

中小企業の会計に関する基本要領と法人税法との 親和性の一考察

Considering the Affinity between Best Practices and the Corporate Tax Code within Accounting at Small and Medium-sized Businesses

加 納 輝 尚

KANOU Terumasa

はじめに

2012年2月1日「中小企業の会計に関する基本要領」¹（以下、「中小会計要領」）が公表された。

この背景には、中小企業が厳しい経営環境の中、自力で経営力を高め、そのために会計を経営に役立つものにしようという考え方がある。この新しい会計ルールは、会社法第431条の「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」の枠内で、ダブル・スタンダードの立場をとり、ボトムアップ方式により策定され法人税法の取扱いを原則的な処理とする項目を設けるなど、税法との親和性を強調しているところに大きな特徴がある。これらの特徴は「中小企業の会計に関する指針」²（以下、「中小会計指針」）と比較した場合の大きな相違点の一つである。

本稿では、現行の日本の会計制度の枠組みの中で、中小企業の会計が、中小会計指針を経て中小会計要領の公表に至るまでの経緯をみた後、中小会計指針及び中小会計要領の特徴を概観する。そのうえで、会計と税法との関係を見直すことにより、中小会計要領による会計と法人税法との親和性に関する考察を行う。

1. わが国の会計制度の現状

1-1 わが国の会計法規制の体制

わが国では、金融商品取引法（証券取引法）会計と会社法（商法）会計から成り立つ特徴的な会計法規制の体制を持っている。金融商品取引法会計は情報提供を目的とし、会社法会計は伝統的に利害調整をもつための目的としてきた。さらに、ここに実質的に企業会計を規制する法人税法会計が加わったものをいわゆる「トライアングル体制」とよび、この三者が相互に支え合い企業会計を規制している状況である。

かのう てるまさ（経営情報学科）

また、それらの基には企業会計原則が横たわっており、全体としていわゆる公正妥当な企業会計の基準をベースとした会計規制が行われている。トライアングル体制もひとつの作られた制度としての説明的概念であるが、これまでの歴史・環境の中で形成され、一定の役割を果たしてきており、この概念はわが国の会計規制の特徴付けの表現としては的確なものであったといえる。しかし、この体制の本質を日本の特徴として是認するか、批判的立場をとるかにより議論の方向が異なってくる³。

実際の財務諸表の作成では、会社法上の確定した決算に基づいて申告すべき法人税の課税所得の計算に節税の意図が働いて、逆に確定決算の方が歪曲されることがある。

この現象が逆基準性であるが、上場企業等の場合、金融商品取引法に基づいて作成される財務諸表の構成要素は、会社法の計算規定に従って計算されているので、逆基準性は会社法上の決算を介して金融商品取引法上の財務諸表にも影響することになる。

ただ、2005年会社法では会計基準に関しては全面的に金融商品取引法に依存することになり、さらにIFRS採用（アドプション）に向けた検討を開始した現在、特に連結では投資家のための情報提供という会計目的が一層強化されつつある。

そのような環境の変化に対応して、会計の規制、制度、実務も変化せざるを得なく、その意味でトライアングル体制は既にその歴史的役割を終え、現在では環境の変化に会計が適応する上での妨げになっているのではないかという疑問が投げかけられている⁴。

なお、わが国では、上場企業や大会社で会社法監査を受けている会社等は企業会計基準（J-GAAP、日本基準）を採用し、公認会計士の監査を受けない会計参与設置会社等は中小会計指針に従っている一方、その他の大多数の会社は税法基準や中小会計指針もしくは中小会計要領に拠った会計処理を行い、税務申告、金融機関への情報提供のための決算書を作成している。

1 - 2 中小企業会計の歴史

(1) 中小会計指針の公表までの経緯

わが国の中小企業の会計は、1949年に「中小企業簿記要領」が経済安定本部から公表されたのが始まりである。これは、同時期に公表された公開企業・大企業向けに公表された企業会計原則とは色合いが異なり、シャープ勧告を受け、青色申告制度に基づく課税の合理化施策の一環で、中小企業に対する簿記普及運動として帳簿と記録を育成し、改善する試みとして開始された。すなわち、当初から中小企業に対して記帳の重要性が叫ばれていたことがわかる。

¹ 中小企業の会計に関する検討会（2012）『中小企業の会計に関する基本要領』。

² 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（2011）『中小企業の会計に関する指針（平成23年度版）』。

