

平成 20 年 3 月 17 日

企業会計と法人税制のあり方について

- 平成 19 年度諮問に対する答申 -

日本税理士会連合会
税 制 審 議 会

税制審議会委員名簿

本答申の審議に参加した特別委員及び専門委員は次のとおりである。

[特別委員]

(会長) 金子 宏
(会長代理) 品川 芳宣
青山 伸悦
阿部 泰久
北原 直
田近 栄治
玉置 和宏
中里 実
星野 厚志
松田 英三
水野 忠恒
村上 慎一
弥永 真生
柳島 佑吉
山田 二郎
若林 勝三

[専門委員]

(専門委員長) 小池 正明
(同副委員長) 牧野 正高
上西 左大信
杉田 宗久
牧 哲郎
山田 俊一

目 次

はじめに	1
企業会計と法人税制の基本的考え方について	1
1．企業会計、会社法会計と税務会計の関係	1
2．法人税法の所得計算規定と企業会計の関係	2
3．企業会計の国際化と法人税法の関係	2
4．法人税法の損金不算入項目と企業会計の関係	3
公正処理基準の意義と考え方について	3
1．会社法、財務諸表等規則と法人税法の規定の関係	3
2．中小企業の会計に関する指針の意義と位置付け	4
確定決算基準と損金経理要件のあり方について	4
1．確定決算基準の意義と機能	4
2．確定決算基準のあり方	5
3．損金経理要件の意義	5
4．損金経理要件のあり方	5
5．逆基準性の問題と損金経理要件	6
個別事項の問題点について	7
1．減価償却	7
2．退職給付引当金・賞与引当金等	7
3．貸倒引当金・貸倒損失	8
4．役員給与	8
5．減損損失と評価損	9
6．のれんと調整勘定	9
7．繰延資産	10
おわりに	10

はじめに

当審議会は、平成 19 年 10 月 29 日付け日連 19 第 740 号をもって諮問のあった「企業会計と法人税制のあり方について」の審議に際し、近年の企業会計と法人税制の動向を踏まえ、両者の基本的な考え方を確認した上で、いわゆる公正処理基準と中小企業の会計に関する指針の意義及び確定決算基準と損金経理要件のあり方について検討し、現行制度における個別事項の問題点と見直しの方向を提言することとした。

企業会計と法人税制は、それぞれ制度の趣旨と目的を異にするものであるが、企業の実務の面からみれば一体的なものである。したがって、両者の取扱いは可能な限り共通したものであることが望ましく、仮にその間に差異があるとしても、企業の経済活動や実務処理に支障をきたすものであってはならないというのが当審議会の基本的な認識である。

本答申は、このような認識の下に総会 6 回、専門委員会 8 回を開催し、検討した結果をとりまとめたものである。

企業会計と法人税制の基本的考え方について

1. 企業会計、会社法会計と税務会計の関係

近年の企業会計の動向をみると、急激な経済環境の変化に対応するために様々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傾向が顕著である。

一方、会社法は、会社の計算に関する事項を定めるに当たり、法務省令である会社計算規則に委任している。これは、会計基準の制定・改変に機動的に対応するためであり、会社計算規則の内容は、企業会計のそれと大きく異ならない。かつては、企業会計、商法（会社法）会計及び税務会計の三者の関係について議論されたところであるが、会社法会計が企業会計に接近しつつある近時の状況をみると、会社（法人）の計算に関する規定や制度のあり方を考える上では、企業会計と法人税法の二者の関係が重要になりつつある。

ただし、両者の趣旨・目的は、本来的に異なっている。企業会計は、企業の財政状態や経営成績を適切に開示することを目的としているのに対し、法人税法は、法人の経済活動から生じた所得金額を算定し、公平な課税を行うことを目的としている。このような相違からみると、それぞれの計算規定は必然的に差異が生ずることになる。

しかしながら、企業会計も法人税法も「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税務会計は、ともに理念を共有しているとみることできる。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。

