

答では、かかる確認の方法について、「預金残高の確認や融資証明の徴求など合理的な方法による可能な範囲での確認を想定して」というが、共通する項目については取引所の適時開示と金融商品取引法上の法定開示における記載に關しては、可能な限り統一的な対応を行うことが求められている現在の運用からすると、本改正後の有価証券届出書における開示においてもかかる回答が一つの参考になると思われる。もっとも、実際には、資金の出し手から発行会社とごままでの情報を入手し得るのかについては必ずしも容易な話ではないため、記載のレベルは今後の実務の展開を待つ必要がある。

(注六) 後記三で説明する新たな「勧誘」概念の取扱いは、第三者割当のうち割当先から直ちに転売されるおそれが少ないことが適用の条件になっているため、当事者間の契約で譲渡制限を定めた場合にこの要件を充足する余地もあり得る(後掲(注九)参照)。

(注七) かかる意見の内容としては、資金調達に必要な有無、他の資金調達手段との比較で第三者割当を選択することの相当性などが想定されている(前掲(注五)記載のパブリック・コメント回答九番)。

(注八) かかる記載は第三者割当以外の公募増資等における開示の場合などにも同様に当てはまる。

(注九) なお、転売されるおそれが少ない場合は、ガイドライン中に例示されている以外に、募集株式について発行会社と割当予定先が転売制限に関する合意を行った場合も含まれる可能性がある。ただし、この場合は、転売制限を付した目的、転売制限の内容、転売制限期間等を

総合的に勘案して、「直ちに転売されるおそれが少ない場合」に該当するか否かの判断を行う必要がある(パブリック・コメント回答二六番参照)。

(注一〇) 募集の場面の販売圧力についての説明は、たとえば龍田節「証券取引法I」(悠々社一九九四)九一頁以下を参照のこと。

(注一一) 神崎克郎「公募概念の見直し」本誌一九四号(一九九二)二六頁以下参照。

(注一二) 神崎克郎「証券取引法(新版)」(青林書院、一九八七)一九六頁および神崎克郎「志谷匡史」川口恭弘「証券取引法」(青林書院、二〇〇六)二一七頁参照。

(注一三) ただし、勧誘とその準備行為の区別について明確な基準が存在していたわけではなく、決定的な解決策になっていたとは言いがたい。

(注一四) もっとも、「当該第三者割当の内容等に関する割当予定先との協議」が勧誘に該当しないとすると、有価証券届出書を提出した後は実質的な協議を行う必要がないことも考えられるが、この場合は届出後にはまったく勧誘行為がなされないという事態も起こり得る。

(注一五) ただし、「有価証券の発行者(中略)は、届出の効力発生前の勧誘において、投資者との契約で、届出が効力を発生すれば、投資者が有価証券を取得しまたは買い付けることになることを約定できる」との見解もある(神崎「志谷」川口・前掲(注一二)二二四頁)。かかる考え方に従えば、届出の効力発生を停止条件として契約を締結することは、金融商品取引法上も特段問題ないこととなる。

(注一六) 改正後の開示ガイドライン二一一の一の

ように、第三者割当のうち割当先が限定され、かつ転売のおそれが少ない類型を対象とすることにより、公募規制逃れの発生も最小限に抑えることは可能と思われる。

(注一七) 神崎・前掲(注一二)一五八頁でも「多額の有価証券の取得・買付の勧誘が特定かつ少数の者に対してなされる場合、被勧誘者は、通常、その有価証券の金額ゆえに、有価証券の投資判断に必要な情報の提供を受ける強力な取引上の地位を有するために、証券取引法が投資者の保護をはかるために特別の情報開示を要求する必要がある」と指摘している。

(注一八) 既開示有価証券の売出しについては、現行法でも有価証券届出書の提出は免除されており(金融商品取引法四一条三三号)、一方、販売圧力が生じることがあり得るため目論見書の交付は必要とされている(なお、一億円未満の場合はこの限りではない。同法一三一条一項)。したがって、募集に該当する上場会社による既開示有価証券の第三者割当についても、これと同様の取扱いにするべきとの考え方もあり得る。しかしながら、特定の割当予定先に対する第三者割当は、本文中で述べたように、第三者割当の投資家である割当予定先は自ら情報を受手できる蓋然性が高く、また販売圧力を受けることもないため、引受けを行う投資家の保護のための情報開示規制をかけるよりも、流通市場において発行会社の株券等を取引している一般投資家に対して情報開示を行う必要性が高いといえるから、割当予定先に対して目論見書を交付する必要も少なく、同様の取扱いを行うことには合理性がないといえる。(えばた・ひでき)

