

財務会計と税務会計の接続に関する考察

Tax Accounting: Its Role in Financial Accounting

中 島 弘 人

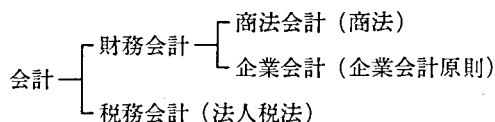
Hiroto Nakajima

はじめに

企業会計と税務会計は、その目的や理念において必ずしも一致するものではないが、今日の財務会計の生成は両者が密接に関連し、互いに影響を与え合って成熟してきているものと考えられる。

本稿では、企業会計原則に示される財務会計の指導的原理と、法人税の計算構造に示される税務会計の基本理念との両者の接点にスポットをあて、会計処理の実践の場における両者の依存関係を明らかにしてみたい。

「会計」の模式概念



§ 1. 財務会計と税務会計の計算構造

1. 財務会計と法人課税の関係

財務会計は、株主・債権者の保護とその利害調整のもと、配当可能利益の測定を目的とする商法会計と、投資者保護と適正な期間損益計算の計測を主なテーマとする証券取引法会計との調整的集大成であり、企業会計における対外的報告会計として、制度的に確立、成熟しつつある会計秩序であると考えられる。

これに対し税務会計は、それ自体として独立的、自己完結的な会計組織体をもつものではなく、例えば税務会計独自の会計帳簿、あるいは独自の税務財務諸表などの作成原理は存在しない。

しかし税務会計には、公平にして適正な租税負担の配分を内容とする課税公平の租税理念が根底にあり、そのためには会計の恣意性の排除、計算

の客観性の指向が要求され、また、租税当局と納税者との利害調整、産業・社会政策に対する配慮や行政執行上の便宜性の考慮など、もろもろの要請を税務会計は充足するものでなくてはならない。

財務会計又はその果実である財務諸表は、記録と慣習と判断の総合的表現であるといわれる。財務会計が制度的な法規範、公正なる会計慣行によって成熟しつつある会計組織体であるとはいえ、租税理念の立場からすれば、企業会計における会計慣習と会計判断をそのまま無批判的に容認しえない要素が多分に存在する。

かくて税務会計とは、一般に公正妥当と認められた企業会計の原理を尊重しながらも、財務会計の原則に準拠して計算された企業利益をそのまま課税所得とするのではなく、租税理念を充足するための実行手段である税法からの諸規制によって、この企業利益に修正を加え、誘導的に課税所得を計測することを主な内容とする会計機構であるといえることができる。

2. 法人税法22条にみる税務会計の骨格

財務会計に対する税務会計の依存と調整の具体的な関連は、法人税の課税標準である各事業年度の課税所得の計算に関する法人税法22条の規定において要約的に表現されているものとする。

法人税法22条の骨子は、

- ① 内国法人の各事業年度の所得の金額は、当該事業年度の益金の額から当該事業年度の損金の額を控除した金額とする。
- ② 内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、当該事業年度の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、役務の提供、その他の取引で、資本等取引以外のものに係る当該事業年度の収益の額とする。(以下、本稿における下線は筆者)

③ 内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、当該事業年度の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、次に掲げる金額とする。

ア. 当該事業年度の収益に係る売上原価、完成工事原価、その他これらに準ずる原価の額

イ. 当該事業年度の販売費、一般管理費、その他の費用（償却費以外の費用で、当該事業年度終了の日までに債務の確定しないものを除く）の額

ウ. 当該事業年度の損失の額で、資本等取引以外の取引に係るもの

④ ②に規定する当該事業年度の収益の額及び③各号に掲げる金額は、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。

この規定中に明示されている税務会計における基本的構造部分を列挙してコメントしておく。

⑦ 商法その他の法令の規定に基づいて法人が定めた営業年度を、そのまま、税法上の課税所得の計算期間と一致せしめている。

④ 一般に公正妥当な会計処理基準を尊重する趣旨の規定をおき、財務会計による損益計算に税法上の法的規範を与えている。

(注) 1 税法と企業会計との調整意見書（以下調整意見書という）(昭.41)：「納税者の各事業年度の課税所得は納税者が継続的に健全な会計慣行によって企業利益を算出している場合には、当該企業利益に基づいて計算するものとする（後略）旨の規定を設けることが適当である。」

⑦ 益金、損金は税法独得の用語であるが、内容的には、売上等の収益の額から、これらに対応する売上原価、販売費・管理費等の費用の額を控除して、課税標準となる所得の額を計算するのであり、財務会計における企業利益の計算と基本的には同一システムに乗るものである。一般に公正妥当な会計処理の基準を尊重する立て前からすれば、あえてこの種の規定を設けるまでもないとも思えるが、例示的、確認的な意味において③各号の項目が掲げられているものと解したい。

⑤ 課税所得の概念としては、かつては純財産の増加を包括的に捉える純財産増加説が有力であったといわれる。

しかし、前掲条文に表われた課税標準の計算体系は、

$$\text{益金(収益)} - \text{損金(費用)} = \text{利益}$$

という損益法的思考によるものであり、

$$\text{期末財産} - \text{期初財産} = \text{利益}$$

という財産法的体系を示していない。

近代会計理念が適正な期間損益計算の実現を主要な命題とする損益法的思考に重点を移してきている実情において、税務会計における所得概念も、純財産増加分という捉え方から、近代的な損益法に基づいて計算される所得概念へと変化してきていることがうかがわれるのである。

⑧ 条文中の「別段の定め」は、財務会計と税務会計との関係において、決定的に重要な意味をもつ。

適正な財務会計の基準に従って計算された企業利益を前提とし、租税目的の見地からする税法独自の理念から、これに所定の計算的規制を加え、課税所得を誘導、算出するという計算方式については前述したところであるが、この「別段の定め」はこの税法独自の計算的規制の具体的内容をなすものと考えられ、端的にいえば「別段の定め」は税務会計の主要な実践的計算要素をなすものと考えることができる。

「別段の定め」について项目的に詳述するのは、本稿の目的とするところではないので、次にその内容を典型的に分類するに止めておく。

- a. 財務会計では明示されていないが、税法理念から企業の任意に委ねることが適当でないもの（例えば減価償却、諸引当金等の限度計算、寄付金、交際費等の規制）
- b. 財務会計では特に問題とされない事項であっても、租税目的の見地から規制が必要とされるもの（例えば租税回避行為に対する否認措置等）
- c. 財務会計では認められる原則であっても、租税理念と相容れないものについてはこれを排除する規制（例えば保守主義的経理処理の

抑制等)

- d. 産業、経済政策的な立場に基づいて、租税政策上、特に配慮を必要とするもの(例えば租税特別措置法に定められる特例等)

§ 2. 企業会計原則と税法理念の接点

1. 企業会計原則と財務会計

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、一般に公正妥当と認められたところを要約したもの」(前文)であるが、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」とする規定が設けられているとおり、企業会計原則は財務会計の指導的原理を構成するものと考えられる。

ところで、税務会計における課税所得の計算も公正妥当な会計処理の基準に従って算出された企業利益を基本とするものであることは前述したとおりであるが、その企業会計の諸原則の中には、租税理念に立脚した税務会計の中にそのまま共同的に準拠しうる原理、税務会計においてはむしろ強調されねばならない原理、両者には開差があって調整的に補正が加えられなければならない原理等が混在している。

以下、企業会計原則における指導的原理をピックアップし、これと税務会計理念とのかかわり、それらにまつわる諸々の会計処理の実践の態様等について整理してみたい。

2. 企業会計原則と税務会計

第一 一般原則

一、真实性の原則

企業会計は企業の財政状態及び経営成績に関して、真実な報告を提供するものでなければならない。

これは財務会計を貫く基本思想である。ここにいる真实性の意味は、会計諸規範、公正な会計慣行の範囲内で許容される、いわゆる相対的真實性を意味するものとされているが、税務会計が企業会計を基本的に尊重する立場をとり、しかも租税

