

Title	IFRSへのコンバージェンスに伴う税法課税所得概念の在り方： 会計基準の国際化に対応した租税構造の必要性と課題
Sub Title	The concept of taxable income accompanying convergence for international financial reporting standards : the necessity and challenges for tax structure corresponding to internationalization of accounting standards
Author	川北, 智之(Kawakita, Tomoyuki)
Publisher	慶應義塾大学大学院商学研究科『慶應商学論集』編集委員会
Publication year	2014
Jtitle	慶應商学論集 (Keio business and commerce review). Vol.27, No.1 (2014.) ,p.41- 57
JaLC DOI	
Abstract	<p>「会計における単一で高品質な国際基準を策定する」という目標がG20首脳宣言(2008)において明確に示されて以降、世界共通のモノサシとしてのIFRS(国際財務報告基準)へのコンバージェンスが急速に進められ、同時に任意適用企業の拡大促進へあらゆる施策が取り組まれている。しかしIFRSの導入は、わが国が今まで築き積み上げてきた会計と税務の有機的結合という伝統的な関係に大きな影響を及ぼす懸念がある。けだし会社法、金融商品取引法、税法との親和性を遮断し、今後永遠に相容れない乖離への序章となるかもしれない。日本の税務申告は確定決算主義が採用されており、会計上の利益を基礎として税務上の課税所得を導き出す仕組みであるため会計と税務は密接な関係がある。ゆえに従来の各法律改正等はその関係の整合性を損なうことがないように配慮されてきた。他方IFRSは、投資家に対する将来キャッシュ・フロー予測に役立つ情報提供を重視している。企業価値評価に着目した「包括利益」という概念は、権利確定主義を土台とし見積要素を極力制限する税務上の「課税所得」概念と本質的に異なっており、このままでは会計と税務の乖離が拡大し実務はさらに煩雑化するであろう。わが国はいまデフレ脱却を果たし長い停滞から抜け出す好機であり、アジアそして世界を再びリードする存在となるためにも、短期的な利害や制約の壁を絶対に乗り越えなければならない。IFRS適用企業はあらゆる分野において世界経済の中で大活躍をしている「日本代表」企業である。世界がわが国の動向を注視している今こそ「One for all, All for one」の精神で、すべからず日本国一丸となりIFRS適用企業拡大に向け税務がインセンティブを与えるべき時である。</p> <p>「税は生き物である」と言われるように、時勢に応じた税制を迅速に構築することが今まさに望まれている。</p>
Notes	論文
Genre	Departmental Bulletin Paper
URL	https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN10088763-20150330-0041

慶應義塾大学学術情報リポジトリ(KOARA)に掲載されているコンテンツの著作権は、それぞれの著作者、学会または出版社/発行者に帰属し、その権利は著作権法によって保護されています。引用にあたっては、著作権法を遵守してご利用ください。

The copyrights of content available on the Keio Associated Repository of Academic resources (KOARA) belong to the respective authors, academic societies, or publishers/issuers, and these rights are protected by the Japanese Copyright Act. When quoting the content, please follow the Japanese copyright act.

I F R S へのコンバージェンスに伴う 税法課税所得概念の在り方 —会計基準の国際化に対応した租税構造の必要性と課題—

川 北 智 之

<要 約>

「会計における単一で高品質な国際基準を策定する」という目標がG20首脳宣言（2008）において明確に示されて以降、世界共通のモノサシとしてのI F R S（国際財務報告基準）へのコンバージェンスが急速に進められ、同時に任意適用企業の拡大促進へあらゆる施策が取り組まれている。

しかしI F R Sの導入は、わが国が今まで築き積み上げてきた会計と税務の有機的結合という伝統的な関係に大きな影響を及ぼす懸念がある。けだし会社法、金融商品取引法、税法との親和性を遮断し、今後永遠に相容れない乖離への序章となるかもしれない。

日本の税務申告は確定決算主義が採用されており、会計上の利益を基礎として税務上の課税所得を導き出す仕組みであるため会計と税務は密接な関係がある。ゆえに従来の各法律改正等はその関係の整合性を損なうことがないように配慮されてきた。他方I F R Sは、投資家に対する将来キャッシュ・フロー予測に役立つ情報提供を重視している。企業価値評価に着目した「包括利益」という概念は、権利確定主義を土台とし見積要素を極力制限する税務上の「課税所得」概念と本質的に異なっており、このままでは会計と税務の乖離が拡大し実務はさらに煩雑化するであろう。

わが国はいまデフレ脱却を果たし長い停滞から抜け出す好機であり、アジアそして世界を再びリードする存在となるためにも、短期的な利害や制約の壁を絶対に乗り越えなければならない。I F R S適用企業はあらゆる分野において世界経済の中で大活躍をしている「日本代表」企業である。世界がわが国の動向を注視している今こそ「One for all, All for one」の精神で、すべからず日本国一丸となりI F R S適用企業拡大に向け税務がインセンティブを与えるべき時である。

