

# 減損損失の損金認識過程

## — 特別損失 v.s. 経常損失 —

大和田 裕<sup>※</sup>  
吉田 勝弘<sup>※※</sup>

### 目 次

- 第1章 はじめに
- 第2章 会計上の費用の認識
  - 第1節 費用と損失の区分
  - 第2節 経常損失の認識
  - 第3節 特別損失の認識
- 第3章 税務上での損金の認識と損金不算入
  - 第1節 税務上での損金の認識
  - 第2節 税法上での損金不算入
- 第4章 減損処理で生じる減損損失の取扱い
  - 第1節 減損会計基準で規定された減損損失の開示方法
  - 第2節 減損処理後の減価償却問題
  - 第3節 FASBでの減損処理実施例
- 第5章 おわりに

### 第1章 はじめに

2002年8月に「固定資産の減損に係る会計基準」(以下、減損会計基準という)が導入され、この減損会計基準に従う会計処理(以下、減損処理という)が2006年3月に本格実施されることとなった。そこで本論文では、減損処理が本格的に実施されたことにより、減損処理で生じた減損損失が企業会計と税務会計との間でどのような形で認識されるのかを論じ、減損損失を会計上及び税務上でどのような勘定科目として開示すべきかを究明する。

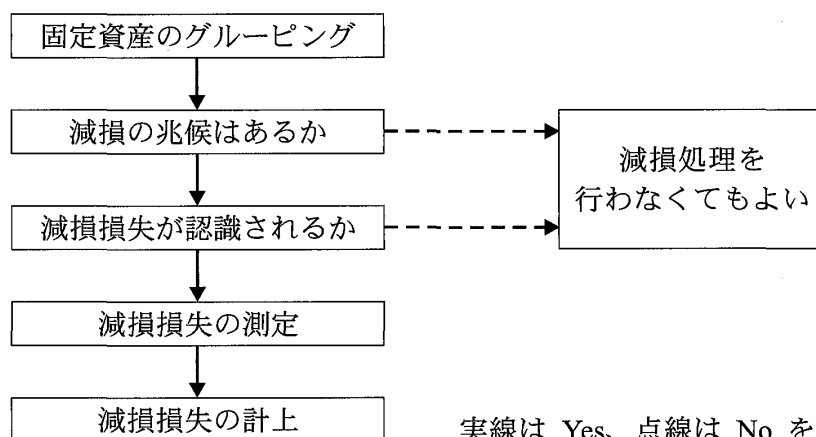
そもそも固定資産は、有価証券や棚卸資産などのように販売目的で保有する資産ではなく、経営活動を行うことで帳簿価額を回収する資産である。従来、固定資産に回収不可能性が生じた場合は、臨時償却により帳簿価額の減額を行っていた。しかし、臨時償却(減価償却)の対象にはならない事業用土地の減額はできなかった。その結果、不況期以降の固定資産は、貸借対照表(以下、BSという)に帳簿価額を過大に計上しているとして、利害関係者は、企業の財務諸表(以下、FSという)

---

※ 大和田裕は、旭川大学地域研究所の特別研究員であり、旭川大学大学院研究生である。

※※ 吉田勝弘は、旭川大学教授である。紀要論文投稿規定により、本論文は共著となっているが、本論文は、大和田氏が執筆したものであり、大和田氏の業績である。

図表1 減損処理の手順



に対して疑念を抱いていた。利害関係者の企業のFSに対する疑念を解消するために「固定資産の減損処理」は必要になったのである。

固定資産の減損とは、回収不可能性が生じた固定資産の帳簿価額の回収が見込めなくなった状態であり、固定資産の減損を一定の条件のもとで回収不可能性を反映させるように、帳簿価額を減額する会計処理が固定資産の減損処理である<sup>(1)</sup>。減損処理の手順は、図表1の通りに行う<sup>(2)</sup>。

減損処理は、わが国が独自に実施している会計処理ではなく、海外会計基準であるFASBやIASBでは既に実施されている会計処理である<sup>(3)</sup>。減損会計基準を最初に導入したのがFASBであり、FASBでの減損処理は、FASBのフレームワークに基づき、フレッシュ・スタート法を基礎としている。減損損失の認識段階では割引前将来CFを用いて、減損損失の測定段階では公正価値を用いて実施する<sup>(4)</sup>。これに対してIASBでは、減損損失の認識段階も測定段階も、回収可能価額を用いて実施する<sup>(5)</sup>。

わが国の減損会計基準は、これら2つの海外会計基準をもとに会計基準の国際的調和を図るために導入されたものである。わが国での減損処理は減損損失の認識段階ではFASBが提唱する割引前将来CFを用い、減損損失の測定段階ではIASBが提唱する回収可能価額を用いて実施する。すなわち、わが国の減損会計基準はFASBとIASBとに導入されている減損会計基準の合作なのである。

減損処理を行う際に留意すべき点は、固定資産が独立して帳簿価額を回収していないことである。固定資産は、土地や建物等が独立して帳簿価額を回収しているのではなく、土地や建物等が組み合わされた資産グループで帳簿価額を回収している資産である。そのため、減損処理は、固定資産を工場や営業所等の最小単位でグルーピングを行った後に減損処理を行い、その後、本社ビルや試験研究施設等の共用資産やのれん等を加算した単位で、再度、減損処理を行うのである<sup>(6)</sup>。

そこで「第2章 会計上の費用の認識」では、会計上で費用をどのように認識しているのかを分析して、減損損失が会計上ではどのような開示区分で表示するのかを論じる。前章をふまえたうえで、

「第3章 税務上での損金の認識と損金不算入」では、法人税法で会計上の費用がどのように取り扱われ、税務上で損金として算入されるのかを論じる。「第4章 減損処理で生じる減損損失の取扱い」では、会計上の費用および税務上の損金を論じたうえで、減損処理で生じた減損損失を会計上でどのような開示区分で表示するならば、それが税務上で損金として認められるのかを論じる。第5章は本論文のまとめである。

## 第2章 会計上の費用の認識

### 第1節 費用と損失の区分

会計上の費用とは、古くはW.A.ペイント・A.C.リトルトンによれば「努力 (Effort)」と呼ばれ、FASBでは「財貨の引渡、生産、役務の提供、または、実体の進行中の主たる（中心的な）営業活動を構成するその他の活動の遂行によって、実体の資産の流出、その他の費消、もしくは、負債の発生（あるいは、両者の組み合わせ）である」と定義している<sup>(7)</sup>。つまり、収益の獲得に直接又は間接に関連を持っているものが「費用」である。しかし、火災や盗難などのように収益獲得にまったくかわりのないものもある。これは費用と区別され、「損失」といわれる。

