

企業活動の国際化とトライアングル体制

会計基準と会社法・証券取引法・法人税法

弥永真生*

概 要

第1に、会社法は、「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」と定め、また、会社計算規則は、「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」と定めているが、国際会計基準が「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」にあたると解される可能性がある。

第2に、証券取引法は、「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」に従って財務書類を作成することを要求しているが、国際会計基準が「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」にあたると解される余地がないわけではない。

第3に、法人税法74条1項は、「内国法人は…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」と規定しており、これはいわゆる「確定決算主義」を採用したものであるといわれている。しかし、「確定決算主義」とはいえ、法人税法及び租税特別措置法は別段の定めを多く設けており、かりに、会社法上、国際会計基準に従った会計処理が認められることになったとしても、大きな不都合は生じないと考えることはできる。

* 筑波大学ビジネス科学研究科教授。なお、本稿は、筆者の個人的見解であり、金融庁の公式見解ではない。

目 次

- 1 はじめに
- 2 いわゆるトライアングル体制
- 3 会社法および会社計算規則
- 4 国際的な会計基準の収斂と会社法
- 5 証券取引法と国際会計基準
- 6 税法と国際会計基準

1 はじめに

企業活動の国際化にともなって、会計基準の国際的収斂が求められている。実際、ヨーロッパ連合の加盟国の上場企業は、国際会計基準によって、連結財務諸表を作成することが要求され¹、少なからぬ加盟国は、単体の財務諸表も国際会計基準によって作成することを許容または強制している²。また、オーストラリアやニュージーランドは国際会計基準を自国の会計基準として受け入れる方針をとっている。

このような中で、わが国の会社法あるいは証券取引法は、企業会計に対してどのような立場をとり、また、税法とどのような関係を保つのが、よいと考えられるのかを本稿では検討する。

2 いわゆるトライアングル体制

従来、平成 17 年改正前商法(以下、商法という)に基づく会社の計算の規制、証券取引法に基づく企業会計の規制および法人税法上の益金・損金の計算の規律の間には密接な関係があるといわれてきた。もっとも、正確には、商法会計と証券取引法会計との間、および、商法に基づく会社の計算と法人税法に基づく課税所得計算との間に一定の関係が認められ、証券取引法会計と法人税法上の課税所得計算との間には直接的な関係はなかったと思われる³。

2.1 商法と証券取引法の関係

商法には、商人一般に適用される商業帳簿に関する規定と株式会社のみ適用される会社の計算に関する規定が含まれており、商法および有限会社法の委任を受けて、平成 18 年改正前商法施行規則は株式会社と有限会社の計算に関して規定していた。また、会社法も株式会社を含む会社の計算について規定を設け、詳細を法務省令に委任しており、計算省令、持分会社に関する法務省令および組織再編行為に関する法務省令に規定が設けられている。

他方、わが国では、証券取引法も上場会社などについて財務諸表の作成を要求し、「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」に従うことを要求しており、商法と証券取引法とがいずれも企業会計の実体面を規制するというめずらしい仕組みとなっていた。

会計規制の局面では、証券取引法は株式会社法(商法)の特別法として位置づけられる。すなわち、株式会社法も証券取引法も経済主体間の利害の調整を目的とするが、株式会社法は企業を取り巻く利害関係者間の調整を一般的に図るものであって、株主・株式引受人、会社債権者および会社と取引をなす者を保護する観

¹ REGULATION (EC) No 1606/2002 OF THE EUROPEAN PARLIAMENT AND OF THE COUNCIL of 19 July 2002 on the application of international accounting standards, 11.9.2002, OJ L 243, p.1.

² たとえば、弥永真生「EUにおける IAS への対応」『会計基準の国際的統一』(中央経済社、2005 年) 65-92 頁参照。

³ 詳細については、中里実「企業課税における課税所得算定の法的構造(4)」法学協会雑誌 100 巻 7 号(1983 年)1338 頁参照。

点から、会計規制を行っていた(株式を取得または引き受けようとする者の保護も若干図っている)のに対し、証券取引法は、投資者、とりわけ株式を譲り受けまたは引き受けて株主となろうとする者の保護を図っている。その結果、商法計算規定と証券取引法による規制との間には、多少の差異があった。

証券取引法 193 条は、財務諸表の用語・様式・作成方法については、内閣府令(財務諸表等規則など)に委任し、たとえば、財務諸表等規則、連結財務諸表規則、中間財務諸表等規則、中間連結財務諸表規則は、それぞれ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」に従うべきものとし(1 条 1 項)、企業会計審議会の公表し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」に該当するものとしている(1 条 2 項)。また、監査証明府令 3 条 3 項も同趣旨の規定である。