「税は生き物である」と言われるように、時勢に応じた税制を迅速に構築することが今まさに望まれている。

<キーワード>

IFRS、コンバージェンス、会計基準の国際化、会計の目的観、諸外国の対応、法人税法、包括利益、課税所得概念、確定決算主義、公正妥当な会計処理基準

はじめに

企業のグローバルな事業活動・資金調達活動は急速に進展をしており、世界の距離がますます近くなっている。高品質かつ国際的に統一化された会計基準としてIFRS（国際財務報告基準：International Financial Reporting Standards）の登場により、世界中の企業の財務諸表の比較可能性を容易にし、企業のグローバル経営の効率化、そして金融市場の活性化が期待されている。我が国においても当初は2015年から全上場企業に強制適用が提示されていたが、当面の間は任意適用の拡大というように、当初予定と比してその勢いはトーンダウンしている感は否めない。その中途においては、実質的にIFRS強制適用の期限を延長するといった金融担当大臣による政治的判断¹⁾が下されるなどの紆余曲折があった。そして会計基準の国際化は、従来から続いている税務会計との関係性に大きな変化をもたらし、新たな疑問を呈する問題になってきている。「税は生き物である」と言われているが、IFRS適用に関して税務の立場は、弾力的な取扱いというより会計とは相容れないとしてむしろ硬直的な姿勢になりつつある。そこで、本稿においては、会計基準の国際化に対応しうる税法課税所得概念の在り方について考察し、今後どのような関係性を築いていくべきかを検討する。

第1章 企業会計と税法の関係

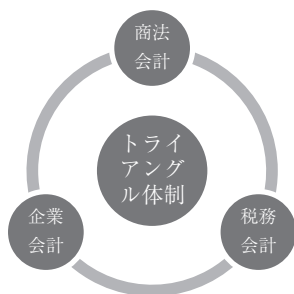
第1節 歴史的変遷

戦後の我が国の企業会計制度は、ドイツ大陸法の影響を受けた商法会計（会社法）、米国の影響を強く受けた証券取引法会計（企業会計原則）、確定決算主義（後述）を採る税務会計、という3つの領域の会計から構成されていると考えられている。商法会計とは、債権者保護を目的とする商法の規定に従って配当可能利益を計算するための会計をいい、証券取引法会計とは、投資家保護を目的とする（旧）証券取引法を基礎とし企業会計原則をはじめとする諸会計基準等によって、企業の財政状態、経営成績、及びキャッシュ・フローの状況を情報提供するための会計をいう。企業会計原則は、証券取引法会計を支える会計基準として、証券取引法会計と一体的であ

1) 2011年6月21日自見庄三郎金融担当大臣談話

ると理解されている。税務会計とは、適正・公平な課税の実現を目的とする法人税法の規定に従って、課税標準である所得の金額を計算するための会計をいう²⁾。

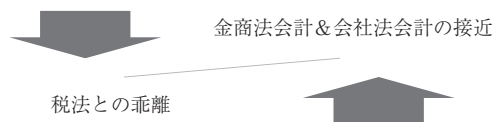
企業会計における利益計算と法人税法における課税所得計算との関係については、両者の間の差異をできる限り縮小しようとする努力（調整）が長年なされてきた。そのため、企業会計審議会においても税法、商法及び企業会計原則における差異の分析と調整の在り方を検討することが主要なテーマであり、これらの三者間の関係は、トライアングル体制と称されていた。その結果、法人税法、商法及び企業会計原則においては、三者間の調整を行うため幾度もそれぞれにおいて関係事項が改正されるなど、相互の調和が重視されてきた。



関係法規	目的
商法会計	配当の基礎となる情報の提供
企業会計	投資意思決定に有用な情報の提供
税務会計	課税の基礎となる情報の提供

第2節 トライアングル体制の崩壊

最近の傾向としては、トライアングル体制の継続にこだわることなく、むしろ三者の会計処理は調和よりも独自性が強調されかい離へと進んでいる³⁾。金融商品取引法会計（旧：証券取引法会計）において、国際会計基準との調和を図るために新たな企業会計基準を相次いで設定し、そして商法の会社関係規定が会社法として独立する前後において会社計算規則と企業会計基準が新たな調和関係を構築するようになった。



2) 原（2006）

3) この点につき、次のような意見もある。

「三位一体関係（トライアングル体制）の一角を形成してきた商法会計と企業会計（証券取引法会計）の関係は、商法側からの公開株式会社法への分離・独立化にともない証券取引法会計へ一体化し、そのことでこれまでの二重構造はその基盤を失いここに「商法会計」の後退化が始まるということができる」石川純治「企業会計の変容と企業会計原則の今日的課題（二・完）」會計166巻4号（2004）

他方、法人税法においては、経済のグローバル化に対応した「税率の引下げと課税ベースの拡大」を至上命題とした独自の路線を歩んでおり、最近の税制改正においては、企業会計の調整を図ることよりも、税法の独自性を強調することに重点が置かれている⁴⁾。

その考え方を明確にした政府税制調査会の答申として次のものを挙げることができる。

「税法は、税負担の公平や税制の経済に対する中立性を確保などを基本的な考え方としており、適正な課税を実現するため、国と納税者の関係を律しているものです。したがって、適正な課税を実現するという税法固有の考え方から、税法における課税所得の捉え方が商法・企業会計原則と異なる場合があることは当然です。例えば、受取配当の益金不算入、引当金の繰入限度額や寄附金の損金算入限度額といった制度は税法固有の取扱いとされているものです。

