

企業会計と税法との関係について

——確定決算主義の議論を中心に——

立教大学 坂本ゼミナール

森岡 俊 永田 亮 高松加奈子 倉持まゆみ 佐久間裕基 落合恵美
小暮一己 長井忠夫 湯浅佳那子 石塚亮二 小冷和也 佐野圭司
藤木雅仁 星山康元 松坂 望 山口拓人 澤村香織 平松智史

目次

問題提起

第一章 企業会計と税法との関係に関する諸類型

第二章 わが国における企業会計と税法との交渉

第三章 わが国の法人税法における確定決算主義

第四章 日米の比較とわが国の法人所得課税の方向

結語

参考文献

問題提起

企業会計と税法、わが国における両者の関係は果たしてどこへ向かっているのだろうか。近年では、会計ビッグバンとよばれる一連の会計制度改革、そして1998（平成10）年度の法人税制の改正により、わが国の企業会計と税法は、互いに相容れない道を突き進み始めたように思われる。わが国では長年にわたり、会計上の確定決算に基づき所得を算定する、いわゆる確定決算主義を採ってきたのだが、今やその確定決算主義を堅持する

必要性についても議論をよんでいる。このまま乖離の方向へ進むことが適切であるのか、また、確定決算主義とはどう向き合っていくのか、といった問題はいまだ未解決のままである。本稿では、わが国の企業会計と税法の関係がどのような経緯を経て今日に至るのかを考慮しながら、両者がどのような関係を築いていくべきなのかという今後の展望について論究する。

具体的には次の内容からなる。まず、第一章で、OECDの報告書に基づき、企業会計と税法の関係について認識を明確にする。第二章では、わが国における両者の交渉の歴史、そして現状を把握する。第三章では、わが国の課税所得計算の特質ともいえる確定決算主義を取りあげ、その批判についても検討する。そして、第四章において、最も会計と税法が乖離しているといわれるアメリカとの比較を通じて、今後のわが国の方向性を考察する。

第一章 企業会計と税法との関係に関する諸類型

1. はじめに

本章では企業会計と税法との関係という考察に入る前に、世界各国の比較を通じて企業会計と税法についての認識を明確にしておきたい。ここでは、経済協力開発機構（OECD）の会計基準作業部会によって作成された「税法と財務報告との関係（The Relationship between Taxation and Financial Reporting: Income Tax Accounting）」に基づき、企業会計と税法との関係について世界各国の状況を把握していく。

このOECDによる報告書は第一部と第二部の二つに分けられている。まず、第一部では分類の仕方とその分類による違い、その分類により各国がどのカテゴリーに当てはまるかということを記述してあり、そして、第二部では世界各国の所得税の現状と、申告調整主義国（separate

reporting countries) と確定決算主義国 (uniform reporting countries) では所得税においてどのような違いがあるのかといったことについて述べている。

2. OECD会計基準調和シリーズ第3号「税法と財務報告との関係」における類型

第一部においては、財務報告と税法との関係の問題を解決するためにOECD加盟国¹⁾によって採用されている方法を要約し、加盟国がそれぞれ採用している方法を述べている。しかし、その分類の仕方は恣意的であると述べられている [OECD (1987),p.10]。大まかに三つの方式で分けることが可能である。

一つ目は会計実務が税法規定によって大きく影響を受ける方式である。これはノルウェーで採用されている方式である。この方式の下では会計原則に一致して作られる財務報告はかなりの程度、税法規定に影響を受け、企業は帳簿に税法規定に反することを記載することはできない [p.9]。

二つ目は財務報告と税務申告の分離方式である。この方式はアメリカ、イギリス、オランダ、デンマークで採用されている。財務報告と税務申告は原則的には相互作用しない。また、二つの会計が分離独立しているので、帳簿記録は会計原則に従って作成されるが、税務申告のための計算が別に行われるので、複雑になる場合があると述べられている [p.10]。

三つ目は特定の税務目的のためのものを除いて、財務報告の表示が会計原則に基づいている方式である。この方式を採る国では財務報告が一般的な会計原則によって作成されている。その中には、フランス、ドイツ、イタリア、ポルトガルのように財務報告と税務報告の間にかなり密接した関係を持つ国がある。

上述したが、この分類は恣意的な要素を持つ。例を挙げると、二つ目の分類で記したアメリカは財務報告と税務申告が最も独立している国である

が [p.10]、ある部分においては相互作用する場合がある。後入先出法 (last-in first-out method; L I F O) がそれにあたる。また、オランダにおいても、分類と実際の状況は多少の相違がある。このことはオランダが O E C D の報告書によって、財務報告と税務申告の分離方式を採っている国と分類されているにも拘らず、税の報告書が企業行動の真実かつ公正な概観を持つように、会計原則によって影響を受けているということの意味している [p.10]。ノルウェーでは、専門家グループが政府に対して、固定資産の減価償却に関する財務報告と税法の関係について、分離システムを採るべきであるという報告書を提出したと述べられている [p.11]。その主な理由として、まず、企業への課税は財務報告に基づくべきであるという考え方がある。加えて、財務報告は会計原則を受け入れることによって作成されるべきであるという考え方が存在している。ノルウェーでは当時でも、課税所得を財務報告に準拠して計算することが税法に規定されていて、会計処理をそのまま税務上も受け入れることになっていた [鈴木 (2006),p.96]。また、イタリアやポルトガルでも会計原則と税務申告を分離すべきであるという意見があった。

