



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（〈特集〉資産負債アプローチの光と陰）

鈴木，一水

(Citation)

国民経済雑誌, 204(1):41-55

(Issue Date)

2011-07

(Resource Type)

departmental bulletin paper

(Version)

Version of Record

(JaLCD0I)

<https://doi.org/10.24546/81008348>

(URL)

<https://hdl.handle.net/20.500.14094/81008348>



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

鈴木 一 水

国民経済雑誌 第204巻 第1号 抜刷

平成23年7月

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

鈴木 一 水

現在では様々な意味で使われることの多い資産負債アプローチと収益費用アプローチという概念を利益観と捉え、しかも両者を排他的な選択問題として議論するのではなく、資産負債アプローチが収益費用アプローチを基本とする収益と費用の対応計算における恣意的な見越し繰延べに歯止めをかけるという補完的・制約的機能を果たすと理解するならば、このような関係は、わが国の課税所得計算では従来から現在に至るまで認められるところである。ただし、目的観の相違から、財務会計と課税所得計算では資産負債アプローチの機能が変質している。資産負債アプローチの影響を受けているといわれる最近の会計基準の下では、目的観の相違から、報告利益の方が課税所得よりも平準化される傾向にある。税務法令の方が、資産負債アプローチの機能をよりよく発揮しているといえる。

キーワード 資産負債アプローチ, 収益費用アプローチ, 利益の質

1 問題の所在と本稿の構成

会社の課税所得は財務会計において計算・報告される報告利益を基礎に計算される。したがって、課税所得計算は財務会計の影響を強く受ける。財務会計の基礎概念の位置づけや利益計算の方式に関して、伝統的には収益費用アプローチが採用されてきたが、最近の会計基準では、収益費用アプローチを重視しつつも資産負債アプローチを認めたり、あるいは資産負債アプローチから利益計算に制約を加えようとする傾向が強くなったといわれている（広瀬 2009, 32-33頁, 伊藤 2010, 52-53頁, 桜井 2011, 44および71-72頁）。本稿では、このような傾向が課税所得計算に及ぼす影響を検討する。

本稿の構成は、次の通りである。次節では、わが国における課税所得計算と財務会計の制度的関係を説明し、財務会計の動向を明らかにすることの重要性を示す。第3節では資産負債アプローチと収益費用アプローチの違いと関係を示し、第4節では法人税法における課税所得の特徴および年度帰属の考え方と両アプローチとの関係を検討する。第5節では、最近の報告利益と課税所得の質的特性を比較し、最後に要約と残された課題を示す。

2 課税所得計算と財務会計の関係

法人税法は、会社に対して、各年度終了日の翌日から2か月以内に、税務署長に対して、確定した決算に基づいて申告書を提出することを義務づけている（74条1項）。会社の決算を確定させる手続を規制しているのは会社法なので、この規定は、会社に会社法会計上の確定した決算利益に基づいて課税所得を計算することを要求していることになる。このように、会社法規定に従って確定した決算に基づいて課税所得を計算するという考え方を確定決算主義とよぶ。

確定決算主義の下で、課税所得は各年度の益金から損金を控除した差額として計算される（法人税法22条1項）。課税所得の計算要素となる益金および損金は、別段の定めのあるものを除いて、収益および原価・費用・損失とされ（同条2項および3項）、これらは一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従うことが求められている（同条4項）。しかしながら、法人税法は、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準の内容を明示していない。

確定決算主義を前提とすると、会社法会計が一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行に従うことを要求されていることから（会社法431条および614条）、課税所得計算における一般に公正妥当と認められる会計処理の基準は、会社法の規定する会計慣行と同一のものと考えられる。金融商品取引法会計も、財務諸表等規則に規定のない事項については、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に従うことを求め（財務諸表等規則1条1項）、その具体的内容としては、企業会計審議会および企業会計基準委員会によって公表された企業会計の基準が挙げられていることから（同条2項および3項、平成21年12月金融庁告示70号）、企業会計原則・同注解および企業会計基準委員会の会計基準・適用指針等が、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準の具体的内容の重要な部分を構成すると解される。このように重要な地位を占める企業会計基準委員会の設定する会計基準が、資産負債アプローチの影響を受けるとなると、その影響は課税所得計算にまで及ぶことになる。したがって、資産負債アプローチの内容を明らかにすることは、課税所得計算の特徴を理解するうえで重要である。

3 資産負債アプローチと収益費用アプローチの関係

資産負債アプローチとか収益費用アプローチという概念は、財務会計研究で議論されることが多くなったけれども、実は、その概念について一義的な理解が確立されているとは言いがたい。両概念の選択問題を初めて明示的に提起したといわれる FASB (1976) は、両アプローチを、財務会計と財務報告のための概念フレームワークの基礎としての利益観の選択問題と位置づけている (par. 25)。ここで注意すべきことは、FASB (1976) が、それぞれのア

アプローチと特定の測定基準との間に自動的な結びつきは存在せず、いずれのアプローチも財務諸表項目の異なる属性の測定と両立するとしていることである。たとえば収益費用アプローチは、収益と歴史的費消原価との対応に限定されるものではなく、現在取替原価を販売収益と対応させることも可能であるという (par. 47)。資産負債アプローチ即公正価値測定、収益費用アプローチ即原価測定という組合せになるとは限らないというのである。そこでまず、測定問題とは切り離し、利益観の相違として、FASB (1976) における両アプローチの内容と特徴を紹介する。

