

Title	わが国会計基準の国際的調和化と法人所得課税
Author(s)	田中, 将
Citation	阪大法学. 2005, 55(2), p. 129-157
Version Type	VoR
URL	https://doi.org/10.18910/54962
rights	
Note	

Osaka University Knowledge Archive : OUKA

<https://ir.library.osaka-u.ac.jp/>

Osaka University

わが国会計基準の国際的調和化と法人所得課税

田 中 将

一、問題の所在

各国の企業会計基準⁽¹⁾は、それぞれの国における企業観や取引の実情を反映しつつ独自の発展を遂げ、その結果として多くの相違点を有するのであるが、近年、資本調達活動を中心とした企業活動の国際化及び投資家の投資活動における国際化の急速な進展、並びにこれらに伴う企業業績の国際的な比較可能性の担保の要請を背景として、企業に関する会計基準につき、その国際的な調和化 (harmonization) あるいは統一化 (uniformity) を図るべきであるとする論議や活動が、わが国のみならず国際的に活発化している。

このような状況の下、わが国においては、企業、とりわけ株式会社に関する会計基準の国際的調和化及び企業内容開示 (disclosure) の充実・強化を図ることが喫緊の課題となり、平成九年以降、企業会計審議会あるいは企業内容開示委員会より数多くの意見書あるいは会計基準が公表されるとともに、証券取引法関連の諸法令に関しては、企業内容開示の一層の拡充を図るべく、数度に亘る大規模な改正が矢継ぎ早になされた。他方、商法計算規定(商法が委任する商法施行規則等の省令を含む。以下同じ。)に關しても、平成一一年改正(法律一二五号)以降、今

日に至るまで、度重なる改正がなされ、証券取引法関連法令との調整が図られている。

しかしながらこれらの改正後も、わが国における企業会計基準と、企業会計における事実上の国際標準となると目されている『国際会計基準 (International Accounting Standards : IAS)』ないしは『国際財務報告基準 (International Financial Reporting Standards : IFRS)』あるいはアメリカにおける「一般に認められた会計原則 (Generally Accepted Accounting Principles : GAAP)」との完全な一致はみていない。また、これらの基準や原則自体も必要に応じて改正が行われることから考えても、今後ともわが国企業会計制度の更なる改正作業は不可避と考えられる。

ここで、現在のわが国における企業会計は、商法計算規定をその基幹としつつも、証券取引法及び「法人税法等」(わが国の法人税法及び同法の特例を定める租税特別措置法を中核とした、法人税に係る関連諸法令をいうものとする。以下同じ。)とがそれぞれ別個に、しかし相互に密接に関連しながらこれを規制するという特殊な状況(いわゆる「トライアングル体制」)³⁾下において行われている。ここにおいて、法人税法等の規定、とりわけ、法人の確定した決算⁴⁾を基礎として課税所得計算を行わせんとする確定決算主義の存在が、わが国「会計基準の国際調和化を促進する上で大きな阻害要因となっている」⁵⁾として、その廃止あるいは修正が強く主張されているのである。

そこで本稿は、わが国の法人税法等が採用する確定決算主義が、会計基準の国際的調和化の理念的目的であると解される財務諸表あるいは計算書類(以下、まとめて「財務書類」⁶⁾いうことがある。)における企業状況の「真実かつ公正な概観」の表示を何ら阻害するものではないことを論ずる。それとともに、今日主張されている会計基準の国際的調和化には多くの疑念があること、並びに、会計制度の改善は、各国の会計基準の単なる形式的な統一によってではなく、財務書類において提供される情報の拡充によって達成されるべきことを明らかにする。

二、わが国における法人税の計算構造

法人の利潤ないし所得を課税標準として租税を課す税制は、今日、多くの先進諸国において採用されているとにも、国家の租税収入上、重要な地位を占めている。⁽⁶⁾ わが国における法人税もまた、原則として法人の所得を課税標準として課せられる租税であるが、このうち、内国法人の各事業年度の所得に対する法人税は、⁽⁷⁾「内国法人の各事業年度の所得の金額」を課税標準として課せられる法人所得税 (corporate income tax) である (法人税法二一条)。

しかしながら、わが国の法人税法上、法人の「所得」の意義についてこれを正面から規定する明文はなく、これに包摂される (文言上は算入される) べき金額についての定めがあるにすぎない。

すなわち、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」(以下、単に「益金の額」という) から「当該事業年度の損金の額」(以下、単に「損金の額」という) を控除することにより計算される (法人税法二二条一項) のであるが、まず、益金の額については、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である (同条二項) と規定されているにすぎない。また、損金の額についても、別段の定めがあるものを除き、①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、②①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、及び③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とする (同条三項) とされるのであるが、やはり「原価の額」、「販売費、一般管理費その他の費用の額」及び「損失の額」につ

いての法律上の定義付けは行われていない。

要するに税法上、「益金の額」及び「損金の額」の範囲について明確には規定されていないのであるが、一方で、これらの額の計算は「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」（いわゆる「公正処理基準」）に従って行われるものとする（同条四項）と規定されているのである。

このような規定に対し、実務上、法人の課税所得の計算及び税額の計算は、法人税法施行規則に掲げられた各種の「別表」と称される様式に必要な記載をなすことよって行われなければならないのであるが（同規則三四条二項ほか）、この別表のうち、中核的な役割を果たす「別表四 所得の金額の計算に関する明細書」及び「別表一 各事業年度の所得に係る申告書」の記載にしたがえば、法人の各事業年度の課税所得金額及び法人税額は、おおむね次のように算定されることとなる。

課税所得金額＝損益計算書における当期利益（欠損）の額＋「加算項目」の金額－「減算項目」の金額
 法人税額＝課税所得金額×法人税率

この算式のうち、「当期利益（欠損）の額」は、株式会社においては、原則として、損益計算書に掲げられた当期利益の額又は当期欠損の額である（法人税法施行規則「別表四記載要領」二）。また、「加算項目」とは、法人が損益計算書において費用又は損失として経理した金額で当該事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入されないもの及び法人が収益として経理しなかつた金額で当該事業年度の所得の金額の計算上益金の額に算入されるものであり（同記載要領四）、「減算項目」とは、法人が損益計算書において費用又は損失として経理しなかつた金額で当該事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入されるもの及び法人が収益として経理した金額で当該事業年度

の所得の金額の計算上損金の額に算入されるものである（同記載要領五）。

以上のように、少なくとも実務上は、会社が作成した確定した決算における損益計算書に記載された当期純利益あるいは当期純損失（商法施行規則一〇〇条三項）を起点として、これに税法上の「別段の定め」による調整を行うことによつて課税所得は算定されているのである。

以下、法人税法二二条の規定が、企業会計、とりわけ株式会社の計算との関係において如何なる法的意味を有するのかを明らかにするために、わが国における法人所得課税の沿革を概観することとする。

三、わが国における法人所得課税の沿革と計算書類

法人所得税は、税法以前に存在する法人の利益ないしは所得という経済的概念を前提として、これに対して課税されると考えられているのであるが、「いづれの国においても法人を納税義務者とする所得税が存在し、課税所得と企業利益とが何らかの形でリンクさせられている」⁽⁸⁾。そして、わが国においても、明治三二年における法人所得税の導入当初より、課税所得を企業利益から導出させる方法が立法上一貫して採用されてきた。

