

IFRSの導入と税務会計への影響の考察

大 倉 雄次郎¹⁾

(はじめに)

企業の事業活動，資本調達グローバル化により，自国基準でなく世界共通の物差しとしての国際会計基準が欧州連合 (EU) だけでなく，全世界で導入にむけての動きが活発化している。そこで本稿では具体的に，国際財務報告基準 (International Financial Reporting Standards ; IFRS) の導入状況・準備状況を踏まえて，その問題点とあるべき方向について，税務会計と中小企業会計の面から論じることとする。

1. IFRSの本質

(1) 財務諸表の表示に関する予備的見解2008年10月ディスカッションペーパー (DP2008) の提案内容の特徴²⁾

①財務諸表の表示の目的

ディスカッションペーパー2008 (「DP2008」) では，次の3つを目的としている。

第一は，一体性の目的である。企業は自らの活動の一体性のある財務の全体像を描写するよう，財務諸表において情報を表示しなければならない。この一体性とは財務諸表間における各項目の関係が明確であって，各財務諸表が可能な限り補完しあうようにしなければならない。具体的には財政状態計算書と包括損益計算書とキャッシュ・フロー計算書において，表示科目，その説明および情報が表示される順序を統一することである。

第二は，分解の目的である。将来キャッシュ・フローの金額などを財務諸表において分解できるようにしなければならない。

1) Dr Yujiro, Okura 関西大学名誉教授 (商学博士)，公認会計士，愛知工業大学大学院非常勤講師，前関西大学商学部教授，元大分大学経済学部教授，(連絡先) cpa.tax-okura@wit.ocn.ne.jp または Tel&Fax 06-6846-6570 ホームページ : <http://www2.ocn.ne.jp/~okuracpa/>

2) 荻原正佳「IASB/FASBの提案する財務諸表の表示の在り方の方向性」『企業会計』Vol. 61NO. 12, 2009. 12 P. P18-25。

第三は、流動性及び財務的弾力性の目的である。投資機会における企業能力を財務諸表利用者が評価するのに役立つようにしなければならない。

②セクションの区分について

ディスカッションペーパー2008では、財政状態計算書、包括利益計算書、キャッシュ・フロー計算書の3つについて統一された構成を提案している。

事業(Business)と財務(Financing)の区分を基本に次の5つにわけるとする。

第一に、事業活動で製品の製造又はサービスの提供のような、価値を創造することを意図して行われる活動で、経営者が継続的な事業活動の一部と考える資産および負債並びに当該資産および負債の変動を含める。

第二に、財務活動で事業活動の資金を調達する活動

第三に、法人所得税セクションで法人所得税を事業活動に起因するものと財務活動に起因するものと財務活動に起因するものとに区分することが困難なためである。

第四に、非継続事業セクションで継続的な事業活動および財務活動と区分して表示することが、将来予測の観点から有用と考えられるため継続の観点から区分している。

第五に、所有者持分セクションで所有者を源泉とする資金調達を、非所有者を源泉とする資金調達と区分して表示することが有用なためである。

東芝は国際会計基準適用企業ではないが、米国SEC基準を採用しているため、2010年9月中間期の連結決算業績見通しを携帯電話事業を富士通と事業統合したことなどから非継続的事业となるため、売上高利益の修正を行ったのは、この1例である。

(2) IFRSの本質

IFRSの本質は原則主義と経済実態の重視である。

第一に、原則主義があげられるが会計原則の単一化、グループ方針の統一であり、IFRSのローカルな解釈は認めていない。例えば韓国のように自国の会計主義を例外として認めていた場合には、IFRSと認められていない³⁾。原則法で、例外を認めないのは、一般的に類似とみられている事象に対して、同一の会計処理でなければならないのは、経営者の自由選択の幅を排除して財務諸表の会社間の比較を容易ならしめるからである。

またアメリカのような訴訟社会においては、細則主義(ないし規則主義)であるが、原則主義を採用すると、会計訴訟が増加するという懸念がある。

第二に、法形式より経済実態の重視である。具体的には収益の認識基準においてリスクと経

3) 自由論題報告 李 善馥(東西大学)「韓国における会計基準設定メカニズムの構造と課題—韓国採択国際報告基準(K-IFRS)の決定要因を中心として—」日本会計研究学会平成21年全国大会より。

済価値の移転を要件としている。このリスクと経済価値の移転の考え方は、最近の日本の会計基準例えば「金融商品会計基準」でもこの考え方になっている。

有形固定資産の償却方法と耐用年数であるが、税法基準から経済的耐用年数への変化である。また外貨換算において、現地国の通貨ではなく機能通貨で記帳することになる。

（3）投資家やアナリストの立場からの財務報告

財務報告は投資家やアナリストを意識したものとなる。

まず固定資産の時価主義適用において、再評価モデルを適用し再評価益は資本の部、再評価損は損益計算書に計上する。又、投資不動産に関しては公正価値モデルの選択適用し、評価差額の全額を損益計算書に計上する。

次に、M&A被取得企業の資産負債を全面的に公正価値で評価する。無形資産も公正価値で評価し、のれんの金額を厳密に計算する。更には貸付金、借入金等の金融商品の公正価値測定：市場金利より低い利率の貸付金は、貸付時に減損処理を求められる。

（4）原則主義への具体的対応

そこで解釈に疑問が生じた場合の照会ルートは次のようになる。

まず、IFRS適用を準備している会社全体に重要な影響を与える論点につき、IFRS導入準備タスクフォース等で対象案件の抽出や論点の整理で、財務会計基準機構企業会計基準委員会（FASF ASBJ）に設置されたIFRS実務対応グループでそれらを議論する。我が国においてIFRSの具体的な適用に関して確認が必要な論点を抽出するが各国の実情に合わせた実務指針なるものがIASBで認められるかに関しては、疑問が残る。

次に、IFRS実務対応グループを窓口として、IASBのスタッフに相談・照会する。これはASBJ内に設置されており、経団連のIFRS導入準備タスクフォースメンバーの上場会社、監査人等も参加している。

