

一般に公正妥当と認められる会計処理の基準

武田昌輔

(成蹊大学教授)

目次

まえがき

- 一 公正処理基準の導入の背景
- 二 公正処理基準の導入の意義
- 三 課税所得計算構造と公正処理基準
- 四 公正処理基準の理解
- 五 公正処理基準の形成
- 六 公正処理基準に関する問題点(一)
—その他の資本剰余金—
- 七 公正処理基準に関する問題点(二)
—「特定期間損益」—
- 八 商法改正要綱の公正な会計慣行
- 九 要約

ま え が き

法人税法第二十二條第四項においては、課税所得の計算について、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」

一般に公正妥当と認められる会計処理の基準

(以下これを「公正処理基準」と略す。)に従って計算する旨定めている。

しかしながら、この基準が現実にかなるものを指すかの問題になると必ずしも明らかでない。つまり、実体的にその基準が存在するわけでなくて、いわば理念として抽象的に存在するに過ぎない。

たしかに、公正処理基準と判断される素材は存する。たとえば、企業会計原則、財務諸表規則、商法における計算規定、税法の各種の計算規定等である。

われわれとしては、これらの素材を整理統合して、公正処理基準の形成に努めることが必要である。

本稿では、この公正処理基準が法人税法に規定されたことの意義及び理解と、その形成について検討することを目的とする。

なお、諸外国の税法、とくにアメリカにおける課税所得の計算方法(内国才入法第四四六条)は、特異な規定であると考えられるが、その資料が膨大であって本稿ではこれについて述べる余裕がなかった。いずれ機会をみて紹介することとしたいと考えている。

一 公正処理基準の導入の背景

一 税法と企業会計原則の調整意見書

法人税の課税所得は、企業利益を基礎に置いている。そして、この企業利益の算定のためには会計技術を用いて算定

することはいうまでもない。法人税法第二十二條第四項において「……当該事業年度の収益の額及び前項各号に掲げる金額（筆者注・費用及び損失）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。」と規定されているのは、いわば当然のことを規定したものと解することもできよう。

しかし、この規定は昭和四十二年の法人税法の改正（昭和四十二年法律第二十一号）において定められたものであって、当初から存していたものではない。

したがって、この意味では、この公正処理基準がどのような事情のもとに規定されたものかの事情、いいかえればその背景を知ることが必要であると考ええる。

ところで、上に述べたように、課税所得が会計技術によって算定されるものであり、したがって一般に認められた会計原則によるべきであることは、つとに指摘されていたところである。

これが明確な意見書の形として現われたのは、「税法と企業会計原則との調整に関する意見書」（昭和二十七年、企業会計基準審議会中間報告）においてである。すなわち、同意意見書は次のように述べている。「税法における所得計算の基本理念もまた窮極において、「一般に認められた会計原則」に根拠を求めなければならないのである。」（総論第一）。

この点について、忠佐氏は次のように述べている。「税法の全体の構造を論理の過程を追って立体的に觀察するときは、現行の税法においても、基本的には、そして結果的には、それは肯定されている思想であると考えてよからうと思われる。しかし、そのことを、現在の「企業会計原則」そのものから出発するものとして主張されることは、現行税法の立場からは難色が表示されることになる。……要するに、わが国において課税所得が、一般に認められた会計の慣

習ないし原則を尊重しているか、いないか、という論議は極めて低調であった。私は、昭和二十五年の税制改正の胎動が始まったときから、そのことを真剣に考え続けてきた。税法調整意見書が、そのことを鮮明に論じきったことは、まだまだ、わが国の税法上の大勢が、そこまでの明確な認識に到達していないことを物語る証左として、その意味においてはたしかに一石を投じたものといえることができるであろう。」（「税法と会計原則」昭和二十八年、四八頁）。

もっとも、田中勝次郎氏は、この点についてできるだけ会計原則を採用すべきであるという意味ならば、「これまですでに税務当局の取り来った方針と一致し、できるだけ会計原則とか商人間の習慣を尊重し、しかも、税の固有の目的ならびにその原則を傷つけないためにはいかにすべきかについて多年苦心し来たったところであって、いまさら一般的に安本から勧告や注意を受けるはずがない。」（「法人税法の研究」昭和四〇年、九一二頁）。

要するに、税法の課税所得の計算に当たっては、一般論として考える場合には上記意見書において述べられているように、一般に認められた会計原則によっていたことは争われない事実である。

しかし、現実には、この問題は、その「一般に認められた会計原則」の意味が「企業会計原則」であるかどうか、いかえれば税法の課税所得は「企業会計原則」が優先されて算定されるかどうか、論議の中心となったのであった。

他方、法人税に関する取扱通達は、ようやく増加の一途を辿った。昭和二十五年の税制改正に伴う「法人税基本通達」（昭和二十五年九月二十五日直法一—一〇〇）は、いわばそれまで発せられていた税法に関する通達を集約し、整備統合したものであったが、特に昭和二十八年には、たな卸資産の評価・減価償却等の会計処理に関する通達が大量に発せられ、また昭和三十四年、同三十五年には税法の整備と相俟って賞与、たな卸資産、固定資産及び繰延資産に関する一連の通達が発せられた。

二 税制簡素化の問題

その後、昭和四十年には法人税法の全文改正に伴なって、通達もまた微に入り細を穿つという状況になってきた。これに対して、通達に対する批判が生じた。その批判の第一は通達の性格ないし効力についての法律的观点からのものであった。

この問題については、通達は、行政解釈を定めたものであるとか、あるいは批判者からは憲法違反であるなど論議されたが、税務当局者であった塩崎潤氏の論説は、異色のものではあった。

同氏は、通達の性格ないし趣旨を常に明らかにすることを主張し、課税所得計算を自由化、弾力化する税制に改めることが必要であるとし、次のように述べている。つまり、「現在の通達の大部分は、課税所得計算原理に関するものであり、しかもそれは、一定時点の負担の不公平をおそれるの余り、納税者の個別性から往々にして外れた画一的な計算原理を示すものであった。」とし、「課税所得計算の自由化あるいは弾力化より更に大切なことは、税制ないし税法を簡素化し、国民大衆のものとするのである。」とした（「租税に関する通達の役割と機能」昭和四〇年「税経通信」第二〇巻、五号）。

要するに、企業がみずから判断して適当な計算原理ないし手続を採っても、それが企業会計の適正な慣行と認められれば、これに余り拘泥しない態度を税制がとるべきであると主張したのであった。

もちろん、当時においては企業経理の実務家から特に通達についての弾力化及び税務行政の簡素化が望まれていたところであり、国税庁においても昭和四〇年一月税務行政の簡素化について各界に諮問されたところであった。

実務界においては、これに対して答えているが、これを集約したものとしては日本租税研究協会の意見を挙げる事ができる（「租務行政の簡素化に関する意見」昭和四〇年二月六日、日本租税研究協会税務会計委員会）。

この意見書は、法人税、源泉所得税、印紙税にわたっているが、第一に取扱通達を採り上げてその性格について述べられており、結論としては、通達を作成するのはよいが、「その内容作成にあたっては、一般に行なわれている企業会計の実務に大きく抵触しないことの限界を十分に心得るべきであろう。」としている。そして、法人税の各項目を採り上げて実情に即するよう改善すべきであるとしている。

この段階においては、必ずしも一般に認められた会計原則によるべきであるとは、明確に表現されていない。しかし、基本的には、このような考え方は、企業においては認識していたところであって、このような考え方を反映してか、昭和四〇年一月の通達（直審（法）八四）においては、次のように述べられている。

「法人の利益の計算に関する事項（税法が所得の金額の計算上特別の定めをしているものを除く。）について、商法その他法人の計算に関する法令の規定および一般に認められた適正な企業会計の原則により利益の計算上妥当と認められ、かつ、所得の金額の計算上も合理的と認められる方法（利益の計算上妥当と認められる方法で、その方法による計算につき法人が一定の申告調整をすることにより所得の金額の計算上も合理的と認められるにいたるものを含む。）が二以上ある場合において、法人が当該事項につき(1)の承認（筆者注、株主総会の承認）を受けた利益の計算において適用している方法がそれらの方法のうちいずれか一の方法であるときは、当該事項については、所得の金額の計算上も当該法人が適用しているその方法が適用されるべきものであること。」

この内容自体について若干の問題があるにしても、「一般に認められた適正な企業会計の原則」という用語が現われ

たことは、注目すべきである。

これが明確な形で意見書に現われたのは、昭和四十一年八月の「税利簡素化に関する意見」（日本租税研究協会）である。すなわち、「税利簡素化の基本的方向」においては「課税所得は健全な会計慣行によって計算する旨を法令において規定すること。」とし、次のように述べられている。

「課税所得は、本来企業利益を基礎として算定されるものであって、企業はこの企業利益を健全な会計慣行に従って計算しているのである。したがって、企業利益は、その企業の業種、業態、規模の大小等によっても多少の差異は免れないから、これらを見無視して理論のみを重視した純粹な企業利益をもって課税所得の基礎とすることは適当でない。しかるに、現行の課税所得は、このような行過ぎた純粹な企業利益を基礎としている傾向がある。」とし、結論として「企業会計自体の問題については、企業の健全な会計慣行を尊重することとし、他方、現行法令通達のうち企業会計に関するもので健全な会計慣行等が確立されているものについては、これを削除することが適当である。」といっている。

これによると、企業会計に関するものは健全な会計慣行によることとすべきであるといふのは、もともと理論上の問題であったものが、今や税利簡素化の問題を検討した結果として、かかる一般的原则規定を法令において明確に規定すべきであるとなっていることに注目すべきである。この意味においては、課税所得は当然一般に認められた会計原則によるものであるという点を強調してはならず、通達の削減、いいかえれば、通達における画一的基準の撤廃の支柱として、このような一般的规定を設けることが要望されているのである（なお、上記意見書においては「健全な会計慣行」といっていることに注意すべきである。）。

三 公正処理基準の税法への導入

他方、ほぼ時を同じくして、この問題を企業会計審議会においても採り上げていた。これを採り上げた理由としては、「企業会計の健全な発展をいつそう推進するためには、企業会計に係る諸制度の整備改善を図るとともに、さらにこれらの諸制度が相矛盾することがないよう調整を行なう必要があるとの社会的要請が高まっている。」とし、「今般当面緊急を要するものと思われる税法と企業会計との調整問題について審議し」、「税法と企業会計との調整に関する意見書」として公表したのであった。

その総論一においては、「税法における適正な企業経理の尊重」と題し、税法の各事業年度の課税所得は、企業会計によって算出された企業利益を基礎とするものであり、これを認める以上は、企業の採用する会計方法が不適正なものでない限り、企業利益を課税所得の基礎とすべきである。そして、このことを明確にするために、「たとえば法人税法の課税標準の総則的規定として、『納税者の各事業年度の課税所得は、納税者が継続的に健全な会計慣行によって企業利益を算出している場合には、当該企業利益に基づいて計算するものとする。納税者が健全な会計慣行によって企業利益を算出していない場合又は会計方法を継続的に適用していない場合には、課税所得は税務官庁の判断に基づき妥当な方法によりこれを計算するものとする』旨の規定を設けることが適当である。」とされた。

このように、法人税法のなかに規定すべきことを規定の案文まで例示して述べられたことに注目する必要がある。この税法調整意見書においては、すでに述べたように、企業会計に係る諸制度の整備改善に重点を置いたものであり、その前文にもあるように、「調整問題検討の立脚点を企業会計原則の立場のみにおかず」に述べられているもので

ある、としている。

この意味では、この意見書には企業実務が大きく反映しているとみることができ。

ところで、税制調査会においては、「税制簡素化特別部会」において、税法の簡素化について検討が加えられたが、その検討の結果が、昭和四十一年九月「税制簡素化についての中間報告」として公表されている。この報告においては、まず「税制複雑化の原因とその弊害」を分析している。要約すれば、税制が複雑となっている主なる要因の二つを挙げて、その一つは社会的要因であるとする。つまり、税制が社会経済事象を基盤とするものである以上、これが変動すればこれに対処するために税制が複雑となる。その二は、税制の立案とその執行の態度から生じたものとする。つまり、社会経済事象の複雑化とともに細密化する税法は、戦後一般に法令の規定が細密化する傾向につれて特に明確性を求める見地から処理上当然のことと思われるものでも微細に規定する風潮が強くなり、抜穴防止のような規定が数多く設けられるに至ったことである。

