

IFRS 導入に伴う法人税法上の対応に関する考察

笹 川 篤 史

Abstract:

On June 20, 2013, the Business Accounting Council (BAC) of the Japanese Financial Services Agency (FSA) issued a report on the use of international financial reporting standards (IFRS) in Japan. The report reiterates Japan's commitment to the goal of a single set of high quality global accounting standards. Pursuant to this report, it becomes necessary to consider a situation in which the number of IFRS adopters will increase. Specifically, it is necessary to examine the impact of IFRS adoption as regards corporation tax, and to consider how the Japanese Corporation Tax Law could respond to the changing scenario.

Keywords: IFRS, corporate tax, intangible assets

キーワード：IFRS，法人税法，国際財務報告基準，逆基準性，無形資産，開発費

1. はじめに

我が国における国際財務報告基準（以下「IFRS」という。）の適用については、中間報告をふまえた2009年12月11日の内閣府令の改正、告示による指定国際会計基準の導入により始まり、2013年9月末時点の東京証券取引所におけるIFRS任意適用・任意適用予定会社数をみると、任意適用会社16社、任意適用予定会社数5社の合計21社となっている¹。

2013年の任意適用要件の緩和により、今後、連結財務諸表へのIFRSの任意適用可能法人が増加し、「連単分離の場合であっても、個別基準をIFRSに接近させてほしいとの要請」（齋藤2009, 78頁）も増加すると思われる。現在は、「連単分離」により、課税所得算出の基礎となる個別財務諸表にはIFRSが適用されていないため、法人税法での対応を必要としない状態であるが、開発費の扱いのように企業会計基準委員会の議論がIFRSへのコンバージェンスに向けて積極的な方向に向かっているものもあり、コンバージェンスによりIFRSが部分的には個別基準にも影響してくる可能性もあると思われる。

¹ <http://www.tse.or.jp/rules/ifrs/info.html>（2013年12月20日アクセス）

「上場企業のうち100ぐらいは、任意適用を考えているのではないか」との推測（島田2012, 297頁）がある。

本研究は、こうした IFRS 導入の流れの中で、将来的な法人税法の対応の必要性の有無を検討し、対応が必要と考えられるものについてはその方向性を示すことを目的とするものである²。その際、IFRS 導入やコンバージェンスについては、考えられるケースが複数あることから、ケースに応じた検討を行う。具体的には、まず、我が国における IFRS 導入の経緯及び最近の動向を概観し、総論として確定件主義及び損金経理要件、法人税法22条に関する論点を検討する。次に、各論として、IFRS と我が国会計基準の相違点の中から、(1) IFRS と我が国会計基準が異なりかつ法人税法に特例規定のある割賦販売における延払基準、(2) 実務に多大な影響があると思われる論点の一つでありかつ税額控除の規定もある開発費³について検討を行う。

2 . IFRS 導入の経緯及び最近の動向

検討の前提となる我が国における IFRS 導入の経緯及び最近の動向について概観する⁴。

2009年6月30日、企業会計審議会による「我が国における国際会計基準の取扱いに関する意見書(中間報告)」(以下、「中間報告」という。)が公表された。この中間報告を踏まえ、「連結財務諸表の用語、様式及び作成方法に関する規則等の一部を改正する内閣府令」が2009年12月11日付で公布、施行⁵され、2010年3月期から一定の要件を充たす我が国企業について IFRS の任意適用が開始された。

中間報告では、「IFRS の強制適用の判断の時期については、とりあえず2012年を目途とすることが考えられる」(企業会計審議会2009, 15頁)とされていたが、2011年6月21日に自見金融担当大臣が発表した“IFRS 適用に関する検討について”において国内外の様々な状況変化を理由として、「少なくとも2015年3月期についての強制適用は考えておらず、仮に強制適用する場合であってもその決定から5-7年程度の十分な準備期間の設定を行うこと、2016年3月期で使用終了とされている米国基準での開示は使用期限を撤廃し、引き続き使用

2 今後、直ちに IFRS が単体財務諸表の作成基準となることは考えづらいが、コンバージェンスが進んでいく中で、棚卸資産の評価方法のように企業会計が変更され、税制改正も行われる場合が生じることも考えられる。

また、「現在の法人税法の枠組みの中で IFRS を適用して個別財務諸表を作成した場合に、課税所得計算に際してどのような影響が生じるか、具体的に考察しておく必要がある」との指摘がある。(岩井, 40頁)

3 「IAS 38号の取扱いにアドプション又はコンバージェンスをした場合には、開発段階での支出は、資産に計上し、減価償却の手法で費用化することになるので、実務に多大な影響を与える」、「研究開発費(試験研究費)の支出段階で税額控除を認めている現行の規定と比較すると、企業の研究開発に対する税務からの支援は大きく後退することになる」(税務会計研究会2011, 25-26/60頁)参照。

4 2007年8月の「東京合意」の経緯や他の事項については山田(2013)参照。また、政党の活動としては、自由民主党政務調査会・金融調査会・企業会計に関する小委員会が2013年6月13日に「国際会計基準への対応についての提言」を公表している。

5 また、同日付で会社計算規則の改正も行われている。

可能とする⁶とされた。

その後、2012年7月2日に企業会計審議会総会・企画調整部会合同会議の議論について「国際会計基準（IFRS）への対応のあり方についてのこれまでの議論（中間的論点整理）」として公表された。

2013年6月19日に企業会計審議会から、任意適用要件の緩和等を提言する「国際会計基準（IFRS）への対応のあり方に関する当面の方針」が公表され、任意適用要件を緩和するため「連結財務諸表の用語、様式及び作成方法に関する規則等の一部を改正する内閣府令」が同年10月28日に公布、施行された。

また、2013年には「アジェンダ・コンサルテーションに関する協議会」の「IFRS 対応方針協議会」への改組や各団体によるIFRSの任意適用の積上げといった取組が行われおり、IFRSを適用する企業が増加するものと予想される⁷。

3．IFRS 導入のケースと法人税

（1）IFRS 導入ケース分類と法人税の関係に関する先行研究等

現在は、「連結財務諸表作成・公表（連結会計）と連結納税は切断されているため、IFRSの連結会計への導入は、税務上一切影響しない」（大倉2010、66頁）状態であるが、IFRSがどこまで導入されるのかによって議論が異なってくるためこれについての整理を行うため、先行研究を概観する。

坂本(2009、101頁)では、連結財務諸表と個別財務諸表について、上場企業と非上場企業に分けて⁸、強制適用のバリエーションを検討しているが、内閣府令の改正によりIFRSの適用要件が緩和され非上場企業でもIFRSの適用が可能となったことから、上場企業と非上場企業に分けて検討する意義が減少していると思われる。また、金融商品取引法の対象外の企業でもIFRSによる連結財務諸表作成が可能かについては、会社法との問題が残るが「非上場会社にIFRSに従うことを禁止するというのを会社法は考えるか」というと、私はそれはちょっと考えにくいと思う」（弥永2009、110頁）ということを見ると、金融商品取引法の対象によって区分して検討する意義も減少していると思われる。

他に、金融商品取引法と会社法、会計基準併存の状況を重ねた表として岩井(2012、88頁)があり、会計基準の併存と課税所得の関係について論じたものとして成道(2010)がある。

6 <http://www.fsa.go.jp/common/conference/danwa/20110621-1.html>（2013年12月20日アクセス）

7 適用要件の緩和前の状態で「上場企業のうち100社ぐらいいは、任意適用を考えているのではないかと推察されます」（島田2012、297頁）との予想があり、要件緩和後では「国際会計基準を採用し得る企業の数を約600社から約4,000社に増やす」（氷見野2013、22頁）とされている。

8 ほかに「上場非上場分離」として、「上場会社の連結基準と個別基準としてはIFRSを適用し、非上場会社の適用基準と個別基準としては税務上の処理に近接した国内基準を設けて適用する方法」（齋藤(2010、24頁)）がある。

また、上場企業、金商法開示企業、会社法大会社等の区分と会計基準の関係の整理したものと
として三井(2009, 17頁),「アメリカ型会計と税務の分離方式」連単分離など「日本であり
うる3つパターン」について分析したもの(大倉2010, 67頁),「IFRSによる連結のみの開
示」など3案について検討したもの(小谷2011, 61頁)がある。

(2) 本研究の観点

先行研究では概ね、個別財務諸表への適用の有無、強制適用か任意適用かといった場合分
けて検討が行われていることを踏まえ、本研究では以下の観点から、検討を行っていくこと
とする。

