

税効果会計の導入と現行ルールの内的な整合性

米山 正樹

はじめに

税効果会計の意味や必要性、あるいは会計基準が制定されるまでの経緯や規準の変遷については、優れた先行研究がみられる。また、1998年に公表された日本の「税効果会計に係る会計基準」の特徴や海外の類似した基準との異同点についても、先行研究によって多くのことが解き明かされている。その一方、「税効果会計基準」が現行ルールの体系に及ぼした影響などについては、必ずしも十分な考察がなされてきたとは思えない。こうした事実認識にもとづき、本稿では、もっぱら現行ルールの内的な整合性という観点から、「税効果会計基準」についての考察を進めることとしたい。

税効果会計のありかたをめぐる立場は、いくつかの点で分かれる。まず、そもそも税効果を適用するかどうか、最も根本的な議論の分岐点といえるであろう。いわゆる発生主義の考え方にもとづき、期間配分の手続をつうじて、税引前の当期純利益と法人税等を合理的に対応させる必要性を与件とし、税効果の適用自体を受け入れるとしても、別の論点をめぐり議論は再び分かれうる。

本稿ではこうした論点のうち、繰延税金資産・繰延税金負債に適用される税率をめぐる問題（繰延法か、資産・負債法か）、繰延税金資産・繰延税金負債を割引現在価値で評価することの可否をめぐる問題、さらには税効果を認識する範囲をめぐる問題（一時差異か、期間差異か）を論じる。これとあわせて補論において、反復項目について税効果を適用することの可否をめぐる問題（全部配分か、部分配分か）も検討する。

いずれの問題についても、想定されている方法のうちのどれを現行ルールの体系が許容するのか、許容しない方法が敢えて選択されたとすればそれはなぜか、その影響は何かというような視点から議論を進めていきたい。次節では、繰延税金資産・繰延税金負債に適用される税率は何かという問題から議論を始めることとしたい。

資産・負債法の採用

（1）問題の所在

会計と税務の間で資産や負債に簿価の差異が生じ、やがて解消される過程において、税率の変更が行われる場合もある。このとき、差異が解消する時点に適用される予定の税率をもとに繰延税金資産や繰延税金負債の金額を求めるのか（資産・負債法）、それとも差異が発生した時点に適用されている税率をもとに求めるのか（繰延法）が問われることとなる。

例えば繰延税金資産の場合は、「税金等調整前当期純利益に差異解消時点の実効税率を乗じたもの」を実際の納税額から控除して繰延税金資産を計算するのか、それとも「差異発生時点の実効税率を乗じたもの」を控除して計算するのかが問われる。これに対し繰延税金負債の場合は、「税金等調整前当期純利益に差異解消時点の実効税率を乗じたもの」から実際の納税額を控除して、不足分としての繰延税金負債を計算するのか、それとも「差異発生時点の実効税率を乗じたもの」から控除して計算するのかが問われることとなる。

繰延法か、それとも資産・負債法かという選択は、伝統的に、収益・費用アプローチか、それとも資産・負債アプローチかという選択の問題と結びつけられることが少なくなかったようである。すなわち、収益と対応する、その意味で適切な額の税金費用を負担させるためには繰延法が採られ、繰延税金資産や繰延税金負債の評価額に経験的な意味を求めようとすれば資産・負債法が採られるというのが、両者の選択について伝統的に支配的とみられてきた見解といえる。

しかし繰延法と資産・負債法をめぐる対立を、収益や費用を重視するのか、それとも資産や負債の評価額を重視するのかという問題ととらえることについては、既に先行研究で問題点が指摘されている（齋藤真哉[1999]などを参照）。そこで既に解き明かされているように、両者の選択をめぐる問題は、むしろ差異が発生した年度における収益と税金費用との対応関係を純化するのか、それとも差異が解消する年度の対応関係を純化するのかという問題に還元できる。本稿でも、この立場を踏襲することとしたい。

繰延法と資産・負債法の対立をこうとらえる場合、本稿をつうじて解き明かさなければならぬのは、いずれの方法が現行ルールの体系と整合的なのか、あるいは整合性という点において両者は無差別なのかという問題であろう。日本の税効果会計基準は、資産・負債法によることを明記している¹。はたしてこの選択は、現行ルールの内的な整合性を保とうとした結果なのであろうか。以下、この問題について考察を進める。

（２）類似ケースの検討

繰延法か、それとも資産・負債法かという対立が生じるのは、繰延税金資産や繰延税金負債の発生額と回収可能額（あるいは要決済額）とが異なりうるからである。繰延税金資産の場合なら、差異発生時点に前払いした税金の金額と、（その前払いのおかげで）差異解消年度において税負担を軽減される金額とが異なりうるのであり、繰延税金負債の場合なら、差異発生時点において未払いであり、追加負担が必要とみなした金額と、差異解消年度において実際に追加負担する金額とが異なりうるのである。このような場合、通常はどのような処理が行われているのであろうか。以下、修繕費用の値上がり予想されるケースを検討する。