第一部において、会計方式は三つに区分されていたが、第二部では加盟国22カ国が申告調整主義国 (8カ国) と確定決算主義国 (14カ国) の二つに大別されている。

二つに分類が変化した理由は、第一部でも述べられている通り、申告調整主義方式といっても、その分け方はいくらか恣意的であり、ある部分では相互作用するからである。それゆえに、大まかに分けて一つ目の方式と三つ目の方式を同じカテゴリーとして扱っている。

3. むすび

本章では、O E C D の報告書により、企業会計と税法との関係が申告調整型と確定決算主義型という二つの類型に大別されることを確認した。以

後、本章での考察をもとに、今後のわが国における企業会計と税法との関係について検討していきたい。

第二章 わが国における企業会計と税法との交渉

1. はじめに

企業会計と税法が交渉を開始したときから現在に至るまでの歴史を振り返ることは、両者の今後のあり方を考えるうえで欠かせないことであろう。わが国において企業会計と税法との交渉は、1899（明治32）年の法人所得税課税導入によって始まったとされている〔黒澤・富岡（1984）,p.42〕。そして「蜜月時代」が到来する。企業会計と税法との調整が大きく進み、1960年代には両者の距離が近くなったことから、戦後からこの時期までを、「税法と会計の蜜月時代」〔井上（1990）,p.2〕と呼んでいる。そしてのち、「乖離」が訪れる。1998（平成10）年度法人税制改正で、課税ベースの拡大と税率の引き下げが行われたのは周知の通りであるが、その1998（平成10）年度法人税制改正後から現在に至るまで、企業会計と税法との交渉はまだまだ続いているのである。

2. 企業会計と税法との調整の変遷

1949（昭和24）年7月に経済安定本部の企業会計制度対策調査会は、企業会計原則を中間報告の形で発表した。一方、同年9月にシャープ教授を団長とするシャープ使節団によって作成された「日本税制報告書」（第一次シャープ勧告）が公表され、1950（昭和25）年度改正法人税法は、課税所得計算基準の整備に関する勧告事項を法令に受け入れ、また、商法改正の影響も受けて、企業会計原則上の原則・基準をいくつか導入することになった。企業会計審議会は、1952（昭和27）年6月に「税法と企業会計原則との調整に関する意見書」を公表した。しかし、この文書の中には企業

会計原則優先の立場ないし企業会計原則至上主義と受け止められかねない主張も含まれていたため、学者や実務家から様々な見解が提起され、企業会計と税法をめぐる議論が初めて本格的な展開をみせた。これが第一次調整論争である。

企業会計審議会は、1966（昭和41）年に「税法と企業会計との調整に関する意見書」を公表し、調整問題検討の立脚点を企業会計原則の立場のみにおかず、できるだけ税法における課税所得の原則を考慮に入れて調整の可能性を検討し、調整の対象を企業会計原則・企業会計実務と税法・税務行政との間に拡大したのである。そして企業会計原則自体のいくつかの問題を提起した。

一方、税制調査会は1966（昭和41）年12月に「税制簡素化についての第一次答申」を行い、その内容はほぼ全面的に1967（昭和42）年度法人税法改正に反映されることとなり、同年12月の「税制簡素化についての第二次答申」の内容は、翌年以降の法令通達に織り込まれることとなった。また、1969（昭和44）年5月に制定された新法人税基本通達は、適正なる企業会計慣行を尊重する考え方に基づいて取りまとめられたものとされている。前述の通り、企業会計審議会の自主性尊重路線と税制調査会の税制簡素化路線が結合し、企業会計と税法は、急速にしかも大幅に接近することになったのである。

以上、要するに、1960年代までの戦後の企業会計と税法は蜜月時代であったといえる。しかも、このような蜜月時代をさらに象徴するものとして、企業会計と税法の間には、活発にして密接な学問的交流が行われた。

3. わが国における会計と税法との乖離

（1）法人課税小委員会報告

税調法人課税小委員会は、1995（平成7）年10月27日に第一回会合が開かれて以来、翌年5月8日までに十回の会合が開かれており、法人課税の

課税ベースの適正化を図ることを目的として検討を行った。その結果として、課税所得算定の独自性の主張がなされるに至った。

法人課税において、課税ベースの拡大による十分な企業活力の発揮と税率の引き下げによる国際競争力の維持をできるように産業間、企業間で、中立的かつ経済活動に対する歪みをできる限り小さくする方向で本格的な見直しをする必要があった。また、わが国の法人税法は1965（昭和40）年に全般的な整備が行われて以来大幅な見直しがされておらず、近年の社会情勢等も踏まえ課税ベースの適正化の観点から全般的な点検をする必要があったということを念頭に置かなければならない〔税制調査会（1997）,p.5〕。課税ベースの拡大と税率の引き下げの意義については、①産業間・企業間の中立性向上、②税の企業間分担の拡大、③海外から日本への投資意欲の向上、④赤字申告法人対策、といったものが挙げられ、これらに対して相応の改善が図られたものと期待できるとしている〔p.17〕。

