

確定決算基準の現状と課題（2・完）

The Current State and Problems of the Basis of Definite Settlement of Accounts (2)

秋 峯 晴 男
AKIMINE, Haruo

【概要】

本稿の前半においては、確定決算基準の現状について整理し、考察した。後半においては、前半の研究を踏まえて、確定決算基準の課題、具体的には、①企業会計の動向、②租税法会計の動向、③コンバージェンスの確定決算基準に与える影響、④確定決算基準の課題について整理し、考察した。確定決算基準の課題として指摘した主要な点は、次のとおりである。①会計基準のコンバージェンスが推進され、現行の法人税制の考え方とは相いれない考え方が企業会計で採られることとなった場合には、公平な課税の観点から、公正処理基準に委ねることが適当でない項目については、法人税法等の規定の点検・整備が必要となると考えられること。②損金経理要件については、廃止すべきであるとの見解があるが、慎重に検討される必要があること。

【キーワード】

IFRS、コンバージェンス、確定決算基準、公正処理基準、損金経理要件

本稿の前半においては、確定決算基準の現状、具体的には、①確定決算基準の意義等、②確定決算基準の制度の変遷、③現行の確定決算基準の制度について整理し、考察した¹。後半においては、前半の研究を踏まえて、確定決算基準の課題、具体的には、①本稿における検討の視点等、②企業会計の動向、③租税法会計の動向、④コンバージェンスの確定決算基準に与える影響、⑤確定決算基準の課題について整理し、考察することとする。

4 本稿における検討の視点等

(1) 本稿における検討の視点

今後の確定決算基準のあり方については、本稿前半の冒頭でみたように、大きく次の三つの考え方が示されている。

① まず、企業会計の立場からは、確定決算基

準を廃止すべきとする見解が示されている。企業活動の国際化に伴って企業会計の国際化が指向されている中で、国際的に調和を目指す財務会計基準を国内的な性格を持つ租税法の基準に合わせる考え方は難しいとして、今後は損金経理によるしほりを緩和して全面的に申告調整を可能にする方式に移行すべきであるとする見解である。

② つぎに、租税法の立場からは、従来の税制・企業会計の一致の立場から必要に応じて両者のかい離もあり得るという見解が示されている。法人税の課税所得は今後とも商法・企業会計原則に則った会計処理に基づいて算定することを基本としつつも、適正な課税の実現という税法固有の観点から必要に応じ、商法・企業会計原則とは異なった取り扱いをすることが適切であるとする見解である。

③ さらに、上記の①、②の見直し論に対しては慎重に検討する必要があるとする見解が示されている。企業会計と租税法会計の両計算制度における真実性の保証が困難になるほか、企業会計と租税法会計とのかい離を一層促進させることになり、企業の納税事務の負担が大きくなる、という観点からの見直し論に対する慎重論である。

これらの見解のうち、どの見解に立つことが適当かという点については、本稿前半の末尾でも述べた、現行確定決算基準の趣旨に立ち返って、検討される必要があろう。そこでは、現行確定決算基準の趣旨として、次の2点を指摘した。

① 公平な税制の確保の観点

平成12年の税制調査会答申は、「法人の課税所得計算においては、その期に企業が稼得した利益の額を基礎とするという基本的な考え方に加えて、減価償却費…などの企業の内部取引について恣意性を排除する必要があることなどから、…『確定決算主義』が採られています。」²⁾と述べている。確定決算主義を採用することは、課税所得の計算において、企業の内部取引について恣意性を排除し、適正な課税所得の算定、ひいては公平な税制の確保を図ることにあると考えられる。

② 簡素な税制の確保の観点

昭和40年の法人税法全文改正時の文献は、「確定決算基準の制度を廃止して、貸借対照表とは別途税務貸借対照表のようなものを認めることは、税務を複雑化し、執行面あるいは企業実務面において問題を生ずるものであるとの見地から、この確定決算基準の制度はそのまま新法においても踏襲することとされました。」³⁾と述べている。確定決算主義を採用することは、納税者の納税事務負担の軽減、課税庁の徴税コストの軽減、ひいては簡素な税制の確保を図ることにあると考えら

れる。

このような現行確定決算基準の趣旨に鑑みると、今後の確定決算基準のあり方について検討するに当たっては、公平な税制の確保（企業の内部取引について恣意性を排除し、適正な課税所得の算定を行う）という観点及び簡素な税制の確保（納税者の納税事務負担の軽減、課税庁の徴税コストの軽減）という観点からは、上記の諸見解のうち、③の見解（確定決算基準の見直し論に対しては慎重に検討する必要があるとする見解）を踏まえることが適当と考えられる。そこで、以下では、そのような視点に立って検討し、考察することとする。

(2) 本稿における論点

わが国企業会計の国際的な調和が指向されている中で、確定決算基準の課題に関して検討する場合に、どのような点を論点としてとりあげるべきかについては、種々の側面から広範囲のものを設定することができると考えられる。本稿においては、実質的に確定決算基準の内容を構成している点に絞って検討するとの観点から、本稿前半で「確定決算基準の具体的な意味」として述べた、形式的な側面からみたもの及び実質的な側面からみたもののうち、実質的な側面からみたものに関連する、次の点に関係するものを論点として設定することとする。

① 公正処理基準に関するもの

② 損金経理要件に関するもの

5 企業会計の動向

確定決算基準の課題に関する考察をするに当たって、まず、租税法会計と対応関係にある企業会計（会社法会計、金融商品取引法会計）⁴⁾の動向について、具体的には、会計基準の制定、コンバージェンスの推進、会計基準の制定の特徴、IFRSへの対応について、整理し、考察を

しておくこととする。

(1) 会計基準の制定

わが国における会計基準については、平成 12 年までは企業会計審議会等が企業会計原則、企業会計原則を補足する会計基準を定めてきた。平成に入るまでは企業会計原則は企業会計処理の総合的指針としての役割を果たしてきたものの、その後は個別の会計基準が大きな役割を果たすようになってきている。会計基準の設定主体については、平成 13 年に財団法人財務会計基準機構が設立され、そのもとにある企業会計基準委員会(ASBJ)が、その後、「企業会計基準第〇号」という名称で会計基準を定めてきている⁵。