2．法人税法の所得計算規定と企業会計の関係

法人税法における所得金額の計算規定は、同法 22 条 2 項及び 3 項の益金及び損金に関する規定を同条 4 項の「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」が補完する構造となっているが、その内容をみると、同法が自己完結的な所得計算規定を有しているとみることができない。この点については、租税法律主義が要請する課税要件法定主義の見地から、租税立法のあり方として適切でないという考え方がある。

しかしながら、絶えず流動する社会経済事象を適切に反映することが要請される課税所得の算定方法について、法人税法が自己完結的な計算規定を設けることは実際問題として不可能であり、適切に運用されている企業会計の慣行に委ねることが適当な場合が多い。

一方、企業会計においては、多くの会計基準が制定されつつあるが、それらの内容は必ずしも網羅的であるとはいえず、確立した会計慣行が存在しないか、会計処理の方法が明らかでないものが少なくない。この点で法人税法は、減価償却に関する規定や収益計上時期の取扱いなど、企業会計にはない詳細な定めを有する事項があり、企業の実務も法人税法の規定や取扱いに準拠して処理している例が多い。

こうした面からみれば、法人税法の所得計算規定と企業会計とは、相互に補完しているとみることができる。

3．企業会計の国際化と法人税法の関係

わが国の企業会計は、急速に国際化しており、平成 19 年 8 月に企業会計基準委員会は、国際会計基準審議会との間で、平成 23 年（2011 年）までに日本基準と国際財務報告基準の差異を解消することに合意した。こうした動向をみると、企業会計の国際化と法人税法との関係をどのように考えるかという問題がある。

わが国における企業会計の国際化を国際会計基準（IAS）及び国際財務報告基準（IFRS）の国内基準化とみれば、法人税法と企業会計の関係からみて、会計基準の動向が国内法である法人税制に影響し、ひいては国内においてのみ活動する法人に対し、不必要な制度上の弊害が生ずるおそれがある。

この問題は、連結財務諸表と個別財務諸表について、どのように制度化するかというテーマに関わると考えられる。国際会計基準は、公開会社が投資家に対する財務諸表を連結ベースで作成する際に準拠すべきものであるが、中小会社をはじめ大多数の企業は、個別財務諸表のみを作成しているのが実態である。こうした状況の下で、連結財務諸表は国際会計基準に従って作成し、個別財務諸表は国内会計基準に基づいて作成するという、いわゆる連単分離基準を明確化し、法人税の課税所得は、個別財務諸表による利益を基に計算することとすれば、税制に対する企業会計の国際化の影響は避けられることになる。

この問題に関しては、会社法が種類や規模等にかかわらずすべての会社を規制する法律であることにも注意する必要がある。株式会社に関する会社法会計と企業会計が均一化しつつあるなかで、会社法の計算規定に国際会計基準が導入された場合には、中小

会社であっても企業会計の国際化の影響を受ける可能性がある。

ただし、会社法における「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」は、会社の規模や業種に応じて種々のものがあると解されている。中小会社の会計に関しては、その実態に即した「中小企業の会計に関する指針」が制定されており、同指針は、会社法の「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」に含まれると解されている。したがって、中小会社が同指針に準拠して会計処理を行っている限り、会社法上は適法であるとともに、企業会計の国際化にも影響されないことになる。

4．法人税法の損金不算入項目と企業会計の関係

交際費、寄附金、役員給与など企業会計上の費用又は損失であっても、法人税法上は損金の額に算入されないものが少なくない。これらの項目は、租税政策等の観点から法人税法が独自に損金性を否定したものであり、また、事業関連性が認められない寄附金のように収益との対応関係のないものは、それなりに担税力を有するとみることにも可能である。

しかしながら、上記の費用等は、いずれもキャッシュアウトを伴うものであり、支出時点で担税力は喪失しているとみることができる。したがって、租税政策を実現するために必要となる損金不算入項目を除き、企業会計上の費用又は損失と法人税法上の損金の範囲は可能な限り一致することが望ましい。