この報告のなかで、1996（平成8）年4月19日に開催された第八回法人課税小委員会会合では、税法と商法・企業会計原則との関係についての報告が行われた。法人税の課税所得は、「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り扱いをすることが適切」〔p.7〕だと考えられた。

（2）平成10年度法人税制改正にみる会計と税法との乖離

1996（平成8）年、わが国において、「日本版金融ビッグバン」と呼ばれる金融システム改革が進められた。その改革の基本原則、すなわち、フリー、フェア、グローバルという原則に従って企業会計制度は急速に改革が進められた。わが国の企業会計基準については、経済取引の国際化やバブル経済の崩壊を背景に、従来の取得原価主義から時価主義が重視されるようになり、また、国内会計制度の調和よりも国際会計基準やアメリカ財

務会計基準との調和を優先するようになった。このような企業会計基準の改革は、税法との乖離の傾向を明確にした。

他方、法人税法においても1998（平成10）年度法人税制改正は、シャウブ勧告より始まった戦後のわが国の法人税制に最大の改革をもたらした。その内容は、法人課税小委員会報告（1996年11月）及び税制調査会答申（1997年12月）で示された、課税ベースの拡大と税率の引き下げを具体化するものであり、課税ベースの拡大による十分な企業活力の発揮をするためと税率の引き下げによる国際競争力を維持するためのものである。

このように、1998（平成10）年度法人税制改正を契機に、わが国の企業会計と税法が共に国際化を目指した結果、乖離をもたらしていくのである。

（3）1998（平成10）年度法人税制改正批判

本来、課税ベースは公正処理基準により算定されるものであったが当該改正の結果、課税ベースが公正処理基準から離脱し、これによって企業利益と課税所得の乖離が広がることとなった。これを受けて当該改正に対する多くの批判が生じた。その内容は主に、従来行われていた企業利益を前提とする課税所得計算ではなく、当該改正において決定された課税所得の独自性を主張し、課税ベースの拡大と税率の引き下げを行うことへの問題点を様々な観点から批判したものであった。

その例として、品川（1998）のように課税ベースの拡大と税率の引き下げは実務に大きな影響を及ぼすという理由から当該改正を批判したものや、居林（1998）のように当該改正は従来の公正な会計慣行に反した形で実施されたものであるとして批判しているもの、また中村（1999）のように課税ベースの拡大項目について企業会計依存というわが国の課税所得の計算構造を考慮すると、当該改正後ではなく改正前の取り扱いが本来の姿であるとして当該改正を批判しているものなどがあった。

その他にも、武田（昌）（1999）のように、公正処理基準の下で行われていた所得に対する課税は資本を侵蝕しないため、所得に課税する以上は公正処理基準から離脱すべきではないとして当該改正を独自の視点から批判したものもあった。

このように、改正前に採用されていた公正処理基準すなわち、法人の課税所得を求めるにあたって所得金額を課税標準とする以上は企業会計の手法によって算定されることを基本的な考え方としたものから、課税所得の独自性の主張がなされ課税ベースの拡大と税率の引き下げが決定されたことにより、企業利益と課税所得との乖離を広げることとなった当該改正に対して、様々な観点から多くの批判が寄せられたのである。

4. むすび

企業会計と税法のあり方については多くの見解があり、歴史を追っていくと長い間そのあり方を問われてきていることがわかる。そして、いまだ明確な答えが出ていないにも拘らず、企業会計と税法が乖離しているのは事実であり、両者の乖離に対する何らかの対応をしなければならない。様々な視点から企業会計と税法を見た結果、両者はどのようなあり方が望ましいのか、どのような方向に進めばいいのか、次章を通してその核心に迫っていくことにする。

第三章 わが国の法人税法における確定決算主義

1. はじめに

前章では、わが国における企業会計と税法との交渉について取りあげ、両者が乖離の方向に向かっていることについて述べてきた。しかし、長年わが国の企業会計は税法の強い影響下にあった。法人税法では、企業会計依存という課税所得の計算構造を採用しており、理論上は会計慣行に追従

すると考えられるが、実務上は税法基準に準拠した会計処理が広く行われている。このような状況を生み出した原因は、確定決算主義によるところが大きいといえる。ここで述べられているのは、いわゆる逆基準性の問題である。

そして、1998（平成10）年の法人税制改正によって、企業会計と税法が乖離の方向に向かうと、「確定決算主義を放棄して、企業会計の損益計算と税法の所得計算を切り離して行うべき」[田中（2000）,p.84]という見解も示されるようになった。わが国の企業会計と税法の関係は、確定決算主義と関連させて語られることが多く、今後の両者の関係を考えるうえでも確定決算主義に関する議論は欠かせないものといえる。本章では、今後のわが国の企業会計と税法の関係を展望するためにも、確定決算主義について深く検討していきたい。

