に取得するために企業が支払う価格は，資産に包含される，期待される将来の経済的便益が企業に流入する可能性に関する期待を反映している。言い換えれば，たとえその流入の時期又は金額に関して不確実性があるとしても，企業は経済的便益の流入があると期待している。

したがって，「資産に起因する，期待される将来の経済的便益が企業に流入する可能性が高いこと」という発生可能性の認識規準（IAS38・21(a)）は，個別に取得する無形資産については，常に満たされているとみなされる（IAS38・25）。

加えて，個別に取得した無形資産の原価は，通常，信頼性をもって測定できる。購入対価が現金又は他の貨幣性資産の形態である場合，これは特に明白である（IAS38・26）。

無形資産の代表的な取得形態である個別取得については，その権利者に対する支払行為をもって取得と考えることができるとしています。つまり，支払行為をもって無形資産の認識基準を満たすとしています。当然，取得するものが無形資産であることが前提になります。

⑵ 取得原価（IAS38・27）

個別に取得した無形資産の原価は，以下から構成される。

① 購入価格（輸入関税や返還されない購入税を含み，取引による値引やリベートを控除後）

② 意図する利用のために資産を準備するために直接起因する原価

⑶ 直接配分可能な原価（IAS38・28）

直接配分可能な原価の例は，次のとおりである。

① 当該資産を作業環境に適応させることから直接生じる従業員給付（IAS19号にて定義されている）の原価

② 当該資産を作業環境に適応させることから直接生じる専門家報酬

③ 当該資産が適切に機能するか否かをテストする原価

⑷ 原価に含めない支出（IAS38・29）

無形資産の原価の一部ではない支出の例は，次のとおりである。

① 新製品又はサービスを導入するための原価（広告・販売促進活動の原価を含む）

② 新たな地域における又は新たな顧客層に関わる事業を行うための原価（職員の訓練のための原価を含む）

③ 管理費及び全般的な間接費

⑸ 日本基準

無形固定資産の取得原価については，直接的な規定はありません。しかし，取得については，次の有形固定資産の規定に準じて取り扱うものと考えられます（連続意見書第三）。

① 固定資産を購入によって取得した場合には，購入代金に買入手数料，運送費，荷役費，据付費，試運転費等の付随費用を加えて取得原価とする。但し，正当な理由がある場合には，付随費用の一部又は全部を加算しない額をもって取得原価とすることができる。

② 購入に際しては値引又は割戻を受けたときには，これを購入代金から控除する。

⑹ 論点整理

① 検討事項（論点整理41）

取得したものを無形資産として認識すべきか否かは，それが無形資産の定義に該当するか否か，該当するとした場合に，それが無形資産の認識要件を満たすか否かにより判断することになる。

無形資産の定義と無形資産の認識要件が充足した場合に無形資産として認識するという上記の考え方は，当然の原理原則を述べたものです。

② 定義の充足―識別可能性（論点整理43）

企業が第三者から無形資産を買い入れて取得する場合については，識別可能な無形資産だけがそのような取引の対象となると考えられ，実際に分離して譲渡がなされる以上，識別可能性があることについては自明であると考えられる。

上記の考え方は，IAS38号の25項の考え方と同様の考え方に立っていると思われます。経済的便益をもたらす蓋然性（論点整理44）の記述も同様です。

③ 測定可能性（論点整理45）

当該無形資産の取得原価は，それを取得する取引において実際に当該企業が支出した対価の額であり，その測定可能性についても特に問題はないものと考えられる。

④ 今後の方向性（論点整理46）

企業が外部から個別に買い入れた場合，通常は無形資産としての認識に必要なすべての条件を満たすことになるものと考えられる。

なお，研究活動の成果を買い入れる場合などについては，企業結合により取得した場合又は自己創設により取得した場合との関係も踏まえ，引き続き検討していくことが考えられる。

5. 研究・開発投資

ここからは，研究，開発投資と無形資産の関係について考えます。まず，定義から確認します。

⑴ IFRS（IAS38・8）

① 研　究

研究とは，新規の科学的又は技術的な知識及び理解を得る目的で実施される基礎的及び計画的調査をいう。

② 開　発

開発とは，商業ベースの生産又は使用の開始前における新規の又は大幅に改良された材料，装置，製品，工程，システム又はサービスによる生産のための計画又は設計への研究成果又は他の知識の応用をいう。

IFRSでは，研究と開発では会計処理が異なります。したがって，その境界を確認することが重要になります。研究の範囲は調査の段階までです。これに対し，開発は研究成果又は他の知識の応用ということになります。

⑵ 日本基準（研究開発費等に係る会計基準一1）

① 研　究

研究とは，新しい知識の発見を目的とした計画的な調査及び探究をいう。

② 開　発

開発とは，新しい製品・サービス・生産方法（以下，「製品等」という。）についての計画若しくは設計又は既存の製品等を著しく改良するための計画若しくは設計として，研究の成果その他の知識を具体化することをいう。

日本基準では，研究でも開発でも費用処理になるので，開発の定義が重要になります。研究の成果その他の知識を具体化するまでを開発としていますが，IFRSの定義と大きく違わないと考えられます。

⑶ 「研究局面」，「開発局面」の分類

IAS38号は，自己創設のれんを認めていません（IAS38・48）。これに対し，自己創設無形資産は認めています（IAS38・57他）。

この場合，自己創設無形資産について，資産認識の要件を満たすか否かの判定が困難な場合があるので，企業は，無形資産の認識及び当初測定に関する一般的な定めに従うとともに，IAS38号52項から67項の定め及び指針を，すべての自己創設無形資産に適用する（IAS38・51）としています。

そして，自己創設無形資産が認識規準を満たすか否かを判定するため，企業は資産の創出過程を研究局面と開発局面に分類します。上記⑴のとおり「研究」と「開発」の用語は定義されていますが，「研究局面」及び「開発局面」の用語は，それらより広範な意味をもつ（IAS38・52）としています。

この研究局面と開発局面の用語については，定義を設けていませんが，次の⑷以降にあるように，「内部プロジェクトの研究局面」，「内部プロジェクトの開発局面」と「内部プロジェクト」との組み合わせて使われています。

さらに，無形資産を創出するための内部プロジェクトについて，企業が開発局面と研究局面とを区別することができない場合は，企業はそのプロジェクトの支出のすべてを研究局面において発生したものとして処理する（IAS38・53）としています。

⑷ 研究，研究局面における処理

研究（又は内部プロジェクトの研究局面）から生じた無形資産は，認識してはならない。研究（又は内部プロジェクトの研究局面）に関する支出は，発生時に費用として認識しなければならない（IAS38・54）。

内部プロジェクトの研究局面においては，企業は，将来の経済的便益を創出する可能性の高い無形資産の存在を立証することはできない。したがって，この局面での支出は，いかなる場合も，発生時に費用として認識する（IAS38・55）。

研究，研究局面においては，費用処理をするので，企業はこれまでの処理と変わりません。

⑸ 研究活動の例（IAS38・56）

研究活動の例として，次のものが挙げられる。

① 新知識の入手を目的とする活動

② 研究成果又は他の知識の応用の調査，評価及び最終的選択

③ 材料，装置，製品，工程，システム又はサービスに関する代替的手法の調査

④ 新規の又は改良された材料，装置，製品，工程，システム又はサービスに関する有望な代替的手法等についての定式化，設計，評価及び最終的選択

⑹ 開発，開発局面から生じた無形資産

開発（又は内部プロジェクトの開発局面）から生じた無形資産は，企業が次のすべてを立証できる場合に限り，認識しなければならない（IAS38・57）。

① 使用又は売却できるように無形資産を完成させることの技術上の実行可能性

② 無形資産を完成させ，さらにそれを使用又は売却するという企業の意図

③ 無形資産を使用又は売却できる能力

④ 無形資産が蓋然性の高い将来の経済的便益を創出する方法。とりわけ，企業は，無形資産による産出物又は無形資産それ自体の市場の存在，あるいは無形資産を内部で使用する予定である場合には，無形資産が企業の事業に役立つことを立証しなければならない。

⑤ 無形資産の開発を完成させ，さらにそれを使用又は売却するために必要となる適切な技術上，財務上及びその他の資源の利用可能性

⑥ 開発期間中の無形資産に起因する支出を，信頼性をもって測定できる能力

①は技術上の実行可能性，②は完成・使用・売却意図，③は完成させた無形資産についての使用・売却能力，④は無形資産から経済的便益が生ずる証明，⑤は無形資産を完成・使用・売却するために必要な資源の調達能力，⑥は無形資産の取得価額に含める金額の測定能力のことです。

以上，６つの条件をすべてを満たす必要がありますが，企業は新しい技術，新製品などを生み出すために行っていますので，これらの条件のハードルは高くないと思います。

なお，IAS38号の58項では，内部プロジェクトの開発局面で，企業は，いくつかの例では，無形資産を識別することができ，かつ資産が将来の経済的便益を創出する可能性が高いことを立証できます。

これは，プロジェクトの開発局面は研究局面よりも進んだものであるからであると規定しています。

⑺ 開発活動の例（IAS38・59）

開発活動の例として，次のものが挙げられる。

① 生産又は使用する以前の試作品及び模型に関する設計，建設及びテスト

② 新規の技術を含む工具，治具，鋳型及び金型の設計

③ 事業上生産を行うには十分な採算性のない規模での実験工場の設計，建設及び操業

④ 新規の又は改良された材料，装置，製品，工程，システム又はサービスに関して選択した代替的手法等についての設計，建設及びテスト

④については，研究活動の例（上記⑸④）と比較することができます。研究活動が，「有望な代替的手法等についての定式化，設計，評価及び最終的選択」であるのに対し，開発活動は，「選択した代替的手法等についての設計，建設及びテスト」という表現になっています。複数の代替的手法等がある場合には最終選択の段階までが研究活動になり，選択した代替的手法等について実用化に向けての活動が開発活動になります。

⑻ 減損基準による将来の経済的便益の査定

無形資産が将来の経済的便益を創出する可能性の高さを立証するため，企業は，IAS36号「資産の減損」における原則に基づき資産から受領することになる将来の経済的便益を査定する。資産が将来他の資産と一体となってのみ経済的便益を創出する場合は，企業は，IAS36号の資金生成単位の考え方を採用する（IAS38・60）。

無形資産は，①識別可能性，②企業による支配，③将来の経済的便益の要件を満たす必要がありますが，開発局面における将来の経済的便益の判断には，資産の減損基準の考え方に基づくことを規定しています。

⑼　無形資産を完成させる資源の入手可能性の証明

無形資産を完成させ，使用し，それから便益を入手するのに必要となる資源の入手可能性は例えば，必要とする技術上，財務上及びその他の資源を示す事業計画，及びこれらの資源を確保する企業の能力により，立証することができる。

いくつかの事例においては，企業は，融資先から当該計画への融資承諾書を受領して外部資金の利用可能性を立証する（IAS38・61）。

上記⑹⑤の要件を満たすことを証明する方法を規定したものです。

⑽　内部で創出される無形資産の取得原価計上の信頼性（IAS38・62）

企業の原価計算システムにより，著作権又はライセンスを保護するため，あるいはコンピューターのソフトウェアを開発するために生じる給料及びその他の支出のような内部で創出される無形資産の取得原価を信頼性をもって測定できることは多い。

⑾　内部で創出されるブランド等

内部で創出されるブランド，題字，出版表題，顧客名簿及び実質的にこれらに類似する項目は無形資産として認識してはならない（IAS38・63）。

内部で創出されるブランド，題字，出版表題，顧客名簿及び実質的にこれらに類似する項目に関する支出は，事業を全体として発展させる原価と区別することは不可能である。したがってそのような項目は，無形固定資産として認識されない（IAS38・64）。

⑿　日本基準と論点整理

①　研究開発費に係る会計処理（研究開発費等会計基準三）

研究開発費は，すべて発生時に費用として処理しなければならない。

なお，ソフトウェア制作費のうち，研究開発に該当する部分も研究開発費として費用処理する。

②　検討（論点整理66）

開発のための支出を無形資産として認識することの是非について検討する。

具体的には，無形資産の定義を構成する要素としての識別可能性と，無形資産の認識のための２つの要件にそれぞれ照らして検討する。

③　定義の充足―識別可能性（論点整理67）

法律上の権利又は分離して譲渡可能である場合には識別可能であるという規準を当てはめた場合，研究開発の成果については，識別可能性の判断が難しいのではないかという見方もある。しかし，原価計算のために必要な管理を行うことができるなど，開発のプロジェクトとして取り組んでいるものであれば，通常当該開発のための支出は識別可能なものとして考えられる。

④　開発のための支出の無形資産計上の可否

無形資産の認識要件を満たす開発のための支出については，無形資産としての計上を求めるべきとの考え方がある。一方，これまでの我が国の会計基準の考え方のように，特に市場における客観的な取引を経ていない自己創設による開発活動の途中段階の成果の取得の場合には，経済的便益をもたらす蓋然性の要件を，検証可能性をもって客観的に判断することが困難であり，比較可能性を損なう等の弊害の方が大きいため，一律に発生時の費用処理としておく方が望ましいとの考え方もある。研究開発費論点整理に寄せられた主なコメントでも，開発費の一部について資産計上を求める場合には，その範囲を明確にするよう判断規準を求めるなど，この点についての懸念が指摘されていた（論点整理68）。

社内開発費を資産として認識する場合には，国際財務報告基準と同様に，経済的便

益の蓋然性の要件や測定可能性の要件を具体的に確保するため，追加的な要件を定めることが考えられる（論点整理71）。

⑤　測定可能性（論点整理72）

原価計算のために必要な管理がなされている限り，研究や開発の成果（途中段階のものを含む）について，信頼性をもってその取得原価を測定することは可能であると考えられる。

⑥　今後の方向性

研究開発に係る支出を，研究に係る支出と開発に係る支出とに分けた場合，研究に係る支出は費用とすることでよいと考えられる。

一方，開発に係る支出を資産計上するか否かについては，それが無形資産の定義に該当し，認識要件を満たす以上は資産計上すべきであるという見方がある一方で，そもそも経済的便益をもたらす蓋然性の要件を判断するのが困難ではないかという点や，その運用において資産計上すべきか否かの判断に企業間でばらつきが生じるのではないかという点から従来通り支出時の費用とすべきであるという見方もある（論点整理73）。

このように両論ある状況ではあるものの，国際財務報告基準とのコンバージェンスの観点を踏まえると，無形資産の定義に該当し，認識要件を満たす限り，開発に係る支出も資産計上することが考えられる。

なお，その場合，資産計上される開発に係る支出の範囲を明らかにするためにIAS38号57項の要件等を設けることが考えられる（論点整理74）。

日本基準を制定する場合の最大の論点が開発に係る支出の取扱いです。もし，日本基準において一律に発生時の費用処理の方法を採用し，連結財務諸表諸表はIAS38号による場合は，日本基準による個別財務諸表との乖離が大きくなるので，上記の論点整理74で示された方向に向かうのではないかと思います。

6．自己創設無形固定資産の取得原価

⑴　取得原価

自己創設無形資産の取得原価（IAS38・24）は，無形資産が認識規準（IAS38・21・22・57）を最初に満たした日以降に発生する支出の合計である。

IAS38号71項は，過去に費用として認識した支出を戻し入れることを禁止している（IAS38・65）。

無形項目に関する支出は，その発生時に費用として認識し（IAS38・68），後日，無形資産の取得原価の一部として認識してはならない（IAS38・71）とされています。無形資産の取得原価には，上記のとおり，その認識基準を満たした日以降に発生したものに限り，算入します。

⑵　直接配分可能な原価の例（IAS38・66）

自己創設無形資産の取得原価は，その資産の生成，製造及びその資産を経営者が意図する方法により操業可能とするための準備に必要な直接配分可能な原価のすべてから構成されます。

直接配分可能な原価の例として，次のものが挙げられる。

①　無形資産を創出する上で使用又は消費した材料及びサービスに関する原価

②　無形資産の創出から生じる従業員給付（IAS19号で定義されている）の原価

③　法的権利を登録するための手数料

④　無形資産を創出するために用いられる特許及びライセンスの償却

IAS23号は，自己創設無形資産の原価の要素として利息を認識するための要件を定めている。

⑶　自己創設無形資産の取得原価に含めない支出（IAS38・67）

以下は，自己創設無形資産の取得原価の構成

要素ではない。

① 販売，管理及びその他一般の間接的支出。ただし，この支出が資産の使用のための準備に直接起因する場合を除く。

② 識別された非能率ロス及び資産が計画した稼働に至るまでに発生した当初の操業損失

③ 資産の操業に必要な職員の訓練に関する支出

⑷ 論点整理

① 欧州企業に対する調査（論点整理81）

当委員会が調査した範囲では，国際財務報告基準を適用する欧州企業において，実務上計上されている自己創設無形資産は，開発費，ソフトウェア，ウェブサイト費用程度に留まっている。

② 検討（論点整理86）

潜在的に広い範囲に及ぶ当該無形資産について，それぞれの形態に応じ異なる認識要件を個別に定めるよりも，国際財務報告基準と同様に，IAS38号54項・57項の分類により，社内開発費と区分せずに自己創設無形資産の認識要件等を定める方が合理的であると考えられる。

③ 今後の方向性（論点整理88）

無形資産の会計基準全体の整合性を図る観点から，また，国際財務報告基準とのコンバージェンスの観点から，自己創設無形資産を計上するにあたっては，一般的な無形資産の定義及び認識要件に加えて，社内開発費もそれ以外の自己創設無形資産も同じ枠組みで計上すべき範囲を特定し，認識要件を定めることが考えられる。

7. 認識後の測定

⑴ 無形資産認識後の原価モデルか再評価モデルかの選択

企業は，原価モデルか，又は再評価モデルのいずれかを，会計方針として選択しなければならない。無形資産を再評価モデルを用いて会計処理する場合，同じ区分のその他すべての資産もまた，それらの資産に活発な市場がない場合を除き，同じ方式を用いて会計処理しなければならない（IAS38・72）。

同一の種類の無形資産とは，企業の業務において同様の特性のある，また同様に使用される資産のグループである。同一の種類の無形資産の範囲にある項目は，資産の選択的再評価や異なる時点の取得原価及び価値が混在する金額での財務諸表の表示を避けるため，同時に再評価される（IAS38・73）。

活発な市場とは，次のすべての状況が存在する市場をいう（IAS38・8）。

① 市場内で取引される物品は同質である

② 自発的な買手と売手を通常いつでも見つけることができる

③ 価格が公表されている

⑵ 原価モデル（IAS38・74）

当初認識の後，無形資産は，取得原価から償却累計額及び減損損失累計額を控除して計上しなければならない。

⑶ 再評価モデル（IAS38・75）

当初認識の後，無形資産は，再評価日の公正価値から再評価日以降の償却累計額及び減損損失累計額を控除した，再評価額で認識しなければならない。本基準の下での再評価の目的上，公正価値は活発な市場を参照して決定しなければならない。

また，再評価は，報告期間の末日における当該資産の帳簿価額が，公正価値と大きく異ならないよう，十分な規則性をもって行わなければならない。

⑷ 今後の方向性（論点整理 121）

無形資産の当初認識後の測定において，再評価モデルを選択肢の１つとして認める必要性は

高くないと考えられる。したがって，当初認識後の測定方法は，再評価モデルの選択を採用せず，取得原価を基礎とすることが考えられる。

IAS38号では，無形資産を認識した後，原価モデルか再評価モデルかを選択することになっています。

再評価モデルは我が国ではなじみが薄い手法ですが，選択適用とされているので，上記の論点整理121においても再評価モデルは採用しない方向で考えています。

8. 耐用年数

⑴ 耐用年数

企業は，無形資産の耐用年数が確定できるか又は確定できないかを査定し，もし有限であれば，その耐用年数の期間，又は製品あるいは構成する同様の単位の数を検討する。関連するすべての要因の分析に基づいて，無形資産が，企業に対して正味のキャッシュ・インフローをもたらすと期待される期間について予見可能な限度がない場合，企業は，当該無形資産の耐用年数は確定できないものとみなさなければならない（IAS38・88）。

無形資産の会計処理は，耐用年数を基礎とする。耐用年数を確定できる無形資産は償却し，耐用年数を確定できない無形資産は償却しない（IAS38・89）。

⑵ 耐用年数が確定できないこと（IAS38・91）

「確定できないこと」とは「無限」を意味するものではない。無形資産の耐用年数は，その資産の耐用年数の見積時に査定した性能基準に見合うような，資産を維持するために必要な将来の維持支出の水準のみを反映している。無形資産の耐用年数を確定できないという結論は，資産の性能を維持するために必要な支出を超過するような，将来の支出の計画に依存するものであってはならない。

⑶ 論点整理，今後の方向性

① 耐用年数を確定できない無形資産の範囲（論点整理157）

無形資産が正味キャッシュ・インフローを伴う期間に予見可能な限度がないといえるか否かはその判断が難しいため，耐用年数を確定できない無形資産を特定するための規準等を追加的に定めるか否かが論点になると考えられる。

② 今後の方向性

無形資産は，原則として償却を行うこととするが，耐用年数を確定できないと判断される限りにおいては償却を行わないことが考えられる。ただし，そのような場合であっても，償却期間の上限を定めるなどして償却を行うべきであるという考え方もあることに考慮して引き続き検討を行う（論点整理159）。

また，単純に耐用年数の見積りが困難であるとの理由では，耐用年数を確定できないものとはならない点を誤解のないように示す必要があることを踏まえ，「企業経営に関連する法的，経済的又はその他の要因の分析の結果，正味キャッシュ・インフローを伴う期間に予見可能な限度がない場合」などの耐用年数を確定できない無形資産である場合の追加的な規準を定めることが考えられる（論点整理160）。

IAS38号では，耐用年数を見積もることができないことがあることを前提に規定を定めています。

一方，我が国においては，借地権，電話加入権など特定の無形資産を除いて資産の価値は有限であるという前提がありました。

しかし，IFRSとのコンバージェンスの視点から耐用年数が確定できない場合の取扱いを定めておく必要があります。上記の今後の方向性では，IAS38号に合わせる取扱いと一定の期間を設定して償却するという考え方が併記されています。

9. 繰延資産

⑴ IFRS

我が国の繰延資産に類似する支出は，無形資産等として取り扱われるますが，繰延資産という区分は設けていません。

⑵ 日本基準

① 企業会計原則第三１D

将来の期間に影響する特定の費用は，次期以後の期間に配分して処理するため，経過的に貸借対照表の資産の部に記載することができる。

② 将来の期間に影響する特定の費用について（貸借対照表原則一のD及び四の（一）のC）（企業会計原則注解（注15））

「将来の期間に影響する特定の費用」とは，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をいう。

これらの費用は，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。

なお，天災等により固定資産又は企業の営業活動に必須の手段たる資産の上に生じた損失が，その期の純利益又は当期未処分利益から当期の処分予定額を控除した金額をもって負担しえない程度に巨額であって特に法令をもって認められた場合には，これを経過的に貸借対照表の資産の部に記載して繰延経理することができる。

③ 繰延資産の会計処理に関する当面の取扱い（企業会計基準委員会実務対応報告19号）

繰延資産の考え方については，企業会計原則注解（注15）に示されている考え方（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）を踏襲することとし，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，開発費を繰延資産として取り扱っている。

⑶ 繰延資産項目の比較

日本基準とIFRSを比較すると，次のようになります。

項　目	日本基準	IFRS	
①株式交付費 ②社債発行費等	繰延資産	金融商品の取引コスト	IAS32号「金融商品：表示」， IAS39号「金融商品：認識及び測定」
③創立費 ④開業費	繰延資産	発生時の費用	IAS38号
⑤開発費	繰延資産	無形資産，発生時の費用	IAS38号

⑷ 検討，今後の方向性

① 論点整理192

このように，我が国の会計基準で繰延資産として計上可能とされているような項目について，国際的な会計基準においては，無形資産等の問題として取り扱われている。

具体的には，将来の経済的便益が期待される支出が無形資産の定義に該当し，認識要件を満たす場合には，資産としての計上が求められ，それ以外の場合には費用として処理することが求められているのみであり，繰延資産等の資産区分は設けられていない。

② 論点整理193

無形資産の会計基準の整備に伴い，繰延資産の位置づけについても再検討が必要に

なるが，その際には，資産計上を行うか否かを任意で選択できる繰延資産に関する取扱いは，企業間の比較可能性を阻害する可能性があること，国際的な会計基準とのコンバージェンスの要請が一層高まっていること，現在の我が国の会計実務においても，繰延資産の総資産に占める比率は低いものに留まっていること等の要因を総合的に勘案する必要があると考えられる。

仮に繰延資産という資産区分を設けないこととした場合には，これまで繰延資産とされてきた各支出について，新たに開発されることとなる無形資産の会計基準や，その他の会計基準の定めに従って会計処理及び開示が行われることになるものと考えられる。

③　論点整理194

その場合には，これまで繰延資産として取り扱われてきた項目のうち，開発費として取り扱われてきたものの一部については，無形資産の認識要件を満たす可能性があると考えられる。また，創立費や開業費については，通常は費用処理されることになると考えられるが，その一部が商標権等に転化するということも考えられ得ることから，その部分については無形資産の認識要件を満たす可能性はある。

なお，株式交付費や社債発行費等については，金融商品等に係る取引コストとして，金融商品に関する会計基準等において取り扱うことが考えられる。

④　今後の方向性（論点整理195）

上記の検討で掲げた要因を総合的に勘案すると，今後，無形資産についての会計基準が整備される場合には，国際的な会計基準とのコンバージェンスの観点から，繰延資産実務対応報告を廃止することが考えられる。

関連会社に対する投資及び投資不動産

公認会計士　小川一夫



はしがき　　本稿は，平成22年12月16日開催の税務会計研究会における，公認会計士 小川一夫氏の『関連会社に対する投資及び投資不動産』と題する講演内容をとりまとめたものである。尚，当日の配付資料を，本文末尾にまとめて掲載している。

……

先ほど品川先生から今日私のいただいているテーマは特に税法とあまり関係ないのではないかというお話があり，私もそんなふうにちょっと思っていたところです。もともとこの研究会の趣旨というのはIFRSがもし個別財務諸表に導入になったときに課税上それをどう取り扱うかということだと思います。

そういう観点から申し上げますと，今日の2つのテーマというのは，評価損益の話ということになろうかと思います。「評価損益は税務上無関係，原価で終わり」ということにしてしまいますと，1分や2分でセミナーは終わってしまうのです。

私も特にこれが専門というわけではないですが，このテーマをいただいて検討しますと，仮にIFRSが個別財務諸表に導入になっても，税務としてはちょっと受け入れられないねということで，逆にIFRSの内容を検討することによってそれはそのまま税務ではちょっと受け入れは無理ではないかということの参考にすれば，セミナーの意味があろうかと思います。ただ闇雲に評価損益は全部認められないというのではなくて，税務上課税の公平だとか，或いは客観性だとか，そういう点から言っても無理ではないかというような展開になろうかと思いますので，そういう趣旨でご説明したいと思っています。

Ⅰ　投資不動産

この3月から，上場企業等，日本では賃貸等不動産と言っていますが，投資不動産の開示制度が導入になりましたので，実際に開示された会社の有価証券報告書から読み取れる点などもお話ししながら，まず，「投資不動産」の方からご説明したいと思っています。2部ある資料の内，〈**資料Ⅰ**〉の「投資不動産」という方を開いていただけますでしょうか。

蛇足ながら，意外と日本の賃貸用の駐車場とかを経営している会社というのは3月決算がなくて，この決算では1社しかピックアップしていません。今朝の日経新聞にも駐車場を経営している会社が最大の利益を達成したといった記事が出ていましたけれども，決算が割とずれているところが多くて，そういった意味で駐車場等はあまりフォローしておりませんが，不動産会社は大手の3社をフォローしていますので，まず，〈**資料Ⅰ**〉から逐次見ていただきながら進めたいと思います。

1．IFRS と日本基準

まず，〈**資料Ⅰ－①**〉のところです。ご案内のようにIFRSの方は投資不動産ということでIASの40号で規定しておりまして，日本基準は企業会計基準の20号「賃貸等不動産の時価等の開示に関する会計基準」です。この基準によって開示することになっております。

なぜ日本が「賃貸等不動産」の用語を用いているかという説明があります。財務諸表規則の33号に「投資不動産」という既に使われている語があるために「投資不動産」が使えないのです。従って，「賃貸等不動産」にしているということです。だったら，財規を直せばいいのではないかという感じもしないわけではありません。別の用語を使っているために非常にややこしいことになっているのですが，内容としてはほとんど一緒の話です。微妙な違いはありますが，内容は同じですね。ですから，今日はちょっと言葉があっちに行ったり，こっちに行ったりするかもしれませんが，その辺はご容赦ください。両方は基本的に同じと考えていただいて結構だと思います。

まずIFRSと日本基準の根本的な違いというか，考え方で分かれているのがIFRSの方は開示だけの基準ではなくて，会計処理の基準等も含まれている点です。

これが180度違う話かというと必ずしもそうではなくて，後で申し上げますが，IFRSの基準の中で取得原価をそのまま計上する方法を原価モデルと言っています。それを用いると結局は日本と同じになるわけです。

IFRSも原価で計上した場合には日本と同じように公正価値の注記の開示が求められます。いわゆる時価の開示を求めています。従って，日本基準が今のIFRSの基準と外れるかというと必ずしもそうではなくて，IFRSの原価モデルの基準によった処理と平仄が合っているということになっております。

IFRSは従来は，IASの時代もそうですが，このやり方もいいし，このやり方もいいという，いろいろなチョイスを認めていたのですが，一本化にする方向にあります。後で詳しく申し上げますが，IFRSの2つの基準を統合していく動きも予想できるところなのです。そうなると，もし仮にIFRSが公正価値基準になると，日本は原価基準によっていますので，日本はまたコンバージェンスで動かさなければいけないという事態も予測できるところだと思います。

2．IAS の目的

次は大した話ではなくて，IASがなぜ投資不動産という概念を使っているかというと，これは基本的には有形固定資産なわけです。ただ，有形固定資産と投資不動産はキャッシュフローの流れが違うのではないかというのがキーポイントです。これを別の言い方をしますと，事業用の資産とそのほかの資産というのを分けるということです。

皆さんには釈迦に説法でしょうが，あまり詳しくない方々はIFRSは時価基準であるという話をよくなさるようです。しかし，有形固定資産は堂々と帳簿価格で計上していますので，単純に時価というわけではありません。結局，事業用資産というのは何も時価によらないで，金融資産とか，投資不動産の中の公正価値モデルなんかを使えば，それが初めて時価になるわけで，いきなりIFRSになった途端に時価関係になるなんていう単純な話ではないと思っています。ですから，ここの投資不動産を別にしたという問題は，キャッシュフローの流れが違うねということから分けているということです。

3．投資不動産の定義

投資不動産はかなり大ざっぱな言い方をしますと，賃貸したり，或いは将来売却でもうけるような目的で保有する不動産です。これは不動産ということですから，土地も，建物も入るということだと思います。

ちょっと小さな字でIASの16号の有形固定資産のところに「賃貸目的の資産」と書いてあ

るのですが，ここは先ほど来申し上げているように不動産以外で事業用に使っている賃貸を言っているのではないかという解説になっていますので，IASの16号で言っている賃貸用とこちらの投資不動産は全く違う話です。有形固定資産の方の定義は先ほど申し上げたように事業用資産ですから，その違いというのも重要かなと思っています。

IASの基準と日本の基準はほとんど一緒で，賃貸収益又はキャピタルゲインを得るために持っている資産ということになっています。若干違うのはオペレーティングリースで，不動産賃借権なんかも投資不動産に入れているというのがIASです。

ちょっとここから離れますが，この間の３月決算で問題になったのは，これと別なのですが，金融商品の時価会計というのが起こったのです。そのときに敷金を金融資産で注記をどうするかという話がありました。よく考えると，こちらの投資不動産と敷金とか何かがオーバーラップするような感じもありまして，これから不動産関係の方なんかは興味深い点かなとは思っていますが，一般の会社は今のところ関係ないということだと思います。

それから，将来用途未定の土地とか，この辺は日本もIASも同じ基準で投資不動産に含まれるということです。建設中のものも含まれます。

次の〈**資料Ⅰ－②**〉を開いていただきます。若干マニアックなのですが，日本の基準の中には不動産信託なんかも含まれているけれども，IASは規定がありません。なぜ日本の不動産信託がもてはやされているかというと，土地を信託しておいて信託証券の売り買いをしてしまえば，実際には土地が動いているのですが，不動産取得税がかからないから，便法として実際の土地を動かす代わりに信託受益権で譲渡しているという状態なんかを多分見て，こういう規定を作っていると思います。

あとは若干細かい話です。自己使用と投資を分けなければならないのですが，これは「経営者の意向が入って，かなり曖昧」というようなコメントもあります。これは先ほどから申し上げているように投資不動産を時価評価というか，公正価値評価するときなんかは税務は使えないというのの１つの反論になるのではないかと思います。結局，経営者の恣意的な問題で評価損益が出たり，出なかったりということになると，税務上の客観性とか，中立性とか，その辺のところにかなり引っかかってくるからです。

会計上は「キャッシュフローが違うのだからいいですね」ということは言えると思いますが，税務はそのまま利用できないという１つの反論になってくるのではないか。IFRSの基準でも実際にみんなコメントがあって，現実に結構苦労しているのではないかという節もうかがえますので，税務の即IFRSの基準を取れないだろうという１つの反論になってくるのではないかと思っています。

私は次あたりが非常に気になったところなのです。３月決算のときに実際に自分の判断に迷うようなところだったので，ここで取り上げていますが，複数用途に関するものです。往々にして１棟のビルを自家使用と賃貸用で使っている例があって，この分は自家使用なんていうことで簡単に分けられるのかという話です。日本が簡単に考えているのは「開示だけだから，あまり堅苦しいことを言わないでいいんじゃないの」というような感じで規定を作っているのです。

ただ，時価評価等になりますと結構大事な問題になります。日本は割とイージーに考えていまして，〈**資料Ⅰ－②**〉の下３分の１のところにある日本基準は原則区分なのですが，賃貸等不動産部分が少ない場合は自己使用に含めることができます。それから，把握が困難な場合は，自己使用を含め，注記できます。

そこで実例を見ていただきたいのですが，〈**資料Ⅰ－④**〉のところです。今まさに申し上げている三菱地所さんですが，その３列目のと

ころに「賃貸不動産」とその下に「賃貸不動産として使用される部分を含む」と書いてあるわけです。上の「賃貸不動産」は明らかに賃貸なのですが，よくわからなくて，一緒に使っているようなのは，先ほどの基準の中で一緒に含めていいという規定がありますので，含めて書いているということです。この辺のところがいずれ公正価値基準等になったときには結構重要な点になってくると思います。

それから，〈**資料Ⅰ－②**〉のもう1つのテーマは，日本の基準は先ほど申し上げたように開示の基準なので，割と簡単に考えていまして，とにかく賃貸しているものは全部賃貸等不動産というようなことで割り切ってしまっているのです。ところが，実は賃貸といってもいろいろな問題があるわけです。私も理由づけはあまりわからないのですが，〈**資料Ⅰ－②**〉の一番下のところに「賃貸している不動産はすべて賃貸等不動産」であるけれど，自ら運営するホテルやゴルフ場は賃貸ではないと言っているのです。この辺がなぜこうなったかあまりよくわからないのです。

IFRSの基準の，付随的サービスが重要ということは，それは事業だから，単に貸しているのではないということで，そういうものについては自己使用と考えるとIFRSはきちっと書いているのです。確か解説もそうでしたが，日本は割り切らないで，貸しているものはとにかく「賃貸等不動産」でいいというようなことにしています。ただ，例外としてホテル，ゴルフ場を除くということです。これはIFRSで言っている付随的サービスが重要なのとあまり違わないではないかという感じがするのですが，こんな規定の作り方にしております。

ここで私は「ホテル・ゴルフ場等」と書いてある，「等」の中にどんなものが入るかというのが気になりました。先ほど申し上げた駐車場なんかはどうしているのか。駐車場は賃貸なのですが，〈**資料Ⅰ－④**〉にまた実例があります。同頁の下から2つ目にトラストパークさんという駐車場を経営されている会社があります。備考に書いてありますように，有価証券報告書をよく読みますと，設備の状況のところに「駐車場」というカテゴリがありまして，BVで1.6です。これは単位が10億円ですから，16億円が注記になっているのです。この賃貸等不動産の開示の中で1.6のBVで，FVが1.5と注記しているわけです。この会社さんは「ホテル・ゴルフ場等」と同じに考えているということです。要するに，駐車場なのだけど，ホテルやゴルフ場と同じで，IFRSの言い方をすると，実際に自分がオペレーションしているという感じになっています。

4．IASの会計処理

この後が投資不動産の重要なテーマなのですが，〈**資料Ⅰ－③**〉です。IASの会計処理は先ほど来申し上げているように当初の認識は一緒です。当初は取得価格で継続するのは日本基準もIFRSも一緒なのですが，事後測定のところです。1年たったりしたときにどうなるかというと，IFRSでは現在2つのチョイスがあるということです。

それが公正価値モデルと原価モデルということになっています。大事なところは，事後測定の原価モデルに括弧があって，「後日，使用できる選択肢を再検討」という項目があります。要するに，原価モデルをどうするかというのは再検討するよという感じです。いろいろな解説書を読みますと，原価モデルはいずれなくなるのではないかというような解説もあります。

なぜ原価モデルを認めたかというと，IFRSを世界的に導入するために東欧諸国の統合の問題があったのです。東欧諸国というのは，よくわかりませんが，企業会計がまだプアで，とてもではないけど，時価評価なんか無理ではないのということです。だから，時間稼ぎで，もうちょっと成熟するまではいいのではないかということです。解説する人によるとそんなこともありまして，この原価モデルが果たしていつま

で続くかは今のところわからないのです。原価モデルがなくなるというような書き方をしている人もいますし，東欧が成熟するまでというのも説得力があるので，ひょっとしたら公正価値モデルにIFRSはなるかもしれないということです。

もし公正価値モデルになって，日本がコンバージェンスをして，個別財務諸表，公正価値モデルになると税はどうなるという話になってくると思います。公正価値モデルというのは簡単に言うと時価評価の増減を，アンダーラインを引いていますが，純損益に含めるということです。前回ありましたように，その他包括利益ではなくて，純損益ですから，利益にどんどん入ってくるという話です。

〈**資料Ⅰ－③**〉の下から3分の1ちょっとのところに設例が書いてありますが，これはものすごくラフな設例なのです。これは資産の種類が書いていなくて，建物と一応考えていただきます。期首に取得価格100で建物を買いました。1年の末にその時価，公正価値が90になったというときの仕訳です。1年目の仕訳は評価損10を落として，建物10を落とすというのが公正価値モデルらしいのです。公正価値モデルというのは時価で評価するだけというので割と簡単に考えていたのですが，仕訳はこういうことなのです。これをよく見ていただくとわかるように，減価償却というのが全然なくなってしまっているのです。

つまり，10年の耐用年数を考えると，減価償却分だけ下がったら評価損益で出すという感じです。だから，荒っぽいといえば荒っぽくて，期間損益はどうなってしまうのかという感じです。ですから，先ほど申し上げたように，これがこのまま本当に導入になって課税上耐えられるような話なのかなという点が非常に気になるところです。

また〈**資料Ⅰ－④**〉の実例をちょっとご覧いただきます。一番上の三菱地所さん，これは実際に有価証券報告書で開示されているものなのですが，三菱さんの賃貸不動産のBVが2兆6,000億円で，公正価値が4兆5,000億円です。2兆円にちょっと欠けるぐらいが含み益という感じです。ほかに，三井不動産さんや，住友不動産さんについても書いてあります。

問題は，この公正価値というのをどうやって出したかという話なのですが，ここに出ている2兆円にちょっと欠けるぐらいの内容は，建物の含み益ではないかと言及している学者の方もいらっしゃいます。

建物の含み益はどうやって出したかというと，将来のキャッシュフローをディスカウント・キャッシュフローか何かで出しているということなのです。どういうことかというと，将来のキャッシュフローはイコール将来の賃貸の利益です。賃貸の利益を全部公正価値で取り込んでしまうのかという話になってしまうわけです。私が考えただけなので，皆さんの異論もおありかも知れません。

公正価値モデルなんかになってしまったら，将来の利益を全部取り込んでしまうことになりますが，これは税務に受け入れられるのは無理だし，ある意味では将来の仮説です。先ほど冒頭で申し上げたように，これは税務ではとてもではないけど，受け入れられない1つの根拠になってくるのではないかと気がしています。

〈**資料Ⅰ－③**〉に戻っていただきます。公正価値モデルというのはそういう面で即税務に取り入れるのは別だという感じです。何回か前の研究会における有形固定資産のところで，再評価モデルというのが出てきたかもしれません。再評価モデルと公正価値モデルというのは同じ固定資産なので，似ているかなと思ったら違いますね。再評価モデルというのは，例えば建物を再評価して，再評価した額を償却していくわけで，これとは違うのですね。私は同じ固定資産だから再評価モデルも公正価値モデルも同じようなものの話かなと思っていたら違うわけで，これは明らかに今幾らという話ですね。ですから，ちょっと誤解があるのです。

再評価モデルの方は含み益をその他包括利益に入れる考えなので，そこも違っています。その他包括利益に入れて，評価益を出したら包括利益になって，減価償却費が多くなるということです。ところが，公正価値モデルは，減価償却費とかの概念がなくなってしまっています。減価償却はやはりあるのだという方がいらっしゃるかもしれませんが，私の調べた範囲ではこうなってしまうのです。

最後の〈**資料Ⅰ－④**〉にそのまま行っていただいて，１つだけ言い忘れていたのがホテルです。ホテルは賃貸なのですが，賃貸等不動産に入れないでいいというので，実際のニューオータニさんの決算書の開示が参考になります。ニューオータニさんの建物が220億円，土地が1,170億円あるのですが，賃貸不動産の開示の中では53億円しか開示がありませんので，ホテルは開示していないということです。ニューオータニさんは，ホテルは自分のもので自己所有と同じに扱って開示していないということになります。

この表で整理しますと，駐車場は開示していないし，ホテルも開示していないということです。ゴルフ場は上場しているところがあるかどうかわからないので調べていません。ホテルは会計基準の注記でも賃貸不動産に入れられて開示になっていますのでいいのですが，これから駐車場とか際どいところをどうしていくか。ましてや公正価値モデルになったときにこの区分が結構難しいところがあるので，どうなっていくか興味のあるところです。以上です。

Ⅱ　関係会社に対する投資

１．関連会社投資

これもこの研究会のテーマの結論めいたことからいいますと，関係会社としての持分法を使っているということを税務上どう取り扱うかということになると思います。仮に個別財務諸表上の関係会社株式を持分法上で処理したときに税務はどうするのかという話になると思いますが，これは簡単に考えてしまえば二重課税になるのではないか。要するに，投資先で利益が出たネットを持分法というのは吸い上げて上げていくわけですから，これは幾ら何でも二重課税になるから，はじめから話にならないのではないかという感じはするのですが，また後で皆さんから「いや，そうではない」という話が出るかもしれません。私がちょっと考えたときは「これはあまり真剣に考えてもしょうがないかな」という感じがしたのですが，またご議論があればと思います。

この関係会社の投資については，この研究会のまさにテーマとなっているような点で非常に面白い点がありますので，そこを丁寧にご説明したいと思いますが，取りあえず関係会社投資についてのIFRSの基準を簡単にご説明したいと思います。ここからは，《**資料Ⅱ**》の「関係会社に対する投資」という方をご覧下さい。

まず，《**資料Ⅱ－①**》の対象となる事業体です。これはパートナーシップへの投資を含むということで，組合等も含むということになっています。私も実務をやっていると微妙なケースにぶつかりますが，例えば匿名組合なんかに出資した場合です。ご案内のように匿名組合というのは誰か胴元というか，営業主がいて，どこかの部分が分けて，そこに出資を受けるわけです。そうすると，簡単に子会社とかと言っても，全体としては別の主体があるわけです。これはＡという会社の中の一部です。そうすると，何とくっつけるのという話になります。その営業主全部というのはものすごい大きい会社かもしれないし，事業体が分かれているわけではないので，悩ましい問題が実際は起こってきます。

同頁の⑵「議決権比率と適用となる基準」のところは日本の基準とほとんど一緒なのですが，〈**資料Ⅰ－⑤**〉を開けていただきますと，日本の基準のダイジェストを載せてあります。IFRSの基準は20％できちっと書いてあって，そのほかは重要な影響があるか，ないかと

いうことにしているのですが，日本は15％というようなことを書いていまして，連結の場合は40％という書き方で具体的な数字を入れ込んでいるということです。

《**資料Ⅱ－①**》に戻っていただきまして，真ん中の表です。ほとんど日本と数字以外の考え方は一緒だと思います。関係会社ですから，連結と違います。連結は支配という考えを取っていますが，関係会社ですから，重要な影響があるか，ないかということです。重要な影響というのは役員会の出席や配当，そういうときに重要な影響があるということです。これもほとんど日本の基準と変わりない処理だと思います。

２．個別財務諸表

この辺は皆さんご案内のとおりで，大した話ではないですが，《**資料Ⅱ－②**》を開いていただけますか。ここからが先ほど私が申し上げたこの研究会の趣旨にもマッチするのではないかという条項なのですが，個別財務諸表という項目があります。これはIFRSの連結の基準にもあるのですが，この関係会社の基準もありまして，個別財務諸表という概念を置いているのです。個別財務諸表というのはわれわれが考えている個別財務諸表というのではなくて，IFRSで考えている個別財務諸表というのがあるのです。

どこが違うかというと，個別財務諸表というIFRSで定義している財務諸表というのはあくまで連結財務諸表を作っている会社がプラスで作るのを個別財務諸表と言っているのです。ですから，連結財務諸表を作っていない会社が個別に作ったのは個別財務諸表ではないということになってしまうのです。要するに，連結を作っていない会社は個別財務諸表の中でもIFRSの基準的なものを入れ込んでいなければいけないということです。例えば日本でもかなりあるのでしょうが，連結財務諸表を作っていない会社の個別財務諸表というのはここで言っている財務諸表ではなくなってしまうのです。

われわれが考えている個別財務諸表という定義ではなくて，右の欄に記載してある財務諸表に追加して作成されている場合をいうのです。ですから，連結財務諸表が作成されている場合とか，投資が持分法で会計処理されているものとか，ジョイントベンチャーなんかが比例連結されている場合の決算書がある場合には個別財務諸表という概念が起こるということです。個別財務諸表については持分法が適用されないとなっているのです。

ですから，もし皆さんの会社がIFRSで連結を全部作るということになって，日本の基準の連結と別なところで個別財務諸表を作った場合にはIFRSでは持分法は要らないとなっているのです。ということは連単分離になって，コンバージェンスを仮にしても，日本の個別財務諸表は引っ張らなくていいわけです。これはIFRSの基準ですから，コンバージェンスをやっても個別財務諸表は持分法を取らないで，そのまま原価法を取れるということになるのです。

日本のコンバーシェンス，個別をどうするかという話もありますが，IFRSの基準だけで行くと，個別財務諸表という概念についてはコンバージェンスしないということです。これもコンバージェンスです。IFRSの基準ですから，こういう個別財務諸表という議論もコンバージェンスだと思いますので，取らなくていいということです。ただ，別の連結財務諸表なんかを作っているときに限るということになっています。これは結構面白い話だなと思っています。

３．持分法

次は持分法の会計処理についてです。これは皆さんご案内だと思いますが，日本の基準と違うようなところだけご説明したいと思います。下から３分の１ぐらいのところに表が書いてありますが，これは持分の考え方です。

まず当初の原価があって，それに先ほど申し上げたように投資先企業の純利益の投資会社の

持分を足すということです。それから，今度は受け取った配当分を引くということです。最後に，ここが大事なのですが，その他包括利益の持分分も足します。ですから，その他包括利益に入ったときにはそれを足しておくということになります。

皆さんは日本と同じではないのと思われるかもしれませんが，大きな違いがあります。どこかというと，のれんの話が全然出てこないのです。日本は当初原価の中にはのれんが入っています。ですから，のれんの償却というのが調整の項目で出てくるのですが，IFRS はのれんの償却とかは入っていません。これは何も関係会社の話ではなくて，実は連結の話なのです。連結はのれんの償却をしませんので，のれんの話が出てきません。

次の《**資料Ⅱ－③**》に書いてありますが，のれんは投資に含めただけになっています。負ののれん，つまり，投資先の会社の純資産の持分よりも安く買ったときはそのときの純利益に出します。要するに，バーゲン・パーチェスで，負ののれんとして純利益を出します。正ののれんは投資に入ったままで，償却なしという考えです。ですから，これは日本と大きく違います。のれんの処理は，連結の処理に引っ張られているのですが，大きく違います。

３番は優先株の配当です。簡単に済ませていきますと，優先株の配当は配当があったものとした利益です。実際に配当を払っていなくても，配当があったものとした利益の分の持分分だけを足していきます。これは日本も一緒です。

債務超過の場合も投資額で終わりと，投資した額よりも先には行かないということです。これも日本とほとんど一緒です。要するに，マイナスまでは行かないということです。ただ，長期貸付とかがあれば，そこの分については貸倒引当金を取ったりするから，実質的には投資以上に損は出る可能性がありますが，それは投資した貸付金とかがあるからで，そうでなければ一応マイナスは行かないということです。将来はわかりませんが，連結の場合は，マイナス分は親会社が負担することになっています。

今度は受取配当です。受取配当を受け取ったときには投資の額からマイナスします。これはなぜかというと，投資の額が利益の分だけ膨らんでいるのだから，その利益を実際にもらったら，膨らんでいる分を借方，現金，貸方，関係会社株式というふうにマイナスしていくということだと思います。

４．重要な影響力の喪失

ここも同じです。四角で囲っているところは大事なところで，持分法によっている投資額というのは公正価値ではないです。計算上最初の投資に利益を足していっていますが，それイコール公正価値ではありません。それを売ったときに公正価値と違いがあれば，それは純損益です。持分法でいうと時価評価しているように思いますが，そうではありません。

ですから，持分法の方が税務上もし評価損益を計上するとしたらなじむのです。計算はきちっと行きます。ただ，それには二重課税という問題がありますので，その調整をどうするかというのがあります。二重課税でない部分というのが出てきたら，そのときはひょっとしたらそのまま取れるのかなという感じはしています。あくまで投資先の企業の利益の分ではないところから増える何かがあれば，そのまま個別財務諸表につながって，課税の対象になります。もっとも，先ほど申し上げた個別財務諸表というのを IFRS で言っているように厳格に言えば持分法は取れず，持分法自体がなくなるのですが，もし持分法を用いた場合には，税務上必ずしも neglect できるとも限らないと思っています。

５．関連会社の FS

ここは大事なところなのです。私は実務をやっていると非常にこういうところが重要なのですが，IFRS の基準は投資先企業との決算期

の差は３カ月しか認めていません。日本は前の決算日でいいことになっているのです。ですから，この辺は実際にこれから起こってくると結構大変だねということです。頭の中で考えると，決算書なんて簡単に入手できるのですが，これに関しては，そうは行かないのです。ましてや本当の決算書だったらいいのですが，３カ月たってから作ってよと言われてもなかなか難しい話なのです。

６．日本基準の概略

最後に《**資料Ⅱ**》の④頁から⑥頁にかけては日本の基準のダイジェストになります

ちょうど時間も過ぎましたので，以上で終わりに致します。

投資不動産

1、IFRS 基準と日本基準

	IFRS	日本基準
基準等	・IAS40「投資不動産」	・企業会計基準 20 号「賃貸等不動産の時価等の開示に関する会計基準」 ・企業会計基準適用指針 23 号「賃貸等不動産の時価等の開示に関する会計基準の適用指針」
対象	・当初認識 ・事後測定 ・開示	・開示
留意点		・財規 33 で「投資不動産」の定義があるので混同を避けるため「賃貸等不動産」の用語を用いている。

2、IAS の目的

投資不動産がその他の資産と独立したキャッシュフローを生み出すことに着目（I⑦）

3、投資不動産の定義

IAS	日本基準
・賃貸収益もしくは資本増加またはその両方を目的として保有する不動産（I⑤） ＊ IAS16 の有形固定資産に含まれる「賃貸目的の資産」・・・不動産以外の金型など ・オペレーティングリースの不動産賃借権（賃料長期前払）が投資不動産に分類できる場合有（I⑥）	・賃貸収益またはキャピタル・ゲインの獲得を目的として保有されている不動産（基④）
・将来用途未定の土地（I⑧）	・将来使用が見込まれていない遊休不動産（基㉓）
・建設中を含む（I㊸）	・建設中を含む（基⑥）

・日本基準には、不動産信託も含まれる。IFRS は明示なし。
・投資目的で開発中の不動産は公正価値測定が困難（従来は IAS16 で取り扱われてきた）・・IVSC は信頼性をもって測定できないことは稀と言及
・自己使用不動産として将来使用するために保有する不動産は、投資不動産に含まれないが、経営者の意向が反映され主観的側面がある。

投資不動産と賃貸等不動産の違い

従業員社宅・・IFAS では投資不動産に含めない（I⑨）。日本基準は社宅制度廃止後は賃貸用不動産に含まれる。

● 複数用途で使用されている場合

【IAS40⑩】

条件				処理方法
個別に売却可能	Y			・区分処理
	N	自己使用の重要性が低い	Y	・投資不動産
			N	・自己使用不動産

（注） 判断基準の注記が要求されている（IAS40⑪）。

【日本基準】

原則処理	・区分処理（基⑦）
例外処理	・賃貸等不動産部分が少ない場合は、自己使用に含めることができる（基⑦） ・把握が困難な場合は、自己使用を含め注記できる（指⑰、開示例３）、開示実例参照

● 役務の提供がされる不動産

【IAS40】

条件		処理方法
付随的サービスが重要	Y（ホテルなど）	・自己使用不動産（I⑫）
	N	・投資不動産

【日本基準】

賃貸している不動産はすべて賃貸等不動産（自ら運営するホテル・ゴルフ場等を除く）

4、IAS の会計処理

	当初認識	事後測定	
会計処理	取得原価（I⑳）	公正価値モデル・・・公正価値の変動から生じる利得又は損失は発生した期の純利益に含める（I㉟）	原価モデル（後日、使用できる選択肢を再検討：BC12） 投資不動産の公正価値を開示（79
留意点		算定不可能な場合を除きすべてに適用（I㉝） 公正価値は処分費用を控除しない（I㊲）	公正価値の開示は要求される（I㊴）

※ 公正価値の評価・・独立の鑑定人の評価・・独立の鑑定人の評価は強制されないが奨励されている（I㉜）。

【日本基準】

自社における合理的な見積り又は不動産鑑定士による鑑定評価等（指㉘）

【設例（公正価値モデル】

前提

取得価額　　１００　　１年目の期末時価　９０

耐用年数　　１０年

仕訳（1年後）

評価損　　１０　/　建物　　１０

5、振替

振替前	振替後	会計処理
投資不動産	自己使用不動産	用途変更日の公正価値がみなし取得原価となる（I㊵）
	棚卸資産	
自己使用不動産	投資不動産	IAS16 号（I㊶）・・・増加は OCI 減少は純損益
	棚卸資産	振替当日の不動産の公正価値と BV の差を純損益とする（I㊸）

賃貸等不動産開示実例

（単位：10 億円）

会社名	年度		BV	FV	評価方法	備考
三菱地所	22.3	賃貸不動産	2,615	4,549	鑑定評価基準（自社）	
		賃貸不動産として使用される部分を含む	234	357		
三井不動産	22.3		1,845	2,599	鑑定評価基準（自社）	
住友不動産	22.3	賃貸不動産	1,833	2,350	鑑定評価基準（自社）	
		賃貸不動産として使用される部分を含む	65	107		
トラストパーク	22.6		1.6	1.5	不動産鑑定評価書（社外）	設備の状況:駐車場 BV1.6・・駐車場も注記
ニューオータニ	22.3		5.3	25.1	収益還元法	BS：建物 22、土地 117・・ホテルは注記なし

日本基準の概略

（賃貸不動産の時価等の開示）

範囲

連結財表で開示を行っている場合には、個別財表での開示は不要（基 20③）

定義と範囲

賃貸収益またはキャピタル・ゲインの獲得を目的として保有されている不動産（棚卸資産を除く）（基 20④）

賃貸不動産の例示（基 20⑤）

① ＢＳ上の投資不動産
② 将来使用が見込まれていない遊休不動産
③ その他賃貸している不動産
＊自ら運営しているホテルやゴルフ場等を除く

注記事項

① 賃貸等不動産の概要
② ＢＳ計上額及び期中の主な変動
③ 当期末の時価及び算定方法
※ 市場価格が観察できない場合は「不動産鑑定評価基準」または類似の方法による（指針 23 号⑪）
④ 賃貸等不動産に関する損益
（基 20⑧）
※ 注記によることの理由
活発な市場がないところで評価損益を損益とすることは適当ではない（基 20⑮）

〈参照法規等〉

・賃貸等不動産の時価等の開示に関する会計基準（平成 20 年 11 月 28 日、企業会計基準 20 号（略号「基 20 号」）

・賃貸等不動産の時価等の開示に関する会計基準の適用指針（平成 20 年 11 月 28 日、企業会計基準適用指針 23 号（略号「指針 23 号」）

関係会社に対する投資

1、関連会社投資

（1） 適用対象となる事業体

対象となるもの	対象とならないもの
・パートナーシップ（②）への投資	・ベンチャーキャピタル（①）の投資 （VC の定義なし（BC12）） ・ミューチュアル・ファンド（①）の投資 ・ジョイント・ベンチャー（②）の投資

（2） 議決権比率と適用となる基準

議決権比率	支配・影響力	会計基準
50%超	支配あり	連結（IAS27）
	支配なし	関連会社投資（IAS28）
20%以上 50%以上	重要な影響あり	
	重要な影響なし（明らかな証拠ある場合）	金融商品（IAS39）
20%未満	重要な影響あり（明らかな証拠ある場合）	関連会社投資（IAS28）
	重要な影響なし	金融商品（IAS39）

重要な影響の例示（⑦）

・取締役会等への参加
・配当等の方針決定過程への参加
・重要な取引
・重要な技術情報の提供
・経営陣の人事交流

※ 潜在的議決権の存在も重要な影響の評価する場合に考慮する（⑧）

重要な影響力喪失の例示（⑩）

・規制当局の支配下にはいる場合

※ 資金を送金する能力を損なう長期の制限は、持分法適用除外の理由にならない（BC15）。

2、個別財務諸表

持分法が適用されない（③）

右のＦＳに追加して作成される場合	・連結財務諸表 ・投資が持分法で会計処理されるＦＳ ・ＪＶへの投資が比例連結されるＦＳ
唯一のＦＳにできる場合	・ＩＡＳ27⑩により連結除外される企業 ・ＩＡＳ28⑬により持分法の適用から除外される企業 ・ＩＡＳ31②により比例連結の適用から除外される企業

子会社等を有していない企業のＦＳは個別ＦＳではない（③）

3、持分法

（1）適用範囲

関連会社に対する投資は、例外を除き持分法による

例外（⑬）

・ＩＦＲＳ5号により売買目的に分類される場合（12か月以内の処分目的）
・ＩＡＳ27号⑩により連結ＦＳを作成しない場合
・親会社が連結財表を作成している場合で一定の要件を満たす場合

関連会社投資の帳簿価額		投資企業の損益計上
	当初の原価	
＋	純利益の持分相当	純利益
－	配当	
＋	その他包括利益の持分相当	その他包括利益

＊日本基準との違い

日本基準	IAS
一時的所有の場合や利害関係者の判断を誤らせる恐れがある場合には適用無。	NA
非連子に適用	非連子の概念無
実質基準（15%以上）あり	

（２）のれん（㉓）

正ののれん・・・投資に含める

負ののれん・・・純利益

※　日本基準は部分時価法による（26-2）。IFRS は基準を明確にしていない

（３）優先株の配当

配当考慮後の利益による（㉘、実指⑮）

（４）債務超過

損失認識せず（㉙、実指⑳）

投資の一部を構成する貸付金・・・貸倒引当

（５）受取配当金

BV を減額（⑪、基⑭）

（６）持分法の停止

公正価値による（⑱、基⑮）

４、重要な影響力の喪失（⑱）

残存投資を公正価値で測定

⇕

ＢＶとの差を純利益計上

５、関連会社のＦＳ（㉔㉕）

投資企業と同じ日に作成

実務上不可能な場合 ⟶ 3 か月の差異は認める

６、減損損失（㉛）

・IAS39 の規定を適用して、関係会社株式に対する減損の必要性を検討する。

・のれん部分を区分しない・・・全額戻入の対象となる（山田氏反対）

日本基準の概略

（1） 子会社・関連会社の範囲

○ 対象会社

会社、組合その他これに準ずる事業体（外国の事業体を含む）（「取扱い一１」

・SPC、投資法人、投資事業組合、パートナーシップは該当（指針 22 号㉘）

支配または重要な影響がないことが明らかな場合（更生会社など）を除く。（「取扱い一３、二１」）

SPC のうち流動化法に規定されているもので一定の会社は子会社に該当しないものと推定（「取扱い三」）

VC が支配する意図のないような場合を含まない（指針 22 号⑭、㉔）

○ 子会社

意思決定機関を支配されている会社等（「取扱い一１」）

子会社の判定

自己の計算で議決権の過半数を所有	
自己の計算で議決権の 40%以上､50%以下を所有	左欄の要件に加え、次のいずれかの要件を満たす ・自己と緊密者・同意者で議決権の過半数を所有 ・役員・使用人（退職者を含む）が取締役会等の過半数を占める ・重要な営業方針等を決定する契約等がある（フランチャイズ契約など。指針 22 号⑫） ・資金調達額の過半数を融資（緊密者を加える） ・支配していることが推測できる（融資及び出資で過半となる場合など。指針 22⑭）
自己の計算による議決権（ゼロの場合を含む）と緊密者・同意者の合計数が過半数を占める	

緊密者の例示（指針 22 号⑨）

・自己（子会社を含む）が議決権の 20%以上を所有
・自己の役員・使用人（退職者を含む）が議決権の過半数を所有
・役員・使用人（退職者を含む）が取締役会等の過半数を占める
・役員・使用人（退職者を含む）が代表者として派遣されており、取締役会等の相当数を占める
・資金調達額の過半数を融資（緊密者を加える）
・技術援助契約等により重要な影響を及ぼす
・営業取引契約により事業依存度が高いなど

○ 関連会社

事業等に重要な影響を与えられる会社等（取扱い二１）

自己の計算で議決権の 20%以上を所有	
自己の計算で議決権の15%以上､20%未満を所有	左欄の要件に加え、次のいずれかの要件を満たす ・役員・使用人（退職者を含む）が取締役等に就任 ・重要な融資 ・重要な技術提供 ・重要な営業取引（フランチャイズ契約など。指針22号㉑） ・影響を与えていることが推測できる（共同出資事業契約等。指針22号㉓）
自己の計算による議決権（ゼロの場合を含む）と緊密者・同意者の合計数が20%以上を占める	

〈参照法規等〉

・連結財務諸表における子会社及び関連会社の範囲の見直しに係る具体的な取扱い(平成10年10月30日企業会計審議会（略称「取扱い」）)

・連結財務諸表における子会社及び関連会社の範囲の決定に関する適用指針（最終改正平成21年3月27日、企業会計基準適用指針22号（略称「指針22号」））

・連結財務諸表における子会社及び関連会社の範囲の決定に関する監査上の留意点についてのQ&A（最終改正平成20年9月2日、会計士協会（略称「QA)」））

（2） 持分法に関する会計基準

○ 持分法の適用範囲

持分法会計基準は、連結財務諸表を作成する場合に適用する（基16号③）

連結財表を作成していない会社の持分法損益の注記もこの基準による（基 16③、財規 8条の9)

非連結子会社及び関連会社に会する投資については原則として持分法を適用する（基16号⑧）

○ 被投資会社の財務諸表

会計処理手続きは原則として統一する（基16号⑨)。

財務諸表は直近の財務諸表を使用する（差異の期間中の重要取引は修正または注記）（基16号⑩)。

○　持分法の会計処理

投資と被投資会社の資本との差額は、のれんまたは負ののれんとし投資に含める（基⑪）

・のれんの認識は部分時価評価法による（基 26－2 項）

被投資会社の損益のうち持分相当額を当期純利益に含める（基⑫）

未実現損益は消去する（基⑬）

受取配当は投資から減額する（基⑭）

○　関連会社等に該当しなくなった場合

残存部分は個別財表の帳簿価額をもって評価する（基⑮）

○開示

持分法による投資損益は、営業外収益・費用の区分に一括表示する（基⑯）

・のれんの償却，減損も含める（基㉗）

〈参照法規等〉

・持分法に関する会計基準(最終改正平成 20 年 12 月 26 日、企業会計基準 16 号（略号「基 16 号」

長期及び短期の従業員給付の会計と税務処理

横浜国立大学大学院国際社会科学研究科教授　岩﨑政明



はしがき　本稿は，平成23年１月20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教授 岩﨑政明氏の『長期及び短期の従業員給付の会計と税務処理』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

本稿は，従業員に対する諸給付（すなわち，通常は12カ月以内に支給される短期従業員給付と退職後給付を典型とする長期従業員給付等）に関する国際会計基準の取扱いを，わが国の会計基準及び法人税法等の取扱いとの関係で，比較検討することを目的とするものである。

従業員に対する諸給付に関する国際会計基準としては，現在のところ，IAS 第19号「従業員給付」（全161項と付録）と，この解釈指針である，IFRIC 第14号「IAS 第19号－確定給付資産の上限，最低積立要件及びそれらの相互関係」がある。IAS 第19号は，1998年２月に国際会計基準委員会（IASC）により公表され，1999年１月１日以後に開始する事業年度から発効した。その後，国際会計基準審議会（IASB）により，何度かの修正が行われているが，本稿で取り上げる IAS 第19号の内容は，2009年12月31日までに公表された修正を取り込み，現時点で有効な基準である（以下，「IAS 基準」という。）。

ただし，IAS 第19号の修正作業は続いており，2008年３月27日には，ディスカッション・ペーパー「IAS 第19号『従業員給付』の改訂に係る予備的見解」が公表され，関係機関や専門家に意見が求められた。その結果，2010年４月29日付で，国際会計基準審議会から，公開草案「確定給付制度－ IAS 第19号の改訂」（以下，「2010年公開草案」という。）が公表されている（この2010年公開草案には，IFRIC 第14号の解釈指針が吸収統合されているため，同草案が基準化された場合には，IFRIC 第14号は廃止される。）。国際会計基準審議会としては，2011年６月までに2010年公開草案を基準化する予定であるといわれてはいるが，改訂の発効日はまだ決定されていない（改訂基準の発効日は，2013年１月１日より早いということはないといわれている。）。そこで，本稿では，2010年公開草案により提案されている IAS 第19号の主要改訂内容については，該当項目のつど，補足することにしたい。

まず，主要な用語の定義を整理することからはじめよう（以下，必要に応じて，IAS 第19号における該当項号をかっこ書きすることにする。）。

基本となる IAS 第19号に定める「従業員給付」とは，「従業員が提供した勤務と交換に，企業が与えるあらゆる形態の対価をいう」（７項）と定義されており，具体的には，①短期従業員給付，②退職後給付，③その他の長期従業

員給付，④解雇給付が含まれる（ただし，2010年公開草案によれば，退職後給付とその他の長期従業員給付の区別は廃止され，両者を一体として「長期従業員給付」と区分する改訂が行われる予定である。）。ここにいう「給付」の内容は，金銭にかかわらず，様々なフリンジベネフィット，有給休暇，利益分配などのいわゆる経済的利益が広く含まれる。

以下においては，退職後給付を典型とする長期従業員給付を中心としながら，各種従業員給付について，IAS 基準と，日本の退職給付会計基準（以下，「日本基準」という。）及び法人税法等の規定（以下，「税務基準」という。）との間で違いがある部分を整理することにする。なお，退職給付信託についてはふれないこととする。

ここにいう「日本基準」としては，「退職給付に係る会計基準」，「退職給付会計に関する実務指針（中間報告）」，「退職給付会計に関する実務指針（中間報告）の改正について」，「退職給付制度間の移行等に関する会計処理」及び「退職給付に係る会計基準の一部改正」がある。また，「税務基準」としては法人税法第２編第１章第１節第２款（22条３項）所定の「損金」に算入される，使用人に対する給与・賞与・退職給与等の金額及び同法第２編第１章第１節第４款第３目（34条ないし36条）所定の「役員の給与等」に関する諸規定があげられる。

Ⅱ．従業員給付に係る会計処理：IAS 基準と日本基準

１．退職後給付の種類

IAS 第19号によれば，退職後給付の種類としては，「確定拠出制度」と「確定給付制度」とが定められている。

２．確定拠出制度（７項〈定義規定〉，25項，43-47項）

「確定拠出制度」とは，退職後給付のうち，企業が一定の掛金額を，従業員（加入者）が個別に契約している事業体（基金等）に支払うこととされているもので，企業としては，当該掛金額の負担以外には債務（法的債務・推定的債務）を負わないものをいう。日本における「確定拠出年金」（いわゆる企業型），「中小企業退職金共済」等がこれに該当する。

確定拠出給付の会計処理（IAS 基準）は，日本基準における確定拠出年金（いわゆる企業型）の会計処理と同じで，企業が拠出金を拠出すべき時期に費用計上することとされている。法人税法上も，当該拠出金額は当該事業年度における損金に算入される。

３．１　確定給付制度（７項〈定義規定〉，27項，48項以降）

「確定給付制度」とは，確定拠出制度以外の退職後給付制度をいう（なお，確定給付に係る会計基準は，2010年公開草案により大幅な改訂が加えられる予定である。以下，該当項目につき，改訂内容を補足する。）。日本における「退職一時金」「厚生年金基金」「適格退職年金」「確定給付企業年金」などがこれに該当する。

確定給付制度の会計上の特色は，①将来の退職給付のうち当期の負担に属すると割引計算される金額を「確定給付制度債務」（日本基準における「退職給付債務」）として，当期の退職給付費用と認識すること，及び②「確定給付制度債務」（日本基準における「退職給付債務」）から「制度資産」（日本基準における「年金資産」）を控除した額を確定給付制度負債（日本基準における「退職給付引当金」）として貸借対照表に計上することにある。この計上にあたり，当期においてはまだ費用処理されていない未確定の金額があるときには，「未認識」の項目により貸借対照表に表示することとされている。

確定給付制度は，確定給付制度負債（退職給付引当金）の計上が必要となる点で，確定拠出給付制度とは大きく異なる。

（貸借対照表例）

制度資産（年金資産）の公正価値	確定給付制度債務（退職給付債務）の割引現在価値
未認識の数理計算上の差損 未認識の過去勤務費用	未認識の数理計算上の差益 未認識の負の過去勤務費用
確定給付制度負債（退職給付引当金）	

なお，2010年公開草案によれば，この確定給付制度負債について，その主要因を明らかにするために，勤務費用，財務費用，再測定の３つの構成要素に分解する必要があるとされているが，その貸借対照表への表示までは求められなかった。

3.2　確定給付制度債務（IAS 基準）と退職給付債務（日本基準）の差異

確定給付制度債務の計算の手順は，①将来の退職給付見積額を算定し，②当該見積額を見積勤務期間に応じて各年度分に按分したうえ，③按分額についての割引現在価値を算定する，ということになる。この計算の手順については，IAS 基準も日本基準も同じである。

しかし，按分の方法について，IAS 基準では，資産負債アプローチの考え方が採用されているため，原則が給付算定式方式（支給倍率方式），例外が定額方式とされているのに対し，日本基準では，発生主義アプローチが採用されてきたため，原則が期間定額方式，例外が給与基準，支給倍率基準等となっており，原則と例外が逆転している。日本基準については，これを調整する必要がある。

3.3　制度資産（IAS 基準）と年金資産（日本基準）との差異

制度資産とは，長期の従業員給付基金が保有している資産や適格な保険証券等の資産をいい，この点では，IAS 基準も日本基準も違いはない（ただし，2010年公開草案によれば，制度資産がどのように投資されているかの情報について，開示義務までは課されなかったものの，注記をする必要があるとされている。）。

制度資産の評価についても，いずれの基準でも，原則が期末日現在の公正価値（市場価格）による評価，例外として市場価格が不明の場合に，割引将来キャッシュフローの見積額による評価が採用される。

このように制度資産の種類や評価方法については，IAS 基準と日本基準に差異はないが，日本基準により算定された具体的金額が IAS 基準に合致すると認められるかどうかは，実務上は，慎重に検討する必要があるといわれている。

負の確定給付制度負債（すなわち，「前払年金費用」）の資産計上について，日本基準には制限がないが，IAS 基準では，資産計上に一定の制限が設けられている（アセット・シーリングと呼ぶ）。

3.4　確定給付制度債務（IAS 基準）と退職給付債務（日本基準）との割引率の差異

割引率については，IAS 基準における原則は，期末日現在の優良社債の市場利回り，例外として，社債に関する取引市場がない国のような場合に，国債の市場利回りを用いることとされている。

