

# 会社法下における確定決算基準の位置付け

平 川 茂

## 1. はじめに

周知のように、近年、会計基準の国際的コンバージェンスが進む中、日本においては会計基準の新設・改正が相次いでいる。こうした会計基準の変化により、とりわけ1998（平成10）年の法人税法改正以降、会計基準と法人税法の規定とが乖離する傾向が強まっていることが指摘されている（中田 [2000] や菊谷 [2008] などを参照）。これは、これまで確定決算が果たしてきた機能の1つである「コスト節約機能」－企業会計と税務会計とが会計処理の基準を大枠で共有することで、企業の経理コストが節約でき、ひいては社会的なコストも削減できるといった機能－が薄らいでいるということの意味する。

他方で、確定決算が会計基準の新設・改正を難しくしている要因の1つになっているという指摘もある。たとえば2007（平成19）年8月12日付の日本経済新聞は、「日本がリース資産をバランスシートに計上する問題で対応に手間取ったのは、企業会計と税務会計の連携を重視する確定決算主義の影響で、企業会計の変更によって税制上の扱いが不利になることを恐れた業界と企業が反対した」と指摘している<sup>1)</sup>。

---

1) つまり、オフバランスの例外規定が廃止されると損金経理要件を満たさなくなるため、税務上のメリットが失われるのである。

こうした確定決算基準のあり方に関する問題提起は、法人税法及び企業会計の立場からのものであるといえるが、今回問題にしたいのは、会社法の視点からの検討の必要性である。会社法は、後述するように、従来とは法律の性質が変化したことで、そこで求められる会計の役割も変化したと考えられる。そのような状況において、会社法の視点から確定決算基準の位置付けを明確化することは重要であろう。本稿は、そうした問題意識からの論点整理の試みである。

## 2. 会社法の性格の変化

伝統的に商法（その中でも、とりわけ会社に係る部分）は、会社を取り巻く関係者間の権利義務関係を規定する基本的に私法としての役割を果たしてきた。しかし、1990年代に相次いだ改正により、その性格は大きく変容したといわれる（神田 [2006], 11頁）。この1990年代の商法改正は、経済界もしくはは経済界をバックとした政党主導の立法によってなされたという面が強い。その背景には、企業経営の効率化、競争力の向上という意識があり、企業の組織再編とインセンティブ・システムの強化が重要視された改正であるとされる（岩原 [2000], 5頁, 浅木 [2007], 11頁）。また、一連の改正をうけて、2000年代に入ると商法（会社法）は、国の経済政策の重要な1つの制度的インフラとしての役割を果たすこととなり、「パラダイムは変わった」とも評されている（神田 [2000] 11頁）。

こうした法の性格の変容について、以下では神田 [2006] に従い、企業金融、企業統治および組織再編の3つの面に着目して、具体的に例を挙げて検討したい。

企業金融の面について、まずは1994（平成6）年の自己株式取得規制の大幅な緩和を取り上げたい。同年改正前商法210条は、原則として自己株式の「取得」および「発行済株式の総数の20分の1を超える質受け」を禁止し<sup>2)</sup>、

また、解釈により、自己株式の原始取得および他人名義での会社の計算において自己株式を取得することが禁止されていた。しかし、同年の改正により、以下のように自己株式の取得理由が緩和された。

- ①使用人に譲渡する為の自己株式の取得（210条の2）
- ②定時総会の決議に基づく利益消却のための自己株式の取得（212条の2）
- ③閉鎖会社の自己株式の取得の特例（210条5号他）
- ④有限会社の自己株式の取得の特例（有限会社法19条、24条）

この点についての立案担当者の説明によれば、改正の理由として、長年にわたる経済界からの粘り強い緩和を求める要望があったことが挙げられている（吉戒 [1994] 4頁）。昭和40年代以降、外資によるのっとり防止のためとか、従業員持株会への譲渡のためとか、ストック・オプション制度の活用のためとか、その時々で理由は異なるが、経済界から継続的に緩和の要望があり、これらが徐々に改正の機運を醸成していったとされる（同）。

