

研究叢書 47

税 効 果 会 計

梶 原 晃 著

神 戸 大 学
経 済 経 営 研 究 所

1995

研究叢書 47

税 効 果 会 計

梶 原 晃 著

神 戸 大 学

経 済 経 営 研 究 所

1 9 9 5

税 効 果 会 計

梶 原 晃 著

神戸大学経済経営研究所

1995

は し が き

税効果会計とは、法人所得税をはじめ企業の課税所得に賦課される税金の期間配分を行う会計処理である。多くの国々では、すでに、一般に認められた会計原則の一部を構成しており、実務においても広く取り入れられている。一方、日本ではその理論的性格と会計関連法令との関係から、実務的には限定された領域にのみ導入されているにすぎず、また、その理論的研究の歴史も浅い。しかも、税効果会計に関する議論の大半が技術的な問題であるため、その処理の複雑さとも相まって我が国の会計実践においては重要性の乏しい事項と見なされがちである。ところが、単なる計算技術論を越え財務会計制度の根幹に関わる問題としてとらえた場合、この税効果会計という概念は重要な諸領域と密接に関連しているため、会計制度全体を概観する際のきわめて有用なテーマとなる。

筆者はこれまでに、この税効果会計を研究課題の一つとして取り上げてきた。具体的には税効果会計の基礎理論、会計実践における処理の実際、およびその発展の可能性の3つの領域について自らの見解を示した。本書はそれらをまとめたものである。

ところで、現在この税効果会計に関する基準が世界的に見直されつつある。

1987年12月、税効果会計の先進地であるアメリカの会計基準設定主体は時代の変化に対応するため税効果会計処理基準を一新した。新しい基準の適用開始は1988年12月15日の後に始まる事業年度とされ、それ以前の早期適用も奨励された。ところが、現実には実務における新基準の採用ははかどらず、会計基準設定主体はその対応に苦慮することとなった。そして、二度にわたって新基準の適用を延期し、その間に当該基準の見直しを行い修正した新基準を再度公表した。現在、修正新基準に対する評価とその採用動向を世界中の会計関係者たちが注目している。

また、国際会計基準についても税効果会計に関する基準の見直し作業が進んでいる。1979年7月に公表された現行基準は大幅な改定が予想されており、新基準は当初1995年11月に公表される予定であった。(但し、1995年末時点では何らかの理由により公表が延期されている。)

日本において税効果会計は、現在連結財務諸表において任意に適用されている。しかしながら、政治経済的環境や企業行動の変化により徐々にではあるが税効果会計の導入範囲拡大を求める動きが顕在化しつつある。さらに新たな国際会計基準が個別財務諸表への税効果会計の導入を求めた場合、その影響はきわめて大きなものになると予想される。

そこで今、税効果会計全般に関する理論や歴史、さらに現在の実務のおかれた状況を整理することは、来るべき税効果会計の個別財務諸表への導入に際し展開されるであろう議論の背景情報として有益であり、しかもこうした作業を通じて得られる知識は財務会計全体の関係を再確認することにも役立つと筆者は考える。本書はこうした目的で作成された。

本書の作成に際しては多くの方々にご協力をいただいた。この場を借りて心より感謝申し上げたい。特に、神戸大学経済経営研究所所長吉原秀樹教授をはじめ研究所スタッフの皆様には本書をまとめる機会を下さったお礼を申し上げたい。また、大学院から今日に至るまで変わらぬご指導を頂いている神戸大学経営学部黒田全紀教授にも感謝申し上げたい。

平成7年11月

梶原 晃

目 次

はしがき

第1章 税効果会計の理論	1
I 税効果会計の前提	1
1 法人税の地位	1
2 法人税の費用性	4
II 税効果会計の基本概念	8
1 差異の発生原因	8
2 差異の認識範囲	12
3 期間配分計算の方法	19
III 税効果会計の効果	29
第2章 アメリカにおける税効果会計の発展	33
I 初期税効果会計概念の形成	33
II APB以後の税効果会計の発展	41
第3章 アメリカにおける新税効果会計基準	51
I 税効果会計実務の見直しと新基準の公表	51
1 APB意見書第11号とその問題点	54
2 新基準策定への動き	56
3 FASB基準書第96号とその問題点	60
4 税効果会計の適用状況	64
5 会計政策決定環境下の税効果会計基準	66

6	F A S B基準書第109号の公表	70
II	新基準の論理的構造	74
1	税効果会計の本質	74
2	資産負債アプローチの意義	76
3	包括的配分説の支持	81
補論	アメリカにおける財務会計基準設定主体	84
参考資料	財務会計基準書第109号「法人所得税の会計」	86
第4章	諸外国における税効果会計	103
I	重要な組織および国における税効果会計	103
1	国際会計基準	103
2	イギリス	105
3	ドイツ	108
II	他の主要国における税効果会計	111
1	カナダ	111
2	メキシコ	111
3	フランス	112
4	オランダ	112
5	オーストラリア	113
6	ニュージーランド	113
参考資料 1	イギリス会計実務基準書第15号（改訂版）「繰延税金の会計」	116
参考資料 2	ドイツ商法典（抜粋）	120
第5章	日本における税効果会計の可能性	123
I	連結財務諸表における税効果会計の現状	123

1	税効果会計と現行法令の関係	123
2	税効果会計の適用状況	126
3	税効果会計と会計政策	133
II	個別財務諸表への税効果会計導入の可能性	136
1	税効果会計導入の前提	137
2	税効果会計の導入領域	143
3	税効果会計全面導入の可能性	152
参考資料	日本公認会計士協会「連結財務諸表作成要領」	
	第九 税金の期間配分	158
参考文献		165

第1章 税効果会計の理論

I 税効果会計の前提

税効果会計(tax effect accounting)とは、法人所得税等（以下、法人税という）の期間配分(interperiod tax allocation)を行う会計処理である。

また、税効果(tax effect)とは、企業会計上の期間利益に見合う税額が実際の申告納税額と一致しない事実、およびその差異額をさす。これは、一定期間に計上した企業の会計帳簿上（企業会計上）の収益および費用が課税所得計算上（税務会計上）は他の期間の益金および損金として扱われることや、欠損金の繰越控除および繰戻控除が行われること、あるいは連結会計上損益が個別企業会計上の損益の総和と異なること等により発生する。そこで、この税効果を会計上認識する、すなわち企業会計上の各年度の利益に見合う法人税負担額を適正な期間配分の下に算定するとともに、当該年度の申告税額との差異を明らかにし、これを財務諸表本体に表示することが税効果会計となる。

一般に、税効果会計は法人税の費用性を前提とした法人税の期間配分計算がその主要内容であって、財務会計上の重要なテーマの一つとされている。

1 法人税の地位

税効果会計の対象となるのは課税所得(taxable income)に対して一定の税率をもって賦課される税金全般であって、法人所得税に限られたものではない。しかし、現実には法人に対する所得税が税効果会計の主な対象となっている。ここで、税効果会計の先進地であるアメリカと対比しながら、日本の法人税の性格を明らかにしよう。

日本の法人税

法人税は、法人の所得に対し課税される税金である。すなわち、法人税は法人の所得を課税対象および課税標準として課税され、かつ、その税源も所得である。したがって、法人税は収得税、広義の所得税に属する。また、その課税主体は国であるから国税に属し、さらに、納税者と担税者が同一であるものと予定されているので直接税に属する（中村[1990]p.3）。

日本で所得に対し課税される国税としては法人税と所得税がある。法人税は法人の所得に対して課税され、所得税は個人の所得に対して課税される。すなわち、納税主体が法人であるか個人であるかによって広義の所得税が法人税と所得税に分けられている。この点、アメリカの税法では所得税として一括され、法人税と所得税の区別はない。日本でも法人に対して所得課税が開始された1899年以降、1940年までは単一の所得税法のなかで第1種所得税として規定され課税されていた。1940年に法人税が所得税から独立し、以後法人税法により法人税として課税されている。

法人税のほかに法人の所得に対し課税される税金として法人住民税（都道府県民税および市町村民税）がある。その課税主体は地方公共団体であるから、法人住民税は地方税に属する。この税金は当初は国税の所得税付加税として始まったものである。現在は法人税額を課税標準とする法人税割と資本等の金額に応じた均等割が課される。

日本ではこれら法人税および法人住民税が税効果会計の主たる対象となる⁽¹⁾う。

(1) これらの税金のほかに事業税も税効果会計の対象と考えることができる。事業税とは都道府県税の一種で、地方公共団体の区域内で事業を行う場合に地方公共団体から法人に対して便益を与えることに対して納付される税金である。税金の性格から本来は所得に対して課せられる性格のものではないが、徴税技術上所得の金額に応じて一定率を乗じることにより算出されるため税効果会計の対象となりうる。

アメリカの法人税

アメリカでは所得に対する税を納税主体では分けておらず、一括して所得税とされる。ただし、アメリカの税制について注意すべき点は、連邦政府とは別に地方政府（州）が独自に課税権を有し、税法および税体系、税の名称、課税対象、税率が州ごとに異なる点である。さらにこのことは郡あるいは市といった下位の地方政府にも当てはまり、それらに対しても州税法が許容する範囲内で独自の課税権が与えられている。したがって、アメリカの税法を検討する際には連邦政府レベルと地方政府レベルに分ける必要がある。

連邦政府が法人に対し課す所得税は、法人の所得をその課税標準とし、かつ、その税源も所得であるから、日本の法人税と同様に取得税に属する。また、その課税主体は連邦政府であるから連邦税に属し、さらに、納税者と担税者が同一であるものと予定されているので直接税に属する。連邦法人所得税は1909年に初めて課され、現在は内国歳入法(Internal Revenue Code)⁽²⁾がその根拠法となっている。

州政府が法人に対して課す所得税は1911年にウィスコンシン州で導入されて以来各州に拡大し、現在州税全体の三分の一強を占める税目となっている（本庄[1990]p.19）。連邦所得税と同様に州法人所得税は課税標準を法人の所得とし、当該州内で営業活動を行う法人（当該地を源泉地とする所得を稼得する法人）に対して課税される直接税である。

アメリカではこれら連邦法人所得税および州法人所得税のほか、他の（所得を基準とする）外国・州・地方税⁽³⁾が税効果会計の対象とされている。

(2) 連邦税法はほぼ毎年改訂されており、1954年内国歳入法(Internal Revenue Act of 1954:IRA 1954)をベースにして改正された1986年内国歳入法(IRA 1986)に1989年、1990年、および1993年の財政調整法(The Revenue Reconciliation Act of 1989,1990,1993)により改訂を加えられたのが現行法である。この法律にはすべての連邦税が含まれており、所得税（法人および個人）は第1条から第1563条に規定されている。

(3) 同様の目的を有する州、地方税の中にはその地方政府により名称や課税対象が大

本書ではこうした法人の所得額を課税対象とする税を総称して法人税と呼んでいる。

2 法人税の費用性

税効果会計は法人税を企業の費用として認識し、期間配分するというものである。したがって法人税の費用性は税効果会計の前提となる。アメリカでは法人税を費用として認識することはすでに実務において支配的であり、会計理論もこうした事実を追認する形で展開されている。また、日本においても実務的には同様であると言えるが、理論的な裏付けは未だなされてはいない。法人税が費用であるということに対してコンセンサスが得られれば、費用収益間の対応概念を通じて税効果会計の必然性を主張しうる。しかし、法人税の費用性に対し異議を唱えこれを利益処分とする見方も少数ながら存在する。

日本での法人税の費用性に関する考え方

日本において明確に法人税を費用とする会計規則はない。したがって、法人税を費用とするか利益処分とするかは関連法令を詳細に検討する必要がある。

法人税を利益処分とする根拠としては、以前税制上配当軽減措置があったため利益のうち配当として処分される金額が株主総会で議決されることなくして

大きく異なるものも存在する。例えば、法人は設立登記時、増資時、他州法人(foreign corporation)の事業許可申請時に登記料(initial fee)を支払い、その後毎年その営業許可の対価としての税金や登録更新料(filing fee)を州政府等に支払わなければならない。この際、営業許可の対価である税金は、営業権税(franchise tax)や免許税(licence tax)といった州により異なった名称が付され、また、税額算出についても所得額、授權資本額、純資産額を課税標準にする州もあれば、それらに関わらず一定額を賦課する州もある。したがって、州および地方税をその名称で一括し税効果会計の対象と考えることはできず、「所得を基準とする」税にその対象は限定される。

は法人税額の確定を見なかった点や、法人税は目的費用としての性格を持たず収益稼得に随伴する必要費用ではない点、さらに、法人税は利益を課税標準とする租税であるから利益確定前に費用としての控除性をもちうるという論理は成立しない点などが考えられる。これらに対し、法人税を費用と解する立場からは以下のように反駁できる。商法では債権者保護の建前により純資産から資本金と法定準備金を控除した額を限度に利益の配当を可能にしている（商法第290条）。ここで純資産とは総資産から総負債を控除したものであるが、この算出過程で法人税は債務として成立しているので負債として控除されねばならないことになる。つまり、配当可能利益が株主に帰属する利益である以上、法人税は社会的強制費用として配当可能利益から差し引くべきである（配当可能利益算出過程での控除性）。また、法人税の支払義務は株主総会における利益処分の決議外である点も法人税の費用性を支持する。では、利益処分説の論拠とされた、確定した決算に基づいて決定される法人税が決算時点の商事貸借対照表上負債の部に計上されることが可能であるかという疑問にはいかに答えるべきか。これに対しては、商法は金額の確定と切り放して租税債務成立に重点を置いている事実（義務の成立と申告納税額確定の分離）から説明できる。すなわち法人税の納税義務成立を事業年度終了時とし（国税通則法第15条2-3）、同時に税額の確定は国税に関する法律の定める手続による（同法第15条1）ものとしており、これは、事業年度終了時には納税義務たる租税債務は成立するが、申告納税額は確定していないことを意味する（金額不確定の租税債務）。さらに商法第287条の2の解釈では条件付債務や金額不確定債務は債務である以上、特別な規定がなくとも当然に負債として計上すべきであり（田中[1980]p.136）、法人税は商法上金額不確定の租税債務として事業年度終了時点での負債となる。また、法人税の社会制度的意義を考慮すると、単なる税額の確定計算を強調する利益処分説よりは社会的強制費用たる租税債務として費用概念に含める方が理解しやすい。

また法人税に関する費用説と利益処分説の相違は会計主体論に関する思考の相違からも生じる（COFRI[1993]p.170）。すなわち、企業を株主の集合体とする立場と企業を株主から独立したものとする立場である。前者の所有主説では、企業の利益は株主に帰属するものと考えられ、これは法人税法における個人源泉課税説と結びつく。一方、後者の企業実体説からは、企業の利益は企業自体のものにとらえられ、法人独立課税主体説につながる。個人源泉課税説では、企業の利益を株主の所得とみなし、法人税を最終的な納税義務者である株主の所得税の源泉税と考えている。一方、法人独立課税主体説では、企業の利益は株主の利益とは別の、企業という主体の独立したものととらえ、その納税義務者である法人に課す所得税が法人税であると考えられる。日本においては、個人源泉課税説の立場がとられており、この考え方では株主の所得は税引前利益であり、これから支払われる法人税は株主の所得の分配とされる。1963年の商法改正前では、税引前利益を損益計算書で示し、法人税を利益処分項目として取り扱っていたのはこうしたことによる。しかし、同年の商法改正により損益計算書上税引後利益により企業利益が表示される方法に変更され、以後法人税額を損益計算書の中で控除する会計実務が定着した。この改正により、法人税額は、事業年度末に国税通則法により納税義務が発生し申告により確定する債務であるから、株主総会が利益処分として決定するものではなく、損益計算書に計上すべき費用であることが実務上合意されたと考えられる。

アメリカでの法人税の費用性に関する考え方

アメリカでも法人税の費用性に対して完全に理論的な合意が得られているとは言いがたい。しかしながら、法人税の費用性を認めた裁判所の判例はかなり以前より存在し、また、財務会計の領域でも法人税の費用性に関する公式見解が存在してきた。⁽⁴⁾

現行の「一般に認められた会計原則」(Generally Accepted Accounting

Principles:GAAP)を根底から支持する概念フレームワーク(Conceptual Framework)には明確に法人税の費用性が示されている。財務会計基準の設定主体である財務会計基準審議会(Financial Accounting Standards Board: FASB)は財務会計概念ステートメント第6号「財務会計の構成要素」⁽⁵⁾において費用を資産の流出あるいは費消により生じるものと定義し、その際当期の利益に課される税金を費用として例示した(FASB[1985]par.81)。

また、フレームワーク全体からも以下のように法人税の費用性を導き出すことができる。

FASBは財務会計概念ステートメント第1号「財務会計の目的」⁽⁶⁾において、財務会計の目的をその一般利用者に対する経済的意思決定に有用な情報の提供にあると定義した。同時にこの場合の有用な情報を将来キャッシュフローを評価する際に役立つ情報であるとしながら、具体的には発生主義会計に基づく資源(resource)および持分(equity)とそれらを変化させる情報であるとした。

通常、企業の将来純キャッシュフローは企業業績の分析を通じて評価されるため、目的適的な財務会計情報はそうした指標を当然含むことになる。この場合の最も有用なものが利益情報である。

ところで、法人税というのは一定の算定公式にしたがって企業に賦課される強制的なキャッシュアウトフローであるが、この税額の算定過程は決して一律

(4) 中田は、1925年イリノイ州最高裁判所がサンガモンカウンティ鉱業会社事件で利益に基づく監督者の賞与算定に関連して法人税が事業の純利益を減額する必然的な費用であると判決したこと、および、1943年配当支払いに関するアミック対ケーブル事件において、配当可能利益確定のためには法人税は費用として適切に控除されるべきものとの判決があったことを指摘した(中田[1993a]p.5)。

(5) FASB, *Statement of Financial Accounting Concepts No.6: Elements of Financial Statements*, 1985.

(6) FASB, *Statement of Financial Accounting Concepts No.1: Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises*, 1978.

ではなく、税法の適用にあたってはある程度の裁量の幅が認められている。このため、当該企業における税務政策の如何によっては、たとえ同額の利益を計上する企業であっても実際の法人税支払額には差異を生じることあり得る。こうした節税行為を当該企業の経営効率の問題としてとらえた場合、経営者の節税能力は将来純キャッシュフローに大きな影響を及ぼしうる。法人税は将来純キャッシュフロー予測に有用な利益情報にとって、不可欠な構成要素である。

このように、利益概念を企業の将来純キャッシュフロー予測に有用な指標であるとするならば、法人税は純キャッシュフローに関連する経営者の節税能力を示す指標としての属性を持つことになり、利益の構成要素に含められるべきであって、法人税は会計上費用としての性格を有する。

II 税効果会計の基本概念

企業会計上の期間利益に見合う税額が実際の申告納税額と一致しない事実、およびその差異額が税効果であり、この税効果を会計上認識し適切な法人税額の配分結果を財務諸表本体に表示することが税効果会計であることは先に述べた通りである。

本節では、こうした税効果をもたらす差異の発生原因、税効果会計を行う際の差異の認識範囲、および法人税の期間配分方法について検討する。

1 差異の発生原因

企業会計上の期間利益に相当する各年度の税負担額とその年度の申告税額が乖離するのは、企業会計上の各年度の利益とその年度の課税所得との間の相違による。こうした差異項目はその発生原因により期間帰属差異と永久差異に大別される。

期間帰属差異(timing difference)

企業会計上の費用収益の期間帰属と課税所得計算上の損金益金の期間帰属の相違を原因とし、ある一定の期間を経過すれば解消する差異である。より具体的には以下のような状況において発生する。

- ある期間の収益または利得がそれ以降の期間の益金になる場合。

例：割賦販売の収益認識基準として、企業会計上は販売基準を適用し、課税所得計算上は回収基準を適用する。

例：長期請負工事契約の収益認識基準として、企業会計上は工事進行基準を適用し、課税所得計算上は工事完成基準を適用する。

例：投資利益の認識方法として、企業会計上は持分法を適用し、課税所得計算上は原価法を適用する。

- ある期間の費用または損失が、それ以降の期間の損金になる場合。

例：製品保証費の費用認識基準に関して、企業会計上は発生主義により、課税所得計算上は現金主義により認識する。

例：係争中の裁判で、敗訴の時の見込損失の認識基準に関して、企業会計上は発生主義により、課税所得計算上は現金主義により認識する。

例：市場性のある有価証券の評価損計上に際して、企業会計上は時価下落時に評価損を計上し、課税所得計算上は即時損金算入しない。

- ある期間の収益または利得が、それ以前の期間の益金となる場合。

例：賃貸料やロイヤリティー等を前受けした場合の収益認識基準として、企業会計上は実現主義により、課税所得計算上は現金主義により認識する。

例：固定資産売却益に関して、企業会計上はセールスアンドリースバック方式で処理し、課税所得計算上は売却処理をする。

- ある期間の費用または損失が、それ以前の期間の損金となる場合。

例：有形固定資産の減価償却について、企業会計上は定額法を適用し、課税所得計算上は定率法を適用する。

例：税務上の加速償却を利用する。

永久差異(permanent difference)

期間帰属差異と同様、ある年度における企業会計の利益と課税所得との相違が原因となるが、いったん生じればその後決して解消されない差異である。具体的には以下のような状況において発生する。

- 企業会計上の収益または利得が、永久に課税所得計算上は益金に算入されない場合。

例：特定債券⁽⁷⁾等の受取利息や他社株式保有に伴う受取配当金の益金不算入。

例：法人税等の還付金等の益金不算入⁽⁸⁾。

- 企業会計上の費用または損失が、永久に課税所得計算上は損金に算入されない場合。

例：税務上損金算入が否認される政治献金および交際費。

例：法人税、罰料金等の損金不算入。

- 課税所得計算上の益金が、企業会計上は収益または利得として認識されない場合。

例：（省略）

(7) アメリカにおいても、特定の産業振興債(industrial development bond)等の州債または地方政府債の利息は非課税扱いである(IRA 1986, Sec.103 (a)(1))。

(8) アメリカでは、連邦法人税の課税所得算定に際して地方法人税の損金算入が認められているため、これらの還付金等は益金となる。一方、連邦法人税は損金算入が認められていないため、その還付金等は益金とはならない。

・課税所得計算上の損金が、企業会計上は費用または損失として認識されない
場合。

例：（省略）

以上が企業会計上の利益と課税所得との相違をもたらす主な原因である。税効果会計はこれらのうち期間帰属差異のみを認識し、特定の処理方法によって企業利益と支払税額との適切な対応関係を財務諸表上に表示しようとするものである。

以下では、設例を用いて税効果会計の実際を概観する。⁽⁹⁾

設例1－差異の発生原因

A社の税引前利益は、1995年および1996年において1,000,000円であった。A社は1995年に割賦販売を行い1996年に当該割賦代金を回収した。割賦販売収益は企業会計上では販売基準によって、課税所得計算上は回収基準によって認識した。

第1. 1表 法人税申告額

	1995年	1996年	合計
税引前利益	¥1,000,000	¥1,000,000	¥2,000,000
割賦販売収益	(100,000)	100,000	0
課税所得	900,000	1,100,000	2,000,000
税率	50%	50%	50%
法人税申告額	¥450,000	¥550,000	¥1,000,000

(9) 以下の設例は清村[1993]に加筆および修正を加えたものである。

(1)税効果会計を行わない場合の損益計算書

第1. 2表 (1)税効果会計を採用しない損益計算書

	1995年	1996年	合 計
税引前利益	¥1,000,000	¥1,000,000	¥2,000,000
法人税	450,000	550,000	1,000,000
税引後利益	¥550,000	¥450,000	¥1,000,000
税引前利益に対する 法人税の割合	45%	55%	50%

(2)税効果会計を行う場合の損益計算書

第1. 3表 (2)税効果会計を採用した損益計算書

	1995年	1996年	合 計
税引前利益	¥1,000,000	¥1,000,000	¥2,000,000
法人税：			
申告額	450,000	¥550,000	¥1,000,000
配分額	50,000	(50,000)	0
	500,000	500,000	1,000,000
税引後利益	¥500,000	¥500,000	¥1,000,000
税引前利益に対する 法人税の割合	50%	50%	50%

2 差異の認識範囲

このように、企業会計上の期間利益に相当する各年度の法人税負担額と当該年度の申告税額との乖離現象である税効果は、企業会計上の各年度の利益と当該年度の課税所得との間に差異が生ずることにより発生する。その発生原因である期間帰属差異の認識範囲については以下の見解が存在する。

実際税額説(flow-through concept)

法人税は各期間ごとに課されるものであり、当該期間に認識されるべき法人税額は実際に納付する金額であって、未払法人税は確定した租税債務でなければならないとし、税効果会計を認めない見解である。その根拠としては、税効果を認識し、貸方あるいは借方繰延税金(deferred tax credit or charge)を計上することによって、多くの企業が将来の相当期間に解消する見込みのない法人税の無期限繰延をなす可能性があり、適正な会計処理とはいえないとする点である。

部分的配分説(partial allocation concept)

企業会計の利益と課税所得との間で発生する、無期限の法人税繰延または継続的節税をもたらす経常的な期間帰属差異（反復的差異 recurring difference）を認識せず、非経常的な（例えば3年ないし5年以内に当該税効果の解消が確実な）期間帰属差異のみを税効果会計の対象とする見解である。

この説は以下のように一定の仮定の下に支持されうる。

ある企業が順調な経済環境の下で、数量的に安定したあるいは増加傾向にある減価償却資産を保有し、その償却方法として企業会計上は定額法を課税所得計算上は定率法を採用している場合、過年度に発生した税効果の当期解消分は当年度に発生する税効果を実質的に相殺する。こうした状況が続く限り永久にその法人税相当額は支払を猶予される。このように相当期間にわたりその支払または回収がされず、またはそのことが合理的に予想できる場合には当該法人税を当期損益計算から除外すべきである。

包括的配分説(comprehensive allocation concept)

包括的配分説とはすべての期間帰属差異による税効果を認識し、それらを法人税の期間配分計算の対象とする考え方である。

これは、収益とこれにかかる費用とを対応させることにより利益が導出されるという会計学上の損益法原理にその論拠をおく。企業会計上、費用収益が認識された期間と同一の期間に、それらに対応する法人税費用が認識されるべきであるとするものである。この考え方によると、税金の発生認識と実際の支払の間に期間的ずれが存在する場合には、すべての期間帰属差異項目に関して、貸借対照表上に貸方あるいは借方繰延勘定（繰延税金）が設定されることになる。

以上、期間配分計算の対象となる期間帰属差異項目の認識範囲について、その主な見解を示した。

ここで、実際税額説と他の2つの考え方はその基本的な思考において全く異なっており、実際税額説は税効果会計自体を否定するものである。したがって、税効果会計の実施を前提としてその差異の認識範囲を論じる場合、その対象となるのは部分的配分説と包括的配分説の両者となる。

そこでこれらの問題点を検討する。

部分的配分説のところで示した仮定の通り、順調な経済環境の下では当期新たに発生した税効果が過去の税効果解消分を相殺するため、部分的配分説をとろうと包括的配分説をとろうと、財務会計上の利益数値は変わらない。しかし、こうした一連の相殺過程にあっても税効果解消の事実自体は存在するのであって、それを認識の対象から除外するのは会計理論上問題が残る。また、これに伴い差異事項の認識に関して恣意的な判断がなされる危険性の存在にも注意を要する。その上、部分的配分説の前提条件でもある、前述のように想定された順調な経済環境が以後も継続するという仮定については、その仮定した内容の実現が不確実であるという問題がある。

企業は社会の一構成員であり、企業をとりまく経済環境は通常外生的に決定される。したがって、そうした環境の下におかれた企業は経営活動に予測や見

積という要素を含めなければならず、会計の領域においてもこれらはまた必要とされる。しかし、こうした予測や見積といった行為は経済的合理性を越えた恣意的判断の介在を許し、外部環境の不確実性への対応という本来の目的から逸脱する可能性をも含んでいる。その一例として、以下のような過度の保守主義の問題があげられる。

ある企業が順調な経済環境の下で部分的配分説により税効果会計を行い、かつそのような外部状況が継続すると予想される場合、反復的差異についての税効果は認識されず財務諸表には表示されない。しかし、経済環境が変化し、新たな減価償却資産の取得等税効果を発生させるような取引が抑制された場合、過年度に発生した税効果の当期解消額と当期税効果発生額との差異が財務諸表上に顕在化し、利益数値を圧迫する。このような事態はその企業の財務報告の内容を悪化させ資本市場における評価を下げることになる。また、企業は担当する公認会計士に対し一連の処理の責任を追及するであろう。

一般に、実務において選択が認められている会計処理については、特別な事情がない限りできるだけリスク回避的な処理方法が選択される。先に示した場合もあえて部分的配分説を採用して危険を冒すよりは、包括的配分説によりすべての期間帰属差異を認識する方が企業および担当公認会計士にとり有利となる。こうした企業およびエージェントとしての公認会計士の保守的な姿勢は、必要以上の保守主義を惹起する。

以上が部分的配分説に対する批判である。一方、包括的配分説による期間帰属差異の認識についても問題はある。それは貸借対照表における繰延税金項目の膨張である。

アメリカでは部分的配分説は現在認められておらず、1967年に公表された公式見解以降、期間帰属差異の認識は包括的配分説によりなされている。このことは、その間幾度となく改正された内国歳入法や税制上の各種優遇措置のもたらした、企業会計上の当期支払法人税額と申告納税額との乖離に一層の拍車を

かける結果となった。

ある調査で貸方繰延法人税勘定の推移を調べたところ、1954年から1973年の間に繰延法人税勘定に変動があった企業の中で、設備が減少した企業、すなわち設備についての反復的差異が実現したと考えられる企業数は、調査対象企業のわずか2.9%に過ぎなかった。また、一期間において貸方繰延法人税勘定が増加した企業数は、最も少ない年度においても対象企業の75%もあり、19年間を平均すると78%の企業で増加していた。これを金額の面で見ると、貸方繰延法人税の一期間ごとの増加額はその減少額の37.6倍、最も少ない年度でも1.4倍であって、19年間を平均すると増加額は25億2949万ドルであったのに対して、減少額は3億4665万ドルに過ぎなかった(Davidson et al.[1977]pp.53-59)。

またFASBが行った別の調査では、調査対象企業1,100社において貸方繰延法人税勘定が平均して利益額の約20%も存在し、フォーチュン誌製造業500社のうち25社の企業が株主持分の平均26.7%相当額の繰延税金を貸借対照表に計上していた(Townsend[1987]pp.26-31)。

これらの調査をもって、繰延法人税残高は年々増加する傾向にあり、その主な原因は反復的差異の未実現残高累積にあると考え、このような解消する可能性の低い反復的差異を認識対象とすべきではないとするのが部分的配分説支持の見解である。

これまでの議論は両者がその会計目的において大きく異なっていることを明らかにする。部分的配分説により期間帰属差異項目を認識する場合、作成された財務諸表は企業の客観的財政状態を伝達することより、企業のポテンシャル(将来キャッシュフローに関する情報)を伝達することに重点が置かれることになる。また、包括的配分説により期間帰属差異項目の認識が行われる場合には、期間帰属差異項目をすべて認識の対象とすることによる網羅性が財務諸表の客観性を支持することになる。このように、部分的配分説と包括的配分説の間にはトレードオフ関係にある2つの概念、すなわち、将来キャッシュフロー

指向と客観性指向との対立が存在する。

どちらの説を支持するかはその会計の指向性に大きく依存することになるが、同時に次項で検討する繰延税金の期間配分計算とも密接に関連している。つまり、部分的配分説は繰延税金の解消可能性を重視し、その貸借対照表能力を中心に考えるのに対して、包括的配分説は損益計算における費用としての税金の適正な計上を重視する。したがって、債権債務法が繰延税金の差異消滅時の調整金額を重視し、将来において支払われるべき資産負債としての観点より期間配分を考える立場は、繰延税金の解消可能性を中心に考える部分的配分説とより整合的である。一方、繰延法は差異発生年度の税引前利益と税金費用の対応関係を中心に構成されたものであり、こうした点を考慮に入れると包括的配分説により整合的であると言える（中田[1973]p.89）。

ここで、差異の認識範囲に関する例を以下にあげておく。

設例2 - 差異の認識範囲

B社は1995年度より毎年20,000円の機械設備を購入する予定である。この機械設備の耐用年数は2年、償却後の残存価額は0円とし、企業会計上は定額法を用い課税所得計算上は購入時に一括して費用計上を行うものとする。法人税率を50%（将来も変更はないものとする）、毎年の減価償却費と税金を差し引く前の利益を100,000円とすれば、法人税申告額は40,000円（ $=80,000円 \times 50\%$ ）となる。

設例2では、減価償却方法の不一致を原因とする期間帰属差異が每期発生し、その税効果(5,000円)は前期の繰延税金の解消額と同額になる。したがって、税効果の発生と解消が每期相殺され、貸方繰延税金の残高が5,000円のまま消滅しないことになる。

3 期間配分計算の方法

法人税の期間配分計算については、期間帰属差異の発生・解消する期間における差異認識の根拠やそれに伴う取扱い上の相違により繰延法、債権債務法および純税額法に大別される。

繰延法(deferred method)

繰延法とは、当期に発生した期間帰属差異に対応する法人税相当額を繰り延べ、当該差異の解消する期間において、それまで繰り越された繰延税金をその期の法人税支払額に繰り入れる方法である。したがって、本法によると、繰延税金の計算はそれが借方・貸方のいずれの側に計上されるもの(deferred tax charge or deferred tax credit)であれ、当該期間帰属差異が発生した年度における税率を用いて行われ、その後税率が変更されてもすでに貸借対照表上にある繰延税金は修正されない。そして、差異解消期間においてそのまま法人税支払額に充当されることになり、繰り越された税効果残高は当該差異の解消とともに償却される。

以上から、繰延法は期間帰属差異発生期の収益への税効果を重視しており、損益計算書志向である（中瀬他[1978]p.126）。

債権債務法(liability method)

債権債務法とは資産・負債アプローチ(asset and liability approach)とも呼ばれ、当期発生した期間帰属差異が将来において解消される際に税金として実際に支払われる金額を負債（未払税金 liability for taxes to be paid in future periods）として認識する、あるいは将来の収益に対応する税金の前払いを資産（前払税金 asset for pre-paid taxes）として認識する方法である。この場合、税効果の計算に用いられる税率はそれぞれの期間帰属差異が解消する将来の期間におけるものであり、税率が変更された場合には貸借対照表上の

