Ⅰ．はじめに

世界各国の会計基準は、グローバル化の進展やそれに伴う企業の国際的資金調達活動を背景に、統一化の道をたどっている。2000年に証券監督者国際機構（IOSCO）が国際財務報告基準（IFRS）／国際会計基準（IAS）（以下、併せてIFRSという）を承認したことにより、IFRSが各国で導入され始めたことからみても、その重要性や注目度は高いことがわかる。日本においても、IFRSの取扱いについて「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）」（以下、中間報告という）が2009年6月30日に公表され、一定の上場企業（以下、特定会社[[1]](#footnote-1)という）の連結財務諸表を対象に2010年3月期の年度の財務諸表から任意適用が認められ[[2]](#footnote-2)、強制適用についても2012年を目途に判断するとされた。すでに適用している会社[[3]](#footnote-3)が存在していることや、2009年12月11日に連結財規や会社計算規則など関連諸法規が改正されたことからも、本格的な導入に向けて準備が進んできていることが窺える。

国際的収斂がなされている一方、IFRS導入により様々な問題が生じてくることもまた事実である。日本では投資家や基準設定機関に対する影響はもちろんのこと、会計と税務が深く関係していることから企業の課税所得計算に大きな影響をもたらすことも十分に考えられる。また、IFRS導入についてある程度の方向性は示されたものの、将来的に強制適用されるのかなど、不透明な部分が多く存在することも問題点が混在する要因の一つとしてあげられるだろう。

このような現状やコンバージェンス[[4]](#footnote-4)が加速化してきていることなどを踏まえると、税務上どのような対応をとるべきかを迅速に考える必要が生じてくる[[5]](#footnote-5)。そこで本稿では、IFRSが税にどのような影響を及ぼすのかについて確定決算主義に焦点を当てながら論究していく。具体的には、第Ⅱ章で税務上の対応を考えていく上での予備的な考察を行う。そして、第Ⅲ章では確定決算主義の視点から税務上の対応を検討し、第Ⅳ章で論点整理や見解を述べる。

Ⅱ．税務上の対応を検討する上での予備的考察

（1）IFRS導入フェーズの多様性

日本では、金融庁から公表された中間報告に従って、2010年3月期から特定会社の連結財務諸表においてIFRSの任意適用が認められた。また、個別財務諸表の作成基準（以下、個別基準という）はIFRSを適用しないよう定められた。個別財務諸表で算定された当期純利益に一定の調整を加えて課税所得を算出する、いわゆる確定決算主義を採用している日本にとって、個別基準は税務を考える上で重要になってくる。ここで浮上してくる問題は、今後もIFRSへコンバージェンスしていく個別基準を適用することにより、税務上どのような対応が必要とされてくるかである。しかし、この問題を解決していく上で困難となる点として、公正価値[[6]](#footnote-6)やプリンシプル・ベース[[7]](#footnote-7)といった特徴をもつIFRSが課税所得計算に不適合であること、またそれ以前に、IFRSを取り巻く現状に不明な点が多く存在すること、そして諸外国を含めた今後の情勢も不明瞭であることなどがあげられるだろう。本章では、税務上の対応を検討する上での予備的考察を行う。

前述のとおり、税務との関連で重要なのは個別基準である。この個別基準がIFRSにどの程度コンバージェンスするかによって、税務上の対応も変化してくる。中間報告ではコンバージェンスの継続・加速化について、連結先行[[8]](#footnote-8)の方針を示している。この言葉から、連結財務諸表の作成基準（以下、連結基準という）が先行し、個別基準も追ってコンバージェンスしていくというニュアンスが伝わってくる。しかし、コンバージェンスの時間軸はどこにも明記されておらず、個別基準のコンバージェンスがいつ、どの程度進むかは不明である。このように、連結先行によって導入フェーズが多様化してしまい、現時点で税務上の対応を考えるのは困難である。

また、仮に2012年に連結基準への強制適用が決まった場合、その後の個別基準のコンバージェンスにも何らかの影響を及ぼすことが考えられる。このコンバージェンスの度合いについても、コンバージェンスが進行するといった見解[[9]](#footnote-9)やコンバージェンスが遅れ[[10]](#footnote-10)、実質的な連単分離になるといった見方もできるであろう。

また、可能性は低いが、将来的に個別基準へIFRSを任意・強制適用するケースや、コンバージェンスが止まるケースもある。それらも踏まえ、中間報告では2012年に、「上場企業の連結財務諸表へのIFRSの適用に加えて、上場企業の個別財務諸表（連結財務諸表を作成していない企業のものを含む。）へ適用することについては、強制適用の是非を判断する際に、幅広い見地から検討を行う必要がある。」（16頁）としている。

さらに、諸外国の動向によってもコンバージェンスの度合いは大きく変わってくるだろう。特に、IASBに対し影響力が増大しているアメリカの動向は、日本の判断を大きく変える可能性をはらんでいる。アメリカは、2008年に米国証券取引委員会（SEC）によって公表された「米国上場企業によるIFRS適用に関するロードマップ案（*Roadmap For The Potential Use Of Financial Statements Prepared In Accordance With International Financial Reporting Standards By U.S. Issuers*）」（以下、ロードマップ案という）において、2011年にはアメリカの企業にIFRSの強制適用をするかどうかを判断する（p.33）と述べている。2012年に強制適用の是非を判断する日本は、判断の要素として中間報告で、「世界最大の資本市場国である米国においてIFRSが米国企業に強制適用されるか否か」（14頁）をあげており、このことからもアメリカの強制適用の判断が日本に多大な影響を与えることがわかる。アメリカが強制適用を決めた場合、日本も強制適用するだろうというのが大方の見方ではあるが、適用範囲については、いまだ明示されておらず、影響がどこまで及ぶかについては多くの可能性を模索しなければならない。

