中小企業会計研究

2019

FIFTH
第5号
ISSUE

ISSN 2189-650X

中小企業会計学会

Japanese Accounting Association for SMEs

Journal of Accounting Research for Small- and Medium-sized Entities(SMEs)

中小企業会計研究 第5号（2019年）

目　次

（巻頭言）事業承継の本質と中小企業会計 …… 河﨑照行／1

（第6回全国大会・基調講演の要旨）
クラウス・ヘンゼルマン博士
「ドイツにおける税理士による中小企業会計指導の重要性」 … 中島洋行／2

（論文）
中小企業にかかわる税務会計上のゆがみ…… 藤井　誠／6

中小企業におけるマネジメント・コントロール・システムの
整備と組織成員による受容
― 管理会計と目標管理の連携：本山合金製作所の事例 ―…… 飛田　努／20

経営者の認識を伴わない管理会計実践の可能性
―中小飲食企業4事例のケース・スタディに基づいて― … 足立　洋・岸保　宏／35

IFRS for SMEsの改訂に関する一考察
―Section29 法人所得税を中心に― …… 櫛部幸子／46

中小企業における原状回復義務計上に関する検討 …… 生島和樹／59

書面添付制度の実態研究
―東京税理士会アンケート集計結果9年分に着眼して― …… 宮下仁志／69

実務からみた中小企業会計と税務 …… 山本清尊／81

（課題研究委員会・最終報告）
中小企業会計における管理会計 …… 水野一郎／91

（課題研究委員会・中間報告）
IT社会と中小企業会計 …… 堀江正之／96

英文Summary・Keywords ／ 100
＜編集後記＞ ／ 107

Journal of Accounting Research for Small- and Medium-sized Entities (SMEs)
No.5 (FIFTH ISSUE)

Contents

Preface

Business Succession and SME Accounting …… Teruyuki Kawasaki ／ 1

Abstract of Keynote Lecture at 2018 Annual Meeting of Japanese Accounting Association for SMEs（特別講演要旨）

Klaus Henselmann, "Die Bedeutung von Steuerberatern für die Rechnungslegung von kleinen oder mittelgroßen Unternehmen (KMU) in Deutschland"
……Hiroyuki Nakajima（Summarizer）／ 2

Article

The Distortion in Tax Accounting Related to Small and Medium Enterprises …… Makoto Fujii ／ 6（100）

Development of management control system and acceptance by organization members in SMEs－Coordination of management accounting and management by objectives－
…… Tsutomu Tobita ／ 20（101）

Discussion on how small and medium-sized enterprise managers recognize their management accounting practice－based on case studies of 4 small and medium-sized food and beverage companies－ …… Hiroshi Adachi・Hiroshi Ganbo ／ 35（102）

A Study of the revision of the IFRS for SMEs －With a Focus on “Section 29 Income taxes”－ …… Sachiko Kushibe ／ 46（103）

A study on the recognition of the restoration to original state obligation for the Small and Medium-sized Enterprises … Kazuki Ikushima ／ 59（104）

Actual research of written attachment system－Focusing on Tokyo tax accountant association 9 year minutes survey－ …… Satoshi Miyashita ／ 69（105）

Small and Medium-sized Enterprises accounting and taxation from a practical point of view …… Kiyotaka Yamamoto ／ 81（106）

Study Group Report

Manegement Accounting for SMEs …… Ichiro Mizuno ／ 91

Progress of information technology and SMEs …… Masayuki Horie ／ 96

※（　）内は英文 Summary・Keywords の掲載頁です。

（巻頭言）

事業承継の本質と中小企業会計

中小企業会計学会会長
河　﨑　照　行

元号が「平成」から「令和」に改まり，新たな時代の幕が開かれた。令和はどのような時代になるのであろうか。国民の一人として，平和で心豊かな時代であることを祈りたい。

ところで,「皇位継承問題」が国民の関心事であるのと同様に, 中小企業では, いま,「事業承継問題」が待ったなしの状況となっている。『事業承継ガイドライン』（中小企業庁，2016 年 12 月）によれば, 中小企業経営者の引退年齢は平均して 67 ～ 70 歳であり，今後 5 年程度で多くの中小企業が事業承継のタイミングを迎えると予想されている。ところが，日本政策金融公庫総合研究所のアンケート調査によれば，60 歳以上の経営者の約 5 割（個人事業主に限れば約 7 割）が「廃業を予定している」と回答している。その結果，中小企業庁の試算によれば，事業承継問題をこのまま放置すれば，廃業の急増によって2025年頃までの10年間の累計で約650万人の雇用と約22兆円の国内総生産(GDP)を失う可能性があるとされる。

こうした危機的状況を踏まえ，昨年（2018 年）10 月，中小企業庁と若手経営者 4 団体（全国商工会青年部連合会，日本商工会議所青年部，全国中小企業青年中央会，日本青年会議所）は，中小企業・小規模事業者の円滑な世代交代を支援するため,「全国事業承継推進会議」を発足させ，第 1 回会合（キックオフイベント）が東京で開催された。この会合には，中小企業経営者やその後継者，地域金融機関，専門職業人（弁護士，公認会計士，税理士など）といった支援機関など，総勢約 3,000 人が集結した。その後，全国各地で推進会議が開催され，いま，事業承継意識の醸成や支援機関との連携強化の取組みが，精力的に行われている。

帝国データバンクの調査（2018 年 11 月現在）によれば, わが国で業歴 100 年を超えるいわゆる「老舗企業」は，全国に約 3 万 3,000 社あり，その多くが中小企業とされる。このような老舗企業の多くは，ただ単に事業を受け継いできたのではなく，創業者の思い（企業理念）を大切にし，それを時代の変化に適応させてきた企業である。

『事業承継マニュアル』（中小企業庁，2017 年 3 月）によれば，円滑な事業承継には,「事業承継に向けた準備」が必要とされ，その期間は最低でも 5 年は必要とされる。また，事業承継の要諦は,「経営状況・経営課題等の把握（見える化)」と「経営改善（磨き上げ)」にあるとされる。つまり，事業の「見える化」によって，事業の過去から現在までを振り返り，事業の「磨き上げ」によって，創業者の思い（企業理念）を事業の将来に生かすプロセスが，事業承継の本質であるといえよう。

かかる事業承継問題にとって,「見える化」と「磨き上げ」の知的ファンダメンタルズを提供するのが，中小企業会計であることはいうまでもない。

◆中小企業会計学会第６回全国大会基調講演（2018 年９月１日）

ドイツにおける税理士による中小企業会計指導の重要性

講演者　クラウス・ヘンゼルマン博士（エアランゲン・ニュルンベルク大学教授）

中小企業会計学会第６回全国大会（2018 年９月１日～２日：東洋大学白山キャンパス）の基調講演として，ドイツのエアランゲン･ニュルンベルク大学教授であるクラウス･ヘンゼルマン博士（Prof. Dr.Klaus Henselmann）より標記のテーマにて約２時間にわたりご講演いただきました。ご講演後フロアから多くの質疑応答が寄せられて活発な議論が行われました。以下はヘンゼルマン博士の講演要旨となります。

１　中小企業と上場企業の会計の相違点

ドイツでは全ての企業は，その規模にかかわらず，ドイツ商法典（Handelsgesetzbuch：HGB）に基づいて個別決算を行うことが義務づけられています。また，国が組織する資本市場に有価証券を発行して参加する企業は，IFRS に基づいたコンツェルン決算書（連結財務諸表）を作成する必要があります。一方で，中小企業グループの場合には，コンツェルン決算書の作成に際して，①ドイツ商法に基づく会計と② IFRS に基づく会計を選択することが可能です。①を選択した場合，勘定科目の構成に関して，法的拘束力のある規定が定められています。また，「慎重性の原則」に従うことが強く求められます。さらに，①を選択した場合には，②を選択した場合よりも会計処理に対する選択権がある場合が多くなります。

一方で，税務会計と税務申告の一連のプロセスにおいて，会社の規模による違いは生じません。貸借対照表及び損益計算書の内容を XBRL ファイルによって税務当局に提出することが義務づけられましたが，これは会社の規模にかかわらず一律の対応です。

EU 指令とは欧州委員会が EU 加盟国に対して国内法化に向けた枠組みのみを規定し，実際に当該国で国内法化されることで当該国の市民や企業に適用されますが，会計に関しても EU 指令が存在します。その際に，加盟国に対して適用に関する選択権が与えられることがしばしばあり，個別決算に関して 20 以上の選択権が存在します。例えば，土地資産の市場価格が取得価格を上回っている場合に，取得価格より高い価額で再評価できるかという問題に対して，ドイツではこのような処理は不可能ですが，他国は可能である場合があります。

2009 年に公示されたドイツ会計現代化法（Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz：BilMoG）ではドイツ商法典の改正が行われて，特に商事貸借対照表（商法によって作成される貸借対照表）について IFRS の方向に向けて変化がみられます。具体的には，秘密積立金の任意構築を可能にしていた選択権の廃止と，「逆基準性の原則」の廃止が挙げられます。

このようにドイツの会計は近年，大きな変換点を迎えていますが，中小企業の会計に何らかの変化を与えるのでしょうか。結論を先取りすれば，大企業の会計には少なからず変化を与える可能性

がありますが，中小企業の会計には大きな変化はない見込みです。

２　中小企業金融における税理士の役割

ドイツ商法242条及び264条では,「年度決算書(貸借対照表, 損益計算書, また場合により付帯注記)の作成は，企業またはその代表者の責任である。」と規定されていますが，実際にはほとんどの中小企業は年度決算書の作成にあたり，程度の差こそあれ税理士のサポートを受けています。年度決算書は税務会計上の利益算出の基礎となるだけではなく，与信判断の材料としても活用され，融資後の経営状態を把握したりする際にも重要な役割を果たします。税理士は年度決算書の作成をサポートすることによって重要な経営コンサルタントとしての役割も果たします。2018年４月１日からは税理士が融資の資料をXBRLファイル化したうえで銀行に送信する仕組みが整備されたことで税理士と金融機関の協力関係はますます高まりつつあります。

ドイツでは税理士という仕事に対して高い敬意が払われるとともに，各法律や職業法上の厳しい規定が適用されます。例えば，税理士法57条では，税理士に対して,「独立性をもって，自己の責任において，誠実に，秘密を厳守し，職業に反する広告を行うことなく自己の業務を遂行しなければならない」,「その職業又は職業への信望と相容れないようないかなる行動もしてはならない」,「継続的に教育を受ける義務を負う」ことなどが規定されています。このため，金融機関は税理士を信頼できる専門家として位置づけています。

ドイツでは経済監査士が中小企業の年度決算書を監査することは少なく，税理士が年度決算書の信頼性を高める役割を担っています。年度決算書の作成にあたり税理士が引き受けた業務が多ければ多いほど，その年度決算書はより信頼性が高いものと判断されます。中小企業は，年度決算書の作成にあたり様々な形で税理士への業務委任が可能であり，委任業務の範囲により様々な段階の「年度決算書作成証明書（Bescheinigungen)」が発行されます。年度決算書作成証明書がないまま中小企業が年度決算書を作成した場合，当該企業に「税務・会計部門」があれば問題になりませんが，そうではない場合には金融機関は年度決算書に対して懐疑的な見方をします。また，当該中小企業に何らかの問題があったため税理士が委任を辞したと判断される場合もあります。

３　年度決算書の作成に関する諸原則についての連邦税理士会の声明

年度決算書の作成にあたり，関与先企業はすべての証拠書類を税理士に提出して情報提供する義務がある一方で，税理士は年度決算書の作成に関わる業務を文書化します。また，年度決算書に加えて「状況報告書」を作成するケースも多くみられます。状況報告書とは，まさに当該企業の事業の状況を報告するものであり，将来の見通しやリスクなども含まれますが，年度決算書には含まれず，年度決算書作成証明書の対象にもなりません。なお，状況報告書は，経営者自らが作成することを義務づけられていて，税理士が作成することはできませんが助言を行うことは可能です。

連邦税理士会は,「年度決算書の作成に関する諸原則についての連邦税理士会の声明」(2010年発表)において，次の①～④の４種類の委任を定めています。なお，これらは依頼者である中小企業が提出する証拠書類や情報を税理士がどの程度信頼するかによって異なります。

① 評価を伴わない作成
② 蓋然性評価を伴う作成
③ 包括的評価を伴う作成
④ その他の委任

①では税理士は依頼者から提出された証拠書類等（帳簿，資産証明書，証憑，業界や企業に対する知識，企業からの情報）が正当であることを前提とします。また，連邦税理士会は，証拠書類等の提出者から「完全性宣言書」を受け取ることを推奨しています。ここで，税理士は企業が提出した証拠書類等をそのまま無条件に信用することはできないことに注意が必要です。税理士は証拠書類に正当性を欠く兆候を発見した場合には，これを究明する義務があり，明らかな誤りは訂正します。特に企業の継続（ゴーイングコンサーン）に関して重大な瑕疵がある場合に，税理士が検証を怠ると税理士は瑕疵のある年度決算書により発生した損害に対する賠償責任を負うことになります。なお，「継続企業の想定に反する状況がある場合に関連した年度決算書作成の諸原則についての連邦税理士会の声明に対する指摘」（2018 年 3 月 13 日・14 日決議）では瑕疵について具体的に次のように記載しています。実際上の状況としては，大幅な継続的な損失，脆弱な自己資本，切迫した資金繰り状況，ネガティブな将来予測などが，法律上の状況としては会社解散の決定，営業許可の喪失，破産申請の義務が生じる可能性などが挙げられています。これに対して，企業も最新で詳細な情報，具体的対策，納得できる根拠づけに基づいて事業継続の予測を作成する必要があります。

ただし，依頼者が究明を拒否するような行動に出た場合，あるいは明らかな誤りがあるにもかかわらず依頼者側の事情により誤りを訂正できない場合には，「制限付きの証明書」が発行されたり，証明書の発行自体が行われなかったりする場合もあります。

②では税理士は「年度決算書作成のため重要な一切の見地からして，提出された証憑，帳簿及び資産証明書の正規性を否定する状況が自身に既知となっていない」旨を表明したうえで，質問や分析的評価を行います。連邦税理士会は 2012 年 6 月 19 日に「年度決算書作成にあたって蓋然性評価をするためのチェックリスト」を作定していて，これに基づいて質問や分析的評価を行うことを通じて，証憑，帳簿及び資産証明書の正規性を確認することで年度決算書の作成に対する信頼性が高まり，信用格付けにプラスの影響を与えます。

③では税理士は提出された証拠書類の正規性を評価するために，十分に確実な判断を下すことができるような計画を策定し，実行します。これにより「年度決算書作成の基盤となった，提出された証拠書類は正規性を有する」旨を表明します。具体的には，会計関連の内部統制システムの有効性評価及び個別ケースの検証（棚卸の実地立ち会い，残高確認書，銀行の証明書，弁護士の証明書，契約関係）などが行われます。しかし，実際には経済監査士に決算の任意監査を依頼するケースが多いため，税理士に対して包括的評価を伴う証明書の作成の委任を行うケースはほとんどありません。

なお，多くの経済監査士は同時に税理士の資格も有しています。したがって，双方の職業規定に矛盾がないようにする必要があります。連邦税理士会の旧版の「年度決算書の作成に関する諸原則についての連邦税理士会の声明」では税理士が独立した経済監査士のように年度決算書を監査した，すなわち税理士が作成した年度決算書を税理士自身が監査したかのような印象を与えた可能性があったことからドイツ経済監査士協会から批判がありました。「声明」を改訂する際に連邦税理士会とドイツ経済監査士協会の意見を調整して作成された最新版の「声明」ではこのような批判を受

けない内容に修正されています。

４　イギリスの EU 離脱（Brexit）が会計に与える影響は？

イギリスの EU 離脱が EU における会計に関する指令に与える影響，及びドイツにおける商法に基づく会計に対する影響については，どちらもイギリスの EU 離脱による変化は考えにくいと考えられます。その理由として，ドイツにおける商法の会計は，EU が規定した枠内だけで動くためにイギリスの EU 離脱が直接的な影響を与えるわけではないことに加えて，中小企業の会計に関する大きな見直しは 2009 年に公示されたドイツ会計現代化法の下で既に行われていることから，イギリスの EU の離脱によって新たな見直しが行われる可能性は低いと考えられるためです。

※本講演要旨は，中小企業会計学会第６回全国大会基調講演で配布された資料（パワーポイントのスライド）に基づき講演要旨を作成しています。

（要約作成：中島洋行（明星大学））

中小企業にかかわる税務会計上のゆがみ

藤　井　　誠（日本大学教授）

論文要旨　中小企業にかかわる会計と税務を取り巻く環境は，近年大きく変化し，複数の問題が存在する。収益認識会計基準について，会計基準を部分的に受け入れつつ，引当金を計上しないなど，間接的に会計利益が歪められる問題がある。また，減価償却等については，法人税法は上限値を定めるにとどまるので，これらの規定が所得の調整弁として機能している実態がある。

資本金と優遇措置規定との間には強い関連性が見られるが，資本金１億円以下の法人層においても１つのピークが見られることが示された。このことは，本来，法人所得計算上資本取引は課税中立的であるものの，法人が資本金をいかに設定するかという判断において，租税特別措置規定による誘因が存在することを含意している。

シミュレーションにより，給与による実質的な配当の相対的優位性と，配当二重課税という２つの問題が存在しており，組織形態に対する中立性が二重に歪められていることを示した。さらに，欠損法人割合が高水準であることについて分析を行い，景気との関連は乏しく，むしろ給与との関連が強いことが明らかとなった。また，欠損金の控除期間制限規定は，所有と経営の同化している法人において，所得金額をマイナス寄りのゼロ近似化させるというバイアスを創出している。

軽減税率には資本蓄積を支援する機能が備わるが，税制が所有と経営の分離していない中小企業の資本停滞を招いており，軽減税率の効果を減殺する。そのため，中小法人という資本金を基準とした規模による一括りでの軽減税率適用ではなく，適用は成長性が期待あるいは予定される法人に限定して，期間や一定の資本充実が達成されるまでの限定的な適用とすべきであり，資本蓄積がなされない法人には，パス・スルー課税が適しているとの結論に至った。

キーワード　中小法人課税，欠損法人，給与，同族会社，所得調整

1　はじめに

会社法会計は，分配制限規定を維持しつつも，国際財務報告基準（IFRS）とのコンバージェンスが進行している金融商品取引法会計の影響を強く受けている。このことは，企業会計のグローバル化とも言うべきものであるが，その一方で，ローカライズされた会計基準のうち，特に中小企業を対象とした「中小企業の会計に関する指針（以下，中小会計指針）」「中小企業の会計に関する基本要領（以下，中小会計要領）」が策定されている。

このように，中小企業あるいは中小法人にか

※本稿は査読済み論文です（2019年４月24日決定）。

かわる会計と税務を取り巻く環境は，近年大きく変化し，以下のような中小企業固有の問題がある。

⑴　会計上の問題

①　中小会計指針と中小会計要領という複数の会計基準が存在し，中小企業はこれらを選択できること。

②　中小会計指針はいわゆる Top-down approach をとっているため，IFRS の影響を受けること。

③　中小会計要領はいわゆる Bottom-up approach によるため，法人税法の影響を受けること。

会計基準が複数存在し，そのいずれもが主体性を持たないとなると，形骸化のおそれがある。Top-down approach，Bottom-up approach という表現も，中小企業を対象とする会計基準が揺らぎやすいことを暗示している。

⑵　会計および税務に跨がる問題

①　法人税法における公正処理基準の規定により，中小会計要領と法人税法との間において，相互依存や循環理論に陥る危険性があること。

②　損金経理要件がいわゆる逆基準性を有していることが指摘される一方，相当の償却を行っていない実務が一般的であること。

⑶　税務上の問題

①　中小法人，中小企業者，特定中小企業者といった法人税法ならびに租税特別措置法における定義が，原則，資本金を基準としていることの妥当性。

②　欠損法人割合が増加し，法人税の負担が大法人に集中している現状において，軽減税率を含めた中小企業課税の目的が曖昧になり，中小企業は弱い存在，あるいは，欠損法人割合が多いのは好ましくないといった感覚的な理解に基づく誤解が広がり，パッチワーク的な対応になっていること。

2　企業会計と税務会計の関係性

収益認識会計基準では，約束した財又はサービスの顧客への移転を，当該財又はサービスと交換に企業が権利を得ると見込む対価の額で描写すべく（収益認識会計基準 16 項），つぎの①～⑤のステップにより，収益を認識する（収益認識会計基準 17 項）。

①　顧客との契約の識別

②　契約における履行義務の識別

③　取引価格の算定（企業が得ると見込む対価の額）

④　履行義務への取引価格の配分

⑤　履行義務の充足時または充足につれて収益を認識

一時点で充足される履行義務については，資産に対する支配を顧客に移転した時点が，履行義務の充足となるが，収益認識会計基準における「履行義務の充足」の考え方は基本的に「引渡しの完了」と変わらないながら，より厳密に規定したものであるとされ（佐藤 2018，61），また，「実現」と「支配の移転」の時点に大きな違いはないことが指摘されている（万代 2018，56）。

返品が見込まれる部分は収益計上せず，「支配の移転」概念の導入により割賦基準は不適合となり，第三者のために回収する額は除外されるために消費税税込経理方式が不可となるなどの影響が生じている。

収益認識会計基準は，連結財務諸表のみならず，個別財務諸表の作成においても適用され，公正処理基準に含まれうるため，法人税法においては以下の改正が行われた。

①　公正処理基準に関し，「別段の定めを除く」という文言を追加（法人税法 22 ④）。

②　収益の認識について，従来どおりの引渡基準によることを明文化（法人税法 22 の 2）。

収益認識会計基準では，貸倒や返品の見積り部分は収益に含めないこととされるが，法人税法は益金の額に算入すべき金額を「別段の定め（法人税法22④を除く）があるものを除き，販売若しくは譲渡をした資産の引渡の価額又は提供をした役務につき通常得べき対価の額」であるとし（法人税法22の2④），貸倒，返品についてはその可能性はないものとしている（法人税法22の2⑤）。これらは，価額を正確に算定する手続ではなく，別の要因による対価の回収不能であるためである（大蔵財務協会編 2018，271）。

なお，別段の定めからは，22条4項が除外されている。これは，22条の2の新設により，資産の販売等についてはその益金算入時期および益金算入額について明確にされた一方，22条2項から資産の販売等は除外されていないことから，資産の販売等については22条2項と22条の2が二重に規定していることになり，この状況で，22条4項（公正処理基準）と22条の2が重複して適用されると，割賦基準や延払基準のようにこれらの規定が相互に抵触するおそれがあることから，優先関係を明確にするために，収益認識の時期については22条4項が適用されないこととされたのである（大蔵財務協会編 2018，273）。

このように，収益認識会計基準においても，収益認識のタイミングは従来と大きな変更はなく，会計と税務との関係において，重要な点は貸倒や返品に関わる部分である。

税務会計では，しばしば損金について債務確定主義が適用されるとされ，1998（平成10）年以降，法人税率の段階的な逓減とこれに伴う課税ベース拡大の手段として，多数の引当金が段階的に廃止され，会計と税務の乖離が進行した。

債務確定主義が取られるのは，債務未確定の費用は，その発生の見込みと金額が明確ではないため，所得計算が不正確にならないように，排除しているとされる（金子 2017，326）。これについては，引当金繰入額を通則において，損金として認めない趣旨であるとの指摘もある（武田編著 2018，1123の2）。

収益を抑制的に見積もることは，費用・損金の過大見積りと同様の効果をもたらすことになるため，課税所得計算上，収益および益金には見積りが認められ，費用および損金には認められないというのは合理性を欠く。また，税務会計においても，費用収益対応の原則は採用されており（法人税法22③一等），経過勘定項目，繰延資産，減価償却の規定が置かれていることからも，費用収益対応原則に基づく引当金に係る損金あるいは回収が見込まれない収益を認識しないことは矛盾を抱える。仮に課税基礎の拡大が理由であるとしても，その効果は一時的なものに過ぎない。

中小企業を取り巻く企業会計と税務会計の関係性という観点から，減価償却に関する問題にも触れておきたい。企業会計原則において，減価償却については，「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，当該資産の耐用期間にわたり，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，無形固定資産は，当該資産の有効期間にわたり，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。繰延資産についても，これに準じて，各事業年度に均等額以上を配分しなければならない（「企業会計原則」第三・五）」と規定されている。また，会社法において減価償却に関する明示的な規定は存在せず，「償却すべき資産については，事業年度の末日（事業年度の末日以外の日において評価すべき場合にあっては，その日。）において，相当の償却をしなければならない。」と規定す

るに留まる（会社計算規則 52 ②）。

このように，減価償却に関する詳細な会計基準等は存在しないが，中小会計要領は「相当の減価償却」（各論 8），中小会計指針は規則的な減価償却を定めている（第 34 項）。ここで，相当の減価償却とは，耐用年数にわたって，毎期，規則的に減価償却を行うことであり，合理的な根拠があれば規則的な減価償却とは異なる方法も認められる（河﨑 2015, 274）。中小企業では，所得調整を目的とする非償却・過少償却がしばしば行われる。注目すべきは，この調整が所得増加あるいは所得減少のいずれか一方向を目指すのではなく，「マイナス寄りのゼロ」に近づけるようになされていることである。

3　資本金に関する分析

法人税法が資本金についての定義は有しておらず，資本金等の額を規定するにとどまるのは，資本金等の額と利益積立金の額との区分がなされていれば十分なのであって，資本金そのものに関心はなく，とりたててこれを規定する必要性に乏しいためである。しかしながら，このような考え方は所得計算の文脈においてのもので，法人税法においても資本金に関心を持つ規定もある。たとえば，法人税法は，軽減税率の適用等について中小法人の定義を規定し（法 66 ②），そこでは資本金の額を基準としている。

このほかにも，法人税法は，中小法人に固有の税務規定を数多く設けている。しかしながら，それらは必ずしも一貫した思考に基づくものとは言い難い。中小企業向けの特例措置は，個々の措置が徐々に拡大されてきたのであり，中小企業税制という 1 つのパッケージとして成り立ってないことが指摘されている（成宮 2017, 12）。一方，交際費の損金不算入制度の趣旨は，冗費の抑制と資本蓄積にある（山本 2004, 707）にもかかわらず，中小法人には交際費の支出を拡大させんとする内容になっていることは，交際費課税の趣旨に反する（鈴木 2013, 9）ばかりか，他の中小法人対象税制，特に軽減税率の趣旨とも矛盾するといった問題もある。

資本金を中小法人と大法人の区分基準とすることについて，「会社法制の見直し等により資本金の性格が変わったため，資本金額が企業の規模や活動実態等を的確に反映しているとはいえず，資本金基準は，中小法人の範囲を定める指標としては適切ではない。」（日本税理士会連合会税制審議会 2016, 2）との指摘もなされている。

以上の問題意識のもと，申告法人について，資本金と申告所得金額を資本金階級別に算出したデータを用いて，資本金を説明変数，申告所得金額を被説明変数として，回帰分析を行う（**図表 1**）。なお，データは国税庁の会社標本調査を利用している。

分析結果は，法人の所得金額や欠損金額と資本金との間に有意な関係があることが示され，資本金基準には合理性が認められるものと考えられる。ただし，全体としてこのような傾向があることは確かであるものの，資本金を 1 億円以下に抑制しようとする誘因が存在することも窺われ，この分析に基づいて，資本金基準を申告所得金額との関連において企業規模の指標とすることが妥当であると即断することはできない。吉本興業が実施し，シャープ等が一時検討したように，中小法人の税務メリットを享受することを狙った減資ということも十分にありうることであり，データ分析上，このような極めて少数の法人の特殊な動きを検出することは難しいためである。

ここで，申告所得金額に税率を乗じて算出された税額である算出税額と法人税額を申告所得金額で除した実際税率との差である「乖離税率」に焦点を当てる（**図表 2**）。この差の原因とし

図表１　資本金と申告所得金額の関係性分析

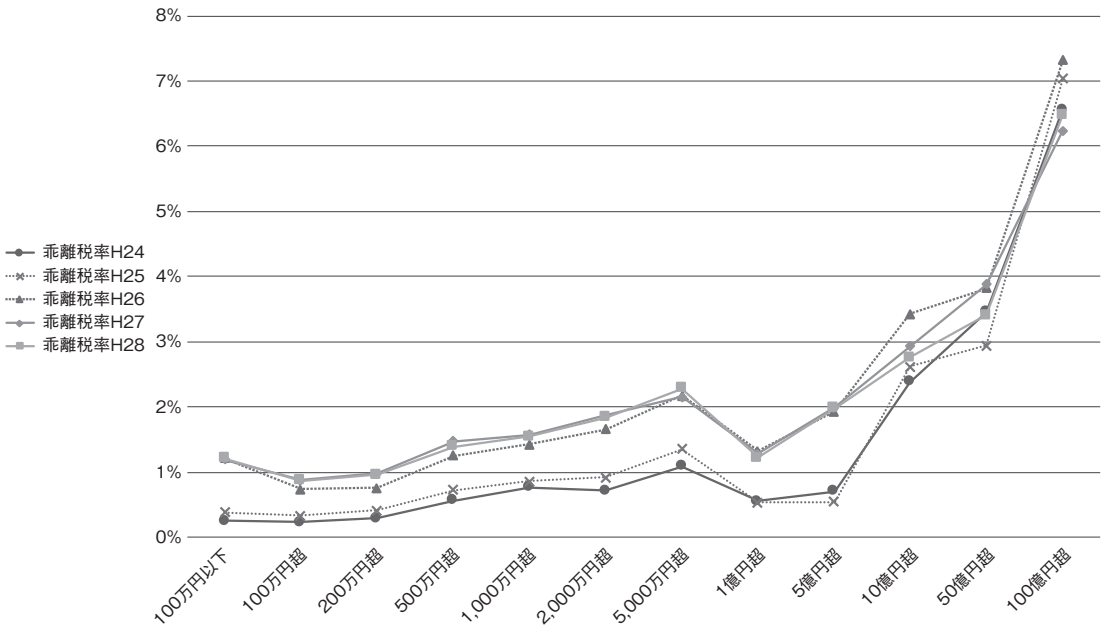
回帰統計	
重相関 R	0.99132552
重決定 R2	0.98272629
補正 R2	0.98242846
標準誤差	564.303237
観測数	60

分散分析表

	自由度	変動	分散	観測された分散比	有意 F
回帰	1	1050751359	1050751359	3299.7032	8.0574E-53
残差	58	18469412.3	318438.143		
合計	59	1069220772			

	係数	標準誤差	t	P-値	下限 95%	上限 95%	下限 99.0%	上限 99.0%
切片	248.72704	77.5147302	3.20877127	0.00217268	93.5644489	403.88963	42.2830699	455.171009
資本金	0.28209565	0.00491088	57.4430431	8.0574E-53	0.27226546	0.29192583	0.26901658	0.29517472

図表2　資本金階級別の乖離税率



て考えられるのが，中小法人の軽減税率と租税特別措置法に規定する各種の投資税額控除である。

資本金階級５億円超の法人から，乖離税率は急激に増えていることが読み取れ，各種の租税恩恵を享受していることを窺わせる。また，資本金階級 5,000 万円超１億円以下の法人において小さな山ができており，中小法人対象の軽減

図表３　資本金と乖離税率の関係性に関する分析結果

回帰統計	
重相関 R	0.889095202
重決定 R2	0.790490279
補正 R2	0.786878042
標準誤差	0.007993486
観測数	60

分散分析表

	自由度	変動	分散	観測された分散比	有意 F
回帰	1	0.013982756	0.013982756	218.8367966	2.41229E-21
残差	58	0.003705957	6.38958E-05		
合計	59	0.017688714			

	係数	標準誤差	t	P-値	下限 95%	上限 95%	下限 99.0%	上限 99.0%
切片	0.013735506	0.001098014	12.50940749	4.10258E-18	0.011537592	0.01593342	0.010811179	0.016659832
資本金	1.02906E-06	6.95637E-08	14.79313343	2.41229E-21	8.89818E-07	1.16831E-06	8.43797E-07	1.21433E-06

税率や租税優遇措置等の恩恵を多く受けていることを示している。2012（平成 24）年から 2016（平成 28）年までの５年間の推移を見ると，中小法人では，乖離税率は拡大する傾向にあることが示され，このことは租税優遇措置の規模が増加していること（この間軽減税率は不変）を意味している（藤井 2018，39）。これを踏まえ，資本金を説明変数，乖離税率を被説明変数として回帰分析を行う（**図表３**）。

資本金と乖離税率との間に因果関係はないという帰無仮説は 0.1% 有意水準で棄却されることとなり，やはり資本金が乖離税率に有意に影響していることが示される。

4　事業形態比較

中小法人の実態をより具体的に探るため，個人事業形態と法人事業形態との比較による検討を行う（**図表４～７**）。なお，社会保険は考慮外とする。

個人事業形態に比べ，給与配当が最も有利（法人税損金と給与所得控除の二重控除）で，配当実施（法人税と所得税の二重課税）は著しく不利であることがわかる。そして，所得金額が高くなるにつれ給与配当有利・配当不利の傾向は一層顕著になる。軽減税率の適用による二重課税軽減効果はあるが，給与配当の優位性を消すに至らないため，中小企業の資金調達の困難性に配慮した軽減税率の効果は無意味になる。

特殊支配同族会社の業務主宰役員報酬は，実質１人会社オーナーの個人事業者に対する優遇を是正する目的で 2006（平成 18）年改正において導入された制度であるが，わずか４年後の 2010（平成 22）年改正により廃止された（平成 27 年改正において給与所得控除制限導入）。この制度については，個人事業形態と法人事業形態との間の不公平を是正する手法として合理性があるとの指摘がある（小林 2017，55）。しかし，給与に係る二重控除の問題と配当に係る二重課税という２つの問題が存在する状況において，前者のみの対応（給与所得控除制限，役員給与制限）では不完全かつ不適切である。給与所得控除は大島訴訟等を経て，所得捕捉率の不公平感を解消する意味があったが，その本質

図表４　事業収入300万円のケース

項目	税率	個人事業	法人（給与）	法人（配当）	法人（軽減税率）
収益		0	3,000,000	3,000,000	3,000,000
給与		0	3,000,000	1,200,000	1,200,000
税引前利益		0	0	1,800,000	1,800,000
法人税等	33.6％／24.8％	0	0	604,800	446,400
税引後利益		0	0	1,195,200	1,353,600
（総）収入金額		3,000,000	3,000,000	2,395,200	2,553,600
必要経費／給与所得控除		0	1,080,000	650,000	650,000
所得金額		2,350,000	1,920,000	1,745,200	1,903,600
課税所得金額		1,970,000	1,540,000	1,365,000	1,523,000
所得税額		99,500	77,000	68,200	76,100
住民税額		202,000	159,000	141,500	157,300
事業税額		5,000	0	0	0
配当控除額	10％＋2.8％	0	0	152,986	173,261
可処分所得金額		2,693,500	2,764,000	2,338,486	2,493,461
税額合計		306,500	236,000	661,514	506,539

図表５　事業収入1,000万円のケース

項目	税率	個人事業	法人（給与）	法人（配当）	法人（軽減税率）
収益		0	10,000,000	10,000,000	10,000,000
給与		0	10,000,000	2,400,000	2,400,000
税引前利益		0	0	7,600,000	7,600,000
法人税等	33.6％／24.8％	0	0	2,553,600	1,884,800
税引後利益		0	0	5,046,400	5,715,200
（総）収入金額		10,000,000	10,000,000	7,446,400	8,115,200
必要経費／給与所得控除		0	2,200,000	900,000	900,000
所得金額		9,350,000	7,800,000	6,546,400	7,215,200
課税所得金額		8,970,000	7,420,000	6,166,000	6,835,000
所得税額		1,427,100	1,070,600	805,700	939,500
住民税額		902,000	747,000	621,600	688,500
事業税額		355,000	0	0	0
配当控除額	10％＋2.8％	0	0	645,939	731,546
可処分所得金額		7,315,900	8,182,400	6,665,039	7,218,746
税額合計		2,684,100	1,817,600	3,334,961	2,781,254

が労働経費にあるとするならば，個人事業において事業経費のみが考慮され，労働経費が考慮されない方が不合理とも考えられる。英国でも，個人事業形態と法人事業形態との非中立性がもたらす歪みについて研究され，報告されている（Mirrlees Review）。この報告書は，法人設立による起業促進のために法人形態を税制上優遇することを認めるべきとの意見を棄却したうえで，実現には困難を伴うものの，法形式（Regal Form）の相違による歪みの是正が必要であることを指摘している（Mirrlees et al. 2010, 1071；Mirrlees et al. 2011，451-452）。

5　欠損法人問題

中小法人の課税上の実態を探るうえで無視し

図表６　事業収入2,000万円のケース

項目	税率	個人事業	法人（給与）	法人（配当）	法人(軽減税率)
収益		0	20,000,000	20,000,000	20,000,000
給与		0	20,000,000	2,400,000	2,400,000
税引前利益		0	0	17,600,000	17,600,000
法人税等	33.6％／24.8％	0	0	5,913,600	5,209,600
税引後利益		0	0	11,686,400	12,390,400
（総）収入金額		20,000,000	20,000,000	14,086,400	14,790,400
必要経費／給与所得控除		0	2,200,000	900,000	900,000
所得金額		19,350,000	17,800,000	13,186,400	13,890,400
課税所得金額		18,970,000	17,420,000	12,806,000	13,510,000
所得税額		4,792,000	4,212,600	2,689,900	2,922,300
住民税額		1,902,000	1,747,000	1,285,600	1,356,000
事業税額		855,000	0	0	0
配当控除額	5％＋1.4％	0	0	747,930	792,986
可処分所得金額		12,451,000	14,040,400	10,858,830	11,305,086
税額合計		7,549,000	5,959,600	9,141,170	8,694,914

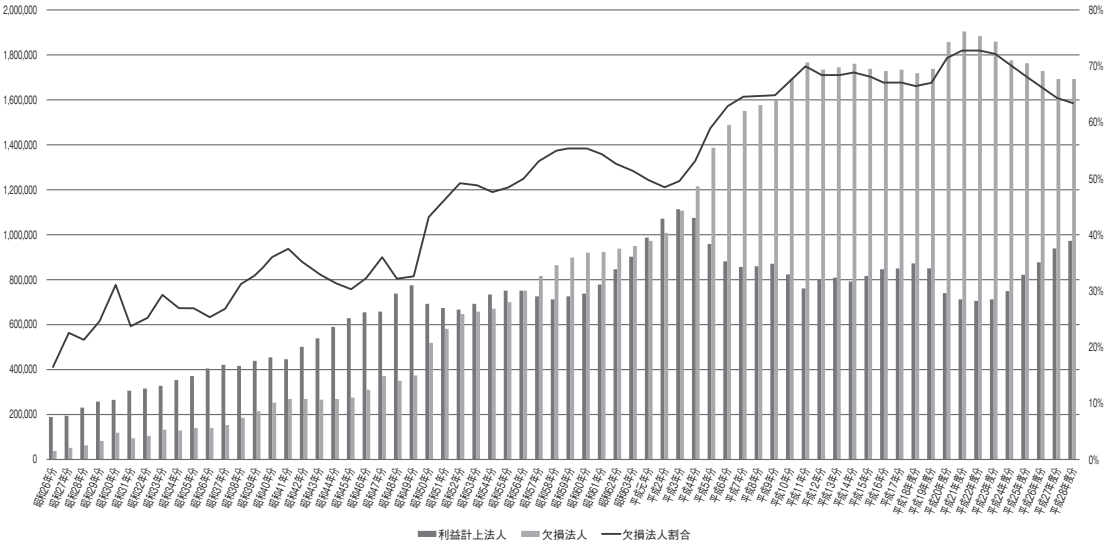
図表７　事業収入5,000万円のケース

項目	税率	個人事業	法人（給与）	法人（配当）	法人(軽減税率)
収益		0	50,000,000	50,000,000	50,000,000
給与		0	50,000,000	2,400,000	2,400,000
税引前利益		0	0	47,600,000	47,600,000
法人税等	33.6％／24.8％	0	0	15,993,600	15,289,600
税引後利益		0	0	31,606,400	32,310,400
（総）収入金額		50,000,000	50,000,000	34,006,400	34,710,400
必要経費／給与所得控除		0	2,200,000	900,000	900,000
所得金額		49,350,000	47,800,000	33,106,400	33,810,400
課税所得金額		48,970,000	47,420,000	32,726,000	33,430,000
所得税額		17,240,500	16,543,000	10,294,400	10,576,000
住民税額		4,902,000	4,747,000	3,277,600	3,348,000
事業税額		2,355,000	0	0	0
配当控除額	5％＋1.4％	0	0	2,022,810	2,067,866
可処分所得金額		25,502,500	28,710,000	22,457,210	22,854,266
税額合計		24,497,500	21,290,000	27,542,790	27,145,734

