

会社法会計と企業会計、税務会計、 そしてコーポレート・ガバナンス

阿多博文

企業価値研究班委嘱研究員
同志社大学法科大学院客員教授
弁護士

1 初めに

本稿は、会社法の視点から、会社法会計と企業会計、税務関係について整理するものである。

会社法会計、企業会計、税務会計の3者の関係については従前から議論があるが、会社法（平成17年法律第86号）が平成18年4月1日に施行後の現在における議論の整理、とりわけコーポレート・ガバナンスの観点からの議論の展開を説明することを目的とする。

2 会社法会計、企業会計、税務会計の関係及びトライアングル体制について

1 会社法会計、企業会計、税務会計の区別について

会社法会計は、株主及び債権者保護を目的とし、分配可能利益限度額の計算に関する会計を規制する。次に、企業会計、とりわけ金融商品取引法下での企業会計は、投資者保護を目的とし、情報提供機能の観点から企業の財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況に関する会計を規制する。他方、税務会計は、法人税法に基づいた課税の公平を目的とし、課税標準額の計算に関する会計を規制する。

したがって、それぞれの会計は目的を異にすることから、諸々の点で差異が生ずる。例えば、報告の相手方について考えた場合、会社法会計では、株主・会社債権者が相手方として想定されるのに対し、金融商品取引法会計は投資家、税務会計では課税当局が相手方として想定されることになる。

2 会社法会計、企業会計、税務会計の関係について

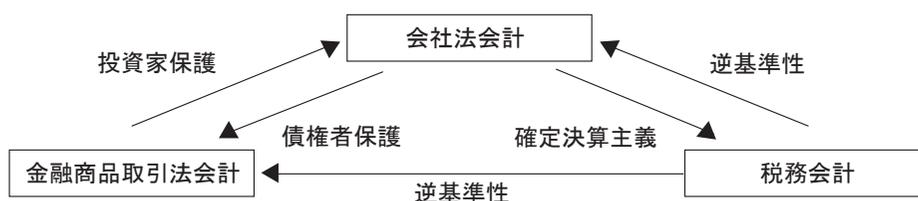
ところで、企業会計も法人税法も「会計」という手段を通じて会社（法人）の経済活動の成

※本稿は公開セミナーでの講演内容の要旨であるため、文献の引用、紹介は省略している。

果（利益）を捉えようとする点では共通する。また、真実性、透明性及び明確性が要請される企業会計と税務会計は、ともに理念を共有する。したがって、企業会計と税法会計には著しい差異がないことが望ましく、また、企業における会計実務の面からみても、可能な範囲において共通した計算規定を有することが望ましい。

法人税法上の課税所得は、会社法上の手続を経て確定した計算書類をもとに、租税政策の目的のために特別に定められた事項について税務処理を行い加算減算する「確定決算主義」を採用している。したがって、会社法会計と税務会計、企業会計の3者は相互に関連しており、その関係はかつてトライアングル体制と呼ばれていた。

〈トライアングル体制〉



3 近時の状況

近年の企業会計の動向をみると、急激な経済環境の変化に対応するために様々な会計基準が制定されているが、その内容は国際会計基準に同調する傾向が顕著である。

一方、会社法は、上記のような会計基準の制定・改変に機動的に対応するため、会社の計算に関する事項を定めるに当たり、法務省令である会社計算規則に委任することとした。そのため、会社法会計が企業会計に接近し、会社計算規則の内容は、企業会計のそれと大きく異なることになりつつある。

3 商法の会計と証券取引法の会計の調整、統一

ここでは、会社法制定前の商法の時代の商法会計と証券法会計の調整、統一について概観しておく。

1 戦後の企業の財務報告制度、監査制度の改革

まず、戦後直ぐに、アメリカに倣って、証券取引法、公認会計士法が制定され、企業会計原則や企業監査が設定された。

S23. 4 .13	証券取引法制定
7 . 6	公認会計士法制定。経理士法廃止
7 . 9	企業会計原則・財務諸表準則制定
S25. 3 .29	証券取引法改正
5 .10	商法改正
7 .14	監査基準・監査実施準則制定
9 .28	財務諸表規則制定
S26. 3 . 8	監査証明規則制定
6 .15	税理士法制定

