

松 山 大 学 論 集
第 21 卷 第 5 号 抜 刷
2 0 1 0 年 3 月 発 行

税務会計の概念フレームワーク
—— その可能性と試案 ——

神 森 智

税務会計の概念フレームワーク

—— その可能性と試案 ——

神 森 智

はじめに

本稿は、「財務会計の概念フレームワーク」を参考にして、わが国の租税制度を前提とした場合の「税務会計の概念フレームワーク」について、その成立の可能性を考えながら、その内容について、一つの試案を提示しようとするものである。因みに、日本監査研究学会の課題別研究部会は、かつて「財務諸表監査のフレームワーク」¹⁾と題する研究報告を行っており（最終報告平成11(1999)年）、また、IASBの「中小企業に対するIFRS(IFRS for Small and Medium-sized Entities)」(2009年7月)は、その第2節で「中小企業会計の概念フレームワーク」を示しているが、このような例もあり、今後も、たとえば「管理会計の概念フレームワーク」、「原価計算の概念フレームワーク」なども考えられぬことではないから、「税務会計の概念フレームワーク」なるものも成り立ちうるのではないかと考えた次第である。

ただ、そのためには、まず、「税務会計の概念フレームワーク」の対象となる税務会計について、その領域と体系を措定しておかなければなるまい。概念フレームワークの対象となる「税務会計の領域と体系」について明らかにしないままに「税務会計の概念フレームワーク」について考えることはできないはずだからである。そこで、まずは、「税務会計の領域と体系」について考えることとする（補）。

(補)「税務会計」という用語は、今日では、すっかり定着しており、これに対して疑問を差しはさむ論者は、恐らくは、いないであろうと思われる。しかし、かつては、「税務会計か税務計算か」という話題のあったことがある。昔々のことではある。それは、技術的な会計職能論からすれば、会計には測定と伝達 (measurement function and communication or information function), すなわち計算と報告という二つの職能がある (英語の account, ドイツ語の Rechnung, フランス語の compte も計算と説明という二つの意味を持っている。)とされることからすると、税務「会計」というからには、税務計算と税務報告の二つのものがその内容として求められることになるはずではないか;しかし、わが国の租税制度にあっては、税務計算の結果に基づいて作成される税務財務諸表または税務計算書類なるものは存在しない;つまり、税務計算はあるが、税務報告はない;それでも税務「会計」といえるのか、ということである。すなわち、制度的に財務会計と税務会計とのダブルトラック・システムであれば、独自の税務報告なるものが成り立つが、わが国のように確定決算主義の原則の行われる場合には、独自の税務報告は成り立たない;わが国でいう税務会計なるものは、実は「税務計算」ではないのか、ということである。しかし、本稿においては、この問題はさて置き、一般に定着している「税務会計」という用語に従って、拙論を進めることとする²⁾

I 税務会計の領域と体系

元来、「税務会計の領域と体系」という問題については、税務会計の研究者の間にあつては、さほどコントロールバシカルなテーマであつたようには思われない。論者は、それぞれに、「領域と体系」を措定したうえで、自らの税務会計論を展開しており、この問題をめぐって、他の論者に対して、往時の「会計学か計理学か」といった論争ほどではないとしても、このことに関して、他者の見解に疑問を提起したり、批判的見解を主張したりすることはなかつたようで

ある、というのが実情であったように見える。

そこで、以下においては、「税務会計の領域と体系」について、限られた少数の著名な税務会計論者の見解を紹介して、その中から、「税務会計の概念フレームワーク」成立の可能性とその試案を考える上で、その前提となる、または、前提となりうる「税務会計の領域と体系」について模索することとする。なお、ここでは、「税務会計の領域と体系」に係る見解について、網羅的に紹介するのではなく、「限られた少数の著名な税務会計論者の見解」のみを紹介するが、その理由は、本稿においては、「税務会計の概念フレームワーク」を考える上において前提となる、または、前提となりうる「税務会計の領域と体系」についての共通項とでもいうべきものを見出すことが目的であって、「税務会計の領域と体系」に係る見解そのものを検討することを目的とするものではないからである。

そこで、紹介する「限られた少数の著名な税務会計論者の見解」として、次に掲げるように、わが国の税務会計研究学会の会長、副会長および元副会長の方々の見解を、その発表の年代順に掲げさせていただくこととする。

(1) 富岡幸雄教授

先駆的労作「税務損益論」(昭和30(1955)年)に示されたのち、「税務会計論講義」(平成6(1994)年)、大著「税務会計学原理」(平成15(2003)年)、さらに「新版税務会計学講義」(平成20(2008)年)において、当初のものと比べると概念・用語に変化はあるが(補)、次のような、税務会計の3部門(サブ部門を入れると4部門)説を唱えておられる(「新版税務会計学講義」p.10)³⁾

①課税所得金額を計算する「所得税務会計」

これは「法人所得税務会計」と「個人所得税務会計」とからなる。

②課税財産価額を計算する「財産税務会計」

③課税消費価額を計算する「消費税務会計」

(補)「税務損益論」においては、税務会計は、①会社税務損益論および個人税務損益論の2分野よりなる税務損益論、②税務財産評価論および③税務取引価額論よりなるとされた(p.21)。なお、この当時には、消費税の制度はなかった。

(2) 武田隆二教授

「法人税法精説」(昭和57(1982)年)本書は、その後、毎年のように改定版が発行され、「平成17年版」(2005)が最終版となる。武田隆二教授は「税法の規定にしたがい課税所得の計算を扱う会計領域を税務会計という。」(初版p.23)とされている。この場合の「税法」とは、書名からして法人税法のことと判断されるから、前記の富岡教授の場合の「法人所得税務会計」と同様の領域を考えておられるものと思われる。