他方、平成 17 年商法改正前には、商法第 1 編第 5 章商業帳簿ならびに第 4 章第 4 節および商法施行規則が株式会社の計算を規律していた。そのため、証券取引法が適用される株式会社については会計および監査が二重になり、そのような会社に過重な負担が生ずることなどを防ぐため、昭和 49 年商法改正により、「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」という規定(以下、斟酌規定という)が、商法 32 条 2 項として設けられたが、商法および計算書類規則(後に商法施行規則)の明文規定が優先することに異論はなかった『企業会計原則』など企業会計審議会が公表した企業会計の基準と商法計算規定(後に商法施行規則)、財務諸表等規則と計算書類規則(後に商法施行規則)という形で、証券取引法上の開示と商法上の開示に差異が残っていた。たしかに、両者の間の溝を埋めるために、昭和 37 年、49 年、56 年および平成 11 年に商法改正が行われ、企業会計原則も数回にわたって修正されてきた。

また、商法上の計算書類とそれを組み替えた証券取引法上の財務諸表を作成し、監査するのは手間がかかることから、会計処理ないし表示の一元化を進める必要があるという観点から、平成 18 年改正前商法施行規則は、有報提出大会社について、関係会社特例規定(55 条 3 項・73 条 2 項・80 条 3 項・97 条 3 項)を設け、かつ、貸借対照表、損益計算書または連結計算書類の用語または様式の全部または一部について財務諸表等規則または連結財務諸表規則の定めるところによることを認めていた(200 条)。

しかし、商法と証券取引法とでは、開示の対象・目的に差があり、必ずしも完全な一元化は適切ではないと考えられていた。すなわち、証券取引法は、投資意思決定のため詳細な開示を求める必要があるのに加え、比較的大規模な会社を対象とするため、詳細な開示のためのコストを負担しうるのに対し、商法上は、小規模な会社も規制対象とすることから、省略された開示を求める方が合理的である。他方、商法上は株主の権利行使の実効性を高めるための情報は、たとえ投資意思決定に有用でなくとも開示させる必要がある。

2.2 商法と税法の関係

わが国の法人税法 74 条 1 項は、「内国法人は…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」と規定しており、これはいわゆる「確定決算主義」を採用した規定であると通常理解されている。ここでは「確定

決算主義」とは、「企業の決算の示したところを租税法の面から要請させる基準をもって修正して所得を得ようとする」方式であると定義されており、確定決算主義が採用された理由について「対外的に実現をみない金額を第三者たる課税権者が認定することは適当ではないし、そもそも可能でもない…。そこで、これらの内部計算に係る損益については、租税法上の所得計算の原則においては、一定の限界を定め、その範囲内において企業の行った会計処理を最終のものとし、それ以外の計算はこれを認めないこととしているのである」と説明されていたが⁴、なぜ、申告調整の方法による損金計上が許されるべきではないとされるのかは必ずしも明らかではなかった。

また、歴史的にみると、ドイツにおいて「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」は企業の計算の二重手間を省くことを狙って導入されたことから⁵、課税所得算定を企業会計に基づかせるのはそのような趣旨によると解するとしても企業が二重手間という負担をいとわないなら、それを禁止する理由はないことになる。したがって、確定決算主義は課税の安定性の要請および租税政策に基づいて採用されているといわざるをえない。

すなわち、第1に課税所得の不当な減少を防止するという点にあると考えられる。もし、財務会計と税務会計が分離されたとすると、企業は課税所得が最も少なくなるような会計の処理方法を税務会計上は選ぶであろうということである。すなわち、会社法に基づく会計上の利益は配当額に影響を及ぼすから、それとリンクしていれば課税所得を最も少なくする処理方法を選択しないインセンティブが働く。

第2に、納税者の課税所得計算またはその基礎となる会計帳簿が適切であるかどうかを税務当局が容易に判断できることが望ましいが、財務会計に関してはその適正性を確保するための仕組み(監査等)があることから、それを課税所得算定の基礎とすることは課税当局にとってのモニタリング・コスト(監査コスト)の軽減につながると考えられる。

第3に、課税の公平の観点からは、納税者が恣意的に課税所得を変更できないようにすることが重要であるが、税務上採用された会計処理方法を巡って紛争が起きる可能性を減少させることができる⁶。

しかし、税法と企業会計の間には、「別段の定め」により相当の差が存在するのであり、また、税法は比較的詳細な会計規定を置いているのであるから、確定決算主義を廃棄しても、税法において申告調整(益金の加算、損金の減算等)を求めることによって課税所得の不当な減少に対応することがまったくできないわけではない。さらに、納税者が採用しうる会計処理方法も「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」でなければならないとすれば、紛争が起こる可能性やその解決に要するコストもさほど大きくはならないと思われる。しかも、すべてについて企業会計上の会計処理と課税所得算定上の会計処理が異なるということも

⁴ 田中二郎『租税法』(有斐閣、1968年)412頁。

⁵ 中里・前掲注(3)1303頁参照。

⁶ 以上に加えて、中小会社の計算の水準をある程度のレベルに保つ機能を有し、連結計算書類を作成する会社にとっては、連結範囲に含めなければならない子会社等の計算書類の水準が確保されることによって、連結計算書類の質を確保する