わが国の所得税制度は「明治二十年三月勅令第五号所得税法ノ制定ヲ以テ創始」⁽¹⁰⁾とし、この明治二〇年の所得税法（以下、「旧所得税法」という。）は法人に対する不課税主義を採用していたところ、「日清戦役ノ結果戦後経営ニ伴フ歳入補填ノ為メ巨額ノ財源ヲ得ルノ必要アリ又改正条約実施ノ結果税法上海外ノ関係ヲ規定スルノ必要アリ而シテ民間起業ノ増進ト共ニ商事会社漸ク勃興セルヲ以テ法人所得ニ課税ノ必要ヲ生ジ」⁽¹¹⁾た。そこで、明治三二年二月一〇日法律一七号によつて旧所得税法は改正され、わが国において初めて法人所得に対する課税が行われることとなった。

この旧所得税法上の法人所得税に関する規定は、昭和一五年に法人税法（昭和一五年法律二五号。以下、「旧法人税法」という。）として独立することとなるのであるが、この旧法人税法が昭和四〇年に廃止されるまでの間、「我が国では一貫して、法律上定義の与えられていない『総益金』、『総損金』という概念を用いて課税所得の算定方式が定められてきたが、これは、法人の課税所得が租税法以前に存在する企業利益を前提として定義されてきたこと」を示している。それとともに、「同じく一貫して、法人が企業会計において作成した計算書類の提出義務（後には、それに基づいて申告する義務も）が規定されてきた」のであるが、このことは、「課税所得が企業会計上の計算書類に基づいて算定されるという方式が採用されてきたことを示し」ており、したがって「我が法は、課税所得の算定構造の面と課税所得算定の基礎となる計算書類の面の二面から、租税会計が企業会計に基づいて行われるべきことを規定してきた」と考えられるのである。⁽¹²⁾

しかも、ここにいう「企業会計上の計算書類」とは、少なくとも一般の株式会社については、商法上の計算書類であることは明白である。ただし、税法は原則としてすべての法人の課税所得計算を規制するものであるところ、商法はすべての株式会社について計算書類を作成する法律上の義務を課しており、課税所得計算が税法以前に存在する企業利益を前提として規定されている以上、税法が商法上の計算書類に基づいて課税所得を算定させようとしていることが明らかであるからである。

そして、このような「立法の態度は、昭和四〇年に旧（法人税―筆者）法を整理再編成することによって成立した現行法人税法（昭和四〇年法律三四号）にも基本的に受け継がれている」⁽¹³⁾のであるが、現行法人税法の施行後間もない昭和四二年の税制改正（法律二二号）で新設された規定が、現行法人税法二二条四項である。

四、法人税法二二条四項の立法趣旨

法人税法二二条四項は、昭和四一年一二月の税制調査会による「税制簡素化についての第一次答申」（以下、「第一次答申」という⁽¹⁴⁾）をうけて、昭和四二年度の税制改正（法律二二号）によって新たに創設された規定であつて、一般にこの規定は、法人の課税所得計算に関する基本規定であると解されている。

第一次答申は、当時の税制が複雑かつ難解であり、その結果、看過できない弊害が生じているとの認識に基づき、「税法、通達の規制の下に計算される課税所得と商法、企業の会計慣行等に基づいて算定される企業利益との間に開差を生じていることに由来する税制及び税務調査上の複雑さを減少させるため、税法の課税所得の計算は、できる限り商法や企業の会計慣行等との間に差異を生じないよう」な措置を検討することが必要であると論じる。そして、課税所得は、税法以前の概念や原理を前提として構成されるものであつて、絶えず流動する社会経済事象を反映する課税所得については、税法独自の規制の加えられるべき分野が当然存在するものの、税法において完結的にこれを規制するよりも、適切に運用されている会計慣行にゆだねることの方がより適当と思われる部分が相当多いから、「このような観点を明らかにするため、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」と結論づけたのである⁽¹⁵⁾。

現行法人税法二二条四項は、事実上、この答申に基づいて制定されたものであるが、第一次答申においては、課税所得が企業利益を基礎として算定されるべきことを前提として、課税所得と企業利益との計算結果における差異は、これらの計算原理を原則として同一のものとするることによって解決されると考えていたものと解される。

しかし、現行法人税法二二条四項の規定を新設することによって、第一次答申の意図する税制の簡素化が実現されたか否かに関しては、従来の課税所得に関する諸規定はそのまま新しく、二二条四項の規定が付加されたにすぎず、「少なくとも条文の改廃に関する限り新二二条四項の規定はなにもたらすものではなかった」ばかりか、「そこにいう『一般に公正妥当と認められる会計処理の基準』が何を意味するのか、具体的にどのような内容をもつものか明確にされていない」ため、「むしろ、あいまいな不明確な条項が導入されたことによって、かえって税法が複雑化した」と主張される⁽¹⁷⁾。まさに正鵠を射た指摘といつて良いのではなからうか。

それでは、現行法人税法二二条四項の立法趣旨は、いかに解すべきであろうか。

思うに、商法上、会社の決算は、絶え間なく企業に生じる会計的事実に対して当該企業が個別に行つた認識と測定の結果を、一会計年度を対象として総括的に表現すべく行われるものであるが、ある会計的事実を処理するにあつて二つ以上の「一般に公正妥当と認められた」、すなわち一般的規範性を有する会計処理方法あるいは会計処理基準が存在し、そのため財務書類の作成義務者たる取締役（委員会等設置会社においては、取締役会が指定した執行役。以下同じ。）はそのいずれかを選択しなければならない場合が生じる。

しかし、たとえこのような場合であっても、いずれの会計処理方法を採用するかを選択は、全くの任意になされるものではないと解すべきである。ただし、一般に公正妥当と認められ「た」二つ以上の会計処理方法が存在するとしても、その場合の公正妥当性は、企業の個別的事情を何ら勘案しない、会計処理方法自体としての理論的公正妥当性を意味するにすぎない。取締役は、特定企業の経営をその株主から委任されているのであって、善管注意義務（商法二五四条三項、民法六四四条）あるいは忠実義務（商法二五四条の三）に基づき、自らの会計責任を履行するために複数の処理方法の中から当該企業の実態を最も的確に反映するものを選択し、あるいはそのような会

計処理方法が存しない場合には新たな会計処理方法を採用する義務をさへ有していると解すべきであろう。

したがって、最終的に選択適用されるべき会計処理方法は、特定の企業に生じた特定の会計的事実に関して、その企業が当該方法を採用することにつき客観的な妥当性を有するものでなければならぬのである。この意味において取締役に認められる会計処理方法選択の任意性は、採用される会計処理方法が当該企業の実態を最も適正に反映する限りにおいて許容される任意性であるにすぎない。⁽¹⁸⁾

