

時事会計 No. 34

減価償却制度の改正と企業会計 —法人税制のあり方—

キーワード：減価償却制度、税制改正、法定耐用年数、価値減少と費用配分、正当な理由、債務確定主義、法人税制、確定決算主義、自己同化、「東京合意」、公法
主要記事：『日経新聞』07年8月12日、12月6日、15日、08年5月2日
関連資料：日本税理士連合会税制審議会「企業会計と法人税制のあり方について」（08年3月17日）

2007年、2008年の税制改正で減価償却制度が40年ぶりに大幅に改正された。今回はこの減価償却制度の改正をとりあげる。この抜本改正は、とりわけ企業会計と法人税制との目的および理念の乖離、そして確定決算主義のあり方を考える格好のトピックといえる。

減価償却法の抜本改正（07年税制改正）—税務と会計のジレンマ

07年税制改正で2つの大きな改正がなされた。残存価額の廃止と償却可能限度額（取得価額の95%）の廃止である。端的には、取得価額の実質100%償却、全額損金算入できることになった（備忘価額の1円まで償却）。また定率法の償却率は定額法の償却率の2.5倍となった（新定率法、250%定率法）。償却の増大と加速による税負担の抑制→投資の促進と国際競争力の強化、これがその背景にある。

だが、「税務上は新定率法を使いたくても、会計上の利益への負担が大きすぎる（凸版）」（『日経』07年12月5日）にも代表されるように、新たな減価償却制度は税務と会計とのジレンマをあらためて浮き彫りにしている。

（ここに『日経新聞』07年12月5日の記事）

耐用年数の短縮化—設備利用の実態に合わせる

さらに08年税制改正では、法定耐用年数の（すべてではないが）短縮化と区分の簡略化が行われた。ちなみに、改正前の区分数は設備の種類ごとに390にも細分化されており、業種別のアメリカ（48区分）や韓国（26区分）に比して減価償却の計算が複雑だといわれていた。一業種一区分が原則となり、390区分が55区分に集約された。

法定耐用年数は60年代以来ほとんど手つかずのままだったが、今回の改正で全体の5割強の設備が短縮化の対象になった。特に技術革新が早い自動車やハイテク関連業種に恩恵が大きいといわれる。設備利用の実態に合わせる形で償却年数の短縮が実現されたわけだ。これに対し、サービス業や食料品製造業などの耐用年数は、逆に長期化されることになった¹。

（ここに『日経新聞』08年5月2日の記事）

新定率法と「正当な理由」—税制改正と企業会計

税制改正を機に、各企業で減価償却法の見直しが広がっている。例えば、キャノンは旧定率法から新定率法（250%定率法）に変更することで、減価償却費が403億円もの増大と

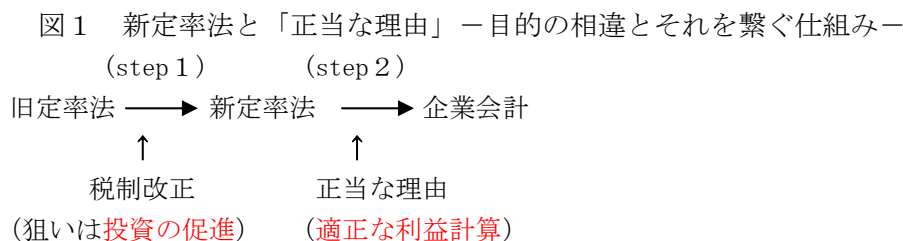
¹ 化学調味料製造設備が7年から10年へ、たばこ製造設備が8年から10年にのびている（『日経』07年12月6日）。

なっている(『日経』07年12月5日)。

ここで問題は、税制改正に伴う新たな減価償却方法の採用が、そのまま企業会計上の減価償却方法にはならないという点である。とりわけ、税制改正のねらいが、先にみたように「償却の増大と加速による税負担の抑制→投資の促進と国際競争力の強化」であるから、その点は当然のことといえる。いうまでもなく、企業会計の目的は適正な期間損益計算にあるからである。

そこで、企業会計上の減価償却として認められる要件は何か、これが次の問題となる。それが、いわゆる「正当な理由」による償却方法の変更である。したがって、キャノンのケースでいえば、旧定率法から新定率法(250%定率法)への変更を、たんに税制改正に合わせたと言ってはいけないのである。それでは、税務上の償却方法にすぎず、企業会計上の償却方法にはならないのである。