しかしこの照会ルートによらず、むしろ「国際的な監査事務所がまず事務所内で監査判断指針の国際的共通化を図るであろう。しかし国・地域による会社法制等の相違を配慮した監査判断指針が必要とされるならば、さらに同一事務所内でも国・地域によって異なる細則を設ける必要が生じる。この結果大規模監査事務所が実質的な会計基準をつくることになり会計基準設定のデュー・プロセスが失われることになる。」⁴⁾と指摘するむきもある。

一説には、IASBに直接照会することが可能という意見もあるが、現実性を欠くといえる。

4) 鈴木一水「報告利益の属性変化の監査・保証業務に対する影響」『日本監査研究学会第33回大会報告要旨集』（2010年10月30日）19頁。

2. 日本のIFRSへの対応の経緯

(1) 国際会計基準と自国への導入の経緯

国際会計基準の国際的対応は、二つに分けられる。当初は、EU加盟国レベルに対するEU域内の調和化である。しかし、EU域外の調和化で、世界的レベルとして財務諸表の比較可能性を高め、その情報開示機能を向上させるために、EU域内の資本市場において単一の会計基準の適用である。具体的には、日本はアドプシオンとしてIAS規則に基づいてEU域内の上場会社に対し2005年1月1日以降、連結財務諸表をIASに準拠して作成することを義務づけるとしていたが、2011年に延長し、さらに2015年～2016年に延長している状況である。

そこでIASBと日本の企業会計基準委員会(ASBJ)は、2011年6月30日を目標にIFRSと日本の会計基準のコンバージェンスの達成により2015～2016年にIFRSの導入する方向で一致した⁵⁾。

次に、このIFRSの導入方法は二つあるが、第1の方法は、アドプシオンで自国の基準としてIFRSを採用する方法である。これに属するのがオーストラリア、ニュージーランド、アフリカ、EUである。第2の方法は、コンバージェンスで自国の基準をIFRSに近づけるために、自国の会計基準とIFRSの差異を解消することである。日本は後者の方法を採用した。

そこで大事になってくるのが、日本基準と国際会計基準の主たる違いと同等性の判断である。同等性とは、投資者が国際会計基準に従って作成された財務諸表に基づくものと類似した投資判断を第3国の会計基準に従って作成された財務諸表に基づいて行えるならば、当該国の会計基準を同等とみなすのである。

欧州証券規制委員会は、日本の会計基準を同等とみなしているが、重要な相違点は日本26項目、米国基準19項目、カナダ14項目である⁶⁾。日本の26項目については、追加開示等の補正措置を取ることになる。

(2) 短期コンバージェンス

コンバージェンスにおける両者の差異の基本的違いは企業結合である。

第一に、企業結合で、日本基準はパーチェス法、持分プーリング法のいずれかの選択である。日本基準では、持分の継続・非継続という概念により、「取得」と「持分の結合」の区別で、両者は異なる経済的実態を有するためである。他方、国際会計基準ではパーチェス法のみとした。その持分のプーリング法を棄却の理由として、企業結合は企業自体の取引の結果として生じるものであり、交換取引は公正価値で会計処理をするのが一般原則である。そこで企業結合

5) 矢農理恵子「IFRSの概要とフレームワーク」『会計・監査ジャーナル』Vol.20, No.7 July 2008 29-32頁。

6) 松尾直彦(金融庁)「会計基準の国際的コンバージョンと同等性評価」(国際会計研究学会)2005.8.26。

でプーリング法を採用すると、結合後企業のキャッシュ・フローを合理的に予測できないからである。

第二に、のれんの償却で日本基準はのれんの償却は、20年以内のその効果のおよぶ期間に定額法その他の合理的な方法により、規則的に償却する。その論拠は取得したのれんは、時間の経過とともに自己創設のれんに入れ替わっているためである。そのため企業結合による収益とのれんの償却による費用は対応する。他方国際会計基準ではのれんの非償却で減損のみであるが、のれんの非償却の理由は、のれんの耐用年数とのれんの減価パターンは、一般的に予測不可能であるためのれんの償却は恣意的になる。その代わり減損テストで、十分な厳密さと実行可能性が期待できるからであるとする。

第三に、業績報告に関するIASBの提案⁷⁾である。企業業績に関する見方の大転換で、純利益から包括利益への動きは当期業績主義の損益計算書重視から貸借対照表重視への転換である。包括利益とは、貸借対照表上の純資産の期間差額（但し株主との利益を除く）

「包括利益＝純利益＋その他の包括利益＝再測定前利益＋再測定差額」である。

包括利益は、企業が保有する持合い株式において、時価の変動による含み損益が毎期の損益に反映できるからである。

次に、第一段階ではEU同等性評価に関するプロジェクト項目で、2008年末までに差異を解消するとしたのは下記8項目であるが殆んど日本の会計基準で対応した。

第一に、企業結合でIFRS 3号（2008年改訂）、FAS141号（2007年）ASJ公開草案（持分プーリング）、段階取得、支配継続時の持分変動、支配喪失の残余投資

第二に、棚卸資産の後入先出法の廃止である。日本でも2009年4月1日から廃止した、

第三に、関連会社の会計方針の統一で持分法の会計処理の統一と例外6項目である。

第四に、企業結合時の仕掛研究開発費の資産計上である。また社内開発費の繰延資産化の検討である。仕掛研究開発費の資産計上は「企業結合会計基準」で公表した。

第五に、資産除去債務で範囲、適用割引率、敷金、債務を固定資産の取得価額に含める。

第六に、退職給付割引率の変更である。日本基準「退職給付に係る会計基準の一部改正」（その3）で公表した。

第七に、金融資産の時価表示で、日本基準「金融資産に関する会計基準」「金融商品の時価等の開示に関する適用指針」を公表した。

第八に、投資不動産の時価表示で、賃貸用不動産の範囲（投資不動産、遊休資産、賃貸用不動産）の検討である。

第二段階は、下記2項目であるがこれも2010年より日本は対応した。

7) 辻山栄子『業績報告の国際的動向をめぐって』財務会計基準機構、2004年。

第一に、セグメント情報のマネジメントアプローチの採用で、日本基準「セグメント情報の開示に関する会計基準」及び適用指針公表済みで2010年4月1日より適用している。