会計上の損失とは、W.A.ペイント・A.C.リトルトンによれば「発生した原価の経過分中代償または収穫を生まなかった分で、収益の費用として吸収された賦課分と対照的なもの」と表現し、FASBでは、「実体の副次的、または、付随的な取引や実体に影響するその他の取引や事象のすべて及び環境要因から生じる持分（純資産）の減少のうちで、費用や出資者への配分によるものを除いたもの」と定義している<sup>(8)</sup>。損失は、収益と関連性はないが、投下資本を回収する必要上収益から控除される。しかし、損失の中には、棚卸資産の保管中における盗難や紛失、食品や布地の販売に見られる秤増しなど企業の経営活動のもとで、每期、反復的又は経常的に発生するものがある。このような棚卸減耗費は売上原価の内訳科目又は販売費として会計処理される。これは合目的的な企業の収益活動にとって、必要不可欠であるから収益との関連性があると見て、まさに本来は損失であるが費用として会計処理される。だが、災害による損失は、経常的に発生するものでもなく、収益との因

図表2 費用と損失の区別

収益と関連性がある→	費用	
収益と関連性がない→	損失	費用として認識される損失
		純粋な損失

出所) 高木泰典『財務会計論』112ページ。

果性もない。従って、このような事象の場合は純粋な損失として会計処理される。つまり、費用は広義に用いると損失を含む概念である。そして費用を (1) 費用、(2) 費用として認識される損失、(3) 純粋な損失に分けて示すと、図表2のようになる<sup>(9)</sup>。

また、費用は、その発生の特質に着目すれば、(1) 給料、光熱費及び支払利息などのように当期の現金支出額をもって当期に計上される費用、(2) 評価性引当金及び負債性引当金の繰入額のように将来の支出見込額をもって当期に計上される費用、(3) 棚卸資産の売上原価や有形固定資産の減価償却費のような非貨幣性資産に原価配分の原則を適用した結果当期に計上される費用とに大別できる。

適正な期間損益計算を行うため、収益と同様に費用についても正しく期間帰属させることが重要である。費用の期間帰属を決定するための考え方を「費用計上基準」といい、これには「現金主義」と「発生主義」とがある。

現金主義とは、現金の支出という事実に基づいて費用の計上を行う考え方である。現金主義は現金支出という客観的な事実によって費用計上を行うので、計算に恣意性が介入しないため、損益計算の客観性、確実性及び検証可能性の点で優れている。しかし、収益の計上基準としての現金主義と同様に、費用の計上基準としての現金主義も、例えば前期に仕入れて販売した商品の代金を当期に受け取った場合には、売上原価は前期に計上されるが売上高は当期に計上され損益の期間帰属の点で合理性がないなどの問題がある。従って、現金主義は現金取引のみで信用取引が行われない企業にしか適用できないなどの限界があるために、企業会計上、現金主義が適用できるケースは、給料、運送費など支出時に全額費用計上される項目に限られている。

一方、発生主義とは、現金支出が行われたか否かを問わず、費用の発生事実をもってその計上を行う考え方である。発生主義が適用される項目には、現金主義によって計上される費用項目に加えて、負債性引当金及び評価性引当金の繰入額の計上並びに原価配分の原則の適用によって生じる費用項目がある。原価配分の原則の適用によって生じる費用項目にも、その基準として何を用いるかによって、次の3つに分けることができる。

- (1) 棚卸資産原価の配分のように、費用量を基準とする方法
- (2) 有形固定資産原価及び無形固定資産原価の配分のように、期間又は利用高のいずれかを基準とする方法
- (3) 繰延資産原価の配分及び繰延費用のように、時間の経過を基準とする方法

このように発生主義は、それが発生した期間に正しく帰属させることができるという期間損益計算上の合理性を持っているために、企業会計において費用計上基準の原則とされている<sup>(10)</sup>。

費用及び損失を測定するためには、損益会計が必要である。損益会計とは、企業活動によって生じた損益を期間的に記録・測定・報告する会計領域であり、企業の経営成績（収益力）を記録・測定・報告することを目的としている。

この損益会計を通じて得られる会計情報は、企業の経営者がその経営活動の結果を評価するのに役立つだけでなく、外部の利害関係者にとっても各種の目的に役立っている。その目的には、①株主はその配当収入及び株式売買のため、②債権者はその利子収入及び債権回収のため、③従業員は賃金その他労働条件の向上のため、④税務当局は所得課税のため、⑤一般消費者及び行政当局は企業生産物の価格又は料金決定のためなどがあり、損益会計を通じて得られる会計情報は今日重要な役割を持っている。

損益会計を構成する収益項目と費用項目は、資本の増加又は減少の原因を指している。しかもこの増加又は減少は資産負債の増減によって生ずるものであるから、結局損益会計は資産及び負債の増減を扱う資産会計及び負債会計と表裏の関係にある。

損益会計は、本来、一会計期間内における企業の経営成績を明らかにすることを目的としているものである。そして、この会計領域は、当該会計期間内に生じた損益の会計、つまり「税引前当期純利益」または「法人税等引当額等」を差し引いた「当期純利益」の計算段階までの部分に限定されるべきである。なお、上記の領域の損益会計は、①経常損益の会計、②特別損益の会計に分類され、さらに①は主目的たる営業活動に関わるものか否かによって営業損益の会計と営業外損益の会計に細分され、②は前期損益修正損益の会計と臨時損益の会計に細分される<sup>(11)</sup>。この区分をまとめると次の図表3となる。

以上が会計上の費用の認識である。会計上の費用とは、原資その他の資本取引以外の企業の主たる営業活動その他の活動の結果もたらされる純資産の減少分であり、財貨又は役務について費消ないしは将来の費消の予測分である<sup>(12)</sup>。費用には収益獲得にまったくかわりのないものもあり、それが「損失」である。さらに損失には、企業の経営活動のもとで、毎期、反復的又は経常的に発生するものがある。これは合目的的な企業の収益活動にとって、必要不可欠であるから収益との関連性があると見て、まさに本来は損失であるが費用として認識され会計処理する。この場合の損失のことを「経常損失」といい、それには営業で生じる費用と、営業以外で生じる費用とがある。だが、災害による損失は、経常的に発生するものでもなく、収益との因果性もない事象の場合は純粋な損失として会計処理する。この場合の損失のことを「特別損失」といい、「臨時的に発生するもの」を臨時損失、「過年度に発生したもの」を前期損益修正損失という。そこで次節より、経常損失と特別損失の認識について論じる。

## 第2節 経常損失の認識

企業の業績は、「経常利益」によって評価されることが多い。経常利益は、企業の本業によって得られた売上総利益に営業利益及び営業費用を加減し、さらに営業外収益を加えるとともに、営業外費用を差し引いて算出される。ここで計算される経常利益は、当期業績主義による期間損益である。

図表3 損益項目と開示区分

損益会計領域			損益項目
営業成績の会計領域 (本来の損益会計領域)	経常損益の会計	営業損益	1. 売上高 2. 売上原価 (売上総利益) 3. 販売費及び一般管理費 (営業利益)
		営業外損益	4. 営業外収益 5. 営業外費用 (経常利益)
	特別会計	特別損益	6. 前期損益修正損益 7. 臨時損益 (税引前当期純利益)
当期末処分利益増減の会計領域	法人税等		8. 法人税・住民税額等 (当期純利益)
	その他		9. 前期繰越利益 10. 目的積立金取崩額 11. 中間配当額 12. 中間配当利益準備積立額 (当期末処分利益)