税務との関係では個別財務諸表への適用⁹の有無に左右されると思われ、任意であっても
IFRSが適用可能であれば、課税の公平の観点から法人税法においてIFRS採用法人の存在
を前提とした対応が必要であると思われる。また、法人税法の中には定められた会計処理を
適用の要件としているものがあり、コンバージェンスにより企業がそうした会計処理の適用
が不可能となった場合の対応についても検討が必要と思われる。

また、連単分離を採用する場合に問題となる企業が2つの会計基準を用いるコストについ
ては、IFRSの適用が強制か任意かによって異なると思われる。任意適用であるというこ
とは、企業が2つの会計基準を用いるコスト等を踏まえてもIFRS適用によるメリットが大き
いと判断してのことであり、そのコストについて過大に評価する必要はないと思われるため
である。

「連単はあくまで一体が原則であるとの指摘もあるものの、既に連結での米国基準や
IFRSの使用が許容されてきているように、連結会計基準の国際的な調和の過程において、
いわゆる連単分離が許容されることが現実的であると考えられる」(企業会計審議会総会・
企画調整部会合同会議2012, 9頁)とされ、連結IFRS・単体日本基準という連単分離¹⁰が
最近の流れとなっている¹¹。このため、本研究では、連単分離、任意適用を前提として検討
を行う。また、「連結基準と個別基準の統一ないし差異の縮小に対する要求が高まるものと
推測しうる」齋藤(2010, 26頁)との指摘があることから、コンバージェンスによる個別基
準への影響の可能性も検討する必要があるものと思われる。

9 「単体決算については、EU主要国においても中小・中堅企業を中心にその国内企業の大部分はそれぞれ
の国における自国基準に従うものとされており、これは我が国の参考となろう」(岩井2010, 30頁)参照。

10 連結子会社がないこと等から、連結財務諸表を作成していない上場会社が「東京証券取引所では約200社、
ジャスダックに約260社ある」ようだとの指摘(島田2009, 170頁)がある。

11 連単分離に関する議論の背景等については、田中(2010)、田中(2012)参照。

4．確定決算主義と損金経理要件

(1) 確定決算主義の意義

確定決算主義といわゆる「逆基準性」(「損金経理要件は、償却費や引当金の計上額などについて、企業会計上適正と認められる金額を超えて費用計上することの誘因となっており、税務が不当に会計に介入する」、「会計が税制によって歪められている」という指摘¹²⁾)についてはかねてから問題であるとの指摘¹³⁾があったが、近年 IFRS の導入に関して、確定決算主義の見直しが主張されていることから、まず、確定決算主義の意義について概観する。

確定決算主義の内容として、次の3点が説明されている(税制調査課会1996「法人課税小委員会報告」第1章 四 3.(ア))。

- a. 商法上の確定決算に基づき課税所得を計算し、申告すること。
- b. 課税所得計算において、決算上、費用又は損失として経理されていること(損金経理)等を要件とすること。
- c. 別段の定めがなければ、「一般に公正妥当な会計処理の基準に従って計算する」こと。

確定決算主義のメリットについて、日本公認会計士協会(2010, 8頁)では、「形式的意義におけるメリット」として「課税所得計算の簡便化」、「申告の正当性の確保」、「実質的意義におけるメリット」として「税制の簡素化」と整理している。

(2) 損金経理要件の意義

「損金経理要件」(法2条25号)は確定決算主義を担保する(小林2010, 144頁)ものと考えられる。その背景については、損金経理は、「外部取引を伴わないために裁量の余地のある内部計算や性格の曖昧な支出に係る金額を、法人の意思表示に従って確定させる必要から要請されている」(日本租税研究協会 税務会計研究会2011, 57/60, 59頁)とされている。

また、日本公認会計士協会(2010, 10頁)では、損金経理要件の趣旨・根拠を、「課税の安定性・公平性を図ること」、「企業の内部留保を確実にすること」、「税収の安定性を図ること」、「税制執行上の便宜性を図ること」と整理している。

(3) 見直しに関する意見・先行研究等

確定決算主義と損金経理要件については、「連結財務諸表にIFRSを任意適用することにより、日本基準の中に潜在的に存在した問題が顕在化したり、個別会計基準にIFRSとのコ

12 日本税理士連合会(2007) 5頁。

逆基準性に関連して、「租税会計が逆に企業会計に影響を与えているように見える」ことについて、裁判所の判断が「租税会計が企業会計に影響を及ぼしたように見えますけれども、そうはなくて、租税の問題に関連して出てきた解釈が企業会計の内容となる、そういうわけでありまして、直接租税会計が企業会計に影響を及ぼしているというわけではないと思います」(金子2008, 9-10頁)との指摘がある。

13 逆基準性にかねてから研究があり、実証研究については、坂本(1995)参照。

ンバージョンが進行することにより、法人税の課税所得計算について確定決算主義を見直すべきとの種々の議論が起きている」(日本公認会計士協会2010, 2頁)との指摘がある。その論拠の一つが、「減価償却について資産の経済的便益が企業によって消費されると予測されるパターンを反映する償却方法の選択や経済的耐用年数の採用、及びのれん償却の禁止等に伴い、損金経理要件が課されていることによる企業の税務メリットの放棄と逆基準性の問題である」(日本公認会計士協会2010, 2頁)とされている。

このため、まず、これまでの意見・先行研究について整理を行うこととする。

見直しについて比較的積極的な意見等を見ると、

- ・ 「現段階では、確定決算主義の放棄を議論するのは時期尚早と考えるが、上述の逆基準性などの問題から、少なくとも損金経理要件の見直しが必要である」(日本公認会計士協会2010, 23頁)
- ・ 「個別財務諸表も IFRS の適用が認められた場合には、現行の損金経理要件のもとでは減価償却制度に見られるような明らかに税務上の不利益が生じるため、企業からは損金経理要件の見直し要望がこれまでも増して出されよう」、「IFRS の導入に当たっても、税務が会計制度の運用の後方支援となるべく、現行制度の見直しを行うべきときに来ているのではないかと思う」、「誘導原則としての「確定決算主義」は制度として残しつつ、損金経理要件の見直しを行うことは、IFRS の導入を考えた場合には最も現実的な対応ではないか」(荒井2011, 123頁)
- ・ 「税務法制上、損金経理の要件が堅持され続けるならば、法人の内部取引について税法独自に損金算入限度額を設けるか、あるいは全額を損金否認するかなどの対応が迫られる場合が増えるものと思われる」(齋藤2009, 77頁)
- ・ 「損金経理の要件の廃止ないしは大幅な緩和を図ることが社会的コスト削減の観点から合理的」(齋藤2010, 29頁)
- ・ 「各々の目的に合致した調整が可能となるよう、法人税法上では損金経理要件をより緩和して、申告調整の幅を広げていくこと、会社法では分配可能額算定の基礎として妥当か否かなどを適宜判断していくこと、などが必要となろう」(日本経済団体連合会2008)
- ・ 「形式基準としての確定決算基準は、課税所得の確定性の視点からも重要であり、確定決算利益を出発点に、全面申告調整方式により課税所得の算出がなされる必要がある」、「税法における損金経理要件を見直し、全面申告調整を可能とする方向が望ましい。ただし、税務申告のみを目的とする多くの中小企業(連結子会社である中小企業を除く。)では、その目的適合性の観点から、財務会計と税務会計が一体となって、税法基準が適用されればよい」(中田2010, 46-47頁)
- ・ 「今後、わが国において分離主義の方向で検討せざるを得なくなってくるのではないのでしょうか。従来通り確定決算主義のなかで消化して行くには限界が来ている」(成道

2009a, 242頁)

- ・ 「企業会計上の減価償却費を100万円, 法人税法上の減価償却費300万円として, 法人税法上の減価償却費100万円を企業会計上の減価償却費として合わせ, その差額分200万円を利益準備金方式の特別償却費とみなして計上するのはどうであろうか」(成道2009b, 27頁)
- ・ 「確定決算主義に係る議論は維持が廃止かとい二者択一の問題ではなくて, どこをどの程度緩和させるかという, あくまで程度の問題」, 「上場企業では確定決算主義の「縛りの部分」である損金経理要件を緩める方向での検討が今後必要になってくるのではないか」(坂本2009, 239頁)

