

企業会計基準の新設・改正と税制改正との 関係に関する一考察

小 林 裕 明

【キーワード】 公正処理基準、企業会計基準、法人税法 22 条 4 項、税制改正、公平な所得計算

1 序論

経済社会の変化に伴う法制度の進展や国際的な会計基準とのコンバージェンスにより、近年の我が国企業会計基準は新たな基準の設定や数次の改正を重ねている。企業会計基準は我が国職業専門家の実践規範として信任され、確定決算主義（法人税法（以下、「法」という。）74 条 1 項）の下で、課税所得計算の基礎として利用される。すなわち、課税所得は機関承認を経て確定した決算利益を基に申告調整を施して計算されるから、決算利益の算定根基の一つである¹⁾ 企業会計基準は課税所得計算の基礎ともなっている。また、特に法人税法の課税所得計算の中で実体規定が未整備な部分については、企業会計基準のうち「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」（法 22 条 4 項。以下、「公正処理基準」という。）に該当するものが課税所得計算に係る実体規定としての役割を担うこととなっており、企業会計基準の一部が法 22 条 4 項を介して課税所得計算に運用される構造となっている。

しかし、企業会計と課税所得計算の質的な乖離が進行している状況にあって、企業会計基準が規定する処理が課税所得計算にどれほどの比重をもって運用されているのかという点は疑問を差し挟む余地があろう。近年の税制改正は「コンバージェンスに呼応している部分が見られる反面、コンバージェンスに呼応しない、あるいは税法独自の改正により企業会計基準から乖離している項目もあり、結果として、企業会計と法人税制との関係は調和と乖離が混在しているものとなっている」²⁾ との指摘があり、税制改正は企業会計の変革に対して是々非々の対応を行っている。是とする場合には企業会計基準と整合的な処理を内容とする実体規定を整備し、非とする場合には企業会計基準とは異なる独自の観点による実体規定を置くか、あるいは何ら改正を行わないことで対応している。

本稿では、このような企業会計基準の新設及び改正を起点とした税制改正の対応をいくつかの類型に分類し、企業会計基準と税制改正の関係をその分類ごとに各別に検討することを

通じて、企業会計基準と「別段の定め」との関係、企業会計基準の公正処理基準における位置付け、公正処理基準該当性による会計処理の限定可能性について考察するものである。

2 企業会計基準と税制改正の関係の分類と各別の分析

2.1 対象とする会計基準の範囲及び税制改正との関係の分類

本稿では、近年の会計基準と税制の対応関係について考察するため、特に企業会計基準を起点とした税制改正との関係を対象とする。ここで企業会計基準は、会計基準の民間設定主体である企業会計基準委員会（以下、「ASBJ」という。）が設定する会計基準を指称するが、やや広く、近年設定された現用の会計基準を含めて考察の対象とする。また、税制改正との関係を考える上で、課税所得に影響を及ぼす会計基準を対象を限定することとする。この方針に沿うものとして、「外貨建取引等会計処理基準」³⁾、「リース取引に関する会計基準」⁴⁾、「研究開発費等に係る会計基準」⁵⁾、「退職給付に関する会計基準」⁶⁾、「金融商品に関する会計基準」⁷⁾、「固定資産の減損に係る会計基準」⁸⁾、「企業結合に関する会計基準」⁹⁾、「役員賞与に関する会計基準」¹⁰⁾、「事業分離等に関する会計基準」¹¹⁾、「ストック・オプション等に関する会計基準」¹²⁾、「棚卸資産の評価に関する会計基準」¹³⁾、「工事契約に関する会計基準」¹⁴⁾、「資産除去債務に関する会計基準」¹⁵⁾を検討の対象とする。

また、企業会計基準と税制改正の関係は、①企業会計基準の新設・改正に合わせて、それに対応する税制改正を行う場合、②企業会計基準の新設・改正と基本的には関係なく、税制改正により所要の規定の整備を行う場合、③企業会計基準の新設・改正が行われても、それに対応する税制改正を行わない場合、の3つに分類できると考える。

以下の節において、それぞれのケースについてこれら企業会計基準と税制改正との関係について個別に検討したい。

2.2 企業会計基準の新設・改正に対応する税制改正を行う場合

2.2.1 概要

第一の類型は、企業会計基準の新設・改正に合わせて、それに対応する税制改正を行う場合である。新たな企業会計基準の公表及び適用開始に合わせて、税制も同時期に企業会計基準の内容に一致するような改正を行っている。この類型に属するものとして、(1) リース取引に関する会計基準、(2) 研究開発費等に係る会計基準、(3) 外貨建取引等会計処理基準、(4) 金融商品に関する会計基準、(5) 棚卸資産の評価に関する会計基準、(6) 工事契約に関する会計基準が挙げられる。

2.2.2 各会計基準及び改正税法の取扱い

(1) リース取引に関する会計基準

我が国のリース取引に関する会計基準として、平成5（1993）年に「リース取引に係る会計基準」が公表され、売買取引として取扱うリース取引を含め会計処理及び開示方法に関する全般的な基準が定められた。これを受け、平成10（1998）年度税制改正において、リース取引の定義、売買取引として取扱うリース取引の範囲等について政令改正（旧法人税法施行令（以下、「令」という。）136の3）により明確化が図られ、リース取引の法制化が行われた。

その後、平成19（2007）年に「リース取引に関する会計基準」が公表され、所有権移転外ファイナンス・リース取引における通常の賃貸借取引の方法に準ずる会計処理を廃止する改正がなされた。これを受け、平成19（2007）年度税制改正において、売買処理するリース取引の範囲の拡大（所有権移転外ファイナンス・リース取引を売買処理とする）等の規定（法64の2①③、令131の2等）の整備が行われた。

(2) 研究開発費等に係る会計基準

研究開発費及びソフトウェア制作費に係る統一的な会計基準として、平成10（1998）年に「研究開発費等に係る会計基準」が公表され、研究及び開発の定義、研究開発費の発生時費用処理、ソフトウェア制作費の会計処理が整理された。この改正のうちソフトウェアの取扱いについて、平成12（2000）年度税制改正でソフトウェアの資産区分を繰延資産から減価償却資産（無形固定資産）とする変更等（令13⑧リ等）が行われた。