2010年2月にはSECが、「グローバルな会計基準の検討状況に関する委員会声明（*Commission Statement in Support of Convergence and Global Accounting Standards*）」（以下、声明文という）を決議した。この声明文においてもIFRSの強制適用の是非の判断については、2011年に決定することに変化はなかった（p.7）。しかし、IFRS適用開始がロードマップ案に比べ、少なくとも1年の遅れが出ており、2015年以降に先延ばしされている（p.15）。これまでは3年の準備期間が想定されていたが、この声明文により、アメリカでは最低4年から5年の準備期間を要することになる。また、ロードマップ案において2009年12月以降にアメリカの上場企業の早期適用を認める予定であったが、声明文においてはこの件を撤回する（p.23）考えが示されている。このような内容から、一見アメリカはIFRS導入に関して従来の立場から後退し、足踏み状態に陥ったかのようにもみえる[[11]](#footnote-11)。しかし、この声明文は、IFRSの導入を推進していくための具体的な手段を示し、移行の準備のための十分な時間をかけようとするもので、アメリカのIFRS導入は確かなものになった、または以前と状況は変わらないままであるという見解もある[[12]](#footnote-12)。このように、アメリカの動向については多様な議論が繰り広げられており、未知数な部分も多く、今後も予断を許さない状況が続くだろう。

以上のように、IFRS導入に関してのフェーズは多様化しており、それに応じて、日本は柔軟な対応を行うことが求められる。IFRS導入の影響を税務上検討する際には、この点を十分に考慮する必要がある。

（2）連結先行スキームに内在する問題点

　IFRSを導入するに当たって、会計学的な視点からも悩ましい問題が存在する。中間報告では、連結先行の方針が示されたわけだが、連結先行は必然的に連結財務諸表と個別財務諸表で使用する会計基準が異なる、いわゆる連単分離の期間を生み出す。連結基準と個別基準とが分離すると、企業会計上深刻な問題が生じる。すなわち、ダブル・スタンダード（二重基準）の発生である。そこで、ダブル・スタンダードが起きる場合をあげていく。まず、連結基準にIFRS又は米国基準、個別基準に自国基準を適用する場合である。もっとも、連結基準に米国基準を適用した場合だが、米国基準を導入したのは1977年[[13]](#footnote-13)のことであり、この時点からダブル・スタンダードが生じていたといえる。さらに、連結基準と個別基準の両基準に自国基準を選択した場合にもダブル・スタンダードは起こり得る。具体的にこのケースは、連結基準のコンバージェンスに比べて、個別基準のコンバージェンスが極端に遅れた場合に生じる。これについては今後日本にとって、特に留意すべきケースである。

また、ダブル・スタンダードには様々な問題が内在している。まず、個別財務諸表基準性の原則（連結財務諸表原則一般原則二）に反することがあげられる。次に、事業分割あるいは子会社の合併といった手段により、連結財務諸表の開示が要請される企業と個別財務諸表の開示のみが要請される企業の区分が経営者の判断によって左右され、経済的実態が変わらないにもかかわらず会計情報が異なるといった事態が生じる可能性がある。つまり、利益操作の余地が残ってしまう。また、連結基準と個別基準が異なると投資家の混乱が生じる。コストの面では、連結財務諸表は個別財務諸表を合算して作成されるため、企業にとっても二重の会計制度が必要となり、経済的負担が当然大きくなる。

前述したとおり問題点はいくつかあるが、経済産業省[2010]によると、現在の日本は「企業結合」の項目以外、連結基準が個別基準に先行した項目は公表されていない（7頁）。また、連結先行により連単分離の期間が生じたとしても、三井[2009]によると、「連結財務諸表に適用される会計基準と個別財務諸表に適用される会計基準との整合性を損なわないよう配慮しつつ、両者の一時的なズレを認める」(10頁)と述べられており、支障はないものとされている。さらに、連結先行はあくまで連結基準と個別基準が合致するまでの暫定的な措置なので、たとえ連結基準のコンバージェンスが大きく進み、個別基準との整合性が保たれなくなったとしても、それは一時的な問題に過ぎないと考えることもできる。これらのことから、連結先行による影響は少ないと思われる。

しかし、2010年4月にIASBと米国財務会計基準審議会（FASB）によりMemorandum of Understanding（以下、MOUという）プロジェクトが改訂された。新たに進展した項目は、収益認識・リース・財務諸表の表示などがあり、現在もMOUの改訂は進んでいる[[14]](#footnote-14)。よって、MOUの基準に合わせて個別基準がコンバージェンスすることは困難になると予想される。また、税務の視点から見た場合、個別財務諸表は会社法や税法と深く関連しており、課税所得計算の基礎となっているため、金融商品取引法（以下、金商法という）において個別基準がコンバージェンスすると会社法の計算書類にも影響が及ぶことは避けられない。すなわち、個別基準がIFRSに近づくほど課税所得計算に係る問題がより深刻なものとなる。よって、税務上にIFRSの影響をなるべく及ばないようにするためにも、個別基準のコンバージェンスは進まない方が望ましい。さらに、国際的にも個別基準がコンバージェンスしていくことは求められていない。諸外国では上場会社の連結財務諸表に対してはIFRSを強制適用しているが、個別財務諸表に対してはほぼ自国基準を適用している[[15]](#footnote-15)。つまり、国際的な流れも連結基準だけを切り離し、コンバージェンスないしは統一化を果たす連単分離の方向に進んでいる。

このような背景から、連結先行という形をとりながらも実質的な連単分離となる可能性は否定できない。また、完全に連単分離へシフトすることも考えられる。連結先行について、経済産業省[2010]では、「単体のコンバージェンスをどこまで進めるべきかについては、議論があいまい」（20頁）とし、その上でIFRSを導入する場合も上場企業の連結財務諸表にとどめて、「単体会計と連結会計の議論をいったん切り放して考えるという手続的な意味での『連単分離』方式を明確化し、採用することも合理的」（21頁）と提言している。