2. 確定決算主義の沿革

わが国の確定決算主義は相当に古い沿革を有している。始まりは、1899（明治32）年に所得税法において、法人に対して課税することが規定されたことによる[武田（隆）（1996）,p.28]。同法第7条において「納税義務アル法人ハ各事業年度毎ニ損益計算書ヲ政府ニ提出スベシ」とされ、確定決算に基づく申告という今日的な意味での明確な形ではなかったにせよ、確定決算主義がここに始まったといえるだろう。また、所得税法施行規則第31条において「納税義務アル法人ハ損益計算書ヲ提出セザルトキハ政府其ノ損益ヲ調査シ其ノ所得金額ヲ定ム」とされたが、いつまでに提出すべきかは、この時点では明らかにされていない。

提出期限が明らかにされたのは、1913（大正2）年の所得税法第7条の改正である。「第一種ノ所得ニ付納税義務アル者ハ命令ヲ以テ定ムル期間内ニ各事業年度ニ於ケル財産目録、貸借対照表、損益計算書第4条ノ規定ニ依リ計算シタル所得ノ明細書ヲ添附シ政府ニ申告スベシ・・・」とし

た。改正された点をまとめると、期限が明確化されたこと、損益計算書の他に、はじめて財産目録、貸借対照表と所得の明細書を申告することとしたことである。具体的な期間は、施行規則第3条において定められており、「第一種ノ所得ニ付納税義務アル法人ハ毎事業年度決算確定ノ日ヨリ七日以内ニ所轄税務署ニ所得税法第七条ノ申告ヲ為スベシ」としている。「決算確定ノ日」の用語が用いられたのは、これがはじめてであると考えられる。

さきほど、確定決算主義の始まりは、「確定決算に基づく申告という今日的な意味での明確な形ではなかった」にせよ、1899（明治32）年である、と述べたが、これを明確な形としたのが、1947（昭和22）年の法人税法の改正である。すなわち、同法第18条では「納税義務がある法人は・・・各事業年度終了の日から二箇月以内にその確定した決算に基づき当該事業年度の普通所得金額、超過所得金額及び資本金額を記載した申告書を政府に提出しなければならない」とし、この際に、確定した決算に基づいて申告すべき旨を明確にしたものといえるだろう。「確定した決算に基づき」という表現は、1965（昭和40）年の全文改正の法人税法においても踏襲され、今日に至っている。

3. 確定決算主義の意義・内容・趣旨

法人課税小委員会報告は、いわゆる確定決算主義に以下の点を挙げている。

①商法上の確定決算に基づき課税所得を計算し、申告すること（法人税法第74条第1項）、②課税所得計算において、決算上、費用又は損失として経理されていること等を要件とすること（法人税法第2条第25号）、③別段の定めがなければ、一般に公正妥当な会計処理の基準に従って計算すること（法人税法第22条第4項）、と定義づけている〔税制調査会（1997）,p.16〕。本稿ではこの小委員会報告に則って議論を進めていくた

い。

では、どうしてわが国ではいわゆる確定決算主義が用いられるのか。この点について武田（1993）は「税法が確定した決算に依存したことは、沿革的にみれば当然のことである」[p.13]としている。というのも、財産目録、貸借対照表、損益計算書の作成を命じているのが商法であるので、その規定によって企業はこれらの財務諸表を有しているはずだからである。しかし、税法自体が損金経理を厳格に要求しえない場合があり、実情とは経理の基準が法令上あるいは、実際上明確ではないのである。それでもなお、確定決算に依存しているのは、「税務行政の便宜に基づくもの」[中村（1992）,p.48]という理由が挙げられる。すなわち、税務の要請により企業会計の処理に規制が加えられる場合に、いわゆる決算調整事項を確定決算に織り込むことで、企業会計上の処理と税務上の処理とが一致することに起因する。加えて、「減価償却費や評価損の計上額、ならびに引当金の設定等の内部取引については法人の判断で経理処理がなされる」[p.46]と述べた。これは、つまり法人の意思を尊重させていることになり税法が確定決算主義を採用する大きな要因の一つといえる。

4. 確定決算主義に対する批判論

（1）1998（平成10）年度法人税制改正前の批判

1998（平成10）年度法人税制改正が行われる前までの確定決算主義に対する批判は、逆基準性に対するものがほとんどであるといえる。したがって、ここではその逆基準性について考えていくこととする。

そもそも逆基準性とは、「企業の期間損益計算における費用化計算に関連して、税法基準が先行して適用される事実を指し示す用語」[武田（1993）,p.31]である²⁾。つまり、逆基準性は、本来ならば会計上の利益を税法規定で調整しなければいけないものを、税法規定により会計処理することで生じるものである。その理由として「企業は、財務計算と税務計

