



会計制度上の利益計算思考の変遷

鈴木, 一水

(Citation)

國民經濟雜誌, 215(5):63-77

(Issue Date)

2017-05-10

(Resource Type)

departmental bulletin paper

(Version)

Version of Record

(JaLCD0I)

<https://doi.org/10.24546/E0041148>

(URL)

<https://hdl.handle.net/20.500.14094/E0041148>



会計制度上の利益計算思考の変遷

鈴木 一 水

国民経済雑誌 第 215 卷 第 5 号 抜刷

平成 29 年 5 月

会計制度上の利益計算思考の変遷

鈴木 一 水

本稿では、最初に、わが国の会計制度が、会社法、法人税法および金融商品取引法という3つの異なる法律の規制を受ける制度としての会計によって構成され、しかも3つの制度会計が制度的に関連していることを示す。次に、わが国の会計実務が、これら3つの制度会計間の相互作用を通じて発展してきた過程を紹介し、そのなかで利益計算思考が、時価主義、時価以下主義、原価－実現主義の順で展開し、今日では時価－発生主義の考え方が一部で取り入れられるようになったことを示す。最後に、原価－実現主義に基づく利益計算思考が現在なお有効であり、最近の会計基準の国際的共通化を志向する企業会計基準による包括利益計算が、処分可能利益の算定のみならず、国際的な会計基準の重視する投資意思決定への有用性の観点からも問題のあることを指摘する。

キーワード 会社法会計、税務会計、金商法会計、原価－実現主義

1 はじめに

現在わが国では、多国籍化した大企業の内部管理、資金調達の国際化、中小企業の経営管理の強化・信用の向上と負担軽減の要請、課税ベースの拡大に向けた税制改正などのさまざまな要因から、利益計算に対しても異なる立場からの期待が寄せられている。その結果、複数の会計基準書が並存することになり、どの会計基準に従うかによって性格の異なる利益が算定されるようになっている。この状況は、利益の企業間比較可能性を低下させる。

わが国の会計実務は、会社法、法人税法および金融商品取引法（以下「金商法」）の3つの異なる法律によって規制を受けている。この3種類の制度としての会計の間の相互作用を通じて、わが国の会計実務は発展してきた。利益計算思考がどのような歴史的経過を経て形成されてきたかを振り返ることによって、会計基準設定で重視すべき考え方を明らかにできれば、会計基準書の乱立状態を収束に向かわせるのに役立つかもしれない。

本稿では、このような問題意識から、利益計算思考の発展過程を、会社法会計、税務会計および金商法会計の3つの制度会計の相互作用による調整結果として説明し、会計基準設定の拠るべき方向性を示すことにする。

2 日本の企業会計制度

わが国の企業会計制度は、会社法によって規制される会社法会計、法人税法によって規制される税務会計、および金商法によって規制される金商法会計から構成される。これら3つの制度会計は、別個に独立しているのではなく、制度上関連している。会社法は、株式会社および持分会社の会計が「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」(431条, 614条)と定め、会社計算規則は、その「用語及び規定の適用に関しては、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」(3条)と規定している。法人税法は、内国法人が「確定した決算に基づき」所得金額を記載した申告書を提出することを求め(74条1項)、各年度の所得計算の構成要素となるその年度の益金額および損金額は、別段の定めがあるものを除いて、「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その年度の収益額および原価・費用・損失額とする(22条)。金商法は、財務諸表が、内閣府令で定める用語、様式および作成方法によって作成することを定め(193条)、その内閣府令である財務諸表等規則は、単体財務諸表の「用語、様式及び作成方法は、……、この規定において定めのない事項については、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」(1条1項)と規定している。ここでの「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」には、企業会計審議会によって公表された企業会計の基準が該当するほか(同条2項)、企業会計基準委員会が作成し公表したものも含まれている(同条3項, 平成21年12月金融庁告示70号)。

このように、3つの制度会計は、「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」(会社法), 「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」(法人税法)および「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」(金商法)という類似した概念に従わなければならない。さらに、税務会計における所得計算は確定決算に基づくことが求められているが、会社の決算確定手続を規制するのは会社法のみなので、税務会計は会社法会計の存在を前提とし、それに依存している。

こうした関係にある3つの制度会計は、相互に依存し作用しあいながら、現在の会計実務を形成してきた。特に利益計算については、法人税法が商法・会社法会計および証券取引法(以下「証取法」)・金商法会計といった財務会計に大きな影響を及ぼしてきた(鈴木 2008)。そこで、以下では、わが国の会計実務とくに利益計算の発展段階を、3つの制度会計の相互作用の視点から、6つの時代区分に分け、各時期における利益計算思考の特徴を指摘することにする。

3 明治・大正期における商法会計と税務会計の形成

明治23（1890）年に公布された商法（以下「旧商法」）の商業帳簿規定は、ドイツ法の影響を強く受け、財産目録に基づく貸借対照表の作成および純財産の期首期末比較による利益計算ならびに時価主義による資産評価を含んでいた（安藤 2011）。財産目録や貸借対照表を含む商業帳簿の作成が商法によって求められたのは、会社自身のためだけではなく、計算を明確にすることによって、債権者を保護し、取引する社会公衆の利益を図るためと認識されていた（松本 1904, 207頁）。