資産負債アプローチは、利益を1期間における企業の純経済的資源の増加の測定値と定義する (FASB 1976, pars. 34, 56, and 209)。会計上は、企業の経済的資源は資産、その移転義務は負債としてそれぞれ表現され、純経済的資源は資産から負債を差し引いた残余概念である純資産として表現されることから、結局、ここでの利益計算は、資産と負債の増減を測定することにほかならない。このアプローチでは、資産と負債の属性とその変動を測定することが、財務会計における基本的な計算プロセスとなる (FASB 1976, par. 34)。したがって、資産と負債の定義が利益の定義に先立って必要不可欠となる (FASB 1976, par. 212)。資産と負債の定義があってはじめて、利益の積極的構成要素である収益が、1期間において資産の受入れまたは負債の弁済を伴う取引その他の事象における純資産の源泉を表し、また消極的構成要素である費用が、1期間においてその期間の収益を得るための資産の消費または負債の負担を伴う取引その他の事象における純資産の犠牲を表す (FASB 1976, par. 208)、と理解できるようになる。ここでの収益と費用は、利益を定義づける要素ではなく、利益獲得の原因を示すにすぎない (FASB 1976, par. 211)。利益が資産と負債の増減として定義される結果、収益と費用の対応は、基本的な計算プロセスにはならない (FASB 1976, par. 37)。

一方、収益費用アプローチは、利益を、企業が営利目的でアウトプットを獲得し売却するためにインプットを利用する有効性 (effectiveness) の測定値と定義し¹⁾ (FASB 1976, pars. 38)、企業業績あるいは収益力の指標と理解する (FASB 1976, par. 214)。ここでの利益は、1期間に対応づけられた収益と費用の差額として計算される (FASB 1976, pars. 49-50 and 56)。利益の増加要素である収益は、1期間における企業の財の生産・販売およびサービスの提供による成果を表し、減少要素である費用は、その期間の収益を得るためにその期間で利用された資源を表す (FASB 1976, par. 214)。このアプローチでは、収益と費用の測定、および1期間における努力 (費用) と成果 (収益) を関連づけるための収益と費用の認識の時点決定が、財務会計における基本的な計算プロセスと理解される (FASB 1976, par. 39)。この利益計算プロセスは、(1)収益を認識する実現と、(2)費用を認識して実現収益から差し引く対応という2つの段階からなり、対応には、(a)原因と結果の関連づけ、(b)計画的・合理的配分、および(c)即時認識、の3つの認識ルールがあるとされる。

FASB (1976, par. 45) も認めるように、貸借対照表と損益計算書が期間利益を通じて連携することを前提とすると、両アプローチの相違、すなわち1期間における資産・負債の測定と利益の測定は同一の測定の異なる側面、言い換えればストック計算とフロー計算の違いにすぎなくなる。とはいえ、利益計算の必要性と資産・負債測定の必要性が対立するとき、両アプローチには実質的な相違が、貸借対照表項目および利益の概念と測定について生じる (FASB 1976, par. 48)。

実質的な相違は、いわゆる計算擬制項目の貸借対照表能力について生じる。収益費用アプローチでは、災害のように不規則に発生する予期できない事象に起因する利得や損失をその発生年度の利益計算に含めると、期間的な企業業績あるいは経営成果が曖昧になると考える。そこでこのアプローチは、利益の不適切かつ歪曲的な変動を避けて、収益と費用を適切に関連づけるために、経済的資源とその移転義務の当期の変動に基づかない収益と費用を認識することを許容する。このときに複式簿記という記録・集計システムに基づいて収益と費用の適切な対応を図ろうとすると、一部の繰延項目や引当金といった経済的資源とその移転義務でないものが、貸借対照表に記載されることになる。これに対して、資産負債アプローチでは、これらの項目が貸借対照表に記載されることはない (FASB 1976, pars. 42, 51-52, 58 and 59)。

計算擬制項目の取扱いの相違は、報告利益の安定性あるいは平準化についての考え方の違いに起因する。収益費用アプローチからは、利益が、企業またはその経営の経常的、正常的、長期的な業績指標または成果指標であることを前提として、この意味での経常的業績の測定に適合しない市場の財務的影響を排除し、企業業績に対して長期的にのみ作用する事象の財務的影響を平均化することが発生主義会計に求められていると考え、経常的かつ正常的な企業業績に関連しない非経常的、単発的あるいは偶発的に生じる事象は利益を歪曲することになるので、それを避けるために多期間にわたって報告利益を平準化すべきであると主張されることがある (FASB 1976, par. 62)。そして、この主張は、資産負債アプローチが厳格すぎて利益の定義が狭くなる結果、利益が現代の企業の活動の複雑性を反映せず、利益の不必要な人為的変動が生じたり、利益が歪められると批判する (FASB 1976, pars. 68 and 213)。