わが国における上記のような企業会計審議会、企業会計基準委員会の活動の成果として、近年、次のような会計基準の制定・改正が行われてきている⁶。

- ① 先物・オプション取引等の会計基準（企業会計審議会、平成 2 年 5 月）
- ② リース取引に係る会計基準（企業会計審議会、平成 5 年 6 月）・リース取引に関する会計基準（企業会計基準委員会、平成 19 年 3 月）
- ③ 外貨建取引等会計処理基準（企業会計審議会、昭和 54 年 6 月（平成 7 年 5 月改正））
- ④ 連結財務諸表原則（企業会計審議会、昭和 50 年 6 月（改正・平成 9 年 6 月）・連結財務諸表に関する会計基準（企業会計基準委員会、平成 20 年 12 月（改正・平成 22 年 6 月））
- ⑤ 研究開発費等に係る会計基準（企業会計審議会、平成 10 年 3 月、企業会計基準委員会（改正・平成 20 年 12 月））
- ⑥ 退職給付に係る会計基準（企業会計審議会、平成 10 年 6 月。企業会計基準委員会、平成 17 年 3 月改正（最終改正・平成 20 年 7 月））
- ⑦ 税効果会計に係る会計基準（企業会計審議会、平成 10 年 10 月）
- ⑧ 金融商品会計に係る会計基準（企業会計審議会、平成 11 年 1 月）・金融商品会計に関する会計基準（企業会計基準委員会、平成 18 年 8 月（最終改正・平成 20 年 3 月））
- ⑨ 固定資産の減損に係る会計基準（企業会計審議会、平成 14 年 8 月）
- ⑩ 企業結合に係る会計基準（企業会計審議会、平成 15 年 10 月）・企業結合に関する会計基準（企業会計基準委員会、平成 20 年 12 月）
- ⑪ 自己株式及び法定準備金の取崩等に関する会計基準（企業会計基準委員会、平成 14 年 2 月（のちに、自己株式及び準備金の額の減少等に関する会計基準（平成 17 年 12 月））
- ⑫ 1 株当たり当期純利益に関する会計基準（企業会計基準委員会、平成 14 年 9 月（最終改正・平成 22 年 6 月））
- ⑬ 役員賞与に関する会計基準（企業会計基準委員会、平成 17 年 11 月）
- ⑭ 貸借対照表の純資産の部の表示に関する会計基準（企業会計基準委員会、平成 17 年 12 月（改正・平成 21 年 3 月））
- ⑮ 株主資本等変動計算書に関する会計基準（企業会計基準委員会、平成 17 年 12 月（改正・平成 22 年 6 月））
- ⑯ 事業分離等に関する会計基準（企業会計基準委員会、平成 17 年 12 月（改正・平成 20 年 12 月））
- ⑰ スtock・オプション等に関する会計基準（企業会計基準委員会、平成 17 年 12 月）
- ⑱ 棚卸資産の評価に関する会計基準（企業会計基準委員会、平成 18 年 7 月（改正・平成 20 年 9 月））
- ⑲ 関連当事者の開示に関する会計基準（企業会計基準委員会、平成 18 年 10 月）

- ㊸ 四半期財務諸表に関する会計基準 (企業会計基準委員会、平成 19 年 3 月 (最終改正・平成 22 年 6 月))
- ㊹ 工事契約に関する会計基準 (企業会計基準委員会、平成 19 年 12 月)
- ㊺ 持分法に関する会計基準 (企業会計基準委員会、平成 20 年 3 月 (改正・平成 20 年 12 月))
- ㊻ セグメント情報等の開示に関する会計基準 (企業会計基準委員会、平成 20 年 3 月 (最終改正・平成 22 年 6 月))
- ㊼ 資産除去債務に関する会計基準 (企業会計基準委員会、平成 20 年 3 月)
- ㊽ 賃貸等不動産の時価等の開示に関する会計基準 (企業会計基準委員会、平成 20 年 11 月)
- ㊾ 会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準 (企業会計基準委員会、平成 21 年 12 月)
- ㊿ 包括利益の表示に関する会計基準 (企業会計基準委員会、平成 22 年 6 月)

また、中小企業のための現行の会計指針としては、平成 17 年 8 月、日本商工会議所等の関係 4 団体によって公表された「中小企業の会計に関する指針」がある⁷⁾。

なお、国際的には、各国の職業会計士団体により結成された国際会計基準委員会が 1973 年 (昭和 48 年) から国際会計基準に関する活動を行ってきた。その後、2001 年 (平成 13 年) 以降は、民間組織である国際会計基準委員会財団が指名する国際会計基準審議会(IASB)が、国際会計基準の策定にあたって中心的な役割を担っている。その国際会計基準の中心が、国際財務報告基準(IFRS)である。また、国際会計基準審議会は、アメリカの会計基準設定の主体である財務会計基準審議会(FASB)との間で、会計基準の統合 (コンバージェンス) の動きを進

めてきている⁸⁾。

(2) コンバージェンスの推進

わが国会計基準の上記のような制定、改正の動きを概観すると、特に最近において多くの会計基準の制定等がなされているのがみてとれる。これらの制定等がされた会計基準の中には、わが国会計基準の国際的なコンバージェンスのためになされたものが多く含まれている。すなわち、企業会計基準委員会(ASBJ)は、平成 17 年 3 月の国際会計基準審議会(IASB)との第 1 回定期会議を契機として、わが国会計基準の国際的なコンバージェンスに積極的に取り組んできた。その後、企業会計基準委員会は、平成 19 年 8 月に国際会計基準審議会との間で締結したいわゆる「東京合意」に従って、平成 20 年末、EU の同等性評価に係る短期コンバージェンス項目への対応を終了している。こうした企業会計基準委員会によるコンバージェンスのための活動の成果としては、例えば、上記「(1) 会計基準の制定」の項目で示した⑥、⑩、⑬、⑮、⑯、㉑～㉗の会計基準の制定・改正をあげることができよう。そして、同年 12 月の EU の同等性評価において、わが国の会計基準は、国際財務報告基準(IFRS)と同等であると評価されている。

しかしながら、この同等性評価とコンバージェンスに関しては、「EU による日本の会計基準の同等性決定は、2008 年末の一時点でみて日本基準と IFRS の間に差異がないというスタティックなアプローチではなく、将来に向けたコミットをも考慮した『ホーリスティック・アプローチ』に基づき、東京合意に沿ってコンバージェンスを計画通りに進められることが確実に見込まれることから同等であると決定されたところである。今後、欧州委員会(EC)は、コンバージェンスの進捗状況をフォローアップしていくこととしていることに留意する必要がある。⁹⁾

とされている。したがって、わが国の企業会計基準委員会等としては、会計基準のコンバージェンスをさらに推進していくことが求められることとなろう。

(3) 会計基準の制定等の特徴

以上のような近年の会計基準の制定・改正の特徴として、次の点が指摘されている¹⁰。

第一に、わが国の会計基準と国際基準との調和である。資本市場の国際化により、会計基準の国際的なコンバージェンスが進んでいる。わが国の会計基準も、この流れに沿って変化してきた。とりわけ、ここ数年は、国際財務報告基準とのコンバージェンスの要請に応えるための会計基準の整備が急速に進んでいる。

第二に、企業財務の透明化である。投資家に対する情報提供を充実させるために、より多くの情報、また、比較可能性の高い情報が開示されるようになってきている。

第三に、損益計算から財産計算への力点の移行である。従来、適正な期間損益計算が企業会計の中核とされ、その中で取得原価主義が重要な役割を担ってきた。しかし、企業の所有する資産の含み損が投資家から観察不可能であることの弊害を除去するために、時価主義志向が強調されるようになった。金融商品に関しても、時価主義が強調されている。もっとも、この時価主義志向は、あくまで取得原価主義の枠の中での修正として位置づけられている。

第四に、わが国会計基準の設定主体の変更である。かつての政府機関の企業会計審議会に代わり、民間団体である財務会計基準機構の企業会計基準委員会が企業会計基準の設定を担うようになった。これに伴い、会計基準の変更が弾力化し、また、会計基準の内容も詳細なものとなってきている。

第五に、わが国会計基準と税法との乖離の拡大である。かつて、トライアングル体制と称し

て、企業会計原則、商法・法人税法の調整が図られてきたが、近年、会計基準と会社計算規則が接近し、また、会計基準について国際的なコンバージェンスが強調されるのに従って、税法との調整に関心が失われるようになってきている。