施行されることのなかった旧商法にかえて明治32（1899）年に施行された商法でも、財産目録、貸借対照表、営業報告書、損益計算書、準備金及び利益又は利息の配当に関する議案の作成が義務づけられていたことから（190条）、財産目録に基づく貸借対照表の作成と利益計算の考え方が、旧商法から引き継がれていた。財産目録は、会社の財産の状況を明示するもので、利益配当の計算の基礎として作成された（松本 1904, 218頁）。そこでの財産の測定については、「財産に其目録調製の時に於ける価格を附することを要す」（26条2項）とされていた。しかし、必ずしも時価による資産測定が確立されていたとはいえない。松本（1904, 229頁）は、「時価より低き価格を附するは毫も債権者を害するの虞なく従て何等の支障なし」として、26条2項の規定を「時価以上の評価を禁ずるものなれども時価以下の評価は之を為すことを妨げざるものと解す」と解している。そして、明治44（1911）年商法改正では、資産測定が時価以下主義によることが明示された。

一方、法人所得課税制度は、明治32年の所得税法の全文改正によって始まった。同法では、同年に施行された商法に従って作成された損益計算書を提出することが要求され、それを政府が調査して課税所得金額が決定され（7条）、納税義務者に通知された（9条）。このように、当時の租税債務の確定手続は賦課課税方式であったとはいえ、課税にあたっては、商法の規定に従って作成された損益計算書が利用されていた。しかも、当初の課税所得計算規定はきわめて簡単であったため、法人所得課税制度創設時から、課税所得計算は制度上は商法会計に依存していたといえる。

しかしながら、当時の商法もまた計算規定は十分ではなかったうえ、それを埋め合わせるはずの会計基準は存在せず、会計慣行も確立されてはいなかった。そこで、裁判例や税務当局の解釈によって不備を補っていた。たとえば、明治期には船舶の減価償却をめぐる争われた裁判例に基づく通牒が大蔵省主税局長から発せられ、それ以降も大正9（1920）年所得税法施行上取扱方心得や昭和2（1927）年主秘第1号といった税務当局の解釈が通達され、しかも、これらの内部規定は、税務当局による講習を通じて、一般にも知られるようになった（鈴木 2013, 196-197頁）。この過程で、商法は、債権者保護の立場から、保守的な評価

原則をとっていたり、繰延資産や前払費用を制限していたけれども、これらの規定は正確な課税所得計算の要求に合致するものではなかったために、商法会計とは離れた課税所得計算の考え方が漸次形成されたといわれている（吉国 1965, 92-93頁）。大正時代から、課税所得計算に関する重要事項は、会計基準が成文化される前に、税務当局の内規として成文化され、それが実務に浸透していったのである。このように、税務会計では、課税所得計算の商法会計依存性という形式を維持しながら、実質的には税務当局による税務法令の解釈適用が普及するという二重構造が形成され、税務当局による解釈適用が、課税所得計算の商法会計依存性という形式的関係とは逆方向で、会計実務の形成に大きな影響を及ぼしていった。

4 昭和戦前期の会計基準と商法会計の関係

わが国で最初の一般的な会計基準書は、商工省臨時産業合理局財務管理委員会が公表した昭和9（1934）年の「財務諸表準則」と昭和11（1936）年の「財産評価準則」といわれる（安藤 2011）。

財務諸表準則は、当時の商法の規定によって決算に際して作成すべき貸借対照表や損益計算書などが準拠すべきものとされていた（一1項および2項、三・第一・一）。そこでは、貸借対照表項目について、社債発行差金および発行費、開発費、広告宣伝費、創業費を繰延資産として計上することや（一55項、57項乃至59項）、引当勘定の計上も認められていた（一83項）。これは、すでに対応原則に基づく期間利益計算という考え方がとられていたことを示唆する。

財産評価準則は、継続企業を前提とした財産評価を重視し、計算の堅実に留意し安全確実に期しているため（前文）、資産測定に原則として原価主義を採用している。たとえば、土地は原価で、建物、機械、設備等、営業権その他の無体固定資産は原価より減価償却¹⁾を行った価額²⁾で、有価証券のうち引き続き所有するものは低価法、その他のものは時価以下で、棚卸資産は低価法で、債権は帳簿価額より回収不能額を控除した額で、債務は帳簿価額で、それぞれ評価することが定められた（3項）。さらに、「評価に関し問題又は疑問の存するものに付いては之を消極的に解し、評価をして誇張ならしめざることを要す」（4項）として、保守主義の考え方も採用している。また、資産の取得原価は買入代価に附随費用を加えたものとするのが原則とされていた。ここからも、原価主義と対応原則に基づく原価配分による利益計算の発想がすでに取り入れられていたことがわかる。

昭和13（1938）年商法改正では、固定資産の評価に時価以下主義の例外として原価主義のもとでの減価償却が許容された（34条2項）。これは前述の財産評価準則およびドイツ法の影響であるといわれている（安藤 2011）。また、創立費や社債発行差金の繰延べも認められた（286条、287条）。このように、商法会計は、財産評価準則の影響を受けて、すでに戦前