第二に、過年度遡及修正：FAS154号、IAS 8号、その他会計方針の変更の検討である。

第三段階は収益認識、財務諸表の表示、連結財務諸表、無形資産、公正価値測定、金融商品、負債と資本、リース、認識の中止、退職給付の10項目だが日本は現在検討中である。

3. アメリカのIFRSへの対応の経緯

2002年9月にFASBはIFRSとの間でIFRSとUS-GAAPとの互換性をより高めるためのノーウオーク合意を行った。次に、米国証券取引委員会（SEC）は米国企業が海外進出時に米国基準以外の基準に基づき作成し、SECに提出する財務諸表に対してSEC基準との数値の調整を要求する規則があったが2007年にいたってこれを廃止している。

さらに2008年8月にSECは米国企業についても2014年から2016年にかけて段階的にIFRSを適用する案（ロードマップ）を提示している。

但しこれには条件があり、SECが2011年にIFRSを米国で採用するかどうかの判断はIASBとFASBとの間で締結された会計基準のコンバージェンスに関する覚書（MOU）のActive Agendaとして8つの検討項目を2011年6月までに完成させることである。

第一に、連結で、支配の定義、実質支配力基準の適用方法、SPE（特別目的会社）。

第二に、公正価値測定で、FAS157、市場価額、第三者価格、算定可能の3段階の検討。

第三に、財務諸表の表示で、廃止事業の区別、包括利益、営業活動キャッシュ・フロー法の直接・間接法の検討。

第四に、リースで、借手の会計モデルの開発、資産利用権とリース債務の初期測定の検討。

第五に、退職給付会計で、遅延認識、未認識項目のオンバランス化、FAS183、の検討。

第六に、収益認識で、業種により異なる収益の差をなくす。顧客との契約モデルの検討。

第七に、金融商品で、公正価値測定、財務構成アプローチの検討。

第八に、負債と持分で、資本の特徴を有する金融商品に関する財務報告、資本と負債の区分に関して3アプローチ（基本的所有アプローチ、所有決済アプローチ、期待決済アプローチ）の検討。

4. ヨーロッパ企業におけるIFRS導入時の影響

ここでは、我が国と類似しているドイツを取り上げ、さらにIFRS導入の影響を見ることにしたい。

（１）ドイツ

ドイツ商法典ではコンツェルン計算書一般原則⁸⁾として、正規の簿記の原則、明瞭性の原則、真実且つ公正な写像の原則、経済的単一性の原則、継続性の原則をあげているが、これはIAS第1号（会計方針の開示）において「継続企業、会計原則の継続性、発生主義は会計の基礎的前提である。一つでも守られていない場合には、その旨と理由を開示しなければならない」⁹⁾としている。したがってこの両基準に差はない。

このような状況の中でドイツの会計改革は1998年において大きく進展した。

第一に、資本調達容易化法により、国内の親会社に認めていなかった免責の連結財務諸表の作成を可能とするIAS/US-GAAP基準への適応が商法システム、会計法システムの枠組みの中で具体実施できる法的根拠を設けたのである。

第二に、ドイツ会計規範は3層構造を示し、商法典242条から263条は、すべての商人に関する規定であり、資本会社にも適用されるが、その上で商法典264条から335条が資本会社に関する補完規定として適用されるとともに、株式会社及び株式合資会社に関しては、株式法150条以下の規定が適用されるというものである¹⁰⁾。

第三に、企業領域統制透明化法では、会計基準設定機関として会計審議会のほかに、私的会計委員会としてドイツ会計基準委員会の新設である。これは連結財務諸表に限定しているがこれによりIAS/US-GAAP基準へのGoB（正規の簿記の諸原則）化の方向付けとなった。これはまさしく日本の企業会計審議会、財務会計機構会計基準委員化と対応している。

ドイツ上場会社の当時の連結財務諸表について下記の開示状況である¹¹⁾。

	IAS基準	US-GAAP基準
Bayer	○	
Deutsche Telecom		○
Merk	○	
Heidelberger Zement	○	
Hoechst	○	
Schering	○	
VEBA		○

次の展開は2005年のIAS/IFRS基準適用への対応に対し、2003年2月25日ドイツ連邦政府は株主保護・企業保全の政策強化のための10ポイントプログラムを発表し、この中で会計ルール

8) Deutsches Handelsgesetzbuch, 1. Januar 1986より。

9) IASC, IAS No1 "Disclosure of Accounting Policies" Par.16.

10) 木下勝一『適用基準の選択行動—会計改革のドイツの道—』森山書店、2004年、86頁。

11) 木下勝一『適用基準の選択行動—会計改革のドイツの道—』森山書店、2004年、81頁。

の進展と国際的な会計原則への適用¹²⁾では、次の点が注目される。

まず、資本市場志向の企業に対して2005年1月1日以降、IAS/IFRS基準適用を義務付け、企業選択権として、非資本市場志向の企業連結財務諸表及び情報目的の資本市場志向の企業およびその他の企業単独財務諸表についてIAS/IFRS基準の任意適用を認める。

次に、連結財務諸表のEU命令の移行措置を利用し、規制市場で債務証券の取引認可を得ている企業およびアメリカで上場し、US-GAAP基準に準拠の連結財務諸表を作成・開示している企業について、2007年度まで適用を延期する。

ところが、大規模な非資本市場志向の企業の連結財務諸表のIAS/IFRS基準の強制適用の検討を行う。

しかし、債権者保護、配当可能利益の測定、課税の目的での商法基準への準拠の単独財務諸表の保持を図るとともに、その際商法確定決算基準のための税務上の利益算定に対する影響を考慮に入れる。そこで商法会計法は、EU会計基準および国際的な会計原則の適用に際して連結財務諸表・単独財務諸表について、多くの選択権を廃止して、欠陥の是正を図る形での進展がなされなければならない。

