

# 関西学院大学 研究成果報告

2019年5月7日

関西学院大学 学長殿

所属：経営戦略研究科  
職名：准教授  
氏名：中島稔哲

以下のとおり、報告いたします。

研究制度	<input checked="" type="checkbox"/> 特別研究期間 <input type="checkbox"/> 自由研究期間 <input type="checkbox"/> 大学共同研究 <input type="checkbox"/> 個人特別研究費 <input type="checkbox"/> 博士研究員 ※国際共同研究交通費補助については別様式にて作成してください。
研究課題	税効果会計に関する基準開発と基準内容の関係性
研究実施場所	自宅及び個人研究室
研究期間	2018年4月1日～2019年3月31日（12ヶ月）

## ◆ 研究成果概要 （2,500字程度）

上記研究課題に即して実施したことを具体的に記述してください。

会計基準は、虚偽情報を排除するとともに情報の等質性を確保する最小限のルールとして、標準的な契約を一般化して形成されるものと言われる（企業会計基準委員会〔2006〕，討議資料「財務会計の概念フレームワーク」，2頁）。この一般化は、国という枠組みを越えて、国際財務報告基準（IFRS）という形でも進められてもいる。そこで、本研究では、基準開発をめぐって多くの議論がなされた税効果会計を対象に、その基準化を初めて行ったアメリカとIFRSの開発を行う国際会計基準審議会（IASB）において、どのような経緯・脈絡において標準的な契約の一般化（会計基準の開発）がなされたかについて明らかにし、そこでの特質と会計基準の内容（基準内容）の特徴との関係性について考察することを目的とした。

アメリカにおける税効果会計に関しては、その歴史的変遷を縦軸とし、経済環境、税制、会計理論、これに影響を与えた経済学、そして財務会計基準審議会（FASB）の「財務会計の概念フレームワーク」などを横軸として、次のような整理、考察を行った。まず、アメリカでは、公益事業における社債の借換えにともなう未償却の社債発行差金等の会計処理に端緒として、法人所得税の会計処理に関心が高まった。ここで着目される点は、一般事業会社ではなく公益事業である点と、当期業績主義損益計算のもとでの会計処理である点にある。特に、公益事業は、証券取引所に上場している場合には証券取引委員会（SEC）の規制下にあるとともに、料金算定に関しては連邦ないし州の規制委員会の規制下にある。法人所得税は、料金算定にあたって営業費として計上されることから、公益事業においてもその会計処理に関心が向けられて

いたこと、すなわち、法人所得税の基準開発においては、開示規制のみならず料金規制の観点ないしそこへの影響を無視しえないことを見出した。そして、1954年の税制改正におけるいわゆる加速償却制度の一般化にともない、帰納的アプローチにより、反復的差異に対しても繰延税金の認識を要求するものへと改訂された。加速償却制度の一般化は、重要な期間差異をもたらす面と反復的な差異をもたらす面があり、前者を重視した会計基準の設定は、加速償却の経済的効果の観点から繰延税金負債の支払可能性について、また、繰延税金の認識・測定における将来事象の位置づけという問題をもたらした。さらに、税率の低下が進む中、1967年に、税効果の処理として包括的配分・繰延法が採用された。これに先立つ投資税額控除の会計処理に関連して、公益事業は一般に認められた会計原則（GAAP）の適用対象外との位置づけが行われた。この時節、会計原則の確立（統一）という喫緊の状況のもと、法人所得税の会計処理は、一般目的財務諸表の作成における実践性を重視せざるを得なかった状況を見出せる。ただし、実践性重視といえども、そこでは、当期業績主義損益計算から包括主義損益計算への転換、また、原価・実現という会計思考との関係性が指摘しうる。なお、資産の用益潜在力（service potentials）として言及されるいわゆる将来キャッシュ・フローの割引現在価値測定（経済的所得概念）の観点から税効果の処理として税引後法を支持する研究等についても検討したが、法人所得税の会計処理を統合する視点とはなりえないものと指摘しうる。そして、貸借対照表の経済的リアリティの回復、基準開発のための基準（メタ基準）である「財務会計の概念フレームワーク」において将来キャッシュ・フローの予測への有用性が重視されることにより、将来の税務上の帰結を重視した資産負債法が採用されるに至っている。このように、アメリカにおける税効果会計に関する基準開発は、料金規制と開示規制という状況から一般目的財務諸表の作成基準の開発、会計原則の確立が喫緊の状況下での開発、「財務会計の概念フレームワーク」と整合した基準の開発という変遷を経ており、基準内容も、費用の見越し・繰延べという会計手続きからみるに、費用の繰延べにのみ立脚した方法から、費用の見越しにのみ立脚した方法への移行という形となって現れているといえよう。

また、IFRSの開発においては、一国における会計基準の開発にはない国際性という独特の要因が存在すると考えられることから、コメントレーター等の基準開発におけるインプットと国際会計基準審議会における審議過程を分析し、国際的な場における会計基準の開発の特質について特に明らかにすることを目的とした。特に、アメリカ基準とIFRSとの短期コンバージェンス・プロジェクトとして位置づけられた「法人所得税」プロジェクトについて、これが達成されず、さらに、IASBが「今後の作業を予定していないプロジェクト」に位置づけた点について検討を行った。これについては、「IASBの「法人所得税」プロジェクトー利害関係者からのフィードバックを中心にー」『商学論究（関西学院大学）』第66巻第4号（2019年3月、317-332頁）として公表した。そこでは、ヨーロッパ財務報告諮問グループ・イギリス会計基準審議会の取組み、IASBの「アジェンダ協議」、IASBスタッフによる投資者に対する意見聴取等の整理、検討を行い、次のような状況を確認した。すなわち、法人所得税の会計基準の根本的見直しに関して、財務諸表の作成者・監査人からは現行の基準には根本的な欠陥はないという認識と見直しにともなう複雑性の増大に対する懸念が、投資者からは根本的な見直しにより現行の開示情報が失われる懸念が寄せられ、開示の充実に関しては、基準設定主体や会計団体から利用者のニーズについての更なる作業の必要性が指摘される一方、投資者からは、現行の開示には透明性が欠如しているといった意見が寄せられていた。IASBは「法人所得税」プロジェクトを「今後の作業が予定されていないプロジェクト」に位置付けたが、企業の税務行動（タックス・マネジメント）に対する関心の高まりをみるに、IFRSと統合報告との相互関係の探求の1つとして、財務情報と税務情報の相互関係の探求がその対象となる可能性を指摘した。

以上

提出期限：研究期間終了後2ヶ月以内

※個人特別研究費：研究費支給年度終了後2ヶ月以内 博士研究員：期間終了まで

提出先：研究推進社会連携機構（NUC）

※特別研究期間、自由研究期間の報告は所属長、博士研究員は研究科委員長を経て提出してください。

◆研究成果概要は、大学ホームページにて公開します。研究遂行上大学ホームページでの公開に支障がある場合は研究推進社会連携機構までご連絡ください。