(4) IFRS への対応

コンバージェンスを進めるための、上記のようなわが国会計基準の制定・改正という動きがある一方で、金融庁の企業会計審議会企画調整部会は、わが国における IFRS への対応に関して、平成 21 年 6 月 16 日、「我が国における国際会計基準の取り扱いについて(中間報告)」

(以下、「中間報告」という。)を公表した¹¹。この中間報告においては、①上場企業(国際的な財務活動又は事業活動を行っている上場企業であることなどの一定の条件を満たす企業)の連結財務諸表については、平成 22 年 3 月期から、IFRS の任意適用を容認する、②その強制適用の判断の時期については、平成 24 年を目途とする(強制適用に当たっては、実務対応上必要な期間として、強制適用の判断時期から少なくとも 3 年の準備期間が必要になるものと考えられ、平成 24 年に強制適用を判断する場合には、その開始時期は平成 27 年または平成 28 年とされている。)旨述べられている¹²。

また、これまでわが国において確立してきた取引慣行や会計実務、更には税務との関係にも考慮し、コンバージェンスの加速化を前提に、いわゆる「連結先行」の考え方をを用いて、IFRS の適用対象は、上場企業の連結財務諸表とされている¹³。

さらに、上場企業の個別財務諸表に IFRS を適用することについては、強制適用の是非を判断する際に、幅広い見地から検討を行うこととされている¹⁴。加えて、非上場企業に対し任意に IFRS による財務報告を認めるかどうかについては、強制適用の判断の時点で改めて検討さ

れる必要があるが、非上場の中小・中堅規模企業については、IFRS 適用のニーズが低いことや IFRS 適用のための体制整備や準備の負担を考慮し、IFRS の適用は慎重に考えるべきこととされている¹⁵。

この中間報告を受けて、内閣府（金融庁）は、2009 年 12 月 11 日、「連結財務諸表の用語、様式及び作成方法に関する規則等の一部を改正する内閣府令」（平成 21 年内閣府令第 73 号）を公布・施行し、金融商品取引法上、上記の上場企業に、IFRS により連結財務諸表を作成することを認めた。また、法務省は、同日、「会社計算規則の一部を改正する省令」（平成 21 年法務省令第 46 号）を公布・施行し、そうした企業について、会社法上も連結計算書類を IFRS により作成することを認めた。

6 租税法会計の動向

これまで、確定決算基準の課題に関する考察をするに当たって、租税法会計と対応関係にある企業会計の動向について、整理し、考察してきた。次に、他方の租税法会計の動向について、整理し、考察しておくこととする。

企業会計と租税法会計との関係においては、かつて両者の間で調和が保たれてきた。しかしながら、近年の企業会計基準の制定・改正および法人税法の改正によって、その調和は崩れつつあると考えられる。そのきっかけとなった租税法会計のサイドからのものとしては、平成 10 年度の法人税法改正をあげることができよう。

また、法人税法における平成 10 年度の改正以降の主要な改正としては、例えば、次のものがある。

- ① 平成 10 年度の法人税法改正（課税ベースの拡大と税率の引き下げ）
- ② 平成 11 年度の法人税法改正（税率の一層の引き下げ）
- ③ 平成 13 年度の法人税法改正（企業組織再

編税制の整備）

- ④ 平成 14 年度の法人税法改正（連結納税制度の創設）
- ⑤ 平成 16 年度の法人税法改正（欠損金の繰越期間の延長）
- ⑥ 平成 19 年度の法人税法改正（減価償却制度の抜本的見直し）
- ⑦ 平成 22 年度の法人税法改正（グループ法人税制の整備）

ここでは、これらの法人税法の改正のうち、確定決算基準に関連の深い改正、具体的には、上記①の平成 10 年度の法人税法改正および上記⑥の平成 19 年度の法人税法改正に関してその主要な点についてみておく。

（1）平成 10 年度の法人税法改正

イ 税制調査会の法人課税小委員会報告

平成 10 年度の法人税法改正（課税ベースの拡大と税率の引き下げ）については、よく知られている、平成 8 年 11 月の「税制調査会法人課税小委員会報告」の内容が具体化されたものということができる。そこで、以下に同報告の要点を整理してみよう¹⁶。

まず、同報告においては、商法・企業会計原則と租税法会計（課税所得の計算）との関係について、「法人税の課税所得は、今後とも、商法・企業会計原則に則った会計処理に基づいて算定することを基本としつつも、適正な課税を行う観点から、必要に応じ、商法・企業会計原則における会計処理と異なった取扱いとすることが適切と考える。¹⁷」と述べている。

また、課税ベースの見直しの視点について、「課税ベースの全般的な点検の中で、その拡大の可能性を探っていく際には、社会経済情勢の変化や税制に対する新たな要請を踏まえつつ、公正・中立で透明性の高い税制を構築する観点から、望ましい方策を追求する必要がある。そのためには、企業業績を、その実態に即して、

的確に把握し課税することが重要である。¹⁸⁾とし、具体的には、次の視点から課税ベースの見直しを検討すると述べている¹⁹⁾。

① 費用又は収益の計上時期の適正化

税制の立場から、各年の企業業績を的確に把握するため、費用又は収益の計上時期の適正化が必要である。

② 保守的な会計処理の抑制

商法・企業会計原則においては、いわゆる保守主義の観点から、企業の健全性に配慮した会計処理方法を規定している。これは、費用や損失の計上を収益の計上よりも優先させるものとなっており、法人税法においては、課税所得計算の適正化を確保する観点から、過度に保守的な会計処理を抑制する必要がある。

③ 会計処理の選択制の抑制・統一化

会計処理方法の選択制は、商法・企業会計原則の面からは合理性があるとしても、課税所得計算に差異をもたらす、同様な条件の下にある企業間に税負担の格差をもたらすことになる。課税所得計算の裁量性を抑制し、制度の透明性の向上と企業間の税負担の格差の是正を図る観点から、法人税法においては、会計処理の選択制の抑制・統一化が必要である。

④ 債務確定主義の徹底

費用の計上時期の適正化を図る場合においても、課税の公正・明確化の観点から、不確実な費用や長期間経過後に発生する費用の見積り計上は、法人税法においては、これを極力抑制する必要がある。

④ 経費概念の厳格化

法人が支出する「経費」の中には、事業遂行上通常必要とされないものも含まれているおそれがあるので、法人税法においては、経費概念を従来以上に厳格に捉える必要がある。

⑤ 租税特別措置等の一層の整理合理化等

⑥ 国際課税の整備

さらに、税率の引き下げについては、「我が国の法人課税の表面税率（調整後）が他国と比べてなお相対的に高いことは否めない。これによる影響として、…海外からの我が国への投資意欲が減退するおそれがある。²⁰⁾」、「課税ベースを点検した結果、その拡大の余地があるならば、法人税の基本税率を引き下げ、他の主要先進諸国並みに近づけることが望ましい。²¹⁾」と述べている。また、「課税ベースを拡大すれば、課税所得のある企業の範囲が広がり、税負担がより多くの企業の間で分担されることになる。課税ベースの拡大に併せて税率を引き下げれば、これまで狭い課税ベースの下で相対的に高い税率を課されていた企業の負担が軽減される。²²⁾」としている。