(2) IFRS導入の影響分析

EUの企業がIFRSに移行日の時点で従前GAAPとIFRSの修正でどれだけの影響がでるかを見た表である。(分析については別稿で行うため割愛する)

純資産の部への影響¹³⁾ (単位：現地通貨百万 フランス：ユーロ ドイツ：マルク イギリス：ポンド)

会社名	ルノー	アベンティス	ホルクスワーゲン	ドイツテレコム	ボダーフォン
IFRS移行日	2004.1.1	2004.1.1	2000.1.1	2003.1.1	2004.1.1
従前GAAPによる資本の部	13,853	6,341	9,811	35,416	111,924
開発費用の無形資産の計上	634	17	3,982		
収益認識	-238		0	-923	
借入費用の資産化	-11		0	-774	
のれん	-14		0	-5,953	
無形資産			3,483	14,596	-164
自己株式	-519	-628	0		
金融商品	186	76	897	283	385
ファイナンスリース			1,962	-189	
未払い配当			0		728
引当金		4	2,022	1,260	
年金債務	-27	-139	-633	-167	-257
ストックオプション			0		12
繰延税金	-18	-44	-1,345	1,314	-1,011
少数株主持分		51			
その他	-368		739	101	-66
修正額計	-375	-663	11,107	9,548	-373
IFRSによる資本の部	13,478	5,678	20,918	44,964	111,551

12) 木下勝一『適用基準の選択行動—会計改革のドイツの道—』森山書店、2004年、95-96頁。

13) 岡村憲一郎『IFRSへの対応と課題』日本公認会計士協会近畿会特別研修会テキスト、2010年7月13日より。

損益への影響¹⁴⁾ (単位：現地通貨百万円 フランス：ユーロ ドイツ：マルク イギリス：ポンド)

会社名	ルノー	アベンティス	ホルクスワーゲン	ドイツテレコム	ボダーフォン
IFRS移行日	2004.12	2004.12	2003.12	2005.3	
従前GAAPによる税引後利益	3,186	-3,617		1,623	-6,938
開発費用の無形資産の計上		5,388			
開発費の償却	-191	-53			
収益認識	-18			-24	
借入費用	3			184	
のれん	30	319		1,584	
無形資産				1,107	14,263
自己株式		-3			
金融商品	-10	3		-7	-174
ファイナンスリース				-271	
未払い配当					
引当金		-1		61	
年金債務		7		439	7
ストックオプション	-11	-112			-91
繰延税金	-23	52		-2,061	10
少数株主持分損益		257			
その他	-63	1		-118	-559
修正額計	-283	5,858	0	894	13,456
税引き後利益	2,903	2,241	0	2,517	6,518

5. 我が国の国際会計基準の適用の動き

(1) IFRS適用会社

2008年の企業会計審議会企画調整部会においてIFRSの導入について検討され、2009年に「我が国における国際会計基準の取り扱いについて（中間報告）」が出され、導入の動きが本格化している。

IFRSの適用となる会社について、次の3点がポイントになる。

第一に、現在なお連結財務諸表において米国基準を採用している日本企業の36社は、2016年までしかSEC基準を採用できないため、これ以降は日本基準ないしIFRSの適用となることが十分予測される。

第二に、SEC基準適用会社36社、日本基準の金融機関194社、売上高1兆円以上308社、売上高1000億円以上 694社、売上高1000億円未満 2607社の上場会社がIFRSの適用となろう。

第三に、IFRSは、あくまでも資本市場における連結財務諸表作成のための会計基準として用いられており、個別財務諸表に関しては、イギリス、フランス両国とも従前通り国内会計基準を用いているが、イギリスでは個別財務諸表に対しても選択的に国内会計基準とIFRSを用いることが可能である。

14) 前掲

(2) 国際会計基準の任意適用に伴う連結財務諸表規則の改正

2010年3月期より国際的な事業活動や資金調達のための財務活動を行う上場会社への任意適用を認めた。2015年ないし2016年にはIFRSの強制適用とする目標で、この実施について2012年に判断する予定である。

連結財務諸表に対するIFRSの任意適用会社（「特定会社」と呼ぶ）は、国際的な財務活動または事業活動を行う会社として次に掲げる要件のいずれかを満たすものである。

第一に、株式公開要件で、発行する株式が金融商品取引所（法2⑯）の上場、認可金融商品取引業協会の店頭売買有価証券として登録のこと、すなわち上場されていることである。

第二に、特段の取り組み要件として、有価証券報告書において連結財務諸表の適正性を確保するための特段の取り組みに関する記載を行っていること

第三に、体制整備要件として、指定国際会計基準に関する十分な知識を有する役員または使用人を置いており当該基準に基づく連結財務諸表を適正に作成することができる体制を整備していること

第四に、国際活動要件であるが、これは外国の法令に基づいて国際会計基準に従って作成した企業内容に関する書類を開示していることなどの国際的な財務活動と外国に連結子会社を有して国際的な事業活動をおこなっていることである。

これら上記の要件を満たさない企業であるにもかかわらず、IFRS導入を宣伝・歌い文句にした「誤ったIFRSブランド」のできることを阻止するためである。

(3) IFRS導入のメリット

IFRSが導入された場合は、その条文は日本語で翻訳されて作成されることになるから、語学の心配はないが、企業の多角化により全世界に英文で発表することになるが、専門会計用語は会計基準の知識があれば英文そのものは難しいことはない。

IFRSが導入された場合のメリットについては、次のように言える。

まず、世界的な会計基準であるIFRSによる作成で、今までアニュアルレポートにつけられていたレジェンドはなくなる。その結果ジャパンプレミアムが解消されるため、世界市場への上場や社債発行など資金調達が容易となる。その結果、日本の証券市場への海外企業の参入が容易になり、市場が活気付くといえる。