修繕費用の値上がりが予想されるケース

いま、ほんらい当期に行うはずであった修繕が行われなかった場合を想定し、修繕引当金の設定を考える。このとき、何らかの事情により、同一の修繕サービスに要する費用が翌期に急騰することが事前に見込まれていたなら、修繕引当金は今期における修繕サービスの価格水準

1 大蔵省企業会計基準委員会[1998]、「第二 税効果会計に係る会計基準 二 繰延税金資産及び繰延税金負債等の計上方法2」を参照。

で設定されるのであろうか。それとも翌期の価格水準で設定されるのであろうか。

このケースで、もし今期の価格水準で引当金を設定すれば、今期の収益とこれに対応する引当損とは、繰延法を適用した場合の税金費用と同様の意味において適切に対応することになる。いわば今期の期間損益が「純化」されることとなる。これに対し、翌期に実際に求められる修繕支出は引当金の設定額を超えるため、翌期には修繕費用の追加計上が求められることとなる。逆に翌期の価格水準で引当金を設定すれば、今期の収益とこれに対応する引当損とは、上記の意味においては適切に対応せず、むしろ当期に修繕を実行した場合に求められた現金支出との対比において「過大な」費用が計上されることとなる。ただし当初予想したとおりの修繕支出で済むかぎり、翌期は設定済みの引当金で修繕支出をカバーできることとなり、追加的な費用の計上は求められない²。

ケースの分析

では上記のケースで現行ルールの体系と整合的なのは、いずれの方法であらうか。ひとついえるのは、いずれか一方のやりかたを明確に禁じるような規定は、現行ルールにみられないということである。引当金に関する「企業会計原則」注解18も、「(前略) 当期の負担に属する金額を当期の費用または損失として引当金に繰り入れ、(後略)」と述べるにとどまっており、「当期の負担に属する金額」の具体的な求め方に踏み込んだ記述はみられない。その事実から推察すれば、税効果会計でいう繰延法も、また資産・負債法も、ともに現行ルールが許容する方法といえる³。

もっとも、上記のようなケースでは、予想どおりに事態が推移するかぎりにおいて、費用の追加計上をしなくても済むような水準の引当金を設定することが「暗黙の前提」とされているように思える。つまり資産・負債法と類似した形で、引当金の設定が行われているようである。ただ、それは一般に、ここでいう発生額と決済額との一致が想定されているからであって、両者の相違が事前に明らかとなっている場合においても、なお同様のことがいえるかどうかは

2 このほかにも、例えば、法制度の変更（消費者保護を立法趣旨とした新法の制定）を契機として、保証契約付きで販売した製品に関する補修支出の増加が翌期以降に予想される場合（保証契約にもとづく補修の請求が容易になり、これまで消費者が交渉のコストを理由に諦めていた分まで補修の請求が行われるようになった場合）などを想定できる。このとき、製品販売時点の法制度を与件とすれば、相対的に少額の製品保証引当金を繰り入れるだけで済む。しかし翌期にはより引当金設定額以上の補修支出が求められることとなり、そこでは費用の追加計上が求められることとなる。逆に、新法施行後の水準で補修支出を見積もれば、翌期に追加の費用計上は求められない。ただ、いまだ施行されていない法にもとづく水準の費用（その意味で、必ずしも当期の収益と適切に対応していない費用）が当期に賦課されることとなる。このケースで、補修支出に係る当期と翌期いずれの見込みにもとづいて引当金繰入額を設定するのも、本文中のケースと同様の問題といえる。

また、返品調整引当金を設定しているケースで、翌期に施行される予定の新法によって返品率の変化が見込まれる場合に、当期と翌期いずれの返品率にもとづいて引当金繰入額を設定するのも、本文中のケースと同様の問題といえそうである。

3 引当金に係る一連の設定プロセスにおいて、まず先に費用（繰入額）の大きさが決まり、それに従属する形で負債（引当金）の大きさが決まるとすれば、税効果における繰延法のほうがより整合的な処理といえそうである。逆に、まず先に将来の負債（引当金）が決まり、それに従属する形で（負債が賦課されたことに伴う）費用（繰入額）が決まるとすれば、資産・負債法のほうがより整合的な処理といえそうである。しかし「企業会計原則」注解18には、この点についても明確な記述がない。

明らかでない。

小括

繰延法と資産・負債法の違いが、差異発生年度の損益を純化するのか、それとも差異解消年度の損益を純化するのかという違いと結びつくことは、先に確かめたとおりである。いま具体的なケースをもとに、類似の判断が求められるケースについて考察を進めてきた。税効果会計のケースと同様に、差異解消年度の損益のほうを純化しようとする考えを現行ルールが持ち合わせているかどうか（言い換えれば、資産・負債法の選択は現行ルールの体系と整合的かどうか）を検討してきたのである。