そもそも商法は、商業帳簿の作成に関する規定の解釈について「公正ナル会計慣行ヲ斟酌スベシ」(三二条二項)と定め、公正な会計慣行を尊重しつつもそれは斟酌されるべきものにすぎず、したがって適法性の判断は結局的には商法の立場から行われるものとしてるのであって、取締役が既存の一般的会計慣行に基づいてある会計処理方法を採用したという事実は、その採用に関する判断の客観的な妥当性を一応推定させるものではあっても、それを保証するものではあり得ない。⁽¹⁹⁾ いかなる会計処理方法を採用すべきかを判断するにあたっては、高度な専門知識を有するとともに、企業状況を熟知していることが不可欠なのであるが、そうであるからこそ法は、企業経営の専門家たるべき取締役をしてその判断を行わせているのである。

このように解するならば、取締役は、仮に一般に公正妥当と認められ「た」会計処理方法の中に当該企業の実態を的確に反映するものが存在しない場合には、既存の会計原則や会計基準にとらわれず、当該企業の実情に応じた新たな会計処理を積極的に採用する義務をさへ負っていると解すべきこととなる。最終的に一般に公正妥当と認められ「る」会計処理が採用されているか否かが、商法上問題とされなければならないのである。

一方において、法人税法二二条四項の創設以前の解釈においても、税法上は一般に認められた公正妥当な会計処理の基準に一種の参考資料的、補充的、第二次的な重要性を認めてきたにすぎず、「成文法、制定法の根拠が存在

しない場合にはやむをえず、法の空白をうやむやにするための参考資料の一つとして会計慣行によることとなり、その際に会計慣行は一般に認められた公正妥当な会計処理の基準に従うものと認められるからと認められるからと認めるべきものとされていた⁽²⁰⁾のである。

以上のとおりだとするならば、法人税法二二条四項は、企業の決算が当該企業の個別的事情を加味した上での客観的な公正妥当性を有する会計処理方法、すなわち公正処理基準に従ってなされていることを前提に、税法固有の要請に基づくもの（すなわち税法上「別段の定め」がなされているもの）を除いて、当該企業の会計処理に基づいて法人税の課税所得計算がなされるべき旨を定めたものと解される⁽²¹⁾。法人税法二二条四項は、会計原則や会計慣行といった一般命題化されたものを個別の場合に適用することをも包含するという意味で、当該規定創設以前の考え方の確認的、追認的規定であるばかりでなく、各場合毎の事情に依りて、そこに示される事実の組み合わせについて判断し、解決するというケース・ローの考え方が導入されている点において、創設的な意味を有すると考えられるのである⁽²²⁾。

五、確定決算主義と逆基準性

確定決算主義とは、法人の「確定決算の内容を課税所得計算に関連させる方式⁽²³⁾」であって、「商法上で適法に確定した決算は、それが事実と反するか、税法の強行規定に反しないかぎり、課税所得計算を拘束する⁽²⁴⁾」ということを意味する。換言すれば、法人税における「確定決算主義」は本来、法人税の課税所得計算上における「企業会計準拠主義⁽²⁵⁾」を意味するのであるが、わが国会計制度の国際的な会計基準との調和化との関連で批判的にその用語が用いられる場合、このような理解とは異なつた、いわば正反対の意味合いをもって論じられる。

すなわち企業会計は、企業の利害関係者に対し「企業の財政状態及び経営成績に関して、真実な報告を提供する」ことを目的とし、株式会社においてその報告は財務諸表あるいは計算書類をもってなされるのであるが、これら財務書類の作成に際して企業会計が、特段の事情のない限り企業経営の継続性 (going concern, continuité de l'exploitation) の仮定の下で、人為的に区分された会計期間における計算を行うものであることの必然的帰結として⁽²⁷⁾、企業が採用すべき会計処理に関しては、財務書類作成義務者に多くの選択の余地を残している。そして、その結果、財務書類の作成時には、当該財務書類作成義務者たる取締役の主観的判断が介入せざるを得ないのである。しかしながら、現代企業会計の根幹は、そのような主観的判断の排除にあるのではなく、当該企業の実態を最もよく知りうべき取締役に、法令遵守の義務及びその不履行の場合における罰則とを課しつつ、しかも株主等の利害関係者の環視の下で、当該取締役の主観に基づいてその判断を行わせることにこそあるといい得るのである。

一方において租税は、「国又は地方公共団体が、収入を得ることを目的にして、法令に基づく一方的義務として課す、無償の金銭的給付である」結果、税法には簡明性が求められる一方で、高度の公平性・画一性が要求される。したがって、課税所得計算にあたって取締役に主観的判断は、必ずしもその結果において税法上のみならず、商法上も妥当性を有しているとはいえない場合がある以上、ある程度排除されざるを得ない。あるいはまた、近代における租税制度は、多様な政策目的を達成するための一つの有効な手段としても用いられているのであって、税法上その目的を達成するために、企業会計とは異なった取扱いを行う必要がある場合が存する。

そこで法人税法は、前述のように、原則として企業会計における会計処理基準に従って「当該事業年度の益金の額」、「当該事業年度の損金の額」に算入すべき金額を計算することによって課税所得計算の簡便化を図りながら、税法固有の必要性に応じて多くの「別段の定め」を規定し、あるいは租税特別措置法において法人税法に対

する特例規定を設け、税法の目的に適合した課税所得を企業に計算させるために、企業会計における計算を必要に応じて明確化し、あるいは修正しているのである。

ここで、企業会計における計算結果（すなわち会計上の当期純損益）を起点として法人に課税所得計算を行わせるというわが国法人税の計算構造上、企業会計の計算を明確化あるいは修正する規定が、法人税法上の規定における中心的地位を占めている。そして、そのうち企業会計との関連で問題とされるのは、主として、法人の確定した決算における経理処理に関わらせて課税所得計算を行わせる規定である。

すなわち、一例として、法人の有する減価償却資産（法人税法二条二四号）の償却費（いわゆる減価償却費）に關して法人税法等は、当該減価償却費の決定要素たる減価償却資産の取得価額、耐用年数、残存価額及び償却方法の決定について詳細な規定を設け、法人に対して一定の選択権を与えつつも、その選択したところにより各事業年度における償却可能限度額を画一的に算定させている。そして、当該償却可能限度額のうち当該事業年度の損金の額に算入される金額は、法人が確定した決算において費用又は損失として経理（このことを「損金経理」という。法人税法二条二六号）した金額を限度とするものと規定されている（法人税法三二条一項、二条二六号）。したがって、会計上の減価償却費とされる金額であっても、その減価償却費の金額の全部又は一部を損金経理しない場合、当該損金経理されなかった減価償却費の金額は課税所得計算上、損金の額に算入されない。損金経理されなかった減価償却費の金額につき、いわゆる申告調整²⁹⁾によって損金の額に算入することは認められなければかりでなく、法人税法上は減価償却を行うことそれ自体が、法人の任意に委ねられているのである。³⁰⁾

このような一定の費用又は損失につき損金経理を要件として損金算入を認め、あるいは損金経理しない場合には損金算入を否定する規定や、法人の確定した決算における一定の経理処理、すなわち法人の確定決算における意思

表示に関わらせて特定の事実の損金性を承認し、あるいは否定する多くの規定が、法人税法等に存在する。これらの規定は、税法が強行法規であり、したがって、会計処理の如何によっては企業の租税負担が著しく増減することとなる結果、実務上、企業会計に対して多大な影響を与えている。そのため、「会計の税法に対する基準性」を意味するはずの確定決算主義が、「税法の会計に対する基準性」（いわゆる「逆基準性」）を示すに至っており、したがって、このことが企業会計の健全な発展を阻害しており、あるいはわが国企業会計が国際的な会計基準との調和を図っていく上で重大な障害となっていると批判されているのである。

