

企業会計から見た新減価償却法に関する一考察

—法人税法の新定率法について—

佐々木 昭 久

目 次

- I はじめに
- II 会計基準のコンバージェンスと確定決算主義
- III 新定率法の導入の経過とその効果
- IV 終わりに

I はじめに

米国サブプライム不良債権問題に端を発し、2008年9月リーマン・ブラザーズ破綻へと続く一連の金融不安は、実態経済にも影響を及ぼし、世界同時不況の様相を呈している。100年に1度といわれる金融危機に見舞われ、時価会計を標榜する米国さらにはEUにおいても会計基準の一部変更を余儀なくされている。こうした経済環境下においてEUを中心とする「透明性」を標榜する時価会計に対する不満が噴出している。IASBはEUからの強い要請によりデュー・プロセス（due process）を経ることなく金融商品に係る会計基準（IAS39号）の一部を変更（2008年10月）し、同年7月に遡って債券の保有目的をトレーディング目的から満期保有目的等に変更することを認めた。米国も、FASBが平成21（2009）年4月、時価会計の適用除外となる金融資産の対象を広げる緩和策を決定した。米銀シティグループでは、「売買目的」の時価会計の対象となる金融商品の保有額が2008年末時点で6000億ドル超となり、大きな収益改善効果が見られたとの報道もある。日本でも平成20（2008）年12月、保有する債券について条件付ながら時価評価の必要な「売買目的」から必要としない「満期保有目的」への区分変更を認めている⁽¹⁾。

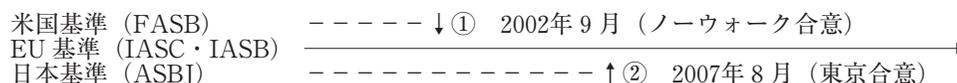
IFRSのデュー・プロセスに対する懸念と時価会計の有用性に関する疑念が顕在化した時期に日本では皮肉にもIFRS導入論議が活発化している⁽²⁾。こうした状況下において我が国は東京合意に見られるようにIAS/IFRSとのコンバージェンスを加速させている。会計基準の国際的コンバージェンスが進められるなかにおいて、我が国が確定決算主義を採用しているため企業会計と税務会計の間で乖離現象が見られ、その調整をどうすべきかも問題となっている。こうしたなかにおいて平成19（2007）年度の税制改正において新定率法が導入されている。本論においては、新たに法人税法上導入された新定率法を企業会計の立場からどう見るかまたは見るべきかを考察する。

(1) 日経新聞 平成21年4月3日 朝刊

(2) 辻山栄子「IFRS導入の制度的・理論的課題」企業会計 MARCH 2009 VOL.61 NO.3 18p 中央経済社

II 会計基準のコンバージェンスと確定決算主義

図表1 会計基準のコンバージェンス



1. ノーウォーク合意と東京合意

今日の会計基準は経済社会のインフラストラクチャー（社会的経済基盤）として資本市場を支えている。公開企業の資金調達はクロスボーダーで行われ、しかもその方法は間接金融から直接金融へとシフトしつつあるといわれている。今日の会計基準の国際的収斂（統合・統一・差異の縮小（convergence））の主役である主としてEU域内において効力を有する会計基準の設定主体であるIASC（国際会計基準委員会（International Accounting Standards Committee, 1973年設立（本拠地ロンドン）、のち2001年IASB（国際会計基準審議会 International Accounting Standards Board）と改称、これに伴い公表される刊行物もIASからIFRSへと改称）も証券市場を監督する政府機関の国際団体であるIOSCO（証券監督者国際機構、International Organization of Securities Commissions（日本も1988年11月より大蔵省証券局（現金融庁）が普通会员として加盟）の支持表明を受け、IAS/IFRS（国際財務報告基準 International Financial Reporting Standards）を公表している。また米国における会計基準の設定主体であるFASB（（米国）財務会計基準審議会、Financial Accounting Standards Board）もSFAS（Statement of Financial Accounting Standards）を公表、さらには、我が国のASBJ（（日本）企業会計基準委員会、Accounting Standards Board of Japan）も「企業会計基準」を公表している。現在進行中のコンバージェンス（収斂）の潮流の潮目を確認する。

1) IAS/IFRS と SFAS とのコンバージェンス（ノーウォーク合意）

米国会計基準は、CAP（会計手続委員会（Committee on Accounting Procedure）1936年設立）からAPB（会計原則審議会（Accounting Principles Board）ジェニング声明を受け1959年設立）へと受け継がれ、さらに「ホイト委員会」の勧告を受け1973年にプライベート・セクターとしてのFASBによって設定されてきている。2002年9月にはFASBの本拠地コネチカット州ノーウォーク（Norwalk, Conn.）において開催されたIASBとの合同会議で、「質の高い（high quality）」収斂を目指した両基準の「互換性（compatibility）」を高めるための中・長期的統合に向けた覚書（MOU）「ノーウォーク合意（Norwalk Agreement）」が交わされた。次いで2005年4月にはSECが「ロードマップ」を公表した。ノーウォーク合意は2005年からEUが予定している域内の上場企業に対する強制適用を意識したものであり、主な内容として次の4つの項目が挙げられる⁽³⁾。

- ① 多様な差異を削除する目的で短期的収斂プロジェクトに着手する。
- ② 2005年1月現在で残されている両者の会計基準間の差異について、個別かつ同時にプロジェクトを開始し検討する。
- ③ 現在進行中の共同プロジェクトを継続する。
- ④ 解釈指針設定組織が相互に活動の調整を図ること。

上記の覚書の実行によって、両者の会計基準の中長期的国際的収斂（統合）の方向性は確定的となったといってもよく、その意味でノーウォーク合意の意義はきわめて大きいといえる。

なお、ノーウォーク合意の背景にはエンロン事件等を契機に会計不信を払拭するため FASB 会計基準に詳細な規定を置く「細則主義（rules-based approach）」から IASB 基準に見られるような原則的な基準を示す「原則主義（principles-based approach）」へ転換したいという基準設定方針の変更の思惑が影響したといわれている⁽⁴⁾。

2) IAS/IFRS と我が国「会計基準」とのコンバージェンス（東京合意）

ASBJ も、いわゆる会計ビッグバン以降、パブリック・セクターとしての企業会計審議会による会計基準（原則）設定主体から欧米と同様プライベートセクターの会計基準設定主体へと変容し、会計基準の開発にあたり「公正性」、「透明性」、「独立性」を基本理念に掲げ、国内の会社法、金融商品取引法等の制度改革への対応と高品質な会計基準への国際的コンバージェンスに対応すべく取り組んでいる。我が国の対応は、米国と同様に IFRS をそのまま採用（adoption）する方法はとらずコンバージェンスに向けた基準開発活動を行っている。

