

## 税効果会計の配分対象

衣川, 修平

<https://doi.org/10.15017/3000253>

---

出版情報：経済論究. 108, pp.15-28, 2000-11-28. 九州大学大学院経済学会  
バージョン：  
権利関係：

# 税効果会計の配分対象

衣 川 修 平

## 目 次

1. はじめに
  - 1.1 全面適用までの経緯
  - 1.2 本稿の対象
2. 現行指針
3. 反復的差異の実例
4. 包括的配分法と部分的配分法の論拠
  - 4.1 包括的配分法を支持する論拠
  - 4.2 部分的配分法を支持する論拠
  - 4.3 性質・属性からの考察
  - 4.4 計算方法との整合性
5. おわりに

## 1. はじめに

### 1.1 全面適用までの経緯

本稿は、税効果会計の配分対象、そのなかでも反復的差異の認識問題を中心に考察を試みるものである。その前に問題の所在を明らかにするために、日本における税効果会計導入の経緯を振り返ってみたい。

日本において税効果会計は、1976年の証券取引法による連結財務諸表規則の改正<sup>1)</sup>によって、連結財務諸表上での任意適用が認められ、その導入の猪口についた。しかし、長らくその実務慣行は醸成されることはなく<sup>2)</sup>、理論的にも明確な基準を欠いた連結上での任意適用で

は、法人税等の会計を無原則な状態にするものであり、企業間の財務情報の比較可能性を妨げている等の批判を招く結果となった<sup>3)</sup>。

このような状態であった税効果会計であるが、1990年前半頃までには、「アメリカ証券市場で株式を上場している日本企業」<sup>4)</sup>とその監査を担当する監査法人で、「その実践の中で会計慣行化が次第に進んで」<sup>5)</sup>きた。

そうした動きを一気に加速させたのが、1990年代末からの会計制度改革である。この改革は国際的な会計基準との調和化を意図していた。この趣旨に沿って、国際的な企業間の財務情報の比較可能性を高める目的<sup>6)</sup>で、連結財務諸表見直しとともに税効果会計の導入が企図され、1999年(平成11年)4月期以降の決算において、その全面適用<sup>7)</sup>がなされた。

こうして全面適用が図られた税効果会計であるが、「前倒し導入」(早期導入)が認められた

3) 中田 [1999a] pp.185-186

4) 中田 [1999b] p.35

5) 中田 [1999b] p.36

6) 「税制、とりわけ法人税制の国際的調和は困難であるから、税効果会計を導入した方が国際的な企業比較が容易になる」(弥永・足田 [1997] p.17)。さらに税効果会計を導入しないと、税引後利益の額が変動するので、それに伴って税引後利益を分子や分母に持つ、株価収益率(PER)、自己資本利益率(ROE)などの各種経営指標も、その分変動し、その国際比較に弊害をもつことになる。

7) ここで「全面適用」とは、「現在税効果会計が採用されていない個別財務諸表に対して、税効果会計を適用して修正したものを連結財務諸表作成の基礎とし、さらに連携手続き上の修正項目に対しても、税効果会計を適用(山田 [1997] p.66)」し、またその適用形態が、現行の任意適用から、強制適用に移行することを意味する(梶原 [1995] p.152)。

1) 大蔵省令第28号による「連結財務諸表の用語、様式及び作成に関する規則」の改正(1976年10月30日)。

2) 連結財務諸表上の任意適用という状況下での、税効果会計の採用状況を検証したものには、品田 [1989] (pp.83-86)、寺坪 [1998] (pp.94-95)などがあり、いずれにおいてもその実務慣行の醸成の遅れが実証されている。

1999年1月期以降の決算において、早くも様々な問題が指摘されることとなった。その一つが繰延税金資産の計上額の大きさであった。なお、このような状況を調査したものの一つに中田 [2000] がある。中田 [2000] は、114社の1999年度3月期銀行決算の「自己資本に対する繰延税金資産の割合（繰延税金資産÷資本の部合計）」を算定し、その階層分布を示した。そうすると、この算式での全体の平均値は約30%であったが、個別的には90%台が2行、100%超のものが5行も存在することが判明した。しかもこのうち、第二地方銀行の2行（90%台1行、100%超1行）が決算後に破綻する結果となった<sup>8)</sup>。かくして繰延税金資産の回収可能性について論議が高まることとなった。

## 1.2 本稿の対象

このように理論を実務に適用した結果として発生した繰延税金の多額の計上という問題<sup>9)</sup>をフィードバックし、税効果会計の理論を再構築する必要性がある。

ここで、この問題をより大きなフレームワークの中で捉えなせば、一時差異等(期間差異)<sup>10)</sup>

の認識範囲、つまり税効果会計の配分対象の問題であると換言できよう。例えば、一時差異等の認識には、そもそも制限を加えても良いのだろうか。そしてもしそれが可能なら、制限により認識から除外されるものとして、いかなる特定の属性、性質を有する一時差異等がその対象になるのであろうか。

このような「解決すべき、最も論争を有する問題と思われる」<sup>11)</sup>、税効果会計の認識範囲の問題を検討する手がかりとして、本稿では、反復的差異の認識の問題を取り上げることにする。税効果会計の認識の対象となるのは、会計利益(税引前利益)と課税所得との間の一時差異等(temporary differences)であり、永久差異(permanent differences)は認識の対象外となる。しかし一時差異等のうちの反復的差異(recurring differences)は、いわば「永続的」<sup>12)</sup>に解消されない性質を持つため、ほぼ永久差異と同じ性質を持つのではないか、との疑問が投げかけられている。このため長年にわたり、反復的差異を税効果会計の認識に加えることの是非が論じられてきた。

なお、反復的差異を含め、全ての一時差異等について繰延税金資産・負債を認識するものを包括的配分法(comprehensive allocation method)<sup>13)</sup>と言う。また対して、部分的配分法(partial allocation method)は、