繰延税金勘定は修正されることになる。

この方法は期間帰属差異発生期における税引前利益と申告税額を対応させながら、将来の支払税額を考慮した繰延税金の計上を尊重することから貸借対照表志向の会計処理である（中瀬他[1978]p.126）。

純税額法(net-of-tax method)

純税額法とは、税効果自体の認識は繰延法または債権債務法により行うが、その税効果の原因となった期間帰属差異が属する資産負債または損益項目を、税効果考慮後の純額にて計上し、税効果額そのものは財務諸表に区分表示しない方法である。つまり、純税額法による税金の期間配分というのは、税金の加減算の可能性をもとにして特定の資産負債または損益項目を調整するという一種の評価方法または税効果の表示方法とも考えられる。

以上、法人税の期間配分に関する3通りの方法をまとめて解説した。以下では、簡単にそれらの特徴と問題点を論じる。

繰延法による法人税の期間配分計算は、その後の税率変更に伴う修正を必要としないことから債権債務法に比べその処理が簡便であり、また現行税率を用いることによりその処理に伴う計算から恣意性を排除しやすいという長所を有する。しかし、長期にわたり大幅な税率の変更が行われた場合、こうした変更に伴うその後の修正計算がなされないため、貸借対照表上の繰延税金残高は経済的合理性を失った無意味な数字と化す恐れがある。また、これら残高の会計上の性格も明確には説明できない。

また、繰延法では当期税引前利益と支払税額との対応を重視するため、すべての期間帰属差異により生じる税効果の認識が求められる。したがって、包括的配分説との関係で議論されることが多く、部分的配分説には馴染みにくい（鮎子田[1976]p.43）。

一方、債権債務法による法人税の期間配分計算では、税率の変更に伴い過去に認識された税効果も修正の対象とされるため、その結果算出された税効果考慮後の利益数値の経済的合理性は高いと考えられる。しかし、一方では、そのための追加的な作業量の増大と計算の複雑さが最大の欠点となっている。アメリカの現行会計基準はこの債権債務法をとっているが、基準設定以来未だにこの問題に関しては議論が続いている。

純税額法については、以下のような欠点があり実務的にはどの国においても導入されていない。この方法によると、例えば、企業会計上認識される未払費用のうち税務上の許容限度を超える部分の税効果は、前払税金としては貸借対照表借方に計上されず、当該未払費用はこの税効果額だけ減算して表示される。したがって、費用として損益計算書に計上される金額もこの税効果分だけ控除された後のものが表示されることになり、損益項目は総額で表示されず税引前利益は部分的にはすでに税効果考慮後の金額となる。こうした点は論理性を欠き、他との整合性を保つことはできない。

これまで、法人税の3つの期間配分方法について考察した。ここで注意すべき点はそれぞれの方法で繰り延べられた法人税の性格が異なる点である。すなわち、繰延法人税は、繰延法の立場からは税金繰延のための計算技術的貸借対照表項目として認識される一方、債権債務法の立場からは租税債権債務として理解される。また、純税額法では繰延法人税を評価勘定としてとらえており、税効果の未実現部分としての繰延法人税が会計理論的には全く別の性格を有することになる。

以下では、繰延税金の期間配分計算について例をあげて解説する。

設例3 一期間配分計算の方法（法人税率の変更がない場合）

C社は1995年に40,000円の機械設備を購入した。当該機械設備の耐用年数を4年、償却後の残存価額を0円とし、企業会計上は定額法により課税所得計算上

第1. 6-2表 貸借対照表（一部）

	(1)繰延法		(2)債権債務法		(3)純税額法	
	1995年	1996年	1995年	1996年	1995年	1996年
資産：						
機械設備	¥40,000	¥40,000	¥40,000	¥40,000	¥40,000	¥40,000
減価償却累計額	10,000	20,000	10,000	20,000	12,700	23,600
負債：						
未払法人税	¥37,800	¥39,600	¥37,800	¥39,600	¥37,800	¥39,600
貸方繰延税金	2,700	900	—	—	—	—
繰延税金負債	—	—	2,700	900	—	—

(1)繰延法では税引前利益に税率を掛けることによって企業会計上の法人税額が決定され、これと課税所得計算上の申告税額との差額が繰延税金として他期間に配分される。また、繰延法による繰延税金の計算には当該期間帰属差異の発生した年度の法人税率が用いられる。

第1. 7表 仕訳等

	1995年	1996年
法人税（税引前利益×税率）	¥ 40,500	¥ 40,500
法人税申告額（課税所得×税率）	37,800	39,600
繰延法人税	¥ 2,700	¥ 900

〔仕訳〕 1995年：（借）法人税（¥90,000×45%） ¥40,500
 （貸） 未払法人税（¥84,000×45%） ¥37,800
 貸方繰延税金 2,700

1996年：（借）法人税（¥90,000×45%） ¥40,500
 （貸） 未払法人税（¥88,000×45%） ¥39,600
 貸方繰延税金 900

(2)債権債務法では期間帰属差異に法人税率を掛けることによって他期間に配分されるべき繰延税金が算出され、この繰延税金と課税所得計算上の申告税額を合わせて企業会計上の法人税額とされる。また、債権債務法による繰延税金の計算には当該期間帰属差異の解消される年度の予想法人税率が用いられる点は繰延法と大きく異なる。

第1. 8表 仕訳等

	1995年	1996年
税法上の減価償却費（級数法）	¥ 16,000	¥ 12,000
企業会計上の減価償却費（定額法）	10,000	10,000
期間差異の発生	6,000	2,000
税率	45%	45%
繰延税金	¥ 2,700	¥ 900

〔仕訳〕	1995年：（借）法人税	¥40,500	
	（貸）未払法人税（¥84,000×45%）		¥37,800
	繰延税金負債（6,000×45%）		2,700
	1996年：（借）法人税	¥40,500	
	（貸）未払法人税（¥88,000×45%）		¥39,600
	繰延税金負債（2,000×45%）		900

(3)純税額法では税効果額を資産、負債および関連する収益、費用の評価項目として認識する。設例では、減価償却方法の不一致が期間帰属差異の発生原因であるため当該期間帰属差異の税効果は減価償却費の内部に含まれることになる。税効果額については繰延法、債権債務法のいずれを用いて計算してもかわらない。設例の場合はいずれも同じ結果となる。

第1. 9表 仕訳等

	1995年	1996年
企業会計上の減価償却費	¥ 10,000	¥ 10,000
減価償却にかかわる税効果	2,700	900
損益計算書上の減価償却費	¥ 12,700	¥ 10,900
〔仕訳〕		
1995年：(借) 法人税 (¥84,000×45%)		¥37,800
減価償却費		2,700
(貸) 未払法人税 (¥84,000×45%)		¥37,800
減価償却累計額		2,700
1996年：(借) 法人税 (¥88,000×45%)		
減価償却費		900
(貸) 未払法人税 (¥88,000×45%)		¥39,600
減価償却累計額		900

設例4 - 期間配分計算の方法 (法人税率の変更がある場合)

D社は1995年に40,000円の機械設備を購入した。当該機械設備の耐用年数を4年、償却後の残存価額を0円とし、企業会計上は定額法により課税所得計算上は級数法により減価償却計算を行うものとする。1995年の法人税率は45%であったが、1996年以降は50%に変更されることになっている。この場合、1995年および1996年の法人税申告額は以下ようになる。

第1. 10表 税額表

	1995年	1996年
税金及び減価償却費控除前利益	¥ 100,000	¥ 100,000
減価償却費 (級数法)	16,000	12,000
課税所得	84,000	88,000
税率	45%	50%
法人税申告額	¥ 37,800	¥ 44,000

ここで、繰延法、債権債務法および純税額法により作成された損益計算書と貸借対照表を示せば以下のようになる。

第1. 11-1表 損益計算書

	(1)繰延法		(2)債権債務法		(3)純税額法	
	1995年	1996年	1995年	1996年	1995年	1996年
税金及び減価償却費 控除前利益	¥100,000	¥100,000	¥100,000	¥100,000	¥100,000	¥100,000
減価償却費	10,000	10,000	10,000	10,000	12,700	11,000
税引前利益	90,000	90,000	90,000	90,000	87,300	89,000
法人税： 申告額	37,800	44,000	37,800	44,000	37,800	44,000
配分額	2,700	1,000	3,000	1,000	0	0
	40,500	45,000	40,800	45,000	37,800	44,000
税引後利益	¥49,500	¥45,000	¥49,200	¥45,000	¥49,500	¥45,000

第1. 11-2表 貸借対照表（一部）

	(1)繰延法		(2)債権債務法		(3)純税額法	
	1995年	1996年	1995年	1996年	1995年	1996年
資産：						
機械設備	¥40,000	¥40,000	¥40,000	¥40,000	¥40,000	¥40,000
減価償却累計額	10,000	20,000	10,000	20,000	12,700	23,700
負債：						
未払法人税	37,800	44,000	37,800	44,000	37,800	44,000
貸方繰延税金	2,700	1,000	—	—	—	—
繰延税金負債	—	—	3,000	1,000	—	—

(1) 繰延法では、法人税率の変更があっても繰延税金の修正計算は行わない。

第1. 12表 仕訳等

	1995年	1996年
法人税 (税引前利益×税率)	¥ 40,500	¥ 45,000
法人税申告額 (課税所得×税率)	37,800	44,000
繰延税金	¥ 2,700	¥ 1,000

〔仕訳〕 1995年： (借) 法人税 (¥90,000×45%) ¥40,500
 (貸) 未払法人税 (¥84,000×45%) ¥37,800
 貸方繰延税金 2,700

1996年： (借) 法人税 (¥90,000×50%) ¥45,000
 (貸) 未払法人税 (¥88,000×50%) ¥44,000
 貸方繰延税金 1,000

(2) 債権債務法では、法人税率の変更があった場合は変更後の税率を用いて繰延税金の修正計算が行われる。

第1. 13表 仕訳等

	1995年	1996年
税法上の減価償却費 (級数法)	¥ 16,000	¥ 12,000
企業会計上の減価償却費 (定額法)	10,000	10,000
期間帰属差異の発生 予想税率	6,000 50%	2,000 50%
繰延税金	¥ 3,000	¥ 1,000

〔仕訳〕 1995年： (借) 法人税 ¥40,800
 (貸) 未払法人税 (¥84,000×45%) ¥37,800
 繰延税金負債 (6,000×50%) 3,000

1996年： (借) 法人税 ¥45,000
 (貸) 未払法人税 (¥88,000×50%) ¥44,000
 繰延税金負債 (2,000×50%) 1,000

債権債務法の特徴は、税率が変更された場合あるいは新たな税が賦課された場合に繰延税金資産および負債の金額を修正することである。例えば、1997年に税率が55%に変更された場合には次のような修正計算を行うことになる。

第1. 14表 計算

1997年期首の累積期間帰属差異合計 (1995年¥6,000+1996年¥2,000)	¥ 8,000
新税率	55%
修正繰延税金 帳簿上の繰延税金 (¥3,000+¥1,000)	4,400 4,000
1997年の法人税への修正	¥ 400

(3) 純税額法では、繰延法あるいは債権債務法によって算出された税効果額を用いて表示されることになる(次の計算は繰延法による)。

第1. 15表 計算

	1995年	1996年
企業会計上の減価償却費	¥ 10,000	¥ 10,000
減価償却にかかわる税効果	2,700	1,000
損益計算書上の減価償却費	¥ 12,700	¥ 11,000
〔仕訳〕		
1995年：(借) 法人税 (¥84,000×45%)		¥37,800
減価償却費		2,700
(貸) 未払法人税 (¥84,000×45%)		¥37,800
減価償却累計額		2,700
1996年：(借) 法人税 (¥88,000×50%)		¥44,000
減価償却費		1,000
(貸) 未払法人税 (¥88,000×50%)		¥44,000
減価償却累計額		1,000

このように法人税率が当該期間帰属差異の解消される前に変更された場合、繰延法と債権債務法では算出される税効果額に違いが見られ、企業会計上の税引後利益も同一にはならない。

Ⅲ 税効果会計の効果

本章では税効果会計の基本概念を、さまざまな面から取り上げてきた。これらを踏まえながら、まとめとして税効果会計の持つ効果について考察する。

会計に限らず広く経済的現象は、その現象に対する立場の相違により異なったものとして理解される。これは会計についても当てはまる。すなわち、本書のテーマである税効果会計についても、その考察する立場の違いによっては異なる効果を持つものと見えるかもしれない。そこで、本項ではこうした立場あるいは会計観の違いを考慮に入れつつ、税効果会計の持つ効果を以下のようにまとめる。

目的適合的会計情報提供のための税効果会計

税効果会計は、企業の将来純キャッシュフロー予測への貢献という財務会計目的に適合した発生主義会計の特性を、より有効に発揮させるための対応原則の一形態として理解できる。さらに、この前提には財務会計の目的を企業の将来純キャッシュフロー予測に有用な情報の提供にあるとした概念フレームワークがある。

また、利益情報を将来純キャッシュフロー予測に有用であるとするならば、税引後利益を用いた財務指標作成を重視する立場もこの範疇に入れることができる。これは、税引後利益を用いて財務指標を作成する際、税効果会計がおこなわれなければ適切な情報が得られないとする立場であり、特に株価収益率に

関して以下のような見解を展開するものである（中田[1973]pp.20-22）。

株価収益率とは1株当たり利益に対して株価が何倍まで買われているかを表し株価の相対的水準を判定するものであるが、その計算には正常な1株当たり利益の算定が求められる。この場合、期間帰属差異により法人税費用が変動するならば1株当たり利益は正常な数値を示さず、株価収益率は適正な経営成績を反映しない。そのため、税引後利益が正常な経営成績を表示し得るように、（企業の選択によってもたらされる）法人税の繰延または前払いの影響額をそれぞれ対応する期間に配分する税効果会計が求められる。

時価評価に関連した税効果会計

アメリカ会計学会(American Accounting Association:AAA)は「基礎的会計理論」⁽¹⁰⁾の中で会計情報の有用性を強調し、情報の目的適合性等を重要な会計基準としてあげた。その中で、検証可能性および客観性が要求される法的会計には歴史的原価(historical cost)が目的適合的であり、また、将来の予測と行動の指針を策定するには現在原価(current cost)による時価評価が有用であるとした。さらに財務諸表には歴史的原価欄とともに現在原価欄を設け、原価情報と時価情報を対比して表示することを提唱した（2欄式会計報告書の作成）。その際注目すべきことは現在原価の評価増に伴う追加課税の可能性を認識し、具体的にはその金額を貸借対照表および損益計算書に示した点である。すなわち、貸借対照表の現在原価欄に現在原価評価増見積法人税(estimated taxes in increase to current cost)を設ける一方、損益計算書においては現在原価評価利得(net gains from current cost valuations)に対する連邦法人税引当額(federal income taxes applicable)を控除して純利益を表示した。これらの処理は時価評価に関連した税効果会計の一形態とも考えられる（飯野[1969] pp.129-131）。

(10) AAA, *A Statement of Basic Accounting Theory*, 1966.

企業行動を合理化する税効果会計

批判的立場からは、税効果会計がある経済現象に対応した企業行動を合理化する働きがあるとする。すなわち、税効果会計が企業会計上認識される法人税費用を増大させ、税引後利益を減少させるとの前提の下に、配当の抑制および公共事業の高料金設定に対して論理的支持を与えるというものである。

企業に対する課税の緩和が進められた1980年代後半、税効果会計によって(企業会計上の法人税費用が増大し、税引後利益が縮小表示されて) 実際の支払法人税額と会計上の法人税費用との乖離がより顕著になったが、配当可能利益としての税引後利益のこうした縮小は現金配当抑制を合理化する直接的な手段になった。

また、税効果会計は公共事業の料金設定にも大きな影響を与えるとする。一般にアメリカの公共事業料金は、営業費(cost of service)に公正報酬(fair return)を加えて算定される。この場合の公正報酬は通常、資産原価(original cost)から定額法によって算定された減価償却累計額を控除したものに一定の公正報酬率(fair rate of return)を掛けて算出される。ところで、公益事業会社の料金算定においては、ほとんどの州公益事業委員会は資産原価に基づいた定額法減価償却のみを規定しているため、事業費に含まれる減価償却費についても定額法以外の方法は採用できないものとなっている。一方、公益事業会社の課税所得計算においては級数法(sum-of-the-years' digits method)や2倍通減法(double-percentage-on-book-value method)の採用が認められているため、料金設定のための費用計算過程とは異なる減価償却法が採用できる。この場合、営業費の一部として算入される法人税費用の算定方式が問題となる。(税効果会計を行わない) 実際税額説による法人税費用額(申告税額)は通常税効果会計を採用して算出される法人税費用額より小さく表示される。逆に、税効果会計(公益法人会計の場合は正常化法(normalization method)と呼ばれる)を実施すれば、そこに計上される法人税費用額は実際の支払税額より大

きくなる。したがって、税効果会計（正常化法）を採用すれば、実際税額説による場合に比べ当該公益事業法人の報告利益は圧縮され、結果的に算定される公共事業料金の額を高める要因となるから、税効果会計は高い料金設定を合理化する手段の1つと考えられる。

第2章 アメリカにおける税効果会計の発展

I 初期税効果会計概念の形成

本節では、税効果会計に関するGAAPの形成過程とその要因を初期の段階から説明する。これは、税効果会計についてのGAAPを構成する公式見解⁽¹¹⁾の歴史の変遷を考察し、同時にその時々々の経済環境とそれらに対応した会計実務における税効果会計の導入状況を分析することで可能となる。

税効果会計がそれ自体完結した1つの会計領域として確立したのは1960年代後半であるが、法人税の期間配分という概念はGAAP形成の初期の段階から公式見解の中で展開されてきた⁽¹²⁾。

課税所得と企業利益の乖離が税効果会計の本源的原因であり、その乖離が初めて顕在化したのは1930年代半ば以後のことである。

当時、連邦政府は経済恐慌の後に続いた不況に対処するため金融緩和政策を

-
- (11) ここで言う、GAAPを構成する公式見解とは、アメリカ会計士協会(American Institute of Accountants:AIA)の下位機関である会計手続委員会(Committee on Accounting Procedure:CAP)の公表した会計研究公報(Accounting Research Bulletins:ARB)、アメリカ公認会計士協会(American Institute of Certified Public Accountants:AICPA)の下位機関である会計原則審議会(Accounting Principles Board:APB)の公表した意見書(Opinions)、および財務会計財団(Financial Accounting Foundation:FAF)の下位機関である財務会計基準審議会(Financial Accounting Standards Board:FASB)の公表する財務会計基準書(Statements of Financial Accounting Standards:SFAS)を指す。それぞれ、CAPは1939年から59年までの20年間に51のARBを、APBは1961年から72年までの間に31の意見書を公表した。そして1973年以降現在に至るまでFASBは100を超えるSFASを公表し続けている。しかし、議論の展開上必要な場合にはこれらに限定せず、その他の機関による公式見解を含めることとする。
- (12) 西村は税効果会計の起源を、1937年SECの証券法通牒(Securities Act Release)第1210号における、中間財務諸表上での租税債務の見積計上規定に求めた(西村[1987b]p.47)。

実行し、その一環として市中金利を引き下げた。これにより過去に高金利で発行された社債の繰り上げ償還と低利率による借換債発行のブームが起こった。その結果として償還された社債の未償却割引発行差金および償還プレミアムに関する会計処理が実務上重要な問題となり、CAPは1939年にARB第2号「償還社債の未償還割引発行差金と償還プレミアム」⁽¹³⁾を公表してこの問題に対応した。

この中で、CAPは償還社債の未償却割引発行差金および償還プレミアムの会計処理について、

a法 損益計算書上での即時一括償却

b法 利益剰余金賦課による即時償却

c法 当該償還社債の当初償還期間にわたる毎期償却

のいずれの方法も容認した。ところが、課税所得計算上では未償却割引発行差金および償還プレミアムは償還年度の損金と見なされたため、a法による処理の場合には問題は生じなかったが、b法およびc法による処理を行った場合には企業会計上の利益と課税所得計算上の所得の間に差異が生じることとなった。しかしARB第2号ではこうした差異に関しては何ら言及されておらず、この点に関する公式見解は1942年のARB第18号「償還社債の未償却割引発行差金と償還プレミアム（補遺版）」⁽¹⁴⁾の公表を待つこととなった。

ARB第18号では、ARB第2号が触れなかったこれらの問題に対して次のような手続を求めた。すなわち、償還社債の未償却割引発行差金および償還プレミアムに関する会計処理は、ARB第2号での、

(13) CAP, *Accounting Research Bulletin No.2: Unamortized Discount and Redemption Premium on Bonds Refunded*, 1939.

(14) CAP, *Accounting Research Bulletin No.18: Unamortized Discount and Redemption Premium on Bonds Refunded (Supplement)*, 1942.

(1)b法による処理を行う場合、対象となる未償却割引発行差金および償還プレミアムのうち、当該社債償還による法人税の減少額を超えた部分のみを利益剰余金に賦課し、この法人税減少額相当部分を損益計算書上の費用とする、
(2)c法による処理を行う場合には、社債償還による法人税減少額相当の未償却割引発行差金および償還プレミアムを償還年度における費用として損益計算書に計上し、残りの部分を資産として繰り延べるか、社債償還による法人税減少額と同額を将来支払うべき法人税の引当金として費用計上する、
こととした。

以上のことからARB第18号は、純税額概念による法人税の期間内配分（上記(1)）および期間配分（上記(2)）を規定していることは明らかであり、税効果会計に関する最初の公式見解とされている（飯岡[1974]p.34、Beresford [1983]p.135）。

一方では、この間に第2次世界大戦が勃発し、アメリカにおいても戦時経済体制がとられた。その際に導入された戦時緊急設備(emergency war facilities)に関する税務上の早期償却制度⁽¹⁵⁾は、先に述べた社債の繰上償還問題や、1930年代後半になされた欠損の繰越控除を容認する条項の制定(IRA 1939, Sec.125)とともに税効果会計導入の大きな契機となった。また、戦費調達のためになされた戦時税制下での法人等への重課税は、企業会計上での税引前利益と当期支払法人税との対応関係の適切な表示をめざす税効果会計の必要性を強く喚起した。

(15) 必要証明書(certificate of necessity)等の添付を条件に税務上5年間の特別償却(five-year amortization)を認めた(IRA 1942, Sec.124)。

第2. 1表 連邦財政構造の歴史的变化 (対GNP比率)

(単位：%)

	1929	1940	1945	1955
財産支出	2.6	10.0	39.9	17.1
軍事支出	(-)	(2.2)	(34.7)	(9.6)
個人向け移転支出	(0.7)	(1.4)	(2.0)	(3.1)
連邦補助金	(0.1)	(0.9)	(0.4)	(0.8)
その他	(-)	(5.5)	(2.8)	(3.6)
財政収入	3.7	8.6	20.0	18.2
個人所得税	(1.2)	(1.4)	(9.2)	(7.9)
法人所得税	(1.2)	(2.6)	(4.8)	(5.3)
間接税	(1.2)	(2.6)	(3.4)	(2.7)
社会保障税	(0.1)	(2.0)	(2.7)	(2.4)
財政収支	+1.1	-1.3	-19.9	+1.1

(出所) U.S. Dept. of Commerce, Bureau of Economic Analysis,
*The National Income and Product Accounts of the United
States, 1929-74 Statistical Tables.*

第2. 2表 法人税率の変遷

(単位：%)

	法人税率
1909 ~ 15	1.0
1916 ~ 17	2.0 ~ 6.0
1918 ~ 31	10.0 ~ 13.5
1932 ~ 35	13.75
1936 ~ 37	15.0 ~ 8.0
1938 ~ 39	19.0
1940	24.0
1941	31.0 ~ 30.0
1942 ~ 45	40.0
1946 ~ 49	38.0
1950	42.0 ~ 23.0
1951	50.75 ~ 28.75
1952 ~ 53	52.0 ~ 30.0

(出所) 西村 [1987b] p. 56。

このように税効果会計が必要とされた状況の下で、CAPは法人税に関する包括的な公式見解としてARB第23号「法人所得税会計」⁽¹⁶⁾を1944年に公表した。

この中では法人税は費用と見なされ、他の費用同様利益をはじめとする他の諸勘定に対して配分されるべきものと規定された。また反復的差異を除いたすべての期間帰属差異をその認識の対象とし、純税額概念による法人税の期間配分を要求した。こうして、税効果会計を一会計領域としてはじめて取り上げたこの公式見解は、部分的配分説および純税額法を支持しながら、法人税の期間配分に関する実務上の指針を明確に示した。

(16) CAP, *Accounting Research Bulletin No.23: Accounting for Income Taxes*, 1944.

しかし、この公式見解に対して監督機関である証券取引委員会 (Securities and Exchange Commission; SEC)⁽¹⁷⁾ は1945年に公表したASR第53号⁽¹⁸⁾の中で批判的な見解を示した。これによれば、法人税費用は税法により算定された実際支払税額でなければならず、ARB第23号による法人税費用を修正する方法での税配分は認められないとした。初期にはこうした意見の対立をはじめとして、税効果会計自体の是非を問う議論が盛んになされた (Keller [1966] pp.384-410)。

その後、1950年に朝鮮戦争が起これ連邦政府はその遂行を支援するため、戦時緊急設備に対して税務上の早期償却を認めるという、第2次大戦時と同様の政策を実施した。CAPはこれをうけて1952年にARB第42号「緊急設備－償却

(17) SECとGAAPとの関係を簡単にまとめると以下ようになる。

SECは連邦証券諸法の運用にあたる独立した行政委員会であり、規則制定権および準司法的権限を有するが、具体的な会計処理や財務諸表の作成に関する基準などGAAPを構成する内容についてはその作成を職業会計士団体に委ねている。このことは以下のようにASR第4号および第150号において示されている。

ASR第4号 (1938年) によれば、SECに提出される財務諸表は「有力な権威の支持」(substantial authoritative support)のある会計原則に遵って作成されねばならないとされたが、ここで「有力な権威」とは会計原則を作成する職業会計士団体と解され、以後この包括的規定に従ってCAPやAPBが会計原則の設定活動を続けた。また、ASR第150号 (1973年) はこの規定の範囲をFASBにまで広げた。一方、SECはGAAPに関して自らの基本的見解をASRを通じて表明するのみであった。

SEC, *Accounting Series Release No.4: Administrative Policy on Financial Statements*, 1938.

SEC, *Accounting Series Release No.150: Statement of Policy on the Establishment and Improvement of Accounting Principles and Standards*, 1973.

(18) ASR第53号は法人税の期間配分には反対したが、本規定の遵守を強制することはなかった。

SEC, *Accounting Series Release No.53: In the Matter of "Charges in Lieu of Taxes"-Statement of the Commission's Opinion Regarding "Charges in Lieu of Income Taxes" and "Provisions for Income Taxes" in the Profit and Loss Statement*, 1945.

と法人所得税⁽¹⁹⁾」を公表し、税務上の早期償却に由来する期間帰属差異について、これにかかる法人税の期間配分を求めた。その中で、従来からの純税額法による表示を認めながらも、債権債務法による法人税の期間配分計算をはじめて示した。

1953年のARB第43号「会計研究公報の再述および改訂」⁽²⁰⁾ではこれまでに公表されたすべてのARBが整理および改訂されたが、税効果会計に関するARB第23号および第42号は大きな変更を受けることなくGAAPの一部として体系化された。ただ、ARB第23号への準拠が実務上不適当であれば繰延法人税を独立表示することを認め、また、計算方法としては債権債務法を認めながらも初めて繰延法適用を勧告した点は注目すべきである。

朝鮮戦争終了後、アメリカ経済は不況に陥りアイゼンハワー共和党政権は景気回復のための減税を経済界から求められた。しかし当時の財政状態は厳しく、朝鮮戦争の終結に伴い軍事支出の削減は行われたものの、戦時超過利潤税の廃止や新たな財政支出増加のために、収支見通しは1954年当時赤字であった。また一方では、そのころ均衡財政主義が共和党政権下で支持されており、大統領は経済界からの減税要求と均衡財政主義貫徹との間できわめて困難な選択を迫られた。議会では法人税率の引き下げが議論されたが、巨額の税収減が予想されるとして結局減税法案は否決された。このような状況の下で、法人一般減税の代わりに税務上の加速償却制度等の導入を含んだ各種の選択的減税⁽²¹⁾が考慮され、これらを盛り込んだ1954年内国歳入法(IRA 1954)が公布された。同法

(19) CAP, *Accounting Research Bulletin No.42: Emergency Facilities-Depreciation, Amortization and Income Taxes*, 1952.

(20) CAP, *Accounting Research Bulletin No.43: Restatement and Revision of Accounting Research Bulletins*, 1953.

(21) 2つの加速償却法(200%定率法(declining-balance method at the straight-line rate)および級数法)の導入のほか、欠損繰戻期間の1年延長や試験研究費に対する税制上の優遇措置をその主な内容とした。

は税効果会計の確立に決定的な役割を果たすことになったが、それは次の内容による。

まず、税務計算上の早期償却制度が、過去に実施されたような戦時経済下における緊急設備を対象とした一時的かつ限定的な制度ではなく、規定を満たした一般的な償却資産にまでその対象を広げ200%定率法や級数法などの加速償却法を認めた点である(IRA 1954, Sec.167)。このため、減価償却に関する期間帰属差異の発生が経常的になると同時に対象となる金額も増えたため、これらについての処理は重要な会計項目となった。

また、課税所得は各法人が自主的に採用した会計処理基準により決定した利益を基礎に計算されると規定した(IRA 1954, Sec.446)。このことは、租税政策上の特別措置によって生じる、企業会計上の利益と課税所得との乖離を容認するものであった。

こうして1954年内国歳入法以後、税効果会計はより普遍的かつ重要な問題として展開していった。

先に示した、税務計算における加速償却の容認により発生した期間帰属差異に関して、CAPは同年ARB第44号「⁽²²⁾遞減残高償却法」を公表し、課税所得計算上は加速償却を用いながら企業会計上ではその他の償却方法を採用する場合、それによる差異の適切な表示のための、財務諸表上での税効果会計採用の必要性を主張した。また、本公報では加速償却による課税繰延が比較的短期間に回復されると合理的に予想できない期間帰属差異については認識の必要を認めず、部分的配分説の立場をとった。

しかし、1958年に公表されたARB第44号(改訂版)「⁽²³⁾遞減残高償却法」で

(22) CAP, *Accounting Research Bulletin No.44: Declining Balance Depreciation*, 1954.

(23) CAP, *Accounting Research Bulletin No.44 (Revised): Declining Balance Depreciation*, 1958.

は、こうした部分的配分説の立場を改め新たに包括的配分説を主張するとともに、⁽²⁴⁾反復的差異に関してはそれによる税効果を追加的減価償却により認識することもあわせて認めた。

その後、こうした税効果会計に関する基本概念の整備に伴い、その適用範囲は連結財務諸表にまで拡大した。1959年公表のARB第51号「連結財務諸表」⁽²⁵⁾では、子会社の未分配利益を親会社に送金する際課税されると予想される法人税については、連結損益計算書上での見積による引当計上が妥当であるとし、また、資産に含まれる連結未実現利益[●]に対して法人税が支払われた場合は、その支払済法人税を繰り延べるか、あるいはその未実現利益の消去額から当該支払済法人税を控除することとした。

このように、税効果会計実務が進展する中、SECは財務諸表における繰延法人税の取り扱いに関するASR第85号⁽²⁶⁾を1960年に公表して法人税の期間配分計算に対するSECの立場を明らかにした。この中でSECは、減価償却方法が税務計算上と企業会計上で異なるために生じるすべての税額軽減についてはその効果を将来へ繰り延べることとし、またその方法としては先のASR第53号において適用に否定的見解を示した繰延法あるいは純税額法を容認した。

II APB以後の税効果会計の発展

これまでは、主にCAPにより公表されたARBの再検討を通じて、税効果会

⁽²⁴⁾ 包括的配分説の下では、部分的配分説をとる場合に比べ財務諸表上での当期法人税費用がより大きく表示されるため、表示上の純利益を減少させる。公認会計士や証券アナリストはこの点を重視した(Keller[1962]pp.59-65)。

⁽²⁵⁾ CAP, *Accounting Research Bulletin No.51: Consolidated Financial Statements*, 1959.

⁽²⁶⁾ SEC, *Accounting Series Release No.85: Statement of Administrative Policy Regarding Balance Sheet Treatment of Credit Equivalent to Reduction in Income Taxes*, 1960.

計の初期発展段階における関連GAAPの変遷を概観した。そこでは、当初ごく限られた領域で展開された税効果会計の概念が、外部環境の変化とそれに伴う会計実務の要請に伴い、次第により広い会計領域へとその適用範囲を広げていった過程が観察できる。

1957年に名称を変更したアメリカ公認会計士協会(AICPA)はGAAP設定のための新たな機関として会計原則審議会(APB)を創設し、これまでCAPが続けてきた活動をこれに引き継がせた。そこで、次にこのAPBによる公式見解(意見書)の公表経過を概観することにより税効果会計の次の発展段階の考察を試みる。

APBのはじめて公表した、GAAPを構成する公式見解は、1962年の意見書第1号「新しい減価償却の指針および規則」⁽²⁷⁾であった。これは内国歳入局(U.S. Treasury Department Internal Revenue Service)による、減価償却資産の標準耐用年数の短縮等を内容とする新たな取扱通達⁽²⁸⁾の決定をうけて公表されたもので、新しいガイドラインの下でのARB第44号(改訂版)の適用を求めた点は税効果会計にも大いに関係するものであった。

ところで、当時のアメリカはケネディ民主党政権の下にあった。経済状況はきわめて悪く、民間設備投資の不振や高水準の失業率、国際収支の悪化など多くの問題を抱えていた。こうした経済状況に対してケネディのとった政策は設備投資を主とした資本蓄積の促進であった。そして、雇用状況の改善と高い経済成長の実現、合理化投資の促進による生産性の向上とそれによる国際競争力の回復、結果としての国際収支の改善など、これらを同時に達成させようとする

27) APB, *APB Opinion No.1: New Depreciation Guidelines and Rules*, 1962.

28) それ以前は1942年に制定された標準耐用年数により減価償却計算が行われていた。62年の改訂の主たる対象は建造物を除いた機械および装置であって、標準年数で約35%、実際年数で約15%それぞれ短縮された。

U.S. Treasury Department Internal Revenue Service, *The New Depreciation Guidelines and Rules*, Revenue Procedure 62-21, 1962.