(3) 外貨建取引等会計処理基準

外貨建取引等の会計処理については、昭和54（1979）年に「外貨建取引等会計処理基準」が設定され、以後、平成7（1995）年5月及び平成11（1999）年10月に改訂が行われている。会計基準に対応する税制として、平成5（1993）年度に為替予約が付された長期外貨建債権債務に係る換算差額の処理（振当処理）に関する改正が行われたほか、平成11（1999）年度に外貨建取引の換算規定（法61の8等）及び外貨建資産負債に関する期末換算規定（法61の9①等）が整備された。あわせて、期末換算に係る換算差損益の益金又は損金算入（法61の9②等）及び為替予約差額の配分に関する規定（法61の10等）が整備され、外貨建取引等会計処理基準との整合性が図られた。

(4) 金融商品に関する会計基準

金融商品の会計上の取扱いについて、平成11（1999）年に「金融商品に係る会計処理基準」¹⁶⁾が公表された。同基準は、金融資産及び負債の範囲、貸借対照表価額及び期末評価差額の処理、債権の区分と貸倒見積高の算定方法、ヘッジ会計、複合金融商品等に関する取扱いを全般的に定めた。これを受けて、平成12（2000）年度に、売買目的有価証券の評価損益の益金又は損金算入（法61の3①一、②等）、デリバティブ取引に係る利益

又は損失相当額の益金又は損金算入（法 61 の 5、令 120 等）、償還有価証券の調整差損益の益金又は損金算入（令 139 の 2）に関する税制改正が行われた。また、ヘッジ会計の導入に伴い、繰延ヘッジ処理による損益の繰延べ（法 61 の 6、令 121 等）及び時価ヘッジ処理による売買目的外有価証券の評価損益の計上（法 61 の 7、令 121 の 6 等）に関する規定が設けられた¹⁷⁾。

(5) 棚卸資産の評価に関する会計基準

棚卸資産の評価方法、評価基準について、平成 18（2006）年に「棚卸資産の評価に関する会計基準」が公表され、評価基準として低価法を義務付け原価法との選択適用を排する（7 項）とともに、トレーディング目的で保有する棚卸資産の貸借対照表価額を市場価格で評価し評価差額を当期の損益として処理することとなった（15 項）。また、平成 20（2008）年には評価方法より後入先出法を排除する改正が行われた（6-2 項）。

これを受けて、平成 19（2007）年度改正において、期末評価額を「当該事業年度終了時の価額」（税法上の時価）とすることとされ（令 28 ①二）、会計上の正味売却価額との整合性が図られた。また、短期売買商品の規定が新設され、その譲渡損益及び時価評価損益の益金又は損金算入が規定された（法 61 ①②③⑥等）。さらに、平成 21（2009）年度改正において棚卸資産の評価方法から後入先出法及び単純平均法が除外された（令 28 ①一）。

(6) 工事契約に関する会計基準

工事収益及び工事原価の会計処理について、平成 19（2007）年に「工事契約に関する会計基準」が公表され、工事の進捗に対応する部分の成果の確実性が認められる場合に工事進行基準が適用されることとなり、工事完成基準との選択適用が認められないこととなった（9 項）。法人税法は、従前より長期大規模工事の要件に該当する請負について工事進行基準の適用を強制していたが、平成 20（2008）年度税制改正において、受注制作ソフトウェアを請負に追加、長期大規模工事の範囲の拡大（法 64 ①、令 129 ①）、赤字工事への工事進行基準の適用（法 64 ②）等の、会計基準との整合性を図る改正が行われた。

2.2.3 考察

以上述べてきた事項は、企業会計基準の新設・改正の内容に合わせて税制改正を行ったものであり、その主な目的は会計と税務との調整を容易にし実務的な混乱を避けることである。細部については取扱いに差異がある部分がある¹⁸⁾が、確定決算主義の下で会計基準の処理と税務の処理とを極力一致させる要請が働いている。また、改正に当たっては、課税上弊害が生じないことが前提となっている。例えば、売買目的有価証券や短期売買商品の時価評価及び評価差額の益金・損金算入は、含み益を一時的に実現し翌期首に同量を買戻すことにより所得の帰属時期を任意に操作する余地を封じる点で、課税の公平を担保する意味からも会計基準と合わせた改正を行う意義が認められる¹⁹⁾。

このように本項の各項目には、課税上弊害が生じない限り会計と税務の処理を一致させようとする税制改正のスタンスが表れている。ここでは会計実務に配慮し、会計基準と税法の処理を最大限一致させ実務的負担を軽減する意図がみられる。

2.3 企業会計基準の新設・改正と関係なく税制改正を行う場合

2.3.1 概要

第二の類型は、企業会計基準の新設・改正と基本的には関係なく、税制改正により所要の規定の整備を行う場合である。企業会計基準の変更の時期に必ずしも同調せず税制改正が行われており、その内容も税法の独自性を強調し企業会計とは一致しない取扱いが含まれている。この類型に属するものとして、(1) 企業結合に関する会計基準、(2) 事業分離等に関する会計基準、(3) 役員賞与に関する会計基準、(4) ストック・オプション等に関する会計基準が挙げられる。

2.3.2 各会計基準及び改正税法の取扱い

(1) 企業結合に関する基準

企業結合に関する会計処理について、平成 15 (2003) 年に「企業結合に関する会計基準」(以下、「企業結合基準」という。)が公表され、「取得」、「持分の結合」による企業結合の基本的考え方が整理され会計処理全般が規定された。平成 20 (2008) 年改正において、国際的な会計基準とのコンバージェンスの観点から持分プーリング法が廃止され、平成 25 (2013) 年には非支配株主持分の取扱い等の改正が行われた。

これに対し、法人税法の改正は組織再編成に関する企業法制的整備²⁰⁾を背景として、平成 13 (2001) 年度税制改正において従前の取扱いを抜本的に見直す改正が行われた。具体的には、合併、分割、現物出資及び事後設立という組織再編成の形態を統一的、体系的に取扱うこととし、組織再編成により資産等の移転を行った場合にはその移転資産等を時価で譲渡したものとして譲渡損益を計上する(法 62)ことを原則的取扱いとし、グループ内又は共同事業を営むための一定要件を満たす組織再編成(適格組織再編成)について、移転資産等の譲渡損益の繰延等の処理を行うこととした(法 62 の 2 から 62 の 5)。

その後、平成 15 (2003) 年度に組織再編成後に適格合併が予定されている場合の適格要件を緩和する等の改正、平成 18 (2006) 年度に非適格組織再編成の範囲、資産調整勘定・負債調整勘定の金額の算定及び取崩し等に関する改正、平成 19 (2007) 年度に合併等対価の柔軟化²¹⁾に対応する改正、平成 20 (2008) 年度に合併等により交付する端数株式がある場合の所得計算等の改正、平成 23 (2011) 年度に適格組織再編成等の場合の欠損金の制限措置(適格組織再編成等)の見直し等、平成 25 (2013) 年度に適格合併等が行われた場合の欠損金の引継ぎ制限の見直し等の改正が段階的に行われ、制度の整備が図られた。

