

会計基準のコンバージェンスと確定決算主義

平成22年6月15日
日本公認会計士協会

< 本論編 >

- 目 次 -

頁

1 . 会計基準の国際化と確定決算主義	1
(1) 会計基準の国際化の進展	1
(2) IFRSとのコンバージェンスのスケジュールと概要	1
(3) 会計基準の国際化と確定決算主義の見直し論議	2
(4) 本研究報告の目的とアプローチ	3
2 . 確定決算主義の意義、歴史及び損金経理要件	3
(1) 確定決算主義の意義	3
(2) 確定決算主義導入の歴史的経緯	6
(3) 確定決算主義と損金経理要件	8
3 . 会計基準のコンバージェンスと税制の対応	13
(1) 我が国におけるコンバージェンスのスケジュール	13
(2) 短期コンバージェンスと税制の対応状況	13
(3) 中期コンバージェンスと税制との接点	16
(4) 中長期コンバージェンスと税制との接点	17
4 . 諸外国の状況	17
(1) 概観	17
(2) フランスにおける会計基準のコンバージェンスと税制	18
(3) ドイツにおける会計基準のコンバージェンスと税制	19
(4) イギリスにおける会計基準のコンバージェンスと税制	19
(5) アメリカにおける会計基準のコンバージェンスと税制	19
5 . 会計基準のコンバージェンスと中小企業	20
6 . 今後の方向性	20
(1) これまでの検討結果のまとめ	20
(2) 財務諸表作成目的の二極化と提言	22

< 補足資料編 >

- 目 次 -

頁

7 . 会計基準の国際化と確定決算主義	25
8 . 確定決算主義の意義、歴史及び損金経理要件	25
(1) 三つの調整の種類と対応する規定	25
(2) 確定決算主義と決算調整事項及び申告調整事項の関係	27
(3) 確定決算主義導入の歴史的経緯	27
(4) 法人税法が損金経理を要求している代表的な規定	36
(5) 損金経理を行ったものとみなされる場合	37
9 . 会計基準のコンバージェンスと税制の対応	38
(1) 短期コンバージェンスの内容とASBJの対応状況	38
(2) 中期コンバージェンスと税制との接点	42
(3) 中長期コンバージェンスと税制との接点	44
10 . 諸外国の状況	45
(1) フランスにおける会計基準のコンバージェンスと税制	45
(2) ドイツにおける会計基準のコンバージェンスと税制	48
(3) イギリスにおける会計基準のコンバージェンスと税制	51
(4) アメリカにおける会計基準のコンバージェンスと税制	54
11 . 会計基準のコンバージェンスと中小企業	58
(1) 中小企業に特徴的な背景	59
(2) 会計基準のコンバージェンスと中小企業指針の改定	59
(3) 確定決算主義を採用することによる中小企業のメリット	60
(4) 確定決算主義が放棄された場合の中小企業に与えるデメリット	60
(5) まとめ	61

< 本論編 >

1. 会計基準の国際化と確定決算主義

(1) 会計基準の国際化の進展

経済のグローバル化、企業活動のグローバル化の波を受けて、会計基準の国際化が急速に進展している。IFRS（国際財務報告基準：International Financial Reporting Standards）¹の全面的採用（以下「アドプション」という。）を実施している国及び将来的な実施を表明している国は、100を超えるといわれている。このIFRSの全面的採用の動きは、平成14年の国際会計基準審議会（以下「IASB」という。）と米国財務会計基準審議会（以下「FASB」という。）との会計基準のコンバージェンス合意である、いわゆる「ノーワーク合意」を大きな転換点とし、平成17年のEU域内上場企業へのIFRS強制適用により加速した。日本においてもこのような全世界的なIFRSのアドプションの流れを受け、平成21年6月30日に企業会計審議会から「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）」が公表され、上場企業の連結財務諸表に対して平成22年3月期からのIFRS任意適用及び最速で平成27年からの強制適用が提示されている。

一方、このようなアドプションの流れが顕在化する以前から、日本では企業会計基準委員会（以下「ASBJ」という。）による個別会計基準のIFRSへの収斂・統合作業（以下「コンバージェンス」という。）が急速に進められている。その概要を下記(2)に示す。

(2) IFRSとのコンバージェンスのスケジュールと概要

我が国の会計基準のIFRSとのコンバージェンス作業は、平成17年3月に開催されたASBJとIASBの共同プロジェクトから本格化した。この共同プロジェクト発足後間もなく、我が国の会計基準は欧州委員会（EC）のEU市場で資金調達を行う域外企業に対しても、IFRS又はこれと同等の基準の使用を義務付ける方針のもと、欧州証券規制当局委員会（以下「CESR」という。）による同等性評価が行われた（平成17年7月）。これによりCESRは、我が国の会計基準は「全体としてIFRSと同等」としつつも、26項目について追加開示等の補正措置が必要と助言した（CESRによる技術的助言）。

ASBJは、この技術的助言を踏まえ、平成18年1月に「日本基準と国際会計基準とのコンバージェンスへの取組みについて - CESRの同等性評価に関する技術的助言を踏まえて」を公表。ついで、同年10月に「我が国会計基準の開発に関するプロジェクト計

¹ 本研究報告でIFRSとは、特に断りがない限りは、現設定主体である国際財務報告基準委員会（IASB）が作成した国際財務報告基準（IFRS）と、旧設定主体である国際会計基準委員会（IASB）が作成した国際会計基準（IAS）

画について「EUによる同等性評価を視野に入れたコンバージェンスへの取組み」を公表した。この中で、コンバージェンスに関する会計基準等の開発プロジェクトについて「プロジェクト計画表」が取りまとめられた。

しかし、必ずしもその履行期限が明確でなかったため明確にすべきだとの声が高まり、このような状況の中、平成19年8月、ASBJとIASBとの間でいわゆる「東京合意」が公表され、我が国は、平成23年6月までにIFRSと我が国会計基準の主要な差異のコンバージェンスを終了させると履行期限が明確にされた。この東京合意後、ASBJは平成19年12月に短期、中期及び中長期3段階のコンバージェンス計画を公表し、その後平成20年9月及び平成21年9月の修正を経て現在の計画に至っている。なお、ASBJによる短期コンバージェンス作業は既に平成20年12月に終了しており、同年同月に欧州委員会から前述のコンバージェンス計画が予定通り進捗することを前提に、我が国の会計基準はIFRSと同等であるとの評価が下されている。さらに平成23年6月までに中期コンバージェンスが終了し、これでIFRSと日本の会計基準との主要な差異が解消される予定である。

(3) 会計基準の国際化と確定決算主義の見直し論議

以上のようなアドプション及びコンバージェンスといった我が国の会計基準の国際化を背景として、連結財務諸表にIFRSを任意適用することにより、日本基準の中に潜在的に存在した問題が顕在化したり、個別会計基準にIFRSとのコンバージェンスが進行することにより、法人税の課税所得計算について確定決算主義を見直すべきとの種々の議論が起こっている。この確定決算主義につき見直しをすべきであるという主張の論拠は、主として次の2点に集約できるものと考えられる。第一に、企業利益概念と法人税法の課税所得概念との幅が広がり²、申告調整が煩雑化する。第二に、減価償却について資産の経済的便益が企業によって消費されると予測されるパターンを反映する償却方法の選択や経済的耐用年数の採用、及びのれん償却の禁止等に伴い、損金経理要件が課されていることによる企業の税務メリットの放棄と逆基準性の問題である。また、確定決算主義の見直しのレベルについては、企業利益と課税所得との連続性を完全に分断すべきとの主張から、少なくとも損金経理要件を緩和すべきとの主張まで幅がある³。

の両者を含むものとする。

2 神戸大学大学院の鈴木一水氏はIFRSの特徴を、減損会計、退職給付会計、金融商品会計の時価評価等を例にとり、将来指向と市場指向と述べている。これに対し法人税の課税所得計算の基本姿勢は、収益の認識基準や費用の債務確定主義を例にとり、過去事象の重視であり、あるいは市場の価格メカニズムによる再評価ではなく組織的な配分を重視する特徴があると述べている(「租税研究2009.11月号」92-94頁 日本租税研究協会刊)。

3 「[税務会計研究会報告]会計基準のコンバージェンスと会社法・法人税法の対応」58頁参照(平成22年2月22日 日本租税研究協会刊)。

(4) 本研究報告の目的とアプローチ

本研究報告では、上記のような流れを背景として、昨今の急速な会計基準の国際化に伴う企業会計と課税所得計算との乖離の拡大と、一方で確定決算主義が持つ利点とを考え合わせ、今後の確定決算主義の方向性について考察することは大きな意義があるものと考えた。そこで、本研究報告は、次の視点で確定決算主義について調査・考察することにより、確定決算主義の今後の方向性を示すこととした。まず、第2章「確定決算主義の意義、歴史及び損金経理要件」では、確定決算主義の意義と確定決算主義導入の歴史的経緯を明らかにする。さらに、確定決算主義の厳密な具現形態である「損金経理要件」の意義と問題点について検討する。第3章「会計基準のコンバージェンスと税制の対応」では、会計基準のコンバージェンスに伴って我が国の税制がどのような対応をしてきたのか、また、今後どのような税制との接点が考えられるのかを考察する。また、第4章「諸外国の状況」では、既に連結財務諸表に対してIFRSが強制適用されているEU諸国を中心に、海外において自国の会計基準のコンバージェンスに伴い税制がどのように対応したのかを考察する。

第5章「会計基準のコンバージェンスと中小企業」では、中小企業固有の問題を提示して、確定決算主義の在り方について考察する。第6章「今後の方向性」では、以上の考察結果を踏まえ、我が国の確定決算主義の方向性について意見をまとめることとする。

なお、本研究報告は『本論編』と『補足資料編』とで構成される。本論編は各章テーマの本質部分のみを示すこととし、詳細な検討結果は補足資料編に記載することとした。読者はまず本論編をお読みいただき、適宜必要に応じ補足資料編を参考にしていきたい。

本研究報告における我が国の法令に関する記述は、特に断りがない限り、平成22年3月末日現在施行中のものに基づいている。

2. 確定決算主義の意義、歴史及び損金経理要件

(1) 確定決算主義の意義

法人税法上、「確定決算主義」を直接的に定義した規定は存在しない。しかし、一般的に「確定決算主義」とは、株主総会の承認等により確定した決算に基づき課税所得を計算し、確定申告を行うこと（形式的意義）と、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って課税所得を計算すること（実質的意義）の両者を意味して論じられることが多い。

確定決算主義の形式的意義

形式的意義の確定決算主義とは、現行法上は、法人税法第74条第1項（確定申告）をその論拠として、「法人がその決算に基づく計算書類につき株主総会の承認、総

社員の同意その他の手続きによる承認を経た後、その承認を受けた決算に係る利益に基づいて税法の規定により所得の金額の計算を行い、その所得の金額及び当期利益と当該所得の各金額の差異を申告書において表現（調整）することを意味する⁴ものとされている。これは、所得計算の基となる会計上の利益が、株主総会の承認等により法人として「確定」させたものであることが必要であるという、手続的・法形式的な側面に焦点を当てた内容と考えられる。

法人税法第74条（確定申告）

内国法人（清算中の内国法人である普通法人及び清算中の協同組合等を除く。）は、各事業年度終了の日の翌日から2月以内に、税務署長に対し、確定した決算に基づき次に掲げる事項を記載した申告書を提出しなければならない。

<以下省略>

なお、法人税法第74条第1項にいう「確定した決算」とは、一般的には株主総会の承認又は総社員の同意その他これに準ずるものがあつたことをいうと解されているが⁵、実際問題として、一般の中小企業において計算書類承認の株主総会が開かれないこともあり、この形式的な意義での確定決算主義が企業全般に十分に機能しているとは言い難い。

なお、株主総会の承認を受けていない決算書類に基づく法人税の確定申告も不適法ではないとした判例も存在する⁶。

確定決算主義の実質的意義

実質的な意義の確定決算主義とは、現行法上は、法人税法第22条第4項を根拠とし「課税所得は、商法や公正妥当な企業会計の慣行によって計算される収益の額及び費用・損失の額を基礎とし、これに、法人税法関係法令の「別段の定め」による一定金額を加算又は減算して誘導的に計算すること」⁷を意味するものである。法人税法関係法令の個別規定は、課税所得の計算に関して必要な事項のすべてを規定し

4 「会計基準のコンバージェンスと確定決算主義の行方」21頁 品川芳宣著 税務経理協会刊 税経通信2009年5月号

5 「平成13年版法人税法要論」13頁 中村利雄著 税務研究会刊。また、昭和25年の法人税基本通達314において「法第18条又は第21条に規定する「確定した決算」とは、「その事業年度の決算につき株主総会の承認又は総社員の同意その他これに準ずるものの承認があつたことをいうのであるから・・・」とされていた。

6 更正決定事件に関して被告人（税務当局）による「会社の納税申告は、株主総会の承認を得ていない決算書に基づくものであるから不適法である」旨の主張に対して、裁判所は「法人税法が納税申告につき確定した決算（本件の場合株主総会の承認を得た計算書類）によるべきことを要求するのは、申告の正当性を確保するためであるが、被告はこれに拘束されるものではなく、独自に職権調査を行い、正当な所得及び税額を算定し得るものであるから、被告の右主張は理由がない」として被告人の主張を退けている（昭和42.10.9名古屋高裁40（行コ）8、昭和40.2.27名古屋地裁35（行）27）。

ているわけではなく、却って明文の規定がないものが多い。従って、税法に規定のないいわゆる白地部分は、法人の経理が適正な企業会計の慣行に従っていれば、そのまま課税所得の計算に受け入れられることとなる⁸。この実質的意義の確定決算主義とは、課税所得は「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」⁹で計算された利益を基礎とするという主張であり、企業会計と課税所得との連動に焦点を当てた内容と考えられる。

法人税法 第22条（各事業年度の所得の金額の計算）

第2項に規定する当該事業年度の収益の額及び前項各号に掲げる額は、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って計算されるものとする。

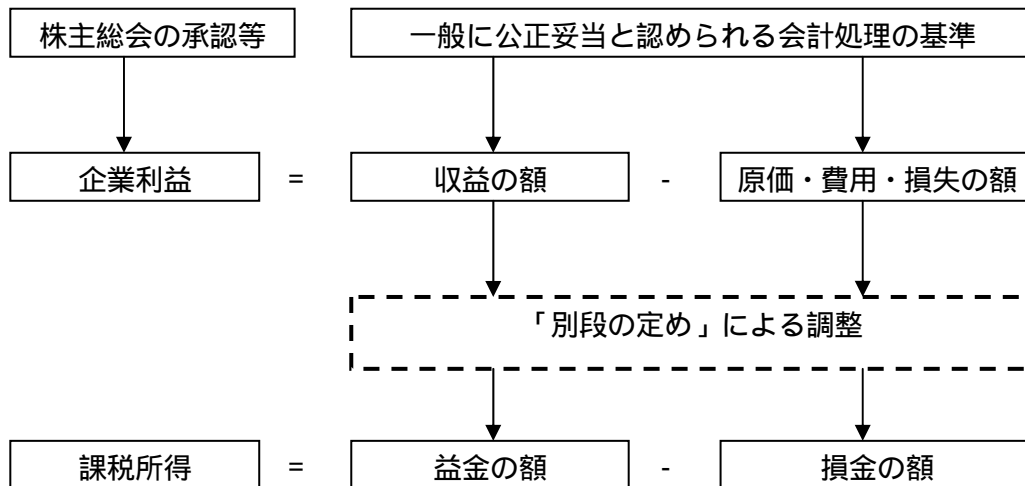
なお、実質的意義としての確定決算主義の内容を説明していると思われるものとして、金子宏氏の著作に次の記述がある。「法人税法22条4項は、法人の収益・費用等の額は、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」に従って計算されるべき旨を定めている。この規定は昭和42年に法人税法の簡素化の一環として設けられたもので、法人所得の計算が、原則として企業利益の算定の技術である企業会計に準拠して行われるべきこと（「企業会計準拠主義」）を意味している。企業会計と租税会計との関係については、両者を別個独立のものとするのも制度上は可能であるが、法人の利益と法人の所得とが共通の観念であるため、法人税法は、二重の手間を避ける意味で、企業会計準拠主義を採用したのである」（「租税法第12版」249頁 金子宏著 弘文堂刊 平成19年）。

このように、確定決算主義とは、形式的な意義と実質的な意義とで説明されることがあるが、本研究報告では、これを並立ないしは対立構造として捉えず、両者を合わせたものとして捉えることとする。これを概念的に示したものが下の図である。

7 「平成13年版法人税法要論」19頁 中村利雄著 税務研究会刊

8 「平成13年版法人税法要論」19頁 中村利雄著 税務研究会刊

9 法人税法第22条第4項でいう「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」を構成するものとして、金子宏氏は、明文の形をとったものとして、企業会計審議会が公表した企業会計原則等の各種基準・指針 ASBJの定める企業会計基準等 中小企業の会計に関する指針 今後の動向に注意すべきものとして国際会計基準を挙げ、その他に明文化はされていないものの確立した会計慣行のうち公正妥当と認められるものも広く含むと論じている。しかし、これらの会計処理基準等は決して網羅的ではなく、これらで判断できない新しい問題が出た場合に何が公正妥当な会計処理基準であるかを判断するのは、第1次的に国税庁、次に国税不服審判所、最終的に裁判所の任務であるとしている（「租税研究2008.9月号」7-9頁 日本租税研究協会刊）。なお、申告納税制度の下では納税者の判断も最大限尊重されるべきであろう。



(出典：「法人税法要論 平成13年版」21頁 中村利雄著 税務研究会：一部加筆)

つまり、確定決算主義とは、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準で計算され、かつ株主総会の承認等を得て確定した決算の利益を基礎とし、法人税法の別段の定めによる一定の申告調整を行い、課税所得を計算することと捉える。本報告中、特に断りがない場合については、「確定決算主義」とは、この考え方を意味するものとする。

なお、補足資料編第8章(1)に3つの申告調整の種類とその内容を示している。また、補足資料編第8章(2)に確定決算主義と決算調整事項及び申告調整事項の関係を図式化している。

(2) 確定決算主義導入の歴史的経緯

歴史的経緯

確定決算主義の見直しを考察するに当たっては、その歴史的経緯を無視することはできない。そこで本報告では、我が国における所得税法創設（明治20年）から法人税法第22条第4項（公正処理基準）の創設（昭和42年）までにわたり、法人課税の方式の歴史的経緯を調査した。その内容は補足資料編第8章(3)に詳細に記されているが、その要点を列挙すると次のとおりである。