る積極的な経済政策であった。

ところが、ケネディ政権においても引き続き均衡財政主義がとられており、企業に対する一般減税の実施は遅れ⁽²⁹⁾、設備投資促進を目的とした2つの選択的な減税措置が先行した。その1つが先に示した減価償却資産標準耐用年数の短縮であり、もう1つが投資税額控除制度(Investment Tax Credit:ITC)⁽³⁰⁾の導入であった。そして、このITCに関する会計上の取り扱いをめぐって以後議論が展開された。

まず、APBはこのITCの立法化に伴い1962年に意見書第2号「投資税額控除の会計」⁽³¹⁾を公表したが、この中でITCに伴う法人税計算については繰延操作を行わない実際税額法と繰延操作を行う繰延法の両者に言及しながらも結論的には後者を支持した。

ところが、翌年1963年にSECが公表したASR第96号⁽³²⁾では、両法のうちAPBの支持しなかった実際税額説による処理を多くの企業が採用している事実を指摘した上で、繰延法処理の一般承認可能性に疑問を投げかけAPBの意見書第2号に反対する立場を表明した。

こうした意見書に対する批判⁽³³⁾をうけて、APBは次の意見書において大幅な

(29) 一般減税は1964年内国歳入法により実施された。これによると法人税の基本税率は30%から22%へ8%引き下げられ、25,000ドル以上の所得に適用される付加税率は22%から26%へ4%引き上げられた。

(30) 1962年内国歳入法により導入された投資税額控除制度は、すでになされた設備投資の償却額とは関係なく1962年以降の設備投資額の7%が税額控除の対象とされた。そしてその設備投資額の7%が25,000ドル未満の場合はその全額が控除され、これ以上の部分についてはその1/4相当額が控除されるものであった(IRA 1962, Sec. 46)。

(31) APB, *APB Opinion No.2: Accounting for the "Investment Credit"*, 1962.

(32) SEC, *Accounting Series Release No.96: Accounting for the "Investment Credit"*, 1962.

(33) APB意見書第2号に対しては、アメリカ会計学会(American Accounting Association:AAA)も反対の立場をとった(AAA[1964a]pp.694-695)。

譲歩を余儀なくされた。1964年意見書第4号「投資税額控除の会計」⁽³⁴⁾はこうした譲歩の結果であって、そこでは意見書第2号に対する一般からの承認の欠如を認めながら、先に支持した繰延法に加え実際税額法をも認めた。このことから少なくとも1960年代前半には、包括的な法人税の期間配分計算は実務からあまり求めていなかったことが理解される。

こうしてITCに関する会計処理については一応の結論が導き出されたが、この一連の出来事は以後のAPBの活動に大きな課題を残すことになった。

ところで、この当時は法人税の期間配分方法としては繰延法、債権債務法、純税額法の3法が公式見解の中に混在しており、その論理一貫性の欠如は大きな問題であった。

第43号以降に公表されたARBの整理および再検討を目的として公表された意見書第6号「会計研究公報の現状」⁽³⁵⁾では、この問題に答える形で繰延法および債権債務法の両法を繰延法人税の計算に適用可能であるとした。

翌年、AICPAは税効果会計の理論指向的研究の成果として会計調査研究書第9号「法人所得税の期間配分」⁽³⁶⁾を発表した。その中では、法人税を適切に期間配分されるべき費用との前提の下に次のことが主張された(Black[1966]p. 123)。

- ・法人税の期間配分は包括的配分説によりなされるべきである。
- ・借方繰延法人税は繰延法により、また、貸方繰延法人税は債権債務法により配分されるべきであって、純税額法は適用されるべきではない。

③④ APB, *APB Opinion No.4 (Amending No.2): Accounting for the "Investment Credit"*, 1964.

③⑤ APB, *APB Opinion No.6: Status of Accounting Research Bulletins*, 1965.

③⑥ Black, H. A., *Interperiod Allocation of Corporate Income Taxes: Accounting Research Study No.9*, 1966.

- ・長期にわたる繰延法人税債務は、内部利益率により割引計算された後表示されるべきである。(この繰延法人税の割引計算は同年に公表された意見書第10号「各種意見」において否定された。⁽³⁷⁾)
- ・欠損の繰延による課税軽減効果は、その実現が確実な場合に限り欠損期間において認識されるべきである。

そして、この研究書第9号による成果を公式見解に反映させたものが次に触れる意見書第11号である。

1967年、APBは税効果会計に関するこれまでの見解を総合し、より体系的な法人税の期間配分の実現を目指した意見書第11号「法人所得税の会計」⁽³⁸⁾を公表した。この意見書は、1987年12月に示されたFASBの新しい公式見解（財務会計基準書第96号）により破棄されるまでは、長年にわたりアメリカにおける税効果会計実務の拠り所とされたもので、以下のような要点により構成されていた。

- ・法人税の包括的期間配分は租税費用の決定に不可欠であって、法人税費用には税引前利益の決定を左右する収益費用取引の税効果を含めるべきである（包括的配分説の支持⁽³⁹⁾）。
- ・法人税の期間配分は繰延法によりなされるべきである。
- ・繰戻欠損金の税効果は欠損年度へ配分し、その欠損年度の損益計算書におい

37) APB, *APB Opinion No.10: Omnibus Opinion-1966*, 1966.

38) APB, *APB Opinion No.11: Accounting for Income Taxes*, 1967.

39) ここで注意すべき点は、包括的配分説を研究書第9号およびこの意見書が支持したことである。先のITCに関する議論が展開された際には、包括的配分説はあまり支持されておらずむしろ部分的配分説の方が主流であったことを考慮すると、実務は1962年から67年のわずか5年間に部分的配分説から包括的配分説に支持を変更したことになる。この背景には1954年に始まった一連の税制上の優遇政策（1954年税務上の加速償却の容認、62年ITCの創設、64年法人税率の引き下げ等）が60年代半ばには企業に対する課税強化（66年ITC停止、69年同廃止、68年法人税率の引き上げ）へと変更されたことが深く関わっている。

て認識されるべきである。また、繰越欠損金の税効果は、欠損年度においてその実現が確実に予想される場合は当該年度の損益計算書において認識されるべきであるが、これ以外の場合は実現する年度まで認識されるべきではない。

- ・経営の成果を適切に表示するための、法人税の期間内配分は望ましい。
- ・財務諸表上の法人税費用および関連する繰延税金は、当期支払分と繰延分を区別するとともに、繰延税金の流動分と非流動分も区別して表示しなければならない。

このように意見書第11号は、包括的配分説や繰延法といった現在に至るまで長く実務的に支持されてきた法人税期間配分計算の基本思考を網羅しており、税効果会計発展の歴史の中でも最も重要な公式見解の1つである。そして、この意見書の公表後は先に示した要点とその背景にある論理の下に、さまざまな特殊領域における税効果会計概念の整備が進められた。

意見書第23号「特殊領域における法人所得税の会計」⁽⁴⁰⁾や意見書第24号「法人所得税の会計」⁽⁴¹⁾がその後1972年に公表されたが、両者はまさにこうした発展の方向性を具体化したものであり、税効果会計のより一層の充実が図られた。

意見書第23号は、子会社の未分配利益、合併事業法人(corporate joint ventures)に対する投資、貯蓄貸付組合(savings and loan associations)の貸倒準備金、生命保険会社(stock life insurance companies)の保険契約者剰余金(policyholder's surplus)など特定領域における法人税期間配分実務を規定した。その中では以下のような点が求められた。

- ・連結利益に含まれた子会社の未分配利益は、原則的には期間帰属差異として

⁽⁴⁰⁾ APB, *APB Opinion No.23: Accounting for Income Taxes-Special Areas*, 1972.

⁽⁴¹⁾ APB, *APB Opinion No.24: Accounting for Income Taxes-Investments in Common Stock Accounted for by the Equity method (Other Than Subsidiaries and Corporate Joint Ventures)*, 1972.

処理されなければならないが、子会社からの利益送金が不確定な期限まで延期されることが明らかな場合は当該差異の解消が不確実であるので、それに由来する税効果は認識すべきではない。

- ・合併事業法人に対する投資に対しては先の規定を適用する。
- ・貯蓄貸付組合における貸倒準備金、および生命保険会社における保険契約者剰余金については、先の規定にあった差異解消の不確実な場合における税効果の認識猶予を発展させ、差異の解消が確実である場合を除き原則的にはそれに由来する税効果を認識すべきではない。

このように意見書第23号は、期間帰属差異の解消が不確実な税効果は認識すべきではない、とする部分的配分説を特殊な領域に限定して導入した。

また意見書第24号は、持分法の対象子会社および合併事業法人以外の会社の未分配利益について規定しており、この場合にも税効果会計の必要性が指摘された。

さらに、1980年代前半までには次のような数々の公式見解が表明されており、意見書第11号で展開された基本論理の下での税効果会計の体系化および総合化が図られた（西村[1987a]p.76）。

- ・会計方法の変更に伴う期間内配分の要請⁽⁴²⁾
1971年意見書第20号「会計方針の変更」
- ・従業員持株プランに関する税効果会計の規定⁽⁴³⁾
1972年意見書第25号「従業員持株の会計」
- ・中間財務報告における法人税の取扱規定⁽⁴⁴⁾
1973年意見書第28号「中間財務報告」

(42) APB, *APB Opinion No.20: Accounting Changes*, 1971.

(43) APB, *APB Opinion No.25: Accounting for Stock Issued to Employees*, 1972.

(44) APB, *APB Opinion No.28: Interim Financial Reporting*, 1973.

- 外貨換算に関する税効果会計の規定
 - 1975年財務会計基準書第8号「外貨建取引および外貨建財務諸表の換算」⁽⁴⁵⁾
 - 1981年財務諸表基準書第52号「外貨換算」⁽⁴⁶⁾
- 石油およびガス資源の開発に関する税効果会計の規定
 - 1975年財務会計基準書第9号「石油およびガス生産会社における法人所得税の会計」⁽⁴⁷⁾
 - 1977年財務会計基準書第19号「石油およびガス生産会社における財務会計と報告」⁽⁴⁸⁾
- イギリス税法の在庫救済制度に関する税効果会計の規定
 - 1979年財務会計基準書第31号「英国税法の在庫救済制度に関連する税制上の優遇措置」⁽⁴⁹⁾
- 貸借対照表における繰延法人税の分類基準
 - 1980年財務会計基準書第37号「貸借対照表上での繰延法人税の分類」⁽⁵⁰⁾

⁽⁴⁵⁾ FASB, *Statement of Financial Accounting Standards No.8: Accounting for the Translation of Foreign Currency Transactions and Foreign Currency Financial Statements*, 1975.

⁽⁴⁶⁾ FASB, *Statement of Financial Accounting Standards No.52: Foreign Currency Translation*, 1981.

⁽⁴⁷⁾ FASB, *Statement of Financial Accounting Standards No.9: Accounting for Income Taxes-Oil and Gas Producing Companies*, 1975.

⁽⁴⁸⁾ FASB, *Statement of Financial Accounting Standards No.19: Financial Accounting and Reporting by Oil and Gas Producing Companies*, 1977.

⁽⁴⁹⁾ FASB, *Statement of Financial Accounting Standards No.31: Accounting for Tax Benefits Related to U.K. Tax Legislation Concerning Stock Relief*, 1979.

⁽⁵⁰⁾ FASB, *Statement of Financial Accounting Standards No.37: Balance Sheet Classification of Deferred Income Taxes*, 1980.

- 生命保険会社の保険契約者剰余金に関する税効果会計の規定
1982年財務会計基準書第60号「保険会社の会計と報告」⁽⁵¹⁾

⁽⁵¹⁾ FASB, *Statement of Financial Accounting Standards No.60: Accounting and Reporting by Insurance Enterprises*, 1982.

第3章 アメリカにおける新税効果会計基準

I 税効果会計実務の見直しと新基準の公表

前章で考察してきたように、税効果会計に関するGAAPはその過程において様々に試行錯誤を重ねながら形成され、その結果集大成ともいべき意見書第11号において現代の税効果会計実務が確立した。そしてその後は、意見書第11号を基礎とした、特殊領域への税効果会計の導入や税制上の特別措置に関する取扱へと議論の焦点は移っていった。

ところで、第3-1表に見られるように1971年以降企業を取りまく租税環境は優遇的であった。特に81年1月に発足したレーガン共和党政権が当初スタグフレーション解消を目指して行った経済再建政策（いわゆるレーガノミクス）は、歳出削減、規制緩和、安定的金融政策および大幅減税をその柱とし、法人税率の引き下げや税制上の優遇措置の拡大等、企業に対してはきわめて有利な内容であった。こうして1970年代以降を通じて継続した企業に対する優遇的な租税環境は、意見書第11号が求めた期間帰属差異の包括的配分とも相まって各企業の財務諸表上に膨大な繰延法人税の未償却残高を生み出した。また、税制上の優遇措置制度の数が増えるにつれて財務諸表における法人税の表示形態はより複雑なものとなり、しかもその計算過程は論理的整合性を失って財務諸表利用者に混乱を与えるようになった。さらに、意見書第11号以後に公表された公式見解（前章末参照）の中には、こうした税制上の優遇措置の表示方法に関して表明されたものが多数含まれるようになった。このことから財務諸表における法人税表示の複雑化が理解される。

1987年12月、FASBは税効果会計の新しい基準となる財務会計基準書第96号

第3. 1表 企業に対する租税環境と法人税会計の歴史的推移

企業に対する租税環境 主要な税制上の優遇措置		法人税の会計実務 法人税費用の認識方法 主要な公式見解	
中立的		純税額概念	
1944		限定 部分配分説	ARB 23 (1944) 社債償還による発行差金等の償却 ARB 42 (1952)
1954	減税期 54年歳入法－加速償却の導入 62年歳入法－ITCの創設 64年歳入法－法人税率引き下げ	限定 部分配分説	戦時緊急設備償却の償却問題 ARB 44 (1954) 非反復的の差異のみの認識
1966	増税期 66年歳入法－ITCの停止 68年歳入法－4.8%の付加税 69年税制改革法－ITCの廃止	部分配分説 と包括的配 分説の議論	新ARB 44 (1958) 減価償却による全期間帰 属差異を認識 ASR 96 (1963) ITCによる期間帰属差異につ いて純税額法と繰延法を容認
1971	減税期 71年歳入法－ITCの復活、 ADR制度の導入、法人税 率の引き下げ 75年減税法－ITCの拡大	包括的配 分説への変化	APB意見書11 (1967) 繰延法による包括的期間配 分
	77年減税と税制簡素化法－ 雇用税額控除制度の創設 78年歳入法－税率の引き下 げ、省エネルギー設備税額 控除制度の創設 81年経済再建法－ACRS・ RITCの導入、試験研究費 税額控除制度の創設等	取扱いの 複雑化	APB意見書23、24 (1972)
		包括的配 分説の見直し	法人税会計見直しに関するFAS Bの公式表明 (1982)

<p>1982 増税期</p> <p>82年歳入法—81年に導入されたACRS・ITCの一部廃止</p> <p>84年財政再建法—各種税制改革と増税</p>	<p>討議資料 (discussion memorandum) の公開 (1983)</p> <p>公開草案 (exposure draft) の作成 (1986)</p>
	<p>新しい基準の提示</p> <p>財務会計基準書 96 (1988)</p> <p>概念ステートメントの下に展開された新しい税効果会計の基準、債権債務法による処理の要求</p>

(出所) Townsend [1987] p. 30より作成。

「法人所得税の会計」⁽⁵²⁾を公表した。基準書第96号は、従来とは異質の思考を有するきわめて意欲的な内容であり、しばしば問題点の指摘されていたAPB意見書第11号の廃止および関連GAAPの一部改正を求めるものであった。この基準書は、公表当初1988年12月16日以降に始まる会計年度からの適用開始とされたが、その後3回にわたる適用開始の延期⁽⁵³⁾を経た後、1992年2月には修正された新しい財務会計基準書第109号「法人所得税の会計」⁽⁵⁴⁾に再度代わられた。こうした一連の適用延期と修正は、基準書第96号が処理の過大な変更を実務に求めた結果、実務がこの採用を拒否したために起こった。

そこで本節では、APB意見書第11号およびFASB財務会計基準書第96号の問題点を指摘した上で、企業による新基準の採用行動を分析する。また、最新の実務指針となる基準書第109号の内容もあわせて検討する。

1 APB意見書第11号とその問題点

長く税効果会計実務の基準であったAPB意見書第11号は法人税に関する一般的前提として次の内容を示した(APB[1967]par.14)。

⁽⁵²⁾ FASB, *Statement of Financial Accounting Standards No.96: Accounting for Income Taxes*, 1987.

⁽⁵³⁾ 以下の基準書により基準書第96号の適用開始が延期された。

FASB, *Statement of Financial Accounting Standards No.100: Accounting for Income Taxes-Deferral of the Effective Date of FASB Statement No.96*, 1988.

FASB, *Statement of Financial Accounting Standards No.103: Accounting for Income Taxes-Deferral of the Effective Date of FASB Statement No.96*, 1989.

FASB, *Statement of Financial Accounting Standards No.108: Accounting for Income Taxes-Deferral of the Effective Date of FASB Statement No.96*, 1991.

⁽⁵⁴⁾ FASB, *Statement of Financial Accounting Standards No.109: Accounting for Income Taxes*, 1992.

- ・課税の継続

継続企業の前提(going concern basis)の下に法人税は将来にわたり課税される。

- ・法人税の費用としての認識

課税対象となる所得を稼得する企業にとって、法人税は費用(expense)である。

- ・法人税の測定と期間帰属

費用としての法人税は他の費用項目と同様、測定と適切な期間帰属の認識が必要である。

- ・対応概念

収益と費用の対応概念(matching concept)は利益決定の基本的仮説の1つであり、法人税の会計においてもこの対応概念が適用されるべきである。

意見書は以上の前提に基づき、法人税の期間配分計算を財務諸表上での法人税費用決定に不可欠な手続であるとする一方、法人税費用には税引前利益を算出する過程での収益および費用取引の税効果が含まれなければならないとした。

こうした前提の下に包括的配分説を支持し、法人税の期間配分計算には繰延法を採用して、損益計算書上の税引前利益と法人税費用との適正な期間対応を重視した。そして、企業会計上の法人税費用は税引前利益に永久差異項目を加減した額に当期の法人税率を掛けて算出し、この法人税費用と税務上納付すべき額との差を繰延税金として貸借対照表に計上した。

しかし、本意見書は1967年に公表された直後からその内容に対して様々な批判をうけていた。

向けられた第1の批判は、意見書における各種概念の明確さの欠如に対してであった。これは、意見書の求める手続が論理的に首尾一貫せず、その適用結果が単なる計算過程の羅列に過ぎないことを意味した。その上、意見書の求める手続は複雑かつ不明瞭であったためその適用には多くの手間がかかり、それ

に比べてもたらされる情報の有用性が小さい(not cost-beneficial)点も指摘された(FASB[1987]pars.197-198)。

また、その後公表された財務会計概念ステートメントと旧基準との間の論理的不整合性の存在に対しても批判が向けられた。この不整合性の存在は、GAAPに対する論理的基礎の提供を目的として公表された概念ステートメントが、意見書に基づいて認識された繰延税金の貸借対照表能力を否定したことからより鮮明になった。そして、概念ステートメントを基礎とした財務会計基準体系内での、当該意見書の存在自体が論理的に否定されるに至った(FASB[1978]pars.163-165, FASB[1985]pars.240-242)。

第2の批判は繰延法により処理された繰延税金の性格とその表示の問題であった。繰延税金は計算技術的貸借対照表項目としての属性をもち表示上の数値には経済的合理性が認められないにも関わらず、その外観は他の貸借対照表項目と同様の印象を財務諸表利用者に対して与え混乱を招いた。さらに、反復的差異をも認識の対象とする包括的配分説を意見書が採用したため解消される見通しのない累積繰延税金が膨張し、繰延法固有の固定税率による繰延税金計算とも相まって貸借対照表上に大きな歪みを生むことになった。

そして第3の批判は、経済環境の変化によって意見書の規定した処理がより複雑さを増した点であった。前述のように1980年代初頭は歴史的な減税期にあったが、とりわけ1981年に導入された加速償却制度(Accelerated Cost Recovery System)は多くの有形固定資産の税務耐用年数を著しく短縮し極端な税務加速償却を認めたため、貸借対照表上の繰延税金は増加し続けた。この結果、企業会計上の償却計算と税務上のそれとの乖離が一段と拡大し、貸借対照表上で増加の一途をたどる(特に貸方の)繰延法人税の意味がますます失われていった。

2 新基準策定への動き

FASBはこれまでの税効果会計基準であった意見書第11号のもたらした問題

を克服するために、新たな基準の設定を目指して作業を開始した。新基準公表までの一連の手続をまとめると以下ようになる。

一般に、新基準設定の第一段階は特定の問題がFASBの議案として採択されることから始まる。財務報告に関する問題点の認識は、通常、外部団体およびタスクフォースとのコミュニケーションやその問題の有する技術的性質の検討、また公表された各種報告書および立法上あるいは規制上の変更とその変更に関する調査を通じて行われる。

その際、議案として採択されるには次のような要因が評価の対象となる。すなわち、その問題の浸透度合、基準の公表によって状況が改善される可能性、技術的に実施可能な解決策が見いだされる可能性、および基準が外部の関係者に受け入れられる可能性等である。特にこの段階ではその議案に関する技術的な問題意識のみならず、実務がその会計基準を受け入れうるという意味での実施可能性も重要視されている点に注意すべきである。

税効果会計の場合、1980年代初頭に基準の再検討を目指したプロジェクトが始動したが、その理由としては前項末の3点が強調された。当時、税効果会計は理論的にも、あるいは実務的にも大きな問題を抱えており、新基準設定の基礎的条件はすべて満たされていた。そうした状況の下で税効果会計の見直しに関する議案の採択が現実のものとなったのは当然といえよう。

こうして一旦議案として採択されると、その問題に関するFASBのすべての活動が公開記録の対象となる。その際採択理由や委員による投票結果も同様であって、一貫して公開性が重要視されている。

第二段階は議案として採択された主要問題に対するタスクフォースの設置である。このタスクフォースの役割は、問題の性格、計画の範囲、追加研究の必要性ならびに討議資料(Discussion Memorandum)の作成について委員に対し助言を行うことにある。税効果会計に関するタスクフォースは1982年1月に設置された。

討議資料の目的は、当該問題に関する利害関係者の分析と論評を奨励することであり、その内容は問題に対する特定の解決策を支持しない中立的なものである。つまり、その中で当該問題とFASBの計画の範囲、ならびに財務会計上および報告上の問題点を定義し関連する文献および研究の調査結果を提示しながら、当該問題に対する一組の代替的解決策に対する賛否とその理由を広く利害関係者に対し求めているのであって、その結果は分析され実務の動向として理解される。

税効果会計に関する討議資料「法人所得税の会計」⁽⁵⁵⁾は1983年8月に公表された。その内容は旧基準のもつ問題点や概念ステートメントとの関係に触れながら、法人税に関する企業会計上のルール簡素化と財務諸表の有用性向上を目指し下記のようなテーマをその内容とした。

- ・財務諸表における法人税費用の表示（税効果認識の是非）。
- ・期間帰属差異にかかる税効果の認識方法（繰延法および債権債務法の選択、割引計算の是非）。
- ・期間帰属差異認識の範囲（包括的配分説および部分的配分説の選択）。
- ・税務上の欠損金に由来する税効果の認識問題。

パブリックな論評の期間は討議資料公表の後にあり、その期間内に利害関係者は討議資料に対する回答(letter)を文書により提出することが可能であるが、同時に公聴会(hearing)での口頭による論評も奨励される。先の討議資料に関する論評の期間は1984年1月31日までとされたが、その間総数428通もの回答が寄せられた。また、公聴会は1984年4月23-25日にニューヨークで開催されたが、これらの資料および議事録も記録として保存・公開されている。

ところで、その当時、法案作成のために議会関係者が企業に対する法人税の

⁽⁵⁵⁾ FASB, *An Analysis of Issues Related to Accounting for Income Taxes, Discussion Memorandum*, 1983.

実効税率を調査したところ、大企業の多くは税制上の優遇措置により軽減された課税額を適切な形では年次報告書上に表示していない事実が判明した。具体的には対象となった大企業300社のうち23%もの企業がその年次報告書上において不適切な表示方法を用いることにより支払法人税額を水増ししていた(Hasselback[1976]pp.269-276)。

また、同様の調査では年次報告書上に表示された当期支払法人税額が実際に政府に対して支払われた法人税額に等しくないことが指摘され、調査対象企業1,000社は全体として報告上の支払法人税額を実際の法人税債務額より大きく表示する傾向にあったことが明らかになった(Stickney[1979]pp.421-433)。

このように企業会計における法人税の表示問題は非常に大きな問題を含んでいた。また、税効果会計実務の見直しとも相まってFASBの示す見解に対して重大な関心が寄せられ、かつ新たな基準の早急な策定が求められていた。

次の段階として、FASBはスタッフが作成した資料を検討するための会合を持ち、その際当該問題点について合意が得られると彼らは基準書の公開草案(Exposure Draft)を作成することになる。そしてFASB委員会で過半数の賛成が得られると、公開草案がパブリックな論評を求めるために再び公表される。⁽⁵⁶⁾

FASBは先の討議資料をうけて、税効果会計に関する公式見解の基礎となる公開草案「法人所得税の会計」⁽⁵⁷⁾を1986年9月に公表した。その中では期間帰属差異に代えて新たに一時的差異(temporary difference)という概念を導入した。この概念は従来の期間帰属差異の他に、

⁵⁶⁾ その後、FASBは受け取った論評に照らして公開草案を修正することもあるが、大幅な修正がなされた場合には公開草案の改訂版が再公表され、さらに公聴会が開かれることもある。

⁵⁷⁾ FASB, *Proposed Statement of Financial Accounting Standards: Accounting for Income Taxes, Exposure Draft*, Financial Accounting Series No.25, 1986.

- ・ 税額控除に伴う減価償却資産の税務上の減額
- ・ インフレーション指数による資産の税務上の増額
- ・ 買収法による企業結合の会計処理

等を含むより包括的な概念であった。また、繰延法人税の計算方法としては、これまで実務において採用されていた繰延法を否定し債権債務法を支持した。そのため、税制や税率に変更が生じた場合にはその変更があった期間において変更額を計算し、それを特別損益としてではなく法人税費用として計上することが提案された。

さらに欠損金の取扱いについては、繰戻欠損金の課税軽減額については繰延税金資産として計上するが、繰越欠損金の課税軽減額については将来の繰越期間に予定される課税額との相殺分のみ限定して認識し、相殺超過額を繰延税金資産として計上することを認めなかった。

こうした一連の手続きを経て、1987年12月FASBは新基準である基準書第96号をついに公表したのである。その内容は若干の変更を伴いはしたものの、公開草案に示された内容と基本的には同じであり、その適用開始を1988年12月15日の後に始まる営業年度としながら、それ以前の早期適用をも奨励した(FASB [1987]par.32)。

3 FASB基準書第96号とその問題点

新たな税効果会計の指針となった基準書第96号の特徴をまとめれば以下のようになる。

- ・ 一時的差異概念の導入

従来は税効果会計の認識対象を費用および収益に関する課税所得計算と企業会計の間の期間帰属差異としていたが、基準書による新たな税効果会計は一時的差異（従来の期間帰属差異をも含む、資産および負債の税務価額と財務諸表価額との差異）をその対象とした。

- ・資産負債アプローチ（債権債務法）の採用

法人税期間配分の方法として従来実務で採用されていた繰延法が否定され、新たに債権債務法（基準書本文の表現では資産負債アプローチ）が採用された。この方法によると、貸借対照表における繰延税金が先に決定され、その差額として損益計算書上の法人税が算出される。また、税法の改正や税率の変更による影響が財務諸表上に認識されることもこの資産負債アプローチの特徴である。

- ・繰延税金資産の認識制限

当期の繰延税金資産を、当期以前の支払済法人税に対する還付可能額、あるいは当期の繰延税金負債の削減可能額に限定することによって、従来の借方繰延税金に比べその認識範囲を小さくした。

- ・租税計画戦略の採用

税効果会計の対象をできるだけ拡大し、かつ、税務上の恩恵を最大限に活用する目的で策定された、一時的差異についての解消時期の調整を主な内容とする租税計画戦略の採用を選択的に認めた。

- ・特殊領域における税効果会計の適用

従来は個別的に考慮されていた、外貨換算や企業結合をはじめとする特殊領域での税効果会計の適用を本基準書では総合的に取り扱った。

- ・表示方法の改善

繰延税金の分類基準が改められると同時に財務諸表上での表示規定もより詳細になった。

先にも述べたように基準書第96号の最大の特徴は期間配分計算の方法を従来の繰延法から債権債務法に改めた点にある。この方法では貸借対照表上の繰延税金資産および負債が先に決定され、その差額として損益計算書上の法人税費用が算出される。したがって、法人税率が変更された場合には貸借対照表に計上されている繰延税金資産および負債は当該変更による影響額について修正計

算される。

また、基準書第96号では財務諸表上においてすでに認識された項目のみで繰延税金を算出することになった。これは、財務諸表上に記載されているすべての事象について当期あるいは繰延分の税効果を認識し当期末払税金または繰延税金資産あるいは負債を計上するが、将来の年度に稼得される利益あるいは発生する損失および費用による税効果や将来の税法改正および税率の変更は繰延税金資産および負債の認識測定のために考慮しないということである。すなわち、この考え方は貸借対照表のすべての資産負債項目がその帳簿価額で回収あるいは決済され、一時的差異項目以外には将来の課税所得または所得控除が生じないという仮定に基づいている。したがって繰延税金資産については将来の営業活動から生じる課税所得はないものとして算出されるために将来、所得控除の対象となる一時的差異がいつ実現して所得控除の対象になるのかというタイミングが重要となり、仮に繰越欠損金の繰戻期間内に当該一時的差異が実現して所得控除の対象となるかまたは他の一時的差異と相殺できない限り、当該一時的差異に対して繰延税金資産を計上することができないとされた。また意見書第11号では、当該繰越欠損金の税務上の恩恵の実現可能性が合理的に予測される場合には、繰越欠損金のベネフィットの認識が可能であったが、基準書第96号では前述のように将来の営業活動から生じる課税所得はゼロという仮定に基づいているため、将来実際に課税所得が生じるまでは当該ベネフィットの認識は行えない。しかし、基準書のように将来の営業活動より生じる課税所得をゼロと仮定すること自体が非現実的であり、また企業の継続性を前提としたGAAPに矛盾することは明らかであった。

このように公表された基準書第96号には問題点があって、それらに対しては数多くの批判が寄せられた。他の問題点として以下の項目があげられる。

- ・繰延税金資産の認識制限

基準書ではすべての繰延税金負債は認識するのに対して、繰延税金資産については認識を制限した。この規定に対しては、事象が認識されるのと同じ年度にその財務上の帰結を認識するという概念ステートメント第6号に基づく発生主義の枠組を不完全にするという批判がある。さらに、基準書が支持する包括的配分説にも矛盾する。包括的配分説が取引の認識される同じ年度に、当該取引についての発生可能性の高い税効果を認識するものである以上、繰延税金資産の認識を制限するのは合理的ではない。

- ・税効果の年度別、課税法域別の明細書の作成

基準書は資産負債アプローチを採用するため、将来の各年度における課税金額または税務控除額をもたらす一時的差異の純差引額についての明細書作成を求めた。しかも、この計算手続は異なる課税法域である連邦、州、他の地方政府、外国ごとになされる必要があった。また、各課税法域ごとに税率は異なり、しかも税率の改正の度に修正計算が必要とされたため、大きな負担を実務に課すことになった。

- ・税務計画戦略要件の仮定性

基準書は税務計画戦略の策定を、一時的差異が課税金額または税務控除額をもたらすことになる年度を推定するために求めた。しかし、税務計画戦略には不確実な要素が多く不明瞭さを増すことになった。

こうして基準書第96号は、公表当初1988年12月16日以降に始まる会計年度からの適用開始とされたにも関わらず、その後3回にわたり適用の開始が延期された。さらに、1992年2月には内容が一部修正および追加された新しい財務会計基準書第109号「法人所得税の会計」が再度公表され、基準書第96号は実務に受け入れられないままその効力を失った。

4 税効果会計の適用状況

ここで議論の理解を助けるために、当時の税効果会計に関する背景情報を示しておく。

当時、税効果会計はすでにGAAPの一部を構成しており、実務的にも一般に採用されていた。その際の処理の基準となるものは意見書第11号であって、このことは基準書第96号が公表された後も変わらなかった。それは、実務が基準書第96号の採用に消極的であったためである。

第3-2表は基準書第96号が策定されつつあった当時の、企業側の討議資料に対する反応と実際の行動との関係を示したものである。1990年フォーチュン誌アメリカ製造業売上高上位500社中、1984年の時点で討議資料に対して回答を提出した企業46社の回答内容の集計結果と、1990年における税効果会計基準の採用状況との関係から以下の点が理解できる。

第3. 2表 討議資料に対する回答と基準採用の関係

討議資料の項目	回答数 (1984年)	現実の採用数 (1990年)
《問題1 A》		
a. 税効果会計を行わない	0社	0社
b. 税効果会計を行う	46	46
《問題1 B》		
a. 債権債務法（新基準）	13	14
b. 純額法	0	0
c. 繰延法（旧基準）	30	32
d. これらを組み合わせた方法	3	0

この表に示された項目は討議資料に盛り込まれた問いのうち、税効果会計の実施前提とも言うべき事柄に関連したものである。⁽⁵⁸⁾これによると、どの企業も税効果会計の採用自体については異論がないことがわかる。ところが、処理の内容に関しては、旧基準で採用されていた繰延法を支持する企業が多く、また、新たな基準である基準書第96号の公表後もこうした姿勢を変えない企業が多かったことが理解できる。

また、別の期間帰属差異の発生状況に関する集計（清村[1993]p.31）も、当時の税効果会計を取り巻く環境について示唆を与えてくれる。第3-3表は当時の期間帰属差異の発生状況を、その原因別に分析している。

60) 税効果会計に関する討議資料は1983年8月に公表されたが、その内容は旧基準のもつ問題点や概念ステートメントとの関係に触れながら、主として次に示した項目に対して意向を問うものであった。すなわち、