ロ 改正の具体的内容

平成 10 年度の法人税法の改正においては、上記イの税制調査会法人課税小委員会報告で示された視点から、具体的には次の項目などについて改正が行われた²³⁾。

(イ) 法人税率の引き下げ

企業活力の発揮・国際競争力の維持に資する観点から、各事業年度の所得に対する法人税の基本税率が 37.5% から 34.5% に引き下げられた。

なお、この引下げにより、国税である法人税の表面税率（調整後）は、当時、主要先進国の中で最も低い英国に並ぶ水準となった。

(ロ) 課税ベースの見直し

平成 10 年度の法人税法改正は、課税ベースの見直しに関するものとして、引当金、減価償却、有価証券の評価、長期割賦販売等に係る収益及び費用の帰属事業年度、工事の請負に係る収益及び費用の帰属事業年度、過大な使用人給

与等の損金不算入、など幅広い項目についてなされている。ここでは、そのうち、企業会計に大きな影響を与えることとなった各種の引当金の改正にしばって見ておく。

① 貸倒引当金

貸倒引当金については、不確実な損失の見積もりを極力排除し恒常的に発生する損失を見込むためのものとするとの観点から、改正前に認められていた法定繰入率、貸倒実績率のうち、法定繰入率が廃止され、貸倒実績率のみによる引当金の制度に改められた。

② 賞与引当金

賞与引当金については、法人はその支給対象期間のほか、その支給基準日を定めているのが通例であるとして、課税の明確性・統一性の観点から、廃止された。

③ 退職給与引当金

退職給与引当金については、債務確定主義の徹底の観点から、その累積限度額が期末退職給与の要支給額の40%相当額から20%相当額に引き下げられた。

なお、法人税法上の退職給与引当金は、その後の平成14年度の税制改正によって廃止されている。

④ 製品保証等引当金

製品保証等引当金については、引当ての対象となる製品等は一部のものに限定されているものの、最近では多くの製品等は無償補修の約定がなされており、業種間の不公平が生じている、などとして、廃止された。

⑤ 特別修繕引当金

特別修繕引当金については、定期的に行われる大規模な修繕であるとはいえ、特定の事業者者にのみ認められているものであり、公平を害することとなっているおそれがある、などとして、廃止された。一方で、その廃止は、適用企業の期間損益計算に大きな影響を及ぼすおそれがあることから、特別修繕費用のす

べてを特別修繕が行われるまでの期間に負担させるべきであるとの従来の考え方を改め、従前の繰入限度額を4分の3に縮減した上で、租税特別措置（特別修繕準備金）として措置することとされた。

なお、これらの改正点のうち、上記の②～⑤の改正については、適正な課税所得の算定という基本的な考え方から離れて、課税ベースを拡大しつつ税率を引き下げるとの考え方を反映したもの、すなわち、政策的な側面を含む観点からの改正・措置であると考えられる。

(2) 平成19年度の法人税法改正

イ 税制調査会の答申

税制調査会は、平成19年度の税制改正に当たり、総合的な税制改革の全体像との整合性を考慮しながら、早急な見直しを必要とする減価償却制度・留保金課税制度のあり方、会社法や信託法等における制度改革に対する税制面の対応、金融所得課税のあり方などの事項について検討を行っている。平成19年度の法人税法改正においては、以下、平成10年度の法人税法改正と同様に、企業会計に大きな影響を与えることとなった減価償却制度の改正に焦点を当てて見ておく。

税制調査会の「平成19年度の税制改正に関する答申」（平成18年12月）は、上記の検討結果を踏まえて、減価償却制度について次のとおり述べている。

「減価償却制度は、償却資産の使用期間にわたって費用と収益を対応させるものであるが、国際的な競争条件を揃え、競争上のハンディキャップをなくすることが重要である。このため、主要国では設けられておらず、合理的な説明が困難な償却可能限度額（取得価額の95%）については、これを撤廃すべきである。また、設備投資を促進し、生産手段の新陳代謝を加速する

観点から、新規取得資産について法定耐用年数内に取得価額全額を償却できるよう制度を見直し、残存価額(10%)を廃止するとともに、償却率についても国際的に遜色のない水準に設定すべきである。法定耐用年数・設備区分については、使用実態を十分把握した上で、簡素化等の見直しをしていく必要がある。特に、技術革新のスピードが早く、実態としても使用年数の短いものについては、早急に法定耐用年数を短縮すべきである。²⁴⁾

ロ 改正の具体的内容

平成 19 年度の法人税法の改正においては、上記イの税制調査会答申で示された考え方を踏まえて、経済がグローバル化の中で、イノベーションを加速させ、税制においても国際的なイコールフットINGを確保し、わが国経済の成長基盤を整備するとの観点から、具体的には減価償却制度について次のとおり抜本的に改められた²⁵⁾。

- ① 平成 19 年 4 月 1 日以後に取得をされた減価償却資産の償却の方法について、償却可能限度額・残存価額が廃止された。
- ② 平成 19 年 4 月 1 日以後に取得をされた減価償却資産の償却の定率法の計算において、新たにいわゆる 250% 定率法が採用された。

なお、これらの改正点のうち、上記の②の改正については、適正な課税所得の算定という基本的な考え方から離れて、「国際的な競争条件を揃え、競争上のハンディキャップをなくす」との考え方を反映した観点、すなわち、政策的な側面を含む観点からの改正・措置であると考えられる。

7 コンバージェンスの確定決算基準に与える影響

これまで、企業会計の動向、租税法会計の動向についてみてきた。ここでは、企業会計等の動向に伴う確定決算基準への影響、すなわち、会計基準のコンバージェンスが確定決算基準に与える影響について、これまでに指摘されていることを基本としつつ、整理しておくこととする。具体的には、①公正処理基準に関するもの(IFRS の特徴から生ずる時価評価(公正価値評価)及び原則主義に係るもの)、②損金経理の要件に関するものについてである。

(1) 公正処理基準に与える影響

会計基準のコンバージェンスによる公正処理基準に与える影響については、以下にみるように、IFRS の特徴から生ずる、時価評価(公正価値評価)によるもの及び原則主義によるものがありえよう。

イ 時価評価(公正価値評価)によるもの

IFRS の特徴の一つである時価評価(公正価値評価)の公正処理基準に与える影響については、すでにコンバージェンスがなされているわが国の会計基準をみることによって明らかとなるとして、要旨次のように説明されている²⁶⁾。

例えば、固定資産の減損会計では、割引前将来キャッシュフロー総額が帳簿価額を下回る場合に減損損失を認識することとされている。このように減損損失を認識するかどうかの決定には、将来キャッシュフローの見積りが要求される。つまり、将来予測が、会計処理に重要な役割を果たすことになる。

さらに、減損損失を認識する場合、減損損失の金額を測定する基準となる回収可能価額は、資産または資産グループの正味売却価額と使用

価値のいずれか高い方の金額とされており、前者の正味売却価値は、期末における市場価格を基礎として算定される金額であることから、市場の価格メカニズムを利用することになる。一方、後者の使用価値は、対象となる資産の将来キャッシュフローの割引現在価値として求められることから、将来キャッシュフローの見積りが必要になる。