仮に連単分離となると、ダブル・スタンダードにより生じる問題点への対応、さらに連結基準と個別基準が異なることに対する合理的な解釈を与える必要がある。そこで考えられる対策の一つとして機能・目的の棲み分け[[16]](#footnote-16)があげられる。これは、連結財務諸表は情報開示、個別財務諸表は利害調整に目的を特化させるという考え方である。つまり、個別基準には開示目的を負わせないという発想であり、このことは個別財務諸表の簡略化[[17]](#footnote-17)、非開示へとつながることになる。実際に、IFRS対応会議[[18]](#footnote-18)の下に設置されている個別財務諸表開示検討委員会は、個別財務諸表の簡略化を検討している。

　ここまで、IFRS導入の動向による日本の連結財務諸表、個別財務諸表の対応を検討してきた。現在、日本は連結先行スキームをとっているが、個別基準のコンバージェンスは時間軸が示されていないことや、アメリカの動向により大きく左右されることなどの様々な要因によって、フェーズは多様化している。さらに、前述したように個別財務諸表を簡略化しようとする動きもあり、将来的に連単分離の方向に向かっていくという考えはあながち穿った見方ともいえないだろう。今後、連単分離へとシフトしていき、個別財務諸表が簡略化されることを想定した場合、強制適用又はコンバージェンスが進むといったフェーズよりも、税務上の対応は緩やかになると考えられる。

Ⅲ．IFRS導入と税務の対応

（1）問題の所在

前述したように、今後日本が実質的に連単分離へとシフトしていく可能性がある。しかし、連単分離により個別財務諸表を自国基準で作成することとなったとしても、個別基準のコンバージェンスが継続していることを考慮すると、税務への影響は避けられないといえる。また、第Ⅱ章でも述べたが、将来的に個別基準がIFRSを任意・強制適用する可能性も存在する。そこで本稿では、アドプションあるいはコンバージェンスという二つの視点から、それぞれのケースにおいて考え得る税務上の対応策を論じていくこととする。

こうした状況の中、個別基準のアドプション又はコンバージェンスによる税務への影響を考えるに当たり、確定決算主義を今後どうしていくべきかが重要な論点となってくる。なぜなら、確定決算主義は申告納税制度が導入されて以来、日本の税法が一貫して採用しており、かつ、会計と税とをリンクさせる役目を果たすなど、課税所得の算定において極めて重要性が高いからである。したがって、このように会計と税務との間に問題が生じる場合においては、確定決算主義が主要な論点となることは至極当然であるといえよう。よって、以下では確定決算主義の意義と内容について言及し、そこから浮かび上がってくる問題点をあげていく。

まず、本稿では確定決算主義の意義を広義の課税所得の算定方法と位置づけ、さらにその内容を次のように整理する[[19]](#footnote-19)。

1. 商法上の確定決算に基づき課税所得を計算し、申告すること（法人税法74条1項）。
2. 別段の定めがなければ、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準（以下、公正処理基準という）」に従って計算すること（法人税法22条4項）。
3. 課税所得計算において、決算上、費用又は損失として経理されていること、すなわち損金経理（法人税法2条二十五号）等を要件とすること。

以上のように、確定決算主義の内容は三つに分けられる。ただし、中里[1983]によると、「七四条一項は、課税所得算定が企業会計の基礎の上に立つことを、算定の基礎となる計算書類の面から規定した、申告方法についての手続き的な規定である」（1557頁）とあり、①に関してはIFRSに係る問題としての関連性は低いと考えられるため、本稿では言及しないこととする。しかし、②と③については、課税所得の算定において極めて重要であり、コンバージェンスによる影響を受けることは必至である。よって次節以降では、先に述べた問題の所在と対応を考察し、諸外国との比較法による検討も交えつつ、確定決算主義の行く末について論考していく。

（2）IFRSと公正処理基準

前節でも述べたように、法人税法22条4項には、法人の収益・費用の額は公正処理基準によって計算すべき旨が定められている。そしてこの規定は、金子[2010]によると、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）を意味しており、公正処理基準の意義について、その中心を成す企業会計原則や会計慣行が必ずしも公正妥当であるとは限らないことや決して網羅的ではないこと、さらに公正処理基準は法的救済を排除するものであってはならないことなどに注意する必要があるとしている(272-275頁)。

Ⅱ章でも述べたように、現時点では連結基準としてのみIFRSの任意適用が認められており、個別基準としては認められていない。つまりIFRSは公正処理基準としては認められていないことを意味しているが、仮に個別基準として用いるとしたら大きく分けて次にあげる二つの問題が生じることになる。一つは憲法84条の租税法律主義[[20]](#footnote-20)、特に課税要件法定主義に反することである。これについてはIFRS導入についての議論が生じる以前から存在していた問題でもある。さらに、IFRSを公正処理基準の一つとすることで、国の課税権の及ばない外国の、しかも民間団体であるIASBの設定する会計基準に課税要件の決定を委ねることになり、そのことで課税要件法定主義に反するとの疑いをより一層強くさせるのである[[21]](#footnote-21)。次に、もう一つの問題としてIFRSがそもそも公正処理基準に該当するのかどうかということがあげられる。日本基準と異なる点も多く含むIFRSが、容易に公正処理基準の一つであると認められることはないと思われる。

それでは、現在日本において連結基準として認められているIFRSはどのように位置づけられているのだろうか。金商法においては、連結財規第93条や金融庁告示第69号からもわかるように、連結基準としてIFRSをそのまま適用するのではなく、金融庁長官が公正妥当な企業会計の基準として認められることが見込まれると定めたものを指定国際会計基準として指定し、これによって連結財務諸表を作成し公表できるものとしている。いわゆるエンドースメント手続きが組み込まれているのである。このことで、租税法律主義の視点からの問題は回避できるように思われる。しかしながら、中間報告の内容からもわかるように、指定国際会計基準として指定する際には基本的にカーブアウトは想定されておらず、実質的にIFRSそのものである点に関しては問題である。また、仮にこの問題が回避されたとしても、IFRSが公正処理基準に該当するのかどうかという問題は残ってしまう。この問題について考察するに当たっては、そもそも現状において指定国際会計基準を個別基準として用いるケースはあるのかを検討する必要がある。以下、金商法・会社法において、指定国際会計基準の適用範囲について論じる。