IFRSの任意適用に向けて(7)

IFRS導入と法人税法との関係

品川芳宣 早稲田大学教授

一 IFRS導入とその問題

わが国の金融商品取引法(または証券取引法)において特に必要とされてきた会計基準は、この二〇年、国際基準との同化を目指して、相次いで改変されてきた。そして、二〇〇七年八月、企業会計基準委員会(ASBJ)と国際会計基準審議会(IASB)との間で、二〇一一年六月を履行期限として、国際財務報告基準(IFRS)とのコンバージェンス(またはアダプション)を行うとする「東京合意」が取り交わされた。そして、二〇〇九年四月以降、すでに数十社が、IFRSに基づいた財務諸表作成を行っている。

かかる状況を踏まえて、金融庁の企業会計審議会は、二〇〇九年六月、「我が国における国際会計基準の取扱いに関する意見書(中間報告

告)」を公表した。この中間報告は、まず、IFRSによる財務報告について適切な体制を整備している上場企業の連結財務諸表について二〇一〇年三下期から適用(任意)されるべきとし、次いで、上場企業の個別財務諸表の作成にも適用を検討する必要があること、非上場企業の財務諸表の作成にも任意適用が検討される必要があること等を提言している。

この中間報告は、いわゆる「連結先行」の考え方を明らかにしたものと考えられるが、この考え方は、わが国の会計基準がIFRSへ統一することが望ましいことを示唆している。その理由として、「我が国の会計基準の一層の高品质化及びIFRSに対する意見発信力強化のため」が挙げられている。

この考え方に對し、上場企業の連結財務諸表についてはIFRSを適用するが個別財務諸表については日本基準を適用すれば足りるとする

「連単分離」という考え方、上場企業の財務諸表についてはIFRSを適用するが、非上場企業の財務諸表については日本基準の適用で足りるとする「上場・非上場分離」という考え方もある。

このような「連単分離」および「上場・非上場分離」という考え方は、個別財務諸表の作成や非上場企業の財務諸表の作成においてIFRSを強制することは実務上困難であることを意味している。特に、非上場企業においては、そのことが強調される。

しかしながら、日本基準それ自体がIFRSへコンバージェンスされると、特に、「上場・非上場分離」という考え方においては、その論拠を失うことになる。したがって、上場企業の連結財務諸表等の作成基準がIFRSへ移行した後に、日本基準をどのように構築(整備)するかが、喫緊の課題となる。

ただし、IFRSへのコンバージェンスは、直接的には上場企業を対象とする金融商品取引法の問題であるが、わが国企業(会社)の九九%を占める非上場企業(特に、中小企業)をも対象とする会社法および法人税法においては、IFRS移行後の国内基準に對応するほうが一層重要であるからである(注二)。

二 会社法の対応

前述のように、会計基準がIFRSへコンバージョンされるにしても、それが直ちに法人税法の解釈や立法に影響を及ぼすものではない。法人税の課税所得は、確定決算上の利益を前提にして計算されるので、会社法上の利益計算規定との関係が一層重要である。かつて、会社の利益計算規定は、商法本則に定められていたが、二〇〇二年の商法改正において、法務省令（商法施行規則、現会社計算規則）に移行することになった。

これは、当時、わが国の会計基準が国際基準化される中、それらに対応するために商法本則を適宜に改正することが困難であると考えられたものと解される。かくして、二〇〇五年には、会社法が独立して制定され、その下で法務省令である会社計算規則が制定されている。

この会社法では、「株式会社等の会計は、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」（会社法四三一条）と定め、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斟酌しなければならない。」（会社計算規則三条）と定めている。