(3) 武田昌輔教授

「新版税務会計通論」(昭和60(1985)年)および、その後の「最新版税務会計通論」(平成7(1995)年)において、税務会計を「法人税法上の課税所得を計算するための会計」(「最新版」p.1)と規定されている。これは、前記の富岡教授の「法人所得税務会計」および上記の武田隆二教授のお考えと同一であるといえるであろう。

(4) 井上久弥教授

「税務会計論」(昭和63(1988)年)は、税務会計をもって「法人税法の規定に基づく法人企業の課税所得と税額の計算の領域を意味する。」(p.3)とされている⁴⁾

さて、これらの諸説において、「税務会計の領域」に関しては、富岡教授は——「所得税務会計」が二つの領域をもつので——四つの領域を、また、井上教授が二つの領域を示されているが、あとのお二人の武田教授は「法人の課税所得の計算」という一つの領域のみを示されている。したがって、「領域と体系」という用語は、富岡教授および井上教授の場合には用いることが可能と

なるが、お二人の武田教授の場合には、一つの領域のみを示されているわけであるから、富岡教授および井上教授にみられるような意味での「体系」は存在しないものと思う。

そして、これら4人の方々に共通して「税務会計の領域」とされているものは「法人の課税所得の計算」ということであり、本稿においては、これをもって「税務会計の概念フレームワーク」について、その成立の可能性と試案の内容を考える場合の「税務会計」とすることとしたい。

なお、富岡教授および井上教授のようなお考えを、仮に「広義の税務会計」と、また、お二人の武田教授のようなお考えを「狭義の税務会計」と呼ばせていただくとすると、以下において考えてみようとする「税務会計の概念フレームワーク」における税務会計は「狭義の税務会計」を対象または前提とするものである、ということになる。「広義の税務会計」は、富岡教授のお考えのような「広義の税務会計」や井上教授の著書にあるような「広義の税務会計」以外にも考えることができるかも知れないから、その場合には、それらの「広義の税務会計」を前提とした「税務会計の概念フレームワーク」も、それぞれに成り立ちうるわけであるが、ここでは、「法人の課税所得の計算」という「狭義の税務会計」(補)を対象とした場合の「税務会計の概念フレームワーク」成立の可能性と試案についてのみ、拙い思考を試みようとするものである。

(補)上の「狭義の税務会計」は「法人の課税所得の計算」を対象とするものであるが、その前提としているわが国の現行制度を離れて考えると、「法人の総資本利益を対象とする課税標準の計算」、「法人の創出する付加価値を対象とする課税標準の計算」、また「法人のキャッシュ・フローを対象とする課税標準の計算」といったことも考えることができるであろう。そして、そうなった場合には、「税務会計の概念フレームワーク」もまた、それぞれに対応したものが考えられることになるはずである。

なお、戦後間もない昭和24(1949)年の「シャープ税制勧告」においては、地方税として付加価値税の創設が勧告され(第13章事業税)、翌

25 (1950) 年, 地方税法の中にその規定が設けられましたが, 結局, 実施されないままに終わった (昭和 29 (1954) 年) という歴史が, また, その後も, 数回の政府税制調査会からの付加価値を含む外形標準課税についての答申があり, 平成 14 (2002) 年, 地方税法が改正されて, 法人事業税の中に「付加価値割」が導入されたという歴史もある。なお, 第2次世界大戦後, ドイツでも, アメリカ合衆国でも, 法人所得税に代わる付加価値税に係る議論があったことが, 元主税局長, 国税庁長官の吉国二郎氏によって紹介されている⁹⁾。

付加価値税務会計やキャッシュ・フロー税務会計が成立する蓋然性はゼロではない⁹⁾。また, 「総資本利益を対象とする課税標準」は, 付加価値税務会計の考え方を部分的に採り入れたものであり, 従って, その可能性もないとはいえないであろう。ペートン父子は, かつて, エンティティ・セオリーの立場からか, 「社債利息および優先株配当金控除前の利益」を“Net Income”と表す損益計算書を掲げている⁷⁾。

Ⅱ 財務会計の概念フレームワークの構成

いわゆる「財務会計の概念フレームワーク」問題は, アメリカ合衆国において, 1978年, 財務会計基準審議会 (FASB) が, その「財務会計概念報告書第1号 (Statements of Financial Accounting Concepts No. 1)」を発表してから2000年の第7号報告書まで (第3号は第6号により置き換えられ; また, 第4号は非営利組織に係るもの; さらに, 第7号は第5号の「測定」問題に含めうるので, 実質的な内容は「財務報告の目的」, 「会計情報の質的特性」, 「財務諸表の要素」および「財務諸表における認識と測定」の4本となる。) および国際会計基準委員会 (IASC 今の IASB) が1989年発表した「財務諸表の作成および表示に関するフレームワーク (Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements)」(補) の公表以来, 公表順で, イギリス, ドイツ, 日本, 中国などにおいても議論が提起されることとなった。

(補) FASB の概念フレームワークと IASB のそれは、両者共通化されるべく、2004 年以来、そのための作業が進んでおり、2006 年にディスカッション・ペーパーが、2008 年に公開草案 (Conceptual Framework for Financial Reporting ; The Objective of Financial Reporting and Qualitative Characteristics and Constraints of Decision-Useful Financial Reporting Information) が公表されている。