出所)『新版財務会計論 第4版』(新井清光、1998年)、175ページ。

そこで本節では、経常利益を算出するために必要な経常損失について論じる。

### 1. 営業で生じる費用

企業の営業活動の結果を純粹に見たものが「営業損益」である。営業損益は、売上総利益（売上高－売上原価）より営業費用を控除したものである。そこで本論文では営業費用に着目し、営業費用である「販売費及び一般管理費」について論じる。販売費及び一般管理費は、財務諸表規則第84条で「会社の販売及び一般管理業務に関して発生したすべての費用」と定められている。そして、財務諸表規則取扱い要領第176条において次の項目が例示されている。

販売手数料、荷造費、運搬費、広告宣伝費、見本費、保管費、納入試験費、販売及び一般管理業務に従事する役員・従業員の給料、賃金、手当、賞与、福利厚生費、販売及び一般管理業務部門関係の交際費、旅費、交通費、通信費、光熱費、消耗品費、租税公課、減価償却費、修繕費、保険料、不動産賃借料

販売費及び一般管理費に関する分類は、財務会計的な視点に立ち外部報告を意識した分類のほか、内部報告を意図した管理会計的な視点による分類もある。それは原価計算基準第37条「販売費及び一般管理費要素の分類基準」で示されている。これら販売費及び一般管理費は、企業会計原則の損益計算書原則一のAで述べられている発生主義の原則に基づいて処理される。すなわち、「すべての費用及び収益は、その支出及び収入に基づいて計上し、その発生した期間に正しく割り当てられるように処理しなければならない」のである。そのため、賞与、退職給与、修繕費及び貸倒等については引当計上を、固定資産については減価償却費を計上する必要がある<sup>(13)</sup>。

## 2. 営業以外で生じる費用

営業以外で生じる費用（以下、営業外費用という）は、企業会計原則の損益計算書原則二のBで、経常損益計算の区分に記載すべき項目として、「利息及び割引料、有価証券売却損益その他営業活動以外の原因から生ずる損益であって特別損益に属しないもの」としている。従って営業外費用には、金融費用と、投資による損失が含まれることになる。財務諸表規則第93条では、営業外費用として以下の項目を挙げている。これらの区分に従い、その費用の名称をつけた科目で損益計算書（以下、PLという）に記載されなければならない<sup>(14)</sup>。

支払利息、支払割引料、社債利息、社債発行差金償却、社債発行費償却、創立費償却、開業費償却、貸倒引当金繰入額、貸倒損失、有価証券売却損、売上割引

## 第3節 特別損失の認識

経常的ではなく臨時的に発生する損失や、過年度に発生した修正費用を「特別損失」という。特別損失は、期間外損失とも呼ばれるように、当期の経常的な営業活動と直接関係なく発生する損失である。さらに企業会計原則の注解12では、特別損失を「臨時的に発生するもの」を臨時損失、「過年度に発生したもの」を前期損益修正損失と区分している。そして、臨時損失には、固定資産売却損、転売以外の目的で取得した有価証券売却損及び災害による除却損が、前期損益修正損失には引当金の不足、減価償却の不足及び評価損がそれぞれ該当する。これら特別損失を経常利益から減算することにより、税引前当期純利益が算出される。これは包括主義的な期間損益を示すものである。「当期業績主義」の損益が経常的な収益及び費用を集めて計算されるのに対し、「包括主義」による損益は臨時損益と前期損益修正による損益が加減されるのである<sup>(15)</sup>。

臨時損益及び前期損益修正損益は、厳密な意味における当期の経営成績（経常的な収益力）の算定から控除されるべきものであるから、「当期業績主義」の立場からはPL項目とはされないが、「包括

主義」の立場をとる現行制度会計においては、経常損益と明瞭に区分された上で、PLに記載される。

当期業績主義の論拠としては、①PLの本来の役割は経常的な収益力の表示にあること、②もし非経常的な項目をPLに含めると利害関係者は収益力の判定を誤る恐れがあること、③経常・特別の区別については、一定の基準を設けることによって経常利益計算上の恣意的な操作を防止できること、などが上げられている。これに対して包括主義の論拠としては、①PLに経常項目だけを挙げると、それはすべての損益を表示する完全な計算書でなくなること、②経常・特別の区別は理論上及び実務上困難な場合があり、FSの作成手続き上面倒であること、③その困難性を悪用してPLの純利益を操作する恐れがあること、④PLに経常・特別の両項目を含めても利害関係者はこれを見分ける能力を持っていることなどが挙げられている。なお、現行制度会計におけるPLは、後者の考え方に基づいている<sup>(10)</sup>。

以上が会計上の費用の認識である。費用には収益の獲得に直接又は間接に関連を持っているものと、火災や盗難などのように収益獲得にまったくかわりのないものがあり、前者の収益の獲得に直接又は間接に関連を持っているものを「費用」といい、後者の火災や盗難などのように収益獲得にまったくかわりのないものを「損失」という。さらに損失には、企業の経営活動の下で経常的に発生するものである「経常損失」と、非経常的に発生する「特別損失」とがある。会計上、経常損失は費用として認識される損失であり、特別損失は純粋損失と認識される。

本章では、会計上の費用の認識について論じてきた。会計上の費用の認識は企業の株主に対する会計情報の提供のために必要である。しかし、会計上の費用の認識もわが国の法人税では否認される場合がある。そこで次章より税務上での損金の認識及び税務上で否認される会計上の費用、すなわち損金不算入項目について論じていく。

### 第3章 税務上での損金の認識と損金不算入

#### 第1節 税務上での損金の認識

税務上の損金の認識は、法人税法第22条第3項にあり、そこでは①「当該事業年度の収益に係る売上原価、完成工事原価その他これらに準ずる原価の額」、②「当該事業年度の販売費、一般管理費その他の費用の額」、③「当該事業年度の損失の額で資本等取引以外の取引に係るもの」、つまり、①原価、②費用、③損失の3つを「損金」として上げている。従って、法人の純資産を減少させる取引で、資本等取引や別段の定めに該当しないものであっても、これら3つのいずれかに該当しなければ、会計上の費用は税務上で損金に算入できない。つまり、損金は純財産の減少ではなく各取引の損金該当性によって捉えなければならない。収益獲得に無関係な支出は原則として損金ではない。

会計上では、企業が収益獲得のために費やした財貨や負担した債務は、それによって企業が獲得された収益との対応により費用として認識され、これを「費用収益対応の原則」という。費用収益



