

II 査読論文

財務会計と税務会計の結びつきに対する IFRS の影響分析

—韓国経験からの示唆—

姜 周 亨
神戸学院大学

要 旨

本稿の目的は、IFRS の適用による財務会計と税務会計の結びつきの変化について包括的かつ具体的な証拠を提示することである。

2001 年の IASB 発足以来本格化した会計基準の国際統合の動きは、国々において「会計基準の複線化」をもたらしながらその範囲を拡大してきた。日本においても、IFRS 強制適用の機運が鎮静化し、コンバージェンスを慎重に進めているとはいえ、IFRS は財務会計を含むその周辺関連制度へ確実に影響を及ぼしている。

税務会計制度に限っていえば、「会計制度の多極化」に起因する公正処理基準の判定基準や、「IFRS の会計思考と法人税法の会計思考の相違が顕在化している会計処理」の増加を背景にした損金経理要件の是非などに関する議論がなされている。後者である損金経理要件に関する議論は、従来から論じられている論点ではあるものの、IFRS の影響に伴ってさらに注目されている。その要因の 1 つとして、IFRS の影響範囲が明確でないことが指摘されている。

そこで、本稿では、2011 年より IFRS を強制適用し、それに合わせて周辺関連制度を改正・整備した韓国の経験をもって、IFRS の影響範囲を明らかにすることを試みる。IFRS の適用以前の韓国の会計制度は確定決算主義を含め日本の会計制度に類似していたため、IFRS 適用前後の変化に関する比較分析は、日本の会計制度に関する議論に対して貴重な経験を提示できるであろう。

(2016 年 9 月 30 日審査受付 2017 年 3 月 3 日掲載決定)

I はじめに

国際会計基準審議会（以下、「IASB」という）発足以来本格化した会計基準の国際統合⁽¹⁾の動きは、国々において「会計基準の複線化」（河崎 [2014] 67 頁）をもたらしながらその影響範囲を拡大している。日本においては、国際財務報告基準（以下、「IFRS」という）の強制適用の機運が後退する中⁽²⁾、コンバージェンスが慎重に進められてきた結果、「会計制度の多極化」（辻山 [2016] 48 頁）という特殊な現象が起こっている。

こうした企業会計における変化は、周辺関連制度へも影響を及ぼしており、税務会計制度もその一つである。例えば、確定決算主義⁽³⁾に焦点を当てると、公正処理基準への影響（鈴木 [2009] 98-100 頁；坂本 [2014] 37 頁；成道 [2016] 61 頁）、および損金経理要件に係る議論（坂本 [2013] 118-120 頁；坂本 [2014] 43 頁）などが挙げられる。前者に関しては、「会計制度の多極化」に伴って「法人税法独自の『税会計処理基準』（成道 [2016] 60 頁）として認められる公正処理基準の判定基準などに焦点が当てられている。後者については、「IFRS の会計思考と法人税法の会計思考の相違が顕在化している会計処理」（齋藤 [2013] 99 頁）が増加していることを背景にして、損金経理要件の是非や緩和・維持について議論されている⁽⁴⁾。

損金経理要件に関する議論は、「従来の議論とさして代わり映えしない」（坂本 [2014] 49 頁）と指摘されている。他方、かかる議論が、IFRS の影響が強まるに伴ってさらに深まっていることも否定できない。そうした原因としては、「IFRS の影響がどこまで個別基準に及ぶか〔という部分が明確でなく、IFRS の影響範囲によって…（引用者、以下同様）〕その対応の方法論や課題は異なる」（坂本 [2014] 44 頁）

ことを見落としていることが挙げられる。とはいえ、日本の会計ルールは、コンバージェンスの方向へ現在進行形で変化しているため、その特定が困難であることも指摘できる。

そこで、本稿では、2011 年より IFRS を強制適用し、周辺関連制度を改正・整備した韓国の経験をもって、IFRS の影響範囲を明らかにすることを試みる。従来、韓国の会計制度は、日本の会計制度に類似するものであったが⁽⁵⁾、IFRS の適用以降大きく変化しつつある。確定決算主義に関しても、企画財政部⁽⁶⁾ [2010] がその維持を明確にしているものの、多くの決算調整事項の申告調整を許容している。こうした IFRS の強制適用と、それに伴われた法人税法等の改正の結果、財務会計と税務会計との結びつきがいかに変化したのか。以下では、かかる疑問について Lamb et al. [1998] と Gee et al. [2010] の方法論を援用して分析し、結びつきの変化を明らかにすることを試みる。

本稿の貢献は、IFRS の適用による会計ルールと税務法令の結びつきの変化について包括的かつ具体的な証拠を提示していることである。韓国は、連結財務諸表および個別財務諸表に対して IFRS を適用し、かつ、確定決算主義を大幅に緩和していることから、日本に対して貴重な経験を提示できよう。本稿の構成は次の通りである。まず、検証課題の意義を明確にし、先行研究をレビューする（第 II 節）。次に、会計ルールと税務法令の結びつきの変化について考察した後（第 III 節）、結論を記す（第 IV 節）。

II 検証課題の意義づけと先行研究のレビュー

本節においては、本稿における検証課題の意義を明確にした後、関連先行研究のレビューを通じて仮説を提示する。

1. 検証課題の意義づけ

(1) 会計ルールと税務法令の結びつき

財務会計は、「情報利用者の意思決定に有用な情報を提供することを会計の基本目的」（藤井 [2017] 19 頁）としており、情報提供機能を重視する。それに対して、税務会計は、「課税の公平性の確保〔…をその〕基本理念」（藤井 [2017] 53 頁）としており、課税所得の計算機能を重視する。こうした目的の相違から、算定される会計利益と課税所得が一致しないことは指摘するまでもないが、その相違程度は国によって異なる。

