The University of Osaka
Institutional Knowledge Archive

| | |
|---|---|
| Title | わが国会計制度の国際的調和化をめぐる一考察-確定決算主義批判の再考- |
| Author(s) | 田中, 将 |
| Citation | 大阪大学, 2005, 博士論文 |
| Version Type | VoR |
| URL | https://hdl.handle.net/11094/838 |
| rights | |
| Note | |

*The University of Osaka Institutional Knowledge Archive : OUKA*

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

The University of Osaka

# わが国会計制度の国際的調和化をめぐる一考察

## ー確定決算主義批判の再考ー

大阪大学大学院法学研究科

博士後期課程

法学・政治学専攻

田中　将

# ＜目次＞

序章　問題の所在 ……1
第一章　会計基準の国際的調和化の意義とその動向 ……9
第1節　会計基準の国際的調和化の意義 ……9
第2節　欧米における会計基準と国際会計基準 ……13
第1款　国際会計基準（IAS）の生成と発展 ……13
第2款　会計基準調和化の動向と国際会計基準－EUを中心に－ ……15
第3款　サーベインズ＝オックスリー法の成立とその影響 ……31
第3節　会計基準の国際的調和化とわが国の方向性 ……41
第二章　確定決算主義の意義と逆基準性 ……47
第1節　わが国における法人所得課税と商法 ……47
第1款　わが国における法人税の計算構造 ……47
第2款　わが国商法上の計算書類 ……50
第3款　わが国における法人所得課税の沿革と商法 ……55
第4款　法人税法第22条第4項の立法趣旨 ……61
第5款　法人税法第22条第4項と同法第74条との関係 ……71
第2節　確定決算主義と逆基準性 ……78
第三章　会計基準の国際的調和化と「真実かつ公正な概観（true and fair view）」 ……86
第1節　確定決算主義と「真実かつ公正な概観」 ……86
第2節　OECD報告書における議論 ……90
第3節　Ruding委員会報告書における結論と勧告 ……98
第4節　二つの報告書の示唆するもの ……103
第四章　フランスにおける第4指令の国内法化と「忠実な写像（image fidèle）」 …105
第五章　結語 ……114

# 序章　問題の所在

各国の企業会計[1]基準は，それぞれ国における企業観や取引の実情を反映しつつ，独自の発展を遂げてきた。そして，その結果として，たとえ同一の会計事象に対するものであっても，その会計処理方法が国によって相違するという状況が，往々にして存在する。

しかし，企業活動が主として国内市場を対象として行われていた時代にあっては，企業の財務情報を利用する利害関係者の主たる関心が国内企業間の業績比較にあったが故に，このような状況の弊害が表面化することは，さほどなかった。いわゆるメインバンク・システムと株式持ち合い等の下で資金調達を行ってきたわが国企業の場合，銀行等の金融機関が，資金調達だけではなく企業経営のモニタリングをも実質的に行ってきたため，わが国企業は市場と直接的に対峙する必要性が低く，その結果として，株主及び投資家に対して情報開示を積極的に行うことを強く要請されなかったという事情も[2]，その背景にあると考えられる。

しかしながら近年，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[3]，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

---

(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」というが，この「企業会計には財務会計と管理会計という 2 つの領域がある」（飯野利夫『財務会計論〔三訂版〕』（東京：同文舘出版，平成 9 年（1997 年））1 の 4 頁）とされるのであるが，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。なお，以下において和暦には，必要に応じて西暦を併記するものとする。

(2)　経済産業省＝企業経営と財務報告に関する研究会（座長　伊藤邦雄一橋大学教授）『企業経営と財務報告に関する研究会報告書』（平成 14 年（2002 年）4 月）1 頁。

(3)　例えば，『平成 14 年度株式分布状況調査の調査結果について』（全国証券取引所，平成 15 年（2003 年）6 月 16 日）33 頁に資料として掲げられている「所有者別持株比率の推移」表によれば，平成元年（1989 年）度に 3.9 %であった内国上場会社の上場普通株式に係る外国人（法人及び個人）の持株比率は，平成 14 年（2002 年）度には 16.5 %へと激増し，過去最高を記録している。

が国のみならず国際的に活発化している[4]。

ここで，主として証券取引所上場会社の財務報告について規制する証券取引法に基づくわが国企業の財務内容の開示実態に関しては，「現在のように極端に内容の乏しい情報開示では，金融機関ばかりでなく多くの日本企業の実態はわからないという評価が海外で定着」[5]してしまったと主張され，わが国における企業内容開示の実態に対する不信感は，バブル崩壊後のわが国大企業における経営破綻や不祥事の続発[6]と相俟って，証券取引市場における平均株価の大幅な下落[7]や，金融機関が海外で資金調達を行う際の，いわゆる

(4) 経済産業省＝企業経営と財務報告に関する研究会，前掲注（2）書，1 頁では，「近年，我が国では，株式持ち合いの解消等を通じて企業の経営内容に高い関心を持つ実質的な株主が増加しており，投資上の判断に資する有用性が高く信頼性が確保された情報をより積極的に開示することが市場から従来以上に強く求められるようになってきている。また，同時に，経済のグローバル化が進み，企業の事業活動や資金調達が国際的に行われるようになっている中で，国際的にも通用し評価される財務報告が強く要求されるようになってきている」とする。

(5) 八城政基「金融ビッグバンと公認会計士への期待」『JICPA ジャーナル』第 10 巻第 2 号（通巻第 511 号，平成 10 年（1998 年）2 月）4 頁。

(6) 経済産業省＝企業経営と財務報告に関する研究会，前掲注（2）書，41 頁では，「粉飾決算又は会計や監査に疑問が呈された主な事例」として，ヤオハン・ジャパン（平成 9 年（1997 年），会社更生），山一證券（平成 9 年（1997 年），自主廃業），三田工業（平成 10 年（1998 年），会社更生），日本長期信用銀行（平成 10 年（1998 年），特別公的管理），日本債券信用銀行（平成 10 年（1998 年），特別公的管理）などの事例が掲げられており，また，「違法あるいは不適切な企業行動により財務報告に多大な影響を与えた事例」として，大和銀行（現りそな銀行）ニューヨーク支店で発生した米国債取引に係る巨額損失事件（平成 7 年（1995 年）），住友商事で発生した銅地金不正取引に係る巨額損失事件（平成 8 年（1996 年）），ヤクルトで発生したデリバティブ取引に係る巨額損失事件（平成 10 年（1998 年））などの事例が掲げられている。

(7) 東京証券取引所における市場第 1 部上場銘柄の平均株価（日経 225 種平均株価）の終値は，平成元年（1989 年）12 月 29 日に 38,915 円 87 銭という終値ベースでの史上最高値をつけた後，平成 15 年（2003 年）4 月 28 日には 7,607 円 88 銭（最高値比 19.5 %）の水準まで下落した。

ジャパン・プレミアム（Japan premium）[8]，あるいは警句（レジェンド）問題[9]等といった形でわが国経済に深刻な影響を与えるに至った。

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. ディスクロージャー）の充実・強化を図ることが喫緊の課題となり[10]，平成 9 年（1997 年）以降，企業会計審議会より数多くの意見

---

(8) ジャパン・プレミアムとは，「邦銀が海外の金融市場で資金調達する場合，欧米の一流金融機関よりも高い金利（プレミアム）でないと調達できない現象」をいい，「1997 年本邦銀行の不良債権問題の深刻化に伴い，一時 1 %以上のプレミアムを課せられたことがあった」が，「99 年の公的資金の大規模投入以来，プレミアムは漸次縮小，沈静化している」とされる（金森久雄・荒憲治郎・森口親司編『有斐閣 経済辞典（第 4 版）』（東京：有斐閣，平成 14 年（2002 年））562 頁）。

(9) 警句（レジェンド）問題とは，わが国企業が任意に作成する英文財務諸表（annual report）等に，「この財務諸表は日本の会計基準で作成されており，また監査も日本の監査基準で行われている」などといった警句（Legend Clause）が，アメリカの四大監査法人からの国内提携監査法人に対する指示に基づき付記されている問題を指す。この警句は，「我が国の会計基準に従って作成された財務諸表を，外国の利用者の便宜のために米国基準や IAS 基準の様式に近い様式に調整し英文で表現する（英文財務諸表）場合，海外の利用者が米国基準や IAS 基準で作成したものと誤認するリスクを軽減するために設けられたもの」（山崎彰三「レジェンド問題のその後」『JICPA ニュースレター』（東京：日本公認会計士協会）第 132 号（平成 15 年（2003 年）11 月）4 頁。同「日本基準英文財務諸表に対する監査報告書について」『JICPA ニュースレター』第 74 号（平成 11 年（1999 年）7 月）16 頁参照）であるとされ，それは，わが国の会計や監査への不信を背景とするため，わが国経済界は，このレジェンド問題の早急な解決を求めている（日本経済団体連合会『会計基準に関する国際的協調を求める』（平成 15 年（2003 年）10 月 21 日）Ⅰ 1（2））。なお，日本経済団体連合会は，2002 年 5 月に経済団体連合会（経団連）と日本経営者団体連盟（日経連）とが統合して発足した総合経済団体である。

(10) 平成 8 年（1996 年）11 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」『旬刊・商事法務』第 1496 号（平成 10 年（1998 年）7 月 5 日）29 頁）。なお，商法と企業会計の調整に関する研究会（座長　江頭憲治郎東京大学教授）は，法務省（法務大臣官房参事官）と大蔵省（証券局企業財務課長）が共同で，商法学者，会計学者及び実務家の参加を求めて開催したものである。

書あるいは会計基準が公表された。また，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ている。

他方，商法計算規定に関しても，金銭債権の評価規定（商法第 285 条の 4）の改正（平成 11 年法律第 125 号），会社分割法制の創設に伴う規定の整備（平成 12 年法律第 90 号），自己株式の取得規制等の見直しに係る規定の整備（平成 13 年法律第 79 号）が行われるとともに，『株式会社の貸借対照表，損益計算書，営業報告書及び附属明細書に関する規則』（昭和 38 年法務省令第 31 号。以下，「旧計算書類規則」という。）についても，平成 9 年（1997 年）（法務省令第 42 号），平成 10 年（1998 年）（法務省令第 53 号），平成 12 年（2000 年）（法務省令第 22 号）及び平成 13 年（2001 年）（法務省令第 66 号）において改正が行われ，証券取引法関連法令との調整が図られた。

さらに，株式制度の見直し・会社関係書類の電子化等に係る規定の整備（平成 13 年法律第 128 号），監査役の機能強化・取締役等の責任の軽減に関する要件の緩和・株主代表訴訟制度の合理化についての改正（平成 13 年法律第 149 号）が行われたのであるが，これらの法律による改正後の商法及び『株式会社の監査等に関する商法の特例に関する法律』（昭和 49 年法律第 22 号。以下，「商法特例法」という。）の施行に伴い，旧計算書類規則，『大会社の監査報告書に関する規則』（昭和 57 年法務省令第 26 号），『大会社の株主総会の招集通知に添付すべき参考書類等に関する規則』（昭和 57 年法務省令第 27 号）及び『株式会社の貸借対照表，損益計算書，営業報告書及び附属明細書に関する規則の特例に関する省令』（昭和 57 年法務省令第 42 号）の一部を改正する必要が生じるとともに，電磁的記録や電磁的方法につき，新たな法務省令を制定する必要性も生じた。また，商法第 32 条第 2 項が規定する「公正ナル会計慣行」に関連して，貸借対照表の資本の部の記載方法について『自己株式及び法定準備金の取崩等に関する会計基準』が設定されたことに伴い，旧計算書類規則の一部を改正する必要性も生じ，委員会等設置会社の許容，連結計算書類の導入，資産に関する評価規定等や配当可能限度額計算上の控除額に関する規定の省令委任が，平成 14 年商法改正により実現することが見込まれた。そこで，これらの省令が対象とする事項及び『商法第 406 条ノ 3 第 1 項の届出に関する規則』（昭和 49 年法務省令第 26 号）を整備・統合するために，新たに『商法施行規則』（平成 14

年法務省令第22号）が公布された[11]。

その後，平成14年（2002年）商法改正（平成14年法律第44号）によって，計算関係規定の省令委任が実現するとともに，商法施行規則の改正案が平成14年（2002年）11月

---

(11) 江原健志・太田　洋「商法施行規則の概要」『JICPAジャーナル』第14巻第7号（通巻第564号，平成14年（2002年）7月）40頁，弥永真生『コンメンタール商法施行規則』（東京：商事法務，平成15年（2003年）1－2頁。

『自己株式及び法定準備金の取崩等に関する会計基準』（財務会計基準機構＝企業会計基準委員会，平成14年（2002年）2月21日）は，財団法人財務会計基準機構（Financial Accounting Standards Foundation：FASF）の中心的機関である企業会計基準委員会（Accounting Standards Board：ASB）が，企業会計基準第1号として公表したものであるが，この基準については，金融庁から「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」として取り扱う旨のガイドラインが公表され，会計制度上の規範性が付与されている。また，FASFの設立9団体（経済団体連合会，日本公認会計士協会，全国証券取引所協議会，日本証券業協会，全国銀行協会，生命保険協会，日本損害保険協会，日本商工会議所，日本証券アナリスト協会）名で，ASBの公表する企業会計基準に準拠し，あるいは判断の拠り所となる企業会計上の規範であるとの声明が公表され，実質的な規範性が与えられている（斉藤静樹ほか「座談会『自己株式及び法定準備金の取崩等に関する会計基準』等の一連の公表をめぐって」『JICPAジャーナル』第15巻第2号（通巻571号，平成15年（2003年）2月）11－12頁（西川郁夫発言）。金融庁総務企画局「財団法人財務会計基準機構・企業会計基準委員会の公表した『自己株式及び法定準備金の取崩等に関する会計基準』の取扱いについて」『JICPAジャーナル』第14巻第6号（通巻第563号，平成14年（2002年）6月）135頁，経済団体連合会ほか「(財)財務会計基準機構・企業会計基準委員会から公表される企業会計基準等の取扱い（準拠性）について」『JICPAジャーナル』第14巻第7号（通巻第564号，平成14年（2002年）7月）139頁参照）。

江原健志・太田　洋「商法施行規則の概要」『JICPAジャーナル』第14巻第7号（通巻第564号，平成14年（2002年）7月）43頁も，「企業会計基準委員会は，我が国における企業会計基準の設定を事実上委任された機関であるので，商法における計算規定に関しても，商法第32条第2項の趣旨に照らして，同委員会が公表した基準に可能な限り対応することが望ましいと考えられる」とする。

なお，FASFは，「民間における人材や資源を結集し，一般に公正妥当と認められる企業会計の基準の調査研究・開発，ディスクロージャー制度その他企業財務に関する諸制度の調査研究及びそれらを踏まえた提言並びに国際的な会計制度への貢献などを行い，もってわが国における企業財務に関する諸制度の健全な発展と資本市場の健全性の確保に寄与することを目的」として，上記9団体に企業財務制度研究会を加えた民間10団体により，平成13年（2001年）7月26日に設立された。

12 日よりパブリック・コメント手続に付され，その結果に基づき『商法施行規則の一部を改正する省令』（平成 15 年法務省令第 7 号）によって，商法施行規則の改正が行われた。

しかしながらこれらの改正後も，わが国企業会計と，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）」[12]との完全な一致は図られておらず，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，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。事実，商法に関しては，計算関係規定の改正を含む会社法制の現代化へ向けた具体的検討が既に開始されているところである[13]。

ここで，現在のわが国における企業会計は，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。）をその基幹としつつも，証券取引法及び「法人税法等」（本稿では，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

---

(12) 加藤教授によれば，「アメリカにおける会計原則は『一般に認められた会計原則』といわれ，会計プロフェッションの権威のもとに，会計プロフェッションまたはそれが中心となって構成する会計原則設定機関（今日では FASB）のプロナウンスメントとして出され，法として定められるものではない」（加藤盛弘『一般に認められた会計原則』（東京：森山書店，平成 6 年（1994 年））11 頁）とされる。したがって，それは，わが国の『企業会計原則』（昭和 24 年（1949 年）7 月 9 日，経済安定本部＝企業会計制度対策調査会中間報告）のように一つの体系的成文基準としての形態を採るものではなく，アメリカの企業会計実務の中で一般に認められ，権威づけられた様々な意見書（statement）や解説書等によって構成される総体的実質基準を意味する。

なお，FASB（Financial Accounting Standards Board. 財務会計基準審議会）は，1973 年に設置された，アメリカにおける私企業に係る会計原則を設定する私的機関（private sector）である。

(13) 法制審議会会社法（現代化関係）部会（部会長 江頭憲治郎東京大学教授）において，平成 14 年（2002 年）9 月 25 日以降，会社法の現代化に関する検討が進められており，それが，平成 15 年（2003 年）10 月 22 日に『会社法制の現代化に関する要綱試案』として取りまとめられるとともに，同年 10 月 29 日より法務省民事局参事官室において，パブリック・コメント手続に付された。

制」[14]）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[15]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

(14) 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』第3巻第10号（通巻第435号，平成3年（1991年）10月）29頁。

(15) 株式会社の計算は，原則として，株主総会の承認によって確定する（商法第283条第1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，商法特例法第16条第1項，第21条の31第1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2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62年9月18日大阪地判（昭和61年(行ウ)第52号）『シュトイエル』第310号（1988年（昭和63年）1月）20頁）のである。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，「しかし，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」（清永敬次『税法（第五版）』法律学全書5（京都：ミネルヴァ書房，1998年）116頁）と解している（同旨，武田昌輔・後藤喜一編著『DHC　会社税務釈義』（東京：第一法規出版，1964年（昭和39年））第7巻4303の3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（法人税一筆者）法74条に基づく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54年9月19日東京地判（昭和52年特(わ)第3362号）『税務訴訟資料』第112号（昭和56年（1981年）1月）1269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点につき，「業務執行や監督の受託者に過ぎない取締役で構成される取締役会が，利益処分の決定権限を有することは，正当化の根拠をみいだすことが困難である」との批判がなされている（末永敏和・吉本健一『平成14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』（東京：中央経済社，平成14年（2002年））202頁）。

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」[16]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，経済協力開発機構及びRuding 委員会における租税と会計の関係に関する議論，及び計算書類において「真実かつ公正な概観」を与える義務を規定する EC 会社法指令（Directive）の国内法化がなされたフランスにおける議論を中心として検討し詳論する。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，財務諸表あるいは計算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。

なお，本稿の作成にあたり，大阪大学大学院法学研究科教授の吉本健一先生には，極めてご多忙の身にもかかわらず，貴重なご指導とご鞭撻とを賜った。この場をかりて，御礼を申し上げる次第である。

---

(16) 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』第 7 巻第 9 号（通巻第 482 号，平成 7 年（1995 年）9 月）56 頁。同旨，岡田依里「確定決算基準離脱に関する一考察」『税経通信』第 49 巻第 7 号（平成 6 年（1994 年）6 月）22 － 23 頁，川口順一「財務会計と税法会計の交差」『税研』第 67 号（平成 8 年（1996 年）5 月）35 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』（東京：同文舘出版，平成 12 年）139 頁）。

# 第一章　会計基準の国際的調和化の意義とその動向

## 第1節　会計基準の国際的調和化の意義

確定決算主義の是非を会計基準の国際的調和化の観点から論ずるにあたっては，まず「会計基準の国際的調和化」の意義を明らかにしなければならない。

しかしこの点，Alexander らは，会計基準の国際的調和化とは「会計実務の多様性に限度を設けることによって会計実務に互換性をもたせる過程である」とし，「より厳密で限定的なルールの要求を意味する」標準化とは区別されるとするが，一方で「会計ではこの2つは専門用語として定着してきており，両者の間に典型的な違いをはっきりとは見つけられない」と論じている(1)。

また，広瀬教授は，「会計基準の国際的調和化を論じる著書，論文等はきわめて多いが，意外にもその定義を示しているものは少ない」のが現状であり，「調和化という概念自体についての統一見解がない」ばかりでなく，一部の国際的機関を除き，そもそも「どこの国の誰がどのようなニーズから会計基準の国際的調和化を切望しているのか，また調和化から得られるとされるベネフィットはいったい誰が享受するのかなどがはっきりしていないと言わざるを得ない」と論じる(2)。

そこで，会計基準の国際的調和化の意義を明らかにするには，今日何故にそれが強く求められているのかを明らかにする必要があるのであるが，その理由は一般に，次のようなものである。

すなわち，近時において企業は，国境の枠にとらわれない多様な資本調達活動を積極的

---

(1)　David Alexander & Christopher Nobes『欧州財務会計』小津稚加子・山口桂子訳（東京：白桃書房，平成10年（1998年））81頁（原書名：*A European Introduction to Financial Accounting*, London: Prentice Hall, 1994）。

(2)　広瀬義州「会計基準の調和化をめぐる諸問題（上）」『旬刊・商事法務』第1297号（平成4年（1992年）9月5日）2－3頁。森川教授もまた，「一口に会計基準の『国際的調和化』といっても，『調和化』の意味をどのように解するかについては必ずしも意見の一致がみられるわけではない」（森川八洲男『会計基準の国際的調和化』森川八洲男編著（東京：白桃書房，平成10年（1998年））6頁）とする。

に行っているのであるが，一方で企業に出資する投資家もまた，株式市場のボーダーレス（borderless）化を背景として，国境にとらわれない投資活動を広く行うようになった。

そして，このような投資家は，従来より，企業の作成する財務諸表あるいは計算書類（以下，これらを総称して「財務書類」という場合がある[3]。）を当該企業に投資すべきか否かの価値判断を行う際の一つの重要な尺度として利用しているのであるが[4]，その投資活動が国際化している現在，旧来のような投資対象企業の業績のみの期間比較や，当該投資家の居住する国家内での企業間比較のみでは，経済合理的な投資意思決定はなし得ず，国際的な視野に立脚した企業業績の比較を行う必要に迫られている。

しかしながら各国の企業会計制度は，各国固有の社会的，政治的，経済的，法律的及び文化的要因によって影響され，独自の形態を採って形成され，発展してきたため，多くの部分に相違点を有しているのである。森川教授は，このような相違が生じる主たる要因としては，法制度の影響，資金調達の方法及び課税の影響があるとする[5]。

すなわち，まず，法制度の影響については，各国の採用する法制度には大別して，成文法ないし制定法を法体系中の主体的要素とする「成文法システム（codified law system）」と，判例法ないし慣習法を主体的要素とする「コモンロー・システム（common law system）」という型がある。そのうち，成文法システムを採用する国家における企業会計

---

(3) 企業の作成する財務計算に関する書類につき，『企業会計原則』及び『財務諸表等の用語，様式及び作成方法に関する規則』（昭和 38 年大蔵省令第 59 号）は「財務諸表」と総称しているのに対し，商法第 281 条第 1 項に規定する 4 種の書類は，学説上，「計算書類」と総称されている。この両者は，内容において概ね一致しているものの，その範囲において相違点を有するが，「実定法的には，商業帳簿の場合と同じく，監査役の監査を経たのち株主総会に提出され，本店・支店での備置を要するか否かという手続的な取扱いの違いの面で両者は区別されるにすぎないと解される」（酒巻俊雄『新版注釈会社法(8) 株式会社の計算(1)』上柳克郎ほか編（東京：有斐閣，昭和 62 年）25 頁）とされる。

(4) 例えば，経済産業省が 6 名の研究者と共同で行った実証分析によれば，「損益計算書（利益情報）と貸借対照表（資産情報）が補完しあって投資家に株価関連情報を提供」していることを示している（経済産業省『新会計基準の設定が企業経営と経済システムに与えた影響に関する実証分析報告書』（平成 15 年（2003 年）5 月）5 頁。

(5) 森川，前掲注（2）書，2 頁。Alexander らは，財務報告における国際的な差異の説明要因として，これらに加え，会計プロフェッション，インフレーション，理論，過去の出来事をあげる（Alexander & Nobes，前掲注（1）書，55 － 70 頁。

制度にあっては，一般に，会計処理（認識及び測定）と表示の両面にわたって詳細な規定が設けられるとともに，法規の厳格な解釈と適用が行われるため，会計職業に委ねられる判断が限定され，法形式の枠組みのもとで画一的・形式的な意味での会計情報の比較可能性は確保されるが，その反面，個々の企業の特殊な状況を斟酌した経済的実態の開示は困難なものとならざるを得ない。これに対し，コモンロー・システムのもとでは，通常，会計の一般的ないし基本的事項についての，限られた数の規定が設けられ，明文規定の空白は主として判例に委ねられる余地が多いため，法形式をこえて企業の経済的現実に適合した情報開示が推進される[6]。

次に，資金調達の方法については，企業の資金調達方法には，証券市場における株式あるいは社債の発行を通じて行われる直接金融と，銀行等の金融機関からの借り入れという形態で行われる間接金融という2つの方法がある。このうち，直接金融方式のもとでは，一般に，投資家保護が主要な会計目的となり，特に投資意思決定のために有用で比較可能な収益力情報を中心とした情報の開示が要請されるのである。これに対し，間接金融方式では，債権者保護が主要な会計目的とされ，特に資本維持を内容とした配当可能利益の計算が重視されることとなる[7]。

最後に，各国の採用している企業の課税所得の計算システムとしては，企業会計あるいは商法会計と関連づけてこれを行う方式と，企業会計とは分離し税法独自の規定に基づいてこれを行う方式との2つの方式があり，前者の下では企業会計は，多分に税法の影響を受けるが，後者の下では企業会計は税務中立的であるとされる[8]。

以上要するに，各国の企業会計制度は，多様な要因に基づいて相当程度の相違を有しているため，投資家が企業業績の国際的比較を行うことを著しく困難なものとしているとさ

---

(6) 森川，同上書，2－3頁。

(7) 森川，同上書，3頁。

(8) 森川，同上書，3－4頁。

れるのである[9]。

さらに加えて，複数の国の証券取引所にその株式を上場する多国籍企業は，「財務諸表の利用者である反面，国際的資金調達者または海外子会社の親会社としてその作成者でもある」が，「それぞれの国内基準に従って財務諸表を作成し，かつ監査を受けなければならず，追加的コストの負担を強いられ」ていると論じられる[10]。

そこで，投資家が企業業績の国際的な比較を行う際の利便性の確保と，主として多国籍企業の事務負担の軽減の観点から，会計基準の国際的調和化が要請されていると一般には理解されているのであり，かつ，このことこそが国際的調和化の本来的な理念であると解されるのである。

しかしながら，主として財務諸表利用者あるいは作成者側からの要請によって会計基準の国際的調和化が強く促されているという理解が一面において正しいとしても，単にそのことにのみ今日におけるその急速な進展の原因を求めることは，会計基準の国際的調和化の要請それ自体は相当以前から存在していたと考えられることから，適切ではない。

むしろ，その適切な理解のためには，欧州連合（European Union : EU, Union européenne : UE）による統一ヨーロッパ市場という新たな巨大経済圏の形成と，そのことに危機感を抱いたアメリカという二局対立の構図を看過してはならない。そして，今日における会計基準の国際的調和化は，このような二局対立の構図を背景として，事実上，『国際会計基準（International Accounting Standards : IAS）』あるいは『国際財務報告基準（International Financial Reporting Standards : IFRS）』を中心とした調和化であると考えられるのである。

そこで，次節において，現在，国際的な会計基準としての事実上の地位を固めつつある国際会計基準及び国際財務報告基準について概観するとともに，EU 及びアメリカの動向について考察する。

---

(9) 象徴的な事例として，ドイツの企業であるダイムラー・ベンツ社がニューヨーク証券取引所への株式上場を果たした際，同社は同一の会計期間（1993 年 12 月期決算）において，ドイツの会計基準では黒字，アメリカの会計基準では赤字という会計損益を計上したことがあげられる（伊藤邦雄『国際財務報告の新動向』広瀬義州・田中　弘編著（『別冊商事法務』第 222 号）（東京：商事法務研究会，平成 11 年）20 － 21 頁）。

(10) 森川，前掲注（2）書，5 頁。

## 第2節　欧米における会計基準と国際会計基準

### 第1款　国際会計基準（IAS）の生成と発展

会計基準の国際的調和化に関する問題意識の萌芽は，古く20世紀初頭にまで遡る。

すなわち，各国の会計士による自国の会計制度や実務の紹介，相互の意見交換を行うことをその目的とする国際会計士会議が，1904年に初めて開催され，以後この会議では会計専門職業にとっての基本的問題や課題について討議されたのであるが[11]，1962年にニューヨークで開催された第八回国際会計士会議において，「世界経済における会計監査と財務報告」が統一テーマとされ[12]，国際的な会計基準確立の必要性が国際的な場で公式にとりあげられたのである[13]。

一方，1966年に，当時のイングランド・アンド・ウェールズ勅許会計士協会会長，カナダ勅許会計士協会会長及びアメリカ公認会計士協会会長の三者が，これら三国間に存在する会計上及び監査上の諸問題についての合同研究機関の設置について協議し，翌年には上記の三協会にスコットランド及びアイルランドの勅許会計士協会を加えた三か国，五協会で構成する会計士国際研究グループ（Accountants International Study Group：AISG）が発足した。しかし，このAISGの活動の中心は，会計上及び監査上の新しい基準を設定することよりも，各国の会計及び監査実務の特徴と差異をまず明らかにし，その結果に基づいて国際的調和への道を模索するという点にあったとされ，その活動期間中に18の研究報告書を発表した。しかしながら，これらの研究報告書は，実務上の遵守を目的とするものではなかったため，その実践にはおのずから限界があった[14]。

そして，1972年，AISGを構成する五協会の代表者による非公式な協議の結果を受け，

---

(11)　日本公認会計士協会＝年史編纂特別委員会編『50年のあゆみ』（東京：日本公認会計士協会，平成12年（1990年））424頁。

広瀬教授は，この第1回国際会計士会議に，会計基準の国際的調和化または国際化を行おうとする試みや研究の端緒を求めることができるとする（広瀬義州『コンメンタール　国際会計基準Ⅰ』広瀬義州・間島進吾編（東京：税務経理協会，平成11年（1999年））1頁）。

(12)　日本公認会計士協会＝年史編纂特別委員会編，前掲注（11）書，425頁。

(13)　広瀬，前掲注（11）書，1頁。

(14)　日本公認会計士協会＝年史編纂特別委員会編，前掲注（11）書，432頁。

国際的に広く受け入れられるような基礎的会計基準の設定を目的に，国際会計基準委員会（International Accounting Standards Committee：IASC）を設立するための第一回の準備会が開催された。この準備会において，IASC を設立すること，その加盟国を AISG 構成した三か国に，オーストラリア，オランダ，フランス，日本，メキシコ，西ドイツの六か国を加えた九か国とすること等を内容とした要望が採決され，IASC は，翌年 6 月，ロンドンにおいて，九か国の 16 職業会計士団体の合意によって設立されたのである[15]。

この IASC の目的の一つは，『国際会計基準に関する趣意書』[16]によれば，「異なる国々の多様な会計基準及び会計方針を可能な限り調和させること」にあるとされる[17]。

すなわち，IASC は，その設立以来，監査対象となる財務諸表の作成表示にあたって準拠すべき基本的基準としての『国際会計基準（International Accounting Standards：IAS）』[18]やその『解釈指針（Interpretations）』の作成・公表と，その国際的な承認・遵守の促進を目的として活動を行ってきたのであるが，設立後間もない時期の IASC は，職業会計士団体のみによって構成・運営される任意団体にすぎず，会計基準設定能力を有さなかったばかりか，その作成する IAS も国際的に何ら強制力を持たず，組織の抱えるジレンマも

---

(15) 日本公認会計士協会＝年史編纂特別委員会編，前掲注（11）書，433 － 434 頁；森川，前掲注（5）書，13 頁。

なお，IASC は，その後，平成 13 年（2001 年）に組織変更を行い，非営利法人である国際会計基準委員会財団（International Accounting Standards Committee Foundation：IASCF）へと改組されるとともに，その下に国際会計基準審議会（International Accounting Standards Board：IASB）が創設され，IASB が IASC の行ってきた作業を継承している。

(16) IASC, *Preface to Statements of International Accounting Standards*, London: IASC, 1983.