しかも、海外子会社の財務諸表が世界共通基準となるため国ごとの財務諸表の作成が不要となるため、コスト削減が可能となる。

更に、IFRSによる財務報告が財務会計と管理会計の統合で、セグメント報告の活用により、海外子会社の予算・業績管理の統一指標として使用できるようになる。

（４）IFRS導入の懸念される点

他方、IFRS導入の懸念される点について下記指摘されている。

第一に、IFRSの基本思考は、資産負債観であるから、公正価値評価となり、事業用資産を含む全面時価会計の方向となれば、従来の当期業績主義利益から包括利益に移行することになり、その影響で評価損や減損会計が盛んになる。企業の業績が収益確保のための努力とその成果ではなく、時価というものに影響を受け企業の業績が見えにくいという面が指摘されている。これをさらに推し進めて「公正価値評価や将来予測といった会計基準のもとでは、業績の良い企業の報告利益の持続性は低下するので報告利益の利益平準化が行われる。業績の悪い企業の報告利益の予測性は低下するが、低下の程度を低く抑えられていくので、利益予測の有用性は低下する」¹⁵⁾ という点が指摘されている。

第二に、欧米と日本の文化・会計慣習・会計制度の経緯の違いを無視した、さらに複数の会計基準からの選択の無視によるシングル・アドプションの弊害が懸念される。

第三に、IFRSメンバーの14人の過半数の8人が米英のため、日本の影響力の不足により、リーダー（先導者）からフロアー（従者）になる可能性を指摘する向きもあり、我が国の主張が取り入れられないという心配が取り沙汰されている。

第四に、我が国においては、企業を投機的な投資家の乗っ取りや一部の裏社会からの攻撃に備えるために持合い株が根付いている。包括利益によって、この持合い株の評価損益が影響を受けることになる。同様に年金の積立過不足などが影響を受けることになろう。

第五に、欧米ではパーチェス法の強制適用からのれんの非償却のため2007年度の主要欧米企業ののれん代は総資産の40%に達しているといわれている。しかもこのれんを減損の対象とするため、国際会計基準では、十分な自己資本があるかどうかを見る必要がある。

（５）IFRS会計基準の処理原則の吟味

第一に、連結財務諸表の本質は、法形式より経済実態の重視である。具体的に見てみると、収益の認識基準においてIFRSでは、リスクと経済価値の移転を持って収益認識を行うのに対し、日本基準では商品または役務の引き渡しと請求権の2要件で収益を認識測定する。また、減価償却について、IFRSでは経済的耐用年数の期間に規則的に行うべきであるというのが、日本基準では、法定耐用年数、減価償却の方法（定額法、定率法、生産高比例法）を定めている。

第二に、IFRS適用時の開示書類であるが、日本会計基準とほぼ同一である。財政状態計算書（日本会計基準：貸借対照表）、当期純利益の計算書と包括利益の計算書を別個に開示する

15) 鈴木一水「報告利益の属性変化の監査・保証業務に対する影響」『日本監査研究学会第33回大会報告要旨集』（2010年10月30日）18頁。

包括利益計算書（日本会計基準：損益計算書）、持分変動計算書（日本会計基準：株主資本等変動計算書）、キャッシュ・フロー計算書、日本会計基準に基づく数字からIFRSに基づく数字に修正した内容を説明する資本調整表、包括利益調整表、キャッシュ・フロー調整表がある。

第三に、IFRS初度適用時の会計処理で原則として過年度に遡及してIFRSを適用する。

例外として、遡及適用の一部を免除し、過年度に遡及適用しない。その例として、企業結合（のれんの償却を含む）、有形固定資産、無形資産、投資不動産に関する過年度の減価償却と減損（IFRS移行日時点の公正価値を持って、原価とみなす方法を採用できる）、借入費用の資産化である。

もう一つの例外として、IFRS基準のうち過年度に遡及適用の一部禁止する項目がある。例として、金融資産・負債の認識中止、ヘッジ会計、見積もり、被支配持分の会計処理である。

第四に、IASBは時価概念として3段階の公正価値を提案しているが、これは、公正価値測定のためのインプットとして使用される観察可能な市場データと観察不能な市場データを分類するものである。その分類によれば、レベル3のインプットは、市場データが入手可能でない資産又は負債の公正価値測定に使用される「観察不能なインプット」である。そこでIASBは測定の不確実性についての分析の開示を求めることにより情報の拡充をすることを提案している。そこで「IFRS導入によりこの点で財務情報の注記の詳細化が求められる」¹⁶⁾

6. 中小企業への影響

(1) 背景

我が国の株式会社の総数は約250万社といわれそのうち249万社は中小会社である。

この中小会社については、「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」（会社法431条）が、その解釈をめぐって法的に安定せず、ましてや「企業会計原則」は昭和57年の最終改正以来30年近く放置されたままである。

(2) 中小企業向けIFRS

IASBは、中小規模の企業が使用するために設計されたIFRSを公表した。

本基準は、世界中の中小企業との広範な協議を伴う5年の開発過程の成果である。「中小企業向けIFRS」は、中小企業のニーズと能力に合わせて作られた約230ページの独立した基準である。資産、負債、収益及び費用の認識と測定に関する完全版IFRSの原則の多くを簡素化し、中小企業に関連性のない項目は省略するとともに、要求される開示の数を大幅に削減している。中小企業の報告上の負荷をさらに軽減するために、IFRSの改訂は3年に1回に限定される。

16) 吉見宏「非財務情報の開示と監査・保証業務への影響」『日本監査研究学会第33回大会報告要旨集』（2010年10月30日）23頁。

中小企業向けIFRSは、完全版IFRSよりもずっと簡素な中小企業向けの共通の会計基準のセットを求めていた、先進国と新興経済国の双方からの強い国際的な要望に対応している。特に、会計の利用者にとっての比較可能性の改善、中小企業の会計に対する全体的な信頼性の強化、及び国内ベースの基準の維持に伴う多額のコストの削減である。