《問題1A》税効果会計を行うべきか否か、

《問題1B》税効果会計を行う場合、債権債務法・純額法・繰延法・これらを組み合わせた方法のうち、いかなる方法で期間帰属差異を認識すべきか、

《問題2》期間帰属差異を認識する場合、

〈問A〉当該差異を発生時の確定税率で計算すべきか、あるいは解消時の予想税率で計算すべきか、

〈問B〉割引計算を行うべきか否か、

《問題3》期間帰属差異による税効果はどの範囲まで認識すべきか、

《問題4》欠損金の繰越による税効果はどの期間に認識すべきか、

《問題5》投資税額控除やその他の控除はどの期間に認識すべきか、

《問題6》一連の規定を個人あるいは小規模企業にも適用すべきか、

の6項目であった(FASB[1983]par.31)。

第3. 3表 期間差異項目の発生状況

項目	年度	1991年	1990年	1989年	1988年	1987年
減価償却費		425 社	444 社	454 社	462 社	468 社
年金		121	109	111	119	118
その他従業員給与		162	161	134	146	131
棚卸商品評価		166	162	164	146	131
事業活動廃止		85	83	81	92	92
長期請負契約		56	56	61	63	65
未送金収益		50	48	47	63	59
リース		37	35	43	39	38
建設中の税金及び利息		30	30	33	33	33
割賦販売		24	36	68	72	70
無形試掘費		19	25	24	30	27
保証		21	22	17	22	14

(出所) Shohet, Jack and Rikert, Richard, *Accounting Trends & Techniques*, 45th ed., American Institute of Certified Public Accountants. 1991, p. 331. Table 3-4, 46th ed., 1992, p. 309, Table 3-4. より清村 [1993] が作成したものを一部修正。

これによると、期間帰属差異の発生原因として企業会計上と課税所得計算上の減価償却方法の相違によるものが最も多かったことがわかる。これは、多くの企業が企業会計上では定額法を採用しながら、課税所得計算上は修正加速減価回収システム(Modified Accelerated Cost Recovery System)を採用していたためである。

5 会計政策決定環境下の税効果会計基準

財務会計基準により特定の問題に関する処理が複数認められている場合には、それらの選択適用は会計基準利用主体である企業が決定することになる。こうした一連の会計処理についての企業の意思決定(会計政策決定)に関する研究

は、特定の財務会計基準の下で企業が代替的会計手続について、企業あるいはその経営者に課す顕在的あるいは潜在的な犠牲と、その代替手続によりもたらされる便益とを比較しながら、より大きな余剰を実現しうる手続の方を企業が選択するという前提の下で行われてきた。しかしながら、企業によるこうした比較考量は特定の財務会計基準の下で認められた複数の処理に関する会計政策決定においてのみ見られるものではなく、特定の問題に関する財務会計基準そのものが複数存在する場合にもあてはまる。つまり、一つの問題に関して異なる内容を規定した財務会計基準が何らかの理由で一定期間複数並存する場合、こうした状況の下にある企業は当該財務会計基準の選択ならびにその適用を通じて、先に示した会計政策決定に類似する環境を経験している。

当時の税効果会計はまさにこうした環境下におかれた事項であって、1987年に基準書第96号が公表されてからはこの基準書とそれまでの実務を規定してきた意見書第11号が共に有効な状態で並存した。両者間の選択は企業にまかされたのである。

以下では、会計政策決定類似環境下における実務の二分化に焦点をあて、いかなる企業が新基準を採用し、またいかなる企業が採用を見送っているかを明らかにしながら会計基準利用主体に関する議論を進めることとする。

ところで、一定の処理事項に関して企業側にその処理基準の選択権が与えられている状況の下では、特定の会計基準を選択・採用する際に、その採用を促進させる何らかのインセンティブの存在が考えられる。そこで新しい税効果会計基準である基準書第96号の特徴に着目しながら企業側のインセンティブを明らかにしたい。基準書第96号は資産負債アプローチを採用しており税率変更に伴う繰延税金残高の遡及的修正を求めているが、当時の大幅な税率引き下げ、特にレーガン政権下での1986年税制改革法(Tax Reform Act of 1986)における基本法人税率の46%から34%への引き下げのため、新基準採用初年度には臨時的に多額の繰延税金修正益を計上することとなった。したがって、こうした

事実に関連して次のような仮説を立てることができる。

[利益平準化仮説]

企業の業績と新基準の採用とは関連があり、業績の悪い企業ほど表面的な企業業績を改善するため繰延税金修正益の計上を伴う新基準を積極的に採用しより多くの利益を計上しようとするが、反対に業績の良い企業はこうした行動に対するインセンティブが乏しく新基準を採用しない傾向にある。

ところで、企業はその社会的責任の強調や企業に対する規制の強化等を通じて一般に政治的な攻撃の対象とされる傾向にあり、企業規模が大きいほど大衆の注目を引きやすいため、こうした政治的圧力は企業の規模と正比例の関係にあると考えられる。したがって、規模のより大きな企業は積極的なロビイング活動や広報活動によってこうした圧力に伴う政治的コスト(political cost)を削減しようとするインセンティブをより強く意識すると思われる。新会計基準の採用もこうした行動の一貫として理解されるため次のような仮説が成立する。

[規模仮説]

企業の規模と新基準の採用とは関連があり、規模の大きい企業ほど新基準を採用し、規模の小さい企業ほど新基準を採用しない。

検証の際に利用したサンプルは、その対象をフォーチュン誌1990年度アメリカ製造業売上高上位500社中、税効果会計基準の採用状況が明らかで、かつ新基準の公表されて間もない1985年度にもその存在が確認された424社とし、それぞれMoody's Industrial Manual 1990年版と同1985年版におさめられている財務データをもとに加工・作成したものである。

第3. 4表 仮説を検定する変数の一変量テスト (1985年)

変数	平均	標準偏差	t 値	有意水準
a 1 0	103.51	12.35		
1	105.72	9.93	1.06	0.146
a 2 0	48.69	6.62		
1	43.31	5.32	-3.52	0.031
a 3 0	5.93	1.60		
1	5.01	1.72	-3.38	0.001
a 4 0	4.81	2.99		
1	4.66	2.63	-0.49	0.314
a 5 0	21.13	3.42		
1	19.22	3.34	-1.25	0.107
a 6 0	1572.09	183.49		
1	1626.62	241.14	-1.90	0.029
a 7 0	1224.42	162.24		
1	1360.99	174.63	-0.82	0.206
a 8 0	15.44	3.04		
1	14.62	2.31	0.25	0.403

第3. 5表 仮説を検定する変数の一変量テスト (1990年)

変数	平均	標準偏差	t 値	有意水準
a 1 0	131.44	10.04		
1	128.91	9.45	1.72	0.236
a 2 0	42.88	4.54		
1	43.46	4.20	-0.52	0.221
a 3 0	4.74	1.77		
1	4.42	1.62	0.23	0.425
a 4 0	4.41	2.03		
1	4.53	2.24	-0.35	0.356
a 5 0	20.03	3.40		
1	20.62	3.08	-0.43	0.241
a 6 0	2142.14	197.22		
1	2061.08	181.40	-1.05	0.148
a 7 0	1942.19	159.37		
1	1786.14	172.24	-0.11	0.452
a 8 0	17.9	3.96		
1	16.1	3.14	0.75	0.255

変数 a 1 : 負債比率

a 2 : 自己資本比率

a 3 : 総資本利益率

a 4 : 売上高利益率

a 5 : 配当率

a 6 : 売上高 (百万ドル)

a 7 : 総資産 (百万ドル)

a 8 : 従業員数 (千人)

0 : APBO No. 11を採用

1 : SFAS No. 96を採用

第3-4表および第3-5表から次のような結論を導き得る。

第一に利益平準化仮説についてであるが、第3-4表の変数a2（＝自己資本比率）とa3（＝総資本経常利益率）において新基準の採用・非採用企業間において統計的に有意な差が見られる。特に変数a3には注目すべきであって、1985年当時の財務指標を用いての検定においては利益平準化仮説は支持されると考えられる。しかしながら、第3-5表見られるように1990年度に関しては有意な差は見られない。これは、アメリカ経済をとりまく環境の変化にも起因しようが、一つには1985年当時業績の芳しくなかった企業が新基準の採用により、繰延税金修正益を計上すると共に膨大な繰延税金負債を圧縮することによって企業財務の表面的な改善を図ったものとも考えられる。

次に規模仮説についてであるが、第3-4表の変数a6（＝売上高）に関して新基準の採用・非採用企業間において統計的に有意な差（有意水準95%）が見られることから、1985年当時の財務指標を用いての検定において規模仮説は支持される。つまり、公表当初に新基準を採用した企業は、その多くの企業について基準採用に伴う繰延税金修正益の計上という政治的圧力（企業の儲けすぎに対する批判）を高める要因はあるものの、新基準の早期採用という社会的に望ましい行動をとることによって政治的コストを削減しようとしたと考えられる。1990年においては新基準採用のもつ政治的コスト削減効果が薄らいだために統計的に有意な差は認められなかったのではないかと思われる。

6 FASB基準書第109号の公表

FASBは1992年2月に財務会計基準書第109号「法人所得税の会計」を公表し、問題の多かった基準書第96号を廃止した。

基準書第109号では、先の基準書第96号の思考が基本的には継承されているものの、批判の多かった点については以下のように改められた。

- ・繰延税金資産計上基準の緩和

基準書第96号では将来の営業活動により生じる課税所得をゼロと仮定した。基準書第109号では将来の営業活動により生ずる課税所得を合理的に見積もり、一時的差異および欠損繰越金などの実現可能性が50%超の場合には繰延税金資産の計上を認めた。

- ・一時的差異解消予定に関する計画策定義務の実質的撤廃

将来の営業活動により生じる課税所得を合理的に見積もることで、一時的差異の実現可能性が検討できるとし、厳密なスケジューリングは不要とされた。ただし、将来法人税率の変更が数回にわたって行われる場合または一時的差異の実現可能性を判定するための資料として作成される場合は必要とされる。

- ・繰延税金負債の全面計上

意見書第23号に規定された包括的な繰延税金負債の認識に対する例外規定を修正し、原則として繰延税金負債をすべて計上しなければならないとした。

第3. 6表 APB意見書第11号・FASB基準書第96号・基準書第109号の比較

APB11	FAS96	FAS109
(a) 税効果会計の基本的な考え方		
各事業年度において企業が本来負担すべき税金を損益計算書に計上することを目的として繰延税金を計算する。損益計算書重視の損益法の立場をとる。	将来において企業が本来負担すべき税金、あるいは課税されるべき税金を貸借対照表に計上することを目的として繰延税金を計算する。貸借対照表重視の財産法の立場をとる。	
(b) 財務会計上と税務上の差異の認識方法		
財務会計上、収益、費用として認識する会計期間と、税務上、益金、損金として認識する会計期間が異なることから生じる財務会計上と税務上の差異を「期間帰属差異」(timing differences)として計算し、繰延税金の認識の基礎とする。	財務諸表に計上された財務会計上の資産、負債と税務上の価額 (tax basis) の差額を「一時的差異」(temporary differences)として計算し、繰延税金の認識の基礎とする。	

当期税引前利益に基づいて永久差異 (permanent differences) を除外して法人所得税の税額の計算を行う。繰延税金費用は、法人所得税総額と当期税金費用との差額として計算される。

期間帰属差異の税効果は、その差異が発生したときの実効税率によって認識される。

税法または税率の変更があっても、繰延税金の資産・負債の残高が再計算されることはない。

将来の期間に配分される期間帰属差異の税効果として認識された繰延税金の累積貸方残高を表わす。

繰延税金資産は、将来の期間に配分するために繰り延べられた期間帰属差異の税効果 (ただし、実現の合理的保証を条件とする) の累積借方残高を表わしている。

(c) 繰延税金費用の計算方法

当期末の一時的差異が消滅する金額を将来の各年度ごとに見積り、これをもとに当期末の繰延税金負債・資産を算出する。

当期末の一時的差異をもとに、当期末の繰延税金負債・資産を算出する。将来の税法税率変更が確定していない限り、一時的差異の消滅する金額の将来の各年度ごとの見積りは行わない。

繰延税金費用は、繰延税金負債・資産の当期純増減額、すなわち、期首残高と期末残高の差額として計算される。当期税金費用は、税務申告上の税額として別途計算される。

(d) 実効税率

一時的差異の税効果は、その一時的差異が消滅するであろう期間に適用される現行税法上の税率に基づいて計算される。

(e) 税法・税率の変更

税法または税率が変更された場合、変更のあった時点では、繰延税金資産・負債の残高は変更後の税法、税率によって再計算される。

(f) 繰延税金負債

当期末までに発生した一時的差異の繰延税効果として将来支払うことになる税額を表わしている。

(g) 繰延税金資産

繰延税金資産は、欠損金の繰戻しによって実現することになる税金軽減額を限度として認識される。ここでの税金軽減額は(1)当期の税金、(2)当期以前の支払税金、それに(3)当期の繰延税金負債の3項目の減額ないし還付可能額をいう。

繰延税金資産は、当期末までに発生した繰延税効果として将来税金が軽減ないし還付される額を表わす。回収されない可能性が高い場合には、評価引当金を設定する。

(h) 繰延欠損金

繰延欠損金利用の実現性が合理的に疑念を差しはさむ余地もなく確実視される場合に財務会計上の繰延欠損金の税効果を認識することができる。そうでない場合は、繰延欠損金の利用により税額が減額された年度に、その減額された税額を異常項目－前期損益修正として認識することになる。

繰延欠損金は、繰越許容期間に予定される一時的差異の取崩しから生ずる課税所得額から控除される。発生した年度に繰延欠損金の税効果を認識しなかった場合は、認識するに至った年度に、源泉となった利益の区分に応じて計上する。

一時的差異同様、繰延欠損金についても、繰越税金資産を認識する。回収されない可能性が高い場合には、評価引当金を設定する。

(i) 繰越税金の貸借対照表上の分類

繰越税金を生じるとなった資産あるいは負債の種類に応じて短期と長期に区分表示される。すなわち、流動負債・資産関連の繰延税金は短期繰延税金負債・資産に計上し、固定負債・資産関連は長期繰延税金負債・資産に計上する。

一時的差異の税務上の帰結のタイミングにより分類される。すなわち、営業循環が1年の場合には、短期繰延税金負債は、次年度に課税所得になる一時的差異による未払税額をいい、長期繰延税金負債は、2年目以降に課税所得になる一時的差異による未払税額をいう。営業循環が1年超の場合はその期間に応じて短期・長期の分類が行われる。同様に、繰延税金資産の短期、長期の分類も税金の減額ないし還付のタイミングによって決まる。

APB11同様、繰延税金を生じるとなった資産あるいは負債の種類に応じて短期と長期に区分表示される。すなわち、流動負債・資産関連の繰延税金は短期繰延税金負債・資産に計上し、固定負債・資産関連は長期繰延税金負債・資産に計上する。ただし、貸借対照表の特定の項目と結びつかない一時的差異、繰延欠損金に関わる繰延税金については、FAS96同様、一時的差異等の税務上の帰結のタイミングにより分類する。

(出所) 青山監査法人、プライスウォーターハウス編
「アメリカの会計原則 1995年版」 東洋経済新報社 p.p. 57-59を一部加筆修正。

こうした内容をもつ基準書第109号は1992年12月16日以降に開始する会計年度より適用されることになり、ようやく次代の税効果会計の指針が示された。

II 新基準の論理的構造

前項では、新たな税効果会計のGAAPを担うべく公表された財務会計基準書第109号（以下、基準書という）の概略について触れた。この基準書第109号の基本思考は先に公表され、後に基準書第109号により廃止された基準書第96号の内容を概ね踏襲したものである。両基準書はこれまでの税効果会計に関する公式見解とは明らかに論理的性格を異にしていた。特に、両基準書の体系的で論理一貫した会計処理の要請は、APB意見書第11号および関連する公式見解には見られないものであった。これは、FASBによるGAAPの形成を論理的に支持する概念ステートメントに負うところが大きい。こうした論理的基礎に裏付けられた公式見解は、法人税期間配分計算の対象となる会計領域の拡大とも相まって、今後の税効果会計の発展に大きく貢献するものと思われる。

そこで本節では、基準書とこれに対して論理的支持を与える財務会計概念ステートメントとの関係を考慮しながら、基準書の持ついくつかの特徴を論理的に解明する。

1 税効果会計の本質

概念ステートメントによると、発生主義会計が今日一般的に採用されているのは、それが現金主義会計と比べ企業の将来純キャッシュフロー予測により有用な情報を提供するからである。そして、そのための手続が期間配分であり、

それを論理的に支持する基本思想が対応概念⁽⁵⁹⁾である。

この対応概念に基づく期間損益計算というのは、一般的には費用を、認識された収益と当該費用との間の識別可能な積極的相関関係⁽⁶⁰⁾に基づいて特定期間
に実現した収益と関係づけることであり、その特定の期間における結果の照応性を示すことである。法人税に関してはある期間の税引前利益と当該期間について実際に支払われる税額との間にはこのような照応性を見いだすことはできない。しかしながら、対応概念に基づく適正な期間損益計算とは同一期間に行われた企業活動に由来する収益と費用を、その企業活動がなされた期間において対応させることであるため、適正な税引前利益を算出するためには、そのもととなる税引前利益を、それを構成する収益や費用を生じさせる原因となった企業活動の税効果と対応させる必要がある。このように税引前利益と法人税費用が明確な結果の照応性を持つように、一時的差異による税効果を期間配分する手続が会計上要請される（鈴木[1988]pp.41-44）。これが基準書において展開される税効果会計である。

前章で触れたように、概念ステートメント第1号において展開された財務会計の目的は企業の将来純キャッシュフロー予測に有用な情報の提供である。また、今日発生主義会計が広く採用されるのは、それがこの目的に適合する特性を備えているからであり、そうした特性を有効に生かすための基本概念が先にあげた対応概念である。そして、この対応概念を適用した法人税の期間配分計算は、一時的差異のもたらす課税の延期あるいは繰り上げといった効果を財務

59) 対応概念は努力と成果の対応と解され、これを原因と結果の関係から基礎づけようとする態度が伝統的にとられた。しかしながら、こうした因果関係は概して相対的なものであって、その関係を会計的にとらえることは困難である。したがって、対応概念を因果関係ではなく、企業活動によってもたらされる積極的結果（収益の発生）と消極的結果（費用の発生）との間の結果の照応性として理解するほうが合理的である（武田[1983]pp.138-139）。

60) この積極的相関関係とは、一定の原因によりもたらされた相反する2つの結果を計算的に写像する際に生じる当該価値量間の照応性を意味する（武田[1973]p.27）。

諸表上に反映し、将来の純キャッシュフローに及ぼす税金支払の影響に関する情報の提供を可能にする。また、税効果を永久差異によるものと一時的差異によるものに区別することによって、経営者の、節税能力や税務上の恩恵を有効に利用して政府からの無利子での資金調達を可能にする財務会計能力をも評価しうるが、これらもまた企業の将来純キャッシュフロー予測にとり有用な情報となる。

このように、税効果会計は企業の将来純キャッシュフロー予測への貢献という財務会計目的に適合した発生主義会計の特性を、より厳密かつ有効に発揮させるための、対応概念の一適応形態として理解できる。

2 資産負債アプローチの意義

繰延税金の貸借対照表能力

基準書では法人税期間配分計算の方法として、繰延法に代え資産負債アプローチ（債権債務法）を採用した。これに伴い、基準書にしたがって作成された財務諸表における繰延税金の性格も大きく変化した。

それは、従来の繰延法概念では、繰延税金が支払税金繰り延べのための計算技術的な貸借対照表項目として理解されたのに対して、資産負債アプローチの下では租税債権・債務として認識されることを指す。この場合、問題となるのがこうした租税債権債務の貸借対照表能力、すなわち資産負債としての属性の有無である。

ところで、資産負債の概念については古くから議論が展開されてきた。意見書第11号とほぼ同時に公表された、当時のGAAPに関する理論的見解を示したAPBステートメント第4号⁽⁶¹⁾は、これらについて以下のように定義している。

「資産（負債）とは、GAAPに準拠して認識され測定される企業の経済的資源

(61) APB, *APB Statement No.4 : Basic Concepts and Accounting Principles Underlying Financial Statements of Business Enterprises*, 1970.

economic resources (経済的債務economic obligations) である。また、資産(負債)は、資源(債務)ではないが、GAAPに準拠して認識され測定される繰延費用deferred charges (繰延収益deferred credits)を含む。」(APB[1970 b]par.132)

この定義は、企業の経済的資源あるいは経済的債務という現実社会との関連を示した点で、それ以前の議論において展開された資産負債概念に比べより具体的な内容を示したといえる。しかし同時にGAAPに対して積極的な評価規範を求めたため、資産(負債)とはGAAPが資産(負債)として認めるもののみを意味することとなり、GAAPの内容が明らかにされない限り資産(負債)の概念も明らかにされないという不合理な面も残した。この定義にしたがうならば、繰延税金に関しても、GAAPが繰延税金と認めたものは資産負債としての性格を有することになるが、問題なのはなぜ繰延税金が資産負債としての属性を有するかであり、このステートメントも本質的な解答にはならなかった。

その後、GAAPの作成という任務を引き継いだFASBは、包括的基礎概念たる概念的フレームワークの一部としてこの問題に取り組み、その結果として以下のような結論を概念ステートメント第6号⁽⁶²⁾の中で示した。

「資産は、過去の取引あるいは事象の結果として、特定の実体により取得され、または支配される将来の予想される経済的便益であり、・・・(中略)・・・、負債は、特定の実体が、過去の取引あるいは事象の結果として、将来において他の実体に資産を引き渡したり、用役を提供するための現在の債務から生じる将来の予想される経済的便益の犠牲である。」(FASB[1985]par.35)

ところがこのように定義された資産負債概念は、債権債務法あるいは純税額法により認識された繰延税金の性格とは合致するが、当時の基準であった意見書が採用していた繰延法により処理された繰延税金には適合しないという新た

⁽⁶²⁾ FASB, *Statement of Financial Accounting Concepts No. 6: Elements of Financial Statements*, 1985.

な問題を引き起こした。概念ステートメントはその第6号において、会計上のメカニクス（複式簿記）でいう、借方貸方の具体的な構成要素を提示したが、その中で債権債務法あるいは純税額法により認識された繰延税金に関してはその構成要素の一部となりうるが、繰延法により認識された繰延税金はその要件を⁽⁶³⁾満たさないと指摘したのである。

これは、論理一貫性を目指した概念的フレームワークの下での繰延法の否定を意味するものであって、同時に繰延法を採用していた当時の実務との論理的コンフリクトの存在を明らかにした。こうした事実は新たに公表された基準書が概念的フレームワークとの論理的整合性を求める意味で資産負債アプローチ（債権債務法）を採用するに至ったことを裏付ける。

資産負債アプローチ（債権債務法）を用いた法人税期間配分計算に際して、従来その実現の不確実性や債権債務の一般的要件である法的拘束性の欠如のために、繰延税金を租税債権債務として認識することには解釈上の議論を伴っていた。しかし、新たに展開された概念的フレームワークの下、財務会計の目的を企業の将来純キャッシュフロー予測に有用な情報の提供とするならば、そうした資産負債概念の要件をその実現可能性や法的可能性に必ずしも限定する必要はなく、企業に将来純キャッシュインフローをもたらすものは資産として、あるいは将来純キャッシュアウトフローをもたらすものは負債として認識されるべきである。

つまり、繰延税金負債をもたらす税効果は、当期以前の事象に由来する一時的差異の結果として生じ、しかも、それは当期の財務諸表においてすでにその発生が認識されているため、その義務は当期の財務諸表において予定されてい

(63) 貸方項目(deferred income tax credits)を例に取れば、債権債務法により認識された繰延税金は負債として、あるいは純税額法により認識された繰延税金は資産の評価勘定としてそれぞれ構成要素としての要件を満たすが、繰延法により認識された繰延税金はそのどちらの性格も有しないため、概念的フレームワークの下では論理的に存立し得ないとした(FASB[1985]pars.240-242)。

る点、さらに、それは政府に対する未払の金額であって、税法規定に従うならば将来においてその差異が解消される時には支払われなければならない税金である点を考慮すれば、繰延税金負債は将来見積経済便益の犠牲、すなわち将来純キャッシュアウトフローという負債の要件を満たしており、負債としての属性を持つ。

同様に、繰延税金資産をもたらす税効果についても、当期以前の事象と結びつく一時的差異の結果として生じ、しかも、それは当該実体にのみ帰属する点、さらに、それは一時的差異の解消する将来の時点において課税所得が存在する限り、税金支払を軽減させるという点を考慮すれば、繰延税金資産は将来の経済便益すなわち将来純キャッシュインフローという資産の要件を満たしており、資産としての属性を有することになる。

このように、概念的フレームワークの下で展開される財務会計においては、繰延税金計算の方法として資産負債アプローチ（債権債務法）が最も目的適的である。

繰延税金資産の認識

基準書は繰延税金資産の認識にあたって、回収されない可能性の高いものについては評価引当金を設定し、資産性の確保を図っている。

この繰延税金資産の認識という事項は意見書第11号、基準書第96号、および本基準書を通じて、最も関心の寄せられた問題領域であって、基準書第96号が実務から拒否された原因の1つもこの点にあった。

基準書第96号は繰延税金資産の認識を、当期以前に支払った税額が還付により回収されるか、あるいは当該繰延税金資産が他の一時的差異による繰延税金負債を相殺できる範囲に制限した。こうした処理を支持する根拠は、繰延税金資産の持つ次のような性質によるものとされた。すなわち、第1に繰延税金負債による課税は常に当期の税金支払をもたらすのに対して、繰延税金資産によ

る税務控除は当期または還付請求できる過年度において発生した課税額を相殺する場合にのみ当期に節税効果をもたらすという点であり、第2に、支払済法人税あるいは当期末払法人税を減額できない税務控除額は繰越欠損となるが、将来において課税所得が生じない場合はその節税効果がなくなってしまうという点であった。もちろん、この場合将来において課税所得が生じれば、繰越欠損はその期間において節税効果をもたらすことにはなる。しかし、基準書第96号に見られた繰延税金資産の認識制限を支持する立場からは、そのような将来における課税所得の存在という未来事象をあらかじめ見越して当期の法人税計算を行うことを発生主義に基づいた税効果会計の基本原則に反する行為と考えた。つまり、ある事象をもたらす税効果は、その事象が発生主義に基づいて財務諸表上に認知された期間において初めて認識されるべきであって、未だ発生していない事象の税効果をあらかじめ認めることは発生主義会計の枠組みからの逸脱であるとした。

一方では、基準書第96号が審議されていた当時から、こうした繰延税金資産の認識制限に反対する意見も存在した。その論拠は次のような発生主義会計の解釈にあった。

「発生主義会計(accrual accounting)とは、企業が現金の受け入れあるいは支払をした期間だけでなく、企業に現金の出入りをもたらすような取引・事象・状況が生じた時期に、それらが企業に及ぼす財務的な影響を記録するものである(FASB[1978]par.44, FASB[1985]par.139)」が、「発生主義会計は現金取引に基づくだけでなく、・・・(中略)・・・、企業に現金の動きをもたらすが、同時的な現金の動きを伴わない事柄にも基づくのである(FASB[1985]par.140)。」とした。また「発生とは、期待される将来の現金受入あるいは支払に関係があり、それは将来において通常は現金の受入あるいは支払がなされると期待される金額を、資産、負債あるいは包括的利益の構成要素について認識するプロセスである(FASB[1985]par.141)」とした。(下線筆者)

つまり、将来において課税をもたらす貸方税効果も税務控除をもたらす借方税効果も上記の発生主義会計および発生の定義にしたがえば、ともに当該税効果をもたらす一時的差異の発生した年度において認識されるべきである点、また、繰延税金資産実現の前提となる将来における課税所得の存在を予測することは発生主義とは何ら矛盾しない点をその論拠に、繰延税金資産の認識制限は財務諸表上での一方的な繰延税金負債の表示を容認し、発生主義会計枠内での将来純キャッシュフロー予測に弊害をもたらすとして繰延税金資産の認識制限に反対したのである(FASB[1985]pp.17-20)。

FASBは基準書に当時のこうした主張や実務からの意見を取り入れ、繰延税金資産の認識基準を緩和した。

以上のような繰延税金資産の認識に関する議論は、将来における課税所得の存在が不確実であるために生じるものである。こうした不確実性を伴う事柄に関する基準は、その論者の立場やその時々々の環境により見解が別れがちである。したがって、最終的にはそうした会計規範を受け入れる会計実務がこれらに対し評価を下すことになるろう。

3 包括的配分説の支持

基準書では基本的には従来と同じく包括的配分説に基づいた法人税の期間配分計算を行うことと規定された。この問題は意見書第11号に対する批判の一つでもあり、また今回の税効果会計基準の変更に際して多大な関心が寄せられた点でもあったため、特に累積繰延税金負債の解消問題ともあわせて実務的には大きな課題を残す結果となった。

ところで、一時的差異による繰延税効果を認識する場合、すべての一時的差異をその認識対象とする包括的配分説と、反復的差異以外の一時的差異を認識の対象とする部分的配分説の2つの考え方があることは第1章で述べた。これら繰延税効果の認識範囲に関しては、学説的にも統一した見解は示されておら

ず、また実務においても多様な処理が採用されている。

先述のように、税効果会計の導入される目的は、それが将来のキャッシュフローに対する繰延税効果の影響を、その税効果発生時の財務諸表に反映させることによって、将来純キャッシュフロー予測に有用な情報を提供しうるからであり、そうした意味において税効果会計は発生主義と同じく将来キャッシュフロー指向の属性を備えている。したがって、税効果会計の対象となる差異は、企業の将来純キャッシュフローに影響を及ぼすものに限定されるべきである。このように包括的配分説と部分的配分説の間に対立が生じるのは、反復的差異のように繰延税効果の実現が長期にわたって延期される一時的差異の累積額が、将来絶対に減少しないと現実には保証できないことによる。つまり、この両者の相違は将来における繰延税効果の実現が不確実な一時的差異の認識に対する立場の違いを表すものであって、前者は反復的差異累積額が将来においても減少しないとする仮定への不確実性を強調したものであり、財務諸表の客観性を追求したものであるのに対し、後者はそうした不確実性への対処よりも当面のキャッシュフローに対する影響を重視したものであって、企業のポテンシャルをよりよく伝達することに重きを置くものである。

税効果が将来実現すると予想される差異についてのみ、繰延税効果が認識される点に関しては一般に承認されている。ところが、現実には将来に対する不確実性が存在するために、認識範囲に関して議論の余地が生じることになる。

従来より部分的配分説を採用してきたイギリスの会計基準では、一時的差異の繰延税効果はそれによる債権債務が将来確実に実現すると予想される限り計上されねばならず(ASC[1985]par.25)、また、そうした債権債務が将来確実に実現しないことが予想される限り計上されてはならない(ASC[1985]par.26)と規定されており、その差異に由来する税効果の実現可能性に基づいて当該繰延税効果の認識範囲を判断すべきとしている。

確かに、客観性とキャッシュフローへの影響のいずれを重視するかについて

は実務的にも合意の得られにくい問題ではある。しかしながら、税効果会計が企業の将来キャッシュフロー指向という発生主義会計の一適応形態であることを考慮に入れると、キャッシュフローへの影響を重視する部分的配分説のほうがより目的適合的である。包括的配分説によるならば、繰延税効果の認識に際し経営者の恣意的判断は排除され、客観的な繰延税金資産負債の計上が行われうる。しかし、こうした包括的配分説は客観性に固執するあまり、財務会計本来の目的である企業の将来純キャッシュフロー予測への有用性を阻害しかねない。

本来、将来キャッシュフローを指向する発生主義会計においては、認識および測定にあたっての経営者による予測を完全に排除することは不可能である。したがって、財務会計においてはキャッシュフローへの影響を重視した、イギリスに見られるような一定の合理的前提に基づく部分的配分説が支持されるべきであろう。

補論 アメリカにおける財務会計基準設定主体

現在、アメリカにおける財務会計基準は主としてFASBにより設定されている。会計基準設定主体としてのFASBの性格およびその公表する、一般に認められた会計原則(GAAP)を構成する公式見解の内容をまとめると次のようになる。

FASBは、財務会計財団(FAF)、および財務会計基準諮問評議会(Financial Accounting Standards Advisory Committee:FASAC)とともにグループを形成する機構⁽⁶⁴⁾の一つであって、企業会計をも規制する政府の一機関であるSECとは異なりプライベート・セクターとしての形式をとる。そして、各種連邦規制機関の規則作成プロセスと同様、正規の手続⁽⁶⁵⁾(due process)を通じて

(64) FAFは他の2つの組織の基礎となる、デラウェア州法に基づく非営利法人であって、その最高意思決定機関である理事会(Board of Trustees)はアメリカ公認会計士協会(AICPA)の役員、AICPAにより任命された公認会計士、財務担当役員協会(Financial Executives Institute)、アメリカ会計人協会(National Association of Accountants)、証券アナリスト連合会(Financial Analysts Federation)、アメリカ会計学会(AAA)、および証券業協会(Securities Industry Association)のそれぞれの団体から任命された計16名の理事(trustees)により構成される。その主な役割はFAFの資金調達や年度予算の承認、規約および基準設定プロセスの基礎構造を調査することであり、同時にFASBおよびFASACの委員を任命する権限も有する。

FASACは、財務報告問題に関する学識経験者や弁護士、公認会計士、政府関係者および財務諸表作成者ならびに利用者の代表等計40名前後の委員により構成されたFASBの諮問機関であって、FASBの議題およびその項目の優先順位、注目すべき問題、特定の問題のためのタスクフォースの設置等の事項をFASB委員長(chairman)に助言し、また、基準書案や解釈指針案に論評を加えることをその目的としている。

FASBはFAFにより任命された7名の委員とその下で調査技術活動に従事する50名前後のスタッフにより構成されており、その職務はGAAPとしての各種報告書の公表ならびに財務会計報告に関するその他の通知の発行、および基準設定活動を支援するための研究の実施とされている。

(65) FASBのとる手続規則は、各種規制が「正規の手続」の原則に従って作成されることを意図した、連邦規制機関の規則作成プロセスを統括する連邦行政手続法(Federal Administrative Procedures Act)の規定に準拠している。この場合の正規の手続とは、規制措置に関わるあらゆる利害関係者が措置の決定に先立ってその内容を知る機会を持ち、かつ、提案された規制に対して論評することにより結果(=具体的な規制)に影響を及ぼすことができることを意味する。

GAAPたる以下の4種類の公式見解を公表する。

「財務会計基準書」(Statements of Financial Accounting Standards: SFAS)は、特定の用語による基準自体の表明を目的としており、関連する背景情報を記述しながら代替的基準群の中から当該基準を採用した概念的あるいは実証的理由を公表している。また、基準採択に関する委員の投票結果は記録され、同時にその基準に対して反対を表明した委員の理由をも併せて盛り込まれている点から財務会計基準設定プロセスにおける公開性がいかに重視されているかが理解できる。