まず、金商法においては連結財規第93条や金融庁告示第69号などを根拠に、特定会社の連結基準に限定して指定国際会計基準の適用を認めており、特定会社以外の会社については適用は不可能とされている[[22]](#footnote-22)。次に会社法においては、会社計算規則第120条1項により、連結財務諸表を指定国際会計基準に準拠して作成している特定会社は連結計算書類も指定国際会計基準に準拠して作成することが認められている。しかし、会社計算規則第59条1項が改正されていないことなどから、特定会社の連結計算書類以外については指定国際会計基準の適用が認められておらず、個別計算書類を指定国際会計基準に準拠して作成することはできないといえる。

以上のことから、金商法・会社法の条文の解釈によって、現状では個別基準に指定国際会計基準を用いるケースはないといえる。しかしながら、日本がIFRSをどのように導入するかについては2012年に最終判断が下されることになっている。そのため、現時点では今後仮に個別基準として指定国際会計基準を用いた場合、会社法・税法にどのような影響を与えるかについて検討する必要がある。以下、個別基準に指定国際会計基準を適用した場合について論じる。

もし個別基準として指定国際会計基準を適用した場合、会社計算規則第3条が定めるしん酌によって、個別計算書類についても指定国際会計基準の利用を許容または強制することが十分に考えられる。しかしながら、IFRSは課税所得計算については全く考慮されていないため、公正処理基準に該当するのかどうかといった問題が生じる。そのような問題を抱えたIFRSの内容が、課税所得計算を基礎とする日本の税制に介入してしまったら当然大きな問題となる。つまり、個別基準として指定国際会計基準を用いた場合、法律の解釈上、個別計算書類においても指定国際会計基準を用いることは不可能ではない。しかし、そこには前述したような問題が存在することからその可能性は低いといえる。さらに、仮に個別計算書類の作成に際して指定国際会計基準が適用されたとしても、税務上の対応を考える際にそれが公正処理基準に該当するかどうかが問われることになるだろう[[23]](#footnote-23)。

（3）コンバージェンスと公正処理基準

　前述のように、IFRSをどのように導入するかについては2012年に判断される。それを踏まえ、現時点で税法が対応を検討しなくてはならないのは、コンバージェンスがなされ自国基準にIFRSの内容が少なからず介入するケースについてである。コンバージェンスがされた自国基準に対し、税法はどのような対応をとるべきかを考察していく。

　まず、問題の検討に当たって、解釈論の視点から論じる。税務上の対応を考える際には、前節で述べたような、指定国際会計基準が公正処理基準に該当するかどうかという問題と同様に、コンバージェンスされた自国基準においても、それが公正処理基準に該当するかどうかは、最終的には裁判所によって判断されることとなる。仮に裁判所等によって公正処理基準に該当するとされた場合には、後述するように立法論からの検討が必要となる。すでに、公正処理基準に該当するかどうか疑わしいとされる項目もある。例えば、収益認識である。収益認識において、IFRSは発生主義を採用しているのに対し、従来の自国基準は実現主義を採用しているように、IFRSと自国基準にはその内容に大きな相違が見受けられる。よって、IFRSにおける収益認識が公正処理基準に該当するのかについては、今後も注視する必要があるだろう[[24]](#footnote-24)。しかしながら、そもそもこのような解釈論を展開させる必要性は、それ程大きくないといえる。なぜなら、一例を挙げると有形固定資産では、課税所得計算におけるほとんどの重要項目が、コンバージェンスの対象とされていないからである[[25]](#footnote-25)。

　次に、解釈論によって公正処理基準に該当するとされたものに対して、立法論の視点から税務上の対応を検討する。税務上の対応は、別段の定めによって行われるわけだが、

それは大きく三つの規定に分類される[[26]](#footnote-26)。

1. 公正処理基準を確認する規定。例えば、資産の評価益の益金不算入の規定（25条）や資産の評価益の益金不算入の規定（33条）等がある。
2. 公正処理基準を前提としつつも、画一的な処理の必要があるため、公正処理基準を補完、あるいは修正する規定。例えば、棚卸資産の評価に関する規定（29条）や減価償却に関する規定（31条）等がある。
3. 租税政策上または経済政策上の理由から、公正処理基準に対する例外を定める規定。例えば、受取配当の益金不算入に関する規定（23条）等がある。また租税特別措置法の規定が該当する。

これら三つの規定で税務上の対応をとるわけなのだが、そこには立法論の視点から二つの考え方が存在している。それは、別段の定め、つまり租税実体法のルールを変更してもよいとする考え方と、変更されるべきではないとする考え方である。前者の考え方に基づくならば、①の確認規定や②の修正規定について、新たに制定していくことで対応できるだろう。さらに、確認の規定を定めないといった選択肢もある。また、後者の考え方に基づくならば、確認規定、修正規定の性質は③のものへと変化する[[27]](#footnote-27)。

　それでは現行法人税法はどのような対応をとっているのだろうか。そこで参考となるのが、2009年税制改正における棚卸資産の評価に関する会計基準についてである。すなわち、前年に企業会計がIFRSとの調整を図り、「棚卸資産の評価に関する会計基準」を施行し、後入先出法（LIFO）による原価評価を廃止した。これに対し法人税法も後入先出法を廃止した[[28]](#footnote-28)。これらは前述の、租税実体法のルールを変えてもよいという考えのもと、確認規定を制定したものと解せる。

しかし、現行のような対応をすることで、税法の改正を会計基準の変容に合わせてその都度行う必要が生じ、その結果、公正処理基準の解釈が複雑化してしまうといった問題が起きるだろう。確認規定については新たに制定するのではなく、そもそもこういった規定を定めないといった対応もとられていくべきと考えられる。これまで、解釈論と立法論について論じてきたわけだが、税務上の対応を迫られた場合において、租税政策の基盤となる租税原則[[29]](#footnote-29)に照らし合わせ、前述のような是々非々の対応が求められるだろう。

（4）損金経理要件

損金経理要件の趣旨については、恣意性を含む一定の取引について、法人の意思表示を確認し尊重することで信頼性や客観性を担保し、二重の手間を避けるなど事務処理の便宜を図り、もって課税の安定性を確保するというのが一般的である。