そこで、「中小企業向けIFRS」は、完全版IFRSの適用が要求される公開の資本市場への上場を準備中の成長企業のためのプラットフォームともなるであろう。

（3）中小企業の会計に関する指針

日本税理士連合会、日本公認会計士協会、日本商工会議所、日本の企業会計基準委員会が中心となって「中小企業の会計に関する指針」が毎年改訂されている。

しかもこの「中小企業の会計に関する指針」は、税理士のよりどころという面もあるが、むしろ会計参与が会計監査人と同じく株主代表訴訟の対象であるという面を意識している。

財務会計基準機構の企業会計基準委員会による今日改正が進む「日本の会計基準」は言うまでもなく2016年のIFRSとの乖離を近づけるためであって、この会計基準を意識して「中小企業の会計に関する指針」も常に最低限の改訂を行っている。

（4）中小企業庁「中小企業の会計に関する研究会」

ところが、中小企業庁では「中小企業の会計に関する研究会」（座長早稲田大学大学院 法務研究科 教授 江頭 憲治郎）が2010年2月15日に会計ルールの検討を行っている。

まず、中小企業の実態は、経理担当者が0人～1人が70%である。それら中小企業が利用できる会計が必要であり、中小企業の会計に関する指針とは別に、中小企業の実態に即した会計基準を作るべきであるという提言である。

次に、中小企業が会計基準を適切に利用できるように促す政策的な仕組みが必要であるという意見がある。これは利害関係者と繋がる会計として、金融機関の融資条件として中小企業の会計基準への準拠等があるためである。

徹底的にIFRSへの反対意見として、中小企業についてはIFRSとのコンバージェンスやアドプションを遮断もしくは最小化すべきだという意見が強い。

7. 「非上場会社の会計基準に関する懇談会」の提言

このほかに、財務会計基準機構・企業会計基準委員会による「非上場会社の会計基準に関する懇談会」が2010年3月4日に発足している。これはIFRSの我が国の非上場会社への影響と対応について検討され、このほど検討結果が公表された¹⁷⁾。

17) 安藤英義（非上場会社の会計基準に関する懇談会座長）「非上場会社の会計基準に関する懇談会の検討結果について」『税理士界』1273号（2010年10月15日）。

まず非上場会社の会計基準に関する基本的な考え方として4点あげている。

第1は、非上場会社は一つのまとまりとして議論するのではなく、区分したうえで議論する必要がある。

第2は、非上場会社とりわけ中小企業に適用される会計基準又は指針は、国際基準の影響を受けず、安定的なものにする。

第3は、現行の確定決算主義を前提として、適切な利益計算の観点から会計基準の在り方とする。

次に非上場会社の分類と適用される会計基準又は指針について、次の方向を示している。

第1の分類は、金融商品取引法の対象となる非上場会社である。基本的には広く投資家を対象としているため、従来通り、基本的には上場会社に用いられる会計基準を適用することとし、金融商品取引法の規定により対応していく。

第2の分類は、金融商品取引法適用会社以外の大会社である。会計監査人による監査が義務付けられているため上場会社に用いられる会計基準との整合性が必要で、企業会計基準委員会(ASBJ)で対応する。

第3の分類は、会社法上大会社以外の会社である。これは会社の属性が法定監査対象外の会社でも、会計参与の設置や予定している会社、資金調達の海外調達、財務諸表の開示先等で将来上場を目指す企業、会社の行っている取引内容の複雑性、具体的には外貨建の取引、デリバティブ等を行っている、あるいは会社規模(売上高、総資産、資本金、従業員数等が所謂中規模の会社である。これには、従来の「中小企業の会計に関する指針」の適用となることが予定される。

第4の分類は、会社法上大会社以外の会社であるが、会計参与の設置を予定していない会社、資金調達の種類、財務諸表の開示先等で将来上場を目指さない、会社の行っている取引内容の複雑性(外貨建の取引、デリバティブ等)がみられない企業が対象となる。

いわゆる、小規模会社、同族会社を中心とした企業である。「中小企業の会計に関する第2指針」適用会社になる。従って「中小企業の会計に関する第2指針」は現在の指針を適用しない中小企業となる。

8. 各国の財務会計と税務会計の関連

税務会計は各国の政府にとって産業政策、人口政策、環境政策などを実現するのに、重要な機能であり、そのあり方は主権に係る問題であるので、国際的なコンバージェンスの影響を受けるのではない。

そこで、税務会計と財務会計の関連から次のように大きく二つに分けることができる。

（1）確定決算型

各国の税制との関連を各国の会計基準で見てみよう。財務会計と税務会計をリンクする確定決算型として日本、ドイツ、フランスがある。

第一に、ドイツもまた会計基準としてドイツ基準を有しており、法人税法は損金経理を要件とした確定決算主義で税務申告書は決算上の利益に加算減算する方式である。この税務貸借対照表に対する商事貸借対照表の基準性の原則は、企業に対して事業年度の末日において、商法上の正規の簿記の原則に従って事業資産を開示し、これに従って課税所得を計算することになる。そして逆基準性の原則によって、割増償却、特別償却の恩典を税務上受けるためには、商事貸借対照表に記載しておく必要がある。

第二に、フランスもまた会計基準としてフランス基準を有しており、法人税法は損金経理を要件とした確定決算主義で税務申告書は決算上の利益に加算減算する方式である。

「企業は企業会計原則で定義されている税の算定基礎のための適用基準と矛盾しない限り、この定義を遵守しなければならない」と定められている。

第三に、イギリスはイギリス基準とIFRS基準の選択適用で損金経理を要件とせず申告調整するのである。

（2）会計・税務申告分離型

財務会計と税務会計をリンクさせない分離型として、アメリカがある。

アメリカでは、財務会計と税務会計は分離していて、商事損益計算書と税務損益計算書とは、別個に存在する。財務会計はSECの規定により米国財務会計基準書によるが、税務会計はIRC（Internal Revenue Code：内国歳入法）による税務損益計算書を定められたフォームで提出の申告分離型である。米国財務会計基準書で作成・公表された損益計算書と法人所得課税申告書（Income Tax Return）は独立して存在する。したがって会社は財務会計と税務会計の二つの作業を行うことになる。