そのため、当時の商法の計算に関する規定と証券取引法の会計の規定が併存することになったが、両者には、次の差異が残っていた。

- ① 商法の会計がヨーロッパ型の法による規制であり、証券取引法の会計はアメリカ型のシステムの特徴を有していた。
- ② 商法の会計は、部分的には損益計算原理によりつつも、財産計算がなお中心をなしていた。これに対し、証券取引法の会計は、企業会計原則に従って、損益計算原理に基づいて財務諸表が作成されていた。
- ③ 商法の会計の目的が利益分配限度額算定にあるのに対し、証券取引法の会計の目的は専ら、投資家への情報提供にあった。

2 商法の会計と証券取引法の会計の調整、統一

上記のとおり、商法の会計と証取法の会計には差異が見られたが、実務的には両者が整合することが望ましいので、数次に亘って、両者の調整が図られることになった。

(1) その1—昭和37年改正

まず、商法の会計規定が財産原理から損益計算原理に転換された。その上で、次の規定が導入された。

- ① 株式会社の資産評価については原価主義を原則に。
- ② のれんの計上について規定。
- ③ 引当金の計上について規定。
- ④ 計算書類規則が成立

他方、商法会計の優位性が主張された。つまり、商法の会計が損益計算原理を基礎とする会計規定を整備したことに伴い、商法と企業会計原則が抵触する場合には、商法に対応するように改正されることになった。

(2) その2—昭和49年改正

昭和49年改正では、商法総則の会計規定が次のとおり改正され、更に、いわゆる会計包括規

定として、「公正ナル会計慣行」(32条2項)が導入されることになった。

- ① 財産目録の制度の廃止。会計帳簿の作成に関する規定の整備(32条、33条)。
- ② 固定資産の評価原則について、昭和37年改正で認められた取得原価主義及び減価償却の強制を総則に導入し、一般原則化。

次に、商法特例法(株式会社の監査等に関する商法の特例に関する法律)が制定され、大会社には公認会計士による監査が強制された。

この昭和49年改正を通じて、次のような会計の体系が完成したと理解されている。

- i 商法の計算規定は、強行法規として、証券取引法の会計を含む企業会計全体の規範として拘束する。
- ii 商法に規定がある事項に限らず、規定のない事項も、「公正なる会計慣行」を斟酌する。
- iii 企業会計原則及び企業会計審議会が制定する会計基準は、公正なる会計慣行の斟酌規定を通じて、会計規範に取り込まれる。
- iv 企業会計原則その他の会計基準(公認会計士協会実務指針等)は、当然に公正なる会計慣行になると解釈はされない。これらは、商法計算規定に適合する範囲で、商法32条2項の公正なる会計慣行に該当する。
- v 商法32条2項の公正なる会計慣行を斟酌とは、公正な会計慣行によらない特別な事情がない限り、これによらなければならないという趣旨である。

(3) その3—平成14年改正

会計の世界では、平成13年7月に会計基準設定主体である財団法人財務会計基準機構(FASF)が発足し、その内部に企業会計基準委員会(ASBJ)が設置されて活動を開始した。そして、従前の企業会計審議会はこれをオーソライズする機関としての役割を担うことになった。このように会計の世界では、政治的に中立な立場で、スピード感をもって基準が定められていく中、法律をもって直接に規制することは時間的にも、内容的にも困難な状況が到来した。そのため、計算に関する規定の省令委任が導入されることとなり、具体的には、先ず、次のとおり、資産評価規定の省令委任が認められた。