この会社計算規則にいう「一般に公正妥当と

認められる企業会計の基準」という用語は、金融商品取引法の内閣府令である財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則（以下「財務諸表等規則」という）一条がいう「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」と同じであるから、企業会計審議会等から発出されている会計基準（金融商品取引法）と気脈を通じているものとも解される（ちなみに、後述する法人税法二二条四項は、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」という用語を使用している）。しかしながら、会社計算規則の個々の規定については、会計基準とは差異が存しているわけであり、IFRSが導入されると、その差異が一層拡大することが予測されている。

他方、前述のように、二〇〇二年商法改正により会社計算規定が法務省令へ移行することになったが、当時、国際基準との調和が急速に進められていた会計基準が、会社計算規定に容易に取り込まれることが予測され、中小会社に対する悪影響が懸念された。そのため、同年の商法改正に際し、衆・参両院において、中小企業に対し過重な負担にならないように必要な措置を講じるよう附帯決議がされた。すなわち、衆議院の附帯決議は、次のとおりである。

「計算関係規定を省令で規定する際は、証券取引法に基づく会計規定等の適用がない中小企業に対して過重な負担を課すことのないよう、必要な措置をとること。」

かくして、中小企業庁は、二〇〇二年六月、「中小企業の会計に関する研究会報告」を公表し、それを受けて、日本税理士会連合会が、二〇〇二年二月、「中小会社会計基準」を公表し、日本公認会計士協会が、二〇〇三年六月、「中小会社の会計のあり方に関する研究報告」を公表した（注二）。しかし、これら三つの会計指針等が混在するようでは、利用者である中小会社（企業）にとってわかりづらいということと、二〇〇五年八月、日本商工会議所、日本税理士会連合会、日本公認会計士協会および企業会計基準委員会の関係四団体によって、「中小企業の会計に関する指針」（以下「中小企業会計指針」という）へと統一された。そして、この指針が、前述の会社計算規則三条にいう「…その他の企業会計の慣行」として認められることが期待された。

しかしながら、この中小企業会計指針は、最近の改正状況を見ると、会社計算規則よりも一層会計基準寄りの方がみられる（注三）など、それが、二〇〇二年の衆・参両院の附帯決議の趣旨に沿うものであるかどうか疑問も生じており、今後の検証が必要とされている（注四）。そのため、IFRS導入後の非上場企業または中小企業の会計のあり方が、関係団体において検討が行われている（注五）。その検討においては、前記一で述べたように、IFRS導入後の非上場企業に対するわが国独自の会計

基準の要否と必要な場合の会計基準のあり方と会社法上の会社計算規定のあり方の双方が課題になるものと見込まれる。

三 法人税法が対応する基本原則

前述したように、会計基準がIFRSへコンバージョンされるにしても、当面は上場企業の連結財務諸表作成に限られるわけであるし、いずれ上場会社の財務諸表作成に適用されるにしても、会社の九九%を占める非上場会社の財務諸表作成の基準がどうかは今後の課題とされている。その上、法人税の課税所得計算の直接の前提となる会社計算規定も、IFRSへコンバージョンする会計基準に対して直ちに同調するとは思われないし、そのことは中小会社会計において一層強調される。

かといって、法人税法は、今までの会計基準の改変を無視してきたわけではなく、一部個別計算規定の改正を行ってきた。そして、IFRSの本格的導入に対して、法人税法の対応のあり方が注目されているところである（注六）。

ところで、前述のような企業会計の利益計算の改変に対して、法人税法がどう対応すべきかについては、法人税の課税所得の決定要素（基本原則）に照らして論じる必要がある（注七）。現行法の下における法人税の課税所得は、基本的に、各事業年度の益金の額から損金の額

を控除した差額概念としてとらえられている（法人税法二二条一項三項参照）。また、益金の額および損金の額は、法人税法二二条二項および三項において例示されているが、具体的な算定においては、別段の定めおよび資本等取引の内容によって影響されることが多く、かつ、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準の内容（解釈）によって左右されることになる（同条四項参照）。

そして、このような影響等が課税所得と企業利益との間に差異をもたらすことになるが、その影響・差異の是非については、課税所得の決定要素に照らして、検証を要することになる。その点では、会計基準のコンバージョンによって企業利益との間に差異が生じるとしても、法人税法の対応は同様に検討すべきこととなる。