8) なお、この「前倒し導入」に関しては、税効果会計に、自己資本を増強し、不良債権の償却を加速させる効果があることから、全国銀行協会連合会が「要請」をおこなったことが報じられている(日本経済新聞 [1998])。また「商法と企業会計の調整に関する研究会報告書」(大蔵省・法務省 [1998] III.1.(2))においても、税効果会計の必要性として、貸倒引当金の有税償却の阻害要因を取り除くことを理由に挙げている。ここから繰延税金資産の過大計上は意図的に促進され、黙認された可能性がある。

9) 安定、成長企業において繰延税金の累積額が年々増加してゆく傾向にあることを実証した研究には、年代順に、Davidson [1958], Harwood [1961] (pp. 619-625), Livingstone [1967] (p.91), Bevis [1968], Buckley [1972] (pp.35-41), Davidson et al [1977], など多数が存在する。逆に減少傾向をもつとしたものは、Black [1966] (p.72) など極少数である。

10) 繰延法の計算対象であるのが期間差異で、資産負債法の対象であるのが一時差異等である。一時差異等の範囲は期間差異を包摂する。

11) Beresford et al [1984] p.73

12) 反復的差異の性質については、“indefinite post-phonent” (Black [1966]), “semi-permanent” (Wheeler=Galliard [1974] p.41) などの表現があるが、本稿では、「永続」の表現で統一する。

13) 全面的配分法 (full allocation method) とも言う。このため、企業会計審議会による意見書の「税効果会計を全面的に適用することが必要と考える(企業会計審議会 [1998] 二の1)。」(傍線は筆者による)との文言をもって、日本では全面(包括)的配分法を採用しているとする文献が一部に見られるが、「全面的に適用する」とは、「全面適用」のことであり、その意味は、脚注7のとおりである。

- ① 反復的差異
- ② 長期間解消しないと予測される差異
- ③ 貸借対照表上借方に示される税効果の原因となる差異

については、配分の対象から除外する見解を取る<sup>14)</sup>。ただしこれらの定義については、文献上、諸見解が存在する<sup>15)</sup>。その混乱については、次章の中で取り上げられる。

## 2. 現行指針

本章では、主要国の現行指針について俯瞰するが、1.2節で取り上げた定義に従って、全ての一時差異等を認識するのが包括的配分法であるとするのならば、包括的配分法を採用している国は存在しない。しかし一般的には包括的配分法を採用していると解釈されている指針を有する国が多く存在するので、両配分法の定義にはやや混乱が見られる、と言えよう。

まず、改訂IAS第12号<sup>16)</sup>では包括的配分法を採用していると解釈されている。ここでは、「例外をきわめて狭い範囲に限定し」<sup>17)</sup>、全ての一時差異等について繰延税金を認識している。なお、改訂IAS第12号の特徴として、「国内基準と異なり、その不遵守が刑事罰や行政的な処分あるいは一般的な民事責任と結び付けていられて」<sup>18)</sup>おらず、また一時差異等の発生が特定国家の税法規定に影響を受けるわけでもないため、やや理想的な傾向をもつことを考慮されたい。

米国のSFAS第109号<sup>19)</sup>では、包括的配分法を採用しているが、これは、全ての一時差異等を認識し、その上で、評価性引当金 (valuation allowance) を計上して実現困難なものを調整するものである。

このように世界の潮流が、包括的配分法を採用し、「例外をどの程度認めるかと言う例外の範囲が問題の中心にきている」<sup>20)</sup>なかで、イギリスは改訂SSAP第15号<sup>21)</sup>で、部分的配分法を採用している<sup>22)</sup>、と解釈されている。これについて弥永・足田 [1997] (p.160) は、「入口規制」と表現している。これに従って述べれば、対比的に、米国のSFAS第109号は、「出口規制」であるということになる。つまり、税効果会計の測定プロセスは、一時差異等の把握に始まり、税効果額の算出に終わる、と説明できるが、そのプロセスにおいて、イギリスは一時差異等の把握という「入口」においてその認識に制限を加えているのに対して、アメリカは全ての一時差異等を対象とした税効果額を算定した上で、「出口」である財務諸表本体での表示においてその制限を加えているのである。つまり全ての一時差異等を把握する点においては包括的配分法を採用していると言えるかもしれないが、繰延税金の認識において評価性引当金による制限<sup>23)</sup>を加えていることから、実質的には部分的配分法の傾向を有しているのである。つまり換言すれば両国

14) 齋藤 [1999b] (p.52) の分類による。

15) 齋藤 [1999b] p.41

16) International Accounting Standards Committee (IASC), IAS 12 (revised) : *Accounting for Taxes on Income*.

17) 弥永・足田 [1997] p.208

18) 弥永・足田 [1997] p.210

19) Financial Accounting Standards Board (FASB), Statement of Financial Accounting Standards (SFAS) NO.109 : *Accounting for Income Taxes*, 1992

20) 弥永・足田 [1997] p.209

21) Accounting Standards Committee (ASC), Statements of Standard Accounting Practice (SSAP) No.15 : *Accounting for Deferred Tax*, revised 1985.

