

## 公正処理基準の再検討

長島 弘

(立正大学法学部教授)

## 目 次

- I はじめに
- II 公正処理基準は何を意味するか—問題の所在—
  - 1 従来からある問題点
  - 2 法22条の2新設に伴う改正により生じた問題点
- III 会計基準等と法令の関係
  - 1 会計基準と会社法の関係
  - 2 公正処理基準と会社法の関係
- IV 法22条の2に規定する「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」とは
  - 1 収益公正処理基準は何を指すか
  - 2 収益公正処理基準と公正処理基準は同じ概念といえるか
  - 3 別概念のものとして規定する意味
- V むすび

## I はじめに

クラヴィス事件最高裁判決<sup>(1)</sup>において、法人税法22条4項が規定する「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」(以下「公正処理基準」という。)として次のような判断を下した。すなわち、大蔵省企業会計審議会<sup>(2)</sup>の公表した企業会計原則第2損益計算書原則6「特別損益」及び注解12では、要修正額を前期損益修正として修正の必要が生じた当期の特別損益項目に計上する方法を用いる旨を定めていること、企業会計基準24号「会計方針の開示、会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」21項では、過去の財務諸表における誤謬が発見された場合に行う会計処理としては、当該誤謬に基づく過去の財務諸表の修正再表示の累積的影響額を当期の期首の残高に

反映するにとどめる旨を定めるとともに、その4項(8)でこの修正再表示につき、会計処理が認められる誤謬の範囲を当初の財務諸表作成時に入手可能な情報の不使用や誤用があった場合に限定していること、そして法人税法(条文を示す場合には、以下「法」という。ただし他の法令と混同を避けるため、法人税法と記す場合がある。)21条及び74条1項並びに国税通則法15条2項3号等から(ただしこれらの税法規定は、公正処理基準との関係やそ

(1) 最一小判令和2年7月2日(民集74巻4号1030頁)。

(2) 企業会計審議会は、現行では金融庁組織令(平成10年政令第392号)24条1項にその根拠を置くが、企業会計審議会による企業会計原則の公表は、この金融庁組織令制定以前の昭和57年を最後としており、この昭和57年当時の企業会計審議会は大蔵省設置法17条2項にその根拠を置いていた。

の内容について直接規定している訳ではないことから、この部分は公正処理基準に関する判示としては付け足し的なものに過ぎない。), 「前期損益修正によることが公正処理基準に合致する」というものである。

また過年度遡及会計については「公正妥当な会計慣行として確立していることはうかがわれぬ」として排斥したが、ここでは「公正妥当な会計慣行」という表現を用いて判示している。これは会社法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」<sup>(3)</sup>を指すようでもあるが、そうであるなら、何故会社法上の「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」ではないことが、法人税法上の公正処理基準に該当しないことになるのか、根拠が必要と思われる。

また、同様、企業会計基準委員会の公表した企業会計基準は、金融商品取引法上の「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」と思われるが、果たしてこれが法人税法上の公正処理基準とされる根拠は何であろうか。さらには、企業会計原則は、法的にどのように位置づけられるべきなのだろうか。そしてこれが法人税法上の公正処理基準とされる根拠は何であろうか。

なお、法22条の2の新設により、その2項及び3項に「収益の額につき一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従つて」と規定されたことから、この収益認識に係る公正処理基準と法22条4項の公正処理基準の関係もまた問題になるところである。そこで、こ

の二つの公正処理基準の関係と各々が何を意味するものなのかという点について検討する。

## II 公正処理基準は何を意味するか—問題の所在—

### 1 従来からある問題点

法22条4項では「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」と規定するのみで、これが何を意味するかについては法令上何ら規定を置いていない。だが会社法431条や確定決算主義を規定した法74条1項を総合して見ると、「わが国の法人税法は、企業所得の計算についてはまず基底に企業会計があり、その上にそれを基礎として会社法の会計規定があり、さらにその上に租税会計がある、という意味での「会計の三重構造」を前提としている」<sup>(4)</sup>ことから、この立場からは、公正処理基準は、法人が会社の場合には（本稿では、基本的にこの場合を前提に記す）会社法による会計規範ということになるはずである。

しかし三重構造を承認しながらも金子宏名誉教授は、「一般社会通念に照らして公正で妥当であると評価されうる会計処理の基準を意味する」と、そして「その中心をなすのは、企業会計原則・同注解、企業会計基準委員会の会計基準・適用基準等、中小企業の会計に関する指針（日税連・日本公認会計士協会・日本商工会議所・企業会計基準委員会の4団体で作成した指針）、中小企業の会計に関する基本要領や、会社法、金融商品取引法、これ

(3) 「と認められる」を「な」に置き換えて表現することは、法令中でも使われている。後記するように、連結財務諸表規則1条3項においては、本来は「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準として認められることが見込まれるもの」である

べきところ、「一般に公正妥当な企業会計の基準として認められることが見込まれるもの」と「認められる」の重複を避けてか「と認められる」を「な」に置き換えて表現している。

(4) 金子宏『租税法』（弘文堂、第23版、2019）351頁。

らの法律の特別法等の計算規定・会計処理基準等である(略)が、それに止まらず、確立した会計慣行を広く含むと解すべきであろう」と必ずしも会社法会計だけではなく、企業会計原則や様々な会計基準がこれに該当するとしている。

これに対して中里実名誉教授は、上記三重構造を前提にしながらも「法人税法が課税所得の算定に関して依拠しているのは、直接的には、あくまでも商法であり、企業会計原則(その法的根拠は、少なくとも、公法的には、一行政庁の、一諮問機関の、一小委員会の、一中間報告でしかなく、それが公法的に意味があるなどは到底考えられない)ではなからう。」<sup>(5)</sup>と、商法会計以外の基準を否定している<sup>(6)</sup>。