イギリスにおいては、1999 年、会計基準審議会 (ASB) が「財務報告原則 (Statement of Principles for Financial Reporting)」を、また、ドイツにおいては、2002 年、ドイツ会計基準委員会 (DRSC) が「正規の会計諸原則 (概念フレームワーク) (Grundsätze ordnungsmässiger Rechnungslegung (Rahmenkonzept))」を公表した。わが国においても、平成 16 (2004) 年、企業会計基準委員会 (ASBJ) の基本概念ワーキング・グループによる最初の「討議資料 財務会計の概念フレームワーク」が公表され、その 2 年後、改訂のうえ同委員会としての公式の報告となった。ただし、上記の (補) に記した事情 (FASB と IASB による共通化問題) のため、「討議資料」を頭に付したままとしている。また、中国においては、2006 年「新企業会計準則」が公表されたが、その「基本準則」は、前記の国際会計基準委員会の Framework と内容的に同様のものようである (近藤 弘公認会計士監修「中日対訳 中国企業会計準則」平成 19 (2007) 年)。

なお、これらの「財務会計の概念フレームワーク」は、「財務会計の基礎にある前提や概念を体系化したもの」(「わが国の改訂討議資料」序文) であり、首尾一貫した会計基準を導くための、すなわち、会計基準の演繹的設定のための基礎・規準となるものであり、「会計上の憲法」という表現によってその性格を示すこともとあることは、周知の通りである⁸⁾。

さて、これらの「財務会計の概念フレームワーク」の構成には、それぞれの間に見出しや内容の上での相違はありはするが、上記の「わが国の改訂討議資

料」の示すように、おおむね、次のような内容をもったものとしてまとめることができ、また、特徴付けることができるであろう。

- (1) 財務報告の目的
- (2) 会計情報の質的特性
- (3) 財務諸表の構成要素
- (4) 財務諸表における認識と測定

そこで、以下においては、これらの4項目を取り上げて、これらに対応するわが国の「税務会計の概念フレームワーク」の成立の可能性を考えながら、その内容について拙い試案をお示しさせていただくこととする。

Ⅲ 財務報告の目的 < 税務会計の目的

「財務会計の概念フレームワーク」における「財務報告の目的」としては、FASBの「財務会計概念報告書第1号」にあっては、「投資家、債権者その他の意思決定に資する有用な情報を提供する」ことが挙げられている(34項)が、「わが国の改訂討議資料」におけるそれは「投資家のための情報提供」に重点が置かれている(第1章序文)。

しかしながら、わが国の税務会計にあっては、前にも述べたように、その内容は「計算」のみであって「報告」はない。すなわち、わが国における税務会計は「税法の規定に従った課税所得金額の計算」のみを内容とするものであって、いわば税務損益計算書とか税務貸借対照表といった課税所得金額の計算結果の報告書は、観念的には考えうるとしても、制度的には見当らない。所得等の申告書に添付するものは、原則として「株主総会において承認された会社法上の個別計算書類」またはこれに相当するものであって、「税法の規定に従った課税所得金額の計算」の結果として——作成しようと思えば——作成しうるのであろう税務損益計算書とか税務貸借対照表といったものは、制度的には存在しない。税務会計には、誰に対するものであれ、「有用な情報を提供」する「報告」は含まれてはいないのである⁹⁾

なお、「わが国の改訂討議資料」は「申告納税制度」を「副次的な利用」の一つとして示している（第1章11項）が、それは、上にも述べたように、納税申告書に添付する会社法上の個別計算書類に関することであって、課税所得金額計算の結果として——作成しようと思えば——作成することができなくはない税務損益計算書や税務貸借対照表を指しているものではない。ここでいう「副次的な利用」は、会社法上の個別計算書類についての「副次的な利用」という意味であって、課税所得金額の計算そのものに関する情報提供を意味するものではない。

したがって、「税務会計の概念フレームワーク」なるものが成立しうるとしても、そこでは、「課税所得金額の計算」システムと一体となった財務諸表の存在を前提とした「財務報告の目的」に相当するものは存在しうる余地はない。「税務会計の概念フレームワーク」が成立するとすれば、それは「財務会計の概念フレームワーク」における「財務報告の目的」に代わって、「税務会計（実質は、税務計算）の目的」というテーマこそが成り立つはずであると思われるのである。

ということで、拙論を進めさせていただくこととすると、次なる問題は「税務会計の目的」とは何ぞや、ということになるであろう。そして、それは「適正な課税所得金額の計算」であるはず、というべきであると思う（補）。

（補）ここで「適正」という用語を選んだが、これは、イギリス会計から借用して「真実かつ公正（true and fair）」としてもよからう。「適正（fair）」はアメリカ会計からの訳語ではある。しかし、これらは、gives true and fair view とか present fairly また fair presentation のように、元来、内容と形式の両者を含めての財務諸表の表示に関して用いられる用語である。わが国の税務会計には、度々ふれたように「報告」はないので、その意味では、やや馴染まない懸念のある語彙選択であるかも知れない。「公正」という用語も考えてはみたが、税理士法に規定する「税理士の使命」の中にみら

れる「納税義務の適正な実現を図る」(第1条)というセンテンスから、上記の意味とは異なるが「適正」を使うこととした。

さて「税務会計の目的」をもって「適正な課税所得金額の計算」にあるとすると、次には、ここでいう「適正」とは如何なる内容のものか、ということが問題になるであろう。しかし、この問題は、実は、「会計情報の質的特性」に代わる「税務会計の質的特性」の問題に直接関連することになると思われるので、節を改めて拙論を進めさせていただくこととする。