理念を全うすべきものである以上、真實性の原則はより重要な意味において税務会計の中核的原理をなすものといえる。

すなわち、税務会計において最も排斥される会計行為は、粉飾決算、利益の過少表示など、会計事実の仮装隠ぺいによる租税回避行為や、期間損益を歪める利益操作的な会計処理であり、これらの会計行為が著しく真實性を損うものであることは明らかである。この意味からすれば、税務会計上の真實性の原則は、単なる会計事実の真實性、利益計算の真實性を越えたものとして、独自の意味をもつ原則となる。

以下、真實性の原則に関連し、税務会計の基本的理念を構成する諸原理について列挙、論述してみたい。

(1) 実質課税の原則

税務会計における実践的運用において、特筆、強調されねばならない基本原理である。租税公平の理念等から、経済行為の外見的表装にとらわれず、その奥にひそむ経済的実態に着目して、真実の所得者が誰であるか、取引の経済的実体が何であるかを探り出し、課税のターゲットを見極めようとする税法独自の基本的態度を示す。

(注) 2 法人税法11条：「資産又は事業から生ずる収益の法律上帰属するとみられる者が単なる名義人であって、その収益を享受せず、その者以外の法人がその収益を享受する場合には、その収益はこれを享受する法人に帰属するものとして、この法律の規定を適用する。」

また、その経済行為自体はいわゆる契約自由の原則により、法形式において違反するものでないとしても、その経済的実体が表見的事実と異なる場合(たとえば低廉譲渡の経済行為に贈与の実質が含まれているのではないかなど)、税法はその実質をきびしく追求する。

(2) 同族会社の行為計算否認の原則

同族会社とその役員又は関係会社間においては、通常の取引にはありえない不合理、不自然な経済行為がしばしば行われるが、それがたとえ事実反したのではなく、法律的にも成り立つものであろうとも、「これを容認した場合には、法人税

の負担を不当に減少させるような結果になると認められるものがあるときは」公正な租税政策運営上、これを認めないとする「同族会社の行為又は計算の否認」(法人税法132条)の原則がある。

二、正規の簿記の原則

企業会計はすべての取引につき、正規の簿記の原則に従って、正確な会計帳簿を作成しなければならない。

真実性の原則を技術的に補完する原則であり、財務会計構築上の基礎構造部門をなす。

商法32条1項には会計帳簿と貸借対照表の作成義務がうたわれ、同33条2項には貸借対照表が会計帳簿に基づいて作成されなければならない旨規定されているように、商法会計においても正規の簿記の計算技術に基づく、誘導法による損益計算体系が明らかにされている。

正規の簿記とは複式簿記が予定されており、税務会計においても基本的に同様である。

(1) 重要性の原則と税務会計との調整

企業会計原則において、正規の簿記の原則、明瞭性の原則、財務諸表の表示等に関連して、重要性の原則〔注解1〕が掲げられている。

企業会計の実践において、いたずらに精密であることは、費用と効果を評量した場合、実際的でない場合が多い。企業会計の目的は企業の財務内容を明らかにし、利害関係者の判断を誤らせないようにすることにある。従って、重要性の乏しいものについては、本来の厳密な会計処理によらないで、簡便な方法によることも正規の簿記の原則に反するものではないとして、〔注解1〕では数個の事例が挙げられている。

税務会計においても、このような実務上の要請から、課税上弊害がない次のような項目については簡便な処理が認められ、企業会計における重要性の原則と妥協的調和がはかられている。

- ① 前払費用の資産計上の弾力化(支払時損金計上)
- ② 少額減価償却資産、少額繰延資産の支払時損金計上
- ③ 事務用消耗品、少額副産物、作業屑等の資産計上の弾力化

④ 原価差額調整の弾力化

⑤ 棚卸資産の取得に関する少額付随費用の損金計上

三、資本取引・損益取引区別の原則

資本取引と損益取引を明瞭に区別し、特に資本剰余金と利益剰余金とを混同してはならない。

株主等からの資本提供と、営業活動から生じた利益とを区別することにより、適正な期間損益の算定を求める企業会計の基本思想である。

税法においても、資本に対して課税することは所得課税の本質からみて妥当でないとの見地から、前掲法人税法22条の規定でみたとおり、各事業年度の所得の金額の計算上、資本等取引に係るものは除外されている。

しかし、貸借対照表の資本の部の表示様式の相違に端的にあらわれているように、商法会計、企業会計、税務会計の間では、資本取引の概念について若干の相違があり、私見によれば、会計理論上、三者の調整の最も遅れている部分と思われる。

(1) 資本等取引の概要

税法上の資本等取引とは資本金と資本積立金の増加又は減少を生ずる取引とされるが、資本積立金とは株式払込剰余金、減資差益、再評価積立金の資本組入額、合併差益等、商法上の資本準備金、企業会計原則上の資本剰余金と内容的にはほぼ照応する部分が多い。

しかし、企業会計原則における資本取引は、株主等からの資本提供以外のものを資本剰余金として認めない商法又は税法における資本取引概念よりもかなり範囲が広い。すなわち、企業会計原則では、資本的支出に充てられた在庫補助金、建設助成金、工事負担金、資本補填を目的とする贈与剰余金、債務免除益、保険差益等、資本助成的な資産の受贈益は、本来的には企業の利益を構成するものではないとして、その他の資本剰余金として位置づけている。いわば資本補填の役割を果たすものは資本取引であり、これらを配当可能利益として社外流出せしめるのが妥当であるかどうかの点で、資本取引か損益取引かを律するのが、企業会計原則の基本的理念と考えられる。

(注) 3. 調整意見書(昭.27):「保険差益は財産損失の補填である限り、会計理論上においても租税理論上においても、真の意味における所得を構成するものでないことは明らかである。(中略)とくに著しい貨幣価値変動の発生した時期においては、固定資産の帳簿価額と保険金との間に相当の差額を生ずるのは当然である。この差額は、元の固定資産の再建設のために再投資される限り、単に損失を補充したにとどまり、何人も利得するものではない。この種の保険差益は(中略)会計理論上、資本剰余金であることについては疑問の余地はない。」

一方、税法では資本概念を対資本主との関係に限定してとらえ、企業主資本としての法律上の手続きを踏まない、その他の者からの贈与的な金銭等の受入れについては、会計理論上はともかく、資本概念の外にあるものとして、課税益金として把握するのを原則的な態度とする。たとえば無償による資産の譲受けや低額譲受けにおける実質的受贈部分の益金算入の規定が法人税法にも明定されている。

また、商法では、これらの資本提供を配当可能利益の源泉と考えて、資本に計上することを認めていない。資本の浸蝕を極力防止しようとする保守的性格の強い商法理念を考えれば、この資本概念に関する企業会計原則との乖離はかなり奇異に感ぜられる。

(注) 4. 調整意見書(昭.41):「(前略)税法においては株主のみが資本の提供者であるとする考え方を堅持して「その他の資本剰余金」を資本積立金とは認めていない。

このことについては、企業会計原則と税法の思考の根底が基本的に異なっているのであって、税法に対しては今後さらに、企業会計原則の考え方を検討することを希望する(後略)。」

(2) 資本概念と会計処理の調整

上述のように税法においては、受贈的要素の強い資本提供について、課税益金を構成するものとする原則を堅持しながらも、その利益の性質、利益供与者の目的等を勘案し、主として政策的見地から数多の調整的処理方法が設けられている。いわゆる圧縮記帳による課税繰延の措置がその代表的なものである。