FASB・IASB の会計基準の調整（摺り合わせ）作業が進められるなか、我が国においても IFRS とのコンバージェンスの「加速化」に向け協議が行われた。2007年8月、IASB のデビッド・トウィーデー議長が来日し協議の後、2007年8月に2011年6月を履行期とする「会計基準のコンバージェンスの加速化に向けた取り組みへの合意」（東京合意、Tokyo Agreement）が公表された。この合意によって CESR（欧州証券規制当局委員会（Committee of European Securities Regulations）、2005年）による「同等性評価（equivalence assessment）」に関する IFRS と日本基準の重要な差異は2008年3月までに解消されることとなった。

合意した具体的対応策として、次の2点があげられる⁽⁵⁾。

- ① 欧米等の国外の基準との差異を可能な限り縮小する
- ② 欧米等の基準設定主体との密接な関係構築とコミュニケーションの強化による相互理解の深化

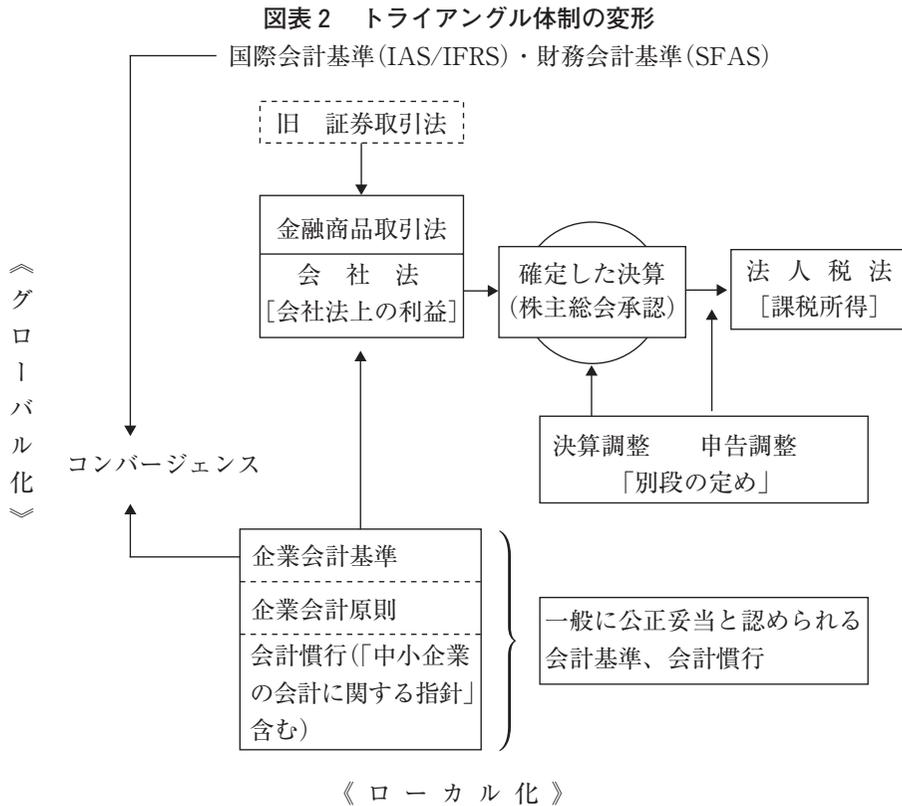
(3) 平松一夫編著 国際財務報告論 15p 中央経済社 2007年
ノーウォーク合意については山田辰巳 コンバージェンスに向けた IASB の動きについて「国際会計研究学会年報—2004年度」16～22p

(4) 橋本尚 国際会計基準の衝撃 104p 日本経済新聞出版社 2007年

(5) 中期運営方針の公表について—コンバージェンスの一層の進展・加速化を柱に— 逆瀬重郎 季刊「会計基準」第18号2007.9 税務研究会出版局

その結果、EUの同等性の評価基準はクリアされ、従来より問題とされていたいわゆるレジレント・クローズ（警句）の問題も解消されることとなった。

2. トライアングル体制と確定決算主義



法律制度と結びついたあるいは「法律制度に組み込まれた会計」を制度会計という。「制度会計」という用語がいつごろから使用されたか定かではないが、我が国の財務会計がそれまでの企業会計原則主導から商法主導に変わった昭和38（1963）年4月頃からといわれている⁽⁶⁾。企業会計を規制する法律としては、次に掲げる会社法、金融商品取引法、法人税法があり、それぞれの立法趣旨に沿った会計に関する法律が制定されている。平成17（2005）年に制定された会社法以前の法律上の構成は、まず商法が基本法として存在し、特別法として証券取引法が、またもう一方の特別法として確定決算主義を介した法人税法が結びつく形で会計計算に関する法制度が構築されていた。こうした法制度の構成は「トライアングル体制」と呼ばれていた。

(6) 中村忠編 財務会計と制度会計 5p 白桃書房 1994年

1) 企業会計と会社法・金融商品取引法との関連

平成18(2006)年の金融商品取引法の制定を契機として、法律上の役割分担が顕著となり会社法が株式会社の株主総会、取締役会、監査役会または委員会といった機関を通じたガバナンスの規律として「企業組織法」としての性格を強めたのに対し、金融商品取引法は会社法の想定する各機関を効率的に機能させ、必要とされる資金の調達メカニズムとしての金融商品(証券)市場における証券の発行及び流通の円滑化を図るための「証券市場法」としての役割を明確にした⁽⁷⁾。企業会計上の問題は企業組織法制上の問題領域というより、証券市場法における問題領域に属する。とりわけ上場企業等の公開会社にあつては資金調達のため証券の発行または流通に関与することから、近時、金融商品取引法が会社法より重視される傾向がみられる。従来は商法会計と証取法会計の差異を論ずることが当たり前であったが、会社法会計が金融商品取引法会計に全面的に歩み寄つたため、両者の差異はなくなつて⁽⁸⁾といわれている。その意味では会社法会計は大きな変革を行つたことになる⁽⁹⁾。

会社法431条(持分会社にあつては同法614条)において「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」に従ふべき旨及び会社計算規則3条においては「一般に公正妥当と認められる会計会計の基準」をしん酌すべき旨を、さらには金融商品取引法の委任規定である内閣府令の連結財務諸表規則1条においても「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」に従ふものとすると同様の規定を置いており多くの会計基準を共有している。

このように会社法は会計上の問題領域について総則的規定を置き、具体的指針については金融商品取引法に委譲し、さらに金融商品取引法はより具体的な会計基準設定を企業会計基準委員会に委ねるといった重層的構造となっている。では上記にいう「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準または慣行」の「企業会計の基準」および「企業会計の慣行」とは具体的にどのようなものを指すであろうか。

「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」とは企業会計において採用されるべき会計処理方法や解釈を成文化したものであり、以下のものが挙げられる⁽¹⁰⁾。

- ① 企業会計審議会が公表した企業会計の基準
- ② 企業会計基準委員会が開発した企業会計の基準および適用指針
- ③ 企業会計審議会および企業会計基準委員会の会計基準による委任を受けた日本公認会計士協会が公表した実務指針