したがって、固定資産の減損会計では、将来予測または市場の価格メカニズムに依存した会計処理が行われるということを、特徴としてあげることができる。

このような特徴は、減損会計だけに限られたことではなく、コンバージェンスを意識して設定された新しい会計基準に共通してみられる特徴である。

このように、IFRS の考え方を反映して、すでにわが国の基準として設けられているものに共通している特徴として、将来指向と市場指向がある。しかし、将来のことは誰にも正確にはわからないことから、将来予測に基づくということになれば、主観的な会計処理が行われることになる。また、市場価格に基づいて評価をすとしても、リーマン・ショック以降、市場取引が激減して流動性が低くなったものについては公正価値としての市場価格を入手できないという議論が行われているように、市場価格メカニズムに依存する会計もまた、主観的になる。

上記の説明にあるような時価評価（公正価値評価）による企業会計への影響を踏まえるとともに、他方で、課税所得金額の算定が、これまで客観的なもの（例えば、実現主義・取得原価主義）を基礎にしてなされていることを考慮すると、会計基準のコンバージェンスは、公正処理基準に小さくない影響を与えることとなる。

ロ 原則主義によるもの

IFRS のもう一つの特徴である原則主義の公正処理基準に与える影響については、要旨次のように説明されている²⁷。

この原則主義（プリンシプル・ベース）という概念に対立する概念としては規則主義（ルール・ベース）という考え方がある。そして、原則主義・規則主義の概念については、形式面と実質面の二つに分けて整理することができる。形式面においては、原則主義は会計基準では原則のみを定め、詳細な規則までは基準の中に置かない立場といえる。これに対して、規則主義は、詳細な規定までも基準の中に置く立場をとる。具体的には、ブライト・ライン(bright line)といわれる画定基準があるかないかという形で形式面での相違が現れる。

例えば、重要性の乏しい少額の減価償却資産については、資産計上して減価償却するのではなく、事業の用に供したときに全額費用計上する処理を認める場合に、わが国租税法の規定では、その重要性があるか乏しいかの判定基準として 10 万円という数値基準が明確に示されている。このように、10 万円未満の少額減価償却資産であれば、費用処理してもかまわないとして、具体的に示すのが規則主義である。

これに対して、単に重要性が乏しいものについては費用処理しても構わないと指示するのみで、具体的にいくらまでのものが重要性に乏しく、いくら以上のものを重要性があるとするのか示さないのが、原則主義である。

わが国の企業会計原則は、原則主義の考え方が現れた代表的なものになるが、それに対して、法人税法、法人税法施行令、法人税法施行規則、法人税基本通達は、規則主義の考え方が現れたものといえることができる。これが形式面での原則主義と規則主義の違いである。

実質面における原則主義と規則主義の違いに

ついてみると、原則主義は、財務報告の目的の達成を最優先する立場をとる考え方であるといえる。今日、財務報告の目的は、投資の意思決定に役立つ情報を提供することであるという点では、欧米諸国やわが国でも、ほぼ共通の認識となっており、投資の意思決定に役立つ情報を提供する会計処理を行うことが最優先されるのが、原則主義に基づく会計基準ということになる。

これに対して、規則主義の立場を取るならば、基準で定められた規定に準拠することが優先されることになる。規定に準拠した結果、仮に財務報告の目的が達成できないことがあっても、それは仕方がない、と考えるのが規則主義の帰結ということになる。

このように実質面と形式面とでニュアンスは変わってくるものの、いずれにしても、IFRSでは原則主義の考え方がとられているといわれている。その結果、基本的な考え方は受け入れ可能であるとしても、その考え方下では、個別の企業ごとに、具体的な会計処理や財務報告の手続を定めていくことが必要になり、会計実務の現場でそれをどのように適用していくのかという局面では、混乱の生じることが予想される。

以上の説明にあるように、原則主義の考え方下では、個別の企業が自ら具体的な会計処理等を定めることが必要になるが、その場合、同様の状況にある企業間にあっても具体的な会計処理等がまちまちなものとなることも十分に想定される。他方、課税所得金額の算定においては、公平な課税の観点から、規則主義の考え方によって画一的に、かつ、詳細に法人税法等に定められている。こうしたことを考慮すると、会計基準のコンバージェンスは、公正処理基準に小さくない影響を与えることとなろう。

(2) 損金経理要件に与える影響

これまでの確定決算基準に対する批判の多く

は損金経理に関するものであり、最近の会計基準の国際化に伴うものも同様であるとして、会計基準の国際化に伴い損金経理要件の廃止を含めた弾力的な見直しをすべきであるとの見解について、概略次のように説明されている²⁸。

損金経理は、外部取引を伴わないために裁量の余地のある内部取引や性格の曖昧な支出に係る金額を、法人の意思表示に従って確定させる必要から要請されている。その結果、企業会計は租税法の影響を強く受けることとなり、これまで企業会計の側面からは、これは「逆基準性」ないし「企業会計に対する税法の介入」として問題視されてきた。最近の論考をみても同様の考え方が示されている。

例えば、日本公認会計士協会の報告書²⁹は、確定決算主義の今後の方向性として、損金経理要件の廃止を含めた弾力的な見直しを提言している。そこでは、「損金経理要件の問題点（逆基準性及び税務メリットの放棄）」という項目を掲げて、減価償却を例にとり、次の点を指摘している。すなわち、「連結財務諸表は個別財務諸表の合算を基礎としているため、個別財務諸表においてIFRSと同じ考え方で減価償却費を計上した場合、個別財務諸表における逆基準性の問題は生じないが、税務メリットを享受できない可能性がある。一方で、個別財務諸表において法人税法基準による減価償却を行った場合には、これを連結修正仕訳においてIFRSに基づく減価償却費に修正しなければならない場合がある。この場合には税務メリットは享受できるが、IFRSに軸を据えた場合の個別財務諸表における逆基準性の問題が残り、日本基準とIFRSで減価償却に差が生じてしまうことになる。³⁰」

要するに、税務上のメリットを享受するために税法基準によって償却費を計上すれば、財務諸表の適正性が損なわれる等の事態が生じ、他

方、会計基準により減価償却を行えば、損金算入額が小さくなる場合が生じるとする。したがって、損金経理要件を廃止し、申告調整を認めるべきである、という主張である。

上記のような見解については、以上の説明に続けて述べられているように、これまで租税法の立場からは、法人税法が損金算入限度額までの償却を奨励しているわけではないこと、また、各企業の実態に見合った償却を法人税法が妨げているわけではないことから、基本的には法人の判断の自主性の問題であるとの考え方が示されてきたところであり、従来の議論とさして代わり映えしないもの³¹といえよう。

8 確定決算基準の課題

これまでの研究を踏まえて、最後に、会計基準のコンバージェンスがさらに推進された場合に、確定決算基準にはどのような課題が生ずることとなるのか、考察してみることとする。具体的には、①公正処理基準に関するもの、②損金経理要件に関するものについてである。また、その場合の会計基準のコンバージェンスの具体的な内容は、その範囲が広いものであり、租税法会計に対する影響が大きくなることを前提とする。さらに、課税所得金額の算定における収益の認識・資産の評価については、原則として実現主義・取得原価主義が維持されることを前提とする。