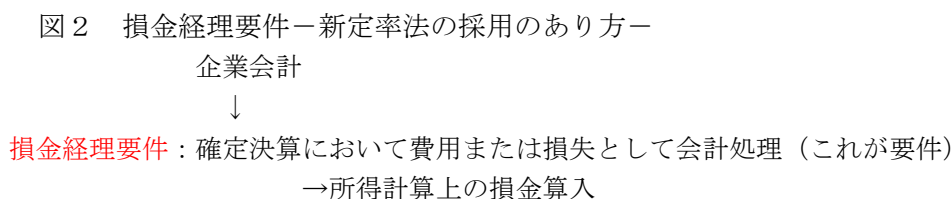
では、どう言えばよいか。それが、先に述べた「設備利用の実態に合わせる」という点である。あとは、利用実態に合わせる→償却方法の変更、これが「正当な理由」になるかどうかである。最終的には、会計監査人の判断ということになるが、「利用実態に合わせる」というのは、実態に適合する会計処理という点で、「正当な理由」になりやすいといえる。問題は、後述するように、その「実態に合わせる」ことの(税務上ではなく)会計上の意味合いである。



減価償却と法人所得計算—利用実態と費用配分

ここでよく考えてみると、(投資の促進ではなく)「利用実態に合わせる」というのであれば、そもそも税制改正ではなく、本来、企業会計がやるべきことではないのか。確定決算主義の本旨からしても、つまり企業会計がベースでその上に課税所得の計算が成り立っていることからしても、先の図1のstep2とは逆向きのベクトルが確定決算主義の本旨ではないのか(損金経理要件)。

実際の減価償却が税法基準で行われていることを踏まえると、「先に税法基準ありき」という実態が依然としてあるわけだ。確定決算主義のあり方については、あとであらためて触れたい。



ここで若干理論的な点に触れておこう。先の「正当な理由」の拠り所にかかわる問題、つまり何をもって正当な理由とするかである。それは企業会計が適正な期間損益計算を目的とすることからして、正当な理由もその観点から出てくることになる。端的には、発生

主義による費用配分の原則（費用の認識・測定）である。

図3 「正当な理由」と適正な期間損益計算
「正当な理由」の拠り所：適正な期間損益計算
→発生主義による費用配分→収益との対応

そこで、設備の利用実態に合わせるという点も、その観点から捉えられる必要がある。すなわち、その利用実態とのかかわりで毎期の収益に対応する費用（毎期の減価償却費）が每期計上されるわけである。

この費用配分はフローの見地に立つものであるが、法人税制の基礎にそのような見地があるかどうかはまた別の問題として検討される必要がある。この点は後述する。ちなみに、減価償却制度を「毎年の価値の減少分を損金として計上できる仕組み」などと説明されたりするが、すでにみたように企業会計では価値の減少（ストック的な見方）というより、収益に対応される費用配分という思考（フローの見地）がその基礎にある。

いずれにしても、法的概念と会計的概念が異なる以上、たとえ確定決算主義という制度的仕組みがあっても、それぞれに基づく損金、費用の捉え方は本来的に異なるといえる。ここに、理論と制度をはっきり区別しておく必要があるといえる。

図4 費用と損金－制度と理論－
理論：法的（法人税法）概念→損金経理 ⇔ 費用計上←会計的概念
制度：損金（税法）← 確定決算主義－ 費用（企業会計）

さらに言えば、利用実態に合わせるというのは、本来、個別企業に固有のものといえる。ここにミクロの見地としての企業会計の本来的あり方があり、そしてどちらかといえば産業政策などマクロの見地に立つ法人税制との相違があるといえる。

減価償却と債務確定主義－発生主義会計と損金経理

法人税法22条の3は損金の額の規定がなされているが、その二で「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」（傍点は引用者）としている。これは、損金が債務確定主義をその基本にしながらも、減価償却はその債務確定主義の別枠（例外的措置）という位置づけになっていることを示している。この点は、実は引当金も同じである。

こうしてみると、減価償却と引当金に代表される発生主義会計は債務確定主義という法的思考とは別枠という位置づけになる。法的な債務確定主義には、債務というストックを捉える思考が横たわっているようにみえるが、配分を基礎に置く発生主義会計がフロー思考であることからして、所得計算の基底にはこのストック思考とフロー思考とが併存しているということになる（図5参照）。