次に、企業統治の面について述べる。まず2001（平成13）年12月には監査役の機能強化・取締役等の責任軽減が定められた。次いで翌2002（平成14）年には、委員会等設置会社の導入が解禁された。近年、取締役会の監督機能を強化する必要性が高まっている<sup>3)</sup>ことから取締役会決議事項を大幅に業務執行役員に委任することを可能にしつつ、業務執行役員に対する十分な監督を実現することができる機関制度として、米国や英国の制度をも参考にして委員会等設置会社の制度が設けられることとなったのである（始関 [2002]

---

2) 例外として、株式消却のため（同条1号）、合併または他の会社の営業の全部の譲受に因るとき（2号）、会社の権利の実行にあたりその目的を達するために必要になるとき（3号）、営業譲渡等に反対の株主の株式買取請求（245条の2）、株式に譲渡制限を付することに反対の株主の株式買取請求（349条）等がある。

3) これは、取締役会制度について、業務執行と監督の分離が十分でない上、取締役の人選や各取締役の報酬の決定権限が、事実上、代表取締役に集中している事が多いために、他の取締役が代表取締役に対して十分な監視機能を果たすことが困難であるとの指摘を受けての認識である。

20頁)。

最後に組織再編の面からは、1997（平成9）年の合併制度の整備を取り上げたい。この目的は合併法制をいかに簡易化し、合理化し、かつ明確化するかにあったとされる。すなわち、企業の側からは、企業の再編・経営の効率化を図る手段として積極的に利用されている合併手続の簡素化および合理化が求められており、それに応えるとともに、株主および会社債権者の側からは、合併情報の開示の充実が求められており、それにも応えようというのが、その目的であったとされる（前田 [1997] 5頁）。

また同年には、独占禁止法も改正された。この改正によって持株会社が解禁されることとなった。一般的には、持株会社の利点として、傘下企業の独立性を維持しながら、しかも統一的な支配を確保できることが挙げられる。しかし、独占禁止法改正当時の背景として、バブル崩壊後の不況の中で、多くのいわゆる企業グループ内の関連会社が赤字を抱え込んでしまい、その対処として連結納税制度を導入する際の前提として純粋持株会社を解禁してほしいという声が出てきたとの指摘もある（江頭他 [1997] における柴田発言）。

次は1999（平成11）年の改正である。同年の改正の特徴として、株式交換・株式移転制度の創設が挙げられる。この背景として、立法担当者は、独占禁止法の改正による持株会社の解禁に伴い、会社が完全親子会社関係の創設を簡易かつ円滑に行うための制度として株式交換・株式移転制度を検討したと説明している（原田 [1999] 5-6頁）。

企業再編法制の締め括りとされるのが、会社分割制度の創設である。企業の国際的な競争が激化した現代の社会経済情勢の下で、企業がその経営の効率性を高め、企業統治の実効性を確保するためには、柔軟な組織の再編成ができるようにする必要があると言われるようになった。そこで、企業の組織の再編成のための法制度の整備を行うことを目的として、会社の組織の基本法である商法等の見直しが行われたのであり、会社分割制度の創設も、この

企業の組織再編成のための法整備の一環として行われたと説明されている（原田 [2000] 4頁）。

その後、2000（平成12）年9月6日、法制審議会商法部会は、会社再編の見直しにあたって検討すべき課題として、①社会経済情勢をふまえた企業の競争力の確保、②情報化社会への対応、③資金調達手段の改善、および④企業活動の国際化への対応を挙げ、これに沿って法改正が進められた。特に、翌年以降の商法改正は、グローバル・スタンダードの受容の歴史であったと総括できると指摘されている（浅木 [2007] 19頁）。

このような「グローバル・スタンダード受容の総仕上げ」（同20頁）として、2005（平成17）年には、現在の会社法が改正され、翌2006（平成18）年5月から施行された。以上の法改正の動向を要約すると表1のようになる。

表1 商法（会社法）改正の動向

	戦後の商法改正	2001年からの商法改正	会社法
企業金融	規制緩和	規制緩和	規制緩和
企業統治	規制強化	多様化	多様化
組織再編	未整備→2000年改正で整備完了	—	規制緩和