Ⅳ 会計情報の質的特性 < 税務会計の質的特性

そこで、思うに、課税所得金額の計算は、税法の規定に従わなければならないことは当然のことであるから、前節において「税務会計の目的」とした「適正な課税所得金額の計算」とは、まずは、税法の規定(当然のことながら、法の委任をうけた政令の規定および省令の規定を含む。)とその判例に準拠すべきことを意味するといわねばなるまい。そして、この限りにおいては、「適正な課税所得金額の計算」は、まずは、「法的アプローチによる徴税者会計」の性格をもつものといえるのではないかと思う。「徴税者会計」とは、税法が徴税者たる国の作った制度であることによる。

しかし、次に、「税務会計の質的特性」に関わることとして、一つは、(1)税法の規定について解釈の分かれるときには、納税者の利益になる解釈に拠るべしというルールがあること；また、(2)いわゆる「公正処理基準」(法人税法第22条第4項)によって、益金(収益)並びに損金(原価、費用および損失)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ものとする」とされており、益金および損金の額の計算に関して税法に規定のない事項については、そのうち、(1)会社法上の会計に関わる個別規定やその判例がある事項については、それらに従うことになるが、(2)会社法においては、

株式会社についても、持分会社についても、その会計は「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行に従うものとする」とされている（第431条、第614条）ところからして、会社法に個別的な定めのない事項については、企業会計固有の意味における「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」に従うものとされることになるはずであること、に思いを致す必要があると思う¹⁰⁾（補）。すなわち、「適正な課税所得金額の計算」は、先に述べた「法的アプローチによる徴税者会計」の性格とともに「会計的アプローチによる納税者会計」の性格を併せもつものといえると思うのである。

（補）ただし、「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」といっても、それが具体的に何を意味するかについては、なお、問題が残るように思われる。わが国には、金融庁の企業会計審議会の他に、民間団体による企業会計基準委員会（ASBJ）があって、共に、多くの会計基準（「企業会計原則」、「連結財務諸表原則」のように体系をなしているものの他、ピースミール方式による個別的会計基準）を公表しているが、これらは、もっぱら証券市場に株式を上場している大会社を前提または対象としたものであるから、それらの適用対象は、法人税法が対象とする法人のごく一部分でしかない。非上場の中小会社等を多数納税者に含む法人税法の適用対象を念頭におくと、企業会計審議会や企業会計基準委員会の作った大会社を前提とした会計基準のみをもって、法人税法第22条の「公正処理基準」に含まれる「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」とするわけにはいくまい。

事実、日本公認会計士協会、日本税理士会連合会、日本商工会議所および企業会計基準委員会の手になる「中小企業の会計に関する指針」（平成17（2005）年、最終改正平成21（2009）年）は、本指針の適用対象は、(1)金融商品取引法適用会社並びにその子会社および関連会社、(2)会計監査人設置会社およびその子会社を除く株式会社としている（4項）ほか、特例有限会社、合名会社、合資会社または合同会社についても、本指針によ

ることが推奨される（5項）としており、株式を公開している大会社に適用される会計基準とは一部異なる会計基準を設けている（6・7項）。そして、これもまた、法人税法第22条にいう「公正処理基準」であるはずである。「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」はダブルスタンダード・システムまたはダブルトラック・システムとなっていることが認識されるのである。（なお、「中小企業の会計に関する指針」を含む中小企業の会計基準については、稿を改めて扱わせていただきたいと思っている。）

以上のようにして、「税務会計の目的」である「適正な課税所得金額の計算」には、一面において「法的アプローチによる徴税者会計」という質的特性をもつと共に、他面においては「会計的アプローチによる納税者会計」という、いわば、ヤヌスのような二つの顔または二つの性格をもった二元的な質的特性の存在を認めることができるように思うのである。

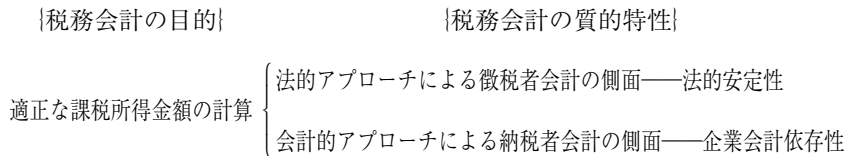
次に、「財務会計の概念フレームワーク」における「会計情報の質的特性」は、すでに述べたように、FASBの「財務会計概念報告書第1号」にあっては、「投資家、債権者その他」に対する有用な情報提供を前提としており、また、「わが国の改訂討議資料」にあっては、もっぱら「投資家」に対する情報提供を前提としている。従って、その質的特性の内容は、「意思決定有用性」を基本的特性とし、また、有用であるためには「内的整合性」を満たし、併せて「比較可能性」が求められることになる（第2章1項，9項および11項）。

しかしながら、これに対して、わが国の税務会計の内容は「計算」のみであって「報告」はない。それゆえ、当然のこととして、「財務会計の概念フレームワーク」における「会計情報の質的特性」そのものは税務会計には存在せず、それに代わって「税務会計の概念フレームワーク」にあっては、「税務会計の質的特性」として、独自のものが挙げられることになるはずである。

そして、それらのうち「法的アプローチによる徴税者会計」については、主

観的な法の解釈や運用を避けるという意味での「法的安定性」という質的特性における特徴を、また、「会計的アプローチによる納税者会計」については、「企業会計依存性」という質的特性における特徴を、それぞれのメルクマールとして指摘できるものと思う。