つまり、国庫補助金、建設助成金等に対して課税するとすれば、その交付目的が損われ、災害に対する保険金に課税するとすれば、失われた資産の再取得が困難になる。圧縮記帳は受贈的資本によって取得した資産の実際の取得価額から、これら資本相当額を減額(圧縮)し、減額分を損金算入することにより受贈益相当額と相殺して、即時課税となる益金をひとまず消去する。以後、圧縮された取得価額を基として計算される減価償却費を通じて、なし崩しに課税を実現していくという課税の繰延べが行われることになる。

圧縮記帳に関し、調整意見書(昭.27)では、「会計処理の見地からいえば、かかる圧縮記帳は資産をその現実の取得価額を以て記帳せしめず、交付された国庫補助金を財務諸表に記載することを阻止するものであるから、公正表示の原則に反する好ましくない会計処理方法であるといわねばならない。かかる会計処理方法の強制は税法が企業の会計方法そのものを支配することに他ならない」として批判していた。

しかし、企業会計原則も数次の改訂を経て、現行ではその〔注解24〕において、「国庫補助金、工事負担金等で取得した資産については、国庫補助金等に相当する金額をその取得原価から控除することができる」として、税法における圧縮記帳の処理により、資産の貸借対照表価額の表示を認めるに至っている。

一方、圧縮記帳方式が財務諸表の公正表示を歪めるとする意見に対しては、税法でも損金経理方式に代えて、利益処分方式によって損金算入が可能となる措置も講ぜられている。

四、明瞭性の原則

企業会計は財務諸表によって、利害関係者に対し必要な会計事実を明瞭に表示し、企業の状況に関する判断を誤らせないようにしなければならない。

課税所得計算の基礎となる企業の財務諸表に関しては、利害関係者の一員たる国家、地方公共団体等課税当局においても、最も関心の深いところであり、その明瞭性について強い要請がある。

企業会計原則〔注解1-2〕において、重要な会計方針の開示に関する提言がなされており、た

例えば、たな卸資産や有価証券の評価方法、減価償却の方法、引当金の計上基準など、重要な会計事項は財務諸表に注記することが求められているが、これらは税務会計上の処理と最も深く係りを持つものである。

五、継続性の原則

企業会計はその処理の原則及び手続きを毎期継続して適用し、みだりにこれを変更してはならない。

企業会計における相対的真實性を支える実践的要請である。企業会計原則〔注解3〕において、一つの会計事実¹に二つ以上の会計処理の選択が認められている場合、「企業が選択した会計処理の原則及び手続きを毎期継続して適用しないときは、同一の会計事実について異なる利益額が算出されることになり、財務諸表の期間比較を困難ならしめ、この結果、企業の財務内容に関する利害関係者の判断を誤らしめることになる。従って、いったん採用した会計処理の原則又は手続きは、正当な理由により変更を行う場合を除き、財務諸表を作成する時期を通じて継続して適用しなければならない」と提言している。

税務会計においては、課税の公平性あるいは徴税技術上、数多の会計処理方法を無制限に認めることは困難であるが、しかし、企業の個別的事情をできるだけ尊重し、特定の範囲で選択しうる会計処理基準を定め、その選択にあたっては継続適用を条件として許容するとしている事項が極めて多い。

恣意的計算や利益操作の排除、適正な期間損益の計算という税務会計の最大の理念を実現するための大きな役割を担うのが継続性の原則であり、この原則は企業会計におけるよりもむしろ税務会計において、数段、強調されるべき大原則と考えてよいであろう。

(注)5. 調整意見書(昭41)：「(前略)税法の各種の規制は企業会計をゆがめ、又、企業の実態に即応しない結果を生ぜしめるので、これを大幅に緩和することとし、可能な限り、課税所得の計算を継続性を重視した企業の自主的判断に基づく適正な会計処理にゆだねることが適当である。(中略)税法が企業利益を基礎とするために

は、企業が自ら適正な会計方法によって会計処理を行うことはもちろん、会計方法の継続的適用を特に厳守し、適正な企業利益の算出に努力しなければならない。」

また、企業会計原則では、正当な理由によって会計処理の方法に重要な変更を加えたときは、これを財務諸表に注記することを指示しており、正当な理由とは、経済状況の変化、法令の改廃、企業目的の変更、より合理的な方法の発見などが挙げられている。

税務会計では、会計処理基準の変更を許容する条件として、さらに税務署長の許可を要するなど、正当理由の濫用を規制する措置が講ぜられている。

六、保守主義の原則

企業の財政に不利な影響を及ぼす可能性がある場合には、これに備えて適当に健全な会計処理をしなければならない。

見込の収益を計上してはならないが、見込の費用は計上しなければならないとする思想であり、収益又は費用の計上について期間利益を内輪に計上することを認める実務的な原則である。特に商法においては債権者保護の立場から、低価主義や繰延資産の限定など、保守主義的經理規定が多く設けられている。

しかし、企業会計における保守主義は、他の諸原則のように無条件、至上のものとして認めるのではなく、〔注解4〕において「企業会計は予測される将来の危険に備えて、慎重な判断に基づく会計処理を行わなければならないが、過度に保守的な会計処理を行うことにより、企業の財政状態及び経営成績の真實な報告をゆがめてはならない」として、真實性の原則を損うことを戒めている。

いわば見込みの費用の計上を許容する保守主義の原則は、費用の認識において債務確定基準をとる税法原則とは、本来的には相容れないものがある。しかし、保守主義的性格を有する多くの重要な会計方法が財務会計のなかに定着しているという事実があり、税務会計においても、税法理念に著しく背反しない限りこれを容認し、財務会計と調和的な会計措置が講ぜられている。

以下に述べるように、資産評価における低価基準の認容、諸引当金の計上基準、割賦販売等の回

取基準の認容等がその事例として挙げられよう。

(1) 資産評価における低価法の問題

商法会計も企業会計も税務会計も、資産評価には取得原価主義が採用され、評価益、評価損を計上することは原則として認められていない。投下費用の期間配分による損益計算目的のためには、取得原価が基本とならなければならないからである。

株主、債権者の利害調整を念頭におき、資産の財産価値にも配慮する商法では、流動資産については回復不能の場合の低価法の強制、回復不能でない場合の低価法の選択適用、上場株式にもこれを準用、取引所相場なき株式は財産状態が著しく悪化したときは相当の減額、固定資産については毎期「相当ノ償却」をなすとともに、予想しない減損を生じたときは相当の減額をすること、金銭債権については取立不能見込額を控除すること等の財産評価に関する多くの規定が定められている。

企業会計原則も、たな卸資産の評価、有価証券の評価について、子会社株式を除き、商法における低価法の強制又は選択適用と同趣旨の処理方法が示されている。

企業会計原則連続意見書では、低価主義は販売実現の前に評価損が計上され、対応する収益が存在しないので、期間損益計算の見地からすると、合理性をもたない面があるが、各国において古くから行われてきた慣行的評価思考であり、現在でも実務界から広く支持されている、と述べている。

税務会計においては、上記のように定着した会計慣行の一部を認め、回復不能と認められる減損で、商法において強制評価減が適用される場合については、原則としてこれを容認する。しかし、棚卸資産等の評価減については、災害で著しい減損を生じた場合等に限定がなされ、又、上場有価証券の評価損が損金計上を認められるためには、その価額が帳簿価額の概ね50%を下回り、かつ、近い将来その回復が見込まれない場合等という実務的限定がなされている。

また、金銭債権の取立不能見込が現実化した貸倒損失の計上についても、相手方において破産、会社更正法の適用の場合等、詳細な実務的処理指針が設定され、過度な保守主義的会計処理の濫用