対応の原則は、企業会計において一般に認められた原則である。そのため、これは法人税法にも及び法人税法第22条第3項の構造そのものが「原価」と「費用」を区別している。すなわち、原価については収益との個別直接的に因果関係が認められるのに対して、費用にはそれがなないため、同じ会計年度に発生した収益と形式的に対応するものとして扱われる。そのため、法人税法の課税所得計算上の損金は、純財産の減少原因となる全額から構成される<sup>(17)</sup>。

さらに課税所得の計算において重要なことは、有価証券、棚卸資産及び固定資産などの資産に対する支出額のうち、当該事業年度の損金となるものと当該事業年度の損金とならないものを適正に区分することである。従って、当期の費用として当該事業年度の損金の額となるものは、当期の課税所得に算入される。一方、当該事業年度の損金の額とならないものは、資産としてBSに計上され、次期へ繰り越される。すなわち、資産に対する取得原価の期間的配分を行うのである。課税所得の算定上は、当該事業年度の損金の額として損金控除性が認められる金額の計測に重点が置かれている。従って、貸借対照表額としての資産評価はそのための手段であり、同時にその結果である。

また、法人税法が規定している有価証券、棚卸資産、減価償却資産等の固定資産は、取得原価を基礎として評価するのである。例外的に売買目的有価証券については会計上時価で評価することになっている。しかし、法人税法では市場価格の変動による評価益を益金に計上することは認められない。従って評価損の損金計上も認められないのである。すなわち、資産の評価替えによる評価損益は益金、損金の額に算入しないのである。

減価償却資産の場合には、取得価額から減価償却累計額のうち損金算入額を差し引いた残額が期末の帳簿価額（評価額）となる。この期末帳簿価額は、翌期以降の費用として配分される金額である。この翌期以降の費用となるべき帳簿価額の修正として期末評価減の問題がある。すなわち、資産の災害による著しい損傷による価値の減少が生じたことによって、期末の帳簿価額を下回ることとなった場合には、その資産の帳簿価額と資産価値との差額を限度として、帳簿価額を減額する。法人税法の減価償却と評価減の規定は、商法の規定とも基本的に同一の見解を取っている<sup>(18)</sup>。

以上までが税務上での損金の認識である。そこで次項より税務官庁に対する会計責任に関する分野である税務会計について論じる。

## 1. 税務会計の意義

わが国の所得課税は、納税者が自主的に自らの所得を申告し、納税する。「申告納税（self-assessment）」制度を採用している。法人の納税申告は「確定決算主義」を取り、商法の規定に基づいて株主総会で承認され確定したFSにおける利益に、申告調整を行い、課税所得を算出する。さらに、「損金経理」が損金算入の条件とされるため、法人税法の損金算入限度額がFSにおける費用計上の実質的な基準の役割を果たしている面もある。このことは、商法基準のFSの中に、法人税法の計

算規定による会計処理が影響していることを意味する。

すなわち、法人税法では企業の「恣意性の排除」と「租税負担の公平」を図るため、企業の自主性を認めながら、法人税法上の限度額を詳細に規定している。

法人の課税所得の金額は、当該事業年度の益金の額から損金の額を控除して算定される。かかる計算の基礎となる会計取引には、取引金額が客観的な第三者との間で行う取引たる外部取引と、法人の意思により定まる内部取引に係るものとがある。法人税法では、別段の定めがない限り、内部取引については、法人の意思決定により決算において客観化された金額のみを唯一の基礎として、それ以外の金額を基礎とすることを認めない。すなわち、原則として損金経理により確定決算において費用又は損失として経理した金額に限り、この金額を限度として損金算入すべき金額の基礎とするのである<sup>(19)</sup>。

課税所得の計算は、確定した商法上の決算利益を基礎として、これに法人税法が規定する事項により修正して行われる。この修正を一般に税務調整と呼んでいる。

## 2. 確定決算主義の原則

法人税法では、「法人が各事業年度の金額を計算する場合、法人は、各事業年度終了の日の翌日から2ヶ月以内に、税務署長に対し、確定した決算に基づき次に掲げる事項を記載した申告書を提出しなければならない」と規定している。ここに「次に掲げる事項」とは同規定が、明確に示しているが、「確定した決算に基づき」という文言については法人税法ではなんら説明していない。すなわち、「確定した決算」が何たるかについてこれを明らかにしていないのである。

しかしながら、「確定決算」は、従来の社会通念として「確定した商法上の決算」と読みかえられ、法的には「確定した商法上の決算」を指すものと理解されてきているのである。それは、法人において、株主総会の承認を受けたときに決算が確定するからである。そして、この最終的に確定した決算は、当該法人の最高の意思を反映したものであって、このことは、納税義務の内容を第一次的に納税義務者が確定するという申告納税制度の趣旨に合致する。

すなわち、一般に確定決算主義という場合には、法人税の確定申告は、原則として、株主総会の承認を受けた決算上の確定決算利益を基礎として、それに法人税法上の規定により修正して課税所得を誘導計算しようとする考え方をいうのである。このような商法依存の課税所得の計算構造は、「ドイツ税法」においても、税務BSは商法上作成されるBSを前提とする「税務貸借対照表に対する商事貸借対照表の基準性の原則」として採用されている。これに対して、「アメリカ内国歳入法」では、原則として、課税所得の計算は企業会計とは分離された計算体系となっており、企業会計上の利益に拘束されることなく、申告書で調整する方式を採用している。

このドイツ式の確定決算主義の原則がわが国の法人の課税所得計算において採用されているわけ

は、法人の公表確定決算利益を基礎としてそれに法人税法上必要な修正だけを行った方が簡便であるなどの経済的実践的な要請によるものであって、きわめて便宜主義的な思考によるものである<sup>(20)</sup>。

会計の実務におけるFSは、商法、証券取引法及び法人税法等の規定をそれぞれ考慮して作成される。このため、法人税法が所得計算においては、「恣意性の排除」と「計算基準の確実性と画一性」を重視し、その結果として、法律、政令、省令、通達等の膨大な計算規定となり、これが税務以外の会計実務に対しても実質的な規範となっている。

また、納税申告に確定決算主義をとっていて、税務会計がその基礎を財務会計にしているということである。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」と規定しているのは、租税法には具体的な所得計算の規定はないので、法令に別段の定めのあるものを除き原則的には企業の会計処理を尊重しようとするものである<sup>(21)</sup>。

### 3. 企業会計と税務会計との関連性

株主及び債権者に対する会計責任は、商法の規制を受ける。投資家に対する会計責任は、証券取引法に関連している。企業が税務官庁に対して負う税務会計責任は、法人税法に規定されている。いうなれば、企業会計の外部報告機能は、制度会計として法的側面から見て、商法会計、証券法会計、税法会計という形で履行されている。商法会計及び証券法会計はいわゆる企業会計と関連を持ち、税法会計は税務会計の中心をなすものである<sup>(22)</sup>。