確定決算主義を採用している日本においては、会計ルールと税務法令の結びつきが強く、会計利益と課税所得の相違が相対的に小さいと指摘されてきた（山下他 [2007] 201 頁）。かかる指摘は、確定決算主義の有無によって、会計ルールと税務法令の結びつきの程度を推測できることを示唆する。河崎 [2014] (71 頁) が実施した 8 カ国の会計制度の比較では、日本、ドイツ、フランス、中国および韓国が、確定決算方式を採用して損金経理要件を有している。それに対して、英国、米国およびシンガポールは分離方式を採用している。確定決算主義を有する国における会計ルールと税務法令の結びつきは、有していない国におけるそれに比してより強く、かかる側面は、制度から分析している先行研究（例えば、Lamb et al. [1998]）や、財務情報から計量的に分析した先行研究（例えば、Watrin et al. [2014] ⁽⁷⁾）から確認できる。

確定決算主義の特徴の 1 つである損金経理要件は、会計基準が「会計処理の選択に関する相当な裁量権を経営者に与える」（Watts and

Zimmerman [1986] p. 215) ことから、費用項目の損金性を明確にさせることによって、節税を意図した経営者の裁量的行動を抑制する意義などから支持されてきた（鈴木 [1996] 243 頁；武田 [2005] 44 頁；末永 [2014] 26 頁）。しかし、開発費の費用処理やのれんの償却処理などのように、損金経理要件が付されている会計処理を、IFRS が否定していることから、損金経理要件の是非が問われている。本稿において、確定決算主義を有する国における IFRS 適用による会計ルールと税務法令の結びつきの変化を研究課題とする所以である。

(2) 韓国における IFRS 適用に伴った税務法令の改正

韓国は、日本と同様に確定決算主義を採用しており、課税所得を会計利益から誘導的に算定するなど、会計ルールと税務法令は密接に関連してきた。しかし、IFRS 適用以降、固定資産やのれんの償却費の申告調整が許容されるなど、それらの結びつきに変化をもたらし得る改正が実施されてきた。

他方、企画財政部の法人税制課は、「国際会計基準導入による法人税法改正方向」（企画財政部 [2010]）を公表し、従来の課税所得の算定方法を大枠として維持することを表明すると同時に、次の 3 つの原則にもとづいて改正することも併せて表明している。まず、同一経済行為に対する同一税負担を維持すること、次いで、税務調整負担を最小限にすること、さらに、税法目的に適合している会計処理は税負担を増加することが予想されても受け入れることである（企画財政部 [2010]）。

表1 IFRS 適用関連の税務法令の改正事項

IFRS 適用関連の税務法令改正項目	
2010年	公正処理基準，減価償却費，貸倒引当金，機能通貨，割賦取引，建設工事，リース分類，建設資金利息，売買目的有価証券の取得原価，危険準備金，外貨建資産・負債
2011年	貸倒引当金，棚卸資産，損害調査費，外貨換算差損益認識，のれんの償却
2012年	資産の法定耐用年数
2013年	貸倒引当金，減価償却費
2014年	ストック・オプション，貸倒引当金，退職給与引当金，国庫補助金

出所：企画財政部 [2011] [2012] [2013] [2014] [2015] をもとに筆者作成。

表1は、2010年から2014年までIFRS適用に関連して改正された項目をまとめている。韓国の税務法令は、2010年に大幅に改正された後、小幅な改正を重ねている。例えば、減価償却費については、法人の確定した決算上費用計上した場合に限って限度額まで損金算入を認めていたが、2010年改正以降、IFRSの適用によって減少した費用計上額を申告によって損金算入することを許容している（2013年以前取得資産）。さらに、2013年改正によって、2013年以前に取得した資産と同種の資産でかつ同業種で使用される資産であれば、2014年以降に取得した資産であっても、引き続き申告調整することを許容している。こうした申告調整を容認する改正内容から推測できるのは、IFRS適用以降、会計ルールと税務法令の結びつきが弱くなっていることである。詳細な変化内容については、第Ⅲ節で考察する。

2. 先行研究のレビュー

国々における会計ルールに対する税務法令の影響範囲の相違は、従前より国際会計研究領域において注目されてきた（Choi and Meek [2014] ch. 2）。本稿で援用する研究方法に焦点を当てると、Lamb et al. [1998]、Oliveras

and Puig [2005]、Nobes and Schwencke [2006]、およびGee et al. [2010]などが、国々における会計ルールへの税務法令の影響範囲の相違またはその変化について分析している。

まず、Lamb et al. [1998]は、租税ルール・税務実務と、財務報告ルール・会計実務との間における結びつきや影響の程度を比較・分析する研究方法を構築している。その上、英国・米国と、フランス・ドイツとの間における租税ルールおよび税務実務と、財務報告ルールおよび会計実務との結びつき程度を分析し、両者間で結びつきの程度が明確に異なることを検証している。Lamb et al. [1998]の最も大きな貢献は、財務会計と税務会計の結びつきの程度を分析できる研究方法を確立したことであり、同研究方法を用いて多くの研究がなされてきた。

Oliveras and Puig [2005]は、Lamb et al. [1998]の研究方法を援用してスペインを対象に1989年、1994年および2003年における会計ルールと税務法令の結びつきの程度を分析している。すなわち、スペインにおいてEU会社法の指令を施行するために1988年、1989年、1990年に実施された一般会計基準（PGC; *palm general de contabilidad*）の改正と、それらの改正を反映して1995年に新たに制定され