これに対して、資産負債アプローチは、収益費用アプローチの下での利益、収益、費用、収益と費用の適切な対応、利益の歪曲といった基本概念には明確な定義が無いために、利益概念もまた主観的で明確性を欠いていて経済的資源とその移転義務の増減を反映せず、報告利益の人為的平準化がもたらされると批判する (FASB 1976, pars. 60, 66 and 67)。資産負債アプローチでは、利益が収益と費用の定義によることなく資産と負債の変動によって厳密に定義されるので (FASB 1976, par. 209)、収益、費用、利益の定義に対して、経済的資源・義務の変動との関連づけという制約を課すことになる。その結果、利益概念を明確化し、利

益計算の信頼性を高めることができる (FASB 1976, pars. 60 and 223-224)。このような利益計算は、利益の非連続的な変動をもたらすかもしれないけれども、むしろこのような変動を報告することこそが重要であると考えられている。

米国財務会計基準審議会 (Financial Accounting Standards Board: FASB) は、上述の FASB (1976) によって、収益費用アプローチから資産負債アプローチへの転換を図り、純資産の増減に基礎づけられた利益計算を規範化する意図で問題提起したといわれている (藤井 1997, 52頁)。事実、その後の FASB の概念フレームワークのほか、国際会計基準審議会 (International Accounting Standards Board: IASB) やわが国の企業会計基準委員会の概念フレームワークにも、資産負債アプローチは影響を及ぼすこととなった。

FASB の概念フレームワークは、財務諸表の構成要素を資産と負債の定義から始めて、利益概念を、出資者以外との取引その他の事象および環境要因から生じる 1 期間における企業の純資産の変動である包括利益 (comprehensive income) と理解している (FASB 1985, par. 70)。FASB (1984, par. 36) は、包括利益のほかに、1 期間に実質的に終了した営業循環過程における資産流入額が資産流出額を上回る水準と関連する業績の測定値として稼得利益 (earnings) も取り上げているが、これを財務諸表の構成要素とは位置づけていない。包括利益には含まれるけれども稼得利益には含まれない項目として、FASB (1984, par. 42) は、前期損益修正と、市場性のある投資持分有価証券の時価変動や外貨換算調整勘定といった特定の保有損益を挙げている。

IASB の概念フレームワークも、利益 (profits) を直接定義することなく、先に資産と負債を、過去の事象から発生した将来の経済的便益が企業に流入すると期待される資源と、それが企業から流出すると予想される現在の債務、とそれぞれ定義し (IASB 1989, par. 49)、それらの増減としての収益と費用の概念によって利益を定義している。IASB の利益概念は、FASB の包括利益に相当する概念だけであり、稼得利益に相当する概念は特に定義されていない。

企業会計基準委員会の討議資料「財務会計の概念フレームワーク」(以下「討議資料」) は、やはり資産と負債を独立して定義した後で、利益概念として包括利益と純利益の 2 つをともに財務諸表の構成要素として示し (「財務諸表の構成要素」2 項)、包括利益を、資産と負債の差額である純資産の特定期間における変動のうち、株主、および将来それになりうるオプション所有者との直接的な取引によらない部分 (同 6 項および 8 項²⁾)、純利益を、特定期間の純資産の変動のうち、その期間中にリスクから解放された投資の成果であって、株主に帰属する部分、とそれぞれ定義している (同 9 項)。包括利益から、投資のリスクから解放されていない部分を除き、過年度に計上された包括利益のうち当期中に投資のリスクから解放された部分を加える (すなわちリサイクリング) と純利益になる (同 12 項)。つまり、純利

益に含められないその他の包括利益は、投資のリスクから解放された時点で、純利益に含められることになる。収益は、包括利益ではなくあくまで純利益を増加させる項目であり、原則として資産の増加や負債の減少を伴って生じ（同13項）、費用も、あくまで純利益を減少させる項目であり、原則として資産の減少や負債の増加を伴って生じる（同15項）、とそれぞれ定義されている。

純資産の増減として包括利益を定義している点では、討議資料はFASBやIASBと同じである。しかし、「リスクからの解放」という概念を導入して、包括利益と純利益を区別しているところに特徴がある。「リスクからの解放」とは、投資の目的にてらして不可逆的な成果が得られた状態を指すとされ、事業投資については、そのプロジェクトから分離した独立の資産（キャッシュ）を獲得したとみなすことができる時にリスクから解放されると考えられている（「財務諸表における認識と測定」60項）。

討議資料は、資産と負債の定義から純資産および包括利益の定義を導く一方で、株主にとっての投資の成果としての純利益と、それを生み出すストックとしての資本に重要な意味を与えていることからわかるように、いずれか一方のアプローチの立場に立つのではなく、あくまで財務報告の目的の達成に主眼をおいて、両アプローチを並存させるハイブリッドな構造を採用している。この背景には、討議資料が、両アプローチを、相互排他的なものではなく、相互補完的なものと考えていることがある（辻山 2005）。両アプローチの関係については、もともとは対立するものと捉えるのではなく、収益費用アプローチに基づいて利益計算を行う場合の収益と費用の期間配分の恣意性を極力小さくするために、経済的資源ではないものを無制限に繰り延べたり、経済的義務ではないものを無制限に見越し計上することに歯止めをかける意味で、資産負債アプローチが収益費用アプローチの補完的役割を担っていると考えられていたという。討議資料は、この考え方に近いとされている（辻山 2005）。