において時価主義から原価主義へと移行しつつあった。また、債権者保護のために保守主義も認められていた。

5 戦後期の会計制度の整備

昭和22（1947）年法人税法全文改正によって、法人税に申告納税制度が全面的に導入された。改正法人税法は、普通所得を各年度の総益金から総損金を控除した金額とし（9条）、確定した決算に基づき普通所得金額などを記載した申告書を提出することとし（18条1項）、貸借対照表、損益計算書などを添付することを求めた（同条2項）。この改正によって、商法会計を基礎とする申告という確定決算主義が明示されたのである。

申告納税制度のもとでは、統一された計算規定が納税者に周知されなければならない。そこで当面は、それまでの税務当局の内規を昭和20（1945）年9月に公表したものである「法人各税の取扱」で間に合わせることとされた（吉国他 1996, 36頁）。ここでは、総益金は「資本の払込以外に於て純資産の増加の原因となるべき一切の事実」、総損金は「資本の払戻、利益の処分以外に於て純資産の減少の原因となるべき一切の事実」と規定された（20項）。また、資産の評価損や大蔵省令の定める耐用年数に基づいた減価償却が許容される一方で、繰延費用は創業費、未経過保険料および社債発行較差金に限定されていた。このように、「法人各税の取扱」は、利益を資本取引および利益処分を除く純資産の増減と捉える一方で、対応原則に基づく所得計算には、まだ一定の制約があった。

昭和24（1949）年7月には、経済安定本部企業会計制度対策調査会によって企業会計原則が設定された。企業会計原則は、「公認会計士が、公認会計士法及び証券取引法に基き財務諸表の監査をなす場合において従わなければならない基準」（前文、二2）と、自らを位置づけている。そのため、企業会計原則は、まず公認会計士監査の基準を提供する社会的役割を果たすことによって、証取法上の会計規範として取り入れられたといわれる（黒澤³⁾1975）。

企業会計原則は、収益を実現原則によって認識するとともに、実現した収益をその対価で測定し、取得価額で測定した資産原価を実現収益との対応関係に基づいて費用として期間配分することによって、言い換えれば収入・支出をそれぞれ実現原則と対応原則に基づいて収益・費用等として期間配分することによって利益を計算する構造を採用している。そこでは投下資本の回収余剰としての分配可能利益の算定が意図されていることが示唆される。

昭和24年のシャープ勧告は、財務会計を課税所得計算の基礎と位置づけ、財務会計の改革を勧告している（Shoup Mission 1949, Ch. 14 and Appendix D Sec. E1-2）。さらに、棚卸資産、修繕費と資本的支出、貸倒準備金などに関する税法規定の整備の必要性も指摘され、昭和25（1950）年法人税法改正に反映された。

また、このときの改正に伴って、国税庁から法人税基本通達が公開された。この通達は、前年に公開された企業会計原則の利益計算規定よりも詳細で精緻なものであった。確定決算主義により課税所得計算の商法会計依存性という形式をとるものの、実質的には税務法令等によって実務を規制するという大正以降のわが国の会計制度の特徴が、ここでも継承されたのである（鈴木 2013, 208頁）。税務法令等の考え方は、財務会計を課税所得計算の基礎と位置づけたことと青色申告制度の採用を通じて、急速に会計実務に浸透し、その整備・近代化に貢献した。同時に、企業会計原則と法人税法との歩み寄りも始まった。

6 昭和30年代から平成10年までの制度会計の調和

昭和30年代・40年代は、企業会計原則、商法および法人税法が、相互に調和に向けてそれぞれ修正・改正を進めた時代である。

昭和37（1962）年商法改正は、企業会計原則との調整を主要な目的として行われ、企業会計原則の認める会計処理の方法を大幅に採り入れた。この結果、商法の計算規定は、基本的には企業会計原則の考え方に一致することになった。具体的には、資産測定には原価主義に基づく評価規定が置かれ（285条乃至285条の7）、繰延資産も拡充され（286条の2乃至286条の5）、引当金規定（287条の2）が新設された。

昭和49年商法改正では、商業帳簿の作成に関する規定の解釈に、「公正なる会計慣行」を斟酌すべきことと（32条2項）、誘導法による貸借対照表の作成が求められることになった（33条2項）。「公正なる会計慣行」の規定は、企業会計審議会「商法と企業会計原則の調整について」（昭和44年）に対応したものといわれる（安藤 2011）。また、同年の企業会計原則の修正は、株式会社監査制度の改革を目指した改正商法の制定に照応したもので、これによって、企業会計原則は商法における会計に関する諸規定の解釈指針として機能するという新しい重要な役割を帯びることになった（黒澤 1975, 4頁）。企業会計原則と商法32条2項は、昭和49年商法改正による会計監査人監査の導入に伴う商法会計と証取法会計の実質的一元化を通じて、会計制度の統一に貢献することになったのである。昭和56年商法改正では、引当金の概念を明確化し、利益留保性の引当金を排除した（287条の2）。これは、企業会計審議会「商法計算規定に関する意見書」（昭和55年）に応えたものといわれる（安藤 2011）。

