

## 税効果会計の適用プロセス

衣川, 修平

<https://doi.org/10.15017/3000266>

---

出版情報 : 経済論究. 109, pp.49-67, 2001-03-31. 九州大学大学院経済学会  
バージョン :  
権利関係 :

# 税効果会計の適用プロセス

衣 川 修 平

## 目 次

1. はじめにかえて
  2. 対象となる税金、及び法定実効税率
  3. 税効果差異の把握
  4. 税効果額の算出
  5. 開示・表示
  6. おわりに
- 参考文献

## 1. はじめにかえて

### 1.1 法人税等の会計処理

本稿は、税効果会計の計算方法を中心に、その適用プロセスについて考察を試みるものである。

ここで本論に入る前に、税効果会計とは法人税等の会計処理 (accounting for income taxes) のなかで、どのように位置付けられるものなのかを明らかにしたい。そもそも法人税費用の計上基準は、歴史的に、

- ①現金主義 (cash basis)
  - ②債務確定主義 (obligation basis)
  - ③発生主義 (accrual basis)
- の順に展開してきた、と言えよう。
- ①現金主義 (cash basis)

現金主義では、法人税等の支払が行われた期間に、その支払われた法人税等の金額がそのまま当期の法人税額として会計処理される。

このような現金基準の採用は、発展途上国と小規模の企業に多い、とされる。このような理由としては、以下の三つが挙げられる。

第一に、通常、発展途上国では、税制度や徴税の実施が確定的なものではないため、納税引当金の推定が困難であることがあげられる。また特別追徴金、罰金等の税負担は税務当局との「私的交渉」で決定される現状では、現金主義基準の採用が最も合理的であると考えられる。

第二に、発展途上国では、多くは公開会社ではないため、外部に財務報告をする必要がほとんどないことがあげられる。これらの会社では、株主、経営者、債権者が全て同族というインサイダーの集まりであり、彼らは必要な財務情報を共有している。故に、内部報告目的としては、現金基準による会計処理で十分とされるようである<sup>1)</sup>。

第三に小規模の企業については、第二の理由と一部重複するが、会計監査人監査等を必要としない場合、課税所得の算定のみを目的として財務諸表を作成するために、法人税等の納付時にその会計処理が行われることになることが考えられる<sup>2)</sup>。

### ②債務確定主義 (obligation basis)

費用の認識基準として、債務確定主義を用いる手法であるが、法人税等の会計処理としては特に、「フロースルー法」(flow-through method)<sup>3)</sup>と称される。

この方法においては、当該期間に関わって納付義務のある税額を、その期間の法人税等の金

1) 以上の二つは、Mueller [1967] (p.231)による。

2) 中田 [1999b] p.3

3) 「納税額法」とも言われる。

額（法人税等引当額）として計算に含めることとする。未払法人税等は確定した債務でなければならないとする、法律的アプローチであり、また半発生主義による計上方法であるとも言える<sup>4)</sup>。

フロースルー法に対する批判は数多く存在するが、その中の有力なものの一つとして、「事務手続きたる計算行為の完了や納税申告という法律行為によってはじめて、企業の経済活動の実績そのものが決定されるという考え方は、会計理論と整合しえない<sup>5)</sup>という批判がある。つまり、フロースルー法（債務確定主義）においては、法人税等は費用と認識されているので、他の費用の認識基準と同様、発生主義を適用することが、会計理論的には整合性を有するものと考えるのが妥当である、ということである。

### ③発生主義 (accrual basis)

発生主義を法人税等の会計処理に適用したものが税効果会計である。つまり税効果会計とは、「法的権利義務確定以前の段階で、『課税所得の源泉となる取引または事象が発生した年度』に、法人税等の会計処理を行うものであり、法人税等の費用認識を厳密に発生主義に基づくことを強調するものである<sup>6)</sup>。

ここで税効果会計生成のプロセスを実務と理論の両側面から示してみる。

財務会計において、法人税等についての会計処理が注目されるに至った契機には、

(1)法人税率の上昇<sup>7)</sup>

(2)税引前利益（会計上の利益）と課税所得（税務上の利益）との差異の乖離が、要因としてあげられる。

法人税率の上昇は、計上される法人税額の上昇を当然として、その変動性をもたらす影響力の重大さを認識させることになった。このような状況に対応して経営者が、法人税を費用と見なし、見越し (accrual)、繰延べ (deferral)、期間配分 (interperiod tax allocation) をおこなうことによって、報告利益を平準化し、それをより予想可能なものとした<sup>8)</sup>、と考えるのは当然の帰結であった。税効果会計は tax equalization accounting<sup>9)</sup>とも称されるが、この名称が明確に示しているとおおり、実務による税効果会計導入に対する要求の本質は、利益の平準化にあったと断言してよいであろう<sup>10)</sup>。

これに対して会計理論からの税効果会計導入の要求は、以下のような論理プロセスをたどる<sup>11)</sup>。

1. 法人税等は費用である。
2. ゆえに税引前利益と法人税等とは対応関係にある。
3. そこで対応概念を適用して、法人税等は、税引前利益に合理的かつ適切に対応する額を計上するため、期間配分するべきである。

ただ、ここで法人税等が費用であるという前提については、主に利益処分項目説の立場から、あるいは少数ながら変則項目説<sup>12)</sup>の立場からの異論が存在し、検討を要する課題であると考えられる。

日本においては確定決算基準主義の採用、特に損金経理の要件のため、税法基準による会計処理を選ぶ傾向にある。このような逆基準性の

8) Beresford *et al.* [1983] (p.21)を一部参考にした。

9) Arnold-Webb [1989] p.1

10) なお、理論的にも創造的会計の解釈から出発して、税効果会計がいかに基準を変更しても利益の平準化に帰着することを論証したものとして、高寺 [1999] (pp.118-121)がある。

11) 西村 [1984] p.4

12) Wheeler-Galliard [1974] pp.62-64

4) 寺坪 [1998] p.101, 齋藤 [1999b] pp.1-2。

5) 片岡 [1992] p.102

6) 中田 [1999a] p.33

7) 西村 [1987a] pp.55-57, 白鳥 [1998] p.153。

ために、税引前利益と課税所得との差異が顕著ではなく、税効果会計の導入は、諸外国に比較して、慎重な姿勢を取り続けた<sup>13)</sup>。

しかし1990年代後半からの会計制度改革と共に、金融商品の評価について時価主義の導入が検討され、また確定決算主義の見直しが提起されるにつれ、日本においても(2)で取り上げた、税引前利益と課税所得との間に生じる差異の乖離が拡がるのが確実な情勢となった。このような差異を放置しておくことに対して、企業の期間損益や決算期末の財政状態が、財務諸表に正確に反映されていないのではないかと、疑問が提出されることとなった。

このような弊害を取り除くために、①会計上と税務上の収益または費用と会税所得計算上の益金または損金の相違、もしくは、②会計上の資産または負債の額と課税所得計算上の資産または負債の額の相違に対して、法人税等を期間配分することで、①税引前利益と法人税等を合理的に対応させ、②将来の法人税等の支払額に対する影響（潜在的税金支払）額を財務諸表本体に表示する、財務会計における会計処理手法を、一般に「税効果会計」(tax effect accounting)<sup>14)</sup>と言う。ここで、①は収益費用アプローチ (revenue and expense view)、②は資産負債アプローチ (asset and liability view) に基づくものである。

