

現代会計時評

駒澤大学教授 石川 純治

企業会計の国際化と法人税制のあり方**第3回**

東京合意と法人税制—グローバルとローカル
「東京合意」が端的に示すように、企業会計は国際会計基準（IFRS）に限りなくコンバージェンスされようとしている。その背景に、グローバル資本市場における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、それとは逆のベクトルで国内法である租税法との乖離は一層大きくなる。距離の尺度であるマイル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。

したがって、企業会計の国際統一化は他方で税制との調整というやっかいな国内問題でもある。端的には、コンバージェンスからさらにアドブションへと本格化する企業会計の国際統一化の下、確定決算主義をどうするか、これが大きな課題となる。

法人税制をどう設計する

本来、経済の価値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（金融の実物からの遊離）しているのが今日の金融危機を生んだといえる。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いわば侵食されているとみることもできる。この点からすれば、資本市場を中核にした企業

会計のグローバル化がこの金融経済を基礎にしている限り、それ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。

ところで、日本税理士会連合会税制審議会は昨年3月、「企業会計と法人税制のあり方について」を公表した。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、個別事項の問題点として、減価償却、退職給付引当金・賞与引当金等、貸倒引当金・貸倒損失、役員給与、減損損失と評価損、のれんと調整勘定、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ができる。そして、「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。ただ、後述するように、その企業会計の理念もまた国際化を受けて大きく変化している。

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しながらも、他方で企業会計との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。このあたりは、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。

国際化の影響回避—そのあり方

ここで、それらの個別ケースを超えて、より大きな論点すなわち国際化の影響回避、とりわけそのあり方に触れておこう。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」といった方策が示されている。

ただ、連結が個別を基にして作成される点からして、そうした連単分離基準が実務的にどこまで可能かは意見が分かれる。ちなみに、経団連が一昨年公表した報告書「会計基準の国際的な統一化へのわが国への対応」では、個別には国際会計基準の適用は不要としている^①。

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、その連単分離基準が導入された場合に「中小企業の会計に関する指針」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^②、国際

会計基準の簡易版としての中小会社会計というあり方が、国際化による影響を回避できるとどう折り合うか、とりわけその性格や目的を異にするだけに^③、検討の余地があるといえる。

究極のコンバージェンス問題

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る。「東京合意」は2011年ま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だ^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となる。

確定決算主義という企業会計との連携が実務的な「利便性」に片づけられるならともかく、法人所得の算定は会計利益算定における収益・費用中心観の考えをも取り込んで成り立っているはずである。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。

こうして、情報開示志向を受けた投資家向けの企業利益（グローバル）と公正概念を基礎に置く課税所得（ローカル）との乖離は、その基本思考のレベルでも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兩者をつなぐ制度的核心が改めて問われることになる。

① 本誌2008年11月17日号（No.2894）のスペシャル対談「IFRS適用をめぐる課題と日本の対応」（4-5頁）、特に個別から連結への組み替えはデイリーの処理以外は自動対応できるとされる島崎氏の発言参照。

② 「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）トピック4「中小会社会計と会計参与制度」参照。

③ そこでは投資判断会計が目的にならない。この点は、拙著『変貌する現代会計』（日本評論社、2008年）第11章（212-214頁）参照。

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