22) 改訂SSAP第15号は、財務諸表本体で、認識、表示されなかった一時差異等については、注記において開示することを要求している。

23) ただしこの「制限」の中に、反復的差異は含まれていないものと一般的に解釈されているようである。

の配分方法についての指針の違いは、本質的には表示・開示の方法であるに過ぎない。

日本の現行指針<sup>24)</sup>においては、配分法及び反復的差異の問題についての指針は明示されていないが、その趣旨から鑑みて、包括的配分法を支持するものと解釈されている。これは日本の基準形成が、SFAS第109号と改訂IAS第12号に大きな影響を受けたことをその根拠とする。

しかし日本においても、日本公認会計士協会による実務指針等<sup>25)</sup>で、繰延税金資産の計上について制限を加えていることから、これも先の定義に従えば、包括的配分法を採用しているとは言えない。

このように俯瞰した結果、包括的配分法と部分的配分法の定義には混乱が見られるのが現状である。その混乱の主な原因は、貸借対照表能力を満たさない繰延税金に制限を加えていること、そしてその制限に各国で幅があることにある。

しかしここで反復的差異を税効果会計の認識範囲から除外するか否か、については、比較的多くの文献において、包括的配分法では認識範囲に含め、部分的配分法においては認識範囲から除外する、との見解を取っており、両配分法の区分についての一つの基準となっている。よって以下では反復的差異を中心に考察を進めるものとする。

24) 企業会計審議会『税効果会計に係る会計基準の設定に関する意見書』(1998年10月30日)による。実務指針としては、日本公認会計士協会『個別財務諸表における税効果会計に関する実務指針』(1998年12月22日)。「連結財務諸表における税効果会計に関する実務指針(中間報告)」(1998年5月12日)などを参照。

25) 日本公認会計士協会『繰延税金資産の回収可能性の判断に関する監査上の取扱い』(1999年11月9日)など。

### 3. 反復的差異の実例

以下において、反復的差異の実例(以下、「実例3」とする。)を示し、それを例解する。

- <設定条件> (出所: Black [1966] p.66, 弥永・足田 [1997] p.42。一部改変。)
- 各年度の期首に取得原価1,000の機械を購入する。
  - これらの機械は税務上同一種もしくは、グルーピングが認められる機械とする。
  - 機械の償却年数は4年で、残存価格は0とする。
  - 減価償却方法は、財務諸表上は定額法、納税申告書上は級数法とする。
  - 税率は50%とする。
  - 毎年十分な課税所得を有するものとする。

図表からわかるように、納税申告書と損益計算書上の減価償却額は4年度から1,000で安定し、累計税効果額(繰延税金負債)も3年度から250で安定する。6年度以降も追加的に機械を購入する限り、これらは取り崩されない状態となる。

図表3-1 貸借対照表

	1年度	2年度	3年度	4年度	5年度
機械1	1,000	1,000	1,000	1,000	
機械2		1,000	1,000	1,000	1,000
機械3			1,000	1,000	1,000
機械4				1,000	1,000
機械5					1,000
合計	<u>1,000</u>	<u>2,000</u>	<u>3,000</u>	<u>4,000</u>	<u>4,000</u>
累積償却額	250	750	1,500	2,500	2,500
未償却原価	<u>750</u>	<u>1,250</u>	<u>1,500</u>	<u>1,500</u>	<u>1,500</u>

図表 3-2 納税申告書

	1年度	2年度	3年度	4年度	5年度
機械 1	400	300	200	100	
機械 2		400	300	200	100
機械 3			400	300	200
機械 4				400	300
機械 5					400
合計①	<u>400</u>	<u>700</u>	<u>900</u>	<u>1,000</u>	<u>1,000</u>

図表 3-3 損益計算書

	1年度	2年度	3年度	4年度	5年度
機械 1	250	250	250	250	
機械 2		250	250	250	250
機械 3			250	250	250
機械 4				250	250
機械 5					250
合計②	<u>250</u>	<u>500</u>	<u>750</u>	<u>1,000</u>	<u>1,000</u>

図表 3-4 税効果額

	1年度	2年度	3年度	4年度	5年度
一時差異等 <sup>26)</sup> (①-②)	150	200	150		
税効果額	75	100	75		
累計税効果額	<u>75</u>	<u>175</u>	<u>250</u>	<u>250</u>	<u>250</u>

このような、「同じないしは同種の取引や事象が、相対的に長期にわたって繰り返し生じる場合[に]、……そうした取引等が起因となって生じる一時差異等<sup>27)</sup>を「反復的差異」と呼ぶ。

しかし、もしここで6年度以降の機械購入をしない場合には、図表 3-5 のように、

図表 3-5 税効果額		6年度	7年度	8年度
一時差異等		△150	△200	△15
税効果額		△75	△100	△75
累積税効果額		<u>175</u>	<u>75</u>	<u>0</u>

26) この設例では、損益計算書を用いて税効果額を計算しているために「期間差異」と表現すべきかもしれないが、貸借対照表を用いても計算結果は同額であるので、計算上の便宜性のため損益計算書を用い、現行指針の用語である「一時差異等」の表現を使用した。

27) 齋藤 [1999c] p.46

8年度には全額取り崩されることになる。つまりこの場合は、5年度までは反復的差異の性質を持っていたものが、6年度からは通常の一時差異等の性質に戻ることが理解できよう。

このことが示唆するのは、反復的差異とは、将来年度の経営計画、もしくは経営状態と連関した現象であり、将来に渡り変化しない定常的な現象ではない、ということである。

また補足として述べなければならないのは、ここでの実例は減価償却について発生する反復的差異の非常に単純な実例となっているが、問題となるのは、累積税効果額が解消しない、あるいは増加してゆくような様々な一時差異等であることを付記しておく。また、反復的差異の考察の成果は、様々な種類の一時差異等の解消を、別の一時差異等の発生が相殺することで、企業全体のネット一時差異等の累計額が一定化、あるいは増加してゆく事例の考察へと拡張しうる可能性をも有している。

#### 4. 包括的配分法と部分的配分法の論拠

本章の最初の2節では、包括的配分法と部分的配分法についての文献上の論点をサーベイし、主要なものを以下に取りまとめる。そしてさらに2節を設けて、それらに検討を加える。

##### 4.1 包括的配分法を支持する論拠

① 「会計利益と課税所得の計測は、循環する勘定 (revolving account) に基づいている<sup>28)</sup>にも関わらず、部分的配分法は、反復的「差異の、循環の性質 (revolving nature) を無視している<sup>29)</sup>。すなわち、一つ一つの事象(機械)の償却に関する差異は解消しているので