「解釈指針」(Interpretations)は既存の財務会計基準を明確にし、説明あるいは詳述することを意図している。

「適用指針」(Technical Bulletins)は既存の基準が取り扱っていない特定の状況に対して、その問題解決の糸口を提供することを目的として公表される。

「財務会計概念ステートメント」(Statements of Financial Accounting Concepts)は先に述べたSFAS、解釈指針、および適用指針とは異なり、財務会計実務に対して直接的な働きかけを意図したものではなく、「概念的フレームワーク」(Conceptual Framework)と呼ばれる、個別の基準の選択ならびに公表のための理論的基礎を提供するものとして位置づけられている。

(参考資料)

財務会計基準書第109号「法人所得税の会計」

導入

1.2. (省略)

財務会計および報告の基準

範囲

3.この基準書は以下の事項に由来する当期支払税金および税効果の会計処理および報告の基準を設定するものである。この基準書は従来の基準書第96号を廃止するものであり、同時に附属Dに記載されるその他の会計処理に関する公式見解を廃止ないし修正するものである。

- a. 企業会計上認識される期間と課税所得計算上認識される期間に差異がある収益・費用・利得・損失。
- b. 資産・負債に関してその税務価額と財務諸表価額との間に差異を生じさせる差異。
- c. 欠損金の繰戻・繰越。

4.この基準書の原則および規定は以下のものに適用されることとする。

- a. 内国連邦法人所得税および所得を基準とする外国・州・地方税。
- b. 連結または結合されているか、あるいは持分法により会計処理されている内国・外国子会社等の事業活動。
- c. アメリカのGAAPに基づいて財務諸表を作成している外国会社。

5.この基準書は以下の事項には言及しないこととする。

- a. 投資税額控除の会計処理 (APB意見書第2号および第4号にて言及)。
- b. 税金の割引計算 (同APB意見書第10号)。
- c. 税金の期間内配分 (法令改訂等による税効果認識の基準を除く)

(同APB意見書第28号)。

目的と基本原則

6. 法人税等の会計の目的は第1に当期の支払および還付税額を認識することであり、第2に財務諸表および税務申告書で認識した事象の将来税効果を繰延税金負債・資産として認識することである。

7. 第2の目的は、厳密に言うとは財務諸表または税務申告書で認識した事象の予想される将来税効果を認識することであると言い換える。ただし、(a)税務申告書による税金の支払あるいは還付額はその申告書に含まれるすべての項目の総合的な結果であり、(b)将来年度に支払うあるいは還付される税額は当期または過年度の事象および将来年度の事象の総合的な結果であり、(c)将来の情報は限定されているため、税額を個々の項目および事象に分配しようとするとは恣意的になるためごく単純な場合を除けば見積と概算が必要となる。

8. これらの事情を考慮し前述の目的を達成するためには、財務諸表日現在の法人税等の会計に関して以下の基本原則が（第9項で後述される唯一の例外を除き）適用される。

a. 当期の税務申告書により、支払または還付見積税額を当期の未払法人税等または法人税等還付未収金として認識する。

b. 一時的差異および繰越額に起因する将来見積税効果額を繰延税金負債・資産として認識する。

c. 当期分および繰延される税金負債・資産は現行税法の規定に基づき計算され、将来の税法または税率改訂等は考慮に入れない。

d. 繰延税金資産は、必要に応じて、実現されない税金軽減額を減じて計上する。

9. これらの基本原則は以下の点についてのみ例外的に適用されない。

a. 本基準書においてもAPB意見書第23号（本基準書第31-34項におい

て一部修正)で言及されている分野での繰延税金の認識規定に対する一部例外事項を引き続き継続する。

b.本基準書はアメリカ蒸気船会社の法定準備金計上による一時的差異に関して暫定的特例を設けている(第32項)。

c.本基準書は基準書第13号および解釈第21号で規定するレバレッジドリースの会計処理を修正しない(第256-258項)。

d.本基準書は償却額を税務上減算できない営業権の全部または一部に関して繰延税金負債・資産の認識を禁止する(第30項)。

e.本基準書は会社間取引の未実現利益に関する法人税等の繰延方法の規定(ARB第51号)を変更しない。また、買い手の租税管轄地域における税務上の金額と連結財務諸表で報告されたコストとの差額による繰延税金資産の認識を禁止する。

f.本基準書は次の場合に生じる繰延税金負債・資産の認識を禁止する。基準書第52号により資産・負債を現地通貨から取引日の為替相場により機能通貨に換算して生じる差異。また(1)為替相場の変動、あるいは(2)税務上で指数化することにより発生する差額。

一時的差異

10.特定年度の当期支払法人税等は通常、その年度の財務諸表中に認識されている大部分の事象の税効果を含んでいるが、税法と財務会計基準では資産・負債・持分・収益・費用・利得・損失等の認識および測定基準が異なるため、以下間で差異が生じる。

a.特定年度における課税所得と企業会計上の税引前利益。

b.資産あるいは負債の税務価額と企業会計上の価額。

11.GAAPに基づいて作成される財務諸表はその資産・負債の計上価額が将来的にはそれぞれ回収あるいは決済されるという固有の前提を有する。資産また

は負債の税務上の価額と企業会計上の価額との差異は、将来の年度において資産の計上価額が回収されまたは負債の計上価額が決済される時に、課税対象額あるいは税務控除対象額をもたらす。その例は以下の通りである。

a. 企業会計上の損益計算において認識された後に益金となる収益・利得（割賦売掛金）。

b. 企業会計上の損益計算において認識された後に損金となる費用・損失（製品保証債務）。

c. 企業会計上の損益計算において認識される前に益金となる収益・利得（予約購読前受金）。

d. 企業会計上の損益計算において認識される前に損金となる費用・損失（税務上の加速償却）。

e. 投資税額控除による償却資産税務価額の減額。

投資税額控除相当額を償却資産の税務価額より控除する場合、当該償却資産の企業会計上の累積償却額は当該資産の（減額された）税務価額を上回ることになるが、その超過額は資産の償却時に益金算入されることになる。

f. 繰延法により処理された投資税額控除。

APB意見書第2号により、投資税額控除は関連資産の取得価額の減額として処理される（ただし財務諸表上では、繰延投資税額控除を繰延利益と表示）。そのため、（投資税額控除により減額された）当該償却資産の企業会計上の累積償却額は当該資産の税務価額を下回ることになるが、その差額は資産の償却時に課税所得計算上減額されることになる。

g. 現地通貨が機能通貨である場合の物価指数による税務資産価額の増額

特定の租税管轄地域の税法は物価変動の影響による税務償却資産価額

の修正を求めている。この場合、税務上は物価変動修正後の税務資産価額を基礎に資産の減価償却費または売却損益を計算する。現地通貨による実際原価の将来回収額はその資産に関する税務残存価額を下回るが、その差額は当該資産が回収される年度に税務上控除される。

h. 買収法により処理された企業結合

APB意見書第16号に基づき買収法を適用した場合、認識された資産・負債の企業会計上の評価額と税務価額との間には差異が生じる。その差異は資産・負債がそれぞれ回収・決済された時点で税務上益金あるいは損金に算入される。

12. 第11項a-dの例は、収益・費用・利得・損失等が企業会計上の税引前利益として認識される年度より以前ないし以後の年度の課税所得に含まれる。課税所得と企業会計上の税引前利益の間に生じたこれらの差異はさらに資産・負債の税務価額と企業会計上の価額との間に（時に1年を超える）差異を生じさせる。e-hの例は資産・負債の税務価額と企業会計上の価額との間に生じるその他の事象を示している。これら8つの例はすべてその差異が財務諸表上の資産・負債が回収・決済される時点で税務上の益金・損金に算入される。

13. 基本準書ではこれら8つの例で示された差異と第15項で説明する差異を総称して一時的差異という。関連する資産・負債が回収・決済された時点で税務上益金算入されるような一時的差異のことを課税一時的差異と呼び（第11項の例ade）、同様に将来税務上損金算入される一時的差異を控除一時的差異と呼ぶ（同bcfg）。買収方式による企業結合（同h）においては両方の一時的差異が生じる。

14. 差異の条件によりその関連する企業会計上の資産・負債が将来回収・決済されても税務上の益金・損金とならないために、繰延税金負債・資産をもたらす一時的差異とはならない場合がある。現行のアメリカ税法における一例として払込保険料を超える生命保険解約金があげられる。この場合の超過金額は、

保険を解約することで解約金額が回収されると期待されるならば一時的差異であるが、被保険者死亡時の税効果に関係なく資産が回収されると期待されるならば一時的差異ではない（被保険者死亡時まで保険が解約されない場合には課税対象は存在しない）。

15. 一時的差異の中には税務上繰り延べられた所得または控除が企業会計上の特定の資産・負債に結びつけられないものがある。その一例が企業会計上は進行基準、課税所得計算上は完成基準によって処理された長期請負契約である。企業会計上進行基準で認識された利益に係る一時的差異は税務上繰り延べられ、当該契約が履行されるまで課税所得計算上は認識されない。他の例としては創立費があり、企業会計上は発生時に費用として認識されるが税務上は繰り延べられ次期以降に課税所得から控除される。

認識と測定

16. 企業は第17項の規定に基づき、すべての一時的差異および繰越額について繰延税金負債・資産を認識しなければならない。企業の繰延税金負債・資産の年度中の純増減額は繰延税金費用・収益となる。年度中に買収方式の企業結合により取得した繰延税金負債・資産については、結合日以降の増減額がそれに該当する。当期法人税費用・収益は繰延法人税と当期支払法人税の合計である。繰延税金負債・資産の年次計算

17. 繰延税額は納税義務者単位ごと（個々の実体もしくは税金目的のために連結した複数の実体の集合体）、租税管轄地域ごとに決定される。その決定過程は以下の通りである。

- a. (1) 現在の一時的差異の種類、金額を明らかにし、(2) 損失および投資税額控除の繰越額とその残存繰越期間を特定する。
- b. 適用税率を用いて、課税一時的差異について繰延税金負債の純額を測定する（第18項）。

- c.適用税率を用いて、控除一時的差異および損失の繰越額について繰延税金資産の純額を測定する。
- d.各税額控除の繰越額について繰延税金資産を測定する。
- e.繰延税金資産の一部または全部の実現しない見込みが実現する見込みより大きいければ、入手できる証拠の重要度に基づき評価引当金を設定し、繰延税金資産を実現する見込みが50%である水準まで減額させなければならない。

18.年次計算の目的は繰延税金負債・資産が決済・実現すると予想される年度の課税所得に適用される予想税率を用いて繰延税金負債・資産を測定することである。現行のアメリカ連邦税法では、課税所得が一定額を超える場合には課税所得の全額が実質的に単一税率によって課税される。累進税率が重要な意味を持たない企業はその一律の税率を用いて繰延税金負債・資産を測定する。累進税率が重要な意味を持つ企業は繰延税金負債・資産が決済・実現すると予想される年度の見積課税所得に適用される累進税率の平均値を用いて測定する(第236項)。一時的差異や繰越の種類によっては税法の他の規定も考慮に入れ税率を決定する(例えば税法は通常の所得とキャピタルゲインでは異なる税率を定めている場合もある)。税法が将来年度の税率変更を予定している場合には適用税率を決定するにあたって繰延税金負債・資産がいつ決済・実現されるかという情報が必要となる。

19.連邦内の租税直轄地域では適用税率は通常税率が用いられ、本基準書の第17項deの規定に従い代替最低税額控除繰越額について繰延税金資産を認識する。連邦租税直轄地域以外で代替税制度が存在する場合には2つの税制度間の相互関係に配慮した上で税法と整合する方式で適用税率が決定される。

20.評価引当金の設定を証拠の重要性に基づいて決定する場合には入手可能なすべての積極的・消極的証拠を検討しなければならない。企業の当期財政状態および経営成績に関する情報はすでに存在するので、将来年度についての情報

を補充して検討する。ただし、場合によっては過去情報が利用できないこと（例、企業の創業時）や関連性の小さい情報しか入手できないこと（例、最近起こった状況の重大な変化）もあるので注意を要する。

21. 現存の控除一時的差異または繰越による税の軽減額が将来実現するかどうかは税法で定められている繰戻・繰越期間内に適正な課税所得（通常の所得やキャピタルゲイン等）が存在するか否かに依存する。次の4つのケースで税法上そのような税利益をもたらす課税所得が得られる。

- a. 現存の課税一時的差異の将来における取り崩し。
- b. 一時的差異および繰越額の取り崩しを除く将来の課税所得。
- c. 損失の繰戻控除が可能なときは、繰り戻しできる過年度の課税所得。
- d. 下記の目的のために実施される租税計画戦略。
 1. 損失の繰越期限切れを避けるための課税額の繰上。
 2. 通常の所得・損失のキャピタルゲイン・ロスへの変更。
 3. 非課税投資から課税投資への切り替え。

こうした課税所得の源泉に関する証拠は、租税管轄地域ごとあるいは年度ごとに異なる。1つ以上の課税所得の源泉に関する証拠が評価引当金の設定を不要と結論するに十分である限り、他の源泉を考慮する必要はない。ただし、繰延税金資産に関して認識される評価引当金の額を決定するためには、それぞれの源泉を検討しなければならない。

22. 場合により(a)慎重で実行可能な、(b)通常ならば採用しないが損失または税額控除の繰越額が未使用のまま期限切れになることを避けるためには採用するような、(c)繰延税金資産が実現する結果になるような、行動が考えられる（税務目的で選択されるものを含む）。本基準書はこのような行動を租税計画戦略と呼ぶ。企業は必要な評価引当金の金額を決定する際には租税計画戦略を考慮することになる。租税計画戦略を実行するのに必要な費用や、実行した場合に認識されるであろう損失（当該費用または損失に関連し認識できる税効果差

引後)は評価引当金に含めなければならない。詳細は第246-251項を参照のこと。

23.最近の年度に累積損失がある等消極的証拠がある場合には、評価引当金を要しないと結論づけることは困難である。他の消極的証拠には以下のようなものがある。

- a.損失または税額控除の繰越額が未使用のまま期限切れになった実績。
- b.現在は黒字であるが、近い将来損失を計上する予測。
- c.不利に解決した場合将来継続的に事業および損益に悪影響を与えるような未解決案件。
- d.繰越・繰戻期間が短いため、(1)単一年度に取り崩される見込みのある重要な控除一時的差異がある場合、(2)企業業績が循環的で税利益の実現に限界がある場合。

24.消極的証拠があるにも関わらず評価引当金を要しないと結論づけるための積極的証拠の例としては以下のようなものがある。

- a.現在の契約あるいは確定受注残高により繰延税金資産を実現するのに十分な課税所得を生じさせることが現行の売価・費用構造から明らかかなこと。
- b.税務上の純資産額を評価資産額が上回りその差額が繰延税金資産を実現するのに十分であること。
- c.将来控除される金額(損失の繰越額または控除一時的差異)のもととなった損失を除く十分な利益実績と、その損失が継続的でなく一時的であること。

25.企業は積極的および消極的証拠の両方を総合的に考慮し判断を下さなければならない。積極的・消極的証拠の結論への影響力に与える重要性は客観的に検証しうる範囲に対応させなければならない。消極的証拠が多くなればそれだけ(a)さらに多くの積極的証拠が必要とされ、また(b)繰延税金資産の一部ま

たは全部に対して評価引当金が不要であることの立証が困難になる。

評価引当金の変動

26.環境の変化により評価引当金期首残高に変動が生じ、それにより関連する将来年度の繰延税金資産実現に関する判断が変わる場合には、その変更の影響は通常継続事業による利益に含める。唯一の例外は第30項と第36項c.e-gの規定により配分される一部の税利益の初期認識（評価引当金の減額による）についてである。その他の評価引当金残高の変動の影響額は継続事業による利益および第35項で規定されるその他の項目との間で配分される。

税法または税率の改正

27.繰延税金負債・資産は税法または税率が改正された時点で修正されなければならない。その影響額は改正税法の制定日を含む期間の継続事業による利益に含めなければならない。

企業の税務上の立場の異動

28. (省略)

規制企業

29. (省略)

企業結合

30.被合併会社の買収方式による資産・負債の受入額と税務上の金額との間の差異に関しては、本基準書の規定に従って繰延税金負債・資産を認識しなければならない（償却額を税務上否認された営業権、配分されなかった消極的暖簾、レバレッジドリースおよび意見書第23号の差異を除く）。被合併会社の合併時

における控除一時的差異や欠損あるいは税額控除の繰越に関する繰延税金負債・資産に対して評価引当金を認識する場合は、評価引当金を減額して取得日後の財務諸表上繰延税金資産を最初に認識した時にこれらの項目に関する税務上の恩典を(a)まず、合併に関連するあらゆる暖簾をゼロにし、(b)次に合併に関連する他の無形固定資産をゼロにし、(c)最後に法人税費用を減額するために充当しなければならない。

意見書第23号およびアメリカ蒸気船会社に関する一時的差異

31.-34. (省略)

期間内の税金配分

35.-38. (省略)

ある種の準再建

39. (省略)

子会社の区分財務諸表

40. (省略)

財務諸表の表示

41. 企業は分類貸借対照表において、繰延税金負債・資産を流動・非流動の金額に分けて表示しなければならない。繰延税金負債・資産は財務報告上関連する資産・負債の区分に基づいて流動・非流動に分けられる。財務報告上の資産・負債に関連しない繰延税金負債・資産は繰越額に関する繰延税金資産を含め、基準書第37号に基づき一時的差異の予想取崩日により分類されなければならない。特定の租税管轄地域における評価引当金は当該租税管轄地域の流動・非流動繰延税金資産に比例配分される。

42.一企業の内のある特定の納税主体は特定の租税管轄地域に関して、(a)すべての流動繰延税金負債・資産を相殺して単独の金額として表示し、(b)すべての非流動繰延税金負債・資産を相殺して単独の金額として表示する。ただし、企業内の異なる納税主体に帰するものや異なる租税管轄地域のものを相殺してはならない。

財務諸表の開示

43.企業の貸借対照表上認識した繰延税金負債・資産の純額は以下のように開示される。

- a.第17項の(b)の方法により計算されたすべての繰延税金負債の総額。
- b.第17項の(c)(d)の方法により計算されたすべての繰延税金資産の総額。
- c.第17項の(e)の方法により決定した繰延税金資産に対して認識された評価引当金の総額。

年度中の評価引当金の変動額の純額は開示されなければならない。公開企業においては一時的差異および繰越額の各項目で繰延税金負債・資産の重要部分を構成する税効果額の概算額を開示しなければならない。非公開企業についても項目の開示義務はあるが項目ごとの税効果額の開示は省略することができる。公開企業ではあるが、その所得に係る税金が所有者に直接賦課されるため、所得税の対象とならない企業についてはその事実および企業の資産・負債の報告額と税務上の金額との差異の純額を開示しなければならない。

44.意見書第23号（本基準書にて改訂）で言及されたいかなる分野に対する繰延税金もしくはアメリカ蒸気船会社における法定準備金に係る繰延税金の包括的容認の例外により繰延税金負債が認識されない場合は必ず以下の情報を開示しなければならない。

- a.繰延税金負債を認識していない一時的差異の種類およびその一時的差異が課税される原因となる事象の種類。
- b.一時的差異の種類別の累計額。
- c.その負債の金額を実務上決定できる場合には、外国子会社および永続的になされるジョイントベンチャーへの投資による一時的差異に関して認識されていない繰延税金負債の金額、できない場合にはその旨の文書。
- d.第31,32項の規定によって認識されなかった上記c以外の一時的差異（国内事業の未分配利益、貯蓄貸付組合他適格中小金融業者の貸倒引当金、生命保険会社の保険契約者剰余金、蒸気船会社の法定準備金）に対する繰延税金負債の金額。

45.表示各年度の継続事業に係る法人税要素のうち重要なものは財務諸表または注記中に開示されなければならない。下記にその例を示す。

- a.当期税金費用あるいは収益額。
- b.繰延税金費用あるいは収益額。（ただし、以下に列挙された要素の効果を除く）
- c.投資税額控除額。
- d.政府交付金（法人税等の減額として認識された範囲に限る）。
- e.損失の繰越控除による税金の軽減額。
- f.税金の軽減額を直接資本勘定に配分するか、あるいは被合併会社の暖簾またはその他の無形固定資産を減額するために配分した法人税等の額。
- g.税法あるいは税率の改正、または税務上の立場の異動による繰延税金負債・資産の修正額。
- h.将来の繰延税金資産に関する実現可能性を変更させるような環境の変化によって修正された評価引当金期首残高の修正額。

46. 継続事業に配分された税金費用・収益の金額および第35-39項の規定により別途他の項目に配分された金額はそれらの項目の表示各年度について開示されなければならない。

47. 公開企業は損益計算書表示各年度の継続事業に起因する法人税等の報告金額と継続事業にかかる税引前利益に内国連邦法定税率を適用して計算した法人税等の金額との百分率または金額による調整表を開示しなければならない。代替的な税率がある場合には通常税率を法定税率とする。重要な調整項目の内容と見積額は開示されなければならない。非公開企業においては重要な調整項目の内容は開示が求められるが調整額は省略することができる。本項ならびに第43-46項で要求される開示によっても状況が明確にならない場合には、すべての企業は全表示年度の情報の比較に影響する他の重要な事項の内容および影響を開示しなければならない。

48. 企業は、(a) 税務上の損失および税額控除の繰越額の金額と繰越期限を、(b) 繰延税金資産の評価引当金のうち結果的に認識される税務上の恩典が被合併会社の暖簾または他の無形固定資産の減額に充当される金額または資本勘定に直接配分される場合（第30,36項）は該当金額を、開示しなければならない。

49. 連結税務申告書を提出する集団の構成会社は、その区分財務諸表に以下の開示を行わなければならない。

- a. 表示した各損益計算書における当期および繰延税金費用の総額、および各貸借対照表日現在の法人税等に関する関係会社債権または債務の総額。
- b. 当期および繰延分の連結税金費用を集団構成企業間で配分した方法の主な規定。また、aが提出された期間に配分方法に変更が生じた時（ならびに関係会社間の残高計算に変更が生じた時）はその変更内容とそれによる影響。

発効日および経過措置

50.本基準書は1992年12月15日後に開始する会計年度から適用されるが、より早期の適用も奨励される。企業は発効日前の連続する任意の年度に遡って本基準書に準拠し財務諸表を修正することも可能であるが、初めて適用する場合は会計年度の開始日をもって実施することとする。したがって、発効日前または第1中間期を除く中間期に本基準書が適用された場合には、その年度中の前の全中間期の財務報告を修正しなければならない。修正再表示された中間期または年度の繰延税金負債・資産の認識についての要求はその日現在の事実及び状況に基づいて適用し、その後の状況の変化を考慮してはならない。

51.本基準書を初めて適用する際の影響については、会計原則の変更に関する影響額としてAPB意見書第20号第20項に規定される会計原則の変更による累積影響額と同様の方法で報告されなければならない。ただし、本基準書の規定により包括的利益から除外される種類の税務上の恩典で最初に認識されたものを除く。修正再表示した初年度の財務諸表を表示しない場合には、剰余金および必要に応じて他の資本勘定について、表示された最も古い年度の期首現在において修正再表示による影響額を修正する。第30項では企業が結合した結果最初に認識される取得税務恩典の報告方法が言及されており、また第36項では包括的利益から除外され税務上の恩典が拠出資本あるいは剰余金に配分される5項目(c-g)が特定されている。過年度の修正再表示を行わない場合には遡及適用したと仮定した場合の影響額の表示を要しない。

52.本基準書を初めて適用し財務諸表を公表する際には以下の事項を開示しなければならない。

- a.修正再表示した過年度の財務諸表を表示しなかった場合は、本基準書の適用による適用年度の継続事業の税引前利益（例えば買収方式による企業結合や規制企業への調整の影響）、異常項目前利益および純利益への影響額。

b.修正再表示した財務諸表を表示する場合には、修正再表示による各年度の継続事業への影響、異常項目前利益および純利益（および関連する1株当たり利益）への影響額。

以前の企業結合

53.-56. (省略)

純額法あるいは課税後基準に基づき報告される規制企業の資産

57.-59. (省略)

付録A：結論の基礎	第60-222項
付録B：特殊領域への基準書の適用	第223-276項
付録C：背景情報	第277-285項
付録D：現行公式見解に対する修正	第286-288項
付録E：用語解説	第289項

第4章 諸外国における税効果会計

I 重要な組織および国における税効果会計

本書を執筆中の1995年末現在、国際会計基準委員会は税効果会計に関する新たな国際会計基準を策定中であり、来年度中に公表する見通しである。また、イギリスでも税効果会計に関する基準の見直し作業が始まり、手続の大幅な変更が予想されている。

このように、めまぐるしく変化する経済環境や企業行動に歩調を合わせる形で、税効果会計に関する各国の財務会計基準はより一層整備、拡充されつつある。そこで、本章では、世界の主要各国における税効果会計基準の動向を概観し、前章までで見た税効果会計実務の発展と次章において展開される日本への税効果会計導入の可能性との橋渡しを試みる。

1 国際会計基準

国際会計基準委員会(International Accounting Standards Committee: IASC)は、1979年7月に国際会計基準第12号(IAS 12)「法人税等の会計」⁽⁶⁶⁾を公表し、税効果会計の導入を求めた。

IAS 12は税効果会計の処理方法として繰延法と債権債務法の両法を容認した。また、差異の認識範囲として包括的配分説を採用したが、将来の相当な期間(3年以上)にわたり期間帰属差異の解消が見込めないとする合理的な根拠がある場合には、当該期間帰属差異を認識の対象からはずすことができるものとした(IASC[1979]par.43)。

⁽⁶⁶⁾ IASC, *IAS 12: Accounting for Taxes on Income*, 1979.

その後、IAS 12の改訂を目指して、1989年1月に公開草案第33号(E 33)「法人税等の会計」⁽⁶⁷⁾が公表された。このE 33ではIAS 12で容認された繰延法と債権債務法の選択適用を改め、債権債務法のみを認める提案がなされた。これにより繰延税金資産負債は財務諸表の作成表示に関する枠組みに定められた資産および負債の概念に合致することになった。また、差異の認識範囲としては原則的には包括的配分説を採用し、部分的配分説は代替的適用方式と明示した(IASC[1989]pars.40-41)。

しかし、E 33が公表された後にアメリカでおこった税効果会計基準に関する論争とそれに伴うFASB新基準の適用延期は、国際会計基準の策定にも大きな影響を与え、IASの改訂作業は中断を余儀なくされた。その後1992年2月にFASBが新たな基準を公表したことから、この問題に一応の決着が付けられることとなり、IASCも再度新基準の設定を目指して公開草案第49号(E 49)「法人所得税」⁽⁶⁸⁾を1994年10月公表した。

ところで、債権債務法には損益計算書債権債務法と貸借対照表債権債務法があるという(藤田[1995]p.107)。IAS 12は両者を認め、E 33は損益計算書債権債務法の強制適用を提案したが、E 49は貸借対照表債権債務法の強制適用を求めている。

損益計算書債権債務法と貸借対照表債権債務法の相違点は、損益計算書債権債務法が期間帰属差異に予測税率を掛けて繰延税金を算出するのに対して、貸借対照表債権債務法は一時的差異に予測税率を掛けて繰延税金を算出することにある。例えば、再評価剰余金や課税所得に影響を与えない政府補助金のように一時的差異であっても期間帰属差異には含まれない項目は損益計算書債権債務法では認識されない。これに対して、貸借対照表債権債務法はすべての繰延税金資産負債を認識するのに適しており、E 49ではその強制適用を提案した

⁶⁷⁾ IASC, *Exposure Draft E33: Accounting for Taxes on Income*, 1989.

⁶⁸⁾ IASC, *Exposure Draft E49: Income Taxes*, 1994.

と考えられる（藤田[1995]pp.107-110）。

2 イギリス

イギリスの財務会計は、主に会社法(Companies Act)と会計基準設定主体から公表される公式見解に基づいて行われている。会計基準を構成する公式見解とは、以前は会計基準委員会(Accounting Standards Committee:ASC)の公表する会計実務基準書(Statements of Standard Accounting Practice:SSAP)のことを意味したが、1990年8月に会計基準審議会(Accounting Standards Board:ASB)が新たな会計基準設定主体となつてからは、その公表する財務報告基準(Financial Reporting Standards:FRS)もあわせてGAAPを構成することとなった。税効果会計については、1978年10月に公表され1985年5月に改訂されたSSAP第15号「繰延税金の会計」⁽⁶⁹⁾が現行実務の指針となっている。

イギリスにおける税効果会計の導入については、1973年5月に公表された公開草案(Exposure Draft:ED)第11号からその導入に関する検討が開始され、1975年8月にSSAP第11号「繰延税金の会計」⁽⁷⁰⁾で実務への導入が決定された。この基準書の特徴は繰延税金の処理にあたって包括的配分説（基準書では全額計上方式 (full provision for deferred taxation on all material timing differences)）を採用したことであった。

その後、経済環境等の変化により新たな対応が実務から求められたことや、アメリカにおいてみられたような多額の解消されない繰延税金の累積問題がイギリスにおいても顕在化したことから基準見直しの気運が高まった。そして1977年5月にSSAP第11号の改正を目指したED第15号が公表され、これをうけて1978年10月にSSAP第15号が公表された。

⁽⁶⁹⁾ ASC, SSAP No.15: *Accounting for Deferred Tax*, issued 1978; revised 1985.

⁽⁷⁰⁾ ASC, SSAP No.11: *Accounting for Deferred Taxation*, 1975.

新たに公表されたSSAP第15号は旧基準と同様に期間帰属差異に対して税効果会計の適用を求めたが、差異の認識範囲としては包括的配分説にかえ部分的配分説（基準書では部分計上方式(partial provision)）の立場をとった。

また、繰延税金の計算方法としてSSAP第15号は債権債務法を採用した。

その後、1981年会社法において法人税等に関する開示規定が改正されたことや、1981年財政法(Finance Act 1981)において従来期間帰属差異として処理されていた一部の所得控除が永久差異に変更されたことによって、基準は見直しを求められ、1983年6月のED第33号の公表を経て1985年5月にSSAP第15号は一部改定された。

旧基準のSSAP第11号が包括的配分説を採用していたために先述のような未償却繰延税金の累積問題が発生したが、改訂SSAP第15号ではこの問題への対策をより強化し、期間帰属差異の解消の結果がほぼ確実である場合に限り繰延税金計上を認めるように改めた。そして、予見できる将来期間に解消しないことがほぼ確実な期間帰属差異については認識の対象から外すこととされた。また、その判断は財務計画をはじめとするすべての関連する情報を考慮に入れなければならないものとし、特に将来の予想について不確実性が大きい場合には、慎重性概念を採用するべきであると規定した(ASC[1985]pars.25-28)。

こうした繰延税金の認識をその解消の確実性に基づいて行うという思考は、イギリスにおける税効果会計の最大の特徴である。この点をさらに詳しく分析すると以下ようになる。

SSAP第15号は将来の繰延税金の解消が確実であると判断されるような合理的前提がある場合に限り繰延税金を認識させた。そしてこうした判断には、当該繰延税金の解消が可能となるような将来期間にわたる財務計画や経営予測からの情報、および経営者の見通しなどから得られた税金発生パターン等が考慮されるべきことが求められ、また、個々の期間帰属差異だけではなく期間帰属差異全体を総合して繰延税金実現可能性の判断を行うべきことがASCによって

提案された。したがって、次にあげたような場合には、当該期間帰属差異ならびにそれから発生する税効果は認識の対象とされない。

第1に、短期に解消する期間帰属差異の場合、業績がほとんど変動しない会社においては毎期ほとんど同額の期間帰属差異の発生と消滅の繰り返しが予想される。したがって、繰延税金の解消時期が明らかではないのでこのような場合には税効果を認識する必要がない。

次に、税務上の加速償却についても、償却資産への投資が安定的になされている企業または増加している企業にあっては、加速償却から発生する期間帰属差異は連続して発生し、また、1つの差異の消滅は新たに発生する差異により相殺され、税金債務の支払がいつ発生するかは不明である。したがって、このような場合も税効果は認識対象とされない。ただし、突発的にあるいは不規則に資本的支出がなされた時、税金債務として実現するかどうかは長期間の考慮が必要となる。新たな資本的支出が減少したりあるいはなされなくなったりする場合は、すべての発生期間帰属差異は消滅しても、税金債務の実現可能性が合理的に存在する限り繰延税金は計上されるべきことになっている。

さらに、固定資産の再評価剰余金については、再評価された固定資産を売却する意思決定が行われた後、直ちにその再評価後の固定資産の貸借対照表価額に基づき、債務として実現する範囲内で繰延税金が再評価剰余金から振り替えられるべきこととなっている。

ところで、こうした内容をもつSSAP第15号の再改訂がASBにより現在検討されつつある。これは現在の経済環境および税制がSSAP第15号の公表された当時とは大きく異なってしまったことを最大の原因とするが、他の財務会計基準との不整合性の拡大⁽⁷¹⁾や、税効果会計に関する国際会計基準やアメリカ財務

(71) 特にSSAP第24号「年金費用の会計」(Accounting for Pension Costs)や緊急問題専門委員会(Urgent Issues Task Force:UITF)の示したUITF abstract 6「年金以外の退職厚生プランの会計」(Accounting for Post-Retirement Benefits other than Pensions)との不整合は大きな問題となった。SSAP第15号の一部修正がなければ、こうした費用の計上が適切な時期にできなかったという。

会計基準書の改訂といった諸外国の動向もその一因となっている。これをうけてASBは新たなFRSの策定を目指して1995年3月に討議資料「税金会計」⁽⁷²⁾を公表し、関係者からの意見聴取を求める作業を目下進めている最中である。

3 ドイツ

ドイツでは財務会計がすべて商法典をはじめとする法律により規定されているため、税効果会計についても商法規定を分析する必要がある。税効果会計に関する明文規定は1985年の商法改正により、繰延税金の計算限定区分(Abgrenzung latenter Steuern)概念の下に、商法典第274条（資本金の個別決算における繰延税金）と同第306条（コンツェルンの連結決算における繰延税金）に初めて盛り込まれた。商法上の個別決算利益と課税所得が基準性原則(Maßgeblichkeitsprinzip der Handelsbilanz für die Steuerebilanz)（所得税法第5条第1項）の下で直線的に結びつき、かつ、連結納税制度の認められていないドイツでは税効果会計はあまり必要とはされてこなかったのである。

新商法典が1987年に施行される以前は繰延税金の配分を義務づける明文の規定は存在せず、商事貸借対照表に繰延税金を計上できるのはそれが貸借対照表借方および貸方項目について一般的計上原則により計上義務がある場合に限られた。例えば、税務貸借対照表において時間的に限界がある特別償却が実施され、または準備金が設定され、例外的に商事貸借対照表でこれらに対応した処理がなされなかった場合に、繰延税金を不確定債務引当金として計上しなければならなかった。また特に、繰延税金資産は株式法旧規則の計上原則と両立し得ないものであった。繰延税金資産は株式法旧第152条第9項による、厳密な期間関連性や決算日後一定期間についての支出という計算限定項目(Rechnungsabgrenzungsposten)の定義を満たさなかったため、貸借対照表の借方計算限定項目として認識することはできなかった(黒田[1993]p.201)。

(72) ASB, *Discussion Paper: Accounting for Tax*, 1995.

