
税務と会計の調和と乖離

甲南大学大学院社会科学研究所会計専門職専攻 教授 古田 清和

1 はじめに

最近の我が国の会計は金融商品取引法・会社法に基づき企業会計として運用されている。そのうち金融商品取引法会計においては、国際財務報告基準（以下「IFRS」という）受入れに向けた動きが、多くの国々に広がっている状況から、財務諸表の国際的な比較可能性の向上、日本の金融資本市場の国際的な魅力の向上に資するという観点、及び海外の投資家にとって日本企業の作成する財務諸表の理解・分析がしやすくなることにより、企業にとっても資金調達関連コストの低減や国際的な資金調達の容易化を期待する観点などを考慮し、コンバージェンスの推進だけではなく日本企業のIFRSに基づく財務諸表の法定開示を認め、コンバージェンスに向けた動きが続いている。2011年6月には、国内外で生じた状況変化を理由として、金融担当大臣による談話「IFRS適用に関する検討について」が発表され、IFRS適用について「会計基準が単なる技術論だけでなく、国における歴史、経済文化、風土を踏まえた企業のあり方、会社法、税制等の関連する制度、企業の国際競争力などと深い関わりがあることに注目し、さまざまな立場からの意見に広く耳を傾け、会計基準がこれらにもたらす影響を十分に検討し、同時に国内の動向や米国をはじめとする諸外国の状況等を十分に見極めながら総合的な成熟された議論が展開されることを望む。」としている。また、強制適用の可能性についても「仮に強制適用する場合であってもその決定から5～7年程度の十分な準備期間の設定を行うこと、2016年3月期で使用終了とされている米国基準での開示は使用期限を撤廃し、引き続き使用可能とする」ことを明らかにしたことにより、IFRSの導入はしばらく見送りという感もあるが、世界的に会計基準の国際的な統一化が進展する中での趨勢として、コンバージェンスの進展が止まることはないと思われる。特に、金融商品取引法会計においては、企業実態の開示が進んでおり、時価会計や貸借対照表重視の傾向が今後も継続していくと考えられる。なお、2013年5月から企業会計審議会では今後の方向性の議論を本格化しているが、金融庁は上場企業にIFRSの採用を義務付ける時期について結論を当面見送る方針である。

また、2005年に制定された会社法では、株式会社の会計は「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」に従うべきことを定め（会社法第431条）、また、会社計算規則第3条でも、その用語の解釈及び規定の適用に関して「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準その他の企業会計の慣行をしん酌しなければならない」としている。なお、2002年商

法改正以降、計算関係規定を省令（会社計算規則）に委任し、より機動的な制定・改訂を通じて、会計基準の改正等に弾力的に対応することが可能となっている。会社法は、企業会計の慣行に従って作成される計算書類を前提として分配可能額を計算するという観点から必要な調整を加えている。次々と新会計基準が設定または改正が公表される中、投資家に対する情報提供機能が中心とされる国際会計基準と、利害調整機能を担う会社法との間の乖離は大きくなるものと考えられる。特に配当規制という観点からの調整を必要とする会社法会計のあり方は、今後の個別財務諸表をめぐる議論にも影響を与えかねない。そこで会計基準の設定・改正と関連させて、税務と会計の関連性をみていくことにする。

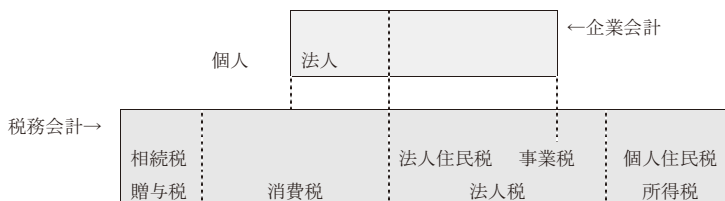
2 税務会計の考え方

1. 租税法律主義

租税法では、「租税法律主義」の原則に基づき、誰にいくら税金を負担してもらうかを明らかにしている。租税法律主義とは、租税を賦課したり徴収したりする場合、法的な根拠を必要とする考え方である。国の最高法規である憲法が、租税法の出発点となっている最も重要な根拠法規であるため、租税法で憲法に反する規定を設けたとしても、それらの規定は無効であり、これに反する一切の法令等は其の効力を有しないこととされている（憲法前文、第98条）。また、憲法第30条では、「国民は、法律の定めるところにより、納税の義務を負ふ」と規定しており、これを受けて憲法第84条では「あらたに租税を課し、又は現行の租税を変更するには、法律又は法律の定める条件によることを必要とする」と規定して、租税法律主義による旨を明らかにしている。

その納付すべき税額について、課税標準に税率を乗じて算定されるが、それらは全て法律で規定されている。例えば、所得税（以下「所法」とし、「第」及び「条」を省略する）・法人税（以下「法法」とし「条」を省略する）であれば、課税標準となるのは毎期における所得の金額であり（所法22、法法21）、消費税であれば、課税資産の譲渡の対価の額となる（消費税法28条）。一方、相続税では計算方法が異なり、ベースとなるのは相続又は遺贈により財産を取得した者の課税価格の合計額（債務等の金額を控除後）と法定相続人の数となる（相続税11②、13、15、17）。ちなみに課税標準となる所得金額や清算金額、課税資産の譲渡の対価の額等の計算に当たっては、会計的手法が必要となり、一般に税務会計といわれている計算手法である。なお、税務会計の中心が法人税の所得計算にあると考えれば、通常、税務会計といえば法人税の分野に絞ることになる。