見直しについて比較的慎重な意見等を見ると,

- ・ 「IFRS へのコンバージェンスが会社法を含む企業会計全般に及ぶようであれば, 法人税法もそれに沿って所得計算規定を整備すれば足りるのであって, 確定決算基準それ自体を否定する理由にはならない」(品川2010, 28頁)
- ・ 「確定決算基準の実質的な強化は, むしろ, 企業側又は企業会計側の会計処理上の必要性(要求)を税法に実現させるチャンネルとして利用できることを意味しているので, 逆基準性の問題も縮小できるはずである」(品川2008, 226頁)
- ・ 「会計基準と法人税法とで計算思考が対立するからといって, 安易にこれを廃止して, 財務会計と課税所得計算を別個に独立して実施させることは, 非現実的である」(鈴木2009a, 34頁)
- ・ 「租税の確実性とか, あるいは便宜性とか, あるいは所得計算の真実性とか, そういうことを考えた場合には, わが国が伝統的に採用してきた確定決算基準というのは, そう軽々に捨てるべきではない」(阿部2009, 133頁)
- ・ 「米国の動向から想起されるのは, 企業利益と課税所得との関連性が強く要請されることである。別個の制度として運用され異なる基準に基づく独自の処理を採用するとしても, 同一の取引を対象とする以上, 基本的には同一の事実認識で処理が行われなければならない。両者の計算過程は別個であっても, その差異について明確な形で把握し一定の牽制関係を求めることによって, 粉飾利益の計上や過度に保守的な経理による所得の抑制が防止できると期待される。これは, 我が国の確定決算主義のあり方とも通じる面があると思われる。」(小林2010, 144頁)

こうした意見の違いに対し, 神森(2011, 139頁)は, 「「確定決算主義は, 金融商品取引法会計の見地からは廃止ないし縮小することをもって可とするのに対して, 「すべての法人等」を対象として考える税法の立場としては, これを維持するが, 修正することも考えるべきものとする, との方向付けをなしうる」とし, 「金融商品取引法会計の適用される一部の会社については, 「別段の定め」として, 「確定決算基準」の一部, 場合によっては全部を適用外とする」ことを提案している。

(4) 損金経理要件の全般的な撤廃についての検討

見直しについて積極的な意見をみると、「確定決算主義は維持しても損金経理要件は見直すべきである」というのは概ね共通しているように思われることから、以下では、まず損金経理要件の全般的な撤廃についての検討を行い、次に金融商品取引法24の4の2などにより上場企業については適正性を担保できる(日本公認会計士協会2010, 24頁)との考えがあることから、上場企業に限定した損金経理要件の撤廃について検討する。

「損金経理の要件の廃止ないしは大幅な緩和を図ることが社会的コスト削減の観点から合理的」齋藤(2010, 29頁)との意見があることから、コストに関する意見を整理し、検討する。

コストの観点からの先行研究をみると、以下のように現行制度の維持がコストの観点から適当との内容となっている。

- ・ 「日本の制度は、税制が会計制度を利用することにより、膨大な行政コストを節約しているシステムである。仮にこれを分離し、会計基準からも監査からも独立した税制を考えると、税務署職員も大幅に増やさねばならず、大きな追加コストが避けられない。行財政改革が叫ばれるときに、このようなことを実現するのはほとんど不可能であろう」(齋藤2011, 14頁)
- ・ 「「企業会計と税務との完全な分離」は、厳密な実証的裏付けを待つまでもなく、制度変革のコストがその便益に見合わないものであるという暗黙の共通認識」(米山2009, 122頁)
- ・ 連単分離を前提として、「税務上の申告調整はこれまでどおり行われ、「損金経理要件」は維持される。IFRS導入を直接の契機とした法人税を始めとする関連税制の改訂やそれに伴う事務コストは最低限にとどまり、その分、行政コストを他の政策に振り向けることができる」(岩井2012, 108頁)

一方、齋藤(2010)の考えは、「連単分離」や「上場非上場分離」の場合の問題点が前提となっていると思われることから、その前提について検討を行う。

「上場企業が連結財務諸表と個別財務諸表の両方を開示し続けるならば、異なる会計基準に基づく会計情報が同時に公表されることとなり、資本市場での混乱を招くかも知れない」(齋藤2010, 24頁)とされており、他に連単分離に起因する問題についての指摘は、「全く同じエンティティ(報告単位)の財務諸表が単体基準による場合と大きく違えば、会計制度への市場の信頼にも影響しかねない。連単分離論の危うさは、それらの問題を軽く考えすぎているところにある」(齋藤2011, 16頁)がある。また、連単分離による企業会計と税務の分離が合理的な選択肢である条件として、「連結と単体との裁量的な「入り繰り」の排除」・「開示規制において個別財務諸表や国内会計基準が果たしうる役割の明確化」・「国内企業の間で損なわれてしまう比較可能性」(米山2009, 123-124頁)が指摘されている。これへの対応策として、注記、IFRSと日本基準の違いが財務諸表に与える影響の分析、財務諸表利用者への情報提供がより重要になると思われる。

まず1点目として、連結財務諸表と個別財務諸表について異なる会計基準が用いられる問題についてであるが、「連結基準は情報の作成基準として、他方、個別基準は他の社会的システムと有機的に結合する計算基準として位置づけるといった会計基準の棲み分けが考えられる。」(坂本2010, 80頁)、「個別財務諸表には企業の財政状態や経営成績の開示という役割を負わず、むしろ純粋に課税所得の計算や配当規制のために作成するもの、と位置づけられるのであれば、連結財務諸表と個別財務諸表とで適用される会計基準が異なっている事実合合理的な解釈を与えうる」(米山2009, 124頁)のように、連結財務諸表と個別財務諸表に異なる役割を与え会計基準が異なることに対する合理的な理由とすることが考えられる。また、「連結財務諸表の開示が中心であることが定着した現在においては、制度の趣旨を踏まえ、単体開示の簡素化について検討することが適当」(企業会計審議会2003, 8頁)とされ、今後単体開示の簡素化に向けた見直しが行われる可能性が高いことを考慮すると、連結財務諸表と個別財務諸表について異なる会計基準が用いられる問題の重要性は低下するのではないかとと思われる。

次に2点目として、「二重基準は、情報利用者にとって情報の比較可能性が担保できない可能性を導きうる」(齋藤2010, 25頁)とされているが、国内企業との比較の問題はIFRSを上場企業(又は非上場企業も含めて)に強制適用しない限り解決しないため、連単分離の問題よりむしろ任意適用であることに起因する問題であると思われる。

3点目として、「二重基準は、情報作成者にとって、財務諸表作成コストの増大という問題を引き起こす」(齋藤2010, 25頁)とされているが、個別財務諸表に強制適用された場合ならまだしも、任意適用により企業の判断によりIFRSを導入しているにもかかわらず、納税額を最小化する効果を有する損金経理要件を緩和するのはコストや公平性の観点から合理的とは言えないのではないかとと思われる。損金経理要件の緩和により、IFRSを利用する企業のコストは最小化するかもしれないが、それが社会的コストの最小とは言い切れないのではないかとと思われる。

4点目として、「国際化した会計基準でない基準(おそらく、税務上の会計処理に接近した国内基準)を誰が開発し、設定するのかという基準設定機関の問題も生じる」(齋藤2010, 25頁)とされているが、中小会計要領の制定によりこうした問題は既に解決されていると思われる。

連単分離に起因する問題について検討を行ってきたが、IFRSを全企業に強制適用し課税ベース計算の基礎¹⁴としない限り、企業会計と課税ベース計算の基礎の分離、または連単分離のような、いずれか段階における分離が必要であり、IFRSを全企業に強制適用し課税ベース計算の基礎とすることが現実的でない以上、何らかの形で分離に伴う問題の発生は避けられない。このため、分離に伴う問題が最小となる形でのIFRS導入と分離に伴い発生する問

14 課税ベース計算へのIFRS適用の問題点については齋藤(2010)参照。

題の解決に向けた努力が必要であると思われる。また、連単分離に起因する問題は、コンバージェンスによりIFRSと我が国会計基準の差異が縮小することにより、こうした問題も縮小すると思われる。

また、損金経理要件について、「法人の意思は、税法の設定した限度額と比較した場合に、課税ベースが拡大するときのみ有効であり、課税ベースが縮小するときは無視されることを意味しており、必ずしも明確な根拠があるようには思われない」（齋藤2010，28頁）との指摘があるが、これについては、税收確保の観点から、一般に公正妥当な会計処理に基づいて利益計算が行われているという前提の下で、法人が費用と認識していないものを損金として認める積極的な理由がないという面もあるのではないかとと思われる。

確定決算主義に対する批判の中心である損金経理要件についてこのように考えることができることから、確定決算主義は引き続き維持することが適当であると思われる。

（5）上場企業における損金経理要件の撤廃についての検討

次に、金融商品取引法24の4の2などにより上場企業については適正性を担保できる（日本公認会計士協会2010，24頁）との意見があることから、上場企業に限定して損金経理を撤廃した場合についての検討を行う。