注1）規制緩和とは事前規制の緩和の意味。

注2）2001年からの商法改正＝経営の自由度の増大。

注3）会社法では、①2001年以降の諸改正の整理（再編成）と②中小会社に関する改正も重要

（出典）神田 [2006] 21頁。

### 3. 商法会計規制の目的とその変容

企業会計は本来、企業活動の成果を正確に把握して合理的に経営するという内部的要求に基づいて発生したものであり、企業会計の役割がその枠内にとどまる限りにおいては、法による特段の規制は必要ないが、企業と外部者との利害関係が生じたとき、とりわけ所有と経営が分離している株式会社に

においては、法規制が必要となってくる。たとえば、年度決算の内容および手続きを規定して、配当可能利益算出をめぐる企業経営者・株主・債権者の利害を調整し、企業の経営成績と財政状態を確定・公開するための一定の手続が定められることになる。矢沢 [1973] によれば、このような規制を法が定めている理由は、次のとおりにあるとされる（13-15頁）。

まず第1は、配当可能利益を適正に算定させることである。商法は、なるべく多くの配当を得ることを望む株主の利益と、なるべく多くの会社財産の確保を望む債権者の利益を調整する。すなわち、債権者にとっては、利益がないのに配当が行われれば、その唯一の担保財産である会社財産が侵害されるおそれがある。一方、株主にとっては、経営者の恣意的会計処理により利益が隠されると、株主にとって利益配当請求権が侵害されるおそれがある。この点で両者は相反する利害を有するが、この利害関係の対立を調整するために、商法は資本維持の原則を採用するのである。

第2は、適正な企業の経理内容を利害関係者である株主・債権者に対して報告させることである。商法は、なるべく公示を少なくしたい経営者の利益と、なるべく多い公示を望む株主・債権者の利益とを調整する。この点、企業形態を問わず、商法共通の目的とされるが、積極的な公開を強制するのは、所有と経営の分離した株式会社だけである。適正な会社の経営成績と財政状態を利害関係者に公示するために、1962（昭和37）年の商法改正は、期間損益計算の原則を取り入れたとされる。

主にこれら2つの理由から商法は企業会計を規制し、また、とりわけ配当可能利益計算および債権者保護の観点から、取得原価主義を採用してきた。ところが、1999（平成11）年の商法改正によって、市場性ある金銭債権（同年改正商法285条の4第3項）、社債その他の債券（同285条の5第2項、3項）、および市場性ある株式（同285条の6第2項）に関して、時価を付することができるようになった。これは、2000（平成12）年からの、いわゆる会

計ビックバンに合わせたものであり、商法と国際会計基準との整合性を図ろうとするための改正であったとされている（岸田 [1999] 4頁）。

さらに2002（平成14）年には、株式会社について、財産の評価に関しては、法務省令に委任（同年改正商法285条）されることとなった。この改正は、証券取引法会計が適用される会社の負担の増大を避けるための商法会計の変更を、証券取引法会計の変更に際して機敏に行なうことができるようにするためのものにすぎないとされている（濱他 [2003] 20頁）。

そして、現行の会社法では、公正処理基準（19条1項、431条、614条）を採用するに至った。この点について群谷・和久 [2006] は、商法がその独自の目的を掲げて、すでに整備されている会計処理や表示に関する基準等と異なる処理を許容し、または強制し、結果として、異なる計算書類を作成することとなれば、ひとつの会計年度において、ひとつの会社が異なる数値を表示した計算書類を作成することとなり、会計の目的のひとつである情報提供という目的の達成を著しく阻害することになると説明している（4-5頁）。その上で、近年の商法改正において、証券取引法（現金融商品取引法）が従う企業会計原則等の会計基準・会計慣行とのすり合わせを、会計処理、計算処理における表示のレベルにおいて行なってきたという事情等を踏まえ、会計処理や表示の問題に関しては、一般に公正妥当と認められている会計慣行に従う方向で規定の整備をすることを明らかにしたことが、会社法431条の意義であると説明している（5頁）。

もっとも、日本における会計慣行は、「基準であるがゆえの会計慣行」（久保 [2007] 99頁）である。これは、具体的に会計基準として存在しているものを、社会・経済的状况を踏まえた上で会計慣行として取り入れる方法<sup>4)</sup>をとっているというものであり、その意味では、会計慣行にも具体的で明確な