討議資料における包括利益と純利益の区別からもわかるように、利益の構成要素である収益と費用の帰属年度決定は、利益計算にとって重要な問題となる。FASB（1984）は、収益と費用を含むすべての財務諸表構成要素に対して、コスト・ベネフィットという一般的制約条件を前提として、定義、測定可能性、目的適合性、および信頼性という4つの基本的認識規準を適用することとし（par. 63）、特に稼得利益の構成要素となる収益と費用への適用にあたっては、稼得利益が企業の主たる業績の主要な尺度であることから、より厳格で詳細な指針を示している（par. 79）。

稼得利益の構成要素となる収益については、その存在と金額をある程度確実にするために、実現または実現可能、および稼得という2つの要件を満たすことが求められる。収益は、財・サービスが現金または現金請求権と交換されるときに実現し、また周知の金額の現金または現金請求権に容易に転換可能となる時点で実現可能になる。また、（利得を除く）収益は、

営利活動において、その表現する便益を享受する権利を得るための義務を実質的に履行したときに稼得される (FASB 1984, par. 83)。費用は、企業の経済的便益が消費される時点または既に認識されている資産から生じる将来の便益が減少または消滅したと判断される時点で認識される (FASB 1984, par. 85)。経済的便益の消費のうち、売上原価等は、同一の取引その他の事象から直接的かつ結合的に生じる収益の認識された時点で認識される。すなわち、対応原則が適用される。販売費および一般管理費等は、取得と同時または現金が支出されるかまたは負債が発生する年度に認識される。減価償却費や保険料等は、それによって便益がもたらされると期待される年度に、組織的かつ合理的な手順を通じて配分される (FASB 1984, par. 86)。このように、FASB (1984) は、FASB (1976, par. 40) の費用の認識と実現収益との対応の考え方を引き継いでいる。

IASB (1989) も、資産の増加または負債の減少に伴う将来の経済的便益の増加が生じ、かつ、それを信頼性をもって測定できる場合に収益を認識し (par. 92)、資産の減少または負債の増加に伴う将来の経済的便益の減少が生じ、かつ、それを信頼性をもって測定できる場合に費用を認識することとしている (par. 94)。このように、IASB (1989) は、収益と費用の年度帰属を資産・負債の増減に依拠して決定することを求め、対応概念については、資産または負債の定義を満たさない貸借対照表項目の認識を許容するものであってはならないとしている (par. 95)。

わが国の討議資料では、財務諸表の構成要素の定義を満たした項目は、契約の少なくとも一方の履行と、いったん認識した資産・負債に生じた価値の変動が認識の契機となり (「財務諸表における認識と測定」6項)、一定程度の発生の可能性を伴って認識の対象とされる (同9項)。特に収益と費用の年度帰属は、純利益の定義に依存する。収益は、投資のリスクからの解放時に認識され、必ずしも実現とか実現可能性といった概念に依存するとは限らない。費用性資産の貨幣性資産への転化の事実という意味での「実現」は、リスクからの解放に含まれるけれども、換金可能性や処分可能性のみで判断されるのではないとされている。また、現金または現金同等物への転換が容易であるという意味での「実現可能」の中には、たとえば売却処分に事業上の制約が課されている其他有価証券の評価益のように、リスクの解放と合致しないものもある (同61項)。「リスクからの解放」という概念は、投資の成果としての利益認識のための適格事象という抽象的概念であり、「実現可能」を容易に転換可能という意味で狭く解釈すれば、「リスクからの解放」は、「実現」と「実現可能」を統一した概念になる (辻山 2005)。

利益観として始まった資産負債アプローチと収益費用アプローチの議論ではあるが、それが財務諸表の構成要素の定義、さらには財務会計と財務報告のための概念フレームワークに³⁾影響することから、利益観よりももっと広く会計観と捉えられることもある。最近では、資

産負債アプローチに基づく利益計算を金融資産・負債の公正価値測定に結び付けて議論することもある。このように、資産負債アプローチや収益費用アプローチという概念は、拡大解釈され、多義的に用いられるようになってきた。

しかし本稿では、当初の利益観として、これらの概念を取り上げることにする。両アプローチの掲げる利益観は、FASB (1976) が指摘しているように、ともに取得原価、市場価格、割引価値などの多様な測定値のいずれとも矛盾なく結びつくことが可能である。したがって、公正価値測定の必要性については、資産負債アプローチに結びつけるのではなく、財務報告の目的観から派生する目的適合性の観点から議論したほうがわかりやすい。最近の特定の金融商品等に対して公正価値測定を求める会計基準、あるいは将来のキャッシュフローに依存する減損損失や将来の課税所得に依存する繰延税金資産の評価を求める会計基準も、資産負債アプローチの反映というよりも、財務報告の目的との適合性を反映したものと考えるべきである。財務報告の目的を、情報利用者の経済的意思決定、特に投資家の投資意思決定に有用な情報を提供することとする概念フレームワーク（討議資料「財務報告の目的」2項；FASB 1978, par. 37; IASB 1989, par. 12）の傾向からは、企業価値評価にあたっての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の予測に役立つ情報を提供することが重要であり、そのために将来事象あるいは市場価格に依存する会計処理が多く用いられるのである。