また、「一般に公正妥当と認められるその他の(下線筆者)企業会計の慣行」には現在すでに行われている事実に限らず、慣行となることが確実な新しい合理的な会計処理方法を含み、例えば、日本公認会計士協会・日本税理士連合会・企業会計基準委員会・日本商工会議所の公表した「中小企業の会計に関する指針」(2005年)はその例とされる。

(7) 武田隆二 財務諸表論第11版 24~27p 中央経済社 2008年

(8) 郡谷大輔・和久友子・細川充・石井祐介 会社法の計算詳解 2006年 5p 中央経済社

(9) 岡村勝義 財務会計 140p 中央経済社 2007年

(10) 弥永真生 コメントール会社計算規則・改正商法施行規則 87~89p 商事法務 2006年

2) 企業会計と法人税法との関連

従来よりトライアングル体制のもとで証券取引法（金融商品取引法）、商法（会社法）及び法人税法間の調整が図られてきたが、今日企業会計の分野において会計基準のコンバージェンスが強調されるなか、政府税制調査会「法人課税小委員会報告」（平成8（1996）年11月）以来、昭和42（1967）年税制改正時に導入された「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準（以下「公正妥当処理基準」と略称）」（法人税法22条4項，以下法22④と略称）にもとづく法人税と企業会計との「調整の歴史」に転換期が訪れることとなる。法人税法は税収確保のためとする政策目標を掲げ、政策色を強め企業会計とは一定の距離を保つようになり、独自に「課税ベースを拡大しつつ、税率を引き下げる」といった税制改革を推し進め始めた。その結果、平成10（1998）年の税制改革では賞与引当金、製品保証引当金の廃止、さらには建物の償却方法としての定額法の強制、平成14（2002）年の税制改正では連結納税制度の創設、退職給与引当金の廃止、受取配当金の益金不算入割合の引き下げ（80%から50%）等が実施されている。このように税務会計の領域では「課税ベースの拡大の見直し」を理由とする各種引当金範囲の縮小・廃止を始めとして、連結納税制度の導入、企業再編税制の導入等といった税制改革の実行、他方、企業会計の領域においても「固定資産の減損会計基準」，「資産除去債務会計基準」の導入等企業会計と税務上の処理や取扱いについての乖離が大きくなってきているといわれる。

しかし金融のクロスボーダー化、その他財・サービスの取引活動におけるグローバル化、IT技術の発展に伴うコンピュータ処理の高度化・複雑化の進展により企業会計への依存割合も高まっている。例えば、売買目的有価証券の時価評価に関して、市場で取引のないものの評価については「合理的な方法により計算した金額」（法令（法人税法施行令，以下法令と略称する）119の13）によるとする例に見られるように、その具体的計算は金融商品会計基準の実務指針と同様の処理を踏襲する等企業会計に依存せざるを得ない局面が増えている⁽¹¹⁾。

こうした現象は時にトライアングル体制の軽視あるいは「崩壊」等と表現されることもある。これは金融商品取引法の基礎にある企業会計基準と会社法の委任省令である会社計算規則との間に、従来以上の歩み寄りが見られたため生じた歪みの結果ではないだろうか。近年の税制改正をみても金融商品の評価損やリース資産の取扱い等企業会計基準に依存している部分もあるが、時に企業会計と税務会計上の取扱いに乖離もしくは対立が生じているようである。国際的会計基準のコンバージェンスの余波の影響を受けた国内版コンバージェンスの局面とみても差し支えないであろう。

現在の法人税の下では、法人の課税所得は「益金」の額から「損金」の額を控除した金額（法22①）とされ、企業会計の利益計算構造の「収益」から「費用」を差し引いて求めた「利益」と同様の差額概念として捉えている。益金の額または損金の額の内容については法人税法第22条2項及び3条に示されており、原則として会計処理基準や解釈については「公正妥当処理基準」（法22④）によるが、税法固有の部分については「別段の定め」が設けられている。「公正妥当処理基準」は昭和42（1967）年

(11) 成道秀雄「企業会計と法人税法との関係の方向」企業会計 MARCH 2009 VOL.61 NO.3 83～84p

に税制（法人税）の簡素化の一環として導入されたもので、企業会計準拠主義を意味している⁽¹²⁾。「別段の定め」は、法人税法本法のみならず特別法である租税特別措置法等（本法及び措置法の施行令、施行規則、通達等も含む）に規定された内容を指すが、別段の定めは「課税の公平」を目指すのはもちろんのこと、経済・社会政策等を反映した租税政策的要請または徴税技術上の観点等も加味され、具体的には、法人税法別表4「所得の金額の計算に関する明細書」を通じ加算、減算といった調整計算が行われる。

課税所得の算定は、企業会計上の利益計算に対して「2次的な修正計算」として位置づけられるが、税法独自の目的ないし立場から「別段の定め」を設け、企業会計（会社法）上の利益に修正を加え、最終的に課税所得が導出される構造をもつ。すなわち、法人の課税所得は「公正妥当処理基準」に準拠した「会社法上の決算利益」に、第2次的修正を加えて算定されることとなる⁽¹³⁾。「別段の定め」について、法人税法第22条第4項の「公正妥当処理基準」との関連で見ると、企業会計上も当然と考える会計処理を法人税法で確認したに過ぎない、いわゆる「確認的規定」をどう考えるべきかについて、公正妥当処理基準と同一のことを二重に規定する確定的規定としての「別段の定め」は不要であるとする不要説と、確認的規定の必要性を認めた上で「別段の定め」は税法固有の要請から会計処理を明確にしたものとする必要説がある⁽¹⁴⁾が通説は後者であろう。

今日の企業会計は、伝統的な取得原価主義・収益費用アプローチによる利益測定から、時価評価主義・資産負債アプローチによる投資意思決定情報提供へとシフトしつつあるといわれている⁽¹⁵⁾。企業会計基準のコンバージェンスにより企業会計上の利益に変更が生じた場合、「公正妥当処理基準」に従う旨の規定があることから、生じた利益測定の変化に対する検証、またそこから生じた企業会計上の利益と課税所得との差異について、通常、課税所得の決定要素とされる「所得概念」、租税政策の基礎となる「租税原則」⁽¹⁶⁾及び「法人税の課税根拠」等に対する検証を行うと同時に、企業会計基準の変更を税務会計上も容認するかの検討も必要であろう⁽¹⁷⁾。

(12) 末永英男 法人税法会計論 25p 中央経済社 2007年 品川芳宣「企業会計基準のコンバージェンスと法人税法の論点」企業会計 APRIL 2009 VOL.61 NO.4 7p 法人税法第22条4項の「公正妥当処理基準」の立法化理由について、「税務処理の簡便性を図って納税（徴税）コストを最小にしようとする租税政策の一端である」とする見解が見られる。