すなわち、法人税法においては、恣意性を排除し、各企業の租税負担の計算上における公平を図るために、企業側の自主性を認めながら、法人税法上の限度額を詳細に規定している。これが法人税法における計算の画一性をもたらしているのではあるが、反面、現実の総合的な会計実務において、減価償却及び引当金等の計上につき、税法基準が会計処理の具体的な指針としての役割を果たしていることを軽視できない。財務報告（商法及び証券取引法に基づいて行われる、株主、投資家及び債権者に対するFSによる報告）において、法人税法の影響が大きいというのは、法人税法が所得計算における恣意性の排除、計算基準の画一性と確実性を重視し、その結果、法律、政令、省令、通達等による膨大な計算規定の制定となり、それが税務以外の会計実務に対しても、実質的な規範の一つとなっているからである。

法人税法の画一的な限度額計算に準拠したFSの作成が、未成熟であった戦後のわが国の財務報告の発展と統一に、大きな役割を果たしてきたといえる。法人税法が、大法人はもとより、多くの中小法人を対象とし、独自の判断基準を持ち得ない多くの法人に対し、実質的な財務報告基準として機能したことを考慮する必要がある。このような意味において、わが国財務報告は、法人税法に強く影響されて財務報告であったといえるであろう。

しかし、企業の発展と国際化、上場会社の増加は、単に税法基準だけ準拠していればよいという

形では解決し得ない、複雑にして高度な、そして変動的な問題を増加させている。特に証券市場の国際化に伴い、国内及び外国の投資家に投資情報の開示をする大企業においては、税法基準から脱皮した財務情報を必要とする機会が増加するであろう。同時に、多くの中小法人については、税法基準が実質的な財務報告基準として、今後においても強い影響力を持ち続けるであろう<sup>(23)</sup>。

## 第2節 税法上での損金不算入

法人税法第22条第3項第2号は、「販売費、一般管理費その他の費用（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」を、損金に算入すべき項目のひとつとして定めている。この括弧書から、期間費用で債務の確定しないものは、償却費を除いて、損金算入を認められないことになる。これを「債務確定要件」と呼ぶ。債務確定要件は、債務の確定という私法上の法的テストによって損金算入時期を規制するものであり、将来の費用の見積り計上を禁止する根拠として議論されてきた。

債務確定要件に関してまず問題となるのは、企業会計との関係である。債務確定要件は、実質的には別段の定め of 性質を持つと考えることもできるが、少なくとも形式上は、損金算入の原則を定める規定に埋め込まれ、従って第22条第4項の定める公正処理基準の対象となる。企業会計では、費用の認識は、発生主義に基づいて行われ、一定の見積り計上が要請されるため、債務確定要件との関係が重要な問題となる。基本的には、債務確定要件は企業会計上の発生主義にある程度の規制を行うものであるが、別段の定めではない以上、企業会計を全面的に上書きするものではなり得ないと考えられる。

ただし、課税の観点からは、費用や損失の見積り計上は、大きな問題となる。なぜなら、引当金が予測計算に基づくものに過ぎないことから、もし納税者の任意に委ねるならば、様々な理論に基づいた種々の引当金が計上されることとなり、それに対して誰も否定も肯定もできないといった事態に陥ることが懸念されるからである。これは、課税の公平性に反する。もちろん、企業会計において客観的で確固たる予測基準が醸成されれば、こうした懸念は解消されるが、現状でそれを認めることはできない。従って、債務確定要件は、企業会計における発生主義の基本的な考え方は尊重し

### ① 損金経理を要件として損金算入が認められる事項

- ・ 減価償却資産の償却費の損金算入（法人税法第31条）
- ・ 引当金の繰入額の損金算入（法人税法第52条等）
- ・ 貸倒損失（金銭債権切捨てによるものを除く）の損金算入（法人税法基本通達9-6-2・3）

### ② 損金算入が認められない事項

- ・ 資産の評価損の損金不算入（法人税法第33条）
- ・ 減価償却の償却限度超過額の損金不算入（法人税法第31条等）
- ・ 引当金の繰入限度超過額の損金不算入（法人税法第52条等）

つつ、課税の観点から、費用の見積り計上についてもある程度の規制を加えている<sup>(24)</sup>。

法人が資産の帳簿価額を減額して、評価損（valuation loss）を計上した場合、各事業年度の所得金額の計算上、損金に算入しない。従って、税務上は、その資産の帳簿価額より評価損の金額が減額されなかったものとみなされるのである。これは、商法が取得原価主義の立場において原則として評価損益の計上を認めないゆえ、法人税法においても取得原価主義が取られているのである<sup>(25)</sup>。

法人税法において、減価償却費として各事業年度の所得金額の計算上損金に算入する金額は、その年度で償却費として損金経理した金額のうち、法人が選択した法定償却方法に基づいて計算した金額に達するまでの金額である。

法人は、商法に基づき、毎決算期に相当の償却を行う。法人税法は、その法人の損金経理額のうち、法定償却限度額を限度として損金に算入する。従って、法人の行う会計処理としての減価償却の金額と、税務上の損金算入の金額と食い違うこともありうるわけである。法人の損金経理した金額が法定償却限度額を超過する場合は、その超える金額は償却超過として損金不算入とされ、所得に加えられる。反対に、損金経理した金額が法定償却限度額以下のときは、その不足額は償却不足として、将来に損金算入が持ち越されることになる。従って、損金算入される減価償却費の計算には、まず、法定の償却限度額を計算することが必要となるのである。

減価償却計算に関する詳細な方法については、企業会計原則にも、商法計算書類規則にも、具体的に示されていない。会計実務において、そのよるべき1つの指針として用いられるのが、法人税法の減価償却費に関する詳細にして具体的な計算規定なのである。従って、多くの場合は、法人税法の減価償却限度額に損金経理額を一致せしめて償却の計上が行われ、償却限度額が相当の償却をなしたかどうかの判断の重要な一基準とされるのである。その意味では、法人税法の減価償却の計算規定は、わが国の経済や企業の財務構造に大きな影響を及ぼすのである<sup>(26)</sup>。

#### 第4章 減損処理で生じる減損損失の取扱い

前章までは、会計上の費用と税務上の損金に関する認識の違いについて論じてきた。それらを踏まえたうえで、本章では、減損会計基準で減損損失をどのように取り扱っているのかを分析した上で、税務で認識されるためには減損処理で生じた減損損失を会計上経常損失か特別損失のどちらで開示すべきかを論じる。

##### 第1節 減損会計基準で規定された減損損失の開示方法

減損会計基準での減損損失の取扱いは、「固定資産売却損などと同様に、固定資産に関する臨時的な損失であるため、原則として、特別損失とする」と規定しており、固定資産のBSの表示は、「原則として、減損処理前の取得原価から減損損失を直接控除し、控除後の金額をその後の取得原価と