図1：税務会計と企業会計の関係



また、企業会計の対象はあくまで企業であるが、税務会計では法人税だけでなく、所得税や相続税といった個人に対して課される税も対象としている。さらに、消費税では法人個人問わずにその対象範囲としている。ただし、税務に係る負担金額（税額）を計算する上では会計的手法が必要とされていることを念頭に置く必要がある。

2. 税務会計と企業会計の目的

税務会計も企業会計などと並び広く会計の一分野である。企業会計（特に財務会計を対象とし、管理会計は関連が薄い）が、株主や債権者等（ステーク・ホルダー）からの付託に応え、一定期間における成果を開示・報告することを目的としているのに対し、税務会計は、「租税法律主義」の下で、納税義務者に課されるべき租税負担額を正確かつ公平に計算することを目的としている。この点から、両者の目的は異なることになる。そのため、企業会計における損益計算書や貸借対照表は、税務会計では確定申告書の添付書類としての位置付けにとどまっており（法法74、法人税法施行規則第35条）、キャッシュ・フロー計算書は税務会計の対象外となっている。

表1：税務会計と企業会計の目的

区分	根拠法令等	目的
企業会計	会社法、金融商品取引法、企業会計原則等	配当可能利益の算定 経営成績の把握・実態開示 ・投資家保護 ・債権者保護 ・株主保護
税務会計	法人税、租税特別措置法等	税収入の確保 ・適正な課税 ・税負担の公平 ・各種政策目的の実現

税務会計における所得税の位置付けをみると、事業活動は法人のみによって行われるわけではなく、事業所得者、不動産所得者などの場合は、法人の形態を選択することなく、個人の形態によって事業活動を遂行することも可能である。事業主体としては法人ではないが、法人と同様に帳簿に記載した上で、1年間の収入及び必要経費を計算するという方法を採用しているため、個人事業等の所得税の課税標準である所得を計算する上でも会計的手法が必要となってくる。

3. 会社法と税務会計の関係

税務会計を考える場合、企業会計との関係については、当然のことながら会社に関連する法令、「商法」、「会社法」と密接な関係を持っている。

商法は、法人税（正しくは当時の第一種所得税）法と同じく明治32年（1899年）にできた古い法律（法律第48号）である。明治維新に伴い西欧の近代的な会社組織や企業組織を

導入する必要性が高まり、明治14年（1881年）4月に商法起草の依頼がなされ、この草案をもとに、明治23年（1890年）に旧商法が創設された。このときは「通則」「海商」「破産」の三部構成でドイツ的色彩が強いといわれており、制定内容は、それまでの日本の慣行を無視したものとして、反対運動が起こり、明治32年に新商法（平成17年会社法制定前の商法）として正式に施行することとなった。この改正においては、会社設立の許可制から準則主義への移行も含まれていて、その結果、商事会社の設立が容易になり、法人税の根拠である会社制度の発展へとつながっていったといわれている。

また、昭和25年（1950年）には、授権資本制度の導入、取締役会の権限強化と株主による帳簿閲覧請求権の制定など英米法的な色彩の濃い改正が行われた。さらに、平成17年（2005年）に会社法が制定されたことに伴い、それまで商法で規定されていた商業帳簿、会社等に関する部分等は全て会社法に移管され現在に至っている。

なお、商人のうち会社関係については、商法だけでなく会社法でも同様の規定がなされている（例えば、会法431、432、615ほか）。

平成17年改正前の商法では、商人は商業帳簿として会計帳簿及び貸借対照表の作成が義務付けられており、商業帳簿の作成に関する規定の解釈については、公正な会計慣行をしん酌することが要請されていた（改正前商法32）。この規定は、所得税の納税義務者のうち商法上の商人として活動する事業所得者、不動産所得者などにとっては極めて重要な規定とされていた。例えば、所得税法では所得を10種類に区分した上で、それぞれについて所得金額の計算方法を規定している（所法23～35）が、事業所得や不動産所得は、収入金額から必要経費を控除するという形で所得金額の算定を行うこととしている。

従って、この場合に作成する帳簿等は、公正妥当な会計慣行に従った上で作成することとなる。言い換えれば、法人税よりも所得税が税務会計のスタートと考えることができる。ちなみに、青色申告者に求められている要件もこれらを前提としたものである。

4. 法人税における会計処理の基準

「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」という規定は、昭和42年（1967年）、法人税法の簡素化の一環として設けられたものである（法法22④）。この趣旨は、法人所得の計算を行うに当たっては、原則として企業利益の算定の手法である「企業会計」に準拠して行うということである。この前提となる「一般に公正妥当と認められる」ものがどのような内容のものを意味するのかについては、これを「企業会計原則」（GAAP）と同様に解するとの見解もあるが、一般的には両者は必ずしも同一のものとは考えられていない。

会社法第431条では、「株式会社の会計は、一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行に従うべきものとする」と規定されている。さらに判例等においては「一般社会通念に照らして公正で妥当であると評価される会計処理の基準」や「客観的な規範性をもつ公正妥当な会計処理の基準等」も含まれるとされている。もちろん、この概念の中心となるのが、「企業会計原則」（昭和24年（1959年）制定）であり、会社法等で規定された計算規定であることは明らかである。しかし、実際にはそれだけに止まらず、確立された会計慣行