ア．企業会計に基づく決算による損益計算を基礎として課税所得を算定するという意味で、確定決算主義は、明治17年（1884年）の所得税法草案作成時から織り込まれている。しかし、明治20年に施行された所得税法では、法人課税は見送られ個人のみが課税対象とされた。

イ．法人課税は所得税法の枠内で明治32年から行われたが、その課税標準は、各事業年度の総益金から総損金及び前年度繰越金を控除したものとされていた。また、

納税義務のある法人は、事業年度ごとに損益計算書を通常総会終了後7日以内に所轄税務署長に提出しなければならないとされていた。当時は、賦課課税方式であったため、この確定した損益計算書に基づき、税務署により所得の金額の決定が行われた。

ウ．法人税は、賦課課税方式による単独の税として昭和15年に創設された。その後、昭和22年に全法人に対して申告納税方式が採用された。これと同時に「納税義務がある法人は、（中略）各事業年度終了の日から二箇月以内にその確定した決算に基づき、当該事業年度の普通所得金額（中略）を記載した申告書を政府に提出しなければならない」（昭和22年法法18）という規定が創設され、形式的意義における確定決算主義が法文化されることとなった。

エ．昭和40年（1965年）に所得税法とともに法人税法の全文改正が行われた。法人税の所得計算については、ア．総益金と総損金の表現を「益金の額」と「損金の額」に改め（昭和40年改正法法22）、イ．益金の額については、「純資産の増加（旧法基通51）」から「当該事業年度に係る収益の額」とし（同）、ウ．損金の額については、「純資産の減少（旧法基通52）」から「当該事業年度の収益に係る売上原価及び費用並びに損失の額」（同）と改められた。現行の法人税法第22条の規定は、この昭和40年改正が原形となっている。

オ．昭和42年改正において、現行の法人税法第22条第4項（公正処理基準規定）が創設された。益金及び損金を構成する収益及び損費の金額は、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って計算されるものであることが明らかにされたのである。当規定の創設は、企業会計審議会からの意見書による要請と税制の簡素化を重点目的としていた課税当局との方向性が合致した結果とも考えられる。また、当該公正処理基準規定は、内容的に新たな取扱いを定めるものではないため、従来の税法及び通達に含まれていた趣旨を確認的に規定したものと理解されている。

このように確定決算主義について、株主総会等の承認を受けた決算に基づいて課税所得計算及び税額計算を行うという形式的な意義が法文化されたのは、「確定した決算に基づいて」という文言が導入された昭和22年からである。しかし、形式的意義における確定決算主義が法文化されていない昭和22年前であっても、賦課課税方式による税額計算においては、株主総会等の承認を受けた決算書類を税務署等に提出する必要がある、この決算書類に基づいて課税当局が税額計算を行っていたことから、明治32年に法人課税が開始されてからこれまで、形式的意義における確定決算主義は、一貫して適用されてきたとすることができる。また企業会計に基づく決算による損益計算を基礎として課税所得を計算するという意味で実質的意義の確定決算主義は、所得税(法人税)法の草案創設時の明治17年に遡ることができる。

確定決算主義のメリット

確定決算主義のメリットについて、次の点を挙げることができる。

ア．形式的意義におけるメリット

(7) 課税所得計算の簡便化

確定した決算における企業利益を課税所得算定の基礎とすることにより、企業利益の計算とは別個に課税所得計算を行う必要がないため、課税所得計算の簡便化を図ることができる。また、課税当局の徴税コスト削減も図られる。

(1) 申告の正当性の確保

昭和40年2月27日の名古屋地方裁判所の判決（昭和35年（行）第27号）では、「法人税法が納税申告につき、確定した決算（本件の場合株主総会の承認を得た計算書類）によるべきことを要求するのは申告の正当性を確保するためである。」¹⁰と判示している。

イ．実質的意義におけるメリット

・税制の簡素化

一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って課税所得を計算することにより、課税所得の計算方法を税法において詳細に規定することを避けられるという、税制の簡素化を図ることができる。

なお、この点に関し金子宏氏は、「企業会計と租税会計の関係については、両者を別個独立のものとする 것도 制度上可能であるが、法人の利益と法人の所得とが共通の観念であるため、法人税法は、二重の手間を避ける意味で、企業会計準拠主義を採用したのである。」¹¹（再掲）と述べている。

なお、損金経理要件規定の趣旨等については、以下「(3) 確定決算主義と損金経理要件」で述べることにする。

(3) 確定決算主義と損金経理要件

損金経理要件の意義

法人税の課税所得の計算上、一定の費用又は損失については、法人がその「確定した決算」において費用又は損失として経理すること（以下「損金経理」という。）を要件として損金の額に算入されることが規定されている。

「損金経理」については、法人税法第2条第25号において、「法人がその確定した決算において費用又は損失として経理することをいう。」と定義されており、損金経理が要求される事項に関して確定した決算において計上した金額については、申告調整により増加又は減少させることは許されない。

10 本研究報告4頁脚注6を参照

11 「租税法（第12版）」249頁 金子宏著 弘文堂 平成19年

すなわち、売上や仕入のような客観的な事実に基づいた対外的取引については、確定した決算において計上された金額にかかわらず、その事実に基づいて所得金額の計算が行われるが、減価償却資産や繰延資産の償却費の計算、資産の評価損の計上等のような内部取引（当該企業の見積計算により計上されるもの）及び法人税法上選択可能な例外的費用又は損失の認識基準の採用等については、法人の意思を最終的に確認する手段として損金経理要件を課し、法人税法上の計上選択権については、確定決算上選択された計上額が法人税法上の課税所得の計算において基準とされる。

「損金経理」という用語は、昭和40年改正法人税法において創設された用語であるが、改正前においても同様な取扱いが行われていた^(注)。用語の創設理由については、「旧法の確定決算基準に関する規定は必ずしも充分でない点があるので制度を存置する以上は確定決算基準を明確化して置く必要があると考えられます。そのため新法においては、確定決算基準が要求されている事項については、「損金経理」という用語を用いることによりこの点が明らかにされています。」と説明されている¹²。

(注) 昭和40年改正前法人税法第18条及び第21条において「その確定した決算に基き当該事業年度の課税標準たる所得金額及び当該所得に対する法人税額を記載した申告書を政府に提出しなければならない」と規定されていた。そして、ここにいう「確定した決算に基づく申告」については、昭和25年9月25日付法人税基本通達直法1-100「315」(1)において、資産の評価損益及び減価償却費については、これを決算に反映しなければ申告書上で調整することはできないことを意味するものとされていた。

昭和25年9月25日付法人税基本通達直法1-100「315」

法第18条又は第21条の「その確定した決算に基く申告」とは、株主総会の承認又は総社員の同意を得た計算書類を基礎として申告するのであるから、申告に当たっては次のようなことに注意しなければならない。

- (1) 資産の評価損益及び減価償却の金額は、原則として株主総会の承認又は総社員の同意を得た金額に限るのであるから申告書においてその資産の評価損益及び減価償却の金額を増減することはできない。
- (2) 税務計算上繰延資産として整理することを認められているものについて、株主総会の承認又は総社員の同意を得た計算書類に資産として計上したときは、申告書において損金として所得金額から除算することができない。

損金経理要件の趣旨・根拠¹³

損金経理要件の趣旨・根拠については以下のように考えられている。

ア．課税の安定性・公平性を図ること

法人税法上、法人に選択の余地が認められている客観的事実以外の企業の評価、判断ないし決算態度に属する事項については、法人の最終的な意思表示を申告書によってではなく、確定した決算に明示することにより法人の恣意的な計算を抑制して所得計算の真实性を保証し、できるだけ所得計算を画一的に扱って課税上の安定性・公平性を図ること。

イ．企業の内部留保を確実にすること

損金経理を条件として損金の額に算入することを認めることにより、配当金が抑制され、当該金額の内部留保を確実にし、その資金が企業目的のために活用されることを意図すること。

ウ．税収の安定性を図ること

恣意的な計算を抑制して所得計算の真实性を保証することにより、税収の安定性を図ること。また、確定決算主義によらず申告調整主義によれば、申告調整は会社の決算利益より課税所得が減少する方向で行われることが考えられ、損金経理要件を課すことが税収の安定性に適い、かつ、法人の粉飾決算に対する防止に寄与するとも考えられていること。

エ．税制執行上の便宜性を図ること

法人に選択の余地が認められている事項については、課税庁による税制の執行の立場から、法人の計算内容の妥当性を逐一チェックすることは不可能に近いので、税務行政上の困難を避けるため、これをできるだけ画一的に規制することが必要であること。

なお法人税法が損金経理を要求している代表的な規定及び損金経理を行ったとみなされる場合については、それぞれ、補足資料編第8章(4)及び(5)に示している。

損金経理要件の問題点（逆基準性及び税務メリットの放棄）

損金経理は 上で述べたように、特に課税当局にとってメリットのある制度であるが、納税者にとっては、逆基準性の問題ないしは税務メリットを享受できないといった問題がある。損金経理要件が課されている代表的なものとして減価償却費を例

13 当該部分の記述に当たり、利用した参考文献は次のとおり。

「所得税及び法人税の整備に関する答申」第4、2「税法と改正商法の調整」(昭和38年12月 税制調査会)、
「税法と企業会計との調整に関する意見書」(昭和41年10月17日 大蔵省企業会計審議会中間報告)、「会計・商法と課税所得」武田昌輔著(森山書店 平成5年2月)、「会社法と確定決算基準」品川芳宣著、税務会計研究「会社法と税務会計」第18号(平成19年 税務会計研究学会)、「法人税法の損金経理要件について」前原真一著(税大論叢 第48号 平成17年6月29日)

に説明する。

会計上、正規の減価償却は、固定資産の適正な原価配分を行うことにより、損益計算を適正ならしめることを主たる目的として、経済的に使用可能と予測される耐用年数及び合理的な残存価額に基づいて、毎期規則的に実施されるものであり、これは会社法に規定する相当の償却（会社計算規則5）に一致するものである。

法人税法上も、償却費の計上については、第一義的に費用収益対応の原則が適用されているが、課税の公平性の観点から画一的処理を図るため、償却限度額を設けて、会計上の償却費のうち償却限度額を超える部分については損金不算入とし、損金経理要件を課すことにより、会計上の償却費が法人税法上の償却限度額に満たない場合には、その満たない金額については、申告調整による損金算入ができないこととなっている。

係る損金経理要件規定及び耐用年数、償却方法及び残存価額について具体的な規範を有しているのは、税法のみであることから、償却費の計上については、法人税法の償却限度額計算の規定に従うことが企業の実務慣行として定着しており、会計上もこれを容認してきた（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」¹⁴）。このため、例えば企業の使用実態に沿った固定資産の経済的耐用年数が法人税法で定めるものよりも長い場合に、企業が税務メリットを享受したいが故に、あえて企業会計上も法人税法上の耐用年数で償却計算を行うことが考えられる。また、税務メリット享受のため、企業にとって、定額法が資産の経済的便益が企業によって消費されるパターンを反映する方法であっても、あえて定率法を選択することも考えられる。このような場合、財務諸表の適正性が法人税法の規定により阻害されることになり、いわゆる逆基準性の問題があると考えられている。また特に、平成19年度税制改正において法人の投資促進及び日本と主要先進国の税制の対等性を確保することを目的として政策的に設けられたいわゆる250%定率法（定率法の償却率を定額法の償却率の2.5倍としたもの）の適用により、逆基準性による財務諸表に対する悪影響が顕著となっている。

一方で、逆に法人が経済的耐用年数及び適正な償却方法・残存価額に基づき正規の減価償却を行って適正な財務諸表を作成する場合には、償却に係る課税上の恩典を享受できない場合が生じる。損金経理を課さなくすれば、企業は申告調整で減価償却費を追加で損金算入できるので、これらの問題は生じなくなる。

当該論点は、連結財務諸表にIFRSを適用する状況下で、顕在化してくることになると予想される。つまり連結財務諸表は個別財務諸表の合算を基礎としているため、個別財務諸表においてIFRSと同じ考え方で減価償却費を計上した場合、個別財務諸

14 我が国では耐用年数のように、法人税法の規定が企業会計の基準よりも具体的に定められている内容については、その簡便性から、実務慣行として法人税法の規定がそのまま企業会計に採用されてきた事実がある。こ

表における逆基準性の問題は生じないが¹⁵、税務メリットを享受できない可能性がある。一方で、個別財務諸表において法人税法基準による減価償却を行った場合には、これを連結修正仕訳においてIFRSに基づく減価償却費に修正しなければならない場合がある¹⁶。この場合には税務メリットは享受できるが、IFRSに軸を据えた場合の個別財務諸表における逆基準性の問題が残り、日本基準とIFRSで減価償却に差が生じてしまうことになる。

すなわち、我が国では多くの企業において法人税法の規定に従うことが実務慣行として定着していることから、法人税法に基づく減価償却の方法に関して、企業会計に係る法令等と同等の性格を認め、法人税法に規定する普通償却限度額を正規の減価償却費として処理する場合においては、企業の状況に照らし、耐用年数又は残存価額に不合理と認められる事情のない限り、当面、監査上妥当なものとして取り扱うことができることされてきた（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」）。しかし、IFRSにおいては、会計上、資産の経済的便益が企業によって消費されると予測されるパターンを反映する償却方法の選択や経済的耐用年数の採用が求められるため、それが、法人税法に規定する普通償却限度額と一致する保証はない。したがって、連結財務諸表にIFRSが強制適用された後においても、個別財務諸表において損金経理要件が見直されないことにより逆基準性の問題が顕在化する場合がある。¹⁷

まとめ

以上のように損金経理要件があるが故に、法人が税務メリットを放棄せざるを得ない状況が生じ、また、逆に企業会計を歪める逆基準性の問題が生じるといわれる。しかし、損金経理要件を条文上課さないことで、これらの弊害に対処が可能である。つまり、損金経理要件を外すことにより、企業会計上の費用・損失処理額と税務上の限度額との差額は必須的調整事項（限度額超過の場合の申告加算処理）¹⁸又は任

の意味で、確定決算主義のもと、法人税法の規定が企業会計の基準を下支えしてきた面もある。

15 我が国の基準では、減価償却は適正な期間損益計算の観点からの原価配分手続きであり、耐用年数及び残存価額は、本来的に各企業がその特殊的条件を考慮して自主的に決定すべきものとしている（監査・保証実務委員会報告第81号）。またIFRSでは、減価償却は資産の償却可能額を規則的にその耐用年数にわたって配分する手続きであり（IAS16.6）、耐用年数は企業が予想する資産の利用可能期間である（同）。残存価額は耐用年数到来時の処分可能価額であり（同）当然に企業が判断することになる。このように減価償却の計算要素は企業が判断・決定することが基本である点で、日本基準とIFRSとで減価償却の基本的考えには差異はないものと考えられる。

16 減価償却費が連結上修正される場合には、製造原価についても原価の再計算を実施するか、あるいは修正された減価償却費の差額を原価差額として調整するかの問題も生じることになる。

17 損金経理要件が見直されないことにより逆基準性の問題が個別財務諸表において顕在化した場合には、法人税法基準を含め、IFRSより幅を広く減価償却方法を容認してきた現行の取扱いを、日本基準で再認する手当てが必要となることも考えられる。

18 償却限度額超過の場合の申告加算は、損金経理要件の有無に係らず発生する。

意的調整事項（限度額未満の場合の申告減算処理）で税務調整が可能となる（補足資料編第8章(1)を参照）。なお、損金経理要件の趣旨との関連であるが、損金経理要件の最大の趣旨は、客観的事実以外に基づく取引、つまり見積項目又は選択可能な処理事項については、法人の意思決定を損金経理により決算に明示することにより、法人の恣意的な計算を抑制して所得計算の真実性を保証して、課税上の公平性・安定性を図ることとされている。しかし、恣意的な所得計算に関しては、金融商品取引法などの、法人税法以外の他の法律により財務諸表の作成に関して厳格な規制が行われている企業には、それらの法律による規制で対処が可能であり、また、課税上の公平性・安定性については、損金経理が要件とされていない損金算入限度額（以下「損金算入限度額」という。）を設けることで対処が可能であると考えられる。したがって、損金経理要件については、廃止を含め弾力的に見直す措置を講ずることが望まれる。

なお、損金経理が課されている代表的な規定及びみなし損金経理の内容については、補足資料編第8章(4)及び(5)を参照。

3. 会計基準のコンバージェンスと税制の対応

(1) 我が国におけるコンバージェンスのスケジュール

会計基準を国際的に統一化しようとする世界的な潮流の中で、平成19年8月、ASBJとIASBとの間でいわゆる「東京合意」が公表され¹⁹、我が国は、平成23年6月までにIFRSと我が国会計基準の主要な差異のコンバージェンスを終了させるとの履行期限が明確にされた。この東京合意後、ASBJは平成19年12月に短期、中期及び中長期の3段階のコンバージェンス計画を公表し、その後平成20年9月及び平成21年9月の修正を経て現在の計画に至っている。以下では、平成19年12月のASBJプロジェクト計画表を基本として、短期コンバージェンス項目に対する税制改正の状況を分析し、さらに中期及び中長期コンバージェンスに対応して考えられる税制との接点を考察する。

(2) 短期コンバージェンスと税制の対応状況

概要

同等性評価に関連して平成17年7月にCESRが補正措置を提案した26項目については、既に平成20年12月末までにコンバージェンスが行われている。その26項目の内容とASBJが公表した会計基準の内容は、補足資料編第9章(1)のとおりである。

税制の対応状況

平成20年12月に終了した短期コンバージェンスに対応して、法人税法の改正が行

19 東京合意前の我が国のコンバージェンス作業については1頁を参照のこと。

われている。そこで、短期コンバージェンス項目のうち法人税の取扱いが関連する項目と現段階（平成21年12月末時点）における税制の対応状況を示すと以下のとおりである。