そこで、「税務会計の目的」から始めて、ここまで拙論を進めてきことをまとめるため、これを図式化して示せば、次のように表すことができるであろう。



V 財務諸表の構成要素 < 税務会計の計算要素

まず、わが国の税務会計に「報告」がないことについては、何回もふれたとおりであって、「財務会計の概念フレームワーク」にいう「財務諸表の構成要素」という表現によるものは「税務会計の概念フレームワーク」においては成り立たない。

しかし、税務会計の目的である「適正な課税所得金額の計算」は、会社法による計算書類である貸借対照表と損益計算書を出発点として行われるものであるから、税務会計にあっても、その計算システムとしては、財務会計における「財務諸表の構成要素」に共通する「計算要素」の存在を認めうる、または、認めるべきこととなるであろう。それは、基本的に、次の通りとなるであろう。

益金（利得を含む収益）

損金（原価、費用および損失）

所得金額・欠損金額（会計用語の純利益・純損失）

利益積立金額（所得金額のうち留保した金額の累計額（附））

(附) 資本等取引に含まれる「利益又は剰余金の分配額」(法人税法第22条第5項) 控除後の金額

資本金等の額(資本金の額その他、株主による拠出額(附))

(附) 法人個人一体すなわち法人擬制說的資本概念。株主以外の者からする資本拠出という発想はない。

資産(税法の認める擬制資産を含む。)

負債(税法の認める擬制負債を含む。)

これに対して、「わが国の改訂討議資料」によれば、財務諸表の構成要素は次の通りである(第3章4～9項, 13項および15項)。ここでは、「財務諸表の構成要素」は「財務報告の目的」に関連して特定の役割が期待されているが、その役割を果たすものに限られる(第3章序文)。なお、ここにある包括利益なる概念は、税務会計にあつては必要とされないものと思う。

資産

負債

純資産

株主資本

包括利益

純利益

収益

費用

ところで、上掲の、「わが国の改訂討議資料」にあつては、はじめに、資産と負債に独立した定義を与えることから始めている(第3章序文)のに対して、前掲の「税務会計の計算要素」においては、益金、損金を先に掲げた。これは、前者が、いわゆるバランスシート・アプローチによっていると思われるのに対して、わが国の税務会計における所得金額の計算は、インカム・アプローチによっていることが明確であることに基づく。

このことは、法人税法第22条の規定の仕方を見れば明瞭であるといえよう。すなわち、法人税法第22条は、その第1項において「所得の金額＝益金の額－損金の額」と示し、第2項においては「益金」の概念・内容について規定し、また、第3項においては「損金」の概念・内容について規定している。「所得の金額＝期末純資産の額－期首純資産の額」とは規定していない。(なお、第4項では、前述の「公正処理基準」について規定し、さらに、第5項では、第2項の益金に関する規定および第3項の損金に関する規定に現れた「資本等取引」についての概念規定を置いている。)

法人税法第22条の規定は、第4項を除き、昭和40(1965)年の法人税法の全面改正にさいして設けられたものであって、その当時まで強かった「法人税法における所得金額計算のルールは財産法によっており、近代会計のルールである損益法に叶っていない」との批判に対して応えるものでもあった。…すなわち、昭和40(1965)年の全面改正時までの法人税法においても、法人課税を始めて導入した明治32(1899)年の所得税法改正のさいの「所得ハ…總益金ヨリ…總損金…ヲ控除シタルモノ」(第4条第1項第1号)を踏襲した「所得は…總益金から…總損金を控除した金額」(第9条第1項)としていたが、これが財産法的であると批判された理由は、總益金および總損金の概念・定義にあった。すなわち、昭和25(1950)年、一般に公表された「法人税法取扱通達」(のち「法人税基本通達」)には、「總益金」および「總損金」について、「純資産増加の原因となるべき一切の事実」および「純資産減少の原因となるべき一切の事実」として、損益の本質を純資産額の増減によってのみ説明しており、損益法的観点からするアプローチはなされていなかったのである¹¹⁾

Ⅵ 財務諸表における認識と測定 < 税務会計における認識と測定

さて、最後に、「わが国の改訂討議資料」において第4の柱とされている「財務諸表における認識と測定」に対応する、わが国の「税務会計の概念フレームワーク」における「認識と測定」——それは「税務会計における認識と測定」

とする——について、拙論を述べさせていただく。

ただし、その前に、「わが国の改訂討議資料」における「財務諸表における認識と測定」について、ふれておく。そこでは、「認識」と「測定」の意義を示した（第4章本文1項および2項）のち、「認識」に関しては、「財務諸表の構成要素」の定義を充足した各種項目の認識は、基礎となる契約の、原則として、少なくとも一方の履行が契機となる（第4章本文3項）ことに加え、一定程度の発生の蓋然性が求められる（同6項）としている。また、「測定」については、「財務諸表の構成要素」に従い、「現在用いられている方法に加え、近い将来用いられる可能性のある方法を含み」（第4章序文）、次のように示している（見出し項目のみ）。

資産の測定方法…取得原価 市場価格 割引価値 入金予定額 被投資企業
の純資産額

負債の測定方法…支払予定額 現金受入額 割引価値 市場価格

収益の測定方法…交換に着目した測定 市場価格の変動に着目した測定 契約の部分的な履行に着目した測定 被投資企業の活動成果
に着目した測定

費用の測定方法…交換に着目した測定 市場価格の変動に着目した測定 契約の部分的な履行に着目した測定 利用の事実に着目した
測定

（税務会計における認識）

これに対して、「税務会計における認識と測定」は、前述したように、「税務会計の目的」とする「適正な課税所得金額の計算」のもつ「税務会計の質的特性」からして、そのもつ「徴税者会計の側面」からは「法的安定性」とともに、「納税者会計の側面」からは「企業会計依存性」という二つの特徴を指摘しうることとなるが、これらの二つの特徴に対応して、「法的安定性」に対しては、税法に別段の定めのあるものを除いて「権利確定主義・債務確定主義」¹²⁾とい

