

科学研究費助成事業（科学研究費補助金）研究成果報告書

平成25年 5月27日現在

機関番号：14501

研究種目：基盤研究(C)

研究期間：2010～2012

課題番号：22530480

研究課題名（和文） 報告利益と課税所得の質の比較に関する研究

研究課題名（英文） Study on comparison of qualities between reported and taxable income

研究代表者

鈴木 一水 (SUZUKI KAZUMI)

神戸大学・大学院経営学研究科・教授

研究者番号：90235937

研究成果の概要（和文）：2000年前後以降に行われた会計基準の設定と税務法令の改正の結果、課税所得は報告利益よりも平準化しにくくなっていることから、課税所得計算のほうが財務会計に比べて、経営者の裁量が制限される傾向にある。この点では、税制改正の趣旨は実現されている。しかしながら、保守的な会計処理の抑制という点では、十分な効果がみられない。むしろ単年度で課税所得が報告利益を下回る現象がみられ、課税ベースの拡大という税制改正の意図は達成されていない。

研究成果の概要（英文）：It has been getting more difficult to smooth taxable income than reported income as a result of setting new accounting standards and amendments of the corporation tax law after around 2000. This result suggests that discretions of executive managers in tax accounting are getting narrower than in financial accounting. In this respect, the purpose of the tax reform has been achieved. In the respect to restrain conservative accounting treatments, however, the purpose of the tax reform has not been realized yet. Rather taxable income is likely to be less than reported income in a year. This trend means that the purpose of the tax reform to expand tax base has not been achieved yet.

交付決定額

(金額単位：円)

	直接経費	間接経費	合計
2010年度	600,000	180,000	780,000
2011年度	500,000	150,000	650,000
2012年度	500,000	150,000	650,000
年度			
年度			
総計	1,600,000	480,000	2,080,000

研究分野：社会科学

科研費の分科・細目：経営学、会計学

キーワード：税務会計、財務会計

1. 研究開始当初の背景

わが国では、法人所得課税制度創設以来、財務会計とくに商法（会社法）会計を基礎として課税所得を算定する課税所得計算方式が制度的に採用され、また課税所得の計算思考の面でも企業会計依存性という特徴が形

成されてきた。その半面、戦後の申告納税制度採用以降は、個別具体的に詳細に規定された法人税関係法令および通達の規定が、課税所得計算のみならず、財務会計にも影響を及ぼしてきた。このように、わが国の会計実務は、財務会計と課税所得計算の密接な制度的

結びつきの下で相互に補完しながら発展してきたといえる。

しかしながら、2000年前後からの会計基準の国際的共通化を意識した新しい会計基準の設定は財務会計に将来・市場指向、また1998年以降の課税ベースの拡大を目指した法人税法改正は課税所得計算に過去・組織指向という方向の異なる計算思考をそれぞれ導入することとなった。その結果、現実に報告利益と課税所得との乖離傾向が観察されている。

もちろん財務会計と課税所得計算では目的が異なるので、報告利益と課税所得が乖離すること自体は問題ではない。しかし、乖離した報告利益および課税所得がそれぞれの利用目的に適合しないとすると、それは問題である。新しい会計基準に従って伝えられる報告利益が意思決定有用性を有するか否か、改正税法に従って算定される課税所得が公平な課税のための担税力指標になりうるか否かは、財務会計および税務会計にとって本質的な問題である。乖離した報告利益と課税所得の特徴とくに制度の目的・理念への適合性の観点からの質を解明することは、こうした財務会計と税務会計の本質に深くかかわる研究課題といえる。

利益あるいは所得の特徴を解明するアプローチの1つとして、近年「利益の質」に着目する研究が、わが国および欧米において盛んに行われている。ただし、「利益の質」の概念構成と測定尺度については、未だに見解が統一されておらず、利益の予測能力の観点から利益の持続性や変動性に着目する研究や、利益調整 (earnings management) の観点から会計発生処理高 (accounting accruals) に着目する研究など多様な研究が存在している状況である。わが国でも、報告利益の持続性に関する研究成果は蓄積されつつあるが、未だ十分とはいえない。