これらの改正は、法人税法において「組織再編税制」という独自の体系をなしており、企業の事業形態の編成に支障をきたさないことに配慮しつつ、課税の公平及び税負担の中立性を保つ制度を指向しているといえる。この観点からは、会社法あるいは企業会計とは制度の目的及び機能が異なることから、企業会計の処理方法とは差異が生じることとなる。平成 20（2008）年の企業結合基準の改正において持分プーリング法が廃止されたが、これに対応する適格組織再編成の税制改正は行われず、会計と税務との乖離が容認されたという事実がその典型であろう²²⁾。このような差異は、税制改正において不可避免的なものと認識されている^{23、24)}。

(2) 事業分離等に関する会計基準

会社分割、事業譲渡、現物出資等の事業分離による組織再編に関する会計処理について、平成 17（2005）年に「事業分離等に関する会計基準」が公表され、分離元企業や結合当事企業の株主に係る会計処理等が定められた。平成 20（2008）年には企業結合基準の改正に伴う見直しが行われ、平成 25（2013）年には非支配株主持分の取扱い等の改正が行われた。

事業分離に関する法人税法の改正は、組織再編成税制に組み込まれており、すでに述べたように会計基準の改正とは必ずしも対応しない独自の要請に基づき法改正が行われている。

(3) 役員賞与に関する会計基準

役員賞与については、会社法において「報酬等」（会社法 361）に含まれ「職務執行の対価として会社が与える財産上の利益」²⁵⁾と整理された。そして、定款に報酬等に関する定めがある場合を除き株主総会決議をもって定めることとされた（会社法 361 ①、379 ①、387 ①。なお、委員会設置会社につき 404 ③）。平成 17（2005）年に公表された「役員賞与に関する会計基準」において、会社法上、役員賞与が役員報酬と同一の手続により支給が決定されるようになったことを受け、役員賞与の会計処理は、従前の利益処分による方法から費用として処理するように定められた（9、12 項）。

法人税法は、役員報酬等の安易な「お手盛り」的な計上により税負担を軽減することを防止するため、従前より不相当に高額な役員報酬や役員賞与の全額を損金不算入と取扱っていたところ、会社法制や会計制度の変更にあわせ、平成 18（2006）年度改正において役員への報酬及び賞与を「役員給与」に一本化し、定期同額給与（法 34 ①一、令 69 ①）及び事前確定届出給与（法 34 ①二、令 69 ②）並びに利益連動給与（法 34 ①三、令 69 ④）について支給時期、支給額等の要件を明確化して損金算入を認めることとした。

(4) ストック・オプション等に関する会計基準

ストック・オプションは、平成 13（2001）年 11 月改正商法において新株予約権制度が導入されたのを機に利用が活発化した。平成 17（2005）年に「ストック・オプション等に

関する会計基準」が公表され、ストック・オプション付与時に公正評価額のうち当期発生額を費用計上するとともに、対応する貸方金額を権利行使時又は失効時まで貸借対照表純資産の部に新株予約権として計上する会計処理が規定された（4、5項）。

一方、法人税法は会計基準の整備を受けて、平成 18（2006）年度改正において役務提供の対価として新株予約権を発行した場合に、給与等課税事由²⁶⁾が生じた日にその役務提供を受けたものとして取扱われることとなった（法 54 ①）。被付与者側で権利行使時に権利行使益（権利行使日における株価－権利行使価格）に対する給与所得課税を行う税制非適格ストック・オプションの場合には、これが適用される。しかし、税制適格ストック・オプション（租税特別措置法 29 条の 2）の場合等、「給与等課税事由が生じない場合には損金算入額はない」²⁷⁾ こととなり、会計基準の取扱いとの間に差異が生じる。

2.3.3 考察

以上述べてきた事項は、企業会計基準の新設・改正とは基本的に関係なく税制改正が行われていると認められる場合である。組織再編税制は、企業結合基準の改正による持分プーリング法の廃止にかかわらず、適格組織再編成に係る制度内容を維持しており、またその後の税制改正も課税の公平を図るものなど企業会計基準とは別の視点から行われている。役員賞与についても、発生時費用処理を定めた、会社法・会計基準の取扱いに合わせた税制改正を行っているが、役員給与の 3 類型以外の損金算入は認められないほか、支給額が事前確定しない利益連動給与については特に厳格な要件を付すなど、税制独自の観点から規制を課している。ストック・オプションについても、被付与者側で給与所得課税を行う税制非適格ストック・オプションは付与者側で役務提供の対価性を認め損金算入を容認するが、給与等課税事由が生じない適格ストック・オプションは付与者側で損金算入が生じない。

これらは商法・会社法の制度改正を起点とする税制改正であり、課税の公平（租税回避の防止）や税収確保等税法独自の目的を加味して制度を構築している。法人税法の改正点をたどると、企業会計基準に対応する部分も一部みられるが、会計基準の改正等があっても既存の「別段の定め」が改正されない場合、あるいは会計基準の改正点とは全く異なる税法独自の観点からの改正が行われている場合もみられ、必ずしも会計基準に連動して税制改正を行っていないことが認められる。

2.4 企業会計基準の新設・改正に対応する税制改正を行わない場合

2.4.1 概要

第三の類型は、企業会計基準の新設・改正が行われても、それに対応する税制改正を行わない場合である。この類型に属するものとして、（1）固定資産の減損に係る会計基準、（2）資産除去債務に関する会計基準があげられる。

なお、退職給付に関する会計基準については、平成10(1998)年に「退職給付に係る会計基準」が設定・公表されたところ、平成14(2002)年度税制改正において退職給与引当金が廃止されたため、退職給付債務の増加、年金掛金の支払い、数理計算上の差異の償却等の会計処理について広範に申告調整及び税効果会計の適用が生じている。これについては、会計基準とは別途の考慮に基づく税制改正の結果、会計基準と法人税法との懸隔が拡大した例として、本類型と同様の関係にあると考えられる。

2.4.2 各基準及び法人税法の取扱い

(1) 固定資産の減損に係る会計基準

固定資産の減損は、資産の収益性の低下により投資額の回収が見込めなくなった状態で、一定の条件の下で回収可能性を反映するように帳簿価額を減額する会計処理²⁸⁾であり、平成14(2002)年に公表された「固定資産の減損に係る会計基準」²⁹⁾(以下、「減損基準」という。)によって我が国制度会計に導入された。