に歯止めがかけられている。

(2) 諸引当金の会計基準

将来、発生が予測される費用又は損失で、当期間に帰属すると見込まれる金額については、これを予め見積って、各会計期間の費用として割りつけるという会計処理が、財務会計において慣行として定着している。

企業会計原則〔注解18〕では引当金について、①将来の特定の費用又は損失であって、②その発生が当期以前の事象に起因し、③発生の可能性が高く、④その金額を合理的に見積ることができる場合には、当期の負担に属する金額を当期の費用又は損失として引当金に繰入れるものとし、製品保証引当金、売上割戻引当金、返品調整引当金、賞与引当金、工事補償引当金、退職給与引当金、修繕引当金、特別修繕引当金、債務保証損失引当金、貸倒引当金等がこれに該当すると述べている。

いわばこの会計基準は保守主義の原則に裏うちされつつ、むしろ発生主義会計に根ざした近代会計理念たる期間損益計算のための費用配分の原則や、費用収益対応の原則を色濃く顕現しているものと考えられる。

一方、商法会計においては、「特定ノ支出又ハ損失ニ備フル為ノ引当金ハ其ノ営業年度ノ費用又ハ損失ト為スコトヲ相当トスル額ニ限り之ヲ貸借対照表ノ負債ノ部ニ計上スルコトヲ得」(商法287条2)と規定し、従来、解釈上不明瞭であった利益留保性引当金の計上はすべて排除すべきことが明らかにされている。もともと商法理念では、正確な期間損益の計算というよりも、債権者保護のための保守主義的思考から、債務性のある見越費用は引当金としてではなく、当然に負債の部に計上することを要請するものであるから、この引当金規定では債務性のない引当金の計上の条件が明らかにされたものと考えられている。

税法においては、損金の額に算入すべき費用の計上基準は、償却費を除いて「当該事業年度終了の日までに債務の確定しないものを除く」と明定されており、引当金のような費用の見越計上は本来的には容認されない性質のものであろう。

しかしながら、発生主義会計のもとで、損益の期間帰属の問題を追求するためには、その計算に

ついて客観的な経験値の裏付けがあり、また、当期収益に対応し、かつ、翌期以降の支出が確実であるなどの根拠が認められる場合には、合理的な計算基準によって引当金の設定を認めることは、税務会計においても適正な課税所得の計算上、むしろ必要ではないかと考えることができる。

ところで、各種引当金の具体的な計算基準については、商法規定に指示はなく、公正なる会計慣行にゆだねられることになるが、企業会計においても具体的な提言に乏しく、もっぱら、企業の自主的計算に依存する姿勢となっている。

(注) 6. 企業会計上の個別問題に関する意見書第2で、退職給与引当金の設定に関しては、退職金費用の期末配分の基準や、同引当金設定の方法として将来支給額予測方式、期末要支給額計上方式、現価方式等、税法計算ともやや通ずる、具体的な計算基準が示されている。

そこで税法では「別段の定め」として、上記企業会計原則で例示されている引当金のうち、退職給与引当金等6項目に限定して、企業の恣意的計算の排除と公平の原則の理念のもとで、それぞれの引当金について、各企業、各業種に共通する最大公約数的な計算基準を設定し、引当金繰入額の損金計上限度額の計算が法定されている。

また、税法上の「別段の定め」として、引当金に類するものに、価格変動準備金を始めとする各種の準備金の計上に関する租税特別措置法の規定や、特別法上の準備金の規定が設けられているが、これらの準備金は特定支出としての蓋然性が引当金の場合よりも低く、利益留保的な性格の強いものが多い。商法においては、利益留保性引当金の計上は排除されており、企業会計原則もその〔注解18〕の後段で、発生の可能性の低い偶発事象に係る費用又は損失については引当金を計上することはできないとしているのであり、租税特別措置法上の準備金をそのまま引当金と同類に財務表示することは、会計理論上妥当でない面が確かにある。これらは税務行政上、特定の政策目的の配慮が徴税目的や会計理論を超越して設けられたものと考えられ、会計理論、租税理論の何れからも例外的な措置と認められるものであろう。

(注) 7. 負債性引当金等に係る企業会計原則注解の修正に関する解釈指針(昭.57):「租税特別措

置法上の準備金であっても、その実態が修正後の企業会計原則〔注解18〕に定められる引当金に該当すると認められるものについては損金処理方式により、負債の部に計上することが妥当である。しかしながら、その他の準備金については、これを負債の部に計上することは適正な会計処理とは認められないことになったので、利益処分方式により資本の部に計上しなければならないことになる。」

引当金に関する会計処理については、資産の評価項目である貸倒引当金、債務性のある引当金はもとより、税法上の引当金、準備金についても、前掲〔注解18〕に定める4項目の条件を具備するものであれば、企業会計上の引当金として、負債の部に計上されることになるが、然らざるものは利益処分方式により資本の部に計上し、任意積立金として社内留保処理すべきことが要請されており、税務会計上も概ねこの方式を選択する道が開かれている。

(3) 損益発生認識基準と保守主義

財務会計上の収益の認識基準は損益計算書原則で後述するとおり、発生主義を限定した実現主義を基本原則とするものであり、商品に関してはその移転に関する対価の受授関係が成立したときとする販売基準が定説となっている。

しかし、商品等の販売に関しては、割賦販売、延払条件付販売等、世上、特殊な販売形態をとる場合も極めて多い。これらの販売形態は代金支払が分割払で、回収期間が長期にわたり、貸倒れの危険性も高いなどの特性により、代金回収時を以て収益の実現を認識する回収基準又は支払期限到来主義が、健全な企業会計の慣行として定着している。

税務会計においても、課税適状等を考慮し、収益認識に関する引渡基準の例外として、割賦販売基準、延払条件付販売としてその具体的計算指針が示され、この会計慣行を容認する措置が講ぜられている。

(4) 繰延資産と保守主義

繰延資産について企業会計原則では「将来の期間に影響する特定の費用は、次期以後の期間に配分して処理するため、経過的に貸借対照表の資産

の部に記載することができる」と規定している。将来の期間に影響する特定の費用とは、①既に代価の支払いが完了し、②又は支出義務が確定し、③これに対する役務の提供を受けたにもかかわらず、④その効果が将来にわたって発現するものと期待される費用（〔注解15〕）をいう。さらに企業会計原則で特徴的なのは、特定の臨時巨額の損失についても、繰延経理することが容認されていることである。

このように繰延資産は他の資産項目と異なり、換金能力の点から考えられる財産性については、全くこれを具有するものではない。しかし、これらの支出は、その効果が次期以降に及ぶものであることに着目し、それが企業の継続的な収益活動に有効な性質のものである限り、これを当期のみに属する費用とせず、経過的に資産の部に計上し、その効果が及ぶ期間を基にして適正な償却を行ってゆくという会計処理が、繰延資産の会計思考である。

繰延資産の会計処理は、ある意味では正に費用配分の原則を色濃く映し出しているものと思われるが、株主、債権者保護を目的とし、適正な配当可能利益の範疇を定めたい商法の立場では、これら支出済の費用を資産として計上することに対しては元来同意し難いものがあつた。しかし、期間損益計算の会計理念が滲透するにつれて、商法において認められる繰延経理の範囲も順次広げられ、現行では創立費等8種類の繰延資産が限定列挙され、企業会計原則と同様、計上については企業の意味にまかせる任意規定の形がとられ、計上した場合は3年ないし5年の短期償却が強制される。

税法においては主に租税目的の立場から、繰延資産の範囲がかなり広く定められている。すなわち、商法等で定められた8種類の他、「法人が支出する費用のうち、支出の効果がその支出の日以後1年以上に及ぶもの」として、公共的施設の負担金、資産を賃借するための権利金等、税法独自の数種類の繰延経理が法定され、それぞれについてその支出の効果が及ぶ期間の計算方法が定められている。