(13) 清水勇 税務会計の基礎理論 42～43p 中央経済社 昭和62（1987）年

(14) 末永英男 法人税法会計論 41p 中央経済社 2007年

(15) 石川純治 変貌する現代会計 73p 日本評論社 2008年

収益・費用中心観及び資産・負債中心観という用語は、アメリカの会計基準設定機関である財務会計基準審議会（FASB）が討議資料「財務会計及び財務報告のための概念フレームワーク」（1976年）において始めて用いたとされている。

FASB Discussion Memorandum, An analysis of issues related to Conceptual Framework for Financial Accounting and Reporting: Elements of Financial Statements and Their Measurement, 1976（津守常弘監訳「FASB財務会計の概念フレームワーク」4～5, 53～77p 中央経済社）

(16) 租税原則論については、井藤半彌 財政学総論 207, 218～236p 千倉書房 昭和45（1970）年に詳しい。

(17) 品川芳宣 前掲書 APRIL 2009 VOL.61 NO.4 6～8p

3. 確定決算主義の存在意義

課税所得の計算方法には次の3つの方法がある。1つは、納税者の自主性を尊重し、商事貸借対照表に計上される利益をそのまま課税の基礎として課税所得を計算する方法、2つ目は、一番目の方法とは逆に、商事貸借対照表上の利益計算を度外視し、税法独自の規定により自己完結的に課税所得を計算する方法、3つ目は、商事貸借対照表により計算される利益を基礎とし、税法上の計算規定を考慮しつつ、課税所得を計算する方法である⁽¹⁸⁾。三番目の方法は一番目の方法と二番目の方法の折衷的方法であるが、我が国をはじめ、計算規定の考慮に対する程度に差はあるものの多くの国々においても採用されている。

確定決算基準の具体的内容は、法人税法第74条1号における「内国法人は、各事業年度終了の日の翌日から2月以内に、税務署長に対し、確定した決算（下線筆者）に基づき、課税標準である所得金額（または欠損金額）、税額等を記載した（下線筆者加筆）申告書を提出しなければならない」とする規定を指すが、この場合の「確定した決算」とは、「法人がその決算に基づく計算書類につき株主総会の承認、総社員の同意その他の手続きによる承認を経た後、その承認を受けた決算に係る利益に基づいて税法の規定により所得の金額の計算を行い、その所得の金額及び当該利益と当該所得の各金額の差異を申告書において表現すること」を意味する⁽¹⁹⁾。

確定決算主義を採用する理由としては、次の4つの点が上げられる⁽²⁰⁾。

- ① 妥当性…確定した決算利益に必要とされる税法目的に応じた修正を行うことに妥当性を見出すことができること
- ② 簡便性…税法も修正する箇所だけ規定すればよいため簡便であること
- ③ 容易性…内部取引の確定が容易になること
- ④ 所得水準の維持…申告調整方式のみだと、決算利益より課税所得を減少させる傾向があるが、確定決算主義を採用するとその傾向を阻止することができるため結果として所得水準の維持に役立てることが可能であること

たいていの論者は②簡便性と④所得水準の維持（または税収の維持）を理由として挙げる場合が多い。

(18) 品川芳宣 前掲書 7 p

(19) 旧法人税通達昭和40年直審（法84 [10] (1)）

(20) 牛牟田勲 新版法人税法詳説 36～37 p 中央経済社 平成2（1990）年

注16以外にも確定決算基準主義の存在価値ないし根拠については、次のような見解が見られる。（齋藤真哉 減損会計の税務論点 129 p 中央経済社）

1つには、「商法（私法領域）と税法（公法領域）のうちその法律上の性格は異なるが、その適用される対象が同一であるというところから、商法は税法に対して基本法的性格を帯びている」（武田隆二「平成14年版 法人税法精説」40 p 森山書店）として法理論と、「確定決算主義を建前としている税法の体系の中に政策立法に投げ入れることにより、租税政策効果を促進する効果が生じる。」（武田隆二 同上 41 p）という政策論の両面から根拠づける見解、さらには、「二度手間を省くという実際的な理由が存在すると考えるべきである。法人税法22条4項が、税制簡素化に関する税制調査会の作業をもとに成立したことは、このことを端的に物語るものといえよう」（中里実 キャッシュフローリスク・課税 192 p 有斐閣）とし社会的コストの軽減にその根拠を見出そうとする見解等が存在する。

もっとも、確定決算主義を採用する場合に求められる「損金経理」のような税法上の要件による規制は不要であると主張する側からは、逆基準性の排除ということで確定決算主義の廃止（又は要件緩和）を求めることになるが、会計基準のコンバージェンスによる企業会計上の利益計算の変更は、確定決算主義のあり方にも影響を及ぼすことになるので、確定決算主義の持つ機能を十分認識した上で、その是非が慎重に検討されるべきであろう。なお、損金経理とは「法人がその確定した決算において費用又は損失として経理することをいう。」（法2，二五）また逆基準性とは税務上の処理が企業会計上の処理に影響を及ぼし、本来会計が提供する情報の質を歪めるという実務慣行をいう。

既述のように法人税法の課税所得の決定については、所得概念を前提とし、租税政策の合理性を吟味し、かつ会社法上の利益計算と有機的結合性を重視している確定決算主義のもつ機能に適合させるのが本来の姿であろう。利益概念が「収益・費用中心観 (revenue and expense view)」から「資産・負債中心観 (asset and liability view)」へシフトしつつあるといわれている企業の利益観の変化のもと、会計基準のコンバージェンスが進展し、企業会計上の利益計算に修正が加えられる事態が生じたとしても、税法上の課税所得計算について直ちに連動して修正を加える必要はないともいえるが、事態を放置し続けるのも問題であろう。その意味では確定決算主義のもつ意義ないし機能を再検討する段階にきているように思える。

固定資産に関していえば、平成19（2007）年の法人税法改正において新定率法が創設されている。定額法の償却率に250%を乗じた率を定率法の償却率として採用した。この償却率が企業会計上の減価償却費計算に影響を及ぼしており、確定決算基準のあり方にも悪影響を及ぼしているという見方もある。さらには、法人税法が会計基準コンバージェンスの一環としての固定資産に係る他の「固定資産の減損に係る会計基準」また「資産除去債務に関する会計基準」についてもどう対処すべきかの問題も提起しているといえよう。

Ⅲ 新定率法の導入の経過とその効果

1. 企業会計上の減価償却

平成19（2007）年に導入された新定率法の説明に入る前に、確定決算の基礎となる企業会計上の減価償却について概観しておく。固定資産は企業内において営業活動の手段として長期にわたり使用されるので使用性ないし長期性資産とも言われるが、適正な期間損益計算を行うためには償却計算を必要とする。通常、固定資産に対しては当該取得原価（価額）を一定の償却方法によって、当該資産の使用期間に割り当て効用の費消分 (expired usefulness) を費用化することになる。この手続きを減価償却 (depreciation, die Abschreibung) という。減価償却は費用配分の手続きであり、資産評価の手続きとは異なる。減価を想定しない土地等特殊な資産を除けば、償却性資産 (depreciable assets) であるともいえる。