日本基準においては，以前は，このような制限がなかったため，しばしば，安定性の高い長期債権（多くの場合，国債）の利回りや，社債利回りを利用するときでも一定期間の平均利回りが利用されてきたようであるが，現在の日本基準ではすでに IAS 基準と同程度の内容になっている。

3.5　数理計算上の差損益，未認識の損益等について

数理計算上の差異は，事前の保険数理上の仮

定と実際の結果との間に生ずる差異のことをいい（遅延認識ともいう。），最終的には，実績による修正が必要となる。

期間中の処理方法としては，IAS 基準では，回廊モデル（前期末現在における未認識の数理計算上の差異の正味累積額が，①前報告期間の期末日における確定給付制度債務の現在価値の10%，又は②前報告期間の期末日における制度資産の公正価値の10%のいずれか大きい方の金額（これを「回廊」という）を超過する場合に超過額を従業員の予想平均残存勤務期間で按分し，収益又は費用として認識する方法），期間償却モデル（数理計算上の差異の正味累積額を従業員の予想平均残存勤務期間で按分し，収益又は費用として認識する方法），一括償却モデル（数理計算上の差異の正味累積額を発生した期間に一括認識する方法）の３つの方法が定められている。償却のタイミングは，回廊モデルだけ差異発生の翌期から，他の２つのモデルは差異発生の期からとなっている。

しかしながら，2010年公開草案においては，上記回廊モデルによる遅延認識を廃止し，制度資産の価値と確定給付制度債務の変動のすべてについて，それらが発生した期間において即時認識しなければならないとされている。その理由としては，①財務諸表に計上される金額が目的適合的なものとなり，わかりやすいこと，②選択肢の削除によって比較可能性が高まることが示されている。

日本基準では，数理計算上の差異の発生額を平均勤務期間内の一定の年数で按分した額を償却することとされ，その償却するタイミングは発生の翌期からの償却も可能とされてきた。IAS 基準において，回廊モデルが廃止されるとするならば，遅延認識の点では IAS 基準と日本基準との差異は小さくなる。残される差異は，償却のタイミングで，日本基準としては，翌期からの償却を廃止し，期間中の即時償却に統一する必要が生ずることになる。

また，IAS 基準では，未認識（未確定）の過去勤務費用については，発生時から退職後給付の受給権が確定するまでの平均期間にわたって定額法により費用認識し，これに対して，退職後給付の受給権が確定している場合には，即時費用認識することとされてきた。

しかしながら，2010年公開草案によれば，上記の取扱いを改め，権利が未認識（未確定）の過去勤務費用についても，関連する制度変更が生じた時点で，即時認識することとし，要するに，確定・未確定による区別を廃止することとしている。

日本基準では，平均勤務期間内の一定年数で按分計算し，費用と認識することができることになっている点で IAS 基準とは差異があったが，2010年公開草案のように期間中の即時認識に一本化されれば，親和性が高まるといえよう。

3.6　簡便法について

日本基準では，従業員数の比較的少ない小規模企業等に対して，退職給付会計の原則法を適用することは相当の事務負担になることを考慮して，簡便法が設けられているが，IAS 基準には，このような負担軽減措置は定められていない。この点は，実務上，極めて大きな違いである。

4．短期従業員給付の会計処理（７項〈定義規定〉，８-23項）

短期従業員給付とは，「従業員が関連する勤務を提供した期間の末日後12カ月以内に決済の期限が到来する従業員給付（解雇給付を除く）をいう」と定義され（７項），具体的には，①賃金，給料及び社会保障のための掛金，②短期有給休暇（年次有給休暇，有給疾病休暇等），③利益分配及び賞与，④現在の従業員に対する非貨幣性給付（医療給付，住宅，自動車及び無償又は補助金つきの財又はサービス等）が含まれる（８項）。

特に有給休暇費用は，従業員において有給休暇取得の権利が生じた時点で認識され，期末に

おいて休暇が消化されていない分があったとしても，当該有給分については将来の債務として認識される。ただし，未消化休暇分については，取り消されてしまう労働契約になっている場合には，消化について未確定な分については，消化率を考慮して費用として認識する必要があるとされている。

IAS基準では，企業がこれらの短期従業員給付を付与したとき，費用計上することとされているが，これに対し，2010年公開草案によれば，短期従業員給付の金額を決済する期限について，上記７項における「決済の期限が到来する」日を，「決済されると見込まれる」日に変更するとの提案がなされている。この結果，公開草案どおり，基準の改訂がなされた場合には，現在よりも多くの場合において，数理計算上の仮定を用いて会計処理をしなければならなくなると予想される。

IAS基準との対比において，日本基準のもっとも異なる点は，有給休暇に対して費用を認識することになっていないことである。日本においては，未消化の有給休暇について買取の慣行はないので，このようにキャッシュ・アウトを伴わない費用計上を行うことには疑問がある。それにもかかわらず，IAS基準に準じた会計処理をするとするならば，未消化の有給休暇については，未払金を見積計上するしかないかもしれない。この点については，税務会計研究会においても多くの議論が行われたが，結論は出なかった。

５．その他の長期従業員給付の会計処理（７項〈定義規定〉，126-131項）

IAS基準によれば，その他の長期従業員給付とは，「従業員が関連する勤務を提供した期間の末日後12か月以内に決済の期限が到来しない従業員給付（退職後給付及び解雇給付を除く）をいう」と定義され（７項），具体的には，①長期勤務休暇又は研究休暇のような長期有給休暇，②記念日又はその他の長期勤務給付，③長期障害給付，④従業員が関連する勤務を提供した期間の末日後12カ月以上後に支払うべき利益分配及び賞与，⑤稼得された期間の末日から12カ月以上後に支払う繰延報償などが含まれる（126項）。

しかしながら，2010年公開草案によれば，その他の長期従業員給付は前述した「退職後給付」と合体して，一つのカテゴリーとする提案がなされている。すなわち，前述した短期従業員給付とされる期限を超えて支払われる従業員給付をすべて「長期従業員給付」とするということである。それゆえ，長期従業員給付の認識及び測定の主要な方法は，退職後給付について論述してきたことが妥当することになる。

なお，日本基準においては，長期有給休暇について費用を認識することになっていないので短期有給休暇の会計処理に係る問題と同様，IAS基準との間で大きな差異がある。

６．解雇費用（７項〈定義規定〉，132-143項）

解雇費用とは，①通常の退職日前に従業員の雇用を終了するという企業の決定，又は②当該給付を見返りに自発的退職を受け入れるという従業員の決定のいずれかの結果として支払うべき従業員給付をいう（７項）。

解雇費用においては，根拠とされたいずれかの決定が撤回される可能性が低い場合には，直ちに費用として認識される。

Ⅲ．従業員給付に係る税務処理：税務基準

１．長期及び短期の従業員給付の損金性

わが国の法人税法による取扱においては，IAS基準にいわゆる使用人・役員に対する①短期従業員給付（税務基準における給与・賞与の額），②退職後給付（税務基準における退職手当・一時恩給その他の退職により一時に受ける給与及びこれらの性質を有する給与），③その他の長期従業員給付（税務基準における賞

与），④解雇給付（税務基準における賞与又は退職手当）の金額については，IAS基準が法人税法22条４項に規定する「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」として認められるならば，法人税法に「別段の定めがあるものを除き」，損金に算入することが認められるであろうと思われる。

しかしながら，問題は法人税法における「別段の定め」との関係にある。上記の各種従業員給付の損金算入が認められるためには，まず，同法22条３項の解釈基準とされる，いわゆる債務確定基準を満たさなければならない。さらに使用人賞与の損金算入時期については，同法施行令72条の３所定の特別な定めも満たさなければならない。そうすると，IAS基準どおりに会計上処理すると，それが税務基準を満たす場合はかなり少ないのではないかという指摘がある。この点は，税務会計研究会において，品川芳宣座長が強調された問題点であるが，一般論としては，そのとおりであろうと思われる。ただし，2010年公開草案において，従業員給付については，会計期間中の即時認識・即時償却が原則とされるものが多くなっていることから，その限りでは，損金算入も認められるのではあるまいか。

２．短期従業員給付に関する問題点

短期従業員給付のうち，有給休暇等のように，IAS基準によって，新たに企業側で費用計上することとした場合，当該金額は従業員に対する給与と解されることになるため，給与所得の源泉徴収義務を負うことにならないかという問題点がある。

この点については，前述したように，有給休暇の買取という慣行がない状況においては，従業員側にキャッシュ・インがないことから，所得税法36条所定の「収入すべき金額」にそもそも該当せず，給与所得にもならないと解されよう。

また，その他のフリンジ・ベネフィットのうち，従業員側にキャッシュ・インがあるものであっても，所得税法９条所定の非課税所得に含まれる部分の金額については，仮に法人の側で従業員給付として損金に算入したとしても，所得税の源泉徴収義務が生ずるものではないと解される。そのほか，所得税法36条所定の「収入すべき金額」に含まないことと解することにより，所得税を課税しないこととされている経済的利益が，所得税基本通達36-21から同36-35の２までに，多数列挙されている。

こうした実質的には非課税所得とされるべき経済的利益を通達により定めることの当否は別論として，このような取扱いの結果，IAS基準において短期従業員給付に含まれる様々なフリンジ・ベネフィットについても，企業側では所得税の源泉徴収義務を負わないものが多いと解される。

３．退職後給付ないし長期従業員給付に関する問題点

退職後給付ないし長期従業員給付に関する法人税法の処理については，注意が必要である。

それは，退職後給付のうち，確定給付制度においては，IAS基準でも日本基準でも確定給付制度負債（退職給付引当金）の計上が必要となるが，法人税法上は，平成15年３月31日以降最初に終了する事業年度から，退職給与引当金制度が廃止され，退職給付費用も損金算入が認められなくなっているからである（ただし，経過措置が設けられている。法人税法附則８条・平成14年法律第79号。）。

ただし，IAS基準における「確定給付制度」に相当する，①確定給付企業年金の掛金については，拠出時に損金算入されることとされ（法人税法施行令135条），②厚生年金の保険料又は厚生年金基金の掛金・徴収金については，掛金等の計算期間の末日の属する事業年度の損金算入が認められる（法人税基本通達９－３－２）。

また，特に役員給与（役員に対する報酬・賞与・退職手当を含む）については，法人税法上，

①定期同額給与，②事前確定届出給与，又は③利益連動給与のいずれかの要件に該当する給付だけが損金算入可能とされており（法人税法34条１項１号ないし３号），そのほか，役員退職給与については，「不相当に高額」と認定された部分の金額は損金に算入されない（同法34条１項本文かっこ書き，同条２項）ことに留意が必要となる。

Ⅳ．おわりに

以上に整理してきたように，長期及び短期の従業員給付の会計処理については，国際会計基準（IAS 第19号）と日本基準とではほとんど同じ取扱いとなりそうである。それゆえ，前述した若干の差異について留意すれば，日本基準からIAS 基準への調整は比較的容易に達成できるのではないかと思われる。

しかし，法人税法においては，退職給与引当金制度が廃止されたため，退職後給付のうち，「確定給付制度」の会計処理は，申告にあたり，相当に修正を余儀なくされる。今後は，退職後給付を「確定拠出制度」の方に移行する企業が多くなってくるかもしれないが，その際には会計処理についても移行措置の検討が必要になると思われる。

＜参照文献＞

- IASC 財団・企業会計基準委員会編／公益財団法人税務会計基準機構監訳『国際財務報告基準（IFRS）2010』（中央経済社，2010年）PART A 451-498頁（IAS 第19号）。
- 有限責任監査法人トーマツ年金会計サービスライン編『退職給付会計～日本基準から IFRS へ』（清文社，2010年）。
- 新日本有限責任監査法人編『会計実務ライブラリー６　退職給付会計の実務』（中央経済社，2010年）。
- 金子誠一＝湯浅一生＝泉本小夜子＝中根正文＝逆瀬重郎「座談会『退職給付に関する会計基準の見直し』」季刊会計基準29号（2010年６月号）39頁。
- 前田啓「『退職給付に関する会計基準（案）』及び同適用指針（案）の解説」季刊企業会計29号（2010年６月号）57頁。
- 中根正文「IASB 公開草案『確定給付制度：IAS 第19号の修正提案』の概要」季刊会計基準29号（2010年６月号）67頁。

引当金，偶発負債及び偶発資産
――国際会計基準（IAS）第37号――



筑波大学大学院ビジネス科学研究科教授　弥永真生

はしがき　　本稿は，平成23年５月11日開催の税務会計研究会における，筑波大学大学院ビジネス科学研究科教授 弥永真生氏の『引当金，偶発負債及び偶発資産――国際会計基準（IAS）第37号』と題する講演内容をとりまとめたものである。

……

久しぶりに研究会に伺うことができて，非常にありがたいことだと思います。今日いただいたテーマは「引当金，偶発負債及び偶発資産」です。国際会計基準第37号を取り上げております。実はこの国際会計基準第37号は改定の予定だったのですが，現在はしばらく先送りということになっておりますので，取りあえず，現在の状況についてご報告させていただきます。

1. 引 当 金

まず国際会計基準第37号が定める会計処理は，最初に載せておきました〔**表**〕のような状況になっていると思います。すなわち発生の可能性がほぼ確実，或いは可能性が高い（more likely than not）という要件を満たす場合には引当金を計上し，それ以外の場合については，ほとんど可能性がない場合を除いては偶発負債の開示をします。逆に資産の方については，ほぼ確実な場合は未収収益，可能性が高いときは偶発資産の開示，そして可能性が高くない50％以下の場合には開示は認められないということになっています。

〔**表**〕

発生可能性	債　務	資　産
ほぼ確実（95%以上）	引 当 金	未収収益
可能性が高い（50%超から95%）		偶発資産の開示
確率は低いが可能性はある	偶発負債の開示	開示は認められない
ほとんど可能性がない	開示は要求されない	

国際会計基準第37号の定めのうち，中核的なものはこの引当金についての規定です。国際会計基準第37号では「現在の債務であり，これを決済するために，経済的便益を有する資源が流出する可能性が高いため，負債として認識されるもの」と位置付けられています。そして信頼性をもって見積もることが可能であることが要件とされていますが，ただ，私に見えている日本の実務と違い，国際会計基準では信頼性をもって見積もることが不可能だというのは非常に例外的な場合と位置付けられています。

そして引当金を認識しなければならないのは，３つの要件を満たした場合です。すなわち，①企業が過去の事象の結果として現在の（法的又

は推定的）債務を負っていること，②当該債務を決済するために経済的便益を有する資源の流出が生じる可能性が高いこと，さらに③として当該債務の金額について信頼できる見積もりが可能であること，この３つの要件を満たす場合には，引当金を認識しなければならないとされています。

まず第１の要件である過去の事象の結果として現在の（法的又は推定的）債務を負っているということですが，この過去の事象がどういうものなのか，そして現在の債務がどういうものなのか，そして法的又は推定的という要件はどういうものなのかということが議論されます。法的債務というのは，ここでは契約，法令の規定又は法令の適用により発生した債務をいい，推定的債務とは経験により確立された実務慣行，公表されている方針又は極めて明確な最近の文書によって，企業が外部に対し一定の責務を負うことを表明しており，その結果，当該企業が責務を果たすであろうという妥当な期待を外部の者に抱かせていることから発生した債務をいうとされています。わが国の場合にこれを当てはめると，通信販売などをおこなっている場合に，以前は通信販売についてはクーリングオフという制度は特定商取引法の下では強制されていませんでした。しかし，実際には，多くの一流と申しますか大手の通信販売業者というのは，クーリングオフを一定期間認めていたということがあります。現在は「クーリングオフに応じない」ということを書いておかないとクーリングオフの対象になるように法律は変わりましたが，以前は全く法律上要求されている義務ではありませんでした。そういう状況の下でも，クーリングオフを認めていた通信販売業者は，引当金を設定する必要があったのではないかと思います。

それから次に「過去の事象の結果として」という要件です。過去の事象の結果，現在の債務が発生したかどうかは，通常は明確に判断できるけれども，ただ訴訟のような場合には必ずしもそれを明確に判断できないとされています。そして，例えば専門家の意見など利用可能な証拠を考慮した上で，過去の事象が現在の債務を発生させている場合には，報告期間の末日時点で現在の債務が存在している可能性が高いとされています。

さらに，国際会計基準との関係では，企業は債務の相手方が誰であるかを識別する必要はないとされているところも１つのポイントです。他方で，経営者又は会社の機関の決定により影響を受ける人々に対し，報告期間の末日前に十分に詳細な内容を伝達されていない限り，単に経営者又は会社の機関が決定しただけでは推定的債務は発生しないとされています。

それから，２番目の要件である可能性が高い（probable）という要件はここでは50％超ということなので，わが国における，発生の可能性が高いという要件についての解釈よりはかなり低い閾値を採用しているのではないかと思われます。それと同時に，この国際会計基準の下では，類似の債務が数多く存在している場合には，それらの債務全体を考慮して判断すべきだとされていて，保証など一定の類型の債務について，個々の項目について資源が流出する可能性は50％を大きく下回ったとしても，保証債務全体でとらえたときには確率が大きくなり，その確率は50％超となることがあるといわれています。その意味では，わが国で本当に保証債務というものについて国際会計基準を当てはめた場合にきちんと引当金が設定されているかというと，必ずしもそうではないようにも思われます。

次に③のところで，先ほど申しましたように，信頼できる見積もりが債務の金額について可能であるという要件が課されていますが，この国際会計基準では信頼性をもって見積もることができないことを理由として引当金が認識されないことは極めてまれであるといわれています。その辺りも，わが国の場合はしばしば信頼できる見積もりができないという理由で引当金を設定しないことがありますが，国際会計基準の下

ではそれはなかなか説明するのが難しい場合もあると思います。

逆に，引当金を認識してはいけない場合というのが２つ挙がっています。将来の営業損失については引当金を認識してはいけないとされています。他方，企業が契約上見込まれる経済的便益の受取額を超過している不利な契約を締結しているときには，その債務を引当金として認識し測定しなければなりません。つまり将来の営業損失については計上してはいけないけれども，不利な契約に基づく債務は認識・測定が必要だとされています。

2. 偶発事象

⑴ 偶発負債

他方，偶発負債，偶発資産の認識については，偶発資産，偶発負債の認識を禁止する一方で，偶発負債についても，偶発資産についても開示を求めています。前記の〔**表**〕にあるように，偶発資産と偶発負債とでは，発生の可能性が違うところで実は線が引かれているというところに１つの特徴があります。

偶発負債は，過去の事象から発生し得る債務のうち，企業の完全な支配下にない将来の１つ又は複数の不確実な事象の発生の有無によってのみ，その存在が確認される債務とされます。すなわち過去の事象から発生し得る債務だけれども，しかしそれは実は将来の事象の発生にかかっているというものです。或いは，過去の事象から発生した現在の債務なのだけれども，しかし経済的便益を有する資源の流出が必要とされる可能性が高くない50％以下である場合，或いは債務の金額が十分な信頼性をもって測定できない場合のどちらかの場合には引当金は認識されないので，偶発負債とされます。

この金融保証契約，日本でいう典型的な保証契約ですが，これは実は公正価値で当初認識され，その後は最善の見積額か，当初認識額から必要に応じて収益についてのIAS18号に従って認識された償却累計額を控除して算定された額か，いずれか高い方の額で当該債務を測定するとされています。ただし，保険契約に当たるとして保険契約として，会計処理されている場合には，保険契約としての会計処理で構わないことになっています。

ただ，通常の場合には当初一定の対価を受け取って保証を行っているというケースについては，その受取保証料が公正価値と一致することが一般的だという前提に立っています。無償で保証するケースについていうと，実際，日本の会計基準の下では認識されないことが一般的ですが，果たして国際会計基準の下ではそれでいいかという問題は実はあるはずです。保険契約公開草案では，金融保証契約として締結されている契約は，全部，保険契約に関するIFRSの範囲に含めることを提案していたのですが，今年の３月１日及び２日の理事会では現状を維持するという暫定的合意がされました。ということは現在と同じように保険契約として扱っている場合には保険契約として，そうではない場合には公正価値で当初認識をしてそのあとは37号によって見積もるか，或いは当初，後半の方は実際に受け取った保証料から徐々に減らしていくというケースが典型的ですが，そのいずれか高い方で債務を測定することになるというのが維持されることになっています。

従って，金融保証契約は一般的には偶発債務ではないという位置付けになっています。偶発負債という場合には，財務上の影響の見積額，不確実性の内容，そして補てんの可能性の開示が求められ，開示不能であるとしてこれらの情報を開示しない場合にはその旨を記載しなければならないということにされています。

⑵ 偶発資産

これに対して，偶発資産の方は，過去の事象から発生し得る資産のうち，企業が完全に支配していない将来の１つ又は複数の不確実な事象の発生の有無によってのみ，その存在が確認さ

れる資産ということです。ここで挙げられているのは，裁判上請求しているような請求権です。損害賠償請求などをしているケースが典型的だと思われます。企業に経済的便益の流入の可能性をもたらす計画外又は予想外の事象から発生するものとされていますが，ここでは実は経済的便益の流入の可能性が高い場合には偶発資産の開示が要求されています。そして収益の実現がほぼ確実であるという段階で，初めて資産として貸借対照表上認識されるとされています。こちらも偶発資産の場合は開示が要求されていますが，ただ，そこでは念のためということだと思いますが，偶発資産の開示に当たっては収益発生の可能性があるとの誤解を与えないようにしなければならないとされています。

3. 測　定

次に，引当金の測定については税引前の金額で測定されるとされていて，支出の最善の見積もりでなければなりません。さらに，その支出の最善の見積もりというのは，実は債務を決済するために又は債務を第三者に移転するために，企業が合理的に支払うであろう金額とされていて，保証債務など複数の同種の債務について引当金を設定する場合には期待値の使用が推奨されており，単一の債務の測定においては最も起こり得る可能性の高い見積値というものが定められていることになっています。そして引当金は，各報告期間の末日時点で見直し，その時点における最善の見積もりを反映しなければなりません。

4. リストラクチャリング引当金

これは重要だと考えているからだと思いますが，わざわざリストラクチャリング引当金というものについて，第37号は規定を置いています。リストラクチャリング費用は，先ほどの①～③という認識要件を満たしている場合に限り，認識されます。リストラクチャリングというのは，法的債務を当初の段階で生じさせるわけでは必ずしもないので，そこで推定的債務がどういう場合に発生するのかということについてわざわざ規定しています。もちろんリストラクチャリング引当金というものとの関係でいうと，労働法上払わなければいけない金額というのはあるので，法的債務がリストラクチャリングから生じないわけでありませんが，しかし，ここでは特に推定的債務というものが非常に重要になってきます。どういう場合に発生するのかということがポイントになってきますが，ここでは，企業はリストラクチャリングについて重要な部分について明確な詳細な正式な計画を有しているということ，それから企業がリストラクチャリング計画を開始することによって，又はリストラクチャリングによって影響を受ける人々にその主要な内容を公表することによって企業がリストラクチャリングを実行するであろうという妥当な期待を，影響を受ける人々に引き起こしているということを要件としています。

そしてこのリストラクチャリング引当金については，その測定との関係でいいますと，この支出の中にはリストラクチャリングに必然的に伴うものであって，企業の継続的活動とは関係ないものだけが引当金の対象になります。そして引当金の対象にならないものとしては，雇用を継続する従業員の再教育又は配置転換費用，マーケティング費用，新しいシステム及び流通ネットワークへの投資といったものは含まれないものとして例示されています。

5. 修繕引当金

さらに，わが国の会計基準は従来の会計基準とかなり大きく違うのは，修繕引当金というところだろうと思います。わが国ではかつて，少なくとも企業会計原則注解注18などはこの修繕引当金を例示していますが，国際会計基準の下では自己所有の資産について修繕及び保守引当

金を認識することは許容されないとされています。すなわち企業の将来の行為とは関係なく存在する債務についてのみ引当金を認識します。すなわち，将来の支出を企業が回避することができるような場合というのは，現在の債務はないという考え方に立っています。

6. 今後の動向

現在は検討が停止されてしまっていますが，昨年１月５日に公表された公開草案では，この認識要件の中で蓋然性要件（probable）という要件を取り除くという提案がなされていました。それからもう１つ，測定に関して若干の変更を加えることを考えていました。そこでは，企業が債務から解放されるために合理的に支払う額というものについて，債務を履行するために必要な資源の現在価値の見積もり，債務をキャンセルために必要な支出額，債務を第三者に移転するために必要な支出額，この３つのうちの最も少ない額で測定するというものでした。さらに現在の国際会計基準第37号は，割引現在価値というものを当然に使うことを要求しているわけではありませんが，この公開草案では割引現在価値というものが使われることを前提に規定が置かれています。しかも複数のシナリオというものを想定して算定します。すなわち資源の予想流出額の割引現在価値は，計算された将来の複数のキャッシュ・フローを発生確率で加重平均するというわけですから，まさに１つのシナリオではなくて複数のシナリオを置いて，そこで予想キャッシュ・フローを考え，その予想キャッシュ・フローに発生確率を掛けて計算します。

さらにこのような割引現在価値計算をするということは，資源の実際の流出額が予測と異なるリスクをはらんでいるので，そこでどういう方法で調整するかということが，ここに挙げられています。将来の支出額の見積もりを調整する，或いは割引率を調整する，或いはリスク調整額を加算するという方法で，そのリスクを考慮に入れることを要求しようとしていました。

しかし，特にこの蓋然性要件を外すことについてはかなり反対の意見も寄せられたようです。実際に今後の国際会計基準審議会がどういう会計基準を作るのか，今のところ必ずしも明確ではありません。

7. 日本の会計基準

⑴ 企業会計原則注解注18

次に，私よりも先生方の方がはるかによくご存じのわが国の基準です。企業会計原則注解注18というのは，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，その金額を合理的に見積もることができるという要件を課しています。実際，これらの要件との関係では，どの程度がここでいう発生の可能性が高いのかとかそういったような問題は実はあります。

⑵ 日本公認会計士協会の実務指針等

若干変更されているかもしれませんが，日本公認会計士協会の実務指針で「債務保証及び保証類似行為の会計処理及び表示に関する監査上の取扱い」によると，発生の可能性が高いときには引当金を設定します。見積もりが不可能なときにはその場合であっても注記することにしており，ある程度予想される場合には引当金は計上せず，ただし注記する，情報開示をします。低い場合には注記をするだけというような，大ざっぱにいうとこういう分け方をしています。おそらく国際会計基準第37号の下ではある程度予想される場合というのがこの probable という要件を満たすのではないかと思われるので，この真ん中辺りのところが国際会計基準とわが国の会計基準の間の実際上の差をもたらすのではないかと推測されるところです。

それから日本公認会計士協会の金融商品会計実務指針とでは，金融資産又は負債の消滅の認

識の結果生じるものを除き，時価評価を行わず監査委員会報告第61号に従い従来と同様に処理すると書いています。結局認識しないということを広く認めています。そして，金融資産又は負債の消滅の認識の結果生じた保証債務は，原則として発生時の時価をもって認識するが，その後の時価評価は行わず，損失を被る可能性が高くなったときには債務保証損失引当金を計上するとされています。これは国際会計基準第37号でいうと，引当金は毎報告期間末日において見直す，そしてその時点における最善見積もりを反映するように調整しなければならないとされているので，この金融商品会計実務指針というのは国際会計基準第37号とは違う決め方をしていると思われます。

その次の業種別委員会報告44号は銀行と金融機関を対象とするものです。債務保証契約の時価の算定についてどうやって算定するかということについて，１つの例を示しています。これは皆さんもよくご存じのように，金融機関については，わが国でも保証債務をオンバランスしている実務が行われています。支払承諾と支払承諾見返という勘定を使って保証債務に基づく負債を認識し，支払承諾見返については貸倒引当金に相当するものを設定するという形で処理されています。少なくとも私が知っている限りでは，日本公認会計士協会或いは有力な会計学の先生方は，銀行における支払承諾についてのこの会計処理には20年前には反対していたと思います。しかし，この会計処理は，現在も残っています。国際会計基準の視点からすると，むしろオンバランスしなければならない範囲が，保証債務，金融保証契約については広がるのではないかと思われます。

⑶ 企業会計基準員会「引当金に関する論点の整理」（平成21年９月８日）

それから，私が説明する必要もないと思いますが，企業会計基準委員会が引当金に関する論点整理というものを公表しています。この背景には当然ながら国際会計基準審議会の公開草案がありましたが，向こうが動かないということがわかったので，企業会計基準委員会は，この点についてはもう最近は完全に検討していないという状況になっています。

8. 会 社 法

⑴ 平成17年改正前商法

最後に，会社法の話を少しだけさせていただきます。会社法と実は企業会計の考え方といいますか，特に企業会計原則注解注18の考え方との間には若干差があります。特に平成17年改正前商法の下では，商法施行規則43条の引当金というものがありました。これは古くは商法287条の２の引当金といわれていたものです。平成17年会社法直前の段階では商法施行規則43条ですが，そこでは「特定の支出又は損失に備えるための引当金は，その営業年度の費用又は損失とすることを相当とする額に限り，貸借対照表の負債の部に計上することができる」と書かれていました。実はこれは法的債務性のある引当金，法的債務に基づいて計上されている引当金というのは当然負債の部に計上されなければいけないという前提の下で，しかし債務性がない，要するに誰かに対して債務を負っているわけではないもの，典型的にいうと，修繕引当金みたいなものをもし公正なる会計慣行が計上することを認め，或いは要求するのであれば，商法上もそれを負債の部に載せていいといっていたわけです。

もう少し突っ込んで言うと，実は平成17年度改正前商法，商法施行規則の下では，債務性のない引当金というのは，本来は他の法的債務性のある負債とは分けて考えるべきだと考えられていたので，その結果，実は商法施行規則43条の引当金，古くは商法287条の２の引当金とわざわざ注記しなければいけませんでした。つまり，負債の部に計上されているけれど，これは実は商法287条の２の引当金です，或いは商法

施行規則43条の引当金ですと書いて，その情報を見る人がこれは法的債務性がないのだということがわかるようにしてやる必要があると長く考えられていました。しかも，それといわば裏返し的と申しますか，パラレルな発想に基づいて置かれていたのが，この商法施行規則85条です。「保証債務，手形遡求義務，重要な係争事件に係る損害賠償義務その他これらに準ずる債務は，注記しなければならない。ただし，負債の部に計上するものは，この限りではない」と書かれていました。ということは，ここに挙がっているのは全部法的債務ですから，これらは負債として計上するのが本来は適当ですが，しかし例外的に負債として計上しなくてもいい，ただし，そのときには注記しろという趣旨でした。つまり法的債務はすべて負債の部に載るのが原則だけれども，保証債務や手形遡求義務などについては，いわば求償権や自分の持っている遡求権といったものと見合っているので，主たる債務者なり約束手形の振出人，為替手形の引受人の資力が十分であれば，仮にその遡求義務を履行しても，或いは保証債務を履行しても求償できるから，そこで同じ金額が資産と負債の部に載るから一緒の相殺表示ができるのだと，例えば昭和37年当時の法務省参事官で後に最高裁の判事になられた味村さんなどは書かれていました。商法は，保証債務は発生の可能性が低いから載せなくていいという発想に立っていたわけではありません。

さらに，大隅健一郎先生という非常に有名な京都大学の商法の先生，後に最高裁の裁判官になられましたが，この方も発生の可能性というものは認識するかしないかというところで考慮するのではなくて，測定，従来，商法の研究者は評価といっていましたが，評価のレベルで考慮されるべきだという考え方を示されていました。発生の可能性が低ければ，それだけ載せる金額を低くすればいいのだという考え方が結構有力であったということは指摘できると思います。

そして先ほど申しましたように，商法の考え方からすれば，逆に保証債務というのは本来負債として計上すべきなので，むしろ銀行みたいに支払承諾という負債勘定を計上した方が穏当なのではないかと考えていたぐらいです。しかし会社法になってこの商法施行規則43条に相当する規定はなくなりましたので，一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行に委ねられていると考えられています。従って，企業会計原則注解注18や或いは日本公認会計士協会の実務指針などが一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行をなしていると考えられるので，現在の会社法の下では保証債務を必ず貸借対照表上の負債の部に計上するのが原則だという解釈では，おそらく，なくなっているとは思います。

⑵ 会 社 法

ただ会社法の解釈として，計上することは許されるということは間違いないと思います。以前よりは計上しなければならないという議論は弱くなったと思いますが，計上することは許されます。すなわち発生の可能性が高いという要件を非常に強く読んで，実際に計上しない，計上してはいけないという発想は多分商法の観点からはありません。

実はここが唯一残っているところですが，会社計算規則と財務諸表等規則とが定めている内容は注記についてのルールがほんの少しだけ違うのです。財務諸表等規則は「偶発債務（債務の保証・・・）がある場合には，その内容及び金額を注記しなければならない」と書かれているのです。ところが，会社計算規則は以前の商法施行規則43条を踏襲していまして，かっこ書きが付いています。「負債の部に計上したものを除く」とわざわざ書いています。ですから，おそらく財務諸表等規則の解釈としては，負債の部に計上しようがしまいが，おそらく債務の保証額というのは注記しなければいけないと考えざるを得ないような気がします。

他方，会社計算規則は，注記するか負債の部

に計上するか，どちらかを会社は選べるという発想に立っているように思われます。その意味では，会社法の下ではこういったものについて引当金を計上することはできないということには，まだなりません。しかし，しなければいけないかというと，これは一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行に従って判断されることになると思います。

ただ，国際会計基準が日本に入ってくると，先ほど申しましたように，認識要件としての蓋然性要件が異なると思います。すなわち，おそらく日本の従来の暗黙の前提にされていた発生の可能性が高いというのはどれぐらいなのか，実務家の先生方の方がよくご存じだと思いますが，日本の場合はよほど高くないと引当金は設定していないように思います。他方，国際会計基準の下では more likely than not という要件が課されているので，この辺りは大きく違っています。

実際に同等性評価のときにはあまり問題にならなかったのですが，私から見ると，引当金についてのルールなどは，国際会計基準と日本の会計基準は同等といえないのではないかという気もしないわけではありません。非常に雑ぱくな報告ですが，私の報告は以上にいたしたいと思います。



金 融 商 品

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22年10月22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『金融商品』と題する講演内容をとりまとめたものである。尚，当日の配付資料を本文末尾にまとめて添付している。

……

ご紹介いただきました米山でございます。座長から私に与えられたテーマは，金融商品会計に関する国際的な動向を解説せよということでございました。IASBによる金融商品会計関連のプロジェクトは，内容が固まったものからいまだ固まっていないものまで様々ですが，ここではその概要をできるだけ網羅的にご紹介した後，今後の方向性が既に明らかとなっている問題を中心に解説をしていきたいと思っております。

1．主要な論点(1)

第１の主要論点は，金融商品に関する保有目的別分類の見直しです。従来は日米欧で保有目的別分類の在り方がほぼ一致していたのですが，IFRS９号は現行のIFRS基準とは異なる分類，すなわち現行の日本基準とは異なる分類を要求しています。後ほどIFRS９号の概要と，それが適用されたことの影響を考えていきたいと思っております。その際は，時価評価差額に関して企業の選択次第でリサイクリングの手続きが行わなくてもよいことになったことの影響に焦点を当てるつもりです。

この論点に関わる日米欧の基準書等につきましては，該当のスライドに記されているとおりです。

2．主要な論点(2)(3)

第２の主要論点は，金融負債の評価です。IASBはいまのところ，金融負債には公正価値評価を求めておりませんが，企業が望んだ場合にそれを容認するという動きを見せています。金融負債の公正価値は，市場金利水準の変化だけでなく発行主体の信用リスクの変化によっても変化します。金融負債を継続的な公正価値評価の対象とすれば，上記の変化に伴って損益が計上されます。このうち後者，すなわち発行主体の信用リスクの変化に伴う損益をどう扱うべきかは以前から論じられてきた難しい問題であり，IASBがこの問題についてどのようなスタンスを採っているのかを後ほど解説したいと考えています。

第３の主要論点としては，金銭債権の減損の在り方に関する会計基準の見直しが挙げられます。これはしばしば「発生損失アプローチ対予想損失アプローチ」として語られている論点です。そこでは，将来に予想される貸倒れをどの

程度確たる事実の裏付けが得られた段階で見込むのかが問われています。

3. 主要な論点(4)(5)

第4の主要論点は，ヘッジ会計の見直しです。そこでの基本的なコンセプトは「簡素化」です。簡素化の方向性は既に2年前から表明されていますが，議論はいまだ十分には煮詰まっていないようです。ここではヘッジ会計を見直す旨の方針が明らかにされており，簡素化をスローガンとして議論が進んでいる事実だけをお伝えすることにとどめたいと思います。

第5の主要論点は，金融資産と金融負債の相殺です。この論点もアジェンダには含められているものの，いまのところ具体的な議論は進んでいないようでありますので，近々何らかの動きがあるかもしれないということのみお伝えし，これ以降この論点については割愛したいと思っております。

4. 主要な論点(6)

第6の主要論点は通常「公正価値ヒエラルキー」と呼ばれているものです。公正価値については客観的な市場価格を参照できる場合もある反面，それをかなり主観的に見積もらなければならない場合もございます。その場合に，どういう手法によって見積もったのか，手法の違いに応じて公正価値をレベル分けする形で会計基準の整備が進んでおります。どのような形でのレベル分けが求められているのかを後ほど解説いたします。

5. 保有目的別分類

(1) 金融商品に関する会計基準

日本の現行基準は，子会社株式や関連会社株式まで含めますと，金融商品を4つのカテゴリーに区分するように求めています。子会社および関連会社株式の他には，売買目的有価証券，満期保有目的の債券，そしていずれにも該当しないものとしてその他有価証券のカテゴリーが設けられています。

それぞれのカテゴリーに求められる会計処理については，簡単な解説にとどめます。まず売買目的有価証券については，継続的な時価評価を行った上で，時価評価差額を純利益に含めることになっております。満期保有目的の債券については，満期保有という目的にてらして時価での継続的な再評価は行わず，償却原価法によって評価することとされています。また，子会社株式と関連会社株式についても，その保有目的が時価評価にはなじまないということから，減損処理は適用されるものの基本的には取得原価で評価することとされています。また，連結財務諸表上，関連会社株式等には持分法が適用されますが，これも時価の系統というよりは取得原価の系統に属する評価方法と位置付けることができます。

最後は政策投資株式を典型例とするその他有価証券です。これは売買目的有価証券と子会社株式や関連会社株式との中間的な性質を有している銘柄と位置づけられています。随時換金可能とはいえないが，子会社株式や関連会社株式のように，売却すると現在のビジネス・モデルを維持できないという意味でまったく売れないわけでもないという保有目的にてらして，継続的な時価評価を行うけれども時価評価差額の損益認識は行わないという扱いになっています。

(2) IASB と FASB の基本的なスタンス

先ほど申しましたとおり，少なくともこれまでは，語法の上でのテクニカルな違いこそあれ，金融商品の分類方法について欧米と大きな違いはなかったと考えられますが，近年IASBとFASBはこの点でスタンスを変えてきました。両ボードの中長期的な目標が全面的な時価会計の適用をつうじた会計処理の簡素化にあることはよく知られていますが，急にそこに移行する

のは影響も大き過ぎるという配慮から，さしあたっては，現行の混合属性会計を維持しながら，段階的に簡素化を進めていこう，というのが，IASBやFASBの思惑であろうと推察されます。

また，IASBは経営者による利益操作の余地を嫌う組織であることも知られています。ここで金融商品の分類先がより多く準備されていればそれだけ，時価評価の要否，時価評価差額を純利益に算入することの要否などの点で，より複雑な利益操作が可能となってしまいます。分類先の削減という形をとる「簡素化」は，IASBが一貫して強調してきた利益操作の排除という目的にも資するという理解があるようです。

ここで述べたような事情から，IASBはIFRS 9号において，金融商品の3分類（子会社株式および関連会社株式を除いた場合は2分類）を採用しています。そこでは日本の現行基準でいう「その他有価証券」に相当する区分が廃止され，金融商品は「償却原価で評価されるもの」と「（原則として）継続的に時価評価し，時価評価差額を損益算入するもの」に分けられることとなりました。

⑶ 混合属性会計の長所と短所

先に述べたとおり，保有目的に応じた評価基準の使い分けを旨とする現行の金融商品会計基準は，混合属性会計と呼ばれています。分類先の削減は，この混合属性会計が抱えている問題への反省にもとづく対応策といえますが，問題点を抱えながらも採用されてきたのは，混合属性会計には，以下のような長所があると考えられてきたからです。すなわち，混合属性会計の長所は，一般に，経営者の意図に適う形で投資の成果を把握できる点にあると考えられてきました。

たとえ金融商品としての外形が共通しているとしても，金融商品の保有目的は大きく異なります。保有目的が違えば，どれだけの投資成果が確定したのかを確かめるために着目すべき事実も違ってくるはずです。それは要するに，保有目的に応じて評価基準を使い分け，また時価評価差額を純利益に反映させるタイミングも使い分けることを意味します。

より具体的には，もともと事実上唯一の市場における時価の上昇が期待されているような銘柄であれば，時価で再評価し，時価評価差額を損益算入することをつうじて「期待の事実への転化」が生じたかどうか，投資のリスクから解放された成果がどれだけ生じたのかを把握することができます。しかしその理屈からすれば，必ずしも時価の値上がりが主要な関心事とはいえない銘柄についてまで時価評価を行う必要はないことになります。混合属性会計が採用されてきたのは，ここで述べたような理由によると考えられます。

このような長所の一方で，混合属性会計は短所，あるいは問題点を抱えていることも広く知られています。投資の目的にてらしてみると，本来なら継続的な時価評価と，時価評価差額の損益算入が求められる銘柄（すなわち売買目的有価証券に区分すべき銘柄）について，経営者の巧妙な「言い訳」のもとで，時価評価差額の損益算入が求められないカテゴリー（例えばその他有価証券）に区分されてしまうおそれは，まさしく，保有目的にてらして複数の評価基準を使い分けることに起因する問題点と考えられます。

また，全面時価会計のもとでは，特別な手続をとるまでもなく，ヘッジの事実は自動的に会計数値に反映されてしまいますが，混合属性会計のもとでは，ヘッジ対象とヘッジ手段に適用される評価基準が一致している保証はありません。そのような場合には，対象と手段について評価基準を揃えるための特殊なヘッジ会計が必要となってきます。ヘッジ会計の適用に際しては，ヘッジの関係が成立している場合としていない場合を，適切に区分しなければなりませんが，そこにも，経営者による裁量の余地が生まれます。裁量を悪用した利益操作を防ぐために

は，非常に複雑なヘッジの要件を定めなければならなくなります。これも従来から混合属性会計の短所として指摘されてきましたことのひとつです。

昨今は，混合属性会計の長所と比べて短所が生み出す問題の深刻さに関する懸念が強まってきたといえるかもしれません。

⑷ IASB 基準書と FASB 公開草案の共通点

既に少し結論を先取りしてしまいましたが，混合属性会計が抱えている問題を解消するため，金融商品の保有目的に関する分類を簡素化すべし，という流れの中でIASBとFASBが分類基準をどう変更したのか（変更しようとしているのか）をここでお話します。

まずは変更内容に関する共通点ですが，IASBとFASBはともに，日本でいう「その他有価証券」のカテゴリーを廃止しています。その結果，すべての持分証券を時価評価し，時価評価差額を（原則として）すべて損益算入することになっています。

他方の負債証券についても，やはり継続的な時価評価の対象となりますが，一定の要件を満たしたものについては償却原価法の考え方に適う会計処理が求められます。「償却原価法を支える考え方」をどう尊重するのかという点で，IASBとFASBに違いがみられるものの，基本的な考え方を尊重している点において，IASBとFASBは共通しているとみて差し支えないでしょう。

⑸ IASB 基準書に固有の特徴

ここまでは「金融商品に関する保有目的区分の簡素化」に関するIASBとFASBの共通点を概観してきましたが，基本理念の次元では共通しているはずの両ボードも，より具体的な会計処理の次元では意見統一が図れなかったようです。IASBが既に基準書を確定させているのに対し，FASBの提案は公開草案にとどまっていますので，本来これらを共通の土俵に乗せて議論することが許されるのかどうかは議論が分かれるところですが，仮にそれを許容する場合，先に確定したIASBの基準書と今後確定するであろうFASBの公開草案との間には，具体的な会計処理の次元では小さくない違いがみられます。

IFRS 9 号に固有の特徴としては，第 1 に，おおざっぱに言って満期まで債券を保有することに合理性を見出せるようなビジネス・モデルを持つ企業について，その「満期まで保有される債券」を（時価ではなく）償却原価で評価するように求めている点が挙げられます。これは一見当然のことのように思われるかもしれませんが，後に言及するFASBの提案では，満期保有の債券についても継続的な時価評価が求められていますから，償却原価による評価を求めているのは対照的な特徴といえます。

IFRS 9 号に固有の特徴としては，第 2 に，おおざっぱに言って旧来その他有価証券に含まれていた政策投資株式などについて，時価評価差額を日本でいう純資産直入項目（包括利益の開示が求められている場合における「その他包括利益」）に含める処理の選択適用を認めている点が挙げられます。日本でいう売買目的有価証券については，継続的な時価評価と時価評価差額の損益算入が強制されていますが，その他有価証券に相当する銘柄については，企業が望めば，時価評差額を損益に反映させない処理も認められるのです。

ここまでの説明だけからすると，IASBの容認規定は，要するに日本の現行会計基準における「その他有価証券」の会計処理そのものではないか，と思われるかもしれません。しかしIFRS 9 号は，いったん純資産直入した項目（「その他包括利益」として処理した項目）について，いわゆるリサイクリングの手続を禁止しています。つまりいったん純資産直入した項目について，それを純利益に反映される途は（永久に）絶たれることになります。この点は日米欧の現行基準と決定的に違っています。

⑹ FASB 公開草案に固有の特徴

一方のFASBの公開草案では，より広範な時価評価が求められています。その事実はいわゆる満期保有の債券についても公正価値による継続的な再評価が求められている点に現れています。ただ満期保有目的の債券に関する時価評価差額のすべてが純利益に算入されるわけではありません。FASBの公開草案は，満期保有目的の債券に関する時価評価差額のうち，償却原価を適用した場合に計上される損益（すなわち時の経過に伴って計上される受取利息）を純利益に算入し，それを超えた部分についてはその他包括利益に含めるよう求めています。現行の日本基準にひきつけていうなら純資産直入が求められています。

なおFASBは，満期保有目的の債券に生じた時価評価差額でその他包括利益に含めた（すなわち純資産直入した）部分については，それが実現したときに（当該債券が売却あるいは資金回収をつうじて消滅したときに）純利益に振り替えるように求めています。つまりリサイクリングの手続をつうじてその他包括利益が最終的には期間利益に含まれることとなります。現行基準でいうその他有価証券に関して，IASBが計上を認めている「その他包括利益としての時価評価差額」とは，対照的な会計処理が求められているわけです。

⑺ IASB 基準書と FASB 公開草案に関する論点

保有目的別分類のあり方に関して，今後検討すべき論点を，ここでは以下の２点に集約しています。

第１の検討課題は，従来「その他有価証券」とされてきた銘柄に関して，時価評価差額を純利益に反映させることの意味です。「その他有価証券」に相当する分類先が失われれば，恣意的な分類をつうじた利益操作の余地が失われるのは事実です。ただ，その代償として，従来は純利益の構成要素とみなされてこなかった時価評価差額が，特別な説明もなく，純利益の構成要素に含められるようになった事実を見過ごすわけにはいきません。会計基準を変更したFASBやIASBは，そのことをつうじて期間利益に与えられる意味がどう変わったのか，新たな意味が付与された期間利益は投資家らにとって有用なものなのか，などについてより積極的な説明を行う責任を負っていると考えられます。

第２の検討課題は，IASBが，金融商品に関する時価評価差額の一部について，リサイクリングの手続を禁止したことと関わっています。リサイクリングは，私どもがしばしば使う専門用語でいうクリーン・サープラスの関係を保つために必須の手続です。その手続をとらない場合，純利益（の累積額）と貸借対照表上の財産の増減との相違が永久に解消されないこととなります。そのようなシステムに移行する場合，失われた情報が生じてくるわけですが，そのことによってどのような問題が引き起こされうるのか，という点に関する検討はほとんどなされていないようです。この問題の検討も必須のことと考えられます。

6. 金銭債権の減損

続いて金銭債権の減損処理を採り上げます。先ほども簡単に申し上げましたが，現在金銭債権の減損処理は発生損失アプローチにもとづいていると考えられています。その特徴は，金銭債権の創設に際して将来における貸倒れが見込まれるとしても，客観的な事実の裏付けが得られるまではそれを受取利息の配分計算に反映しない点に求められます。これは損失を慎重に認識する方法ですので，実際に予想通りの貸倒れが生じてしまったときには，これまで過大に計上してきた受取利息を取り消す必要から，簿価を大きく切り下げることが求められます。発生損失アプローチのもとでは，ここで述べたように，損益のブレが大きくなってしまいます。

これに対し，いま新たに提案されている方法は，期待損失アプローチと呼ばれています。こ

のアプローチは客観的な事実の裏付けというものを待たずに，予想される貸倒損失を考慮して求めた低めの金利を用いて，受取利息を最初から控えめに配分する点が特徴的です。貸倒れが最初から見込まれているのであれば，その事実を早めに織り込んで受取利息を計算した方が，投資家にとって有用な情報が提供されるのではないか，という考え方がこのアプローチを支えているものと思われます。

この新たなアプローチによれば，かりに予想どおりの貸倒れが生じてしまったとしても，それはあらかじめ低めの金利に織り込まれている事実ですので，発生損失アプローチを採用した場合のような大きな損失を貸倒れの発生年度に計上する必要は生じません。

発生損失アプローチから期待損失アプローチへの移行を求めているIASBに対しては，コメントレターをつうじて，貸倒れに関する損失を信頼しうる形で見積もるのは困難ではないか，という疑問が寄せられているようです。見積もりの信頼性を確保できるかどうかが，期待損失アプローチに移行できるかどうかの鍵を握っているといえるでしょう。

7. 負債の公正価値評価と信用リスク

先にも述べたように，IASBは今のところ金融負債には継続的な公正価値評価を求めていません。長期的には強制されるかもしれませんが，今は時期尚早ということなのかもしれません。ただし一定の条件を満たした金融負債については，継続的な公正価値評価を容認する旨の提案をしています。

金融負債の公正価値評価については，金融資産とは異なる固有の問題の存在が知られています。それは，発行主体である自社の業績が悪化すると，投資家の自社に対する評価が悪化し，発行した負債の時価は下落します。その結果，その負債を公正価値評価すれば，業績の悪化を理由として負債の発行主体に利益（負債の評価益）が生じることとなります。自社の倒産可能性が高まれば高まるほど多額の評価益が計上されてしまうことから，この問題は以前より「負債の時価評価に関するパラドックス」などと呼ばれてきました。

金融負債の公正価値評価は推進したいが，ここで述べた「パラドックス」は回避したいと考えたIASBの公開草案では，結局，公正価値評価された負債に関する評価差額のうち，自社の信用リスクが悪化したことに伴って生じたと考えられる部分は純利益に反映させず，その他包括利益に含めることを容認する旨の提案がなされています。

この問題に関する主要な検討課題は，公正価値で評価した金融負債に関する評価差額のうち信用リスクの悪化に伴う部分を純利益には含めず，その他包括利益として処理し，リサイクリングの手続を行わないことの合理性にあると考えられます。保有目的別分類基準の見直しに関連づけて先に説明したとおり，リサイクリングの手続は貸借対照表と損益計算書の連繋関係を保つためには不可欠です。従来一貫して尊重されてきた連繋関係が損なわれる場合，はたしてどのような問題が引き起こされるのかは，慎重に検討しなければならないでしょう。

8. 公正価値ヒエラルキー

⑴ 趣　旨

最後の論点は公正価値ヒエラルキーです。先に述べたとおり，IASBやFASBはできるだけ多くの資産や負債にまで公正価値評価の範囲を広げたいと考えていますが，このような方針に沿って適用範囲を広げていくと，客観的な市場が存在しない資産や負債も公正価値評価の対象となります。そこでは，場合によっては，かなり主観的な見積もりが要求されることになります。そのように主観的にしか見積もれなかった公正価値と，市場価格にもとづく公正価値とでは，同じ呼称を用いたとしても，情報の中身が

異なっていると考えられます。また，こうしたことから，見積もりの手法に応じて公正価値を区分する必要が唱えられるようになったと考えられます。

⑵ 階層化の基本原則

公正価値を階層化する際の基本原則は，FASBとIASBで共通しています。まず，ある金融資産や金融負債について市場価格が判明している場合は，それを公正価値とみることになります。これは，レベル１の公正価値と呼ばれます。

次いで，問題の資産や負債自体の市場価格は明らかでないものの，類似した資産や負債の市場価格が明らかな場合は，類似資産や類似負債の市場価格を「観察可能なインプット」として用いながら，公正価値を推定することになります。これが，レベル２の公正価値です。

最後に，以上のような形で公正価値を見積もることができず，「観察不能なインプット」への依存度が高い，主観的な見積もりが強いられる場合の公正価値は，レベル３と呼ばれます。

以上から明らかなように，FASBやIASBのいう公正価値は，かなり主観的に見積もったものも含む，幅広い概念といえます。

⑶ 公正価値ヒエラルキーに関する論点

直前に述べたように，FASBやIASBが公正価値を広く定義しているのは事実ですが，そのような定義が最善かどうかについては，なお検討の余地が残されています。主観的な見積もりが強いられるようなものにまで「公正価値」のレッテルを貼れば，少なくとも外見上，公正価値評価の適用範囲が広がるのはたしかです。ただ，それはあくまでも外形を整えただけのことであって，そのような形式的操作によって，投資家により良い情報が提供されるようになるとは思えません。むしろ今後は，かなり主観的に見積もった公正価値の情報や，その変動差額でとらえた損益の情報が，なぜ投資家の意思決定に有用な情報となりうるのかを検討する必要があると考えられます。

9. 全体の総括

この報告ではこれまで，いくのかの検討課題を列挙してきましたが，なかでもとりわけ重要な検討課題は，金融商品の保有目的別分類にあると考えられます。IFRS９号の公表により，IASBは，自身が理想とする全面時価会計に一歩近づいたと考えられます。ただ，全面時価会計にも混合属性会計とは異なる問題点が指摘されています。混合属性会計が問題を抱えているというだけの理由で全面時価会計を支持するのは，少し短絡的という印象を免れません。「はじめに全面時価会計ありき」ではなく，公正価値による評価がなぜ，どのような資産や負債について合理的と考えられるのかに関する論拠を明らかにする必要を強く感じます。以上で報告を終わります。

①

金融商品会計の動向と論点

2010年10月22日
於税務会計研究会
米山 正樹（早稲田大学大学院会計研究科）

1

②

主要な論点(1)

- 保有目的別分類の是非
- 特定のカテゴリーに分類された項目の評価（公正価値会計の適用範囲）
- 公正価値による評価差額の取扱い
  - International Financial Reporting Standard No.9: Financial Instruments(November 2009)
  - Proposed Accounting Standards Update: Accounting for Financial Instruments and Revisions to the Accounting for Derivative Instruments and Hedging Activities (May 2010)

2

③

主要な論点(1)

- 「金融商品会計基準（金融資産の分類及び測定）の見直しに関する検討状況の整理」（2010年8月）
- 「金融商品会計の見直しに関する論点の整理」（2009年5月）

3

④

主要な論点(2)

- 金融負債に固有の会計処理（信用リスクの変化に伴う公正価値の変動額に関する会計処理）
  - Exposure Draft: Fair Value Option for Financial Liabilities (May 2010)
- 公正価値以外で評価されている項目の減損処理（減損の具体的な認識・測定基準の見直し）
  - Exposure Draft: Financial Instruments: Amortised Cost and Impairment (November 2009)

4

⑤

主要な論点(3)

- ヘッジ会計の見直し（要件の簡素化）
  - Discussion Paper: Reducing Complexity in Reporting Financial Instruments (March 2008)
  - 「金融商品会計の見直しに関する論点の整理」（2009年5月）
- 金融資産と金融負債の相殺

5

⑥

主要な論点(4)

- 見積もり手法の相違にもとづく公正価値の階層化（公正価値ヒエラルキー）
  - Exposure Draft: Fair Value Measurement (May 2009)
  - Exposure Draft: Measurement Uncertainty Analysis Disclosure for Fair Value Measurements (Limited re-exposure of proposed disclosure) (June 2010)
  - FASB, Statement No. 157: *Fair Value Measurements*

6

⑦

主要な論点(4)

- 見積もり手法の相違にもとづく公正価値の階層化（公正価値ヒエラルキー）
  - Exposure Draft: Fair Value Measurement (May 2009)
  - Exposure Draft: Measurement Uncertainty Analysis Disclosure for Fair Value Measurements (Limited re-exposure of proposed disclosure) (June 2010)
  - FASB, Statement No. 157: *Fair Value Measurements*

7

⑧

保有目的別分類

- 「金融商品に関する会計基準」
  - 売買目的有価証券
    - 継続的な時価評価○、時価評価差額の損益認識○
  - 満期保有目的の債券
    - 償却原価法の適用（継続的な時価評価×）
  - 子会社株式・関連会社株式
    - 取得原価＋減損処理（継続的な時価評価×）
  - その他有価証券
    - 継続的な時価評価○、時価評価差額の損益認識×

8

⑨

保有目的別分類

- IASB/FASBの基本的なスタンス
  - 中長期的な目標は「全面時価会計」
  - 当面の目標は「簡素化」
    - 保有目的別の分類先が多く、かつ分類毎に継続的な時価評価の要否・時価評価差額の損益算入の要否が異なれば利益操作を免れない、という観点から。

9

⑩

保有目的別分類

- 【参考】「混合属性会計」の長所と短所
  - 長所：経営者の意図に適った投資成果の把握が可能であること
  - 短所(1)：分類の複雑性とその複雑性を悪用した利益操作のおそれ（←とりわけ売買目的有価証券とその他有価証券との明確な区分の困難）
  - 短所(2)：要件が複雑なヘッジ会計の適用を免れられず（←子会社株式・関連会社株式以外の全面時価評価を行えば不要となる特殊なヘッジ会計）

10

⑪

保有目的別分類

- IASB基準書/FASB公開草案の共通点
  - 日本でいう「その他有価証券」の消滅
  - 持分証券については原則として時価評価・時価評価差額の損益算入（IASBについては例外が存在）
  - 負債証券の一部については、償却原価法を適用。したがって基本的な区分は「継続的な時価評価の対象となるもの」と「償却原価法の適用対象となるもの」（FASBは償却原価法の適用対象についてさえ、継続的な時価評価を同時に要求。詳しくは後述）。
  - 子会社株式・関連会社株式を加えて、従来の「４区分」から「３区分」へ。

11

⑫

保有目的別分類

- IASB基準書に固有の特徴（FASB公開草案との相違点）(1)
  - 企業が採用するビジネス・モデルにてらして望ましいと判断されるケースにおいては、債券の評価に償却原価法を適用。それ以外の債券については継続的に時価で再評価し、時価評価差額を損益算入。

12

⑬

保有目的別分類

- IASB基準書に固有の特徴（FASB公開草案との相違点）(2)
  - 株式については、原則として継続的に時価で再評価し、時価評価差額を損益算入。ただしトレーディング目的以外で保有している株式以外の株式については、（取得時における企業の選択に応じて）時価評差額を損益算入せず、「その他の包括利益」に含めることを容認。上記の形で「その他の包括利益」に含められた時価評価差額については、リサイクリングの手続によって期間損益に反映させることを禁止（その理由についてはBC86などを参照）。

13

⑭

保有目的別分類

- FASB公開草案に固有の特徴（IASB基準書との相違点）(1)
  - 基本原則：すべての金融商品を公正価値で継続的に再評価し、再評価差額を損益に算入。

14

⑮

保有目的別分類

- FASB公開草案に固有の特徴（IASB基準書との相違点）(2)
  - 例外：特定の要件を満たした債券（日本でいう満期保有目的の債券など）については、償却原価による評価にもとづき、損益算入額を決定。ただしその場合であっても、継続的な時価評価は行い、期間損益（当期純利益）に含まれなかった時価評価差額については「その他の包括利益」に算入。「その他の包括利益」に算入された時価評価差額が売却などによって実現した場合は、リサイクリングの手続によって当該「その他の包括利益」を期間損益に算入。

15

⑯

保有目的別分類

- IASB基準書・FASB公開草案に関する論点
  - 政策投資株式（その他有価証券）を継続的に時価評価し、時価評価差額を損益算入することの合理性
  - 日本でいうその他有価証券について、時価評価差額のリサイクリングを禁止することの合理性

16

⑰

金銭債権の減損

- 現行会計基準を支えている考え方：発生損失アプローチ（発生損失モデル）
  - 金銭債権の創設に際して貸倒損失が予想されるとしても、それが客観的な事実の裏づけを伴うまでは実効金利の計算に反映せず。
  - その結果、減損が発生するまでは計算上の受取利息を過大計上し、それを相殺するため多額の減損損失を計上する必要に迫られることとなる。

17

⑱

金銭債権の減損

- 新たに提案されている考え方：期待損失アプローチ
  - 金銭債権の創設に際して予想される貸倒損失を「当初の実効金利」の計算に反映。
  - その結果、減損が発生してもそれが予想通りの金額であれば減損損失は計上されず（←もともと減損を織り込んだ「低めの」実効金利にもとづき計算上の受取利息を計上しているため）。

18

⑲

金銭債権の減損

- 予想損失アプローチに関する論点
  - 信用損失を見積もることの困難
  - 「当初から予想されていた損失」については実効金利に反映されるものの、「事後的に明らかとなった予想損失」については実効金利に反映されない事実の解釈（←公正価値にもとづく減損損失の把握となってしまうため望ましくない、という論拠か？）

19

⑳

負債の公正価値評価と信用リスク

- IASBはいまのところ、投機目的のデリバティブで負債のポジションとなるものなどを除いては、金融負債の継続的な公正価値評価を要求せず。
  - ただし一定の条件（IAS 第39 号「金融商品：認識及び測定」の第9 項(b)及び第11A 項に記述されているもの）を満たした金融負債については、企業が継続的な公正価値評価を選択することを容認する公開草案「金融負債に関する公正価値オプション」を公表（2010年5月）。

20

㉑

負債の公正価値評価と信用リスク

- 【参考】適格要件の概要
  （i）本来は償却原価で評価することとなるが、公正価値で評価しないと会計上のミスマッチが発生してしまうこと。(9(b)(i))
  （ii）公正価値で管理・運用されていること。(9(b)(ii))
  （iii）組み込みデリバティブを含むものであること。(11A)

21

㉒

負債の公正価値評価と信用リスク

- 公正価値による評価差額の会計処理（←公正価値オプションを採用した場合）
  - 発行主体である自社の信用リスクが悪化したことに伴って生じた部分についてはその他包括利益の構成要素とし、純利益には反映させず。負債の決済などに伴って評価差額が実現したとしてもリサイクリングの手続は行わず。したがっていったん信用リスクの悪化に伴って生じたとみなされた部分は永久に純利益に反映されず。

22

㉓

負債の公正価値評価と信用リスク

- 公正価値オプションに関する論点
  - リサイクリングの手続を行わないことに伴うクリーン・サープラス関係の喪失
  - 理論的な考察を行うことなく、もっぱら「利用者が覚えている違和感」に論拠を求めたOCI算入
  - 「適格要件」の適格性

23

㉔

公正価値ヒエラルキー

- Exposure Draft: Fair Value Measurement (May 2009)を公表したことの趣旨
  - 公正価値の具体的な測定局面におけるガイドラインの提供
- 上記の公開草案が公表されたことの背景
  - 公正価値の名のもとで認められてきた多様な測定技法
  - 経営者による評価技法の恣意的な使い分けを防ぎ、ほんらい望まれている測定技法へと誘導することを趣旨として公表

24

㉕

公正価値ヒエラルキー

- 「階層化」の基本原則(1)
  - 市場価格が存在する場合は時価が公正価値（レベル1）
  - 類似した金融商品の時価などから推定しうる場合は、その推定値が公正価値（レベル2）
  - 観察可能な（その意味で客観的な）指標を用いることができず、主として主観的な見積りに依存して推定した場合は、その推定値が公正価値（レベル3）

25

㉖

公正価値ヒエラルキー

- 「階層化」の基本原則(2)
  - 技術的に可能であればレベル1の公正価値を採用。以下、レベル2→レベル3の順に優先順位は低下。
  - IASBのいう「公正価値」は、公正価値に関する直観的なイメージに適うものだけでなく、むしろ通常は「公正価値」と呼ばないレベル3の数値までを含んだ広い概念

26

㉗

公正価値ヒエラルキー

- 公正価値ヒエラルキーに関する論点
  - レベル1やレベル2はともかく、主観的な要素を多く含んだレベル3の評価額まで「公正価値」に含め、継続的な再評価を求める理由
    - 究極的に「全面時価会計」を目指しているIASBにとっては「当然のスタンス」。しかし広く受け入れらた理論モデルが存在しない銘柄や、流動性のきわめて乏しい銘柄を、十分に整備された流通市場を有する銘柄と同一視する必要性については議論の余地あり。

27

㉘

全体の総括

- 金融商品会計基準を論じる際の着眼点(1)
  - 公正価値による継続的な再評価と、再評価差額の損益算入を行う範囲と、その論拠の検討
    - 金融投資については合理性を見出しうる公正価値での継続的な再評価も、事業投資については合理性を見出せず。
    - 「金融商品」という外形だけでは、一律に「金融投資の対象」と断定できず。
    - 「全面的な時価会計」を最初からゴールとして決めつけるのではなく、公正価値の適用範囲を再検討する必要性。

28

㉙

全体の総括

- 金融商品会計基準を論じる際の着眼点(2)
  - 「利益操作の排除」は究極の達成目標か？
    - 極端に利益操作にさらされやすい財務情報が有用でないのは事実。
    - 他方、「経営者の意図」を排除すればそれだけ有用性が高まるわけでもないのも事実。
    - 「利益操作の排除」だけが達成目標として過度に突出すると、かえって全体として会計情報の有用性が低下するおそれも。

29

外国為替レート変動の影響

新創監査法人統括代表社員
日本公認会計士協会常務理事
柳澤義一
慶應義塾大学商学部教授
公認会計士
伊藤　眞



はしがき　　本稿は，平成22年11月18日開催の税務会計研究会における新創監査法人統括代表社員（日本公認会計士協会常務理事）柳沢義一氏及び慶應義塾大学商学部教授 伊藤 眞氏による『外国為替レート変動の影響』の講演内容をとりまとめたものである。

……

（柳澤） では，最初に私の方から少しお話させていただきます。本日のテーマについては，本来私の担当ではあるのですが，実はこれにつきましては，専門外と言うことでありまして，伊藤先生にお願いした次第です。

先に，伊藤先生をご紹介しますと，先生はもともと公認会計士でありまして，われわれの仲間です。トーマツのパートナーを務められ，実務経験も豊富におありです。会計士協会では会計制度委員会の委員長など，会計面でのいろいろな役職に就かれた後，現在は，慶應義塾大学で教えておられます。又，われわれがIFRSを研究するにあたって頼りにさせていただいております。

1. IFRS導入をにらんでJICPAの取り組みの一例

伊藤先生に講義をいただく前に，私の方でも，簡単な資料をご用意致しましたのでご覧下さい（**資料**①・②／本稿末尾に掲載）。これについて簡単に申し上げますと，IFRSの導入をにらんで，JICPA，会計士協の取り組みの一例ということです。

特に大手4法人は別に問題ないのですけれども，大手4法人以外の中堅・中小事務所はそれでも上場企業約1,000を監査しているのです。そうすると，約4,000社のうち1,000社が大手4法人ではないとなったときに，この1,000社がみんなふらふらしても困るということです。平均すると，どの事務所も，私のところでもそうなのですが，上場企業は10社未満，5社未満というのが多くて，数社程度をやっている事務所が多いのです。そういう事務所を主に中心に支援していこうということが会計士協の取り組みとしてあります。**資料**①の1頁目にはそのようなことを書いてあります。

ここでは，会員からの声として，IFRSが追い切れていないとか，クライアントからもっとわかりやすく紹介してほしい，IFRS対応にあたってのツールが欲しい，或いは個別問題を議論できる場が欲しいといった声が寄せられています。解釈をしてはいけないなどとヨーロッパが言っているものですから，みんな口を閉ざしてしまうのですが，本音ベースで言えば，議論しないということではすまないわけです。

かつて定率法が駄目などと言っていたのが，

今や定率法はオーケーになってきましたし，多分耐用年数もこのまま行けば税法の耐用年数でもいいのではないかというような話にもなってきています。やはり個別の議論をしないことには前に進まないということもありますし，そうした議論の場が欲しいということで，われわれも何とかしたいと思っています。

施策としては，資料１頁目の《施策》の２行目に，中小監査事務所連絡協議会とあります。全国の上場企業を監査している約200の事務所の連絡会があり，その200の事務所でネットワークを作って，IFRS の研究をしています。

それから，同じ頁の下の方にありますけれども，非上場の問題，税務との問題，これらは，われわれもすごく気にしています。非上場会社に対してどういう影響があるのか。それから，もちろん税務との調整はどうなるのだということは非常に気になるところです。

2. 日本公認会計士協会における IFRS 支援（トピック）

資料①の２頁目に会計士協会が行っている IFRS 支援とあります。これは主に会員向けが中心になっているのですが，会員向けということは会員を通じて各企業にそのサービスができるということになっています。

特に下から２番目の IFRS 相談窓口については，協会の中に「IFRS デスク」というのがあります。専門員が何人もおりまして，そこに質問すると答えてくれるというものです。といっても，今のところ紋切り型の，あまり突っ込んだところのない回答なのですが。その他 e-ラーニング教材というのもあります。

会計士協会のホームページには IFRS コーナーがありますが，そこが多分一番充実しているのではないかと思います。最新の情報が満載ですし，研修教材などもかなり用意されておりますので，ご利用いただければと思います。

それから，一番下に IFRS for SMEs とありますが，これは中小企業向けの IFRS ということです。実は先週マレーシアで開催された IFAC（国際会計士連盟）の総会に行ってきたのですけれども，海外ではこの IFRS for SMEs という中小企業向けの IFRS というのがかなり注目されています。というのは，国内基準を持たない国にしてみると IFRS しかないのです。かといって，IFRS では難しすぎるのです。そうなると IFRS for SMEs というのが国内基準に代わるということです。

イギリスは，この IFRS for SMEs を国内基準にするということを決めたようです。イギリスの ASB，設定主体の議長は「イギリスは IFRS と IFRS for SMEs とその下にある中小企業向けの FRSSE という三本立てで行くのだ」といった話をしておりました。ということで，この IFRS for SMEs については会計士協会の方で翻訳作業を進めています。

3. 勘定科目別の IFRS 主要論点（科目マッピング表）

資料②－**1**とある表は会員向けに配っているものです。今日のテーマとは特に関係ないのですが，何が IFRS はわかりづらいかといいますと，基準書が勘定科目の体系に並んでいないのです。ばらばらに並んでいるわけです。そうなると，われわれ古い人間は現金勘定から始まらないとどうも基準書というのは気持ち悪いということで，日本の勘定科目に置き換えて，それに対応する基準書は何かということを並び替えた表です。

一番右側に典型論点というのがあって，これを作っています。非常に好評で，企業の方からも「これはわかりやすいね」と評価をいただいています。貸借対照表から２頁目，３頁目の損益計算書に至るまで，勘定科目体系と IFRS の基準書とそれに対応する主な論点ということです。とりあえず概略をざっくりつかむにはこんな表を見るといいのかなということです。

4. IFRS の全体像（日本基準との差異の簡易一覧表）

資料②－2では，IFRS の基準書に IAS1号からずっと順番に最後の IFRS9号まで並べていまして，その概要と現時点の差がどのぐらいあるか。「◎はかなり差がある」という話なのですが，「△はそれほどでもない」ということです。この辺はちょっと主観でやっていますので，見解がばらばらだと思いますが，日本の基準改正の動向，IFRS の改正の動向というのでここにコメントを入れてあるということです。

資料②－1が勘定科目体系でしたら，こちらは基準書の体系に従ってサマリーを作ったということで，これをほとんど毎月のようにアップデートしているのが現状です。これらを会員に配りながら，会計士の特に中堅・中小事務所の人たちの虎の巻といいますか，手引きみたいにして配っておりますので，ご紹介させていただきました。

5. 未就職者の動向

それから，もう１つ，これは全く今日の会合に関係なくて，申し訳ありませんが，日本公認会計士協会から，公認会計士試験合格者採用のご提案のパンフレットをお配りしております。

実はこの間の15日に公認会計士試験合格者が発表されまして，1,923人と，去年よりもむしろ多くなってしまったのですけれども，1,900人台の合格者が出てしまったのです。それに対して監査法人の実需が800人から900人といわれており，1,000人ぐらいの優秀な若手の会計士試験に受かった連中が実はあぶれていまして，非常に気の毒なことになっています。本当にみんなまじめに勉強して，試験に受かった連中です。金融庁ともこれは日々相談し，むしろ金融庁の施策として一般企業に広く会計インフラの一環として採用していくという方向を金融庁も強く押し出しておりまして，そのために会計士協会がこれを作りました。