得ないのが欠損法人の存在であろう。欠損法人割合は，1951（昭和 26）年には 16.5% であったが，2009（平成 21）・2010（平成 22）年に 72.8% まで増加し，2016（平成 28）年には 63.5% とやや改善しているものの，依然として高率で推移している（**図表８**）。

欠損法人割合がこれほど高率であれば，それに応じて，倒産や廃業する割合も増加していることが予想されるため，欠損法人割合と経済成長率との相関分析および欠損法人増減数と倒産増減数との相関分析を行った。1980（昭和 55）年～ 2016（平成 28）年の 37 年間における欠損法人割合と経済成長率との関係において，景気動向と欠損法人割合との間の相関関係は，相

図表８　欠損法人数と欠損法人割合の推移



図表９　経済成長率と欠損法人割合の関係性分析

回帰統計	
重相関 R	0.66968015
重決定 R2	0.44847151
補正 R2	0.43271355
標準誤差	0.06058027
観測数	37

分散分析表

	自由度	変動	分散	観測された分散比	有意 F
回帰	1	0.10444734	0.10444734	28.4600034	5.8201E-06
残差	35	0.12844893	0.00366997		
合計	36	0.23289628			

	係数	標準誤差	t	P-値	下限 95%	上限 95%	下限 99.0%	上限 99.0%
切片	0.66665399	0.0133141	50.0712804	3.6297E-34	0.63962493	0.69368304	0.63038897	0.702919
経済成長率	-2.349005	0.44031802	-5.3347918	5.8201E-06	-3.2428981	-1.4551119	-3.5483457	-1.1496643

当程度に強いマイナスの値（相関係数 -0.6697）を示した。また，欠損法人割合増減と倒産増減数との関係においては，相関関係は極めて弱い（相関係数 0.2063）との結果になった。

さらに，経済成長率を説明変数，欠損法人割合を被説明変数として回帰分析を行う（**図表９**）。

分析結果は，経済が成長すると欠損法人が増えるという因果関係を示唆している。この不可解とも思える結果について，給与が欠損法人割合に関係にしているのではないかと予想し，給与支給額を説明変数，欠損法人割合を被説明変数として回帰分析を行った（**図表 10**）。なお，給与には役員に対するものと使用人に対するものが含まれるが，使用人給与は短期間で容易に

図表10　給与支給額と欠損法人割合の関係性分析

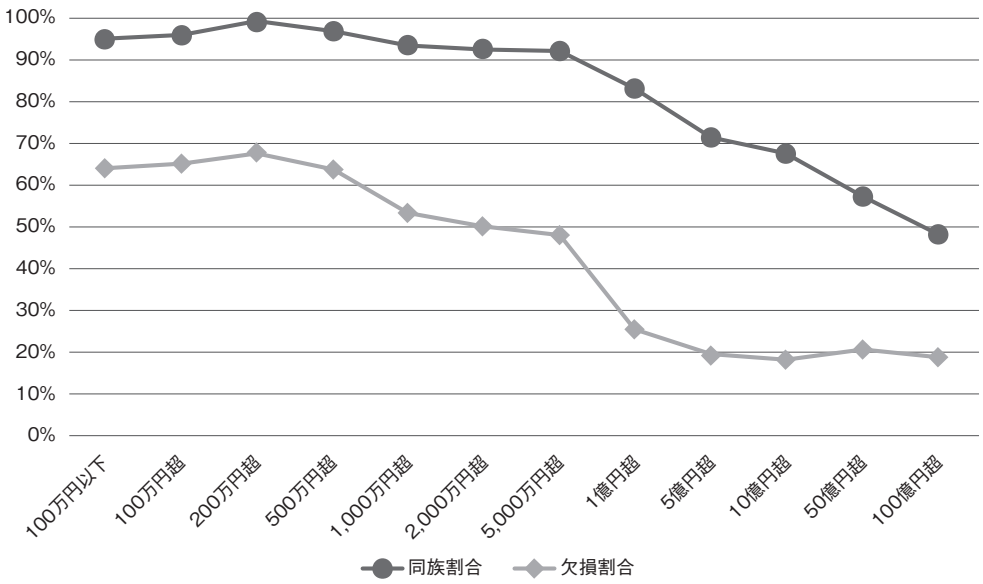
回帰統計	
重相関 R	0.94381813
重決定 R2	0.89079265
補正 R2	0.88908629
標準誤差	0.05636126
観測数	66

分散分析表

	自由度	変動	分散	観測された分散比	有意 F
回帰	1	1.65831181	1.65831181	522.041163	1.76E-32
残差	64	0.20330189	0.00317659		
合計	65	1.86161371			

	係数	標準誤差	t	P-値	下限 95%	上限 95%	下限 99.0%	上限 99.0%
切片	0.24207551	0.01284691	18.843094	8.2568E-28	0.21641086	0.26774017	0.20796884	0.27618219
平均給与	9.1234E-05	3.993E-06	22.8482201	1.76E-32	8.3257E-05	9.9211E-05	8.0633E-05	0.00010183

図表11　資本金階級別の同族会社割合と欠損法人割合



コントロール可能なものではなく，給与増減の主たる要因が役員報酬であると考えられることから，この分析を実施したものである。

給与と欠損法人割合との間には非常に強い相関関係があるのみならず，給与が増えたことが欠損法人割合の増加に繋がるという因果関係が見て取れる。

2016（平成 28）年の資本金階級別の同族会社割合と欠損法人割合は**図表 11** のとおりである。

資本金が増えるにつれ，欠損法人割合と同族会社割合が低下していく傾向であることが見て取れる。そこで，同族会社割合を被説明変数，

図表12　同族会社割合と欠損法人割合の関係性分析

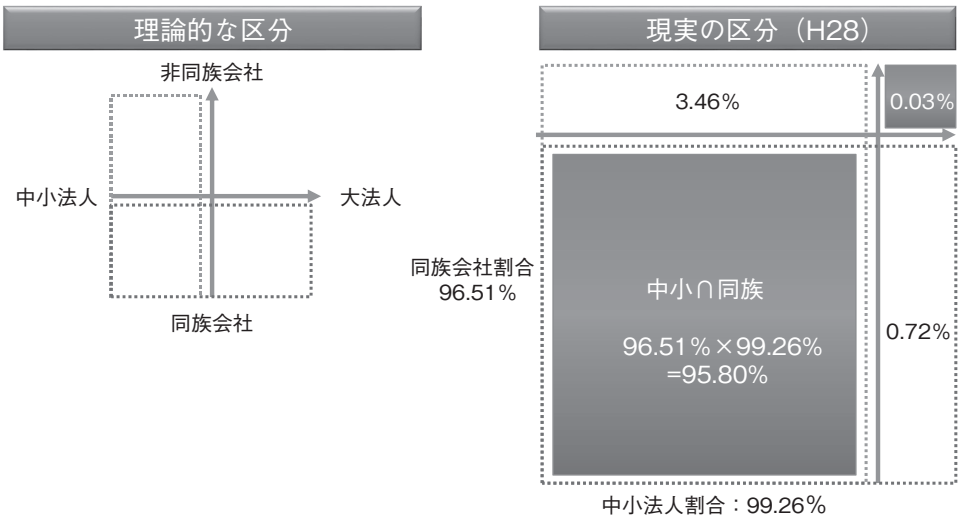
回帰統計	
重相関 R	0.87941547
重決定 R2	0.77337157
補正 R2	0.76946419
標準誤差	0.09676119
観測数	60

分散分析表

	自由度	変動	分散	観測された分散比	有意 F
回帰	1	1.85312292	1.85312292	197.925528	2.3778E-20
残差	58	0.54303823	0.00936273		
合計	59	2.39616116			

	係数	標準誤差	t	P-値	下限 95%	上限 95%	下限 99.0%	上限 99.0%
切片	-0.4431329	0.06505457	-6.8117105	6.0671E-09	-0.5733538	-0.3129121	-0.6163919	-0.2698739
同族割合	1.09448145	0.07779604	14.0686008	2.3778E-20	0.93875575	1.25020714	0.88728827	1.30167463

図表13　中小法人と同族会社の概念図



欠損法人割合を説明変数として，回帰分析を実施する（**図表 12**）。

結果は，欠損法人割合は，中小企業の問題ではなく，同族会社の問題であることを示している。中小法人と同族会社は，様々な場面で混同されるが，**図表 13** に示すように，理論的には別の概念とされるべきものであることに留意しなければならない。

弱者とされがちな「中小法人」と悪者とされがちな「同族会社」はほぼ重なるが，両者は同じではなく，安易に同一視した制度設計は，歪みをもたらすことになりかねない。

6　軽減税率

近年の税制改正においては，税額を一定にするため，あるいは税収中立の名の下に課税所得の調整弁化している現状にあるが，本来はあるべき課税所得があり，財政需要を賄うべく税率を決定すべきものである。しかし，今日では，日本も国際的な税率引き下げ競争に晒され，課税所得に歪みが生じている。

法人税率は，中小法人を対象として，軽減税率（本則 19%，特例 15%）の適用を定めている（法人税法 57，租税特別措置法 42 の 3 の 2）。優遇の根拠はつぎのとおりである（武田 2018，4167 の 3）。

① 中小法人は事業規模が小さいこと。

② 中小法人は資金調達能力が脆弱であること。

シミュレーションにより，この優遇措置が後にどのような影響を及ぼすのかを検討する。

〔条件〕

10,000 の出資により法人を設立し，法人税率が 23.2% の場合と 15% の場合をシミュレーションする。なお，配当は行われず，自己資本利益率は 20% とする（**図表 14**）。

1 年目における当期利益（所得）はいずれの場合も 2,000 であるが，税率が 23.2% の場合の税額は 464 であるのに対し，税率が 15% の場合の税額は 300 となり，税収減は 164 となることがわかる（減少率は 35.3%）。2 年目から税収減少率は縮小し，32 年目において単年度の税収は逆転し，38 年目においてはついに累積の税収も逆転する。38 年目末において，自己資本は税率 23.2% の場合 2,280,864，税率 15% の場合が 3,899,983 と計算され，後者がおよそ 1.7 倍大きくなる。

税負担の軽減は，短期的には税収減を招くものの，中長期的には政府も法人も双方が潤うこ

図表14　シミュレーション結果

［税率23.2%，投資利益利益率20%］

	1年目	2年目	3年目	4年目	5年目	6年目	7年目	8年目	9年目	10年目	11年目	12年目	13年目	14年目	15年目	16年目	17年目	18年目	19年目	20年目
期首資本	¥10,000	¥11,536	¥13,308	¥15,352	¥17,710	¥20,430	¥23,568	¥27,189	¥31,365	¥36,182	¥41,740	¥48,151	¥55,547	¥64,079	¥73,922	¥85,276	¥98,375	¥113,485	¥130,917	¥151,025
当期利益	¥2,000	¥2,307	¥2,662	¥3,070	¥3,542	¥4,086	¥4,714	¥5,438	¥6,273	¥7,236	¥8,348	¥9,630	¥11,109	¥12,816	¥14,784	¥17,055	¥19,675	¥22,697	¥26,183	¥30,205
法人税額	¥464	¥535	¥617	¥712	¥822	¥948	¥1,094	¥1,262	¥1,455	¥1,679	¥1,937	¥2,234	¥2,577	¥2,973	¥3,430	¥3,957	¥4,565	¥5,266	¥6,075	¥7,008
税引後利益	¥1,536	¥1,772	¥2,044	¥2,358	¥2,720	¥3,138	¥3,620	¥4,176	¥4,818	¥5,558	¥6,411	¥7,396	¥8,532	¥9,843	¥11,354	¥13,098	¥15,110	¥17,431	¥20,109	¥23,197
期末資本	¥11,536	¥13,308	¥15,352	¥17,710	¥20,430	¥23,568	¥27,189	¥31,365	¥36,182	¥41,740	¥48,151	¥55,547	¥64,079	¥73,922	¥85,276	¥98,375	¥113,485	¥130,917	¥151,025	¥174,223
累積法人税額	¥464	¥999	¥1,617	¥2,329	¥3,151	¥4,099	¥5,192	¥6,454	¥7,909	¥9,588	¥11,525	¥13,759	¥16,336	¥19,310	¥22,740	¥26,697	¥31,261	¥36,527	¥42,601	¥49,609

	21年目	22年目	23年目	24年目	25年目	26年目	27年目	28年目	29年目	30年目	31年目	32年目	33年目	34年目	35年目	36年目	37年目	38年目	39年目	40年目
期首資本	¥174,223	¥200,983	¥231,854	¥267,467	¥308,550	¥355,944	¥410,617	¥473,687	¥546,446	¥630,380	¥727,206	¥838,905	¥967,761	¥1,116,409	¥1,287,889	¥1,485,709	¥1,713,914	¥1,977,171	¥2,280,864	¥2,631,205
当期利益	¥34,845	¥40,197	¥46,371	¥53,493	¥61,710	¥71,189	¥82,123	¥94,737	¥109,289	¥126,076	¥145,441	¥167,781	¥193,552	¥223,282	¥257,578	¥297,142	¥342,783	¥395,434	¥456,173	¥526,241
法人税額	¥8,084	¥9,326	¥10,758	¥12,410	¥14,317	¥16,516	¥19,053	¥21,979	¥25,355	¥29,250	¥33,742	¥38,925	¥44,904	¥51,801	¥59,758	¥68,937	¥79,526	¥91,741	¥105,832	¥122,088
税引後利益	¥26,761	¥30,871	¥35,613	¥41,083	¥47,393	¥54,673	¥63,071	¥72,758	¥83,934	¥96,826	¥111,699	¥128,856	¥148,648	¥171,480	¥197,820	¥228,205	¥263,257	¥303,693	¥350,341	¥404,153
期末資本	¥200,983	¥231,854	¥267,467	¥308,550	¥355,944	¥410,617	¥473,687	¥546,446	¥630,380	¥727,206	¥838,905	¥967,761	¥1,116,409	¥1,287,889	¥1,485,709	¥1,713,914	¥1,977,171	¥2,280,864	¥2,631,205	¥3,035,358
累積法人税額	¥57,693	¥67,019	¥77,777	¥90,187	¥104,504	¥121,020	¥140,072	¥162,051	¥187,406	¥216,656	¥250,398	¥289,324	¥334,228	¥386,029	¥445,787	¥514,724	¥594,249	¥685,990	¥791,822	¥913,910

［税率15%，投資利益利益率20%］

	1年目	2年目	3年目	4年目	5年目	6年目	7年目	8年目	9年目	10年目	11年目	12年目	13年目	14年目	15年目	16年目	17年目	18年目	19年目	20年目
期首資本	¥10,000	¥11,700	¥13,689	¥16,016	¥18,739	¥21,924	¥25,652	¥30,012	¥35,115	¥41,084	¥48,068	¥56,240	¥65,801	¥76,987	¥90,075	¥105,387	¥123,303	¥144,265	¥168,790	¥197,484
当期利益	¥2,000	¥2,340	¥2,738	¥3,203	¥3,748	¥4,385	¥5,130	¥6,002	¥7,023	¥8,217	¥9,614	¥11,248	¥13,160	¥15,397	¥18,015	¥21,077	¥24,661	¥28,853	¥33,758	¥39,497
法人税額	¥300	¥351	¥411	¥480	¥562	¥658	¥770	¥900	¥1,053	¥1,233	¥1,442	¥1,687	¥1,974	¥2,310	¥2,702	¥3,162	¥3,699	¥4,328	¥5,064	¥5,925
税引後利益	¥1,700	¥1,989	¥2,327	¥2,723	¥3,186	¥3,727	¥4,361	¥5,102	¥5,969	¥6,984	¥8,172	¥9,561	¥11,186	¥13,088	¥15,313	¥17,916	¥20,962	¥24,525	¥28,694	¥33,572
期末資本	¥11,700	¥13,689	¥16,016	¥18,739	¥21,924	¥25,652	¥30,012	¥35,115	¥41,084	¥48,068	¥56,240	¥65,801	¥76,987	¥90,075	¥105,387	¥123,303	¥144,265	¥168,790	¥197,484	¥231,056
累積法人税額	¥300	¥651	¥1,062	¥1,542	¥2,104	¥2,762	¥3,532	¥4,432	¥5,485	¥6,718	¥8,160	¥9,847	¥11,821	¥14,131	¥16,833	¥19,995	¥23,694	¥28,022	¥33,085	¥39,010
当期税額減少率	64.66%	65.57%	66.51%	67.45%	68.41%	69.38%	70.37%	71.37%	72.38%	73.41%	74.46%	75.52%	76.59%	77.68%	78.78%	79.90%	81.04%	82.19%	83.36%	84.54%
累積税額減少率	64.66%	65.15%	65.67%	66.21%	66.79%	67.39%	68.02%	68.67%	69.35%	70.07%	70.80%	71.57%	72.36%	73.18%	74.02%	74.90%	75.79%	76.72%	77.66%	78.63%

	21年目	22年目	23年目	24年目	25年目	26年目	27年目	28年目	29年目	30年目	31年目	32年目	33年目	34年目	35年目	36年目	37年目	38年目	39年目	40年目
期首資本	¥231,056	¥270,336	¥316,293	¥370,062	¥432,973	¥506,578	¥592,697	¥693,455	¥811,342	¥949,271	¥1,110,647	¥1,299,456	¥1,520,364	¥1,778,826	¥2,081,226	¥2,435,035	¥2,848,991	¥3,333,319	¥3,899,983	¥4,562,980
当期利益	¥46,211	¥54,067	¥63,259	¥74,012	¥86,595	¥101,316	¥118,539	¥138,691	¥162,268	¥189,854	¥222,129	¥259,891	¥304,073	¥355,765	¥416,245	¥487,007	¥569,798	¥666,664	¥779,997	¥912,596
法人税額	¥6,932	¥8,110	¥9,489	¥11,102	¥12,989	¥15,197	¥17,781	¥20,804	¥24,340	¥28,478	¥33,319	¥38,984	¥45,611	¥53,365	¥62,437	¥73,051	¥85,470	¥100,000	¥116,999	¥136,889
税引後利益	¥39,280	¥45,957	¥53,770	¥62,911	¥73,605	¥86,118	¥100,758	¥117,887	¥137,928	¥161,376	¥188,810	¥220,908	¥258,462	¥302,400	¥353,808	¥413,956	¥484,328	¥566,664	¥662,997	¥775,707
期末資本	¥270,336	¥316,293	¥370,062	¥432,973	¥506,578	¥592,697	¥693,455	¥811,342	¥949,271	¥1,110,647	¥1,299,456	¥1,520,364	¥1,778,826	¥2,081,226	¥2,435,035	¥2,848,991	¥3,333,319	¥3,899,983	¥4,562,980	¥5,338,687
累積法人税額	¥45,942	¥54,052	¥63,540	¥74,642	¥87,631	¥102,829	¥120,610	¥141,413	¥165,754	¥194,232	¥227,551	¥266,535	¥312,146	¥365,511	¥427,947	¥500,998	¥586,468	¥686,468	¥803,467	¥940,357
当期税額減少率	85.75%	86.97%	88.20%	89.46%	90.73%	92.02%	93.33%	94.65%	96.00%	97.36%	98.75%	100.15%	101.57%	103.02%	104.48%	105.97%	107.47%	109.00%	110.55%	112.12%
累積税額減少率	79.63%	80.65%	81.70%	82.76%	83.85%	84.97%	86.11%	87.26%	88.45%	89.65%	90.88%	92.12%	93.39%	94.68%	96.00%	97.33%	98.69%	100.07%	101.47%	102.89%

とをこのシミュレーションは示している。

7　おわりに

中小企業の会計および課税の難しさは，個人事業形態や法人事業形態という異なる法形式の事業を対象とすることにある（Mirrlees et al. 2010，1029）。

収益認識会計基準について，会計基準を部分的に受け入れつつ，収益の控除項目となる引当金繰入れについては税務側の合理性に欠ける規定により，これを計上しないなど，間接的に会計利益が歪められることが懸念される。また，減価償却，繰延資産等の損金経理要件が付されている項目については，会計側が詳細な規定を持たないところに，税務側は上限値を定めるにとどまるので，逆基準性は起きない反面，空白地帯が生まれ，所得決定の調整弁として機能する余地が存在する。かつて，経済誌等では操作性のある会計利益よりも申告所得金額を信頼する傾向もあったが，今日ではそのようなことは無くなっており，中小企業の会計利益が法人税法に引っ張られることには問題がある。

資本金と申告所得金額および優遇措置規定との間には強い関連性が見られるが，大法人が租税優遇の恩恵を必ずしも集中的に受けているわけではない。資本金１億円以下の法人層においても１つのピークが存在することは，資本金基準が適切ではないことを示唆し，本来，法人所得計算上資本取引は課税中立的であるものの，法人が資本金をどのように設定するかという判断において，租税優遇規定による誘因が存在することを含意している。

つづいて，１人会社を例にシミュレーションを行い，給与（株式と無関係に設定可能）による実質的な配当の相対的優位性と，配当二重課税という２つの問題が存在しており，組織形態に対する中立性が二重に歪められていることを示した。これを踏まえ，欠損法人割合が高水準であることについて分析を行い，景気との関連は乏しく，むしろ給与との関連が強いことが明らかとなった。欠損金の控除期間制限は所得金額の過度なマイナス化を抑制し，給与軽課と配当重課は所得を抑制する機能を持つため，所有と経営の同化している法人において，所得金額をマイナス寄りのゼロ近似化させるというバイアスを税制が創出しており，減価償却等はその調整弁として機能している。そのため，現行制度の枠組みにおける実務は，合理的行動といえる。ドイツでは，同族会社に近い「Familienunternemen」という概念があり，経営学における意思決定の迅速性の観点から高く評価される場面もある。「中小企業＝同族会社」という理解は正確性を欠くばかりか，「同族会社＝悪」という理解もまた不正確であり，所有と経営の分離していない同族会社は中小法人と重複する部分が多いものの，明確に区別して税制を整備すべきであろう。

軽減税率には資本蓄積を支援する機能が備わるが，税制が所有と経営の分離していない中小企業の資本停滞（Capital Stagnation）を招いており，軽減税率の効果を減殺ないし無機能化する。そのため，中小法人という資本金を基準とした規模による一括りでの軽減税率適用ではなく，適用は成長性が期待あるいは予定される法人に限定して，期間や一定の資本充実が達成されるまでの限定的な適用とすべきであり，資本蓄積がなされない，あるいは，そのような意図を持たない法人には，個人事業者と同質性が認められるならば，米国 IRC におけるＳ法人のパス・スルー課税が適している。Mirrlees Review では，中小企業が投資を望んでいるかどうかわからないにもかかわらず軽減税率を適用するのではなく，中小企業への投資に財政支援を行うべきであると指摘されている（Mirrlees et al. 2011，453）。

なお，所有と経営の分離していない中小企業では，負債の節税効果（Tax Shield）は優位性を持たず，給与を通じて配当された所得が再投資される場合には，役員借入金または自己資本のいずれによっても同じ経済効果であるため，このような企業の資金調達面における規模の基準は，資本金ではなく，「資本金等の額＋利益積立金等の額＋役員借入金」とすることが妥当と考えられる。

【参考文献】

Harris, Peter. 2013. *Corporate Tax Law Structure, Policy and Practice*, Cambridge, Cambridge University Press.

Mirrlees, James et al. 2010. *Dimensions of Tax Design The Mirrlees Review*, Oxford, Institute for Fiscal Studies, Oxford University Press.

Mirrlees, James et al. 2011. *Tax by Design The Mirrlees Review*, Oxford, Institute for Fiscal Studies, Oxford University Press.

大蔵財務協会編．2018.『改正税法のすべて（平成30年版）』大蔵財務協会.

金子宏．2017.『租税法　第22版』弘文堂.

河﨑照行. 2015.『最新中小企業会計論』中央経済社.

小林裕明．2017.「中小法人の特例制度－同族会社の行為計算否認，留保金課税，利益連動給与等」『税務会計研究』(28)：47-62.

佐藤信彦．2018.「新収益認識会計基準における契約の識別と収益の認識」『税研』34（2）：58-64.

鈴木一水．2013.『税務会計分析－税務計画と税務計算の統合』森山書店.

武田昌輔編著．2018.『DHCコンメンタール法人税法』第一法規出版.

成宮哲也．2017.「中小法人の定義及び範囲」『税務会計研究』(28)：1-15.

日本税理士会連合会税制審議会．2016.『中小法人の範囲と税制のあり方について－平成27年度諮問に対する答申』.

藤井誠．2018.「法人税における法定税率と実際税率の乖離問題」『商学集志』88（1）：33-51.

万代勝信．2018.「収益認識基準の我が国への導入の経緯」『税研』34（2）：52-57.

弥永真生．2018.『会計処理の適切性をめぐる裁判例を見つめ直す』日本公認会計士協会出版局.

山本守之．2004.『体系法人税法　平成16年度版』税務経理協会.

（付記）

本研究は，JSPS科研費16K04007の助成を受けたものです。

中小企業におけるマネジメント・コントロール・システムの整備と組織成員による受容

―管理会計と目標管理の連携：本山合金製作所の事例―

飛　田　　努（福岡大学准教授）

論文要旨　本稿では従業員数100名を超える中小製造業におけるMCSの整備と運用を事例として取り上げる。管理会計システムと目標管理制度をMCSと同定し，「縦断的研究デザイン（longitudinal design）」（野村2017，112）によって，中小企業における管理会計システムの整備の経緯を時系列的に概観し，どのようにMCSが整備されてきたのか，組織成員によっていかに受容されてきたのかを明らかにする。

明らかになったのは下記の点である。まず，管理会計システムは現社長が社内の経営状況を把握するために自らの手で整備したが，その後に設定された業績評価指標は運用していく中での試行錯誤で生み出されてきたものである。また，部門別予算に管理職が示した数値の裏付けを取るために根拠として達成目標（アクションプラン）を記述するようにしたことは，後に導入された目標管理制度（ボトムアップ）と相まって現在のMCSの基礎を形作るものになった。次に，現社長には組織成員への動機づけや権限委譲への強い意識があり，MCSの整備，運用に一定の影響を与えている。最後に，同社では経営理念や行動規範のもと中期経営計画が策定され，単年度の予算と目標管理シートを用いて目標を設定して定期的に進捗管理を行っている。記述された内容は社長や上司による定期的な進捗管理が行われることで，実行可能性を高めるように作用し，管理会計システムと目標管理制度の連携が図られている。これにより，MCSを通じて組織成員が向かうべき方向性の同期化が図られている。

キーワード　マネジメント・コントロール・システム（MCS），目標管理制度（ボトムアップ），1時間あたり加工高

1　はじめに

中小企業における管理会計の特徴として，Welsh and White（1981）は会計技法が中小企業のニーズに適合的に作られ，かつ簡素化されるのだと述べている。また，Mitchell and Reid（2000）は小規模企業が大企業に比して簡素化された組織構造を持っているので，管理会計システムを柔軟かつ適合的に変えていくと考えられると指摘している。しかし，Lopez and Hiebl（2015）では，中小企業において多様な管理会計実務があることは示されているものの，大企業における管理会計実務に比して中小企業の管理会計実務で明らかになっていない点も多いとの指摘がなされている。近年，日本においても中小企業を対象とした管理会計研究が注目を浴び始めている（近年の代表的な研究として

※本稿は査読済み論文です（2019年4月24日決定）。

澤邉・飛田 2009; 飛田 2012a，2012b，2015; 澤邉・吉永・市原 2015; 大串・上總 2017 などがある)。しかし，その質，量ともに必ずしも十分とは言えず，やはり中小企業の管理会計についてわかっていないことはまだまだ多い。

中小企業における管理会計実践を考察する上で，企業規模は重要な要因となりうる。企業規模と管理会計実践に関連して Chenhall（2007）は次のような仮説を提示している。すなわち，①大規模組織ほど業務が分権化され，業務に関する手続きの公式化が図られ，機能が特殊化されている，②大規模組織ほど組織構造が分割されている，③大規模組織ほど予算や洗練されたコントロールを重視あるいは関与が図られる，という 3 つの仮説である。

この仮説を踏まえて，これまで飛田（2012b）や飛田・宗田（2017）では従業員数 30 名から 50 名程度の中小企業が直接原価計算方式の利益計算に基づきながらもキャッシュ・フローに着目することで受発注管理を行う事例や，部門別限界利益管理を行うことで企業としての存続と継続を維持することを経営目標とする独自の管理会計システムの事例を示してきた。これらの研究の延長として，本稿では従業員数 100 名を超える中小製造業における MCS の整備と運用を事例として取り上げる。中期経営計画と予算を中心とする管理会計システムと，目標管理制度を Management Control System（以下，MCS と略記する）と同定し，経営管理システム（Control System）の進化と創造が進む様子をインタビュー調査に基づき経時的に捉えた研究である Cardinal et al.（2004）でも用いられた「縦断的研究デザイン（longitudinal design)」（野村 2017，112）を基礎として，MCS がどのように整備されてきたのか，組織成員によっていかに受容されてきたのかを明らかにする。

具体的にはインタビュー調査を 2 回実施し，MCS の整備をテーマに話をお伺いした。1 回目は 2018 年 3 月 13 日に同社にて管理会計システムの概要について，2 回目は 2018 年 7 月 12 日に目標管理制度を中心に社長と 2 名の部長，主任の合計 4 名に対して行った。インタビューは合計 10 時間行っている。また，インタビューでは十分に把握できなかった詳細部分については社長に対してメールを送るなどして追加説明を頂いている。

これにより，MCS の整備に尽力した社長や幹部社員や現業管理者へのインタビュー調査に基づいて管理会計システムの整備の経緯を時系列的に概観することで，中小企業における MCS の整備と定着がいかに図られてきたのかを考察する。

2　先行研究から得られる知見：管理会計と目標管理の連携

1980 年代以降，管理会計研究において経営戦略に直接関わる戦略管理会計が注目されていく中で，「戦略的計画設定の一部を定型化し，これと総合管理（Management Control：筆者注）とを連携強化することが求められている」（上總 1999，124）。そのため，トップ・マネジメントは経営理念や中期経営計画によって経営目標を管理者や従業員に知らしめていくとともに，「企業内の組織構成員に積極的に対応し，管理者集団や一般従業員の好意的な納得と自発的な行動を引き出さなければならない」（上總 2017，16）ので，動機づけを図るために組織成員に対して意思決定や計画設定，業績評価に資する情報を提供する MCS を有効活用する。

中でも目標管理制度（Management By Objectives）は，「目的，目標，理想とする効果がどのようなものであるかを見極め，こうした成果を達成するための現実的な計画を確立し，これら成果の達成度を評価することに基礎

をおいているひとつの経営管理哲学」(Migliore 1983, 訳書 2-3) を反映させた制度であるとされ，日本国内の管理会計研究においては青木(1967) をはじめ多くの研究者によって取り上げられてきた。「目標管理は目標設定への参画と自己統制の二面性を持ち，自己啓発や動機づけ，さらに組織力向上という点で人事管理や組織管理に大きなインパクトを与えた」(上總 2017，142) とされる。

経営戦略と目標管理制度を連携させた事例として，福井県福井市に本社を置く東京証券取引所第 1 部に上場するセーレン株式会社（以下，セーレンと略記する）では戦略目標管理システムが導入されている。具体的には，管理者や従業員という個人に対して，行動計画と予算（売上高，原価など）とが同時に設定されて，それを「目標」と称して管理対象が設定されるとともに，部門および全社の月次実績報告書の作成を通じてコストセンターであっても利益管理を行うことで全員に利益意識を植え付けるような仕組みが整えられている。また，個人に対しては目標達成度を定期的に評価することで人事考課に反映している。これによって，セーレンでは管理会計システムと目標管理制度の連携が図られている（上總・足立・篠原 2008)。すなわち，日本企業，少なくともセーレンのような大企業の管理会計実践においては「目標が会計目標とされ,『全ての個人』に会計目標が割り付けられ，その達成度が業績評価に結び付けられたとすれば，それは全従業員を対象とした責任会計が実施され」(足立 2008, 115) ており, 青木（1967) が指摘する部門予算による管理をさらに下層の管理レベルまで徹底する仕組みとして目標管理制度を捉えることで管理会計と目標管理の連携が図られている。

このように，確かに大規模企業においては管理会計と目標管理が連携することによって，経営理念や中期経営計画という形を借りて示された経営者の意思を組織内部に貫徹するシステムが構築されている。それに比して組織が未分化でトップ・マネジメントと企業活動の現場が近接している中小企業において，このような「洗練された」管理会計システムや目標管理制度は整備されているのであろうか。以下では中小製造業の事例をもとに考察していきたい。

3　事例研究：本山合金製作所における管理会計システム

株式会社本山合金製作所（以下，本山合金と略記する）は，岡山県津山市に本社を置く中小企業である。1982 年に現社長の松本秀彦氏の父親である松本嘉輝氏により岡山県津山市に設立された。現在の資本金は 2,000 万円，従業員数 113 名である。同社の主力製品は金型部品およびその他機械部品，各種スプレーノズルの製造である。超硬合金の素材を精密加工し，金型製作に至るまでの一貫生産を行っており，多品種少量生産で単品生産に特化しながらも，特定の業界や企業に特化しない方針で経営が行われている。

3.1　本山合金における管理会計システムの整備と進化

同社では，現社長が 1990 年代はじめに入社して以来，自身の手で管理会計システムを独自に整備してきた歴史がある。本稿の主たる目的は，同社から提供された資料とインタビュー調査に基づき，同社の MCS がいかに構築されてきたのかを考察することにある。ここで具体的な MCS として同定しているのは，さしあたり管理会計システム，具体的には中期経営計画，予算と，目標管理制度である。

図表 1 は同社における管理会計システムが現在に至るまでどのようにして整備されてきたのかについて時系列でまとめたものである。そ

のフェーズを１から４に区分している。

第１フェーズは，松本社長が入社後，コンピューターを用いて独自に管理会計システムを構築した時期である。ここで部門別粗利益の算定，付加価値を表す加工高を用いた１人 1H あたり加工高（1H とは１時間），予算策定が始まる。第２フェーズは，社内 LAN の導入によるシステム化に伴って情報の集約が適時的に行われるようになり，日次決算が可能になった。また，2000 年には管理職から提示される部門別目標利益を実現するためのアクションプランを含んだ予算策定が始まった。ここまでで予算を中心とする管理会計システムが構築されてきた。さらに，第３フェーズはリーマン・ショックを契機に始まった目標管理制度の導入，第４フェーズは現行の管理会計システムと目標管理制度が併用されて運用されている時期である。すなわち，目標管理制度が整備されてきた時期ということになる。以下ではそれぞれのフェーズにおいて，いかにして MCS が整備されていったのかについて述べていく。

3.1.1　フェーズ１　管理会計システムの構築：1H あたり加工高の導入

同社において管理会計システムが整備されるようになったのは，松本社長が米国留学から帰国し，同社に入社した 1990 年代前半のことである。それまで言わば「どんぶり勘定」に近い状況であったが，1992 年の終わりから表計算ソフトを用いて伝票を自ら管理し，自分で仕訳し管理することのみならず，直接原価計算による部門別限界利益計算を行い，部門別に利益管理ができるような体制を整えた。

図表２は，同社で松本社長が初めて作成した部門別損益計算書のひな形で，インタビュー調査時に拝見した当時の資料に基づいて筆者が作成したものである。

社長曰く，「当時はすべての情報を集めることができず，利益計算に必要な情報をかき集めてこの表を作成した」（第２回インタビュー）という。まずは社内に点在しているが見えていない情報を「見える化」することから始まった。社長がこのようなシステムづくりを行うきっか

図表1　本山合金の管理会計システム発展の歴史

フェーズ	決算年	従業員数	事　　象
1	1992	35名	表計算ソフトによる部門別粗利益の算定を始める。
	1993	35名	1人1Hあたり加工高，1人あたり売上高，労働分配率の算出を始める。
	1994	41名	予算策定開始（数値は社長自身が入力），予算対実績，達成率のデータ取得を始める。
2	1997	58名	システム化（社内LAN）の導入。受注管理，工程管理，財務管理を連動させ，情報の社内におけるオープン化。営業利益，経常利益も計算できるようになる。
	2000	67名	各課長による部門別損益計算書による予算策定と設備投資，人員計画の入力を開始。
3	2009	102名	目標管理制度の開始。ボトムアップシート（全員）の導入。
4	2014	118名	目標管理シート（課長以上）導入により，ボトムアップシートは係長以下で使用。中期経営計画の策定開始。
	2016	115名	現在の中期経営計画が制定される。
	2017	113名	各部・課の判断でボトムアップシート，技能習熟表を自発的に作成し始める。

出所：インタビュー調査に基づき筆者作成

図表2　初期の部門別損益計算書

	○○課			△△課			工場合計		
	t年実績	構成比率	t+1年予算	t年実績	構成比率	t+1年予算	t年実績	構成比率	t+1年予算
売　上									
材料費									
外　注									
加工高									
人件費									
消耗工具									
修　理									
機械設備									
雑　費									
水　道									
ガ　ス									
電　気									
TEL									
減価償却									
リース									
営業出張費									
経費合計									
粗利益									

出所：当時の資料に基づき筆者作成

けは，入社時におけるあるエピソードであった。

同社社員が30名ほどであった頃，社長（創業者）の子息として帰国したものの，経営管理の手法等を学んでいても現場で働く社員には聞く耳を持ってもらえなかった（第1回インタビュー調査より）。そこで，米国で学んできた情報をオープンにすることと，従業員からのボトムアップと頻繁なコミュニケーションを融合させることを目指そうとした。これを契機に部門別損益計算書を作成し，得られたデータを加工してさまざまな情報を得るようになっていく。具体的には，粗利益や営業利益，付加価値の組織成員への分配を表す労働分配率などである。さらに，本山合金において重要な業績指標となるのが「1時間あたり加工高」あるいは「1人1時間あたり加工高」（以下ではこれらを合わせて1Hあたり加工高と表記する）と呼ばれる指標も試行錯誤の中から生まれてきたものである。

1Hあたり加工高は，1994年から記録として取り始められ，松本社長曰く「製造業であれば付加価値の最大化，つまり加工高を最大化するというのは当たり前だし，それをいかに効率的に達成するか，つまり短い時間で達成するというのは当然の発想」（第2回インタビュー）だとして設定された指標である。算出にあっては，加工高を総労働時間によって除することによって算出される。ここで加工高は付加価値に近い概念であり，売上高から材料費と外注加工費，付替生産にかかった費用を差し引いて求められる[1]。総労働時間の算出は2つのパターンがあり，それは課内での総労働時間のみを用いるもの（1時間当加工高（課別））と，課内の総労働時間に管理不可能な部長，企画室，営業，加工技術課といった各課の時間を一定の比率で按分した時間を加えたもの（1時間当加工高（全体））と呼ばれるものがある[2]。つまり，この指標を最大化するには，加工高を最大化するか，総労働時間を最小化することが求められる[3]。

3.2.2　フェーズ2　社内LANの導入に伴う日次での業績管理の構築

1997年ごろからは社内LANによるシステム化に取り組み，受注管理，工程管理，財務管理をこのシステムのもとで行っていた。データを会計ソフトと紐付けることにより，日次決算ができる体制が早くから整えられていた。このように経営情報が情報システムに集約されたため，

これを通じて社内に公開される仕組みが進められた。また，当初は限界利益のみであった利益も，営業利益，経常利益までも日次で算出できるようになった。そればかりでなく，予算策定に伴って管理者は自らの予算数値を実現するための具体的なアクションプランを併記することが求められるようになっていく。

図表３は，2000年から2014年頃まで使用されていた税抜部門別損益計算書，製造原価報告書と部門別経営計画のひな形である。表計算ソフトで作成した年度計画を各部門長に割り振り，部門長が売上高，製造原価のうち管理可能な材料費，外注加工費，荷造発送費，付替生産，消耗品費，修繕費の見積額を入力する。これらの数値の入力にあたっては，予算数値の裏付けを取るため，その数値をどのように実現するのかを部門長が示す。また，横には設備投資計画，人員計画やその他特記するべき取り組みについて記載する項目が設けられている。