また、法人税法が、商法、企業会計原則における会計処理の保守的な考え方や選択制をそのまま容認すれば、企業間の税負担の格差や課税所得計算の歪みをもたらされる場合があります。法人税の課税所得については、今後とも、適正な課税を実現するという税法固有の目的を確保する観点から、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をすることが適当です。」⁵⁾

第3節 会計基準の国際化と税務の動向

このトライアングル体制に劇的な変化をもたらした要因は、経済のグローバル化に伴う企業活動の多様化の波を受けての会計基準の国際化であり、全世界的な IFRS の全面的採用（アドプション）の流れであろう⁶⁾。我が国においても平成 21 年 6 月 30 日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 2010 年 3 月期から IFRS の任意適用が始まったわけだが、実は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（ASBJ）による個別会計基準の IFRS へのコンバージェンスが急速に進められている⁷⁾。そしてこ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、法人税法の課税所得計算の見直しをすべきであるなど

4) 品川（2008）

5) 政府税制調査会「わが国の現状と課題－21世紀に向けた国民の参加と選択－」（2000）

6) IFRS への取り込み方法は各国様々であるが、現状としては多くの国・地域ではエンドースメント手続（自国基準への IFRS の取込み手続）が導入されている。

7) 現行制度においては、我が国における IFRS 任意適用企業が適用する IFRS は、金融庁長官が「指定国際会計基準」として定めることとされている。（連結財務諸表規則 93 条）

種々議論が起こっている⁸⁾。

しかし、その一方で、IFRSの利益概念が、課税所得計算の基礎とはなりえず、IFRSは我が国の税務会計にはなじまないのではないかという意見もある。

「日本の会計基準がIFRSに接近を始めた頃より、税務法制の中で会社法会計や金融商品取引法会計との調和を断念する傾向が強まったことから理解しうる。すなわち、日本における税務法制の中でIFRSが肯定的に受け入れられていない。具体的には市場取引の存在を無視した損益項目（いわゆる評価損益）の多さであろう。現金による納税を前提とする限り、納税期限までに現金化することが期待できない資産（や負債）の評価損益を課税ベースに含めることは認められるべきではない。」⁹⁾

そこで、次章においては、企業会計と税法の連続性の根拠である確定決算主義を中心に税法における課税所得原理をみていく。

第2章 税法における課税所得の原理

課税所得計算は、明治32年（1899年）に第一種所得として法人所得へ課税（明治32年法律第17号）されたことがその始まりであると考えられている。

税法（租税法）は、憲法、行政法と同じく公法の分野に属する法であるが、その特徴は、租税として国民（納税者）の財産を徴収する（国民の財産権への侵害を根拠づける）という侵害規範である点に求めることができる。公法である税法の究極の目的は、税収を確保することである。その徴収のためには、課税要件等を法律で明確に定める（租税法律主義、課税要件明確主義）¹⁰⁾ 必要があり、この際には納税者間の税負担の公平が維持されなければならない（租税公平主義）¹¹⁾。

つまり税法は強行法規でしかも侵害規範であるから、尊重すべきは国権の最高機関たる国会の意思と、法について最終的解釈・適用権限を与えられた裁判所の意思であるということをまずは認識しておかなければならない¹²⁾。

8) 会計士協会（2010）

9) 齋藤（2009）

10) 憲法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。

11) 憲法14条1項 すべて国民は、法の下に平等であつて、人種、信条、性別、社会的身分又は門地により、政治的、経済的又は社会的関係において、差別されない。

12) 末永（2014）

第1節 確定決算主義

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経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をいう¹³⁾。

確定決算主義の主たる内容は、課税所得計算における「損金経理要件」であり、ここで損金経理とは、法人が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¹⁴⁾。

そして、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、総社員の同意その他の手続きによる承認があったその決算をいうものと解される。例えば、法人税の課税所得計算において減価償却費を損金にするためには、確定した決算に償却費として計上しない限り損金にならず、その計上した金額を限度として損金が認められる。

この損金経理のしぼりが逆に企業の自主的経理を阻害しているという意見もある。これは、税法の観点から会計方法が形成され、そして選択される現象は税法が企業会計に影響を与えることを意味する。納税者は課税庁との無駄な摩擦を避けるために、企業会計においても税法上の会計方法や基準をそのまま取り入れることも多く、損金経理をした場合にのみ損金算入することを認めていることにより、企業はそのような会計処理をとらざるを得ないこととなる。こうした税法による企業会計の支配を「逆基準性」と呼ぶ¹⁵⁾。

そして個別会計基準に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であるとの議論が起きており、その主張の論拠は次の2点である。

- ① 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、申告調整が煩雑化する
- ② 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耐用年数の採用、及びのれんの償却の禁止等に伴い、損金経理要件による企業の税務メリットの放棄と逆基準性の問題が顕在化する

これらの見直しの議論には、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、損金経理要件を緩和すべきとの主張まで幅がある。日本公認会計士協会は、「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中課さないことで、これら