等を広く含んだ概念とされている。

例えば、納税者が一時払いの介護保険料を支払時の損金としていたのに対し、かかる費用は長期前払費用であり一時の経費として処理する慣行はないとした課税庁側の主張が認められている（注1）。

1998年度税制改正以降、確定決算基準によって商法（会社法）、企業会計原則と結び付けられていた法人税法は大きく変化した。その背景には、税制調査会・法人課税小委員会「法人課税小委員会報告」（1996年11月）で示された「課税ベースを拡大しつつ税率を引き下げる」という基本的方向がある。会社法（商法）や金融商品取引法を持つ利害調整機能や情報提供機能とは別個に、課税ベースの見直し（拡大）にあっては税制の公正性・中立性や透明性を実現するため、企業実態に即して課税所得を的確に把握することの重要性を強調し、過度に保守的な会計処理の抑制、債務確定基準の徹底といった視点が打ち出されている。

③ 法人税法上の所得と企業会計上の利益

1. 法人税法上の所得と企業会計上の利益との関係

法人税の中心を占めるのは、内国法人の「各事業年度」の所得の金額を課税標準として課される法人税である（法法21）。ただし、企業会計では連結ベースが基本となっているが、税務会計では連結納税制度はあるものの個別企業がベースとなっているという特徴がある。「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「損金の額」を控除した金額として計算される（法法22①）。また、法人税には、各事業年度の所得に対する法人税だけでなく、次のようなものも含まれている。

- ① 特定信託の受託者である法人の特定信託に係る所得に対する法人税（法法12）
- ② 適格退職年金業務等を行う法人の退職年金等積立金に対する課税（法法8）
- ③ 法人の各事業年度の所得に対する法人税に代えて、連結所得に対して法人税が課される（法法6の2）（連結納税を選択した法人）
- ④ 外国法人には、各事業年度の国内源泉所得に対して法人税が課される（法法9、141）

すなわち、継続して企業活動を営んでいる法人について、人為的に期間を区切り、それぞれの期間において計算された所得金額をベースに法人税を課するというシステムが採用されていることになる。法人税におけるこのような課税所得の計算は、基本的には企業会計によって計算された企業利益をベースにしている。ただし法人税においては、特定の政策目的や技術的要因により企業会計でいう収益、費用と異なる計算が一部で行われている。企業会計でいう収益、費用という用語に代えて、益金、損金という用語が用いられているのもそのためである。

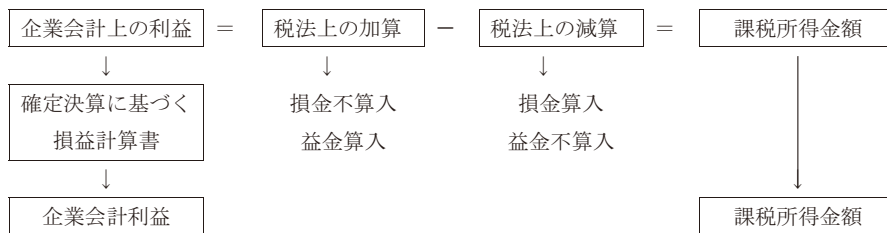
なお、所得金額を計算する方法としては、一定期間における益金の額から損金の額を控除するというやり方（いわゆる損益法）であり、一定時点における純財産の価額から、その前の一定時点における純財産の額を控除するというやり方（いわゆる財産法）もあるが、現在用いられていない。なお財産法は、査察事件の立証方法として用いられることが

ある。

ここで「益金の額」とは、原則として当該事業年度の収益の額で（法法22②）、また、「損金の額」とは、原則として当該事業年度の収益に係る売上原価・実際工事原価等と当該事業年度の販売費、一般管理費その他の費用及び損失の額である（法法22③）。これらの額の計算は、「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（法法22④）。

法人税法のこの規定からも明らかなように、法人税の課税標準である所得の金額は、基本的には企業会計上の利益の額と同様の計算方法によって計算される。しかし、法人税法独自のものとして益金、損金への算入、不算入等に関し別段の定めが設けられている。そのため、両者には相違する点が出てくることになる。

図2：法人税法上の所得と企業会計上の利益



2. 別段の定めという例外規定

法人税法第22条では、各事業年度の課税所得の金額を計算するベースとなる益金、損金について、「別段の定めがあるものを除き」という制限付きで、「益金の額に算入すべき金額は」また、「損金の額に算入すべき金額は」と規定している。

法人税法第22条

- 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全額とする。
- 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、有償又は無償による資産の譲渡又は役務の提供、無償による資産の譲受け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。
- 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、次に掲げる額とする。
 - 一 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
 - 二 前号に掲げるもののほか、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

三 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 第二項に規定する当該事業年度の収益の額及び前項各号に掲げる額は、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。