減価償却について企業会計原則では次のように述べている。「貸借対照表に記載する資産の価額は、原則として、当該資産の取得原価を基礎として計上しなければならない。

資産の取得原価は、資産の種類に応じた費用配分の原則によって、各事業年度に配分しなければならない。有形固定資産は、当該資産の耐用年数にわたり、定額法、定率法等の一定の減価償却の方法によって、…その取得原価を各事業年度に配分しなければならない。」（企業会計原則第三，五）IASにおいても「減価償却とは、資産の償却可能価額を定期的に耐用年数にわたって配分することをいう（IAS，16定義）」と同様の定義している。さらには減価償却の目的については、「適正な費用配分を行うことによって、毎期の損益計算を正確ならしめることである。このためには、減価償却は所定の減価償却方法に従い、計画的、規則的に実施されなければならない。利益に及ぼす影響を顧慮して減価償却費を任意に増減することは、右（上）（下線筆者）に述べた正規の減価償却に反するとともに、損益計算をゆがめるものであり、是認し得ないところである（連続意見書第三（同第一，二）。）」と述べ、また費用配分基準と減価原因については「固定資産の取得原価から残存価額を控除した額すなわち減価償却総額は、期間又は生産高（利用高）のいずれかを基準として配分される。およそ固定資産は…物質的原因又は機能的原因によって減価し早晚廃棄更新されなければならない。…物質的減価は、摩滅損耗を原因とするものであり、機能的減価は、物質的には未だ使用に耐えるが、外的事情により固定資産が陳腐化し、あるいは不適応化したことを原因とするものである（同第一，五）。」と述べている。

2. 減価償却計算方法

減価償却計算を行う場合、i) 取得原価、ii) 耐用年数、ii) 残存価額 の3つの計算要素が必要である。ペイトン・リトルトンの「会社会計基準序説」では、これら3要素はすべて見積り（estimation）に依存するが、特に耐用年数については、環境、経験から得られたデータと知的作業としての将来予測を含めた包括的検証（comprehensive examination）に基づかなければならないという⁽²¹⁾。さらに、シュマーレンバッハの「動的貸借対照表論」では「慎重の原則」（Der Grundsatz der Vorsicht）を要求し、この原則は単に耐用年数（Lebensdauer）の見積りのみならず、厳格な残存価値（Restwerts）の見積りも要求している⁽²²⁾。慎重性を欠く耐用年数の見積りは過大利益の計上につながり、過小に計算された利益より経営リスクを高めるからとし、さらに損傷による耐用年数が短縮する場合にもそのリスクも見積る必要があると述べている⁽²³⁾。

i) 取得原価（acquisition cost）

償却の基礎となる金額で、当該固定資産の取得価額

ii) 耐用年数（estimated service life）

当該固定資産の使用可能期間。

耐用年数は固定資産の物質的減価（physical depreciation）及び機能的減価（functional depreciation）を考慮して決定しなければならない。物質的減価は利用や時の経過による固定資産の摩滅損耗（wear and tear）を原因とする減価であり、他方、

(21) ペイトン・リトルトン 会社会計基準序説 中島省吾訳 136p 昭和49（1974）年

(22) シュマーレンバッハ 十二版動的貸借対照表論 土岐政蔵訳 84～86p 森山書店 昭和50（1975）年

(23) 藤田啓司 現代資産会計論 56p 中央経済社 平成17（2005）年

機能的減価は、物質的には未だ使用可能な状態ではあるが、新機械・新技術の発明・出現によって現在使用中の固定資産に陳腐化（obsolescence）が生じる減価をいい、または製造方法の変化等によって使用中の機械が不適応化（inadequacy）することから生じる減価をいう。シュマーレンバッハは前掲著の「耐用年数に影響する諸事情」の項目において、考慮すべき事由として減耗（Die Abnutzung）、自然の損耗（Der natürliche Verschleiss）、損傷（Beschädigung）、発明（Erfindungen）・流行の変化（Modewechsel）及びその他の影響による陳腐化（Veralteten）等を例として挙げている⁽²⁴⁾。今後における耐用年数の決定に際しては、機能的減価の重要性を認め、過去の統計資料を基礎とし、これに将来の趨勢を加味してできるだけ合理的に機能的減価の発生を予測することが要求される（連続意見書第三（第一、八））。

iii) 残存価額（residual or salvage value）

残存価額は、当該固定資産の耐用年数到来時において予想される当該資産の売却価格または利用価格をいう。この場合、解体、撤去、処分等のために費用を要するときは、これを売却価格または利用価格から控除した額をもって残存価額とする（連続意見書第三（第一、四））。

「ただし、有形固定資産の減価償却はこれまで取得原価の範囲内で行われてきたこともあり、残存価額がマイナス（負の値）になるような処理は想定されず、資産除去債務の負債計上処理は（下線筆者加筆）実際に適用されてきてはいなかった（資産除去債務に関する会計基準⁽³¹⁾）」が今日環境問題、公害問題に関連し資産の解体撤去、プラント廃棄除却に係る費用について債務として認識し、同額を資産化する「資産負債両建処理」を採用し、国際的会計コンバージェンス作業のなか IASB（16par.6,18）と同様の処理を行うこととなった。

iv) 減価償却方法

減価償却の方法には次のようなものがある。（企業会計原則注解20及び連続意見書第三、六1の例示）

- 1) 定額法、2) 定率法、3) 級数法、4) 生産高比例法、5) 償却基金法

3. 新減価償却方法

平成19（2007）年当時の安部内閣の基本方針である「経済成長なくして日本の未来なし」のスローガンの下、「国際的イコール・フットイングを確保する」ため、平成19年度税制改正において減価償却制度の抜本的見直しが行われた。減価償却は明治後期には税務上の取扱いにおいて旧商法26条による時価評価減として位置づけられ、評価減と密接な関連をもち、船舶の規則的評価減の代用として認められ始めた。減価償却が明確にされたのは、大正7（1917）年7月の税法上の「堪久年数の内規（通達）」（主秘第177号）の制定においてであり、昭和23（1948）年の「法人税法施行細則」（第7条）による減価償却関係規定細則へと引き継がれ⁽²⁵⁾、昭和39年には大きな改正が行われた。昭和

⁽²⁴⁾ シュマーレンバッハ 前掲書 96～99 p

⁽²⁵⁾ 武昌昌輔 コメントール法人税法 2 1740, 1752～1753 p 第一法規 牛牟田勲 前掲書 136 p

39年度税制改正要綱では「開放経済への移行に備えて、企業内部留保の充実と設備の更新に資するため、機械設備を中心に、固定資産の耐用年数を平均15%程度短縮する。なお、有形固定資産について、取得価額の5%（現行：10%）に達するまで償却を認めることとする等、減価償却制度について改善を図る」とした。