う認識基準が、また「企業会計依存性」に対しては、同様に、税法に別段の定めのあるものを除いて「発生主義・実現主義」という認識基準（資産・負債の認識基準は「発生主義・実現主義」により規定されることになる。）が、その姿を見せることになるであろう。前者は、「課税所得金額の計算」は法人税法という法律の定めるところに拠るからであり、また、後者は、税務会計における「課税所得金額の計算」はインカム・アプローチによっているからである。

ただし、この「権利確定主義・債務確定主義」と「発生主義・実現主義」とは、今日の税務会計にあっては、「適正な課税所得金額の計算」上は、単純なダブル・スタンダードをなしているわけではなく、前者が後者に歩み寄り、後者を前者に取り入れてきているように見える。

たとえば、昭和 25（1950）年の「法人税法取扱通達」（のちの「法人税基本通達」）は、「資産の売買による損益」について、その 249 に、次のような規定を置いていた。なお、この時までの「取扱」には、但し書きはなかった。

249 資産の売買による損益は、所有権移転登記の有無及び代金支払の済否を問わず売買契約効力発生の日の属する事業年度の益金又は損金に算入する。但し、商品、製品等の販売については、商品、製品等の引渡の時を含む事業年度の益金又は損金に算入することができる。

ところが、昭和 40（1965）年に、損益法の体系に改めるための法人税法の全面改正がなされ、その翌々年に「公正処理基準」が設けられたのちの、昭和 44（1969）年に全面改正された基本通達においては、その 2-1-1 に、次の定めを置くに至った。

2-1-1 棚卸資産の販売による収益の額は、その引渡しがあった日の属する事業年度の益金の額に算入する。

これをみると、初期の「法人税法取扱通達」には、「資産の売買による損益は…売買契約効力発生の日の属する事業年度の益金又は損金に算入する」を原則とするとして、明らかに「権利確定主義」がみられるのである。「法的安定性」という見地からすれば、もっとも確実に客観的な基準ではある。しかし、

この通達が効力をもっていた時代にあっても、「商品、製品等の販売については…引渡の時を含む事業年度の益金又は損金に算入することができる。」として、売上高については、会計実務上の引渡基準の適用を例外的に認めていた。すなわち、権利確定主義をもって原則とする中で、「企業会計依存性」を是認していたわけである。

これに対して、昭和44（1969）年の「法人税基本通達」は、商品・製品等の販売収益の額は、「引渡しがあった日の属する事業年度の益金の額に算入する。」として、企業会計における引渡基準に従うものとした。これは、昭和42（1967）年からの「税制簡素化」により、「課税所得は、納税者たる企業が継続して適用する健全な会計慣行によって計算する…とともに、税法においては…必要最小限の税法独自の計算原理を規定することが適当である。」（税制調査会昭和41（1966）年答申）とする考え方に従ったものであり、従来から、形の上では例外として認めてきた引渡基準を原則に、いわば格上げしたものである。それは、「継続的に適用する健全な会計慣行」の採用という点で、企業会計への依存ではあるが、徴税者側が、それによる「法的安定性」の担保可能性を是認した故と判断されるのである。

かつて、「企業会計原則」は商慣習法であるとする議論のあったことがある。当時の商法の「商事ニ関シ本法ニ規定ナキモノニ付テハ商慣習法ヲ適用シ…」（第1条）の「商慣習法」である（会社法制定後の現行商法においても、同一趣旨の規定がある〈第1条第2項〉）。それは、昭和49（1974）年の商法改正において、「商業帳簿ノ作成ニ関スル規定ノ解釈ニ付テハ公正ナル会計慣行ヲ斟酌スヘシ」とする規定（第32条第2項）の設けられるより前のことである。

現在では、商人の会計については、「商人の会計は一般に公正妥当と認められる会計の慣行に従うものとする」（商法第19条第1項）とあり、また、株式会社会計および持分会社の会計については、それぞれ「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」（会社法第431条、第614条）と

されていて、会社については、企業会計のルールを慣習法と認めていると読むことができるように思う。すなわち、今日では「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」は慣習法としての地位を認知されたものと解せられるから、「法的安定性」のテリトリーの中を含めうるものと解釈することができるであろう。「法的安定性」、具体的には「権利確定主義・債務確定主義」が「企業会計依存」、具体的には「発生主義・実現主義」をその内包として吸収してきたとみることができる、ということでもある。

すなわち、第Ⅳ節で述べたように、「適正な課税所得金額の計算」は「徴税者会計」という側面と「納税者会計」という側面の、いわば二つの顔をもった二元的な質的特性を有しており、これらの二元的な質的特性に対応して、「法的安定性」と「企業会計依存性」という特徴を指摘できると思うが、これら両者は、互いに矛盾する、あるいは対立する、という関係のものではなく、「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」が慣習法としての地位を得ることによって、「法的安定性」が「企業会計依存性」を、その内包として吸収して行ったと理解できると思うのである。

これを要するに、「税務会計における認識と測定」は、「認識」については、税法に別段の定めのあるものを除き、税法固有の「権利確定主義・債務確定主義」が企業会計固有の「発生主義・実現主義」を、その内包として吸収することによってその内容を形作っている、といえるように思うのである。