³ 井上 [1997] 73頁。

⁴ 現在では実質的に崩壊しているという意見もある（品川 [2012] 8頁）。

そしてそれ以後は、目立った大きな動きのない時代が続いた。

いいかえれば、わが国では近年に至るまで、中小企業の会計としての固有の基準は持たず、参照する会計基準は大企業が参照する会計基準と同一のものとされ、実質的には税法基準に拠っていたといえる。

しかし、2002年の商法改正で会社の計算規則が法律から省令へ移管することをうけ、当時わが国の企業会計基準が国際会計基準への調和化を進めていた影響を中小企業会計が受けることを避け、さまざまな議論を経て2005年に、中小会計指針が公表された。

(2) 中小会計要領の公表までの経緯

中小会計指針の公表から5年以上が経過して、さまざまな課題が指摘されるようになった。その一つが、結果的に中小企業に広く根付いていないという現状である。

中小企業庁が実施した「中小企業の会計に関する実態調査」⁵によれば、中小指針について知らない企業が約4割を占めた。また、中小企業者の7割超が、知っていたとしても「高度かつ複雑である」「経営者が理解しにくい」「税法基準で十分」といった不満を持っていることが分かった。

さらにもうひとつの大きな課題が、2009年7月に国際会計基準審議会（IASB）による中小企業版IFRS⁶（IFRS for SMEs）の公表であり、わが国中小企業会計への影響が懸念される点である。これについて企業会計審議会は、2009年6月の「我が国における国際会計基準の取扱いに関する意見書（中間報告）」の中で、わが国中小企業会計へのIFRS適用に関し、「中小企業に対するIFRS適用は、そのニーズは低く、財務諸表作成を整備する負担を考えると慎重に検討すべきである」⁷としている。一方、金融庁が2010年4月に公表した「国際会計基準（IFRS）に関する誤解」では、「非上場（中小企業）の会社はIFRSを適用する必要はない」⁸と述べている。

しかし、現行の中小会計指針は、トップダウン・アプローチを採用しているため、企業会計基準（日本基準）とIFRSとのコンバージェンスが加速する現在、中小会計指針はその影響を免れることはできず、事実、中小会計指針は毎年のように改正され、企業会計基準を通してIFRSの影響を受けている。

そのような課題をふまえて、企業会計基準委員会（ASBJ）は2010年8月、「非上場会社の会計基準に関する懇談会・報告書」を公表し、その後2010年9月には、中小企業庁が「中小企業の会計に関する研究会・中間報告書」を公表した。これにより、現

⁵ 新日本有限責任監査法人（2010）「平成21年度中小企業の会計に関する実態調査事業 集計・分析結果（報告書）」中小企業庁、21-28頁。

⁶ IASB（2009）, Basis for Conclusion on IFRS for SMEs, International Accounting Standards Board.

⁷ 企業会計審議会（2009）「我が国における国際会計基準の取扱いに関する意見書（中間報告）」金融庁、16頁。

⁸ 金融庁（2010）「国際会計基準（IFRS）に関する誤解」4頁。

行の中小指針とは別に新たな会計指針（基準）を作成する方向性が打ち出された。そして、2012年2月1日、中小会計要領が公表された。その策定方針は、ボトムアップ・アプローチにより、中小企業が広く採用している税法基準をベースとした会計処理のうち、会社法第431条に定める一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行に該当するものを整理したものとなっている。

1-3 日本の中小企業会計基準の特徴

(1) 中小会計指針の特徴

中小会計指針は、会社法上の「公正妥当なる会計慣行」（会社法第431条）に該当し、シングル・スタンダードである点が特徴のひとつである。つまり大企業と中小企業とが適用すべき会計基準は、基本的に同一のものを適用し、取引の経済実態が同じなら、会社規模に関係なく、会計処理も同じになるよう適用すべきという立場である。ただし、コスト・ベネフィット（費用対効果）の観点から、中小企業の過重負担を排除するため、簡便な会計処理や一定の条件のもと税法基準の適用を容認している。また、中小企業で必要と思われる項目についての重点的な言及にとどまっているため、中小企業側の判断を要する処理が少なからずある。言い換えれば、中小会計指針の策定アプローチはトップダウン・アプローチであり、大企業が拠って立つ企業会計基準の簡素化によって基準を形成するアプローチであることも大きな特徴である。