する形式で行う。ただし、当該資産に対する減損損失累計額を、取得原価から間接控除する形式で表示することもできる」と規定している<sup>(27)</sup>。

これら2つを具体的にしたもののが2003年10月に企業会計基準委員会が公表した「固定資産の減損に係る会計基準の適用指針」(以下、適用指針という)である。適用指針によると、減損損失は、減損処理前の取得原価から減損損失を直接控除し、控除後の金額をその後の取得原価とする「直接控除形式」を原則としながらも、減価償却を行う有形固定資産については、当該資産に対する減損損失累計額を取得原価から間接控除する形式で表示する「独立間接控除形式」や、減損損失累計額を減価償却累計額に合算して表示する「合算間接控除形式」も容認している<sup>(28)</sup>。

つまり、減損会計基準は、減損処理を臨時的な損失の発生であるために特別損失とした。しかし、法人税法上、減損損失は評価損であるため、損金としては認められない。そのため、企業が減損処理を実施しない場合も考えられる。さらに減損損失の開示についても経営者が恣意的に行う可能性も存在している。それは、適用指針が減損損失累計額と減価償却累計額とを合算して開示することを容認しているからである。

減損会計導入以前、わが国では減損損失を独立して開示すると都合の悪い不良な企業が多かった。それを受けて企業会計基準委員会は、わが国の企業に減損処理を実施させるため減損損失の開示を償却性資産に限り減損損失累計額と減価償却累計額を合算する合算間接控除形式を容認したのである。しかし、企業が利害関係者に正確な会計情報を提供するためには、減損損失と減価償却とが混同する合算間接控除形式ではなく、帳簿価額から減損損失を直接控除する直接控除形式や帳簿価額から減損損失を間接控除する間接控除形式で減損損失を開示するべきである。つまり、経営者はたとえ減損会計基準や適用指針で減損損失の開示が恣意的に行えるように規定してあっても、会計情報、特に減損損失の開示については、慎重かつ堅実な姿勢が求められる。

以上が減損会計基準で規定された減損損失の開示方法である。減損会計基準では減損処理で生じた減損損失が臨時的な損失であるため、原則として、特別損失としてPLに開示すると規定している。さらにBSでは、減損処理前の帳簿価額から減損損失を直接控除し、控除後の金額をその後の帳簿価額とする形式を原則としており、さらに、当該資産に対する減損損失累計額を、帳簿価額から間接控除する形式で開示することも容認している。

つまり、減損会計基準では、減損処理で生じた減損損失を特別損失として取り扱っている。しかし、減損処理で生じた減損損失を特別損失として取り扱ってしまうと、税務上損金として認識されず損金不算入となってしまう。減損処理で生じた減損損失が損金不算入となってしまうと、減価償却に重大な問題が生じてくることになる。そこで次節では、減損処理後の減価償却問題について論じる。

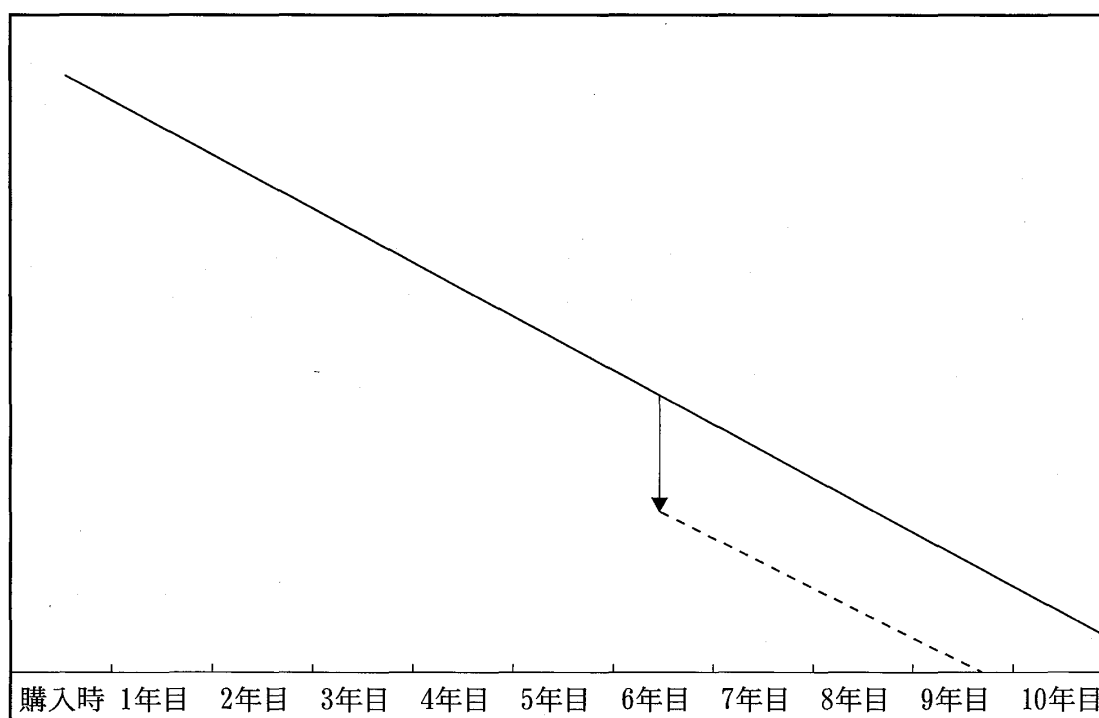
## 第2節 減損処理後の減価償却問題

減損会計基準の意見書では、「減損処理を行った資産についても、減損処理後の帳簿価額をその後の事業年度にわたって適正に原価配分するため、每期計画的、規則的に減価償却を実施する」と減価償却に対する規定がある<sup>(29)</sup>。さらに減損会計基準の適用指針では、「減損損失を控除した帳簿価額から残存価額を控除した金額を、企業が採用している減価償却の方法に従って、規則的、合理的に配分する」と規定している<sup>(30)</sup>。減損会計基準では、固定資産の減価償却を減損処理以降も每期計画的及び規則的に行うと規定している。その際、用いられる帳簿価額は、減損処理以前の帳簿価額から減損損失を控除した価額となる。減価償却による固定資産価値の減少をまとめると図表4のようになり、図表4では6年目に減損処理を実施したと仮定している。

この図表4によると減損処理以前の減価償却による固定資産価値の減少は実線の様になり、減損処理後は点線に移行して、減価償却による固定資産価値の減少となる。このときの矢印部分を減損損失として会計処理し、当該減損損失はPLに特別損失として開示する。

しかし、減損処理による減価償却費の変更は、意見書および適用指針では認められているが、法人税法では、評価損の計上を認めていないために図表4のような減価償却による固定資産価値の減少は認められない。そのため、会計上の固定資産価値の減少と法人税法上の固定資産価値の減少とは差異が生じることになる。

図表4 減損処理による減価償却累計額の減少



### 第3節 FASBでの減損処理実施例

わが国で減損会計基準が導入されたのが2002年8月であり、本格的に実施されたのが2006年3月である。しかし、海外企業と取引を行っているわが国の企業は、減損処理がすでに実施されているFASBをもとに減損処理を実施していた。そこで本節では、わが国で減損会計基準が導入される以前に減損処理を実施した企業のケースを分析する。