先行研究をみると、

- ・ 「財務会計と税務会計を分離すれば、IFRSの影響を考える必要はないとする。しかしこれには財務会計では利益最大化を目指し、税務会計では課税所得最小化を狙うという矛盾が生じる」（大倉2010，67頁）
- ・ アメリカ型会計と税務の分離方式について、「財務会計では利益最大化を目指し、税務会計では課税所得最小化を狙うという矛盾が生じる」（大倉雄次郎(2010)67頁）
- ・ 「財務会計と税務会計が別個分離して各別の目的に応じた運営を行う結果として、公開財務諸表上で多額の利益を計上する一方で税目的では多額の損失を計上し繰越欠損金を蓄積していくというような状況が見られている」（小林2010，144頁）
- ・ 米国の状況について「財務会計と税務会計とが別個分離して各別の目的に応じた運営を行う結果として、公開財務諸表上で多額の利益を計上する一方で税目的では多額の損失を計上し繰越欠損金を蓄積していくというような状況が見られている。これは、企業会計は利益を高水準にみせかけながら、税務は所得を低廉に抑える処理方法を選好した結果であると推察される」（小林2010，144頁）

といった指摘がされており、これらの指摘を踏まえると上場企業だからといって税務まで含めた適正性が担保されるかについては疑問が残るところである。

また、「ドイツ・フランスは連単分離によって、そしてアメリカ・イギリスは会計と税務の分離により、IFRSへ対応している」（坂本2009，97頁）が、アメリカ・イギリスでは特に多国籍企業の税源侵食を議会において問題とする動きがみられるところである。

米国議会上院の国土安全保障及び政府間問題委員会 (Committee on Homeland Security & Governmental Affairs) のサブコミティである「常設調査小委員会 (Permanent Subcommittee on Investigations)」が、2012年9月20日に Microsoft と Hewlett-Packard を、2013年5月21日に Apple を招致して租税回避スキームについて公聴会を開催している¹⁵。また、英国においても Amazon, Google 及び Starbucks を招致して、租税回避スキームについての公聴会が開催されている¹⁶。

アメリカ及びイギリスにおける多国籍企業が問題視される行動をとった原因が会計と税務の分離のみにあるとは断定できないが、「商法と税法の結びつきが強いほど、個別財務諸表を配当・課税ベースの把握の手段として機能させる傾向が強まり、反対に両者の結びつきが希薄であればあるほど個別財務諸表に配当・課税ベースの把握としての手段としての機能を期待しなくなります」(坂本2009, 97頁)といったことを考慮すれば、会計と税務が一定の関係を維持され、分配可能利益と課税所得に一定の関係があることにより、多額の配当を行いつつ納税額を極小化するという行動が商法と税法の結びつきが強い国においては行いにくくなっているという面もあるのではないかと思われる¹⁷。

特に、上場企業の方が資金面などから租税回避行動を行うことが可能となりやすく、グローバル化が進んでいる中で、配当についてのプレッシャーの高いと思われる上場企業について損金経理要件を緩和することはアメリカ及びイギリスと同様の問題を生じさせる可能性があり、適切ではないのではないかと思われる。

また、上場企業に対してのみ申告調整を可能とすることについて、会社法との関係から「非上場会社が IFRS に従う場合には申告調整は認めないというわけには、これはやはりいいかないのではない。つまり、上場会社だけを優遇すると言ってはいいないのかもしれませんが、それはなかなか上手に説明がつかないのではないか」(弥永2009, 109頁)との指摘がある。

一方、損金経理要件を緩和しても、金融商品取引法24の4の2などにより上場企業については適正性を担保できたとしても、課税当局のモニタリング・コスト等の問題は依然残ったままである。また、申告調整として法人側が合理的と考えて行った減価償却費の全額を別表4で加算し、法人税法上の耐用年数等で計算した減価償却費を別表4で減算するという方法

15 http://www.hsgac.senate.gov/subcommittees/investigations/media/subcommittee-hearing-to-examine_billions-of-dollars-in-us-tax-avoidance-by-multinational-corporations-
http://translate.google.co.jp/translate?hl=ja&sl=en&u=http://www.hsgac.senate.gov/subcommittees/investigations/hearings/offshore-profit-shifting-and-the-us-tax-code_part-2&prev=/search%3Fq%3Doffshore%2Bprofit%2Bshifting%2Bapple%26hl%3Dja%26rlz%3D1T4ADRA_jaJP490JP491 (2013年12月19日アクセス)

16 <http://www.publications.parliament.uk/pa/cm201213/cmselect/cmpubacc/716/71605.htm> (2013年12月19日アクセス)

17 米国清国調整主義の問題点を検討したものとして、矢内(2009)参照。

も考えられるが、この場合企業は会計上の減価償却費計算と法人税法上の減価償却計算の両方の適正性を担保するためのコストが生じる。一部の企業の便益のために課税当局にとってのモニタリング・コストが上昇し、国民が負担する行政コストの増大につながることは避けるべきと考えられる。

(6) 減価償却との関係における検討

従来から減価償却の損金経理要件についての検討が行われており¹⁸、各論として、確定決算主義や損金経理要件における「逆基準性」の個別論点として取り上げられることの多い減価償却との関係における検討を行う。

まず、減価償却と損金経理要件について、主な先行研究¹⁹を概観する。

- ・ 減価償却費とか引当金の繰入額とか 税法で限度を決められるようなものについては、そこが限度となるわけで、損金経理するか、或いは申告書で減算するか、結局同じですから、金額が税法上明確に定められるものは損金経理要件を外すというのも1つの方法ではないか」(成松2011, 92頁)
- ・ 「企業会計に関する諸則が抽象的すぎるので税に依存しているのだとみることもできよう」(山本2013, 217頁)
- ・ 「残された逆基準性の問題は、減価償却制度における損金経理要件のように、企業会計上の経費計上(損金経理)と法人税法上の損金計上を一致させたくない(前者を少額計上して利益を多くし、後者を多額計上して所得を少なくする)という恣意的な要請がほとんどである。」「このような要請は、真実な利益(所得)計算を旨とする会計理念に反するものであり、その正当性に疑問がある」(品川2009, 23頁)
- ・ 「企業会計で100が相当な償却であり、公正妥当なものであれば税務上も100しか認めるべきでないのです。会計は「利益を出したい、税金は払いたくない、だから150の申告調整を認める」と言うのは、結局は蟻の一穴で、確定決算主義をないがしろにする問題につながる」(品川2011, 94頁)
- ・ 「税法の立場からは、法人税法が損金算入限度額一杯の償却を奨励しているわけではなく、また、各企業が実態に見合った焼却をすることを税法が妨げているわけではないので、基本的には法人の判断の自主性も問題であるとの見解が示されてきた」(坂本2011a, 78頁)

いわゆる「逆基準性」が具体的に問題となるのは、税法基準に基づいた会計処理と適正な

18 例えば、日本租税研究協会(2004)、坂本(1995)参照。

19 日本租税研究協会 企業会計との乖離専門部会(2004)のように、IFRSの導入以前からも減価償却と損金経理要件の議論はある。例えば、「正しい費用化額を商法決算上「有税で」計上するという精神こそが重要」、「自己の適正と認める会計処理を実施し、現状において税務の基準と一致しない部分については税効果会計の適用により、利益表示の適正と担保すべきものであろう」(武田1996, 31頁)参照。

財務諸表作成のために本来行われるべき会計処理が異なる場合と考えられる。そのような場合として、内部取引であり、法人税法が詳細な規定を置いている減価償却制度が想定されるため、ここでは減価償却制度を中心に「逆基準性」の検討を行う。

原価消却において「逆基準性」が問題となる場合として、(1) 実際の耐用年数（企業独自に合理的に見積もられた耐用年数）が法定耐用年数より長い場合と、(2) 実際の耐用年数が法定耐用年数より短い場合の2種類が考えられる。

まず、(1) 実際の耐用年数が法定耐用年数より長い場合については、適切な期間配分のために消却限度額まで費用化しないという方法も選択可能であり、直ちに問題となるものではないと思われる²⁰。また、仮に企業が税額を少なくするために法定耐用年数に基づいて減価償却を行う場合には、保守主義の観点からは、使用可能期間をより厳密に見積もっていると考えることもできるのではないかとと思われる。（真実の耐用年数は使用を終えたときに判明するものであり、それまでの間はあくまで見積もりであると思われる。）

これこそが「逆基準性」の問題という考え方もあると思われるが、税法が一括消却可能であっても複数年使用可能なものであれば、減価償却資産として計上し、それに基づいて法人税額を計算するのが、公正妥当な会計処理に基づいた税額計算であると思われる。