他方、課税所得の質に関する研究は、わが国のみならず、諸外国においても未開拓の領域といえる。課税所得の質は、投資意思決定への有用性を強調される報告利益の質とは異なる観点から検討されなければならない。すなわち、投資意思決定のための将来利益の予測能力よりも、むしろ担税力指標としてのキャッシュフローによる裏づけや、公平な課税のための所得操作の排除といった観点からの質を問題とすべきである。

以上からわかるように、報告利益の質については将来利益の予測能力と利益調整の観点から、また課税所得の質についてはキャッシュフローによる担税力の裏づけと所得操作の観点から、それぞれ分析することによって、会計基準あるいは税務法令の目的・理念に適合した報告利益あるいは課税所得が現実に計算されているか否かを明らかにし、次

に報告利益の質と課税所得の質を比較することによって、両者の乖離が望ましいものであるか否かを検討する必要がある。

2. 研究の目的

- (1) 会計基準に基づく財務会計と法人税法に基づく課税所得計算のそれぞれの特徴を理論的・歴史的に明らかにする。
- (2) 財務会計と課税所得計算のそれぞれの計算構造の特徴を明らかにする。
- (3) 実務における会計判断の財務会計上と課税所得計算上との間の相違を明らかにする。
- (4) 報告利益と課税所得のそれぞれの質とその時系列的变化を実証的に比較することを通じて、報告利益と課税所得のそれぞれの性格を解明する。
- (5) 報告利益および課税所得の質が会計基準設定および税法改正の目的・理念に適合するように向上しているか否かを検討する。

3. 研究の方法

- (1) 先行研究のレビューを行い、現時点での利益の質に関する研究の国際的到達水準を明らかにし、そこで採用されている利益の質の概念構成と測定尺度の関係を特定する。
- (2) わが国における課税所得計算制度の歴史的展開を、政府審議会資料、帝国議会および国会の議事録、ならびに立法担当者による解説などから検討して、制度上期待されていた課税所得の質や、課税所得計算と財務会計との関係を明らかにする。
- (3) 有価証券報告書等の公表資料を利用して、利益の質の概念構成に関連した測定尺度を、報告利益と課税所得のそれぞれについて測定し、両者の間における質の相違を検討する。

4. 研究成果

- (1) 課税所得計算における申告調整手続のうち永久差異等を生じさせるものについては、課税所得と利益積立金の増減とが連動しないために、複式記入が貫徹されず、複式簿記のもつ自己検証機能や、クリーンサープラス関係を通じた一致の原則が失われる。これは、「1つの閉ざされた体系的な勘定組織」である複式簿記を前提とした財務会計の計算構造とは大きく異なる課税所得計算構造の特徴である。財務会計においては報告利益や純資産といった会計情報がクリーンサープラス関係を通じて企業価値と関連することが理論的に保証されているのに対して、クリーンサープラス関係が失われる課税所得計算によって算定される所得に、財務会計で重視される投資意思決定への有用性は期待できないことが、計算構造上はいえる。