公正処理基準の意義と考え方について

1．会社法、財務諸表等規則と法人税法の規定の関係

会社法は「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行に従うものとする」としているが、企業会計では、財務諸表等規則において「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に従うものとする」と規定されている。また、法人税法では、「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」といういわゆる公正処理基準が採用されている。

会社法の計算規定は、企業会計の内容を受け入れる傾向にあるが、その規定は、一般に公正妥当と認められる「企業会計の慣行」としており、財務諸表等規則にいう「企業会計の基準」よりも幅広い概念であると解される。

また、法人税法は、企業会計原則など明文化された企業会計の基準であっても、それを容認しない場合がある一方で、明文化されていないものでも公正妥当な会計処理であれば、それを容認することもある。法人税法における「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」は、会計基準準拠主義の観点から、所得金額の計算方法を企業会計に近づけようとするものであり、企業会計の慣行や基準と重なる部分が多いが、必ずしも同一ではない。

いずれにしても、現行法人税法の公正処理基準の内容は明確であるとはいえない。所

得金額の計算規定が明確でなければ、適正な申告も困難になるという意味では、現行法の規定の仕方には疑問がないとはいえない。しかしながら、所得金額の計算に関する規定をすべて法人税法に設けることが不可能であることは前述したとおりである。これらを勘案すれば、法人税法以外の企業会計の慣行や基準に依存することで法の目的を達成しようとしているものと解され、公正処理基準の規定がいわゆる確認規定とされている所以である。

2. 中小企業の会計に関する指針の意義と位置付け

国外の市場から資金調達を行わない中小会社の場合には、大企業と異なり国際会計基準に従った会計基準を適用することにメリットはない。このため、日本税理士会連合会ほか3団体は、共同して中小会社の実態に即した「中小企業の会計に関する指針」を制定している。同指針は、中小会社が計算書類を作成するに際し、準拠することが望ましい会計処理基準を明らかにするとともに、会計参与が計算書類を作成するに当たっても規範となるものである。

中小企業の会計に関する指針の意義は、同指針が会社法における「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」に含まれると解されること、また、前述した法人税法の公正処理基準の考え方からみて、同指針が同法における「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」に該当すると考えられることである。

したがって、中小会社が同指針に準拠して作成した計算書類は、会社法上適法なものであるとともに、その計算書類に表示された利益は、法人税の申告所得を算定する際の基礎となる利益としても適正なものとなる。

なお、前述した連結財務諸表と個別財務諸表を分離する制度が導入された場合には、中小会社においては、その作成基準となる中小企業の会計に関する指針がより重要なものとなる。同指針を適用することによって、企業会計の国際化による影響も回避できることになる。

確定決算基準と損金経理要件のあり方について

1. 確定決算基準の意義と機能

現行の法人税法は、確定決算基準を採用しており、その実質的な意義は、確定した決算において採用し選択した会計処理が適正な会計基準に従ったものであり、法人税法上も許容できるものである限り、税務計算もそれに拘束され、申告調整が認められないことにある。

また、確定決算基準の機能は、財務諸表を単一化するという「便宜性」、減価償却など法人の内部取引の処理の確認が容易になり、申告調整による課税所得の減額を防止できるという課税の「安定性」及び企業利益と課税所得を有機的に結びつけることによる申告の「真実性」の確保にあるといわれている。

2．確定決算基準のあり方

確定決算基準に関しては、これを廃止して、いわゆる分離主義に移行すべきであるという意見がある。その理由は、諸外国のなかには確定決算基準を採用していない例が少なくないこと、また、企業会計上の「利益」及びその裏付けとなる会計理論が常に適正かつ正当であるという法的保証がない限り、その利益をベースとして課税所得を算定することには法的な問題があるといった点が指摘されている。