【図表1】短期コンバージェンス項目と税制の対応状況

項目	税制の対応状況（平成21年12月末現在）	関係法令	企業会計基準等との差異など
企業結合 （持分「リンク」法の廃止）	平成13年に創設された組織再編税制では、再編前後の経済的実態の継続性を軸とし適格概念を導入した。適格要件を満たす組織再編は資産・負債の簿価引継ぎ、満たさない場合には時価譲渡となる。この適格概念は、平成15年10月公表「企業結合に係る会計基準」の支配の獲得を基準とした「取得」及び「持分の結合」概念とは異なるものである。	法法62～62の5	組織再編を区分する基本概念が企業会計と法人税法で異なる。
企業結合 （負ののれん）	法人税法上、負ののれんに類似するものとして、非適格合併等が行われた場合の「負債調整勘定（差額負債調整勘定）」がある。負債調整勘定（差額負債調整勘定）は当初計上額を60ヶ月（5年間）で月割り償却を行い、償却額は益金に算入する。（平成18年度改正）	法法62の8	法人税法は、負債調整勘定（差額負債調整勘定）の計上年度における一括償却は認めていない。
ストック・オプション	法人税法上、ストック・オプション付与に伴う従業員等の役務提供の費用の額は、所得税法の課税時期との対応からストック・オプションの権利行使時に発行法人の損金に算入する（ただし税制適格ストック・オプションは、損金に算入することはできない）。（平成18年度改正）	法法54、法令111の2、措置法29の2	役務提供費用の損金算入時期は、企業会計の費用計上時期と異なる。
棚卸資産の評価方法	「棚卸資産の評価に関する会計基準」の公表及び改正に対応し、以下の法人税改正が行われた。 棚卸資産に対する低価法の適用に際し、取得原価と比較する期末評価額を事業年度終了の時ににおける価額（正味売却価額と解されている）とされた。また、トレーディング目的で保有する棚卸資産は短期売買商品として、事業年度終了時に時価法により評価することとされた。（平成19年度改正） 棚卸資産の評価方法である後入先出法が、一定の経過措置を踏まえて廃止された。（平成21年度改正）	法令28	企業会計基準9号「棚卸資産の評価に関する会計基準」に沿った改正が行われた。
減損会計	減損会計により計上された減損損失は、法人税法上は資産の評価損であるから損金に算入できない。	法法33	法人税法上、減損損失は減価償却費の計算上、償却費として損金経理した金額に含まれる（法基通7-5-1）。

項目	税制の対応状況（平成 21 年 12 月末現在）	関係法令	企業会計基準等との差異など
工事契約	<p>「工事契約に関する会計基準」の公表に対応し、以下の拡充措置が施されている（平成 20 年度改正）。</p> <p>工事進行基準の対象にソフトウェアが加えられた。</p> <p>工事進行基準が強制される長期大規模工事の範囲が緩和された。</p> <p>長期大規模工事以外の工事請負で、工事進行基準が選択適用できる工事請負に損失が生じると見込まれる工事もその対象とされた。</p>	法法 64、法令 129	法人税法上、工事損失引当金の計上は認められない。
廃棄費用、資産の除去債務	<p>将来の有形固定資産の除却費用及び有害物質の除去費用は、実際の除去行為が行われるまでは法人税法上債務が確定していないものとされ、損金に算入することはできない。</p>	法法 22 二、法基通 2-2-12	

税制改正の特徴とまとめ

短期コンバージェンスに係る法人税制の対応状況は上表のとおりであるが、特徴を箇条書きで示してみたい。

- ア．棚卸資産の評価方法、工事契約はほぼ企業会計基準に沿った改正が行われている事実がある。ただし、工事損失引当金は債務確定性の観点から認められていない。
- イ．ストック・オプションについては、所得税の課税時期との関連で、役務提供費用の損金算入時期が企業会計と異なるものとなっている。
- ウ．減損会計、資産除去債務など恣意性の排除又は債務の確定性の問題から、企業会計に対する対応が全く行われていない事実がある。これらは法人税法の基本的理念との調整を要する側面がある。
- エ．企業結合と組織再編税制とは、その再編形態の区分に関して考え方が基本的に異なる部分がある。それを合致させない限り、両者の齟齬は解消しない。ただし、税務上ののれんである資産調整勘定の償却は、損金経理要件が課されていないため、逆基準性を発生させない。

このように、所得計算に関する恣意性の排除及び費用の債務確定性などの法人税法の基本的理念ないしは所得税法等に抵触せずに改正が可能な部分については、企業会計基準に沿った法人税法の改正が行われているが、そうでない部分については、対応が進んでいないか又は抵触しない範囲での一部の対応にとどまっているのが現状である。

(3) 中期コンバージェンスと税制との接点

中期コンバージェンスと税制との接点

ASBJとIASBの間で識別されてきた残りの差異についてのコンバージェンスは、平成23年6月30日までに完了予定であるが、そのコンバージェンス内容と考え得る今後の税制との接点を補足資料編第9章(2)にて示すこととする。

まとめ

上記、中期コンバージェンス項目と税制との関連で重要と思われる点は以下のとおりである。

ア．のれんの償却について（企業結合関連）

会計上（正の）のれんについて償却が認められなくなっても、（正の）のれんを非適格合併等が行われた場合の資産調整勘定（法法62の8）として税務上認識した場合には、償却費は損金経理を要件とせず損金として認識できるので（同）会計上のれん償却を行わなくとも税務上償却メリットを享受できる。ただ、会計上（正の）のれんに対し減損損失を認識した場合には、税務上は損金不算入であるから税務メリットを減損認識時に享受できない。なお、法人税法上の営業権（法令13八ル）に該当するものとして、会計上（正の）のれんを認識した場合には、営業権の償却費について法人税法上損金経理が必要であるから（法法31）会計上償却費を認識しなければ税務上の償却メリットを享受できない。

イ．過年度遡及適用

法人税法第74条第1項は、法人の確定した決算に基づき確定申告書を提出することを定めている。これに関連して企業会計上、会計方針の変更等が行われ過年度の財務諸表へ遡及適用が行われた場合に、確定した決算も変更されたものとして、修正申告（通19）又は更正の請求（通23）若しくは制度外の行為であるが、更正の嘆願を行うか否かという疑問が生じる。この点について会社法上の想定として、会計上行われた過年度遡及修正は、過去の確定した計算書類の修正ではなく、確定手続という制度的制約がない財務諸表の過年度の遡及的修正であるという法務省の見解が示されている²⁰。この見解に従った場合、確定決算の修正が行われていなければ、過年度に行った確定申告において会計上の当期利益は変更なく、したがって課税所得も変わらないことから、修正申告や更正の請求等は必要ないことになる。ただこの点に関して、現在、課税当局の見解は何ら示されていない。²¹

20 旬刊商事法務 No.1866「会社法における過年度事項の修正に関する若干の整理」20-21頁 法務省民事局 小松、澁谷、和久著 商事法務研究会刊

21 最高裁判例において、過年度の電力料金が約12年間に渡り過大に徴収されていた法人が、当該過大額が返還された事業年度において一度に課税所得とされた事件において、過年度の各事業の所得修正で対応するべきで

(4) 中長期コンバージェンスと税制との接点

最後の段階のコンバージェンスは、平成23年6月30日以後の検討項目であり、現在IASB及びFASBで共同開発中の会計基準に関するものと、それ以外のIASBでの検討プロジェクトである。今後、ASBJでは両者の開発状況を踏まえながらコンバージェンス作業を行う予定である。以下、その内容と考え得る今後の税制との接点を補足資料編第9章(3)に示すこととする。

4. 諸外国の状況

(1) 概観

諸外国の状況

会計基準のコンバージェンスと確定決算主義の問題を検討するにあたり、諸外国での会計基準の国際的コンバージェンスに伴う税制の対応は参考となる。

以下、諸外国の例として、成文法(大陸法)系の国の例としてフランスとドイツ、慣習法系の国の例としてイギリス、さらに、税制と会計基準が分離している国の例としてアメリカを取り上げ、連結財務諸表及び単独財務諸表でのIFRSの採用状況、税務と会計の分離の状況を中心に記載するが、本論編では概観と国別の記述の要点のみ記すこととし、国別の詳細な記述は補足資料編第10章(1)～(4)で記述することとする。

ここで、各国における財務会計と課税所得計算の関係を概観すると、以下のとおりである。

【図表 2】各国における財務会計と課税所得計算の関係

	日本	フランス	ドイツ	イギリス	アメリカ
金融商品取引法と会社法会計の関係	会社法会計、金融商品取引法会計の双方が並存それぞれに開示規制がある。	商法会計中心	商法会計中心	会社法会計中心	証券取引法会計中心
税務調整	確定決算方式 (損金経理要件が有る)			申告調整方式 (損金経理要件が明示的に無い)	分離方式 (損金経理要件は存在するが極めて限定的)
税務申告書	企業会計の当期純利益の数値に加減算する				課税所得は企業利益とは別に計算する。
課税所得に利用する数値	各国の一般に公正妥当と認められる会計基準GAAPにより算出された会計利益から算出する。			同左、ただしIFRSに基づくこともできる。	独自に計算する。

(出典：週刊経営財務No.2895 15頁「IFRS導入が税務会計に及ぼすインパクト(前編)」猪熊、小林、持田著 平成20年11月24日税務研究会刊を基に作成)

損金経理要件の有無

「【図表 2】各国における財務会計と課税所得計算の関係」に示したとおり、税務における損金経理要件の規定の有無の観点で、対象とした日本以外の4つの国を大別すると、日本と同様に、法人税において損金経理要件が明確に定められているフランス、ドイツのグループと、法人税と会計が分離しているアメリカ及び損金経理要件が明示的にないイギリスのグループに大別される。

したがって、フランス、ドイツの例は、日本における会計基準のコンバージェンスと確定決算主義を検討するに当たり有用といえる。

(2) フランスにおける会計基準のコンバージェンスと税制

フランスでは、個別財務諸表はPlan Comptable Générale(フランスの企業会計原則、以下「PCG」という。)に基づき作成され、これを基に税務申告が行われる。このPCGも近年IFRSへのコンバージェンスが進んでおり、税法との乖離が生じている。まず減価償却であるが、フランスにおいても損金経理が基本的に要求されている。フランスは、従来会計上も法人税法の耐用年数に依拠して減価償却を行っていたが、コンバージェンスによりPCGは固定資産の減価償却の処理をIFRSと一致させるに至った。この結果、耐用年数の採用が経済的耐用年数となったため、減価償却費については税務メリットを享受できない事態が生じたとのことである。これは後日、フランス税務当局に

より一定の手当てが行われたが全ての固定資産が対象となったわけではないため、税務メリットを放棄せざるを得ない場合もあるとのことである。これは日本との共通点であるといえる。またリース契約はコンバージェンスの対象ではなく、IAS17(リース)はPCGに反映されていない。従来からPCGも法人税もリースは賃貸借処理を行っていたため、リースについては逆基準性の問題や税務メリットの放棄は生じていない。

なお、フランスに関する詳細な記述については補足資料編第10章(1)を参照のこと。

(3) ドイツにおける会計基準のコンバージェンスと税制

ドイツの個別財務諸表は、自国会計基準であるドイツ商法典(以下「HGB」という。)に基づき作成しなければならない。なお参考情報としてIFRSで個別財務諸表を作成することも可能であるが、HGBに基づく作成義務を免除するものではない。法人の税務申告はこのHGBを基に行われるが、ドイツでは平成17年のEUのIFRS導入に併せ自国の会計基準(HGB)のIFRSへのコンバージェンスが進んだ。さらに、今まで商法で認められていた逆基準性を廃止することを盛り込んだ、商法改正の会計基準近代化法務省草案(BiIMog)が公表され、平成22年1月1日以降に開始する事業年度から適用された。また、これに対応する形で日本の損金経理要件に当たる、ドイツ所得税法第5条「逆基準性の原則」が廃止された。今後さらに会計基準と課税所得計算とが乖離することが予想されることから、日本の確定決算主義に当たるドイツ所得税法第5条の基準性の原則の在り方も議論になっており、今後の動きを注視したい。

なお、ドイツに関する詳細な記述については、補足資料編第10章(2)を参照のこと。

(4) イギリスにおける会計基準のコンバージェンスと税制

イギリスの個別財務諸表の会計基準は、自国の会計基準である財務報告基準(Financial Reporting Standards、以下「FRS」という)とIFRSの選択適用が認められている。最近公表されるFRSはIFRSと同様であり、コンバージェンスが進展している。法人の税務申告も両者いずれの会計基準でも行うことができる。イギリスでの会計と税務の関係は、税法に損金経理要件に関して明示的な規定がないことから一般に分離しているといわれるが、課税所得は一般に認められた会計実務(GAAP)に基づいて算定されることから完全に分離独立しているわけではない。問題点としては、FRSを基礎とする課税所得とIFRSを基礎とする課税所得が存在することになり、両会計基準で重要な差異がある場合には、課税の公平原則や中立の原則が保たれないことである。

なお、イギリスに関する詳細な記述については、補足資料編第10章(3)を参照のこと。

(5) アメリカにおける会計基準のコンバージェンスと税制

アメリカは会計基準と税法との分離が最も進んでいる国とされているが、アメリカ

の税法である内国歳入法でも、課税所得計算は企業会計に準拠する旨の規定は存在している。しかしながら、アメリカの税制そのものは、会計基準が整備される以前から法律が整備されており、税法独自の規定が発達してきたため、企業会計に対する税法の独立性は非常に強い。また一部を除き、損金経理を前提としていない。

米国会計基準のIFRSへのコンバージェンスは、平成14年9月のIASBとFASBとの「ノーワーク合意」を起点として現在に至るまで行われている。ただ、既述のとおり、「アメリカ税法においても企業会計へ準拠する旨の規定は存在しているが、日本の損金経理に相当する経理要件が極めて限定的であるため、企業会計と税法との独立性は高く、コンバージェンスが税法に与える影響は大きくないと考えられる」²²。

なお、アメリカに関する詳細な記述については、補足資料編第10章(4)を参照のこと。

5. 会計基準のコンバージェンスと中小企業

上場企業以外の企業を中心とする中小企業は、上場企業を中心とする大企業と比較した場合に、一般的に帳簿作成や決算・申告に大きな労力をかけることができないという固有の問題が存在する。したがって、コンバージェンスとの係りで確定決算主義が放棄され、企業会計上の利益と課税所得計算とのリンクが断たれた場合には、企業会計と税務会計の二重の会計データを作成・保存する必要が生ずる。その事務負担増大の影響度は、大企業より重くなるものと考えられる。この意味で、中小企業に対して確定決算主義がもたらす簡便性のメリットは大きい。なお、会計基準のコンバージェンスと中小企業との関係については、補足資料編第11章(1)～(5)で詳説している。

6. 今後の方向性

以上、会計基準のコンバージェンスに軸を据え確定決算主義の在り方について複数の局面から検討を行った。その検討結果を改めて要約し、さらに今後の方向性について検討したい。

(1) これまでの検討結果のまとめ

歴史的経緯から

企業会計に基づく決算による損益計算を基礎として課税所得を計算する意味で、確定決算主義は、明治17年(1884年)の所得税(法人税)法草案策定時から織り込まれている。その後形式的意義の確定決算主義は昭和22年に、公正処理基準は昭和42年に、それぞれ法人税法で法文化されているが、課税所得計算の方法については、

22 「企業会計と税法等との調整に関する現状分析と課題」37頁 平成20年12月 財団法人財務会計基準機構刊

当初から実質的な変化はない。このように、企業会計に基づく決算による損益計算を基礎として課税所得を計算する方法は、法人課税が創設された時点から一貫している。これは担税力のある課税所得を簡便的に計算することができるという意味で、納税者にとっても課税当局にとっても利点があったことの証左であろう。

損金経理要件から

損金経理要件を課している最大の趣旨は、客観的事実以外に基づく取引、つまり見積項目又は法人税法上選択可能な処理事項については、法人の意思決定を申告書によってではなく、損金経理により決算に明示することにより、法人の恣意的な計算を排し、課税上の公平性・安定性を図るためと考えられる（第2章(3)参照）。一方でこの損金経理要件は企業に対し、税務メリットの放棄又は適切な会計処理の選択を阻害する逆基準性の問題をもたらしている。したがって、課税所得計算に関する恣意性の排除、公平性の確保については損金経理要件を課さず、損金算入限度額の定めのみで対処すべきである。恣意的な課税所得計算の排除については、損金経理要件の見直しの対象企業を、金融商品取引法による厳格な開示規制が課される上場企業とすることも考えられる（本論編第6章(2)参照）。

会計基準のコンバージェンスと税制の対応から

短期コンバージェンス項目については既に法人税の対応は一段落しており、概ね企業会計に準拠した改正が行われている。しかし、減損損失や資産除去債務など見積項目や不確定な債務に係る恣意性介入を極力排除するといった、法人税法の基本理念に抵触する事項については改正が行われていない。この点は、企業会計の役割が企業の将来予測に資する面を担いつつあることと、税法上の原価概念及び課税の公平性と簡便性を理念とする税法の考え方との根本的な相違点が現れている部分であると考えられる。今後、無形資産、収益認識、負債と資本の区分、金融商品、リース会計、引当金など、中期及び中長期的コンバージェンス項目においても企業会計の指向と法人税の理念とが相反することが予想される。法人税法に歩み寄りが必要ならば、企業利益と課税所得との乖離が進むことになるものと考えられる。

諸外国の状況から

フランス及びドイツは確定決算主義を採用しており、さらに損金経理要件も課されていることから日本が参考とすべきことは多い。また、両国とも個別会計基準のIFRSとのコンバージェンス作業が進行中である。フランスは減価償却の耐用年数に関して個別会計基準と法人税法との乖離が生じ、日本と同様に税務メリットの放棄ないしは逆基準性の問題が生じている。しかし、確定決算主義を廃止すべきとの議論には至っていないようである。また、ドイツは従来から基準性の原則（商法上の

正規の簿記の諸原則に従った会計処理が税務上の会計処理の基礎となること。本研究報告でいう実質的意義の確定決算主義に相当)と逆基準性の原則(我が国の損金経理要件に相当)がドイツ所得税法第5条に定められているが、最近は個別会計基準のコンバージェンスによる商法改正が続き、逆基準性の原則が廃止されることが決定している。現在は基準性の原則の在り方が議論の対象となっているようである。特にドイツは、今後の動きを注視する必要がある。

中小企業の状況から

上場企業に比べ帳簿作成や決算・申告に大きな労力をかけることができない中小企業にとって、確定決算主義が放棄されることにより、会計用のデータと税務申告用のデータを二重に保有し、企業会計とは別に課税所得を算定することは、多大な負担となるため、確定決算主義の放棄が行われた場合には、中小企業での対応は極めて困難と考えられる。また我が国の会計基準が大きく変化しつつある中、会計基準とその適用対象の関係について、十分な検討を行うべきであるとの意見が出されている。今般、平成22年3月に「非上場会社の会計基準に関する懇談会」が設置され、各関連団体とともに非上場会社の実態、特性を踏まえた会計基準の在り方について、会社法や法人税法との関係に配慮しながら幅広く検討されることとなっている。今後は当該懇談会の議論の推移を見守る必要がある。