この減損基準に対応する法人税法改正は行われていない。法人税法における固定資産価額の臨時的減額又は償却費の増額を認める処理としては、資産評価損の損金算入(法33②)³⁰⁾、法定耐用年数の短縮(令57)³¹⁾、通常の使用時間を超えて使用される機械装置の増加償却(令60)³²⁾があり、これらと減損損失とが一部重複する可能性はあるが、収益性の低下を原因として計算される資産損失の損金算入を直接容認する制度は法人税法上規定されていない。

法人税法の課税所得計算上、減損損失については減損基準の規定を公正処理基準に該当するものとして扱うのではなく、「別段の定め」である資産評価損の損金不算入規定(法33①)が優先して適用され、税務上の損金として取扱われない。実務においても、減損損失の計上に伴い税効果会計上の将来減算一時差異を計上すること、及びその解消に長期間を要する可能性が高いことから繰延税金資産の回収可能性について慎重に判断すべきことが、減損基準の実施前に公表された監査委員会報告³³⁾において指摘されている。

(2) 資産除去債務に関する会計基準

有形固定資産の取得、建設等により発生する資産除去債務の取扱いについては、平成20(2008)年に「資産除去債務に関する会計基準」(以下、「除去債務基準」という。)が公表され、その算定方法及び除去費用の資産計上と費用配分等が規定された。

これらの取扱いに対応する税制改正は行われていない。資産除去債務に対応する除去費用は長期的な見積りを要する将来の不確定費用であって債務確定主義(法22条3項2号)に適合しないから、これと同額を資産原価に算入し耐用年数にわたって減価償却費を積み増す(以下、「増加償却費」という。)処理、あるいは毎年の帰属分を引当処理する方法を採用する場合には、債務確定主義の例外として明文上の根拠を要する。しかし、法人税法

上、将来的に発生する除去費用の見越計上を容認する規定は存在せず、課税ベースの拡大要請の中で債務確定基準（法人税法基本通達 2-2-12）を満たし得ない見積費用の計上は厳しく制限されている。

実務においても、資産除去債務は除去費用の確定支出時点の損金になるものと認識されており、適用初年度期首に資産除去債務及び対応する有形固定資産の計上とともに、税効果会計を適用し繰延税金資産及び繰延税金負債を計上する見解が示されている³⁴⁾。

2.4.3 考察

この類型は、企業会計基準の新設・改正に対して、対応する税制改正を行わない場合である。ここで挙げた減損基準及び除去債務基準はいずれも従前にはない費用の計上を求めたものであり、法は資産評価損の原則損金不算入及び債務確定主義との整合性、あるいは課税ベースが縮小する影響を考慮して損金算入を認めなかったものと考えられる。

ここで留意すべきは、税制改正を行わなかったことが、実務に対して当該費用（減損損失及び増加償却費）の損金性を認めないとするアナウンスとして一般的に受け止められていることである。減損基準及び除去債務基準の適用開始前に、減損損失や資産除去債務に対して税効果会計の適用を指示する日本公認会計士協会の監査委員会報告や実務家による解説が行われている³⁵⁾ことから、税制改正がなされない場合には当該企業会計基準が課税所得計算に適用されないことが暗黙の前提として認識されていることがわかる。

このことは、換言すれば、当該企業会計基準に基づく処理が、法 22 条 4 項を根拠として課税所得計算上の損金とされるとは一般的に認識されていないということである。法 22 条 4 項は、「課税所得と企業利益とは、税法上の別段の定めがあるものを除き、原則として一致すべきこと」³⁶⁾を明らかにした規定と考えられている。これに従えば、別段の定めがない場合には、実務において実践規範として信任された企業会計基準が課税所得計算に適用されると考えられるところ、現実には当該企業会計基準による処理は課税所得計算上の損金とはならないと一般的に理解されているのである。

3 企業会計基準と税制改正との関係に関する考察

3.1 法 22 条 4 項の目的の変容

3.1.1 法 22 条 4 項創設時の立法目的

公正処理基準を規定する法 22 条 4 項が設けられた目的は、課税所得計算と商法ないし企業の会計慣行等との間の差異を縮小することにより、課税所得計算の簡素化を意図したものである。導入時の税制調査会の答申によれば、「課税所得は、本来、税法、通達という一連の別個の体系のみによって構成されるのではなく、税法以前の概念や原理を前提として」

おり、「税法において完結的にこれを規制するよりも、適切に運用されている会計慣行にゆだねることの方がより適当と思われる部分が相当多い」ことから、「税法において課税所得は、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旨の基本規定を設けるとともに、税法においては、企業会計に関する計算原理規定は除外して、必要最小限度の税法独自の計算原理を規定することが適当である。」³⁷⁾と提言している。

この答申を踏まえ、法22条4項は、昭和42(1967)年度税制改正において課税所得計算の基本規定として導入され、課税所得と企業利益とは、別段の定めがあるものを除き、原則として一致すべきとする内容が規定された。これについて、金子名誉教授は、法人税法の課税所得の計算構造について、所得計算の基底に企業会計があり、その上に会社法の会計規定、租税会計を配した「会計の三重構造」ととらえている³⁸⁾。そして、法22条4項について、「この規定は、昭和42年に、法人税法の簡素化の一環として設けられたものであって、法人の各事業年度の所得の計算が原則として企業利益の算定の技術である企業会計に準拠して行われるべきこと（「企業会計準拠主義」）を定めた基本規定である。」³⁹⁾と述べている。

3.1.2 会計基準の整備に伴う別段規定の制定

前章における企業会計基準と税制改正との関係の第一の分類の中で、企業会計基準の新設・改正が行われる場合に、課税所得計算を会計基準に委ねるのではなく、別段規定を新たに創設又は改正していることに留意する必要がある。企業会計基準は全体として法22条4項が定める「会計処理の基準」に当たり、別段規定をわざわざ設けなくてもその処理が課税所得計算にも適用されるべきところ、課税所得計算は対応する別段規定を別途、自足的に整備し会計基準と重層的な関係を形成している。実務においても、新設・改正された企業会計基準の処理が課税所得計算に受け入れられる場合には税制改正が行われるのであり、逆に税制改正がない場合には、企業会計基準の処理は課税所得計算に反映されないというアナウンスとして理解されている。