5 第二項又は第三項に規定する資本等取引とは、法人の資本金等の額の増加又は減少を生ずる取引及び法人が行う利益又は剰余金の分配をいう。

法人税法が企業会計をベースにしつつも、別段の定めを設けている理由として、導入当時には次の4点が挙げられている（注2）。

- ①税体系上の理由によるもの（受取配当の益金不算入、所得税額の損益不算入等の二重課税排除の関連規定）
- ②政策上の理由によるもの（技術輸出所得控除、収用の場合の譲渡所得の特別控除等の租税特別措置法計算規定）
- ③課税公平を維持するためのもの（限度超過の寄附金、償却費、引当金等の法人税法の所得計算規定）
- ④事実と反するものまたは技術的なもの（売上脱漏や経費の架空計上の修正など事実の誤謬の修正、引当金の益金算入等）

4 調和と乖離

上記のような考え方で税制改正では、企業会計との関係において調和と乖離が実施されてきた。ここで、調和とは、会計基準の設定・改正がそのまま税法規定に反映されること、および税法規定の改正が会計基準の設定・改正に反映されることをいう。一方、乖離とは、企業会計の基準の設定・改正と税法規定の改正があっても、相互に調整しあうのではなくそれぞれ独自の基準となることをいう。乖離が起これると所得や税額計算に影響するため、会計上は税効果会計の導入により調整することが可能となる。調和と乖離の概要は以下のとおりである。

1. 企業会計との調和

- ①2000年度税制改正では、「金融商品に係る会計基準」（1999年1月）に対応して売買目的有価証券の期末時価評価制度、未決済デリバティブ取引のみなし決済制度、ヘッジ取引の時価評価・繰延制度が新設された。
- ②2007年度税制改正では、「リース取引に関する会計基準」（2007年3月）が公表されたことを受け、所有権移転外ファイナンス・リース取引について売買取引に準じた処理とすることに改められた。「棚卸資産の評価に関する会計基準」（2006年7月）が公表されたことに対応して2007年度税制改正により、棚卸資産の期末評価について低価法を適用する場合における棚卸資産の評価額が再調達原価から時価に改められ、短期売買商品の期末評価制度が創設された。繰延資産については、旧商法施行規則で具体的に列挙していたが、会社計算規則では適当と認められるものとの記載に留まり、「繰延資産の会計

処理に関する当面の取扱い」(実務対応報告19号2006年8月)が公表され、繰延資産の項目を株式交付費・社債発行費等(新株予約権の発行に係る費用を含む)・創立費・開業費及び開発費とするとともに、同時に公表された「金融商品に関する会計基準」により、社債発行差金に相当する額について償却原価法を適用することとされたため、法人税法についても対応する改正が行われた。

- ③2008年度税制改正では、「工事契約に関する会計基準」(2007年12月)の適用により、工事進行基準の方法により収益等が認識される工事の請負が増加すると予想される一方で、工事進行基準が原則とされ法人による基準の選択といった恣意性が排除されることから、会計処理との整合性に配慮する方向で工事の請負に係る収益及び費用の帰属事業年度の特例の見直しが行われた。
- ④2009年度税制改正では、「棚卸資産の評価に関する会計基準」の改正(2008年9月)に伴い棚卸資産の評価について選定できる評価方法から後入先出法が除外された。
- ⑤2011年「現下の厳しい経済状況及び雇用情勢に対応して税制の整備を図るための所得税法等の一部を改正する法律」によって、企業会計基準24号「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」(2009年12月)導入に伴い、陳腐化償却制度が廃止されるとともに、耐用年数の短縮特例の適用を認めることとした。

2. 企業会計との乖離

- ①1998年度税制改正では、「課税ベースを拡大しつつ税率を引き下げる」という方向を踏まえ、商法・企業会計原則における会計処理の保守主義や選択制を抑制するための改正が行われた。まず、税制の公平性の要請から不確実な費用又は損失の見積り計上は抑制するとの方針の下で、各種引当金のうち賞与引当金・退職給与(付)引当金・製品保証等引当金・特別修繕引当金の縮減・廃止が進められた。減価償却制度についても、建物の償却方法の選択制を抑制(定額法)し、少額減価償却資産の取得価額基準の引き下げ(10万円)といった改正がなされた。

収益の計上基準についても、企業会計上、選択処理が可能であった工事収益の計上方法を限定するとともに、割賦販売等に係る収益計上基準についてその適用範囲の見直しが行われた。

- ②2001年度税制改正では、柔軟な組織再編を容易にするための商法改正(会社分割法制の創設)が行われたことを端緒として、組織再編税制の整備が図られた。「移転資産に対する支配が再編後も継続していると認められるものについては、移転資産の譲渡損益の計上を繰り延べることが考えられる。」(税制調査会「会社分割・合併等の企業組織再編に係る税制の基本的考え方」(2000年10月))とされ、法人税法独自の立場から税負担の公平性、企業の経営形態に対する中立性の観点を基本とする制度設計が行われた。税法固有の要件や会計処理(税法独自の帳簿価額の引継ぎ、資本の部の整備など)に関する規定が整備された。
- ③2002年度税制改正により導入された連結納税制度においても、企業のグループ経営(連結経営)が大きく進展してきた中、実態に即した適正な課税を実現するという観点から