この時以来、償却可能限度額は取得価額の5%（昭和39年度税制改正以前は10%）とされたが、定率法の償却率及び定額法の償却限度額を算定する場合の残存価額は、従来の10%のままとされた。その理由については、税法上、償却可能限度額（95%）の制度が導入されたのは昭和39年度税制改正においてであるが、導入理由として「本来ならば、残存価額を取得価額の10%相当額から5%相当額に改めてしまえば、簡単であるが、それが行われなかったのは、次のような事情によるものである。すなわち、諸外国の税法で認めている企業が合理的に見積った残存価額に比べると、我が国の有形固定資産の一律10%の残存価額は、概算としても高すぎる。しかし、残存価額を5%にすると、定額法の限度は耐用年数10年で $90/10=9.0$ から $95/10=9.5$ と5%強の増加に過ぎないが、定率法の償却率は $1 - \sqrt[10]{\frac{10}{100}}$ （= 0.206筆者計算）から $1 - \sqrt[10]{\frac{5}{100}}$ （= 0.259筆者計算）に変わり、償却限度額は約30%（26%筆者計算）の増加となる。すなわち、この定率法の償却率の改定で、当時で4,000億円程度、税率3%引下げと同じ減収が生ずることが試算された。そこで、残存価額が高すぎるという批判に応え、しかも減収額を小さいものにするため、残存価額（10%）と償却可能限度額（95%）に二重の制度が設けられたのである。」⁽²⁶⁾との意見が述べられているが筆者の試算では、償却限度額は上記の試算と異なっている。

平成19年度税制調査会の「平成19年度の税制改正に関する答申」（平成18.12.1）において、「減価償却制度は、償却資産の使用期間にわたって費用と収益を対応させるものであるが、国際的な競争条件を揃え、競争上のハンディキャップをなくす（下線筆者）ことが重要である。このため、主要国では設けておらず、合理的な説明が困難な償却限度額（取得価額の95%）については、これを撤廃すべきである。また、設備投資を促進（下線筆者）し、生産手段の新陳代謝を加速する観点から、新規取得資産については法定耐用年数内に取得価額全額を償却できるよう制度を見直し、残存価額（10%）を廃止するとともに、償却率についても国際的に遜色のない水準に設定（下線筆者）すべきである。」との答申を行った。

すなわち、平成19年度税制改正における主な改正点は次の3点である。

- (1) 取得価額の10%相当額とする減価償却資産の残存価額を廃止（備忘価額は1円）し、定率法の償却率について定額法の償却率（1/N）の2.5倍とする「新定率法」を創設する
- (2) 取得価額の95%までとする「償却可能限度額」を廃止する
- (3) 法定耐用年数の見直しについては、とりわけ技術進歩の著しいIT分野の3設備の法定耐用年数を短縮する
 - i フラットパネルディスプレイ製造設備（10年から5年に短縮）

(26) 牛牟田勲 前掲書 147～148 p

- ii フラットパネル用フィルム材料製造設備（同上）
- iii 半導体用フォトレジスト製造設備（8年から5年に）

引き続き平成20年度税制改正では「法定耐用年数の見直し」が行われ、「減価償却資産の耐用年数等に関する省令」（以下、法定耐用年数省令という）別表2「機械及び装置」の耐用年数が旧390区分から日本標準産業分類における中区分を基本とした55区分へと簡素化した。この区分の簡素化によって業種ごと48区分（米国）、韓国26区分（韓国）と比較しても大差がなくなり、国際競争力の強化を目指すという租税政策面での目標は達成されたとみてよいのではないかと。別表2以外でも、別表7「農業用減価償却資産」が別表1「建物、構築物、車両、器具・備品等」に吸収されるほか、別表5「汚染処理用の減価償却資産」と別表6「ばい煙処理用の減価償却資産」が統合され「公害防止用減価償却資産」に関する新たな別表（（新）別表5）となった。また新法定耐用年数については平成20（2008）年4月1日以後開始する事業年度から適用されることとなった。

具体的計算方法

平成19（2007）年4月1日以後に取得する減価償却資産については新たに加わった償却方法の中から選定することとなった（法令48の2，55）。従来の方法に変更が加わったのは、定額法及び定率法である。法令改正後の償却方法はそれぞれ「新定額法」、「新定率法」と呼ばれる。両者と比較してみると次のようになる。

	[企業会計上]		[税務会計上]
定額法	$D_s = (C - S) / N$	新定額法	${}_n D_s = C / N$
定率法	$D_d = B \cdot r$	新定率法	${}_n D_d = B \cdot R$
	$r = 1 - \sqrt[N]{\frac{S}{C}}$		$R = 2.5 \times 1 / N$

記号 C：取得原価 S：残存価額 N：耐用年数 B：帳簿価額（未償却残高）
r：旧定率法の償却率 R：新定率法の償却率

税制改正では、残存価額をゼロとしたため、企業会計上の定率法では $r = 1$ となり、即時償却状態となり事実上償却計算は無意味となる。

この新定率法を法人税法施行令では次のように定義している。すなわち「定率法 当該減価償却資産の取得価額（…略…）に償却費が毎年一定の割合で減減するように当該資産の耐用年数に応じた償却率を乗じて計算した金額（当該計算した金額が償却保証額に満たない（下線筆者）場合は、改定取得価額にその償却費がその後毎年同一になるように当該資産の耐用年数に応じた改定償却率を乗じて計算した金額）を各事業年度の償却限度額として償却する方法をいう（法令48の2①二）。」と規定している。上記施行令中の筆者下線部分の「当該計算した金額」とは新定率法で計算された減価償却費額を意味し、「償却保証額に満たない場合」の償却保証額とは、減価償却資産に耐用年数に応じた保証率を乗じて算出された金額をいう。すなわち、新定率法による減価償却費 < 償

却保証額 = 取得価額 × 保証率 になった場合

改定取得価額 × 改定償却率 = 減価償却費…毎期一定 → 定額法

耐用年数期間の前半は逓減法、後半は均等法という混合タイプの減価償却方法である。

その意味では、この償却方法は理論的又は純粹 (pure) な逓減償却法とはいえないが、米国の200%定率法 (ダブル・ディクリイニング・バランス法) に類似した逓減法に属する方法であるとはいえる。また、新定率法では耐用年数が2年の場合 $1/2 \text{年} \times 2.5 = 1.25$ (実際は1と修正が加えられてはいるが) となり名ばかりの逓減法のように思える。国際競争力強化、投資促進といった租税政策の面においては妥当性を有するが、これを企業会計上も採用する姿勢はいかがなものかと思う。