税効果会計と同様の問題（差異発生年度か、それとも差異解消年度かという問題）が生じるケースが少ないこともあって、この問題の検討は難しい。類似したケースの考察からすれば、現行ルールは差異発生年度の損益を純化する立場と、差異解消年度の損益を純化する立場のいずれも許容するものであった。つまり税効果会計基準における資産・負債法の選択は、現行ルールの体系と整合的なものといえる一方で、必然的なものではなかったといえることができる。

にもかかわらず、敢えて資産・負債法が適用されたのは、国際的な調和化などの要請に加え、繰延税金資産や繰延税金負債のストックとしての評価額に経験的な意味を与えようとした結果であろう。技術的な制約から差異発生年度と差異解消年度の損益のうちいずれか一方しか純化できず、いずれを純化する方法も現行ルールが許容するのであれば、繰延法か、それとも資産・負債法かの選択は、（双方を容認するという選択肢をさしあたり考えないとすれば、）繰延税金資産や繰延税金負債に与えられる意味にてらして行うことくらいしか考えられないであろう。

かつては繰延法（AICPA[1967]）を原則としていた米国においても、いまでは資産・負債法（FASB [1992]）が原則となっている。この間、米国の財務会計基準審議会は一連の概念書を公表し、いわゆる資産・負債観にもとづく基準の整備を進めてきた。その流れからすれば、繰延税金資産・負債を単なる繰延項目として解釈するのではなく、将来の税負担を軽減してもらう便益などの形で経験的な意味を与えられるようにすること（すなわち繰延法から資産・負債法に移行すること）は自然なことといえるであろう。ただ、そうした移行が円滑に進んだ原因のひとつは、いずれの方法も現行ルールの体系性を損なうものでなかったという点に求められるであろう。

繰延税金資産・繰延税金負債の割引現在価値評価

（1）問題の所在 割引をつうじて配分される税金費用の経験的な意味

今度は、繰延税金資産や繰延税金負債について、割引現在価値による評価が求められなかったことの意義を検討する。繰延税金資産や繰延税金負債について、割引現在価値による評価を求める議論は以前より存在し（例えばBlack[1966]）、実際のルールに根付いたことはほとんどないものの⁴、想定可能な選択肢のひとつとしてそれなりの支持を集めてきたようである。割

4 英国のケースについては齋藤真哉 [2003]などを参照。

引現在価値評価が意味を持ちうるのか、持ちうるとすればいかなるケースにおいてか、というような議論は、先行研究にもみられる（齋藤真哉[1999]、西村[2001]などを参照）。ここではもっぱら、これらの先行研究とは異質な視点（要約していうなら「各期に配分される税金費用の経験的な意味」という視点）から、割引現在価値による評価が行われなかったことの意味を問い直すこととしたい。

繰延税金資産や繰延税金負債を割引現在価値で評価しないことの主要な理由は、おそらく、重要性の欠如と、技術的な困難に求められるであろう。前者は、退職給付債務や除却債務（FASB[2001]）などと異なり、繰延税金資産や繰延税金負債の存続期間は一般に短期であり、グロスの一時的差異を割引現在価値によって評価し直したところで、金額が大きく変わることはない、というものである。他方の後者は、割引現在価値による評価を導入するためには、いつ生じた差異がどの時点で解消されるのか、そのスケジュールを特定化する必要が生じるものの、そうした作業は煩雑で困難、というものである。とはいえ、英国のように、割引現在価値による評価に寛容なケースもあることから、以下では、上記の制約が問題にならないことを前提として議論を進めることとしたい。まずは繰延税金資産から議論を始めたい。

（２）繰延税金資産の「財としての特性」

先に述べたとおり、本稿では、先行研究とは異質な視点から、割引現在価値による評価の意味を問い直すようとしている。とすれば、先行研究でしばしば問われてきた、繰延税金資産はどのような性質を有する資産なのか（金銭債権なのか、それ以外の範疇に属する資産なのか）をここで改めて問い直す必要はないのかもしれない。ただ、その一方で、なぜわざわざ先行研究とは異質な視点から議論を進めようとしているのかを説明する必要はありそうである。ここでは必要なことに限って、ごく簡単に言及しておくこととしたい。

かりに繰延税金資産を金銭債権のグループへと明確に分類できるのであれば、そこに適用される評価技法は明らかであろう。重要性などの観点から簡便な処理が許容されている場合を除くと、金銭債権には原則として、割引現在価値での評価が求められている。逆に繰延税金資産を収益の獲得に貢献しながらやがて消滅するタイプの資産（生産的な用役の提供が期待されている資産）と言い切れる場合も、話は簡単である。というのも、これらをもとに利息収益や利息費用を配分・計上するケースは見当たらないからである。

しかし、繰延税金資産を上記のような形で明確に分類するのは難しい。繰延税金資産は、金銭債権に等質的な側面とともに、明らかに異質な側面も持ち合わせているからである⁵。