(2) 財務諸表作成目的の二極化と提言

財務諸表作成目的の二極化現象

現在我が国における会計基準の適用区分は図表3のように整理できる。これを見るに、コンバージェンスの進展により財務諸表の第一義的な作成目的が二極化していると考えられる。まず上場企業は、一定の要件を満たした特定会社には、連結財務諸表にIFRSの任意適用が認められており、またコンバージェンス後の日本基準の適用が義務付けられている。つまり、現在の投資家及び将来の投資家を対象とした投資価値判断のための将来予測に資する財務諸表が要求されている。IFRSへのコンバージェンスの究極的目的地はこの点、すなわち投資情報としての有用性にあると考えられる。この目的に資するためには、マーケット情報の取込みや将来キャッシュフローの予測計算などが必要となる²³。

次に上場企業以外の企業は、規模的には幅が広く、上場企業と同じ目的を持つ場合もあるが、企業を取り巻く多様な関係者の利害を調整するための判断資料としての役割が財務諸表の作成目的であることが多い²⁴。具体的に、財務諸表(計算書類)

23 「租税研究2009.11月号」92-94頁、鈴木一水氏講演記録を参照

24 また、中小企業においては、経営者自らが企業の経営実態を正確に把握し、適切な経営管理に資することの

は剰余金の配当に係る分配可能額の計算及び課税所得計算の基礎とすることが多いと考えられ、計算の基礎としての確実性が求められる。この目的に資するためには、取得原価主義や債務確定主義を中心に据えた過去事象に基づく確実な数値が要求されるであろう²⁵。

【図表3】我が国における会計基準の適用区分

	区 分	連結財務諸表	個別財務諸表	会計監査の義務
	上場企業	上場企業の会計基準又はIFRS（任意適用）	上場企業の会計基準	有
	金商法適用 非上場企業	上場企業と同一の会計基準	上場企業と同一の会計基準	有
	会社法大会社 （ を除く）	作成義務なし	上場企業と同一の会計基準	有
	その他の中小企業	作成義務なし	中小企業の会計に関する指針	無

1. 上場企業の会計基準とはASBJが公表する会計基準、適用指針、実務対応報告等を示す。
2. 中小企業においては、実務慣行（法人税法の取扱いを考慮したもの）によることが多く、また、上場会社の会計基準を利用することもある。

提言

上記の検討を踏まえ、上場企業における確定決算主義の今後の在り方について検討する。

上場企業の財務諸表は将来指向的な数値を得るべく会計基準が進んでいくため、課税の公平性の観点から見積要素を可能な限り制限する法人税法の基本理念とは相入れない方向に進んでいくものと考えられる。そうすると申告調整が煩雑化すると同時に、損金経理要件による逆基準性及び税務メリットの放棄の問題がますます生じるものと思われる。確定決算主義の放棄、すなわち企業会計と税務会計を分断すればこの問題は解決するが、課税所得計算の簡便性などの確定決算主義のメリットも享受している（第2章(2) 参照）。よって現段階では、確定決算主義の放棄を議論するのは時期尚早と考えるが、上述の逆基準性などの問題から、少なくとも損金経理要件の見直しが必要である。

なお、損金経理要件の論拠である課税所得計算の恣意性の排除の担保については、金融・資本市場における投資者保護のために設けられた金融商品取引法により、金

意義も、会計情報に期待される役割として大きいと考えられる。（中小企業の会計に関する指針第6項）

25 非上場企業であっても、金融商品取引法の開示対象となる会社、会社法上の大会社及び将来上場を目指す会社は、上場会社と同様の財務諸表の作成目的を有する場合もあるものと考えられる。

融商品取引所に上場している会社の経営者は、有価証券報告書の記載内容が金融商品取引法令に基づき適正であることを確認した旨を記載した確認書を内閣総理大臣に提出する義務を負う（金融商品取引法24の4の2）。また、上場企業は事業年度ごとに連結財務諸表及び個別財務諸表を作成し（同24の4の1）、経営者が評価した内部統制報告書を有価証券報告書と併せて内閣総理大臣に提出しなければならないこととされている（同24の4の4）。なお、内部統制報告書は、財務諸表と併せて公認会計士又は監査法人の監査証明を受けなければならないこととされている（同193の2）。

したがって、損金経理要件の論拠である課税所得計算の恣意性の排除は、損金算入限度額の設定と上述した金融商品取引法による厳格な規制により、一方、会計上の費用計上の適正性は金融商品取引法による厳格な規制と会計監査により担保できるものと考えられる。²⁶

以上、上場企業における今後の確定決算主義の方向性をまとめると以下のようになる。

【図表4】上場企業の今後の確定決算主義の方向性について

対 象	財務諸表の第一義的な作成目的	企業会計に要求される要素	法人税法との関連	確定決算主義の方向性
上場企業	将来予測に資すること	マーケット情報の取込み、将来キャッシュフローの予測など	乖離が進む	まず損金経理要件の見直しが必要。将来的には確定決算主義の見直しも検討課題になる可能性も。

26 なお、非上場企業であっても、金融商品取引法の開示対象となる非上場会社及び金融商品取引法適用以外の会社法上の大会社については、公認会計士又は監査法人による会計監査が行われるため、同様の取扱いが行われることが望ましいと考える。

< 補足資料編 >

7. 会計基準の国際化と確定決算主義

該当補足資料なし。

8. 確定決算主義の意義、歴史及び損金経理要件

(1) 三つの調整の種類と対応する規定

課税所得は確定した決算に基づく企業利益を基礎として、これに別段の定めによる調整を加えて算出されることになるが、この別段の定めによる調整には、企業の決算に組み入れるべき事項（決算調整事項）²⁷と企業利益を出発点としてこれに調整を加える事項（申告調整事項）がある。

決算調整事項とは、法人が会計処理の段階において、法人税法に定める所定の経理処理を行わなければ課税所得の計算上、その処理が税務上認められないというものである（つまり、申告調整のみでは税務上当該取引が認められない。）。確定決算主義の下では、一般に公正妥当な会計処理基準で算定された利益を課税所得計算の基礎とするのであるが、これは法人税関係法令に別段の定めがない限り、企業会計の処理を受け入れることを意味すると同時に、企業会計上公正妥当であり、かつ、法人税法上も許容されるものであれば、いったん企業会計で処理した事項は申告調整が認められないことも意味する。また、決算調整事項の象徴的な例として、損金経理要件（法法2二十五）がある。損金経理要件は、「法人がその確定した決算において費用又は損失として経理すること」（法法2二十五）を要件として、課税所得の計算上、当該取引を損金として認めるものであるが、売上や仕入取引など客観的事実に基づく取引とは異なり、固定資産の減価償却費、資産の評価損などの内部取引や法人税法上選択可能な例外的な費用・収益の認識基準の採用といった法人の意思決定が企業利益及び課税所得に重要な影響を与える場合に、法人の意思決定を最終的に確認する手段として要求されるものである。損金経理要件は、このように実質的意義の確定決算主義が厳密に反映される部分であるといえよう。

次に申告調整事項には、企業会計上の費用・損失であっても法人税法上は損金と認めがたいために調整を要する事項（必須的調整事項）と、二重課税の排除その他政策的な事由により益金不算入・損金算入の税務判断を法人に委ねる事項（任意的調整事項）の二つがある。

これらの調整事項と具体的規定の内容を示すと以下のとおりである。

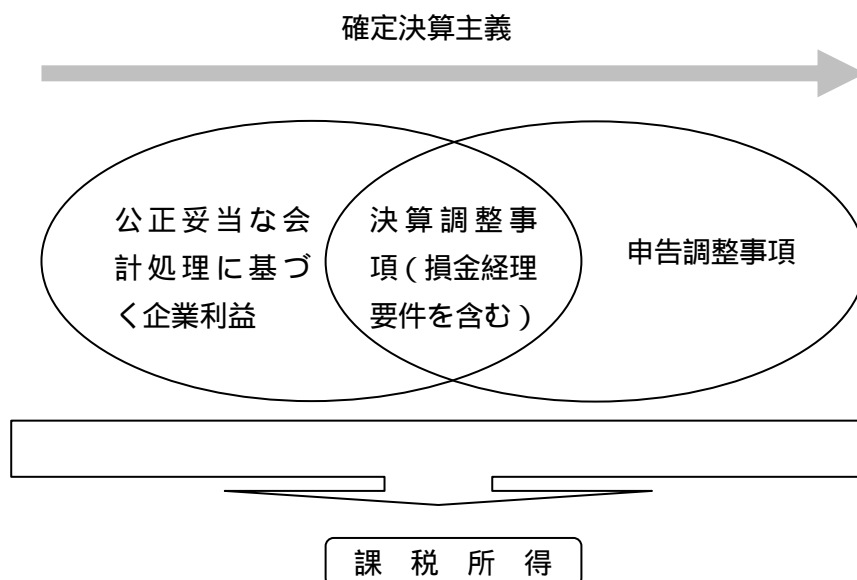
27 申告書のみでの調整が認められないという意味で調整事項の一形態とされている。

【図表 5】申告調整の種類と具体的内容

調整の種類		申告書のみでの調整の可否・要否		更正請求	税務官庁による是正	具体的規定（例）	
決算調整事項		不可 決算の段階において調整（経理処理）を要するものであり、申告書のみでの調整が認められない事項である。	損金経理をしなければ損金の額に算入されない事項（損金経理要件が付された事項）	不可	不可	<ul style="list-style-type: none"> 減価償却資産の償却費（特別償却を含む。）の損金算入（法法31、措法42の5、措法42の6、措法42の7等） 少額の減価償却資産及び少額の繰延資産の損金算入（法令133、法令134） 一括償却資産の損金算入（法令133の2） 繰延資産の償却費の損金算入（法法32） 資産の評価損の損金算入（法法33） 貸倒引当金、返品調整引当金の損金算入（法法52、法法53、措法57の10） 貸倒損失の損金算入（法基通9-6-2）等） 	
			積立金として積み立てる方法（剰余金の処分により積立金として積み立てる方法を含む）により損金算入が認められる事項				<ul style="list-style-type: none"> 固定資産の圧縮記帳（法法42、43、44等） 特別償却準備金の損金算入（措法52の3） 各種準備金の損金算入（措法55等）
			一定の経理を要件として選択計算が認められる事項				
申告調整事項	必須的調整事項	強制 必ず申告調整しなければならない事項である。		可能	進んで是正する。	<ul style="list-style-type: none"> 役員給与の損金不算入（法法34） 特殊支配同族会社の役員給与の損金不算入（法法35） 過大な使用人給与の損金不算入（法法36） 寄附金の損金不算入（法法37、措法66の4） 交際費等の損金不算入（措法61の4） 貸倒損失の損金算入（法基通9-6-1） 決算で計上した益金又は損金に誤りがあるもの 	
	任意的調整事項	任意 恩恵的な事項（減税事項）が多い。	申告調整すれば認められる事項	不可	やむを得ない事情がある場合を除き、積極的に是正しない	<ul style="list-style-type: none"> 受取配当等の益金不算入（法法23） 会社更生等による債務免除等があった場合の欠損金の損金算入（法59） 資産譲渡の場合の特別控除（措法65の2～65の6） 	

(2) 確定決算主義と決算調整事項及び申告調整事項の関係

確定決算主義の下では、企業利益は公正妥当な会計処理の基準に基づいて算出されることが前提であり、その企業利益は株主総会等により確定する。その上で、その企業利益に対して税務独自の申告調整が施されて課税所得が計算される。確定決算主義と決算調整事項及び申告調整事項の関係は以下のように図示できる。



(3) 確定決算主義導入の歴史的経緯

法人課税方式及び所得計算改正の推移

ここでは、確定決算主義導入に向けて法人課税方式がどのように変遷していったか、すなわち法人課税方式の歴史について、主要な流れを確認する。

ア．明治20年(1887年)(所得税法の創設)

本年に法人税の前身となる所得税法が創設された。明治20年当時の租税収入の大部分は、地租及び酒税等によっていたが、国費の膨張及び租税負担の均衡を図る必要性から、外国の制度を参酌して所得税法が創設されるに至った²⁸。

この所得税法の創設に先立ち、明治17年12月に所得税法の草案が作成されており、この草案においては、「第1条 所得税は資産又は努力より生ずる所得高に課すべし」として、会社と個人に対して課税するものとされていた²⁹。また、同草案では、商工業等の所得については2%～3%の3段階の超過累進税率課税(同3条)とされていた。なお、会社は「損益決算ノ日限確定セシトキハ其旨十日以前二郡役所二届出ヘシ」(同9条)とされ、税務職員が之を臨検することがあると

28 「明治大正財政史」第6巻 内国税(上)977頁 大蔵省編纂(経済往来社 昭和32年)

29 「経済学全集「日本財政論(租税編)」」195～208頁(阿部勇 昭和7年)

されていた（同条）。これは、「諸会社ノ所得高ヲ定ムルニハ損益決算表ニ據ルヲ法トス」³⁰が、事前の届け出は脱税防止のためのものであると説明されている³¹。

しかし、実際に明治20年に施行された所得税法では、法人に対しては課税がなされず、個人のみが課税対象とされた。なお、法人に対する課税が始まったのは、明治32年からである。

イ．明治32年（1899年）（法人課税の開始）

明治22年には、大日本帝国憲法が公布され、また、東海道線が全線開通するなど、明治半ばより国民経済に著しい変化がもたらされており、さらに、明治28年以降の日清戦争の戦後経済に伴う財政需要が益々増大してきたことから、これらに対応するために、明治32年に所得税法の根本的な改正が行われ、法人に対する課税が創設されることとなった。

具体的には、3種に区分された所得のうちの第一種の所得が法人の所得とされ、各事業年度の総益金から総損金³²、前年度繰越金を控除したものに対して所得税が課されることとなり（明治32年所法4、42）これにより納税義務のある法人については、事業年度ごとに損益計算書を政府に提出すべきとされた（明治32年所法7）。なお、この損益計算書については、毎事業年度の通常総会終了後7日以内に損益計算書を所轄税務署に提出しなければならない（明治32年所規3）とされているため、原則として、通常総会により確定した損益計算書に基づき、課税がなされていたと考えられる。ただし、この時点では、申告納税方式ではなく賦課課税方式であったため、確定した損益計算書により政府（税務署）により所得金額の決定が行われ、会社に通知された（明治32年所法9、35）。

また、所得税法による課税が法人の事業年度ごととなっているのは、「法人ノ所得ハ各事業年度毎ニ之ヲ算定シテ課税ス是法人ハ一事業年度毎ニ其ノ損益ヲ決算スルモノナレハナリ」³³とされ、企業の決算期間と対応させる趣旨である。

この法人に対する課税標準は、各事業年度の総益金から総損金を控除した額とし、これに対する税率は2.5%であった³⁴。

ウ．大正2年（1913年）（所得税法の整備）

会社を甲と乙に区分し、合名会社、合資会社及び株主20人以下の株式会社・株式合資会社を甲とし、4%～13%の超過累進課税を、その他の会社を乙とし、6.25%

30 「経済學全集 第五十三卷（日本財政論（租税編）」）（改造社）208頁 阿部勇（昭和7年）

31 同上

32 明治32年施行の所得税法及び同法施行規則においては、総益金及び総損金は定義されていない。したがって、総益金及び総損金の内容については、課税当局により、純資産の増加及び減少の原因となるものが総益金及び総損金であると解釈され、様々なものが総益金として課税の対象となっていた。一例としては、株式の時価発行におけるプレミアム（額面超過額）は、純資産を増加させる原因であることから総益金とされ、課税の対象とされており、この取扱いはシャウブ勧告に基づく税制改正まで維持された。

33 「所得税法講義」54頁 上林敬二郎（明治34年）（松江税務調査会）（平成11年大阪学院大 復刻版）

34 「明治大正財政史」前掲992頁～ 大蔵省編纂（経済往来社 昭和32年）

の比例税率課税とした（大正2年法3）³⁵。

また、納税義務のある法人は、財産目録・貸借対照表・損益計算書に加えて、所得の明細書を添付し、決算確定の日より7日以内にその所得を政府に申告すべきものとされている（大正2年所法7、同所規3）。さらに、同年4月28日に大蔵大臣は内訓を発し、純益金をもって前年度繰越損金の補てんに充当したときは、その控除を認める旨を示達した。

エ．大正9年（1920年）（第一次世界大戦後の改正）

法人に対して所得税を課すこととした明治32年当時は、法人を独立した主体と認めて課税するというのではなく、出資を通じて個人が有する法人の利益に対し、その源泉段階において課税する程度の趣旨に過ぎないものであり、個人が受け取った法人からの配当金は、個人の源泉段階において既に課税済みであることから、個人の所得としては課税されていなかった（大正2年法5六）。このため、個人を対象に増税を図ろうとすると、同じ所得金額であっても、その所得金額に占める配当所得の割合が多い者ほど増税の影響を受けないこととなり、税の公平や負担の均衡が図れないことから、大正9年に所得税法の全文の改正を行い、法人を独立の課税主体として扱われるようになった。

この改正により、法人における課税対象であった第一種の所得は細分化され、継続企業である国内法人においては、超過所得（法人の所得のうち資本金の額に一定率を乗じて計算される金額を超える部分）、留保所得（法人の所得のうち積立金とした部分）、配当所得（法人の所得のうち配当された部分）の3つの所得に対して課税されることとなった（大正9年所法3）。つまり、法人の所得を留保された部分と社外流出された部分とを区分し、それぞれについて所得税を課すこととし、さらに、資本金の額に一定率を乗じた金額を超える法人の所得を稼得した場合には、超過所得としてより多くの租税負担が求められることとなった。

これにより、法人の所得（総益金の額から総損金の額を控除した金額）が直接の課税対象とされなくなったが、超過所得・留保所得・配当所得を計算するにあたって必要となる法人の所得が「各事業年度ノ総益金カラ総損金ヲ控除シタル金額」（大正9年所法4）である点はそのまま維持されている。

また、この改正に伴い、申告書に添付すべき書類として、従来から求められていた財産目録・貸借対照表・損益計算書に加えて、留保所得等の明細書及び資本金額の明細書が追加され（大正9年所法24）、毎事業年度決算確定の日若しくは合併の日より14日以内に所轄税務署に申告すべきものとされた（大正9年所規16）。

オ．大正15年（1926年）（繰越欠損金損金算入の廃止）

大正9年の税制改正により法人の留保所得及び配当所得に所得税が課されるこ

35 「明治大正財政史」前掲1058頁～ 大蔵省編纂（経済往来社 昭和32年）

ととなったが、配当所得の税率が5%であるのに対し、留保所得の税率は5%から20%の累進的課税であったことから、法人が十分な内部留保を有することの妨げとなり、事業の基礎が薄弱となってしまふ懸念が生じた。このため、法人の所得を留保所得・配当所得と区分する取扱いは廃止し、大正15年の税制改正では、第一種の所得は法人の普通所得、超過所得及び清算所得とされた。この普通所得は従来の「法人の所得」と同義であり、その税率は5%の比例税率（大正15年所法3、21）をされたが、前事業年度より繰り越された損金はその年度の損金に算入されないこととなった（大正15年所規1）。この制度は、大正15年4月1日以後終了事業年度から適用とされた（昭和2年1月6日主秘第1号34）。