(税務会計における測定)

次に、「税務会計における認識と測定」のうち残る「測定」についてであるが、「税務会計の目的」とする「適正な課税所得金額の計算」のもつ「税務会計の質的特性」からして、そのもつ「徴税者会計の側面」からは「法的安定性」と共に、「納税者会計の側面」からは「企業会計依存性」という二つの特徴を指摘しうることになるが、これらの二つの特徴に対応して、第1次測定¹³⁾に係る「法的安定性」に対しては、税法に別段の定めのあるもの（たとえば、無

償取引・低価取引に係る測定)を除いて、取引上の証憑書類によって検証可能な「客観的な取引価額」という測定基準が、また、「企業会計依存性」に対しては、税法に別段の定めのあるもの(たとえば、工事収益、減価償却、繰延資産の償却、引当金・準備金等に係る第2次測定¹³⁾)を除いて、第1次測定については、「交換に着目した測定」基準によることになるであろう。「交換に着目した測定」とは、「わが国の改訂討議資料」からの借用概念である。

なお、上にふれた税法による別段の定めに関するものであるが、税法独自の益金の測定基準についてふれておく。法人税法第22条第2項にみられる収益の構成項目の中の「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」という規定がそれである。これらの取引の場合の収益の測定基準は適正時価によるべしというのが、税務会計におけるルールである。これは、無償または低価取引という異例な取引に係る測定基準であって、実際の「客観的な取引価額」によらない、税務会計独得の客観主義と評しうるものかと思う¹⁴⁾。

ところで、このような、異例な取引にかかる測定基準は別として、通常の取引に係る測定基準である「客観的な取引価額」は、企業会計における通常の取引に係る「交換に着目した測定」基準との間に、矛盾や対立はみられないように思う。つまり、別段の定めを除く原則的ルールとしては、税務会計と企業会計との間には、測定基準についての差異はないといってもよいように思うのである。

さて、以上のことを第IV節末の図式に付け加えれば、問題の認識基準および第1次測定基準は、次のように表すことができるであろう。ただし、税法に別段の定めのある認識基準・測定基準については、当該別段の定めによる。

{税務会計の質的特性}	{税務会計における認識}	{税務会計・第1次測定}
徴税者会計の側面-法的安定性	権利確定主義・債務確定主義	客観的な取引価額
	吸 ↑ 収	同 一
納税者会計の側面-企業会計依存性	発生主義・実現主義	交換に着目した測定

注

- 1) このタイトルには、「概念」の字はみられないが、この研究部会の部会長であった滝田輝己教授の、この報告書の参考文献とほぼ同一の引用文献による論文「概念としての「財務諸表監査」の定義と「財務諸表監査」の概念フレームワーク」には「概念」の字が用いられている（企業会計第61巻第8号（2009）pp.66ff.）。もっとも、IASC（今のIASB）による Framework もタイトルでは Concepts という語を使ってはいない。
- 2) 武田隆二教授は、税務会計と税務計算を区別して、前者は計算に基づくもの、後者は推計に基づくもの、とされているが、この中で、推計に基づくものを「狭義の税務計算」とし、前者・後者を併せたものを「広義の税務計算」とされている。計算に基づく税務会計（通常いわれる税務会計）の上位概念に「広義の税務計算」を置かれているところに特色があると思う（「法人税法精説」（1982）p.28, その「平成17年度版」（2005）ではp.27～28）。
- 3) 富岡教授の「新版税務会計学講義」については、「産業経理」第57巻第2号（2008）に、筆者による借越な書評が掲載されている。
- 4) 井上教授の「税務会計論」については、「税務弘報」第37巻第2号（1989）に、筆者による借越な書評が掲載されている。
- 5) 吉国二郎氏・武田昌輔教授著「法人税法（理論編）増補新訂版」昭和43（1968）年 pp.12ff.
- 6) 日本税理士会の北陸会は、平成21（2009）年6月の研究会において、法人税制の限界を考へ、一部応益課税の導入の必要性を検証し、法人税の一部に外形標準課税を導入すべきとの結論を出したという（「TKC タックスフォーラム2009」TKC 会報8月特別号 No.38（平成21（2009）年8月）pp.34ff.）。
- 7) Paton & Paton Jr.; Corporate Accounts and Statements, 1955 p.382
 なお、アメリカ合衆国では、一部で、エンティティ・セオリーが盛んな時期があったように見受けられる。ムーニッツ (M. Moonitz) の The Entity Theory of Consolidated Statements (1st ed. 1944, 2nd ed. 1951) はその顕著な例かと思う（ムーニッツは、1942年に Accounting Review 誌に、この著書の前駆的論文と思われる論文 Entity Approach to Consolidated Statements を寄せている。）。なお、1951年版については、白鳥庄之助教授による訳書「ムーニッツ連結財務諸表論」（昭和39（1964）年）がある。
- 8) 「財務会計の概念フレームワーク」は会計基準の演繹的方法による設定にさいして基礎となるものであるが、会計の原則・基準は、本来、その昔、George O. May が、その名著「財務会計 (Financial Accounting)」（1943）の副題でいっているように「経験の蒸留 (A Distillation of Experiences)」であり、帰納的方法によって形作られるものであった。しかし、1936年、アメリカ会計学会 (AAA) の公表した会計原則「株式会社社会計原則試案 (A Tentative Statement of Accounting Principles Affecting Corporate Reports)」以来、演繹的方法に傾いて行き、また、首尾一貫した会計原則・基準設定のための「会計公準 (Accounting