次に、(2) 実際の耐用年数が法定耐用年数より短い場合であるが、実際の耐用年数に基づいて決算を行い、消却限度額を超過する金額については別表4で加算することにより申告調整することが可能であり、直ちに問題となるとは限らないと思われる。

また、耐用年数短縮の短縮（法人税法施行令第57条、法人税法施行規則第16条）²¹及び増加償却（法人税法施行令第60条、法人税法施行規則第20条、20条の2）があり、経済実態に即した取り扱いも認められている²²。

このように考えれば、「逆基準性」の問題も、法人税額を少なくするために利益を少なく計上したいという意向と、投資家又は金融機関に対して利益を多く計上したいという意向の狭間で問題となっているとも考えられ、確定決算主義や損金経理要件を緩和したとしても、両者のかきりが埋まるものではなく、ますます拡大してしまうに過ぎないと思われる。

また、これまでは、連結財務諸表も単体財務諸表も同じ基準で作成しているというのが前

20 日本の確定主義は税法の計算が会社法の計算規定に従うことが要求されていないため、かつてのドイツのように税法の要請に従った商法の計算規定が設けられているという意味での逆基準性は日本では存在しない、減価償却費について課税所得計算上の損金算入限度額を確定決算で費用計上するとしても財務諸表作成者の判断に過ぎず、税法規定の援用に過ぎない、との指摘(齋藤2010, 20頁)がある。

21 「IFRSで減損が認識された場合、焼却資産については耐用年数の短縮または陳腐化償却にかかる申請等を行うことにより損金算入のタイミングを早めることは可能ですが、申告調整の必要性を完全に排除することはできません。ただし、この点は日本の会計基準で減損が認識された場合も同様であり、IFRSを適用した場合の特的な問題ではありません」(税理士法人プライスウォーターハウスクーパース・あらた監査法人, 215-216頁)という指摘もある。

22 「税法上は、固定資産の減損に対しては、従来のような減価償却性資産の耐用年数の短縮とか評価損の損金算入、陳腐化焼却という形で対応していくことになるのではないか」(島田2010, 66頁)

提であったが、単体決算は税法基準で行い、連結財務諸表はIFRSを適用して実際の耐用年数の見積もりに基づいて計算するといったことも可能となると思われる。このように考えれば、IFRS導入は確定決算主義や損金経理要件を見直す契機となるのではなく、逆基準性も問題の緩和により、現行の確定決算主義や損金経理要件を維持する根拠の一つとなるのではないかと思われる。

なお、個別財務諸表において税法基準による減価償却を行い、連結修正仕訳においてIFRSに基づく減価償却費に修正する場合の問題点として、「IFRSに軸を据えた場合の個別財務諸表における逆基準性の問題が残り、日本基準とIFRSで減価償却に差が生じてしまう」（日本公認会計士協会2010、12頁）との指摘があるが、個別財務諸表の開示の簡素化により、こうした問題も縮小するのではないかと思われる²³。

単体財務諸表と連結財務諸表について異なる原価消却計算を行うためには、システム²⁴が対応可能であるということが前提となると思われるが、固定資産台帳が「日本基準の減価償却費計算のテーブルと法人税法の償却限度額計算のテーブル」の管理に加え「国際会計基準における減価償却費計算のテーブルも必要となり、ひとつの固定資産につき3つの計算方法が並存することになる」ため固定資産台帳の管理が煩雑になる可能性（大石・朝貝2009、164頁）があるとの指摘がある。こうした煩雑性を避けるため、損金経理要件の緩和を求める考えが生じる可能性があるが、損金経理要件を緩和したとしても法人税法上の償却限度額計算は必要であり、企業の事務負担はあまり軽減されないのではないかと思われる。むしろ、連結財務諸表を重視するということが前提であるが、個別財務諸表は税法基準で作成しそのためのテーブルと、連結財務諸表のためにIFRSに基づくテーブルとすれば、テーブルの管理は2つで済むと思われる。また、システムについては、「会社法及び税法に対応するための日本基準ベースの個別財務諸表、IFRS適用の主役であるIFRSベースの連結財務諸表」のための「マルチスタンダードへの対応」として、「元帳二重方式」や「現実的な組替方式」が検討されている（金子2009、202頁）。

減価償却に関する関連した論点として、コンポーネント・アカウントティングがあると思われる。IFRSにおけるコンポーネントの概念²⁵と同様の規定を法人税法において行うことは課税の公平のために画一的な処理を求めることや簡素の観点²⁶から困難な面もあり、調整が難しいことから減価償却における損金経理要件の見直しの意見が改めて出てくると思われ

23 ただし、「減価償却費が連結上修正される場合には、製造原価についても原価の再計算を実施するか、あるいは修正された減価償却費の差額を原価差額として調整するかの問題」（日本公認会計士協会2010、12頁）については引き続き検討が必要である。

24 「IT技術を利用すれば、ひとつの取引事実をもとにして複数の会計基準に基づく会計処理を並行して実行することは、いまや十分可能」（深見2012、247頁）との指摘がある。

25 フランスにおけるコンポーネント・アカウントティングについて分析したものとして、板橋(2012)参照。

26 法人税法でコンポーネントについて具体的に詳細な規定を行うのは簡素の観点から難しいのではないかと思われる。

る。また、実務的な観点からは、コンバージェンスにより我が国の会計基準にコンポーネントの概念が導入される際には、中小企業や少額の資産までコンポーネント・アカウントティングによる減価償却を求めるのかという検討や一部のコンポーネントの交換により全体としての耐用年数が伸びた場合など資本的支出との関係の整理も必要になるとと思われる。

5．法人税法第22条第4項との関係

(1) これまでの先行研究

IFRS と法人税法に関する先行研究では、以下のような点が指摘されている。

- ・ 「わが国においても、国際会計基準が一定の範囲で、一定の条件のもとに、公正処理基準の内容となっていくであろう」(金子2013, 298頁)
- ・ 「今後、我が国においても、IFRS の内容が一定の範囲内で、一定の条件のもとに公正処理基準となっていくことが予想されるが、企業会計基準が公正妥当と認められるかどうかは絶えず吟味していく必要がある」(日本租税研究協会 税務会計研究会2011, 52/60, 54頁)
- ・ 「我が国の企業会計基準の IFRS へのコンバージェンス(ないし IFRS の直接適用)によって、法人の準拠すべき会計基準の内容が変わるのであれば、それに応じて、法人税法第22条4項の「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」の内容が変わるということが考えられる」(日本租税研究協会 税務会計研究会2009, 14/23, 274頁)
- ・ 「IFRS 導入後の企業会計全般への影響度合に応じて、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」の解釈(内容)も変化してくることになる」(品川2010, 26頁)
- ・ 「IFRS を会社法第431条・同計算規則第3条にあたらないものと措置することができれば、法人税法が IFRS を「一般に公正妥当な会計処理基準」(公正処理基準)(法第22条4項)とする余地はなくなる」とし、「こうしたことが成立しなければ、韓国で行われる実務などを参考に、IFRS で決算された会計利益が課税算定の出発点に相当する課税所得となっても課税目的を達成するよう IFRS に適切に対応していく方向性をとることとなる」(岩井2012, 106頁)
- ・ 「税法上の公正処理基準から「指定国際会計基準」を除外しておくような弥縫策を講じる必要があるかもしれない」(岩井2010, 35頁)
- ・ 「課税の適正・公平を害するおそれがあると考えられるものについては、公正処理基準に該当しないと解すべきである」(池田2011, 234頁)
- ・ 「課税要件を法律で規定せずに、企業会計あるいは会社法会計に委ねていることが租税法律主義 特にその内容である課税要件法定主義や課税要件明確主義 に反するというのがこの批判の趣旨であり、IFRS が課税所得算定の基礎となった場合には、その疑義は一層深まる」(坂本2011b, 53頁)

- ・ 「戦略的思惑も介在する IFRS の適用を無条件に公正処理基準の判定に反映させることは、課税要件法定主義に反するとの疑いをますます強くさせる」(鈴木2009a, 34頁)

(2) 検討

先行研究においては、IFRS と法人税法第22条第4項との関係については、主な論点として、IFRS の法人税法第22条第4項の該当性に関する論点と租税法律主義との関係²⁷に関する論点があげられると思われる、以下において検討を行う。