しかしながら、確定決算基準を廃止した場合には、企業会計とは別の税務計算上の企業利益を算定する必要が生じ、結果として、帳簿の作成や決算・申告事務の煩雑化を招くことになりかねない。また、分離主義を採用した場合には、法人税法に網羅的かつ自己完結的な計算規定を設ける必要が生じるなど立法上の問題も惹起される。

企業会計と法人税制が著しく乖離した場合には、確定決算基準は事実上形骸化し、その維持が困難になることも予測される。したがって、将来的には確定決算基準の廃止を検討すべきであるという意見もあるが、現状の企業の実務を考慮すれば、当面は確定決算基準を維持することが適当である。

3．損金経理要件の意義

法人の費用又は損失について損金算入を認めるに際し、法人税法は多くの項目に損金経理要件を設けている。その意義は、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しなければ、所得金額の計算において損金算入を認めないとするものであり、確定決算基準を採用する論拠の一つとされている。

損金経理要件は、償却費、評価損、引当金の計上など、法人の内部取引について、その計上や繰入れに係る法人の意思を表明し、課税当局がそれを確認するためのものであるが、少額減価償却資産の損金算入など、外部取引であっても損金経理を要求する項目がある。したがって、現行の法人税法における損金経理要件の趣旨や機能は必ずしも一様ではない。

4．損金経理要件のあり方

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っても損金算入を認めるべきであるという意見がある。その理由や根拠はさまざまであるが、主として次のような点が指摘されている。

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。

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。

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。

仮に損金経理要件を廃止したとしても、法人税の申告は、税法に従って算定された適正な課税所得に基づいて行われるものであり、その限りでは課税上の弊害は生じないと考えられる。

しかしながら、費用又は損失について広く申告調整方式を導入した場合には、「決算利益はより多額に、課税所得はより少額に」という企業行動を誘引することとなり、損金経理要件を採用していない米国などでは、現にそのような事象が生じている。

法人税の申告所得が適正であるとしても、企業利益との間に大きな開差があることは、計算書類の信頼性が損なわれるおそれがあるとともに、企業会計と法人税の計算規定を可能な限り一致させることが望ましいという考え方にも反することになる。また、申告調整方式の導入を基因として、一時的に税収減となることも予想され、財政的な問題が生じるおそれがないとはいえない。

このような問題点からみれば、費用又は損失の損金算入については、原則として損金経理要件を維持することが適当である。

なお、損金経理要件に関して、法人税では、租税特別措置としての特別償却や圧縮記帳などについて、従来から損金経理に代替する方法として利益処分方式による損金算入を認めてきたところである。この方式は、会社法の施行後においても確定した決算において積立金として積み立てる方法又は決算確定の日までに剰余金の処分により積立金として積み立てる方法として存続している。会社法会計との関係から損金経理要件にならない項目についての処理方法である。

5. 逆基準性の問題と損金経理要件

法人税法における損金経理要件と企業会計との関係については、いわゆる逆基準性の問題があり、会計が税制によって歪められているという指摘がある。一定の会計処理をしなければ税制上の有利な取扱いを受けられないという面からみれば、損金経理要件が適正な会計処理の障害になっているとみることができる。

この問題は、税法基準にかかわらず、会計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。

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。

企業会計の健全性を阻害しないためには、損金経理要件の廃止と申告調整方式の拡大が将来的な検討課題となるが、企業会計と法人税制の計算規定を可能な限り一致させることが当面の課題であると考えられる。

個別事項の問題点について

企業会計と法人税制について、個別的な事項をみれば多くの問題があるが、主たる事項について検討すると、以下のとおりである。

1．減価償却

企業会計は、減価償却を通じて費用の適正な期間配分を行うこととしており、会社計算規則は、每期「相当の償却」をしなければならぬ旨を定めている。ただし、会計基準も会社法も減価償却に関する詳細な定めを設けていない。このため、企業の会計実務は、税法に定める償却方法や耐用年数に準拠して行っているのが実態である。