(2) 中小会計要領の特徴

一方、中小会計要領の特徴は、会社法上の「公正妥当なる会計慣行」に該当しながらも、ダブル・スタンダードの立場で策定されている点である。また、計算書類の作成者側である経営者目線で策定され、実務上のコスト・ベネフィットの観点をより重視し、簡便な会計処理が採用されている点に加え、税法基準の適用が原則的な処理になっている項目がみられる。さらに、中小企業の経済活動などに最適な会計処理の方法は何かという観点で、会計の原則や手続きを実務から抽出して定めるボトムアップ・アプローチを策定アプローチとしている点にも特徴がある。

中小会計指針と中小会計要領とは、このようにさまざまな違いがあり、両者が想定している適用対象企業の規模等も異なっている。また、両基準が掲げる原則処理と例外処理も異なっているが、他方で、両者で容認されている会計処理の範囲は類似しており、一定の整合性が保たれているといえる。言い換えれば、取引の形態がシンプルな中小企業では、結果的に計算書類の内容が同じとなることも多いということである。

加えて、両者はともに会社法上の「公正妥当なる会計慣行」であり、上下の関係ではなく並列の関係である⁹ことに注意する必要がある。

⁹ 品川 [2001] 16頁。

2. 法人税法の構造

2-1 法人税法の構造と確定決算主義

わが国の法人税の申告納税制度は、法人の各事業年度において確定した決算を基礎とし、法人税法に定めるところに従って、課税標準及び税額を計算して申告・納税するいわゆる「確定決算主義」を採っている。この確定決算主義において、課税所得の金額は「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」に基づいて算定される企業利益から誘導されるものであり、租税政策等の理由から、その企業利益に修正が加えられて課税所得が計算されることになる。

法人税法第22条の規定から明らかなように、企業会計上の収益や費用・損失は益金や損金の前概念として用いられており、課税所得は企業利益から誘導される概念であるといえる。その企業利益は「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」に基づいて算定されるものとされているが、そこには一般会計実務の尊重により、会計慣行に一任すべきものは税法規定から除き、税法の規定は必要最低限にすることが実体に即した公平な課税所得計算の前提となる、という認識が内在している。さらに、企業利益を算出する企業会計とは、各企業の個別的・具体的事情に応じて、弾力的に選択された会計方法に基づく利益計算のための会計とされている。このことから、継続性を前提とする「企業の自主的判断に基づく適正な会計処理」が「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」に相応するものとして扱われていることは明らかであるといえる。

法人税法では、申告納税制度が確定決算主義によるものであることが規定されているが（法人税法第74条第1項）、これを形式面だけでとらえると、課税所得計算は決算が確定した後で事後計算として成立する会計のようにみえる。しかし、企業利益に対する税務計算上の調整は決算調整と申告調整の2段階方式がとられており、決算調整とされているものは決算が確定する前に実質的な意味での課税所得計算が始まっているといえる。法人が決算調整事項を決算処理に組み込まず、確定決算に反映させない場合には、法人税申告書の面だけで損金または益金の額に算入することは、法人税法上認められない。そして決算調整を織り込んだ、いわゆる確定した決算利益を基礎とし、申告書における第2次的な加算・減算の調整後、最終的にその算定が完成する。

2-2 確定決算主義の目的

確定決算主義に当初期待された重要な役割は、第一に、申告納税制度により徴税コストの一部を企業自身に負担させる代わりに、計算事務手続の簡便化を図ることであった¹⁰。特に、健全な企業会計の慣行が確立されていないか、又は処理の方法に選択の余地があるような事柄については、確定した決算上で画一的な処理を要することとすれば、

¹⁰ 大日向隆（1991）「確定決算主義の再検討」『JICPAジャーナル』No.432, 41頁。

その適否の検討の手間が省ける。そして、課税所得の計算根拠を、企業の確定した決算書類に基づくことによって、政策的に税法上恩典的な制度を設けていても、企業が自ら確定した決算書類において実施しない限り、税務当局はそれを認めないこと、ならびに必要最小限の特定事項の会計処理を間接的に要求すること（決算調整による損金経理の要請等）によって、税務当局は企業にその処理を期待し、特別の判断ないし処理を行うことなく、課税所得金額を決定できるようになり、税務行政が簡素化することをねらったものである。