(17) *Id.*, par. 9.

(18) IASC の改組によって誕生した IASB が設定する会計基準は，国際財務報告基準（International Financial Reporting Standards：IFRS）と呼ばれるが，以下本稿においては，IAS という用語を，国際会計基準及び国際財務報告基準の総称として用いることがある。

あってその活動は行き詰まっていたとされる[19]。

しかし，IASC は，1980 年代半ば以降，IAS が国際的資本市場で用いられるようにするということにその活動上の焦点を当て，証券監督者及び各国の会計基準設定機関との連携を深める方針を採用した。さらに 1987 年 3 月において，IASC は，会計基準の国際的統一化を図るために「財務諸表の比較可能性（Comparability of Financial Statements）」プロジェクトを理事会において採択した。これらを発端として，IASC 及び IAS を巡る状況は劇的な転換を遂げることとなり，IASC 及び IAS は国際的な会計基準の調和化における中心的役割を演じることとなったのである[20]。

そこで，次款においては，IAS を巡る欧米の動向を考察する。

### 第 2 款　会計基準調和化の動向と国際会計基準－EU を中心に－

まず，EU においては，統一ヨーロッパ市場を形成すべく，ヨーロッパ経済共同体（European Economic Community : EEC, Communauté économique européenne : CEE）理事会

---

(19)　広瀬義州『国際財務報告の新動向』広瀬義州・田中　弘編著（『別冊商事法務』第 222 号）（東京：商事法務研究会，平成 11 年（1999 年））3-4 頁。具体的には，「IASC が国際的な組織として存続し続けるためには，先進諸国，とりわけアメリカから支持される必要があり」，したがって，「アメリカなどの国内基準と反する IAS を作れば，例えば，アメリカ公認会計士協会（AICPA）など，その国の有力な職業会計士団体が IASC から離れていくというデリケートなジレンマを抱えていた」（斉藤静樹・広瀬義州「対談　国際会計基準と日本の企業会計」『税経通信』第 54 巻第 14 号（通巻 765 号，平成 11 年（1999 年）10 月臨時増刊号）6 頁（広瀬発言））とされる。

(20)　日本公認会計士協会＝年史編纂特別委員会編，前掲注（11）書，438 － 440 頁。

による会社法に関する理事会指令（Directive. 以下，「EC 会社法指令」という。）[21]に基づいて，加盟国の会社法の調和化が図られている。

そして，当該 EC 会社法指令のうち 1978 年 7 月 25 日発布の第 4 号（以下，「第 4 指令」という。）[22]及び 1983 年 6 月 13 日発布の第 7 号（以下，「第 7 指令」という。）[23]はそれぞれ，EU 域内における有限責任会社（companies with limited liability）の個別計算書類及び連結計算書類の調和化を目的とするのであるが，EU 域内における会計基準の調和

---

(21) 会社法に関する理事会指令は，「居住の自由を会社について認めるために，EEC 条約第 54 条第 3 項 g 号に基づいて発布せされた指令であって，会社の社員並びに第三者の利益を保護するために，各加盟国が自国の会社法のもとで要求している担保につき，これを調整することにより，その調和をはかることをもってその目的とするものである」（山口幸五郎『ＥＣ会社法指令』山口幸五郎編（東京：同文舘出版，昭和 59 年（1984 年））8 頁）。

なお，1957 年 1 月 1 日に発効した EEC 条約（Treaty establishing the European Economic Community, Traité instituant la Communauté économique européenne）は，EEC を設立する条約であり，ローマにおいて調印されたことからローマ条約とも呼ばれる（山口，同上書，3 － 4 頁）のであるが，EEC は現在，1993 年 11 月 1 日発効の欧州連合条約（Treaty on European Union, Traité sur l'Union européenne. いわゆるマーストリヒト条約）により，欧州共同体（European Community：EC, Communauté européenne：CE）と改称され（山根裕子『新版・EU ／ EC 法－欧州連合の基礎』（東京：有信堂高文社，平成 7 年（1995 年））3 － 4 頁），EEC 条約も EC 条約（Treaty establishing the European Community, Traité instituant la Communauté européenne）と改称された。

その後，欧州連合条約，EC 条約は，1999 年 5 月 1 日発効のアムステルダム条約（Treaty of Amsterdam Amending the Treaty on European Union, the Treaty Establishing the European Communities and certain related acts）及び 2003 年 2 月 1 日発効のニース条約（Treaty of Nice Amending the Treaty on European Union, the Treaty Establishing the European Communities and certain related acts）により改正されており，上記 EEC 条約第 54 条第 3 項 g 号は，現行 EC 条約第 44 条第 2 項 g 号に相当する。

(22) 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° L222, 14 août 1978, p. 11.

(23) SEPTIÈME DIRECTIVE 83/349/CEE DU CONSEIL fondée sur l'article 54 paragraphe 3 point g) du traité, concernant les comptes consolidés, *JOCE* n° L193, 18 juillet 1983, p. 1.

化は，これらEC会社法指令の加盟各国における国内法化を通じて図られた[24]。

すなわち，これら会社法指令の発効及び各加盟国における当該指令の国内法化以前のEU加盟国間の会計制度は，イギリスをはじめとした英米法系諸国と，ドイツ・フランスを中心とした大陸法系諸国とでは，相当程度異なったものであったのであるが[25]，EU加盟国にとっても「会計の調和化（accounting harmonization）は，『単一の経済区域（single "economic space"）』となるEUの発展にとって，不可欠な要素である」[26]と考えられたのである。

ここで，Alexanderらによれば，EUにおける会計基準の調和化に関しては，統一ヨーロッパ市場という単一市場で競争する企業のために「すべての者が同一の機会を有する状況（"level playing field"）」を形成するという目的と，EU自身のための効率的で統合された資本市場の振興という目的とを区別する必要があるとされる[27]。

そしてその理由として，Alexanderらは，まず，「すべての者が同一の機会を有する状況を形成するという原則に従い，EU内の企業は，個々のEU加盟国における特別な要求によって支持されると否とにかかわらず，法的環境及び規制環境に関する限り，連合内のあらゆるところで同一の条件において競争することが可能とされなければならない。（しかしながら－筆者）この原則の財務報告に対する適用は，財務報告要求（financial

---

(24) EUにおける会社法指令に基づく調和化につき，山口，前掲注（21）書，10頁では，「指令は，直接にはその名宛国たる加盟国のみ拘束するものであり，しかも当該加盟国を拘束するのはその達成すべき結果についてだけであって，その履行の方式の選定に関しては，加盟国が管轄するところに属している。したがって，指令にはこれを実施すべき加盟国による別個の履行行為が必要であり，名宛国は，これを自己の国内法として制定する条約上の義務を負うにとどまる。それゆえ，指令は，国内法として制定されるまでは，加盟国において効力を生じないのが原則である」とされる。

(25) 中川美佐子『EC5カ国の会計および監査制度』（東京：千倉書房，平成3年（1991年））2－9頁。

Alexander & Nobes，前掲注（1）書，86頁では，「フランコ・ジャーマン系制度は債権者・秘密志向であり，アングロ・ダッチ系制度は投資家・開示志向である」とするとともに，両制度には「法律・税務基準志向と職業会計士志向という違い」があるとする。

(26) David Alexander & Simon Archer, *Miller European Accounting Guide*, 2 ed., Florida: Harcourt Brace & company, 1995, p. 2.

(27) *Ibid.*

reporting requirements）の調和化の必要性を意味してはいるが，必ずしも連合内の財務報告基準（the standards of financial reporting）を『一様に向上したもの（“leveled upward”）』とすべき必要性を意味しない」[28]と論じる。

一方，「これに対し，効率的で統合された資本市場の振興は，当該市場において資本を求める企業によって提供される財務上の開示の質と量とに密接な関係を有し，それ故おそらく，『一様な向上（“leveling upward”）』に関する必要性が含意される。資本市場の関係者が公表財務報告書（published financial reports）から情報を得る範囲を測定するために，かつ，この過程において会計及び報告の実務における差異の影響を査定するために，多くの研究が行われている。その研究成果は，一方で，多くの場合，公表財務報告書に含まれる情報は，（アナリストの報告書のような）他の情報源によってすでに市場に知られているかもしれないが，いくつかの状況において公表財務報告書は，資本市場関係者に関する新たな情報を確実に伝達している，ということを示唆している。財務報告の重要な役割は，市場への新たな参加者の参入を妨げる可能性がある情報の非対称性の削減に存する。公表財務報告書において提供される情報がより良質なものであるほど，それは，このような情報の非対称性を削減し，かつ，市場の効率性を促進する上において，より効果的なものとなり得るのである」[29]と主張する。

そして，「欧州連合内の資本市場の統合は，加盟国Ｘに所在する市場参加者が，仮に加盟国ＹまたはＺにおける市場参加者から資本を求め，あるいは資本を提供しようと彼らが望むならば，重大な参入障壁に直面しない，ということを含意する。参入障壁の一つの形態は，財務報告実務における一貫性の欠如であり，それが提供される情報の量及び質において本質的な差異を伴う場合には，とりわけ妥当する。このような差異は，ある加盟国に拠点を置く資本の潜在的供給者が，他の加盟国における資本の潜在的需要者との商取引において直面している，情報の非対称性の一つの形態を表現しているのである。かくして，資本市場統合の促進を探求する上において，調和化プログラム（harmonization program）は，単に不均質性の削減のみでなく，『レベル・アップ（“leveling up”）』と関係するのである」[30]と結論づけているのである。

---

(28) *Id.*, p. 3.

(29) *Ibid.*

(30) *Ibid.*

このように EU では，域内企業に対する均質な競争環境の提供という目的のみではなく，効率的な統一資本市場の形成という目的をも加味しながら会計基準の調和化が進められたのである。

ここで注目すべきは，「資本市場における参加者の情報要求の充足へ向けた財務会計及び報告の方向性は，第 4 指令において言明されている，財務諸表は『会社の資産，負債，財政状態及び損益の真実かつ公正な概観』を与えねばならないという要請と関連する。この要請は，イギリス及びアイルランド共和国の EU への加盟後にようやく，指令の草案に書き加えられたにすぎず，その挿入は，ヨーロッパの会計調和化において重大かつ，いくつかの点においては議論の余地がある要因である」(31)とされ，そして，「EU における調和化プロセスはまた，連合の外部からの影響によって，とりわけ，その『公正な表現（fair presentation）』及び『実質優先主義（substance over form）』に対する傾倒（attachment）がイギリス及びアイルランドの地位を強化している，アメリカ及びその他の英語圏国家からの影響によって作用されている」(32)とされていることである。

すなわち，EC 会社法第 4 指令の策定過程において，イギリスの共同体への加盟以来，フランス，ドイツをはじめとする大陸法系諸国の法制度とイギリスの法制度とをいかに統合するかが常に問題となり，最終的には両者の利点を巧みに融合することによって，いわば妥協的な解決が図られたのであるが，その結果，当該第 4 指令の草案は重大な改正を受け，1948 年のイギリス会社法上の「真実かつ公正な概観（true and fair view）」なる概念を採用することとなったのである(33)。この概念については後述する。

これに対し，「アメリカは従来，もっとも詳細であると評価される会計基準を背景に，国際的な会計基準の設定に極めて消極的であった」(34)と論じられる。

しかしながら，経済活動のグローバル化，アメリカの国際資本市場における地位低下や EC 域内資本市場の統合などを背景に，1980 年代に入り，従来ラテン・アメリカ諸国の資本市場の育成という地域的活動のみを行ってきたアメリカ州証券監督者機構

---

(31) *Id.*, pp. 3-4.

(32) *Id.*, p. 4.

(33) Monique Luby, François Pasqualini, Valeria Pasqualini-Saleno, *Droit Communautaire des Sociétés et Groupements*, Paris: GLN − JOLY, 1996, p. 198.

(34) 千葉啓司『会計基準の国際的調和化』森川八洲男編著（東京：白桃書房）215 頁。

(Inter-American Association of Securities Commissions : IASCO) が，まずその活動をグローバルに展開すべく，1986年にその名称を証券監督者国際機構（International Organization of Securities Commissions : IOSCO）と改めた[35]。そして，IOSCOにおける中心的立場にあったアメリカ証券取引委員会（Securities and Exchange Commission : SEC）とIASCの代表者が会合を持ち，一定の条件付きながら，国境を越える資本移動の促進のために，上場を目的とする外国企業の財務諸表はIASに準拠して作成するように勧告する旨の協定を結ぶに至った[36]。その結果を受け，1987年3月にIASCは「財務諸表の比較可能性」プロジェクト採択し，同年9月にIOSCOはIASCの諮問グループのメンバーとなるとともに，当該プロジェクトを両者の共同作業によって進めることとなった[37]。

さらに1995年7月9日，IOSCOの専門委員会（Technical Committee）は，IASCと共同で，次のようなプレス・リリースを行った[38]。その内容は，当該専門委員会が容認可能な国境横断的（cross-border）な資金調達を行う企業のための包括的な会計基準（core standards）がIASCによって完成された場合，当該専門委員会は，すべての世界的市場において国境横断的な資本調達（raising）及び株式上場（listing）を行うための会計基準としてIASを是認する勧告を行うというものであった。その後，IOSCOによって関連解釈指針を含む30種のIASの評価が行われるとともに，IASCはその評価に基づいてこれらのIAS等の改善を行った。そして，2000年5月，IOSCOの首脳委員会（Presidents' Committee）は，専門委員会からの勧告にしたがい，多国籍証券発行者（multinational issuers）が国境横断的な株式上場及び公募（offering）を行う場合，これらの発行者が上述の30種のIASに基づいて必要とされる財務諸表を作成することを承認するように，IOSCOの加盟メンバーに対して勧告するという決定を行ったのである[39]。

アメリカは，自国の資本市場に上場しようとする他国の会社に対しても，世界で最も厳

---

(35) 広瀬，前掲注（19）書，4頁。

(36) 広瀬，同上書，4頁。

(37) 日本公認会計士協会＝年史編纂特別委員会編，前掲注（11）書，439頁。

(38) *See,* IOSCO, Technical Committee, *IASC STANDARDS - ASSESSMENT REPORT,* Report of the Technical Committee of the International Organization of the Securities Commissions, IOSCO, May 2000, p. 106, "Appendix D."

(39) *Id.,* p. 2.

格であるとされる財務会計基準審議会（Financial Accounting Board：FASB）[40]による基準に基づく財務書類の作成義務を課していたのであるが，その結果として自国資本市場の機能低下とユーロ市場の発展を促してしまった。上述のような IOSCO による IAS 承認の背景には，IOSCO において中心的地位にあったアメリカの「IAS を採り入れることで自国の資本市場を活性化しようとする意図」が推察できるのである。まさに，「IASC が IOSCO に傾斜することにより IAS は一段と政治的要素が加味されてきている」といえよう[41]。

これに対し EU における域内会計基準の調和化は，これまでに考察したように，困難な過程を経て，会計関係諸指令（Accounting Directives）とこれら指令の加盟国による国内法化によって，すでに達成された。

しかし，それにもかかわらず，上記 IOSCO と IASC との共同プレス・リリース後の 1995 年 11 月，『会計調和化－国際的調和化に対する新たな戦略－』と題するコミュニケ（以下，「調和化コミュニケ」という。）[42]において，欧州共同体委員会（Commission of the European Communities）から，次のような問題意識が提示された。

すなわち，まず，調和化コミュニケは，EU における「会社法の調和化は，EC 条約（EC Treaty）第 54 条第 3 項第 g 号（アムステルダム条約による改正後の第 44 条第 2 項第 g 号－筆者）に基づいている。1978 年 7 月 28 日の第 4 理事会指令（78/660/EC）は，すべての有限責任会社に年次計算書類を作成することを要求している。その法的根拠に従い，第 4 指令は会計規定（accounting rule）の完全な統一化の達成を目指してはいない。その目的は，むしろ，財務情報の比較可能性と同質性にある。それ故，当該指令は，加盟国に対して，あるいは会社に対して，異なる会計上の取扱いを許容する多数の選択肢を包含して

---

(40) FASB については，前章注（12）参照。

(41) 佐藤　猛『会計基準の国際的調和化』森川八洲男編著（東京：白桃書房，1998 年）179 頁。

なお，2002 年 10 月 29 日，FASB と IASB は共同で，同年 9 月 18 日にコネチカット州ノーウォークで開催された共同の会合おいて，アメリカの GAAP と国際財務報告基準（IAS を含む。）との間における様々な個別的相違点の除去を意図する短期的なプロジェクトに着手することなどについて合意した旨のプレス・リリースを行った。この合意は，その開催場所にちなんでノーウォーク合意（The Norwalk Agreement）と命名された。

(42) Commission of the European Communities, *Accounting Harmonisation : A New Strategy vis-a-vis International Harmonisation,* Communication from the Commission, COM95 (508), Brussels : Commission of the European Communities, 14 Nov. 1995.

いる。異なる選択肢間の比較可能性は，貸借対照表及び損益計算書に付加されねばならない注記における追加的な情報を通して達成される。例外が，小規模及び中規模会社に許容される」[43]とするとともに，「1983 年 6 月 13 日の第 7 理事会指令（83/349/EEC）は，連結計算書類に関係している。当該指令は，親会社に，その個別計算書類に加えて，あたかも単一の存在であるかのように当該集団の財務状況が表現される連結計算書類及び連結年次報告書の作成を要求する」[44]とし，第 4 指令及び第 7 指令の趣旨について述べる。

なお，「これらの指令は，銀行及びそれ以外の金融機関によって（1986 年 12 月 8 日の理事会指令 86/635/EEC），あるいは保険会社（1991 年 12 月 19 日の理事会指令 91/674/EEC）によっておのおの開示されるべき財務情報を取り扱う，2 つの分野別指令によって継承された。これらの指令は，関係する実体の特殊な性格を斟酌するために，不可避的に第 4 及び第 7 指令からの逸脱（derogations）を含む」[45]とされる。

ここで，「第 4 及び第 7 指令は，これらの採択以前に加盟国において存在した異なる会計慣行（accounting traditions）の維持を許容しているのであるが，しかしながらそれと同時に，実際上の明確な影響力（real positive impact）を有している。財務報告の質は，加盟国において著しく改善したのである。比較可能な財務情報の自由な流通は，域内市場（Internal Market）の適切な機能遂行のために重要な条件を構成するとともに，競争の促進に役立つ」[46]とされ，これらの指令に基づく財務報告に一定の評価が与えられている。

しかしながら，調和化コミュニケは，「それにもかかわらず，仮にこれまで達成された進化が保持されるべきであり，かつ，欧州連合がその直面する重要な問題を論じるための地位にいるべきであるとするならば，取り組む必要がある多数の問題が存在する」[47]として，EU における財務報告が抱える問題点を次のように提起したのである。

まず，調和化コミュニケによれば，「もっとも緊急な問題は，国際的な業務を行うヨーロッパ会社（European companies with an international vocation）に関係する。これらの会社によって会計諸指令に基づく国家法に従い作成される計算書類は，もはや国際的資本市場

(43) *Id.*, par. 2.1.

(44) *Id.*, par. 2.2.

(45) *Id.*, par. 2.3.

(46) *Id.*, par. 3.1.

(47) *Id.*, par. 3.2.

目的のために受け入れられ得るものではない。これらの会社は，2 つの計算書類の体系，すなわち 1 つの体系は会計諸指令と適合したものであり，他の体系は国際的資本市場によって要求されるものであるが，を作成することを強いられる。このような状況は，満足のいくものではない。それは費用負担を強いるものであるとともに，異なる環境下における異なる数額の提供は，投資家及び一般公衆にとって困惑させるものである。巨大会社が US GAAP に引き寄せられるであろうという危険性がある。これら巨大会社及び加盟国は，早急に実行され得る解決策を連合に期待しているのである」[48]とする。

また，「いまひとつの問題は，指令それ自体に関係する。指令はいくつかの選択肢を許容し，かつ，指令が採択されて以降，ますます実際的重要性を持つようになっている多くの会計的問題点に焦点を当ててはいない。このことは，指令に包含されるいくつかの原則が，異なる加盟国において多様に解釈されているという事実とともに，計算書類の比較可能性にとって消極的な結果を与えているのである。外面的には，会計的問題点に関する共通の立場の欠如は，EU をして会計的問題点を論議する国際的なフォーラムにおいて効果的な役割を演じることを阻害している。EU 加盟国がその取り組みを調整し，かつ，共通の立場を明らかにする上において障害を有するという事実は，その国際的会計システムを創設し，あるいは再編成しなければならない時に，ますます EU を注視する他のヨーロッパ諸国をもまた，混乱させている」[49]と指摘する。

これらの問題に加えて，「さらに，会計諸指令の採択以来，会計基準が採択される過程の点において加盟国に変化が生じている結果として，新たな取り組みもまた必要とされる。経済的発展に対応すべき会計基準の必要性のために，多数の加盟国が，法律に編入される会計原則のさらなる開発を行う会計基準設定機関（Accounting Standard Setting Bodies）を設立している。ヨーロッパレベルでの会計に関する作業は，当然ながら，現在における指令に根拠をおく取り組みを毀損することなく，これらの変化を適合させることが必要である」[50]との問題提起がなされたのである。

そこで，調和化コミュニケにおいては，次のような可能な取り組みが検討された。

すなわち，「最も緊急な問題，すなわち巨大上場会社（large listed companies）の問題に

---

(48) *Id.*, par. 3.3.

(49) *Id.*, par. 3.4.

(50) *Id.*, par. 3.5.

関し，一つの解決策は，巨大上場会社を指令の適用範囲から除外し，かくして彼らをして他の原則に自由に従うことを可能にするということである」としつつも，「この方策は，適用除外の範囲（すべての上場会社，特定の上場会社，重要な EU 以外の株主を有する会社，等）について，かつ，その場合に当該適用除外会社が適用を許容される原則（国際会計基準，アメリカの基準，あるいはその双方）について，多くの疑問を惹起する。このことは，諸指令の改正を要求するのであり，それには時間を要するであろう。結局のところそれは，今日まで EU において十分な役割を果たしている会計調和化に対する均質的な取り組みの放棄を必要とするであろう」と述べ(51)，否定的な見解を示す。

これに対し，「別の解決策は，計算書類の相互承認に関してアメリカとの間に合意を得ることであろう。当委員会は，このような議論を開始しようとしてはいるが，アメリカ側における関心をほとんど見い出していない。アメリカにおける GAAP の下でアメリカの会社によって作成される計算書類は，事実上，すでにすべての加盟国において承認されている。会計諸指令に従ってヨーロッパ会社によって作成される計算書類に関して，アメリカにおける事情は異なる。（すなわち一筆者）指令それ自体は，アメリカにおける要求に合致するような，十分に詳細化された基準の体系を提供していないのである」(52)とし，指令に基づいて作成される計算書類が，アメリカにおける GAAP に基づくそれと比較して，競争上の不利益を有している現状においては，アメリカと EU との計算書類の相互承認は低いことを示唆する。

さらに，「確認された内部的問題に取り組むための他の部分的解決策は，（会計諸指令において一筆者）いまだ取り扱われていない多くの会計的問題点に関する技術的解決策を包括するための，会計諸指令の最新化（update）であろう。しかしながら，このような修正において取り扱われるべき問題点につき，合意することは困難であろう。いくつかの加盟国は，彼らが好まない指令の一部について，再交渉しようとするかもしれない。このような指令の重要な修正のための準備と再交渉には多くの時間を要するとともに，おそらく，改正が最終的に加盟国によって採択及び履行される際に，新たな問題点が生じるであろう。指令に対する改正は，法的確実性（legal certainty）を与えるために必要な場合に限

(51) *Id.*, par. 4.2.

(52) *Id.*, par. 4.3.

定されるのが最善であろう」[53]とし，会計諸指令の改正もまた，現実的な選択肢ではないとの否定的見解を示す。

また，「検討されたいま一つの選択肢は，ヨーロッパ会計基準設定機関（European Accounting Setting Body）の設置である。このような（立法を必要とするであろう）機関の設置及びヨーロッパ会計基準の体系の包括的開発は，多大な時間を要するであろう。ほとんどの加盟国は，とりわけすでに IAS によって得られた進歩を認識している結果として，基準の重層的構造（additional layer of standards）を作出することについて疑問を呈している」[54]とする。

そして，調和化コミュニケは，以上のような検討の結果，結論的に以下のような提案を行ったのである。

すなわち，まず，「現時の会計上の問題に対して促される取り組みを立案する上で，当委員会は，現在もマーストリヒト条約に規定されている補完性及び比例性の原則（the principles of subsidiality and proportionality）の尊重に，特別の注意を払っている。EU レベルにおける新たな立法あるいは既存の法律に対する改正は，可能な限り回避されねばならない。すでに存在し，あるいは作成中の基準の上位に重層的構造を作出することもまた，回避することが望ましい。現時及び将来の発展に即座に対応し得る，より柔軟な枠組みが求められる。同時に，必要な程度の法的確実性が保持され，かつ，共同体法（Community law）に対する尊重が保証されねばならない」[55]として，調和化コミュニケにおける基本的立場を示す。

ここにいう補完性の原則とは，最も一般的な解釈によれば，EU は，排他的な権限を持たない分野では，構成国政府が遂行した場合よりも良い結果が期待される場合についてのみ，権限行使が認められるとするもの[56]であり，比例性の原則とは，「用いられる手段が

(53) *Id.*, par. 4.5.