た法人税法の影響によって、会計ルールと税務法令の結びつきが著しく弱くなったことを仮説として設定し分析している。その結果、両者間の結びつきが著しく縮小していることを明らかにし、さらにスペインにおける結びつきの程度が、英国および米国のそれと、フランスおよびドイツのそれとの間に位置していることを明らかにしている。

Nobes and Schwencke [2006] は、ノルウェーを対象に IFRS 適用までの 30 年間における変化について分析している。すなわち、主要な法人税法等の改正 (1992 年) およびスペインと同様に EU 会社法の指令を施行するために大幅に改正された会社法 (1998 年) に焦点を当ててその影響を考察している。かかる考察にもとづき 1988 年、1995 年および 2003 年における会計ルールと税務法令と結びつきを比較分析している。その結果、資本市場から資金を調達するノルウェー企業の割合が高くなったこと、私的な基準設定機関が設立されたこと、その上財務会計ルールがより詳細に設定されるようになったことに伴って、会計ルールと税務法令との結びつきが次第に弱くなってきたことを明らかにしている。

Gee et al. [2010] は、Lamb et al. [1998] のモデルを IFRS による財務報告へ適用できるように修正した上で、IFRS 適用前後のドイツと英国における連結財務諸表に対する税務法令の影響について分析している。とりわけ、EU 規制 1606/2002 が、2005 年より上場会社の連結財務諸表へ IFRS を適用することを正式に要請したことに焦点を当てている。従来の研究では、ドイツにおける会計ルールと税務法令の結びつきが最も強いと指摘され、英国におけるそれらの結びつきが最も弱いと指摘されてきた。分析結果、かかる両国間の相違は、IFRS 強制適用以後著しく縮小しており、税務会計の影響の範囲

は、両国においてはほぼ同等なものへ変化していることを明らかにしている。なお、個別財務諸表を対象にした分析でも同様の結果を得ている。

こうした Gee et al. [2010] の結果は、財務数値を用いた定量的分析結果とも整合している。Atwood et al. [2010] の結果によれば、ドイツの報告利益と課税所得の一致度 (Book-Tax Conformity ; 以下、「BTC」と併用) は、英国や米国のそれよりも低い水準である (33 カ国の内 3 番目)。

Lamb et al. [1998] のモデルは用いていないが、日本において会計ルールと税務法令との関連性に注目した研究として、鈴木 [2008a] がある。鈴木 [2008a] は、2000 年前後に整備された諸会計基準、および課税ベースの拡大を意図した大幅な税務法令の改正内容を詳細に分析して、両者間の結びつきが弱くなっていることを明らかにしている。さらに、日本の上場会社の 1996 年度から 1998 年度の乖離度と、2002 年度から 2004 年度のそれとを分析し、会計利益と課税所得との乖離度が拡大傾向にある統計分析結果も提示している (鈴木 [2008b] 144 頁)。

なお、鈴木 [2008b] のように大規模な税制改正に注目して財務利益と課税所得の差異 (Book-Tax Differences ; 以下、「BTD」と併用) がいかに変化したかについて分析した研究として山下・奥田 [2006] がある。山下・奥田 [2006] は、1991 年から 2003 年度までの一般事業会社のデータを用いて BTD の動向 (単変量分析) と決定要因 (パネル分析) について分析している。その結果、「差異 [の…] 一時的な拡大はあるものの、全体として日本では差異の拡大傾向がみられない」(山下・奥田 [2006] 43 頁) と結論づけている。かかる結論は、鈴木 [2008b] の結論とは整合しないものであるが、その原因としては以下のことが考えられる。すなわち、財務利益と課税所得の「差異は

持続性が無く反転する傾向がある」(山下・奥田 [2006] 43 頁) ことと、新しい会計基準の設定や税制改正に「起因する乖離も当該年度〔に…〕反映されるために乖離度が上昇するけれども、翌年度以降は単年度における乖離しか〔…〕反映されない」(鈴木 [2008b] 144 頁) ことなどが指摘できる。

以上、主にヨーロッパと日本における先行研究のレビューを行った。ヨーロッパにおける制度変化を分析した結論は、一貫して会計ルールと税務法令との結びつきが弱くなっていることである。その主な要因としては、EU 統合に伴う EU 規制と IFRS の強制適用の影響が挙げられる。それに対して、日本における制度変化の分析結果は、一貫していないが、それは、上記要因に加え、確定決算主義を依然として維持していることが考えられる。以上の先行研究の知見に加え、韓国が 2011 年から IFRS を強制適用し、かつ、強制適用を前後にして損金経理要件を大幅に緩和していることを鑑みて、以下の仮説を設定する。

仮説：韓国における IFRS 適用以降の会計ルールと税務法令との結びつきは、IFRS 適用以前のそれより弱くなっている。

Ⅲ IFRS 財務諸表に対する税務会計の影響の変化

本節においては、Lamb et al. [1998] および Gee et al. [2010] の研究方法を援用し、韓国において IFRS 適用を前後にして会計ルールと税務法令の結びつきがいかに変化したのかについて分析する。

Gee et al. [2010] は、Lamb et al. [1998] の研究方法を、IFRS に合わせて修正し会計ルールと税務法令との関係の類型を表 2 のように定式化した。会計ルールと税務法令の両方の規定が、詳細かつ明確に異なる場合はケース I に該当し、両規定が一致する場合はケース II に該当する。ケース III は、会計ルールが十分に詳細であり、かつ税務法令は具体的でないため、会計ルールが税法をリードする場合である。ケース IV は、会計ルールに会計方針が多数存在し、これらの方針は利益を縮小または遅延する働きをする。なお、会計ルールと税務法令の会計方針を一致させる方が実務上便宜的であるか、または税務法令が一致させることを要請している場合が該当する。ケース V は、会計ルールに十分に詳細な規定がなく、報告利益と課税所得の算定に税務法令が適用される場合が該当する。