企業会計原則と商法との調整は、税務会計にも影響を及ぼした。昭和38（1963）年法人税法改正では、昭和37年商法改正で資産評価方法から時価法が廃止されたことを受けて、有価証券と棚卸資産について時価法が廃止され、さらに原価主義を貫き商法との調整を図るために、昭和40年法人税法改正では原則として資産の評価益に課税しないこととされた。

逆に、法人税法が企業会計原則に影響を及ぼした事例もある。昭和29年の企業会計原則注解制定時には、割賦販売においては回収基準のみが実現原則として認められていた（注2）。

しかし、昭和40（1965）年法人税法改正で、割賦基準（回収期限到来基準）が認められたことから、昭和49年の企業会計原則の修正で、回収基準のほかに販売基準と回収期限到来基準も実現原則として認められた（注6）。

昭和40年法人税法全文改正では、法人税法22条に課税所得計算の基本規定が設けられた。すなわち、各年度の所得金額はその年度の益金額から損金額を控除した金額とし（同条1項）、益金額に算入すべき金額は、別段の定めのあるものを除いて、資本等取引以外のものに係るその年度の収益額（同条2項）、損金額に算入すべき金額は、別段の定めのあるものを除いて、その年度の収益に係る原価額、その年度の費用額、およびその年度の損失額で資本等取引以外の取引に係るものと規定された（同条3項）。この規定は、課税所得計算が財務会計上の利益計算を基礎とすること、そこでの利益計算方法が損益法であること、そして原価の年度帰属には対応原則が適用されることを示している。

さらに、昭和42（1967）年法人税法改正によって、課税所得の計算の基礎となる収益および原価・費用・損失を「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」に従って計算すべきことが定められた（22条4項）。この規定の創設は、会社の健全な会計慣行によって課税所得を計算することを求める企業会計審議会「税法と企業会計との調整に関する意見書」（昭和41年10月17日）と税制調査会「税制簡素化についての第一次答申」（昭和41年12月26日）の要請を反映したものである（鈴木 2013、215-219頁）。

ところで、引当金については、企業会計原則が、昭和49（1974）年修正と昭和57（1982）年修正で、引当金の性質に関する一般規定を精緻化するとともに例示列挙する範囲も拡張していったのに対して（注18）、法人税法ではあくまで債務確定基準（法人税法22条3項2号括弧書き）の例外として限定列挙したもののみが認められていた。ただし、各引当金の詳細な算定方法を企業会計原則は示さなかったので、法人税法の認める引当金については、税法の規定する計算方法が、実務では普及することになった。

このように、平成10年頃までは、会計基準、商法および法人税法が、ともに歩み寄り相違を縮小することによって、制度会計の調和が進んでいった。これによって、企業会計原則で抽象的・一般的に示された原価－実現主義に基づく実績成果計算思考が、税務法令等の計算規定を通じて、会計実務に浸透・定着していったといえる。

7 平成10年以降の財務会計と税務会計の分離

企業活動の多角化と国際展開、資本市場のグローバル化による資金調達国際化、そしてデリバティブに代表される金融商品の発達を受けて、平成7（1995）年以降、企業会計審議会では会計基準の抜本的見直しを始めた。

平成10（1998）年6月に公表された「退職給付に係る会計基準」は、退職給付債務を、合

理的に見込まれる退職給付の変動要因を考慮して退職時に見込まれる退職給付総額のうち当期末までに発生していると認められる額を一定の割引率と予想される退職時から現在までの期間に基づき割り引いて計算し（二二）、退職給付債務から控除される年金資産を、期末における公正な評価額により測定することとした（二三）。このように、退職給付会計基準には、退職給付債務の計算に将来の見積りを反映させ、年金資産の測定には公正価値をとる将来・市場指向という特徴がある。このため、将来の見積りや公正価値測定から過去勤務債務や数理計算上の差異が生じるのが通常となった。これらについては、各期の発生額を平均残存勤務期間以内の一定の年数で按分した額を每期費用処理することとされたので（三二（四））、利益計算に将来予測や公正価値測定に伴う誤差が混入されることになり、当期の実績成果計算が歪められるようになった。

平成11（1999）年1月に公表された「金融商品に係る会計基準」では、売買目的有価証券は時価をもって貸借対照表価額として評価差額を当期の損益とし、その他有価証券も時価をもって貸借対照表価額とするものの、評価差額は全部または部分資本直入され、少なくとも評価益は利益計算に含められないこととされた（第三・二）。売買目的有価証券については、まだ売却していなくても、評価差額が実現可能とみて、これを利益計算に含めるのである。その意味で、実現主義が拡張されたといえる。その他有価証券は、貸借対照表上は期末に時価評価するものの、評価損を認識する場合を除いて、評価差額は利益計算に含められない。これによって、貸借対照表上の資産測定と利益計算とが分離することになった。