前節で確かめたとおり、資産・負債法のもとでの繰延税金資産は、税金の前払い分を基礎としながらも、前払の税金費用というよりも、より厳密には、将来の税負担を軽減してもらう便益あるいは権利を表している。報告主体の十分な収益見通しを前提とするかぎりにおいて、特定時点までに、あらかじめ見積もられた金額の回収が期待される（税金費用という形をとるキャッシュアウトフローが軽減されることをつうじて、実質的に純額のキャッシュインフローが増加することを指す）点にかざれば、繰延税金資産も金銭債権に近い性質を有している。

5 繰延税金資産は、将来における税負担の軽減という便益を反映したものであり、収益の獲得に貢献しながらやがて消滅するタイプの資産（あるいは生産的な用役の提供が期待されている資産）と意義づけるのは困難であろう。

その反面、繰延税金資産は、通常金銭債権と異質な側面も同時に有している。他者への譲渡を想定できないことは、その一例である。これに加えてより本質的なのは、繰延税金資産からの資金回収が、基本的に、報告主体による自律的な営業努力に依存している点である。改めて考えてみれば、金銭債権からは、報告主体が自律的な営業努力を行わなくても、時の経過を待つだけで元利金の返済を期待できる⁶。これに対し繰延税金資産の場合は事情が異なる。かりに将来において報告主体が営業活動を一切中断し、利益を生み出さなくなれば、納税義務が生じない以上、繰延税金資産は価値を失う。つまり繰延税金資産から期待されるキャッシュインフローは、報告主体自体のオペレーションに依存している。これは先に要約した、通常金銭債権にみられる特徴とは異質なものといえる。

もちろん、この点については反論もありうる。予想される反論のひとつは、いわゆる「回収可能性テスト」に抵触してしまう以上、前の段落で想定されているようなケースでは、そもそも繰延税金資産が計上されることはない、というものである。上記の指摘は事実であろう。しかし問題の本質はそこにはない。回収可能な部分についてのみ繰延税金資産の計上を認めたとしても、回収可能性に寛容な態度で繰延税金資産の大きさを決めたととしても、いずれにせよ、そもそも資産計上の根拠となっているキャッシュフローが、時の経過を待つだけで「自動的に」生み出されてくるものではなく、自律的な営業努力に依存している事実は変わらないのである。金銭債権としての特性を有していることを根拠として、繰延税金資産の割引現在価値による評価をサポートするのは難しそうである。

(3) 割引を行った場合の損益配分パターン

繰延税金資産が割引現在価値で評価されることの多い諸資産と類似しているかどうかはともかく、ここでは、かりに割引現在価値による評価が導入されたと想定する。このとき、割引を行った分だけ、差異が発生した年度の繰延税金資産は小さくなる。割り引かなかった場合をベンチマークとすれば、割り引いた場合と割り引かなかった場合における繰延税金資産の差額（ふつう利息費用相当額と説明される部分）は、差異が発生した年度において、税金費用に追加計上されることとなる。

見落としがちなことといえるが、上記の事実の含意は重要であろう。というのも、繰延税金資産を割引現在価値で評価すると、差異発生年度において、利息相当額（その全額）を即時に費用計上するのに加え、後の年度において、もう一度、「繰延税金資産の割り増し分（時の経過に伴う増加分）」にみあう利息費用が計上されることになるからである。つまり繰延税金資産の割引現在価値による評価は、「利息相当額」を二重に費用計上する結果をもたらしてしまうのである。

もちろん、「二重計上」といっても、長期的にみた費用の総額が会計処理の違いで変化することを意味しない。かりに「二重計上」を行ったとしても、費用の「ダブルカウント分」は繰延税金資産をより大きく評価する結果を引き起こす。この繰延税金資産が予定どおりに税費用の軽減効果をもたらす、消去されるまでの期間を通算しさえすれば、いずれの方法を採用したとしても、総額の税費用は変わらない。

とはいえ、だから「二重計上」は問題にならない、という結論が導かれてくるわけでもない。

6 子会社に対する貸付金のようにビジネスの一環で融資を行っている場合は、話が違ってくる。

同じ性質を有する費用が二度も損益計算に反映されるような事態に、何らかの説明を与えるのは困難であろう。割引現在価値によるストック評価自体は「美しい」ものといえるかもしれない。しかし、それと表裏一体の関係にある、各期に「利息相当額」として配分される税金費用の意味を考えてみると、割引現在価値が必ずしも万能の特効薬とはいえないことが理解できるであろう。

もちろん、先に「ダブルカウント分」と称したふたつの費用は性質を異にするものであり、二重計上という議論それ自体が成立しない、という反論もありうるかもしれない。差異発生年度において、割引引かなかった場合よりも多く負担した分はその年度の税金費用であり、繰延税金資産の「割り増し」手続をつうじて計上される利子費用相当額とはそもそも性質が異なる、というのである⁷。