の制度構築（対象子会社等の差異）が行われた。なお、課税ベースの適正化措置として退職給与引当金の廃止が行われた。

これら組織再編税制や税法固有の要件・処理を積極的に導入した結果、課税ベースの拡大とあいまって、企業会計上の処理との乖離は拡大している。一例として、非適格合併等により被合併法人等が移転する減価償却資産について、これらの減価償却資産の価額として会計帳簿に記載した金額が、その償却限度額の計算の基礎となる取得価額に満たない場合には損金経理を要件とする減価償却費の損金算入の可否に疑義が生じる状況となっていたため、2004年度税制改正により、この満たない部分の金額を損金経理額とみなすことにより、その満たない部分の金額についても償却費として損金の額に算入することとされた（みなし損金経理）。

同様に、企業結合会計基準等の整備の進展により、2006年度税制改正において、非適格組織再編成や営業譲受けについて、移転を受けた資産及び負債については個別時価を取得価額として付すとともに、退職給付債務等に相当する負債を認識した上で、これら資産及び負債の時価純資産価額と非適格組織再編成等の対価との差額について資産又は負債の調整勘定を計上することとされた。このように税法固有の処理を前提としながら、企業会計との乖離を縮小するという調整もなされた。

- ④2006年度税制改正では、会社法の制定に伴い資本（純資産）の部を整備し資本金等の額及び利益積立金額の概念の明確化が行われた。恣意性の抑制を図るといふ法人税法上の立場から、役員給与の損金算入（事前届出による定時定額要件の緩和）のあり方が見直されている。また、2005年12月に「ストック・オプション等に関する会計基準」及び「ストック・オプション等に関する会計基準の適用指針」が公表され、ストック・オプションの費用計上に関する会計基準が明らかにされたことに対して、新株予約権の交付を受けた者についての所得税法上の扱いに対応した費用計上の特例が設けられた。
- ⑤2007年度税制改正では、日本を生産活動や事業活動の拠点とする魅力が高まるように税制における国際的なイコールフットイング（商品・サービス等の販売で、対等の立場で競争が行えるように、基盤・条件を同一にすること）を確保するため、減価償却制度の抜本的な見直しが図られた。新たな定率法（いわゆる250%定率法）の導入を始めとして、経済活性化という租税政策的な観点からの改正が行われている。また2008年度税制改正において、法定耐用年数や資産区分について使用実態を踏まえた見直しが行われた。さらに2011年税制改正でいわゆる200%定率法が導入された。
- ⑥2009年度税制改正では、「棚卸資産の評価に関する会計基準」の改正により、期末における正味売却価額が取得原価よりも下落している場合には当該正味売却価額をもって貸借対照表価額とすることが求められ帳簿価額の切下げを行うこと（実質的な低価法）が強制適用されることとなったが、法人税法は従来どおり低価法の適用を任意としている。

3. 調和と乖離の特徴的な事例

企業会計基準第25号「包括利益の表示に関する会計基準」及び関連する他の改正会計基準が公表（平成22年6月30日）（企業会計基準委員会）され、大きな影響を与えている。「包括利益」とは、ある企業の特定期間の財務諸表において認識された純資産の変動額のうち、当該企業の純資産に対する持分所有者との直接的な取引によらない部分をいう。当該企業の純資産に対する持分所有者には、当該企業の株主のほか当該企業の発行する新株予約権の所有者が含まれ、連結財務諸表においては、当該企業の子会社の少数株主も含まれる。「その他の包括利益」とは、包括利益のうち当期純利益及び少数株主損益に含まれない部分をいう。

包括利益の計算の表示は、個別財務諸表においては、当期純利益にその他の包括利益の内訳項目を加減して包括利益を表示し、連結財務諸表においては、少数株主損益調整前当期純利益にその他の包括利益の内訳項目を加減して包括利益を表示する。しかしながら、当面の間、個別財務諸表には適用しないこととされた（同基準16-2項）。

その他の包括利益の内訳項目は、その内容に基づいて、その他有価証券評価差額金、繰延ヘッジ損益、為替換算調整勘定等に区分して表示する。持分法を適用する被投資会社のその他の包括利益に対する投資会社の持分相当額は、一括して区分表示する。その他の包括利益の内訳項目は、原則として税効果を控除した後の金額で表示し、各内訳項目別の税効果の金額を注記する。当期純利益を構成する項目のうち、当期又は過去の期間にその他の包括利益に含まれていた部分は、組替調整額として、その他の包括利益の内訳項目ごとに注記する（同基準7-10項）。

以上の状況のもと、企業会計基準第26号「退職給付に関する会計基準」及び企業会計基準適用指針第25号「退職給付に関する会計基準の適用指針」が公表（平成24年5月17日）（企業会計基準委員会）され、新たな改正の概要は以下の通りである。

- ①未認識数理計算上の差異及び未認識過去勤務費用の処理方法については、改正前会計基準等では、未認識数理計算上の差異及び未認識過去勤務費用（数理計算上の差異及び過去勤務費用のうち費用処理されていない部分）については貸借対照表に計上せず、これに対応する部分を除いた、退職給付債務と年金資産の差額（以下「積立状況を示す額」という）を負債（又は資産）として計上することとしていた。同基準等では、未認識数理計算上の差異及び未認識過去勤務費用を、税効果を調整の上で貸借対照表の純資産の部（その他の包括利益累計額）で認識することとし（同基準第24項及び第25項）、積立状況を示す額をそのまま負債（退職給付に係る負債）又は資産（退職給付に係る資産）として計上する（同基準第13項）。
- ②損益計算書及び包括利益計算書（又は損益及び包括利益計算書）上での取扱いについて、未認識数理計算上の差異及び未認識過去勤務費用の費用処理方法については変更しおらず、改正前会計基準等と同様に平均残存勤務期間以内の一定の年数で定期的に費用処理する。ただし、数理計算上の差異及び過去勤務費用の当期発生額のうち、費用処理されない部分についてはその他の包括利益に含めて計上し（前掲①）、その他の包括利益累計額に計上されている未認識数理計算上の差異及び未認識過去勤務費用のうち、