このように三重構造を前提としていながら、公正処理基準としては、会社法会計だけとなるのか、それとも会社法を介さない会計基準等が含まれるのかという見解の相違がある。

また上記したように公正処理基準は、条文上の文言としては「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」となっているのであるから、通常、文理からは、一般的に公正妥当であると考えられる会計処理に関する様々な基準に従うことを要請している規定のように読み取れる(ただしそのように読むと、様々な一般的に公正妥当とされる会計処理の基準

がある場合には、どの会計基準を採用しても良いことを明らかにした規定であると言えることになる)。

そして大竹貿易最高裁判決<sup>(7)</sup>では、会社の採用していた為替取組日基準について、これが商法上の「公正ナル会計慣行」に該当するか否かという点や証券取引法上の「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」に該当するか否かという点については何ら否定しないまま、「収益計上時期を人為的に操作する余地を生じさせる点において、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に適合するものとはいえないというべきである。このような処理による企業の利益計算は、法人税法の企図する公平な所得計算の要請という観点からも是認し難いもの」と判示した。すなわち為替取組日基準が「公正ナル会計慣行」や「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」に該当するとしても、「法人税法の企図する公平な所得計算の要請」からは「収益計上時期を人為的に操作する余地を生じさせる」同基準は公正処理基準に該当しないというものであった。端的に言えば、これは、公正処理基準の公正性を、法人税法の目的を基礎として判断しているものといえる。この大竹貿易最高裁判決の立場は、果たして三重構造をどう捉えていたかについては明らかではないが、上記金子説同様、公正処理基準には、会社法会

(5) 中里実「租税法と企業会計(商法・会計学)」商事1432号26頁(1996)。また中里実「企業課税における課税所得算定の法的構造(5・完)」法協100巻9号8頁(1983)では、「22条4項を、ある法人企業が商法上の商業帳簿あるいは計算書類の作成において通常用いている会計処理方法が商法上適法であり、企業会計の観点から、「一般に公正妥当と認められる」ものであれば、それが租税会計上も原則として尊重されることを述べた規定として

理解すべきであると考え」と記されている。

(6) 中里名誉教授は、特に限定を付けずにこのような表現をしているが、これは日本私法学会商法部会における「企業会計と会社法」というシンポジウムにおけるレジュメとして用意されたものであることから、法人としては会社であることを当然の前提としていたものと思われる。

(7) 最一小判平成5年11月25日(民集47巻9号5278頁)。

計だけではなく、企業会計原則や様々な会計基準がこれに該当するという立場に立ちながら、公正性を、法人税法の目的を基礎として判断しえるという立場であるように思われる。

しかし企業会計原則や様々な会計基準を、会社法を介さずに税法と結び付けることは、租税法律主義の点からは問題がある。また大竹貿易最高裁判決の立場のように、公正処理基準の公正性を法人税法の目的を基礎として判断し得るとすると、事実上一般的な否認規定として機能し得る恐れも生じかねない。従って会社法会計のみを公正処理基準として捉えるべきであり、そして「一般に公正妥当」という公正性の問題は、会社法会計としての適法性の問題であるというのが、大竹貿易最高裁判決における味村・大白両判事の反対意見であり、筆者も同意する見解である。

## 2 法22条の2新設に伴う改正により生じた問題点

上記したように法22条の2が新設され、また法22条4項の公正処理基準自体にも修正が生じた。まずは公正処理基準であるが、「第2項に規定する当該事業年度の収益の額及び前項各号に掲げる額は、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。」から「第2項に規定する当該事業年度の収益の額及び前項各号に掲げる額は、別段の定めがあるものを除き、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「別段の定めがあるものを除き」が挿入されている。

そして新設された法22条の2第2項には「内国法人が、資産の販売等に係る収益の額につき一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って当該資産の販売等に係る契約の

効力が生ずる日その他の前項に規定する日に近接する日の属する事業年度の確定した決算において収益として経理した場合には」と「収益の額につき一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って」という文言がある。

また法22条の2第3項にも「内国法人が資産の販売等を行つた場合（当該資産の販売等に係る収益の額につき一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って第一項に規定する日又は前項に規定する近接する日の属する事業年度の確定した決算において収益として経理した場合を除く。）において」と「収益の額につき一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って」という文言（以下、この収益の額についての一般に公正妥当と認められる会計処理の基準を「収益公正処理基準」という）がある。

元の公正処理基準である法22条4項に「別段の定めがあるものを除き」が挿入されたことから、この法22条の2は、法22条4項の別段の定めとなる<sup>(8)</sup>。そうである以上、法22条4項の別段の定めである法22条の2で規定する「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」は、法22条4項の公正処理基準とは別

(8) 条文上は法22条の2第1項、2項、4項に「別段の定め（前条第4項を除く。）があるものを除き」とあることから、法22条4項も法22条の2の別段の定めと位置付けられた上で、この「別段の定め（前条第4項を除く。）」により、別段の定めから除外されている。それに対して、法22条4項に「別段の定めがあるものを除き」が挿入されたことから、法22条の2は、法22条4項にとって別段の定めであると位置づけられる。もっともこの公正処理基準は同条2項及び3項の額の計算の原則を定めたものであるところ、この2項及び3項に「別段の定めがあるものを除き」と規定されているのであるから、この修正による挿入がなくとも、同じ結論になる。

のものということになる。

法22条の2の規定内容の検討からは、筆者はこの両者を別のものであるとするしかないという見解を公表している<sup>(9)</sup>が、上記したように、論理必然的に公正処理基準が会社法会計となるのであるなら、収益公正処理基準も会社法会計における収益に関する基準になるにすぎず、規定上これを分ける意味はなく、実は同じものとなるのではないかという疑念が生じる。もし収益公正処理基準が公正処理基準と異なるというのなら、それは何を意味するのか、またもしこの2つが同じものであるなら、異質のものと思われるような規定振りの意味は何かということが問われる。