13) 齋藤 [1999b] p.1, 郡司 [1995] pp.9-10

14) 「(所得)税配分会計」, 「税金配分会計」 (tax allocation accounting), また, tax equalization accounting とも言う。またアメリカでは、「フロースルー法」 (flow-through method) など、税効果会計以外の会計処理を含めて、「法人税等の会計処理」 (accounting for [corporate] income taxes) と総称することが多い。なお、現在主流となっている資産負債法のもとでは、「繰延税金会計」 (deferred tax accounting), 「繰延税金の会計処理」 (accounting for deferred taxes (taxation)) などの用語を用いるのが比較的正確であるとも考えられるが、本稿では、現在、日本で定着している用語である「税効果会計」を用いることとする。

また「税効果 (tax effects もしくは tax consequences)」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、およびその差異額の影響 (effects) ないし、帰結 (consequences) を指す<sup>15)</sup>。SFAS第109号<sup>16)</sup>と改訂IAS第12号<sup>17)</sup>は、tax consequencesの概念をして、フロースルー法による当期確定納税額と、税効果会計の適用による税効果 (tax effects) 額を合計したものと、定義している。例えば岩本 [1994] (p.140) は、収益が税負担を増加させ、費用が減少をさせることが「税効果」であるとしているが、この岩本 [1994] の「税効果」は、tax consequencesを意味していることが、以上のことから理解できよう。

どちらの場合をとっても、この「税効果」を財務会計上で適切な時期に認識すること、すなわち適切な時期に期間帰属させる会計処理が税効果会計である、と言えるが、本稿では特に注釈がない場合は、「税効果」をtax effectsの意味で用いることにする。

## 1.2 税効果会計の適用プロセス

税効果会計の適用プロセスの概略を示すと次のようになる<sup>18)</sup>。

- ①会計上と税務上の利益の間に発生する差異の把握
- ②一時差異等の認識範囲の決定
- ③税効果額の算出
- ④財務諸表上での会計処理と開示・表示

15) 梶原 [1997] (p.1), 寺坪 [1997] (p.27) を参照した。

16) Financial Accounting Standards Board (FASB), Statement of Financial Accounting Standards (SFAS) No.109: *Accounting for Income Taxes*, 1992 (FASB [1992]).

17) International Accounting Standards Committee (IASC), International Accounting Standards (IAS) No.12 (reformatted 1994): *Accounting for Taxes on Income* (IASC [1994]).

18) 長岡 [2000] (p.36) の分類を参考にした。

よって以上のプロセスに従って、考察を進めるものとする。本稿では以下、各章ごとに論点の「見越し」と「繰延べ」を繰り返しながら、それぞれの代替的方法の整合性を検証してゆくことになる。

## 2 対象となる税金、及び法定実効税率

### 2.1 対象となる税金

税効果会計の対象税金である「法人税等」とは、法人たる企業が支払う税金のうち、「法人税その他利益に関する金額を課税標準とする税金」<sup>19)</sup>を指す。日本においては具体的には「法人税のほか、都道府県民税、市町村民税(住民税)及び利益に関する金額を標準課税とする事業税<sup>20)</sup>が含まれる」<sup>21)</sup>。事業所税は含まれない<sup>22)</sup>。また、住民税の法人税均等割は、資本の額及び従業員の数に基づいて定められる税金のため税効果の対象外<sup>23)</sup>となる。

なお、IAS [1994] (para.2)は、「課税所得を課税標準として課される国内及び国外の全ての税金」を税効果会計の対象として定義している。

### 2.2 適用される税率

税効果額は、以下のように算出される。

$$\text{税効果額} = \text{一時差異等(期間差異)} \times \text{法人税率}$$

なお、一時的差異等は、「将来減算一時差異」と「将来加算一時差異」に分類でき、それぞれについて、

$$\begin{aligned} \text{繰延税金資産} &= \text{将来減算一時差異} \times \text{法人税率} \\ \text{繰延税金負債} &= \text{将来加算一時差異} \times \text{法人税率} \end{aligned}$$

が成立する。なお、期間差異・一時差異等については、次章にて詳述する。

税効果額の算定に適用される法人税等の税率は、厳密には、各企業によって異なる。このような適用税率が異なる例としては、納税主体たる本社や主な事業所の所在地が異なることにより住民税率が異なる場合や、連結子会社に海外子会社を有する場合や、累進課税の適用を受ける中小企業を有する場合や、日本においては例えば事業税率の適用を受けない林業・鉱業を営む企業の場合(2001年1月現在)などがあげられよう。

このため適用税率に関しては考察すべき様々な問題が存在する。累進課税のような複数の税率が適用している場合、その調整方法により適用される税率は、主に、「限界税率」(combined normal and surtax rates)と「平均税率」(weighted average of normal and surtax rates)の二つが上げられる。

ここで、実務指針<sup>24)</sup>において、実務上の簡便性を考慮して、税効果額の算定には法定実効税率を用いることとしていることから、まずここでは法定実効税率を取り上げる。

ここで、「法定実効税率」とは、「支払事業税の損金算入の影響を考慮した税率」<sup>25)</sup>と定義される。また「法定」とは、「各連結会社が所在する国又は地域の法律で定められている税率のこと」<sup>26)</sup>を示している。

法定実効税率は、繰延外国税額控除に係る繰延税金を除き、次のように導かれる。

19) 企業会計審議会 [1998] (第1)

20) 電力・ガス事業の事業税は収入金額を課税標準とするため除かれる。

21) 企業会計審議会 [1998] (注1)

22) 日本公認会計士協会 [1998b]

23) 日本公認会計士協会京滋会 [1999] p.79

24) 日本公認会計士協会 [1998a], 日本公認会計士協会 [1998b] を参照した。

25) 日本公認会計士協会 [1998a]

26) 日本公認会計士協会京滋会 [1999] p.69

① 解法 1

$$\text{法人税額} = \text{課税所得}(\text{益金} - \text{損金}) \times \text{法定実効税率} \dots (1)$$

ここで仮に課税所得が每期 1 とする。また、住民税は法人税額を課税標準にしているの、この三つの税率の合計について、

$$\begin{aligned} \text{合計税率} &= \text{法人税率} + \text{法人税率} \times \text{住民税率} \\ &\quad + \text{事業税率} \dots (2) \end{aligned}$$

が成り立つ。

しかし、ここで事業税は支払事業年度（または、更正決定年度）、すなわち通常翌年度期に損金算入される性質を持っているので、(2)式について「前期」事業税の「当期」損金算入額を考慮しなければ、法人税額の計算に合計税率を用いることはできない。

ここで(1)より、当期損金算入額は、

$$\begin{aligned} &1 \times \text{事業税率} \times \text{法定実効税率} \\ &\text{であることが分かる。これを、(2)式から減算したものが、法定実効税率になる。よって、} \\ \text{法定実効税率} &= \text{法人税率} + \text{法人税率} \times \text{住民税率} \\ &\quad + \text{事業税率} - \text{事業税率} \times \text{法定実効税率} \\ &\text{が成り立つ。} \end{aligned}$$