そして税制簡素化の基本的方向として①納税の便宜を優先的に考慮すること、②簡素化のためには、税制の理論の精密さあるいは税法独特の規制についてある程度緩和すること、③税制の簡素化はできる限り税負担の変動や財政上の影響の少ない方向で検討する必要がある、としている。

このような基本的な方向のもとに、「課税所得の計算の弾力化、商法と企業の会計慣行等との開差の縮少」の問題として採り上げて「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ものではなく、税法以前の概念や原理を前提としているといわねばならない。絶えず流動する社会経済事象を反映する課税所得については、……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

られる部分が相当多い。このような観点を明らかにするため、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、必要最少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。」としたのであった。

このような中間報告を受けて、昭和四十二年度の法人税法の改正において現行のような表現となつたのである。従つても、健全な会計慣行という表現が「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」という表現となつたことに注意する必要がある〔注〕。

なお、この公正処理基準の導入は、主として税務運営上に大きな影響を及ぼした。この現われとしては、昭和四十四年における「法人税基本通達」(直審(法)二五)の制定を挙げることができる。

すなわち、その前文においては、次のように述べられている。やや長いが次に引用することとする。

「この法人税基本通達の制定に当たっては、従来の法人税に関する通達について全面的に検討を行ない、これを整備統合する一方、その内容面においては、通達の個々の規定が適正な企業会計慣行を尊重しつつ個別的事情に即した弾力的な課税処理を行なうための基準となるよう配慮した。

すなわち、第一に、従来の法人税通達の規定のうち法令の解釈上必要性が少なくと認められる留意的規定を積極的に削除し、また、適正な企業会計慣行が成熟していると認められる事項については、企業経理にゆだねることとして規定化を差し控えることとした。

第二に、規定の内容についても、個々の事案に妥当する弾力的運用を期するため、一義的な規定の仕方ができないようなケースについては、「このような」、「たとえば」等の表現によって具体的な事項や事例を例示するにとどめ、ま

た。「相当部分」、「おおむね……%」等の表現を用い機械的平板的な処理にならないよう配意した。

したがって、この通達の具体的な運用に当たっては、法令の規定の趣旨、制度の背景のみならず条理、社会通念をも勘案しつつ、個々の具体的事案に妥当する処理を図るよう努められたい。いやしくも、通達の規定中の部分的字句について形式的解釈に固執し、全体の趣旨から逸脱した運用を行なったり、通達中に例示がないとが通達に規定されていないとかの理由だけで法令の規定の趣旨や社会通念等に即しない解釈におちいたりすることのないように留意されたい。

この通達は、企業会計慣行の尊重、個別的事情に即応した弾力的な処理を柱とするものであって、通達の内容そのものは「公正処理基準」の策定ではないが、このようなムードを醸成しているものと解される。

〔注〕大蔵省主税局「税制簡素化の実施の方向について」(試案) (昭和四十三年一月)においては、所得計算の基本規定として「課税所得は、納税者たる企業が継続して適用する適正な会計慣行にしたがって計算する企業利益を基礎とする旨の基本規定を設ける。」としていた。この適正な会計慣行という表現は、会計慣行に適正という考え方がありうるかどうかの問題となつてこれを避けたといわれている。

二 公正処理基準の導入の意義

法人税法の規定のなかに公正処理基準に従つて収益・損費を計算する旨を織り込んだ意義については、二つの考え方が存するようである。

その一つは、主として課税当局者の解説にあるように、本来課税所得は税法の諸規定のみによつて構成されるもので

一般に公正妥当と認められる会計処理の基準

はなくて、税法以前の概念や原理が前提とされているものであるとし、この点を明らかにしたものであるとする考え方である〔注一〕。

その二は、課税所得は公正処理基準によるものとしたことは、結局主として企業会計原則によることを税法が是認したとする考え方である。

第一の考え方は、税務当局者の採る考え方であって、従来の税法の規定と基本的には変わっていない、とするのである。さらに、この公正処理基準は、わが国の企業会計原則そのものを指すものではないとする。たとえば、次のように述べられている。

「ここにいう「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」とは客観的な規範性をもつ公正妥当と認められる会計処理の基準という意味であり、明文の基準があることを予定しているわけではありません。……もちろん、税法でいっている基準は、この「企業会計原則」のことではないのであります。」〔注二〕

これによれば、税法において導入した公正処理基準は、企業会計原則ではないことを明らかにし、理念として「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」を考えているようである

このことは、特に、塩崎潤氏の論説において明確に現われている。すなわち、

「本来、税制は、税制以前に存在する企業や企業利益を前提として構成されている。現在の税法でも暗にこのことを前提として組み立てられている筈であるが、この前提が明文化されていないことや過去のいきさつ等から税法のなかに数多くの所得計算規定が挿入されている外、通達で無数の会計処理基準が示されていて、それらが果して、企業会計上当然の計算規定であるのか、つまり、そもそも税法のなかの計算規定は、いかなる基準で採り上げられているかが不分明

となつてゐる。」とし、氏によればこれらの税法の通達の大部分は、企業会計の進歩、納税者の自信等によつて削除してよいはずのものであるとしてゐる。そして、「しかし、このようなドラステクな削除案を提案すると、法令や通達で示された計算規定という「より所」に慣れて、自ら解釈することに慣れていない納税者あるいは企業の経理担当者と税務官吏とを奈落の底につき落すことにもなりかねない。そこで、当然のことではあるが、「課税所得は、納税者たる企業が継続して適用する適正な会計慣行に従つて計算する企業利益を基礎とする」旨の基本規定を税法のうちに設けることとしてゐる。」と述べられてゐる（税経通信、昭和四十二年、第二二巻第五号）。

この改正は、学界、実務界から好感をもつて迎へられたが、その内容の理解については必ずしも一致してゐない面があつた〔注三〕。

しかし、いづれにしても、従来においては税法に明確な規定のない項目の解釈としては、税法の固有の考え方（租税負担の公平及び厳格な損益計算の立場）を持ち出す傾向にあつたが、上記の規定を採り入れたことによつて、それが「企業会計原則」それ自体を指すものではないとしても、いわば企業会計の理論ないしは慣習を尊重しようとする立場をとつたものと解する人々も少なくない〔注四〕。

〔注一〕「これは、昨年二月の「税制簡素化」についての第一次答申」の趣旨にそつて、課税所得の計算の基礎となる収益・費用は、公正妥当なものとして社会一般に認められる会計上の処理の方法により把握された収益・費用によるものであるということと明文をもつて規定したものであつて、そもそも課税所得は税法の諸規定のみによつて構成されるものではなく、そこには税法以前の概念や原理が前提とされてゐるものであることを明らかにしてゐるのであります。

しかしながら、このような事情はいまにはじまることではなく、課税所得の計算の基礎に常に存在してきたのでありまして、今回の改正はその関係を明らかにすることによつて、意識の底に眠つていた事実への再認識と反省とが行なわれたことに意義があるとい一般に公正妥当と認められる会計処理の基準

一般に公正妥当と認められる会計処理の基準

一一四

えましよう。」(「時の法令」久保田一信氏 六一一号)。

〔注二〕「改正税法のすべて」(昭和四十二年「東京税理士会」) 七六頁。

〔注三〕塩崎潤氏は、次のように述べている。会計学者のうちには、この基本規定の挿入をもって、税法がいわゆる企業会計原則の軍門に降ったものとみて鬼の首でも取ったかのように主張する者もいるが、この挿入の趣旨は、……税制の当然の論理を追認することが目的であるから、これは会計学者の思う「鬼の首」ではなさそうである。むしろ、この規定の功德は、この規定挿入後、企業と税務の双方の気長い努力によって企業会計の処理も進歩し、税務からも画一的な取扱いが減少して、企業側も税務当局側も企業利益と課税所得の計算に客観的な自信を持つようになれば、税法のなかの数多くの計算規定は不要となつて、税法はむしろん通達まで大いに簡素化されるとともに税法上の否認は著減するであろうということに求めるべきであらう。」(税経通信、第二十二卷五号)。

〔注四〕「昭和四十二年度の改正税法の一大收穫は、法が初めて明文をもって、企業の適正なる会計慣行を尊重する」と打ち出してくれたことである。法人税法第二十二條第四項の条文がそれであるが、ここに至るまでには、企業会計原則の設定以来、商法の計算規定の改正を経て、外部から熱心な働きかけが行なわれると同時に、税制を作る側にあつてもこれと協調を遂げようとする不断的努力が続けられてきたことを認めなければならない。」(山上二夫氏「公正妥当と認められる会計処理の基準」と改正税法」、税務弘報、昭和四十二年、第一五卷第九号、七七頁)。

三 課税所得計算構造と公正処理基準

一 「別段の定め」と公正処理基準

税法における課税所得の計算構造と、公正処理基準との関係について検討してみよう。

税法における課税所得は、「当該事業年度の益金の額から当該事業年度の損金の額を控除した金額」である。

そして、益金の額に算入すべき金額は、「別段の定めがあるものを除き、……資本等取引以外のものに係る当該事業年度の収益の額とする。」としている。

他方、損金の額に算入すべき金額は、「別段の定めがあるものを除き、」売上原価、販売費及び一般管理費のほか、資本等取引以外の取引に係る損失の額である。

したがって、公正処理基準は、別段の定めのある事項については適用がないのであって、それ以外の事項に限定されていることに注意を要する。換言すれば、「別段の定めがあるもの」には、公正処理基準は及ばないこととなるのである。具体的にいえば、税法において別段の定めによって規定されている項目、たとえば、減価償却に関する事項や、罰金を損金の額に算入しないとする事項について、それが公正処理基準に反するものがあつたとしても、解釈論としては当然にその規定に及ばないこととなる。

したがって、このような場合に検討されなければならないのは、「別段の定め」によって規定されている事項が、立法的に妥当なものであるかどうかであつて、公正処理基準の圏外にあるのである。

このことから、公正処理基準に従つて計算するのは収益の額についていえば、「……その他の取引で資本等取引以外のものに係る当該事業年度の収益の額」である。

しかしながら、税法におけるこれらの収益の額、損費の額については、「別段の定め」のほかに、すでに基本的な規定が税法のなかに定められていることに注意する必要がある。換言すれば、第二十二条の規定においては、別段の定めによって規定されている事項以外の事項についてはすべて公正処理基準に従うわけではなくて、税法の基本規定においてすでに税法において独自の考え方が存すると考えるべきである。

具体的にいえば、費用については債務の確定しているもののみが原則として損金に算入されるということである。つまり、損金の額に算入される費用の額は、「(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。)の額」としていることである。費用収益の対応という面からみれば、当該企業において必要と認められる引当金を設定することは、公正処理基準に該当するものと理解すべきであろう。しかし、税法では所得計算の基本規定において、このことを制限している。この意味では、「別段の定め」を離れて基本規定において公正処理基準とは異なった定めが存することに注目すべきである。もっとも、この点に関する限りは、わたくしの理解では立法技術的なものであると考えている。つまり、上記の定めをしないで、別段の定めとして引当金を六項目(貸倒引当金等)以外のものは、損金の額に算入しないとする規定を置くことによって、その目的を達することができるからである。したがって、一般規定において引当金を認めないものとしているからといって、公正処理基準と別の規定があると解することは適当でないであろう。しかし、形式的にみれば、やはり基本規定において税法固有の定めが存するのである。したがって、公正処理基準と所得計算構造との関連は、上述したように、「別段の定め」についてはその効果が及ばないのであるが、ただ、「別段の定め」の内容が公正処理基準といかなる関係にあるかについては検討する必要がある。つまり、法律の規定のうちでは「別段の定め」は、税法固有の規定であるが、これらを公正処理基準に照らしてみても妥当なものであるかどうかは、別途検討する必要がある。この点については後述する。

もっとも「別段の定め」に規定してある事項についても、解釈上明確でない会計的な事項については、公正処理基準が適用されるものと理解すべきである。たとえば、たな卸資産の評価については法人税法施行令において別段の定めが存するが、たな卸資産の範囲、取得価額、評価方法等に関する規定においてその内容が明確な形で定められて