- ① 株式会社の貸借対照表に計上すべき項目、資産の評価に関する商法の規定を削除し、法務省令(商法施行規則)に委ねる(281条1項、285条)。
- ② 配当規制上純資産から控除すべき項目も、資本の額、資本準備金及び利益準備金以外は、法務省令に委任する(290条1項4号、293条ノ5第1項4号)。

更に、平成14年改正では、これまでの単独計算制度に加えて、連結計算制度が導入された。

なお、近時の商法(会社法)、会計基準、そして税法の制定・導入改正等の状況を一覧化すると次のとおりとなる。なお、項目は計算に係る事項に限定している。

平成	商 法 (会社法)	会計基準	税 法
9年	① ストック・オプション制度の導入 ② 合併規制の整備	① ストック・オプション会計の導入	
10年			ストック・オプションに係る課税の繰延べ
11年	① 株式交換・株式移転制度の導入 ② 時価評価の導入	① 税効果会計の導入 ② 連結財務諸表の見直し(実質支配力基準) ③ キャッシュフロー計算書導入	① 株式交換・株式移転制度創設に伴う株式譲渡益課税特例措置の創設
12年	会社分割制度(新設分割・吸収分割)	① 金融商品の時価評価導入 ② 中間連結財務諸表制度の導入	① 売買目的有価証券の時価評価導入・低価法廃止 ② SPCの流動化対象資産の範囲拡大等
13年	① 金庫株解禁 ② 額面株式・単位株制度廃止 ③ 種類株式の弾力化、単元制度導入 ④ 新株予約権の導入	持合い株式の時価評価	企業組織再編税制の創設
14年	① 種類株式の弾力化 ② 大会社の連結計算書類制度導入	ストック・オプション会計整備	① ストック・オプション税制の拡充 ② 連結納税制度創設
15年	① 自己株式取得規制の緩和 ② 中間配当限度額計算方法の見直し	① 自己株式会計の導入 ② 監査基準の全面改訂	外形標準課税の導入(法人事業税)
16年	株券不発行制度導入		① 欠損金の繰越期間延長 ② 連結付加税の廃止
17年	会社法成立	減損会計の導入	
18年	会社法施行	① ストック・オプション会計整備 ② 企業結合会計の導入	① ストック・オプション、業績連動型報酬の損金算入容認

4 企業会計原則の成立と修正の経緯

1 企業会計原則の成立・改正は、当初、商法の計算規制との調和を図ることを目的としており、形式的にも商法の改正に追随するような形で行われてきた。しかしながら、企業会計原則自体は、企業会計に関する理論(会計理論)に従って改正されており、必ずしも商法の考え方と一致するものではなかった。

- S24. 7 「企業会計制度対策調査会」(経済安定本部内に設置)。
- S25. 5 「企業会計基準審議会」に改称。
- S27. 7 大蔵省に移管。「企業会計審議会」に改称。
企業会計原則の成立
- i 我が国経済再建の当面の課題として必要な外貨の導入、企業の合理化、課税の公正化、証券投資の民主化、産業金融の適正化等の達成を目的。
 - ii 企業会計原則は、①会計処理、手続の客観的な基準として、また、②公認会計士の監査の基準として、更に、③商法・税法並びに財務諸表規則等の改正、新たな会計基準制定の際の指針、道標としての役割を期待。
- S29. 7 中間報告(企業会計審議会) 部分修正。
- i 商法(S26.6改正)、税法(S25改正)の改正の結果、企業会計原則及び財務諸表規則自体にも部分的な修正を要する箇所が生じた。