13) 法人税法 74 条 1 項

内国法人は、各事業年度終了の日の翌日から二月以内に、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。

14) 法人税法 2 条 25 項 損金経理 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。

15) 岡村 (2007)

の弊害に対処が可能である。」¹⁶⁾とし、早急な見直しを提言している。その一方で、「確定決算基準は、課税所得と企業利益の有機的関係を維持するための要となるものであるから、両者の調整を必要とする限り、それは維持されるべきである。また、逆基準性なる批判は、課税所得と企業利益を切り離せば事が足りる（企業にとって課税上の有利性が享受できる）というような安易な発想が多く、肯定できるものではない」¹⁷⁾といった現状維持を支持する意見が多いのも事実である。

第2節 公正妥当な会計処理基準

法人税法における課税所得は、その事業年度の益金の額から損金の額を控除した金額である（法22条1項）。そして益金の額に算入すべき収益の額と損金の額に算入すべき売上原価等、販売費・一般管理費等及び損失の額は、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わけだが、このことを公正処理基準という。（法22条4項）¹⁸⁾。この公正処理基準には、明文化された会社法や金融商品取引法に基づく計算規定、企業会計原則等の公表された会計原則だけでなく、確立した会計慣行も含まれるわけであるが、この場合、企業会計の実務の中でただ単に慣習として一般に行われているというだけではなく、客観的な規範にまで高められた基準でなければならないと解されている。ゆえに、企業が継続して適用する健全な会計慣行を、法人税の課税所得の計算においても尊重するということである。

ここで、「一般に公正妥当と認められる」場合の「一般に」は誰にとって一般になのかという議論があり、税法の独自性を強調する山本守之氏の意見を紹介する。「公正処理基準は、概念的、抽象的なもので客観的基準の存在をその内容とするものではないかも知れない。経済取引の

16) 会計士協会（2010）

17) 品川（2008）

18) 法人税法22条（抜粋）

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。

2 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、資産の売却、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。

3 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

4 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。

変化に伴って相対的に変化するものであろう。いわんや、現在のところ特定の会計処理基準といえる国際会計基準が、また直ちにその全部が「一般に」公正妥当といい切るものではない。企業が特殊な会計処理を行った場合に、それが一般に公正妥当な会計処理基準に適合しているか否かは、具体的事例についての判断（裁決、判決等も含む。）を積み重ねていることにより、次第に明らかになっていくものとする。この意味からすれば、「一般に」は決して会計学者にとってと解すべきではない。」¹⁹⁾

しかしながら、法 22 条第 4 項という実定法に会計処理基準が規定された以上は、「一般に公正妥当か否か」は課税庁、裁判所とともに、実際に取引を行った納税者が参加し、意見を交換しながら判断すべきものであるとしている。なお、現行制度においては我が国における IFRS 任意適用企業が適用する IFRS は、金融庁長官が「指定国際会計基準」として定めることとされている。（連結財務諸表規則第 93 条）IFRS が「一般」なのか「特別」なのか、会計と税務の立場によりその捉え方が違うため双方が十分に検討する必要があるだろう。

第 3 節 税法と企業会計の相違点

税法の所得計算は、公正処理基準（法 22 条 4 項）に従って捉えられた収益及び費用を出発点とすること、確定した決算に基づき申告が行われる（確定決算主義）ことから、企業会計と密接な関係であるわけだが、現在においてはその乖離が進んでいる。そこで企業会計における会計のあり方と、税法における法的規範のあり方の相違点をまとめることとする²⁰⁾。

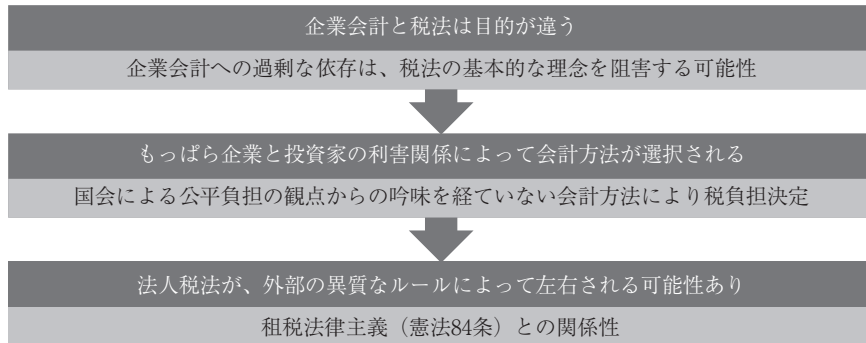
- ① 企業会計の内容は、画一的な税法規範とは異なり、企業が形成してきた会計における慣行（会計慣行）を重視することや、複数の合理的な会計方法からの選択を認めた上で、その会計方針に継続性を要求するという特徴がある。
- ② 企業会計の生成・発展に関して、会計方法のほとんどは企業と投資家との関係の中で醸成されてきた。合理的な会計方法やその選択についても、専門家からなる企業会計制度調査会等が基準を公表するという形がとられてきた。
これに対して、税法は、国と納税者との関係を規律するものとして、国民全体を代表する国会において立法されてきた。
- ③ その目的において、企業会計が配当可能利益の計算等の利害調整と情報開示を目的とするの