私はこの未就職者担当の対策の担当なものですから，このパンフレットを全上場企業に郵送させていただいているはずです。「JICPA キャリアナビ」という専用の求人求職サイトまで作りましたので，今日来られる企業の方々で，自分の部下として２～３人使いたいねというのがあれば，ぜひ採用していただくと，実務の経験はなくても，少なくとも会計士試験に受かっていますから，会計の素養はあります。ある種試験合格者というのは純粋なので，皆さまのような大企業に入って，IFRS の勉強をしながら実務を経験したいというのであれば，一番やりがいのある仕事だと思っていますので，ぜひともこれを機に，皆様の会社でもご検討いただければありがたいということです。

それでは，本題に入ります。伊藤先生，お願いします。

◇　◇　◇

（伊藤） ご紹介にあずかりました伊藤でございます。今日は「IAS21外国為替レートの変動の影響」について，私の理解した範囲で解説してみたいと思います。

1. 目的及び論点

この基準の目的ですが，まず，外貨建取引と在外営業活動体，言い換えれば日本でいう在外支店と在外子会社を企業の財務諸表に含めるための方法です。この財務諸表には，海外支店も対象になっていますので，連結財務諸表だけではなく単体の財務諸表もここには含まれています。この財務諸表に含めるための方法と財務諸表を報告通貨に換算する方法を規定することです。

論点ですが，その換算をするときにいかなる為替レートを用いるべきか。それから，その為

替レートの変動の影響をどのように報告するか。純損益に計上するのか，その他の包括利益に計上するのかという点を扱っています。

2. 範　囲

範囲ですが，IAS39金融商品の認識と測定の範囲内となるデリバティブ取引は対象外です。まず，(a)は，為替デリバティブ取引及び在外営業活動体への正味投資額のヘッジとありますが，これはIAS39の対象になっていますので，このデリバティブ取引と正味投資額のヘッジ取引及びその残高については扱っていません。それ以外の外貨建による取引及び残高の会計処理を扱っているという位置づけになっています。

(b)は，企業の財務諸表に連結，比例連結，又は持分法によって含められた在外営業活動体の業績と財政状態の換算です。連結と比例連結，それから，持分法も全部含めて連結財務諸表になるわけですが，持分法のみ適用した場合と在外支店である在外営業活動体を換算して組み込んだ場合には連結財務諸表にならないので，ここでは財務諸表という表現を使っていると考えられます。

それから，(c)は，企業の業績と財政状態の表示通貨への換算です。機能通貨で財務諸表を作るわけですが，機能通貨とは異なる表示通貨，いかなる表示通貨でも構わないのですが，企業が選定した表示通貨で財務諸表を表示することができるという扱いになっています。

3. 定　義

用語の定義は，ほとんどは日本の基準と同じだと考えていいと思いますが，日本基準にはないものに「機能通貨」という概念があります。機能通貨とは，企業が営業活動を行う主たる経済環境の通貨をいいます。従って，外国通貨は，企業の機能通貨以外の通貨をいうという定義になっています。

日本の外貨建基準の場合は円で財務諸表を作るという大前提がありますので，一応日本の企業の機能通貨は円だということです。在外子会社，或いは在外支店の機能通貨はそれぞれ検討するということになるわけです。この機能通貨の概念が日本基準にはありません。機能通貨は経済実態から見た概念ですが，在外支店，在外子会社というのは法的形式から分類した概念です。

そういう意味でコンバージェンスをするときにどういうふうにするのかという論点はあると思います。日本基準では在外支店の財務諸表は本店と同じようになる会計処理をします。テンポラル法で換算をするということになります。これは多分税務との整合性の観点から日本基準ができているのではないかと推察しています。したがって，テンポラル法で換算をしたくなければ現地法人を作ればよいのです。そうすることによって，原則として実務上は対応ができると考えています。

それから，在外営業活動体とは，その活動が報告企業と異なる国又は通貨に基盤を置いているか，又は行われている報告企業の子会社，関連会社，ジョイント・ベンチャー，又は支店をいうとされ，支店もここに入っています。

それから，貨幣性項目です。ここに書いてある定義は保有している通貨単位及び固定，又は決定可能な通貨単位で受領，又は支払うことになる資産及び負債をいいます。日本では外貨建ての金銭債権債務ですが，これには定期預金を含むというような扱いになっています。

それから，もう１つ日本基準と違うところですが，在外営業活動体に対する正味投資額の範囲が日本より広いということです。ここでは当該営業活動体の純資産に占める報告企業の持分の額をいうという定義がされていますが，後でもう少し詳しいご説明をします。

表示通貨とは財務諸表が表示される通貨をいいます。日本では円で通常連結財務諸表を作られていますが，表示通貨はドルでもいいですし，

どのような通貨で表示してもいいという扱いにIAS21ではなっています。

4. 機能通貨（補足的説明）

企業が営業活動を行う主要な経済環境とは通常その企業が主に現金を獲得し，支出する環境をいいます。

機能通貨を決定するために次の要因を考慮します。１つは通貨ですが，まず，財，又はサービスの販売価格に大きな影響を与える通貨です。販売価格が表示され，そして，決済される通貨です。それから，競争力，或いは規制が財，又はサービスの販売価格を主に決定する国の通貨です。これは売上・収益の観点からのものですが，もう１つは，購入の観点から，財，又はサービスを提供するための労働，原材料及びその他の原価に主に影響を与える通貨です。まず，これが第一順位です。

次の要因で機能通貨の証拠を提供するかもしれないとして挙がっていますのが財務活動により資金が創出される通貨です。或いは営業活動からの受取金額が通常留保される通貨です。保持される通貨という観点です。

通常営業活動というのは最初に話した売上の通貨です。これと留保される通貨は通常は同じはずですが，違うこともあり得るかもしれないということです。

5. 機能通貨（追加的要因）と機能通貨の変更

次は機能通貨決定のための追加的要因です。この機能通貨の概念が入る前には，在外営業活動体の活動が報告企業の延長線上にあるのか。それとも独立性を持っているのかという分類をしていました。国際会計基準のIAS21が改正されたときに，アメリカの機能通貨という用語を使いたくなかったということがあったのかもしれません。2003年の改正で，機能通貨という用語を取り入れました。

在外営業活動体の機能通貨が報告企業の機能通貨と同じかどうかを決定するため，その活動が重要な程度の独立性を持って営まれているかどうか。或いは報告企業の拡張として営まれているかどうか。この観点から検討してくださいということです。ここには昔の表現が残っています。

それから，報告企業との取引がその在外営業活動体の活動に占める割合が高いのか，低いのか。低ければ独立性があるだろうということだと思います。その活動からのキャッシュ・フローが報告企業のキャッシュ・フローに直接影響を与え，すぐ報告企業に送金できるかどうか。在外の営業活動体は単にスルーするだけだというような感じです。そういうものは報告企業の延長線上にあると考えるのだと思います。

それから，在外営業活動体の活動からのキャッシュ・フローが報告企業からの資金なしに現在ある債務と近い将来予測される債務の返済に十分かどうか。報告企業からの資金援助が必要かどうかというような観点も検討してください。これも独立性があるかどうか，ということです。

このような指標が絡み合って機能通貨が明らかとならない場合には経営者は基本となる取引，事象及び状態の経済的効果を最も忠実に表す機能通貨を決定するために判断力を行使することが求められています。このアプローチの一部として財務活動，報告企業からの独立性の指標を検討する前に販売と購入の通貨という主要な指標を優先的に検討するということで，また最初に戻ります。主要な経済環境，すなわち主に獲得し支出する通貨，言い換えれば，収益サイクルで使われている通貨，購入サイクルで使われている通貨を検討しなさいという位置づけになっています。

機能通貨は，企業に関連する基本的な取引，事象及び状態を反映します。従って，一度決定した場合にはその機能通貨は基本的な取引，事

象及び状態に変化がない限り変更しないということになっています。

6. 機能通貨の決定

IAS21を適用する場合には，在外子会社と在外支店という在外営業活動体の機能通貨が何か，検討する必要があります。単純な場合はよいのですが，例えば，ユーロ圏内にある在外営業活動体が，主要部品を円建で仕入れ，製品を製造し，ドル建てで売り上げている場合，どの通貨が機能通貨か決定することはなかなか難しいと思います。収益の通貨であるドルを事業維持に使用するのであればドルかもしれませんし，入金したドルをユーロに替え運転資金とし，製造プロセスの相対的比重が高ければ，ユーロになるかもしれません。あるいは製造プロセスの付加価値が低く，余剰資金を日本に送金するのであれば，円になるかもしれません。報告企業が，在外営業活動体をどのように位置付けて活動させているかが，一つの判断する際のポイントになるかもしれません。機能通貨の決定とその後の取引価格の設定方法によっては，移転価格の問題も生じる可能性があります。

7. 機能通貨が超インフレ経済の通貨である場合の会計処理

それから，もう１つですが，機能通貨が超インフレ経済の通貨である場合にはその企業の財務諸表はIAS29の「超インフレ経済下における財務報告」に従って修正再表示をしなさいとなっています。この基準書に従って決定した機能通貨以外の通貨，例えば親会社の機能通貨を機能通貨として採用することによってIAS29に従った修正再表示を避けることはできません。

昔メキシコに監査に行ったことがあるのですが，例えばアメリカの子会社がメキシコにありまして，当時はメキシコペソが超インフレ経済下にありました。そのアメリカの企業の子会社はドル建てで決算をしていました。その場合にはドルの為替相場にメキシコペソのインフレが反映されているだろうという前提でドルで記録していますので，超インフレ経済下のインフレ修正をする必要がないという扱いだったのですが，それは認めませんよというのがこの趣旨です。

8. 在外営業活動体に対する正味投資額（補足説明）

企業は在外営業活動体からの未収金，又は未払金である貨幣性項目を保有していることがあります。その決済が計画されず，決済が予見できる将来において発生しそうにない項目は実質的にその企業の在外営業活動体に対する正味投資額の一部だと考えます。これは連結上，下記12.（32項と33項）の在外営業活動体に対する純投資の一部分を構成する貨幣性項目の処理に従って会計処理を行います。すなわち，その換算損益をその他の包括利益，そして為替換算調整勘定に計上することになります。

その貨幣性項目には長期債権，或いは借入金を含むかもしれません。しかし，それらは営業上の未収金，未払金を含みません。売掛金，買掛金，営業債権債務は含まれないということです。

なお，個別財務諸表上は，この換算損益は純損益に計上します。

9. 貨幣性項目（補足説明）

次に，貨幣項目の本質的な特徴は固定，又は決定可能な数の通貨単位を受け取る権利，又は引き渡す義務です。例えばということで，年金，その他の従業員債務とか，現金で支払われる引当金，負債として認識された現金配当を含むという例が載っています。同様に，受け取るか，もしくは引き渡す，公正価値が固定又は決定可能な数量の通貨単位に等しくなるようにその数

量が変動する企業の自己の持分金融商品すなわち自己株式，又はその金額が変動する資産を受け取る，もしくは引き渡す契約も貨幣性項目です。

自己株式を引き渡す，あるいは受け取るという場合ですが，例えば100円という債権があるとします。自己株式の株価というのは変動するのですが，その100円に合うように数量を調整して，100円という価値の自己株式を与える，或いは引き取るというものは貨幣性項目として扱っています。IAS32号に資本と負債との定義がありまして，その決済手段として使う持分金融商品，最近の翻訳では資本性金融商品という訳語もありますが，これについては負債として扱うということです。ここが少しわかりにくいところです。

もう１つの，又はその金額が変動する資産を受け取る，もしくは引き渡す契約も，例えば，金地金で100円の価値のものを渡しますと言ったときに，その金地金は相場商品で変動しますから，その日に100円となる量だけ渡す，或いは受け取るというものも貨幣性項目だと解釈できます。

逆に非貨幣性項目の本質的特徴は固定，又は決定可能な数量の貨幣単位を受け取る権利，又は引き渡す義務がないことです。これは最初の定義を逆に言っただけなのですけれども，こういうような補足説明がございます。

10. 外貨建取引の機能通貨での報告

次に実際の会計処理に入ります。外貨建取引の機能通貨での報告です。当初認識ですが，これは日本では取引発生時の会計処理という表現になっていますが，外貨建取引は機能通貨による当初認識においては取引日における機能通貨とその外貨間の直物為替相場を外貨額に適用して機能通貨で計上します。これは日本基準と全く同じです。機能通貨を円貨と言い換えれば，これは同じです。

実務上の理由から取引時の実際のレートに近似するレート，例えば１週間，又は１カ月間の平均レートが，その期間に発生した外貨建取引すべてに，用いられることもよくあります。しかし，為替レートが著しく変動している場合には一定期間の平均レートの使用は不適切であると書かれています。あくまでも忠実に表現するということで，著しく変動していない場合は平均レートを使っていいですよという扱いになっています。

日本基準の方は外貨建基準の注解に書かれているのですけれども，その前月，或いは前週の平均，或いはその前月若しくは前週の末日又は当月又は当週の初日の直物レートで換算することを妨げないという実務上の扱いになっているわけですが，このIAS21がいう平均レートはあくまでも取引をしているときの期間に対応する平均レートですので，日本基準の実務的な前月，或いは前週の平均レート等は認められていないと考えられます。このようなレートがわが国の実務でどの程度用いられているのかわかりません。

次に，当初認識後の報告期間の末日における報告ですが，日本では決算時の処理という表現になっています。この報告期間の末日において外貨建の貨幣性項目は決算日レートを用いて換算します。それから，外貨建の取得原価によって測定されている非貨幣性項目は取引日の為替レートを用いて換算します。３つ目が外貨建の公正価値で測定されている非貨幣性項目は公正価値が決定された日の為替レートで換算します。

例えば公正価値測定による固定資産の場合です。これは有形，無形があるわけです。それから，正味実現可能価格による棚卸資産，そして，減損損失認識後の資産です。こういうものはその公正価値なり，正味実現可能価格によって測定した日の為替レートで換算します。その測定を決算日に行った場合にはその決算日レートで換算します。ここも基本的な考え方は日本基準と同じと考えてよろしいと思います。決算日に

表 1. IAS21「外国為替レートの変動の影響」と外貨建取引等会計処理基準との比較

項目	IAS21	日本の外貨基準(注)
外貨建取引の機能通貨（円貨）での報告	**当初認識時**(21) 外貨建取引は、取引日の直物為替レートを外貨額に適用して機能通貨で計上。実務上、取引日の実際のレートに近似するレート（1 週間又は 1 ヶ月間の平均レートを当該期間に発生した外貨建取引すべてに用いる）が用いられるが、為替レートが著しく変動している場合には、不適切。 （デリバティブ取引・ヘッジ会計は、IAS39）	**取引発生時の処理** 外貨建取引は、当該取引発生時の為替相場による円換算額をもって記録。ただし、金融商品会計基準の「ヘッジ会計の要件」を充たしている場合、ヘッジ会計（繰延ヘッジと振当処理）を適用できる。取引発生時の為替相場としては、その日の直物レート又は平均レート（月又は週の前月又は前週の直物レートを平均したもの等）。取引発生日の直近の一定の日における直物レート（取引した月若しくは週の前月若しくは前週の末日又は当月若しくは当週の初日の直物レート）によることも妨げない。
	当初認識後の報告期間の末日における報告(23) 外貨建貨幣性項目は、決算日レートで換算する。 外貨建の取得原価によって測定されている非貨幣性項目は、取引日の為替レートで換算する。 外貨建の公正価値で測定されている非貨幣性項目は、公正価値が決定された日の為替レートで換算する。（公正価値測定による固定資産、正味実現可能価額による棚卸資産、減損損失認識後の資産）	**決算時の処理** 外国通貨・外貨建金銭債権債務：決算時の為替相場による円換算額 満期保有目的の外貨建債券：決算時の為替相場による円換算額。売買目的有価証券及びその他有価証券：外国通貨による時価を決算時の為替相場により円換算した額。子会社株式及び関連会社株式：取得時の為替相場による円換算額。 外貨建有価証券を減損処理する場合には、その時価又は実質価額は、外国通貨による時価又は実質価額を決算時の為替相場により円換算した額による。 デリバティブ取引等の外貨建ての金融商品の時価評価：外国通貨による時価を決算時の為替相場により円換算。 決算時の直物為替相場としては、決算日の前後一定期間の直物為替相場に基づいて算出された平均相場を用いることができる。
	決済差額・換算差額 貨幣性項目の決済、又は貨幣性項目を当期中の当初認識又は過去の財務諸表において換算したレートと異なるレートで換算することによって生じる為替差額は、第 32 項（在外営業活動体への正味投資額の一部を構成する貨幣性項目）に記載されている場合を除き、発生する期間の純損益に認識する。(28) 非貨幣性項目に係る利得又は損失がその他の包括利益に認識される場合には、当該利得又は損失の為替部分はその他の包括	**換算差額・決済差額** 決算時における換算によって生じた換算差額は、原則として、当期の為替差損益として処理する。ただし、有価証券の減損処理よって生じた換算差額は、当期の有価証券の評価損として処理する。また、金融商品に係る会計基準による時価評価に係る評価差額に含まれる換算差額については、原則として、当該評価差額に関する処理方法に従うものとする。 外貨建金銭債権債務の決済(外国通貨の円転換を含む。)に伴って生じた損益は、原則と

	利益に認識する。逆に、非貨幣性項目に係る利得又は損失が純損益に認識される場合には、当該利得又は損失の為替部分は純損益に認識する。(30)	して、当期の為替差損益として処理する。 その他有価証券に属する債券については、外国通貨による時価を決算時の為替相場で換算した金額のうち、外国通貨による時価の変動に係る換算差額を評価差額とし、それ以外の換算差額については為替差損益として処理することができる。
多通貨会計		外貨建債権債務及び外国通貨の保有状況並びに決済方法等から、外貨建取引について当該取引発生時の外国通貨により記録することが合理的であると認められる場合には、取引発生時の外国通貨の額をもって記録する方法を採用することができる。
在外営業活動体に対する純投資	株式等の純投資は、非貨幣性項目であり、外貨建ての歴史的原価(取得原価)で測定されるから、その取引日の為替レートを用いて換算する。	子会社株式等は、取得時の為替レートにより換算する。
実質的な在外営業活動体に対する純投資の一部を構成する貨幣性項目	実質的に報告企業の在外営業活動体に対する純投資の一部を構成する貨幣性項目から生じた換算差額は、報告企業の個別財務諸表、または在外営業活動体の個別財務諸表において損益認識する。 在外営業活動体と報告企業を含む財務諸表(たとえば、連結財務諸表)において、当該換算差額は、当初、その他の包括利益として認識し、当該純投資の処分が行われたときに、その累積額は当該純投資の処分損益に含めて認識する。(32)	
機能通貨	その企業が活動する主要な経済環境の通貨である。	この用語は使用されていない。在外子会社と在外支店という法形式上の分類をして、換算方法を使い分けている。
在外営業活動体の分類	在外営業活動体の機能通貨と報告企業の機能通貨とが同じかどうかにより換算方法が異なる。	「在外支店」と「在外子会社」
機能通貨以外の通貨で帳簿を付け記録する場合の財務諸表の換算 (在外支店)	機能通貨以外の通貨で帳簿を付け記録する場合、財務諸表を作成するときに、すべての金額は第20項－第26項(機能通貨による外貨建取引の記録)にしたがって機能通貨に換算する。これは、当初から機能通貨で記録していた場合に生じる金額と同一の金額を作り出す。(34)	在外支店の財務諸表は、本店で記録するのと同一結果となるように換算する。 金銭債権債務:決算日レート 非貨幣性項目:取得時又は発生時レート(特例:決算日レート) 損益項目:計上時のレート又は平均レート(特例:決算日レート)
機能通貨が高インフレ経済下の通貨でない企業の表示通貨への換算方法 (在外子会社)	資産負債(比較数値を含む)はその決算日レートで換算する。 収益費用(比較数値を含む)は取引日の為替レートで換算する(ただし、為替レートが著しく変動していない場合、実務上、平均レ	在外子会社の財務諸表: 資産負債:決算時レート 資本:取得時－取得時レート 取得後－発生時レート 収益費用:期中平均レートまたは決算時レー

	ートが用いられる)。 以上の結果生じた差額は、その他の包括利益として認識する。(39)	ト 上記換算によって生じた換算差額はその他の包括利益(為替換算調整勘定)として認識し、純資産の部に記載する。
機能通貨が高インフレ経済下の通貨である企業の表示通貨への換算方法	(a) すべての金額(資産、負債、資本、収益および費用、これらは比較数値を含む。)は、最直近の貸借対照表日の終値である為替レートで換算する。ただし、次の場合を除く。 (b) 金額が高インフレーション経済ではない通貨に換算されている場合、比較金額は、前年の財務諸表において当期の金額として表示されている金額。(42) 企業の機能通貨が高インフレーション経済の通貨である場合、企業は、その財務諸表を、上記の換算方法((b)を除く。)で換算する前に、IAS29(高インフレ経済下の財務報告)に従って、修正再表示する。(43)	
在外営業活動体の換算	上記2つのどちらかの機能通貨から表示通貨への換算に加え、下記グループ間債権債務及び取引の相殺消去のための換算、決算日が異なる場合の処理、のれん及び評価差額の処理を行う。(44)	
グループ間債権債務残高とグループ間取引の相殺消去のための換算損益	グループ間債権債務残高とグループ間取引の相殺消去のための換算損益は、継続して損益に認識するか、または「在外営業体に対する純投資」に記載された状況から生じるものならば、在外営業活動体の処分まで、その他の包括利益として認識し資本の独立区分に累積する。(45)	グループ間の外貨建債権債務は、決算日の為替相場で換算され換算損益は損益に計上される。親子会社間の取引による収益費用の換算は、親会社が用いる為替相場により換算し、差額は当期の為替差損益として処理する。
在外営業活動体の財務諸表の決算日と報告企業の決算日が異なる場合在外子会社等の決算日が連結決算日と異なる場合	差異が３ヵ月を超えず、差異の期間に生じた重要な取引またはその他の事象をすべて修正する場合には、異なる報告日(決算日)の使用を認めている。その場合、在外営業活動体の資産および負債は、在外営業活動体の報告期間の末日の為替レートで換算する。報告企業の報告期間の末日までの為替レートの著しい変動については、IAS27 にしたがって、修正を行う。(46)	差異が3 か月を超えない場合、子会社の正規の決算を基礎として連結決算を行うことができる。ただし、この場合には、子会社の決算日と連結決算日が異なることから生じる連結会社間の取引に係る会計記録の重要な不一致について、必要な整理を行う。(実務指針33) 在外子会社等の貸借対照表項目の換算に適用する決算時の為替相場は、在外子会社等の決算日における為替相場。 なお、連結決算日との差異期間内において為替相場に重要な変動があった場合には、在外子会社等は連結決算日に正規の決算に準ずる合理的な手続による決算を行い、当該決算に基づく貸借対照表項目を連結決算日の為替相場で換算する。

		在外子会社等の損益計算書項目の換算には、当該在外子会社等の会計期間に基づく期中平均相場を適用。
在外営業活動体の取得から生じるのれんとその在外営業活動体の取得から生じる資産負債の評価差額	在外営業活動体の取得から生じるのれんとその在外営業活動体の取得から生じる資産負債の貸借対照表額の修正（評価差額）は、その在外営業活動体の資産および負債として扱う。このようにして、それらは、在外営業活動体の機能通貨で表示され、決算日レートで換算する。(47)	のれんを支配獲得時に当該外国通貨で把握する。また、当該外国通貨で把握されたのれんの期末残高については決算時の為替相場により換算し、のれんの当期償却額については、原則として在外子会社の会計期間に基づく期中平均相場により他の費用と同様に換算する。（実務指針 40）
在外営業活動体への純投資のヘッジ	在外営業活動体への純投資のヘッジは、キャッシュ・フロー・ヘッジと同様に会計処理しなければならない(IAS39－102)。 (a)有効なヘッジであることが決定されたヘッジ手段に生じた利得または損失の部分は、その他の包括利益を通じて、持分に直接認識する。 (b)有効ではない部分は損益に認識する。 持分に直接認識されてきたヘッジの有効な部分に関連するヘッジ手段に生じた利得または損失は、在外活動の処分のときに損益に認識する。	連結財務諸表上、子会社に対する持分への投資をヘッジ対象としたヘッジ手段から生じた為替換算差額については、その他の包括利益（為替換算調整勘定）に含めて処理する方法を採用することができる。

（注）「外貨建取引等の会計処理に関する実務指針」の処理を含む。

公正価値で測定する固定資産というのは，原則として日本ではないですけれども，それを除いて同じだとと思います（かつて，時限立法で土地再評価法に基づきすべての土地を時価で計上することが認められていました）。

日本基準では決算日前後に著しく為替相場が変動した場合には，決算日の前後一定期間の直物為替相場に基づいて算出された平均相場を用いることができるという実務上の取り扱いがあるわけですけれども，それは認められません。あくまでも決算日レートしかないというのがIAS21の位置づけです。日本でも一定期間の平均レートを使用するケースは少ないと思います。

11. 複数の為替レートがある場合と通貨の交換性が一時的に欠けている場合

これは実務上の観点から，複数の為替レートが利用可能な場合にはそのキャッシュ・フローが測定日に発生した場合にその取引による将来キャッシュ・フロー，又は残高が決済されていたであろうレートを使用することになっています。日本基準にはこういうものはありませんが，税務通達に複数のレートがある場合には通常決済等の取引を行っている場所の為替レートを使うという規定があります。

それから，２つの通貨の交換性が一時的に欠けている場合にはその後に交換が可能となるときの最初のレートを使用するという規定があります。日本ではこのようなケースは例外的なものだと思います。

12. 為替差額の認識

貨幣性項目の決済，又は貨幣性項目を当期中の当初認識，又は過去の財務諸表において換算したレートと異なるレートで換算することに

よって生じる為替差額は在外営業活動体への正味の投資額の一部を構成する貨幣性項目の場合を除き，発生する期間の純損益に認識して，損益に計上します。外貨建項目のヘッジ取引がある場合にはIAS39を適用するという扱いになっていまして，このIAS21では先ほどお話ししましたようにヘッジ取引は記載されていません。

それから，非貨幣性項目に係る利得，又は損失がその他の包括利益に認識される場合にはその利得，又は損失の為替部分はその他の包括利益に認識します。逆に非貨幣性項目に係る利得，又は損失が純損益に認識される場合にはその利得，又は損失の為替部分は純損益に認識します。こういう非貨幣性項目に係る利得，又は損失に付随する為替差額はその利得又は損失の計上区分に対応して同じように処理をするということが30項で規定されております。

13. 在外営業活動体に対する報告企業の正味投資額の一部を構成する貨幣性項目について生じる為替差額

在外営業活動体に対する報告企業の正味投資額の一部を構成する貨幣性項目について生じる為替差額ですが，まず報告企業の個別財務諸表上，又は該当する在外営業活動体の個別財務諸表ではこういうものは純損益に認識します。例えば報告企業で円の貸付金の場合には在外営業活動体の方がドルの機能通貨の場合は在外事業体の記録では外貨建の借入金になります。その正味純投資については個別財務諸表では在外営業活動体の方で純損益に計上するという扱いになります。

報告企業の方の外貨では，例えばドルで長期の貸付を行っているとします。在外営業体はドルで借りて，ドルが機能通貨だといった場合には報告企業の方の換算で差額が出てきます。報告企業の個別財務諸表上それは純損益に認識します。しかし，この在外営業活動体と報告企業を含む財務諸表は当該在外営業活動体が子会社の場合には連結財務諸表になるわけですが，ここにおいてその為替差額はその他の包括利益に認識することになります。

ですから，親会社が在外営業活動体にドル建で貸している場合，それを換算した結果生じる損益はその他の包括利益，為替換算調整勘定に計上します。在外営業活動体が親会社から円建で借りているといった場合にはその在外営業活動体で発生した為替差額をその他の包括利益を通して為替換算調整勘定に認識するという扱いになります。その正味投資額を処分したときに資本から純損益に振り替えるという扱いになってます。

その報告企業と在外営業活動体の機能通貨と異なる第３の通貨を使った場合には両方で為替差損益が発生するわけですが，その場合には連結上はその両者から発生した為替差額をその他の包括利益に計上するということになります。日本基準の場合，親子会社間の金銭債権債務の換算は，親会社の換算レートに合わせるというような表現になっています。それは通常の相殺消去のためで，こういう正味投資額の一部を構成する貨幣性項目というものは日本基準にはありません。

14. 機能通貨以外の通貨で帳簿と記録を保管する場合と機能通貨の変更

ここからある意味ではわが国の在外支店なり，在外子会社の財務諸表の換算に対応する関係になると思います。これは２つのテーマを扱っています。まず機能通貨以外の通貨で帳簿と記録を保管する場合の処理，それから，経済実態が変わって，機能通貨を変更した場合の処理について扱っております。

まず企業が機能通貨以外の通貨で帳簿と記録を保管する場合，財務諸表を作成するときにすべての金額は今ご説明した10から12（20項から

表 2. IAS21 の会計処理の構造

１．外貨建取引の機能通貨での報告

当初認識

外貨建取引は、取引日の直物為替レートにより機能通貨に換算し計上する。

当初認識後の報告期間の末日における報告のための換算

外貨建貨幣性項目は、決算日レートによる。

外貨建の取得原価によって測定されている非貨幣性項目は、取引日の為替レートによる。

外貨建の公正価値で測定されている非貨幣性項目は、公正価値が決定された日の為替レートによる。

２．企業が機能通貨以外の通貨で帳簿と記録を保管する場合、財務諸表を作成するときに、すべての金額は「外貨建取引の機能通貨での記録」にしたがって機能通貨に換算する。これは、当初から機能通貨で記録していた場合に生じる金額と同一の金額を作り出す。

（機能通貨が報告企業と同じ在外営業活動体で、機能通貨以外で財務諸表（FS）を作成している場合は、これに該当すると解される。）

３．機能通貨による財務諸表の表示通貨への換算（機能通貨と表示通貨が異なる場合）

（下記(1)及び(2)は、報告企業の個別 FS 及び連結 FS が対象と解される。必要ならば、在外営業活動体の個別 FS 及び連結 FS も対象となりうる。）

(1) 機能通貨が超インフレ経済下の通貨ではない場合の表示通貨への換算方法
(2) 機能通貨が超インフレ経済下の通貨である場合の表示通貨への換算方法

(3) 在外営業活動体の換算（在外営業活動体の機能通貨が報告企業の表示通貨と異なる場合に、報告企業の企業集団の財務諸表に含めるため）

① 機能通貨が超インフレ経済下の通貨ではない場合の表示通貨への換算方法
② 機能通貨が超インフレ経済下の通貨である場合の表示通貨への換算方法
のどちらかの換算手続きに加えて、下記 3 つの会計処理を行う。
① 企業集団内の残高及び取引高の相殺消去のための換算差額は、純損益に計上（正味投資の貨幣性項目を除く）
② 在外営業活動体の決算日が異なる場合（3 ヶ月以内）の処理
③ 在外営業活動体の取得により生じる資産と負債の帳簿価格の公正価値修正とのれんは、在外営業活動体の資産と負債として処理

a. 報告企業の機能通貨＝報告企業の表示通貨の場合
在外営業活動体の機能通貨から報告企業の機能通貨＝表示通貨へ換算

b. 報告企業の機能通貨≠報告企業の表示通貨の場合、次の二つの方法が考えられる。（報告企業が、その機能通貨の連結財務諸表を必要とするか(b)、否かによる(a)）
(a) 在外営業活動体の機能通貨 FS と報告企業の機能通貨 FS を、報告企業の表示通貨に換算
(b) 在外営業活動体の機能通貨から報告企業の機能通貨へ換算した後、報告企業の機能通貨の連結財務諸表を表示通貨に換算

26項）の処理方法に従って機能通貨に換算します。これは当初から機能通貨で換算していた場合に生じる金額と同一の金額を作り出します。日本基準の場合は在外支店（なお，IAS21では，在外支店であっても機能通貨が円ではない場合もあり得ます。この場合には，当該機能通貨で財務諸表を作成することになります。）の扱いがこれに該当します。現地の通貨で記録していて，それを本店の円に換算する，いわゆるテンポラル法がこれに該当します。この在外営業活動体の機能通貨が報告企業の機能通貨と同一の場合の会計処理はこのようになると解釈できます。

日本基準では在外支店の損益項目について，特例として決算日レートで換算することが認められていますが，IAS21では平均レートしか認められていません。

機能通貨の変更もあり得ます。経済実体が変化した場合に機能通貨を変更します。その場合はその変更の日から将来に向けて新しい機能通貨に適用される換算手続きを適用します。企業はその変更日における為替レートを使用して，すべての項目を新しい機能通貨に換算します。換算の結果，生じる非貨幣性項目の金額は取得原価として扱われます。ここがちょっと特異なところです。海外でいろいろ事業展開をしている場合に在外営業活動体で機能通貨が変化するということもあり得ると考えられているわけです。

15. 機能通貨以外の表示通貨の使用

表示通貨については機能通貨以外の通貨を採用することができます。2000年頃にヨーロッパの企業が測定通貨（機能通貨）以外の通貨で表示をしたいというニーズがあって，検討した結果，解釈指針で認められました。会計士協会も賛成するというコメントを出したと記憶しております。

企業はいかなる通貨，或いは複数の通貨でも財務諸表を表示することができます。これは個別財務諸表も，連結財務諸表もできると解釈できます。表示通貨が企業の機能通貨と異なる場合には企業はその業績と財政状態を表示通貨に換算します。例えば企業集団に異なる機能通貨を有する個別の企業が含まれる場合，各企業の業績と財政状態は連結財務諸表を表示できるような共通通貨で表示されるという扱いになっています。ですから，ここでは報告企業の個別財務諸表，連結財務諸表が対象になると考えられます。

在外営業活動体，これは中間親会社という位置づけになると思うのですが，それが，個別の財務諸表，連結財務諸表の表示通貨を機能通貨とは別に作りたいというならば，この規定によって機能通貨とは異なる財務諸表を作成することができると解釈できます。

16. 機能通貨が超インフレ経済下の通貨ではない場合の表示通貨への換算方法

その表示通貨への換算方法ですが，超インフレ経済下とそうではない場合によって分かれています。まず，機能通貨が超インフレ経済下の通貨ではない場合に企業の業績と財政状態，これは損益計算書（PL）と財政状態計算書（BS）と読み替えてもよいと思いますが，次の手続きによって異なる表示通貨に換算します。

まず，財政状態計算書の資産及び負債（前期以前の比較可能金額を含む）は，その財政状態計算書の現在の決算日レートで換算します。カレントレートで換算します。当期の資産負債には当期のカレントレート，前期のものには前期のカレントレートを適用し，換算をします。

それから，各包括利益計算書，又は分離した損益計算書，１表方式か２表方式かという包括利益計算書ですが，この収益及び費用（前期等の比較可能金額を含む）は，取引日の為替レートで換算します。

この結果として生じるすべての為替差額はその他の包括利益に認識するという表現になっています。資本勘定についてはここに書かれていないのですが，当然ヒストリカル・レート（歴史的レート），言い換えれば，取得時なり，発生時のレートで換算するということが裏にあるのだと思うのですけれども，いわゆるカレント・レート法によって換算します。

実務上の理由から取引日の為替レートに近似するレート，例えばその期間の平均レートが収益及び費用項目を換算するのに用いられることが多いとあります。先ほどと同じように，「しかし，為替レートが著しく変動している場合には平均レートの使用は不適切である」と規定されています。

変動が激しい場合には四半期ごとに区分して計算するというようなことも考えられます。あるいは変動が大きかった期間はその時点で区分して，平均レートをそれぞれ使い分けるというようなことが，為替相場が著しく変動した場合には必要になるかもしれません。重要性がなければ構わないと思います。

17. 機能通貨が超インフレ経済下の通貨である場合の換算及び換算前の会計処理

機能通貨が超インフレ経済下の通貨である場合には比較可能金額，すなわち前期以前の金額，それから，収益及び費用，これらすべてを当期の決算日レートで換算します。超インフレ経済下の会計処理を定めたIAS29では決算日現在の通貨の価値で当期のBS項目，収益費用項目，それから，前期のBS項目，前期の収益費用項目，すなわち，開示する費用，収益，資産，負債項目をすべてインフレ修正しています。その表示された各金額は決算日現在の貨幣価値に基づく金額なのです。ですから，決算日レートで換算するという処理になります。

また，前期の金額が超インフレ経済下にはない通貨に換算されている場合，当該金額は比較可能金額になります。前期の数値が前期末の決算日レートで換算された金額で，その換算後の通貨が超インフレ経済下にないというものです。この換算後の数字というのはインフレの影響を受けていませんので，その換算後の過年度の数字を使います。適切な過年度財務諸表においてその期の金額として表示された金額を用います。前期の報告企業の表示通貨に換算された金額をそのまま転記するという意味です。

その経済が超インフレではなくなり，企業がもはやIAS29に従って財務諸表を修正再表示しない場合，企業はその財務諸表を修正再表示するのを中止した日の物価水準に修正再表示した金額を表示通貨への換算のための歴史的原価として用いるという扱いになっています。

18. 在外営業活動体の換算

在外営業活動体の業績及び財政状態を表示通貨に換算する場合，その営業活動体が報告企業の財務諸表に連結，比例連結，持分法で含まれるような場合，今お話しした換算方法に加えて，次の19から21を適用します。

19. 連結財務諸表上の企業集団内の貨幣性資産負債

ここには企業集団内の貨幣性資産負債の扱いが書かれています。企業集団内の残高と取引は相殺消去する連結手続きが取られるわけですが，この企業集団内の貨幣性資産負債は短期，長期に拘わらず，連結財務諸表における通貨の変動の結果を表示することなしに相殺消去することはできないので，この相殺消去するために発生する換算差額は純損益に認識します。ただし，先ほどお話しした在外営業活動体に対する正味投資に該当するものについてはその他の包括利益として認識します。これはIAS21の論理からいえば当然のことと思います。

20. 在外営業活動体の財務諸表の決算日と報告企業の決算日が異なる場合

在外営業活動体の財務諸表の決算日と報告企業の決算日が異なる場合，原則として同じ決算日の追加財務諸表を作成するという原則がありますが，差異が３カ月以内の場合には重要な取引，又はその他の事象をすべて修正して連結することができます。その場合には在外営業活動体の報告期間の末日の為替レートで換算するという扱いになっています。

ただし，日本基準の場合は連結会社間の取引に係る会計記録の重要な不一致について，必要な整理を行うというのがあって，重要な取引又はその他の事象という表現がありません。重要な為替相場の変動があった場合にはその他の事象に該当するものと扱われています。その場合には日本でいう子会社の決算日レートと３カ月後の親会社の決算日レートの差額を反映して，その差額は為替換算調整勘定に含めると解釈できます。そうすると，子会社の決算日のレートで換算するのではなくて，実質的に親会社の決算日レートで換算したのと同じになります。ただし，為替換算調整勘定に入るので，純損益への影響はないということになります。日本基準においては，差異期間内において為替相場に重要な変動があった場合，在外子会社等は連結決算日に正規の決算に準ずる合理的な手続による決算を行うと規定されています。

21. 在外営業活動体の取得により生じるのれん

のれんはその在外営業活動体の資産及び負債として処理をします。従って，決算日レートで換算をします。日本の企業結合会計基準及び事業分離等会計基準に関する適用指針の改正に対応し，2009年に外貨建取引等の会計処理に関する実務指針の方で手当されて，のれんは外貨で記録し換算替えをすると改正されています。在外営業活動体ののれんはその収益をとおして，その機能通貨で実現していくだろうという考え方に基づいていると解説されています。

22. 在外営業活動体の処分又は部分的な処分

次に在外営業活動体の処分，或いは部分的な処分ですが，日本でいう在外子会社の株式の売却等に該当します。換算差額はその他の包括利益を通じて資本の独立区分に累積されてきています。しかし，在外活動事業体を処分して処分損益を認識したときに，累積換算差額を資本からの組替調整額としてその他の包括利益を通して純損益に振り替える，リサイクルをするということになります。これは日本と同じです。

それから，次の３つの場合にはまだ一部を保有しているとしても，全部処分していないとしても処分として扱います。すなわち，保有持分をすべて処分したものとして会計処理し，残った部分は公正価値で記録します。１つは子会社に対する支配の喪失です。それから，関連会社に対する重要な影響力の喪失です。そして，共同支配企業に対する共同支配の喪失です。こういう場合には処分として扱うということになります。在外営業活動体を含んでいる子会社を処分したときにはその在外営業活動体に関する為替差額の累積額のうち非支配持分に帰属していたものは認識の中止を行いますが，純損益に振り替えてはなりません。これは非支配持分，少数株主の持分に帰属したものですから，損益には振り替えないという規定になっております。

23. 部分的な処分

在外営業活動体を含んでいる子会社を部分的に処分した場合には，企業はその他の包括利益に認識されていた為替差額の累計額に対する比

例持分をその営業活動体に対する非支配持分にあらためて帰属させます。営業活動体のそれ以外の部分的な処分においては，企業はその他の包括利益に認識されていた為替差額の累積額に対する比例的持分のみを純損益に振り替えなければなりません。

はじめの方は在外営業活動体を含んでいる子会社を部分的に処分して，まだ子会社である場合はその他の包括利益を損益認識しないで，非支配持分に振り替えると解されます。次に，それ以外の場合，すなわち子会社ではない在外営業活動体の場合，その他の包括利益累積額のうち部分的な処分に対応する部分は純損益にリサイクルしましょうということです。

それから，その営業活動体に対する持分の部分的な処分とはその営業活動体に対する企業の所有持分の削減です。ただし，処分として会計処理される22の支配，影響力又は共同支配の３つの喪失は除きます。

次に企業が在外営業活動体に対する持分をその企業の全部，又は一部の売却，清算，株式資本の払戻し，又は放棄によって処分，又は部分的に処分することがあります。在外営業活動体の帳簿価額の評価減は，それ自体の損失によるものであっても，投資企業によって認識された減損によるものであっても，部分的な処分には該当しません。評価減は部分的な処分ではありません。従って，その他の包括利益に認識された為替差損益のいかなる部分もその評価減の時点では純損益に振り替えません。リサイクルはしませんという扱いになっています。

為替差額については税効果を伴うことがあります。そのときにはIAS12の税効果会計を適用してください。これは日本基準と同じです。

24. 開　示

以下に述べる開示のうち機能通貨に関連する開示は，企業集団の場合，親会社の機能通貨に適用します。

企業は次の事項を開示します。まず，純損益に認識された為替差額の額です。これについては，IAS39「金融商品－認識と測定」に従って純損益を通じて公正価値で測定される金融商品から生じるものを除きます。これはその金融商品の損益に含まれるということだと思います。それから，その他の包括利益に認識された資本の独立区分に累積されている正味為替差額，期初・期末時点の為替差額の調整，すなわち増減です。期初残高・期末残高と増減です。

それから，表示通貨が機能通貨と異なる場合にはその旨を説明して，併せて機能通貨が何か，そして，異なる表示通貨を使用する理由を開示してくださいということです。

報告企業，又は重要な在外営業活動体の機能通貨に変更がある場合にはその旨及び変更の理由を開示します。機能通貨と異なる通貨で財務諸表を表示する場合に，先ほどの表示通貨への換算の方法を含めてIFRSのすべての基準に準拠している場合のみ，財務諸表はIFRSに準拠していると記載することができます。それ以外のときはIFRSに準拠していると記載することは認められません。例えば日本だと円で連結財務諸表を作って，その決算日のドルの為替相場でPLもBSもすべて換算している場合，それが読者の便宜のためにそういう表示をしているのであって，IFRSの表示通貨の換算にのっとっていない場合は，IFRSに準拠した情報と区別するためにその情報を補足情報として明確に特定します。まず，表示されている通貨を開示します。それから，機能通貨及び補足情報を決定するために使用された換算方法を開示します。決算日のレートですべて換算していますと書いてくださいということです。

以上がIAS21の概要です。

25. 在外営業活動体への純投資のヘッジ

IAS21の範囲外ですが，在外営業活動体への

表 3. IAS21 の要求する開示

1．為替差額(52) (a) 純損益に認識された為替差額の額（IAS39 に従って純損益を通じて公正価値で測定される金融商品から生じたものを除く） (b) その他の包括利益に認識され資本の独立の区分に累積されている正味為替差額及び期初及び期末時点の為替差額の調整
2．表示通貨が機能通貨と異なる場合(53) その旨説明し、「機能通貨」及び「異なる表示通貨を使用する理由」を開示する。
3．機能通貨の変更(54) 報告企業又は重要な在外営業活動体の機能通貨に変更がある場合には、その旨及び機能通貨の変更の理由を開示する。
4．財務諸表の表示通貨が機能通貨と異なる場合(55) IAS21 の換算方法を含めて IFRS のすべての規定に準拠している場合にのみ、財務諸表は IFRS に準拠していると記載する。
5．機能通貨又は表示通貨と異なる通貨で財務諸表又は財務情報を表示し、それが上記 4（第 55 項）の規定を満たしていない場合 (57) (a) IFRS に準拠した情報と区別するために、当該情報を補足情報として明確に特定する。 (b) 補足情報が表示されている通貨を開示する。 (c) 企業の「機能通貨」及び「補足情報を決定するために使用された換算方法」を開示する。

注．機能通貨に関連する開示は、企業集団の場合、親会社の機能通貨に適用する。

純投資のヘッジについて，説明します。

これは IAS39の第102項に規定されています。在外営業活動体への純投資のヘッジはキャッシュフロー・ヘッジと同様に会計処理します。会計のヘッジ要件を満たした有効なヘッジであることが決定されたヘッジ手段に生ずる利得，又は損失の部分はその他の包括利益を通じて持分に直接認識します。有効でない部分は損益に認識します。このヘッジ損益及びその累計額を，その他の包括利益及びその他の包括利益累計額としてどのように表示するかは規定されていませんが，ヘッジ対象の換算差額の変動額及び累計額に含めて表示する実務もあります。ヘッジ取引としては妥当な処理と思いますが，この場合，それぞれを別管理する必要があると考えます。

持分に直接認識されてきたヘッジの有効な部分に関連するヘッジ手段に生じた利得，又は損失は在外営業活動体の処分のときに損益認識するという常識的なことが書かれております。部分的なヘッジについては，ヘッジ対象である為替換算差額の処理に対応させて処理します。

在外営業活動体の機能通貨と親会社の機能通貨に関するヘッジが認められています。報告企業，中間親会社，ヘッジ対象である在外営業活動体が保有する金融商品もヘッジ手段に指定できますが，連結上は 1 回しかヘッジできません。ヘッジ手段はどの企業でも保有できますが（IFRIC16），報告企業は連結上のヘッジ会計の文書化が必要です。

日本の外貨建基準では連結上子会社に対する持分への投資をヘッジ対象として，ヘッジ手段

から生じた為替換算差額については為替換算調整勘定に含めて処理をする方法を採用することができます。これについては，外貨建基準の注解13に書かれています。

この場合，原則的処理は，繰延ヘッジ会計でヘッジ手段から生じた損益又は評価差額を純資産の部の評価換算等において繰り延べますが，個別財務諸表上はこの処理しかありません

26. 多通貨会計

日本基準で認められている多通貨会計は，IAS21には規定されていません。多通貨会計を適用して，決算日に各通貨から報告通貨（又は機能通貨）への換算総合の結果，IAS21の規定を満たすのであれば，認められると思います。言い換えれば，貨幣性項目，売買目的有価証券が多通貨の対象であれば，換算総合の結果は損益への影響はなく，IAS21で処理した結果と同じになります。非貨幣性項目に重要性があれば，それが機能通貨になる可能性があるかもしれません。

以上が本日のご報告です。ありがとうございました。

柳澤資料①　IFRS 導入をにらんで JICPA の取り組みの一例

公認会計士　柳澤義一（日本公認会計士協会常務理事）

≪会員からの声≫

・既に CPE の枠組みで IFRS の研修会がスタートしているが、追い切れていない。
・クライアント対応の観点からも、IFRS に関する一定の知識が必要となる。
・中小監査事務所のニーズに合った研修内容・テーマを探ってほしい。
・先行して任意適用する会社の有価証券報告書が公表される。また、東証に上場している外国企業の IFRS 財務諸表などを有効活用したい。事例研究はないのか。
・IFRS 対応に当たってのツールがほしい。IFRS 対応に当たって会社の業務をスキャンできるようなチェックシートができないか。定性的・定量的な影響度分析（システム対応も含む）のためのチェックシート。クライアントと協議しながら導入を進められるようにしたい。
・個別問題を議論できる場が欲しい。
・原則主義の中で如何に的確に具体的な情報を伝達するのか。
・協会内に IFRS 質問コーナーを設け、会員からの質問も受けられるようにしてほしい。
・クライアントに対しても中小監査事務所で対応できるとの安心感を与えたい。
・クライアント及び中小監査事務所に対し、優良なコンサルを提供できないか。

≪施策≫

- 上場会社を監査する会員事務所に対しては、協会 IFRS ﾃﾞｽｸとともに、中小事務所等施策調査会の中小監査事務所連絡協議会が対応 ⇒研修会、事例研究、初度適用に向けてのスキャンシート、相談窓口、client 向け支援
- 上場会社の監査業務は行っていない個人・中小事務所に対しては
  ⇒協会 IFRS ﾃﾞｽｸが発信する各種情報、協会ホームページにおける IFRS コーナー(メールマガジンあり)、CPE 研修会、
- なぜ IFRS がわかりにくいか、体系的になっていない、量も多い
  中小監査事務所連絡協議会の研修会の一端
  資料「科目マッピング表」、「日本基準との差異の簡易一覧表」
  さらに、各国で解釈指針を出してはいけないということなっている。
- 非上場会社における IFRS の問題点
  ・・・日本の会計基準が IFRS と同等となっていくことにより、事実上 IFRS 適用になってしまうのでは？？・・・税務上の扱いとの相違はどのようなるのか
- 特に監査対象外の中小企業はどうするのか
  ・・・JICPA、日税連、ASBJ、日商の四団体で作成する「中小企業の会計に関する指針」を適切に作成・運用していく責任がある。

日本公認会計士協会におけるIFRS支援（トピック）

1．IFRS監査・会計特別委員会の設置

→　IFRS監査上（必要に応じて会計も）の諸問題を議論し、具体的問題に関するノウハウに結び付けるため、中小監査事務所と大手監査法人をメンバーとして特別委員会を設置

2．中小事務所等施策調査会の監査専門部会内にIFRS監査対応研究班を設置

→　中小監査事務所がIFRSの強制適用に向けて的確に対応できるようIFRSの監査対応について研究するため、中堅監査法人、IFRSコンサルタント、地域会推薦等の班員をメンバーとして研究班を設置

3．IASBのプロジェクト計画表（和訳）

→　http://www.hp.jicpa.or.jp/ippan/ifrs/project
（協会HP＞IFRS＞IASBプロジェクト）

4．欧州におけるIFRS適用のケース・スタディ（和訳）

→　http://www.hp.jicpa.or.jp/ippan/ifrs/casestudy
（協会HP＞　IFRS＞ケース・スタディ）

5．テクニカル・サマリー（和訳）

（IASCFのスタッフが作成したIFRS基準書ごとに要約した文書　）

→　http://www.hp.jicpa.or.jp/ippan/ifrs/summary
（協会HP＞　IFRS＞IFRSテクニカル・サマリー）

6．CPE研修

過去のIFRS研修CD-ROM版、e-ラーニング教材のご案内

7．IFRS相談窓口（協会IFRSデスク）

（IFRSの個別解釈などお答えできないケースもあるかもしれませんが、まずは何でもご相談ください。どういったところに皆様のニーズがあるのか、どういったところの解釈に皆様が悩んでいるのかなど、データの蓄積ができれば、将来の施策に活かすことができます。）

8．　IFRS　for　SMEsの翻訳

柳澤資料②-1　添付資料　勘定科目別のIFRS主要論点（科目マッピング表）

（文責）中小事務所等施策調査会　中小企業会計専門部会
専門委員　公認会計士　岡村　憲一郎

	主たる基準書No.	典型論点
資産の部		
流動資産		
現金及び預金		
受取手形及び売掛金	IAS18号「収益」 IAS39号「金融商品」	・当初認識時は公正価値（割引計算）で測定 ・償却原価法の適用 ・減損処理の判断 ・金融商品に対して公正価値オプションの適用可 ・割引手形/裏書手形の処理（オンバランス処理）
有価証券	IAS39号「金融商品」	・減損処理の判断基準 ・債券については時価回復時に減損損失をPLで戻入 ・新金融商品会計（2013年より適用されるIFRS9号）による影響を要検討
商品及び製品	IAS2号「棚卸資産」	
仕掛品	IAS2号「棚卸資産」 IAS23号「借入費用」	・製造に長期間を要する棚卸資産に係る借入費用の資産化
原材料及び貯蔵品	IAS2号「棚卸資産」	
繰延税金資産	IAS12号「法人所得税」	
その他		
貸倒引当金	IAS39号「金融商品」	
流動資産合計		
固定資産		
有形固定資産	IAS16号「有形固定資産」 IAS17号「リース」 IAS23号「借入費用」 IAS36号「資産の減損」 IFRS5号「売却目的で保有する非流動資産及び非継続事業」 IFRIC4号「組込リース」	・コンポーネントアプローチの適用 ・経済実態を反映する減価償却方法と耐用年数の適用（減価償却方法は、会計方針ではなく、見積方法の選択となる） ・同一経済環境下にあるグループ会社間で減価償却方法、耐用年数を統一する ・自家建設に係る借入費用の資産化が必須 ・300万円以下の少額リース資産の例外規定はない。 ・実質的にリース取引と判断される取引の有無を検討 ・リースの公開草案による影響検討（オペレーティングリースの区分廃止） ・IFRS初度適用時の取扱い（みなし原価法の検討）
建物及び構築物		
機械装置及び運搬具		
工具器具備品		
土地		
リース資産		
建設仮勘定		
その他		
有形固定資産合計		
無形固定資産		
のれん	IAS27号「連結及び個別財務諸表」 IAS36号「資産の減損」 IFRS3号「企業結合」	・のれんの非償却、毎期の減損テスト ・企業結合時に非支配持分を公正価値測定し、のれんを認識する方法も容認
社内開発費、商標権、ソフトウェア、顧客基盤等	IAS38号「無形資産」 IAS36号「資産の減損」 IFRS3号「企業結合」	・企業結合時に、被取得企業の無形資産を公正価値測定 ・無形資産の償却方法（「耐用年数がある無形資産」vs「耐用年数を確定することができない無形資産」） ・IFRS初度適用時の取扱い
無形資産合計		
投資その他の資産		
投資有価証券	IAS28号「関連会社投資」 IAS31号「ジョイント・ベンチャーに対する持分」 IAS39号「金融商品」	・関連会社の範囲 ・非上場株式の公正価値測定
長期貸付金	IAS39号「金融商品」	
繰延税金資産	IAS12号「法人所得税」	
その他		
貸倒引当金	IAS39号「金融商品」	
投資その他の資産合計		
固定資産合計		
資産合計		
	基準書	**典型論点**
負債の部		
流動負債		
支払手形及び買掛金	IAS39号「金融商品」	
短期借入金	IAS39号「金融商品」	
リース債務	IAS17号「リース」 IFRIC4号「組込リース」	・リースの公開草案による影響検討（オペレーティング・リースのオンバランス化） ・実質的にリース取引と判断される取引の有無を検討
未払法人税等		
未払費用		
賞与引当金	IAS37号「引当金」	
役員賞与引当金	IAS37号「引当金」	
その他の引当金	IAS37号「引当金」	・日本基準の修繕引当金はIFRSでは不可 ・有給休暇引当金の計上が必要
その他		

	主たる基準書No.	典型論点
流動負債合計		
固定負債		
長期借入金	IAS39号「金融商品」	
リース債務	IAS17号「リース」 IFRIC4号「組込リース」	
繰延税金負債	IAS12号「法人所得税」	
退職給付引当金	IAS19号「従業員給付」	・年金債務の計算にあたり、小規模会社（従業員300人以下）の簡便法は認められていない。 ・年金債務の割引率（期末日の優良社債の割引率を使用） ・退職給付見込み額の期間帰属方法（給付算定式に基づき各期に配分。一定の場合には、IFRSでも定額法が容認されているが、日本基準の期間定額基準とは異なる。） ・公開草案の影響を検討（数理差異は「その他包括利益」を通じて即時認識（損益へのリサイクルは行わない）。過去勤務債務は即時PL処理。）
役員退職慰労引当金	IAS37号「引当金」	
資産除去債務	IFRIC1号「廃棄、原状回復等の負債変動」	・資産除去債務の割引率の考え方について日本基準との差異あり
その他の引当金	IAS37号「引当金」	
固定負債合計		
負債合計		
純資産の部		
株主資本		
資本金		
資本剰余金		
利益剰余金	IFRS1号「初度適用」	・初度適用時の影響は、原則として、IFRS移行日時点の期首利益剰余金で処理
自己株式		
株主資本合計		
評価・換算差額等		
その他有価証券評価差額金		
繰延ヘッジ損益	IAS39号「金融商品」	・IFRSではキャッシュ・フロー・ヘッジを適用する場合にのみ、ヘッジ損益を繰延処理（為替予約の振当処理および金利スワップの特例処理は禁止）
為替換算調整勘定	IAS21号「外国為替レートの変動の影響」	・在外営業活動体について、機能通貨の検討が必要 ・初度適用時には、全ての在外営業活動体に係る為替換算調整勘定の全額を利益剰余金に振り替えることも可能
評価・換算差額等合計		
少数株主持分	IAS27号「連結及び個別財務諸表」 IFRS3号「企業結合」	
純資産合計		
負債純資産合計		

	主たる基準書No.	典型論点
売上高		
売上高	IAS11号「工事収益」 IAS18号「収益」	・収益の表示（本人vs代理人取引、リベートや販促費を収益と相殺） ・複数要素売上の取扱い（モノとサービスのセット販売など） ・ポイント引当の処理 ・収益の認識時点（出荷基準⇔着荷基準⇔検収基準） ・収益認識に係る公開草案の影響に留意
売上原価		
売上原価	IAS2号「棚卸資産」 IAS16号「有形固定資産」 IAS17号「リース」 IAS19号「従業員給付」	
売上総利益	IAS1号「財務諸表の表示」	・売上総利益の開示は必須ではない。
販売費及び一般管理費	IAS16号「有形固定資産」 IAS17号「リース」 IAS19号「従業員給付」 SIC15号「オペレーティング・リースのインセンティブ」	
販売費及び一般管理費合計		
営業利益	IAS1号「財務諸表の表示」	・営業利益の開示は必須ではない。
営業外収益		
受取利息	IAS39号「金融商品」	
受取配当金	IAS18号「収益」	・受取配当金の収益認識時点
持分法による投資利益	IAS28号「関連会社投資」 IAS31号「ジョイント・ベンチャーに対する持分」	
営業外収益合計		
営業外費用		
支払利息	IAS23号「借入費用」 IAS39号「金融商品」	
為替差損	IAS21号「外国為替レートの変動の影響」 IAS39号「金融商品」	・在外営業活動体の機能通貨について要検討
雑支出		
営業外費用合計		
経常利益又は経常損失（△）	IAS1号「財務諸表の表示」	
特別利益	IAS1号「財務諸表の表示」	・特別損益は開示不可

	主たる基準書No.	典型論点
特別損失	IAS1号「財務諸表の表示」	・特別損益は開示不可
特別損失合計		
税金等調整前当期純損益		
法人税、住民税及び事業税	IAS12号「法人所得税」	
法人税等調整額	IAS12号「法人所得税」	
法人税等合計		
少数株主利益	IAS27号「連結及び個別財務諸表」	
当期純利益又は当期純損失（△）		

（注１）2013年1月1日以降開始事業年度より、IAS39号「金融商品」は廃止となり、IFRS9号「金融商品」が新規適用されます。
（注２）IFRSの財務諸表の表示方法については、IAS1号「財務諸表の表示」で規定されています。
各勘定科目に関連した開示は、各関連基準書の中で規定されています。

柳澤資料②-2 添付資料 IFRSの全体像(日本基準との差異の簡易一覧表)

（文責）中小事務所等施策調査会 中小企業会計専門部会
専門委員 公認会計士 岡村 憲一郎

DP：ディスカッション・ペーパー（論点整理）
ED：エクスポージャー・ドラフト（公開草案）

IFRSs	現行IFRSsの概要	日本基準とIFRSsの差異		今後の改正（予定）	
		現時点の差異	今後の動向（※）	日本基準改正	IFRS改正
IAS1号 「財務諸表の表示」	**(2011年に大幅改正の可能性あり)** ・B/S、P/L、C/Fのそれぞれについて、「事業」と「財務」の2区分に基づいて開示することを検討中（DP） ・上記の「事業」と「財務」の表示区分は、セグメント単位で経営者の判断に基づいて行う（会計方針として決定する）ことを検討中（DP） ・財務数値の分解開示が要求されており、開示すべき情報量が著しく増加する可能性あり（DP） ・包括利益計算書について、1計算書方式を提案（ED） ・「その他の包括利益」の項目について、損益にリサイクルするものとリサイクルしないものをグループ分けして表示することを提案（ED）	◎	拡大の可能性	2009年7月に財務諸表の表示に関する論点整理を公表した。包括利益計算書に関して、2009年12月に公開草案を公表し、2010年6月に最終基準化した。	①2008年10月に「財務諸表の表示についての予備的見解」が公表され、2010年7月にスタッフ・ドラフトが公表された。2011年Q1に公開草案を公表予定。 ②2010年5月に「その他の包括利益の項目の表示」に関する公開草案を発行した。2011年に最終基準化する予定。
IAS2号 「棚卸資産」	・個別法、先入先出法、加重平均法を許容。後入先出法は認められない。売価還元法は原価と近似する場合のみ認められる。 ・日本基準の低価法では切放し法と洗替え法の2つが容認されている。一方、IFRSでは洗替え方式のみ採用可能。 ・固定製造間接費は、正常生産能力に基づいて配賦する（≒不利差異は棚卸資産に配賦せずに費用処理）。ただし、実際操業度が正常生産能力に近似する場合には、実際操業度に基づいて配賦しても良い。 ・性質・使用方法が類似するすべての棚卸資産について、同じ原価算定方式を使用しなければならない（子会社、持分法適用会社にも統一的に適用）。	△	－	－	－
IAS7号 「キャッシュ・フロー計算書」	**(2011年に大幅改正の可能性あり)** ・現行の間接法を禁止し、直接法による作成が検討されている	△	拡大の可能性	－	2008年10月に「財務諸表の表示についての予備的見解」が公表され、2010年7月にスタッフ・ドラフトが公表された。 2011年Q1に公開草案を公表予定。
IAS8号 「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」	・会計方針の変更や過年度財務諸表エラーの修正は、過年度に遡って修正再表示する ・減価償却方法変更は、会計方針の変更ではなく、見積方法の変更として取り扱う	○	縮小予定	2011年4月1日以後開始する事業年度の期首以後に行われる会計上の変更及び過去の誤謬の訂正から新基準を適用する予定。	－
IAS10号 「後発事象」	・日本基準に比べて、修正後発事象の範囲が広い （会社法監査報告書日後から有価証券報告書の監査報告書日の間に発生した後発事象についても、その内容に応じて修正後発事象に該当するかどうかを判断しなければならない。）	○	－	－	－
IAS11号 「工事契約」	・工事契約の結果の見積りに信頼性がない場合、原価回収基準（日本基準は工事進捗の成果に確実性がない場合、工事完成基準） **(2011年に改正予定)** ・工事進行基準の適用対象となる工事契約の条件について改正される可能性あり。	◎	拡大の可能性	2010年3月期より工事進行基準適用	2010年6月に収益認識に関する公開草案を公表した。2011年Q2に最終基準化する予定。
IAS12号 「法人所得税」	・日本基準とほぼ同様 ・繰延税金資産の回収可能性については詳細基準なし。 **(2011年に改正予定)** ・「未確定のタックス・ポジションの測定」に関する規定を明確化する方向で検討中	○	拡大の可能性	－	2011年上期に修正公開草案を公表予定。
IAS16号 「有形固定資産」	・再評価モデル（事業用固定資産の期末時価評価）を任意選択できる ・コンポーネントアプローチを適用しなければならない ・使用実態に応じた償却方法を選択しなければならない ・経済的耐用年数を使用しなければならない ・固定資産購入時に、将来の資産除去費用を固定資産に資産計上 ・自家建設に係る借入費用を資産化しなければならない ・会計方針の統一（同一経済環境下にある固定資産については、同一の償却方法と耐用年数を適用しなければならない）	◎	－	－	－
IAS17号 「リース」	・ファイナンス・リースとオペレーティング・リースの区分は量的基準ではなく実質判断 ・日本基準で容認されている少額リース資産（300万円以下のリース）に関する例外規定はない。 **(2011年に大幅改正予定)** ・借手のファイナンス・リースとオペレーティング・リースの区分廃止を検討中。リース使用権（無形資産）を資産計上するとともにリース負債を計上する。	○	拡大の可能性	－	2010年8月に公開草案が公表された。2011年Q2に最終基準化する予定。

DP：ディスカッション・ペーパー（論点整理）
ED：エクスポージャー・ドラフト（公開草案）

IFRSs	現行IFRSsの概要	日本基準とIFRSの差異		今後の改正（予定）	
		現時点の差異	今後の動向（※）	日本基準改正	IFRS改正
IAS18号 「収益」	・収益を以下の3つの類型に分けて、それぞれについて収益認識要件を規定している。 ①物品販売、②役務提供、③利息/ロイヤルティ/配当 ・物品販売の収益認識については、「物品の所有に伴う重要なリスクと経済的便益」が顧客に移転した時点を重視。 ・実質的に売上の割戻しである場合には、売上から減額する。リベートが、顧客における販売促進費等の補てんである場合には、販売費として処理する。 ・収益の総額表示 vs 純額表示（本人取引 vs 代理人取引を区分する）に関する判断指標を提供している ・役務提供については、取引成果を信頼性をもって見積り可能な場合に進行基準を適用し、そうでない場合には原価回収基準を適用する。 **（2011年に大幅改正予定）** ・販売契約の定義を明確化 ・物品販売に係る収益認識時点について、現行の基準では「重要なリスクと経済価値の移転」を重視しているが、EDでは「支配の移転」を重視。支配の移転に関して4つの判断指標を提示。 ・複数要素売上時の取扱いが検討されている（ED） （個々の要素の見積販売価格をベースとした売上計上額の測定）	◎	拡大の可能性	2009年9月に収益認識に関する論点整理を公表した。	2010年6月にEDを公表した。2011年Q2に最終基準化する予定。
IAS19号 「従業員給付」	・年金債務の評価方法について、日本基準のような小規模会社（従業員300人以下）の特例はなし。 ・割引率は期末時点の優良社債の利率を参照する ・年金債務の期間配分方法は、日本基準の期間定額基準とは異なり、「予測単位積増方式」(各制度の給付算定式に基づき各期に配分）を適用する ・数理差異の償却方法は3種類あり（回廊アプローチ、早期償却方式、その他包括利益方式） **（2011年に大幅改正予定）** ・未認識の数理差異の遅延認識を廃止し、その他包括利益を通じて即時認識（損益へのリサイクルなし）することが公開草案で提案されている。	◎	縮小予定	2010年3月に退職給付に関する公開草案を公表した。	2010年4月に公開草案を公表した。2011年Q1に最終基準化する予定。
IAS20号 「国庫補助金の会計及び政府援助の開示」	・資産直接減額方式、利益繰延方式の選択	－	－	－	－
IAS21号 「外国為替レート変動の影響」	・機能通貨の採用 ・海外事業取得に伴う「のれん」は決算日レートで換算する	◎	－	2010年4月以降の企業結合より、「のれん」に決算日レート換算を適用	－
IAS23号 「借入費用」	・一定の条件を満たす場合には、借入費用を資産計上しなければならない。対象は棚卸資産および有形固定資産の取得に係る借入費用。	○	－	－	－
IAS24号 「関連当事者の開示」	日本基準との差異は僅少	－	－	－	－
IAS26号 「退職給付制度の会計及び報告」	・制度加入会社への年金報告書の内容を規定	－	－	－	－
IAS27号 「連結及び個別財務諸表」	・実質支配基準を採用（ただし、日本基準との差異あり） ・SPE（特別目的会社）の連結範囲についてはSIC12号にて規定 ・段階取得時の取得対価は、企業結合日時点の公正価値で測定する。 ・決算期の統一（実務上不可能でない限り、決算期を統一する。3ヶ月以内のズレは容認されているが、差異期間の取引を連結決算に反映させる必要あり） ・連結子会社の債務超過部分を非支配持分（少数株主持分）にも損失負担させる ・子会社を支配し続ける限り、子会社株式の一部分を売却しても売却損益を認識しない（⇒資本取引として処理） （公開草案） IAS第27号およびSIC第12号における「支配の概念」を整理し、通常の事業体とSPEに対する支配の概念の共通化する。	◎	拡大の可能性	・2011年3月期より「段階取得時における企業結合の取得対価の取扱い」についてのみ改正する。 ・2009年2月にSPEの連結範囲に関する論点整理を公表し、2010年9月に公開草案を公表済み。	2008年12月に公開草案を公表した。2010年Q4に最終基準化する予定。
IAS28号 「関連会社に対する投資」	・会計方針の統一 ・非連結子会社の持分法適用は禁止	◎	－	2011年3月期より、会計方針の統一について部分的に適用	－
IAS29号 「超インフレ経済下の財務報告」	特殊環境下への適用規定	－	－	－	－
IAS31号 「ジョイント・ベンチャーに対する持分」	・共同支配企業に対する投資については、比例連結、持分法の選択容認 **（今後の改正）** ・公開草案にて、比例連結の選択肢の廃止を提案	○	－	－	2010年Q4に最終基準化する予定。
IAS32号 「金融商品：表示」	・金融商品を発行した場合、負債と資本のいずれで表示すべきかを規定 ・転換社債、新株引受権付社債に関して、負債と資本に区分表示 ・株式交付費の資本直接控除	○	－	－	2011年Q1にEDが公表される予定。
IAS33号 「1株当たり利益」	・日本基準との差異は僅少	－	－	－	－
IAS34号 「中間財務報告」	・四半期特有の処理は認めない	－	－	－	－

DP：ディスカッション・ペーパー（論点整理）
ED：エクスポージャー・ドラフト（公開草案）

IFRSs	現行IFRSsの概要	日本基準とIFRSsの差異		今後の改正（予定）	
		現時点の差異	今後の動向（※）	日本基準改正	IFRS改正
IAS36号「資産の減損」	・連結ベースの観点で減損を判断 ・減損処理をした固定資産の時価が回復すれば、利益を通じて減損損失を戻入する。（日本基準・米国基準では、減損損失の戻入そのものが禁止されている）	○	－	－	－
IAS37号「引当金、偶発負債および偶発資産」	・引当金の計上基準が日本基準に比べて厳しい。 （引当金の認識基準は発生可能性50%） ・引当金は、現在価値にて計上しなければならない（割引計算が必要） ・現在債務でなければ引当処理できないため、日本基準の修繕引当金はIFRSでは不可 ・IFRSでは有給休暇引当金の計上が必須 **（2011年に大幅変更の可能性あり）** 引当金の要件のうち、蓋然性に係る要件を削除することを検討中（ED）。EDによると、現在債務である偶発債務については、発生可能性の高低に拘わらず引当処理することになる。	○	拡大の可能性	2009年9月に論点整理を公表した。	①2005年6月にIAS37号の改訂に関する公開草案を公表した。 ②2010年1月に「IAS第37号における負債の測定」に関する公開草案を公表した。当該公開草案には反対意見も多いため、2011年下期に修正公開草案を公表予定。
IAS38号「無形資産」	・一定の要件を満たす開発費は無形資産として資産計上しなければならない。（日本基準・米国基準では資産計上を禁止） ・耐用年数を確定することができない無形資産は、償却を行ってはならない。しかし、毎期、減損テストを実施しなければならない。	◎	－	2009年12月に論点整理を公表済み。	－
IAS39号「金融商品：認識および測定」	・有価証券の減損判定方法は定性判断を重視し、日本基準より厳格 ・非上場株式の公正価値評価 ・ヘッジ会計は、3種類のヘッジ類型あり（①公正価値ヘッジ、CFヘッジ、③在外事業体への純投資ヘッジ）。ヘッジ会計は日本基準より厳格。 ・組込デリバティブの定義が日本基準と異なる。 ・公正価値オプションの適用が可能 ・貸出債権に対する貸倒引当金の計算モデルを変更する必要あり ・償却原価法の厳密な適用（貸出金の受取利息の計算方法を変更する必要あり） **（2011年に大幅に改正予定）** ・金融商品の測定についてはIFRS9号にて改正済み（2013年より適用） ・減損については、2009年12月にEDを公表済み。 ・ヘッジ会計については、2010年Q4にEDを公表予定。 ・資産と負債の相殺については、2010年Q4にEDを公表予定。	◎	拡大の可能性	－	①IFRS9号によって金融商品会計の改正を行う。 （⇒IFRS9号の欄を参照。） ②2011年に金融商品に関する一連の改正が完了する予定。
IAS40号「投資不動産」	・取得原価主義での会計処理のみならず、時価主義に基づく会計処理も容認	○	－	2010年3月期より時価開示	－
IAS41号「農業」	・毎期、生物資産を公正価値で再評価する。再評価差額は損益として処理する。	◎	－	－	－
IFRS1号「IFRSの初度適用」	・IFRSの初度適用時の取扱いに関するガイダンス	◎	－	－	－
IFRS2号「株式報酬」	・ストック・オプションに現金決済型取引（負債計上）容認 ・権利不行使によりストックオプションが失効した場合、新株予約権として計上した額のうち、当該失効に対応する部分を利益としては計上しない。	○	－	－	－
IFRS3号「企業結合」	・持分プーリング法は禁止 ・全面時価法のみ ・非支配持分の測定については、日本基準と同様の方法に加え、「非支配持分を公正価値測定する方法」（非支配持分にものれんを認識）も選択適用可能。 ・被買収会社が有する無形資産は、支配獲得時の公正価値にて資産計上する ・株式交換による買収については、買収合意日ではなく、支配獲得日の株式の公正価値をもって企業結合の対価を測定する ・のれんは非償却（減損テスト義務化） ・負ののれんは、支配獲得時に利益として一括処理	◎	－	2011年3月期より、「持分プーリング法の廃止」、「株式を取得対価とする場合の当該対価の時価測定日」、「負ののれんの会計処理」「部分時価法の廃止」等を適用する。	－
IFRS4号「保険契約」	保険契約を発行している企業に対する会計基準	－	－	－	－
IFRS5号「売却目的で保有する非流動資産及び廃止事業」	・非継続事業が生じれば、「非継続事業に係る損益」を継続事業に係る損益から区分して表示する（B/S、C/Fについても同様の区分が必要） ・売却目的の固定資産については、減価償却を中止し、低価法を適用	◎	－	2009年7月に財務諸表の表示に関する論点整理を公表した。	非継続事業の定義を改正すべく、2008年9月に公開草案を公表した。2011年下期に最終基準化する予定。
IFRS6号「鉱物資源の探査と評価」	・特殊事業への適用	－	－	－	－
IFRS7号「金融商品：開示」	・金融商品の時価に関する注記事項 ・金融商品のリスクに関する開示 ・金融商品に関する感応度分析 ・金融商品の公正価値測定方法に関するレベル分け	◎	－	・2010年3月期より金融商品の時価開示を適用。 ・2010年7月に公正価値測定と開示に関する公開草案を公表済み。	－
IFRS8号「事業セグメント」	・マネジメントアプローチに基づく開示 （改正後の日本基準との差異は僅少）	△	－	2011年3月期より適用する。	－