このように税法では、繰延資産に該当する費用である限りは、繰延経理を行うことが強制されており、支出の効果が及ぶ期間を基として、規則的

な償却を行うことにより、費用の期間配分をなすべきことが要請されている。

(注)8. 調整意見書(昭.41):「繰延資産については企業会計原則上、いかなる支出を繰延資産として計上すべきかについては、必ずしも明確な基準が示されていないので、これについては、企業会計原則において明らかにする必要がある。(後略)」

七、単一性の原則

株主総会提出のため、信用目的のため、租税目的のため等、種々の目的のために異なる形式の財務諸表を作成する必要がある場合、それらの内容は信頼しうる会計記録に基づいて作成されたものであって、政策の考慮のために事実の真実な表示をゆがめてはならない。

財務諸表作成に関する基本思想であつて、形式の多元性はある程度許容しても、実質は一元でなければならないとする、形式多元、実質一元の原則である。

税務会計においても、課税所得の計算の基礎となる利益は、企業の財務諸表に示されたところによるのであるから、それが事実の真実な姿をゆがめるものであってはならないことは当然である。

(注)9. 法人税法74条2項:「確定申告書には、当該事業年度の貸借対照表、損益計算書その他大蔵省令で定める書類を添付しなければならない。」

第二 損益計算書原則

一、発生主義の原則

損益計算書原則一・A:すべての費用及び収益はその支出及び収入に基づいて計上し、その発生した期間に正しく割当てられるように処理しなければならない。

ただし、未実現収益は原則として当期の損益計算書に計上してはならない。

前払費用及び前受収益はこれを当期の損益計算書から除去し、未払費用及び未収収益は、当期の損益計算書に計上しなければならない。

発生主義に対応する一つの会計思考は現金主義

であるが、期間損益の適正計算を命題とする近代財務会計においては、取得原価主義を基本として、減価償却、貸倒見積り、諸引当金の設定、諸経過勘定の処理など、多くの見積りの要素が不可避的に介入するものであり、従って、現金主義は近代企業会計に妥当し得ないことは明らかである。

このように発生主義は財務会計の根底をなすものであるが、税務会計においても、課税標準の計算が一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に基づくものであって、税法上のこの立場は個人課税においても基本的に同様である。

(注)10. 所得税法36条(収入金額)：「その年分の各種所得の金額の計算上、収入金額とすべき金額又は総収入金額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、その年において収入すべき金額とする。

所得税法37条(必要経費)：「(前略)必要経費に算入すべき金額は総収入金額に係る売上原価、販売費・管理費等(中略)、(償却費以外の費用でその年において債務の確定しないものを除く)の額とする。

ただし、税法には公平理念や課税技術上の問題があるので、発生主義の段階に限定がなされており、収益については販売基準(実現主義)、費用については債務確定基準が本則とされている。

また、発生主義の延長線上にある引当金等の見積り計算については「別段の定め」によって、限度額計算の具体的規制が設けられている。

前払費用等の経過勘定項目は、まさに期間損益測定のための会計処理であって、技術的には正規の簿記の決算整理事項に組み込まれているものである。これらは公正なる会計処理として、税務会計においても原則的に尊重されているものとする。

ただし、経過勘定項目については、企業会計原則〔注解1〕で示されているように、重要性の原則が適用される場合があり、税務会計においても企業会計と協調的調和が計られていることは前述したとおりである。

なお、これらの経過勘定項目のうち、未収収益については、企業会計上の保守主義の原則とからんで、税務会計との間に反発、調整の経緯があった。

(注)11. 調整意見書(昭.27)：「(前略)税法は、財貨又は役務の給付により対価たる債権の確定し

た未収金勘定と、役務はすでに行われたが、未だ対価の確定しない勘定(たとえば後払運賃のごとき)たる未収収益勘定との間に明確な計算上の区別を認めないのである。いかなる場合にも収益の計上を強制するのは行きすぎであるから、税法においても健全な会計慣行を容認し、未収収益に対する発生主義適用の例外を認めることが望ましい。」

損益計算書原則〔注解5〕：「未収収益は一定の契約に従い、継続して役務の提供を行う場合、すでに提供した役務に対して、未だその対価の支払を受けていないものをいう。従って、このような役務に対する対価は時間の経過に伴い、すでに当期の収益として発生しているものであるから、これを当期の損益計算に計上するとともに、貸借対照表の資産の部に計上しなければならない。」

二、費用収益対応の原則

損益計算書原則1・C：費用及び収益はその発生源から従って明確に分類し、各収益項目とそれに関連する費用項目とを損益計算書に対応表示しなければならない。

企業会計における適正な期間損益計算のための前提をなす原則と考える。

法人税法22条において、損金の額に算入すべき金額について「当該事業年度の収益に係る売上原価」、「当該事業年度の販売費、管理費」と規定しているとおり、損金の各事業年度への帰属関係について、費用、収益の厳密な対応関係の組立てが要請されており、費用、収益対応の原則はむしろ税務会計においてこそ、その重要性が強調されるべきものと考えられる。

三、実現主義の原則

(1) 売上高の認識

損益計算書原則三・B：売上高は実現主義の原則に従い、商品等の販売又は役務の給付によって実現したものに限る。ただし、長期の未完成請負工事等については、合理的に収益を見積り、これを当期の損益計算に計上することができる。

収益、費用の認識時点について、企業会計では

発生主義の基準を根底におきながらも、特に収益の認識についてはこれを限定して、実現主義の原則に基本を求めている。

実現主義とは収益認識の時点が販売が実現したとき(販売基準)、すなわち、商品の移転に対する対価の成立が立証されたときとするものである。収益について発生主義の適用を考える場合、たとえば製造中の製品等についても価値増殖の事実が発生しているのであるが、実現主義は発生段階に販売という限定を設けている。このことは収益発生の実証性、収益の処分可能性、計算の客観性などをふまえた、いわば保守主義のひとつのあらわれと考えることができる。

(注)12. 調整意見書(昭.27):「税法上においては権利確定主義をとっているので、販売基準における「販売」の意義は法律的に権利の移転することをさすものと解釈されるきらいがある。しかし商取引における販売行為の態様およびその意味は極めて複雑であるから、健全な商慣習上、販売の履行として一般に認められている事実については、税法上においても権利確定主義に拘泥することなく、これを認めることが望ましい。」

企業会計における実現主義の原則は、会計の実践の中で極めて自然に、かつ、公正妥当なものとして受け容れられてきた慣行であり、税務会計においても基本的態度として、可能な限りこれを尊重しようとする。ただ、公平原則などの租税理念から、権利確定主義、販売基準といった、かなり弾力性のある処理基準のフリーゾーンをある程度限定し、実務上の具体的基準として、収益の計上については原則として、ものの引渡しを以てその認識時点とする引渡基準が設定されており、これは税務会計上の中心的指針とされている。

この引渡しについても、業態、慣行によって様々な態様があり、事実認定の問題の惹起する余地もあるのであるが、出荷、発送、検収基準等が慣行として定着しているため、税務会計上も継続適用を条件として、これらの何れかを選択することが認められている。

(2) 収益に関する特殊な認識基準

① 割賦販売基準

(損益計算書原則三・B〔注解6〕)

割賦販売については長期分割払であることから、代金回収上の危険率が高いので、収益の認識を慎重に行う必要があり、販売基準に代えて、割賦金の回収期限の到来の日又は入金の日を以て、売上収益実現の日とすることが認められていることは前述のとおりである。