28) Black [1966] p.71

29) Stitt [1985] para.44

あって、「当期の差異の発生が以前の年度の差異を相殺するからといってその消滅の事実を変えるものではない」<sup>30)</sup>。包括的配分法の考えでは、「税効果が生じるのは個々の一時差異等に依存」<sup>31)</sup>するのである。

- ② 反復的差異は、「繰り返し借り替えられることにより保持されつづける借入金」<sup>32)</sup>や買掛金、売掛金の循環、回転の性質と類似している。買掛金、売掛金勘定は「ゼロになるのは起こりそうもない……が、決して誰も買掛金 [、売掛金] の [包括的] 認識をやめようとはしない」<sup>33)</sup>。
- ③ 部分的配分法は、「現金の支払い[への影響の実現、つまり繰延税金負債の支払可能性と、繰延税金資産の回収可能性]を強調しており、会計上の発生主義の基準から外れてる」<sup>34)</sup>。発生主義の基準に従えば、「[ある] 差異の発生と [別のある差異の] 消滅に関する取引の税効果は別々に認識されるべきである」<sup>35)</sup>。そうすると、反復的差異の成立要件である、ある期に発生した差異が、将来の差異と相殺されることで累計額が一定化するという、一時差異等のグループ化は、容認し得ない。
- ④ 「反復的差異 [の] 累積額が将来においても減少しないとする仮定 [は、いわば「主観的」であり]、財務諸表の客観性を追求すると [包括的配分法が望ましい]」<sup>36)</sup>。
- ⑤ 反復的差異による繰延税金負債を、政府による無利子の貸付金と見なすと<sup>37)</sup>、それは債

還されることがない。故に、「反復的差異ゆえに繰延べられる税金は、無期限に利用可能である」<sup>38)</sup>。

これに対しては、Black [1966] (p.84) は、「[政府による]無利息の貸付金という考え方は、……フィクションであり、そうしたフィクションは税の支払いの繰延べを説明するには不要である」、としている。

- ⑥ 「繰延税金負債を [包括的配分法] で計上しないことは保守主義の原則に反する」<sup>39)</sup>。

#### 4.2 部分的配分法を支持する論拠

- ① 反復的差異は、実質的には税効果は消滅せず、結果的に無期限の課税の延期をもたらすから、認識するべきでない。包括的配分法により解消の可能性のない繰延税金を計上することは、継続企業の公準に反している<sup>40)</sup>。
- ② 包括的配分法による計上方法は、「予見する未来に実現しない…繰延税金 [も計上されてしまうので、]その現在価値を遙かに凌駕する額 [が計上されてしまう]」<sup>41)</sup>。
- ③ 税効果を将来純キャッシュフローととらえる観点からは、資産負債法<sup>42)</sup>、予測税率、部分的配分法が理論的に整合性を有していると考えられる。逆に、当期、あるいは過去のキャッシュフローへの影響額と考えると、繰延法、現行税率、包括的配分法が整合性を有している<sup>43)</sup>。

30) 中田 [1999b] p.20

31) 齋藤 [1999c] p.47

32) 齋藤 [1999c] p.53

33) Davidson [1966] p.117

34) APB [1962] Para.31

35) 中田 [1999b] p.20

36) 梶原 [1995] p.82

37) Hawkins [1968] (pp.30-32)をはじめとして、Stepp [1985] (pp.98-108)、Shillinglaw [1989] (p.394)などが主張。

38) 中島 [1996] p.73

39) 弥永・足田 [1997] p.129

40) 弥永・足田 [1997] (p.127)を参照した。

41) Gerstenberg [1966] p.120

42) 負債法、債権債務法とも呼ばれるが、本稿では文献上多く用いられている「資産負債法」で統一することにする。

43) 齋藤 [1999c] に代表される。梶原 [1995] (p.14, pp.16-17)、中田 [1973] (p.89)、弥永・足田 [1997] (pp.127-135)にもこれらの組み合わせの整合性についての指摘が見られる。

④ 「将来キャッシュフローを志向する発生主義会計においては、認識及び測定にあたっての経営者の〔主観的な〕予測を完全に排除することは不可能である。……包括的配分法は、客観性に固執するあまり、財務会計本来の目的である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」<sup>44)</sup>。

⑤ 包括的配分法に基づく繰延税金資産の計上は、「将来の〔十分な課税所得〕保証がない以上そのような不確実な項目を資産すべきでない」<sup>45)</sup>。このことは、保守主義の原則に抵触していると換言することもできよう。一方、繰延税金負債の包括的配分法による計上は、過度の保主主義である。

以上の包括的配分法と、部分的配分法の論拠を図表に取りまとめると、図表4-1のようになる。また、論点の主要な対立軸は、内容的にやや重複するが、以下のようにまとめられよう。

- (a) 反復的差異（一時差異等）の性質、属性
- (b) 税効果額の計算法との整合性
- (c) 認識・測定の主観・客観性
- (d) 財務諸表（会計）の目的

### 4.3 性質・属性からの考察

ここではまず、4.1節の①で取り上げた、反復的差異の「循環の性質」に注目したい。なぜなら、この性質を肯定するか否定するかで、反復的差異に関する多くの論点は、肯定にもなれば否定にも変化しうるからである。循環の性質を肯定するか否かは、一時差異等の把握単位をどこに置くか、税効果額をどの単位で計算するかの問題である、と考えられる。ただしこの計算は反復的差異の性質を理解するための理論的、理念的なものであり、実際に実務上において行われる計算過程とは異なるものであることを付記しておく。