第二に、確定した決算が一般に公正妥当な企業会計の慣行に基づいて作成されているという前提により、会社法決算への依存を通じて、課税所得計算の適切性、租税の公平性を担保するという役割がある。確定決算主義によれば、例えば、減価償却につき企業会計上は定額法を採用し、税務申告では定率法を適用するというように、確定決算においては利益を計上して配当を行い、他方、税法上は税金を納付しないという、国民感情から受け入れ難い事態の発生を防止できることになる。

一方、確定決算主義の意味合いは、理論性ばかりではなく政策性も帯びている。

確定決算主義を建前としている税法の体系の中に、政策立法を投げ入れることにより、租税政策の効果が促進されるという結果が生ずる¹¹。例えば、租税特別措置法上の特別償却は、各種の産業政策上の目的から設けられているが、その特別償却額は損金経理が要件とされており、これは特別償却額を損金経理することにより内部留保を高めた場合に、特別償却の適用を認めるという趣旨である。ただ単に申告書の上だけで損金算入しても、内部留保を高めることにはならないからであり、損金経理を行い、内部留保を高めることによって、特別償却の政策上の目的を達成することができることになる。

3. 企業利益と課税所得

3-1 企業会計と税務会計の関係

法人税法上の確定決算主義に基づく課税所得は、基本的には「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のであるから、税法固有の定めを除けば企業利益と一致するべきものである。すなわち、企業の経済活動を対象にして記録・計算・報告する行為は会計・税務両面において異なることはない。

しかし、これら2つの会計領域に要請される目的が異なることから、企業利益と課税所得の間には差異が生ずることになる（図表）。

¹¹ 武田隆二（2005）『法人税法精説（平成17年版）』守山書店，40～41頁。

(図表) 企業会計と税務会計の関係

	企業会計	税務会計
目的	アカウンタビリティ 会計情報の提供	課税標準と税額の算定
報告先	投資家, 株主, 債権者	国, 地方自治体
情報内容	会計情報	会計情報・税務情報
情報の質	有用性 (真実性, 収益性, 効率性, 成長性, 支払能力)	課税適合性 (公平性, 客観性, 確実性, 負担能力)
基準・規制	企業会計原則 会社法 金融商品取引法 (上場企業)	税法

(出典: 中村, 成松 [1992] 55 頁を一部修正して作成)

企業会計の目的が利害関係者に対する経営成績・財務活動の報告にあり, その目的に合う認識基準, 測定基準により記録・計算しなければならないのに対し, 税務会計の目的は課税標準と税額の算定にあり, 課税標準としての利益は税の負担能力を示すものとして把握されるものでなければならない。負担公平の原則を貫徹し, 担税力を示すものとして利益を計算するためにも, その算定の認識基準, 測定基準も画一性, 客観性の重視という点で企業会計上の利益の算定とはかなり相違するはずである。

そして, 両者の差異の形態は, 大別すると年度帰属差異と恒久的差異がある。年度帰属差異は, 税法上の益金・損金の額と企業会計上の収益・費用との帰属年度の差異であり, ある年度の差異額が後の年度において調整され, 全体期間を通じると「企業利益＝課税所得」の関係になるものである。それに対して恒久的差異は, 帰属年度に関係ない差異であり, ある年度の差異額が永久に調整され得ないもので, 課税所得の絶対的減少, 絶対的増加という結果をもたらす。

3 - 2 企業会計と課税所得の差異

企業利益と課税所得との間に前述の差異が存在する理由について考察することは, 税法独自の規制である, いわゆる「別段の定め」の制定目的を問うことを意味するといえる。

これらの差異をその存在理由から分類すると以下のようなになる¹²。

(1) 税務会計と企業会計の目的の差異から生ずる差異 (以下 X タイプの差異と呼ぶ)。

¹² 清水勇 (1987) 『税務会計の基礎理論』中央経済社, 88~90頁。

例えば、「受取配当金の益金不算入」，「罰金等の損金不算入」等である。

(2) 税務行政上の画一的取扱いという要請から生ずる差異（以下Yタイプの差異と呼ぶ）。例えば、「交際費の損金不算入」，「指定寄付金以外の寄付金で限度を超える額」，ならびに「減価償却資産の耐用年数および残存価額の法定」，「引当金の繰入限度額の法定」等である。

