

税制と企業会計

政府税制調査会 調査分析部会
2007年6月22日

早稲田大学商学大学院
辻山栄子

1

目 次

1. 課税所得と企業会計	3-9
(1) 担税力の指標としての所得	3
(2) 所得測定の種類	4
(3) GAAPの規範性	5-9
2. 会計基準の国際的な動向と日本の会計基準	10-24
3. 企業会計の視点からみた法人税の当面の論点	25-27
(1) 確定決算主義に対する考え方	25-26
(2) 今後の個別論点	27

2

1. 課税所得と企業会計

(1) 担税力の指標としての所得 (income)

- 法人の所得は、法人の租税負担能力を最もよく表す指標と考えられ、法人所得を課税対象とする法人(所得)税は、先進資本主義国において長い間法人課税の中心に据えられてきた。
- 担税力たる所得としての支配的概念である包括的所得 (comprehensive income) 概念は課税対象としてのカテゴリーを表すものである。
- 包括的所得は、測定レベルでは重大な難点を抱えている。(保有中の財の価値の増加を補足することの難しさによる。)
- 所得の測定は、フロー(財・サービスもしくは現金の流入)ベースで行われるのが一般的。

3

1. 課税所得と企業会計

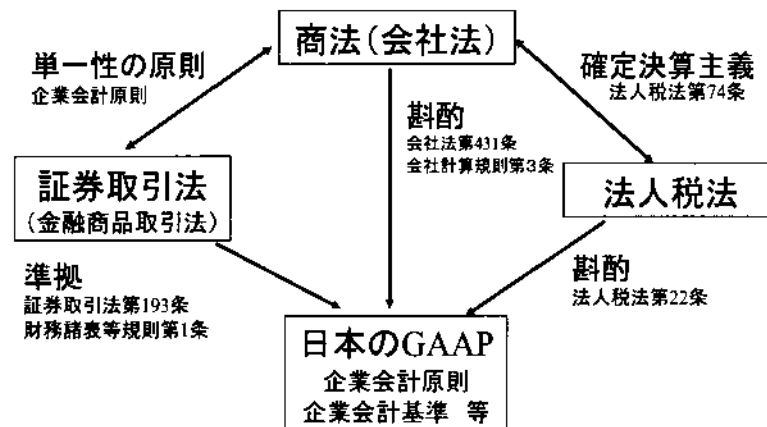
(2) 所得 (income) 測定の諸類型

ストックに基づく補足	経済的現価型所得	主体への流入による補足
	純財産増価型所得 (包括的所得)	
	取得原価型所得	
フローに基づく補足	発生主義会計による利益	主体からの流出による補足
	現金主義会計による利益	
	消費型所得 (支出型所得)	

4

1. 課税所得と企業会計

(3) GAAPの規範性



GAAP(一般に認められた会計原則、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準)

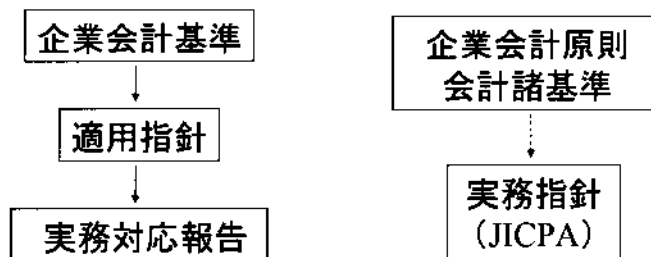
5

1. 課税所得と企業会計 (3) GAAPの規範性

GAAPの階層

2001年から
すべて企業会計基準
委員会(ASBJ)が担当

2000年まで
企業会計審議会
(BAC)等が担当



この他に「中小企業会計指針」が関係4団体から公表されている。

6

1. 課税所得と企業会計 (3)GAAPの規範性

法人税法とGAAP

①確定決算主義(法人税法第74条1項)

会社法上の確定決算に基づき課税所得を計算し、申告すること

②損金経理(法人税法第2条25号ほか)

課税所得計算において、損金として認められるためには、会社法の決算上、あらかじめ費用または損失として経理されていることなどを要件とすること(この要件がある項目については、申告調整による損金算入は認められない)

③GAAPの斟酌(法人税法第22条第2～4項)