もつとも、これまで確定決算基準の弊害と指摘されてきた逆基準性は、第一に、「法人税法が課税所得の計算にあたって、諸償却費や各種引当金への繰入について画一的な損金算入限度額を設けているために、企業会計上でもこの税務上の上限額が事実上の費用計上基準になり、企業ごとの実態に見合った費用が計上されにくくなること」、第二に、「会計基準を新設したり変更したりするときに、企業が税務上の不利益を理由にしばしばそれに反対するために作業が難航すること」、そして第三に、「法人税法が損金算入の前提条件として、費用性を認め難い項目についてまで企業会計上で損金経理を要求すること」を含意して、多義的に論じられてきた。³¹⁾

しかし、第一の意味での逆基準性については、仮に法人税法における課税所得計算の目的が企業会計の目的とは異なり、したがって必然的に諸償却費や各種引当金について法人税法上の損金算入限度額とは異なる「会社の実態に応じた会計上のあるべき費用計上額」があるとするならば、財務書類の作成義務者たる取締役は、その義務の履行のために、法人税法上の損金算入限度額の如何にかかわらず、当該会計上のあるべき費用を会社の決算において計上しなければならないはずなのであって、確定決算主義に対する批判とはなり得ていないのである。会社が法人税法上の損金算入限度額の存在を奇貨として、会社の実態と異なる費用が計上された財務書類を作成することは、

商法上断じて許容されるものではないのである⁽³²⁾。

もとより、法人税法上の損金算入限度額は、課税所得計算上、減価償却費等の一定の損金について益金から控除しうる金額の上限を定めたものにすぎないのであって、当該限度額と異なる金額の費用あるいは損失の計上を企業が会計上行うか否かは、当該企業の意思の問題である。たとえ損金算入限度額と同額の費用計上を行う実務が、わが国企業において半ば慣行化しているとしても、「税法がそれを奨励しているわけではないし、各企業が実態に見合った償却や引当てをするのを税法が妨げているわけでもない⁽³³⁾」のである。法人税法上の損金算入限度額と同額の費用計上を会計上行うという慣行がわが国企業に存在するという事実は、多くの企業が「便宜的に」法人税法等の規定に基づく費用計上をその決算上行ってきたという実態を示すにすぎない。

次に、新たな会計基準の設定や改正によって企業に生じる税務上の不利益からその作業が難航するという、第二の意味での逆基準性についても、企業が可能な限りの節税を図ろうとし、自らに不利な影響を及ぼす会計基準の設定や改正に反意を示すのは、いわば当然のことであって、そのような状況においてもなお、新たな基準を設定し、あるいは既存の基準を改正する必要性を企業に対して説得的に論じていくことこそが、会計理論の使命なのである。企業側からの反対の論拠の一つとして確定決算主義の存在があげられているという理由でその廃止を求めることは、本末転倒かつもつとも安易な解決策といわなければならないのであって、会計理論に説得力が欠如しているというほかない。そもそも、「会計データが様々な経済主体間の利害調整の用具として用いられている状況の下では、会計データを生み出すルールの変更があらゆる経済主体間の利害に対して中立的ではあり得ないから、確定決算基準という形式の会計データの使われ方を個別に取り出して、利害得失の観点からその是非を論じてみても出口のない議論になってしまう⁽³⁴⁾」のである。

問題は、第三の意味における逆基準性であるが、この「意味での逆基準性は、法人税制が諸準備金について利益処分方式によつた場合も損金算入を容認したことで、事実上解消している」⁽³⁵⁾とも主張される。確かに、当期純損益に与える影響及び損益計算書上の表示に関する限り、この意味での逆基準性は既に解消していると、一応はいい得るであろう。

しかし、法人税法等に規定する諸準備金あるいは諸積立金（以下、「諸準備金等」という。）の積み立て及び取り崩しにつき、利益処分方式が税法上容認されている現在においても、会社は、課税上の恩典を受けるためには、その目的に応じて法人税法等が規定する諸準備金等をその確定した決算において計上しなければならない。したがって、税法は依然として、計算書類上への会社の意思表示を求めていると解されるのである。そして、会社が諸準備金等について利益処分方式を採用したことによって生じる、当該会社の利益処分（あるいは損失処理）計算書や貸借対照表上の表示に与える影響までもが逆基準性の内容に含まれると広義に解するならば、第三の意味における逆基準性が既に解消しているといえるかどうかは、会計基準の国際的調和化の目的、別言すれば、今日における財務書類の作成目的の如何にかかっていると解されるのである。

六、確定決算主義と「真実かつ公正な概観」

では、今日における財務書類の作成目的とは如何なるものであるのか。

この点に関し、EU域内会社の財務書類を規制するEC会社法第四指令⁽³⁶⁾は、「年次計算書類は、会社の財産状態、財務状況並びに業績につき、真実かつ公正な概観 (true and fair view, image fidèle) を与えなければならぬ」(二条三項)と規定し、またEC会社法第七指令⁽³⁷⁾も「連結計算書類は、一体として連結されているすべての企業の資産

および負債、財務状況ならびに損益について、真実かつ公正な概観を与えなければならない」(一六条三項)とし、いずれも財務書類は企業状況の「真実かつ公正な概観」を与えなければならない旨を定めている。⁽³⁸⁾

これに対し、国際会計基準設定のための「理論的拠り所」⁽³⁹⁾であるとされる『財務諸表の作成及び表示に関する枠組み』(以下、「概念フレームワーク」という。⁽⁴⁰⁾)は、「財務諸表はしばしば、企業の財政状態、経営成績及び財政状態の変動に関して、真実かつ公正な概観を示すものとして、あるいは適正に表示するものとして記述されることがある。この枠組み(概念フレームワーク)を意味する。筆者)は、かかる概念を直接取り扱うものではないが、主要な質的特徴を適用し、また適切な会計基準を適用することによって、通常、真実かつ公正な概観又は適正な表示がなされていると一般に理解される情報を伝える財務諸表となる」⁽⁴¹⁾とし、慎重な表現ながら、今日における財務書類の作成目的が企業の場合に関する「真実かつ公正な概観」の表示にあることを示唆している。

以上のEC会社法指令及び概念フレームワークの規定を考慮するならば、わが国会計基準の国際的調和化の意義が国際的な会計基準との調和化にある限り、わが国企業の財務書類は「真実かつ公正な概観」を示すべく作成されなければならないと考えられる。そして、そうであるとするならば、確定決算主義がわが国企業会計の国際的調和化を阻害しているとの批判は、結局のところ、確定決算主義の存在によって「真実かつ公正な概観」の表示が不可能ないしは困難なものとなっているとの主張である、ということになろう。

この点、経済協力開発機構(Organisation for Economic Co-operation and Development: OECD)の『課税と財務報告の関係―所得税の会計』と題する報告書(以下、「OECD報告書」という。⁽⁴²⁾)では、「企業による財務報告において増大する国際的比較可能性を探求する上で、財務諸表は、企業のパフォーマンス及びその財政的ポジションに関する真実かつ公正な概観を与えなければならない、ということが一般に承認されている。財務諸表はまた、