(3) 経済・産業政策的な要請から生ずる差異（以下Zタイプの差異と呼ぶ）。例えば「特別償却制度」，「各種の準備金」等である。

ここで、差異の調整をめぐる問題として、Yタイプの差異とZタイプの差異について検討の余地がある。まずYタイプの差異は、租税の公平負担の原則と税務行政の便宜という理由から設けられていると考えられる。しかしながら、損金算入限度額に関する規定に対して、それが画一的取扱いを追及する余り、損金経理の要求を通じて、企業会計上の企業利益を歪めているという批判がある¹³。このような状態を改善するためには、損金経理の要件を再検討し、また損金算入限度額の画一性の緩和措置も考慮する必要があるといえる。

確かに、具体的な会計処理について、企業会計上明確な基準が必ずしも存在しない場合、税法上の定めが企業会計上の基準として用いられることが多々ある。企業会計原則が抽象的且つ一般的（もしくは会社法での定めがない）であるのに対し、税法上の基準は具体的かつ詳細である場合が多いため、企業が企業会計の基準として税法の定めを利用することは避けられないかもしれない。特に、中小企業の大部分の財務諸表は税務目的で作成されることもあり、その傾向が強い。

一方、Zタイプの差異は、経済政策等の手段としての租税の活用から生ずる差異であるが、これは、企業会計上は本来、費用・損失にならない性格の項目を税法上損金として取扱おうとするものである。これらはその数も多く、またそのほとんどが租税特別措置法によりもたらされる差異である。ここにおいても、損金経理が要求される結果、企業会計上の企業利益を歪曲する現象が発生している。前述のYタイプの差異と同様、損金経理の要件を再検討する必要があるといえるが、このZタイプの差異の存在自体は一概に否定されるべきではないと思われる。なぜなら、各政策の目的・効果等からみて妥当な差異については、その存続が肯定されなければならないからである。

4. 会計基準としての中小企業要領と法人税法との親和性の再検討

4-1 逆基準性からなる確定決算主義への批判の検討

日本公認会計士協会が2010年6月に公表した「会計基準のコンバージェンスと確定決

¹³ 清水勇（1987）『税務会計の基礎理論』中央経済社，89頁。

算主義」(税制調査会研究報告第20号)によれば、「損金経理要件がある故に、法人が税務メリットを放棄せざるを得ない状況が生じ、また、逆に企業会計を歪める逆基準性の問題が生じるといわれる。しかし、損金経理要件を条文上課さないことで、これらの弊害に対処が可能である。・ ・ (中略) ・ ・ 恣意的な所得計算に関しては金融商品取引法などの、法人税法以外の他の法律により財務諸表の作成に関して厳格な規制が行われている企業には、それらの法律による規制で対処が可能であり、また課税上の公平性・安定性については、損金経理要件が要件とされていない損金算入限度額をもうけることで対処が可能であると考えられる。したがって、損金経理要件については、廃止を含め弾力的に見直す措置を講ずることが望まれる」¹⁴としている。

上述のように、確定決算主義は企業会計に税法の逆基準性をもたらすと批判がある。しかし見方を変えれば、税法基準が利益計算において会計原則(GAAP)としての機能を果たすという意味であり、税法基準が所得計算にとって妥当なものであるかぎり、それが会計原則として果たす役割は評価されてもよいのではないだろうか。

仮に、逆基準性が批判されるとすれば、税法基準が、所得計算とは無関係な政策税制による計算を企業会計に要求する場合である。つまり、そのときには、申告書で調整されるべきことを報告利益の計算で行わせるという意味で、企業会計への税法の不当な介入が生じているからである¹⁵。

しかし、法人税制のなかで経済政策目的を体現しているのは主に租税特別措置法の領域であり、法人税法の領域にそうした政策的要素がとりたてて入りこんでいるわけではない。しかも、租税特別措置法に盛られた税務上の特典を利用するための会計的要件は損金経理に限られるわけではなく、申告調整という方式もあり得るのである。したがって、確定決算主義のもとでも、常に税務計算上の政策的要素が企業会計上の利益計算を逆規制しているとはいえないだろう¹⁶。

さらに、確定決算主義といってもすべての収益、費用・損失に関わっているものではなく、客観的取引(外部取引)については適用されない。例えば、売上計上洩れ、あるいは経費の計上洩れ等は、この主義にかかわらず妥当な処理(税務申告において行われる)が認められている。