19) 山本（2011）

20) トライアングル体制自体が元々強固なものではないとする意見もある。

「そもそも、法人税法は、適正・公平な課税の実現という目的の下、同法 22 条以下の規定により「所得の金額」を律しているものであり、本来、三者の間には、「三位一体」と呼ばれるほどの密接な関係はないと言えよう。」（下線部筆者加筆）原（2006）

に対して、税法は公平あるいは公正な負担のあり方を基本的な理念としている。



他方、企業会計の側においては、「会計情報の副次的な利用」として税務申告制度（税法）を挙げている。財務報告の目的は投資家の意思決定に役立つような企業の財務状況の開示（情報提供機能）にある。しかし、「投資意思決定」という主たる目的以外の利用という意味での「副次的利用」である課税所得計算を中心とする税務申告制度なども考慮しつつ、会計基準の設定・改廃を進めることにより、財務報告の目的の達成が図られるとしている²¹⁾。

第3章 諸外国の対応

確定決算主義を採用している現在の我が国会計制度において、IFRSを導入するために避けては通れないのが税務会計における対応であり、制度的に大きな変革が必要になってくるであろう。我が国の課税所得計算は企業会計にかなり依存しており、企業会計と税務会計の差異を個別の税法要件で手当てしていくには、会計制度のみならず税制の改正など綿密な検討を行う必要がある。

そこで、本章においては、主要な各国における企業会計と税務会計の関係を整理することとする。

第1節 各国における会計と税務の関係²²⁾

分離課税方式を採用しているアメリカを除き、基本的にヨーロッパの主要国においては、税務申告書のスターティング・ポイントには日本と同じく税引後当期純利益を採用している。そして

21) 斎藤（2005）

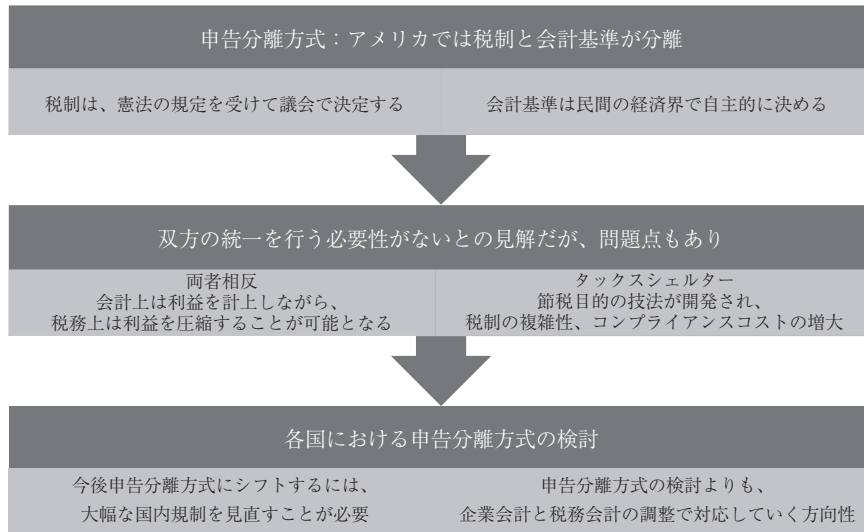
22) 出典）猪熊他（2008a）

	金商法会計と 会社法会計の関係	税務会計	税務申告書	課税所得に 利用する数値
日 本	会社法会計、金商法会計 の双方が並存し、それぞれ に開示規制があり	確定決算主義 (損金経理要件 が有り)	企業会計の当期純 利益の数値に 加算減算する	Local GAAP より 算出された 会計利益から算出
ド イ ツ	商法会計が中心	同上	同上	同上
フ ラ ンス	商法会計が中心	同上	同上	同上
中 国	会社法にて規定されている	同上	同上	同上
韓 国	商法、証券取引法会計 が並存	同上	同上	同上
イ ギ リ ス	会社法会計が中心	申告調整方式損 金 (経理要件が 明示的になし)	同上	Local GAAP (注)
ア メ リ カ	証券取引法会計が中心	分離方式	課税所得は企業利 益と別に計算する	独自に計算

(注) 連結納税に IFRS の結果を利用することが可能

ヨーロッパの上場企業の連結財務諸表は IFRS を導入しているが、実際に税務申告を行う際には、LocalGAAP²³⁾ に基づき作成される個別財務諸表を利用するのが一般的である。それでは、アメリカのように申告分離方式を採用することはどうであろうか。

23) GAAP (generally accepted accounting principles) = 一般に認められた会計原則



第2節 会計の目的観の相違²⁴⁾

	アングロ・サクソン型	大陸型
会計目的観	証券市場に重点 投資意思決定の有用性 情報の透明性・適時性 開示の拡充	ステイクホルダー重視 税務との結びつきが強い
理念型 法的基盤	コモン・ローに依拠 実質優先原則 (principles as substance over form) に基づいた透明性のある情報開示	民法や商法に依拠 債権者の権利保護のための 貸借対照表を根強く反映 ⇒実質優先原則が完全に受容されづらい
アプローチ	経済的観点に基礎 目的、定義、代替的处理方法、 その他標準化メカニズムに基礎	法律、政令、規則の複雑な法体系に 基づく法的アプローチを方法論的 基礎とする