金融商品会計基準を受けて、平成11年商法改正では、市場価格のある金銭債権および株式・債券の時価評価が、許容されることになった（285条の4第3項等）。これに伴って、配当可能額の算定においても、資産を時価評価した場合に、時価総額が取得原価総額を超えるときの純資産増加額を、純資産額から控除することとされた（290条1項6号）。この改正は、「商法の会計目的は、多数の株主が存在する公開会社に関する投資家に対する証券取引法の情報提供機能と実質的に同一の役割を担っている」との立場から、「個々の資産の評価をどのような方法により行うかという問題と、配当可能限度額をいかに算定するかという問題は、分けて考える事柄ではないかと考えられるので、まず、会計処理方法としての適否の観点から資産評価規定を検討し、その上で、配当規制の観点からの問題の有無を検討していくことが適当である」とした「商法と企業会計の調整に関する研究会報告書」（平成10年6月）を受けて、情報提供のための会計規制と配当限度額の算定のための配当規制との分離を推し進めた結果であるといわれる（弥永 2011）。金融商品会計基準の考え方を取入れたことから、商法における情報提供のための会計規制は、証取法の考え方も含むことが示唆される。

平成14（2002）年8月に公表された「固定資産の減損に係る会計基準」は、資産または資産グループから得られる割引前将来キャッシュフロー総額が帳簿価額を下回るときには、帳

簿価額を回収可能価額まで減額し、減少額を減損損失として認識する（二2(1), 3）。ここでの回収可能価額は、資産等の正味売却価額と使用価値のいずれか高い金額とされる（（注1）1）。ただし、減損会計は、資産に投資された原価のうち回収不能となった部分のみを損失として認識するものなので、原価主義の枠内に位置づけられる。

平成13（2001）年7月には財団法人財務会計基準機構が発足し、その内部に企業会計基準委員会が設置された。これ以降、企業会計審議会によって設定された企業会計原則その他の会計基準を前提とする体系のなかでの会計基準の開発が、企業会計基準委員会に引き継がれることになった。財務会計基準機構は、『『企業会計基準委員会』が日本の新しい会計基準の開発機関として、国際会計基準審議会（IASB）と適切な連携を保ちながら、国際的な会計基準の開発に貢献しつつ、わが国の考え方の対外的な発信を目指す一方、わが国の企業会計基準に関する理論的検討に合わせて、実務におけるニーズを迅速・的確に反映した会計基準や実務上の取扱いに関する指針の開発等、経済の重要なインフラとしての企業会計基準の整備において主体的な役割を果たせるよう』（企業会計基準委員会/FASF 10年史編集委員会 2012, 25頁）運営する主体であることから、企業会計基準委員会によって開発される企業会計基準は、会計基準の国際的共通化を念頭に置いたものであり、国際会計基準（IFRS）と同じく投資意思決定への有用性を重視したものであることが伺える。

平成18（2006）年7月に企業会計基準委員会から公表された「棚卸資産の評価に関する会計基準」では、棚卸資産を取得原価と期末における正味売却価額のいずれか低い価額をもって貸借対照表価額とし、取得価額と正味売却価額との差額は当期の費用として処理することとした（7項）。これは、原価法と低価法の選択適用を低価法に統一したものであるから、原価主義の枠内に収まる。

平成14（2002）年商法改正では、計算関係規定が法務省令に委任された。これは、「今後生ずることが予想される会計基準の変更に当たり、証券取引法会計が適用される会社が、これと異なる商法会計による処理をもしなければならないという事態が生じないようにするための対応を迅速に行うことができるようにする趣旨」（始関 2002）で行われた。この改正からも、商法が会計基準を尊重し、証取法会計との一元化を志向していることが示唆される。

他方、平成10年法人税法改正においては、企業会計を尊重するという従来の税法の基本的考え方に、大きな変化が生じた。この時の立法担当者の解説によると、税法と商法・企業会計はそれぞれ固有の目的と機能をもっているもので、目的の違いから税法が商法・企業会計と異なった取扱いを行うこともあるという考え方にに基づき、課税所得は、今後とも商法・企業会計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、必要に応じ、商法・企業会計における会計処理と異なった取扱いとすることが適当である、という考え方が示されている（梶川 1998, 266頁）。こうした考え方を受けて、工事完成基準の適用範囲の見直しと長

期大規模工事の工事進行基準への統一、割賦基準の廃止、有価証券の切放低価法の廃止、建物の減価償却方法の定額法への統一、貸倒引当金および退職給与引当金の縮小、ならびに賞与引当金、特別修繕引当金および製品保証等引当金の廃止が行われた。この税制改正によって、会計処理方法の選択幅の縮小、債務確定基準の徹底、および保守的な会計処理の抑制が図られることになり、課税所得は相対的に早期に計上されることになった。実際に行われた取引事実と、市場価格による測定ではなく計画的・組織的な原価配分を重視する過去・組織指向という特徴を、税務会計は強めたことになる。

これに対して、平成12（2000）年法人税法改正では、金融商品会計基準を受けて、売買目的有価証券については、価格変動によって生じた評価損益を売買によって生じた譲渡損益と同様に損益が発生したものと認識されているとして（中村他 2000, 168頁）、時価法を適用することとされた（61条の3第1項1号、2項）。税務会計では、会計基準との間で、公正な課税所得計算の観点から、接近と乖離が繰り返されているのである。

8 平成17年会社法制定以降の会計基準の複線化

平成17（2005）年に制定され翌年5月1日から施行された会社法では、「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」に従うことが原則とされ、会社計算規則は「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」の内容を示すもの、あるいは範囲を一部限定するものと位置づけられた⁴⁾。これによって、会社法は企業会計の変化にさらに柔軟に対応できるようになった（弥永 2011）。