表 2 会計ルールと税務法令との関係にもとづく類型

ケース I	分離	会計ルールと税務法令が明白に異なっている。
ケース II	一致	会計ルールと特定の税務法令が一致している。
ケース III	会計ルールリード、 かつ税法の影響無し	会計ルールの会計方針や選択範囲が限られており、税務法令は比較的具体的にない。そのため、税務上の動機の影響を受けない。
ケース IV	会計ルールリード、 潜在的に税法の影響あり	会計ルールに多くの会計方針や選択が存在しており、これらは利益を下げるかまたは遅延させる働きをする。あるいは、税法が方針の一致を要請する。
ケース V	税法リード	税務法令を財務報告と課税所得の算定に適用する。

出所：Gee et al. [2010] p. 109 の Table 4 を加筆修正。

表3は、表2の類型に基づいて韓国における会計ルールと税務法令との結びつきを判定した結果を表しており、その判定根拠のまとめは【資料1】【資料2】に提示している。IFRS適用に当たっては、2007年にロードマップが公表され、その影響による法人税等の改正が2009年から見受けられ（株式にもとづく報酬に関する規定）、2015年以降の法人税等の改正からは、IFRS適用と関連した内容が確認できなかった。そのため、IFRS適用に関する改正の影響を受ける前の2008年規定と、IFRS適用に関連する改正が一段落したと判断できる2015年の規定を比較している。

比較分析する項目は、Nobes [2006] のIFRSにおける明確な会計選択方針および暗黙的な会計選択方針のリストから、Gee et al. [2010] がドイツおよび英国を比較分析することに必要な方針として選択したものである。ドイツの特徴（IFRS適用と確定決算主義）が韓国のそれに類似していることと、議論の不必要な拡張を避けるため、以下では、Gee et al. [2010] の分析項目をもって比較する⁽⁸⁾。

2008年と2015年の間で変化していない項目は、特別償却、政府補助金、工事契約、外貨建貨幣性債券債務、罰課金および交際費の6項目である。残りの14項目の内、2015年に新たに分離へ判定された項目は、有形資産の評価方法、棚卸資産の減損、年金会計、有形資産の減損および金融資産の測定の5項目であり、これらはIFRSの公正価値評価の影響にはかならない。さらに、税法リードの項目が10項目から1項目（交際費）のみになったことも特筆すべ

き事項であろう。

以上のように、2008年の規定と2015年の規定を比較判定した結果を、ケース別に集計したものが表4である。既述のように、著しく変化した項目は、会計ルールと税務法令が分離したケースIと税法リードのケースVである。すなわち、分離のケースIは、3項目（2008年）から8項目（2015年）へ大きく増加しており、税法リードのケースVは、10項目（2008年）から1項目（2015年）へ大幅に減少している。こうした変化は、上述の変更項目からも窺えるように、IFRS適用によるものであろう。

Gee et al. [2010] (p.112) は、表4のように集計した数値をもって、会計ルールに対する税務法令の影響度を判定する測定方法を提案している。すなわち、税務法令の影響度の最大値は、ケースIV（会計リードだが税務の影響あり）の項目数とケースV（税法リード）の項目数を足して、ケースI（分離）の項目数を差し引いた数値である。それに対して、税務法令の影響度の最小値は、ケースV（税法リード）の項目数からケースI（分離）の項目数を差し引いた数値である。

こうして算定された会計ルールに対する税務法令の影響度の最大値は、8（2008年）から▲3（2015年）へ減少し、最小値も7（2008年）から▲7へ（2015年）へと大幅に減少している。かかる結果は、「韓国におけるIFRS適用以降の会計ルールと税務法令との結びつきは、IFRS適用以前のそれより弱くなっている」とした、本稿の仮説は支持されたものとして判断できる。

表3 会計ルールと税務法令との関連性の判定

会計ルール	2008年	2015年
1 有形資産の評価方法	ケースII	ケースI
2 減価償却 (リース資産を除く)	① 通常償却 ケースV ② 特別償却 ケースI	① 通常償却 ケースIII ② 特別償却 ケースI
3 リース取引の分類	ケースII	ケースIII
4 政府補助金	ケースI	ケースI
5 開発費	ケースV	ケースIV
6 棚卸資産の評価	① 原価法 ケースV ② 減損 ケースII	① 原価法 ケースIV ② 減損 ケースI
7 工事契約	ケースII	ケースII
8 借入費用の資産化	ケースV	ケースII
9 外貨建貨幣性債権債務	ケースIII	ケースIII
10 無形資産の償却・減損 (研究開発費を除く)	ケースV	ケースIV
11 引当金, 偶発資産・負債	ケースIV	ケースIII
12 年金会計	ケースV	ケースI
13 会計方針の変更	ケースV	ケースIII
14 罰課金	ケースI	ケースI
15 交際費	ケースV	ケースV
16 有形資産の減損	ケースV	ケースI
17 金融資産の測定	ケースV	ケースI
18 株式にもとづく報酬	ケースIII	ケースIV