### Ⅲ 会計基準等と法令の関係

#### 1 会計基準と会社法の関係

##### (1) 検討事項の要点

企業会計原則や様々な会計基準が公正処理基準として税法と直接結びつくか否かという問題には、これら会計基準が会社法とどのように結びついているかという点を確認する必要がある。そして会社法に反する会計基準である場合に、それは公正処理基準となり得るのかという点を検討すべきことになる。

#### (2) 金融商品取引法と会計基準の関係

##### (i) 企業会計原則

会社法が核になるのではあるが、会計基準が会社法と結びつくために、上記した「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」という金融商品取引法上の概念を用いている。そこで会計基準と金融商品取引法との関係をまず確認する。まず初めに、企業会計原則について確認する。

金融商品取引法193条に「この法律の規定により提出される貸借対照表、損益計算書その他の財務計算に関する書類は、内閣総理大臣が一般に公正妥当であると認められるところに従って内閣府令で定める用語、様式及び作成方法により、これを作成しなければならない。」と規定し、その内閣府令である財務諸表等規則及び連結財務諸表規則1条1項において「……こ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ものとする」と規定している。そしてこの「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」につき、同条2項<sup>(10)</sup>において「金融庁組織令（平成10年政令第392号）第24条1項に規定する企業会計審議会により公表された企業会計の基準は、前項に規定する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する。」として、企業会計審議会の制定した会計基準がこれにあたるとしている。従って、まずは、「金融庁組織令（平

(9) 拙稿「法人税法22条の2の検討一『収益認識基準に関する会計基準』の公表と『法人税法第22条の2』の新設一」租税理論研究叢書29号79頁（2019）。拙稿「収益認識基準対応としての法人税法22条の2の問題点」会計・監査ジャーナル761号110頁（2019）。拙稿「新法人税法22条の2の問題点」税制研究74号91頁（2019）。

(10) ただしこれは平成10年改正により加えられたものである。この改正前の第2項は、大蔵大臣が特定の事項につき作成方法の基準として公表したものがあるときは一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に優先する旨（現行第3項）を定めていた。

成10年政令第392号)第24条第1項に規定する「企業会計審議会」の公表した基準があれば(もっとも現在は、会計基準自体は、企業会計基準委員会から公表されており、企業会計審議会からは出されていない)、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ことになる。

では「金融庁組織令(平成10年政令第392号)第24条第1項に規定する企業会計審議会」とあることから、冒頭に記したように大蔵省企業会計審議会から公表された企業会計原則がこれに含まれるのかという問題が生じる。この点、金融庁組織令24条3項に「企業会計審議会に関し必要な事項については、企業会計審議会令(昭和27年政令第307号)の定めるところによる」と大蔵省時代の企業会計審議会との継続性を承認している。また、この「金融庁組織令第24条第1項に規定する」という部分は、「企業会計審議会」という名称の他のものとの混乱を避けるために付されたものであって、大蔵省が財務省と金融庁とに分割されなければ、当然ここは大蔵省組織令となっていたと思われる。従って、大蔵省にあった企業会計審議会により出された(さらに言えば、最初は経済安定本部企業会計制度対策調査会から公表されている)企業会計原則も、これに含まれるという主張もありそうである。

それならば何故財務諸表等規則及び連結財務諸表規則1条2項に「金融庁組織令」ではなく「企業会計審議会令」としなかったのかという反論が生じよう。

そもそも今や詳細な規定は、企業会計原則ではなく、企業会計基準委員会が公表する様々な会計基準に依っており、これら会計基準作成の際の基本原則であるとしても、規定の性格としては、いわば「一般法」の役割し

か負っていない。そしてこの規定振りからは、企業会計原則は無条件に「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」に該当するというものではないことになる。

(ii) 企業会計基準委員会の公表した企業会計基準

財務諸表等規則及び連結財務諸表規則1条3項において「次に掲げる要件の全てを満たすものが作成及び公表を行った企業会計の基準のうち……一般に公正妥当な企業会計の基準として認められることが見込まれるものとして金融庁長官が定めるものは、1項に規定する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する」とし、続けて次に掲げる要件として1号乃至5号を定めている。そしてこの財務諸表等規則における「金融庁長官が定めるもの」としては「財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則に規定する金融庁長官が定める企業会計の基準を指定する件(平成21年12月金融庁告示第70号)」が公表され、この告示において「財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則1条3項に規定する金融庁長官が定める企業会計の基準は、公益財団法人財務会計基準機構が設置した企業会計基準委員会において作成が行われた企業会計の基準であって、……別表に掲げるものとし……」と規定した上で、企業会計基準委員会の公表した会計基準を別表で個別に「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」該当性が見込まれるものとして指定している。

また連結財務諸表規則における「金融庁長官が定めるもの」としては「連結財務諸表の用語、様式及び作成方法に関する規則に規定する金融庁長官が定める企業会計の基準を指定する件(平成21年12月金融庁告示第69号)」が公表され、その第1条で同70号の場合と同

様の定めをした上で、企業会計基準委員会の公表した会計基準を別表1において個別に「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」該当性が見込まれるものとして指定している。

