

中小企業・非公開会社において逆基準性が
果たす機能と確定決算基準の継続に関する研究

井 上 隆

長崎大学大学院生
諫早税務署勤務
井上 隆

本論文の要約

標題：中小企業・非公開会社において逆基準性が果たす機能と確定決算基準の継続に関する研究

本研究の構成は次のとおりである。

序 章

第1章 わが国の制度会計に関する考察

第2章 新会計基準がわが国の制度会計に及ぼした影響

第3章 国際会計基準・国際財務報告基準が各国等の中小企業の会計制度に及ぼした影響

終 章 間接型逆基準性アプローチに関する考察

序章では、研究課題に関する問題意識と目的を明確にしている。具体的には、中小企業・非公開会社向けの計算規定に主眼を置き、国内の新会計基準と国際会計基準・国際財務報告基準（以下、IAS/IFRS）との収斂（採用）に際して生じる国内・国外の会計準の二元化問題および国内における企業規模に基づく公正処理基準の二元化問題に関する考察をおこなっている。

これらの考察を通じ、わが国の制度会計の特徴である、「公正処理基準」と「逆基準性」の組み合わせにより初めて可能となる「間接型逆基準性」アプローチにより、国内・国外の会計準の二元化問題および企業規模に基づく公正処理基準の二元化問題に対応可能であることを明らかにし、同時に、「間接型逆基準性」アプローチが果たす機能を明確にすることを本論文の目的としている。

第1章では、わが国の制度会計に関する考察をおこなっている。わが国の制度会計の特徴である会社法・法人税法等に規定される「公正処理基準」および従来から批判のある「逆基準性」について考察している。

前者の「公正処理基準」とは、①法人税法と会社法間、②法人税法と会計基準（会計指針）間、更には、③会社法・会社計算規則と会計基準（会計指針）間での計算規定に関する委任関係と説明することができる。

後者は、税法の規定に基づく会計処理が企業会計の指針となる場合、決算基準の逆転現象が生ずることを指している。「逆基準性」は、従来から批判が存在し、それに基づく確

定決算基準廃止論も存在することから、確定決算基準廃止論の主張に合理性が存在するかについて考察している。

第2章では、様々な新会計基準の公表がわが国の制度会計全般に及ぼした影響の考察をおこなっている。IAS/IFRSやわが国の従来 of 会計基準それぞれの基本的特徴をふまえて、IAS/IFRSに基づくさまざまな新会計基準の導入が、従来 of 会計基準ならびに商法、証取法、法人税法の各法規に及ぼした影響について考察している。

特に、新会計基準の導入に際し、実務上の対応として、「逆基準性（税務基準）」を特徴とする「中小企業の会計に関する指針（以下、指針）」が公表されるに至った経緯を詳細に検討し、わが国の制度会計において会計基準の二元化が生じている現状を明らかにしている。

第3章では、IAS/IFRSが各国の中小企業の会計制度に及ぼした影響について考察している。具体的には、ドイツ、イギリスおよびIASBにおける会計基準の二元化対応に関する考察をおこなっている。

まず、わが国と同様、確定決算基準を採用しているドイツにおいてとられた現実的な対応に着目し、それを「直接型逆基準性アプローチ」として日本の制度会計との対比を試みている。

また、イギリスでは、中小企業向け会計基準である「FRSSE」を世界に先駆けて開発し、成功した経緯について考察し、併せてIASBが公表するに至った中小企業向け国際財務報告基準（草案）である「IFRS for SMEs（草案）」についても考察している。

終章においては、わが国の指針が公表された経緯は、外形的にはイギリスのケースと共通性を有する一方、指針の特徴は、ドイツと同様、「逆基準性」の採用に求められること、わが国の企業規模に基づく会計基準の二元化問題については、「公正処理基準」と「逆基準性」の組合せに基づく「間接型逆基準性アプローチ」を採用した混合型の確定決算基準により解決が図れることを論証している。

最後に、間接型逆基準性が果たす機能を明らかにすることで、IAS/IFRSと新会計基準との収斂（採用）に基づく確定決算基準廃止論や逆基準性の弊害に基づく確定決算基準廃止論に対する反論を試みている。

中小企業・非公開会社において逆基準性が果たす機能と確定決算基準の継続に関する研究

井上 隆

目 次

序 章	1
第1節 本論文の目的	1
第2節 本論文の構成	7
第3節 先行研究	10
第1章 わが国の制度会計に関する考察	14
第1節 各法規における公正処理基準	16
(1) 法人税法における「公正処理基準」	16
(2) 旧商法における「公正処理基準」	21
(3) 会社法、会社計算規則における「公正処理基準」	23
第2節 代表的な確定決算基準廃止論	26
(1) 国際会計基準・国際財務報告基準と新会計基準との収斂に 基づく廃止確定決算基準廃止論	26
(2) 逆基準性の弊害に基づく確定決算基準廃止論	29
第2章 新会計基準がわが国の制度会計に及ぼした影響	34
第1節 従来の会計基準に及ぼした影響	35
(1) 新会計基準の公表に至るまでの経緯	35
(2) 「中小企業の会計に関する指針」公表の経緯とその特徴	42
第2節 商法（会社法）および証券取引法（金融商品取引法）に 及ぼした影響	48
(1) 商法に及ぼした影響	48
(2) 会社法の成立	51
(3) 証券取引法（金融商品取引法）に及ぼした影響	54
第3節 法人税法に及ぼした影響	56
(1) 商法改正に基づく法人税法改正	56
(2) 会社法・会社計算規則の施行による計算規定の変化	58

(3) 会社計算規則第3条の会計慣行のしん酌規定に基づく 法人税法改正	59
第4節 確定決算基準廃止論に及ぼす影響	64
(1) 国際会計基準・国際財務報告基準と新会計基準との収斂に 基づく確定決算基準廃止論に及ぼす影響	64
(2) 逆基準性の弊害に基づく確定決算基準廃止論に及ぼす影響	66
第3章 国際会計基準・国際財務報告基準が各国等の中小企業の 会計制度に及ぼした影響	69
第1節 ドイツにおける国際会計基準・国際財務報告基準の 国内導入による影響と逆基準性の原則の現状	69
(1) 正規の簿記の諸原則, 基準性の原則ならびに逆基準性の 原則についての概要	71
(2) ドイツにおける会計基準の国際化への具体的な取り組み	72
(3) 会計基準の国際化と逆基準性の原則	77
第2節 イギリスにおける中小企業向け会計基準	79
(1) イギリスの会社法ならびに会計基準についての概要	80
(2) 中小企業向け会計基準の公表に至る経緯	82
(3) 会社法の改正と中小企業向け会計基準の改革	86
第3節 国際会計基準審議会の中小企業向け国際財務報告基準 (草案)	90
(1) 中小企業向け国際財務報告基準(草案)の公表に至る経緯	90
(2) 中小企業向け国際財務報告基準(草案)の特徴	98
終章 間接型逆基準性アプローチに関する考察	101
第1節 ドイツの直接型逆基準性アプローチとイギリスの 会計基準二元化対応アプローチ	101
第2節 わが国の間接型逆基準性アプローチ	107
結語	109
参考文献	112
謝辞	118

序 章

第1節 本論文の目的

わが国の法人税法は、確定決算基準（法人税法第74条）を採用している¹。具体的には、収益事業を営む全ての法人（企業）において、法人税法上の課税所得の計算は、会社法の規定に基づき算出される企業利益を基礎としておこなわなければならないと規定している（法人税法の会社法に対する「基準性の原則」）²。なお、確定決算とは、法人が、会社法の規定に基づき作成した計算書類、事業報告ならびに附属明細書について、定時株主総会の承認を受けたものを指している³。

わが国の法人税法は、更に、企業利益から課税所得を算出する際には、法人税法第22条第4項において、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って計算されるものとする。」と明記している。これが、いわゆる「公正処理基準」といわれるものである。

法人税法第74条「基準性の原則」および法人税法第22条第4項「公正処理基準」は、いずれもわが国の制度会計を考察する際の重要なキーワードとなるものである。

わが国の会計制度の特徴は、会社法を中心とした制定法体系としての制度会計にある。具体的には、会社法⁴、金融商品取引法⁵、および法人税法の3法が密接に関わる特異な体制により成立している。わが国に国際会計基準（International Accounting Standards；以下、IAS⁶）・国際財務報告基準（International Financial Reporting Standards；以下、

¹ 法人税法第74条（確定申告）では、「内国法人は、各事業年度終了の日から二ヶ月以内に、税務署長に対し、確定した決算に基づき…申告書を提出しなければならない。」と規定している。

² 会社法第281条（計算書類およびその附属明細書の作成）ならびに同法第283条（計算書類の報告・承認・公告）

³ 会社法第437条（計算書類等の株主への提供）、同法第438条（計算書類等の定時株主総会への提出等）ならびに同法第439条（会計監査人設置会社の特則）

⁴ 会社法（2005年6月成立、2006年5月施行）は、商法（第2編）、有限会社法、商法特例法の3法を統合したものである。会社法の趣旨は、株式会社制度の一元化を図ることである。その一環として会社類型の再編をおこない、株式会社を、公開会社か、非公開会社かという二者択一の内容に再編している。また、取締役1名のみでの企業の設立を可能にした「選択可能な機関の設計」や「最低資本金制度の廃止」も特長として挙げられる。これらの措置は、中小企業の起業促進のためにも導入されたものと考えられる。

⁵ 金融商品取引法（2006年6月成立、2007年9月施行）は、証券取引法、投資信託法、金融先物取引法など縦割りの金融関連法を統合したものである。金融商品取引法の趣旨は、①利用者保護と利便性の向上、②市場の公平性・透明性の確保、③市場の国際化である。

⁶ 国際会計基準委員会（International Accounting Standards Committee；以下、IASC）

IFRS⁷⁾の影響に基づく様々な新会計基準⁸⁾が導入される以前から、商法、証券取引法および法人税法が、いわゆる「トライアングル体制⁹⁾」を築いていたと考えられるのである。

上記3法それぞれの主たる立法趣旨としては、(旧・現)商法・会社法は債権者保護であり、金融商品取引法は投資家保護、法人税法は適正かつ公平な課税であるが、立法の趣旨が各々異なるにしても、各法の適用される対象が、株式会社であるという共通項を有している。

次に、上記3法の会計領域を階層的に説明すると、企業所得の計算についてはまず基底に企業会計があり、企業会計を基礎として会社法(旧商法)会計があり、更にその上に法人税法会計がある、という意味での「会計の三層構造」を前提としている¹⁰⁾と考えられる。次の図1は、旧商法に基づく制度会計の基本的な三層構造をイメージしたものであり、図2は、会社法に基づく現在のわが国の制度会計の三層構造をイメージしたものである。

が作成した会計基準である。なお、IASBは、2001年に国際会計基準審議会(International Accounting Standards Board; 以下、IASB)に改組している。

⁷⁾ IASBが作成する会計基準である。

⁸⁾ 本論文における新会計基準とは、企業会計審議会が公表した会計基準等や企業会計基準委員会(Accounting Standards Board of Japan; 以下、ASBJ)が公表した会計基準等を含む包括的な会計基準を意味している。

⁹⁾ 新井清光・白鳥庄之助共著「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435号、1991年10月、29頁。内容は、1991年6月にベルギーで開催された主要国の会計基準設定機関会議において、わが国の会計の法律的小および概念的フレームワークについて報告した際に用いられた用語である。

新井は、「トライアングル体制という言葉を用いたとはいえ、それは、わが国の企業会計制度がトライアングル体制でよいかどうかそうあるべきであるとか主張しているのでは決してない。それは、現在のわが国の企業会計制度の一般的特徴を理解するための用語として用いているものであり、わが国の企業会計制度に関する事実認識のためのものであって、価値判断を行っているものではない。」と述べている。新井清光「企業会計制度小論—会計学の視点から—」『企業会計』第50巻第1号、1998年1月、22頁。

¹⁰⁾ 金子宏『租税法 第14版』弘文堂、2009年、263頁。

図 1

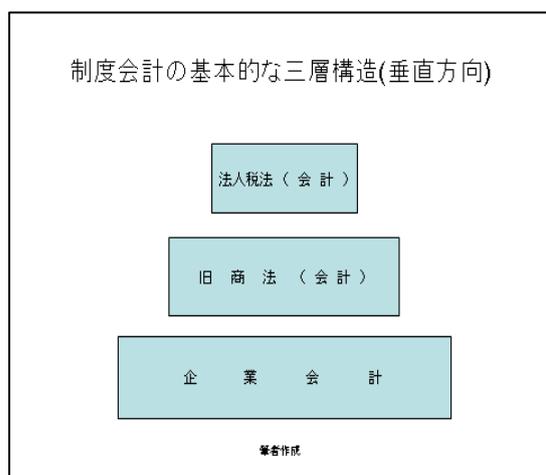
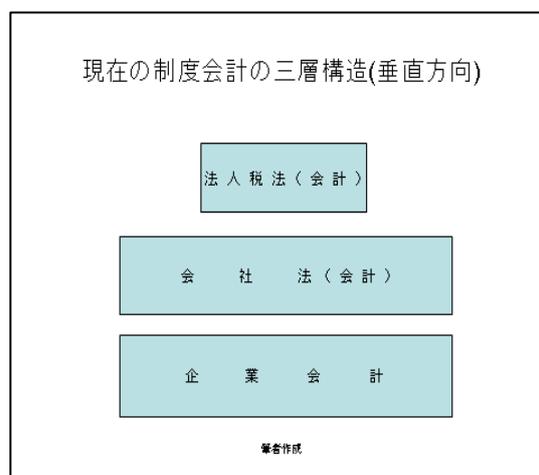


図 2



それでは、旧商法・現商法、会社法ならびに金融商品取引法・財務諸表等規則それぞれの商業帳簿の作成時における「公正処理基準」を会計領域で区分すると、次のように説明することができる。

旧商法第 32 条第 1 項第 2 号において、「(商人ハ) 商業帳簿ノ作成ニ関スル規定ノ解釈ニ付テハ公正ナル会計慣行ヲ斟酌スベシ」という斟酌規定が定められていたが、平成 17 年の商法改正により、現商法第 19 条に改められ、「商人の会計は、一般に公正妥当と認められる会計の慣行に従うものとする。」という遵守規定に改められた。しかし、いずれにしても、商法は、商人一般の会計領域を対象としている。

会社法第 431 条においては、「株式会社の会計は、一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行に従うものとする。」とあることから、会社法は、一般的な株式会社の会計領域を対象としている。

金融商品取引法・財務諸表等規則第 1 条においては、「……この規則において定めのない事項については、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に従うものとする。」とあることから、金融商品取引法は、株式会社の中でも公開会社である大企業の会計領域を対象としている。

よって、上記 3 つの会計領域に共通な概念とは、「一般に公正妥当と認められる」という「公正性」であることが理解できる。また、一方で、「公正性」は、企業主体の属性の差により異なる公正概念が存在しうることを、法制上認知していることが理解できる¹¹⁾

¹¹⁾ 武田隆二『会計学一般教程 第 7 版』中央経済社、2008 年、173 頁および武田隆二編著

である。

近年、わが国企業の会計を取り巻く環境は、劇的な変貌を遂げようとしている。いわゆる、2000年3月期決算から始まった企業会計制度改革（会計ビッグバン）に伴う様々な新会計基準の導入の目的は、企業活動の国際化およびグローバル化に対応することであり、わが国の会計基準とIAS/IFRSとの収斂（コンバージェンス）を経て、最終的にはIAS/IFRS全面採用の可能性も生じている状況である¹²。

具体的には、IAS/IFRSの影響を受けた様々な新会計基準が公表され、商法の計算規定は、それらの新会計基準の公表にあわせて改正されている。更に、改正商法を包摂した会社法・会社計算規則が施行され、最終的には、新会計基準の公表、会社法・会社計算規則の施行との整合性を保つために法人税法も改正されている。次の図3は、従来の確定決算基準のフローをイメージしており、図4は、新会計基準導入後の確定決算基準のフローをイメージしたものである。

図3

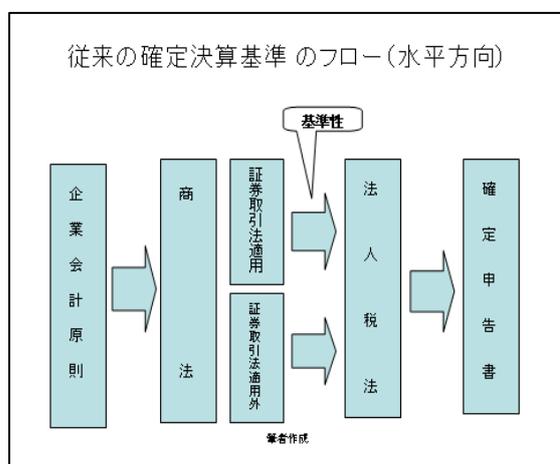
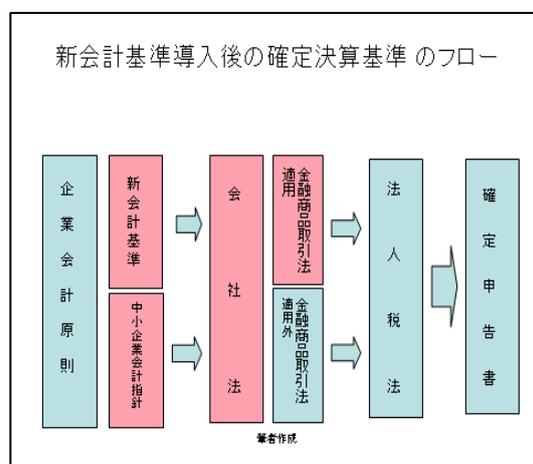


図4



『新会社法と中小会社会計』中央経済社、2006年、25頁。

¹² ASBJは、IASBと2011年6月末までに会計基準を全面的に共通化することで合意している（2007年8月8日公表ASBJプレスリリース）。一方、企業会計審議会は、2010年3月期から一定の上場企業の連結財務諸表にIAS/IFRSの任意適用を認めることや、諸条件を勘案したうえで、2012年を目途にIAS/IFRSの強制適用について判断をおこなうなどの考えを示している。2009年2月4日公表「我が国における国際会計基準の取扱いについて（中間報告）（案）」。

わが国の会計基準と IAS/IFRS との収斂に基づく様々な新会計基準の導入は、利害関係者に対し、信頼できる財務諸表のディスクロージャーを通じて、企業活動の国際化およびグローバル化に貢献できるというメリットがある一方で、重要な問題点を包含していると考えられる。それは、企業活動が国内に限定され、且つ、利害関係者が極めて限定される中小企業・非公開会社にとって、大企業・公開会社¹³が採用する IAS/IFRS の影響に基づく様々な新会計基準の公表は、現実的には（あるいは実務上）必ずしも有用ではないのではないかという問題である。

中小企業・非公開会社と大企業・公開会社の最も大きな違いは、不特定多数の投資家が存在するか否かであると考えられる。いわゆる、不特定多数の投資家が存在する大企業・公開会社が必要とする会計基準の実質的要素は、時価会計や企業結合等に代表される金融資本会計としての情報提供機能に代表されるのであるが、不特定多数の投資家が存在しない中小企業・非公開会社が必要とする会計基準の実質的側面の要素としては、情報提供機能ではなく利害調整機能に限定されると考えられるのである。

なお、ここでいう利害調整機能とは、具体的には、①債権者保護（主に、金融機関）、②課税所得計算、③監査等が挙げられる。

まず①についてであるが、中小企業・非公開会社は、不特定多数の投資家が存在しないことから、経営に必要な資金調達は、間接金融に頼らざるを得ないことから理解できる。次に、②に関しては、中小企業・非公開会社において①以外の利害関係者は、最終的には、法人税の確定申告書を提出しなければならない課税庁（税務署）に限定されると考えられるのである。最後に③であるが、2006年（平成18年）に施行された会社法に創設された会計参与制度¹⁴からもその必要性が理解できるのである。いわゆる、会計参与が、取締役と共同して計算書類の作成をおこなうことにより計算書類の信頼性を高め、

¹³ 本論文における大企業・公開会社とは、①金融商品取引法の適用を受ける会社ならびにその子会社および関連会社、②会計監査人を設置する会社（大会社以外で任意で会計監査人を設置する株式会社を含む。）およびその子会社をさす。一方、中小企業・非公開会社とは、大企業・公開会社以外の会社のことであり、いわゆる「中小企業の会計に関する指針」の適用対象となる株式会社をさす。

¹⁴ 会計参与とは、中小会社の計算の適正化を図るため、取締役または執行役と共同して計算書類等を作成する会社の役員である。作成された計算書類等は、会計参与の事務所等に保管し、株主および債権者からの請求に応じ、計算書類等の開示をおこなうとされている。会計参与の資格は、職業会計人である公認会計士（監査法人）または税理士（税理士法人）に限定されている。会計参与は、取締役等と共同して計算書類の作成をおこなうことにより計算書類の信頼性を高め、株主・債権者の保護および利便に貢献することを目的としている。

株主・債権者の保護および利便に貢献することを目的としているからである。

中小企業・非公開会社と大企業・公開会社各々が必要とする会計基準の実質的要素の差異は、おそらく、世界各国においても自国の会計基準と IAS/IFRS との収斂を進める際に必ず直面する、極めて現実的な問題であるとも考えられるのである。

このような状況の中、2005年（平成17年）8月1日に、中小企業の会計関連4団体（日本税理士会連合会、日本公認会計士協会、日本商工会議所、ASBJ）が共同で「中小企業の会計に関する指針；以下、指針」を公表している。指針は、現在に至るまで、中小企業・非公開会社に相応しい会計基準が公表されてこなかったという歴史的経緯と実務上の要請に基づき開発されたものであり、その最大の特徴は、逆基準性¹⁵（税務基準¹⁶）の採用にある。

なお、税務基準の採用とは、法人税法等の具体的な計算規定を最大限、会計処理の際の指針として利用しようとする考え方である。具体的な例としては、貸倒れが懸念される債権の評価や貸倒損失の計上時期に際して、通常、高度な債権管理の専門的知識が要求されるのであるが、法人税法や法人税基本通達などの税務基準には、具体的な経理処理が明記されている。税務基準は、あくまでも、会計処理の際の指針としては簡便法ではあるものの、企業規模を問わず現在まで採用されてきた実績が存在する¹⁷。

わが国の法人税法が採用している確定決算基準は、現在まで、大企業・公開会社向けの一元的な会計基準を前提に機能していたのであるが、今後、大企業・公開会社が採用する新会計基準の公表と中小企業・非公開会社が採用する指針の公表という企業規模に

¹⁵ 本論文では、論証に必要な為、逆基準性を直接型逆基準性と間接型逆基準性に区分するという仮説的分類を試みている。直接型逆基準性とは、税法上に直接、逆基準性を規定する方式と定義する。具体的には、ドイツ所得税法第5条第1項第2文「…利益算定に際しての税法上の選択権は、商法上の年度貸借対照表と合致して行使されなければならない。」の規定を指す。一方の間接型逆基準性とは、税法上に直接、逆基準性を規定せず、会計基準（指針）上に税務基準を採用する方式と定義する。具体的には、条件付ではあるものの税務基準（逆基準性）を採用したわが国の「中小企業の会計に関する指針」を指す。

¹⁶ 法人税法等の計理体系は、①基本法（法人税法、法人税法施行令、法人税法施行規則）、②措置法（租税特別措置法、租税特別措置法施行令、租税特別措置法施行規則）、③法人税法関係通達（法人税基本通達、租税特別措置法関係通達、耐用年数の適用等に関する取扱通達）、④重要個別通達により成立している。

¹⁷ 現在、法人税確定申告書作成の為のパッケージソフトが多数存在することから、いかなる企業においても、申告書作成に関する高度な専門的知識がなくとも確定申告書を作成することは可能である。しかし、会計処理に関する各勘定科目の評価・測定の作業は、電算処理における数値入力以前のマネジメントにおける意思決定の領域であることに注意が必要である。

基づく会計基準の二元化問題に対して、わが国の確定決算基準は、今後も、従来どおり機能することが果たして可能であろうか。

企業規模に基づく会計基準の二元化問題と二元化問題を解消すると考えられる逆基準性を包含する確定決算基準の継続に関する研究を行うことが、本論文の目的である。

第2節 本論文の構成

本論文では、IAS/IFRS との収斂を意識して公表されたさまざまな新会計基準そのものが、企業規模、企業特性およびコスト・ベネフィットの観点から、いかなる弊害も無くわが国に受容れられるべき会計基準であるかについて、主に中小企業・非公開会社の観点から検討する。なお、本論文は4章により構成される。

まず、第1章「わが国の制度会計に関する考察」では、第1節において、わが国における会計制度の特徴の1つである公正処理基準について考察し、第2節では、確定決算基準廃止論について考察する。

確定決算基準廃止を主張する先行研究の内容は、大別すると次の2つに分類される。1つは、大企業・公開会社におけるIAS/IFRSと新会計基準との収斂に基づく廃止論である。いわゆる確定決算基準は、国内・国外向けという財務諸表の二重基準を誘発する制度であり、国際的な会計基準の統一化・調和化の作業の障害になると主張するものであり、もう1つは、わが国の会計制度の特徴である会社法会計に発生する「逆基準性」の問題に基づきその廃止を主張するものである。

前述したように、わが国の確定決算基準は、会社法の計算規定に基づき確定した企業利益を課税所得算出の基礎にしており、その企業利益に法人税法固有の規定による税務調整をおこなうことで、課税所得を算出する手続きをいうのであるが、課税所得の算出においては、法人税法が会社法に対して特別法（強制法規）として作用するところに、この問題の端緒が垣間見えるのである。

わが国の確定決算基準に基づく課税所得は、2つの税務調整をおこなうことにより算出される。1つは、決算調整であり、もう1つは、申告調整である。前者は、企業利益の算出において、法人の内部取引（例えば企業会計における減価償却費等の計上）に基づく経費の計上については、損金経理を要求するものであり、後者は、法人税法等の固有の規定（例えば交際費の損金不算入等の「別段の定め」）に基づき、法人税申告書別表4において企業

利益の調整（加算・減算）をおこない、課税所得を算出するものである。

「逆基準性」の問題は、前者の内部取引において、法人税法が損金経理を要求するところに顕著に表れるものである。いわゆる、法人が、本来あるべき姿の決算内容を、法人税法等の強制規定を前提に修正処理がおこなわれるという問題である。

よって、本論文では、前述した各確定決算基準廃止論が、わが国の制度会計において、果たして合理的であり、かつ、有用な主張であるか否かを考察する為、第 2 章「新会計基準がわが国の制度会計に及ぼした影響」および第 3 章「国際会計基準・国際財務報告基準が各国等の中小企業に関する会計制度に及ぼした影響」を通じて考察することとする。

第 2 章「新会計基準がわが国の制度会計に及ぼした影響」では、IAS/IFRS に基づく様々な新会計基準の導入が、従来の会計基準、商法（会社法）、証券取引法（金融商品取引法）、法人税法に及ぼした影響について考察する。

わが国の新会計基準に影響を及ぼした IAS/IFRS の基本的特徴は、アングロ・アメリカンの計理体系の影響に基づく時価会計を採用し、連結会計を重視するところに見出すことができる。これに対し、わが国の会社法会計の基本的特徴は、フランコ・ジャーマン計理体系の影響に基づく取得原価会計を採用し、個別会計を重視していることから、両者は、対照的な会計思想を有していることが理解できる。

よって、第 2 章では、上述した IAS/IFRS ならびにわが国の会計基準それぞれの基本的特徴について考察をおこなった後に、IAS/IFRS に基づく様々な新会計基準の導入が、従来の会計基準ならびに商法（会社法）、証券取引法（金融商品取引法）、法人税法の各法に及ぼした影響について考察する。また、新会計基準の導入の実務上の対応として、税務基準を特徴とする「中小企業の会計に関する指針」が公表されるに至った経緯を考察することで、わが国の会計制度において会計基準の二元化が生じている現状について考察し、最後に、会計基準の二元化が、第 1 章で考察した各確定決算基準廃止論に及ぼす影響について考察する。

第 3 章「国際会計基準・国際財務報告基準が各国等の中小企業の会計制度に及ぼした影響」では、IAS/IFRS 導入を巡って、すでに試みられた各国等の会計制度の対応について考察する。まず、わが国と同様、確定決算基準を採用しているドイツが、すでに試みた新会計基準導入に至る現実的対応について考察する。次に、イギリスの会計基準審議会（Accounting Standards Board；以下、ASB）が、世界に先駆けて公表した、中小企業向けの会計基準である「小規模事業体に対する財務報告基準」（Financial Reporting Standards

for Smaller Entities ; 以下, FRSSE) について考察し, 最後に, IASB が 2007 年 10 月に公表した「中小企業向け国際財務報告基準 (草案)」(Exposure Draft of International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities; 以下, IFRS for SMEs (草案)) を考察することで, ドイツ, イギリス, IASB が, 会計基準の二元化問題に対し, いかなるアプローチを試みたかを明らかにすると同時に, 会計基準の二元化問題へのわが国固有のアプローチとの比較検討をおこなう。

終章「間接型逆基準性アプローチに関する考察」では, 第 1 節において, ドイツの直接型逆基準性アプローチとイギリスの会計基準二元化対応アプローチに関する考察をおこない, 第 2 節において, わが国の「間接型逆基準性アプローチ」に関する考察をおこなう。これらの考察により, わが国の制度会計の特徴は, 公正処理基準と逆基準性にあり, 制度会計の三層構造を堅持してきたわが国の確定決算基準は, IAS/IFRS の影響に基づく様々な新会計基準の導入を経た現在, 公正処理基準と逆基準性の組合せに基づく「間接型逆基準性アプローチ」を採用したハイブリッド (混合) 型確定決算基準¹⁸⁾に進化している事実を明らかにする。

ハイブリッド型確定決算基準の最大の特徴は, 「間接型逆基準性アプローチ」の採用にあることから, 中小企業・非公開会社が課税所得を算出する際には, 間接型逆基準性の存在が不可欠であることを明らかにする。また, 間接型逆基準性が果たす機能が明らかになることにより, 大企業・公開会社が主張する, ①IAS/IFRS と新会計基準との収斂に基づく廃止論, ②逆基準性の弊害に基づく廃止論のいずれもが, 今後, 確定決算基準の弊害を主張する直接的な根拠とはなり得ないことも同時に明らかにする。

以上の考察を基に, わが国の法人税法が採用する確定決算基準^{19) 20)}は, 特に中小企業・非

18 本論文におけるハイブリッド (混合) 型確定決算基準とは, 大企業・公開会社では, 申告調整を主体にした確定決算書を作成し, 中小企業・非公開会社では, 逆基準性 (決算調整) を主体にした確定決算書を作成することを可能にする確定決算基準と定義する。

19 確定決算基準が法人税の課税所得計算上とられている理由は, ①商法 (会社法) その他の法令および企業会計原則に立脚して計算された確定決算による利益が一応適正なものと考えられ, それが株主, 債権者等に公開されるものであるから, 第 1 次的にこの公表利益を基として, 必要な税法の目的に応ずる修正を行うことが妥当である。②税法も修正部分だけ規定すればよいということであり簡便である。③課税所得計算の前提となる取引事実の確定が特に法人の減価償却や引当金の計上などいわゆる内部取引の確定が容易になる。④確定決算基準によらず申告調整によれば, 申告調整は会社の決算利益より課税所得が減少する方向で行われるだろうから (たとえば会社計算では, 税法限度未満の少額の減価償却費を計上して利益を大きく表示し, 税務計算では税法限度一杯の減価償却費を計上して, 課税所得を減少へ導くということなど) である。したがって, 確定決算基準は所得水準の

公開会社にとって、実務上、不可欠な規定であることを結論として述べることにする。

第3節 先行研究

本論文の目的は、中小企業・非公開会社において逆基準性が果たす機能と逆基準性こそが、確定決算基準が継続するうえで不可欠であるという旨の理論構築を試みるものであるが、その考察を試みる前に、従来から存在する逆基準性に基づく確定決算基準廃止論に対し、逆基準性批判の根拠と確定決算基準廃止論の根拠には、合理性が見出せないと主張する優れた先行研究が多数存在する。よって本節では、それらの先行研究の概略について考察することとし、最後に、本論文の考察におけるアプローチについて述べることにする。

まず、武田（昌）[1999年]は、逆基準性の問題について、「例えば、減価償却費なり、引当金繰入額が、もし税法限度額を超過している場合においては、税務申告書において、これを加算して課税所得を算定することによって事足りるとすれば、企業会計は、税法の影響は何ら受けることはない。この意味において、いわゆる逆基準性といわれるものは、税法に対していわれのない主張である。」「逆基準性の問題というのは、上述の減価償却、引当金等の内部取引に限定してよいように思われる」と述べている²¹。

安藤[1996年]は、確定決算基準の背景について、「株主の会計関与権が存在しているフランス、日本およびドイツにおいて確定決算基準が採られ、それが無いかあるいは曖昧なアメリカおよびイギリスにおいて分離主義がおこなわれている。特に、アメリカにおいては、財務分析のための会計、企業の将来予測を指向する会計、さらに個別企業に代えて連結財務諸表のみを公表する会計がおこなわれている現状は、まさに情報提供会計の独走である。」

「商法会計において利害調整会計が健在である国では、その会計を税法会計にも活かしたユニフォーム・システムすなわち確定決算基準に合理性がある。これに対して、情報提供

維持にも役立っている。吉牟田勲『新版 法人税法詳説』中央経済社、1992年、36頁。

²⁰ 上述のように確定決算基準は、法人税法の規定に基づく課税所得算出の為のデュー・プロセスであることから、課税される（企業）側は、確定決算基準を受忍する立場である為、確定決算基準は、一般的な会計基準等と内容的に異なることに注意しなければならない。そのため、今まで課税される（企業）側から確定決算基準の継続を積極的に推進するという主張は無く、むしろ、第1章で考察する確定決算基準の廃止論を中心に展開してきた経緯がある。