(54) *Id.*, pars. 4.6.

(55) *Id.*, par. 5.1.

(56) 山根，前掲注（21）書，8 頁。

達成されるべき目的に比例していなければならない」[57]という理念であって，いずれも共同体法の公式原則として，欧州連合条約により EC 条約に組み込まれたものである[58]。欧州共同体委員会は，これらの原則を考慮し，EU における会計基準のさらなる調和化を図るに当たり，新たな立法あるいは法改正は回避すべきであると考えたのである。

以上のような観点の下，調和化コミュニケは，世界中の資本市場において受容される一組の基準を確立することを目的として IASC によって既に十分に進行中の国際的調和化プロセスの支持に，EU が最大限の協力をするというアプローチを提案する[59]。それとともに，「欧州連合は同時に，域内市場法（internal market law）の主要な要素である調和化の方向性においてその独自の成果を保持しなければならない。それ故，既存の国際的基準（IAS）が共同体の指令と矛盾しないものであり，かつ，今後確定される IAS が共同体法と両立し続けるものであることを保証する手段を講じる必要がある」[60]と主張し，「IASC の継続中の作業において適切なヨーロッパの意見を保持するために，連絡委員会（Contact Committee）は，IASC によって発表される将来の公開草案（あるいは基準草案）において合意を得た立場（agreed position）を確立するよう調査し，かつ，そのように努め

---

(57) David A O Edward & Robert C Lane『EU 法の手引き』庄司克宏訳（東京：国際書院，平成 10 年（1998 年））205 － 206 頁（原書名：*European Community Law : An Introduction*, 2 ed., Edinburgh: Butterworths : Law Society of Scotland Edinburgh, 1995）81 頁。

(58) Edward & Lane, 同上書，81 － 82 頁。

EC 条約第 5 条は，「その排他的権限の範囲内にない領域において，提案される行動の目的が加盟国によって十分に達成され得ず，かつ，それ故に，提案される行動の範囲あるいは効果のために，共同体によってより良く達成され得る場合には，その限りにおいて，共同体は，補完性の原則に従い行動するものとする（In areas which do not fall within its exclusive competence, the Community shall take action, in accordance with the principle of subsidiarity, only if and in so far as the objectives of the proposed action cannot be sufficiently achieved by the Member States and can therefore, by reason of the scale or effects of the proposed action, be better achieved by the Community.）」（第 2 段落）とするとともに，「共同体によるいかなる行動も，この条約の目的を達成するに必要な範囲を超えないものとする（Any action by the Community shall not go beyond what is necessary to achieve the objectives of this Treaty.）」（第 3 段落）と規定し，これらの原則を組み入れている。

(59) Commission of the European Communities, *op. cit supra* note (42), par. 1.4.

(60) *Ibid.*

るであろう」[61]と結論づけた。

さらに，欧州共同体委員会は，2000 年 3 月にリスボンにおいて開催された欧州理事会（Lisbon European Council）における決定を受け，同年 6 月に『EU 財務報告戦略－将来の方向性－』と題するコミュニケ（以下，「戦略コミュニケ」という。）[62]で，次のような考察と提案を行った。

すなわち，戦略コミュニケは，「EU の会計関係諸指令は，依然として有限責任会社の会計基準に関する基礎であるとはいえ，我々の既存の指令は全ヨーロッパあるいは国際的証券市場において資本を調達しようと望む会社の要求に合致していない。このことにより，上場会社に関する透明性，比較可能な財務報告及びより厳格な開示要求が，投資家及び監督者の双方によって求められている」[63]のであって，EU において「選択される会計基準は，投資家の必要性に合致するとともに，国際的な進展とも一致していなければならない。国際的に承認された財務報告の枠組みは，上場 EU 会社による財務報告に不可欠なのである」[64]と主張する。

そして，「国際的に承認される基準を提供することが可能なものとして EU において現在用いられている財務報告の枠組み（financial reporting frameworks）としては，2 つのもの，すなわちアメリカにおける一般に認められた会計原則（US GAAP）と IAS とがあ

---

(61) *Id.*, par. 5.4.

なお，EU における会計基準の調和化に関して 1990 年に委員会が組織した協議会（Conference）の結果として，委員会は会計助言フォーラム（Accounting Advisory Forum）を設置し，さらに IASC からの招聘に応じ，IASC の諮問委員会（Consultative Group）のメンバーとなるとともに，オブザーバーとして権限に基づき理事会（Board）に参加することを決定した（*Id.*, pars. 2.6-2.8. みずほ総合研究所『国際会計基準審議会（IASB）の動向とわが国への影響』（みずほリポート，2004 年 4 月 12 日）3 頁「図表 1：IASB 関連年表」参照）。

(62) Commission of the European Communities, *EU Financial Reporting Strategy : the way forward,* Communication from the Commission to the Council and the European Parliament, COM (2000) 359 final, Brussels : Commission of the European Communities, 13 June 2000. 稲見教授は，この公的文書が EU における会計制度改革の起点になったとする（稲見　亨『ドイツ会計国際化論』（東京：森山書店，平成 16 年（2004 年））5 頁）。

(63) Commission of the European Communities, *op. cit. supra* note (62), par. 9.

(64) *Id.*, par. 13.

る。いずれも概して，投資家保護に関して同等の水準を提供する，投資家志向（investor-oriented）の財務報告システムである。しかしながら，これらの実際上の財務報告要求においては，おびただしい差異がある」[65]と論じる。つづけて，「自由市場方式（market forces）は，適切な報告基準の体系に関する決定を委ねられ得るのであるが，このことは，いたずらに競合する基準間の競争の期間を長期化させることによって，適時性の欠如を引き起こすであろう。その間，コストは削減されず，透明性も改善しない。適時性の欠如はまた，2005 年までに財務諸表の EU ワイドな比較可能性を高めるという，リスボンで開催された欧州理事会の目標を没却し得るであろう」[66]と強く主張したのである。

ここで，「1995 年の『会計戦略』（上記の調和化コミュニケを示す。筆者）において，当委員会は，国際的かつ全ヨーロッパ的基準において資本を調達しようと欲するヨーロッパ会社にとっての基準の体系として，IAS に対する優先権を表明した。それ以降，IASC は，その諸基準に係る，段階的であるが網羅的な修正作業に着手している。すでに IAS は，国際的企業体（international business community）の要求を満たすべき財務報告に関する包括的で，かつ，概念的に強固な基準の体系を提供している。IAS はまた，アメリカの環境に合致させるということよりもむしろ，国際的観点（international perspective）に近づけるということに関して，明確な利点を有する。一方で US GAAP は，膨大なものであるとともに，極めて詳細な原則及び解釈指針（interpretations）に基づいている。当該基準を用いるためには，相当な教育と訓練とが必要である。アメリカにおいて，その効率的適用は，アメリカ証券取引委員会によって行使される強力な規制及び強制力に派生している。欧州連合はいうまでもなく，US GAAP の精緻さ（elaboration of US GAAP）に影響力を有しないのである」[67]とされた。

以上のような考察に基づいて，欧州共同体委員会は，「規制市場におけるすべての EU 上場会社（およそ 6,700 社と見積もられる）は，IAS に従って連結計算書類を作成するよ

---

(65) *Id.*, par. 14.

なお，「1998 年において，235 の会社が US － GAAP によって報告する一方で，およそ 210 の EU 会社が IAS にしたがって報告した。IASC によって出版されたもっとも最近の統計によれば，現時点で 275 の EU 会社が IAS を使用することを示す」（*Id.*, p. 5, note 7）とされる。

(66) *Id.*, pars. 15.

(67) *Id.*, par. 15.

う要請すべきである」[68]と提案したのである。

そして，このコミュニケに基づいて，欧州共同体委員会から欧州理事会（Council）及び欧州議会（European Parliament）に対して，2001年2月に『国際的会計基準の適用に関するヨーロッパ議会及び理事会の規則に対する提案書』[69]が提出されるとともに，2002年7月には『国際的会計基準の適用に関する2002年7月19日の欧州議会及び理事会の（EC）第1606/2002号規則』（以下，「IAS適用規則」という。）[70]が制定された。

このIAS適用規則は，その第1条において「この規則は，その射程として，財務諸表の高度な透明性及び比較可能性を，並びにそのことによって共同体資本市場及び域内市場の効率的機能遂行を保証するために，第4条に掲げられた会社によって提出される財務情報を調和化する目的で，共同体における国際的会計基準の適用及び利用を行うものである」と規定し，第2条においては，「この規則における意義に関し（for the purpose of this Regulation），『国際的会計基準』とは，国際会計基準（IAS），国際財務報告基準（IFRS）及びこれらに関連する解釈指針（SIC-IFRIC 解釈指針），これらの基準及び関連解釈指針に対する今後の改正，国際会計基準審議会（IASB）によって公布あるいは採択される将来の基準及び関連解釈指針とする」と規定する。さらに，第4条においては，「2005年1月1日以後に開始する各会計年度（each financial year）に関し，加盟国の法律によって統治される会社は，その貸借対照表日において，当該会社の証券が証券分野における投資サービスに関する1993年5月10日の93/22/EEC理事会指令第1条第13項の意味における加盟国の規制市場での取引を認められる場合，第6条第2項に規定された手続

---

(68) *Id.*, pars. 16.

(69) Commission of the European Communities, *Proposal for a REGULATION OF THE EUROPEAN PARLIAMENT AND OF THE COUNCIL on the application of international accounting standards*, COM(2001)80 final, Brussels : Commission of the European Communities, 13 Feb. 2001.

(70) REGULATION (EC) No 1606/2002 THE EUROPEAN PARLIAMENT AND OF THE COUNCIL of 19 July 2002 on the application of international accounting standards, *Official Journal of the European Communities (OJEC)*, L243, 11. 9. 2002, p. 1.

なお，EC条約第249条第2項は，「規則（Regulation）は一般的な適用力を有する。それは，その全体において拘束力を有し，すべての加盟国において直接的に適用可能なものとする（A regulation shall have general application. It shall be binding in its entirety and directly applicable in all Member States.）」と規定する。

に従い採択された国際的会計基準と合致させてその連結計算書類を作成するものとする」と規定した。要するに，2005 年 1 月 1 日以後に開始する会計年度の連結計算書類の作成につき，IAS の適用を EU 上場会社に義務づけたのである[71]。

なお，IAS 適用規則は，第 3 条において，一定の手続に従って委員会は国際的会計基準の共同体内部における適応可能性について判断するものとすると規定するとともに（第 1 項），当該国際的会計基準は，第一に，個別及び連結計算書類は企業状況の真実かつ公正な概観を与えねなければならないと規定する EC 会社法第 4 指令第 2 条第 3 項及び第 7 指令第 16 条第 3 項に反するものではないとともに，ヨーロッパの公衆の利益（European public good）に資するものである場合であって，かつ，第二に，経済的意思決定及び経営者の経営責任の評価に必要とされる財務的情報に求められる理解可能性，妥当性，信頼性及び比較可能性の基準に合致している場合にのみ，採用されると規定しているのであるが（第 2 項），これらの規定に関連し，欧州共同体委員会は，2003 年 9 月 29 日，IAS 第 32 号及び第 39 号を除き，2002 年 9 月 14 現在において存在する IAS，IFRS 及び関連解釈指針を採用する規則を制定した[72]。

EU における会計基準と IAS との調和化は，さらに加速することとなる。

すなわち，『特定種類の会社，銀行及び他の財務機関並びに保険事業の年次及び連結計算書類に関する 78/660/EEC，83/349/EEC，86/635/EEC 及び 91/674/EEC 指令を改正する

---

(71) この EU における上場会社の連結計算書類についての IAS 適用の義務化がわが国企業の会計・監査に与える影響については，一般に「2005 年問題」として論じられている（山田辰己ほか「座談会 会計・監査の 2005 年問題をめぐって」『JICPA ジャーナル』第 16 巻第 3 号（通巻第 584 号，平成 16 年（2004 年）3 月）11 頁，日本公認会計士協会『2005 年問題に関する提言』（2004 年 3 月 17 日）などを参照）。

(72) Commission Regulation (EC) No 1725/2003 of 29 September 2003 adopting certain international accounting standards in accordance with Regulation (EC) No 1606/2002 of the European Parliament and of the Council, 29 Sep. 2003, *Official Journal of the European Union (OJEU)* L261, 13 Oct. 2003, p. 1.

なお，この規則の付属書には，32 の IAS と 28 の解釈指針が，参考として添付されている。

また，IAS 及び IFRS に関する解釈指針は，IASC が IASB に改組される以前は，解釈指針委員会（Standing Interpretations Committee : SIC）により作成され，改組後は SIC より業務を引き継いだ国際財務報告基準解釈指針委員会（International Financial Reporting Interpretations Committee : IFRIC）により作成されている。

2003年6月18日の欧州議会及び理事会2003/51/EC指令』（以下，「計算書類改正指令」という。）[73]によって，ついにEC会社法第4指令及び第7指令などの大規模な改正が図られたのである。このような指令の改正は，上述の調和化コミュニケにおいて示された，指令の改正は可能な限り回避するという方向性を大きく転換するものであったと解されるが，計算書類改正指令は，その前文において，「これらの改正は，一方において78/660/EEC，83/349/EEC，86/635/EEC及び91/674/EEC指令と，他方において2002年5月1日において現存するIASとの間のすべての不一致を除去するであろう」（計算書類改正指令前文（15））と宣言したのである。

なお，IAS適用規則第5条において，加盟国は，上場会社の個別計算書類，非上場会社の連結計算書類及び（あるいは）年次計算書類についても，IASに従って作成することを許可し，あるいは要求することができるとしていることには，留意する必要がある。

すなわち，EU加盟国は，上場会社の個別計算書類，さらには非上場会社の連結計算書類及び個別計算書類の作成に際してIASの使用を義務化し，あるいは許可する選択権を与えられたのである。

したがって，EU域内会社の財務報告におけるIASの重要性は，今後ますます増大する可能性が高いと考えられるのである[74]。

### 第3款　サーベインズ＝オックスリー法の成立とその影響

今世紀初頭にアメリカにおいて発生した会計上の不正に基づく大型の企業破綻もまた，同国における会計制度の変革の動きを加速している。

すなわち，「2001年12月のエネルギー卸売会社エンロンの経営破綻に始まる，不正な

---

(73) DIRECTIVE 2003/51/EC OF THE EUROPEAN PARLIAMENT AND OF THE COUNCIL of 18 June 2003 amending Directives 78/660/EEC, 83/349/EEC, 86/635/EEC and 91/674/EEC on the annual and consolidated accounts of certain types of companies, banks and other financial institutions and insurance undertakings, *OJEU*, L178, 17 July 2003, p. 16.

(74) IASBの議長であるDavid Tweedie氏は，今後EU域内の相当数の国において，すべての大手企業にIASが適用されることになるとし，その影響は数十万社に及ぶと予想する（David Tweedie・藤沼亜起・山田辰己「国際的な会計基準の統合化をめぐって」『JICPAジャーナル』第16巻第9号（通巻第590号，平成16年（2004年）9月）13頁（Tweedie発言））。

財務報告問題により，厳格な会計基準と質の高い監査を保持することで，健全かつ透明性の高い資本市場を形成していると自負してきた米国資本市場は，国内のみならず世界の国々から批判が浴びせられ，一気にその信頼を失墜してしまった」[75]のである。

そこで，アメリカにおいては，同国の資本市場に対する不信感を一掃すべく，多くの改革案の提示及びその実施が図られてきているのであるが，このような一連の改革のうち，最も重大な意味を有するとされるのが[76]，いわゆるサーベインズ＝オックスリー法（以下，「SO 法」という。）[77]の制定である。

この SO 法において，アメリカの議会は，同国で近時露呈し，かつ，監査の有効性の機能不全及び企業財務と株式仲買人（broker-dealer）の信頼性における崩壊を示しているような，資本市場に影響を与える組織的かつ構造的な脆弱性の問題を取り扱おうと意図したとされるのであるが[78]，SO 法の規定内容が，それまで「米国においてさまざまな形で提案されながらも懸案事項となってきた制度の改善案等，ほとんどすべてのものを網羅的に包含したもの」[79]となっていたため，「当該立法は，公開会社が商取引を行う方法及び会計職業人がいかにしてその法的に要求される監査職能を遂行するかを，根本的に変革するであろう」[80]と考えられたのである。

より具体的には，SO 法においては，(1)監査，品質統制及び道徳に関する基準の設定，登録会計事務所（registered accounting firms）の検査，調査の指揮，及び懲戒措置の権限を

---

(75) 八田進二・町田祥弘「米国『企業改革法』にみる監査規制の将来像」『JICPA ジャーナル』第 14 巻第 11 号（通巻第 568 号，平成 14 年（2002 年）11 月）95 頁。

(76) 八田・町田，同上論文，95 頁。

(77) 「同法の正式名称は『証券諸法に準拠し，かつ，その他の目的のために行われる会社のディスクロージャーの正確性と信頼性の向上により投資家を保護するための法律（An Act to protect investors by improving the accuracy and reliability of corporate disclosures made pursuant to the securities laws, and for other purposes）』であるが，議会における上下両院の提案者の名前を冠して，Sarbanes-Oxley Act of 2002（『サーベインズ＝オックスリー法』）と略称されている」（八田・町田，同上論文，100 頁（脚注 1））。このほか，「企業改革法」あるいは「企業会計改革法」と呼称される場合もある。

(78) James Hamilton & Ted Trautmann, *As signed by President George W. Bush on July 30, 2002, Sarbanes-Oxley Act of 2002*, Law and Explanation, Chicago: CCH Inc., 2002, p. 13.

(79) 八田・町田，前掲注（75）論文，95 頁。

(80) Hamilton & Trautmann, *op. cit. supra* note (78), p. 13.

付与された独立の公開会社会計監視委員会（Public Company Accounting Oversight Board : PCAOB）の創設，(2)監査人の独立性を強化するための，公開会社たる監査クライアントに会計士が提供する非監査サービスの制限，(3)会社によって行われる財務報告及び開示の質に関する公開会社の取締役と上級経営者（senior managers）の責任の強化，(4)内部者（insider）による1934年証券取引法（the Securities Exchange Act of 1934）第16条(a)項に基づく報告の促進を含む，開示要求の拡大，(5)アナリストによる，その利害の潜在的不一致（potential conflicts of interest）に関する義務的開示，及び(6)不正及びその他の違反に基づく，一連の厳格で新たな罰則の創設といった，多岐にわたる改善事項が包含されている[81]。これらのうち，アメリカにおける会計基準に関連しては，次のような規定が注目される。

すなわち，まず，SO法は，その第108条(a)項において1934年証券取引法第19条を改正しているのであるが，この改正によりSECは，1934年証券取引法第13条(a)項及び(b)

---

(81) *Id.*, pp. 13-17.

SO法がわが国の会計・監査制度の与える影響については，八田・町田，前掲注（75）論文のほか，山崎彰三「サーベインズ・オックスリー法の概要と我が国の監査制度への影響」『JICPAジャーナル』第15巻第7号（通巻576号，平成15年（2003年）7月）29頁，太田養一「サーベインズ・オックスリー法と関連規則の概要」『JICPAジャーナル』第15巻第7号（通巻576号，平成15年（2003年）7月）34頁等を参照。

なお，金融庁総務企画局国際課企画官の松尾氏は，いわゆる「コーポレート・ガバナンス制度については，むしろわが国は米国の企業会計改革法に先行してその強化に取り組んできているといえる」とする（松尾直彦「米国企業会計改革法への対応」『旬刊・商事法務』第1667号（2003年7月5日）5頁）。

項に基づく職権を達成する上で，一定の条件を満たす会計基準設定機関[82]によって制定された会計原則を，証券諸法の目的に関して「一般に認められたもの（generally accepted）」として認識できることとなった。さらに SO 法第 108 条(d)項は，SEC に対し，同国の財務報告システムにおいて原則主義的な会計システム（principles-based accounting system）を採用することに関する研究を行い[83]，かつ，その結果に関する報告書を SO 法の施行日より 1 年以内に，上院の銀行業務，住宅及び都市問題委員会（the Committee on Banking, Housing, and Urban Affairs of the Senate）及び下院の財務サービス委員会（the Committee on Financial Services of the House of Representatives）に提出することを要請した[84]。

---

(82) その条件は，次のようなものである（SO 法第 108 条(a)項による改正後の 1934 年証券取引法 19 条(b)項(1)(A)）。

（i） 民間団体（private entity）として組織されるものであること。

（ii） 管理・運営目的に関し，公共の利益に仕える理事会（board of trustees）あるいは同等の機関を有し，その構成員の過半数が過去 2 年間に登録公会計事務所と関係を有しないこと。

（iii） SO 法第 109 条の規定に基づき資金拠出されること。

（iv） 緊急な会計問題及びビジネス慣行の変化を反映するために必要な会計原則の変更のための迅速な評価を保証するための，多数決による意思決定過程を採用していること。

（v） 会計原則を採用する上で，ビジネス環境における変化を反映するために基準を最新のものとし続ける必要性と，公共の利益において，かつ，投資者保護のために必要あるいは適切である高品質な会計基準に関する国際的収斂（convergence）の範囲を考慮するものであること。

(83) この研究には，次のような項目の考察を含むものとするとされている（SO 法第 108 条(d)項(1)(B)。

（i） アメリカにおいて存在する原則主義的な会計及び財務報告の範囲

（ii） 規則主義的な（rules-based）財務報告システムから原則主義的な財務報告システムへの変更に関して必要とされる時間的長さ

（iii） 原則主義的なシステムが実施される場合の実効可能性とその際に提案される方法

（iv） 原則主義的なシステムの履行に関する徹底的な経済的分析

(84) 八田・町田，前掲注（75）論文，99 頁では，「これらの規定は，今後，SEC の下で会計及び監査規範のあり方を統合的に見直し，かつ，国際的なレベルでの統一化ないし制度の収斂を視野に入れた規範の設定を想定しているものと解することができよう」とする。

そして，以上のような SO 法の規定に従い，SEC は，2003 年 7 月 25 日に主任会計官局（the Office of the Chief Accountant）と経済分析局（the Office of Economic Analysis）のスタッフが合同で作成した『原則主義的な会計システムの合衆国財務報告システムにおける採用に関する 2002 年サーベインズ＝オックスリー法に基づく研究』と題する報告書（以下，「SEC 報告書」という。）[85]を公表したのであるが，この SEC 報告書においては，次のような分析が行われている。

すなわち，SEC 報告書は，「重大な企業会計スキャンダルの近時における激発は，我々の企業統治（corporate governance）制度及び財務報告制度が改善を必要としていることを，多くの人々に示唆した」[86]と論じるとともに，アメリカにおける会計基準設定プロセスはおそらく，過剰に規則主義的な（rules-based）ものとなっていると分析する。そして，規則主義的な基準には，次のような三つの問題があるとする。それは，まず第一に，当該基準は，多数の明確な線引きのためのテスト（bright-line tests）を内包しているが，当該テストが最終的には財務エンジニアによって，当該基準の趣旨とは異なり，あたかも従うべき指針であるかのように誤解され得ることである。第二に，規則主義的な基準には，原則に対する多くの例外規定（exceptions）が存在しており，それが類似した経済実態の取引及び事象に関する会計上の取扱いの不一致の原因となっているとされる。最後に，規則主義的な基準は，以上に加えて，膨大かつ詳細化された履行のための手引き（implementation guidance）の必要性及び需要を包含しており，当該基準の適用についての複雑性と不確実性とを生み出していると[87]，SEC 報告書は論じているのである。

一方，SO 法第 108 条(d)項にいう「原則主義的な基準」なる用語について，SEC 報告書

---

(85) The office of the Chief Accountant & the Office of Economic Analysis, *Study pursuant to Section 108 (d) of the Sarbanes-Oxley Act of 2002 on the Adoption by the United States Financial Reporting System of a Principle-Based Accounting System*, Washington: SEC, July 25, 2003.

この研究報告書は，SEC のスタッフによって作成されたものにすぎず，SEC の公式見解を示すものではないものの，「今後，米国の企業会計が研究報告書の示すような方向に進んでいく可能性はきわめて高い」とされる（吉川　満・竹口圭輔「目的指向型会計に関する SEC 報告書の概要」『旬刊・商事法務』第 1673 号（2003 年 9 月 15 日）25 頁。

(86) The office of the Chief Accountant & the Office of Economic Analysis, *op. cit. supra* note (85), sec. Ⅰ-A, par. 1.

(87) *Id.*, sec. Ⅰ-A, par. 4.

は，「アメリカにおける原則主義的な基準設定の採用に関する研究を行うためには，まず我々は，原則主義的（という用語ー筆者）について定義しなければならない」との認識を示しながらも，当該用語の意義に関する見解には広範な不一致が存在するとし，「したがって，我々は，下記のような，我々がこの方向性においてアメリカの基準に対する最適な補正策（optimal adjustments to U.S. standards）とみなすものと，ある意味で一致するものとして，原則主義的な基準を定義している」と述べる[88]。つづけて，「我々の見解において，最高の原則主義的な会計基準とは，実体的会計原則に関する簡潔な言明を必然的に伴うものであって，そこにおいては会計目的（accounting objective）が当該基準の不可欠な一部分として組み入れられるとともに，例外規定あるいは内部的矛盾が当該基準に内包されることが，仮に存在するとしてもほとんどないようなものである。その上，このような基準は，取引あるいは事象の種類に関する本質を示す適量な履行のための手引きを提供しなければならず，かつ，明確な線引きのためのテストをまったく有しないものでなければならない。最後に，このような基準は，財務報告に関する一貫性ある概念的枠組みと一致し，かつ，当該概念的枠組みから導出されなければならない」[89]として，原則主義的な基準の意義を示す。

さらに，SEC 報告書は，「基準設定についての原則主義的なアプローチに関する我々の見解と，他者によって提起される見解とを区別するために，我々はそれを目的志向的（objectives-oriented）基準設定と呼称する。（けだしー筆者）このような方式で設定された基準は，多くの意味において目的志向的なものなのである」[90]と主張し，以下のような理由をあげる。

すなわち，SEC 報告書によれば，上述のような意味における原則主義的なアプローチのもとでは，第一に，実務における特定の基準の適用上，財務諸表作成者及び監査人は，当該基準の会計目的の履行に関する会計上及び証明上の判断に焦点を合わせることを要求される。このことは，当該基準の意図を回避しようともくろむ財務技術者にとってその機会を最小化する。第二に，各基準は，全体として会計システムを統一しようとする，包括的かつ首尾一貫した概念的枠組みによって設定された目的と調和すべく立案される。第三

(88) *Id.*, sec. I -C, par. 1.

(89) *Id.*, sec. I -C, par. 2.

(90) *Id.*, sec. I -C. par. 3.