算の煩雑な二本建計算を避ける傾向」[斎藤(1994),p.76]があること、「現実の財務会計が本来あるべき会計基準を離れて税法上有利になる会計処理を行うことは、営利を目的とする法人にとって、ある意味当然の行動」[p.75]であるといえることが挙げられる。それに対し、①企業の実態開示を阻害している、②企業会計に対する税法の不当な介入、として批判している論者もいる³⁾。しかし、①の批判は会計の目的である「実態開示」において問題ではあるが、税法の目的とする「課税の公平」には全く問題ないといえる。②の批判に対しては、「必要額だけを引き当てることを税法が妨げているはずもないし、・・・税法が損金算入限度額一杯を引き当てるよう奨励しているわけでもない」[醍醐(1993),p.11]といえるので、逆基準性は「法人の判断の自主性の問題」[坂本(1995),p.106]と結論づけることができるのではないだろうか⁴⁾。

(2) 1998(平成10)年度法人税制改正以後の批判論

ここでは、1998(平成10)年度法人税制改正以後の企業会計と税法が乖離してしまったことを起因とする、確定決算主義に対する主な批判論を紹介したい。主な批判論は、国際会計基準(以下IAS、現在IFRS)を導入するにあたり、企業会計と税法をできるだけ一致させるべきという旧来の考えを見直し、また、損金経理方式を全面申告調整方式へ移行すべきであると述べることができる。

現在、わが国はIASを導入せざるをえない状況となっている。IASを導入する目的は、企業の実態を正確に財務諸表に反映させること、そして世界各国の企業の財務諸表を同じ土俵の下、比較可能にするということが挙げられる。その背景としては、「企業の国際化、証券市場のグローバル化及び産業構造の変化」[中田(1999),p.188]、更には2001年4月、国際会計基準委員会(以下IASB)は新組織を形成したが、新理事会メンバー十四人の中にリエゾン・メンバー⁵⁾として、日本の山田辰巳氏が選ば

れたことが挙げられる [平松 (2001),p.28]。これは今後、わが国の企業会計は I A S Cと強い結び付きを持つ、換言すれば I A Sの理論を日本の企業会計基準にも導入するよう強く求められるということの意味する。

以上のような背景から、やはり I A Sは導入せざるをえないものとなっている。それに伴って、確定決算主義を見直す動きが起きているが、その理由について、中田 (1999)、平松 (2001) は以下のように述べている。

中田 (1999) は「企業活動がグローバル化し、企業会計を国際的に調和させようとする場合には、税法との整合性を前提とすることは困難です。・・・企業会計基準の国際的調和に向けての検討を円滑にするためには、企業会計目的にのみ純化して作業すべきであり、税法への配慮を最小限にする必要があります」 [p.205] と述べている。平松 (2001) も、「会計の国際的な統一を目指す I A Sと、国内事情を反映する税法との一体化は望めないというべきであろう。このことから今後の税法のあり方も自ずと規定されてくる。すなわち、今後、損金経理方式は成り立たなくなると思われる」 [p.31]、というような見解を示している。彼らに共通していえることは、I A Sの理論を導入した新会計基準を採用した場合、それに対する旧来の税法とは各々の目的が違うため、一致させることは難しいということである。

そして、彼らは次のような見解を示している。中田 (1999) は、「今後の方式は、今までの損金経理方式による縛りを緩和して、全面的に申告調整を可能にするような方式に移行してはどうかと考えています。損金経理方式に基づく実質的な規則方式から、税法と企業会計基準の分離による自由化の方向への移行が必要だと思います」 [p.205] と述べている。また、平松 (2001) は、中田 (1999) と同じように全面申告方式に移行することを提言したうえで、「このことによる企業経理への影響は決して小さくはないと予想されるが、前向きに検討することが望まれる」 [p.31] としている。このように、1998 (平成10) 年度の税制改正で企業会計と税法が乖

離の方向に進むことによって、確定決算主義を放棄すべきという見解が示されるようになった。

5. むすび

本章では、わが国の企業会計と税法の関係を語るうえで、欠かすことのできない問題である確定決算主義について取りあげてきた。確定決算主義には、多くの論者から様々な批判が寄せられてきた。1998（平成10）年度の法人税制改正前の批判論は、会計と税法の関係が密接だったために、「企業会計に対する税法の不当な介入」について語られることが多かった。ここで、議論の中心となっていたのは、いわゆる逆基準性の問題であった。

そして、1998（平成10）年度に行われた法人税制改正で、税制を国際化させることによって、企業の国際競争力の維持、企業活力の十分な発揮を目指したために、わが国の会計と税は乖離することとなった。その結果、確定決算主義を放棄して、企業会計の損益計算と税法の所得計算を切り離して行うべきだという意見も述べられるようになった。このように、企業会計と税法の関係について様々な議論が交わされるなかで、今後、わが国における両者の関係がどうなっていくのか、第一章でも触れた通り、日本と対極の立場を採るアメリカとの比較を通して、次章でより深く考察していきたい。

第四章 日米の比較とわが国の法人所得課税の方向

1. はじめに

本章では、日本の法人所得課税の方向を考察するにあたり、日本とアメリカとを比較していくことにする。日本は周知の通り企業会計と税法との関係が相当に密接であるが、アメリカは第一章でも触れたように、企業会