ところで、EC第4号指令はその第43条第1項第11号に借方および貸方繰延税金の配分を規定し、その配分結果を貸借対照表または附属説明書に示さなければならないとした。その場合、繰延税金とは「営業年度または前営業年度以前に帰属される租税費用との差額であって、将来の租税費用にとり重要なもの」であると定義された。

ドイツは個別財務諸表に関するこのEC第4号指令をはじめ連結財務諸表に関する第7号および監査人の資格に関する第8号指令を国内化するための財務諸表指令法を1985年に制定し、商法典等を大幅に改正した。税効果会計の導入はこうしたEC指令国内化の一環として実現した。

財務諸表指令法は商法典第274条で資本会社に関する税効果会計を規定したが、その特徴は以下のようにまとめることができる（黒田[1993]p.202）。

- ・資本会社、協同組合および開示法に規定された企業にその対象を限定した。
- ・商法典第274条において繰延税金資産または負債の認識に際し次の条件を満たすものとした。

営業年度および前営業年度以前の営業年度に帰属させるべき租税費用が、税務上の利益が商法上の利益より少ないかまたは多いため、過小又は過大であって、かつこの過小または過大租税費用が後の営業年度において均衡すると見込まれること。

- ・繰延税金負債の場合には引当金の設定が義務づけられ、繰延税金資産の場合には限定項目を擬制的貸借対照表項目(bilanzierungshilfe)として計上することが容認された。
- ・設定した繰延税金資産または負債は、租税負担増または租税負担減は生じるか、またはそれらがもはや見込めないときには、直ちにこれを取り崩さなければならないとした。

先に見たように、ドイツ商法典では企業会計上の利益（商法上の利益）と課税所得計算上の所得が異なることから実際税額と商法上の利益に基づき算出される租税費用との間に乖離が存在するときには、この差額である過小あるいは過大租税費用が後の年度における租税負担増減見込額によって均衡すると見込まれるならば、繰延税金として処理される。より具体的には、課税所得計算による実際税額が商法上の利益にかかる租税費用より小さい場合は、その差額は貸方繰延税金のための引当金として貸借対照表または附属明細書に区分表示されることが求められる。一方、実際税額が算出された租税費用より大きい場合は、その差額は擬制的貸借対照表項目として貸借対照表に資産計上することが容認される。

ここで留意すべき点は、繰延税金負債の計上が強制である一方、繰延税金資産の計上は任意であって、貸借対照表計上選択権(Bilanzierungswahlrecht)が認められている点である。また、擬制的貸借対照表項目とは、商法における貸借対照表計上基準を満足しないために本来ならば貸借対照表能力がないにも関わらず、法の規定により貸借対照表への計上が求められている項目である。これは、適正な期間損益計算を可能にするため、本来貸借対照表能力を持たない抽象的項目に対して資産および負債としての計上を認めたものである。そして、こうした擬制的貸借対照表項目については計上義務ではなく、計上選択権を企業に与える形で認めている。

また、コンツェルン決算書における税効果会計は商法典第306条において以下のように規定される。各個別資本金会社のコンツェルン連結年度の課税所得計算による実際税額の合計額が連結年度損益に対する租税費用と異なる場合、その過大または過小の租税費用が将来の年度において均衡すると見込まれるときは、その連結計算手続による差額を借方限定項目または、貸方引当金または注記に区分して表示することが求められる。

これは一見すると個別資本金会社の場合と同様の処理のようではあるが、コン

ツェルン利益とコンツェルン決算書に組み込まれた会社の個別利益の和との差異が税効果の発生原因である点は、先に見た個別決算書における税効果会計とは大きく異なっている。さらに、これら商法典第306条で規定されたコンツェルン特有の繰延税金については一般的貸借対照表計上義務が存在するため、個別会社の場合に見られたような貸借対照表への選択的な計上は認められていない。

II 他の主要国における税効果会計

1 カナダ

カナダ勅許会計士協会(Canadian Institute of Chartered Accountants:CICA)のハンドブックには、その第3470項「法人税等」において税効果会計の記述がある。それによると1968年以前には法人税の処理について、引当金計上によって税効果会計を採用した方法と実際税額説に基づき税効果会計を行わない方法の両法を認めていた。その後統一した処理が求められ、その結果CICAの調査委員会(Research Committee)は費用収益対応原則を満たすものとして、包括的配分説による税効果会計を支持した。また、同時に繰延法を繰延税金の計算方法として推奨した。1988年11月CICAは公開草案「法人所得税」を公表し、その中で債権債務法への移行を表明したが、一方では従来からの繰延法も規定に残した。こうした処理はアメリカのGAAPと一部矛盾する点もあり、早急な調整が求められているところである。

2 メキシコ

税効果会計は、部分的に債権債務法を用いたものが採用されている。この方法の下で繰延税金は、合理的期間内に実現しかつ完全に識別可能なすべての期

間帰属差異について、実現する時点の見積実効税率を用いて計上される。実現しない期間帰属差異および永久差異については認識の対象とはされない。

また、財務諸表上の繰延税金はこの原則への準拠性を確かめるために毎年見直しをうける。

3 フランス

フランスでは課税所得計算も発生主義に基づいてなされるため、企業会計上の利益と課税所得計算上の所得の間にはほとんど差が存在しない。差異の多くは、企業会計と課税所得計算の間の永久的差異（例えば、未実現の換算利益は企業会計上は認識されないが、課税所得計算上は益金に算入される）である。また、特に税法による繰戻還付金の対象となる税務上の欠損金については繰延税金資産の認識が認められている。この場合、当期の税務上の所得は、その欠損金が発生した年度に処理される（中央監査法人[1995]p.344）。

期間帰属差異による繰延税金については、会計士協会が1987年の勧告で財務諸表本体への計上を求めたが、実務的には法定財務諸表本体には記録されず、注記にとどまっている。

一方、連結財務諸表では繰延税金を認識している。その際の処理方法としては、繰延法と債権債務法の両法が、また、差異の認識範囲としては部分的配分説と包括的配分説の両説がそれぞれ認められている。会計士協会は資産負債法および包括的配分説を支持している（中央監査法人[1995]p.345）。

4 オランダ

オランダにおける標準的な会計実務では、事象の認識基準の違い（企業会計における発生主義と課税所得計算における現金主義）により発生する短期的期間帰属差異や減価償却のように将来のある期間において解消されることが明らかなその他の期間帰属差異について税効果会計を行っている。

また、法律によって当該営業年度後に発生しかつ当該営業年度以前に課されるべき租税債務の引当金については、独立した表示が求められる。

GAAPに関するガイドラインは、雇用者、労働組合や営業報告書利用者および監査人により構成される年次報告書委員会(Council for Annual Reporting)により示される。このガイドラインによれば貸借対照表における繰延税金の評価を簿価または時価によって行うことを推奨している。時価による評価が選択された場合には、当該営業年度以前の繰延税金の簿価とともに当該営業年度の繰延税金の簿価も脚注に表示されなければならない。

5 オーストラリア

現行の税効果会計に関する会計基準は、1974年に公表されその後1976年に一部修正1989年に改訂されたAAS第3号「法人所得税の会計」である。これによると、税効果会計の対象となる期間帰属差異の認識範囲については包括的配分説が採用され、繰延税金の計算方法としては債権債務法が用いられている。ただし、繰延法による処理も容認されている。

6 ニュージーランド

会計実務基準書SSAP第12号「法人税の会計」が1980年に公表され、会社や組合企業に対し税効果会計を義務づけている。ただし、1990年に公開草案第52号が示され、税効果会計の適用範囲をすべての外部報告目的の財務諸表に拡大することが提案された。

基準書は債権債務法の採用を支持しているが、債権債務法による処理との差を注記に表示することで繰延法の採用も容認している。

また、期間帰属差異の認識範囲については包括的配分説の立場をとるが、イギリスと同様、差異の解消が確実ではない期間帰属差異については認識対象から除外している。

公開草案第52号はすべての期間帰属差異について債権債務法を用いた繰延税金の計算を求めている。しかしながら、包括的配分説を採用することによりもたらされる未償却繰延税金の累積問題を考慮すると、現行の部分的配分説が継続される公算が大きい。

こうして概観すると、税効果会計を採用している主要国の中で、期間帰属差異の認識範囲として明確に部分的配分説の立場をとっているのはイギリスであって、ニュージーランドやオランダは包括的配分説を基本としながら部分的配分説をも容認する立場をとっている。

また、繰延税金の計算方法としては債権債務法が世界的な主流になりつつあることが同時に理解できる。

諸外国における税効果会計基準をまとめると第4.1表のようになる。

第4. 1表 諸外国における税効果会計

(1993年1月1日現在)

国名	繰延税金の認識
国際会計基準 日本国 米 英	繰延法または債権債務法 連結上、税の期間配分は容認 債権債務法 "
アイルランド アルゼンチン EC指令 イスラエル イタリア インドネシア オーストラリア オランダ カナダ 韓国	債権債務法 繰延法または債権債務法（原則として認識しない） 規定処理なし 債権債務法 "（原則として認識しない） "（原則として認識しない） " " 繰延法 繰延税金なし
キプロス シンガポール スウェーデン スロベニア チャネル諸島 中 デンマーク ドバイ ナイジェリア ニュージーランド ノルウェー フィンランド ブラジル フランス ベルギー 香港 南アフリカ メキシコ ルクセンブルグ	繰延法または債権債務法 " 規定処理なし 債権債務法（連結のみ） " " " 繰延税金なし 繰延法または債権債務法（注記での開示を要求） 債権債務法 " " " " " 繰延法または債権債務法（連結のみ） 債権債務法（原則として連結のみ） 債権債務法 " " " 繰延法または債権債務法（連結のみ）

(出所) 中央監査法人 [1995年] p.468-469に一部加筆修正。

(参考資料1)

イギリス会計実務基準書第15号(改訂版)「繰延税金の会計」

第1部 解説	第1-16項	(省略)
第2部 用語の定義	第17-23項	(省略)

第3部 会計基準	第24-45項
----------	---------

一般的規定

- 24.繰延税金の計算は債権債務法を用いなければならない。
- 25.期間帰属差異による繰延・繰戻税金は負債・資産の実現可能性が確からしい場合に認識しなければならない。
- 26.期間帰属差異による繰延・繰戻税金は負債・資産の実現可能性が確からしくない場合は認識してはならない。
- 27.繰延税金負債・資産の実現可能性に関する査定は合理的前提に基づいてなされなければならない。
- 28.当該前提には、取締役会で財務諸表が承認される日までに入手可能なあらゆる関連情報や経営方針が考慮されなければならない。この情報には将来の税金負債の予想パターンで査定された程度の十分な期間にわたる財務計画や予定が含まれることが望ましい。税金負債の実現可能性の査定には慎重な観察がなされるべきであり、特に財務計画や予定が不確定要因に影響されやすい場合や十分な期間にわたって作成されていない場合は注意を要する。(第52項参照)
- 29.繰延税金負債の計上額は別の期間帰属差異に由来する繰延税金資産やこれら繰延税金負債を相殺できる前払法人税により減額されなければならない。(付録第16-17項参照)

30.繰延税金資産純残高は資産として繰り越してはならない。ただし、相当する借方残高により置換されることなく回復すると予想される場合はこの限りではない。

31.貸借対照表日に支払うべきあるいはその支払が予想される配当についての前払法人税に関し発生する借方残高は、次期の利益または収益により法人税が十分であると予想され前払法人税が相殺される限り繰り越される。

32.貸借対照表日に支払うべきあるいはその支払が予想される配当についての前払法人税以外から発生する借方残高は、その回復が合理的に見込めなければ認識してはならない。そのような回復とは通常、借方残高が次期の利益または収益により発生する法人税から、相当する借方残高により置換されることなく回復する場合をいう。

損益計算書

33.通常の企業活動に関する繰延税金は、損益計算書本体あるいは注記に通常活動にかかる税金の一部として別途表示されなければならない。

34.非常項目に関する繰延税金は、損益計算書本体あるいは注記に非常項目にかかる税金の一部として別途表示されなければならない。

35.当期に関連するいかなる未計上繰延税金額も注記に開示されるか主要項目の一部として記述されなければならない。

36.税率や控除規定の変更による繰延税金の修正は通常当期税金費用の一部として開示されなければならない。ただし、課税基礎の変更や政府の財政政策変更による影響は非常項目として扱われる。

貸借対照表

37.繰延税金残高およびそれらの主要項目については貸借対照表本体あるいは注記に開示されなければならない。

38.繰延税金への振替、あるいは繰延税金からの振替は注記に開示されなければならない。

39.積立金取り崩しにより繰延税金が発生する場合（例えば再評価資産の予定された処理によるものなど）は、繰延税金へ振り替えられたあるいは繰延税金から振り替えられた金額が個別に表示されなければならない。

40.いかなる未計上繰延税金の総額も注記に開示されるかまたは主要項目の一部として記述されなければならない。

41.再評価が第20項の期間帰属差異に該当しないため再評価資産にかかる繰延税金の予想される額が表示されていない場合は、それが期間帰属差異に該当せず税額が計算されない旨を示さなければならない。

42.簿価と大きく異なるためその資産価額が注記に表示されている場合は、当該資産が貸借対照表日に注記された価額で回収された時に予想される税効果額を併記しなければならない。

連結財務諸表

43.ある企業が集団の構成員である場合は、繰延税金会計に関して、合理的証拠に基づき適用可能なあらゆる連結所得控除およびそうした控除に係る負担を考慮しなければならない。連結所得控除等利用する際に考慮された前提は示されなければならない。

44.国外利益の送金に関する繰延税金はこの基準書の規定に従って処理されなければならない。海外で稼得された利益に係る繰延税金が計上されていない場合は、その旨を示さなければならない。

発効日

45.この基準書に示された会計実務はできるだけ速やかに採用されなければならない。また、1985年4月1日以降に始まる会計期間の財務諸表においては本基

準書の会計実務が会計基準と見なされる。

第4部 グレートブリテン島における法的要件に関する注記

第46-62項 (省略)

第5部 アイルランドにおける法的要件その他に関する注記

第63-72項 (省略)

第6部 国際会計基準第12号「所得税等の会計」との調整

第73項 (省略)

付録 (省略)

(参考資料 2)

ドイツ商法典 (抜粋)

第274条 租税配分

(1) ①営業年度及び前営業年度以前の営業年度に帰属させるべき租税費用が、税法の規定により課税されるべき利益が商法上の利益より少ないため、過小であって、且つ、営業年度及び前営業年度以前の営業年度の過小租税費用が後の営業年度において均衡すると見込まれる場合は、後続営業年度の租税負担増見込額につき第249条第1項第1文による引当金を設定し、これを貸借対照表又は附属説明書に区分して記載しなければならない。②その引当金は、租税負担増が生じるか、又は負担増がもはや見込まれないときには、直ちにこれを取崩さなければならぬ。

(2) ①営業年度及び前営業年度以前の営業年度に帰属させるべき租税費用が、税法の規定により課税されるべき利益が商法上の利益より多いため、過大であって、且つ、営業年度及び前営業年度以前の営業年度の過大租税費用が後の営業年度において均衡すると見込まれる場合は、後続営業年度の租税負担減見込額につき、貸借対照表借方の部に擬制的貸借対照表項目として限定項目を設定することを許す。②当該項目は相応の名称を付し区分して表示し、且つ附属説明書において説明しなければならない。③当該項目を表示するときには、利益の配当は、配当後に残存し何時でも取崩すことができる利益準備金に繰越利益を加え繰越損失を減じた額がその計上額以上に達するとき限り、これを行うことができる。④その計上額は、租税負担減が生じるか、又は負担減がもはや見込まれないときには、直ちにこれを取崩さなければならない。

第306条 租税配分

①コンツェルン決算書に表示する年度利益が、本款の規定により講じた措置に基づいて、コンツェルン決算書組入企業の個別利益の合計より少ないか若しくは多いとき、営業年度及び前営業年度以前の営業年度につき生じる租税費用は、それが年度利益に対する割合において過大である場合には、借方の部に限定項目を設定することにより、又は

それが年度利益に対する割合において過小である場合には、第249条第1項第1文による引当金を設定することにより、過大若しくは過小租税費用が後の営業年度において均衝すると見込まれる範囲につき、これを適合修正しなければならない。②その項目は、コンツェルン貸借対照表又はコンツェルン附属説明書にこれを区分して記載しなければならない。③それについては、第274条による項目とこれを統合することを許す。

(出所) 黒田 [1993] p.346, p.361。

第5章 日本における税効果会計の可能性

I 連結財務諸表における税効果会計の現状

現在、日本では税効果会計の適用は連結財務諸表においてのみ公式に認められている。個別財務諸表においても実質的に税効果会計の適用と同様の効果を持つ長期納税引当金の設定が実務的に定着しつつあるが、形式上は商法第287条の2の引当金として扱われており、税効果会計は採用されていないことになっている。

そこで、本節では連結財務諸表における税効果会計について、その導入の歴史の経緯や現状を概観する。そして、次節における個別財務諸表への税効果会計拡張の可能性に向けた議論の前提とする。

1 税効果会計と現行法令の関係

日本において税効果会計がはじめて公式に議論されたのは連結財務諸表の制度化の際であった。企業会計審議会が1975年6月に示した「連結財務諸表の制度化に関する意見書」には税効果会計について以下のような記述があった。

「税金の期間配分を行ういわゆる税効果会計は、わが国の会計実務では未だ慣行として成熟していないことを考慮して、連結財務諸表原則ではこれを取り上げていない。しかしながら、企業集団内取引に係る未実現利益の消去に伴う税金の調整などは、連結財務諸表による財務情報として有意義であると考えられるので、税効果会計を適用した連結財務諸表を提出することも差し支えないものとする。」(意見書三・2)

この意見書をうけて「連結財務諸表の用語、様式及び作成方法に関する規則(1976年10月30日大蔵省令第28号)」(連結財務諸表規則)が作成され、その中

に税効果会計に関する内容が以下のように盛り込まれた。

「連結財務諸表の作成に当たり、連結会社の法人税その他利益に関連する金額を課税標準として課される租税については、期間配分の処理（収益又は費用の帰属年度の相違に基づき、各連結会社の課税所得の合計額と連結財務諸表上の法人税等控除前の利益に差異がある場合において、当該差異に係る法人税等の額を、連結財務諸表の法人税等控除前の利益に期間配分の方法により合理的に対応させるための調整を行うことをいう。）を行うことができる。」（連結財務諸表規則第11条⁽⁷³⁾）。

このように税効果会計の適用に際して法的な根拠となるのが上に示した連結財務諸表規則第11条である。ただし、この中には具体的な処理は何ら示されてはおらず、この規定に基づいて実際に税効果会計を行う際には期間配分の対象となる租税の範囲、期間配分処理の対象項目および税効果会計の適用の程度が改めて検討されねばならなかった(COFRI[1993]p.172)。

期間配分の対象となる租税の範囲

税効果会計を行う際の期間配分の対象となる租税は、連結会社の法人税その他利益に関連する金額（課税所得計算上の所得）を課税標準とするもので、具体的には法人税、法人事業税（課税標準が所得でないものを除く）、法人住民税（都道府県民税および市町村民税）がその対象となる。また、利子税や加算金等は除かれるが、源泉所得税は対象に入ると考えられる。

(73) このように税効果会計は連結財務諸表において任意適用とされたが、具体的な処理の方法については何ら示されなかった。そこで、日本公認会計士協会は1976年7月に連結財務諸表に関する実務の指針となる「連結財務諸表作成要領」を公表し、その中で税効果会計について具体的な処理の方法を示した。

期間配分処理の対象項目

ここで注意を要するのは連結財務諸表第11条の性格である。先に示した同条を詳しく検討すると、括弧内の文言は期間配分処理の定義を意図しているのではないことがわかる。これは、同条が税金の期間配分の処理基準を創設しようとしたものではなく、アメリカを中心とした諸外国において会計実務として定着している税効果会計の概念を紹介し、日本においてもそれが採用できることを明示するために設けられたと解すれば合理的である。

こうした事情を踏まえて期間配分処理の対象項目について考えると、同条は日本独自の税効果会計制度の創設を意図したものではないので、諸外国と同様の事項すなわち未実現利益の消去等連結財務諸表作成上の修正項目のほか、個別財務諸表上の収益費用の認識時点と法人税法上の益金損金の認識時点との差により発生する期間帰属差異をも予定されるものと理解する立場もある(COFRI [1993]p.173)。こうした立場をとれば次のような項目が処理の対象となろう。

(個別財務諸表上の対象項目)

期間帰属差異項目

法人税法上の欠損金

(連結財務諸表上の対象項目)

未実現利益の消去

子会社および関連会社の剰余金

子会社の繰越欠損金

しかしながら、個別財務諸表に関する項目については、関係法令をも考慮に入れた検討が必要となる。

税効果会計の適用の程度

意見書によれば、本来先に示した対象項目のすべてに対して税効果会計を適用すべきであるが(税効果会計の全面適用)、こうした会計処理はわが国の会

計慣行とはなっていないため、特に個別財務諸表の修正を伴う程度までは税効果会計を適用せず、連結財務諸表上の対象項目について適用すると解される(税効果会計の部分適用)。なお、連結財務諸表規則第13条第9号には、連結財務諸表作成の基本となる事項として「法人税等の期間配分の処理に関する事項」があげられており、「連結財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則取扱要領(1992年7月20日蔵証第1005号)」「(連結財務諸表規則取扱要領)では、税効果会計の処理方法を開示するよう以下のような規定が設けられている。

「規則第13条第9号に規定する事項としては、規則第11条に規定する法人税等の期間配分の処理を行っているかどうかを記載するものとし、当該処理を行っている場合には、その処理方法の概要を簡潔に記載するものとする。」(連結財務諸表規則取扱要領第33)

また、法人税の期間配分の処理を行った場合における当該処理による法人税の調整額は、連結損益計算上は法人税および住民税の次にその内容を示す科目をもって記載し、連結貸借対照表上はその性格に応じて流動資産、投資その他の資産、流動負債または固定負債としてその内容を示す科目をもって掲記することとした。(連結財務諸表規則取扱要領第82および83)

2 税効果会計の適用状況

実務における連結財務諸表への税効果会計の適用状況は、次の6つに分類できる。⁽⁷⁴⁾

74) 適用方法については、有価証券報告書「第6 企業集団の状況」にある「連結財務諸表作成のための基本となる事項」に「法人税等の期間配分の処理に関する事項」として注記されている。これらについて解説すると以下ようになる。

1. はアメリカの会計原則およびSECの規定する規則に準拠し包括的に税効果会計を適用する会社である。「1977年4月1日前から継続して、米国預託証券の発行等に関して要請されている用語、様式及び作成方法により連結財務諸表を作成・開示している会社が、証券取引法の規定により提出する連結財務諸表については、当分の間(1998年4月1日以降開始する連結会計年度終了の日前に提出する有価証券報告書

1. 米国基準により包括的に税効果会計を適用する会社
2. 日本基準により包括的に税効果会計を適用する会社
3. 連結固有の項目にのみ税効果会計を適用する会社
4. 在外連結子会社の一部が税効果会計を適用する会社
5. 連結固有の項目に適用するとともに、在外子会社が税効果会計を適用する会社
6. 税効果会計を適用していない会社

税効果会計の適用実態を調べた調査①によると、1994年の調査対象会社（東証1部上場300社中適用実態の判明しているもの）278社のうち、不適用会社（同表中のE）が131社（47.1%）、一部適用会社（同表中のB、CおよびD）が102社（36.7%）、包括適用会社（同表中のA）は45社（16.2%）であった。また、一部適用会社のうち連結固有の項目のみに税効果会計を適用している会社（部分適用会社、表のB）は59社（21.2%）であった。

第5. 1表 法人税等の期間配分の処理（調査①）

	1994	1993	1992
A. 包括的に適用			
① 米国基準採用会社	22	23	23
② 国内基準採用会社	23	26	26
B. 連結固有の項目にのみ適用 ^(注)	59	53	53
C. 在外連結子会社の一部が税効果会計を適用	30	28	27
D. 連結固有の項目に適用するとともに、在外連結子会社が税効果会計を適用	13	13	7
E. 適用していないもの	131	134	138
合計	278	277	274

（注）未実現利益の消去、貸倒引当金の連結ベースでの修正等が主なものである。

（出所）朝日監査法人〔1995〕p. 478を一部加筆修正。

まで（平成2年大蔵省令第2321号）、大蔵大臣が適当と認めた場合に限り、当該用語、様式及び作成方法によることのできる（昭和51年連結財務諸表規則附則Ⅱ、Ⅰ）」とされており、いわゆるSEC基準採用会社がこれに該当する。

第5. 2表 業種別の税効果会計の適用状況
(東証一部上場1992年3月決算672社) (調査②)

業 種	不適用	一部適用	適用	合計
水産業	4	1	0	5
建設	3	1	0	4
食品	21	12	3	36
繊維	26(0)	4(0)	3(1)	33(1)
パルプ・紙	29(0)	2(0)	2(1)	33(1)
化学工業	5	7	1	13
医薬品	54	8	3	65
石油	9	3	3	15
ゴム	4	0	1	5
ガラス・土	3	1	1	5
鉄鋼業	15	3	1	19
鉄金属・金属製品	17	6	0	23
非鉄金属・金属製品	28	3	1	32
機械	47(0)	11(0)	5(2)	63(2)
電気機器	55(0)	17(0)	22(12)	94(12)
造船	3	2	0	5
自動車・自動車部品	16(0)	4(0)	4(1)	24(1)
その他輸送用機器	7	0	1	8
精密機器	7(0)	4(1)	6(1)	17(2)
その他製造業	12(0)	6(0)	2(1)	20(1)
商社	39(0)	7(0)	6(4)	52(4)
小売業	8	2	0	10
その他金融業	3	3	1	7
不動産	7	2	3	12
鉄道・バス	9	4	3	16
陸運	8	2	0	10
海運	11	1	0	12
空运	1	3	0	4
倉庫・運輸関連	8	0	0	8
通信	3	0	0	3
電力	0	0	1	1
ガス	4	0	0	4
サービス業	6	4	4	14
合計	472(0)	123(1)	77(23)	672(24)
合計の構成比率	70.2%	18.3%	11.5%	100%

(注) () 内は米国会計基準採用会社数。

(出所) COFRI [1993] p. 176を一部修正。

また調査②では1992年における調査対象会社672社のうち不適用会社472社(70.2%)、一部適用会社123社(18.3%)、包括適用会社77社(11.5%)であった。この2つの調査から、年々税効果会計を導入する会社数は増加しているものの、その適用は任意であるため実際の導入には大きなばらつきが見られることが明らかになった。

さらに税効果会計を採用している会社を対象に、税効果会計による期間配分額の税金等調整前当期純利益に対する影響を調べた調査③がある。

第5. 3表 各適用形態における利益への影響 (調査③)

影響割合 (*)	包括適用			一部適用				合計								
	① SEC基準		② 日本基準	③ 連結固有の 項目だけ		④ 連結子会社 の一部				⑤ 連結固有および 連結子会社		一部適用計				
		%		%		%		%		%		%				
0～5%	11	42.3	12	50.0	23	46.0	49	77.8	6	75.0	10	83.3	65	78.3	88	66.2
5～10%	6	23.1	5	20.8	11	22.0	4	6.3	1	12.5	0	0.0	5	6.0	16	12.0
10～20%	4	15.4	3	12.5	7	14.0	2	3.2	1	12.5	2	16.7	5	6.0	12	9.0
20～50%	2	7.7	2	8.3	4	8.0	5	7.9	0	0.0	0	0.0	5	6.0	9	6.8
50%～	3	11.5	2	8.3	5	10.0	3	4.8	0	0.0	0	0.0	3	3.6	8	6.0
合計	26	100	24	100	50	100	63	100	8	100	12	100	83	100	133	100

(*) 影響割合＝期間配分額／税金等調整前当期純利益

(出所) 醍醐[1995] p.p. 154-155を一部修正。

2. は任意に包括的に税効果会計を適用しながら、日本の連結財務諸表原則および連結財務諸表規則等に準拠して連結財務諸表を作成する会社である。

3. は、連結に固有の会計処理により生じる期間帰属差異項目(未実現利益の消去や貸倒引当金の連結ベースでの修正等)により、個別会計上の税引前当期純利益を連結上修正したことに対応する差異について税効果会計を実施する会社である。

4. は、海外の連結子会社の一部がその国の会計原則により税効果会計を取り入れた財務諸表を作成している場合に、自らの連結財務諸表作成に際してそれらをそのまま合算している会社である。

5. は3.と4.の併用であり、6.は税効果会計を全く実施していない会社である。(醍醐[1995] pp.151-152)

これによると1993年における税効果会計適用会社全体では、法人税等の調整額の税引前利益に対する割合はおおむね5%未満に収まっているが、全体の3割以上が5%以上の影響を受け、かつ約2割が10%以上の期間配分を行っていることが判明した。このことは、税効果会計を適用する会社としない会社では連結当期純利益に無視できない影響が出ていることを示し、両者の当期純利益は異質でさえありうることを示唆している。

次に適用形態別に概観すると、税効果会計の包括適用会社（同表中の①および②）では影響割合が大きい。一方、一部適用会社（同表中の③④および⑤）は包括適用会社に比べると期間配分の影響をそれほど受けていないように見受けられる。このような包括適用会社と一部適用会社との差からは、連結固有の項目だけでなく個別財務諸表自体にも期間帰属差異金額を多く抱える会社の存在が読みとれる。

また、一部適用会社の中にも連結固有の項目にだけ税効果会計を適用している会社③と海外連結子会社の一部が税効果会計を適用している会社④との対比から次のような事実が確認できる。すなわち、会社④は税効果会計の部分適用の範疇には含まれるものの、金額の重要性から見れば影響は小さいと言える。個別財務諸表上の期間帰属差異も未実現利益の消去に関わる差異もこのような会社では全く認識されておらず、これらの会社16社中8社が期間配分額を区分表記せず法人税等の中に含めており実質的には不適用とほぼ同様である。これら一部適用会社は個別財務諸表上重要な期間帰属差異が存在しないため、包括的には適用する必要がないとしている。しかし、日本でも期間帰属差異項目は数多く存在するため、一部適用会社におけるそれら個別財務諸表上の期間帰属差異項目が僅少かどうかは疑わしい（醍醐[1995]pp.154-155）。

最後に、調査④および⑤は税効果会計を包括適用ないし一部適用した会社のうち期間配分額1,000百万円以上の会社をピックアップして、納税額方式による法人税等負担率（図表の(B)/(A)）および税効果会計適用後の法人税等負

担率（図表の(D)/(A)）を示したものである。各表とも合計欄で見ると両負担率に大きな差異はないものの、各会社レベルでは開きの大きなものもあり、税効果会計不適用会社と適用会社との間での会社間比較の難しさを読みとることができる（COFRI[1993]pp.173-174）。

第5.4表 税効果会計包括適用による税負担率の変動（調査④）

（東証一部上場1992年3月決算税効果会計包括適用会社のうち
期間配分額1,000百万円以上の会社）（単位百万円）

業種	会社名	連結税引 前利益 (A)	法人税等 (注) (B)	繰延税額 (C)	修正法人税 等(B)+ (C)=(D)	税負担率 (%)		
						(B)/(A)	(D)/(A)	
建設	大成建設	107,502	65,385	-8,316	57,069	60.82	53.09	
	飛鳥建設	-37,831	-3,730	1,059	-2,670	9.86	7.06	
食品	* 日本ハム	36,664	22,464	1,024	23,488	61.27	64.06	
	* ワコール	14,020	8,958	-1,418	7,540	63.89	53.78	
化学工業	花王	38,082	20,176	-1,249	18,926	52.98	49.70	
	藤沢薬品工業	14,908	12,191	-1,730	10,461	81.77	70.17	
石油	三菱石油	24,740	9,567	3,214	12,782	38.67	51.67	
	東洋ゴム工業	2,468	1,629	-1,083	545	66.00	22.08	
機械	* クボタ	36,880	16,918	2,874	19,792	45.87	53.67	
	* 日立製作所	374,882	226,694	-7,358	219,336	60.47	58.51	
電気機器	* 東芝	114,857	69,325	9,189	78,514	60.36	68.36	
	* マキタ	21,478	9,769	1,274	11,043	45.48	51.42	
	* 日本電気	51,445	33,048	12,114	45,162	64.24	87.79	
	* 松下電器産業	363,421	240,113	-38,287	201,826	66.07	55.54	
	* ソニー	197,177	73,201	17,126	90,327	37.12	45.81	
	* ティーディーケイ	48,432	22,604	4,057	26,661	46.67	55.05	
	日本ビクター	1,087	3,936	-4,796	-860	362.10	-79.12	
	* 京セラ	57,978	27,708	3,147	30,855	47.79	53.22	
	自動車	三菱自動車	57,530	28,231	-2,020	26,210	49.07	45.56
	* 本田技研工業	130,756	77,487	-10,335	67,152	59.26	51.36	
	精密機器	オリンパス光学工業	6,075	7,450	-3,638	3,812	122.63	62.75
		* リコー	10,613	6,024	6,886	13,010	56.76	122.59
その他製造 商社	シチズン時計	25,934	12,991	-1,023	11,968	50.09	46.15	
	* 大日本印刷	97,759	53,640	-1,105	52,535	54.87	53.74	
	* 伊藤忠商事	39,116	57,716	-25,878	31,838	147.55	81.39	
	* 丸紅	49,611	28,776	12,265	41,041	58.00	82.73	
	* 三井物産	80,660	67,039	10,283	77,322	83.11	95.86	
	* 三菱商事	104,158	48,015	18,874	66,889	46.10	64.22	
その他金融 不動産	日本信販	25,623	17,461	-1,469	15,992	68.15	62.41	
	三井不動産	54,218	26,615	-1,219	25,395	49.09	46.84	
	大和団地	1,341	1,261	-1,944	-682	94.03	-50.86	