DP：ディスカッション・ペーパー（論点整理）
ED：エクスポージャー・ドラフト（公開草案）

IFRSs	現行IFRSsの概要	日本基準とIFRSsの差異		今後の改正（予定）	
		現時点の差異	今後の動向（※）	日本基準改正	IFRS改正
IFRS9号 「金融商品」	**（2013年1月1日以降開始事業年度より適用）** ・金融資産の分類および期末評価を規定 ・その他包括利益で公正価値変動差額を処理する株式については、売却時に売却損益を計上することを禁止。また、減損処理も不要。 ・原則として、非上場株式についても公正価値評価する ・債券については、①公正価値測定を通じて評価差額を損益計上する方法、②償却原価、のいずれかの方法しか認められておらず、従来のような評価差額を「その他の包括利益」に計上する方法は認められていない。 ・負債を公正価値で測定することを選択している企業は、公正価値の変動のうち企業自身の信用リスクの変動による部分を、純損益ではなく、「その他の包括利益」として認識する。 ＜公開草案＞ ・金融商品の減損（2009年10月に公開草案） ＜今後の公開草案＞ ・ヘッジ会計の公開草案が遅延中（2010年Q4に公表予定） ・資産と負債の相殺について、2010年Q4にEDを公表予定。	◎	拡大の可能性	・2010年8月に金融資産の分類および測定に関する論点整理を公表した。 ・2010年7月に公正価値測定と開示に関する公開草案を公表済み。	①「金融商品の減損」については2011年Q2に最終基準化する予定。 ③「ヘッジ会計」及び「資産と負債の相殺」については2011年Q2に最終基準化する予定。

（※今後の動向）
日本基準の公開草案等により、現行IFRSsへのコンバージェンスが明確になっている基準について、「縮小予定」と記載している。一方、IFRSsの改正によって、現行日本基準との差異が一時的に拡大する基準については、「拡大の可能性」と記載している。

企業結合とのれん

㈳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23年２月17日開催の税務会計研究会における，㈳日本経済団体連合会経済基盤本部長 阿部泰久氏の『企業結合とのれん』と題する講演内容をとりまとめたものである。

はじめに

実は前回（2009年７月16日／本誌2009年10月号掲載）でも企業結合についてご説明させていただきましたが，それから１年半たつのに中身はあまり進んでいません。昨年春以降，単体財務諸表の扱い等でいろいろな議論が滞っています。ちなみに昨年12月に更新された企業会計基準委員会（ASBJ）のプロジェクト計画表では，「企業結合のステップ２」は，のれんの償却が焦点となるのですが，これと「無形資産のプロジェクト」を合わせて一応今年の第１四半期中に公開草案を出す予定とされています。これはもともと短期コンバージェンス項目であり，今年６月末までには決めなければいけないということにはなっているので，何とかそれに間に合わせようということなのですが，どうなるかは分かりません。

お手元に資料を３種類お配りしております。「企業結合会計基準の『のれん』」という説明のためのもの（**資料Ⅰ**）と，その中でご説明させていただきますが，「企業結合会計の見直しに係る論点整理」と「無形資産に係る論点整理」に関する経団連のコメント（**資料Ⅱ**及び**資料Ⅲ**）が出ていますので，それもご紹介しながら説明をさせていただきたいと思います（本稿末尾に掲載）。

最初にお断りしますが，もともと与えられていたテーマは企業結合会計基準ステップ２のはずでしたが，その中の最大の問題がのれんの扱いです。のれんを償却するか・しないかということですが，それについては無形資産全体のプロジェクトの中に入ってくるということで，無形資産のプロジェクトと企業結合会計のステップ２は同じ土俵に乗っています。もちろん無形資産の方でも開発費の問題でもめています。のれんの非償却の是非，それから開発費の資産計上の是非についてはいわゆる連単問題の要の４つの中の２つということで，昨年の後半からFASB／ASBJ の下で単体会計基準に関する検討会というところで議論が開始されています。そのような議論も含めながらご説明していきたいと思います。

1. 現　状

⑴ ASBJ における検討状況

最初に現状ということで，＜**資料Ⅰ－２頁**＞の企業結合会計基準の改正，無形資産会計基準の開発についての，ASBJ における検討状況です。

まず企業結合会計については，もともと本当ならもう公開草案が出ていなければいけない段階ですが，先ほど申しましたような事情で遅れています。IFRS３号（企業結合）とのコンバージェンスをするということで議論されています。最大の焦点がのれんの償却の是非です。のれんを非償却にした場合どうするかということです。この議論が無形資産と絡むということで，下の方の無形資産です。

現在，日本には無形資産に係る包括的な会計基準はありません。研究開発等について一部があるだけですが，無形資産もIAS38号とのコンバージェンスを図るということで議論されています。こちらの方の最大の焦点は，社内開発費の資産計上の是非で，同じようにもめています。スケジュールとしてはこの前ASBJから出されましたプロジェクト計画表の改定では今年の第１四半期までに公開草案を出すことになっています。東京合意で締切が切られていますので，2011年６月までに最終基準化を完了すると言っているのではなく，「完了する必要がある」と言っているだけです。

ちなみにASBJのホームページを見ていましたら，１月21日に開かれました財務会計基準委員会の議事要旨が載っていました。いずれもそこで議論されていました。まず企業結合会計については，専門委員会からの検討状況の報告があったようです。平たく言いますと，これから議論を再開しますということかと思います。今までの議論はいろいろ整理されていますが，基本的には議論が再開できるようにようやくなったということです。その中で，のれんの会計処理については無形資産プロジェクトとともにやっていますということがいわれています。

無形資産プロジェクトの方の検討状況についてもやはり同じような資料が出されていまして，審議を再開しますというだけであります。この半年というか１年余り，実は動いていなかったということです。しかし，現状は実はそれほど変わっていないので新しく報告することはあまりないということでは終わってしまいますので，やはり焦点になっておりますのれんの扱いについて，連単の議論も含めてご紹介していきたいと思っています。

⑵　企業結合会計のステップ１：　完了

＜**資料Ⅰ－３頁**＞には，今まで何が起こってきたかについて書かれています。ご承知のとおり，企業結合会計についてはステップ１とステップ２に分けて議論されていました。ステップ１については主として持分プーリング法の廃止が重要な論点だったのですが，これは2008年12月に会計基準の改定が公表され，もう実施されています。ここでコンバージェンスできたことについて持分プーリング法の廃止以下を示しています。下から２つ目の負ののれんの会計処理は，償却をしませんということがそこで決まっています。ここまではできたということですが，引き続き速やかにステップ２の議論に入るはずだったので，2009年７月に論点整理が出されています。

⑶　企業結合会計のステップ２：　途上？

ここの中では最大の問題は論点の４番目になりますが，のれんの会計処理ということです。ただ直接の論点以上に，企業結合に関する考え方自体がここで変わるのかというつもりで私どもは見ています。後ほどこの論点整理について詳しくご説明するとともに経団連の意見についてご紹介していきたいと思っています。

途上であるということですが，クエスチョンマークを付けていますのは先が見えないという程度の意味です。本来であれば第１四半期といっていますから，３月末までには公開草案ができていなければいけないのですが，先ほどから申し上げているとおり，ASBJの議論が１月21日から再開されている状況です。

実はもともと私の発表は３月の予定だったのが，私の都合で前に倒させていただきました。予定どおり３月にやらせていただいたとしても，

公開草案までたどり着いていたかどうかはよくわかりません。同じような発表をさせていただいていたのではないかと思っています。

⑷ 無形資産： 途上？

同じように，無形資産についても一昨年の12月に論点の整理が出されています。ここも基本的には無形資産に関する包括的な会計基準を作るということで，コンバージェンスを意識した論点項目が出ていますが，基本的にはその後何も具体的には進んでいないということです。

なぜ進んでいないかということについては，一言でいうと，途中で連単問題が挟まってしまったということです。もともとは，包括利益の問題を含めて財務諸表の表示プロジェクトの中で，要は ASBJ が強引にと言っては失礼ですが，連単合わせたコンバージェンスを図ろうとしたことに対して，主として作成者側が反発しまして，その議論を止めてしまいました。

その後，ASBJ の中での検討会議もありましたが，結論が出ないということで，いったん企業会計審議会に昨年６月に上げられました。企業会計審議会で６月から８月まで議論したあげく，やはり FASB／ASBJ で決めますという確認だけして，その間，この単体財務諸表の議論については止めますということになっていました。

実際には昨年秋から，FASB／ASBJ の中に単体財務諸表に関する検討会議というのができました。そこでは取りあえず今までに主として４つの項目について議論してきました。そのうちの２つがまさにこののれんの償却と開発費の資産計上ということで，企業結合会計の進展もなし，無形資産の議論も止まるということで今に至っています。

ちなみに，これからこの連単の議論を，少しご紹介していきたいと思いますが，淡々とやらせていただくことに致します。私どものポジションについては，後ほど論点整理についてのコメントでご説明します。

2. のれんの償却

⑴ 現行日本基準

＜**資料Ⅰ－４頁**＞です。もともと日本の企業結合会計基準は2003年にできましたが，そのときはのれんについては正ののれんも負ののれんも合わせて20年以内に償却ということにされていました。もちろん別途減損すべき事情があれば減損の対象になりますが，基本は20年以内の償却でありまして，そのときの理由が整理されています。のれんを償却することとした理由ですが，読んでみれば当たり前だなということです。

「のれんは，投資の原価の一部であり，企業結合後の成果とのれんの償却費を対応させるべきである。のれんは，時の経過とともに減価する。償却を行わない場合には，自己創設のれんを実質的に計上することとなる」。

負ののれんにつきましては，2008年度の企業結合会計基準の改正の中で一括利益計上ということで改正されています。

⑵ 米国基準・IFRS

国際的な状況ですが，アメリカ基準も IFRS も，のれんは償却していません。米国基準は，2001年の改定のときに，それまでの40年以内の償却から非償却に変更されていました。これは持分プーリング法の廃止と同時にやっています。IFRS も2004年に改定があり，20年以内の償却から非償却に変更されていますが，持分プーリング法の廃止と同時にやっています。

ならば，日本も企業結合会計ステップ１の中でこの議論をすればよかったのではないかと後になって思うのですが，当時はとてもそんな状況ではありませんでした。経団連の中でも大議論になりましたが，持分プーリング法をやめるということだけで精いっぱいで，そのほかのことまで考えられないと言ったら大げさですが，何とか産業界というか作成者の間でこのパー

チェス法強制を理解してもらうことができるだけでした。そういう意味で，本来ならば持分プーリング法を廃止ししてパーチェス法に一本化するときにのれんの議論も同じようなステージで行うべきであったのかもしれないのですが，積み残されてステップ２になったということかと思っています。

ではアメリカやIFRSでのれんを償却していないという理屈ですが，これも読めば当たり前の話です。

「すべてののれんの価値が減少するわけではなく，また，価値の減少するのれんはまれにしか定額により減少しない」。

当たり前です。規則償却というけれど，なぜ毎年均等にというのは理屈がありません。

「恣意的な期間にわたるのれんの定額法による償却は経済的実態を反映せず，有用な情報を提供しない」。

そもそもですが，「財務諸表の多くの利用者が投資等の意思決定をするに当たりのれん償却費を無視するだけでなく，企業もしばしば経営者の業績を評価するに当たりのれんの償却費を考えていない」。

ここは日本の場合は少し事情が違うのかなという気がするのですが，いかがでしょうか。

それから減損すればよいということです。「減損テストを十分行えば，のれんの減価は把握でき償却よりも有用である」。

ここがやはり日本と大きく違うのかなと思うのですが，「企業結合時に，無形資産を適切に認識すれば，残余は償却の不要なコアのれんとなる」。

日本でも現行の企業結合会計基準では，できる限り取得費用を無形資産に分散して認識していくことになっているのですが，後ほどご説明できるかと思いますが，やはり日本の場合取得に要した費用と取得事業・企業の純資産価値の差額が即のれんだみたいな，乱暴なというか，わかりやすいやり方がまだ意識として残っていまして，アメリカ或いはIFRS適用諸国でやっているように，結合時に無形資産を細かく見ていく，しかもそこに幾らだという形で配賦していくようなやり方はなじんでいないということかと思っています。

⑶　のれんを非償却とすることに対する賛成意見

＜**資料Ⅰ－５頁**＞です。最大の理由は，コンバージェンスしなければということであります。既にIFRSと米国がやってしまっているのだから，日本だけやらないというわけにはいかないということです。国際的な企業間の比較可能性の観点から，コンバージェンスを図るべきではないかということです。そして，米国やIFRSの基準が非償却になっている中で，日本だけがのれんの償却を強制するとなりますと，日本企業が内外でM&Aをやるときに阻害要因になるのではないかということです。もともとのれんの償却期間を見積もるといっても，そんなに簡単な話ではないだろう，結局は恣意的にやっているだけではないかといった意見が当然あります。

⑷　のれんを非償却とすることに対する反対意見

それに対して反対意見です。ここも前から言われたことの繰り返しでしかないと私は思っています。まず当期純利益の計算が大事なのだから，のれんは償却しなければいけない，そういう訳のわからないものを財務諸表に掲げておくことはおかしいということです。それから減損というけれど，もっと難しいのではないかということです。どういうタイミングでどれだけ減損するかは客観的にできるわけがないということです。恣意的な減損になるということかなと思います。財政状態の健全性を保てないということです。それから償却を行わないことになってしまえば，要は安易な対価付けでM&Aをやってしまうということかもしれません。

また，「コンバージェンス」と言っているけ

れど，もともと気にされていないのではないかということです。**4頁**の非償却にした論拠の終わりの方にありますように，結局みんな考えていなくて，日本が「のれん，のれん」と大事にしているほど海外では大事にしていないのではないでしょうか。現にEUの同等性評価についてそんなに重要だとはいわれていなかったということです。仮にここのコンバージェンスをしなくても，EUの同等性評価には響かないのではないかという期待的観測ですが，私はそんなことはないと思っています。要はここまで含めてやると約束しているのが東京合意ではないかと思います。反対意見としてはこんなことがあります。

実は単体財務諸表に関する検討会議は，連結でコンバージェンスを進めた場合について，単体をどうするかという議論のはずが，いざ始めてみますと連結のコンバージェンス自体がどうかという議論の方がウエートとしては多かったのかなと思います。そういう意味ではそもそもののれんの非償却について，連結が非償却となった場合に単体はどうするという話をするはずだったのが，連結でも嫌だという話が前面に出てしまったところかなと思っています。

⑸　連結・単体分離の論点

本論の連結と単体を分けて考えるときにどうしますかということについては⑸です。連結・単体分離の論点ですが，まず連結でコンバージェンスしてのれんを非償却とした場合，単体も同じようにすることについての論点です。これは考えるまでもなく，法人税や会社法との関係をどうするのかということです。後ほど法人税法上の議論は皆さまでディスカッションしていただきたいと思いますが，会社法上の配当可能額に与える影響をどう考えるか。ほかの問題でもそうですが，結局連単の議論の一番大事な要は，単体までをコンバージェンスしてしまったときには，会社法の計算規則をどうするかとか法人税法をどうするかという話です。税は税であるとして独自の道を行き，会社法も恐らく法務省当局は「もう会計とは付き合いきれないから，勝手にする」と言い出しているかと思っています。

まだ正式に決まっていませんが，３月から法務省民事局の中に，若手の学者と実務家が入って会社計算規則の見直しを行う検討会議ができます。何をするかというと，この連単の議論を受けて，仮に単体もコンバージェンスしてしまったときに，会社計算，特に剰余金の分配規制についてどういう影響を与えるか，その場合会社計算規則をどう直すかということについて検討を始めるとされています。当初は年明けからやろうと言っていたのですが，この単体財務諸表に関する検討会議の議論が遅れていますので，今のところ３月から始まるそうです。恐らく今日お集まりの中の先生方の何人かはそのメンバーになるのではないかと私は想像していますが，３月から半年ぐらいかけて計算規則について会計と付き合うか付き合わないか，付き合わない場合について独自にどう決めるかという議論も準備することになっています。そういう意味では，会社法は会社法で独自の道を歩んでいくのだろうと思っています。

＜**資料Ⅰ－6頁**＞です。**5頁**から続きますが，では連結がコンバージェンスしても単体は今のままだとした場合の論点です。利益や株主資本が連結と個別で大きく相違した場合には，投資家に誤解を与えます。それから，やはり連結と単体を一致させたいという人もいないわけではありません。それから，単体でのれんが生じる場合というのはそんなにないので，別に変えなくてもよいのではないかということです。

実はこの２番目に挙げました連単を一致させたい会社のニーズというのは私どもなりに調査していますが，ほかの項目も含めてですが，大ざっぱに言って連結をコンバージェンスしたときに「単体は今の日本の基準のままでいいです」という会社と，「連結も単体もコンバージェンスしてくれた方が楽だ」という会社とで

半々です。100社ぐらい調査しているのですが，見事に半々に分かれています。若干業種業界の特性があるかと思います。一言でいいますと，製造業は日本基準のままの方がいいという会社が多いです。原価計算に絡んでくるので，あまり動かしたくないということかなと思っています。逆に製造業ではない会社，特に金融や商社は連単で違っているのは難しい，それだけで手間暇がかかるから嫌だ，だからどうせやるのだったら単体もやってしまえということです。

そういう議論の間にできたのが，単体については好きにしたらどうかということです。要は日本基準とコンバージェンスした基準とのいずれをも選択できるようにしましょうという，予想もつかない展開に今なっています。単体についてオール日本基準でいくのか，オールIFRSを入れるかの選択というのはまだあり得ると思います。現にイギリスはそうしています。イギリスは連結はIFRSですが，単体についてはIFRSを使うか従来の英国基準とするかは任意に選べます。ただ，もともと英国基準とIFRSはそう違わないらしいので，そんなに大きな差はないのかもしれません。

ところが今日本でしている議論は，基準ごとに日本基準とIFRSの好きな方を選ぶという声が非常に強くなっています。そうなったらどうするのか，金融庁やASBJとも相談しています。そういうことをおっしゃる方たちは，「財務諸表の中に1つ1つ『これはIFRSでやっています』とか『これは日本基準を使っています』と明記するのだから問題ないはずだ」と言っていますが，どうでしょうか。各社の財務諸表を見比べられなくなります。そんなことはアナリストがやる仕事だと言えるのかなとも思いますが，さすがに私もそこまではないのではないかと思っています。ただ，今非常に有力な意見として「個別基準ごとに自由に選ばせろ」というのが作成者の間では高まっています。

これは余談でしたが，そういう議論も含めてかなり錯綜してきています。

⑹ これまでの議論のまとめ

2月14日に開催された単体財務諸表に関する検討会議で，取りまとめの方向性についてのペーパーが出されています。以下は，その抜き書きです。

①単体財務諸表に関する考え方の方向性ということで，「のれんの単体財務諸表における取り扱いについては，当面，現行の償却を変更すべきではないとの意見が多く見られた」，償却させろという意見の方が多数でありました。というか，これはもともと単体財務諸表に関する検討会議については，作成者の意見を幅広く取り入れるということで主要企業のCFOクラスの方に多く入っていただいていますので，作成者側の意見としては多数です。その考え方は以下のとおりです。繰り返しになりますが，少しご紹介します。

「事業を買収するのは，売却を目的としたものではなくて，買収した事業を通じ利益を上げることを目的にする。のれんは，事業買収に伴う将来収益に対応するコストである。のれんの償却後で利益が計上できるか否かが重要であり，収益と費用の対応の観点からも，のれんは償却すべき資産である」。

非償却として減損のみとした場合ということで一気に減損しなければいけないときにどうするのか，景気がこのように揺れ動いているときには大変で，不安定さが増幅します。それから単体ののれんはあまり気にしていないのだから別に連結と違ってもいいのではないかという意見です。

やはりIFRSに合わせなければいけないという意見は下のとおりです。要はここはコンバージェンスしなければいけない，コンバージェンスすると決めたのだからやろうということに尽きると思っています。IFRSと米国基準でもうコンバージェンスが終わっているから，わが国も国際的な比較可能性からコンバージェンスを図るべきであるということです。それから連結と単体が異なるのでは誤解が生じるので，両者

はできる限り一致することが望ましいとする意見です。

少し雑談になりますが，連結財務諸表原則によりますと，個別財務諸表を基に連結財務諸表を作成するということに一応なっています。いまさら企業会計原則なんかどうでもいいということかもしれませんが，やはり個別の基準と連結の基準が全然違うときには，違うことについての理由の説明や或いは開示は必要になってくると思っています。いずれにせよ，この連単についてはここでの議論の方向性ということでは現行の償却を変更すべきではないという意見が多く見られました。

それから参考意見ということで②です。連結の方についても両論出ています。先ほどご紹介したものの繰り返しですが，ともかく連結ぐらいはしなければいけないだろうという意見，それから連単分けていいのだという意見です。何度も申しますが，もともと連結はコンバージェンスするけれども単体をどうするかという議論についての検討会議だったのですが，包括利益の表示や開発費についてもそうですが，連結も含めてもそもそもコンバージェンスはおかしいという議論が非常に高まってしまって，私どもとしても手に負えないところがあります。ASBJ と金融庁は何とか単体のあり方の議論に戻そうとされているようです。

3. 企業結合会計のコンバージェンス（ステップ１）

＜**資料Ⅰ－8頁～10頁**＞については，細かいご説明になります。**8頁**からは2008年に改訂された企業結合に関する会計基準で，もうご承知のとおりです。ポイントだけご紹介します。持分プーリング法を廃止しました。

それから，⑶負ののれんの会計処理です。それまでは正ののれんと合わせて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となっていましたが，前回の改定で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（特別利益）として処理することになっています。このときに負ののれんだけは変えてしまっています。それから**9頁**の少数株主持分の測定やいろいろなことが書いてありますが，基本的にはもう既に皆さんご承知の話なので，ここは省略します。

少し振り返ってみますと，持分プーリング法とパーチェス法を議論していたときに，税との関係というのはやはりちらちら挙がっていたのです。企業結合会計と企業組織再編税制とは全く違うものになってしまっていますので，会計上持分プーリング法がなくなったから税はどうかなるという話は実はなかったのです。当時も「税が，税が」と言う人はいっぱいいたのですが，言い訳にすぎません。もともと会計の方の旧基準の持分プーリング法の基準と企業組織再編税制の適格要件とは全く違いますので，要は関係ない話だったと言えると思っています。そのぐらいで旧基準の話は終わります。

4. 企業結合会計のコンバージェンス（ステップ２）

⑴ 論点４－１：のれんの償却

＜**資料Ⅰ-11頁～14頁**＞からです。**11頁**は一昨年の７月に出された「企業結合会計の見直しに関する論点の整理」です。ここではいろいろな論点が出されていますが，一番大きいのが15頁にあります「論点４，のれんの会計処理」です。この論点４の下にサブ論点で論点４－１と４－２があります。これは論点整理の全文ではなくて，前の方のところだけの抜き書きですが，それでも十分わかると思います。**15頁**の論点４－１のれんの償却をご覧いただきたいと思います。

「のれんについては，わが国における会計基準のように規則的に償却する取り扱いと，国際的な会計基準のようにのれんを償却しない取り扱いがあり，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，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。なお，この見直しに当たっては，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，追加検討①としてのれんの減損の取り扱いをどうするか，追加検討②として無形資産への配分について整理されている」。

別途本体をご覧いただければと思います。

⑵ 論点４－２：のれんに関する税効果

＜**資料Ⅰ－15頁～16頁**＞です。**15頁**の論点４－２にあるのれんの税効果については，ここもそうかなという程度の話です。

「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，わ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，現状の取り扱いと同様の結果になり，あらた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，わ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」。

ここでは，いわゆる法人税法の資産調整勘定，差額負債調整勘定と会計上の正ののれん，負ののれんとが同じではないと言い切られていますが，本当にそうなのか。後ほど税のところでご議論願えればと思っています。

⑶ のれんの償却手続と自己創設

＜**資料Ⅰ－17頁～18頁**＞については，この論点整理に載っていましたものを引いてきました。「のれんの償却をすべきだ」という考え方と「償却すべきでない」という考え方の細かいところを書いています。のれんの償却自体の意義については今までに何度もご説明したとおりの話ですが，償却手続をご覧いただきたいと思います。

まず償却すべきだというところです。「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の減価償却については，何らかの見積もりにより，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」ということですが，本当かなと思ってしまうのです。

償却すべきでないという考え方は，「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まれである」というのはそのとおりです。「取得したのれんの耐用年数及び償却パターンは，一般的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ができない」。下の方も同じような理屈で書かれています。

それぞれ理屈としては同じぐらい説得力があるのかなと私は実は思っています。償却するのかしないのかということについて賛否両論あり，理屈もそれぞれあり，同じぐらいに屁理屈かと思います。要は国際的には償却しないことになっているので，コンバージェンスしなければ駄目ではないかということの是非かと思っています。米国基準も IFRS も非償却になっている

のに，日本基準だけ償却するのはおかしいのではないかということが最大の焦点です。そもそも理論的にのれんを償却すべきか，償却しない方がいいのかということについての決着はつけようがないと思います。まさにコンバージェンスすると決めたからやらなければいけないと考えるのか，そんなことまでしなくてよいと割り切るのかということです。

ちなみに**19頁**の自己創設のれんとの関係です。ここも償却すべき，非償却でいいいという理屈がそれぞれ並べられています。例えば償却を是とする意見として，「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」。償却すべきではないという意見は，「のれんの非償却が自己創設の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」というのはそうです。こんなものはいくら並べて見ていても結論が出るわけがないと私は思います。

そういう意味で，この企業結合の議論の中でのれんの話を詰めていっても決着するわけがありません。コンバージェンスしますか，しませんかというだけの話かと思います。若干違いますのは19頁からの無形資産です。

5. 無形資産会計

⑴ 論点：取得形態と無形資産の認識

＜**資料Ⅰ-19頁**＞の無形資産会計の論点整理も，一昨年の12月に出ています。無形資産の認識から償却について，いろいろな議論があります。日本は包括的な無形資産に係る会計基準を持っていないので，新たな策定になります。結構こちらの方を議論した方が面白いのではないかと，個人的には思います。

19頁の論点３ですが，取得形態と無形資産の認識ですが，どういう手段により取得しましたか，そのときに無形資産をどうしますかということで，論点３-２をご覧ください。企業結合による取得の場合です。

企業結合により受け入れる無形資産が満たすべき識別可能性の具体的な内容については，他の取得形態と同様，「法律上の権利又は分離して譲渡可能なもの」とすることを提案しています。また，企業結合によって無形資産の定義に該当するものを受け入れた場合には，例外的な場合を除き，無形資産の認識要件は満たされていると分析しています。このような提案及び分析に同意しますか。また，本論点整理が提案する無形資産の定義及び認識要件は，企業結合により取得された無形資産についても，必要十分なものになっていると考えますか」。後ほどまたご議論願いたいのですが，法律上の権利又は分離して譲渡可能なものという形で識別せよということになります。

＜**資料Ⅰ-20頁**＞の「論点３-３，自己創設による取得」の最大のネックが，この論点３-３-１の社内研究開発費の取り扱いです。ここは今日のテーマではないので，あまり多く申し上げませんが，社内開発費を資産計上してしまうかどうかについては，税と絡むのかなと思っています。日本の場合，税の方もいろいろな議論があったのですが，当然会計も税も併せて今，費用認識することになっています。仮に開発費が資産計上されたときに，税はどうするのかという議論の方が本当は深刻だと思っています。恐らく今の法人税法の考え方からすると，資産計上してしまっているものを税だけで費用だ，損金でいけるというのは無理だと思っています。そうなると所得計算のみならず，試験研究税制の税額控除に絡んできます。割り切りかとは思うのですが，現行の法人税の規定ぶりを考えてみますと，会計で資産計上しているものをどうして損金にするのだという議論は当然あると思います。

そういう意味では，私個人の意見で経団連の

意見ではありませんが，のれんの償却・非償却はどちらでもよいと思っていますが，開発費の資産計上はまずいのではないか。どうしてもやるのだったらここは連単分離して，少なくとも単体はやめてくれと強く言わざるを得ないと思っています。そのような議論があるということです。

⑵　論点：当初認識後の測定

＜**資料Ⅰ-21頁**＞「論点５，当初認識後の測定」です。この論点５-２をご覧ください。償却に関する事項です。

「本論点整理では，償却に関して，償却期間，償却方法及び残存価額について，次の事項を明確にすることを提案していますが同意しますか。⑴償却期間については，その無形資産の耐用年数とする旨，及びその耐用年数を決定するために考慮すべき要因。⑵償却方法については，採り得る償却方法，及び資産に関する経済的便益について企業が消費すると予想されるパターンが明確でないときには定額法を採用することとする旨。⑶残存価額については，その決定についての考え方，及び一定の条件を満たさない場合はゼロとして扱う旨」。

そのほか償却を行うことが適切でない無形資産は何かとか，そういう場合償却を行わない無形資産の減損はどうですかみたいな論点が書かれています。

別紙になりますが，企業結合の見直しに関する論点の整理に関する私どものコメントと，無形資産の論点整理に関するコメントをそれぞれ出しています。ここで，まず企業結合会計のコメントの２枚目をご覧ください。

⑶　経団連のコメント

＜**資料Ⅱ-１～２頁**＞です。論点４，のれんの会計処理の４-１のれんの償却です。

「のれんに含まれる超過収益力は，企業活動を続ける中で不変であるとは考えられない。企業が投資（企業結合）の意思決定を行い，その成果を評価するに当たっては，一定期間において当該投資が投下金額を上回る収益を上げているのかという視点からも判断を行っている。従って，固定資産と同様に償却処理とし，投資の回収過程で，費用に配分されて成果から控除されることが実務の考え方を反映したものと考える。なお，のれんを非償却とする場合，①のれんの額は減損処理によってのみ変動することになるが，減損テストに伴う実務負担への懸念のみならず，恣意性が介在する余地が大きくなるという懸念もある。また，のれんの正確な算出のため，②無形資産への配分は基本的に現行の基準に基づき行われているが，『分離可能要件』に基づき細分化された無形資産の公正価値の把握などは，実務上の大きな負担となることが懸念される。それに加えて，公正価値評価に係る恣意性の介在を助長することにもなりかねない。のれんを非償却とすることは適当でないと考える」。

これが経団連の正式な意見ということになっていますが，私は個人的にはどちらでもよいと思っています。経団連としてはやはりのれんは償却するべきだという意見を言っています。

＜**資料Ⅲ-１～３頁**＞の，無形資産に関する論点の整理というところですが，ここも全部について意見を言っているわけではありません。**３頁**の論点５，当初認識後の測定ということで，論点５の償却の事項，質問13です。

「自己創設無形資産は，基本的に『特定の製品』の開発を目的とした活動で発生した費用の一部を，『特定の製品』が経済的便益をもたらすことが確実となったことにより資産として認識したものであるので，『特定の製品』と償却費のひも付き度合いはかなり深くなり，有形固定資産よりも汎用性がかなり低いといえる。そのような自己創設無形資産の特徴を考慮すると，一般的には償却期間はひも付き製品のライフ・サイクル期間，償却方法は量産費であれば定額法，個別品であれば生産高比例法が適当であると考える」。

それから，償却を行うことが適切でない無形資産や，その場合についての減損についてもコメントしています。経団連で議論をしますと，ほかの分野でもそうですが，何か新しいことをしようとする意見と「今のままでいいのだ」という意見が拮抗しますと，やはり現状維持になるのです。人間が保守的なのか，日本人の特性なのかわかりませんが，「何か変えてみるべきだ」という声と「変えなくていいのだ」という声がそれぞれあるときは，全体を通してしまうと「やはり変えるのはやめよう」という話になります。

そういう意味では，確かにのれんの償却についても，私は何度でも言いますが，のれんを償却するか・しないかについて理屈ではなく，コンバージェンスするか・しないか，どちらが大事かということだけであると思っています。少なくとも連結はコンバージェンスしなければいけない。単体はそういう意味ではどちらでもいいというのなら，本当にどちらでもいいことにするのかということです。変えるかどうかというときに「変えない方がいい」と言う人がいると変えない方がいいことになってしまいます。

会計についての議論はそういうことになっています。いずれにせよ，ようやく議論が再開されたことになっていまして，第１四半期ですから３月中にはそれぞれ公開草案までいくことにはなっていますが，どうなるかなということです。ちなみに ASBJ の方や金融庁の方と議論していますと，ともかく連結だけはやらなければということです。特にこれは EU の同等性評価の対象なので，金融庁としてはやらないわけにはいきません。

東京合意が2011年６月30日という期限を切っており，それを実行するという約束の下に EU には同等性を評価してもらっています。一応2009年12月の段階で正式に日本の会計基準は EU の会計，すなわち IFRS と同等性を持つことを評価されていますが，東京合意に基づくコンバージェンスを完了するという限定が付いています。連結でコンバージェンスしないことになってくると，この東京合意に基づくコンバージェンスが完了しません。そういう意味では今の同等性評価は仮免許なので，取り消されてしまう可能性があります。ともかく連結だけはやることは決まっているという意見です。だから，単体と連結と分離しなければという考え方に相当金融庁は傾いています。

言い方は悪いのですが，ASBJ は連単が一緒でないとおかしいという人たちが主流になっています。監査法人や学者の方或いはアナリストから見れば，なぜ連結と単体を違えられるのか，個別財務諸表と連結財務諸表のベースが違うものを一緒に並べられても困るのではないかとなります。だったら，個別財務諸表はもう開示しなくていいということを私は言っていますが，それはそれでまた大変怒られています。そういう議論を今やっているところです。会計はそんな状況なのであとで皆さまに補足していただきたいのですが，少なくとも企業結合会計のステップ２はのれんの償却・非償却で山場にかかっています。

6. 税制との関係

＜**資料Ⅰ-23頁～34頁**＞に戻ります。23頁から税の関係です。ここは前回のご説明から，私自身あまり先へ進んでいません。最大の問題は，法人税法の「営業権」と「のれん」は同じなのか，違うのかということです。ご説明するまでもなく，法人税法２条の定義規定の中に，第23号で減価償却資産は政令で定めることとされています。施行令12条の中に，13条に書かれているものが固定資産だということで，13条の減価償却資産の中に営業権というのが出てきます。だから営業権は減価償却資産であって無形固定資産であって，償却するのだとなっています。

その営業権は何かというと，具体的には基本通達７－１－５を見ろということになっていまして，こういうことが書いてありますが，本当に

私にはよくわかりません。

最大の問題は，この営業権と会計上ののれんというのは同じなのか，違うのかということです。極端なことを言いますと，会計上ののれんと法人税法の営業権は全く違うのだという議論があるのかもしれません。それからもう１つ，非適格組織再編で生じる差額資産調整勘定と負債調整勘定については，会計の側からはあれはのれんと関係ないと言い切られていますが，本当にそうなのか。

少し後ろの方になりますが，**29頁**からいわゆる資産調整勘定，負債調整勘定について整理していますが，これをのれんといわずして，何がのれんなのかということではあるのです。

先ほど少しご覧いただきましたが，税効果会計の中では関係ないと言い切られているような感じです。少なくとも，私の頭は整理されていません。法人税法上の営業権というのは何なのだろう，のれんと同じなのか違うのか。ぎりぎり営業権の中にのれんは入るのかなとは言えるかもしれませんが，営業権であってのれんでないものは何なのか。ものの本を見ますと，例えば許認可業種の免許みたいなものが入ることになっています。乱暴な議論をしますと，企業組織再編税制で考えているのれんというのは差額です。例えば取得するときの取得対価と取得事業・企業の純資産価値の差額のどんぶり勘定なのです。先ほど会計の方は無形資産の論点整理をご覧いただきますと，そんな乱暴な話ではなくて，無形資産についてもっと細かく認識してぎりぎり詰めていけということで，現にIFRSはそうなっています。

日本人の頭の中にあるのれんというのは，合併であれば，合併対価と合併によって取得した資産の差額でしかなくて，だから適格再編なら構わないけれど非適格のときには帳尻が合わない部分は資産調整勘定・負債調整勘定という形で処理することにしています。乱暴な言い方ですが，非適格組織再編のときにつじつまが合わない部分については取りあえず資産調整勘定や負債調整勘定という名前を付けておいて，それは償却してしまうことになっているわけです。このあたり，税の議論と会計の議論のつなぎの悪さ，つぎはぎできていないところが非常に気になるというのが相変わらず私の頭の中の問題です。

24頁になりますが，もう１つ，そもそもこのれんを非償却とした場合，税はどうなるかという話です。先ほど少し申し上げましたが，私は税はあまり関係ないのではないかと思います。資産調整勘定を税務上ののれんと考えた場合，会計上非償却としても影響はない。ただそのときには先ほども申し上げましたとおり，税効果会計では関係ないと言ってしまっているのを何とかしてくれということです。

もし，税務上の無形固定資産だけれども会計上は違うとなったときには困ります。どういう場合がどれだけ生じるのかわかりませんが，今の法人税法31条を見ますと損金経理が必要となっています。

少し雑談ですが，日本の法人税法の確定決算主義というのは要は損金経理要件なので，損金経理要件の扱いをどこかでぎりぎり考えていかないと，会計と税の考え方は両立しなくなると思っています。私は確定決算主義なんて意味がないのだとずっと言い募ってきて品川先生に怒られていますが，現に損金経理要件だけはあります。

雑談ついでの雑談ですが，今年の税制改正で法人税法の減価償却について250％定率を200％に変えるという議論がありました。途中の議論で主税局と，法人税率を下げるための財源として250％をどこまで下げるのかという償却率のたたき売りみたいな話がありました。主税局の方からは，最初の方は全部定額というむちゃくちゃな話があったのですが，定率だけれども償却率を下げる，途中で160％という話があったのです。160％定率に一本化です。われわれは損金経理要件を外してくれたらあり得ると思ったのですが，結局そうはなりませんでした。主

税局にしてみれば，損金経理要件を外すととんでもないことが始まると思っておられるのかなと思っています。

のれんについても会計上本当に非償却になった場合に，どこまで本当に税の問題を考えなければいけないのか。あまり本質的な話はないと思います。開発費の資産計上の方がよほど税の影響が大きくて，これは何とかしてくれなければ困ると思うのですが，のれんの償却・非償却と法人税とは関係ないと思います。そうはいっても論点はまだ続くと思っています。一番ありがたいのは，単体は今のままにしておいてくれということです。

ただ会計上ののれんの償却は20年以内ということになっていますが，法人税法はもっと短い期間５年と定めています。だから，もともと関係ないのです。法人税法が勝手に５年で償却すると決めているだけなので，そういう意味ではぎりぎり詰めていくと今のままでよいではないかという言い方もできるかと思っていますが，どうなのでしょうか。

いずれにせよ減価償却の是非にも絡みますが，のれんの扱いというのは企業結合会計基準のステップ２の肝になっています。これが進まないと先へ進めません。逆にそれ以外のところは，先ほどの論点整理をご覧いただいてもどっちでもよいと言ったら言い過ぎですが，**11頁**からの論点の整理をご覧いただきましても，正直言って税との関係ではびっくりするような話はありません。会計の世界で細々とした議論はあるかもしれませんが，本当に絡んでくるような話はあまりないと思っています。

１年の間を開けて，前回と同じ説明をしているかなと私ながら思いますが，取りあえず皆さんに教えてくださいということで今日の説明は終わらせていただきます。

資料Ⅰ

2011年2月17日（社）日本租税研究協会税務会計研究会

企業結合会計基準と「のれん」

（社）日本経済団体連合会
経済基盤本部長　阿部泰久

１．現　状

２．のれんの償却－単体財務諸表に関する検討会議における検討

３．企業結合会計のコンバージェンス（ステップ１）

４．企業結合会計のコンバージェンス（ステップ２）

５．無形資産会計

６．税制との関係

１．現　状

（１）ＡＳＢＪにおける検討状況

項　目	論　点	会計基準の開発時期
企業結合会計基準の改正（のれんの非償却）	・IFRS との既存の差異を解消するプロジェクトの一環であり、IFRS3（企業結合）とのコンバージェンスを図る方向で議論を行っている。 ・IFRS３と同様に、のれんを非償却とするか否かが論点となる。 ✧仮に連結でのれんを非償却とすることとした場合であっても、単体においては償却を継続すべきとの意見もある	・2011 年第Ⅰ四半期に公開草案を公表する予定。 ・東京合意により、2011年６月までに最終基準化を完了する必要がある。
無形資産の会計基準の開発（開発費の資産計上）	・IFRS との既存の差異を解消するプロジェクトの一環であり、IAS38（無形資産）とのコンバージェンスを図る方向で議論を行っている。 ・IAS38 と同様に、一定の条件を満たす社内開発費については資産計上をするか否かが論点となっている。 ・仮に連結で資産計上を行うこととした場合であっても、法人税法との関係等により単体においては資産計上を行うべきではないとの意見も聞かれる。	・同上（同時に公表する予定）

（２）企業結合会計ステップ１：完了

2008 年 12 月 26 日「企業結合に関する会計基準」公表（2010 年 4 月 1 日以後に実施される企業結合から適用）

≪コンバージェンスが実現した項目≫

・持分プーリング法の廃止、取得企業の決定方法
・株式を取得対価とする場合の対価の時価の測定日
・少数株主持分の測定
・企業結合により受け入れた研究開発の途中段階の成果の処理
・株式交換における取得原価の算定方法
・負ののれんの会計処理
・段階取得における取得原価の会計処理

（３）企業結合会計ステップ２：途上？

2009 年 7 月 10 日「企業結合会計の見直しに関する論点整理」

論点１　少数株主持分の取扱い
論点２　取得原価の算定
論点３　取得原価の配分
論点４　のれんの会計処理
論点５　子会社に対する支配の喪失
＊企業結合に関する基本的考え方　親会社説　⇒経済的単一体説

（４）無形資産：途上？

「研究開発費等に係る会計基準」－ソフトウェア、研究開発のみ規定

2009 年 12 月 18 日「無形資産に関する論点の整理」

論点１　定義
論点２　認識要件
論点３　取得形態と無形資産の認識－１　個別買入れによる取得
　　－２　企業結合による取得
　　－３　自己創設に依る取得
論点４　当初取得時の測定
論点５　当初認識後の測定
論点６　開示

２．のれんの償却－単体財務諸表に関する検討会議における検討

（１）現行日本基準

2003 年に「企業結合に係る会計基準」が制定され、のれん及び負ののれんは 20 年以内に償却することとされた（別途、減損会計の対象となる。）。

＜のれんを償却することとした理由＞

・のれんは、投資の原価の一部であり、企業結合後の成果とのれんの償却費を対応させるべきである。
・のれんは、時の経過とともに減価する。償却を行わない場合には、自己創設のれんを実質的に計上することとなる。
・負ののれんは、2008 年に、コンバージェンス・プロジェクトの一環で、20 年以内償却から、一括利益計上に改正されている（単体も同様）。

	連　結	単　体
現金買収、株式交換等	のれんを計上	子会社株式を計上
合併等	のれんを計上	のれんを計上

（２）米国基準・ＩＦＲＳ

①米国基準

2001 年に、のれんの償却を、それまでの 40 年以内償却から非償却に変更されている（持分プーリング法の廃止と同時）。

②ＩＦＲＳ

2004 年に、それまでの 20 年以内償却から非償却に変更されている（同様に、持分プーリング法の廃止と同時）。

＜非償却にした論拠＞

・全てののれんの価値が減少するわけではなく、また、価値の減少するのれんは稀にしか定額により減少しない。恣意的な期間にわたるのれんの定額法による償却は経済的実態を反映せず、有用な情報を提供しない
・財務諸表の多くの利用者が投資等の意思決定をするにあたりのれん償却費を無視するだけでなく、企業もしばしば経営者の業績を評価するにあたりのれん償却費を考えていない。
・減損テストを十分行えば、のれんの減価は把握でき償却よりも有

用である。
・企業結合時に、無形資産を適切に認識すれば、残余は償却の不要なコアのれんとなる。

（３）のれんを非償却とすることに対する賛成意見

○IFRSと米国基準のコンバージェンスは終了しており、国際的な企業間の比較可能性の観点からは、コンバージェンスを図るべきではないか。
○のれんを規則的に償却することを強制すると、我が国企業の国内外でのM&A戦略の遂行に重大な阻害要因となり、海外企業とのイコール・フッティングとならないのではないか。
○のれんの償却期間を見積もることは困難であり、恣意性が強い処理になるのではないか。

（４）のれんを非償却とすることに対する反対意見

○当期純利益の計算を重視する観点からは、のれんは償却すべきではないか（日本基準設定時の趣旨参照）。
○減損は償却に比べ客観性に欠けるため、財政状態の健全性を保てないのではないか。
○償却を行わないことにより、モラルハザードが起き、不必要な投資が行われるようになるのではないか。
○ＥＵの同等性評価においては、のれんの償却については「重要性なし」とされており、IFRSと同じ会計処理を適用しなくても、重要な支障はないのではないか。

（５）連結・単体分離の論点

○連結でコンバージェンスを図り非償却とした場合でも、単体についてコンバージェンスを図ることについては、以下の論点がある。
・法人税法上の資産調整勘定の損金処理に与える影響をどのように考えるか。
・会社法上の配当制限に与える影響をどのように考えるか。

○連結でコンバージェンスを図り非償却とした場合で、単体では償却を維持するケース（＝連結先行）については、以下の論点がある。
・利益や株主資本が連結と個別で大きく相違した場合、投資家に誤解を与える可能性があるのではないか。
・連単を一致させたい会社のニーズ（手間、経営管理）に合わなくなるのではないか。
・単体でのれんが生じるのは合併等に限定されており、連結と単体の処理を分ける重要性がないのではないか。

（６）これまでの議論のまとめ

①単体財務諸表に関する考え方の方向性

のれんの単体財務諸表における取扱いについては、当面、現行の償却を変更すべきではないとの意見が多くみられた。その考え方は以下のとおりである。
・事業を買収するのは、売却を目的としたものではなく、買収した事業を通じ利益をあげることを目的とする。のれんは、事業買収に伴う将来収益に対応するコストである。のれんの償却後で利益が計上できるか否かが重要であり、収益と費用の対応の観点からも、のれんは償却すべき志さんである。
・非償却として減損のみとした場合、事業環境の悪化に伴い一気に損失が表面化し、景気が悪化した場合、不安定さが増幅する。
・単体財務諸表におけるのれんはさほど重要性がない場合が多く、連結と単体で処理を分けても、さほど混乱は生じないのではないか。

一方、IFRS同様に非償却に変更すべきとの意見の考え方は以下のとおりである。
・IFRSと米国会計基準のコンバージェンスは終了しており、我が国も国際的な比較可能性から、コンバージェンスを図るべきである。また、連結財務諸表と単体財務諸表に異なる会計処理を採用することにより誤解が生じる可能性があり、両者はできる限り一致することが望ましい。

②連結財務諸表に関する参考意見

なお、検討会議においては、連結財務諸表におけるのれんの非償却について、以下の両論の参考意見も聞かれた。
・事業買収時に海外企業とのイコール・フッティングであることが重要であり、連結財務諸表については、IFRSと米国会計基準のコ

ンバージェンスが終了済みであることを考えると、非償却とすることに企業としてメリットがあるのではないか。

・【単体財務諸表に関する考え方の方向性】にあるように、収益と費用の対応を重視する簡単からは償却を継続すべきではないか。

３．企業結合会計のコンバージェンス（ステップ１）

企業会計基準第 21 号「企業結合に関する会計基準」（平成 20 年 12 月 26 日）等

（１）持分プーリング法の廃止（企業結合会計基準第 17 項、18 項）

旧基準では、企業結合の会計処理として、その企業結合の経済的実態に応じ持分プーリング法とパーチェス法とが使い分けられていたが、会計基準のコンバージェンスを推進する観点から持分プーリング法を廃止することとし、共同支配企業の形成および共通支配下の取引以外の企業結合はパーチェス法により処理するものとされた。

また、持分プーリング法を廃止した場合には、現行の会計基準が定める持分の結合に該当するような企業結合（共同支配企業の形成を除く）であっても、いずれかの結合当事企業を取得企業として決定しなければならず、実務上いずれの企業が取得企業かを決定することが困難なケースへの対応を検討しなければならないことから、取得企業の決定方法についても併せて改正された。

（２）株式を取得の対価とする場合の当該対価の時価の測定日（企業結合会計基準第 24 項、事業分離等会計基準第 13 項および第 34 項、適用指針第 38 項）

市場価格のある取得企業等の株式が取得の対価として交付される場合、旧基準では、取得の対価となる財の時価は、原則として、その企業結合の主要条件が合意されて公表された日前の合理的な期間における株価を基礎にして算定するものとされていたが、国際的な会計基準と同様に、企業結合日（または事業分離日）における時価を基礎として算定することとされた。

（３）負ののれんの会計処理（企業結合会計基準第 33 項、連結会計基準第 24 項、持分法会計基準第 12 項、適用指針第 78 項）

旧基準では、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たが、本会計基準等では、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およ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およ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（特別利益）として処理することとされた。

子会社株式を追加取得した場合に生じる「負ののれん」については、時価評価の見直しが行われないため、識別可能資産および負債の見直しは行わず、利益とし

て処理される。

（４）少数株主持分の測定（連結会計基準第 20 項）

旧基準では、連結財務諸表の作成に当たり子会社の資産および負債を評価する方法として、親会社の持分に相当する部分については株式の取得日ごとの時価により評価し、少数株主持分に相当する部分については子会社の個別貸借対照表上の金額による方法（部分時価評価法）と、子会社の資産および負債のすべてを支配獲得日の時価により評価する方法（全面時価評価法）のいずれかによるものとされていたが、本会計基準では、全面時価評価法により評価しなければならないこととされた。

（５）段階取得における会計処理（企業結合会計基準第 25 項、連結会計基準第 23 項(1)、事業分離等会計基準第 18 項および第 24 項、適用指針第 46 項、第 46-2 項、第 85 項(1)、第 99 項、第 104 項、第 110 項、第 116 項(1)、第 118-4 項、第 119 項(1)、第 123-3 項、第 124 項(2)①、第 281-2 項および第 293-2 項）

取得が複数の取引により達成された場合（段階取得）における被取得企業の取得原価は、旧基準では、支配を獲得するに至った個々の取引ごとの原価の合計額によるものとされていたが、本会計基準等では、被取得企業の取得原価は、個別財務諸表では従来どおり支配を獲得するに至った個々の取引ごとの原価の合計額をもって算定するが、連結財務諸表では支配を獲得するに至った個々の取引すべての企業結合日における時価をもって算定し、被取得企業の取得原価と支配獲得に至った個々の取引ごとの原価の合計額（持分法適用関連会社と企業結合した場合には、持分法による評価額）との差額は、連結財務諸表上、当期の「段階取得に係る損益」（特別損益）として処理することとされた。

（６）在外子会社株式の取得により生じたのれんの会計処理（適用指針第 77-2 項）

在外子会社株式の取得により生じたのれんは、旧基準では発生時の為替相場で換算することとされていたが、本会計基準等では、当該在外子会社の財務諸表項目が外国通貨で表示されている場合には当該外国通貨で把握し、決算日の為替相場により換算することとされた。

（７）企業結合により受け入れた研究開発の途中段階の成果の会計処理等（企業結合会計基準第 28 項及び第 29 項、研究開発費等会計基準の一部改正第 2 項、適用指針第 58 項、第 59 項および第 59-2 項）

企業結合により受け入れた研究開発の途中段階の成果について、旧基準では、取得対価の一部を研究開発費等に配分した場合には、当該金額を配分時に費用処理することとされていたが、本会計基準等では、当該会計処理が廃止された。

また、旧基準では、被取得企業から受け入れた資産に識別可能な無形資産が含まれる場合には、取得原価を当該無形資産等に配分することができるとされていたが、本会計基準等では、当該無形資産が識別可能なものであれば、原則として識別して資産計上を求めることとし、研究開発費等会計基準では企業結合により被取得企業から受け入れた資産（受注制作、市場販売目的および自社利用のソフトウエアを除く）については適用しないものとされた。

４．企業結合会計のコンバージェンス（ステップ２）

「企業結合会計の見直しに関する論点の整理」（企業会計基準委員会 平成 21 年７月 10 日）

【論点 1】少数株主持分の取扱い

連結財務諸表における少数株主持分について、我が国の会計基準と国際的な会計基準とでは、(1)連結財務諸表における表示等、(2)支配が継続している場合の子会社に対する親会社持分の変動、(3)共通支配下の取引等において、形式的な点を含め異なる取扱いがある。

本論点整理では、連結財務諸表における少数株主持分及び少数株主損益に関する表示等(子会社に生じた損失の配分を含む。)については、引き続き、現行の会計基準に基づく取扱いを行っていくことが適当であると考えている。また、支配が継続している場合の子会社に対する親会社持分の変動によって生じる差額については、次の２つの案を中心に、今後検討することが適当であると考えている。

(1)子会社に対する親会社持分が増加した場合も減少した場合も、純資産の部における評価・換算差額等として、当該差額を将来に繰り延べ、子会社ではなくなったときに損益に振り替える（A 案）。

(2)子会社に対する親会社持分が変動した理由に応じて、当該差額を処理する（B 案）。

【論点 2】取得原価の算定

[論点 2-1] 取得の基本的な処理方法

取得の基本的な処理については、我が国でも国際的な会計基準でも企業結合日における時価（公正価値）を基礎として処理されることとなるため、大きな差異はなく、特段の見直しは必要ないと考えられる。

[論点 2-2] 条件付取得対価の交付

条件付取得対価について、我が国の会計基準では、当該条件付取得対価の交付又は引渡しが確実となるまで会計処理を行わないものとされているが、国際的な会計基準では、取得日の公正価値によって認識し、取得日以後に当該公正価値の変動があった場合に一定の会計処理をするとしている。

本論点整理では、企業結合日における時価で取得原価に含めることが適当であると考えているが、引き続き検討することとしている。

[論点 2-3] 取得に要した支出

株式交付費以外の企業結合における取得に要した支出について、我が国の会計基準では、取得原価に含めて会計処理するが、国際的な会計基準では、発生時の費用とし取得原価に含めないものとしている。企業結合においては、取得に要した支出のどこまでを取得原価の範囲とするか、実務上、議論となることも多いことなどから、国際的な会計基準と同様に、今後は発生時に費用とすることが考えられる。

[論点 2-4] 新株予約権の交付

企業結合において、被取得企業の従業員等に対する報酬としての新株予約権と引き換えに取得企業の新株予約権を付与する場合、我が国の会計基準と国際的な会計基準では、取得原価に含めることでは共通しているが、取得原価に含める金額について相違がある。

また、我が国の会計基準では、被取得企業の従業員等に対する報酬としての新株予約権と引き換えに付与する取得企業の新株予約権を、取得に直接要した支出額に準じて取得原価に含めているため、当該支出額の取扱いに関して見直すこととなれば（[論点 2－3]参照）、この取扱いについても検討する必要がある。

【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。

[論点 3-2] 識別可能資産及び負債の測定原則

認識した識別可能資産及び負債の測定については、我が国でも国際的な会計基準でも、時価（又は公正価値）を基礎として行なわれ、大きな差異はないと考えられる。ただし、暫定的な会計処理の確定と見

直しにより取得原価の配分額を修正した場合であって、それが企業結合年度の翌年度に行われるときの取扱いに相違が見られる。我が国においても、現在、遡及処理に関する会計基準の開発が進められており、暫定的な会計処理の取扱いについても、国際的な会計基準と同様に、今後、取得日時点に遡って修正することが考えられる。

また、暫定的な会計処理は、今後も原則として、時価の算定に時間を要するものに限られると考えられるが、国際的な会計基準と同様に、取得原価の配分も対象となる識別可能資産及び負債のみならず、交付した条件付取得対価（[論点 2-2]）や新株予約権（[論点 2-4]）のような取得原価自体についても、当該処理に含めていくことが考えられる。

[論点 3-3] 売却目的で保有する資産への取得原価の配分

我が国の会計基準と国際的な会計基準では、売却目的で保有する資産の取扱いに一定の相違がみられる。売却目的で保有する資産については、「財務諸表の表示に関する論点の整理」も踏まえて検討されるが、これは主として表示に関するものであり、測定については、我が国の減損会計の取扱いにより国際的な会計基準の取扱いとは大きく異ならないと考えられているため、そのための会計基準を開発していく必要性は乏しいものと考えられる。このため、企業結合時における売却目的で保有する資産への取得原価の配分については、別の会計基準を参照して売却費用控除後の公正価値を用いるという対応ではなく、企業結合に関する会計基準等の中で対応することが考えられる。

[論点 3-4] 偶発負債及び企業結合に係る特定勘定への取得原価の配分

企業結合において引き受けた偶発負債（偶発債務）や我が国の会計基準にいう企業結合に係る特定勘定については、国際的な会計基準とは異なる取扱いが定められている。これらの取扱いについては、会計基準の国際的なコンバージェンスの観点から見直していくという考え方がある一方で、当委員会における引当金一般についての議論の進展と合わせて対応すべきという考え方や、現行の企業結合に係る特定勘定の方がその後の損益計算を適切に行うことができるという考え方もあることから、見直す必要があるのかどうか、引き続き検討する。

[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。

[論点 3-6] 繰延税金資産及び負債への取得原価の配分

企業結合において、被取得企業及び取得した事業から生じる一時差異等に係る税金の額を、将来の事業年度において回収又は支払が見込まれない額を除き、企業結合日に繰延税金資産又は負債として計上するという点で、我が国の会計基準と国際的な会計基準は共通している。本論点整理では、最近の国際的な会計基準の開発過程で取り上げられた次の点に関して検討を行っている。

(1)企業結合に伴う取得企業自体の繰延税金資産に関する会計処理
(2)被取得企業の一時差異等に関する税効果が取得日以降に変動したときの会計処理
(3)会計上ののれんを超過する損金算入できるのれんから生じる税効果の会計処理（ただし、これは[論点 4-2]で検討する。）
(4)被取得企業の法人税等に関連する不確実性が取得日以降に変化した場合の会計処理

【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。

【論点 5】子会社に対する支配の喪失

我が国の会計基準では、子会社株式の売却等により被投資会社が子会社及び関連会社に該当しなくなった場合、連結財務諸表上、残存する当該被投資会社に対する投資は、個別貸借対照表上の帳簿価額をもって評価するとされている。一方、国際的な会計基準において、残存投資は、支配喪失時における公正価値により評価するとされている。

売却及び企業結合等により、被投資会社に対する支配を喪失したが関連会社に該当する場合、支配の喪失によっても、引き続き保有する関連会社に対する投資の実態又は本質が変わったものとみなせないため、投資は継続しているとみて、支配喪失時においても関連会社株式は帳簿価額のままとすることが考えられるが、連結財務諸表上は、国際的な会計基準とのコンバージェンスを重視し、関連会社株式を時価で評価することが考えられる。

また、企業結合により被投資会社に対する支配を喪失し関連会社にも該当しなくなる場合、投資が清算されたものとみて交換損益を認識するものとされており、その処理は、国際的な会計基準と整合しているものと考えられる。しかしながら、売却等により子会社にも関連会社にも該当しなくなる場合には、今後、次のいずれかの方法とすることが考えられる。

(1)　企業結合によるときと同様に、被投資会社に対する投資がすべて清算されたものとみて、売却された株式のみならず、残存投資も時価で評価し、差額を損益とする方法（第１案）

(2)　これまでと同様に、残存投資については、引き続き投資は継続しているとみて帳簿価額のままとする（ただし、連結財務諸表上は、国際的な会計基準とのコンバージェンスを重視し、残存投資を時価で評価し、差額を損益とする。）方法（第２案）

関連会社に対する重要な影響力が喪失した場合も、それが関連会社の企業結合によるときには、交換損益が認識され、国際的な会計基準と整合しているものと考えられるが、売却等によるときには、今後、子会社に対する支配を喪失した場合の会計処理と同様に整理していくことが考えられる。また、共同支配の喪失の場合についても、これらの処理と同様に行うことが考えられるが、引き続き検討する。

＜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。

５．無形資産会計

「無形資産に関する論点の整理」（企業会計基準委員会　平成 21 年 12 月 18 日）

【論点 1】定　義（第 9 項から第 28 項参照）

（質問 1）本論点整理が提案する無形資産の定義（第 28 項）は、無形資産とすべきものを過不足なく含めるものとなっていますか。この定義が不十分であると考える場合に、本来無形資産に含めるべきものでこの定義では含まれないもの、あるいは、本来無形資産に含めるべきでないのにこの定義では含まれてしまうものはどのようなものですか。

【論点 2】認識要件（第 29 項から第 39 項参照）

（質問 2）本論点整理が提案する無形資産の認識要件（第 38 項）は必要十分と考えますか。必要十分とはいえないと考える場合、これらの認識要件では、具体的にどのような不都合があると考えますか。

【論点 3】取得形態と無形資産の認識

［論点 3-1］個別買入れによる取得（第 41 項から第 46 項参照）

（質問 3）個別に買い入れて取得した場合については、本論点整理においては、通常、本論点整理が提案する無形資産の定義（特に、識別可能性）に該当し、かつ認識要件が満たされることから、無形資産を認識することになると分析しています。このような分析に同意しますか。

［論点 3-2］企業結合による取得（第 47 項から第 55 項参照）

（質問 4）企業結合により受け入れる無形資産が満たすべき識別可能性の具体的な内容については、他の取得形態と同様、「法律上の権利又は分離して譲渡可能なもの」とすることを提案しています。また、企業結合によって無形資産の定義に該当するものを受け入れた場合には、例外的な場合を除き、無形資産の認識要件は満たされていると分析しています（第 55 項）。このような提案及び分析に同意しますか。また、本論点整理が提案する無形資産の定義及び認識要件は、企業結合により取得された無形資産についても、必要十分なものになっていると考えますか。

［論点 3-3］自己創設による取得

<論点 3-3-1>社内研究開発費の取扱い（第 59 項から第 74 項参照）

（質問 5）これまで費用処理することが求められてきた社内開発費も、無形資産の定義に該当し、かつ認識要件を満たすものについては資産計上することが考えられるとしていますが、この考え方に同意しますか。

（質問 6）社内開発費については、無形資産の認識要件の判断が主観的になりやすく、整合的な判断を確保するのがより難しいという問題に対応するため、国際財務報告基準では、無形資産の認識要件の充足を判断する上で、第 62 項や第 63 項で示したような、さらに詳細な要件等を定めています。社内開発費の資産計上の要件として、我が国でも同様の要件等を定めることが考えられますが、より整合的な判断を確保するために、要件等の定め方についての具体的な工夫や提案があればお示しください。

<論点 3-3-2>その他の自己創設無形資産の取扱い（第 75 項から第 89 項参照）

（質問 7）社内開発費以外の自己創設無形資産の認識についても、<論点 3-3-1>で検討した社内開発費の認識に関する要件等を当てはめてよいと考えますか。

（質問 8）国際財務報告基準では、自己創設無形資産の可能性がある支出のうち、一定のものを認識の対象から除外するよう定めていますが、我が国でもこのような除外規定を置くことが適切と考えますか（除外すべきと考えるものとその理由を具体的にお示しください。）。

【論点 4】当初取得時の測定

［論点 4-1］測定方法の考え方（第 91 項から第 98 項参照）

（質問 9）本論点整理では、無形資産の当初取得時の帳簿価額は、時価によらず、取得原価で測定することを提案していますが、この考え方に同意しますか。

［論点 4-2］取得原価の範囲（第 99 項から第 114 項参照）

（質問 10）本論点整理では、無形資産の認識要件を満たした時点から、その制作を完了した時点までに支出した金額をもって当初取得時の帳簿価額とすることを提案していますが、この考え方に同意しますか。同意しない場合、当初取得時の帳簿価額に含めると考える範囲とその理由をお示しください。

（質問 11）本論点整理では、無形資産の取得に関連する支出のうち、無形資産の認識要件を満たさないため、一度費用として処理したものは、その後無形資産の認識要件を満たすこととなった場合であっても事後的に資産として計上できないことを提案していますが、この考え方に同意しますか。

【論点 5】当初認識後の測定

［論点 5-1］基本的な考え方（第 115 項から第 121 項参照）

（質問 12）本論点整理では、当初認識後の測定方法について、再評価モデルの選択を採用せず、取得原価を基礎とすることを提案しています。この考え方に同意しますか。

［論点 5-2］償却に関する事項（第 122 項から第 143 項参照）

（質問 13）本論点整理では、償却に関して、償却期間、償却方法及び残存価額について、次の事項を明確にすることを提案していますが同意しますか（会計基準の中で他に定めるべきと考える内容があれば、具体的にお示しください。）。

（1）償却期間については、その無形資産の耐用年数とする旨、及びその耐用年数を決定するために考慮すべき要因

（2）償却方法については、採り得る償却方法、及び資産に関する経済的便益について企業が消費すると予想されるパターンが明確でないときには定額法を採用することとする旨

（3）残存価額については、その決定についての考え方、及び一定の条件を満たさない場合はゼロとして扱う旨

［論点 5-3］償却を行うことが適切でない無形資産（第 144 項から第 160 項参照）

（質問 14）国際的な会計基準では、耐用年数を確定できない無形資産について、償却を行わないこととしています。償却を行うことが適切でない無形資産があるということに同意しますか。同意する場合、どのような無形資産について償却を行うことが適切でないと考えますか（具体例を挙げ、償却を行うことが適切でないと考える理由をお示しください。）。

［論点 5-4］償却を行わない無形資産の減損（第 161 項から第 170 項参照）

（質問 15）国際的な会計基準では、耐用年数を確定できない無形資産

については、償却を行わない一方、このような無形資産については、減損の兆候がある場合に加えて、それがない場合でも、より高頻度の減損テストを行うことを求めています。耐用年数が確定できない無形資産については償却を行わないとした場合、このような取扱いを含めて、固定資産の減損に関する我が国の会計基準と国際的な会計基準との間の相違を解消すべく見直すべきと考えますか。

【論点 6】開 示（第 171 項から第 183 項参照）

（質問 16）国際的な会計基準と、我が国の会計基準では、開示内容は共通している部分もありますが、開示のあり方は、会計処理のあり方にも依存しているため、社内開発費に関する取扱いなど、現在採用されている会計処理方法の相違により、開示が異なっている部分もあります。本論点整理では、開示内容については、コンバージェンスの観点から、可能な限り国際財務報告基準と同様の開示項目を定めることを提案しています。この方向性に同意しますか。

【関連する論点】繰延資産に関する取扱い（第 184 項から第 195 項参照）

（質問 17）本論点整理では、無形資産に関する会計基準の整備に併せて、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」を廃止することを提案しています。この提案に同意しますか。

６．税制との関係

（１）法人税における「営業権」と「のれん」

【法人税法第２条（定義）】

二十二　固定資産　土地（土地の上に存する権利を含む。）、減価償却資産、電話加入権その他の資産で政令で定めるものをいう。

二十三　減価償却資産　建物、構築物、機械及び装置、船舶、車両及び運搬具、工具、器具及び備品、鉱業権その他の資産で償却をすべきものとして政令で定めるものをいう。

【法人税法施行令】

（固定資産の範囲）

第 12 条　法第２条第二十二号（固定資産の意義）に規定する政令で定める資産は、棚卸資産、有価証券及び繰延資産以外の資産のうち次に掲げるものとする。

一　土地（土地の上に存する権利を含む。）

二　次条各号に掲げる資産

三　電話加入権

四　前三号に掲げる資産に準ずるもの

（減価償却資産の範囲）

第 13 条　法第２条第二十三号（減価償却資産の意義）に規定する政令で定める資産は、棚卸資産、有価証券及び繰延資産以外の資産のうち次に掲げるもの（事業の用に供していないもの及び時の経過によりその価値の減少しないものを除く。）とする。

八　次に掲げる無形固定資産

ル　営業権

【法人税法基本通達７－１－５（織機の登録権利等）】

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。（昭 55 年直法 2－8「十九」、平 11 年課法 2－9「八」により改正）

（注）　例えば当該権利に係る事業を廃止する者に対して残存業者が負担する補償金のように当該権利の維持又は保全のために支出する費用についても、営業権として減価償却をすることができる。

【最高裁昭和 51 年７月 13 日判決】

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なら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である。

（２）のれんを非償却とした場合の問題

・資産調整勘定を税務上ののれんと考えた場合、会計上非償却としても影響はない（法人税法 62 条の８－非適格合併等により移転を受ける資産等に係る調整勘定の損金算入等）。ただし、企業結合会計基準ののれんの税効果を検討する上では、資産調整勘定を会計上ののれんと対になるものとは考えていない。

・税務上、無形固定資産に該当する一方、会計上、無形固定資産に該当しない場合、損金経理要件のため（法人税法 31 条）償却費の損金算入ができない場合が考えられる。

【法人税法第 31 条（減価償却資産の償却費の計算及びその償却の方法）】

第１項

内国法人の各事業年度終了の時において有する減価償却資産につきその償却費として第 22 条第３項（各事業年度の損金の額に算入する金額）の規定により当該事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入する金額は、その内国法人が当該事業年度においてその償却費として損金経理をした金額（以下この条において「損金経理額」という。）のうち、その取得をした日及びその種類の区分に応じ政令で定める償却の方法の中からその内国法人が当該資産について選定した償却の方法（償却の方法を選定しなかつた場合には、償却の方法のうち政令で定める方法）に基づき政令で定めるところにより計算した金額（次項において「償却限度額」という。）に達するまでの金額とする。

【参考】　旧「企業結合に係る会計基準」（企業会計審議会　平成 15 年 10 月）

企業会計上の企業結合とは、「ある企業またはある企業を構成する事業と他の企業または他の企業を構成する事業とが一つの報告単位に統合されること（結合基準二 1）」であり、合併、会社分割、株式交換・株式移転の他に、事業譲渡・譲受、現物出資も含まれる。

その類型にかかわらず企業組織再編は、取得、持分の結合、共同支配企業の形成、共通支配下の取引のいずれかに分類され、適用すべき会計処理が決定される。

（１）共通支配下の取引

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の会計処理は「共通支配下の取引」と「少数株主との取引」に分けて処理される。共通支配下の取引は、親会社からみれば内部取引と考えられるため、個別財務諸表上、事業の移転元の適正な帳簿価額を基礎として会計処理され、連結財務諸表上はすべて消去される。一方で、親会社が少数株主から子会社株式を追加取得するなど少数株主との取引は、親会社からみて外部取引と考えられるため、個別財務諸表上および連結財務諸表上も時価を基礎として会計処理され、連結財務諸表上は、のれんまたは負ののれんが計上されることになる。

（２）共同支配企業の形成

「共同支配企業の形成」とは、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企業結合を意味する。企業結合が共同支配企業の形成と判定された場合には持分プーリング法に準じた処理方法が適用される。それ以外の企業結合が「持分の結合」であるか「取得」であるかについては、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。