なおここで注意すべきは、国際会計基準や米国基準である。連結財務諸表規則第93条には「特定会社<sup>11)</sup>が提出する連結財務諸表の用語、様式及び作成方法は、指定国際会計基準（国際会計基準（国際的に共通した企業会計の基準として使用されることを目的とした企業会計の基準についての調査研究及び作成を業として行う団体であつて第1条第3項各号に掲げる要件の全てを満たすものが作成及び公表を行つた企業会計の基準のうち、金融庁長官が定めるものをいう。次条において同じ。）のうち、公正かつ適正な手続の下に作成及び公表が行われたものと認められ、公正妥当な企業会計の基準として認められることが見込まれるものとして金融庁長官が定めるものに限る。同条において同じ。）に従うことができる。」と上記1条3項と同様の規定した上で、上記金融庁告示69号2条及び3条、別表2において個別に指定している。しかしこれはあくまでも「公正妥当な企業会計の基準として認められることが見込まれるもの」とされているのみで、企業会計基準委員会の公表した会計基準のような「一般に公正妥当な企業会計の基準として認められることが見込まれるもの」とはされていない。この点、修正国際基準は連結財務諸表規則94条に規定があるが、これについても同様の表現となっている。従って、修正国際基準は企業会計基準委員会の公表した基準ではあるが、上記基準とは扱いが異なっている。また米国基準に対する準拠は同規則95条に規定されているが、ここには

「金融庁長官が公益又は投資者保護に欠けることがないものとして認める場合」と規定され、「公正妥当な企業会計の基準」という文言は全く使われていない。なお、同規則1条2項及び3項に規定されていないものは「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」に該当する余地が全くないかといえそうではないであろう。しかしこれら国際会計基準等については、法令において明確に差を設けている点は重要であろう。

### (3) 会社法と金融商品取引法・会計基準の関係

#### (i) 会社法と金融商品取引法の関係

まず、会社法と金融商品取引法の関係であるが計算規定や情報開示規定に関する限りは、一般法と特別法の関係といい得る。もっとも証券取引法が金融商品取引法になったことにより、1条にある目的も変更されている。証券取引法1条は「……国民経済の適切な運営及び投資者の保護に資するため、有価証券の発行及び売買その他の取引を公正ならしめ、且つ、有価証券の流通を円滑ならしめることを目的とする」となっており、会社が有価証券を発行する以上、会社の発行した有価証券に関して、会社法が利害関係者と位置付ける債権者のみならず、投資家をも保護対象に加えた特別法と考えられてきた。これに対して金融商品取引法1条は「……企業内容等の開示の制度を整備するとともに、金融商品取引業を行う者に関し必要な事項を定め、金融商品取引所の適切な運営を確保すること等によ

(11) 連結財務諸表規則第1条の2に、「次に掲げる要件の全てを満たす株式会社」として、指定国際会計基準に基づいて連結財務諸表を適正に作成することができる体制を整備していること等の要件を満たす株式会社と規定されている。

り、有価証券の発行及び金融商品等の取引等を公正にし、有価証券の流通を円滑にするほか、資本市場の機能の十全な発揮による金融商品等の公正な価格形成等を図り、もつて国民経済の健全な発展及び投資者の保護に資することを目的とする」と、企業内容開示制度整備や有価証券市場以外をもその法の目的に含んでおり、会社法の特別法以上の内容のものとなっている。とはいえ、計算規定や情報開示規定に関する限り、有価証券報告書提出会社という金融商品取引法適用会社に対する会社法の特別法としての性格は失っていない。従って、金融商品取引法適用会社については、特別法として金融商品取引法の規定が優先適用されることになる。

(ii) 会社法431条と「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」

会社法においては431条で「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。」と定めており、また、同法432条において、「株式会社は、法務省令で定めるところにより、適時に、正確な会計帳簿を作成しなければならない。」とした上で（持分会社については上記のように614条と615条に同様の規定をおいている。また商法もこれを機に改められ、19条に「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。」と定められている。）、この法務省令である会社計算規則3条において「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。」と規定している。

会社法431条が、「慣行」としていることから、新しく出来た会計基準はこの企業会計の慣行に含まれず、新基準公表初年度は会社法

上違法になる恐れがあることから設けられた規定である。すなわちこれは「企業会計の慣行」の前に、重複を避けて省かれた「一般に公正妥当と認められる」を補えば、「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準その他の（一般に公正妥当と認められる）企業会計の慣行」となり、「その他の」の前にある金融商品取引法上の概念である「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」は「（一般に公正妥当と認められる）企業会計の慣行」の例示となる。これにより、「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」は、新しいものも含めて、「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」に含まれることになっている。

このように、会社法は、金融商品取引法上の概念である「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」を介して、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」に含めている。

もっとも「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」は、「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」よりも幅広い概念であるから、この会計基準以外にも「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」に含まれるものがあることになる。

上記の企業会計基準委員会が公表した会計基準以外の会計基準が全て「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」になるかは議論がある。

なお、国際会計基準、修正国際基準、米国基準は「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」ではないことから「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」には直ちには該当しない（慣行となつてからは認められる余地はあるが、上記したように法令において差を設けている点は重要である。）こととなる。

(iii) 会社法と企業会計原則の関係

企業会計原則は、前文二1において「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、一般に公正と認められたところを要約したものであって、必ずしも法令によって強制されないでも、すべての企業がその会計を処理するのに当たって従わなければならない基準である」と宣言している。そしてこれを正当として、企業会計原則は、一般に公正妥当な企業会計の慣習を要約したものとされてきた。そしてこのことから「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」であると、会社法制定前は旧商法32条2項にいう「公正ナル会計慣行」に該当すると解されてきた<sup>12)</sup>。

しかしこの前文の冒頭には「我が国の企業会計制度は、欧米のそれに比較して改善の余地が多く、且つ、甚だしく不統一であるため、企業の財政状態並びに経営成績を正確に把握することが困難な実状にある。我が国企業の健全な進歩発達のためにも、社会全体の利益のためにも、その弊害は速やかに改められなければならない」と記されている。これを読む限り、我が国の会計慣行は大いに問題があったため、それを改めるべく企業会計原則が導入されたということが分かる。もっとも企業会計原則制定の直接的な目的は、この前文の二2に「企業会計原則は、公認会計士が、公認会計士法及び証券取引法に基づき財務諸表の監査をなす場合において従わなければならない基準となる」とあるように、証券取引法による公認会計士監査の判断基準及び監査を受ける企業側の財務諸表作成基準としてである。