計と税法とが最も乖離しているといわれており、両国は対極に位置しているといえる。とはいえ、両国の間に共通点が存在しないわけではない。程度の差こそあれ、企業会計によって算出された数値を、誘導的に課税所得算定において使用することは万国共通である。本章ではそのことを前章において定義した、いわゆる確定決算主義を用いて、アメリカの規定と比較し共通点を見出すことで明らかにすると共に、日本の企業会計と税法との関係が、企業会計のグローバル化の影響を受けるなか、今後どのような方向に向かっていくのかについても考察していくことにする。

2. アメリカと日本の法人所得課税の比較

日本における、いわゆる確定決算主義の概念は、損金経理要件、公正処理基準、確定した決算に基づく申告の三つを包含している、と前章でも述べた。それでは、課税所得算定において日本と異なる全面申告調整方式を採用しており、最も企業会計と税法とが乖離しているといわれるアメリカにおいても、日本と同じように確定決算主義に該当する部分が存在するのだろうか。それを探るためにも、日本とアメリカの課税所得算定構造を整理してみる必要がある。

ここで、日本における公正処理基準と同様の法規定である、アメリカ内国歳入法（Internal Revenue Code ; I R C）の第446条について考えてみよう。I R C第446条は、「会計方法の総則（General rule for methods of accounting）」規定であり、帳簿、財務諸表、申告書の関係において、帳簿と申告書の会計処理方法が原則として一致することを要請している条文であるといえる。これは、一般に認められた会計原則（Generally Accepted Accounting Principles ; G A A P）に則って、申告書においても計算が行われるということの意味している。つまり、I R C第446条は「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」に従って、申告書上で収益又は損費の額を計算することを要請している公正処理基準と同様の規定

である、と考えることができる。

また、帳簿と財務諸表の関係について、税法サイドは「税目的で使用される会計方法は、財務報告においても使用されなければならない」[坂本(2005),p.53]といった帳簿と財務諸表の会計処理方法の一致を要求しており、これは俗に「一致要求」と呼ばれている。なかでも、税法でLIFOを使用する場合には、企業会計においてもLIFOを使用することを要請しており、これは「LIFO conformity requirement」(Treas.Reg. § 1.472-2 (e)) [p.53]として認知されている。

このLIFOの一致要求を上述の帳簿、財務諸表、申告書の関係に当てはめてみると、税法サイド、すなわち財務諸表と申告書との一致を要求しているという構図は、「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」を損金算入の条件としている損金経理要件と類似しており、ほぼ同じスキームだと考えられる。これで、いわゆる確定決算主義の二つ目の定義である、損金経理要件に該当する規定がアメリカにも存在することが判明した。残っているのは三つ目の定義である確定した決算に基づく申告であるが、アメリカにおいても同様の規定は存在するのだろうか。

ここで鍵になるのが、スケジュールM-1の存在である。アメリカでは、課税所得ワークシートという計算書を用いて、企業会計上の数値に対して税務調整を行い、税法上の益金や損金に組み替えることによって、課税所得計算書を作成しており、それを転記することで連邦法人税申告書が作成される仕組みになっている。この申告書では益金から損金を差し引いて課税所得を算定するのであるが、帳簿利益と課税所得の差異がどのような原因に基づいているのかを、付属明細書のスケジュールM-1で示すことになる [中田(1999),pp.192-193]。つまり、スケジュールM-1は、日本における法人税申告書の別表四と同じ役割を持っており、それは、企業会計上で算出された利益に基づいて、課税所得が計算されることを意味し

ている。周知の通り、確定した決算に基づく申告の「確定した決算」という文言は、株主総会において承認された財務諸表上の利益を表しているので、両者の類似性が見てとれるのではないだろうか。

以上のように、本稿において定義した日本における確定決算主義の三つの要素は、アメリカにおいても存在していることが分かる。これは、企業会計と税法の関係について日本と対極の位置にあるアメリカに関しても、企業会計と税法が一致している部分が存在することを意味している。よって、企業会計と税法が完全に乖離するとか一致するといった類の問題ではなく、あくまでも程度問題の議論であるといえる。結論として、企業会計と税法が乖離することと、確定決算主義の廃止論とは必ずしも結び付かず、近年の企業会計のグローバル化の要請に基づき、実情に応じてある程度両者を乖離させることには問題がないと考えられる。

3. 企業会計のグローバル化と法人所得課税

これまで述べたように、グローバリゼーションの名のもとに市場が国境を越えて展開されている今日、企業会計と税法が乖離している状況はいわば自然の摂理であって、避けられないことである。しかし、だからといって確定決算主義を廃止するなどということはいささか早計ではないだろうか。その理由は、企業会計と税法が最も乖離しているアメリカの制度においても、これまでの検証により、わが国の確定決算主義の内容与合致する点が認められたことに他ならない。そもそも、確定決算主義の廃止は、これまで実務において深く根付いてきた課税所得計算を根底から覆すものになり、混乱を招くことが大いに予想される。これらを踏まえると、わが国の確定決算主義は決して廃止させる必要はなく、アメリカに準拠する形で捉えることが望ましいといえよう。したがって、長く論争の渦中に置かれてきた確定決算主義の維持廃止論は、そのどちらかの極に終着させるような二者択一的なものではなく、どこまで企業会計と税法とをリンクさせる