現在の予算も概ねこれに類する方法で策定されている。このフェーズでは，部門別損益計算書に基づく予算と，その予算数値を実現するための意思表示としての目標設定が行われている。しかも，予算作成の進め方はトップダウンとボトムアップが併用されている。最終的な投資意思決定や人員の採用については社長がその可否を決定するものの，「部門長は小さな会社の社長であり，その権限は有するべきだと考えます」（2018年7月11日のメール）との松本社長の考え方が反映されている。

3.2.3　フェーズ３　目標管理制度（ボトムアップ）の構築と運用

ここまで見てきたように，1990年代以降，本山合金では管理会計情報が整備されることにより，あらゆる情報が社内で共有されるようになった。しかし，2008年後半からのリーマン・ショックは同社に大きなインパクトを与えた。ここで松本社長は，急減する受注に対応するため，「出来ることは『売上に見合ったコストダウン』，『市場におけるシェア拡大』，『新市場への進出』」（2009年に作成された同社資料）だと危機に際して具体的な行動を指し示すとともに，「全員が自分にない技術・能力を１つでも２つでも身につけることによって会社・グループ全体のレベルを上げる」必要があることを従業員に示した。これに加えて，「個人のそれぞれの取り組みを組織の力に直結させるために社長から各従業員に至るまで目標は同じベクトルに沿った形としてその結果を最大限に発揮出来るようにする」（2009年に作成された同社資料）ために目標管理制度の導入に踏み切った。

この目標管理制度を同社では「ボトムアップ」と呼んでいる。ボトムアップの重要な考え方は，上司が設定する目標を部下が目的として受容し，その目的を実現するための目標を数値あるいは言語で具体的に設定することである。すなわち，社長にとっての目標は部課長にとっての目的であり，部課長は目的を実現するための目標を設定する。さらに部課長の目標は係長にとっての目的であり，目標は目的を実現するために設定する。

ボトムアップシート導入当時を述懐して松本社長は，リーマン・ショックという危機こそ「全員に何かを考えてもらい行動していくことが脱皮できるチャンス」（第２回インタビュー）だと述べている。また，松本社長とともに総務部長兼企画室長としてボトムアップの導入を主導した久常育生氏は，「（リーマン・ショックによる外部環境の：筆者注）変化になんとか対応しなければいけない。危機への対応，ベクトルを揃えるための道具」（第２回インタビュー）としてボトムアップのような仕組みが必要だと考えていたという。

図表４は，現在の目標設定や評価方法をまとめた「目標設定・管理シート」（これを社内で

図表３　税抜部門別損益計算書，製造原価報告書と部門別経営計画のひな形（2014年まで）

税抜部門別損益計算書

株式会社本山合金製作所

○○課

勘定科目	X1年実績	売対比	X2年予算	売対比	前年対比	年間予算
【売上高】						
売上高						
【売上原価】						
当期製造原価						
売上総損益						
【販売管理費】						
役員報酬						
給料手当						
賞与						
退職金						
法定福利費						
福利厚生費						
広告宣伝費						
交際費						
会議費						
旅費交通費						
通信費						
負担金						
保守料						
事務用品費						
修繕費						
水道光熱費						
新聞図書費						
諸会費						
支払手数料						
支払保険料						
地代家賃						
賃借料						
租税公課						
雑費						
繰延資産償却						
研修費						
役員退職金						
減価償却費						
賞与　　引当金						
労働保険　　引当金						
退職金　　引当金						
固定資産税　　引当金						
賞与法定福利費　引当金						
その他　　引当金						
販売管理費合計						
営業損益						
【営業外収益】						
受取利息						
受取配当金						
雑収入						
営業外収益合計						
【営業外費用】						
支払利息						
雑損失						
営業外費用合計						
経常損益						

税抜部門別製造原価報告書

株式会社本山合金製作所

勘定科目	X1年実績	売対比	X2年予算	売対比	前年対比	年間予算
【材料費】						
材料仕入高						
【労務費】						
給与手当						
賞与						
賞与　　引当金						
法定福利費						
福利厚生費						
労務費合計						
【製造経費】						
外注加工費						
荷造発送費						
付替生産						
旅費交通費						
通信費						
電力料						
消耗品費						
修繕費						
水道光熱費						
減価償却費						
賃借料						
雑費						
製造経費合計						
総製造費用						

部分に数値を入力してください。
（他の部分には入力ができません。）

＊　減価償却費に関しては、年間トータルで
×××万円を記載しています。 課別では人数割りで計算
していますが、半期が終わった時点で見直します。
現在、検討中の設備名、概算等を下に記入ください。
（あくまで参考です。）

＊　他の引当金は年間通して一定です。

＊　電気代等、季節によって差がある項目は
あくまで平均で記入してあります。

＊　設備投資計画（構想も含めて）の種類と概算を記入
してください。

＊　人員計画を記入してください。
（配属構想も含めて）

＊　その他特記しておくべき取り組みがあれば記入
してください。

出所：本山合金製作所より提供された資料に基づき筆者作成

図表４　ボトムアップシート（目標設定・管理シート）のひな形

目標設定・管理シート

所属
役職　　氏名

強み分析					
弱み分析					

目的	

目標項目	評価ウェイト	評価基準	難易度	実績 / 達成状況	総合評価	
					自己評価	上司評価
			難 中 易			
			難 中 易			
			難 中 易			

アクションプラン		中間レビュー
目標項目	（各月・上旬と下旬で取組みの時期を下記に記入）	3ヵ月ごとに区切り 自己評価 / 上司評価（1～3ポイントを入力）

出所：本山合金製作所より提供された資料に基づき筆者作成

はボトムアップシートと呼ぶため，以下ではこれに倣いボトムアップシートと表記する）である。これによれば，ボトムアップシートの記入者は強みと弱みの分析を行い，上司から提示された上司にとっての目標を自らの目的として受容し，その目的を実現するために自らが具体的な目標項目を設定する。上司と相談しながら目標を決定し，評価ウェイト，評価基準，難易度，具体的な時期を示すアクションプランを示す。月次で進捗状況の確認とふりかえり，3ヵ月ごとに中期レビューが行われ，実績や達成状況，自己評価と上司による評価が行われる。現在では製造部門に所属する係長，主任以下の社員がどのような技術をどの程度習熟しているのかを点数化し一覧に示した「技能習熟表」が合わせて利用されており，ボトムアップシートと併用することで目標達成に向けた進捗状況を確認できるようになっている。

3.2.4　フェーズ４　中期経営計画の策定と目標管理制度の分離：社長，部課長への目標管理シートの導入

フェーズ４は中期経営計画の策定と目標管理制度の分離である。

まず，中期経営計画は「私も含め社員の目線を少し遠くに置く」(2018年8月20日のメール）ことを目的とし，2014年から作り始められた。2018年3月のインタビュー調査実施時点では2回目の中期経営計画を実行中である。そもそも中期経営計画の策定は，リーマン・ショックの影響から脱却するためにボトムアップを導入したものの，年度の業績目標実現が最優先されてしまい，「近視的な見方になり即効性のあるモノしか考えなくなる」(2018年8月20日のメール）という問題が顕著になってきたためである。ただし，最初の中期経営計画は売上や利益目標を掲げるばかりで継続が難しくなったという。

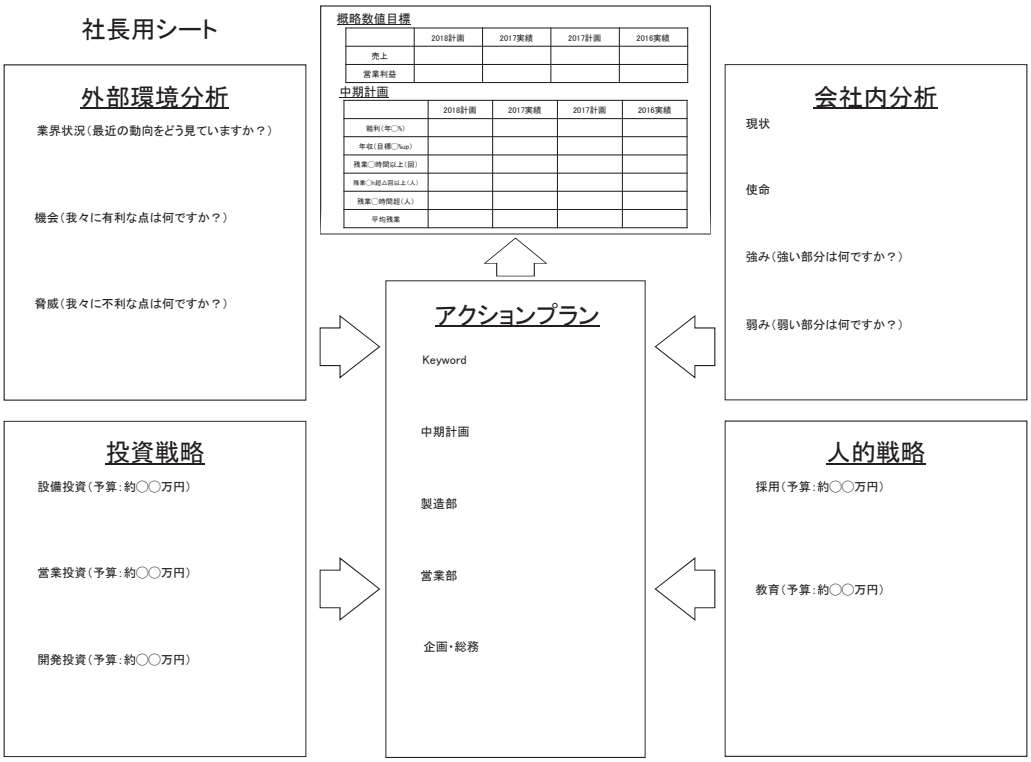
そこで松本社長は経営理念に立ち返ることに

した。すなわち，「企業理念（顧客満足，継続，従業員満足）に沿っていること。売上は外部環境に左右されるリスクが大きいので回避。そしてロングタームで生き残るために必要な高付加価値商品への移行（粗利の向上），残業時間を減らして年収を上げての従業員満足（年収向上と残業時間カット）を具体的な数値目標に設定」（2018 年 8 月 20 日のメール）することにした。同社から提供された資料によれば,「中期ビジョン」と記された 2016 年から 2018 年の 2 回目の中期経営計画では「個々の生活向上・私生活の充実，お客様が我々の製品・サービスを喜んで使って頂く」と定め，目標粗利益率の達成，年収の上昇，残業の減少が目標数値として示されている。中期経営計画の策定プロセスは企業理念，その時点における外部環境や内部環境などの戦略的な視点を基礎として向こう 3 年間の計画を策定する。その年次計画として短期経営計画を定め，その数値を部門目標として各部門，社員にブレイクダウンする。だが，それは上位から下位への一方向だけでなく，社員から積み上げ，部門長とすり合わせを行いながらボトムアップでも作られている。

次に目標管理制度である「ボトムアップ」は，2014 年以降課長以上に対して新たな形式が導入されている。**図表 5** と**図表 6** は社長と部課長に導入されている目標管理シートのひな形である [4]。

図表 5 は松本社長が作成する社長用の目標管理シートのひな形である。中央上には「概略数値目標」が示されている。社長の目標管理シートには売上高と営業利益の目標数値とあわせて，

図表５　経営者向け目標管理シートのひな形



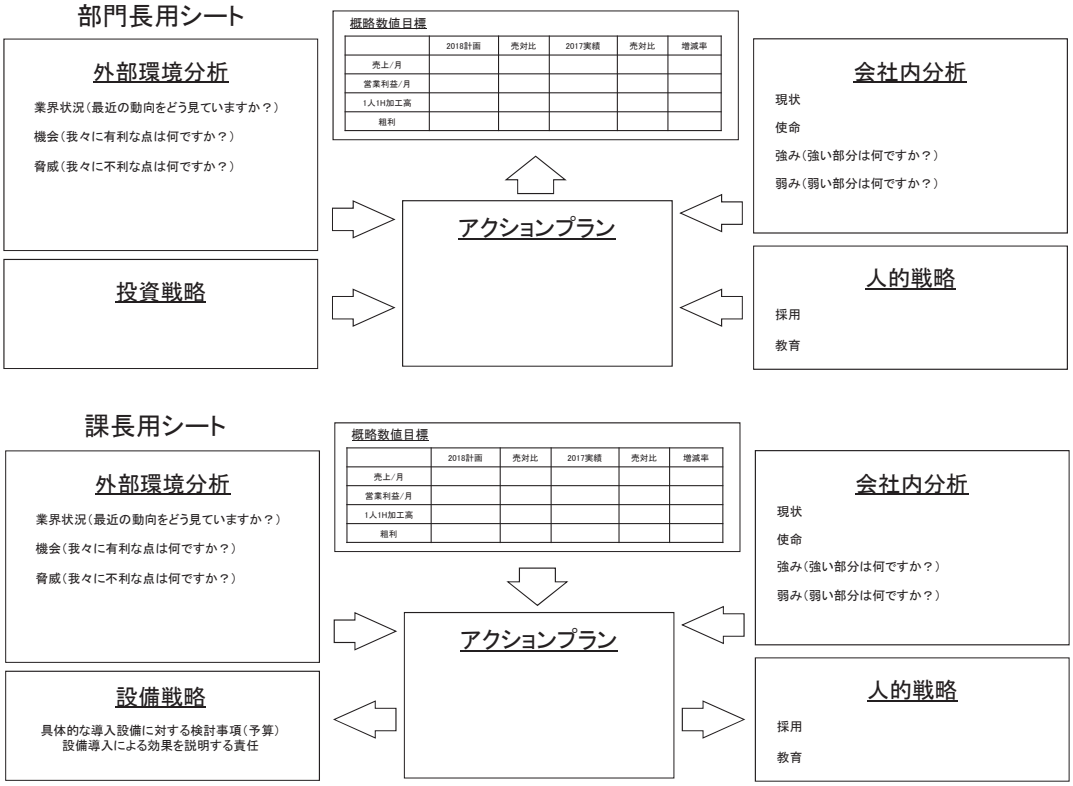
出所：本山合金製作所より提供された資料に基づき筆者作成

中期経営計画の重要業績指標の実績値と計画値が示される。これを達成することが社長にとっての目的であり，目的を実現するための具体的な行動をいかに行うかという行動計画を示したものが「アクションプラン」になる。アクションプランは１年間の短期計画であり，社長自身のテーマ，中期計画との関係性，各部門に対する要望や目標が記される。このアクションプランは，先に述べたように，社長の目標となるものであると同時に，部下（ここでは部門長）の目的になる具体的な企業活動や行動を示すものである。

左上と右上には外部環境分析と会社内分析の項目が定められている。外部環境分析の項目では，業界状況の整理のみならず，機会と脅威がまとめられる。会社内の分析では，現状分析や会社の使命のほかに，強みや弱みを記すようになっている。すなわち，SWOT 分析を基礎とした自社分析が示されている。また，左下には投資戦略として設備投資，営業投資，開発投資の３項目について予算とその目的が示されている。さらに右下には人的戦略として，採用と教育について記される。このようにして，社長が自らの目的や目標を実現するために，何を考えているのかを表現するために作成するのが目標管理シートである。

図表６は部門長と課長向けの目標管理シートのひな形を示したものである。上段の部門長用のシートは，基本的には社長のそれと大きく変わらないが，概略数値目標に若干の違いがある。

図表６　部門長・課長向け目標管理シートのひな形



出所：本山合金製作所より提供された資料に基づき筆者作成

同社では月次でその進捗が確認され，部門長は月次売上，月次営業利益，さらには粗利率の前年実績と当期計画を記す。月次の売上目標は経営計画をもとに各課に割り当てられる。これに加えて，1人1H加工高（ここでは図表6内の記述にしたがい，1人1Hあたり加工高を指す。以下同じ）が与えられる。下段の課長用シートでも社長用，部門長用のシートと同様の構造になっているが，外部環境分析，会社内分析と概略数値目標→アクションプラン→設備戦略と人的資源戦略といった矢印になっている。特に概略数値目標は，部長から提示された売上目標をベースに営業利益，粗利率，1人1H加工高のそれぞれの指標を決定し，さらにそれを各班に落とし込む構造である。また，設備戦略や人的戦略では内容として社長が権限を持つような機械への設備投資要望とそれによって期待される効果などに言及することで，単にトップダウンで目標を実現することだけでなく，自らの課が目標を実現するために必要な投資や人員の配置，改善するべき点を示すようになっている。同社における目標管理シートには，松本社長が自ら中期経営計画を達成するために外部や内部の環境への適応，そのために実施する投資や人事戦略，具体的なアクションプランが提示される。部門長用と課長用の目標管理シートは，会計数値目標をいかに実現するのかを言語化し，体系化して示すことで，それぞれの会計責任を達成するための論理を示すものとなる。加えて，このシートは作成時において直属の上司・部下のコミュニケーションとして用いられるのみならず，社長がすべてのシートを確認するようになっている。

以上のように，社長，部長，課長によって作成される目標管理シートの作成過程が，会計責任，目標管理，アクションプランを精緻化することにつながっている。目標や計画を設定するに際しては，社長と部長，部長と課長が互いにその内容について意見交換を行い，密度の濃いコミュニケーションをとるようにしている。また，係長以下の従業員は自らの目標をボトムアップシートに落とし込む際には上司（社長，部門長や課長）によって定められた目標を自らの業務の目的として受容するとともに，自らの強みや弱みの分析を加えて具体的な目標として向こう1年間の取組みに生かしている。

また，管理会計システムとの連携では，1Hあたり加工高をKPIとするのは課長以上ではあるが，目標達成のためには係長や主任クラスの協力が必要不可欠である。製造部精密加工課主任の香山曜志氏は「係長や主任はボトムアップシートにその達成に向けた具体的な取組み（自ら設定する評価基準）を記すとともに，強く意識しているのではないか」（第2回インタビュー）と述べている。それでなくても1Hあたり加工高の進捗状況は，管理会計システムを通じて全社的に日次で把握できるようになっている。目標は社長以下係長や主任クラスまで強く意識しているが，進捗は全社員が把握できるため，社員1人ひとりが加工高の増大や時間短縮による効率化を図るための取組みが行えるように動機づけられる。

したがって，目標管理シートやボトムアップシートは単に計画の実行プロセスを言語化，体系化するだけでなく，社内において社長自身がどのような考えを持って中期経営計画を実行しようとしているのかを伝達し，浸透させるための道具立てになっている。しかも，それぞれのシステムが独立しているのではなく，管理会計システムと目標管理制度が連携することによって組織内部における方向性の同期化が行われていると言える。

3.2　考察

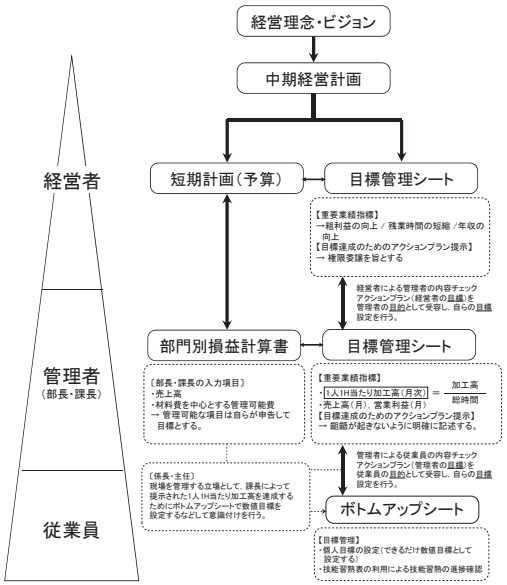
本稿では，これまで本山合金を事例に，中期経営計画，予算と目標管理制度を同社のMCS

と同定して，その整備に関する歴史的経緯と現在の運用について述べてきた。**図表７**はこれまで述べてきた内容に基づいて筆者が整理したMCSの構造と整備の歴史的プロセスをまとめたものである。

まず，フェーズ１からフェーズ２で管理会計システムが整備されたと言える。その核となる予算の策定は当初社長主導で行われていた。社長が自社の経営状態を知るために利用していた部門別損益計算書を通じて，1Hあたり加工高や粗利益による業績管理が行われるようになり，業績評価指標が企業目標の実現に適合的に作られ，利用されるようになってきた。すなわち，現在の管理会計システムの基礎が構築された。

現在では，フェーズ３で構築された目標管理制度（目標管理シートやボトムアップ）とフェーズ４で導入された中期経営計画との併用が進むに連れて，「（期中に予算と進捗を比較しながら：筆者注）次の打ち手を見つける方向に社員が動機付けられ」（第２回インタビュー），会社の進む方向と社員の意識を同期化する仕組みが導入されている。また，本山合金では中期経営計画で定められた粗利益の最大化と労働時間の最小化（残業時間の短縮化）という目標を実現するために，部課長に対して粗利益や1Hあたり加工高といった形で利益責任を与えるとともに，予算数値の達成の裏付けとしての行動計画（目標管理）との連携が図られている。インタビュー調査でも，予算の策定，運用については，課長が社長や工場長に対して減価償却費や経費といった固定費の中身や数値の根拠を問うたり，別部門の予算数値や進捗状況などに対してミーティングの場でその根拠を問うようになったという。目標管理制度については，取締役製造部長兼工場長の池内恒二氏は「ボトムアップ導入以前は会計数値等で会社の状況が見えると言っても，目標通りにできたかできないかだけだった。ボトムアップの導入後はさまざまな問題はあるものの，この目標を実現するためには次どうするかを考えるようになった」（第２回イン

図表７　本山合金のMCSの構造と整備の歴史的プロセス



	内容	管理会計システム		目標管理制度	
		フィードバック	フィードフォワード	経営者・管理者	従業員
1	管理会計システムの構築	補足可能な情報での損益計算書作成 1Hあたり加工高による業績管理			
2	社内LANの導入 日次での業績管理	日次決算による業績管理の実施 部門別損益計算書による予算策定		予算目標数値達成根拠としての具体的内容	
3	目標管理制度の構築と運用		目標管理制度と連動した予算策定と実行	ボトムアップの導入 自らの目標を部下の目的として受容する	ボトムアップの導入 上司の目標を自らの目的として受容する
4	中期経営計画の策定 目標管理シートの導入	中期経営計画の策定と実行	目標管理シートに重要業績指標の目標値を記載	経営者・管理者を対象とした目標管理シートの導入 アクションプランの明示	上司の目標管理シートをもとにボトムアップシートを作成

注）□ は整備されたMCSの内容を意味する。

タビュー）と述べている。すなわち，MCSが整備されたことによって，フェーズ1のフィードバック管理から次第にフィードフォワード管理（丸田2005）に移行している。

以上のように，本山合金では，MCSを有効に活用することで，組織内部における垂直的かつ水平的なコミュニケーションが図られるようになったと同時に，権限委譲と成果実現に向けたプロセス構築による動機づけを図ろうとしている。また，従業員数の増加に伴い，管理者管理あるいは従業員管理のためにMCSを整備してきたという経緯がある。加えて，同社におけるMCSの整備は経営状態を，会計情報を通じて知りたい，組織成員のモチベーションを高める，働く環境をより良くするという経営者の欲求を形にしてきたとも言える。まさに，中小企業であるからこそ経営者の意思を貫徹できるMCSが構築できたと言えるのかもしれない。

また，経営者と管理者との間では明示的に会計数値目標を共有する一方で，管理者と従業員との間では目標管理制度との連携を図ることで経営計画の企業内での浸透と進捗管理，業績管理が行われている。すなわち，管理会計システムを基軸としながら，目標管理制度（ボトムアップ）をサブシステムとして連携させることで企業規模，従業員数の拡大に伴う経営目標の共有や，経営者や管理者の管理の幅（Span of Control）や注意（Attention）を制限することが可能であるように見える。この点，経営者の考え方や業種，事業内容によって管理会計システムを設計思想が異なる可能性もあるが，飛田（2012b）で示した従業員30名程度の金型生産を行う中小企業，飛田・宗田（2017）で示した従業員60名程度の醤油・味噌の製造販売を行う中小企業と比較すると明確に異なる点である。

4　おわりに

本稿で明らかになった点は次のとおりである。

まず，現社長が米国留学から帰国後に会社の置かれている状況を把握して得られる情報をもとに損益計算書を作成したことから同社の管理会計システムが整備されたが，以後導入された業績評価指標（1Hあたり加工高など）は運用していく中での試行錯誤で生み出されてきた。また，部門別予算に管理職が示した数値の裏付けを取るために根拠として達成目標（アクションプラン）を記述するようにしたことは，後にリーマン・ショックを契機に導入された目標管理制度（ボトムアップ）と相まって現在のMCSの基礎を形作るものになった。

次に，本山合金における現在のMCSは中長期の時間軸の中で意図的に作り上げられた部分もあれば，リーマン・ショックのような偶然的な出来事を経て作り上げられてきた部分もある。いずれにしても，松本社長には組織成員への動機づけや権限委譲への強い意識があり，MCSの整備，運用に一定の影響を与えている。これは企業規模や置かれている環境によって対応が変わる部分もあり，経営者が何を見たいか，組織成員に何を伝えたいのか，何を成果として定義するのかによって必要となるMCSも異なりそうである。中小企業を対象とした研究であるが故に，導入の目的や経営者の意思がMCSにどの程度反映されているのかが見えている可能性もある。

最後に管理会計システムと目標管理制度の連携についてである。同社では，経営理念や行動規範のもと中期経営計画が策定されている。さらに単年度の予算と，社長と部長，課長の作成する目標管理シートを基礎に末端の従業員に至るまで目標を設定して定期的に進捗管理を行っている。予算策定では部門への権限委譲，粗利

益，付加価値による部門別利益を重要な業績指標として定め，目標管理制度では目標管理シートに経営トップから示された会計数値による目標（会計責任）のみならず，目標実現のためのアクションプランが連動して示されている。記述された内容に基づいて社長によるチェックや部課長による定期的な進捗管理が行われることで，実行可能性を高めるように作用し，管理会計システムと目標管理制度の連携が図られる。これにより，MCS を通じて組織成員が向かうべき方向性の同期化が図られている。

これに対して，本稿の限界と課題は以下の通りである。

まず，単一ケースの限界である。すべての企業が本稿で示したような MCS の発展プロセスを経て MCS の整備を整えてきたと一般化することは難しく，これを普遍化するためには他の事例と合わせて検証していく必要がある。

次に，MCS の整備が組織成員の動機づけにどのように影響を与えているのかについて，さらなる考察が必要だということである。本稿でも述べてきたように，MCS の整備に主導的な役割を果たしてきた社長は，その整備の目的を権限委譲や「与えられた目標ではなく，自分で考えた目標の方が『やる気』が出る」（2018 年 7 月 11 日のメール）という動機づけ＝モチベーションの向上に求めている。MCS が組織成員への動機づけにいかに機能しているのか，そのメカニズムがどのようなものであるのかを明らかにすることが残された課題である。

（注）

1　外注加工費には課によって所定の配賦率が付されて計算が行われる。

2　ここでの「1 時間当加工高」は引用した元資料における記述に従っており，社内における一般用語としての「1 時間あたり加工高」「1H あたり加工高」とは区別して使用している。

3　この計算構造は京セラにおけるアメーバ経営の「時間当り採算」と極めて近い概念である。上總（2017）ではその特徴として速度連鎖効果と余剰生産能力の利用による利益連鎖管理（上總 2017，278）を挙げているが，同社における 1H あたり加工高では特に速度連鎖効果が強く意識されているように感じられる。この同等性については稿を改めて検討したい。

4　インタビュー時にこれらのシートに名前はついていないのかと尋ねたところ，松本社長は「特に名前を定めてはいない」（第 1 回インタビュー調査より）とのことだったので，本稿では以下で提示するシートを目標管理シートと便宜的に述べる。

【参考文献】

青木茂男．1967.「目標管理と予算統制」『産業経理』27（8）：6-10.

足立洋．2008.「目標管理制度による責任会計の徹底」『経済論叢（京都大学）』182（5・6）：108-132.

大串葉子・上總康行．2017.「諏訪田製作所の経営改革と管理会計：高級爪切りの「切れ味」に賭けた事業構造の転換」『企業会計』69（9）：1264-1271.

上總康行．1999.「戦略的計画設定と予算管理との結合－戦略的管理会計論に関する一考察－」『経済論叢（京都大学）』164（6）：103-124.

上總康行．2017.『管理会計論　第 2 版』新世社.

上總康行・足立洋・篠原巨司馬．2008.「総合繊維メーカー「セーレン」の戦略目標管理システム」『福井県立大学経済経営研究』（20）：31-55.

澤邉紀生・飛田努．2009.「中小企業における組織文化とマネジメントコントロールの関係についての実証研究」『日本政策金融公庫論集』2009 年 5 月号：73-93.

澤邉紀生・吉永茂・市原勇一．2015.「管理会計は財務業績を向上させるのか？－日本の中小企業における管理会計の経済的価値－」『企業会計』67（7）：97-111.

飛田努．2012a.「中小企業のマネジメントコントロールシステムと組織成因の動機付けに関する

実証研究－熊本県・福岡市内の中小企業を対象として－」『産業経営研究（熊本学園大学付属産業経営研究所）』（31）：113-130.

飛田努．2012b.「創業者の経験と勘の共有化を図る経営管理システムの構築－佐賀県内金型メーカーの事例－」『メルコ管理会計研究』5（1）：45-52.

飛田努．2015.「中小企業におけるマネジメント・コントロール・システムの利用に関する実証分析－企業規模と利用状況の関係性を中心に－」『福岡大学商学論叢』59（4）：445-471.

飛田努・宗田健一．2017.「老舗中小企業における直接原価計算の導入と実践－部門別限界利益管理の展開－」『中小企業会計研究』（3）：13-24.

野村康．2017.『社会科学の考え方－認識論，リサーチ・デザイン，手法－』名古屋大学出版会.

丸田起大．2005.『フィードフォワード･コントロールと管理会計』同文舘出版.

Cardinal, L. B., S. B. Sitkin and C. P. Long. 2004. Balancing and Rebalancing in the Creation and Evolution of Organizational Control. *Organization Science*,15（4）：411-431.

Chenhall, R. H.. 2007. Theorizing Contingencies in Management Control System Research. In C. S. Chapman, A. G. Hopwood and M. D. Shields（Ed.）, *Handbook of Management Accounting Research* Vol.1：163-205. Elsevier.

Lopez, O. L. , and M. R. Hiebl. 2015. Management Accounting in Small and Medium-Sized Enterprises: Current Knowledge and Avenues for Further Research. *Management Accounting Research*, 27（1）：81-119.

Migliore, H. 1983. *An M.B.O. Approach To Long-Range Planning*, Prentice-Hall Inc.（訳書：小林薫訳．1986.『戦略経営と目標管理－戦略計画開発のための新 MBO －』産業能率大学出版部）

Mitchell, F., and G. C. Reid. 2000. Problems, challenges, and opportunities: The small business as a setting for management accounting research. Editorial. *Management Accounting Research*, 11（4）: 385-390.

Welsh, J. A., and J. F. White. 1981. A small business is not a little big business. *Harvard Business Review*, 59（4）1：8–32.

（付記）

本稿は，文部科学省科学研究費基盤研究（C）「小規模企業の管理会計システムの設計と導入・定着メカニズムに関する研究」（課題番号：16K04023）による研究成果の一部である。また，本稿の執筆にあたりインタビューにご協力頂いた株式会社本山合金製作所代表取締役 松本秀彦氏，同取締役製造部長兼工場長 池内恒二氏，同総務部長兼企画室長 久常育生氏，同製造部精密加工課主任 香山曜志氏（役職はインタビュー当時）には大変お世話になった。ここに謝意を表す。

経営者の認識を伴わない管理会計実践の可能性

―中小飲食企業４事例のケース・スタディに基づいて―

足　立　　洋（県立広島大学准教授）
岸　保　　宏（株式会社マスタード・シード22代表取締役社長）

論文要旨　本稿では，中小企業経営者が自社の管理会計実践に対して抱いている認識について検討する。先行研究では，自らは管理会計を実施していないと認識していながらも自社の財務的業績の推移を確認している中小企業経営者が一定数存在していることが明らかにされている（朝原 2010）。本稿ではこれを受けて，飲食企業４事例のケース・スタディにより，経営者が認識していないにもかかわらず管理会計が実践されている可能性を考察したい。そして，経営者自身が会計プロセスの一部分しか担っていない場合には，経営者が自社において管理会計を実践していることを認識しない場合があることを示す。そのうえで，中小企業における管理会計の実態をより正確に理解するためには，会計情報の生成・利用プロセスにとどまらず，企業活動の管理のための情報の生成・利用プロセスというより広範な観点からの調査が必要と考えられることを論じる。

キーワード　会計専門職，会計プロセス，企業活動の管理

1　はじめに

本稿は，中小飲食企業４事例のケース・スタディを行うことで，中小企業において経営者が認識していなくとも管理会計が実践されている可能性を考察するものである[1]。

中小企業の管理会計実践の特徴としては，伝統的に管理会計研究の焦点とされてきた大企業に比べると，十分な経営資源を有していないことから管理会計を整備した形で実践することが難しく（Alattar et al. 2009; 本橋 2015; 水野 2015），その経営資源の不十分さゆえに管理会計実践に要する費用が便益を上回る場合がある（Lohr 2012）。

経営資源の不足が指摘されている１つの要因として，中小企業における会計知識の不足が挙げられる。中小企業経営者の保有する会計知識の程度は多様であるが，中には，十分な会計知識を有していないために会計報告書が理解できない経営者も存在している（Halabi et al. 2010）。

経営者が会計報告書を理解することも，その理解に基づいた企業活動の管理を行うこともできないということは，その企業では管理会計が実践されていないことを意味するようにも見える。一方，経営者に会計知識がない場合には同時に，経営者自身が自らの行為を管理会計実践として認識せずに管理会計を行っている可能性も否定できない。

※本稿は査読済み論文です（2019年４月24日決定）。

そこで本稿では，ケース・スタディの手法によって，経営者が認識していないにもかかわらず管理会計が実践されている可能性を考察したい。そのうえで，経営者が認識していない管理会計実践の研究の可能性について検討したい。

本稿の構成は以下のとおりである。まず次節では，先行研究を概観したうえで，本稿の検討課題を設定する。3節ではケース・スタディの方法をとった背景と概要を説明する。次いで4節では，本稿で考察する中小飲食企業4事例における管理会計実践について概説する。5節ではそれらのケースについて先行研究を振り返りながら理論的な考察を加える。最後に6節では本稿の結論と残された検討課題について述べる。

2　先行研究の整理と本稿の検討課題

伝統的には，企業の規模が小さくなるほど，大企業に比べると管理会計実践の程度は相対的に小さいことが強調されてきた（Bruns and Waterhouse 1975; Merchant 1981; Neubauer et al. 2012）。ただし，中小企業全体として見れば大企業に比して相対的に会計情報の利用による意思決定の程度が低い一方で，中小企業経営者の財務的な認識は企業によって大きく異なる（Marriott and Marriott 2000）。管理会計実践を積極的に行う中小企業も存在すれば（Phadtare 2010; King et al. 2010），前述のように会計知識の不足ゆえに会計報告書が理解できない経営者もいる（Halabi et al. 2010）。

これに関連して，近年の研究では，中小企業での管理会計の実践度合いに関する質問票調査がなされている。中小企業全体として見るならば，燕三条・大田区・東大阪の中小企業では，何らかの管理会計手法を導入していると回答した企業が3分の2程度に上っている（山口 2016）。

また，中小企業における管理会計の実践状況を企業規模別にみると，規模が大きいほど管理会計を実践する企業の割合が高いことも示唆されている（Neubauer et al. 2012）。熊本県（飛田 2011）や福岡市（飛田 2012）での調査によると，何らかの形で会計情報を利用する企業は，従業員数10人以下の企業では6割前後であるが，101人以上の企業では8割を超える。その他の調査でも，従業員数100名以上の中小企業では利益計画は9割前後，予算管理は8割強採用されているのに対し（上東 2015, 2016），20人未満の企業が7割強を占める母集団への調査では，「管理会計は実施していない」と回答した企業が81.6％を占めていることが示されている（朝原 2010）。

その一方で，比較的小規模企業が多数を占める中小企業を対象とした朝原（2010）の調査では，興味深いデータが示されている。前述のように「管理会計は実施していない」企業が8割強を占めるというデータからすれば，管理会計を実施している企業は2割弱ということになる。ところが，この朝原（2010）の調査の別の質問では，「過去の売上と利益の推移を確認し，比較を行っている」と答えた企業も76.8％存在していたのである。すなわち，「管理会計は実施していない」と認識しながらも，売上と利益の推移を確認・比較は行っている企業が少なくとも半数程度は存在するということになる。

朝原（2010）の調査では，過去の売上と利益の推移を確認することの目的が何であるかについては言及されていない。しかし，これらの情報が，企業の業績改善に向けた経営意思決定に何らかの形で役立てられている場合はないだろうか。管理会計の定義には諸説あるが，もし経営者による経営意思決定を支援する経済的情報を提供するための情報の収集・総合・報告のプロセス（岡本ほか 2008; 櫻井 2012; 上總 2017; 浅田ほか 2017）を管理会計の1つの側面とみ

なすならば，売上と利益の推移の確認が経営意思決定に活用されていることは，部分的にしても管理会計が実践されていると言える可能性がある。換言すれば，朝原（2010）の調査において売上と利益の推移を確認していると回答した経営者の中には，管理会計を実践していても自身がそれを管理会計として認識していない経営者がいた可能性が考えられる。

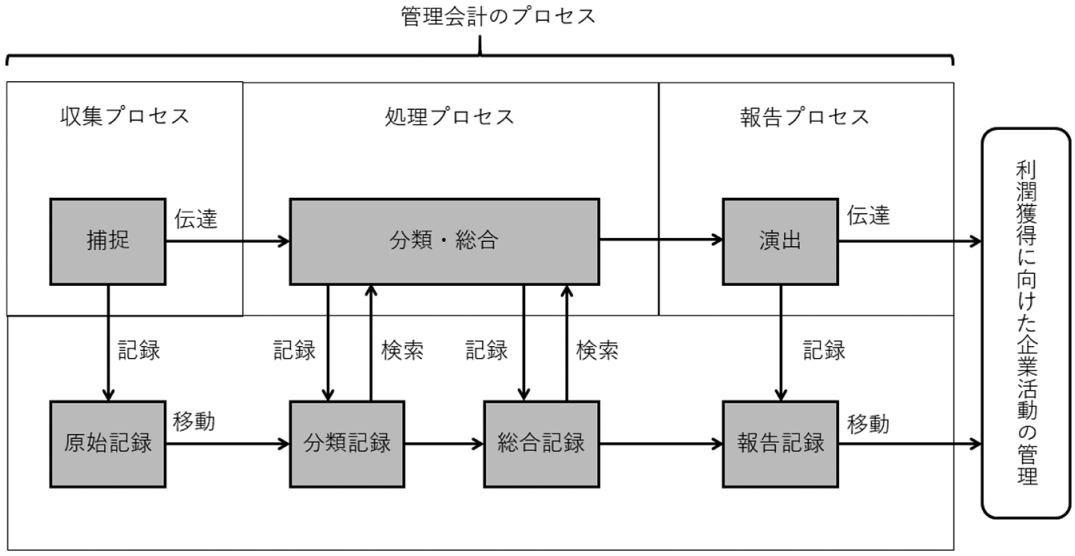
その１つの理由としては，中小企業では経営資源の不足ゆえに，管理会計実践の大部分が企業の組織成員ではなく，税理士など企業外部の会計専門職の支援のもとに実践されているケース（Mitchell and Reid 2000; Marriott and Marriott 2000; Barrar et al. 2002; Gooderham et al. 2004; Sian and Roberts 2009）が考えられる。具体的には，会計情報が経営意思決定を１つの目的として作成・報告されていても，そのプロセスの大部分が会計専門職によって担われている場合である。この場合，管理会計プロセスの多くを会計専門職の支援に依存しているために，経営者自身が管理会計を自分で実践していると認識していない可能性がある。

そこで本稿では，中小企業経営者が管理会計を実践していると認識していなくとも，実際には管理会計が実践されている可能性を検証したい。そのうえで，そのようなケースにおける管理会計研究の可能性についても検討したい。

