

博士学位論文審査要旨

2012年1月6日

論文題目： 「会計利益と課税所得」

学位申請者： 永田 守男

審査委員：

主査： 商学研究科 教授 鵜飼 哲夫

副査： 商学研究科 教授 瀧田 輝己

副査： 商学研究科 教授 百合野 正博

要 旨：

わが国のように確定決算主義型の制度をとる国では、財務会計と税務会計の一体性が強調されるのに対して、アメリカの会計制度は財務会計と税務会計が独立している分離独立型の制度であり、それぞれの自由度が高いとされている。しかしこの両者が具体的にどのような関係性をもちながら存在しているかについて詳細に分析されたことはそれほど多くない。氏はこのような両会計の関係性を詳細に分析することによって、アメリカにおける会計制度の姿を明らかにしている。

申請論文は8章から構成されている。論文の前半部分（第1～5章）では、税務会計における財務会計の浸透状況とその距離について検討がなされている。そこでは、内国歳入法典446条の一般規定が税務会計と財務会計との通常の距離を保つ役割を果たしていることを示し、税務会計の一般に認められた会計原則への準拠性がみられつつも税務会計独自の計算体系の存在を明らかにしている。

本論文の後半部分（第6～8章）では、会計利益と課税所得の差異が縮小されれば両会計は離反の動きを見せる一方、差異が拡大すればするほど両会計はその差異を縮小あるいは両会計をつなぎ合わせる税効果会計などによる制度構築が行われる姿が示されている。ここでは税ポジションの税便益認識問題をFASB解釈指針48号（FIN48）を主要な素材として分析がすすめられており、この問題がエンロン事件を契機とした法人税問題への財務会計の側の制度補強であったことが示されている。

以上のように、アメリカの会計制度における財務会計と税務会計の関係は、相互に独立的ではありながらその距離は常に一定ではなく、その距離が縮小すればするほど両会計は離反の動きを見せ、距離が拡大すればするほど両会計をつなぎ合わせる制度構築が行われている。しかも財務会計計算を基礎として税務会計計算が行われるという基本的な関係が存在することが明らかにされている。

これまでアメリカにおける税務会計の研究は、主として税法における課税所得計算規定の解釈あるいは判例についての研究を中心にして展開されてきている。また、税務会計と財務会計の関連を問題とする場合にも、税法計算規定の財務会計との相違点が強調され、税務会計の独立性を強く意識する研究がなされてきた。これに対して本論文では、両会計の基本的な関係を確認しつつ、両会計の距離が状況によって変化しながら展開しているアメリカの会計制度の姿を明確な視点で分析したものとなっている。本論文の内容は従来の税務会計研究に新しい多くの知見を加えるものとなっており、今後のこの領域の研究の進展に大きく寄与するものといえる。また、わが国において、国際会計基準の導入による確定決算主義の存廃が議論されている状況の中では、本研究はこの議論に多くの重要な示唆を与えるものといえよう

よって、本論文は、博士（商学）（同志社大学）の学位を授与するにふさわしいものであると

認められる。

学力確認結果の要旨

2012年1月6日

論文題目： 「会計利益と課税所得」

学位申請者： 永田 守男

審査委員：

主査： 商学研究科 教授 鵜飼 哲夫

副査： 商学研究科 教授 瀧田 輝己

副査： 商学研究科 教授 百合野 正博

要 旨：

われわれ審査委員は、2011年12月13日15時から約2時間にわたって、学位申請論文についての口頭審査および総合試問をおこなった。

審査委員は、学位申請論文の内容について、問題意識、分析視点、論文構成、税法と会計の関係および両者におけるルールの在り方、本研究の意義などについて質疑をおこなった。申請者はいずれの質問およびそれに関連する議論において的確に対応した。

その結果、アメリカにおける財務会計と税務会計の関係について、両者がその基本的な関係をたもちつつ両会計の距離が状況によって変化しながら展開しており、しかも財務会計計算を基礎として税務会計計算がおこなわれるというアメリカの会計制度の姿を析出した本論文の内容について、研究の意義を確認するとともに、本論文の基礎をなす専門研究分野に関する申請者の学力を確認した。また、申請者は本論文に示された様々な論点に関連し十分な語学力（英語）を有していることを確認した。