ところで、課税所得の決定要素については、所得概念・租税政策の基盤となる租税原則および法人税の課税根拠が重要なものと考えられる（注八）。その中でも、会計基準のコンバージョンに対処できる決定要素には、所得概念と租税原則が挙げられる。この二点と企業利益計算との関係については、次のようなことが指摘できる。

まず、法人税法および所得税法がそれぞれ課税標準としているのは、各事業年度または各年の「所得」の金額である（法人税法二二条、所

得税法二二条）。この場合の所得概念についてはかつては制限的所得概念によったこともあったが、最近では、わが国を始め諸外国とも包括的所得概念を基調とした所得税制を採用している（注九）。

包括的所得概念は、担税力を増加させる経済的利得のすべてを所得と観念するものであり、法人税法において特に強調される純資産増加税に共通する。したがって、違法所得のような非規則的な経済的利得もすべて「所得」を構成するが、経済的価値の減少もすべて控除項目となる。そのため、企業の経済的成果（損益）については、基本的には、発生主義的な考え方により経済的利得（損失）のすべてを把握することになる。その意味では、会計基準のコンバージョンが時価主義を志向するというのであれば、この所得概念と共通するところがある（注一〇）。

しかしながら、法人税法の課税所得は、企業利益計算と同様、収益の認識において発生主義よりも実現主義が重視されて計算されることになる。これは、租税政策の基盤である租税原則（担税力、明確性の重視）によって包括的所得概念が修正されているといえる。

この租税原則論自体は、論者によって種々の区分方法があるが、著名なワグナーの租税原則に従えば、公正の諸原則または公正な租税配分の諸原則により、実現した所得という担税力に

応じた税負担によって課税の公平が求められることになる。

また、会計基準のコンバージェンスと課税所得との関係を考察した場合には、ワグナーの租税原則における租税政策上の原則（十分の原則等）や税務行政上の諸原則（明確の原則、便宜の原則、最小徴税費の原則）に照らし、会計基準の変更を税制上も採用すべきか否かの検討を要することになる（注一一）。

いずれにしても、会計基準のコンバージェンスによって企業利益計算が変更された場合には、それが会社法上の利益計算に及ぼす影響を見定めた上で、それらの利益計算の改変にどのように対応すべきかは、最終的には、租税政策の基盤である租税原則に照らして、判断されるべきである。なお、一九六七年に法人税法二二条四項が立法化され「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」を尊重すべきとしたことも、税務処理の簡便性を図って納税（徴税）コストを最小にしようとする租税政策の一端である。

もちろん、このような政策判断は、政策であるからといって立法当局の一方的な判断に委ねられるわけではなく、そこには、国民経済全体の見地からの合目的性、合理性の検証が絶えず行われなければならない。

四 解釈に及ぼす影響

前述したように、上場企業の連結財務諸表にIFRSが導入され、上場企業の個別財務諸表にも影響を及ぼした後、非上場企業の財務諸表作成や会社法の利益計算が、どのように対処するかは大きな課題であるが、それらに何らかの影響を受けることが予測される。

この場合、現行法人税法の解釈にどのような影響を及ぼすかが問題となるが、最も注目されるのが、同法二二条四項にいう「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」の解釈であろう。この基準については、同条項の制定当時から「企業会計原則」のような明示的な会計基準とは一線を画して解釈されてきたが（注一二）、多くの裁判規範となる（注一三）など、解釈上の地位を高めている。したがって、IFRS導入後の企業会計全般への影響度合に応じて、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」の解釈（内容）も変化して行くことになる。

また、右の解釈論にも関連するが、益金および損金の計上時期についても、影響が生じるものと考えられる。たとえば、棚卸資産の販売や固定資産の譲渡についての収益計上については、引渡基準（法人税基本通達二一〇一、二一〇一―一四等参照）が妥当なものと解されており、引渡しの日判定については、継続適用を条件

として、出荷基準でも検収基準等でもよいものと解されている（同通達二一〇一―二等参照）。他方、IFRSでは、いわゆる着荷基準が重視されているが、前述の出荷基準との関係が問題となる。もともと、この着荷基準なるものが、わが国の会計慣行として定着するか否かは定かではない。よって、IFRSの収益計上基準が「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」として認め得るかについて注視する必要がある。