これを变形すると、

$$\text{法定実効税率} = \frac{\text{法人税率}(1 + \text{住民税率}) + \text{事業税率}}{1 + \text{事業税率}}$$

が得られる。

② 解法 2<sup>27)</sup>

まず毎期の課税所得を 1 とし、合計税率を  $r$ 、事業税率を  $e$  とする。

$t_1$  期

課税所得 = 1、合計税率 =  $r$  より、当期納税額は、

$$1 \times r = r$$

$t_2$  期

前期の事業税額  $1 \times e = e$  が今期に損金算入されるので、当期の課税所得は  $1 - e$  となる。

故に当期納税額は、

$$(1 - e) \times r$$

$$= (1 - e)r$$

$t_3$  期

前期の事業税  $(1 - e)e$  が今期に損金算入されるので、当期の課税所得は  $1 - (1 - e)e$  となる。故に当期納税額は、

$$\{1 - (1 - e)e\} \times r$$

$$= (1 - e + e^2)r$$

以下、同様に当期納税額を計算すると、

$t_4$  期

$$(1 - e + e^2 - e^3)r$$

$t_5$  期

$$(1 - e + e^2 - e^3 + e^4)r$$

となる。

これは、初項  $r$ 、公比  $-e$  の等比数列である。

よって、

$$t_n \text{ 期納税額} = \frac{\{1 - (-e)^n\}r}{1 + e}$$

が成り立つ。

ここで、事業税額の翌年期における損金算入の影響が無限に続くことを考慮すると、

$$n = \infty$$

であるから、すなわち

$$(-e)^\infty = 0$$

となる。よって、

$$\text{法定実効税率} = \frac{r}{1 + e}$$

が成り立つ。

ここで、 $r$  と  $e$  についてそれぞれ代入を行うと、

$$\text{法定実効税率} = \frac{\text{法人税率}(1 + \text{住民税率}) + \text{事業税率}}{1 + \text{事業税率}}$$

となり、「解法 1」同様の結果が導かれる。

ここで上記の式は、事業税が翌年期に損金算入されることや事業税率の変化がないことを前提としている。もし、そうでない場合は、また

27) この解法は、西村 [1986a] (p.37) の解法を基礎にした。

計算は異なるものとなる。これについては、別の稿に考察を譲りたい<sup>28)</sup>。

このようにようにして導かれる法定実効税率であるが、ここでもし翌年期以降の差異解消期の税率変更が確定している場合、その予測されている税率（予測税率）を適用すべきなのか<sup>29)</sup>、差異発生期における現行税率を適用すべきなのかが、対立することになる。前者を用いる方法は資産負債法、後者を用いる方法は繰延法と呼ばれる。この二つの方法については、第4章で検討を試みる。

### 3. 税効果差異の把握

差異について問題となるのは、差異の把握方法と差異の把握範囲である。

#### 3.1 期間差異と一時差異等

差異は一時差異・期間差異と、永久差異に分類される。

永久差異とは、会計上、収益または費用と認識されるが、課税所得の計算書上、益金・損金とは永久、もしくは無期限に認識されない項目である。この永久差異は税効果会計の対象とはならない。日本における永久差異の典型例としては、交際費の損金算入限度超額が上げられる。

会計上の収益・費用と、税務上の益金・損金の認識期間（期間帰属期）についてタイミングのずれがあるものを「期間差異(期間帰属差異)」(timing difference)と言う。この期間差異の把握

方法は、論者によって、これは収益費用アプローチ、収益費用比較法、損益法と呼ばれる。

また、会計上の資産・負債と財務会計上と税務上の資産・負債の額に一時的な相違を有するものを「一時差異」(temporary difference)と言う。この一時差異等の把握方法については、資産負債アプローチ、資産負債比較法、財産法と呼ばれている。

ここで、一時差異の概念とは一致しないが、一時差異と同様に、一定の要件をもとに将来発生する課税所得から減額することができる権利を有しており、将来の税金を減額させる税効果を持っている可能性があるものとして、税法上認められる繰越欠損金及び繰戻し、繰越外国税額控除がある<sup>30)</sup>。これらは「繰越欠損金等」と呼ばれ、さらに一時差異をあわせて、「一時差異等」(temporary differences)と総称される。

ここで、繰越欠損金についての処理は、二つの把握方法の概念的な相違を象徴的に明示していると思われる。つまり、収益費用アプローチのもとでの税効果会計（繰延法<sup>31)</sup>）においては、期間差異が発生した期の税金への影響額を示すことで、差異発生期の税引前利益と法人税等の厳密な対応関係を実現しようとする。しかし欠損金が発生している場合、その発生期には課税所得も原則的に発生しないので、税金の支払は行われぬ。よって、繰延欠損金は、期間差異の範囲に入らず、一時差異等としては認識されることになる<sup>32)</sup>。

なお一時差異等の範囲は、期間差異の範囲を包摂する。例えば、企業会計審議会[1997]（「税効果会計に係る会計基準」、第二、一、2）が示

28) なお、このようなケースを考察したものには、西村 [1986a, b] が詳しい。

29) この予測税率の適用については、可能な限りの将来の税率変更を取り込むことが理論的には理想であると考えられるが、日本における実務指針（日本公認会計士協会 [1998] para.39）は、法的な確定により、改正税率が決算日までに公布されている予測税率を使用することとしている。

30) 手塚 [1999] (p.50) を参照した。

31) 収益費用アプローチと繰延法、資産負債アプローチと資産負債法との整合性については、第4章において後述する。

32) 齋藤 [1999a] p.33

図表1 会計利益と課税所得

会計利益	=	収益	-	費用
(別表4)		±		±
		益金算入・益金不算入		損金算入・損金不算入
課税所得	=	益金	-	損金

(出所) 中央監査法人 [2000] (p.19), 一部改変

す、一時差異等の例を見てみよう。

(1) 財務諸表上の一時差異

- ① 収益又は費用の帰属年度が相違する場合
- ② 資産の評価替えにより生じた評価差額が直接資本の部に計上され、かつ、課税所得の計算に含まれていない場合

(2) 連結財務諸表固有の一時差異

- ① 資本連結に際し、子会社の資産及び負債の時価評価により評価差額が生じた場合
- ② 連結会社相互間の取引から生ずる未実現利益を消去した場合
- ③ 連結会社相互間の債権と債務の相殺消去により貸倒引当金を減額修正した場合

(3) 将来の課税所得と相殺可能な繰越欠損金

このうちの(1)①が期間差異であり、それ以外をも含むのが一時差異等である。後者が前者を包摂していることがこの例からも理解できよう。

なお一時差異は将来減算一時差異と将来加算一時差異に分類される。それぞれについて、

1. 将来減算一時差異：差異の発生期に課税所得の計算上、加算されるが、将来の期に繰延税金資産が決済されたときに、その期の課税所得の計算上、減算される差異。
2. 将来加算一時差異：差異の発生期に課税所得の計算上、減算されるが、将来の期に繰延税金負債が決済されたときに、その期の課税所得の計算上、加算される差異。

