

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
(社) 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、それに関する様々な議論（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樣でなかったことによって示されている。

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隨して行くのか、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（「ノーワーク合意」）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

(1) 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。

（2）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

(1) 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ようと考えられる。

(2) 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トリ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

(1) 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。

（2）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。

（3）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。

（4）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。

（5）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。

（6）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、財又は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い。

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）

(1) 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。

(2) 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。

(3) 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、このような取扱いに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。

(1) 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。

(2) 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

(3) 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

(4) 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。

(5) 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。

(1) 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ェアもこれに含まれる。

(2) 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。

(3) 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

(4) 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。

(5) 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。

(6) 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ェア開発を含む？	- 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ェアを含む	- 工事、製造・設計・監理等の役務の提供のみは含まず - ソフトウェア開発を含む
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
二. 収益費用の認識基準	工事進行基準	- 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	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	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

(1) 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。

(2) 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。

(3) 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。

(1) 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。

(2) 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）。

(3) 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

(1) 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。

(2) 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。

（3）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号とはほぼ同等といえる。

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する償却方法（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こと、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

(1) 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。

(2) 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

(1) 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。

(2) 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はほぼ同様な処理が、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。

(1) 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。

(2) 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

(3) 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。

(4) 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

(5) 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。

(6) 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。

(7) 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。

(8) 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。

(9) 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。

(1) 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。

(2) 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。

(3) 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。

(4) 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。

(5) 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

(1) 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。

(2) 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。

(3) 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

(1) 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

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。

(2) 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。

(3) 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

(1) 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	金融商品 (IAS39号)
	重要な影響なし（明らかな証拠ある場合）	
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）

- IFRS 5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

(2) 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。

(3) 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FRINGE・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

(1) 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。

（2）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。

（3）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。

（4）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。

（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 of 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性が生ずることになる。

(6) 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。

(7) 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付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いと予想される。

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。

(8) 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

(1) 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。

(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。

(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

(1) 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	

(2) 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、保証などの一定の種類の債務の場合、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%超となる可能性があるためである。

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、十分に信頼性に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。

(3) 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、每期、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。

(4) 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

(1) 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。

(2) 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、IFRS 9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は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

(1) 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。

(2) 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な項目はその企業の「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。

(3) 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。

(4) 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。

(5) 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。

(6) 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(5)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。

(7) 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、現在コンバージョン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。

(1) 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。

(2) 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。

(3) 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な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。

(4) 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IFRS 3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IFRS 3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IFRS 3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 IFRS 3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。

(3) 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（FASB）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。

(4) 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(2))。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ハル)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额であるとされる。

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は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する。

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、その使用权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权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权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、リース期間の見積り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300万円以下のもの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、使用权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权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

(1) 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、IAS 8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、IAS 8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。

(2) 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。

(3) 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。

(4) 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

(1) 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とは決していない。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。

(2) 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5(1)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5(1)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。

（3）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 との関係は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）

（1）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。

(2) 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。

(3) 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。

(4) 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(3)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

(1) 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。

(2) 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對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の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、会社法に對した「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

(1) 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卷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。

（2）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」の一
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

（1）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し
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⁹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。

(2) 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

（1）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・3ウ）。

- 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3(1)ロ）。そのため、企業間の課税の公平を維持することを目的として、会計方法の選択制を抑制し、また会計方法の適用条件の規制を行い、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。

(2) 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トイ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。

(3) 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

(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（ウ））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。

（2）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。

（3）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。