- ii 用語の不適當な点、字句の不統一な点については、これを是正するため、企業会計原則、財務諸表規則の部分修正。
 - iii 企業会計原則注解を公表。それまでは、全体系を網羅的、簡潔にするため、定義、注解などは一切付さない建前を採用していたが、解釈上疑義が生じる点のうち18項目を取り上げ、注解をつけた。
- S38.11 中間報告（企業会計審議会） 企業会計原則及び注解の一部修正、財務諸表規則の全面的な改正。
- i 商法（S38.4改正）で企業会計原則の考え方が導入され、S38.3に計算書類規則が公布。計算書類規則の中には、企業会計原則と矛盾する部分を残していたので、この部分について商法の強行法規であることに鑑み、企業会計原則を修正。
 - ii 公認会計士に財務諸表監査の根拠を与え、財務諸表規則の改正の資料を提供するため、改正商法の計算規則の改正に対応して改正。

2 その後、昭和42年12月に、企業会計審議会から「商法と企業会計原則の調整について」が公表された。その中では、

- i 商法、証取法における会計基準が一致し、同一の会計基準に従って監査が行われることを明確にするために規定を商法に置くこと。
- ii 法務省令の計算書類規則と大蔵省令の財務諸表規則の一致を図ること

が主張された。そして、そのために商法で所要の措置を取ることが要望されるとともに、企業会計原則の修正案が提示されていた。

次に、昭和49年3月に商法特例法が成立したのを受けて、同年8月に企業会計審議会は「企業会計原則の一部修正について」を公表した。その中では、

- i 商法32条2項に「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」という規定が設けられたが、「公正ナル会計慣行」は、企業会計原則をいうものと理解すること（企業会計原則は公正なる会計慣行を要約したものと理解）。
- ii 一般原則の理論的整合性を高め、注解の理論的整備も目的とすること。
- iii 損益計算書については、当期業績主義から包括主義に移行すること。
- iv 貸借対照表については、①資産の部の有価証券・棚卸資産の評価基準と長期前払費用の表示区分の修正、②負債の部では、負債性引当金の明確化と特定引当金区分の設定、③資本の部では、剰余金の区分表示等すること（会計の立場からは、資本取引と損益取引の峻別（資本剰余金と利益剰余金の区分表示）を要求していたが、法定準備金を資本準備金、利益準備金として区分表示することにとどまった）。

が盛り込まれていた。

3 企業会計原則の変遷と展開

他方、企業会計審議会が問題とするテーマ自体が、昭和40年代以降は、次のとおり一般的な原理原則から、個別テーマに変化して行った。

S42.5	連結財務諸表に関する意見書、同意見書注解
S43.11	退職給与引当金の設定について
S50.6	連結財務諸表の制度化に関する意見書（連結財務諸表原則・同注解）
S52.3	半期報告書で開示すべき中間財務諸表に関する意見書
S54.6	外貨建取引等会計処理基準、同注解
S63.5	セグメント情報の開示に関する意見書
H2.5	先物・オプション取引等に関する意見書

更に、個別重視・国内基準型から連結重視、国際標準型へと展開していった。その例として、平成9年6月に公表された「連結財務諸表制度の見直しに関する意見書」がある。

なお、よく「会計基準のコンバージェンス」ということが言われるが、その趣旨は、2国もしくは、2つの国と地域の間で使用する会計基準が全く同じになることを意味するのではなく、相互に受け容れられる程度に会計基準の内容が接近すれば足り、その状況をコンバージェンスが成立したと説明している。

5 会社法、財務諸表等規則及び法人税法における公正処理基準の意義と考え方について

1 問題の所在

上記のとおり、現在の法人税法の基礎は昭和40年改正で確立されたが、その翌年の昭和41年には「税法と企業会計の調整に関する意見書」が公表され、昭和42年の税制改正では「公正妥当な会計処理の基準」が導入された。

したがって、現状、3者とも公正処理基準を採用していることになるが、その表現は微妙に異なっている。即ち、

① 会社法

「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」と規定。

② 企業会計（財務諸表等規則）

「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。

③ 法人税法

「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」と規定。

2 上記のとおり、現状は、会社法の計算規定は、企業会計の内容を受け入れる傾向にあるが、規定振りとしては「一般に公正妥当と認められる『企業会計の慣行』」としており、財務諸表等規則にいう「企業会計の基準」よりも幅広い概念であると解される。