と定義される。

3.2 税効果差異の認識範囲

税効果差異の認識範囲については、部分的配分法と包括的配分法が、代替的会計処理方法として存在する。包括的配分法は、重要でないものを除いて、基本的に全ての差異について認識する方法である。部分的配分法は、所説あるが、非常に長期にわたって解消しない差異と反復的差異を除外する方法であると考えてよい。

これについては衣川 [2000] において、既に考察を加えた。本稿においては、第4章において改めて考察を加えるが、ここで結論を「見越し」しておく。

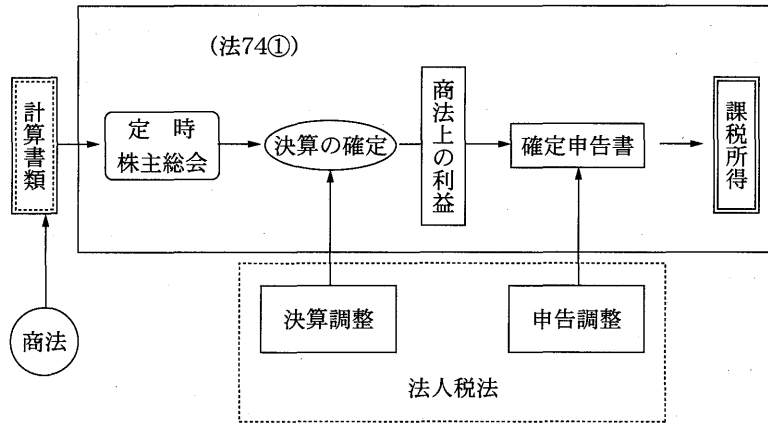
繰延法は、税引前利益と法人税等の厳密な対応を目的としているので、そのためには全ての差異について税効果を認識したい。よって、包括的配分法と整合性を有し、そのため繰延税金に制限を加える論拠を持たない。対して、資産負債法においては、資産・負債性を有さない、もしくは、将来純キャッシュ・フローの指標としては不適格で、その実現性が困難な繰延税金が、認識から除外されることになる。つまり、部分的配分法と整合性を有することとなる。

よってここで、資産負債法・部分的配分法のもとで初めて、繰延税金資産の回収可能性を検討する理論的要請が発生する。これについては、「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>33)</sup>ことになる。

33) Davidson [1966] p.119



図表 2 確定決算主義による課税所得の計算原理



(出所) 末永 [1998] p.25

### 3.3 確定決算基準主義による課税所得の計算原理<sup>34)</sup>

ここでは日本における、確定決算において算出される会計利益（税引前利益）と、税務申告に際し算定される課税所得との間に差異が生じる仕組みを示す。

まず、会計利益の算定から課税所得の計算に至る実務上の流れとは逆の流れで、課税所得の計算の仕組みを示す。

そもそも法人税額は、法人税法の下、課税所得に税率をかけて算出される<sup>35)</sup>。課税所得とは益金から損金を減じたものである<sup>36)</sup>。そして、益金・損金はそれぞれ、収益・費用（損失）から計算される。ここで、この収益・費用（会計利益）は、法人の確定した決算に基づいたもの（当期利益）であらねばならない。

益金・損金は、それぞれ法人税法第22条第2項、同第3項によって例示された、「別段の定め」を、収益・費用から除いたものである。なおこ

れらは「資本等取引」以外の取引に係るものである。これを等式に表すと図表1のようになる。

この二つの等式が、課税所得と会計利益の乖離を発生させる原因である。この乖離のうちの一時的なものを無視することは、財務諸表の法人税等の項目の数値の歪みを意味するのではないか、という議論から、税効果会計導入の必要性が生じることになる。なお他にも税効果会計は、資産負債アプローチのもとで、会計上と税務上の資産・負債の差額を把握することで、「連結仕訳による調整によって生じる差異（未実現利益の消去額など）」、「子会社の資産・負債の時価評価差額」、「将来の課税所得と相殺可能な繰越欠損金」などを一時差異等とみなしてその対象とする。

またここで、この二つの等式に基づき計算する過程を「税務調整」<sup>37)</sup>と言う。そしてその事実を、「確定決算主義」と言う。またここで取り上げている確定決算主義とは、

(1) 商法上の確定した決算書による「当期利益」を基礎として課税所得を計算する方法（法人

34) 本節については、末永 [1998] (pp.22-28) を引用、参照した。

35) 法人税法第21条

36) 法人税法第22条第1項

37) 税務調整はさらに、「決算調整」と「申告調整」に分けられる。

税法第74条第1項), だけでなく,  
(2) たとえば, 減価償却費や引当金などについて, 確定した決算において費用・損失として計上(損金経理)されていることを条件に損金算入を認めて, 課税所得を計算する方法(法人税法第31条, 第52条等), の二つのことを言う。

以上のように実務上の流れとは逆に課税所得算定の仕組みを説明したのは, 一般に「逆基準性」として知られる, 法人税法が逆に商法ならびに企業会計上の決算を規定してしまっている問題を明示するためである。

今回は通常通り, 会計利益算定から課税所得の計算へと至る手順を追ってみよう。

収益・費用は, 法人税法第22条4項の「公正処理基準」に従って計算される。この公正処理基準は「法人税法の簡略化」の一環として導入されたもので, 「企業会計準拠主義」を意味している。同様の考え方は商法にも見られ, 商法第32条第2項は「商業帳簿ノ作成ニ関スル規定ノ解釈ニ付テハ公正ナル会計慣行ヲ斟酌スベシ」と規定している。すなわち法人税法も商法も共に, 企業会計を所得・利益計算の基底にしていることが分かる。

次に, 法人税法と商法の関係について示す。法人税法第74条第1項は, 「確定した決算」に基づき課税所得や法人税額等を算定して申告するよう求めている。この確定した決算とは, 商法に基づく計算書類について株主総会等<sup>38)</sup>で承認を受けたものをいう<sup>39)</sup>。

しかし法人税法では, その法固有の目的や社

会政策・経済政策等の理由によって, 課税所得が規定されている。そのために課税所得は商法上の決算利益とは異なっている。従って, 法人税法上の課税所得は, 商法上の決算利益を基礎としながら, 「別段の定め」による調整を加えて誘導的に算出されるのである。この法人税法第74条第1項の要請を確定決算基準主義という。これらを表にとりまとめると, 図表2のようになる。

以上のように, 法人税法の計算規定が, 商法, 証券取引法に基づく財務会計基準に強い影響を与えていることから, 日本の財務会計は, 税法指向的会計 (tax-oriented accounting) であると批判されてきたが<sup>40)</sup>, IAS導入の対応策として, 確定決算基準主義の見直しが着手され, このような背景をもとに税効果会計の緊要性も高まり, 1999年4月以降の決算期における全面導入が図られたものと考えられる。

## 4. 税効果額の算出

本章では, 税効果会計に用いられる計算方法とその概念基準を示し, 次に検討を加える。

4.1節では, 計算方法についての通説的な解説を行い, 4.2節では具体的計算例を示す。

4.3節では, これらを通して得た処理方法の組合せの整合性について, これに対する一つの「アンチテーゼ」となる基準を有するドイツ基準を通した検討を試みる。

### 4.1 計算方法

税効果会計の計算方法としては, 主に以下の三つが挙げられる。

#### ①繰延法 (deferred method)<sup>41)</sup>

38) 株主総会, または社員総会, その他これに準ずる機関のこと

39) 商法第238条第1項。ただし大会社(資本金が5億円以上または最終の貸借対照表の負債の合計が200億円以上の会社)の決算は, 一定要件のもと, 取締役会の承認によって確定する(商法第283条第1項)。