出所：筆者作成。

表4 会計ルールと税務法令の結びつきの変化

ケース	2008年	2015年
ケースI：分離	3	8
ケースII：一致	4	2
ケースIII：会計リード（税法影響なし）	2	5
ケースIV：会計リード（税法影響あり）	1	4
ケースV：税法リード	10	1
合計	20	20
税務法令の影響度の最小値（V-I）	7	▲7
税務法令の影響度の最大値（IV+V-I）	8	▲3

出所：筆者作成。

IV おわりに

以上、本稿においては、Lamb et al. [1998] と Gee et al. [2010] の方法論を援用して会計ルールと税務法令の結びつきの変化について定性的に分析した。その結果、韓国における IFRS 適用以降の会計ルールに対する税務法令の影響度が、IFRS 適用以前のそれより大きく低下していることを定性的分析結果の数値化によって明らかにした。これにより、本稿の目的である会計制度に対する IFRS の影響範囲を明らかにすることができた。Gee et al. [2010]

(p.113) の指摘のように、定性的分析は主観的判断が関与しやすいことに注意しなければならないが、かかる側面を踏まえても韓国における会計ルールと税務法令との結びつきの変化に関して明確な証拠を提供できたと言える。

ただし、ここで注意すべき点は、「財務会計と課税所得計算が制度的に分離されたことと、

実務において実際に財務会計と課税所得計算が分離することとは別問題である」(鈴木 [2008b] 138 頁) ことである。すなわち、制度の変化と会計実務における実践が必ずしも一致するとは限らないのである。したがって、今後、韓国の会計実務における課税所得計算上の変化も考察する必要がある。

なお、損金経理要件の制約を従前より受けなくなったことから、経営者は、一方では報告利益を増加させる会計方針を選択し、他方では課税所得を小さく算定する方針を選択することも指摘できる。損金経理要件が、こうした経営者の裁量的行動を抑制できることから支持されてきたことを鑑みた場合、裁量権を与えることから得られる便益と抑制することから得られる便益という観点から検討する必要がある。これらについては、次稿において財務情報をを用いて計量的に分析することとする。

【資料 1】表 3 の 2008 年度の会計ルールと税務法令との結びつきの判定根拠

1	有形資産の評価方法	K-GAAP (基準書 5 号 5 段落)・法人税法 42 条 1 : 原価モデルのみ容認。一致と判定。
2	減価償却	① K-GAAP (基準書 5 号 10 段落) : 残存価額・耐用年数に関する具体的な規定なし。償却方法の周期的な検討義務なし。
	① 通常償却	
	② 特別償却	法人税法 23 条: 確定した決算上の費用計上額を償却範囲内で損金算入を容認。耐用年数・償却方法を詳細に規定。税法リードと判定。
		② K-GAAP では容認しないのに対して、租税特別法 30 条において対象資産に関する減価償却費について申告調整を容認。分離と判定。
3	リース取引の分類	K-GAAP (基準書 19 号 8 段落) の金融リースの範囲と、法人法則 13 条のそれはほぼ同じ内容である。一致と判定。
4	政府補助金	K-GAAP (基準書 3 号 31 段落・5 号 50 段落) : 資産関連補助金は、関連資産から差し引いて表示。収益関連補助金は、対応する費用が無い場合営業 (外) 収益として会計処理。 法人法令 64 条 : 資本的支出補助金は当該年度の損金算入し、一時償却引当金または圧縮記帳引当金で計上。 両規定が明確に異なることから、分離と判定。

- 5 開発費 K-GAAP (基準書 3 号 41 段落) : 資産計上を要請するが、適用範囲に関する具体的な規定はなし。
法人税法 24 条① : 資産計上要件を詳細に規定。
税務法令がより詳細でかつ損金経理要件であるため、税法リード判定。
- 6 棚卸資産の評価
① 原価法 ① K-GAAP (基準書 10 号 15 段落) : 原価評価。後入先出法許容。
法人税法 42 条 1 : 原価法による評価方法を詳細に規定。低価法は申告した場合容認 (法人法令 74 条)。決算調整事項。税法リードと判定。
② 減損 ② K-GAAP と税務法令共に減損を容認しない。一致と判定。
- 7 工事契約 K-GAAP (基準書 12 号 25 段落) : 進行基準による収益・費用認識。
法人税法令 69 条 1・2 : 原則として進行基準を適用。一致と判定。
- 8 借入費用の資産化 K-GAAP (基準書 7 号 6 段落) : 即時費用化するが、資本化も容認。
法人法令 52 条 1・2 : 事業用固定資産の取得・製作・建設に使用した借入金の支払利息は資本的支出とみなす。税法リードと判定。
- 9 外貨建貨幣性債権債務 K-GAAP (基準 69 条①) : 事業年度終了日の適切な為替レートで換算。評価差益・差損は当期損益として処理。
法人法令 76 条 1・4 : 事業年度終了日の基準為替レート評価。
申告調整事項であるため、会計リード (税法影響なし) と判定。
- 10 無形資産の償却・減損 (研究開発費を除く。) K-GAAP (基準書 3 号段落 54) : のれんを含む全無形資産の耐用年数は 20 年を超過することができない。詳細な償却規定なし。
法人法令 26 条 1 : 定額法償却を要請。開発費は 20 年以内で償却。
決算調整事項であるため、税法リードと判定。
- 11 引当金、偶発資産・負債 K-GAAP (基準書 17 号 9・16・24 段落) : 引当金の認識要件を規定。偶発資産・負債は注釈開示。
法人法令 60, 61, 63 条 : 退職給与引当金、貸倒引当金、債務保証損失引当金のみ容認。偶発資産・債務は具体的な規定なし。
K-GAAP 規定がより詳細であるが、決算調整事項であるため、会計リード、税法の影響ありと判定。
- 12 年金会計 K-GAAP (基準 27 条①) 清算価値概念の採用。具体的な算定規定なし。
法人法令 44 条 : 退職給与は支払時に損金算入。退職給与引当金は、当該事業年度の総給与額の 100 分の 5 相当金額を損金容認。
税法に具体的な累積限度額設定基準があるため、税法リードと判定。
- 13 会計方針の変更 K-GAAP (基準書 1 号 11 段落) : 重大な誤謬の影響は遡及的に処理するが、重要でない場合は当期損益へ反映できる。
法人法令 27 条等 : 詳細な変更事由・計算規定あり、申告により変更。
税法に詳細な計算規定があることから、税法リードと判定。
- 14 罰課金 K-GAAP (基準書 21 号 72 段落) : 費用認識。
法人税法 21 条 4 : 損金として認めない。分離と判定。
- 15 交際費 K-GAAP (基準書 21 号 72 段落) : 費用認識。
法人税法 25 条 1 : 規模に応じて損金算入限度額を定め、損金算入対象項目を詳細に規定。税法リードと判定。