か、あるいは乖離させるかといった程度問題として扱われるべきである。

さらに、別の角度から、より具体的な企業会計と税法のあり方を検討していこう。

これまで、企業会計と税法の関係は一義的なものとしてのみ論ぜられてきた。しかし、一義的に捉えてしまうことで、大中小と様々な形態ないし特性を有する幾多の企業に対して、個々の企業単位で見た場合、制度との適性ないし整合性が保たれなくなってしまうケースが多数出てきている。こうした歪みが企業間において不公平を生み、新たな問題を引き起こすのである。では、どのような対応が望まれるだろうか。確かに、歪みの解消を掲げたところで、存在するすべての企業一つ一つに最適の制度を作り上げることなど不可能である。ならば、企業規模でいくつか枠をくり、より実情に即した制度を企業会計と税法とがそれぞれ案じていくべきではないか。つまり、企業会計と税法との関係は一義的なものではなく、企業の実質部分、とりわけその規模ごとに捉えるといった、多義的なものとする必要性が見出せるのである。

では、企業会計と税法それぞれの立場において、最適なあり方はどのようなものであろうか。

今日、一般的に企業会計は国際的なものであるとされている。しかし、一口に企業会計といっても、そのような企業会計を必要とする経済主体は、大企業およびその連結子会社のみではないだろうか。国内のみを活動の拠点とし、国際的な展開とは無縁な中小ないし零細企業に対してグローバルな企業会計を求める必要があるかという点、疑問が浮かぶ。つまり、会計は必ずしも国際比較性を有する必要はなく、その如何は企業規模に依存するものとして捉えることができる。言い換えれば、企業会計は国内事情を反映するという側面を場合によっては求められるのである。企業規模に応じた企業会計の二分化を一つの可能性として挙げることができるだろう⁶⁾。

さらにこの視点に端を発し、税法の今後のあり方を見出すことができる。企業会計が企業規模に応じて姿を変えるとすれば、税法も企業規模に応じて姿を変えてしまっただろうか。そもそも、現行の法人税法は大企業を対象に制定されたものであり、中小企業にはいわば便宜性を買われて用いられているにすぎないといえる。したがって、中小企業を見据えた税法の必要性は否定できない。公平性と簡素化をはじめ、課税の普遍的命題をより合理的に実現するために、大企業には大企業向けの法人税法を、中小企業には中小企業向けの法人税法を考案していくべきである。ここでは、会計の二分化に追随して、企業規模に応じた税法の二分化の可能性を提唱したい⁷⁾。

ここまでの考察を総括すると、企業会計と税法との距離感が明確なものになる。まず、企業会計と税法の関係は企業規模という線引きによって二義的に案ぜられるべきであるということを前提とし、中小ないし零細企業については、企業会計と税法とがお互いに補完し合った密接な関係を築いていくべきであり、確定決算主義は1998（平成10）年度法人税制改正前の、企業会計と税法との協調路線を取り戻していくべきである⁸⁾。これらの企業には課税所得計算の簡易化を主な目的として、企業会計と税法の一体的な制度が求められる。一方、大企業ないしその連結子会社に対しては、冒頭で述べたように企業会計と税法との乖離はしかるべきことであるから、アメリカに見られるような乖離の程度に向けて各項目について検討されるべきである。

4. むすび

本章では、わが国の企業会計と税法との関係について、アメリカとの比較とグローバリゼーションの観点から検討した。

企業会計と税法との関係を考えると、日米の比較からわかるようにお互いが完全に分離することはなく、一致する部分があるといえる。つまり、

確定決算主義を採るわが国においても、アメリカのように企業会計と税法とを乖離させること自体に問題はなく、企業会計のグローバル化の要請に基づいて、実情が反映されるように乖離させるべきだと結論づけられる。

ただし、会計基準の国際化が進んでいる現状を加味すると、企業会計と税法との関係を今まで通りの一義的なものとしてではなく、多義的に捉えていく必要もあると考えられ、また、新たな企業会計と税法の望ましい関係、すなわち、企業規模により、各々適するものを選択することが望ましいといえよう。したがって、企業規模に応じた企業会計と税法のあり方が今後、論ぜられるべきである。

結 語

社会経済の変化に柔軟に対応し、新しい時代にふさわしい制度を築いていくことが最善の策であるならば、近年急速に進んでいるグローバル化に合わせて、わが国の会計制度や税制度も国際的な視点をもって検討すべきであろう。そうすれば、企業会計と税法は乖離させていくべきだということに気づかされるのではないだろうか。

しかし、どれだけ国際的な調和が進んでも、それは確定決算主義の廃止を意味するものではない。なぜなら、最終章において論じたように、両者が最も乖離しているといわれているアメリカでさえ、わが国でいう確定決算主義と類似した側面を持っているからである。