また、法人税法は、企業会計原則など明文化された企業会計の基準であっても、それを容認

しない場合がある一方で、明文化されていないものでも公正妥当な会計処理であれば、それを容認することもある。

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」は、会計基準準拠主義の観点から所得金額の計算方法を企業会計に近づけようとするものであり、企業会計の慣行や基準と重なる部分が多いが、必ずしも同一ではない。

6 確定決算主義

1 導入の経緯

我が国で最初に法人課税がなされたのは明治32年の所得税法の改正によるものである。その後、昭和15年に所得税から法人税が独立し（第1種所得税と法人資本税の統合）、昭和40年に、法人税法（昭和40年3月31日法律第34号）が制定された。

翌41年、「税法と企業会計との調整に関する意見書」が公表され、その中で、課税所得の掲載について、継続性を重視した企業の自主的判断に基づく適正な会計処理に委ねるのが適用である旨の意見が示され、その翌年の昭和42年の法人税法改正の際、法人税法22条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」に準拠する旨の規定が定められて、確定決算主義が採用されることになった。

2 確定決算主義の採用の理由

ところで、確定決算主義が採用される理由としては、次のとおり、①課税の便宜性、②課税の安定性があげられ、課税所得計算と商法上の利益計算を近づけることに実質的意義があると言われている。この確定決算主義の結果、経営者の裁量権は小さく制限されることになる。

① 課税の便宜性については、

会社法上作成される計算書類を課税所得算定の基礎とすることで、企業の課税所得計算の簡便化、税制の簡素化、課税当局のコスト削減が図られる。

② 課税の安定性

会社法上の計算書類と税法上の計算書類が分離されている場合、企業としては商事上の利益は「より大きく」、税務上の所得は「より小さく」なるような会計処理を選ぶ可能性がある。損金経理要件等により両者の結合を維持することで、課税所得が不当に減少する事態を防ぐ。

* 税務申告と財務諸表との原則の関係の3方式

- a 会計実務が税法の原則に影響を与えている方式
ノルウェー
- b 財務諸表は会計原則に従って作成され、税法の原則から独立している方式（分離独立型）
デンマーク、オランダ、イギリス、アメリカ
- c 財務諸表は企業会計原則及び基準に基づいて作成され、特殊な税務適用のため少数の例外がある方式（確定決算主義）
フランス、ドイツ、イタリア、ポルトガル、日本

3 確定決算主義と分離主義の本質的相違

両者の相違点として、次の3点をあげることができる。

① 税制変更からの受ける影響の度合い

確定決算主義は、税制の変更が直接に企業会計に影響するのに対し、分離主義は、税制の変更に伴う影響は間接的にとどまる。

② 経営者の裁量の余地

確定決算主義は、経営者の裁量の余地が小さいのに対し、分離主義は、税法上の所得と会計上の利益とを別々に算定することが可能なので裁量の余地が大きい。

③ 株主による規律付け

確定決算主義は、会計数値と市場価値が密接な状態であれば、株主による規律付けが働くが、分離主義では株主による規律付けは弱まる。ただし、課税当局の規律付けは確定決算主義と同様に働く。

7 確定決算主義とコーポレート・ガバナンス

租税回避により操作された所得は経営者によって流用され易い。それを回避するためには、数値を開示することが有用である。即ち、企業会計と税法会計の数値上の差異を明確にしそれを開示すれば、経営者の租税回避による流用を困難にするとともに、外部株主による企業収益のモニター効果を向上させる。

したがって、法人課税の単純化は租税回避の縮減だけではなく、コーポレート・ガバナンスの強化にもつながる。その意味で、確定決算主義の方が分離主義よりも、コーポレート・ガバナンスの強化に有用である。