図5 ストック思考（法）とフロー思考（会計）－両者の合成－
債務確定主義という法的思考（ストック思考：配分でない）
＋配分という会計的思考（発生主義会計、フロー思考：配分による）

そして、「課税所得計算の基底にある権利・義務確定主義が、時代の発展に照応して漸次

発生主義を自己同化する形で発展することによって、今日における容姿を整えるに至ったものである」(傍点は引用者)というように²、法的概念とはいわば異質な概念(会計的配分)を自己(法人税制)同化してきたというわけである。

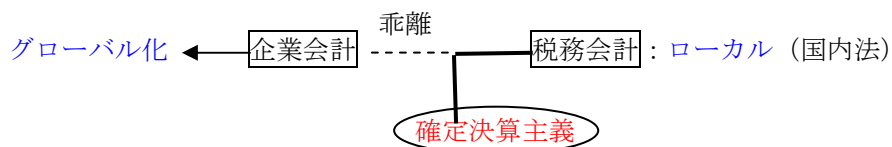
ただ、今日、企業会計はこの配分思考をその基礎におく発生主義会計が、資産負債中心思考の台頭で後退する様を呈している。となると、その「自己同化」の過程が、今日、再び新たな形で自己同化の過程に向かうかどうか、これが1つの今日的な問題となる。この点は、後述の会計利益概念のところでも触れたい。

「東京合意」と法人税制—その調整のあり方

今日、企業会計は国際会計基準(IFRS)に限りなく統合(コンバージェンス)されようとしている。その背景に、資本市場のグローバル化→その中心的プレーヤーである投資家の国際分散投資→投資判断のモノサシ(会計基準)の世界統一、がある。会計基準も、あたかも重さや長さの尺度と同じように、統一化(国際統一メジャー)されるわけだ。

そして、企業会計がグローバル化を一層強めれば強めるほど、国内法である租税法との乖離はそれとの逆のベクトルで一層大きくなる。あたかも距離の尺度であるマイル(mile)がローカル・メジャーであるように、租税法もまたローカルなのである。この点をまず押さえておく必要がある(図6参照)。

図6 企業会計と税務会計との乖離の構図



ところで、このコンバージェンス問題にとって昨年大きな出来事があった。昨年8月、国際会計基準審議会(IASB)と日本の企業会計基準委員会(ASBJ)とが、2011年までに両者の会計基準の差異を解消するという合意、いわゆる「東京合意」がかわされたことである。

この「東京合意」は、さっそく「日経」の社説で取り上げられた(「日経」07年8月12日)。社説の全面を使っていることが事の大きさを物語っているが、題して「会計ビッグバン後の戦略を固める時だ」の「戦略」という点がきわめて今日的だ。詳しくは、No.35『「東京合意」とコンバージェンス問題」を参照されたい。

そして、「東京合意」の意義ともかかわって、税制との調整という点に触れているのは重要だ。その調整のあり方の核心は、図5にも示されている確定決算主義という制度的仕組みである。とりわけ、「東京合意」で本格化する企業会計のグローバル化の下、確定決算主義をどうするか、これが大きな課題となる。その点にみる前に、ここではより大きな視点に触れておこう。

金融>実物という経済のあり方—金融経済の肥大化と乖離

時事会計No.33「サブプライム問題と会計—金融危機と会計—」では、実物経済と乖離して肥大化する今日の金融のあり方、および世界の金融界のあり方に触れて、「…本来の価値

² 武田隆二『法人税法精説(平成17年版)』103ページ。なお、益金に関する権利確定主義に関しては同書第9章参照。

創造は実物経済が担うのであり、金融はそれを支えるためにこそある。それが転倒しているのである」と述べた。

さらに、「今、経済で起こっていることは、会計にも起こってくる。会計の世界でみると、実物経済の会計が金融経済の会計に“侵食”されているとみることができる。さらには会計だけでなく、法（会社法）の世界でも同じことがいえるように思えてくる。会計も法も、そのあり方が問われる」とも述べた。

この点からすれば、企業会計のグローバル化がこの金融経済を基礎にしているかぎり、その企業会計に過度に引っ張られない税務会計のあり方が求められる。このことは、後述するように、確定決算主義をどうするか、という根本問題とかがかわってくる。