このように、具体的な会計処理を目的観との関連で理解すると、同じ資産負債アプローチの影響を受けた利益概念であっても、目的が異なれば、異なる会計処理、したがって異なる質的特性をもつ利益が計算されることになる。そこで、次節では、担税力ある所得の算定という財務報告とは異なる目的をもつ課税所得計算における所得概念と年度帰属の特徴を明らかにする。

4 課税所得の特徴と年度帰属

法人税法で課税所得計算規定が定められたのは、申告納税制度が導入された1947（昭和22）年改正からである。そこでは、各年度の普通所得をその年度の総益金から総損金を控除して計算することが定められたが（9条1項）、総益金と総損金の定義および年度帰属に関する規定はおかれていなかった。ただし、1945（昭和20）年に大蔵省主税局によって公表された『法人各税の取扱』は、総益金を資本の払込み以外において純資産の増加の原因となるべき一切の事実、総損金を資本の払戻し、利益の処分以外において純資産の減少の原因となるべき一切の事実、とそれぞれ定義しており（20項）、この定義はその後、旧法人税基本通達に引き継がれたので、実務上はこの解釈に基づいて、課税所得の計算が行われていた。このように法人税法は、純資産の増減の観点から課税所得計算を捉えていたという意味では、当初

から資産負債アプローチの利益観を採用していたともいえるが、しかし純資産の定義に必要な資産と負債の定義は、法令のどこにも明示されていなかった。

1959（昭和34）年法人税法改正では、既に戦前から商法で認められていた創業費および社債発行差金や1950（昭和25）年商法改正で追加された新株発行費のみならず、当時まだ商法上は認められていなかった社債発行費、開業費、開発費および試験研究費までも、会社が繰延処理した場合には、税務上もそれに従うことが定められた。さらに、法人税法は、税法独自の繰延資産も定めて、その繰延処理を強制している（法人税法32条1項、法人税法施行令14条1項6号）。このように、いち早く繰延資産を認めていたという意味では、課税所得計算は収益費用アプローチの影響を受けているともいえる。

その後、1965（昭和40）年の法人税法全文改正によって、課税所得計算の構成要素となる益金は、別段の定めのあるものを除いて、資産の販売、有償または無償による資産の譲渡または役務の提供、無償による資産の譲受けその他の取引で資本等取引以外のものに係るその年度の収益とされ（22条2項）、また損金は、別段の定めのあるものを除いて、①その年度の収益に係る売上原価、完成工事原価その他これらに準ずる原価、②その年度の販売費、一般管理費その他の費用（償却費以外の費用でその年度終了日までに債務の確定していないものを除く）、および③その年度の損失で資本等取引以外の取引に係るもの（同条3項）と、それぞれその範囲が示された。また、割賦販売・延払条件付譲渡・長期請負工事の収益計上、棚卸資産・減価償却資産の範囲、返品調整引当金の取扱いなどを法令において明確化したほか、賞与引当金制度も創設された。この整備にあたっては、企業会計上公正妥当と認められる会計基準をできるだけ広範に取り入れたといわれている（武田 2009, 122頁）。収益、原価・費用・損失、および資本といった概念に関して、法律は定義を与えていないけれども、法人税法は、課税所得計算が財務会計上の利益計算を前提とすることを示唆したのである。さらに、課税所得計算における財務会計の尊重は、1967（昭和42）年法人税法改正で、益金および損金の基礎となる収益および原価・費用・損失を、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って計算することを求めた規定が22条4項として追加されたことによって、より強くなった。

とはいっても、課税所得計算は、企業会計原則に典型的に表されている収益費用アプローチの利益観を全面的に受け入れているわけではない。特に、実現原則や対応原則を重視する企業会計原則とは違って、法人税法はこれらの適用を制限する規定を設けている。

益金計算の基礎となる収益の年度帰属については、「資産の販売」とか「資産の譲渡」といった表現があることから、会計上は実現原則の考え方が採用されていると考えられるが、これを税法側からみると、財の移転やサービスの提供などによって権利が確定したときとする権利確定主義が妥当すると解されている。ただし、権利確定の意義については、取引の類

型や態様に応じて適切な基準を設定する必要がある、法人税基本通達が2-1-1以下で権利確定の時期に関する詳細な規定をおいている（金子 2010, 277頁）。

一方、損金計算の基礎となる原価・費用・損失のうち原価の年度帰属については、「その年度の収益に係る」という表現から、法人税法は対応原則を採用していると解されている（中村利雄 1990, 64頁）。償却費を除く販売費及び一般管理費や営業外費用については、債務確定主義が採用されている。したがって、引当金の繰入れは、原則として損金算入できない。固定資産の減価償却費や繰延資産の償却費については、税務法令に基づいて規則的・計画的に年度配分される損金算入限度額のうち、損金経理された額までの損金算入が認められる。特別損失については、その発生が確定した年度に損金算入されることになっていて、債務の確定したものに限りという規定は設けられていない。これは、債務の確定するような損失の例が比較的少ないためと解されている（中村利雄 1990, 64頁）。対応原則の適用範囲を売上原価等に限定し、償却費については計画的・合理的配分、特別損失には即時認識をそれぞれ適用する点では、資産負債アプローチの影響を受けているといわれる FASB (1984, par. 86) と類似している。相違は、FASB (1984, par. 86) が償却費以外の販売費及び一般管理費等に対しても即時認識を適用するのに対して、法人税法が債務確定主義というより厳格な基準を適用することである。