別段の定めがない場合には、一般に公正妥当な会計処理の基準に従って計算すること

7

1. 課税所得と企業会計 (3)GAAPの規範性

課税所得と企業会計上の利益の差異

- 課税所得と会計上の利益との本来の計算目的の違いから生じる差異
 - 課税所得は担税力の指標
 - 会社法上の利益は剰余金分配のための情報
 - 企業会計上の利益は投資意思決定のための情報
- 法人税が担っている経済政策的な目的による差異
 - 主として租税特別措置によるが、課税ベースの計算に反映される場合がある。
 - 実質的には補助金としての性格を有する。
 - 不必要な措置によって、課税ベースが浸食される可能性がある。

8

2. 会計基準の国際的な動向と 日本の会計基準

- 近年、会計基準の国際的なコンバージェンスが進む中で、課税所得の計算と企業会計上の利益計算の関係に関する再検討の必要性が指摘されている。
 - ①確定決算主義の問題
 - ②連結決算と個別決算の一体性の問題
- 会計基準のコンバージェンス(convergence)とは？
訳語：収斂、統合、共通化
調和化(harmonization)との違い

9

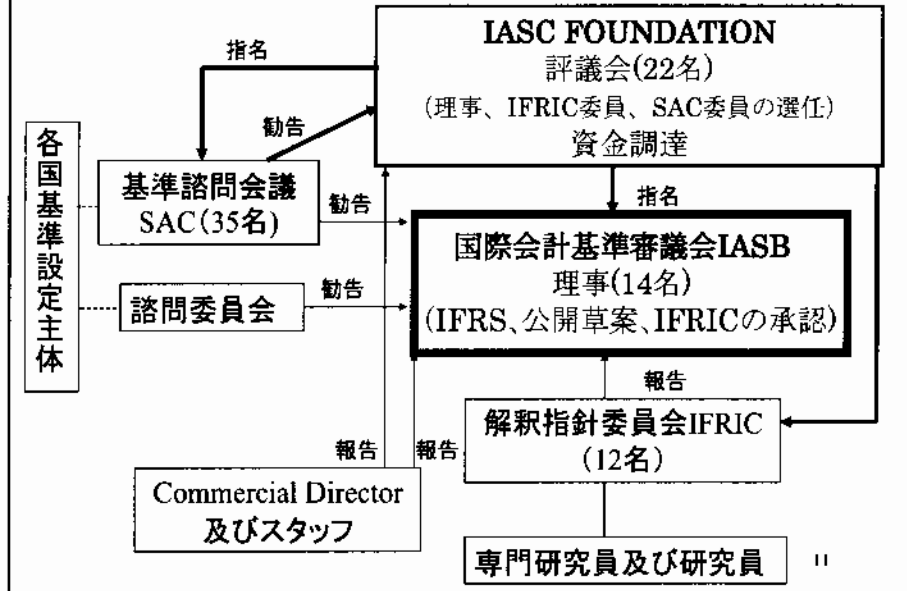
2. 会計基準の国際的な動向と日本の会計基準

国際会計基準審議会(IASB)の沿革

- 国際会計基準委員会(IASC)時代
 - 各国の職業会計士団体により結成
 - 第1期 1973年～1986年
9カ国の代表による国際会計基準委員会(IASC)の結成からIOSCOとの連携開始まで
 - 第2期 1986年～2000年
包括的コア・スタンダードの完成まで
- 改組後
 - 民間組織(IASC財団=IASB)に改組
 - 第3期 2001年～現在
新しい目標に向けた取り組み開始

10

IASBの組織図 (2005.7.1～)



2. 会計基準の国際的な動向と日本の会計基準

IASC財団の定款 (2005年7月1日、c項追加)

- (a) 公益のために、質の高い、理解しやすい、そして強制力のある一組の会計基準 (a single set of accounting standards) を作成する。この基準は、世界の資本市場への参加者とその他の情報利用者の経済的な意思決定に役立つように、財務諸表ならびにその他の財務報告における質の高い、透明な、そして比較可能な情報の提供を求めるものである。
- (b) この基準の利用と厳格な適用を促進する。
- (c) (a)と(b)に関連する目的の達成のために、SMEならびに発展途上国の特別のニーズを斟酌する。
- (d) 各国基準と国際会計基準との質の高い融合に向けた統合 (convergence)を達成する。

2. 会計基準の国際的な動向と日本の会計基準

会計基準の国際化とEUの戦略

- 2000年、EUはIASBの作成する基準への全面的な支持(2005年からはEU域内の全ての上場企業の連結財務諸表がIAS/IFRSに準拠すること)を表明
→EU基準としてのプレゼンス
→SECに対する影響力増加
- 欧州財務報告諮問グループ(EFRAG)の設置
→基準設定に対するECの主体性の確保
- 欧州証券監督者委員会(CESR)による同等性評価
→SEC基準との補正調整項目(reconciliation)縮小に向けた力関係の向上