その読者が企業間及び時系列の比較を行うことを支援しなければならない⁽⁴³⁾と論じる。その一方で、「財務諸表が企業のパフォーマンス及び財政的ポジションの真実かつ公正な概観を示すべきものであるならば、それは税務上の配慮 (tax considerations) によって影響されるべきではない。しかしながら、あらゆる国において、脱税の防止あるいは投資に対する誘因の付与のような理由から、程度の差こそあれ、一般的な会計原則からの重大な離脱が現存する⁽⁴⁴⁾」とし、「財務報告における税務上の配慮の発生が、多くの加盟国において適用されている会計実務のより高次元の比較可能性及び調和化を達成することに對する主たる制度的障害であると確認した⁽⁴⁵⁾」と指摘している。

この報告書では、上記の結論に至る過程で、OECD加盟諸国において現に採用されている会計規則と租税規則との関係に関する問題を解決する手法には、第一に「實際上、会計実務が税法上の規則によって著しく影響されている」もの、第二に「財務諸表が税法上の規則から独立した会計原則及び方法に従って作成される」もの、第三に「財務諸表の作成方法が、特別な租税目的に應ずるための僅かな例外を有しつつも、会計原則及び基準に基づく」ものがあり、多くの加盟諸国で観察される実務は、第一の手法から離脱する傾向を示している上、いくつかの国は、第二の手法である分離報告システム (the system of separate reporting) を選択し、あるいは選択することを計画していると分析した⁽⁴⁶⁾。そして、この結果をもとに報告書は、「企業によって開示される情報の国際的な比較可能性を増大するためのあらゆる努力によって、財務諸表は企業の経済的パフォーマンスとその資産及び負債の真実かつ公正な概観を提供しなければならないということが一般に認識されているとともに、実際上も優先的な原則である。原則として、課税もまた企業の経済的成果を基準とし、それゆえ税法上の規則は、広範囲において、租税目的のための詳細な基準を設定するよりもむしろ、一般的な会計原則に依拠する傾向にある。しかしながら、すべての国において、多少なりとも一般的な会計原則からの重要な離脱が、脱税の阻止あるいは経済的かつ社会的政策の手

段としての課税の利用といった、特別な租税目的を反映するために適用される。これらの相違は与件として認識されねばならず、そしてそれゆえ、いかなる国家的制度の下でも一般的な会計原則への租税原則の完全な同一化を期待することは非現実的であろう⁽⁴⁷⁾として、財務書類の国際的比較可能性を増大する上での重大な障害を減じるための可能な二つの解決策を検討している。

その第一は、「税務報告と財務報告との間の一致、税務上の配慮の影響の計算書類への注記による開示」であるが、税務報告と財務報告に関する一致要求 (conformity requirements) は、特殊な税務上の配慮が財務計算書類における歪みを招来する限りにおいて、顕著な不利益を有しており、まさにその本質によってこの手法は、必ずしも一般に認められた会計原則と対応しない極めて税務志向的な会計へと導き、その結果として生ずる歪みは、財務報告において要となる数額であると一般に考えられている当該年度の取引の成果に関する、会社間のいかなる真の比較をも妨げると論じ⁽⁴⁸⁾、その採用には否定的な見解を示す。

いま一つの解決策は、「税務報告と財務報告との分離」を図るものであり、結論においてOECD報告書は、「税務報告と財務報告との間の明確な分離は、一方で税務当局からの制約を、他方において財務諸表の作成者及び利用者に関する制約を、ともに除去する。その上、税法上のあらゆる変革は、財務諸表上の影響を考慮することなく行われ得るのであり、かつ、会計基準は課税上の影響を考慮することなく変革のために規定され得るのである。かくして財務報告上の租税の制約を除去することによって、加盟国はその会計基準を調和するための可能性を増大するであろう」として⁽⁴⁹⁾、税務目的の報告と財務目的の報告とを分離する方向性を支持しているのである。

したがって、わが国税法の採用する確定決算主義は、原則として税務報告と財務報告との一致を企図するものであるから、OECD報告書においてはその方向性は支持され得ないこととなろう。

しかし、OECD報告書は一方で、会計規則と租税規則との関係に関する問題を解決する手法を三分類したことに関連し、税務報告と財務報告とを明確に分離する制度が最も先進的に受容されているアメリカにおいてさえ税務上の配慮が会計に影響を与えている事実を指摘している⁽⁵⁰⁾。また、オランダにおいて「税務報告書は、企業のパフォーマンスの真実かつ公正な概観を提供するように企図された会計原則に従う傾向にある結果、財務諸表と租税目的のために作成された報告書との間の分離の原則にもかかわらず、実務上ほとんど相違は存在しない」一方で、「税法上の規則が会計原則と緊密な関係にある国々において、税務上の配慮は、いまだ実務上、企業の計算書類に著しい影響を有することがある」とし、「それゆえ、企業の財務諸表における実際的な課税の影響の範囲を評価するために必要とされるのは、単なる法的要請の形式的な比較ではなく、会計実務及び計算書類によって提供される経済的かつ財政的な情報の評価なのである」と強調している⁽⁵¹⁾ことにも注意しなければならない。

要するに、税務上の配慮は、程度の差こそあれすべての国において存在するのであって、その財務書類に与える影響の範囲を評価するために必要なのは、国家が如何なる制度を採用しているかにかかわらず、財務書類において現実に提供されている情報を評価することである、ということなのである。もとより、各国の会計基準の調和化を図る上で最重視されなければならないのは、企業の財務書類において開示される情報の同質性であるはずである。

また、欧州連合内の企業の場合、国家規制あるいは会計実務が上記のいずれの手法を採用しようとして、EC会社法第四及び第七指令に従い、当該企業の状況に関する真実かつ公正な概観を示すべくその計算書類を作成しなければならぬのであるが、これら指令は、「財務報告と課税報告の分離を支持する立場も、あるいは反対する立場も採っていない⁽⁵²⁾」。加えて、これらEC会社法指令では、税務上の配慮が財務報告書に与える影響について注記における開示を要求しているばかりでなく、「統一的な税務報告及び財務報告システムにおいてさえ、比較可能性は

計算書類における税務上の配慮の影響の注記による開示によって増大させ得る、と認識されている⁽⁵⁴⁾のである。

あるいは、いわゆるルディング委員会報告書は、財務書類は共同体内において未だ十分に調和化しておらず、そして多くの場合、税務以外の目的に資するという事実注目しながらも、財務報告目的のために作成される商事計算書類 (commercial accounts) は、すべての加盟国における課税可能所得の算定のための起点となるべきであると論じ⁽⁵⁵⁾、課税標準の算定に際しての商事計算書類の基準性が主張された。