自国基準のIFRSへのコンバージェンスは、損金経理要件とも相俟って問題となっている。例えば、IFRS第3号「企業結合」におけるのれんの取扱いである[[30]](#footnote-30)。自国基準に従えば、のれんは20年以内のその効果が及ぶ期間にわたって規則償却する。また、それに加え減損会計を併用することになっている。それに対してIFRSでは、のれんの償却はせず（para.54(a)）、IAS第36号「資産の減損」により毎年1回以上は減損処理を行うとされている（para.90）。つまり、IFRSにコンバージェンスすることにより、毎期経常的に損金算入できなくなり、さらに減損時に一度に損金算入されることから、課税の安定性を確保できないという問題が生じる。このように、現段階において損金経理要件との関係についても、対応を検討する必要があろう。

将来的にも、既存の差異項目以外に、新しくIFRSにコンバージェンスする項目が増える、あるいはアドプションされる可能性は否定できない。例えば、IAS第16号「有形固定資産」における耐用年数がコンバージェンスの対象項目になるか、あるいはアドプションされることとなれば、多くの日本企業が税法を意識して耐用年数を設定してきた経緯を見ても、算出される減価償却費に大きな差が生じることになる。これは、償却限度額全額を損金算入するというような税務上のメリットを放棄することにつながるのではないだろうか[[31]](#footnote-31)。このことから、損金経理要件については現時点においてのみならず、将来的にも重要な問題となることが想定できる。

このようにIFRSと損金経理要件との間には、その関係性を検討すべき問題が存在する。しかし、損金経理要件については従来から逆基準性の問題など異なる背景を持つ問題が混在している。確定決算主義の観点からIFRS導入の問題を議論する上では、従来からの問題を混在させるべきではない。前述のように、損金経理要件は二重の手間を避けるなど事務処理の便宜を図り、恣意的な会計処理を抑止することに主眼が置かれている。そのため、損金経理要件を廃止するとなれば、帳簿を複数作成することを余儀なくされ、事務処理の負担増の他、恣意的な会計処理が行われてしまうおそれがあることから、損金経理要件を廃止することが合理的とは思えない。IFRSの直接の影響を受けるのは特定会社に過ぎないのだから、会計処理の方法が自国基準と異なるのであれば、特定会社という条件を付した上で、特例や例外措置で損金経理要件を緩和するというような対策を講じるのが妥当ではないだろうか。

（5）比較法による検討

IFRSを導入するに当たり生じる問題は前節までで述べたとおりであるが、様々な議論がなされる中にはそのような問題を引き起こす確定決算主義という概念自体を廃止すべきではないかといったような批判もある[[32]](#footnote-32)。そこで本節では、日本における確定決算主義的視点が諸外国においても存在することに着眼し、確定決算主義についての比較法的考察を行うこととする。

まず、成文法系の国であるドイツとフランスを例に挙げる。これらの国は会計と税務が密接に結びついており、しばしばユニホーム・システム[[33]](#footnote-33)と称されている。ドイツには税務貸借対照表に対する商事貸借対照表の基準性原則（die Maßgeblichkeitsprinzip des Handelsbilanz für die Steuerbilanz）が存在しており、その根拠条文とされる所得税法（Einkommensteuergesetz；EStG）第5条第1項第1文には「法律の規定に基づいて記帳を行うこと、及び定期的に決算書を作成することが義務付けられている事業主、またはそうした義務なしに記帳し、定期的な決算書を作成する事業主は、事業年度末に、商法上の正規の簿記の諸原則（Grundsätz ordnungsmäßiger Buchführung；GoB）に従って表示されるべき事業用資産を計上しなければならない。」と規定されている。「正規の簿記の諸原則」とは、英語圏でいうところの「一般に公正妥当と認められる会計原則（Generally Accepted Accounting Principles；GAAP）」に他ならない[[34]](#footnote-34)。このように、ドイツでは商法（Handelsgesetzbuch；HGB)上の計算に含められた項目及び金額が、課税所得計算においても適用される。ドイツと同様、フランスでも商法典(Code du Commerce)が総括的な会計規定を定めるにとどまっており、会計実務への適用指針となっているのはプラン・コンタブル・ジェネラル(Plan Comptable Général；PCG)[[35]](#footnote-35)である。租税一般法(Code général des impôts；CGI)においてもPCGの規定を重んじるべきことが示されており（CGI,art.38- 4）、商法・税法における会計規定はどちらもPCGによって共通的に規制されている。

次に、慣習法系の国であるイギリスとアメリカを例に挙げる。これらの国は、会計と税務が分離している、いわゆるセパレート・システムの代表国ともいわれている。イギリスでは財政法（Finance Act；FA）において、「課税所得は一般に公正妥当と認められた会計実務（Generally Accepted Accounting Practice；UKGAAP）に基づく会計を基礎に計算されなければならない。」（FA2002§103）と規定されている。これは、日本の公正処理基準の規定に相当するとみなすことも可能であるとされているが、イギリスには損金経理要件が規定されておらず、この点において会計と税務は分離されているといえる。アメリカでも同様な視点が存在しているが、内国歳入法（Internal Revenue Code；IRC）の「会計方法の総則」において、「課税所得は、納税義務者が帳簿記入を行うに際し規則的に採用している会計方法に従って計算されなければならない。」（IRC§446(a)）と規定されている。これは、日本の公正処理基準の制定より約半世紀前に明文化されており、アメリカ税法では早くから課税所得計算の企業会計への準拠性を示す規定が存在していた。また、アメリカでは、限定的ではあるが1939年に制定された後入先出法の損金経理要件（LIFO Conformity Requirement（Reg.§1.472- 2 (e)））が存在する。しかし、損金経理を要請する項目が極めて限定的であるため、イギリスと同様会計と税務が分離しているとみなされている。