また、法人税法上の損金の計上時期については、原価については売上との対応関係が重視され（法人税基本通達二一〇一―一参照）、費用については「債務の確定」（法人税法二二条三項、同通達二一〇一―二参照）、損失についてはその確実性が重視されている（注一四）。これらの計上基準については、IFRSが直ちに影響を及ぼすものとも考えられないが、損益の計上についてIFRSが減損会計等において使用価値の導入等独自の評価方法を採用しているの

で、今後の影響について注視する必要がある。そのほか、現行の法人税法の個別計算規定においても、解釈上、企業会計の会計処理と関連するものが多い。たとえば、資産の評価損については、原則として、損金不算入である（法人税法三三一条一項）が、災害による著しい損傷等の所定の事由により資産価額が下落した場合には、その損金算入が認められる（同条二項）。

この場合、固定資産については、「当該資産が災害により著しく損傷したこと」などの四項目のほか、「……に準ずる特別の事実」が、評価損計上の事由とされている（法人税法施行令六八条一項三号ホ）。したがって、IFRSにおける減損処理が、企業会計一般において容認されるようになること、右の「……に準ずる特別の事実」の一つとして解されることも考えられる（注一五）。

また、法人税法の解釈においては、前述の資産の評価損のほか、「その時の価額」（時価）の解釈（認定）が問題となる場合が多いが、IFRS導入後、会計基準にいう「公正価値」との関係が一層重視されることも考えられる。

五 立法上の課題

法人税法は、課税所得の算定上、基本的には、各事業年度の益金の額から損金の額を控除して算定することになっている（法人税法二二条一項）が、別段の定めによって数多くの個別計算規定が設けられている（同条二項・三項）。そして、その別段の定めについては、企業会計上の利益計算と共通するところも多い。

たとえば、棚卸資産の評価や取得価額（法人税法二九条、法人税法施行令二八条―三三一条）、減価却資産の償却方法や取得価額（同法三二条、同法施行令四八条―六三一条の二、一三三一条、一三

三一条の二）、繰延資産の範囲や償却方法（同法三二条、同法施行令六四条―六七条）、資産の評価損（同法三三一条、同法施行令六八条、六八条の二）、貸倒引当金（同法五二条、同法施行令九六条―九八条）等が挙げられる。

これらの個別計算規定は、企業会計上の利益計算と関係が深いため、今までも、企業会計原則や商法との調整を図るため、あるいは最近の会計基準の改訂に対応して、改正されてきた。また、反対に、平成一〇年以降においては、企業会計の利益計算とはあえて乖離させた改正も行われてきた（注一六）。それらの企業会計との調整または乖離の当否については、前記三の基本原則に照らして判断されるべきである。かくして、IFRSが導入された場合には、会社法等の他の会計制度の受入れ体制と前記四の解釈論の展開にもよるが、別段の定めである個別計算規定の改正問題が組上にもなることも考えられる。

この場合、参考となるのが、二〇〇九年税制改正における棚卸資産の評価についての法人税法改正である。すなわち、その前年、IFRSとの調整を図った「棚卸資産の評価に関する会計基準」が施行され、「通常の販売目的（販売するための製造目的を含む）」で保有する棚卸資産は、取得原価をもって貸借対照表価額とし、期末における正味売却価額が取得原価よりも下落している場合には、当該正味売却価額を

もって貸借対照表価額とする。……」（同基準七）とされた。これにより、棚卸資産については、期末には必ず時価（正味売却価額）評価を要することとなり、併せて、後入先出法による原価評価を廃止した。また、法人税法が最も重視している最終仕入原価法については、企業会計においては従前から否定されている（注一七）。

これに対し、二〇〇九年の法人税法改正では、棚卸資産の時価評価を強制せず（選択性の低価法の存続）、後入先出法および単純平均法を廃止したが、最終仕入原価法の取扱いは従前どおりとした。このような改正は、前記三の基本原則に照らし、課税上の便宜性、確実性等に照らし、低価法や最終仕入原価法が維持され、課税上重要性の乏しい後入先出法が会計基準との調和が図られたものと評価し得る。このような新たな会計基準（IFRSへのコンバージェンス）に対して、是々非々の対応がなされることは、今後とも維持されるべきものと考えられる。