いないものがある。これをたな卸資産の範囲についてみれば、商品、製品等を掲げたほかに、「その他前各号に掲げる資産に準ずるもの」としている。また取得価額についてみれば購入したたな卸資産の取得価額として付随費用も含めることを明らかにしているが、購入代価は「…購入手数料、関税その他当該資産の購入のために要した費用がある場合には、その費用の額を加算した金額」としている（法令三二①）。

このような会計上の問題については、公正処理基準によって判断すべきであると考えられる。いいかえれば、「別段の定め」のなかにおいても、明確に定められていない事項でそれが収益および費用に関するものであれば、公正処理基準によって計算されるべきものと考えるのである。

〔注〕 「別段の定め」のなかにも、「……その原価の額が適正な原価計算に基づいて算定されているときは、……」（法令三二）とあるが、この適正な原価計算は、本来は公正処理基準に含まれるべきものと考えられる。

二 基本規定と公正処理基準

公正処理基準は、基本規定と特に関連が存する。このことは、すでに述べたように、第二十二条第四項において規定されているところである。

この関係を収益の額についてみると「資産の販売、有償又は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その他の取引で資本等取引以外のものに係る当該事業年度の収益の額とする。」としている。この規定では、資産の販売、有償又は無償による資産の譲渡又は役務の提供等は、論理的には取引の「例示」をしているのであり、そのような取引で資本等取引以外のものに係る当該事業年度の収益の額である。

一般に公正妥当と認められる会計処理の基準

したがって、この場合には二つの重要な問題が生ずる。その一つは、収益の発生する取引について公正処理基準が限定できるかどうかという点である。具体的にいえば、評価益を計上することは、公正処理基準においては許されないという考え方に立てば、公正処理基準に従って、この規定が解釈されることとなり、別段の定めとしての評価益（法二五）の益金不算入は、本来不要な規定となる。また、法人税法第二十五条の評価益の規定は、別段の定めによるものであるが、これを税法の固有の規定と解すべきか、あるいは基本規定に対する確認的規定と解すべきかの問題が生ずる。第二は収益発生の特點、つまり、実現主義の原則に関する問題である。基本規定においては、単に「当該事業年度の収益の額とする。」（筆者傍点）と定めているに過ぎない。したがって、当該事業年度の収益の解釈については公正処理基準によることとなるかどうかである〔注〕。

以上述べたように、ここで問題にしたいことは、基本規定と公正処理基準がどのような関連を有するかである。もちろん、公正処理基準の性格及び内容について、まだ検討を加えていないので、その内容に立ち入ることはできないが、かりに、収益の実現の時期について、公正処理基準が、販売について引渡し基準のほか、検収基準等も認められているものとした場合においては、この基本規定の解釈としては、当然に検収基準によることも合理的なものとされるかどうかである。

これらの点については、要するに基本規定における収益・損費の内容を確定するためには、公正処理基準が基礎となるのであり、この点が検討されなければならない。

そして、このことは別の面からいえば、基本規定と公正処理基準との関係と基本規定と別段の定めによる規定との関連、さらに別段の定めによる規定と公正処理基準との関係をいま一度検討する必要があるように思われる。

私見としては、法人税法がこれらの関係を十分に検討しないで、昭和四十二年において公正処理基準を導入したことが、混乱の原因を生ぜしめているように思われる。

現在、このような意味において商法が企業会計原則修正案との関連において、「商業帳簿の作成に関する規定の解釈については、公正な会計慣行を斟酌しなければならぬ。」(商法の一部を改正する法律案要綱案第十五・一・二)としているのは、それ自体は妥当な見解であるとしても、現行の商法における規定と公正な会計慣行との関連を明確にする必要があると考える。換言すれば、公正な会計慣行が資産の評価等の規定との関連を明確にすべきであると考える。要するに、商法における規定が公正な会計慣行によるものであるならば、わざわざかかる規定は必要としないであろう。つまり、商法上その目的から公正な会計慣行に異なるものについて規定すべきであって、公正な会計慣行と同一の規定を設けることの必要性はないであろう。(もちろん、重要な事項について確認的に定めるといふ立法技術的な問題は存する)。

同様の意味において、税法においても、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に合致した規定であれば、特に税法のなかに規定する必要はないように思われる。

この点は、十分に検討する必要があるように思われる。これを、具体的にいえば、たな卸資産の評価規定や、減価償却に関する規定は、主として会計慣行によるものが多いので、特に税法において特別の規定を必要とするものであるかどうかについて再検討する必要があると考える。

〔注〕「当該事業年度の収益」の算定について、税法は明らかにしていないから、収益実現の時期は「公正処理基準」により実現主義によるべきであると考える。現金主義をとることは、原則として公正処理基準とはいえないからである。

三 公正処理基準の補完性

公正処理基準は、上述したところによって明らかかなように、課税所得計算上の重要なファクターとなるものであるが、補完的な役割をもつものと理解すべきである。つまり、税法上の固有概念としての「益金の額」及び「損金の額」があり、益金の額には収益を、損金の額には損費を算入する。そして、税法においては、第二二条本則においてこのことを明らかにすると同時に、「別段の定め」として特別に規定している。したがって、このような特別の規定の存しないものについては、公正処理基準に従って計算することとなるのである。いいかえれば、すでに収益の額および損費の額を益金の額および損金の額に算入することは基本規定において明らかにしているところである。そして、この収益・損費の振りどころを「公正処理基準」に求めているのである。

これを次に図示してみよう。

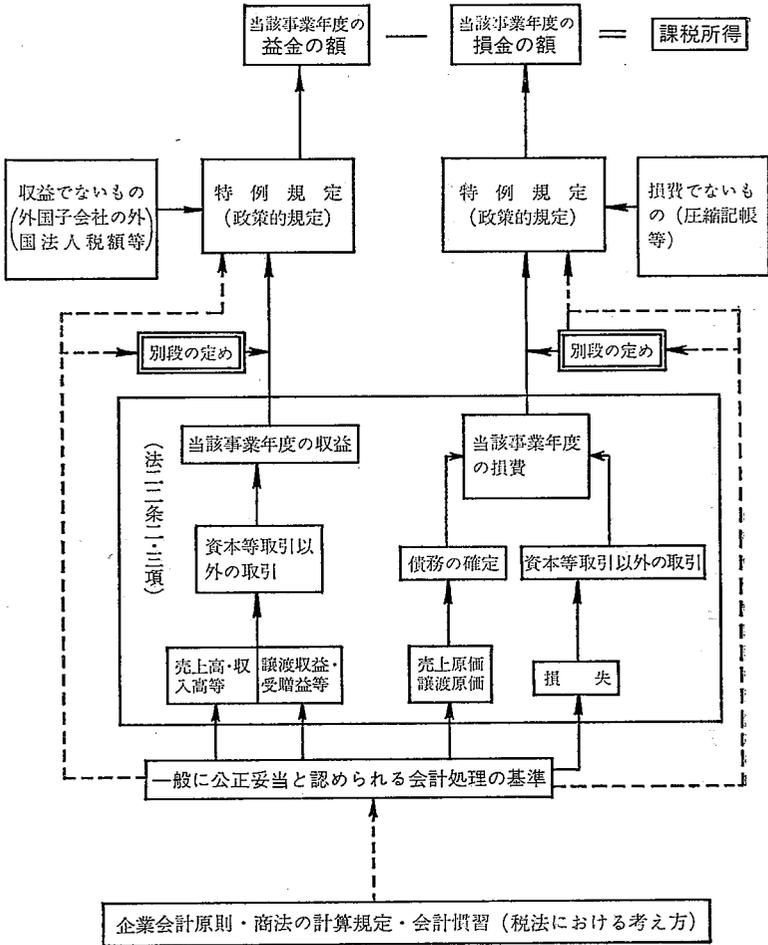
この図に若干の説明を加えると、「公正処理基準」がまず法人の収益、損費に関連を有するところを実線で結んである。法人税法第二二条本則において「資本等取引」、「債務の確定」というスクリーンを通して第一次的に「当該事業年度の収益・当該事業年度の損費」が算定される。

これは、もちろん、「別段の定め」によって修正されることとなるが、すでに述べたように「公正処理基準」がこの「別段の定め」についても関連を有する。これを点線で関連づけている。

さらに、租税特別措置法等において、特例規定が設けられているが、これについても、もし、会計処理に関する事項（比較的これに該当するものは少ないが、たとえば、土地収用等の場合の譲渡費用の計算など）については公正処理基

課税所得の計算構造

一般に公正妥当と認められる会計処理の基準



一般に公正妥当と認められる会計処理の基準

一三三

準が関連する。これを点線(C・C)で結んである。

なお、特例規定においては、収益でないものを課税所得計算の技術的な面から益金の額に算入しているものがある。これは収益ではないから、全く別な項目として表示してある。この点は、損費についても同様である。

なお、以上の図によって知られるように、公正処理基準は収益、損費の算定をするための規定であるが、これをもって基本的規定であるとする考え方は適當でない。

要するに、税法の空白とされていた部分について公正処理基準という振り所が規定されたのである。この部分は、税法の介入すべき区域でないことを明らかにした点に、基本的には従来とは異なっていないと理解すべきであるにしても、これが明確化されたという意味において重要な意義があるといえよう。

四 公正処理基準の理解

一 公正処理基準の前提

法人税法第二十二条第四項において「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」に従って収益の額及び損費の額を計算することを明らかにしている。

この内容が、「一般に認められた会計原則」(Generally accepted accounting principles) と同一のものであるか、それとも異なるものであるかが問題となる。

渡辺進教授は、「われわれは先ず、商法の計算規定、企業会計原則ないし財務諸表規則及び税法の計算規定を通じて「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」なるものが存在しうるものであるかどうかを問題としたい。」と真向うから取り組み、企業会計原則にいわゆる「その他の資本剰余金」について商法、企業会計原則の立場が異なっており、「この場合何れの処理方法が正しく、他は誤っていると考えるべきではないと思う。」として一般に公正妥当と認められる会計処理の基準は存在しないのではないかとされている。そして、「要するに法第二十二條第四項が新設されたことに伴い、個々の事例においてどのような基準が「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」であるかを決定してゆく（裁判所の判決を含めて）ことも必要であるが、それ以前において、まず「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」そのものの意味、前提条件等について一致した見解が成立することが切に望まれるのである。」（昭和四十二年、税経通信第二二卷第七号）としている。

要するに、この「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」の内容が具体的な法令ないしは原則を意味しない以上は、この解釈について共通の基盤を明確にすべきものとするのである。

公正処理基準は、一般に認められるものであることを必要とするから、税法の立場のみからみて公正妥当なものではなく、納税者側からみても、それが公正妥当なものでなければならぬ。

そして、特に重要なことは、公正妥当な会計処理の基準はある場合には二つ以上存することも認められるべきである。

たとえば、減価償却の方法には定率法、定額法等が認められているが、これは定率法を採用することも定額法を採用することもふたつながら認めるということである。しさいに検討すれば、減価償却資産のうち減価の激しい資産につ

ては定率法を用い、減価が平均的に生ずる資産については定額法を適用すべきであろう。しかし、一般に認められた会計原則においては、いずれの方法を採用することも認められている（もっとも、この点は税法では「別段の定め」において明らかにしているから解釈上は問題はない）。

要するに、二つ以上の会計方法が認められているのである。

このことは事柄は異なるが、たとえば利子の原価性について、たな卸資産又は固定資産の原価に算入する考え方もあるが、他方これを算入しない方式も存する。これらはいずれか一方が正しく、他は誤りであるということではなくて、これらの会計方法の双方を認めるべきであると考ええる。

このことは、たとえば収益の計上時期については、いわゆる引渡基準が一般に認められている会計原則であるが、この場合においても他の基準を適当とするものがあれば、それによることも認められるべきである。この点は、たとえば、委託販売についていえば、「受託者が委託品を販売した日をもって売上収益の実現の日とするとし、したがって売上計算書が到達すること等により決算日までに販売された事実が明らかとなったものについては、これを当期の売上収益に計上しなければならない。ただし売上計算書が販売のつど送付されている場合には当該売上計算書が到達した日をもって売上収益の実現の日とみなすことができる。」（企業会計原則注解修正案注6・(1)）としている。