これらのことから、公正処理基準の立法時の目的にも変化が生じているといえよう。公正処理基準の立法目的は前項で述べたように税制の簡素化にあったが、近年の企業会計基準の新設・改正の内容が課税所得計算と整合的である場合には、税制はその会計処理を課税所得計算に取り入れるため別段規定を確認的・修正的に整備しその充実を図っている。つまり、近年の税制改正には、会計基準に課税所得計算の一部を委ねることによって達成される税制の簡素化という観点はないといえるのである。

3.1.3 制度会計間の関係変化と「税制の簡素化」目的の変容

法人税法が別段規定を充実し自前の計算規定を整備することにより、課税所得計算が公正処理基準に依存する度合いは相対的に低下する傾向にあるといえる。

税制の立場からは、平成 8（1996）年税制調査会「法人課税小委員会報告」において、「税法において、適正な課税の実現という税法固有の考え方から、商法・企業会計原則と異なった取扱いを行う場合があることは当然である」⁴⁰⁾ ことが確認され、必要に応じて商法・企業会計原則の処理との乖離が容認されている⁴¹⁾。

また、会計の立場からも、企業会計基準の策定に当たり従前のような制度会計との調和を顧みない方針が明らかにされている。会計基準の開発の基本的な指針を示した「討議資料『財務会計の概念フレームワーク』」⁴²⁾ において、財務報告の目的に掲げられているのは「投資家の意思決定に資するディスクロージャー制度の一環として、投資のポジションとその成果を測定し開示すること」（1 章 2 項）であり、会計情報の税務申告制度への利用は副次的なもの⁴³⁾ と位置付けられている（1 章 11 項）。

これらの制度会計間の連携の希薄化により、法人税法は確定決算主義を前提としつつも、企業会計基準には依拠しない自足的な計算規定を整備する必要性があるといえよう。企業会計基準は公正価値による資産・負債評価や課税適状にない「その他包括利益」の計上まで開示範囲を拡大しており、担税力及び執行可能性に配慮した伝統的な原価・実現主義に基づく課税所得計算との質的な差異は拡大する傾向にあると考えると、新設・改正された企業会計基準との整合を図る場合であっても確認・修正のために別段規定を整備する必要性は十分に存在する。また、租税法律主義の観点からも、法 22 条 4 項を根拠として法源でない会計基準に課税根拠を委ねるのではなく、法文上に明確な根拠規定を置く方が納税者の法的安定性や予測可能性に資するはずである。

このような背景に基づき、企業会計基準の新設・改正に対応するために税制改正において、別段規定を整備する必要があると考えられる。そして、法文規定の充実が企業会計基準の課税所得計算における実体規定的な意義を薄れさせるとともに、法 22 条 4 項創設時に企図された意味での「税制の簡素化」の目的は後退していると考えられる。

3.2 公正処理基準における企業会計基準の位置付け

3.2.1 法 22 条 4 項創設時における公正処理基準の実体

公正処理基準の実体を形成するのは、企業が継続して適切に運用する健全な会計慣行や客観的な規範性を有する公正妥当な会計処理の基準であると考えられている⁴⁴⁾。法 22 条 4 項創設時における公正処理基準の実体は、「税法以前の概念や原理を前提とし」⁴⁵⁾ たこれらの会計慣行、そして昭和 24（1949）年に設定された企業会計原則及び昭和 38（1963）年改正により整備された商法の計算規定がその中核に位置していたと理解される。これらが示す会計処理は、課税所得計算と親和性を有する部分が多かったと考えられる。法 22 条 4 項が導入された直後、既往の通達に規定されていた多岐にわたる項目が廃止されているという例がみられること⁴⁶⁾ から、これら会計基準の取扱いの多くは創設時の公正処理基準の実体的

な内容を形成し課税所得計算に運用されていたと考えられる。

3.2.2 公正処理基準における企業会計基準の位置付け

近年の課税所得計算を取り巻く状況は、法 22 条 4 項創設時とは大きく異なっている。経済社会の変化は加速度を増し、新たな取引が生み出されあるいは制度改正により解禁されることに伴い、会計処理は量的に不断に拡大を続けている。また、証券市場の発展により、財務報告制度における開示には、意思決定有用性を目的とする情報提供が求められており、会計情報の質も変容を遂げている。

このような状況で策定された企業会計基準は、職業専門家の実務規範として信任され法 22 条 4 項が定める「会計処理の基準」に含められる。しかし、企業会計基準等を法人税法の課税所得計算に取り入れる際には、税制改正において確認的・修正的な別段規定を制定することにより対応を図っている。代替的な別段規定の存在により、企業会計基準の定めが課税所得計算に直接的に用いられていないことは明らかである。あわせて、企業会計基準が新設・改正されたときに並行する税制改正が行われないときには、当該会計基準の取扱いが課税所得計算に反映されないと実務一般で認識されている⁴⁷⁾ことも、これを裏付ける根拠となろう。課税所得は、企業会計基準を上書きして定められる別段規定によって明確化されるのであり、企業会計基準単独で課税所得を規定するものではないと考えられる。

では、企業会計基準は課税所得計算にとってまったく役割を果たしていないかというと、必ずしもそうとはいえない。企業会計基準及びその公表あるいは実施にあわせて発遣される、ASBJ による適用指針や日本公認会計士協会による実務指針、「実務上の取扱い」、Q&A 等には、適用に際して必要な会計処理の過程及びその考え方が詳細に示され実務に供されている。これらは法 22 条 4 項を通じて課税所得計算を行う上で基礎となる計算過程を明らかにしているといえるだろう。

つまり、企業会計基準及び適用指針等は課税所得の要素である益金又は損金の内容を規定するものではなく、これらによって所得計算の帰結が導かれることはない。益金又は損金の内容は、会計基準等と並行して設けられる別段規定によって明確となるのである。企業会計基準等は、益金ないし損金を導出するまでの計算過程を明らかにしている。その意味において、企業会計基準等は、別段規定により計算される課税所得の導出過程を明らかにするという補完的な役割を担っているといえよう。

3.2.3 現在の公正処理基準の構造

極めて概括的に表現すれば、現在の公正処理基準の実体は、法 22 条 4 項の創設時における企業会計原則及び損益法に基づく利益計算原理並びにその当時までに培われた健全な会計慣行で形成される部分と、企業会計基準を中核とする近年の制度会計の諸基準で形成される

部分とに分けられると考えられる。そして、前者は現在でも課税所得計算の基本規定として作用している一方、後者は別段規定により体系化された課税所得計算を補完する機能を果たしているといえるであろう。