例えば、減価償却についてもさまざまな議論がある。その損金算入額は、企業の計上した償却額を基礎とし、それが税法の償却限度額を超過する場合において、超過額分が損金不算入となる。その根底にある確定決算主義に対し、批判的な立場に立てば、「税法上の償却限度額は一種の平均額を意味するのであるから、その限度額までは確定決算を離れて、申告調整によって損金算入を認めるべきであるとする見解も存する。しか

¹⁴ 日本公認会計士協会(2010)「会計基準のコンバージェンスと確定決算主義」『会計・監査ジャーナル』No.661, 143頁。

¹⁵ 大日向, 前掲, 42頁。

¹⁶ 醍醐聰(1994)「確定決算基準と逆基準性」『JICPAジャーナル』No.466, 43頁。

し、これこそ税法の限度額を企業会計上の基準として重視していることを意味することになり、さらに、申告調整を認めることは、税法基準を強制することと同意義であることに注意を要する」¹⁷であろう。

内部意思のみによって生ずる取引（内部取引）において、その意思決定を確定決算において求めるのが確定決算主義であり、この典型的なものが減価償却、引当金等である。実質的には逆基準性の問題についても、このような内部取引に限定されていると考えられる。すなわち、確定決算基準を廃止すれば、ほとんどすべての項目について企業会計と税法とが異なることになるように錯覚しがちであるが、それは極めて限られたものであることには注意を要すべきであろう¹⁸。

4-2 確定決算主義からみた中小企業会計要領と法人税法との親和性の検討

今回、中小企業の会計基準として新たに策定された中小会計要領のように、税法規定の影響を強く受ける中小企業の会計基準を策定するような場合には、十分な認識と議論が必要な点がある。それは、確定決算主義を前提とすると、会計基準の新設（変更）が企業の税務上の利害得失に変化をもたらすことが少なくない点である。すなわち、「議論のある税務計算規定が実践ルールとして定着し、それが会計原則として機能することがあるのも事実であり、それが納税者の既得権益を生み出す場合、新たな会計ルールの設定、改正は非常に困難な作業となるであろう。会計原則の設定には慎重さが要求され、経済環境の変化に迅速に対応するにはおのずから限界がある。それに対して、税法は、課税関係に公平さを欠くことがないように、既存の規定との整合性を重視しながら、比較的早期に計算規定が設定されるべき」¹⁹という点である。

もともと、会計データが様々な経済主体間の利害調整の用具として用いられている状況のもとでは、会計データを生み出すルールの変更が、あらゆる経済主体の利害に対して中立的ではあり得ないため、確定決算主義という形式の会計データの使われ方を個別に取り出して、利害得失の観点からその是非を論じても出口のない議論になってしまうおそれがある点にも注意が必要であろう。

一方、確定決算主義は、税務の領域で生じた具体的な問題を企業会計の側にフィードバックし、企業会計基準の空白や不備を明らかにし、それへの対応を促す媒体としての機能を果たす可能性も持っている²⁰。

もともと、税務の領域には税務調査や照会、係争事件等を通じて、企業会計の領域とは比べものにならないほど具体的な事例が集積されている。「確定決算基準で企業会計

¹⁷ 現行法の下における申告調整は、課税所得の計算上強制される事項について許容する建前となっているからである（武田昌輔（1999）「確定決算基準主義」『企業会計』51巻1号、104～105頁）。

¹⁸ 同上、105頁。

¹⁹ 大日向、前掲、42頁。

²⁰ 醍醐、前掲、43頁。

が税務計算と連動し、両者が緊張関係を保っている場合、企業会計側もそうした豊富な税務事例、その事例について税務サイドが採用した処理の基準、その基準が企業行動に及ぼした影響に無関心ではあり得ない」²¹はずである。

要するに、確定決算主義の意義は、商事上と税務上の二重記帳事務から納税者を解放するというような実務上の便宜にとどまるものではなく、むしろ、それを越えたより実質的な機能、すなわち、企業会計と税務計算の互助の関係を媒介する機能に照らして理解されなくてはならない。