ここでの問題点はふたつある。

第一に、財務会計では、できるだけ業績数字を良く見せるための会計基準を選択して当期利益の最大化により役員は業績連動型報酬を多く取得し、他方税務申告のための税務基準では申告所得を出来るだけ少なくして、法人所得課税を少なくする動機が働くことになるという二律背反が生じる。このことは、アメリカにおいて現実に起きたのである。

1980年代に代替ミニマムタックス（alternative minimum tax）が制定されたことから明らかである。代替ミニマムタックスは財務会計基準と税法基準とが異なるため、多くの財務会計上の黒字会社が連邦法人税を納入していないという事実を認識して創設された。

マッキンタイヤ報告書では100社以上の会社が1981年から1985年にかけて株主に利益を報告しながら、これらの年度の1期または2期以上にわたり法人税を納付していないことを明らか

にした。その結果として代替ミニマムタックスが制定された¹⁸⁾。

第二は、1991年から1997年におけるスケジュールM-1(帳簿利益・損失と申告所得との調整)に基づいて計算された税引前利益と課税所得(欠損金・特別控除前)との間における乖離の増大が指摘されて、税務調査が極めて重要であるとなった¹⁹⁾。

これは2000年はじめの世界を揺るがした企業粉飾のスキヤンダル エンロン事件におけるこの財務会計と法人税の大きな乖離と財務会計と監査法人への信頼失墜の中で大きくクローズアップされることになった。

9. 日本の財務会計と税務会計の在り方

(1) トライアングル体制

日本の会計は、金融商品取引法会計(会計基準)、会社法会計、税務会計(法人税法)の3つで構成されている。以下の様な3つの法的関係及び実質的補完・規定関係はトライアングル体制といわれている²⁰⁾。

第一に、この三者はそれぞれ固有の目的を有している。会社法会計は、株主および債権者保護を目的として利害調整機能と情報提供機能を有し、金融商品取引法会計は、投資家保護のための情報提供機能を有する。これに対し税務会計は税法の税負担の公平性・租税の中立性の確保を立法の基本的な考え方として、適正な課税の立場からの情報提供機能を有する会計である。

第二に、法律間関係からいえば、金融商品取引法は基本法たる会社法の補充法との関係にあり、会社法と法人税法との間にはいわゆる確定決算基準が存在するため、会社法を中心とした両天秤型の企業会計法の構造となっている。また金融商品取引法と法人税法との関係は、基本的には会社法を媒介としてしか法的関係は発生しない。

第三に、実務上は減価償却の耐用年数や償却率等、法人税法のみが詳細な規定を有している項目に関しては二度手間のコストを避けるため、金融商品取引法会計もそれらの規定に基づいて利益計算を行っている。

(2) 確定決算主義をとるという前提での確認事項

確定決算主義をとるという前提で、ここでの基本を先ず確かめておきたい。

第一に、連結財務諸表作成・公表(連結会計)と連結納税は切断されているため、IFRSの連結会計の導入は、税務上一切影響しない。

第二に、個別法人所得納税(グループ税制含む)、連結納税ともに、その基本は個別財務諸

18) 中田信正「会計基準の国際化と税務会計」『税務会計研究』第21号、税務会計研究学会、41頁。

19) 中田信正「会計基準の国際化と税務会計」『税務会計研究』第21号、税務会計研究学会、42頁。

20) 徳賀芳宏『国際会計論—相違と調和』中央経済社、平成12年、207-208頁。

表作成・公表（個別会計）を基礎に行われるものであるためIFRSの影響が出るか否かはこれに焦点を置くことになる。

（3）日本でありうる3つのパターン

日本でありうるパターンは次の3つである。

第一のパターン：アメリカ型会計と税務の分離方式

財務会計と税務会計とを分離すれば、IFRSの影響を考慮の必要がないとする。しかしこれには財務会計では利益最大化を目指し、税務会計では課税所得最小化を狙うという矛盾点が生じる。

第二のパターン：連結会計も個別会計もともにIFRSを採用する。しかしこれには研究開発費は財務会計上は繰延資産に計上して償却を遅らせて利益を追及するが、税務会計では即時償却しか認めないという矛盾が生じる。

第三のパターン：財務会計において、連結会計にはIFRSの適用、個別会計には国内基準とする。しかしこの場合には連結会計において連結子会社の個別会計をIFRS基準に修正する仕訳が数多く必要となる。

（4）確定決算主義の検討

課税計算において、会社法の当期利益が出発点になるが、当期利益が株主総会で承認確定するところから、確定決算主義という。

この確定決算主義に対しての賛成論の立場は、次の3点である。

第一に、会社法や会計原則・会計基準に立脚し手計算された確定決算数値には、厳密なルールがあり、その利益は報告公表されたもので、選択した会計手続きが同一であれば、だれが計算しても同一であり、信頼性がきわめて高いことで、この公表利益への課税は公平で納得できること。

第二に、この確定決算による利益に基づいて課税計算することは、この計算書類について会計監査が行われるため改めて、税務監査の必要性がない。課税庁にとって簡便であること。

第三に、課税所得の前提となる取引事実の確定が、特に内部取引について容易である²¹⁾。

他方確定決算主義への反対論は、税法規定の企業会計に対する影響即ち逆基準性を主張する。

第一に、これは近年、日本会計の国際会計基準へのコンバージョンから、財務会計基準機構が日本の会計基準の作成権限を有し、新会計基準が次々に公表されているため、逆基準性は大会社については適用の余地が狭まり解消され、むしろ会計上の簿価と税務上の簿価の差異によ