3.3 公正処理基準該当性による会計処理の限定

3.3.1 税制改正を行わないことによる課税所得計算への影響の可能性

企業会計基準は公正処理基準の一部を担っていると考えられるが、前述のとおり、基本的には税制改正を行い別段の定めを設けることによって課税関係の帰結が明らかとなるのである。企業会計基準は、実務指針等とあわせて課税所得計算の計算過程を補完する役割を担っているといえる。

ここで、企業会計基準の新設に対応する税制改正が行われない場合には、法 22 条 4 項を介して企業会計基準の取扱いが課税所得計算に影響を及ぼす可能性があることに留意する必要がある。先述のように税制改正を行わないことが企業会計基準の取扱いを課税所得計算に取り入れられないアナウンスであるという一般的な認識はあるが、別段規定により明確にその影響を排除することができる場合を除けば、法人税法の所得計算の構造上、企業会計基準の取扱いが基本規定である法 22 条 4 項を介して課税所得計算の根拠として用いられる可能性は否定できない。

3.3.2 「公平な所得計算」の概念と公正処理基準該当性

このような場合に、公正処理基準該当性の解釈によって会計基準のうち課税所得計算に適合しない部分を排除すべきであると考ええる。公正処理基準の解釈による会計処理の限定は、法 22 条 4 項を争点とするいくつかの判決においてみられる。

公正処理基準に関する判決のうち、貿易取引で納税者が採用した収益認識基準（為替取組日基準）の公正処理基準該当性について争われた上告審判決⁴⁸⁾において、最高裁は「法人税法 22 条 4 項は、現に法人のした利益計算が法人税法の企図する公平な所得計算という要請に反するものでない限り、課税所得の計算上もこれを是認するのが相当であるとの見地から、収益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上すべきものと定めたものと解される」と判示した。裁判所は、「公平な所得計算」という概念を用いて、法人税法が要請する課税の公平等の理念に適合した課税所得計算を行い得る会計処理が、法 22 条 4 項の公正妥当性を有する会計処理、すなわち公正処理基準に該当するという解釈を行ったものと考えられる。

この判決以降、納税者の選択した会計処理の公正処理基準該当性を争ういくつかの事件において当該判示が引用されており⁴⁹⁾、司法判断は公正処理基準該当性を判断する上で「法人税法の企図する公平な所得計算という要請」を考慮するように方向付けられている。

この「公平な所得計算」という概念は、差し当たり所得の原因となった法律関係に即して客観的（納税者の主観認識、見積要素の排除）かつ画一的（複数の会計処理の選択可能性による所得増減の排除）に計算することであると考えられるが、その具体的内容及び程度についてはさらに事例の集積による明確化が必要である。

3.3.3 「公平な所得計算」によるフィルタリング機能

会計基準が必ずしも担税力や執行可能性に配慮せず課税適状でない利益計算を行う方向に体系化され、課税所得計算との乖離が進行する状況に加え、企業会計基準、IFRS、中小会計指針・要領など異なる枠組みの下で複線的に運用される状況もあり、課税所得計算は法22条4項を経由して多様性に晒されているといえる。

このような状況を踏まえ、確定決算主義の枠組みの下で課税所得計算を適切に行うためには、課税所得計算の見地から企業会計の処理について一定程度の限定を図る必要があると考える。最高裁が指摘する「公平な所得計算」という概念が一種のフィルターとして機能し、実務的に広く行われている会計処理が、課税所得計算に適合するものであるかどうかを確認した上で用いることが現実的な対応のあり方ではないかと思われる。

4 結語

本稿では、まず、企業会計基準の新設・改正を起点とし、それに税制改正がどのように対応しているという観点から3つの分類を設け、各別にその分析を行った。その結果、大要以下の点を確認した。第一に、企業会計基準の新設・改正の内容が課税所得計算と整合的である場合には、税制はその会計処理を課税所得計算に取り入れるため別段規定を確認的・修正的に設けている点である。別段規定の整備・充実により、課税所得計算を、企業が継続して適用する健全な会計慣行に委任することによって達成される「税制の簡素化」の目的は後退していることに言及した。第二に、課税所得を明確化するのは、企業会計基準を上書きする別段規定であり、企業会計基準及び適用指針等が法22条4項を通じて別段規定による課税所得の導出過程を明らかにするという補完的な役割を担っていることを指摘した。

次に、企業会計基準及び適用指針等の取扱いが、法22条4項を介して課税所得計算に影響を及ぼす可能性があることを指摘した。そして、最高裁平成5（1993）年11月25日判決が示した「公平な所得計算」という概念が、一種のフィルターとして、実務で運用される会計処理が課税所得計算に適合するものであるかどうかを確認する機能を果たす可能性について言及した。なお、判決の争点である公正処理基準該当性を明らかにする解釈論は、本稿の主要目的でないため別稿に譲りたい。

公正処理基準の実体を構成する会計処理は、会計のパラダイムシフトやコンバージェンス

による企業会計基準の整備及びそれに伴う税制改正により、法 22 条 4 項制定時と比べ大きな変容を遂げている。加えて、会計基準の複線化の状況も存在し、会計基準の課税所得計算への関わり方も大きく変貌している。今後も IFRS の任意適用企業の増大や中小企業会計指針・要領の普及に伴い、課税所得計算が基盤とする会計処理が変動すると予想されることから、課税所得計算の適切な運用を図る観点から公正処理基準の実体を画定するための視座を明確にすることが必要になると考える。