そうである以上、我が国で行われていた慣習を要約したものではない。また証券取引法

及び金融商品取引法適用会社においては、そこに規定されている会計処理が行われていたことは明らかであるが、証券取引法等の適用のない会社においては、企業会計原則の求める会計処理は必ずしも行われているかは定かではない。そうであるなら企業会計原則に規定されているから慣習であると断ずることはできず、そうであるなら、必ずしも商慣習となるわけではないことになる。

従って、企業会計原則という基準全体が「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」となるのではなく、企業会計原則の中で求めている個々の会計処理の公正性が問われることになる。

もっとも企業会計原則が長く会計理論の根底に存在し、またその基本的内容は簿記検定等会計教育を通じて広く浸透しているのも事実であることから、その多くは「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」に該当するものと思われる。

(iv) 「企業会計の慣行」と「企業会計の基準」の相違

慣行がどういう意味を有するかという点については紙幅の都合上本稿では割愛する<sup>13)</sup>が、ここでは基準との相違について考察する。まず「基準」という場合、意味には広狭ある。例えば、「収益認識に関する会計基準」という場合には、個々の基準ではなく、この企業会計基準29号として公表された全体を指す。しかし確定決算基準といった場合には、具体的

<sup>12)</sup> 大竹貿易最高裁判決における味村判事の反対意見の中にもこの旨の記述がある。

<sup>13)</sup> 筆者は先に「商慣習」と「慣習」、「慣行」の相違については、拙稿「公正処理基準と租税法律主義」税制研究72号140頁(2017)に記している。詳細はこれを参照されたい。

な判断基準や会計処理方法及び手続きを指す。従って「企業会計の基準」といった場合には、包括的な一定の基準全体を指す場合と個々の判断基準である考え方を指す場合がありその両方を含む概念といえる。

それに対して「企業会計の慣行」という場合はどうであろうか。これは包括的な一定の基準全体を指すということとはあり得ないものと思われる。というのも「慣行」であるから、個々の会計処理の方法に「慣行」性があるのかという点を意識した文言だからである。またこのように解さなければ、法令以外のものに白紙委任するに等しくなってしまうからである<sup>14)</sup>。

ついでに公正処理基準を確認するなら、その文言は「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」である。従って、文言としては、上記した広狭両方のものを含むものということになる。しかし上記したように、あくまでも会社法を経由して会計基準をみるべきものであるなら、個々の会計処理の方法や手続が判断されるべきということになる。

例を挙げれば、上記の中小企業の会計に関する指針（日税連・日本公認会計士協会・日本商工会議所・企業会計基準委員会の4団体で作成した指針）、中小企業の会計に関する基本要領等は、基準全体が「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」であるとして、「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣

行」となるということとはあり得ない。あくまでもこれらの基準中で求めている個々の会計処理が「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」となるか否かが問われることになる。なお、これらの基準が「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」として会社計算規則を介して「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」になり得るという主張もありそうである。しかし会社計算規則3条は、これに対応し連結財務諸表規則93条の側で国際会計基準から「一般に」を除いたことから分かるように（ただしこの93条は会社法制定より少し遅れた平成21年改正で設けられている。）、あくまでも金融商品取引法上の国内の会計基準を会社法上適法とするために設けられている。従って、「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」にこれらの基準全体が含まれるということにはならないはずである。

## 2 公正処理基準と会社法の関係

### (1) 法74条1項の意味

上記したように「内国法人は、各事業年度終了の日の翌日から二月以内に、税務署長に対し、確定した決算に基づき次に掲げる事項を記載した申告書を提出しなければならない」と規定している。この点40年改正前法人税法18条においても「……事業年度終了の日から二月以内に、その確定した決算に基づき当該事業年度の課税標準たる所得金額……を記載

14) 弥永真生「会計基準の設定と「公正ナル会計慣行」」判時1191号27頁（2006）は、「商法の従来の解釈のアプローチは、個々の会計処理方法の公正さと「慣行」性に注目してきたのであり、通達等に従うことが「慣行」であるとしても、通達等に従うことを「会計慣行」と評価することには不自然さが残る。たしかに、最近では、『企業会計原

則』は「公正ナル会計慣行」の中核をなすと考えられているが、『企業会計原則』に定められているからではなく、『企業会計原則』が指示する会計処理方法自体が—いわば、商法のフィルターを介して—「公正ナル会計慣行」であると伝統的には解されてきた」とする。

した申告書を提出しなければならない。」とはほぼ同様の規定を置いていた。

そしてこの法74条1項は「課税所得は、商法や公正妥当な企業会計の慣行によって計算される収益の額及び費用・損失の額を基礎とし、これに、法人税法関係法令の「別段の定め」による一定金額を加算又は減算して誘導的に計算する」<sup>(15)</sup>という確定決算主義の実質的な内容を伴うものと理解されている。

問題は、この文言としては、確定決算主義を規定した条文とされながら、単なる手続規定のように読める点である。このことから、この規定の形式的意義として「所得計算の基となる会計上の利益が、株主総会の承認等により法人として「確定」させたものであることが必要であるという、手続的・法形式的な側面に焦点を当てた内容と考えられる」<sup>(16)</sup>とされるのである。

なお「確定決算主義」という語は、二つの意味で用いられている。一つは、確定した決算に基づいて課税所得算定を行なうという課税所得算定方法を意味し、また、一つはいわゆる内部取引等について所定の経理を確定した決算においてなした場合にのみ、それを課税所得算定上も認めるとする損金経理等の申告調整方式の別名とされる<sup>(17)</sup>。ここでは前者の意味となるが、「確定した決算とは、定時株主