このことを明らかにすることにより，質問票調査では管理会計を実践していないと回答されたケースについても，一定割合が管理会計を実践している可能性を示すことができる。それにより，経営者すらも認識していない不完全な管理会計実践を研究対象とすることが可能になる。そしてもしその中で効果的な管理会計実践が発見されれば，それは政策当局や会計専門職にとって有用な知見となりうる（Mitchell and Reid 2000）。

なお，ケースの考察にあたっては，会計プロセスを情報の記録の生成段階と対応させて整理した上總（2017）の枠組みに依拠する。**図表１**の「管理会計のプロセス」にあるように，上總（2017）は，高寺（1967）に依拠して，会計プ

図表1　会計プロセスの構造



出所：上總（2017, 9）の図1.2に一部加筆

ロセスを収集・処理・報告の３段階に区分した。まず収集プロセスでは，企業活動が原始データとして捕捉される（原始記録）。そして，この原始記録は処理プロセスにおいて一定のルールに従って分類・総合され，報告プロセスにおいて最終的に会計情報の利用者が利用する形（報告記録）へと加工される。

これを受け，本稿では上總（2017, 17）に依拠し管理会計を「企業目的の達成に向けて管理している企業活動に関する会計情報を……収集・総合・報告する行為」として理解する。ここで企業目的とは,「社会的に有用な財貨やサービスの提供を通じて，できるだけ大きな利潤を獲得すること」（上總 2017, 91）とされる。したがって，本稿では，利潤の獲得に向けた企業活動の管理のために，会計情報を収集・総合・報告するプロセスを管理会計の実践プロセスとして考察したい[2]。

３　研究方法と調査概要

3.1　研究方法

前節で示した本稿の研究課題について考察を加えるため，筆者は広島県内に拠点を置く飲食企業計４事例においてケース・スタディを行った。ケース・スタディの方法をとる理由は，一般に「どのように」(how) あるいは「なぜ」(why) という問題を扱っている場合（Yin 1994）や，ある現象が起こっている背景の文脈が重要である場合（Cooper and Morgan 2008）に適しているとされる。したがって，この研究方法は，小規模企業における管理会計の実践・導入について経営者が「どのように」認識しているかを考察するという本研究の目的に適したものと考えられたため，これを採用することとした。

本研究において上述の４事例の実態調査を行った理由は以下のとおりである。この４事例では，後述のように経営者が自分が会計プロセスを担っていると認識しているケースが２社，していないと認識しているケースが２社ある。認識していないケースを認識しているケースと比較することにより，経営者が自らの管理会計実践を認識していない場合，それが何によって生じている現象なのかをより明確にできる可能性があると考えた。したがってこのような比較を行うことは，本稿の目的である，経営者が認識しない管理会計実践の存在の可能性を検討することに有用であると考えた。

3.2　調査概要

本稿では, Ａ～Ｄの４事例のケース･スタディを行う。このうちＡとＢは，自らが利益獲得に向けた企業活動の管理において会計情報を利用していると自覚しているケースである。一方，ＣとＤは，経営者自身は会計情報を企業活動の管理に役立てているとは認識していないケースである。

また，ケース・スタディの方法は，①各社の経営者に対する半構造化インタビューによる聞取調査（概要は**図表２**参照），および②各店で

図表２　本稿で考察する4事例の調査概要

事例	調査日	調査時間	半構造化インタビューによる調査内容
A	2017年4月13日	2時間	● 日常的に企業活動の管理において利用している情報について ● 日々の記帳および決算書の作成プロセスについて ● 証憑，記帳データ，決算書の企業活動の管理への利用について
B	2017年6月29日	2時間	
C	2017年8月3日	2時間	
D	2018年6月25日	1時間20分	

利用している管理会計資料等の検討，の２つの方法によった。①の調査方法から得られるデータの客観性にはどうしても限界がある以上，それを極力担保する必要が生じるため，内部資料（②）の検討を行った。

4　ケース・スタディ

4.1　管理会計の実践を認識しているケース

4.1.1　事例Ａ

Ａ店は，オーナーのＰ氏が2005年に広島県東広島市において独立開業した喫茶店である。従業員は時間帯にもよるがおおむね数名程度で，席数は25席程度である。立地の周辺には田畑が多く，開業以来，顧客の大半は近隣の農業従事者を中心とした中高年層である。

同店では，Ｐ氏がパソコンの会計ソフトを用いて日々の仕入と売上，諸経費等を毎日ないしは数日に一度程度の頻度で記帳している。このソフトでは，仕訳を入力するとすぐにその時点での残高試算表が表示される。そこでＰ氏は，比較的客数の少ない時間帯を活用してほぼ毎日記帳を行い，その実績が反映された試算表を確認することで損益を把握していた。Ｐ氏によれば，Ａ店は地元在住の常連の顧客が大半を占めているため，売上高にはあまり大きな変動はない。そこで，特に財務諸表中の経費の部分に関して，過去の同月の実績などを確認しながら，対売上高比率に大きな無駄がないかを確認している。無駄があれば，経費削減の方法を検討する。Ｐ氏によれば，

> それ（財務諸表の確認）によって見直しができるんですね，経費とか。なんか思うじゃないですか，……光熱費安くならないかとか。光熱費の中でも電気代もあるし水道代もあるし。水道代は無理ですけど，電気代は物理的に月々で減らしていきたいですよ。……とか，そういうこと考えますよ。（カッコ内は引用者）

このようにＰ氏は，記帳から試算表の作成までを自分で行い，それによって利益獲得に向けたＡ店の活動の管理を行っていた。その意味でこのＰ氏の一連の行為は管理会計の実践として理解することができる。この点を考慮すれば，Ｐ氏はこのように日々の記帳データを確認することは利益獲得に向けた企業活動の管理に欠かせないツールであるとの考えを示していた。この点について彼は，以下のように述べていた。

> 前期，前前期，前年同月比……（の実績と比較して）良かったら何がよかったか，悪かったら何が原因か……をうやむやにしておくと，後で何か対策しないといけない段階になった時には手遅れのパターンになりますからね。（カッコ内は引用者）

このようにＰ氏は，自らが毎日仕訳を入力して試算表を確認することを，経営課題を発見するための１つの手段として認識していた。

4.1.2　事例Ｂ

Ｑ氏は，広島県東広島市にて精肉店・焼肉店（以下，Ｂ店）・和牛肥育の牧場を経営している。ここでは，その中のＢ店の管理会計実践を検討する。同店は現在席数130席程度の規模であり，Ｑ氏と別に社員が２名，アルバイト従業員が６～７名（ピーク時）働いている。

Ｂ店では，店舗の業績管理に関しては，月次決算こそ行っていないものの，レジのデータなどを活用し，日次単位でランチタイムとディナータイムの客数・売上高・客単価の実績を把握し，エクセルベースで表を作成している。この表では，これらのデータに加え，週単位での合計実績が計算され，過去の実績値をもとにして作成された週単位の予算と比較がなされるようになっている。また，これに加えてＢ店では，

この売上高をさらにメニュー別に分析するため，メニューごとの販売組数・販売個数および売上高の一覧表も作成されている。

Q氏は，このように売上高を中心として会計情報を収集し，分析資料を作成して販売戦略を検討することの重要性を強く認識していた。彼はこの点について以下のように述べた。

> 今，……焼肉の売り上げがどうなのかということ（の分析）をやっています。踏み込んで行けば，戦略の内容も変わってくると思うのです。そういう意味では，原価とか会計が大事だと思うのです。（カッコ内は引用者）

Q氏によれば，近年では特に一組当たりの客数の傾向と売上高の数値の動きを分析することが最近重要と感じているという。その例が「一人焼肉」顧客の増加傾向への対応についてであった。彼によれば，「一人焼肉」という語に象徴されるように，焼肉業界では一人で焼肉店を訪れる顧客が増える傾向がある。そしてその傾向は，彼が作成していた前述の業績管理表の数値にも現れていた。Q氏はこの点について，以下のように説明していた。

> 一人焼肉という言葉が出だしたということは，組人数が減ってきているのが現状です。……その店の平均の組人数（一組当たりの客数）がわかれば，どういう業態にしたらいいのかというのが，わかり出すのです。……（販売組）数を増やした方がいいのではないかというように……。……うちのような店だったら，一人では入りにくいというイメージがあると思います。これをいかに入ってもらいやすいようなイメージに持っていくかということも戦略を練っていかないといけないと思います。カウンターにお一人様席をつくるとかいうのも有りかなと思っています。（カッコ内は引用者）

このように，彼はエクセルによる自作の売上高資料から，「一人焼肉」の普及とそれによる売上高への影響を読み取り，売上高向上→利益向上に向けて，売上高店内の客席のレイアウト構成の再検討などをはじめとした企業活動の管理を行っていた。その意味において，この売上高資料の作成プロセスは，一種の管理会計実践として解釈することが可能であろう。

4.2　管理会計の実践を認識していないケース

4.2.1　事例C

C店は，広島県三原市に1980年に居酒屋として開業された。開業4年目，オーナーのR氏は同市で水揚げ量の多いタコに着目し，居酒屋だったC店をタコ料理の専門店とした。現在C店の席数は50席程度で，従業員はオーナーに加え社員が2名おり，それに加えてピークの時間帯にはアルバイト従業員が3名程度いる。

C店では，税務申告を目的とした年次決算の際に，顧問税理士から決算書の提示を受けている。一方，R氏は自身が管理会計を実践しているという認識はなく，経営意思決定のための会計情報を別途作成することもしていなかった。R氏はこの点について，以下のように述べていた。

> 私は，データをとって数字をどうこうというのは，不得手なので日頃からあまりしていないのです。それで，税理士さん……にお願いしているのです。自分なりの長年の直感ですよね。俗に言うどんぶり勘定です。

このように，R氏自身には会計情報を企業活動の管理に用いているという自覚は全くなかった。

ところが，R氏へのインタビューからは，C店の経営において管理会計が実践されていないとは言い切れない事実も明らかになった。それは年度末決算の際の顧問税理士とのやり取りである。R氏は日常的に売上高や仕入などの証憑を収集し，顧問税理士にそれを提出して決算書

の作成と納税申告を委託している。その決算書が作成されたときについて，R氏は以下のように説明していた。

> 決算書を見てから，xxさんと税理士の先生と話をして，こういう数字だからここを改善していかないといけないとか，そういう話はします。……例えば，仕入が売上に対してパーセントが上がっているから，仕入をもうちょっと抑えるように工夫したらどうですかという話が出た場合は，仕入をなるべく抑えるようにします。人件費がかかり過ぎていると言われた場合には，人件費を抑えるためにどこを改善したらいいかを考えながらやっています。

C店では，日常的な取引の記帳や決算書の作成こそ顧問税理士に委託していたものの，年に一度年度末に作成された決算書をたたき台として，税理士から経営アドバイスを受けていた。そのうえで，税理士によるこの決算書の説明に基づいて，R氏は自ら原価低減のために仕入原価や労務費の抑制などの工夫を行っていたのである。C店では，証憑という原始記録から会計報告書を作成し，それを分析して仕入原価や労務費が高めになっているという分析結果を導き出すのは税理士ではある。しかしながら，この税理士が生成した会計情報は，結果として経営者であるR氏が原価管理→利益の向上に向けて仕入業務や労務管理などの企業活動の改善に生かされている。その意味では，R氏が管理会計の実践を認識していないにもかかわらず，C店という組織で見た場合には，管理会計が実践されている可能性がある。

4.2.2　事例D

S氏は，長年インド料理を手掛ける調理師として飲食店に勤務する中でキャリアを積んできた。1980年代後半にインドから来日して広島県内のインド料理店で勤務していたS氏は2000年，勤務先から独立し自らの店を開業した。現在のD店は，広島県内に6店舗，山口県内に2店舗の計8店舗を展開する体制となっている。各店舗にはインド人の正社員が3名ずつと日本人のパート従業員が1～2名程度ずつ常駐している。

S氏は，利益獲得に向けた店舗の管理に会計情報を用いているとはほとんど認識していなかった。彼は，「会計がどうのこうのというのはないので，とにかく無駄にしないように気をつけて，きれいに美味しいものをつくるというだけです」と強調していた。

ただ，これはD店の経営管理において会計情報が全く利用されていないということではなかった。各店舗の毎日の売上高情報と仕入先からの請求書はその都度S氏のもとに送られており，S氏は売上高実績に関してはほぼ毎日確認していた。もっとも，これらの証憑を記帳し決算書を作成する作業は顧問税理士に委託されており，S氏が直接関与することはなかった。

それでも，S氏は「大きなポイントは決算の時です。その時によく考えます」と述べた。具体的には，

> 経理をやっている先生と税理士の先生が3ヵ月毎に試算表を作って，……決算の時に，これはこうだった，この店はこうだったので，ああすればいい，こうすればいいと教えてくれます。

そして，顧問税理士から決算書の説明と経営改善に関するアドバイスを受けたS氏は，各店舗に出向いた際，従業員に経営指導をしている。これについて彼は，以下のように説明していた。

> 今年これが上がったのでもう少し気をつけてやらないと難しくなりますよと話すくらい

です。……特にこうした方がいいというよりも，カレーの作り方は，決まっているし，ナンのつくり方も決まっているし，チキンも全部やることが決まっているので，私が，それを小さくした方がいいとかいうことはないのです。無駄にはしないように言います。そこがポイントですね。（傍点は引用者）

S氏の「くらい」という発言に見られるように，S氏自身の意識の中では従業員の指導において決算書の数値はさほど重視されていなかった。しかし，D店においては，メニューごとのレシピを前提として，調理における材料の無駄発生を抑制するように指導するきっかけとなっていたのは，まぎれもなく顧問税理士による決算書の分析であった。S氏自身は証憑や売上高データを収集する段階のみを担うに過ぎない。しかし，それらの情報は税理士の手によって決算書の形にまとめあげられ，そこから利益獲得に向けた企業活動の問題点が分析されることとなっていた。その意味において，D店においてもC店同様，顧問税理士の力を借りながらではあるが，管理会計が実践されていたと考えられる。

5　考察―管理会計実践とそれに対する経営者の認識―

図表3のように，A・Bの経営者は管理会計実践を認識していたが，C・Dの経営者は認識していなかった。その背景にある大きな相違点として，経営者自身が証憑などの原始記録を経営意思決定のための何らかの報告記録へと加工しているか否か，換言すれば処理・報告プロセスを経営者が担っているかどうかという点が挙げられる。

具体的には，Aでは，経営者が自覚的に毎日空き時間に会計ソフトを利用して仕訳を入力していた（収集プロセスにおける原始記録の作成）。そして彼はそれを自分で残高試算表へと加工し（処理・報告プロセスを通じた報告記録の作成），経営者はこの試算表を経費のムダの抑制という企業活動の管理に役立てていた。また，Bでは，経営者が意識的に毎日の売上高と客数・組数を記録して（収集プロセス）自作の分析資料を作成したうえで確認し（処理・報告プロセス），この資料を店舗内の客席レイアウトの検討などに結びつけていた。このようにA・Bでは，収集から処理・報告までの一連のプロセス（高寺 1967; 上總 2017）を経営者自らが担っていた。

一方，C・Dは状況が異なっていた。経営者が自ら会計プロセスを担っていると認識していなかったC・Dでは，経営者は証憑や売上高情報などの日々の取引記録（原始記録）を収集することはしていたが，それを加工して決算書（報告記録）を作成し，次にどのような経営改善をとるべきかを提案していたのは，顧問税理士であった。会計プロセスの一定部分が会計専門職によって担われていたことにより，C・Dの経

図表3　事例A～Dにおける管理会計実践の認識と会計プロセスの主体

事例	自社の管理会計実践の認識	収集プロセス	処理プロセス	報告プロセス
A	有	経営者	経営者	経営者
B	有	経営者	経営者	経営者
C	無	経営者	会計専門職	会計専門職
D	無	経営者	会計専門職	会計専門職

営者は，A・Bの経営者のように自らが会計を実践しているという認識には至らなかったと考えられる。

もっとも，これはC・Dの経営者が自らの会計の実践を認識していないということであって，必ずしもC・Dにおいて管理会計が全く実践されていないことを意味するものではない。C・Dでは，会計プロセスの一部を経営者が担い，残りを社外の会計専門職が担っていたものの，プロセス全体としてみれば，こうして生成された会計情報が利益獲得に向けた企業活動の管理に役立てられていたことには相違ない。したがって，前述のように，管理会計を「利潤獲得に向けた企業活動の管理のために会計情報の収集・総合・報告するプロセス」として理解するならば，C・Dにおいて管理会計実践の存在を認める余地は大いにあると言えよう。

したがって，中小企業経営者の管理会計実践の実態を理解する上では，会計情報の生成・利用に関する調査にとどまらず，利益獲得に向けた企業活動の管理においてどのような情報をどのように利用しているかという，より幅広い観点からの調査が今後必要となると考えられる。より具体的には，会計専門職による管理会計プロセスの補完の形がどのように決まるのかや，原始記録の収集行為そのものが経営者の損益の維持・改善に向けた意識と行動の喚起においてどの程度の役割を果たしているのか[3]，という点などは，中小企業管理会計研究の重要な研究課題となりうるのではないだろうか。

6　結論と残された課題

本稿では，中小企業4事例のケース・スタディを通じて，経営者自身は管理会計を実践していると自覚していなくとも，結果として実践されている場合があることを示した。また，その1つの要因として，経営者自身が会計プロセスの一部しか担っていないことが挙げられる可能性を示した。したがって，中小企業の管理会計実践を理解するうえでは，会計情報の生成・利用プロセスにとどまらず，経営意思決定のための情報の生成・利用というより幅広い観点からの調査が必要になると考えられる。具体的には，会計専門職による支援の形はどのようにして決められるのかという点や，原始記録の収集行為自体が果たしうる管理会計の機能がどの程度のものであるのかという点などをつぶさに考察していくことは，今後の中小企業管理会計研究の重要なテーマの1つとして挙げることができる。

一方，本稿には残された検討課題もある。最大の課題は，本研究がケース・スタディの方法を用いていることによる限界である。特に，半構造化インタビュー調査を行ったものの，①調査時間が2時間以下／件と比較的短時間であった点や，②リサーチ・サイトが飲食業に偏っている点，③調査対象とした管理会計実践が期間損益の管理のプロセスに限られており，投資意思決定などの実践プロセスについては調査を行っていない点，などが本研究における調査の限界として挙げられる。本稿で示した結論の一般性を検証するためには，より時間をかけたケース・スタディ，他業界へのインタビュー調査，および質問票調査などによる定量的研究手法による検証が必要となると考えられる。

（注）

1　中小企業の定義は国によって多様であるうえ，中小企業の定義が先行研究に明示されていない場合もあるため，後述する先行研究で取り上げられている中小企業の範囲も必ずしも完全に一致するものではない。そこで，便宜的にではあるが，本稿で扱うケース・スタディでは，中小企業基本法に示されているように，常時雇用する従業員数が100名以下，または資本金の額が5,000万円以下の企業を中小企業とみなし（中小企業庁編 2015，3，サービス業の場合），その規

模範囲の企業からリサーチ・サイト4社を選定した。

2　上總（2017: 17）の管理会計の定義では，「管理者集団を目標利益や経営計画にそう方向へと説得・誘導する管理者管理を目指」すことが，管理会計の目的として示されている。そこでは「ピラミッド型の巨大な管理組織……を前提として，階層的な経営管理が行われている」（上總 2017: 13）ことが前提とされている。一方，本稿では中小企業の一つの特徴として「大企業に比してフラットで階層が少ない組織」（飛田 2016: 137）であることに着目し，利潤獲得に向けた企業活動の管理のための会計情報の収集・総合・報告プロセス全般を管理会計として理解しておく。

3　高橋（2017）では，簿記での記録行為そのものが管理会計としての機能を果たす可能性が指摘されている。

【参考文献】

浅田孝幸・頼誠・鈴木研一・中川優・佐々木郁子 . 2017.『管理会計・入門－戦略経営のためのマネジリアル・アカウンティング　第4版』有斐閣 .

朝原邦夫 . 2010.「中小企業の経営計画の策定と管理会計の活用について－ A 会計事務所の顧客企業に対する実態調査の結果分析を中心に」『経済経営論集（名古屋学院大学）』13：1-26.

上東正和 . 2015.「わが国中小企業における管理会計実践の実態と展望（上）－製造業の実態－」『富大経済論集』60（3）: 143-185.

上東正和 . 2016.「わが国中小企業における管理会計実践の実態と展望（下）－非製造業の実態－」『富大経済論集』61（3）: 1-47.

岡本清・廣本敏郎・尾畑裕・挽文子 . 2008.『管理会計　第2版』中央経済社 .

上總康行 . 2017.『管理会計論　第2版』新世社 .

櫻井通晴 . 2012.『管理会計　第5版』同文舘出版 .

高寺貞男 . 1967.『簿記の一般理論－勘定簿記から行列簿記へ－』ミネルヴァ書房 .

高橋賢 . 2017.「簿記と管理会計」『横浜経営研究（横浜国立大学）』37（3・4）：35-45.

飛田努 . 2011.「熊本県内中小企業の経営管理・管理会計実践に関する実態調査」『産業経営研究（熊本学園大学付属産業研究所）』30：29-42.

飛田努 . 2012.「中小企業における経営管理・管理会計実践に関する実態調査－福岡市内の中小企業を調査対象として－」『会計専門職紀要（熊本学園大学大学院会計専門職研究科）』3：57-69.

飛田努 . 2016.「本研究のまとめ」. 飛田努編著『日本簿記学会簿記実務研究部会 平成26年度―平成27年度 中小企業における業種別工業簿記・原価計算実務に関する研究（最終報告書）』: 129-139.

中小企業庁編 . 2015.『2015年版小規模企業白書』.

水野一郎 . 2015.「中小企業の管理会計に関する一考察」『関西大学商学論集』60（2）: 23-41.

本橋正美 . 2015.「中小企業管理会計の特質と課題」『会計論叢（明治大学大学院会計専門職研究科）』10：51-69.

山口直也 . 2016.「燕三条・大田区・東大阪地域の中小企業における管理会計実践に関する実態調査」日本管理会計学会スタディ・グループ『中小企業における管理会計の総合的研究（最終報告書）』: 13-33.

Alattar, J. M., R. Kouhy, and J. Innes. 2009. Management accounting information in micro enterprises in Gaza. *Journal of Accounting and Organizational Change*, 5（1）: 81-107.

Barrar, P., D. Wood, J. Jones, and M. Vedovato. 2002. The efficiency of accounting service provision. *Business Process Management Journal*, 8（3）: 195-217.

Bruns, W. J. and J. H. Waterhouse. 1975. Budgetary control and organization structure. *Journal of Accounting Research*, 13（2）: 177-203.

Cooper, D. J. and W. Morgan. 2008. Case study research in accounting. *Accounting Horizons*, 22（2）: 159-178.

Gooderham, P. N., A. Tobiassen, E. Døving and O. Nordhaug. 2004. Accountants as sources of business advice for small firms. *International Small Business Journal*, 22（1）: 5-22.

Halabi, A. K., R. Barrett and R. Dyt. 2010. Understanding financial information used to

assess small firm performance: an Australian qualitative study. *Qualitative Research in Accounting and Management*, 7（2）: 163-179.

King, R., P. M. Clarkson, and S. Wallace. 2010. Budgeting practices and performance in small healthcare businesses. *Management Accounting Research*, 21（1）: 40-55.

Lohr, M. 2012. Specificities of managerial accounting at SMEs: case studies from the German industrial sector. *Journal of Small Business and Entrepreneurship*, 25（1）: 35-56.

Marriott, N. and P. Marriott. 2000. Professional accountants and the development of a management accounting service for small firm: barriers and possibilities. *Management Accounting Research*, 11（4）: 475-492.

Merchant, K. A. 1981. The design of the corporate budgeting system: influences on managerial behavior and performance. *The Accounting Review*, 56（4）: 813-829.

Mitchell, F. and G. C. Reid. 2000. Problems, challenges and opportunities: the small business as a setting for management accounting research. *Management Accounting Research*, 11（4）: 385-390.

Neubauer, H., S. Mayr, B. Feldbauer-Durstmüller, and C. Duller. 2012. Management accounting systems and institutionalization in medium-sized and large family businesses-empirical evidence from Germany and Austria. *European Journal of Management*, 12（2）: 41-60.

Phadtare, M. T. 2010. Developing balanced scorecard: case of three construction firms of small size. *Journal of Asia-Pacific Business*, 11: 135-157.

Sian, S. and C. Roberts. 2009. UK small owner-managed businesses: accounting and financial reporting needs. *Journal of Small Business and Enterprise Development*, 16（2）: 289-305.

Yin, R. K. 1994. *Case study research: design and methods*, 2nd ed., Sage.（近藤公彦訳 . 1996.『ケース・スタディの方法』千倉書房）

【謝辞】

本稿は，2016 年度メルコ学術研究財団研究助成「日本の中小企業の利益管理における企業情報の役割についての研究－ケース・スタディの手法による考察を通じて－」（助成金交付決定番号：研究 2016016 号）による研究成果の一部である。

IFRS for SMEs の改訂に関する一考察

―Section29 法人所得税を中心に―

櫛　部　幸　子（鹿児島国際大学准教授）

論文要旨　本論文は，国際会計基準審議会・IASB（International Accounting Standards Board）より公表された中小企業向け国際財務報告基準・IFRS for SMEs(International Financial Reporting Standard for Small and Medium - sized Entities.) の最初の改訂作業について取り上げるものである。

まず，2009 年 7 月の IFRS for SMEs 公表後に行われた改訂作業の経緯を説明し，各作業段階のコメントレターの内容や各国・各組織の対応を明らかにする。特に，この改訂において大きく変更がなされた Section の 1 つである「Section29　法人所得税」のコメントレターを取り上げ，この Section29 の改訂に関し，各国がどのような意見を述べているのかを明らかにする。ここから，「IFRS for SMEs」に対し各国がどのような意見を持っているのか，ひいては中小企業会計基準に対しどのような意向を持っているのかを明らかにすることを試みるものである。

さらに，初版の IFRS for SMEs 策定の際のコメントレターの内容と比較し，各国・各組織の意向がどのように変化しているのかも明らかにする。

これらの結果から，今回の改訂における IASB の戦略的な意向を明らかにし，今後我が国の中小企業会計基準がどのような方向へ向かうのかを検討するものである。

キーワード　IFRS for SMEs，改訂作業，Section29 法人所得税，コメントレター分析，中小企業会計基準

1　はじめに

2009 年 7 月に，国際会計基準審議会・IASB（International Accounting Standards Board. 以下 IASB とする）より中小企業向け国際財務報告基準・IFRS for SMEs（International Financial Reporting Standard for Small and Medium - sized Entities. 以下，IFRS for SMEs とする）が公表された。

IFRS for SMEs はいわゆる大企業向け国際財務報告基準・full IFRS（本稿では IFRS for SMEs に対し full IFRS とする）と概念フレームワークがほぼ同じであり[1]，IASB の定款事項である「高品質で，理解可能，かつ強制力のある単一で一組の国際的な会計基準を開発すること」に沿うように作られたものである。加えて「将来的に full IFRS へ移行しやすくする」という戦略のもと，full IFRS を広める手段の 1 つとして策定されたものであるといえよう[2]。

2009 年の公表後直ちに改訂作業が開始され，改訂版が 2015 年に公表されている[3]。この改訂において注目すべき Section の 1 つに「Section29　法人所得税」がある。Section29

※本稿は査読済み論文です（2019年 4 月24日決定）。

の改訂がなされた理由として，（初版）IFRS for SMEsの策定作業が行われていた当時，「IAS12　法人所得税」公開草案[4]が出され，この公開草案に沿うようにSection29が策定されたが，「IAS12　法人所得税」公開草案が最終化されなかったことがあげられる。そこで，これに伴い，今回の改訂作業においてSection29の改訂がなされた。具体的には，（改訂版）IFRS for SMEsにおいて，当期の税金並びに繰延税金を確率加重平均法で測定する規定を廃止し，当初認識時の例外規定を加える形での変更がなされた。さらに税効果会計の認識については変更がなされず，一時差異法のみが引き続き採用される結果となっている。この改訂は，現行の「IAS12　法人所得税」に沿うべく行われたものである。full IFRSとIFRS for SMEsとの会計処理の一貫性を損なうことなく，IASBの定款事項である「高品質で，理解可能，かつ強制力のある単一で一組の国際的な会計基準を開発すること」と辻褄が合うように改訂がなされたものといえよう。

しかし，そもそも非上場の中小企業を適用対象としたIFRS for SMEsになぜ税効果会計が含まれているのか疑問が生じるところである。IASBがIFRS for SMEsにおいてfull IFRSの会計処理の簡素化を目指しているとするならば，未払税金法（税効果会計を適用しない）を採用すべきであろう。実際，我が国における中小会計要領[5]には税効果会計は含まれていない。IFRS for SMEsに税効果会計が含まれている理由として，IFRS for SMEsが「将来的にfull IFRSへの移行をしやすくする」などのIASBの戦略的意向を反映し，さらに上述におけるIASBの定款事項と整合性が取れるように策定されたものであることがあげられる。また，IFRS for SMEsはfull IFRSより簡素化・除外をするというトップダウン・アプローチ[6]という方法により策定された基準であるということや，金融機関などの債権者に対し財務内容を提示する必要のある非上場の中規模の企業を適用対象としていることも理由としてあげられる（IASB 2009b）。

そこで本稿ではIFRS for SMEsの改訂作業の経緯や「Section29　法人所得税」の改訂に関するコメントレターの内容や集計結果，これに対するIASBの対応を明らかにすることにより，なぜ一時差異法のみが維持される結果となったのかを明らかにする。さらに，IASBにおける今回の改訂作業における戦略的な意向を明らかにすることも試みる。

2　先行研究

先行研究として平賀の研究（平賀 2008; 2009; 2015）をとりあげる。平賀は，（初版）IFRS for SMEsと（改訂版）IFRS for SMEsにおける発展途上国からのコメントレターを中心に，公正価値測定や資産負債アプローチに関するコメントレター分析を行なっている。平賀（2008; 2009）の（初版）IFRS for SMEsのコメントレター分析の結果からは「発展途上国からのコメントレターにおける公正価値モデルを批判する回答の割合が，先進国からのコメントレターにおける公正価値モデルを批判する回答の割合に比べ大きい」とし，「公的説明責任を持たない企業にとって，公正価値が適切な測定属性であるかどうかは会計基準策定に際し，最初に議論されるべき重要な問題であるが，IASBがその議論を避ける傾向にある」，「IASBが，この公正価値測定の問題に対する審議を避け，『会計処理の簡素化』という形で処理をしようとしている」とIASBの対応が公正価値測定を極力維持しようとするものであることを指摘している。

次に平賀（2015）は改訂版におけるコメントレター分析として，情報の要請（Request for

Information，以下 RfI とする）における発展途上国から提出された公正価値測定や資産負債アプローチに関するコメントレター分析を行っている。その中で平賀は，「Section29　法人所得税」にも触れ，発展途上国が一時差異法を受け入れ，さらに公正価値測定や資産債アプローチを受け入れる過度期にあることを明らかにし，IFRS for SMEs の理論的・概念的枠組みを受け入れるという変化が起こっていることを指摘している。さらに発展途上国の環境が変化していないにもかかわらず，なぜ発展途上国がこのような動きをみせるのかを検討する必要があることを指摘している。

3　改訂作業の経緯

2009 年 7 月に（初版）IFRS for SMEs が公表されたが，SME 導入グループ（SME Implementation Group, 以下 SMEIG とする）も，同じく 2009 年 7 月に立ち上げられている（IASB 2014b, 4）。この SMEIG は，IFRS for SMEs 導入上の問題解決を支援するという役割を果たしていた。具体的には，IASB の諮問グループとして強制力のない Q & A を作成し，適用上の疑問に答えるガイダンスを示唆するという役割をしていた（樋口・石井 2013, 33 - 35; IASB 2014b, 8-10）。改訂作業の経緯を示したものが，**図表 1** である。

4　full IFRS「IAS12　法人所得税」公開草案

2009 年以降の IASB と米国財務会計基準審議会・FASB（Financial Accounting Standards Board. 以下，FASB とする）との短期コンバージェンスプロジェクトの一環として，IASB は 2009 年 3 月に「IAS12 法人所得税」公開草案を公表し，現行の「IAS12 法人所得税」に代わる新しい IFRS を策定することを提案した（佐藤 2008, 240；中島 2010, 93；IASB 2009a, 5）。この「IAS12　法人所得税」公開草案は，米国基準との差異を解消するために提案された背景があるため，米国基準の実務上の取り扱いなどを取り入れ，策定されていた（大澤 2009, 4-8; IASB 2009a, 5）。しかし，IASB は 2009 年 10 月に公開草案の提案を続行しないことを決定し，FASB とともに将来の法人所得税の会計処理の基本的な見直しを行うことを公表している（IASB 2015e, IAS12 BC3；IFRS 財団編 2015, IAS12 BC3）。つまりこの公開草案は最終化さ

図表 1　IFRS for SMEs 2009年以降の改訂作業

2012年6月	情報の要請（RfI）・中小企業向け国際財務報告基準の包括レビュー（Comprehensive Review of the IFRS for SMEs）を行う。
2012年11月30日	RfIのコメントレター締め切り。
2013年2月まで	RfIのコメントレターのFeedback。
2013年3月から10月まで	（改訂版）公開草案公表に向けての審議。
2013年10月	（改訂版）公開草案の公表。
2014年3月	（改訂版）公開草案のコメントレター締め切り。
2014年10月まで	（改訂版）公開草案のコメントレターのFeedback。
2014年10月から2015年3月まで	（改訂版）IFRS for SMEsの公表に向けての審議。
2015年3月	（改訂版）IFRS for SMEsの公表。

出所：IASB（2015a）, Project history

れずに作業が終了している。なおこの時すでに（初版）IFRS for SMEs は公表されている。

5　コメントレターの内容とそれを受けた IASB の動き

5.1　RfI のコメントレター

IASB は 2012 年 6 月の理事会において，IFRS for SMEs の改訂を検討するために包括レビューを行うことを決定した。そこで情報の要請・RfI を行い，2012 年 11 月 30 日をコメント締め切り日とし，85 通（89 通）[7] のコメントレターを受け取っている（樋口・石井 2012; IASB 2015a，Project history; IASB 2013e）。

RfI は 26 項目の質問で構成され，PartA と PartB に分かれ，PartA は個別論点，PartB は総合的な論点に分かれている（IASB 2012b）[8]。特に RfI の PartA において，法人所得税に関する質問を行っている。さらに IASB スタッフは，SMEIG に対し，これらの質問をまとめて議論し，IFRS for SMEs の Section 29 の変更をどのようにすべきかについての IASB への提言をすることを求めている。

法人所得税に関連するRfIの質問

税効果会計のアプローチ・繰延税金を認識するかどうかとその方法について（S16）。 Section29を改訂し，IAS12と一致させるかどうかについて（S17）。 （S17については『一時差異法を適用していることを前提として』という前置きのもと質問がなされている。）

出所：IASB(2012b), 29-30

本稿では論点を絞るため，「税効果会計のアプローチ・繰延税金を認識するかどうかとその方法について(S16)」のみを取り上げる。（S16）では，税効果会計においてどのようなアプローチをすべきか，以下の選択肢を設定し回答を促している。

税効果会計のアプローチ・繰延税金を認識するかどうかとその方法について(S16)の回答選択肢[9]

(a)　認識すべき―中小企業は繰延税金を，（IFRS for SMEsとfull IFRSのいずれにおいても現在使用されているアプローチである）一時差異法を用いて認識すべき。 (b)　認識すべき―中小企業は繰延税金を,期間差異法を用いて認識すべき。 (c)　認識すべき―中小企業は繰延税金を,短期一時差異法を用いて認識すべき。 (d)　認識すべきでない―いくつかの関連する開示は要求されるべきではあるが,中小企業はいかなる繰延税金も認識すべきでない(すなわち,中小企業は未払税金法を用いるべきである)。 (e)　その他―内容を記述ください。 (a), (b), (c), (d), (e)いずれかの選択肢を選んだ理由をご説明ください。

出所：IASB(2012b), 29

5.2　RfI コメントレターの集計結果

RfI のコメントレターを，機関別，IFRS for SMEs 適用国・非適用国別，先進国・発展途上国・新興経済国という区分別に一時差異法支持割合を示したものが，**図表 2** である。

5.3　Question S16 税効果会計に対するアプローチのコメントレターでの回答

S16 に回答したコメントレターのうち全回答数に対する一時差異法支持の割合は約 40％であり半数を超えることはなかった。しかし IASB は 55％を超える支持が得られたとの集計結果を導き出している（IASB 2013b, 50-52; IASB 2013e）。この集計結果のくい違いは図表 2 で示す通り，無回答数を除く形での集計を IASB が行ったことが起因していると考えられる。主なコメントは以下である。

- IFRS for SMEsとfull IFRSの両方で現在採用されている一時差異法は，財務諸表の利用者に対し有用な情報を提供する。
- 一時差異法を期間差異法もしくは短期一時差異法で置き換えることは，どちらの方法も複雑であり判断を含むため，いかなる改善にも

図表２　一時差異法支持割合：RfIコメントレターの集計結果

（％：小数点以下四捨五入）

機関	一時差異法の支持数	回答数に占める支持数の割合[10]（無回答を除く）	全回答数に占める支持数の割合
公認会計士	22	22/37（59%）	22/50（44%）
会計基準設定機関	9	9/15（60%）	9/18（50%）
その他（教育機関・アナリスト・金融機関等）	3	3/8（38%）	3/18（17%）
IFRS for SMEs適用国・非適用国の区分	**一時差異法の支持数**	**回答数に占める支持数の割合（無回答を除く）**	**全回答数に占める支持数の割合**
適用国	15	15/25（60%）	15/31（50%）
非適用国・不明	19	19/35（55%）	19/55（35%）
先進国・発展途上国・新興経済国の区分	**一時差異法の支持数**	**回答数に占める支持数の割合（無回答を除く）**	**全回答数に占める支持数の割合**
先進国	19	19/34（56%）	19/57（33%）
発展途上国・新興経済国・不明	15	15/26（58%）	15/29（52%）

（RfI：S16のコメント数は「会計基準設定機関18,公認会計士49（50）,大学・教育機関5,その他13」,「適用国30（31）,非適用国・不明55」,「先進国57,発展途上国・新興経済国・不明28（29）」であり,香港は同じ組織から異なるコメントを2通送ってきていることから総数86コメントとして集計している。）

出所：IASB(2013e)をもとに筆者作成

つながらない結果となるだろう。さらに，未払税金法を適用した場合は，full IFRSとの乖離がますます大きくなる結果となるだろう。

・最も重要なのは基準の安定性である。IFRS for SMEsはfull IFRSを基準とするべきである。

また回答数（無回答を除く）の約18%（全回答数の約13%）は，未払税金法を適用（選択肢《d》）と答えている。主な意見は以下である。

・未払税金法は財務諸表の作成者および利用者が理解し適用しやすい。
・税効果会計を適用せずとも，財務諸表の注記において，企業の税額についての情報をステークホルダーへ提供することは可能である。
・税効果会計を適用することは中小企業にとって複雑すぎてそれを適用するときに誤りが時折生じ，その結果財務情報の質が低下している。
・規模の小さな中小企業にとって，税効果会計を適用するコストは，財務諸表の利用者のベネフィットを上回る。

また期間差異法（選択肢《b》）を選択した回答の割合は回答数（無回答を除く）の約４％（全回答数の約3%）であり，短期一時差異法（選択肢《c》を選択した回答の割合は回答数（無回答を除く）の約3%（全回答数の約2%）である。また《e》「その他」を選択した回答の割合は回答数（無回答を除く）の約17%（全回答数の約12%）であった。主な意見は以下である。

・一時差異法と比べ，他の手法は，より単純で理解しやすいだろう。しかし，IFRS for SMEsに他の手法への変更が加えられる前に，中小企業およびその財務諸表の利用者の視点から，他の手法のコスト・ベネフィットが検討されるべきである。
・一時差異法あるいは未払税金法のうちのいずれかの使用を選択できるよう許可すべきである。

5.4 RfI のコメントレターの結果を受けた IASB スタッフのコメント（IASB 2013b, 54-55）

IASB スタッフは，「IAS12　法人所得税」における一時差異法を中小企業が実行するのは困難であるとの旨を述べた。さらに中小企業は，納税申告書（tax balance sheet）を定期的に作成せず，繰延税金を認識しない場合があるので，未払税金法を適用すべきであると主張する者もいた。しかし IASB スタッフは最終的に「簡素化の検討は必要であるが，未払税金法は支持しない」との見解を述べている。