16	有形資産の減損	K-GAAP (基準書 5 号) : 関連規定なし。 法人税法 42 条 3 および法人法令 78 条 1 : 特定事由による破損または滅失の場合に損金算入を容認。税法リードと判定。
17	金融資産の測定	K-GAAP (基準書 8 号 17・18 段落) : 原価評価を要請 (一般事業会社)。指定金融資産のみ公正価値評価を容認。当期損益。 法人法令 75 条 : 投資会社保有の有価証券を除き、総平均法・移動平均法で評価。税法では評価損益を認めないため、税法リードと判定。
18	株式にもとづく報酬	K-GAAP (基準書 22 号 8 段落) : 株式決済型 (現金決済型) の場合、資本 (負債) として処理。詳細に規定。 税務法令 : 関連規定なし。会計リードかつ税法の影響なしと判定。

【資料 2】表 3 の 2015 年度の会計ルールと税務法令との結びつきの判定根拠

1	有形資産の評価方法	IAS16.29-31 : 原価モデルと再評価モデルの内、いずれかを会計方針として選択。種類ごとの適用を容認。 法人税法 42 条 : 原価評価のみを容認。
2	減価償却 ① 通常償却 ② 特別償却	① IAS16.6 : 見積りによる耐用年数、残存価額、償却方法決定。 法人税法 : 取得価額、耐用年数および償却方法について具体的に規定。IFRS 適用に伴い、申告調整を容認。会計リード・税法影響なし判定。 ② 特別償却 : IFRS は容認しない。租特法 28 条 : 特定の設備投資資産に関してのみ申告調整を容認。分離と判定。
3	リース取引の分類	IAS17.7-19 : 金融リースの分類基準を詳細に規定。 税法の分類規定は、2011 年改正時に削除。以後、法人税法上認められた企業会計処理基準による分類要請 (法人法令 24 条⑤)。 会計リードかつ税法影響なしと判定。
4	政府補助金	IAS20.12,24 : 資産に関する補助金は、繰延収益計上または資産から直接減額表示。 収益に関する補助金は、その他の収益として表示。 法人法令 98 条② : 政府補助金等で取得した資産に対して一時償却引当金または圧縮記帳引当金の申告調整を容認。 両者の規定が明確に異なることから、分離と判定。
5	開発費	IAS38.8, 57-59 : 資産化の 6 要件を規定。一律費用化は認めない。 法人法令 26 条① : 資産計上要件を規定。費用計上の場合はその支払いの確定した事業年度に損金算入を容認。 会計リードだが、損金経理要件があるため、税法影響ありと判定。
6	棚卸資産の評価 ① 原価法 ② 減損	① IAS2.6, 25-33 : 原価と正味実現可能価額の低い方の金額で測定。 法人税法 42 条 : 原則として原価評価。ただし、法人が申告した場合、低価法による評価もできる (法人法令 74 条)。 損金経理要件事項のため、会計リード・税法の影響ありと判定。 ② IAS36. 12, 14 : 減損兆候時の検討すべき項目を詳細に規定。 法人法令 78 条 : 破損・腐敗等の場合のみ認識。分離と判定。