六 確定決算基準との関係

前述してきたように、IFRSが上場企業の連結財務諸表作成のみにとどまらず企業会計全般に影響を及ぼすようになると、法人税法上の関係規定の解釈にも影響を及ぼすようになり、立法上の解決（企業会計との調整）が求められ

ることあり得る。そして、そのことは、法人税法が伝統的に採用してきた確定決算基準（注一八）のあり方にも問題を惹起することになる（注一九）。

ところで、法人税の課税所得の計算方法としては、①納税者の自主性を尊重し、商事財務諸表（確定決算）に計上される利益をそのまま課税の基礎として課税所得を計算する方法、②①とは逆に、商事財務諸表上の利益計算を無視し、税法上の独自の規定により自己完結的に課税所得を計算する方法、および③商事財務諸表により計算される利益を基礎として、税法上の計算規定と相まって結合して課税所得を計算する方法がある。わが国の確定決算基準は、前記③の考え方によっている。

この確定決算基準の具体的内容としては、まず、法人は、各事業年度終了の日の翌日から二月以内に確定した決算に基づき所得金額等を記載した申告書を提出しなければならないことになっている。この場合、「確定した決算に基づく申告」とは、法人がその決算に基づく計算書類につき株主総会の承認、総社員の同意その他の手続による承認を経た後、その承認を受けた決算に係る利益に基づいて税法の規定により所得の金額の計算を行い、その所得の金額および当該利益と当該所得の各金額の差異を申告書において表現（調整）することを意味する（注二〇）。これが確定決算基準の形式的意義である。

また、確定決算基準は、実質的には、確定決算において採用した具体的な会計処理（選択し得る複数の会計処理がある場合にはその選択した会計処理）が、適正な会計基準に従ったものであり、かつ、税務上も許容するものであれば、その会計処理（計算）を所得金額の計算上、みだりに変更してはならないこと（申告調整が許されないこと）を意味している（注二一）。具体的には、減価償却資産や繰延資産の償却費計算における「損金経理」（法人税法二条二五号）要件等が挙げられる。

このような確定決算基準の根拠（論拠）は、主として、商事と税務の二つの財務諸表の作成を要しないという実務上の便宜性に求められる。また、確定決算基準は、商事上の利益を増加させ税法上の所得を縮小させるといふ企業の恣意的な利益計算を抑制する機能を有しているから、利益（所得）計算の真实性や確実性の保障にも役立つことになり、ひいては税収の安定化にも寄与することになる。さらには、商事上の利益計算と課税所得計算の有機的結合が深まることは、納税者（企業）側の租税法の解釈・立法に対する要求（企業会計との調整）のチャネルとしても役立つことになる。そして、このような確定決算基準の機能は、課税所得計算と企業利益計算との共通事項が多いほど強化されることになる。

以上のような確定決算基準の意義、機能等を

て、原則時価評価（取得価額を下回る場合）としているが、会社計算規則はそのような追随はしていない（詳細については、品川芳宣「棚卸資産の評価損（時価評価）をめぐる会計と税法との関係」税経通信六三巻九号（二〇〇八）一七頁参照）。

（注四） 品川芳宣「企業会計基準のコンパジェンスと法人税法の論点」企業会計六一巻四号（二〇〇九）四頁参照。

（注五） 日本商工会議所は、二〇〇九年九月から「非上場企業の実態に則した会計のあり方に関する研究会」を発足させており、二〇一〇年二月以降、中小企業庁および企業会計基準委員会が、同様な研究会を設置して、当該会計のあり方が検討されることが予定されている。

（注六） このIFRS導入と法人税の問題に対し、日本租税研究協会は、二〇〇八年十二月、「税務会計研究会」を設置し、二〇〇九年九月、「企業会計基準のコンパジェンスと法人税の対心（中間報告）」を公表し、同年九月の同協会創立六〇周年記念大会において、この中間報告を題材にしたシンポジウムを行っている（中間報告とシンポジウムの内容については、日本租税研究協会「税財政の今後の課題と展望」（二〇〇九）二二頁以下参照）。そのほか、品川・前掲（注一）、品川・前掲（注四）、品川芳宣・多田雄司・阿部泰久「座談会」IFRSと税務」税経通信六四巻一―号（二〇〇九）一一四頁等参照。