なお、所得税法創設以来認められていた繰越欠損金の損金算入を廃止した理由としては、営業税の改正、同族会社の留保に対する加算税制度の採用等が挙げられているが、この改正につき、税法独自の計算規定が現れたとする次の意見がある³⁶。

「この繰越欠損金の取扱いの改正は、それまでの所得計算の規定の上に一つのエポックを画した。所得計算に関する規定の解釈は、まず、商法の規定なり、その解釈なりを通して行われていた当時の商法依存と言われた体制の中で、税法独自の計算規定が現われたからである。その意味で、この規定の創設は、忠佐市氏が述べているように「新しい税務会計のジャンルの息吹き」³⁷が感じられることとなった。」
カ．昭和15年（1940年）（法人税法の創設）

日華事変により数度の増税が行われたことにより税制がより複雑化していたため、税制を整備確立する必要に迫られ、根本的な税制改正が行われた。

具体的には、第1種所得税及び法人資本税³⁸を統合して法人税を創設し、賦課課税方式による徴税を行った。

法人税法による課税は、法人の各事業年度の所得及び清算所得並びに各事業年度の資本に対する課税であり、税率は、各事業年度の所得に対しては18%、各事業年度の資本に対しては0.15%であった。

法人の各事業年度の所得は、各事業年度の総益金より総損金を控除したる金額によるものとされており（昭和15年法法4）、納税義務のある法人は、財産目録・貸借対照表・損益計算書に加えて、第4条から第9条の規定により計算された所得金額及び資本金額の明細書を添付し、その所得金額及び資本金額を政府に申告すべきとされていた（昭和15年法法18）。さらにその申告は、法人の各事業年度の所得及び資本は、毎事業年度決算確定の日より20日以内にこれを所轄税務署に申告すべ

36 「会計思想の発展と所得計算論争」42頁～ 大村蕪（税務大学校論叢11号 昭和52年）

37 「プレ税務会計史 - シャウブ税制の発足に至るまでの税務会計の進展」13頁 忠佐市（税理 昭和51年12月号）

38 法人資本税とは、法人の資本金にする税額である。昭和15年以前は、税目の1つであったが、昭和15年税制改正により、各事業年度の所得に加えて、法人の資本金に対しても法人税を課するものとして整理された。

きとされている（昭和15年法規18）。

この時期の申告方法としては、損益計算書を添付し、その損益計算書に記載された総額表示の総益金と総損金から、加減算を行い、所得の計算を行い、（所得金額及資本金額）申告書には、決算確定日とともに、所得金額が記載されている³⁹。

なお、申告書に記載される「決算確定日」の決算確定とは、「当該事業年度分の決算書を株主総会（又は社員総会）において承認し、確定した日を言うのである。」とされており⁴⁰、すでに、昭和25年に公表された法人税基本通達⁴¹に記載されている内容と同様の解釈がなされている。

キ．昭和20年（1945年）（一部法人に対して申告納税方式の採用）

この年の税制改正により、資本金500万円以上の大法人及び大蔵大臣の指定法人（銀行や保険会社等）については、申告納税制度が採用された。従来、法人に対する法人税、臨時利得税の決定については、決算確定後相当の期間を要し、国庫収入の遅延を来すとともに、法人の側においても課税遅延の結果、経理上の不便が少なくなかったという実情があった。具体的には、決算確定後60日以内に法人税、営業税及び臨時利得税を自ら算定し、申告と同時に一応納付させて、後日調査の上、追徴または還付することとした。

ク．昭和22年（1947年）（全法人に対して申告納税方式の採用）

昭和15年の税制改正により、近代的租税制度が確立されたのであるが、終戦後における国民経済の推移、国民生活の実情並びに中央及び地方の財政事情に照らし、昭和15年の改正を根幹とする租税制度は実情に即しないということとなったため、昭和22年に抜本的改正が行われることとなった。

つまり、歳入の迅速化及び租税の民主化を図るために、全法人に申告納税方式が採用されることとなった。この年、個人に対する課税においても、申告納税方式が導入されている。

そして、この申告納税方式と同時に、「納税義務がある法人は、（中略）各事業年度終了の日から二箇月以内にその確定した決算に基づき、当該事業年度の普通所得金額（中略）を記載した申告書を政府に提出しなければならない」（昭和22年税法18）という規定が創設され、形式的意義における確定決算主義が明文化されることとなった。なお、この規定は昭和40年の全文改正においても、法人税法第74条第1項として、現行の税法において引き継がれている。

ケ．昭和25年（1950年）（シャウプ勧告に基づく税制改正）

昭和25年はシャウプ税制使節団の税制改正に関する勧告に従って、画期的な改革が行われた。特に、法人に対する課税についての観念の根本的な変更が行われ、従

39 「所得税及法人税」336-371頁 勝正憲（昭和15年）千倉書房

40 「所得税及法人税」364頁 勝正憲（昭和15年）千倉書房

来は、法人を完全に独立した納税主体として考えてきたところ、昭和25年の税制改正において、法人は、個人たる株主の集団であって、その個人の営利追求の手段に過ぎない（法人擬制説）という観念が採用された。これにより、法人に対する法人税と個人に対する所得税とは、実質的に二重課税とならないように税制面において配慮されることとなった。

コ．昭和40年（1965年）（所得税法及び法人税法の全文改正）

改正前の法人税法は、昭和25年に大改正がなされたものであるが、その後は経済の進展に伴い毎年のように必要な改正が加えられ、その内容は極めて複雑なものとなっていった。申告納税制度の建前から、その簡易平明化が求められていたため、昭和40年において所得税法及び法人税法について全文改正が行われた。

法人税の所得計算については、ア．総益金と総損金の表現を「益金の額」と「損金の額」に改め（昭和40年改正税法22）、イ．益金の額については「純資産の増加（旧法基通51）」から「当該事業年度に係る収益の額」とし（同）ウ．損金の額については「純資産の減少（旧法基通52）」から「当該事業年度の収益に係る売上原価及び費用並びに損失の額」（同）と改められた。現行の法人税法第22条の規定は、この昭和40年改正が原形となっている。なお、法人税法第22条における昭和40年改正条文から現行条文までの推移を示すと以下のとおりである。

【図表6】法人税法第22条改正の推移（下線は改正部分を指す）

昭和39年法人税法		昭和40年改正法人税法		昭和42年改正法人税法		平成18年改正法人税法	
条		条	項	条	項	条	項
9	<p>内国法人の各事業年度の所得は、各事業年度の総益金から総損金を控除した金額による。</p> <p>（法人税基本通達51）</p> <p>総益金とは、法令により別段の定めのあるものの外資本の払込以外において純資産増加の原因となるべき一切の事実をいう。</p> <p>（法人税基本通達52）</p> <p>総損金とは、法令により別段の定めのあるものの外資本の払戻又は利益の処分以外において純資産減少の</p>	22	<p>各事業年度の所得の金額の計算</p> <p>内国法人の各事業年度の所得の金額は、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。</p>	22	<p>各事業年度の所得の金額の計算</p> <p>同左</p>	22	<p>各事業年度の所得の金額の計算</p> <p>同左</p>
			<p>内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上当該事業年度の益金の額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、資産の販売、有償又は無償による資産の譲渡又は役務の提供、無償による資産の譲受けその他の取引で資本等取引以外のものに係る当該事業年度の収益の額とする。</p>		<p>同左</p>		<p>同左</p>
			<p>内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上当該事</p>		<p>同左</p>		<p>同左</p>

41 昭和25年9月25日付法人税基本通達直法1-100「315」をいう。9頁参照。

昭和 39 年法人税法		昭和 40 年改正法人税法		昭和 42 年改正法人税法		平成 18 年改正法人税法	
原因となるべき一切の事実をいう。		業年度の損金の額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、次に掲げる額とする。					
		一 当該事業年度の収益に係る売上原価、完成工事原価その他これらに準ずる原価の額					
		二 前号に掲げるもののほか、当該事業年度の販売費、一般管理費その他の費用(償却費以外の費用で当該事業年度終了の日までに債務の確定しないものを除く。)の額					
		三 当該事業年度の損失の額で資本等取引以外の取引に係るもの					
					第二項に規定する当該事業年度の収益の額及び前項各号に掲げる額は、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って計算されるものとする。		同左
		前二項に規定する資本等取引とは、法人の資本等の額の増加又は減少を生ずる取引及び法人が行う利益又は剰余金の分配をいう。			第二項又は第三項に規定する資本等取引とは、法人の資本等の額の増加又は減少を生ずる取引及び法人が行う利益又は剰余金の分配をいう。		第二項又は第三項に規定する資本等取引とは、法人の資本等の額の増加又は減少を生ずる取引及び法人が行う利益又は剰余金の分配(資産の流動化に関する法律第 115 条第 1 項(中間配当)に規定する金銭の分配を含む。)をいう。

サ．昭和42年(1967年)(公正処理基準規定の創設)

法人税の課税標準たる課税所得は、当該事業年度の益金の額から損金の額を控除して計算するところ(昭和40年改正法22) 益金の額及び損金の額には、それぞれ収益の額、損費の額が算入されることとされている(同)。昭和42年の税制改正においては、この収益の額及び損費の額について、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って計算されるものであることが明らかにされた(昭和42年改正法22)。なお、この「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」規定の創設の経緯については 述べる。

シ．まとめ

確定決算主義について、株主総会等の承認を受けた決算に基づいて課税所得計算及び税額計算を行うという形式的な意義が明文化されたのは、「確定した決算に基

づいて」という文言が導入された昭和22年からである。しかし、形式的意義における確定決算主義が明文化されていない昭和22年前であっても、賦課課税方式による税額計算においては、株主総会等の承認を受けた決算書類を税務署等に提出する必要があり、この決算書類に基づいて課税当局が税額計算を行っていたことから、明治32年に法人課税が開始されてからこれまで、形式的意義における確定決算主義は、一貫して適用されてきたとすることができる。

他方で、実質的意義における決算確定主義、すなわち、公正妥当な会計処理の基準に基づいて計算された企業利益を基に所得計算を行うことは、昭和42年度税制改正において、法人税法第22条第4項が創設されることにより明文化されている。

法人税法第22条第4項の創設について（昭和42年度税制改正）

ア．法人税法第22条第4項について

現行法人税法第22条第4項では、「第二項に規定する当該事業年度の収益の額及び前項各号に掲げる額は、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って計算されるものとする。」と定められている。これは、同条第2項及び第3項にて事業年度の益金及び損金の額に算入すべき金額が定められており、この益金及び損金の計算に当たっては、法人税法関係法令の別段の定めがある場合の外、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って計算すべきことを明らかにしたものである。

イ．法人税法第22条第4項の創設の経緯について

(ア) 「税法と企業会計原則との調整に関する意見書」(昭和27年)の公表

税法中に、「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。)を規定しようとする試みは、昭和27年に遡ることができる。この年、企業会計基準審議会から中間報告として「税法と企業会計原則との調整に関する意見書」⁴²が公表されている。当該意見書は「企業会計原則」上の純利益と法人税法の課税所得との差異について、「企業会計原則」の立場から調整を要する問題点を提起したものであり、冒頭で当該意見書の趣旨について次のように述べている。

42 経済安定本部企業会計基準審議会中間報告 昭和27年6月16日

税法と企業会計原則との調整に関する意見書について

一、本審議会は、昭和二十四年七月「企業会計原則」を中間報告として発表して以来、〈中略〉企業会計原則の確立と維持のための問題の解決に努めて来た。しかしながら、企業会計原則の確立と維持を図るためには、商法及び税法の諸規定のうち、企業会計に関係ある部分につき、これらの法体系と会計原則の根本精神とを調和させておく必要がある。従って企業会計における最善の実務と商法及び税法における会計に関する諸規定との間の矛盾対立を調整することは「企業会計原則」設定の本来の任務の一つでなければならない。

さらに、当該意見書の総論において「税法における所得計算の基本理念もまた究極において『一般に認められた会計原則』に根拠を求めなければならないのである。」と述べられている。

しかしながら、当該意見書は、課税当局側において、「本意見書を検討するに、企業会計原則をもつて至上のものとなし、これを税法に一致せしめるべきであるとしている印象の強いことは否定できない。」⁴³と批判的に受け止められることとなったため、税法において、公正処理基準を採用する議論までに至ることはなかった。

(1) 「税法と企業会計との調整に関する意見書」(昭和41年)の公表

その後、企業会計審議会は昭和41年に企業会計と税法との調整問題について、「税法と企業会計との調整に関する意見書」⁴⁴を公表した。その中では、「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であると考えられる。」(総論一、1(2))とし、法人税法の課税標準の総則的規定として、「納税者の各事業年度の課税所得は、納税者が継続的に健全な会計慣行によって企業利益を算出している場合には、当該企業利益に基づいて計算するものとする。(以下略)」という旨の規定を設けることが適当であるとしていた(総論一、1(3))。

このような意見書が企業会計の側から主張される一方で、申告調整が多く発生していた状態を問題視していた国税側は、税制の簡素化の必要性を感じていた。これと、先の意見書の企業会計側の公正な会計処理基準に準拠することの規定を設けるとい主張とが相まって、法人税法第22条第4項が導入されるこ

43 「税法と企業会計原則について」税務通信臨時増刊号(税務調整解明)第7巻第13号(通巻88号) 97頁 明里長太郎 昭和34年

44 大蔵省企業会計審議会中間報告 昭和41年10月17日

ととなり、課税所得は、納税者たる企業が継続して適用する公正な会計慣行に従って計算する企業利益を基礎とする旨の現行法人税法第22条第4項の基本規定が設けられることとなった⁴⁵。

ただし、法人税法第22条第4項は、これまでと異なる新たな取扱いを求める趣旨のものではないため、従来の税法及び通達に含まれていた趣旨を確認的に規定したものであると考えることもできる。

なお、この公正処理基準が創設された昭和42年には取扱通達の改正により、営業収益の計上基準等の期間損益事項の会計処理の選択、原価差額調整の簡略化、貸倒損失の計上要件の緩和、税務上の合併の日の会計慣行に従った改正等が行われている。

(4) 法人税法が損金経理を要求している代表的な規定

法人税法が損金経理を要求している代表的な規定には、以下のものがある。

内部取引に関するもの

- ア．減価償却資産の償却（法法31）
- イ．繰延資産の償却（法法32）
- ウ．資産の評価損（法法33）
- エ．圧縮記帳（法法42～50）
- オ．引当金（法法52、53）
- カ．準備金等（措法55～58）

費用収益の認識基準に関する事項

- ア．長期割賦販売等に係る収益及び費用の帰属事業年度（法法63）
- イ．工事の請負に係る収益及び費用の帰属事業年度（長期大規模工事に該当するもの以外）に係る工事進行基準の適用（法法64）

特定の外部取引に関する事項

- ア．役員給与（利益連動給与）の損金算入（法令69 二）
- イ．少額の減価償却資産の損金算入（法令133）
- ウ．一括償却資産の損金算入（法令133の2）
- エ．繰延資産となる費用のうち少額のもの損金算入（法令134）
- オ．貸倒損失等（法基通9-6-2～9-6-4）

45 税制調査会「税制簡素化についての第一次答申」（昭和42年12月）第3一、1(1)(ウ)(a)において、「税法において課税所得は、納税者たる企業が継続して適用する健全な会計慣行によって計算する旨の基本規定を設けるとともに、税法においては、企業会計に関する計算原理規定は除外して、必要最小限度の税法独自の計算原理を規定することが適当である。」と述べられている。

(5) 損金経理を行ったものとみなされる場合

損金経理とは、「法人がその確定した決算において費用又は損失として経理すること」(法法2二十五)とされているが、損益計算書において上記に対応する勘定処理科目を表示することを必ずしも予定しておらず、以下のように、弾力的な取扱いが定められている。

法人税法上減価償却資産の償却費として損金の額に算入する金額は、法人が償却費として損金経理した金額に限られている(法法31)。しかし、取得価額や資本的支出の範囲等及び評価損の取扱いについて会計と税法との間に差異がある現状において、会計と税務の調整を図る等の理由により、法人税法上償却費として損金経理をした金額には、会計上、除却損・評価損・修繕費その他の費目として経理した金額のうち税務上の減価償却資産の取得価額に算入されるべき金額や、無償又は低い価額で取得した減価償却資産につき法人が取得価額として経理した金額が税務上の減価償却資産の取得価額に満たない金額がある場合のその満たない金額等が含まれることとされている(法基通7-5-1)。

減価償却資産の取得価額を資産に計上しないで損金経理した場合や、贈与により取得した減価償却資産につき資産計上しなかった場合において、確定申告書等の添付明細書に計上しなかった金額を記載して申告調整をしているときは、その記載金額は償却費として損金経理をした金額として取り扱われる(法基通7-5-2)。

減価償却については「償却費として損金経理する」ことが損金算入のための一条件となっているが、すでに損金経理してこれについて税務上の否認があった場合には、この否認額も当期において損金経理したのものとして取り扱うこととされている(法法31)。

評価損について「その内国法人が当該資産の評価替えをして損金経理によりその帳簿価額を減額したときは...」(法法33)と規定され、必ずしも「評価損」という表示は要求されず、雑損等の科目で処理したとしても差し支えないものと解されている。

昭和42年度改正にて、特別償却の適用を受けることができる法人が、その適用を受けようとする事業年度において、損金経理による償却費又は商法287条ノ2の特定引当金として経理することに代えて、それぞれこれらの規定において規定されている特別償却限度額以下の金額を損金経理の方法又は利益若しくは剰余金処分の方法により特別償却準備金として積み立てたときは、その積立金額はその事業年度の損金の額に算入されることとされた(旧措法52の4、現措法52の3)。なお、この特別償却準備金は償却費の計算とは切り離され、減価償却資産の帳簿価額が減

額されないことから、翌事業年度から10年間の均等額で取崩しが行われ益金に算入される⁴⁶。

9. 会計基準のコンバージェンスと税制の対応

(1) 短期コンバージェンスの内容とASBJの対応状況

短期コンバージェンスの内容

同等性評価に関連して平成18年7月にCESRが補正措置を提案した26項目については、平成20年末までにコンバージェンスが完了することとされた。これにより、我が国の会計基準とIFRSの間の重要な分野におけるコンバージェンスは達成される。この26項目は図表7のとおりである。なお、この短期コンバージェンスは予定どおり平成20年12月に終了しており、同月に欧州委員会は日本の会計基準についてIFRSと同等であるとする決定を行っている。以下に短期コンバージェンス項目の内容とASBJの対応状況を示す。