- (2) 財務諸表で表示される報告利益の性格は、

収益力表示と比較可能性を重視した業績指標から企業活動の成果としての処分可能利益、さらに最近では株主との直接取引を除く純資産の増減へと変化し、それに伴って報告利益を構成する計算要素の範囲も拡大している。この変化とくに処分可能利益から純資産増減への変化は、報告利益の性質を大きく変容させつつある。企業活動の成果としての処分可能利益の算定は、投下資本の回収余剰計算にほかならない。この資本利益計算は、伝統的に原価－実現主義会計のもとで行われてきた。原価－実現主義会計では、収益を実現原則によって認識・測定し、取得価額で測定した資産原価を実現収益との対応関係に基づいて費用として期間配分することによって利益を計算する。資産を取得価額で測定することは、資産への投資から期待される主観のれんを投資時には利益として認識しないことを意味する。収益を実現原則で認識・測定することは、主観価値が企業活動によってキャッシュ・インフローの裏づけを与えられて実現した年度に、それを収益として計上することを意味する。企業活動を媒介とする実現収益との対応関係に基づいて資産原価を期間配分することは、企業活動における資産の保有・利用に伴って生じるその資産の主観価値の低下に応じて資産の取得原価を減額し、その減少額を費用として計上することを意味する。原価－実現主義会計で算定される各年度の報告利益は、資産に投下された貨幣の時間価値である正常利益、主観のれんの実現したものである残余利益、および原価配分の誤差から構成される。原価－実現主義会計のもとでの資本利益計算では、投資時に主観のれんの資産計上を排除し、投資時に期待されたキャッシュフローのうち事実として確定した部分をその確定年度に認識して測定する。それは投下資本である正常収益の現在価値の回収額を費用として期間配分するとともに、主観のれんをその実現に応じて各年度の報告利益に変換していく過程といえる。報告利益は、投資時に期待された将来の正常利益と残余利益の実現額の合計になるので、これは投資の当初期待の達成度を示す尺度すなわち企業の業績指標になる。このような特徴をもつ原価－実現主義会計のもとで算定される利益は、期待キャッシュフローの実現達成度を示すことによって企業価値評価に役立つとともに、またそこで算定される報告利益には、キャッシュフローの裏づけもあるため、処分能力が認められるのである。原価－実現主義会計の下での利益計算は、収益費用の対応計算という特徴をもつ。利益計算において不完全な対応が行われると、残余利益の時系列にノイズが含まれてしまい、報告利益の持続性や変動性といった時系列特性についての質が低下する。これは、

利益創出能力の残留の程度に関する予測への会計情報の有用性を低下させることを意味する。利益情報が、企業価値評価における将来のキャッシュフローと資本コストの予測に役立つためには、経済的資源の利益創出能力の残留期間にわたってその能力の低下に応じた費用配分を行うこと、言い換えれば収益と費用の完全な対応計算が重要なのである。近年開示されることになった包括利益には、価格や為替の一時的な変動という企業活動とは直接関係のないノイズである未確定の事象を反映するその他の包括利益が含まれる。その他の包括利益は、投下資本の回収計算という計算思考にはなじまず、実現した企業活動の成果とはいえないので、現時点での処分可能性を有しない。

(3) 課税所得は、財務会計とくに商法（会社法）に基づく報告利益計算を第1次計算とし、それに税法固有の要請を反映する修正を加えることによって算定されるという計算思考が、わが国には定着している。この計算思考は、1899年の法人所得課税制度創設以来、形成されてきた。課税所得計算は、配当可能額算定のための利益計算を基礎とすることを暗黙の前提としてきたのである。しかしその反面、商法には詳細な計算規定がなく、また健全な会計慣行も存在していなかったため、記帳と計算の実務は、裁判例や税務当局による指導および通達によって補完され、むしろ税務当局主導で会計実務が発展してきた。課税所得計算の形式的枠組みについては財務会計依存性を採用しつつ、計算の実質的な内容については裁判例や税務当局による指導および通達の積重ねを税務法令化することによって充実を図っていくという規制方法は、わが国の会計実務の発展に寄与してきた。その結果、課税所得計算のみならず、広く財務会計の実務において、税務法令が浸透することになった。

シャープ勧告以降、企業会計原則の制定にみられるような公正な会計慣行の形成に伴って、課税所得計算も商法会計ではなく会計基準に基づく財務会計への依存が強調されるようになった。この方向性は、1967年の法人税法改正による「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」への準拠規定の創設によって明示的に定まった。さらに、会社法も一般に公正妥当と認められる企業会計の基準あるいは慣行への準拠を強調するようになったため、課税所得計算の確定決算を通じた財務会計依存性はさらに高まっている。このように長期間にわたって醸成されてきた課税所得計算の財務会計依存性という考え方は、税務専門家の間でも浸透し、わが国の税務会計実務を特徴づけてきた。