情報提供の観点に関する近年の会社法の考え方では、株主のみならず債権者にとっても、保守的な会計ではなく、真実を伝える会計が望ましいと解されており、分配規制の観点からは、情報提供目的で計算された業績評価利益よりも狭い範囲での利益概念である処分可能利益を分配可能な利益とする考え方を会社法はとっている（神田 2006）。したがって、会社法会計において算定される利益は、情報提供の観点からの業績利益ということになる。分配可能限度額は、情報提供のための貸借対照表上の計数に、会社法の求める調整を施して算定されることになった。ただし、会社法は、資産・負債の評価方法を、会計基準に全面的にゆだねることはせず、会社計算規則で定めている。この方式は、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」に従って計算された利益に、税法の定める別段の定めによる調整を施して課税所得を算定する法人税法の方式に類似している。

平成22（2010）年6月に公表された「包括利益の表示に関する会計基準」は、従来の利益計算思考に変革をもたらした。従来、公正価値測定による未実現の評価差額や換算差額は、純資産直入によって利益計算から排除されてきた。しかし、包括利益会計基準によって、新たに包括利益という概念が与えられ、未実現の評価差額や換算差額もその他の包括利益とし

て包括利益計算に含められるようになった。同様に、退職給付会計において発生時に全額認識されることのなかった見積誤差も、その他の包括利益として包括利益計算に含められることになった。この結果、利益計算には、原価－実現主義に基づくキャッシュフローによる裏付けのある純利益計算と、時価－発生主義に基づく見積要素を含む包括利益計算の2種類が存在することになった。ただし現在、包括利益計算は、連結財務諸表においてのみ要求されており、税務会計の基礎となる個別財務諸表における利益計算は、なお純利益計算に限定されている。したがって、包括利益が課税所得計算の基礎となることはない。

ところで、投資意思決定への有用性を重視する国際会計基準の考え方を取入れた企業会計基準が整備され、それを会社法も許容するようになると、投資家に情報を提供する必要のない中小企業にとって、企業会計基準を適用することは過重負担となる。そこで、中小企業向けの会計基準を策定する動きも起こった。平成17年8月に公表され、以後毎年改訂されている「中小企業の会計に関する指針」（以下「中小会計指針」）は、中小企業が、計算書類の作成にあたり、拠ることが望ましい会計処理等を示すものであり、特に会計参加が取締役と協働して計算書類を作成するにあたって拠ることが適当な会計のあり方を示すことを目的としている（3項）。そこで採用されている利益計算思考は、企業会計基準の考え方を基本としながら、例外的に簡便法や税法規定を許容するという特徴を有する。

ところが、中小会計指針の普及は、決して芳しいものではない。そこで、新たに公表されたのが「中小企業の会計に関する基本要領」（以下「中小会計要領」）である。これは、「取得原価主義、企業会計原則および法人税法等を尊重した会計基準が、その具体的内容をなしている」（河崎・万代 2012, 13頁）。特に、国際会計基準との関係では、「安定的に継続利用可能なものとする観点から、国際会計基準の影響を受けないものとする」（総論6項）と一線を画することを明示し、企業会計基準とは異なる姿勢を鮮明にしている。同じ中小企業を対象とする会計基準でも、中小会計指針は企業会計基準と同様の将来・市場指向的性格を含むのに対して、中小会計要領は伝統的な原価－実現主義を固持しているという相違がある。

9 利益計算思考の特徴

近年、企業会計基準で公正価値測定が重視され包括利益が計算されるようになり、平成10年頃までに定着していた原価－実現主義に基づく利益計算思考とは異なる考え方が、制度上導入されるようになってきた。しかし、評価益と評価損の両方や見積誤差が発生時に利益計算に反映されるのは、連結財務諸表における包括利益の計算に限定される。純利益の計算において評価益が利益計算に反映されるのは、評価益が事業上の拘束を受けることなくいつでも実現可能な状態にある売買目的有価証券などに限られている。税務会計も、基本的にはこの純利益計算の考え方と矛盾しない。したがって、各制度会計における純利益計算には、い

まだに原価－実現主義が根強く残っているといえよう。

利益計算原理として原価－実現主義が重視される背景には、利益計算に企業活動の成果を測定することが期待されていることがある。企業は、市場から生産要素を調達し、それを知識や技術を媒介として結合・変換することによって新たに経済的価値を付け加えて、製品・サービスを生産し市場に提供する。この企業活動の成果を利益として測定することは、生産要素に投下された資本の回収余剰を計算することにほかならない⁵⁾。

経営者がある資産に投資するのは、その資産を市場における平均的収益率によって活用することによって得られる正常収益を超えて、残余利益を生み出すことができると期待するからである。資産が将来もたらすと経営者が期待する収益の現在価値を資産の主観価値、主観価値から正常収益の現在価値である取得原価を差し引いた差額を主観のれんとよぶことにすると、主観のれんは残余利益の現在価値になる。