そして、乖離によって生じ得る歪みには、企業規模ごとに乖離の程度を調節することで対応すればよいのではないかと考え、本稿では、一つの可能性として、企業会計の二分化と共に税法の二分化を提唱した。企業規模ごとに適した会計制度と税制度を作り上げていくことによって、諸々の問題が解決へと繋がるであろう。

今後も、企業会計と税法との関係については、各項目ごとに、個別的か

つ具体的に検討されていくべきである。

【脚注】

- 1) この報告書が作成された段階では加盟国は22カ国であったが、報告書完成時の1987年には1カ国が追加され、23カ国となった。また、現在は30カ国が加盟。
- 2) 逆基準性の定義としては、他にも、「税務会計に対する企業会計の基準性の原則としてではなく、企業会計に対する税務会計の基準性の原則として機能しており、企業会計上での適正な利益計算を妨げる要因」[醍醐 (1993),p.1] などがある。
- 3) 批判している具体例としては、須田・佐藤・山野 (1994) 等が挙げられる。
- 4) 例えば、坂本 (1995) は「法人税法が各種の引当金繰入や減価償却費の計上について損金算入限度額を設けているために、企業会計上でそれを超える要引当額の繰入や要償却額の計上が妨げられているとはいえない」と指摘している。
- 5) リエゾン・メンバーとは、「I A S C と各国会計基準設定主体との調整の役割を果たす委員のこと」[中田 (1999),pp.28-29] とある。
- 6) 国際化に同調する大企業向けの会計基準の整備についてはこれまで触れてきた通りであるが、中小企業向けの会計基準の設定に関しても動きがみられる。2005 (平成17年) 3月に日本税理士会連合会、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四団体が主体となって、「『中小企業の会計』の統合に向けた検討委員会」を設置、中小企業向けの会計基準の作成を開始した。そして、同年8月1日、「中小企業の会計に関する指針」を確定し、中小企業に対する会計の方向性を打ち出した。
- 7) この点について富岡 (2003) は、大法人と中小法人との実態の相違点を指摘したうえで、「法人税制上においても両者を区分して、大法人に対して『大企業法人税制』を、中小法人には『中小企業法人税制』というように別個に創設する」[p.1623] 構想を示している。
- 8) この点について品川 (2003) は「企業利益計算と課税所得計算における独自項目と共通項目を明確化し (その過程において両者の調整を要することになる。)、確定決算基準の機能・メリットを再認識した上で、同基準の再構築を図ることが必要である」[p.11] として、確定決算基準の廃止に難色を示すとともに、確定決算基準に対して今後の課題を説いている。

【参考文献】

- 井上久彌 (1990) 「企業課税原理と会計基準の交錯」『企業会計』第42巻第5号。
居林次雄 (1998) 「法人課税ベースの拡大の問題点」『税経通信』第53巻第4号。
黒澤清・富岡幸雄 (1984) 『税務会計体系第1巻税務会計原理』ぎょうせい。
坂本雅士 (1995) 「確定決算主義と逆基準性」『産業経理』第55巻第3号。
坂本雅士 (2005) 「アメリカにおける税法規定とG A A Pとの交渉」『グローバルゼーシ

ョンと経営・会計』（高浦忠彦編）、唯学書房。

- 品川芳宣（1998）「税率引下げと課税ベースの拡大」『税経通信』第53巻第1号。
- 品川芳宣（2003）「確定決算基準の危機と今後の方向性」『税務弘報』第51巻第7号。
- 鈴木一水（2006）「税制と企業研究との乖離問題」『租税研究』第678号。
- 須田一幸、佐藤文雄、山野義明（1994）「確定決算主義の影響－貸倒発生率の分析から－」『産業経理』第54巻第1号。
- 税制調査会（1997）「法人課税小委員会報告」『税経通信』第52巻第1号第2別冊付録。
- 斉藤奏（1955）「『確定決算主義』の意義」『税務会計研究』第6号。
- 醍醐聰（1993）「日本の企業会計と確定決算原則」『阪南論集社会科学編』第28巻第3号。
- 武田昌輔（1993）『会計・商法と課税所得』森山書店。
- 武田昌輔（1999）「課税所得は公正な会計基準から離脱すべきでない」『産業経理』第58巻第4号。
- 武田隆二（1996）「確定決算主義と会計基準」『企業会計』第48巻第1号。
- 田中義幸（2000）「確定決算主義の意義」『租税研究』第607号。
- 富岡幸雄（2003）『税務会計学原理』中央大学出版部。
- 中田信正（1999）「どうなる企業会計と税務会計」『第50回租税研究大会記録』日本租税研究協会。
- 中村利雄（1992）「我が国における確定決算基準について（上）」『税研』第44号。
- 中村利雄（1999）『法人税制改革と企業会計－課税所得の計算構造から見た課税ベース拡大項目の検討』税務研究会出版局。
- 日本租税研究会（1994）「確定決算についての報告」『日本租税研究協会確定決算研究会』
- 平松一夫（2001）「国際会計基準の導入と税法への影響」『税研』第96号。
- O E C D（1987）Accounting Standards Harmonization NO.3, *The Relationship between Taxation and Financial Reporting; Tax Accounting.*