

【書評】

佐藤信彦編著 『引当金・準備金制度論 ―会計制度と税法の各国比較と主要論点の考察』

(評者) 九州情報大学教授 春日 克則

本著は、熊本学園大学佐藤信彦教授を委員長として、2017年度および2018年度に実施された税務研究学会特別委員会の研究成果を母体としてまとめられたものである。財務会計領域と租税法領域において近年生じている引当金・準備金の縮小傾向について検討することにより、企業利益計算と課税所得計算における基本思考の変化の態様と、その原因の解明を行っている。

本著は2部構成となっている。第1部ではわが国と主要国の引当金・準備金制度の現状を明らかにし、さらには変化の原因を財務会計領域と租税法領域との関係性から探るため、確定決算主義ないしは申告調整主義の採用の有無について検討している。対象とした国は、次のとおりである。日本（第1章－柳綾子助教－職名は執筆当時による。以下同様）、ドイツ（第2章－菱山淳教授）、フランス（第3章－渡邊雅雄教授）、アメリカ（第4章－鈴木昭一教授）、イギリス（第5章－野手裕之講師）、中国（第6章－姚小佳准教授）、韓国（第7章－林徳順准教授）、台湾（第8章－仲尾次洋子教授）、カナダ（補章1－依田俊伸教授）、およびオーストラリア（補章2－依田俊伸教授）の10か国である。第2部では、利益・所得計算における基本思考の内容とその変化を究明するために、引当金・準備金に関する重要な論点について検討している。第9章では「債務発生の合理的見積りと租税法上の確定概念」（酒井克彦教授）、第10章では「租税特別措置としての準備金と引当金」（柳綾子助教）、第11章では「IASBにおける引当金会計」（鈴木昭一教授）、第12章では「新収益認識基準と引当金会計」（倉田幸路特任教授）、第13章では「資産除去債務に係る会計処理の問題点」（林徳順准教授）が組上に載せられている。

第1部については、主要国ごとに「企業利益と課税所得の関係性」、「企業利益計算上の引当金・準備金の取扱い」、「課税所得計算上の引当金・準備金の取扱い」の三つの視点から現状が簡潔にまとめられているが、ここで留意すべきなのは、企業利益と課税所得の関係性を問うていることである。つまり、課税所得計算と企業利益計算が互いに独立しているならば、引当金・準備金の減少傾向はそれぞれの計算制度に起因するため、制度間の関係性に言及する必要はない。しかし、課税所得計算が企業利益を出発点としている場合には、租税法領域の引当金・準備金の変化について企業会計の影響を考慮しなければならないからである。

そこで、本著は課税所得の計算が企業会計とは分離された計算体系となっているか否かを、確定決算主義ないしは申告調整主義採用の有無から分析している。すなわち、両者を区分する

メルクマールとして、繰入額と限度額とのいずれか少ない金額が損金算入額となることを損金経理要件があることによる確定決算主義とし、繰入額がそのまま損金に算入されることを損金経理要件がないことによる申告調整主義として検討を進めるのである。その結果、確定決算主義の国といわれるドイツでは、税法上の特段の定めのある引当金については損金経理の要件が存在せず、他方、申告調整主義の国といわれるイギリスやカナダにおいては、損金経理要件が存在することが明らかにされたのである。このことから、本著では「確定決算主義と判断する要件の1つを損金経理要件に求める見解は再吟味を迫られる可能性があることが指摘できよう。」(p.11)との結論に至るのである。確定決算主義とは何かについて、未だに議論が絶えない現状を踏まえると、本著の指摘は示唆に富むものであるといえる。

第2部においては、引当金・準備金に関する重要な論点について検討しているが、その総論が序章(佐藤信彦教授)であり、各論が第9章から最終第13章に該当する。序章では、利益・所得計算における基本思考の変化について、次の三つの視点から論じている。すなわち、①企業利益計算における変化、②租税政策、③課税所得計算における変化である。このうちの③については、収益認識に関する会計基準との関連性に言及するに留め、具体的な内容は第9章で検討されている。

まず、①の企業利益計算における変化については、その基底にある計算思考が、収益費用利益観から資産負債利益観へと重点移動していることを、各利益観の特徴をコンパクトに要約したうえで結論付けている。その上で、引当金が縮小している理由について、a. 負債の定義が、未解決項目から将来経済便益を犠牲とする現在の義務へと変化していること、b. 資産除去債務などのように、引当金としてではなく負債項目としての処理が要求されるようになったこと、c. 収益額の測定問題との関連から、売上割戻しや売上戻りなどが、引当金処理から収益金額の決定の問題へと枠組みが転換されたこと、であるとしている。これら a. b. c. の論点が、第11章において、IASB における引当金会計と関連させながら詳述されている。すなわち、IASB 第37号における引当金規定と、2018年3月に公表されたIASBの新たな概念フレームワークにおける負債の定義、認識及び測定とを比較検討することによって、今後予想されるIAS第37号改定の方角性について論じている。さらに、上記c.については第12章において「新収益認識基準と引当金会計」と題して法人税法上の規定も含めながら、またb.については第13章で資産除去債務に係る会計処理の問題点に焦点を当てながら、詳細に検討されている。以上の論考をとおして、引当金・準備金に生じている企業利益計算に起因した変化について、これを序章において俯瞰するとともに第2部での考究がなされることで、入門者にとっては理解しやすく研究者に対してはより高度な知的探究心に応えられる内容となっている。

次に、②の租税政策については、法人税率の引下げ分を課税ベースの拡大によって補うための諸策として引当金の縮小が、また、租税特別措置のゼロベースの見直しとして準備金の縮小が行われたとしている。序章での簡略化された記述を受けて、第10章においては租税特別措置における準備金と引当金について批判的な検討が加えられている。なお、この第10章は第1部

第1章とも関連があるため、二つの章を比較することにより、例えば、金属鉱業等公害防止準備金は引当金として考えられるが（第10章、176頁）、「原子力発電施設解体引当金は資産除去債務の科目の一部として引き継がれている」（第1章、25頁）ことについて、引当金と資産除去債務との差異を考える具体例として捉えることができる。

最後に、③の課税所得計算における変化については、先述したように第9章において詳述されている。第9章では、まず、法人税法上の引当金について、第22条第3項の債務確定基準を根拠にその計上を否定的にとらえるという多数説に従うことを明記している。その上で、これまで法人税法が法定引当金として採用してこなかったポイント引当金について検討している。すなわち、通達が、収益認識基準に基づいた収益からの減額処理を認めたことに対して、実質的に引当金計上と同様の取扱いを許容したものとの疑問を提起する。しかし、検討の結果、将来債務の発生を債務確定基準とは異なる判定テスト（法人税法基本通達2-1-1の7の要件の充足）を経ることで、かかる将来発生の確実性を担保するように仕組んだ解釈論であるとして肯定的な結論を下している。この第9章の議論は、債務確定主義との関係から原則的に引当金計上が認められない法人税法において、収益認識基準に基づく会計処理と同様の処理が「確定テスト」を通達に持ち込むことによって将来債務に対して認められたことを明らかにするものであり、課税所得計算における基本思考の重要な変化として着目すべきである。

このように、本著は、引当金・準備金の縮小傾向を題材として、企業利益計算と課税所得計算における基本思考の解明を行ったものである。昨今、企業利益計算と課税所得計算との関係について、両者を分離すべきとの議論がなされている。しかしながら、分離後に予定される課税所得計算（税務会計）の基本的思考とは何か、が明らかにされていない。本著の意義は、この点についての反省を促すものであり、とりわけ税務会計研究を志す者への叱咤激励の書となっていることにあるといえよう。