考えられないから、確定決算主義を放棄することによるモニタリング・コストの増加も大きくはない。

なお、確定した決算に基づいて課税所得算定を行うという課税所得算定方法を意味するものとして「確定決算主義」をとらえ、それは法人税法 22 条 4 項に定められているとみる立場もある。法人税法 22 条 4 項は、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」に従って、各事業年度の収益の額および費用・損益の額は計算すべきであると定めている。この規定は昭和 42 年の税制改正に際して設けられたものであるが、この規定の趣旨については、当然のことを規定した確認的規定であるのか、何らかの新しい規制を定める創設的規定であるのかについて、検討の余地があるが、この点については、確認的な規定であるというのが支配的見解である。すなわち、租税法令に規定がない事項については、条理により解釈すべきであり、会計においては健全な会計の慣習によって解釈すべきは当然のことだからである。税制改正当時の主税局長は、「課税所得と企業利益とは一致し、税法独自の計算原理や規制が少ない方が税務当局にも簡便であり、また本来、税制は、税制以前に存在する企業や企業利益を前提として構成されている。」と述べた上で、このような規定を設けたのは「税制の当然の論理を追認することが目的」であるとする。これを引用して、「基本規定の設置の目的は、できる限り一般の会計実務を尊重することによって、会計慣行に一任すべきものは税法規定から除き、税法の規定は課税所得計算に必要な最小限の規定に限ることが、税制の当然の論理であるという点に求められる。」と説明している⁷。

さらに、昭和 49 年商法改正によって商法に斟酌規定が設けられたことから、「昭和 49 年改正前の商法規定のなかには、西ドイツ商法にみられる正規の簿記の原則に匹敵する明文の規定がなかったため、税法自らの立場から「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」による旨を新たに設けることによって、商法を介して健全な会計慣行に結び付くという関連を補完的に確認するという意味をもっていったと解すべきである。」という指摘もなされているが⁸、昭和 49 年商法改正前の相当前から、「我が商法に於ても、「正規の簿記の諸原則」は法律体系の中に編入せられてあるものと認むべきである。」といわれていた⁹。したがって、商法 32 条 2 項制定以前においても、法人税法の課税所得算定が商法を介して公正な会計慣行に依拠していたと解することができる。そうすると、商法 32 条 2 項の制定の前後を問わず、法人税法における課税所得算定については、会計慣行に依拠する商法に法人税法が依拠していたといえるから、法人税法 22 条 4 項の規定は何らかの新しい理念を打ち出したものとはいえないことになる。

法人税法 22 条 4 項が定めていることは、法人税の課税所得の算定は、法律上「別段の定め」がない限り、原則として企業会計に基づいて行われるということである。すなわち、条文を素直に読むと、法人税の課税所得算定については「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」に従うことが原則であり、租税法規は、企業会計の方法に対しては租税法独自の見地から修正を加える補完的な役割

という機能を果たしてきたと考えられる。

⁷ 塩崎潤「税制簡素化の実施にあたって」税経通信 22 巻 5 号(1967 年)5 頁。

⁸ 武田隆二『制度会計論』(中央経済社、1982 年)149 頁。

⁹ 田中耕太郎『貸借対照表法の論理』(有斐閣、1944 年)38 頁。

を持つにすぎないと理解できる。しかし、これは建前であり、「別段の定め」は広範かつ大量に存在するのが現状である。結局、「別段の定め」があるため、租税会計と企業会計の間には多くの差異が存在する。法人税法 22 条 2 項および 3 項にいう「別段の定め」には、法人税法 23 条以下の規定、同法 65 条による委任に基づいて定められる各事業年度の所得の金額の計算の細目についての政令、租税特別措置法の規定などが含まれる。このような規定がない時に初めて法人税法 22 条 4 項が適用されるのであり、実際には法人税法 22 条 4 項は補完的な役割を果たすこととなる。

次に、法人税法における所得算定にあたり従うべき「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」が、具体的にどのような内容をいうのかについては検討の余地がある。この点に関し、立法関与者は、「この『一般に公正妥当と認められる会計処理の基準』とは、具体的に何をいうのかということ、客観的な規範性を持つ公正妥当と認められる会計処理の基準という意味であるが、特に明文の基準があることを予定しているわけではない。企業会計審議会の『企業会計原則』は『企業会計の実務の中に慣習として発達したもののなかから一般に公正妥当と認められるものを要約した』といわれており、その内容は規範性を持つものばかりではない。もちろん、税法でいっている基準は、この『企業会計原則』のことではない。むしろこの規定は、具体的には、企業が会計処理において用いている基準(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認めないこととし、原則としては企業の会計処理を認めるという基本方針を示したものといえよう。したがって、特殊な会計処理において、それが一般に公正妥当な会計処理の基準にのっとっているかどうかは、今後、事例についての判断(裁判所の判決を含む)の積み重ねによって明確になってゆくものと考えられる。」と述べている¹⁰。