齋藤[1999c] (p.44)に従って、把握単位を以

図表4-1 配分法の論拠

	包括的配分法	部分的配分法
税効果額の性質	当期純利益への影響額	将来純キャッシュフロー
計算法との整合性	繰延法（収益費用アプローチ）	資産負債法（資産負債アプローチ）
税効果額の測定法 （検証可能性）	客観的 （ほぼ確実）	主観的 （相対的に低い）
解消可能性	相対的に低い	相対的に高い
発生主義からの観点	過去・現在に発生した取引は包括的に認識する。	主観的な見積計算に基づく会計処理をその視座に含む。
継続企業の公準	継続企業である限り、全ての差異はいつか解消される。	継続企業である限り、実現不可能な差異は認識すべきでない。
保守主義の原則	繰延税金負債（費用）は包括的に計上するべき。	実現が将来の予見に依存する繰延税金資産の包括的計上は保守主義に反する。

44) 梶原 [1995] p.83

45) 中田 [1973] p.73



下のように分類する<sup>46)</sup>。

- ① 個々の一時差異等を独立して認識（個別法）
- ② 何らかの同質性を有するグループごとに一括して認識（グループ法）
- ③ 企業全体として全ての一時差異等をグループと見なして認識（一括法）

ここで、事例3により説明すると、①は個々の機械ごとに把握することになる。機械1を例に取るならば、これは3年度にリバース<sup>47)</sup>、4年度に解消する差異であり、典型的な一時差異と言える。

会計の記録が、個々別の取引、その他の事象（あるいは環境要因）により形成されている以上、この個別法が全ての一時差異等の把握における基本となる。後は、②グループ法、③一括法により、一時差異等を把握する根拠を有するか否かが、問題となる。

②では、同種の機械1～4（2～5）における一時差異等をグルーピングして、合算、相殺された一時差異が一つの単位となる。この場合の一時差異は反復的差異となる。

③では②で認識された一時差異が、他の将来減算一時差異や、将来加算一時差異と合算、相殺され、その純額が、把握単位となる。このためネット一時差異等の中に、反復的差異が含まれている場合と、反復的差異が相殺効果をもつ一時差異等により消滅している場合が考えられる。

ここで事例3のような資産の種類、耐用年数、償却方法が同一なものについて適用が受けられ

るグルーピング<sup>48)</sup>については、通常、実務上の簡便性により説明がなされる<sup>49)</sup>。ただし、税務上の側面からは、グループ内において、ある資産についての償却不足額が発生する場合、他の資産の償却超過額と相殺することができるという減税効果の可能性があるので、経営者、株主にとっては、このようなグルーピングは根拠と必然性を持つ。だが一方それは、税制上の優遇政策の域を出ないものであり、一時差異等の把握単位を基礎付けるものであるとまでは言えない。

またここで、現行制度では、資産負債アプローチにより、一時差異等の差異解消期間における予測税率を用いて、繰延税金を計算することになっている。であるならば、(a)差異解消期間が同じ一時差異等のグループ化をもって、繰延税金を計算するのがその資産・負債性の観点から理想であると考えられる。あるいは繰延税金の資産・負債性を重視する観点からは、差異解消期間は異なっているが、(b)予測税率が同じものをグループ化するケースも、理論上は考えることである<sup>50)</sup>。

この結論をもってすると、(a)の場合は、差異解消期間が同じものをグループ化することは、当然のこととして、差異が解消することを意味している。よって、あらゆる一時差異等は反復的差異の性質を有しないことになる。(b)の場合は、永久に税率の変更が行われない場合は、事例3で言えば、全ての機械についての減価償却費に係る一時差異がグループ化されるために、これらの一時差異は、反復的差異の性質を有することになる。しかし、このケースはありえな

46) ただし、齋藤 [1999c] (p.54) は、税効果会計の認識範囲と把握単位を「理念的には、異なる問題」として峻別している。一般的には、APB [1967] に代表されるように、把握単位の問題は、表示・開示の問題として取り扱われるのが通常である。

47) 一時差異等の累積額が、加算から減算へと転じることを一般的に「リバース」という。

48) 法人税法施行規則第18条による。

49) Bevis-Perry [1969] p.12

50) ただし実際は、翌年期の税率変更しか判明していないことが多く、実務的にはこれらのようなグループ化の作業はほぼ不可能であり、改めてここでの検討は純粹に理論的なものであることを付記しておく。

い例外として除外してよいであろう。

対して、収益費用アプローチにより現行税率を用いて繰延税金を計算する場合については、次節に詳述することにするが、過去、現在の取引から発生する期間差異を包括的に認識することによって、差異発生期の税引前利益（収益）と法人税等（費用）の厳密な対応関係を実現する立場からは、たとえ、反復的差異が永続性の性質を有するとしても認識範囲に加えるべきであろう。

あるいはこの立場からは、実例3で言えば、機械を追加的に購入することで発生する将来の期間差異（一時差異）の発生との相殺を予想して、過去、現在に購入した機械から発生した期間差異を反復的差異と見なして、税効果会計の認識範囲から除外することは、4.1節の③で取り上げたように、発生主義の基準から外れていると考えられる。この場合は、個々別の事象ごとに一時差異等（期間差異）を認識すべきである。すなわち、前述した通り、この場合の反復的差異は永続性の性質を有しない。

なお、Davidson [1958] は、繰延税金の課税性、課税控除性の観点から反復的差異を考察して、その認識を否定している。つまり、法人所得税は、課税所得総額に対して課されるものであり、個々の取引そのものに課税性も課税控除性もなく、個々の取引を法人所得税の要素と組み入れることは人為的であり、そして、企業が保有する減価償却資産を全体として捉えるべきであるとし、反復的差異を認識から除外している。しかしこの論理は矛盾を有すると考えられる。

個々の取引（個別法）に課税性や課税控除性がないという観点を取るならば、全ての減価償却に係る税効果額（グループ法）にも課税性や課税控除性を認めることはできない。課税性も