当期に費用処理された部分についてはその他の包括利益の調整（組替調整）を行うこととなる（同基準第15項）。

- ③個別財務諸表における当面の取扱いとして、個別財務諸表においては、当面の間、上記の①及び②ただし書きの改正を適用せず、改正前会計基準等の取扱いを継続する（同基準第39項）。
- ④また財務諸表における名称等の変更も行われたが、個別財務諸表においては、当面の間、この取扱いの改正を適用せず、改正前会計基準等の名称を使用する（同基準第39項(3)）。

表2：名称の対比

改正前会計基準等	本会計基準等
退職給付引当金	退職給付に係る負債（同基準第74項）
前払年金費用	退職給付に係る資産（同基準第74項）
過去勤務債務	過去勤務費用（同基準第52項）
期待運用収益率	長期期待運用収益率（同適用指針第98項）

以上のことから、会計基準上も連結財務諸表と個別財務諸表において退職給付における取扱いが異なることとなった。これは、個別財務諸表において包括利益の表示が適用されておらず、個別財務諸表において未認識数理計算上の差異及び未認識過去勤務費用を、税効果を調整の上で貸借対照表の純資産の部（その他の包括利益累計額）で認識することが出来ないためである。しかしながら、連結財務諸表においては必要となるため、連結財務諸表作成のためのデータとして未認識数理計算上の差異及び未認識過去勤務費用を簿外で算定することになる。この結果、確定決算主義や税務調整を考慮しても、会計上認識していない場合は税務上も認識できないことになる。この事例は、個別財務諸表上と税務上は乖離をおこしていないが、会計上の連結財務諸表と個別財務諸表で乖離するという特徴を有している。今後も会計処理基準において、連結財務諸表と個別財務諸表との適用の差異がおこった場合に、税務と会計という対比でとらえることが適切かどうか、留意する必要があると考えられる。

5 個別的な検討

税務と会計の調和と乖離について、いくつかの個別的な事象を取り上げ検討することとする。

1. 益金と益金に含める金額

法人税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、4つに区分されている（法第22②）。

①資産の販売に対する収益

②「有償又は無償による資産の増減」又は役務の提供による収益

イ「有償による資産の譲渡による収益」：例えば、通常の売上など

ロ「無償による資産の譲渡による収益」：例えば、法人が自己の保有するものをダダであげることなど

ハ「有償による役務の提供による収益」：電力会社による電気の供給など

ニ「無償による役務の提供による収益」：例えば無利息貸付けなど

③「無償による資産の譲受け」による収益

④「その他の取引で資本等取引以外のもの」に係る収益

このうち、有償による部分は、企業会計上でも収益として認識されているが、無償による資産の譲渡や譲り受け及び無償による役務の提供を収益として認識するのは、法人税法独自の考え方である。しかしながら、最近では、税務の考え方に会計が歩み寄り、会計上も収益として認識する場合が見受けられる。ただし金額測定の問題は客観性に問題が残る。

無償の取引でも収益と認識する：例えば、苦境にある法人がオーナーから資材提供を受けた場合、企業会計では資本剰余金として取り扱われるが、法人税ではここでいう無償による資金の譲り受けとなり、益金を構成することとなる。また、債務免除益等についてもこれと同じ扱いとなる。

2. 資産の評価益の益金不算入

企業会計では、収益の認識は実現主義によって行われる。従って、資産の評価換えにより、評価益を計上したとしても、その増加分を利益として認識することは原則として行われていない。それと同様に税務会計でも、「原則として」益金不算入としている。法人税法第25条第1項では、「内国法人がその有する資産の評価換えをしてその帳簿価額を増額した場合には、その増額した部分の金額は、その内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、益金に算入しない」と規定している。従って、たとえ法人が評価益を計上し、その帳簿価額を引き上げていたとしても、その分の引き上げはなかったものとされる（法第25④）。ただし、次のような例外がある。

①会社更生法による更生計画認可の決定による評価換え

②民事再生法による再生計画認可の決定による評価換え

③法人の組織の変更に伴う評価換えを実施して、その帳簿価額を増額した場合、増額した金額の益金算入

3. 収益の計上時期

企業会計では、全ての費用及び収益は、その支出及び収入に基づいて計上するとともに、その発生した期間に正しく割り当てられるように処理しなければならない（企業会

計原則 損益計算原則一A)。いわゆる発生主義の原則の適用である(同、三のB)。しかし、収益については、未実現収益を原則として当期に計上してはならないとして、実現主義の原則を適用している(同前ただし書き)。具体的にどのような事象があった場合に「実現」されたとするのかに関しては、企業会計上明確な規定等は設けられていない。従って、各企業が最も適切と考える方法によって「実現」があったとすることになる。