40) 中田 [1994] p.55

②資産負債法 (asset and liability method)<sup>42)</sup>

③税引後法 (net-of-tax method)<sup>43)</sup>

以上に加えて、

④混合法 (dual method)<sup>44)</sup>

という方法も存在している。

#### 4.1.1 繰延法

収益費用アプローチに基づく計算方法である。繰延法は、当期に発生した期間差異に対して、その期の税率、すなわち現行税率を乗じて税効果額を算定する。これによって、税引前利益に法人税等の税額が関数的に対応<sup>45)</sup>するように、税効果額（法人税調整額）を算定することを目的とする。

ここで、貸借対照表上に計上される繰延税金借方、貸方項目は、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。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。

このような当期の税引前利益と法人税等の対応を目的とすると、部分的配分法を採用するとその対応関係が崩れてしまうことから、必然的に包括的配分法の採用と整合性を有することとなる。

また純利益の計算の起点を収益・費用の確定に求める収益・費用アプローチの観点からは、期間差異がこれらと整合性を有すると思われる。

41) 改訂SSAP第15号 (ASC[1985]), 改訂IAS第12号 (IASC[1994])では、deferral methodと呼ばれている。

42) 改訂IAS第12号では、「負債法」(liability method)と呼ばれている。また、「債権債務法」ともいうが、本稿では日本基準で採用されている用語である「資産負債法」(企業会計審議会 [1998] 他。)で統一する。

43) 「純税額法」ともいう。

44) Beecy [1983] p.xvi, pp.32-35, 弥永・足田 [1997] pp.141-142. combination method (Beresford et al. [1983] pp.63-66) とも言う。

45) 齋藤 [1999b] p.21他

図表3 税効果額の性質

	繰延法	資産負債法
借方税効果額	前払費用(前払税金)	未収金(還付請求権)
貸方税効果額	支払猶予金(支払延期)	未払金(未払費用)

(出所) 齋藤 [1999b] p.216 (一部加筆改変)

る。

この繰延法は、アメリカにおける繰延法適用下のものとして、繰延税金貸方項目の累積額が増大するにつれ、「貸方繰延税金残高が通常の意味における負債ではなく、単に、期間差異の累積的な税効果のみを表すものとされていたため、過大な税効果の累積を理論的に説明することが困難になって」<sup>46)</sup>いった。

#### 4.1.2 資産負債法

資産負債アプローチにもとづく計算方法である。資産負債法では、当期に於いて差異が発生した場合、その差異がリバース、解消する年度期における税率、すなわち予測税率をその発生した差異に乗じて税効果額を算定する。これによって、貸借対照表上に計上される繰延税金資産・負債は、法人税等に関する将来純キャッシュフロー額（潜在的税金支払額）を意味することになる<sup>47)</sup>。このため、税率変更が判明した場合には、既に貸借対照表上に計上されている繰延税金は変更税率で再測定されることになる。

現在は、この資産負債法が国際的に広く採用されている<sup>48)</sup>。

なお、繰延税金を将来純キャッシュフローの指標と見なす資産負債法は、実質的に将来

46) 中田 [1999a] p.157

47) 1990年代後半からのキャッシュフローを要とする企業経営の必要性に関する論議と、税効果会計導入の根底の論理の関連を指摘した考察に、大沼 [2000] がある。

48) 税効果会計の採用基準についての各国の動向については弥永・足田 [1997] (p.151-213) に詳しい。

キャッシュフローをもたらさない税効果を認識から除外することから、部分的配分法との整合性を有し、包括的配分法を採用する場合でも必然的に繰延税金のディスカウントの問題を生起させることになるため、実質的に同じ結果となる。

ここで、繰延法の計算プロセスは、差異が発生した期の税引前利益と対応する法人税等を算定することを計算の起点としている。そして、そのような法人税等のうちの税効果 (tax effects) 額を貸借対照表上に繰延税金借方、貸方項目として計上する。これに対して資産負債法は、将来期において回収もしくは支払のなされる繰延税金資産もしくは繰延税金負債を算定することを計算の起点としている。こうして算定された税効果 (tax effects) 額に、フロースルー法により法的に確定する当期の実際の納付額を加え、あるいは控除して、当期の法人税等の額 (tax consequences) が算定されることになる。以上から、繰延法は計算の起点が損益計算書に、資産負債法は計算の起点が貸借対照表にあることが理解できよう。

このように、資産負債法にあっては、繰延税金資産・負債を認識し、これを貸借対照表に計上することに目的があるのであって、税引前利益と法人税等が適切に対応するのはあくまでもその目的の結果でしかない<sup>49)</sup>。ここから収益費用アプローチと資産負債アプローチの間には発生主義概念に変容が存在することも読み取ることができよう。

#### 4.1.3 税引後法

税引後法の内容は、課税性と課税控除性が

個々の資産と負債を評価する要素であるという考えに基づく<sup>50)</sup>。つまり、評価基準 (valuation basis) に基づくものである<sup>51)</sup>。

よって、税引後法では、資産負債法 (もしくは繰延法) 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。つまり、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、一種の評価方法、または税効果の表示方法であって、繰延法、資産負債法と対置されるべき計算方法ではない、と考えられる<sup>52)</sup>。

ここで、税引後法に用いられる税効果額の算定税率には、繰延法 (現行税率)、資産負債法 (予測税率) のどちらも選択可能であるとする意見<sup>53)</sup>が通説である。だが、論者によっては、資産負債法を選択すべきとする意見<sup>54)</sup>、繰延法を選択すべきとする意見<sup>55)</sup>もまた存在する。これについては、課税性・課税控除性の測定を重視する観点から鑑みると、差異が解消する年度の税率、すなわち予測税率で計算することが望ましいと考えられる。

なお、財務諸表上に税効果そのものの表示がないことは、関連科目の内容を不明瞭にするとして、次第に支持を失った<sup>56)</sup>。理論的にも総額主義に反するとの批判がある<sup>57)</sup>。

ちなみに、1967年のアメリカの基準であった APBO第11号<sup>58)</sup>では、これら3つの方法が紹介

52) 川口 [1973] (pp.21-22)を参照した。

53) Beresford *et al.* [1983] p.55, Bevis-Perry [1969] p.6

54) Wheeler-Galliat [1974] p.72, ケーネンベルグ [1993] p.198

55) 磯貝 [1998] p.96

56) 中田 [1973] p.15

57) ケーネンベルグ [1993] p.198

58) Accounting Principles Board Opinion (APBO) No.11: *Accounting for Income Taxes*, 1967 (APB [1967] para.21).