#### ①日立製作所のケース

日立製作所は、1997年3月期及び1998年3月期にアメリカ会計基準の減損会計基準を基に減損処理を実施し、1997年3月期に44,289百万円、1998年3月期に35,504百万円の減損を連結FSベースで計上した。連結FSの注16には次のように示されている。1997年3月期有価証券報告書の抜粋である。

##### 注16 営業外収益及び費用

当連結会計年度(平成8年4月1日から平成9年3月31日まで)において、注1.(11)に記載した基準書第121号「長期性資産の減損及び処分予定の長期性資産の会計」を、急激な価格低下の市況にある半導体の製造用機械設備について適用した。同機械設備の減損額は44,289百万円であり「営業外費用—雑損失」に計上している。

#### ②松下電器のケース

松下電器は、1998年3月期に57,290百万円、2000年3月期に19,565百万円の減損を計上した。1998年3月期の連結PLの注5には次のように示されている。1998年3月期有価証券報告書の抜粋である<sup>(31)</sup>。

##### 5. 長期性資産

平成9年度において、主としてDRAMの半導体の価格が市場競争の激化により急激に低下したため、半導体の製造子会社の機械設備に米国財務会計基準審議会基準書第121号を適用し、57,290百万円の評価損を損益計算書の「営業外損益—その他」に計上した。

ここでの「雑損失」とは、営業取引以外の取引から発生した損失を会計処理する勘定である。つまり、当時の両社は減損損失を現行の特別損失ではなく経常損失として減損処理していた。

減価償却問題を解決するには、法人税法で損金不算入である減損損失を特別損失ではなく、営業外費用(経常損失)の雑損失にすべきである。

### 第5章 おわりに

本論文では、固定資産の減損処理が2006年3月より実施されたことにより、減損処理で生じた減損損失が、企業会計と税務会計との間でどのような形で認識され、減損損失を会計上どのような勘定科目として開示すべきかを論じてきた。



減損処理とは、固定資産の減損を一定の条件の下で回収不可能性を反映させるように、帳簿価額を減額する会計処理である。減損会計基準では、減損処理で生じた減損損失は、固定資産に関する臨時的な損失であるため、特別損失で計上すると規定した。企業会計での特別損失とは、当期の経常的な営業活動と直接関係なく発生する損失である。さらに特別損失は、「臨時的に発生するもの」である臨時損失と、「過年度に発生したもの」である前期損益修正損失とに区別される。減損処理で生じた減損損失は減損会計基準で「臨時的な損失である」と記述があるため、臨時損失となる。税務会計で損金は、法人税法第22条第3項で法人の純資産を減少させる取引で、資本等取引や別段の定めにより該当しないものと規定されており、この規定に該当する場合にのみ、会計上の費用は税務上で損金に算入する。従って、損金は純財産の減少によってではなく、各取引の損金該当性によって捉えなければならず、収益獲得に無関係な支出は原則として損金ではない。つまり、減損処理で生じた減損損失は収益獲得に無関係な支出であるため、損金ではない。

この企業会計と税務会計との差が減価償却で問題となる。減価償却とは、固定資産の取得原価を毎期一定額費用化していく会計処理である。この減価償却は、税務会計でも認められている。しかし、減損処理を行った固定資産を減価償却する場合、企業会計では減損処理後、減損損失を控除した帳簿価額に基づき減価償却を行うことになるが、税務会計では減損損失を損金として認めていないため、減損処理後、減損損失を控除することができない。つまり、減損処理後の減価償却は、企業会計では減損損失を控除した帳簿価額で、税務会計では減損処理以前の帳簿価額で行うことになる。つまり、減損処理後の減価償却は、企業会計と税務会計とで減損損失といった解消できない差異が永久に残ることになる。

そこで本論文では、減損処理で生じた減損損失は特別損失ではなく、経常損失として認識すべきであると主張した。2002年8月に減損会計基準が導入される以前に減損処理を実施している企業もあり、当該企業はFASBをもとに減損処理を行い、減損処理で生じた減損損失を経常損失である営業外費用の雑損失として開示した。さらに雑損失は、税務会計で損金として認められているため、固定資産の減価償却問題が解消される。そのため、減損処理で生じた減損損失は特別損失ではなく、営業外費用の雑損失として開示すべきである。

(1) 「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、2002年8月9日)、三。

(2) 同上、四より作成。

## 【減損処理手順の内容】

グルーピング	独立してキャッシュ・フローを生み出す単位。
	例：店舗、工場、遊休資産
減損の兆候	①営業活動から生じる損益またはキャッシュ・フローが3期連続してマイナス、マイナス見込み
	②使用目的または回収可能価額を著しく低下させる変化が生じた、生じる見込み
	③営業環境の悪化
	④市場価額の下落
減損損失の認識	グルーピングした資産の経済残存使用年数と20年とのいずれか短い期間における割引前将来キャッシュ・フローの総額よりもグルーピングした資産の帳簿価額が下回る場合。
	経済残存使用年数：グルーピングした資産が今後、経済的に使用可能と予測される年数。
減損損失の測定	グルーピングした資産の帳簿価額を回収可能価額まで減額し、減額分が減損損失として当期の損失とする。
	回収可能価額：正味売却価額と使用価値とのいずれか高い金額
	正味売却価額：①市場価額－処分費用見込額、②合理的に算定された価額－処分費用見込額
	使用価値：継続的使用と使用後の処分とによって生ずると見込まれるキャッシュ・フローの現在価値

- (3) FASB, *FAS 121 - Accounting for the Impairment of Long-Lived Assets and for Long-Lived Assets to Be Disposed of*, Mar. 1995.  
 FASB, *FAS 144 - Accounting for the Impairment or Disposal of Long-Lived Assets*, Aug 2001.  
 IASB, *IAS 36 - Impairment of Assets*, Jul. 1998.
- (4) FASB, *Statement of Financial Accounting Concepts No.7, Using Cash Flow Information and Present Value in Accounting Measurements*, Feb. 2000. (平松一夫、広瀬義州『FASB財務会計の諸概念』中央経済社、2002年、424ページ)
- (5) IASBや日本会計基準で用いる回収可能価額とは、減損処理時点の正味売却価額と使用価値（現在価値）のいずれか高い方を指す。
- (6) 「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、2002年8月9日)、六。
- (7) W.A.ペイトン・A.C.リトルトン共著、中島省吾訳『会社会計基準序説（改定版）』森山書店、1958年、23ページ。  
 FASB, *Statement of Financial Accounting Concepts No. 6, Elements of Financial Statements*, Feb. 2000 (平松一夫、広瀬義州『FASB 財務会計の諸概念』中央経済社、2002年、326ページ。)
- (8) W.A.ペイトン・A.C.リトルトン共著、中島省吾訳『会社会計基準序説（改定版）』森山書店、1958年、154ページ。  
 FASB, *Statement of Financial Accounting Concepts No. 6, Elements of Financial Statements*, Feb. 2000 (平松一夫、広瀬義州『FASB 財務会計の諸概念』中央経済社、2002年、327ページ。)
- (9) 高木泰典『財務会計論』税務経理協会、1994年、112ページ。  
 広瀬義州『財務会計』中央経済社、1998年、413ページ。
- (10) 広瀬義州、前掲注9、413～414ページ。
- (11) 新井清光『新版財務会計論 第4版』中央経済社、1998年、173～174ページ。
- (12) 高木泰典、前掲注9、112ページ。  
 広瀬義州、前掲注9、413ページ。
- (13) 伊藤邦雄『現代会計入門』日本経済新聞社、1998年、232～234ページ。
- (14) 同上、235～236ページ。
- (15) 同上、236～237ページ。
- (16) 新井清光、前掲注11、198及び213ページ。
- (17) 岡村忠生『法人税法講義』成文堂、2004年、37～38ページ。