法人税制のあり方—企業会計と法人税法との乖離

このような状況をふまえて、日本税理士連合会税制審議会「企業会計と法人税制のあり方について」（2008年3月、以下「法人税制のあり方について」）は、現実の実務を担う税理士業界がどのような基本的な考え方をもっているかを知る上で参考になる。

例えば、その「IV 個別事項の問題点について」では、①減価償却、②退職給付引当金・賞与引当金等、③貸倒引当金・貸倒損失、④役員賞与、⑤減損損失と評価損、⑥のれんと調整勘定、⑦繰延資産、の7項目があげられているが、それらは企業会計と法人税法との乖離のケースとしてみることができる。とわけ本トピックで取り上げた新たな減価償却制度は、企業会計の考え方との典型的な乖離ケースとして重要といえる。

まさに、「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」（傍点は引用者）というように、「費用の適正な期間配分」という企業会計の理念との乖離が議論の焦点になっているのである。

そして、企業会計と法人税制とが一体的に機能することが「利便性」の観点から望ましいとするのが基本的な認識としながらも、他方で減価償却制度のような乖離が今後著しく増加する場合には「確定決算主義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」と表明しているあたりは、確定決算主義のおかれている今日の状況を浮き彫りにしているとともに、法人税制をどう設計するか、その難しい局面が滲み出ているといえる。

企業会計の国際化と法人税制—影響回避のあり方

ここで、それらの個別ケースをこえて、より大きな論点に触れておこう。すなわち、（先の図5でも示されている）企業会計の国際化と法人税制との関係である。例えば、「…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」といった方策も示されている。ただ、連結が個別を基にして作成される点からしても、そうした連単分離基準が実務的にどこまで可能なのか、課題は残る。

また、中小会社の会計のあり方についても若干触れておけば、「法人税制のあり方について」では、その連単分離基準が導入された場合に、中小企業の「会計指針」がより重要なものになるとして、「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」としている。だが、この点もその「指針」がシングルスタンダードの

基本スタンスである限りは³、国際会計基準の簡易版としての会計基準というあり方と、「国際化による影響も回避できる」ことが理屈上も整合するかどうか、検討の余地があるように思われる。

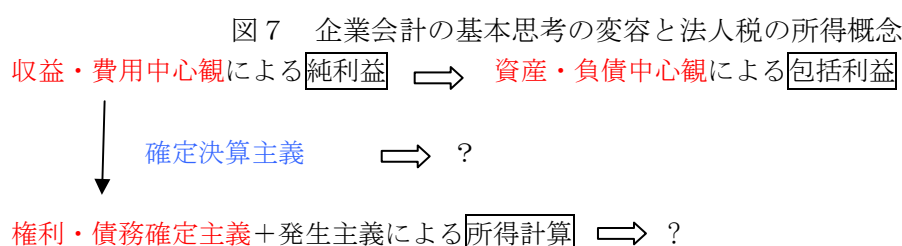
最後は利益概念—純利益 vs. 包括利益と所得計算

ここで、企業会計と法人税法とのいわば究極の乖離として、会計利益概念について述べておこう。課税所得の計算が企業会計をベースにするかぎり、その企業会計の変容を受けるわけだが、とりわけその変容の究極は利益概念に出てくるといえよう。

先の「東京合意」は一応 2011 年までに全面共通化での合意となっているが、それ以降も重要な検討課題がある。究極のコンバージェンス問題ともいえる純利益の廃止問題⁴。かりに純利益から純資産の変動としての「包括利益」への切り替えとなると、これまでの法人税の所得計算にとっても、その基礎にかかわる大きな変容(変質)となる。

法人税が確定決算主義という制度的媒介の仕組みによって、企業会計と連携していることはすでに触れたとおりである。その連携が、実務的な「利便性」に片づけられながらも、企業会計がこれまで利益を収益・費用中心観から捉えてきた思考をも、何らかの形(例えば自己同化という形)で取り込んでいるはずである。つまり、所得の計算は、単なる実務的な「利便性」ではなく、企業会計の基本的な考え方(基本思考)をも取り込んで成り立ってきたといえる。もし純然たる「利便性」であるなら、益金や損金といった所得計算の概念も「利便性」ということになってしまう。

しかし、ここにきて、益金・損金(収益・費用)の範疇を超えるものが登場してきた。企業会計も、その基本思考を資産・負債中心観による利益概念(包括利益)にシフトしてきている。それらの基礎に、すでに述べた金融経済>実物経済といった今日の経済のあり方が密接にかかわっている。こうして、会計利益と課税所得の乖離は、その基本思考というレベルで大きな変容を受けることになり、ここに確定決算主義という両者をつなぐ制度的核心の新たな局面(制度的土台の崩壊と再構築)がでてくるといえる(図7参照)