49) 清村 [2000] p.24

50) Black [1966] p.14

51) Wheeler-Galliat [1974] p.72

されていたが、1994年の国際会計基準（旧・改訂IAS第12号）では、税引後法は紹介されていない<sup>59)</sup>。

#### 4.2 計算例

期間差異，一時差異等との組合せの整合性を留保すると，この3つの計算方法は基本的に同じ純利益を算出する。純利益に異同をもたらすのは，税率が変更する（あるいは新税がかけられる）場合である。このことから税効果会計の計算方法を概念的に峻別する力点は税率の変更をいかにとらえるか，という点にあるとする論者は多い。本節においては，税率変更が行われる場合における，3つの計算方法の計算例を示すことにする。

<設定条件>

- 第1年度期首に原価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。税率変更は第1年度に判明している。
- 償却前利益は毎年度，1,000あるものとする。

図表4-1 納税申告書

	第1年度	第2年度	第3年度
償却前利益	1,000	1,000	1,000
減価償却費①	600	0	0
課税所得	<u>400</u>	<u>1,000</u>	<u>1,000</u>
実効税率	40%	50%	50%
法人税等	<u>160</u>	<u>500</u>	<u>500</u>

繰延法は，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。

これに対して資産負債法は，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，つまり予測税率を乗じて，税効果額を算出する。

税引後法は，資産負債法（予測税率）もしくは繰延法（現行税率）の計算方法を用いて算出した税効果額を，その発生原因たる資産，負債，収益，費用の項目から直接加減算する。なお，本稿の計算例では計算方法は資産負債法（予測税率）を用いたものである。

本稿の計算例では期間差異・一時差異等は，

$$\text{差異} = \text{減価償却費①} - \text{減価償却費②}$$

により求められる。なお，本稿では資産負債法のもとでも損益計算書を用いて，一時差異等を算定しているが，これは本稿の計算例では貸借対照表を用いても計算結果は同額であるため，計算上の便宜を図ったためである。

またこれらの差異に法人税率を乗じたものが税効果額となる。本稿の計算例では，損益計算書上の「法人税調整額」が「税効果」(tax effects)額を示しており，「当期税負担額」(=法人税等+法人税調整額)がtax consequencesの金額を示している。

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4-2を見ると，税負担率は，第1年度から順に，40%，52.5%，52.5%となっている。対して，資産負債法の計算事例，図表4-3を見ると，第1年度から順に，45%，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）

59) IASC [1979] para.12-18, IASC [1994] para. 10-18

と税金(費用)が税率どおりに関数的に対応し、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年度が関数的に対応することがわかる。

以上のことから、前節で論じたとおり、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(関数的対応)を目的としていると言える。対して資産負債法は、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る<sup>60)</sup>。

これらに対して、税引後法の場合、図表4-4、図表4-5を見ると、税効果額が、その発生原因たる「減価償却費」と「減価償却累積額」の項目の中に埋没し、税効果額が明示されていないことが理解できる。つまり税引後法による財務諸表は、評価から生じる税法上の帰結を評価自体と結びつけ、原因と結果を混同していることが<sup>61)</sup>、以上の計算例からも理解できよう。

なお、この計算方法については資産負債法(予測税率)を用いたが、図表4-3の「資産負債法による損益計算書」と図表4-4の「税引後法(予測税率)の損益計算書」を比較すれば、当期純利益がすべて一致することが解る。これは繰延法の計算方法(現行税率)を用いた税引後法にも同様なことが当てはまり、この場合は図表4-2の「繰延法による損益計算書」と同じ当期純利益が算出される。

### 4.3 処理方法の組合せについての再検討

ここで、通説的な処理方法の組合せを図表化

図表4-2 繰延法による損益計算書

	第1年度	第2年度	第3年度
償却前利益	1,000	1,000	1,000
減価償却費②	200	200	200
税引前利益(a)	800	800	800
法人税等	160	500	500
法人税等調整額	160	△80	△80
当期税負担額(b)	320	420	420
(税負担率(b)÷(a))	40%	52.5%	52.5%
当期純利益	<u>480</u>	<u>380</u>	<u>380</u>

- ・第1年度：法人税等調整額(税効果額)={600(減価償却費①)-200(減価償却費②)}×40%(現行税率)=160
- ・第2年度：法人税調整=(0-200)×40%=△80
- ・第3年度：法人税調整=(0-200)×40%=△80

図表4-3 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
償却前利益	1,000	1,000	1,000
減価償却費②	200	200	200
税引前利益(a)	800	800	800
法人税等	160	500	500
法人税等調整額	200	△100	△100
当期税負担額(b)	360	400	400
(税負担率(b)÷(a))	45%	50%	50%
当期純利益	<u>440</u>	<u>400</u>	<u>400</u>

- ・第1年度：法人税等調整額(税効果額)={600(減価償却費①)-200(減価償却費②)}×50%(予測税率)=200
- ・第2年度：法人税調整額=(0-200)×50%=△100
- ・第3年度：法人税調整額=(0-200)×50%=△100

図表4-4 税引後法(予測税率)による損益計算書

	第1年度	第2年度	第3年度
償却前利益	1,000	1,000	1,000
減価償却費	400	100	100
税引前利益(a)	600	900	900
法人税等	160	500	500
当期純利益	<u>440</u>	<u>400</u>	<u>400</u>

- ・第1年度：減価償却費=200(減価償却費)+{600(減価償却費①)-200(減価償却費②)}×50%(予測税率)=400
- ・第2年度：減価償却費=200+(0-200)×50%=100
- ・第3年度：減価償却費=200+(0-200)×50%=100

図表4-5 税引後法(予測税率)による貸借対照表

	第1年度	第2年度	第3年度
機械	600	600	600
減価償却累積額	400	500	600

60) 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。

61) ケーネンベルグ [1993] p.198

図表5 処理方法の組合せ①

勘定の表示法	計算方法	対象となる差異	適用税率	理論アプローチ
独立勘定	資産負債法	一時差異等	予測税率	資産負債アプローチ
	繰延法	期間差異	現行税率	収益費用アプローチ
評価勘定	税引後法	資産負債法、繰延法のどちらの組合せも選択可能		

図表6 処理方法の組合せ②

対象となる差異	適用税率	計算方法
期間差異	現行税率	繰延法(損益計算書繰延法)
	予測税率	負債法(損益計算書資産負債法)
一時差異等	現行税率	(貸借対照表繰延法)
	予測税率	資産負債法(貸借対照表負債法)

すると、図表5のようになる。

この図表5の組合せの整合性を再検討する手がかりとして、第4.1節で一部取り上げた疑問ないしその知見と共に、ドイツの税効果会計の基準を取り上げる。ドイツは、資産負債法・期間差異の組合せを採用しており、図表5にはあてはまらない。以下ドイツの基準の概要について検討を試みる。

ドイツにおける税効果会計は、繰延法と資産負債法が、商法上どちらも採用可能であると言う指摘もある。しかし、商法典第274条などから、繰延税金を予測税率で計算し、税率変更時には、繰延税金の残高の再計算を行うことを定めると解釈しうることから<sup>62)</sup>、資産負債法を採用していると考えてよいだろう。

ドイツ基準に関しては、期間差異を採用して、そして借方繰延税金に関しては、その資産性を否認して貸借対照表上の擬制項目とし、貸方繰延税金に関しては旧法における引当金の枠内で処理するものと定めている。このことから、木下[1991] (p.55)は、資産負債法と繰延法の間解的な解釈が採用されているとしているが、こ