課税所得計算規定が設けられた当初から資産負債アプローチと収益費用アプローチの両方の側面を法人税法があわせもっていたこと、さらに収益費用アプローチの影響を強く反映する企業会計原則に従った報告利益計算に対して、法人税法が益金認識について権利確定主義、また損金認識について債務確定主義や計画的・合理的配分という制約を課していることは、辻山 (2005) の指摘する収益費用アプローチに基づく場合の収益と費用の期間配分の恣意性を極力小さくするために、経済的資源ではないものを無制限に繰り延べたり、経済的義務でないものを無制限に見越し計上することに歯止めをかける意味での補完的役割を資産負債アプローチが担っているという考え方と同じ立場による。

1998（平成10）年法人税法改正では、課税所得計算の財務会計尊重という傾向に変化が生じた。この改正では、政府税制調査会の1996（平成8）年11月「法人課税小委員会報告」以来強調されてきた課税ベースを拡大・適正化しつつ税率を引き下げるという方向に沿った見直しが行われた。この時の立法担当者の解説によると、税法と商法・企業会計はそれぞれ固有の目的と機能をもっているため、目的の違いから税法が商法・企業会計と異なった取扱いを行うこともあるという考え方に基いて、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も、必要に応じて商法・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、という考え方が示されている（梶川 1998, 266頁）。具体的には、①費用または収益の計上時期の適正化、②保守的な会計処理の

抑制、③会計処理の選択性の抑制・統一、および④債務確定主義の徹底、の4つの観点から、工事完成基準の適用範囲の見直し、割賦基準の廃止、有価証券の切放低価法の廃止、建物の減価償却方法の定額法への統一、長期大規模工事の工事進行基準への統一、貸倒引当金および退職給与引当金の縮小、賞与引当金、特別修繕引当金および製品保証等引当金の廃止が行われた。長期大規模工事の工事進行基準への統一および割賦基準の廃止は、実態に即した費用収益の対応関係を重視した対応原則適用の厳格化の表われである。建物の減価償却方法の定額法への統一は、経営者の裁量の介入防止による配分手続の合理化を意図している。また、引当金の縮小・廃止は、債務確定主義の徹底の表れである。このように、1998年以降の税務法令では、原価の年度帰属については対応原則の厳格化、償却費については裁量的な配分手続の抑制、またその他の費用については、債務確定主義の徹底といった傾向がみられる。ここでも、経済的資源ではないものを無制限に繰り延べたり、経済的義務でないものを無制限に見越し計上することに歯止めをかけるという資産負債アプローチの補完的・制約的機能が現れている。

最近の法人税法は、財務会計における一定の金融資産・負債およびトレーディング目的で所有する棚卸資産に関する未実現損益の認識の動きにあわせて、短期売買商品および売買目的有価証券の評価損益の益金または損金算入（法人税法61条3項、61条の3第1項・2項）等の規定を設けている。この規定の趣旨は、短期的な価格の変動を利用して利益を得る目的で有価証券等の売買を行っている場合には、価格変動によって生じた評価益または評価損は、売買によって生じた譲渡益または譲渡損と同様に利益または損失が発生したものと認識されていると考えられることから、時価法を適用してその評価損益を所得に反映させるのが実態にあった処理と考えられることにある（中村信行他 2000, 168頁）。資産負債アプローチと公正価値評価を結び付けて一定の金融資産・負債等の時価評価を根拠づける見解もあるが、わざわざそのような説明の仕方をしなくても、資産・負債の価格変動が、活発な市場の存在と売却に対する制約がないことによって、期末には実現可能であることから、時価評価の方が実態を反映することと、経営者の裁量を利益計算から排除することによって根拠づけられるのである。

以上のように、公平課税のための担税力に応じた所得の算定を目的とする法人税法は、収益費用アプローチに通じる実現原則と対応原則による収益と費用の認識を中心としつつも、課税所得計算から経営者の裁量をできるだけ排除するために、収益実現に対する権利確定主義の制約、対応原則の適用の原価への限定、償却費の配分手続の厳格化、その他の費用に対する債務確定主義の徹底といった資産負債アプローチを反映した規定もおいている。この関係は、財務会計において、収益費用アプローチに対して資産負債アプローチが補完的・制約的機能を担っているのと同じである。

ただし、ここでの資産負債アプローチは、債務確定主義の徹底や配分手続の厳格化にみられるように過去指向・組織指向である。同じ資産負債アプローチであっても、財務会計では将来指向・市場指向であったのとは異なる。この相違は、利益観の違いではなく、目的観の違いによる。最近では、課税所得計算においても、特定の金融資産・負債等に期末時価評価のような市場指向的性格が求められているが、これはあくまで実態に即した課税と経営者の裁量排除という税制の目的に基づくものであり、所得観に転換が生じたわけではない。