【図表7】短期コンバージェンス項目とASBJの対応状況

<略称> 基準：企業会計基準 指針：企業会計基準適用指針 実務：実務対応報告

項目	コンバージェンスの内容	平成21年12月末現在のASBJの対応状況
企業結合 (持分プーリング法)	企業結合会計において持分プーリング法を廃止する。	・基準21号「企業結合に関する会計基準」公表(平成20年12月) ・平成22年4月1日以降実施される企業結合において適用
連結の範囲	出資者等の子会社に該当しないものと推定された特別目的会社(開示対象特別目的会社)について、所定の事項の注記を行う。	・指針15号「一定の特別目的会社に係る開示に関する適用指針」公表(平成19年3月、平成20年6月改正) ・平成19年4月1日以降開始する連結会計年度から適用開始
在外子会社の会計方針の統一	在外子会社の会計方針は、親会社と原則として統一しなければならないこととされた。	・実務18号「連結財務諸表作成における在外子会社の会計処理に関する当面の取扱い」公表(平成18年5月) ・平成20年4月1日以降開始する連結会計年度から適用
ストック・オプション(費用化)	企業が従業員等にストック・オプションを付与し、これに応じて従業員等から取得するサービスは取得に応じ	・基準8号「ストック・オプション等に関する会計基準」公表(平成17年12月、平成18年5月改正)

46 この準備金方式の導入の趣旨について、従来の特定引当金として経理した場合には償却計算があまりにも複雑化することになっていたため、との記述がある。(「昭和42年 改正税法のすべて」103頁 国税庁刊)

項目	コンバージェンスの内容	平成 21 年 12 月末現在の ASBJ の対応状況
	<p>て費用計上し、貸借対照表の純資産の部に新株予約権として計上することとされた。</p>	<ul style="list-style-type: none"> ・指針11号「ストック・オプション等に関する会計基準の適用指針」公表（平成17年12月） ・平成18年5月に施行された会社法の施行日以降に付与されたストック・オプション等から適用
<p>企業結合の対価、算定日</p>	<p>市場価格のある取得企業等の株式が取得対価として交付される場合に、取得対価となる財の時価は、企業結合日（又は事業分離日）における時価を基礎として算定することとされた。</p>	<ul style="list-style-type: none"> ・基準 21 号「企業結合に関する会計基準」公表（平成 20 年 12 月） ・基準 22 号「連結財務諸表に関する会計基準」公表（平成 20 年 12 月）
<p>企業結合（仕掛研究開発）</p>	<p>企業結合により取得した仕掛中の研究開発について、識別可能なものであれば原則として資産計上することとした。</p>	<ul style="list-style-type: none"> ・基準 23 号「『研究開発費等に係る会計基準』の一部改正」公表（平成 20 年 12 月） ・基準 7 号改正「事業分離等に関する会計基準」公表（平成 20 年 12 月）
<p>企業結合（負ののれん）</p>	<p>企業結合により負ののれんが生じると見込まれる場合には、識別可能資産及び負債に所得原価の配分が適切に行われているか否かを見直したうえで、さらに負ののれんが生じる場合には、当該負ののれんが生じた事業年度の利益として処理することとされた。</p>	<ul style="list-style-type: none"> ・基準 16 号改正「持分法に関する会計基準」公表（平成 20 年 12 月） ・指針10号改正「企業結合会計基準及び事業分離等会計基準に関する適用指針」公表（平成20年12月） ・平成22年4月1日以降実施される企業結合、事業分離等から適用
<p>棚卸資産の評価方法</p>	<p>(ア) 棚卸資産の評価基準 通常の販売目的で保有する棚卸資産について、期末時点で正味売却価額が取得原価より下落している場合には、当該正味売却価額により評価することとした。またトレーディング目的で保有する棚卸資産は市場価額により評価することとした。</p> <p>(イ) 棚卸資産の評価方法 後入先出法が廃止された。</p>	<ul style="list-style-type: none"> ・基準 9 号「棚卸資産の評価に関する会計基準」公表（平成18年7月、平成20年9月改正） ・正味売却価額による評価については平成20年4月1日以降開始事業年度から適用開始 ・後入先出法の廃止については平成22年4月1日以降開始事業年度から適用開始
<p>関連会社の会計方針の統一</p>	<p>財務諸表提出会社と持分法適用会社の会計方針を原則として統一することとされた。</p>	<ul style="list-style-type: none"> ・基準 16 号「持分法に関する会計基準」公表（平成 20 年 3 月、平成 20 年 12 月改正） ・実務24号「持分法適用関連会社の会計処理に関する当面の取扱い」公表（平成20年3月） ・平成22年4月1日以後開始事業年度から適用開始

項目	コンバージェンスの内容	平成 21 年 12 月末現在の ASBJ の対応状況
減損会計	減損損失認識の判定及び減損損失戻入れについて IFRS との差異を解消する。	今後 IASB と FASB の動向を踏まえて対応
開発費の資産計上	中期コンバージェンス参照	中期コンバージェンス参照
農業	農産物を見積販売費用控除後の公正価値で測定	プロジェクトとして取り上げず
ストック・オプション（開示）	ストック・オプション（費用化）を参照	ストック・オプション（費用化）を参照
企業結合（少数株主持分）	少数株主持分の測定に際し、全面時価評価法に統一することとされた。	<ul style="list-style-type: none"> ・基準 21 号「企業結合に関する会計基準」公表（平成 20 年 12 月） ・基準 22 号「連結財務諸表に関する会計基準」公表（平成 20 年 12 月） <p>平成 22 年 4 月 1 日以後実施される企業結合から適用開始</p>
企業結合（段階取得）	取得が段階的に行われた場合には、被取得企業の取得原価は連結財務諸表上、すべて取得日（企業結合日）の時価で算定することとした。	<ul style="list-style-type: none"> ・基準 21 号「企業結合に関する会計基準」公表（平成 20 年 12 月） ・基準 22 号「連結財務諸表に関する会計基準」公表（平成 20 年 12 月） ・基準 7 号改正「事業分離等に関する会計基準」公表（平成 20 年 12 月） ・指針 10 号改正「企業結合会計および事業分離等会計基準に関する適用指針」公表（平成 20 年 12 月） ・平成 22 年 4 月 1 日以降実施される企業結合、事業分離等から適用
保険契約（異常危険準備金）	異常危険準備金	プロジェクトとして取り上げず
工事契約（工事進行基準）	一定の要件を満たす工事契約及び受注制作ソフトウェアの収益・原価計上は、工事進行基準が強制適用される。	<ul style="list-style-type: none"> ・基準 15 号「工事契約に関する会計基準」公表（平成 19 年 12 月） ・指針 18 号「工事契約に関する会計基準の適用指針」公表（平成 19 年 12 月） <p>平成 21 年 4 月 1 日以降開始事業年度から適用開始</p>
不良債権開示	実質的に差異無し	プロジェクトとして取り上げず
廃棄費用	将来の資産の解体・撤去費用等につ	・基準 18 号「資産除去債務に関する

項目	コンバージェンスの内容	平成 21 年 12 月末現在の ASBJ の対応状況
	いては取得時に見積り、資産の取得価額に含めて定期的に償却する。	る会計基準」公表(平成 20 年 3 月) ・指針 21 号「資産除去債務に関する会計基準の適用指針」公表(平成 20 年 3 月) 平成 22 年 4 月 1 日以後開始事業年度から適用開始
従業員退職給付	退職給付債務算定の割引率は、期末における安全性の高い長期債券の利回りとされた。	・基準 19 号「『退職給付に係る会計基準』の一部改正(その 3)」公表(平成 20 年 7 月) 平成 21 年 4 月 1 日以降開始する事業年度から適用開始
21 企業結合 (外貨建のれんの換算)	在外子会社株式の取得等により生じた外貨建のれんは、決算日の為替相場場で換算することとされた。	・指針 10 号改正「企業結合会計および事業分離等会計基準に関する適用指針」公表(平成 20 年 12 月) 平成 22 年 4 月 1 日以後実施される企業結合から適用開始
22 金融商品の公正価値開示	金融商品の時価等の開示について、有価証券やデリバティブ取引だけでなく、すべての金融商品に係る時価等の開示が行われることとなった。	・基準 10 号改正「金融商品に関する会計基準」公表(平成 20 年 3 月) ・指針 19 号「金融商品の時価等の開示に関する適用指針」公表(平成 20 年 3 月) 平成 22 年 3 月末以後終了する事業年度から適用開始
23 固定資産の減損会計 (減損損失の戻し入れ)	減損の原因となった事項が解消された場合、過去の減損認識額を上限として戻し入れ可能	今後 IASB と FASB の動向を踏まえて対応
24 資産の除去債務	廃棄費用を参照	廃棄費用を参照
25 投資不動産	賃貸等不動産の時価等の注記が求められることになった。	・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」公表(平成 20 年 11 月) ・指針 23 号「賃貸等不動産の時価等の開示に関する会計基準の適用指針」公表(平成 20 年 11 月) 平成 22 年 3 月 31 日末以後終了する事業年度から適用開始
26 金融商品	現行金融商品の会計基準の簡素化	中長期コンバージェンスへ

(2) 中期コンバージェンスと税制との接点

次の段階のコンバージェンスは、ASBJとIASBの間で識別されてきた残りの差異について平成23年6月30日までに公表予定の会計基準である。そのコンバージェンス内容と考え得る今後の税制との接点を示すと以下ようになる。

【図表8】中期コンバージェンス項目と税制との接点

項目	コンバージェンスの内容・適用時期	平成21年12月末現在のASBJの対応状況及び予定	考え得る税制との接点
セグメント情報	マネジメントアプローチの採用。 経営上の意思決定の単位又は業績評価の単位として、経営者が区分した事業の構成単位を情報開示のセグメントとする。	・基準17号「セグメント情報等の開示に関する会計基準」公表(平成20年3月) ・指針20号「セグメント情報等の開示に関する会計基準の適用指針」公表(平成20年3月) 平成22年4月1日以後開始する事業年度から適用	注記情報であるから税制とは関係なし
企業結合	・短期コンバージェンス項目以外のIFRSとの差異項目の解消。少数株主持分の取扱い、取得原価の算定、配分、子会社の支配喪失等	・平成21年7月に論点整理公表済。 ・平成22年第2四半期に公開草案、同年第4四半期に会計基準をそれぞれ公表予定	連結財務諸表に関するものであり税制とは関係なし。
	・のれんの償却 正ののれんについては規則的償却を行わず、減損を認識する。	同上	(1)会計上の(正の)のれんを法人税法上の資産調整勘定(法法62の8)として認識した場合には、償却について損金経理要件が課されていないので会計上償却費を認識せずとも税務メリットを享受できる。(2)会計上の(正の)のれんを法人税法上の営業権(法令13ハル)として認識した場合には、償却について損金経理要件が課されているので、会計上償却が行われないと税務メリットを享受できない。
過年度遡及修正	・会計方針の変更及び過去の誤謬の修正 会計方針の変更が行われた場合には原則として新たな会計方針を遡及適用する。また	・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」公表(平成21年12月) ・指針24号「会計上の変	確定決算主義との関連(法74 関連) 会社法上、会計上の遡及処理は確定手続という制度的制約のない財務諸表の数値を遡

項目	コンバージェンスの内容・適用時期	平成21年12月末現在のASBJの対応状況及び予定	考え得る税制との接点
	<p>過去の誤謬が発見された場合には遡及修正をする。</p> <p>・表示方法の変更 表示、分類を変更した場合は、原則として開示する過去の財務諸表について新たな表示方法に従い、組替えを行う。</p> <p>・会計上の見積の変更 会計上の見積の変更の場合は、遡及修正を要しない。</p>	<p>更及び誤謬の訂正に関する会計基準の適用指針」公表（平成21年12月）</p> <p>平成23年4月1日以降開始する事業年度の期首以後の会計上の変更及び過去の誤謬の訂正から適用。</p>	<p>及的に修正することを想定している。よって会社法上、過去の確定した計算書類が変更されることはない⁴⁷。よって法人税法上も会計上の遡及修正により過年度の損益が変更されても、確定決算の変更ではないため過去の課税所得への影響はないと考えられるが、課税当局の見解は示されていない。</p>
廃止事業等	<p>処分済、又は処分予定の事業（廃止事業）がある場合、損益計算書上、継続事業に係る損益と区別して独立表示する。</p>	<p>平成21年第4四半期中に公開草案、平成22年第1四半期中に会計基準をそれぞれ公表予定</p>	<p>会計上の損益表示区分が異なるのみであれば、課税所得に影響はない。</p>
無形資産	<p>（研究開発費） 一定要件を満たす場合の社内開発費を資産計上する。</p> <p>（事後測定） 原価モデルのほか、公正価値をベースとした再評価モデルが選択可能（継続適用必要）</p> <p>（耐用年数） 耐用年数が確定できない無形資産は償却を行わず、代わりにIAS36に従い、当該資産の帳簿価額と回収可能価額とを比較することにより、一定の時期に減損テストを行う。</p>	<p>・平成21年12月に論点整理公表済。</p> <p>・平成22年第4四半期中に会計基準を公表予定</p>	<p>（研究開発費） 法人税法上、開発費は繰延資産に該当し、損金経理を要件として、各事業年度において開発費相当額までの償却費の損金算入が認められている（法令14 三、64 一）。したがって、企業が会計上開発費を資産に計上し、独自の償却年数で償却することは税務上も容認される。よって、減価償却費の認識額について企業会計と法人税法で齟齬は生じない。</p> <p>（事後測定） 法人税法上、再評価モデルに相当する規定はない。</p> <p>（耐用年数） 法人税法では、無形資産は「無形固定資産」として価値の減少しないものを除き減価償却資産として、限定列挙されている（法令13八）。よって耐用年数を確定できない減価</p>

47 旬刊商事法務 No.1866「会社法における過年度事項の修正に関する若干の整理」20-21頁 法務省民事局 小松、澁谷、和久著 商事法務研究会刊(2009.5.25号)

項目	コンバージェンスの内容・適用時期	平成21年12月末現在のASBJの対応状況及び予定	考え得る税制との接点
			償却資産としての無形固定資産という考え方は示されていない(耐用年数省令 別表三)。また資産の評価損に関しては、IAS36の減損に比べ物損・再生案件に限られるため、適用範囲が限定的である(法33)。

(3) 中長期コンバージェンスと税制との接点

最後の段階のコンバージェンスは、平成23年6月30日以後の検討項目であり、現在IASB及びFASBで共同開発中の会計基準に関するものと、それ以外のIASBでの検討プロジェクトである。今後、ASBJでは両者の開発状況を踏まえながらコンバージェンス作業を行う予定である。以下にその内容と考え得る今後の税制との接点を示す。

【図表9】中長期コンバージェンス項目と税制との接点

* はIASBとFASBとのMOU (Memorandum of Understanding) 項目に関連するものである。

項目	コンバージェンスの内容	平成21年12月末現在のASBJの対応状況及び予定	考え得る税制との接点
* 連結の範囲	・連結範囲の拡大 特別目的会社(SPC)をどのような基準で連結に含めるか。	平成23年中に会計基準を公表予定	連結財務諸表に関する内容であり、税制に影響はない。
* 財務諸表の表示	・業績報告を包括利益表示 いわゆる未実現利益である評価損益等を当期損益の中に含めるかどうか。	企業会計基準公開草案第35号「包括利益の表示に関する会計基準(案)」公表(平成21年12月)	その他包括利益と課税所得との関係が問題となる。
* 収益認識	・企業会計原則が示す実現概念の見直し	平成21年9月に論点整理を公表済み。平成23年中に公開草案を公表予定。	法人税法がコンバージェンス後の会計上の収益認識基準を認めるか否かが問題となる。
* 負債と資本の区分	・負債と資本の区分の見直し	平成20年1月からワーキング・グループで検討開始	負債に区分されるか資本に区分されるかにより、支払利息(損金)になるか、配当金(損金不算入)になるか、税務上の処理が相違する可能性がある。
* 金融商品	・現行金融商品の会計基準の簡素化及びすべての金融商品(金融資産、金融負債、デリバティブ)の公正価値測定など。	平成21年5月に論点整理公表済み。平成23年中に会計基準公表予定。	会計上の金融商品の評価方法の見直しによる損益の変動と税制の対応。

項目	コンバージェンスの内容	平成 21 年 12 月末現在の ASBJ の対応状況及び予定	考え得る税制との接点
* 退職給付	・数理計算上の差異の遅延認識の是非やキャッシュ・バランス・プラン等の取扱い	平成 21 年 1 月に論点整理公表済。平成 23 年以降に項目ごとに会計基準及び公開草案公表予定。	現行法人税法では退職給付引当金の繰入が認められていないので、税制に対する影響なし。
* リース会計	・ファイナンス・リースとオペレーティング・リースの区分を廃し、リース資産の使用権として認識し、資産計上することを検討。	平成23年中に論点整理及び公開草案公表予定。	法人税法では、オペレーティング・リースは税務上のリース取引に該当せず賃貸借処理による所得計算が行われており、現行の企業会計と合致。よって会計上、すべてのリース取引を使用権認識した場合の法人税法上の対応が問題となる。
1 株当たり利益	・IAS33号「1 株当たり利益」の改正動向を踏まえ改正を検討	平成23年中に会計基準公表予定	注記事項であるから税制に与える影響はない。
引当金	・IAS37号「引当金、偶発負債及び偶発資産」の改正動向を踏まえ改正を対応。	平成21年 9 月に論点整理公表済。平成23年中に会計基準公表予定。	現行法人税法では税收財源との関連で、負債性引当金は縮小されている。
保険	・保険契約会計	今後ワーキング・グループで検討予定	保険契約の性質により保険会社の適用会計基準が異なる。この場合の損益の発生状況と課税所得との関係が問題となる。

10. 諸外国の状況

(1) フランスにおける会計基準のコンバージェンスと税制

会計基準

会計基準としては、French GAAP としてPlan Comptable Générale(フランスの企業会計原則、以下「PCG」という。)がある。上場会社における連結財務諸表はIFRSを使用し、個別財務諸表はPCGを使用している。そして非上場会社については、連結財務諸表はIFRS若しくはPCG、個別財務諸表はPCGを使用する、という状況であり、現在の適用状況をまとめると以下のとおりになる。