これに対して、「一般に公正妥当な会計処理の基準」が主として商法の計算規定を含むとする考え方や、『企業会計原則』および財務諸表規則であるとする考え方もあったが、『企業会計原則』は、少なくとも法律上は、すべての企業の会計指針として開発されたものではないことからみて、『企業会計原則』に従わなければ、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」に従わないことになるとはいえなかった。かえって、すべての会社企業は商法の規制の下にあることを考えると、商法上の会計規制が「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」の内容を決めると考えるべきであり、『企業会計原則』等は商法 32 条 2 項を通じて意味を持つにすぎないとみるべきであった。もちろん、商法中の計算規定、計算書類規則、『企業会計原則』、財務諸表等規則などは、通常、一般に公正妥当とみられるものであるから、それらが原則として「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」にあたることは当然であったが、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」はそれらにつきるものではなかった。たとえば、『企業会計原則』等以外の、商法 32 条 2 項にいう「公正ナル会計慣行」等も含まれると解する余地があった。すなわち、『企業会計原則』等は規定していないが、その企業の特性に応じた妥当な会計処理方法がありえた。

結局、法人税法 22 条 4 項は、企業の採用する会計処理の方法を尊重することによって、課税所得算定方法と企業利益算定方法を接近させ、両者の統一化を図

¹⁰ 西原宏一「法人税法の一部改正」税務弘報 15 卷 8 号(1967 年)75 頁。

り、企業の事務を容易にし、かつ企業の実情に合わせた会計処理を可能にしようとするものであるから、上記のような理解、すなわち「一般に公正妥当と認められないもの」を除くという趣旨に解することが妥当であると思われる。したがって、企業に申告調整による損金算入の機会を与えないということを説明するものとしては不十分である。

ところで、確定決算主義、正確には、損金経理要件については、企業の不合理な会計行動を誘発するという欠点が指摘されている。とりわけ、企業内容の開示に悪影響を及ぼしていると考えられる面があることは否定できない¹¹。税務行政上の問題に対しては、いくつかの解決策があることを考慮すると、企業会計上の利益算定と課税所得算定を分離することを許容することが検討されてもよいのではないか。

もっとも、平成10年税制改正において、引当金の繰入限度額を、企業会計の考え方と一応切り放した形で引き下げることとされ、他方、企業会計上、税効果会計が導入されたため、企業会計と法人税法との結びつきは従来より緩められている。これは見積りの要素を積極的に取り入れる企業会計の基準と見積りの要素をできるだけ排除しようとする税法との哲学の相違によって生ずるものであり、やむを得ないのかもしれない。

3 会社法および会社計算規則

3.1 会社法および会社計算規則がとるアプローチ

会社法および会社計算規則は、弊害が大きいと考えられる限り、従来に比べてはるかに広い範囲での選択を株式会社にも認めている(いわゆる規制緩和)¹²。そして、会社の計算との関連では、会社法および株式会社の計算に関する法務省令(以下、計算省令という)は、企業会計に可能な限り影響を及ぼさないという発想に基づいて定められている。すなわち、従来、商法が株式会社の計算(企業会計)を規律してきたのは、配当限度額の適正な算定と利害関係者(株主や債権者)への情報提供の確保のためであった。しかし、会計基準の国際的調和の要請などを背景として、平成11年商法改正(平成11年法律第125号)により、市場価格の金銭債権・株式・債券等について時価を付すことが認められるなど¹³、情報提供のための会計規制と配当限度額の適正な算定のための配当規制との分離が推し進められ、また、平成16年改正(平成16年法律第44号)により、計算関係事項が大幅に法務省令に委任された。会社法および株式会社の計算に関する法務省令は企業会計の考え方をより一層尊重する方向で定められている¹⁴。すなわち、第1に、資産および

¹¹ 1993年6月に企業会計審議会から公表されたリース取引に係る会計基準の検討も、税法上の問題から難行したといわれている。

¹² 相澤哲=郡谷大輔「会社法制の現代化に伴う実質改正の概要と基本的な考え方」商事法務1737号(2005年)16-18頁参照。

¹³ これは、企業会計審議会『金融商品に係る会計基準』(1999年1月22日)に対応することを狙ったものであり、『商法と企業会計の調整に関する研究会報告書』(1998年6月16日)で示された方針に従ったものである。

¹⁴ 神田秀樹「会社法の企業会計への影響」企業会計58巻1号(2006年)27頁以下参照。

負債の認識・評価については、おおざっぱな規定のみを設けて、「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」に委ねている部分が拡張された。第2に、純資産の部(従前の資本の部)の各項目の内容および金額の算定についても法務省令にその規定をゆだねており、企業会計の変化に柔軟に対応できるようになっている。第3に、平成16年改正後商法および商法施行規則と同様、剰余金の配当可能額の算定にあたって、加減すべき額についても、法務省令に委任しており、この点でも、企業会計の変化に柔軟に対応できるようになっている。第4に、企業会計における役員賞与・ストック・オプションの費用認識という流れ¹⁵に対応して、委員会設置会社以外の会社においては、職務執行の対価である限り、役員賞与も他の報酬等と同様、定款の定めまたは株主総会決議によって定めるものとされているし(会社法361条1項)、ストック・オプションも会社法にいう「報酬等」にあたるというのが、法務省の担当官の解釈である¹⁶。