減価償却制度については、平成 19 年度の税制改正において抜本的な見直しが行われたところであるが、同改正で導入された新定率法（いわゆる 250%定率法）による場合には、旧定率法を適用した場合に比して、償却期間の初期段階の償却限度額が大幅に増加することとなった。これは、企業の投下資本の早期回収を目的とした税制上の措置であると解されるが、減価償却の実務が税法基準に依存している実態からみて、企業会計との関係をどのように考えるかという問題がある。

税法に新定率法が導入されたことにより、企業会計と税法の間で減価償却制度に関する理念が乖離し、税法上の償却限度額は、費用の適正な期間配分を行うという企業会計の考え方とは異なるものとなった。この結果、企業会計において新定率法による償却限度額を償却費として経理した場合には、適正な会計処理を行ったものとはいえず、また、その償却費は、会社法における「相当の償却」にも当たらないと考えられる。

したがって、企業会計においては、税法上の償却限度額ではなく、会計上適正と認められる減価償却費を損金経理により費用計上することが会計理念に合致することになる。この場合に、税法上の償却限度額が企業会計上の適正な償却費を超える場合のその超える部分の金額は、特別償却費に類似したものとみることにも可能である。このため、法人税の処理として、会計上の適正な償却費を超える部分の金額については、損金経理によることなく、積立金として積み立てる方法によっても損金算入を認めることとすべきである。

なお、新定率法による償却限度額が企業の発展を擁護するという租税政策的な見地から償却の許容額を定めたものであるとすれば、損金経理した金額と償却限度額との差額について、申告減算を認めてもよいのではないかという意見があった。

2．退職給付引当金・賞与引当金等

現行の法人税法は、債務確定基準に基づいており、原則として費用の見越し計上を認めないこととしている。

これに対し、企業会計では、将来発生する費用又は損失が特定され、その発生原因が当期以前の事象にあり、かつ、その費用の額を合理的に見積もることができる場合には、その費用の額を引当金として計上することとされている。このような差異は、企業会計

と法人税法の理念の相違によるものである。

この点に関し、平成 10 年度の税制改正前の退職給与引当金や賞与引当金などは、連結納税制度や法人税率の引下げに伴う税収減に対応するために廃止されたという経緯がある。当時の財政事情を主たる理由として措置されたものであり、結果として法人税法と企業会計との乖離が増幅することとなった。

このような経緯と企業会計との関係からみれば、法人税法が債務確定基準を維持するとしても、別段の定めとして退職給付引当金や賞与引当金など企業会計と同様の引当金制度を設けるべきである。

3．貸倒引当金・貸倒損失

金融商品に関する会計基準及び中小企業の会計に関する指針では、金銭債権を「一般債権」、「貸倒懸念債権」及び「破産更生債権等」の 3 つに区分し、それぞれについて貸倒引当金の処理方法を定めている。これに対し、法人税法は、「個別評価金銭債権」と「一括評価金銭債権」に 2 分した上で、貸倒引当金の繰入限度額の規定を設けている。

このような企業会計と法人税法の差異は、金銭債権の区分や貸倒見積額の算定に際しての実務上の混乱を生じさせる原因となっている。したがって、企業会計と法人税法の取扱いを一致させることが望ましい。

金銭債権に係る貸倒損失について、企業会計上の取扱いは必ずしも明確ではない。このため、実務上は法人税の取扱いに準拠して処理する例が多く、法人税の取扱いが企業会計を補完しているとみることができる。

貸倒損失に関する法人税の取扱いでは、法人税法が金銭債権の評価損を認めないこととしているため、債権の全額について回収不能となった場合にのみ貸倒損失の計上ができることとされている。金銭債権についても事実上の価値の下落がありうることからみれば、その一部について回収不能が明らかになった場合には、貸倒引当金とは別に、部分的な貸倒損失の計上を認めてもよいと考えられる。