呼称についても、250%定率法などと呼んでいるが、むしろ250%償却法 (250% of the straight-line rate) (下線筆者) と呼称するの方が適切なのではないだろうか。図表3に見るように新定率法を採用した場合の償却率と従来の理論的定率法計算式の $\sqrt{\text{内残存率}}5\%$ とした場合の償却率はあまり変わらないように思われる。にもかかわらず新定率法を導入する意味はどこにあるのだろうか。むしろ従来の定率法の償却率の方が残存価額がゼロを除けば耐用年数の見積りや残存価額の予測変化に対しても柔軟に対応でき優れているのではないかと考えられる。

図表3 償却率比較

償却方法(償却率) \ 年数	5年	10年	20年	40年
定額法 新 $1/N$	20%	10%	5%	3%
定率法 新 $R = 2.5 \times 1/N$	50%	25%	13%	6%
旧 $r = 1 - \sqrt[N]{\frac{S}{C}}$				
$\sqrt{\text{内}} 5\%$	45%	26%	14%	7%
同じ 10%	37%	21%	11%	6%

%小数未満四捨五入

導入が決定された以上、企業会計においても採用されることとなるので、法人税法の容認する新定率法を企業会計上採用することをどのように位置づけるかも検討する必要があると思われる。日本公認会計士協会は平成19年税制改正に伴い、減価償却に関する新たな実務指針として平成19(2007)年4月、「減価償却に関する当面の監査上の取扱い」(監査・保証実務委員会報告第81号)を公表、と同時に、従来の「減価償却に関する会計処理及び監査上の取扱い」(監査第一委員会報告第3号)を廃止した。その内容は平成19年税制改正後に選択しうる減価償却方法の変更等に対する監査上の取扱いについて述べたものである。その内容は概略次のようなものである。

I 新規取得資産についての扱い

① 法令等の改正に伴う変更にした会計方針の変更の例

既存資産に旧定率法（又は旧定額法）を採用していた場合に、新規取得資産については新定率法（又は新定額法（ ）は同順）を採用する場合

この場合は同一種類・同一用途の減価償却資産について、「類似」の減価償却方法を採用するものと認められめるため、正当な理由に該当する「法令等の改正に伴う変更にした会計方針の変更」として取り扱われる。

② 上記以外の会計方針の変更理由の例

既存資産に旧定率法（又は旧定額法）を採用していた場合に、新規取得資産について新定額法（又は新定率法（ ）内同順）を採用する場合

この場合は、減価償却方法に類似性が認められないため、監査上、「会計方針の変更」として取り扱われるが、単に法人税法の改正を理由とするだけでは正当な理由に該当しないため、変更理由の合理性及び適時性に留意する必要がある。

なお、新規取得資産について従来の償却方法を踏襲（継続）した場合は、会計方針の変更には当たらない。（既存資産についての取扱いは省略する）

我が国における減価償却の実務は、財務省令（旧大蔵省令第15号）「減価償却資産の耐用年数等に関する省令（（略称）耐用年数省令）」（別表1～9）」に大きく依存しており、いわゆる「商事貸借対照表基準性の原則」によって、確定した決算に基づき計上された金額を限度として損金算入が認められる⁽²⁷⁾。減価償却費は税法上損金経理を要件とし「その償却費として損金経理をした金額」のうち償却限度額に達するまでの金額が、損金の額に算入される（法31①）。ここにいう「損金経理」とは、前にも述べたが「法人が、その確定した決算において費用または損金として経理することをいう」（法2二五）。ドイツ所得税法5条1項（Einkommensteuergesetz: EStG 5 (1)）にも商事貸借対照表（会社法の規定に従って作成される貸借対照表）に基づいて税務貸借対照表（税法上の貸借対照表）は作成されるべきであるとする「商事貸借対照表の税務貸借対照表に対する基準性の原則（die Maßgeblichkeitsprinzip des Handelsbilanzrechts für die Steuerbilanz）」の規定があり、これを「基準性の原則」というが、反対に、商事貸借対照表よりも税務貸借対照表の作成が優先的に考慮されているという会計実務現実の姿を表現したものを「逆基準性（die umgekehrten maßgeblichkeit）」という。ドイツにおける「基準性の原則」は、日本における「確定決算基準」に相当する⁽²⁸⁾といわれている。

減価償却実務においては、企業間の課税の公平等といった本来課税目的から定められた「法定耐用年数」が、事実上「制度会計上」の法定耐用年数と化しており⁽²⁹⁾、こうした税務処理を基準とした処理方法は時に「逆基準性」と表現される場合がある。逆基準性は会計情報を歪めるマイナス効果だけで評価すべきではない。企業会計上の判断は必ずしも税務会計上通用しないため、自主的に個別判断するインセンティブが働かないことに起因したものであるが、画一的な法定耐用年数は見積りの手間を省き、利益操作を防ぐプラス効果もある⁽³⁰⁾とする見解がないわけではない。

(27) 牛牟田勲 前掲書 138p

しかし、企業会計上の固定資産の耐用年数や残存価額の見積りについては「耐用年数の適用、変更及び表示の取扱い」（昭和54年日本公認会計士協会監査委員会）における「取扱注意喚起」や「税法上の減価償却に対する要望」（連続意見書第三，第三，二）に見られるように、残存価額については「個々の資産によって異なる場合があるから、…一律に定めず個々の資産の特殊性を考慮して実情に即して」予測し、さらには耐用年数の見積りに関しても、「もともと固定資産は操業度の大小，技術水準，修繕維持の程度等のいかんによって耐用年数を異にするものであるから，標準耐用年数表を発表し…法人の自主的判断を認めることが望ましい」とする記述に見られるように企業の使用状況や特殊事情等を勘案し，個別に判断すべきものである。因みに上記「注意喚起（取扱い）」は① 耐用年数は企業が独自に決定し適用しなければならない。② 耐用年数の変更は継続性の変更に該当しないものとする。③ 耐用年数の変更は財務諸表に注記するものとする。の3点を指す。

IV 終わりに

今回の税法上の新定率法を企業会計上においても減価償却法として採用することは，新定率法を確定決算基準主義の枠内における償却方法として位置づけ，法定耐用年数採用により耐用年数見積りの手間を省き，また画一的処理を行い，その画一的処理によって利益操作防止が可能となるといったメリットを享受できる反面，投資家に対する意思決定情報または株主や債権者に対する利益情報を歪めてしまうデメリットの可能性も否めない。また上記処理法の採用は「逆基準性」に該当する。投資意思決定，株主・債権者間の利害調整目的や課税の公平といった目的の異なるものをそのまま採用することは好ましい態度とはいえないと考える。従来より企業は当該固定資産の耐用年数決定について「機能的減価の重要性を認め，過去の統計資料を基礎とし，これに将来の趨勢を加味してできるだけ合理的に機能的減価の発生を予測」（連続意見書第三，八）し，決定することが求められていたし，産業界にもこうした考えが広まってきている。戦後の米国の制度を模範として導