しかし、このような議論には十分な説得力が認められないであろう。というのも、帰属年度や配分パターンの違いこそあれ、上記ふたつの費用はいずれも、割引引いた場合と割引引かなかった場合の差額という点で共通しているからである。繰延税金資産を割引現在価値で評価しない理由を、技術的な困難や重要性の欠如以外に求める場合、ここで採り上げた「同一費用の二重計上」論が、先行研究で既に示されている議論と調和するかどうかについては、今後さらに検討を重ねていきたい。

なお「同一費用の二重計上」論は繰延税金資産に固有のものであり、繰延税金負債には適用できない。繰延税金負債を割引引くと、差異発生年度に配分される税金費用は、割引引かなかった場合とくらべて小さくなる。未払いの発生費用として見越計上される税費用が相対的に小さくなるからである。割引引いた場合と割引引かなかった場合の差額は、繰延税金負債の「割り増し」という形式をとって追加計上される、「利子費用相当額」の税金費用によってやがて解消される。つまり、繰延税金負債については「二重計上」が生じないのである。ここで項を改め、今度は繰延税金負債に議論を進めたい。

（４）繰延税金負債と一般的な金銭債務との異同

先行研究における暗黙の前提

前項で述べたとおり、かりに繰延税金資産を割引現在価値で評価しないことをサポートできたとしても、そのことからただちに、繰延税金負債について同様の結論が導かれてくるわけではない。それゆえ先行研究の中にも、割引現在価値による評価の要否が繰延税金資産と繰延税金負債とで分かれているケースもみられる⁸。ここでは実在するルールに合理的な解釈を与えることに専心するため、繰延税金負債を割引引かない理由だけを検討対象としたい。

先行研究においては、繰延税金資産の割引現在価値に対して慎重な立場をとる場合でさえ、繰延税金負債については寛容な立場をとる場合が多い。繰延税金負債は金銭負債であり、金銭負債である以上は、実際に利払いが求められるかどうかにかかわらず、利息費用を計上する余

7 ここでいう「割り増し」が、均等額配分の形で行われるのか、いわゆる「利息法」の手法によるのか、それとも差異解消年度にまとめて認識するのかは、ここで議論の本質に影響を及ぼさない。というのも、ここでは、総体としての「利子費用相当額」の意味を問うているからである。

8 さしあたり西村[2001]を参照。もっとも、そこでは、繰延税金負債にあわせて、繰延税金資産のほうも割引現在価値で評価する可能性が模索されている。

地は残されているというのが、代表的な主張といえるであろう。

これに対し、慎重な立場をとる側の主張もそれほど大きく分かれているわけではない。報告主体が税金費用の負担を繰り延べようと努めること自体が、税金費用の問題において、時間の価値（あるいはそれと密接に関わる利子）がインプリットに考慮されているのは事実であろう。しかし税金配分の問題に利子が内在するのは事実であっても、会計上の配分手続に反映させる必要がその事実からただちに導かれてくるわけではないというのが、その典型的な主張といえるであろう。

こうした先行研究（なかでも繰延税金負債の割引現在価値による評価をサポートする立場）においては、繰延税金負債と一般的な金銭債務との類似性が前提とされている。反対のスタンスに立つ議論においても、このような疑義は寄せられていない。繰延税金負債と一般的な金銭債務との類似性は、はたしてそれほど自明なことであろうか。まずは、「自明なことであろうか」という問いかけ自体が意味を持ちうることを、準備段階の議論として確かめてみたい。

「暗黙の前提」を問い直すことの意味と必要性

かりに繰延税金負債を割引現在価値で評価すると、税金費用は、いわゆる「利息費用相当額」と「その他の部分（万一必要であれば、ほんらいの税金費用とでも読み替えればよいであろう）」とに分かれることとなる。割引を行わなければ「利息費用相当額」がゼロとなり、税金費用の総額が「その他の部分」とみなされることとなる。いずれの方法を採用するのかによって、税金費用の総額が変わることはない。以上の意味において、「利息費用相当額」と「その他の部分」とは「入り繰り」の関係にあるということが出来る⁹。

ここで重要なのは、ふたつの要素への分解がそもそも必然ではなく、また分解自体を与件としても、上記のように分解するのは必然でないということである。分解の要否や態様は、何を独立の要素とみなせば、繰延税金負債をめぐる投資の成果を適切に把握できるのかに依存している。繰延税金負債に関わる税金費用の配分については、広い裁量を与えられているのである。

与えられた裁量の広さは、金銭債務に係る利子費用のケースとくらべれば明らかであろう。典型的な金銭債務の場合は、そこから生じる費用が利子費用でしかありえないという点、異論の余地はないであろう¹⁰。これに対し税金費用の場合は、「利子費用相当額」を独立の要素とすること自体がそもそも必然ではない。また、それを独立の要素とするかどうかの意思決定に際しては、その要素のみならず、対になっている要素のほうにも適切な意味が与えられるかどうかを考慮しなければならない。以上の議論は、繰延税金負債と一般的な金銭債務との類似性を明示しないかぎり、利子費用相当額の分離把握は主張できないことを強く示唆する。