保有利得と権利確定主義—自己同化 vs. 分離主義

ところで、ここであらためて注意すべき点がある。すなわち、法人税の所得概念は、もともと減価償却に代表される配分思考ではなく、純資産の正味増加額(純資産増加説)をその基礎においているという点である。そして、企業会計が配分思考を基礎においた収益・費用中心観による純利益から、資産・負債中心観による純資産の増加としての包括利益概念にシフトするとなると、両者ははじめからその基本思考において重なることになる。つ

³ 「指針」およびシングルスタンダードについては、拙著『変わる社会、変わる会計』(日本評論社、2006年)のトピック4「中小会社会計と会計参与制度」参照。

⁴ 詳しくは、前掲拙著『変わる社会、変わる会計』(日本評論社、2006年)のトピック20「新たな業績報告—純利益は消える?」参照。

まり、そこでは純資産増加説という点で、その内容は同じでないにしても、(同化過程を経ることなしに) はじめからいわば基本思考において「同化」していることになる。

となると、先の発生主義会計の「自己同化」は新たな局面をむかえることにもなり、そして、今度は益金の側、とりわけ金融損益に代表される評価(保有)益と権利確定主義とのかかわりが問われる。なぜなら、そうした保有損益は、権利確定主義といった法的概念(端的には民法の財産権)の範疇を超える扱いになると思えるからである。そして、ここにも、新たな形の「自己同化」——今度は配分思考に根ざす発生主義会計とは違う今日的な時価会計の自己同化——がなされるのか。それとも「自己同化」とは対極にある「分離主義」に向かうのか。これが1つの理論的視点であり、また実務上大きな課題といえる。

租税法と税務会計学の醍醐味—志のある学問として

拙著『変わる社会、変わる会計』(日本評論社、2006年)のトピック17「リース会計の見直し問題—確定決算主義をどうする」では、「税務会計はわが国では財務会計に比してマイナー的存在だ。だが、租税法はもとより、経済学、財政学、行政法、民法、そして憲法までかわる税務(租税)会計の重要性はもっと認識されるべきだ」(184ページ)と述べた。最後に、租税法および税務会計学の“学としての醍醐味”を、とりわけ企業会計学との比較において述べてみたい。

租税法は国家と人(自然人、法人)との関係がその基礎にある。つまり公法の領域に属するわけだが、そのさらに核心に「公正」という理念がある。税務会計も、それを受けて、「公正」な税制と課税ベースの本質が重要な課題となる。ここに、租税法と税務会計学の醍醐味があり、「気高く誇り豊かであり、『志』のある学問」⁵というのも決して大げさではない。

これに対し、企業会計、とりわけ現代のそれは、企業と投資家との関係がその基礎にある。端的には投資家のための会計という性格であり、投資家への有用な会計情報の提供が目的となる。とりわけ、グローバルな資本市場での中心的プレーヤーである投資家への役立ち(奉仕)が強調される。すべては投資家の目線で、というわけである。(貯蓄から投資へ)の時代要請ともあいまって)資本市場のインフラを守るといって大きな使命がありそうだが、投資家の投資判断に資する会計というのが現実の姿といえよう。

先に、「志」のある学問という点に触れたが、とりわけ若い学生から、その「志」を企業会計学のどこにどう求めればよいかと問われると、率直に言って明確に答えるだけの自信と勇気をもてない。さらに、何が学問的使命なのかとずばり問われると、正直なところ“とまどい”を覚える。

阿部謹也(元一橋大学長、日本思想史)は、「それをやらなければ生きてゆけないテーマを探せ」との恩師(上原)の言葉を生涯大切にしたい⁶。さて、自分はどうかと問うてみると、その根底からある種のむなしさが湧いてくる。これが率直なところだ(特にそれをやらなくても十分生きてゆける)。国家とさえ対峙する場面もある租税法および税務会計に比して、学問として企業会計を学ぶ動機付けの弱さは否めない。

(08年5月10日)

⁵ 富岡幸雄『新版税務会計学講義』(中央経済社、2008年)32ページ。

⁶ 筆者のホームページの講演コーナーでの「批評眼を養う」参照。