5.5 RfI のコメントレターの結果を受けた IASB スタッフの推奨（IASB 2013b, 55-57）

IASB スタッフは，一時差異法を保ち，Section29 の基礎を IAS12 におくことが回答者から支持を得ているため，現行の IAS12 に沿うように Section29 を改訂することを推奨している。さらに「IAS12 が長年にわたり，多くの法域の中小企業に適用されてきた。IAS12 に基づいた要求であれば，過去の経験をもとに，理解することができる」としている。しかしその一方で，「多くの中小企業とその財務諸表の利用者が IAS12 のアプローチに慣れておらず，コストがかかり複雑である。そのため，現行の IAS12 に沿うように Section 29 を改訂することを推奨するが，同時に簡素化する更なる方法についても模索したい」としている。最終的には，未払税金法という選択肢は認めないが，「過度のコストまたは労力の免除」を追加することが実行可能かどうかについて，SMEIG のメンバーからの更なる提案を求めるとしている。

5.6 （改訂版）IFRS for SMEs 公開草案のコメントレター

公開草案のコメントレターは，2014 年 3 月 3 日をコメントレターの締め切り日とし，57 通のコメントレターを受け取っている（IASB 2014a; IASB 2014d, 6）。公開草案の Question 2 においてスタッフが提案した内容は以下である。「繰延税金の会計の適切なアプローチについて，2012 年の RfI の回答者の半数以上が一時差異法を残すこと，中小企業および中小企業の財務諸表の利用者のニーズを反映するよう，現行の IAS12 に Section 29 を合わせることを支持した。したがって公開草案では，繰延税金についての認識および測定原則を IAS 12 に合わせることを提案する。『公開草案にて改訂した Section 29 は適切か否か』，『更なる簡略化もしくはガイダンスが考慮されるべきか否か』について，フィードバックを求め，質問する（IASB 2014d, 6）」。（下線は筆者）

5.7 （改訂版）IFRS for SMEs 公開草案コメントレターの集計結果

IFRS for SMEs 公開草案のコメントレターの集計結果を示したものが，**図表 3** である。

5.8 （改訂版）公開草案 Question 2 の回答[12]（IASB 2014a; IASB 2014d, 6-7）

公開草案 Question 2 にコメントした回答者の約 75% 以上が，Section 29 における主たる認識および測定の原則を IAS12 と整合させることを支持している。しかし，支持しているこれらの回答者の約半数が，「公開草案」の提案は中小企業にとって複雑すぎるとしている。「中小企業が過度なコストまたは労力をかけず Section 29 を適用できないのであれば，開示とともに未払税金法が許可されるべきである」と述べる回答者もいた。つまり例外規定を提案しているのである。さらに他の回答者は，Section 29 における要求について「過度なコストまたは労力の免除」を許可することが中小企業にとって大きな影響を生ずるのかどうか

図表３　一時差異法支持割合：公開草案コメントレターの集計結果

（%：小数点以下四捨五入）

機関	一時差異法の支持数	回答数に占める支持数の割合[11]（無回答を除く）	全回答数に占める支持数の割合
公認会計士	26	26/35（74%）	26/35（74%）
会計基準設定機関	14	14/17（82%）	14/19（74%）
その他（教育機関・アナリスト・金融機関等）	3	3/3（100%）	3/3（100%）
IFRS for SMEs適用国・非適用国の区分	一時差異法の支持数	回答数に占める支持数の割合（無回答を除く）	全回答数に占める支持数の割合
適用国	18	18/27（67%）	18/27（67%）
非適用国・不明	25	25/28（89%）	25/30（83%）
先進国・発展途上国・新興経済国の区分	一時差異法の支持数	回答数に占める支持数の割合（無回答を除く）	全回答数に占める支持数の割合
先進国	30	30/37（81%）	30/39（77%）
発展途上国・新興経済国・不明	13	13/18（72%）	13/18（72%）

（公開草案のQ2のコメント数は「会計基準設定機関19,公認会計士35,その他3」,「適用国27,非適用国・不明30」,「先進国39,発展途上国・新興経済国・不明18」とし総数57コメントとして集計している。）

出所：IASB(2014a)をもとに筆者作成

を確認するため，また適切な代替策についてのフィードバックを得るために，IASB に対し更なるアウトリーチ活動を実施すべきであるとの提案を行った。

5.9 （初版）IFRS for SMEs の策定段階ではどのような意見が出されていたのか

では，（初版）IFRS for SMEs の策定段階では Section 29 に関してどのような意見が出されていたのであろうか。基本的には一時差異法の適用の困難性を指摘し，full IFRS との兼ね合いを勘案し，例外規定を検討することを求めている。しかし，結果として（初版）IFRS for SMEs では, 一時差異法のみの採用となっている。

5.9.1　結論の根拠での意見（IASB 2007a, 38）

結論の根拠では，IAS12 における繰延税金資産・負債の認識の原則は中小企業にとって適切であるとし，この原則の実施を簡素化できる方法（例外規定）を検討するという結論を下している。しかし，多くの中小企業の財務諸表の作成者及び監査人が，中小企業の一時差異法の実施は困難であると指摘していた。

5.9.2　フィールドテストでの意見（IASB 2007b; IASB 2008, 21-22）

フィールドテストでは，繰延税金資産・負債を認識する概念は，中小企業にとって実用的ではないとしている。もし中小企業が「一時差異の重要性がない」と考えるならば，繰延税金を認識する必要がないとする規定（例外規定）も検討すべきであるとしている。

6　コメントレター募集・集計の結果についての疑問

（初版）IFRS for SMEs が策定された当時の意見と今回の（改訂版）IFRS for SMEs の意見を比較すると，以下のことが言える。以前

は一時差異法の困難性が指摘されていたが，今回の改訂作業では，一時差異法に賛成している割合が高く，その他の方法を求める割合が低くなっている。そこで（改訂版）IFRS for SMEs では，未払税金法の代替案を含むことはなく，（初版）IFRS for SMEs と同じく一時差異法のみが維持される形での公表となっている。

しかし，これらのコメントレター集計の結果について以下の点において疑問が生じる。まず，RfI における質問の仕方である。ここでの質問では，まず，税効果会計を適用するか適用しないかが問われ，次の段階として税効果会計を適用する場合の選択肢が設けられるべきであるにもかかわらず，すでに，税効果会計を適用する場合の選択肢が３つ設けられ，同時に質問が行われている。また，税効果会計を適用すると選択した場合，「差異の解消が長期間におよぶものも認識する」もしくは「短期に解消するもののみを認識する」という選択肢が設けられ，その次の段階として，一時差異法か期間差異法かの選択が問われるべきであろう。しかし，短期で解消する差異の認識に関しては一時差異法のみの項目（短期一時差異法）がすでに設けられ，同時に３つの選択肢からの選択が求められている。さらに IASB は，図表２でも明らかなように無回答のコメントレターを母数から排除した形で集計を行い，一時差異法の支持が半数を超えているという前提のもと，公開草案の質問を行っている。RfI に比べ公開草案における一時差異法の支持率が高い理由の１つに，この質問の仕方が影響しているのではないかと考えられる。

次に，RfI のコメントレターの内容においても疑問が生じる。グローバルに展開している accounting firm からのコメントに「一時差異法を期間差異法もしくは短期一時差異法で置き換えることは，どちらの方法も複雑であり判断を含むため，いかなる改善にもつながらない結果となるだろう。さらに，未払税金法を適用した場合は，full IFRS との乖離がますます大きくなる結果となるだろう」とあるが，一時差異法と期間差異法では，特定の会計事象（有価証券の評価差額は一時差異ではあるが期間差異ではないなど）においてのみ差異は生じるが，基本的な会計処理の複雑さにそれほど差異はない。会計処理の複雑さを解消するためには，税効果会計を適用しないという選択をすることが解決策となるはずである。ドイツの研究者からのコメントレターにおいても，「一時差異法と期間差法は，その他包括利益に影響を与える取引を除き，基本的に同等であるはずである」との指摘がなされている。

公開草案のコメントレターにおいて，「IAS12 と整合させるべきである」とのコメントが多数みられるが，これはともすれば「IFRS for SMEs の廃止」を主張しているともとれる。つまり，IFRS for SMEs に対し完全に full IFRS に沿う会計処理を求めるならば，中小企業は full IFRS を適用することと等しくなり，IFRS for SME は不要となる。しかし，RfI においても公開草案においても IFRS for SME は存在するべきであるという前提での質問が行われており「廃止」という選択肢はない。

またコメントを寄せているコメンテーターは，公認会計士[13]と会計基準設定主体が主な割合（RfI では 79%, 公開草案では 95%）を占め，実際に IFRS for SME を適用している中小企業の意見を聞き取ることがほとんどできていない。これではコメントレターの中で求められていたアウトリーチやフィールドテストが行われ，それらの結果が反映され，改訂が行われたとはいえない。

先行研究の平賀（2015）において指摘されている「発展途上国の環境が変化していないにもかかわらず，なぜ発展途上国が一時差異法を受け入れる傾向にあるという結果が出されたのか」という問いに関しては，上述の IASB にお

ける質問の仕方，集計の方法，コメンテーターの属性が要因の１つであるといえよう[14]。

7　IFRS for SME 改訂における IASB の意向

（初版）IFRS for SMEs が策定されてから３年以上がたち，コメントレターの結果からは一見，IFRS for SMEs の会計処理や策定の趣旨に対する理解が深まっているように見える。「税効果会計の枠組みと原則について full IFRS との一貫性を維持することが必要（グローバル[15]）」，「期間差異法ではなく一時差異法を選択するべき。納税申告書（tax balance sheet）を利用しているため，一時差異法はそれほど負担ではない（ドイツ）」，「会計主体の規模に関係なく，会計原則は同じであるべきだと考える（ザンビア）」，「税効果会計の取り扱いは full IFRS と IFRS for SMEs とで整合されるべきである。未払税金法を採用すれば，中小企業と大企業との間で著しい差異が生まれ，上場企業の子会社の中小企業の連結において問題が生じる（グローバル）」とのコメントが出され，IFRS for SME と full IFRS の会計処理の一貫性が理解され受け入れられつつあるようにとれる。しかし，これは IASB の質問の仕方や集計の仕方，コメンテーターの属性などに大きく影響されたものであり，（初版）IFRS for SME が策定された当初からの考慮すべき論点の１つである定款事項「単一で一組の国際的な会計基準を開発する」に反しないよう配慮し行われたコメントレターの募集・集計の結果であるといえよう。IASB は，今回の改訂作業により，IFRS for SMEs と full IFRS の会計処理にさらに一貫性を持たせることができたといえる。これにより同じ会計事象でありながら適用する会計基準によって会計処理が異なるという会計基準の二元化を排除し，会計基準の制度的一貫性を高め，「単一で一組の国際的な会計基準の開発」へ向けて，さらに前進したといえよう。

8　おわりに

今回の IFRS for SMEs の改訂作業におけるコメントレター集計・分析の結果から，IASB は戦略的なコメントレターの募集・集計を行い，「単一で一組の国際的な会計基準の開発」へ向けてさらなる前進を遂げたことが明らかになったといえる。IASB は（初版）IFRS for SMEs の策定以降，戦略的な意向をもとに大企業向けの会計基準との制度的一貫性を持った中小企業会計基準の確立へ向けて動いているのである。

このような国際的な動きに対し，今後我が国の中小企業会計基準[16]は，どのような動きを見せるのであろうか。櫛部・宗田（2018）の指摘にあるように，中小会計要領は制度的一貫性や会計理論上の要請だけでなく，実務上の要請を多く取り入れて策定されている。現在中小会計要領の適用が広がりつつあることからも，中小企業の会計基準は，他の基準に比べ，実務上の要請を多く取り入れることが求められる立場にあるといえよう。

我が国における IFRS for SMEs 適用の可能性は非常に低いと考えられるが，完全にこのような国際的な動きを排除し続けることができるかどうかは，今後も動きを見届ける必要があるといえる。予想される今後の我が国の動きとして，自国の中小企業の実務の要請を多く取り入れた中小会計要領のみが残る，もしくは制度的一貫性を保つべく中小会計要領の改訂が行われる，あるいは IFRS for SMEs と同じくトップダウン・アプローチにより策定され，少なからず国際会計基準の影響を受けた中小会計指針に最終的に集約されていく等のケースが考えられる。これに関しては，今後の検討課題としたい。

（注）

1　IFRS for SMEsとfull IFRSの概念フレームワークの違いは以下である。IFRS for SMEsの概念フレームワークの「財務諸表の質的特性」では，基本的特性と副次的特性の区別・制約条件の識別がなく，表現の忠実性や中立性，資本及び資本維持の概念がない。またIFRS for SMEsの中小企業の財務諸表の目的は「自己の特別な情報ニーズに合わせた報告書を要求する立場にない広範な利用者の経済的意思決定に有用な，当該企業の財政状態，業績及びキャッシュ・フローに関する情報を提供すること」と「受託責任の表示」であるのに対し，full IFRSは「現在の及び潜在的な投資者，融資者及び他の債権者の意思決定に有用な，報告企業についての財務情報を提供することである」としている。（初版）IFRS for SMEsの概念フレームワークと比較対象としているfull IFRSの概念フレームワークは，1989年度概念フレームワーク（《初版》IFRS for SMEsが公表された2009年当時のもの）をさす。

2　詳しくは櫛部（2016），第Ⅰ部を参照されたい。

3　本稿では2009年に出されたIFRS for SMEsを（初版）IFRS for SMEsとし，2015年に出された改訂版を（改訂版）IFRS for SMEsとしている。

4　主な「IAS12　法人所得税」公開草案における変更内容は以下である。当初認識の例外規定を削除。当初認識後の税金費用の変動について「株式報酬」に関するものを除き当期の損益として処理。不確実な税務のポジションに関し，将来起こりうる繰延税金資産・負債の発生可能性に基づく確率加重平均法を用いて測定（IASB 2009a, 6-8; 大澤 2009, 4-8）。

5　本稿では「中小企業の会計に関する指針」を「中小会計指針」，「中小企業の会計に関する基本要領」を「中小会計要領」と略称している。

6　本稿ではトップダウン・アプローチを大企業向けの会計基準から出発し，簡素化・除外することによって中小企業向けの会計基準を策定する方法とし，ボトムアップ・アプローチを中小企業の属性を検討することから出発し，中小企業向けの会計基準を策定する方法としている（河﨑 2010, 12）。

7　IASBは89通のコメントレターを受け取ったと公表しているが，うち2通は探し当てることができず，更にもう2通は閲覧ができなかった（IASB 2013a, 3; IASB 2013e）。

8　PartAでは現在のIFRS for SMEsの範囲は適切か・修正の必要はあるか・追加すべき項目はあるか等が問われている。PartBではQ&Aをそのまま続けるべきか・full IFRSの微細な変更に応じて改訂すべきか等が問われている。

9　ここでの一時差異法とは，資産負債法（会計上の資産・負債の額と税務上の資産・負債の額との差額に対し差異が解消する際の税率を用いて繰延税金を認識する方法）であり，期間差異法とは，繰延法（企業会計上の収益・費用と税務上の益金・損金の差額に対し差異が発生する際の税率を用いて繰延税金を認識する方法）である。短期一時差異法（liability method）は，一時差異法の採用であるが，差異が短期に解消する（2～3年）もののみを取り扱い，それ以上の期間のものは税効果会計を適用しない。未払税金法は税効果会計を適用せず，当期の負債として計上する。

10　RfIのS16のコメントレターのうち26通が無回答である，もしくは総体的な提言のようなコメントレターであり質問に対する回答とはみなしにくいことから母数から除外して算定している。IASBにおいても同様の集計をとっていることが明らかになっている（IASB 2013b, 50-52）。

11　公開草案のQ2のコメントレターのうち2通が無回答であったため母数から除外して算定している。

12　公開草案コメントレターの例は以下である。「IFRS for SMEsをIAS 12 Income Taxesと整合させる提案を支持する。しかし，中小企業の財務諸表の作成者及び使用者にアウトリーチを実施するべきと考える。ドイツ・オランダ（会計基準設定機関）」，「提案されたIFRS for SMEsをIAS 12 Income Taxesと整合させる提案は，中小企業及びその財務諸表利用者に適していないと考える。中国（会計基準設定機関）・スリラ

ンカ（公認会計士）」,「IFRS for SMEs を IAS 12 Income Taxes と整合させる提案を支持するが，代替として未払税金法を支持する。オーストラリア・アメリカ・ドイツ・スペイン（公認会計士）・韓国（会計基準設定機関）」,「IFRS for SMEs を IAS 12 Income Taxes と整合させる提案を支持する。南アフリカ・ケニア・ザンビア・マレーシア・イスラエル・フランス（公認会計士）」（IASB 2014a）。

13　本稿では，professional accounting body と accounting firm をさす。

14　今回のコメントレター集計において留意すべき点は以下である。「そもそも先進国における IFRS for SMEs の適用は少なく，一時差異法を適用することによる具体的な影響が少ないもしくはない」,「そもそも税効果会計はある程度利益を上げている中規模以上の企業に影響を与えるものであるから，小規模の企業には直接的な影響が少ないかもしくはない」,「ドイツ・韓国・日本などは確定決算主義を採用しており納税申告書を作成しているので税効果会計を適用しやすいが，確定決算主義を採用していない国々は税効果会計を適用しにくい」。さらに南アフリカより「IAS 12 を 2000 年から適用しており，多くの利用者および作成者が原理を理解しているため，一時差異法を維持するべきと考える。IFRS for SMEs と full IFRS を整合させるべきである」,「一時差異法は広く理解されており，中小企業に対して複雑すぎることはない」との意見が寄せられているが，南アフリカはいち早く IFRS for SMEs を適用した国であり，非上場向けの IFRS for SMEs を上場企業にも適用している。よって，このコメントを他の発展途上国と同様の位置づけで集計に加えるには問題がある。

15　本稿では世界各国に組織（主に accounting firm）があり，その組織全体の意見として回答を送ってきたコメントの国分類をグローバルとしている。

16　中小会計指針と中小会計要領を指す。

【参考文献】

あずさ監査法人編・山田辰己責任編集 . 2016.『詳細解説　IFRS　実務適用ガイドブック　第2版』中央経済社 .

大澤栄子 .2009.「IAS 第 12 号『法人所得税』に代わる新基準の公開草案」『IFRS 実務講座』:4 − 8.（https://www.eyjapan.jp/library/issue/info-sensor/pdf/info-sensor-2009-12-02.pdf）

河﨑照行 .2010.「『中小企業版 IFRS』の特質と導入の現状」『會計』178（6）: 1-12.

河﨑照行 .2016.『最新中小企業会計論』中央経済社 .

櫛部幸子 .2016.『中小企業会計基準の課題と展望』同文舘出版 .

櫛部幸子・宗田健一 .2018.「減価償却再考 − 中小会計要領の改訂を視野に入れて − 」『産業経理』77（4）: 96-107.

古賀智敏監修・鈴木一水・國部克彦・安井一浩・あずさ監査法人編著 .2011.『IFRS 国際会計基準と日本の会計実務 − 比較分析 / 仕訳・計算例 / 決算処理　三訂補訂版 』同文舘出版 .

佐藤信彦編著 .2008.『国際会計基準制度化論　第 2 版』白桃書房 .

宗田健一 .2006.「会計基準の収斂に関する利害関係者の諸反応」『會計』169（1）: 94-109.

中島稔哲 .2010.「IASB『法人所得税』プロジェクトの新たな課題」『ビジネス & アカウンティングレビュー 』（5）: 93-106.

樋口尚文 .2015.「IFRS for SMEs（中小企業向け国際財務報告基準）− 現行基準と 2015 年修正の概要 − 」『季刊　会計基準』（51）: 101-108.

樋口尚文・石井和敏 .2012.「IFRS for SMEs（中小企業向け国際財務報告基準）の包括レビュー」『会計・監査ジャーナル』（688）: 45-51.

樋口尚文・石井和敏 .2013.「IFRS for SMEs（中小企業向け国際財務報告基準）− SME 導入グループの活動と強制力のないガイダンス（Q & A）について − 」『会計・監査ジャーナル』（695）: 33-38.

樋口尚文・石井和敏 .2014.「IFRS for SMEs（中小企業向け国際財務報告基準）修正公開草案の概要」『会計・監査ジャーナル』（703）: 40-49.

樋口尚文・石井和敏 .2015.「IFRS for SMEs（中小企業向け国際財務報告基準）修正基準の概要」『会計・監査ジャーナル』（722）: 33-36.

平賀正剛 .2008.「中小企業のための IFRS 公開草案に関する一考察」『愛知学院大学論叢 経営学研究』17（4）: 43-72.

平賀正剛 .2009.「中小企業のための IFRS に関する一考察（2）―発展途上国からのコメント・レターの分析を中心に―」『経営管理研究所紀要（愛知学院大学）』（16）: 41-51.

平賀正剛 .2015.「中小企業版 IFRS に対する発展途上国の見解」『中小企業季報』（173）: 16-28.

IASB（International Accounting Standards Board）. 2007a. *Basis for Conclusions on Exposure Draft IFRS for SMEs*.（http://archive.ifrs.org/IFRS-for-SMEs/history/ed0207/Documents/SMEs.pdf）

IASB. 2007b. *Field Test of SME Exposure Draft*.（http://archive.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Small-and-Medium-sized-Entities/Pages/Field-Test-of-SME-Exposure-Draft.aspx）

IASB. 2008. *Agenda Paper 6 , IFRS for Small and Medium-sized Entities, Summary of Issues Raised in the Field Tests*.（http://archive.ifrs.org/Meetings/MeetingDocs/IASB/2008/April/16th/SME-0804-AP6-obs.pdf）

IASB. 2009a. *Income Tax Accounting Exposure Draft ED/2009/02*.（http://archive. ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Income-Taxes/ED-march-09/Documents/EDIncomeTaxesStandard.pdf）

IASB. 2009b. *IFRS for SMEs*.（http://eifrs.ifrs.org/eifrs/sme/en/IFRSforSMEs2009.pdf）

IASB. 2009c. *IFRS for SMEs, the full project summary*, June 1 2009.（http://archive. ifrs. org/Current-Projects/IASB-Projects/Small-and-Medium-sized-Entities/Documents/0906SMEProjectUpdate.pdf）

IASB. 2012a. *A Guide to the IFRS for SMEs*, March 2012.（http://archive.ifrs.org/Alerts/SME/Documents/AGuidetotheIFRStoSMEs_March2012.pdf）

IASB. 2012b. *Request for Information, Comprehensive review of the IFRS for SMEs, June 2012*.（https://www.ifrs.org/-/media/project/2015-comprehensive-review-of-ifrs-for-smes/request-for-information/published-documents/request-for-information-ifrs-for-smes.pdf）

IASB. 2013a. *SMEIG Agenda ref 1,Comprehensive review of the IFRS for SMEs, Cover Paper,4-5 February 2013*.（http://archive.ifrs.org/Meetings/MeetingDocs/Other%20Meeting/2013/January/SMEIG-Feb-2013-AP1.pdf）

IASB. 2013b. *SMEIG Agenda ref 2, Comprehensive review of the IFRS for SMEs,Issues in the Request for Information（RFI）, 4-5 February 2013*.（http://archive.ifrs.org/Meetings/MeetingDocs/Other%20Meeting/2013/January/SMEIG-Feb-2013-AP2.pdf）

IASB. 2013c. *Agenda ref 8A, Comprehensive review of the IFRS for SMEs, Section 29 Income Tax, June 2013*.（http://archive.ifrs.org/Meetings/MeetingDocs/IASB/2013/June/08A-Comprehensive%20review%20of%20the%20IFRS%20for%20SMEs.pdf）

IASB. 2013d. *Exposure Draft. October 2013*.（http://archive.ifrs.org/IFRS-for-SMEs/ED-October-2013/Documents/ED-IFRS-for-SMEs-October-2013.pdf）

IASB. 2013e. *Comment letters*.（http://archive.ifrs.org/IFRS-for-SMEs/comment-letter/Pages/Home.aspx）

IASB. 2014a. *Comment letters*.（http://archive.ifrs.org/IFRS-for-SMEs/ED-October-2013/Pages/Comment-letters.aspx）

IASB. 2014b. *Terms of Reference and Operating Procedures for the SME Implementation Group, February 2014*.（http://archive.ifrs.org/IFRS-for-SMEs/Documents/SMEIGtermsofreference.pdf）

IASB. 2014c. *IASB Agenda ref 15A, Comprehensive review of the IFRS for SMEs, Feedback from comment letters on the October 2013ED, May 2014*.（http://archive.ifrs.org/Meetings/MeetingDocs/IASB/2014/May/AP15A-SMEs.pdf）

IASB. 2014d. *SMEIG Agenda ref 2, Comprehensive*

review of the IFRS for SMEs, Issues covered by specific questions in the Exposure Draft, July 2014.（http://archive.ifrs.org/IFRS-for-SMEs/SMEIG/Documents/SMEIG-Agenda-Paper-2-July-2014.pdf）

IASB. 2015a. *2015 Comprehensive Review of the IFRS for SMEs*.（https://www.ifrs.org/projects/2015/2015-comprehensive-review-of-the-ifrs-for-smes/）

IASB. 2015b. *2015 Amendments to the IFRS® for SMEs, May 2015*.（http://archive.ifrs.org/IFRS-for-SMEs/Documents/IFRS%20for%20SMEs%20May%202015/2015_Amendments%20to%20IFRS%20for%20SMEs_Standard.pdf）

IASB. 2015c. *Initial comprehensive review of the IFRS for SMEs, May 2015*.（http://archive.ifrs.org/IFRS-for-SMEs/Documents/IFRS%20for%20SMEs%20May%202015/IFRS%20for%20SMEs_Project%20Summary%20and%20FBS_May%202015.pdf）

IASB. 2015d. *IFRS for SMEs*.（http://eifrs.ifrs.org/eifrs/sme/en/IFRS%20for%20SMEs_Standard_2015.pdf）

IASB. 2015e. *IFRS*. IFRS 財団編，企業会計基準委員会・公益財団法人財務会計基準機構監訳．2015.『国際財務報告基準（IFRS）2015』中央経済社．

IASB. 2017. *Analysis of the IFRS profiles for the IFRS for SMEs Standard, Updated 25 January 2018. last updated on 30 March 2017*.（http://archive.ifrs.org/Use-around-the-world/Pages/Analysis-of-SME-profiles.aspx）

※参考文献における URL はすべて 2019 年 2 月 21 日最終閲覧である。

（謝辞）

本稿の執筆にあたり，制度会計研究会にて成川正晃先生，公正処理基準研究会にて齋藤真哉先生，鹿児島会計研究会にて宗田健一先生，高橋賢先生，飛田努先生にご指導・ご示唆をいただいている。ここに記し感謝申し上げる。

中小企業における原状回復義務計上に関する検討

生　島　和　樹（岩手県立大学講師）

論文要旨　中小企業のための会計ルールは，「中小企業の会計に関する指針」と「中小企業の会計に関する基本要領」の２つがあげられる。このうち，中小企業会計指針では，コスト・ベネフィットの観点から大企業を対象とした会計基準では中小企業にとって必ずしも適切とは言えない会計処理があるため，中小企業に合わせた簡素化が図られているとされている。

中小企業会計指針で敷金計上にのみ原状回復義務の認識を規定することは，企業会計基準からのトップダウンアプローチによる策定方法による簡素化だと考えられる。しかしながら，このような規定は国際会計基準の中小企業への適用を目的に公表されている IFRS for SMEs では存在しておらず，中小企業に合わせた形の簡素化とはいかなる性格付けができるかは検討する必要がある。

中小企業における簡素化とはどのような要件があるかを明らかにし，企業会計基準による原状回復義務と中小企業会計指針による原状回復義務の計上の会計処理を比較することによって簡素化の論拠を検討する。加えて，原状回復義務の計上のトップダウンアプローチによる簡素化について，企業会計基準と中小企業会計指針の計算構造から検討を行うことにより原状回復義務の計上における問題点を明らかにする。

キーワード　原状回復義務，敷金，簡素化，トップダウンアプローチ

1　はじめに

中小企業のための会計ルールは，「中小企業の会計に関する指針」（以下，中小企業会計指針とする）と「中小企業の会計に関する基本要領」の２つがあげられる。このうち，中小企業会計指針では，「投資家と直接的な取引が少ない中小企業でも，資金調達先の多様化や取引先の拡大等に伴って，これらの役割が会計情報に求められることに変わりない。その場合には，取引の経済実態が同じなら会計処理も同じになるよう，企業の規模に関係なく会計基準が適用されるべきである。」（中小企業会計指針，第６項）と適用の方針を定めつつも，コスト・ベネフィットの観点から必ずしも適切とは言えない場合があるため，中小企業に合わせた簡素化が図られているとしている。

中小企業会計指針では，原状回復義務の会計処理として，「返済されないことが明示されていない部分の金額については原状回復義務の履行に伴い回収が見込まれない金額を合理的に見

※本稿は査読済み論文です（2019年４月24日決定）。

積もることができる場合には，当該金額を減額し，費用に計上する。」（中小企業会計指針，第39項）としており，その認識と費用化が求められている。

原状回復義務の計上は，平成27年の中小企業会計指針では，会社法上の資産除去債務を計上しなければならいこと，および企業会計においても企業会計基準第18号「資産除去債務に関する会計基準」（以下，企業会計基準第18号とする）が公表されており，今後の我が国における企業会計慣行の成熟を踏まえつつ，資産除去債務項目として引き続き検討するという今後の検討事項に分類されていた。

しかしながら，平成29年改正では，資産除去債務の計上が見送られ今後の検討事項という分類からも削除されている。一方，企業会計基準適用指針第21号「資産除去債務に関する会計基準の適用指針」（以下，適用指針第21号とする）で記載された敷金計上額のうち一部を原状回復義務とする考え方が中小企業会計指針でも採用されており，上記の原状回復義務の認識が要求されていることが確認できる。

ここで中小企業会計指針の位置づけであるが，中小企業庁，日本税理士会連合会，日本公認会計士協会がそれぞれ研究報告書を出した結果，実務において中小企業が商法上の計算書類を作成するに際して準拠する会計の在り方の混乱を招いたため，中小企業庁の「中小企業の会計に向けた検討委員会」により統合された公表物である。中小企業会計指針の性格は，上場企業を対象とする日本基準や国際会計基準委員会（以下，IASBとする）のIFRSによる会計規定のうち，中小企業に合わせる形で簡素化を行うトップダウンアプローチが採用されている。にもかかわらず，実務では当該指針に基づいた会計処理は広く行われておらず，採用のハードルが高いとの指摘がなされている。このことついて，山下（2012，53-54）は，「中小企業の会計に関する検討会」のワーキンググループが中小要領策定にあたり，「中小指針が企業会計基準のトップダウンアプローチにより策定されたことがハードルが高いといわれる原因と考え」ていたと主張している。

このような現状において，中小企業会計指針で敷金計上にのみ原状回復義務の認識を規定することは，企業会計基準からのトップダウンアプローチによる策定方法のためだと考えられる。しかしながら，企業会計基準では資産除去債務の負債計上が求められている中で敷金部分に限定することは中小企業に対していかなる簡素化が図られているかの検討はほとんど存在していない。

資産除去債務の性格を考慮すると，有形固定資産の取得，建設，開発または通常の使用によって生じるその有形固定資産の除去に関する法律上の義務およびこれに準ずるものであるため，資産の除却は中小企業や大企業に関わらず行うべき活動であり，それに伴う義務の存在は会社の規模にかかわらず存在することが指摘できる。中小企業と大企業の属性が異なる場合は，両者に対する規定のあり方が異なるべきという考え方に立ったとしても，原状回復義務の認識は中小企業において独自の論拠があるのかという検討は不十分であるといえる。

そのため，本稿では，中小企業における簡素化がどのような意味で用いられているのか中小企業会計指針の定義から明らかにし，企業会計基準による原状回復義務と中小企業会計指針による原状回復義務の計上の会計処理を比較することによって，どのような簡素化が意図されているかを検討する。

2　中小企業会計における簡素化の定義

まず，本稿の検討対象である中小企業会計

における企業会計基準の簡素化について，我が国の中小企業会計指針やIASB「中小企業のための国際会計基準（IFRS for SMEs）」（以下，IFRS for SMEsとする）においてどのように規定されているのか検討を行いたい。

中小企業会計指針では，基本的には企業の規模に関係なく会計基準が適用されるべきであるとの考え方に基づいているとされている。しかしながら，「投資家をはじめ会計情報の利用者が限られる中小企業において，投資の意思決定に対する役立ちを重視する会計基準を一律に強制適用することが，コスト・ベネフィットの観点から必ずしも適切とは言えない場合がある。」（中小企業会計指針，第6項）と記載されている。このような記載から中小企業の簡素化の目的は，大企業向けの会計基準をコスト・ベネフィットの観点から簡便的にするということが特徴としてあげられる。コスト・ベネフィットについて武田（2006，89）は，「例えば，リース取引については，中小企業庁の「中小企業の会計に関する研究会報告書」では，独立の項目として記載されていたのに対し，「会計指針」では具体的な会計処理の記載がみられない。したがってリース取引については，原則的には，「リース取引に係る会計基準」に従って会計処理されることになる。しかし，開示面では，リース取引の重要性が乏しい場合には，「コスト・ベネフィット」の観点から，リース情報の注記の省略といった簡略化も容認される。」としており，重要性の原則に近い考え方からコスト・ベネフィットからの簡素化を定義している。この点について，先行研究では，河﨑（2012，3），櫛部（2016，129）がコスト・ベネフィットの観点からの簡素化を中小企業会計指針の特徴としてあげられている。大企業における会計基準を出発点とし，簡素化を図る必要のある項目のみを記載しているという形式を採用しているといえるが，そこでのアプローチはトップダウンアプローチと呼ばれている。トップダウンアプローチについて山下（2012，56）は，「中小指針のハードルが高いといわれる理由に，（…筆者中略…）大企業向け企業会計基準を中小企業の実態に合わせて簡素化するトップダウンアプローチを採用していることがあげられる。この大企業向け企業会計基準は，会計の目的を主に投資意思決定情報の提供とし，財務諸表の諸要素（資産，負債，資本，収益および費用）の定義，認識および測定規準を規定した概念フレームワークをもとに設定されるが，資産負債アプローチ（資産負債観）による公正価値測定および包括利益計算を特徴とする。」と主張されている。したがって，トップダウンアプローチでは中小企業会計指針採用のハードルが高くなると主張しており，その理由として，中小企業向けに会計指針を作成しているが，多くの部分で大企業向けの意思決定情報提供を基礎とした測定や利益計算が求められていることをあげている。このことから，中小企業会計指針では大企業を対象とした会計基準の中から中小企業の属性等を考慮して簡素化していることが特徴であり，そこではコスト・ベネフィットの観点からの簡素化が可能となる項目が中小企業会計指針には記載されていると考えられる。

次に，IFRS for SMEsにおける簡素化であるが中小企業体の財務報告の目的を，「中小企業体の財務報告の目的は，特定の情報ニーズに合わせた手直しができないユーザーに，意思決定に役立つ企業の財務状況，業績とキャッシュ・フローに関する情報を提供することである」（para.2.2）とし，そのために3,000ページ超であるfull IFRSsを230ページ程度にしている。また簡素化としてIFRS for SMEs Fact Sheetによると，（1）情報利用者が必要とする短期的な情報，流動性と債務支払能力，キャッシュ・フロー，を重視すること，（2）コスト・ベネフィットの観点から行われている。そこで

は，full IFRSsの除外および認識，測定の簡素化がなされている。IFRS for SMEsの策定は我が国におけるトップダウンアプローチと変わりのない方法であるといえる。しかしながら，公正価値測定に関しての簡素化が行われたことは，full IFRSsとの大きな相違点といえる。公正価値の簡素化について櫛部（2016, 80）は,「公正価値がSMEにとって複雑であり，SMEが公正価値測定を行うこと自体が難しい，そもそもSMEが公正価値を入手できない現状や，費用の資産化を行う場合，資産化の要件を満たすかどうかの判断をSMEが行うことが困難である」ということを指摘している。

以上のことから，中小企業会計における簡素化は，大企業が投資家の意思決定に役立てるために行う情報提供について，中小企業の実態を考慮することおよびコスト・ベネフィットの観点から中小企業が採用すべき会計処理を規定しているということが指摘できる。したがって，大企業が行う情報提供からいかに簡素化されているかについて明らかにすることが中小企業会計基準を検討する上で必要であるといえる。

3　中小企業会計指針と企業会計基準における会計処理

中小企業会計指針における原状回復義務の会計処理の規定は敷金に限定されており，「返済されないことが明示されていない部分の金額については原状回復義務の履行に伴い回収が見込まれない金額を合理的に見積もることができる場合には，当該金額を減額し，費用に計上する。」（中小企業会計指針，第39項）ことが求められている。すなわち，敷金のうち原状回復費用に充てられるため返還が見込めないと認められた金額から，同種の賃貸建物の平均的な入居期間で費用配分したものが借方に償却としての費用，貸方に敷金の減少として記録されることとなる。

対して，企業会計基準における原状回復義務はその対象範囲を，「有形固定資産の取得，建設，開発または通常の使用によって生じ，当該有形固定資産の除去に関して法令または契約で要求される法律上の義務およびそれに準ずるもの」（企業会計基準第18号，第3項）と規定しており敷金に限定をしているわけではない。会計処理については，資産除去債務として認識されたもののうち，合理的な算定方法により測定された債務は負債として貸借対照表に計上されることとなる。借方には資産除去債務に対応する除去支出額が，資産除去債務を負債として計上した時に関連する有形固定資産の帳簿価額に加えられる。資産計上された資産除去債務に対応する除去費用は，「減価償却を通じて，当該有形固定資産の残存耐用年数にわたり，各期に費用配分される」（企業会計基準第18号，第7項）こととなる。このような会計処理は，有形固定資産の取得に付随して生じる除去費用と同額を当該有形固定資産の取得原価に含めることにより，当該資産への投資について回収すべき額を引き上げることを意味しており，両建処理と呼ばれる会計処理方法である。したがって，企業会計基準第18号では，将来の支出額を負債として認識および測定することが大きな目的となっていることが指摘できる。

また，企業会計基準第18号と適用指針第21号の関係では，敷金に対する会計処理を，「賃借契約に関連する敷金が資産計上されているときは，当該計上額に関連する部分について，当該資産除去債務の負債計上及びこれに対応する除去費用の資産計上に代えて，当該敷金の回収が最終的に見込めないと認められる金額を合理的に見積り，そのうち当期の負担に属する金額を費用に計上する方法によることができる。」（適用指針第21号，第9項）ための会計処理であり，借方の敷金計上に対する貸方の現金等の支出項目と両建処理した場合の債務に対する将

来の支出の相殺が考慮された代替処理であることが指摘できる[1]。当該代替処理では，将来支出の認識および測定が前提としてあり，会計処理の簡素化ということは企業会計基準第18号と適用指針第21号の関係から導かれるものではなく，会計処理の代替をもって簡素化をしたとすることはできないと考えられる。

中小企業会計指針において記載のない項目について，武田（2006，89）は「原則的には，「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」(大会社会計基準）に従って会計処理することとなる。しかし「コスト･ベネフィット」の観点から，一定の合理性が認められる場合には，簡便な会計処理が認められる。」としており，中小企業会計指針の方針での取引の経済実態が同じであれば会計処理も同じとなるよう，企業の規模に関係なく会計基準が適用されるべきであるという考え方がとられているといえる。したがって，企業会計基準第18号の範囲にあてはまる将来の義務については，公正価値測定や両建処理による計上が求められると解することができる。

IFRS for SMEsにおいては，原状回復義務を規定しているIAS第16号「不動産，設備，装置（*Property, Plant and Equipment*）」およびIAS第37号「引当金，偶発負債および偶発資産（*Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets*）」（以下，IAS第37号）の認識や測定に対する修正は行われていない[2]。原状回復義務の敷金に限定することによる簡素化は，日本の中小企業会計指針にのみ記載されており，簡素化を行う論拠については検討する必要があるといえる。