（３）持分の結合

次の要件をすべて満たすものは持分の結合であり、それ以外が取得である（結合基準 三 1(1)）。

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である。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

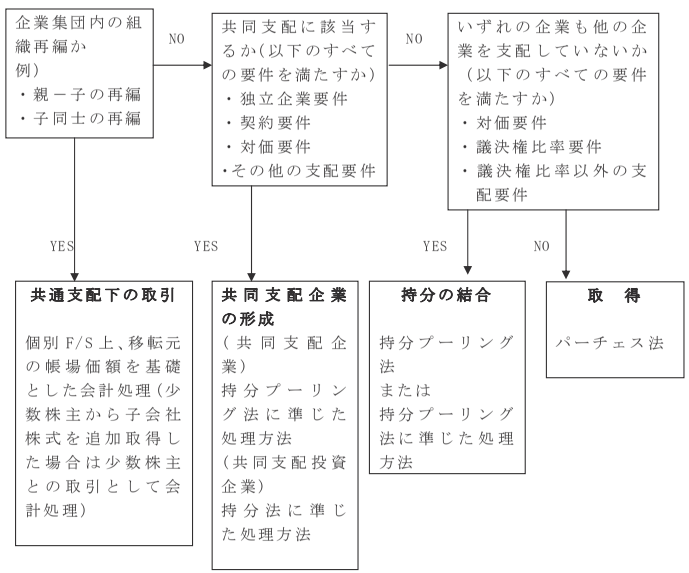
結合後企業に対して各結合当事企業の株主が総体として有することになった議決権比率が等しいことが必要である。議決権比率要件は、最初に結合後企業を支配する株主が存在するかどうかを判定し、結合後企業を支配する株主が存在する場合には、その時点で取得と判定される。

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である。

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なる。

【図　企業結合の会計上の分類】



（４）取　得

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する。

この場合、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する。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（結合基準三２(4)）、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（三２(5)）。

「事業分離等に関する会計基準」（企業会計基準第７号、平成18年12月27日）

事業分離等会計基準は、会社分割、事業譲渡等において事業を分離する企業＝分離元企業や、合併や株式交換などの企業結合において結合当事企業の株主に係る会計処理を定める。

企業結合会計基準における「持分の継続・非継続」との考え方は、企業結合の会計処理に固有のものではなく、一般に事業の成果をとらえる際の投資の継続・清算とも整合した概念であり、実現概念に通ずる考え方とされている。そこで、分離元企業や結合当事企業の株主もあわせた組織再編の会計処理も、同じ考え方に沿って統一的に行われることとなる。

（１）分離元企業の会計処理

分離元企業の会計処理は、「投資の継続か清算か」という概念に基づき、実現損益を認識するか否かの観点から考える。すなわち、分離した事業に対する投資が継続しているとみるか清算されたとみるかによって、一般的な売却や交換における損益認識と同様に、分離元企業において移転損益が認識されない場合と認識される場合に分けられる。投資の継続・清算を判断するためには、具体的に明確な事実として観察可能な要件が必要とされ、事業分離会計基準では、その要件として、他の会計基準の考え方との整合性を踏まえ、対価が移転した事業と異なるかどうかという「対価の種類」が挙げられている。

①移転した事業に関する投資が清算されたとみる場合

受取対価が現金など被結合企業の株式と明らかに異なる資産である場合には、通常、投資が清算されたものとみなされる。その事業を分離先企業に移転したことにより受け取った対価となる財の時価と、移転した事業に係る資産･負債の移転直前の適正な帳簿価額による純資産額（移転資産に係る株主資本相当額）との差額を移転損益として認識するとともに、改めて当該受取対価の時価によって投資が行われたものとされる。

②移転した事業に関する投資が継続しているとみる場合

受取対価が子会社株式や関連会社株式となる分離先企業の株式のみの場合には、当該事業に関する投資が継続しているとみなされる。移転損益を認識せず、その事業を分離先企業に移転したことにより受け取る資産の取得原価は、移転した事業に係る資産および負債の移転直前の適正な帳簿価額による純資産額に基づいて算定する。

（２）結合当事企業の株主に係る会計処理

被結合・結合企業（結合当事企業）の株主に係る会計処理も、分離元企業の会計処理と同様に、企業結合によって、保有していた被結合企業の株式が結合企業の株式などの財と引き換えられた場合に、その投資が継続しているとみるか清算されたとみるかによって、結合当事企業の株主において交換損益が認識されない場合とされる場合に分けられる。

①被結合企業に関する投資が清算されたとみる場合

受取対価が現金など被結合企業の株式と明らかに異なる資産である場合には、通常、投資が清算されたものとみなされる。受取対価となる財の時価と、被結合企業の株式に係る企業結合直前の適正な帳簿価額との差額を交換損益として認識するとともに、改めて当該受取対価の時価によって投資が行われたものとされる。

②被結合企業に関する投資が継続しているとみる場合

被結合企業が子会社や関連会社の場合において、当該被結合企業の株主が、子会社株式や関連会社株式となる結合企業の株式のみを対価として受取る場合には、当該被結合企業に関する投資が継続しているとみなされる。交換損益を認識せず、被結合企業の株式と引き換えに受け取る資産の取得原価は、被結合企業の株式に係る適正な帳簿価額に基づいて算定するものとされる。

これには子会社や関連会社以外の投資先を被結合企業とする企業結合により、結合後企業の株式が引き続き、子会社株式や関連会社株式に該当しない場合（その他有価証券からその他有価証券）も含まれる。

【参考】非適格企業組織再編成税制における資産調整勘定、負債調整勘定

企業会計基準では、「取得」と「持分の結合」が峻別され、取得については、組織再編により取得される資産・負債を時価評価し、取得原価と識別可能資産および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資産または負債に計上される。

税務上も、非適格組織再編であれば、組織再編により移転する資産・負債の時価評価が必要となるが、従来はその扱いが不明確であった。

そこで、平成18年度税制改正において、非適格合併等により資産等の移転を受けた場合には、その移転を受けた資産・負債の取得価額は個別時価によることとし、退職給付債務等の負債を認識した上で、これら資産・負債の時価純資産価額と、非適格合併等の対価の額との差額を、正・負の「のれん」としての資産調整勘定、負債調整勘定として計上する措置が創設された（法人税法62条の８）。

ここで非適格合併等とは、非適格合併、ならびに、非適格分割、非適格現物出資、事業の譲受けのうち、移転法人の事業およびその事業の主要な資産・負債の概ね全部が移転するものをいう。ただし、法人が複数の事業を営んでいる場合には、そのうちの事業の一つを一体として移転した場合も含まれる（法法62の８①、法令123の10①）。

（１）資産調整勘定

非適格合併等により、非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および金銭以外の資産の価額の合計額との額(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）の時価純資産額を超える場合には、その超過額を「資産調整勘定」として資産に計上する（法法62の８①）。

資産調整勘定は計算上、これを算定する前の、移転を受けた資産のの取得価額の合計額がその負債の額の合計額に満たない場合（時価純資産価額がゼロの場合）もあることから、その場合には、満たない部分の金額を加算することとされている。

非適格合併等対価の額には、みなし株式割当等（法法61の２③）の適用がある場合には、これを含め、また、非合併法人等から支出を受けた寄附金の額を加算し、非合併法人等へ支出した寄附金の額を減算する。

計上された資産調整勘定は、当初の計上額を60で除した金額に当該事業年度の月数を乗じて計算した金額を当該事業年度において損金に算入する、すなわち５年間で均等償却する（法法62の８④⑤）。

会社法や企業会計においてはのれんの償却期間は20年以内の適正に見積もられた期間とされているが、税務では任意の償却期間を排除するため、営業権と同様の扱いとされたものと考えられる。

（２）負債調整勘定

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。

①退職給与負債調整勘定

合併法人等が、非適格合併等に伴い被合併法人等から引き継いだ従業者の退職給与額につき、非適格合併前における在職期間等を勘案して算定する旨を約し、かつ、これに伴う負担の引き受けをした金額である「退職給与債務引受額」を負債調整勘定の金額とすることとされた（法法62の８②一）。なお、退職給与債務引受額とは、非適格合併等の時における従業者に係る退職給付引当金の額に相当する金額である（法令123の10⑦）。

②短期重要負債調整勘定

合併法人等が、非適格合併等により被合併法人等から移転を受けた事業に係る将来の債務で、その履行が非適格合併等の日から概ね３年以内に見込まれるものについて、その履行に係る負担の引受けをした場合には、短期重要債務見込額を負債調整勘定の金額とすることとされた（法法62の８②二）。

短期重要債務見込額とは、その移転を受けた事業に係る将来の債務の額（その事業につき生ずるおそれのある損失の額として見込まれる金額が移転資産の取得価額の合計額の20%に相当する金額を超える場合におけるその債務の額に限ります）に相当する金額をいう（法令123の10⑧）。

③差額負債調整勘定

非適格合併等により、非合併法人等から移転された資産･負債の対価の額(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）の時価純資産額に満たない場合には、その満たない額を「負債資産調整勘定」とする（法法62の８③）。

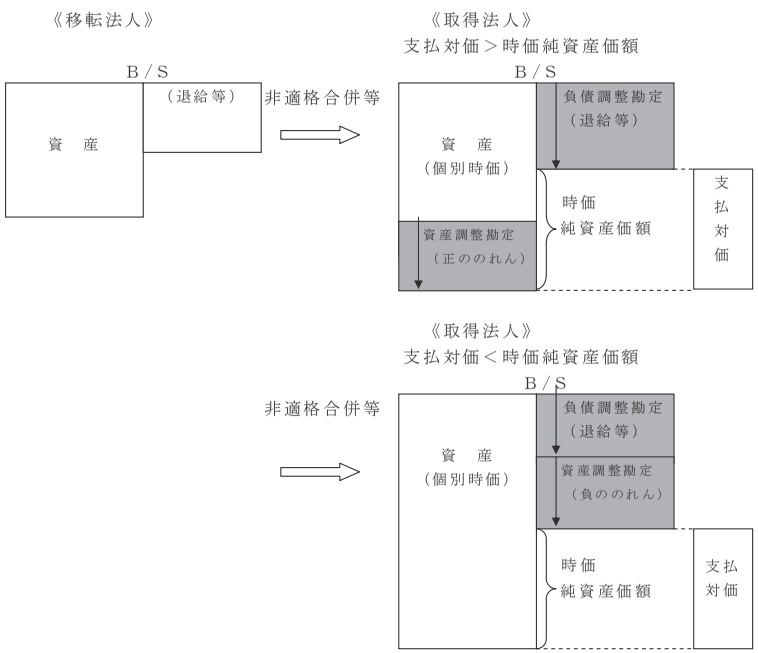
④負債調整勘定の取崩し

負債調整勘定のうち、退職給与債務引受額に該当する部分は、退職給与引受従業者が退職その他の事由によりその法人の従業者でなくなった場合、または退職給与引受従業者に退職給与の支給を支給した場合煮、その支給額等に応じて取り崩して益金に算入する（法法 62 の８⑥⑧、法令 123 の 10⑩）。

短期重要債務見込額に相当する部分は、当該債務が履行されるか、３年が経過する場合に取り崩して益金に算入する（法法 62 の８⑥⑧）。

差額負債調整勘定は、資産調整勘定と同様に５年間均等で益金に算入する（法法 62 の８⑦⑧）。

【図　資産調整勘定、負債調整勘定（財務省資料より）】



（３）資産等超過差額

資産調整勘定の仕組み、非適格合併等で移転する資産・負債の価値とその対価の額が、本来は等価であることを前提としている。しかし、上場株式を対価とする場合などに、対価決定後に株価の高騰などがあるならば、これとの差額までを「のれん」として計上することは疑問となる。

また、非合併法人の欠損相当額についても資産調整勘定からは廃除することが適当であるとされている。

そこで、これらを「資産等超過差額」として、資産調整勘定の計算から除くこととされた。

①非適格合併等に係る支払対価の交付された時点での価額（交付時価額＝時価）が、その支払いを約定した時点での価額（約定時価額＝時価）の２倍を超える場合における、非適格合併等対価資産の交付時価額から移転事業の価値（移転事業価値）を控除した金額（法令 123 の 10④）。

移転事業価値とは、非適格合併等により移転を受けた事業の価値に相当する金額として、当該事業により見込まれる収益の額を基礎としてディスカウント・キャッシュフロー法等により「合理的に見積もられる金額」をいう（法規 27 の 16）。

②上記①の簡便法として、非適格合併等対価資産の交付時価額から約定時価額を控除した金額。ただし、時価純資産価額が約定時価額を超える場合には、交付時価額から時価純資産価額を控除した金額となります。

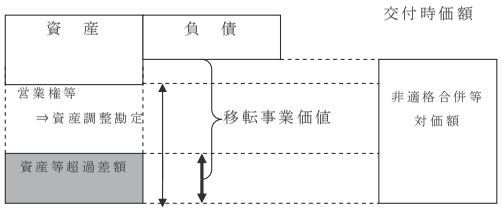
③非適格合併または非適格分割の場合において、資産調整勘定の額が、その合併等により移転された事業により見込まれる収益の状況その他の事情からみて、実質的に被合併法人の欠損金額（その移転事業による収益の額によって補填されると見込まれるものを除きます）に相当する部分からなると認められる金額があるときには、その欠損金額に相当する部分からなると認められる金額。すなわち、非合併法人等の欠損代替額のうち、移転事業の収益によって補填されない部分を意味する。

なお、資産等超過差額は資産として扱われるため、これを有する法人が、自己を非合併法人として適格合併を行った場合には、合併法人に引き継がれる（法令 123 の 10⑤）。

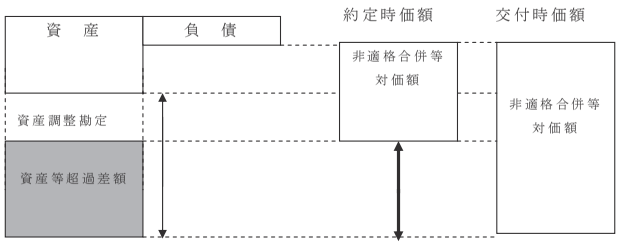
【図　資産等超過差額（財務省資料より）】

《支払対価の異常な高騰》

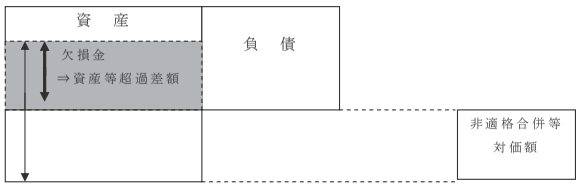
①交付時価額から移転事業価値を控除した額



②交付時価額から約定時価額を控除した金額（簡便法）



《被合併法人等の欠損金代替額》



（４）平成 19 年度改正による改正

平成 19 年度税制改正において、以下の３点の改正がなされた。

①資産調整勘定の金額を有する法人が、自己を被合併法人とする非適格合併等により資産調整勘定の金額を減額する場合に、減額を行う事業年度は当該非適格合併等の前日の属する事業年度であることが明確にされた。（法法 62 の８④）

②当該事業年度の翌日に行われた自己を被合併法人とする合併に伴い退職した従業者に支払う退職金を退職給与負債調整勘定から減額し、短期重要負債調整勘定の金額を減額すべき事由に、自己を被合併法人とする非適格合併を追加するとともに、これに基づいて退職給与負債調整勘定または短期重要負債調整勘定の金額を減額する事業年度は、当該非適格合併等の前日の属する事業年度であることが明確にされた。（法法 62 の８⑥、法令 123 の 10⑩）

③差額負債調整勘定の金額を有する法人が、自己を被合併法人とする非適格合併等により差額負債調整勘定の金額を減額する場合に、減額を行う事業年度は当該非適格合併等の前日の属する事業年度であることが明確にされた。（法法 62 の８⑦）

以　上

資料Ⅱ

(1/2)

「企業結合会計の見直しに関する論点の整理」に関するコメント

2009年9月7日
(社)日本経済団体連合会
経済基盤本部

会計基準の国際的なコンバージェンスに向けた取組みを進めるにあたり、企業結合会計の見直しを進める必要性は理解する。一方で、以下の諸点については企業の懸念もあることから、今後の見直しにあたっては、慎重な検討をお願いしたい。

【論点１】少数株主持分の取扱い

子会社少数株主は、親会社の純資産に対する請求権がなく、連結財務報告の対象には含まれない。したがって、開示については、現状の取扱いを継続することが適切である。

一方、会計処理に関しては、親会社と少数株主との間で持分変動が生じる場合、子会社への支配が継続する中での資本政策であり、発生する差額を損益認識することは企業経営の実態と乖離することとなる。また、子会社株式の少数株主への売却についても親会社の支配が継続している限りにおいては、連結上は子会社資産・事業を担保としたファイナンスであるとも捉えられる。以上を踏まえ、損益認識を非支配会社となる売却まで繰り延べるA案がより望ましいと考える。

【論点２】取得原価の算定

［論点 2-3］ 取得に要した支出

企業結合における取得に要した支出については、取得原価の範囲に関する不整合を解消できることなどから、国際会計基準同様に、発生時の費用とすることも考えられる。ただし、この場合、企業結合会計と金融商品会計及び税務との不整合が生じ、その結果として連結－単独または会計－税務における二重管理が必要となり、実務負荷が増大する恐れもある。実務上の負荷を軽減するためにも、企業結合における取得に要した支出を発生時の費用とする場合は、関連する取扱いとの整合性について整理しておくことが必要である。

【論点３】取得原価の配分

［論点 3-4］ 偶発負債及び企業結合に係る特別勘定への取得原価の配分

わが国の実務においては取得後における支出の発生の可能性が高い場合、現在の義務ではないとしても、商慣行としては義務と同様に考えられ、当然取得対価に反映されている。このような場合、負債を認識することが適当である。また、特定勘定の取扱いは直近見直されたばかりであることから、慎重に議論を進めていただきたい。

(2/2)

［論点 3-5］ 少数株主持分の測定（全部のれんの可否）

全部のれんを認めることは、少数株主持分に関して自己創設のれんを認めることになりかねない上、少数株主持分の公正価値、のれんの算定等、過大な実務負担や費用の発生が想定される。したがって、従来通りの購入のれんが適切であると考える。

【論点４】のれんの会計処理

［論点 4-1］ のれんの償却

のれんに含まれる超過収益力は、企業活動を続けるなかで不変であるとは考えられない。企業が投資（企業結合）の意思決定を行い、その成果を評価するに当たっては、一定期間において当該投資が投下金額を上回る収益をあげているのかという視点からも判断を行っている。したがって、固定資産と同様に償却処理とし、投資の回収過程で、費用に配分されて成果から控除されることが実務の考え方を反映したものと考える。

なお、のれんを非償却とする場合、①のれんの額は減損処理によってのみ変動することになるが、減損テストに伴う実務負担への懸念のみならず、恣意性が介在する余地が大きくなるという懸念もある。また、のれんの正確な算出のため、②無形資産への配分は基本的に現行の規準に基づき行われているが、「分離可能要件」に基づき細分化された無形資産の公正価値の把握などは、実務上の大きな負担となることが懸念される。それに加えて、公正価値評価に係る恣意性の介在を助長することにもなりかねない。のれんを非償却とすることは適当でないと考える。

【論点５】子会社に対する支配権の喪失

企業活動における投資行為は、その保有区分の変更を以て連続性がなくなるものではない。企業経営における投資管理は、投下資本に対するリターンが売却等の対価の受領に伴い確定した時点で損益認識しており、保有区分が変更する度、残存持分について時価と簿価の差額を損益認識することは企業経営の実態を表していない。また、あたかも残存持分についての損益が実現し、配当原資が増減されるような会計処理は、配当可能利益の創出という観点からも、望ましくないと考える。

仮に連結会計処理については国際会計基準とのコンバージェンスを推進するために時価評価を取り入れたとしても、少なくとも個別会計処理に関しては、上記の意見に加え、平成20年度改正の企業結合会計第25項に「個別財務諸表上の段階取得における被取得企業の取得原価は原価の合計額とする」と示されていることとの整合を踏まえ、現行の会計基準のままとすべきである。

以　上

資料Ⅲ

「無形資産に関する論点の整理」に関するコメント

2010 年 2 月 18 日
(社)日本経済団体連合会
経 済 基 盤 本 部

【総　論】

会計基準の国際的なコンバージェンスに向けた取組みを進めるにあたり、無形資産全体を対象とした体系的な会計基準を整備する必要性は理解する。一方で、IASB/FASB が検討している中長期プロジェクトでは、無形資産に関する会計基準のコンバージェンスは中断されている状況にあり、そのような状況を考慮することも必要である。したがって、わが国における無形資産に関する会計基準の開発にあたっては、連結・個別財務諸表への適用方法、適用時期等について慎重な検討が必要である。

【論点１】定　義

（質問１）

本論点整理では有形資産と無形資産の区分検討のほか，無形資産と金融資産の関係，のれんとの関係について検討を行っているが，個別買入による取得について「長期前払費用」との関係，自己創設無形資産について「たな卸資産」との関係も検討することが望ましいと考える。一方で、これらは基準が明確化する無形資産の定義により各企業において検討すべき事項と整理することもできる。その場合は，その旨を結論の背景に記載していただきたい。

【論点２】認識要件

（質問２）

本論点整理第 36 項では、「無形資産として認識するためには，それが将来の経済的便益に結びつくことについて一定程度の発生の可能性が必要」とあるが、蓋然性の程度は相当程度高いことが求められると考える。今後の検討にあたっては、そのようなスタンスで検討すべきである。

【論点３】取得形態と無形資産の認識

［論点 3-1］　個別買入れによる取得

（質問３）

今後の検討課題にも示されているとおり，研究活動の成果を買い入れる場合については，経済的便益をもたらす蓋然性の要件を満たすか否かは一概には決められない。すなわち、委託する研究内容や委託者の意図により異なる可能性があると考える。

［論点 3-3］　自己創設による取得

（質問５、６）

本論点整理では、社内開発費も無形資産の定義に該当し、かつ認識要件を満たすものについては資産計上することが提案されている。また、国際会計基準では、資産計上の認識要件の充足を判断する上で詳細の要件を定めており、これと同様の要件等を定めることも提案されている。

しかし、現行の会計基準（第 61 項記載「研究開発費等会計基準　三」）において、発生時に全額費用処理とした論拠（研究開発費は発生時には将来の収益を獲得できるか否かが不明である）が変更されるような環境変化はあったと認識していない。これは、研究局面・開発局面でも同様と認識している。

更に、資産計上する上で、第 63 項で記載されている 6 項目すべての要件を立証できる場合は無形資産として認識しなければならないとあるが、上記のように費用の発生時には将来の収益が獲得できるか否かが不明であるため、立証は困難であり、社内研究開発費は、現行通り発生時に全額費用処理することが妥当である。

仮に、国際会計基準とのコンバージェンスを優先して資産計上を求める場合には、連結財務諸表上のみの適用とすべきであり、個別財務諸表上は現行の発生時に費用処理とすべきである。なお、自己創設無形資産の認識は、第 62 項や第 63 項でより詳細な要件等を定めているとはいえ、実務においては判断にバラツキが生じ、比較可能性が損なわれると考える。連結財務諸表上のみに適用する場合でも、各企業における開発工程、管理手法が異なることを踏まえて、本会計基準の開発を行うことが必要である。

（質問７）

社内開発費以外の自己創設無形資産の認識についても＜論点 3-3-1＞で検討した社内開発費の認識に関する要件等に当てはめてよいと考える。ただし、判断指標の事例としてソフトウェア制作費など別に研究開発費等会計基準に記載してある要件がある場合、結果的に社内開発費の認識に関する要件と合致しているなどの論拠付けを含めた検討が必要であると考える。

また、論点１で述べた通り、自己創設無形資産について「たな卸資産」との関係を整理しておくことが必要である。

【論点４】当初取得時の測定

［論点 4-1］　測定方法の考え方

（質問９）

通常は時価での測定は困難であり，取得原価が最も適切に無形資産の価値を表すと考える。

［論点 4-2］　取得原価の範囲

（質問１０）

無形資産の認識要件を満たした時点までの費用には“経済的便益をもたらす蓋然性”を満たさないものも含むことになるため、無形資産の認識要件を満たした時点から、その制作を完了した時点までに支出した金額を当初取得時の帳簿価額とすることが適切である。

【論点５】当初認識後の測定

［論点 5-2］　償却に関する事項

（質問１３）

自己創設無形資産は，基本的に「特定の製品」の開発を目的とした活動で発生した費用の一部を，「特定の製品」が経済的便益をもたらすことが確実となったことにより資産として認識したものであるので、「特定の製品」と償却費の紐付き度合いはかなり深くなり、有形固定資産よりも汎用性がかなり低いといえる。そのような自己創設無形資産の特徴を考慮すると、一般的には償却期間は紐付き製品のライフ・サイクル期間，償却方法は量産品であれば定額法，個別品であれば生産高比例法（見込み販売数量に基づく償却方法を含む）が適切であると考える。

［論点 5-3］　償却を行うことが適切でない無形資産

（質問１４）

耐用年数を確定できない場合において、償却を行うことが適切でない無形資産はあると考えられる。しかし、そのような場合であっても、原則は、耐用年数を定めて規則的に償却を行うべきとの考えもあることから、引き続き慎重な検討をお願いしたい。

［論点 5-4］　償却を行わない無形資産の減損

（質問１５）

当初、償却を行わないとした無形資産について、その後の状況変更により、償却をすべきかどうかを適宜判断することになっている。そのような取扱いとなっている以上、他の資産よりも減損テストを高い頻度で行う必要はないと考える。

【論点６】開　示

（質問１６）

財務諸表の利用者にとって有益な情報となりうる開示については、国際的な会計基準の動向を踏まえ、拡充を検討することは必要である。ただし、財務諸表作成者に過大なコスト負担とならないよう、コスト・ベネフィットを十分検討することが必要である。仮にそのような条件が満たされないのであれば、たとえ IFRS で開示項目になっていたとしてもわが国会計基準では不要とするべきである。

以　上



リース会計基準と法人税法の対応

成蹊大学経済学部教授　成道秀雄

はしがき　　本稿は，平成22年４月15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『リース会計基準と法人税法の対応』と題する講演内容をとりまとめたものである。

はじめに

今日はこのような貴重な報告の時間を作って頂きまして誠にありがとうございました。「リース会計基準と法人税法の対応」ということで報告をさせて頂きます。

ご承知のように，リースの取り扱いは，沿革的には税務主導で行われてきましたが，昭和60年の三光汽船の倒産事件を契機として平成５年６月にリース会計基準が設定されて，それからは会計主導となって今日に至っています。税務においてはリースの実質をみて課税関係を律し，会計においても同様の視点でおりますので，その方向は同様といえましょう。そこで，まずは税務上のリースの取り扱いを，沿革を踏まえて考察し，同様に会計上のリースの取り扱いを考察し，今後のリース会計基準とリース税務との関係を検討することとします。

Ⅰ．リース税制の流れ

リース税制を沿革的にみていきますと，まずは昭和43年８月の最高裁判決の審査決定取消請求上告事件があります。札幌市の中小企業設備合理化促進条件にもとづく譲渡条件付き機械使用許可制度について，課税庁が賃借人の使用料の損金算入を否認し，減価償却費のみの損金算入を認めた更正処分について争われた事件で，第一審から上告まで，その実質は「割賦約款付売買」と何ら変わらないとして，かかる賃貸借取引は，その実質は売買取引として，課税庁の更正処分は相当とした判決がなされました。この最高裁判決は，その後のリース取引の課税上の取り扱いにおいて大きな影響を与えてきたといわれております。

次にリース税制の重要な通達として昭和53年に「リース取引に係る法人税及び所得税の取り扱いについて」が発遣されています。いわゆる昭和53年通達での趣旨解説では，一般のファイナンス・リース取引において，一般の賃貸借と同様に取り扱うことに課税上の弊害があるので，その経済的実質に応じて売買取引等として取り扱うこととするとしています。この53年通達では，「フルペイアウト要件」と「中途解約不能要件」の何れをも満たす賃貸借契約を「リース契約」とし，その取引を「リース取引」としています。そしてその「リース取引」を，①売買とされるリース取引，②金銭貸借とされるリース取引（セールス・アンド・リース取引）と賃貸借とされるリース取引とに区分しています。それゆえ，通常の賃貸借取引等と異なる売買取

引とすべきリース取引を抜き出したものといえます。

次の，いわゆる昭和63年通達「リース期間が法定耐用年数よりも長いリース取引に係る税務上の取り扱いについて」での趣旨解説では，上記昭和53年通達と同様に経済的実質からみて，賃貸借期間が法定耐用年数よりも長いリース取引で，一般のオペレーティング取引と同様に取り扱うことに課税上弊害があるものと認められるものについても，金融取引又は売買取引として扱うこととしたとしています。

さらに平成８年の政府税制調査会法人課税小委員会では，リース資産の減価償却のあり方については，ファイナンス・リースの実態を踏まえ，所要の見直しをすべきことが適当としています。当小委員会では，リース取引全体の実質からリース税制はどうあるべきかという検討がなされています。

そして後述する平成10年のリース会計基準の公表に伴い税制改正が行われ，昭和53年通達及び昭和63年通達が法制化されることになりました。そして平成17年の税制改正で，租税特別措置法で「組合損失額の損金不算入の規定」が創設されましたが，その内容はオペレーティング・リース取引を利用し，受取リース料と比較して多額の減価償却費を計上することによって税負担を著しく軽減することの租税回避の防止規定といえます。この点は，昭和63年通達と同じ趣旨によるものです。

平成19年の税制改正で，これは平成19年３月のリース会計基準の改正に伴うものでありますが，所有権移転外ファイナンス・リース取引はその経済的実質からして売買取引と変わりなく，リース会計基準においてもその点を明確にしたことから，それに合わせて売買取引としています。

昭和53年通達及び昭和63年通達では，個別のケースでの租税回避の防止規定でありましたが，平成19年の新リース会計基準に合わせた税制改正によって，経済活動を歪めることのない中立的な経済的実態に合った課税を目指したものといえましょう。

Ⅱ．リース会計の流れ

平成５年６月にリース会計基準が公表されましたが，三光汽船事件が契機となったことは最初に述べました。三光汽船事件はご存じのことと思いますが，昭和60年８月に会社更生法の適用申請をし，その大きな理由としまして，用船契約の巨額の簿外債務によるものでした。その簿外債務の額は約5,000億円を上回っていました。当時の会計監査制度では会計ディスクロージャーの枠外となっていたために，利害関係者に甚大な損害を及ぼしたことになったのです。リース会計基準の公表によって，リース資産とリース債務がオンバランスとなり，利害関係者を保護する手当がなされたのです。

平成５年公表の「リース取引に係る会計基準に関する意見書」では，リース取引は，その取引契約に係る法的形式に従って，賃貸借処理として処理されているが，リース取引の中には，その経済的実質が，物件を売買したのと同様の状態と認められるものが増加してきていると述べています。

そして平成19年にリース会計基準の最終改正が行われています。基本的には平成５年のリース会計基準を踏襲していますが，所有権移転外ファイナンス・リース取引につきましても，経済的実質に注視して，少額のリース取引を除いて，所有権移転ファイナンス・リース取引と共に金融取引・売買取引と同様とされました。最終改正以前のリース会計基準では，所有権移転外ファイナンス・リースは原則として金融取引・売買取引とされましたが，特約としてリース期間終了後にリー資産を返還するとしておけば，賃貸借取引とすることができました。これはリース業界の要望を呑んでのことでしたが，そのために経済的実質に合ったリース会計基準ではないという会計学者からの批判が多くあっ

たのです。

実際のところ，リース契約の99％以上が，この特約によって行われていたのです。最終改正ではセールス・アンド・リースバック取引においても，会計上のファイナンス・リース取引であるか否かの判定を行い，会計上のファイナンス・リース取引であれば，原則として金融取引・売買取引であるとし，借手においてリース資産の売却損益の繰延処理を行うことになるでしょう。

Ⅲ．国際会計基準における動向

国際会計基準とのコンバージェンスについては，我が国の最終改正のリース会計基準の「結論の背景」で次のように述べています。

「……。また，当委員会では国際会計基準審議会との間で行っている会計基準のコンバージェンスに向けた共同プロジェクトにおいて，リース会計を短期的な検討項目として位置付けており，この基準の改正が行われることにより，現状の国際会計基準第十七号「リース」と平仄が合い，国際的な国際的な会計基準間のコンバージェンスに寄与することとなる。なお，国際会計基準審議会では，平成18年７月に現状のリース会計に係る国際会計基準の改正を議題に加えている。そこでは，ファイナンス・リースとオペレーティング・リースの区別をすることなく，リース契約に係る使用権を資産計上していくことを基礎に検討がなされる予定である。これは，米国財務会計基準審議会との共同プロジェクトとされているが，最終的な基準の公表までには、相当程度の期間を要すると見込まれる。」

我が国の企業会計基準委員会では，「リース」を中長期プロジェクト項目に含めて，国際会計基準審議会と米国財務会計基準審議会との「リース」の共同プロジェクトの審議内容を注視しながら，基準改正の作業に着手しています。我が国が平成19年に公表した最終改正のリース会計基準によって国際会計基準とのコンバージェンスは一応完了しました。すなわち，国際会計基準と同様に所有権移転外ファイナンス・リース取引も所有権移転ファイナンス取引と同様に売買取引とみなすこととなりました。しかし，上述したように，そのようなコンバージェンスが完了する以前の平成18年から国際会計基準審議会と米国財務会計基準審議会との共同プロジェクトで新たなリース会計基準の設定に着手していたのです。まさに休む暇もないというところです。

ところで，話は前後しますが，国際会計基準の流れを簡単に話しますと，国際会計基準での最初のリースに関わる基準は，昭和57年９月に公表された国際会計基準第17号「リース」であり，平成12年に限定的な改正を行なわれ，そして平成15年12月に改正版を公表しています。その会計処理の内容は基本的な見直しは行われずにきています。また，米国財務会計基準審議会の基準書第13号「リース」も昭和57年に公表されましたが，それからは基本的な見直しがなされてきていません。

このたびの共同プロジェクトは，このような状況の下での全面的な見直し作業といえます。国際会計基準審議会と米国財務会計基準審議会との「リース」の共同プロジェクトの審議内容ですが，平成21年３月に新たなリース会計に関するディスカッションペーパーを公表しています。そのディスカッションペーパーは，現行のリース会計基準における様々な問題にどう対処するかについて，国際会計基準審議会と米国財務会計基準審議会の予備的見解を示したものといえます。

Ⅳ．ディスカッションペーパーの概要

このディスカッションペーパーでは，現行のリース会計基準における様々な問題点として，次のものをあげています。

①　注記情報の信頼性　注記されているリー

ス資産とリース負債の情報でもって財務諸表の数値を修正し，リース契約の影響を損益計算書上に反映させているが，注記情報は信頼性の高い情報とはいえない。

② 比較可能性　2つの異なる会計モデル（ファイナンス・リースとオペレーティング・リース）が存在することにより，類似した取引であるにもかかわらず非常に異なる会計処理がなされ得るため，財務諸表利用者の比較可能性が損なわれている

③ 恣意的な分類　特定のリースとすることができるように取引を仕組む機会を提供している。リースがオペレーティング・リースに分類された場合，借手はオフバランスの資金源を手に入れることになる。

④ 判断の困難性　ファイナンス・リースとオペレーティング・リースの間に境界線を定めることは困難であるために，形式基準と実質基準を混合しているが，その適用が難しい場合が多くある。

⑤ 概念的な欠陥　IASBとFASBの定義を満たす資産（リース使用権）・負債（リース料支払義務）がオフバランスとなっているなどの概念的な欠陥がある。

（日本リース協会編「リースの国際会計基準の動向」参照）

このような欠陥を克服すべく，新たなリース会計基準の見直しの作業が行われているのです。

このディスカッションペーパーでは，借手のリース資産の使用権の取得に着目した「使用権モデル」として，借手に「使用権資産」を資産に計上するとともに，「リース料支払義務」を負債に計上することを求めています。そして，更新選択権，購入選択権，残価保証等のオプション等も含む単一の「使用権資産」又は「リース料支払義務」を認識するとしています。リース期間当初の「リース料支払義務」の額は，借手の追加借入率を適用して割り引いた支払リース料の現在価値で負債に計上します。そして借手の「使用権資産」の額は，借手の追加借入率を適用して割り引いた支払リース料の現在価値を原価として資産に計上します。それゆえ「リース料支払義務」と「使用権資産」は同額となります。

「リース料支払義務」は，その残高に基づいて利息が発生する考え方を採用しています。すなわち，支払リース料のうち，元本相当額を「リース料支払義務」の返済に充当し，利息相当額を費用に計上します。そして「使用権資産」は，リース期間とリース資産の経済的耐用年数のうち，短い方の期間にわたって償却します。ただし，借手がリース期間終了時に所有権を取得することが予想される物件のリースでは，リース資産の経済的耐用年数が償却期間となります。償却方法は，「使用権資産」の経済的便益の費消パターンを基礎とされています。結局のところ，現行基準のファイナンス・リース取引と類似の会計処理がなされることになります。

Ⅴ．リース税制の検討点

話は元に戻りますが，ここで現行のリース税制の検討点をいくつかあげてみます。

平成19年のリース会計基準の改正に伴い，リース税制の改正も行われました。所有権移転ファイナンス・リースと共に所有権移転外ファイナンス・リースも売買取引とみなされることになり，所要の措置が講じられました。すなわち，所有権移転外ファイナンス・リースとされても，借手においては，リース資産にリース期間定額法が適用されて償却しなければならないことになりました。この点はリース会計基準では，リース資産においては，その帳簿価額から残価保証額を控除した額に対して定額法のみならず算術級数法や生産高比例法の適用が認められています。

法人税法では，無形固定資産とされると原則として定額法のみしか認められていません。しかし，無形固定資産でも，特許権や実用新案権の減価の態様はむしろ逓減しているので，算術

級数法が適しているともいえます。リース資産においては，そのリースの対象が機械設備であれば，それに近いでしょうから，法人税法においてもリース会計基準と同様に，リース期間定額法以外にも算術級数法等も認めてよいのではないでしょうか。実務上も税務調整が必要なくなれば，便宜性の原則にも叶うでしょう。

次に，平成19年度の税制改正で減価償却制度が見直され，250％定率法の採用が認められるようになりました。所有権移転外ファイナンス・リース取引が殆どであるとしますと，税務の取扱いでもってリース取引が激減するというようなことがあれば，課税中立性という面からは問題といえます。

次に，貸手はメーカーからリース資産を取得し，借手へのリース資産の引き渡しの時にリース資産を譲渡したものとして，譲渡損益，すなわち譲渡対価と譲渡原価の差額を一括して計上することを原則としています。この際には，通常の売買取引と同様に，その譲渡対価の額と同額の「割賦売掛金」を認識し，リース期間中のリース料の受け取りは，売掛金の回収ということになると思います。一方，借手においては，リース資産を取得したときに支払リース料の総額をリース資産の取得価額とします。そしてそのリース資産の額と同額のリース料支払債務として未払金債務を認識し，リース期間にわたっての支払リース料はリース料支払債務の減額と支払利息の発生として認識します。

ファイナンス・リース取引で売買取引とみなされれば，リース資産の法的所有権は依然として貸手にあるものの，実質的には移転の時に売買があったものとし，借手においてリース資産の減価償却がなされていきます。しかし，この売買を捉えて譲渡損益を認識すると，担税力という点で貸手に過重な負担を課すことになるので，法人税法では，「延払基準（賦払金割合）による方法」，「延払基準（利息法）による方法」び「特例的計上基準（20％利息法）による方法」の何れかを選択することによって，譲渡損益の繰り延べを認めています。

ところで賃貸借処理をしていればそのようなことはないのですが，通達ではリース料総額を「長期割賦販売等の対価の額」としています。それゆえ一方では「割賦売掛金」ということなると思います。メーカーリースであれば，そのリース資産そのものの売却でもって利益を得ようとすることもありましょうが，一般的には，借手は専用の機械設備等のリースを貸手に依頼すると共に，細かな機械設備等の仕様に対する指示はメーカーと直接行うことになると思います。そして完成したリース資産は直接，メーカーから借手に搬送するのが普通でしょう。

貸手においては，売買取引といっても，そのものの売却によって利益を得るという意識はなく，ただ単に，リース資産の移転があっただけであって，貸手は金融機関の代わりにリース資産のための資金の調達を担ったとみるのが適切と思います。貸手に利益が生じるのは，将来にわたって受け取る利息相当額といえます。それゆえ「割賦売掛金」というよりは「リース債権」とすべきではないでしょうか。リース会社の毎期の手数料は受取利息に含められているものと理解できます。金融機関においても同様に，その受取利息の中に融資手数料が含められているといえます。

それと，法人税法では，「割賦売掛金」と「長期割賦販売等の対価の額」は，受取リース料総額であり，その譲渡利益をリース期間にわたって繰り延べを行うことができるとしています。しかし，先にも述べましたように，その譲渡利益の実質は受取利息相当額であります。それゆえ，そのような受取利息に当たるものを，受け取る前から利益に計上することは，間違いではないでしょうか。それゆえ，この点は，リース会計基準と同じように，リース資産の取得価額から利息相当額を控除して，それを譲渡対価として計上すべきです。そうすれば，リース期間に渡って貸手は金融取引のみを行うものとして，リース債権の回収と利息を受け取り，

また，借手は，元本たる「リース料支払債務」の返済と利息を支払うこととするべきではないでしょうか。

次に所有権移転外ファイナンス・リースと所有権移転ファイナン・リースとの区分の判定基準の一つとして，法定耐用年数の70%を下回る期間（法定耐用年数が10年以上のものは60%を下回る期間）であるか否かが用いられていますが，平成17年の税制改正で減価償却費の計算で残存価額を考慮しなくなったこと，および250%定率法も認められるようになったことで，その70%基準，60%基準の見直しを検討しなくてよいでしょうか。もともと，その70%基準，60%基準を定めたのは，定率法による早期回収の有利性を定額法に置き換えた場合の基準といわれています。となれば，残存価額がなくなったことや250%定率法が認められたことを考慮すれば，70%や60%よりも少ないパーセント基準を用いるべきではないでしょうか。

最後にリース会計基準の適用指針では，300万円以内の比較的少額なリース資産や１年以内の短期のリース取引についてまで厳密な売買・金融処理を求めることは煩雑となるため，重要性の観点から，簡便処理である賃貸借処理を部分的に容認しています。

すなわち，中途解約の禁止されたオペレーティング・リースといえます。法人税法においては，ファイナンス・リースたる売買取引として税務調整が本来的には必要ですが，通達でもって，リース料総額を長期割賦販売等の対価の額として取り扱い，延払基準により計算した収益，費用の額を計上できるとし（法基通２－４－２の２），要するに企業会計上はオペレーティング・リース，法人税法上はファイナンス・リースであっても，税務調整を必要とせずに，金額の相当性が税務上問題がないのかが検討されます。

しかし，企業会計上は簡便性，重要性からファイナンス・リースを中途解約の禁止されたオペレーティング・リースとみなしての経理処理を認めているので，その中途解約禁止のオペレーティング・リースは，実質的にはファイナンス・リースといえます。それゆえ税法上もその中途解約禁止のオペレーティング・リースはそのまま認めてよいのではないでしょうか。そのリース料の相当性については，ファイナンス・リースとして計算された金額を損金算入限度額とすればよいように思われます。

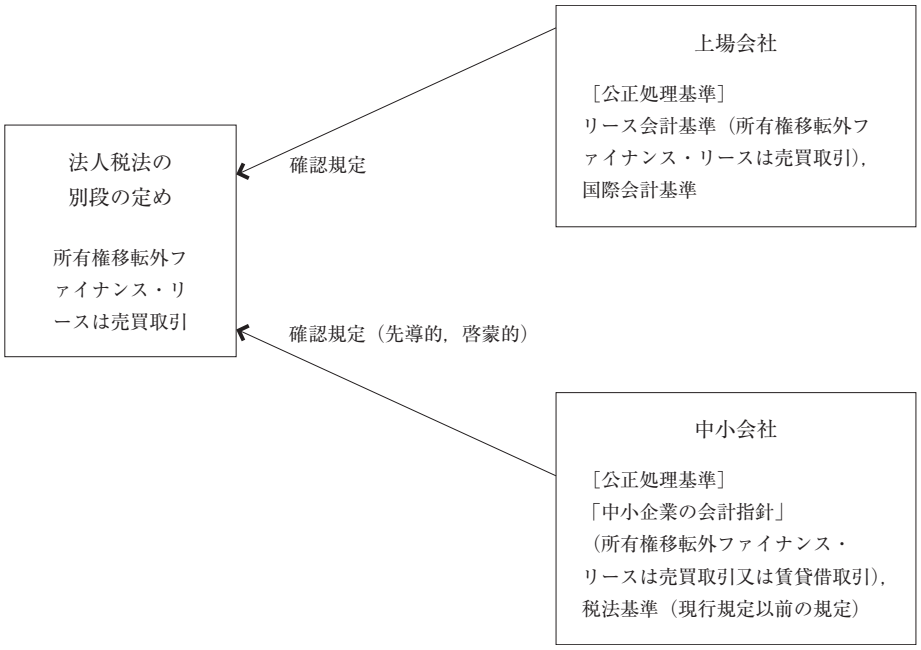
Ⅵ.「使用権モデル」の導入と法人税法の対応

平成19年にリース会計基準が改正され，それに伴いリース税制も改正されました。そこで，まずはそのリース税制の対応関係を図示しますと，〔**図１**〕のようになります。

大会社においてはリース会計基準を公正処理基準とみなしてよいでしょうから，所有権移転外ファイナンス・リースは少額なリース資産で簡便法を用いる場合を除いて売買取引とみなされ，法人税法でも別段の定めで所有権移転外ファイナンス・リースは売買取引とみなされるので確認規定といえます。一方，中小会社においては，会計参与設置会社であれば，「中小企業の会計に関する指針（以下「本指針」という」が公正処理基準とされて，所有権移転外ファイナンス・リースは売買取引又は賃貸借取引（未経過リース料の注記が必要）の何れも認められています（平成21年版「本指針」74-３），会計参与設置会社でない中小会社においては，おおよそ税法基準が公正処理基準とされるでしょう。税務主導のもとにリースの会計処理が行われてきており，平成５年にリース会計基準が公表されましたが，それに伴いリース税制も見直されています。そして，「本指針」では売買取引と賃貸借取引が選択となっていることから，「本指針」に準じたものを公正処理基準とみなしてよいでしょう。

「本指針」で賃貸借取引の選択適用を認めていることは，中小会社での公正処理基準として

〔図１〕 現行リース税制



賃貸借処理が認知されてきているので，それを残した感があります。次の「本指針」の改正では（現在の最終改正は平成21年４月17日です），現行のリース会計基準に合わせて，所有権移転外ファイナンス・リースは売買取引とされるかもしれません。

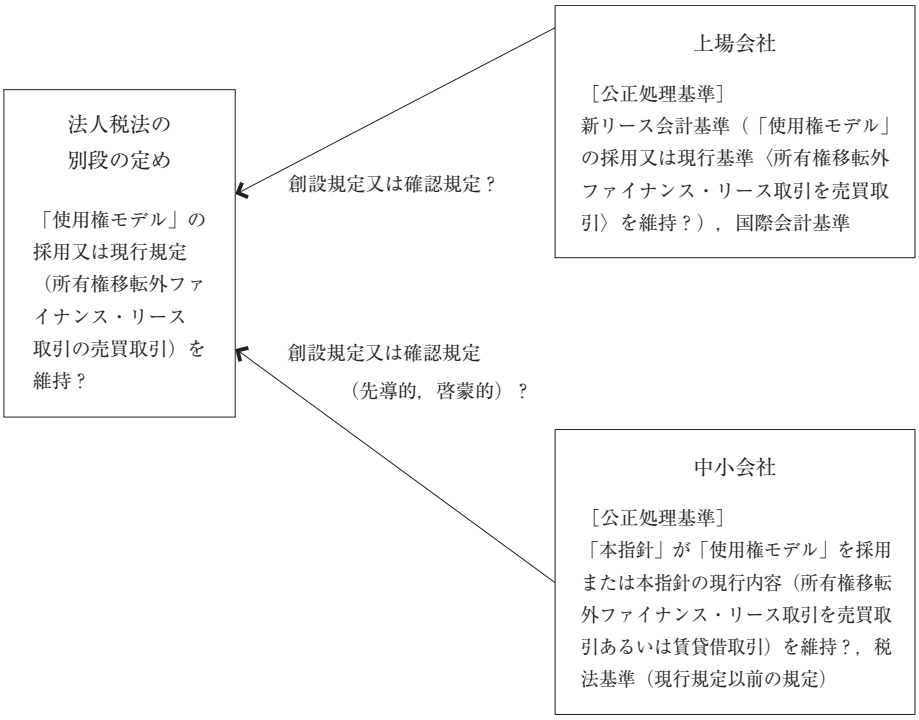
法人税法において確認規定として制限的に売買取引を認めていることは，先導的，啓蒙的な規定という意味合いがあるのでしょう。所有権移転外ファイナンス・リースは，その経済的実態においては売買取引であり，それに課税することが適切であるという考えによるものと思われます。中小会社の今までの公正処理基準としては，税務主導のもとに本来的に賃貸借取引とされてきましたが，「本指針」で売買取引とする方が会計処理として適切であることを喚起させており，法人税法の別段の定めで制限的に売買取引としたことは，将来，売買取引が公正処理基準となることを期待しているように思われます。

そして，将来，国際会計基準がリース会計基準として「使用権モデル」を採用し，我が国の「リース会計基準」もコンバージェンスの結果として「使用権モデル」を採用した場合に，リース税制はそれにどのように対応していくのでしょうか。先の図と同様に示しますと，〔**図２**〕のようになるかと思われます。ここでは，連結先行で，将来的には個別上場会社においてもコンバージェンスが進むと仮定しています。

国際会計基準が「使用権モデル」を採用し，我が国のリース会計基準も同調して上場会社の個別財務諸表においても「使用権モデル」を採用したとします。そこで法人税法においても，別段の定めでもって，確認規定として「使用権モデル」を規定するか，あるいは現行の所有権移転外ファイナンス・リースを売買取引とする規定を維持するか，そうすれば創設規定となると思いますが，何れで規定するかが問題となります。

確認規定として「使用権モデル」を用いると

〔図２〕 「使用権モデル」のリース税制



しますと，その趣旨解釈としては「使用権モデル」を採用する方が所有権移転外ファイナンス・リースを売買取引とする現行の規定を採用するよりもリース取引の経済的実態をより反映し，租税回避の防止に叶うということでしょう。そうでなければ，依然として創設規定として現行の規定を維持するということになると思います。さらに中小会社の公正処理基準として，「使用権モデル」が認知されるかですが，まず会計参与設置会社が適用する「本指針」がリース基準として「使用権モデル」を採用するか否かが問題とされるでしょう。

たとえば現行の「本指針」に「使用権モデル」が加えられて，「使用権モデル」と所有権移転外ファイナンス・リースの売買取引，賃貸借取引の３つのうちの選択が認められるのか，あるいは賃貸借取引（未経過リース料の注記が必要）は除かれて，「使用権モデル」と所有権移転外ファイナンス・リースの売買取引の選択とされるのか，あるいは「使用権モデル」が採用されず，現行の「本指針」が維持されるか，さらには極論といいましょうか，「使用権モデル」のみが採用されるのでしょうか。

現行のリース税制，リース会計基準では，所有権移転外ファイナンス・リースを売買取引とし，「本指針」では売買取引，賃貸借取引の選択との関係を考えますと，リース税制，リース会計基準で「使用権モデル」を採用すれば，「本指針」では「使用権モデル」あるいは所有権移転外ファイナンス・リース取引の売買取引の選択あるいは所有権移転外ファイナンス・リース取引の売買取引を採用するのではないでしょうか。そして「本指針」の適用されない中小会社においては，売買取引あるいは売買取引と賃貸借取引の選択のいずれかによりましょう。「使用権モデル」を公正処理基準とするには余

りにも時機尚早と思われます。

次に，連単分離ということで，連結財務諸表では「使用権モデル」を採用し，個別財務諸表では現行のリース基準，すなわち所有権移転外ファイナンス・リースの売買取引を採用する場合も考えられます。これでも，とりあえず連単分離で，将来的には連結財務諸表で「使用権モデル」が採用されれば，個別財務諸表も「使用権モデル」を採用せざるを得なくなるでしょう。

そこで，まずは上場会社の個別財務諸表で現行のリース基準が用いられた場合には，〔**図１**〕で示した上場会社と中小会社の公正処理基準がそのまま適用されるでしょう。法人税法においても，現行規定，すなわち所有権移転外ファイナンス・リースの売買取引がそのまま維持されるかですが，先にも述べましたように，「使用権モデル」が現行リース基準よりもリースの経済実態をより反映し，かつ，より租税回避の防止に叶うということであれば，先行して法人税法が別段の定めとして創設規定の「使用権モデル」を採用することもあり得ます。この場合には，「使用権モデル」を先導的，啓蒙的に，公正処理基準として，その使用を促す意味があるように思われます。

このことの先例としては，法人税法が平成10年の税制改正で長期請負工事での収益の認識基準として，「工事完成基準」と「工事進行基準」の選択から「工事進行基準」を原則にしたものがあります。この法人税法の改正の趣旨説明で，「改正税法のすべて」では，国際会計基準で採用されていることと，より会計理論として優れていることをあげていました。工事契約の会計基準は平成19年の12月に公表され，そこで「工事進行基準」が原則とされました。

企業会計原則では昭和24年から「工事完成基準」と「工事完成基準」の選択適用とされてきましたので，おおよび全ての企業において，平成19年12月まで，公正処理基準として「工事完成基準」と「工事完成基準」の選択が認められてきたのです。それゆえ，法人税法は先導的，啓蒙的に，平成10年から「工事進行基準」を原則としてきたのです。

しかし，国際会計基準では，収益認識基準によって，我が国と同様に一定の要件を満たせば工事進行基準が適用されるが，その適用要件は厳しいことから，工事完成基準を原則とすべきとの意見もあります。もし，国際会計基準によって工事完成基準が原則であると明文化され，我が国もそれに合わせて工事完成基準を原則とした場合には，法人税法はどのように対応していくかが興味深いところです。

最後のところではかなり予測の話であり，結論として甚だ不十分でありますが，法人税法では上場会社と中小会社とを区別しての税制の構築は目指していませんので，その点に注視しながら，上場会社，中小会社の何れにおいても適切な法人税法が構築されていくことが要望されます。

会計処理の遡及適用と税務処理

新日本有限責任監査法人
公認会計士・税理士　太田達也



はしがき　　本稿は，平成23年４月21日開催の税務会計研究会における，新日本有限責任監査法人／公認会計士・税理士 太田達也氏の『会計処理の遡及適用と税務処理』と題する講演内容をとりまとめたものである。

それでは私の方から，１時間ぐらいのお時間になると思いますがご報告をさせていただいて，その後ディスカッションという形で進行させていただければと思います。

そこで本日お手元の方に，レジュメをお配りさせていただいています。全部で16ページ分のレジュメになっています（本誌掲載・省略。尚，本稿で言う頁とは，このレジュメの頁を指している）。この中で，いきなり税務との関係から触れても適切ではありませんので，会計基準の内容についてまずお話をして，その後税務申告との関係や，或いは税務調査との関係も恐らく出てくると思いますが，そういった論点を後半の方で取り上げさせていただきたいと思います。

Ⅰ．遡及処理が必要となるもの

そこで，お手元のレジュメの１頁目のところになります。まず大きなⅠとして，今回の会計上の変更及び過去の誤謬の訂正に関する会計基準，略して「過年度遡及会計基準」や「過年度遡及基準」という言い方をさせていただきますが，これが今年の23年の４月１日以後に開始する事業年度の，期首以降に行われる会計上の変更及び誤謬の訂正から適用が開始されることになりました。そこで遡及処理の対象となるものが３つになるということです。その下の表の形になっています。

会計基準における用語		会計上の原則的な取扱い
会計上の変更	会計方針の変更	遡及処理する（遡及適用）
	表示方法の変更	遡及処理する（財務諸表の組替え）
	会計上の見積りの変更	遡及処理しない
過去の誤謬の訂正		遡及処理する（修正再表示）

３つを合わせて「会計上の変更」という言い方をしますが，そのうちのまず「会計方針の変更」，これが遡及処理の対象になります。２つ目が「表示方法の変更」です。これは遡及処理といっても，比較すべき前期の財務諸表の表示の組み替えという意味になりますが，これも遡及処理の対象になります。そして「過去の誤謬の訂正」です。これが３つ目に遡及処理の対象となるもので，過去の財務諸表を訂正した上で修正再表示を行うという形で遡及処理の対象になります。

そして「会計上の見積もりの変更」が遡及処理の対象外という形になっていますが，これについてはまた別途，会計上の見積もりの変更のところで，その理由なども含めてお話をさせていただければと思います。

Ⅱ．会計方針の変更

1．変更後の会計方針の遡及適用

それでは，項目ごとに順番に見ていきます。まず「会計方針の変更」のところから見ていきます。

変更後の会計方針を遡及適用することが義務付けられることになるということです。会計方針を変更した場合に，原則として変更後の会計方針を，過去のすべての期間に遡及適用を行うことになります。この遡及適用とは新たな会計方針を，過去の財務諸表にさかのぼって適用したかのように会計処理を行うことを言います。

そこで現行の会計制度はもちろん，当期に会計方針を変更する場合には，当期の期首から変更後の会計方針を適用するという取り扱いになっているわけですから，前期以前の財務諸表に遡及することは現行一切ありません。当期の期首から変更後の会計方針を適用する，これが現行の制度ですから，それと明らかな相違があるわけで，過去のすべての期間に変更後の会計方針を遡及適用するというルールが今後入ってくるということです。

そこでその下の太字ですが，遡及修正によって開示する財務諸表は，その開示制度の規定によって定められたものでもちろんよいです。例えば金融商品取引法適用会社の有価証券報告書であれば，もちろん従来どおり当期と前期の２期分の財務諸表を開示すればよいわけですし，会社法の計算書類であれば，もちろん当期１期分の計算書類を開示すればよいということになります。

また，開示期間よりも前の期間に関する会計方針の変更の累積的影響額を，開示する財務諸表のうち最も古い期間の期首の資産・負債及び純資産の額に加減算するという形で反映することになります。この「開示する財務諸表のうち最も古い期間」という言い方をしていますが，これは有価証券報告書の場合であれば前期ということになりますし，会社法の計算書類の場合であれば当期ということになります。その期首残高に，それ以前の累積的影響額を反映するという取り扱いが適用されます。

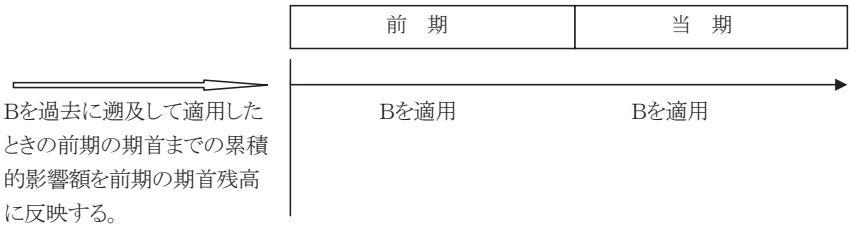
そこで，今の内容については２頁にある【図Ⓐ】がその点を表しています。この図で，有価証券報告書の場合の取り扱いと会社法の計算書類の場合の取り扱いが比較対照になっていますので，これを少しご参照いただきたいと思います。上が金融商品取引法の有価証券報告書の財務諸表の場合の取り扱い，下が会社法の計算書類の場合の取り扱いということです。

まず，有価証券報告書の方から見ていきます。会計方針を当期にＡからＢに変更した場合，これをどのように扱うのでしょうか。まず当期の財務諸表についてはＢを適用するのは当然として，前期の財務諸表についても変更後のＢを適用したものとして，いわば作り直しをしないといけません。変更後のＢを適用したものとして作らないといけません。そしてさらにその左側で，Ｂを過去に遡及して適用したときの前期の期首までの累積的影響額を，前期の期首残高に反映しなければいけません。ですから，前期の期首残高自体が当然変わるわけです。前々期以前の累積的影響額が加減算される形で，前期の期首残高自体がまず修正されます。そして前期のこの１会計期間についても，Ｂをもちろん適用して作成します。そして当期もそれに連続する形で，Ｂを適用して作成するという形になります。

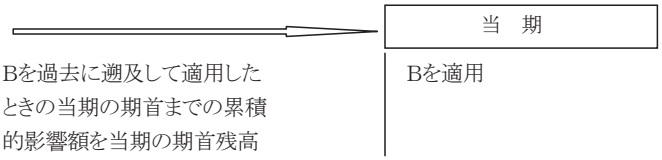
会社法の計算書類については当期１期分しか開示しないので，ここに当期しか書いていませんが，当期の計算書類についてＢをもちろん適用するわけですが，やはり一番重要なポイントは左側のところです。Ｂを過去に遡及して適

【図Ⓐ】会計方針を当期にAからBに変更した場合

（金融商品取引法の有価証券報告書における財務諸表の場合）



（会社法の計算書類の場合）



用したときの当期の期首までの累積的影響額を当期の期首残高に反映することになるという形になります。

このような国際的な会計基準と同等の制度が日本にも入ってくることになったわけですが，これは目的としては期間比較を向上させようというところです。やはり投資家を重視した考え方に基づいた会計基準ではないかと思います。

そしてこの会社法についてはまた後で詳しく説明しますが，もちろん過去の計算書類の確定・未確定には何ら影響がありません。当期の期首残高に，それまでの累積的影響額を反映するという点で影響があるのみであって，過去の計算書類の確定・未確定には何ら関係がないという位置付けになっています。その点はまた後で詳しくお話しいたします。

それでこれは「過去のすべての期間に」というように会計基準はうたっており，１頁の１の最初のところでも「過去のすべての期間に遡及適用をする」という言い方をしていますが，これはもちろん原則的なことを書いているわけです。当然のことながら重要性の判断もあるわけですし，一定の期まで遡及したときに累積的影響額の大部分がカバーされて，それ以上遡及しても影響額が僅少だということが明らかであれば，一定のところまで遡及するという実務対応は当然多々発生すると思います。「過去のすべての期間に」というのは，現実にはそこまでやるケースは少ないのではないかと思います。少ないというか，ほとんどないのかもしれません。

そこで２頁の表の下のところです。「遡及処理の対象外となる会計方針の変更」，これは「会計方針の変更」と書いてしまったのですが，これは会計方針の変更に該当しないとして遡及処理の対象外となるものが明示されています。会計方針の変更にそもそも該当しないという整理です。四角で囲った①～③の３つです。これが該当しない，遡及処理の対象外となります。

それで逆に，最初の冒頭のところで，遡及処理が必要となるのは２つになります。「①会計基準等の改正に伴う会計方針の変更」，これがまず１つです。そして「会計基準等の改正」と書いています。もちろん既存の会計基準の改正と新たな会計基準の設定と両方含んでいます。

それに伴って新たな会計方針を採用した場合，会計方針の変更として扱われます。遡及処理の対象になります。

ただ，ここで１つ付け加えておかないといけないのは，会計基準等の改正に伴う会計方針の変更に関しては，その会計基準の中で特別な経過的な取り扱いが定められる場合は，そちらを優先します。すなわち，過去に遡及しなくていいというような内容の経過的な取り扱いがその会計基準の中に盛り込まれているのであれば，それはもちろん優先されますから，遡及適用は行う必要はないということになるわけです。

そして現在「退職給付会計基準の一部改正」の公開草案が出ています。まだ確定に至っていませんが，この「退職給付会計基準の一部改正」案の改正内容を見ると，数理計算上の差異について，発生の都度その他の包括利益に計上するというルールになっています。これについては公開草案ではありますが，適用時期のところに過去の財務諸表には遡及しない旨の文章が現状入っていますので，そのまま確定に至ると，結果遡及処理の対象にはならないということになります。ですからその会計基準ごとに特別な経過的な取り扱いが入るものと入らないものと出てきますから，そこはそれによって，遡及処理が結果必要か必要でないかという相違にはなってきます。

そして②として「①以外の正当な理由による会計方針の変更」，これはよく「自発的な会計方針の変更」という言い方をします。この２つが遡及処理の対象になります。

逆に，次の四角で囲った３つは会計方針の変更には該当しないという整理になりますから，これは遡及処理の対象にはならないということです。「①重要性が増したことに伴う本来の会計処理の原則及び手続きへの変更」「②新たな事実の発生に伴う新たな会計処理の原則及び手続きの採用」「③連結又は持分法の適用の範囲に関する変動」です。この３つは会計方針に該当しないという整理で，遡及処理は行わないという形になります。

２．遡及適用が実務上不可能な場合

今までの内容は原則的な取り扱いを説明したわけですが，３頁の２で「遡及適用が実務上不可能な場合」，これが会計基準８項の中で３つ示されています。

まず「①過去の情報が収集・保存されておらず，合理的な努力を行っても，遡及適用による影響額を算定できない場合」です。「収集又は保存がされていない場合」ということですが，これについては四角で囲ってある下のパラグラフです。過去の時点においては，企業は新たに採用する会計方針に基づいた，会計処理を行うためのデータが必ずしも必要とされていないので，当期に遡及適用を行うのに必要なデータが，その過去の時点においては収集されていない場合があり得ます。或いは仮にその時点でこれらのデータが収集されていたとしても，当期まで保存がされていない場合があり得ます。このような状況の下では，企業が合理的な努力を行ったとしても，遡及適用を行うのに必要な影響額を算定できないことが考えられます。ここはどこまでが合理的な努力の範囲と言えるかは，実態に即した判断になると思いますが，基本的にはデータ自体が収集されていて，保存までされているということであれば，そのデータに基づいて遡及適用を行うのが基本であると思います。データが収集されていない，又は保存がされていないということは，物理的に考えて遡及適用を行うことは基本的にできないと考えられるケースかと思われます。

そして②の「遡及適用にあたり，過去における経営者の意図について仮定することが必要な場合」です。これについても次のパラグラフのところで，会計基準等の改正に伴って遡及適用を行う際に，資産の保有目的など，何らかの過年度における経営者の意図を仮定することを必然的に伴う場合，経営者の意図が何であったかを後の期間に客観的に判断することができない

ということです。これも実務上不可能な場合に該当すると整理がされています。資産の保有目的に係る会計方針の変更などに当てはまるケースはあり得ると思います。

③が「遡及適用にあたり，会計上の見積もりを必要とするときに，会計事象や取引が発生した時点の状況に関する情報について，対象となる過去の財務諸表が作成された時点で入手可能であったものと，その後に判明したものとに，客観的に区別することが時の経過によって不可能である場合」です。これについては最後のパラグラフになりますが，遡及適用をする際に，過去の会計事象等に関して見積もりを行う場合，その当該会計事象等が発生したときの状況を反映することが必要になるわけですが，その後に判明した情報を見積もりに用いることはできません。見積もりの対象となる事象が発生してから，時が経過すればするほどその見積もりに用いる情報について，過去の財務諸表が作成された時点で入手可能であった情報なのか，その後に判明した情報であるかを客観的に区別が困難になると考えてよろしいかと思います。これも３番目として不可能な場合に該当するということになります。このあたりは実態に即して個別に判断していくということになると思います。

３．原則的な取扱いが実務上不可能な場合の取扱い

そこでこの実務上不可能な場合に該当したときに，どのような会計処理を行うのかということが次のテーマになります。４頁の３番です。

実務上不可能な場合に該当するときは，これは会計基準９項の方で，この四角で囲った①又は②のいずれかの処理を行うことになります。これは２つに分かれます。部分的な遡及適用を行う場合と，部分的な遡及適用もできない場合です。

まず①ですが，当期の期首時点において，過去の期間のすべてに新たな会計方針を遡及適用した場合の累積的影響額は算定できますが，表示期間のいずれかにおいて，当該期間に与える影響額を算定することが実務上不可能な場合には，遡及適用が実行可能な最も古い期間（これが当期となる場合が往々にして出てくると思いますが）の期首時点で累積的影響額を算定し，当該期首残高から新たな会計方針を適用します。

この内容を表したのが，５頁の⑵の①の【図Ⓑ】になっています。上の⑴が原則的な取り扱いで，これはもちろん当期の財務諸表についてはＢを適用して作成するし，前期の財務諸表についてもＢを適用して作成します。或いは前々期以前の累積的影響額が，前期の期首残高に反映しているという前提をこれは置いています。

それに対して，今の部分的な遡及適用を行う場合，これについてはどのような扱いになっているのでしょうか。これについては当期の期首のところをご覧いただくと，当期の期首のところに矢印がくっついていますが，過去の期間にＢを適用した場合の累積的影響額は算定できるので，それを当期の期首残高に反映しているわけです。従って，上の原則的な取扱いの当期の期首残高と同じ数字になるわけです。上の当期の期首残高とこの下の⑵の①の当期の期首残高は，過去の期間に変更後の会計方針に遡及適用をした場合の累積的影響額が反映されていますから，結果同じ金額になるという意味になります。ただ，前期に与える影響額が算定できない，こういったケースで発生し得るかと思います。

それで累積的影響額が算定できるのに，前期に与える影響額が算定できないということが現実にあるのかという疑問を持たれる方がおられるかと思います。これについては，適用指針の設例の１の２の方だと思いますが，この例を取り上げていて，このような言い方をしています。総平均法から先入先出法に棚卸資産の評価方法を変更した場合の例になっていますが，これについて，変更後の方法である先入先出法に基づく当期の期首の商品及び製品の帳簿価格と，前連結会計年度の期末における商品及び製品の帳

簿価格の差額を基に累積的影響額を算定したという言い方をしています。ですから前期の期末残高というのは，変更前の総平均法でずっとやってきた期末残高です。それに対して，先入先出法に基づいて当期の期首残高が算定されたときに，ちょうどその差額相当額が累積的影響額になるという意味だと思います。ということで，累積的影響額自体は算定できますが，ただ前期以前の仕入れ記録が一部入手不可能だから，前期に与える影響額が算定できないという内容になっていますので，このようなケースは理論上やはりあり得ると考えてよろしいと思います。

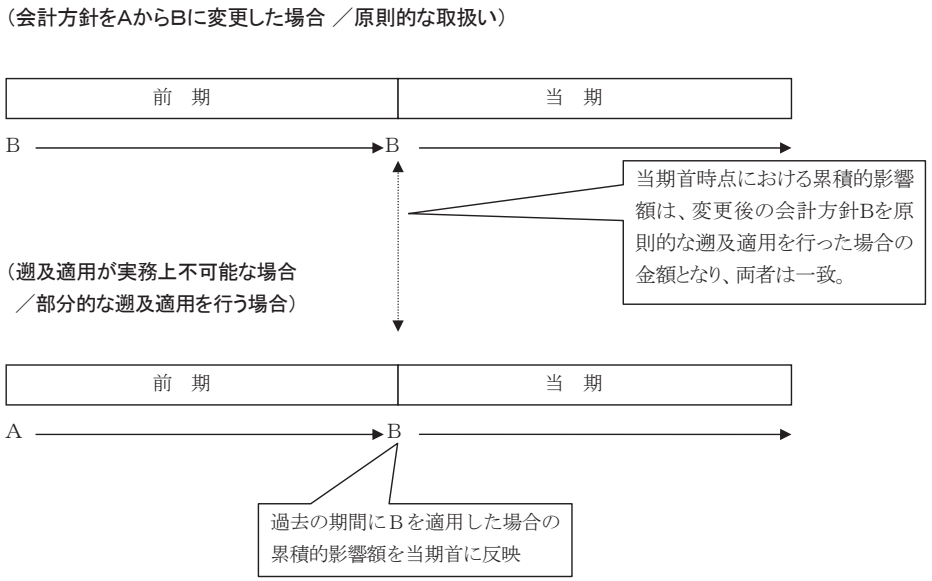
続きまして，もう１つのケースです。４頁の②の「部分的な遡及適用もできない場合」です。当期の期首時点において，過去の期間のすべてに新たな会計方針を遡及適用した場合の累積的影響額自体の算定が不可能である場合には，期首以前の実行可能な最も古い日から将来にわたって新たな会計方針を適用するという扱いになります。これを表したものが，６頁の図表になっています。

まず６頁の【図Ⓒ】ですが，これは実行可能な最も古い日が，前期の期中の一定の日という前提になっています。前期の期中の一定の日から将来に向けて変更後のＢを適用するという結果になっています。

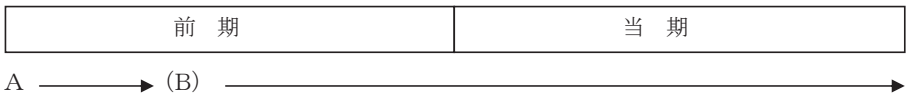
それに対して６頁の【図 D】ですが，これは実行可能な最も古い日が，当期の期首であるということです。ということは，当期の期首から将来に向けて変更後の会計方針を適用することになりますから，この６頁の一番最後にある表は，まさに現在の会計制度と同じ結果になります。現在の会計制度は，会計方針を変更した場合には当期の期首から変更後の会計方針を適用します。それと全く同じ結果になっているケースになっています。