²¹ 武田昌輔（成蹊大学名誉教授）「確定決算基準主義」『企業会計』第51巻第1号、1999年1月、105頁。

会計が独走している国（特に、アメリカ）では、その会計から税法会計を独立させたセパレート・システムすなわち分離主義に必然性がある。」「確定決算基準には、根本において企業の会計は 1 つであるという自然な前提がある。日本、ドイツおよびフランスにおける確定決算基準は、このような会計の本質に根ざしていることを忘れてはならない。」と述べている²²。

醍醐[1994 年]は、確定決算基準の意義について、「確定決算基準は、税務の領域で生じた具体的な問題を企業会計の側にフィードバックし、企業会計基準の空白や不備を明らかにして、それへの対応を促す媒体としての機能を果たす可能性ももっている。」「確定決算基準の意義は、商事上と税務上の二重記帳事務から納税者を解放するという実務上の便宜にとどまるものではない。むしろ、それを越えたより実質的な機能、すなわち、企業会計と税務計算の互助の関係を媒介する機能に照らして理解されなくてはならない。」と述べている²³。

坂本[1995 年]は、今までに多数存在する確定決算基準見直しの議論の論拠について、大きく、①逆基準性により企業の実態の開示が阻害される、②国際会計基準（国際財務報告基準）の導入の障害となる、という 2 点に集約したうえで、①に関して、逆基準性の定義を 3 つに分類する試みをおこなっている。

坂本による逆基準性の 3 つの定義とは、企業が課税所得を計算するにあたり、逆基準性の発生が、法人税法の画一的な損金算入限度額に起因する場合（逆基準性Ⅰ）、法人税法が、企業会計上、適正とは認め難い会計処理を損金算入の前提条件として企業会計に要求する場合（逆基準性Ⅱ）、新たに会計基準を設定・変更する際に、既にその事象に関する法人税法の基準が存在し、それが会計慣行となっている場合（逆基準性Ⅲ）、に分類している。坂本は、さらに、逆基準性の問題については、「企業会計に対する税法の介入であるか否か」という問題と、「逆基準性が存在しているが故に企業の実態の開示が阻害されている」という問題の二面性が存在することも指摘している。

坂本の先行研究は、上述の確定決算基準見直しの議論の論拠①に関しておこなわれており、逆基準性の定義ⅠからⅢそれぞれについて考察をおこなっている。その結果、定義ⅠおよびⅡについては、逆基準性が発生するか否かは基本的に法人（企業）の判断の自主性の問

²² 安藤英義（一橋大学名誉教授）「会計の機能と会計制度－確定決算主義の背景－」『企業会計』第 48 巻第 5 号，1996 年 5 月，17 頁。

²³ 醍醐聡（東京大学経済学部）「確定決算基準と逆基準性」『JICPA ジャーナル』第 466 号，1994 年 5 月，44－45 頁。

題であるとし、定義Ⅲについては、会計基準の新設・変更により税務上で不利益を被る企業や業界が新設・変更に意義を唱える結果、会計基準の設定や見直しが難航することこそ問題があると述べている。

逆基準性の実態については、更に、貸倒引当金を中心にした各種引当金、減価償却、圧縮記帳の設定実務に関する統計資料を基に実証研究をおこなった結果、①減価償却を除き逆基準性の実態は、指摘され続けてきたほど大きくはない、②逆基準性が存在しているが故に企業の実態の開示が阻害されているとは必ずしもいえない、③企業の実態の開示を阻害しているのは、逆基準性以外の要因が考えられると述べ、逆基準性を論拠とする確定決算基準の見直し論議は再考の余地があると結論づけている²⁴。

以上、従来から存在する逆基準性に基づく確定決算基準廃止論に対し、逆基準性批判の根拠と確定決算基準廃止論の根拠には、合理性が見出せないと主張する様々な先行研究について考察したところである。

次に、本論文の考察におけるアプローチであるが、確定決算基準の廃止あるいは見直しを主張する先行研究の論拠については、坂本がおこなった、①逆基準性により企業の実態の開示が阻害される、②IAS/IFRS の導入の障害となるという分類は合理性があり、本論文の考察においても適切であると考え採用している。

このうち①に関しては、坂本の実証研究アプローチが既に存在していることから、本論文では、坂本の実証研究の結果を踏まえた上で、更に、中小企業・非公開会社における会計基準の実質的側面を理論的に明らかにする。具体的には、制度会計論に基づく理論研究アプローチ²⁵を展開することで、①に関する考察をおこない、①の理論展開上、②に関する考察についても併せておこなうこととする。

その結果、大企業・公開会社における逆基準性を論拠とする確定決算基準廃止論の主張には合理性が認められず、中小企業・非公開会社においては、逆基準性を包摂する確定決算基準が、実務上、不可欠である旨の理論構築を試みることにする。更に、確定決算基準が、IAS/IFRS の導入の障害となるという論拠についても合理性が存在しないことも上記の理論

²⁴ 坂本雅士（立教大学経済学部）「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』第45号、1995年、107-146頁。および「確定決算主義と逆基準性」『産業経理』第55巻、第3号、1995年10月、105-113頁。

²⁵ 先行研究に、田中敏行（大分大学）「わが国の会計制度の特異性からみた国際会計基準のコンバージェンスへの課題—会社法（商法）と法人税法の視点から—」『企業会計』第60巻第4号、2008年4月、118-124頁が存在する。

構築を通じて、同時に明らかにする。

第1章 わが国の制度会計に関する考察

わが国の会計制度の特徴は、会社法を中心とした制度会計に見出すことができる。いわゆる、会社法の計算規定に基づき算出された企業利益を基に、法人税法の規定による税務調整をおこなうことで、課税所得を算出する手続きとしての確定決算基準（法人税法第74条）が存在するのであるが、その一方で、法人税法には、企業利益から課税所得を算出する際に、同法第22条第4項において、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って計算されるものとする。」と明記した規定が存在する。これが「公正処理基準」と言われるものである。

次の図5は、確定決算基準をイメージしたものであり、図6は、法人税法の公正処理基準をイメージしたものである。

図5

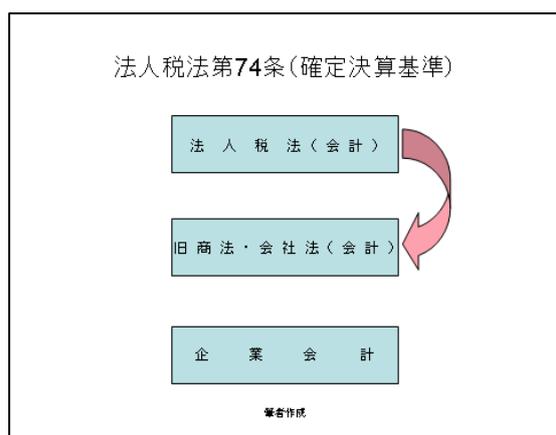
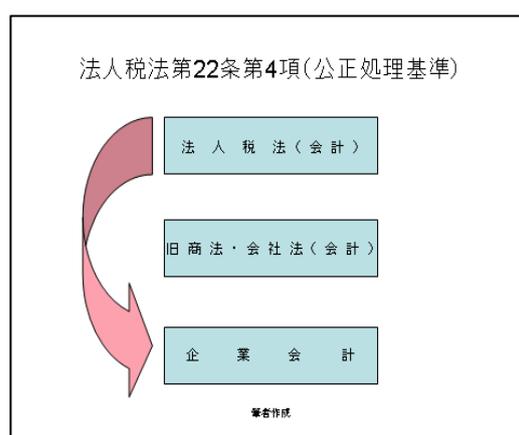


図6



なお、「公正処理基準」規定は、法人税法のみならず、会社法、会社計算規則、金融商品取引法及び財務諸表等規則にも存在する規定である。次の図7は、旧商法第32条第2項・会社法第431条（公正処理基準）をイメージしたものであり、図8は、わが国の制度会計における公正処理基準の連鎖をイメージしたものである。

図 7

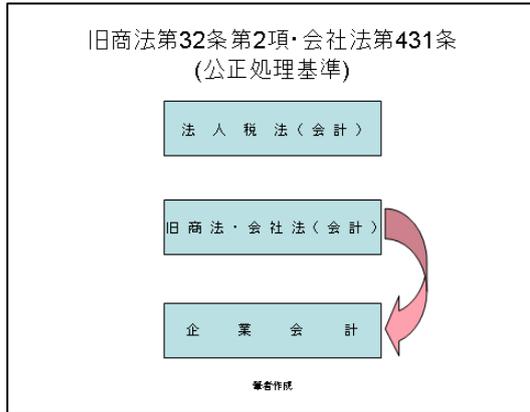
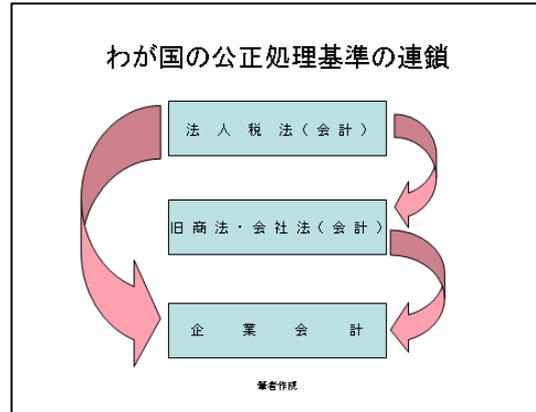


図 8



会社法第 431 条（会計の原則）においては、「株式会社の会計は，一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行に従うものとする。」とあり，会社計算規則第 3 条（会計慣行のしん酌）においては、「この省令の用語の解釈及び規定の適用に関しては，一般に公正妥当と認められる企業会計の基準その他の企業会計の慣行をしん酌しなければならない。」と規定されている。

金融商品取引法第 193 条（財務諸表の用語，様式及び作成方法）においては、「内閣総理大臣が一般に公正妥当と認められるところに従って」とあり，財務諸表等規則第 1 条（適用の一般原則）においては、「この規則において定めのない事項については，一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に従うものとする。」と規定されている。

以上のことから，各法規に基づく会計領域を結びつけるものとして「一般に公正妥当と認められる」という「公正性」が存在していることが理解できる。

よって，本章第 1 節では，まず，わが国の法人税法，旧商法，会社法・会社計算規則の各法規における「公正処理基準」規定の考察をおこなう¹ことで，わが国の制度会計に

¹ 金融商品取引法第 193 条（財務諸表の用語，様式及び作成方法）の淵源は，旧証券取引法第 193 条であるが，昭和 24 年に制定された「企業会計原則」は，旧証券取引法第 193 条を根拠規定としていることから，金融商品取引法上の「公正処理基準」は，大企業・公開会社向けの「企業会計原則」であることは明らかである。また，旧証券取引法第 193 条が，金融商品取引法第 193 条に移行した際，条文で使用される用語が，大蔵大臣・大蔵省令から内閣総理大臣・内閣府令に変更された点を除き，条文の内容に変更はない。同様に，財務諸表等規則第 1 条（適用の一般原則）においても，条文で使用される用語が，利益処分計算書，損失金処理計算書が削除され，新たに株主資本等変動計算書，キャッシュ・フロー計算書が採用された点を除き，内容に変更はないことから，金融商品取引法上の「公正処理基準」に関する考察は，本章第 1 節において，特に考察はおこなわないこととする。

における「公正処理基準」の意義と役割について明らかにする。

一方、企業活動の国際化に伴う会計制度の国際化、すなわち IAS/IFRS の影響を受けた新会計基準の国内への導入に際し、導入国固有の会計制度との差異が存在する場合、その差異をいかに克服すべきかが問題（いわゆる収斂問題）となる。世界各国の会計制度は、それぞれ異なる文化、慣習、基準、原則、規則ならびに法令等により成立している。わが国においては、わが国固有の制度会計および確定決算基準が存在するため、IAS/IFRS の影響を受けた新会計基準の国内への導入に伴い、わが国の確定決算基準に関して様々な諸問題が浮かび上がっている。

確定決算基準については、現在、大きく 2 つの廃止論が存在する。1 つは、IAS/IFRS の影響を受けた新会計基準が、わが国の制度会計への導入に際し生じる収斂問題に基づく廃止論である。いわゆる確定決算基準は、国内・国外向けという財務諸表の二重基準を誘発する制度であり、国際的な会計基準の統一化・調和化の作業の障害になるという主張に基づく廃止論であり、もう 1 つは、税法等の規定が、企業利益を算出する際の指針として採用されているという、基準性の逆転現象を意味する「逆基準性」の弊害に基づく廃止論である。よって、第 2 節では、確定決算基準の各廃止論に関する先行研究について考察し、各廃止論が主張されるに至った経緯および企業規模で異なる「逆基準性」の評価について明らかにする。

第 1 節 各法規における公正処理基準

(1) 法人税法における「公正処理基準」

法人税法における「公正処理基準」の根拠条文は、法人税法第 22 条であり、同条第 4 項に、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って計算される」と明記している。この規定は、1967 年（昭和 42 年）の法人税法改正において初めて規定されたものであり、それ以前には存在しなかった規定であることから、本節では、1967 年（昭和 42 年）の法人税法改正に至る経緯について考察することで、法人税法における「公正処理基準」の意義を明らかにする。

「公正処理基準」そのものが、明確な意見書の形として現れたのは、経済安定本部企

業会計基準審議会が公表した「税法と企業会計原則との調整に関する意見書²」においてである³。具体的には、この意見書の総論第 1（租税目的のための会計原則の適用）において、「税法における所得計算の基本理念もまた窮極において、『一般に認められた会計原則』に根拠を求めなければならないのである。」と記されている。

その一方で、法人税法が改正される度に、法人税法基本通達も増加の一途を辿り、1965年（昭和 40 年）11 月に発した通達（直審（法）84）においては、「一般に認められた適正な企業会計の原則」という用語が使用されるに至っている。このような状況に対して、1966 年（昭和 41 年）9 月には、税制調査会「税制簡素化特別部会」から「税制簡素化についての中間報告」が公表されている。同報告では、税制簡素化の基本的方向として、①納税の便宜を優先的に考慮すること、②簡素化のためには、税制の理論の精密さあるいは税法独特の規制についてある程度緩和すること、③税制の簡素化は、できる限り税負担の変動や財政上の影響の少ない方向で検討する必要がある、としている⁴。

同年 10 月には、企業会計審議会より「税法と企業会計との調整に関する意見書」が公表されている。同意見書の前文では、税法と企業会計との間に存する差異の調整については、「調整の対象を企業会計原則のみに限定せず、」と述べられていることから、企業会計にかかる諸制度の整備改善に重点を置いた意見書であることが理解できる⁵。

同意見書総論一（税法における適正な企業計理の尊重）1（企業会計に準拠する旨の基本的考え方の導入）（3）では、「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。」と述べられているが、ここで言う「健全な会計慣行」を「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」に、また、「税務官庁の判断に基づき妥当な方法」を「別段の定め」と読み替えると、現行の法人税法第 22 条の趣旨にはほぼ該当する内容であることが理解できる。

上述の「税制簡素化についての中間報告」および「税法と企業会計との調整に関する

² 経済安定本部『企業会計基準審議会中間報告』1947 年 6 月 16 日。

³ 武田昌輔「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」『税大論叢』第 3 号、国税庁税務大学校、1969 年、113 頁。

⁴ 武田前掲論文、119 頁。

⁵ 武田前掲論文、118 頁。

意見書」を受け、1967年（昭和42年）の法人税法改正に至ったのであるが、その影響力は、税務運営上にも及んでいる⁶。具体的には、1969年（昭和44年）に制定された法人税法基本通達前文には、「通達の個々の規定が適正な企業会計慣行を尊重しつつ個別的事情に即した弾力的な課税処理を行うための基準となるよう配慮した。」と述べていることから、「昭和44年通達」⁷は、企業会計慣行の尊重、個別的事情に即応した弾力的な処理を柱とする内容となっている。

次に、法人税法における「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」とは、具体的に何を指しているかについて考察する。「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」といえば、まず考えられるのは、企業会計審議会により定められ、公表された企業会計原則⁸であるが、その内容は、会計処理基準の在り方を観念的に示すものであり、具体的な処理については、各企業の判断に委ねている面が多い⁹。いわゆる、法人税法における「公正処理基準」が意味するところの具体的内容は、企業会計原則のみを指すということではなく、会社法（商法）の計算規定その他を包括し、一般に企業が用いている様々な基準ないし慣行のうち、一般に公正妥当と認められないもののみを税法でも認めないこととし、原則としては、企業の採用した会計処理の方法を認めるとした「企業の自主的計理の尊重」という税法の基本的姿勢を示したものである¹⁰。

今日のように企業を取り巻く経済的・社会的諸環境の変化が著しい時代においては、

⁶ 武田前掲論文、120頁。

⁷ 「昭和44年通達」前文は、現行の平成20年法人税法基本通達においてもそのまま掲載されている。

⁸ 1949年（昭和24年）7月9日に、企業会計審議会の前身である経済安定本部企業会計制度対策調査会が、中間報告として設定したものである。今までに、企業会計原則と商法・税法との調整をおこなった主なものとしては、①商法と企業会計原則との調整に関する意見書（1951年（昭和26年）9月28日。企業会計基準審議会中間報告）②税法と企業会計原則との調整に関する意見書（1952年（昭和27年）6月16日。企業会計基準審議会中間報告）③税法と企業会計との調整に関する意見書（1966年（昭和41年）10月17日。企業会計審議会中間報告）④商法と企業会計の調整に関する研究会報告書（1998年（平成10年）6月16日。商法と企業会計の調整に関する研究会）等がある。

①から③については、わが国の商法会計の基本的特徴が、大陸法（制定法）に基づく取得原価会計を採用していることから商法・税法との整合性を重視した意見書であるのに対して、④は、時価会計の導入および税効果会計の採用を中心に商法と企業会計との調整を図るべき事項について検討した内容であることから、新会計基準の導入を前提にした報告書であることは注目に値する。

⁹ 米山鈞一「公正妥当な会計処理の基準と認定事例」『税経通信』第43巻第9号、1988年8月、413頁。

¹⁰ 田中久夫『新版商法と税法の接点』財経詳報社、1992年、6頁。

「一般に公正妥当」とされるものの定義も変化を余儀なくされてしまうことは否めない。課税所得計算の企業会計依存を特徴とする法人税法においても、その計算の基礎たる会計処理基準を特定の基準に限定することにより、かえって、その変化に対応できない可能性も想定される。しかし、法人税法が、企業会計に依存する第二次的計算構造を廃止し、法人税法中に全ての収益および費用等を計算するための諸規定を織り込むことになれば、「税制簡素化」の目的を実現することは到底不可能であり、仮に、織り込むとしても、その計算規定のほとんどが、企業会計原則等において定められた既存の方法を二重に制定することになると想定される。

よって、法人税法は、抽象的表現を用いることにより、常にその状況下における「一般に公正妥当」とされる会計方法等に課税所得計算の基礎を与え、法文上は企業を取り巻く諸環境の変化に、瞬時に対応しうる体制を整えているのである。つまり、「公正処理基準」は、限定的・固定的なものではなく、きわめて理念的・弾力的なものとして予定された概念として捉えられるのである¹¹。

最後に、租税判例における「公正処理基準」について考察する。上述のとおり、「公正処理基準」が、具体的に何を指すかについては議論の多いところである。よって、租税判例が、「公正処理基準」の生成発展に大きな役割を果たすことが期待されているのであるが、その内容については、課税所得計算と企業利益計算に共通する事項、あるいは両者の接点に限られることになる。その一方で、単に個別の会計処理のあり方を説示することとどまらず、公正処理基準の意義自体を説示し、税法解釈に指針を与える場合が多い¹²。

よって、以下、法人税法第22条第4項に規定する「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」に関する租税判例の中から、①福岡高裁1980年（昭和55年）9月29日判決における判示事項「法人税法上資産の売買に関する収益の計上時期」、②福岡高裁1985年（昭和60年）4月2日判決における判示事項「たな卸資産の販売の収益計上基準である『引渡し』の意義」、③神戸地裁1986年（昭和61年）6月25日判決における判示事項「輸出取引による販売の収益計上の基準」および最近の判例として、④東京高裁2002年（平成14年）3月14日判決における判示事項「公正妥当な会計処理基準の意義」、⑤神戸地裁2002年（平成14年）9月12日判決における判示事項「法人税法第22条4項にい

¹¹ 田中前掲書6-7頁。

¹² 品川芳宣「租税判例と公正なる会計慣行」『企業会計』第42号第5号、1990年5月、21頁。

う『公正妥当な会計処理の基準』の意義』、そして最後に、⑥東京地裁 2007 年（平成 19 年）1 月 31 日判決における判示事項「電気事業者が従うべき法人税法第 22 条第 4 項にいう公正処理基準は、電気事業会計規則の諸規定のほか、一般に公正妥当な会計処理基準を含むとされた事例」の 6 つのケースについて考察することとする。なお、事件名は全て「法人税更正処分取消請求控訴事件」である。

まず、①の判旨では、「法人税法第 22 条第 4 項は、損益の計算について、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従うべき旨規定しているところ、企業利益計算上の会計慣行の準則である企業会計原則は、……」と述べている。次に、②の判旨においても、「公正処理基準」の根拠として「企業会計原則」を引用している。さらに③の判旨においても、「公正処理基準」の拠所について、「企業会計の実務のなか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るところを要約した企業会計原則には、……」と述べている。

以上の判旨の検討より、昭和 50 年代から昭和 60 年代の判決においては、「企業会計原則」が公正処理基準の中核となることを示唆していることから、判例においては、公正処理基準の具体的内容を「企業会計原則」の規定に結び付けて考える傾向が強いと考えられる¹³。

ところが、最近の判例である④⑤⑥になると、判旨の内容に変化が生じている。まず、④の判旨によると、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準は、法人所得の計算が原則として企業利益の算定技術である企業会計に準拠して行われるべきことを意味するものであるが、企業会計の中心をなす企業会計原則や確立した会計慣行は、網羅的とはいえない」としており、さらに「(国税庁は、) 適正な企業会計慣行を尊重しつつ個別的事情に即した弾力的な課税処分を行うための基準として、基本通達を定めており、(中略) 同通達の内容も、法人税法第 22 条 4 項にいう会計処理の基準を補完し、その内容の一部を構成するものと解することができる」と述べている。

そして最後に、「(法人税法第 22 条第 4 項は、) 当該会計処理の基準が一般社会通念に照らして公正で妥当であると評価され得るものでなければならない。(中略) 法人が行った益金及び損金の額の算入に関する計算が公正妥当と認められる会計処理の基準に従って行われたか否かは、その結果によって課税の公平を害することになるか否かの見地からも検討されなければならない問題というべきである。」と述べている。

¹³ 品川前掲論文，21－22 頁。

次に⑤の判旨によると、「企業会計原則等による定めは、およそ原理的、基本的な事項に限られ、全ての企業活動について網羅的に定めるものではない」として、さらに「例えば、ある業界団体がそれぞれの実情に応じて明瞭かつ簡便な会計基準を独自に定めている場合に、当該基準に従った会計処理が社会通念上も公正かつ妥当であると認められ、かつ、業界に属する各法人において一般に広く採用されている場合には、当該慣行は企業会計原則等を補完するものといえることができ、法人税法の課税所得の計算においても、それに依拠することができるものと解するのが相当である」と述べている。

また、⑥の判旨によると、「公正処理基準とは、一般社会通念に照らして公正で妥当であると評価され得る会計処理の基準を意味し、その中心となるのは、企業会計原則や商法及び証券取引法の計算規定並びにこれらの実施省令である旧計算書類規則、商法施行規則及び財務諸表規則の規定であるが、確立した会計慣行をも含んでいる」と述べている。

以上の考察から、最近の判例においては、法人税法第 22 条第 4 項に規定する「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」には、企業会計原則や商法（会社法）及び証券取引法（金融商品取引法）の計算規定ならびにこれらの実施省令である旧計算書類規則（会社計算規則）、商法施行規則および財務諸表規則の規定のほか、法人税法基本通達および確立した会計慣行をも含まれることを明確にしていると考えられるのである。

（2）旧商法における「公正処理基準」

旧商法における「公正処理基準」の根拠条文は、旧商法第 32 条であり、同条第 2 項において、「(商人ハ) 商業帳簿ノ作成ニ関スル規定ノ解釈ニ付テハ公正ナル会計慣行ヲ斟酌スベシ」という斟酌規定が定められていた。ただし、この規定は、昭和 49 年の商法改正において初めて規定されたものであり、それ以前には存在しなかった規定である。よって、昭和 49 年の商法改正に至る経緯について考察することで、旧商法における「公正処理基準」の意義と経緯を明らかにする。

商法と企業会計原則の調整作業は、昭和 26 年の「商法と企業会計原則の調整に関する意見書¹⁴」に始まり、その相当な部分は、昭和 37 年の商法改正の際に採用されているの

¹⁴ 同意見書の概要は、①会計帳簿を正規の簿記の原則に従って作成すること。②正確な会計帳簿に基づいて決算貸借対照表と損益計算書を作成することであった。なお、当時、す

であるが、昭和 37 年の商法改正に際し、昭和 33 年 7 月 4 日に法制審議会商法部会の発表した「会社の計算規定の問題点」において、会計処理に関する原則規定を設けるべきかどうか提起されている。

賛成派の理由としては、「商法自体が、会計処理や財務諸表の表示の細目まで、すべてこれを定めることは不可能であるばかりでなく、仮にそれが可能であるとしても、そうすることは、かえって会計の慣行や理論の発展を妨げるし、また個別的なケースに応じた処理を不可能にするため妥当ではなく、むしろ商法には最小限度必要な規定を置き、その他は、健全な会計慣行や会計理論に任せるべきである」というものであった。

一方、反対派の理由としては、①会計慣行によって強行規定が改廃されるおそれがある。②会計慣行と企業会計原則との関係は明らかでない。会計慣行に違反した場合に、どのような法律効果が生ずるかが明らかでない。というものであり、結果的には、昭和 37 年の商法改正において、「公正処理基準」は採用されなかった経緯がある。

その後おこなわれた昭和 49 年の商法改正の趣旨は、上述の会計処理に関する原則規定ではなく、監査制度の強化にあったのである。いわゆる、公認会計士の監査意見を株主総会に反映させて、監査の効果をいっそう有効にすることが当時求められており、証券取引法および商法上の監査基準の一致が、昭和 49 年の商法改正の中心的な要請であり、この目的を達成する為に設けられたのが、いわゆる「公正処理基準」であった¹⁵。「公正処理基準」は、監査の前提となる商法と企業会計原則における会計基準の一致を図り、商法と証券取引法を結びつける機能を有することから、商法の会計規定の近代化、すなわち商法と企業会計原則との調整のための作業は、昭和 49 年の商法改正で一応完結したと考えられるのである。

その後、1997 年以降の会計基準の整備は、企業活動の国際化に合わせて整備された影響もあり、国際的にも信頼性の高い基準に従った計算書類の作成が重要性を増している状況にある。具体的には、1999 年に公表された「金融商品に関する会計基準」に代表される新会計基準の設定に併せて、商法の計算規定に齟齬が生じないように、積極的、かつ、

でに同意見書第 12（資本準備金）ならびに第 13（臨時巨額の損失）において「健全な会計慣行に委ねる」、「公正妥当な会計原則に委ねることが適当である」の文言が使用されている点は、注目すべきである。

¹⁵ 矢澤惇「商法改正要綱における商法と企業会計原則」『産業経理』第 30 巻第 6 号、1970 年、6 月、74 頁。

迅速な商法改正が繰り返されていた¹⁶ことから、「公正処理基準」は、商法と企業会計原則との調整のために必要な規定であったことが理解できるのである。

(3) 会社法、会社計算規則における「公正処理基準」

旧商法における「公正処理基準」の根拠条文は、昭和49年の商法改正において初めて規定された旧商法第32条（商業帳簿の種類・目的）であり、同条第2項において、「(商人ハ) 商業帳簿ノ作成ニ関スル規定ノ解釈ニ付テハ公正ナル会計慣行ヲ斟酌スベシ」という斟酌規定であった。一方、会社法における「公正処理基準」の根拠条文は、第431条（会計の原則）であり、「株式会社の会計は、一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行に従うものとする。」という遵守規定として定められていることから、以下、旧商法第32条の斟酌規定から会社法第431条の遵守規定へ移行した経緯について考察する。

まず、昭和49年の商法改正において初めて規定された旧商法第32条の「公正処理基準」の趣旨は、商法会計と証券取引法会計の調和を図ることであったことは、既に考察したところである。わが国の大企業・公開会社は、企業活動の国際化を推し進め、それにとまない会計基準の国際化とその整備が進むことで、国際的にも信頼性の高い基準に従った計算書類の作成が重要性を増していった経緯がある。具体的には、改正連結財務諸表原則等に代表される度重なる新会計基準等の公表に併せて、積極的、かつ、迅速な商法改正が繰り返されてきたのであるが、この経緯が意味することは、商法で規律する会計に関する規定においては、新会計基準等への歩み寄りが進んだということである。

次に、旧商法第32条第2項の「斟酌」規定についてであるが、「斟酌」という用語は、微妙な表現ではあったものの、公正なる企業会計の慣行に従わない会計処理を容認することまでを意味するものではなかったのであるから、「斟酌」から「従う」への用語の変更によって、実質的な規定内容が変わるものではないと考えられる。それよりもむしろ近年の度重なる商法改正の趣旨が、証券取引法が従う企業会計原則等の会計基準・会計慣行とのすり合わせを会計処理や計算書類における表示レベルにおいておこなってきた経緯から、会計処理や表示の問題に関しては、一般に公正妥当と認められている会計慣行に従う方向で規定の整備をすることを明らかにしたのである。これが会社法第431条

¹⁶ 郡谷大輔・和久友子編著、細川充・石井裕介著『会社法の計算詳解』中央経済社、2006年、3頁。

の意義である¹⁷。

具体的には、会社法の計算に関する規定は、情報提供を目的とする部分（会計処理や表示・監査）については、会計慣行に委ね、独自の規律を設けることを極力避けたいうえで、分配可能額の算定上問題とすべき事象があれば、これを分配可能額の算定という会社法固有の領域の問題として処理しようとしているのである¹⁸。いわゆる、会社法は、会計処理や計算書類の表示の段階においては、原則としてその独自性を主張しないことを明らかにし、会社の計算の実体的な部分については、一般に公正妥当と認められる会計慣行に従うこととしたのである¹⁹。

次に、旧商法施行規則および会社計算規則について考察する。旧商法施行規則は、ある種の会計現象について、複数の会計処理の選択を認めており、かつ、その選択の範囲は、主として有価証券報告書提出会社が従うべき会計基準よりも広い選択肢を認めていたのであるが、このような措置は、会社法においても維持されている。これは、会社法と金融商品取引法では、適用の対象となる会社の範囲が異なることに鑑みた措置である。いわゆる、一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行と認められるものは、株式会社の規模、業種、株主構成などによって複数同時に存在し得るものと考えられるからである²⁰。

特に会計処理・表示の問題に関して、会社法の適用対象会社には、金融商品取引法が適用されない中小企業・非公開会社も含まれており、なお且つ、中小企業・非公開会社における会計処理は、現在においても、不文の会計慣行に委ねられている部分が多く存在している。よって、会社法の趣旨としては、このような会計慣行を公正な「会計慣行」に含まないとするのではないため、例えば、「中小企業の会計に関する指針」は、会社法における「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」に該当することになると解されるのである²¹。

以上の経緯から、会社計算規則第3条は、企業会計の慣行に全面的に委ねることとなった会社の計算の実体的な部分に関する法務省令の規定の解釈にあたって、法務省令の規定があくまで企業会計の慣行の範囲内で定められていることにすぎないことを前提と

17 郡谷・和久，細川・石井前掲書，3－5頁。

18 郡谷・和久，細川・石井前掲書，8頁。

19 郡谷・和久，細川・石井前掲書，5頁。

20 郡谷・和久，細川・石井前掲書，6頁。

21 郡谷・和久，細川・石井前掲書，6頁。

して、企業会計の慣行を斟酌して解釈し、適用すべきであることを規定しているものである²²。

最後に、租税判例における「公正処理基準」について考察する。考察対象とするのは、東京地裁平成 17 年 5 月 19 日判決内容（事件名；長銀配当損害賠償事件）である。具体的には、旧商法第 32 条第 2 項における、①「公正ナル」、②「会計慣行」、③「斟酌スベシ」各々の意義・内容に関する各判示事項について考察する。

まず、①について判旨は、「同条第 1 項が『商人ハ営業上ノ財産及損益ノ状況ヲ明カニスル為会計帳簿及貸借対照表ヲ作ルコトヲ要ス』と規定していることから、商人の営業上の財産及び損益の状況を明らかにする主要な目的は、商人（企業）の利害関係人に対し、営業上の財産及び損益の状況を明らかにすることにある……結局『公正なる』といえるか否かは、当該会計処理の基準が、社会通念上、合理的なものであるかどうかによって決せられるというべき」と述べている。

②について判旨は、「民法 92 条における『事実たる慣習』と同義に解すべきであり、一般的に広く会計上のならわしとして相当の時間繰り返して行われている企業会計の処理に関する具体的な基準あるいは処理方法をいうと解すべきである。……当該会計慣行が特定の業種に属する企業において広く行われ、しかも、相当の時間繰り返して行われているという事実があつてはじめて、当該会計慣行が『公正なる会計慣行』となり、これによって当該会計慣行とされた会計処理の方法が、法改正等の手続きを経ずに、商法第 32 条第 2 項を介して法的な強制力を持ち得ることになる」と述べている。