---

4) 日本における税効果会計導入などは、この方法の典型といえよう。

基準であることを要求しているといえよう。なお、会計慣行に関する議論については、今後の研究課題としたい。

#### 4. 会社法会計と確定決算基準

確定決算基準とは、確定した計算書類に基づいて課税所得の計算を行わなければならないとする基準のことをいう（法人税法74条1項）。なお、確定した計算書類とは、取締役が計算書類を定時株主総会に提出し、承認を得たときに計算書類は確定したとされる（会社法438条2項）。もっとも、会計監査人設置会社においては、計算書類が会計監査人によって適法とする意見表明が付されたときに確定し、株主総会には報告をもって足りる（同439条）。

ここで問題となるのは、会社法と法人税法22条4項の「公正処理基準」である。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計算されるものとする」と規定している。前節でみたように、会社法も公正処理基準を採用しており、会社法会計は金融商品取引法に合わせるという方向で調整されたのである。そうであるならば、今後、国際的な会計基準の動向が会社法会計、ひいては課税所得計算に直接影響を及ぼしてくる可能性がある。

もし、国際的に認められた会計基準（たとえば国際財務報告基準：International Financial Reporting Standard以下、IFRSと称する）が会社法の公正処理基準に該当する<sup>5)</sup>ならば、金融商品取引法のみならず会社法会計においても、国際的に認められた会計基準によって利益が計算されることになる。その結果、法人税法の課税所得計算は会社法の会計規定を基礎としているから（金子 [2009] 263頁）、法人税法の課税所得計算に際して、国際的に認められた会計基準によって計算された数値が参入される余地が生まれる。また、

---

5) この問題については、弥永 [2009] に詳しい。

たとえばIFRSそのものが会社法上の公正処理基準に該当しないとしても、近年の国際的コンバージェンスの状況を見れば、IFRSとほぼ同じ会計基準が日本でも設定・改訂されており、そうすることで実質的には同じ効果を持っている。

最後に、会社法会計が受け入れた新会計基準と法人税法との関連を考えてみたい。前述したように、会計基準と法人税法の規定には乖離があり、そうした乖離は拡大しているとの議論が展開されてきた。

しかし、たとえば売買目的有価証券の評価益又は評価損が益金又は損金算入され（法人税法61条の3）、リース取引に関して、ファイナンス・リース取引については当該資産の売買取引があったものとして取扱う（同64条の2）など、国際的な会計基準と整合的な取扱いを法人税法上要求する項目がある。

今後ますます時価主義的な会計基準が設定されていくのは間違いないように思われる。だからといって、会計基準に近い法人税法の規定が設けられることもありうるから、会計基準と法人税法規定の乖離がいつそう進むと考えるのは早計であろう。この点については、法人税法の動向を注視していきたい。

## 5. おわりに

以上、本稿では、会社法下における確定決算基準の位置付けについて検討を行ってきたが、その内容を簡単に要約し、結びに代えたい。

まず、会社法の性格の変化について考察した。商法（会社法）は伝統的には、会社を取り巻く関係者間の権利義務関係を規定する基本的な私法としての役割を果たしてきたが、昨今の商法改正・会社法制定により、国の経済政策の一翼を担う重要なひとつのインフラとしての役割を果たすようになった。つまり、法に求められる役割の重点が、私的な利害の調整から、国の経済運

営に対する貢献へとシフトしたのである。

その背景には、グローバル化の中での企業経済の効率化・競争力の向上という産業界の強い要請が一方にあり、法律自体をグローバル・スタンダードに合わせる必要性がもう一方にあった。その結果、商法・会社法はいわば組織法的な性質を弱め、むしろファイナンス法あるいは取引法的な性質を強く帯びるようになったといえ、パラダイムは変わったとも評されている。