以上のことから、本学位申請者の専門分野に関する学力ならびに語学力は十分なものであると認める。

博士學位論文要旨

論文題目： 会計利益と課税所得

氏名： 永田 守男

要旨：

米国の会計制度は財務会計と税務会計が独立の制度体系にあるとされ、我が国で見られるような損金経理要件を媒介とした両会計の一体性はみられないものと理解されてきた。このため我が国でおこなわれてきた米国会計の研究も、それぞれの会計の枠組みのなかで行われてきた。たしかに損金経理要件のみを両会計の独立性の判断基準とするならば両会計は独立しているとみなされるかもしれない。しかしながら、損金経理要件の存在は後入先出法の適用に限られるものではない。その影響が対象企業および金額において突出しているがゆえに、逆基準性を引き起こす顕著な例として取り上げられているにすぎない。米国における両会計の関係性は、損金経理要件によって語られるべきではなく、両会計の距離の伸縮をもって語られるべきである。両会計は、独立の制度体系を纏いつつ制度間の距離を伸縮させることによって一体となって成立しているのである。

本論文は上記の問題意識にもとづき、米国の財務会計と税務会計の関係性を検討するものである。両会計の関係性の程度は、両会計の距離として、可視的には会計利益と課税所得の差異となって明らかになる。両会計を一体化させないことを前提としている米国の会計制度においては、この差異が縮小すればするほど両会計は離反への動きを強め、逆に差異が拡大すればするほど縮小に向けた制度構築が図られる。歴史的にみれば、両会計の距離は伸縮を繰り返してきた。そもそも米国における法人所得課税制度の導入は、会計実務がある程度定着している状況でおこなわれ、当初、それら実務とは齟齬をきたすような課税所得計算の存在は、財務会計で用いられている会計方法を税務会計においても容認することを求める圧力を引き起こした。つまり財務会計の存在を前提とした税務会計の制度構築が求められたのであった。このような圧力の成果が現行の内国歳入法典 Sec.446(a)に定める「課税所得は、納税者が自己の帳簿において定期的に利益を計算する方法にもとづいて算定されねばならない」とする規定、および同条項(b)が定める「所得の明瞭な反映」を条件として財務会計上の会計処理がそのまま税務会計上の会計処理として認められる関係が形成される。そして財務省規則 Reg.1.446-1 の「…一般に認められた会計原則の継続的な適用を反映する会計方法は、通常、所得を明瞭に反映する…」とする規定をもって、一般に認められた会計原則による会計処理が税務会計上の会計処理として容認されることになる。このように Sec.446 は両会計を結びつける連結器として機能するが、棚卸資産の評価損の取扱いを巡って争われた Thor Power Tool 判決において、両会計の目的の相違が明示され会計利益と課税所得に一定程度の距離が保たれることが明確にされた。(第 1 章)これにより財務会計と税務会計は、それぞれ情報提供機能と税収の確保・社会的および経済的目的の達成の御旗の下、その距離を拡大していくことになる。この距離の拡大は、会計利益の拡大と課税所得の縮小を同時に達成することを可能とし、1981～1985 年には全米上位 250 社の平均実効税率(会計利益に占める法人税額の割合)は 14.3%、また上位 200 社のうち 132 社が少なくとも 1 年は法人税を支払っていない事態を招くことになる。2001 年のエンロン社の破綻はそれを白日の下に晒すことになる。会計利益と課税所得の乖離傾向が続くもとも、その縮小を求める議論は一定の影響力を有している。その議論は帳簿利益への直接的な課税により、企業の記帳コストや課税当局の執行コストの引き下げを通じて法人税率を引き下げることが主張される。これらの主張は、乖離幅の大きさや特定の業界への集中状況を明らかにすることにより乖離幅の縮小圧力を作り出す効果があった。(第 2 章)これに対して、税務会計の財務会計からの独立性をより推し進めるべきとする議論も展開されている。この議論は税法学者を中心に展開され、財務会計の費用収益対応の概念が税務会計に浸食し、所得税の価値

を歪めているとする。具体的には、費用収益の対応概念は貨幣の時間価値および現在価値を考慮に入れていないと批判するのであるが、その批判プロセスにおいて税法の最終解釈者である裁判所においても費用収益対応の概念が浸透していることを示す結果となっている。(第3章)