③について判旨は、「……『斟酌』とは、ある事情をくみいれて判断することであつて、商業帳簿に関する規定を解釈するに当たっては、公正なる会計慣行をくみいれて判断することを要請している……結局、『斟酌スベシ』とは、『公正なる会計慣行』が存在する場合には、特段の事情がない限り、それに従わなければならないという意味に解すべきである」と述べている。

以上、各判旨の考察を集約すると、「公正ナル会計慣行ヲ斟酌スベシ」の意義は、社会通念上、合理的なものであり、なお且つ、特定の業種に属する企業において広く行われ、しかも、相当の時間繰り返して行われているという事実が「公正なる会計慣行」であり、「公正なる会計慣行」が存在する場合には、特段の事情がない限り、それに従わなければならないという意味と解することができる。よって、「公正ナル会計慣行」とは、株式会社の

²² 郡谷・和久，細川・石井前掲書，9 頁。

規模、業種、株主構成などによって複数同時に存在し得るものと考えられ、例えば、「中小企業の会計に関する指針」も「公正ナル会計慣行」あるいは「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」に該当することになると解されるのである。

第2節 代表的な確定決算基準廃止論

わが国の制度会計に関する考察をおこなううえで欠かせないもう1つの論点として、確定決算基準廃止論が挙げられる。確定決算基準廃止論は、現在までに大きく2つの廃止論が存在する。1つは、IAS/IFRSとわが国の新会計基準との収斂に基づく廃止論であり、もう1つは、確定決算基準の逆基準性に基づく廃止論である。

よって、本節では、各確定決算基準廃止論の根拠とその内容について具体的に考察することにより、各確定決算基準廃止論が、果たして、企業規模に関係なく主張されているものなのか、あるいは、その主張内容に合理性が存在するか否かについて考察する。

(1) 国際会計基準・国際財務報告基準と新会計基準との収斂に基づく確定決算基準廃止論

IAS/IFRSの最大の特徴は、情報提供に資する時価会計および税効果会計等を伴う連結会計の強化およびキャッシュ・フロー計算書等の導入にある。よって、IAS/IFRSの影響に基づき公表されたわが国の新会計基準は、一般的には、大企業・公開会社が対象とされており、先行研究の中には、IAS/IFRSの影響に基づく新会計基準をわが国に導入するに際し、情報提供よりも利害調整を優先させるわが国固有の会計制度である会社法会計は、廃止されなければならないことが主張されているものがある。

いわゆる、会社法（商法）会計依存主義を基本思想とする確定決算基準は、必ずしも税法的側面においてもまた制度会計的側面においても論理的・合理的であるとはいえない。そのため、IAS/IFRSの導入を契機として、法的根拠も不明確な伝統的な確定決算主義の理解から脱し、会社法（商法）・金融商品取引法（証券取引法）・税法というそれぞれ独立した機能主義的な会計システムとして企業会計制度を再構築すべきであると主張するものである²³。

²³ 代表的な先行研究として、柳裕治『税法会計制度の研究』森山書店、2005年、234頁が挙げられる。

また、実務的な見地からも、大企業・公開会社にとって、確定決算基準は、会計の二重基準を誘発する制度であると考えられている。具体的には、国内向けには確定決算基準の影響を意識した財務諸表の作成と、国外向けにはIAS/IFRSに基づく財務諸表の作成を余儀なくされる²⁴ため、結果的には、国際的な会計基準の統一化・調和化の作業の障害になると考えられているのである。

会計には、「利害調整」と「情報提供」という2つの大きな機能が存在する²⁵が、IAS/IFRSに基づく新会計基準の一つである連結会計の強化は、特に、後者の機能に基づくものである。投資家にとって、企業グループ全体の収益力を適切に表現する情報こそ最も必要とされるものである。また、企業グループ全体の収益力をさらに適切に表現する会計手法として時価会計、税効果会計等が必要になると考えられる。

時価会計とは、金融商品等を期末の時価で表示する会計基準である。昨今、デリバティブといった金融商品の資産評価は、従来の原価主義による評価では、企業の財務活動の実態を正確に把握することは困難であり、その結果、投資家等の利害関係者に対し、適切な「情報提供」ができないという問題が生じている。そこで、金融資産の時価評価を導入することで、財務諸表上に、企業の財務活動を適切に反映させることができるようになり、投資家等に対しても適切な「情報提供」が可能となるというものである。

時価会計の導入について考えられる問題点としては、次の2つが考えられる。1つは、中小企業・非公開会社における財務活動では、金融機関からの借り入れ（間接金融）に依存するケースが多く、時価会計が必要な金融商品を保有しているケースは、一般的には（金融商品の売買を業としている法人を除き）ほとんど無いと考えられる。仮に、有価証券を保有するとしても、公債や優良銘柄の社債が想定され、公社債の満期保有による利息の取得と元本の受取りが目的であると考えられる。無論、その場合の評価は、取得原価となる。よって、中小企業・非公開会社においては、時価評価を導入する必要性は、大企業・公開会社ほどは無いのではないかと考えられる。

もう1つは大企業・公開会社のケースである。社団法人日本経済団体連合会（以下、日

²⁴ この点について、加藤[1993年]は、「同じ企業の連結財務諸表に利益が2つ出るとするのは、投資家から見ると非常に大きな問題がある」と述べている。加藤厚（公認会計士）「国際会計基準と確定決算基準主義」『租税研究』第527号、1993年9月、61頁。

²⁵ 安藤前掲論文、17頁。安藤は、この中で「利害調整とは、財産・持分をめぐる当事者間での取るか取られるかの利害の線引きをいう。絶対額が重要であり、1円まで争い得る。利害調整は会計の本質的な機能である。情報提供とは、関係者に状況を知らせるための情報の提供をいう。絶対額でなく概数による計算・表示が許され得る」と述べている。

本経団連)は、自らの意見書の中で、「IASBにおける業績報告や金融商品等の議論は、極端に資産・負債アプローチに基づいており、全面時価会計につながりかねない方向に進んでいる。これらが、短期的視野に基づく企業経営を助長し、経済の長期的成長を阻害しかねないと懸念する²⁶⁾」と述べていることから分かるように、公開会社である大企業においても、極端な時価会計への傾斜を疑問視する意見²⁷⁾が多い²⁸⁾。

税効果会計とは、企業利益と法人税等との対応関係を重視した会計基準であるので、税効果会計を導入することで、法人税等に影響されない状況での、真の当期純利益が表示できることが可能となる。よって、連結会計、時価会計等とセットで導入することにより、企業グループ全体の収益力を適切に表現することが可能となると考えられる。まさに、大企業・公開会社向けの会計基準である。

税効果会計は、前述したように、連結財務諸表が、投資家に対して適切な「情報提供」に資するよう連結財務諸表原則を1997年(平成9年)6月6日に全面改訂した際に採用さ

²⁶⁾ 意見書は、更に、「企業は、ゴーイング・コンサーンの下、長期的視野を重視した経済活動をおこなっており、このことが結果的に投資家の利益につながる…」と述べている。日本経団連意見書「会計基準の統合(コンバージェンス)を加速化し、欧米との相互承認を求める」2006年6月20日。

²⁷⁾ ① (株)日立製作所 代表執行役 執行役専務 中村豊明氏は、「最近の欧米の業績報告書等の議論の極端な時価主義への傾斜は、欧米流のM&A戦略における時価算定と密接に関連した資産・負債アプローチの偏重であり、国際的な相互理解を前提とした収斂への期待に相反するものと考えられる」と述べている。「会計基準収斂への期待」『季刊会計基準』第18号、2007年9月、8頁。

② 住友電気工業(株) 常務取締役 西村義明氏は、「金融資産の時価評価を中心とした会計基準に進んで行けば、財務諸表は単なる資産負債の時価評価リスト、即ちM&Aを行い易くするためのデューデリジェンスの手間を省くためだけのものに成り下がってしまい、事業活動を適正に表示するという重要な役割を果たせなくなるのではないかと述べている。「君子愛財 取之有道」『季刊会計基準』第14号、2006年9月、6頁。

③ JFEホールディングス(株) 代表取締役 副社長 山崎敏邦氏は、「そもそも財務諸表は企業活動の成果としての業績や財務状況を開示するものであり、株価は投資家はその情報に基づき、今売れば儲かる又は今買えば儲かるという投資判断を行った結果である。株価によって会計帳簿を記帳するというのは本末転倒であり、本来の財務諸表の目的から外れるのではないかと述べている。「会計基準・ディスクロージャー制度に望むこと」『季刊会計基準』第13号、2006年6月、8頁。

²⁸⁾ 2008年には、米国のサブプライムローン問題に端を発した金融危機の影響を受け、わが国も米欧と協調して時価会計の適用を一部凍結すると報じている(2008年10月17日、日本経済新聞朝刊)。この措置が実施されるとなると、投資家は、問題となる金融商品を金融機関や企業等がどれほど保有しているのか、あるいは、問題となる金融商品の評価損がどの程度発生するのかを把握することが困難になるのではないかと考えられる。時価会計適用の一部凍結の動きは、新会計基準とIAS/IFRSとの収斂を進めてきたわが国にとって、時価会計導入とは反対の動き(逆行)であると同時に、時価会計そのものが孕む問題点を改めて浮彫りにしたと考えられる。

れた経緯がある。無論、個別財務諸表においても有用な会計システムであると考えられる。しかし、企業利益と課税所得の差異が、税務基準（後に論ずる逆基準性）を採用している中小企業・非公開会社の場合、大企業・公開会社ほど発生しないのが実情である。

以上、IAS/IFRS に基づく代表的な新会計基準の特徴と導入の趣旨ならびに問題点について概観してきた。新会計基準に基づく最終的な財務諸表とは、それは、時価会計や税効果会計等の個別会計基準を取り込んだ連結貸借対照表、連結損益計算書ならびに連結キャッシュ・フロー計算書の作成である。また、金融商品取引法は、2008年（平成20年）4月1日以降開始する事業年度から「四半期報告書制度」を導入することを決定していることから、上記、連結貸借対照表、連結損益計算書ならびに連結キャッシュ・フロー計算書は、今後、四半期連結貸借対照表、四半期連結損益計算書ならびに四半期連結キャッシュ・フロー計算書という極めて短期的な会計情報を提供する財務諸表となるものと考えられる。

以上のことから、IAS/IFRS の導入に基づく廃止論は、大企業・公開会社ならびに投資家等の発想に基づく廃止論であり、中小企業・非公開会社の思考から導き出される廃止論ではないことが理解できるのである。

（2）逆基準性の弊害に基づく確定決算基準廃止論

逆基準性とは、税法の規定に基づく会計処理が、企業にとって課税所得の計算上有利（あるいは不利）に働く場合には、税法が、企業会計の指針になるという、いわゆる決算基準の逆転現象を意味している。逆基準性の弊害は、確定決算基準と表裏の関係にあると考えられ、過去から幾度となく取り上げられてきた問題である。いわゆる、わが国の制度会計は、税法上の強大な規定²⁹を前に、企業の適正な財政状態および経営成績の開示を曲げてまで、迎合した形になっている。その結果、企業の経営者および経理担当者は、税法上の最大限の恩典を獲得しようとするに努力を払うこととなり、その結果、企業の動向・業績・実態を財務諸表にできるだけ正確に反映させようとする努力・創造性の芽をむしりってしまったと主張するものである³⁰。

²⁹ 課税所得計算上の損金算入の例としては、減価償却資産の償却費計上、貸倒引当金の法定繰入額等があり、損金不算入の例としては、寄付金・交際費の損金算入限度額の設定等がある。

³⁰ 代表的な先行研究として、白鳥栄一「証取法適用会社から税法は確定決算主義を排すべきである」『産業経理』第37巻第1号、1977年1月、44頁が挙げられる。

逆基準性の問題が生じる根本的な要因は、「税法における課税所得は、元来、課税負担能力を測定するためのものであるのに対して、商法（会社法）の利益は、主として株主に対する配当可能利益を算出するためのものであり、その目的が異なる³¹」ところにあると考えられる。

逆基準性を具体化するものとしては、1965年（昭和40年）の税制改正に設けられた「損金経理³²」が挙げられる。いわゆる、法人税法が、課税所得の計算にあたって、諸償却費や各種引当金への繰入について画一的な損金算入限度額を設けているために、企業会計上でもこの税務上の上限額が事実上の費用計上基準になり、企業ごとの実態に見合った費用が計上されにくくなることを指して逆基準性と称されてきているのである³³。

確定決算基準は、会社法の規定に基づき算出された企業利益をベースに、法人税法の規定による税務調整をおこなうことで、課税所得を算出する手続きをいうのであるが、この手続きは、別名、「基準性の原則」とも呼ばれている。ところが、前述したように、税務上のさまざまな規制や特典を考慮するあまり、企業の適正な財政状態および経営成績が、財務諸表上に適切に反映されなくなる問題点が、以前から指摘されている。このような問題が、基準性の原則の逆転という状況から生じていることから、「逆基準性の原則」と呼ばれている。つまり、逆基準性の問題とは、確定決算基準が、企業会計への税法の介入を誘発させる制度であることを指摘しているのである。

逆基準性の問題は、一般的には、企業規模に関係なく発生する³⁴のであるが、大企業・公開会社における逆基準性の問題と中小企業・非公開会社における逆基準性の問題とでは、質的に異なることに注意しなければならない。大企業・公開会社における逆基準性の問題は、税法上のさまざまな規制あるいは特典の前に、会計の有する機能の1つである「情報提供」に資する新会計基準の有する意義が、財務諸表上に適切に反映されなくなるおそれがあるというものである。つまり、税法の強大な規定に基づき、企業の適正な財政状態および経営成績の開示を曲げてまで迎合した形になっているという、いわゆるディスクロー

³¹ 武田昌輔『会計・商法と課税所得』森山書店、1994年、345頁。

³² 法人がその確定した決算において費用又は損失として経理することをいう。（法人税法第2条二十五）

³³ 醍醐前掲論文、42頁。

³⁴ 大企業・公開会社においても、減価償却費を計算する際、現存する会計基準には、固定資産の減価償却の耐用年数および計算規定等に関する具体的かつ詳細な規定が存在しないため、減価償却費の算出は、各企業の合理的な判断に委ねられている。しかし、実務上、財務省令および法人税法等が規定する詳細な法定耐用年数および計算規定等を用いて会計処理しているケースがほとんどである。

ジャーの適正性からの指摘であり、確定決算基準廃止論の根拠となっている。

一方、利害関係者が、債権者や国家に限定される中小企業・非公開会社における逆基準性の問題は、会計にある「利害調整」と「情報提供」という2つの機能のうち、中小企業・非公開会社に最も必要なものは、「利害調整」機能（いわゆる税額計算等）である。よって、税務基準が、現在においても、実務における事実上の会計基準（de facto standard）あるいは、暗黙の会計基準（implicit standard）として機能しているというものである。

商業帳簿の作成についての根拠条文として、現商法第19条には、「一般に公正妥当と認められる会計の慣行に従う」とあり、会社法第431条には、「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行に従う」とあり、金融商品取引法・財務諸表等規則第1条には、「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に従う」と規定されている。

企業は、上述の各規定における「公正性」を実現させるための会計基準が必要になる。大企業・公開企業は、通常、会計基準には、企業会計原則あるいは新会計基準等を採用している。しかし、一方で、中小企業・非公開会社にとって、大企業・公開会社向けの会計基準等が、実務上、会計基準としてそのまま採用されなければならない必要性が果たしてどの程度あるのかという疑問が生じる。その原因は、中小企業・非公開会社にとって、上述の各規定における「公正性」とは、一体どういうことを意味しているのかが曖昧であることを指摘することができる。

例えば、新会計基準の1つである「固定資産の減損に係る会計基準」は、企業が保有する固定資産の将来キャッシュ・フローの現在価値が、帳簿価額を下回る場合に適用される会計基準であるが、仮に、保有する工場や事務所等の将来キャッシュ・フローの現在価値が、帳簿価額を下回ったとしても稼働させ続けなければならない中小企業・非公開会社にとって、減損の認識や測定の必要性はないのではないかと考えられるのである。また、退職給付（給与）規定が、そもそも存在しない中小企業・非公開会社にとって、「退職給付に係る会計基準」に基づく複雑な年金数理の計算を要する退職給付引当金を計上する必要性が無いことについても同様である。

更に、中小企業・非公開会社が、実務上、逆基準性を採用する理由として、大きく2つの理由が考えられる。1つは、会計帳簿・財務諸表等の作成が一度で済むという経理処理上のコスト低減であり、もう1つは、経営者にとっては、課税所得（あるいは納税額）の最小化というインセンティブであるが、両者はもともと結びつきが強い内容である。

前者については、会計には、「利害調整」と「情報提供」という2つの大きな機能がある

ことはすでに述べたところであるが、このうち、中小企業・非公開会社が、「情報提供」に資するために大企業・公開会社向けの会計基準等に基づく会計帳簿・財務諸表等の作成をおこなうことと、「利害調整」に資するために税務基準に基づく会計帳簿・財務諸表等の作成を同時に行うことは、実務上（事実上）困難であり、かつ、その有用性（必要性）が果たしてどの程度あるかということが問題として浮かび上がることとなる。

後者については、会計基準等に基づく計算規定よりも税務基準に基づく計算規定に従うことで、結果的に、課税所得（あるいは納税額）を低く抑えられるのであれば、経営者は、会計基準（指針）として税務基準（例えば、資本金の額が 1 億円以下の法人に認められる交際費の損金算入の規定等）を選択すると考えられるのである。

企業が、企業利益から課税所得の計算を行う際に、企業会計上の計算規定と法人税法等の計算規定が異なれば、課税の公平性や税収の安定的確保としての見地等から、法人税法の計算規定が優先（強制）され、税務調整がおこなわれることになる。よって、中小企業・非公開会社の経営者は、企業利益を算出する際に、当初から法人税法の計算規定を利用せざるを得ないという、事実上の会計基準、あるいは、暗黙の会計基準としての税務基準が存在するのである。

以上の考察から、逆基準性の問題は、大企業・公開会社にとっては、確定決算基準廃止の根拠となる一方で、中小企業・非公開会社にとっては、確定決算基準継続の根拠となることが理解できたところである。

なお、次の図 9 は、IAS/IFRS とわが国の新会計基準との収斂に基づく廃止論をイメージしたものであり、図 10 は、確定決算基準の逆基準性に基づく廃止論をイメージしたものである。

図 9

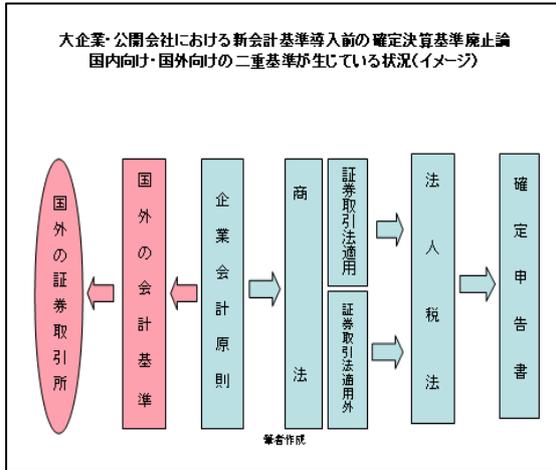
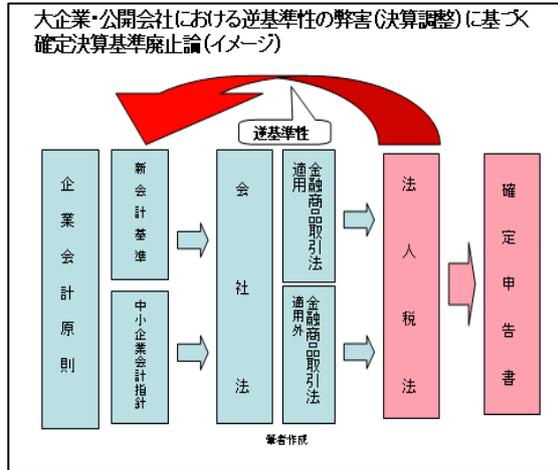


図 10



第2章 新会計基準がわが国の制度会計に及ぼした影響

わが国の会計制度は、会社法を中心とした制定法体系に属しているのであるが、新会計基準を導入することにより、わが国の会計制度が、具体的にいかなる影響を受けることになるかを考察する必要がある。新会計基準導入により、最初にその影響を受けたのは商法であった。その理由としては、新会計基準は、企業組織再編につながる企業結合・合併・分割や時価評価の導入等、従来の商法に無かった英米法の思考に基づく会計基準である為、大陸法の思考に基づくわが国の商法との実務上の齟齬を回避する必要性が生じたことによると考えられる。

よって、本章第1節では、まず、新会計基準が、従来の会計基準へ及ぼした具体的な影響について考察する。その後、新会計基準の導入によりもたらされた一連の会計制度の変革に対する実務上の要請に基づき「中小企業の会計に関する指針；以下、指針」が公表されるに至った経緯を考察することで、わが国の制度会計において、企業規模に基づく会計基準の二元化が生じている現状について考察する。指針は、条件付きではあるものの、税務基準を会計基準の1つとして認容したところにその最大の特徴を見出すことができるのであるが、税務基準の認容とは、まさしく「逆基準性」そのものであることに注意しなければならない。

第2節では、新会計基準の導入に伴う一連の商法改正の趣旨と一連の商法改正を包摂した会社法・会社計算規則の施行に至る経緯とその趣旨について考察し、商法改正と平行して行われた証券取引法の改正ならびに証券取引法の改正を包摂した金融商品取引法の施行に至る経緯についても考察する。

第3節では、新会計基準の公表及び会社法・会社計算規則の施行が、法人税法に及ぼす影響について考察する。わが国の法人税法は、確定決算基準を採用していることから、新会計基準の導入に伴う一連の商法改正や会社法の施行等に基づき、法人税法の規定が改正された具体例について考察することにより、新会計基準がわが国の会計制度におよぼした影響の終着点を認識することができる。

上述の考察を基に、第4節では、新会計基準がわが国の制度会計に及ぼした影響が、第1章第2節で考察した確定決算基準廃止論に及ぼす影響について考察する。いわゆる、指針の最大の特徴である「逆基準性」こそ、わが国における企業規模に基づく会計基準の二元化問題を解決するキーワードであることを考察することで、大企業・公開会社が主張す

る各確定決算基準廃止論については、今後、確定決算基準の弊害を主張する直接的な根拠とはなり得ず、中小企業・非公開会社においては、むしろ、確定決算基準継続の根拠となり得ることを明らかにする。

第1節 従来の会計基準に及ぼした影響

(1) 新会計基準の公表に至るまでの経緯

IAS/IFRS とわが国の会計基準との収斂（コンバージェンス）に向けての最初の動向としては、故橋本首相が1996年（平成8年）に唱えた6大改革¹の1つである金融システム改革²が挙げられる。

わが国の会計制度は、前述したように、会社法を中心とする制度会計を展開している。一方、IAS/IFRS は、英米法の特色であるコモン・ロー体系をベースに成立していることから、IAS/IFRS の影響を受けた新会計基準を公表するに際して、企業会計基準、商法（会社法）、証券取引法（金融商品取引法）ならびに法人税にいかなる影響をおよぼしたかについて考察することが必要である。

わが国の企業会計制度を支える根拠法令としては、会社法（商法）、金融商品取引法（証券取引法）と法人税法があることは既に述べたところであり、上記3法が、それぞれの法令等の中で定める商業帳簿の作成時における「公正処理基準」として存在してきたものの代表格として企業会計原則が挙げられる。一方、IAS/IFRS の影響を受けた新会計基準は、時価会計や税効果会計等を特色としており、大企業・公開会社は、それらの個別会計基準を取り込んだ四半期連結貸借対照表、四半期連結損益計算書ならびに四半期連結キャッシュ・フロー計算書を作成することで、会計の有する「情報提供」機能を最大限活用することが可能となる。

わが国において公表された IAS/IFRS の影響を受けた初期の新会計基準を時系列で示すと表1のとおりである。企業会計審議会は、現在までに1つの（改訂）原則と9つの基準

¹ ①行政改革 ②経済構造改革 ③社会保障構造改革 ④財政構造改革 ⑤教育改革 ⑥金融システム改革である。

² 一般的には、「日本版ビッグバン」と称されているものである。①Free（市場原理が働く自由な市場）②Fair（透明で信頼できる市場）③Global（国際的で時代を先取りする市場）の3原則を目標に掲げた金融制度の改革である。

を公表したのであるが、新会計基準の最大の特徴は、収益費用アプローチに基づくオフバランス項目を、資産負債アプローチに基づきオンバランス化（認識対象の拡大化）することで、経済的実態に適合した情報の提供に資する³ことにある。そのため、資産負債アプローチに基づく新会計基準を、収益費用アプローチに基づく企業会計原則の中に取り入れることは、会計原則全体として統一性のない内容となるおそれがある。よって、新会計基準は、企業会計原則とは独立した、個別会計基準として公表されるに至ったものと考えられる。

³ 森川八州男「会計基準の二面性」『企業会計』第51巻第1号，1999年1月，160頁。

表1 企業会計審議会が現在までに公表した新会計基準（筆者作成）

公表年月日 (最終改正年月日)	新会計基準の名称	関連する IAS/IFRS
1975 年（昭和 50 年）6 月 24 日 (1997 年（平成 9 年）6 月 6 日)	(改訂) 連結財務諸表原則	IAS 第 27 号
1998 年（平成 10 年）3 月 13 日	連結キャッシュ・フロー計算書等の 作成基準	IAS 第 7 号
1998 年（平成 10 年）3 月 13 日	研究開発費等に係る会計基準	IAS 第 38 号
1998 年（平成 10 年）3 月 13 日	中間連結財務諸表等の作成基準	IAS 第 34 号
1998 年（平成 10 年）6 月 16 日	退職給付に係る会計基準	IAS 第 26 号
1998 年（平成 10 年）10 月 30 日	税効果会計に係る会計基準	IAS 第 12 号
1999 年（平成 11 年）1 月 22 日 (2007 年（平成 19 年）6 月 15 日)	金融商品に係る会計基準	IAS 第 32 号, 39 号 IFRS 第 7 号
1979 年（昭和 54 年）6 月 26 日 (1999 年（平成 11 年）1 月 22 日)	外貨建取引等会計処理基準	IAS 第 21 号
2002 年（平成 14 年）8 月 9 日	固定資産の減損に係る会計基準	IAS 第 36 号
2003 年（平成 15 年）10 月 31 日	企業結合に係る会計基準	IFRS 第 3 号

2001年に、国際的な会計基準の設定主体がIASの設定主体であったIASCからIFRSの設定主体であるIASBへ改組したことはすでに述べたところである。通常、会計基準設定主体に求められる条件は、①独立性、②透明性、③公正性、④常勤の専門スタッフの確保であるが、わが国においては、表1の新会計基準の設定主体は、すべてパブリック・セクターである企業会計審議会であった。

新会計基準の設定主体である企業会計審議会そのものは、国家の行政機関が設置する諮問機関であることから、上記条件のうち、①の独立性の確保という問題が生じていた。この問題を解決すべく2001年(平成13年)7月には、財団法人 財務会計基準機構(Financial Accounting Standards Foundation; 以下、FASF)が設立され、同年8月には、FASF内にプライベート・セクターであるASBJが設置され、以後、ASBJが会計基準設定主体として、その地位を引き継ぐこととなった。

ASBJは、表2のとおり、現在までに23の新会計基準(企業会計基準)を公表しているのであるが、各企業会計基準は、それぞれ公表されるに至った経緯がある。表2における「関連する法規・会計基準等」の各記述は、各企業会計基準に影響を及ぼした法規・会計基準等である。具体的には、2001年(平成13年)以降の商法改正ならびに会社法、新会計基準、討議資料：財務会計の概念フレームワーク⁴およびIASBとの収斂となっており、いずれもわが国の会計基準とIAS/IFRSとの収斂の影響に基づく法規・会計基準等であることが理解できる。

つまり、わが国の会計基準とIAS/IFRSとの収斂に向けて導入された新会計基準は、まず、新会計基準と商法の商業帳簿の計算規定との整合性を保つための度重なる商法改正を促し、その延長線上に、改正商法を包摂した会社法が成立している。

ASBJも2006年(平成18年)に、討議資料：財務会計の概念フレームワークを公表することで、さらにIASBとの収斂作業が確固たるものとなっている。そして、これらの法規・会計基準等の動向が、最終的に、表2における23の企業会計基準を公表する原動力になった⁵ことが理解できるのである。

⁴ 企業会計の基礎にある前提や概念を体系化したものである。いわゆる、会計基準の概念的な基礎を提供するものであり、将来の(会計)基準設定の指針として機能することが期待されている。

⁵ 第23号の公表をもって、東京合意における短期コンバージェンス項目が終了している。

表2 ASBJが現在までに公表した新会計基準（企業会計基準）（筆者作成）

公表年月日 (最終改正年月日)	企業会計基準の名称	関連する法規・会計基準等
2002年(平成14年) 2月21日 (2006年(平成18年) 8月11日)	自己株式及び準備金の額の減少等に関する会計基準(第1号)	平成13年商法改正
2002年(平成14年) 9月25日 (2006年(平成18年) 1月31日)	1株当たり当期純利益に関する会計基準(第2号)	IAS第33号,平成13年商法改正
2005年(平成17年) 3月16日	「退職給付に係る会計基準」の一部改正(第3号)	IAS第26号,退職給付に係る会計基準
2005年(平成17年) 11月29日	役員賞与に関する会計基準(第4号)	平成14年商法改正および会社法(国際的な会計基準の収斂の影響は無い。)
2005年(平成17年) 12月9日 (2008年(平成20年) 3月10日)	貸借対照表の純資産の部の表示に関する会計基準(第5号)	IAS第1号,改訂連結財務諸表原則外
2005年(平成17年) 12月27日	株主資本等変動計算書に関する会計基準(第6号)	会社計算規則外。国外では、「株主持分変動計算書」が存在する。
2005年(平成17年) 12月27日 (2008年(平成20年) 3月10日)	事業分離等に関する会計基準(第7号)	IFRS第3号,企業結合に係る会計基準

2005年(平成17年) 12月27日 (2008年(平成20年) 12月26日)	ストック・オプション等に関する会計基準 (第8号)	IFRS第2号,平成13年商法改正および会社法
2006年(平成18年) 7月5日 (2008年(平成20年) 9月26日)	棚卸資産の評価に関する会計基準(第9号)	IAS第2号,討議資料:財務会計の概念フレームワーク
2006年(平成18年) 8月11日 (2008年(平成20年) 3月10日)	金融商品に関する会計基準(第10号)	IAS第39号,会社法および企業会計基準第5号外
2006年(平成18年) 10月17日 (2008年(平成20年) 12月26日)	関連当事者の開示に関する会計基準 (第11号)	IAS第24号
2007年(平成19年) 3月14日 (2008年(平成20年) 12月26日)	四半期財務諸表に関する会計基準 (第12号)	IAS第34号,金融商品取引法外
2007年(平成19年) 3月30日	リース取引に関する会計基準(第13号)	IAS第17号
2007年(平成19年) 5月15日	「退職給付に係る会計基準」の一部改正 (その2)(第14号)	IAS第26号,退職給付に係る会計基準
2007年(平成19年) 12月27日	工事契約に関する会計基準(第15号)	IAS第11号
2008年(平成20年) 3月10日 2008年(平成20年)	持分法に関する会計基準(第16号)	IAS第28号

12月26日	前頁の続き。	
2008年（平成20年） 3月21日	セグメント情報等の開示に関する会計基準（第17号）	IFRS第8号
2008年（平成20年） 3月31日	資産除去債務に関する会計基準（第18号）	IAS第16号，37号，SFAS第143号
2008年（平成20年） 7月31日	「退職給付に係る会計基準」の一部改正（その3）（第19号）	IAS第26号，退職給付に係る会計基準
2008年（平成20年） 11月28日	賃貸等不動産の時価等の開示に関する会計基準（第20号）	IAS第40号，金融商品に関する会計基準
2008年（平成20年） 12月26日	企業結合に関する会計基準（第21号）	IFRS第3号，連結財務諸表原則，企業結合に係る会計基準，事業分離等に関する会計基準
2008年（平成20年） 12月26日	連結財務諸表に関する会計基準（第22号）	連結財務諸表原則，企業結合に係る会計基準
2008年（平成20年） 12月26日	「研究開発費等に係る会計基準」の一部改正（第23号）	IAS第38号，企業結合に係る会計基準

(2) 「中小企業の会計に関する指針」公表の経緯とその特徴

2002年（平成14年）に開催された通常国会において、上述の新会計基準に対応する商法の計算書類の省令化が決定されたのであるが、一方で、衆議院・参議院ともに「中小企業⁶に対し、過重な負担を課すことのないよう、必要な措置をとる」という付帯決議がなされている。この決議を受け、中小企業庁は、2002年（平成14年）3月に「中小企業の会計に関する研究会」を設置し、中小企業に関する会計基準の度重なる審議⁷を経て、同年6月に「中小企業の会計に関する研究会報告書⁸」を公表している。ただし、この報告書は、中小企業の会計のあり方に関しての総則的な報告に過ぎず、実務的な内容にまで踏み込んだものではなかった。

このような経緯と並行して、日本税理士会連合会（以下、日税連）も、同月に「中小会社会計基準研究会」を設置し、中小企業の会計基準と既成の会計諸基準は独立したもの（いわゆるダブル・スタンダード説）であるとの立場から、同年12月に、法人税法上の処理との関係について記載を併記した「中小会社会計基準⁹」を公表している。

一方、日本公認会計士協会（以下、会計士協会）は、2003年（平成15年）6月に、中小企業の会計基準は、既成の会計諸基準の一部に過ぎない（いわゆるシングル・スタンダード説）との立場から、会計諸基準との差について詳しく説明した「中小会社の会計のあり方に関する研究報告¹⁰」を公表している。