次に、商法（会社法）会計規制の目的とその変容について検討した。伝統的には、利害関係者の利益を調整するという観点を重視しており、配当可能利益と利害関係者への適正な開示という2つの目的を有していた。しかしながら、昨今の商法・会社法規定では、その法的性質の変化を受けて、会計規制の重点がディスクロージャーに移り、またその結果、情報提供目的から時価を重視する会計処理が容認されるようになった。さらに、会社法が公正処理基準を採用することで、会計基準の変更に適宜に対応することが可能となったが、これは会計基準の国際的コンバージェンスの影響が金融商品取引法のみならず会社法にも直接及ぶということを意味する。

最後に、会社法会計と確定決算基準との関係を検討した。会社法が公正処理基準を採用したことで、法人税法においても、国際的な会計基準あるいはそれを受けて設定される新会計基準によって計算された数値が課税所得計算に入り込む余地が生じた。会社法の公正処理基準を通じて今後ますます会計基準と法人税法の乖離が進むと考えられることから、法人税法の側も何らかの対応が迫られる可能性があることを指摘した。

こうした商法・会社法の性格の変化が、資本市場向けの会計基準を受け入れるという形で、商法・会社法会計の変容をもたらし、その結果として税法にまで影響が及ぶことを考えてみる必要があるというのが本稿の意図であった。今回はまだ論点整理にとどまっているので、今後詳しく検討していきたい。

## 参考文献

- 浅木慎一 [2007] 「会社法制定の検証のための視座」（浅木慎一・小林量・中東正文・今井克典編『検証会社法』信山社，1-41頁）。
- 岩原紳作 [2000] 「会社法改正の回顧と展望」『商事法務』第1569号，4-16頁。
- 江頭憲治郎・森本滋・神田秀樹・柴田和史 [1997] 「座談会・わが国会社法制定の課題—二一世紀を展望して—」『商事法務』第1445号，12-40頁。
- 金子 宏 [2009] 『租税法（第14版）』弘文堂。
- 神田秀樹 [2000] 「会社法改正の国際的背景」『商事法務』第1574号，11-16頁。
- [2004] 「会社形態・設立・計算・組織再編関係」『商事法務』第1686号，4-11頁。
- [2006] 『会社法入門』岩波新書。
- [2007] 「会計基準と会社法—現状と展望」『企業会計』第59巻第3号，4-9頁。
- 菊谷正人 [2008] 「会計の変容と租税法」（本庄資編『関連法領域の変容と租税法の対応』財経詳報社，281-311頁）。
- 岸田雅雄 [1999] 「商法改正と時価主義会計の導入」『商事法務』第1543号4-11頁。
- 久保大支 [2007] 「商法上の会計規範の決定に関する一考察(1)」『法学協会雑誌』124巻11号1-103頁。
- 始関正光 [2002] 「平成一四年改正商法の解説(V)」『商事法務』第1641号，16-28頁。
- 郡谷大輔・和久友子編 [2006] 『会社法の計算詳解—株式会社の計算書類から組織再編行為まで—』中央経済社。
- 武田隆二 [2004] 『法人税法精説（平成16年版）』森山書店。
- 中田信正 [2000] 『財務会計・税法関係論—国内的調整から国際的調和へ—』同文館。
- 中村芳夫 [2000] 「商法全面改正への基本的な視点—経済界の見方—」『商事法務』第1574号，17-23頁。
- 原田晃治 [1999] 「株式交換等に係る平成一一年改正商法の解説(上)」『商事法務』第1536号，4-26頁。
- [2000] 「会社分割法制定の創設について(上)」『商事法務』第1563号，4-13頁。
- 濱 克彦・郡谷大輔・和久友子 [2003] 「平成一四年商法会計に伴う改正商法施行規則の解説(Ⅱ)」『商事法務』第1658号，20-26頁。
- 前田 庸 [1997] 「平成九年商法等の一部を改正する法律案要綱(案)について」『商事法務』第1448号，2-12頁。
- 矢沢 惇 [1973] 『企業会計法講義（改訂版）』有斐閣。
- [1981] 『企業会計法の理論』有斐閣。
- 弥永真生 [2002] 「計算・資本関係の規定の改正」『商事法務』第1639号，4-12頁。
- [2009] 『IFRSと会社法』『企業会計』第61巻第5号，61-67頁。
- 吉戒修一 [1994] 「平成六年商法改正法の解説」『商事法務』第1361号，2-6頁。