総会による計算書類の承認（会社438条2項）または定時株主総会に提出された計算書類の取締役による内容の報告（同439条）のこと」<sup>(18)</sup>とされる。

そして、この法74条1項を公正処理基準と統一的に把握することにより、上記した実質的な内容が導き出される<sup>(19)</sup>ところ、これを上記のような手続的規定にすぎない<sup>(20)</sup>として、公正処理基準における基準には、会社法を介すことなく様々な基準が含まれ得るという見解が生じよう。

では、「確定した決算」とは、定時株主総会による計算書類の承認がなされていれば何でも良いということになるのであろうか。そうではなくこれは適法に作成された計算書類が適法に承認されていることを前提にしているはずである。

忠佐市博士は「確定した決算とは、商事法上の計算書類等が総会の承認その他の手続にしたがって終結の段階に到達した決算の意味に解される。したがって、この法人税法上の要求は、次のことを意味するものと理解される。すなわち、前租税法的な決算は、その内容が唯一の信頼しうる会計記録にもとづいて、会計上の事実のすべてを誠実に反映せしめられたものによって終結せしめらるべきである。そこに作成される財務諸表（貸借対照表および

(15) 中村利雄＝岡田至康『平成22年版法人税法要論』（税務研究会、2010）19頁。

(16) 公認会計士協会『租税調査会研究報告第20号 会計基準のコンバージェンスと確定決算主義』4頁（[https://jicpa.or.jp/specialized\\_field/publication/files/2-2-20-2-20101021.pdf](https://jicpa.or.jp/specialized_field/publication/files/2-2-20-2-20101021.pdf) [最終確認：2021年8月10日]）。

(17) 中里・前掲注(5)企業課税における課税所得算定の法的構造12頁。

(18) 金子・前掲注(4)933頁。

(19) 上記大竹貿易最高裁判決における味村・大白両判事の反対意見の立場である。

(20) ただし、中里・前掲注(5)企業課税における課税所得算定の法的構造9～13頁には、22条4項と74条1項の「2系統の課税所得算定方法の存在という誤解を払拭」するためにも実質的な意味を持たせるべきではなく、「74条1項は、申告の際の課税所得の具体的な導き方に関する手続的な規定である」と位置付ける。

び損益計算書等)は、租税法的には法人税の内容の基礎となるべきものである」とし、そして前提には「決算上の財務諸表が、唯一の信頼しうる会計記録によってすべての会計上の事実が誠実に反映されている」<sup>(21)</sup>ことを要するとしている。

これは当然のことであり、会社法のみならず租税法においても、適法に作成された会計帳簿とそれに基づく適法な決算を前提にしているはずである。このように前段階の確定した決算について適法なものを要求する以上、形式的な意義しかないというのは無理であろう。

(2) 会社法上違法なものが公正処理基準になり得るか

確定決算主義が実質的な意味を持ち、その前提として、適法に作成された会計帳簿とそれに基づく決算があるとすれば、会社法上違法なものが「一般に公正妥当」となるはずはないと思われるところ、それを認めた裁判例<sup>(22)</sup>もある。

分掌変更による退職慰労金の支払いにあたり、法人税法基本通達9-2-28但し書きにある「法人がその退職給与の額を支払った日の属する事業年度においてその支払った額につき損金経理をした場合には、これを認める」に従い、支給年度損金経理をした事案である。国側は、この通達は「退職した役員に対する退職給与」であって、分掌変更の場合は含まれないとして、更正処分を行ったのである。

判決は「支給年度損金経理は、企業が役員退職給与を分割支給した場合に採用することのある会計処理の一つであり、多数の税理士等が、本件通達ただし書を根拠として、支給年度損金経理を紹介しているのであって、本

件通達ただし書が昭和55年の法人税基本通達の改正により設けられたものであり、これに依拠して支給年度損金経理を行うという会計処理は、相当期間にわたり、相当数の企業によって採用されていたものと推認できることをも併せ考えれば、支給年度損金経理は、役員退職給与を分割支給する場合における会計処理の一つの方法として確立した会計慣行である」と会計慣行であることを承認し、この支給時損金経理が「企業会計(税務会計)上、退職給与が支給された事実を明確にするというものにすぎず、当該事業年度における所得金額を不当に軽減するものではない。……支給年度損金経理が、本件通達本文による会計処理との対比において、所得金額を不当に軽減するおそれのあるものであるということもできない」と判示し、納税者の主張を容れている。この事案はこの判決で確定している。この通達の内容の是非はともかく、税務通達を基に会計慣行が成立した場合に、税法の点から相当性のみを判断して結論を下し得るのであろうか。

会社法435条には「株式会社は、法務省令で定めるところにより、各事業年度に係る計算書類(略)及び事業報告並びにこれらの附属明細書を作成しなければならない。」と規定している。そして会社法355条には「取締役は、法令及び定款並びに株主総会の決議を遵守し、株式会社のため忠実にその職務を行わなければならない。」と規定されているのであるから、この「確定した決算」とは会社法や会社施行規則、会社計算規則等を遵守した決算で

(21) 忠佐市『租税法要綱』(森山書店、1965)259頁。

(22) 東京地裁平成27年2月26日(税資265号順号12613)。

なければならないことになる。よって、公正処理基準からは、会社の行う会計処理が「金融商品取引法や会社法の法令規定およびこれらの法目的の点から承認された基準・慣行等<sup>23)</sup>」に従ったものであることが必要となる。すなわち法人税法の前の段階の法令である会社法等においての適法性、適正性、そして公正性が要求されているのである。