- 7 工事契約 IAS11.22：原則工事進行基準。
法人法令 69 条 1・2：工事進行基準を原則適用。一致と判定。
- 8 借入費用の資産
化 IAS23.10：適格資産に対する支出がなかったら回避できた費用は、資産化対象。
特定借入金・一般借入金の利息費用も対象。
法人法令 52 条：特定借入金の支払利息は資産的支出として容認。2010 年より一
般借入金の利息も資産化を容認。一致と判定。
- 9 外貨建貨幣性債
権債務 IAS21.23：決算日の為替レートを適用。
法人法令 76 条 2・4：取引発生日の売買基準率と事業年度終了日の売買基準率の
内、管轄税務署長へ申告した方法で評価。
申告調整事項であることから、税法の影響なしと判定。
- 10 無形資産の償
却・減損（研究
開発費を除く） IAS36, 96-99 & IAS38.39：のれんは、少なくとも年に1度減損テスト実施。耐用
年数を確定できる無形資産（のれんを除く）は償却し、耐用年数を確定できな
い無形資産は償却しない。
法人法令 24 条：IFRS 適用以前の計上のれんの減価償却を申告調整許容。分離と
判定。
- 11 引当金、偶発資
産・負債 IAS37.14, 27-35：引当金は要件を満たせば認識。偶発資産・負債は原則認識しな
いが、経済的便益の流入・流出の可能性が高くなった場合に資産・負債として
認識。
税法では、原則引当金の損金不算入。例外に退職給与引当金、貸倒引当金、債務
保証損失引当金（法人税法 33, 34, 35 条）を容認。
決算調整事項だが、IFRS 適用企業は申告調整できるため、分離と判定。
- 12 年金会計 IAS19.55, 58, 83：確定給付制度では、確定給付債務を現在価値へ割引く。確定給
付負債の純額を十分な定期性をもって再測定。
法人法令 44・60 条：退職給与は実際に支払う際に損金算入。両者の規定が相違し、
IFRS 適用以後は申告調整可能なため、分離と判定。
- 13 会計方針の変更 IAS8.5：会計方針の変更の場合、新しい会計方針を遡及適用。重要な誤謬は、実
務上不可能な場合を除いて、遡及的修正再表示。
法人法令 27 条等：詳細な変更事由・計算規定あり。変更事由として IFRS 適用を
容認。会計リード、詳細な規定のため税法影響あり判定。
- 14 罰課金 IAS12.8：租税費用に含める。
法人税法 21 条 3：損金算入されない。分離と判定
- 15 交際費 概念フレームワーク 4.49：費用認識。
法人税法 25 条 1：企業の規模に応じて損金算入限度額を規定。
詳細な税法規定や損金算入限度額の規定から、税法リードと判定。
- 16 有形資産の減損 IAS36.9：減損テストを要請。
法人税法 22 条：評価損失は実現時に損金算入される。特定事由により破損または
滅失した場合、減損を容認。分離と判定。
- 17 金融資産の測定 IFRS9.5：償却原価区分要件を満たす場合以外は公正価値測定。
法人税法 42 条：原則原価評価。ただし、投資会社の保有金融資産は時価評価を要
請（法人法令 75 条 3）。分離と判定。

- 18 株式会社にもとづく IFRS2.7：認識期間および貸方項目・認識について詳細に規定。
報酬 法人法令 20 条 1（2009 年 2 月新設）：損金算入限度額を規定。
会計リードと判断できるが、税法の影響も認められる。

注

- (1) 本稿では「会計基準の国際統合」を、「コンバージェンスとアドプションの両方を包摂する広い意味」（藤井 [2013] 13 頁）として用いている。
- (2) IFRS 強制適用の機運が後退した主な要因としては、米国と中国において「IFRS に対するコンバージェンスアプローチの姿勢が明確になった」（辻山 [2016] 46 頁）ことが指摘されている。
- (3) 本稿における確定決算主義は、税制調査会 [1996] にしたがって、次のことを指すものとする。すなわち、1つは、会社法上の確定した決算に基づき課税所得を計算し申告すること（日本法人税法 74 条①）。2つ目は、課税所得計算において、決算上、費用または損失として経理されていること（損金経理）等を要件とすること（日本法人税法 2 二十五等）。3つ目は、別段の定めがなければ、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」にしたがって計算すること（日本法人税法 22 条）である。なお、韓国の確定決算主義は、用語上の相違はあるものの、かかる定義から照らせば、概ね日本の確定決算主義と同様の制度としてみなすことができる。詳細は姜 [2015] 第 5 章を参照されたい。
- (4) 損金経理要件の維持を主張する意見として、例えば、坂本 [2013] は、IFRS 任意適用 10 社による実務的対応参考事例を分析した結果、「確定決算主義の下でのわが国の会計実務は安定しており、[...] 損金経理要件の緩和は避けるべきである」（坂本 [2013] 121 頁）と述べている。なお、損金経理要件を含む確定決算主義に関する詳細な議論に関しては、第 63 回租税研究大会の討論会での議論を参照されたい（日本租税研究協会 [2011] 91-95 頁）。
- (5) 日本と韓国における企業会計制度ならびに税務会計制度（確定決算主義の異同点など）に関しては、姜 [2015] 第 1 章および第 5 章を参照されたい。
- (6) 企画財政部は、韓国の中央行政機関であり、その長官は「中長期国家発展戦略樹立、経済・財政政策の樹立・総括・調整、予算・基金の編成・執行・成果管理 [...] に関する事務を管掌する」（韓国政府組織法 27 条①）権限を有する。
- (7) Watrin et al. [2014] は、Atwood et al. [2010] の報告利益と課税所得の一致度の測定モデルを

援用して EU の上場企業の個別財務諸表を対象に報告利益と課税所得の一致度を検証している。

- (8) Gee et al. [2010] の分析項目は、「企業集団の範囲」を含めているが、本稿は個別財務諸表を分析対象としているため、除外している。なお、韓国の税制では、交際費の損金算入に関する規定があるため、罰課金と交際費を区別して判定している。

参考文献

- Atwood, T. J., M. S. Drake, and L. A. Myers [2010] “Book-Tax Conformity, Earnings Persistence and the Association between Earnings and Future Cash Flows,” *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 50, No. 1, pp. 111-125.
- Choi, F. D. S., and G. K. Meek [2014] *International Accounting*, 7th Revised ed., Pearson Education.
- Gee, M., A. Haller, and C. Nobes [2010] “The Influence of Tax on IFRS Consolidated Statements: The Convergence of Germany and the UK,” *Accounting in Europe*, Vol. 7, No. 1, pp. 97-122.
- 藤井秀樹 [2013] 「研究の背景と課題」藤井秀樹編著『国際財務報告の基礎概念』中央経済社、1-16 頁。
- [2017] 『入門財務会計 [第 2 版]』中央経済社。
- 河崎照行 [2014] 「諸外国における会計基準の複雑化」『税務会計研究』第 25 号、67-83 頁。
- 姜 周亨 [2015] 「制度派理論による会計制度の形成と変遷過程の分析」京都大学博士論文。
- Lamb, M., C. Nobes, and A. Roberts [1998] “International Variation in the Connections between Tax and Financial Reporting,” *Accounting and Business Research*, Vol. 28, No. 3, pp. 173-188.
- 成道秀雄 [2016] 「公正処理基準と税会計処理基準：法人税法上認められる『企業会計』とは？」『企業会計』第 68 巻第 1 号、59-65 頁。
- 日本租税研究協会 [2011] 『企業会計基準のコンバージェンスと法人税法の対応』日本租税研究協会。
- Nobes, C. [2006] “The Survival of International Differences under IFRS: Towards a Research Agenda,” *Accounting and Business Research*, Vol. 36, No. 3, pp. 233-245.