4．役員給与

役員に対する報酬と賞与は、いずれも職務執行の対価であり、会社法は両者を区別することなく、定款の定め又は株主総会等の決議に基づいて支給する旨を定めている。これを受けて企業会計は、これらの給与をいずれも費用として処理することとしている。

一方、平成 18 年度の改正法人税法は、役員給与税制を大幅に見直し、定期同額給与、事前確定届出給与及び利益連動給与に該当するものに限って損金算入を認めることとした。

この結果、現行の役員給与税制は、企業会計との間で大きく乖離するとともに、定款自治を尊重する会社法の理念にも反するものとなっている。また、役員給与による法人の恣意性を排除する必要があるとしても、現行法人税法の規定は、所得計算の基本規定としての損金の範囲及び公正処理基準の規定からみて妥当なものとはいえず、別段の定めとしても容認できるものではない。

したがって、現行の制度を廃止し、企業会計と同様に役員給与を損金の額に算入することとした上で、租税回避を目的としたもののみを損金不算入とする制度を検討すべきである。

5．減損損失と評価損

固定資産の減損に係る会計基準では、固定資産又は固定資産グループについて使用価値や市場価格が下落するなどの理由によって収益性が低下し、投資額の回収が見込めないこととなった場合には、減損損失を認識することとされている。

一方、法人税法には減損損失に関する規定はない。これに類似するものとして評価損の損金算入規定があるが、現行の制度は、固定資産について災害による著しい損傷があった場合など、評価損を計上できる事由を限定しており、減損会計とは異質なものとなっている。また、減価償却資産の陳腐化償却に関する税法規定も減損会計とは直接的な関係はない。

このため、企業会計において減損損失を認識しても、その損失について、法人税法上損金とすることは困難な場合が多い。この結果、減損会計基準を適用すると、その対象となった固定資産の帳簿価額は、会計と税法の間で長期にわたって相違することになる。また、帳簿価額の差異に基因してその固定資産の減価償却費も会計と税法の間で不一致が生じることになる。

企業会計における減損損失の認識やその測定は、当事者の主観的判断に属する場合が多いため、現行の法人税法の考え方とは相容れず、仮に減損損失について損金算入を容認した場合には、課税の公平を維持できないおそれがある。しかしながら、現行の法人税法は、評価損の損金算入事由を物理的な原因による資産価値の下落に限定しており、その取扱いは保守的に過ぎるという見方もある。経済的な原因をその対象とするなど、減損会計との調整を図ることが望ましい。

6．のれんと調整勘定

企業結合に係る会計基準では、被取得企業又は取得した事業の取得原価が取得した資産及び負債の純額を超過する額を「のれん」とし、不足額が生じたときは「負ののれん」を認識することとしている。これらは、組織再編に際して、いわゆるパーチェス法を適用した場合に発生し、「のれん」及び「負ののれん」とも20年以内に規則的に償却することとされている。

一方、法人税法には「のれん」に関する規定はないが、従来から無形減価償却資産として営業権が掲記されており、その耐用年数は5年とされている。企業結合会計基準との関係では、平成18年度の税制改正において、非適格組織再編成や営業の譲受けにより移転を受けた資産及び負債の時価純資産価額とその対価の差額を「資産調整勘定」又は「負債調整勘定」に計上するものとし、いずれも5年間で均等額を減額し、損金又は益金の額に算入することとしている。

企業結合会計と法人税法を対比すれば、「のれん」とされるものが「資産調整勘定」に

相当し、「負ののれん」が「負債調整勘定」に当たると解されるが、それぞれの関係や内容について、法人税法上は必ずしも明確ではなく、同法における営業権と「のれん」の異同点も明らかになっていない。また、企業結合会計では「のれん」を20年以内の期間で償却するのに対し、法人税法の「資産調整勘定」と「負債調整勘定」は、5年償却が強制されている。

このような会計と税制の差異や不明確な法令は、企業の組織再編に際して障害になるおそれがある。のれんを非償却資産とする国際会計基準の動向にも留意しつつ、会計基準と法人税制の間の調整方法を検討する必要がある。