いずれの議論も現行の会計制度の枠組みを改変させるほどに強力な議論とはなっていない。しかしながら両会計の距離に関する議論の嚆矢として機能している。目的の相違を根拠とした会計利益と課税所得の距離は、財務会計が情報提供の論理を強調する一方で、税務会計が社会的・経済的目的の達成の論理を強調することによって1990年代以降ますます広がっていた。エンロン事件は会計操作による会計利益の増大という財務会計上の問題として取り上げられただけでなく、それに見合う税金を米国に納めていたのかという関心を引き起こすことになった。企業には自然人と同様のプライバシーが認められ、納税情報は公開されていない。このため企業の納税情報を推測する手掛かりは、財務情報で示されている税情報となる。ところがその税情報をもとに推測されたエンロン社の米国法人税額は0~1,120億ドルまで幅があり、結果として税情報の十全性に対する疑問が沸き起こることになる。この疑問への対処として検討されたのが、法人税申告書の公開である。この公開論は、「ほとんどの投資家は企業が連邦税を支払っているか否か、さらに支払っていない理由について知りたい」との主張のもとに進められた。つまり財務情報の一部としての公開である。このため議論は、法人税申告書そのものの公開ではなく、その中から公開される情報の中身へと進展する。(第4章)法人税申告書情報の公開論は、その情報の特殊性と膨大さから最初の4頁のみの公開へ、そしてその4頁のなかに含まれているSchedule M-1の限界が明らかになるとともに収束し、内国歳入庁への申告情報の充実へと方向転換される。Schedule M-1は我が国における別表四に相当するが、その内容は充実したものとはいえない。計算構造上は、帳簿純損益を出発点とし財務会計と税務会計の差異を加算・減算調整して課税所得を算出するものとなる。この課税所得は当然のこととして税務損益計算書(法人税申告書の1頁)の課税所得と一致する。ところが出発点である帳簿純損益の源泉が定められておらず、また調整項目の数も限定的であり、その数値にも解釈の余地が多く存在していた。Schedule M-1は公開以前の段階ですでに内国歳入庁にとっても有用な情報ではなかった。そこで総資産1,000万ドル以上を有する法人を対象としたSchedule M-3が新たに導入された。Schedule M-3では、帳簿純損益が連結財務諸表利益から連結納税申告法人の修正財務諸表利益となるように修正が示され、さらにその利益算定にかかわる収益と費用の個別項目が益金と損金に修正されるプロセスが示される。これにより内国歳入庁は主たる差異が生じている要因、その差異の性質(一時差異または永久差異)を把握できることになる。最終的に、法人税申告書の公開議論は法人税申告書の一部改訂に終焉することとなった。しかし、差異の性質を示す一時差異と永久差異は財務会計による区分を準用することなど、エンロン事件で明らかとなった問題は税務会計の論理のみで解消することは困難であった。(第5章)

エンロン社の納税問題は、財務会計の問題でもあった。むしろ税情報の不十分さが法人税申告書の公開論を生じさせたのであるから、財務情報の改善問題は非常に重要であった。財務情報における論点は、法人税費用の中身の問題である。法人税費用は当期法人税費用と繰延法人税費用からなる。当期法人税費用は当期の課税所得から生じる未払税額だけでなく、過年度の申告から生じる追徴および重加算税額などが含まれる。さらにそれら追徴および重加算税額などの偶発損失への引当額も含まれている。他方繰延法人税費用は税効果会計の適用により生じるが、これは当期の法人税申告を前提に算出されている。これら法人税費用に共通する問題は、当期の法人税申告額はその後の税務調査を経て増額される可能性があり、確定数値ではないことである。このため企業はその不確実性に関する引当処理をしているとされるが、その処理および開示について統一した基準がないことが問題とされた。(第6章)FASB Interpretation 48(FIN48)「所得税の不確実性に関する会計」は、法人税申告に係わる不確実性に関する統一会計処理基準である。FIN48は申告時における益金・損金の認識および測定をそのまま財務会計上においても認識できる規準(more likely than not)を定め、この規準を満たせないものについては法人税費用(益金・損金の性質に応じて当期法人税費用・繰延法人税費用)の増加と税金負債(未払法人税とは異なる)の計上を求められることになる。同時に、税情報には「会計期

間内の不確実性の重要な変動に関する情報」が開示され、不確実性の期中の変動が開示されることになった。(第7章)FIN48の導入は、法人税費用等の増額をもたらすと想定されたが、導入後の状況によれば各企業はすでに保守的な会計処理(偶発税損失負債の計上)を行っており、数値の大きな変動はみられなかった。これは偶発税損失負債の額がすでに巨額で、たんにその会計処理方法に統一性がなかっただけであることを示しており、FIN48の導入はそれを正当化する理由を提供したものと理解できる。(第8章)

エンロン事件における税問題への対応は、財務会計と税務会計のそれぞれで行われたが、その主眼は現行の独立した制度体系を維持することであり、そのために相互の関係を強化し両会計の距離を一定程度縮小させることであった。両会計の距離の伸縮が会計制度において重要であり、エンロン事件への対応はそれを如実に示しているといえる。