思うに、財務書類における企業状況の真実かつ公正な概観の表示は、財務報告と税務報告との分離による以外に図り得ないものではなく、注記等による補足的情報の提供によっても達成可能なものである。筆者の理解では、E C会社法指令が、(連結)貸借対照表及び(連結)損益計算書に加え、当該補足的情報を提供すべき附属明細書の作成を企業に義務づけ、かつ、これら書類によって構成される年次計算書類あるいは連結計算書類は「一体を構成する」(第四指令二条一項、第七指令一六条一項)と規定するのは、附属明細書における情報提供を含めた計算書類全体によって、企業状況に関する真実かつ公正な概観の表示が達成され得るものであることを予定しているからである。そして、そうであるならば、確定決算主義を採用しているが故に、財務書類が企業状況の真実かつ公正な概観を示すことができないとは、到底いい得ないと解されるのである。

少なくとも、OECD報告書における議論では、前述のように税務報告及び財務報告に関する一致要求が「当該年度の取引の成果」、すなわち当期純損益に関する会社間の真の比較を妨げるとのみ指摘し、それが貸借対照表あるいは利益処分(損失処理)計算書に与える影響については触れていない。このことからしても、仮に確定決算主義に逆基準性が存在するとしても、それは何ら財務書類における企業状況に関する「真実かつ公正な概観」の表示を阻害するものではないといえるであろう⁽⁵⁶⁾。

七、おわりに

国際会計基準等の「国際的な会計基準」を基軸として各国会計基準の調和化が達成されるならば、表面的な財務書類利用者の利便性は高まるであろう。しかし、現状において各国の会計基準が相当程度相違していることの原因は、各国の会計制度がその経済的・文化的背景に深く根ざして発展してきたことにあるとするならば、その相違には何らかの必然性があると理解される。その場合、一つの国際的な会計基準の下に各国の会計基準を統一することが、果たして企業状況の真実かつ公正な概観の表示に資するといえるのであろうか。大いに疑問である。

現代企業会計は、継続企業を会計公準とし、会計処理方法につき多くの選択肢を設けながらも、しかし、実際に適用されるべき会計処理方法の選択にあたっては、個々の企業の実態を最もよく知りうべき取締役をして客観的に妥当性を有する判断を行わせ、そのことによつて財務書類における企業実態の適正な表示が達成されることを期待しているのであって、まさにこの点にこそ現代企業会計の根幹、さらには確定決算主義の本来的意義があると解されるのである。「選択肢の容認と比較可能性の達成とは、トレード・オフの関係にある」⁽⁵⁷⁾としても、会計基準をいわずらに統一し、経営者の判断の余地を排除してしまうことによつて達成される比較可能性に、一体どのような意味があるというのであろうか。

わが国会計基準と国際的な会計基準との調和化を不可避なものと前提した上で、当該国際的な会計基準を無批判に受け入れることがあつてはならない。「国際会計基準をめぐる議論に振り回されることなく、中長期的な視点でわが国の企業会計や商法会計の制度を国際的に整合性がとれるレベルまで改善することが検討されるべきである」⁽⁵⁸⁾との、もっともな指摘もなされているところである。そして、わが国会計制度の改善は、国際的な会計基準との統

一によってではなく、財務書類において提供される情報の質及び量の両面における拡充によって図られなければならない。現在、我々に求められているのは、各国の商慣行あるいは会計環境の相違や特質を理解するとともに尊重し、十分な議論を尽くした上で、財務報告のあるべき姿を探求することなのである。

(1) 一般に、営利を目的とした私企業における会計を「企業会計」といい、この「企業会計には財務会計と管理会計という二つの領域がある」(飯野利夫「財務会計論〔三訂版〕」(同文館、一九九八年)一〇四頁)が、本稿における「企業会計」は、これら二つの領域のうち、企業の利害関係者に対して当該企業の財政状態及び経営成績を報告するための会計である財務会計を意味している。

(2) 平成八年一月、当時の内閣総理大臣から大蔵大臣及び法務大臣に対し、金融システム改革に関する指示がなされたが、その改革の重要事項として、「ディスクロージャーの充実・強化」及び「会計制度の国際標準化」が含まれていた(大蔵省・法務省「商法と企業会計の調整に関する研究会報告書」商事法務一四九六号二九頁)。

(3) 新井清光・白鳥庄之助「日本における会計の法律的及び概念的フレームワーク」JICPAジャーナル三卷一〇号(通巻四三五号)二九頁。

(4) 株式会社計算は、原則として、株主総会の承認によって確定する(商法二八三条一項。商法特例法上の大会社及びみなし大会社に関する特例について、商法特例法一六条一項、二二条の三一第一項参照)から、ここにいう「確定した決算」とは、原則として「法人がその決算に基づく計算書類につき、当該事業年度終了の日の翌日から二か月以内に開催された株主総会で承認決議のあった決算を指すものと解される」(昭和六二年九月一八日大阪地判シユトイエル三一〇号二〇頁)。しかし学説は、「確定した決算」の意義につき、「確定した決算というのは株主総会などで承認された決算をいう」としながらも、「株主総会などで正式に承認の手続がとられていないときでも、法人が正規の決算と考えているものも含まれる」と解している(清永敬次「税法〔第五版〕」(ミネルヴァ書房、一九九八年)一一六頁。同旨、武田昌輔・後藤喜一編著「DH C 会社税務積義」(第一法規、一九六四年)七卷四三〇三の三頁)。判例もまた、「たとえ商法上の確定決算上の手続に依拠せず、従って商法上は違法であるとしても、確定申告自体が、実質的に、法人の意思に基づきなされたものと認められる限り、税法上は(法人税)筆者 法七四条に基づき有効な申告として扱うもの

と解するのが相当である」(昭和五四年九月一九日東京地判稅務訴訟資料一一二号一二六九頁)とする。なお、委員会等設置会社における利益処分案の確定権限が、実質上、取締役会に委譲されていることに伴う問題点につき、末永敏和・吉本健一「平成一四年商法改正対応 新コーポレート・ガバナンスの読み方・考え方」(中央経済社、二〇〇二年)二〇二頁を参照。

(5) 野村健太郎「我が国会計システムと国際調和—アングロ・サクソン型モデルと仏独型モデルとの間で」JICPAジャーナル七卷九号(通卷四八二号)五六頁。同頁、岡田依里「確定決算基準離脱に関する一考察」税経通信四九卷七号二二—二三頁、川口順一「財務会計と税法会計の交差」税研六七号三五頁。中田教授もまた、「国際的に調和を目指す財務会計が国内的な課税所得計算と必ずしも一致する必要がないという前提に立ち、(中略)確定決算主義を修正する方向で検討されるべきと考える」と主張する(中田信正「財務会計・税法関係論—国内的調整から国際的調和へ」(同文館、二〇〇〇年)一三九頁)。

(6) 田中二郎『租税法』(有斐閣、一九六八年)三九八頁。なお、法人税の性格に関しては、大別して、「法人を独立の担税力の主体とは考えず、法人税を個人所得税の前取りないしは源泉課税的なものとみる考え方」と、「法人は、その構成員である株主等とは独立した一個の実体(entity)であり、それ自体として課税単位となりうるもの」とし、法人税は、法人独自の担税力に応じた租税であるとする考え方」とがあり(田中、同上書、三九八頁)、一般に前者を法人擬制説と、後者を法人实在説と呼称している。この点に関し、金子教授は、従来、法人实在説と法人擬制説の対立を法人税性質論にもちこみ、そのいずれが正しいのかというように演繹的に論理を展開する傾向が強かったが、このような「法人本質論は、決め手のない問題」であると論じる(金子 宏『租税法(第八版)』(弘文堂、二〇〇一年)一三三八頁)。