4　原状回復義務計上の計算構造と測定における問題点

ここでは，トップダウンアプローチによる規定方法に従い，中小企業会計指針の基となった企業会計基準の原状回復義務の計上方法を概観する[3]。中小企業会計指針において参考とされた適用指針第21号であるが，その適用指針が必要とされた基準は企業会計基準第18号である。そこでの基準設定の大きな目的は将来の原状回復義務の認識および測定であるといえる[4]。将来の支出義務である資産除去債務については，有形固定資産の取得時点において将来の支出額の割引現在価値を負債および有形固定資産の取得原価に含めて計上する両建処理が採用されている。このような両建処理による計上は，基準公表以前において原子力発電所の除却時の費用等を引当処理で計上していたことから変化していることが指摘できる。

企業会計基準の会計処理の変化は引当処理が何らかの費消に基づく費用発生原因を認識するという考え方に立てば，各期における費用発生原因の認識よりも将来支出に関する義務の認識に重心を変えたことを意味するといえる。また，引当処理により資産除去債務という義務に対して各期の費消が把握でき，収益と費用の対応から引当処理が可能である場合においても毎期の段階的な負債計上額がどのような性格であるかを明らかにする必要があり，引当処理による負債計上額と負債の定義が問題となると考えられる。そのため，両建処理は引当処理での費用発生原因の決定に関する問題を解決するため会計処理の出発点を負債の認識に置いており，有形固定資産の取得時点で費用の発生原因が何であるかは問題としていない代わりに認識時の測定に重きを置いているといえる。

企業会計基準第18号の測定では，資産除去債務の合理的な金額が見積られたときに負債として計上されることとなる。合理的な金額の算定とは，「資産除去債務が発生したときに，有形固定資産の除去に要する割引前の将来キャッシュ・フローを見積り，割引後の金額（割引価値）で算定する」(企業会計基準第18号，第6項)

ことを意味する。

資産除去債務の金額算定における割引前将来キャッシュ・フローは，市場の評価を反映した金額によるという考え方と，自己の支出見積りによるという考え方がある。割引率についても，リスクフリーの割引率が用いられる場合とリスクフリーの割引率に信用リスクを調整したものが用いられる場合が考えられる。

市場の評価を反映した方法とは米国の公正価値の見積り手法である現在価値法における計算方法と同じである。この手法での見積りは生起する可能性の最も高い単一の金額（最頻値）または生起し得る複数のキャッシュ・フローをそれぞれの発生確率で加重平均した金額(期待値)を用いる方法である。これに対して，自己の支出見積りによる場合とは，原状回復における過去の実績や，有害物質等に汚染された有形固定資産の処理作業の標準的な料金の見積りなどを基礎とする方法である。自己の支出見積りについては企業が自ら将来キャッシュ・フローを算定するため，市場の評価を反映した見積りと比べると相違が発生する可能性がある。自己の支出見積りと市場の評価を反映した金額との間に生じ得る相違として，市場が想定する支出額よりも自ら処理する場合の支出見積額の方が低い場合も考えられるが，現実には市場の想定する支出額というものが客観的に明らかでないことが多いため，実務的には大きな相違とはならないことが多いものと考えられる。

以上のことから，企業会計基準第18号と同じ範囲で将来の汚染除去や資産の除却にかかる費用を認識することは，市場が存在していない分野では自社での見積り作業およびそこでの客観性の担保が大きな問題になることが指摘できる。大企業であっても測定を理由に資産除去債務の計上を行っていない企業が多く存在していることからも明らかである。したがって，このような測定の問題は会計上の債務たる負債について，確定債務[5]と条件付債務とが存在しているが，原状回復義務の性格を考慮すると条件付債務に該当することに起因しているといえる。期限，金額，相手方が決まっていないものは法律上の義務を有していても確定債務とならず条件付債務となるが，企業会計基準第18号の範囲では，これを含んだ広範囲の負債計上を要求しており，結果として将来の測定において合理的な測定を行うことができないと考えられる。

5　中小企業会計指針における簡素化の論拠の検討

中小企業会計指針の規定である敷金に限定したことの簡素化についての上記の測定の観点から検討を行う。敷金とは，「賃料債務その他の賃貸借に基づいて生ずる賃借人の賃貸人に対する金銭の給付を目的とする債務を担保する目的で，賃借人が賃貸人に交付する金銭」（民法第622条の2）であり，内田（2017，109）によれば，「法律的には，停止条件付返還債務を伴う金銭の移転と構成される」と考えられている。敷金は，借主に債務不履行があればその額が控除され，債務不履行がなければ敷金全額が返還されることとなっているが，原状回復については必要な経費が控除されることもあり敷引特約が設けられている。敷引特約は，敷金のうち何割かを控除する事例や，賃貸借の期間に応じて控除額を決める事例もあるが強行法規に反するものではなく，有効な特約とされている（内田2017，246）。しかしながら，消費者契約法第10条との関係が争点となり最高裁判例がでている。最高裁平成23年3月24日判決によれば，消費者契約である居住用建物の賃貸借契約に付されたいわゆる敷引特約が消費者契約法第10条により無効となる場合を判示としており，理由として「賃貸借契約に敷引特約が付され，賃貸人が取得することになる金員（いわゆる敷引

金）の額について契約書に明示されている場合には，賃借人は，賃料の額に加え，敷引金の額についても明確に認識した上で契約を締結するのであって，賃借人の負担については明確に合意されている」(最高裁平成23年3月24日判決）との判決を出している。当該判決に対して野口（2013，122）は，「最高裁判決によって，賃借人である消費者は，結果的に，賃料はもちろん，それ以外の契約条項にも注意を払い，賃貸人に詳細な説明を求めるなど，特約の契約条項等の理解に一層努めなければならなくなったのであり，消費者契約法3条の消費者の努力義務と，その前提である消費者の自己責任を，敷引特約において具現化したともいえよう。」[6]としており契約書による特約の存在に一定の理解を示している。このような判例を踏まえて国土交通省から「原状回復をめぐるトラブルとガイドライン」が公表されており，敷金における原状回復の特約は，「仮に原状回復についての特約を設ける場合は，その旨を明確に契約書面に定めた上で，賃借人の十分な認識と了解をもって契約することが必要である。また，客観性や必要性については，例えば家賃を周辺相場に比較して明らかに安価に設定する代わりに，こうした義務を賃借人に課すような場合等が考えられるが，限定的なものと解すべきである。」（原状回復をめぐるトラブルとガイドライン，第1章Ⅰ．2（2））と規定している。

原状回復の特約の判例やガイドラインを含め認められている現状が指摘でき，ここから債務の性格を検討すると，条件付債務ではあるが期限，金額，相手方が契約書によりある程度決定されている点および賃借人側が敷金から控除される部分について認識しているということが特徴であるといえる。したがって，先述した企業会計基準第18号の負債計上の合理的な測定の困難性は敷金における原状回復義務の測定においては小さくなっていると考えられる。この測定上の困難性の低減，すなわち，範囲の限定化は，コスト・ベネフィットの観点からの簡素化であるといえる。

以上の検討から，敷金に関する原状回復義務の認識に限定することは大企業の情報提供とは異なり，測定が可能な部分に限定していることがコスト・ベネフィットからの簡素化であることが指摘できる。敷引特約の存在やガイドラインの存在から，将来支出金額の算定が可能であり，これは会計基準で求めている自社による合理的な金額の算定やその後の評価とは大きく異なることが指摘できる。ここでのコスト・ベネフィットからの簡素化については櫛部（2016，70）が指摘するIFRS for SMEsの測定の簡素化や除外に対する「公正価値測定の簡素化に関し，非常に慎重である」という立場とは異なる対応であるといえる。実際，IFRS for SMEsでは測定の簡素化は行われておらず原状回復義務の認識は中小企業に限定された簡素化は行われていない。

6　おわりに

平成27年の中小企業会計指針では，会社法上の資産除去債務を計上しなければならないこと，および企業会計においても企業会計基準第18号が公表されており，今後の我が国における企業会計慣行の成熟を踏まえつつ，資産除去債務項目として引き続き検討するという今後の検討事項に分類されていた。しかしながら，平成29年に改正された中小企業会計指針では資産除去債務の会計処理は検討事項から外すとともに，原状回復義務の認識については敷金計上された金額のうち原状回復義務の履行に伴い回収が見込まれない金額を合理的に見積もることができる場合には，当該金額を減額し，費用に計上すると規定がなされた。したがって，中小企業への簡素化について，コスト・ベネフィッ

トの観点からいかなる簡素化が図られているかを検討している。

このような規定は国際会計基準の中小企業への適用を目的に公表されているIFRS for SMEsでは存在しておらず，日本の中小企業会計指針独自の規定であるといえる。そこで中小企業会計指針を対象に簡素化の論拠を検討してきたが，敷金における原状回復義務の認識は，敷引特約の存在が簡素化の論拠としてあげられる。敷引特約とは，通常の借主に債務不履行があればその額が控除され，債務不履行がなければ敷金全額が返還されることとなっているが，原状回復について必要な経費が控除される旨を契約書により通知している特約であり，強行法規ではないが判例により認められているものである。この特約が交わされている場合，原状回復義務の測定は企業会計基準で求めている測定よりも容易に見積もることができるため，コスト・ベネフィットの観点から簡素化が行われることを明らかにした。これは，中小企業における当該計上項目の重要性の大小ではなく，IFRS for SMEsのいう公正価値測定の困難な場合における測定の簡素化であるといえる。換言すると，測定にかかるコストの減少が可能な項目を中小企業会計指針に記載していることを意味しており，このような範囲の限定を簡素化として指摘することができる。

また，敷金に関するもの以外の原状回復義務は中小企業と大企業において同じような経済実態であり，中小企業会計指針において資産除去債務についての検討を中止したということは，企業会計基準の会計処理を原則として求めることを意味しているが，合理的な測定は企業会計基準と同じ測定方法を求めており，中小企業会計に大企業並みの測定を求めていることを意味している。当該問題点は，将来の支出に対する義務の公正価値による測定が大きな影響を与えているといえる。資産の除却は中小企業や大企業に関わらず行うべき活動であり，それに伴う義務の存在は会社の規模にかかわらず存在することが指摘できる。特に汚染の除去などを行う場合は環境法の整備に伴う汚染者責任の厳格化から逃れない義務であるといえるし，当該支出は中小企業においてこそ認識する必要があるといえる[7]。そこでは，原状回復義務の認識および測定において敷引特約等がない状況が考えられ，取引の市場もない場合は公正価値による測定が求められるが，これはIFRS for SMEsが問題としている公正価値による測定の結果生じている問題であるといえる。企業会計基準においても測定の困難性から負債計上ができていない現状のなかで中小企業において更なる公正価値測定の簡素化が必要になるのかもしれない。

（注）

1　設例を用いて会計処理を行えば次の通りである。

［設例］

自社はX社との間でA建物の賃貸借契約を締結し，20x1年4月1日から賃借している。自社は契約締結日に￥1,000を，X社に敷金として支払っている。自社の決算日は3月31日である。なお，敷金のうち￥500について原状回復費用に充てられるため返還が見込めないと認められ，同種の賃貸建物への平均入居期間は5年と見積もられる。

1．両建処理

⑴　20x1年4月1日（資産の取得時における会計処理）

（借）資産　500（貸）資産除去債務　500

⑵　20x2年3月31日（期末における会計処理）

（借）減価償却費　100（貸）減価償却累計額　100

※以下，20x6年3月31日まで同じ償却が行われる。

⑶　除却時における会計処理

（借）資産除去債務　500（貸）現金　500

2．敷金勘定に含める会計処理

⑴　20x1年4月1日（資産の取得時における会

計処理）

（借）敷金　　1,000（貸）現金　　1,000

⑵　20x2 年 3 月 31 日（期末における会計処理）

（借）費用　　100（貸）敷金　　100

会計処理からもわかるとおり 20x6 年 3 月 31 日における敷金計上額は 500 となり，取得時の支出額との差額は原状回復に充てられることとなる。結果として，適用指針第 21 号では資産除去債務の両建計上と敷金計上額の原状回復部分との相殺を認めていると考えられる。

2　企業が過去の事象の結果として，現在の債務を有しており，当該債務を決済するに当たり経済的便益をもつ資源の流出が確実であり，当該金額の合理的な見積りができる場合には引当金を設定する必要があると規定されている.

IAS 第 37 号による会計処理では，将来の支出について法律上の債務および推定的債務も含めた様々な将来の支出が計上されることが特徴である。

3　企業会計基準第 18 号では資産除去債務という用語が使用されているが，そこでの範囲は本文での記載の通り広範囲であり，原状回復義務もその範囲に含まれている。

4　会計処理の変更について企業会計基準第 18 号では，「引当金処理は，計上する必要があるかどうかの判断規準や，将来において発生する金額の合理的な見積方法が必ずしも明確ではなかったことなどから，これまで広くは行われてこなかったのではないかと考えられる」（企業会計基準第 18 号，第 31 項）とされており，引当処理では汚染をした資産の除却において，除却行為に対する支出と当該支出を発生させる原因が把握できるかどうか，それが収益との対応関係で把握できるかという問題が存在している。

5　確定債務とは法律用語における確定債務と同様であり，その性格は金額，期限，支払う相手方が決まっているような債務である。

6　野口（2013）では契約書による特約に一定の理解を示しながらも，「ただし，このように解釈したとしても，事業者である賃借人の責任を軽減するものではなく，判例が認めているように，敷引特約は，少なくとも消費者契約法 10 条前段に該当し，任意規定に比べて消費者である賃借人の義務を加重するものである（私見によれば，不当性が推定される）ことから，賃貸人は，地域の慣習にすぎない敷引制度を利用することを控えるべき」と主張している。特約が否定される場合，原状回復義務の測定は困難になると考えられる。

7　日本クリーニング環境保全センター「クリーニング工場廃止時に必要な土壌汚染対策」による概算では，地歴調査，概況調査，詳細調査の合計金額は工場面積が 20 ～ 50㎡で 130 ～ 280 万円，50 ～ 200㎡で 155 ～ 335 万円と計算されている。

【参考文献】

IASB. 2016. IAS37, *Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets*.

IASB. 2015. IFRS for SMEs.

IASB. 2014. IFRS for SMEs Fact Sheet.

犬塚浩 . 2012.「原状回復をめぐるトラブルとガイドライン・再改定について」『都市住宅学』（77）：11-14.

内田勝一 . 2017.『借地借家法案内』 勁草書房.

櫛部幸子 . 2016.『中小企業会計基準の課題と展望』同文舘出版.

櫛部幸子 . 2018.「中小企業監査における判断規準としての中小企業会計基準」『中小企業会計研究』（4）：47-58.

河﨑照行 . 2016.『最新中小企業会計論』中央経済社.

河﨑照行 .2012.「日本における中小企業会計の現状と課題」『甲南会計研究』（6）：1-9.

企業会計基準委員会．2008.「企業会計基準第 18 号 資産除去債務に関する会計基準」.

企業会計基準委員会. 2008.「企業会計基準適用指針第 21 号 資産除去債務に関する会計基準の適用指針」.

国土交通省在宅局．2011.「原状回復をめぐるトラブルとガイドライン（再改訂版）」.

高橋二朗．2010.「資産除去債務に関する会計基準の整合性分析」『オイコノミカ』47（1）：1-17.

武田隆二編著．2006.『中小会社の会計指針』 中央経済社.

田中建二．2008.「資産除去債務の会計」『産業経理』68（1）：30-37.
長束航．2007.「資産撤去義務の会計処理－SFAS第143号を中心として－」山下寿文編著『偶発事象会計の展開－引当金会計から非金融負債会計へ－』創成社：157-174.
日本税理士会連合会，日本公認会計士協会，日本商工会議所，企業会計基準委員会．2016.「中小企業の会計に関する指針」.
日本税理士会連合会，日本公認会計士協会，日本商工会議所，企業会計基準委員会．2017.「中小企業の会計に関する指針」.
日本税理士会連合会，日本公認会計士協会，日本商工会議所，企業会計基準委員会．2018.「中小企業の会計に関する指針」.
野口大作．2013.「賃貸住宅の通常損耗と敷引特約」『札幌法学』24（2）：59-131.
山下壽文．2012.「わが国の中小企業会計基準の展開－『中小企業の会計に関する基本要領』をめぐって－」『佐賀大学経済論集』45（4）：49-72.

【参考 URL】

日本クリーニング環境保全センター．2018.「クリーニング工場廃止時に必要な土壌汚染対策」（http://www.zenkuren.or.jp/wp-content/uploads/2018/03/20180314-03.pdf）

*　　*　　*

書面添付制度の実態研究

―東京税理士会アンケート集計結果９年分に着眼して―

宮　下　仁　志（税理士）

論文要旨　本論文は，税理士法第33条の２第１項に規定する書面添付制度について実務家の視座から消極的な利用にとどまっている原因を検討するものである。

現行，税理士法における書面添付制度は税理士にとり重要な権利であるにもかかわらず消極的な利用にとどまっているという状況が続いている。

まず次節では，税理士法における書面添付制度の趣旨を明らかにするとともに書面添付制度は税理士法第１条に規定される税理士の使命を具現化した税理士だけに付与された権利であることを明示した。

そのうえで３節では，書面添付制度が消極的な利用にとどまっている事実を図表１「税理士法第33条の２に規定する書面の添付割合」及び図表２「書面添付制度アンケート」を用いて明らかにした。

消極的な利用にとどまっているという事実を明らかにしたのち，消極的な利用にとどまっている原因に着目し，図表3「書面添付の記載例」を用いて，消極的な利用にとどまっている根本的な原因を検討した。その結果，中小企業においては，会計の基本である帳簿の備付がまだまだできていないという現状が明らかとなった。

最後に４節では，書面添付制度の実態を研究した結果，書面添付制度が消極的な利用にとどまっている問題点は，会計の基礎資料である主要簿等および原始証憑類等と税務申告のリンクの弱さが原因であることを指摘した。

キーワード　書面添付制度，税理士法第１条，現金出納帳

1　はじめに

本学会の研究の使命は，「広範かつ多様な研究分野において，研究者と実務者の英知を結集し，アカデミズムとプラグマティズムの『知の融合』によって，中小企業会計のあるべき姿を探求することを通して，わが国および諸外国の中小企業の成長・発展に資すること」（河﨑2015，1）である。

本論文の研究目的は，中小企業会計の広範かつ多様な分野のうち税理士法第33条の２第１項に規定する書面添付制度について実務家の視座から普及・定着の進まない原因を究明することである。

本論文の問題意識は，税理士法における書面添付制度は税理士にとり重要な権利であるにもかかわらず，消極的な利用にとどまっているというアカデミズムとプラグマティズムの違いの究明に尽きる。何故，書面添付制度が消極的な

※本稿は査読済み論文です（2019年４月24日決定）。

利用にとどまっているのか，その原因を究明し，以て中小企業の成長・発展に資することが本論文のねらいである。

本論文の構成は以下のとおりである。まず次節では，税理士法における書面添付制度の概要を明らかにするとともに書面添付制度は税理士法第1条に規定される税理士の使命を具現化した税理士だけに付与された権利であることを明示した。

そのうえで3節では，書面添付制度が消極的な利用にとどまっているという事実を図表1「税理士法第33条の2に規定する書面の添付割合」，および図表2「書面添付制度アンケート」を用いて明らかにした。消極的な利用にとどまっているという事実を明らかにしたのち，消極的な利用にとどまっている原因に着目し，図表3「書面添付の記載例」を用いて，消極的な利用にとどまっている根本的な原因を検討した。その結果，会計の基本である帳簿の備付が中小企業においては，まだまだできていないという現状が明らかとなった。

最後に4節では，書面添付制度の実態を研究した結果，書面添付制度が消極的な利用にとどまっている問題点は，会計の基礎資料である主要簿等および原始証憑類等と税務申告のリンクの弱さが原因であることを指摘した。

2　書面添付制度の趣旨

「税理士法による書面添付制度とは，税理士法第33条の2第1項に規定する書面と第35条に規定する意見聴取を総称したもので，2001年の税理士法改正に当たって事前通知前の意見聴取が創設されたことによって，この制度がその枠組みを維持しながら存在意義を飛躍的に拡充されて，2002年から実施されたものである」(坂本2012，245)。

具体的に，税理士法第33条の2第1項は，「税理士又は税理士法人は，国税通則法第16条第1項第1号に掲げる申告納税方式又は地方税法第1条第1項第8号若しくは第11号に掲げる申告納付若しくは申告納入の方法による租税の課税標準等を記載した申告書を作成したときは，当該申告書の作成に関し，計算し，整理し，又は相談に応じた事項を財務省令で定めるところにより記載した書面を当該申告書に添付することができる」と規定している。

税理士法第35条第1項は，「税務官公署の当該職員は，第33条の2第1項又は第2項[1]に規定する書面（以下この項において「添付書面」という。）が添付されている申告書を提出した者について，当該申告書に係る租税に関しあらかじめその者に日時場所を通知してその帳簿書類を調査する場合において，当該租税に関し第30条の規定による書面を提出している税理士があるときは，当該通知をする前に，当該税理士に対し，当該添付書面に記載された事項に関し意見を述べる機会を与えなければならない」と規定している。

税理士法第33条の2第1項に規定する添付書面の書式を定めた税理士法施行規則第17条および第9号様式は，「1　自ら作成記入した帳簿書類に記載されている事項」，「2　提示を受けた帳簿書類に記載されている事項」，「3　計算し整理した主な事項」，「4　相談に応じた事項」，「5　その他」で構成される。

書面添付制度は，「税務申告書の作成に関してどの程度の内容にまで関与し，その申告書を税務に関する専門家の立場から，どのように調整したものであるかを明らかにすることにより，租税に関する法令に定める納税義務の適正な実現に資する趣旨から設けられたものである」(坂田2015，225)。また，書面添付制度は，「税務の専門家としての税理士の立場を尊重して設けられたものであり，税理士の権利の1つである」(坂本2012，245)。反面，税理士が添付書面に

虚偽の記載をした場合には懲戒規定が設けられている[2]。

税理士法第1条は,「税理士は，税務に関する専門家として，独立した公正な立場において，申告納税制度の理念にそって，納税義務者の信頼にこたえ，租税に関する法令に規定された納税義務の適正な実現を図ることを使命とする」と規定している。

ここでいう「『公正』とは,合理的でかつ正当,であることを内容とするという積極的な性質のものであって，いずれにも偏らない中立などということを内容とするという消極的な性質のものではない。また,『公正』ないし『公正な立場』の確認は，主体的に判断することを可能とする,なにびとによっても拘束されることのない立場,すなわち『独立した立場』においてされなければならないことになる。それは，単なる納税義務者の主観的意思ではなく，租税法規に従って納税義務を確定すべく税理士が努力することは,租税法規で定められた以上の租税負担が納税義務者に確定することを阻止する意味で，納税義務者の財産権の保障を図る意義を有するものであり,これこそが『納税義務者の信頼にこたえ』ることでもある」(坂田 2015，53)。

税理士法第1条文中の「申告納税制度の理念」については,「さまざまな角度からの分析が可能であるが，納税義務者が自ら（第一次的）に納税義務を確定することとされている申告納税制度には，適正な納税義務を実現し得るメカニズムが内在しているということができる。また,申告納税の過程では，納税義務者が租税制度等に関する理解を深め，租税法令の内容，税務当局の考え方，租税の使途，財政のあり方等に対する納税義務者（国民）の監視を可能にするという機能がはたらくことになる。申告納税制度のこのようなメカニズムと機能に根ざす理念の実現こそが，税理士の使命の中核をなすものである」(坂田 2015，54)。

税理士法第1条文中の「税務に関する専門家」について,「税理士は，租税法規に精通し，税法の解釈，適用並びに申告，申請，請求，不服申立て，税務調査における主張，陳述等の実務について，高度の識見と能力を具えた税に関する『法律』の専門家であることを明確にしたものである」(坂田 2015，54-55)。

税理士法第1条文中の「租税に関する法令」は,「憲法の主旨を敷衍して理解しなければならない。憲法第30条に『納税の義務』，第84条には『租税法律主義』が規定されており，しかも『納税の義務』の前後には第29条の『財産権』第31条の『法定手続きの保障』が規定されている。

これは，国家が行う各種活動の費用は，国家の構成員である国民が負担するのは当然の約束事であると同時に,第30条の『納税の義務』は,法律に定められた義務以上の義務は負わないという意味から，権利規定としての性格を持つものである」(坂田 2015，56-57)。

「租税法律主義の内容としては,『課税要件法定主義』,『課税要件明確主義』,『合法性原則』および『手続的保障原則』の4つをあげることができる」(金子 2016，76)。

税理士法第1条文中の「納税義務の適正な実現を図る」について,「申告納税制度においては,納税義務者は，積極的に自己の納税義務の成立要件を明確にする必要があり，税理士は,『税務に関する専門家として』,『独立した公正な立場』において,『申告納税制度の理念にそって,納税義務者の信頼にこたえ』,『租税に関する法令に規定された納税義務』を,『過大でも過少でもなく』税法の定めどおり適正に実現するよう援助する使命がある」(坂田 2015，57)。

現実においては,「明文をもって，解釈や幅が認められる場合は別論として，行政庁の『通達』による限り，解釈に幅の出て来ることが少なくない。また，法令を適用する前提として事

実の確定を要するが，その場合に，いくつかの事実認定が可能となることもある」（松沢 1995, 264）。このような場合，「解釈や事実認定に幅があれば，税負担に差異が生ずる限り，税理士は，委嘱者たる納税者のために，法の許容する範囲内で最も少ない税負担（節税）を考えるのが必然的であろう」（松沢 1995，264）。「税理士は，関与先から報酬を得て『業』を成り立たせている役務提供業であり，『業』である以上は提供先（納税者）に満足を与えなければならない，という，相反する要請に直面している」（川股 2012，40）。

税理士法第 1 条の税理士の使命は「憲法的意義を充分に踏まえ，租税法律主義の趣旨に基づいて，納税者の適正な納税義務の実現のため，税法上の行為を援助するとともに，納税者の正当な権益を擁護するものであると解するのが相当である」（坂田 2015，57）。

税理士法第 1 条は，税理士業務の公共性と税理士の使命達成のための立場，あり方，姿勢を明らかにしたものである。「独立した公正な立場」とは，納税者からも税務当局の側からも独立した公正な立場を意味し，税理士の立場である「精神的独立性」（TKC 全国会書面添付推進委員会編 2018，74）をその職業倫理として表したものである。書面添付制度は，「税理士法第 1 条の果たすべき公共的使命を実務面で展開するもの」（TKC 全国会書面添付推進委員会編 2018，4）である。書面添付制度は，税理士が独立・公正な立場に立ってその職務を遂行したことを書面として明らかにする行為であることから，税理士法第 1 条の遵守にもつながる税理士業務の公共性と税理士の使命達成を具現化する極めて重要な制度である。

3　書面添付制度の実態

書面添付制度は，「納税者の立場を十分に踏まえることを前提としながらも，一方的に納税者の立場に立つのではなく，また税務当局からも独立した公正な立場において」（TKC 全国会書面添付推進委員会編 2018，3），その職務を遂行したことを書面として明らかにする行為である。

書面添付制度は，税理士にとって重要な制度であるにもかかわらず，消極的な利用にとどまっているといわれて久しい。書面添付制度の現状は，財務省が纏めたところによると**図表 1** のとおりである [3]。

図表 1 からは，「年度とともに微増傾向にあるが，未だ 1 割にも達せず，税理士からは歓迎されているとは言えそうにない」（神森 2018,5）。税理士が書面添付制度に対して消極的な姿勢で対応していることは明らかである。

図表 2 は，東京税理士会が行っているアンケート集計結果を過去 9 年分集計したものである [4]。

図表 2 の「添付の有無」欄は，書面添付制度を活用して税理士が税務申告する割合と書面添付制度を利用せず税理士が税務申告する割合が表されている [5]。平成 30 年度において，書面添付を実践している税理士は 25％未満にとど

図表 1　税理士法第33条の2に規定する書面の添付割合

（単位：％）

	平成25年度	平成26年度	平成27年度	平成28年度	平成29年度
法人税	8.1	8.4	8.6	8.8	9.1

出所：財務省(2018)，128「参考指標1」

図表２　書面添付制度アンケート

		平成22年	平成23年	平成24年	平成25年	平成26年	平成27年	平成28年	平成29年	平成30年
添付の有無	すべてに添付している（%）　1	12.1	2.6	3.2	2.9	3.1	3.1	3.4	3.3	3.4
	一部に添付している（%）　2		13.5	14.3	14.2	15.8	17.1	18.7	19.8	20.3
	今後添付の予定である（%）　3		7.4	6.8	7.2	7.0	6.8	5.2	5.7	4.5
	過去に添付したことがある（%）　4		2.1	1.9	2.0	2.1	2.4	2.6	2.8	2.7
	添付したことが無い（%）　5	87.9	74.5	73.7	73.7	71.9	70.6	70.1	68.4	69.1
	添付している税理士（1+2）%	12.1	16.1	17.5	17.1	18.9	20.2	22.1	23.1	23.7
	添付していない税理士（3+4+5）（%）	87.9	83.9	82.5	82.9	81.0	79.8	77.9	76.9	76.3
添付件数	法人申告件数	6,365	7,850	8,984	8,426	8,354	6,787	6,718	10,483	12,104
	添付件数	2,412	3,278	3,900	3,680	3,300	3,993	4,737	4,201	5,433
	割合（%）	37.9	41.8	43.4	43.7	39.5	58.8	70.5	40.1	44.9
添付する理由	税理士の権利（%）	41.6	37.1	35.4	34.4	35.3	35.2	31.0	36.8	36.9
	業務品質の向上（%）	54.7	51.6	56.5	55.3	54.8	50.0	50.4	51.4	48.3
	業務範囲の明確化（%）	44.2	44.8	33.2	37.0	33.9	37.1	35.2	33.0	35.8
	調査の省略（%）	50.5	52.8	59.0	60.4	59.7	62.5	61.5	59.2	60.3
	顧問先に対するアピール（%）	30.5	32.3	36.9	35.9	31.8	33.7	30.1	32.5	34.2
	金融機関に対するアピール（%）	12.1	7.7	7.7	7.3	7.1	8.3	8.4	10.3	8.9
	その他（%）	4.7	4.4	6.6	3.3	4.9	6.1	5.4	8.9	4.2
添付しない理由	添付する効果が不明（%）	51.6	50.2	55.3	53.6	52.0	51.6	49.2	49.6	48.2
	時間や労力がかかり煩雑（%）	47.2	45.0	48.2	54.6	52.6	54.6	51.6	52.1	50.2
	科目内訳書及概況書で十分（%）	32.4	33.2	33.5	29.3	32.4	30.9	33.8	30.8	33.2
	報酬の請求が困難（%）	26.0	26.4	27.0	29.2	26.3	29.9	29.3	31.3	31.0
	責任問題やリスク心配（%）	22.8	20.4	22.2	22.4	21.7	23.2	20.7	21.2	19.9
	顧問先の選別化につながる（%）	4.8	4.5	4.6	5.0	5.1	5.2	4.7	4.6	2.4
	税務調査があった方が良い（%）	8.3	9.5	8.7	9.5	11.6	10.5	9.2	8.9	9.5
	顧問先の理解が得られない（%）	6.8	7.2	6.9	6.9	5.9	7.3	6.3	7.7	7.1
	その他（%）	8.1	5.3	4.7	7.5	6.6	7.5	5.4	8.8	8.4

出所：東京税理士会（2010-2018），647-743

まる一方で書面添付を行わない税理士は75％を超える。さらに，過去９年分の集計結果からは，逓減してはいるものの，図表２の網掛け欄に示したとおり，およそ80％の税理士が９年間にわたり書面添付を行っていないことがわかる。

図表２の「添付件数」欄の「法人申告件数」は，書面添付を実践していると回答した税理士が税務当局に提出した関与先企業の税務申告書申告総数である。「添付件数」は，税務申告書申告総数のうち書面添付を行った件数を表す。「添付件数」を「法人申告件数」で除したものが「割合」である。

図表２の「添付する理由」欄は，書面添付を実践している税理士が添付している理由を表している。過去９年間にわたり過半数の50％を超えて回答されている主な理由は「税務調査の省略化につながる」である。続いて過去８年間にわたり過半数の50％を超えて回答されている主な理由は自らの「業務品質の向上につながる」である[6]。

図表１及び図表２から，書面添付制度の現状は，「普及状況には厳しいものがある」（河﨑2018，1）とわかる。

前節で述べたとおり，書面添付制度は税理士にとり重要な権利であるにもかかわらず消極的

な利用にとどまっている。何故，書面添付制度が消極的な利用にとどまっているのかその原因を考察した。

図表２の「添付しない理由」欄は，書面添付を行わない税理士の，書面添付しない理由である[7]。過去平成22年から平成27年にかけて，過半数の50％を超える割合で回答があった，書面添付しない理由は，「添付する効果が不明」である[8]。また，過去９年間にわたり，20％を超える割合で「報酬の請求が困難」，「責任問題やリスク心配」という回答があった[9]。直近の５年間では，過半数の50％を超える割合で回答があった，書面添付しない理由は，図表２の網掛け部分「時間や労力がかかり煩雑」である。本論文では直近５年間，過半数の50％超の割合で最も回答されている，税理士が書面添付しない理由である「時間や労力がかかり煩雑」に着眼する。

実際に，添付する書面のどこの記載箇所が煩雑なのかを明らかにするために，税理士法第33条の２第１項に規定する添付書面の書式を定めた税理士法施行規則第17条および第９号様式に規定される添付書面の記載例を表す。

図表３は，日本税理士会連合会が2015年６月に公表した書面添付制度を有効に活用していくための記載例のマニュアルである。

図表３の「1　自ら作成記入した帳簿書類に記載されている事項」欄と「2　提示を受けた帳簿書類（備考欄の帳簿書類を除く。）に記載されている事項」欄は，「①依頼者と税理士との委嘱関係の開示，②税理士の関与形態の開示，③税理士の責任範囲の明確化」（坂本2011，487）が表される記載箇所である。なかでも本論文で着目するのは，②の税理士と関与先企業との関与の程度の開示である[10]。

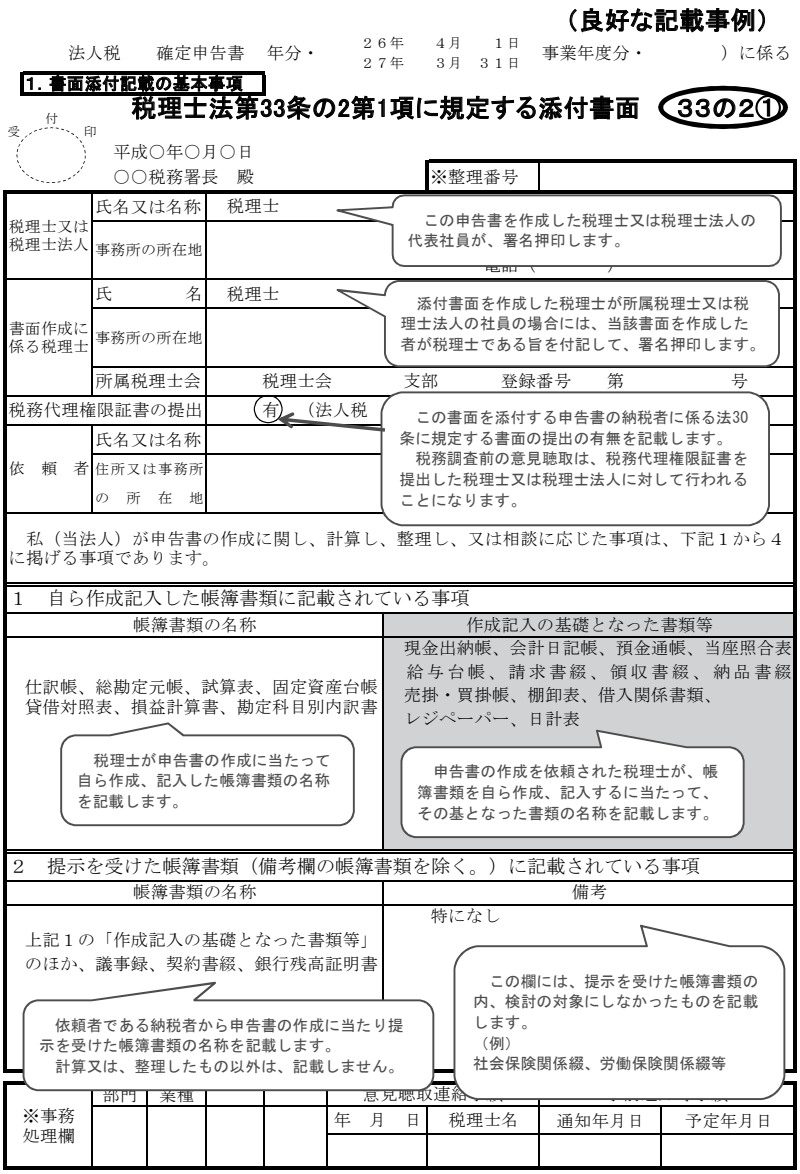
図表３の「1　自ら作成記入した帳簿書類に記載されている事項」欄は，「帳簿書類の名称」欄と「作成記入の基礎となった書類等」欄に区分されている。「帳簿書類の名称」は，税理士が申告書の作成に当たって自ら作成，記入した帳簿書類を記載する欄である。「帳簿書類の名称」欄には，税理士が委嘱に伴い作成した帳簿書類等が記載されることになる。故に仕訳帳，総勘定元帳，試算表，固定資産台帳，貸借対照表，損益計算書，勘定科目内訳書が記載されている。

図表３の網掛けしている「作成記入の基礎となった書類等」は，申告書の作成を依頼された税理士が，帳簿書類を自ら作成，記入するに当たって，その基となった書類の名称を記載する欄である。故に委嘱者から提示を受けた帳簿書類である現金出納帳，会計日記帳，預金通帳，当座照合表，給与台帳，請求書綴，領収書綴，納品書綴，売掛・買掛帳，棚卸表，借入関係書類，レジペーパー，日計表が記載されている。当該記入欄は，税理士が帳簿書類等を作成するにあたって，帳簿書類の作成の基となった基礎資料を明らかにする箇所である。現金出納帳は，主要簿であり，その他の資料等は証憑資料にあたるものが主である。当該記入欄は，会計記録に基づき誘導法によって貸借対照表と損益計算書，つまり決算書類が作成されるという前提が行われているならば何も問題が生じない箇所である。基礎資料に基づいて税務申告が行われるという不変の法則である。

しかし，帳簿書類を作成するにあたり，上述の基礎資料が揃っていない場合があるのではなかろうか。

図表２の網掛け部分「時間や労力がかかり煩雑」の回答は，直近５年間，50％超の割合で，最も回答割合が高い，税理士が書面添付しない理由である。前提条件として，基礎資料が十分であれば，書面添付することは容易であり「時間や労力がかかり煩雑」とはならない。実際は，当然，備え付けられているべき基礎資料が不十分な場合が多く，この場合「時間や労力がかかり煩雑」となることが推定される。「時間や労

図表3　書面添付の記載例



（良好な記載事例）

法人税　確定申告書　年分・　２６年　４月　１日 ２７年　３月　３１日　事業年度分・　　）に係る

1. 書面添付記載の基本事項

税理士法第33条の2第1項に規定する添付書面　33の2①

受付印

平成○年○月○日
○○税務署長　殿

※整理番号

税理士又は税理士法人	氏名又は名称	税理士
	事務所の所在地	
書面作成に係る税理士	氏　名	税理士
	事務所の所在地	
	所属税理士会	税理士会　支部　登録番号　第　号
税務代理権限証書の提出		有（法人税
依頼者	氏名又は名称	
	住所又は事務所の所在地	

この申告書を作成した税理士又は税理士法人の代表社員が、署名押印します。

添付書面を作成した税理士が所属税理士又は税理士法人の社員の場合には、当該書面を作成した者が税理士である旨を付記して、署名押印します。

この書面を添付する申告書の納税者に係る法30条に規定する書面の提出の有無を記載します。
税務調査前の意見聴取は、税務代理権限証書を提出した税理士又は税理士法人に対して行われることになります。

私（当法人）が申告書の作成に関し、計算し、整理し、又は相談に応じた事項は、下記１から４に掲げる事項であります。

1　自ら作成記入した帳簿書類に記載されている事項

帳簿書類の名称	作成記入の基礎となった書類等
仕訳帳、総勘定元帳、試算表、固定資産台帳貸借対照表、損益計算書、勘定科目別内訳書	現金出納帳、会計日記帳、預金通帳、当座照合表給与台帳、請求書綴、領収書綴、納品書綴売掛・買掛帳、棚卸表、借入関係書類、レジペーパー、日計表