⁶ わが国の平成19年度分の法人数は、259万4,214社存在する。そのうち連結親法人は685社、連結子法人は、6,130社存在する。一方、資本金1,000万円未満の階級（56.0%）と資本金1,000万円以上1億円未満の階級（42.4%）が、実に、全体の98.5%を占めている。『平成19年度分税務統計から見た法人企業の実態－会社標本調査結果報告－』国税庁長官官房企画課、2009年2月。

⁷ 審議は、2002年3月11日の第1回から同年6月21日の第7回まで行われた。

⁸ 同報告書「IV中小企業の会計と税法との関係について」において、同研究会は、確定決算基準は維持すべきであることを明言している。その理由として、企業会計原則や確立した会計慣行が決して網羅的であるとは言えず、換言すれば、具体的で詳細な計算方法が税法体系以外に見当たらなかった現状を挙げている。

⁹ 同基準は、「証券取引法（金融商品取引法）の適用を受けない中小会社に対して、複雑で手数のかかる会計基準を強制させることは、中小会社に加重的な負担を強いることになり、結果的に経営を阻害することにもなりかねない為、法人税法における計算規定も、会計基準として合理性が認められれば、公正なる会計慣行に該当するものとして取り扱う必要がある」と主張している。具体的には、同基準のうち会計処理にかかる15項目のうち11項目（約73%）において税務基準による処理を認めている。

¹⁰ 同報告は、「適正な計算書類を作成する上で基礎となる会計基準は、会社の規模に関係なく、あくまでも1つであるべきである。税務基準は、あくまでも課税所得算定のための

上記3報告書は、「中小企業の会計」の普及という共通の目的は有するものの、各々の団体が有する理念の相違から、報告内容に関してはそれぞれ異なる内容であった。また、2005年（平成17年）6月29日に成立した会社法において、当時、既に会計参与制度の導入が予定されており、会計参与が抛るべき会計に役立つことを目的として、上記3報告書の統合作業が行われることとなった。この結果、中小企業の会計関連4団体（日税連、会計士協会、日本商工会議所、ASBJ）は、共同で、2005年（平成17年）3月22日に「中小企業の会計」の統合に向けた検討委員会」を設置している。

この検討委員会において、2005年（平成17年）6月13日に「中小企業の会計に関する指針（案）」の概要が公表されている。この草案の中で注目すべき点は、「本指針の作成に当たっての方針（6項・7項）」において、簡便な会計処理や、一定の場合には法人税法に定める計算方法を会計処理に活用することが認められていることである。その後、2005年（平成17年）8月1日の検討委員会において「中小企業の会計に関する指針；以下、指針¹¹」が公表されるに至っている。

会計処理の簡便化や法人税法で規定する処理の適用を認容する根拠として挙げられるのは、指針第3章における、「本指針の作成に当たっての方針6（会計基準とその限定的な適用）および方針7（法人税法で定める処理を会計処理として適用できる場合）」が挙げられる。

「方針6」では、「専ら中小企業のための規範として活用するため、コスト・ベネフィットの観点から、会計処理の簡便化や法人税法で規定する処理の適用が、一定の場合には認められる」と明記している。換言すれば、「投資家をはじめ会計情報の利用者が限られる中

計算規定であって、会社の財政状態及び経営成績を適切に表示するための会計基準としての規範にはなり得ないものである」と主張している。しかし、一方で、「税務基準が中小会社の会計実務に広く浸透しているという事実や、ある面では現行の個別の会計基準以上に細かく計算規定を定めている点を配慮し、①現行の個別の会計基準には明文規定はないが、法人税法に規定があるものについては、会計処理上も妥当と思われる範囲内においてそれを利用する。②現行の個別の会計基準の計算方法と異なるが、法人税法に定める計算方法を用いても会計基準の趣旨に反しないと思われるものについては、会計処理上も一種の簡便法として利用する。」と条件付で税務基準を認めている。なお、上記2つの条件の趣旨は、「中小企業の会計に関する指針」に反映されており、注目に値する。

¹¹ 同指針の適用対象会社は、以下を除く株式会社となっている（指針4）。

- ①金融商品取引法の適用を受ける会社並びにその子会社及び関連会社
 - ②会計監査人を設置する会社（大会社以外で任意で会計監査人を設置する株式会社を含む）及びその子会社
- ①は、いわゆる上場会社等である。②は、会社法の規定に基づく資本金5億円以上又は負債総額200億円以上の会社である。

小企業において、投資の意思決定に対する役立ちを重視する会計基準を一律に強制適用することが、コスト・ベネフィットの観点から必ずしも適切とは言えない場合がある」ことを主張している。

更に、「方針 7」の具体例として、(i) 会計基準がなく、かつ、法人税法で定める処理によった結果が、経済実態をおおむね適正に表していると認められる場合、(ii) 会計基準は存在するものの、法人税法で定める処理によった場合と重要な差異がないと見込まれる場合に限り税務基準が適用できるとしている。

いわゆる非公開会社である中小企業では、長年の慣習として法人税法の規定や税務的な慣行が会計処理として用いられてきた事実を踏まえて、本指針においても、上記の要件を満たす場合に限り税務基準を認めるというものである。

次の表 3 は、指針の各論における税務基準の適用状況について一覧にしたものであるが、表中の各計算規定や各勘定科目に対応する何らかの税務基準が存在していることが理解できる。この表のうち、現在、税務基準が存在しないのは、順号 19 項目のうち、順号 9（賞与引当金）、順号 10（退職給与引当金）、順号 11（源泉所得税の会計処理）および順号 12（繰延税金資産・負債の計上）に過ぎず、これらは、課税所得の計算上、申告調整の対象となるものである。

表3 中小企業の会計に関する指針の各論における税務基準の採用状況（筆者作成）

順号	勘定科目等	項目	中小企業の会計指針	税務基準
1	金銭債権	金銭債権の貸借対照表価額	償却原価法	法法（注1）61の5～61の6 法基通（注2）2-1-34
2	貸倒損失 貸倒引当金	貸倒損失	税務基準に基づく処理の採用 （注3）	法基通9-6-1～3
		貸倒引当金	税務基準に基づく処理の採用	法法52，法令（注4）96 措置令（注5）33の9第4項（法定繰入率）
3	有価証券	有価証券の減損処理	税務基準に基づく処理の認容	法法61-3第1項①，法令68 法基通9-1-7～9-1-15の2外
4	棚卸資産	棚卸資産の取得価額	税務基準に基づく処理の採用	法法29，法令28～33 法基通5-1-1～5-1-1の2
		棚卸資産の評価損の計上	税務基準に基づく処理の採用	法法33②，法令68第1項①
5	経過勘定			法法22第4項（公正処理基準）
6	固定資産	固定資産の取得価額に算入しないことができる付随費用	重要性の原則に基づく処理。税務基準の援用（具体性）	法基通7-3-3の2
		少額の減価償却資産	税務基準に基づく処理の採用	法令133，133の2，措法（注6）67の5
		資本的支出と修繕費	税法基準に基づく処理の採用	法令132，法基通7-8-3外
		耐用年数の取扱い	税務基準に基づく処理の認容	耐用年数省令（注7）
		特別償却・特別償却準備金	税法固有の制度（積立金方式による認容）	措法52の3
		減損損失（会計）	会計基準による処理（収益性低下）	法法33②，法令68①三（評価損）
		圧縮記帳	税法固有の制度（積立金方式による認容）	法法42，法令80，措法65の7① 外

7	繰延資産	繰延資産の計上と償却費の計算	会計基準による処理	法令 14 条①（税法固有の繰延資産）
8	金銭債務	金銭債権の貸借対照表価額	償却原価法	法法 61 条の 5～61 条の 6 法基通 2-1-34
9	引当金	賞与引当金	旧法人税法（注 8）の採用	旧法法 54①, 旧法令 103①外 （要申告調整）
10	退職給付債務	退職給与引当金の計上	旧法人税法（注 9）の採用	旧法法 54①, 旧法令 105 外 （要申告調整）
11	税金費用 税金債務	法人税, 住民税及び事業税の会計処理	発生基準	翌期算入（法基通 9-5-1）
		源泉所得税の会計処理	法人税, 住民税及び事業税に含めて計上	（要申告調整）
		消費税等の会計処理	税抜方式（原則）ただし, 税込方式も可	税込経理の場合, 未払金・未収金の損金・益金算入の認容（平成元直法 2-1）
12	税効果会計	繰延税金資産・負債の計上	会計基準に基づく処理（任意）	（要申告調整）
13	純資産	純資産の部における各項目の処理	会社法・会社計算規則に基づく処理	法法 2 条⑩, ⑪, 24 条 1 項④ 法令 23 条第 3 項
14	収益・費用の計上		実現主義（収益）, 発生主義（費用）費用収益対応の原則	法法 22 条第 4 項（公正処理基準）
15	リース取引	所有権移転外ファイナンス・リース	会計基準に基づく処理	法法 64-2, 法令 131-2
16	外貨建取引等		会計基準に基づく処理	法法 61-6～61-9, 法令 122 条第 1 項
17	組織再編の会計		会計基準に基づく処理	税制適格・非適格の要件有り

18	個別注記表			
19	決算公告と 貸借対照表 及び損益計 算書並びに 株主資本等 変動計算書 の例示		会社法・会社計算規則に基づく処 理	法法 74 条ならびに法規（注 10） 35 条

注 1 法人税法の略

注 2 法人税法基本通達の略

注 3 法人税法に定める処理に拠った場合と比べて重要な差異がないと見込まれるときは、法人税法の取扱いに従うことが認められる（本指針の作成に当たっての方針）。

注 4 法人税法施行令の略

注 5 租税特別措置法施行令の略

注 6 租税特別措置法の略

注 7 減価償却資産の耐用年数等に関する省令の略

注 8 平成 10 年度税制改正において廃止されている為、税務調整（繰入額の損金不算入）が必要となる。

注 9 平成 14 年度税制改正において廃止されている為、税務調整（繰入額の損金不算入）が必要となる。

注 10 法人税法施行規則の略

第2節 商法（会社法）および証券取引法（金融商品取引法）に及ぼした影響

IAS/IFRS が商法（会社法）および証券取引法（金融商品取引法）に及ぼした影響を考察する前に、まず、わが国の会計制度が、制定法体系に属していることの歴史的根拠を明確にする必要がある。また、同様に、商業帳簿に関する法令の歴史的変遷についても論題を解明するうえで必要である為、本節では、明治時代に公布された旧商法典以降の商法の歴史的変遷を辿ることとする。

（1） 商法に及ぼした影響

わが国最初の商法典は、1890年（明治23年）に公布された商法典（旧商法典）である。その後、1899年（明治32年）に新商法典が施行されたが、この明治32年商法が、現行の商法・会社法の原型となるものである。旧商法典の編別は、フランス商法典を参考にしたものであるが、新商法典の編別はドイツ商法典を参考に行っている¹²ことから、わが国の商法典は、公布当初から制定法体系に属していたことが理解できる。その後、1911年（明治44年）と1938年（昭和13年）に改正がおこなわれているが、制定法体系に変更は生じていない。

第二次大戦終了後の1948年（昭和23年）には「証券取引法」、1949年（昭和24年）には「企業会計原則」が制定された後の1950年（昭和25年）に商法の大改正が行われている。改正の趣旨は、米国会社法の導入であった。会計の分野に関しては、それまで一本であった法定準備金を利益準備金と資本準備金に分けたこと、株式配当、法定準備金の資本組入の新設などで、それほど広い範囲ではなく、計算書類の体系も資産評価の基準も1938年（昭和13年）改正のままの状況であった¹³が、この改正で注目すべき点は、明治以降続

¹² ウイルヘルム・エンデマン著、堀内秀太郎外合譯『独逸商法論上巻』東京専門學校出版部、1900年（長崎大学経済学部附属図書館蔵）。上巻の序1ページには、「我新商法は各國の商法を参照して之を編纂したりと雖も最新學理に據りて編成したる独逸新商法は其最も参考する所多かりしものなり…」と記されている。

一方の旧商法典は、1884年（明治17年）にドイツ人法学者のヘルマン・ロエスレル（Hermann Roesler, 1834-1894）が脱稿した商法草案を基盤としている。旧商法典の施行は、度重なる法典論争、改正作業あるいは1898年（明治31年）の衆議院解散により再三延期された経緯がある。秋坂朝則『新訂版商法改正の変遷とその要点』一橋出版、2007年、10頁。

¹³ 中村忠「商法の計算規定と計算書類規則」『企業会計』第51巻第1号、1999年1月、

く制定法体系に基づく商法とは別に、英米法体系に基づく証券取引法が制定されたことで、法体系の異なる二つの計理体系が、現在に至るまでわが国に併存することになったことである。

1962年（昭和37年）の商法改正においては、貸借対照表の資産評価原則として取得原価主義が採用された。そのほかにも固定資産についての「相当の償却」制度の強制、繰延資産項目の拡大、引当金規定の新設などの損益法原理を広範に導入し、適正な期間損益計算を重視することとなった¹⁴。1962年（昭和37年）改正前の商法における資産評価原則は、時価以下主義¹⁵が採用されていたのであるが、その理由としては、当時はまだ、企業の継続性を前提にしていなかった債権者保護思考が妥当と考えられていた。よって、時価以下主義から取得原価主義へと移行した1962年（昭和37年）の商法改正は、商法が継続企業の前提を採用し、評価原則の近代化を図ったことを示唆している。

この改正は、会計手法が貸借対照表観（財産法）から損益計算書観（損益法）へ転換したことを意味しており、換言すれば、商法計算規定の目的が依然として債権者保護にあるとしても、債務弁済能力の重視から企業の収益力重視へと解釈の重心が移動したものと理解され得る点に重大な意義が見出せる¹⁶。

1974年（昭和49年）の商法改正においては、注目すべき点として次の2つが挙げられる。1つは、第1章第1節において考察したように商業帳簿の作成に関する規定の解釈において、「商業帳簿ノ作成ニ関スル規定ノ解釈ニ付テハ公正ナル会計慣行ヲ斟酌スベシ（旧商法第32条第2項）」という公正処理基準が設けられたことであり、もう1つは、商法総則の商業帳簿に関する規定において、商人すべてに決算・開業財産目録を廃止し、商業帳簿として会計帳簿と貸借対照表の作成を要求したことである。

前者の規定は、商法上の監査制度の改正にともない、大会社の決算については、会計監査人による監査がおこなわれることとなったことに起因する。つまり、公認会計士の監査の基準となる証券取引法・財務諸表等規則と商法・計算書類規則両者の会計基準または監査基準が一致していることを明らかにするため設けられたものである。後者の規定は、1962

85頁。

¹⁴ 田中久夫『商法と税法の研究』森山書店、2005年、122頁。

¹⁵ 貸借対照表に記載すべき資産の評価額は、時価を超えなければよいという制度上の方針をいう。厳密な時価主義の下では不可能な秘密積立金の設定が可能となることから、利益を少なくし資本を厚くすることで資本維持強化が可能となる評価方針である。森田哲彌・宮本匡章編著『会計学辞典(第5版)』中央経済社、2008年、230-231頁。

¹⁶ 田中前掲書、123頁。

年（昭和 37 年）改正に基づき、会計帳簿に記載する財産の評価基準として取得原価主義が採用されたことによるものである。以後、商法の計算規定は、基本的には、財産法から損益法の体系によることとなった¹⁷のである。

上記改正から 23 年後の 1997 年（平成 9 年）の商法改正においては、合併法制に関する改正（合併手続きの簡素化）とストック・オプション制度が導入された。前者は、後の会社法における企業組織再編へつながり、後者は、会社法における株式・社債関係へつながる改正内容である。

1999 年（平成 11 年）の商法改正では、資産評価について金融資産は時価評価を導入したことならびに完全親子会社関係を創設させるための株式交換および株式移転制度の導入が注目される。前者については、1962 年（昭和 37 年）商法改正以降、取得原価主義が採用されていたのであるが、1999 年（平成 11 年）の商法改正当時、金銭債権や株式などの金融資産については、時価で評価し貸借対照表に計上することが国際的な動向となっており、わが国においても金銭債権等の金融商品については時価で評価することが会社の資産状態を適正に表示することとなるとの認識が一般的となった。

また、1999 年（平成 11 年）1 月 22 日に、企業会計審議会から公表された「金融商品に関する会計基準の設定に係る意見書」においても金融資産の評価について時価主義が採用され、同日付で「金融商品に係る会計基準」が公表されている。このような情勢を受け、商法においても、金融資産を時価で評価した価額をもって貸借対照表に計上することが認められたものである。なお、後者は、後の会社法における企業組織再編につながる内容である。

2000 年（平成 12 年）の商法改正の主たるものに、会社分割法制の創設がある。これも後の会社法における企業組織再編につながる内容である。

2001 年（平成 13 年）の商法改正の主たるものとしては、金庫株の解禁（自己株式取得の規制緩和、自己株式保有の規制撤廃）、法定準備金に関する改正、新株予約権制度の創設、会社運営の電子化等が挙げられる。これらも、後の会社法における株式・社債関係やディスクロージャーの規定につながる内容である。特に、金庫株の解禁と法定準備金に関する改正については、翌年の 2002 年（平成 14 年）2 月 21 日に ASBJ が公表した企業会計基準第 1 号「自己株式及び準備金の額の減少等に関する会計基準」につながる内容であり、注目に値するものである。

¹⁷ 加美和照『新訂会社法 第 9 版』勁草書房、2007 年、448 頁。

2002年（平成14年）の商法改正のうち、計算関係では、計算関係規定の省令委任と連結計算書類制度の導入が挙げられる。

前者は、会社の会計帳簿に記載または記録すべき財産については、商人一般に適用される資産評価の旧商法第34条（資産の評価）の規定にかかわらず、法務省令の定めるところにより、その価額を付さなければならないとしたものである。これは、法務省令を定めることによって、商法会計と証券取引法会計との整合性を確保し、また、会計基準の変更に迅速かつ適切に対応するための措置であった¹⁸。

後者は、1999年（平成11年）と2000年（平成12年）の商法改正において導入された株式交換・株式移転や会社分割の制度により、企業のグループ化が進み、商法においても企業集団情報の重要性を無視することができなくなり、連結計算書類制度が導入されることになったものである¹⁹。両者とも、後の会社法におけるディスクロージャーの内容につながるものである。

2004年（平成16年）の商法改正としては、株式会社の公告方法としての電子公告制度の導入と株券不発行制度の導入が挙げられる。これも、後の会社法におけるディスクロージャーの内容につながるものである。

以上、商業帳簿に関する法令を中心に、わが国商法の変遷を概観してきたわけであるが、上述したように1997年（平成9年）以降は、ほぼ毎年のように商法改正がおこなわれ、各改正の内容は、後の会社法に包摂される内容であったことが理解できる。

（2） 会社法の成立

2005年（平成17年）6月29日に成立し、2006年（平成18年）5月1日に施行された会社法は、株式会社と有限会社の統合、合同会社の創設といった会社類型の抜本的な整理統合、株式会社における機関設計の多様化、会計参与制度の創設、合併等対価の柔軟化など会社法制の利用者にとって選択肢の拡大の実現等、大規模な改正がおこなわれたほか、株式・社債制度、株主総会、役員の実任・代表訴訟に関連する制度等、会社法制全般にわたる多数の改正がおこなわれている²⁰。

¹⁸ 加美前掲書、450頁。

¹⁹ 秋坂前掲書、194頁。

²⁰ 郡谷・和久、細川・石井前掲書、1頁。この中で、商法から会社法に移行するにあたり、会社の計算に関する考え方には、形式的な資本原則の放棄と会計慣行の位置づけの見直し

会社法の柱は、大別すると①コーポレート・ガバナンス ②企業組織再編 ③株式・社債関係 ④ディスクロージャーの4つに区分されるのであるが、その内容は、1997年（平成9年）以降の商法改正の延長線上にあり、かつ、最終的な総決算となる内容である²¹。

旧商法第1編「総則」第5章「商業帳簿」の条文のうち、商人の商業帳簿の計算に関する基本原則であった旧商法第32条第2項²²については、会社法第2編「株式会社」第5章「会計の原則」を定めた会社法第431条²³として取り込んでいる。

商業帳簿の作成や資産の評価等の条文については、法務省令（会社計算規則）に委任する内容となっている。この措置は、会計の実務上必要な規定は、会社法上ではなく、その大半を会社計算規則上に定めていることを意味している。つまり、会社法は、会計処理について独自の規律を設けないこととした²⁴為、会計処理については企業会計を尊重し、金融商品取引法とも矛盾することのないよう規定している。一方、会社計算規則は、規模や性質の異なる広い範囲の会社を対象とするため、会社の会計について、個々の会計基準と矛盾しないように、かつ、中小会社にも過重な負担とならないよう会社計算規則第3条²⁵において「会計慣行のしん酌」規定を採用している²⁶。

その他の会社法固有の特徴としては、「会計参与制度」の創設、「合同会社制度²⁷」の創設、計算書類に「株主資本等変動計算書²⁸」と「注記表²⁹」が導入されたこと等が挙げられる。

次に挙げる表4は、1997年（平成9年）以降の計算規定を中心とした、商法改正の要点と会社法との関連を一覧にしたものであるが、あらためて会社法は、各商法改正の延長線

といった大きなパラダイム転換があったことが述べられている。

²¹ 太田達也『新会社法の完全解説』税務研究会出版局、2006年、3頁。

²² 「商業帳簿ノ作成ニ関スル規定ノ解釈ニ付テハ公正ナル会計慣行ヲ斟酌スベシ」

²³ 「株式会社の会計は、一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行に従うものとする。」

²⁴ 郡谷・和久・細川・石井前掲書、300頁。

²⁵ 「この省令の用語の解釈及び規定の適用に関しては、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準その他の企業会計の慣行を斟酌しなければならない。」

²⁶ 中島茂幸『新会社法における会計と計算書類』税務経理協会、2006年、3頁。

²⁷ 有限責任社員のみで構成され、なおかつ、組織の内部自治を認める新しい会社類型である。一般的には、日本版LLCとも呼ばれている。

²⁸ 事業年度中の純資産の部の計数の変動を示す計算書類である。株主総会等の決議により、剰余金の配当をはじめ純資産の部の計数をいつでも変動させることが可能となり、また、損益計算書を経由しない資本項目の変動も生じることとなったため、それらの数値の連続性を把握する必要性から導入されている。

²⁹ 貸借対照表、損益計算書および株主資本等変動計算書を利用する際に、会社の財政状態、経営成績等を性格に判断するために必要な事項をまとめて独立した計算書類にしたものである。12項目の記載事項がある。

上に存在し、かつ、その集大成であったことが理解できる。

表4 計算規定を中心とした1997年（平成9年）以降の商法改正の要旨（筆者作成）

商法が改正された年	改正の要旨	会社法等への影響等
1997年 (平成9年)	① 合併法制に関する改正（合併手続きの簡素化） ② ストック・オプション制度の導入	① 企業組織再編 ② 株式・社債関係
1999年 (平成11年)	①（資産評価について）金融資産の時価評価導入 ②（完全親子会社関係創設のための）株式交換および株式移転制度の導入	① 企業会計審議会「金融商品に係る会計基準」の影響を受けたケース ② 企業組織再編
2000年 (平成12年)	① 会社分割法制の創設	① 企業組織再編
2001年 (平成13年)	① 金庫株の解禁（自己株式取得の規制緩和、自己株式保有の規制撤廃） ② 法定準備金に関する改正 ③ 新株予約権制度の創設 ④ 会社運営の電子化等	①②③ 株式・社債関係 ④ ディスクロージャー等 ①② 企業会計基準委員会「自己株式及び準備金の額の減少等に関する会計基準」へ影響を及ぼしたケース
2002年 (平成14年)	① 計算関係規定の法務省令委任 ② 連結計算書類制度の導入	① 会計基準の変更に対する迅速かつ適切な対応（会社計算規則） ② 株式交換・株式移転、会社分割法制による企業のグループ化への対応（企業組織再編）
2004年 (平成16年)	① 株式会社の公告方法としての電子公告制度の導入 ② 株券不発行制度の導入	① ディスクロージャー等 ② 株式・社債関係
2005年 (平成17年)	会社法の成立	

(3) 証券取引法（金融商品取引法）に及ぼした影響

前述した6大改革の1つである金融システム改革の一環として、1997年（平成9年）から商法とともに証券取引法が改正されている。

2006年（平成18年）6月に成立し、2007年（平成19年）9月に施行された金融商品取引法は、証券取引法の骨格を基本的に維持しながら証券取引法、投資信託法、金融先物取引法など縦割りの金融関連法を統合したものである。金融商品取引法の趣旨は、①利用者保護と利便性の向上、②市場の公平性・透明性の確保、③市場の国際化であり、特に、開示制度における四半期開示の法定化・財務報告にかかる内部統制強化は、2008年（平成20年）4月1日以降開始する事業年度から適用されることとなっている。しかし、一方で、四半期開示については、投資家の上場会社に対する評価が短期の利益変動に基づくものに偏るようになり、投資行動が短期化するという批判³⁰も存在する。

開示される情報の基本となるものは、一般的には有価証券報告書³¹であるが、有価証券報告書のうち財務諸表³²の作成方法について、内閣府令（財務諸表等規則第1条第1項）で定めのない事項については、「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に従う」と定められている。また、同条第2項において、企業会計審議会により公表された企業会計の基準は、「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に該当する」と定められており、ASBJから公表される企業会計基準についても「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準となる³³」とされている。

前述したとおり、証券取引法は、1997年（平成9年）から商法とともに改正されたのであるが、その理由は、商法改正については、その後の1999年（平成11年）ならびに2000年（平成12年）の改正において導入された株式交換・株式移転や会社分割の制度

³⁰ 具体的には、2001年（平成13年）に発覚したエンロンの不正経理・不正取引事件や2002年（平成14年）のワールドコム破綻に代表される一連の不正経理は、四半期開示に象徴される企業利益に対する短期的志向が、株主利益の過度の強調と相まって引き起こされたのではないかという批判である。

³¹ 開示制度における四半期開示の法定化は、タイムリー・ディスクロージャーの一環として、これまでの年2回（中間決算と本決算；半期報告書と有価証券報告書）の情報開示を年4回に変更するものである。開示内容の基本になるものは、①四半期貸借対照表②四半期損益計算書③四半期キャッシュ・フロー計算書等がある。

³² 貸借対照表、損益計算書、株主資本等変動計算書、キャッシュ・フロー計算書および附属明細表である。

³³ 2002年（平成14年）5月17日に発表された経済団体連合会、日本公認会計士協会等9団体の連名による声明書がある。

により、企業のグループ化が進み、商法においても企業集団情報の重要性を無視することができなくなった為であり、2002年（平成14年）の商法改正において、連結計算書類制度が導入されている。

一方、会計基準においては、企業会計審議会より1997年（平成9年）6月6日に（改訂）連結財務諸表原則が公表され、1998年（平成10年）3月13日には連結キャッシュ・フロー計算書等の作成基準が公表されている。その後、ASBJから2005年（平成17年）12月27日に「株主資本等変動計算書に関する会計基準」ならびに2007年（平成19年）3月14日に「四半期財務諸表に関する会計基準」が公表されている。

以上の金融商品取引法が施行されるまでのプロセスを要約すれば、まず、様々な新会計基準の公表があり、次に、計算規定に関して、新会計基準と計算規定の各根拠法令との収斂を果たす為に、度重なる商法ならびに証券取引法の改正がおこなわれた後、会社法ならびに金融商品取引法が施行されたのである。その後、新会計基準が公正処理基準として適用される際に、実務上の齟齬が生じないようASBJより引き続き新会計基準（企業会計基準）が公表されるに至ったということが理解できるのである。

第3節 法人税法に及ぼした影響

第3節では、新会計基準の公表により、計算規定に関する度重なる商法の改正がおこなわれ、その後、改正商法を包摂する会社法が施行されたこと等により、法人税法がいかなる影響を受け、いかなる改正をおこなうこととなったかについて具体的に考察する。

わが国の会計制度の特徴は、会社法を中心とした制定法体系としての制度会計にあることは既に述べたところである。また、わが国の法人税法は、確定決算基準を採用しているため、収益事業を営む全ての法人は、法人の課税所得の計算に当たっては、会社法の規定に基づき算出される企業利益を基礎としておこなわなければならないことも既に述べたところである。

法人税法は、わが国の経済・財政状況等を踏まえ、また、経済社会の構造的な変化および諸改革に対応するため毎年改正がおこなわれている。特に、1990年代後半からの企業活動の国際化・情報化は、企業の組織再編成を余儀なくし、更に、バブル経済の崩壊がそれに拍車をかけた経緯がある。よって、本節では、特に、金融システム改革以後における新会計基準の公表ならびに企業組織再編の最初の商法改正がなされた1997年（平成9年）以降の法人税法改正についての考察をおこなうことで、新会計基準がわが国の会計制度のおよぼした影響の終着点を認識することができる。

(1) 商法改正に基づく法人税法改正

① 企業組織再編（企業結合・合併・分割等）

前述のとおり、企業組織再編の一環として、1997年（平成9年）の商法改正においては、合併手続きの簡易・合理化を推進するための合併法制に関する改正がおこなわれている。1998年（平成10年）の商法改正では、自己株式の取得・消去要件の緩和がおこなわれ、1999年（平成11年）の商法改正では、持ち株会社設立等の企業組織の変更が円滑におこなわれるよう、完全親子会社関係を創設させる手段として、株式交換制度ならびに株式移転制度が導入された。更に、2000年（平成12年）の商法改正では会社分割制度の創設により、企業の組織再編に関する法整備が整うこととなった。

法人税法は、上記の企業組織再編への対応として、完全親子関係を創設する組織法上

の行為としての株式交換制度・株式移転制度に基づく株式交換・株式移転（以下、株式交換等）については、1999年（平成11年）の税制改正において、（i）株式交換等がおこなわれた場合において、子会社となる会社（新子会社）の株式の親会社となる会社（新親会社）における受入価額が、株主の帳簿価額の合計額以下であると認められること等の要件を満たすときには、子会社株式の取得価額の引継ぎによる課税の繰延べを認めることとした（法人税法第2条12の16）。（ii）株式移転により子会社となる会社（新子会社）が親会社となる会社（新親会社）に対してその株式移転後に譲渡する全額出資の子会社の株式について、新親会社が新子会社の譲渡直前の帳簿価額を取得価額とすること等の要件を満たすときには、譲渡益に対する課税をおこなわない措置を講じている（法人税法第2条12の17）。

2001年（平成13年）の税制改正における会社分割制度に伴う合併・分割等について、原則的な取扱いとしては、組織再編により移転する資産等の譲渡損益の計上が必要であるが、特例として（税法上の）適格組織再編成³⁴に該当する場合には、譲渡損益の計上を繰延べる措置を講じている（法人税法第62条の2～同法第62条の5）。

② 時価評価の導入

1999年（平成11年）の商法改正では、資産評価について金融資産は時価評価を導入している。資産評価については、1962年（昭和37年）商法改正以降、取得原価主義が採用されていたのであるが、金銭債権や株式などの金融資産については、時価で評価し貸借対照表に計上することが国際的な動向となっており、わが国においても金銭債権等の金融商品については時価で評価することが会社の資産状態を適正に表示することとなるとの認識が一般的となった。

一方、企業会計審議会が1999年（平成11年）1月22日に公表した「金融商品に関する会計基準の設定に関する意見書」においても金融資産の評価について時価主義が採用され、同日付で「金融商品に係る会計基準」が公表されていることから、商法においても、金融資産を時価で評価した価額をもって貸借対照表に計上することが認められたものである。

³⁴ 組織再編がおこなわれたにもかかわらず、移転資産等に対する支配が、実質的には組織再編前のまま継続している状況を意味する。

法人税法は、1997年（平成9年）および1999年（平成11年）の税制改正において、銀行、証券会社等の金融機関がおこなうトレーディング業務の対象となる有価証券やデリバティブ等については、銀行法等が改正されたことに併せて、税制上も時価評価が導入されている。さらに、上述のとおり、「金融商品に係る会計基準」において、2000年4月1日以降開始する事業年度より、金融商品に対する時価評価が導入されることとなったことから、2000年（平成12年）の税制改正において有価証券の評価方法等について、時価法を導入する措置を講じている（法人税法第61条の3）。

(2) 会社法・会社計算規則の施行による計算規定の変化

① 貸借対照表の変化

会社計算規則第105条（貸借対照表等の区分）において「資本の部」が「純資産の部」へ変更されている。また、会社計算規則第108条（純資産の部の区分）については、企業会計基準第5号「貸借対照表の純資産の部の表示に関する会計基準」に基づき表示されることとなったことを受け、2006年（平成18年）の税法改正において、上記会社計算規則の内容を、法人税法においてもそのまま採用している。

② 利益処分案（損失処理案）の廃止

会社法第453条（株主に対する剰余金の配当）ならびに会社法第454条（剰余金の配当に関する事項の決定）に基づき、株主総会の決議により回数に関係なく株主に剰余金を配当することが可能となった。

会社法では、株主に対する金銭等の分配および自己株式の有償取得を「剰余金の分配」として整理し、統一的な分配制限をかけたことにより、「剰余金の分配」に伴う資本金、準備金および剰余金の数値の連続性を把握することが貸借対照表、損益計算書だけでは困難となったことにより、利益処分（損失処理）そのものが意味を有さなくなった結果、利益処分案（損失処理案）は廃止されている。

2006年（平成18年）の税法改正において、上記会社法の内容が、法人税法においてもそのまま導入されている。

③ (連結) 株主資本等変動計算書ならびに注記表の導入

上記②のとおり、利益処分案（損失処理案）が廃止されたこと、および2005年（平成17年）12月27日に企業会計基準第6号「株主資本等変動計算書に関する会計基準」が公表されたことにより、会社計算規則第91条（各事業年度に係る計算書類）、同規則第127条（株主資本等変動計算書等）に基づき（連結）株主資本等変動計算書が導入されている。また、（連結）株主資本等変動計算書の導入とともに会社計算規則第129条から144条の規定に基づき注記表が導入されている。