しくは課税控除性を有するのは、③一括法により、企業における全ての一時差異等を合算・相殺した純税効果額ということになる。この場合、反復的差異が永続性を有することは確かだが、かといって反復的差異を除外することは、課税性も課税控除性も有しない特定の当該事象を除外することになるという矛盾にもつながることになる。つまり、Davidson [1958] の論理では反復的差異に対する結論はでない。

なおちなみに、Kerr [1984]（訳書p.90）は、「たとえ、[企業全体で合算・相殺されたネット一時差異等に課税性、課税控除性があるとしても、それは]、その期間の多くの個々の取引の結果[、発生した一時差異等]の集計されたものである。個々の項目の税効果が算定されるべきではないという論理的な理由は存在しない」としている。

以上により本稿では、反復的差異を税効果会計の配分対象に含めるものと結論付ける。

#### 4.4 計算方法との整合性

前節では、反復的差異の属性に重点を置いて検証を試みたが、税効果会計の計算方法も関係してくることがわかった。そこで本節では4.2節の③でも取り上げた、税効果会計の計算方法との整合性の観点からの検証を試みる。

現在採用されている税効果会計の計算方法には、主に繰延法、資産負債法、税引後法が存在する。ここで税引後法は、財務諸表の表示方法にその特質を持ち、計算方法については、繰延法あるいは資産負債法を用いるため、ここでの考察の対象からは除外する<sup>51)</sup>。ここで簡単な計算例を示す。

繰延法は、費用収益アプローチに従い、損益計算書を用いて期間差異を把握し、差異発生時の税率、つまり現行税率を乗じて、税効果額を

算出する。

＜設定条件＞

- 第 1 年度の期首に原価600の機械を購入する。
- 機械の償却年数は 3 年で、残存価格は 0 とする。
- 償却方法は、財務諸表上は定額法、税務上は、第 1 年度に全額償却する。
- 税率は第 1 年度が40%，第 2，3 年度は 50%とする。なお、税率変更は第 1 年度に判明しているものとする。
- 税引前利益は毎年度、1,000あるものとする。

図表 4-2

納税申告書	第 1 年度	第 2 年度	第 3 年度
(減価償却費①)	600	0	0)
税引前利益	<u>1,000</u>	<u>1,000</u>	<u>1,000</u>
加減算項目 (②-①)	△400	200	200
課税所得	<u>600</u>	<u>1,200</u>	<u>1,200</u>
実効税率	40%	50%	50%
法人税等	<u>240</u>	<u>600</u>	<u>600</u>

図表 4-3

繰延法による損益計算書	第 1 年度	第 2 年度	第 3 年度
減価償却費②	200	200	200
税引前利益(a)	<u>1,000</u>	<u>1,000</u>	<u>1,000</u>
法人税等	240	600	600
法人税等調整額	160	△80	△80
当期税負担額(b)	400	520	520
(税負担率(b)÷(a))	40%	52%	52%)
当期純利益	<u>600</u>	<u>480</u>	<u>480</u>

図表 4-4

資産負債法による損益計算書	第 1 年度	第 2 年度	第 3 年度
減価償却費	200	200	200
税引前利益(a)	<u>1,000</u>	<u>1,000</u>	<u>1,000</u>
法人税等	240	600	600
法人税等調整額	200	△100	△100
当期税負担額(b)	440	500	500
(税負担率(b)÷(a))	44%	50%	50%)
当期純利益	<u>560</u>	<u>500</u>	<u>500</u>

これに対して資産負債法は、資産負債アプローチに従い、貸借対照表を用いて一時差異等を把握し、差異解消時の税率、つまり予想税率を乗じて、税効果額を算出する。

ここで、税効果会計により調整が加えられた当期税負担額と、税引前利益の対応関係がそれぞれの計算方法でどのように異なるかを検討する。

まず繰延法の計算事例、図表 4-3 を見てみると、税負担率は、第 1 年度から順に、40%、52%、52%となっている。対して、資産負債法の計算事例、図表 4-4 を見ると、第 1 年度から順に、44%、50%、50%となっている。

ここで、実効税率の設定が、第 1 年度から順に、40%、50%、50%であることを考えると、繰延法は第 1 年度が正しく税引前利益（収益）と税金（費用）が対応し、第 2 年度、第 3 年度にずれが生じるのに対して、資産負債法では第 1 年度にずれが生じ、第 2 年度、第 3 年度が正しく対応することがわかる。

以上のことから、繰延法は差異発生年度の税率（現行税率）で、ストックを繰り越し、税率の変更を考慮しないため、差異発生年度の損益計算、収益と費用の厳密な対応を重視していると言えよう。このため繰延法によって計上された貸借対照表上の繰延税金借方、貸方項目は、資産・負債性を有しない。対して資産負債法は、

51) 税引後法では、繰延法または資産負債法により計算された税効果額を、その一時差異等（期間差異）の発生原因である当該資産負債、損益項目から直接、加減算を行う。税効果額は独立勘定として表示されない。このため税引後法は、一つの評価、表示の技法であると考えられている。

翌年期以降の損益計算を重視、つまり繰延税金の資産・負債性を重視していることが理解できよう。この貸借対照表重視の姿勢は、過年度に計上された繰延税金残高を、税率の変更が法的に確定する度に、新たにその変更税率で計算しなおすことから裏付けられる<sup>52)</sup>。

以上のことから、資産負債法と、実現が比較的困難な繰延税金を除外する部分的配分法は、その資産・負債性を重視する立場から整合性を有することがわかる。

また、包括的配分法は、過去、現在に発生した一時差異等（期間差異）を全て認識するために、当期の税引前利益（収益）と税金（費用）の厳密な対応関係を成立させることから、繰延法との整合性を有することが理解できよう。

つまりそうすると、繰延法・包括的配分法は、反復的差異について、たとえ、反復的差異が永続性の性質を有するとしてもその認識範囲に加えることになる。また、1.2節の分類で取り上げた「長期間解消しないと予測される差異」についても同様に認識することになる。この場合、貸借対照表上に計上された長期的差異についての繰延税金貸方項目、借方項目は、実現するまで繰延べられ、発生主義とも整合性を有することになる。