（1）公正処理基準に関する課題

イ 公正処理基準と法人税法等の規定との関係

はじめに、公正処理基準と法人税法等の規定との関係について、整理し、確認しておくこととする。

第一に、法人税法 22 条 1 項においては、課税所得の金額は、益金の額から損金の額を控除

した金額とする旨定められている。そして、法人税法 22 条 2 項においては、益金の額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、資産の販売等の取引で資本等取引以外のものに係る収益の額とする旨定められている。さらに、法人税法 22 条 3 項においては、損金の額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、①売上原価等の原価の額、②販売費、一般管理費その他の費用の額、③損失の額で資本等取引以外の取引に係るものとする旨定められている。最後に、法人税法 22 条 4 項が、法人の収益・費用等の額は、「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、と定めている。

第二に、公正処理基準の内容については、ここにいう『一般に公正妥当と認められる会計処理の基準』というのは、…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。客観的な規範性をもつ公正妥当な会計処理の基準といいかえてもよい。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³²、中小企業の会計に関する指針や、会社法、金融商品取引法、これらの法律の特別法等の計算規定・会計処理基準等であるが、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。³³とされている。

第三に、他方で、課税所得を算出するための益金および損金の計算については、法人税法および租税特別措置法によって、租税政策上の理由から多数の別段の定めがなされており、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準が大幅に修正を受けている。ちなみに、法人税法および租税特別措置法の益金および損金に関する規定は、この点で、①一般に公正妥当と認められる会計処理の基準を確認する性質のもの（例えば、資産の評価益の益金不算入の規定（法人税法第 25 条）等）、②一般に公正妥当と認めら

れる会計処理の基準を前提としつつも、画一的処理の必要から、統一的な基準を設定し、または一定の限度を設け、あるいはそれを部分的に修正することを内容とする規定（例えば、棚卸資産の評価に関する規定（法人税法第29条）等）、③租税政策上または経済政策上の理由から、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に対する例外を定める規定（例えば、受取配当の益金不算入に関する規定（法人税法第23条）、交際費の損金不算入に関する規定（租税特別措置法61条の4）等）、の三つに分類することができる³⁴。

第四に、以上の三点を総合すると、課税所得の金額の算定のための、益金または損金の額の計算において、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」に従って計算がなされることとなるのは、法人税法22条2項または同条3項にいう「別段の定め」がない場合に限られることになる。逆にいえば、法人税法22条2項または同条3項にいう「別段の定め」がある場合には、その益金または損金の額の計算については、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」に従って計算がなされる必要はなく、その別段の定めに従って計算がなされればよいことになる。

ロ 法人税法等の規定の点検・整備の必要性

現行法人税法等においては、収益・費用の認識、資産の評価については、原則として、それぞれ実現主義、取得原価主義の考え方がとられている。例えば、収益の認識については、「ある収益をどの事業年度に計上すべきかは、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従うべきであり、これによれば、収益は、その実現があった時、すなわち、その収入すべき権利が確定したときの属する年度の益金に計上すべきものと考えられる。³⁵」と解されており、実現主義を採用するものと考えられている³⁶。加え

て、資産の評価については、取得原価主義の考え方がとられており、その損益は、原則として、益金・損金の額に算入されないこととされている（法人税法第25条・第33条）。また、課税所得金額の算定においては、公平な課税の観点から、規則主義的な考え方により、その取り扱いが画一的に、かつ、詳細に法人税法等に定められている（そのような例としては、例えば、法人税法第31条に定められている「減価償却資産の償却費の計算及びその償却の方法」をあげることができよう。）。

このように、収益の認識、資産の評価について、原則として、それぞれ実現主義、取得原価主義の考え方がとられており、また、課税所得金額の算定において、その取り扱いが画一的に、かつ、詳細に法人税法等に定められているのは、前項の「7 コンバージェンスの確定決算基準に与える影響」の「(1) 公正処理基準に与える影響」でみたように、公平な課税の観点から、課税所得金額の算定は、客観的なもの（実現主義・取得原価主義、規則主義の考え方によるもの）を基礎にしてなされる必要があるという点にあると考えられる。

一方、会計基準のコンバージェンスが一層推進された場合には、同じく前項でみたように、上記の現行の法人税制の考え方とは相いれない考え方、例えば、会計処理における将来予測・市場価格に依存する考え方、原則主義的な考え方が、企業会計のより多くの項目で採られることとなろう。その場合には、公正処理基準に関係する現行法人税法の規定の点検・整備が課題となると考えられる。具体的には、会計基準のコンバージェンスがさらに推進され、現行の法人税制の考え方とは相いれない考え方が企業会計のより多くの項目で採られることとなった場合には、公平な課税の観点から、言い換えれば、実現主義、取得原価主義の考え方を堅持する観点から、また、規則主義的な考え方を堅持す

る観点から、公正処理基準に委ねることが適当でない項目については、項目ごとに法人税法等の規定の点検・整備が必要となると考えられる。

ハ 企業会計・租税法会計の調和の必要性

近年の企業会計の動向をみると、さまざま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と同調する、反対に、租税法会計とはかい離する、という傾向が顕著である。他方で、租税法会計においても、平成10年度の法人税法改正以降、それまでとは異なる考え方の下に、企業会計とはかい離した取り扱いがとられてきている。

しかしながら、企業会計と租税法会計の趣旨・目的は、本来的に異なっているものの、企業会計・租税法会計の双方とも、「会計」という手段を通じて会社（法人）の経済活動の成果（利益）を捉えようとする点では同じである。また、真実性、透明性及び明確性が要請される企業会計と租税法会計とは、ともに理念を共有しているとみることもできる。このような観点からは、両者の計算規定には著しい差異がないことが望ましく、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適当であると考えられる³⁷。

その意味では、租税法会計において、「6 租税法会計の動向」の項目で指摘した、政策的な側面を考慮してなされた各種引当金の廃止、減価償却資産償却の250%定率法の採用については、適正な期間利益（所得）の算定の観点、企業会計・租税法会計の調和の観点から、再検討が必要と考えられる。

(2) 損金経理要件に関する課題

イ 損金経理要件の廃止の見解

法人税法は、本稿の前半でみたように、課税所得の計算上、費用又は損失について損金算入

を認める場合に、減価償却資産の減価償却費など、多くの項目について損金経理要件を設けている。その意義は、法人が確定した決算において採用した費用又は損失に関する具体的な会計処理が適正な会計基準に従ってなされている限り、その計算を所得計算の上でみだりに変更してはならない（すなわち、申告調整は許されない。）とするものである。

損金経理要件については、これを廃止し、いわゆる申告調整方式による場合にも、損金算入を認めるべきであるという見解がある。その理由、根拠はさまざまであるが、次のような点が指摘されている³⁸。

- ① 法人税が申告納税方式を採用していることからみると、法人の内部取引に関する意思の確認を申告書の上で行うことも可能であり、必ずしも損金経理による必要はない。
- ② 企業会計と会社法会計の国際化が進行すると、会計基準と法人税法との乖離が拡大することとなり、損金経理要件が会計処理と税務処理の障害になるおそれがある。
- ③ 損金経理要件は、償却費や引当金の計上額などについて、企業会計上適正と認められる金額を超えて費用計上することの誘因となっており、税務が不当に会計に介入するという逆基準性の問題を生じさせている。

ロ 損金経理要件のあり方

損金経理要件については、上記のように、これを廃止し、申告調整方式を認めるべきであるという見解がある。しかしながら、この点については、次のことにも留意する必要がある。