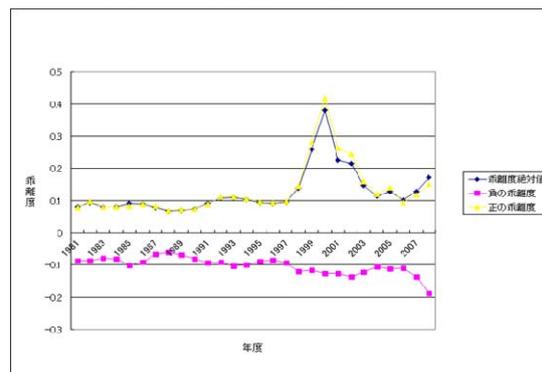
しかしながら、近年わが国で設定されてい

る国際的共通化を意識した新しい会計基準は、投資意思決定への役立ちを重視して、企業の将来キャッシュフローの金額、時期およびそれらの不確実性に関する情報を提供するために、将来事象の予測や公正価値の見積りといった主観的な会計処理を含む将来・市場指向という特徴を有する。このような特徴をもつ会計基準への準拠を求める会社法会計も情報提供を重視し、分配可能額の算定方法は会社法規定によって別途定められる傾向にある。一方、課税所得計算は、課税ベースの拡大という租税政策を受けて、税務処理における選択肢の削減を通じた経営者の裁量の抑制と債務確定主義の徹底に向けた計算規定の整備が進められている。この結果、税務法令は過去・組織指向という特徴をより強めている。

課税所得計算と財務会計における計算指向の対立は、処分可能額の算定のための会社法（商法）会計を媒介として財務会計に依存するという従来の課税所得の計算構造に再検討を迫る。将来指向・市場指向のために主観的な会計処理や会計判断を多用する財務会計は、担税力指標としての所得の公正な計算とは相容れない。担税力の測定には確実性が、公正な所得計算には客観性が、それぞれ要求されるからである。かつての処分可能額算定のための商法会計は、この要求と矛盾しなかった。だからこそ、商法というフィルターを通過した財務会計が課税所得計算の第1次計算として、また報告利益が課税所得の中核部分として、それぞれ位置づけられてきたのである。しかし、新しい会計基準に基づく報告利益が課税所得と異質なものになると、もはや報告利益は課税所得の中核部分ではなくなり、財務会計には課税所得計算の便宜のために利用される予備計算としての位置づけしか与えられなくなる。このような位置づけの下では、課税所得と報告利益は本来一致する必要はなく、両者の乖離はいくら拡大しても差し支えないことになる。会計基準を重視する会社法の登場と会計基準の変容は、課税所得計算の財務会計依存性という計算構造に再検討を、また税務専門家に意識改革を迫っている。

(4) 公平な所得課税のためには、課税標準となる課税所得金額は、担税力の指標とならなければならない。したがって、課税所得は期待ではなく事実として確定した企業活動の成果でなければならない。(3)で述べたように、課税所得計算が多くの部分を財務会計に委ねることができたのは、(2)で明らかにしたように、2000年前後までの財務会計が資本利益計算として原価－実現主義を採用して処分可能利益を算定していたからである。課税所得計算と財務会計はともに発生主義に基

づく企業活動の成果を測定するという基本姿勢を共有していたのである。しかし、1998年度税制改正において、課税所得は、今後とも商法・企業会計に則った会計処理に基づいて算定することを基本としつつ、必要に応じ、商法・企業会計における会計処理と異なった取扱いとすることが適当である、という考え方の下、会計処理方法の選択の幅の縮小と課税の繰延べの抑制が図られるようになった。この結果、報告利益と課税所得の間の乖離が拡大することが予想されるが、公表データを用いた観察の結果、実際に両者の乖離が拡大しつつあることを確認した。