13

2. 会計基準の国際的な動向と日本の会計基準

IASBの活動

第1期 2001年4月～2004年末

2005年のEUの包括的基準採用に向けた会計基準の整備

第2期 2005年1月～現在

IASB基準とFASB基準とのコンバージェンスの推進

14

2. 会計基準の国際的な動向と日本の会計基準

EUにおけるIFRSの受け入れ状況

- 個別財務諸表に適用される会計基準については、域内の各国の独自の判断に委ねられている。
(<http://www.iasplus.com/country/useias.htm> 参照。)
- 連結財務諸表については、欧州委員会のもとに設けられた欧州財務報告諮問グループ(EFRAG)が、個別の基準ごとに受け入れの可否を判断し、欧州委員会(EC)のもとに設けられた会計規制委員会(ARC)が承認する制度が採用されている。
- →IAS32とIAS39の受け入れについてIASBと欧州委員会の間で最終調整が続けられ、2004年11月に一部適用除外されて受け入れられている。

15

2. 会計基準の国際的な動向と日本の会計基準

会計基準の相互受け入れ状況

2003年の状況

	日本基準	米国基準	IAS/IFRS
日本市場	◎	○	×
米国市場	×	◎	×
欧州市場	○	○	◎

現在の状況

	日本基準	米国基準	IAS/IFRS
日本市場	◎	○	実質的相互承認済
米国市場	差異調整中	◎	2009年から承認予定
欧州市場	同等性評価中	同等性評価中	◎

2003年の状況は、日本経団連「会計基準に関する国際的協調を求める」(2003年)によっている(一部修正)

◎あらゆる企業に対して全面的に承認

○相互承認(海外企業に対しては承認。国内企業に対しては、条件付で承認)

16

2. 会計基準の国際的な動向と日本の会計基準

日本の会計基準設定主体(ASBJ)の対応

第2フェーズ(2006.3～)

「フェーズド・アプローチ」から「全体像アプローチ」へ移行

- ・ 差異のある会計基準の取組み広く開示する方式へ
- ・ 短期と長期のプロジェクトに分類
- ・ 会計基準間の差異及び検討状況を定期的にレビュー
- ・ ASBJは、2006年10月コンバージェンスの加速のための行程表を公表

17

2. 会計基準の国際的な動向と日本の会計基準

EU同等性評価に関連するASBJのプロジェクト

- | | |
|-----------------------|-----------------|
| ・ 企業結合(プーリング) | ・ 会計方針の統一(関連会社) |
| ・ 連結の範囲(SPEの開示) | ・ 固定資産(減損) |
| ・ 連結の範囲(SPEの連結) | ・ 無形資産(含む開発費) |
| ・ 会計方針の統一(在外子会社) | ・ 工事契約 |
| ・ スtock・オプション(費用化・注記) | ・ 資産除去債務 |
| ・ 企業連結(その他) | ・ 退職給付 |
| ・ 棚卸資産(後入先出法) | ・ 金融商品(公正価値開示) |
| ・ 棚卸資産(評価基準) | ・ 投資不動産 |

18

2. 会計基準の国際的な動向と日本の会計基準

ASBJの短期コンバージェンス項目

完了

- ・ 棚卸資産の評価基準
- ・ 関連当事者との取引開示
- ・ 海外子会社の会計処理の統一
- ・ リース

進行中

- ・ 資産除去債務
- ・ 工事契約
- ・ 金融商品の公正価値開示
- ・ セグメント報告

19

2. 会計基準の国際的な動向と日本の会計基準

会計基準の国際的なコンバージェンスの現状

- ・ IFRSアドプション(adoption=完全受入)国
包括承認国
個別承認国 (ex. EU、オーストラリア等)
 - ・ IFRSアドプション宣言国 (ex. 中国)
 - ・ IFRSとの差異縮小指向国 (ex. 日、米)
-
- ・ 新興国では中小企業(SME)会計基準のアドプションが現実的
 - ・ 各国での単体決算まで含めた受入状況の詳細については、DeloitteのIAS Plusを参照
(<http://www.iasplus.com/country/useias.htm>)