前述したように、ドイツやフランスはユニホーム・システム、イギリスやアメリカはセパレート・システムと称され両者は対極の性質をもつと解されがちだが、その差は商法と税法との結びつきの差に過ぎないといえる[[36]](#footnote-36)。このことから、成文法系・慣習法系の国の別を問わず、日本と同様の確定決算主義的視点を見いだすことができ[[37]](#footnote-37)、またこれらの国々ではその視点の存在を前提とした上でIFRSへの対応がなされている。以上のことを踏まえると、確定決算主義を廃止すべきといった批判は合理的ではないと考えられるため、日本においても確定決算主義は所与としてIFRSに対応していくべきではないだろうか。

（6）示唆

ここまで会計基準のコンバージェンス、あるいはアドプションにおける税務上の対応を考察してきたが、必ずしも、差異項目すべてに対応を要するわけではない。本章で述べたとおり、有形固定資産についてはIFRSと自国基準に差異はいくつか確認できるが、その項目はコンバージェンスの対象とはならず、よって税務上の対応は必要とならない。また、すでにコンバージェンスがなされた項目についても税務上の対応がされていない、あるいは不十分なケースについては今後対応が必要となってくると考えられる[[38]](#footnote-38)。

　しかし、前述の考察についてはあくまで有形固定資産についてのものだけであり、今後、この他の項目についても検討していかなければいけない。そしてその際、個別的かつ具体的に、また、差異の重要性やコンバージェンス対象となるか否かを論点として考察していくべきであろう。

　また、これまでの税務上の対応をみると、租税原則に照らして考えた場合、正しい対応といえるかどうかは疑わしいという見方もできる。会計基準のコンバージェンスに伴う税法の改正として、例えば、金融商品の評価損益の計上（認識）に対応する改正があげられる。さらに、棚卸資産の評価方法からの後入先出法の廃止を受け、法人税法でも2009年度の改正において、経過措置を設けての後入先出法の廃止を決定した。しかし、これら税法がコンバージェンスに即座に対応するケースの共通点の一つとして、「課税所得の増加をもたらす改正」であることが考えられる。先に述べた例でいえば、金融商品の評価損益は、評価益を益金と認めることによって、課税所得は増加する。また、後入先出法の廃止についても、物価上昇期を前提とした場合、やはり課税所得の増加が見込まれる。つまり、近年の税法改正は、「会計との調和」を口実にし、納税額の増加を引き起こし、租税本来の目的と機能を忘れてしまっているのではなかろうか。

　IFRSが自国基準に影響している現状において、税務上の対応を考察することは重要であり急務を要する。しかしその際、歪みのない課税を行うために、租税政策の基盤である租税原則を常に念頭に置いて考えるべきである。

Ⅳ．むすび

国際的なIFRS導入の議論の中、日本においてもその適用をめぐっては、国家の税法及び関連諸法規への影響を無視できない。本稿ではIFRSを導入する場合における税務上の対応を検証するに当たり、確定決算主義を切り口とし論究した。確定決算主義に係る議論は、諸外国との比較から考察しても、維持か廃止かという二者択一的な問題ではなく、あくまで程度の問題として検討していくべきである。また、確定決算主義には前述のようにかねてから議論され続けている逆基準性など、様々な問題が混在している。さらに、近年の税法独自の改正によって、税法側が確定決算主義を無視してしまっているのではないかという議論[[39]](#footnote-39)も存在している。もっとも、確定決算主義をめぐり様々な問題が生じてくることは、企業会計と税はそれぞれ固有の目的や機能を有することに鑑みても当然のことといえよう。確定決算主義について論じる際は、論点を混同させることなく議論するべきである。

ところで、IFRSの影響が及ぶのは上場企業のうちの特定会社に過ぎない。問題になってくるのは、その裏にある日本の約250万社のほとんどを占める、中小企業を中心とする非上場企業への影響であろう。中間報告では、「中小・中堅規模企業はIFRS適用のニーズは低いと考えられ、IFRSに基づく財務諸表作成のための体制整備や準備の負担を考えると、非上場企業へのIFRSの適用は慎重に検討すべきである」（16頁）としていることから、IFRS導入による非上場企業への影響を回避若しくは最小限にする必要がある[[40]](#footnote-40)。

現在、ASBJでは「非上場企業の会計基準に関する懇談会」が、中小企業庁でも「中小企業の会計に関する研究会」が、また日本商工会議所でも「非上場企業の実態に則した会計のあり方に関する研究会」が設置されている。このように、中小企業を中心とした非上場企業の会計の現状や、特性を踏まえた会計基準のあり方について議論が進められているところである。ここで非上場企業の会計のあり方について検討する際の論点は、非上場企業の成長・発展・活力強化やそれに伴う社会的コストの削減などであり、非上場企業の身の丈に合った会計基準作りが要求されよう。さらには、基本的に税務会計により会計･納税処理を行っていることから確定決算主義の維持が重要であることも念頭に置かなければならない[[41]](#footnote-41)。

ただし、企業の規模に応じて会計基準が重層化すると、どの会計基準を使うかにより算出される利益が当然異なるため、所得金額も異なってしまう。そこから租税原則である課税の公平性が保たれなくなる問題も浮上するため、この点も今後、検討する余地があろう。