「課税の適正・公平を害するおそれがあると考えられるものについては、公正処理基準に該当しないと解すべきである」(池田2011, 234頁)との考えがあるが、金融庁長官が定めた「指定国際会計基準」として導入され、「指定国際会計基準に従って作成することができる」(会社計算規則第120条)とされている IFRS を否定することは容易ではないと思われる²⁸。また、「金融商品取引法上強制されていない会社が、IFRS に従って連結財務諸表なり財務諸表を作るということは、会社法上は許容される可能性が十分出てくる」(弥永2009, 110頁)との指摘があり、「会社法上も指定国際会計基準が個別計算書類との関係で「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」の一つとなる余地は残されており、課税所得計算にも影響を与えうるとの指摘(中略)については、指定国際会計基準による財務諸表が追加的なものであること、そして会社計算規則にはこれに対応する規定が新設されなかったことから消極的に解すべきであろう」(日本租税研究協会 税務会計研究会2011, 53/60, 55頁)とされているものの、将来的にかなりの数の企業が連結財務諸表を IFRS に基づいて作成することとなった場合、IFRS が「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」と考えられるようになり、IFRS に基づいて個別財務諸表を作成した場合、会社法や法人税法第22条第4項に反するとすることは難しくなるという可能性²⁹も考えられるのではないと思われる。

租税法律主義との関係における問題については、エンドースメント手続(自国基準へのIFRS の取込み手続)の導入が提案されており、我が国における一定の判断や手続きを経ることにより、こうした問題を緩和することも考えられる。ただし、一方で判断理由にもよるが、我が国の会計において採用することが適切でないと判断された会計処理方法³⁰が「一般

27 租税法律主義との関係ではかねてから疑問が呈されており、詳しくは、中里(1983, 1595-1598頁)、金子(2009, 8-9頁)を参照。

28 「IFRS に基づいて収益を認識したのに対し、公正処理基準に基づくものではないとして否認する場合において、税務上は収益を権利確定主義あるいは管理支配基準に基づき認識とする根拠を法人税法第22条4項の解釈に求めることには無理がある」(池田2010, 238頁)参照。

29 関連して、「IFRSs では、市場メカニズムを使った再評価という手続きが増えていますので、それに対して、資産の評価益や評価損を課税所得計算上どのように取り扱うということ、今でも既に金融商品については税法で定めてありますが、それ以外の資産・負債についても、評価益・評価損の税務上の取扱いをはっきり決めるということが必要になってくる」(鈴木2009b, 100頁)という指摘もある。ただし、法人税法第25条で資産の評価益の益金不算入等が、第33条で資産の評価益の益金不算入等が定められていることを考慮すると直ちに問題となる可能性は少ないのではないと思われる。

に公正妥当と認められる会計処理の基準」と認めることが難しくなるという問題も生じると思われる。

6．延払基準

(1) 我が国における会計制度における取扱い

企業会計原則注解【注6(4)】において、代金回収期間が長期にわたり代金回収リスクが高いこと等から、収益の認識を慎重に行うため、割賦金の回収期限到来時又は入金時に収益認識を行うことが許容されている。

また、「中小企業の会計に関する指針(平成24年版)」³¹(以下、「中小指針」という。)第73項において、割賦販売について「原則として、商品を引き渡した日。ただし、割賦金の回収期限の到来の日又は割賦金の入金の日とすることができる。」とされている。

一方、「中小企業の会計に関する基本要領」³²(以下、「中小会計要領」という。)³³において、割賦販売について特段の記述は見られない。

(2) IASにおける扱い

国際会計基準(IAS)第18号「収益」(以下「IAS第18号」という。)第11項において「その契約が実質的に金融取引を構成するときには、その対価の公正価値は、将来のすべての入金をみなし利率により割り引いて決定される」³⁴とされ、第14項において「(d) 取引に関連する経済的便益が企業に流入する可能性が高いこと」が収益の認識の判断要素の一つとされ、18項において「取引に関連する経済的便益が企業に流入する可能性が高い場合にのみ、収益は認識される」とされている。

(3) 法人税法における規定

一定の要件を満たす資産の長期割賦販売等による収益の額又は費用の額を延払基準の方法により経理した場合には、実現した収益等の一部を将来に繰り延べることが認められている(法人税法第63条第6項、法人税法施行令第124条及び第127条)。

法人税法第63条において延払基準が認められている趣旨は、「延払いによる販売代金は、

30 告示において「指定国際会計基準」とならなかった「国際会計基準」が該当する。

31 日本税理士連合会・日本公認会計士協会・日本商工会議所・企業会計基準委員会による作成。平成25年2月22日最終改正。

32 中小企業の会計に関する検討会により、平成24年2月1日作成。中小会計要領制定の背景については、品川(2013)参照。

33 中小指針と中小会計要領の各規定の対比については、近畿税理士会調査部(2013)参照。

34 IASの和訳については、IFRS財団編『国際財務報告基準IFRS@ 2013 PART A』(中央経済社、2013)を引用。

その代金の回収が長期に及ぶことから、法人の担税力をも考慮したものであろう」(武田2013, 3626頁)とされている。

(4) 企業会計基準委員会の検討状況

収益認識に関する論点について、企業会計基準委員会は2009年に「収益認識に関する論点の整理」を公表し、そこでは「今後、我が国でも、対価である金銭の入金形態の違いにより、通常の商品販売の場合とは異なる収益認識時期を許容する必要性と合理性について、改めて検討する必要があると考えられる(企業会計基準委員会2009a, 55頁)とされていた。その後、2011年に公表された「顧客との契約から生じる収益に関する論点の整理」では、「我が国においても、割賦販売について別途取扱いを定めず、本論点整理の認識及び測定原則に基づき、収益を認識する方向で検討を行うことが考えられる」(企業会計基準委員会2011, 40頁)とされ、割賦金の回収期限到来時又は入金時に収益認識を行うことを維持することについて消極的な方向となっている³⁵。

(5) 検討

こうした我が国の会計基準とIASの相違に関して、「現行法人税法、(長期)割賦販売(63条)及び工事契約(64条)については特例が設けられていますが、このいずれの取引も提案モデルに基づいて収益認識がなされることになれば、これらの特例にも影響を与えることになるかもしれません。その場合に、割賦販売及び工事契約に関する現行法の定めが、どのように改められるべきか、検討に値する課題であろうと思います」(吉村2010, 41頁)、「法人税法上、長期割賦販売等について確定した決算における経理を条件として認められている延払基準(法63)は再検討される可能性がある」(日本租税研究協会 税務会計研究会2011, 12/60, 14頁)との指摘がある。

また、実務上の論点として、「販売益相当額と金利相当額とを合理的に区分し、かつ、金利相当額について利息法により会計処理することを前提にするとシステム対応等の必要性から費用負担が生じることとなり、実務上対応が困難となる場合がある」(日本公認会計士協会2009, 61頁)との指摘がある。

今後、コンバージェンスにより企業会計原則注解及び中小指針³⁶における延払基準が廃止された場合、延払基準の方法については政令で定めがあるため、政令の定めのとりの計算を行っていれば63条が適用されると考えることも理論的には可能と思われるが、会計制度に

35 「現在の割賦販売基準を採用している企業は、早期の見直しが必要と考えます」との指摘(島田2012, 319頁)がある。

36 企業会計原則注解の改正にあわせて中小指針が改正される可能性は、「中小指針も、国際会計基準(IFRS等)との何らかの整合性を有することになる」(品川2013, 58頁)、「中小会計指針に関しては過去改正が続けられており、その内容はIFRSへのコンバージェンスの影響も受けているため、IFRSにおける考え方の一部は採用されている」(谷川2013, 51)ということを考慮すると、かなり高いのではないと思われる。

定めがないものを法人税法独自に規定し続けることがどこまで可能なのかという問題が残ると思われる。

延払基準が担税力に配慮したもの(武田2013)であるならば、中小企業に特に配慮が必要であると思われ、また、日本公認会計士協会(2009)が指摘する実務上の対応が困難となるのは中小企業においてより深刻であると思われる。

このため、中小会計要領において、割賦販売について、企業会計原則注解【注6(4)】と同様の内容を織り込むことにより、コンバージェンスの中小企業の会計に与える影響を遮断することが考えられる。

7. 開発費

(1) 我が国における会計制度における取扱い

研究開発費やソフトウェア制作費に関する企業会計審議会「研究開発費等に係る会計基準」(以下「研究開発費等会計基準」という。)では、研究開発費は、すべて発生時に費用として処理しなければならないとされている。

一方、中小指針と中小会計要領においては、特に規定は置かれていない。

(2) IAS における扱い

IAS 第38号「無形資産」(以下、「IAS 第38号」という。)第8項において、開発について「開発とは、商業ベースの生産又は使用の開始前における、新規の又は大幅に改良された材料、装置、製品、工程、システム又はサービスによる生産のための計画又は設計への、研究成果又は他の知識の応用をいう。」と定義されている。第54項では「研究(又は内部プロジェクトの研究局面)から生じた無形資産は、認識してはならない。研究(又は内部プロジェクトの研究局面)に関する支出は、発生時に費用として認識しなければならない。」IAS 第38号第57項では以下のように規定されている。