一方、税法では、課税の公平を重視するという観点から、「実現」について統一的基準によりその認識及び計上を行うこととしている。所得税の分野において、一般的に「権利確定主義」という名で呼ばれている考え方(原則)がそれに相当する。この原則は、権利の確定があったときに収益が実現したとする考え方である。この原則は法人税の分野でも適用され、法人税の分野においては「引き渡しのあった日」をもって収益実現の日として取扱う(法人税法基本通達2-1-1、以下「法基通」とする)こととしており、所得税でいう「引渡基準」と同一と考えられている。しかし、「引き渡しのあった日」が、いつであったかということについては、税法上は必ずしも明らかではなく、そのため、実務上においては資産の内容に応じ、統一的に取り扱うこととしている。

4. 販売代金が確定していない場合

棚卸資産を販売したにもかかわらず、販売代金の額が確定していないような場合、企業会計では、保守主義の観点からみると、収益の計上は見送ることになると考えられる。しかし、税務会計では、その販売に係る棚卸資産が引き渡された以上、たとえその引渡しの日属する事業年度終了の日までにその販売代金の額が確定していなかったとしても、その金額を適正に見積もった上で、その期の益金の額に計上しなければならないものとされている(法基通2-1-4前段)。その影響を受け、現行の企業会計では実態開示の観点から見積もり等の適正な金額で計上する必要があると思われる。なお、その後確定した金額が見積額と異なる場合には、その差額相当分を、その確定した日属する事業年度の益金の額又は損金の額に算入する(同後段)。

5. 無償で資産を譲り渡す場合

法人が資産を無償で譲渡した場合、当該法人には現金等の授受は発生しないため企業会計の基準では通常、収益として認識しないのが原則である。それに対して、税務会計では、資産の譲渡があった場合、たとえそれが無償であったとしても、別段の定めがある場合を除き、時価相当額による収益があったとして、その金額相当分を各事業年度の所得の金額の計算上「益金の額」に算入することとなる(法法22②)。税務会計でこのような経理処理を求めているのは、課税の公平という観点からである。つまり、資産を時価で譲渡し、その代金を相手方に寄付(相手方がその資金で同じ資産を購入)した場合との間で課税の公平が保たれなくなってしまうからである。同じ資産を時価譲渡したのであれば、当然のことながら企業会計上も税務会計上も収益の実現があったとみなしてその経理をすることになる。そして、その代金を相手方に寄付するのか他の用途に使用するのかは譲渡者の任意となる。相手方に資産を無償で譲渡するという事は、いったん収益を実現した

後、それを現金という形で相手に贈与し相手方がその代金で同じ資産を購入したのと経済的には同じ効果を有すると考えることになる。このようなことから、税務会計では有償だけでなく、無償による資産の譲渡も益金を構成することになる。したがって、たとえ有償による資産の譲渡であっても、それが時価（例えば5,000）より低い価額（例えば1,500）でなされた場合には、譲渡対価の額（1,500）のみでなく、適正時価との差額相当分（この事例でいえば3,500）についても益金の額に算入しなければならない。なお、資産の譲渡だけでなく、役務の提供についても同様である。

営利を目的とする普通法人等では、他人から何の目的もなく無償で資産を譲り受ける（いわゆる贈与を受ける）ということはなく、何らかの対価が支払われるのが一般的である。従って、企業会計上では、このような場合の経理処理方法等は特に定められていない。しかし、包括所得説（新たに獲得した経済的利益のすべてが所得であるとする考え方）によっていると言われている日本の法人税や所得税では、純資産の増加となるこの種の資産の譲り受けは、所得を構成する要因となる。そこで、このような場合には、適正な時価相当額で評価したいわゆる経済的利益についても、これを所得金額増加の一要因（収益または益金の額）として認識する必要がある。このようなことから、法人税法では、無償による資産の譲受けがあった場合には、別段の定めがあるものを除き「適正時価」相当額を収益（益金）の額に計上することとしている（法法22②）。同様に所得税法でも、金銭以外の物又は権利その他経済的利益を享受する時の価額をもって「収入すべき金額」としている（所法36）。なお、これは無償による譲受だけでなく、時価よりも低い価額による譲受けの場合にあっても同様である（所法37②、所法22③）。同じような例で、法人が時価5,000万円の土地を無償（0円）又は、低廉（1,500万円）な価額で譲り受けた場合には税務上の処理が必要となってくる。

6. 損金と損金に含める金額

「所得の金額」の計算上、「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、次に掲げる額と定められている（法法22③）。

- ①当該事業年度の収益に係る売上原価・実際工事原価その他これらに準ずる原価の額（法法22③一）
- ②当該事業年度の販売費、一般管理費その他の費用（例えば営業外費用となる支払利息等）の額（法法22③二）
- ③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（法法22③三）

これらのうち①は収益を構成する売上高に直接対応する原価部分である。この部分については、企業会計上も税務会計もそれほど大きな相違点はない。それは、この部分が会計学でいう「費用収益対応の原則」が最も良くあてはまるからである。ただし、無償による資産の譲渡や役務の提供などのように、企業会計上そもそも収益が認識されない場合には、必ずしも「費用」と「収益」とが直接には対応しないような場合も生じてくる。