アメリカ・イギリス等に代表されるアングロ・サクソン型は、証券市場を重視しており、実質優先主義が貫かれている。一方で、フランス・ドイツに代表される大陸型は、もともとステイクホルダーを重視しており、民法・商法との結びつきが強いので、税務との関連性も強い。

日本においては、明治の段階で、民法はフランス、商法（現会社法）はドイツ、そして証券取

24) 出典) 猪熊他 (2008a)

引法（現金商品取引法）はアメリカを模範として取り入れたことから、込み入った関係になっていることが指摘されている。従来からの会計基準の改正に伴い税制改正はその都度行われきたが、今後は今まで以上に税制が会計基準改正をキャッチアップしていく体制が求められるであろう。

第3節 事例研究

我が国同様に、確定決算主義を採用し、税法において損金経理要件が課されているフランスにおけるIFRSの先行導入事例を見てみよう²⁵⁾。

フランス会計制度における最も重要な基準は、PCG (Plan Comptable General) であるが、2001年から、IFRSへのコンバージェンスを目的としてPCGの諸概念に変更が加えられた。その一環として、2002年に「コンポーネント」²⁶⁾という新しい概念が導入され、いわゆるコンポーネント・アカウンティング (Component accounting) を用いることが求められることとなった。従来フランスでは、減価償却については法人税法の規定する耐用年数に依拠して計算をしていたため、現在我が国において議論されているのと同様に、税務会計との連携関係をどのように維持するかという議論が引き起こされた。

フランス税務当局は、この基準変更による影響を調整するために、「会計上の減価償却期間が税務上のそれよりも長い場合には、その差額を例外的な償却費（特別償却）として計上することが認められ、逆に……短い場合には、その差額を所得に加算する」こととした。しかし、税法側に明文規定が存在しない中で、コンポーネントという新しい概念に基づく減価償却の実務を自身で解釈を加え実践することが会計士や企業の経理部門に対して要求された結果、実務は大変な混乱が引き起こされた。最終的には、フランス税務当局がコンポーネントの認識基準を設定し、税務と企業会計の調整を図ることにより混乱は収束した。

フランスのこの事例は、今後日本で検討する際十分に教訓としなければいけない。本来耐用年数や残存価額などは、各企業が独自に算出決定すべきものであるが、実際は税法に定められた耐用年数等を利用して画一的に適用されており、これが社会一般的にも妥当なものとして理解されている。新しい概念が導入された時にその試金石となるべきものも存在しない中である程度の混乱は避けられず、制度として成熟化することの難しさと直面する覚悟も必要である。

25) 板橋 (2012) を参考にした。

26) IAS16では、企業は有形固定資産項目に関して当初認識された金額を重要な構成要素 (Component) に配分し、そうした配分ごとに個別に減価償却を行う必要があるとされる。

第4章 今後の方向性

第1節 IFRS 導入の影響

IFRSを全上場企業に適用した場合の、企業区分ごとに適用される会計基準をまとめると次のようになる。

我が国には株式会社約250万社あるが、その99%超が中小企業等であり個別財務諸表を作成すれば事足り、会計監査義務もない企業である。したがってIFRSの導入に伴う利益概念の変化や税務上の課税所得概念の見直しという議論は、極端に数の論理だけで言ってしまうと我が国のほとんどの企業にとってみれば関係の無い話である。

	区 分	企業数	連結財務諸表	個別財務諸表	会計監査義務
①	上場企業	約 3,900 社	IFRS	JP-GAAP	有
②	金商法開示企業	約 1,000 社	JP-GAAP	JP-GAAP	有
③	会社法上大会社 (①②以外)	約 10,000 社	作成義務無し	JP-GAAP	有
④	中小企業 (①②③以外)	約 250 万社	作成義務無し	「要領」等	無

注)・JP-GAAP = ASBJ が公表する会計基準、適用指針等を指す

・「要領」 = 中小企業会計要領を指す

・③は、有価証券報告書提出会社 (①②) 以外の大会社 (資本金 5 億円以上、又は負債総額 200 億円以上) を指す

さて、ここで中小企業の立場から一般のIFRS導入について考察してみる。中小企業は大企業と比べた場合に、一般的に帳簿作成や会社決算、税務申告に大きな労力をかけることができないという問題が存在する。現行のように企業会計上の利益と税務上の課税所得が有機的に結合する制度においては帳簿組織が簡素化し事務負担が軽減されるわけであり、今後も堅持していくことが得策であることに異論はないであろう。中小企業の会計に関しては2005年(平成17年)8月に「中小企業の会計に関する指針」が公表されるなど、以前よりASBJが公表する企業会計基準等に比べ相当程度簡便的な会計処理が認められてきた。その後さらに簡便化し中小企業の実態に則した新たな会計ルールとして、2012年(平成24年)2月に中小企業庁より「中小企業の会計に関する基本要領」(以下、「中小会計要領」)²⁷⁾が公表された。この中小会計要領の総論において