この会計処理は、選択的方法ではなくて、一定の条件によっては他の方法も認められるということである。つまり、収益計上の原則からは、委託品を販売した日が収益実現の日である。ただ、取引の慣習として販売のつど売上計算書が送付されているような場合には、実務的な点を考慮して現実に売上計算書の到着の日をもって収益の計上時期とするのである。

これは、上にも述べたように、企業經理の実務慣習を認めるかどうかの問題である。これも、上述した会計処理の選択の問題というよりは、企業実務に合致した方式として類型化すべきものであろう。

二 公正処理基準の理解の前提

一般に公正妥当と認められる会計処理の基準の理解の前提としては、私見としては企業会計プロパーの立場から考えるべきであると考ええる。いいかえれば、商法、その他の会計法規、税法の規定等を考慮しないところによって判断すべきであると考ええる。

たとえば、減価償却については、企業会計原則の考え方は、減価償却資産の取得原価を基礎とし、適正な耐用年数と残存価額を見積り、さらにその減価償却資産に適合する減価償却の方法によって減価償却額を算出して、これを実施することが妥当なものとす。いわゆる正規の減価償却がこれである。この方式については、細部の点は別として償却制度として考える場合には、まず異論のないところであろう。商法において「相当ノ償却」とは、この正規の減価償却を指すものと理解されている。

商法と企業会計原則が一致していることは、商法が立法に当たって、減価償却について一般に認められる会計処理の基準によって計算することを明らかにしたものであって、いわば当然のことを明確にしたといつてよいであろう。つまり、商法の「相当ノ償却」が、企業会計における一般に公正妥当と認められる「会計処理基準」を採用したことによって、公正処理基準となったのではなくて、もともと存在していた公正処理基準が商法において採用されたに過ぎないと理解すべきである。

したがって、このような公正処理基準においては、問題は、細部の点について企業会計原則において明らかにされているかどうかである。

たとえば、受贈資産については、これを公正な評価額で評価することが一般的にいつて公正処理基準に該当するものと考えられる。企業会計原則においては「贈与によって固定資産を取得した場合には、公正な評価額による。」（第三・五・D）としているのは、固定資産についても、公正な評価額によるという趣旨であって、たな卸資産、有価証券については当然であるという前提に立っているものと考えられる。

ただ、「無形固定資産は有償取得の場合に限り、その対価をもつて取得原価とする。」（同上・E）としている。したがって、無形固定資産を無償で取得した場合には、取得価額を付さないこととなる。このように取り扱われている理由は、必ずしも明らかでない。「無形固定資産の公正な評価は比較的困難性が多いが、不可能ではないので、もしそれが不可能であるならばその有償譲渡もまたおこなわれえないのではなからうか。」（木村重義教授「会計原則コンメンタール」三四八頁）としている。

これは、たとえ会計慣行であるとしても、公正処理基準であるかどうかについては問題があろう。しかし、ここでは別に、受贈資産についての取得価額を詳細に検討しようとするわけではない。

ただ、商法において受贈資産については、取得価額がないから、その資産の取得価額をゼロとすべきであるとするのは、商法の解釈論であり、かりにそのように解ずるとしても、それは商法の解釈である。それが公正処理基準として直ちに認められるわけではない。公正処理基準は、企業会計の原則に求めなければならないからである。いいかえれば、ある会計処理の基準が、企業会計上、それが一般に妥当と認められているものであるかどうかの問題とされなければならない。

らない。この意味では、企業会計原則のすべてが一般に公正妥当と認められているものと解することはでない。企業会計原則においても理論の首尾一貫性のないものも存するからである。

したがって、「一般に認められる会計処理の基準」は、企業会計の理論及び実践の場で提起され、解決されるべきであって、基本的には商法及び税法はその圏外にあることを認識する必要がある。

このような共通の立場に立って、公正処理基準を論議すべきであって、商法が特別の規定をもっているとか、企業会計は商法が先導しているとかの議論は、参考となる資料であって、公正処理基準の形成には一応は関係ないものであると考えるのである。(商法と公正処理基準については後述する)。

三 「企業会計原則」と公正処理基準

上述したように、私見に従えば、公正処理基準は、企業会計のプロパーの問題として採り上げるべきものである。したがって、この場合に、具体的に会計に関する処理基準としていかなるものが存在するかが問題となる。この意味において、「企業会計原則」と公正処理基準との関連を明らかにする必要がある。

「企業会計原則」は、周知のように「企業会計の実務の中に慣習として発達したもののなかから、一般に公正妥当と認められたところを要約したもの」であるとされている。この点については多くの批判的論文の存するところであるが、その内容についてふれることは本稿の目的ではない。

ただ、「企業会計原則」について、以上のことから、次の三点が問題となる。

(1) 企業会計原則には実務の中において会計慣行となっていないものも掲げられているのではないか。

一般に公正妥当と認められる会計処理の基準

(2) 企業会計原則においては、会計慣行とはなっていないもので一般に公正妥当と認められるものがあるが、これはどのようなになるか。

(3) 「一般に公正妥当と認められたもの」と判断している「企業会計原則」は、すべてわれわれの問題とする公正処理基準に該当するものであるか。

第一点については企業会計の実務の中に会計慣行として発達したものでなくても、それが一般に公正妥当なものであれば、税法にいう公正処理基準に該当するものと解すべきである、ということになる。そして、このことは同時に第二点と関連をもつものである。

このように考えれば、公正処理基準との関連は、第三点に絞ることができるのであって、まさにこの点が問題となるのである。すなわち、「一般に公正妥当と認められたもの」としている「企業会計原則」は、そのすべてが公正処理基準にてらしてみても妥当とはいえないであろう。

したがって、企業会計原則の全体について逐一再検討する必要があることとなる。

現在の「企業会計原則」については、会計学等から再検討されて、企業会計原則修正案として公表されているところである。この修正案は、商法の規定に近づいたといわれているものであるが、会計それ自体の立場から再検討が加えられている部分も少なくない。たとえば、「未収収益は、これを貸借対照表の資産の部に記載したときは、当期の損益計算に計上する。」(第二・一・A)としていたのを削除して、すべて、これを収益として計上することを原則としたのは、企業会計からの理論的な修正案である。

また、積送品、試用販売、割賦販売及び予約販売等については、ある程度理論的な面を重視した修正となっている。

とは、首尾一貫したものとみられる。

負債性引当金は、原則としてこれを設定しなければならないことを明確にしたことも、企業会計原則の公正処理基準への前進である（たとえば、企業会計原則修正案、第三・四・(三)・A及びB）。

このように、企業会計原則が慣行要約から理論的なものとなりつつあることは、公正処理基準の立場が重視されてきていると理解できる。もちろん、各種の批判にみられるように、たとえば、贈与によって固定資産を取得した場合には圧縮記帳を認めるような改悪ともみられる修正も含まれている。

いま一つ例を挙げれば、繰延資産を商法に規定するものに限定し、しかも、現行では、「一定の償却方法によって償却し、その未償却残高を記載する。」こととしていたのを「これらの資産については、償却額を控除した未償却残高を記載する。」（第三・四・C）としているのは、理論上からいって退歩である。これは、商法の規定に合致せしめたというに止まり、会計における首尾一貫した理論からは、繰延資産の範囲を商法上の八項目に限定する理由はなく、また、償却方法も一定の方法によって適正に配分することが理論でなければならぬ。

要するに、このように「企業会計原則」をみてくると、そこには公正処理基準にてらして適当と認められないものも多々存するところであるから、これらを理論的に再検討する必要がある。

しかし、このように理論的な面を重視することはもちろん必要であるが、会計を成立せしめている重要な考え方には、いわゆる重要性の原則が存するのであるから、理論と実践との調和ある方式が一般に公正妥当と認められる会計処理の基準と考えるべきである。

〔注〕 拙稿「企業会計原則修正案と税法」（財経詳報八四五・八四七号）。

一般に公正妥当と認められる会計処理の基準

四 商法と公正処理基準

税法における公正処理基準の解釈については、商法の諸規定及びその解釈が基準となるべきであるとする考え方についても検討すべきである。

商法は、周知のように、特に株式会社については、資産の評価等についての実質的規定が設けられており、他方、計算書類規則においては、「……貸借対照表及び損益計算書の記載方法は、この省令の定めるところによる。」(第一条)としている。これによれば、計算書類規則は記載方法に関する規則である。また、「貸借対照表及び損益計算書は、会社の財産及び損益の状態を正確に判断することができるよう明瞭に記載しなければならない。」(第二条)としている。この規定では、必ずしも表示のみを問題としているとはいえないが、それはそれとして、商法の規定の理解としては、実質的基準は商法自体において定められており、他方、表示の基準については、計算書類規則において定められておりと理解してよいであろう。

商法の実質的基準については、もし明らかな規定の存しない場合には商慣習法が適用されるのであり、商慣習法がないときには民法を適用することとしている(商法一条)。この慣習によって判断する場合には、理念的には、健全な慣習によることとなるであろう。

ところで、税法における公正処理基準は、このような慣習といかなる関係にあるかどうかである。

税法と商法では、いうまでもなく法律を異にするのであり、また、その目的もまた異なる。したがって、税法において特別の規定のないものは、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準が直ちに、商法のそれと一致するかどうか

ついでには問題があろう。

ただ、商法における会計慣習の根底が、まず社会通念を基礎として健全な会計慣習の集団を考え、さらにこれを基礎として健全な会計原則が成立するという前提をとるのであれば、税法の公正処理基準とまず一致するものと考えてよいのではあるまいか。しかし、このことは、商法の規定がすべて公正処理基準を意味するというのではない。

つまり、商法においては、商法の目的にそって種々の規定を置いている。のれんは資産に計上することができるとしており、かつ資産に計上した場合においては五年内の均等額以上の償却をしなければならないとするのは、商法自身の立法政策による規定である。一般に公正妥当と認められる会計処理の基準からいえば、やはり一定の方式によって償却することであろう。

税法においては、営業権を随時償却としているのは、単に税法が商法の規定に合致せしめたと理解すべきではなくて、税法における課税所得の算定上、税法目的（担税力等）からみてこのような処理を妥当と認め、たことによるものと解すべきである。いいかえれば、単に商法の規定と合致させることが妥当であるとすれば、すべて商法の規定するところによる旨の規定を置けばよいこととなるであろう。

法人税法においては、周知のように申告納税方式を採用している。したがって、課税所得を確定するためには、課税所得に関する規定が完備していなければ、完全な課税所得の申告をすることはできない。

しかし、いうまでもなく、課税所得に関する規定をすべて税法に織り込むことは必要でなく、他の規定に依存することも可能である。税法における公正処理基準はこのような趣旨の規定であると解される。

この意味では、これらの公正処理基準の内容は、明確になっていなければならない。単に理念的な規定ではなくて、

具体的な内容を有する規定でなければならぬ。そうでなければ税法における適正な申告を行なう場合判断がつきかねることもなるからである。換言すれば、裁判規範としてだけでなく行動規範としての公正処理基準を考えなければならぬ。

このような点からは、上述したような意味において、商法上の健全な会計慣習をもって税法における公正処理基準と解することが相当であると考へる。

つまり、商法における規定、そのものすべてが公正処理基準に該当するとはいい難いが、明確でない事項については健全な会計慣行は公正処理基準に該当するものと解される。

〔注〕 矢沢惇教授は、この健全な会計慣行について次のように述べている。「企業会計原則はあくまでも解釈指針であるから、これと異なる慣行でも、それが公正であり、かつ、慣行になっていることを立証する限り、個別的事情に応じた弾力的な措置を否定するものではないといつてよいであろう。ただ、企業会計原則に従っていれば、一応公正妥当な会計の慣行にしたがっているものと推定されることになるわけである。」（「商法改正要綱における商法と企業会計原則」産業経理、第三十巻第六号）

五 公正処理基準の形成

一 公正取引基準の吟味

「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」の税法への導入の契機については、上述したところであるが、実務界等からの要望としては、たとえば「健全な会計慣行」（日本租税研究協会）によって計算すべきものとし、また、上

述べたように「税法と企業会計原則との調整に関する意見書」においては「一般に認められた会計原則」としており、他方「税法と企業会計との調整に関する意見書」においては「……継続的に健全な会計慣行……」という用語が用いられている。これに対して、当初の大蔵省主税局の試案においては、「適正な会計慣行」という用語がみえているが、上述したように結果としては、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」と規定された。