資産を取得原価で測定すると、資産への投資から期待される主観のれんを投資時には利益として認識しないことになる。また、収益を実現原則で認識することは、主観価値が企業活動によってキャッシュ・インフローの裏付けを与えられて実現した年度に、それを収益として認識することを意味する。企業活動を媒介とする実現収益との対応関係に基づいて資産原価を期間配分することは、企業活動における資産の保有・利用に伴って生じるその資産の主観価値の低下に応じて資産の取得原価を減額し、その減少額を費用として認識することを意味する。

原価－実現主義のもとで計算される利益は、投資時に期待された正常利益額と残余利益の実現額の合計になるので、これは投資の当初期待の達成度を示す尺度、すなわち企業の業績指標になる。このような特徴をもつ利益は、投資からの期待キャッシュフローの実現達成度を示すことによって、企業価値評価に役立つとともに、またそこで算定される利益には、キャッシュフローの裏付けもあるため、処分能力が認められる⁶⁾。

資産を取得原価で測定し、実現収益のみを認識すると、次に、資産の取得原価を実現収益にどのように対応づけるかが問題になる。保有・利用による資産の主観価値の低下のうち正常収益の現在価値部分の低下を経済的償却とよぶことにすると、会計上、経済的償却を正確に測定できないときには、経済的償却と会計上の原価配分との間に誤差が生じる。その結果、各年度の利益は、その年度における主観価値の実現したものである実現収益から、主観価値のうちの経済的償却を差し引いたものだけになるのではなく、さらに原価配分の誤差を含むことになる⁸⁾。

原価の期間配分の誤差が小さいほど、利益は、その年度に事実として確定した投資成果を正しく反映できる⁹⁾。会計上の原価配分が経済的償却と一致しない不完全な対応が行われると、残余利益の時系列にノイズが含まれてしまい、利益の持続性や変動性といった時系列特性に¹⁰⁾

についての質が低下する。これは、資産の利益創出能力の残留の程度に関する予測への会計情報の有用性が低下することを意味する。利益情報が、企業価値評価における将来キャッシュフローと資本コストの予測に役立つためには、資産の利益創出能力の残留期間にわたって、収益と費用等の完全な対応計算によって、その資産の能力の低下に応じた原価配分を行うことが必要なのである。このように、同一年度における企業活動を媒介とした収益と費用等の対応関係に基づく利益計算は、キャッシュフローに裏付けられる企業活動の成果を確定するだけでなく、企業価値評価にも有用な情報を提供できる。

ところが、将来・市場指向という特徴を備える企業会計基準によって、近年開示されることになった包括利益には、価格や為替相場の一時的な変動という企業活動とは直接関係のないノイズである未確定の事象を反映するその他の包括利益が含まれる。さらに、公正価値が市場価格ではなく使用価値で測定されるときには、主観のれん、すなわち将来実現すると期待される残余利益の不確実な現在価値を、まだ実現する前にその他の包括利益として計上することになる。このように、その他の包括利益は、投下資本の回収計算という計算思考にはなじまず、実現した企業活動の成果とはいえないので、処分可能性を有しないし、投資意思決定への有用性も疑わしい。

10 お わ り に

明治期の商法会計では時価主義と保守主義の発想が強かったが、その後、原価主義の発想が取り入れられるようになり、その考え方は、戦後になって、先に企業会計原則によって原価－実現主義として体系化された。商法は、企業会計原則との調整を主要目的とした昭和37年改正によって、原価主義を明示的に採用し、さらに対応原則に基づく期間利益計算のために繰延資産の範囲を拡充し引当金規定を新設した。税務会計も、戦後の申告納税制度のもとで、商法会計に依存して原価－実現主義に基づく利益を基礎とする課税所得計算として展開してきた。

ところが、平成10年頃から、投資意思決定への有用性を重視する企業会計基準において、期末の資産測定に公正価値を用いることが多くなり、また将来の予測も多用されるようになった。会社法会計も、こうした企業会計基準の考え方を、情報提供の見地から許容している。もっとも、こうした会計基準の将来指向・市場指向という特徴が利益計算に反映されるのは、現在のところ連結財務諸表に限定されており、税務会計が基礎とする個別財務諸表における利益計算の基本的な思考としては、なお原価－実現主義が維持されている。一方、税務会計は、むしろ過去・組織的指向を強め、企業会計基準とは逆方向で原価－実現主義から乖離しつつある。これが、わが国の会計制度の現状である。

原価－実現主義のもとでの利益計算は、企業活動における投下資本の回収余剰計算として

の性格を持ち、そこで算定される利益は、実績としての企業活動の成果であり、企業の投資に対する期待の実際の達成度を示す業績指標となるとともに、キャッシュフローの裏付けのある処分可能性という特徴も有する。この特徴は、担税力の測定にも適するので、原価－実現主義に基づく利益計算は、企業価値評価に有用だけでなく、税務会計との親和性も高い。

これに対して、国際的共通化を意図した最近の企業会計基準による包括利益計算は、将来・市場指向によって原価－実現主義会計から離脱し、特に、その他の包括利益は、まだ実際には稼得されていない期待利益や未確定の利益を含むため、確定した企業活動の成果とはいええず、したがって処分可能性を有しない。