に，このアプローチは，まさしくその本質において，原則に基づく目的（principled objective）の履行と背反し，当該基準における内部的矛盾を生成し，かつ，本質的に，より詳細な指針に対する受容を生み出す例外規定を回避する。第四に，それはまた，しばしば例外規定の成果物たる明確な線引きのためのテストを回避する。当該テストは，あらゆる一定の原則に基づいた目的（principled objective）と本質的に背反するものである。けだし，その形態あるいは構造において僅かに相違するが経済的には類似する二つの取引であっても，当該テストの使用によって，それぞれまったく異なった会計処理が適用されるという結果をもたらし得るからである。第五に，目的志向的基準は，当該基準を適用すべき取引の種類を明確に関連づけるとともに十分に詳細化された手引きを包含し，かくして財務諸表作成者及び監査人は，会社の取引に関する適切な会計を決定することができる。一般に，会計基準が立案されるべき特異性（specificity）に関するあり得べき範囲は，一方の限界において抽象的なものから，もう一方の限界においてかなり具体的なものにまで及ぶ領域であると考えられるのであるが，この点，目的志向的基準は，適切に形成される際には，これら二つの領域の限界間に一貫して帰着するとされるのである[91]。

そして，「目的志向的基準は，明確な線引きのためのテスト，多様な例外規定，高度な詳細性，及び内部的矛盾によって特徴づけられる規則主義的会計基準とは対照的な地位を有する」[92]と，SEC 報告書は論じるのであるが，このような SEC 報告書による分析の背後には，従来アメリカにおいて採用されてきた規則主義的アプローチに対する反省がある。

すなわち，規則主義的アプローチにおける潜在的な構想は，ほとんどすべての想定し得るシナリオについての適切な会計上の取扱いを規定するというものであり，そのことによって，あらゆる状況における適切な会計上の回答の決定は簡明なものとなり，原理上は少なくとも，必要とされる職業的判断の範囲は最小化される。しかしながら，皮肉にも，規則主義的な環境においては，相当数の判断の適用が依然として必要であり，しかもその判断における重点は，取引あるいは事象の経済的実質を捕捉することにはなく，むしろ，例外規定やしばしば矛盾する指針が適用可能である場合において，その取引あるいは事象の

(91) *Id.*, sec. I -C. pars. 4-8.

(92) *Id.*, sec. I -C. par. 9.

会計上の取扱いをいかに決定するかへと移行してしまっていると論じるのである[93]。

また，規則主義的会計基準に特有である明確な線引きのためのテストの使用を支持する論拠は，すべての者がその同一のテストを使用する結果，当該テストはすべての問題にわたる優れた比較可能性を招来するということにあるが，そのようなテストを使用する規則主義的基準においてはしばしば，かろうじて当該テストの対極におかれるに過ぎない取引が，一般的に非常に類似しているにもかかわらず，まったく異なる会計上の取扱いを受けることとなるため，しばしば架空の比較可能性（illusory comparability）を生み出しているに過ぎないとする[94]。

そして，これらの結果，「不幸にも，規則主義的基準はしばしば，当該基準において本来的な会計目的の回避のための指針を提供しているということを，経験は証明している」[95]と論じるのである。

一方，目的志向的基準は，職務遂行上の指針をほとんど有しない高次元の基準として定義されるであろう，原則のみに基づく（principles-only）基準設定とも対照的な地位を有するとし，なぜなら原則のみに基づくアプローチは，時として，当該基準を確実に機能的なものとするには不十分な指針しか提供せず，その結果，原則のみの基準は，概して，財務諸表作成者及び監査人に取引及び事象に関する判断を，当該判断を形成するための十分な体系を提供することなく行うよう要求し，したがって，報告の対象となる実体間における比較可能性の著しい欠如を招来するからであるとする[96]。

以上のような分析に従い，SEC 報告書では，規則主義的基準や原則のみの基準に比較し，目的志向的基準あるいは原則主義的基準は，経営者に対して，会社の財務報告において，抽象的にではなく，明確に定義され，かつ，各関連する基準において構築された本質的な目的に従って体系づけられた取引及び事象に関する経済的実質を把握する義務を課すものであるとともに，その結果，監査人は経営者が当該義務を履行しているか否かについて報告する義務があり，したがって，目的志向的基準は，経営者及び監査人の双方に，規

(93) *Id.*, sec. I -C. par. 9.

(94) *Id.*, sec. I -C. par. 10.

(95) *Id.*, sec. I -C. par. 11.

(96) *Id.*, sec. I -C. par. 12.

則主義的な基準及び原則のみの基準以上に大きな義務を課すものであるとする[97]。

そして，この目的志向的アプローチにおいて根本的なことは，目的志向的基準が，経営者及び監査人に用いられるべき基準に関する十分に詳細化されたフレームワークを提供しつつ，目的及び取引の分類に関する会計的モデルを明確に設定するであろうということであるとともに，このような基準は，利用者と同様，財務報告過程を監督あるいは監視する規制者等に，経営者によって報告され，かつ，監査人によって証明された結果を理解し，適切に評価するための十分な細目を提供するであろうとするとともに[98]，「結論として，目的志向的基準に基づく財務報告は，最適な均衡状態（optimal balance）に到達し，かつ，基準設定に対する原則のみのアプローチあるいは規則主義的アプローチに比較した場合，情報の比較可能性と透明性の両方を増加するに違いないと，我々は信ずる」[99]とし，アメリカにおける目的志向的基準の採用が，SO 法の基底であった改正の理想像と一致すると論じているのである[100]。

そして，このような SEC 報告書で示された方向性を歓迎し，同意することを FASB は表明しており[101]，また国際会計基準の動向から考えても，「今後わが国においても中長期的に，SEC の研究報告書で示された方向を十分に意識しつつ会計基準問題を考えることが重要になる」[102]と論じられているのである。

以上のような SEC 報告書における議論は傾聴に値するものではあるが，しかし，今日における会計制度が抱える問題のすべてが目的志向的基準の採用によって解消されるか否かについては，疑問なしとはしない。

けだし，SEC 報告書にいう目的志向的基準は，原則のみに基づく基準と規則主義的基準との折衷的な基準であるとの感は否めない。そして，たとえ目的志向的な基準設定を行った場合であってもやはり，企業がある取引について如何なる会計処理を採用すべきかを

---

(97) *Id.*, sec. I -C. par. 13.

(98) *Id.*, sec. I -C. par. 14.

(99) *Id.*, sec. I -C. par. 15.

(100) *Id.*, sec. VI.

(101) FASB, *FASB Response to SEC Study on the Adoption of a Principles-Based Accounting System*, FASB, July 2004, p. 1.

(102) 吉川・竹口，前掲注（85）論文，26 頁。

判断するにあたっては，何らかの履行のための手引きや指針が必要となるとされている。しかし，当該報告書において主張されているような規則主義的基準設定が抱える問題点からも看取しうるように，どの程度の手引きや指針を設定するかの判断は，極めて困難なものとならざるを得ないと思われるのである。

## 第3節　会計基準の国際的調和化とわが国の方向性

これまでの考察のごとく，EU 並びにアメリカにおける会計基準の国際的調和化の必要性は，その加盟メンバーを通じて各国証券市場に強制力を有する IOSCO 及び EU が，それぞれ多分に国家（地域）経済的，政治的思惑に基づいて IAS の支持を表明し，さらには IAS の策定及び決定の過程にまで積極的に関与し始めたことにより，IAS を基軸として急速に高まることとなったのである。

もっとも，IAS は，「あくまでもクロスボーダーで資金調達をする企業が外国で上場する際に，その国の基準と IAS のいずれかを選択できるという，いわば『選択肢』としての基準」であり，「したがって，わが国の会計基準に直接に影響を与えるものではない」と論じられる[103]。何故にわが国会計基準の国際的調和化が必要であるのか，あるいは，IAS が現行のわが国会計基準に比して理論的に優れているといい得るか否かについて，さらなる検討も必要であると考えられる。

しかし，上述のような状況を考慮すれば，「わが国でも会計基準を IAS と全く無関係に設定することは事実上不可能であり，好むと好まざるとを問わず，今後とも IAS と調和化する道を選ばざるをえない」[104]といい得るであろう。

EU あるいはアメリカにおいて会計基準をめぐる活発な議論が行われる中，わが国においても，平成 9 年（1997 年）以降，企業会計審議会から『連結財務諸表制度の見直しに関する意見書』をはじめとした数多くの意見書あるいは会計基準が公表され（図 1 参照），商法上も企業会計制度の大幅な変更を伴う大規模な改正が行われた。

すなわち，わが国商法は，昭和 37 年（1962 年）改正（法律第 82 号）により，「それまでの財産法的思考から損益法の方向にかなり大きな一歩を踏み出した」[105]と解されているのであるが，『税効果会計に係る会計基準の設定に関する意見書』（企業会計審議会，平成 10 年（1998 年）10 月 30 日）の公表に呼応して，商法上も税効果会計を導入すべく計算書類規則（当時）の改正が行われ，平成 11 年（1999 年）改正（法律第 125 号）

---

(103)　広瀬，前掲注（19）書，9 頁。

(104)　広瀬，同上書，9 頁。

(105)　龍田　節『新版 注釈会社法(8) 株式会社の計算(1)』上柳克郎ほか編（東京：有斐閣，昭和 62 年（1987 年））11 頁。

においては，『金融商品に関する会計基準の設定に関する意見書』（企業会計審議会，平成 11 年（1999 年）1 月 22 日）が取りまとめられたことに伴い，市場価格がある金銭債権等について時価評価を可能とする規定の新設及び配当可能限度額に関する規定の改正が行われ，あたかも損益法的立場から再び財産法的立場へと回帰するかのような修正が行われた[106]。

また，平成 14 年（2002 年）改正（法律第 44 号）により，計算関係規定の法務省令への委任[107]が行われるとともに，商法特例法上の大会社（商法特例法第 1 条の 2 第 1 項）については，連結計算書類の作成・招集通知への添付・株主総会への報告と，監査役（委員会等設置会社については監査委員会）及び会計監査人の監査が義務づけられた（商法特

(106) 江原健志・泰田啓太・松井信憲「商法等の一部を改正する法律の概要」『JICPA ジャーナル』第 11 巻第 10 号（通巻第 531 号，平成 11 年（1999 年）11 月）34 頁では，この「改正法は，企業の資産状況を適正に表示するとともに，国際的な会計基準との調和を図り，企業会計原則との整合性を確保するため，一定の資産について時価評価を可能とする方向での商法上の資産の評価基準の見直しを行うこととしたものである」とされる。

(107) この改正の趣旨は，「今後生ずることが予想される会計基準の変更に当たり，証券取引法会計が適用される会社が，これと異なる基準による商法上の会計処理をもしなければならないという事態が生ずることがないようにするための商法会計の側の迅速な対応を可能にしようとするものである」とされる（濱　克彦・郡谷大輔「平成 14 年商法改正の概要」『JICPA ジャーナル』第 14 巻第 11 号（通巻第 568 号，平成 14 年（2002 年）11 月）87 頁）。

例法第19条の2，21条の32）[108]。

このように，商法上も，「今日，国際会計基準の影響もあって，会計の処理に関する法制は激動の事態を迎えている」[109]とされるのであるが，しかし，わが国の企業会計基準をどの程度まで IAS と一致させるべきであるか（あるいは，どの程度まで IAS との差異を認め得るか）についての企業会計審議会や企業会計基準委員会の見解は必ずしも明らかではない。

それにもかかわらず，少なくとも今日わが国において主張されている「会計基準の国際的調和化」の多くは，わが国会計基準の IAS との調和化を意味しているといっても過言ではなく，しかもわが国会計基準の「調和化」がどの程度まで達成されなければならないのかについての説得力ある説明は，必ずしも行われていないのが現状である。

ここで，上述のような EU 及びアメリカという二大経済圏の動向を踏まえるならば，わが国資本市場の国際的孤立を回避するために，わが国会計基準の IAS との調和化が政治的・経済的に不可避であるとしても，その方向性には様々なものが考えられ得る。そして，個別企業の人格を重視した現行のわが国税制・会社法制を前提とするならば，株式公

---

(108) ただし，有価証券報告書提出会社に該当しない大会社については，当分の間，連結計算書類の作成義務等に関する規定は適用されない（平成14年改正法附則第8，9条）。

このように連結計算書類の作成義務を，大会社のうちでも有価証券報告書提出会社に限定した理由は，実際の企業実務の負担を考慮し，すでに有価証券報告書の中で連結財務諸表の作成を行っている会社についてまず導入し，その後大規模会社全般に拡大していくのが現実的であろうと考えられたためであり，また，「当分の間」とは，法改正をするまではという意味で，有価証券報告書提出大会社以外の会社にも範囲を拡大していくためには法改正が必要ということになると説明される（神田秀樹ほか「平成14年商法改正と会計・計算－商法会計の論点と実務対応－〔下〕」『旬刊・商事法務』第1672号（2003年9月5日号）16頁（始関正光発言））。

なお，連結計算書類は，連結貸借対照表及び連結損益計算書の二つであるのに対し（商法施行規則第143条第1項），証券取引法上の連結財務諸表は，これらに加え，連結剰余金計算書，連結キャッシュ・フロー計算書及び連結附属明細表を含んでおり（企業内容等の開示に関する内閣府令第1条二十一号，連結財務諸表の用語，様式及び作成方法に関する規則第1条第1項），その範囲を異にしている。

(109) 江頭憲治郎『株式会社・有限会社法〔第2版〕』（東京：有斐閣，平成14年（2002年））441頁。

開企業のみを対象とし，かつ，連結財務書類に限定した調和化を図ることが最も穏当かつ実現可能性の高い解決策と考えられる。

けだし，近年わが国においても連結財務書類の情報としての重要性は著しく増大しつつあるとはいえ，わが国の現行法上，当該連結財務書類の作成は，一定の証券取引法適用会社にのみ要求されるものであるとともに，企業集団を形成する各個別企業の帳簿書類あるいは財務書類を基礎とした帳簿外での作業によってなされるものであるにすぎない。加えて，平成 14 年度税制改正法(110)によって，諸外国で採用されている連結納税制度がわが国においても漸く採用されることとなったとはいえ，当該制度を採用するか否かは企業の任意であるばかりか，いまだ適用企業数も少なく(111)，したがって株式公開企業の連結財務書類に限定した調和化は，現行商法・税法に大きな影響を与えるものではない結果，比較的容易に達成可能であると考えられるからである。そして，このような調和化で満足する限りにおいて，確定決算主義を問題とする余地は少ないのである。

事実，前節において考察したように，EU における IAS 適用の義務化は，原則として連結計算書類を対象としたものにしかすぎないのである。

しかしながら，会計基準の国際的調和化の目的が，理念的には企業によって作成される財務書類の国際的な比較可能性を担保し，そのことによって当該財務書類利用者の投資対象企業に関する経済合理的な意思決定に資することにあるとするならば，個別財務書類において適用される会計基準の相違を存置したまま，連結財務書類作成段階における修正のみによって調和化を図ることには，株式公開企業に限定することが妥当であるとしても自ずと限界があるといわねばならない。そのような連結財務書類は，当該書類の利用者に有用な情報を示し得ないばかりでなく，かえってその判断を誤導せしめる結果ともなろう。

欧州共同体委員会が，「IAS を使用するという要求は，上場会社の連結計算書類に関わる。国家で法定された個別計算書類に関する限り，規制及び租税要求は，IAS の使用を不適切なもの，あるいは無効なものとさえすることがあり得る。それにもかかわらず，可能なときは何時でも，加盟国はなおその上，個別計算書類に関する IAS の使用要求をも促

(110) 法人税法等の一部を改正する法律（平成 14 年法律第 79 号）。

(111) 国税庁が公表した資料によれば，平成 14 年 8 月 1 日から平成 15 年 9 月 30 日までに連結納税に係る承認申請書を提出した企業（親法人）数は，384 件であり，親・子法人数の合計は，5,096 法人である（『税務通信』第 2794 号 3 － 4 頁）。

進すべきである」[112]とし，IAS 適用規則が，上場会社の連結計算書類の作成における IAS の使用の義務化を図るのみでなく，加盟国に，上場会社の個別計算書類，並びに非上場会社の連結計算書類及び個別計算書類のいずれかないしは両者についても，IAS に従って作成することを許可し，あるいは要求し得る選択権を付与しているのも，このような理由に基づくものと推察しうる。

したがって，わが国会計基準の国際的調和化が必要にして不可欠なものであるとするならば，理念的には個別計算書類ベースでの国際的調和化が図られるべきであると解されるのであるが，このことは今なおトライアングル体制下にあるわが国においては，必然的に証券取引法のみならず商法計算規定及び税法のさらなる見直しをも不可避なものとするのであり，したがって，ここにわが国における確定決算主義の是非が問題視されざるを得なくなるである。

そこで，次章においては，確定決算主義の意義について考察するとともに，それが何故にわが国において採用されているかを検討し，さらに確定決算主義が有するとされる逆基準性について検討する。

(112) Commission of the European Communities, *op. cit. supra* note (62), par. 17.

＜図１＞平成９年（1997年）以降に企業会計審議会が公表した意見書

| 公表年月日 | 公表意見書名 |
|---|---|
| 平成９年（1997年）６月６日 | 連結財務諸表制度の見直しに関する意見書 |
| 平成10年（1998年）３月13日 | 中間連結財務諸表等の作成基準の設定に関する意見書 |
| 〃 | 連結キャッシュ・フロー計算書等の作成基準の設定に関する意見書 |
| 〃 | 研究開発費等に係る会計基準の設定に関する意見書 |
| 平成10年（1998年）６月16日 | 退職給付に係る会計基準の設定に関する意見書 |
| 〃 | 監査基準，監査実施準則及び監査報告準則の改定に関する意見書 |
| 〃 | 中間監査基準の設定に関する意見書 |
| 平成10年（1998年）10月30日 | 税効果会計に係る会計基準の設定に関する意見書 |
| 平成11年（1999年）１月22日 | 金融商品に係る会計基準の設定に関する意見書 |
| 平成11年（1999年）10月22日 | 外貨建取引等会計処理基準の設定に関する意見書 |
| 平成14年（2002年）８月９日 | 固定資産の減損に係る会計基準の設定に関する意見書 |
| 平成14年（2002年）12月６日 | 中間監査基準の改定に関する意見書 |
| 平成15年（2003年）10月31日 | 企業結合に係る会計基準の設定に関する意見書 |

# 第二章　確定決算主義の意義と逆基準性

## 第1節　わが国における法人所得課税と商法

### 第1款　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いるとともに，国家の租税収入において重要な地位を占めている[1]。

わが国における法人税は，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って，申告納税方式によって納付すべき税額が確定する国税であるのであるが[2]，この

---

(1)　田中二郎『租税法』法律学全集 11（東京：有斐閣，昭和 43 年（1968 年））398 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，398 頁），一般に前者を法人擬制説と，後者を法人実在説と呼称している。この点，金子教授によれば，「従来は，法人実在説と法人擬制説の対立を法人税性質論にもちこみ，（中略）法人実在説と法人擬制説はどちらが正しいか，というように演繹的に論理を展開する傾向が強かった」のであるが，「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 8 版〕』法律学講座双書（東京：弘文堂，平成 13 年（2001 年））238 頁）。

(2)　国税とは，「国が課する税のうち関税，とん税及び特別とん税以外のものをいう」（国税通則法第 2 条第二号）。これに対し，地方公共団体が賦課・徴収する租税を地方税といい，地方税はさらに，（都）道府県税と（特別区）市町村税とに分かれる（地方税法第 1 条第 1 項第四号，同条第 2 項）。

また，わが国における国税に関する納付税額の確定方式としては，納付すべき税額が納税者のする申告により確定することを原則とする申告納税方式と，納付すべき税額がもっぱら税務署長又は税関長の処分により確定する賦課課税方式とがある（国税通則法第 16 条第 1 項）。

国税についての納付すべき税額の確定が，これらの方式のうちいずれの方式によりなされるかは，原則として，納税義務が成立する場合において，納税者が，国税に関する法律の規定により，納付すべき税額を申告すべきものとされている国税には申告納税方式により，それ以外の場合には賦課課税方式によるものとされる（同法第 16 条第 2 項）が，法人税については，納税義務者に納付すべき税額等についての申告義務が規定されている（法人税法第 71 条，第 74 条ほか）。

うち，内国法人[3]の各事業年度の所得に対する法人税[4]は，「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。

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」から「当該事業年度の損金の額」を控除することにより計算される（法人税法第22条第1項）のであるが，このことを算式で表すと次のとおりである。

| 各事業年度の所得金額＝当該事業年度の益金の額－当該事業年度の損金の額 |
|---|

まず，「当該事業年度の益金の額」（以下，単に「益金の額」という。）について，それ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（同条第2項）。しかしながら，ここにいう「収益の額」について，法律上の定義付けはなされていない。

次に「当該事業年度の損金の額」（以下，単に「損金の額」という。）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

---

(3) 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（法人税法第2条第三号），商法上の会社等の普通法人（同条第九号）のほか，公共法人（同条第五号），公益法人等（同条第六号）及び協同組合等（同条第七号）をも含む。

なお，人格のない社団等（同条第8号）も，法人とみなされて法人税法及び租税特別措置法の適用を受ける（法人税法第3条，租税特別措置法第2条第2項第一の二号，同項第二号）。

(4) 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（法人税法第5条，第8条）が，その中心は上記①であり，通常，法人税という場合，これを意味する。

なお，内国法人に対して課せられる法人税に関しては，上記注（3）における内国法人の種類毎に課税所得の範囲，適用税率等について異なった取扱いがなされているのであるが，本稿では，普通法人の各事業年度の所得に対する法人税についてのみ扱う。

額，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（同条第3項）とされるのであるが，「益金の額」についてと同様，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。

要するに税法上は，「益金の額」及び「損金の額」の範囲について明確に規定されていないのであるが，一方において，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」）[(5)]に従って行われるものとする（同条第4項）と規定されているのである。

さらに，内国法人は，清算中である場合を除き，各事業年度の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，当該事業年度の課税標準である所得の金額（又は欠損金額）等を記載した申告書を提出し（同法第74条第1項。なお，会計監査人の監査を受けなければならない等の理由により，各事業年度の終了の日の翌日から二月以内に決算が確定しない場合，納税地の所轄税務署長は，内国法人の申請により，各事業年度の申告書の提出期限を原則として1か月間延長することができる。同法第75条の2第1項），当該申告書に当該事業年度の貸借対照表，損益計算書その他の一定の書類を添付しなければならないものとされる（同条第2項，法人税法施行規則第34条第1項）。

そして実務上，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（昭和40年3月31日大蔵省令第12号）に掲げられた各種の「別表」と称される様式に記載することによって行われなければならないのであるが（法人税法施行規則第34条第2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 |

(5)　金子，前掲注(1)書，254頁。

上記の算式のうち，「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 2）。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 4），「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 5）と規定されている。

このように，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（商法施行規則第 100 条第 3 項）を起点として，それに税法上の「別段の定め」による調整を行うことによって課税所得は算定されているのである。

しかし，以上のような法令上の規定にもかかわらず，現行の法人税法が採用する課税所得の算定方法に関する理解は，必ずしも論者によって一様ではなく，法人税法第 22 条第 4 項及び同法第 74 条第 1 項の関連について，これらはそれぞれ別個の課税所得算定方法を規定していると解する学説（以下，「二系統説」という。）と，同法第 74 条第 1 項を確定申告に関する手続的な規定と解し，同法第 21 条から第 65 条においてただ一つの課税所得算定方法を定めていると解する説（以下，「一系統説」という。）とが対立しているのである。

それでは，法人税法第 22 条及び第 74 条の規定は，企業会計，とりわけ株式会社の計算との関係において，如何なるいかなる法的意味を有するのであろうか。このことを明らかにするために，以下において，わが国における法人所得課税の沿革を商法との関連において以下に検討することとする。

### 第 2 款　わが国商法上の計算書類

明治 23 年（1890 年）制定の，ドイツ人ヘルマン・ロエスレル（Karl Friedrich Hermann Roesler）氏の起草に基づく，いわゆる旧商法（明治 23 年法律第 32 号）は，わが国におい

て初めて会社に関する一般法規を定めたのであるが[6]，当該旧商法第 31 条第 1 項は「各商人ハ其営業部類ノ慣例ニ従ヒ完全ナル商業帳簿ヲ備フル責アリ殊ニ帳簿ニ日日其取扱ヒタル取引，他人トノ間ニ成立チタル自己ノ権利義務，受取リ又ハ引渡シタル商品，支払ヒ又ハ受取リタル金額ヲ整斉且明瞭ニ記入シ又月月其家事費用及ヒ商業費用ノ総額ヲ記入ス」と規定して商業帳簿の作成義務を課すとともに，同法第 32 条第 1 項において「各商人ハ開業ノ時及ヒ爾後毎年初ノ三个月内ニ又合資会社及ヒ株式会社ハ開業ノ時毎事業年度ノ終ニ於テ動産，不動産ノ総目録及ヒ貸方借方ノ対照表ヲ作リ特ニ設ケタル帳簿ニ記入シテ署名スル責アリ」と規定し，財産目録及び貸借対照表の作成義務を課した。

さらに株式会社については，「会社ハ毎年少ナクトモ一回計算ヲ閉鎖シ計算書，財産目録，貸借対照表，事業報告書，利息又ハ配当金ノ分配案ヲ作リ監査役ノ検査ヲ受ケ総会ノ認定ヲ得タル後其財産目録及ヒ貸借対照表ヲ公告ス」（同法第 218 条前段）と規定し，一般商人に比して特別な計算書類の作成義務を課した。

もっとも，ロエスレル氏が明治 17 年（1884 年）1 月に完成した『商法草案』（以下，「ロエスレル商法草案」という。）[7]においては，株式会社の作成すべき計算書類に関して，「株式会社ハ半年毎ニ決算シテ財産目録及ヒ比較表ヲ製シ取締役ノ検査ヲ受ケ且会社認允ヲ経タル後之ヲ公告スルノ義務アル者トス」（第 268 条前段）と規定するにすぎず，上記旧商法第 218 条に規定する「計算書」は含まれていない。

この点につき長久保氏は，「ロエスレル商法草案における計算規定は，第一編第四巻商業帳簿および第六巻商社（第三章株式会社第 12 款会社ノ義務）第 268 条・第 273 条等に規定されているように，財産目録および比較表（貸借対照表）のみを商法上の計算書類として規定しているが，これを基礎としたはずの旧商法の計算規定では，第六章商事会社（第三章株式会社）においては，第 200 条および第 218 条において，財産目録・貸借対照表と並んで，計算書が株主総会に提出すべき書類として（まず第一に）規定されているので，この『計算書』は，いかなる経緯に基づいて追加・挿入されるに至ったのかが問題と

(6) 上柳克郎『新版 注釈会社法(1) 会社総則，合名会社，合資会社』上柳克郎ほか編（東京：有斐閣，昭和 60 年（1985 年））9 頁。

(7) Karl Friedrich Hermann Roesler『ロエスレル氏起稿 商法草案〔復刻版〕 上巻・下巻』司法省訳（東京：新青出版，1995 年）（原書名：*Entwurf eines Handels-Gesetzbuches für Japan mit Commentar*, Band 1-3, Tokio, 1884, Neudruck: Shinsei-syuppan, Tokyo, 1996）。

される」[8]のであるが，「この問題は，ロエスレル商法草案から旧商法典の成立に至る経緯を史実にそって忠実にみていくと，おのずから明らかになってくる」[9]とする。

すなわち，「明治 14 年（1881 年一筆者）に至り太政官（現今の内閣に該当す）が会社条例や海例の如き単行法を逐次制定する立法主義を抛棄して法典を編纂する主義を採用」[10]することとなったため，太政官法制部に旧商法典草案の立案が命じられ，さらに太政官法制部主管参議山田顕義はロエスレル氏にその原案の起稿を命じた。そこでロエスレル氏はただちに起稿に着手し，明治 17 年（1884 年）1 月に商法典草案の原案全部の脱稿をみたのであるが，その後，商法典編纂事業は幾多の曲折を経て，明治 20 年（1887 年）10 月に司法大臣山田顕義を委員長とする「法律取調委員会」が設置され，商法原案の起草に再びロエスレル氏が登用された。法律取調委員会では，ロエスレル氏の脱稿した原案を基礎として審議が進められ，ほとんど原案どおりに草案の確定をみるに至り，内閣はこれを元老院の議に付し，元老院総会は明治 22 年（1889 年）6 月 7 日にこれを可決するとともに，政府によって翌明治 23 年（1890 年）4 月に公布されたものが，旧商法典である[11]。

長久保氏は，このような旧商法典の成立経緯からみて，「ロエスレルが明治 17 年（1884 年）に脱稿した商法草案を『第一草案』とすれば，明治 20 年（1887 年）10 月に再出発した司法大臣山田顕義を委員長とする『法律取調委員会』の法律原案作成委員として（ロエスレルは一筆者）旧商法典の法律原案を作成する任務を遂行したのであるから，この委員会にロエスレルが提出した法律原案は，その時点で最新の情報に基づき修正され