21) 新井清光『日本の企業会計制度—形成と展開—』中央経済社、平成11年、233頁。

って、税効会計の適用が大になっている。

第二に、逆基準性があるとすれば、中小企業会計への税法規定の重要な影響である。

(5) 申告調整

法人税法は損金経理を要件とした確定決算主義で税務申告書は決算上の利益に加算減算する方式である。損金経理は確定した決算において費用または損失として経理することをいい、法人税法は多くの損金項目について損金経理を要件としている。

確定決算をもとに法人税の確定申告を要することになるがこれは多くのことが含まれている。

第一に、財務会計は複数の妥当な会計処理の中から選択したものであり、法人税法上許容できるものはその計算を法人税法の所得計算の上で申告調整する必要がない。売上計上・仕入計上・有形資産の取得など企業外部との取引については、その客観性が保証される会計事実に基づいて課税所得計算が行われる。従って確定決算で会計事実が客観性を保証できないときのみ、申告書上で修正される。

第二に、資産の評価損の計上、減価償却費の計上、役員の利益連動型給与などの処分性を有するものは損金経理を要件としていて、ここで初めて損金項目としている。

第三に、政府の政策上のものについては、租税特別措置法で損金要件なしに、所得計算を認めている。

第四に、確定決算主義のメリットとして、財務会計の帳簿だけで税務計算が可能になり、手間がかからない。それは確定決算主義の根拠が法人税法74条の規定にあり、しかもそれが所得計算ひいては税額計算の基礎になるだけでなく、貸借対照表・損益計算書・株主資本変動計算書の添付を要求されているからである。

具体的には、「当該事業年度の収益の額及び損金の額は、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って計算される」(法人税法第22条4項)とあるが、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準にIFRSが含まれることに異議を唱える関係者はいないが、国内財務諸表にIFRSを適用し、これをもとに課税所得金額(別表4)を作成する段階になると、その調整の複雑さが生じる。

そこで単体財務諸表は国内基準、連結財務諸表はIFRSという結論になる。そのために単体財務諸表の国内基準から連結財務諸表のIFRSへの調整表作成になるというのが通常の思考である。そうではなく個々の連結会社が単体財務諸表の国内基準から連結財務諸表作成のためにIFRSへの調整表による単体財務諸表を作成し、連結親会社では会計処理統一の連結調整仕訳をしない方法が妥当となる。そこで会社法では、単体財務諸表は国内基準でなければならないとし、税法は国内基準で作成した単体財務諸表のみ調整を認めるという方向での制度となる。

（おわりに）

日本の会計基準の種類は会社の上場・非上場，会計監査人・会計参与人の有無，会社規模等によって類型化される方向にある。しかしグローバル化した現在では，営業取引のみならず資本調達取引を在外で行うことで広がりを持っていけば，会社規模で会計基準の適用を定めるのは，困難になりつつあり，その意味では「中小企業向けIFRS」の適用も視野に入れる中小企業が出てこようがそれは，在外活動における会社案内の一つとしか捉えられないであろう。何故なら「証券取引法（現金融商品取引法）の定めによる証券投資家の経済的意思決定に役立つ企業又は企業集団の財務情報の提供は財務諸表・連結財務諸表・中間財務諸表によってなされるがその報告内容の重心は当該企業又は当該企業集団の収益力の指標たる「業績利益」であるはずである。株主・債権者に対する報告会計の場合の配当可能利益とはその性質を異にする」²²⁾ということになる。従って中小企業向けIFRSの適用はその立法根拠がないため，採用すると後者の配当可能利益や税務基準の計算になりえないのである。そこで会社法が剰余金処分機能，債権者保護機能，日本の業績評価機能更に課税所得計算の根拠機能を発揮させるための法令改正に向けた動きを期待したい。

本稿は，愛知工業大学大学院平成22年度高度化推進研究「グローバル化と国際会計基準IFRSの機能に関する研究」（主査：野村健太郎教授）の研究成果の一部である。

【参考文献】

- Beck'scher Bilanz-Kommentar, Handels-und Steuerrecht Par.238 bis 339 Handelsgesetzbuch C. H. Beck'sche
veslagsbuchhandling, 1995
- Schering AG, "Geschäftsbericht 1997"
- 新井清光『日本の企業会計制度—形成と展開—』中央経済社，平成11年。
- 浦崎直浩『公正価値会計』森山書店，2002年。
- 大倉雄次郎「法人課税所得の基本的視点の検討」『大分大学経済論集』第50巻第2号，1998年。
- 大倉雄次郎「ドイツコンツェルン会計の研究—ドイツ商法典と国際会計基準の比較を中心として—」『大分大学
経済論集』第50巻第4号，1998年。
- 荻原正佳「IASB/FASBの提案する財務諸表の表示の在り方の方向性」『企業会計』61巻，No12, 2009.
- 神森智『概説企業情報提供会計』同文館出版，平成10年。
- 神森智「税務会計の概念フレームワーク—その可能性と試案—」『松山大学論集』第21巻第5号，2010年。
- 木下勝一『適用基準の選択行動—会計改革のドイツの道—』森山書店，2004年。
- 木下勝一『適用基準の選択行動—会計改革のドイツの道—』森山書店，2004年。
- IASC財団編『国際財務報告基準』2010年版（ASBJ監訳）中央経済社。
- 辻山栄子『業績報告の国際的動向をめぐって』財務会計基準機構，2004年。
- 徳賀芳宏『国際会計論—相違と調和』中央経済社，平成12年。

22) 神森智『概説企業情報提供会計』同文館出版，平成10年6頁。

- 内藤文雄・松本祥尚，林隆敏編著『国際監査基準の完全解説』中央経済社，2010年。
- 中田信正「会計基準の国際化と税務会計」『税務会計研究』第21号，税務会計研究学会，2010年。
- 野村健太郎編著『プラン・コンタブルの国際比較』中央経済社，平成17年。
- 松尾直彦（金融庁）「会計基準の国際的コンバージョンと同等性評価」（国際会計研究学会）2005.8.26。
- 矢農理恵子「IFRSの概要とフレームワーク」日本公認会計士協会編『会計・監査ジャーナル』Vol.20. No.7