上に掲げたように、それぞれの用語にはニュアンスがある。会計慣行という場合には感覚としては、現に企業実務のなかに於いて実践されているものであることを要し、健全という場合には妥当というよりもむしろ保守的な句をもっているように思われる。

法人税法において、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」と規定して、会計慣行とか、会計原則とかの用語を用いることを避けたのは、このような点にあるものと思われる。換言すれば、企業実務における会計慣行とか、「企業会計原則」とかに拘束されない趣旨のもとに、公正妥当と認められる会計処理基準という用語を用いたものと解される。

ところで、「一般に」とはいかなる意味であるかは問題である。

この点について「企業のための一般に認められた会計原則総覧」(“Inventory of generally accepted accounting principles for business enterprises” by Paul Grady) においては興味のあることが述べられている。

「一般に」という言葉は、一般的なかたちで (in general manner) という意味であり、一般的な (general) という言葉は、非常に多くの意味をもっている。ウエブスターのニュー・インターカレッジット辞典一九六一年版には、八つの意味が載っているが、そのうちの第五番目が会計士の報告書において使用するのに最もふさわしいと考えられる。す

なわち、「五、多くの人々、事例あるいは機会に関係すること、広くゆきわたっていること (Prevalent)」。general の同義語は、universal であるが、一九三九年当時においても、また現在においても諸事実をまつたく無視することなしには、両者が全く同様であるとみなしえないことは確かである。その当時の状況に照らしてみれば、generally という言語をつけ加えたのは、依頼人が実施している会計実務が、事実上その背後に実質的權威を有するものであることを公認会計士が決定すべき責任に対して、さらに何ものかをつけ加えようと意図したからであるかと思われる。」(黒沢清監訳・スターデイグループ「会計原則研究」七七頁―七八頁)。

ところで、「一般に公正妥当と認められる」という用語については、証券取引法において用いられている。すなわち、証券取引法第一九三条は、財務諸表規則の根拠規定として、表示の基準について「一般に公正妥当であると認められたところに従って」大蔵大臣がこれを定めることを明らかにしている。財務諸表規則第一条においては、これを受けて「……貸借対照表、損益計算書、剰余金計算書、剰余金処分計算書又は欠損金処理計算書及び附属明細表(以下「財務諸表」という)の用語、様式及び作成方法は、この規則の定めるところによるものとし、この規則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。」としている。

そして、「財務諸表規則取扱要領」の第一においては、「規則第一条第一項に規定する一般に公正妥当と認められる企業会計の基準については、この取扱要領の定めるところによるものとし、この取扱要領において定めのないものについては、一般に公正妥当と認められる企業会計の慣習に従うものとする。」と述べられている。

さらに、監査報告準則(昭和四十一年)においては、「財務諸表に対する意見については、次に掲げる事項を示して、財務諸表が会社の財政状態及び経営成績を適正に表示しているかどうかを記載しなければならない。」とし、その

1として、会社が採用する会計処理の原則及び手続が、「企業会計原則」に準拠しているかどうか、と定められている。

この場合の「企業会計原則」というのは、「監査証明規則」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」と読み替えるといっている（昭和三十二年管理四二四一九）。

いずれにしても、税法がこのように「一般に認められた会計処理の基準」といったのは、上記証券取引法の用例を参考にしたものと同様に推測され、かつ、「企業会計の基準」といわなかったのは、税法は表示の問題をそれほど重視せず、いわば実質的会計処理を重視する立場から、このような表現となったものと解される。いま一つは、証券取引法と同一の用語を用いる場合には、あたかも「企業会計原則」が、すなわち「企業会計の基準」となるような感覚となることを避けたものと考えられる〔注〕。

〔注〕 忠佐市教授は、この点について次のように述べている。

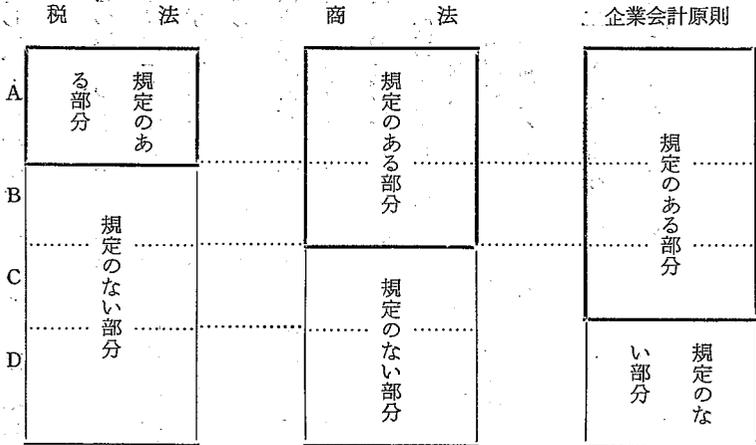
「なお、法人税法二二条第四項の「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」という用例も、裁判規範としてはいかなる実態を築きあげて行くことになるのか、商法の解釈について慣習依存説をとる私としては、心もとなく不安である。」（「企業会計法の理論」(8)「企業会計第二十一巻第十号」）。

二 公正処理基準の商法等との関係

税法における公正処理基準は、商法、企業会計原則と、どのような関係に立つかについて、次に図示することとしよう。

一般に公正妥当と認められる会計処理の基準

公正処理基準の商法等との関係



一般に公正妥当と認められる会計処理の基準

- (注)① 商法において規定の存しない部分であっても、それが当初から適用しないために規定を設けていないものも存することに注意を要する。たとえば、商法では継続性の原則の規定が存しないのは、明らかに適用がないことを明らかにしているものとみるべきである。
- ② 以上の点から「規定のない部分」の解釈について明確に区分する必要がある。

この図においては、税法を中心とし、実線の上の部分は税法において規定のある部分である。この点に関する限りは税法に規定が存するのであるから、商法、企業会計原則にどのような定めがあるにしても、それらの規定によって影響されないのは当然である（立法論はここでは論外である）。したがって、規定のない部分、つまり実線以下の部分（B、C、Dの合計部分）が問題となる。この部分が公正処理基準によって計算されることとなる。

そこで、問題は、かりに商法において規定がある場合にどうなるかということである。つまり、商法に規定が存する場合にそれが直ちに税法の公正処理基準に該当するかどうかである。まして、企業会計原則においてはこれと異なる定めがあるとした場

合に、これをどのように考えるかが特に問題となるであろう。

たとえば、商法では長期無利息債権については相当の減額ができることを明らかにしている（商法二八五ノ四）。

この点については、税法では別に具体的に規定するところがない〔注〕。したがって、この商法の規定しているところによって処理することが、「公正処理基準」に該当するかどうかということになる。

Cの部分は、商法に明確な規定がなく、企業会計原則において規定が存する場合である。たとえば、収益計上の時点について検収基準を採用した場合は継続性の原則などである。

この点は、要するに、企業会計原則と商法との関係、一般処理基準と企業会計原則との関係の基本的な問題に関連する。

Dは、三者がともに明確に処理基準に定められていない部分である。

すでに述べたように、この部分は商法と企業会計原則とは必ずしも一致していない面もあり、問題となる点である。

税法における「公正処理基準」の考え方は、結局は、一般に行なわれている会計慣行を尊重しながら、かつ、首尾一貫した論理を重視することが必要であると考えるのである。

いいかえれば、Dの部分についてはいわば白地となっている部分であり、特に税法の観点からは、裁判規範である点を重視して会計慣行を重視しながらも、首尾一貫した理論に基礎を置くべきものと考えるのである。

〔注〕 法人税法第三三条においては、貸付金については評価損を計上することができない旨定められているので、この意味では規定しているとも考えられる。しかし、他面当初からの無利息貸付金については金銭債権の計上額の決定ともいえるから、この意味では、規定されていないともいえる。

三 公正処理基準の形成

税法における公正処理基準は、「企業会計原則」それ自体を指すものでないことは、当局者の解説にも明記されているところである。

しかし、企業会計原則が種々の問題点を包蔵しているにせよ、公正処理基準のもつとも有力な資料であることを否むことはできない。

この意味では、企業会計原則、同注解、さらには、連続意見書等の内容をしきりに検討することによって、公正処理基準をある程度具体的に策定することが可能であると考えるのである。しかも、税法における公正処理基準は、表示上の問題は論外であるから、帰するところ、重要な問題としては収益の認識基準に関する事項、費用及び損失に関する事項、資産評価に関する事項である。

収益の認識に関する事項としては、税法自体には定めがないが、法人税基本通達（以下単に「通達」と略す。）においては、原則を引渡し基準としている。この点については、企業の営む事業の種類、企業の規模等によっては、弾力的な取扱いを認めるべきであるという考え方もあろう。つまり、公正処理基準としては、実現主義の立場に立っているものと解されることから、「引渡し」基準が一次的に重要なメルクマールとなるものと解すべきである。しかし、引渡しの概念は、通常の商品、製品等の物品の販売について適用される基準であるが、サービスの提供等においては、その提供を完了したときに引渡し基準に相当するものと解すべきである。

これらについては、企業会計原則における考え方も同様であると解される。検討を要するのは、すでに若干ふれたと

ころであるが、積送品及び試用販売、割賦販売等については修正案において論ぜられているところである。

費用については、売上原価の確定の問題としてたな卸資産の評価問題がある。たな卸資産の評価については、税法及び通達において詳細に定められているところであるから、企業会計原則との原則的な面における調整問題は少ないであろう。また企業会計原則は公正処理基準としても特殊異例な問題は別として妥当なものと考えられるであろう。ただ、たな卸資産の評価については、「別段の定め」に対する要望としては、取得価額の決定が税法においては厳格に過ぎること、低価法の時価基準に適用される時価が再調達価額に限定されていることが立法論として問題となるであろう（たとえば、「税法と企業会計との調整に関する意見書」各論一）。

費用及び損失の問題については、公正処理基準としては企業会計原則とそれほど大きな差異は生じないであろう。ただ、費用の問題としては、「引当金」の計上が、企業の自主的な経理として存在するのではなく、計上すべきものとする点が特に修正案において明確にされている点に注目しなければならない。

また、減価償却については税法において「別段の定め」として明らかにされているところであり、公正処理基準と格別に異なっている点は僅少であると考ええる。たとえば、税法においては耐用年数は法定されているが、これを自主的に決定する方法を採用することは、各企業の個別的事情に合致するものであるから、できるだけ税法としてもそのような方法で検討されるべきである。

固定資産の評価については、取得原価主義を採用することが、公正処理基準によるものであり、この点について問題となるのは、「その他の資本剰余金」が資本取引であるかが、企業会計原則としては再検討すべき項目であろう。

また、受贈固定資産については、公正な評価額によるものとする考え方は、公正処理基準の面からは適当なものと考えら

れるが、この点についても再検討されるべきである。

要するに、会計処理に関する事項は無数であり、これらは課税所得を計算するためにはその細部の点を是非とも明確にしておかなければならない。

このことは、もちろん、税法がみずから明らかにすべきことではなくて、別段の定めとしての税法固有の事項は別として、借用概念としての収益及び損費については、企業会計（商法を含めて）の側において明確にすべきである。

四 公正処理基準の基本的問題点

公正処理基準を今後衆知を集めて形成するとして、その基礎となる問題点について若干の検討を行なうこととしよう。

本来、公正処理基準は、企業の適正な財政状態及び経営成績を示すことにあるから、当該企業の個別的な事情を十分にしん酌される余地を認めることが必要である。一言でいえば、企業の実情に即応するような自主的な経理が認められなければならない。このことは、企業が自由にあるいは恣意的に経理すべきものとするという意味ではなくて、形式的・画一的な処理ではなくて弾力性が認められるべきであるという意味である。たとえば、償却方法について定率法、定額法があるが、本来的には、ある減価償却資産が稼動する場合、その資産の減価の状況に応じて個別的にいずれの方法が適当であるかを見極めて償却すべきものであると考える。たな卸資産の評価方法についても、ある種の商品は総平均法、ある種の商品は後入先出法を採用するというように、その商品の性状、経理事務の経済性、その商品の物価変動の状況等を種々勘案したところによって評価方法を選定することが適当である。公正処理基準は、大数的、平均的、公約