対する資産負債法・部分的配分法について、以下、論述する。

まず、反復的差異については、それが永続的な性質を持つと見なすのならば、認識から除外することになるが、本稿ではそれを否定した。長期的差異については、その実現の予測が不確実であるために、資産・負債性に疑問が生じ、その認識には制限が加えられることとなる。

企業全体でみて一時差異等の累計額が増大す

る傾向にある場合、特にそれが繰延税金資産である場合、問題が生じる。これは1.2節で取り上げた分類で言えば、「貸借対照表上借方に示される税効果の原因となる差異」を税効果会計の配分対象から除外するか否かの問題である。

「借方税効果差異（将来減算一時差異）」の認識により発生する繰延税金資産は、それがリバース、解消する期に、課税所得の計算上、減算項目となる。このため、あまりに過大な借方税効果差異が認識されると、課税所得がマイナスになり課税がなされないことによって、実現しない可能性がでてくる。もちろん将来の課税所得が見込まれない場合には、はじめから借方税効果差異を認識することはできない<sup>53)</sup>。

これに対して「貸方税効果差異（将来加算一時差異）」は、それがリバース、解消する期に、課税所得の計算上、加算項目となるため、前者と比較すると、実現する可能性は高い。このために、「借方税効果差異」の計上法が注目され、十分な慎重性が要求されることとなっている。

つまり、基本的には十分な課税所得がなければ、繰延税金資産は認識することはできない<sup>54)</sup>。ここで我々は、繰延税金資産の回収可能性を検討するための入口に辿り着いたことになる。

なお最後になったが、資産負債法・部分的配分法と繰延法・包括的配分法のどちらを選択すべきかについて考察を加える。これは、財務諸表の目的をどう考えるかに依存するものと考えられる。

これまで、IASやFASBは投資意思決定情報

53) ただしここでは問題の単純化のため、繰越欠損金の使用は考えないものとする。

54) 日本公認会計士協会の実務指針（日本公認会計士協会 [1999] 第3, 5章）に従って正確に言えば、①収益力に基づく課税所得の十分性、②タックスプランニングの存在、③将来加算一時差異の十分性を要件に、さらに、企業の経済状態を5段階に分類して、繰延税金資産の回収可能性は、判断されることになる。

52) このパラグラフについては、斎藤（静） [1999] (p.21) と弥永・足田 [1997] (p.45) を参考にした。

の提供に重点を置いているのに対して、日本の企業会計基準は、配当可能利益及び課税所得の算定という処分可能性を重視していると言われてきた<sup>55)</sup>。とすると、前者においては資産負債法・部分的配分法が、後者においては繰延法・部分的配分法を選択すると整合性を有すると考えられる。しかし日本の基準は、資産負債法を選択したことから、投資家指向型の会計へと移行しつつあると考えられる。これについて簡単に是非の判断を下すのは、そもそもこの二つの目的が完全に対立するようなものではないため、困難である。また別の稿において熟考されるべき問題であると考えられる。

## 5. おわりに

本稿では、反復的差異の問題を中心に、税効果会計の配分対象についての問題の検討を行った。

そこで性質・属性からの考察において、反復的差異の永続性を否定し、税効果会計の配分対象に含める結論を得た。

反復的差異以外の、長期的差異、借方税効果差異の認識については、計算方法と配分法との整合性の考察により、繰延法では包括的配分法、資産負債法では部分的配分法が整合性を有していることを確認した。このどちらを選択するかは、財務諸表の目的をどう考えるかに依存することを指摘するのに留めた。

ただ冒頭で、繰延税金資産の多額計上の問題ならびに、安定、成長企業において繰延税金の累積額が増加傾向を持つという、理論を適用した結果として発生した現実を取り上げた。もし我々が、この現実を理論にフィードバックする

ことを試みるのならば、理論的に資産負債法・部分的配分法を否定する根拠がない限りにおいて、この組合せの採用が考慮されるべきであろう。

なお、もし部分的配分法を採用する場合は、注記等により、「記録から除外 [された] ……一時的差異 (一時差異等) に関しても開示」<sup>56)</sup>することが、ディスクロージャーの観点から望ましい、と考えられる。

本稿では、借方税効果差異、すなわち繰延税金資産の回収可能性については、その問題の端緒に触れた。これについては、その重要性と取り扱う範囲の大きさから次稿に譲るべきであると考えられる。

また本稿では、企業の経済状態を考慮した分析を行わなかった。つまり、「経済状態と計画 (intentions) に関係なく全ての企業に包括的配分法を課すことは [可能だろうか。その考察のためには、] 企業の経済状態及び [経営] 計画に基づいた事例研究が要求される」<sup>57)</sup>のである。しかしこのことこそ、繰延税金資産の回収可能性の問題を検討するのに必要とされることであり、次稿において、あわせて検討することとしたい。

## 参 考 文 献

- APB [1967] APB Opinion No.11: *Accounting for Income Taxes*, AICPA, December. (訳「会計原則審議会意見書第11号所得税の会計処理」『アメリカ公認会計士協会 税効果会計』川口 順一 (監訳・解説)・磯部秀夫 (訳) 関東図書株式会社)
- ASC [1985] SSAP No.15: *Accounting for Deferred Tax* (revised May 1985).
- Beresford, Dennis R. and Best, Lawrence C. and Weber Joseph V. [1984] "Accounting for income taxes: Change is coming", *The Journal of Account-*