では複雑なドイツ基準の詳細にはこだわらず、可能性の組合せとして、期間差異と資産負債法の組合せを有する基準が実務に実在することに着目することにする。

以上から、ドイツにおける計算法基準である「資産負債法」は、SFAS第109号や改訂IAS第12号が採用する「資産負債法」とは、その概念に相違があることが理解できよう。ここで、ドイツ基準を考慮すると、図表5は図表6のように書き改めることが可能である。

ここで図表6から、ドイツ基準が、損益計算書資産負債法(負債法)<sup>63)</sup>を採用しており、対して、改訂IAS第12号並びにSFAS第109号が、貸借対照表資産負債法(資産負債法)を採用していることが理解できよう。

ここでドイツ基準の「期間差異」の採用を理解するためには、ドイツが日本同様、「いわゆる連結納税制度」を採用していない事実がカギと考える。

第3.1節の一時差異等の例を振り返ってみると、(2)連結財務諸表固有の一時差異、については、コンツェルン決算書で、その会計処理を認

62) ケーネンベルグ [1993] pp.212-213

63) 用語については中田 [1999a] (p.175)、山田 [1997] (pp.70-71) を参照した。

めている（商法典第306号等）。(3)将来の課税所得と相殺可能な欠損金、については、計上禁止しているものの、ドイツは個別損益振分型（親会社拋出型）という制度のもと、親会社の子会社の欠損を吸収しているため<sup>64)</sup>、その影響は、最小限なものにとどまるものと思われる。最後に(1)②の資産の再評価、については、時価主義に慎重な姿勢をとっているため、やはりその影響は、最小限なものにとどまるものと思われる。

つまりドイツ基準における期間差異は、一時差異等とさほどの乖離があるわけではない。よって資産負債法との整合性についての疑問も最小限なものに留まるものと考えられる。

また差異について考察を進めると、期間差異自体は、会計記録の対象となる取引・その他の事象であって、会計記録ではない。重複するが、収益費用比較法（収益費用アプローチ）<sup>65)</sup>と称される差異の把握方法の帰結である期間差異は、未だ会計記録ではない。

この期間差異に対して、現行税率、もしくは予測税率が乗じられて初めて税効果額が導出され、これが会計記録として財務諸表上に計上されることになる。この場合、予測税率を適用したとすると、第4.2節の計算例からも判明するように、当期の税引前利益と法人税等の関数的対応関係が崩れることから、期間差異・資産負債法の組合せは、資産負債アプローチ限りなく近似したアプローチを採用していると考えてよい。つまりこの場合、純利益導出のための計算の起点となっているのは、予測税率に基づく貸借対照表上のストック計算にあるからである。

以上のことから、税効果会計の計算構造のポイントは、差異の把握方法にあるのではなく、適用税率に関して、現行税率、予測税率のどちらか

を用いるかにある。これなしには、当期の税引前利益と法人税費用の対応を重視しているのか、繰延税金の貸借対照表能力を重視しているかは判明しない。

さらに、図表6で、「(貸借対照表繰延法)」とされている処理方法の組合せについて、考察する。この一時差異等と現行税率の組合せである貸借対照表繰延法に括弧をつけたのは、実務上この組合せが見受けられなかったためである<sup>66)</sup>。また理論的にも、既に、第3.1節と第4.1.1節で論じたように、繰延法と一時差異等は整合性を有しないと考えられる。例えば、一時差異等の例である資産の評価替え（時価評価）に係る税効果は、当期の損益計算上の法人税等調整額に直接含めず、資本の部に計上されている評価差額に直接加減される。そして当該資産が売却された年度に、繰延税金が取り崩されるとともに、それに対応する法人税調整額が計上される。

例			
$t_1$ (借)	評価差額	××	
	(貸)	繰延税金負債	××
$t_2$ (借)	繰延税金負債	××	
	(貸)	法人税等調整額	××

ここでこれは、当該資産の将来の売却を仮定した会計処理である。よって税効果算定の税率は、売却予定年度の予測税率（資産負債法）が適用されることになる。

結論として、貸借対照表繰延法や損益計算書負債法は、収益費用アプローチと資産負債アプローチの観点のもとからは、理論的整合性を有しているとは考え難い。ただ、損益計算書負債法は、上記に見たとおり、ドイツ基準のような

64) 末永 [1998] pp.179-181

65) 齋藤 [1999b] pp.29-37

66) 弥永・足田 [1997] (pp.117-213) を参照した。



特定の条件のもとでは成立可能である。あるいは、一時差異等が期間差異を包摂するため、損益計算書負債法は、資産負債法（貸借対照表負債法）の限定された適用形態として、容認することはできよう。

次に、図表5の税引後法の組合せについて、一般的には、資産負債法、繰延法のどちらの計算方法をとってもよいと解釈されている。だが、第4.1.3節で論じたように、税引後法を支える概念は「評価基準」(valuation basis)であり、当該資産・負債の課税性・課税控除性の測定を重視している。これは、税引後法が資産負債法と同じ概念、すなわち資産負債アプローチに基づくことを意味している。つまり計算方法としては、評価勘定方式を用いることに違いはあるが、資産負債法（予測税率）が採用されるべきである。

ここで最後に、図表5、図表6に当てはまらないものとして、本章冒頭で触れた、④混合法について取り上げる。

まず、貸借対照表上、借方に計上される借方税効果差異について。これは、差異の発生期にキャッシュ（アウト）フローが確定している。故に、差異の発生期の税率である現行税率によって税効果額を算定すべきである、とする。

次に、貸借対照表上、貸方に計上される貸方税効果差異について。これについては、差異の解消期にならないと、キャッシュ（イン）フローが確定しない。故に将来の見積りを要求されることから、差異解消期の予測税率によって税効果額を算定すべきであるとする。

すなわちこれは、「実際に支払われる法人所得税の金額が、税効果の金額を決定するという見解である」<sup>67)</sup>。

## 5. 開示・表示

以上までのプロセスで算定された税効果額は、会計処理をされて、財務諸表に開示・表示されることになる。

資産負債法を採用した場合、資産・負債性を満たさない繰延税金を計上することはできない。ここで、①算定された税効果額をいったん全額財務諸表上に計上、表示した上で、資産・負債性を満たさない繰延税金については評価性引当金 (valuation allowance) を計上するか、②資産・負債性を満たす繰延税金のみを計上し、それ以外については、財務諸表の注記において開示する、③あるいは開示しない、という代替的会計処理が考えられる。ただし③については、ディスクロージャーの観点から望ましくないので、除外してよいだろう。ここで、①、②のいずれにおいても、繰延税金資産の回収可能性、あるいは、繰延税金負債の支払可能性にもとづいた慎重な繰延税金の計上が求められることになることは言うまでもない。

さらに表示される勘定項目としては、独立勘定と評価勘定の二つの代替的方法が考えられる。

税引後法は「評価基準」(valuation basis) の考え方から、評価勘定を用いることを既に指摘した。当該資産・負債の評価を目的として、当該税効果額を算定するのが税引後法である。