小川冽、小澤康人『税務会計の基礎』創成社、2005年、44ページ。

(18) 畠中 瞳『税務資産会計論 第2版』中央経済社、2003年、5～6ページ。

(19) 小川冽、小澤康人、前掲注17、50ページ。

損金経理とは、法人がその確定した決算において費用または損失として経理することをいう。昭和40年の法人税法の全文改正の際に新設されたもので、確定決算主義を損金経理という表現によって具体的に定めた。

(20) 同上、48～49ページ。

(21) 同上、17～18ページ。

(22) 同上、16～17ページ。

(23) 中田信正『税務会計要論』同文館出版、2004年、6～8ページ。

(24) 岡村忠生、前掲注17、160～161ページ。

(25) 中田信正、前掲注23、141～143ページ。

(26) 同上、60ページ。

(27) 「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、2002年8月9日)、四2(3)。

「固定資産の減損に係る会計基準」(企業会計審議会、2002年8月9日)、四1。

(28) 「固定資産の減損に係る会計基準の適用指針」(企業会計基準委員会、2003年10月31日)、第57項。

(29) 「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、2002年8月9日)、四3(1)。

(30) 「固定資産の減損に係る会計基準の適用指針」(企業会計基準委員会、2003年10月31日)、第55項。

(31) 梅原秀継『減損会計と公正価値会計』中央経済社、2001年、56～58ページ。

## 参考文献

### I 洋書文献

FASB, *SFAS 121-Accounting for the Impairment of Long - Lived Assets and for Long - Lived Assets to Be Disposed of*, Mar. 1995.

FASB, *SFAS 144-Accounting for the Impairment or Disposal of Long-Lived Assets*, Aug. 2001.

FASB, *Statement of Financial Accounting Concepts No.6, Elements of Financial Statements*, Feb. 2000. (平松一夫、広瀬義州『FASB財務会計の諸概念』中央経済社、2002年)

FASB, *Statement of Financial Accounting Concepts No.7, Using Cash Flow Information and Present Value in Accounting Measurements*, Feb. 2000. (平松一夫、広瀬義州『FASB財務会計の諸概念』中央経済社、2002年)

IASB, *IAS 36- Impairment of Assets*, Jul. 1998.

IASB, *IAS 40-Investment Property*, Jan. 2001.

Jarnagin, B. D., *2003 U.S. Master GAAP Guide*, CCH, 2002.

### II 和書文献

W.A.ペイトン・A.C.リトルトン共著、中島省吾訳『会社会計基準序説(改訳版)』、森山書店、1958年。

朝日監査法人『日本の新会計基準Q&A』清文社、2001年。

新井清光『新版財務会計論 第4版』中央経済社、1998年。

伊藤邦雄『現代会計入門』日本経済新聞社、1998年。

梅原秀継『減損会計と公正価値会計』中央経済社、2001年。

大倉雄次郎『戦略会計論』税務経理協会、2005年。

大和田裕「資産評価基準の変遷と資産情報透明性の向上」『北海学園大学大学院経営学研究科研究論集』No. 2 (2004年3月)。

大和田裕「事業資産適正化の会計」『北海学園大学経営学部経営論集第3巻第2号』(2005年9月)。

岡内幸策、小野兵太郎『不動産の時価評価』東洋経済新報社、2001年。

岡村忠生『法人税法講義』成文堂、2004年。

- 小川洸、小澤康人『税務会計の基礎』創成社、2005年。
- 奥田芳彦『法人税基本通達逐条解説』税務研究会出版、2004年。
- 小澤善哉、橋田万里恵『不動産の時価・減損会計と評価』東洋経済新報社、2002年。
- 加用俊栄『法人税の決算調整と申告の手引』財団法人納税協会連合会、2001年。
- 企業会計基準委員会「固定資産の減損に係る会計基準の減損会計適用指針」(2003年10月31日)。
- 企業会計審議会「固定資産の会計処理に関する論点の整理」(2000年6月23日)。
- 企業会計審議会「固定資産の減損に係る会計基準の設定に関する意見書」(2000年8月9日)。
- 黒沢 奏『土地の時価評価の実務』清文社、2000年。
- 黒沢 奏『不動産の時価評価と減損会計』中央経済社、2002年。
- 幸田昌則『不動産 新しい考え方と利益の出し方』中経出版、2001年。
- 財務会計基準機構編『固定資産減損に係る会計基準の適用指針について』第一法規、2003年。
- 坂本頼彦「減損会計のグルーピング徹底解剖」『経理情報』中央経済社、(2004年10月10日号)。
- 下村英紀『法人税法』同文館出版、2005年。
- 須田 徹『アメリカの税法』中央経済社、1991年。
- 中田信正『税務会計要論』同文館出版、2004年。
- 中村利雄、岡田至康『法人税法要論』税務研究会出版局、2004年。
- 日本公認会計士協会『金融商品・固定資産の時価評価の実務』税務研究出版局、2003年。
- 野村智夫、竹俣耕一『キャッシュフロー』日本実業出版社、1998年。
- 高木泰典『財務会計論』税務経理協会、1994年。
- 中央青山監査法人研究センター編『減損会計基準ガイドブック』中央経済社、2002年。
- 畠中 瞳『税務資産会計論 第2版』中央経済社、2003年。
- 早川 豊編著『保守主義と時価会計』同文館出版、2002年。
- 早川豊、米山祐司、吉田勝弘、久保淳司、宮川昭義『テキスト新企業会計』同文館出版、2005年。
- 広瀬義州『財務会計』中央経済社、1998年。
- 緑川正博、安部泰久『新・会社法と会計・税務の対応』新日本法規、2005年。
- 山田昭広『アメリカの会計基準』中央経済社、2002年。
- 山本真樹夫『会計情報の意味と構造』同文館、1992年。
- 吉田勝弘『リース会計の理論と制度』同文館、2003年。
- 米山直樹『減損会計』森山出版、2001年。
- 米山祐司『アメリカ会計基準論』同文館、2001年。
- 渡辺淑夫『法人税法』中央経済社、1992年。
- 渡辺淑夫、山本清次『法人税基本通達の疑問点』ぎょうせい、2004年。