Postulates)」研究の花盛りの時期を迎えることになる。「財務会計の概念フレームワーク」の設定は、こうしたアメリカ財務会計思考の歴史の延長線上にあるものと見ることができ。なお、岩田 巖教授は、1936 年以降のアメリカ会計学会の演繹的方法による会計原則・会計基準を「一般に認められるべき会計原則 (accounting principles to be generally acceptable)」と特徴付けておられる（「会計原則と監査基準」昭和 30 (1955) 年 p. 120）。

なお、この間のアメリカ会計学会のモノグラフで、情報会計の理論と呼ばれた「基礎的会計理論報告書 (ASOBAT)」(1966) も同様な傾向の流れの中にあるものであるが、これを契機に、演繹のアプローチを、いわば「実存的な性格を有する」会計の本来的な姿、つまり、会計の「あるはずの姿」を明らかにするものとして特徴付ける見方もあった（山榎忠恕教授編著「有斐閣双書会计学」昭和 45 (1970) 年 p. 5）。

- 9) 昔のことになるが、法人税の申告書のうち「所得金額の計算に関する明細書」を税務損益計算書、「利益積立金額の計算に関する明細書」（現在は「利益積立金及び資本金等の額の計算に関する明細書」）を税務貸借対照表と説明した論者があったと記憶する。それらの明細書の特徴を示すという点では意味のあることではあるが、これらをもって税務損益計算書および税務貸借対照表そのものということではできない。
- 10) 法人税法第 22 条第 4 項の「公正処理基準」の、いわばテリトリについては、税法に別段の定めのある計算項目以外の計算項目のすべてをカバーすると考える場合もあるであろうが、ここでは、会社法に定める個別的計算規定およびこれらに係る判例のある計算項目をも除いて、それ以外の計算項目について、会計の世界でいう「一般に公正妥当と認められた企業会計の基準」が適用される部分について「公正処理基準」のテリトリを考えるものである。

この規定の趣旨は、この規定の設けられた昭和 42 (1967) 年の法人税法の改正の根拠となった「税制簡素化」という税制調査会の第 1 次答申 (昭和 41 (1966) 年) の根拠ないし背景をなしている「課税所得は、納税者たる企業が継続して適用する健全な会計慣行によって計算する…とともに税法においては…必要最小限の税法独自の計算原理を規定することが適当である。」に基づくものであるが、単純に「税法に規定されているもの以外は会計慣行による」とするわけにはいかないであろう。

- 11) 昭和 25 (1950) 年公表の「法人税法取扱通達」(のちの「法人税基本通達」) 51 および 52 は、「総益金」および「総損金」について、次のように規定していた。

「総益金とは、法令により別段の定めのあるものの外資本の払込以外において純資産増加の原因となるべき一切の事実をいう。」

「総損金とは、法令により別段の定めのあるものの外資本の払戻又は利益の処分以外において純資産減少の原因となるべき一切の事実をいう。」

なお、この時までの「取扱」(昭和 20 (1945) 年公開) にも、同じ内容の定めがあった(武田昌輔教授「法人税回顧六〇年」(平成 21 (2009) 年) pp. 7~9, pp. 33~34)。

これらは、わが国に影響力の大きかったシャンツ (G. Schantz) の純財産増加説に影響

をうけたものかとも推測される。なお、これらの規定は、昭和40(1965)年の損益法の計算体系を導入した法人税法の全面改正後の、昭和44(1969)年の法人税通達の整理のさいに廃止された。

- 12) 「権利確定主義・債務確定主義」といういい方は、不整合で奇異でもあるかも知れない。権利確定主義に合わせれば義務確定主義となるべきであるし、逆に、債務確定主義との整合性を考えれば、債権確定主義とすべきであろうが、法人税法には、「債務の確定」という用語が使われている(第22条第3項第2号)こともあり、また、通常は「権利確定主義」と呼んでいると思われるので、「権利確定主義・債務確定主義」とした。

なお、武田隆二教授の「法人税法精説」(初版 昭和57(1982)年、最終版 平成17(2005)年版)においても、権利確定主義および債務確定主義の用語が使われている(平成17年版Ⅱ第8・9章)。

- 13) IFRS for Small and Medium-sized Entities (2009) は、測定基準を Measurement at initial recognition (第1次測定) と Subsequent measurement (第2次測定) とに分けて述べている(2.46, 2.47~51)。

- 14) こうした異例の取引に係る測定基準については、かつて、「税法と企業会計との調整に関する意見書」(企業会計審議会(昭和41(1966)年)が「企業会計原則における問題」の一つとして「無償譲渡又は低廉譲渡に係る収益」問題を取り上げて(役務の無償提供問題にはふれていない。),「当該資産の適正時価を導入して収益を計上することの当否については、企業会計原則上まだ何ら触れるところがないので、これを明らかにすることが妥当である。」と述べている(総論三(7))。しかし、その後も、この問題については明らかにされていない、というのが実情である。

なお、この問題に関しては、次の拙稿がある。

「資産の無償譲渡より生ずる収益」松山商科大学創立50周年記念論文集(昭和48(1973)年)

「異例な取引の会計処理について」産業経理第35巻第11号(昭和50(1975)年)

「税務会計上の収益概念の検討によせて」産業経理第38巻第12号(昭和53(1978)年)

「益金の額の構造」黒澤清教授総編集・武田昌輔教授編「体系近代会计学 XIII 税務会計論」(昭和54(1979)年)第二章

(2009年8月)