税理士が申告書の作成に当たって自ら作成、記入した帳簿書類の名称を記載します。

申告書の作成を依頼された税理士が、帳簿書類を自ら作成、記入するに当たって、その基となった書類の名称を記載します。

2　提示を受けた帳簿書類（備考欄の帳簿書類を除く。）に記載されている事項

帳簿書類の名称	備考
上記１の「作成記入の基礎となった書類等」のほか、議事録、契約書綴、銀行残高証明書	特になし

依頼者である納税者から申告書の作成に当たり提示を受けた帳簿書類の名称を記載します。
計算又は、整理したもの以外は、記載しません。

この欄には、提示を受けた帳簿書類の内、検討の対象にしなかったものを記載します。
（例）
社会保険関係綴、労働保険関係綴等

※事務処理欄	部門	業種			意見聴取連絡			
					年　月　日	税理士名	通知年月日	予定年月日

出所：日本税理士会連合会（2015），5

力がかかり煩雑」という回答は，「作成記入の基礎となった書類等」が不十分であるために書面添付を実践することができないことを表しているものと考えられるのである[11]。

具体例を示す。図表３の網掛け「作成記入の基礎となった書類等」欄には最初に主要簿たる「現金出納帳」の記載がある。現金出納帳は，日々の「業務終了時には『あるべき帳簿上の現金残高』と『実際の現金残高』を照合させ，他の者がそれを確認したうえで，それらの証拠書類を保存しておかなければならない」（坂本2013，140）企業の経理状況が一目でわかる帳簿である。現金出納帳が不存在の企業では，「作成記入の基礎となった書類等」欄において，「現

金出納帳」と記載することはできない[12]。現金出納帳が不存在な関与先企業に対して，書面添付を実践することは容易ではない。日本税理士会連合会の「書面添付制度に係る書面の良好な記載事例と良好ではない記載事例集」の「良好ではない記載事例」をみると，「作成記入の基礎となった書類等」欄に，「現金出納帳など明らかに作成記入の基礎となった書類の記載がない」と，「良好ではない記載事例」として明記されている。「良好ではない記載事例」に該当する場合，2009年4月制定の事務運営指針で明らかなとおり，税理士法第33条の2第1項に規定する書面とは認められず，意見聴取も行われない。故に「作成記入の基礎となった書類等」欄が十分に満たされていない場合は，書面添付を実践することはできない。

前節で述べたとおり，書面添付制度は税理士にとり「公共的使命を実務面で具現化した」（TKC全国会書面添付推進委員会編2018，14）重要な権利である。税理士法第1条の遵守という観点からも「独立した公正な立場」に立って関与先企業に指導的な地位を発揮しなければならない。「税理士は，現場に定期的に出向いて，事実関係の確認や証憑等の資料をもとに『取引』を全部」（坂本2011，478）チェックする必要性があるのである。「正確な決算書を作成するには，日常的には，会計資料ならびに会計記録の適法性，正確性，および適時性を確保するために，会計事実の真実性，実在性，網羅性を確かめる」（TKC全国会書面添付推進委員会編2018，74）ルーティンが税理士業務には不可欠である。

税理士業務は，税理士法第1条を遵守すべく時間をかけて指導的地位を発揮し，「現金出納帳」が不存在の関与先企業には，「現金出納帳」の備付の重要性を説得し，改善せしめることこそが要諦である。

「作成記入の基礎となった書類等」は，税理士が自ら帳簿書類を作成するにあたり，最もなおざりにする欄である。当該記入欄は，税理士が帳簿書類や決算書類等を作成するにあたり，会計の基本中の基本である主要簿及び各種証憑書類等の検査・確認を行わない限りは，添付書面の記載が満たされない箇所である。当該記入欄は，会計業務の中の最も基本的なチェック機能を表す箇所である。当該記入欄は，主要簿や証憑書類等が関与先企業の側に不存在であれば，関与を通じて，主要簿の作成，証憑書類の保管，をしていくように指導しているかどうかが現れる，税理士と関与先企業との信頼関係を記載する箇所である。当然，税理士が，会計の基本である検査・確認を行わない場合，もしくは日頃から指導を徹底していない場合は，当該記入欄の記載は，「時間や労力がかかり煩雑」になるのである。

図表2の「時間や労力がかかり煩雑」の回答結果から，税理士側においては，関与先企業のために，上述のとおりの地道な努力を怠る者が多いことが推定される。

4　おわりに

書面添付制度の実態を研究した結果，書面添付制度は表層的には税理士が税務調査の省略に寄与するという，関与先企業へのアピールをはかるもののようにとられがちである一方で，実態研究からみえる実像は，会計の基本である帳簿の備付が中小企業においては，まだまだできていないという現状が指摘される。適時・正確な会計帳簿の備付が十分であるならば，図表2において9年間にわたり書面添付制度を実施することができない税理士の割合が80％程度ということにはならないであろう。税理士が積極的に独立した公正な立場で，関与先に指導的地位を発揮して当該関与先企業の会計の改善に貢献しているならば，図表1の書面添付割合はさ

らに逓増するはずである。

法人税の申告は申告納税方式である。これは，実務上，「関与先が税理士に提出した資料等でしか会計処理や税務申告ができないことを意味する。税理士は関与先から提示される，もしくはこちらから提示した資料のみでしか税務申告書を作成できないことは明らか」（小池 2017, 95）である。

会計帳簿の適時性[13]・正確性が満たされない状況下では税務申告書を作成することはできても書面添付することは図表３の通り困難であると指摘するものである。

税理士と関与先企業との関係において会計帳簿の適時性・正確性が税務申告書類の作成よりも重要視される傾向になれば書面添付制度の普及・定着は進んでいくであろう。税理士側だけに限定すれば，会計の根幹ができていないという状況を看過することは税理士法第１条にある税理士の使命を果たしていないことにつながりかねないのではなかろうか。

図表２および図表３を検討した結果，税理士が関与する関与先企業の側は，まだまだ税理士に税務申告書を作成することを重視して，委任する傾向が強いことがうかがわれる。税理士側は，税務申告書作成報酬程度の関係性であれば，費用対効果の関係から，時間や労力がかかり煩雑だからと割り切り，関与先企業の会計の根幹ができていない，という状況を看過する傾向がうかがわれる。本論文では，書面添付制度の実態を研究した結果，書面添付制度が消極的な利用にとどまっている問題点は，会計の基礎資料である主要簿等および原始証憑類等と税務申告のリンクの弱さが原因であることを指摘するものである。

書面添付制度に取り組む税理士の実数は，書面添付制度が自らの業務に直接的に密接に深く関わることであることを，税理士自身が強く再認識しなければ，今後増えていくことにはならないであろう。税理士が，業務の根幹である会計業務に，これまでよりも関心を示し，記録と帳簿を検査したうえで，税務申告書を作成する，あるいは記録と帳簿を検査するにあたり，帳簿の備付が容易でない関与先企業に，帳簿備付の重要性を指導していくことこそが本来の税理士の業務であり，税理士法第１条の遵守にもつながるものである。

（注）

1　本論文では，税理士法第33条の２第１項に規定される書面添付を研究対象としており税理士法第33条の２第２項に規定される書面添付は研究の範疇とはしていない。

税理士法第33条の２第２項　税理士又は税理士法人は，前項に規定する租税の課税標準等を記載した申告書で他人の作成したものにつき相談を受けてこれを審査した場合において，当該申告書が当該租税に関する法令の規定に従って作成されていると認めたときは，その審査した事項及び当該申告書が当該法令の規定に従って作成されている旨を財務省令で定めるところにより記載した書面を当該申告書に添付することができる。

2　税理士法第46条　財務大臣は，前条の規定に該当する場合を除くほか，税理士が第33条の２第１項若しくは第２項の規定により添付する書面に虚偽の記載をしたとき，又はこの法律若しくは国税若しくは地方税に関する法令の規定に違反したときは，第44条に規定する懲戒処分をすることができる。

財務省告示第104号　税理士が税理士法第46条の規定に該当する行為をしたときの量定の判断要素及び量定の範囲は，次の区分に応じ，それぞれ次に掲げるところによる。

(1)　法33条の２第１項又は第２項の規定により添付する書面に虚偽の記載をしたとき虚偽記載した書面の件数，虚偽記載の程度に応じて，戒告又は１年以内の税理士業務の停止。

3　図表１の割合は，税理士が関与した申告書の件数のうち，書面添付があったものの件数の割

合である。「法人税」は，4月決算から翌年3月決算法人について，翌年7月末までに申告書の提出があったものを対象としている。

4　実施内容の詳細：⑴対象期間は，各年度7月1日から6月30日，⑵実施時期は，各年度7月25日発送，回答期限8月19日，⑶発送件数は，6,000件で各年度6月現在の開業税理士会員および税理士法人会員の中から無作為抽出により発送，⑷平成22年度アンケートは，書面添付を実施しているかどうかのみを回答する形式だったため，平成23年度以降の一部添付についての回答がない。そのために添付の有無については，すべて添付と一部添付を一括して記載している。

5　東京税理士会会員総数22,831人のなかから無作為抽出6,000人サンプリング調査の回答結果。回答件数は例年6,000人中1,500人前後で推移している。表中の「添付の予定」は，現在は添付してしないが今後添付する予定。表中の「過去に添付していた」は，過去に添付していたが現在は添付していないという回答。

6　複数回答が可能なため総計が1とはならない。

7　複数回答が可能なため総計が1とはならない。

8　東京税理士会，業務対策部，税務調査アンケート小委員会におけるアンケート回答結果，会報「東京税理士界」に掲載されなかった個別意見「税務調査，税務行政に関して」には，「関与先企業の税務申告書提出時には，ほとんど税理士法第33条の2第1項の書面を添付しているが無予告調査が行われた事例があった。調査担当者に対して厳しく注意した」との意見があった。

9　筆者は，平成29年6月から平成31年5月の間，書面添付制度を所掌する東京税理士会業務対策部において書面添付制度の普及・定着を図るための研修を東京税理士会各支部の会員に対して行っている。その研修の経験によって得た知見は，そもそも税理士一人一人が制度の内容を理解しているとは言い難い状況にあることである。それは，講義後の個別のヒアリングから容易にわかるものである。ヒアリングからわかる個別の疑問点は，最も根本的な「報酬の請求事例を知りたい」，「リスクの具体例を知りたい」である。このヒアリングからは，「報酬にならない業務は行いたくない」という点，および「書面添付制度に関してそのリスクも踏まえ，制度自体がわからない」という虚偽記載に対する懲戒に関して，善意ではあるが萎縮的な態度，の2点が推定され，書面添付制度が消極的な利用にとどまっている一因と考えられるものである。

10　東京税理士会，業務対策部，書面添付制度アンケート小委員会におけるアンケート回答結果，会報「東京税理士界」に掲載されなかった書面添付しない個別理由には，「税理士が毎日の記帳及び入力にはかかわっておらず，税務申告書提出期限の10日位前にようやく書類を関与先企業の側が持参して申告書作成となるため，添付する書面の内容および当該書面の記載内容の保証が困難」，「月次での会計入力の検証ができていない関与先のため，添付する書面の記載を，確実な内容で行うことができない」という理由が挙がっている。

11　東京税理士会，業務対策部，書面添付制度アンケート小委員会におけるアンケート回答結果，会報「東京税理士界」に掲載されなかった書面添付しない個別意見として，「関与先企業との関係について，法人設立時から関与している等の相当深い信頼度と帳簿書類の内容の正確性等を担保していない限り，書面添付はできない」という意見が挙がっている。

12　実務上，現金出納帳を備え付けていない状況で企業経営を行っている中小企業は相当数存在する。この場合，勘定科目で「現金」勘定を用いるのではなく勘定科目として「役員借入金」を用いて会計処理を進めていくケースが多い。仕訳例を以下に示す。

（借）役員借入金　×××（貸）勘定科目　×××
（借）勘定科目　×××（貸）役員借入金×××

実務慣行の例示に過ぎないが，関与先企業の側において，書類作成の不備が表出される会計処理である。

13　商法第19条第2項

商人は，その営業のために使用する財産について，法務省令に定めるところにより，適時に，正確な商業帳簿（会計帳簿及び貸借対照表をいう。）を作成しなければならない。

会社法第 432 条第 1 項

株式会社は，法務省令で定めるところにより，適時に，正確な会計帳簿を作成しなければならない。

【参考文献】

加藤恵一郎．2017.「決算書の信頼性」坂本孝司・加藤恵一郎編著．『中小企業金融における会計の役割』中央経済社：166-183.

金子宏．2016.『租税法＜第 21 版＞』弘文堂.

神森智．2018.「中小企業の会計と監査」『中小企業会計研究』(4)：2-7.

河﨑照行．2015.「『中小企業会計研究』の創刊にあたって」『中小企業会計研究』(1)：1.

河﨑照行．2018.「計算書類の信頼性保証と中小企業監査」『中小企業会計研究』(4)：1.

河﨑照行．2016.『最新中小企業会計論』中央経済社.

河﨑照行．2017.「中小企業会計と記帳の重要性」『TKC』(536)：52-53.

河﨑照行．2018.「人工知能（AI）と職業会計人の将来」『TKC』(537)：20-21.

坂田純一．2015.『新版　実践税理士法』中央経済社.

坂本孝司．2013.『「中小会計要領」対応版　会計で会社を強くする』TKC 出版.

坂本孝司．2011.『会計制度の解明－ドイツとの比較による日本のグランドデザイン』中央経済社.

坂本孝司．2012.「中小企業政策の動向」大武健一郎編著『中小企業金融と税理士の新たな役割』中央経済社：124.

坂本孝司・加藤恵一郎編著．2017.『中小企業金融における会計の役割』中央経済社.

坂本孝司．2012.『ドイツにおける中小企業金融と税理士の役割』中央経済社.

小池和彰編著．2017.『税理士になろう！』創成社.

川股修二．2012.「税理士制度と納税環境整備 (1)：税理士法 33 条の 2 の機能」『北大法学論集』63(4)：40-93.

川股修二．2013.「税理士制度と納税環境整備 (2)：税理士法 33 条の 2 の機能」『北大法学論集』63(5)：1-39.

川股修二．2013.「税理士制度と納税環境整備 (3)：税理士法 33 条の 2 の機能」『北大法学論集』63(6)：147-190.

川股修二．2013.「税理士制度と納税環境整備 (4)：税理士法 33 条の 2 の機能」『北大法学論集』64(1)：69-101.

川股修二．2013.「税理士制度と納税環境整備 (5)：税理士法 33 条の 2 の機能」『北大法学論集』64(2)：161-197.

川股修二．2013.「税理士制度と納税環境整備 (6)：税理士法 33 条の 2 の機能」『北大法学論集』64(3)：25-62.

川股修二．2013.「税理士制度と納税環境整備 (7)：税理士法 33 条の 2 の機能」『北大法学論集』64(4)：55-161.

川股修二．2014.「税理士制度と納税環境整備 (8)：税理士法 33 条の 2 の機能」『北大法学論集』64(5)：181-218.

川股修二．2014.「税理士制度と納税環境整備 (9)：税理士法 33 条の 2 の機能」『北大法学論集』64(6)：21-58.

TKC 全国会書面添付推進委員会編．2018.『TKC 全国会による書面添付制度総合マニュアル＜第 5 版＞』TKC 出版.

東京税理士会．2010-2018.『東京税理士界』(647，659，671，683，695，707，719，731，743).

松沢智．1995.『税理士の職務と責任＜第 3 版＞』中央経済社.

【参考 URL】

近畿税理士会.「四訂版　書面添付制度実務マニュアル－業務チェックリストの有効活用」(http://www.nichizeiren.or.jp/suggestion/siryo-4/siryo-4.html<2018/11/27>).

国税庁法人課税課．平成 17 年「書面添付制度に係る書面の有用事例集」(http://www.nichizeiren.or.jp/suggestion/siryo-4/08.pdf<2018/11/28>).

財務省. 平成 29 事業年度「国税庁実績評価書」(https://www.mof.go.jp/about_mof/policy_evaluation/nta/fy2017/evaluation/201810ntahyoka-mokuhyo3.pdf<2018/11/27>).

財務省.「国税庁事務運営方針」(http://www.nta.go.jp/shiraberu/zeiho-kaishaku/jimu-unei/hojin/090401-2/01.htm<2018/11/27>).

帝国データバンク.「平成24年度中小企業における会計の実態調査事業報告書」(http://www.meti.go.jp/meti_lib/report/2013fy/E003483.pdf<2018/11/28>).
日本税理士会連合会.「書面添付制度の手引き」(http://www.nichizeiren.or.jp/suggestion/siryo-4/siryo-4.html<2018/11/27>).
日本税理士会連合会.「書面添付制度の普及・定着について(日税連・国税庁合意)」(http://www.nichizeiren.or.jp/suggestion/siryo-4/siryo-4.html<2018/11/27>).
日本税理士会連合会.「書面添付制度に係る書面の良好な記載事例と良好ではない記載事例集(日税連)」(http://www.nichizeiren.or.jp/suggestion/siryo-4/siryo-4.html<2018/11/27>).
日本税理士会連合会.「業務チェックリスト」(http://www.nichizeiren.or.jp/suggestion/siryo-4/14.pdf<2018/11/28>).

*　　*　　*

実務からみた中小企業会計と税務

山　本　清　尊（兵庫県立大学大学院特任教授，税理士）

論文要旨　中小企業会計の実務では，中小企業の特性から税法を意識した会計処理が行われていることが多い。本論文では，中小企業会計と税務での実務の一例を取り上げる。

また，税務の制度である書面添付制度を通して，決算書類が制度に則ったものであることの信頼が得られる仕組みを紹介する。

さらに，IT 技術の進歩に応じて，自主的に会計情報を開示することにより，中小企業会計の信頼性を高めようとする取組みも紹介する。

キーワード　中小会計要領，書面添付，税務，中小企業会計の信頼性

1　はじめに

帳簿は誰のために付けるのか。中小企業においては，報告対象となる外部機関といえば，主な先となるのは税務署（申告のため）や金融機関（資金調達のため）ではないだろうか。そして，そのもとになる帳簿組織は，どこから何をどれだけ仕入れて，どこに何をいくらで売ったか等を記録し，数値管理をし，保存する。突き詰めれば，自分のため，また自分の事業を承継する未来の経営者のために記帳しているのではないだろうか。様々な利害関係者に会計情報を提供するためだけではなく，経営者自らが財政状態や経営成績を管理し，経営に役立てようとすることが，中小企業会計の主な目的でもあると考える。

そう再認識したことがあった。筆者は，2018 年 4 月にイタリアのフィレンツェにある国立古文書博物館を訪れる機会を得た（山本 2018, 30-33）。そこで，13 世紀のトスカーナ商人の複式簿記をみた。この時代の一部の商人達が商売に忙しい傍ら，わざわざ，文字を覚え，記帳したそもそもの理由は，外部の者から強制されたものではなく，家族のため，子孫のためであった。そして，記帳している商家は，記帳していない商家よりも継続して繁栄していたのである。

小倉（1962, 4-5）によれば，日本でもこれとは別に，やはり商人が自分の商売を管理するため，江戸時代に一部の近江商人において独自に「多帳簿性複式決算簿記法」が発達していた。

一方，税務に関しては公平性が主な課題である。国民が納得する税制は世界の東西を問わず，時代の新旧によらず，永遠の課題である。現に，現在の経済社会に適合したあるべき税制構築に向け，大改正，小改正の差こそあれ，毎年，税制改正が行われている。税制における自主申告の歴史に関しても，2018 年 4 月に国立フィレンツェ古文書館において，1427 年のフィレンツェ共和国税制「カタスト」による当時の申告書類を見ることができた。そこには，決められた様式で各商人から 3 年ごとに提出された税務

書類綴りが残されていた。各商人から提出された税務書類綴りなので，当然，ページによって筆跡は異なっていた。氏名・住所，詳細な財産目録，使用人の数，また，商人の家族個々人の名前とそれぞれの年齢も記されている。現在でいうところの扶養控除も考慮されていた。今から約600年前の自主申告制度である。このフィレンツェ共和国の自主申告税制「カタスト」では，それまでの賦課課税方式を改め，商人が自己の財政状態を自主申告し，それに応じた納税制度が成立していた。商人側がこれを歓迎し，自主申告こそが公平な税制であると商人が納得していたのである。

日本の税務に関しても，首藤（1992, 4）によれば，「青色申告制度の目的は，申告納税制度のもとにおいての適正課税を実現するために必要不可欠な『帳簿の正確な記帳』を推進するために設けられたものである」としている。シャウプ勧告の青色申告による自主申告制度により，複式簿記が普及した。また，河﨑（2016, 6）によれば，「わが国の中小企業では，依然として確定決算主義が基本となっており，『一般に公正妥当と認められるその他の企業会計の慣行』を経由して，企業利益計算（計算書類）から課税所得計算（納税申告書）に至るループが，わが国の中小企業会計の文化的制度を形作っている」とされている。

本稿では，外部報告としての会計も大切であるが，上記のような経営者のための会計，税務がどのように活用されているのかを明らかにする。また，中小企業会計と税務において相互関係性が強いことも明らかにしたい。

2　中小会計要領の用途の広がり

「中小企業の会計に関する基本要領」（以下，中小会計要領という）は，2012年に公表されて以降一定の年数が経過し，益々その用途が広がりつつある。中小会計要領チェックリストを提出すると，信用保証協会の保証料が0.1%優遇される措置もあった[1]。この措置は各都道府県単位の信用保証協会で活用されていたが，中小会計要領の普及に貢献し，一段落着いたとの判断で0.1%優遇措置を取りやめる信用保証協会も増えた[2]。

さらに，2013年には，金融庁と中小企業庁の監督のもと日本商工会議所と全国銀行協会が事務局となり取りまとめた「経営者保証に関するガイドライン」（以下，経営者保証ガイドラインという）が中小企業向けに公表された[3]。経営者保証ガイドラインとは，明確に個人と企業が会計を通して区分できる状態にあり，弁済に誠実で，債権者の請求に応じて負債の状況を含む財産状況等を適切に開示している等の一定の条件に該当すれば，中小企業は保証人を省いて金融調達することも可能であるとするものである。後継者に事業を引き継ぐ場合，税制だけでなく，借入金に対する保証人の問題も懸念されるところがある。後継者といえども直系のご子息だけでなく娘婿や親戚，あるいは従業員等が事業を承継することも考えられる。企業運営のための借入金とはいえ，多額の借入金がある場合，その保証人になることは，ためらわれるケースもある。しかし，中小会計要領に準拠した決算書が作成され，事業を見える化し，個人と企業が明確に区分されていれば，経営者保証ガイドラインに基づき，経営者保証を外すことができる[4]。このように，中小会計要領の用途は広がっている。

3　中小会計要領と税務会計

制度会計は，法律制度の枠組みの中で営まれる会計一般を意味し，わが国では企業（株式会社）を規制する法律により区分すれば，①金融商品取引法会計（財務諸表等規則に従う会計），

②会社法会計（会社計算規則に従う会計），③税務会計（法人税法に従う会計）の３つに区分されている（河﨑 2018, 8-9）。

一方，税法（法人税法）の目的は企業課税の公平にあり，租税負担能力である課税所得（会計上の利益に税法の概念を加味したもの）が基礎となる。そのために，一般に公正妥当と認められる会計処理の基準（法人税法第22条第4項）に従って納税申告書を作成する。

一般的には，中小企業では，資金や人的余裕がないことが多く，経理専門の社員を確保している企業は少ない。特に零細企業では，社長の配偶者等，身内が総務の傍ら経理事務をされていることが多い。したがって，会計はなるべく簡素にしたいという気持ちが働く。そこで，中小企業の実態に配慮して多くの中小企業で利用可能な簡素な会計処理に資するものとして，中小会計要領が策定された（河﨑・万代 2012, 70-71）。その結果，現在において，中小会計要領は，中小企業にとって一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行とされるようになっている。

日本の法人税法は，確定決算主義をとっている。つまり，会計で収益から費用・損失を差し引き，当期純利益を確定したのち，税法概念の益金，損金の調整をして，課税の基となる所得金額を求める。しかし，中小企業の経営者は，会計でいう利益と税法でいう所得の違いを正確に理解している方が少ない。極端な例では，当期利益がマイナスでも損金不算入額等が多い時は，所得金額がプラスになり，法人税額が発生する場合がある。このような場合，なぜ赤字なのに法人税額が課税されるのか納得がいかないという議論になることがある。

そのような環境下で，多くの税理士は，中小企業の経営者にとっても分かり易いように，なるべく加算減算調整を少なくし，会計上の利益に近い所得金額になるよう税法を考慮した会計書類の作成に努めている。中小企業の実態に配慮して多くの中小企業で利用可能な簡素な会計処理として浸透してきた中小会計要領は，中小企業において税法と親和性を持った会計であるといえる。

４　会計と税務をつなぐ書面添付制度

上述のとおり，日本の法人における申告納税制度は，確定決算主義によるものである。会計と税務申告のつながりがそこにある。また，税理士法第 33 条の 2 に書面添付制度がある[5]。これは，税理士が税務の専門家として記載した書面を，税務申告書とともに税務署に提出する書類のことで，正しい決算に基づいた適正な申告により，税務申告の品質向上を図るものである。

その記載事項の中には，申告書作成に当たり提示を受けた帳簿書類，計算し整理した主な事項，顕著な増減事項等を記載する箇所がある。貸借対照表，損益計算書で増減のあった顕著な勘定科目等についてコメントを記入する。顕著な増減事項欄には，例えば，売上が前期比110％になったのは，新規取引先が３件増加したためであるとか，給与が増加したのは，パートの最低賃金改定によるものであるとか，売上総利益率が増加したのは，主要原材料の単価が低下したことによる等々のコメントを記入する。

本来この書面添付は，税務調査の省略や調査期間短縮に資するものとしての第一義的な目的があった[6]。しかし，昨今では，税理士が確定決算主義に基づく税務申告書を品質保証している点が着目され，金融機関から書面添付がなされている決算書類・税務申告書類に対する信頼性が高まっている。一例として，埼玉りそな銀行では，2018 年 4 月から書面添付や中小会計要領チェックリスト等の提出を条件として，経

営者保証を免除する取扱いを開始している[7]。

ここで，ドイツの税理士が行っているベシャイニグング（Bescheinigung）と呼ばれる制度についても触れたい。坂本（2011, 490）によれば，ベシャイニグングは，簿記や財産目録の正規性の評価を通じて，結果として年度決算書の正規性を保証しているものである。決算書類の正規性を保証しているドイツのベシャイニグング，税務申告書の正規性を保証している日本の書面添付制度は，どちらも税理士による保証という共通点がある。日本の書面添付制度は，第一義的には税務申告書保証ではあるが，確定決算主義を通して間接的に決算書の正規性の評価をしており，金融機関もそれを評価しつつある。

ただ，そのような信頼性確保につながる書面添付制度ではあるが，現実の法人税申告書における書面添付割合の推移は**図表1**のとおりである。平成29年度における書面添付割合をみても9.1％と数値は低い。この書面添付割合は毎年，微増してはいるが，まだまだ書面添付割合が低いことが問題である。

では，書面添付割合はなぜ伸びないのか。それには，税理士が，懲戒リスクを避けようとする理由があると考えられる。添付された書面に記載されている内容について，事実と違う部分が発見された場合，書面を作成した税理士に対しては懲戒処分が科される。税理士法第46条には，書面添付に虚偽の記載があったときは，財務大臣は，その税理士に対し，懲戒処分をすることができると明記されている。その懲戒処分とは，税理士法第44条にある戒告，2年以内の税理士業務の停止，税理士業務の禁止のことである[8]。

また，書面を作成する労力に見合った報酬が得られないとする理由もあると考えられる。確かに書面添付制度は義務ではないので，添付するもしないのも任意である。しかし，税理士が税務申告書の品質を保証するうえでの付加価値となるものであるという考え方をプラス思考にとらえるべきではないだろうか。

したがって，このような書面添付の割合が低い事象は，逆転の発想で良くなると考える。まず，税理士が自らの業務品質を高めるための更なる研鑽努力を行い，安心して書面添付をできるようにする。課税庁にとっては，税務調査の効率化に資することができ，金融機関にとっては，ルールに即して作成されている会計情報であるので，時価評価等をする際の基準があいまいではない資料として，融資審査を省力化できる。したがって，添付書面が付いていれば税務署からの評価が上がり，金融機関からの評価も上がるという事実がもっと広まれば，税理士にとっては自分の付加価値を増大させることができる。

このように，中小企業を取り巻く利害関係者のいずれにもメリットがあることが，それぞれに浸透していくことにより，普及のきっかけとなる。中小会計要領が徐々に認知されたのと同

図表1　法人税申告書における書面添付割合の推移

（単位：％）

年度（平成）	25年度	26年度	27年度	28年度	29年度
税理士関与割合	87.9	88.1	88.4	88.7	88.9
書面添付割合	8.1	8.4	8.6	8.8	9.1

注：書面添付割合は，税理士が関与した申告書の件数のうち，書面添付があったものの件数の割合。

出所：財務省（2018a），128, 129頁より筆者加工

様，書面添付制度も社会での認知度が上がり，普及していくことを期待する。

5．中小企業の会計と税務での実務の一例

ここでは，中小企業の会計と税務で処理の差が生じやすい実務の一例を取り上げてみることとする。

5.1　減価償却

中小会計要領では，相当の償却として経済的耐用年数を用いて計算することも認めている（河﨑・万代 2012, 153）。一方，税法は法定耐用年数に応じた公平な法定償却が原則となる。税法を意識している中小企業は，税務上の法定耐用年数で毎期，減価償却費を計上している。法定償却限度額で計算しないと，税務申告上は法定減価償却費との差額を調整し，所得計算することになる。ただ，法定減価償却を実施していない企業も実在する。そのような場合は実務的には，個別注記表等を用いて償却不足額等を顕在化しておくべきである。

また，毎月の試算表作成時においても，年間減価償却予想額を 12 ヵ月で除した概算額でよいので，減価償却費を毎月計上することが大切である。経営者は，月次試算表を見て経営判断する。減価償却費を毎月計上していないと，決算時に一挙に年間の減価償却費を計上することになり，毎月の試算表では利益が出ていたのに，決算時に一挙に減価償却費分だけ利益が減少することになり，中小企業の経営者の判断を誤らせることにもなりかねない。毎月，正確な試算表を作ることにより，経営者が自ら会計数値に興味を持ち，足元の実績を見て，自社の経営を改善しようとする。この一連の運動が，安定経営を成し得るものと考える。

「10 年で繰越欠損金の所得控除が無効になるから，減価償却費計上を抑えるのもやむを得ない。」「建設業は経営審査で赤字になると不利だから，減価償却費計上を抑えるのもやむを得ない。」等の理由で，減価償却費を調整することもあり得ると容認する税理士がいることも承知している。しかし，逆転の発想で，毎年，減価償却費を正規に計上し，このままでは今期赤字になるから，早期に何か経営改善の対策を考えて実行しましょうというように，あえて厳しく指導説明することこそが，真の経営指導ではないだろうか。そのように退路を断った会計情報を見ることで，経営者は甘えがなくなり，真剣に経営を見直し，経営改善が実現できると考える。そういう意味でも法定償却を毎期継続していく姿勢が大切ではなかろうか。

5.2　引当金

法人税課税所得の計算では，販売費，一般管理費その他の費用の額は，当期末までに債務の確定しているものに限って損金の額に算入される（法人税法第 22 条第 3 項）。そのため，原則としてたとえ将来発生する可能性が高い費用または損失であっても，これを見越して当期の損金とすることはできない。

しかし，企業会計では，引当金を計上することが健全な慣行とされている。そこで，法人税の課税所得の計算にあたっても，「別段の定め」として引当金を設定し，その繰入額の損金算入が認められている。だだ，昨今の税制改正により税法が認める引当金は徐々に減っている。賞与引当金，退職給付引当金は過去には税法においても認められていたが，現在はなくなり，平成 30 年税制改正では，返品調整引当金も廃止される方向となった。したがって，今後，税法で認められる引当金は貸倒引当金（法人税法第 52 条）のみとなる。

5.2.1　貸倒引当金

貸倒引当金の見積算定方法について企業会計と税務では定義が異なるため，両者間には計上額の差異が発生し，税効果会計にも影響することがある。主な相違点は，企業会計の破産更生債権等と税務の個別評価金銭債権の範囲である。税務では債権の評価減は原則として認めていないため，企業会計と比べて適用範囲が狭い。また，一括評価金銭債権に関する貸倒実績率算定方法についても違いがある。会計上の貸倒引当金が税務上の算定額を上回れば，損金算入限度超過額として損金算入が認められない。このような理由から，多くの中小企業では以下の税法基準で貸倒引当金を計算している。

(1)　個別評価による貸倒引当金

個別評価による貸倒引当金の要件を満たす債務者に法的手続きがとられた場合等はその引当金の計上時期が問題となる。当該事業年度で貸倒引当金を計上することになっており，この計上時期がずれると損金に認められないので，毎期，法的手続きがとられた債権がないかどうかの確認が重要となる。

借入金のある経営者の立場からすると，金融機関からの評価を良くするため，少しでも利益を計上したいのに，このような個別評価による貸倒引当金を積むことは確かに避けたいという気持ちは分かるが，特別損失で計上する等，適正な会計処理が求められる。

(2)　一括評価による貸倒引当金

一括評価による貸倒引当金への繰入れの対象になるのは，売掛金，貸付金その他これらに準ずる金銭債権である（法人税法第 52 条第 2 項）。その繰入限度額には次の 2 つがある。

イ　原則（法人税法施行令第96条第2項）

過去 3 事業年度における貸倒実績率で計算。

ロ　中小企業等の特例（租税特別措置法施行令第33条の7第4項）

資本金が 1 億円以下の中小企業等については，**図表 2** の法定繰入率で計算。

少額の貸倒引当金をわざわざ計上していない中小企業もあるが，税法上，節税になることからすれば，むしろ貸倒引当金を計上するほうが望ましい。大企業といえどもコンプライアンス問題等で解散することもある現在においては，会計上，貸倒れのリスクがないということは，まず少ないのではないだろうか。中小企業会計要領でも貸倒引当金計上が求められている。

5.2.2　賞与引当金

実務では，毎月の試算表を正しく見るために，年間予定額の 12 分の 1 ずつ賞与引当金を計上することがある。毎月，賞与引当金を計上していない場合，賞与発生月だけ月次試算表での利益が過少となり，月次レベルでの経営判断が正しく行われない。しかし，税法上，賞与引当金

図表 2　中小企業等の特例による貸倒引当金法定繰入率

事業の種類	繰入率
卸売および小売業（飲食店業および料理店業を含み，割賦販売小売業を除く）	10／1,000
製造業（電気業，ガス業，熱供給業，水道業および修理業を含む）	8／1,000
金融業および保険業	3／1,000
割賦販売小売業，包括信用購入あっせん業および個別信用購入あっせん業	13／1,000
その他の事業	6／1,000

出所：租税特別措置法施行令第33条の7第4項をもとに筆者作成

は認められておらず，月次で賞与引当金を計上している場合であっても，決算で賞与引当金を戻入している中小企業も少なくない。賞与はそもそも，経営者が，毎期，経済情勢を見て，経営判断して支給するものである。したがって，今後，賞与を必ずしも支給する予定はないと経営者が判断し，期末時点で計上しないとしたのであれば賞与引当金の計上は必要ない。しかし，過去において，毎年，経常的に賞与を支給している企業であれば，本来は期末時点の賞与引当金も計上すべきだとするのが会計上の本来の姿である。ただ，賞与引当金を計上すれば，税務調整を行うことになるため，実務においては，敬遠されがちである。

5.2.3　退職給付引当金

退職給付引当金も会計上は合理的な見積りの範囲で計上すべきものであるが，税法では損金不算入となる。筆者の知る限り，中小企業で，この退職給付引当金を毎期，見積り計上している企業は少ない。ただ，中小企業退職金共済等の企業外部への掛け金を行う場合は，その掛け金額は税務でも損金算入できる。これらの制度を活用し，実質的に退職給付引当を行っている企業もある。

5.3　短期前払費用

前払費用は，期間損益計算の立場から，本来，支払った時点において資産計上し，その後，役務の提供を受けるにしたがって費用化されるべきものである。ただし，企業会計では，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ず，費用処理することも認められている。

法人税においても，重要性の原則に基づく経理処理を認める立場から，前払費用として支払った金額のうち，支払った日から1年以内にサービスの提供を受ける短期前払費用については，前払費用の特例として，一定の要件を満たしていれば，支払った期に損金算入することができる。

1年分を年払いする地代家賃，1年分を年払いする保険料等がこれにあたり，損金経理されることが多い。これは，所得を早い段階で確保しようとする税法の立場からすれば異例にみえるが，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ず，早期費用処理する企業会計の立場に譲歩したものであるといえよう。

5.4　税効果会計

企業会計といわゆる税務会計の差異を調整し，会計上の利益に見合った税金費用が計上されるように適切に期間配分する税効果会計がある。外部報告先に投資家や取引先が含まれるような中堅企業等では，税効果会計を導入しているが，多くの中小・零細企業においては，税効果会計導入例は少ない。また，次のような理由により，導入が進まないともいわれている。

平成30年10月国税庁発表の「平成29事務年度 法人税等の申告（課税）事績の概要」によれば，法人税申告による黒字申告割合は34.2％である（国税庁 2018b, 2）。逆に言えば，約3分の2の企業が繰越欠損金を持っている状態であり，繰越欠損金がいつ解消できるか分からない。また，将来減算一時差異に法定実効税率を乗じて計算する繰延税金資産等の見積りが煩雑である。事実，ここ数年の法人実効税率は**図表3**のとおり変化している。

5.5　小括

以上のように，会計と税務では，その利用目的に応じた会計処理の違いがあり，中小企業においても会計処理が様々に使い分けられている。企業会計においては，引当金はもれなく費用計上すべきだが，税務においては極力，引当金の損金算入は認めず，先に所得を確保する傾向に

図表３　法人実効税率の推移

年度（平成）	26年度	27年度	28年度	29年度	30年度
法人税率	25.5％	23.9％	23.4％	23.4％	23.2％
国・地方の法人実効税率	34.62％	32.11％	29.97％	29.97％	29.74％

注：中小法人の軽減税率の特例（年800万円以下所得部分）の法人税率は上記の間は15％である。

出所：財務省(2018b)より筆者加工

ある。一方で，短期前払費用の特例のように先に所得を確保せず，損金計上できる特例もある。

６　税務情報と会計情報を金融機関へタイムリーに提出する技術の一例

昨今のIT技術により，税務情報と会計情報を同時に金融機関に電子で提供する技術が開発された。その一例に「TKCモニタリング情報サービス」[9]と呼ばれるものがある。このモニタリング情報サービスは，TKC会員事務所が関与先の了解を得たうえで，当該関与先の決算書，月次試算表等を金融機関に電子送信するサービスである。これによりタイムリーで正確な情報提供が実現している。決算書の場合，税理士事務所から税務署に電子申告されたタイミングで，金融機関への提供許可を得ている申告書，決算書類が金融機関側にも送信される。金融機関は，従来，税理士事務所から製本された紙ベースの決算書類を企業に取りに行っていたことからすると，決算後の情報提供のタイムラグが短縮される。また，税務署に提出されたものと同じ会計情報なので，信頼性も上がる。税務署に提出されたものと同じものであるということが，重要である。あってはならないことだが，決算書を改ざんし，利益が出ているように見せかけて作成される借入用決算書を排除できるという意味がある。

このように，会計情報を作成する側と利用する側の情報の非対称性を少しでも埋める技術進歩が進みつつある。このような技術を活用し，積極的に金融機関に情報を開示することにより，企業が金融機関からの更なる信頼が得られるものと考える。

７　まとめ

中小企業においては，人的，資金的な面から制度会計を熟知した経理部門があるわけではなく，簡素で合理的な経営者にも分かり易い会計が求められる傾向にある。このような要請から中小会計要領もできた。中小企業の会計・税務に携わる税理士も上記のような中小企業独自の事情を勘案し，中小企業会計要領に基づいた決算書を作成しようと努力している。中小企業の会計情報の外部報告書対象先の主なものは，税務署が挙げられることから，いわゆる税務会計（法人税法に準拠した会計）で会計処理することが多い。

また，もう１つの主な外部報告対象は，中小企業の血液ともいえる資金協力をしている金融機関である。金融機関は企業への貸付資金が安全に回収できるかどうかが最優先の課題である。さらに，昨今では，金融庁の方針により，企業の事業性評価も重要視されている（坂本・加藤2017, 99）。この事業性評価とは，金融機関が企業の「事業内容」や将来も見据えた「成長可能性」「事業の持続可能性」を適切に理解し評価するものである。

このように，金融機関も信頼性の高いタイムリーな会計情報がますます必要となっている。

金融機関の一部では，中小会計要領チェックリストや書面添付制度を評価し始めている。また，IT 技術の進化により，適時に正確な税務・会計の資料提供技術が整備されつつある。会計情報を作成する側と受ける側が，中小企業の特性を理解しあったうえで，中小企業会計制度に従い公正に作成された会計情報こそが，経営者にとっても，金融機関にとっても安心して利用できる会計情報といえる。

（注）

1　中小企業庁から「信用保証料率割引制度の開始」として 2013 年 1 月 29 日に公表され，2013 年 4 月 1 日から実施された。

2　一般社団法人全国信用保証協会連合会が「協会情報」として 2017 年 3 月 16 日に発信している。

3　経営者保証に関するガイドライン研究会．2013.「経営者保証に関するガイドライン」2013 年 12 月。

4　櫛部（2016b）において，中小企業融資における経営者保証ガイドラインと中小会計要領の意義が論じられている。

5　税理士法第 33 条の 2（計算書項，審査事項等を記載した書面の添付）

1　税理士又は税理士法人は，国税通則法第 16 条第 1 項第 1 号に掲げる申告納税方式又は地方税法第 1 条第 1 項第 8 号若しくは第 11 号に掲げる申告納付若しくは申告納入の方法による租税の課税標準等を記載した申告書を作成したときは，当該申告書の作成に関し，計算し，整理し，又は相談に応じた事項を財務省令で定めるところにより記載した書面を当該申告書に添付することができる。

2　税理士又は税理士法人は，前項に規定する租税の課税標準等を記載した申告書で他人の作成したものにつき相談を受けてこれを審査した場合において，当該申告書が当該租税に関する法令の規定に従って作成されていると認めたときは，その審査した事項及び当該申告書が当該法令の規定に従って作成されている旨を財務省令で定めるところにより記載した書面を当該申告書に添付することができる。

3　税理士又は税理士法人が前 2 項の書面を作成したときは，当該書面の作成に係る税理士は，当該書面にその他財務省令で定める事項を付記して署名押印しなければならない。

6　国税庁「事務運営指針」（平成 24 年 12 月 19 日付）の第 1 章に書面添付制度の運用に当たっての基本的な考え方が記されている。

7　TKC 全国会会報『TKC』（546），2018 年 7 月号，12 掲載。

8　税理士法第 44 条（懲戒の種類）

税理士に対する懲戒処分は，次の 3 種とする。

1　戒告

2　2 年以内の税理士業務の停止

3　税理士業務の禁止

税理士法第 46 条（一般の懲戒）

財務大臣は，前条の規定に該当する場合を除くほか，税理士が，第 33 条の 2 第 1 項若しくは第 2 項の規定により添付する書面に虚偽の記載をしたとき，又はこの法律若しくは国税若しくは地方税に関する法令の規定に違反したときは，第 44 条に規定する懲戒処分をすることができる。

9　株式会社 TKC が 2016 年より提供しているシステムで，全国 395 金融機関が対応している。https://www.tkc.jp/fx/bank（2019 年 2 月 22 日現在）

【参考文献】

小倉榮一郎．1962.『江州中井家帖合の法』ミネルヴァ書房．

河﨑照行・万代勝信編著．2012.『詳解　中小会社の会計要領』中央経済社．

河﨑照行．2016.『最新中小企業会計論』中央経済社．

河﨑照行．2018.「会計の基礎構造（その 1）財務会計・管理会計と情報会計・制度会計の関係」『TKC』（547）：8-9.