【図表10】フランスにおける会計基準の適用関係

	上場（EURONEXT上場）	上場（EURONEXT上場）以外
連結財務諸表	IFRS強制	IFRS若しくはPCG
個別財務諸表	PCG	PCG

法人税法

フランスにおいては、租税一般法典（Code général des impôts）の付表 の38条4項（article 38 quater de l'annexe 3）に、「企業は、企業会計原則（Plan Comptable Générale）で規定されている定義が税の算定基礎のための適用基準と矛盾しない限り、当該定義を遵守しなければならない」との定めがあり、日本と同様に課税所得計算に当たり原則として財務会計（個別財務諸表）に依拠することが定められている（費用又は損失については損金経理要件も課されている）。すなわち、対象となる取引が会計処理されることを条件に、税務上の処理が認められることになるが、これは根本原則を定めるに過ぎず、会計上の費用処理が要求されない税務上の特別償却や加速度償却の特則も定められている。

財務会計と課税所得の関係

上記で述べた説明のとおり、フランスでは、個別財務諸表についてはPCGを使用するが、そのPCGに関してもIFRSへのコンバージェンスが進んでいる⁴⁸。

ただ、IFRSに必ずしもコンバージェンスしていない部分も見られる。例えば研究開発費について、IFRSでは企業による支配や識別可能性等の一定の要件を満たした場合の扱いは資産化のみであるが（IAS38 paras.13,17,8,18,21）PCGでは一定の条件を満たしたものについては資産化と即時費用化の選択が認められ、また条件を満たさないものは即時費用化となる。

そのほか、IFRSとPCGとのコンバージェンスが税務に影響を及ぼすことの問題が発生した例として、減価償却、リース契約などが挙げられる。

ア．減価償却のケース

まず減価償却についてみると、IFRSにおいては、固定資産の減価償却は税務におけるような耐用年数表に基づいた償却年数の決定というようなカテゴリカルな定め方ではなく、資産の経済的便益を測定して費用計上する必要がある（IAS 16 paras.60,61）。また資産の耐用年数は、当該資産の企業にとっての期待効用の観点から定義される（IAS 16 paras.57）。ところが、従来フランスにおいては固定資産の償却期間・償却額は法人税法の償却年数表に依拠するところが多く、か

48 一般的にPCGの改訂はCNC(Conseil National de la Comptabilité, 仏国家会計審議会)の意見書が公表されて改正に対する方針が打ち出されて後、CRCデクレ(Décret 規制)に具体的な規定が公表されることにより行

つその償却期間等に関しては法人税法上定められた期間を逆に利用して計算していた。さらに、実際の経済的耐用年数が法人税法上定められた期間に対して±20%の範囲にある場合には、その経済的耐用年数を会計上及び税務上使用できる等の裁量も認められていた⁴⁹。このような処理は、複雑な減価償却の処理について税務上の処理と財務会計上の処理を一致させることにより企業側の負担を軽減し、また後者のような裁量は企業租税負担を軽減するという意義を有していた。

例として、プラントの会計処理を挙げることができよう。プラントなどの設備は長期間利用されることが予定されており、IFRS上はIAS16に則り、経済的耐用年数を用いて、また構成要素アプローチを用いて個別の要素ごとに償却する手法を採用している。一方、フランス法人税法上は概して経済的耐用年数よりも短い期間での償却を容認してきた。この場合にIFRSを適用してしまうと企業側にとっては、適用する償却期間が長くなり、税務的にはデメリットを生じることがある。

上記の問題はあるものの、結果的に仏国家会計審議会（以下「CNC」という。）はIFRSの導入に併せて会計基準（以下「PCG」という。）を変更した⁵⁰。これにより、固定資産の減価償却に関するIFRSの連結財務諸表とPCGの個別財務諸表の処理は一致することになったが、一方で、会計上の耐用年数が一般的に長期化するため、税務上のメリットが失われるという事態が発生した。これに対応するために、フランス税務当局はPCGの適用に対する例外という形でPCGにおける償却期間と税務上の償却期間とを切り離し処理することになったが、これらの処理がすべての固定資産について行われたわけではなく、税務メリットが失われた場合もしばしば存在する。また、切り離し処理は、課税所得計算と財務会計との矛盾を拡大し、税法一般法典article 38 quater de l'annexe 3に定められた課税所得計算と財務会計との一致という原則を有名無実化させる恐れがある。同様の問題は償却期間だけでなく、廃棄コストのようなもの（IFRSにおいては資産額に算入し減価償却、税務上においては資産として扱われない）についても発生した。

イ．リース会計のケース

また、リース会計については、上のプラントの例にあるように資産に関わる会計処理についてはPCGをIFRSに合わせたものの、従来フランスにおいてリースは原則として賃貸借として会計処理されており、税務上も賃貸借として処理されている⁵¹。リース会計に関するIFRSの基準としてはIAS17があり、これは一定の場合に

われる。

49 Katiya et al. (2007) "France: Tax Treatment of R&D Expenses in France", International Transfer Pricing Journal, January/February, p.15.

50 Le règlement n s 2002-10 et 2003-07 relatifs à la l' amortissement et à la dépréciation (減損と減価償却の取扱い)

51 「リース会計基準に関する検討について(検討状況の報告)」13頁、森信,他(平成18年)リース事業協会(平成17年)

リース契約の資産計上を要求しているが、IAS17はPCGには反映されていない。このように、リース会計のような具体的な会計処理のレベルではコンバージェンスが必ずしも生じていない。

また、前述したとおり、フランスにおける確定決算主義を体現した租税一般法典の付表⁵²、第38条第4項の存在があるが、これは原則論を示すのみであり、各論や別の定めで他の例外的取扱いが定められており、法人税法上、必ずしも会計上の費用処理（損金経理）を要求しない部分もあることから、実務を阻害する状況になっていない現状もある。むしろ、当該租税上の原則規定を見直す際に、他の民法や商法の規定との整合性をつけるための困難性が指摘される。例えば、フランスにおける資産性の問題が挙げられるだろう。大陸法系のフランスにおいては、資産の「財産性」の概念の定義は財産に対する所有権に依拠して民法と商法で概念共有されている。一方で、IFRSなどにおける資産性は所有権といった法律上の権利よりも資産がもたらす経済的便益に重点が置かれており、その顕著な例としては、リース資産であり、これは法律上の所有権は持たずとも、資産がもたらす経済的便益を享受することから資産性が認められる点がある。フランスにおいては、リース会計を定めたIAS17は国内基準であるPCGに未だ反映できておらず、会計基準とその他法律上の整合性のつけ方については大きな課題となっている。すなわち、会計基準導入の検討するためには広範な部分の法改正が必要になりケースが生じうる場合には、それは現行の法体系の大幅な見直しをするほどなのかという論争に発展することがあり、フランスにおける付表⁵²、第38条第4項の規定については、特に廃止をするほどまでではないのではないか、との見解がある⁵²。

(2) ドイツにおける会計基準のコンバージェンスと税制

会計基準

ドイツにおいては、EU法規定において、平成17年1月以降上場企業の連結決算書類（Konzernabschluss）についてIFRSの採用が義務付けられている⁵³。非上場企業の連結決算書類についてはIFRS若しくはドイツGAAPのどちらかを選択できる。

そして、上場企業・非上場企業ともに個別決算書（Jahresabschluss）については、ドイツ商法典（以下「HGB」という。）に準拠して作成しなければならず、HGB上の個別決算書にはIFRSを採用しないこととなった。

ただし、追加的な情報目的のためにIFRSによる個別決算書（Eizelabschluss）を商法上の個別決算書（Jahresabschluss：正確には年次決算書）の代わりに連邦官

「会計基準の国際的なコンバージェンスと税制上の課題」、No.17、15-16頁、国際税制研究

52 「コンバージェンスが税制に対してもたらす影響 主にフランスにおける適用を例として」100-101頁 猪熊浩子著（平成21年）、国際会計研究学会年報2008年度

53 Regulation (EC) No 1606/2002 (19 July 2002)

報に開示することができることとしているが、これはあくまで情報開示目的によるものであり、ドイツ商法上の個別決算書の作成を省略できるものではない⁵⁴。以下に、ドイツにおける会計基準の適用関係について示す。

【図表11】ドイツにおける会計基準の適用関係

	上場企業	非上場
連結財務諸表	IFRS強制	企業の選択権を認め、IFRS若しくはHGBのいずれかを適用
個別財務諸表	HGB 情報提供目的でのIFRS任意適用は可能 ⁵⁵	HGB 情報提供目的でのIFRS任意適用は可能

法人税法、所得税法

ドイツの税法において、日本における確定決算主義（法法74）に相当するのは、ドイツ所得税法第5条（完全商人及び特定の他の営利行為者の利益）及び法人税法第8条1項（所得の算定）である。法人税法8条では、何が所得とされるか及び所得の算定方法は所得税法・法人税法で規定する旨を定め、法人税の算定方法を所得税法の規定に依拠する枠組みを採っている。

所得税法第5条では、確定決算主義を定めるというよりも、年度決算書類が商法典（HGB）及び「正規の簿記の諸原則」に従う会計処理が税務上の会計処理の基礎となることを定めている。ただし、この実質的基準性の原則も、我が国と同様に税法上別段の定めがある場合にはそれが優先する。すなわち、商法上の計上義務、計上禁止は税務上も適用する、税法に別段、計上義務及び禁止が定められる場合これが優先する、商法上で借方項目において計上選択権が認められているものは、税務上計上義務が課される、商法上で貸方項目において計上選択権が認められているものは、税務上計上禁止が課される、と解される⁵⁶。これら一連の扱いはドイツでは「基準性の原則」と呼ばれる⁵⁷。ここでは財務会計における貸借対照表（商事貸借対照表）と課税所得計算における貸借対照表（税務貸借対照表）との関係を定めており、日本と同様に、商法上の規定に従って会計処理が行われ、これを基礎

54 「会計基準の統合と会計監督による制度整備 - 個別決算書のIAS/IFRS採用へのドイツの対応」森 美智代、ダルシー・アンネ（平成17年10月）『会計』森山書店、12-22頁（平成17年）484-487頁

55 商法第325条2b項3号：IFRS適用による個別決算書開示がある場合でも、ドイツ商法上の年次決算書（個別財務諸表）を開示する必要があるが、IFRS適用による個別決算書を情報目的で開示することができる（商法第325条2b項3号）。

56 「ドイツにおけるIFRS導入と基準性原則、会社規模別緩和策」佐藤誠二（平成21年）、『会計・監査ジャーナル』、8月号、74頁。

57 原語によると、Grundsatz der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz（税務貸借対照表に対する商事貸借対照表の基準性の原則）略称ではMaßgeblichkeitsgrundsatz（「基準性の原則」）という。

に課税所得を計算することを定めている⁵⁸。

ドイツにおける、課税所得を算定する際の原則として、この「基準性の原則」と併せて「逆基準性の原則」と呼ばれる二つが存在する。これは、かつて基準性の原則の適用をめくり、特別償却や、非課税準備金などの租税優遇措置を利用する際に、財務会計上の貸借対照表において計上されている場合のみに認めるのかどうかに対して解釈上の争いが生じ、法的に不安定な状態になった背景から、同第5条第1項に新たに追加され、「利益計算における税法上の選択権は、商法上の年次決算書と一致して行使されなければならない。」という規定になる⁵⁹。この逆基準性の原則によれば、例えば、割増償却、特別減価償却及び非課税準備金等の税務上の恩典を受けるためには、商事貸借対照表にて同様の処理なされている必要があることが明らかになる。これにより、商法上の「正規の簿記の原則」を適用する際の自由が拘束されることになる⁶⁰。

財務会計と課税所得の関係

ア．IFRS導入に伴う改訂の経緯

上記のように、ドイツにおいては、日本と同様の損金経理要件・確定決算主義が税法上規定されており、会計と税務がリンクした制度となっている。しかし近年、平成17年のEUのIFRSの導入に併せ、ドイツ国内でも会計基準の大幅な見直しが行われてきた。そして、ドイツにおける会計基準の大本は商法本体に規定されているのが大きな特徴である。

現状の商法(HGB)に規定されているドイツ会計基準をIFRSに近づける改革の一環として、平成19年ドイツ連邦法務省は、商法を改正する会計基準近代化法(Bi l MoG : Bilanzrechts modernisierungsgesetz)法務省草案(以下「Bi l MoG」という。)を発表した。さらに平成20年5月21日、ドイツ連邦内閣により上記Bi l MoGの一部修正案(以下「政府案」という。)が決議され、多くの変更点は平成22年1月1日から適用されている。

今回の改正における大きな特徴としてまず挙げられるのが、旧商法上で逆基準性の原則を認めていた第247条第3項の「開放条項(Öffnungsklauseln)」を廃止している点である。加えて、商法第247条第3項の廃止は逆基準性原則(ドイツ所法5 第2段)の廃止と対応することになる。上述のとおり、逆基準性の原則とは、税制上の優遇措置を利用する際には、同様の措置が商法上の会計においても

58 柳(平成20年)「ドイツ税法会計制度の変遷と展望--IAS/IFRS適用と基準性の原則」76-77頁。

59 この逆基準性の原則は、平成2年の租税改革の過程において、所得税法第5条第1項に第2文を挿入することで対応された経緯がある。柳(平成20年)79頁、長谷川一弘(平成17年)「ドイツにおける基準性原則とBi l ReG」、「商学研究論集」(明治大学)346頁など。

60 ただし、これについては税務恩典のために、商事貸借対照表の記述が歪められるという問題点が指摘されている。柳(平成20年)80頁。

採用されていなければならない、とするものである。つまり、この原則を利用すれば商法上の利益を減額して税法上の優遇措置を優先することも可能であった。ところが、この開放条項の一部廃止によって、例えば税法上の準備金の積み立てや特別償却などに関して、税法上の優遇措置を得るに当たり、商法上における会計処理との連動を要請しないことになる。そのため、今後は税法と商法上の乖離、例えば、税法上の評価額と商法上の評価額の乖離などが予想される。

イ．確定決算主義（ドイツ基準性の原則）の今後について

上で述べたドイツの昨今の一連の改正はIFRSへのコンバージェンスという観点から作成されているものであり、この法案が施行されると、従来からのドイツのLocal GAAPで構成されている税務との乖離が拡大することが予想される。この問題については我が国と同様に、会計と税務の二重帳簿の作成や、中小企業に対する書類の作成負荷が問題点として議論されている。確定決算主義による商法決算書と、税務決算書とのリンクが切れた場合の具体的な措置については現在国内で議論が進められており、今後はその動向に注目される。また、フランスと同様、大陸法の体系を持つドイツにおいても、IFRS導入に伴い、国内法の全体としての整合性保持の在り方など指摘がなされている。

(3) イギリスにおける会計基準のコンバージェンスと税制

イギリスでの状況を、会計基準、法人税、財務会計と課税所得の関係でまとめると次のとおりである。

イギリスにおいては平成17年に連結財務諸表にIFRSを導入した際に、個別財務諸表もIFRSに基づき作成することが容認されており、これに伴い課税所得計算をIFRSに基づき行うことが可能になっている。すなわち、IFRSは、課税所得の算定の基礎となるGAAPに含められ、また、すべての企業の連結、個別財務諸表にIFRSが強制又は任意に適用される⁶¹。

これは、主として毎年の税制改正を定める法律である財政法（Finance Act）平成14年において、「利益は、GAAPに基づく会計を基礎として計算されなければならない」と規定されたこと、及び平成18年会社法において、非上場企業にも連結財務諸表に加えて個別財務諸表をIFRSによって作成することが認められたことによる。

また、イギリスにおいては、イギリスのGAAPが他の主要国に比べIFRSの規定に近いことから、個別財務諸表へのIFRS導入の際にも困難が少ないことも背景にあるといえよう。

会計基準

61 Statutory Instrument 2004 No.2947, November 2004(SI 2004 No.2947), the Companies Act 1985(International Accounting Standards and Other Accounting Amendments) Regulations 2004.

ア．会計基準

イギリスの会計基準は、財務報告評議会（Financial Reporting Council:FRC）のもとで、会計基準審議会（Accounting Standards Board:ABS）が制定や改廃の主体となる。ABSが作成する会計基準は、財務報告基準（FRS:Financial Reporting Standards）と称される。

また、小規模企業のための財務報告基準（Financial Reporting Standard for Small Entities:FRSSE）があり、IFRS導入に伴い、企業の分類に応じて、IFRS、FRS、FRSSEの三つの会計基準が並存している。

イ．企業の分類

会計基準の適用関係を整理する際には、証券市場に着目して、企業を次の四つに分類して整理する。

- ・ EUによる規制の対象となるロンドン証券取引所上場企業
- ・ 新興企業を対象としたAIM（Alternative Investment Market）上場企業
- ・ 小規模企業を対象としたPULS上場企業
- ・ 非上場企業

ウ．会計基準の適用

イギリスの会計基準の適用においては、EUによる規制の対象となるロンドン証券取引所上場企業にIFRSによる連結財務諸表の作成が強制される他、すべての企業において、連結財務諸表、個別財務諸表においてIFRSの選択適用が認められている。また、AIM（Alternative Investment Market）上場企業は、ECによる規制の対象とはならないが、連結財務諸表では、IFRSの適用が定められている。

なお、近年公表されたFRSの内容は、IAS/IFRSと同様のものであり、コンバージェンスが進展している。以下に、イギリスにおける会計基準の適用関係について示す。

【図表12】イギリスにおける会計基準の適用関係⁶²

	ロンドン証券取引所 上場企業 AIM上場企業	PULS上場企業、非上場企業	
		小規模企業以外	小規模企業
連結財務諸表	IFRS	IFRS、FRS	IFRS、FRS、FRSSE
個別財務諸表	IFRS、FRS	IFRS、FRS	IFRS、FRS、FRSSE

法人税

すべての企業においてIFRSによる財務諸表の作成が許容されたことに伴い、イギ

62 「企業会計と税法等との調整に関する現状分析と課題」42頁 平成20年12月 財団法人財務会計基準機構刊を基に作成している。

リスでは、課税所得の計算をIFRSに基づいて行うことが平成17年から可能となった。イギリスの会社は、すべての所得に対して原則として28%の税率で法人税が課されている。

課税所得の計算の概要は次のとおりである。

ア．課税標準

法人税の課税標準は、法人の課税所得である。課税所得は、キャピタルゲインと他の所得に区分され、キャピタルゲインについては、キャピタルゲイン税制によって算定され、他の所得と合算して課税される。

キャピタルゲイン以外の所得は、所得の性質によって、所得税法上の四つの項目（Schedule A、D、E、F）に区分され、このうち法人税では、スケジュールA、Dの所得が課税対象となる。