しかしながら支給年度損金経理によれば、確定した役員への退職金支払債務を簿外負債として処理することとなる（この事案では、退職金として支払うべき合計金額を退職した年の株主総会で決議しており、債務として確定している）。しかし、会社計算規則6条1項には「負債については、この省令又は法以外の法令に別段の定めがある場合を除き、会計帳簿に債務額を付さなければならない。」と規定しており、多額の確定した退職金債務を簿外処理する自由は認められていないというべきである。従って、支給年度損金経理は、税務通達に基づく会計処理として慣行性が認められていたとしても、会社法上問題があるものといえよう。

従って、確定債務である未払の退職慰労金の金額を簿外負債とすることは、「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」とはなり得ない。従って、慣行性があることをもって、公正処理基準該当性を認めた判決は、この点を見落としたものという事が出来る<sup>24)</sup>。

この事案では会計慣行という会社法的概念を用いながら、その会計慣行の公正性の判断基準を会社法ではなく税法に置いている。支給年度損金経理を認めるという会社計算規則と相反するような内容の通達そのものが問題ともいえ、国の主張にも問題がない訳ではない。とはいえ、会社計算規則という法令に反するような会計慣行を公正処理基準として認めるべきではないであろう。

上記したように、確定決算主義の実質的内容は、適法に作成された会計帳簿とそれに基づく適法な決算を前提にしているのである。

なお、この事案においては、支給時損金経理という会計処理の基準が問題になっている。会社法を介する以上、また租税法主義から包括的に特定の会計基準に課税要件を委ねることはあり得ない（政令委任すら包括的委任は許されていない）以上、公正処理基準にいう「基準」も、本件のような個々の基準を指すはずであり、会社法同様、ある基準全体を公正処理基準として許容することはあり得ないものといえよう。

### (3) 公正処理基準が直に会計基準と結びつき得るか

確定決算主義の下では、金融商品取引法適用会社においては、金融商品取引法上の会計基準等を会社法の特別法として金融商品取引法を適用し、会社計算規則3条からその基準

23) 拙稿「いわゆるトライアングル体制と法人税法22条4項の意義」立正48巻1号137頁（2014）。

24) 企業の会計実務の慣行性から、旧商法32条2項の「公正な会計慣行」を承認した裁判例は、長銀事件における最二小判平成20年7月18日（刑集62巻7号299頁）や三洋電機の大阪地判平成24年9月28日判決（判タ1393号247頁）がある。しかしこれ

らは会社法制定前における事案である上、証券取引法上の会計基準に従っていない会計処理が商法上の違法性を帯びるか争われた事案であり、商法規定上違法である会計処理が会計慣行に準拠していることをもって「公正な会計慣行」に従っていたとは認されていたものではない。

を一般に公正妥当な企業会計の慣行として適用している。また、その他の会社は、会社法における会社計算規則等の規定の他は一般に公正妥当な企業会計の慣行として適用している。決して直に公正処理基準に従っているのではない。

会社法会計においては、斟酌規定<sup>25)</sup>設定前ならば会計慣行を事実たる慣習または慣習法として法の欠缺を補って、斟酌規定設定後は慣習法として公正なる会計慣行を斟酌して、会社法成立後には一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行に従って計算していることになる。商慣習法には民法に優位する特別な地位にあることから、租税法律主義の点からも、会計基準は会社法を介して考えるべきである<sup>26)</sup>。

会社法会計に是認され確定決算に反映されたものだけが法人税の計算にも反映されることになっているのであり、会計基準が会社法会計と無関係に法人税法の計算と結びついていないのではない。

従って、この公正処理基準は、法22条2項及び3項や別段の定め適用がないものにつき、企業が会計処理において用いている基準や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、即ち会社法上適法な会計処理を認めるという基本方針を示したも

のといえる。

従って、金融商品取引法適用会社は、会社法の特別法として金融商品取引法の適用があり、その法の下で会計基準への遵守が求められているのであるから、金融商品取引法上適法な会計処理（ただし、金融商品取引法上規定のない事項として一般法の会社法の適用がある場合には、当然会社法上適法な会計処理が求められる）であるならば、それが法22条2項及び3項や別段の定め抵触していない限り、税法上も適法なものとなるのである。また金融商品取引法の適用がない会社は、会社法上適法な会計処理であるならば、それが法22条2項及び3項や別段の定め抵触していない限り、税法上も適法なものとなるのである。金融商品取引法上また会社法上問題がない会計処理が、税法の点から問題あるものならば別段の定めで規定すべきものだからである。税法の目的からという点での解釈権が課税庁にあるとすれば、別段の定めを課税庁が自由に設定できるのと同じ結果になるからである<sup>27)</sup>。

#### (4) 小括

企業会計原則をはじめ会計基準等は、すべて会社法として適法か否かの判断がなされるべきである。金融商品取引法適用会社も、金

25) 会社法制定前には、商法32条2項において「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」と規定しており、これを一般に「斟酌規定」という。

26) 拙稿・前掲注(13)149頁。

27) なお、公正処理基準の「公正」については、その文言から、あくまでも会計処理の公正性にすぎないはずである。エス・ヴィ・シー事件（最三小決平成6年9月16日・刑集48巻6号357頁）においては、行為の公正性が問われたが、会計処理の公

正性に限定すべきであろう（詳細は、拙稿「法人税法における、脱税経費の損金性と23条4項」立正49巻2号163頁を参照されたい）。なお、同旨の見解として、田中治『田中治税法著作集第3巻租税実体法の諸相と論点—所得課税』（清文社、2021）491頁〔初出、2020年〕等がある。また条文上「企業会計」等ではなく「会計処理」としているのは、公益法人等様々な法人に適用されるからであると思われる。