- ① まず、申告調整方式を認める場合に生ずる、課税上の不都合な点についてである。課税所得の算定上、企業会計との調和をどこまで図るべきかは、立法政策の問題である。その立法政策を考える上で重要な点が経営者のインセンティブに与える影響である。一方

で、上場企業は、金融商品取引法に基づき、投資家に対して企業業績の開示が必要になる（ここでは、企業会計が用いられる。）。この場面では、企業の経営者としては、事業活動が好調で、利益が大きく出ていると表示するインセンティブをもつ。他方で、その企業は、法人税法に基づき、税務署に対して法人税の確定申告をする必要がある（ここでは、課税所得の算定が必要になる。）。そこでは、経営者としては、課税所得が小さいほど納付税額も小さくなることから、課税所得が小さいものとして申告するインセンティブをもつ。このように、企業会計の場面と課税所得算定の場面とでは、逆方向のインセンティブが働く。したがって、両者についてルールを揃えておくことで、経営者の行動に一定のしぼりがかかる。このようなことから、納税費用・徴税費用・政治費用の最小化の手段として確定決算主義が採用されているという理解が提示されている³⁹。なお、最近の実証研究によると、米国では、1990年代に会計上の利益と税務上の所得のギャップが拡大したという⁴⁰。有名な例では、エンロン社が、1996年から99年にかけて、課税所得をゼロと申告していたが、会計上の利益は23億ドルにのぼっていたという。これは、エンロン社の執拗なタックス・シェルター活動によるものである⁴¹。

- ② 次に、逆基準性の問題についてである。すなわち、いわゆる逆基準性の問題は、法人税法の基準にかかわりなく、企業会計の基準に従って適正な処理を行えば生じないことであり、法人税法が損金経理要件を採用していることは、論理的には関係しないと考えられる⁴²。例えば、減価償却費の額の計算に関していえば、すでに、上記「7 コンバージェンスの確定決算基準に与える影響」の「(2) 損金経理要件に与える影響」のか所で見た

ように、法人税法が減価償却費の損金算入限度額までの償却を奨励しているわけではないこと、各企業の実態に見合った減価償却を法人税法が妨げているわけではないことから、逆基準性の問題は、基本的には法人の会計処理に関する判断の自主性の問題であると考えられる。また、この点は、同じく上記「7 コンバージェンスの確定決算基準に与える影響」の「(2) 損金経理要件に与える影響」のか所でみた見解の内容からもわかるように、会計基準のコンバージェンスが進展し、企業会計と租税法会計とのかい離が一層拡大することとなった場合においても、同様のことがいえると考えられる。

以上のことを考慮すると、損金経理要件を廃止し、申告調整方式を認めるべきかどうか、という点については、慎重に検討される必要があるろう。

ハ 損金経理要件の再点検等の必要性

損金経理要件を廃止し、申告調整方式を認めるべきかどうか、という点については、前項で述べたように、慎重に検討される必要があろう。しかしながら、他方で、損金経理要件が設定されている個々の項目については、その内容に関して再点検の上、整備の必要があるように考えられる。

例えば、減価償却資産の償却費の計算においては、すでに見たように、平成19年度の法人税法の改正により、その定率法の計算上、いわゆる250%定率法が採用されている。この平成19年度改正後の減価償却制度については、「投資額の早期回収を図り、税制における国際的なイコールフットINGを確保するという政策的な色彩が強い。そうであるにもかかわらず損金経理を要件とすることで、企業会計上認められる償却額が法人税法上の償却限度額に達せ

ず、意図した政策効果を十分に実現することができない可能性が考えられる。また、法人税法上の償却限度額を企業会計上の償却額として採用する企業行動を招き、逆基準性の問題を拡大しているのではないかと指摘もある。⁴³⁾

損金経理要件が設定されている、このような項目については、適正な課税所得（企業利益）の算定の観点・政策効果の確保の観点から、再点検を行い、法人税法上の損金算入限度額を、適正な課税所得（企業利益）の算定のための部分とそれ以外の部分（政策的に設けられている部分）とに区分して、前者の部分についてのみ損金経理要件の設定を行うとともに、後者の部分については損金経理要件の設定は行わず、申告調整を認めるなどの整備を行うこととすることが適当と考えられる。

おわりに

本稿の後半においては、確定決算基準の課題、すなわち、①企業会計の動向、②租税法会計の動向、③コンバージェンスの確定決算基準に与える影響、\$確定決算基準の課題について整理し、考察してきた⁴⁴⁾。

繰り返しになるが、確定決算基準の課題となると考えられる点を述べると、次のとおりである。

第一に、会計基準のコンバージェンスが推進され、現行の法人税制の考え方とは相いれない考え方が企業会計のより多くの項目で採られることとなった場合には、公平な課税の観点から、言い換えれば、実現主義、取得原価主義の考え方を堅持する観点から、また、規則主義的な考え方を堅持する観点から、公正処理基準に委ねることが適当でない項目については、項目ごとに法人税法等の規定の点検・整備が必要となると考えられる。

第二に、企業会計と租税法会計の趣旨・目的は、本来的に異なっているものの、企業会計・

租税法会計の双方とも、「会計」という手段を通じて会社（法人）の経済活動の成果（利益）を捉えようとする点では同じである。また、真実性、透明性及び明確性が要請される企業会計と租税法会計とは、ともに理念を共有しているとみることにもできる。このような観点からは、両者の計算規定には著しい差異がないことが望ましく、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適当であると考えられる。その意味では、租税法会計において、政策的な側面を考慮してなされた各種引当金の廃止、減価償却資産償却の250%定率法の採用については、適正な期間利益(所得)の算定の観点、企業会計・租税法会計の調和の観点から、再検討が必要と考えられる。

第三に、損金経理要件については、これを廃止し、申告調整方式を認めるべきであるという見解がある。しかしながら、この点については、慎重に検討される必要がある。

第四に、損金経理要件が設定されている個々の項目については、適正な課税所得（企業利益）の算定の観点・政策効果の確保の観点から、再点検を行い、法人税法上の損金算入限度額を、適正な課税所得（企業利益）の算定のための部分とそれ以外の部分（政策的に設けられている部分）とに区分して、前者の部分についてのみ損金経理要件の設定を行うとともに、後者の部分については損金経理要件の設定は行わず、申告調整を認めるなどの整備を行うこととすることが適当と考えられる。

以上で、本稿はとじることとするが、今後これを発展させる形で、最後に触れた、損金経理要件が設定されている個々の項目のあり方について考察することとしたいと考えている。