ですから，その矢印で説明がくっついていますが，当期首時点における累積的影響額はゼロであり，前期の期末残高と当期の期首残高はこの場合一致することになります。

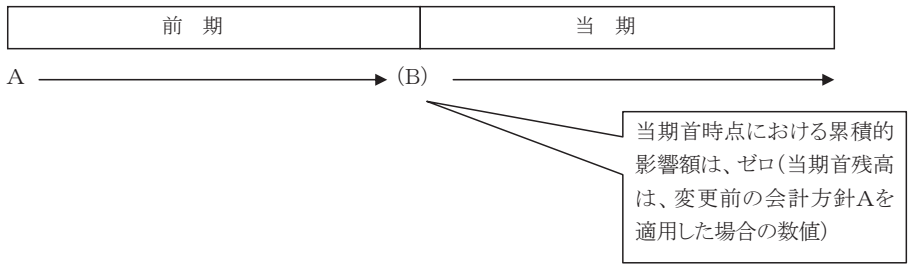
【図Ⓑ】原則的な取扱い，原則的な取扱いが実務上不可能な場合（部分的な遡及適用を行う場合）の比較



【図Ⓒ】



【図Ⓓ】



本来遡及適用した場合は，前期の期末残高と当期の期首残高は異なった数字になるのが本来の扱いです。それは例えば図表でいうと，２頁の２つ目の表の，会社法の計算書類の場合を想定します。Ｂを過去に遡及して適用したときの当期の期首までの累積的影響額を当期の期首残高に加減算しますから，この場合は前期の確定決算の前期末残高と当期の期首残高は当然異なった数字になるわけです。

今の最後の部分的な遡及適用もできない場合の６頁の表のケースは，前期の期末残高と当期の期首残高は当然連続する形になります。しかも，６頁の最後の表は，現在の会計制度と全く同じ内容になっているということになります。

そういった形で，会計方針の変更があったときの原則的な取扱いと原則的な取扱いが実務上不可能な場合の扱いという形で，整理ができるかと思います。

Ⅲ．表示方法の変更

これも今回遡及適用の対象になっています。「表示方法は次のいずれかの場合を除き，毎期継続して適用する」とされていますから，変更が認められるのは①のケースか，もしくは②のケースかのいずれかということになります。

今までの事例などで一番多いのは，前期までは重要性がなかったから「その他」に含めて表示してきたものを，当期に入ってから重要性が増したから区分掲記する方法に変更するというケースと，その逆のケースです。前期まで区分掲記してきたけれども，当期に入ってから重要性が乏しくなったので，「その他」に含める方法に変更する場合と，このケースが件数的に一番多いと思います。それも②に該当するということで表示方法の変更として取り扱われます。

そこで，遡及適用とはどのような処理を行うのかということになります。表示方法の変更に関しては，その次の４行目のところです。「財務諸表の表示方法を変更した場合には，原則として表示する過去の財務諸表について，新たな表示方法に従い財務諸表の組み替えを行う」と，表示の組み替えをします。例えば前期までは重要性が乏しかった長期貸付金を「その他」に含めていたのが，当期に入ってから重要性が増したということで「長期貸付金」というように区

分掲記する方法に変更した場合は，前期の財務諸表を組み替えて，「その他」から長期貸付金を抜き出して区分掲記する方法に組み替えるという作業が必要になるということです。

有価証券報告書の財務諸表は当期と前期の２期を開示しますから，当期の財務諸表について表示方法の変更をしたときは，前期の財務諸表について変更後の表示方法に組み替えるということが必要になります。

一方，会社法の計算書類は，もともと当期１期分しか開示をしませんから，そのような組み替えは不要だと考えられます。ですからこの表示方法の変更の遡及適用というのは，有価証券報告書の財務諸表に関して発生する問題だと整理することができるかと思います。

Ⅳ．会計上の見積もりの変更

これは遡及処理の対象外となったわけですが，なぜ対象外となっているかの理由も含めて内容を整理していきたいと思います。

まず，会計上の見積もりの変更とは，新たに入手可能となった情報に基づいて，過去に財務諸表を作成する際に行った会計上の見積もりを変更することを言います。その典型的な例として耐用年数の変更や貸倒引当金の追加繰入れなどが該当します。

なぜ遡及適用を行う必要がないのかという論拠ですが，これがプロスペクティブ・アプローチに基づく考え方ということです。新しい情報によってもたらされるものだから，過去に遡及処理を行う必要はない，将来に向けて反映をすればいいという考え方になります。

それで，この会計基準の設定にあたって減価償却方法の変更についてどう扱うかということが議論になったようなのですが，その次の４行です。有形固定資産の減価償却方法と無形固定資産の償却方法は会計方針に該当しますが，その変更について，会計方針の変更を会計上の見積もりの変更と区別することが困難な場合は，会計上の見積もりの変更と同様に扱い，遡及適用は行わないという会計基準19項に従いますから，遡及適用は行わないというルールになったということです。

これについて，なぜ「区別が困難である」に該当するかということです。これは国際的な会計基準との関係で整理がされると思います。日本の会計制度においては，減価償却方法というのは定率法や定額法など，複数の方法の中から選択する問題として位置付けられていて，選択した方法は以後規則的，計画的に継続適用するのが原則です。正当な理由がない限り変更はできないという整理になっていますが，国際会計基準の方はそのような整理になっていないようです。国際会計基準においては，減価償却方法というのは固定資産の経済的便益の消費パターンに合わせて見直しを行うべきだという考えになっていますから，その変更は会計上の見積もりの変更としてとらえているということなのです。従って，日本の会計制度における扱いと国際会計基準における扱いで相違している部分にもなりますから，「区別することが困難」という理由で遡及適用を行わないというルール自体は合理的だとは思います。

そして最後の２行，ここが実は恐らく実務的な観点からいくと非常に問題になりやすい論点だと思います。会計上の見積もりの変更に該当するのか，或いは過去の誤謬に該当するのかです。要は過去の誤謬ということは，過去における見積もりが適切でなかったのか，言い換えると最善の見積もりでなかったのか，その点が非常に重要になってくると思います。これが過去における見積もりが最善の見積もりでなかったという判断になると，過去の誤謬に該当すると考えられますから，遡及処理が必要になるという結果になると思います。一方，過去においても最善の見積もりがされていて，新たに入手可能となった情報に基づいて見積もりを変更するのであれば，文字どおり会計上の見積もりの変更ですから，遡及処理はもちろん行う必要はあ

りません。ですから結論に違いが出てくるということです。

この点，例を申し上げますと，債務者が経営破たんをしたという判断で，破産更生債権等に分類を変えて，貸倒引当金の追加繰入れをもし行ったとしたときに，内容をよく調べてみたら，経営破たんは２期前の時点でもう既にしていましたと。その事実関係がもし明らかになったとすると，それは２期前の貸倒引当金の計上不足であるということです。２期前の財務諸表における見積もりが適切でなかったということになると，これはやはり遡及修正の対象になってくると考えられると思います。この区別は，今後実務においては重要な取り扱いかと思います。

Ⅴ．過去の誤謬の訂正

続きまして，いよいよこの遡及処理の対象となる最後の３番目の項目，８頁のⅤ「過去の誤謬の訂正」について見ていきたいと思います。

１．過去の誤謬の修正再表示

過去の誤謬の訂正についても遡及処理の対象になりますが，これについてどのような内容でしょうか。「修正再表示」という言葉をここでは使っています。過去の財務諸表における誤謬を発見した場合には修正再表示を行い，誤謬の内容や影響額などを注記しなければいけません。

「修正再表示」というのは，どのような意味かということです。過去の財務諸表における誤謬が発見された場合には，次の方法によって修正再表示を行う必要があります。

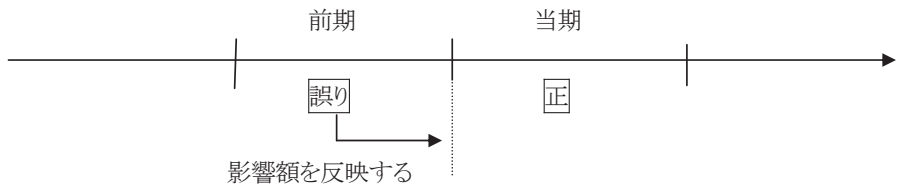
①表示期間よりも前の期間に関する修正再表示による累積的影響額は，表示する財務諸表のうちの最も古い期間の期首の資産・負債・純資産の額に反映しなければいけません。そして「表示する財務諸表のうち最も古い期間」というのが，有価証券報告書の場合は前期ですし，会社法の計算書類の場合は当期なのです。その期首残高に累積的影響額を反映します。ですから，会計方針の変更の取り扱いとここは実質同じです。

②表示する過去の各期間の財務諸表には，当該各期間の影響額を反映する。これも当然ですし，会計方針の変更のケースと実質は同じだと思います。

そこで，その下のところに図表があります。当期の計算書類作成過程の中で，前期の計算書類の誤りが発見されたと仮定します。現行の会計制度では，当期の計算書類の中で「前期損益修正損益」という科目を特別損益に計上して修正する実務が採用されています。「前期損益修正損益」，もしくは「過年度損益修正損益」です。しかし，過年度遡及基準では，前期の計算書類を修正して修正再表示をして，その修正による影響額を当期の計算書類の期首残高に反映させなければいけません。前期の計算書類は修正しますが，別にこれは会社法の場合は開示はされません。開示するかどうかは任意であって，開示は強制されません。その修正した影響額は当期の期首残高に反映されます。その結果，当期の計算書類は最初から正しい内容として作成されますから，「前期損益修正損益」という科目はもはや表示されませんし，される必要もありません**【図Ⓔ】**。

この「前期損益修正損益」を特別損益に計上するという実務は基本的になくなると考えられます。後でこれは説明しますが，重要性の判断というのはすべての項目についてありますので，重要でない誤謬であったときは当期の損益で修正する処理は可能だという解釈になっていますが，重要でない誤謬を当期の計算書類の中で損益処理で修正する場合は，その性質に応じて「営業損益」か，もしくは「営業外損益」かのいずれかで処理するという考え方が会計基準の結論の背景の方で示されています。ですから，前期損益修正を特別損益に計上する処理は，基本的になくなると考えないといけません。そのあたりが非常に影響が大きいといいますか，従来なかった扱いです。

【図Ⓔ】



一方，有価証券報告書の財務諸表の場合は，前々期以前の財務諸表に係る誤謬の訂正による累積的影響額は，前期の財務諸表の期首残高にもちろん反映されます。ですから，会社法の計算書類と有価証券報告書の財務諸表の場合で，累積的影響額を反映する地点は１期ずれてきます。その点は会計方針の変更のところでお話しした点と同様だと思います。もっとも上の図表の前期に誤りがあったことが発見されたなどの場合は，これは前期の期首残高をいじる必要はありませんから，これは有価証券報告書においても前期の財務諸表を修正再表示したうえで当期の期首残高に修正による影響額を反映することになるかと思います。

２．訂正報告書制度との関係

そこで９頁ですが，訂正報告書制度と類似している面があるということで，どこが異なるのかという問題がよく話題に上ります。

従来から金商法の開示制度の中に，訂正報告書制度が置かれていることはご承知のとおりです。既に公表された過去の財務諸表に誤りが発見された場合には，訂正前と訂正後の内容を財務局に提出する制度になっています。

過年度遡及基準の表示期間について，遡及処理の結果を反映させるという内容とは異なっている面があります。この点について過年度遡及基準は「本会計基準は，当期の財務諸表及びこれに併せて比較情報として過去の財務諸表が表示されている場合を前提に誤謬の取り扱いについて定めており，既に公表された財務諸表自体の訂正期間及び訂正方法は，各開示制度の中で対応が図られる」としており，訂正報告書の制度自体は今後ももちろん存続するということになります。

過年度遡及基準の目的が，比較財務諸表の作成ベースを当期の財務諸表のベースに合わせることにより当期の財務諸表の情報価値を高めるということにあるとすれば，訂正報告書制度とはとらえ方が異なっていると考えられます。その点脚注の方で，過年度遡及基準においては過去の財務諸表の訂正に主眼が置かれているわけではなく，あくまでも当期の財務諸表を中心に考えており，過去の誤謬の訂正は当期の財務諸表の比較情報としての有用性を高めることが狙いであるという点を明示しています。ですから，この考え方自体が，やはり訂正報告書制度とはとらえ方が異なっていると思われます。

３．重要性の判断

そこで，この「重要性の判断」です。この重要性の判断については会計基準の本文には記述はなく，結論の背景，35項の中で示されています。本会計基準のすべての項目について，財務諸表利用者の意思決定への影響に照らした重要性が考慮されるとされており，重要でない誤謬については当期の損益，ただ当期の損益といっても，その性質に応じて営業損益又は営業外損益として処理するなど，本基準の定める処理によらない場合も考えられると，ここではっきり明示しています。特別損益に前期損益修正損益を計上する実務は，基本的にはなくなると考えられると思います。

重要性の判断についてはさまざまな考え方を

列挙した上で，最終的に言わんとしていることはかなり抽象的な内容になっています。「財務諸表に及ぼす金額的な面と質的な面の双方を考慮しなければいけない」，その後で考え方をいろいろ列挙しています。金額的重要性というと損益や累積的影響額の重要性で見るという判断もあるし，損益の趨勢に重要な影響を与えているかどうかで判断するという考えもあります。或いは財務諸表項目への影響が重要かどうかで判断するという考えもあります。考え方をただ列挙しているだけです。ただし，具体的な判断基準は企業の個々の状況によってもちろん異なり得るし，また質的重要性は企業の経営環境・財務諸表項目の性質，又は誤謬が生じた原因などによって判断することが考えられます。結果としては，金額的重要性と質的重要性の双方を考慮して判断するというルールしかないので，案件ごとに個別に判断していくというのが基本にはなってくると思います。

最後，「誤謬の修正再表示が実務上不可能の場合はある」という前提になっていて，その場合の取り扱いは，会計基準の本文には記述はもちろんありません。結論の背景の方で，その場合はこのような対応が考えられますよという記述が盛り込まれています。

Ⅵ．会社法の計算書類への影響

１．過去の計算書類への影響

このあたりはポイントが明確なので，ポイントを中心にお話しいたします。この過年度遡及基準を適用することによって過去に遡及適用したときに，過去の計算書類にどのような影響が及ぶのか，或いは当期の計算書類にどのような影響が及ぶのかと，その両面から整理する必要があると思います。

手続き又は内容の瑕疵のために，過年度の計算関係書類が未確定となっていると評価される場合は，もちろん株主総会の決議などの所定の手続きによって確定させる必要があります。もちろんそのような事例は過去にありますが，かなり限定的です。

一方，企業会計基準第24号「過年度遡及基準」の適用により，今後において過去の誤謬の訂正のための修正再表示が行われたとしても，過年度の計算関係書類の確定・未確定には全く関係がなく，そこに影響を及ぼすものではありません。そして会社法の計算書類は，各事業年度において当期の計算書類のみを開示し，前期以前の計算書類は開示されませんから，誤謬を発見し修正再表示を行う場合には，例外的に，前期末の残高に前期までの会計上の遡及処理の累積的影響額を加減算した額を当期首の残高として用いて当期の会計処理を行うことが許される会計慣行が新たに成立したととらえることができます。

そして会計基準に従い，過去の誤謬の訂正に該当するものについて修正再表示という遡及処理が行われたとしても，確定済みの過年度の計算関係書類自体を修正したり，手続き又は内容の瑕疵の誤りのために未確定となっている過年度の計算関係書類を確定させるような効果を持つものでは決してありません。過去の計算書類の確定・未確定には何ら影響がないという前提になります。従って，手続き又は内容の瑕疵のために未確定となっている過年度の計算関係書類を確定させるためには，従来どおり，株主総会の決議など所定の手続きを経て確定させる必要がある点には何ら変わることはありません。

２．過去の剰余金の分配可能額への影響

従って，今の内容から当然結論が出てきます。過去の剰余金の分配可能額に影響があるのかというと，もちろん影響はありません。過去の計算書類の確定・未確定に何ら影響がないので，剰余金の分配可能額も変わるわけではないということになります。

３．当期の計算書類の監査との関係

これは法務省令に規定が整備されています。

当該事業年度に係る計算書類の監査をするときにおける過年度事項（当該事業年度より前の事業年度に係る計算書類に表示すべき事項をいう）が会計方針の変更その他の正当な理由により，（この正当な理由の中に過年度遡及基準に基づく誤謬の訂正が含まれると考えられますが，）この会計方針の変更その他の正当な理由により当該事業年度より前の事業年度に係る定時株主総会において承認又は報告をしたものと異なるものに修正されている場合において，当該事業年度に係る計算書類が当該修正後の過年度事項を前提として作成されているときは，会計監査人は当該修正に係る事項をも監査しなければいけません。

「当該事業年度に係る計算書類が，当該修正後の過年度事項を前提として作成されている」という意味は，当期の計算書類が当期首において会計基準の適用による過年度事項の修正による累積的影響額を含んだものとして作成されているときと同じ意味になります。その場合会計監査人は，当期の計算書類の監査の一環として，累積的影響額を含んだ当期首の残高をも監査の対象とすべきことを確認的に示した規定だと解されます。従って，その累積的影響額を含んだ当期首残高が正しいかどうかを，当期の計算書類の監査の中で確かめる必要があるということになります。

ですから，会社法への影響というのはここなのです。当期の期首残高に累積的影響額が含まれ，そしてその累積的影響額については監査の対象にも当然なってくる，ここが会社法への影響だと整理することができるかと思います。

Ⅶ．税務申告への影響

そこでいよいよ12頁の「税務申告への影響」について見ていきたいと思います。これについては会計方針の変更の場合と，過去の誤謬の訂正の場合に分けて整理する必要があるかと思います。

１．会社方針の変更の場合

まず，「１．会計方針の変更の場合」です。遡及適用を行った事業年度の確定申告書に添付される決算書は，会計方針の変更の遡及適用による影響額が反映された各勘定科目の期首残高に基づいて作成されます。従って前事業年度の決算書の計上額と当事業年度の決算書の期首繰越額との連続性が，確保されていないということになります。これについては別表５⑴で調整する対応が考えられると思います。

それで，まず数値の前提があります。表の左側に「前期繰越棚卸資産帳簿価格（会計）」の数値，２行目が税務の数値，３行目が「前期繰越利益剰余金（会計）」の数値です。最後の４行目が「前期繰越損益金（税務）」の数値です。

これは棚卸資産の評価方法を変更した場合を例にしていると考えていただいて結構ですが，会計方針変更前は会計上の前期繰越の期首残高は500でした。それが会計方針を変更して遡及適用した結果，期首残高が600に変わりました。これは累積的影響額の分で100増えたということになります。

一方，会計上の前期繰越利益剰余金が，同額100増加しました。税効果はあえて捨象していますが，剰余金が同額100増加しています。

会社法及び会計上は，過年度遡及による累積的影響額を当期の期首残高に反映し，当該修正後の期首残高を前提として当期の会計処理を行うことになります。会計上及び会社法上の期首残高が変更されることに対応して，税務上の期首現在の利益積立金額の数値を修正することも考えられます。ただし，遡及適用した貸借対照表の入り繰りに関する調整になりますから，期首現在利益積立金額の合計額は，もちろん変わるはずはありません。入り繰りの調整にすぎないのです。

税務申告は過去に確定済みの計算書類をベースに，税務調整を行って作成されていますので，前期以前の税務数値（所得金額や利益積立金額，資本金等の額など）自体には変更はもちろん生

じません。ただし，会社法上，過年度遡及基準を適用して遡及処理をした場合には，当期の資産又は負債，それと純資産（剰余金），この期首残高が修正されることになりますから，税務申告上の別表５(1)の期首現在利益積立金額に修正，貸借対照表科目に係る入り繰りの調整，これを入れるべきだと考えられます。

そこで具体的に今の数値例で，別表調整の例をまとめたのが次の13頁になります。上が期首残高調整前，下が期首残高調整後です。

期首残高調整前は，繰越損益金の期首現在利益積立金額は1,200となっているはずです。これについて，では入り繰りの調整を入れた期首残高調整後の内容はどうなっているでしょうか。その下の方です。「棚卸資産」というように区分欄に書いて，－100という調整を入れています。一方「繰越損益金」のところは100増加して1,300となっています。ということは，100の入り繰りを調整しているような形になっています。

この意味としては，会計上の棚卸資産の期首の帳簿価格は500ではなく600になったわけですが，税務上の数値は元の500のままだと考えたときに，－100という調整が入ることによって会計上の600に対して税務上は500ということで表されます。

一方，繰越損益金の欄については，これは会計上の繰越利益剰余金と一致するのが基本ですから，会計上1,300に修正されたということをとらえて，繰越損益金のところが1,300ということになると，ちょうど入り繰りを調整して，会計上の数値と税務上の数値との対応関係がより明確になったというとらえ方ができるかと思います。

税効果会計は捨象しているということは，お断りしています。別表５(1)の期首残高を調整した場合には，その旨を注記（あるいは説明資料を添付）することももちろん考えられます。

期首現在利益積立金額の合計額自体はいじっていないので，全く変わりません。入り繰りの調整ということであれば，全く問題はないと思います。

２．過去の誤謬の訂正の場合

14頁の２「過去の誤謬の訂正の場合」，こちらの方が，論点があると思います。

過年度の誤謬の訂正については，税務申告の取り扱いに直接的に影響するものではなく，過年度の誤謬により，過年度の課税所得に誤りがあることが発見された場合には，確定済みの過年度の計算書類には影響しないため，もちろん従来どおりの手続きで修正申告又は更正の請求，もしくは嘆願などによって対応することになると考えられます。

税務調査を契機として，会計上の誤謬が発見され，誤謬の訂正につながるようなケースがあり得るのかという点については，次のように整理することができると思います。

そこで表がありますが，３つに分けています。会計処理としては正しいのですが，税務上の所得計算に関しては誤りに当たるケース，或いは会計処理自体は誤っていますが，税務上の所得計算には何も影響がない場合，最後は両方とも誤りに該当するという，３つに分類ができるかと思います。

会計	税務	具 体 例
○	×	会計上は試験研究費を全額費用計上していたが，税務上は一部について損金算入できないと指摘された。
×	○	有税の引当金の計上不足，有税の減損損失の計上もれ。
×	×	売上の計上もれ，費用の過大計上が指摘された。

具体例の一番上のケースでは，会計上は試験研究費を全額費用計上していました。会計基準では研究開発費はすべて費用計上に現状はなっています。ところが，税務上は一部について損金算入できませんよと税務調査で指摘を受けた場合です。この場合，会計処理自体は，研究開

発費をすべて費用計上しているという点においては何も誤っていませんが，税務上の所得計算に誤りがあったことになるわけです。そうすると，会計処理は正しいので過去の誤謬の訂正に当たらないのかというように一見思われるのですが，実はこれは問題があると思います。

14頁の真ん中の，太字の５行ある３行目のところです。一番最初の会計が○で税務が×の場合であっても，法人税等に重要な修正が入った場合は，当期の損益計算書に法人税等追徴税額を計上するのではなく，過去に遡及して修正再表示を行う必要があると考えます。これは一言足りないのですが，過去の誤謬に起因している場合です。ですから試験研究費で損金不算入となることは最初から法令上わかっているようなものを，間違って損金算入してしまった，これ自体は誤謬に当たると思います。従って法人税等が，結果過少計上になっているわけです。最終の当期純利益が，逆に過大計上になっています。その原因が何かというと，法人税法の法令の見落としや，或いは解釈の誤りであるなど，誤謬に起因しているのだとしたら，これは過去の誤謬の訂正で対応することになるのではないかと思います。

その点について先般，監査・保証実務委員会報告63号の改正が出され，その中でこれに関連した取り扱いが盛り込まれています。

† 監査・保証実務委員会報告第63号より

> 法人税等の更正，決定等による追徴税額及び還付税額は，過年度遡及会計基準及び過年度遡及適用指針に基づき処理することになる（過年度遡及会計基準第55項参照）。なお，これらが過去の誤謬に起因するものでない場合には，損益計算書上，「法人税，住民税及び事業税」の次にその内容を示す名称を付した科目をもって記載する。ただし，これらの金額の重要性が乏しい場合には，「法人税，住民税及び事業税」に含めて表示することができる。

「法人税等の更正・決定等による追徴税額及び還付税額は，過年度遡及会計基準及び過年度遡及適用指針に基づき処理することになる。なお，これらが過去の誤謬に起因するものでない場合には，損益計算書上，法人税・住民税及び事業税の次にその内容を示す名称を付した科目を持って記載する」。ただし，これらの金額の重要性が乏しいときは，法人税・住民税及び事業税に含めて表示することができます。従って税務上の所得計算が結果修正されたときに，その原因が法令の規定に従っていなかったとか見落としがあった，或いは法令の解釈自体に誤りがあった，或いは適用要件を漏らしてしまったなど，いろいろな原因があり得るわけですが，それらの原因だとすると，これは誤謬に起因しているということに解さざるを得ないと思いますので，誤謬の訂正で対応しないといけないでしょう。

ところが，ここで一番やっかいなのが，誤謬と言えるのかどうかが問題となるようなケースです。例えば，「見解の相違」というようなケースです。国税当局と真っ向から見解が相違しています。どちらが正しいか誤っているかということではなく，見解がぶつかっていて，最終的には裁判官がこれを判断することになります。そのような場合において，誤謬とはっきり言えるかどうかというと，一概にそうとは言えないと思います。

では，そもそもそのようなものを誰が判断するのかという問題があると思います。更正処分を受けたけれども，会社としてはこれは決して誤っているわけではないということで，それを税務訴訟にまで持っていこうというときに，では最終的に誰が判断するのでしょうか。

それはひょっとすると，会社の判断が正しいかもしれませんが，逆に誤っている場合もあり得るのです。実際に裁判になって全くボロボロに負けてしまうということになったときに，ではその会社の判断だけで誤謬の訂正として扱うか，当期の PL でやるかということを左右して

しまってまずい話になるかと思います。

ですからこれも，やはりそこは会計監査の対象になるということになるのでしょう。ですが，会計監査でそこまで判断できるかというと非常に難しいのではないでしょうか。これはやはり，どう対処するのかという問題があるでしょうし，専門家の意見などを参考にしてというような扱いは従来から監査上はありますが，こういったケースで専門家の意見を参考にというのは，果たして現実的にできるのかどうかというと，難しい面も多々あると思います。

それで，上の表の２つ目のケースです。会計処理が誤っていますが，税務上の所得計算に関しては全く影響もなく，正しい。これは例として有税の引当金の計上不足が発見されたとか，或いは有税の減損損失の計上漏れが発見されたというような場合が当てはまりますが，これはまずめったに出ない話です。会計監査人の監査が毎期入っている以上，こういった単純な会計処理上のミスというのは通常あまり出てこないことです。

最後の３番目，どちらも誤っています。例えば税務調査をきっかけとして売上の計上漏れが発見されました。税務調査で過去の何期分かの内容を徹底的に調べられて，結果売上の計上漏れが発覚してしまい，そこで財務数値の誤りにそれが連動してしまったというようなケースです。こういったところは，連動したときには過去の誤謬にそのまま結び付いてくるケースが出てくると思います。

そして最後の７行ですが，従来は損益計算書の前期損益修正損と修正申告書に記載される税務調整額が一致することにより確認ができたので，遡及修正を反映した決算書を修正申告書に添付することは求められていませんでした。本会計基準の適用後は，過年度事項の修正の内容を記載した書類を修正申告書に添付しないと，修正申告書の提出理由が明らかにならず，また税務調整額の確認も行うことができなくなってしまいます。

そこで平成23年度の税制改正大綱の中には「確定申告書等の添付書類に過年度事項の修正の内容を記載した書類を追加する」という一文が明記されたということになると思います。23年度税制改正案は成立が流動的な状況になっていますので，このあたりは省令でいつ出るのかということになり，申告はまだ少し先の話になりますが，それに間に合うように手当がされることにはなると思います。

なお，過去の判例によれば，仮装経理における修正経理とは前期損益修正損として特別損失で経理することであるとのことですが，過年度遡及基準を適用した場合の過去の誤謬の訂正の場合には，前期損益修正損として特別損失で経理することは認められなくなります。過年度遡及基準による修正経理は，過去の誤謬の訂正による影響額を当期の計算書類の期首の資産，負債，純資産（剰余金）に反映する処理です。すなわち，修正経理における資産または負債の増加（または減少）の相手勘定は，期首の繰越利益剰余金となります。仮装経理があった場合に，過年度遡及基準に基づいて行われるそのような内容の修正経理が，法人税法129条１項のいう修正経理に該当する旨が何らかの取扱いにより明らかにされるべきでしょう。

３．申告書の記載例

最後に，15頁と16頁ですが，これは過去の誤謬の訂正のときの別表調整という観点からまとめています（これについては，申告調整例１と申告調整例２として後掲の《**参考資料**》参照）。

まず15頁がどのようなケースかというと，当期の計算書類作成過程の中で，前期の計算書類における有税扱いの引当金の計上不足が発見された場合です。この場合は当期の申告書の別表５⑴に次のように記載することで，会計上の数値との対応関係が明確になるものと思われます。

修正前の帳簿価額が０でしたが，これは計上不足が後から発見されたということで，修正後の帳簿価額が3,000になったとします。そうす

るとその次の表のように，会計上は誤謬訂正前０だったのが，誤謬訂正後3,000になりました。税務上はもちろん有税ですから，最初から０です。

一方，会計上の前期繰越利益剰余金が修正に伴って，１万が7,000に減ってしまいました。ところが，税務上の前期繰越損益金は１万であったという状況になっています。

そこで調整前の別表５⑴，繰越損益金が１万となっているわけですが，もしこれを調整したとすると，区分欄に「○○引当金」と書いて＋3,000という調整を入れています。一方で繰越損益金の数字は7,000，トータルすると１万ですから，期首現在利益積立金額の数字自体全く変動もしないわけです。もちろん影響もないのでしょう。貸借対照表科目の入り繰りを調整するという，先ほどの会計方針の変更のときと同様の調整が考えられるところかと思います。

16頁の２つ目の例ですが，こちらは当期の計算書類作成過程の中で，過去の計算書類における売上の過大計上３万が発見されてしまいました。それで会計上重要性があると判断されたため，過年度遡及基準に従って，過去に遡及して修正することになりました。税務上は，これは所得の過大計上があったということになりますから，減額更正が受けられるように更正の嘆願手続きを行うものとします。

このケースについても，調整前，繰越損益金が10万だったとしたときに，これに仮に調整を入れるとすると，繰越損益金のところが７万で，そして別途区分欄に，これは売上の過大計上なので，会計上売掛金の減額の訂正をしているという意味で「売掛金（未更正に係る調整）」とでも書いて，３万のプラスと書いておけば，これは結果減額更正が認められたときに減額更正のあった日の属する事業年度の期首に－３万が入りますから，ちょうどそれで消えるという形で対応関係がより明確になるのではないかと思います。逆に減額更正がされない限り，この未更正に係る調整が残ってしまうということになりますが。

ということで，「会計処理の遡及適用と税務処理」というテーマで，一通りレジュメの内容について説明させていただきました。

《参考資料》

申告書の記載例 1

当期の計算書類作成過程の中で、前期の計算書類における有税扱いの引当金の計上不足が発見された場合に、当期の申告書別表 5(1)に次のように記載することで、会計上の数値との対応関係が明確になるものと思われる(税効果は捨象)。

修正前帳簿価額(会計)　　0
修正後帳簿価額(会計)　3,000

	誤謬訂正前	誤謬訂正後
前期末の引当金帳簿価額(会計)	0	3,000
前期末の引当金帳簿価額(税務)	0	0
前期繰越利益剰余金(会計)	10,000	7,000
前期繰越損益金(税務)	10,000	10,000

(期首残高調整前)
別表五(一)　利益積立金額および資本金等の額の計算に関する明細書

Ⅰ　利益積立金額の計算に関する明細書				
区　分	期首現在利益積立金額	当期の増減		差引翌期首現在利益積立金額 ①－②＋③
		減	増	
	①	②	③	④
繰越損益金	10,000		XX	XX

(期首残高調整後)
別表五(一)　利益積立金額および資本金等の額の計算に関する明細書

Ⅰ　利益積立金額の計算に関する明細書				
区　分	期首現在利益積立金額	当期の増減		差引翌期首現在利益積立金額 ①－②＋③
		減	増	
	①	②	③	④
○○引当金	3,000		XX	XX
繰越損益金	7,000		XX	XX

「期首現在利益積立金額」に修正の内容を反映し、その旨を説明資料等により説明する対応が考えられる。

申告書の記載例 2

当期の計算書類作成過程の中で、過去の計算書類における売上の過大計上 30,000 が発見された。会計上、重要性があると判断されたため、過年度遡及基準に従って、過去に遡及して修正することとなった。税務上は、減額更正が受けられるように、更正の嘆願手続を行うものとする（税効果は捨象）。

（期首残高調整前）

別表五（一） 利益積立金額および資本金等の額の計算に関する明細書

Ⅰ 利益積立金額の計算に関する明細書				
区 分	期首現在利益積立金額	当期の増減		差引翌期首現在利益積立金額 ①－②＋③
		減	増	
	①	②	③	④
繰越損益金	100,000		XX	XX

（期首残高調整後）

別表五（一） 利益積立金額および資本金等の額の計算に関する明細書

Ⅰ 利益積立金額の計算に関する明細書				
区 分	期首現在利益積立金額	当期の増減		差引翌期首現在利益積立金額 ①－②＋③
		減	増	
	①	②	③	④
売掛金（未更正に係る調整）※	30,000		XX	XX
繰越損益金	70,000		XX	XX

過年度遡及基準を適用した場合、前期損益修正損を特別損失に計上することは認められなくなる。期首の売掛金および繰越利益剰余金を減額する処理が必要になる。そこで、上記のような調整を行うことにより、会計上の帳簿価額と税務上の帳簿価額との関係が明確になると考えられる。

※減額更正を嘆願しているが、減額更正がされない限り、調整が残る形になるものと考えられる。（会計上は、過年度に遡及して修正しているため、期首の繰越利益剰余金は100,000から70,000に修正されている。）

非上場企業会計と税法との関係

早稲田大学大学院会計研究科教授　品川芳宣



はしがき　本稿は，平成22年３月10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 品川芳宣氏の『非上場企業会計と税法との関係』と題する講演内容をとりまとめたものである。

1. 会計の本質

前回の収益の計上時期に関して，特に企業の方に一通りご意見を伺い，その中でいみじくもというか，会計がIFRS化される場合に税もIFRS化されれば，企業の経理上非常に便利になるというご発言も多かったわけで，そのこと自体についても非常に考えさせられることでありました。租研の会員のここにご出席の方はすべて上場企業の方と理解しているわけですが，上場企業の場合も，当然子会社等が非上場の場合もあるし，会社の数からいえば，上場企業は，250万とも260万ともいわれる会社の，わずか3,000に過ぎず，言うならば１％にしか過ぎないということで，99％は非上場企業です。その非上場企業の会計がどうあるかという問題が，むしろ法人税法を左右することになりかねないということであって，上場企業の方にとっても，当然非上場企業の会計がどういう方向に向かうかということについて，関心を持たざるを得ないはずであろうと思います。

この研究会では，IFRSと税法との関係を議論しているわけですが，後ほど説明するように，IFRS導入後の非上場企業の会計に関して，現在，日本商工会議所と中小企業庁とASBJの３カ所で，非上場企業の会計のあり方について，研究会を実施しております。いずれも，私がそのメンバーを務めています。私のようなロートルになると，いささか昔を懐かしむところが若干あるわけで，世の中が変わることが果たして進歩なのかどうかということについて，最近非常に疑念を感じているわけです。先般NHKの世論調査に，政治は変わったと思うかという質問があって，その報道振りですと，その変わったことを是とする質問なのでしょうが，悪く変わることもあるでしょうし，変わることが本当に国又は国民にとってプラスになるのか，あるいは進歩と評価できるかどうかということについて，非常に疑問があるわけです。

会計の分野でも，私自身，個人的にも会計と税の関係をずっと勉強してきたつもりですが，会計が進んでいるのかどうかということについて，これも非常に疑問が多いわけです。IFRSの問題も，それ自体が果たして進歩なのかどうか疑問です。企業会計審議会の中間報告では，IFRS化することが会計の高品質化であるということがいわれているわけですが，そのことが果たして妥当なのかどうかということについても疑問に思っているわけです。

では，会計の本質とはそもそも何かということになると，これも教科書的にはいろいろなこ

とが言われているわけですが，私が四十数年前に，ジョージ・オリバー・メイの「財務会計」という本を，国税庁の初年兵のころに翻訳した経験があります。この手許の本は，東大の木村先生が翻訳した本ですが，この本の中で忘れられない言葉に，「アカウンティングはサイエンスではなくて，アートである」というのがあります。その言葉が，会計の本質を突いているのではないかということを，考えさせられているわけです。

この木村先生の本では，「アート」を「技術」と訳していますが，私は「技法」と訳したことがあります。かつ，そのアートは有用でなければならないということがこの本に書かれているわけです。有用ということは，実際に役に立つことであって，会計は論理よりも，経験の産物が一層重要であるとしています。だからこそ，「公正妥当な会計慣行」という言い方がされているわけであって，慣行として定着しなければ，それはよき「技法」ではないと言えます。ただ論理だけを追い求めて，あるいはいかにも理論性だけを追い求めることは，会計の本質ではないというふうに考えられるわけです。その問題は，今いろいろと会計が論争されている中に，忘れられているのではないかと案じられます。実際には，そのタイムスケジュールにおいてIFRS化される中で，それを追いかけるのが精いっぱいで，そんな悠長なことを言っている場合ではないということは，十分承知した上で，折角のこういう研究会だから，そういうことを踏まえた上での議論が必要ではないかと思います。

2. トライアングル体制とその崩壊

翻って税と会計との関係については，昭和の時代は少なくともトライアングル体制という下で，企業会計原則と商法と税法との調整が，恐らくは会計議論の最大のテーマであったわけです。当時，いろいろな意見書が，企業会計審議会のみならず，各種の研究会，公的私的を問わず，多くの研究会から報告されてきたわけです。

▶ 便宜性，確実性，真実性（確定決算基準との共通性）

その結果，例えば，法人税法22条４項が立法されたり，あるいは商法に公正なる会計慣行を斟酌するというのが法定化されたり，また，それらに対応して企業会計原則自体も，修正を行ってきたという経緯があるわけです。この３者の調整を図ることのメリットは何かということについては，要するに，商法から見ても，税法から見ても，会計処理に共通性があるというふうに考えられて，財務諸表の作成についてもきわめて便宜であったわけです。この場合，両者，あるいは３者を使い分けることはできないわけだから，確実性があって，真実性のある利益計算が可能になるわけです。これは，確定決算基準の１つの理念でもあるわけですが，会計全般についてそういうことがいえたはずです。

▶ 各会計制度の独自性の強調

ところが，平成に入って，ご案内のように，会計は会計，税は税という，それぞれの会計制度の独自性が強調されました。かつて，私が企業会計審議会の委員であったときに，減損会計基準を制定されましたが，その審議の最後にその減損の処理と税務との調整に関して，委員会の意見の中では出されないだろうけれど，せめて附帯決議のようなものを作って，税との調整の必要性を訴えたらどうかという，意見を提議したことがあります。その当時の企業会計審議会の会長曰く，「昔は税も会計も商法も進歩していなかったから，３者の調整が必要でしたが，今や３者ともそれぞれ進歩してきているから，いまさらその調整の必要はない」という言い方をされたわけです。ならば進歩した結果，便宜性も，確実性も，真実性も失われる，それが本当の進歩なのかということを言いたかったのですが，苦笑いしてそのまま引き下がったという苦い経験もあります。

3. 会計基準の国際化と非上場企業会計

▶ 平成14年商法改正（計算規定の省令化）と附帯決議

企業会計基準の国際化については，この研究会でも，一昨年12月以来いろいろと議論をしてきたわけで，それらをここで蒸し返す必要はありませんが，本日は，非上場企業会計と税法との関係について問題提起したいと思います。たまたま先月25日付で，「商事法務」に，「IFRS導入と法人税法の関係」についてまとめまして，この中で非上場企業の会計をどう考えるべきかということについて，私なりに意見を整理したので，このペーパーを敷衍しながら説明させていただきたいと思います。

会計と税との関係を考えた場合に，金商法上の会計基準が，即法人税法に影響するわけではなく，法人税の課税所得計算は，法人税法74条に規定されているように，確定した決算に基づいて申告を行うということになっているわけで，確定した決算とは，会社法では，株主総会の承認を得た計算書類であるといわれているわけです。要するに，会社法の計算が，どういう方向に行くかによって，法人税法はそれにどう対応するかというのが筋であろうかと思います。よって，IFRS導入の問題は，確かに法人税法22条４項の解釈には若干関わってくるかもしれないが，大方はむしろ会社法の計算規定がどうなっているかという方向を重視せざるを得ないわけです。

それでは，会社法がIFRSの導入においてどういう対応をしてきたかということについては，この論文の２頁目に，「会社法の対応」ということで，まとめています。今まで議論してきたことを整理する意味で，少し読み上げて説明していきますが，「会計基準がIFRSへコンバージェンスされるにしても，それが直ちに法人税法の解釈や立法に影響を及ぼすものではない。法人税の課税所得は，確定決算上の利益を前提にして計算されるので，会社法上の利益計算規定との関係が一層重要である。かつて，会社の利益計算規定は，商法本則に定められていたが，2002年の商法改正において，法務省令（商法施行規則，現会社計算規則）に移行することになった。これは，当時，わが国の会計基準が国際基準化される中，それらに対応するために商法本則を適宜に改正することが困難であると考えられたものと解される。かくして，2005年には，会社法が独立して制定され，その下で法務省令である会社計算規則が制定されている。この会社法では，『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』（同法431条）と定め，会社計算規則は，『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しん酌しなければならない。』（同規則３条）と定めている」。

ここに，「企業会計の基準」という言い方は，ご存じのように，金商法の内閣府令である，財務諸表等規則の１条にいう，「企業会計の基準」という用語の使い方と一緒なわけです。法人税法22条４項とは言葉が違うわけですが，その意味では，会社計算規則は，金商法の企業会計基準という言葉に非常に親和性があります。しかし，商法の先生からは，「言葉は一緒でも中身は一緒とは限らない」という説明をいただいたことがあります。いずれにしても，法律の用語が同じであるということは，法律的には，その解釈は，それぞれの法の固有な要請がない限りは，できるだけ同じに解する方が，法的安定性にかなうという考え方もあるわけです。

会社計算規則にいう，「一般に公正妥当と求められる企業会計の基準うんぬん」というのは，そのような意味があります。論文を続けますが，「他方，2002年商法改正により会社計算規定が法務省令へ移行することになったが，当時，国際基準との調和が急速に進められていた会計基準が，会社計算規定に容易に取り込まれること

が予測され，中小会社に対する悪影響が懸念された。そのため，同年の商法改正に際し，衆・参両院において，中小企業に対し過重な負担にならないように必要な措置を講じるよう附帯決議がされた。すなわち，衆議院の附帯決議は，『計算関係規定を省令で規定する際は，証券取引法に基づく会計規定等の適用がない中小企業に対して過重な負担を課すことのないよう，必要な措置を取ること。』と定められた。かくして，中小企業庁は，2002年６月に『中小企業の会計に関する研究会報告』を公表し，これを受けて日本税理士連合会が，2002年12月『中小会社会計基準』を公表し，日本公認会計士協会が，2003年６月，『中小会社の会計のあり方に関する研究報告』を公表した。」わけです。

▶ 中小企業庁，公認会計士協会，日税連の対応

個人的には，中小企業庁の研究会報告に携わり，その後日税連の中小会社会計基準の策定に座長として携わってきたわけです。当時，中小企業庁の研究会においては，会計学者の間でも，会計基準について，シングルスタンダードであるべきか，企業の実態に応じてはダブルスタンダードでも構わないという，ある意味では不毛の論争が繰り返されて，中小企業庁のまとめ方としても，結局は非常にニュートラルな言い方で，「中小企業の会計」という，指針とも基準とも解らない言い方をしたわけです。日税連の方は，確信的に，ダブルスタンダード説を採用したわけです。

当時シングルスタンダードの下では，他の会計指針には基準という言葉は使うべきではない，基準は１つだという，シングルスタンダードの考え方からいけば，「中小会社会計基準」なるものは，言葉がそもそもおかしいということになるわけですが，そこはダブルで構わないという前提でこういう言い方をしたはずです。翌年の６月に公認会計士協会が，別途その内容的にはシングルスタンダード的な会計指針をまとめたわけです。

▶ 中小企業の会計に関する指針（その意義と問題点）

これが，2004年11月にこの３つの会計ルールが，中小企業にどう受け入れられていたかということが当時の中小企業政策審議会の席に報告され，今後中小企業の会計がどうあるべきかという議論が行われました。その段階では，日税連の中小会社会計基準が圧倒的に多く採用されていて，それに収れんして行く可能性があったわけです。当時，私は，その委員会の席で，この３つの会計ルールがあること自体，中小企業にとっては不幸なことではないか，１つにまとめるべきではないかということを提案し，その意見が採用されました。当時の中小企業庁の財務課長が非常に精力的に根回しをして，2005年８月に商工会議所，日税連，公認会計士協会及びASBJの関係４団体によって，「中小企業の会計に関する指針」へと統一されたわけです。結局，その後，この指針が会社計算規則３条にいう，「その他の企業会計の慣行」として採用されることが期待されたわけです。このままうまくいけば，別にIFRSが導入されても，今さら非上場企業の会計のあり方を議論する必要もないわけであって，恐らくASBJもそれを望んでいることであろうと思います。

4. IFRS導入に対する中小企業団体等の対応

ところが，この指針の利用状況については，その後，日本商工会議所と中小企業庁は，実態調査を進めています。その結果，必ずしも中小企業の中にうまく受け入れられていないということで，なぜかという問題があるわけです。ユーザー側である中小企業が，特に拒否反応を起こしている部分があるわけです。ですからこそ，先ほど申し上げたように，商工会議所と中小企業庁とASBJとで，３つの研究会を発足せざるを得ない状況にあります。すでに，商工会議所の研究会は，昨年９月から６回ほど回を重ね，今月中には一応のユーザー側としての会

計のあり方について意見書を出す予定であります。

中小企業庁は，２月15日に第１回，３月12日第２回の研究会を開きます。ASBJ の方は，去る３月４日に第１回の懇談会が行われ，４月７日に第２回と計画されています。このように，それぞれ３つの団体が IFRS 導入後の非上場企業の会計，なかんずく中小企業の会計のあり方をどうすべきかという議論をしているわけです。ならば，結局こういう議論をやっていると，また元の木阿弥で，ばらばらになってしまうことになりかねないわけです。先般の ASBJ の懇談会では，１つの方向性として，非上場企業として一本化するわけにはいかないということで，２つの案が出されているわけです。

１つは，金商法の規制を受ける企業と，会社法上大会社と称される資本金５億円以上の会社と，会計参与が適用されるグループと，その他のグループ，この４つのグループに分けて会計のあり方を研究すべきでないかというのが１つの案である。

もう１つは，金商法の対象になる非上場企業と，会社法上の大会社に分けて，３つ目にその他の中小企業を全部くるめてやればいいではないかという２番目の案があります。

結局１番目の案と２番目の案のどこが違うかというと，会計参与の会計指針をどうするかということに話が尽きるようなのです。中小指針が，必ずしもユーザー側に受け入れられなかった１つの原因は，私もこの ASBJ の担当者から直接説明を受けましたが，彼曰く，もともと ASBJ は，この中小指針は，会計参与のためのルールを作るように要請を受けて始めたのだということのようです。

会計参与それ自体は，250万ある中小企業のうち，それこそ今のところ1,000とか2,000にも満たないわけです。そのような少ない会計参与のルールを，260万の会社すべてに当てはめるという発想が，そもそもおかしいのではないですかということを率直に申し上げたことがあります。中小指針の作成をまとめる初めの段階から，前述の衆・参の附帯決議から乖離するというボタンのかけ違いがあったようにも見受けられるわけです。

5. 非上場会社会計の方向

▶ 税法基準の問題点

いずれにしても，この３つの研究会に出ていて，将来非上場会社の会計はどういう方向に行くのか，それに対して法人税法はどう対応していくべきかということについて案じているわけです。１つは，非上場会社会計の方向性ということですが，中小企業は，別に資金調達のために情報提供することはなくて，もっぱら法人税法を申告するために，財務諸表を作成するわけですから，税法基準でいいということがよく言われます。しかし，そのことにも問題があります。税法基準が会計ルールとして立派であれば，税法基準でいいのかもしれませんが，最近の税法改正を見ていると，とても税法基準が会計的にみて何を意味するかもわからないし，税法に書かれていることが果たして会計ルールとして妥当であるかどうかということに関しては，相当疑問があるわけです。そのことは，平成10年以降の法人税法の改正の中で，税と会計とは違うのだという独自性が強調された結果でもあります。かつてのトライアングル体制から決別しているわけですから，そう簡単に税法基準でいいということはいえないわけです。

先般の ASBJ の懇談会においても，ある委員から，税法といってもしょせんはそれは政策的判断で，損金に入れたり益金に入れたりしているだけだから，そういうものは会計ルールと関係がないと指摘がありました。そのこと自体は一理だと思いますが，しかし，租税政策は，当然会計との調整をどうするかということも立派な政策課題なのです。その政策課題が，最近は非常に軽視されているということは指摘できると思います。

▶ 独自の会計基準の必要性（ボトムアップ・アプローチ）

もう１つは，非上場会社の中でも金商法の対象となる会社と会社法の大会社以外の中小企業の会計に関しては，独自の会計基準が必要かどうかが問題です。必要性については，それぞれの立場の人も認めているわけですが，その議論の中で，ボトムアップ方式とトップダウン方式があるというわけです。トップダウン方式というのは，IFRS ありきで，IFRS から引き算をしていって，中小企業の実情に合わせて，多くの企業が活用できるようにすればいいとするわけです。ボトムアップというのは，ゼロベースから，会計とは何かというところから始まり，それから足し算をしていけばいいとするわけです。足し算も引き算も一緒ではないかという意見もあるわけですが，根本的な問題は，引き算の場合は IFRS ありきという問題があり，足し算の場合は最初から IFRS を意識しなくてもいいことになります。そうなると，足し算の場合は，そもそも中小企業にとって会計とは何かという基本問題をスタートラインにおいて吟味する必要があるわけです。

▶ 設定主体

こういう哲学論争をやっていても，それほどのメリットがあるわけではありません。いずれかの方式によって中小企業会計基準を設定するかということは，要は，誰がこの中小企業を中心にした非上場企業の会計ルールを設定するのかということです。このことが，前述の３つの研究会の最大の関心事であるわけです。ASBJ は，既に新聞報道されているように，当然自分たちがわが国唯一の会計基準の設定主体であるかのように表明しています。

ところが，ユーザー側は，今までの ASBJ がやってきた中小指針に対して，拒否反応を示しているわけであって，率直に言って ASBJ には関与してもらいたくないということが本音のようです。彼らは，できれば中小企業庁にまとめてもらいたいと思っているようです。現在，大企業は会費を拠出して，財務会計基準機構を作り，その下に ASBJ を設置して，その中で会計ルールを設定していて，１つの既存制度として成り立っているわけです。その中に，中小企業も吸収させればいいではないかという考えもあります。

しかし，中小企業側からいうと，われわれは別に会費を出して財団を作っているわけではないから，言うならば上流階級の会費制クラブに入る必要がない，会費など別に払いたくないし，払う能力もないと考えています。言うならば，ASBJ は，会費を取って高速道路の有料道路を作っているかもしれないが，自分たちは県道か市道か，要するに生活道路であるから，中小企業庁のような公的機関が作ってくれればいいのだと考えているわけです。よって，この設定主体をどうするかというのが，今後の最大の論争になってくると思いますが，これがクリアされないと，非上場企業会計の方向性は見えてこないのです。

6. 法人税法の対応

▶ 解釈上の問題

非上場企業会計の問題は以上のとおりですが，それらに対して法人税法がどう対応していくかということが問題です。お配りしている「商事法務」の論文の中で，個人的には，法人税法が政策判断の下において，会計側と調整を図るか，あるいは会計と乖離していくかということは，結局は租税政策の原理によって判断せざるを得ないだろうと考えています。これは，この研究会でもすでに議論してきたわけです。IFRS については，少なくとも上場企業はそれに従わざるを得ないわけであって，法人税法の解釈にどういう問題を及ぼすかということに関しては，１つは，法人税法22条４項にいう，一般に公正妥当と認める会計処理の基準の射程範囲に収まるかが問題です。

従来の解釈からいくと，この規定の立法趣旨は，企業会計原則を意味するものではなく，名のとおりに公正妥当と認められる会計処理であって，結局，法律的には，最高裁判所の判断に従わざるを得ないと解されています。それが法律のルールであるわけで，何が公正妥当と認められる会計処理の基準であるかについては，司法判断にゆだねるわけです。

今までも多くの裁判例が積み重ねられているわけですが，裁判所の判断にも，本当に妥当かどうかということに疑念があるわけです。例えば，脱税工作費用の損金性が争われた事案につき，最高裁平成６年９月16日判決は，損金性を認めない理由として，そもそも脱税工作をすることが公正妥当な会計処理ではないと判示しています。しかし，その損金性を議論するときに，脱税工作は公正な処理ではないかもしれないが，そのこととこの22条４項の解釈とは別ではないかと思います。私もいろいろな判決をチェックしていますが，会計がらみの問題になってくると，裁判官もよくわかっていないところがあります。

それはともかくとして，解釈上の問題は，この22条４項ばかりでなく，評価損の問題など会計処理に関わる事柄は会計慣行の変化に対応した解釈の変更が考えられます。例えば，評価損が限定的に定められている場合に，その限定的解釈が通達で定められていると，22条４項の趣旨からいっても評価損をもう少し拡大してもいいではないかというような解釈が成立することも十分に考えられるわけです。次に，税と会計との関係について調整すべきであるということであれば，当然立法的な解決を図らざるを得ないのです。

▶ 立法上の問題

立法上の措置として１つ取り上げたのは，棚卸資産の評価に関する会計基準の設定に対応して，昨年の税制改正において，法人税法が改正されたことです。結果的には，後入先出法が会計ルールから外されたことによって，法人税法もこれを廃止したわけです。もともと，法人税法は，インフレ状況のときに，後入先出法のように税収が入りにくいものについては，認めたくなかったわけですが，トライアングル体制のときに，会計上認められた評価方法は，税法もできるだけ認めるべきであるということで，しぶしぶ後入先出法を認めた経緯があるわけであって，会計基準がそれを認めないということであれば，「は，そうですか」と言って，さっさとそこに乗り替えるのは目に見えているわけです。

他方，最終仕入原価法のように，会計の方は「いや，そんなのは原価法ではない」と言っても，法人税法は，依然として，それは一番便宜で簡単でわかりやすいということで，残しているわけです。さらに，低価法を強制するか，選択するかという問題も，法人税法は，それは強制できないとしています。言うならば，会計基準の変更に対し，税のルールに照らし，是々非々の立場を貫いたと思われます。IFRSがどんどん会計に入ってくるにしても，結局税法としてはそういう是々非々の態度を取らざるを得ないだろうということを申し上げておきたいと思います。

▶ 確定決算基準との関係

税と会計との関係は，最終的に確定決算基準をどうするかということに関わってくるわけで，その確定決算基準自体については，この研究会でもいろいろ議論したわけですが，会計が，上場企業の会計と，非上場企業の会計とに分かれるかに対応して，法人税法は，それに対応せざるを得ないと思います。

▶ 上場企業会計と非上場企業会計の乖離との関係

非上場企業の会計も，先ほどのように，４段階に分かれる説とか，３段階に分かれる説とかという言い方があります。そういう４段階に非

上場企業の会計を分けたところで，ますます何が会計ルールか訳がわからなくなります。個人的には，せめて２段階に分けられないのかと思います。２段階というのは，非上場企業であっても，当然金商法の影響を受ける企業がある，あるいは今上場企業であっても，連単分離ということで，単については，何もIFRSでやらなくてもいいという意見は非常に強いわけであって，それらのグループは，金商法の影響を受ける以上，IFRSを認識した上で，そしてわが国の事情を加味して，日本基準をきちんと再構築すればいいではないかと思います。

もう１つは，その他の中小企業においては，本来会計とは何かという本質に立ち返って，IFRSに影響されることなく基本的な財務情報の提供ができるようにすればよいと思います。中小企業庁や日本商工会議所の実態調査でも，中小企業が財務諸表作成に関してどういう実態にあるか，あるいはどういう情報開示をしているかという実態が明確にされているわけですから，それに対応した会計ルール作りをすればいいのではないかと思います。日本基準は，３本とか４本ではなくて，２本立てで十分ではないかという方向に行くべきです。

では，税がどう対応するかということに関しては，IFRS化されている日本基準についてはそれが公正妥当な会計処理になるでしょうし，それ以外の非上場企業については，公正妥当な会計処理は中小企業用の会計ルールに従えばいいと思います。では法人税法は２本立てにしなければならないかという問題があるわけですが，この間も申し上げたように，私は究極的には２本立てにせざるを得ないと考えます。

▶ 連結納税法と個別法人税法との分離

私は，大学に移って15年間法人税法を講義し，その講義は，税理士等の専門家を学生として逐条解説する方法で講義をしてきました。ところが，平成14年以降の法人税法は，条文を読みながら説明するということが，条文の量が多すぎて，かつ，複雑になってしまい，不可能になったわけです。

私のように法人税法を毎日教えることが職務で，必死になって法人税法をめくっても，わからないところが多くなりました。わからないと言ったら職務不履行になるから，これを誰に聞けばいいかというと，正直言ってあまり思い当たる人も見当たらないというのが実態です。このような法人税法は，先ほどは会計の有用性ということを言ったわけですが，租税原則に照らせば，明確性の原則とか，簡易の原則とか，そういうことに反するわけです。

今の法人税法は，正直言ってクレージーではないかと思います。しかも，今年はグループ法人課税が入り，これが高度化した法人税法なのか，堕落した法人税法なのか，そこは立場によって評価は全く違うと思います。それを解決するには，少なくとも連結納税法とそれ以外の法人税法に分ければ，ものすごくすっきりすると思います。

連結納税法は，金商法の対象となる企業を対象にして，会計はIFRSに合わせて，その中で処理をしていけばいいし，それ以下の企業においては，新たな会計ルールに合わせて，もう一度会計と税との調整を図ればよいと思います。それこそが，税と会計の有用性に非常に役立つのではないかと思っています。

わが国における会計基準のコンバージェンス

―― IFRS 導入を視野に――

企業会計基準委員会委員長　西川郁生



はしがき　　本稿は，平成22年１月21日開催の税務会計研究会における，企業会計基準委員会委員長 西川郁生氏の『わが国における会計基準のコンバージェンス――IFRS 導入を視野に』と題する講演内容をとりまとめたものである。尚，当日の配付資料を，本文末尾にまとめて添付している。

序：ASBJ（企業会計基準委員会）について

まず，資料１頁（本誌・21頁）は，ASBJ（企業会計基準委員会）の組織についてであるが，2001年に発足していて，企業会計審議会（金融庁長官の諮問機関）から，会計基準開発を民間に移し，そのときの設立団体には日本経団連や日本公認会計士協会などが入っている。

構成は，委員会があって，常勤委員は４名で，11名の非常勤の方が会議のときに参加してくださる。組織としては，専門スタッフが30名ほど，そのほかに管理部門を含めて，大体50名程度の組織となっている。

議論のプロセスとして，プロジェクト毎の専門委員会を利用する。基準開発の場である委員会は，月に２回開催され，論点整理・公開草案，それから，最終公表物（基準等）を審議して公表している。

委員会は，民間団体であり，規範化については金融庁が行う。これまでは，金融庁が，当委員会の基準ごとに個別にガイダンスを出して，その基準が一般に公正妥当な会計基準に相当するとしていたが，新たな財務諸表規則が出て，今後は基準ごとに告示で対応することになると思っている。

プロセスの透明性確保のため，委員会と専門委員会は，公開している。最近は，開催の翌日以降，委員会の審議をホームページ上で配信している。

コンバージェンスが，最近の当委員会の仕事の中心にある。それ以前の歴史的経過を辿ると，いわゆる会計ビッグバンが1990年代後半から日本で行われた。企業会計審議会が中心となって，連結の範囲の拡大，金融商品の時価会計を含んだ会計，それから，退職給付会計といったものが議論された。そのときは，当委員会はまだできていなかったが，会計ビッグバンの最終の段階で，減損会計と企業結合会計が審議会で議論された。その適用指針という詳細ルールをつくるところを当委員会に委ねられた。

これが2003年ごろのことで，当時の与党の自民党の一部の議員から，時価会計，減損会計は凍結してはどうかという申し入れがあった。これは株価が非常に低迷していたときに，「時価会計は株価を上げない。逆に下げるのだ」という話があって，議論をした。そのときにはいろいろ有識者のご意見を伺って，最終的には，会計基準をデュープロセスを経てつくることの重要性，会計基準の信頼性を守ることを優先させ

て，必ずしも明確でない時価会計と株価の問題といったもののために時価会計を凍結することをしなかったことがあった。

その後は，おととし（2008年）の秋ぐらいから，金融危機の真っただ中であるが，IASBがヨーロッパの中で，時価会計に対して非常に否定的な立場から政治的なプレッシャーを受けたことがあったようで，歴史は繰り返すというが，時価会計と株価，或いは，プロサイクリカリティーが，イシューになっている。

会社法への対応について，商法が会社法になった時点で，会計的には株主資本等変動計算書という１つの基本財務諸表を導入することがあった。それから，純資産の部という新しい考え方を会社法に受け入れて貰った。

金融商品取引法への対応であるが，四半期財務報告制度が創設されたので，四半期財務諸表に関する会計基準をつくった。

新信託法では，信託が自由度を増す中で，信託であっても連結子会社になり得ることを踏まえた指針をつくった。

それから，「非違事案」は，例えばホリエモンのような事件が起こったときに，組合の連結範囲が不明確という議論が出てきて，例えば投資事業組合について連結範囲をどう考えるかといった指針をつくった。このように，国の制度と会計基準は非常に結び付きがあることで，ローカルスタンダードセッターとしての機能を果たしてきたと思う。

Ⅰ．コンバージェンスの動向

1. 会計基準のコンバージェンスの加速化

そういう中で，会計基準のコンバージェンスの加速化が起きてきた。2005年，ヨーロッパが，すべての域内の上場企業にIFRSによる連結財務諸表を要求した。それまでIFRSは，各国の会計基準に代えて強制的な基準として入り込むのは非常に難しかったが，それが国ではなく，ヨーロッパという地域の市場の統合という目的の下に強制という事態が生じてきた。それまではどこの国でも強制されていなかったが，いきなりヨーロッパの上場企業7,000社というマーケットを持つことになった。それに呼応して，オーストラリア，その他の国がIFRSの導入を表明した。

2. EUによる同等性評価

EU市場では，域外企業についてはIFRS強制ではなくて，IFRSを含めIFRSと同等の基準を強制することとした。同等の基準として，まず，日本，アメリカ，カナダの基準についての評価を行ったということがある。これは2007年から適用開始でプロセスを始めたが，後述するようなことがあって2009年に延期になった。最終的には，日本の基準もアメリカの基準とともにIFRSと同等という結論が2008年12月に出ており，その結果，日本の会計基準で，現在でもEU市場で資金調達ができる状態になっている。

3. 米国の動向

EU同等性評価のプロセスの途中で，同等であっても補正措置が必要という助言がCESRというところから出た。アメリカは，世界各国でアメリカの会計基準がそのまま使えないという事態はそれまでなかったこともあり，補正措置の話が現実化すると，事態が違ってくる。米国のSECがECとの協議を踏まえて，IFRSによる財務諸表をアメリカで受け入れ，そして，アメリカ基準がヨーロッパで受け入れられるように，ロードマップを公表した。このロードマップを基に米国のFASBとIASBが共同でプロジェクトを始めた。いわゆるMOUに基づく共同プロジェクトである。

アメリカは，米国基準への利益調整をニューヨーク市場で資金調達をする外国企業について求めていた。名前は国際基準であっても，アメリカでは調整開示が必要であるということが長く続いていた。それを2007年11月にやめて，

IFRSについては調整開示なしで受け入れることを，まず一方的に決めた。これは，ヨーロッパの方で米国基準を同等と認める１年ぐらい前であるが，先に自分の方はさっさと決めてしまった。これは外国企業についてであるから，では，アメリカ企業についてどうあるべきかという話が出てきた。

アメリカ国内では，アメリカ基準が一番ハードルが高い，難しいという意識が強い。米国企業にとってIFRSが使えるのは規制緩和という意識があったと思う。むしろ米国企業を競争上不利にしないためにもIFRSを使いたいという声が起きてきた。

そういう中で，外国企業は任意適用でIFRSでも米国基準でもいい状態になっている，米国企業については意見を求める中で，任意適用よりIFRSへの置き換えに向かうように議論の中身が変わってきた。

2008年11月に公表されたロードマップ案によれば，IFRSの使用を強制するかどうか2011年に決定することで，もし強制適用を決定したとしたらということで，2014年から2016年にかけて，上場会社を３つのグループに分けて，３年がかりでIFRSに段階的に移行する。そして，2011年に強制か強制でないかを決めるときに，IFRSの基準内容の改善状況とか，投資家，会計士等の教育訓練，それから，IASB或いはIASCFのガバナンスとか資金調達の状況を見る案を出した。

一部の企業については，2014年或いは2011年以前の段階で選択適用も可能であるが，この選択適用にはアメリカ基準を引き続き開示する義務が入っていて，現実的には選択適用のハードルは高い。

これは案の段階であって，その中身は2008年８月のコミッショナー会議で決まっていて，それから規則案を公表するまで３カ月と長かったが，11月に規則案が公表され，2009年の４月まで求められて，二百数十通のコメントが来たという。

その後，2009年のどこかの段階で最終的な結論が出ることが考えられたが，現実には，何も起きていない。これは１つには2009年11月は，まだブッシュ政権，共和党政権であって，そのときのSECはコックス委員長がIFRSの導入には恐らく積極的だったのだろうと思われる。

民主党オバマ政権になって，メアリー・シャピロ委員長になって，この方はあまり旗幟を鮮明にしない。IFRSの悪口も一切ない。どういう方向にするかということはあまりおっしゃらなくて，近いうちに何かを出す話がずっと続いている。本日現在，まだ何かが公表されたということはない。

Ⅱ．日本企業へのIFRS適用に関する検討

1．IFRSの適用に向けたASBJ/FASFへの期待

一方，日本は2008年10月から議論を開始している。アメリカのロードマップの概要がわかった段階から議論しているといってもいいかと思うが，昨年２月に案を出してコメントを求め，６月に中間報告を公表している。早期適用はすぐにできることであって，この2010年３月期は既に早期適用可能な期間に入っており，IFRSが使える。但し，要件が課されていて，アメリカでの資金調達とかヨーロッパでの資金調達といった海外の資金調達，これは割とわかりやすいが，あと，大規模な海外事業展開という規定がある。実際に4,000社近い上場企業のうち何社が早期適用可能企業かというのは数えた人はいないかもしれない。実際に初年度は，多分まだ少ないだろう。

強制適用は2012年ごろに判断ということで，2011年のアメリカの判断を見てからと想定されていたわけである。IFRSの改善内容，IASB或いはIASCFのガバナンス体制，海外の動向はアメリカの動向がメインになるかと思うが，これを踏まえて，2012年ごろの判断がある。

強制適用は2015年又は2016年からで，段階適

用の可能性もある。それから，会計基準のコンバージェンスについては，継続・加速化する。

ここで，これを踏まえた財務諸表規則の改正が行われていて，そこでは，今，日本の中で米国基準適用企業があるが，その米国基準適用企業について，国内開示の連結財務諸表において米国基準を使っていいという規定を2016年３月までとした。2016年以降は，IFRS にすることが想定されているようだ。IFRS への早期適用を促すような規定が入ったと思っている。

私ども ASBJ への期待，役割，先ほどの議論は企業会計審議会で議論されているが，そこでの最終的な報告であった中間報告の中に示されていることがあって，そこではコンバージェンスの継続，或いは加速化がいわれている。

コンバージェンスと適用（アダプション）は違う話であって，適用は IFRS そのものを使うことで，コンバージェンスは IFRS と日本基準の差異をなくしていく，非常に近いものにしていくということで，その結果，日本基準と IFRS がお互いに近くなることを指している。

もし適用するのであれば，コンバージェンスは要らないという言い方もされるが，日本の場合は，アメリカも同様であるが，コンバージェンスを進めていって，その先に適用があるという立場をとっている。アメリカの場合は明確に IASB との間で完全な共同プロジェクトをしているので，共同プロジェクトをしている限りはコンバージェンスを続けないといけないことになるが，IASB との共同プロジェクトを行っている日本も同じような立場を続ける。そのことによって，IASB の MOU プロジェクトの結論が日本にとって受け入れやすいものになるということへの期待と，日本の基準が徐々に IFRS と差がなくなっていくことによるソフトランディング的なことが期待されている。

コンバージェンスをしやすくするために，連結先行という考え方を入れることも中間報告には示されているこれは，日本基準のつくり方の話であるが，なかなか理屈的に日本の中で受け入れるのが難しいもの，会社法や税との関係から受け入れにくいもの，そういうものについては単体はともかく連結だけ先に合わせられないかということも検討していこうというものである。そうすると，単体財務諸表は連結のようにすぐにはコンバージェンスされないのだが，時間をおいて連結と一致していくことが出てくることで，連単分離とは意味が違うという説明がなされている。これは基準づくりをする上で対処しやすくなる面と，連単差異についての理屈付けをする上で，逆に難しい面も出てくるので，まだ必ずしも具体的適用をどうすればいいと，われわれ自身も明確にパターン化したものではない。

それから，基準設定プロセスへのより深い関与であるが，東京合意にも記してあるが，IASB の基準設定プロセスに，日本の意見をなるべく早い段階からいろいろな形でインプットしていって，日本の考えを受け入れてもらいやすくする。その努力をすることが期待されている。

現実に IFRS が適用される，任意適用を含めればそういう状況にあるわけだが，IFRS の翻訳が，日本という日本語を使っている国からすれば必要であり，これをタイムリーに行う。相当急いでやる。同時公表ということはできないが，それに近い即時性が期待されると思う。

IFRS の翻訳は，英語圏以外の国の共通の課題である。公式の翻訳プロセスを IASB の母体である IASCF 財団が持っていて，翻訳委員会を組織する。IASCF の下に，各言語ごとにつくってあって，現在，実質的に私どもの方で翻訳しているが，翻訳委員会のレビューを受けている。もちろん，その翻訳委員会を構成する者は日本語がわからないと駄目であるから日本人であるが，そういう形で公式性を出しているということがある。

関係者向けの IFRS セミナーをやるべきという期待もあると思っている。このあたりは会計士協会が財団をつくって教育研修を広めていく

中で，うまく提携していくことも考えられる。会計士協会の方は，恐らく会計士対象と一般に見られるために，われわれの方には企業向け研修等への期待が寄せられるということである。

Ⅲ．ASBJ の取り組み

1. IASB との代表者による共同プロジェクト

2004年ぐらいからコンバージェンスの取り組みが始まったが，主要な会計基準設定主体との緊密な関係を築かなければならないことを組織として確認した。

IASB と FASB はボードレベルで完全なコンバージェンスプロジェクトを行っている。つまり，基準づくりのデュープロセスそのものを一緒にやる。ボードの会議を一緒にやって，「はい，IASB の議決」，「はい，FASB の議決」というふうにやっているらしいが，そういうレベルの共同プロジェクトというのは，IASB は FASB としかやらないことになっているので，私ども ASBJ がやっているのは，両方の代表者が集まって，そこでの意見交換をお互いの会計基準設定プロセスに生かしていく立場でやっている。

IASB とは2005年から年２回，東京とロンドンで，FASB とは2006年から東京とノーウォークで，こちらは意見交換という感じが強いが，日本基準とアメリカ基準をコンバージェンスさせてもあまり意味のないことがあるので，お互いにローカルスタンダードセッターとして，IASB とのコンバージェンスを念頭に置いて意見交換をしている。

2. 東京合意

東京合意が１つのエポックであったわけだが，東京合意を結んだころは，同等性評価をクリアするというのが，ある意味，喫緊の情勢になっていた。東京合意自体は，コンバージェンスを進めているのだが，コンバージェンスをいつ終わらせるかということを明確にすることであった。現実には，コンバージェンスを進めても終わりはない，ないなりに見えやすくする。そのために，１つは，短期項目は2008年までに完了するということで，この短期項目に同等性評価のためにクリアすべきものを並べ立てた。そのほかの既存の差異は，2011年６月までであったが，この2011年６月は，その段階ではあまり意味のある数字ではなくて，仮置をしたものである。

そして，既に IASB と FASB の MOU プロジェクトが行われており，それは2011年６月までには恐らく完成しないと思われていた。その段階では差異ではないが新たに差異になるものについて，取りあえず取り組み方を書いたが，IFRS における新基準適用時に，日本において国際的アプローチが受け入れられるよう両者が緊密に作業を行う。つまり，IASB が基準づくりの中で日本との関係を非常に重視して作業を行っていくことを決めた，先ほどの定期協議に加えて，スタッフレベルでの意見交換の充実といったようなことを行っていくことになっていた。