(8) 長久保如玄「明治 23 年商法（計算規定）とロエスレル第二草案」『会計』第 158 巻第 3 号（2000 年 9 月）105 頁。

(9) 長久保，同上論文，105 頁。

(10) 志田鉀太郎『日本商法典の編纂と其改正〔復刻版〕』（東京：新青出版，1995 年）25 頁。

(11) 志田，同上書，25 － 46 頁，長久保，前掲注（8）論文，103 － 104 頁。

た原案，すなわち『第二草案』といわなければならないもの」[12]であるとする。そして，ロエスレルがその『商法草案』完成後に公表した『商法草案脱稿報告書』における記述などからすれば，ロエスレルが「商法草案脱稿の時点（明治 17 年・1884 年 1 月）までに，当時のドイツ商法（帝国法）改正の最新情報をいちはやく手に入れ，それを参酌していたことが容易に推察される」[13]とともに，「1861 年の普通ドイツ商法典についても，作案の過程で本国の商法改正に関連する情報を逐一入手していたことが明らかである」[14]ところ，1884 年におけるドイツ株式法の一部改正では，「取締役が株主総会に提出すべき計算書類の中に，財産目録（Inventar）および貸借対照表（Bilanz）と並んで『損益計算書』（Gewinn=und Verlustrechnung）という概念がはじめて登場した」[15]とするのである。

さらに「旧商法典の直接の基礎となった『法律原案』は，ロエスレルが『法律取調委員会』において自ら起案したものであったことは疑うべくもな」く，また，実際の審議の過程においても，旧商法典の第 200 条及び第 218 条は，「委員の間に何らの異議なく審議が完了している」ことからして，「旧商法典の計算に関する規定の中で，当初のロエスレル商法草案にみられなかった『計算書』という概念（第 200 条および第 218 条）は，ロエスレルが第二草案の起草の過程で当時最新の資料（情報）に基づき自ら追加・挿入したものと考えるのが最も正鵠をえた解釈ではなかろうか」と論じている[16]。

なお，この旧商法は，公布文において明治 24 年（1891 年）1 月 1 日から施行されることとされていたのであるが，いわゆる「法典論争」によりその施行が延期され，会社・手形・破産の規定については明治 26 年（1893 年）7 月 1 日から，残余の規定については明

---

(12) 長久保，前掲注（8）論文，106 － 107 頁。

もっとも，「この『第二草案』にあたる法律原案は，近年著しく整備された明治期記録資料の中に見当たらす，正式な記録として公表されていないように思われる。（法務省付属図書館の明治期記録資料によれば，その一部が第二次大戦による戦災のために焼失している旨記録されている。）」のであるが，この「第二草案」を推定することによってはじめて，「旧商法典の第 200 条および第 218 条における『計算書』の登場が矛盾なく説明できるようになるのではなかろうか」とする（長久保，前掲注（8）論文，107 頁）。

(13) 長久保，同上論文，105 － 106 頁。

(14) 長久保，同上論文，106 頁。

(15) 長久保，同上論文，106 頁。

(16) 長久保，同上論文，109 頁。

治 31 年（1898 年）7 月 1 日からようやく施行されたにもかかわらず，現行商法（明治 32 年（1899 年）3 月 9 日法律第 48 号）の施行（明治 32 年 6 月 16 日）によって破産編を除き廃止され，破産編も現行破産法（大正 11 年 4 月 25 日法律第 71 号）の成立に伴い，大正 12 年（1923 年）1 月 1 日に廃止された[17]。

以上のような旧商法の規定に対し，現行商法の制定当初の条文は，まず商人一般につき「商人ハ帳簿ヲ備ヘ之ニ日日ノ取引其他財産ニ影響ヲ及ホスヘキ一切ノ事項ヲ整然且明瞭ニ記載スルコトヲ要ス但家事費用ハ一个月毎ニ其総額ヲ記載スルヲ以テ足ル」（同法第 25 条第 1 項）とし，「動産，不動産，債権，債務其他ノ財産ノ総目録及ヒ貸方借方ノ対照表ハ商人ノ開業ノ時又ハ会社ノ設立登記ノ時及ヒ毎年一回一定ノ時期ニ於テ之ヲ作リ特ニ設ケタル帳簿ニ之ヲ記載スルコトヲ要ス」（同法第 26 条第 1 項）とするとともに，株式会社については「取締役ハ定時総会ノ会日ヨリ一週間前ニ左ノ書類ヲ監査役ニ提出スルコトヲ要ス」（同法第 190 条柱書）と規定し，財産目録（同条第一号），貸借対照表（同条第二号），営業報告書（同第三号），準備金及ヒ利益又ハ利息ノ配当ニ関スル議案（同第五号）とともに，同条第四号において，旧商法における「計算書」に換えて損益計算書を掲げ，商法典中に初めて「損益計算書」なる用語を用いた。

このように現行商法が「計算書」に換えて「損益計算書」なる用語を用いた理由につき，『商法修正案理由書』では，「本条ハ現行商法（旧商法を指す。筆者）第 192 条第 2 号及ヒ第 218 条ノ規定ニ修正ヲ加ヘタルモノ」であるが，「現行商法第 218 条ニ於テハ単ニ計算書ト曰フト雖トモ其損益ノ計算書ヲ指スモノナルコト疑ヲ容レサルヲ以テ本案ハ之

(17) 我妻　栄ほか編『旧法令集』（東京：有斐閣，昭和 43 年（1968 年））276 頁，金子　宏ほか編『法律学小辞典〔第 3 版〕』（東京：有斐閣，1999 年）183 頁。

ヲ改メテ損益計算書ト為シタリ」と述べる[18]。要するに，単なる名称の変更であって，内容としては旧商法における「計算書」と同一であるとするのであるが，従来の「計算書」なる用語では不分明であった当該書類における記載内容を，「損益計算書」と名称変更することによって，より的確に示すための改正であったと解されるのである。

そして，この株式会社の計算書類に関する現行商法の制定当初における第 190 条の規定は，昭和 13 年における全部改正（法律第 72 号）による第 281 条への条数変更，昭和 49 年における改正（法律 21 号）によって財産目録の計算書類からの除外及び附属明細書の計算書類への追加，昭和 56 年改正における「準備金及ヒ利益又ハ利息ノ配当ニ関スル議案」の「利益ノ処分又ハ損失ノ処理ニ関スル議案」への名称変更等の改正が行われたものの，計算書類の体系は基本的には今日まで維持されているのである。

### 第 3 款　わが国における法人所得課税の沿革と商法

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

---

(18)　法典調査会編述「商法修正案理由書」165 頁（法典調査会編述『民法商法修正案理由書』博文館蔵版（東京：博文館，明治 31 年（1898 年））所収）。

この「商法修正案理由書」の原名は，商法修正案「参考書と稱せしを，其下尾の三字を改めて理由書と為したるは，其内容の如何なるかを言表して，能く其實に賓たるに於ては此名彼稱に優るを信すればなり」（同上書，凡例 1 頁）とされ（志田，前掲注（10）書，98 頁〔註 14〕参照），それは「明治 36 年 5 月 2 日に召集の帝国議会へ提出した商法修正案の条文を簡単に解説して旧商法典と異なる所を説明したる修正理由書とも謂うべきもので商法起草委員補助が執筆し法典調査会より非公式に発表したもので起草委員の校閲を経たるものでない旨を附言して公けの理由書でないことを明かにして居る」（志田，前掲注（10）書，89 頁）。

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[19]，「いず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」[20]のであり，わが国においても，明治 32 年（1899 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にリンクさせる方法が立法上一貫して採用されてきた。その沿革を検討すると，以下のとおりである。

すなわち，「我国所得税ノ制度ハ明治二十年（1887 年ー筆者）三月勅令第五号所得税法ノ制定ヲ以テ創始トス」[21]とされるのであるが，この旧所得税法は「法人ニ対シテハ課税セサルノ主義」[22]を採っていたところ，「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」[23]た。そこで，明治政府は，明治 31 年（1898 年）11 月開会の第 13 回帝国議会に所得税法改正法律案を提出したのであるが，この法律案には重要な改正は加えられることなく両院において可決され，現行商法の公布に先立つ明治 32 年（1899 年）2 月 10 日法律第

---

(19)　中里　実「企業課税における課税所得算定の法的構造(1)」『法学協会雑誌』第 100 巻第 1 号（1983 年 1 月）52 頁。

金子，前掲注（1）書，249 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（1）書，405 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うことができる」とする。

(20)　中里，前掲注（19）論文，55 頁。

(21)　明治財政史編纂会『明治財政史 一名松方伯財政事歴　第六巻』明治財政史編纂会蔵版（東京：丸善，明治 37 年）1 頁。

なお，昭和 15 年における所得税法の改正で，法人税は所得税から分離されて独立の租税となり，新たに法人税法（昭和 15 年法律第 25 号）が制定された。

(22)　明治財政史編纂会，同上書，12 頁。

(23)　明治財政史編纂会，同上書，12 頁。

17号として改正所得税法が公布された[24]。

わが国では，この改正後の旧所得税法（以下，「明治 32 年改正後の旧所得税法」という。）によって初めて法人所得に対する課税が行われるようになったのであるが，この明治 32 年改正後の旧所得税法は，法人の所得を第一種所得とし（同法第 3 条），「第一種ノ所得ハ各事業年度総益金ヨリ同年度総損金，前年度繰越金及保険責任準備金ヲ控除シタルモノニ依ル」（同法第 4 条第 1 項第一号本文）とするとともに，「納税義務アル法人ハ各事業年度毎ニ損益計算書ヲ政府ニ提出スヘシ」（同法第 7 条本文）とし，さらに「第一種ノ所得金額ハ損益計算ヲ調査シ政府之ヲ決定」（同法第 9 条前段）すると規定していた。そして，「第一種ノ所得ニ付テハ各事業年度毎ニ所得税ヲ徴収ス」（同法第 42 条第 1 項）ることとされた。また，所得税法施行規則（明治 32 年 3 月 30 日勅令 78 号）第 3 条は，「納税義務アル法人ハ毎事業年度通常総会後七日以内ニ損益計算書ヲ所轄税務署ニ提出スヘシ」と規定していた。

ここで注目すべき第一点は，この明治 32 年改正後の旧所得税法が，納税義務者たる法人に対して，新商法が初めて採用した計算書類たる「損益計算書」の提出を求め，その上で，第一種所得の金額は政府が「損益計算書」を調査して決定すると規定していたことである。

この点に関し，前述のように，この明治 32 年改正後の旧所得税法は，「損益計算書」なる用語を初めて採用した現行商法の公布（明治 32 年（1899 年）3 月 9 日）に先んじて，明治 32 年（1899 年）2 月 10 日に公布されたのである。現行商法の草案は，おおむね明治 30 年（1897 年）には完成していたとはいえ，その成立以前に明治 32 年改正後の旧所得税法が「損益計算書」と規定したのは，如何なる理由によるものあろうか。

現行商法典の原案である，旧商法に対する修正案は，梅謙次郎，岡野敬次郎及び田部芳の三博士によって起草され，130 回あまりの議事を経て法典調査会において議了されたのは明治 30 年（1897 年）12 月 17 日であった。そして，政府は当該三博士を政府委員とするとともに，第 11 回帝国議会（明治 30 年（1897 年）12 月 21 日招集）において当該修正案を貴族院に提出した。しかし，衆議院の解散のため，政府は再び起草委員に草案を整理させ，第 12 回帝国議会（明治 31 年（1898 年）5 月 2 日招集）において貴族院に提出したものの，またもや衆議院の解散のために成立しなかった。その結果，政府は今一度起草委

(24) 明治財政史編纂会，同上書，12 頁。

員に整理させた上で第13回帝国議会（同年11月7日招集）において貴族院にこれを提出し，ようやく両院を通過して法律として成立したのである[25]。これが現行商法典である。

そのため，「広い意味に於ける現行商法典の草案に三種あって第一草案（第11回帝国議会へ提出の修正案）第二草案（第12回帝国議会へ提出の修正案）及び第三草案（第13回帝国議会へ提出し両院を通過したる修正案）が是れである」とされるところ，「編章節款は三草案共に同一なるのみならず第一草案にて殆んど完成し第二及び第三の草案が枝葉の点に於て整理を加えたに過ぎぬのである」から[26]，初めて法人所得に対する課税を行うようになった明治32年改正後の旧所得税法の草案の起草に際し，この現行商法の成立過程が考慮されていたことは想像に難くない。

あるいはまた，前述の『商法修正案理由書』[27]において，旧商法典における「計算書」が現行商法における「損益計算書」と同一のものであると明言されていること，さらには明治32年改正後の旧所得税法が「損益計算書」について何ら定義していないことからしても，明治32年改正後の旧所得税法におけるそれは，商法からの借用概念であって，現行商法及び明治32年改正後の旧所得税法の施行時において，すでに会社による「損益計算書」の作成が慣行化していたと考える必要があろう。

もっとも，黒澤博士は，「原始商法（旧商法のこと。筆者）にかかげられている計算書とは何かが明らかではないが，損益計算書を意味するものではなく，当時すでに考課状という名称が慣習的に用いられていたので，それを意味するものと考えられる。すなわち考課状と呼ぶ表紙をつけた決算書類を定時総会に提出する慣習が成立していたようである。考課状のなかに損益計算書が記載されるようになったのは，明治32年の商法典が制定され，第190条の新規定が設けられた以後のことである」[28]と主張される。

しかし，片野博士は，明治18年（1885年）創立の日本郵船会社（のちの日本郵船株式会社）及び明治14年（1881年）創立のセメント製造会社（のちの小野田セメント製造株式会社）の当時の財務報告書を分析した結果として，「商法が明治23年に制定され，同26年から実施されたことが，日本の株式会社会計制度の発展の上におよぼした最も重要

(25) 志田，前掲注（10）書，86－99頁。

(26) 志田，同上書，100頁。

(27) 前掲注（18）参照。

(28) 黒澤　清『日本会計制度発展史』（東京：財経詳報社，平成2年（1990年））138頁。

な影響は，明治 6 年に株式会社制度が発足したとき以来，会社経理の慣行となっていた『損益及び利益処分結合計算書』（ないし『損益及び利益処分混合計算書』）を主軸とする財務諸表体系の構成を『損益計算書』を主軸とする構成に組み替えた点にあった」[29]と結論づけているのである。

したがって，このことからしても明治 32 年改正後の旧所得税法は，「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べきことを定めていたと考えられる」[30]との見解は，十分な説得力を有している。

また，第二の注目すべき点は，明治 32 年改正後の旧所得税法が「第一種ノ所得ハ各事業年度総益金ヨリ同年度総損金ヲ控除シタルモノニ依ル」とのみ規定し，「総益金」及び「総損金」の内容について何らの定義も与えていないことからして，「立法者は租税法以前に存在する企業の損益計算を前提として法人の所得を定義しようとしていたと考えられる」[31]ということである。

しかもその後，旧所得税法は数度にわたる改正を受けるとともに，昭和 15 年（1940 年）には旧所得税法とは別に旧法人税法（昭和 15 年法律第 25 号）が施行され，この旧法人税法もまた，申告納税制度を法人一般に対して適用することとなった昭和 22 年（1947 年）における全文改正（法律第 28 号），昭和 25 年（1950 年）におけるいわゆるシャウプ勧告に基づく改正（法律第 72 号）[32]などを経て，昭和 40 年（1965 年）には現行法人税法の成立により廃止されたのであるが，この間，課税所得の算定についての規定及び提出すべき計算書類に関する規定は，明治 32 年改正後の旧所得税法におけるそれとほとん

---

(29) 片野一郎『日本財務諸表制度の展開』（東京：同文舘出版，昭和 43 年（1968 年））143 頁。

(30) 中里，前掲注（19）論文，56 頁。

(31) 中里，同上論文，56 頁。

(32) 日本における恒久的な租税制度を立案することをその主要な目的として連合国最高司令官の要請によって編成されたコロンビア大学教授カール・シャウプ（Carl S. Shoup）博士を団長とする税制使節団は，昭和 24 年に報告書（第一次報告書）を提出するとともに，翌昭和 25 年にも再来日して第一次報告書の実施状況を調査し，再び報告書（第二次報告書）を提出したのであるが，これら二度にわたる報告書をシャウプ勧告と称している（日本税理士会連合会編『シャウプ使節団日本税制報告書（復元版）』（東京：日本税理士会連合会，昭和 54 年（1979 年））第一次報告書「序文」i－iii 頁，矢内一好「シャウプ勧告」『会計学大事典 第四版』森田哲彌ほか編（東京：中央経済社，平成 8 年（1996 年））1152 頁）。

ど変化することなく，「課税所得を企業利益とリンクさせる方式が立法上一貫して採用されてきた」と考えられるのである[33]。

すなわち，明治 32 年改正後の旧所得税法による法人所得に対する課税制度の創設から，昭和 40 年における旧法人税法の廃止までの間，「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す」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。これは，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いる」と考えられ，「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[34]。

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。

けだし，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，これまでに検討した法人所得課税の沿革からしても，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 40 年（1965 年ー筆者）に旧（法人税ー筆

---

(33)　中里，前掲注（19）論文，58 頁。

ただし，少なくともシャウプ勧告以前のわが国中小企業について，このような制度にどの程度の実効性があったかは別問題である。すなわち，シャウプ使節団による「第一次報告書」の「付録」では，当時のわが国企業の帳簿と記録につき，「今日，日本における記帳は慨嘆すべき状態にある。多くの営利会社では帳簿記録を全然持たない。他の会社は有り余る程沢山もっていて，その納税者のみがどれが本当のものでどれが仮面に過ぎないものかを知っている」と述べる一方で，「大会社については余り困難な問題はない。大会社は正しい帳簿と会計をつけるに十分な職員をもっている」とする（日本税理士会連合会編，前掲注（32）書，「第一次報告書」283 頁）。

(34)　中里，前掲注（19）論文，58 頁。

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40年法律34号）にも基本的に受け継がれている」[35]とされるのであるが，現行法人税法の施行後間もない昭和42年（1967年）の税制改正（法律第21号）において新設された規定が，現行法人税法第22条第4項である。

そこで，法人税法第22条第4項にいう「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」の内容は，どのようなものであるかを次に検討しなければならない。

### 第4款　法人税法第22条第4項の立法趣旨

法人税法第22条第4項の規定は，昭和41年（1966年）12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。）[36]をうけて，昭和42年（1967年）度の税制改正（昭和42年法律第21号）によって新たに創設された規定であって，一般にこの規定は，法人の所得計算に関する基本規定であると解されている。

また，第一次答申の公表に先立ち企業会計審議会が昭和41年（1966年）10月に公表した『税法と企業会計との調整に関する意見書』（以下，「調整意見書」という。）[37]の存在も，当該税制改正との関連において重要な役割を果たしている[38]。

---

(35)　中里，同上論文，61頁。

(36)　税制調査会「税制簡素化についての第一次答申」昭和41年12月（税制調査会編『税制改正に関する答申』（東京：大蔵省印刷局，昭和42年（1967年））所収）。

(37)　企業会計審議会『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（税務経理協会編『会計諸則集〔新訂版〕』（東京：税務経理協会，平成4年（1992年）98頁）所収）。

(38)　須貝博士は，「この意見書と新法（昭和42年法律第21号のこと。筆者）との相違点にもかかわらず両者の関連は無視することができない」とし，この「意見書があったからこそ新法が出てきた。新法の動機は意見書にあったといってもよいのではなかろうか」（須貝脩一「米国税法上の会計処理基準の意義」『税法学』第199号1頁）とする。また，中里，前掲注（19）論文，63頁も，この第一次答申と調整意見書は，法人税法「22条4項との関係で重要な意味をもつ」とする。

なお，経済安定本部＝企業会計基準審議会（企業会計審議会の前身）から，昭和27年6月16日に『税法と企業会計原則との調整に関する意見書』が中間報告の形で公表されているのであるが，この意見書は「企業会計原則至上主義ともいうべき立場」を採っていたため，「租税法サイドからのこの意見書に対する反応は比較的冷やか」であり，「立法に対してそれほど影響を及ぼさなかった」とされる（中里，前掲注（19）論文，62－63頁）。

したがって，まず，調整意見書における議論を以下において概観することとする。

この調整意見書は，当時，わが国において企業の財務内容公開制度に対する社会的関心が強まったことを背景に[39]，わが国企業会計の健全な発展をより一層推進するためには，企業会計に係る諸制度の整備と改善を図り，さらにこれらの諸制度を相互に矛盾することなく調整する必要があるとの社会的要請が高まっているとの認識に基づいている。そして，企業会計に係る諸制度間の調整の問題を検討する際の立脚点を，企業会計原則の立場のみにおかず，可能な限り税法上の課税所得計算原則をも考慮に入れて調整の可能性を検討し，企業会計原則自体に問題があると考えられる主要なものを指摘している。さらに，このような調整を図る対象を，単純に税法と企業会計原則のみに限定せず，より広く税務行政と企業会計実務との間に存在する差異についても論じているのであるが，その特色は，企業が商法その他の法令における計算規定を遵守し，かつ，健全な会計慣行に基づいて経理を行うということを前提に，税法は課税所得の計算に当たり，原則として企業の自主的経理を尊重すべきであるとする主張を基調としていることにある[40]。

すなわち，調整意見書は，「総論　一　税法における適正な企業経理の尊重」の「1 企業会計に準拠する旨の基本的考え方の導入」と題する項において，まず，税法における法人の各事業年度の課税所得計算は，企業会計によって算出された企業利益を基礎とし，それに税法上の規定による調整を加えることによって行われるものであることを前提として議論が展開される。そして，当該課税所得計算の基礎となるべき企業利益は，当該企業にとって妥当なものと認められて選択適用された会計方法に基づいて算出されるものであるとともに，選択された会計方法の継続的適用を前提とする限り，会計方法の選択については「弾力性」が認められていると主張する。それ故，たとえ業種，規模等において同一の状態にある企業であっても，選択適用される会計方法が相違すれば，それぞれ異なる企業利益が算出されることとなることは当然であって，このような企業利益を基礎として課税所得が算出されるものである以上，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と論じる[41]。

---

(39)　戦後最大の倒産となった山陽特殊製鋼（昭和 40 年 3 月，会社更生法申請）など，昭和 30 年代後半から昭和 40 年代初頭にかけて，東京証券取引所第一部上場会社を含む企業の大型倒産が相次いだ。

(40)　企業会計審議会，調整意見書，「税法と企業会計との調整に関する意見書について」前文一～四。

(41)　企業会計審議会，調整意見書，総論一 1(1)，(2)。

そして，このような見解に基づき，結論として調整意見書は，「たとえば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。納税者が健全な会計慣行によって企業利益を算出していない場合又は会計方法を継続的に適用していない場合には，課税所得は税務官庁の判断に基づき妥当な方法によりこれを計算するものとする。』旨の規定を設けることが妥当である」(42)と結論づけるのである。

しかし，調整意見書においては，その理由について明らかにすることなく税法上の課税所得計算が企業利益を基礎として行われるものであることを当然の前提とし，しかも，議論の過程において会計方法選択の「弾力性」（企業経理の自主性を意味すると解される。）及び会計方法の継続的適用について論じられてはいるものの，結論としては，議論の前提であったはずの税法の課税所得計算における企業利益基準性が再び主張されるなど，その議論展開においていささか不明瞭な感がある。この調整意見書における議論の重点は，税法上の課税所得計算は企業会計に準拠する旨を定める総則的規定の導入の主張よりも，むしろ，税法における企業経理の自主性の尊重と，企業会計実務における継続性原則の遵守の要請とにあるように思われるのである。

このような調整意見書に対し，第一次答申は，税制簡素化に関する問題点を検討するために税制調査会の下に設けられた税制簡素化特別部会及び税制簡素化専門小委員会での議論を取りまとめたものであるが，以下のような問題意識に基づいて国税及び地方税の全般にわたる提言がなされている。

すなわち，第一次答申によれば，従来より納税者からは，税制は複雑で難解であるという批判や非難があり，税法の表現の平明化及びその精密な計算規定や煩瑣な手続の簡略化を図ることが強く求められている一方で，税務行政上も，限られた人員で事務負担の増大に対処する必要性をますます強くしつつある。そのため，税制の簡素化を図ることは，単に企業の生産性の向上のみならず，税務行政の適正化，効率化を図る上においても重要な問題である。したがって，税制の簡素化を強力に推進しなければ，経済社会事象の複雑化によって税制もまた一層複雑化するとともに，ますます一般納税者の理解を離れ，その弊

(42) 企業会計審議会，調整意見書，一1（3）。

害は納税者の納税意欲の減退に導くと論じるのである[43]。

そして，第一次答申では，税制の複雑化の主たる要因としては，およそ(1)社会的な要因と(2)税制の立案とその執行の態度とに概括することができるとする。

まず，第一の「社会的な要因」について，「税制が社会経済事象を基盤とするものである以上，社会経済事象の絶えざる変動と複雑化につれて，税制が複雑化することはいわば宿命的な傾向といわなければならないが，さらに経済的な誘因措置としての税制の役割に対する期待の増大が，税制を一層複雑にしてきたことは明らかである」とし，加えて「わが国においては，異議申立てや税務訴訟にまで訴えて個別的事情に即した問題の解決を図ろうとしない納税者の慣習が，もっぱら税法通達にそのよりどころを求めることとなり，これが税務当局の画一的な基準や精密な規定を生むという傾向が看取される」とする[44]。

しかし，このような第一次答申の見解つき須貝博士は，「通達はまず第一次的には税務職員の消費に宛てられるものであるから納税者の態度が画一的な基準を産んだというのはいささか責任転嫁のきらいもある。このような難解な叙述が出てくるのは，実は既に立案者の側においてこの時から成文法主義の延長としての画一的な基準はその実施面において否認事例を多発させるもので，複雑化の方に属するが，個別事情に即応するいわゆる弾力的解決を図ることは，すくなくとも執行面において否認事例を減少させるもので，簡素化のほうに属するという考え方が固まっていたことを示す」[45]とされる。

また，第二の要因とされる「税制の立案とその執行の態度」について，第一次答申は，「社会経済事象の複雑化とともに細密化する税法は，戦後一般に法令の規定が細密化する傾向につれて，特に明確性を求める見地から，条理上当然のことと思われるものでも微細に規定する風潮を強くし，さらにいわゆる抜け穴防止のための規定が数多く設けられるにいたって，毎年のように税制改正が行われることとも関連し，逐年複雑化の様相を濃くしてきた」ほか，「多数の事案を公平に処理しようとする態度が，ややもすれば課税所得等の画一的取扱いに結びつきがちであったため，課税所得概念等については社会常識や企業の会計慣行によるべき点が多いにもかかわらず，必ずしも社会の実態に即さないと思われ

(43) 税制調査会，前掲注（36）書，38頁。

(44) 税制調査会，同上書，38頁。

(45) 須貝修一「法人税法22条4項」『法学論叢』（京都大学法学会）第82巻第6号（1968年2月）5頁。

る独特の概念を生み，また税制の執行においても，画一性を追うあまり個別的事情を疎外し，弾力的な処理ができなくなっているという事情が税制複雑化の印象を一層強めているものと思われる。これに関連して，企業会計における損益法の進歩に対応して期間損益に関する税務調査が複雑化してきたことも，その要因の一つとして指摘しておく必要があるであろう」と主張する[46]。

このような主張につき，須貝教授は，第一次答申における議論では，「社会経済事象の複雑化が税法の細密化を生ずるほかに，また明確性の要請が細密化を産み，公平性の要請が画一性を生」み，「細密となったとされる税法はたとえば課税所得については会計慣行からの離反，その画一的な執行は個別的事情の疎外，弾力的な処理の不能を生じ，税務調査の複雑化をきたしたというのである」が，これを「成文法主義に対する反動の議論として読むと，所得計算基本規定を導入する立法理由としてふしぎに平仄が合ってくる」と指摘される[47]。

そして，第一次答申は，これらの原因や背景によって税制が複雑化してきたとしても，「ただ単に税制複雑化の現状をあげて，社会経済構造の複雑化，租税特別措置の拡充等の要因を顧みることなく，一方的にこれを論難し，あるいはまた，税法の規定の精密化を指摘して，企業会計との間に相互の進歩向上のために果たしてきた役割を評価することなく，一概にその非を鳴らすことは，必ずしも今後の簡素化の方向を正しく導くゆえんではなかろう」[48]とする一方で，「しかしながら，税制の複雑化の程度がすぎれば，税制はその果たすべき役割や利点をこえて，より多くの弊害を生ずることになる」として，その具体的弊害としてまず「煩雑な納税手続」をあげ，このことは「納税者の生産性の向上の妨げとなり，また税制は複雑難解であるというあきらめが納税者に生ずれば，納税協力意欲はおのずから減退するであろう」とする[49]。