3.2 一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行

会社法 431 条は「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、同 614 条は「持分会社の会計は、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」と定め、平成 17 年改正後商法 19 条 1 項は「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」と定めている。

たしかに、「一般に公正妥当と認められる」企業会計の慣行という用語は、財務諸表等規則 1 条などの「一般に公正妥当と認められる」企業会計の基準という用語と類似しており、重なる部分が少なくないと解釈する余地はあるが、会社法はあえて「慣行」という語を採用し、差異がありうることを示している。他方、「従うものとする」とされたことから、これまでよりも、一般に公正妥当と認められる(企業)会計の慣行に依拠することが要求されると解するのが自然であるようでもあり、今後、その方向に解釈が動く可能性は低くないが、現段階では、「斟酌すべし」とされていた平成 17 年改正前商法 32 条 2 項からの実質的な変更はないものと解されている¹⁷。すなわち、「従うものとする」とされているが、これは、「従わなければならない」という文言とは異なり、合理的な理由がない限り従わなければならないということを意味していると考えられ、やや強い表現ではあるものの、「斟酌すべし」という従来の規定と同じ趣旨で使われていると考えてよいと思われる¹⁸。

他方、「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会計慣行をしん酌しなければならない」とされており(会社計算規則 3 条)、会社法 431 条とは異なり、「一般に公正妥当と認め

¹⁵ 企業会計基準第 4 号「役員賞与に関する会計基準」(2005 年 11 月 29 日)、企業会計基準第 8 号「ストック・オプション等に関する会計基準」、企業会計基準適用指針第 11 号「ストック・オプション等に関する会計基準の適用指針」(いずれも、2005 年 12 月 27 日)。

¹⁶ 相澤哲=石井裕介「株主総会以外の機関[上]」商事法務 1744 号(2005 年)102 頁。

¹⁷ 斎藤静樹ほか「座談会 新会社法と企業会計法上の諸問題」『新「会社法」詳解』(中央経済社、2005 年)121 頁[神田発言]。

¹⁸ 相澤哲=岩崎友彦「株式会社の計算等」商事法務 1746 号(2005 年)26 頁参照。

られる企業会計の基準」を明示的に尊重している。すなわち、「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」という語を用いることで、証券取引法上の「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」とは一線を画すと同時に、証券取引法上の「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」が会社法上も少なくとも1つの「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」を示している場合が一般的であるという認識を暗示しているようである。しかも、会社計算規則3条では、「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準その他の会計慣行」(圈点一筆者)とされており、「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」である以上、「会計慣行」¹⁹であるとみなされるという理解も可能である²⁰。もっとも、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基準」と証券取引法における「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」とが同一であるとまではいえず、前者に後者は含まれると考えるのが穏当であろう。

4 国際的な会計基準の収斂と会社法

4.1 国際会計基準と「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」

わが国では、国際会計基準²¹に従った会計処理をすることを要求し、または許

¹⁹ 詳細については、弥永真生「会計基準の設定と『公正ナル会計慣行』」判例時報1911号(2006年)25頁以下参照。平成17年改正前商法32条2項については、「公正ナル会計慣行」の慣行性をどの程度強く要求するかについて、見解が分かれていた。すなわち、1980年代ごろまでの通説的見解は民法92条にいう事実たる慣習をいう、あるいは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行なわれているものをいうと解していた(矢沢惇『商法改正の諸問題』(商事法務研究会、1970年)17頁、味村治ほか『改正商法及び監査特例法等の解説』(法曹会、1977年)119頁、大隅健一郎『商法総則[新版]』(有斐閣、1978年)218頁など)。しかし、遅くとも、1990年代後半には、少なくとも、有価証券報告書提出会社については、企業会計審議会が公表した企業会計の基準の適用が証券取引法上強制される時点からは、その企業会計の基準が指示する会計処理方法は、商法上も、公正な「会計慣行」にあたりと解するのが多数説となったと観察される。しかも、平成17年改正直前には、商法計算規定のあり方として、情報提供目的が強調されるようになったことなどを背景として、企業会計審議会の公表する会計基準が唯一の「公正ナル会計慣行」であると考えられるべき場合がある、あるいは、そのように(強く)推定されるとする見解がきわめて有力になってきていた(法務省民事局参事官室『親子会社法制等に関する問題点』、前田庸「商法等の一部を改正する法律案要綱(案)の解説(下)」商事法務1519号(1999年)9頁、若杉明=中地宏=宮島司=濱本道正「わが国企業会計の現状と課題」税経通信54巻1号(1999年)180頁[宮島発言]、江頭憲治郎『株式会社・有限会社法[第4版]』(有斐閣、2005年)514頁)。ただし、岸田雅雄「金融商品会計」企業会計56巻11号(2004年)22頁は、「『慣行』とは少なくとも一定の期間行われているという事実をいう」とし、同「不良債権と取締役の責任」商事法務1669号(2003年)22頁も「ある会計基準が『慣行』と認められるためには一定の期間の経過が必要である」としていた。