3. 東京合意に基づく主な検討項目の整理

東京合意に基づく短期プロジェクトは2008年の段階で終わった。この適用時期を見てわかるように，大部分のものが適用はまだこれからで，企業の皆さまにはご負担をお掛けすることになっている。

そして，既存の差異というカテゴリーでは，セグメント情報であるとか過年度遡及修正，これは去年の暮れにできたばかりである。それから，企業結合は，持分プーリング法の廃止が短期項目にあるが，それ以外の差異ということで，のれんの償却の是非といったあたりを議論する。これはまだまだ議論を，これから日本ではやっていかなくてはいけない。

最後に掲げた2011年６月までには終わらないと思っていた IASB，FASB との MOU プロジェクトであるが，企業結合は先に終わってい

たので，11あったうち10項目が残されていた。この中で，無形資産については棚上げをしたことで，IASB と FASB の間では MOU 中期プロジェクトについて９項目が現状である。これらについて，とにかく日本の方も対応しようということで，このようなプロジェクトごとに専門委員会をつくってみたり，ワーキンググループをつくってみたりということを，早い段階から行ってきた。

4. 国際会計基準（IFRS）の特徴

国際会計基準の特徴は，１つは，米国基準と一番違いがあるという部分と，もう１つは，米国基準と似ている部分ということかと思う。

まず違いの方は，原則主義という考え方があって，どうも発祥の地はイギリスらしい。これの対極にあるのがアメリカなどのルールベースである。詳細な規定があって，そこに合っている，合っていないというのを全部ルールで判断していくもので，日本も恐らくルールベースの国なのだろうと思っている。

原則主義の１つの表れが IFRS の規定によるトルー・アンド・フェア・ビューにならないケースには，規定から外れていい，外れるべきだという規定が入っている。ここら辺は日本人には理解が難しいが，１つの大きな特徴である。

詳細ルールがないために，これは解釈をどういうふうにするか，実務上，ルールベースに慣れた国にとっては相当大変なことになるということが，既に言われている。

もう１つが，資産・負債アプローチを中心とする考え方で，資産・負債が，バランスシートに計上される数字が常に現在の価値に近いものを表していることを重視していることである。また，利益は，資産・負債の価値の変動の結果として出てくる。例えば，借入金を時価評価すると，時価評価した変動の意味，利益にふさわしいかとかを考えるよりも，それは結果として出てきたのだから利益だという見方があり得る。

実際のところは，利益について IASB もそこまで割り切っていないから基準つくりで悩んでいると思うが，資産・負債の価値を非常に重視しているといえる。

日本は必ずしもそうではなくて，企業価値評価のために投資家が将来キャッシュ・フローを予測する材料として利益計算が非常に重要であると考えている。，どのように利益が出るのがあるべき姿かという考え方で，資産負債が例えば必ずしも現在の価値を表しているとはいえないとしても，それによって利益が適切に算出されることになるのであれば，それでいいのではないかということになる。これは総論であって，実際各論になると，またいろいろな話が出てくる。

Ⅳ．MOU 中長期プロジェクト

1. 企業結合

MOU 中長期プロジェクトについて簡単に見ていきたい。まず，企業結合である。これはアメリカと IFRS の間では既に終わっている。従って，当委員会では既存の差異と位置付けている。短期プロジェクトでプーリング法の廃止などは終わっている。ここでの大きな論点は，のれんの償却の可否で，日本はのれんの償却をしている。

最初に企業会計審議会で企業結合基準をつくった段階でも既にアメリカでのれんの償却をやめた後だったために，日本ではのれんの償却をすることについて理屈固めがしてあり，それを覆す理屈がなかなか難しい。理屈はいろいろあるが結局はコンバージェンスを優先することしかないといわれているが，これをどうするか。

支配継続時における持分変動の会計処理であるが，今は損益取引とみていて，例えば，親会社が持っている子会社株式の持ち株比率が増えれば購入，減れば売却の処理をする。売却をしたときには持分変動差額という売却損益的な処理をするし，購入の処理をするときにはのれんが出たりする。IASB 及びアメリカでは，これ

を資本取引にした。少数株主との取引は資本取引であるとしたわけで，これをどういうふうに考えるか。

支配喪失時における残余投資の会計処理は，例えば，子会社株式が売却によって子会社株式でなくなった，60%持っていたのが10%になったときに，その10%をどう会計処理するかということである。それは売却していないのだから元の価格だろうというのが日本的な考え方で，全部売却して10%買ったのと同じような会計処理をする。全然違う事態が生じたのだから，最初から時価で残りも評価するというのがIFRSの考え方である。これをどういうふうにするか。

2. 連結の範囲

ここでIASBの方の最終基準，2009年4Qを消してあるが，これはわざと見え消しにしている。IASBは年に4回ぐらいプロジェクトの計画表を見直しており，現在私どもは，IASBのプロジェクト計画表と動き方が非常に似ていて，IASBの最終基準のタイミングとASBJの公開素案のタイミングが微妙に見合っているが，IASBが2009年4Qに終わらせるということを踏まえて，2010年1Qに公開素案を出そうとしていたが，IASBの計画表が2009年3Qと3Q分後ろにずれてしまった。

但し，2011年6月にすべてのMOUプロジェクトを終わらせるという東京合意以後にトゥイーディーさんが宣言した約束は今のところずっと計画表上で守られている，守るという立場を崩していない。従って，当委員会の計画も変えていかないといけないのだが，変えていかないといけないという意味が見えるようにスライドの見え消しで示している。

連結の範囲については支配力基準によって決定するるが，支配することが議決権を通じて非常にわかりやすく見えている伝統的な企業と，SPEのような過少資本的な企業について，概念的に単一の定義にしていこうという考え方がIASBにある。これがうまく機能するかどうかはよくわからないが，それが1つある。

それから，開示を充実させていく。連結に含めた，含めないという考え方を含めて開示を充実すると理解しているが，それがIASBのプロジェクトの目的である。

私どもも，同様の目的を持っているが，今，SPEについては財務諸表規則8条7項にある推定規定によって連結しなくていいとあるわけで，それについてはこれまでのプロジェクトで開示を充実させるところまではしてあるのだが，そもそも推定規定を外してしまうかどうかというのが，プロジェクトの進め方で議論になっている。

3. 財務諸表の表示

このプロジェクトがIASBで起きたときには，当期純利益をなくすということを掲げていたが，今はそれがなくなって，当期純利益は残る。それから，当期純利益とその他の包括的利益（OCI）との間のリサイクルも維持する。但し，これは基準にあるとおり維持することであって，該当する基準が変われば変わったとおりになる。要するに，この表示プロジェクトではさわらないという意味と思われる。

プロジェクトの論点が移ってきているが，財政状態計算書（バランス・シート），キャッシュ・フロー表，包括利益計算書（損益計算書）との間で表示に一貫性をもたせていく。ビジネス・セクションとファイナンシング・セクションというふうに大きく分けて，ビジネスの中をオペレーティング・カテゴリーとインベストメント・カテゴリーに分ける。横ぐしを刺すような開示にしようということである。

ファイナンシングの中にデットとエクイティーが入ってくる。どういうふうに小分けしていくかという中で，バランス・シート上，退職給付債務とか資産除去債務などがどの分類であるかという話が出てきて，最初は，それらはマネジメント・アプローチで好きなようにやらせればいいという話があったのだが，最近は，

そういうものはオペレーティング活動から生じたファイナンスという別のカテゴリーをつくって表記してはどうかという話が出ている。

そのほかに，キャッシュ・フロー計算書の中で直接法を義務付けることに，世界中のプリペアラーが大ブーイングをしている。

当委員会では，まず包括利益の表示から始めることで，１計算書，２計算書は問わないが，これを表示してはどうかと議論している。似たような動きとして，IASB では１計算書にすることから始めようかと。これは金融商品の会計基準がだいぶ影響したようだが，そんな議論をしている。包括利益の見え方を表示プロジェクト全体より先に別の小さなプロジェクトで決めてしまおうというところは共通している。

4. 収益認識

収益認識の何を変えようとしているかというと，考え方であって，資産・負債アプローチにする。資産・負債で何が資産で何が負債かというと，資産の方は契約を履行したときに生じる権利（対価請求権）であり，負債が履行義務である。これが概念的に両建てされる。但し，契約締結の段階では同額であるのでバランス・シートに表れることはない。

これを公正価値でそれぞれ測ろうという試みがあったのだが，履行義務について公正価値ではなくて，顧客に対する対価で固定させて測定するということになったので，契約締結直後に利益が出たりする事態は避けられている。　基本的に大きな枠組みとしては，今までの稼得過程モデルと同じような収益の出方がすると見られている。履行義務が消えて収益が計上されるタイミングは何かというと，例えば引き渡す財があると，その財の支配が移転したときになる。財の支配の移転に着目すると，工事契約における進行基準の理由づけが難しくなる例えば，顧客のサイトで，建物を建築する場合，財の支配が徐々に移転する考え方が取れると考えている。

船を造船所で建造する場合，その船が特定の顧客のために造られるとき，スペシフィケーションがあって，他の顧客に売却することが極めて困難となると，進捗に応じて収益計上ができるようにするとみられる。それでも進行基準の適用範囲が縮小する可能性のあることが懸念されている。

5. 負債と資本の区分

負債と資本の区分であるが，IASB，FASB は，資本は今までは残余概念としてだけ考えていた。資産を定義して，負債を定義して，残りが資本である。そうすると，資本は非常に広いが，今回は自己が発行する資本の特徴を有する金融商品，そういう見方から資本を見ていこうとしたとき，最初に FASB サイドで preliminary view を出したのだが，資本が一番狭いのは基本的所有アプローチで，最劣後の持分が資本であるとするものである。普通株式が資本であって，優先的に分配される優先株式は負債であるという整理をした。

これに対して，優先株式は perpetual なものである。そんなものは負債ではないという無期限アプローチの方に IASB が変えようとした。もし無期限アプローチ的なものが取られるとすると，優先株式は資本になってくる。しかしながら，新株予約権とか転換社債の転換権といったものは負債に変わるという議論がなされている。　全体として，この議論が明確に収束に向かう方向がまだあまり見えてこない。

6. 金融商品会計における国際的動向

金融商品会計については基準の置き換えプロジェクトがあって，金融商品会計を簡素化，シンプル化しようとしている。一番シンプルなのは，全て時価会計にしてしまえばシンプルである。IASB ではそういう方向を目指していたとされるが，そういう方向に水をさすものとして，金融危機が起きた。そのときに世の中から時価がなくなったという話があって，時価というのは信頼性がないという議論が出てきた。

金融危機に対応することと，新たな金融商品会計をつくることが１つになって，審議の加速化の要求などいろいろな立場の人が金融商品会計について物を言う。政治であるとか，或いは金融監督の立場からの意見といったものが，金融商品の会計基準に対していろいろと出てきた。あるものは非常に正当な意見のようであるし，あるものは非常に政治的な圧力に見えるものであった。

そういう中でIASBは，最初のうちは「ピースミール的なアプローチというのは駄目だ」と言っていたが，金融資産の分類と測定だけを切り離して，2009年の段階で最終基準まで持っていった。今まで，日本でいえば売買目的，満期保有，その他有価証券といった区分を，シンプルにする。シンプルにする結果はどこに出てくるかというと，測定方法を公正価値と償却原価の２つだけにすることである。償却原価が取れるのは，保有債券（ボンド）などで，株式については全部公正価値評価である。

保有債券のうち，ビジネス・モデルの目的が契約上のキャッシュ・フローを回収するためと，それから，当該金融資産のキャッシュ・フローが元本と利息の支払いに非常に単純化されていることが，償却原価会計処理の要件である。

償却原価の範囲が，日本の金融機関等にとってどういう範囲であるか非常に心配された。多くの保有債券が，今現在も満期保有という区分を使っていない，そういう意味では，公正価値とOCIを組み合わせている。満期保有を使うと，売却したときペナルティー的な扱いがあるから使っていない。今まで公正価値だったものが償却原価にできるのかという心配はあったわけだが，満期保有用件がなくなったからできるものが相当あるという話である。

一方，保有株式のうち，公正価値評価が２つに分かれて，損益に行くものとその他の包括利益に持っていけるものに分かれていて，いわゆる持ち合い株式については，その他の包括利益に持っていけるものとなる。OCIオプションというか，売却目的以外の任意選択ということができる。

いったんOCIに持っていくと，売却したときにもOCIのままだということで，あらゆるプラス，マイナスがOCIで動くわけであるから減損はない。売却損益も，最後の評価損益みたいに考えられる。P/Lの当期純利益より上での動きは全くないが，受取配当金だけは純損益という話になっている。

FASBは金融商品の会計基準を一遍に変えようとしているので，分類測定について公表物を出すことではないが，公開草案に向けて議論中で，その暫定合意では，ほとんど公正価値で測定を求め，償却原価は例外になっている。

保有債券についてIFRSで償却原価としていたものは，FASBでは公正価値OCIである。こちらのOCIはリサイクルを使ったOCIということで，会計処理だけを見ると，現在のアベイラブル・フォー・セールと同じことをイメージしている。

こちらの特徴として，持ち合い株式についてのOCIオプションがなく，全部，純損益に持っていけという暫定合意と聞いている。

このほかに減損とヘッジ会計と金融負債の測定がある。IASBは，金融商品は金融資産だけを先に扱って，金融負債についての分類と測定をまだ扱っていないので，これをやらないといけないので，あと３項目ある。それらは今年中に基準を公表するといっている。減損というのは，貸倒引当金が表示上のイメージだが，それの計上の仕方で，従来，減損が発生する事態が起きてから対応してきたが，今後インカード・ロス・モデル（発生損失モデル）から，エクスペクテッド・ロス・モデル（予想損失モデル）に変更する。貸付けをしたときから，そこに信用損失がある程度見込まれているだろうと考え，その見込み額を控除したキャッシュ・フローから実効金利を計算するように変更しようともくろんでいる。

これは金融危機とも関連していて，損失はと

にかく早い段階から計上できるようにすべきであるというのが１つと，もう１つは，プロサイクリカリティを起こさない。いいときには何も備えがないのだが，悪くなると一遍に出てくるのを防ぐべきだという声が上がった。そういう意味では，提案の予測損失モデルが反プロサイクリカリティ的になっているかは疑問である。

FASB は，概念的には発生損失モデルを維持する。なぜ維持するかというと，予想損失モデルに求められる将来キャッシュ・フローの見込み，特に，遠い将来はどんどん予測できなくなるので，そのような考え方が機能しないと考えているようだ。この金融商品の基準では，IASB と FASB が，違う方向に動いているといわれている。現在の金融商品のお互いの基準の差の方が，むしろ少ないのではないか，コンバージェンスのために一緒に議論しているのに，ダイバージェンスに向かっているのではないかという懸念である。

金融危機のときに，保有目的変更などアメリカではこうなっているが，IFRS はそうなっていないから合わせろという声がよくあったわが，少なくとも金融商品についてとにかく合わせてほしいというのが，金融当局を含め，いろいろな立場の人の見解である。このため，この２つの基準がどこまで一致できるか非常に重要なことといわれている。

7. 金融商品（ASBJ の対応）

日本では債券の保有区分の変更を IASB のタイミングに合わせてやったのだが，時限的な改正であったので，これを延長するかどうか議論しないといけない。

それから，分類と測定，減損，ヘッジ会計を，アメリカと同じようにまとめて出そう，先方が基準をつくるタイミングと，こちらが公開草案を出すタイミングを大体見合うことを考えている。ただし，金融資産だけは既に IASB が確定しているので，金融資産についてだけは，少し先に検討状況の整理みたいなものを出そうかといったことも考えている。

8. 認識の中止（金融商品を対象）

バランス・シートから金融資産等を消滅させるタイミングの問題で，保有者が支配していたものが，他に支配が移転するタイミングをとらえる考え方である。公開草案の段階では優先劣後構造の証券化商品については，支配の移転を非常に厳しく見る。特に，優先部分を売却しているのであれば問題ないが，そうでないものについては，基本的に移転を認めないという考え方をした。

レポ取引については譲渡と見るのが一般的である。これは，譲り受け人が，その資産を譲渡する実務的能力を有すると見られる。市場性のあるものをレポ取引に使うことが多いと考えると，譲り受けた人が，それを市場で売却することができる。そうすると，それは譲渡の要件を満たしていることになる。金融機関から見れば，レポ取引はどう考えても金融取引であると，世界的に主張がなされている状況である。

全体としてのアプローチも，このような譲り受け人の側から見ていく立場よりも，一部でも支配が移転したら支配の移転と見る。残ったものを新しい資産の取得と見るという考え方が出てきているわけだが，まだひともめある可能性がある。

9. 公正価値測定

公正価値測定は，公正価値をどう測定するかガイダンスがメインであって，これに開示の拡充を絡ませている。例えば公正価値測定のヒエラルキーというのがある。レベル１，２，３といわれるものでそれぞれ市場があるもの，市場はないが類似した商品が市場にあるもの，それから，市場がなく，いわゆる理論値を計算するものに階層化して，理論値であるレベル３で出したものについての開示を充実させる。目指しているものは，IASB も日本も同じようなことということがある。

10. 退職給付

退職給付債務は，公開草案に向けての最初の議論は，数理計算上の差異はPL即時認識，という非常に単純な結論を出そうとしていたのだが，イギリスで認められていてトゥイーディーさんの好きなOCIノンリサイクリングに方向転換する。これになると，数理計算上の差異は常に当期純利益の下で行われることで，マイナスが多いようなときは非常に好まれる可能性がある。私どもがやろうとしているのは，IASBが即時認識で少しハードルが高そうであるから，アメリカの158号にあるように，B/S上の即時認識をして，包括利益はそろえて，P/Lは従来どおりの遅延認識をすることで，ステップ分けをする方向で進もうとしている。今のところは，IASBがOCIに変ってもそれはそれでいいのではないかという反応を保っている。

期間定額法という退職給付見込額の期間帰属方法の見直しとか単純平均的な割引率の出し方の精緻化といったあたりは，合わせておかないと，単体日本基準，連結IFRSになったときに，基礎になる数値の出し方が違っているというような実務上の煩雑性という問題があるので，これは直しておこうということがある。

11. リース

リース会計も本当に頭の痛い話で，個人的には「こんな忙しいときに，何でリースまでやるのか」と思うのだが，現在のリース会計はファイナンス・リースとオペレーティング・リースに分かれていて，ファイナンス・リースはフル・ペイアウト，ノン・キャンセラブル条件を満たすものでオンバランスになり，オペレーティング・リースはバランス・シートには載らないということになる。バランス・シートに何も載らないことを何とかしたいという思いが強かったとみられる。資産の所有権を表すのではなくて使用権といった無形資産的なものとしてバランス・シートに載せる。無形資産であるから，細切れにできることで，細切れにできるということは，載せることもできるが，縮めることもできる。当初の契約を非常に短い期間にして，更新権を付けておくと，オペレーティング・リースも載せさせようと思った瞬間に，基準開発上，更新権についてどうしたらいいのだと考えざるを得ない。

このため，更新も見積もって計上すべきとなる。更新を見積もって立てると，債務性がないものを債務計上することが出てくるのではないか。つまり，拘束性のない更新後の債務をなぜ立てないといけないのだというような意見も出てきて，非常に難しい話がある。

貸し手については更に難しいことがあって，バランス・シートに何が載ってくるのか。特に，オペレーティング・リースの資産については，その総額を載せるのか，或いは借手の処理の変更に合わせ純額で載せるかという議論がある。時間もなく課題もあるが，IASBからはとにかく何とかするのだという話を聞いている。

Ⅴ．IASBプロジェクト ～引当金～

引当金はMOU中長期プロジェクトではないのでスライドで別立てとしている。この内容は非常に悩ましい。アメリカはこの話に乗っていないでIASBだけで進めているが，最大の変更は蓋然性基準の削除である。引当金に載せるのはある程度の蓋然性のあるもので，蓋然性のないものは偶発債務とする世界ではなくて，偶発債務などというものはないとする。確率論，期待値で5％しか確率のないものを，100億が総額だとすると5億バランス・シートに載せるという案であって，これは，美しいのだが，期待値がとれるほどの母集団がなく，可能性の低い負債を計上しては取消すということへの違和感があり，やめてくれという声が大きい。

先日，イギリスの会計基準設定主体が来ていて，イギリスは賛成しているのかと思ったら，反対だというのでびっくりした。世界中どこの設定主体でも，反対だと言っているというので，

誰が賛成しているのかよくわからない。理屈は美しいが，実際に基準になっても誰も守れない基準ではいけないと思う。

Ⅵ．今後の展望

2011年６月までにMOU中長期プロジェクトを全部終わらせることをIASBやFASBは目指して，今まで一緒にボードミーティングをするのが年４回だったのを2010年から毎月にすることとした。大変気合が入っている。

2010年前半までにどれぐらい進むか。今の彼らのプロジェクト計画表は，2011年第２Qで終わる基準ばかりで，そこから少しでも後ろ倒しになると，このコンバージェンス完了はできなくなるのだが，終了させるということを言い続けている。そのためには，１年ぐらい前には公開草案を公表していないといけないだろうから，公開草案が出そろうかどうかというところが今年の前半の議論でわかる。

次がわが国の話である。非上場企業への影響が出てきている。IFRSに対する警戒感が，どういうところから出てきているのか人によっては同じではないだろうが，１つには時価志向であるとか，もう１つには，基準を頻繁に変えている不安定性と思われる。そのIFRSとコンバージェンスをしている日本の会計基準はIFRSの影響を受け過ぎているというふうに思っているかもしれない。そういう非上場企業からの声を受け止めない広い範囲の企業を念頭に会計基準の在り方を議論しないといけないかもしれない。IFRS対応会議という，IFRSをどのように受け入れていくかという議論をする場において，IFRSと関係が薄い非上場会社に認識してもらって，安心してもらうようなことができないかという検討がなされ，非上場会社の会計基準を整理する懇談会をつくるという提言が，IFRS対応会議から近々に出る見通しである。本文末尾掲載資料㊵については一部日経新聞に掲載されていたものである。

質疑応答

【Q】 コンバージェンスは相当大変なものではないかと推測する。というのは，もともと日本の会計基準は日本の法律を基に会計基準を考えていったのではないかと推測する。アメリカの基準なりヨーロッパの基準になると，民法，商法や信託法等のレベルでだいぶ違う。法的概念，取引慣行のレベルでも相当違いがある。でも，コンバージェンスはしなくてはいけないときに，取引の背後にある法律とか取引慣行については，どういうふうに手当てや割り切りをされてコンバージェンスの作業を行っておられるのか。伺いたい。

（西川） IASB自体の議論の中では，個々の国ごとの異なる事情は議論の対象にしないというスタンスがあるのだと思う。解釈になると，個々の事情というのが出てくるので，IFRICみたいな解釈指針をつくる場では，１カ国に限った話でないものを取り上げていると思われる。

一方で，われわれのような，ある国の会計基準設定主体になると，当然，常に日本での事情を考えないといけない。それとコンバージェンスを両立させるのは多分難しいものの，，常に日本での事情を考えて会計基準をつくっている。その結果コンバージェンスからはみ出すということはあると思うが，そのときそのときで対応するしかないだろう。

【Q】 今の点で，ASBJとして日本の法制度の中でコンバージェンスをどう考えるかという問題が当然出てくる。コンバージェンスそれ自体は金商法の下で財務諸表等規則では企業会計基準は企業会計基準委員会とか審議会がまとめることで成り立っているから，金商法の分野ではコンバージェンスは正当化されると思うが，当然，会社法とか，また，確定決算を経た法人

税法の法制度の中でコンバージェンスをどういうふうに位置付けていくか。或いは，そのコンバージェンスに直接当たられているASBJとしては，どういう責任を持っているか。

昔は，ASBJとか企業会計審議会は金商法の分野だけで，あとの法務分野は知らないということを言っていた方もいるが，最後のご提案のように，非上場企業にも影響を及ぼすことについてASBJ自体が，今，主導権を取ろうとしているわけで，それらについてどうお考えなのか。

（西川） 主導権は取ろうとしていない。ただ，整理はあまりできていないのだが，会計基準というのは1つであるべきだという考え方がこれまであった。そういう考え方を成立させるためには，中小向けの会計基準が明確にできてしまうとなかなか難しくなるかもしれない。その一方でも現実的にはIFRSとか，或いは，それにコンバージェンスしている日本の会計基準は，中小企業にとっては難しすぎる，適用できないということが現実としてあるとする考え方がある。中小企業も融資を受けないと生きてはいけないことから，それなりの適正な会計はしないといけない。中小企業だったらめちゃくちゃな会計でいいという結論には多分ならないと思うので，そこで何らかの整理ができないだろうか。

階層分けみたいな話になってしまうが，階層分けをすることの正当性は，また難しいのだが，そこに何か全部の階層に共通する考え方が位置付けられれば非常にいいという気がする。　現状だと，そういう全体を包むようなもの自体が，IFRS的なものになってしまうのではないかという懸念がでかねないと思っている。関係者を集めて議論する場で，合意が得られるか，やってみないとわからないということなのだと思う。

【Q】 金融商品の扱いの決まる過程で行われた議論についてお伺いしたい。金融商品の中で，公正価値カテゴリーにおいてOCIオプションが認められたというのは，日本企業にとって非常に重要な点だというふうによく聞くが，一方で，OCIオプションを利用するリサイクリングは原則として認めないということで，FASBの動向で，ご紹介のように，OCIで処理するからといって必ずしもリサイクリングしないということは論理の帰結として導かれるわけではないというふうに認識しているのだが，議論の流れ，背景について教えていただければと思う。

（西川） 日本とFASBはOCIはリサイクルするものということで，OCIに持っていくということ自体，いずれリサイクルすることを前提に基準をつくってきたと思うが，IASBはもともとそういう思想がない。特にイギリス的な会計処理の，例えば固定資産の再評価であるとか，あと，退職給付会計に今度入ろうとしている，OCIに行きっぱなしといった処理は前から任意処理としてIFRSの中には入っていて，リサイクルしなければいけないという意識が全くない。むしろ，逆に，リサイクルを嫌っている人が，それなりに多い。

なぜ嫌うか。ASBJと先日協議を行ったイギリスの設定主体の方は嫌う方の派だったが，同じものが2度損益としてカウントされるというのがけしからんという。ひとたび包括利益に認識されたものを，もう1回純利益というところに入るということを指している。われわれからすると，そうならないようにリサイクルしていると思っている。彼ら的には，1回包括利益に入ったものが，もう1回純利益に入るから2回だと。われわれから見ると，純利益と包括利益にはそれぞれ1回ずつしか入っていないからどちらも2回ということはない。

彼らは損益というのは，常に資産・負債の増減に合わせて発生するのが美しいと思っているという気はする。

【Q】 IFRSを例外というか，カーブアウトするというようなことが起きてしまうと，会計

の国際上の統一化が崩れてくると思うのだが，IFRS の場合，カーブアウトについてどのように考えられていますか。

（西川） IASB 自体は会計基準設定主体なので，カーブアウトされたときに打つ手はない。やめてほしいとか，嫌いだとか，そういうことを言うだけの立場であると思う。

例えば，アメリカが，ヨーロッパの IFRS が NY 市場で使われる際に，ピュア IFRS でなくてはいけないと言い，ヨーロッパは怒り，IASB は喝采をしたと思う。アメリカは IASB のために言ったわけではなくて，アメリカが外国企業に認めようとしている IFRS は世界中どこの国の企業がつくってもいいわけで，ヨーロッパ版を認めてしまうと，現実的には一部認めたと思うが，どこの国や地域のカーブアウトも認める話になって収拾がつかなくなるから，ピュア IFRS でなくてはいけないというふうに言ったのだと思う。

それはアメリカにおける外国企業を意識して言ったことであって，アメリカ企業が IFRS を使うようになったときに，例えば SEC がピュア IFRS で我慢できるかというと，それはまたわからない話である。ルールベースの親玉みたいな SEC が，ルールの少ない IFRS の実務が区々となるリスクに対して黙って受け入れられるか注目される。

ヨーロッパなどが一番心配しているのは，アメリカが IFRS を適用するところまではいいのだが，アメリカがどんどんルールをつくってしまって，ほかの国が追随せざるを得なくなることだ。アメリカがつくったルールというのを何となく世界中がフォローするような事態が起きてきて，結局 IFRS がアメリカ流のものになってしまうことを恐れているという話は聞く。現実にアメリカが適用してどうなるかというのは見えないが，それが非常に IFRS のプラクティスに影響を与えるということは想像できる気はしている。

【Q】 末尾資料㉝に金融商品の減損の例がある。その「1．予想損失モデルの概要」の 1 番目では，金利収益は契約金利から信用損失の見込額を控除すると書かれている。2 番目では，減損損失の認識は，信用損失の予想についてと書かれている。この IFRS の基本的な考え方は，資料㉓にある資産・負債アプローチが基本的な出発点だと思うのだが，資料㉞だと，見込額とか予想という概念を持ち込んできている。これは，資産・負債アプローチと考え方は一致しているのだろうか。

（西川） 資産負債アプローチの特徴として，資産・負債の現在の価値のようなものを測定しようとすることがあるが，測定のための手法として将来キャッシュ・フロー見積額を割り引くというのは基本的な考え方である。予想損失モデルであっても見積り損失モデルであっても，見積もりの手法を用いることに変わりはないと思う。ただ，今回の予想損失モデルでは当初測定から損益を出さないために，将来キャッシュ・フローと割引後の金額が先に決まっていて，実効金利を決めるような計算をしている。このやり方が資産・負債アプローチのようではないということには同意できる。

【Q】 もともと引当金という概念は予測が当然入る。予測がないというのは債務だと思う。当然，見積もりというものの要素は入れざるを得ないと思う。末尾資料㊵で引当金というのがあるが，これも再公開草案を見ると，3 つの構成要素ということで，債務を履行するために見込まれる将来のキャッシュ・フロー，貨幣の時間的価値，そしてリスク調整と 3 つ書かれている。これも見積もりである。

本質的には引当金，減損もそうだが，見積もりが前提になるが，例えば資料㉞の金融商品の場合だと，発生損失モデルから予想損失モデルに変更すると，引当金であるとか減損という概念からすると，かなりそれが現実的であるとい

う認識を前提とすれば，むしろ，発生損失モデルの方が，本来，資産・負債アプローチということを基本理念とするのであれば，こちらの方がむしろ確実な負債，債務に近い見積もりという意味では適当だと思う。ここは整合性という基本理念からいうと，私はここに書かれていることは少し疑問があるということを申し上げたい。

（西川） 発生損失モデルでは，当初実効金利の計算がなく，見積りキャッシュ・フローが減額すれば，通常損失が発生する。今回の予想損失モデルでも，事後のキャッシュ・フローの見積りの変化から生じた差額は，当初実効金利で割り引いて損失や場合によっては利益を計上するとしている。その意味で当初と事後で見積りの扱いが異なることになる。このような扱いに対して疑問を感じられることに関しては理解できる。

【Q】 繰延資産についてIFRSは非常に消極的に思える。日本の企業会計と税との関係では，税だけ繰延資産をたくさんつくって，企業会計は，伝統的には商法はずっと消極的だったのだが，企業会計も繰延資産について非常に消極的になってきている。将来の方向性はいかがか。

（西川） 無形資産について私どもは，既存の差異プロジェクトとしてやっている。IFRSの方では，繰延資産で，もし仮に資産の定義を満たすものであれば，多分，無形資産というカテゴリーに入ってくるケースが多いのだろうと思っている。日本の繰延資産の中には，そうではない社債とか株式発行絡みのものもあるが，そういったものはそれぞれに金融商品会計で整理ができて，それ以外のものは，無形資産にあたらなければ，結局，会計の中では費用処理され繰延資産としては出てこないことになる。いわゆる繰延資産については中小の企業会計議論の中で復活させるのか，それは中小企業会計の問題ではなく，大企業であってもなくては困るという話になるのか，それはまだ新たな場で議論をしていく必要があると思う。

【Q】 日本の場合は，どちらかというとルールベースでどこに何が書いてあるかというのでやってきた。原則ベースというのは非常に美しいのだけれども，本当にそれが機能しているかというのと，若干私は危惧している。これはやはりイギリスのような自主規制ルールみたいなものがある程度伝統的にあるのは別だが，日本の場合に，そこに全然踏み込まないで企業とわれわれに任せておいて，うまくいくのかどうなのか，原則ベースはどんなものかをまず会社もあまりよく理解していないし，そこの実行可能性というか，その辺はどんな感じでおられるのか。

（西川） 私自身もルールベースでやってきた人間なので，プリンシプル・ベースになれば戸惑うだろうなという気はしている。特に，今のIASBのトゥイーディーさんがよく言うのだが，各国で解釈指針をつくることはまかりならぬ。まかりならぬと言っても取り締まる方法も何も持っていないわけであるが。ドイツなどは公然と解釈指針をつくり始めたようだが，どこまで進めていくのかわからない。オーストラリアが以前似たようなことを仕掛けて，やめたということもあるようだ。日本の場合，どういうふうに進めていくかは，まだこれから議論していくことになる。

【Q】 今までは適用指針でうまくやってきたのではないのか。

（西川） 国内基準の場合は幾らつくってもいいということである。もちろん，その指針，解釈がIFRSの原則から逸脱してなければいいわけで，各国を信用してくれれば，それでいい。ところが，現実には各国のやり方を信じないと

いうか，「それはローカルルールになる」と叫んでしまっていることがあるので，そこが非常に難しくなるわけである。アメリカが公然とやりだせば，また全然違った情勢になるのだろうが，アメリカがそもそもロードマップ案もまだ出していない状況なので，日本の方が先に進めないといけないかもしれない。IASB 的にはビッグ 4 が世界中の実務をやっているのだから，解釈に近いようなことができるだろうと言っている。それがいいかどうかはかなり疑問である。

大法人しか IFRS の監査ができないなどということが本当にあるのか。また，そもそも監査人というのは，ルールを守る立場であってつくる立場ではないはずである。監査人ができるのはルールの個別的な解釈であって，普遍性のあるルールを創設する立場にないというのは共通した理解だと思う。

①

序 ASBJ(企業会計基準委員会)について

ASBJ FASF

- 民間の会計基準設定主体
  - 財団法人 財務会計基準機構(FASF)内に設置
  - FASF及びASBJは、設立団体※により支援

    (※)日本経済団体連合会、日本公認会計士協会、全国証券取引所協議会、日本証券業協会、全国銀行協会、生命保険協会、日本損害保険協会、日本商工会議所、日本証券アナリスト協会
  - 2001年8月に発足後、内外の環境変化に対応して会計基準の開発に取り組む
  - わが国における企業財務に関する諸制度の健全な発展と資本市場の健全性・透明性の確保に寄与する
  - 国際的な会計制度の整備に貢献する

1

②

(参考) ASBJの構成等

ASBJ FASF

委員会　15名 (常勤4名)

スタッフ　約30名 (常勤)　企業/公認会計士

デュー・プロセス

論点整理 (必要に応じて作成) ➡ 公開草案 ➡ 最終公表物

会計基準/適用指針/実務対応報告

それぞれ委員会の60%の賛成で公表する

議論のプロセス　専門委員会 ⇄ (原案 / フィードバック) 委員会

規範化　金融庁が会計基準を個別承認(→規則及び告示で対応)

透明性　①委員会・専門委員会の公開(傍聴)

②委員会審議をWeb配信(翌日以降)

2

③

（参考）
コンバージェンス対応以外のASBJの取り組み

ASBJ FASF

- 会計ビッグバンの最終段階への参画
  適用指針の作成－減損会計／企業結合
- 緊急検討 － 時価会計・減損会計の凍結の可否について
- 会社法への対応
- 金融商品取引法への対応
- その他
  新信託法／非違事案

3

④

I コンバージェンスの動向(1/4)

ASBJ FASF

■ 会計基準のコンバージェンスの加速化

(EU)

- 2005年よりEU域内を本拠とするすべての上場企業にIFRS準拠の連結財務諸表の作成を義務付け（対象：約7,000社）
- 個別財務諸表、非上場企業への適用はEU加盟国の任意
  - 英国：個別財務諸表では国内基準又はIFRSの選択が可能
  - 独・仏：個別財務諸表には国内基準を適用（独では、参考情報としてIFRSを適用したものの任意開示が可）

（その他の地域）

オーストラリア、カナダ、韓国、インドなど世界100カ国以上(EU諸国を含む)がIFRSを導入又は将来的に導入することを表明（IASB報告）

4

⑤

I コンバージェンスの動向(2/4)

ASBJ FASF

■ EUによる同等性評価

- 2007年からEU域外企業にIFRSまたはIFRSと同等の基準を強制するため同等性評価を行い、2005年7月、CESR（欧州証券規制当局委員会）が第三国の基準（日、米、加）について評価に関する技術的助言を公表
  - 日本基準を含む三か国の基準はIFRSと全体として同等
  - 26項目について補正措置が必要（cf.米19項目、加14項目）
- 2006年12月、同等基準の強制を2007年から2009年に延期決定
- 2008年3月、CESRが日本基準について、ASBJのプロジェクト計画表どおりに基準開発が行われることを前提として、米国基準と同様、IFRSと同等とする助言を公表
- 2008年12月、欧州委員会（EC）は、2009年1月1日より、欧州市場において、IFRSのほか、米国基準とともに日本基準での財務報告を認める規則を公表

5

⑥

I コンバージェンスの動向(3/4)

ASBJ FASF

■ 米国の動向

2005年4月、米国SECがECとの協議を踏まえ、IFRSに基づき作成した財務諸表を米国基準への調整開示なしで受け入れるためのロードマップを公表

(外国企業)
2007年11月、米国SECが、外国企業に対してIFRSに基づき作成した財務諸表を米国基準への調整開示なしで受け入れることを採択、適用

(米国企業)
2007年8月、米国SECが、米国企業に対しても、IFRSに基づき作成した財務諸表を認めるべきかを含むコンセプト・リリースを公表

⇒2008年11月、2014年以降にIFRS の使用を強制するかどうかを**2011年に決定**することを提案

6

⑦

Ⅰ コンバージェンスの動向(4/4)

（P7「米国の動向」のつづき:SECのロードマップ案の概要[注]）

- 2014年度からの段階適用を念頭に、米国企業にIFRSの使用を義務付けを行うかどうかを2011年に決定
  - 2014年～　大規模早期提出会社(株式時価総額をベース)
  - 2015年～　早期提出会社(株式時価総額をベース)
  - 2016年～　その他の公開会社
  - <決定にあたっての検討事項>
    - IFRSの基準内容の改善状況、投資家・会計士等の教育・訓練、IASBのガバナンス、資金調達等
- 一部米国企業(一定の基準に基づく)については、一定の追加的な開示を条件として、2010年以降開示するものについてIFRSの選択適用も可能

(注) 2008年8月のコミッショナー会合を踏まて、同年11月規則案公表
2009年11月現在、規則の公表時期は明らかでない

7

⑧

Ⅱ　日本企業へのIFRS適用に関する検討

2008年10月より、企業会計審議会企画調整部会で日本企業へのIFRS適用に関する議論を開始

- 2009年2月に中間報告案、6月に中間報告を公表

(2009年6月の中間報告で示された方向性)

- 早期適用は、一定の条件を満たす企業の連結財務諸表において、2010年3月期から実施(一定の追加開示を要件)
- IFRS の使用を強制するかどうかは、早期適用会社の適用状況、IFRSの改善内容、IASBのガバナンス体制、海外の動向等を踏まえて2012年頃に判断
- 強制適用は、2015年又は2016年から(段階適用の可能性もある)
- 会計基準のコンバージェンスの継続

◎外国企業に対しては、既にIFRSに基づく財務諸表を受け入れている。

8

⑨

Ⅱ　日本企業へのIFRS適用に関する検討

ASBJ FASF

■ IFRSの適用に向けたASBJ/FASFへの期待

- ➢コンバージェンスの継続・加速化
  - ➡ 連結先行の利用
- ➢IFRSの基準設定プロセスへのより深い関与
- ➢IFRSの翻訳
- ➢関係者向けのIFRSセミナー

9

⑩

Ⅲ　ASBJの取り組み

ASBJ FASF

－コンバージェンスへの基本スタンス(2004年以来)－

- ➢ 高品質な会計基準への国際的なコンバージェンスは、資本市場の参加者にとって利益をもたらす
- ➢ わが国を含む主要な資本市場にて受入れ可能な基準が整備され、市場での評価と選択を通じて会計基準のコンバージェンスが達成される

⬇

- ➢ 日本基準と主要な海外基準(IFRS)との差異を可能な限り縮小させることに注力する
- ➢ 主要な海外の基準設定主体とのより緊密な関係を構築し、双方向のコミュニケーションの強化・共同作業を通じて相互理解を深めていく

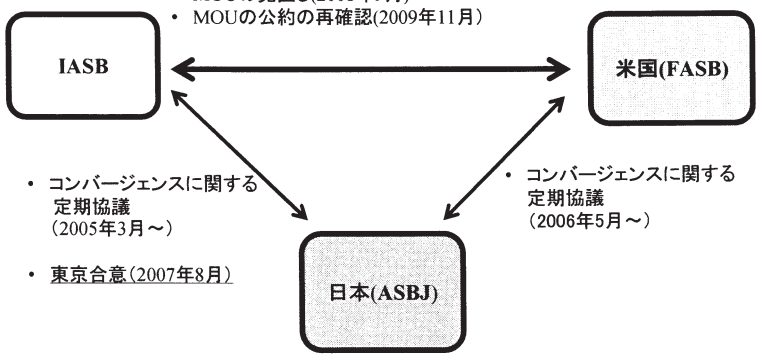
10

⑪

（参考）会計基準設定主体の連携

ASBJ
FASF

- コンバージェンスプロジェクト（2002年9月～）
- ノーウォーク合意（2002年9月）
- 米国SECのロードマップを踏まえたMOU（2006年2月）
- MOUの見直し(2008年9月)
- MOUの公約の再確認(2009年11月）



- コンバージェンスに関する定期協議（2005年3月～）
- 東京合意（2007年8月）

- コンバージェンスに関する定期協議（2006年5月～）

11

⑫

Ⅲ　ASBJの取り組み －IASB及びFASBとの定期会合－

ASBJ
FASF

■ IASBとの代表者による共同プロジェクト

（2005年3月以降、年2回、計10回）

- ➢ 最終目標＝高品質な会計基準へのコンバージェンス
- ➢ 「フェーズド・アプローチ」から「全体像アプローチ」へ（2006年3月～）

■ 米国 FASBとの代表者による定期協議

（2006年5月以降、年2回、計7回）

- ➢ 中長期的な課題や現在の懸案事項に関する意見交換

12

⑬

Ⅲ　ASBJの取り組み
－プロジェクトの進め方－

ASBJ FASF

- 2006年1月 「日本基準と国際会計基準とのコンバージェンスへの取組みについて－CESR の助言を踏まえて－」を公表
- 2006年10月　EU 同等性評価等を視野に入れたプロジェクト計画表を公表
- 2007年8月　IASBとの間で「会計基準のコンバージェンスの加速化に向けた取組みへの合意」（東京合意）を公表
- 2007年12月　東京合意を踏まえたプロジェクト計画表公表
- 2008年9月 IASBとFASBの覚書に基づく進め方の見直しを踏まえプロジェクト計画表を更新
- 2009年9月　プロジェクト計画表を再度更新

13

⑭

Ⅲ　ASBJの取り組み

ASBJ FASF

- 東京合意① (2007年8月)
  - ASBJとIASBは、2005年3月から開始している日本基準とIFRSのコンバージェンスを加速化することに合意
  - ASBJとIASBは、
    - 日本基準とIFRSとのコンバージェンスの加速化が双方のコンバージェンスに係る共同作業における戦略的な優先事項となっている点で一致
    - 短期及び長期のコンバージェンス・プロジェクトにおける目標期日を設定

14

⑮

Ⅲ　ASBJの取り組み

■ 東京合意②（2007年8月）

➢短期項目は2008年までに完了

●2005年7月にCESRが補正措置を提案した項目についての重要な差異を解消するか又は会計基準が代替可能となるような結論を得る。

➢中期項目は2011年6月30日を目標期日に設定

●両者の間で識別した既存の差異のうち、2008年までのプロジェクトに含まれない残りの項目について、コンバージェンスを行う。

15

⑯

Ⅲ　ASBJの取り組み

■ 東京合意③（2007年8月）

➢IASBとFASBが合意したMOUで挙げられている項目のうち、2011年6月30日までに適用されない会計基準に関連する項目（中長期項目）は、IFRSにおける新基準適用時に日本において国際的アプローチが受け入れられるよう両者が緊密に作業を行う

●ASBJとIASBの緊密な作業

代表者による定期協議に加え
– スタッフレベルでの意見交換の充実
– IASBへの人員派遣の増強

16

⑰

Ⅲ　ASBJの取り組み

ASBJ FASF

■ 東京合意に基づく主な検討項目の整理(1)

目標時期	項目の性質	主な検討項目
2008年末	EUにおける同等性評価にかかる項目 (差異の解消又は会計基準が代替可能となるような結論を得る方向で検討するもの)	・工事契約 ・資産除去債務 ・金融商品の時価開示 ・企業結合(持分プーリング法など) ・会計方針の統一(関連会社) ・開発費(企業結合における仕掛研究開発を含む) ・棚卸資産(後入先出法) ・退職給付(割引率) ・投資不動産(時価開示)

17

⑱

(参考)EUの同等性評価における CESRの指摘項目(短期項目)

ASBJ FASF

会計基準等	公表時期	適用時期
工事契約	会計基準・適用指針(2007年12月)	2009年4月
金融商品の公正価値(時価開示)	会計基準・適用指針(2008年3月)	2010年3月末
会計方針の統一(関連会社)	会計基準・実務対応報告(2008年3月)	2010年4月
資産除去債務	会計基準・適用指針(2008年3月)	2010年4月
退職給付(割引率)	会計基準(2008年7月)	2010年3月末
棚卸資産(後入先出法)	会計基準(2008年9月)	2010年4月
投資不動産(時価等の開示)	会計基準・適用指針(2008年11月)	2010年3月末
企業結合(持分プーリング法等)	会計基準・適用指針(2008年12月)	2010年4月
無形資産(企業結合で取得した仕掛研究開発)	会計基準・適用指針(2008年12月)	2010年4月

18

⑲

Ⅲ ASBJの取り組み

ASBJ FASF

■ 東京合意に基づく主な検討項目の整理(2)

目標時期	項目の性質	主な検討項目
2011年6月末	日本基準とIFRSとの既存の差異として認識されている項目	・セグメント情報 →2007年3月、米国基準やIFRSと同様にマネジメント・アプローチを導入した基準を公表。2010年から適用。 ・過年度遡及修正(会計方針の変更、誤謬の訂正等) →米国基準やIFRSの内容を踏まえ、2009年4月に公開草案を公表 ・企業結合(のれん、支配獲得時・喪失時及び持分の変動時の処理等) →2009年から、のれんの償却の是非等を検討開始

19

⑳

Ⅲ ASBJの取り組み

ASBJ FASF

■ 東京合意に基づく主な検討項目の整理(3)

目標時期	項目の性質	主な検討項目
新基準適用時※	IASB/FASBで現在議論が行われている、または議論が行なわれる予定の項目(主にIASB/FASBでのMOUにおける長期項目11項目のうち企業結合を除く10項目が対象)	・収益認識 ・財務諸表の表示(業績報告) ・連結 ・無形資産 ・公正価値測定 ・金融商品 ・負債と資本 ・リース ・認識の中止 ・退職給付

(※) IFRSの適用時期が2011年7月1日以降の場合を前提

20

㉑

（参考）IASB/FASBの主なプロジェクトへのASBJの対応

IASB/FASBの主なプロジェクト	ASBJの担当専門委員会等
連結	特別目的会社専門委員会
財務諸表の表示	財務諸表表示専門委員会
収益認識	収益認識専門委員会
負債と資本	負債と資本の区分に関するワーキング・グループ
金融商品（現在の基準の置替え）	金融商品専門委員会
認識の中止	特別目的会社専門委員会
公正価値測定	金融商品専門委員会
退職後給付	退職給付専門委員会
リース	リース専門委員会

➢ ASBJは、上記プロジェクトに関して、IASBへの人員派遣の増強（IASB常勤2名、出張ベース2名）

21

㉒

（参考）国際会計基準(IFRS)の特徴

■ 原則主義
- ➢ ルール・ベースのUS GAAPとは相違、数値基準など詳細な規定を避ける
  （日本基準もUS GAAPに近い）
  →IFRSでは、作成者・監査人の判断がより重要
  - ● 上場会社においてはアカウンティング・ポリシーやアカウンティング・マニュアル等の整備が重要

■ 資産・負債アプローチを中心とする考え方（フレームワーク）
- ➢ 資産・負債の価値変動を重視する(利益はその結果として算出される)。
  - ● 日本では、企業価値評価のための将来キャッシュ・フロー予測に資する成果として利益計算を重視する

22

㉓

Ⅳ. IASB/FASB MOU中長期プロジェクト

Ⅳ-0 企業結合

ASBJ FASF

IASB

2004年3月に改正基準を公表

MOU中長期プロジェクトで唯一の終了済みのもの

ASBJ

このためMOU関連プロジェクトでなく(2008年12月に終了した持分プーリング法廃止などの短期プロジェクト ー ステップ1 ー)と既存の差異プロジェクト ー ステップ2 ーにわけて対応

論点整理　2009年7月に公表
公開草案　2010年2Qに公表予定
最終基準　2010年4Qに公表予定

ー既存の差異プロジェクトー

- のれんの償却の可否
- 支配継続時における持分変動の会計処理(IASBでは資本取引)
- 支配喪失時における残余投資の会計処理

23

㉔

Ⅳ. IASB/FASB MOU中長期プロジェクト

Ⅳ-1 連結の範囲

ASBJ FASF

IASB

公開草案 2008年12月に公表

最終基準 ~~2009年4Q~~ 2010年3Qに公表予定

- 「支配」の定義を見直し単一的に適用
- 支配の判断を含む開示の充実

ASBJ

論点整理　2009年2月に公表
公開草案　2010年1Qに公表予定
最終基準等　2011年に公表予定

- 支配の概念の再検討
- SPEの取扱いの再検討と関連する開示の充実
- 様々な「事業体」(組合や信託など)の個別F/S、連結F/Sでの扱い

24

㉕

Ⅳ. IASB/FASB MOU中長期プロジェクト

Ⅳ-2 財務諸表の表示①

ASBJ FASF

IASB 論点整理 2008年10月に公表
公開草案 2010年2Qに公表予定
最終基準 2011年前半に公表予定

➢ 企業の財務的な全体像を一体的に表示

イメージ(一例):

財政状態計算書	キャッシュ・フロー計算書	包括利益計算書
事 業(Business) 営業資産及び負債 投資資産及び負債	事 業(Business) 営業キャッシュ・フロー 投資キャッシュ・フロー	事 業(Business) 営業収益及び費用 投資収益及び費用
法人所得税(Income Taxes)	法人所得税(Income Taxes)	法人所得税(Income Taxes) (事業及び財務に係るもの)
非継続事業 (Discontinued Operations)	非継続事業	非継続事業ー税引後
財 務(Financing) 借入(Debt) 所有者持分(Equity)	財 務(Financing) 借入(Debt) 所有者持分(Equity)	財 務(Financing) 借入(Debt) その他の包括利益(Other Comprehensive Income) ー税引後

- 事業セクション:報告企業の継続的な価値創造活動を含み、「営業」と「投資」の他、「営業活動から生じる財務」(年金負債等の営業と結び付く長期負債を含むことを想定)を追加
- 財務セクション:資本を獲得又は返還する企業の活動を含み、「借入」と「所有者持分」から構成

25

㉖

Ⅳ. IASB/FASB MOU中長期プロジェクト

Ⅳ-2 財務諸表の表示②

ASBJ FASF

➢ 包括利益計算書(1計算書方式)で当期純利益の表示とリサイクルを維持
➢ キャッシュ・フロー(CF)計算書において直接法を義務づける(営業利益から営業CFへの間接的な調整表の注記開示も要求)
➢ 重要な資産・負債項目の増減分析(現金の入出金・発生計上・配分・引当・再測定)を注記開示
- CF計算書から包括利益計算書への調整表を求めるDP提案の代替

ASBJ 論点整理 2009年7月に公表

ー論点整理の構成ー

➢ (第1部) 包括利益の表示/非継続事業の表示と開示/その他
公開草案 2009年12月に公表/基準等 2010年1Qに公表予定
(包括利益の表示のみを扱う)

➢ (第2部) IASBの検討の要約と国内基準のための論点の検討
公開草案 2011年に公表予定

26

㉗

Ⅳ. IASB/FASB MOU中長期プロジェクト

Ⅳ-3 収益認識

IASB　論点整理　2008年12月に公表
公開草案　2010年2Qに公表予定
最終基準　2011年前半に公表予定

- 顧客との契約から生じる権利(対価請求権)と義務(履行義務)に焦点を当てる(資産・負債モデル)
- 履行義務は「顧客対価」で測定(原則として再測定を行わない)
- 顧客が財の「支配」を獲得した時点で企業は履行義務を充足
- 長期工事契約の会計処理(工事進行基準の適用範囲縮小？)

ASBJ　論点整理　2009年9月に公表
公開草案　2011年に公表予定

- IASBの検討の要約と国内基準のための論点の検討

27

㉘

Ⅳ. IASB/FASB MOU中長期プロジェクト

Ⅳ-4 負債と資本の区分

IASB　論点整理　2008年2月公表
公開草案　2010年~~1Q~~2Qに公表予定
最終基準　2011年前半に公表予定

- 概念フレームワークとの整合性を検討の予定

	現行IAS32（所有・決済アプローチに近い）	FASB PV（基本的所有アプローチ）	無期限アプローチ	日本
普通株式	資本	資本	資本	株主資本
優先株式	資本	負債	資本	株主資本
新株予約権	資本	負債	負債	株主資本以外の純資産
転換社債	負債と資本に区分	負債	負債	負債又は負債と株主資本以外の純資産に区分

ASBJ　IASB論点整理にコメント済／スケジュール未定

- IASBの検討の要約と国内基準のための論点の検討

28

㉙

Ⅳ. IASB/FASB MOU中長期プロジェクト

Ⅳ-5 金融商品会計における国際的動向

- 2008年3月
  IASB ディスカッション・ペーパー「金融商品の報告における複雑性の低減」（DP）を公表
- 2008年9月
  IASB及びFASB 2006年覚書の改訂版を公表
  ＊金融商品会計の改善の内容及び範囲の方針を、2008年終りまでに決定
  FASB 極端に流動性が低下した場合における金融資産の時価の算定に関する実務上の取扱いを公表
- 2008年10月
  IASB 基準改訂で金融商品の再分類（「売買目的」→「売買可能」等）を容認
  ASBJ 金融資産の時価の算定に関する実務上の取扱いを公表
- 2008年11月
  G20（ワシントン）で開催

29

㉚

Ⅳ. IASB/FASB MOU中長期プロジェクト

Ⅳ-5 金融商品会計における国際的動向

- 2008年11月～12月
  IASB及びFASB 金融危機に関する公開円卓会議を開催
  ロンドン、ノーウォーク（米国）、東京で開催
- 2008年12月
  ASBJ 債券の保有目的区分の変更に関する当面の取扱いを公表
- 2009年1月
  金融危機諮問グループ（FCAG）の議論開始
- 2009年4月
  G20声明（ロンドン）
  FASB 債券の減損、公正価値測定のガイダンス意見書を公表
  IASB 測定区分見直し案を7月決定、9～10月に公表を計画（その後、前倒し）
- 2009年5月
  ASBJ 金融商品会計の見直しに関する論点整理を公表
- 2009年7月
  IASB 金融商品の分類及び測定に関する公開草案
- 2009年9月
  IASB/FASB 金融商品の分類及び測定に関する公開円卓会議を開催
- 2009年11月
  IASB IFRS第9号「金融商品」を公表
  金融商品：償却原価法及び減損に関する公開草案

30

㉛

Ⅳ. IASB/FASB MOU中長期プロジェクト

Ⅳ-5 金融商品(現在の基準の置換え)

ASBJ FASF

IFRS第9号「金融商品」
金融資産の分類及び測定

対 象	評価方法	評価差額の計上方法
1. 下記以外の金融商品(含む、トレーディング目的)。	公正価値	損益
2. 持分金融商品への投資のうち、企業が任意に選択(除、トレーディング目的)		その他の包括利益(OCI)
3. 次の2要件を満たす金融資産。 ① ビジネスモデルの目的が、契約上のCFを回収するために金融資産を保有することであり ② 契約上のキャッシュフローが、元本及び元本残高に関する利息の支払いを表すことであること。	償却原価	N/A

- 金融負債は対象外とし、引き続き審議(最終基準:2010年4Qに公表予定)
- ビジネス・モデルが変わった場合、振替を求める
- OCIについて処分時のリサイクリングを行わない / 受取配当金は純損益に計上

31

㉜

Ⅳ. IASB/FASB MOU中長期プロジェクト

Ⅳ-5 金融商品(現在の基準の置換え)

ASBJ FASF

FASBの動向:金融商品の分類及び測定について(暫定合意)

対 象	評価方法	評価差額の計上方法
1. 下記に該当しない全ての金融資産及び負債(全ての株式を含む)。	公正価値	純損益
2. 経営者の意図やCFの性質をベースとした要件を満たす一部の金融商品。 (注)契約で定められたCFを得ることを目的として保有する固定利付債券等が含まれる模様。この方法は、償却原価を算定した上で、評価差額をOCIで表示する方法である。		OCI
3. 預金等、金融負債の一部(限定的)。 (注)長期借入金は、当該区分とすることも可。	償却原価	N/A

OCIについてリサイクリングを行うことが提案されている。

32

㉝

Ⅳ. IASB/FASB MOU中長期プロジェクト

Ⅳ-5 金融商品（現在の基準の置換え）

ASBJ FASF

金融商品：償却原価法及び減損

IASB 公開草案 2009年11月に公表

最終基準 2010年4Qに公表予定（金融負債の分類及び測定、ヘッジ会計と共に）

発生損失モデルから、予想損失モデルに変更

1. 予想損失モデルの概要
   - 金利収益は、契約金利から信用損失の見込額を控除したベースの実効金利で計上（減損損失の測定に用いる将来のCFの割引率も同様）
   - 減損損失の認識は、信用損失の予想について悪い方向への変化があった時点で行う
2. 注記の充実
   - 信用損失の予想による損益とそれ以外の損益に分けた分析
   - 貸倒引当金の見積りの根拠
   - 感応度分析（定性的な記述）等

33

㉞

Ⅳ. IASB/FASB MOU中長期プロジェクト

Ⅳ-5 金融商品（ASBJの対応）

ASBJ FASF

ASBJ

■ 債券の保有目的区分の変更に関する適用期限の再検討

公開草案 2010年1Qに公表予定
改定実務対応報告 2010年1Qに決定予定

■ 現行基準の改訂
- ➢分類と測定
- ➢減損
- ➢ヘッジ会計

公開草案 2010年4Qに一括公表予定
最終基準 2011年に一括公表予定

34

㉟

Ⅳ. IASB/FASB MOU中長期プロジェクト

Ⅳ-6 認識の中止（金融商品を対象）

ASBJ FASF

IASB

公開草案　2009年3月に公表（再公開の可能性？）
最終基準　2010年後半に公表予定
（金融商品の置換えとともにIAS 39号およびIFRS 7号を改訂）

■支配の移転をどうみるか？
- ➢公開草案で提案されたアプローチ
  - ↓ 資産のキャッシュ・フローに対する契約上の権利の失効
  - ↓ 譲渡した資産に継続的関与を有しない
    - 優先劣後構造の証券化商品
  - ↓ 継続的関与を有するが、譲受人が資産を譲渡する実務的能力を有する
    - ➡ レポ取引（譲渡とみる。ただし、金融取引に戻すべく検討中）
- ➢現在の議論
  - ↓ 代替的アプローチ：一部でも支配が移転すれば支配の移転と見る

ASBJ

論点整理　2010年1Qに公表予定
公開草案/最終基準　2011年に公表予定
- ➢IASBの検討の要約と国内基準のための論点の検討

35

㊱

Ⅳ. IASB/FASB MOU中長期プロジェクト

Ⅳ-7 公正価値測定

ASBJ FASF

IASB

公開草案　2009年第5月に公表
最終基準　2010年~~2Q~~ 3Qに公表予定
- ➢公正価値測定に関する統一的な指針の提供
- ➢公正価値の定義の明確化
- ➢開示の拡充
  - ➡ 測定額とヒエラルキーのレベル / レベル3の測定額の損益への影響額

ASBJ

論点整理　2009年8月公表
公開草案　2010年1Qに公表予定
最終基準　2010年3Qに公表予定
- ➢時価の概念の再検討
- ➢開示の拡充

36

㊲

Ⅳ. IASB/FASB MOU中長期プロジェクト

Ⅳ-8 退職給付

IASB

論点整理 2008年3月に公表

公開草案 ~~2009年4Q~~ 2010年1Qに公表予定

最終基準 2011年前半に公表予定

- 公開草案に向け数理計算上の差異を即時認識で暫定合意したが、OCIノンリサイクリングに方向転換

ASBJ

論点整理 2009年1月に公表

公開草案 (ステップ1) 2010年1Qに公表予定

最終基準(ステップ1) / 公開草案(ステップ2) 2011年に公表予定

- ステップ1で取り上げる項目の候補
  - ●数理計算上の差異のB/S上の即時認識
  - ●退職給付見込額の期間帰属
  - ●割引率
  - ●開示の拡充
- IASBへの検討要請項目

37

㊳

Ⅳ. IASB/FASB MOU中長期プロジェクト

Ⅳ-9 リース

IASB

論点整理 2009年3月に公表

公開草案 2010年~~後半~~2Qに公表予定

最終基準 2011年前半に公表予定

- リースの会計処理に関する新たなアプローチ
- リース期間にわたりリース物件を使用する権利を表す資産(使用権資産)⇒従来のオフバランスリース等のオンバランス化
- オプション付きリース、変動リース料
- 貸手についても検討対象に含める

ASBJ

論点整理 公開草案 2011年に公表予定

- IASBの検討の要約と国内基準のための論点の検討

38

㊴

V．IASBプロジェクト

V　引当金

IASB

公開草案	2005年5月に公表
再公開草案	2010年1月に公表（測定部分。基準全体の作業ドラフトを2月に公表予定）
最終基準	2010年3Qに公表予定

- 公開草案
  - 蓋然性認識要件の削除
  - 偶発負債、偶発資産の削除
  - 期待値による測定
- 再公開草案
  - 測定のより詳細なガイダンス
  - 見積りにあたっての3つの構成要素（ビルディング・ブロック）
    - ✓ 債務を履行するために見込まれる将来キャッシュ・フロー（期待値。コストだけでなくマージンも考慮）
    - ✓ 貨幣の時間価値（割引き）
    - ✓ リスク調整

ASBJ

論点整理	2009年9月に公表
公開草案	2010年3Qに公表予定
最終基準	2011年に公表予定

- IASBへのコメントと国内基準のための論点の検討

39

㊵

今後の展望

- 2011年6月までのIASB/FASB間のMOU中長期プロジェクトのコンバージェンス完了
  - ➢2010年前半の議論に依拠する
- 我が国の非上場企業への影響
  - ➢直接的にIFRSを適用しなくとも、コンバージェンスによって間接的に影響を受けると認識
  - ➢我が国会計基準のあり方を対象範囲別に明確にする（IFRS対応会議において「非上場会社の会計基準に関する懇談会（仮称）」の提言を決める予定）

40

会計基準のコンバージェンスと確定決算主義

――日本公認会計士協会租税調査会研究報告第20号――



日本公認会計士協会租税調査会
租税政策検討専門部会長　高田正昭

はしがき　本稿は，平成22年８月５日開催の会員懇談会における，日本公認会計士協会租税調査会租税政策検討専門部会長 高田正昭氏の『会計基準のコンバージェンスと確定決算主義――日本公認会計士協会租税調査会研究報告第20号』と題する講演内容をとりまとめたものである。

はじめに

ただ今ご紹介いただきました高田でございます。租研様でお話しさせていただくのは今日で２回目でして，前回は平成20年の冬に，１月と２月だったと思いますが，純資産の会計制度・会社法そして法人税というテーマで，２回シリーズでやらせていただきました。今回は会計士協会の研究報告のご説明ということで，いわゆる公職として来ていると認識しておりますので，その分，少し緊張しておりますが，どうぞよろしくお願いします。

今回は，日本公認会計士協会が６月15日に公表した研究報告である「会計基準のコンバージェンスと確定決算主義」のエッセンスをご説明したいと思っています。この研究報告は，日本公認会計士協会において租税の研究委員会がありまして，それを租税調査会と称していますが，その分科会の１つである租税政策検討専門部会でまとめたものです。私がその分科会の委員長を拝命しております。普段この租税政策検討専門部会では何をしているかといいますと，毎年，日本公認会計士協会としての税制改正要望を作成しています。この研究報告は，そういった意味では税制改正要望の作成の上に，またさらに加わったもので，ここ１年半ほどは２つ並行して作業をさせていただいたということになります。

今回は報告書のとりまとめ部署の委員長の職にあることから，私が説明をさせていただきますが，研究報告はメンバーの合作であるということを申し添えさせていただきます。

本日は２時間という大変限られた時間ですが，少しでも皆様のお役に立つ話ができればいいかと思っております。

最初に資料のご説明をさせていただきたいと思います。お配りした資料は２点です。

１点は，ワード様式で作成されている60頁ほどの資料の研究報告です（以下，〈研究報告〉と称します）。この研究報告につきましては，日本公認会計士協会租税調査会ホームページ（http://www.hp.jicpa.or.jp/specialized_field/20_14.html）からご入手ください。本論文に言う〈研究報告〉とは，このホームページ上に記載されている「租税調査会研究報告第20号」の内容を示し，頁の表記については，この研究報告にある頁を指しております。

もう１点はパワーポイントの資料で，報告書の要点をかいつまんで載せています。この資料は，私個人の説明の便宜のために作成したものでして，日本公認会計士協会の承認を得ておりません。したがいまして，執筆責任は私に帰属しますので，その点ご了解いただければと思います。進め方としては，この18頁からなるパワーポイントの資料（以下，**資料**①～⑱として本文末尾に添付）をガイドリーダー的に使わせていただいて，適宜，研究報告を参照するというような形で進めていきたいと思います。

1. 動機とアプローチ

まず，なぜこういう研究報告をまとめようかと思ったかということですが，きっかけは2008年（平成20年）の春で，この時期は，翌年の平成21年の税制改正要望を取りまとめている真っ最中でした。ちょうど前年の平成19年８月にASBJ（企業会計基準委員会）とIASB（国際会計基準審議会）で，いわゆる東京合意というものができまして，コンバージェンスのスケジューリングが決められました。それを受けて，同じ年の年末，平成19年12月にASBJのコンバージェンスプログラムが策定されたというような状況でした。

この平成20年の春，ちょうど21年の税制改正要望を取りまとめている最中に，いろいろな声が私の方に入ってきました。というのは，今述べましたようなコンバージェンススケジュールがかなり強行スケジュールで実行されることが明確になったことから，今までの税務の課税所得計算の原則である確定決算主義を放棄するべきではないのか，それを税制改正要望に入れたらどうかという声が，会計士協会の内部で一部の意見としてあったのです。

私はそのときに，確かにそういうことは将来的な話としては考えられるかもしれないが，当時の状況で，果たしてそのままストレートに会計と税を分離して確定決算主義をなくすべきとの論調を進めてもいいのか，という疑問が生じたわけです。

と申しますのは，**資料**②の⑴と⑵に書いておりますが，まず１つは，企業の事務負担というものを考えているのかということです。２つ目は，最近というのはこの当時ですが，平成20年の春の時点での法人税制の対応というものを，そういう人たちは考えているのかというような疑問があったわけです。コンバージェンススケジュールは，前年の12月に明確化になったのですが，コンバージェンス自体はそれ以前から進められていたわけで，例えばリース会計が整備されたり，棚卸資産の評価が決められたりして，それに対する税制の対応も行われていたわけです。平成19年度改正です。

その平成19年度改正では，リースにしても棚卸資産についても，法人税制は，ほぼ企業会計に歩み寄った改正を行っていました。

そういったときに私自身の頭には，法人税はかなり努力しているのに，分断だとか，そういったことをいきなり言ってもいいのかというような疑問があったわけです。

私なりに過去の雑誌などを追ってみて，このコンバージェンスと法人税制の関係について，参考になる資料を探したところ，学者の方の論文はいろいろあったのですが，割と概念的な話が多く，個別具体的に，今まで会計基準のコンバージェンスとの関連で税制がどういった対応をしてきたのかとか，これからコンバージェンスに対して，法人税制においてどういう問題が想定されるのかということを具体的に説明したものがなかなかないのです。

では，これはちょうどいい機会なので，会計士協会の研究報告としてこのテーマを追ってみようか考え，協会の担当常務理事の方にお話しました。その後私の方で基礎的な構想を立て，メンバーに説明しました。研究メンバーは，私も含めて９人の会計士が執筆し，もう１人の方はオブザーバーの会計士です。メンバーの方々にこういうものを作ろうと骨子を説明したとこ

ろ，それは面白いのでぜひやりましょうとご賛同いただきまして，今回の完成版に至ったわけです。

進捗のスケジュールは，今からちょうど２年前の2008年９月に，アプローチと執筆分担を決定しました。そして翌年，2009年５月に，各メンバーによって第１稿が完成しました。そして５月から６月にかけて，そのチェック作業と，それをフィードバックしまして，第２稿を完成していただきました。そして７月から９月にかけて，それを再チェックして，完成版に近いものを作り込み，去年の2009年10月には原案がほぼ完成しました（**資料②**）。

しかしながら，この完成版のスケジュールは，ちょうど租研の税務会計研究会から，「会計基準のコンバージェンスと法人税の対応」ということで研究論文が出ておりますが，併せて発表すれば社会に対してもインパクトがあるのではないかということで，租研のスケジュールに合わせるような形で作り込んだわけです。それに合わせた完成時期が去年の10月だったのですが，ここから会計士協会の上層部の方で注文が入りまして，もっとコンパクトにまとめよとの指示がございました。そこで去年の12月から１月くらいにかけて，本論編と資料編に分けるという作業が入りました。述べたい本質分は「本論編」に集約するということになったのです。

それが終わりまして２月以降に会計士協会の審議が始まりました。この論点は非常に，会計士協会の中でも興味を示していただきました。その結果，いろいろな注文がありまして，その辺の調整に随分時間が割かれました。２月から６月まで，随分かかりました。そして，６月15日にすべての調整を終えて公表したわけです。

結果として，いろいろな調整をしたのですが，私自身としては，当初もくろんだ報告書ができたのではないかと思います。結論的にも，こんな感じでいいのかなという報告書ができたと思います。少し長くなってしまいましたが，以上が公表までのプロセスです。

次に，コンバージェンスと確定決算主義の関係を，どういった視点から分析していくかということをご説明します。次の５つの視点で分析しました（**資料③**）。

⑴は，確定決算主義の歴史です。これを無視することはできないと思います。確定決算主義はいつから法人税制に導入されてきたのかということを，やはりまず確認しなければいけません。もう１つは，22条４項の公正処理基準の創設の背景と意義はどういったものだったのか，明らかにするべきだろうということです。

⑵として，損金経理要件です。損金経理要件は確定決算主義の極めて厳しい現れ方と理解しておりますが，損金経理要件がなぜあるのか，また，どういった問題点があるのかということです。

⑶は，会計基準のコンバージェンスと法人税制の対応です。これは法人税制が今まで完了したコンバージェンス項目に対して，どういった対応をしてきたのか，そして今後行われるコンバージェンスに対して，どういう接点が考えられるのか，明らかにするべきだろうということです。

⑷は，諸外国の状況ということで，イギリス，ドイツ，フランスのEU諸国と，アメリカの会計基準のコンバージェンスと法人税制の対応状況を調べました。

⑸は，中小企業特有の問題について考察するということです。

この５つを整理・分析し，今後の確定決算主義の在り方を検討することになりました。

2. 確定決算主義

2－1．確定決算主義の意義

今申し上げた５つの分析に入る前に，確定決算主義とは何なのか，定義付けをしておかないと物事が前に進みませんので，ごく簡単にお話します（**資料④**）。

確定決算主義とは，法人税法では直接的な定

義の規定はありません。いろいろなものを読み解きますと，大体⑴と⑵の論点で定義付けをしているケースが多かったのです。

１つは形式的意義の確定決算主義で，これは決算の承認という行為に焦点を当てています。株主総会等で承認された決算書により確定申告を行うことを確定決算主義とする考え方で，根拠条文としては74条１項です。

> 法人税法　第74条　確定申告
> ①　内国法人は，各事業年度終了の日の翌日から２月以内に，税務署長に対し，確定した決算に基づき次に掲げる事項を記載した申告書を提出しなければならない。