さらに，いま一つの弊害として，「税制が複雑であれば納税者のみならず税務職員も法令通達に習熟することが困難となり，さらに課税所得を画一的に取り扱おうとする税制の態度が，期間損益等について企業の会計慣行との不一致を生ぜしめていることも加わっ

(46) 税制調査会，前掲注（36）書，38－39頁。

(47) 須貝，前掲注（45）論文，5頁。

(48) 税制調査会，同上書，39頁。

(49) 税制調査会，同上書，39頁。

て，納税者及び税務当局双方の事務負担の増大を招き，税務職員は形式的な否認事項の指摘に追われ真の不正事実摘発のための調査能力を減殺し，ひいては課税の実質的公平の遺児に支障をきたすというようなことが生じてくる」とし，これらの「弊害は，すべて国民経済的にも大きな損失」であり，「税制の簡素化を推進する理由はここに存する」としているのである[50]。

以上のような見解をもとに，税制調査会は，「記帳手続の簡略化」の項において「取引等の帳簿記録は，本来税法ないし納税のためよりも，企業ないし事業の経営のために，その記帳能力等に応じて適正に行われるべきものであって，基本的には，課税所得の計算も，企業ないし事業の経営のために商法や企業会計の適正な慣行に基づいて行われる企業利益ないし事業所得に関する記帳から直ちに行えるようにすべきであり，もし税法によって企業利益ないし事業所得について特別な修正を加える必要がある場合には，記帳の強制ではなく，申告調整という形で修正を加えることが適当」であるとし，「このような観点から見るときは，企業利益と課税所得との間に差異があることは好ましいことではなく，税法は，特別な政策的考慮に基づくときであっても，できる限りその仕組みを考えて適正な企業利益の計算を妨げないこととするとともに，負担の公平という角度からややもすれば画一的に取り扱いがちの課税所得の計算についても，適正な企業会計の慣行を奨励する見地から，客観的に計算ができ，納税者と税務当局との間に紛争が避けられると認められる場合には，幅広い計算原理を認めることを明らかにすべきである」とした[51]。

そして，そのための具体策として，「(ア)青色申告制度の簡素化」及び「(イ)小規模な個人事業所得者の現金主義による所得計算」とともに，「(ウ)課税所得の計算の弾力化－商法，企業の会計慣行等の開差の縮小」[52]をあげ，「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し，「課税所得は，本来，税法，通達という一連の別個の体系のみ

(50) 税制調査会，同上書，39頁。

(51) 税制調査会，同上書，42頁。

(52) ここでの「『開差』という新造語は米国会計士協会意見書に出てきたワイドニング・ギャップの語のほん訳である」とされる（須貝，前掲注（45）論文，8頁）。

によって構成されるものではなく，税法以前の概念や原理を前提としているといわねばならない。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存在することも当然であるが，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。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[53]。

中里教授によれば，「法人税法 22 条 4 項は，事実上，この提案に従って制定されたものである」[54]とされるのであるが，第一次答申においては，以上のような議論から考えて，調整意見書と同様，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ことによって解決されると考えていたものと思われる。

しかし，法人税法第 22 条第 4 項の規定を新設することによって，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におかれ，その上にさらに新しく 22 条 4 項の規定がつけ加えられたというにすぎ」ず，「少なくとも条文の改廃に関する限り新 22 条 4 項の規定はなにも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」結果，「税法の簡素化が実現されたかという問題のたて方からするならば，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」との主張は[55]，まさに正鵠を射たものといって良いのではなかろうか。

それでは，現行法人税法第 22 条第 4 項の立法趣旨は，いかに考えるべきであろうか。

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的に行っ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

---

(53) 税制調査会，同上書，43 － 44 頁。

(54) 中里，前掲注（19）論文，64 頁。

(55) 清永敬次「法人税法 22 条 4 項の規定について」『税法学』（日本税法学会）第 202 号（1967 年 10 月）28 頁。

れるものであるが，ある会計的事実を処理するにあたって二つ以上の「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，そのため経営者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。

例えば，固定資産の減価償却計算に関しては，定額法や定率法等多様な一般に公正妥当と認められる会計処理方法が存在するのであるが，商法は「会社ノ会計帳簿ニ記載又ハ記録スベキ財産ニ付テハ第 34 条ノ規定ニ拘ラズ法務省令ノ定ムル所ニ依リ其ノ価額ヲ付スルコトヲ要ス」（第 285 条）とするとともに，商法施行規則において，「固定資産については，その取得価額又は製作価額を付し，毎決算期において相当の償却をしなければならない」（第 29 条本文）とのみ規定し，いかなる償却方法を採用すべきかの判断を企業に委ねているのである。

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の選択は，全くの任意になされ得るものではないと解すべきである。

けだし，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ず，企業の経営者（取締役）は，いうまでもなく特定企業の経営をその所有者たる株主から委任されているのであって，善管注意義務（商法第 254 条第 3 項，民法第 644 条）あるいは忠実義務（商法第 254 条の 3）に基づき，自らの会計責任を履行するためにそれら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え有していると解すべきであろう。

したがって，企業によって最終的に選択採用されるべき会計処理方法は，当該企業の実態を熟慮した上で一般に公正妥当と認められ「る」もの，換言すれば，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妥当性を有するものでなければならないはずなのである。この意味において経営者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経営を委任された企業の実態

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[56]。

そもそも現行商法は，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」（第 32 条第 2 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終局的には商法の立場から行われるものとしているのであって，経営者が既に存する一般的会計慣行に基づいてある会計処理基準を採用したという事実は，その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，その客観的な妥当性を保証するものではあり得ない[57]。企業に生じた特定の会計的事実に関していかなる会計処理基準を採用すべきかを判断するにあたっては，高度な専門知識と経済全般や当該企業についての深い理解とが必要とされるのであるが，そうであるからこそ法は，企業の実情に精通し，かつ企業経営に関する専門家たるべき取締役をしてそ

---

(56) 飯野利夫『財務会計論〔三訂版〕』（東京：同文舘出版，平成 9 年（1997 年））2 の 17 頁は「会計処理の原則および手続については，例えば，減価償却における定額法・定率法または級数法などのように，1 つの会計事実に 2 つ以上の方法が認められることが多い。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。しかし，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。

(57) 『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，「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ことが必要である」とし，また，企業会計原則とは異なる方式によることが，同原則に従うのと同等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である。さらに，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。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る」とする（龍田　節『新版 注釈会社法(8) 株式会社の計算(1)』上柳克郎ほか編（東京：有斐閣，昭和 62 年（1987 年））4 頁）。

また，弥永教授は，「少なくとも有価証券報告書提出会社については，企業会計審議会が公表した企業会計の基準が，商法上も唯一の『公正ナル会計慣行』である，あるいはそのように強く推定されるという見解が多数説となっているようである」としながらも，「『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り，企業会計基準等が唯一の『公正ナル会計慣行』であるとされるのは，事実上はともかく，理論的には例外的な場合である」とする（弥永真生「平成 14 年改正における商法会計の論点」『旬刊・商事法務』第 1670 号（2003 年 8 月 5 日）28 頁）。

の判断をなさしめていると解すべきである。

このように解するならば，企業の経営者は，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え負っていると解すべきこととなろう。要は，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，法人税法第 22 条第 4 項の創設以前における解釈においても，税法上は「一般に認められた公正妥当な会計処理の基準というもの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，「法人税法の 22 条 1 項，2 項，3 項および同条 2 項，3 項にいうところの法令による別段の定め（法人税法 23 条ないし 64 条，同 65 条にもとづく政令の諸規定，および租税特別措置法の当該諸規定などを指す。）というような明文によるいわゆる所得計算規定と，それらの規定を通じてそれらの規定の上に，もしくはその背後にあるものとして前提せられているような或る意味ではこれまた明文の法規定とは切りはなしえないような比較的抽象的な所得計算原理にこそまず第一次的には依拠すべきものとされていた」とされる。すなわち，「成文法，制定法の根拠が存在しない場合にはやむをえず，法の空白をうずめ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いうのでこれによるべきものとされていた」と論じられるのである[58]。

以上のとおりだとするならば，法人税法第 22 条第 4 項の立法趣旨は，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

---

(58) 須貝，前掲注（45）論文，2 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』（東京：有斐閣，昭和 19 年（1944 年））38 頁）。

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[59]。法人税法第 22 条第 4 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的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，各場合毎の事情に応じて，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[60]。

第 5 款　法人税法第 22 条第 4 項と同法第 74 条との関係

さて，法人税法第 22 条第 4 項の趣旨を以上のように解するとして，次に当該規定と同法第 74 条の規定との関係が問題となる。

---

(59)　平成 3 年 12 月 19 日大阪高判〔昭和 61 年(行コ)第 25 号〕『税務訴訟資料』第 187 号（平成 5 年（1993 年）1 月）419 頁は，法人税法第 22 条第 4 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る」とし，「したがって，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。最高裁判例も，上述大阪高判の控訴審において，「法人税法 22 条 4 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 5 年 11 月 25 日最判〔平成 4 年（行ツ）第 45 号〕『税務訴訟資料』第 199 号（平成 7 年（1995 年）1 月）944 頁）。

また，須貝教授は「反ぷ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って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すものである」（須貝，前掲注（45）論文，22 頁）とする。

(60)　須貝，前掲注（45）論文，23 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』第 100 巻第 9 号 1552 頁では，「22 条 4 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」とされる。

すなわち，法人税法第22条及び同法第74条はそれぞれ次のように規定しているのであるが，これら規定はいかなる関係にあるかが問題となるとともに，その解釈をめぐっては，前述のとおり，二系統説と一系統説とが対立しているのである。

「法人税法第22条（各事業年度の所得の金額の計算）

① 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。

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つて計算されるものとする。

⑤ 第2項又は第3項に規定する資本等取引とは，法人の資本等の金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（商法第293条ノ5第1項（中間配当）又は資産の流動化に関する法律第102条第1項（中間配当）に規定する金銭の分配その他これに類する金銭の分配として政令で定めるものを含む。）をいう。」

「法人税法第74条（確定申告）

① 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。

一　当該事業年度の課税標準である所得の金額又は欠損金額

二　前号に掲げる所得の金額につき前節（税額の計算）の規定を適用して計算した法人税の額

三　第 68 条及び第 69 条（所得税額等の控除）の規定による控除をされるべき金額で前号に掲げる法人税の額の計算上控除しきれなかつたものがある場合には，その控除しきれなかつた金額

四　その内国法人が当該事業年度につき中間申告書を提出した法人である場合には，第二号に掲げる法人税の額から当該申告書に係る中間納付額を控除した金額

五　前号に規定する中間納付額で同号に掲げる金額の計算上控除しきれなかったものがある場合には，その控除しきれなかつた金額

六　前各号に掲げる金額の計算の基礎その他財務省令で定める事項

②　前項の規定による申告書には，当該事業年度の貸借対照表，損益計算書その他の財務省令で定める書類を添付しなければならない。」

以上のような法人税法上の規定に関し，まず，二系統説を代表する論者の一人である忠博士は，法人の各事業年度の所得の金額の計算については，法人税法上二つの系列が存在するとし，次のように論じる。

すなわち，忠博士は，第一の系列は，各事業年度の収益の額から，その事業年度の原価，費用および損失の額を差し引いて法人の課税所得を計算するものと規定する，法人税法第二編第一章第一節「課税標準及びその計算」における第 22 条から同法第 65 条までの規定及び関係法令の規定であって，「法人税法上の本流を占める考え方は，疑いもなくこの系列の方向でなければならない」と論じる[61]。

これに対し，法人の課税所得計算についての今ひとつの系列として，法人の申告納税について規定する法人税法第 74 条及び同法施行規則に規定する「別表四　所得の金額の計算に関する明細書」等に基づくものがあると，忠博士は主張する。すなわち，これらの規定によれば，法人はその確定した決算に基づいて作成された申告書により各事業年度の所得の金額等を申告すべきものとされる。ここで，所得の金額の計算に関する明細書は，その申告書の一部となるほか，貸借対照表，損益計算書ならびに損益金処分表，勘定科目内

(61)　忠佐市『税務会計法〔第六版〕』（東京：税務経理協会，1978 年）45 頁。

訳明細書等を添付すべきものとされているのであるが，とりわけ，「別表四　所得の金額の計算に関する明細書」による法律上の要求として，法人の確定した決算上の当期利益金に対する租税法令適用上の加算および減算の形式によるべきものとされている。しかし，法人税法上の各条項の構成からは，この形式が法人税法上の計算の本流とは考えられず，それは，第一の系列に対する簡便法であって，従系列にあるものと考えなければならないと，論じる[62]。

以上を要するに，忠博士の主張は，法人税法上の課税所得計算方式には，各事業年度の収益の額から当該事業年度の原価，費用及び損失の額を控除して計算する方式と，法人の確定決算上の当期利益に税法上の加算及び減算を行うことによって計算する方式という二つの方式があり，前者が本則的計算方式であって，後者は簡便的計算方式であるとするものである。

また，武田教授は，法人税の課税所得計算には，法人の確定した決算に基づく申告書の提出を規定した法人税法第 74 条第 1 項に基づき，商法を介して『公正なる会計慣行』に連係するというドイツ型の規定体系と，法人税法第 22 条第 4 項に基づき，直接的に『公正なる会計慣行』を基礎として成り立つものとするアメリカ型の規定体系との二つの流れが認められるとする[63]。

そして，法人の確定した決算に基づく申告書の提出を要求している税法としては，本来，前者によるべきであったが，法人税法第 22 条第 4 項が創設された昭和 42 年（1967 年）当時，「公正ナル会計慣行ヲ斟酌スベシ」とする商法 32 条第 2 項の規定が存在しなかったため，法人税法第 22 条第 4 項を創設することによって税法の体系上の不備を側面から補う必要があったのであり，昭和 49 年（1974 年）の改正により商法第 32 条第 2 項が創設されたため，法人税法第 22 条第 4 項の歴史的使命は終わったものと解することができると論じる[64]。

しかし，このような法人税法上に二つの課税所得計算体系が存在するという考え方には，筆者としては賛同し難い。このような見解は，わが国における法人所得課税について

---

(62)　忠，同上書，45 頁。

(63)　武田隆二「税務会計の基礎（二）」『会計』第 113 巻第 5 号（昭和 53 年（1978 年）5 月）748 － 752 頁。

(64)　武田，同上論文，752 － 753 頁。

の規制の沿革を考慮しておらず，法人税における課税所得計算に関する実体的規定と手続的規定とを混同したものといわざるを得ない。

中里教授は，法人税法第「22 条第 4 項が『課税標準及びその計算』と題する法人税法第二編第一章第一節中の規定であるのに対して，74 条 1 項が確定申告に関する手続的な規定にすぎない点を考慮すれば，法人税法はあくまでも 21 条乃至 65 条においてただ一つの課税所得算定方法を定めていると考えるべき」であって，法人税法が二系統の課税所得算定方法を定めているという考え方は，「法人税法，商法，会計慣行の三者間の関係を明確にとらえておらず，22 条 4 項を直接会計慣行を引き合いに出す規定としてとらえ，また 74 条 1 項を過度に重視する必ずしも妥当とはいえない考え方」であり，「我が国における企業会計の法的規制の独自の発展から生じた誤解」に基づいているとし(65)，次のように論じる。

すなわち，中里教授は，「我が国においては，租税法上一貫して，課税所得の定義ないし算定方法の面と，課税庁に提出すべき会計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が規定されてきた」のであるが，「第二次大戦後，アメリカ法の影響の下に証券取引法による会計規制が導入されたために，我が国の企業会計に関して，大陸法の伝統を受け継ぐ商法系統の規制とならんで証券取引法－企業会計原則系統の規制が行われるという事態が生じ」，そして「両系統の統合が未だ不完全な段階で法人税法 22 条 4 項が制定されたために，課税所得算定においても，証券取引法－企業会計原則系統の企業会計と結びついた法人税法 22 条 4 項系統と，商法系統の企業会計と結びついた法人税法 74 条 1 項系統の二つが併存するかのように誤解されやすい外観が作られたのである」との見解を示す(66)。

そして，法人所得課税の沿革からして，「課税所得算定の基礎となる企業会計は，証券取引法－企業会計原則系統のそれではなく，商法系統のそれであると考えるべきである」ところ，「課税所得算定の基礎となる企業会計が商法系統のそれのみであると解すれば，法人税法の定める課税所得算定方法が 22 条 4 項系統と 74 条 1 項系統の二つ存在するという考え方は成り立たなくなる」と論じているである(67)。

---

(65) 中里，前掲注（60）論文，1548 頁。

(66) 中里，同上論文，1548 － 1549 頁。

(67) 中里，同上論文，1549 頁。

このような中里教授の主張のうち，課税所得算定の基礎が商法上の計算であるとすることには賛意を表するが，企業会計に商法系統のものと証券取引法－企業会計原則系統のものとがあるとする議論には疑問を感じざるを得ない。

けだし，商法は強行法規である一方で，『企業会計原則』は単なる企業会計審議会が公表する中間報告にすぎないばかりか，『企業会計原則』がその前文たる「企業会計原則の設定について」において述べているように「企業会計の実務の中に慣習として発達したもののなかから，一般に公正妥当と認められたところを要約したもの」であるのであるから，企業会計原則設定以前における企業会計実務上の慣習は，まさしく商法上の慣習であったと考えられるからである。

もっとも，長年にわたり，『企業会計原則』の規定と商法の規定とに差異があったことは，『商法と企業会計原則との調整に関する意見書』(68)における記載からみても明らかではあるが，昭和 44 年（1969 年）に『商法と企業会計原則との調整について』と題する報告書(69)が公表され，これを受ける形で昭和 49 年（1974 年）には商法の改正（法律第 21 号）が行われて計算規定の改正がなされるとともに，企業会計原則も同年に一部修正されるにおよび，企業会計原則と商法との相違はほぼ解消されたものと考えられる。

思うに，法人税法第 74 条第 1 項が法人の確定した決算に基づいて申告書を提出しなければならないものとし，あるいは法人税法施行規則「別表四」において法人の確定決算上の当期利益の額に対して税法適用上の加算および減算を行うことによって課税所得を計算するものと規定するのは，法人税法第 22 条第 4 項に規定する方法とは別個の課税所得算定方法を示すものではなく，課税庁に対する申告の際の手続と単なる課税所得の算定についての具体的手順を示した規定にすぎない。

すなわち，法人税法第 22 条において，法人の課税所得の算定は，当該法人の決算がその個別的事情を加味した，商法上の客観的公正妥当性を有する会計処理方法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ている。これに対し，同法第 74 条第 1 項は，「企業利益に対して租税法上要求される修正が企業利益に対する加算及び減算という計算書類外での修正（施行

(68)　昭和 26 年 9 月 28 日経済安定本部＝企業会計基準審議会中間報告。

(69)　昭和 44 年 12 月 16 日大蔵省企業会計審議会報告。

規則別表四）として行われる結果として課税所得算定が商法上確定した計算書類に基づいて行われるべきことを規定している」[70]のであり，「課税所得算定が企業会計の方法に基づいて行われるということと同項とは直接的には関係がない」[71]と解されるのである。

(70)　中里，前掲注（60）論文，1557頁。

(71)　中里，同上論文，1557頁。

## 第2節　確定決算主義と逆基準性

確定決算主義（確定決算基準，確定決算基準主義とも呼称される。）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」[72]であって，「商法上で適法に確定した決算は，それが事実に反するか，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」[73]ということを意味する。

より具体的には，法人税における「確定決算主義」は本来，その内容として，法人税における課税所得計算上の「企業会計準拠主義」[74]を意味していると考えられるのであるが，わが国会計制度の国際的調和化との関連で批判的にその用語が用いられる場合，以上のような理解とは異なった，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」[75]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

---

(72)　井上久彌『会計学大事典　第四版』森田哲彌ほか編（東京：中央経済社，平成8年（1996年））1091頁。

(73)　醍醐　聰「確定決算基準と逆基準性」『JICPAジャーナル』第6巻第5号（通巻第466号，平成6年（1994年）5月）41頁。

(74)　金子，前掲注（1）書，254頁。

(75)　『企業会計原則』「第一　一般原則」一（真実性の原則）。なお，昭和23年に経済安定本部（現在の内閣府）内に設置された企業会計制度対策調査会は，その後大蔵省（現在の財務省）に移管されるとともに企業会計基準審議会，さらには企業会計審議会と改称され（中村　忠「企業会計審議会」『会計学大事典 第四版』森田哲彌ほか編（東京：中央経済社，平成8年）1169頁），平成13年1月6日に行われた中央省庁の再編により，内閣府の外局である金融庁へと移管された。

帰結として[76]，企業が採用すべき会計処理に関しては，財務書類の作成義務者たる代表取締役（委員会等設置会社については取締役会が指定した執行役。以下同じ。）に多くの選択の余地を残している。そして，その結果，当該財務書類の作成責任者たる代表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代表取締役に，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，当該代表取締役の主観によっ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，「国家が，特別の給付に対する反対給付としてではなく，公共サービスを提供するための資金を調達する目的で，法律の定めに基づいて私人に課する金銭給付である」[77]結果，税法には，その侵害規範[78]たる性格上，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代表取締役による主観的判断は，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のが実情である以上，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

---

(76) 会計公準（accounting postulates），すなわち企業会計理論を形成するための基礎概念として，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」が今日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』（東京：中央経済社，平成 8 年（1996 年））98 － 99 頁）。

(77) 金子，前掲注（1）書，9 頁。

(78) 「租税法は，国民の納税義務を定める法であり，その意味で国民の財産権への侵害を根拠づける，いわゆる侵害規範（Eingriffsnorm）であるから，将来の予測を可能ならしめ，法律生活の安定を図るため，成文の形式をとることが要求される」（金子，同上書，32 頁）。

と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明確化し，あるいは修正[79]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しめるというわが国法人税の計算構造上，上述のような企業会計の計算を明確化し，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，専ら，法人の確定した決算における経理処理に関わらしめ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（法人税法第2条第二十四号）の償却費（いわゆる減価償却費）に関して法人税法及び関連法令は，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。法人税法第2条第26号）した金額を限度とするものと規定されている（法人税法第31条第1項，第2条第26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，申告調整[80]に

---

(79) 金子教授によれば，法人税法及び租税特別措置法の益金及び損金に関する規定は，①一般に公正妥当と認められる会計処理の基準を確認する性質の規定，②一般に公正妥当と認められる会計処理の基準を前提としつつも，画一的処理の必要から，統一的な基準を設定し，または一定の限度を設け，あるいはそれを部分的に修正することを内容とする規定，③租税政策上または経済政策上の理由から，一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に対する例外を定める規定とに分類される（金子，同上書，256－257頁）。

(80) 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1169頁）をいう。

よって損金の額に算入することは認められないばかりでなく，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[81]。

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法人税法上の規定としては，減価償却費の損金算入以外にも，繰延資産の償却費の損金算入（法人税法第 32 条第 1 項），特定の事実が生じた場合の資産の評価損の損金算入（同法第 33 条第 2 項），過大な役員退職給与の損金不算入（同法第 36 条），交換資産あるいは特定現物出資により取得した有価証券に係る圧縮記帳（同法第 50 条，第 51 条），各種引当金繰入額の損金算入（同法第 52 条ほか）等がある。

さらに，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（例えば，特定資産の買換えの場合等の課税の特例を規定する租税特別措置法第 65 条の 7 第 1 項は，法人が買換資産の帳簿価額のうち圧縮限度額に達するまでの金額を損金経理により直接減額する方法（直接減額方式）のほか，その圧縮限度額以下の金額を損金経理により引当金勘定に繰り入れる方法[82]によって経理した場合にも，その経理した金額の損金性を承認する。また，法人税法第 37 条第 1 項は，法人が支出した寄附金の額につき利益処分方式による経理を行ったときは，その経理した寄附金の金額の損金性を否定する。）。

---

(81) 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 5 版』（東京：弘文堂，平成 6 年）228 － 229 頁。商法第 285 条，第 34 条第 2 号参照）と解されるのであるが，法人税法上，繰越欠損金の損金算入期間が 7 年（平成 16 年度税制改正前は 5 年）以内とされている（法人税法第 57 条第 1 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。

(82) ここにいう「損金経理により引当金勘定に繰り入れる方法」（引当金方式）には，法人が確定した決算において利益又は剰余金の処分により積立金として積み立てる方法（利益処分方式）が含まれるが，昭和 56 年における商法第 287 条ノ 2 の改正により，利益留保性の引当金は商法上排除されるに至っており，積立金経理を除いた狭義の引当金方式による圧縮記帳引当金は，現在では商法上引当金として許容され得ないと解される。同旨，蓮井良憲『新版 注釈会社法(8) 株式会社の計算(1)』上柳克郎ほか編（東京：有斐閣，昭和 62 年）262 頁，日本公認会計士協会＝監査第一委員会『圧縮記帳に関する監査上の取扱い』（監査第一委員会報告第 43 号，昭和 58 年 3 月 29 日）「まえがき」。

以上のような法人税法上の規定は，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，その本来的な意味内容にかかわらず，「税法の会計に対する基準性」（いわゆる「逆基準性」[83]）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化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（このような批判の背景には，後述するように，確定決算主義によらず，「申告調整主義」[84]によっても同一の課税所得計算結果に達することが可能であり，かつ現にアメリカにおいては申告調整主義に基づく課税所得計算が行われているとされていることにも，その一因があると解される。詳細は後述する）。

しかしながら，この「逆基準性」の意味内容もまた，確定決算主義の意義と同様，論者によって一様ではない。醍醐教授は，「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，次のような事象を指して多義的に論じられてきた」[85]として，次のような三つの事象を列挙する。

すなわち，醍醐教授によれば，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

---

(83)　中里教授は，確定決算主義の深刻な欠点の一つとして逆基準性の存在をあげ，「租税法の考慮から企業会計がゆがめられることは望ましいことではない」としながらも，「しかし，確定決算主義のような方式を採用する以上，企業が租税負担を減少させるために企業会計を操作することはむしろ必然的なことであり，この点を完全に解決するためには，確定決算主義を放棄するしかないのかもしれない」とされる（中里　実「V　租税法と企業会計（商法・会計学）」（「企業会計と会社法」川村正幸ほか（日本私法学会商法部会シンポジウム資料））『旬刊・商事法務』第 1432 号（1996 年 8 月 25 日）29 頁。

(84)　日本租税研究協会＝確定決算研究会「確定決算主義と税務申告の関係についての提言」『確定決算についての報告』（東京：日本租税研究協会，平成 6 年）4 頁。ここでは申告調整主義とは，「税務申告による課税所得は商法上の確定決算による当期純利益と無関係とし，減価償却費，引当金は，税務申告による申告額と税法限度を基本限度とする課税所得の計算方式」であるとして説明されている。

(85)　醍醐，前掲注（73）論文，42 頁。

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[86]，多義的に論じられてきたのである。

しかし，確定決算主義の弊害であるとされる逆基準性の意味内容が以上のようなものであるとするならば，少なくとも第一及び第二の意味における逆基準性がわが国企業会計の国際的調和化を図る上での妨げになっているとは，到底いい難い。

けだし，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代表取締役は，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，会計上のあるべき費用が計上されていない，したがっ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[87]。第一の意味での逆基準性の主張の背後には，従来の企業会計実務が，確定決算主義の存在を理由として株主に対する説明責任を軽視し，粉飾決算を容認してきたという事実が存在すると考えざるを得ない。

---

(86) 醍醐，同上論文，同上頁。なお，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10周年記念論文集』（『日税研論集』第28号，1994年10月）263頁では，このような醍醐教授の区分を「適確な区分である」とする。

(87) 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（例えば，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3号，昭和59年3月27日改正）「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5号，昭和51年4月6日改正）「3　監査上の取扱い」(3)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い。

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」[88]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，諸償却費や引当金の計上に関して明確な会計基準がわが国においては存在しない一方で，法人税法等がこれらについての詳細な規定を有していることから，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。しかも，このような状況は，長年にわたって黙認されてきたと考えられるのである。

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はどうであろうか。

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ると考えられる。

しかし，そのような状況においてもなお，企業に対して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，本末転倒かつもっ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」[89]のである。

問題は，第三の意味における逆基準性である。

この点，醍醐教授は，第三の「意味での逆基準性は，法人税制が諸準備金について利益

(88) 醍醐，前掲注（73）論文，43 頁。

(89) 醍醐，同上論文，43 頁。

処分方式によっ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」[90]と主張する。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（したがって，「財務諸表あるいは計算書類からの税務上の配慮（tax consideration）の完全なる排除」にこそ逆基準性批判の要諦があるとするならば），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，調和化達成後の計算書類の作成目的如何にかかっていると解される結果，検討の余地があると考える。

このことは，確定決算主義見直し論の今ひとつの論拠とされる，企業会計と課税所得計算の目的異質論[91]とも関係するのである（後述）。

それでは，果たして確定決算主義に第三の意味での逆基準性が存在し，それがわが国企業会計基準の国際的調和化を図る上での重大な桎梏となっており，したがって確定決算主義は廃止されなければならないと結論づけ得るのか否かに関しては，以下のさらなる議論を待たねばならない。

---

(90) 醍醐，同上論文，42頁。同旨，吉牟田，前掲注（86）論文，263頁。

(91) 醍醐教授は，確定決算主義見直し論の論拠を，逆基準性と「逆基準性以前に，目的が異なる企業会計と課税所得計算は分離・独立させた方が，それぞれの目的を首尾よく遂行できるという目的異質論」の二つに集約するが，後者については「直感の域を出ない議論のように思われる」とする（醍醐，同上論文，41頁）。

# 第三章　会計基準の国際的調和化と「真実かつ公正な概観（true and fair view）」

## 第1節　確定決算主義と「真実かつ公正な概観」

前章までにおいて考察したように，事実上，IAS を中心として各国の会計基準の国際的調和化が図られようとしているのであるが，その達成後に当該会計基準に基づいて作成される財務書類の作成目的及び性質は，一体どのようなものであり，現在のわが国企業会計におけるそれとどのように異なるのであろうか。

この点に関し，EC 会社法第 4 指令は，「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を与えなければならない」（第 2 条第 3 項）(1)と規定するとともに，EC 会社法第 7 指令においてもまた「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」（第 16 条第 3 項）(2)とし，いずれも計算書類は企

---

(1)　この条文の英語及びフランス語における原文を示すと，それぞれ次のとおりであるが，その規定文言上の相違に注目すべきである。

"The annual accounts shall give a true and fair view of the company's assets, liabilities, financial position and profit or loss."