- Nobes, C., and H. Schwencke [2006] “Modelling the Links between Tax and Financial Reporting: a Longitudinal Examination of Norway over 30 years up to IFRS Adoption,” *European Accounting Review*, Vol. 15, No. 1, pp. 63-87.
- 大沼 宏・鈴木健嗣・山下裕企 [2009] 「会計利益と課税所得の情報内容の変化」『管理会計学』第18巻第1号, 19-31頁。
- 奥田真也・山下裕企・米谷健司 [2006] 「会計利益と課税所得の差異 (BTD) の傾向と決定要因: 3種の BTD の比較」『税に関する論文入選論文集』第2号, 32-74頁。
- Oliveras, E., and X. Puig [2005] “The Changing Relationship between Tax and Financial Reporting in Spain,” *Accounting in Europe*, Vol. 2, No. 1, pp. 195-207.
- 齋藤真哉 [2013] 「IFRS と税法」伊藤邦雄責任編集『別冊企業会計 企業会計制度の再構築』中央経済社, 96-101頁。
- 坂本雅士 [2014] 「IFRS をめぐる税務論点」『税務会計研究』第25号, 35-51頁。
- 坂本孝司 [2013] 「実務的観点から見た IFRS と確定決算主義」伊藤邦雄責任編集『別冊企業会計 企業会計制度の再構築』中央経済社, 115-123頁。
- 末永英男 [2014] 「総論—会計基準の複線化に対する税務会計の対応」『税務会計研究』第25号, 21-33頁。
- 鈴木一水 [1996] 「契約理論にもとづく確定決算主義の評価」『総合税制研究』第4号, 225-252頁。
- [2008a] 「税務法令と財務会計における問題」須田一幸編著『会計制度の設計』白桃書房, 67-89頁。
- [2008b] 「法人税法の改正と会計制度」須田一幸編著『会計制度の設計』白桃書房, 138-161頁。
- [2009] 「会計基準の国際的共通化の法人税法への影響」『租税研究』第721号, 88-100頁。
- 武田隆二 [2005] 『法人税法精説〔平成17年版〕』森山書店。
- 辻山栄子 [2016] 「IFRS 導入へ: コンバージェンス, アドプション」『企業会計』第68巻第1号, 43-51頁。
- Watrín, C., N. Ebert, and M. Thomsen [2014] “Book-Tax Conformity and Earnings Management: Insights from European One- and Two-Book Systems,” *Journal of the American Taxation Association*, Vol. 36, No. 2, pp. 55-89.
- Watt, R. L., and J. L. Zimmerman [1986] *Positive Accounting Theory*, 1th ed., Prentice-Hall (須田一幸訳 [1991] 『実証理論としての会計学』白桃書房)。
- 山下裕企・奥田真也 [2006] 「日本の会計利益と課税所得の差異に関する分析」『会計プロGRESS』第7号, 32-45頁。
- ・中村 悠・後藤晃範・平井裕久 [2007] 「会計利益と課税所得の差異が有する情報と利益の持続性」『日本経営工学会論文誌』第58巻第3号, 201-207頁。
- 税制調査会 [1996] 「法人課税小委員会報告 (平成8年11月26日)」。
- 【韓国参考文献】**
- 韓国会計基準院 [2008] 『現行企業会計基準と韓国採択国際会計基準の主要差異と影響分析』韓国会計基準院。
- 企画財政部 [2010] 「国際会計基準導入に伴う法人税法改正方向」。
- [2011] 『2010年要約改正税法』企画財政部制税室。
- [2012] 『2011年要約改正税法』企画財政部制税室。
- [2013] 『2012年要約改正税法』企画財政部制税室。
- [2014] 『2013年要約改正税法』企画財政部制税室。
- [2015] 『2014年要約改正税法』企画財政部制税室。
- 金チョルファン・全キュアン [2010] 「会計利益と課税所得の差異と利益の価値関連性」『税務学研究』第27巻第2号, 77-108頁。
- 趙ヨンオン・李チョンラン [2009] 「K-IFRS 採択が繰延法人税へ及ぼす影響」『税務と会計ジャーナル』第10巻第2号, 27-74頁。

参考ウェブサイト

韓国国家法令情報センター www.law.go.kr

【謝辞】 本稿は国際会計研究学会第7回西日本部会 (於: 広島修道大学) 自由論題報告を修正したものである。司会をして下さった中田清先生, 貴重なご質問を頂いた柴健次先生 (関西大学), 安井一浩先生 (神戸学院大学) および査読をして下さった先生方々に記して心よりお礼申し上げます。なお, 報告を準備するに当たって京都大学制度派会計学ワークショップ (藤井秀樹先生主幹) にて会員の先生方々に貴重なコメントを頂いた。心よりお礼申し上げます。