次に、②の部分については、収益との個別的対応がやや薄い項目である。そのため、一般

的には「期間費用」として位置付けられている。この部分のなかには、法人の意思によって計上時期を操作できる部分も含まれていると考えられ、恣意性を排除するため、税務会計では、「債務確定主義」という概念を持ち込んでいる。すなわち、販売費、一般管理費その他の費用については、「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」と規定している（法法22③二かっこ書き）。いいかえれば、債務が確定しているもののみを費用の額として認職するという考え方である。ただ、税務でも、見積りの要素の含まれた引当金の計上が認められているが、その範囲は極めて限定されている（法法52、53）。ちなみに法人税法第22条第3項第2号で規定する「期末までに債務が確定している」とされるためには、期末までにその費用に係る債務が成立していること、期末までにその債務に基づいて具体的な給付をすべき原因となる事実が発生していること及び期末までにその金額を合理的に算定することができるものであることの三つの条件を全て充足していなければならない（法基通2-2-12）。

③については、収益との対応性や期間対応的な考え方も取りにくいので、取引の事実がいつ発生したかによってそれが生じたときの属する事業年度の損金にする。

7. 減価償却費

「減価償却」とは、長期間にわたって使用される有形固定資産の取得に要したコストを、それらの資産が使用できる期間（いわゆる「耐用期間」）にわたって費用配分する手続きである。このような形で各期に計上される費用は、一般に「減価償却費」といわれている。減価償却費を計算する場合には、取得価額、残存価額及び耐用年数が重要な要素となっている。また、途中で資産の改良等を行った場合には、それを一時の費用（修繕費：収益的支出）として扱うのか、それとも取得価額の追加及び耐用年数の延長（資産計上：資本的支出）として扱うのかという点が問題となる。

企業会計上の減価償却として、企業会計原則では、固定資産の減価償却の方法として、次の4つがあげられている。

- ①定額法：固定資産の耐用期間中、每期均等額の減価償却費を計上する方法
- ②定率法：固定資産の耐用期間中、每期期末償却残高に一定率を乗じた減価償却費を計上する方法
- ③級数法：定率法と同じように固定資産の耐用期間中、時間の経過とともに、一定の比率で算術級数的に逡減した減価償却費を計上する方法
- ④生産高比例法：固定資産の耐用期間中、每期当該資産による生産又は用役の提供の割合に比例した減価償却費を計上する方法

企業会計上では、これらの方法のうち最も適した方法を選択することが認められている。また、それ以外の方法であっても、企業が最も適した減価償却方法であればそれによることも可能である。ただし、いずれの方法によるにせよ、いったん選択した減価償却の方法については、継続性の原則に従い、継続して適用することが求められている（企業会計原則第一、一般原則五、注3）したがって、その方法の範囲内であれば、例えば耐用期間を自己の都合に合わせて短縮させたりすることも可能である。従来、正当な理由による

減価償却方法の変更は会計方針の変更とされていたが、「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」の導入により、見積りの変更と同様に扱うこととなっている。

税務上の減価償却では、減価償却の対象となる資産は限定されている（法法2⑳23、法令13）。また、減価償却の方法についても、原則的に法人の選択を認めることとしているものと（法法31①、法令48～52）選択を認めていないものがある（法令48、48の2）。例えば、建物については定額法しか認められていない（法令48①二）。税法が減価償却についてこのような制限を付しているのは、課税の公平を図るという見地からである。例えば、会社の計上した減価償却費が全て損金になるということになれば、業績が良い会社が多額の減価償却費を計上し、それらの会社は結果的に租税負担を大幅に軽減することが可能となる。このようなことから、税法では、減価償却資産についてその種類に応じ、「耐用年数」を法定化するという形で規定し、減価償却費についても損金算入に一定に制限を付すこととしている。そして、途中で資産の改良等がなされている場合にはその部分を取得価額の追加の資本的支出として扱うこととしている（法令132）。

なお、減価償却費については「損金経理」を損金算入の要件としている（法法31①）。これは、減価償却費が費用の見積りの性質も有していることから、法人がそれらを損金とするか否かについて基本的に法人の選択に任せているためである。

6 おわりに

税務と会計との処理基準はそれぞれのよって立つ目的が異なることから、乖離が取り上げられ、税効果会計を通じて調整されているが、先に示したように、調和として、双方が歩み寄る場合も少なくない。ただ、税務に会計の基準・処理が取り入れられる方向にあることは否めない。日本の企業活動をいかに開示していくかについて、グローバルな大企業から、中堅中小企業までを同様に扱うことは必ずしも、企業内部の財務諸表作成者、また企業外部の利害関係者への情報伝達・意思決定、さらに監査人の監査にとって有効なものとは言えない。その中で日本版 IFRS や中小会計基準などの多様性が表れてきているが、会計は企業活動の事実を金額としての会計数値に表すものであれば、シンプルである方が望ましいのは言うまでもない。しかしこのような調和と乖離の状況は相互に関連して、継続していくものと考えると会計専門職のさらなる必要性の増加や、会計実務・会計学への関心や導入への障壁になり現在の会計を取り巻く状況が困難かつ難解なものになっていることを示していると言わざるを得ない。

（なお、この論稿は、2013年6月29日に実施した、甲南会計会専門職部会の近畿税理士会認定研修の内容をもとにしている。）

注1：高松高裁・平成7年4月25日判決

注2：吉牟田勲「新版法人税法詳説」中央経済社昭和59年

以上