²⁰ これによって、「慣行」とは本来ある程度の期間反復して実践されているものであると、かりに解しても、「会計の基準」は、その実施時期からは、当然に「会計の慣行」として扱われるという解釈が可能になるかもしれない。つまり、慣行性をあまり厳しく解する必要はないという解釈に有利な文言である。

²¹ 以下、本論文では、国際財務報告基準(IFRS)などを含むものとして、国際会計

容する規定は会社法にも会社計算規則にも設けられていないため、国際会計基準に従った会計処理が求められ、あるいは許容されるかどうかは解釈に委ねられている。すなわち、国際会計基準に従った会計処理が「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」(会社法 431 条・614 条)であるとすれば従うことが原則として要求され、一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」でないとしても、条理によって²²、適用が認められることがあると考えられるべきであろう。

すなわち、近年では、『企業会計原則』を含む企業会計審議会が公表した会計基準が商法 32 条 2 項にいう「公正ナル会計慣行」に含まれると明示的に指摘するものが一般的になってきていた。たとえば、『商法と企業会計の調整に関する研究会報告書』(平成 10 年 6 月 16 日)は、商法 32 条 2 項の「斟酌規定の解釈上、企業会計原則は、『公正ナル会計慣行』の中心をなすものと解されている」(I、2)と指摘していた²³。もっとも、『企業会計原則』と株式会社に適用される商法計算規定との間の調整が昭和 37 年および昭和 49 年商法改正、『企業会計原則』の昭和 38 年および昭和 49 年修正によって実現されていることには留意しなければならない。

しかも、企業会計審議会の公表する会計基準が会計基準の国際的調和あるいは収斂に対応する必要がある、それを商法が妨害すべきではない、商法の計算規定が障害となつてはならないという発想があったこと、企業会計審議会の公表する会計基準が資産・負債アプローチに基づいた考え方に基づくものとなってきたこと²⁴、証券取引法上、企業会計審議会の公表した会計基準の位置付けが明確化されたこと、および、商法計算規定のあり方として、情報提供目的が強調されるようになったことなどを背景として、企業会計審議会の公表する会計基準が「公正ナル会計慣行」あるいは唯一の「公正ナル会計慣行」であると考えられるべき場合がある、あるいは、そのように強く推定されるというという見解が有力になっていた²⁵。

たとえば、商法上、市場価格のある株式、債券および金銭債権については、時価評価が許容されるにとどまっているが、時価と原価とのいずれによって評価するかが完全にそれぞれの選択にゆだねられているものではなく、公正な会計慣行により、時価評価が商法上も要求される場合があると解していた²⁶。また、『税効果会計に係る会計基準』の適用が一定の会社には強制されるという理解が一般的

基準という語を用いる。

²² 会社の財産および損益の状態を正確に判断するために適した会計処理方法であれば、会社法およびその委任を受けて定められた法務省令の明文および趣旨に反しないかぎりにおいて、会社はその会計処理方法を条理に基づいて適用することができる(味村治『会社決算の法律と実務』(税務研究会出版局、1975 年)6-7 頁参照)。

²³ 鈴木竹雄=竹内昭夫『会社法[第 3 版]』(有斐閣、1994 年)330 頁も同趣旨。

²⁴ 新井清光『日本の企業会計制度』(中央経済社、1999 年)16 頁参照。

²⁵ 前掲注(19)参照。

²⁶ 原田晃治「株式交換等に係る平成 11 年改正商法の解説(下)」商事法務 1538 号(1999 年)7 頁、岸田雅雄「商法改正と時価主義会計の導入」商事法務 1543 号(1999 年)7 頁、神田秀樹「商法における時価評価の導入」税研 69 号(2000 年)47 頁、前田庸『会社法入門[第 9 版]』(有斐閣、2003 年)476 頁。また、上村達男「商法会計の動向」企業会計 52 巻 2 号(2000 年) 51 頁。

であった²⁷。

このような商法 32 条 2 項についての解釈が会計基準の国際的調和化・収斂に対応することを可能にするという趣旨に基づいていたという事実を踏まえるならば、規制緩和が一層進められた会社法 431 条にいう「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」に国際会計基準が含まれる可能性がある、少なくとも、国際会計基準に従うことを会社法および会社法関連法務省令は禁止していないと解するのが自然なのかもしれない。