＜参考文献＞

* 金子宏[2010],『租税法 第15版』弘文堂。
* 川西安喜[2010]，「グローバルな会計基準に関する米国SECの声明」『会計・監査ジャーナル』第22巻第5号，10‐17頁。
* 金融庁[2009]，「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）」。
* 経済産業省[2010],「会計基準の国際的調和を踏まえた我が国経済および企業の持続的な成長に向けた会計・開示制度のあり方について」。
* 小宮山賢[2010]，「IFRSを巡る最近の状況から」『税経通信』第65巻第8号，41‐48頁。
* 齋藤真哉[2009a]，「会計基準の連単分離と連結先行」『税研』第25巻第1号，26‐30頁。
* 齋藤真哉[2009b]，「税務法制とIFRS」『（別冊企業会計）IFRS導入の論点』72‐79頁。
* 齋藤真哉・古田美保[2008]，「主要国の会計と税務に関する実態調査（その2）～ドイツとフランス～」『会計基準』第23号，252-262頁。
* 坂本雅士[2009]，「会計基準の国際的統合化と確定決算主義」『租税研究』第718号，　92-103頁。
* 坂本雅士[2010]，「IFRS導入と法人税制－その予備的考察－」『税研』第25巻第5号，78‐81頁。
* 坂本雅士・藤井誠[2008]，「主要国の会計と税務に関する実態調査(その1)　～イギリスとアメリカ～」『会計基準』第22号，185-196頁。
* 品川芳宣[2010]，「IFRS導入と法人税法との関係」『商事法務』第1891号，23‐29頁。
* 島田眞一[2009]，「会計基準の国際的統一化と会社法・税法との関係」『租税研究』第715巻，161‐172頁。
* 鈴木一水[2009],「会計基準見直しと法人税制」『税研』第25巻第1号，31-36頁。
* 税制調査会[2000]，『我が国税制の現状と課題-21世紀に向けた国民の参加と選択-』。
* 税制調査会法人課税小委員会[1996］，「法人課税小委員会報告」。
* 税務会計研究会中間報告[2009]，「企業会計基準のコンバージェンスと法人税法の対応」『租税研究』第721号，6‐25頁。
* 田中弘[2010]，「世界の流れは『連単分離』」『税経通信』第65巻第5号，72‐76頁。
* 辻山栄子[2010]，「IFRSをめぐる5つの誤解」『税研』第25巻第6号，1-10頁。
* 中里実[1983］，「企業課税における課税所得算定の法的構造(五・完)」『法学協会雑誌』第100巻第9号,1545‐1623頁。
* 日本経済団体連合会[2009]，「『我が国における国際会計基準の取扱いについて（中

間報告）（案）』に関するコメント」。

* 橋本尚[2009]，「IFRS導入によるわが国会計実務および会計教育への影響」『企業会計』，第61巻8号，33-40頁。
* 三井秀範[2009],「我が国企業への国際会計基準の適用について」『企業会計』第61巻9号，2-11頁。
* 宮城勉[2010],「会計の国際化時代における『非上場企業の会計』のあり方」『企業会計』第62巻第１号，51-55頁。
* 米山正樹[2009]，「会計基準の国際的な統合化とディスクロージャー制度」『租税研究』第716巻，120‐137頁。
* ASBJホームページ：（「非上場会社の会計基準に関する懇談会（仮称）の設置に向けて」。（https://www.asb.or.jp/asb/top.do）

・ IASBホームページ:(<http://www.iasb.org/Home.htm>**)。**

* IFAD（International Forum for Accountancy Development）[2003]，*GAAP CONNVERGENCE 2002*, Research by Donna L. Street, University of Dayton.
* OECD[1987],Working Group on Accounting Standards, Accounting Standards Harmonization №3, *The relationship between taxation and financial reporting*, OECD, Paris.
* SEC[2008]，*Roadmap For The Potential Use Of Financial Statements Prepared In Accordance With International Financial Reporting Standards By U.S. Issuers.*
* SEC[2010]，*Commission Statement in Support of Convergence and Global Accounting Standards.*