5 課税所得と報告利益の特性比較

第3節で述べたように、利益を企業活動のみならず偶発的な環境要因といった広範な原因に基づく純資産の増減と捉える資産負債アプローチの下で計算される利益は、計算擬制項目を許容する見越し繰延べ手続を通じた平準化が可能な収益費用アプローチの下で計算される利益に比べて、変動性が高くなる可能性が指摘されている。わが国では、2000年以降、資産負債アプローチに基づく概念フレームワークをとる国際会計基準（IAS/IFRS）との差異の解消を意図して、新たな会計基準の設定や既存の会計基準の改訂が行われてきた。他方、法人税法でも、課税ベースの拡大を意図した課税所得計算規定の改正が、ほぼ同時期に行われてきた。その結果、1999年から2003年までの5年間を挟んだ前後で、報告利益と課税所得の間に乖離が観察されている（鈴木 2008）。

もっとも報告利益と課税所得の間に統計的に有意な差がみられることと、その差が経済的に重要であることとは、別の問題である。そこで、報告利益と課税所得のそれぞれの特性の変化を明らかにする必要がある。鈴木（2011）は、1991年から1998年までと2004年から2008年までにおける、繰越欠損金を有しない業績の良好な上場会社の報告利益と課税所得の持続性と変動性という2つの時系列特性の変化を調べている。

利益（所得）の持続性（persistence）とは、当期の利益（所得）が将来の利益（所得）に残留する割合である。変動性（variability）は、利益（所得）の時系列的なブレのことであり、これが低いほど利益（所得）の時系列的趨勢は安定していることになる。もし資産負債アプローチによって偶発的要因が利益に反映されやすいならば、最近の資産負債アプローチの影響を受けた報告利益あるいは課税所得の持続性は低下し、変動性は上昇することになる。

鈴木（2011）は、当年度の報告利益（課税所得）を独立変数、翌年度の報告利益（課税所得）を従属変数とする1階の自己回帰モデルをクロスセクションで回帰した1階の自己相関係数で、持続性を測定している。したがって、この係数が1に近いほど、持続性が高いことになる。調査の結果、課税所得の持続性は、97年以前に比べて04年以降、低下傾向がみられるものの、統計的に有意ではなかった。ただし、報告利益と比較すると、97年以前には両者に有意な差がみられなかったのに対して、04年以降は課税所得の持続性が報告利益を有意に

下回っている。

また、鈴木（2011）は、変動性を、会社ごとの利益（所得）の時系列標準偏差で測定している。したがって、これが低いほど、利益（所得）は平準化されていることになる。調査の結果、課税所得も報告利益もともに、98年以前に比べて04年以降、変動性が有意に低下している。また、課税所得の変動性は、98年以前と04年以降の両期間を通じて、報告利益よりも高い。

以上の実態調査結果は、資産負債アプローチの影響を受けているといわれる最近では、むしろ報告利益も課税所得もともに平準化される傾向にあり、また課税所得は、報告利益に比べて、持続性が低く、変動性は高いという時系列特性をもっていることを示している。この結果は、資産負債アプローチによって利益の変動性が増加するという予想に反する。

ここで用いられた標本企业が、繰越欠損金のない比較的業績の良い企業であることを考慮すると、好業績企業では、資産負債アプローチの下で持続性が高く平準化されやすい報告利益が計算される傾向にあり、これに税務上の申告調整を加えることで、課税所得の変動性が増加しているのである。報告利益が平準化されやすいのは、将来指向・市場指向という特徴をもつ最近の会計基準の下では、経営者の裁量が拡大するため、それだけ平準化に向けた利益調整（earnings management）をやりやすいからであろう。そして、経営者の裁量を制約する課税所得計算規定に基づく申告調整の結果、課税所得の変動性が増すのである。資産負債アプローチの影響を受けているといわれる最近の会計基準では、好業績企業については、むしろ報告利益を平準化しやすく、同じく資産負債アプローチの要素を含む税法令によって、人為的な平準化に対して制約が加えられているのである。同じ資産負債アプローチでも、目的観の相違から、財務会計が将来・市場指向、課税所得計算が過去・組織指向と異なる性格をもつために、このような時系列特性の相違が生じているのである。

6 要約と今後の課題

現在では様々な意味で用いられることの多い資産負債アプローチという用語を当初の用語法に従って利益観として理解すると、わが国の課税所得計算では、財務会計と同様に、収益費用アプローチに基づく課税所得計算に対して、経営者の裁量を制約するための補完的・制約的機能を資産負債アプローチが果たしてきたといえる。

しかし、同じ資産負債アプローチによる制約であっても、課税所得計算と財務会計では目的が異なるので、それぞれで計算される課税所得と報告利益は異なる特徴を有している。課税の公平と課税ベースの拡大を志向する税法令は、課税所得計算における裁量の余地を縮小するために、対応原則の適用範囲を狭くし、配分手続の合理化と債務確定主義の徹底を図るという過去指向・組織指向的課税所得計算規定を設けている。これに対して、利害関係者

の経済的意思決定とくに投資者の投資意思決定に有用な情報の提供を重視する財務会計では、企業価値評価に役立つ情報を提供するために、将来指向・市場指向的会計基準が設けられている。その結果、将来の見積りや公正価値の評価に経営者の主観が介入しやすくなっている。