このように、会計基準の国際的共通化の流れのなかで最近の企業会計基準が取り入れている将来・市場指向的な包括利益計算には、処分可能利益の算定のみならず、国際的な会計基準が重視する投資意思決定への有用性の観点からも疑わしさが残る。長い歴史を経て確立されてきた原価－実現主義の考え方を再評価し、乱立する会計基準書の整理・統合を図るべき時期に来ていると考えられる。

注

本研究は、JSPS 科研費26285101の助成を受けたものである。

- 1) 減価償却の方法には、定額法、逓減法、比例法等が認められていた（8項）。また、耐用命数は、使用もしくは時の経過による物質的減耗または効用の減退、技術の進歩発達による陳腐化、および経営方法または経済事情の変化による利用価値の減耗を考慮して決定し（6項）、残存価額は、用途、種類等を考慮してなるべく低く定めることが求められた（7項）。
- 2) 36項は、「無体固定資産の帳簿価額が、其の収益力に比し高きに失するに至りたるときは、収益の力に相当する金額迄之を臨時に償却すべきものとす」として、すでに無形固定資産には減損会計の考え方を採用していた。
- 3) もっとも、昭和25年証取法改正当時は、企業会計審議会の企業会計基準が証取法上の会計基準には該当しないことが前提とされており、昭和49年監査証明省令取扱通達までは、企業会計原則のみが「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」にあたるわけではないと解釈されていたという見解もある（弥永 2008）。
- 4) 平成17年改正前商法のもとでの「公正なる会計慣行」は商法・商法施行規則の定めを補完するものと位置づけられていた（弥永 2011）。
- 5) 投下資本の回収余剰計算の過程に関する詳しい説明は鈴木（2011）参照。
- 6) 鳶村（1975）によると、収益・費用を収入・支出額で測定するのは、投下資本（支出）を回収（収入）した剰余としての分配可能利益の計算が制度的に要請されているからであるという。ここでの処分能力あるいは処分可能性という概念は、継続企業が期首に有する純経済的資源の価値を下回ることなく外部に支払うことができる、という経済的な意味を持つものであり、その金額は、支払ってもなお期末において有する純経済的資源の価値が期首と同一となりうる最大額として測定される。したがって、会社法上の分配可能額とは異なる概念である。

- 7) 経済的償却は、固定資産の減価償却のみならず、棚卸資産の原価配分などのように、費用性資産の原価配分をすべて含む。
- 8) ただし、クリーンサープラス関係が維持されるならば、各年度で生じた原価配分の誤差は、資産の保有期間全体では相殺されて解消される。
- 9) 詳細な説明については、Dichev and Tang (2008) 参照。
- 10) 利益の持続性は、利益創出能力が将来も実現し続ける程度であり、前期利益によって当期利益が説明される割合、言い換えれば前期利益による当期利益の説明力である。

引用文献

- Dichev, Ilia D., and Vicki W. Tang. 2008. "Matching and the changing properties of accounting earnings over the last 40 years." *The Accounting Review* 83(6): pp. 1425-1460.
- Shoup Mission. 1949. *Report on Japanese Taxation by the Shoup Mission*. Tokyo, Japan: General Headquarters Supreme Commander for the Allied Powers. (シャウプ使節団 1979『日本税制報告書』日本税理士会連合会出版局)
- 安藤英義 2011「商法・会社法会計の展開」安藤英義・古賀智敏・田中建二『企業会計と法制度』中央経済社 3-50頁
- 梶川幹夫他 1998『改正税法のすべて平成10年』大蔵財務協会
- 河崎照行・万代勝信編 2012『詳説中小会社の会計要領』中央経済社
- 神田秀樹 2006「会社法の企業会計への影響」『企業会計』58巻 1号27-30頁
- 企業会計基準委員会／FASF 10年史編集委員会編 2012『企業会計基準委員会／FASF 10年史』財務会計基準機構
- 黒澤 清 1975「企業会計原則総論」黒澤清編『新企業会計原則解説』税務経理協会 3-23頁
- 始関正光 2002「平成一四年改正商法の解説〔I〕」『旬刊商事法務』1636号 6-18頁
- 鳶村剛雄 1975「損益計算書の本質と基本原則」黒澤清編『新企業会計原則解説』税務経理協会 127-168頁
- 鈴木一水 2008「財務会計と税務会計の交流とその断絶」『會計』173巻 1号49-63頁
- 鈴木一水 2011「資産と経済的資源」斎藤静樹・徳賀芳弘『企業会計の基礎概念』71-112頁
- 鈴木一水 2013『税務会計分析—税務計画と税務計算の統合—』森山書店
- 中村信行他 2000『平成12年版 改正税法のすべて』大蔵財務協会
- 原口亮平・小菅敏郎編 1944『現行會計法令類集』産業圖書
- 松本烝治 1904『商法原論』東京法学院大学
- 弥永真生 2008「証券取引法と会計基準（一）」『會計』174巻 1号 1-15頁
- 弥永真生 2011「会社法会計の現状と課題」安藤英義・古賀智敏・田中建二『企業会計と法制度』中央経済社51-73頁
- 吉国二郎 1965『法人税法』財経詳報社
- 吉国二郎総監修、大島隆夫・市丸吉左エ門・武田昌輔編 1996『戦後法人税制史』税務研究会