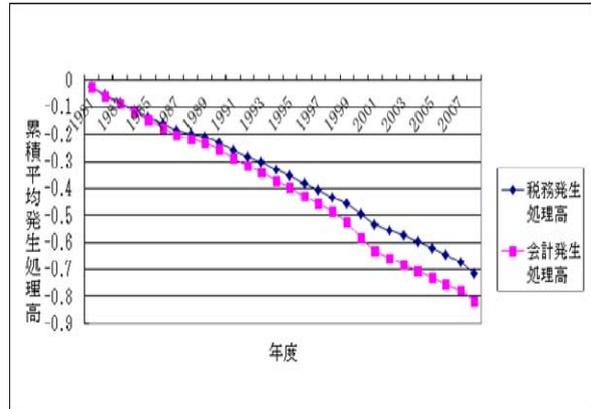


(5) 報告利益と課税所得の乖離は、それぞれの質に変化が生じたことを示唆する。本研究では、利益（所得）の質を示す属性として、持続性、変動性、発生処理高および異常発生処理高を選び、その変化を比較した。持続性については、1997年度以前では課税所得の持続性のほうが報告利益よりも1に近く、2003年度以降は逆に報告利益の持続性のほうが1に近くなる傾向はみられるものの、いずれの期間においても、課税所得と報告利益との間に統計的に有意な持続性の差はみられない。また、課税所得と報告利益のいずれにおいても、1997年度以前と2003年度以降との間に統計的に有意な持続性の差はみられない。したがって、将来・市場指向的な会計基準の設定と過去・組織指向的な税制改正は、課税所得と報告利益の両方に持続性の変化をもたらしてはいない。変動性は、年度単位のクロスセクション調査ではなく、個別企業ごとの利益・所得の時系列的平準化傾向である。課税所得も報告利益も、変動性が有意に低下している。すなわち、2003年度以降、課税所得と報告利益の乖離は拡大しているけれども、両方とも平準化される傾向にあるのである。ただし、報告利益に比べると、課税所得の変動性は高いので、平準化は報告利益のほうがより強いといえる。分析の対象とした標本が、繰越欠損金を含まない業績の良い企業からのみ構成されていることを考慮すると、この結果は、経営者の裁量が介入しやすい将来・市場指向の最近の会計基準の下

では、好業績企業は報告利益を平準化しやすいのに対して、過去・組織指向で経営者の裁量の余地を狭くしている税務法令は平準化に一定の歯止めをかけていることを示唆している。

年 度	1981-1997	2003-2008	P 値 (片)
			P 値 (両)
課税所得	0.0203	0.0165	0.000
報告利益	0.0196	0.0156	0.000
P 値 (片)	0.000	0.002	
P 値 (両)	0.001	0.003	

発生処理高については、かつては会計発生処理高が税務発生処理高を下回っていたが、2006 年度を境に両者の関係に逆転傾向がみられる。すなわち、2005 年度以前は、財務会計のほうが課税所得計算よりも保守的であったのに対して、近年は課税所得計算の方がより保守的になっている。この傾向は、財務会計の保守性を理由に課税所得計算と財務会計の分離を図ろうとする 1998 年度以降の税制改正の方向性に矛盾する。しかし、最近の経済情勢を考慮すると、もともと会計基準のほうが税務法令よりも保守的であり、この差異は申告調整で課税所得計算に反映されて、課税所得から報告利益の保守的要素が排除されていたのに対して、この財務会計上だけ保守主義によって早期計上されていた損失が、近年になって税務上も損金算入の要件を満たしたために、一時的に課税所得と報告利益の大小関係が逆転し、見かけ上、課税所得計算が保守化したようにみられると解釈できる。この解釈は、発生処理高の累積額を比較することによってわかりやすくなる。次図は、発生処理額の累積額を年度ごとに示したものである。確かに 2006 年度以降会計発生処理高累積額と税務発生処理高累積額の格差は縮小する傾向にあるけれども、それでも会計発生処理高累積額のほうが税務発生処理高累積額を下回っていることから、会計基準のほうが税務法令よりも保守的な会計処理を許容する傾向があるといえる。この点では、1998 年度税制改正の契機となった税制調査会小委員会報告の意見は正しい。しかし、税務発生処理高累積額の減少傾向に歯止めがかかっていないことから、1998 年度以降の法人税法改正が、課税所得計算からの保守的処理を排除するという意図を達成できているとはいえない。