(注) 法人税等には長期納税引当金繰入額を含む。

*印は米国会計基準にて連結財務諸表を作成している企業を示す。

(出所) COFRI [1993] p. 177を一部修正。

第5. 5表 税効果会計一部適用による税負担率の変動 (調査⑤)
 (東証一部上場1992年3月決算税効果会計一部適用会社のうち
 期間配分額1,000百万円以上の会社) (単位百万円)

業種	会社名	連結税引前利益 (A)	法人税等 (注) (B)	繰延税額 (C)	修正法人税等 (B)+ (C)=(D)	税負担率(%)	
						(B)/(A)	(D)/(A)
建設	鹿島建設	122,837	63,572	-1,941	61,630	51.75	50.17
	古久根建設	2,881	2,972	-1,361	1,611	103.16	55.92
	ミサワホーム	14,770	12,719	-1,518	11,201	86.11	75.84
繊維	鐘紡	-2,749	5,384	-1,044	4,339	-195.85	-157.84
化学工業	信越化学工業	44,538	18,280	1,635	19,916	41.04	44.72
電気機器	シャープ	73,099	37,294	-1,805	35,489	51.02	48.55
自動車	日産自動車	158,710	50,291	9,907	60,198	31.69	37.93
精密機器	ミノルタカメラ	-32,992	634	6,494	7,128	-1.92	-21.61
その他製造	ヤマハ	8,278	2,254	2,211	4,466	27.23	53.95
商社	服部セイコー	438	863	1,831	2,694	197.03	615.07
その他金融	オリックス	7,322	8,165	-7,124	1,040	111.51	14.20
鉄道・バス	西武鉄道	6,714	9,833	-2,323	7,510	146.46	111.86
空運	日本航空	-13,102	9,557	-6,715	2,842	-72.94	-21.69

(注) 法人税等には長期納税引当金繰入額を含む。

(出所) COFRI [1993] p. 178を一部修正。

3 税効果会計と会計政策

複数の選択可能な会計処理が存在する場合には、常に会計政策決定の問題が生じる。日本においても基本的には同様である。

しかし、税効果会計に関しては、複数の会計処理が認められているのではなく、税効果会計自体を行なうか否かの選択であって、会計に求められる継続性の問題として取り上げられるべきである。

継続性の原則が要求される理由には期間利益の比較可能性の確保と利益操作の排除があげられる。日本では、主に後者が重視されている。というのは、仮に財務諸表の期間比較可能性のみを問題にするのであれば、会計処理の原則や手続を変更した場合、その旨と影響額を注記すれば済むが、利益操作を問題とする場合、継続性の変更によって利益数値自体が歪められているためはや注記では十分ではないからである（中村[1987]p.31）。税効果会計の適用の存否を報告利益との関係で観察することにはこうした点から意義がある。

税効果会計に関する継続性の変更の事例には、税効果会計「不適用」から「適用」へ変更した会社と「適用」から「不適用」に変更した会社が考えられる。ある調査では、1988年度から1991年度の4年間に「不適用」から「適用」に変更した会社が6社、「適用」から「不適用」に変更した会社が1社あった。ただ、標本数が非常に少ないため統計的な分析は不可能であって、日本におけるこの問題に関する実証的な研究は将来の環境整備を待つしかない。そこで、本項では先の調査結果を概観することによって、日本における現在の税効果会計に関する会計政策決定とその可能性について観察する。

第5. 6表 継続性変更会社の連結損益計算書（一部抜粋）

（単位：百万円）

	不適用→適用への変更												不適用への変更	
	北越製紙		神戸製鋼		東 食		相模鉄道		呉羽化学工業		藤沢薬品		日立工機	
決算期	元/3	2/3	2/3	3/3	2/10	3/10	3/3	4/3	3/3	4/3	3/3	4/3	3/3	4/3
税金等調整前当期純利益	7,751	7,428	45,653	53,094	6,428	5,190	7,434	4,328	1,791	-617	24,304	14,908	15,334	11,782
法人税等	3,958	3,772	16,974	23,792	3,826	3,355	4,966	3,921	1,191	584	12,536	11,994	8,773	5,957
長期納税引当金繰入額	—	—	3,212	3,233	148	214	—	—	—	—	193	197	—	—
法人税等調整額	—	-11	—	-2,009	—	-410	—	-892	—	-584	—	-1,730	-27	147
：														
：														
当期純利益(A)	3,881	3,916	23,255	26,399	2,760	1,932	2,593	1,351	669	-426	8,625	523	7,399	6,190
変更による影響額(注記) (B)	—	166	—	3,035	—	410	—	1,592	—	584	—	2,157	—	不明
変更しなかったと仮定した 場合の当期純利益(A-B)	3,881	3,750	23,255	23,364	2,760	1,522	2,593	-241	669	-1,010	8,625	-1,634	7,399	不明

（出所）醍醐 [1995] p.p.158-159を一部修正。

税効果会計「不適用」から「適用」へ変更した会社

ここで取り上げられた会社はすべて繰延税金資産の認識による法人税の繰延を行っており、これにより利益が増加したという。そのうち、税効果会計の新規適用によって減益決算から増益決算へ逆転した会社が1社、利益減少幅（損失増加幅）が圧縮された会社が2社、赤字が回避された会社が2社あった。こうしたことから税効果会計の適用には利益操作を目的とした会計政策決定がなされたと解される。

ところで、連結固有の項目にだけ税効果会計を適用した場合はどのような効果が適用会社にもたらされるのであろうか。連結固有の項目で特に重要とされるのは未実現利益の消去であるが、これについては税効果会計を新たに適用すると、その計算メカニズム上適用開始年度に税金の前払いが認識され、それが当期に計上される法人税から控除されることにより当期純利益を増加させる。これは、税効果会計を導入していない場合に未実現利益の部分について個別財務諸表上で課された税金が、連結財務諸表上消去されず利益の実現に先行して計上されているからである。ただし、当然連結財務諸表上未実現損失が生じている場合や貸倒引当金の修正がなされる場合についてはその逆であり、そうした場合には税効果会計の新規適用により当期純利益は減少することになる。しかし、現実にはこうしたことは観察されていない。

税効果会計「適用」から「不適用」へ変更した会社

本調査によると、過年度において適用していた税効果会計を中止した会社は1社のみであった。この会社は従来連結財務諸表固有の項目に税効果会計を適用するほか、海外の連結子会社の一部に税効果会計を適用していたが、「法人税等の期間配分の調整が僅少のため」に連結財務諸表固有の項目については税効果会計を行わないものとした。

第5. 7表 税効果会計「適用」から「不適用」へ変更した会社の変更事由
日立工機（株）

連結財務諸表作成の基本となる事項

(自 平成2年4月1日 至 平成3年3月31日)	(自 平成3年4月1日 至 平成4年3月31日)
<p>8. 法人税等の期間配分の処理に関する事項 未実現利益の消去、貸倒引当金の連結上での修正等連結手続上固有のものについてのみ法人税等の期間配分の処理を行っている。 また、米国及び英国等の在外連結子会社は法人税等の期間配分の処理を行っている。</p>	<p>8. 法人税等の期間配分の処理に関する事項 従来、連結手続上固有のものについてのみ法人税等の期間配分を行っていたが、<u>法人税等の期間配分の調整が僅少であるため、当期から行わないこととした。</u> ただし、米国及び英国等の在外連結子会社は法人税等の期間配分の処理を行っている。</p>

(出所) 大蔵省印刷局発行「同社平成4年3月有価証券報告書総覧」より抜粋。
但し、下線筆者。

II 個別財務諸表への税効果会計導入の可能性

現在、税効果会計は連結財務諸表においてのみ認められていることは先述の通りである。しかしながら、費用収益の対応を尊重する立場からは個別財務諸表においても当然税効果会計は認められるべきである。実際の申告納付税額を費用として認識する現行の処理方法は現金主義的であって、費用を発生に基づいて認識するという現代企業会計における費用認識理論と整合しない。税引前当期純利益と法人税費用との合理的な対応関係は税効果会計を積極的に適用することによってはじめて実現するのである。

また、昭和56年の商法改正により、利益留保性引当金としてみなされる租税特別措置法上の準備金が利益処分方式で設定されることとなった。これにより、実質的に繰り延べられた課税所得に対応する税金相当額だけ資本の部が水増し

されることになるが、税効果会計を採用していればこうした不合理も発生しない（朝日監査法人[1995]p.329）。

このように、個別財務諸表においても税効果会計はきわめて有意義であるが、その導入に際しては明確にされるべき前提がいくつか存在する。そこで本節では、まず個別財務諸表への税効果会計導入の前提を検討した上で、その導入の可能性について論じることとする。

1 税効果会計導入の前提

個別財務諸表への税効果会計の導入に際し考慮されるべき問題は、現行実務および法令との調整の必要性である。特に税法との関係では確定決算基準への対応が、また税効果会計を商法領域へも導入することを想定すると商法における繰延税金の位置づけが重要となる。

確定決算基準は商法上の確定した決算に基づき課税所得計算を行うものと一般に解されている。この確定決算基準の存在により、企業会計上の利益と課税所得計算上の所得が相関的に決定されるため、税効果の発生原因である期間帰属差異の出現が抑えられる。このことから、従来より個別財務諸表に税効果会計は必要ないものと考えられてきた。

また、税効果会計により生じる繰延税金の計上が商法の思考とは整合しないため、法律面でも税効果会計の計算書類への導入は不可能であった。

そして何よりも、企業の経済活動とその結果である財務諸表には従来税効果会計を必要とするような取引項目が多くはなかったため、税効果会計が実務において考慮される機会が少なかったのである。

しかし、企業を取り巻く環境が変化し、同時に企業自体の行動も従来の枠を越えつつある現在においては、会計の領域にもさまざまな新手法が誕生してきている。また、企業に対する情報の開示要求はより一層の高まりを見せつつあり、こうした動きに企業側も積極的な対応が求められている。このような状況

の下で、より適正な企業の成果計算およびその表示という税効果会計のもつ本来の機能が期待されるのは当然であって、日本においてもできるだけ早期の導入が個別財務諸表にも望まれるところである。

そこで、本項では最終的な導入段階である商法計算書類への税効果会計の導入に際して、調整の求められるであろう2つの主要な問題、すなわち、確定決算基準の存在と商法における繰延税金の位置づけについて、個別財務諸表への税効果会計導入を支持する立場から検討を行う。

確定決算基準

確定決算基準とは、特定の事項について法人が確定した決算で選択した会計処理を課税所得計算においても採用させ、申告に際してこの決定の変更を容認しないという要請である。

法人税法ではある種類の費用および損失について、当該法人が確定した決算においてその処理に対しどのような意思表示をしたかが重視される。会計上の取引には客観的な事実に基づく取引（外部取引）と法人の内部的な意思決定によって発生する取引（内部取引）がある。外部取引は売上や仕入といった外部的証拠によって確定される取引であり、内部取引は減価償却や引当金設定といった法人の意思決定により確定される取引である。こうした内部取引は法人の最高意思決定機関である株主総会等で承認されることにより、最終的に確定する。

法人税法によれば、この株主総会の承認または総社員の同意等により確定した決算を重視し、確定申告は確定した決算に基づき課税標準等および税額等を記載した申告書の提出により行わなければならないとともに（法人税法第74条1項）、減価償却等の内部取引や、外部取引である使用人兼務役員の使用人賞与および役員退職給与の損金算入については損金経理（法人が確定した決算において費用または損失として処理すること（法人税法第2条26号））を要求している。また、特定の外部取引に関する収益および費用の認識基準の特例（割賦基

準、延払基準、工事進行基準)の選択についても確定した決算における所定の経理を要求している。さらに、使用人賞与および寄付金については確定した決算において利益または剰余金の処分による経理をしたときは、その損金算入を認めないものとしている(中村[1990]p.167)。

では法人税法がこのような確定決算基準を採用しているのはいかなる理由によるのか。それは、法人税上の課税所得計算の基本構造に由来する。法人税法は課税所得の計算方法を自らは完結的かつ網羅的には規定せず、別段の定めのあるものを除き、課税所得計算上の益金の金額には企業会計上の収益の額を、損金の額には企業会計上の費用および損失の額を算入することとしている。さらに、その具体的な計算は公正妥当な会計慣行に委ねているが、こうした計算構造を支えているのが確定決算基準である。⁽⁷⁵⁾

先にも示した通り、課税所得は企業会計上の収益および費用ならびに損失の額を基礎とし、これに法人税法関係法令の別段の定めによる一定の調整を加えて算出される。したがって、課税所得計算は企業会計に大きく依存することになる。ところで、内部取引に基づく費用についてはそれが対外的に実現し得ない費用であるため、その金額は外部的には確認されず、法人の最高意思決定機関である株主総会の承認等によって最終的に確定される。このため、企業会計上は費用として当然認識されるべきものであっても、課税所得計算上は法人が確定した決算において損金経理をする等の条件をつけた上で損金の額に算入することと法人税法は定めている。

わが国において確定決算基準が要求される事項は具体的には以下の通りである(鈴木[1996]pp.15-16)。

(75) この点はアメリカの連邦所得税における課税所得の計算方法とは大きく異なる。アメリカでは財務諸表と税務申告が機能的に分離され、両者は別個に計算される。したがって、わずかな例外を除けば確定決算基準は採用されていない。

A. 複数の会計処理方法の選択適用が認められている事項**a. 内部取引に関する事項**

1. 棚卸資産および有価証券に対する切放し低価法の適用（法人税法施行令28②および34②）
2. 減価償却資産の償却（法人税法第31条①）
3. 繰延資産の償却（法人税法第32条①）
4. 資産の評価損の計上（法人税法第33条②）
5. 圧縮記帳等（法人税法第42条①、第45条①、第47条①、第50条①および第51条①）
6. 引当金の繰入（法人税法第52条①、第53条①、第54条①、第55条①、第56条①および第56条の2の①）
7. 外国為替相場が著しく変動した場合の外貨建債権債務の期末相場での換算（法人税法施行令139の3②）
8. 特定の場合の貸倒損失および債権償却特別勘定の繰入（法人税法基本通達9-6-2ないし9-6-7）

b. 特定の外部取引に関する事項

1. 割賦基準による経理（法人税法第62条①）
2. 延払基準の方法による経理（法人税法第63条①）
3. 工事進行基準の方法による経理（法人税法第64条①）
4. 少額資産の損金算入（法人税法施行令133）

B. 費用計上の判断に関する事項

1. 使用人兼務役員賞与の損金算入（法人税法第35条②）
2. 使用人賞与の損金算入（法人税法第35条③）
3. 役員退職給与の損金算入（法人税法第36条）

4. 寄付金の損金算入（法人税法第37条①）

Aは複数の会計処理方法の選択適用が認められている項目であり、しかもaは内部取引であるから確定的あるいは客観的な取引事実を伴うものではない。Bはその性質について費用性と利益処分性の区別が曖昧なものである。これらはいずれもその会計処理について裁量の余地が会社に対して与えられている。

確定決算基準は、より狭い意味で解釈すれば、このような項目の課税所得計算上の取扱いを確定した決算における会社の意思表示に依拠させようとするものである。したがって、これらの処理については商法会計と課税所得計算との一致が求められる。

他方、A.a.2ないし6およびB.1の項目については、こうした商法会計と課税所得計算との一致は明文上は要求されていない。これらの項目に関しては確定決算で損金経理された金額のうち、税法に定められた金額または会社が課税所得計算上選択した方法に基づいて計算された限度額までが損金算入を認められる。したがって、理論的には商法会計で採用される処理方法と課税所得計算で採用される処理方法とが異なることも可能である。具体的に減価償却を例にとると、減価償却費の損金算入金額は「その内国法人が当該事業年度においてその償却費として損金経理をした金額のうち、その内国法人が当該資産について選定した償却の方法...（中略）...に基づき政令で定めるところにより計算した金額に達するまでの金額とする」（法人税法第31条①）と規定されているに過ぎない。したがって、例えば課税所得計算上は定率法を選定し税務署長に届け出ていれば、商法上は定額法、課税所得計算上は定率法を適用することも可能である。⁽⁷⁶⁾

76) ただし、商法決算で計上された償却額が課税所得計算上で選定された方法による償却限度額を下回る場合には、損金算入できるのは商法決算で計上された償却額までであり不足額を申告減算することはできないから、結果的には確定決算で計上された償却額で課税所得計算が行われることになる（鈴木[1996]p.17）。

このように、現行の確定決算基準という枠組みの下にあっても、企業会計と課税所得計算を概念的に分離することは可能であって、税効果会計と確定決算基準は現在の制度においても十分に整合的で共存できる。

商法における繰延税金の位置づけ

現実の財政状態や経営成績を表示する財務諸表上の利益から算出される租税費用が、期間帰属差異により実際税額より多くなる場合には、その差額が未払税金として負債に計上されるため健全な配当利益計算を目指す商法の趣旨には反しないと考えられる。これに対して、企業利益を基礎に算出される租税費用が実際の税額より少ない場合にはその差額として前払税金が発生する。この前払税金の資産計上の可能性については議論の分かれるところである。

ところで、法人税が費用であるとするならば、その収益がもたらされた期間に相当額の法人税を費用として対応させるのは会計上求められるべき処理である。

しかしながら、法律上の確定債務として支払った税額を前払税金として資産計上することは資産性のない費用を資産として認識することになり、それによって配当可能利益を増加させるのではないかという意見も存在する。これに対しては、前払税金を計上するのは①法人税法が認めない債権その他の資産を企業の実態に応じて削除または評価替えを行った場合、②法人税法が認めない債務その他の将来損失を企業の実態に応じて計上または評価増を行った場合、であるので、計上しない場合に比べ配当可能利益を減らすことになり、商法の資本維持の立場を堅持し健全な配当可能利益の算出を可能にすると主張する立場もある（藤野[1981]p.26）。

この考えによると先にあげた2つの場合、資産減少または負債増加の金額に相当する税額だけが前払税金として資産に計上されることになるが、配当可能利益の計算における純資産は、前払税金として資産に計上しなかった場合に比

べ、資産減少または負債増加の金額だけ減少し、健全な配当可能利益が計算されることになるという（藤野[1981]p.26）。

以上のことから、従来商法への税効果会計導入に際して疑問視されてきた繰延税金の資産計上は必ずしも商法の趣旨に反するものではないことが理解できる。このことは、先に示した税効果会計と確定決算基準の整合性とも合わせて、現行商法計算書類への税効果会計導入の検討を可能にするものである。そして、繰延税金資産および負債の貸借対照表能力に関するさらなる議論は将来的には、商法への税効果会計の導入を可能にするかもしれない。ただ、商法会計への導入は関係法令との整合性確保といった制度的調整が不可欠であって、会計的解決のみでは実現しえない問題でもある。したがって、現実的には証券取引法が求める個別財務諸表への税効果会計の導入が最も実現の可能性が高い選択肢と考えられる。

2 税効果会計の導入領域

日本では、税効果会計は連結財務諸表において選択的に認められているに過ぎず、個別財務諸表への導入は形式的には一切認められていないことになっている。しかしながら、日本においても期間帰属差異は数多く存在するため、個別財務諸表においても税効果会計の導入されうる範囲は想像以上に広い。事実、会計実務を概観しても実質的に個別財務諸表に対し税効果会計の採用が散見される。そして、それらはいずれも長期納税引当金という貸方科目を用いて処理されている。

そこで本項では、この長期納税引当金の設定原因を分析しながら、個別財務諸表において税効果会計導入の可能な領域を特定し、同時にこの勘定を用いて行われている税効果会計の実態を明らかにする。⁽⁷⁷⁾

(77) 本文にあげた事項のほかに、債務ではないためその設定が有税となる役員退職慰労金引当金の計上や租税特別措置法上の新規取得土地等に係る借入金利子課税特別制度（措法62の2）などが考慮の対象となろう。

長期納税引当金の設定1－長期為替予約差益に係る長期納税引当金

長期納税引当金は、商法第287条の2の引当金であって確定債務ではない。

この場合の長期納税引当金は、外貨建長期金銭債権債務等について為替予約を付したことにより生じた為替予約差益のうち、すでに配分された為替差益に対応する法人税等の将来納付額を見積計上することによって生じる貸方科目であった。

外貨建長期金銭債権債務等について為替予約が付された場合の取得時または発生時の為替相場による円換算額と為替予約による円価額との差額（為替予約差額）は、企業会計上為替予約を行った日の属する期から決済日の属する期までの期間にわたって日数又は月数により配分し、各期の損益として処理することになっている（「外貨建取引等会計処理基準」（1979年6月26日企業会計審議会、最終修正1983年12月22日）注解4-2）。したがって、外貨建社債や長期インパクトローン等にて為替予約を付し為替予約差額が生じた場合には、その為替予約差額の配分額が、各期の収益（為替差益）または損失（為替差損）として計上される。

一方、課税所得計算上では、外貨建長期金銭債権債務等に対して取得時換算法（取得の時又は発生の時における外国為替の売買相場により円換算額に換算する方法）のみが認められていたため（法人税法施行令第139条の3①2）、為替予約の有無に関わらず取得時の為替相場等によるものとされていた（法人税法基本通達13の2-1-3）。したがって、企業会計上で外貨建長期金銭債権債務等にかかる為替予約差額を期間配分し各期の損益として計上していても、申告調整でその配分額を加減算しなければならなかった。また、当該外貨建長期金銭債権債務等が短期になったかあるいは決済された期には、それまでの配分額を含めた全額が申告調整で減加算され課税所得に含められていた。

このように、外貨建長期金銭債権債務等に長期為替予約を付した場合、企業会計上の収益又は費用計上の時期と課税所得計算上の益金又は損金計上の時期

に乖離が生じ期間帰属差異となっていた。特に外貨建普通社債等が為替予約を組み合わせる取引が一般化した1980年代後半から1990年代初頭にかけては、円とドルの関係では直先スプレッドがディスカウントとなる状況であったため、為替予約に伴い為替予約差益が出るケースが相次いだ。したがって、こうした為替予約差益が巨額な場合に、企業会計上の収益計上のみが先行し、課税が遅れる（決済日を含む事業年度かその前年まで課税されない）ことによる企業会計上の損益に与える影響は無視できないほど大きくなった。企業会計上の収益認識時点ではまだ租税債務として確定していなくとも、将来発生することが見込まれる租税債務を収益の計上時点に合わせて、費用ないしは損失として計上する必要が生じたのであった。そこで、企業会計上収益を計上した時点で対応する法人税を見積り、企業会計原則注解18の引当金として計上したものが長期納税引当金であった(COFRI[1993]p.200)。

長期為替予約差益に係る長期納税引当金の計上モデル

(設例) 第70期首(4月1日)に額面3億米ドルの社債を額面価額で発行し、発行時に1米ドル=132円で償還時の為替予約を付した。当該社債は、満期(5年後)に一括して償還されるものであり、発行時の為替相場は、1米ドル=152円であった。なお、長期納税引当金を計上する場合の税率は、法人税が37.5%、法人住民税が法人税の20.7%、事業税が13.2%である。

① 発行時

(借) 現金預金	45,600,000,000	(貸) 社債	39,600,000,000a
			長期前受収益 6,000,000,000b

a 300,000,000 (米ドル) × 132円 = 39,600,000,000円

b 300,000,000 (米ドル) × (152円 - 132円) = 6,000,000,000円

② 第70期決算時

(借) 長期前受収益	1,200,000,000	(貸) 為替差益	1,200,000,000a
------------	---------------	----------	----------------

(借) 長期前受収益	1,200,000,000	(貸) 前受収益	1,200,000,000b
------------	---------------	----------	----------------

(借) 長期納税引 当期繰入額	624,000,000c	(貸) 長期納税引当金	624,000,000
--------------------	--------------	-------------	-------------

- a 当期（第70期）への配分額 $6,000,000,000 \times \frac{12}{60} = 1,200,000,000$ 円
- b 次期（第71期）への配分額（1年以内分）の前受収益への振替。計算方法はaと同じ。
- c $(0.375 + 0.375 \times 0.207 + 0.132) \div (1 + 0.132) \times 100 = 52\%$
 法人税及び住民税に係る税率 $0.375 \times 1.207 \div 1.132 \times 100 = 40\%$
 事業税に係る税率 $0.132 \div 1.132 \times 100 = 12\%$
 $1,200,000,000 \text{円} \times 40\% = 480,000,000 \text{円}$
 $1,200,000,000 \text{円} \times 12\% = 144,000,000 \text{円}$
 $480,000,000 \text{円} + 144,000,000 \text{円} = 624,000,000 \text{円}$

6億2,400万円のうち4億8,000万円（法人税及び住民税）は、損益計算書上、法人税及び住民税の次に記載され、1億4,400万円（事業税分）は、販売費及び一般管理費に含めて計上される。

（出所）吉野〔1995〕p. 361。

第5. 8表 長期為替予約差益に係る長期納税引当金の設定例

三菱石油（株）

重要な会計方針

項目	期別	第101期	第102期
		自平成5年4月1日 至平成6年3月31日	自平成6年4月1日 至平成7年3月31日
7. 引当金の計上基準 長期納税引当金		<p>新株引受権付社債について予約を付したことに伴う為替予約差益に対して、将来納付すべき事業税、法人税及び住民税の納付に備えるため、当該納付見積額のうち当期対応額を計上している。</p> <p>但し、平成5年4月1日以後新株引受権付社債について締結した予約に係る為替予約差益については、税法上予約締結の日からその支払の日までの期間に応じて配分することとなったため当該引当金を計上していない。</p>	同左

（出所）大蔵省印刷局発行「同社平成7年3月有価証券報告書総覧」より抜粋。

ところが、その後「法人税法施行令の一部を改正する政令」（政令第86号、1993年3月31日）によって、第139条の8（先物外国為替契約等により円換算額が確定している場合の特例）が新設され、外貨建長期金銭債権債務等が為替予約を付したことにより円換算額が確定しているものについては、当該円換算額を帳簿価額とすることとなった。また、この円換算額と取得時の為替相場により計算した円換算額との差額については、為替予約の締結日を含む事業年度から支払日を含む事業年度までに月数按分して損金又は益金に計上することとされたため、以後はこうした場合の長期納税引当金の新たな計上はなされなくなった。

ところで、長期為替予約差益の期間配分収益に対して将来の課税可能性を認識することはまさに税効果会計の発想である。しかし、先述のように商法は税効果会計を認めていないため、同法に基づいて処理するには将来の課税可能性を引当金として位置づける必要がある。そこで、税効果会計とここで取り上げた長期納税引当金との関係が生じた。

商法は特定の支出または損失に備えるために、その営業年度の費用又は損失とすることを相当する金額を、負債の部の引当金に計上することを認めている（商法第287条の2）。しかしながら、商法は引当金の計上要件は示していないため、いわゆる斟酌規定（商法第32条②）を介して企業会計原則（注解18）が適用される。

企業会計原則注解18はの中で次のような要件を満たす場合に引当金の計上を求めている。

- ①将来の特定の費用又は損失であること
- ②その発生が当期以前の事象に起因していること
- ③その発生の可能性が高いこと
- ④その金額を合理的に見積もることができること

外貨建長期金銭債権債務等に係る長期納税引当金は以下のようにこうした要

件を満たすと考えられる（中田[1993a]p.8）。

- ①将来に納税される法人税等の費用である
- ②法人税等の費用の発生が、当期以前の為替差益の期間配分額計上に起因している
- ③租税債務は決済年度に確定する
- ④法人税等の計上額は為替差益計上額に税率を掛けることによって合理的に見積もることができる

また、日本公認会計士協会も長期為替予約差益に係る長期納税引当金を企業会計原則注解18による引当金としており、企業会計上の引当金である以上は原則的には任意での計上は許されず、先の設定要件を満たす限り必要額を長期納税引当金として計上する必要があるとしている（日本公認会計士協会[1989]p.73、中田[1993a]p.8）。

ここで新たな疑問が生じる。それは、課税の繰延をもたらし、同時に先の引当金の設定要件を満たす事項が外貨建長期金銭債権債務等に限られたことであるのか否か、換言すれば他に税効果会計が導入される余地があるのか否かという問いである。これに対しては、長期為替予約差益に係る長期納税引当金の処理ほど実務的に定着はしていないが、確実に同様の処理が取り入れられつつある領域があるといえる。それは利益処分により設定された租税特別措置法上の各種準備金および積立金である。これらに対しては、長期為替予約差益に係る長期納税引当金の場合と同様、長期納税引当金の設定によって実質的に税効果会計を取り入れた処理が可能である。

長期納税引当金の設定2－租税特別措置法の利益処分による準備金および積立金に対する長期納税引当金

利益処分によって設定された租税特別措置法上の各種準備金は、将来取り崩される期において益金算入されるため課税繰延の効果をもつ。この場合、当該

準備金は計上時において未課税であるから、将来の課税分だけ過大に表示されることになる。

ところで、租税特別措置法に規定された準備金⁽⁷⁸⁾には数多くのものであるが、その中でも実務において比較的多く見受けられるのが特別償却準備金と海外投資等損失準備金である。

特別償却準備金とは、租税特別措置法による特別償却の適用を受けることのできる企業が一定限度額まで利益処分により積み立てを許される任意積立金であって、課税所得計算上積み立てた期に当該積立額が損金算入されるというものである。そして、積み立てられた特別償却準備金については以後7年間にわたって課税所得計算上均等に益金算入されるため、結果的に課税の繰延が実現する。これに対して、企業会計上は特別償却費の認識が一切なされないため、特別償却限度額が利益処分により任意積立金として計上される同じ期に長期納税引当金を計上し、以後同じ7年間に均等額を取り崩すことになる。

また、海外投資等損失準備金とは、租税特別措置法が定める特定株式等を取得する際にその取得価額の一定割合に相当する金額までを利益処分により任意

⁽⁷⁸⁾租税特別措置法上の準備金には次のものがある（1995年6月現在）。

特別償却準備金（措法52の3）、輸入製品国内市場開拓準備金（措法54）、海外投資等損失準備金（措法55）、特定海外債権に係る海外投資等損失準備金（措法55の2）、自由貿易地域投資損失準備金（措法55の3）、創業中小企業投資損失準備金（措法55の4）、下請中小企業振興等準備金（措法55の5）、金属鉱業等鉱害防止準備金（措法55の6）、特定災害防止準備金（措法55の7）、特定都市鉄道整備準備金（措法56）、ガス熱量変更準備金（措法56の2）、計画造林準備金（措法56の3）、電子計算機買戻損失準備金（措法56の4）、プログラム等準備金（措法56の5）、世界都市博覧会出展準備金（措法20の6,56の6）、証券取引責任準備金（措法57①）、商品取引責任準備金（措法57②）、漏水準備金（措法57の2）、使用済核燃料再処理準備金（措法57の3）、原子力発電施設解体準備金（措法57の4）、異常危険準備金（措法57の5,57の6）、関西国際空港整備準備金（措法57の7）、再生資源利用促進準備金（措法57の8）、探鉱準備金（措法58の2①）、海外探鉱準備金（措法58の2②）、農用地利用集積準備金（措法61の2）

なお、租税特別措置法の規定は時限立法がほとんどであるため、その改正については留意しなければならない。

積立金として積み立てるもので、当該積立金額が税務上損金算入される。そして一定の据置期間（5年間）経過後5年間にわたり均等額が課税所得計算上益金に算入されるため、結果的には課税の繰延がなされることになる。この場合も企業会計上準備金繰入費用は認識されない。したがって、海外投資損失等準備金を利益処分により任意積立金として計上する期に長期納税引当金を計上し、以後5年経過後5年間に均等額を取り崩すことになる。

第5. 9表 租税特別措置法の利益処分による準備金に対する長期納税引当金
横浜ゴム（株）

重要な会計方針

第118期（自 平成6年1月1日 至 平成6年12月31日）	第119期（自 平成7年1月1日 至 平成7年3月31日）
4. 引当金の計上基準 (5) 長期納税引当金 租税特別措置法に基づく海外投資等損失準備金及び特別償却準備金の積立額と、外貨建社債の長期為替予約により発生した為替差益のうち、当期までに収益に計上した額に対し、将来納付する事業税、法人税及び住民税の見積額を計上している。	4. 引当金の計上基準 (5) 長期納税引当金 同 左

（出所）大蔵省印刷局発行「同社平成7年3月有価証券報告書総覧」より抜粋。

ところで、こうした処理を取り入れる企業は着実に増加しているものの、先に示した長期為替予約差益に係る長期納税引当金設定の場合に比べ極めて少ないのも現実である。これら特別償却準備金および海外投資等損失準備金に対する長期納税引当金の設定は、長期為替予約差益の場合と同じく、先述の引当金設定要件を以下のように満たすと考えられる。

- ①いずれも将来に納付される法人税等の費用である。
- ②当期までの固定資産または特定株式等の取得に伴う税務申告調整といった事象に起因する。
- ③発生の可能性が高い。
- ④金額を合理的に見積もることができる。

したがって、こうした処理はさらに多くの企業においても採用されるべきであり、より適正な期間損益計算とその報告のためにも当該処理による税効果会計が広く導入されるべきである。

また、租税特別措置法に基づく圧縮記帳による課税繰延は、固定資産売却時に当該売却益相当分を利益処分によって圧縮積立金として計上し申告時に圧縮記帳相当額を減算することにより実現する。そして、その際に将来納付する税金の見積額を長期納税引当金として積み立てる。

ここで、固定資産売却益が発生し利益処分により圧縮積立金が設定された期に圧縮記帳限度相当額が一度に長期納税引当金として計上される。そして企業会計上と課税所得計算上の減価償却費の差額（償却超過分）が以後每期、申告加算され、この金額に対応して長期納税引当金を取り崩される。

なお最後に、ある調査によると1993年4月から1994年3月までに決算期を迎えた調査対象企業（東証1部上場）300社中、外貨建社債に付された長期為替予約および圧縮記帳等に対し期間損益の算定をより適正に行うため当期の計上額に対応する将来納税予定の見積税額を引当計上している会社が107社あったことを付け加えておく（朝日監査法人[1995]p.175）。

**第5. 10表 租税特別措置法の利益処分による積立金に対する
長期納税引当金の設定例**

第一屋製パン（株）

重要な会計方針

第52期（自 平成5年1月1日 至 平成5年12月31日）	第53期（自 平成6年1月1日 至 平成6年12月31日）
4. 引当金の計上基準 (4) 長期納税引当金 租税特別措置法に基づく減価償却資産を対象として利益処分方式で行う固定資産圧縮積立金等の積立額に対応する法人税及び住民税並びに事業税の課税納付見込相当額（現行税率で算出）を計上しております。	4. 引当金の計上基準 (4) 長期納税引当金 同 左