もう１つは実質的意義の確定決算主義で，「課税所得は一般に公正妥当な会計処理基準で計算した利益を基礎とする」ということです。企業の公正妥当な処理基準というところに焦点を当て，それを基に課税所得を出します。会計基準に焦点を当てた考え方で，実質的意義の確定決算主義といわれています。

根拠条文としては，〈研究報告〉の５頁で示している有名な法人税法22条第４項で，ここに根拠を当てています。

> 法人税法　第22条　各事業年度の所得の金額の計算
> ④　第２項に規定する当該事業年度の収益の額及び前項各号に掲げる額は，一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従つて計算されるものとする。

この中で，公正妥当な会計処理基準については，金子宏先生の租研での講演録の中に結構明確な形で示されている部分があります。〈研究報告〉の５頁の脚注９で，「法人税法第22条第４項でいう『一般に公正妥当と認められる会計処理の基準』を構成するものとして，金子宏氏は，明文の形をとったものとして，①企業会計審議会が公表した企業会計原則等の各種基準・指針，② ASBJ の定める企業会計基準等，③中小企業の会計に関する指針，④ IFRS を挙げ，その他に明文化はされていないものの確立した会計慣行のうち公正妥当と認められるものも広く含むと論じている。しかし，これらの会計処理基準等は決して網羅的ではなく，これらで判断できない新しい問題が出た場合に何が公正妥当な会計処理基準であるかを判断するのは，第１次的に国税庁，次に国税不服審判所，最終的に裁判所の任務であるとしている」と，「租税研究」の2008年８月号に記載されています。

なお，「申告制度の下では納税者の判断も最大限尊重されるべきであろう」というのは私どもの意見です。こういった形で金子宏先生が範囲を示しておられます。

〈研究報告〉では，確定決算主義については，実質と形式のどちらかというようにはしないで，両者を統合して位置付けています。

〈研究報告〉の６頁をご覧いただきたいのですが，６頁の一番上に図が描いてあると思います。これは中村利雄先生の『法人税法要論』の図を多少変えたものですが，一番上に，株主総会等で承認された企業利益があります。その企業利益は，収益から原価・費用・損失を引いたものですが，それはそれぞれ一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に基づいて算定されたものです。それから，法人税法の別段の定めによる調整をして課税所得を算定するという流れです。その下の文，「つまり，確定決算主義とは，一般に公正妥当と認められる会計処理の基準で計算され，かつ株主総会の承認等を得て確定した決算の利益を基礎とし，法人税法の別段の定めによる一定の申告調整を行い，課税所得を計算することと捉える」ということです。この形式と実質を合算したものを，取りあえず確定決算主義と定義付けたわけです。

２－２．確定決算主義の歴史

次に，先ほどの５つの切り口ごとにご説明を

したいと思います。まず５つのアプローチのうち，最初のアプローチは歴史を調べるということです。これは「要点」に書いていますが，結論として，確定決算主義の採用は明治32年の法人課税開始時にさかのぼることができます（**資料⑤**）。

まず，法人課税の起源は明治17年です。明治17年（1884年），所得税の草案が作成されました。この時点では，所得税は個人だけではなく，法人の課税も含めていました。

この草案については，〈研究報告〉の27頁をご覧いただきたいのですが，27頁の⑶です。①の「ｱ. 明治20年（1887年）（所得税法の創設）」とあります。「本年」，これは明治20年です。「本年に法人税の前身となる所得税法が創設された。明治20年当時の租税収入の大部分は，地租」，いわゆる土地に対する税金ですね，「地租及び酒税等によっていたが，国費の膨張及び租税負担の均衡を図る必要性から，外国の制度を参酌して所得税法が創設されるに至った」ということです。

ここからが本論です。「この所得税法の創設に先立ち，明治17年12月に所得税法の草案が作成されており，この草案においては，『第１条所得税は資産又は努力より生ずる所得高に課すべし』として，会社と個人に対して課税するものとされていた。また，同草案では，商工業等の所得については２％～３％の３段階の超過累進税率課税とされていた。なお，会社は『損益決算ノ日限確定セシトキハ』」，要は決算が確定した日だと思いますが，「『其旨十日以前ニ郡役所ニ届出ヘシ』とされ，税務職員が之を臨検することがあるとされていた。これは，『諸会社ノ所得高ヲ定ムルニハ損益決算表ニ據ルヲ法トス』るが，事前の届け出は脱税防止のためのものであると説明されている」ということです。「説明されている」というのは，所得税法の草案に解説文が付いているのです。当局ベースの説明書きのことを指しています。

つまり草案では，法人課税については損益計算書を課税所得の基とする，ただし事前に決算書を税務官吏がチェックすると言っています。それは，損益計算書が間違った場合には脱税の恐れがあるので，事前に税務官吏がチェックし，それに対して課税するということが草案に記載されていたわけです。

資料⑤に戻りまして，明治17年にこういった草案ができ，明治20年には所得税法が施行され，このときは個人のみの課税が行われました。草案では法人と個人だったのですが，実際の課税は取りあえず個人からスタートしたわけです。

明治32年（1899年），この時点で初めて法人課税が開始されました。ただ，法人税法という税目はなく，所得税法の中で課税することになっていました。ここでは，通常総会で承認された損益計算書を税務署に提出することとされ，これを基に賦課課税，申告納税ではなく，賦課課税が行われていました。要は，承認された損益計算書を基に課税をするので，形式的意義の確定決算主義も実質的意義の確定決算主義も，明治32年の法人課税開始時から既に存在したことになるわけです。

これについては〈研究報告〉28頁の「ｲ. 明治32年（法人課税の開始）」の部分，６行目から説明があります。「具体的には，３種に区分された所得のうちの第一種の所得が法人の所得とされ，各事業年度の総益金から総損金，前年度繰越金を控除したものに対して所得税が課されることとなり，これにより納税義務のある法人については，事業年度ごとに損益計算書を政府に提出すべきとされた（明治32年所法７）。

なお，この損益計算書については，毎事業年度の通常総会終了後７日以内に損益計算書を所轄税務署に提出しなければならない（明治32年所規３）とされているため，原則として，通常総会により確定した損益計算書に基づき，課税がなされていたと考えられる。ただし，この時点では，申告納税方式ではなく賦課課税方式であったため，確定した損益計算書により政府（税務署）により所得金額の決定が行われ，会

社に通知された」ということです。

ですから，草案時から既に確定決算主義の構想があって，実際に課税された明治32年から，P/L を基に課税所得が算定されたと言えるわけです。

その後，随分飛びますが，昭和22年に形式的意義の確定決算主義の法文化が行われました。〈研究報告〉の31頁です。〈研究報告〉ではずっと大きな改正ごとに論述化してありますので，お帰りになってお読みいただければと思います。ここではポイントだけ，ご説明します。

31頁の「ク.昭和22年」の改正のところです。昭和22年，全法人に対して申告納税方式が採用されたという改正ですが，そこの第３パラグラフ，「そして，この申告納税方式と同時に，『納税義務がある法人は，（中略）各事業年度終了の日から二箇月以内にその確定した決算に基づき，当該事業年度の普通所得金額（中略）を記載した申告書を政府に提出しなければならない』（昭和22年法法18条①）という規定が創設され，形式的意義における確定決算主義が明文化されることになりました。なお，この規定は昭和40年の全文改正においても，法人税法第74条第１項として，現行の法人税法に引き継がれている」ということです。

先ほどの条文をご覧いただいたと思いますが，現行の法人税法74条１項は，この22年の改正で創設されたことになります。ここで形式的意義の確定決算主義が法文化されました

次の改正は昭和40年（1965年）で，この年に法人税法の全文改正が行われました。このときに，現行の法人税法22条の原形が創設されています。〈研究報告〉の32頁と33頁にかけまして，今の法人税法22条の改正の推移を示しています。

課税所得の計算方法の基本原則の規定ですが，それまで昭和39年の法人税法は９条１項に規定がありました。その内容をご説明する時間はありませんが，ご覧のとおりです。

今の22条の条文は，その隣の40年の改正法人税で創設されました。これは１項，２項，３項，４項がありまして，１項，２項，３項は今でも変わっていません。ただし，40年の時点では，公正妥当な会計処理基準の規定はまだなかったのです。公正妥当な会計処理基準に従うという規定は，その隣の昭和42年の改正法人税で創設されました。

この年に第４項が入っていると思いますが，「第二項に規定する当該事業年度の収益の額及び前項各号に掲げる額は」，これは損金のことですね，「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されるものとする」とされ，それが現在でも引き継がれているということです。

この42年の改正による公正処理基準の創設なのですが，その趣旨というか，意味は，「公正処理基準規定の創設は，税制の簡素化を目的としたものであり，従来の課税所得計算を変更するものではなかった。よって，従来の税法及び通達に含まれていた趣旨を確認的に規定したものと考えることもできる」（**資料⑥**）ということで，公正処理基準は確認的規定であることが要点です。

それについて，武田昌輔先生の著作があります。これは〈研究報告〉には載せていないのですが，説明のために今回引いてみました。武田昌輔先生は当時，大蔵省の主税局で法人税法の，その前の40年改正の全文改正と，42年の公正処理基準の創設にかかわった先生ですので，その方の言葉として，少し長いのですが，読んでみます（**資料⑦**）。

「社会が複雑・多岐にわたるにつれて，さらにその取扱いの内容を詳細に定める傾向が生じ，いわばその複雑化は止まるところを知らずといった状況になりつつあった」，これは42年改正前の状況のことです。

「複雑化は止まるところを知らずといった状況になりつつあった。実際問題としては，税務行政は通達行政が中心となっていたのである。つまり納税者の側では課税上の疑義が生ずると，まず取扱通達を克明に調べ，その取扱いが明確

でない場合には，課税庁に伺いを立てるという有様であった。このような状態であったから，その取扱通達は益々複雑化し，他方納税者は，逆にその発せられる多量の取扱通達をフォローすることに汲々とするという有様であった。いわば税務実務として崩壊寸前であったともいわれている。(中略)。

法第22条４項は，このような背景の下に，前記収益・費用・損失は，『一般に公正妥当と認められる会計処理の基準』に従って計算されるものであることを明らかにすることによって，かかる会計基準に依存するべきことを明らかにしたのである。これはある意味においては当然のことを明らかにしたものと解すべきであると同時に，他方，税法独自の解釈は許さないとする意味で重要な規定であると考える。

また，このように企業会計の基準に従って解釈をするという意味において，つまり，その解釈については企業会計に委譲することを明らかにしたという意味において，税制の簡素化を目的としたのである。権限の移譲こそが簡素化をするための要諦だからである。(中略)。

いずれにしても収益，費用・損失は企業会計の立場から解釈されていたところであって」，従来からそういった立場であったということです。「この点からみれば法第22条第４項の規定は，むしろそのことを明らかにした宣言規定と解すべきである。国税庁通達もこれを機に，簡素化されて」，この後に昭和44年の法人税の基本通達の大改正があったのですが，その改正のことです。「税法固有の規定に関するものは別として，企業会計上の一般的な定めは大幅に削除された。いってみれば，かかる定めは，企業会計上明確であって，なんら規定を要しないばかりでなく，かえって，ことさらにかかる取扱いを定めていることが奇異な感を抱かせていたからである」。

ということで，法人税法22条４項は，新しいものをやりなさいということではなく，従来からやられていたことを確認的に規定したという性質のものであるということです。

以上が確定決算主義の歴史の話です。ポイントは，確定決算主義は明治17年の所得税法の草案の時期から構想があって，明治32年の法人税課税の開始時から動いていたということです。

２－３．確定決算主義と損金経理要件

次は損金経理要件の話です。**資料⑧**で「損金経理要件の本報告書での位置付け」ということで，損金経理要件は，実質的意義の確定決算主義の厳密な具現形態という位置付けをしています。

〈研究報告〉の25頁をご覧いただきたいのですが。25頁の第２パラグラフ，「決算調整事項とは」とありますが，そのパラグラフの９行目，「損金経理要件は，『法人がその確定した決算において費用又は損失として経理すること』（法法２二十五）を要件として，課税所得の計算上，当該取引を損金として認めるものであるが，売上や仕入取引など客観的事実に基づく取引とは異なり，固定資産の減価償却費，資産の評価損などの内部取引や法人税法上選択可能な例外的な費用・収益の認識基準の採用といった法人の意思決定が企業利益及び課税所得に重要な影響を与える場合に，法人の意思決定を最終的に確認する手段として要求されるものである。損金経理要件は，このように実質的意義の確定決算主義が厳密に反映される部分であるといえよう」というとらえ方を，〈研究報告〉ではしています。

簡単に申し上げますと，損金経理要件は企業会計上，費用又は損失として経理をしないと，申告調整ではそれを一切認めないということですから，企業の計算と課税所得計算をリンクさせるという意味で，厳密な確定決算主義の現れ方ということが言えるかと思います。

以上，まず最初に損金経理要件の確定決算主義における位置づけを述べました。

２つ目に損金経理要件の法文化について述べます。これは昭和40年の法人税法の全文改正に

よって法文化されたものです。ただし，それ以前は昭和25年の通達において類似の取り扱いが行われていました。

〈研究報告〉の９頁をご覧いただきたいと思います。９頁の第２パラグラフ，「『損金経理』という用語は，昭和40年改正法人税法において創設された用語であるが，改正前においても同様な取扱いが行われていた。用語の創設理由については，『旧法の確定決算基準に関する規定は必ずしも充分でない点があるので制度を存置する以上は確定決算基準を明確化して置く必要があると考えられます。そのため新法においては，確定決算基準が要求されている事項については，「損金経理」という用語を用いることによりこの点が明らかにされています』と説明されている」ということです。これは昭和40年の「改正税法のすべて」の記述です。

ここでは，確定決算基準イコール損金経理だというような，少し狭い見方といいますか，かなり限定された範囲でのとらえ方で記述されていると考えられます。

損金経理という用語は，この40年の改正で用いられたのですが，その下の注で，それ以前の通達の話を書かせていただいています。「昭和40年改正前法人税法第18条及び第21条において，『その確定した決算に基き当該事業年度の課税標準たる所得金額及び当該所得に対する法人税額を記載した申告書を政府に提出しなければならない』と規定されていた。そして，ここにいう『確定した決算に基づく申告』については，昭和25年９月25日付法人税基本通達直法１-100「315」⑴において，資産の評価損益及び減価償却費については，これを決算に反映しなければ申告書上で調整することはできないことを意味するものとされていた」と記述しています。さらにその通達（昭和25年９月25日付法人税基本通達直法１-100「315」）を下に書いております。

そこでは，「法第18条又は第21条の『その確定した決算に基づく申告』とは，株主総会の承認又は総社員の同意を得た計算書類を基礎として申告するのであるから，申告に当たっては次のようなことに注意しなければならない。」とし，さらに⑴において，

「⑴資産の評価損益及び減価償却の金額は，原則として株主総会の承認又は総社員の同意を得た金額に限るのであるから申告書においてその資産の評価損益及び減価償却の金額を増減することはできない」ということで，申告調整できないもの，減価償却と資産評価損益について，それを規定していた通達があったということです。

昭和40年の改正において，さらに損金経理の内容が恐らく増えたのではないか，今の規定に近くなったのではないかと思います。以上，損金経理要件の法文化について述べました。

では現行法で，どういったものに損金経理要件が課されているかということが**資料⑧**の⑶です。これは〈研究報告〉の36頁に詳しく書いておりますが，こちらの資料では，それを要約していますので，こちらでご説明します。

まず「①企業の内部取引」，これは客観的な外部取引ではなく，企業の見積計算により計上されるもので，代表的なものは減価償却費，そして資産の評価損などです。こういったものが損金経理を要求されます。

「②選択可能な処理」，まず長期割賦販売を採用した場合の経理です。これはP/Lに落とし込まないと，税務上も認められません。次は長期大規模工事以外の選択制の工事進行基準で，これもP/Lに落とさないと，税務上認められません。

「③特定の外部取引」，外部取引も，やはり損金経理要件が要求されるものがあります。まず利益連動の役員給与，そして少額の減価償却資産の損金算入，これも損金経理が要求されています。

一様に言えるのは，内部取引，いわゆる見積もりの要素の介入するものと，あとは選択可能な処理については，損金経理が要求されていることがポイントかと思います。

資料⑨の⑷は損金経理要件の趣旨なのですが，

これは〈研究報告〉の10頁をご覧いただきたいのです。なぜこの損金経理要件があるのか，〈研究報告〉の10頁の②で整理しています。

これはいろいろな権威があるといわれている文献をたくさん取り寄せまして，あるメンバーが一生懸命書いたもので，うまく整理されていると思います。「損金経理要件の趣旨・根拠については以下のように考えられているようです。

「ｱ.課税の安定性・公平性を図ること。法人税法上，法人に選択の余地が認められている客観的事実以外の企業の評価，判断ないし決算態度に属する事項については，法人の最終的な意思表示を申告書によってではなく，確定した決算に明示することにより法人の恣意的な計算を抑制して，所得計算の真実性を保証し，できるだけ所得計算を画一的に扱って課税上の安定性・公平性を図ること」ということです。

選択の余地があるものについては，決算書に表示することによって課税の安定性・公平性が図れるのだということですが，私個人としては何かわかったような，わからないような感じが本音です。

次に，「ｲ.企業の内部留保を確実にすること。損金経理を条件として損金の額に算入することを認めることにより，配当金が抑制され，当該金額の内部留保を確実にし，その資金が企業目的のために活用されることを意図すること」ということで，費用が多くなるのですから，分配可能額が減りますので，内部留保が増えるということです。それはそうかもしれませんが，配当を抑制するのがいいのか悪いのかというのは，また別の問題です。

「ｳ.税収の安定性を図ること」。これはアとかぶる部分ですが，「恣意的な計算を抑制して所得計算の真実性を保証することにより，税収の安定性を図ること。また，確定決算主義によらず申告調整主義によれば，申告調整は会社の決算利益より課税所得が減少する方法で行われることが考えられ，損金経理要件を課すことが税収の安定性に適い，かつ，法人の粉飾決算に対する防止に寄与するとも考えられていること」ということです。税収の安定性というのは，私自身は少しぴんとこないのですが，粉飾の防止は確かにそうかと思います。損金経理要件が無ければ，利益はどんどん上げて，だけど税金は少なくできるというのが粉飾には結び付くことは，確かにあると思います。ただし，会計監査のない非上場企業等が前提です。

「ｴ.税制執行上の便宜性を図ること」。税務当局のことですが，「法人に選択の余地が認められている事項については，課税庁による税制の執行の立場から，法人の計算内容の妥当性を逐一チェックすることは不可能に近いので，税務行政上の困難を避けるため，これをできるだけ画一的に規制することが必要であること」ということです。

申告調整が少なければチェックの作業も確かに少なくなるということなのでしょう。以上のような趣旨については，かなり権威のある方々から述べられているわけです。私個人的には，なるほどそうかなという部分もあるし，個人的にはぴんとこない部分もあるのですが，恐らく損金経理のポイントは，確定した決算数値と課税所得を連動させることによって，法人による所得計算の恣意性を排除し，公平性と安定性を確保する，そういったところにあると言いたいのかなという感じがします。恣意性を排除し，課税の公平性と安定性を確保するというところがポイントかと思います。

煮え切らなくてすみませんが，そういった趣旨で損金経理要件が課されているとご理解いただければと思います。

損金経理要件の４番目として，趣旨と根拠について申し上げました。次に５番目として，損金経理要件の問題点です（**資料⑨**の(5)）。かなり大きなポイントと理解しています。

それについては〈研究報告〉の10頁，「③損金経理要件の問題点」において，逆基準性と税務メリットの放棄の２つを挙げています。10頁の一番下です。「損金経理は②で述べたように，

特に課税当局にとってメリットのある制度であるが，納税者にとっては，逆基準性の問題ないしは税務メリットを享受できないといった問題がある。損金経理要件が課されている代表的なものとして減価償却費を例に説明する」というところで，少し飛びます。その11頁の第３パラグラフ，真ん中より少し上，「係る損金経理要件規定及び耐用年数，償却方法及び残存価額について具体的な規範を有しているのは，税法のみであることから，償却費の計上については，法人税法の償却限度額計算の規定に従うことが企業の実務慣行として定着しており，会計上もこれを容認してきた」，これは委員会報告に示されています。

次が本論で，「このため，例えば企業の使用実態に沿った固定資産の経済的耐用年数が法人税法で定めるものよりも長い場合に，企業が税務メリットを享受したいが故に，あえて企業会計上も法人税法上の耐用年数で償却計算を行うことが考えられる。また，税務メリット享受のため，企業にとって，定額法が資産の経済的便益が企業によって消費されるパターンを反映する方法であっても，あえて定率法を選択することも考えられる。このような場合，財務諸表の適正性が法人税法の規定により阻害されることになり，いわゆる逆基準性の問題があると考えられている」ということです。

さらに逆基準性は，19年改正による，250％定率法の導入でさらにその傾向が強まっていると言っています。

その次のパラグラフ，「一方で，逆に法人が経済的耐用年数及び適正な償却方法・残存価額に基づき正規の減価償却を行って適正な財務諸表を作成する場合には，償却に係る課税上の恩典を享受できない場合が生じる。損金経理を課さなくすれば，企業は申告調整で減価償却費を追加で損金算入できるので，これらの問題は生じなくなる」ということです。

現行の企業の減価償却の実務としては，法人税法の規定に従っている場合がほとんどだと思います。

IFRSが連結財務諸表に対して強制適用（アドプション）されると，例えば耐用年数を例にとりますと，その企業の使用実態に沿ったものを，各企業で独自に耐用年数を設定しなければなりません。そうしますと，それを連結ベースで修正してしまえばいいではないかという話はもちろんあるのですが，例えば連結子会社が非常にたくさんある場合には，それを連結上だけで修正するのは，なかなか難しくなります。やはり個別に落とし込んでいくという話も出てくるでしょうし，もう１つは，連結財務諸表にIFRSとのアドプションが行われると，個別は法人税法でいいのかという話も当然出てくると思うのです。いわゆる連結との整合性の問題です。

そうすると，耐用年数が当然クローズアップされるわけで，税務申告は個別の財務諸表が基礎になりますから，個別の財務諸表で，仮に企業が採用した会計上の耐用年数が税務上の耐用年数よりも長いということになると，P/Lでは償却費が少なく計上されるということです。

税務上は損金経理要件が課されているので，限度額との差額部分は損金に算入できないわけです。そうすると税務メリットを享受するのが長くなる，先送りになるわけです。

そういった税務メリットの放棄の問題と，逆に税務メリットを受けるためには，個別財務諸表において企業がIFRS上の耐用年数を放棄しなければいけないということになるので，IFRSベースで考えれば，それは個別の財務諸表をゆがめることになります。

税務メリットの放棄の問題，ないしは逆基準性の問題が生じてくるということで，損金経理要件はそういったデメリットを生じさせる可能性を持っています。

資料⑩をご覧いただきたいのですが，①と②は今申し上げた内容です。「③対処」ですが，「財務諸表の適正性に関して金商法等の規制を受ける法人」，具体的には上場会社です。上場

会社については，金商法の規制，具体的には経営者の確認書や会計監査といった制度の存在で財務諸表の適正性は確保されるので，課税の公平性や安定性という話は，財務諸表を操作することによってそういったリスクが生じるのであれば，それは上場会社に対しては当てはまらないのではないか，或いはリスクがすごく小さいのではないかと思うわけです。

従って，上場会社については財務諸表の適正性は確保される，ないしはその可能性はかなり高いので，課税の公平性・安定性は，損金経理要件を課さずとも損金算入の限度額の設定のみで対処が可能であると考えられます。このような上場企業に対しては，損金経理要件について廃止を含め弾力的な見直しが望まれます。

中小企業において損金経理要件を外せば，会計上は融資を引き出すために粉飾をして，減価償却を目いっぱい受けることが，損金経理要件を外してしまうとできることになりますが（別表４を見れば見抜かれますが），上場会社については会計監査も入っていますし，経営者の確認書も当局に提出しますから，財務諸表がゆがめられる可能性はかなり低いはずです。そういったところについては，損金経理要件を外して，限度額のみ設定し，課税の公正性ないし安定性を図ることができると言えるのではないかと，〈報告書〉では結論付けています。以上が損金経理要件のお話です。

3. 会計基準のコンバージェンスと税制の対応

会計基準のコンバージェンスの内，短期のものは，既に2008年12月までに対応が完了しました。今，コンバージェンス作業は中期に入っているのですが，ここでは過去に行われた短期コンバージェンスに対する法人税制の対応はどうだったのかというお話をさせていただきます。次に中期ないしは中長期にかかわる税制との接点のお話をいたします。

まず「⑴短期コンバージェンスへの法人税の対応」ということで，これは既にコンバージェンスが完了しています。ここでは，**資料**⑪「企業会計への歩み寄りが行われているが，会計と法人税で基本理念が相違する部分は差異が生じている」というところがポイントです。

〈研究報告〉の38頁をご覧いただきたいのですが，図表７に短期コンバージェンス項目，26項目をすべて記載しています。短期コンバージェンス項目はEUの同等性評価に係り，CESR（EU証券規制当局委員会）が平成17年７月に補正措置を提案した項目です。それがどういった内容なのかということと，去年平成21年の12月末時点でのASBJの対応状況ということで，内容的には全部終了しておりますが，どういった会計基準に反映されているのかということを書いております。

その中で，税制との関連があるものだけを拾って申し上げたいと思います。まず，１「企業結合」，コンバージェンスは企業結合会計において持分プーリング法を廃止するということで，これは既に廃止が行われています。

２と３は税制とは関係ないので割愛します。

４「ストック・オプション」は，ストック・オプションの費用化が，企業会計で行われました。従業員からのサービス提供に応じて費用化することになります。

７「企業結合（負ののれん）」，負ののれんが企業結合によって生じた場合には，それを負債に計上しないで，発生年度に収益として計上するということですが，これも既に企業会計では手当てが済んでいます。

その下，８「棚卸資産の評価方法」，時価評価と，それから後入先出法の廃止の話です。

そして10「減損会計」。

次の40頁に行きまして，下から３つ目，17「工事契約」も税制と関連があります。そして19「廃棄費用」は，いわゆる資産除去債務の話です。これも関係があります。

41頁に24「資産除去債務」とありますが，こ

れは，19と一緒に手当てされていますので，これは先ほどの19と同じと考えていただきます。24は，19に含まれます。

今，短期コンバージェンスの項目の中で税制と関係があるものを申し上げました。次に，それに対して税制がどういった対応を行ってきたのかという話をしますと，〈研究報告〉14頁に戻っていただきたいのですが，図表１とあります。これは今申し上げた短期のコンバージェンス項目のうち，税制と関連する部分について，税制の対応をまとめたものです。

まず一番上，「企業結合（持分プーリング法の廃止）」です。税制の対応状況として，「平成13年に創設された組織再編税制では，再編前後の経済的実態の継続性を軸として適格概念を導入した。適格要件を満たす組織再編は資産・負債の簿価引継ぎ，満たさない場合には時価譲渡となる。この適格概念は，平成15年10月公表『企業結合に係る会計基準』の支配の獲得を基準とした『取得』及び『持ち分の結合』概念とは異なるものである」ということです。これは持分プーリングを廃止しても，しなくても，結局，資産・負債の時価譲渡か簿価引継ぎか，に関しては，企業結合の区分の概念が企業会計と法人税法で異なるのです。考え方が違うということで，それに対して税制は別に対応していないということです。企業結合の会計の基準が変わったところで，税制はそれに合わせて何ら対応をしていないというのが結論です。

次に，「企業結合（負ののれん）」です。今述べましたように，企業結合自体は考え方が違うのですが，負ののれんに絞って考えてみますと，法人税法上，負ののれんに類似するものとして非適格合併等が行われた場合の，負債調整勘定のうちの差額負債調整勘定があります。差額負債調整勘定は，当初計上額を60カ月（５年間）で月割り償却を行い，償却額は益金に算入します。

会計基準との差異なのですが，仮に企業会計の負ののれんが税務上の負債調整勘定と一致した場合には，企業会計では負ののれんは全部一時に収益計上（償却）しますが，税務の場合は５年で月割り償却をすることになっています。これは強制規定なので，この部分については会計上の利益を調整しなければならないということです。「法人税法は，負債調整勘定の計上年度における一括償却は認めていない」と右に書いています。負ののれんは会計上一時償却するのですから，このままではあるべき申告所得より企業会計の利益の方が多いので，調整しなくても実務的には何らトラブルは生じないのでしょうが，制度上は調整しなければなりません（申告減算）。

３つ目に「ストック・オプション」です。「法人税法上，ストック・オプション付与に伴う従業員等の役務提供の費用の額は，所得税法の課税時期との対応からストック・オプションの権利行使時に発行法人の損金に算入する」ということです。税制適格を除きますが，一般のストック・オプションは，権利行使時に発行法人の損金に算入します。

企業会計は，権利の付与日から権利の確定日までにわたって費用計上しますので，費用の計上時期が異なります。

次に，「棚卸資産の評価方法」は税制も，ご覧のとおり，19年度改正で，正味実現可能価格による評価と，低価法の届け出をして，その低価の取り扱いということになるのですが，低価法を採用した場合，企業会計と同じような時価概念で評価損を計上するということが手当てされました。また，後入先出が一定の経過措置を踏まえて廃止されましたので，これは企業会計と齟齬のない改正が行われています。

一番下の「減損会計」は，減損会計により計上された減損損失は，法人税法上は資産の評価損ですから，通常の場合は損金に算入することはできません。ただし，一番右に書いてありますが，減損損失は償却費として損金経理をした額と見なされるということです。

次の15頁，「工事契約」です。工事契約の税

制の対応は，平成20年度改正において①から③の改正が行われています。まず①工事進行基準の対象にソフトウエアが加わりました。②工事進行基準が強制される長期大規模工事の範囲が緩和され，拡大されています。そして③長期大規模工事以外の工事請負で，工事進行基準が選択適用できる工事請負に損失が生じると見込まれる工事もその対象とされたということで，平成20年度改正で工事進行基準の対象範囲が広げられています。

そういった意味では，企業会計の工事進行基準の原則強制適用に対応して，税制の範囲で，できるだけ企業会計に歩み寄った改正が行われたと言えると思います。ただし，工事損失引当金の計上は税務上も認めていません。

最後は資産除去債務の話で，「廃棄費用，資産の除去債務」です。「将来の有形固定資産の除去費用及び有害物質の除去費用は，実際の除去行為が行われるまでは法人税法上債務が確定していないものとされ，損金に算入することはできない」ということで，資産除去に伴うコストは，除去行為が実際に行われるまでは損金になりません。これは企業会計と明確に異なります。

「③税制改正の特徴とまとめ」ですが，短期コンバージェンスに関しては次のようなまとめ方ができるのではないかということです。

「ア. 棚卸資産の評価方法，工事契約はほぼ企業会計基準に沿った改正が行われている事実がある。ただし，工事損失引当金は債務確定性の観点から認められていない。

イ. ストック・オプションについては，所得税の課税時期との関連で，役務提供費用の損金算入時期が企業会計と異なるものとなっている。

ウ. 減損会計，資産除去債務など恣意性の排除又は債務の確定性の問題から，企業会計に対する対応が全く行われていない事実がある。これらは法人税法の基本的理念との調整を要する側面がある。

エ. 企業結合と組織再編税制とは，その再編形態の区分に関して考え方が基本的に異なる部分がある。それを合致させない限り，両者の齟齬は解消しない。ただし，税務上ののれんである資産調整勘定の償却は，損金経理要件が課されていないため，逆基準性を発生させない」。

「このように」というところがまとめで，15頁の一番下のパラグラフです。「このように，所得計算に関する恣意性の排除及び費用の債務確定性などの法人税法の基本的理念ないしは所得税法等に抵触せずに改正が可能な部分については，企業会計基準に沿った法人税法の改正が行われているが，そうでない部分については，対応が進んでいないか又は抵触しない範囲での一部の対応にとどまっているのが現状である」と言えるのではないかと思います。

私の個人的な印象としては，税務当局はかなり企業会計に近づいた改正を今まで行ってきているのですが，どうしても税の基本的な部分に抵触する部分については，やはりそれを守っているということが特徴かと思います。

以上が短期コンバージェンスと税制の対応で，次は中期コンバージェンス以降の話をさせていただかなければいけません。中期以降については，〈研究報告〉の42頁をご覧いただきたいと思います。

中期のコンバージェンス項目は，当初の計画では来年，2011年６月までに完了する，会計基準の公表までいくというスケジュールで進んでおりましたが，ASBJ はさらにそれを早めて，今年の2010年12月までに会計基準の創設を終えるというように，現在進んでいます。その項目です。

この表の構成は，左がコンバージェンスの項目です。その次に内容・適用時期，真ん中は去年12月時点の ASBJ の対応状況です。そして右がポイントで，「考え得る税制との接点」という形でまとめています。上からざっとご説明します。

「セグメント情報」は注記情報ですから，税制との接点は関係ありません。

次に「企業結合」です。２つに分けていますが，下の方，「のれんの償却」です。コンバージェンスの内容は，正ののれんについては規則的な償却は行わないで，減損で対応するという動きで今進んでいます。「税制との接点」ですが，正ののれんについては，税務上はいわゆる組織再編税制の資産調整勘定として認識できる場合と，それから，その内容は非常に難しいものがありますが，税務上の無形固定資産の営業権として認識する場合と，両方の可能性が考えられます。そういった区分けをしていまして，まず(1)，資産調整勘定として認識した場合には，税務上，資産調整勘定の償却は損金経理要件が課されていないのです。ですから，償却については会計上償却費を認識しなくても税務メリットを享受できます。

ただし(2)，資産調整勘定の定義に該当しないで，税務上，無形固定資産の営業権として認識した場合には，損金経理要件は課されているので，企業会計上費用処理しないと，税務上も損金にはなりません。

その下，「過年度遡及修正」です。これは既に会計基準は公表されておりますが，会計方針を変更した場合，ないしは過去の誤謬の修正を行う場合には，過去にさかのぼって遡及的に企業会計の数字を直すことになっています。会計上の適用時期は平成23年４月１日以降開始事業年度からです。

「税制との接点」は非常に深い問題があります。表の中を読みます。「会社法上，会計上の遡及処理は，確定手続という制度的制約のない財務諸表の数値を遡及的に修正することを想定している。よって会社法上，過去の確定した計算書類が変更されることはない」，この部分で切ります。これはご存じの方も多いと思いますが，去年2009年の「商事法務」の５月号に，「会社法における過年度事項の修正に関する若干の整理」という論文が掲載されて，民事局の検事の方が書いているのですが，これは今の遡及修正の会計基準の創設にかかわって，会社法の対応をどうするかということに関して，コメントが付されているのです。

何が問題かというと，結局，過年度に遡及してしまうと，会社法上，株主総会で承認した計算書類を，もう１回承認を取り直さなければいけないかどうかという問題が当然出てくるわけです。それについて，会社法上の立場を書いています。

読むと，論拠はクリアではないのですが，結論は取り直さなくていいということなのです。ですから，会社法上は決算修正の株主総会をやり直す必要はないのです。

そうすると，税はどうなのかということになるわけです。法人税は，会社法上は取り直さなくていいのだから，確定決算主義の文言に従えば，もう確定したものを申告してしまっているのだから，過去のを遡及修正しても関係ないよ（つまり申告はやり直さなくてもいい）と形式的にはなるのかもしれないけれど，わからないですよね。会計を過去に遡及して修正した場合に，修正前の申告所得が少なかったということになることもありますので，会社法の解釈を法人税にそのまま当てはめることは，すんなりいかない感じがします。ただ，これに関しては税務当局の見解はまだ出ていないのです。どういう対応をするのか，わかりません。これは非常に大きな論点だと思います。

では，税務上も申告し直すという話になりますと，税額が増えれば修正申告，税額が減るのであれば更正請求になるのですが，そうすると時効との関連で国税通則法の改正も考えられるという大きな問題になってくると思いますが，税務当局の見解は今のところ出ていません。

会社法は，先ほどの「商事法務」で立場が示されています。ご覧になりたい方は，43頁の脚注47に索引が出ていますので，バックナンバーをご覧いただければと思います。

次は「廃止事業等」で，これは表示の問題で税務とは関係ありません。

「無形資産」については，コンバージェンス

は３つの切り口があって，まず一番上の「研究開発費」と書いているところですが，これは一定要件を満たす場合の社内研究開発費は資産計上するということです。今までは基礎的研究費も，基礎研究後製品化が行われるまでの開発費も，すべて費用計上することに企業会計上はなっていましたが，その後者の部分，基礎的研究に該当しない具体的な製品化に結び付く開発コストについては，資産計上して償却をするという方向に進んでいます。

「事後測定」は研究開発費を資産計上した後の話で，決算のときに，その簿価のまま，つまり取得原価のまま繰り越して償却をするのか，時価で評価し直すのかという２つのモデルがあるということです。

「耐用年数」については，税法上の耐用年数ではなく，有形固定資産と同じように企業が見積もった，利用可能な年数を見積もって償却することになります。その年数が見積もれない場合には，償却してはいけないことになっているので，それについては減損で対応することになります。

それに対する「税制との接点」で，一番右ですが，まず資産計上された開発費について述べています。「法人税法上，開発費は繰延資産に該当し，損金経理を要件として，各事業年度において開発費相当額までの償却費の損金算入が認められている」，全部損金算入できるということです。

「したがって，企業が会計上開発費を資産に計上し，独自の償却年数で償却することは税務上も容認される。よって，減価償却費の認識額について企業会計と法人税法で齟齬は生じない」ことになります。ただし，損金経理が要求されているので，税務メリットの放棄の問題はあります。

次は「事後測定」で，「法人税法上，再評価モデルに相当する規定はない」，時価で評価し直すという規定はないということです。実際にヨーロッパの適用例とかを見ても，ヨーロッパは既に IFRS が2005年から適用されておりますが，再評価モデルを採用しているというところはほとんどないので，多分これは実務的には問題にならないかと思います。

「耐用年数」に関しては，「法人税法では，無形資産は『無形固定資産』として価値の減少しないものを除き減価償却資産として，限定列挙されている（施行令13条八）。よって，耐用年数を確定できない減価償却資産としての無形固定資産という考え方は法人税法では示されていない。また減損に係る資産の評価損に関しては，IAS36の減損に比べ，物損・再生案件に限られるため，適用範囲が限定的である」と言えます。以上，中期コンバージェンス項目と税制との関連について述べました。

次は中長期のコンバージェンスの話です。〈研究報告〉44頁の図表９にその内容が書いてあります。

まず，「連結の範囲」は関係ありません。

「財務諸表の表示」は既に会計基準が出ておりますが，包括利益の話です。包括利益の中の，その他の包括利益が課税所得とどのように絡んでくるのかが問題になるということですが，取りあえず ASBJ は，今年６月に公表された会計基準では，個別財務諸表は１年間，包括利益の適用を判断を保留するとしていますので，取りあえず個別課税所得との関連は今までどおりで考えていいということです。

「収益認識」は皆さんご存じだと思いますが，今まで，例えば物販であれば出荷基準で売上計上して，税務上もそれでよかったのですが，それがもっと後寄りになって，検収基準だとか着荷基準になると，税務上どうなるかという話で，その辺でどういった税務上の対応が出てくるのか，或いは出てこないのかというところが問題になると思っています。

「負債と資本の区分」は，負債と資本の区分の見直しが金融商品について行われるのですが，「税制との接点」については，負債に区分されるか資本に区分されるかによって，支配利息に

なるのか，それから資本では，資本のコストは配当ですから，配当となるのかで，損金に算入されるのか，されないのかという問題が出てきます。

「金融商品」は，国際会計基準の金融商品の簡素化と，すべての金融商品を時価評価するという２つの流れがあるのですが，企業会計で時価評価の内容が拡大されたときに，税務上はどういった対応をするのかということがポイントになります。

45頁の「退職給付」です。今，退職給付は一切認められていないので，関係ないといえば関係ないということです。損金として認めてほしいのですが，現行法人税法上は退職給付引当金はないので，関係ありません。

「リース会計」は今，コンバージェンスもそうですが，IASB の方では，いわゆるオペレーティングリース，レンタルについても使用権として認識し，通常のファイナンスリースと同じように，区別せずに借り手にて資産として計上するという方向で議論が行われています。

そうすると，ASBJ の会計基準も，そういった流れでコンバージェンスの検討が行われていて，そういった場合に法人税法では，今まで会計と同じように賃貸借処理を行っていますが，それをどうするのかという問題が出てきます。

あとの３つ，「１株当たり利益」は注記なので関係ありません。「引当金」については今，法人税法は負債性引当金はすごく縮小していますので，企業会計が動いても法人税はどうなのかなという感じです。「保険」は，ご覧のとおりです。以上が中長期ということです。

やはり今までの会計とはかなり変わる部分も出てきますので，法人税法等の調整範囲は狭くなることはなく，広がっていくと言えるかと思います。もう１つの大きな問題は，過年度遡及修正の話で，税務はどのような対応をするのかというところが大きな注目点かと思います。

資料⑫のコンバージェンスとアドプション・スケジュールについては省略します。

4. 諸外国の状況

最後に諸外国の話をします。取り上げた国は，フランス，ドイツ，イギリス，アメリカです。前半のヨーロッパ３国については，既に上場会社に対しては2005年から，連結ですが，IFRS が強制適用されて，IFRS ベースで開示をしています。それに伴って，個別の自国の会計基準もコンバージェンスが進んでおり，今の日本の先行的な例として見ることができます。

まずフランスで，〈研究報告〉の46頁をご覧いただきたいと思うのですが，図表10の一番上に，フランスにおける会計基準の適用関係を整理しています。EURONEXT という市場に上場する企業については，連結財務諸表については IFRS が強制適用となっています。個別財務諸表については，PCG という，フランスの GAAP，自国の会計基準を適用することになっています。右側の EURONEXT に上場していない企業については，連結は IFRS もしくは PCG の選択適用となっています。そして個別財務諸表は PCG でやることになっています。

税務申告については，**資料⑬**を見ていただきたいのですが，「①自国の GAAP である PCG に基づき税務申告を行う」「②基本的には損金経理要件が要求されている」「③減価償却に関して，従来会計は法人税法の耐用年数を利用していた」「④ PCG のコンバージェンスが進行し，減価償却費の規定を IFRS に合致させたため，PCG と法人税法で耐用年数の乖離が生じている。そのため，税務メリットの放棄・逆基準性の問題が生じている」ということで，まさに日本がこれから想定され得る問題の先行例として，フランスが挙げられるかと思います。

ここでは要点だけ書いておりますが，この辺の詳しい話は，〈研究報告〉の46頁以降に頁を割いてご説明していますので，後でご覧いただければと思います。読んでみると結構面白いと思います。この辺は，海外，特に EU 諸国の制

度に強い会計士がメンバーにおりまして，その方にまとめてもらいました。

次にドイツです。ドイツは，研究報告の49頁を見ていただきたいと思います。49頁の図表11で，「ドイツにおける会計基準の適用関係」です。まず上場企業は，EU ですので，連結は IFRS の強制適用です。個別財務諸表は，ドイツの個別の GAAP である HGB（ドイツ商法典）で作成します。ただし，「情報提供目的での IFRS の任意適用は可能である」ということです。情報目的ということですので，IFRS で作成しても，もう 1 つ HGB 基準で作らなければいけないということになります。

次に非上場企業については，連結は企業の選択権を認めて，IFRS もしくは HGB のいずれかが適用されます。個別は先ほどと同じです。HGB もしくは，情報目的としては IFRS を適用していいが，その場合でも HGB 基準の財務諸表は作らなければいけません。

ドイツの最近の動きを，**資料**⑬に整理しています。まず，税務申告は自国の GAAP である HGB に基づき税務申告を行います。ドイツは会計基準が，会計基準として定められているのではなく，商法の中に全部入っています。商法の中に規定があって，商法に従うことになっています。

また，②日本の確定決算主義に相当する「基準性の原則」がドイツ所得税法 5 条に定められているということです。法人税は所得税法の中で規定されています。損金経理要件，「逆基準性の原則」も，同 5 条に定められています。

問題は次で，③個別会計基準の HGB のコンバージェンスが進み，2010年 1 月 1 日以降開始事業年度より商法典及び所得税法において，逆基準性の原則（損金経理要件）が廃止されたそうで，今は基準性の原則が論議の対象になっているそうです。

以上，フランスは日本とかなり類似しているのですが，損金経理要件をなくしてほしいとか，確定決算主義がどうだという議論にはまだ至っていないと，これをまとめた会計士からは聞いています。

ドイツは既に損金経理要件がなくなり，今，確定決算主義をどうするかという話になっているそうで，ドイツも要注目です。

次はイギリスで，〈研究報告〉の52頁，図表12にイギリスの会計基準の適用関係を整理しています。まず，ロンドン証券取引所に上場している企業，そして AIM という新興市場については，連結は IFRS 強制，個別財務諸表については IFRS と，自国の GAAP である FRS の選択適用が認められています。PULS 市場は AIM よりもさらに小さな会社の市場らしいのですが，PULS 市場と非上場企業についてはご覧のとおりで，小規模企業以外については，IFRS・FRS の選択適用，連結・個別もです。小規模企業については，FRSSE という中小企業の会計基準があるそうで，その選択適用も認められます。

従ってイギリスは，**資料**⑭ですが，「①全企業で個別財務諸表に対して IFRS を適用することが可能である」「②近年公表される自国の GAAP（FRS）は，IFRS 又は IAS と同じ内容のもの」「③自国の GAAP（FRS 又は FRSSE）又は IFRS に基づき税務申告を行う」，特徴的なのは「IFRS の基づき税務申告を行うことができる」というところです。「IFRS を含めた確定決算主義が制度化されている」「④損金経理要件は明示的な規定はなし」だそうです。

最後にアメリカは，皆様方ご認識のとおり，会計と税は基本的に分離しています。従って，今は2002年のノーウォーク合意をきっかけに，IASB と FASB の間でコンバージェンスの動きが進んでおりますが，税制には大した影響を与えないのではないかと〈研究報告〉の20頁で述べています。

まとめてみますと，**資料**⑬にありますように，「確定決算主義及び損金経理要件との関係で，今後のフランスとドイツに注目する必要がある」ということです。

5. 会計基準のコンバージェンスと中小企業

次は中小企業です（**資料⑮**）。皆様方は上場企業の方々ばかりなので，中小企業はあまり接点がないと思いますが，私どもは中小企業で仕事をする機会もたくさんありますので，そういった印象も含めますと，中小企業は人員的に，コスト的に，経理事務とかに作業のウエートをかけることがかなり難しいのです。ですから，そういった会社で確定決算主義を外してしまいますと，それは二重帳簿を作ることになり，相当な負担になるので，確定決算主義の放棄は全然現実的ではありません。

また，ASBJ レベルの会計基準の受け入れは負担が非常に重いということで，「中小企業の会計に関する指針」など，簡便性を有する会計基準を前提とした確定決算主義を維持すべきであると，〈研究報告〉で結論付けています。

6. 今後の方向性

今後の方向性ですが，今まで述べました５つの視点の結論を，もう１回整理します。**資料⑯**をご覧下さい。

まず，「①確定決算主義の歴史」です。確定決算主義は明治17年の所得税法草案時から盛り込まれており，明示32年の法人課税開始時から現在まで続いています。これは，所得計算の簡便性というメリットがあることの証左であろうと思います。

「②損金経理要件」です。コンバージェンスの進展により税務メリットの放棄や逆基準性の問題が出てきます。これは弊害が大きいと思います。

「③コンバージェンスに対する税制の対応」です。企業会計への歩み寄りはありますが，法人税法の基本理念に抵触する項目には歩み寄りはありません。これは今後も同様であると考えられます。従って，申告調整の煩雑化と損金経理要件の弊害が拡大するのではないかと認識しています。

「④諸外国の状況」です。フランス，ドイツは，日本と類似した所得計算制度を有しています。特に損金経理要件に関して，日本と同様の問題が生じています。ドイツは逆基準性の原則（損金経理要件）を廃止しました。フランス・ドイツは日本の先行事例として今後要注意ということです。

「⑤中小企業」です。確定決算主義を放棄することは困難であるという結論が出ました。

最後に，確定決算主義に係る提言です。**資料⑰**と**資料⑱**になります。

⑴確定決算主義の見直しは現段階では時期早々であろう，所得計算の簡便性のメリットは，やはり大きいのではないかということであり，もう一つは損金経理要件の見直しです。

⑵財務諸表作成目的の２極化現象と損金経理要件ということで，ポイントは財務諸表の作成目的の２極化です。上場企業と上場企業以外の企業とでは，作成目的が異なっているのではないかということです。

つまり，㋐上場企業では IFRS へのコンバージェンスが進み，投資価値判断のための将来予測に資する財務諸表，これが主要な作成目的になってきます。㋑上場企業以外は，非上場でも大きな会社がありますから，すべてではありませんが，大体において財務諸表の作成目的は分配可能額の計算，ないしは課税所得計算の基礎とする傾向があります。

これを踏まえ，上場企業について提言をまとめています。上場企業については，財務諸表の作成に際して，マーケット情報及び将来予測情報の取り込みが必要になってきます。そのため，課税公平性の観点から，見積要素を可能な限り制限する法人税法の理念とは相いれない方向に進む結果，会計上の利益と課税所得のかい離が進みます。そのため，損金経理要件による税務メリットの放棄，ないしは逆基準性の問題が生

じてきます。従いまして，上場企業の損金経理要件については，廃止を含め弾力的な見直しが必要だろうと思います。

損金経理要件の趣旨である，会計と税をリンクさせることによる恣意的な所得計算の排除や，それに伴う課税の公平性・安定性への対処については，まず，㈠経営者の確認書や会計監査など，金融商品取引法の規制で対応が可能ではないかと思います。そして，㈡損金経理要件を外しても，損金算入限度額を維持することによって，損金経理要件が意図する課税上の目的への対処が可能ではないかと考えます。

以上の理由により，上場企業については確定決算主義を維持しながらも，損金経理要についてはできるだけ見直しを考えてくれということで，日本公認会計士協会の意見としてまとめています。

以上，雑ぱくでしたが，研究報告のエッセンスをご説明させていただきました。ご清聴どうもありがとうございました。

資料①

1

日本公認会計士協会

租税調査会研究報告第20号

「会計基準のコンバージェンスと確定決算主義」について

日本公認会計士協会 租税調査会 租税政策検討専門部会 部会長

公認会計士　高田　正昭

平成22年8月5日（木）13：30～15：30

（於）日本租税研究協会

（注）このパワーポイント説明資料は説明の便宜上作成したもので、日本公認会計士協会の承認を得たものではありません。よって当該資料の執筆責任は高田個人に帰属します。

資料②

2

１．動機とアプローチ①

➢動機：2008年（平20）春
確定決算主義の見直しは必要なのか？という疑問
⇒（１）企業の負担増加を考えているのか？
　（２）最近の法人税制の対応状況を考えた上でのことか？
⇒コンバージェンス項目と法人税との関係について具体的に対応させた論文等が少ない。
⇒確定決算主義の今後について、しっかりとした「まとめ」をしたい。

➢研究メンバー（租税政策検討専門部会）
9人（執筆/会計士）＋1人（オブザーバー/会計士）＋事務局

➢進捗スケジュール（実績）
・2008年9月：アプローチと執筆分担の決定
・2009年5月：各メンバーによる第１稿完成
・2009年5月～6月：チェック作業と第2稿完成
・2009年7月～9月：統合作業とチェック作業
・2009年10月：原案ほぼ完成
・2010年11月～1月：再編集作業
・2010年2月～6月：協会による審議
・2010年6月15日：公表

資料③

3

１．動機とアプローチ②

次の５つの視点（アプローチ）で確定決算主義のあり方を考察する。

（１）確定決算主義の歴史
- ・確定決算主義は法人税法にいつから導入されたのか？
- ・公正処理基準（法法22④）創設の背景と意義

（２）損金経理要件の趣旨と問題点

（３）会計基準のコンバージェンスと法人税制の対応
- ・短期コンバージェンス項目への対応実績
- ・今後の考え得る会計と法人税の接点

（４）諸外国の状況
- ・英独仏と米国のコンバージェンスと税制の関係

（５）中小企業固有の問題と確定決算主義

→ 確定決算主義の今後のあり方の検討

資料④

4

２－１．確定決算主義の意義（本論編Ｐ３～Ｐ６）

法人税法上で直接的な定義なし。

（１）形式的意義
決算の承認という行為に焦点を当てる。株主総会等で承認された決算書により確定申告を行う（法法74①）。

（２）実質的意義
課税所得は一般に公正妥当な会計処理基準で計算した利益を基礎とする（法法22④）。
⇒公正妥当な会計処理基準とは？
⇒Ｐ５脚注９

↓

「本研究報告」では両者を合わせた概念として捉えた（Ｐ６）。

資料⑤

5

２－２．確定決算主義の歴史①（本論編Ｐ６～Ｐ８）

＜要点＞確定決算主義の採用は明治32年の法人課税開始時に遡ることができる。

➢明治17年（1884年）：所得税草案作成
実質的な確定決算主義の考えは、所得税法草案創設時に遡ることができる（資料編Ｐ27-28）。

➢明治20年（1887年）：所得税法創設と施行
個人のみ課税対象とされた。

➢明治32年（1899年）：法人課税開始（所得税法にて）
通常総会で承認された損益計算書を税務署に提出することとされ（明32所規3）、これを基に賦課課税が行われた。
⇒（形式的意義＆実質的意義）確定決算主義は法人課税開始時までに遡ることができる。

➢昭和22年（1947年）：形式意義の確定決算主義の法文化（昭22法法18①）⇒現行法法74①の原形（資料編P31）

資料⑥

6

２－２．確定決算主義の歴史②（本論編Ｐ６～Ｐ８）

➢昭和40年（1965年）：法人税法の全文改正
現行「法法22」の原形が創設される。【資料編Ｐ32】

➢昭和42年（1967年）：公正処理基準規定の創設（法法22④）。
【資料編Ｐ33】

公正処理基準規定の創設は、税制の簡素化を目的としたものであり、従来の課税所得計算を変更するものではなかった。よって、従来の税法及び通達に含まれていた趣旨を確認的に規定したものと考えることもできる。【資料編Ｐ34～36】

＜要点＞公正処理基準規定（法法22④）は確認的規定。

資料⑦

7

武田昌輔氏の著作から～「法人税法22条4項」設定の経緯について

（下線：高田）
社会が複雑・多岐にわたるにつれて、さらにその取扱いの内容を詳細に定める傾向が生じ、いわばその複雑化は止まるところを知らずといった状況になりつつあった。実際問題としては、税務行政は通達行政が中心となっていたのである。つまり納税者の側では課税上の疑義が生ずると、まず取扱通達を克明に調べ、その取扱いが明確でない場合には、課税庁に伺いを立てるという有様であった。このような状態であったから、その取扱通達は益々複雑化し、他方納税者は、逆にその発せられる多量の取扱通達をフォローすることに汲々とするという有様であった。いわば税務実務として崩壊寸前であったともいわれている。（中略）。法第22条4項は、このような背景の下に、前記収益・費用・損失は、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」に従って計算されるものであることを明らかにすることによって、かかる会計基準に依存するべきことを明らかにしたのである。これはある意味においては当然のことを明らかにしたものと解すべきであると同時に、他方、税法独自の解釈は許さないとする意味で重要な規定であると考える。また、このように企業会計の基準に従って解釈をするという意味において、つまり、その解釈については企業会計に委譲することを明らかにしたという意味において、税制の簡素化を目的としたのである。権限の移譲こそが簡素化をするための要諦だからである。（中略）。いずれにしても収益、費用・損失は企業会計の立場から解釈されていたところであって、この点からみれば法第22条第4項の規定は、むしろそのことを明らかにした宣言規定と解すべきである。国税庁通達もこれを機に、簡素化されて、税法固有の規定に関するものは別として、企業会計上の一般的な定めは大幅に削除された。いってみれば、かかる定めは、企業会計上明確であって、なんら規定を要しないばかりでなく、かえって、ことさらにかかる取扱いを定めていることが奇異な感を抱かせていたからである。
（出典「法人税回顧60年」140～141頁　武田昌輔著　TKC出版刊　平21.9）

資料⑧

8

２－３．確定決算主義と損金経理要件（本論編Ｐ８～Ｐ１３）

（１）損金経理要件の本報告書での位置づけ

（実質的意義の）確定決算主義の厳密な具現形態（資料編P25）

（２）損金経理要件の法文化

昭和40年の法人税法全文改正にて法文化⇒以前昭和25年通達にて、類似の取扱いが行われていた（本論編P9）。

（３）損金経理が要求される項目（資料編P36）

①企業の内部取引（客観的な外部取引ではなく企業の見積計算により計上されるもの）
・減価償却費　・資産評価損など

②選択可能な処理
・長期割賦販売の収益＆費用の帰属事業年度（法法63,法令124）⇒延払基準による経理を要する。
・工事進行基準（強制適用される長期大規模工事を除く）を選択した場合の工事収益＆費用の額（法法64②,法令129③）⇒工事進行基準の方法による経理を要する。

資料⑨

9

（３）損金経理が要求される項目（続き）

③特定の外部取引
・役員給与（利益連動給与）の損金算入（法令69⑩二）
・少額の減価償却資産の損金算入（法令133）など

（４）損金経理要件の趣旨・根拠（本論編P10）

①課税の安定性・公平性
　申告修正は認めない。
②内部留保の確実化
　費用計上⇒分配可能額の抑制
③税収の安定化
　申告減算可能なら⇒　会社利益↑かつ課税所得↓　⇒納税減少
　損金経理要件なら⇒　会社利益安定かつ課税所得安定⇒納税安定
④税制執行の便宜性
　税務行政サイドでのチェックの簡略化

（５）損金経理要件の問題点（本論編P10）

税務メリットの放棄ないしは逆基準性

資料⑩

10

（６）損金経理要件の「まとめ」（本論編P12～P13）

①損金経理要件による規制の目的
　確定した決算数値と課税所得と連動させることで法人による所得計算の恣意性を排除し、課税の公平性・安定性を確保する。

②損金経理のディメリット
　考え方の相違により会計と法人税の費用・損失計上額に差が生じると、（ア）税務メリットの放棄又は（イ）逆基準性の問題をもたらす。

③対処
　財務務諸表の適正性に関して金商法等の規制を受ける法人
　↓
　財務諸意表の適正性は確保されるので、課税の公平性・安定性は「損金算入限度額」のみで対処可能と考えられる。
　↓
　このような企業に対しては「損金経理要件」について、廃止を含め弾力的な見直しが望まれる。

資料⑪

11

３．会計基準のコンバージェンスと税制の対応（本論編P13～P17）

（１）短期コンバージェンスへの法人税の対応（完了）

企業会計への歩み寄りが行われているが、会計と法人税で基本理念が相違する部分は差異が生じている。

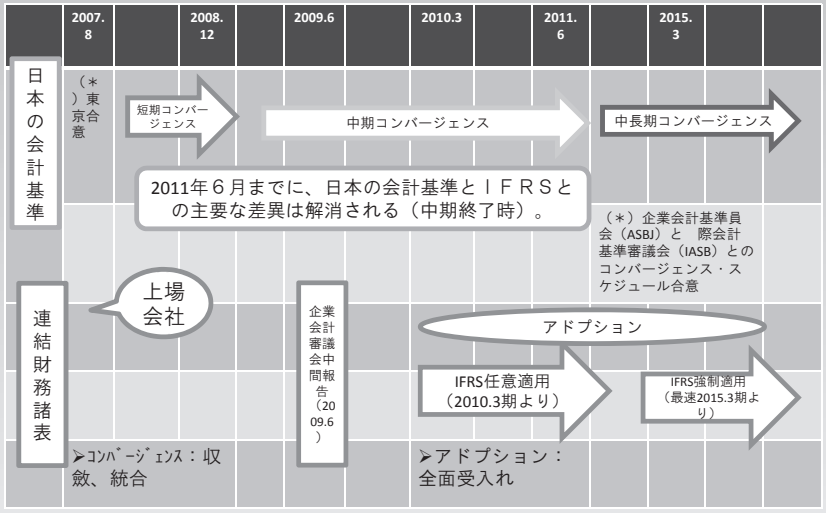
（２）中期コンバージェンスと法人税の接点

①（正の）のれんの減損損失は現行法人税法では損金不算入。
②過年度遡及修正（会計方針の変更，過年度の誤謬）について、税務当局の方針は示されていない。

資料⑫

12

コンバージェンス＆アドプション・スケジュール



資料⑬

13

４．諸外国の状況（本論編P17～P20,資料編P45～P55）

仏、独、英、米国における会計基準と法人税制との関係



（１）フランス

①自国GAAPであるPCGに基づき税務申告を行う。
②基本的に損金経理要件が要求されている。
③減価償却に関して、従来会計は法人税法の耐用年数を利用していた。
④PCGのコンバージェンスが進行し、減価償却の規定をIFRSに合致させたため、PCGと法人税法で耐用年数のかい離が生じている。そのため税務メリットの放棄・逆基準性の問題が生じている。



（２）ドイツ

①自国GAAPであるドイツ商法典（HGB）に基づき税務申告を行う。
②確定決算主義に相当する「基準性の原則」がドイツ所得税法5条に定められる。損金経理要件「逆基準性の原則」も同5条に定められていた。
③HGBのコンバージェンスが進み、2010年1月1日以降開始事業年度より商法典及び所得税法において逆基準性の原則（損金経理要件）が廃止された。現在基準性原則（確定決算主義）が議論対象へ。

資料⑭

14



（３）イギリス

①全企業で個別財務諸表にIFRSを適用することが可能である。
②近年公表される自国GAAP（FRS）はIFRS又はIASと同じ内容のもの。
③自国GAAP（FRS又はFRSSE）又はIFRSに基づき税務申告を行う。
　⇒IFRSを含めた確定決算主義が制度化されている。
④損金経理要件は明示的な規定なし。



（４）アメリカ

①アメリカ税制は会計基準の以前から整備されており、税の会計からの独立性は強い。
②企業会計への依拠規定（内国歳入法(IRC)§446a）はあるが、会計とは別に申告書で課税所得を計算する。基本的に財務会計と所得計算は分離。
③よってコンバージェンスはノーウォーク合意を起点として進められているが、税制に与える影響は大きくないと考えられる。

（５）まとめ

確定決算主義及び損金経理要件との関連で、今後のフランスとドイツに注目する必要がある。

資料⑮

15

５．会計基準のコンバージェンスと中小企業（本論編P20）

中小企業は会計業務に大きな労力をかけることはできない。
↓
課税所得計算の簡便性から、確定決算主義を維持する重要度は高い。
↓
またASBJの会計基準は受入れ負担が重い。
↓
「中小企業の会計に関する指針」など、簡便性を有する会計基準を前提とした確定決算主義を維持するべきである。

資料⑯

16

６．今後の方向性（本論編P20～P24）

➢５つの視点の結論

①確定決算主義の歴史
確定決算主義は明治17年の所得税法草案時から織り込まれていて、明治32年法人課税開始時から現在まで続いている。
⇒メリット（所得計算の簡便性）の証左

②損金経理要件
コンバージェンスの進展により税務メリットの放棄、逆基準性の問題
⇒弊害が大きい

③コンバージェンスに対する税制の対応
企業会計への歩み寄りはあるが、基本理念に抵触する項目は歩み寄りなし。
⇒今後も同様と考えられる。
⇒申告調整の煩雑化と損金経理要件の弊害の拡大

④諸外国の状況
フランス、ドイツは日本と類似した所得計算制度を有し、特に損金経理要件に関して、日本と同様の問題が生じている。ドイツは逆基準性の原則（損金経理要件）を廃止した。⇒仏・独は今後要注視。

⑤中小企業
確定決算主義を放棄することは困難である。

資料⑰

17

➢提言

（１）確定決算主義の見直しは現段階では時期早々
⇒所得計算の簡便性のメリットは大きい。

（２）財務諸表作成目的の２極化現象と損金経理要件

①財務諸表の作成目的の２極化

（ア）上場企業：IFRSへのコンバージェンスが進み、投資価値判断のための将来予測に資する財務諸表。

（イ）上場企業以外：大体において分配可能額の計算、課税所得計算の基礎とする傾向がある。

資料⑱

18

②上場企業について

マーケット情報及び将来予測情報の取込みが必要。
↓
課税の公平性から、見積要素を可能な限り制限する法人税法の理念と相容れない方向に進む。
↓
「損金経理要件」による、
税務メリットの放棄又は逆基準性の問題が生じる。
↓

上場企業の損金経理要件については廃止を含め、弾力な見直しが必要。

【損金経理要件の趣旨】である
恣意的な所得計算の排除、課税の公平性・安定性への対処

（ア）経営者の確認書、会計監査など金商法の規制で可能。
（イ）法人税法の損金算入限度額の維持で対処可能。

税務会計研究会／委員名簿（敬称略）

〈平成23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	立教大学	経済学部	准教授	坂本　雅士
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	准教授	吉村　政穂
	横浜国立大学	大学院国際社会科学研究科	教授	岩﨑　政明
	成蹊大学	経済学部	教授	成道　秀雄
	学習院大学	法学部	教授	渕　　圭吾
	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）	小川会計事務所	所長	公認会計士	小川　一夫
	東陽監査法人	IFRSシニアアドバイザー	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	統括代表社員	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	課長	京極　　剛
	キヤノン株式会社	経理本部経理部	税務会計課長	鈴木 鉄太郎
	新日本製鐵株式会社	財務部決算ｸﾞﾙｰﾌﾟ	部長代理	合間　篤史
	住友化学株式会社	経理室	部長（税務）	加藤　辰雄
	住友商事株式会社	主計部	部長代理 税務ﾁｰﾑﾘｰﾀﾞｰ	大久保　毅
	住友電気工業株式会社	経理部	税務・管財ｸﾞﾙｰﾌﾟ長	西山　智博
	大和証券ｷｬﾋﾟﾀﾙ・ﾏｰｹｯﾂ株式会社	ｺｰﾎﾟﾚｰﾄ・ﾌｧｲﾅﾝｽ第二部ｿﾘｭｰｼｮﾝ課	副部長	高山　茂樹
	東京海上日動火災保険株式会社	経理部主計ｸﾞﾙｰﾌﾟ	課長	細田　洋右
	東京電力株式会社	経理部決算ｸﾞﾙｰﾌﾟ	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	主査	浜田　英之
	日本たばこ産業株式会社	経理部	税務室長	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	上薗　　司
	パナソニック株式会社	経理ｸﾞﾙｰﾌﾟ会計ﾏﾈｼﾞﾒﾝﾄ室税務ﾁｰﾑ	参事	西川　　勉
	株式会社日立製作所	財務総括本部ﾀｯｸｽｱｶｳﾝﾃｨﾝｸﾞｾﾝﾀ	部長代理	池本　　純
	三井物産株式会社	経理部	税務統括室長	今井　　亮
	三菱電機株式会社	経理部	税務会計課長	福島 康高
	株式会社三菱東京UFJ銀行	企画部主計室	上席調査役	高田　　茂
会員（団体）	社団法人日本経済団体連合会		経済基盤本部長	阿部　泰久
協会事務局	社団法人日本租税研究協会		専務理事	秦　　邦昭

税務会計研究会活動実績 ― 中間報告以降（平成21年12月～平成23年9月）

（敬称略）

	日程		報告テーマ	発表者（所属は発表当時）		「租税研究」掲載月
第1回	平成21年	12月21日（木）	我が国企業への国際会計基準の適用について	金融庁総務企画局企業開示課長	三井 秀範	未掲載
第2回	平成22年	1月21日（木）	わが国における会計基準のコンバージェンス ― IFRS導入を視野に ―	企業会計基準委員会委員長	西川 郁生	平成22年4月
第3回		2月18日（木）	収益認識基準見直しの方向性と法人税法上の論点	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	平成22年5月
第4回		3月10日（水）	非上場企業会計と税法との関係	早稲田大学大学院会計研究科教授	品川 芳宣	平成22年6月
第5回		4月15日（木）	リース会計基準と法人税法の対応	成蹊大学経済学部教授	成道 秀雄	平成22年7月
第6回		5月19日（水）	工事契約	税理士	成松 洋一	平成22年8月
第7回		6月16日（水）	有形固定資産の会計と税務 ― IAS16号を中心に ―	立教大学経済学部准教授	坂本 雅士	平成23年1月
第8回		7月15日（木）	固定資産の減損会計と税法の関係	日本公認会計士協会業務本部長 公認会計士	島田 眞一	平成22年10月
第9回		8月2日（月）	経済産業省　企業財務委員会中間報告書 「会計基準の国際的調和を踏まえた我が国経済および企業の持続的な成長に向けた会計・開示制度のあり方について」	経済産業省産業政策局企業行動課 大臣官房企画官	平塚 敦之	未掲載
第10回		8月19日（木）	無形資産	税理士	多田 雄司	平成22年12月
第11回		10月7日（木）	会計基準のコンバージェンスと確定決算主義 － 日本公認会計士協会租税調査会研究報告第20号 －	日本公認会計士協会租税調査会 租税政策検討専門部会長 公認会計士	高田 正昭	平成22年11月
第12回		10月22日（金）	金融商品	早稲田大学大学院会計研究科教授	米山 正樹	平成23年1月
第13回		11月18日（木）	外国為替レート変動の影響	新創監査法人 統括代表社員 （日本公認会計士協会常務理事） 慶應義塾大学商学部教授	柳澤 義一 伊藤　眞	平成23年2月
第14回		12月16日（木）	関連会社に対する投資及び投資不動産	公認会計士	小川 一夫	平成23年3月
第15回	平成23年	1月20日（木）	長期及び短期の従業員給付の会計と税務処理	横浜国立大学大学院 国際社会科学研究科教授	岩﨑 政明	平成23年4月
第16回		2月17日（木）	企業結合とのれん	社団法人日本経済団体連合会 経済基盤本部長	阿部 泰久	平成23年5月
第17回		4月21日（木）	会計処理の遡及適用と税務処理	新日本有限責任監査法人 公認会計士・税理士	太田 達也	平成23年7月
第18回		5月11日（水）	引当金、偶発債務及び偶発資産 ― 国際会計基準(IAS) 第37号 ―	筑波大学大学院 ビジネス科学研究科教授	弥永 真生	平成23年8月
第19回		6月16日（木）	第1回「税務会計研究会報告」取りまとめ	早稲田大学大学院会計研究科教授 立教大学経済学部准教授 横浜国立大学大学院 国際社会科学研究科准教授	品川 芳宣 坂本 雅士 吉村 政穂 及び 研究会 メンバー	平成23年10月
第20回		7月21日（木）	第2回「税務会計研究会報告」取りまとめ			

第63回 租税研究大会	9月8日（木）午後	「企業会計基準のコンバージェンスと法人税法の対応」 (1) 報告書の報告 (2) 討論会Ⅰ（ステージでの討論会） (3) 討論会Ⅱ（フロアとの討論会）	報告　品川芳宣、坂本雅士、吉村政穂 討論会　司会　岩﨑政明、 小川一夫、坂本雅士、品川芳宣、 成松洋一、吉村政穂　（50音順）	平成23年11月 大会記録掲載

税務会計研究会活動実績 ― 中間報告（平成20年12月～平成21年9月）

（敬称略）

	日程		報告テーマ	発表者（所属は発表当時）		「租税研究」掲載月
第1回	平成20年	12月4日（木）	第1回会合 研究会の趣旨、委員の紹介、今後の進め方他 基調講演（法人税の課税所得と企業利益との関係）	早稲田大学大学院会計研究科教授	品川 芳宣	未掲載
第2回	平成21年	1月16日（金）	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 公認会計士	島田 眞一	平成21年5月
第3回		2月17日（火）	会社法・会計基準・法人税法	筑波大学大学院 ビジネス科学研究科教授	弥永 真生	平成21年6月
第4回		3月17日（火）	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	平成21年6月
第5回		4月16日（木）	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	平成21年8月
第6回		5月21日（木）	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	平成21年8月
第7回		6月18日（木）	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	平成21年11月
第8回		7月16日（木）	企業結合会計基準と組織再編成税制	社団法人日本経済団体連合会 経済基盤本部長	阿部 泰久	平成21年10月
第9回		8月18日（火）	「税務会計研究会中間報告」とりまとめ	早稲田大学大学院会計研究科教授 学習院大学法科大学院准教授 横浜国立大学大学院 国際社会科学研究科准教授	品川 芳宣 渕　圭吾 吉村 政穂 及び 研究会 メンバー	平成21年11月

60周年記念 租税研究大会	9月12日（土） 午後	「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」 (1) 報告書の報告 (2) 討論会Ⅰ（ステージでの討論会） (3) 討論会Ⅱ（フロアとの討論会）	報告　品川芳宣、渕圭吾、吉村政穂 討論会　司会　岩崎政明、 坂本雅士、品川芳宣、成道秀雄、 渕圭吾、吉村政穂　（50音順）	平成21年11月 大会記録掲載

上記平成20年12月～平成21年9月の研究会活動結果は，既発刊の「〔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会社法・法人税法の対応」（平成22年2月）に掲載。

〔税務会計研究会報告書〕
企業会計基準のコンバージェンスと法人税法の対応

平成 23 年 11 月 25 日印刷
平成 23 年 11 月 30 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
TEL 03(3833)6971



ISBN978-4-930964-42-7 ￥1,905E
定価2,000円
本体1,905円