教的なものであってはならず、つまり画一的なもの、教条的なものであってはならない。

このことは、償却方法、評価方法の採用すべき種類についてもいいうところであって、それが一般的にみて合理的なものである場合には、その採用を認めることが必要である。たとえば往年においては、無形固定資産については、定額法を用いることが一般的な考え方であったが、近時は、無形固定資産の陳腐化が考慮されて、定率法に準ずる方法を採用すべきであるとされ（たとえば、「税法と企業会計との調整に関する意見書」（各論一、二））、税法においても認められている。このことは、繰延資産についても同様であって、「理論上は遞減的方法によることが合理的である」として（同上三）。

もちろん、税法上一定の枠を設ける場合には、それが税務行政上の立場から必要であるということであれば、それは税法固有の必要性に関する問題であるからやむをえないことになる。

しかし、公正処理基準の立場からは、個別企業の実態に即応する処理が必要となる。

次に大切なことは、会計における重要性の問題である。会計処理を考える場合、会計の理論が重要であることはいうまでもないが、会計が実践的なものである点を十分に取り入れることが必要である。

重要性の問題は、本来は実践上の問題であるが、しかし、現実にはその限界を定めることは容易でない。たとえば、取得価額五万円未満の減価償却資産は、小額な資産として原則として一時の経費とすることが税法上認められている。しかし、この場合にも、大会社、小会社ともこのような画一的基準でよいかどうかは、問題となるところである。さればと云って、これを企業規模に応じて重要性の問題を考える場合、具体的にどのようにするかは、解決されていない。これらは、結局は個別的に企業の実情に応じて定めることが必要であるが、各種のケースを集めて一定の目安を定める

ことも必要であろう。

また、税法において特別な償却方法又は、評価方法について国税局長の承認を受けた場合には、その方法を採用することができるとの旨の規定（法令二八の二、四八の二）があるが、この承認の判断基準についても公正処理基準によるべきである〔注〕。この公正処理基準は、単なる会計慣行の集積と考えるべきではなく、一般に公正妥当と認められるものであることを要する。このためには、第一に理論の首尾一貫性を有していることが必要である。理論的な首尾一貫性が存することが、普遍性を有することとなるからである。

第二点は、公正処理基準は会計実践を中心とするものであるから実践性を重視すべきであることである。つまり、企業実務を前提とし重要性の原則を十分に配慮すべきことが重要である。いかにえれば企業における計算経済性が重視されなければならない。

第三点は、会計慣行の尊重である。会計慣行には公正なものもあればそうでないものも存するから、会計慣行をもつて直ちに公正処理基準とすることには問題はあるが、これを十分に尊重することが必要であると考えるのである。

〔注〕 特別な償却の方法の承認については基本通達七―二―二においてその承認の基準が示されている。税法特有の要求を種々定めているが、基本的にはその資産の特殊事情を考慮した公正処理基準によって判定すべきものである。

六 公正処理基準に関する問題点（一）

―その他の資本剰余金―

公正処理基準は、税法に特別の規定が存する限りは、別に問題とならない。つまり、税法に特別の規定のない場合に

おいてはじめて収益及び損費について威力を發揮することとなる。この意味では、次に述べる「その他の資本剰余金」は、税法において明確な規定が存するので直接問題とはならないが、商法、税法と企業会計原則との企業利益に対する基本的な考え方が異なっているので、この点を次に検討することとする。

一 その他の資本剰余金

企業会計原則においては、会社更生及び整理等に基づき生じた固定資産評価差益、資本的支出に充てられた国庫補助金（建設助成金）及び工事負担金、資本補填を目的とする贈与剰余金又は債務免除益、貨幣価値変動に基づき生じた保険差益等は、資本取引によって生じた剰余金に属するものとしている（注解・注7）。財務諸表規則においても、「資本剰余金に属する科目は、資本準備金、再評価積立金その他の資本剰余金に区別して記載する。」（第五十九）と定めており、「その他の資本剰余金は、国庫補助金（建設助成金）、工事負担金、保険差益、自己株式の買取差額及び売却差額、株主の贈与、債務免除益等を記載する。」（第六十二）として、「その他の資本剰余金」の存在を認めている。しかし、これは商法第二八八条ノ二に規定する資本準備金には該当しないから、その本質は利益と解されている。

また、税法においても、これらのものは、「資本等取引」に該当しないこととなるので、そのことが妥当であるかどうかは別問題として、益金の額に算入される。

また、商法においては、合併差益は資本金準備金として積み立てるべきものとしているが、合併差益のうち被合併法人の利益準備金その他会社に留保した利益の額に相当する金額は、資本準備金としないことができるとしている。ただし、この場合利益準備金の額に相当する金額は、合併後存続する会社又は合併により設立した会社の利益準備金としな

ければならないと定めている（商法二八八ノ二②）。
企業会計原則においては、合併差益は資本準備金とすることを原則とし、商法にならって、注解7において合併差益のうち利益準備金等に組み入れたものについては資本剰余金から除外するものとしている。

税法における合併差益の取扱は、これをその構成要素に分解し、①合併減資差益金からなる部分、②被合併法人の資本積立金から成る部分、③利益積立金から成る部分、④その他の部分（評価益から成るものとする部分）としており、④については課税される。

以上のように、商法における資本準備金、企業会計原則における資本剰余金、税法における資本積立金は、それぞれ異なっている。

もっとも、企業会計原則修正案においては、「資本剰余金は、株式発行差金（額面超過金）、無額面株式の払込剰余金、減資差益及び合併差益は、資本準備金として表示する。」（第三、四、(三)、B）としており、注解修正案2、②においては「商法上資本準備金として認められる資本剰余金は限定されている。したがって、資本準備金に該当しない資本剰余金で再評価積立金以外のものを計上する場合には、その他の剰余金の区分に記載されることになる。」としている〔注1〕。

これによると、企業会計原則自体において、「その他の資本剰余金」という概念が消滅したわけではなく（注解修正案19においては、その他の資産の例示は削除されたが「等」として残されている）、その表示は、上述したように「その他の剰余金」として処理することとなっているのである。

要するに、企業会計原則と商法とは、まだ理論的には一致したとはいえないが、注解修正案においては、完全に譲歩

したことになる。

なお、「税法と企業会計との調整に関する意見書」においては、次のように述べられている。

「企業会計原則において、株主と企業との間の特定の取引以外の一定の取引をも資本取引と解し、これらの取引から生ずる剰余金を、いわゆる「その他の資本剰余金」として、資本剰余金の範囲に含めている。これに対して、税法においては、株主のみが資本の提供者であるとする考え方を堅持して、「その他の資本剰余金」を資本積立金とは認めていない。

このことについては、企業会計原則と税法の思考の根底が基本的に異なっているのであって、税法に対しては今後さらに企業会計原則の考え方を検討することを要望するが、現状においては、企業が資本項目として「その他の資本剰余金」を計上している場合、少なくとも税務上は、その金額が関係資産の圧縮記帳に充てられているものとみなす取扱いをすることに税法を改めることが望ましい。」

〔注〕 財務諸表規則第六三条第三号においては、次のように述べられている。

「その他の資本剰余金(前二号以外の資本剰余金で株主總會の承認を得て積み立てられたものをいう。以下同じ)」

つまり、資本準備金、再評価積立金以外の資本剰余金で、株主總會の承認を得て積み立てられたものであるから、当期では利益として計上し、これを利益処分として積み立てられることとなる。しかし、この規定は商法上資本準備金でないものをし、かも次期において資本準備金として表示されるという意味で妥当な処理とは考えられない。

二 「その他の資本剰余金」と公正処理基準

以上述べたように、修正案においては一応の実務上の解決がなされている。したがって、もしこの修正案が確定され

た場合においては、実務上は一致したと考えてよいであろう。しかし、依然として両者の基本的な考え方には相異点がある。この意味においては、根底から解決されたとみることはできない。

渡辺進教授は、この点について次のように述べている。

「企業会計上の資本剰余金、商法上の資本準備金、税法上の資本積立金の関連は複雑であり、会計処理の方法は一致していない。しかし、この場合何れの処理方法が正しく、他は誤っていると考えるべきではないと思う。すなわちおのの会計が追求している「利益」概念の相違から、かかる処理上の差異が出てくるものとする。……ところで、ここに三種三様の会計処理の方法がある場合において何れが「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」に該当するものと考えべきであろうか。この場合商法又は企業会計原則の立場をもって一般に公正妥当と認められる会計処理の基準と考え、税法の規定は税法独自の要求から生ずる「別段の定め」と考えるべきであろう。」

つまり、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」はただ一つと考えるべきでなく、複数であると考えべきであるということになる。

「かくて、われわれはかかる場合において「一般に公正妥当と認められる」という「一般」とは、税法的要求は介入しないで（税法的要求を除外して）考えられた「一般」であると思う。」としている〔注〕。わたくしは、教授の見解は正しいと考える者であるが、さらに、ある種の商法的要求（たとえば繰延資産の償却）をも除外して考えられるべきものであると思う。商法もまた政策的なものだからである。

ところで、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準が三者が同一である場合には、別に問題とならない。そしてまた、その公正処理基準が確立されている事項についても、税法上の要請から、別に定めている場合には問題とならな

したがって、問題となるのは、税法において規定がなく、かつ、一般に認められる会計処理の基準が明確でない場合である。

この意味からは、「その他の資本剰余金」については、実定法上は税法に明確な規定が存するので、問題とはならないのである。したがって、問題は、立法論として税法が、「その他の資本剰余金」に対して課税する建前をとっていることが、課税上の固有の立場から適当なものであるかどうか、検討されなければならない。これは、主として政策上の問題である。

そして、それ以前において、会計理論上「その他の資本剰余金」は資本に含めることが「一般に認められた会計慣行」であるかどうかもまた検討されなければならない。「一般に認められた会計処理の基準」が、「その他の資本剰余金」について企業会計固有の立場（商法、税法の立場を除いたもの）において二つ以上の処理があるのであれば、一般に公正妥当と認められた会計処理の基準はまだ確立されていないと考えられるからである。

もちろん、「一般に認められる会計処理の基準」がただ一つに限定されるべきものではないであろう。しかし、資本であるか、利益であるかという事物の性質に関する会計上の重要な事項については、資本とする考え方と利益とする考え方または、これをいずれか選択する方式というような弾力的な考え方は是認されるべきではないと考える。利子を資産の取得価額に算入するかどうかの選択適用が認められるというようなものとは、その性質を異にするからである。つまり、これは資本か利益かの会計の基本に関する問題だからである。

〔注〕 渡辺進教授「会計処理の公正妥当な基準の探究」（「税経通信」二二巻、一一二号）

一般に公正妥当と認められる会計処理の基準

七 公正処理基準に関する問題点(二)

―「特定期間損益」―

公正処理基準は、すでに検討したように、実践的なものであることを必要とする。単なる理論のみから成る学説の集積であってはならない。

この意味では、「特定期間損益通達」(「特定の期間損益事項にかかる法人税の取扱いについて」(昭和四二、直法一二二七八・直審(法)八二通達をいう。))は、この公正処理基準との関連について検討すべき種々の問題を提供する。

一 特定期間損益通達の概要

ここでは「特定期間損益通達」と公正処理基準との関連を検討することを目的とする。

この通達は①営業収益、②前払費用、③消耗品等、④営業外損益、⑤決算締切日について経理の弾力的な取扱いを定めている。すなわち、

(1) 営業収益については、異なる二以上の事業を営んでいる場合において、それぞれの事業にかかる収益の計上について異なる計上基準を認める。したがって、たとえば、ある事業所については発送基準、ある事業所については引渡基準をとることが認められる。また、取引先ごとに異なる計上基準を採用することができる。

(2) 前払費用については、通常支払うべき日以後に一年間以内分に相当する金額の支払いをし、これを当該事業年度の損

金としている場合は認められる。たとえば、一年間の前払会費等がこれに該当する。

(3) 消耗品等については、①事務用消耗品等の購入費用、②広告宣伝等のための印刷物等の費用、③たな卸資産の取得にかかる間接付随費用、④少額な作業くずおよび仕損品の費用を一時の費用として計上することができる。