- 1 秋峯晴男「確定決算基準の現状と課題(1)」『現代ビジネス研究』第3号、山梨学院大学現代ビジネス研究会、平成22年、3～20頁。
- 2 税制調査会『わが国税制の現状と課題－21世紀に向けた国民の参加と選択－』大蔵財務協会、平成12年、158頁。
- 3 伊豫田敏雄「法人税法の改正(一)」『改正税法のすべて』日本税務協会、昭和40年、100頁。
- 4 企業会計と租税法会計との関係について、品川芳宣教授は、「従来はトライアングル体制と称して、企業会計原則、商法及び法人税法間の調整が図られてきたが、企業会計の分野においてコンバージェンスが強調されてきたことと相反するように、トライアングル体制が軽視ないし無視されるようになってきた。この場合、企業会計基準と会社計算規則との間には、むしろ従前以上の歩み寄りが見られるようになってきているので、これら両者からなる企業会計と税法会計の対立関係へ変化しているものとも考えられる。」と述べている。品川芳宣「企業会計基準のコンバージェンスと法人税法の論点」『企業会計』61巻4号、平成21年、4頁。
- 5 日本租税研究協会税務会計研究会「税務会計研究会中間報告 企業会計基準のコンバージェンスと法人税の対応」『税財政の今後の課題と対応』日本租税研究協会、平成21年、263頁。桜井久勝『財務会計講義(第10版)』中央経済社、2009年、51頁。
- 6 日本租税研究協会税務会計研究会、前掲報告注5、263～266頁および「企業会計基準」、オンライン、「企業会計基準委員会：公益財団法人財務会計基準機構ホームページ」、インターネット、https://www.asb.or.jp/asb/asb_j/documents/accounting_standards/1_10.jsp(平成22年11月4日にアクセス)を参照した。
- 7 この点について、品川芳宣教授は、次のとおり述べている。「2002年に商法が改正され、会社計算規定が商法本法から法務省令へ移行した際、当時、国際基準との調和が図られつつある会計基準が、会社計算規定に容易に取り込まれることが予測されたため、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。…かくして、中小企業庁は、2002年6月、『中小企業の会計に関する研究会』の成果として、『中小企業の会計』を公表し、それを受けて、日本税理士会連合会が、2002年12月、『中小会社会計基準』を公表し、日本公認会計士協会が、2003年6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。しかし、これら3つの会計指針等が混在するようでは、利用者である中小企業にとってわかりにくいということで、2005年8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及び企業会計基準委員会の関係4団体によって、『中小企業の会計に関する指針』へと統一された。もっとも、このような中小企業のための会計指針が統一されたとはいえ、それが、2002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は今後の検証に委ねられているものと言える。」品川芳宣、前掲論文注4、5～6頁。
- 8 日本租税研究協会税務会計研究会、前掲報告注5、263頁
- 9 三井秀範「我が国企業への国際会計基準の適用について」『最新IFRS完全詳解』税務経理協会、平成21年、16頁。
- 10 日本租税研究協会税務会計研究会、前掲報告注5、266頁。
- 11 金融庁「我が国における国際会計基準の取扱いについて(中間報告)」金融庁、平成21年6月16日、オンライン、「金融庁ホームページ」、インターネット、<http://www.fsago.jp/news/20/20090616-1/02.pdf>(平成22年9月7日にアクセス)。
- 12 金融庁、前掲報告注11、10～13頁。
- 13 金融庁、前掲報告注11、13頁。
- 14 金融庁、前掲報告注11、16頁。
- 15 金融庁、前掲報告注11、16～17頁。
- 16 税制調査会「法人課税小委員会報告」税制調査会、平成8年11月。
- 17 税制調査会、前掲報告注16、24頁。
- 18 税制調査会、前掲報告注16、21～22頁。
- 19 税制調査会、前掲報告注16、22～23頁。

- 20 税制調査会、前掲報告注 16、11 頁。
- 21 税制調査会、前掲報告注 16、12 頁。
- 22 税制調査会、前掲報告注 16、25 頁。
- 23 この項目については、次の文献を参照した。尾原榮夫「平成 10 年度の税制改正について」『租税研究』582 号、平成 10 年、4～21 頁。小田嶋清治ほか「法人税法の改正」『改正税法のすべて』日本税務協会、平成 10 年、271～288 頁。
- 24 税制調査会「平成 19 年度の税制改正に関する答申」税制調査会、平成 18 年 12 月、3 頁。
- 25 この項目については、次の文献を参照した。石井道遠「平成 19 年度税制改正について」『租税研究』689 号、平成 19 年、28～40 頁。佐々木浩ほか「法人税法の改正」『改正税法のすべて』大蔵財務協会、平成 19 年、247～269 頁。
- 26 鈴木一水「会計基準の国際的共通化の法人税法への影響」『租税研究』721 号、日本租税研究協会、2009 年、92～93 頁。
- 27 鈴木一水、前掲論文注 26、92～93 頁
- 28 坂本雅士「FRS 導入と税務法制－確定決算主義の視点から－」『税務弘報』58 巻 13 号、中央経済社、127～128 頁。
- 29 日本公認会計士協会「会計基準のコンバージェンスと確定決算主義」日本公認会計士協会、平成 22 年 6 月 15 日、オンライン、「日本公認会計士協会ホームページ」、インターネット、http://www.hp.jicpa.or.jp/specialized_field/files/2-2-20-2-20101021.pdf（平成 23 年 9 月 16 日にアクセス）。
- 30 日本公認会計士協会、前掲報告書注 29、11～12 頁。
- 31 坂本雅士、前掲論文注 28、127～128 頁。
- 32 ここにいう「企業会計基準委員会の会計基準・適用基準等」には、原則として、会計基準のコンバージェンスによって設定される会計基準等も含まれることとなろう。
- 33 金子宏『租税法（第 16 版）』弘文堂、平成 23 年、283 頁。
- 34 金子宏、前掲書注 33、285 頁。
- 35 最高裁平成 5 年 11 月 25 日判決（民集 47 巻 9 号 5278 頁）
- 36 吉村政穂「国際会計基準と法人税法の整合性」『ビジネス法務』10 巻 1 号、中央経済社、平成 22 年、64 頁。
- 37 日本税理士会連合会税制審議会「企業会計と法人税制の在り方について－平成 19 年度諮問に対する答申－」日本税理士会連合会、平成 20 年、1 頁。
- 38 日本税理士会連合会税制審議会、前掲答申注 37、5～6 頁。
- 39 増井良啓「法人税の課税ベース」金子宏編『租税法の基本問題』有斐閣、平成 19 年、489～490 頁。
- 40 本稿の前半でも触れたように、アメリカ型の制度の下では、課税所得の計算上、いわゆる申告調整が容易であり、商事上の利益と税務上の所得の額を異にしようとする納税者にとっては便宜なものとなろうが、納税者の恣意的な利益（所得）計算を許すことにもなり、適正な課税所得の算定という点では、問題がでてくることも考えられる。
- 41 増井良啓、前掲論文注 39、490 頁。
- 42 日本税理士会連合会税制審議会、前掲答申注 37、6 頁。同答申は、上記本文の記述に続けて、「しかしながら、企業会計のみに従って会計処理をすることは、税制上の恩典を放棄することになる場合が多く、税法基準を考慮せずに会計処理を行うことは、実際には極めて困難である。このような会計実務の実情をみると、損金経理要件の下では、企業会計と法人税制の取扱いが相違する限り、逆基準性の問題は解消しないことになる。」と述べている。
- 43 日本租税研究協会税務会計研究会、前掲報告注 5、279 頁。
- 44 本稿脱稿後の平成 23 年 11 月 30 日、第 179 回国会において、平成 23 年度税制改正に係る法律案のうち、積み残しとなっていた法人税法等を改正するための法律案が成立し、法人税率の引き下げに併せて、課税ベース拡大の観点から、減価償却資産の償却方法について、本稿でも触れた、いわゆる 250% 定率法が 200% 定率法に改められている。