55) 日本公認会計士協会京滋会編 [1999] (p.41) を参照した。

56) 齋藤 [1999a] p.127

57) Davidson [1966] p.119

- tancy, January 1984.
- Bevis, Donald J. and Perry, Raymond E. [1969] *Accounting for Taxes: An Interpretation Of APB Opinion No. 11*, New York: AICPA.
- Bevis, Herman W. [1968] “Contingencies And Probabilities In Financial Statements”, *The Journal of Accountancy*, October 1968.
- Black, Homer A. [1966] ARS 9; *Interperiod Allocation of Corporate Income Taxes*, New York: AICPA.
- Buckly, John W. [1972] *Income Tax Allocation: An Inquiry Into Problems of Methodology & Estimation*, New York: Financial Executive Research Foundation.
- Davidson, Sidney. [1958] “Accelerated Depreciation and the Allocation of Income Taxes”, *The Accounting Review*, April 1958.
- Davidson, Sidney. [1966] *Comments of Sidney Davidson* (Black [1966] pp.117-119).
- Davison, Sydney, Skelton, Lisa and Weil Roman L. [1977] “A controversy over the expected behavior of deferred tax credits”, *The Journal of Accountancy*, April 1977.
- FASB [1992] SFAS No.109 : *Accounting for Income Taxes*, 1992. (訳書, 梶原 [1995] pp.86-101)
- Gerstenberg, R.C. [1966] *Comment of Richard C. Gerstenberg* (Black [1966] p.120)
- Hawkins, David F. [1968] “Controversial Accounting Changes”, *Harvard Business review*, March-April 1968.
- IASB [1994] IAS No.12 (reformatted 1994); *Accounting for Taxes on Income*.
- Kahn, Zafar Ullah. [1989] *The impact of Comprehensive Allocation And Flow-Through Method of Accounting For The Income Taxes On The Investment Decision: A Field Study*, Michigan: U•M•I Dissertation Information Service. pp.15-25
- Kerr, Jean St.G. [1984] *The Definition and Recognition of Liabilities*, Melbourne: Australian Accounting Research Foundation. (訳書, カー, J.St.G.『負債の定義と認識』徳賀芳弘(訳)九州大学出版会 1989年)
- Livingstone, John Leslie. [1967] “Accelerated Depreciation, Cyclical Asset Expenditures and Deferred Taxes”, *Journal of Accounting Research*, Vol.5 No. 1 Spring 1967.
- Shillinglaw, Gordon [1989] *Financial Accounting — Concepts and Applications —*, Illinois: IRWIN.
- Stapp, J. [1985] “Deferred Taxes: The Discounting Controversy”, *Journal of Accountancy*, November 1985.
- Stitt, Iain P.A. [1985] *Deferred Tax Accounting*, London: ICAEW.
- Wheeler, James E. and Galliard, Willard H. [1974] *An Appraisal of Interperiod Income Tax Allocation*, New York: Financial Executives Research Foundation.
- 飯野利夫 [1993] 『財務会計論 (三訂版)』同文館
- 伊藤邦雄 [2000] 『ゼミナール現代会計入門 (第3版)』日本経済新聞社 pp.221-223
- 大蔵省・法務省 [1998] 「商法と企業会計の調整に関する研究会報告書」商法と企業会計の調整に関する委員会 (平成10年6月16日)
- 梶原晃 [1995] 『税効果会計』神戸大学経済経営研究所企業会計審議会 [1998] 「税効果会計に係る会計基準の設定に関する意見書」大蔵省 (平成10年10月30日)
- 齋藤静樹 [1999] 「『税効果会計』意見書の概要と作成の経緯」『企業会計』第51巻第3号
- 齋藤真哉 [1996] 「法人所得税の期間配分範囲—Homer A. Blackの所説を中心として—」『青山経営論集』第31巻第1号
- 齋藤真哉 [1999a] 「第II部 7. 税効果会計 (IAS12)」『税経通信』Vol.54 No.14 第765号
- 齋藤真哉 [1999b] 「第2章 税効果会計とは」『税効果会計入門—理論と実務—』中田信正・坂本道美 (編著)
- 齋藤真哉 [1999c] 『税効果会計論』森山書店
- 品田正 [1984] 「税効果会計—海外および我が国の導入状況の検討—」『経営情報科学』第2巻4月号第1号
- 寺坪修 [1998] 「連結決算における税効果会計全面適用の意義」『會計』第154巻第2号
- 中島稔哲 [1996] 「アメリカにおける税効果会計の展開」『関西学院大学商学研究』第40号 pp.72-75
- 中田信正 [1973] 「税金配分会計」中央経済社
- 中田信正 [1999a] 「税効果会計・連結納税制度」『企業会計』第51巻第1号
- 中田信正 [1999b] 『税効果会計詳解—基準形成と計算構造—』中央経済社
- 中田信正 [2000a] 「税効果会計」『企業会計』第52巻第1号
- 中田信正 [2000b] 「書評 齋藤真哉著『税効果会計論』」『會計』第157号第5号

- 西村幹仁[1990]「法人所得税期間配分の論理」『経営学・会計学・商学研究年報』XXXVI号 神戸大学経営学部 pp.132-140
- 日本経済新聞 [1998] 日本経済新聞1998年10月18日付朝刊
- 日本公認会計士協会 [1998a] 会計制度委員会報告第6号「連結財務諸表における税効果会計に関する実務指針（中間報告）」（平成10年5月12日）
- 日本公認会計士協会 [1998b] 会計制度委員会報告第10号「個別財務諸表における税効果会計に関する実務指針」（平成10年12月21日）
- 日本公認会計士協会 [1999] 監査委員会報告第66号「繰延税金資産の回収可能性の判断に関する監査上の取扱い」（平成11年11月9日）
- 日本公認会計士協会京滋会編 [1999]『税効果会計入門 Q&A』西田憲司監修 清文社
- 弥永真生・足田浩 [1997]『税効果会計』中央経済社
- 山田辰巳 [1997]「連結財務諸表作成の基礎知識」『企業会計』第49巻10月臨時増刊号第11号