これは引渡基準の例外をなすものであり、利益の繰延を認める結果となるものであるが、税法においても課税適状等を考慮して、この会計慣行を容認し、損益計上について割賦基準の計算規定を定めている。

また、税法では、割賦販売に類似する特殊な譲渡形態として、延払条件付販売についても、その計算の特例が定められている。

(注)13. 調整意見書(昭.27):「税法上の割賦基準は(中略)、割賦金の支払期限の到来のときを以て、入金の有無にかかわらず、その実現のときとみなすとしているが、これは発生主義の適用に弾力性を認めないもので、健全な会計慣行の発展を阻害するおそれがある。」

調整意見書(昭.41):「割賦販売収益については企業会計原則上、入金主義(いわゆる回収基準)のみが認められているが、税務上認められている支払期限到来主義をも認めることが妥当であると考えられる。」

② 工事進行基準

(損益計算書原則三・B〔注解7〕)

長期の請負工事に関する収益の計上については、決算期末に工事の進行程度を見積り、適正な工事収益率によって、工事収益の一部を当期の損益計算に計上する工事進行基準を選択することが、企業会計上、公正な会計慣行として認められている。

大規模工事等、建設期間が2以上の会計期間にわたる場合、完成引渡時点で収益を一括計上するのは、各期間の業績を正當に反映するとはいえない面がある。そこで長期工事については、期間損益計算の比較性、請負価額の確定性、進行に必ず代金収入による利益処分可能性などの要因が考慮され、実現主義又は引渡基準の例外ではあるが、合理的に各期間の発生損益を見積って、工事損益を計上するというのが、工事進行基準の企業会計上の定着理由である。

税務会計においても、徴税理念上、これを排斥するいわれはなく、この見積り収益の計算方法として、企業会計で提言されている期間比率による方法、原材料比率による方法、原価比率による方法等のうち、税法では原価発生割合によって、工事損益を計算する方法が規定されている。

第三 貸借対照表原則

一、減価償却と資産の貸借対照表価額

(1) 正規の減価償却と税法基準

貸借対照表原則五：貸借対照表に記載する資産の価額は、原則として当該資産の取得原価を基礎として計上しなければならない。

資産の取得原価は、資産の種類に応じた費用配分の原則によって、各事業年度に配分しなければならない。有形固定資産は当該資産の耐用期間にわたり、定額法、定率法等の一定の減価償却の方法によって、その取得原価を各事業年度に配分しなければならない。(後略)

減価償却については、商法34条2項において毎期、規則的な「相当ノ償却」をなすべきことが要請されている。

また、企業会計原則と関係諸法令との調整に関する連続意見書では「減価償却の最も重要な目的は適正な費用配分を行うことによって、毎期の損益計算を正確ならしめることにある。このためには減価償却は所定の減価償却方法に従って、計画的、規則的に実施されねばならない。利益に及ぼす影響を顧慮して、減価償却費を任意に増減することは、右に述べた正規の減価償却に反するとともに、損益計算をゆがめるものであり、是認しえないところである」と述べているが、この意とするところは、税務会計の理念をそのまま代弁している感さえある。

このように減価償却は財産評価の問題と同時に、損益計算にも深く係っており、減価償却費の計算が正しく行われることによって、商法の目的とする配当可能利益の適正な大きさも決定し、企業会計の命題である適正な期間損益の計算も可能となるのである。

ところで、商法における減価償却に関する規定は甚だ不十分で、「相当ノ償却」の具体的な計算に関しては、もっぱら会計理論に委ねられることになる。一方、前記連続意見書にいうところの「所定の減価償却方法」については、企業会計原則〔注解20〕において、定額法、定率法、級数法、生産高比例法、償却基金法、取替法などが例示され、連続意見書第3(昭.35)に、それぞれの計算方法について、一応のパターンが示されている。

ところで、各期間の減価償却費の計算の基礎となる要素は、取得原価、耐用期間、残存価額などで、特に後の二要素については見積りの要因が極めて強いものであって、この合理的な決定は企業会計においても極めて困難であろうと思われる。

税法においては耐用期間については「減価償却資産の耐用年数等に関する省令」によって、固定資産の種類に応じて詳細に定められており、残存価額については一律取得価額の100分の10(実務的には100分の5)と規定されている。減価償却の方法についても、定額法、定率法等が法定されており、これらの各要素によって、損金算入限度額の計算がなされることになっている。

企業会計側の要望によれば、残存価額について取得価額の10%とする一律の規定を改め、個々の資産の特殊性を考慮すること、耐用年数については法定耐用年数の一律の規定を標準耐用年数としての指示にとどめ、企業の自主的判断要素を重視すること、償却方法についても定額法、定率法等に限定せず、公正な会計慣行に属する他の方法も認めるのが望ましい、などの意見があげられている。

(注)14. 企業会計原則と関係諸法令との調整に関する連続意見書第三(昭.35)：「固定資産の耐用年数は物質的減価と機能的減価の双方を考慮して決定されねばならない。(中略)今後における耐用年数の決定に際しては、機能的減価の重要性を認め、過去の統計資料を基礎とし、これに将来の趨勢を加味して、できるだけ合理的に機能的減価の発生を予測することが要求される。」「固定資産の耐用年数には一般的耐用年数と企業別の個別的耐用年数とがある。(中略)個別的耐用年数は各企業が自己の固定資産につき、その特殊的条件を考慮して自主的に決定したものである。(中略)

現在、わが国では税法の立場から定められた一般的耐用年数のみが行われているが、企業を単位とする個別的耐用年数の制度を確定し、わが国の減価償却制度を合理化する必要がある。」

減価償却の計算要素に関する企業会計の意見は、その理想において異議をさしはさむ余地はない。しかし、会計の実践において、減価償却の計算を企業の内部的意識決定に委ねるとすれば、実際問題として主観的要素が強く働き、これを妥当とする客観的証拠を見出すことは困難であろう。企業間の負担の公平、会計処理の簡明化等の立場から、具体的で最大公約数的な税法上のとりきめは、企業会計の実践の上からも益するところは小さくないものと思われる。

税法が確定決算基準を採用し、減価償却費の損金経理を要求していることもあって、現在では、ほとんどすべての企業が税法基準に依拠している実情である。

(注)15. 調整意見書(昭.41):「(前略)現状においては各企業が自ら合理的な耐用年数を直ちに設定することは困難であると考えられるので、税法において、このような取扱いがなされることを一般的に期待することは目下のところ、実情に添わないと考えられるが、合理的と認められる耐用年数を企業自ら定めた場合には、税法としてもこれを認めることが妥当であり、そのための方途を税法に規定しておくことが望ましい。(後略)」

税法においても、企業の個別的事情を全く考慮しないというのではなく、特定の場合には税務署長の認めるところにより、耐用年数の短縮、特別な償却方法の選択など、特殊事情に応じた計算ができるように配慮されている。

(2) 正規の減価償却と特別償却

税務会計においては、主として産業・経済政策上の立場から、租税特別措置法等の規定によって、各種の特別償却費の損金算入が認められている。元来、期間損益の適正計算を重視する企業会計においては、「正規の減価償却の見地から、税法における任意償却制度を改め、企業が正規の減価償却制度を採用することを促進するように規定を改めるべきである(連続意見書(昭.35))とする思想がその根底にある。従って、特別償却についても会

計理論上の正規の償却計算による減価償却費と異なり、本来の費用配分の原則によるものとは認め難いとする見地に立つ。むしろ特別償却費は当期の発生費用としての性質を持つものではなく、再投資のための引当金的な性格を有するものであるから、適正な期間損益計算を阻害しないで、これを会計処理に織り込むためには、利益処分方式により表示するのが合理的であるとする提言を行っている。