イ．課税所得の計算原則

課税所得は、監査済みの年度財務諸表上の利益に、法人税法に基づく調整を加えて計算する。

特に事業会社にとって損金の対象となるのは、完全に企業の事業活動のためにかかった費用に限定される。

主な特徴的な点として、接待交際費は損金に算入不可、資本的支出は損金に含まれず、固定資産の取得費用が課税所得から控除できない代わりに、キャピタル・アローワンス⁶³の制度がある等である。

財務会計と課税所得との関係

イギリスにおける財務会計と課税所得の関係は、次のとおりまとめられる。

ア．課税所得と課税の公平性、中立性

法人の課税所得は、一般に認められた会計実務（Generally Accepted Accounting Practice：GAAP）に基づく会計上の利益を基礎として計算されることが規定されており、GAAPには、イギリスのGAAPだけではなくIFRSが含まれる。

したがって、現在は、FRSを基礎とする課税所得とIFRSを基礎とする課税所得が存在することになり、両者に重要な差異がある場合には、課税の公平の原則や中立の原則が保たれないことになる。

イ．損金経理要件とコンバージェンス

イギリスでの会計と税務の関係は、損金経理要件に関して明示的な規定がないことから、一般的に分離しているといわれるが、課税所得は、GAAPに基づいて算定されることから、完全に分離独立しているわけではない。しかしながら、課税所得は、個別財務諸表における利益を基礎とすることから、少なくとも連結財務

63 キャピタル・アローワンスとは、法人税で認められた減価償却費を意味する。

諸表でのコンバージェンスを税務は阻害しない状況といえる。

ウ．真実かつ公正な概観

イギリスでは財務諸表における「真実かつ公正な概観」(true and fair view)が重視されており、会社法は会計基準に準拠することがこの真実かつ公正な概観にそぐわない場合規定からの離脱規定を設けている。また、この「真実かつ公正な概観」は税法においても導入されている。

(4) アメリカにおける会計基準のコンバージェンスと税制

アメリカにおける法人税の課税所得計算について

ア．概要

アメリカは会計基準と税法との分離が最も進んでいるとされているが、アメリカの税法においても会計基準へ準拠する旨の規定は有している⁶⁴。

しかし、アメリカの税制そのものは、会計基準が整備される以前から納税のために法律が整備されてきており、独自の規定等が発達してきたため、企業会計とは別に課税所得を申告書上で計算している。

イ．課税所得計算

法人税の課税所得は総益金より控除が認められる損金を控除した金額である。なお、一部を除き財務諸表上損金算入(日本の損金経理)を前提としていない。その典型が減価償却費であり、例えば建物については財務諸表上の償却年数にかかわらず、税務上は居住用が27.5年、非居住用が39年で償却される。

建物以外の固定資産については、残高逓減法により計算され、一定期間が経過すると定額法が適用される。

また、経費については、例えば飲食・娯楽費は支払った額の50%の金額しか所得金額から控除できず、贈答費は1事業年度当たり受取人1人に対して25ドルまでしか所得金額から控除できないなど独自の基準を設けている。

財務会計と課税所得との関係

アメリカにおいては財務会計と課税所得計算は基本的に分離しており、利益計算もそれぞれ別に行われる。すなわち、財務会計は証券法(Securities Act of 1933)および証券取引法(Securities Exchange Act of 1934)に基づき、一連の米国会計基準書等に基づいて行われる。一方、課税所得は内国歳入法(Internal Revenue Code、以下IRC)に基づいて計算される。算定の際にはIRC第446条で定める「会計方法の総則(General rule for methods of accounting)」があり、これは一般に公正妥当と

64 内国歳入法(IRC) § 446(a)「原則として、課税所得は、納税者が正式に財務会計上の利益を算定する時に用いる会計処理基準に従って計算するものとする。」とされている。

認められる会計処理の基準に従って申告書においても計算が行われることを意味しており、課税所得計算が財務会計に依拠しているともいえる。とはいえ、財務会計と課税所得計算の関係については、裁判所も一致する必要がないことを認めている⁶⁵。

また基本的に分離しているとはいえ、例えば後入先出法(LIFO)の採用に代表されるように、アメリカで税法上後入先出法を使用する会社は、財務報告上も後入先出法を利用しなければならないとし、損金経理を求める項目なども極めて例外的であるが存在する⁶⁶。また、アメリカの税務において確定した決算を前提に課税所得計算を行うかどうかについてであるが、ここでスケジュールM-1という調整表の存在があげられよう。これは、連邦法人所得税申告書の明細表として、スケジュールLの税務上の貸借対照表、スケジュールM-1として帳簿上の利益と課税所得との調整表があり、帳簿利益と課税所得の差異がどのような原因に基づいているかをスケジュールM-1が示すことになり、企業会計上で算出された利益に基づいて課税所得が計算されていることになるといえる⁶⁷。

加えて、アメリカでは課税所得の計算手法が独自に発達しており、大規模企業においては税務目的の会計記録の保持もEDPシステムの導入などで既に財務会計目的と課税所得計算目的両者に備えるため、二重の会計記録を具備する対応も進んでおり、また、この見地から、財務会計と課税所得計算の両者の調整を図るべく、税効果会計が早い段階から導入されたという経緯がある⁶⁸。

米国会計基準のコンバージェンスと税制

米国会計基準のIFRSへのコンバージェンスは、平成14年9月のIASBとFASBとの「ノーワーク合意」を起点として現在に至るまで行われている。ただ既述のとおり、「アメリカ税法においても企業会計へ準拠する旨の規定は存在しているが、日本の損金経理に相当する経理要件が極めて限定的であるため企業会計と税法との独立性は高く、コンバージェンスが税法に与える影響は大きくないと考えられる」⁶⁹。

65 Thor Power Tool v. Commissioner, 439 U.S. 522 (1979)

66 AICPA(1984), "Issues Paper, Identification and discussion of Certain Financial Accounting and Reporting Issues Concerning LIFO Inventories", Section Seven, 7-1.

67 「米国における会計制度と関係法令」104-107頁、企業財務制度研究会(平成6年)

「企業会計と税法との関係について 確定決算主義の議論を中心に」138-140頁、坂本雅士(平成18年)

68 「米国における会計制度と関係法令」235-238頁、企業財務制度研究会(平成6年)

69 「企業会計と税法等との調整に関する現状分析と課題」37頁 平成20年12月 財団法人財務会計基準機構刊

【補 論】各国の分配可能額の算定方法について

日本における今後のIFRS対応の取組みは、企業会計審議会によると連結先行のスタンスを取っている⁷⁰。この際に問題になるのは、今後個別決算書類が国内基準から切り離されて国際基準で作成することとなった場合に⁷¹、個別決算書類における重要な役割の一つである分配可能額の算定をどのように行うかという論点である。

ここで、分配可能額の算定方法について、各国の方法を紹介し、今後の制度導入に対する検討事項に付すこととする。

アメリカ⁷²

アメリカでは50の州において会社法があり、それぞれに分配規制を設けている。その規制は多種多様であるが、大きく以下のように分類することができ、これらを組み合わせて施行されている。分配規制の元々の趣旨は、株主への不当な財産の流出を防ぎ、債権者の保護を図ることが目的とされている。

ア．支払不能禁止基準

- ・当該基準では、債務不履行状態での配当を禁止し、債務不履行を発生させる配当を禁止している。
- ・債権者保護の趣旨からすれば、最も適切な基準であるが、具体的な数値基準等がないため、他の基準と組み合わせて運用されている。

イ．剰余金基準

当該基準は次に述べる支払不能禁止基準とともに19世紀頃から設けられていた。アメリカには法定準備金に相当する制度がないため、資本金を分配しない基準であると言っても過言ではない。多くの規定が資本欠損状態での配当を禁止し、資本欠損を伴う配当を禁止している。

ウ．利益剰余金基準

当該基準は、利益剰余金を分配可能額とする基準である。平成13年改正前の旧商法の我が国の「利益配当規制」が、当該基準に近いものであろう。

エ．純利益基準

- ・当該基準は、当期の純利益から配当する基準である。
- ・当該基準によれば、資本が欠損していても配当を認めるということに、その特徴がある。純利益基準は、デラウェア州やニュージャージー州に設けられてい

70 平成21年6月30日に企業会計審議会から公表された「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）」の「二、1（注）」において、連結先行の考え方が示されている。しかし近時、我が国固有の商慣行、会社法や法人税法の観点などから、連結先行の考え方に対する慎重な意見も出されている（平成22年6月8日企業会計審議会「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」の概要の報告）企業会計基準委員会 委員長 西川 郁生を参照）

71 ここでは個別財務諸表におけるIFRSの全面的受け入れ（アドプション）を念頭に置いている。

72 「米国における法的資本制度・分配規制・会計規定-カリフォルニア会社法と模範事業会社法の考察」、『経済論叢』第164巻第6号、西田博（平成11年）、京都大学経済学部

る。デラウェア州やニュージャージー州では、剰余金からの配当ができないときは、当事業年度又は前事業年度の純利益からの配当を選択的に認めている。当該基準が設けられた背景には、税金を目的とした誘致合戦が会社法レベルで繰り広げられたからであるとの説がある。しかしながら、純利益基準は、各州の会社法制定の際に参考とされる模範会社法においても規定されている。

オ．財政状態基準

- ・アメリカの配当規制でも特殊な基準であり、1977年のカリフォルニア会社法で規定された基準である。
- ・例えばカリフォルニア会社法第500条では、利益配当を含む株主への分配を行う際には、留保利益が存在しない場合には、配当直後の資産負債比率が1.25倍以上であり、かつ、流動比率が1.0以上である場合には分配できる旨等を定め、財政状態を配当規制に用いた。

イギリス

ア．分配可能額の規制

2006年会社法により行われているイギリスの配当規制は、いわゆる「実現テスト」と「純資産テスト」の2種類のテストによって行われている⁷³。分配可能な範囲は、連結ではなく、個別会社の分配可能利益の範囲内とされており、分配可能利益は実現利益累計額から実現損失累計額を控除したものと定義されている（実現テスト）。また、上場会社の場合には、利益処分後の純資産が払込資本及び分配不能積立金の合計額以上でなければならぬと配当できない（純資産テスト）。つまり、上場会社では上記二つのテストが要求されているが、非上場会社では、実現テストのみが要求されている。以下に、会社別の分配可能額の計算方法について示す。

【図表13】会社別分配可能額の計算方法

会社タイプ	テスト名	算式
上場会社	実現テスト	実現利益累計額 - 実現損失累計額
	純資産テスト	利益処分後の純資産 > 払込資本 + 分配不能積立金
非上場会社	実現テスト	実現利益累計額 - 実現損失累計額

イ．IFRSへの対応

- ・実現利益・損失は、「一般に認められた会計原則に従って作成された財務諸表において実現とされる利益・損失」と会社法で定義されている。イギリスではこのように、会社法が一般に認められた会計原則を実現の拠り所としたため、会

計原則の解釈が重要な問題として登場するようになり、分配可能額に関する解釈指針が公表されるようになった⁷⁴。

- ・イギリスでは、平成17年1月1日以降に開始する事業年度より、IFRSに準拠した個別財務諸表の作成が容認された⁷⁵。IFRSが個別財務諸表に適用されると、IFRSの公正価値概念が実現利益及び分配可能額に影響を与えることから、会社法の実現利益・損失の解釈を提供する解釈指針TECH01/08及び08/08が提供されることとなった。以下にイギリスにおける分配規制の構造について示す。

【図表14】イギリスの分配規制の構造

規則名	内容
2006年会社法	分配可能額の算定方法を規定
TECH 01/08及び08/08	実現利益・損失の解釈を提供

フランス

フランス会社法では、「当期の利益を基礎として、当期純利益から繰越損失及び法律又は定款の適用による積立金として算入されるべき金額を差し引き、並びにこれに繰越利益を加えたものである」(フランス会社法第346条第1項)として分配可能額を規定している。つまり、基本的には、会社の純資産額から法定積立金を控除した額であり、我が国の計算方法に類似しているといえる。

日本

日本では剰余金の配当限度額は分配可能額(会社法第461条第1項)として定められており、分配可能額は剰余金の額を基礎として計算される(同第2項)。

11. 会計基準のコンバージェンスと中小企業

確定決算主義の見直しを考察するに当たり、中小企業は以下の点で上場企業を中心とした大企業とは背景を異にする部分がある。よって、ここでは確定決算主義の見直し論議に関連して、中小企業に特有な問題点を取り上げ検討する。

73 深谷(平成18年)及び2006年イギリス会社法

74 1982年には専門会計士団体が「実現利益の決定と分配可能利益の開示」を公表し、2003年3月には、イングランド・ウェールズ勅許会計士協会及びスコットランド勅許会計士協会から「1985年会社法での分配の文脈における実現利益と実現損失に関する決定指針(TECH 7/03)が公表された。

その後も、1985年会社法に基づき2008年にTech01/08、2006年会社法に基づき2008年にTech07/08、Tech08/08、2009年にTech01/09、Tech03/09が公表され、これらの実現損益解釈指針により、実現利益と実現損失について詳細に定められている。

75 Statutory Instrument 2004 No.2947, November 2004(SI 2004 No.2947), The Companies Act

1985(International Accounting Standards and Other Accounting Amendments) Regulations 2004.

(1) 中小企業に特徴的な背景

経理体制

中小企業は上場企業を中心とする大企業と比較した場合、帳簿作成や決算・申告に大きな労力をかけることができない。

採用される会計基準

我が国では、会計基準のコンバージェンスは、ASBJが公表する企業会計基準（適用指針及び実務対応報告を含む）の創設及び改正で行われている。しかし、ASBJが公表する会計基準は、一般的には金融商品取引法の開示が義務付けられる上場企業を中心に「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準（財務諸表等規則第1条第1項及び第3項）」として適用されている。一方で、非公開の中小企業においては、会計基準の厳密さと受入能力の問題から、必ずしもASBJの会計基準の適用が十分に浸透しているとはいえない。このような状況を踏まえて、「投資家をはじめ会計情報の利用者が限られる中小企業において、投資家の意思決定に対する役立ちを重視する会計基準を一律に強制適用することが、コストベネフィットの観点から必ずしも適切と言えない場合がある」⁷⁶ことから、相当程度簡便的な会計処理を認めた「中小企業の会計に関する指針（以下「中小企業指針」という。）」が平成17年8月に公表され、金融商品取引法の適用を受ける会社等以外の株式会社等が適用対象とされている（中小企業指針4）。そして当該中小企業指針も法人税法22条第4項でいう「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」に含まれるものと解されている⁷⁷。

(2) 会計基準のコンバージェンスと中小企業指針の改定

ASBJがコンバージェンス・スケジュールに従って公表する会計基準の創設及び改定に対応して、中小企業指針も改定が行われているがそれは中小企業にも密接に関連する内容に限定されている。その改正の概要を示すと以下のとおりである。

76 「中小企業の会計に関する指針」6

77 本研究報告5頁脚注9参照

【図表15】会計基準のコンバージェンスと中小企業指針の改定

改定年月	改定内容
平成18年 4月	主に、貸借対照表の純資産の部の表示、株主資本等変動計算書、注記表及び組織再編の会計、引用条文の修正が行われた。これは、ASBJが公表した各種の企業会計基準並びに平成18年 5月 2日から施行の会社法及び会社法関係省令を踏まえたものである。
平成19年 5月	ASBJが平成18年 4月の本指針改正後に公表した各種の企業会計基準等のうち、企業会計基準第10号「金融商品に関する会計基準」や実務対応報告第19号「繰延資産の会計処理に関する当面の取扱い」に対応した会計処理の見直し及び引用条文の修正がされている。
平成20年 5月	企業会計基準第 9号「棚卸資産の評価に関する会計基準」及び同13号「リース取引に関する会計基準」に対応した会計処理の見直しを行ったほか、法人税法の改正及び金融商品取引法の施行等を踏まえた所要の修正がされている。
平成21年 4月	企業会計基準第15号「工事契約に関する会計基準」に対応した会計処理の見直し等がされている。
平成22年 4月	企業会計基準第18号「資産除去債務に関する会計基準」、改正企業会計基準第 9号「棚卸資産の評価に関する会計基準」、企業会計基準第21号「企業結合に関する会計基準」に対応した会計処理の見直し等がされている。

(3) 確定決算主義を採用することによる中小企業のメリット

課税所得計算と企業会計がリンクする確定決算主義は、この本質的機能と一体となって利益計算と所得計算が有機的に統合されることで帳簿組織が簡素化されて事務負担が軽減し、納税コストや徴税コストが減少するメリットがある。特に中小企業は先述したように、一般的に大企業に比べ帳簿作成や決算・申告に大きな労力をかけることができない。よって、帳簿組織が簡素化されることは大いにメリットがあるといえよう。また、中小企業会計指針は、ASBJの公表する会計基準に比べて簡便的な処理方法が認められていると同時に、一定の条件のもとで法人税法で定める処理を会計処理として適用できることが認められている。つまり、会計基準がなく、かつ、法人税法で定める処理に拠った結果が、経済実態をおおむね適正に表していると認められる場合又は 会計基準は存在するものの、法人税法で定める処理に拠った場合と重要な差異がないと見込まれる場合には、法人税法の規定する処理の適用が認められている（中小企業指針 7）。よって中小企業指針を採用することで、ASBJの企業会計基準を採用する場合に比べ申告調整の煩雑さが軽減されることから、確定決算主義を採用するメリットは一層大きいといえよう。さらに、確定決算主義により恣意的な課税所得の変更ができなくなることで課税の公平性が保たれ、中小企業の信用力の向上にも貢献してきた一面もあると考えられる。

(4) 確定決算主義が放棄された場合の中小企業に与えるデメリット

法人税法第22条第 4項に定める企業会計基準への準拠性を放棄した場合には、当期利益を基礎として税務上必要な調整を行い課税所得を計算する、という簡便性を放棄

しなくてはならず、企業会計とは別に課税所得を算出する必要がある。そのため、二重の会計データを作成する必要があり、特に経理スタッフの少ない中小企業においては、帳簿作成や決算・申告に係る事務負担が極めて大きくなる。

(5) まとめ

帳簿作成や決算・申告に大きな労力をかけることができない中小企業は、大企業に比べ、課税所得の計算について簡便性が要求される度合いが大きい。さらに中小企業が拠るべき会計基準とされている中小企業指針は、法人税法第22条第4項で定める「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」に含まれるものと解されていると同時に⁷⁸、一定の場合には法人税法で定める処理方法を会計処理方法として採用することが認められている（中小企業指針7）。よって現行の確定決算主義の仕組みは、中小企業の課税所得計算の簡便性に寄与しているものといえよう。

以 上

78 本研究報告5頁脚注9を参照