融商品取引法上適法な処理は、会社法としても適法な処理であるから、基本的に尊重されるべきである（ただし、金融商品取引法で認められる会計処理の中には、上記したように「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」に該当しないものもあり、その場合は会社法上の「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」に該当するとは限らない。あくまでも「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」に該当する場合に尊重されるべきであろう）。また会計基準等と税法が直に結びつかない以上、別段の定めがない限り、また基本規定である法22条2項及び3項の益金及び損金該当性そのものが疑われる場合を除いて、原則、会社法上適法な会計処理および手続は公正処理基準としても承認されるべきである。

なお法22条4項では「会計処理の基準」と「基準」となっているが、会社法を介して判断する以上、包括的な基準全体の正否が判断されるべきではなく、個々の具体的な会計処理および手続が判断されるべきである。

#### IV 法22条の2に規定する「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」とは

##### 1 収益公正処理基準は何を指すか

上記の検討において、公正処理基準は会社法の会計であることとなったが、では法22条の2にある収益公正処理基準もそうであろうか。この収益公正処理基準を含む法22条の2は、企業会計基準29号「収益認識に関する会計基準」（以下「収益認識会計基準」という）の公表に伴い制定されたものである。

そうである以上、立法経緯からはこの収益公正処理基準は、収益認識会計基準を指すも

のと理解できる。

もっとも条文上、果たしてそれしかないかについては検討する必要がある。というのも文言としては「資産の販売等に係る収益に額についての一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」ではなく「資産の販売等に係る収益の額につき一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」となっている。従って、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」には何ら修飾も限定もなされていないのである。あくまでも、「資産の販売等に係る収益の額」の会計処理（特に認識）について、公正処理基準に従った場合について規定しているに過ぎない。

そして上記の検討からは、この収益認識会計基準は、「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」として「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。従って、収益公正処理基準も公正処理基準も、内容は同じものといえることができる。

##### 2 収益公正処理基準と公正処理基準は同じ概念といえるか

収益公正処理基準と公正処理基準が同じものであるとしても、その適用場面は異なっている。上記したように、資産の販売等に係る収益の額の認識について適用した場合が、収益公正処理基準であり、その他の場面で適用した場合が公正処理基準である。

そして法22条の2第2項では「資産の販売等に係る収益の額につき一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って当該資産の販売等に係る契約の効力が生ずる日その他の前項に規定する日に近接する日の属する事業年度の確定した決算において収益として経理した場合には、同項の規定にかかわらず、当

該資産の販売等に係る収益の額は、別段の定め（前条第4項を除く。）があるものを除き、当該事業年度の所得の金額の計算上、益金の額に算入する。」と規定している。これを簡略にすれば「収益の額につき公正処理基準に従って契約の効力が生ずる日等の属する事業年度の確定した決算において収益として経理した場合には、別段の定め（前条第4項を除く。）があるものを除き、益金の額に算入する」となる。

すなわち、収益公正処理基準に従って収益として経理した場合には、前項の引渡し基準に関わらず、別段の定めがない限り、収益として認めると、そしてこの別段の定めには公正処理基準は含まれないというものである。別段の定めは優先されるが、他のものは劣後する点を明らかにしており、劣後するものに公正処理基準が含まれていることになる。

公正処理基準の劣後については、法22条の2第4項でも規定している。そこには「内国法人の各事業年度の資産の販売等に係る収益の額として第1項又は第2項の規定により当該事業年度の所得の金額の計算上益金の額に算入する金額は、別段の定め（前条第4項を除く。）があるものを除き、その販売若しくは譲渡をした資産の引渡しの時における価額又はその提供をした役務につき通常得べき対価の額に相当する金額とする。」と、収益公正処理基準自体は規定していないが、上記したように2項は収益公正処理基準を適用した場合であり（2項は収益計上の時期、4項は収益計上する金額について定めている）、この4項も2項同様、別段の定めは優先されるが、他のものは劣後する点を明らかにしており、劣後するものに公正処理基準が含まれていることになる。

上記したように立法経緯からは、この収益公正処理基準は、収益認識会計基準を指すものと理解できるが、法令の文言からは、いずれも「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」ということになる。従って、収益公正処理基準も公正処理基準も、内容は同じものということができる。

公正処理基準自体はおなじものであるところ、適用場面としては収益の認識や測定における適用とそれ以外とで分けられており、概念としては別のものと位置付けられたものと思われる。

### 3 別概念のものとして規定する意味

では何故、上記でみた法22条の2第2項や4項のように、両者を分ける必要があるのであろうか。この点、法22条4項は基本規定であり、法22条の2は法22条2項の別段の定めであるから、特に優先順位は明らかであり、何ら規定する必要はなかったものと思われる。しかしおそらく下記の点で確認的に規定しておくべきとなったように思われる。

まずは、冒頭に記したように、法22条4項に「別段の定めがあるものを除き」と挿入した結果、法22条4項と22条の2第2項の双方で、「別段の定めがあるものを除き」と規定することになる結果、いずれが適用されるか明らかにしておくべきと考えたものと思われる。もっとも「別段の定め（前条第4項を除く。）」という文言からは、法22条4項も別段の定めと位置付けられ、今度は両方が別段の定めということになる。この場合に「別段の定め（前条第4項を除く。）」は、いずれを優先するかについて明らかにするために、換言すれば公正処理基準と循環論法になることを断ち切るために設けられたものと思われる。

## V むすび

上記の検討から、公正処理基準は法22条の2に規定されたものを含めて、会社法上適法な会計処理方法及び手続をさすものであり、会社法として適法か否かの判断がなされるべきである。また会計基準等と税法が直に結びつかない以上、別段の定めがない限り、また基本規定である法22条2項及び3項の益金及

び損金該当性そのものが疑われる場合を除いて、原則、会社法上適法な会計処理および手続は公正処理基準としても承認されるべきである。

なお法22条4項では「会計処理の基準」と「基準」となっているが、会社法を介して判断する以上、包括的な基準全体の正否が判断されるべきではなく、個々の具体的な会計処理および手続が判断されるべきである。