これに対して、資産負債法では、将来純キャッシュフローの指標としての繰延税金資産・負債の算定を目的としているので、独立勘定以外はありえない。

繰延法においては、税引前利益と法人税等の

厳密な対応を目的としている。この目的のために算定された税効果額は、貸借対照表上、次期以降ストックとして繰り越されてゆく。その性格に対しては疑問があるが、その目的上、資産・負債の評価要素と考えることはできない。故に、評価勘定を用いることはできない。ここで、齋藤 [1999b] (p.146)は、「貸方(負債)については過去の収入、借方(資産)については過去の支出して把握しようとするものである」としている。この場合、図表3の用語を使えば、それぞれ、支払猶予金、前払費用として、独立勘定として表示する性格を有すると考えられる。

## 6. おわりに

本稿では、税効果会計の適用プロセスを通して代替的処理方法を示すと共に、その処理方法の組合せの整合性について、収益費用アプローチと資産負債アプローチの観点から整理するとともに、その有効性に考察を加えた。

まず、税効果会計導入の前提条件として、法人税等の費用性の検討が必要であることを示した。

税効果額の算定に用いられる税率には実務上の簡便性を考慮して、法定実効税率が用いられる。それについてさらに、予測税率と現行税率の適用が考えられる。差異の把握方法からは、期間差異と一時差異等が、差異の把握範囲からは部分的配分法と包括的配分法が考えられる。そして財務諸表上の表示方法として、独立勘定法と評価勘定法が存在する。

以上について、

- ① 資産負債法(予測税率)と、部分的配分法・一時差異等・独立勘定、
- ② 繰延法(現行税率)と、包括的配分法・期間差異・独立勘定、

③ 税引後法と、予測税率・現行税率の代替的選択、及び評価勘定、  
が整合性を有することを示すとともに、それに検討を加えた。

そこでまず、「損益計算書負債法」、「貸借対照表繰延法」の可能性を示すとともに、前者については資産負債法の限定的適用形態として容認可能であると、後者については否定した。

次に税引後法について、当該資産・負債についての課税性・課税控除性を重視する評価基準の考え方からは、予測税率を用いることが、整合性を有することを指摘した。

さらに上記の三つの整合性を有する処理方法に適合しないものとして、混合法の可能性を示した。

なお本稿では、中間財務諸表における税効果会計の処理、期間内配分(intraperiod tax allocation)、貸方税効果と借方税効果の相殺の問題などについては、論じなかった。本稿の中で明示した論点とともに、今後検討すべき課題と考える。

## 参 考 文 献

- APB [1967]: APB Opinion No.11: *Accounting for Income Taxes*, AICPA, December. (訳書, 川口・磯部 [1973] pp.105-145)
- Arnold, Anthony J. and Webb, Brian J. [1989] *The Financial Reporting and Policy Effects of Partial Deferred Tax Accounting*, Institute of Chartered Accountants in England and Wales.
- ASC [1985] SSAP No.15: *Accounting for Deferred Tax* (revised May 1985).
- Beech, Thomas H. [1983] *Accounting for Corporate Income Taxes: Conceptual Considerations and Empirical Analysis*, The Canadian Institute of Chartered Accountants.
- Beresford, Dennis R. and Best, Lawrence C. and Craig Paul W. and Weber, Joseph V. [1983] *Accounting for Income Taxes: A Review of Alternatives*, Con-

- necticut: FASB.
- Bevis, Donald J. and Perry, Raymond E. [1969] *Accounting for Taxes: An Interpretation Of APB Opinion No.11*, New York: AICPA.
- Black, Homer A. [1966] ARS 9; *Interperiod Allocation of Corporate Income Taxes*, New York: AICPA.
- Davidson, Sidney. [1966] *Comments of Sidney Davidson* (Black [1966] pp.117-119).
- FASB [1992] SFAS No.109: *Accounting for Income Taxes*, 1992.
- IASC [1979] IAS No.12: *Accounting for Taxes on Income*.
- IASC [1994] IAS No.12 (reformatted 1994): *Accounting for Taxes on Income*.
- Mueller, Gerhard.G. [1967] *International Accounting*, New York: Macmillan.
- Wheeler, James E. and Galliard, Willard H. [1974] *An Appraisal of Interperiod Income Tax Allocation*, New York: Financial Executives Research Foundation.
- 磯貝明 [1998] 「税効果の会計処理についての考察」『経済科学』第46巻第1号
- 岩本繁 [1994] 『経営分析の知識』日本経済新聞社 pp. 138-143
- 大沼宏 [2000] 「税効果会計全面導入の根底にある論理」『商学討究』第50巻第2・3号
- 梶原晃 [1995] 「税効果会計」神戸大学経済経営研究所片岡洋一 [1994] 「発生主義に基づく法人所得税とその実効税率」『会計』第142巻第4号
- 川口順一 (監訳・解説)・磯部秀夫 (訳) [1973] 『アメリカ公認会計士協会 税効果会計』関東図書株式会社
- 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)
- 衣川修平 [2000] 「税効果会計の配分対象」『経済論究』(九州大学大学院) 第108号
- 木下勝一 [1991] 「ドイツにおける税効果会計論—新商法決算における潜在的租税の計算限定区分—」『会計』第139巻第5号
- 清村英之 [2000] 「わが国における税効果会計の変遷」『北見大学論集』第22巻第2号
- 郡司健 [1995] 「税効果会計の現状と課題—会計基準の国際的調和のために—」『税務弘報』Vol.43 No.9
- ケーネンベルグ, A. G. [1993] (Coenberg, A. G.) 「第6章 税効果会計」『ドイツ財務会計の論点』黒田全紀 (編) 同文館
- 斎藤静樹 [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
- 斎藤真哉 [1995] 「法人所得税の期間配分方法—Homer A. Blackの所説を中心として—」『青山経営論集』第31巻第1号
- 斎藤真哉 [1999a] 「連結納税と税効果会計」『企業会計』第51巻第13号
- 斎藤真哉 [1999b] 『税効果会計論』森山書店
- 白鳥栄一 [1998] 『国際会計基準』日経BP
- 末永英男 [1998] 『法人税法会計論』中央経済社
- 高寺貞男 [1999] 『利益会計システムの進化』昭和堂
- 中央監査法人編 [2000] 『詳解 税効果会計の実務—会計処理と開示のすべて—』中央経済社
- 手塚仙夫 [1999] 『税効果会計の実務 (第2版)』清文社
- 寺坪修 [1997] 「連結財務諸表の基本的考え方」『企業会計』第49巻10月臨時増刊号第11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」『会計』第154巻第2号
- 長岡勝美 [2000] 「税効果会計適用上の留意点—繰延税金資産の回収可能性の判断基準について」『企業会計』第52巻第3号
- 中田信正 [1973] 「税金配分会計」中央経済社
- 中田信正 [1994] 「会計基準の国際的調和と税法上の諸問題」『企業会計』第46巻第1号
- 中田信正 [1999a] 『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 [1999b] 「第1章 いま、なぜ税効果会計を導入するのか」『税効果会計入門—理論と実務—』中田信正・坂本道美 (編著) 中央経済社
- 西村幹仁 [1984] 「欠損下における税効果会計の理論」滋賀大学経済学部
- 西村幹仁 [1986a, b] 「事業税下における法人所得税期間配分の一般理論(1)(2)」『彦根論叢』第239号 8月号, 第241号11月号
- 西村幹仁 [1987a, b] 「税効果会計の展開(1)(2)」『彦根論叢』第244号 6月号, 第245号 8月号
- 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