(28) 「会計制度の国際対応を巡る論点」中の「用語解説」73p 企業会計 MARCH 2009 Vol.61 NO.3 中央経済社

確定決算基準の原則と確定決算主義の意義の相違について「この両者は，ときとしては，同義と考えられてきているが，正確にはまったく別のものである。「確定決算主義」は，法人税の申告納税は企業の商事法上の確定した決算である計算書類を基礎に行うべきであるという要請である（根拠は法74 I）。これに対し，「確定決算基準の原則」は，企業の確定決算において行われた計算内容を「基準」とし，「前提」として課税所得の計算をするという原則である。課税所得の計算上，企業に選択適用の余地が与えられている会計事項について，いかなる選択をしたかについて，企業が行った行動を客観的に判断する際の指標であるとする考え方である。それは，確定決算において，「損金経理」をすることを要件としている。」とする見解がある。富岡幸雄 税務会計学講義 80p 中央経済社 2008年

(29) 藤田敬司 前掲書 57p

「制度会計の法定耐用年数」について「2003年10月，企業会計基準委員会（ASB）は減価償却制度の見直しプロジェクトを開始した。その事前調査から，英・米・独・仏・豪州・カナダ・スイス・韓国の8カ国では，会計基準レベルの概念的な規定はあるが，わが国「耐用年数省令」のような実務指針や詳細なガイダンスは存在しないとの結論を得た」との注が付されている。

(30) 藤田敬司 前掲書 57p

入した企業会計原則導入当時の「会計慣行の強制的培養」⁽³¹⁾の時期は過ぎ、コンピューター等の利用により過去の統計資料に基づいて耐用年数の見積りや残存価額の予測の精度を高めることが可能な時代となっている。従来型の定率法の計算式 $D_d = B \times r$ (但し、 $r = 1 - \sqrt[N]{\frac{S}{C}}$, B: 未償却残高) 見てもわかるように、見積り要素である変数は耐用年数 (N) と残存価額 (S) の2つ (取得価額 C は独立した第三者との取引対価 (arm's length transaction) であるから確定値とする) であるが、確定すれば今日のコンピューターや関数電卓等を利用すれば簡単に算定できる。不可能なのは $S = 0$ の場合で、この場合だけは法人税法の認める新定率法のような算式に頼らざるを得ないが、従来からこのような残存価額がゼロと予想される場合に備えた償却方法の例示がなされていなかった上、耐用年数や残存価額の決定についても企業独自の合理的見積りに拠らず、「制度上」の法定耐用年数・残存価額に安易に依存してきた経緯がある。「級数法」の例示などは法人税法等の税法上では減価償却方法として認められないにもかかわらず、企業会計原則注解20等の例示としては存在していた。200%償却法等として企業会計上の減価償却方法の一例として従来より例示がなされているべきではなかったろうか。

減価償却問題については「減損会計基準意見書」と同様伝統的取得主義の枠内でもう一度見直し整理した上で、今日の会計基準コンバージェンスを考慮しつつ、問題解決の糸口を探ることが必要なのではないだろうか。

但し、投資の意思決定有用性情報に優位性を見出す公開会社等の場合にあっては、上記のように結論付けてよいと考えるが、課税目的を重視する (または投資の意思決定情報提供を重視しない) 中小企業にあっては法による「画一的」耐用年数の見積りはその「手間を省ける」または「利益操作の防止」といったメリットは大きいと考えられるので、公開会社・非公開会社といった会社別の法律規制を行い、非公開会社法と法人税法と連係した法律構成を構築するとか、連結財務諸表についてはIFRSを適用し、個別財務諸表については我が国の会計基準 (そのもとで法人税法と連係を図る) を適用するといったいわゆる「連単分離」を模索するのも一方法ではなかろうか。

参考文献

1. 国際会計基準書 2001 同文館
2. GAAP 2009 Barry J. Epstein, Ralf Nach, Steven M. Bragg Wiley
3. IFRS 2009 Henning Zülch, Matthias Hendler Wiley
4. Globalisation of Accounting Standards Jayne M. Godfrey, Keryn Chalmers Edward Elger
5. Eldon S. Hendriksen Michael F. Van Breda Accounting Theory Fifth Edition Irwin
6. Kieso & Weygant Intermediate Accounting 8th Wiley
7. 武田昌輔編著 コメントール法人税法 第一法規

(31) 橋本尚 2009国際会計基準の衝撃 40 p 日本経済新聞出版社 2007年

8. 武田隆二 財務諸表論第11版 中央経済社 2008年
9. 広瀬義州 財務会計第7版 中央経済社 2007年
10. 醍醐聰 会計学講義 東京大学出版会 2001年
11. 飯野利夫 財務会計論 同文館 平成3年
12. 山榎忠恕・寫村剛雄 体系財務諸表理論編 税務経理協会 昭和50年
13. 藤田敬司 現代資産会計論 中央経済社 平成17(2005)年
14. 石川純治 変貌する現代会計 日本評論社 2008年
15. 武田隆二 中小会社の会計 中央経済社 平成15(2003)年
16. 金子宏 租税法 第三版 弘文堂 平成3(1991)年
17. 末永英男 法人税法会計論 中央経済社 2007年
18. 牛牟田勲 新版法人税法詳説 中央経済社 平成2(1990)年
19. 齋藤真哉 減損会計の税務論点 中央経済社 2007年
20. 富岡幸雄 税務会計学講義 中央経済社 2008年
21. 武田隆二 法人税法精説 平成14年版 森山書店 2002年
22. 渡辺淑夫 法人税法平成20年度版 中央経済社 2008年
23. 河野惟隆 法人税法減価償却の新解釈 税務経理協会 平成14(2002)年
24. ハツ尾順一 新減価償却制度と改正耐用年数の実務 清文社 2008年
25. 橋本尚 2009年国際会計基準の衝撃 日本経済新聞出版社 2007年

〔抄 録〕

2008年9月の米国リーマンブラザーズ経営破綻以降、金融不安は実態経済にも影響を及ぼし世界同時不況の様相を呈している。透明性の高い時価会計を標榜する米国さらにはEU、日本においても金融商品会計基準の変更を余儀なくされている。IFRSのデュープロセスに対する懸念と時価会計の有用性が問われる時期に、我が国では東京合意に見られるようにIFRSとのコンバージェンスを加速させている。企業会計上の利益観が収益・費用中心観から資産・負債中心観へとシフトしつつあるといわれ、利益の質の変化がみられる今日、平成19年税制改正において法人税法において国際的イコールフットイング確保、国際的競争力の強化を目的とする減価償却制度の見直しが行われ、減価償却方法として通減型の「新定率法」の導入が図られた。確定決算主義を採用する我が国において税法上認められた「新定率法」を企業会計上どのように解釈すべきかを考察するのが本論の趣旨である。