開発(又は内部プロジェクトの開発局面)から生じた無形資産は、企業が次のすべてを立証できる場合に限り、認識しなければならない。³⁷

- (a) 使用又は売却できるように無形資産を完成させることの技術上の実行可能性
- (b) 無形資産を完成させ、さらにそれを使用又は売却するという企業の意図
- (c) 無形資産を使用又は売却できる能力
- (d) 無形資産が蓋然性の高い将来の経済的便益を創出する方法。とりわけ、企業は、無形資産による産出物又は無形資産それ自体の市場の存在、あるいは無形資産を内部で使用する予定である場合には、無形資産が企業の事業に役立つことを立証しなければ

37 「開発又は開発局面で生じた無形資産の認識要件は、容認規定ではなく、強制規定であることに留意すべき」、「すべての要件を企業が積極的に立証しなければならない」(新日本有限責任監査法人2011, 412頁)

ならない。

- (e) 無形資産の開発を完成させ、さらにそれを使用又は売却するために必要となる、適切な技術上、財務上及びその他の資源の利用可能性
- (f) 開発期間中の無形資産に起因する支出を、信頼性をもって測定できる能力

(3) 試験研究費の総額に係る税額控除制度

租税特別措置法第42条の4では試験研究を行った場合の法人税額の特別控除を定めており、同条第12項第1号で試験研究費を「製品の製造又は技術の改良、考案若しくは発明に係る試験研究のために要する費用で政令で定めるものをいう。」と定義し、租税特別措置法施行令第27条の4第6号第1号において、政令で定めるを「その試験研究を行うために要する原材料費、人件費（専門的知識をもつて当該試験研究の業務に専ら従事する者に係るものに限る。）及び経費」としている。

この試験研究の範囲については「製品の製造に関する試験研究、技術の改良に関する試験研究、技術の考案に関する試験研究又は技術の発明に関する試験研究であれば、製品の改良等の通常の試験研究であろうと、開発的な試験研究であろうと、その試験研究の内容に関係なく、すべてこの試験研究に該当する」（武田2013, 285の38）とされている。

(4) 企業会計基準委員会の検討状況

研究開発費等会計基準とIAS第38号の相違について、企業会計基準委員会は2007年に「研究開発費に関する論点の整理」を公表し、2009年の「無形資産に関する論点の整理」において「国際財務報告基準とのコンバージェンスの観点を踏まえると、無形資産の定義に該当し、認識要件を満たす限り、開発に係る支出も資産計上することが考えられる」（20頁、74項）とした。しかしながら、その後、提供される情報の比較可能性や恣意性への懸念により、開発局面での支出の資産計上が妥当かについて再検討を求める意見が我が国の市場関係者の中には強く聞かれることなどから、資産計上について合意形成に至っておらず、2013年6月の「無形資産に関する検討経過の取りまとめ」では、「当面の間、現状維持としつつ、アニュアルレポートの調査、学術論文の収集・分析といったリサーチ活動を継続している。」（9頁）とされている。

(5) 検討

総務省の科学技術統計調査「第2表 研究主体、組織別内部使用研究費、受入研究費及び外部支出研究費」（平成24年調査結果）によれば、企業の内部使用研究費の総額は12,271,778（百万円）となっている。また、「租税特別措置の適用実態調査の結果に関する報告書（第183回国会提出）」によれば、試験研究を行った場合の試験研究費総額の8～10%の税額控除（当期の法人税額の20%を限度）の適用法人数は、単体法人では2,690社、連結法人で

は84社であり、適用額は単体法人217,617,467千円、連結法人67,134,914千円となっている。

現在と同じように、個別財務諸表を研究開発費等会計基準で作成し、損金経理を行い、IFRSに基づく連結財務諸表を作成する際に資産計上を行えば、法人税上の取り扱いが変わることはないと思われる。

コンバージェンスにより、研究開発費等会計基準において開発費を資産計上することとなった場合には、選択的に資産計上を行うのか、IFRSのように資産計上を義務付けるのかで異なると思われる。選択的に資産計上を行うならば、個別財務諸表においては資産計上を行わず、連結財務諸表において資産計上を行うといった対応³⁸が考えられる。

また、仮に個別基準においても開発費の一部の資産計上が義務化された場合、改めて確定決算主義からの離脱や損金経理要件の緩和という主張が出てくる可能性があるが、安易にこうした方向に進むことは影響が大きいと思われる。研究開発を促進するという政策目的を税制の面から支援する³⁹ということであれば、租税特別措置法に規定し、開発費の資産計上分を申告調整で損金算入し、翌期以降の償却額を益金参入するといった方法により対応する⁴⁰ことも考えられる⁴¹。

8．おわりに

損金経理要件と確定決算主義については、これを維持することが適当であると思われる。開発費については、政策目的があり、コンバージェンスにより法人税額の計算に変更がないようにするため、みなし損金経理を導入することが考えられる。あくまで損金経理要件の例外であるとするのが適当であると思われる。

連単分離における企業負担軽減のための単体開示義務の緩和により、単体の投資家等への情報提供のウェイトが低下し、単体としての利益獲得のインセンティブが低下することが考えられる⁴²。多国籍企業における税源浸食と利益移転（Base Erosion and Profit Shifting: BEPS）がOECDにおいて問題とされる⁴³中、開示制度が企業の租税に関する行動に与える影響についても注視していく必要があると思われる。

38 「場合によってはIFRSと日本基準のそれぞれで固定資産台帳や原価計算システムを作成・管理することになる」（梶原2011, 60頁）との指摘がある。

39 研究開発費について担税力、中立性・効率性の観点から検討したものと、吉田(2011)参照。

40 みなし損金経理にといった方法も考えられる。

41 研究開発費について担税力、中立性・効率性の観点から検討したものと、吉田(2011)参照。

42 一方で財務諸表利用者からみた個別財務諸表の有用性について論じたものとして、平井(2011)がある。

43 OECDのBEPSに関する行動計画等については、日本租税研究協会(2013)参照。国際的な租税回避スキームについては、本庄(2013)参照。

謝 辞

本研究は、公益財団法人 日本法制学会の2013年度財政・金融・金融法制研究基金研究助成金（イ）の助成を受けて行われたものである。支援に深く感謝したい。

参 考 文 献

- IFRS財団編(2013)『国際財務報告基準 IFRS® 2013 PART A』中央経済社
- 阿部泰久(2009)「鼎談会 IFRS と税務」税経通信 Vol.64/No.11/913 2009.8臨時増刊号(『最新 IFRS 完全詳解』)
- 荒井優美子(2011)「確定決算主義について」『最新 IFRS 完全詳解2011』(別冊 税経通信), 税務経理協会
- 池田誠(2011)「収益認識に関する一考察」税務大学校論叢第70号
- 板橋雄大(2012)「IFRS へのコンバージェンスが税務会計に及ぼす制度的影響 フランスの先事例の検討を参考に」税経通信 2012.12
- 岩井恒太郎(2010)「IFRS 導入と税務会計への影響 自国会計基準の存置について」立教経済学研究 第63巻第4号
- 岩井恒太郎(2012)「わが国の IFRS 導入と法的な対応の可能性」立教経済学研究 第66巻第1号
- 大石久吉・朝貝義幸「減価償却に係る税務」税経通信 Vol.64/No.11/913 2009.8 臨時増刊(『最新 IFRS 完全詳解』)
- 大倉雄次郎(2010)「IFRS の導入と税務会計への影響の考察」関西大学商学論集 第55巻第5号
- 梶原崇宏(2011)「IFRS 導入に伴う個別財務諸表への実務上の影響」企業会計 Vol.63 No.5
- 金子智朗(2009)「システム対応, 担当者への周知など具体的にやるべきこと」税経通信 Vol.64/No.11/913 2009.8 臨時増刊号保存版(『最新 IFRS 完全詳解』)
- 金子宏(2008)「公正妥当な会計処理の基準(法人税法第22条4項)について」租税研究 第707号 2008.9
- 金子宏(2013)『租税法〔第18版〕』弘文堂
- 神森智(2011)「会計基準の国際化と税務会計 - IFRs は税務会計基準になりうるか? -」松山大学論集 第23巻第3号
- 企業会計基準委員会(2007)「研究開発費に関する論点の整理」(平成19年12月27日)
- 企業会計基準委員会(2009a)「収益認識に関する論点の整理」(平成21年9月8日)
- 企業会計基準委員会(2009b)「無形資産に関する論点の整理」(平成21年12月18日)
- 企業会計基準委員会(2011)「顧客との契約から生じる収益に関する論点の整理」(平成23年1月20日)
- 企業会計基準委員会(2013)「無形資産に関する検討経過の取りまとめ」(平成25年6月28日)
- 企業会計審議会(2009)「我が国における国際会計基準の取扱いに関する意見書(中間報告)」平成21年6月30日
- 企業会計審議会総会・企画調整部会合同会議(2012)「国際会計基準(IFRS)への対応のあり方についてのこれまでの議論(中間的論点整理)」
- 企業会計審議会(2013)「国際会計基準(IFRS)への対応のあり方に関する当面の方針」平成25年6月19日
- 近畿税理士会調査部(2013)『「中小企業の会計に関する指針」(平成25年2月公表)ガイドブック』清文社
- 小谷融(2011)「第31回 IFRS・会社法・法人税法と中小企業会計基準(2)」税務QA 2011.12
- 小林裕明(2010)「企業利益と課税所得の概念と調整関係の今後の方向性」岡山大学経済学会雑誌42(3)
- 斎藤静樹(2011)「会計基準開発の基本思想とコンバージェンスのあり方」金融研究 第30巻 第3号