（出所）大蔵省印刷局発行「同社平成6年12月有価証券報告書総覧」より抜粋。

3 税効果会計全面導入の可能性

前項で個別財務諸表においても実質的には税効果会計的処理が導入されている事実を指摘した。そこでは長期納税引当金を用いた処理が特定の項目において実務的に確立しており、またそうした処理の適用範囲が徐々にではあるが広がりつつあることが観察された。この事実は連結財務諸表のみならず個別財務諸表においても税効果会計の実務が定着しつつあることを明らかにし、その網羅的な導入の可能性を示唆するものであった。さらに、前々項では個別財務諸表への税効果会計導入の前提とされる項目について検討を加え、それらが理論的には克服可能な事項であることが確認できた。こうしたことから、日本においても税効果会計の全面導入⁽⁷⁹⁾が現行制度下において十分可能であり、また、

(79) この場合の全面導入とは、連結領域のみならず個別財務諸表への税効果会計の導入を意味すると同時に、その適用形態は現行の完全な任意的適用からある程度の強制的適用への移行を意味する。

その時期が次第に到来しつつあることが予感できる。

そこで、本書の締めくくりとして本項では、現行制度の下での個別財務諸表への税効果会計導入に際し留意されるべき問題点を指摘するとともに、それらに対する解決策の試案を提示することによって全体の結論に代えたい。

税効果会計の適用範囲と長期納税引当金の網羅性

現行制度の下で税効果会計を個別財務諸表に導入する場合、それは当面の間繰延税金負債の計上を伴うものに限定されるであろう。それは、繰延税金の資産性についてコンセンサスを得る必要があるからであり、これにはしばらく時間がかかると思われるからである。したがってここでの議論は専ら課税繰延による貸方繰延税金の問題に限定して進めることとする。

繰延税金負債の認識をもたらす項目に対しては先述の長期納税引当金を用いた処理が最も現実的である。しかしながら、その際にも留意されるべき問題点がいくつか存在する。その一つは長期納税引当金設定の網羅性にある。

ある調査では、平成3年3月期の主要上場会社500社のうち外貨建取引等会計処理基準注解4-2に基づき為替予約差額の期間配分処理を行っていることを開示した会社が157社であったのに対し、貸借対照表に長期納税引当金を計上していた会社が218社あったことが明らかになった。後者の数字の方が大きいのは為替予約差額の期間配分を実施している旨の注記を省略していた会社が多数あったためであろうが、いずれにしても為替予約差額の期間配分をしている会社のほとんどが長期納税引当金を計上していたと判断される。ところが、同じ500社の中で150社以上が資本勘定に固定資産圧縮記帳積立金を計上していながら、その圧縮記帳積立金に対して長期納税引当金を設定していると開示した会社はわずか数社にとどまったという（伊藤[1992]p.208）。

長期納税引当金は企業会計原則注解18に示された引当金であり、その計上は任意ではなく計上要件を満たせば強制的に計上しなければならないものである。

もちろん重要性の原則から、金額が僅少のために設定を省略したものもあるであろう。しかしながら、それだけでこうした事実は説明できない。特に圧縮記帳については他の原因、例えば課税繰延の長期化といった事実も一因であろう。すなわち、利益処分により圧縮記帳積立金が積み立てられた期に課税の繰延は発生し長期納税引当金が繰り入れられるが、以後長期納税引当金の取り崩しは圧縮の対象となる固定資産の耐用年数にわたってなされることになる。つまり、企業会計上は圧縮記帳の対象となる固定資産の取得価額で減価償却計算がなされるのに対して、課税所得計算上は固定資産の取得価額から圧縮記帳積立金を控除した金額を償却限度額計算の基礎として減価償却計算が行われる。したがって、企業会計上の減価償却費が課税所得計算上のそれを超過することになり、その差額に対応する長期納税引当金が每期取り崩される。このように、圧縮記帳による課税繰延は長期間にわたり、しかも実際の税金支払が当該期間中の分割となるため会社が長期納税引当金の設定の必要性を感じないというものである（伊藤[1992]p.209）。

しかしながら、課税繰延の期間に関わらず、要件を満たすものにあっては当然長期納税引当金は設定されるべきであり、この点の調整が今後求められることになろう。

ところで、圧縮対象資産が土地などの非償却資産の場合、圧縮記帳積立金に対する長期納税引当金はどのように処理されるのか。

圧縮記帳の対象となる資産が償却資産の場合は期間の差はあれ耐用年数経過後の企業会計上の簿価と課税所得計算のそれとは一致する。圧縮記帳積立金を利益処分形式で積み立てた年度に計上した長期納税引当金は、每期企業会計上の減価償却費と課税所得計算上のそれとの差額分だけ取り崩されていき、耐用年数の経過後は残高が0となる。

しかしながら、圧縮記帳の対象となる資産が土地等の非償却資産の場合は、減価償却がなされないため利益処分により積み込まれた圧縮記帳積立金は当該資産

が処分されない限り取り崩されることはない。したがって、同様に長期納税引当金が計上された場合、会社がその土地等を保有する限り取り崩されることなく存在することになる。

この点に関しては、注解18の立場から長期納税引当金計上の可能性を否定すべきであろう。これは、注解18が将来の特定の費用又は損失の発生の可能性の高いことを引当金の設定要件としているため、会社が明確に当該土地の処分を意図していない限りこの要件を満たさないと考えられるからである。

長期納税引当金を計上する際の税効果の認識方法および税率

税効果の認識方法として、繰延法と債権債務法の両法があることは第1章で述べたとおりである。長期納税引当金の計算に関しても当該税効果認識時点の税率に基づいて繰延税金を計算し事後の税率変更については修正計算を施さないという繰延法的立場と、将来の長期納税引当金の取崩期の予想税率により長期納税引当金の繰入額を計算しその間の税率変更には修正計算で臨むという債権債務法的立場が存在する。長期納税引当金が商法第287条の2の引当金で、将来納付する法人税等の見積額を計上する引当金である以上、実際の納税期に適用される税率があらかじめ判明していれば、その税率により長期納税引当金繰入額を計算するのが合理的であり、債権債務法が支持されるべきである。しかしながら、実務的には繰延法的処理をする会社も存在するため、この点の統一的な処理も望まれるところである。

また、税率についても留意すべき問題がある。その一つは事業税の取扱いである。事業税は支払った期に法人税および住民税の計算上損金算入が認められている。一方、期末に未払事業税として計上した金額については当該期の法人税および住民税の計算上は損金算入が認められず、翌期の算入となる。したがって、税金の期間配分からは当期の確定税金のうち未払事業税に対応する部分の金額は前払税金として翌期に繰り延べられなければならない。

このように事業税が法人税および住民税の計算上損金に算入されるため、日本企業がSEC基準の財務諸表を作成する場合は実効税率⁽⁸⁰⁾が用いられてきた。

そこで先の問題は長期納税引当金を計算する時に法人税、住民税および事業税の単純合算税率を用いるか、あるいは実効税率を用いるかという問題につながる。長期納税引当金を取り崩される年度においては、その年度に納付される法人税および住民税の計算上、支払済事業税は損金算入される。また、未払のため損金算入されなかった事業税も次期支払われた時には損金算入される。したがって、通算すれば事業税が損金算入されるとして計算した法人税および住民税に当該事業税を加えたものが将来納付する税金の純額ということになる(伊藤[1992]p.213)。

しかしながら、一方では長期納税引当金計上の基礎概念の中に税金の前払いに対処する思考は存在しないから、単純合算税率により引き当てるべきとの立場も成り立つ。実務的にも実効税率を用いて処理を行っている会社も単純合算税率を用いた処理を採用している会社も存在する。したがって、この点の調整も求められよう。

欠損時の長期納税引当金の取扱い

欠損金が生じたときの長期納税引当金の繰入および長期納税引当金を計上している会社に欠損金が生じた時の長期納税引当金の取り崩しについては何ら指針となるべきものは存在しない。これらも対応の求められる問題である。

長期納税引当金を繰り入れる期に欠損金が生じた場合、長期納税引当金繰入額を除いて企業会計上の税引前損失と課税所得との間に差がないとすると、当期分の税金の要納付額は発生しない。しかし、将来において本来長期納税引当金を取り崩されるべき年度に利益が発生し繰越欠損金も解消されれば要納付税額が発生する。したがって、長期納税引当金の計上が必要となるのは、繰越欠

⁽⁸⁰⁾ 実効税率 = (法人税率 + 住民税率 + 事業税率) / (1 + 事業税率)

損金が解消されて要納付額が発生することが確実になった時点以降となろう。

また、長期納税引当金を計上している会社に欠損金が生じた場合はどうなるのか。その場合過年度に計上された長期納税引当金を取り崩すべきか、その時の条件は何か。これについても指針はなく、企業会計原則注解18の引当金規定は何ら示してはいない。こうした点についても将来の規定整備が待たれる。

(参考資料)

日本公認会計士協会「連結財務諸表作成要領」

第九 税金の期間配分

一 税金の期間配分の意義

企業会計上の税引前利益と税法上の課税所得とは一致しないのが通常であるが、この原因の不一致の一つに、企業会計上の収益および費用の計上時点と税法上の益金および損金の計上時点との差異がある。

税金の期間配分は、この種の原因によって生ずる企業会計上の税引前利益と税法上の課税所得との差異に係る税金を合理的に期間配分することを目的としている。すなわち、この税金の期間配分は、企業の経営成績の指標として税引後利益が重視されている現状にかんがみ、この税引後利益の算定に重要な影響を与える税金について、これを企業会計上の立場から、費用として認識するとともに、企業利益に対応する税金の合理的な期間配分を行うことを目的としているものである。

なお、この期間配分の対象となる税金は、国および地方自治体が企業利益を課税標準として課する税金である。すなわち法人税、法人事業税、都道府県民税および市町村民税がこれに該当する。ただし、法人事業税の課税方式が所得基準でない業種を営む企業の事業税については、ここにいう税金の範囲から除外する。

利子税、加算金等はここにいう税金の範囲に入らないものとし、反対に納付時に確定申告額から除外される源泉所得税等は、税金の一部の前払いと考えられるので、ここにいう税金として取り扱う。同族会社の留保金課税は、留保中の企業利益にもとづいて課されるので、ここにいう税金に該当するものと考えられる。

なお、企業会計上の税引前利益と課税所得との差額のうちに永久的差異と呼ばれているものがある。例えば、寄付金、交際費の限度超過額、罰科金、配当の益金不算入、特殊な税額控除等があり、これらは上述した税金の期間配分の対象にはならない。ただし、

その影響が著しく大きい場合には、これを財務諸表の注記等によって説明することが望ましい。

二 税金の期間配分を必要とする例

一で述べたように税金の期間配分は、企業会計上の収益・費用の認識時点と税法上の益金・損金の認識時点と差異がある場合に必要となる。これは次のように二つの場合に分けられる。

(イ) 税金の支払いが企業会計上前払いとなる場合

例一 退職給与引当金限度超過額・貸倒引当金限度超過額・製品保証引当金限度超過額・割戻引当金・連結上の未実現利益等

(ロ) 税金の支払いが税法上延期される場合

例一 利益処分による特別償却準備金・価格変動準備金・海外投資損失準備金等

三 税金の期間配分に関連する会計処理

企業会計上の税引前利益と課税所得との差額で期間帰属の差異にもとづくもの（以下「留保差額」という。）に対応する税額（以下「税効果」という。）の会計処理には、次の2種類の方法が考えられる。

1. 損益法の見地に立つ方法

この方法によれば、企業会計の税引前利益とこれに係る税金の期間対応を税金の期間配分の主たる目的としているので、このための税効果はその発生期の税率によって計算され、貸借対照表上繰延経理され、その税効果残高は将来その発生原因となった留保差額が消滅した時点において企業会計上の損益に算入されることになり、途中において、税率が変更した場合にも税効果残高を新しい税率によって再計算することはない。

この損益法による税効果の計算方法には、変動差額方式と変動総額方式があり、さら

にそれぞれの適用にあたって平均法、先入先出法等が用いられる。変動差額方式とは一会計期間中における留保差額の発生額と消滅額とを区分把握し、消滅額の税効果をその発生期の税率によって計算する方式をいう。平均法、先入先出法等はたな卸資産の払出に用いられる方法を税効果残高の取崩しに適用する方式であって、例えば先入先出法によれば、貸借対照表に計上されている税効果残高に異なる税率があるとき、古い期の税率による税効果が先に取崩されることになる。これに対し、後掲設例3に示した配分期税率法とは一会計期間中における留保差額の発生額と消滅額との差額に対して、その期の税率を乗じて税効果を計算する方法をいう。すなわち、税効果残高に適用されている税率によらずに、税効果残高の取崩しの場合にもその期の税率によって取崩し計算をする方法をいう。ただし取崩しの結果、税効果残高が零になったときは、それ以上の配分計算は行わない（設例3を参照）。また、税効果が残存していることにもかかわらず、当該税効果の発生原因となった留保差額が消滅した場合には、当該税効果残高をその期に一括償却する。

2. 財産法の見地に立つ方法

この方法によれば、税効果を翌期以降の税務申告調整によって支払うべき負債または翌期以降支払うべき税金の前払いとして把握するので、税効果額の決定に用いる税率も、理論的には、それぞれの税効果が実現する将来期の予想税率によることとなり、その後その税率を修正する必要が生じたときは、その時点での借方残高および貸方残高はそれぞれ新しい税率によって再計算されることになる。

四 財務諸表上の表示

1. 貸借対照表上の表示（設例2の表3参照）

税金の期間配分を必要とする前記二の(イ)の場合には、税効果繰延残高は借方残となり、(ロ)の場合には貸方残となる。

さらにこれらのうちには、1年以内に実現することが明らかな税効果とその実現が長

期間にわたるものがある。したがって貸借対照表上の表示方法としては、おおむね次の方法が考えられる。

- A法. 税効果残高をその性質によって流動資産、繰延資産（または固定資産）、流動負債および固定負債のそれぞれの区分に適当な勘定科目で表示する方法
- B法. 税効果残高をその発生原因となった留保差額の性格により流動区分と固定区分に区分表示するが、借方残高と貸方残高はこれを相殺して表示する方法
- C法. 税効果残高の差額を一勘定に集約して繰延資産（または固定資産）または固定負債区分に表示する方法

2. 損益計算書上の表示（設例1参照）

税金の期間配分の表示については、税効果の当期配分類と当期の申告税額とを区分し、かつ、それらの合計額（または差引残高）を記載することが明瞭性の原則からみて望ましい。もしこれらを一括表示する場合には、その明細を注記することが必要である。

3. 注記事項

前述のように税金の期間配分には一般に認められた数種類の方法がある。したがって採用された方法は、これを每期継続的に適用するとともに、これを注記することが必要である。

また、申告税額と税効果の期間配分類との合計額（または差引残高）が税引前利益に標準税率を乗じて求めた金額と著しく異なるときは、その原因を注記によって説明することが望ましい。

五 税法上の欠損金の取扱い

税法上の欠損金額が発生した場合、企業は選択により、前1年以内の所得に対して支払った法人税のうち、当該欠損金に対する税額相当額まで還付をうけることができる。したがって損益計算書上では、法人税還付請求額控除前損失から法人税還付請求額を控除して当期純損失を計上することになる。

税法上の欠損金額は、地方税は金額、法人税は前記の繰戻還付の対象額を除いた額が一定期間を限度として将来の期間の課税所得と相殺することができる。しかし将来の利益は保証できないし、一定期間内の課税所得についてどの程度相殺されるか明確でない。したがって将来の所得と相殺されるべき税額を資産に計上して繰り延べることは、健全性の立場から望ましいとはいえない。ただし、必要があれば税法上の繰延欠損金については注記する。

なお、欠損金の発生原因が一時的なものであって、当該繰越欠損金が翌期以降の利益によって確実に填補されることが見込まれるときは、その繰越欠損金について税効果を認めるべきであるとする考え方もある。

六 連結財務諸表に関連する税効果

1. 未実現利益

連結会計上未実現利益として翌期に繰延べられる利益は、各連結会社にとっては実現しているので課税の対象となる。

したがって、未実現利益に対応する税効果を考慮しない場合には、連結上の純利益は税効果相当額だけ少なく表示されることになる。なお未実現利益の消去について税効果を考慮した場合の処理は「第五の七 未実現損益と税効果会計」の項を参照のこと。

2. 子会社および関連会社の剰余金

子会社および関連会社の剰余金のうち親会社の持分相当額は、連結することによって、または持分法の適用によって連結剰余金となる。

しかしながら、これらの会社の利益剰余金は、親会社が配当金等として受入れるときに課税される場合がある。このような場合で、親会社が配当等による投下資本の回収を意図しないときを除いて、配当送金等に際して支払うべき税金の見積額は、当該利益を子会社等が計上した期間においてこれを連結上引当計上する必要がある。

3. 子会社の繰越欠損金

繰越欠損金の税効果は、その実現可能性が将来、しかも一定期間内の課税所得の発生にかかっているので「五 税法上の欠損金の取扱い」に述べたように、一般的にはこれを認識しないこととされている。しかしながら、連結子会社等に繰越欠損金がある場合で、親会社がその繰越欠損金に係る税効果を活用する方針であり、かつ、そのための十分な収益力がある場合には、連結財務諸表上そのような子会社繰越欠損金について税効果を計上することが認められる。

(筆者注：本文中で引用している設例の掲載は省略している。)

参考文献

- [1] AAA[1957] *Accounting and Reporting Standards for Corporate Financial Statements, 1957 Revision.*
- [2] AAA[1964a] "Accounting for Land, Buildings, and Equipments: Supplementary Statements No.1", *Accounting Review*, July 1964.
- [3] AAA[1964b] "A Discussion of Various Approaches to Inventory Measurement: Supplementary Statements No.2", *Accounting Review*, July 1964.
- [4] AAA[1966] *A Statement of Basic Accounting Theory.*
- [5] AICPA[1958] "Report to Council of the Special Committee on Research Programs", *Journal of Accountancy*, December 1958.
- [6] AICPA[1961] *ARS No.1: The Basic Postulates of Accounting.*
- [7] AICPA[1962] *ARS No.3:A Tentative Set of Broad Accounting Principles for Business Enterprises.*
- [8] AICPA[1964] "American Institute Council Acts on Recommendation for Disclosure of Departures from APB Opinions (New Report)", *Journal of Accountancy*, November 1964.
- [9] AICPA[1965] *ARS No.7: Inventory of Generally Accepted Accounting Principles for Business Enterprises.*
- [10] AICPA[1971] *Accounting for Income Taxes in Canada, the United Kingdom and the U.S.*
- [11] AICPA[1987] *Accounting Trends & Techniques 1987.*
- [12] APB[1962a] *APB Opinion No.1: New Depreciation Guidelines and Rules.*
- [13] APB[1962b] *APB Opinion No.2: Accounting for the "Investment Credit".*
- [14] APB[1964] *APB Opinion No.4(Amending No.2): Accounting for the "Investment Credit".*
- [15] APB[1965] *APB Opinion No.6: Status of Accounting Research Bulletins.*

- [16] APB[1966] *APB Opinion No.10: Omnibus Opinion-1966.*
- [17] APB[1967] *APB Opinion No.11: Accounting for Income Taxes.*
- [18] APB[1970a] *APB Opinion No.16: Business Combination.*
- [19] APB[1970b] *APB Statement No.4: Basic Concepts and Accounting Principles Underlying Financial Statements of Business Enterprises.*
- [20] APB[1971] *APB Opinion No.20: Accounting Changes.*
- [21] APB[1972a] *APB Opinion No.23: Accounting for Income Taxes-Special Areas.*
- [22] APB[1972b] *APB Opinion No.24: Accounting for Income Taxes-Investments in Common Stock Accounted for the Equity Method (Other than Subsidiaries and Corporate Joint Ventures).*
- [23] APB[1972c] *APB Opinion No.25: Accounting for Stock Issued to Employees.*
- [24] APB[1973] *APB Opinion No.28: Interim Financial Reporting.*
- [25] 新井 益太郎[1967] 「期間費用としての法人税」批判『企業会計』第19巻第1号(1973年1月)。
- [26] 朝日監査法人編[1995] 『会社の決算と開示 95年度版』中央経済社。
- [27] ASC[1985] *SSAP No.15: Accounting for Deferred Tax (Revised).*
- [28] 番場 嘉一郎[1976] 「税効果会計と制度的環境」『企業会計』第28巻第11号(1976年11月)。
- [29] Barton, A.D.[1970] "Company Income Tax and Interperiod Allocation", *Abacus*, June 1970.
- [30] Beresford, D.R. et al.[1983] *Accounting for Income Taxes: A Review of Alternatives (Research Report)*, FASB.
- [31] Black, H.A.[1966] *ARS No.9: Interperiod Allocation of Corporate Income Taxes*, AICPA.
- [32] CAP[1939] *ARB No.2: Unamortized Discount and Redemption Premium on Bonds Refunded.*
- [33] CAP[1942] *ARB No.18: Unamortized Discount and Redemption Premium on Bonds Refunded (Supplement).*
- [34] CAP[1944] *ARB No.23: Accounting for Income Taxes.*

- [35] CAP[1952] *ARB No.42: Emergency Facilities-Depreciation, Amortization, and Income Taxes.*
- [36] CAP[1953] *ARB No.43: Restatement and Revision of Accounting Research Bulletins.*
- [37] CAP[1954] *ARB No.44: Declining Balance Depreciation.*
- [38] CAP[1958] *ARB No.44(Revised): Declining Balance Depreciation.*
- [39] CAP[1959] *ARB No.51: Consolidated Financial Statements.*
- [40] Chambers, R.J.[1968] "Tax Allocation and Financial Reporting", *Abacus*, December 1968.
- [41] 中央監査法人訳[1995]『会計基準国際比較ハンドブック』中央経済社。
- [42] Coenberg, A.G.[1979] "Latente Steuern in Einzel- und Konzernabschluss", *DBW*, April 1979.
- [43] COFRI[1993]『連結財務諸表制度の論点』企業財政制度研究会。
- [44] 醍醐 聰[1985]「財務会計基準の形成原理」『会計』第128巻第4号(1985年10月)。
- [45] 醍醐 聰編[1995]『連結会計』同文館。
- [46] Davidson, S.[1958] "Accelerated Depreciation and the Allocation of the Income Taxes", *The Accounting Review*, April 1958.
- [47] Davidson, S., Skelton, L., and Weil, R.L.[1977] "A Controversy over the Expected Behavior of Deferred Tax Credits", *Journal of Accountancy*, April 1977.
- [48] Dent, W.C.[1983] "No More Deferred Taxes", *Journal of Accountancy*, February 1983.
- [49] Drummond, C.S.R. and Wigle, S.L.[1981] "Let's Stop Talking Comprehensive Tax Allocation for Granted", *CA Magazine*, October 1981.
- [50] Dunham, R.[1981] "Release of Deferred Tax- What Now?", *Accountancy*, November 1981.
- [51] FASB[1975a] *SFAS No.8: Accounting for the Translation of Foreign Currency Transactions and Foreign Currency Financial Statements.*
- [52] FASB[1975b] *SFAS No.9: Accounting for Income Taxes-Oil and Gas Producing Companies.*

- [53] FASB[1975c] *SFAS No.19: Financial Accounting and Reporting by Oil and Gas Producing Companies.*
- [54] FASB[1976] *Scope and Implications of the Conceptual Framework Project.*
- [55] FASB[1978] *SFAC No.3: Elements of Financial Statements of Business Enterprises.*
- [56] FASB[1979] *SFAS No.31: Accounting for Tax Benefits Related to U. K. Tax Legislation concerning Stock Relief.*
- [57] FASB[1980] *SFAS No.37: Balance Sheet Classification of Deferred Income Taxes.*
- [58] FASB[1981] *SFAS No.52: Foreign Currency Translation.*
- [59] FASB[1982] *SFAS No.60: Accounting and Reporting by Insurance Enterprises.*
- [60] FASB[1983] *Discussion Memorandum: An Analysis of Issues related to Accounting for Income Taxes.*
- [61] FASB[1985] *SFAC No.6: Elements of Financial Statements.*
- [62] FASB[1986] *Exposure Draft: Proposed Statement of Financial Accounting Standards; Accounting for Income Taxes.*
- [63] FASB[1987] *SFAS No.96: Accounting for Income Taxes.*
- [64] FASB[1988] "Statement on Accounting for Income Taxes Is Issued by Standards Board", *Status Report No.192*, January 1988.
- [65] 藤野 信雄[1981] 「個別財務諸表における税効果会計について」『商事法務』第898号(1981年2月)。
- [66] 藤田 友治[1986] 「財務会計情報の質的特徴について」『甲南経営』第26巻第1/2号(1986年3月)。
- [67] 藤田 滋[1995] 「国際会計基準公開草案第49号 法人所得税(案)についての解説」『JICPAジャーナル』第477号(1995年4月)。
- [68] 藤田 幸男[1979] 「会計基準の設定主体について」『会計』第115巻第2号(1979年2月)。
- [69] 鮎子田 俊助[1976] 「税金の期間配分」『企業会計』第28巻第11号(1976年11月)。

- [70] Gray, S.J. et al. eds.[1984] *International Financial Reporting*.
- [71] Hasselback, J.R.[1976] "An Empirical Examination of Annual Report Presentation of the Corporate Income Tax Expense", *The Accounting Review*, April 1976.
- [72] Hill, T.M.[1957] "Some Arguments against the Interperiod Allocation of Income Taxes", *The Accounting Review*, June 1957.
- [73] 本庄 資[1990]『アメリカ税制ハンドブック』東洋経済新報社。
- [74] IASC[1979] *IAS 12: Accounting for Taxes on Income*.
- [75] IASC[1989] *Exposure Draft E33: Accounting for Taxes on Income*.
- [76] 飯野 利夫[1969]『アメリカ会計学会 基礎的会計理論』国元書房。
- [77] 飯岡 透[1974]「アメリカにおける税効果会計の現状と問題点」『会計』第105巻第6号（1974年6月）。
- [78] 伊藤 邦雄編[1992]『事例研究 現代の企業決算 92年版』中央経済社。
- [79] Jennings, A.R.[1958] "Present-Day Challenges in Financial Reporting", *Journal of Accountancy*, January 1958.
- [80] 加藤 盛弘[1985a]『現代の会計原則』森山書店。
- [81] 加藤 盛弘[1985b]「現代アメリカ会計原則を支える概念構造」『産業経理』第45巻第3号（1985年10月）。
- [82] Keller, T.F.[1962] "The Annual Income Accrual", *Journal of Accountancy*, October 1962.
- [83] Keller, T.F.[1966] "Interperiod Tax Allocation" in Backer, M. ed., *Modern Accounting Theory*.
- [84] 清村 英之[1993]「税効果会計の基本問題」『北見大学論集』第30号（1993年9月）。
- [85] 小林 公司[1988]「税効果会計の変遷と新しい税効果会計」『会計ジャーナル』第20巻第11号（1988年11月）。
- [86] 小森 瞭一[1979]『ムーニッツ アメリカにおける会計原則発達史』同文館。
- [87] 黒田 全紀編[1993]『ドイツ財務会計の論点』同文館。
- [88] 黒澤 清[1965]『近代会计学』春秋社。
- [89] 前田 清隆[1983]「税効果会計とその有用性」『税経通信』第38巻第8号（1983年7月）。

- [90] Milburn, J.A.[1982] "Comprehensive Tax Allocation: Let's Stop Talking Some Misconceptions", *CA Magazine*, April 1982.
- [91] 宮上 一男[1979]『会計学本質論』森山書店。
- [92] 宮島 洋[1976]「戦後アメリカにおける減価償却政策と投資税額控除制度」『信州大学経済学論集』第10号。
- [93] Moonitz, M.[1957] "Income Taxes in Financial Statements", *The Accounting Review*, April 1957.
- [94] Moonitz, M.[1974] *Studies in Accounting Research No.8: Obtaining Agreement on Standards in the Accounting Profession*, AAA.
- [95] Nair, R.D. and Weygandt, J.J.[1981] "Let's Fix Deferred Taxes", *Journal of Accountancy*, November 1981.
- [96] 中島 省吾[1960a]「期間費用としての法人税」『企業会計』第12巻第1号（1960年1月）。
- [97] 中島 省吾[1960b]「期間費用としての法人税 再説」『企業会計』第12巻第3号（1960年3月）。
- [98] 中村 忠[1987]『財務諸表論セミナー』白桃書房。
- [99] 中村 利雄[1990]『法人税の課税所得計算』ぎょうせい。
- [100] 中瀬 宏通他[1978]『持分法会計・税効果会計の実務』税務経理協会。
- [101] 中田 信正[1973]『税金配分会計』中央経済社。
- [102] 中田 信正[1988]「アメリカにおける税効果会計の改正」『産業経理』第48巻第1号（1988年4月）。
- [103] 中田 信正[1993]「税効果会計と長期納税引当金」『経理情報』第682号（1993年3月）。
- [104] 日本公認会計士協会[1984] 『外貨建長期金銭債権債務等に係る為替予約に関する具体的会計処理』。
- [105] 日本公認会計士協会[1989]「企業会計Q&A」『JICPA ジャーナル』第405号（1989年10月）。
- [106] 西村 幹仁[1987a]「税効果会計の展開」『産業経理』第47巻第1号（1987年4月）。
- [107] 西村 幹仁[1987b]「税効果会計の展開（1）」『彦根論叢』第244号（1987年6月）。
- [108] OECD[1987] *The Relationship between Taxation and Financial Reporting: Income Tax Accounting*.

研究叢書 (既刊)

-
- | | | | |
|------|---|--------------|-------|
| 第1号 | 生産と分配に対する貿易効果の分析 | 片野 彦二著 | 1961年 |
| 第2号 | 国際貿易と経済発展 | 川田富久雄著 | 1961年 |
| 第3号 | 国際私法の法典化に関する史的研究 | 川上 太郎著 | 1961年 |
| 第4号 | アメリカ経営史 | 井上 忠勝著 | 1961年 |
| 第5号 | 神戸港における港湾荷役経済の研究
柴田銀次郎・佐々木誠治・秋山 一郎・山本 泰督共著 | | 1962年 |
| 第6号 | 企業評価論の研究 | 小野 二郎著 | 1963年 |
| 第7号 | 経営費用理論研究 | 小林 哲夫著 | 1964年 |
| 第8号 | 船内労働の実態 | 佐々木誠治著 | 1964年 |
| 第9号 | 船員の雇用制度 | 山本 泰督著 | 1965年 |
| 第10号 | 国際私法条約集 | 川上 太郎著 | 1966年 |
| 第11号 | 地域経済開発と交通に関する理論 | 野村寅三郎著 | 1966年 |
| 第12号 | 国際私法の国際的法典化 | 川上 太郎著 | 1966年 |
| 第13号 | 南北貿易と日本の政策 | 川田富久雄著 | 1966年 |
| 第14号 | インド経済における所得分配構造 | 片野 彦二著 | 1968年 |
| 第15号 | ラテンアメリカ経済統合の理論と現実 | 西向 嘉昭著 | 1969年 |
| 第16号 | 会計情報とEDP監査 | 中野 勲・大矢知浩司共著 | 1972年 |
| 第17号 | 国際収支と資産選択 | 井川 一宏著 | 1974年 |
| 第18号 | 経営計測システムの研究
Business & Economic Information Control and Analysis System
定道 宏著 | | 1978年 |
| 第19号 | 日本・オセアニア間の海上輸送とオセアニア主要港の現況
佐々木誠治著 | | 1978年 |
| 第20号 | 計量経済システムSTEPS-BEICA | 定道 宏・布上 康夫共著 | 1979年 |
| 第21号 | 海上運賃の経済分析 | 下條 哲司著 | 1979年 |
| 第22号 | 国際法上の船籍論 | 嘉納 孔著 | 1981年 |
| 第23号 | ブラジル経済の高度成長期の研究 | 西島 章次著 | 1981年 |
-

—— 研究叢書 (既刊) ——

- 第24号 資本蓄積過程の分析
—— 理論的枠組とオーストラリア経済への適用 —— 下村 和雄著 1983年
- 第25号 会計情報公開論 山地 秀俊著 1983年
- 第26号 企業の国際化をめぐる特殊研究 井上 忠勝・山本 泰督・
下條 哲司・井川 一宏・山地 秀俊共著 1983年
- 第27号 海運における国家政策と企業行動 海運経済専門委員会著 1984年
- 第28号 オーストラリアの金融システムと金融政策 石垣 健一著 1985年
- 第29号 会計情報公開制度の実証的研究
—— 日米比較を目指して —— 山地 秀俊著 1986年
- 第30号 配船の理論的基礎 下條 哲司編著 1986年
- 第31号 仮想電子計算機と計算機言語システム
—— 世界計量経済モデル分析システム —— 安田 聖著 1986年
- 第32号 期待効用理論 —— 批判的検討 —— 伊藤 駒之著 1986年
- 第33号 アメリカ企業経営史研究 井上 忠勝著 1987年
- 第34号 反トラスト政策 —— 経済的および法的分析 ——
カール ケイゼン・ドナルド F. ターナー共著
根岸 哲・橋本 介共訳 1988年
- 第35号 会計情報システムと人間行動 中野 勲編著 1989年
- 第36号 国際金融経済論の新展開
—— 変動為替相場制度を中心として —— 井澤 秀記著 1989年
- 第37号 労働市場研究の現代的課題 小西 康生・三木 信一共著 1989年
- 第38号 香港企業会計制度の研究 中野 勲編著 1989年
- 第39号 国際比較統計研究モノグラフ1 能勢 信子編著 1990年
- 第40号 経済発展と環太平洋経済
西向 嘉昭・石垣 健一・西島 章次・片山 誠一共編著 1991年
- 第41号 労使問題と会計情報公開 山地 秀俊著 1991年
- 第42号 経営財務と会計の諸問題 森 昭夫編著 1992年
- 第43号 国際化比較統計研究モノグラフ2 小西 康生編著 1993年
- 第44号 アメリカ現代会計成立史論 中野 常男・高須 教夫・山地 秀俊共著 1993年
- 第45号 ネットワーク環境における情報システムの研究 宮崎 耕著 1994年
- 第46号 財務情報分析と新情報システム環境 民野 庄造著 1995年

税 効 果 会 計

研究叢書 47

(非売品)

平成8年1月20日 印刷

平成8年1月31日 発行

神戸大学講師

編 者 かじ わら あきら
梶 原 晃

神戸市灘区六甲台町2-1

発 行 所 神戸大学経済経営研究所

神戸市兵庫区水木通9丁目1-34

印 刷 交友印刷株式会社