(4) 営業外損益については、履行期を基準とする等一定の合理的な基準により計上しているものについて、その経理が認められる。たとえば、貸付金について、履行期を基準とする計上、つまり、收受すべき時点において計上することができる。この点については、「たとえば貸付金にかかる収入利息については利払期に計上し、支払利息については発生基準によっている場合であっても当該計算を認めるものとする。ただし、ひも付きの見合関係にあることが明らかであるものについては、この本文の適用はないものとする。」としている。

(5) 決算締切日については、定款所定の事業年度終了の日前おおむね一〇日目にあたる日以後の一定日としていることについて相当の理由があるものであれば、その計算が認められる。たとえば、三月三十一日が決算末日である場合に、三月二十五日をもって締め切ることとしているような場合である。

以上掲げたことは、前提としては、この通達の前文にもあるように、法人が継続して適用する会計処理であって、これを適用することに相当の理由があることである。さらに課税上さしたる弊害がないと認められる限り、当該法人の所得金額の計算上もその会計処理をできるだけ認めることが税務行政の執行の円滑化に資するものと考えられていることである。そして、このことは、かりに当期において正確な損益を計上していないためにこれを益金に計上する更正をしても、結局は翌事業年度において、これを損金として認容することとなる特定の期間損益事項については、一定の要件のもとに法人の会計処理を認めようとする趣旨にほかならない。

なお、さきに述べた計算基準の確認については、法人にあらじめまたは税務官庁の調査の際にその計算基準の提出を求めて行なうものとしている。

また、計算基準の変更については、①法人が従来採用していた計算基準については、その変更の申出が合理的な理由がある場合には認める。②決算締切日については、定款所定の事業年度の末日に近い日に変更する場合に認められる。また、前払費用、消耗品等および営業外損益については、任意に発生基準によって計算した場合には、じ後はその任意に変更した発生基準をもって確認された基準として取り扱うものとしている。

以上は、「特定期間損益」に関する通達のあらましである。ここでは、この通達の細部にわたる問題を取り扱うわけではなく、この通達の性格ないしはその底を流れている考え方について検討したい。

ところで、この通達は、企業の経理実務に対して大きな影響を与えた。特に支払利息割引料などはその金額も大きかったため、公認会計士協会においても問題とされ、その取扱方についても周知のように種々検討が加えられたところがある。

二 重要性の原則の検討

「特定期間損益」通達の会計的意味としては、重要性の原則に基盤を置いているものと解すべきである。すなわち、企業利益が厳格な正確性を要求するものである場合には、重要性の原則は介在する余地は存しないであろう。

重要性の原則について、説明を加えているのは、企業会計原則注解修正案である。同修正案注1においては、次のよ

うに述べられている。

「企業会計は、定められた会計処理の方法に従って正確な計算を行なうべきものであるが、企業会計が目的とするところは企業の財務内容を明らかにし、企業の状況に関する利害関係者の判断を誤らせないようにすることにあるから、重要性の乏しいものについては、本来の厳密な会計処理によらないで他の簡便な方法によることも正規の簿記の原則に従った処理として認められる。」そして、次のようなものがこれに該当するものとしている。

(1) 消耗品、消耗工具、器具備品その他の貯蔵品等のうち、重要性の乏しいものについては、その買入時又は払出時に費用として処理する方法を採用することができる。

(2) 前払費用、未収収益、未払費用及び前受収益のうち、重要性の乏しいものについては経過勘定項目として処理しないことができる。

(3) 負債性引当金のうち、重要性の乏しいものについては、これを計上しないことができる。

(4) たな卸資産の取得原価に含められる引取費用、関税、買入事務費、移管費、保管費等の付随費用のうち、重要性の乏しいものについては、取得原価に算入しないことができる。

(5) 分割返済の定めのある長期の債権又は債務のうち、期限が一年以内に到来するもので重要性の乏しいものについては、固定資産又は固定負債として表示することができる。

以上の例示においては、細部の点には種々問題が存するようと思われる。この点は後に検討するとして、(1)から(4)までは、金額の重要性といわれるものであって、われわれが、損益計算の立場からここで問題とすべき事項であり、(5)は科目の重要性といわれるものであって、表示の問題としては重要であるが、税法における公正処理基準とは直接関連が

ない。

ところで、「重要性の原則」は、企業会計の実務を前提とする限り、当然に発生する要請である。

上記(1)においては、消耗品等の貯蔵品で重要性の乏しいものについては、簿外資産とすることができるとしている。この解釈としては、現に工場等に払い出されているものでも、また貯蔵中のものも簿外資産とすることができるものとしている。

この点について中村忠氏は次のように述べている。「これは少し説明を必要とするであろう。なぜなら消耗品等については重要性の乏しくないものであっても、実務上は買入時または払出時に費用として処理する方法が通常行なわれているからである。ただし、その場合には、必ず实地調査をして期末の未消費額を資産として計上しなければならない。しかし、「注解」は、重要性の乏しいものは期末に資産への振替えをしなくてよいとしているのである。」(「産業経理」第三十巻四号)。

「重要性の乏しい」とは、金額が小額であるという意と解されるが、このほか、むしろその金額の割合には、会計手続をすることが煩瑣であることも含まれているものと解される。

(2)の前払費用、未収収益、未払費用及び前受収益についても種々の問題がある。

まず第一は、継続性の適用があるかどうかである。(1)の消耗品等については、「処理する方法を採用することができる。」としているが、継続性については明らかにされていない。この点は、「特定期間損益」通達においては継続性を要求している点が、今後の問題となる点である。

ところで、現行注解においては、「負債については、貸借対照表完全性の原則の例外は認められないから、簿外負債

を設ける余地は生じない。」(注解、注11)としている。

しかし、修正案においては、重要性の乏しいものであれば簿外負債の存在も認めることとしているのである。具体的にいえば、未払費用として処理しないことができるとしている点がこれに該当する。

また、この場合に、前払費用、未払費用は重要性が乏しいものであっても、すべて計上することとし、未収収益及び前受収益についてはこれを計上しないこととすることもできるかどうかとも検討されるべきである。もちろん、未払費用と未収収益とは必ずしも因果関係を有していないので、別個に考えることは差支えないと考えるが、問題は重要性の乏しいものは、本来、計上すべきものではないと考えるべきではないであろうか。

要するに、この重要性の原則は本来適用すべきものであるのか、いいかえれば、適用することができるものであるのかどうかを明確にすべきである。

(3)の負債性引当金は、本来損益計算書上計上しなければならないものである。すなわち負債性引当金のうち、賞与引当金、工事補償引当金のように、通常一年以内に使用される見込のものは流動負債に属するものとする。」(会計原則修正案第三、四、(一)、A)のである。また、「負債性引当金のうち、退職給引当金のように、通常一年をこえて使用される見込のものは、固定負債に属するものとしている。」(同上、B)。

このように、本来、負債性引当金は計上することを要するものであるが、重要性の乏しいものは計上することを要しないものとしている。

(4)は、取得価額決定上の問題である。(1)から(3)までは、資産又は負債に計上しないことができる項目について述べられているが、ここでは付随費用を逐一資産の取得価額に算入することが手数を要し、かつ、その金額も小額である場合に

は取得原価に算入しないことができるものとしている。なお、この処理はたな卸資産に限定して述べられているが、固定資産、その他の資産についても、適用されるものと理解すべきである。

三 重要性の原則と特定期間損益通達

特定期間損益通達の理解については、公認会計士協会における「期間損益通達の監査上の取扱いについて(案)」が参考となる。

これは、公認会計士が被監査会社の監査を行なう場合において、この期間損益通達をどのように取り扱うべきかについての意見を述べたものである。すなわち、この通達の基本的な考え方として、

「前払費用、未収収益、未払費用及び前受収益(以下「経過勘定項目」という)は、本来損益計算上収益及び費用の適正な期間配分を行なう結果の計算上の資産、負債であるから、毎期末における計上額がほぼ一定する項目については、これを強いて経過勘定項目として処理しなくても期間損益計算の妥当性は一応確保できると考えられる。」とし、このため、「その発生が経常的、継続的、かつ金額的にも重要でない項目については、従来とも強いて経過勘定項目として処理しないことが会計慣行として認められてきたのである。このことは、財務諸表の真实性にさして影響がない範囲において会計実務の簡便化を考慮したものといえる。」としている。したがって、金額が大きい場合には、発生主義の立場から適当でないから、監査上はいわゆる「除外事項」として記載するものとしている。そして、各個別項目について、それぞれ詳細に定めている。たとえば「前払費用については、前払の雑誌購読料、諸会費およびこれらに類する項目については、前払費用として処理しないことができる。」としている。

この点は、結局は、企業自体の立場からみれば、税法の通達において弾力性が認められたために、前払費用はできるだけこれを費用とする傾向が生じたことに対する一つの警告であると解することができる。

しかしながら、上記「特定期間損益通達」は、その前文にもあるように、「法人が継続して適用する会計処理でそれを適用することに相当の理由があると認められる場合には、課税上さしたる弊害がないと認められる限り、」としているのである。

この意味では、通達は企業経理が適正なものであることが前提となっていることに注目する必要がある。つまり、この「特定期間損益通達」は、適正な企業経理のうえに立っていることを認識すべきである。そして、そのうえに立って、「課税上さしたる弊害がないと認められる限り」これを認めるのであり、この点については課税当局の判断が加えられることに注意すべきである。「課税上の弊害」とは、いかなるものをさすかは明らかでないが、察するところ課税所得の大きさに影響をどれだけ持つかによって判断することになろう。

したがって、適正な会計処理であるのに課税の立場から、これを否認されることもある点に問題が残ることとなる。しかし、この点は、その適正する会計処理が「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」によっているのであれば、そのまま認められるべきであって、課税上からの判断は不必要であるように思われる。

それが課税上弊害があるというのであれば、むしろ会計処理自体が不相当であるという理由によって否認すべきものであり、この問題については特別に課税上の立場からの判断は不必要であると考ええる。

もし、それが課税政策上特別の措置を必要とするのであれば、「別段の定め」によって特別の規定を設けるべきである〔注一・二〕。

一般に公正妥当と認められる会計処理の基準

一六六

〔注一〕 法人の採用する期間損益事項にかかる会計処理の基準を採用することについて相当の理由がある場合であっても、課税所得金額の計算上弊害がある場合は、認められないとする例として、「たとえば、前払費用となる費用の処理について、通達による計上基準（通常支払うべき日以後に一年以内分に相当する金額の支払いをし、これをその支払った事業年度の損金とする方法）を採用することについて確認を受けている場合であっても、ある事業年度において多額に発生した前払費用の額を一時の損金とするとは認められない。」とし、「課税上弊害があるかどうかは個々の事実について判断することとなるが、本来、次期以降の費用となる多額な金額を一時の損金とすることは、企業会計の立場からも指摘されるところとなろう。」としている。（海野安美氏「特定の期間損益事項にかかる法人税の取扱いについて」（税経通信第二二巻第一四号）。

このような事例は、課税上の弊害に先立って企業会計上適当でないこととなるのであって、あえて、課税上弊害があることを一つの条件とする必要は存しないように思われる。

〔注二〕 「期間損益通達による計上基準を採用することについて確認を受けている場合であっても、ある事業年度において異常なほど多額に発生した前払費用の額を、一時の損金とすることについて課税上弊害があると認められたときは、その基準は認められないものと考えられる。この場合、課税上弊害があるかどうかについては、個々の事実にそくして判断されることとなるが、その具体的な判断基準は、現在のところ示されていない。ただ、本来支出した事業年度の翌事業年度以降の費用となる多額の金額をその支出時に一時の損金の額とすることについては企業会計の立場あるいは公認会計士監査の立場からも指摘されるところとなろう。」

（「会社税務釈義」第一法規・一四一七の三頁）。

四 特定期間損益通達に対する批判

特定期間損益通達は、以上述べたように、直接的な動機としては、税務行政上の要請から生じたものである。つまり「当期否認、翌期認容」の繰返しという行政上の無駄を排除することから生まれたものである。

このことは企業会計の根源に根ざしているものであって、実践会計としては重要性の判断を行ないつつ、現実に即し

た会計処理を考慮せざるをえない。

この意味では、重要性の原則、特に、金額の重要性の原則の限界を検討しなければならぬ。

具体的な問題を考察してみよう。前払費用についてみると、個々の金額はそれほど多額なものではないが、それが集積される場合には、かなり多額なものとなる場合に、これをいかに取り扱うべきかの問題が生ずる。たとえば、当期利益が一〇億円であるとし、本来前払費用として処理すべき金額を費用とした場合には五億円となるというような場合である。