注

- 1) 企業会計基準が「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」(会社法 431) に該当することによる。
- 2) 坂本 [2013] 104 頁
- 3) 昭和 54 (1979) 年 6 月 26 日企業会計審議会、最終改正平成 11 (1999) 年 10 月 22 日
- 4) 平成 5 (1993) 年 6 月 17 日企業会計審議会、企業会計基準 13 号、改正平成 19 (2007) 年 3 月 30 日 ASBJ
- 5) 平成 10 (1998) 年 3 月 13 日企業会計審議会
- 6) 平成 10 (1998) 年 6 月 16 日企業会計審議会、企業会計基準 26 号、改正平成 24 (2012) 年 5 月 17 日 ASBJ
- 7) 平成 11 (1999) 年 1 月 22 日企業会計審議会、企業会計基準 10 号、最終改正平成 20 (2008) 年 3 月 10 日 ASBJ
- 8) 平成 14 (2002) 年 8 月 19 日企業会計審議会
- 9) 平成 15 (2003) 年 10 月 31 日企業会計審議会、企業会計基準 21 号、最終改正平成 25 (2013) 年 9 月 13 日 ASBJ
- 10) 企業会計基準 4 号、平成 17 (2005) 年 11 月 29 日 ASBJ
- 11) 企業会計基準 7 号、平成 17 (2005) 年 12 月 27 日 ASBJ、最終改正平成 25 (2013) 年 9 月 13 日
- 12) 企業会計基準 8 号、平成 17 (2005) 年 12 月 27 日 ASBJ
- 13) 企業会計基準 9 号、平成 18 (2006) 年 7 月 5 日 ASBJ、改正平成 20 (2008) 年 9 月 26 日
- 14) 企業会計基準 15 号、平成 19 (2007) 年 12 月 27 日 ASBJ
- 15) 企業会計基準 18 号、平成 20 (2008) 年 3 月 31 日 ASBJ
- 16) 同基準はその後、ASBJ の下で「金融商品に関する会計基準」と改称され、平成 18 年、19 年及び 20 年に会社法、金融商品取引法との整合性を図る技術的改正や開示の充実を図る改正が行われている。
- 17) なお、会計基準の公表に先んじて、平成 10 (1998) 年度税制改正において貸倒引当金に関する規定の改正が行われた。この改正は、法定繰入率の廃止と債権の区分(個別評価金銭債権と一括評価金銭債権)に応じた繰入限度額計算(法 52、令 96 等)を行う内容であり、会計基準の債権区分(一般債権、貸倒懸念債権、破産更生債権等)及びその区分ごとの貸倒見積高の算定方法(いわゆる貸倒実績率法又は財務内容評価法)と整合性が取れた内容となっている。
- 18) 例えば、その他有価証券の原価評価(法 61 の 3 ①二)や貸倒懸念債権に対する貸倒見積高の算定方法(令 96 ①、キャッシュ・フロー見積法の非適用)が挙げられ、いずれも対応する税制改正が行われていない。前者は所得への影響がないので原価主義を維持したため、また後者は割引価値を用

いた主観的な評価法を排し、かつ別法との選択の余地を排し画一的な所得計算を行うという、税法固有の要請によるものと考えられる。

- 19) さらに、近年税率引き下げのための課税ベースの拡大の要請が強まっており、会計基準との調和を図る改正が課税ベースに大きな影響を与えないことも考慮されているであろう。
- 20) 企業法制については、平成9(1997)年に合併手続の簡素合理化、平成10(1998)年に自己株式の取得・消却要件の緩和、平成11(1999)年に株式交換・株式移転制度の導入、平成12(2000)年に会社分割制度の導入を実施する法改正がなされ、組織再編成に関するインフラが整備された。『改正税法のすべて平成13年版』132頁参照)
- 21) 承継型組織再編(吸収合併、吸収分割及び株式交換)の場合、被合併法人等株主に対して交付する対価は、組織再編契約で自由に決定できるとするもの(会社法749①二等)。(伊藤・大杉他[2009]362頁、『改正税法のすべて平成19年版』271頁参照)
- 22) 企業結合基準は「共同支配企業の形成」(11項)と「共通支配下の取引」(16項)の場合には移転する資産及び負債を適正な帳簿価額で評価する(38、41項)こととされ、移転損益の認識が繰延べられる。一方、適格組織再編成においては、例えば適格合併(法2十二の八)及び適格分割(法2十二の十一)は共同事業要件(令4の3④、⑧)を定めており、共同支配企業の形成による持分の結合(76項)や共通支配以外の要件を設定していることから、企業結合基準の処理とは異なる部分があると認められる。
- 23) 『改正税法のすべて平成13年度版』134頁。なお、「このような点(筆者注、税法、商法及び企業会計間の取扱いに差異が発生することが不可避であること)を考慮し、新しい組織再編成に係る税制においては、広く申告調整を認めることにより、商法や企業会計の求める処理を妨げることがないように最大限の配慮がなされています。」という、差異の調整に配慮する記述がみられる。
- 24) なお、平成18(2006)年度改正は、企業結合会計基準、事業分離等に関する会計基準及びその適用指針が平成18年4月1日以後開始する事業年度から適用開始となること、及びこれまでの非適格組織再編成の実務的取扱いの状況を勘案した改正内容となっており、「企業会計と比較的調和のとれた取扱い」(『改正税法のすべて平成18年度版』366頁)を指向した内容となっている。
- 25) 弥永[2009]145頁
- 26) 個人(ストック・オプション被付与者)の役務提供について、所得税法等の規定により給与所得等の金額に係る収入すべき金額を生ずべき事由(法54①)。
- 27) 『改正税法のすべて平成18年度版』348頁。
- 28) 「固定資産の減損に係る会計基準の設定に関する意見書」(企業会計審議会、平成14(2002)年8月19日)三.3
- 29) なお、実施は平成17(2005)年4月1日以後開始する事業年度からとされた。
- 30) 資産評価損の原則損金不算入(法33①)の例外として、一定の事実の発生により資産の評価換えをして損金経理により帳簿価額を減額した場合に損金算入が認められる(法33②)。固定資産については、イ災害による著しい損傷、ロ一年以上の遊休状態、ハ本来の用途に使用できないため他の用途へ変更、ニ資産の所在場所の著しい変化、ホイから二までに準ずる特別の事実がある場合に限り、上記損金算入が認められる(令68①三)。
- 31) 一定の事由に該当する場合に所轄国税局長の承認を得て、未経過使用可能期間を基礎に償却限度額計算を行う制度である。これが認められるのは、イ資産の材質又は製作方法の通常のものとの相違、ロ資産の存する地盤の隆起又は沈降、ハ陳腐化、ニ腐しよく、ホ著しい損耗等の事由により当該資産の使用可能期間が法定耐用年数に比して著しく短くなった場合である(令57①一〜六、法施行規