- 齋藤真哉(2009)「税務法制とIFRS」『別冊企業会計 IFRS 導入の論点』中央経済社
- 齋藤真哉(2010)「会計基準の国際化と税務会計 - 確定決算主義の再検討 - 」税務会計研究第21号
- 坂本雅士(1995)「確定決算主義とその逆基準性に関する一考察」経済経営研究年報 45
- 坂本雅士(2009a)「会計基準の国際的統合化と確定決算主義」租税研究 第718号 2009.8
- 坂本雅士(2009b)「 . 確定決算主義」(平成21年9月12日討論) 『税財政の今後の課題と展望 日本租税研究協会創立60周年記念 租税研究大会記録』 日本租税研究協会
- 坂本雅士(2010)「IFRS 導入と法人税性 - その予備的考察 - 」税研 第150号 VOL.25-NO.5
- 坂本雅士(2011a)「有形固定資産の会計と税務 - IAS 16号を中心に - 」租税研究 第735号 2011.1
- 坂本雅士(2011b)「個別財務諸表の税務論点」企業会計 Vol.63 No.5
- 品川芳宣(2008)「法人税の課税所得の本質と企業利益との関係」税大論叢40周年記念論文集
- 品川芳宣(2009)「会計基準のコンバージェンスと確定決算基準の行方」税経通信 Vol.64/No.6/908 2009.5
- 品川芳宣(2010)「IFRS 導入と法人税法の関係」商事法務 No.1891
- 品川芳宣(2011)「討論会 企業会計のコンバージェンスと法人税法の対応」『[税務会計研究会報告書] 企業会計基準のコンバージェンスと法人税法の対応』日本租税研究協会
- 品川芳宣(2013)『中小企業の会計と税務 ~ 中小会計要領の制定の背景と運用方法 ~』大蔵財務協会
- 島田眞一(2009)「会計基準の国際的統一化と会社法・税法との関係」租税研究 第715巻 2009.5
- 島田眞一(2010)「固定資産の減損会計と税法の関係」租税研究 第732巻 2010.10
- 島田眞一(2012)「わが国企業の IFRS 対応について」租税研究 第754巻 2012.8
- 自由民主党政務調査会・金融調査会・企業会計に関する小委員会(2013)「国際会計基準への対応についての提言」(平成25年6月13日)
- 新日本有限責任監査法人 編著『完全比較 国際会計基準と日本基準【第2版】』清文社
- 鈴木一水(2009a)「会計基準見直しと法人税制」税研 第146号 VOL.25-NO.1 第146号
- 鈴木一水(2009b)「会計基準の国際的共通化の法人税法への影響」租税研究 第721号 2009.11
- 税理士法人プライスウォーターハウスクーパース・あらた監査法人『IFRS をめぐる税務を見据える』税務経理協会
- 武田昌輔 編著(2013)『DHC コンメンタール法人税法』第一法規(2013年段階の加除式のもの)
- 武田隆二(1996)「確定決算主義と会計基準」企業会計 VOL.48 NO.1 1996.1
- 田中弘(2010)「世界の流れは連単分離 なぜ日本だけ IFRS を個別財務諸表に適用するのか」税経通信 Vol.65/No.6/923 2010.5
- 田中弘(2010)『IFRS はこうなる「連単分離」と「任意適用」へ』東洋経済新報社
- 谷川俊太郎(2013)「中小企業とIFRS」『Independence 第44回研究大会記録(平成25年2月2日)』日本公認会計士協会近畿会
- 中里実(1983)「企業課税における課税所得算定の法的構造(5・完)」法学協会雑誌 第100巻 第9号
- 中田信正(2010)「会計基準の国際化と税務会計」税務会計研究第 21号
- 成松洋一(2011)「討論会 企業会計のコンバージェンスと法人税法の対応」『[税務会計研究会報告書] 企業会計基準のコンバージェンスと法人税法の対応』日本租税研究協会
- 成道秀雄(2009a)「確定決算主義か分離主義か - アメリカの状況を含めて - 」税研 第146号 VOL.25-NO.1
- 成道秀雄(2009b)「減価償却と減損損失の課税上の論点」租税研究 第721号 2009.11

- 成道秀雄(2009)「減価償却と減損会計」(平成21年9月12日討論)『税財政の今後の課題と展望 日本租税研究協会創立60周年記念 租税研究大会記録』日本租税研究協会
- 成道秀雄(2010)「6つの会計基準と6つの課税所得」企業会計 VOL.62 NO.12 2010.12
- 日本経済団体連合会(2008)「会計基準の国際的な統一化へのわが国の対応」
- 日本公認会計士協会(2009)「我が国の収益認識に関する研究報告(中間報告) - IAS第18号「収益」に照らした考察 - 」(平成21年7月9日)
- 日本公認会計士協会(2010)「会計基準のコンバージェンスと確定決算主義」『租税調査会研究報告第20号』
- 日本税理士連合会(2008)「企業会計と法人税制のあり方について - 平成19年度諮問に対する答申 - 」
- 日本租税研究協会 企業会計との乖離専門部会(2004)「減価償却制度の見直しにかかる提言」租税研究 第662号 2004.12
- 日本租税研究協会 税務会計研究会(2009)「企業会計基準のコンバージェンスと法人税法の対応」【税務会計研究会中間報告】平成21年10月『税財政の今後の課題と展望 日本租税研究協会創立60周年記念 租税研究大会記録』日本租税研究協会
- 日本租税研究協会 税務会計研究会(2011)「企業会計基準のコンバージェンスと法人税法の対応」【税務会計研究会報告書】平成23年9月『(税務会計研究会報告書) 企業会計基準のコンバージェンスと法人税法の対応』日本租税研究協会
- 日本租税研究協会 編(2013)『税源浸食と利益移転(BEPS)行動計画』日本租税研究協会
- 氷見野(2013) 対談「『国際会計基準(IFRS)への対応のあり方に関する当面の方針』について」季刊 会計基準 vol.42 2013.9
- 平井直樹(2011)「財務諸表利用者からみた個別財務諸表の有用性」企業会計 Vol.63 No.5
- 深見浩一郎(2012)『IFRSの会計 「国際会計基準」の潮流を読む』光文社
- 本庄資(2013)『オフショア・タックス・ヘイブンをめぐる国際課税』日本租税研究協会
- 三井秀範「我が国企業への国際会計基準の適用について」税経通信 Vol.64/No.11/913 2009.8臨時増刊(『最新IFRS完全詳解』)
- 弥永真生「会社法・会計基準・法人税法」租税研究 第716号 2009.6
- 山田辰巳(2013)「日本におけるIFRSに関する最近の議論について エンドースメントされたIFRSと指定国際会計基準との関係」税経通信 Vol.68/No.15/977 2013.12
- 矢内一好(2009)「国際財務報告基準(IFRS)の導入と税制における課題 米国申告調整主義の検討」税理 Vol.52 No.14 2009.11
- 山本守之(2013)『体系法人税法』税務経理協会
- 吉田美穂(2011)「課税ベースの計算要素としての研究開発費」税研 第160号 VOL.27-NO.3
- 吉村政穂(2010)「収益認識基準の見直しの方向性と法人税法上の論点」租税研究 727号2010.5
- 米山正樹(2009)「会計基準の国際的な統合化とディスクロージャー制度」租税研究 第716号 2009.6