以上の予備的な考察をもとに、今度は、繰延税金負債と一般的な金銭債務との類似性を主張できるかどうかを検討したい。

9 こうした関係は、なにも税金費用を期間配分する場合に固有のものではない。例えば退職給付債務の場合も、勤務費用と利息費用との間に同様の関係を見出すことができる。やや一般化すれば、将来のキャッシュアウトフローを見込んで期間配分を行う際、配分の結果として導かれてきた負債の変動額を、費用に関連する複数の要素で説明しようとするケースが、「入り繰り」の典型例なのである。

10 さまざまな手数料などは考慮しない。

会計処理に依存する繰延税金負債の「実在性」

退職給付引当金などを裏づけている債務は「会計の外」の事象によって生じたものであり、会計処理でその存否を変えられるものではない。こうした特徴を持つ負債であれば、金銭債務との等質性を根拠に、利息費用相当額を独立把握する可能性は検討に値しよう。

他方の繰延税金負債は、この点で対照的な特徴を有している。というのも、繰延税金負債の要否は、会計と税務で同一の処理を適用しているかどうかという「会計の問題」に依存しているからである。以下、この点を確認する。

いま、会計と税務の処理が同一の場合を想定する¹¹。そこでは、そもそも一時差異が生じず、繰延税金負債などを計上する余地もない。将来の営業活動が予見でき、将来における課税所得や税金支出が合理的に予想できるとしても、そこで予想される税金支出が現在の負債に結びつくことはない。

次に、その他の条件は変えずに、税務とは異質な処理を会計で適用した場合（会計において利益水増し型の処理へと変更した場合）を想定する。このとき、まさしく処理の変更を契機として、繰延税金負債の計上が求められることとなる。将来の営業活動や、そこから導かれてくる将来の課税所得・税金支出などに関する予想は不変とされているにもかかわらず、もっぱら会計方針の変更によって、新たな負債が生じる結果となっているのである。

ここで確かめたとおり、繰延税金負債は会計的配分の産物であって、会計的な操作の影響を受けないという意味において「外在的な」債務に由来するものではない。現実の世界では、会計と税務で処理が一致することはなく、一時差異は常に生じている。そういう事実の外観からすれば、繰延税金負債は会計的な操作にかかわらず「実在」しているようにみえる。しかし実際には、いま確認してきたとおり、繰延税金負債の要否は会計方針の選択に依存しているのである。

改めて考えてみれば、差異発生時点において増加する繰延税金負債は、その時点における実際の納税額と、報告主体が設定した「ベンチマーク」としての要納税額との差異である。ベンチマークは報告主体が自主的に設定したものであって、第三者から強いられたものではない。以上の議論はいずれも、退職給付債務や除却債務などの見積債務と繰延税金負債との相違を示唆している。外在する債務に裏づけられた退職給付債務や除却債務などについては、金銭債務に係る会計処理を準拠枠として、利息費用相当額を分離把握することに意義を見出せるかもしれない。しかし同様の議論を繰延税金負債にも適用するのは困難であろう。

繰延税金負債の遅延認識と「配分された」税金費用の意味

最後に残された問題は、繰延税金負債と金銭債務との等質性をいわずに、なお税金費用の一部を利息費用相当額という形で配分する方法に、合理的な解釈を与えられるかどうかである。やや一般化して言い換えるなら、報告主体が設定する「ベンチマーク」としての要納税額を、差異発生時点とそれ以降の期間に分割することに、何らかの合理性を見出すことができるかど

11 税効果会計自体が「差異はやがて解消されるはず」という前提のもとに成立している以上、こういう単純な想定から議論を始めることも許されるであろう。なお、いうまでもなく、会計と税務で処理が一致している状況から説き起こすことには、一方を他方に合わせるべきという規範的な判断が含まれているわけではない。

うかである。

退職給付債務や除却債務に関連する費用の場合は、債務が発生した年度や決済される年度だけに負担させるべきではないという議論がありうる。具体的には、退職給付の対象となっている従業員が勤務している期間や除却が予定されている営業資産を利用している期間に、債務の発生に伴う費用の一部を負担させるような方法も想定できる。というのも、債務と関わっている従業員や営業資産は、債務の発生以降も引き続き、収益の獲得に貢献しているといえるからである。そこでは、収益との対応という観点から、費用の一部を遅延認識する方法にも意味を見出しうる。

これに対し、繰延税金負債を割引現在価値で評価することをつうじて、差異発生年度以降に配分されることとなる税金費用には、同様の意味を与えるのが難しい。繰り返し述べているとおり、繰延税金負債が計上されるのは、会計上のベンチマークとされる「ほんらいの税負担」を差異発生年度に配分するためである。繰延税金負債を割引くことは、この目的を達成するために見越計上した税金費用の一部を、わざわざ遅延認識の対象とすることにほかならない。こうしなければならない理由を（例えば収益との対応関係の確保などの観点から）説明するのは困難であろう。