たしかに、「日本国外の慣わしとしたら」461 条など「にいう慣行には含まれない」という解釈も可能であるが²⁸、国際会計基準などは、少なくとも海外で上場等する日本会社にとっては、慣行になりつつある、あるいは近い将来に慣行となることが合理的に予想されるとすれば、日本国内における「慣行」に該当することもありえないというわけではない²⁹。また、国際会計基準や多くの欧米あるいは英連邦の国々の会計基準で採用されている会計処理方法は「一般に公正妥当と認められる」会計処理方法である可能性が高いと考えることは必ずしも不合理ではないかもしれない。とりわけ、国際会計基準は、草案の公表とそれに対する意見を踏まえ、長期間にわたる検討の結果に基づいて作成されていることから、少なくとも情報提供目的の観点からは、「一般に公正妥当と認められる」会計処理基準であるという強い推定が働くという見方は十分に可能であろう。

会社法上は、「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」は必ずしも 1 つとは限らないという見解が現在でも通説であり、企業会計審議会が公表した会計基準が唯一の「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」であるとされるのは、事実上はともかく、理論的には例外的な場合である。そして、会社法の観点からは、企業会計審議会の公表した会計基準のみが「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」としての適格性を有するものではなく、企業会計基準委員会が将来公表するであろう会計基準や日本公認会計士協会の委員会報告³⁰や実務指針も、①「一般に公正妥当と認められる」ものであること、および②慣行となりつつあるか、近い将来に慣行となることが合理的に予想されることという規準に合致するかぎりにおいては、431 条などにいう「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。

会社法が会社財産の確保、会社債権者保護を会計規制のレベルよりも分配可能額計算のレベル(会社法 461 条、会社計算規則 186 条)で図るという考え方に移行

²⁷ 『商法と企業会計の調整に関する研究会報告書』、市原義孝「税効果会計の導入に係る計算書類規則の一部改正」商事法務 1527 号(1999 年)27-28 頁、日本公認会計士協会『税効果会計に関する Q&A』(1999 年)Q9 など。

²⁸ 田辺明=味村治ほか『新商法と企業会計』(財経詳報社、1974 年)133 頁[田辺発言]参照。

²⁹ かつて、連結財務諸表規則取扱要領の第一は「『連結財務諸表原則』及び一般に公正妥当と認められる企業会計の慣習に従うものとする」と定めていたが、ここでいう「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣習」には国際会計基準が含まれると解されていた(大迫勝「連結財務諸表規則・同取扱要領逐条詳解(1)」企業会計 29 巻 6 号(1977 年)124 頁)。

³⁰ 市原・前掲注(27)27 頁参照。

してきていることから³¹、会計規制は主として情報提供の観点³²から設計すればよいという見解が有力になりつつあることや会計の基準については、慣行性を厳格に解さないというアプローチは、国際会計基準を一般に公正妥当と認められる「企業会計の慣行」の1つと解することを容易にするものであると考えられる。もっとも、会社債権者にとって必要な情報と投資家にとって必要な情報とが全く同一であるとは言い切れない点には留意しなければならないであろう³³。また、会社法461条および会社計算規則186条は、わが国における「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」を前提として、分配可能額の算定について定めており、国際会計基準の適用を前提とするのであれば、異なった定めが必要なのではないかという見方もある(そうであれば、連結計算書類との関連ではともかく、計算書類との関連では、国際会計基準は「一般に公正妥当と認められる企業会計の……慣行」とは評価できないという見解にも十分に説得力がある)。

4.2 条理と国際会計基準

国際会計基準が会計の「慣行」とはなっておらず、一般に公正妥当と認められる企業「会計の慣行」とは評価できない場合であっても、会社法の計算規定の目的に照らし、条理にしたがって、ある会計処理を採用することができる³⁴。公正な企業会計の「慣行」でないとするれば、合理的な理由がない限り、従うことまでは必ずしも要求されないかもしれないが、会社法またはその委任を受けて定められた会社計算規則の明文およびそれらの規定の立法趣旨に合致するかぎりにおいて、国際会計基準に従った会計処理を採用することは会社法上も可能である。したがって、少なくとも、連結計算書類作成にあたっては、「一般に公正妥当と認められる企業会計の……慣行」にあたりと解してよいのかもしれない。

4.3 国際会計基準と会社計算規則の個別規定

以上で検討したように、国際会計基準が会社法またはその委任を受けて定められた会社計算規則の明文およびそれらの規定の立法趣旨に合致するかぎりにおいて、「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」の1つとして斟酌することが求められ、あるいは、「一般に公正妥当と認められる」会計処理方法として、条理に従って適用が認められる余地がある。そこで、国際会計基準と会社法またはその委任を受けて定められた会社計算規則との整合性が問題となるが、会社計算規則は、会計基準の発展を妨げることがないように、包括的かつ柔軟な規定ぶりになっている。