2006年（平成18年）の税法改正において、上記会社計算規則の内容が、法人税法にそのまま導入されている（法人税法第74条ならびに法人税法施行規則第35条）。

(3) 会社計算規則第3条の会計慣行のしん酌規定に基づく法人税法改正

2007年（平成19年）3月30日に公表された企業会計基準第13号「リース取引に関する会計基準」に基づく会計上の処理と税制上の処理の整合性をもたせる（会計に沿った税制上の処理を認める）為に、2007年（平成19年）に法人税法も改正されている。

具体的には、ファイナンス・リース取引（資産の賃貸借で、賃貸借期間中の契約解除が禁止されており、かつ、賃借人が当該資産の使用に伴って生ずる費用を実質的に負担する等の要件を満たすものをいう。）のうち、リース期間の終了時にリース資産の所有権が賃借人に無償で移転するもの等以外のもの（以下、「所有権移転外ファイナンス・リース取引」という。）は、売買取引とみなすというものである（法人税法第64条の2）。

会計慣行のしん酌規定とは、「会計の原則」を定めた会社法第431条の規定「株式会社の会計は、一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行に従うものとする。」における「公正処理基準」と会社計算規則第3条の規定「この省令の用語の解釈及び規定の適用に関しては、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準その他の企業会計の慣行をしん酌しなければならない」における「しん酌規定」により成立する規定である。

よって、企業会計基準第13号「リース取引に関する会計基準」は、会社法第431条の「公正処理基準」および会社計算規則第3条の「しん酌規定」規定により、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準となることから、リース取引関連税制の改正は、企業会計基準の公表内容に基づく会計上の処理と税制上の処理の整合性をもたせる為に改正

されたケースとして注目に値するものである。

次に挙げる表 5 は、新会計基準の公表がもたらした度重なる商法の改正とその後の会社法の施行により、法人税法がいかなる影響を受けることとなったかについて一覧にしたものである。

表5 計算規定を中心とした1997年（平成9年）以降の法人税法改正の要旨（筆者作成）

法人税法 の改正年	改正の要旨	法人税法に影響を及ぼした商法・会社法 ならびに会計基準等
1997年 (平成9年)	金融機関等がおこなうトレーディング業務の対象となる有価証券・デリバティブ等の時価評価導入	銀行法等の改正
1999年 (平成11年)	① 金融機関等がおこなうトレーディング業務の対象となる有価証券・デリバティブ等の時価評価導入（業態の拡大） ② 株式交換制度ならびに株式移転制度に基づく株式交換ならびに株式移転についての課税の繰り延べ・譲渡益課税の免除	① 1999年（平成11年）企業会計審議会「金融商品に係る会計基準」ならびに1999年（平成11年）金融資産の時価評価にかかる商法改正 ② 1999年（平成11年）の株式交換制度ならびに株式移転制度にかかる商法改正
2000年 (平成12年)	有価証券の評価方法等について、時価評価を導入	1999年（平成11年）企業会計審議会「金融商品に係る会計基準」
2001年 (平成13年)	会社分割制度に伴う分割・合併等が、（税法上の）適格組織再編成に該当する場合の譲渡損益計上の繰延べ	2000年（平成12年）の会社分割制度の創設にかかる商法改正
2006年 (平成18年) 会社法施行	① 役員賞与の費用処理 ② 貸借対照表の変化 ③ 利益処分案（損失処理案）の廃止 ④ （連結）株主資本等変動計算書の導入 ⑤ 注記表の導入	① 2005年（平成17年）ASBJ「役員賞与に関する会計基準」ならびに会社法第361条 ② 2005年（平成17年）ASBJ「貸借対照表の純資産の部の表示に関する会計基準」ならびに会社計算規則第105条、108条 ③ 会社法第453条、454条 ④ 2005年（平成17年）ASBJ「株主資本等変動計算書に関する会計基準」ならびに会社計算規則第91条、127条

		⑤ 会社計算規則第 129 条から 144 条の各条文
2007 年 (平成 19 年)	① 「役員賞与の費用処理」の改正 ② 所有権移転外ファイナンスリース取引の改正（賃貸借処理から売買処理への改正）	① 定期同額給与の範囲，事前確定届出給与の届出期限等の改正 ② 2007 年（平成 19 年）企業会計基準委員会「リース取引に関する会計基準」いわゆる，会社計算規則第 3 条の「会計慣行のしん酌」規定に基づく改正のケース

以上、第1節では、新会計基準が、従来の会計基準へ及ぼした具体的な影響について考察し、第2節では、新会計基準の導入に伴う一連の商法改正の趣旨とその後の会社法の施行に至る経緯とその趣旨および商法改正と平行して行われた金融商品取引法の施行に至る経緯について考察した。また、第3節では、新会計基準の公表と一連の商法改正および会社法の施行により改正された法人税法の具体例について考察したところである。

上述の時系列に基づく各節の具体的な考察により、新会計基準のわが国への導入は、商法（会社法）を中心に構成されるわが国の制度会計全体に改革をもたらすほどのインパクトの強い会計思想であったことが十分理解できたところである。

新会計基準の会計思想は、言うまでも無く、会計の有する「情報提供」機能を最大限活用することにあるのであるが、この新会計基準の会計思想は、大企業・公開会社には必要である一方で、会計の有する「利害調整」機能が最も優先される中小企業・非公開会社にとっては、実務上、必ずしも有用ではないという事実も同時に明らかとなったのである。

よって、第4節では、新会計基準が導入されたことによる実務上の要請として、「中小企業の会計に関する指針；以下、指針」が公表されたことが、第1章第2節で考察した「代表的な確定決算基準廃止論」にいかなる影響を及ぼすことになるかについて考察する。

第4節 確定決算基準廃止論に及ぼす影響

第1章第2節において、IAS/IFRSと新会計基準との収斂に基づく廃止論および逆基準性の弊害に基づく廃止論を述べたところであり、また、本章第1節において、新会計基準の公表に基づくわが国の制度会計の変革が、最終的には、企業規模に基づく会計基準の二元化をもたらした経緯についても既に考察したところである。

前述の様々な新会計基準は、世界的な会計基準の収斂に基づき大企業・公開会社向けに公表されたものである。その一方で、会計基準の収斂は、同時に、新会計基準を必ずしも必要としない中小企業・非公開会社向けの会計基準として、指針の公表をも促すこととなった。よって、以下、指針の公表によって明らかとなった企業規模に基づく会計基準の二元化が、IAS/IFRSと新会計基準との収斂に基づく確定決算基準廃止論に及ぼす影響について考察する。

指針は、税務基準を、実務上、1つの会計基準として認容したところにその最大の特徴を見出すことができるのであるが、税務基準とはまさしく「逆基準性」そのものを意味することに注意しなければならない。よって、指針が内包する「逆基準性」を考察することにより、確定決算基準廃止論の根拠の1つである「逆基準性」が、実は、確定決算基準継続の根拠になり得る可能性についても併せて考察する。

(1) 国際会計基準・国際財務報告基準と新会計基準との収斂に基づく確定決算基準廃止論に及ぼす影響

IAS/IFRSと新会計基準との収斂は、平成9年以降の度重なる商法の改正を促し、商法改正を包摂する会社法が成立したことで、新会計基準と会社法との収斂作業が進んだことは既に考察したところである。また、わが国の制度会計における実務上の齟齬が生じないよう、引き続きASBJより新会計基準（企業会計基準）が次々と公表されていることも既に考察したところである。

会社法そのものは、旧商法のような独自の計算規定を有さず、そのほとんどを、計算規定のしん酌規定を定めた会社計算規則に委任している。具体的には、企業規模に応じた公正処理基準に基づく計算をしん酌するということである。換言すれば、会社法ならびに会社計算規則の条文が意味することは、公正処理基準の二元化を認容したものと考えられる

のである（図 11, 図 12, 図 13 ならびに図 14）。

図 11

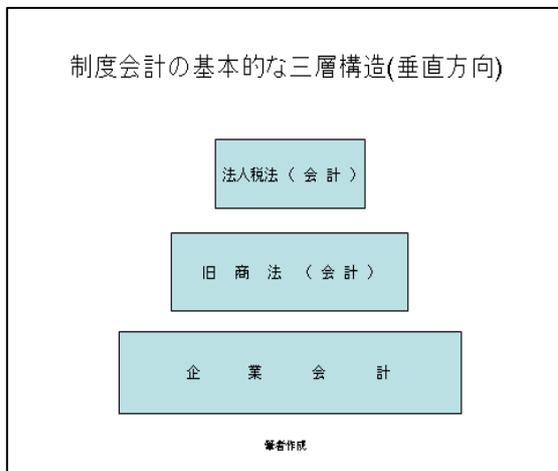


図 12

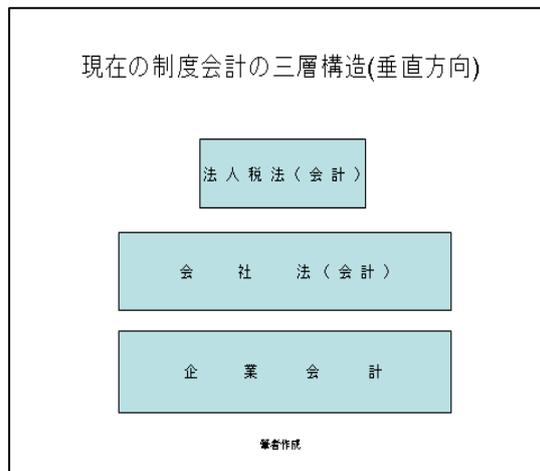


図 13

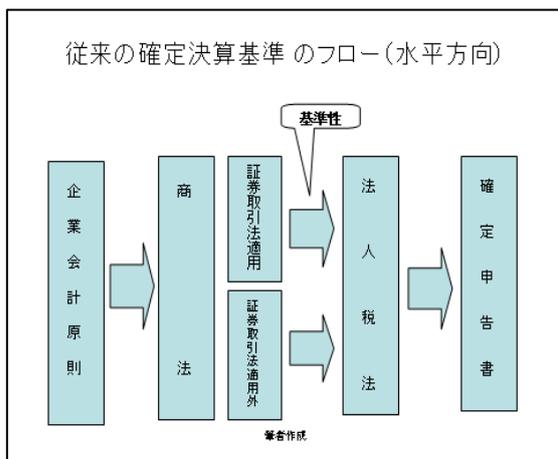
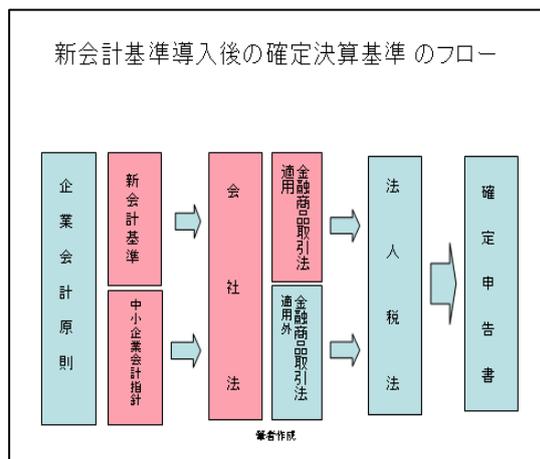


図 14



それでは、公正処理基準の二元化によってもたらされる影響とは一体何であろうか。それは、大企業・公開会社における、IAS/IFRS と新会計基準との収斂に基づく廃止論の根拠の1つである、「確定決算基準は、国内・国外向けの財務諸表の二重基準を誘発する制度であり、国際的な会計基準の統一化・調和化の作業の障害になる」という実務上の問題点が解消されるのではないかということである。

なぜならば、新会計基準と会社法との収斂が達成されることにより、新会計基準に基づき算出される企業利益は、申告調整を主体とした税務調整により課税所得が算出されるこ

とになると考えられるからである。つまり、国内・国外向けという二重基準に基づく財務諸表の作成を考慮する必要が無くなると考えられるのである（図 15 ならびに図 16）³⁵。

図 15

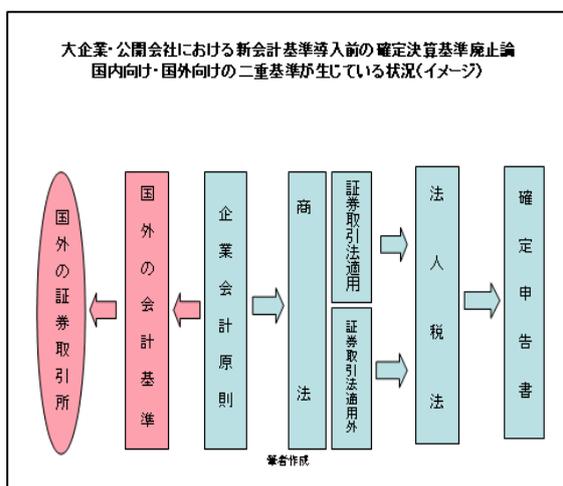
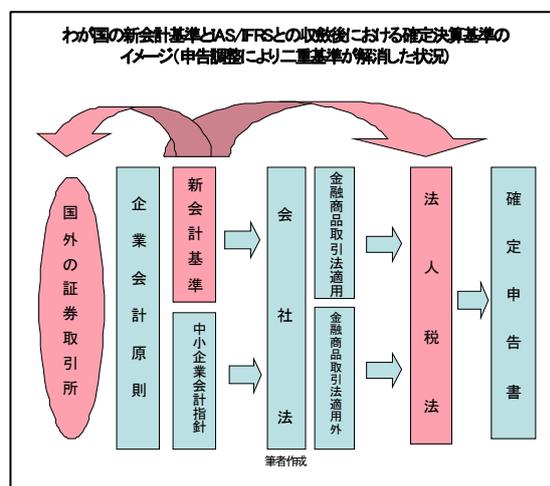


図 16



通常、申告調整が必要となるものとしては、法人税法における「別段の定め」が挙げられる。実は、この「別段の定め」こそ、法人税法固有の諸規定であるため、逆基準性を含む決算調整以外の全ての税務調整は、法人税確定申告書の別表 4 において企業利益の申告調整がおこなわれ、課税所得が算出されるシステムになっている。

なお、申告調整そのものは、わが国のみならず他国においても、また、会計制度上の確定決算基準採用の有無にかかわらず、税額の算出のためには必要なプロセスであるということについては注意しなければならない。

(2) 逆基準性の弊害に基づく確定決算基準廃止論に及ぼす影響

逆基準性の弊害に基づく廃止論は、大企業・公開会社における逆基準性の問題に端を發

³⁵ 武田(昌)・後藤[2008]によると、グローバルスタンダードの特徴である企業の組織再編を促した平成9年以降の新会計基準の公表と平成18年の会社法施行に合わせて、法人税法では、「組織再編税制」の整備がなされたことについて触れ、「組織再編税制」は、広く申告調整を認めることにより、会社法や企業会計の求める処理を妨げることがないように最大限の配慮がされていると述べている。武田昌輔・後藤喜一編著『会社税務積義』第一法規、2008年、1405の7-1405の19頁。

していることは、第1章第2節において、既に考察したとおりである。いわゆる、税法上のさまざまな規制あるいは特典の前に、会計の有する機能の1つである「情報提供」に資する新会計基準の有する意義が、財務諸表上に適切に反映されなくなるおそれ（いわゆる、税務基準の企業会計への介入）があるという、主張である（図17）。

図 17

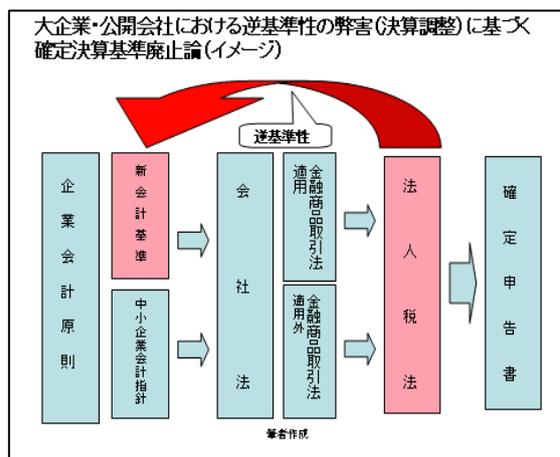
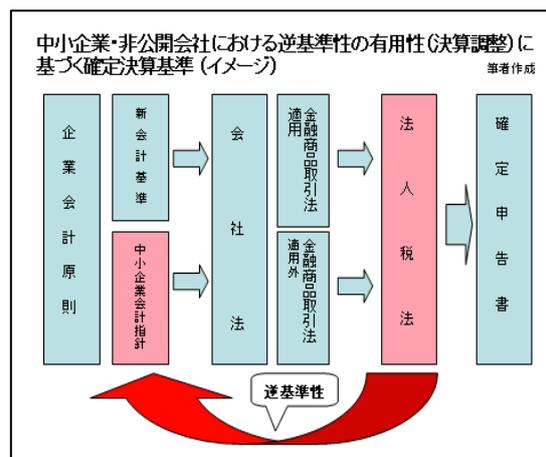


図 18



しかし、前述したとおり、新会計基準と会社法との収斂作業が進んだ結果もたらされた公正処理基準の二元化により、大企業・公開会社は今後、申告調整を主体とした税務調整により課税所得の計算をおこなう方向に進むものと考えられるのである（図16）。

新会計基準が、わが国に導入される以前の状況においては、IAS/IFRSに基づいた国外向けの財務諸表が、そのまま国内の財務諸表として利用することが難しかったのであるが、新会計基準導入後、新会計基準との収斂が進んだ会社法の施行により、新会計基準に基づき算出される企業利益は、申告調整をおこなうことで、直接、課税所得の計算をおこなうことを可能ならしめていると考えられるのである。換言すれば、申告調整がおこなわれることにより、逆基準性が生じる可能性が減少すると考えられるのである。

一方、中小企業・非公開会社における逆基準性の問題については、新会計基準と会社法との収斂作業に基づく公正処理基準の二元化により指針が公表されるに至ったのであるが、考察の結果、指針の最大の特徴は、税務基準を、実務上、1つの会計基準として容認したところにある。また、税務基準とはまさしく「逆基準性」そのものを意味することが明らか

かとなった(図18)のである³⁶。よって、中小企業・非公開会社は今後、本指針に基づき、決算調整を主体とした税務調整をおこなうことで、適正な課税所得の算出が可能になると考えられるのである。

その結果、大企業・公開会社が主張する①IAS/IFRSと新会計基準との収斂に基づく廃止論、②逆基準性の弊害に基づく廃止論のいずれもが、今後、確定決算基準の弊害を主張する直接的な根拠とはなり得ないと考えられるのである。

一方、指針が内包する「逆基準性(税務基準)」は、中小企業・非公開会社にとって、(大企業・公開会社が主張する)確定決算基準廃止論の根拠としての「逆基準性」とはなり得ず、むしろ確定決算基準継続の根拠としての「逆基準性」の存在が明確になったと考えられるのである。

³⁶ この点について、田中(敏)[2008]は、「会計慣行→会社法(商法)→法人税法という会計の三重構造は、確定決算により、法人税法の主張が会社法会計に強く影響力を行使している傾向にあり、法人税法のいう三重構造は、会計慣行→会社法(商法)⇔法人税法となっている」と指摘している。田中(敏)前掲論文、123頁。

第3章 国際会計基準・国際財務報告基準が各国等の中小企業の会計制度に及ぼした影響¹

第1節 ドイツにおける国際会計基準・国際財務報告基準の国内導入による影響と逆基準性の原則の現状

ドイツ²は、典型的な制定法国家であり、わが国の商法典（新・旧商法ならびに会社法）の原型となった明治32年商法は、その編纂時において、当時のドイツ商法典の影響下にあったことは、既に第2章第2節において考察したところである。

ドイツにおける商法会計の最大の特徴として挙げられるのは、①ドイツ商法典第238条（帳簿記帳義務）以下に定められたドイツ商法典の概念である「正規の簿記の諸原則（Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung;以下、GoB³）」、②ドイツ所得税法第5条第1項に定めのある「商事貸借対照表の税務貸借対照表に対する基準性の原則（Maßgeblichkeitsgrundsatz;以下、基準性の原則⁴）」である⁵。このうち、①のGoBは、わが国の「公正処理基準」に近似するものであり、②の基準性の原則は、わが国の確定決算基準に近似する規定であると考えられる。ただし、わが国の制度会計と大きく異なる点として注意しなければならないことは、商法典そのものに、詳細な会計基準に関する規定

¹ 米国においても、税務会計と企業会計の制度的な一致に関する議論が以前から存在する。特に、2000年以降のエンロン事件を端緒とした会計不信を契機として企業利益と課税所得の乖離について強い批判が生じた経緯がある。なお、米国においては、イギリス、IASBおよびわが国のような中小企業・非公開会社向けの会計基準の公表が現在までになされていないため、本章における考察対象としては選定していない。

² ヨーロッパ委員会の2000年の統計資料によると、ドイツには約354万8千社の企業が存在し、その内、従業員数250人未満の中小企業数は、全企業数の99.6%を占めていることから、わが国と同様に企業規模の二元化が著しいことが理解できる。

European Commission, *The Sixth (2000) report of the observatory of European SMEs*.
<http://www.eim.nl/observatory7and8org>.

³ 第238条第1項第1文「すべての商人は、帳簿を記帳し、かつ、その帳簿上に、自己の商取引および財産状態を正規の簿記の諸原則に従って明瞭に記載する義務を負う」宮川一男・W・フレリックス監修 遠藤一久・石原肇・川口八洲雄・鈴木義夫・千葉修身訳『現代ドイツ商法典第2版』森山書店、1993年、3頁。

⁴ Herausgegeben vom Bundesministerium der Finanzen, *Amtliches Einkommensteuer-Handbuch*2005, Stollfuss, Bonn, 2005, S. 166.

⁵ ドイツ法人税法第8条（所得の確認）では、法人税法上も所得税法の規定を援用している。Herausgegeben vom Bundesministerium der Finanzen, *Amtliches Körperschaftsteuer-Handbuch*2006, Stollfuss, Bonn, 2006, S. 62.

を包摂していることである。ドイツの制度会計は、ドイツ商法典における GoB を計算の基本規定とすることにより、適正な会計慣行を基礎とする旨を明示しているため、ドイツ所得税法は、税法独自の立場から適正な会計慣行に依準する旨の規定を設けることなく、基準性の原則によってその趣旨を明示しているものと解せられている⁶。

ドイツ商法典における会計の規定には、そもそも IAS/IFRS に基づく会計思想は導入されておらず、取得原価主義・債権者保護等を重視した保守的な会計が、1980 年代前半まで維持されていたのであるが、ドイツにおいても、わが国と同様 1990 年代以降、IAS/IFRS に基づく新会計基準の国内導入と伝統的な制度会計との収斂に伴い、会計思想上の諸問題が発生している。ただし、わが国と状況が異なる点は、ドイツでは、既に 1980 年代から、会計基準の国際化（当時では、国際的調和化）の問題に取り組んでいたということである。

ドイツにおける会計基準の国際化問題への具体的な取り組みとしては、まず、EC 加盟国の一員として EC 域内の「会計の比較可能性と同等性」の改善を図るため、EC 会計関連指令（EC 第 4 号、第 7 号、第 8 号）⁷に基づく 1985 年の商法典の改正（いわゆる EC 会計関連指令のドイツ国内法としての会計指令法への転換：会計基準の国際化への第 1 段階）であり、その後、コンツェルン（連結）決算書に国際財務諸表としての適正性をあたえるため、1998 年に「資本調達容易化法」および「企業領域統制・透明化法」を成立させた経緯（会計基準の国際化への第 2 段階）が挙げられる。

一方、EU は、2002 年に、IAS/IFRS 適用に関する EU 命令を公布し、2005 年以降、EU 域内に本店を置く上場企業ないし資本市場指向的な企業のすべてに IAS/IFRS の適用を強制することを表明した。この措置に伴い、ドイツにおいては、2004 年 12 月に「企業会計法改革法」を成立させ、IAS/IFRS を商法典の中に組み込むことで、2005 年以降の IAS/IFRS の前面実施⁸に備えることとなった（会計基準の国際化への第 3 段階）。

⁶ 武田隆二『制度会計論』中央経済社、1982 年、147 頁。

⁷ ローマ条約（欧州経済共同体（EEC）を設立する条約）に定める諸目標達成のため、広範囲に及ぶ経済活動を対象として制定される指令である。EC 第 4 号指令は、資本会社（株式会社、株式合資会社、有限会社）の個別財務諸表の作成・開示に関する加盟国会社法規の調和化を目的として 1978 年（昭和 53 年）に制定されている。財務諸表が会社の財産、財務状況および損益につき「真実かつ公正な概観（True and Fair View）」の伝達義務など全 62 条の規定がある。EC 第 7 号指令は、多くの点で第 4 号指令に依拠しながら、連結財務諸表の作成・開示など全 51 条の規定がある。なお、EC 第 8 号指令は、監査人の資格に関する規定である。

⁸ 欧州証券規制委員会（CESR）は、2005 年（平成 17 年）、先進諸国の中で IFRS を自国の会計基準に採用することを表明していない日本、米国、カナダに対し、同等性評価に関する

本節では、まず、ドイツの会計制度の特徴である GoB、基準性の原則ならびに逆基準性の原則について、その概要について考察する。次に、今までに実施された会計基準の国際化への具体的な取り組みの経緯ならびに会計基準の国際化に対応した税法改正の経緯について考察する。そして最後に、上述の会計基準の国際化に向けた取り組みにより浮かび上がる逆基準性の原則の継続について考察する。

(1) 正規の簿記の諸原則、基準性の原則ならびに逆基準性の原則についての概要

GoB は、1897 年の商法典改正以来、ドイツ商法会計法の基軸をなす規範概念である。ドイツにおいては、制定法上の明文をもって、商業帳簿および年度決算書の作成に関する規範原則 (GoB) を明示的に掲げて、商人と資本会社の会計を規律する法秩序の基軸的枠組みを設定している。よって、諸帳簿および年度決算書は、GoB への適合をもってはじめて合法・正規のものとされることから、GoB は、会計に対する法の主導を媒介する法律上の文言・概念であり、かつ諸帳簿および年度決算書作成上、GoB への一般的準拠が指示されているという意味で、「一般規範」とみなされている⁹。

GoB は、一方で、その概念が法文上規定されていない不確定な法概念でもある¹⁰。ドイツ商法典が、GoB という不確定な法概念を置いた理由は、成文法主義の下で、立法者はむしろ不確定な法概念を置くことによって、法領域で生起する多様な事態を規律し、法基準の内容を状況や見解の変化に対して余地を残すことを意図しているからである¹¹。換言すれば、GoB の内容を詳細に成文化することは、むしろ会計実務の発展に対する法の適応能力を弱めることになるとして、諸帳簿と年度決算書の作成に関する基準を、法律形式でおおってしまうことを意識的に回避しているのである。この意味で、内容と範囲が不確定な GoB なる法概念をもって法秩序の貫徹を図ったドイツ商法会計の規範原理のあり方は、「立法の偉

技術的助言(テクニカル・アドバイス)をおこなっていた。その後、2008年12月に欧州委員会(EC)は、わが国の新会計基準について、米国会計基準と同様にEUの採用するIFRSと同等である旨を公表している。企業会計審議会企画調整部会「我が国における国際会計基準の取扱いについて(中間報告)(案)」の公表について、2009年2月。

⁹ 佐藤博明「正規の簿記の諸原則」佐藤博明編著『ドイツ会計の新展開』所収、森山書店、1999年、100頁。

¹⁰ 佐藤前掲書、99頁。

¹¹ 佐藤前掲書、103頁。

業」とすらいわれている¹²。

一方、ドイツ所得税法第 5 条第 1 項は、「法律上の規定に基づき、帳簿を記帳し、且つ、定期的に決算書を作成する義務を負っているか、もしくは任意に帳簿を記帳し、且つ、決算書を作成する営業者にあっては、経済年度末に、商法上の正規の簿記の諸原則に従って表示されなければならない経営財産が計上されなければならない（以上、1 文）。利益算定に際しての税法上の選択権は、商法上の年度貸借対照表と合致して行使されなければならない（以上、2 文）」と規定されている¹³。この規定こそが、基準性の原則と呼ばれる根拠条文となるものである。

基準性の原則を更に細分化すると、実質的な基準性の原則と形式的な基準性の原則とに分離することができる。前者は、商事貸借対照表が、税法上別段の定めがない限り、税務貸借対照表作成の際の基準となることを意味しており、ドイツ所得税法第 5 条第 1 項の第 1 文がその根拠条文となる。

後者は、いわゆる逆基準性の原則といわれるものであり、同項第 2 文がその根拠条文となる。具体的には、特定領域の限られた租税優遇措置（割増償却、特別償却、流動資産の評価減、特定資産の LIFO 等）が商法会計に介入する場合、部分的かつ限定された範囲で商法会計の税法に対する基準性が逆転する現象のことである。換言すれば、税制上の優遇措置を受ける目的でおこなわれる強行的な課税実務のために、基準性の原則が逆転し、税法の価値計上が、商法の価値計上の基準になった現象を意味する¹⁴。

（２） ドイツにおける会計基準の国際化への具体的な取り組み

① 会計基準の国際化への第 1 段階（1985 年の商法典の改正）

従来、ヨーロッパにおいては、統一性のある会計制度は存在しなかったのであるが、EC 域内においては、経済統合を目指すなかで、「会計基準の国際的調和化（いわゆるハーモナイゼーション）」を図る動きが EC 加盟各国の会社法制調和化の一環として進展していた。具体的には、1970 年代後半以降に出された EC 会計指令であり、この指令を受ける形で、ド

¹² 佐藤前掲書、104 頁。

¹³ 野上千穂「ドイツ「基準性原則論」新展開の現代的意味」『會計』第 165 巻第 3 号、2004 年 3 月、45 頁。

¹⁴ 川口八州雄「商法会計と税法会計」佐藤前掲書所収、155－158 頁。

イツにおいても、1985年に商法典の改正をおこない¹⁵、1986年1月1日から施行された。

1985年改正商法典の意義は、EC第4・7・8各号指令のドイツ国内法への転換作業の結果として商法典第3編「商業帳簿¹⁶」の規定が組み込まれたことにある¹⁷。ところが、当時、GoBはEC第4号指令の「真実かつ公正な概観 (True and Fair View)」条項よりも優先するとの解釈がなされていた¹⁸ため、基準性の原則が堅持された個別決算書は国内対応、コンツェルン決算書がEC域内対応という二元化に基づく国際対応がおこなわれることとなった¹⁹。

その結果、商法典の慎重の原則に基づく資本維持の優位性を認めることで、債権者保護を意図した個別決算書から作成されるコンツェルン決算書は、外国資本市場ならびに外国投資家の情報ニーズを反映した必要十分な情報提供を果たしているとは言い難く²⁰、なお且つ、当時、大手コンツェルンによる国際資本市場における直接金融のための会計の国際化が進んでいたことから、会計基準の国際化への第2段階の処理が必要となったのである。

② 会計基準の国際化への第2段階（資本調達容易化法、企業領域統制・透明化法の成立）

会計基準の国際化への第2段階の処理を促すきっかけの1つとなった代表的な問題として、1993年にダイムラー・ベンツ社が、ニューヨーク証券取引所への上場申請に作成した米国の一般に公正妥当と認められた会計基準 (Generally Accepted Accounting Principle ;

¹⁵ 木下勝一「商法会計法の形成—2つの波—」佐藤前掲書所収、15頁。

¹⁶ ドイツの現行商法典第3編「商業帳簿」は、企業会計に関する基本的・包括的規定を新設したものである。第1章「すべての商人に対する規定」、第2章「資本会社（株式会社、株式合資会社および有限会社）に関する補完規定」、第3章「登記済協同組合に関する補完規定」、第4章「信用機関に関する補完規定」から構成されており、第1章の一般規範を第2章から第3章の特殊規範が補完する構成となっている。

¹⁷ このうち本節に直接関係のあるEC第4号指令ならびにEC第7号指令について説明すると、EC第4号指令の「真実かつ公正な概観 (True and Fair View)」条項は、商法典第3編第2章「資本会社（株式会社、株式合資会社および有限会社）に関する補完規定」第264条（作成の義務）第2項に取り込まれ、EC第7号指令に基づくコンツェルン決算書等の作成免責条項等は、第291条（コンツェルン決算書およびコンツェルン状況報告書の作成免除）ならびに第292条（コンツェルン決算書およびコンツェルン状況報告書の作成免除に関する法規命令授權）として取り込まれている。

¹⁸ 木下前掲書、17頁。

¹⁹ 木下前掲書、25頁。

²⁰ 松本康一郎・稲見亨共著「ドイツにおけるIASへの対応」『国際会計基準の導入に関する総合的研究 最終報告』日本会計研究学会・特別委員会、2003年9月、79頁。

以下、US-GAAP²¹⁾に基づく決算書問題が挙げられる²²⁾。この問題は、EC 域内の国際的調和化から更に US-GAAP への適応を迫られた結果生じたものである。

ダイムラー・ベンツ社は、米国での上場に際してドイツ国内基準である商法典規制のほかに、米国の証券取引法の規制を受けることとなり、その結果、US-GAAP 基準に基づいたコンツェルン決算書の報告もおこなう必要が生じ、この問題を契機として、ドイツ商法典と US-GAAP の二重の規制を受けたコンツェルン決算書報告をおこなうという会計基準の二元化問題が生じたのである²³⁾。

この事態に対してドイツがとった方策は、商法典改正により US-GAAP/IAS 適応条項を新たに設けることであり、具体的には、1998 年に制定された「資本調達容易化法」「企業領域統制・透明化法」の成立である。