(7) 内国法人とは、国内に本店又は主たる事務所を有する法人をいい(法人税法二条三号、商法上の会社等の普通法人(同条九号)のほか、公共法人(同条五号)、公益法人等(同条六号)及び協同組合等(同条七号)をも含む。この内国法人に対して課せられる法人税は、課税物件の相違に基づき、①各事業年度の所得に対する法人税、②清算所得に対する法人税、及び③退職年金等積立金に対する法人税とに大別される(法人税法五条、八条)が、その中心は①であり、通常、法人税という場合、これを意味する。

(8) 中里 実「企業課税における課税所得算定の法的構造(一)」法学協会雑誌一〇〇巻一号五二頁。金子、前掲注

(6) 書、二四九頁では、「法人の所得というのは、基本的には法人の利益 (profit) と同義であって、法人の事業活動の成果を意味する」とし、田中、前掲注(6)書、四〇五頁では、所得が「企業活動のみならず、すべての活動から生ずる『純資産の増加』が企業に帰属したものをいう帰属的概念」であるのに対し、企業利益は「単に企業活動から生ずる『純資産の増加』をいう発生的概念」であって、「法人税法上の所得概念については、法人税法が個人所得税法から発達したものであるところから、個人所得税における企業利益と同様、帰属的概念を使っているものと思われるが、それは、企業の代表的形態である法人企業における企業利益という発生的概念に対応」し、「課税所得と企業利益は概念の表裏であり、本質的に両者は一致するものといえることができる」とする。

(9) 中里、前掲注(8)論文、五五頁。

(10) 明治財政史編纂会『明治財政史 一名松方伯財政事歴 第六卷』明治財政史編纂会蔵版(丸善、一九〇四年)一頁。

(11) 明治財政史編纂会、前掲注(10)書、一二頁。

(12) 中里、前掲注(8)論文、五八頁。

(13) 中里、前掲注(8)論文、六一頁。

(14) 税制調査会「税制簡素化についての第一次答申」昭和四一年二月(税制調査会編『税制改正に関する答申』(大蔵省印刷局、一九六七年)所収)。

(15) 税制調査会、前掲注(14)書、三八—三九、四三—四四頁。

(16) 中里、前掲注(8)論文、六四頁、宮島 洋「税務論から見た確定決算主義と申告調整主義」租税研究五二八号四八頁。

(17) 清水敬次「法人税法二二条四項の規定について」税法学二〇二号二八頁。

(18) 飯野、前掲注(1)書、二の一七頁では、会計処理の原則及び手続については、一つの会計事実につき二つ以上の方法が認められることが多く、この場合、どの方法を用いるかによって、財務諸表に記載される金額が異なってくるが、「用いた方法が認められたものである限り、これによって作成される財務諸表は、いずれも真実なものとして取扱われる」とするが、到底賛同できない。

(19) 『企業会計原則』は「公正ナル会計慣行」の一部を構成すると一般に解されているが、龍田教授は、「公正とは要す

るに企業の財務状態と経営成績を適正に示すのに役立つこと」であって、「商法に具体的な定めがない点について、企業会計原則に従った処理をすれば商法上も適法と推定されるが、同原則通りでは適正な会計処理ができない場合は別方式による必要がある」であり、同原則とは「異なる方式によるものが、同原則に従うのと同様またはそれ以上に適正な処理であるなら、別方式によってよいことはもちろん」、「まだ慣行化したとまではいえない新方式であっても、上の要件をみたすものは解釈にとり入れられる」と論じる（龍田 節『新版 注釈会社法（八） 株式会社法の計算（一）』（有斐閣、一九八七年）四頁）。また、岸田教授は、「商法が『従フ』ではなく、『斟酌スル』としたのは、その解釈に含みを持たせるものであり、『公正ナル会計慣行』に従わなかったとしても必ずしも当然に違法とならない場合も存在することを想定したものであるとする（岸田雅雄「不良債権と取締役の責任」『商事法務』一六六九号二頁）。なお、『公正ナル会計慣行』は必ずしも一つとは限らないという見解が現在でも通説」である（弥永真生「平成一四年改正における商法会計の論点」『商事法務』一六七〇号二八頁）。

(20) 須貝脩一「法人税法二二条四項」『法学論叢』八二巻六号二頁。また、田中耕太郎博士は、わが国商法において、「一般商人に関する規定及び株式会社に関する規定を総合して考ふるときに、此等の断片的規定の背後に有機的な簿記及び会計の技術の存在を予定するに非ざれば各概念及び法条の規定を理解することを得ぬのである」と論ずる（田中耕太郎『貸借対照表法の論理』（有斐閣、一九四四年）三八頁）。

(21) 平成三年一月九日大阪高判税務訴訟資料一八七号四一九頁は、法人税法二二条四項につき、「複雑、多様化し、流動的な経済事象については、税法によって一義的、完結的に対応することは適切ではなく、健全な企業会計の慣行に委ねることのほうが適切であるとの趣旨で規定されたもの」であり、「同項にいう『一般に公正妥当と認められる会計処理の基準』とは、客観的な規範性をもつ公正妥当と認められる会計処理の基準という意味であり、企業会計原則のよいうな明文化された特定の基準を指すものではないと解される」とする。最高裁も、当該大阪高判の控訴審において、「法人税法二二条四項は、現に法人のした利益計算が法人税法の企図する公平な所得計算という要請に反するものではない限り、課税所得の計算上もこれを是認するのが相当であるとの見地」から、「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上すべきものと定めたものと解される」と判示する（平成五年一月二五日最判税務訴訟資料一九九号九四四頁）。また、須貝教授は「反づく継続の意思さえあれば一回でも慣行」であり、「慣行化していない基準であつ

でも一般に公正妥当と認められる会計処理基準であればこの規定の要件をみたくものである」(須貝、前掲注(20)論文、二二頁)と論じる。

(22) 須貝、前掲注(20)論文、二三頁。中里 実「企業課税における課税所得算定の法的構造(五・完)」法学協会雑誌一〇〇巻九号一五五二頁では、法人税法「二二条四項を、ある法人企業が商法上の商業帳簿あるいは計算書類の作成において通常用いている会計処理方法が商法上適法であり、企業会計の観点から「一般に公正妥当と認められる」ものであれば、それが租税会計上も原則として尊重されることを述べた規定であると理解すべきである」と主張される。

(23) 井上久彌「確定決算」『会計学大事典 第四版』森田哲彌ほか編(中央経済社、一九九六年)一〇九一頁。

(24) 醍醐 聰「確定決算基準と逆基準性」JICPAジャーナル六巻五号(通巻四六六号)四一頁。

(25) 金子、前掲注(6)書、二五四頁。

(26) 『企業会計原則』「第一 一般原則」一(真实性の原則)。

(27) 企業会計理論を形成するための基礎概念(会計公準)としては、今日、①企業実体ごとに会計が行われるという意味で企業会計の場所的限定を示す「企業実体の公準」、②継続的な企業活動を時間的に区切って会計が行われるという意味で企業会計の時間的限定を示す「会計期間あるいは継続企業の公準」、及び③貨幣額で合理的に把握可能な企業活動及び関連事象のみが企業会計の対象になるという意味で企業会計の内容的限定を示す「貨幣的評価の公準」が広く認められている(新井清光「会計公準」『会計学大事典 第四版』森田哲彌ほか編(中央経済社、一九九六年)九八—九九頁)。