上記のような確定決算主義の本質的な性格を考えると、課税所得の算定に当たっては、企業会計の手法からの完全な離脱はありえないだろう。完全な離脱を主張するには、あらゆることを網羅した税務会計が必要となるが、これを完全に独立的なものとしても、その内容の大部分は結局、企業会計の引き写しに過ぎない（その実態は原則的には公正処理基準に従った）ものとならざるをえないだろう²²。

したがって、これまでの議論をふまえると、事実上、会計目的の中心の一つが税務申告となる多くの中小企業の会計基準となる中小会計要領は、確定決算主義を前提としたものであるべきであり、税源分離は許容できない。そして、中小会計要領の策定方針同様、法人税法で定める処理との親和性に配慮し、積み上げ方式で策定するボトムアップ・アプローチが望ましいといえる。ただし、企業利益と課税所得がどこまで同質的であり得るかを、両者の利用目的と計算原理に照らして検討し、所得の測定・計算にとっての妥当な会計方法は何かという点の追求は不可欠であろう。

一方で、法人税法では具体的な規制の見直しをすることが必要ではないだろうか。

本来は特別な規定を除いて、税法の別段の定めをできるだけ廃止することが妥当であると思われる。というのも、法人税損金不算入制度、寄付金の損金不算入制度、罰金の損金不算入制度、交際費等の損金不算入の規定等は、そのほとんどが戦中・戦後の増税（課税ベースの拡大）のために設けられたものである。その後も、長期間にわたり企図されてきている「税率を引き下げるための課税ベースの拡大」という発想自体が逆立ちの議論であり、まず税率ありきではなく課税ベースが前提となって、しかる後にどの程度の税収を見込むために税率をどのようにするかの問題が生ずるはずだろう。

法人税を明解で単純なものとする一方で、中小企業の会計の適正性の担保は、税理士、公認会計士の法定監査、法定調査として社会的責任を明確にすることによって果たすこととするのが適当だと思われる。

²¹ 醍醐，前掲，44頁。

²² 武田昌輔，前掲，105～106頁。

主要参考引用文献

- (1) IASB (2009) , *Basis for Conclusion on IFRS for SMEs*, International Accounting Standards Board.
- (2) 井上徹二 (1997) 『税務会計論の展開』 税務経理協会。
- (3) 加納輝尚 (2011) 「中小企業の会計基準のあり方の一考察」 『税経通信』 第66巻第5号, 税務経理協会。
- (4) 河崎照行 (2011) 「「中小企業の会計」の新展開～「中小企業の会計に関する研究会・中間報告書」の概要」 『税経通信』 第66巻第1号, 税務経理協会。
- (5) 河崎照行・万代勝信 (2012) 『詳解 中小会社の会計要領』 中央経済社。
- (6) 金子宏 (1983) 『租税法』 弘文堂。
- (7) 国際会計研究学会 (2010) 「研究グループ報告中間報告」 『各国の中小企業版 IFRSの導入実態と課題』 国際会計研究学会。
- (8) 品川芳宣 (2012) 「「中小企業の会計に関する基本要領」とりまとめの背景と意義」 『TKC会報別冊』 第6号, TKC出版。
- (9) 税務会計研究学会 (2010) 『会計基準の国際化と税務会計』 税務会計研究学会年報第21巻。
- (10) 武田昌輔 (1983) 『企業会計と税法 (新訂版)』 森山書店。
- (11) 武田昌輔 (1993) 『会計・商法と課税所得』 森山書店。
- (12) 武田隆二 (2000) 「税法と企業会計」 『企業会計』 第52巻第1号, 中央経済社。
- (13) 武田隆二 (2006) 『新会社法と中小会社会計』 中央経済社。
- (14) 富岡幸雄 (1985) 『税務会計学 (第5版)』 森山書店。
- (15) 中村忠, 成松洋一 (1992) 『企業会計と法人税』 税務経理協会。
- (16) 中村利雄 (1983) 『法人税の課税所得計算－その基本原理と税務調整』 ぎょうせい。
- (17) 中小企業庁 (2010) 『中小企業の会計に関する研究会 中間報告書』。
- (18) 非上場会社の会計基準に関する懇談会 (2010) 「非上場会社の会計基準に関する懇談会報告書」。
- (19) 藤野信雄 (1980) 「企業の立場からみた「確定決算主義」」 『会計・監査ジャーナル』 第12巻, 第一法規出版。

(平成24年10月30日受付、平成24年11月19日受理)