「資本調達容易化法」を成立させた趣旨は、商法典の中に商法典に基づくコンツェルン決算書の作成義務の免責を規定する商法典 292a 条 (US-GAAP/IAS 適応条項) を新設することにあつた。具体的には、商法典第 3 編「商業帳簿」の会計規範システムの中に免責条項を挿入するという法形式のもとに、US-GAAP/IAS によるコンツェルン決算書の作成を受け入れる途を法制化するという対応措置を採ったのである²⁴⁾。この措置により、財務諸表作成に際しての二重コストの発生が回避されることになったのであるが、商法典を最高法規とするドイツの会計制度において、自らの法適用について免責範囲を与えたことは特筆すべきことと考えられる²⁵⁾。

「企業領域統制・透明化法」を成立させた目的の 1 つは、「資本調達容易化法」の成立により、US-GAAP/IAS によるコンツェルン決算書にも適応するためのドイツ史上初の「会計基準設定機関」の設置を実現させることであり、具体的には、商法典第 342 条 (私的会計委

²¹⁾ 米国の財務会計基準審議会 (Financial Accounting Standards Board ; FASB) が定める財務会計基準である。

²²⁾ 鈴木義夫『ドイツ会計制度改革論』森山書店、2000 年、43-44 頁。
1993 年度の決算書において、ドイツ商法典に基づく 6 億 1,500 万ドイツ・マルクの利益を示す一方で、US-GAAP に基づくと 18 億ドイツ・マルクの損失が生じたという内容である。一般的には、ドイツの会計制度は、米国の会計システムより保守主義的であると考えられていた。この問題により、ドイツの会計制度における秘密積立金の取崩し等の存在が浮き彫りになったと考えられる。

²³⁾ 木下前掲書、33-34 頁。

²⁴⁾ 木下前掲書、42 頁。

²⁵⁾ 松本・稲見前掲書、79 頁。

員会) および第 342a 条 (会計審議会) を新設することにあつた²⁶。「会計基準設定機関」は、上記いずれかの条文に基づき設置することとなっており、結果的には、商法典第 342 条に基づく「ドイツ会計基準委員会」が設置された²⁷。

「企業領域統制・透明化法」ならびに「資本調達容易化法」の成立により、債権者保護に基づく保守主義的なドイツの会計制度は、国際資本市場における直接金融のための会計の国際化に向けた対応が整ったと考えられる。しかし、会計基準の国際化への第 2 段階においてもドイツの対応は、上述のとおり、コンツェルン決算書の範疇に限定した会計基準の国際化を推進したに過ぎず、個別決算書については、従来どおりの会計制度が温存された状況であったことが理解できる。

③ 会計基準の国際化への第 3 段階 (企業会計法改革法の成立)

EU は、2002 年に「IAS/IFRS 適用に関する EU 命令²⁸; 以下、EU 命令」を公布したことにより、2005 年から EU 域内に本店を置く上場企業ないし資本市場指向的な企業のすべてに IAS/IFRS の適用を強制することを表明した。この EU 命令に基づき、ドイツでは 2004 年 12 月に「企業会計法改革法」が成立し、EU 命令を国内法化することで 2005 年から IAS/IFRS の導入を実施することとなった²⁹のであるが、一方で、ドイツは、EU 命令の中に IAS/IFRS の適用領域を拡大することに関し、加盟国立法選択権を認めさせる努力を EU 命令の交付前から継続していた経緯があつた³⁰。

加盟国立法選択権とは、具体的には、商法典第 315 条 (IAS/IFRS によるコンツェルン決算書に関する規定) ならびに同 325 条 (公示) を新設したことにある。前者は、EU 命令対象企業に対し、商法典のコンツェルン会計規範の適用を免責する一方で、EU 命令対象外の

²⁶ 他には、連結決算書における報告内容の拡張を図ることであり、商法典第 297 条第 1 項の改正 (資金計算書およびセグメント情報の附属明細書への追加) ならびに第 289 条第 1 項の改正 (企業のリスク情報の状況報告書への追加) があつた。

²⁷ 木下前掲書、43 頁。

²⁸ 木下勝一「EU 承認 IFRS のドイツ商法会計規範への国内法化—2005 年ドイツ会計改革をどう見るか—」『会計』第 170 巻第 1 号、2006 年 7 月、19 頁。2005 年以降、資本市場指向企業に対し、IAS/IFRS 準拠のコンツェルン決算書の作成を義務づけるとともに、US-GAAP 適用の企業に対する猶予を 2007 年まで認め、さらに、IAS/IFRS の適用領域を拡大することに関し、引き続き加盟国立法選択権を認めるというものである。

²⁹ 郡司健「ドイツ会計制度改革の新局面—ドイツ会計法改革法 (Bi1ReG) によせて—」『会計』第 168 巻第 4 号、2005 年 10 月、473—474 頁。

³⁰ 木下前掲論文、19 頁。

企業に対しては、コンツェルン決算書の作成に際して、商法典あるいは IAS/IFRS の選択適用を認めるものである。後者は、官報における決算書開示に際し、商法典上の個別決算書に変えて IAS/IFRS 準拠の個別決算書の公表を情報提供目的に限定したうえで認めるものである。この措置により、利害調整機能の特徴とする商法典個別決算書と情報提供機能の特徴とする IAS/IFRS 個別決算書が併存することとなったのである³¹。

「企業会計法改革法」に基づく IAS/IFRS の導入は、結局のところ、商法典第 3 編「商業帳簿」の規定における個別決算書・コンツェルン決算書の二元化対応および会計目的・機能の差別化に基づく枠組みのなかに組み込まれていることが理解できる。換言すれば、商法典第 3 編「商業帳簿」の規定のなかに EU 命令を組み込むという立法過程を通じてのみ、IAS/IFRS が強制規範または慣習規範としての効力をもち得るところにドイツの会計制度の特殊性を見出すことができるのである³²。

④ 現在までの税法改正の経緯

GoB は、1897 年の商法典改正以来、ドイツ商法会計法の基軸をなす規範概念であることは、既に考察したとおりである。一方、ドイツ商法会計制度の基礎である税法会計に対する商法会計の基準性の原則については、税法上の利益測定と商法上の利益測定とを結び付けた最初の州が、1874 年のブレーメンとザクセン州である³³ことから、GoB の制定よりもさらに 23 年遡及する歴史を有する規定であることが伺える。この点について、遠藤[1984]は、1874 年ザクセン所得税法第 22 条において、すでに「正規の商人の慣習に合致するような諸原則」が謳われていたと述べたうえで、GoB が求められた根本的動因は、税法における課税所得の算定にあったとしている³⁴。

一方、飯塚[1988]は、1895 年 6 月 25 日に制定されたヘッセン州政府の一般所得税法の第 19 条第 8 項において「正規の簿記の諸原則に従い……」との文言が使用されていたことから、GoB の概念は、ヘッセン州の所得税法に淵源していたと主張しており、その上で、GoB の淵源が、ドイツ商法典であるとするわが国の一般的認識の誤りを指摘している³⁵。

³¹ 木下前掲論文，19－20 頁。

³² 木下前掲論文，22－23 頁。

³³ 川口前掲書，151 頁。

³⁴ 遠藤一久『正規の簿記の諸原則』森山書店，1984 年，19 頁。

³⁵ 飯塚毅『正規の簿記の諸原則（改訂版）』森山書店，1988 年，32 頁。

その後、基準性の原則は、1891年、1920年の各所得税法にも保持された³⁶後、1925年の所得税法第13条において、歴史上初めて「正規の簿記の諸原則」概念が税務上の利益測定基準であると宣言され³⁷、1934年の所得税法第5条第1項では、経営財産が正規の簿記の諸原則に従って表示されなければならないことが規定されている。1955年の所得税法第5条においてもほぼ同様の表現が受け継がれた後、今日の所得税法第5条第1項に至っている³⁸。

以上の考察から、GoBの淵源は、ドイツの所得税法にあり、GoBは、その制定当初から課税所得の算出と不可分の関係を有していたことは明らかである。よって、GoBと基準性の原則とは、ドイツの制度会計を理解するうえで、まさしく表裏一体の関係であることが理解できるのである。

(3) 会計基準の国際化と逆基準性の原則

ドイツにおいても、わが国と同様1990年代以降、IAS/IFRSに基づく新会計基準の国内導入と伝統的な制度会計との収斂に伴い、会計思想上の差異に基づく混乱が生じている。

ドイツの場合、既に、1980年代から、EC加盟国の一員として会計基準の国際化（当時では、国際的調和化）の問題に取り組んでいたことは既に考察したところである。会計基準の国際化は、更に、GoBと並ぶドイツ商法会計制度の基礎の一つである基準性の原則に関しても変革を促した経緯が存在する。

基準性の原則と会計基準国際化との最初の接点は、EC会計関連指令（EC第4号、第7号、第8号）に基づく1985年の商法典の改正（いわゆるEC会計関連指令のドイツ国内法としての会計指令法への転換：会計基準の国際化への第1段階）直前に制定された所得税法第6条第3項（当時）の逆基準性の規定である。この規定により、初めて逆基準性が法制化されている。その後、所得税法第6条第3項は、1989年12月22日の租税改革法により廃止され、第5条第1項の2文が新設された³⁹。この措置により、税法会計が、実質的に商法会計を支配する一方、商法会計は、包括的な逆基準性の合法化により、その独立性は、有名

³⁶ 鈴木前掲書、70頁。

³⁷ 川口前掲書、153頁。

³⁸ 鈴木前掲書、70頁。

³⁹ 川口前掲書、148－149頁。

無実化している（商法会計の形骸化）⁴⁰。

このようなドイツ商法会計制度上の問題点が存在するにもかかわらず、その後、前述した会計基準の国際化への第2段階ならびに第3段階を経た現在においても、依然として所得税法第5条第1項に規定される逆基準性を含む基準性の原則が維持されている理由とは一体何であろうか。

その理由として考えられることは、前述した会計基準の国際化への第2段階における、「資本調達容易化法」ならびに「企業領域統制・透明化法」の成立である。この2つの立法措置により、債権者保護に基づく保守主義的なドイツの会計制度は、国際資本市場での直接金融のための会計国際化への対応に向けた対応が整ったと考えられるのである。具体的には、コンツェルン決算書の範疇に限定した会計基準の国際化を推進することが可能となった一方で、従来からの個別決算書については、逆基準性に基づく会計制度が温存される状況となったことが理解できるのである。

以上の考察からドイツでは、現在に至るまで会計基準の国際化への様々な具体的な取り組みがおこなわれたにもかかわらず、逆基準性を含む基準性の原則は、依然として維持されていることが明らかとなった。いわゆる、会計基準の国際化を前面に押し出しながら、その背後では、従来の租税制度の保持が見て取れるのである。したがって、ドイツにおける現代の逆基準性を含む基準性の原則の制度的意味は、会計基準の国際化を標榜した上で、現行の租税制度の保持にあると考えられるのである⁴¹。

⁴⁰ 川口前掲書，168頁。

⁴¹ 野上前掲論文，54頁。

第2節 イギリスにおける中小企業向け会計基準

イギリスは、米国と同様に典型的な慣習法の国家であるにもかかわらず、財務報告制度に関しては、会社法を基礎に形成されているところは、ドイツやわが国に代表される制定法国家と近似しており、ここにイギリス会計制度の特質を垣間見ることができる。具体的には、イギリス会社法が、会計に関する大枠を規定し、会計基準が、詳細かつ具体的な規定を提供するシステムは、わが国の制度会計と近似するものである。

一方、イギリスは、ドイツと同様に、1980年代から、EC加盟国の一員として会計基準の国際化（当時では、国際的調和化）の問題に取り組んでいた経緯を有している。また、わが国と同様、1990年代以降、IAS/IFRSと国内会計基準との収斂に基づく新会計基準の公表とその複雑化に起因する中小企業における「会計基準の過重負担（Accounting Standards Overload）」問題が生じたことから、他国に先駆けて中小企業向けの会計基準の制定に関する取り組みをおこなってきた経緯を有している。

イギリスでは、この問題について、法人行政ならびに証券取引行政を所管する貿易産業省（Department of Trade and Industry；以下、DTI）ならびに会計士団体の協力を得た会計基準審議会（Accounting Standards Board；以下、ASB）は、1997年に中小企業向け会計基準（Financial Reporting Standards for Smaller Entities；以下、FRSSE）を公表している。この経緯は、わが国においては、中小企業庁が、2002年3月に「中小企業の会計に関する研究会報告書」を公表後、会計関連4団体（日税連、会計士協会、日本商工会議所、ASBJ）が設置した「中小企業の会計の統合に向けた検討委員会」より、2005年8月1日に「中小企業の会計に関する指針；以下、指針」を公表した経緯と共通性を有している。

よって、本節ではまず、イギリスの会社法ならびに会計基準に関する概略とその特徴について考察を行い、次に、FRSSEの公表に至る経緯とFRSSEの特徴について考察する。そして最後に、2006年会社法の改正とそれに伴うFRSSE改革の現状について考察することで、FRSSEとわが国の指針に関する相違点を明らかにする。考察の結果、わが国やイギリスのように制度会計を採用する国家においては、新会計基準の国内導入に伴い生じた、会計基準の二元化問題に対処する方策として、中小企業向けの計算書類に関する規定の開発と会計基準の二元化を認容する会社法の存在が不可欠であり、そのような制度会計を再構築することに合理性があることを結論として述べることにする。

(1) イギリスの会社法ならびに会計基準についての概要

イギリス⁴²は、コモン・ロー体系に属する国の会計としての伝統を有しているのであるが、1844年の会社登記法⁴³による会計規制がおこなわれるまで、確固とした会計基準は存在せず、慣習に基づき処理されてきた経緯がある。その後、経済の発展に伴い重大な不正事件⁴⁴の発生を期に、規則を明文化することによって「監査のための会計」が求められることとなった。

イギリスの会社法のベースとなるものは、1948年会社法である。その後イギリスは、1967年の改正を経た後の1973年にEC加盟を果たしているのであるが、1978年に公布されたEC第4号指令において、イギリス会社法の最高規範概念である「真実かつ公正な概観 (True and Fair View ; 以下, TFV)」が採択されていることから、イギリスの会計制度は、EC指令やIAS/IFRSに基づく調和化あるいは収斂に対し相当の影響力を有していることが理解できる⁴⁵。その後、1981年会社法では、上述のEC第4号指令を国内法化する改正をおこない、1989年会社法では、EC第7・8号指令の国内法化を中心とした改正をおこなっている。

一方、現代会社法のベースとなるのは、1985年会社法である。1985年会社法の最大の特徴は、「TFV」ならびに「離脱規定」が挙げられる。この2つの特徴は、そのままイギリスの財務報告制度の特徴でもありと考えられるため、以下、各々について考察することとする。

まず、前者のTFVについてであるが、TFV概念の起源は、1856年会社法が、貸借対照表における「真実かつ正確な概観」を要求したことにある。その後、1948年会社法において「真実かつ公正な概観」に表現が変更され今日に至っている。

TFVの直接的な根拠条文である1985年会社法第226条第2項には、「貸借対照表において

⁴² ヨーロッパ委員会の2000年の統計資料によると、イギリスには約370万社の企業が存在し、その内、従業員数250人未満の中小企業数は、全企業数の約99%を占めていることから、わが国ならびにドイツと同様、企業規模の二元化が著しい状況であることが理解できる。European Commission, 前掲ウェブサイト。

⁴³ この法律により、会社設立は、免許主義から準則主義へ移行し、登記設立、会社情報の公開・監査が義務づけられた。

⁴⁴ 1931年のロイヤル・メール・スチーム・パケット社事件をはじめとするいくつかの会計不祥事が発生したにも拘らず、職業会計団体が、何ら対応策を提示しなかったことが批判され、プライベート・セクターによる会計規制の必要性が唱えられた。

⁴⁵ 井戸一元「イギリスの財務報告」『豊橋創造大学短期大学部研究紀要』第18号、2001年、1-2頁。

は、TFVに基づいた期末における会社の財政状況を反映させなければならない。また、損益計算書においては、TFVに基づいた会計期間中に生じた会社の損益を反映させなければならない。」と定められている。この規定により、TFVの概念は、会計基準の準拠性を基本的前提としているものの、形式的な準拠性よりも経済的実態の反映である実質性が優先される概念（実質優先概念）であると解される⁴⁶ことから、TFVが、イギリスにおける財務諸表作成の最優先原則であることが理解できる。しかし、会社法においては、TFVそのものについての具体的な説明を何らおこなっていない為、曖昧さと抽象性が感じられる⁴⁷が、財務諸表の内容および様式に関する包括的な上位概念として他の会計諸基準に優先している⁴⁸。

次に、後者の離脱規定であるが、TFVと同じ1985年会社法第226条に規定がなされている。同条第5項には、「特別な状況下において、仮に、関連法規を遵守することにより、TFVとの不一致をもたらすのであれば、取締役は、TFV実現の為、必要な範囲内で関連法規からの離脱をおこなわなければならない。離脱に際しては、離脱した理由ならびにその影響について、計算書類の注記に記載しなければならない。」と規定している。

離脱（departure）という用語は、一般的には、消極的あるいはマイナスのイメージが付きまといがちであり、無論、わが国の制度会計には存在しない規定である。しかし、イギリスでは、会社法のみならず会計基準においても、一般的なガイドラインの中からその会社に最も適した会計基準を選択適用できるという考え方を採用しており、また、会計事象の歴史的発展に伴って、実務的に対応するために逐次改正や新設の設定もなされている⁴⁹。

以上の考察から、イギリスでは、会社法においても会計基準においてもTFVが実質優先概念であり、かつ、財務諸表作成の最優先原則であることは明らかであり、会社法においては、TFVを定める同じ条文中に離脱規定を置くことで、その存在をますます強固なものにしていると考えられる⁵⁰。

⁴⁶ 森田哲彌・宮本匡章編著『会計学辞典(第4版)』中央経済社、2001年、273-274頁。

⁴⁷ この点については、ドイツのGoBならびにわが国の公正処理基準も同様であると考えられる。

⁴⁸ 菊谷正人『英国会計基準の研究』同文館出版、1988年、171頁。

⁴⁹ 企業財務制度研究会『EC指令とEC各国における開示制度と開示内容』財団法人企業財務制度研究会、1994年、33頁。

⁵⁰ TFVは、最新の会社法である2006年会社法第396条第2項に引継がれ、離脱規定も、同条第5項に引継がれている。条文の内容は、使用される助動詞が、shallからmustに変更された点を除き、1985年会社法とほぼ同じ内容である。

(2) 中小企業向け会計基準の公表に至る経緯

前述したように、イギリスにおいてもわが国同様、1990年代以降、IAS/IFRSと国内会計基準との収斂に基づく新会計基準の公表とその複雑化に起因する中小企業における「会計基準の過重負担」問題が生じていた。イギリスは、この問題について、他国よりも早い段階から中小企業向けの会計基準の制定に関する取り組みをおこなってきた結果、ASBは、1997年11月にFRSSEを制定している。以下、制定に至るまでの経緯について概観する。

イギリスにおける「小会社」ならびに「中会社」の概念は、会社法においては比較的新しい概念であり、上記1981年会社法において導入されたものである⁵¹が、1985年会社法第221条の規定では、全ての会社に対して、前述したTFVに基づく財務諸表を作成することを義務づけたことにより、会社の規模にかかわらず、財務諸表に要求される開示範囲の著しい増加ならびに財務諸表の統一性の欠如という結果をもたらしている。ここに、中小企業における会計基準の過重負担問題の端緒が生じたことを認識することができる。

このような状況の下、法人行政ならびに証券取引行政を所管するDTIは、①会社に課せられた負担を最小にすることを包括的な狙いとする「会社の負担の最小化策」、②財務諸表利用者に提供される情報が合理的なニーズを満たすことを保証するかどうかに関する「利用者ニーズの保障」に関して会社法上の会計規定が与えるインパクトをレビューするという事態が生じている⁵²。

① FRSSEの構成

イギリスでは、元来、小会社の会計問題について、「普遍性概念 (universality concept)」と「基本的スケジュール論 (basic schedule for small companies)」⁵³という対立する2

⁵¹ 1907年会社法において「私会社」概念が導入され、会計規制の免除を認めた後、1948年会社法では、免除範囲を限定する「免除私会社」が導入されたが、1967年会社法で「免除私会社」は廃止された経緯がある。日本会計研究学会課題研究委員会報告書「中小会社会計基準に関する基本研究—特に、英国の小会社会計基準 (FRSSE) を巡って—」2003年9月、日本会計研究学会、11頁。

⁵² 武田隆二『中小会社の計算公開と監査—各国制度と実践手法—』清文社、2000年、280頁。

⁵³ 「普遍性概念」とは、1つの会計基準をすべての会社に共通する基準として扱い、特定の規模基準を充足する会社 (例えば小会社) に対して、個別的に適用を免除する概念である。一方の「基本的スケジュール論」とは、外形的には「小会社向け財務諸表の標準様式」

つの概念が存在していたが、FRSSE の公表は、従来の「普遍性概念」から「基本的スケジューラ論」への転換を意味するものであり、諸外国でも類例をみない画期的な試みである⁵⁴。

更に、イギリスの会計基準の設定主体であり、かつ、大企業向け会計基準の設定主体である ASB が FRSSE を公表したことにより、「大企業向け会計基準 (Big GAAP)」と「中小企業向け会計基準 (Little GAAP)」という会計基準の二元化をもたらされたところに、会計基準のグローバル化に対応するイギリスの会計制度の特徴を見出すことができる。

FRSSE は、かつての設定主体であった会計基準委員会 (Accounting Standards Committee ; 以下, ASC) が公表した「会計実務基準書 (Statements of Standard Accounting Practice ; 以下, SSAP)」, ASB が公表した「財務報告基準 (Financial Reporting Standards ; 以下, FRS)」ならびに ASB 内に設置されている会社法と会計基準の調整を目的とした緊急問題特別委員会 (Urgent Issues Task Force ; 以下, UITF) が公表する「UITF 合意書」から構成されている。FRSSE は、上記基準等を小会社向けに一つの文書として取りまとめたものであり、量的には、Big GAAP の 13% に相当する分量にまで圧縮されている⁵⁵。

FRSSE は、1997 年 11 月の公表後、現在までに 6 回の改定をおこなっている⁵⁶。改定は、上述した FRSSE を構成する SSAP, FRS ならびに UITF 合意書が各々改定されことに伴い実施されるものである。

それでは、現在まで公表された FRSSE のうち、2008 年 6 月に公表された 2008 年 FRSSE の構成について考察する。表 6 は、2008 年 FRSSE の構成を一覧にしたものである。

を作成し、内形的には「小会社に対する固有の会計基準」を立案する理論である。

⁵⁴ 河崎照行「英国における中小会社の会計基準 (FRSSE) - その全体像と簡素化のプロセス - (1)」『税経通信』第 56 巻第 8 号, 2001 年 6 月, 34 頁。

⁵⁵ 河崎前掲論文, 34-35 頁。

⁵⁶ 現在までに 1999 年, 2000 年, 2002 年, 2005 年, 2007 年, 2008 年の改定が実施されている。なお, 2008 年 FRSSE は, 2008 年 4 月 6 日以後開始する会計期間に適用される。

表6 2008年FRSSEの構成一覧（筆者作成）

項目		項目	
FRSSEの地位について		13	外貨換算
2008年4月発効FRSSEについて		14	後発事象
A	FRSSEの目的	15	関連当事者に関する開示
B	会計実務基準	16	連結財務諸表
1	範囲	17	取締役の報酬
2	一般	18	取締役に関する報告
3	損益計算書	19	効力の発生と経過措置に関する日付
4	収益の認識	20	2007年FRSSEの廃止
5	総認識利得・損失計算書（注）	C	定義
6	固定資産とのれん	D	任意に基づく開示
7	リース	E	2008年FRSSEの採用
8	流動資産	付表I	法規の企業への要求に関する注釈
9	課税	II	退職給付に係る会計基準
10	年金	III	会計処理の実例と実践的考慮
11	引当金，偶発債務ならびに偶発債権	IV	FRSSEの発展
12	資本調達	V	FRSSEの改正点

（注） Statement of total recognized gains and losses の規定である。FRSSE では、損益計算書とともに総認識利得・損失計算書を作成することとなっている。ただし、当期に認識される利得損失が、損益計算書上の項目に限られる場合、この計算書の作成は不要となる。この計算書に計上される例としては、固定資産の再評価損益や投資有価証券の未実現損益が挙げられる。

② FRSSE の特徴

表 6 から分かるように FRSSE の巻頭は、FRSSE の地位 (STATUS OF THE FRSSE) である。FRSSE の地位第 3 条 (General ; 一般条項) では、会社法の要請 (規定) が、FRSSE 上に反映していることを明記していることから、以下、FRSSE に反映された会社法の規定のうち重要な規定について考察する。

まず、FRSSE における小会社ならびに小グループに関する条文としては、FRSSE の地位第 7 項 (Scope ; FRSSE が適用される企業の範囲) ならびに会計実務基準第 1 項 (Scope ; FRSSE が適用される企業の範囲) が挙げられるのであるが、小会社 (小グループ) の定義については、FRSSE 付表 (会社法の適用に関する注記) 第 1 項における小会社 (小グループ) の規定⁵⁷において明らかにしている。具体的には、2006 年会社法の第 382 条 (Companies qualifying as small : general) ならびに第 383 条 (Companies qualifying as small : parent companies) の規定をそのまま採用している。

次に、TFV については、会計実務基準第 2 項 (General ; 一般条項) の 2.2 に規定⁵⁸されており、離脱規定に関しては、同項 2.3 号から 2.5 号に規定されている。FRSSE における離脱規定そのものは、1997 年・2000 年・2002 年の各 FRSSE には存在しなかったのであるが、ASB が、2004 年 11 月に公表した 2005 年 1 月以降に効力を有する FRSSE (2005 年 FRSSE) に向けた改定において初めて離脱規定が採用されている。

2005 年 FRSSE に初めて離脱規定が定められた背景には、ASB が、2003 年 1 月に作成した FRSSE の改革に関する諮問文書 (草案) 『『ワン・ストップ・ショップ』FRSSE』 (Consultation Paper (Draft), *A 'one-stop shop' Financial Reporting Standard for Smaller Entities (FRSSE)*) の存在が挙げられる。

この諮問文書 (草案) の趣旨は、1985 年会社法の規定 (小会社の計算書類の形式と内容に関する規定) を FRSSE に組み込むことにより、会社法と会計基準の要請を同時に充足 (い

⁵⁷ ①売上高 650 万ポンド以下、②資産総額 326 万ポンド以下、③従業員数 50 人以下という 3 つの条件のうち 2 つ以上に該当する小会社 (小グループ) をいう。ここで注意を要するのは、2006 年会社法第 382 条ならびに同法第 383 条においては、上記条件のうち①が 560 万ポンド以下、②が 280 万ポンド以下と定められていたが、欧州議会本部の指令に基づく 2008 年会社法規則 (2008 年 2 月 19 日成立) が 2008 年 4 月 6 日に施行された際に、会社法の①ならびに②の条件をそれぞれ増額する措置が採られている。

⁵⁸ TFV に関しては、会社法のほかに前述した UITF 7 (True and Fair View Override Disclosures ; 真実かつ公正な概観を優先した開示) が存在する。

わゆる『ワン・ストップ・ショップ』) することが可能となる考え方を提案するものであった。よって、『ワン・ストップ・ショップ』を実施することにより、会社法と会計基準における会計規定の重複が減少することで、FRSSE が、真に小会社のための会計と開示に関する唯一の拠り所として機能することが期待されていたのである⁵⁹。換言すれば、小会社に関する規定の大幅な簡素化をメインとした会社法の改革（現代化）であったことから、以下、会社法の改正と FRSSE の改革について考察する。

(3) 会社法の改正と中小企業向け会計基準の改革

① FRSSE の改革 (One stop shop FRSSE) に関する考察

小会社に関する規定の大幅な簡素化の原点は、1998 年 3 月に DTI が編成した「会社法見直し作業グループ」にあり、同グループは、2001 年 7 月に最終報告書『競争力ある経済のための現代会社法』(Final Report, *Modern Company Law for a Competitive Economy*) を公表している。その後、イギリス政府も 2002 年 7 月に会社法改革草案（以下、白書）『会社法の現代化』(White Paper, *Modernising Company Law*) を公表した経緯がある⁶⁰。

白書の要点は、(a) 計算書類の形式と内容に関する規則と基準は、すべて「基準設定団体」に委任し、会社法には、会計と報告に関する基本的枠組みだけを規定する。(b) 小会社の計算書類に関する規定は、すべて FRSSE に包摂する。(c) 小会社の範囲を約 2 倍に拡大し、中会社の区分を廃止する。(d) 小会社が作成し、届け出る計算書類と報告書の様式を簡素化する。(e) 株主宛の計算書類と会社庁宛の（簡略）計算書類の区別を廃止する。(f) 計算書類の作成・届出期間を短縮するというものであった。

DTI や政府による会社法改革の動きを受けて、ASB は、2001 年 2 月に討議資料『FRSSE の見直し』(Discussion Paper, *Review of the FRSSE*) を公表後、2003 年 1 月に FRSSE の改革に関する諮問文書（草案）『ワン・ストップ・ショップ』FRSSE』を作成し、2004 年 3 月に、討議資料『ワン・ストップ・ショップ』FRSSE』を公表するに至ったのである。

上述の討議資料では、会社法の規定（主として、会社法のスケジュール 8「小会社の計算

⁵⁹ 日本会計研究学会前掲論文、173 頁。

⁶⁰ 河崎照行「英国会社法の改革と中小会社会計基準 (FRSSE) のゆくえ」『税経通信』第 58 巻第 15 号、2003 年 12 月、27 頁。

書類の様式と内容」(Schedule 8 ; Form and Content of Accounts Prepared by Small Companies)⁶¹⁾を、FRSSEの各パラグラフに組み込むことにより、会社法と会計基準の要請を同時に充足する「ワン・ストップ・ショップ」の考え方が提案されるに至ったのである⁶²⁾。

② 2006年会社法の概要

上述のDTI、政府ならびにASBによる会社法改革の動きを受けて、2006年11月8日に2006年会社法は成立している。イギリスの会社登記所公式サイト⁶³⁾によると、2006年会社法の実施時期については、各編ごとに異なっているものの、2009年10月までには全編が実施されることとなっている。このうちFRSSEが適用される対象となる小会社ならびに小グループに関する条文である第382条ならびに第383条の規定やTFVならびに離脱規定の根拠条文である第396条を含む第15編「計算規定と財務報告 (Part 15 Accounts and Reports)」については、2008年4月6日以後に開始する事業年度から適用されることとなっている。

また、同サイトによると、2006年会社法改正の要点は、(a)株主に向けた会社への関与と長期的投資の促進、(b)より好ましい規制と「小会社優先」アプローチ(‘Think Small First’ approach)の保証、(c)会社設立ならびに経営の容易化、(d)将来に向けた柔軟性ある対応となっている。

以上、イギリスの会社法ならびにFRSSEについて考察してきた。前述したように、イギリスにおいてもわが国同様、1990年代以降、IAS/IFRSと国内会計基準との収斂に基づく新会計基準の公表とその複雑化に起因する中小企業における「会計基準の過重負担」問題について、イギリスは、他国に先駆けて中小企業向け会計基準(FRSSE)の開発に成功したことで、会計基準の二元化問題に対応することが可能となっている。

FRSSEの開発が成功した最大の要因は、イギリス会社法におけるTFVならびに離脱規定の存在ではないかと考えられる。なぜならTFVの概念は、会計基準の準拠性を基本的前提としているものの、形式的な準拠性よりも経済的実態の反映である実質性が優先される概念(実質優先概念)であると解されているからである。一方の離脱規定は、特別な状況下に

⁶¹⁾ 例えば、発生主義の原則および計算書類の様式の追加や連結決算書類に関する規定の削除が挙げられる。

⁶²⁾ 河崎照行「中小会社会計基準の特性」『税務会計研究』第16号、2005年9月、40-41頁。

⁶³⁾ <http://www.companieshouse.gov.uk>.