³¹ 『商法と企業会計の調整に関する研究会報告書』、神田・前掲注(26)48頁など。

³² 武田隆二「商法と企業会計との関係枠組みの検討」税経通信 53巻11号(1998年)27頁以下が指摘するように、商法会計と証券取引法会計の間には、目的の相違があると考えられてきたが、会社法の会計規制が情報提供に重点を置くことになると、目的が類似してくると考える余地がある。

³³ 弥永真生「商法における配当可能利益算定目的と開示目的」会計 153巻2号(1998年)185頁参照。

³⁴ 上田明信=味村治「株式の計算の内容に関する商法改正要綱法務省民事局試案について(一)」企業会計 12巻12号(1960年)122頁、125頁、味村・前掲注(22)7頁。また、新井・前掲注(24)210頁注(29)。

したがって、ほとんどの場合、国際会計基準が定める会計処理方法を——少なくとも連結計算書類の作成にあたって——会社法上採用することは——現段階では、「慣行」ではないため、要求されないが——許容されると解する余地が十分にあるのではないかと推測される。

5 証券取引法と国際会計基準

企業会計審議会が公表し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」であり、証券取引法における会計基準であると会計学および実務においては考えられてきたが、証券取引法上はおろか財務諸表等規則上も、企業会計原則が証券取引法上の企業会計の基準であるとは明言されていなかった。しかし、平成10年改正によって、企業会計審議会の公表する企業会計の基準は「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」という規定が財務諸表等規則などに設けられた(財務諸表等規則1条2項など)。たしかに、法律や政令ではなく、内閣府令によって実質的にそのような委任をなしうるのかについては疑問が残らないわけではないが、この規定は、企業会計審議会が公表した企業会計の基準のみが「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」であるということの意味するものではないから³⁵、重大な問題ではないであろう。

しかし、このように考えると、企業会計審議会が公表した企業会計の基準以外で「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」とされるのはどのようなものなのかが問題となろう。そこで、証券取引法の趣旨からみて、何が適切な会計処理方法であるかを検討し、「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」の内容を決する必要がある。

証券取引法第1条は国民経済の適切な運営および投資者の保護を目的として掲げる。そして、この2つの目的の関係は、「投資者の保護」が直接的目的であり、「国民経済の適切な運営」は間接的・反射的目的である、すなわち「投資者の保護」によって「国民経済の適切な運営」の実現が期待される関係にあると解するのが通説である。この立場からは、「一般に公正妥当と認められる」会計処理方法は投資者保護の観点から考えればよい。すなわち、証券取引法の開示規制は、企業の経営政策等を規制するものではなく、あくまで適切な情報開示を通じて、投資者の投資判断を的確ならしめることを目的とするものである。

そして、国際会計基準に従った会計処理が投資者の投資判断を的確ならしめるという目的と適合している限りにおいては、証券取引法上も、国際会計基準に従った会計処理をすることは適法であると考えられる余地があると思われる。

³⁵ たとえば、企業会計基準委員会が公表した企業会計基準について、金融庁総務企画局長名で、証券取引法の規定の適用にあたっては、「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」として取り扱う旨の通達が発出されているが(平成14年3月26日、平成14年10月18日など)、これは、財務諸表等規則1条2項などが、企業会計審議会が公表した企業会計の基準のみが「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」であるということを決めているものではないという解釈を前提としなければ、説明がつかない。

6 税法と国際会計基準

法人税法は、確定決算基準を採用しているといいつつ、益金または損金とされるものおよびそのタイミングについて自足的に定めており、会社法に基づく株式会社計算が国際会計基準に従って行われたとしても、税務当局側にとって深刻な問題はないとも考えられる。むしろ、企業側にとって、国際会計基準に従って計算書類を作成しつつ、申告調整をする手間の問題と法人税法が定めている損金経理要件が問題となりえよう。しかし、申告調整の手間は、2(2)で言及したように、会社法に基づいて強制または許容される会計処理に基づく収益・費用の認識と課税所得計算上の損金・益金の認識との間に、範囲とタイミングの点ですでに相当程度の差異が生じており、さほど、重要な問題とはいえないという見方もありえよう。これに対して、損金経理要件が課されていると国際会計基準に従うことによって、課税上不利益が生ずることになりうるので、この点については、考慮が必要かもしれない³⁶。税務上の配慮に基づき、会社法上の会計処理方法が選択されるという点で、損金経理要件が維持されると、逆基準性の問題が生ずるからである。また、損金経理要件には、財務会計上は費用・損失の認識をせずに利益を計上しつつ、損金の認識をしないことを許さないという点で、課税所得の過少算定を抑止するという機能があるため、課税当局にとっては、モニタリング・コストの削減機能が期待できることは無視できない。

³⁶ 実際、フランスでは、国際会計基準の導入についての検討に際して、国家会計委員会（CNC）にIASと税についての問題を取り扱うワーキング・グループが設けられ、2005年3月24日開催の総会に対して報告がなされた（IAS/Fiscalité, Rapport d'étape présenté à l'assemblée plénière du 24 mars 2005）。