1. 特定会社の定義については「連結財務諸表の用語、様式及び作成方法に関する規則」（以下、連結財規という）に記されている。詳しくは、連結財規（適用の特例）第一条の二を参照。 [↑](#footnote-ref-1)
2. 日本で使用可能な基準は指定国際会計基準である（連結財規（適用の特例）第一条の二）が、カーブアウト（適用除外）は基本的に想定されておらず、内容的にも一致するため、本稿では特に必要がある場合を除きIFRSで統一する。 [↑](#footnote-ref-2)
3. 2010年5月13日に公表された3月期決算短信によると、現在適用しているのは日本電波工業だけであり、さらに20を超える会社が今後の導入を検討している。 [↑](#footnote-ref-3)
4. 一般に、アドプションはIFRSを採用することであり、コンバージェンスは、自国基準とIFRSを近づけ、収斂することを指す。しかし、IFAD[2003]では、コンバージェンスにアドプションを含めているなど（p.7）、現在この二つには明確な定義が存在していない。本稿においては、一般的な用法を用いることとする。 [↑](#footnote-ref-4)
5. もっとも、会社法制と法人税制との調整のあり方が難解な論点となっている点については、企業会計基準委員会（ASBJ）と国際会計基準審議会（IASB）とのコンバージェンス作業が開始された2005年以降すでに生じている（坂本[2010],78頁）。 [↑](#footnote-ref-5)
6. 公正価値とはIAS第39号「金融商品-認識及び測定」における、「独立第三者間取引において、取引の知識がある自発的な当事者の間で、資産が交換され得る又は負債が決済され得る価額」（para.9）を指す。 [↑](#footnote-ref-6)
7. プリンシプル・ベースとは橋本[2009]によると、「個別・具体的な問題については、企業ごと、事例ごとに判断させ、その適否は監査人の専門的な判断に委ねるという方式」（38頁）を指す。 [↑](#footnote-ref-7)
8. 連結先行とは中間報告によると、「連結財務諸表と個別財務諸表の関係を少し緩め、連結財務諸表に係る会計基準については、情報提供機能の強化及び国際的な比較可能性の向上の観点から、我が国固有の商慣行や伝統的な会計実務に関連の深い個別財務諸表に先行して機動的に改訂する考え方」（3頁）を指す。 [↑](#footnote-ref-8)
9. この点については、齋藤（[2009a],30頁）を参照。 [↑](#footnote-ref-9)
10. この点については、島田（[2009],170頁）を参照。 [↑](#footnote-ref-10)
11. この点については、辻山（[2010],4頁）で同様の見解が述べられている。 [↑](#footnote-ref-11)
12. この点については、川西（[2010],16頁）、小宮山（[2010]，43頁）で同様の見解が述べられている。 [↑](#footnote-ref-12)
13. 経済産業省[2010]によると、「1977年に我が国に連結財務諸表制度が導入された時点で既に連結を米国基準で作成していた企業については特例として、当分の間として米国基準での連結開示が認められていた。一方、特例適用企業以外の企業（制度導入後に米国でSEC登録を行った企業）についてはこの特例を利用することができず、米国基準と日本基準の2種類の連結を作成せざるを得ない状況が存在したため、米国での日本企業の株式公開の増加に伴う企業側からの強い要望を受け、2002年に恒久的な制度として米国基準での連結開示を認める連結財務諸表規則の改正が行われた。」（11-12頁）と述べられている。また、米国基準の適用は2016年3月31日まで認められている（連結財規附則（平成一四年三月二六日内閣府令第一一号）第3項）。 [↑](#footnote-ref-13)
14. 詳しくは、IASBホームページ(http://www.iasb.org/Home.htm)を参照。 [↑](#footnote-ref-14)
15. 田中[2010]は「EUでは上場会社7千社にEUバージョンのIFRSを強制適用しているが、個別財務諸表にIFRSを適用することは要求されていない。連結も単体も国際基準で対応しているのは、主要国ではイタリアだけである。」（74頁）と述べている。 [↑](#footnote-ref-15)
16. 齋藤（[2009ｂ]，76頁）、米山（[2009]，122頁）に同様の見解が示されている。 [↑](#footnote-ref-16)
17. 日本経済団体連合会[2009]によると、「金融商品取引法上の個別財務諸表の開示は、抜本的に簡素化することが必要である。」と同様の見解が示されている。 [↑](#footnote-ref-17)
18. 詳しくは、ASBJホームページ（https://www.asb.or.jp/asb/top.do）を参照。 [↑](#footnote-ref-18)
19. この点については法人課税小委員会報告[1996]を参照。 [↑](#footnote-ref-19)
20. 租税法律主義とは、日本国憲法第84条「あらたに租税を課し、又は現行の租税を変更するには、法律又は法律の定める条件によることを必要とする。」を指す。 [↑](#footnote-ref-20)
21. この点については、鈴木（[2009],34頁）を参照。 [↑](#footnote-ref-21)
22. なお財務諸表規則第127条により、子会社を持たない特定会社に対しては追加的情報として指定国際会計基準に準拠して個別財務諸表を作成することが認められた。しかし、あくまで追加的情報であることと、会社計算規則においては条文の変更がなされていないことから、個別計算書類を指定国際会計基準に準拠して作成することは認められないと解せる。 [↑](#footnote-ref-22)
23. もっとも、何が公正処理基準となるかは、国税庁、国税不服審判所、最終的には裁判所が判断することになる。詳しくは金子（[2010],275頁）を参照。 [↑](#footnote-ref-23)
24. この点については、品川（[2010]，25‐27頁）を参照。 [↑](#footnote-ref-24)
25. 自国基準とIAS16号「有形固定資産」との主な差異項目としてあげられる再評価モデルの選択適用や、減価償却（耐用年数、残存価格、償却方法、コンポーネント・アカウンティング、事業年度毎の見直し）については、昨年9月、今年4月に更新されたASBJプロジェクト計画表に記されるように、コンバージェンスの対象とならない。 [↑](#footnote-ref-25)
26. この点については、金子（[2010]，276頁）参照。 [↑](#footnote-ref-26)
27. この点については、税務会計研究会中間報告（[2009]，17-18頁）を参照。 [↑](#footnote-ref-27)
28. ASBJにより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」が公表され、税法は後入先出法、単純平均法を廃止した。しかし、最終仕入原価法の取扱いは従前どおりとしている。 [↑](#footnote-ref-28)
29. 税制調査会[2000]は、租税原則は「『公平・中立・簡素』の意義や重点の置き方は、経済社会の構造変化に伴って変わってくることもありますが、この三つの原則が税制を考える上での基本である」（15頁）と述べている。 [↑](#footnote-ref-29)
30. IFRS第3号「企業結合」は、IASBにより2008年に公表されている。日本においてもASBJにより2008年に企業会計基準第21号「企業結合に関する会計基準」として公表されており、持分プーリング法の廃止などIFRSと自国基準との差異の多くが解消されている。しかし、ASBJは本改正を「Step1」としており、のれんの償却については「Step2」として2010年度末までに最終的な公表を行うものとしている。 [↑](#footnote-ref-30)
31. 経済産業省[2010]によれば、「確定決算主義（損金経理要件）を廃止した場合におけるデメリット」として、「税法基準を考慮せず会計処理を行うことは、税制上の恩典を放棄することになる場合がある。」（18頁）として同様の見解を示している。 [↑](#footnote-ref-31)
32. この点に関しては、経済産業省（[2010]，16頁）を参照。 [↑](#footnote-ref-32)
33. 課税所得の計算と企業会計との関係から、所得の算定方法はユニホーム・システムとセパレート・システムに分類される（OECD[1987]，pp.43-45）。 [↑](#footnote-ref-33)
34. この点に関しては、齋藤・古田（[2008]，253頁）を参照。 [↑](#footnote-ref-34)
35. PCGは、国家会計審議会により作成されたものであるが、会計規制委員会規則第99-3号の承認に係る1999年6月22日付省令により、一般的強制力のあるものとして法令化されている。 [↑](#footnote-ref-35)
36. この点に関しては、坂本（[2009]，94頁）を参照。 [↑](#footnote-ref-36)
37. この点に関しては、坂本・藤井［2008］、齋藤・古田［2008］に詳しい。 [↑](#footnote-ref-37)
38. 例えば、有形固定資産については、資産除去債務がそれにあたる。資産除去債務会計基準は、IFRSとのコンバージェンスの観点から策定されたもので、2008年3月にASBJが企業会計基準18号として公表した。この会計基準は、2010年4月から始まる事業年度より適用されるが、平成22年度税制改正においては、これに対する手当は何ら行われなかった。 [↑](#footnote-ref-38)
39. 例えば、1998年度の税法改正や、減価償却規定における250％償却率の導入等があげられる。 [↑](#footnote-ref-39)
40. この点に関しては、坂本（[2010]，80頁）も述べている。 [↑](#footnote-ref-40)
41. この点に関しては、宮城（[2010]，53頁）も述べている。 [↑](#footnote-ref-41)