

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ョンと 法人税法の対応



●参加者（五十音順）

公認会計士
立教大学経済学部准教授
早稲田大学大学院会計研究科教授
税理士
横浜国立大学大学院国際社会科学研究科准教授

小川 一夫
坂本 雅士
品川 芳宣
成松 洋一
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

岩崎 政明

はじめに

(岩崎) 横浜国立大学の岩崎政明でございます。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えます。

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つの特殊性があらうかと思ひます。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つて、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らうかと思ひます。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したいと思いますし、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。

(岩崎) 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ひますので、簡単に説明をしていきたいと思ひております。

(1)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くという動き自体は、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ひます。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 (「ノーワーク合意」) 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③IASB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。

(2)IFRS 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も認識しております。

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えます。

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と。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と。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えます。

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えますけれども、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えます。

〔会社法会計〕

2番目が会社法会計について、**報告書6頁**の(1)「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えます。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えます。

また、(2)「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。

(3)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えます。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えます。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えます。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。

(岩崎) ありがとうございます。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理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。

(1)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のであれば、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えます。

(2)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。

(3)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えます。

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えますし、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います。

(4)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るかと思えます。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えます。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。

(5)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らうかと思いますが、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、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考えられます。

(6)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らうかと思えます。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。

(7)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らうかと思えますので、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。

(8)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らうと思われます。

(9)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あります。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。

(10)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きているわけですが、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。

(11)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ることは、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らうかと思えます。

(12)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。

(13)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。

(14)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。

(岩崎) ありがとうございます。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。

(1) 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



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

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

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。

(2) 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つに論点を収束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。

(3) 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

資料 4

立法上の課題① -一般原則的な対応-

○ 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」の内容

→ 公正処理基準に対する「確認規定」、「修正規定」、「例外規定」に分類

○ 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

⇒ 法人税の課税所得の決定要素に照らして論じるべき

※ 課税所得の決定要素

→ ・ 所得概念
・ 租税政策の原理(租税原則)

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)。

〔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

立法上の課題 -留意点-

○ 解釈論と立法上の対応は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（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、個別基準にIFRSを適用した場合には、検討すべき課題は山積する

（理由）

- ・ 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は相容れない局面が多い
- ・ これまでは、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（例）減価償却

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

資料6

立法上の課題② -確定決算基準との関係(1)-

○ 確定決算基準の意義

- ・ 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74①）
- ・ 課税所得計算において、決算上、費用または損失として所定の経理がされていること（損金経理）等を要件とすること
- ・ 「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22④）
（税制調査会・法人課税小委員会[1996]『法人課税小委員会報告』）

○ 損金経理要件に係る論点

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

※ 内容を異にする問題が混在

- ・ 従来からの問題 →（例）逆基準性
- ・ 会計基準の国際的統合化を背景とする問題 →（例）のれんの取り扱い
- ・ 税法独自の改正による問題 →（例）減価償却制度における250%償却

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

資料7

立法上の課題② 確定決算基準との関係(2)-

○ 確定決算基準について

- ・ 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
- ・ 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[2010]『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）

○ 確定決算基準のあり方

- ・ コンバージェンスが会社法を含む企業会計全般に及ぶ場合
→ 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
- ・ コンバージェンスが上場企業の連結基準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場合
→ 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る必要がある

⇒ IFRSの影響がわ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

にもかかわらず、損金経理を要件とすることでも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。

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

立法上の課題③ -税制改正の方向-

○ **コンバージェンスに対する税制の対応**
 → 企業会計との調和項目と乖離項目とが混在
※ 『法人課税小委員会報告』[1996]の方針を具現
 「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」(『法人課税小委員会報告』第12頁(17))

→ ・ しかし、必ずしも整合的な理論付けが行われていない
 ・ 今後の税制改正では、明確な理論付けが必要

○ **企業会計基準の改変との関係**
 ・ 企業会計からの乖離項目の増大
 ・ 調和項目における「確認規定」制定の傾向 (例) 金融商品取引税制

さらに今後、会計基準が階層化 (IFRS、国内会計基準、中小指針、新たな中小指針等) した場合には…

⇒ 「別段の定め」による手当の必要性
 ⇒ 税制の複雑化の可能性

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。

(岩崎) 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

(岩崎) それでは、これから第2部、パネルディスカッ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(6)**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。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でもいいのでしようが、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に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そうですが、現行法人税には債務確定基準というがありますので、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いのかという点について、いかがでしょうか。

(岩崎) 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の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らうと思います。

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は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が。

〔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従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。

（岩崎） ありがとうございます。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のものは「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。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。

アフターサービスのものは、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、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。

(岩崎) 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るかと思います。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るかと考えております。

(岩崎) 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。

(岩崎) 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「口減価償却」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で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らうと思います。

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。

(岩崎) 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した。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・アカウントリング、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のでしょうか。果たして現状はどうか、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。

(岩崎) 小川先生、実務の観点について、よろしく願いいたします。

〔出荷基準、着荷基準〕

(小川) 実務上、多分每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10万社に欠けるくらいあるわけです。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。

(岩崎) 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なさ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るかと思います。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。

(岩崎) ありがとうございます。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、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考えているのですが、この辺りについていかがでしょうか。

(岩崎) 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に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举的な規定、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が、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が、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のではないかということは十分考えられると思います。

〔岩崎〕 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、決定的に違っておきますのは、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きます。

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思います。

〔岩崎〕 ありがとうございます。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(5)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こと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(4)「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います。

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す。繰延資産は廃止の方向性にあるということだと思います。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のような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したら、どのような理屈を付けて残すのかということはどうなのでしょうか。

(岩崎) 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だと思います。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、そうす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いか

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る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考えています。

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。

（岩崎） 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考えるのです。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ならぬわけですね。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ない。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きました。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。

〔岩崎〕 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ってくる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、とりあえず手短か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ないんですが、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。

（岩崎） 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が。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となりますので、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。

(岩崎) 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、意識的にそうになっているのかもしれませんが。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える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。

(岩崎) 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います。

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な経理尊重という建前にまで影響が及ぶのではないかと懸念があります。

もう1つは、杞憂かもしれませんが、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考えています。

(岩崎) 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、「いいところ取り」との批判もありますが、いいところ取り

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

(岩崎) 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。

Q 1. 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ことと必ずしもそうではないということだと思います。

Q 2. 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し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のでしょうか。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のでしょうか。

〔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よ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ことです。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の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、ペーパーを読んでもみるとアメリカが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っています。

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。

(岩崎) 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 のアドプシオ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オンに踏み切れるのかは疑問です。簡単にアドプシオ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。先進国のものの、確立された法規を制定する能力のある国のものの、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、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いない。現に、おかしいルールや日本に適さないものもあるわけでは。

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事自体も、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っています。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っています。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。

Q 4-3. 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。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

（岩崎） 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。