課税所得の過去・組織指向的性格と報告利益の将来・市場指向的性格の違いは、両者の時系列特性の相違として現れている。最近では、業績の良い企業の課税所得は報告利益よりも持続性が低く変動性が高い。収益費用アプローチの計算擬制項目を許容する見越し繰延べ手続による人為的な利益の平準化に対する資産負債アプローチの補完的・制約的機能は、財務会計よりも課税所得計算においてよく機能しているのである。

このような課税所得と報告利益の相違は、確定決算主義の下では、申告調整の量の増加という手続の煩雑化の問題と、経理要件の形骸化という問題を引き起こす。手続の煩雑化の問題は、今後さらに収益の認識基準をめぐって生じる可能性がある。この問題が目的観の相違に起因すると考えれば、その解消は難しい。ただし、目的観の相違で片付ける前に、財務会計の目的に対する個別の会計基準の適合性を再吟味する必要はあろう。一方、経理要件の形骸化の問題は、具体的には延払基準の適用に際して生じる。法人税法は、長期割賦販売等に対して延払基準を適用する場合に、確定した決算でその方法を採用することを要求する経理要件を設けている。しかし、資産負債アプローチでは資産の販売については販売基準が原則である。財務会計において延払基準が認められなくなると、確定決算で延払基準の方法を採用することは不可能となり、経理要件は意味をなさなくなる。前者の問題は財務会計に、後者の問題は税務会計に、それぞれ残された課題である。

注

- 1) 「インプット」とは、企業が投下資金より多くの現金を将来に得るために購入した財・サービスの営利活動への投入である。「アウトプット」とは、インプットされた財・サービスを営利活動において結合・変換することによる財・サービスの産出であり、これらのアウトプットの売却によって企業は現金を得る (FASB 1976, par. 6)。
- 2) 討議資料は、連結財務諸表を前提として、包括利益の帰属主体に子会社の少数株主を含めているが、本稿は、単体の個別財務諸表を前提とするので、連結財務諸表に固有の子会社の少数株主の持分を無視する。
- 3) 藤井 (1997, 35頁) は、FASB (1976) が、従来の通説的会計観である損益計算指向的会計観を収益費用アプローチとして一括し、これと対比されるべき会計観として資産負債アプローチを提示していると解釈している。

引用文献

Financial Accounting Standards Board (FASB). 1976. *FASB Discussion Memorandum, An Analysis of Issues Related to Conceptual Framework for Financial Accounting and Reporting: Elements of Financial*

- Statements and Their Measurement*. Stamford, CT: FASB. (津守常弘監訳 1997『FASB財務会計の概念フレームワーク』中央経済社, 平成9年)
- Financial Accounting Standards Board (FASB). 1978. *Statement of Financial Accounting Concepts No. 1: Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises*. Norwalk, CT: FASB. (平松一夫・広瀬義州訳 2002『FASB財務会計の諸概念<増補版>』中央経済社, 平成14年, 3-43頁)
- Financial Accounting Standards Board (FASB). 1984. *Statement of Financial Accounting Concepts No. 5: Recognition and Measurement in Financial Statements of Business Enterprises*. Norwalk, CT: FASB. (平松一夫・広瀬義州訳 2002『FASB財務会計の諸概念<増補版>』中央経済社, 平成14年, 197-266頁)
- Financial Accounting Standards Board (FASB). 1985. *Statement of Financial Accounting Concepts No. 6: Elements of Financial Statements*. Norwalk, CT: FASB. (平松一夫・広瀬義州訳 2002『FASB財務会計の諸概念<増補版>』中央経済社, 平成14年, 269-408頁)
- International Accounting Standards Board (IASB). 1989. *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*. London, UK: IASB. (IASC財団・企業会計基準委員会編 2010『国際財務報告基準(IFRS®)2010』中央経済社, 平成22年, B1529-B1550頁)
- 伊藤邦雄 2010『ゼミナール現代会計入門(第8版)』日本経済新聞社, 平成22年。
- 梶川幹夫他 1998『平成10年度 改正税法のすべて』大蔵財務協会, 平成10年。
- 金子宏 2010『租税法(第15版)』弘文堂, 平成22年。
- 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』」平成18年。
- 桜井久勝 2011『財務会計講義(第12版)』中央経済社, 平成23年。
- 鈴木一水 2008「法人税法の改正と会計制度」須田一幸編『会計制度の設計』白桃書房, 138-161頁。
- 鈴木一水 2011「報告利益の属性変化が監査業務に及ぼす影響」『現代監査』21号, 平成23年, 27-35頁。
- 武田昌輔 2009『法人税回顧六〇年~企業会計との関係を検証する~』TKC出版, 平成21年。
- 辻山栄子 2005「財務諸表の構成要素と認識・測定をめぐる諸問題」斎藤静樹編『詳解「討議資料 財務会計の概念フレームワーク」』中央経済社, 平成17年, 104-121頁。
- 中村利雄 1990『法人税の課税所得計算——その基本原理と税務調整<改訂版>』ぎょうせい, 平成2年。
- 中村信行他 2000『平成12年度 改正税法のすべて』大蔵財務協会, 平成12年。
- 広瀬義州 2009『財務会計(第9版)』中央経済社, 平成21年。
- 藤井秀樹 1997『現代企業会計論——会計観の転換と取得原価主義会計の可能性——』森山書店, 平成9年。