20

2. 会計基準の国際的な動向と日本の会計基準

利益測定のかえ方

ストックに 基づく補足	経済的現価型所得	主体への流入 による補足
	純財産増価型所得 (包括的所得)	
	包括利益 (部分的包括所得)	
	取得原価型所得	
フローに 基づく補足	発生主義会計による利益	主体からの流 出による補足
	現金主義会計による利益	
	消費型所得 (支出型所得)	

21

2. 会計基準の国際的な動向と日本の会計基準

発生主義会計 (accrual accounting) とは

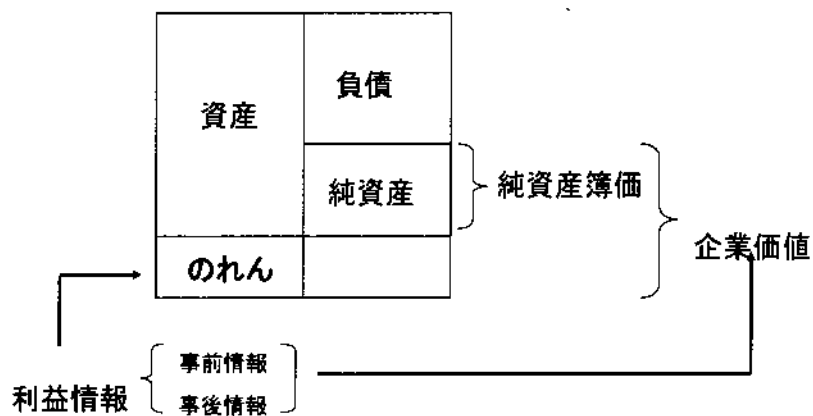
- ・ 財や用役の流れに即してキャッシュ・フローを配分することによって、企業業績(企業利益)を捉える会計
- ・ 収益は、実現主義によって捉える。
 - 期間収益は、企業活動の成果が概ね確実になった時点(事業投資については販売という事実、金融投資については時価の変動という事実)で捉える。
- ・ 費用は、収益との対応 (matching) によって捉える。
 - 期間費用は、その期の収益の獲得に貢献した財・用役のコスト、もしくは将来の収益の獲得に貢献しないことが明らかになった財・用役のコストである。
- ・ 発生主義会計に基づく利益は、現金主義会計による利益より、将来のキャッシュフローの予測にとって有用な情報であると考えられている。

22

2. 会計基準の国際的な動向と日本の会計基準

利益情報と企業価値評価

貸借対照表



会計上の利益情報は、企業価値を推定するために、将来フローを見積る際のインプット情報として用いられる。

23

2. 会計基準の国際的な動向と日本の会計基準

緊張関係にある世界の会計思考

B/S	全面時価(外形)重視	vs.	経営者の意図重視
	事業用資産を含む全面時価会計	vs.	金融商品に限定された時価会計
	出口(売却)時価会計	vs.	入口(購入)時価会計
	清算価値重視	vs.	ゴーイング・コンサーン(継続企業)
P/L	ストック重視(包括利益)	vs.	フロー重視(純利益)
	段階区分重視	vs.	ボトムライン重視

24

3. 企業会計の視点からみた 法人税の当面の論点

(1) 確定決算主義

- 企業会計上の利益計算と課税所得の計算を可能な限り一致させておくことは、納税コストや徴税コストの両面からみた社会的コストの節減や、課税ルールの安定性という観点からメリットが大きいと考えられる。
- 両者の不必要な乖離は、企業にとって不必要なコスト負担に繋がる可能性がある。
- 一方で、会計基準の国際的なコンバージェンスに伴い、利益計算がその計算目的に一層忠実なものに変化していく中で、企業会計上の利益と課税所得は乖離する方向にある。

25

3. 企業会計の視点からみた法人税の当面の論点

損金経理と申告調整の見直し

- 両者が相互に制約とならずに、課税ルールの安定性を担保するためには、現状の損金経理要件を緩和し、申告調整の範囲をより拡大する必要がある。
- 逆に、企業会計上の利益計算と課税所得計算における不必要なタイミングの差は、企業の納税コストを増加させるため、可能な限り縮小させる必要がある。(有税償却、有税引当等の縮小)
- たとえば、1998(平成10)年の税制改正による「引当金」の範囲の縮小は、所得測定モデル内の不整合を生じさせているため、再検討される必要がある。

26

3. 企業会計の視点からみた法人税の当面の論点

(2) 今後の個別論点

- 投資不動産
- 資産除去債務
- 工事契約
- 無形資産の資産計上
- 退職給付
- 減損

27