において、仮に、関連法規を遵守することにより、TFVとの不一致をもたらすのであれば、取締役は、TFV実現の為、必要な範囲内で関連法規からの離脱をおこなわなければならないと規定されているからである。つまり、イギリスにおいては、会社法のみならず会計基準においても、一般的なガイドラインの中からその会社に最も適した会計基準を選択適用できるという考え方が採用されていることから、TFVと離脱規定は、まさに表裏一体の関係にある規定であると考えられるのである。

TFVと離脱規定に基づけば、企業の実態に応じて、大企業向け会計基準と中小企業向け会計基準の乗換えが十分可能であると考えられるのである。まさに、TFVと離脱規定にイギリス型制度会計の最大の特徴を見出すことができるのである。

以上の考察から、現在のわが国の制度会計とイギリスの制度会計は、(i) 計算書類の形式と内容に関する規則と基準は、「基準設定団体」に委任し、(ii) 会社法には、会計と報告に関する基本的枠組みだけを規定する。(iii) 新会計基準の国内導入に伴い生じた会計基準の二元化問題に対処する為、中小企業向けの計算書類に関する規定を開発した。という点において共通性を有していることが理解できるのである。いわゆる、基底層としての会計基準、中間層としての会社法、最上層としての法人税法という垂直方向としての制度会計の三重構造を保持していると考えられるのである。

このうち(iii)の中小企業向けの計算書類に関する規定を開発した経緯については、イギリスでは、DTI(わが国の経済産業省に相当する省庁)が、中小会社における「会計基準の過重負担」問題を取り上げ、ASBは、1997年という早い段階でFRSSEを公表し、その9年後の2006年に会社法と会計基準(FRSSE)の収斂(上記の(i)ならびに(ii))を果たし、会計基準の二元化問題に対応可能な制度会計を再構築している。なお、2006年会社法の規定を反映させた2008年FRSSEは、2008年6月に公表されている。

一方、わが国では、(iii)に関して、イギリスに遅れること5年後の2002年に、国会において初めて中小企業における会計基準の過重負担問題が取り上げられ、同年、中小企業庁(経済産業省の傘下庁)が、「中小企業の会計に関する研究会報告書」を公表している。そして、その3年後の2005年に、会計関連4団体により構成される「「中小企業の会計」の統合に向けた検討委員会」より「中小企業の会計に関する指針」が公表されるに至っている。

ここまでの経緯は、両国の近似性が認められる一方で、わが国の対応がイギリスの後塵を拝した感が否めない。しかし、上記の(i)ならびに(ii)に関するわが国の対応は迅

速であったと考えられるのである。なぜなら、2005年に成立し、翌年公表された会社法・会社計算規則は、上記の（i）ならびに（ii）の内容が組み込まれた法規（わが国の制度会計の特徴である公正処理基準）であった為、結果的には、わが国のほうが、イギリスより早い段階で会計基準の二元化問題に対応可能な制度会計を再構築したと考えられるのである。

以上の考察から、わが国やイギリスのように制度会計を採用する国家においては、IAS/IFRSの影響に基づく新会計基準の国内導入に伴い生じた、会計基準の二元化問題に対処する方策として、中小企業向けの計算書類に関する規定の開発と会計基準の二元化を認容する会社法の存在が不可欠であり、上記内容を包摂した制度会計を再構築することに合理性があると考えられるのである。

第3節 国際会計基準審議会の中小企業向け国際財務報告基準（草案）

IASBは、2007年2月15日に中小企業向けIFRS（草案）（Exposure Draft of International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities；以下、IFRS for SMEs（草案））を公表⁶⁴しており、2009年の第1四半期には、正式にIFRS for SMEsが公表される予定である⁶⁵。

IFRS for SMEs（草案）の最大の特徴は、IASBの概念フレームワーク⁶⁶をベースに、公的な（社会一般に対する）説明責任を有さない中小企業だけに適合する財務報告基準を開発するため、認識・測定原則において、中小企業に直接関連の無い項目の省略化・簡素化を実施することで、量的には、実に、IFRSを85%以上縮小させたことにある。

なお、IFRS for SMEs（草案）の開発に着手したのは、IASBの前身であるIASCの時代に遡ることから、以下、IFRS for SMEs（草案）開発の現在に至るまでの経緯について概観することで、IFRS for SMEs（草案）の基本的な概念の考察をおこなうこととする。

（1） 中小企業向け国際財務報告基準（草案）の公表に至る経緯

イギリスのASBがFRSSEを公表した1997年の翌年の1998年4月に、IASCは、中小企業の会計基準に対する議論の高まりを背景として、中小企業の会計問題に関するプロジェクトを開始している。その後、2000年12月のIASCからIASBへの移行において、IASCは、IASBでの重要な討議事項の1つに中小企業の会計基準問題を提示したことにより、IASBは、中小企業に関する研究プロジェクト立ち上げ、2003年4月には、中小企業に関する助言委員会（Advisory Panel）を編成し、中小企業向け会計基準の策定に向けた本格的な取組み

⁶⁴ IASB, *Press Release*, February 2007, <http://www.iasb.org>.

⁶⁵ IASBは、2008年5月に草案名をIFRS for Private Entitiesに名称を変更した後、2009年1月にはIFRS for Non-Publicly Accountable Entitiesに再度名称変更をおこなっている。この点について本節では、①IASBが、中小企業向けのIFRSを草案するに至った経緯を考察することに主眼を置いており、また論題の考察には、従来の名称を使用するほうがより適切であること、②上記名称の変更は、遡及しておこなわれず、実質的には何ら変更はないことから、本論文では、従来の名称であるIFRS for SMEsをそのまま使用することとする。

⁶⁶ 財務諸表の作成および表示に関するフレームワークのことである。概念フレームワークは、1989年4月にIASC理事会で承認された後の同年7月に公表され、2001年4月にIASBにより採用されている。

を開始している。

同年 7 月には、IASB は、グローバルな中小企業会計基準の策定をおこなうことを正式に決定し、同年 9 月には、中小企業向け会計基準の策定に関する基本方針⁶⁷が提示された⁶⁸。

以上の経緯を踏まえて 2004 年 6 月に公表されたのが、「討議資料 中小企業向け会計基準に関する予備的見解 (DISCUSSION PAPER *'Preliminary Views on Accounting Standards for Small and Medium-sized Entities'*)」である。この討議資料は、上述の基本方針を公表した後に、IASB に寄せられた質問を基に論点を 8 項目に整理し、各論点について、IASB が予備的見解を表明する構成となっている。

表 7 は、討議資料の各論点と各論点に対する IASB の予備的見解をまとめたものであるが、このうち、論点 1, 2, 3 の内容は、後述する IFRS for SMEs (草案) の第 1 項 (範囲) に反映される内容であり、注目に値する箇所である。とりわけ、第 1 項 (範囲) は、イギリスの FRSSSE が採用する量的基準 (規模テスト⁶⁹) ではなく、「公的な説明責任の有無」という質的基準により中小会社の特性を判断することを明確にしている。この点については、わが国の指針⁷⁰と近似していると考えられる。

また、論点 4, 5, 6, 7 の内容は、後述する IFRS for SMEs (草案) の第 2 項 (概念と普及に関する原則) および第 3 項 (財務諸表の開示) に反映される内容である。第 2 項および第 3 項は、IASB の概念フレームワークを中心に、開示と表示ならびに認識と測定に関する IFRS for SMEs (草案) の基本概念を抽出した内容で構成されている。

なお、IASB は、討議資料公表後も、中小企業向けの財務報告基準に関して寄せられた質問事項の公表や基準諮問会議 (Standards Accounting Council) および世界基準設定機関 (World Accounting Standards Setters) との会合ならびに作業部会での度重なる討議を

⁶⁷ ①中小企業の特性は、量的基準 (規模テスト) ではなく、質的基準 (公的な (社会一般に対する) 説明責任の有無) により決定する。②中小企業会計基準の策定にあたっては、IFRS 等から基本コンセプトを抽出し、それに基づき会計基準のフレームワークを形成する。③基本コンセプト、開示・表示原則、および認識・測定原則の修正は、財務報告の利用者ニーズに基づく。ただし、認識・測定原則は、IFRS の維持を基本とする。④中小企業会計基準は、単独の会計基準として公表する。

⁶⁸ 河崎照行「中小会社会計基準の国際的動向」『企業会計』第 56 巻第 7 号、2004 年 7 月、119 頁。

⁶⁹ ①売上高 650 万ポンド以下、②資産総額 326 万ポンド以下、③従業員数 50 人以下という 3 つの条件のうち 2 つ以上に該当する場合、FRSSSE の適用を受ける小会社 (小グループ) に該当する。

⁷⁰ ①金融商品取引法の適用を受ける会社ならびにその子会社及び関連会社、②会計監査人を設置する会社およびその子会社を除く株式会社が、指針の対象となる。

おこなっており、2006年1月には IFRS for SMEs（草案）が正式に提出されている。IFRS for SMEs（草案）は、その後も討議や改訂が繰り返され、2007年2月15日に IFRS for SMEs（草案）が公表されるに至っている。

表8は、IFRS for SMEs（草案）の要旨を一覧にしたものである。

表 7 討議資料「中小企業向け会計基準に関する予備的見解（要約）」（筆者作成）

論 点		IASB の予備的見解	
1	IASB は、特別に、中小企業向けの財務報告基準を開発すべきか。	1.1	完全版 IFRS は、すべての企業に適合する。 IASB 概念フレームワークに示されている財務諸表の目的は、中小企業にとっても適切なものである。
		1.2	IASB は、中小企業向け会計基準を開発する。 IASB は、公的な説明責任を持たない企業にのみ適合する会計基準のセットを開発する。
		1.3	IFRS for SMEs 作成に関する表示の基礎を開示する。
2	中小企業向けの財務報告基準の目的は、どうあるべきか。	2	中小企業向けの財務報告基準の目的について。
		(a)	国際的にも中小企業に適合するよう、高品質で理解可能であり、強制力のある会計基準を提供する。
		(b)	中小企業向け財務諸表の利用者のニーズに合致することに焦点を置く。
		(c)	IFRS の概念フレームワークを基礎とする。
		(d)	国際的基準の使用を望む中小企業の財務報告上の負担の軽減。
(e)	公的な説明責任を有するようになった中小企業あるいは完全版の IFRS への転換を選択する中小企業が、容易に完全版 IFRS へ移行できるようにする。		
3	中小企業向けの財務報告基準は、いかなる企業への適用を意図しているのか。	3.1	企業規模テストはおこなわない。
		3.2	公的な説明責任の原則が存在する事例。

3	中小企業向けの財務報告基準は、いかなる企業への適用を意図しているのか。	(a)	経営者ではない投資家または、他の利害関係者との間に、高度な外的利害関係が存在し、その利害関係者は、その企業に関する財務情報を得る唯一の手段として第一義的に外部財務報告に依存している。
		(b)	その企業がおこなう事業の性質上、その企業は、本質的に公共サービスの責任を有している。
		3.3	公的な説明責任の存在を推定するうえでの指標 (完全版 IFRS に従うべき事例)。
		(a)	公の市場において、複数の種類の証券(金融商品)を発行する目的で、証券委員会あるいは他の規制機関に財務諸表を提出しているか、あるいは提出の過程にある。
		(b)	銀行、保険会社、証券ブローカー・ディーラー年金基金、会社型投資信託あるいは投資銀行のような外部の広範なグループのために、受託者の資格のもとに資産を保有している。
		(c)	基本的な公共サービスを提供する公益事業あるいは類似の事業体であるか。
		(d)	総資産、総利益、従業員数、市場の優勢、外部からの借入れの性質と範囲といった基準に基づき、自国において経済的に重要である。
		3.4	すべての所有者の同意が要求される。
		3.5	範囲：公的な説明責任を有さないすべての企業。
		3.6	子会社、共同支配企業および関連会社の場合、親会社等の投資家が、完全版 IFRS に従うことを要求すれば、そうすべきである。

4	<p>仮に、中小企業向けの財務報告基準が、特定の会計上の認識あるいは測定に関する問題に言及していない場合、それらの問題に直面した企業は、その問題をどのように解決すべきか。</p>	<p>IFRS への強制的復帰。</p> <p>IFRS では言及している特定の会計上の認識あるいは測定に関する問題について、中小企業向けの財務報告基準が言及していない場合、その企業は、その特定の問題のみを解決するために、IFRS に復帰することが求められる。</p> <p>それ以外の部分については、中小企業向け財務報告基準の適用を継続する。中小企業向けの財務報告基準では、この点について明らかにすべきである。</p>
5	<p>中小企業向けの財務報告基準を採用する企業は、IFRS では認められている処理のうち中小企業向けの財務報告基準では取り扱いが異なる IFRS の処理に従うことは選択できるか。</p>	<p>IFRS への選択的復帰。</p> <p>選択的復帰は、関連する IFRS の原則の全部ではなく、一部についてのみおこなうことは認められない。</p>
6	<p>IASB は、中小企業向けの財務報告基準の開発にどのように取り組むべきであるか。また、どの程度まで中小企業向けの財務報告基準を IFRS の概念および原則ならびに関連する強制的指針に置くか。</p>	<p>IFRS は、中小企業向け財務報告基準を開発するうえでの出発点である。</p> <p>中小企業向けの財務報告基準の開発は、IASB 概念フレームワークならびに IFRS の原則や関連する強制をともなう指針から基礎的概念を抽出することから始めるべきである。</p>
7	<p>仮に、中小企業向けの財務報告基準が、完全な IFRS の概念や原則ならびに関連する強制的をともなう指針を基に作成されるとするならば、それらの概念や原則を中小企業向けに修正するための基準はどうあるべきか。</p>	<p>7.1 修正に対する正当化。</p> <p>IFRS の概念あるいは原則に対するいかなる修正も、中小企業向け財務報告基準の利用者の識別された必要性あるいはコスト・ベネフィット分析を基におこなわなければならない。</p> <p>7.2 開示と表示の修正の可能性。</p>

	<p>仮に、中小企業向けの財務報告基準が、完全な IFRS の概念や原則ならびに関連する強制をともなう指針を基に作成されるとするならば、それらの概念や原則を中小企業向けに修正するための基準はどうあるべきか。</p>	7.2	<p>開示と表示の修正は、利用者の必要性とコスト・ベネフィットに基づき正当化されるであろう。</p> <p>開示の修正は、完全な IFRS と比較して、開示レベルが増加あるいは減少するであろう。</p>
7		7.3	<p>認識と測定について、いかなる修正もおこなわないという反証可能な前提。</p> <p>IFRS における認識と測定の原則に関して、いかなる修正もおこなわないという反証可能な前提を設けることとする。</p> <p>そのような修正は、利用者の必要性あるいはコスト・ベネフィット分析に基づいてのみ正当化される。</p>
8	<p>中小企業向けの財務報告基準は、どのような構成で公表されるか。</p>	8.1	<p>独立した冊子として。</p> <p>中小企業向けの財務報告基準は、独立した冊子として公表すべきである。IASB はまた、他の手段として、ウェブによる公表も予定している。</p>
		8.2	<p>IAS/IFRS の番号に基づく構成。</p> <p>中小企業向けの財務報告基準は、次のようにすべきである。</p>
		(a)	<p>IAS/IFRS (および解釈指針) の番号体系に従う。</p> <p>すなわち、SME-IAS1, SME-IAS2, SME-IFRS1, SME-IFRS2 など。</p>
		(b)	<p>貸借対照表から損益計算書といった連続した項目により統合されたイギリスの FRSSSE のようにテーマごとの再構成はおこなわない。</p>

表 8 IFRS for SMEs (草案) 要旨一覧 (筆者作成)

項目	タイトル	淵源	項目	タイトル	淵源
	序文		20	引当金, 偶発負債および偶発資産 付表－適用指針	IAS37
1	範囲	無し			
2	概念と普及に関する原則	IASB フ レーム ワーク IAS 1	21	純資産	IAS1, 32
3	財務諸表の開示	IAS1	22	収益	IAS11
4	貸借対照表	IAS1		付表－収益認識の具体例	IAS18
5	損益計算書	IAS1	23	政府補助金	IAS20
6	株主持分変動計算書	IAS1	24	借入費用	IAS23
7	キャッシュ・フロー計算書	IAS7	25	株式報酬	IFRS2
8	注記	IAS1	26	非金融資産の減損	IAS2, 36
9	連結および個別計算書	IAS27	27	従業員給付	IAS19
10	会計方針, 会計上の見積りの変更および誤謬	IAS8	28	法人所得税	IAS12
11	金融資産ならびに金融負債 付表 A－実効利子率	IAS32, 39	29	超インフレ経済下における財務報告	IAS29
			30	外国為替レート変動の影響	IAS21
	付表 B－公正価値測定に関する考慮	IFRS7	31	事業セグメント	IFRS8
12	棚卸資産	IAS2	32	後発事象	IAS10
13	関連会社に対する投資	IAS28	33	関連当事者に関する開示	IAS24
14	ジョイント・ベンチャーに対する持分	IAS31	34	1株当たりの利益	IAS33
15	投資不動産	IAS40	35	特定事業	IAS41, IFRS4, 6
16	有形固定資産	IAS16	36	売却目的で保有する非流動資産および廃止事業	IFRS5
17	のれんを除く無形固定資産	IAS38	37	中間財務報告	IAS34
18	企業結合とのれん	IFRS3	38	中小会社会計基準の初度適用	IFRS1
19	リース	IAS17		用語解説	

(2) 中小企業向け国際財務報告基準（草案）の特徴

それでは、IFRS for SMEs（草案）の特徴を抽出するため、各項目における具体的な検討をおこなうこととする。上記項目のうち、特に序文、第1項（範囲）、第3項（財務諸表の開示）においてIFRS for SMEs（草案）の特徴を読み取ることができる。

まず、序文であるが、序文の第12号について検討する。第12号では、「税法は、各々の管轄権（各国の会計基準の設定主体）に対して特別な存在である。また、財務諸表の一般的な目的と課税所得の目的は異なっている。よって、このIFRS for SMEs（草案）に従い作成された財務諸表は、税法や税法に基づく規則により求められる測定に関し、全てにわたって適合するものではない。各々の管轄権は、IFRS for SMEs（草案）に基づき算出された利益あるいは損失を税務申告書上において調整することで、中小会社における二重の財務諸表を作成する負荷を減少させることが可能となるであろう。」と述べている。

つまり、この第12号は、各国の会計基準の設定主体に対し、IFRS for SMEs（草案）に基づき算出される利益あるいは損失を税務申告書上において調整する、いわゆる申告調整を推奨していることが理解できる。特に、前号の第11号においては、「中小会社は、しばしば、オーナー経営者のため、あるいは税務申告のため、あるいは証券規制非該当の申請のためだけに利用するため、財務諸表を作成している。財務諸表がこれらの目的のためだけに作成されることは、財務諸表の普遍的な目的に適っていない。」と述べていることから、IFRS for SMEs（草案）は、会計の利害調整機能よりも情報提供機能を優先させていることが理解でき、この考え方は、IFRSと共通性を有していることが伺える。

次に、第1項（範囲）についてであるが、この中で述べられている中小会社の定義は、IFRS for SMEs（草案）固有のものであることは、既に述べたところである。具体的には、第1.1号(a)において、公的な説明責任を有さない中小会社が、IFRS for SMEs（草案）のSMEsに該当することを明確にし、第1.1号(b)、第1.2号ならびに第1.3号において公的な説明責任を有することになる具体例について述べられている。

第3項（財務諸表の開示）については、第3.1号と第3.2、3.3、3.4、3.5、3.6の各号に注目すべきである。まず、第3.1号は、適正な表示（Fair Presentation）に関して述べている。この概念は、もともとIASBの概念フレームワークの第46項において取り上げられていたものであるが、討議資料では取り上げられていなかった経緯を有する。また、第3.2号では、IFRS for SMEs（草案）の遵守（Compliance with the (draft) IFRS for SMEs）

に関して述べているものの、3.3、3.4、3.5、3.6の各号は、IFRS for SMEs（草案）からの離脱規定について述べられている。具体的には、第3.3号において、「極端に稀な状況において、IFRS for SMEs（草案）を遵守することで、SMEs向けの財務諸表の目的（項目2：概念と普及に関する原則）と矛盾が生じ、その結果、誤解が生じかねないと経営陣が判断した場合、関連する規約に基づくフレームワークが要求するか、あるいは禁止項目がなければ、その企業は、第3.4号の手続きに則りIFRS for SMEs（草案）の遵守から離脱するべきである。」と明言している。

離脱規定については、そもそもIASBの概念フレームワークには存在しない規定であるため、IFRS for SMEs（草案）における離脱規定の淵源は、おそらくイギリスのFRSSEにあるのではないかと考えられる。なぜならば、イギリスは、1856年会社法においてTFV概念を世界に先駆けて導入し、一方の、離脱規定は、1985年会社法第226条の第5項において、TFV（第2項）とともに設けられている。さらに、1997年には、他国に先駆けて中小企業の会計基準であるFRSSEを公表しており、2005年FRSSE以降においてもTFVとともに離脱規定が採用された経緯があるからである。

イギリスにおいては、会社法のみならず会計基準においても、一般的なガイドラインの中からその会社に最も適した会計基準を選択適用できるという考え方が採用されていることから、TFVと離脱規定は、まさに表裏一体の関係にある規定であると考えられている。また、TFVと離脱規定に基づけば、企業の実態に応じて、大企業向け会計基準と中小企業向け会計基準の移行が十分可能であると考えられるのである。

この点については、討議資料第2項(e)において、中小企業向け財務報告基準の目的の一つとして、「公的な説明責任を有するようになった中小企業あるいは完全版のIFRSへの転換を選択する中小企業が、容易に完全版IFRSへ移行できるようにする」ことを挙げている。一方、IFRS for SMEs（草案）の第38項（中小企業会計基準の初度適用）においては、IFRSあるいはGAAPを適用していた大会社向けにIFRS for SMEs（草案）の初度適用に関する基準について述べていることから、IFRS for SMEs（草案）における適正な表示（Fair Presentation）および離脱規定は、イギリスのFRSSEにおけるTFVと離脱規定の影響の下に採り入れられたと考えられるのである。

以上の考察から、IFRS for SMEs（草案）の特徴を抽出すると、①適用される中小企業の範囲は、「公的な説明責任の有無」という質的基準により判断される。②IFRSとIFRS for SMEs（草案）相互の会計基準の移行が可能となるよう、適正な表示（Fair Presentation）規定

および離脱規定が設けられている。③企業利益から課税所得を算出する手法としては、申告調整を推奨している。その理由は、申告調整により、中小企業における二重の財務諸表を作成する負荷を減少させることが可能となるからである。

以上、わが国の指針との比較研究の対象として、わが国の指針以外に存在する中小企業向け会計基準を考察するため、本章第2節においてイギリスのFRSSEを、また、第3節ではIFRS for SMEs（草案）を考察したところである。結論から述べると、適用される中小企業の範囲が「量的基準」に基づくか、あるいは、公的な説明責任の有無という「質的基準」に基づくかの違いを除き、ほぼ、両会計基準のコンセプトに同質性が存在すると考えられるのである。

特に、EUは、2002年に「IAS/IFRS適用に関するEU命令」を公布したことにより、2005年からEU域内に本店を置く上場企業ないし資本市場指向的な企業のすべてにIAS/IFRSの適用が強制されている。さらに、2009年の第1四半期には、正式にIFRS for SMEsが公表される予定であることから、仮に、IASBが今後、EU域内にある全ての中小企業に対し、IFRS for SMEsの適用を強制するような事態が生じれば、イギリスは、EU加盟国の一員として、FRSSEの適用を廃止し、IFRS for SMEsの適用を認める事態も想定されるのである。

いずれにしても、FRSSE、IFRS for SMEs（草案）どちらの基準においても、わが国の指針の特徴である逆基準性は採用されていないことが、本章の考察を通じて明らかとなった。

次の図19は、イギリスにおける企業規模に基づく会計基準の二元化への対応をイメージしたものであり、図20は、IASBにおける企業規模に基づく会計基準の二元化への対応をイメージしたものである。

図 19

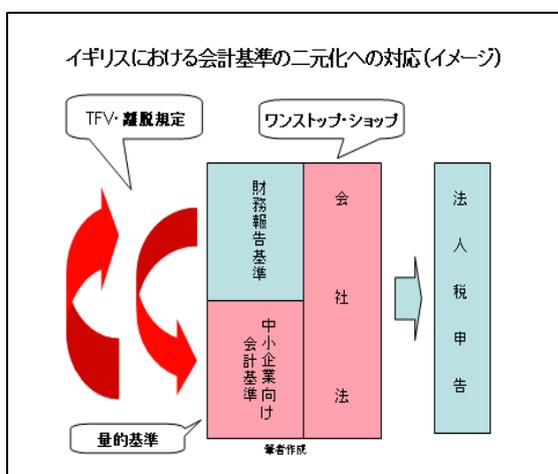
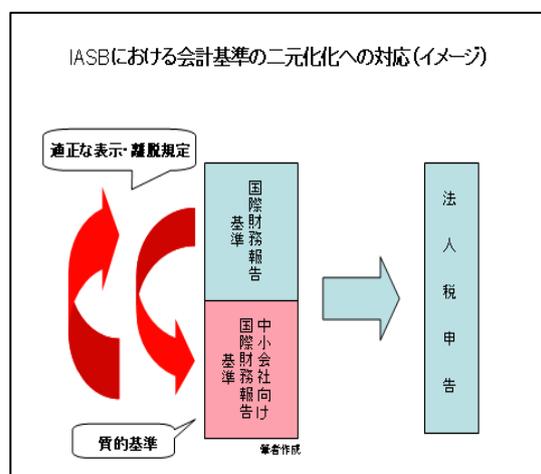


図 20



終章 間接型逆基準性アプローチに関する考察

第1節 ドイツの直接型逆基準性アプローチとイギリスの会計基準二元化対応アプローチ

ドイツにおける逆基準性に関する考察は、既に、第3章第1節「ドイツにおける国際会計基準・国際財務報告基準の国内導入による影響と逆基準性の原則の現状」において考察をおこなったところであるが、逆基準性に関する比較研究を進めるうえで、今一度、ドイツに関する上記内容の概略を確認することとする。

ドイツにおける制度会計の最大の特徴として挙げられるのは、①ドイツ商法典第238条（帳簿記帳義務）以下に定められたドイツ商法典の概念である「正規の簿記の諸原則（Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung;GoB）」、②ドイツ所得税法第5条第1項に定めのある「商事貸借対照表の税務貸借対照表に対する基準性の原則（Maßgeblichkeitsgrundsatz；以下、基準性の原則）」である。

ドイツの会計基準の国際化への取組みは、既に1980年代から始まっている経緯を有する。具体的には、EC加盟国の一員としてEC域内の「会計の比較可能性と同等性」の改善を図るため、EC会計関連指令（EC第4号、第7号、第8号）に基づく1985年の商法典の改正（いわゆるEC会計関連指令のドイツ国内法としての会計指令法への転換：会計基準の国際化への第1段階）であり、商法典の改正と同時に、所得税法では、逆基準性の原則が法制化（直接型逆基準性の誕生）されている。その後、コンツェルン決算書に国際財務諸表としての適正性をあたえるため、1998年に「資本調達容易化法」および「企業領域統制・透明化法」を成立させた経緯（会計基準の国際化への第2段階）が挙げられる。

なお、EUは、2002年に、IAS/IFRS適用に関するEU命令を公布し、2005年以降、EU域内に本店を置く上場企業ないし資本市場指向的な企業のすべてにIAS/IFRSの適用を強制することを表明した。この措置に伴い、ドイツにおいては、2004年12月に「企業会計法改革法」を成立させ、IAS/IFRSを商法典の中に組み込むことで、2005年以降のIAS/IFRSの前面実施に備えることとなった（会計基準の国際化への第3段階）。

ドイツのおこなった上記第1から第3のそれぞれ改革は、コンツェルン決算書の範疇に限定した会計基準の国際化を推進することが可能となった一方で、従来からの個別決算書

については、逆基準性に基づく会計制度が温存される状況が続いていることが理解できるのである。この状況をチャートによりイメージしたものが図 21 である。

図 21

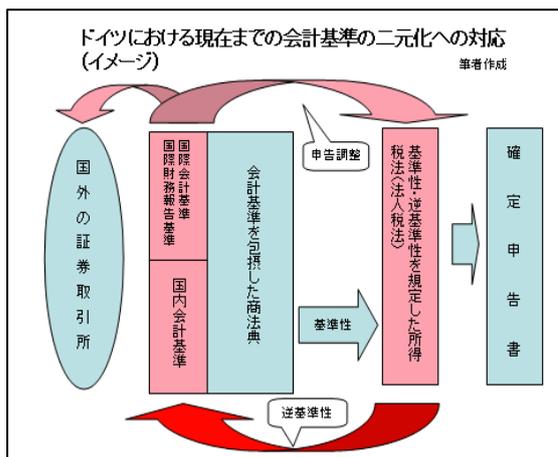
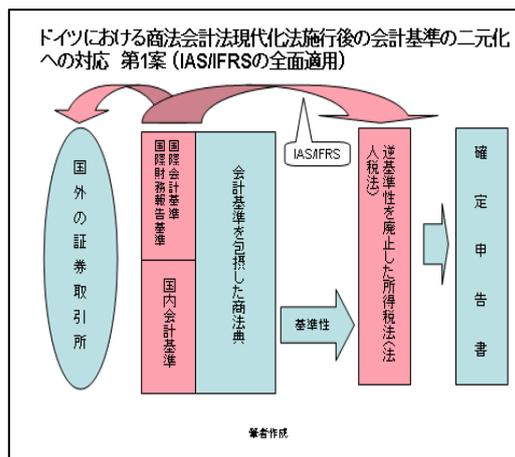


図 22



ところが、2008年に立法化され、2010年1月に施行予定の「商法会計法現代化法(案)」には、所得税法(法人税法)における逆基準性の規定の廃止が盛り込まれていることが明らかとなった¹。よって、本章では、この事態に対し、今後、ドイツがいかなる対応をおこなうことが可能かについて考察する。

ドイツにおいて逆基準性が法制化されたのは、既に第3章第1節において考察したように、ドイツという国家が、大陸法系の伝統としての成文法主義を採用していることに起因していると考えられる。

所得税法第5条第1項は、第1文において実質上の基準性を規定し、第2文において形式上の基準性(逆基準性)を規定²した構成になっているのであるが、上述のとおり2010年1月に施行予定の「商法会計法現代化法(案)」には、所得税法(法人税法)における

¹ 木下勝一「ドイツ連邦法務省の商法会計法現代化の意義—参事官草案にみるヨーロッパの代替的選択モデル—」『会計』第174巻第1号、2008年7月、140頁および九州北部税理士会「ドイツ・ニュールンベルグ税理士会との協議会」『九州北部税理士会会報』第528号、2008年12月、6頁。

² 第1文「法律上の規定に基づき、帳簿を記帳しかつ定期的に決算書を作成する義務を負っているか、もしくは任意に帳簿を記帳しかつ決算書を作成する営業者にあつては、経済年度末に、商法上の正規の簿記の諸原則に従って表示されなければならない経営財産が計上されなければならない。」、第2文「利益算定に際しての税法上の選択権は、商法上の年度貸借対照表と合致して行使されなければならない。」野上前掲論文、45頁。

逆基準性の規定の廃止が盛り込まれている。

逆基準性の根拠条文である第2文が削除されるとなるとドイツ所得税法第5条第1項の規定は、わが国の確定決算基準の根拠条文である法人税法第74条の規定とほぼ同様の内容となることに注意が必要である。

わが国の確定決算基準と同じ状況となったドイツが、会計基準の二元化問題に対して、今後採用すると考えられる案について考察してみたところ、次の3案が考えられる。第1案は、(企業規模を問わず)IAS/IFRSを全面的に採用する案であり(図22)、第2案は、コンツェルン決算書はIAS/IFRSを採用し、個別決算書は、IFRS for SMEsを採用するという企業規模に応じた会計基準の二元化案である(図23)。なお、第1案と第2案は、申告調整が前提となるアプローチである。

第3案は、個別決算書において伝統的な確定決算基準に基づく税務上の利益計算を堅持するため、商事貸借対照表と税務貸借対照表の分離を行うというものである。いわゆる、コンツェルン決算書は、その作成時においてIAS/IFRSを採用し、個別決算書は、その作成時において決算調整が施された税務貸借対照表に基づき課税所得の計算をおこなうという案である(図24)。

図 23

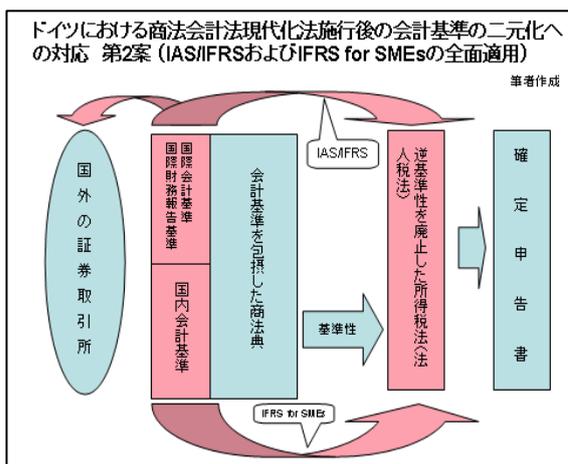
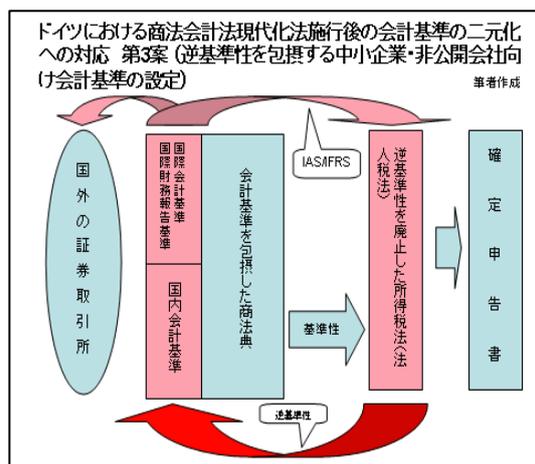


図 24



第1案は、大企業・公開会社向けのIAS/IFRSを中小企業・非公開会社にも採用させるというアプローチであるが、中小企業・非公開会社における会計基準の加重負担問題の見地から現実的なアプローチとは考えにくい。

第2案では、大企業・公開会社にはIAS/IFRSを採用させ、中小企業・非公開会社には

IAS/IFRS をダウンサイジングした IFRS for SMEs を採用させるという外形的には企業規模に基づく会計基準の理想的な二元化対応アプローチに思えるのである。しかし、中小企業・非公開会社は、大企業・公開会社と違って、利害関係者が極めて限定されており、わざわざ申告調整を前提とする情報提供機能を優先させた決算書を作成する必要がないと考えられる。また、実務上の問題点として、それが可能な経済的、人的、時間的余裕は通常存在しないと考えられる。よって、この案も現実的なアプローチであるとは考えにくい。

最後に第3案であるが、このアプローチは、上記2案と異なり、逆基準性（決算調整）を温存するアプローチである。いわゆる逆基準性の根拠条文が廃止になる以上、逆基準性（決算調整）が可能となるアプローチは、中小企業・非公開会社向けの会計基準として、税務基準の採用を認める以外に方法はないと考えられるのである。なお、この第3案は、わが国において税務基準を採用した指針に基づく「間接型逆基準性アプローチ」と近似するアプローチであることに注意が必要である。