(28) 清永、前掲注(4)書、二頁。同頁、金子、前掲注(6)書、九頁。

(29) 申告調整とは、「確定した決算によって求められた企業利益に対して税法の立場から、あるいは目的から「別段の定め」により調整を加えて課税所得を算出するが、その調整のうち税務申告書でもって独自に行うことのできるもの」

(成道秀雄「申告調整」『会計学大事典 第四版』森田哲彌ほか編(中央経済社、一九九六年)一一六九頁)をいう。

(30) 商法上は「決算操作のため減価償却額を左右することは許されない」(鈴木竹雄『新版 会社法 全訂第五版』(弘文堂、一九九四年)二二八—二二九頁)と解されるのであるが(商法二八五条、三四条二号参照)、法人税法上、繰越欠損金の損金算入期間が七年(平成一六年度税制改正前は五年)以内とされている(法人税法五七条一項)ことと関連

- して、特に公認会計士による法定監査を要しない中小企業においては、減価償却が適正に行われない場合がある。
- (31) 醍醐、前掲注(24) 論文、四二頁。吉牟田勲「確定決算主義―最近の批判的論文を中心に」『日税研創立一〇周年記念論文集』(『日税研論集』第二八号) 二六三頁は、この醍醐教授による分類を「適確な区分である」とする。
- (32) 従来より、いわゆる税法基準による諸償却費や引当金の計上は、会計上明らかに不合理と認められる事情のない場合に限って監査上も妥当なものとして取り扱われてきたにすぎない(日本公認会計士協会「監査第一委員会」減価償却に関する会計処理及び監査上の取扱い) (監査委員会報告第三号) 「Ⅲ 監査上の取扱い」、日本公認会計士協会「監査委員会」貸倒引当金に関する会計処理及び表示と監査上の取扱い (監査委員会報告第五号) 「三 監査上の取扱い」(三) 等を参照。ただし、特別償却のうち、損金経理による初年度一時償却は、いわゆる正規の減価償却とは認められな。
- (33) 醍醐、前掲注(24) 論文、四三頁。
- (34) 醍醐、前掲注(24) 論文、四三頁。
- (35) 醍醐、前掲注(24) 論文、四二頁。同旨、吉牟田、前掲注(32) 論文、二六三頁。
- (36) QUATRIÈME DIRECTIVE 78 / 660 / CEE DU CONSEIL fondée sur l'article 54 paragraphe 3 sous g du traité et concernant les comptes annuels de certaines formes de sociétés, *Journal officiel des Communautés européennes (JOCE)*, n° L 222, 14 août 1978, p. 11. 以下、EC会社法第四指令の条文の訳出は、山口幸五郎・清原泰司『EC会社法指令』山口幸五郎編(同文館、一九八四年)によった。
- (37) SEPTIÈME DIRECTIVE 83 / 349 / CEE DU CONSEIL fondée sur l'article 54 paragraphe 3 point g) du traité, concernant les comptes consolidés, *JOCE*, n° L 193, 18 juillet 1983, p. 1. EC会社法第七指令の条文の訳出は、山口幸五郎・山口賢・清原泰司「コンツェルン計算書類に関するEC指令について(三)」『阪大法学』一三六号二六三頁によった。
- (38) EC会社法第七指令に関する原案理由書によれば、第七指令第一六条に定める定義は、第四指令第二条所定概念と同一の概念に基づくものであるとされる(山口(幸)・山口(賢)・清原、前掲注(37) 論文、二六五頁)。
- (39) 広瀬義州・間島進吾編『コンメンタール国際会計基準Ⅰ』(税務経理協会、一九九九年) 三八頁。

- (40) International Accounting Standards Committee (IASC), *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statement*, IASC, 1989.
- (41) *Id.*, par. 46. 訳出は、日本公認会計士協会訳『財務諸表の作成表示に関する枠組み』三七頁によった。
- (42) Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD), Working Group on Accounting Standards, *THE RELATIONSHIP BETWEEN TAXATION AND FINANCIAL REPORTING: INCOME TAX ACCOUNTING, ACCOUNTING STANDARDS HARMONIZATION No. 3*, OECD, 1987.
- (43) *Id.*, p. 27.
- (44) *Id.*, p. 3.
- (45) *Id.*, p. 9.
- (46) *Id.*, pp. 9-11.
- (47) *Id.*, p. 19.
- (48) *Id.*, pp. 20-21.
- (49) *Id.*, pp. 21-22.
- (50) *Id.*, p. 10.
- (51) *Ibid.*
- (52) *Id.*, p. 12.
- (53) 例えば、EC会社法第四指令三五条一項d号は、「固定資産につき税法の適用のためにのみ臨時価値修正額を計上する場合には、附属明細書においてその金額および計上の理由を開示することを要する」とし、税務上の配慮が財務書類に影響を与える場合があることを前提に、「注記による開示を求めない」。
- (54) OECD, Working Group on Accounting Standards, *op. cit. supra* note (42), p. 21. *ibid.* OECD報告書は続けて、「成果は注記における情報の補足と一体となつて理解され得るとする当該解決策は、それにもかかわらず、何らかのさらなる改善が必要であろう」と、ほとんどの代表者は考えたのである」とするが(*Ibid.*)、その理由は定かではない。
- (55) Commission of the European Communities, *Report of the Committee of Independent Experts on Company*

Taxation, Office for Official Publications of the European Communities, 1992, p. 212.

(56) OECD報告書は、①租税上の配慮が計算書類上への一定の記入義務を課す場合、及び②当該義務がない場合でも簡素化や租税上の利益を得る目的からそれが企業によって採用される場合、租税上の配慮は財務諸表上の項目に影響を与え、一方、企業が選択権を有するにもかかわらず、その財務諸表の作成に際して標準的会計原則を採用する場合、租税債務評価上の一時的遅延から生ずる繰延課税が計算書類において示される場合には、租税規則は企業の計算書類に何らの影響も与えないこと論じる(OECD, Working Group on Accounting Standards, *op. cit. supra* note (42), p. 17)。

(57) 新井清光「会計基準の国際的調和―その将来のシナリオ―」税経通信四七巻一号一一―一二頁。

(58) 神田秀樹「会計基準の国際的調和と商法」企業会計四六巻一号四四頁。斉藤教授も、「国際会計基準は非常に重要な環境制約」であり、「それを十分意識して日本の基準を考えていかなければいけない」が、「EUのように市場を統合するのでない限り、法的な環境を始め各国の条件を完全に無視してインフラだけを統一するのは、少なくとも成熟した資本市場を持つ国では」不可能であり、「国際会計基準に日本の基準をどこまで適合させるかは、日本の市場関係者がこれから決めていく問題」であるとす(神田秀樹ほか「平成一四年商法改正と会計・計算―商法会計の論点と実務対応―」〔上〕商事法務一六七〇号一頁(斉藤静樹発言))。