櫛部幸子．2016a.『中小企業会計基準の課題と展望』同文舘出版．

櫛部幸子．2016b.「中小企業融資における経営者保証ガイドラインと中小会計要領の意義」『中小企業会計研究』(2)：35-45

坂本孝司．2011.『会計制度の解明－ドイツとの比較

による日本のグランドデザイン－』中央経済社 .
坂本孝司 . 2012.『ドイツにおける中小企業金融と税理士の役割』中央経済社 .
坂本孝司・加藤恵一郎編著 . 2017.『中小企業金融における会計の役割』中央経済社 .
首藤重幸 .1992.「青色申告制度の目的と沿革」『日税研論集』20：3-21.
武田隆二編著 . 2003.『中小会社の会計－中小企業庁「中小企業の会計に関する研究会報告書」の解説－』中央経済社 .
武田隆二編著 . 2006a.『新会社法と中小会社会計』中央経済社 .
武田隆二編著 . 2006b.『中小会社の会計指針』中央経済社 .
成松洋一 . 2018.『法人税法 理論と計算 14 訂版』税務経理協会 .
山本清尊 . 2018.「イタリアでの古文書視察レポート 複式簿記の歴史探訪」『TKC』(546)：30-33.
渡邉泉 . 2014.『会計の歴史探訪－過去から未来へのメッセージ』同文舘出版 .
国税庁 . 2018a.「収益認識に関する会計基準への対応について～法人税関係～」.
国税庁 . 2018b.「平成 29 事務年度 法人税等の申告（課税）事績の概要」: 2.
財務省 . 2018a.「平成 29 事務年度国税庁実績評価書」: 128-129.

【参考 web ページ】

一般社団法人全国信用保証協会連合会 .2017.「協会情報」2017 年 3 月 16 日（http://www.zenshinhoren.or.jp/news/2017/03/16-172339.html）（2019 年 2 月 24 日アクセス）
国税庁 . 2012.「法人課税部門における書面添付制度の運用に当たっての基本的な考え方及び事務手続等について（事務運営指針）」2012 年 12 月 19 日（https://www.nta.go.jp/law/jimu-unei/hojin/090401/01.htm）（2019 年 2 月 24 日アクセス）
財務省 . 2018b.「法人課税に関する基本的な資料・法人税の課税ベース」2018 年 11 月（https://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/corporation/c01.htm）（2019 年 2 月 24 日アクセス）
中小企業庁 .2013.「信用保証料率割引制度の開始」2013 年 1 月 29 日（http://www.chusho.meti.go.jp/zaimu/kaikei/2013/0128Waribiki.htm）（2019 年 2 月 24 日アクセス）
中小企業庁・金融庁 . 2013.「中小企業における個人保証等の在り方研究会 第 1 回議事要旨」2013 年 1 月（http://www.chusho.meti.go.jp/koukai/kenkyukai/kojinhosho/0128GijiYoshi.pdf）（2019 年 2 月 24 日アクセス）

（謝辞）

本稿の執筆にあたり，中小企業会計学会第 6 回全国大会統一論題報告に際し，金子友裕先生（東洋大学），河﨑照行先生（甲南大学），櫛部幸子先生（鹿児島国際大学），中島洋行先生（明星大学），成川正晃先生（東北工業大学），成道秀雄先生（成蹊大学），藤井誠先生（日本大学），弥永真生先生（筑波大学），依田俊伸先生（東洋大学）にご指導・ご示唆いただきました（お名前は五十音順）。ここに記して，感謝申し上げます。

■課題研究委員会 最終報告

中小企業会計における管理会計

委 員 長　水野一郎（関西大学）
副委員長　成川正晃（東北工業大学）
委　　員　本橋正美（明治大学）　川島和浩（苫小牧駒澤大学）
宗田健一（鹿児島県立短期大学）　山口直也（青山学院大学）
大串葉子（椙山女学園大学）　大槻晴海（明治大学）
中島洋行（明星大学）　山本清尊（税理士・兵庫県立大学）
香山忠賜（税理士・神戸学院大学）

1　本研究の経過

本課題研究委員会は，次のようにこれまで7回の研究会を開催し，メンバー全員が研究報告をおこない，積極的な討論を実施してきた。すなわち第1回研究会（2017年1月21日 明治大学），第2回研究会（2017年3月29日 青山学院大学），第3回研究会（2017年7月2日 明治大学），第4回研究会（2017年8月20日 関西大学），第5回研究会（2017年12月2日 鹿児島県立短期大学），第6回研究会（2018年2月25日 明治大学），第7回研究会（2018年4月22日 青山学院大学）となっており，その後最終報告に向けてメールでの意見交換を続けてきた。

そして課題研究委員会の研究成果を最終報告書としてとりまとめ，メルコ学術振興財団の2018年度出版助成を申請したところ，出版助成が認められことになり，本最終報告書は2019年2月1日に中央経済社より『中小企業管理会計の理論と実践』として公刊された。

2　本研究の意義と目的

2018年4月20日に公表された『2018年版中小企業白書』によれば，わが国の中小企業の企業数は380.9万者であり，これは全事業者数の99.7％ を占めており，従業者数では中小企業が3,361万人であり，全体の約7割を占めている。すなわち中小企業は，企業数ではいまなおわが国において圧倒的多数を占めており，従業者も大企業の2.3倍以上で社会的には多くの雇用を担っているのである。

さらに『2018年版中小企業白書』によれば，2011年の中小企業の付加価値額が，小規模事業者で約33.3兆円（全体の16.1%），中規模企業で79.9兆円(38.5%)，大企業で約94.3兆円となっており，全産業の約55%を占めていることが紹介されている。全事業者数の99.7％ を占める中小企業が全産業の付加価値の55%しか創出していないという評価もできるが，同時にいまなお55%も付加価値を創出しているのであり，中小企業の生産性が向上すればわが国のＧＤＰ

の伸びに大きく貢献することにもなるのである。

このように，中小企業はわが国における経済活動の重要な基盤であり，今後，地方創成を図るとともに，地方における雇用を維持拡大していくためには，中小企業の再生と活性化が不可欠である。この点に関連して，2016年6月に閣議決定された『日本再興戦略2016』では，今後取り組むべき重要な施策の1つとして「中堅・中小企業・小規模事業者の革新」を掲げ，人口減少が顕在化し，事業者自身の高齢化がますます進展するなど，地域の経済社会の存立そのものが脅かされつつある中で，事業者が持つ潜在力をいかにして最大限に発揮していくか，そうした事業者の挑戦を地域の現場で応援していくことが重要であるとしている。

そして，このような課題に対処し，中小企業の生産性を向上させるためには管理会計が重要な役割を果たすと考えられる。特に，これまで大規模製造企業の下請依存度が高かった中小加工・製造企業は，経営の自立化と生産性向上を実現するためにも，自律的な管理会計システムの導入と活用は欠かせないものであり，管理会計の研究と実践は重要な意義がある。

中小企業の会計をめぐっては「中小企業の会計に関する指針」と「中小企業の会計に関する基本要領」を中心にこれまで議論されてきたが，そこでの議論の過程をフォローしてみると，改めて中小企業の会計が経営管理のための会計すなわち管理会計でなければならないことが明らかになってきた。「指針」のように制度会計からの影響が大きかったのは，これまでの中小企業会計研究が主として財務会計の研究者によって担われてきたことも関係していると思われるが，管理会計研究者からの積極的な取組みが必要な時期にきているのではないだろうか。このような問題意識をもってわれわれは中小企業の管理会計について共同研究を実施してきた。

本課題研究委員会の目的は，中小企業における管理会計の現状と課題を歴史的，理論的，実証的に明らかにすることであった。また本委員会の特徴は，管理会計学会で管理会計の理論と技法および中小企業管理会計の研究に取り組んできた研究者，簿記学会や中小企業会計学会で工業簿記や原価計算，事例研究に取り組んできた研究者，さらに現実の中小企業の会計を税務と財務からサポートしている実務家が共同して中小企業会計における管理会計の現状をトータルに捉え，そこにおける課題を提示しようとするものであった。

3　研究成果（最終報告書）の構成

本課題研究委員会の最終報告書は，3編16章から構成されている。

第1編では中小企業管理会計の理論と歴史をテーマに，第1章では中小企業の会計をめぐるこれまでの状況を振り返ったうえで，中小企業の定義と現状，管理会計の歴史的・理論的意義を検討し，「中小企業の会計に関する基本要領」および1950年に公表された「中小企業簿記要領」を考察している。そして第2章では中小企業の発展段階と管理会計システムの関係を理論的・具体的に検討している。また第3章では中小企業政策の変遷と管理会計施策について，中小企業庁へヒアリング調査なども含めながら歴史的に検討してきた。第4章では税理士・会計士以外にはあまり知られていないのであるが，実務的には重要な『法人事業概況説明書』の意義とその活用による中小企業の管理会計の展開の可能性について論じられている。第5章ではTKCの経営指標を使って，中小企業における同業者を比較する活用方法を提案している。さらに第6章では中小企業におけるライフサイクル・コスティングの導入可能性について論じられている。

第2編では中小企業管理会計の実践をテーマ

に中小企業への具体的なインタビュー調査などを踏まえた事例研究を中心にまとめられている。すなわち第7章では高付加価値かつお節製造販売への事業構造の転換に成功している中小企業M社の事例を取り上げ,購買管理と生産管理の重要性を提示している。また第8章では予算管理と原価管理を導入し,中小企業における業績管理システムの構築によるめざましい発展を遂げてきた株式会社エコム社の事例が具体的に紹介されている。第9章ではメタ組織におけるマネジメント・コントロールの強化によるビジネス・モデルの成功例として京都試作ネットを事例として取り上げ,いろいろな側面から検討されている。さらに第10章では北海道苫小牧地域の中小企業の管理会計実践として事業構造の転換に成功した株式会社松本鐵工所の事例が紹介されている。第11章では人本主義に基づく中小企業の事例として,きわめてユニークなメガネの会社である株式会社21（ﾄｩｰﾜﾝ）社を検討している。同社は中小企業ではあるが,早くから従業員持株制を導入し,従業員を重視する経営理念を掲げ,売上総利益を付加価値のように位置づけて成果分配を実現させている。第12章では中小製造業における主力製品変更の際の管理会計の役割と重要な意味を理解してきた諏訪田製作所の事例を紹介している。第13章では中小製造業における原価企画の導入と展開について江洲金属株式会社の事例を考察している。

第3編では中小企業管理会計の実態調査としてこれまで実施してきた3つのアンケートによる調査結果をまとめている。第14章では,燕三条・大田区・東大阪地域の中小企業における管理会計実践に関する実態調査をまず先行研究のサーベイを行ったうえで,この調査の特徴である基本的な管理会計手法の導入状況を調査した。第15章では北海道苫小牧地域の中小企業における管理会計実践に関する実態調査を燕三条・大田区・東大阪地域で実施した調査とほぼ同様な項目でアンケート調査を実施した。そして第16章では,中小企業に対する管理会計の導入・活用支援に関する実態調査報告,である。この実態調査は税理士事務所が中小企業支援をどのように行っているかの実態も明らかにするものであった。

こうした最終報告書の構成と担当者を以下で示しておきたい。

第1編　中小企業管理会計の理論と歴史

第1章　中小企業における管理会計研究の意義と課題（水野一郎）
- 1　はじめに
- 2　中小企業の会計をめぐるこれまでの状況
- 3　中小企業とは何か
- 4　管理会計とは何か
- 5　管理会計の定義
- 6　中小企業管理会計
- 7　「要領」の意義と内容
- 8　経済安定本部企業会計制度対策調査会報告（1950）『中小企業簿記要領』の意義
- 9　むすび

第2章　中小企業の発展段階と管理会計システム（本橋正美）
- 1　はじめに
- 2　中小企業の発展段階
- 3　優良企業（長寿企業）と管理会計システムとの関連性
- 4　中小企業における管理会計の要否
- 5　中小企業への管理会計の適用の限界
- 6　中小企業のライフサイクルに対応させた業績管理システム
- 7　むすび

第3章　中小企業政策の変遷と管理会計施策（成川正晃）
- 1　はじめに
- 2　研究手法と研究対象

3　基本理念の変化と中小企業政策の変遷
4　中小企業政策の変遷と中小企業会計施策
5　むすび
第４章　『法人事業概況説明書』の活用による中小企業管理会計の可能性（香山忠賜）
1　はじめに
2　財務諸表とは何か
3　法人事業概況説明書とは何か
4　法人事業概況説明書の表面の見方
5　法人事業概況説明書の主要科目を活用した経営分析
6　むすび
第５章　中小企業における同業者比較を活用した管理会計（山本清尊）
1　はじめに
2　経営革新等認定支援機関制度
3　経済産業省推奨のローカルベンチマーク
4　ＴＫＣ経営指標
5　早期経営改善計画
6　むすび
第６章　中小企業におけるライフサイクル・コスティングの導入可能性（中島洋行）
1　はじめに
2　中小企業における LCCing に対する取り組みの現状と課題
3　中小企業における LCCing 導入に向けた考察
4　中小企業における LCCing 導入モデルの提案
5　むすび

第２編　中小企業管理会計の実践
第７章　中小企業の購買管理と生産管理会計：M社の事例（宗田健一）
1　はじめに
2　M社の沿革と事業構造転換
3　生産戦略の見直しによる高付加価値製品製造への転換
4　M社の購買管理会計
5　M社の生産管理会計
6　むすび
第８章　中小企業の業績管理システム：株式会社エコムの事例（本橋正美）
1　はじめに
2　会社の概要
3　業績管理システム
4　事業展開
5　経営目標
6　むすび
第９章　メタ組織におけるマネジメント・コントロール：京都試作ネットの事例（山口直也）
1　はじめに
2　京都試作ネットの概要
3　京都試作ネットのビジネス・モデルとマネジメント・コントロール
4　京都試作ネットが会員企業にもたらす外部効果
5　むすび
第 10 章　中小企業における事業構造の転換と管理会計：株式会社松本鐵工所の事例（川島和浩）
1　はじめに
2　松本鐵工所の経営環境
3　松本鐵工所における管理会計実務
4　松本鐵工所における事業構造の転換
5　むすび
第 11 章　人本主義に基づく中小企業の管理会計：株式会社 21 の事例（水野一郎）
1　はじめに－問題意識と課題－
2　人本主義とは何か
3　人本主義と付加価値管理会計
4　人本主義に基づく中小企業
5　むすび：人本主義に基づく付加価値管理会計の可能性と普遍性
第 12 章　中小企業の主力製品変更における

管理会計の活用：諏訪田製作所の事例（大串葉子）
1　はじめに
2　これまでの議論と本研究の研究手法
3　諏訪田製作所について
4　原価分析を利用した経営改革
5　考察
6　むすび
第13章　中小製造業における原価企画の適用可能性と課題：江洲金属株式会社の事例（大槻晴海）
1　はじめに
2　中小製造業における原価企画の意義
3　中小製造業における組織間関係のコンテクスト
4　江洲金属株式会社の事例
5　江洲金属株式会社における原価企画の特徴と課題
6　むすび

第３編　中小企業管理会計の実態調査
第14章　燕三条・大田区・東大阪地域の中小企業における管理会計実践に関する実態調査（山口直也）
1　はじめに
2　先行研究と比較した本研究の特徴
3　質問票調査の概要
4　回答企業の会社概要
5　回答企業の経営課題，経営管理手法と経理体制
6　管理会計の導入の有無と必要性
7　管理会計手法の導入状況
8　見直しや導入が必要な管理会計分野
9　基本的な管理会計手法の導入状況
10　むすび
第15章　北海道苫小牧地域の中小企業における管理会計実践に関する実態調査（川島和浩）
1　はじめに
2　苫小牧地域における産業構造の特徴
3　アンケート調査の概要
4　アンケート調査の回答結果
5　むすび
第16章　中小企業に対する管理会計の導入・活用支援に関する実態調査報告：税理士を対象として（山口直也・水野一郎・香山忠賜・山本清尊）
1　はじめに
2　質問票調査の概要
3　回答者の概要
4　管理会計に関する学習経験
5　中小企業に対する経営管理手法の導入・活用支援
6　中小企業に対する管理会計手法の導入・活用支援
7　管理会計手法の導入支援を行う上での課題
8　管理会計に関する学習の必要性
9　むすび

■課題研究委員会 中間報告

IT 社会と中小企業会計

委 員 長　堀江正之（日本大学）
委　　員　大串葉子（椙山女学園大学）　中島洋行（明星大学）
畑中孝介（ビジネス・ブレイン税理士事務所）　中村元彦（千葉商科大学）
佐久間裕幸（佐久間税務会計事務所）　坂上　学（法政大学）
浜田晴香（税理士法人アイ・パートナーズ）　香山忠賜（香山税理士事務所）

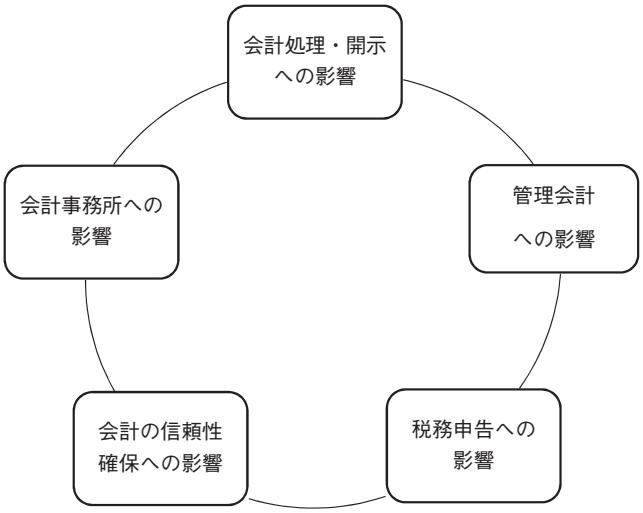
1　本研究の目的と意義

IT を中心としたテクノロジーが中小企業会計にいかなる影響を与えるかについて，下図のように，財務会計，管理会計，税務会計，監査保証等の角度から総合的・学際的に研究することを目的としている。

研究アプローチとしては，現状の分析を踏まえて，将来動向や方向性（将来的なあり方）についての検討ないしは提言等を行うことを基本としている。

最近では，情報の処理・蓄積・伝達・活用という枠（いわゆる IT：情報技術）を超えて，さまざまなテクノロジーが経営や業務に入り込みつつある。このようなテクノロジーの進展によるベネフィットの享受にしても，逆にテクノロジーの進展に乗り遅れることによる打撃にしても，見方によっては，大企業よりもむしろ中小企業へのインパクトの方が大きいといえるかもしれない。

このような影響は，会計の領域においても例



外ではない。「コンピュータを使って会計処理と会計情報の伝達をいかに効率化すべきか」といった古色蒼然とした発想ではなく，テクノロジーを利用して会計の有用性をいかに高めるかといった前向きの議論が必要ではないだろうか。

また，AI（人工知能）の進展によって会計担当者，さらには会計専門職までもその職を脅かされるのではないかといった議論もある。これもまったく同じで，単なる会計業務の自動化云々といった表面的な議論ではなく，AI によって会計担当者や会計専門家の役割がいかに変わるべきかという観点から，経営や業務に役立つ会計のあり方こそ模索されるべきであろう。

2　個別的研究テーマについて

2.1　中小会計要領と法人税公正処理基準活用によるＡＩ化の可能性―会計ソフトの準拠の可能性―（香山忠賜）

本個別研究では，電子申告の大法人電子化義務，消費税適格請求書の導入など税務会計が大きく IT 化へ舵をきろうとしている現状を踏まえ，税務会計の変化が中小企業の会計にどのように影響を与えるのか，ＡＩ技術の活用によって中小企業の会計がどのように変わるのかについての考察を行っている。

研究上の論点は次の通りである。①簿記システムに法人内で生起した経済事象をいかにインプットすべきか，あるいは，インプットするとしてそれを貨幣金額でいかに評価するか等を決定するプロセスをＡＩ化できるか。②消費税適格請求書の電子データ化によってますますペーパレスが進み，ビックデータ化への波ができれば，「記帳」ではなく，アウトプットすなわち「伝達」へ向かうことになるのではないか。

2.2　中小企業における会計のクラウド化の現状と将来動向（佐久間裕幸）

会計業務へのクラウドの導入・運用に際しては，そのメリットのみならず，クラウド技術を使うことによるリスクにも十分な配慮が必要となるが，本個別研究では，今後どのような展開がみられるかについての考察を行っている。

研究上の論点は次の通りである。①クラウド化の現状としては，調査主体のスコープの置き方によって様々な結果が出ており，現状の把握が難しい面があるが，ある調査によれば，会計ソフトを利用している個人事業主 28.4％中の 14.7％がクラウド会計ソフトを利用しているに過ぎない。また，確定申告を行った個人事業主のうち 4.1％しかクラウド会計ソフトを利用していないが，この現実どのようにみるべきか。②入力データの入手，データ入力，会計処理，会計データの保存，証憑の整理・保存といった会計処理の過程の中で，どの過程をクラウド化することが効果的かといった観点で考える必要があるのではないか。

2.3　電子申告制度と帳簿の電子化（畑中孝介）

本個別研究では，中小企業における，電子化された財務・税務データの税務調査や経営管理などでの利活用，業務変化・改善はいかにあるべきかについての考察を行っている。

研究上の論点は次の通りである。①電子納税のメリットと課題を踏まえた場合，今後のあり方はいかにあるべきか。②税務行政の将来像（納税者の利便性）として，ＩＣＴやＡＩを活用して，納税者個々のニーズに合った情報提供，税務相談の自動化，申告・納付のデジタル化等が想定されているが，それらの環境構築はいかにあるべきか。

2.4　消費税の複数税率導入とインボイスのXBRL GL化（坂上 学）

インボイス方式を，過度の負担を強いることなく導入するためには，電子インボイスのデータ標準をどのように策定すべきかについての１つの有力候補としてXBRL GL形式があるが，本個別研究では，複雑なXBRL GLをそのまま利用するのではなく，モノリシック・タクソノミの採用といったアプローチを検討するものである。

研究上の論点は次の通りである。① XBRL GLの技術的な利点に関する理解が困難であることもあり，CSVやXMLで十分といった意見が散見されるが，CSVは一貫性を保ったままの運用が極めて難しく破綻することは必至ではないだろうか。②単純なXMLというのは何らかのスキーマ言語による新たな応用言語を作ることに等しく，おそらく「車輪の再発明」に終わるだけではないか。

2.5　クラウド環境を活用した経営管理情報の共有―事例を中心とした考察―（大串葉子）

クラウド会計を利用して中小企業の財務状況を金融機関とリアルタイムで共有するケースが広がりつつあり，経営に外部からの介入をしやすくすることによる生産性の向上などの効果が宣伝されているが，本個別研究では，実際に導入・運用した場合の真の効果はどのようなものかについて考察を行うことにある。

研究上の論点は次の通りである。①企業の社外秘である取引データなどに基づいた会計情報を金融機関と共有することで，経営改善を行う試みはFinTechの一形態として議論されることもあるが，オープンブックマネジメントの一種とも考えられる。このようなオープンブックマネジメントにおいて，クラウド会計による金融機関への会計情報の開示は，どのように位置づけられるのか。②最近では，小売業者とサプライヤーが共同で経営改善を行うための「信頼と共有」の概念に基づいた会計情報基盤としても論じられていることから，そのような新しい視点も盛り込む必要があるのではないか。

2.6　中小企業における事業承継とIT活用の実態―管理会計の視点から―（中島洋行）

先行研究によれば，何らかの形で管理会計を導入している中小企業は回答企業の約65％にとどまり，その内容についても改善の余地が多分に残されており，ITの活用ともなると更なる課題を抱えている現状にある点を踏まえ，本個別研究では，事業承継が管理会計ＩＴ化の引き金をなりうるか否かについての考察を行っている。

研究上の論点は次の通りである。①中小企業の場合，管理会計システムの構築にはさまざまな壁があるが，その現状はどうなっているか。②管理会計システムを新規に導入する，または既存のものを改善する場合，ITの積極的な活用が不可欠になるが，ITに積極的な投資を行って新たな管理会計システムを構築することは，中小企業にとってまさに経営改革となる。事業承継の発生が，このようなITの導入や積極的な活用を通じて，管理会計の導入及び発展を促進する引き金になりうるのではないか。

2.7　中小企業における会計の信頼性の担保とITの活用（中村元彦）

本個別研究では，公認会計士等による監査が強制されない中小企業において，会計の信頼性を担保するためにITをどのように活用できるかについての考察を行っている。

研究上の論点は次の通りである。①クラウド会計による金融機関との接続，インボイス制度の導入，さらには会計参与の活用局面におけるITの活用などが，会計の信頼性確保に有効な方法となるためにはどうあるべきか。② IT環

境における財務諸表項目等に対する保証あるいは AUP（合意された手続業務）などの利用はいかにあるべきか。

2.8　テクノロジーの進展が及ぼす会計事務所への影響（浜田晴香）

本個別研究では，AI 時代を迎えつつあるなかで，いずれかの分野で専門特化した会計事務所でない限り，税務申告及び節税対策だけでは，AI 時代を生き残ることは難しいとの前提のもとで，会計事務所にはいかなる変革が求められるべきかについての考察を行っている。

研究上の論点は次の通りである。①会計事務所自らが IT への積極的な対応を行い，その経験等をもとにした会計事務所からの働きかけで顧問先企業の会計業務の生産性向上を実現できるのではないか。② IT の進展によって，会計処理の自動化の壁が低くなってきていることから，会計事務所は，関与先のビジョン実現型経営計画及び管理会計の導入による経営改善に深く関わってゆくべきではないか。

*　　*　　*

Journal of Accounting Research for
Small- and Medium-sized Entities(SMEs)

No.5 2019

Summary and Keywords

REFERRED ARTICLES

The Distortion in Tax Accounting Related to Small and Medium Enterprises

Makoto Fujii *(Nihon University Professor)*

Summary

The circumstances surrounding accounting and taxation related to SMEs have changed significantly in recent years, and several problems have appeared. With respect to revenue recognition accounting standards, there is a problem that accounting profit is indirectly distorted by not accepting provisions while partially accepting accounting standards. With regard to depreciation, the tax law will only set the limit amount, so this stipulation effectively functions as a coordinator of income adjustment.

Although there is a strong relationship between capital and preferential treatment provision, it was shown that one peak can be seen in the corporate group with capital of 100 million yen or less. This fact implies that incentives based on the Act on Special Measures Concerning Taxation exist in determining whether capital is set.

The simulation showed that there are two problems of which the relative superiority of payout due to salary and the double taxation of dividends. These indicate that the neutrality against organizational form is doubly distorted. Furthermore, I have analyzed and came up with the result that the percentage of deficit corporations is high, and it is clear that relations with the economy are poor, rather they are strongly related to salary. The deductibility period restriction provision of tax losses creates a bias to bring the income amount close to zero in the assimilating corporation of ownership and management.

Although the reduced tax rate has a function to support capital accumulation, the tax system is causing the capital stagnation of small and medium enterprises, which are not separated from ownership and management, to reduce the effect of the reduced tax rate. Therefore, application of reduced tax rate should be limited to corporations expected to grow, and we concluded that pass-through taxation is suitable for corporations that do not accumulate capital.

Keywords

Taxation of Small and Medium Enterprise, Deficit Corporation, Salary, Family Company, Income Management

REFERRED ARTICLES

Development of management control system and acceptance by organization members in SMEs

-Coordination of management accounting and management by objectives-

Tsutomu Tobita *(Fukuoka University Associate Professor)*

Summary

In this paper, the development and operation of MCS in SME with more than 100 employees is taken up as an example. The management accounting system and the target management system are identified as MCS, and the history of the improvement of the management accounting system in SME is outlined chronologically by "Longitudinal Design", and how MCS has been improved and how it has been accepted by the organization members are clarified.

The following points were clarified. First, the management accounting system was improved by the present president himself in order to grasp the management situation in the office, and the performance evaluation index set afterwards has been produced by trial and error in the operation. In addition, the fact that the achievement goal (Action Plan) was described as a basis to support the numerical value indicated by the manager in the department budget, together with the goal management system (Bottom-Up) introduced later, formed the basis of present MCS. Second, the CEO of this company has a strong consciousness for motivation and delegation of authority to the organization members, and it gives a certain effect on the improvement and operation of MCS. Finally, the CEO of this company decides the middle term management plan based on the management philosophy and the code of conduct, and carries out the progress management periodically by setting the goal using budget and goal management sheet in a single fiscal year. By carrying out periodical progress management of the described contents by the president and the superior, it works so as to raise the feasibility, and the cooperation of management accounting system and goal management system is attempted. By this, the synchronization of the directivity which the organization member should go through MCS is attempted.

Keywords

Management Control System(MCS), Management by Objects(Bottom-Up), Value added to processing per hour

REFERRED ARTICLES

Discussion on how small and medium-sized enterprise managers recognize their management accounting practice

-based on case studies of 4 small and medium-sized food and beverage companies-

Hiroshi Adachi *(Prefectural University of Hiroshima Associate Professor)*

Hiroshi Ganbo *(Mustard Seed22 Corporation Managing Director)*

Summary

This paper examines how small and medium-sized enterprise (SME) managers recognize their management accounting practice. An extant literature suggests that there are a given number of SME managers who sometimes check financial performance transition of their enterprises although they do not recognize their management accounting practice (Asahara, 2010). On the basis of this suggestion, this paper discusses the possibility that management accounting is practiced even though managers do not recognize it. In addition, we suggest that in the case where a manager himself plays only part of the accounting process, there are cases where he or she does not recognize that management accounting practices are carried out by himself or herself. Based on this perception, we argue that it might be necessary for SME management accounting researchers to investigate management accounting practice in SME not only in terms of generation and utilization process of accounting information but also in terms of generation and utilization process of information for management decision making, which is a broader perspective, in order to understand the reality of management accounting practice in SMEs with more precision.

Keywords

accountant profession, accounting process, management of business activities

REFERRED ARTICLES

A Study of the revision of the IFRS for SMEs
-With a Focus on “Section 29 Income Taxes”-

Sachiko Kushibe *(The International University of Kagoshima Associate Professor)*

Summary

The present paper deals with the work on the first revision of the International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities (IFRS for SMEs), which was published by the International Accounting Standards Board (IASB).

First of all, we explain the circumstances of the work on the first revision of the IFRS for SMEs just after its publication in July 2009 and clarify the contents of the comment letters as well as discussions in each stage of the work before each country and organization have taken responses to the first revision. In addition, according to the original IFRS for SMEs, they made amendments to their standards.

Secondly, we take up the comment letter of “Section 29 Income Tax,” one of the sections to which major changes have been made in this first revision and examine what kind of opinion the accounting standard-setting agencies in each country are addressing regarding the revisions of this Section 29. As a result, we clarify what kind of opinion each country holds to the IFRS for SMEs, and what companies in each country think of the accounting standards for SMEs.

Thirdly, we take up the contents of the comment letters as the first version of the IFRS for SMEs was formulated, and, through comparison of the contents of the comment letters of the first revision with those of the original version, elucidate how the intentions of each country and organization are changing.

In conclusion, we will make clear the strategic idea of IASB in this revision and examine the direction of the accounting standards for SMEs in Japan in the near future.

Keywords

IFRS for SMEs, work on the revision, Section 29 Income Taxes, comment letter analysis, accounting standards for SMEs

REFERRED ARTICLES

A study on the recognition of the restoration to original state obligation for the Small and Medium-sized Enterprises

Kazuki Ikushima *(Iwate Prefectural University Lecturer)*

Summary

A purpose of this paper is to clarify requirements of the simplification in the accounts rule for the small and medium-sized enterprises.

Accounting rule for small and medium-sized enterprises can give, Guidelines on Accounting for Small and Medium-sized Enterprises and Basic Guidelines on Accounting of Small and Medium-sized Enterprises. The accounts rule of the small and medium -sized business is prescribed from a corporate accounting standard by top-down approach. Simplification is made, but is not discussed something with the simplification of the restoration to original state obligation.

In addition, it examines simplification of recognition and the measurement by the top-down approach of the restoration to original state obligation. From this, clarify problems of the restoration to original state obligation by examining it from calculation structure.

Keywords

Guidelines on Accounting for Small and Medium-sized Enterprises, The restoration to original state obligation, Simplification, Top-down approach

REFERRED ARTICLES

Actual research of written attachment system
-Focusing on Tokyo tax accountant association 9 year minutes survey-

Satoshi Miyashita *(Tax Accountant)*

Summary

This present paper consider cause of negative use about written attachment system at specified article 2 of 33 of the tax accountant law through practitioner vision.

Now, cause of negative use about written attachment system continues despite for tax accountant important right.

First, the effect of written attachment system in tax accountant law clarifies. That embodied article 1 of the tax accountant law clarifies the only right granted tax accountant.

On top of that, the fact of negative use about written attachment system represented using graph 1 and graph 2.

As a result, cause of negative use about written attachment system they focus. The root cause considered using graph 3.Eventually, they suggest that SME don't have with the book.

Finally, the result of studying the actual situation about written attachment system, the problem of negative use about written attachment system pointed out due to the weakness of the link in main books and evidence and tax returns.

Keywords

Written attachment system, Article 1 of the Tax Accountant Law, Cash Journal

ARTICLES

Small and Medium-sized Enterprises accounting and taxation from a practical point of view

Kiyotaka Yamamoto *(Graduate School of Accountancy, University of Hyogo*

Specially Appointed Professor, Tax Accountant)

Summary

In the practice of accounting for SMEs, there are many cases where accounting processing conscious of the tax law is performed from the characteristics of SMEs. In this paper, we take an example of practice in SMEs accounting and taxation.

Secondly, we introduce the mechanism that obtains the confidence that the settlement documents are based on the system through the document attachment system which is a tax system.

In addition, we will also introduce efforts to increase the reliability of SMEs accounting by voluntarily disclosing accounting information according to the progress of IT technology.

Keywords

The Basic Guidance of Accounting for SMEs, The Document Attachment of Taxation, Taxation, Reliability of Accounting for SMEs

編集後記

『中小企業会計研究』第５号を無事に発刊することができました。学会誌編集委員会を代表いたしまして，関係の皆様に御礼申し上げます。

2018年９月１日（土），２日（日）に東洋大学において第６回全国大会が開催されました。第５号には，この全国大会において基調講演をされましたヘンゼルマン先生の講演要旨も掲載させていただきました。原稿募集に際しましては，第６回全国大会での報告論稿に加え，会員諸氏からのご投稿論稿も含め多数の投稿がございました。このうち，７篇が論文として掲載が認められました。近年の傾向を確認しますと，第３号での掲載論文数３篇，第４号での掲載論文数５篇さらに今回の第５号での掲載論文数は７篇となりました。徐々にではありますが，掲載論文数も増えてまいりまして，中小企業会計の研究が益々盛んになってきたものと，学会誌編集委員会一同も喜んでおります。さらに，課題研究委員会の最終報告と中間報告も合わせて掲載させていただきました点もご報告いたします。

このような状況の中で，学会誌編集委員会としましては，特に，査読付き論文の査読に当たられました先生方に対して，この場をお借りして厚く御礼申し上げます。

しかしながら，このように掲載論文数も増えてまいりますと，本学会誌の査読システムも見直しをしていかねばならないと思慮しております。将来の中小企業会計研究の一助となるような学会誌を育てていく意味でも，学会誌編集委員会のあり方そのものの検討を含め，今一度関連諸規定も見直しながら，襟を正して編集委員会としての任に当たっていきたいと存じます。

今後とも関係の皆様のご支援ご協力をお願い申し上げます。

学会誌編集委員会
委 員 長　成川正晃（東北工業大学）
編集委員　鵜池幸雄（沖縄国際大学）　上野清貴（中央大学）
小川晃司（税理士）　戸田龍介（神奈川大学）
仲尾次洋子（名桜大学）
幹　　事　宗田健一（鹿児島県立短期大学）　中島洋行（明星大学）

（成川・記）

中小企業会計研究　No.5
2019年8月発行
編集・発行　中小企業会計学会
（事務局）
〒170-0004　東京都豊島区北大塚１丁目13番12号
公益社団法人全国経理教育協会内
E-mail：office@jaasme.org
製 作 協 力　株式会社 中央経済社
〒101-0051　東京都千代田区神田神保町1-31-2
Tel 03-3293-3371（代）　Fax 03-3291-5127
ISSN 2189-650X

中小企業会計研究 2019

FIFTH 第5号 ISSUE

中小企業会計学会

Journal of Accounting Research for Small- and Medium-sized Entities(SMEs)

Japanese Accounting Association for SMEs