私見としては、重要性の本質は比較の問題であり、相対的な概念である。したがって、当期純利益を基準とするか、総利益その他のものを基準とするかは別として、利益に大きな影響を与えるものは、重要性ありと判断すべきである。したがって、個々の前払費用が集積されて、それが大きな金額となる場合には、会計上からみて、これをその項目のなかで重要と認められる項目については、前払費用として計上すべきであると考えられる。

一般的にいえば、かかる前払費用が集積して多額な金額となることは、支払利息を除外すれば、ほとんど考えられないであろう。

このような意味からは、多額な借入金に対する前払利息等については、前払費用として計上することを原則とすべきであろう。

重要性の原則において、特に注意を要するのは、①期間的に歪が生ずるが短期間に調整される性質の項目②厳格に計算するためには相当の手数を要するものの二つの項目について、しかもその金額が小額であるものである。

第一点については、期末に近い時点における売上高の翌期への流入等を挙げるができる。したがって、たとえば

土地を購入した場合にそれがいかに金額が小額であったとしても、資産として計上すべきものであろう。たとえば土地を五万円未満の価額で購入した場合においても、これをその期の簿外資産とすることは適当でない。

第二点は、その手続が厄介であることである。その手続が簡単なものであるならば、かかる厳密でない処理を行なう理由が存しないからである。たとえば、五万円未満の減価償却資産についていえば、これを資産として計上して減価償却という手続を行なうことは、労多くして、益なしという状況にあるから、これを一時の費用として考えるのである。

付随費用を資産の取得価額に算入することについても、必要がある場合には、これを算入しないことができる旨の定めがあるが〔注〕、この場合においても、その金額が小額であることと、その付随費用を算入することが手数を要することの二つの要件を備えていなければならないと考える。したがって、その付随費用が資産の取得価額に算入すべきものであっても、他の資産と一括購入されているために配賦計算に手数を要するとか、あるいは付随費用が資産の取得後相当期間経過して明らかとなったというような場合とかに手数の面から当該資産の取得価額に算入しないことも認められるであらう。この点からは、株式を取得する場合のように、買付報告書に株式購入手数料が記入されているときは、これを分別して手数料のみを期間費用として処理することは適当でないこととなるであらう。

以上述べたように、金額の重要性の原則は、金額が小額であることももちろん重要なファクターではあるが、手数簡略という面、いいかえれば計算経済性にも重要性を認識すべきである。この論理からいえば、ほとんど手数の要しないものについてはたとえ小額であっても、厳格な会計処理を行なうべきであり、また、金額の大きなものについては、たとえ手数を要するものであっても、正当な会計処理を行なうべきこととなる。

〔注〕原価計算基準一一・四において定められている。

八 商法改正要綱の公正な会計慣行

「商法の一部を改正する法律案要綱」(昭和四五・三・三一決定、以下「要綱」という。)においては、「商業帳簿の作成に関する規定の解釈については、公正な会計慣行を斟酌しなければならない。」(要綱一五、第一項第2号)と定められている。

周知のように、今回の商法改正案の重要目的は、監査制度の強化にある。このことは、監査制度強化の一環として会計監査人制度を大会社に導入することとしているが、これによって公認会計士による監査は商法上および証券取引法上の制度として双方が重複して置かれることとなる。しかし、証券取引法および商法上の監査の基準が一致することがその中心的課題となり、この目的を達成するために上記のいわゆる抱括的規定が要綱において設けられたのである。

企業会計審議会における審議の過程においては、「本法に定めのないものについては、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準による。」旨を定めるべきであるとする主張がみられた。すなわち、商法に明文の規定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」によることは、基本的方向としては当然のことと考えられたのであった。しかし、商法に明文のない事項について両者が果たして完全に一致しているかどうかについては疑問が生じた。特にこのような抱括規定の新設に反対する根拠としては種々存したが、企業会計原則違反に対して商法違反の場合と同様な無効や罰則などの制裁を加えることとなると、企業会計原則を決定する企業会計審議会に対して、いわば立法権を委任したことになるのではないかという主張もあった。

このことはしばらく措いて、上記の「公正な会計慣行」とはいかなる内容を有するかが問題となる。矢沢教授は、この点について次のように述べている。「公正な会計慣行」という場合の「公正」とは、要綱一項1号の営業上の財産および損益の状態を明らかにするという目的に合致していることをさすと解釈しなければならない。そこで、「公正な会計慣行」というのは単なる会計慣行ではなく、このような目的に合致した会計慣行として一般に認められているものという意味であって、企業会計原則はそれ自体の性格として、企業会計の実務の中に慣習として発達したものの中から一般に公正妥当と認められるものを要約したものであるといっている以上、少なくとも企業会計原則は公正な会計慣行であるということではできよう。ただし、公正な会計慣行が、すべて企業会計原則に含まれているかどうかは問題である。……のみならず、株式会社についても、企業会計原則はあくまでも解釈指針であるから、これと異なる慣行でも、それが公正であり、かつ、慣行になっていることを立証する限り、個別的事情に応じた弾力的な措置を否定するものではないといつてよいであろう。ただ、企業会計原則に従っていれば、一応公正妥当な会計の慣行にしたがっているものと推定されることになるわけである。」（『産業経理』第三十巻、第六号）。

この考えに従えば、要するに、商法としては、本法に規定のないものは全面的に企業会計原則に依存するという点を留保していることである。つまり、企業会計原則によることは大方公正なもの認められるにしても、企業会計原則それ自体であるとするのは、種々の点に疑問があるので、これを避けているものと解される。さらにいえば、商法の眼を通じて企業会計原則をながめて、それが商法の目的に適合していれば、これを認めるといふ態度であると解される。この点は、税法においては、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」に従って計算するといっているので、税法自体においては主導権は存していないと考えられる。ただ「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準による」

といつても、それ自体が企業会計原則を全面的に意味しないのであれば、結局は、この内容を最終的には裁判所において決定されることになる。

ところで、公正な会計慣行を「斟酌しなければならぬ」ということの意味である。この点については、この用語は法令用語としてすでに存するものであり、諸種の事情を考慮に入れて考えること、あるいはくみいれて解釈しなければならない意であるとす。このことは、結局は企業会計原則を考慮に入れなければならないということである。

ただ、全体として非常に弱い表現となっており、公正な会計慣行を斟酌するということは、極端にいえば、このような抱括規定がなくても商慣習あるいは商慣習法によることとされている（商法一条、民法九二条）ところであるから、むしろ不要であるともいいうるであろう〔注〕。

〔注〕 中村忠教授は、この点について次のように述べている。

「私などは、このような抱括規定であれば、あってもなくても同じではないかと思う。かえって「公正な会計慣行」の解釈をめぐって問題を生ずる種子が生れたのではないか。企業会計原則が自らを「公正な会計慣行の要約」と規定したことが思わぬ結果をもたらしたというべきであらうか。」

九 要 約

税法における公正処理基準について以上検討を加えたが、これを次に要約することとする。

(1) 公正処理基準は、課税所得の計算上必要となる収益、損費を確定するために従うべき基準である。注意すべきことは、単なる解釈の指針ではなくて、公正処理基準に従うものである点である。

一般に公正妥当と認められる会計処理の基準

(2)税法において明確な別段の定めのあるものについては、税法固有の目的から収益、損費について明確にされているので立法論の問題は別として、この公正処理基準の効力は及ばない。もっとも、別段の定めにおいても種々の会計的処理を定めているので、その処理について明確でない点は、この公正処理基準に従って計算すべきものと解すべきである。

(3)「別段の定め」と公正処理基準との関係は、立法論的に再検討されるべきである(たとえば企業支配株式の定義等)。(4)税法における公正処理基準は、実質的基準を意味すると解せられるから、会計上の表示上の問題は重視されない。

(5)公正処理基準は、税法の趣旨にてらして定められるべき性格のものではなくて、まさに一般に公正妥当と認められる基準であることを要する。いわば、税法における空白部分をこの公正処理基準によって補充するものとみるべきであり、かつ、この区域は税法を顧慮しないとこの公正処理基準である。

(6)公正処理基準は、商法の規定が明確に存する場合においても、直ちにその規定が公正処理基準とはならないものと解される。商法においては、商法自体の政策的目的が存するからである。ただ、商法における規定が会計慣行となつていることが多いから、会計慣行を尊重する立場から、商法の規定が尊重されるべきこととなる。

(7)公正処理基準は、理論的首尾一貫性を要すると考える。理論的一貫性が存することが、一般的、普遍性が存すると解されるからである。

(8)公正処理基準は、実践的なものであることが要請されるから、重要性の原則、特に計算経済性は十分に配慮されなければならない。

(9)公正処理基準は、特に個別的妥当性が重視されるべきであって、画一的に解することによって企業の実態に即しない結果を招かないように配慮すべきである。

(10) 公正処理基準は、必ずしも唯一つだけの基準が存すると解すべきでなく、二以上の処理基準が妥当なものとして存する限りは、いずれも妥当なものとして取り扱われるべきである。

(文 献)

- この論文の作成においては、いちいち断らなかつたが、主として次の論文及び資料を参考とした。
- ▽須貝脩一教授「米国税法上の会計処理基準の意義」〔税法学〕一九九号
 - ▽須貝脩一教授「米国税法上の会計処理基準の意義」〔税法学〕二〇一号
 - ▽須貝脩一教授「法人税法二二条四項」〔法学論叢〕八二巻六号
 - ▽松倉太一郎氏「金額の重要性について」〔公認会計士〕第一〇二号
 - ▽泉美之松氏「公正妥当な会計処理の基本規定と税務調整」〔税経通信〕二二巻一三三号
 - ▽渡辺進教授「会計処理の公正妥当な基準の探究」〔税経通信〕二二巻一二二号
 - ▽渡辺進教授「企業会計と税法」〔産業経理〕三〇巻六号
 - ▽渡辺進教授「修正企業会計原則と税法」〔会計〕第九七巻二二二号
 - ▽近江亮吉氏「法人税法第二二条第四項の規定の位置、機能及び適用について」(1)(2)〔税法学〕二〇二、二〇三、二〇七、二〇八号
 - ▽松本茂郎氏「法人税法二二条四項の意味するもの」〔税法学〕二〇一号
 - ▽黒沢清教授「公正な会計慣行と会計基準」〔企業会計〕二二巻四号
 - ▽黒沢清教授「企業経理自由の原則」〔会計〕九七巻二二二号
 - ▽番場嘉一郎教授「新しい会計原則の形成について」〔企業会計〕二二巻四号

一般に公正妥当と認められる会計処理の基準

一般に公正妥当と認められる会計処理の基準

- ▽矢沢惇教授「商法改正要綱における商法と企業会計原則」(『産業経理』第三〇巻六号)
- ▽中村忠教授「公正な会計慣行と会計原則」(『産業経理』第三〇巻六号)
- ▽高木清三郎氏「公正な会計慣行と企業会計原則」(『産業経理』第三〇巻六号)
- ▽忠佐市教授「企業会計法の理論(1)―(II)」(『企業会計』二二巻二―一四号)
- ▽忠佐市教授「決算上の収益等と損費等」(『企業会計』二三巻四号)
- ▽忠佐市教授「企業会計原則修正案の基調批判」(『会計』第九七巻一号)
- ▽新井隆一教授「法人税法二二条四項に関する問題提起」(『税法学』二〇三号)
- ▽武田隆二教授「商法と一般に認められた会計原則との交渉」(『税経通信』第二五巻二号)
- ▽日本租税研究協会「税制簡素化に関する意見」(昭和四十一年八月)
- ▽税制調査会税制簡素化特別部会「税制簡素化についての中間報告」(昭和四十一年九月)
- ▽拙稿「課税所得計算と企業会計」(『税経通信』第二二巻九号)
- ▽拙稿「企業会計準則策定の提唱」(『税理』第一〇巻三号)
- ▽拙稿「課税所得計算上の「別段の定め」について」(『会計』第九六巻二号)
- ▽拙稿「企業会計原則修正案と法人税法」(『会計』九七巻二号)