小括 現行ルールの体系性という観点から

これまでの考察のいずれにおいても、繰延税金負債の割引現在価値による評価を積極的にサポートすることは困難であった。先に検討を済ませた繰延税金資産についても、論拠は異なるものの、同様の結論が引き出されている。割引現在価値による評価の要否は、長年にわたり論争の対象となっている。しかし、伝統的な議論とは少し異なる視点（とりわけ、割引現在価値による評価をつうじて各期に配分される税金費用の意味という観点）からこの問題を問い直してみると、少なくとも現行のルールを前提とする限り、割引現在価値による評価を支持する議論はほとんど見出すことができなかつたのである。

以上の議論によれば、日本の税効果会計基準が繰延税金資産や繰延税金負債について割引現在価値による評価を求めなかつたことから、以下のような結論を引き出しうる。すなわち当時の基準設定主体は、少なくとも割引計算の要否という点において、敢えて現行ルールの体系性を損なおうという意思を持っていなかったと考えられる。もちろん、本節の冒頭で述べたように、割引計算が行われなかつた理由としては、より現実的なものをほかにいくつも想定できる。それゆえ、上記の考察から「現行ルールの内的な整合性を保とうとした」という結論は引き出せない。しかし「わざわざ整合性を損なおうというつもりはなかつた」という結論なら、これまでの考察と首尾一貫したものといえるであろう。

期間差異に該当しない一時差異に係る会計処理

(1) 問題の所在 期間差異と期間差異以外の一時差異

最後に、日本の「税効果会計基準」において、期間差異のみならず、それを包摂する一時差異が税効果の認識対象となっていることの意義を検討する。一時差異は「税効果会計基準」では、貸借対照表および連結貸借対照表に計上されている資産および負債の金額と、課税所得計算上の資産および負債の金額との差額を指すものと定義されている¹²。こう定義された一時差

異は、大きく 期間差異と 期間差異以外の一時差異とに大別される。このうち期間差異とは、収益または費用の帰属年度が企業会計と課税所得計算とで相違することに起因して生じた差異をいう。これと対比する形で、「期間差異以外の一時差異」のほうは、収益や費用に関する帰属年度の相違以外を理由として生じた、資産または負債の差額（企業会計上の資産・負債と課税所得計算上の資産・負債との相違）と要約できる¹³。

こう定義された期間差異の具体例としては、さまざまなものを挙げられる。最も典型的なのは、借り手の信用力が悪化したのを理由に、企業会計上、貸倒引当金を設定したにもかかわらず、課税所得計算上はその損金算入が認められないケースである。そこでは問題の会計年度における会計上の費用（貸倒引当損）と損金とが食い違うこととなる。これに対し、期間差異以外の一時差異の典型例としては、その他有価証券評価差額金を挙げられる。企業会計上、その他有価証券に生じた時価評価益は、損益計算書を通さずに「資本直入」される。これに対し課税所得の計算上、その他有価証券は原価のまま据え置かれたものとみなされる。この結果、いずれにおいても収益（や益金）が生じていないにもかかわらず、その他有価証券の貸借対照表上の評価額だけは、企業会計と課税所得の計算とで異なることとなる。

税効果に関する会計基準においては、伝統的に、上記のうち期間差異だけが税効果の認識対象とされてきた。例えば米国では、会計原則審議会（Accounting Principles Board）による意見書第11号（APB[1966]）までは、税効果の認識対象が期間差異に限られていた。しかし財務会計基準審議会による基準書第96号（FASB[1987]）、および現在有効な基準書第109号（FASB[1992]）においては、税効果の認識対象が拡大され、広く一時差異のすべてが繰延税金資産・繰延税金負債の源泉とみなされている。

こうした歴史的な経緯からすると、現状においては一時差異のすべてが税効果の認識対象とされているものの、税効果の適用範囲を期間差異に限る考え方も、少なくとも伝統的には有力であったといえる。その意味において、日本の「税効果会計基準」が一時差異を適用範囲としたのは必然とはいえない。適用範囲を期間差異に限る選択肢もありながら、なぜ一時差異のすべてが税効果の認識対象となったのか、それは現行ルールの体系との内面的な整合性を図る場合の必然であったのかを、ここで確かめることとしたい。

（2）米国における歴史的な経緯

後に詳述するように、期間差異以外の一時差異を税効果の認識対象とする考え方は、必ずしも理解しやすいものではない¹⁴。にもかかわらず、典型的には米国において、期間差異から一時差異へと税効果の認識対象が拡大していったのはなぜであろうか。その経緯をこの節で確認しておきたい。この点を確認しておくことが、税効果の認識範囲をめぐる議論の整理に役立つと考えられるからである。