"Les comptes annuels doivent donner une image fidele du patrimoine, de la situation financiere ainsi que des resultats de la societe."

なお，訳出は，山口幸五郎・清原泰司『EC 会社法指令』山口幸五郎編（東京：同文舘出版，昭和 59 年（1984 年））199 頁によった。

(2)　上記注（1）と同様，この条文の英語及びフランス語における原文を示すと，それぞれ次のとおりである。

"Consolidated accounts shall give a true and fair view of the assets, liabilities, financial position and profit or loss of the undertakings included therein taken as a whole."

"Les comptes consolides doivent donner une image fidele du patrimoine, de la situation financiere ainsi que des resultats de l'ensemble des entreprises comprises dans la consolidation."

なお，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』（大阪大学法学部）第 136 号（昭和 60 年（1985 年）9 月）263 頁によった。

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[3]。

これに対し，IASC による「会計基準設定のための理論的拠り所」[4]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，「IASC 概念フレームワーク」という。）[5]は，「財務諸表の目的は，広範な利用者が経済的意思決定を行うに当たり，企業の財政状態，経営成績及び財政状態の変動に関する有用な情報を提供することにある」[6]とし，「この目的のために作成される財務諸表は，ほとんどの利用者の共通の要求を満たすものである」[7]とする一方で，「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（IASC 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」[8]とし，慎重な表現なが

---

(3) EC 会社法第 7 指令に関する原案理由書によれば，第 7 指令第 16 条に定める定義は，第 4 指令第 2 条所定の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 (2) 論文，265 頁）。

(4) 広瀬義州・間島進吾編『コンメンタール国際会計基準 I』（東京：税務経理協会，平成 11 年）38 頁。

(5) IASC, *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements,* London: IASC, 1989.

(6) *Id.,* par. 12. "The objective of financial statements is to provide information about the financial position, performance and changes in financial position of an enterprise that is useful to a wide range of users in making economic decisions." 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』17 頁によった。

(7) *Id.,* par. 13. "Financial statements prepared for this purpose meet the common needs of most users." 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』17 頁によった。

(8) *Id.,* par. 46. "Financial statements are frequently described as showing a true and fair view of, or as presenting fairly, the financial position, performance and changes in financial position of an enterprise. Although this framework does not deal directly with such concepts, the application of the principal qualitative characteristics and of appropriate accounting standards normally results in financial statements that convey what is generally understood as a true and fair view of, or as presenting fairly such information." 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』37 頁によった。

ら企業の状況に関する「真実かつ公正な概観」の表示または適正な表示が財務書類の目的であることを示している。

以上の EC 会社法指令及び IASC 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，調和化後の財務書類は「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。

経済協力開発機構（Organisation for Economic Co-operation and Development : OECD）の会計基準に関するワーキング・グループ（以下，「会計基準ワーキング・グループ」という。）は，会計基準調和化シリーズ第 3 号『課税と財務報告の関係ー所得税の会計』と題する報告書（以下，「OECD 報告書」という。）[9]において，次のように述べている。

すなわち，OECD 報告書は，「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（international comparability）を探求する上で，財務諸表（financial statements）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」[10]とする一方で，「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（tax evasion）の防止あるいは投資に対する誘因（incentives）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（general

---

(9) OECD, Working Group on Accounting Standards, *THE RELATIONSHIP BETWEEN TAXATION AND FINANCIAL REPORTING: INCOME TAX ACCOUNTING,* ACCOUNTING STANDARDS HARMONIZATION No. 3, Paris: Head of Publications Service, OECD, 1987.

この報告書は，第一部「課税と財務報告の関係」と第二部「所得税の会計（INCOME TAX ACCOUNTING）」という相互に関連する二つの報告によって構成されているが，これらの報告は，OECD 加盟国代表者並びに IASC や EEC 会計専門家研究グループ（the EEC Groupe d'Etudes des Experts Comptables）等の機関の代表者で構成される特別委員会によって作成された（*Id.*, p. 3）。

(10) *Id.*, p. 27.

accounting principles）からの重大な離脱（substantial derogation）が現存する」[11]とし，「当該ワーキング・グループは，その作業計画において，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（greater comparability and harmonization）を達成することに対する主たる制度的障害（institutional obstacle）であると確認した」[12]と指摘しているのである。

それでは，OECD の会計基準ワーキング・グループは，いかなる検討を経てこのような結論に達したのであろうか。以下に節を改めて検討することとする。

(11) *Id.*, p. 3.

(12) *Id.*, p. 9.

## 第2節　OECD報告書における議論

まず会計基準ワーキング・グループは，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税務報告と財務報告との関係に係るアプローチを，各国の実例を示しつつ，以下のように三分類した。

すなわち，第一のアプローチは，「実際上，会計実務（accounting practices）が税法上の規則（tax rules）によって著しく影響されている」ものであり，「実例として現在ノルウェーで採用されているこのアプローチの下において，財務諸表は，たとえそれが会計原則に従って作成されたものであるとしても，税法上の規則によって相当影響される。会社は，その帳簿（books）に税法上の規則に反するいかなる記入（entries）を行うことも許容されない。たとえ後者（税法上の規則のこと。筆者）が会計原則と著しく相違しているとしても，（あるいは－筆者）たとえ会社が国家財政上の配慮（fiscal considerations）によって影響を及ぼされた財務情報を得ることではなく，その会計フレームワーク外でデータを再加工すること及び（その公表が理論上禁じられる）見積財務諸表（pro forma financial statements）を作成することを欲したとしても，会社は何らの選択肢も有しないのである」と述べる[13]。

次に第二のアプローチは，「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」ものであり，「このアプローチは，主としてデンマーク，オランダ，イギリス，及びアメリカにおいて実践されており，会計と国家財政という二つの規則の体系は独立して作用し，原則として相互に影響しない。より具体的には，企業は会計原則に従ってその取引（transactions）を記録することから解放されているが，課税標準（the basis for tax assessment）を決定するためには時として複雑な計算をしなければならない，ということをこのことは意味する」が，「この場合において，租税目的の報告書は，会計フレームワークの外部で作成される」とされており[14]，このアプローチはわが国でいう申告調整主義に相当するものと考えられる。

最後に，税務報告と財務報告との関係に係る第三のアプローチは，「財務諸表の作成方法が，特別な租税目的に応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

---

(13)　*Ibid.*

(14)　*Id.*, pp. 9-10.

く」ものである。ここで，「このアプローチの実現性（possibility）は，税法（tax laws）が財務計算書類（financial accounts）を提供するためのいかなる特別な方法をも規定しない国において生じる。これらの国々において，一般的な会計原則（general accounting principles）に従って作成された財務諸表は，同時に課税標準を決定するために利用され得る。しかしながら，例えばフランス，ドイツ，イタリア及びポルトガルのような，税務報告と財務報告との間にこのような緊密な関連性が観察され得るほとんどの国においては，特別な租税目的を反映するために，この原則に対するかなりの例外が存在する。これらの事例において，税法上の規則は一般的な会計原則に優先する。したがって，いくつかの租税優遇策（tax advantages）から利益を得るために企業は，その財務諸表において税務報告のための処理方法（tax reporting techniques）を用いるべきかどうか，という問題が生ずる」と論じられており[15]，このアプローチがわが国における確定決算主義に相当するものと考えられる。

これらのアプローチのうち「多くの加盟諸国で観察される実務は，会計が税務上の配慮によって著しく影響される第一のアプローチから離脱する傾向を示している。その上，いくつかの国は，分離報告システム（the system of separate reporting）を選択しており，あるいは選択することを計画している」[16]とし，財務報告と税務目的の報告との相違，税務上の配慮が生ずる範囲について詳細な検証を行った後，「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

(15) *Id.*, p. 10.

(16) *Id.*, p. 11.

な同一化（complete alignment）を期待することは非現実的であろう」[17]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。

すなわち，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」[18]であるが，「当該グループの多くのメンバーの見解において，租税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いる。まさにその本質によってこのアプローチは，既にみたように，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（highly tax-oriented accounting）へと導く。その結果として生ずる歪みは，国家的レベルにおいてさえ，財務報告において要となる数額（key figure）であると一般に考えられている当該年度の取引の成果（operating results for the year）に関する，会社間のいかなる真の比較をも妨げる。国家的レベルにおいて真実であることは，国際的レベルにおいてとりわけ妥当するのであり，そこでは企業間の比較可能性は，会社が彼ら自身特別な税務上の特権を利用するか否かを自由に選択することができるという事実によってのみでなく，多様な国家の租税哲学間に著しい相違が存在し得るという事実によってもまた，歪められるのである」[19]と論じる。

ここで，OECD 報告書では，税務報告及び財務報告に関する一致要求は，「当該年度の取引の成果」に関する会社間の真の比較を妨げるものであるとし，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何ら言及していないことは注目に値する。

次いで，第二の解決策は「税務報告と財務報告との分離」[20]を図るものであるが，「税務報告と財務報告との間の明確な分離（clear separation）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

---

(17) *Id.*, p. 19.

(18) *Id.*, p. 20. "conformity between tax and financial reporting, disclosure in the notes to the accounts of the effects of tax considerations."

(19) *Id.*, p. 21.

(20) *Ibid.* "separation of tax reporting and financial reporting."

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」[21]として，結論において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，以上の議論からすれば，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（なお，わが国は，当該報告書において，税務報告と財務報告との一致を図っている統一報告国《uniform reporting countries》の中に分類されている[22]。）。

しかし，OECD 報告書は一方で，加盟国で採用されている税務報告と財務報告との関係に係るアプローチを三分類したことにつき，「加盟諸国において実践されている主要な実務に関する概略的な考え方を提供するが，当該描写された相違は幾分独断的なもの」であり，「（税務と会計という一筆者）二つの原則の体系が独立しているところにおいてさえ，税務上の配慮は会計に影響を与えるであろう」とするとともに，「例えば，独立システム（the system of independence）が最も先進的に受容されているアメリカにおいて，後入先出法（the last-in, first-out method : LIFO）によってその在庫（stock）を評価する可能性を通じて企業に認められている利益は，当該方法に基づく財務報告を条件とする旨，租税法規（tax regulations）は規定しているのである」として[23]，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するのである。

すなわち，アメリカ内国歳入法典（Internal Revenue Code : IRC）は，その第 472(a)条及び第 472(b)条において，たな卸資産の評価方法として納税者に後入先出法の採用を認め

---

(21) *Ibid.*

(22) *Id.*, p. 45, "Table 1; DETERMINATION OF TAXABLE INCOME AS COMPARED TO ACCOUNTING INCOME." ここでは，後掲表 2 のように，統一報告国として日本のほか，ドイツ，フランスなどがあげられ，分離報告国（separate reporting countries）として，イギリス，アメリカなどがあげられている。もっとも，「個々の国を特定のカテゴリーにおいて位置づけるのは容易なことではない」（*Id.*, p. 44）とする。

(23) *Id.*, p. 10.

ているのであるが[24]，同法典第 472(c)条はその条件として，当該方法が用いられる最初の課税年度及びそれ以降の課税年度の所得，利益あるいは損失を確定するための株主等に対する報告目的や与信目的のために作成する財務諸表上において当該方法が適用されていることをあげているのである[25]。

そして，OECD 報告書は，さらに続けて，「オランダにおいて，“健全な企業実務（sound business practice）”に基礎づけられなければならない税務報告書は，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

---

(24) IRC 第 472(a)条及び第 472(b)条は，次のように規定している。本稿にとって極めて重要な条文であるので，ここに敢えてその全文を掲げておく（次注（25）も同様）。

Sec. 472(a) Authorization.— A taxpayer may use the method provided in subsection (b) (whether or not such method has been prescribed under section 471) in inventorying goods specified in an application to use such method filed at such time and in such manner as the Secretary may prescribe. The change to, and the use of, such method shall be in accordance with such regulations as the Secretary may prescribe as necessary in order that the use of such method may clearly reflect income.

Sec. 472(b) Method applicable.— In inventorying goods specified in the application described in subsection (a), the taxpayer shall:

(1) Treat those remaining on hand at the close of the taxable year as being: First, those included in the opening inventory of the taxable year (in the order of acquisition) to the extent thereof; and second, those acquired in the taxable year;

(2) Inventory them at cost; and

(3) Treat those included in the opening inventory of the taxable year in which such method is first used as having been acquired at the same time and determine their cost by the average cost method.

(25) IRC 第 472(c)条は，次のように規定する。

Sec. 472(c) Condition.— Subsection (a) shall apply only if the taxpayer establishes to the satisfaction of the Secretary that the taxpayer has used no procedure other than that specified in paragraphs (1) and (3) of subsection (b) in inventorying such goods to ascertain the income, profit, or loss of the first taxable year for which the method described in subsection (b) is to be used, for the purpose of a report or statement covering such taxable year -

(1) to shareholders, partners, or other proprietors, or to beneficiaries, or

(2) for credit purposes.

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」とする一方で，「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（firms' accounts）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（the actual incidence of taxation）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（formal comparison）ではなく，会計実務及び計算書類（the accounts）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[26]ことに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り，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，分離報告システムを採用しているか，それとも統一報告システムを採用しているかという法形式の単純な比較ではなく，いずれのシステム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。

そして，そうであるならば，国家法制が統一報告システム（確定決算主義）を採用しているか，それとも分離報告システム（申告調整主義）を採用しているかの単純な法形式の比較は，意味をなさないこととなろう。もとより，各国の会計基準の調和化を図る上で最重要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均質性であるはずである。

また，EU 諸国の場合，国家規制あるいは会計実務が上記のいずれのアプローチに属していようと，OECD 報告書も指摘するように，「（前略）EEC 第 4 指令の下において，計算書類は企業のパフォーマンス，その成果及びその財政的情勢に関する真実かつ公正な概観を示さなければならない」[27]のであるが，一方で当該報告書は，「EEC の第 4 及び第 7 指令は，財務報告と課税報告の分離を支持あるいは反対する立場を採っていない」[28]と述べているのである。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

(26) OECD, Working Group on Accounting Standards, *op. cit. supra* note (9), p. 10.

(27) *Ibid.* EC 会社法第 4 指令第 2 条第 3 項及び EC 会社法第 7 指令第 16 条第 3 項参照。

(28) *Id.*, p. 12.

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[29]，「統一的な租税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」[30]のである。もっとも，OECD 報告書は続けて，「成果は注記における情報の補足（the help of information in the notes）とともに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，（会計基準ワーキング・グループに参加している諸機関の一筆者）ほとんどの代表者は考えたのである」[31]とするが，その理由は定かではない。

以上のような OECD 報告書における議論は，税務上の配慮が企業の財務報告に影響を与える場合，その影響を受けて作成された財務書類は企業の真実かつ公正な概観を示さないものであり，したがってアメリカにおいてさえ，少なくとも在庫の評価方法として後入先出法を採用する企業の財務書類は真実かつ公正な概観を示していないという結論を導くのであろうか。一方その逆に，EC 会社法第 4 指令の国内法化を図った EU 諸国の場合，企業の状況に関する真実かつ公正な概観を示さない財務書類を作成し，株主等に提出することは国内法に照らしても違法である結果，各国においてそのような違法な状況が容認されているのでない限り，その国の採用するアプローチが上記の三分類のうちのいずれであろうと，別言すれば税務上の配慮の会計に与える影響の大小にかかわらず，企業の財務書類は真実かつ公正な概観を与えるものとなっている，ということを意味するのであろうか。

あるいは，そうではなくて，税務上の配慮によって会計が影響を受けている場合であっても，財務書類が企業の真実かつ公正な概観を与え得る場合が存する，ということを示唆するのであろうか。

次節では，課税所得の計算は商法上の計算規定から出発すべきであるとした，いわゆる Ruding 委員会報告書における議論を検討することとする。

---

(29) 例えば，EC 第 4 指令第 35 条第 1 項第 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ている。なお，上記 EC 第 4 指令の条文の訳出は，山口・清原，前掲注（1）書，286 頁によった。

(30) OECD, Working Group on Accounting Standards, *op. cit. supra* note (9), p. 21.

(31) *Ibid.*

＜表２＞会計上の所得と比較しての課税所得の決定

| | 分離報告国 | 統一報告国 |
|---|---|---|
| ヨーロッパ | | |
| ドイツ | | × |
| ベルギー | | × |
| デンマーク | × | |
| スペイン | | × |
| フィンランド | | × |
| フランス | | × |
| ギリシャ | | × |
| アイルランド | × | |
| イタリア | | × |
| ルクセンブルグ | | × |
| ノルウェー | | × |
| オランダ | × | |
| ポルトガル | | × |
| イギリス | × | |
| スウェーデン | | × |
| スイス | | × |
| その他の国 | | |
| オーストラリア | × | |
| カナダ | × | |
| アメリカ | × | |
| 日本 | | × |
| ニュージーランド | × | |
| トルコ | | × |

（出所：OECD, Working Group on Accounting Standards, *THE RELATIONSHIP BETWEEN TAXATION AND FINANCIAL REPORTING: INCOME TAX ACCOUNTING,* ACCOUNTING STANDARDS HARMONIZATION No. 3, Paris: Head of Publications Service, OECD, 1987, p. 45.）

## 第3節　Ruding委員会報告書における結論と勧告

いわゆる Ruding 委員会報告書は，正式名称を『会社課税に関する独立専門家委員会報告書』といい[32]，欧州共同体委員会の委員であった Christiane Scrivener の主導の下，1990年4月20日の欧州共同体委員会コミュニケ『会社課税に関するガイドライン（Guidelines on company taxation）』に基づき，1990年12月に欧州共同体委員会によって設置された，Onno Ruding 氏を委員長とする「会社課税に関する独立専門家委員会（The Committee of Independent Experts on Company Taxation）」（以下，「Ruding 委員会」という。）による報告書である[33]。

この報告書は，加盟国における企業課税の大いなる調和化のための必要性を評価することが目的であったのであるが，欧州共同体委員会によって設置された Ruding 委員会の委任事項に従い，次のような三つの主要な問題を取り扱っている。すなわち，第一に，加盟国間の企業課税における相違が，域内市場の機能，とりわけ投資決定と競争に関して主たる歪みの原因となっているか，第二に，そのような歪みが生じる範囲において，それらは自由市場方式及び国家租税制度間の競争を通して単純に軽減あるいは除去されることが見込まれるのか，それとも共同体レベルでの行動が要求されるのか，第三に，どのような具体的手段がこれらの歪みを除去し，あるいは緩和するために共同体レベルにおいて要求されるのか，という問題である[34]。

さらに，これらの問題を検討する上で，Ruding 委員会は，（ｉ）投資レベル及び貯蓄性向（the propensity to save）の双方において法人課税の影響を考慮するとともに，（ii）資金欠乏のリスクが存している世界経済情勢に対して配慮したとする[35]。

このような観点に基づき，Ruding 委員会報告書では，まず「第三章　欧州共同体及び

(32) Commission of the European Communities, *Report of the Committee of Independent Experts on Company Taxation*, Luxembourg: Office for Official Publications of the European Communities, 1992.

(33) *Id.*, p. 11. なお，Onno Ruding 氏はオランダの元大蔵大臣である。

(34) *Id.*, p. 24.

(35) *Id.*, p. 193.

その主要な取引上のパートナーにおける事業所得の課税」[36]の「Ⅲ　法人課税の標準」[37]において，「課税所得の定義」[38]と題して次のように述べる。

すなわち，「課税所得（taxable income）は，異なる租税法制（tax regimes）の下においても類似した方法により算定される。事業所得あるいは取引所得（business or trading income），さらには非事業所得（non-business income）を含むすべての源泉から生じる所得は，通常，課税標準に包含される。しかしながら，所得の概念は通常は定義されず，課税所得は，原則として，健全な商事会計慣行における正規の原則の基準（the basis of ordinary principles of sound commercial accounting practice）に基づいて算定され，かつ，一般的に会社の計算書類において示された利益にその基礎を有する。多くの EC 諸国（ベルギー，フランス，スペイン，ドイツ，ギリシャ，ルクセンブルグ及びイタリア）においては，年次計算書類が，税法（tax statutes）が別段の定めを設けることなく，課税所得の数額を決定する一方で，他の国々（デンマーク，アイルランド，オランダ及びイギリス）では，二つの計算書類の体系間に明確な関連性は存しない。租税目的のための利益に到達するために，いくつかの調整がしばしば，法規によって要求される」[39]とし，OECD 報告書（前節参照）と同様の分析を行っている。

そして，報告書の総括となる「第 10 章　結論と勧告」[40]中の「Ⅱ　主たる研究結果」[41]において，「EC 加盟国間の主要な租税上の相違」[42]と題して，次のように述べる。

すなわち，「加盟国間の事業所得の課税における主たる相違は，法人税システムの性格，法定税率，多様な種類の租税優遇措置を付随する課税標準の定義，国外へ流出する所得に関する源泉徴収（withholding taxes on income flows abroad），及びクロス・ボーダーな活動から得られる所得についての二重課税に関して，いかなる優遇措置が与えられるかと

(36) *Id.*, p. 49. "Chapter 3 The taxation of business income in the European Community and its main trading partners."

(37) *Id.*, p. 50. "Ⅲ－ Corporation tax base."

(38) *Ibid.* "Definition of taxable income."

(39) *Id.*, pp. 50-51.

(40) *Id.*, p. 193. "Chapter 10 Conclusions and recommendations."

(41) *Id.*, p. 194. "Ⅱ－ Main findings."

(42) *Id.*, p. 194. "Principal tax differences between EC Member States."

いう手法に関連している」[43]とし，加盟国間の法人税システム及び法定税率の相違について言及した後，「さらに，法人税の課税標準は，ある加盟国と他の加盟国とで相違する。課税所得は，原則として，『健全な商事会計慣行（sound commercial accounting practice）』の原則に基づき算定され，かくして会社の計算書類において報告される利益に関連づけられる。しかしながら，一方で，いくつかの国々（ベルギー，フランス，ドイツ，ギリシャ，イタリア，ルクセンブルグ及びスペイン）においては，税務目的のために要求される計算書類と報告目的のために作成される計算書類との間に緊密な連関があり，他の国々（デンマーク，アイルランド，オランダ及びイギリス）においては，二つの計算書類の体系間の連関は緊密なものではない」[44]として，前述の第三章における分析と同様の分析を行った。

そして，以上のような認識に基づき Ruding 委員会報告書は，「Ⅲ　政策勧告」[45]中の「法人税」[46]において，「法定法人税率」[47]と題して次のように述べる。

すなわち，「共同体内でのクロス・ボーダーな投資に対する障害を除去する場合，加盟国の法人に関する課税標準及び税率の相違が，資源の配分に影響し，かくして競争において歪みを惹起することによって，より大きな重要性を帯びるに違いない。そのような障害の除去とともに，これらの種類の租税上の相違は，全体として共同体内の法人に関する課税標準を浸食する傾向にある節税（tax planning）及び問題の多い会計慣行（questionable accounting practices）の余地を増加することがまた，予期されるのである。加盟国間の過剰な租税競争の余地を減じるために，中期的に法定税率と課税標準の双方の観点から，最低限の調和化が図られることが望ましいと，（Ruding ー筆者）委員会は信ずる（第二段階）。明らかに，税率の調和化に関するいくつかの提案は，課税標準の同時的調和化なく

(43) *Id.*, p. 194.

(44) *Id.*, p. 195.

(45) *Id.*, p. 201. "Ⅲ－ Policy recommendations."

(46) *Id.*, p. 207. "Corporation taxes."

(47) *Id.*, p. 209. "Statutory corporation tax rates."

しては，効果のないものとなろう」[48]と論じる。

さらに，「法定法人税率に関して，最低税率は，加盟国の現在の租税収入に影響を与えることなく，加盟国に最大限の国内における租税中立性（domestic tax neutrality）を達成するための自由を与えるような水準に設定されるべきである。（既存の法人税の役割は，各国自らが決定すべき事項である。）より高度な国内における租税中立性は，この方法において，一般に認められた会計原則に基づき法人の課税標準を最大限可能な範囲にまで拡大することにより，かつ，法定税率を引き下げることにより，達成されうる」[49]とする。

また，「課税可能利益の定義」[50]と題する項において，次のように続ける。

すなわち，「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，委員会は信ずる。しかしながら，財務諸表は共同体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に注意を引かれる」[51]と述べる。

さらに続けて，「したがって，いくつかの相違は，商事目的のための計算書類において示される結果と租税目的のために示される結果との間に，存続するに違いない。（例えば，配当の二重課税に関する控除のような）租税技術上の理由のために，課税可能利益が会計目的のための利益とは異なる場合，このような相違の必要性は自明である。同様に，税務目的のために行われるいくつかの修正は，年次計算書類に反映されるべきではない」[52]とする。

そして最終的に，「（Ruding 一筆者）委員会は，商事計算書類と租税目的のために使用される計算書類との間の相違を減じるための適切な手法をとることを（欧州共同体）委

---

(48) *Ibid.*

なお，Ruding 委員会報告書では，当該報告書において行われた様々な勧告を，その実施すべきと考える時期によって三段階に区分したのであるが，第一段階の勧告については 1994 年末までに，第二段階の勧告については，直ちに着手されるべきであるとし，第三段階の勧告については，完全な経済通貨同盟の達成と同時に履行されるべきであると主張した（*Id.*, pp. 202-203.）。

(49) *Id.*, p. 209.

(50) *Id.*, p. 212. "Definition of taxable profits."