（注七） その詳細については、品川芳宣「法人税の課税所得の本質と企業利益との関係」税務大

学校論叢四〇周年記念論文集（二〇〇八）二〇一頁、同「法人税の所得計算と企業の利益計算との関係」租税研究七〇九号（二〇〇八）一一三頁等参照。

（注八） 品川芳宣「課税所得と企業利益」（税務研究会出版局、一九八二）二七頁以下等参照。

（注九） 金子宏「租税法」第一四版（弘文堂、二〇〇九）一六五頁参照。

（注一〇） 品川・前掲（注四）六頁参照。

（注一一） 品川・前掲（注四）七頁等参照。

（注一二） 前掲（注六）および前掲（注八）の各論文等参照。

（注一三） 最高裁判平成六年九月一六日第三小法廷判決（刑集四八巻六号三五七頁）等参照。

（注一四） 損失の計上については、費用のような「債務の確定」のような法律上の要件が定められているわけではないが、裁判例（大阪地裁昭和四四年五月二四日判決（税務訴訟資料五六号七〇三頁）、名古屋地裁昭和六〇年五月三一日判決（同一四五号七三三頁）、東京地裁平成元年七月二四日判決（同一七三三号二九二頁）等参照）においてその確実性が重視されている（品川芳宣「法人税法における貸倒損失の計上時期」確井光明ほか編「金子宏先生古希祝賀」公法学の法と政策「上巻」（有斐閣、二〇〇〇）四三七頁等参照）。

（注一五） 品川芳宣「減損会計基準の設定と税務」税経通信五七巻一五号（二〇〇二）一七頁等参照。

（注一六） 最近の税制改正の動向と特質については、前掲（注六）日本租税研究協会の「中間報

考察した場合には、IFRSへのコンパジェンスが会社法を含む企業会計全般に及ぶようであれば、法人税法もそれに沿って所得計算規定を整備すれば足りるのであって、確定決算基準それ自体を否定する理由にはならないはずである。また、IFRSへのコンパジェンスが上場企業の連結財務諸表または個別財務諸表の作成にとどまり、非上場企業の財務諸表作成には別途会計基準の制定が要請されるというのであれば、法人税法上の所得計算規定は、非上場企業のための会計基準との調整を図り、確定決算基準を維持すれば足りることになる。ただし、法人税法はすべての法人を課税対象としており、その法人の主体である会社の九九%を占めるのが非上場会社（企業）であるからである。以上のように考察すれば、IFRS導入によっても確定決算基準それ自体が揺らぐこともないと考えられる。

（注一） 品川芳宣「法人税制とIFRS」経済Trend二〇〇九年一月号二四頁等参照。

（注二） これらの経緯等については、品川芳宣「日税連「中小会社会計基準」の趣旨と役割」税理四六巻六号（二〇〇三）一七頁、同「商法改正と中小会社会計基準」税研二〇巻一―号（二〇〇四）三一頁等参照。

（注三） たとえば、中小企業会計指針の二〇〇八年五月の改正では、棚卸資産の期末評価について、「棚卸資産の評価に関する会計基準」（二〇〇八年四月以後開始事業年度から適用）に準じ

告」等参照。

（注一七） これらの諸問題については、品川・前掲（注三）等参照。

（注一八） 確定決算基準のあり方については、品川芳宣「確定決算基準の危機と今後の方向性」税務弘報五一巻七号（二〇〇三）七頁、同「会社法と確定決算基準」税務会計研究一八号（二〇〇七）二三頁等参照。

（注一九） 会計基準のコンパジェンスと確定決算基準との関係については、前掲（注四）のほか、品川芳宣「会計基準のコンパジェンスと確定決算主義の行方」税経通信六四巻六号（二〇〇九）一七頁等参照。

（注二〇） 旧法人税通達昭和四〇年直審（法）八四（二〇）（一）等参照。

（注二一） 前掲（注一九）、（注二〇）の各論文等参照。

（しながわ・よしのぶ）