また、特別償却費が商法の「相当ノ償却」に当たるか否かについても、商法理論上、当然問題があるとされている。

税務会計上の対応として、現在では特別償却費について損金経理を強制する処理を改め、利益処分により特別償却準備金として経理することが認められている。

租税政策は、単なる財源確保の手段としてのみでなく、企業の投下資本の流動化を促進し、投資の奨励、技術革新、公害対策、雇用政策、中小企業対策等、経済・産業政策上の手段としても重要な役割をもつものであり、そのためには場合によっては徴税理念を犠牲にする措置もあり得ることに留意したい。

二、貸倒引当金の理論と計算

貸借対照表原則五・C:受取手形、売掛金その他の債権の貸借対照表価額は、債権金額又は取得価額から正常な貸倒見積高を控除した金額とする。

諸引当金に関する一般的理論については、前掲保守主義の項目で述べたところであるが、貸倒引当金については、商法34条3項で「金銭債権ニ付イテハ其ノ債権金額ヨリ取立ツルコト能ハザル見込額ヲ控除シタル額ヲ超ユルコトヲ得ズ」と特に規定し、企業会計原則や意見書においても格別にふれるところが多い。

特に商法ではいわゆる債務性のない引当金に関する287条2の規定の文言が「計上スルコトヲ得」とする任意的意味をもつにくらべ、商法285条4の2項では「金銭債権ニ付取立不能ノ慮アルトキハ取立ツルコト能ハザル見込額ヲ控除スルコトヲ要ス」として、金銭債権の評価において取立不能見込額の控除を強制している。ここでの目的は、

正確な期間損益の計算というよりも、債権者保護に基づく保守主義的見地から、確実な配当可能利益の計算を行うということにあるように思われる。

企業活動が信用取引を前提として営まれる限り、ある程度の貸倒れ損失の発生は避けられないところであるから、会計理念としては、できるだけ正確に当期業績としての利益を測定するためには、貸倒れ確定前であっても、将来における貸倒れの危険を合理的に見積って、当期の損失として計上することが妥当な会計処理であるとする見地に立つ。

ところで、このように重要な会計事項である取立不能見込額の計算について、商法には何等の具体的な指示がなく、これももっぱら公正な会計慣行に委ねられることになる。

企業会計においては、調整意見書(昭41)(注解15)で、「貸倒引当金の繰入額の合理的な算定方式としては、企業の過去の貸倒率に基づいて算定する方式、各債権の回収可能性を個別に検討して貸倒見積額を定める方式等が考えられる」と述べ、債権の評価について「税法においては貸倒引当金への繰入額の計算については、画一的な基準を設けているが、企業の合理的な算定基準による自主的経理を認めることが望ましい」と要望している。

税務会計においては、公平原則や客観性の原則のほか、会計における実践の可能性を考慮して、計算方法に限定を設け、企業の営む主たる事業の種類別に定められた一定率を債権額に乗じて計算する方法と、過去3か年の貸倒れの実績率を債権額に乗じて計算する方法の何れかを選択して、繰入限度額を算定すべき規定が定められている。

三、棚卸資産の評価

(1) 棚卸資産の評価の意義

貸借対照表原則五・A：商品、製品、半製品、原材料、仕掛品等のたな卸資産については原則として購入代価又は製品原価に引取費用等の付随費用を加算し、これに個別法、先入先出法、後入先出法、平均原価法等の方法を適用して算定した取得原価をもって貸借対照表価額とする。

企業会計における期末棚卸資産の評価は、上記

原則の表現にみられるとおり、貸借対照表価額を決定する手段として行われるというニュアンスが強くあらわれている。

税務会計においては、法人税法29条で売上原価の「算定の基礎となる当該事業年度終了の時に有するたな卸資産の価額」と規定しており、そこには財産計算のための棚卸評価ではなく、誘導法による損益計算の一過程としての棚卸評価の意味がより鮮明にうち出されている。

すなわち、売上原価＝期首商品棚卸高＋期中商品仕入高－期末商品棚卸高の方式は、損益計算書原則三・Cでも明示されているが、当該事業年度の収益に対応する売上原価の計算のためには、未確定項目である期末棚卸資産の評価が不可欠の計算要素となるのであって、期末棚卸資産の評価が財産法的会計処理のためのものではなく、損金の額に算入する売上原価の計算のためのものであることが、法文上、明らかによみとれるのである。

このように、棚卸資産の期末評価は、当期の製造、販売にかかる製造原価又は売上原価を決定する要素をなすものであるとともに、期末棚卸資産の貸借対照表価額、すなわち次期以降の製造原価又は売上原価として繰越される棚卸資産の価額を決定するものでもあって、原価配分のための重要な手続きといえる。

ところで、この棚卸資産の評価方法については、企業会計原則では〔注解21〕において、個別法、先入先出法、後入先出法、平均原価法、売価還元原価法等が例示され、又、製品等の製造原価については、適正な原価計算基準に従って、予定原価又は標準原価を適用して算定した原価によることとされている。

また、調整意見書(昭41)でも各種の評価方法が挙げられ、それぞれについて解説がなされ、税法に対する要望として、課税上著しい弊害がない限り、一般に認められたすべての会計方法を認めるべきであるとする意見が表明されている。

税務会計においては、企業会計の要望する広範な評価方法をそのまま容認するのではなく、最終仕入原価法等8種類の原価法と低価法が法定され、継続適用を条件として、いずれかを選択することができることとされている。しかし、企業独自の業態にも配慮し、税務署長の個別承認を経て、特別

な評価方法を採用しうる余地が残されており、税務と企業会計の調整がはかられている。

(2) 製造原価と原価計算の問題

① 棚卸資産の評価損

棚卸資産に関する評価損の処理については、貸借対照表原則5・Aただし書以下で、棚卸資産の時価が取得原価より下落した場合は、時価をもって貸借対照表価額とする方法を選択できること、また、時価が著しく下落し、回復不能と認められる場合は、時価をもって貸借対照表価額としなければならないことが規定され、低価主義の適用が明示されている。

また、その〔注解10〕では、評価損の処理に関する指針として、「品質低下、陳腐化等の原因によって生ずる評価損については、それが原価性を有しないものと認められる場合には、これを営業外費用又は特別損失として表示し、これらの評価損が原価性を有すると認められる場合には、製造原価、売上原価の内訳科目又は販売費として表示しなければならない」と述べている。

税務会計における評価損計上の基準については、災害による棚卸資産の著しい品質低下、著しい陳腐化その他の条件が明らかにされているが、企業会計でいうところの原価性の有無に関する認識基準について、若干の問題が存するように思われる。

② 原価に算入する費用の問題

製品の評価額は企業の原価計算によって算出された製品製造原価を基礎とする。

税務会計上、原材料等の仕入に伴う付随費用や直接費は、当然にその取得価額に含め、間接費については製品、半製品の場合は製造間接費に、仕入商品については管理・販売費に計上するのが原則とされるが、企業会計では間接費的要素の強い費目については、別途、費用計上することも認められており、両者の間に明確な統一がはかられていない。

費用を製造原価に含ましめるか、非原価項目として処理すべきかは、当然に損益計算に異なる影響を及ぼす。製品原価を構成するものは、実現した売上に対応する部分は当期の費用となり、売上に対応しない部分は期末棚卸資産として翌期以降の費用に繰延べられるからである。

企業会計では費用の処理について画一的に規定せず、企業が合理的基準によって処理している場合にはこれを認めるべきであるとする要望を調整意見書等で表明している。

(注)16. 企業会計と関係諸法令との調整に関する連続意見書第四(昭.37):「生産品の製造原価と製造原価以外の費用とのボーダーラインにある費目を製品原価とするか、期間費用とするか、ならびに販売過程で生ずる費目を製品原価とするか期間費用とするかについては、企業の適正な判断にゆだねるべきである。」