1998 年度税制改正以降の法人税法改正のもう 1 つの意図は、税務処理における経営者の恣意性を排除することにあった。経営者の恣意性の干渉の程度は、修正 Jones 型の売上と固定資産の影響を排除した異常発生処理高 (abnormal accruals) を課税所得計算と財務会計との間で比較することによって分析できる。分析の結果、1983 年度、84 年度および 87 年度で統計的に有意な差 (1%水準) が税務異常発生処理高と会計異常発生処理高との間にみられるのを除いて、ほとんどの年度で両者に有意な差はみられない。この結果は、1998 年度以前はもとより、それ以降も、経営者の裁量の余地は課税所得計算と財務会計で変わらず、課税所得計算の操作が行われるとしたら、財務会計の段階ですすでに行われており、また財務会計上の利益調整の影響は課税所得計算にまで及ぶことが示唆される。課税所得と報告利益が乖離したからといって、両者における経営者の裁量の幅に相違が生じているわけではない。

(6) 1998 年度以降、課税ベースの拡大を志向した税制改正が続いている。しかしながら、近年、負の乖離度、言い換えれば課税所得が報告利益を下回る現象が顕著になってきている。法人税法は、損金の年度帰属原則として債務確定主義を採用しているため、原則として引当金の計上を認めておらず、また減価償却費についても損金算入限度額を設けている。そのうえ、交際費の損金不算入制度や寄附金の損金算入制限があるため、一般的には課税所得が報告利益を上回る正の乖離が生じやすいと考えられがちである。確かに、1998 年度までは課税所得が報告利益を上回る傾向が続いていた。しかし、1999 年度から両者の差は縮小し始め、2006 年度からは逆転し、現在では課税所得が報告利益を下回るという負の乖離が多数派になっている。この結果は、課税ベースの拡大という税制改正の方向性に逆行している。そこで、負の乖離の原因を調査したところ、過年度における金融商品関係の評価損と人件費関係費用の損金不算入額が当該年度において税務上認容されたことが負の乖離の主要な原因となっていることがわかる。この結果は、(5)におけ

る会計発生処理高と税務発生処理高の逆転現象とも整合的である。なお、一時差異以外の差異である受取配当等の益金不算入制度も負の乖離の主要な原因となっていることを発見した。これは、上場会社の持株会社化が進んで、収益に占める受取配当金の比重が高まったことの現れと考えられる。

5. 主な発表論文等

(研究代表者、研究分担者及び連携研究者には下線)

[雑誌論文] (計 8 件)

- ①鈴木一水、税務会計における複式簿記の限界、近畿大学商経学叢、査読無、59 巻 1 号、2013、未定
- ②鈴木一水、課税ベースの拡大―別段の定め
の観点から―、税務会計研究、査読無、23
号、2012、39-52
- ③鈴木一水、損失をめぐる企業会計と税制の
関係、税研、査読無、27 巻 2 号、2011、39-45
- ④鈴木一水、IFRS 導入が与える法人税制へ
の影響、税経通信、査読無、66 巻 11 号、
2011、35-44
- ⑤鈴木一水、課税所得計算における資産負債
アプローチと収益費用アプローチの交錯、
国民経済雑誌、査読無、204 巻 1 号、2011、
41-55
- ⑥鈴木一水、資産と経済的資源、斎藤静樹・
徳賀芳弘編企業会計の基礎概念、中央経済
社、査読無、2011、71-112
- ⑦鈴木一水、報告利益の属性変化が監査業務
に及ぼす影響、現代監査、査読無、21 号、
2011、27-35
- ⑧鈴木一水、報告利益と課税所得の持続性お
よび予測可能性、産業経理、査読無、70 巻
2 号、2010、84-89

[学会発表] (計 2 件)

- ①鈴木一水、課税ベース―別段の定め
の視点から―、税務会計研究学会第 23 回大会、
2011 年 10 月 1 日、名古屋経済大学
- ②鈴木一水、報告利益の属性変化の監査・保
証業務に対する影響、日本監査研究学会第
33 回大会、2010 年 10 月 30 日、甲南大学

[図書] (計 1 件)

- ①鈴木一水、森山書店、税務会計分析―税務
計画と税務計算の統合―、2013、430

6. 研究組織

(1) 研究代表者

鈴木 一水 (SUZUKI KAZUMI)
神戸大学・大学院経営学研究科・教授
研究者番号：90235937

(2) 研究分担者

()
研究者番号：
(3) 連携研究者
()
研究者番号：