27) この中小会計要領の利用予定者は、次のように記されている。

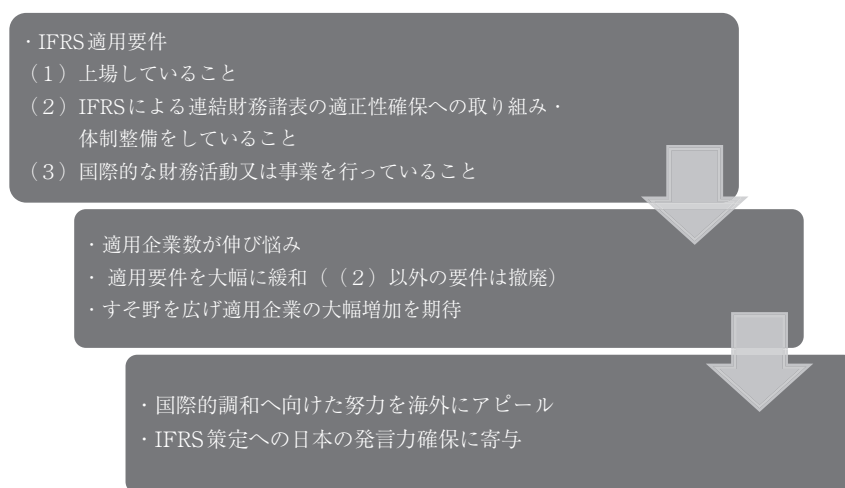
I 総論 2. 本要領の利用が想定される会社

本要領の利用は、以下を除く株式会社が想定される。

- ・金融商品取引法の規制の適用対象会社
- ・会社法上の会計監査人設置会社

「6. 国際会計基準との関係 本要領は、安定的に継続利用可能なものとする観点から、**国際会計基準の影響を受けないものとする。**」（太字－線筆者加筆）と規定されており、全国の中小企業約250万社に影響する会計ルールの作成に携わった者の強い意思表示が見受けられる。

翻って、IFRS 任意適用企業数は2015年（平成27年）2月現在で38社である。²⁸⁾重ねて書くが38万社ではなく、わずか38社である。2008年（平成20年）のワシントンサミットの首脳宣誓において「単一で高品質な国際基準を策定する」という目標が掲げられて以来、会計基準の国際的調和は世界経済の効率化、活性化を図る観点、そして日本の企業活動・資金調達に有益であるとともにも日本市場の国際的競争力を確保する観点からも、非常に重要であるとの認識である。にもかかわらず、適用企業数が38社というのはあまりに寂しい企業数である。IFRSの任意適用企業数を増加させるべく2013年（平成25年）6月に企業会計審議会より「国際会計基準（IFRS）への対応のあり方に関する当面の方針」が公表され、当該方針として「任意適用要件の緩和」、「IFRSの適用の方法」及び「単体開示の簡素化」について整理がなされており今後の動向に注目したい。



第2節 税務の役割りと今後の方向性

我が国においては、会計基準の国際化、統一化という全世界的な流れの中で諸外国に遅れをとらぬよう、国内会計基準のコンバージェンスを急速に進め、現在においてはEU諸国からIFRSと同等との評価も受けるようになった。しかし、IFRSへのコンバージェンスさらにアドプショ

28) 東京証券取引所公表 IFRS 任意適用会社数（2015年2月現在）

ンへの動きは、長らく我が国で続けられてきたいわゆるトライアングル体制に歪みを起こし、さらに、企業価値評価に着目した包括利益という新しい利益概念の登場により、権利確定主義を土台とし見積的要素を極力制限する税務上の課税所得概念とは相容れない方向にますます進むことが予想されている。そして今後どのような方向性にするか様々な議論が巻き起こっている現状である。しかし、もはや議論というよりは、会計基準の国際化に税務は足並みを揃え続けるべきであるとする派、言い換えれば会計にマッチングするような税法改正を推奨する意見と、税務は独自路線を歩み、会計基準に左右されず侵害規範である公法としての重要性を説き、これ以上歩み寄る必要はないとする税法改正不要の意見と、大きく二分している²⁹⁾。そして最近の論調では、それぞれの立場に固執し過ぎており、もはや調整の要否さえも見えなくなっている感もあるが、ここで双方の歩み寄りを諦めてしまえば、今後企業会計と税務会計の乖離は急速に進むことは明らかである。これを租税論の立場からみた見直し消極派からすれば勝利だと思ふかもしれない。しかし、会社法、金融商品取引法、法人税法とそれぞれ別個の法規制により財務諸表を作成し、かつ、企業利益と税法上の課税所得計算が全く結合しない場合の、企業側にとっての事務負担と納税コスト、そして徴収側の徴税コストの増大を無視することはできず、この問題は税制が企業活動を阻害する危険性をはらんでいることを認識しないとイケない。