税務会計における処理上の指針として、原価に算入しないことができる費用としては、臨時偶発的な性格の強い費用、従業員特別償与、特定の試験研究費、借入金利子等、数項目が例示されているが、税務処理の実践の場においては、企業会計と見解を異にするケースが多いものと思われる。

③ 原価差額の調整の問題

原価差額の処理について企業会計においては、連続意見書第四でも述べられているように、予定原価又は標準原価を適用することによって、適正に決定された生産品原価について、原価差額が合理的に僅少である場合、これを生産品の貸借対照表価額とすることが認められている。ただし、原価差額が僅少でない場合には、差額調整を行った後の原価を貸借対照表価額とすることとなる。

原価計算の方法について税務会計上は原則的に実際原価によるのであるから、原価差額が発生した場合は当然にこれを売上原価と棚卸資産とに按分賦課する処理が必要となる。ただし、重要性の原則の立場から、税務会計では材料受入価格差異を除いて、その他の原価差異は按分調整をせず、当年度の売上原価に賦課することができる取扱いとなっている。

§ 3. 財務会計と確定決算主義

1. 税務会計の影響力

わが国会計制度の生成発展の足どりは、上述でうかがえたとおり、財務会計と税務会計の調整と歩み寄りの歴史であるといっても過言でなからう。

昭和42年には法人税法に会計慣行を尊重すべき

旨の規定が設けられ、昭和49年には商法にも会計慣行の斟酌規定が設けられて、企業会計尊重の姿勢がうち出された。

税務会計は課税所得の計算原理ないし計算方法を税法だけで完結的、網羅的に規定することをせずに、税法理念からする「別段の定め」の部分を除き、公正妥当な会計処理である財務会計の計算体系を基本的に尊重する形をとっていることは前述のとおりである。この基本的な姿勢においては、税務会計の基礎構造としての財務会計主導のシステムは明らかに存在するところである。

しかし、財務会計における会計理論は私見によれば理想論的要素が強く、企業会計の実践の場、会計処理の実務の場面においては「力不足」の感を否めない。

税務会計は租税理念と徴税技術の観点から抽象論で終ることは許されない立場にある。かくて、実勢として、財務会計の計算そのものの段階に税務会計の影響力が強く滲透し、いわば財務会計それ自身の領域に税法が介入、定着してきている傾向が強く現われていることは否定しえない。この傾向を具体的に促進する役割を演じているのが、「確定決算主義」である。

2. 確定決算主義の意義

法人税法2条26号の定義によれば、損金経理とは「法人がその確定した決算において費用又は損失として経理すること」をいい、同74条1項では確定申告は「確定した決算に基づき」課税標準等及び税額等を計算した申告書によって行われなければならない旨を規定している。

確定した決算とは法人の最高意思決定機関である株主総会の承認を経た(又は会計監査人の適法意見と取締役会の承認をうけて株主総会に報告された)決算をいう。

企業会計上の取引には、売上、仕入、経費支払等、外部的、客観的な証拠によって記録される外部取引と、減価償却、引当金・準備金の設定、圧縮記帳、評価損の計上等、法人の内部的な意思決定により発生する内部取引とに分類される。

これらの内部取引と、特定の外部取引(たとえば役員退職金の損金算入や割賦販売等特殊な損益計上基準の選択等)については、税法では損金経

理を条件に損金算入を認め、その損金算入を確定した決算に係らしめている。

従って、近代会計理論上も基本的に重要な会計事項であるこれらの内部取引等について、税務会計では明確かつ具体的な計算規定を設けるとともに、これらの費用又は損失が税務会計上の費用又は損失として認められるためには、確定決算における損金経理が条件とされているのであり、たとえば実務の手続きである申告修正等によって、これを変更することは認められていない。

このように、現実的な意味において、税務会計が財務会計の実際を拘束する傾向を強めていることは否定しえない。

(注)17. 調整意見書(昭41):「税法が損金経理を内容とする確定決算基準の適用を拡大して、企業会計上、費用と認められない項目についてまで、損金経理を要求していることは妥当でない。すなわち、企業会計原則上、利益剰余金に属するとみられている価格変動準備金等について、税法がその繰入額の損金経理を要求することは、企業会計上妥当でないと考えられる。」

3. 確定決算主義の効用

税務会計による経理基準が、会計理論と相容れない部分があるので、財務会計における税務会計の影響力は好ましいものではないとする見解がある。

確かに、税務会計の財務会計への滲透において、企業会計の理念を根本から阻害するものがあるとすれば、会計制度全般に及ぶ改革が必要視されてくるであろう。しかし、会計制度の歩みは財務会計と税務会計の調整、歩み寄りの歴史であると考えられるとおり、税務会計の要請するところが財務会計上の理念や会計処理と全く相反するもので、互いに根本的に受け容れ難いとする部分があるのかどうか、私見によればこれを見出すことは困難である。根本理念において、税法の公平の原則、客観性の原則等による適正な期間損益の計算の達成は、そのまま財務会計の指導理念とするところでもあろう。

このような状況を認識したとき、上記の内部取引等に係る、いわゆる決算調整事項について、これを確定決算に織り込むことにより、税務会計上

の処理と企業会計上の処理が一致をみることになれば、経理処理の多元化、財務諸表の多元化という実務上の煩さ性が回避されることになり、これは会計の実践の場における極めて大きなメリットというべきであろう。

また、税務会計の要請する処理基準がおおむね一律的であって、企業の経営内容の実態を表わし難いとする批判も多いが、公正なる会計慣行という大枠が存在するとしても、会計処理の基準を各企業の自主的な判断に委ねる場合には、公平理念を阻害する懸念とともに、企業間の比較可能性が損われるという弊害を招くことにもなる。

さらに、確定決算主義は租税回避行為を防止するとともに、企業財務の健全性を担保する効用をも有するとする説もある。たとえば、減価償却について、企業会計上は定額法を、税務会計上は定率法を適用するとか、割賦損益につき、企業会計上は通常の販売基準を、税務会計上は割賦基準を採用するなど、企業会計では多くの利益を計上して配当など社外流出を行いながら、税務計算上は法人税の回避を企てるなどの不健全な行為は、確定決算主義によって防止することが可能となる。

おわりに

最近、会計基準の国際的調和の見地から、わが国の会計制度は大きな変革を迫られている。先進各国が導入を検討している国際会計基準に対応するため、企業会計審議会では株式公開企業の会計

基準の根本的な改革に着手すると伝えられる。その際、商法、証券取引法、税法に基本的に一つの決算で対応する確定決算主義は、先進各国の会計制度と調和させる上の最大のネックになっているといわれており、この三法をそれぞれに別の基準を設ける欧米型の会計制度に改めることが大きな検討課題とされている。

この会計制度の見直しは「調整」ではなく、「改革」であり、極めて多くの難問に直面するであろうことは明らかである。

現行の確定決算主義による会計制度は、これを弾力的運用により存続し、企業の経営内容の国際比較を容易にするためには、別途、国際会計基準の導入による開示制度の新設を検討するという漸進策を考慮することも、難問打開の一つの道ではなかろうか。

参考文献

武田昌輔著「新講税務会計通論」東京森山書店
(1985年)

富岡幸雄著「税務会計学」森山書店(昭和61年)

泉美之松著「法人税の読み方」東京教育情報センター
(1980年)

体系会計諸則集 白桃書房(1983年)

最新企業会計諸則集 東京教育情報センター
(1988年)

中村利雄：わが国における確定決算基準について
(税研 No.44, No.45)

(なかじま ひろと 助教授)

(1993. 3. 26 受理)