- 則 16)。
- 32) 機械及び装置の使用時間が法人の営む事業の通常の経済事情における当該機械及び装置の平均的な使用時間を超える場合に、所轄税務署長への書類の提出等の一定の手続を経て償却費の割増しが認められる (令 60)。
- 33) 日本公認会計士協会監査委員会報告 70 号「その他有価証券の評価差額及び固定資産の減損損失に係る税効果会計の適用における監査上の取扱い」平成 16 (2004) 年 2 月 17 日最終改正
- 34) 実務においては、適用初年度から税効果会計を適用することを示している。具体的には、「資産除去債務は、会計上は有形固定資産の取得、建設、開発または通常の使用の時点で負債計上が求められ、法人税法上は履行時点で損金算入されその事業年度の課税所得を減額させる効果を持つことから、将来減算一時差異に該当する。一方、有形固定資産に加算された除去費用は、そこから生じる減価償却費が税務上否認されることにより、耐用年数にわたって課税所得を増額させる結果をもたらすことから、将来加算一時差異に該当する」ものとして、繰延税金資産及び繰延税金負債の計上を求めている (安藤 [2010] 13 頁)。
- 35) 除去債務基準適用開始前の実務家解説には、「資産除去債務会計基準の適用に伴って生じる資産・負債および費用・収益について、現行の法人税法上、特段の取扱いを行う考え方は示されていないようである。このため、資産除去債務および有形固定資産に加算された除去費用は、法人税法上は認められない負債および資産に該当するものと考えられる。」 (安藤 [2010] 12 頁) との記述が見られる。
- 36) 『改正税法のすべて昭和 42 年度』76 頁
- 37) 昭和 41 (1966) 年 12 月税制調査会「税制簡素化についての第一次答申」43-4 頁
- 38) 金子 [2014] 306 頁
- 39) 金子 [2014] 305 頁
- 40) 平成 8 (1996) 年 11 月税制調査会「法人課税小委員会報告」24 頁
- 41) 「法人税の課税所得は、今後とも、商法・企業会計原則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も、適正な課税を行う観点から、必要に応じ、商法・企業会計原則における会計処理と異なった取扱いとすることが適切と考える。」と述べている (同報告 24 頁)。
- 42) 平成 18 (2006) 年 12 月 ASBJ
- 43) 別個に会計情報を作成するよりもコストを節約するために、開示される会計情報を個別の政策目的等に応じて適宜、加工・修正して利用することが求められている (1 章 21 項)。
- 44) 『改正税法のすべて昭和 42 年度』76 頁
- 45) 『改正税法のすべて昭和 42 年度』75 頁
- 46) 上松 [2014] によれば、法 22 条 4 項の創設による具体的な効果の例として、既往の通達に規定されていた、借入利子の取得原価不算入、減価償却・貸倒損失の経理方法、製造原価に算入される費用等のぼう大な数の項目が、昭和 44 年通達の制定によって廃止されたことをあげている。(上松 [2014] 78 頁)
- 47) 平成 5 (1993) 年度税制改正において、長期外貨建金銭債権債務に為替予約が付されている場合の換算方法が改正された際、「この外貨建取引等会計処理基準の取扱い (筆者注、旧基準注解 4-2 に定める為替予約差額の振当処理) は、・ ・ ・昭和 58 年に定められたものですが、税制上の取扱いについては当面企業実務の定着等の動向を見守ることとし、特に改正を行わなかったものです。
- そのため、法人は、その為替予約差額を外貨建取引等会計処理基準に基づき各事業年度に期間配分していますが、申告に当たっては、「申告調整」を行い、あくまでも取得時の外国為替の売買相場

による換算額によって処理しているのが現状でした（中略）。

このように、為替予約が付されている場合の換算方法及び期間配分に関し企業会計と税務の取扱いが異なっていました。為替リスクをヘッジするため為替予約を行うことが一般的に行われ、既にその会計処理の慣行も定着していること、（中略）などを勘案し、今回、その取扱いを企業会計に合わせることでとされたものです。」と説明されている（『改正税法のすべて平成5年版』111頁）。

これは、会計基準の取扱いを税務において長年取り入れず、実務慣行の成熟を見計らってから税制改正を行ったケースとして理解できる。この改正例に照らしても、対応する別段規定がない場合に会計基準の定めが直ちに課税所得計算の帰結を明らかにするものではないという認識は、旧来より存在していたものと理解できる。

- 48) 最判平成5年11月25日、最民47巻9号5278頁、裁時1111号3頁、金判946号3頁
- 49) 福岡地判平成11年12月21日税資245号991頁、大阪高判平成16年5月11日税資254号順号9645、東京地判平成18年9月26日税資256号順号10513があり、いずれも納税者が選択した会計処理に対し公正処理基準非該当の判断を下している。なお、興銀事件東京高判（平成14年3月14日、民集58巻9号2768頁、訟月49巻5号1571頁）は平成5年最判を直接引用しないが、法22条4項の解釈として、「それ（筆者注、法22条4項）が一般に公正妥当であることを要するとしている趣旨は、当該会計処理の基準が一般社会通念に照らして公正で妥当であると評価され得るものでなければならないとしたものであるが、法人税法が適正かつ公平な課税の実現を求めていることとも無縁ではなく、法人が行った収益及び損金の額の算入に関する計算が公正妥当と認められる会計処理の基準に従って行われたか否かは、その結果によって課税の公平を害することになるか否かの見地からも検討されなければならない問題というべきである。」と述べており、同旨であると考えられる。

参考文献

- 安藤亮太『資産除去債務に関する税効果会計のポイント』「旬刊経理情報」1252号、中央経済社2010年7月
- 伊藤靖史・大杉謙一・田中亘・松井秀征『会社法』有斐閣、2009年
- 上松公雄「第4章 法人税法22条4項の趣旨」税務会計研究学会2013・2014年度特別委員会『公正処理基準の再検討研究報告書』2014年24頁
- 角田享介「法人税法22条4項に関する一考察—企業利益概念と公正処理基準の解釈の観点から—」『税務大学校論叢』79号、2014年1-177頁
- 金子宏『租税法19版』弘文堂、2014年
- 斎藤静樹編著『詳解討議資料財務会計の概念フレームワーク2版』中央経済社、2009年
- 斎藤真哉編著『減損会計の税務論点』中央経済社、2007年
- 斎藤真哉「IFRSと税法」『企業会計制度の再構築』中央経済社、2013年96-101頁
- 財務省（大蔵省）主税局『平成9年版～平成26年版改正税法のすべて』大蔵財務協会、1997-2014年
- 坂本雅士「IFRSと確定決算主義」『企業会計制度の再構築』中央経済社、2013年102-108頁
- 坂本雅士「法人税法における公正処理基準について—解釈論の展開と課題—」『會計』森山書店186巻2号、2014年8月164-178頁
- 島田真一「固定資産の減損会計と税法の関係」『企業会計基準のコンバージェンスと法人税法の対応』日本租税研究協会、2011年143-154頁
- 税務会計研究会報告書『企業会計基準のコンバージェンスと法人税法の対応』日本租税研究協会、

2011 年

武田昌輔『法人税回顧六十年』TKC 出版、2009 年

弥永真生『リーガルマインド会社法 12 版』有斐閣、2009 年

(こばやし ひろあき・青山学院大学大学院会計プロフェッション研究科教授)