(51) *Ibid.*

(52) *Ibid.*

員会に勧告する（第三段階）」[53]としたのである。

もっとも，この Ruding 委員会報告書の勧告について，欧州委員会は採択することなく，したがって Ruding 委員会報告書は失敗したとされる[54]。

しかしながら，それにもかかわらず，「財務報告目的のために作成される商事計算書類は，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」[55]とした点は注目に値する。

けだし，域内各国間の法人税制の調和化を行う場合，Ruding 委員会報告書も指摘するように，法人税額が法人税率と課税標準（すなわち所得）との積として算定されるものである限り，法人税率の調和化ないしは統一化を行ったとしても，法人税の課税標準の算定方法が各国によって異なるならば，法人の税負担が異なることとなる[56]。

そのため，課税標準の算定方法の調和化ないしは統一化をも行わなければならないのであるが，これまでにみたように，EC 域内においては，商法上の企業利益と課税所得との関連性が緊密な国家と緊密とはいえない国家とが存在する結果，それは企業会計方法の統一へと発展せざるを得ないような，困難な課題と考えられていた[57]。

しかし，それにもかかわらず Ruding 委員会報告書では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のである。

---

(53) *Ibid.*

(54) 村井　正・岩田一政『EU 通貨統合と税制・資本市場への影響』税研創立 50 周年記念出版（東京：日本租税研究協会，平成 12 年（200 年））28 頁。

(55) 前掲注（51）の本文を参照。

(56) 宮島　司「税務論から見た確定決算主義と申告調整主義」『租税研究』（日本租税研究協会）第 528 号（1993 年 10 月）41 頁。

(57) 宮島，同上論文，41 頁。

## 第4節　二つの報告書の示唆するもの

以上のような OECD 報告書及び Ruding 委員会報告書における議論が示唆するのは，どのようなものであろうか。

思うに，OECD 報告書も指摘するように，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，EC 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（the notes on the accounts, l'annexe）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（the annual accounts, les comptes annuels）あるいは連結計算書類（consolidated accounts, les comptes consolidés）は「一体を構成する（a composite whole, forment un tout）」（第4指令第2条第1項，第7指令第16条第1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，確定決算主義あるいは統一報告システム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い得るであろう[58]。

そもそも「例外として，本指令（第4指令の意。筆者）の規定を適用すれば第3項に定める義務（真実かつ公正な概観を与える義務の意。筆者）に抵触することとなる場合には，真実かつ公正な概観を与えるため，（加盟国は－筆者）当該規定の適用除外（の制度－筆者）を設ける」（第4指令第2条第5項前段。第7指令第16条第5項前段参照）[59]ものとしている，その「真実かつ公正な概観」とは果たしていかなる概念であるのかを明らかにする必要があろう。そうでなければ，確定決算主義あるいは統一報告システムが財務書類におけるその表示を阻害するかどうかを議論することはできないのである。しかし，この点につき OECD 報告書において何ら明らかにされていないばかりか，EC 会社法指令においてもその定義付けはなされていない。

そこで，当該概念に関し，わが国と同様に確定決算主義を採用しているとされ，EC 会社法第4指令の国内法化が図られたフランスにおける議論を手掛かりとして，次章において補論的考察を試みることとする。

---

(58) 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るとする一方で，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（standard accounting principles）を採用する場合，租税債務（tax liability）評価上の一時的遅延（temporary delays）から生ずる繰延課税（deferred taxation）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を指摘せねばならないとする（OECD, *op. cit. supra* note (9), p. 17）。

(59) "Where in exceptional cases the application of a provision of this Directive is incompatible with the obligation laid down in paragraph 3, that provision must be departed from in order to give a true and fair view within the meaning of paragraph 3." 訳出は，山口・清原，前掲注（1）書，200頁によった。

# 第四章　フランスにおける第 4 指令の国内法化と「忠実な写像（image fidèle）」

フランスにおいては，会社法第 4 指令と国内法との調和化を図るべく，『1978 年 7 月 25 日付 EC 理事会によって採択された第 4 号指令と商人及び特定会社の会計義務との調和化に関する 1983 年 4 月 30 日法律第 83 － 353 号』（以下，「1983 年調和化法」という。）[(1)]によって『商法典（Code de commerce）』及び『商事会社に関する 1966 年 7 月 24 日法律第 66 － 537 号』（以下，「1966 年商事会社法」という。）[(2)]の改正が行われた。この改正後の商法典（以下，「改正商法典」という。）[(3)]は，「年次計算書類（comptes annuels）は，貸借対照表（le bilan），成果計算書（le compte de résultat）及び附属明細書（une annexe）を包含し，これらは解離不能な一体（un tout indissociable）を構成する」（第 L123-12 条第 3 項後段）[(4)]と規定し，「年次計算書類は正規（réguliers）で誠実（sincères）なものでなければならず，かつ，企業の財産（patrimoine），財政状態及び成

---

(1)　Loi n° 83-353 du 30 avril 1983 relative à la mise en harmonie des obligations comptables des commerçants et des certaines sociétés avec la IV è Directive adoptée par le Conseil des Communautés européennes le 25 juillet 1978.

(2)　Loi n° 66-537 du 24 juillet 1966 sur les sociétés commerciales.

(3)　なお，「フランスにおいては，様々な法領域で法典編纂（codification）の作業が進んでおり，66 年法（1966 年商事会社法を指す。筆者）も，2000 年 9 月 18 日オルドナンスにより，その実質的な内容を変更しない形で，商法典に統合され」（山田純子『比較会社法研究－ 21 世紀の会社法制を模索して－』森本　滋編著（東京：商事法務，2003 年）86 頁（脚注 4）），条数の改正も行われた。したがって，以下では，特に断りのない限り，現行商法典の条文を示すものとする。

(4)　“Ces comptes annuels comprennent le bilan, le compte de résultat et une annexe, qui forment un tout indissociable.”

野村教授によれば，「成果計算書」は，旧来当期業績主義思考に基づいて作成されてきた一般経営計算書（compte d'exploitation générale）と損益計算書（compte de pertes et profits）という二つの書類を，包括主義観点に立って統一したものであるとされており（野村健太郎『フランス企業会計』（東京：中央経済社，平成 2 年）39 頁），わが国における損益計算書に相当すると考えられる。また，同教授は，「『注記』という大枠があってその中に附属明細書も含まれるものと解される」とし，《annexe》を「注記・附属明細書」と訳出している（野村，同書，130 頁）。

果に関する忠実な写像（image fidèle）を与えなければならない」（第 L123-14 条第 1 項）[5]と規定する。その一方で，「ある会計規定の適用が，本条に記載される忠実な写像を与えるに十分でないときには，補足情報が附属明細書において提供されなければならない」（同条第 2 項）[6]と規定するとともに，「仮に，例外的な場合において，ある会計規定の適用が財産，財政状態または成果の忠実な写像を与えるに適していないことを示すならば，当該規定に違背しなければならない。このような違背は，企業の財産，財政状態及び成果に関するその影響の情報とともに，附属明細書において記載され，かつ，適正に正当化される」（同条第 3 項）[7]と規定し，附属明細書という新たな書類の作成を要求するとともに，商法上『忠実な写像』という概念を採り入れたのである。ただし，やはり改正商法典においても当該概念についての定義付けはなされていない。

この企業の写像についての忠実性（fidélité）は，その語源において「1844 年以降イギリスの法文上認知された《真実かつ公正な概観》の概念のフランス語における表現以外の何ものでもない」[8]と論じられているのであるが，それでは，わが国と同様確定決算主義を

(5) "Les comptes annuels doivent être réguliers, sincères et donner une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'entreprise."

(6) "Lorsque l'application d'une prescription comptable ne suffit pas pour donner l'image fidèle mentionnée au présent article, des informations complémentaires doivent être fournies dans l'annexe."

(7) "Si, dans un cas exceptionnel, l'application d'une prescription comptable se révèle impropre à donner une image fidèle du patrimoine, de la situation financière ou du du résultat, il doit y être dérogé. Cette dérogation est mentionnée à l'annexe et dûment motivée, avec l'indication de son influence sur le patrimoine, la situation financière et le résultat de l'entreprise."

(8) Monique Luby, François Pasqualini, Valeria Pasqualini-Salerno, *Droit communautaire des Sociétés et Groupements*, Paris: GLN — JOLY, 1996, p. 198.

採用しているとされるフランスにおいては[9]，この「忠実な写像」という概念はどのように理解されているのであろうか。フランスにおける代表的な見解を，Doyen に従って検証しておきたい。

Doyen は，上記 1983 年調和化法による改正後の商法典及び 1966 年商事会社法，並びにプラン・コンタブル[10]の規定を詳細に検討することにより，その定義付けを試みている[11]。

すなわち Doyen は，まず当該改正後の商法典が，一方で，「年次計算書類は正規で誠実なものでなければならず，かつ，企業の財産，財政状態及び成果に関する忠実な写像を与えなければならない」（第 L123-14 条第 1 項）としながら，株式会社の経営者に関する

---

(9) 内山義雄「各国における法人税申告の実務：連載②－フランス法人税の申告と留意点」『国際税務』第 17 巻第 2 号（1997 年 2 月）46 頁。前掲注（76）参照。野村，前掲注（88）書，498 頁は，課税実務において「作成が求められる各種税務表のなかに貸借対照表，成果計算書が挙げられるが，これらは 82 年プラン・コンタブル（第Ⅲ版）の年次計算書類を構成している貸借対照表，成果計算書のシェーマに合致したものとなっている。このことは従来と同様に企業会計で行われる実践を尊重し，そこから得られた会計成果を基礎としながら，税務上の調整計算を行って税務成果を算定していく構造を重視しているのである」とする。なお，プラン・コンタブルについては，下記注（10）参照。

(10) プラン・コンタブルとは，「厳密にはプラン・コンタブル・ジェネラル（plan comptable général）といい，会計情報の期間比較や企業間比較の促進を目的とする会計の合理化・統一化の手段として，まずフランスで，ついでベルギー，スペイン，アフリカ諸国などで作成された一般的会計指針であり，標準勘定組織としての勘定枠（cardre comptable）を中心に財務会計基準と原価会計基準とを包含した一種の会計原則である」（中村宣一朗「プラン・コンタブル」『会計学大事典 第四版』森田哲彌ほか編（東京：中央経済社，平成 8 年）935 頁）。このプラン・コンタブルもまた，第 4 指令の内容を反映すべく改正されるとともに，当該改正後のプラン・コンタブルは 1982 年 4 月 27 日付の省令によって承認されたのであるが，その省令において企業は遅くとも 1983 年 12 月 31 日後に始まる年度から当該改正後のプラン・コンタブルに基づいて一般会計を実施することが義務づけられた（野村，前掲注（4）書，19 － 20 頁）。なお，フランスでは一般に，1947 年プラン・コンタブルは第Ⅰ版，1957 年プラン・コンタブルは第Ⅱ版，1982 年プラン・コンタブルは第Ⅲ版として位置づけられている（野村，同上書，15 頁）。

(11) Simone DOYEN, "L'EXIGENCE D'IMAGE FIDÈLE FACE À LA RÉFORME DU CODE DE COMMERCE ET DE LA LOI SUR LES SOCIÉTÉS," *Gazette du Palais*, 1984, 1er sem., p. 211.

刑事罰を規定する 1966 年商事会社法においては，「何ら配当の分配がなされない場合においてさえ，会社の真実な状況を偽る目的で，各会計年度につき，当該会計年度の活動の成果，財政状態及び当該期間の満了時における財産に関する忠実な写像を与えない年次計算書類を故意に株主に対して公表あるいは提出する株式会社（société anonyme）の社長（le président），取締役（les administrateurs）あるいは業務執行役員（les directeurs généraux）は，5 年の禁固刑（emprisonnement）及び 250 万フランの罰金刑（amende）に処せられるであろう」（同法第 437 条第 2 項）とし，厳格な規定を設けているにもかかわらず，当該規定が忠実な写像を与える義務にのみ言及し，正規性（régularité）及び誠実性（sincérité）に触れていないことを指摘する[12]。そしてこのことから，1966 年商事会社法における「第 437 条及び第 425 条の解釈にあたり，正規性及び誠実性を有しない計算書類は，立法者が要求する《忠実な写像》（真実かつ公正な概観）を明らかにしないが故に，《忠実性》の欠如で制裁されるのみで十分である，ということを理解しなければならない」[13]とし，「したがって《忠実な写像》は少なくとも，以後その適用が会計法（la loi comptable）とせられる修正プラン・コンタブル・ジェネラルによって規定される計算書類の正規性の状況に忠実なものでなければならず，かつそれは，忠実なもの，別言すれば欺瞞（tromperie）及び不公平（partialité）を有しないものであらねばならない」[14]と論じる。

そして，このような理解をもとに Doyen は，「これらの状況において，（まず一筆者）必要とされる忠実性は，極めて単純に，会計法によって規定され，誠実性とともに実務に適用される，厳正な規則の慎重な適用に帰着するのであろうか。（あるいは一筆者）その反対に，諸規則から独立し，かつ，その時の経済状況の評価を反映する写像というものに関する忠実性を，我々は理解し得るのであろうか。（そして一筆者）これら二つの極端な命題間に，より柔軟な解釈の余地は存しないのであろうか。そうであるならば，忠実性の概念は，必然的に簡潔な計算書類の正確な解釈に必要なすべての情報を，諸規則の尊

(12) 1966 年商事会社法第 437 条は現在，法典編纂作業により，商法典第 L242-6 条となっている（上記注（3）参照）。なお，有限会社（société à responsabilité limitée）についても，ほぼ同様の規定が設けられている（1966 年商事会社法第 425 条第 3 項，現行商法典第 L241-3 条参照）。

(13) *Id.*, p. 212.

(14) *Ibid.*

重において，かつまた，真実かつ誠意(真実かつ公正)において提供する義務，並びに真実かつ誠意の同様の状態において，諸規則が本質的に選択をもたらしているような事例を解決する義務を表現するであろうか」と疑問を呈し，結局「修正プラン・コンタブルの基礎である一般原則（principes généraux）及びそれが規定するより重要な会計規則の検討は，これら諸原則及び諸規則は実質上，商法典の新たな起草においてその重要な部分が修正されるのであるが，上記に示した 3 つの解答のいずれが同時により現実主義的であり，かつ，立法者の意図により適合したものであるかの判別を可能なものとしなければならないであろう」と結論づけ[15]，次のような論証を試みている。

まず Doyen は，修正プラン・コンタブルにおける一般原則及び会計規定の検討に先立ち，「我々が企業の財産の価値，成果の総額及び財政状態を正確に測定し得るのは，企業の清算に際してのみである，ということをまず第一に強調する。12 ヶ月の会計年度という企業生活の分割は，仮にそれが不可避なものであるとしても，それでもなお必然的に人為的な性格を有しているのであって，かつ，各期間の終了時の計算書類は，いくつかの慣習の当該計算書類における適用を義務づけられ得るにすぎないのである」とする。そして，このような所見の下，修正プラン・コンタブルによれば，会計が必要な忠実な写像を反映するために充足しなければならない基礎的な 3 つの一般原則は，第一に「企業の財産及び成果に重い負担をかける顕在的，潜在的な将来の不確実性の（会計年度間の一筆者）移転（transfert）の危険性を回避するための，事実の合理的評価」を意味する慎重性（prudence）の原則，第二に「現行の諸規則及び諸手続への合致」を意味する正規性の原則，そして第三に「会計責任者が通常保持しなければならない現実性と取引・事象及び状況の重要性の認識との関連における，それら諸規則及び諸手続に関する（会計人としての一筆者）誠意（bonne foi）の適用」を意味する誠実性の原則であるとする[16]。以上より，結局のところ，「このことは，当該写像が正規性及び誠実性を包含し，かつ必要であるならば，当該写像が同じく慎重性の原則の尊重を必然的に包含することを示すということを証明し，したがって我々は，お互い矛盾したような《忠実性》の概念と慎重性の概念とを対比させることはできない（そのことを人々は危惧する）であろう」と論じる[17]。

---

(15) *Ibid.*

(16) *Ibid.*

(17) *Ibid.*

次いで，会計記録に関する諸規則については，資産の評価方法に着目して以下のように論じている。

すなわち，修正プラン・コンタブルは，原則として歴史的原価による評価を採用しているが，時価が原価を下回り，かつ当該過少価値が著しい場合においては引当金の設定等に根拠を与えるとする一方で，時価が原価を上回る場合においては当該超過価値は原則として記帳されず，ただその例外として，附属明細書におけるすべての有用な情報の提供という留保の下，借方項目に係る法定あるいは任意再評価の範囲内で，企業は価値調整を行うことができると規定しており，さらにこれら規則は，再評価の場合，再評価差額は貸借対照表の貸方に明瞭に記載され，かつ欠損填補するのに利用され得ないと規定する商法典第12条（第4項）によって修正されている。したがって，これらのことから，結局忠実な写像の要請は，会計年度内，あるいは終了時の財産の実際の価値を表現するいかなる簿記的記録方法をも意味せず，再評価の場合を除き，従来通り例外的なものに止まると結論づけているのである[18]。

さらに Doyen は，年次計算書類（修正プラン・コンタブルにおいては財務諸表《documents de synthèse》と呼称されている。）の作成に関する諸規則について検討し，その作成のために考慮される会計上の仮定は，経営の継続性，会計方法の永続性及び会計年度の独立性であると推論される。ここで，これらの合理的規則は，その実際の適用において様々な問題が提起され，現実として計算書類の作成責任者に選択の余地が残されていることから，忠実な写像の要請は，計算書類の健全な理解を可能ならしめるようなすべての補足的情報が提供されることを必然的に意味するのであり，これらの情報を与えなければならないのが附属明細書である。この附属明細書は専ら，必然的に簡潔なものとならざるを得ない貸借対照表及び成果計算書を説明しなければならないのであり，これら書類のいかなる変更をも含んではならないのである。そして，そこにおいて記載されるべき事項は，修正プラン・コンタブル・ジェネラル及び当該規定を修正する商法典の規定に依拠するならば，第一にプラン・コンタブルにおいて列挙される，企業が従わなければならないすべての会計上の義務的な仮定たる事項，第二に忠実な写像に到達するために必要な補完的情報を提供する事項，第三に忠実な写像に到達するために必要と考えられる例外的場合において，会計諸規則への不測の違背に言及し，かつ説明する事項の三種に区別すること

(18) *Ibid.*

ができる。これら情報が附属明細書において提供される限り，忠実な写像の獲得に必要である正規性，誠実性及び慎重性を尊重する貸借対照表，あるいは成果計算書の読者は，十分な理解の下で計算書類の承認の日における企業の財産，成果，財政状態に関する判断を下すことが可能となるとともに，忠実な写像の要請は尊重される。しかし，それは，長所ではあるが，附属明細書において提供される情報の範囲の限定，忠実な写像に到達するために必要な例外的な場合における，当該附属明細書における言及という留保の下での会計諸命令への違反，インフレーションの影響の取扱い等に関して不確実性を有しており，それら不確実性に解決策を与えるため，広範な領域が判例に残されている，とする[19]。

以上のような検討により Doyen は，「結局，忠実な写像は，正規性，誠実性及び慎重性の一般原則，より広い意味では同意されている（entendues）諸規則の尊重において描写されるものであると，我々は言い得るのであり，何故ならば，それらは，附属明細書において，計算書類においては表されない，あるいは不十分にしか表されないすべての情報を提供することに意義を有するものを包括するからである。全く新しい書類であるその附属明細書は，おそらくその内容に関し，判例が大抵の場合は判断を下さなければならないものである」[20]と結論づけているのである。

このような Doyen の見解に従うならば，忠実な写像の要請は，計算書類作成の際における法規遵守性と，その結果としての必然的簡潔性及び不十分性を前提とした，計算書類の利用者に対する企業についての可能な限りの情報の提供であるといい得る。そして，利用者にとって必要な情報が如何なるものであるかは，判例の積み重ねによって明らかにされるものであることとなろう。そうであるならば，忠実な写像の要請には，今日における会計基準の国際的調和化の目的たるべき財務書類の国際的比較可能性の担保の要請は含まれていないのみならず，申告調整主義を採用している場合と同程度の情報が，財務書類全体として当該財務書類の利用者に対して提供される限り，確定決算主義がそれを阻害するとはいえまい。

もっとも，上述のフランスにおける「忠実な写像（image fidèle）」は，その語源においてイギリスにおける「真実かつ公正な概観（true and fair view）」の単なるフランス語訳であったはずであり，かつ，現に会社法指令においてもこれらは等しいものとして取り扱

(19) *Id.*, pp. 212-214.

(20) *Id.*, p. 214.

われているのであるが，「イギリスの《真実かつ公正な概観》をもとにして，共同体の忠実な写像は，加盟各国それぞれの国家権力の意思と会計に従事する職業的専門家の考え方，及び多少なりとも過去の重くのしかかる遺産にしたがって，多様な方向に向かって進展した。したがって，今日，フランス商法典第9条の《忠実な写像》は，イギリスにおける《真実かつ公正な概観》とは全く異なったものとなっている」[21]とする Pasqualini らの見解もあり，必ずしも以上のような Doyen の解釈が，今日における「真実かつ公正な概観」に関する唯一絶対のものとはいえない。

しかしながら，このように，真実かつ公正な概観あるいは忠実な写像という概念に関する国際的なコンセンサス（合意）が形成されているとはいえないにもかかわらず，調和化に向けた作業が IAS を基軸として現に着々と進められていることこそが疑問視されねばならないのである。そして，仮に会計基準の国際的調和化が政治的に不可避なものであるとしても，その理念が，企業の財務書類において当該企業状況に関する真実かつ公正な概観あるいは忠実な写像を表現させ，もって当該財務書類の利用者をして企業に関する適正な判断を行うことを可能にすることにある限り，「哲学的な概念を土台として調和を行うということは，一つのまやかしに過ぎない」[22]として，議論を放棄するようなことがあってはならない。

いわんや，IASC 概念フレームワークにおいて主張されているように，根本的概念についての国際的コンセンサスが未だ形成されていない状況において，「（前略）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」[23]とする安易な理解は，結局のところ，開示される情報に著しい格差の存する多種多様な財務書類の存在を許すこととなり，本末転倒の議論といわなければならない。これまでの検討か

---

(21) Luby, F. Pasqualini & V. Pasqualini-Salerno, *op. cit. supra* note (8), p. 199.

David Alexander & Christopher Nobes『欧州財務会計』小津稚加子・山口桂子訳（東京：白桃書房，平成10年（1998年））（原書名：*A European Introduction to Financial Accounting*, London: Prentice Hall, 1994）101 頁も，EU 諸国において「『真実かつ公正な』という概念は，言語的にも哲学的にも，各国でさまざまに解釈されている」とする。

(22) Luby, F. Pasqualini & V. Pasqualini-Salerno, *op. cit. supra* note (8), p. 199.

(23) IASC, *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*, London: IASC, 1989, par. 46.

らは，IAS とわが国会計基準との調和化を必然的なものとし，その調和化に際して確定決算主義が阻害要因となっており，したがって廃止されなければならないと結論づけることもまた，拙速な議論というほかないであろう。

# 第五章　結語

仮に IAS 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増大するであろう。

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が，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のである。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い得るのであろうか。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[1]，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経営者（取締役）をして客観的に妥当性を有する判断を行わせ，そのことによっ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。

現在，少なくともわが国においては，IAS が「国際的な会計基準」になるものとして最も有力視されていると解される。しかし，当該 IAS の設定が「代替的会計処理方法の多様性（選択肢）を少なくし，もって会計基準を統一」[2]することを最終的な目標としているとするならば，IAS に従って作成される財務書類が企業実態の適正な表示をなし得るものであるとは到底いえまい。国際的に会計基準を統一し，いわば単なる形式的な比較可能性を確保しようとすることは，かえって企業実態の適正な表示（すなわち真実かつ公正な概観の表示）を阻害するものであるといわざるを得ない。

新井教授によれば，「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」[3]とされるのであるが，「比較することの目的は，類似点および相違点を見つけ出

---

(1)　会計公準については，第二章の注（76）を参照。

(2)　広瀬義州「会計基準の調和化をめぐる諸問題（下）」『旬刊・商事法務』第 1298 号（1992 年 9 月 15 日）16 頁。

(3)　新井清光「会計基準の国際的調和－その将来のシナリオー」『税経通信』第 47 巻第 1 号（1992 年 1 月）11 － 12 頁。

し，かつ明確にすることにある。比較可能性を同一性と混同してはならず，相違点を明確にすることができるならば，しばしば類似点からよりも相違点から多くのことを学ぶことができる」[4]のである。そうだとするならば，会計基準を統一し，経営者の判断の余地を排除してしまうことによっ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。

理論上は，確定決算主義（統一報告システム）であれ申告調整主義（分離報告システム）であれ，それを単なる課税所得計算における技術ととらえる限り，そのいずれであっても同一の計算結果（すなわち課税所得金額）に到達することが可能であり，したがってその意味ではいずれの主義を採用しても良いといえよう。

しかし，今日主張されている確定決算主義廃止論は，いずれも理論的正当性を欠くばかりでなく，そもそも法人所得課税における企業の「課税所得」と「決算上の利益」との関係をどのように考えるか，換言すれば法人所得課税はいかにあるべきか，という視点が欠落しているといわざるを得ない。

企業が，一方で会計上利益を計上するとともに当該会計上の利益を原資として株主に配当し，他方，課税所得計算においては欠損を計上して法人税を負担しないという事態は，一般納税者の常識や公平感の観点からは許容しがたいものであり[5]，原則として課税所得と決算上の利益との一致を求める確定決算主義は，このような納税者の常識ないしは公平感と合致したものであるといえよう。

確かに，税法と会計法規とは，その目的において相違する部分があることは否定できない。しかし，そうであるからといって，目的において異なる部分があるから別個の計算体系があるべきとの単純な議論とはならないであろう。

けだし，両者の目的に多少なりとも相違点があるとしても，OECD 報告書が述べるように，「会計及び課税システムはいずれも，特に資産ポジションと，その中でも経営成果を決定するに役立つであろう事実を評価する必要性に直面している。したがってそれらは，

---

(4) FASB, *Qualitative Characteristics of Accounting Information*, Statement of Financial Accounting Concepts No. 2, FASB, May 1980, par. 119. 訳出は，平松一夫・広瀬義州訳『FASB 財務会計の諸概念＜改訳新版＞』（東京：中央経済社，1994 年）117 頁によった。

(5) 清水　治「確定決算主義について」『確定決算についての報告』（東京：日本租税研究協会，平成 6 年）70 頁。

問題に関する本質的フィールドを共有し，かつ，広範囲に一方が他方と関係する」[6]のであるならば，原則として両者は，同じ計算体系であることがむしろ自然だからである。

各国会計基準の調和化が何らの矛盾もなく実行可能なものであるならば，それは歓迎すべきことである。

しかし，現在我々に必要とされているのは，わが国会計基準の「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ではあるまい。「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」[7]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のである。

また，「アングロサクソン諸国の基準設定機関（例えば FASB）や国際会計基準理事会（IASB）によって『基礎的会計理論』（basic accounting theory）として採用された意思決定有用性アプローチ」は「反証性を欠いた理論」であって[8]，重大な問題を抱えているとともに，当該アプローチは，「科学的な『正しさ』を備えているからではなく，信念として英米の基準設定者たちに広く共有されているからこそ，基準設定のための基礎的会計理

---

(6) OECD, Working Group on Accounting Standards, *THE RELATIONSHIP BETWEEN TAXATION AND FINANCIAL REPORTING: INCOME TAX ACCOUNTING,* ACCOUNTING STANDARDS HARMONIZATION No. 3, Paris: Head of Publications Service, OECD, 1987, p. 13.

(7) 神田秀樹「会計基準の国際的調和と商法」『企業会計』第46巻第1号（1994年1月）44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」としながらも，「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」であるとする（神田秀樹ほか「平成 14 年商法改正と会計・計算－商法会計の論点と実務対応－〔上〕」『旬刊・商事法務』第 1670 号（2003 年 8 月 5 日号）11 頁（斉藤静樹発言））。

(8) 藤井秀樹「英米型会計規制の信念としての意思決定有用性アプローチ－我が国はそれとどう付き合うべきか－」『JICPA ジャーナル』第 14 巻第 8 号（通巻第 565 号，平成 14 年（2002 年）8 月）21 頁。

論として四半世紀以上にもわたって機能してきた」[9]とも論じられる。「我が国での基準調和化も，英米型基準に沿って進められている限りにおいて，意思決定有用性アプローチの影響を抜きにしては語れない」[10]とするならば，このような指摘は，看過し得ないであろう。

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であるに違いない。

（了）

(9)　藤井，同上論文，22 頁。

(10)　藤井，同上論文，21 頁。