7. 繰延資産

繰延資産の範囲について、企業会計上は、株式交付費、社債発行費等、創立費、開業費及び開発費の5項目としており、法人税法も平成19年度税制改正の際に企業会計に平仄を合わせている。従来は社債発行差金が繰延資産とされていたが、現行では企業会計、法人税法とも繰延資産から除外されている。また、支出時に費用処理することとされた試験研究費についても、企業会計と法人税法の間で取扱いに差異はない。

繰延資産の償却期間について、企業会計は、3年以内、5年以内又は社債償還期間としているが、支出時に費用処理することを原則としており、繰延資産に計上した場合でも早期に償却を行うという趣旨である。この点は、法人税法も同様であり、いわゆる随時償却が認められている。

企業会計と法人税法の差異は、後者には公共的施設の負担金など、多くの税法固有の繰延資産が規定されていることである。これらについて、会計上は資産計上を要せず支出時の費用として処理することが妥当なものであっても、税法規定に対応するため、実務上は長期前払費用等に計上した上で償却を行っている。

問題は、税法上の繰延資産の範囲について、法令等において具体的に特掲されているもののほか、「自己が便益を受けるために支出する費用で、支出の効果が1年以上に及ぶもの」という包括的な概念規定が設けられていることである。このため、どのような支出が税法上の繰延資産であるかの判別が困難であり、償却期間となる「支出の効果が及ぶ期間」の判定も容易ではない。

これらの問題を基因とする課税上のトラブルも生じていることから、企業会計と法人税法の取扱いを統一し、税法固有の繰延資産に係る規定は縮減又は廃止することが適当である。

おわりに

企業会計と法人税制は、それぞれの趣旨・目的が異なることはいうまでもないが、両者が有機的に結びつき、一体的に機能することが企業の利便性の観点からは望ましいことである。わが国の法人税法が「公正処理基準」を規定し、長年にわたって企業会計準拠主義を維持し

てきたのもそのためであり、この点は、社会構造や経済取引が複雑化した今日においても変わることはない。

こうした考え方は、当審議会の基本的な認識でもある。これを踏まえ、企業会計と法人税法について、可能な限り共通する計算規定を有することが望ましいことは、答申本文で述べたとおりである。また、両者を機能的に結びつけるための確定決算基準と損金経理要件は、これを維持することが適当であることも前述したとおりである。

ただし、減価償却制度のように、会計と税法の考え方が相違する事項については、損金経理要件に代替する方法を検討する必要がある。また、そのような事項が今後著しく増加することとなった場合には、確定決算基準のあり方も根本的に見直さざるを得ないことを付言しておきたい。

企業会計と法人税制について、危惧されるのは近年の動向である。企業会計は、限りなく国際会計基準に同調する方向を示しており、それに従ってさまざまな会計基準が制定されている。ただし、大企業の場合とはかく、わが国における多くの企業にとって有用な会計基準であるかどうかについては、疑問がないとはいえない。また、法人税制をみると、企業会計に平仄を合わせる税制改正が行われる一方で、企業会計とは異なる税法独自の制度が導入されるなど、その方向性は必ずしも定かではない。

こうした動向は、企業会計と法人税制の間の乖離をますます増大させ、結果として企業の実務を混乱させるおそれがある。この問題については、答申本文で指摘したとおりであり、個別事項の問題点で取り上げたところである。理念や目的が異なる企業会計と法人税法であるが、可能な限り、企業の経済活動に資する一体的な制度が構築されることを望みたい。

なお、企業会計の国際化に関連して、国外の市場とは関係しない企業についての財務諸表制度のあり方が今後の検討課題になる可能性がある。この問題は、主として中小会社にかかわることであるが、その会計と計算書類の作成に当たっては、「中小企業の会計に関する指針」がより重要な役割を果たすことになると考えられる。同指針がこれまで以上に普及し、定着することを期待したい。