仮に、ドイツに近い将来第3案を選択することになれば、わが国の「間接型逆基準性アプローチ」は、確定決算基準を採用する国々においては、企業規模に基づく会計基準の二元化問題を解消する際の一つのアプローチになるのではないかと考えられるのである。

なお、図25および図26（いずれも第2章第4節「確定決算基準廃止論に及ぼす影響」参照）は、わが国が、「間接型逆基準性アプローチ」を採用することで、企業規模に基づく会計基準の二元化問題と国内・国外における会計基準の二元化問題を解消している現在のわが国の制度会計の状況を表したものである。

図 25

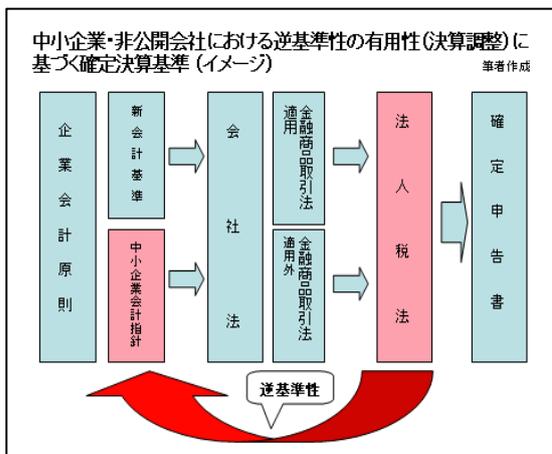
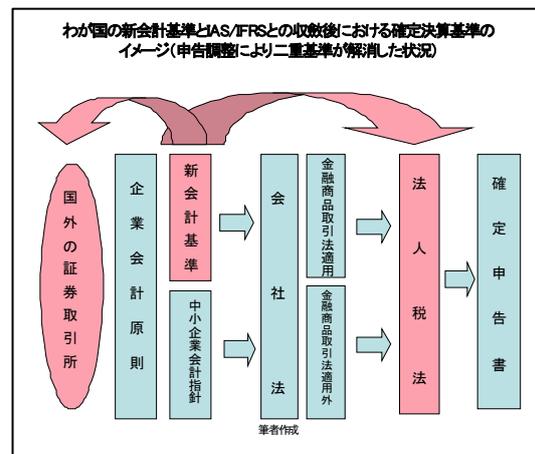


図 26



次に、イギリスにおける会計基準の二元化対応について考察する。イギリスの制度会計については、既に、第3章第2節「イギリスにおける中小企業向け会計基準」において考察をおこなったところであるが、イギリスの真実かつ公正な概観および離脱規定とわが国における公正処理基準に関する比較研究を進めるうえで、今一度、イギリスに関する上記内容の概略を確認することとする。

イギリスは、ドイツと同様に、1980年代から、EC加盟国の一員として会計基準の国際化（当時では、国際的調和化）の問題に取り組んでいた経緯を有し、また、わが国と同様、1990年代以降、IAS/IFRSと国内会計基準との収斂に基づく新会計基準の公表とその複雑化に起因する中小企業における「会計基準の過重負担」問題が生じたことから、他国に先駆けて中小企業向けの会計基準の制定に関する取組みをおこなってきた経緯を有している。

イギリスでは、この問題について、法人行政ならびに証券取引行政を所管する貿易産業省（DTI）ならびに会計士団体の協力を得た会計基準審議会（ASB）は、1997年に中小企業向け会計基準（FRSSE）を公表し、その9年後の2006年には、計算規定に関する会社法とFRSSEの収斂を果たし、会計基準の二元化問題に対応可能な制度会計を再構築している。なお、2006年会社法の規定を反映させた2008年FRSSEは、2008年6月に公表されている。

FRSSEの特徴は、①量的には、Big GAAPの13%相当にまで圧縮されており、②中小企業の特徴は、量的基準（①売上高650万ポンド以下、②資産総額326万ポンド以下、③従業員数50人以下という3つの条件のうち2つ以上に該当する小会社・小グループ）により決定され、③イギリス会社法に規定されている「真実かつ公正な概観（True and Fair View；以下、TFV）」と離脱規定を採用していることにある。

このうち③に関しては、TFVの概念は、会計基準の準拠性を基本的前提としているものの、形式的な準拠性よりも経済的実態の反映である実質性が優先される概念（実質優先概念）であると解されている。一方、離脱規定は、特別な状況下において、仮に、関連法規を遵守することにより、TFVとの不一致をもたらすのであれば、取締役は、TFV実現の為、必要な範囲内で関連法規からの離脱をおこなわなければならないと規定されている。

イギリスにおいては、会社法のみならず会計基準においても、一般的なガイドラインの中からその会社に最も適した会計基準を選択適用できるという考え方が採用されている

ことから、TFV と離脱規定は、まさに表裏一体の関係にある規定であると考えられる。したがって、TFV と離脱規定に基づくことにより、企業の実態に応じて、大企業向け会計基準と中小企業向け会計基準の乗換えが十分可能であると考えられる。

一方、わが国では、イギリスに遅れること 5 年後の 2002 年に、国会において初めて中小企業における会計基準の過重負担問題が取り上げられ、同年、中小企業庁（経済産業省の傘下庁）が「中小企業の会計に関する研究会報告書」を公表し、その 3 年後の 2005 年に、会計関連 4 団体により構成される「「中小企業の会計」の統合に向けた検討委員会」より「中小企業の会計に関する指針；以下、指針」が公表されるに至っている。

指針と同じ 2005 年に成立し、翌年公表された会社法・会社計算規則には、企業規模に基づく会計基準・会計慣行を認容する公正処理基準が規定されたため、結果的には、わが国のほうが、イギリスより早い段階で会計基準の二元化問題に対応可能な制度会計を再構築したと考えられるのである。

以上の考察から、現在のわが国の制度会計とイギリスの制度会計は、①計算書類の形式と内容に関する規則と基準は、「基準設定団体」に委任し、②会社法には、会計と報告に関する基本的枠組みだけを規定する。③新会計基準の国内導入に伴い生じた企業規模に基づく会計基準の二元化問題に対処する為、中小企業向けの計算書類に関する規定を開発した、という点において共通性を見出すことができるのである。いわゆる、基底層としての会計基準、中間層としての会社法、最上層としての法人税法という垂直方向としての制度会計の三層構造を保持していると考えられるのである。

第2節 わが国の間接型逆基準性アプローチ

第1節の考察より、わが国やイギリスのように制度会計を採用する国家においては、新会計基準の国内導入に伴い生じた企業規模に基づく会計基準の二元化問題に対処する方策としては、①中小企業向けの計算書類に関する規定の開発、②会計基準の二元化を認容する会社法の公表、が不可欠であり、上記①②を従来型の制度会計に採用することで、企業規模に基づく会計基準の二元化問題に対応可能な制度会計の三層構造を再構築することに合理性があると考えられるのである。

特に、わが国の場合、会社法および法人税法それぞれに公正処理基準が存在することから、会計基準、会社法、法人税法各々の結びつきが強固である制度会計が、現在も継続している。さらに、わが国の場合、ドイツと同様に企業利益から課税所得を算出する際に確定決算基準を採用していることから、会社法（商法典）を中心に法的安定性を維持するうえで決算調整（逆基準性）は不可欠であり、決算調整を可能にする規定こそ公正処理基準であると考えられるのである。

それでは、今までの考察を基に、現在のわが国の制度会計の構造について述べることにする。

いわゆる、現在のわが国の制度会計の三層構造とは、基底部としての会計基準が、①大企業・公開会社向けの「新会計基準」と、②逆基準性を最大の特徴とする「中小企業の会計に関する指針（以下、指針）」に二元化し、その二元化を認容する会社法・会社計算規則の「公正処理基準」が中間層として存在している。さらにその上に会社法・会社計算規則と同様、「公正処理基準」を採用している上層部としての法人税法が存在し、法人税法は、企業利益から課税所得を算出する際には、会社法の計算規定に基づくという確定決算基準を採用している。

わが国において、企業規模に基づき会計基準が二元化した経緯は、イギリスにおけるFRSSEの公表と共通性を有するものの、わが国の指針の特徴は、税務基準（逆基準性）であることから、わが国の指針は、外形的にはイギリスの会計基準二元化対応アプローチを採用する一方で、その内容は、税務基準（逆基準性）を、ドイツのように税法そのものに規定（直接型逆基準性アプローチ）することなく、会計基準（指針）の中に間接的に採用しているところに最大の特徴を見出すことができるのである。なお、本論文では、このアプローチを「間接型逆基準性アプローチ」と定義している。

以上の考察から、わが国では、今後、利害関係者が極めて限定される中小企業・非公開会社においては、ますます税務基準（逆基準性）に基づく会計処理を採用すると考えられるのである。その一方で、不特定多数の投資家等、数多くの利害関係者が存在する大企業・公開会社においては、ますます新会計基準に基づく情報提供機能を優先させた決算書を作成する必要に迫られることから、いっそう申告調整がおこなわれる傾向が強まると考えられるのである。

この点については、わが国の会計制度は、戦後、アメリカ会社法およびアングロ・アメリカンの計理体系が導入され、申告調整を主体とする米国の会計思想を受け容れたことにより、実務上も申告調整による対応が十分可能な体制を整えていると考えられるのである。いわゆる、フランコ・ジャーマン計理体系に基づく制度会計の中にアングロ・アメリカンの計理体系の影響が存在することを指摘することができるのである³。

以上の考察から、わが国の確定決算基準は、従来からの制度会計の三層構造を前提のうえに存在するものの、IAS/IFRS の影響に基づく様々な新会計基準の導入を経た現在、公正処理基準と逆基準性の組合せに基づく「間接型逆基準性アプローチ」を採用したハイブリッド（混合）型確定決算基準に進化していることが明らかとなったのである。よって、わが国の場合、企業規模に基づく会計基準の二元化問題を解消するアプローチとしては、ドイツ、イギリス等の有する税法および会計制度を巧みに採用した「間接型逆基準性アプローチ」によりその解決を図っていることを結論として述べることにする。

³ 武田（隆）[1982]は、「商法と証取法を制度的体質の側面からみると、前者がドイツ型、後者はアメリカ型に属し、また、法人税法は確定決算基準をとる点でドイツ型であるが、昭和42年の税制改正で導入された法第22条4項のスタイルはアメリカ型である。アメリカ型とドイツ型との交差するなかにわが国の制度的特質が形成されている」と述べている。武田隆二前掲書、132頁。

結 語

以上、中小企業・非公開会社において逆基準性が果たす機能と逆基準性を包含する確定決算基準の継続がなぜ必要とされるかについて、わが国の制度会計に関する考察および各国等の中小企業の会計制度等との比較研究に基づく理論展開をおこなったところである。

最後に、筆者が約20年もの間、課税庁（税務署）の職員として中小企業・非公開会社から提出される法人税申告書の收受、審理、調査等の業務に従事してきた実務上の見地からの考察を加えることで本論文の結語とする。

実務上、逆基準性が必要とされる理由としては、大きく、①中小企業・非公開会社における経理に関する事務処理上の要請、②課税庁における行政的効率、の2つが考えられる。

まず、①については、中小企業・非公開会社は、大企業・公開会社と異なり利害関係者が極めて限定されているということが挙げられる。具体的には、財務諸表等を作成するうえでの利害関係者は、一般的には、金融機関等の債権者を除くと法人税申告書を提出しなければならない課税庁であると考えられる。

よって、中小企業・非公開会社が、財務諸表等の作成時に真に必要とする会計基準（指針）としては、不特定多数の一般投資家向けの情報提供機能を優先することで申告調整が必要となる新会計基準は、必ずしも必要ではないと考えられるのである。むしろ、中小企業・非公開会社の体力的な面からも財務諸表および法人税申告書等の作成にかかる人的・時間的・経済的コストが最少で済む決算調整（逆基準性）を特徴とする会計基準（指針）を採用することに合理性が存在すると考えられるのである。

次に、②についてであるが、課税庁は、企業規模を問わず、収益事業を営む全ての法人（企業）から法人税確定申告書を收受する立場にある。

大企業・公開会社の場合、財務諸表等の作成は、不特定多数の一般投資家向けの情報提供機能を優先させるため、経理処理に関する高度な専門的知識を有する社員により構成される独立した経理部門と公認会計士・税理士等のいわゆる職業会計人の関与に基づき作成されることとなる。さらに、課税所得の算出については、申告調整を主体とした法人税確定申告書を提出することとなる。

一方、中小企業・非公開会社の場合、企業規模が小さくなるほど、上述した様に、経理に精通した役員あるいは社員の不存在という人材不足の問題、さらには、資金的に公認会計士・税理士等の職業会計人の関与を受けることすら難しいという経済的な諸問題を常に

抱えている。その結果、財務諸表等を満足に作成することができず、法人税確定申告書についても申告期限内に提出できないという最悪の状況に至る法人が、現実には少なからず存在するのである。

言うまでもなく、法人税確定申告書は、一定の事由⁴がある場合を除き、法人税法第74条の規定に基づき、各事業年度終了の日から2ヶ月以内に税務署に提出しなければならないこととされている。仮に、期限後に納税が発生する確定申告書を提出した場合、納付すべき法人税額（本税）に対して無申告加算税⁵・延滞税⁶といった附帯税の納付が、後日決定されることとなる。無論、このような附帯税の納付は、もともと経済的に体力のない中小企業・非公開会社にとって過重な負担となることは間違いなく、仮に納税できなかった場合、後日、本税と附帯税について滞納処分を受けるケースも少なくないのである。

以上の考察から、企業規模にかかわらず、申告期限内に法人税確定決算書を提出する重要性が認識できると同時に、企業利益から課税所得を算出する際に必要な公正処理基準としては、既に考察したように企業規模に基づき二元化することの重要性も認識することができるのである。

前述したように、ドイツやわが国のように企業利益から課税所得を算出する際に確定決算基準を採用する国家においては、会社法（商法典）を中心に法的安定性を維持するうえで決算調整（逆基準性）は不可欠であり、決算調整を可能にする規定こそ公正処理基準であると考えられるのである。

この点について、公認会計士からは、よく、国の政策の影響により頻繁に改正が繰り返される法人税法等の規定は、会計基準（指針）としては馴染まないし、また、採用されるべきではないといった指摘が見受けられる。しかし、公正処理基準の規定は、ドイツの場合、歴史的には、課税所得の計算のために、当初、税法内に規定された処理基準であったことから、もともと課税所得の算出とは不可分の関係にあったことを今一度想起すべきであるし、全企業数のほとんどを占める中小企業・非公開会社が、会計慣行として実務上、真に必要としている会計基準（指針）とは、いかなる内容をとらなければ法人税確定申告

⁴ 国税通則法第11条（災害等による期限の延長）、法人税法第75条（災害その他やむを得ない理由により決算が確定しない場合）、法人税法第75の2条（確定申告書の提出期限の延長の特例）

⁵ 国税通則法第66条に基づき15%（5%）が決定される。

⁶ 国税通則法第60条に基づき法定納期限の翌日から2月を経過する日まで7.3%が決定される。なお、法定納期限の翌日から2月を経過した日以後は14.6%となる。

書の作成・提出に最も合理的であるかも、今一度、再検討する余地は大いにあると考えられるのである。

課税庁側としても、適正かつ公平な課税の実現には、企業規模を問わず、収益事業を営む全ての法人から申告期限内に確定申告書が提出されることが、税務行政上の大前提であることから、中小企業・非公開会社において、それを可能ならしめるのは、上述したとおり、決算調整の存在であることは明らかなのである。

本論文では、新会計基準の公表により生じた、企業規模に基づく公正処理基準の二元化問題を解消するアプローチの考察をおこなってきたところである。考察の結果、中小企業・非公開会社が、企業利益から課税所得を算出する際には、確定決算基準が包含する逆基準性の存在が不可欠であり、特にわが国の場合、会社法・会社計算規則および法人税法の各法規に定められた「公正処理基準」と「逆基準性」の組合せにより初めて可能となる「間接型逆基準性アプローチ」の採用により、その解消が可能であることを明らかにしたところである。

よって、逆基準性を包含する確定決算基準は、わが国の場合、中小企業・非公開会社にとって、今後も継続していく必要がある実務上の規定であることを本論文の結論として述べることとする。

参考文献

(国内文献)

相澤哲（法務省大臣官房参事官）「会社法の制定の経緯と概要」『週刊 経営財務』第 2749 号，2005 年 12 月 5 日。

秋坂朝則『新訂版商法改正の変遷とその要点』一橋出版，2007 年。

新井清光・白鳥庄之助共著「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 435 号，1991 年 10 月。

新井清光「企業会計制度小論－会計学の視点から－」『企業会計』第 50 巻第 1 号，1998 年 1 月。

新井益太郎「確定決算基準を考える」『税研』第 8 巻第 49 号，1993 年 5 月。

新井益太郎「決算確定と法人税法」『税経通信』第 36 巻第 13 号，1981 年 10 月。

安藤英義「商法と会計基準」『企業会計』第 54 巻第 1 号，2002 年 1 月。

安藤英義「会計の機能と会計制度－確定決算主義の背景－」『企業会計』第 48 巻第 5 号，1996 年 1 月。

居林次雄「税法と企業会計の調整意見に寄せて」『企業会計』第 18 巻第 11 号，1966 年 11 月。

飯塚毅『正規の簿記の諸原則（改訂版）』森山書店，1988 年。

井戸一元「イギリスの財務報告」『豊橋創造大学短期大学部研究紀要』第 18 号，2001 年。

伊藤公哉『アメリカ連邦税法 第 3 版』中央経済社，2005 年。

伊藤邦雄「会計制度のアーキテクチャー革新」『企業会計』第 48 巻第 9 号，1996 年 9 月。

井上隆「制度会計における逆基準性に関する考察」『九州経済学会年報』第 46 集，2008 年 12 月。

井上隆「中小企業・非公開会社が採用する税務基準（逆基準性）」に関する考察『長崎大学大学院経済学研究科 研究論集』第 3 号，2008 年 9 月。

井上隆「制度会計における逆基準性の機能に関する一考察」『税務会計研究』第 20 号，2009 年 9 月。

岩崎勇『新会社法会計の考え方と処理方法』税務経理協会，2006 年。

岩崎友彦（法務省民事局付）「株式会社の計算」『週刊 経営財務』第 2749 号，2005 年 12 月 5 日。

ウイルヘルム・エンデマン著，堀内秀太郎外合譯『独逸商法論上巻』東京専門學校出版部，1900 年（長崎大学経済学部附属図書館蔵）。

上野清貴『公正価値会計と評価・測定』中央経済社，2005 年。

上野清貴『公正価値会計の構想』中央経済社，2006 年。

浦野晴夫『確定決算基準会計』税務経理協会，1994 年。

- 浦野晴夫『会計原則と確定決算基準主義』森山書店，1996年。
- 浦野晴夫『企業会計要論 第2版－企業会計原則と商法・税法の総合的検討』中央経済社，1994年。
- 浦野晴夫『会計基準論』税務経理協会，2000年。
- 浦野晴夫「税法におけるトライアングル体制を考える」『企業会計』第48巻第9号，1996年9月。
- ASBJ公式サイト <http://www.asb.or.jp>。
- 遠藤一久『正規の簿記の諸原則』森山書店，1984年。
- 太田達也『新会社法の完全解説』税務研究会出版局，2006年。
- 大森弥之助「税法と企業会計との調整に関する意見書について」『産業経理』第26巻第12号，1966年12月。
- 岡田依里「確定決算基準基準離脱に関する一考察」『税経通信』第49巻第7号，1994年6月。
- 加古宜士「グローバルスタンダードとトライアングル体制」『企業会計』第54巻第1号，2002年1月。
- 加藤厚（公認会計士）「国際会計基準と確定決算基主義」『租税研究』第527号，1993年9月。
- 金子宏『租税法 第14版』弘文堂，2009年。
- 加美和照『新訂会社法 第9版』勁草書房，2007年。
- 川口八州雄「商法会計と税法会計」佐藤博明編著『ドイツ会計の新展開』所収，森山書店，1999年。
- 河崎照行「英国における中小会社の会計基準（FRSSE）－その全体像と簡素化のプロセス－（1）」『税経通信』第56巻第8号，2001年6月。
- 河崎照行「英国会社法の改革と中小会社会計基準（FRSSE）のゆくえ」『税経通信』第58巻第15号，2003年12月。
- 河崎照行「中小会社会計基準の特性」『税務会計研究』第16号，2005年9月。
- 河崎照行「中小会社会計基準の国際的動向」『企業会計』第56巻第7号，2004年7月。
- 監査法人トーマツIFRSサービスライングループ『IFRS財務諸表への組替実務』中央経済社，2006年。
- 神田秀樹「商法会計のゆくえ」『企業会計』第48巻第9号，1996年9月。
- 企業財務制度研究会『EC指令とEC各国における開示制度と開示内容』財団法人企業財務制度研究会，1994年。
- 菊谷正人『英国会計基準の研究』同文館出版，1988年。
- 北村吉弘「準備金及び引当金をめぐる諸問題」『会計ジャーナル』第12巻第14号，1980年12月。
- 木下勝一「商法会計法の形成－2つの波－」佐藤博明編著『ドイツ会計の新展開』所収，森

- 山書店，1999年。
- 木下勝一「EU承認IFRSのドイツ商法会計規範への国内法化—2005年ドイツ会計改革をどう見るか—」『會計』第170巻第1号，2006年7月。
- 木下勝一「ドイツ連邦法務省の商法会計法現代化の意義—参事官案にみるヨーロッパの代替的選択モデル—」『會計』第174巻第1号，2008年7月。
- 九州北部税理士会「ドイツ・ニュールンベルグ税理士会との協議会」『九州北部税理士会会報』第528号，2008年12月。
- 黒澤清総編集・武田昌輔責任編集『税務会計論』中央経済社，1979年。
- 黒澤清・飯塚毅・松沢智・武田隆二共著『職業会計人の新パラダイム』TKC出版，2003年。
- 郡司健「ドイツ会計制度改革の新局面—ドイツ会計法改革法（BilReG）によせて—」『會計』第168巻第4号，2005年10月。
- 経済安定本部『企業会計基準審議会中間報告』1947年6月。
- 郡谷大輔・和久友子編著，細川充・石井裕介著『会社法の計算詳解』中央経済社，2006年。
- 国際会計基準審議会『国際財務報告基準（IFRSs）2007』雄松堂出版，2008年。
- 国税庁『平成19年度分税務統計から見た法人企業の実態—会社標本調査結果報告—』国税庁長官官房企画課，2009年2月。
- 小倉栄一郎「企業会計と税務会計」『産業経理』第39巻第11号，1979年11月。
- 斉藤英郎「確定決算原則への反省」『産業経理』第26巻第4号，1966年4月。
- 佐藤博明「正規の簿記の諸原則」佐藤博明編著『ドイツ会計の新展開』所収，森山書店，1999年。
- 坂本雅士「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』第45号，1995年。
- 坂本雅士「確定決算主義と逆基準性」『産業経理』第55巻第3号，1995年10月。
- 品川芳宣「租税判例と公正なる会計慣行」『企業会計』第42巻第5号，1990年5月。
- 品川芳宣「商法改正と中小会社会計基準」『税研』第20巻第1号，2004年7月。
- 島田眞一「繰延資産について—企業会計と税法の乖離—」『税研』第23巻第4号，2008年1月。
- 白鳥栄一「証取法適用会社から税法は確定決算主義を排すべきである」『産業経理』第37巻第1号，1977年1月。
- 白鳥栄一「国際会計基準の導入」『租税研究』第519号，1993年1月。
- 鈴木一水「税制と企業会計との乖離問題」『租税研究』第678号，2006年4月。
- 鈴木一水「自己株式の会計と税務」『税研』第23巻第4号，2008年1月。
- 鈴木義夫『ドイツ会計制度改革論』森山書店，2000年。
- 醍醐聡「確定決算基準と逆基準性」『JICPAジャーナル』第466号，1994年5月。
- 竹内益五郎「税法と企業会計との調整意見書についての感想」『産業経理』第26巻第12号，1966年12月。

- 武田昌輔『会計・商法と課税所得』森山書店，1994年。
- 武田昌輔「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」『税大論叢』第3号，国税庁税務大学校，1969年。
- 武田昌輔・後藤喜一編著『会社税務積義』第一法規，2008年。
- 武田昌輔「会社決算と税務調整」『税経通信 10月臨時増刊』第37巻第14号，1982年10月。
- 武田昌輔「確定決算基準主義」『企業会計』第51巻第1号，1999年1月。
- 武田昌輔「税法と会計基準」『企業会計』第54巻第1号，2002年1月。
- 武田昌輔「税法と企業会計との調整に関する意見書の問題点」『産業経理』第26巻第12号，1966年12月。
- 武田隆二『会計学一般教程 第7版』中央経済社，2008年。
- 武田隆二編著『新会社法と中小会社会計』中央経済社，2006年。
- 武田隆二『中小会社の会計指針』中央経済社，2006年。
- 武田隆二『中小会社の計算公開と監査－各国制度と実践手法－』清文社，2000年。
- 武田隆二『制度会計論』中央経済社，1982年。
- 武田隆二「調整意見書の周辺」『産業経理』第26巻第12号，1966年12月。
- 武田隆二『法人税法精説』森山書店，1999年。
- 田中敏行「わが国の会計制度の特異性からみた国際会計基準のコンバージェンスへの課題－会社法（商法）と法人税法の視点から－」『企業会計』第60巻第4号，2008年4月。
- 田中久夫『商法と税法の研究』森山書店，2005年。
- 田中久夫『新版商法と税法の接点』財経詳報社，1992年。
- 忠佐市「確定決算基準主義の原則と法第22条4項」『税経通信』第34巻第11号，1979年9月。
- 中小企業庁『中小企業の会計に関する研究会報告書』2002年6月。
- 富岡幸雄『税務会計学原理』中央大学出版部，2003年9月。
- 富岡幸雄「確定決算基準の原則の根本的再検討－税法による企業会計支配からの脱却のため－」『会計ジャーナル』第12巻第14号，1980年12月。
- 朝長英樹「法人税法と商法・企業会計」『租税研究』第653号，2004年3月。
- 長岡勝美『中小企業の会計に関する指針と税務』税務研究会出版局，2006年。
- 中島茂幸『新会社法における会計と計算書類』税務経理協会，2006年。
- 永田守男『会計利益と課税所得』森山書店，2008年10月。
- 中村慈美・内山裕・野原武夫編著『企業組織再編の法人税務』大蔵財務協会，2004年。
- 中村忠「商法の計算規定と計算書類規則」『企業会計』第51巻第1号，1999年1月。
- 中村豊明「会計基準収斂への期待」『季刊会計基準』第18号，2007年9月。
- 成道秀雄「新リース会計基準と税務対応」『税研』第23巻第4号，2008年1月。
- 西川郁夫（ASBJ 委員長）「東京合意に基づく短期コンバージェンス項目の終了にあたって」『季刊会計基準』第24号，2009年3月。

西村義明「君子愛財 取之有道」『季刊会計基準』第14号, 2006年9月。

日税連, 会計士協会, 日本商工会議所, ASBJ『中小企業の会計に関する指針』2005年8月, 2006年4月, 2007年4月, 2008年5月。

日本会計研究学会課題研究委員会『中小会社会計基準に関する基本研究—特に, 英国の中小会社会計基準 (FRSSE) を巡って—』日本会計研究学会, 2003年9月。

日本公認会計士協会『中小会社の会計のあり方に関する研究報告』2003年6月。

日本公認会計士協会東京会編『国際会計税務便覧平成9年版』霞出版社, 1997年。

日本税務研究センター編『新会社法と課税問題』財経詳報社, 2006年。

日本税理士会連合会『中小会社会計基準』2002年12月。

野上千穂「ドイツ「基準性原則論」新展開の現代的意味」『會計』第165巻第3号, 2004年3月。

野村健太郎「会社法会計と金商法会計」『税経通信』第63巻第1号, 2008年1月。

橋本尚『2009年国際会計基準の衝撃』日本経済新聞出版社, 2007年。

土方久『貸借対照表能力論』森山書店, 2003年。

平松一夫「概念フレームワークと会計基準」『企業会計』第54巻第1号, 2002年1月。

藤野信雄「企業の立場からみた「確定決算主義」」『会計ジャーナル』第12巻第14号, 1980年12月。

ベルナルド・コラス編著 藤田晶子訳『世界の会計学者』中央経済社, 2007年。

本庄資『アメリカ法人税法講義』税務経理協会, 2006年。

松沢智『新版 租税実体法(補正第2版)—法人税法解釈の基本原則—』中央経済社, 2003年。

松本康一郎・稲見亨共著「ドイツにおけるIASへの対応」『国際会計基準の導入に関する総合的研究 最終報告書』日本会計研究学会・特別委員会, 2003年9月。

宮川一男・W・フレイリックス監修 遠藤一久・石原肇・川口八洲雄・鈴木義夫・千葉修身訳『現代ドイツ商法典第2版』森山書店, 1993年。

宮島洋「税務論から見た確定決算主義と申告調整主義」『租税研究』第528号, 1993年10月。

森川八州男「会計基準の二面性」『企業会計』第51巻第1号, 1999年1月。

森田哲彌・宮本匡章編著『会計学辞典(第4版)』中央経済社, 2001年。

森田哲彌・宮本匡章編著『会計学辞典(第5版)』中央経済社, 2008年。

矢澤惇「商法改正要綱における商法と企業会計原則」『産業経理』第30巻第6号, 1970年, 6月。

弥永真生「有価証券—企業会計への接近—」『税研』第23巻第4号, 2008年1月。

柳裕治『税法会計制度の研究』森山書店, 2005年。

柳澤義一「確定決算基準主義が経営者の意思決定に与える影響—確定決算基準は企業会計に対し是か非か—」『租税研究』第484号, 1990年2月。

柳澤義一「棚卸資産 企業会計と税務－その乖離の処理－」『税研』第 23 巻第 4 号, 2008 年 1 月。

山崎敏邦「会計基準・ディスクロージャー制度に望むこと」『季刊会計基準』第 13 号, 2006 年 6 月。

山田俊一「中小会社会計基準 I－時代にあった会計情報（財務諸表）の作成－」『税研』第 20 巻第 2 号, 2004 年 9 月（以後, 掲載分）。

吉牟田勲『新版 法人税法詳説』中央経済社, 1992 年。

吉牟田勲「確定決算主義－最近の批判的論文を中心に－」『日税研論集－日税研創立 10 周年記念論文集－』第 28 号, 1994 年。

米山鈞一「公正妥当な会計処理の基準と認定事例」『税経通信』第 43 巻第 9 号, 1988 年 8 月。

渡邊進「税法と企業会計との調整意見書批判」『産業経理』第 26 巻第 12 号, 1966 年 12 月。

渡邊進「確定決算主義の問題点」『税経通信 11 月臨時増刊』第 27 巻第 13 号, 1972 年 11 月。

渡辺徹也「税法と商法の乖離－資本の部の取扱いを中心に－」『租税研究』第 656 号, 2004 年 6 月。

(国外文献)

ASB, '2008FRSSE' June2008, <http://www.frc.org.uk>.

Company House website, <http://www.companieshouse.gov.uk>.

European Commission, *The Sixth (2000) report of the observatory of European SMEs*, <http://www.eim.nl/observatory7and8org>.

Herausgegeben vom Bundesministerium der Finanzen, *Amtliches Einkommensteuer-Handbuch2005*, Stollfuss, Bonn, 2005.

Herausgegeben vom Bundesministerium der Finanzen, *Amtliches Körperschaftsteuer-Handbuch2006*, Stollfuss, Bonn, 2006.

IASB, 'A Guide through International Financial Reporting Standards (IFRSs)2007', United Kingdom, 2007.

IASB DISCUSSION PAPER, 'Preliminary Views on Accounting Standards for Small and Medium-sized Entities', June 2004, <http://www.iasb.org>.

IASB EXPOSURE DRAFT OF A PROPOSED, 'IFRS for Small and Medium-sized Entities' February 2007, <http://www.iasb.org>.

謝 辞

本論文を作成するにあたり、上野清貴教授（中央大学大学院商学研究科教授・前長崎大学大学院経済学研究科教授）の過分なるご指導を賜りました。ここに改めて感謝申し上げます。

上野教授が、平成20年3月に長崎大学を退官されました後、同大学経済学部 今田正名誉教授、同大学院経済学研究科 岡田裕正教授を中心に会計学の先生方から会計制度全般に亘る貴重なご指導を賜りました。ここに謹んで感謝申し上げます。

本論文の審査に際しましては、同大学院経済学研究科 杉原敏夫教授、深浦厚之教授ならびに林徹教授より論文の構成等に関する有益なご助言を賜りました。謹んで心より感謝の意を表します。

同大学院経済学研究科 栗原克文准教授（現国税庁長官官房企画課補佐）には、テーマサーベイから各学術誌に掲載された参考論文に至るまで、税法および税務行政の観点から貴重なご指摘を賜りました。ここに厚く御礼申し上げます。

各学会報告に際しましては、故武田隆二教授（神戸大学名誉教授）、河崎照行教授（甲南大学会計大学院長）ならびに福浦幾巳教授（西南学院大学商学部教授）をはじめ税務会計学の先生方より、研究内容に関する貴重な示唆ならびに激励のお言葉を賜りましたことは、望外の喜びでありました。ここに感謝の意を表しますとともに、武田隆二教授のご冥福を心よりお祈り申し上げます。

また、本研究科への入学から修了に至るまで、研究の為の様々な便宜を提供して頂いた福岡国税局、長崎税務署および諫早税務署の上司、同僚に心より感謝申し上げます。

最後に、40歳を過ぎ、再び大学院の門を叩く決心をした夫の我儘に理解を示し、支えてくれた妻と、休日を返上して研究室に通う父親を許してくれた子供たちに感謝します。