第3節 企業活動の立場から

企業活動がグローバル化し、日本が強い競争力を持って成長していくためには、税制もまた成長志向型の構造に変革していく必要がある。IFRS適用に該当するような企業は、『日本代表』として世界で活躍することが責務でもあり、税制が企業の成長戦略の足かせになることは防がねばならない。企業が成長し国際化すればするほど、企業の事務負担が増加し、申告業務が煩雑し、さらに過重な税負担を強いるというのは本末転倒である。その際には、確定決算主義の緩和や、損金経理要件の廃止といった租税法の課税所得概念自体を大幅に見直すような議論にとどまらず、もっともそうした議論をしては早急な結論が出ることは期待できない以上、例えば、IFRS適用企業に限り特例として税制で手当てをする等、該当企業への課税にフレキシブルな対応をすることが求められていると考える。中小企業対策として数多くの優遇税制（例えば軽減税率など）が存在するが、同じようにIFRS適用企業に限定した税制の取扱いが創設可能であれば、少なくとも国際的に孤立するようなことは避けることはできる。さて2014年（平成26年）6月政府税制調査会において「法人税の改革について」が公表されたが、この中においてもIFRS導入を見据えた改革の方向性が記されており、ぜひこの潮流が今後進展することを期待し

29) この点につき、原（2006）p462において「見直し積極説」「見直し消極説」として紹介している。

たい。

「近年 I F R S（国際会計基準）の導入や事業のグローバル化に伴うグループ内会計の統一化などを背景に、減価償却方法を定率法から定額法に見直す動きが見られる。また、課税ベース拡大の一環として減価償却制度の見直しを行うことが国際的な動きとなっており、ドイツでは 2008 年の法人税改革において、定率法を廃止し定額法に一本化した。このような観点から、定率法を廃止し、定額法に一本化するべきである。」³⁰⁾との提言がなされている。

長いデフレから脱却し、数年後には東京五輪を控え、景気浮揚が大いに期待できる今こそ、短期的な利害の壁を乗り越えて税制がバックアップすることにより、日本が官民一体となり企業活動の活性化をけん引していることを世に知らしめ、アジア、そして世界経済のリーダーとなる絶好のチャンスである。各国の動向を参考にしつつ、新しい税制の構築を何よりスピード感をもって実行することが重要であろう。

「やってみなはれ。やらな、わからしまへんで。」そのとおりである。

参考文献

- 金子（2014）：金子宏「租税法（第 19 版）」弘文堂（2014）
- 中里他（2012）：中里実・弘中聡浩・瀧圭吾・伊藤剛志・吉村政穂「租税法概論」有斐閣（2012）
- 成松（2013）：成松洋一「法人税法－理論と計算－（九訂版）」税務経理協会（2013）
- 山本（2011）：山本守之「体系法人税法」税務経理協会（2011）
- 岡村（2007）：岡村忠生「法人税法講義（第 3 版）」成文堂（2007）
- 斎藤（2005）：斎藤静樹編「詳解「討議資料■財務会計の概念フレームワーク」」中央経済社（2005）
- 政府税調（2014）：政府税制調査会「法人税の改革について」（2014）
- 会計士協会（2010）：日本公認会計士協会「会計基準のコンバージェンスと確定決算主義」租税調査委研究報告第 20 号（2010）
- 品川（2008）：品川芳宣「法人税の課税所得の本質と企業利益との関係」税務大学校論叢 40 周年記念論文集（2008）
- 末永（2014）：末永英男「税務会計研究の原理－IFRS 会計＝国際会計の導入時に税務会計の研究の原点を考える－」中央大学経理研究 No. 57（2014）
- 山田（2014）：山田辰巳「原則主義の IFRS の下での IFRS 研究について」中央大学経理研究 No. 57（2014）
- 河崎（2014）：河崎照行「米国の「中小企業向け財務報告フレームワーク」（FRF for SMEs）の特質」中央大学経理研究 No. 57（2014）
- 荒井（2013）：荒井優美子「税務申告における IFRS の位置付け」産業経理 Vol. 72 No. 4（2013）
- 板橋（2012）：板橋雄大「IFRS へのコンバージェンスが税務会計に及ぼす制度的影響」税経通信 VOL.67NO.15（2012）
- 岩井（2012）：岩井恒太郎「わが国の IFRS 導入と法的な対応の可能性－「連単分離」と「複数会計基準」による円滑な受容を求めて－」立教経済学研究第 66 巻第 1 号（2012）
- 岩井（2010）：岩井恒太郎「IFRS 導入と税務会計の影響－自国会計基準の存置について－」立教経済学研究第 63 巻第 4 号（2010）

30) 政府税調（2014）

- 猪熊他（2008a）：猪熊浩子／小林江理子／持田優子「IFRS 導入が税務会計に及ぼすインパクト（前偏）」
週刊経営財務 No.2895（2008）
- 猪熊他（2008b）：猪熊浩子／小林江理子／持田優子「IFRS 導入が税務会計に及ぼすインパクト（後偏）」
週刊経営財務 No.2896（2008）
- 秋葉（2010）：秋峯晴男「確定決算基準の現状と課題（1）（2）」山梨学院大学現代ビジネス研究（2010）
- 大城（2000）：大城建夫「課税所得計算における確定決算基準の課題」沖縄国際大学商経論集 21（2000）
- 原（2006）：原省三「法人税法と商法、企業会計の相互関係と今後調整すべき課題について」税大論叢
51号（2006）
- 齋藤（2009）：齋藤真哉「税務法制とIFRS」別冊企業会計IFRS 導入の論点（2009）