期間差異以外の一時差異について、税効果の適用を求めている初期の基準書としては、財務会計基準審議会の基準書第12号（FASB[1975]）を挙げられる。そこでは、市場性のある有価証券についての未実現損益は、それが純利益に算入されようと、貸借対照表の株主持分の部に

12 大蔵省企業会計基準委員会[1998]、「第二 税効果会計に係る会計基準 ― 一時差異等の認識 2」を参照。

13 大蔵省企業会計基準委員会[1998]、脚注12で引用した箇所には、期間差異（「収益または費用の帰属年度が相違する場合」）以外の一時差異が列挙されている。

14 斎藤（静樹）[1999]、安藤[2000]などを参照。

含められようと、認識期間の差異（timing difference）として取り扱うこととされている（FASB[1975], para.22）。日本の現行ルールでいう「資本直入項目」についても税効果の適用を求める考え方を、ここに見出すことができる¹⁵。

同様の規定は、外貨換算に関する基準書第52号（FASB[1981]）にもみられる。そこでは、純利益の計算に含まれない外貨換算調整勘定（株主持分の部において独立項目として報告されるもの）についても、税効果の適用対象とすることが求められている（FASB[1981], para.23）。より具体的には、為替換算調整勘定も、会計原則審議会（APB）意見書第11号に定められた期間差異に準じるものとして取り扱うように求められている。

さらに企業年金に関わる基準書第87号（FASB[1985]）にも同様の記述がみられる。米国の現行ルールにおいては、累積給付債務が制度資産の公正価値を超える場合、少なくとも未積立累積給付債務と同額の負債を認識すべきと考えられている。本稿においては、これを「一定水準の金額」と読み替えてもさしあたり十分であろう。基準書に記されたルールにもとづいて計算された会計上の負債が、この「一定水準の金額」に満たない場合は、その金額との差額を生めるために追加最小負債の計上が求められる（FASB[1985], para.36）。いわば利益に連動するか否かにかかわらず、年金に関わる負債の評価額を一定水準以上に保つことが求められており、純利益（稼得利益）の減少を伴わずに計上された追加最小年金についても、税効果の適用対象とするように求められている（FASB[1985], para.37）。

包括利益の概念が整備された後、上記の諸項目はいずれも「その他の包括利益」の構成要素とみなされることとなり（FASB[1997]）、引き続き税効果の適用対象と位置づけられている。いま概観した歴史的な経緯によれば、現在でいう「その他の包括利益」の構成要素は、それが個別ルール上に明記されてから、一貫して税効果の適用対象とされてきた。「その他の包括利益」に該当する項目が存在せず、その意味で期間差異と一時差異との相違が顕在化していなかった時期はともかく、両者の違いが明らかとなってからは、常に一時差異のほうが適用対象とされてきたのである。少なくとも米国会計ルールの歴史上は、期間差異か、それとも一時差異かという問題が表面化したことはなかったとも言えるであろう。

（3）一時差異を認識対象とする理由

では米国において、期間差異ではなく一時差異が税効果の対象とされてきた理由はどこに求められるのであろうか。基準書第109号（FASB[1992], para.11）やその前身である基準書第96号（FASB[1987], para.10）には、「一般に認められた会計原則に準拠して作成される企業の貸借対照表に固有の仮定は、資産および負債の報告額は、それぞれ、回収され決済されるということである。この仮定にもとづくと、資産または負債の税務上の簿価と貸借対照表上の当該報告額との差異は、資産の報告額が回収され、負債の報告額が決済される将来年度において、加算あるいは減算される。」という記述がみられる¹⁶。

これは次のように言い換えられるであろう。すなわち、資産や負債の評価額が企業会計と税務とで異なる場合、その差異は、収益や費用に関する帰属年度の違いに起因して生じたもののか

15 「基礎的会計理論」(AAA[1966])においても、物価変動が反映された利益計算を解説する際、時価評価益相当額（「時価評価に伴う純利得」）について、現在でいう純利益（「取引基準による利益」）と同様に税効果を適用すべきことが、数値例において示されている。

16 日本公認会計士協会の国際委員会による邦訳によった。

どうかにかかわらず、やがて解消する。その解消過程においては、差異の発生原因のいかんにかかわらず、解消分のみあう収益や費用が追加計上される。いわば差異は最終的に収益や費用に裏づけられて実現する¹⁷。その点において期間差異と期間差異以外の一時差異を区別する必要はない。とすれば、広く一時差異を税効果の認識対象とすればよい。一時差異のすべてを税効果の適用対象とする立場は、このような考え方に支えられているのであろう。

これはさらに、次のようにも言い換えられる。すなわち、「その他の包括利益」はいずれ純利益へと転化することが予定されている。「その他の包括利益」はその意味で、純利益を先取りしたものにほかならない。その「先取りした純利益」を「純利益に匹敵するもの」とさらに読み替えれば、「その他の包括利益」が計上された段階で、事実上、期間差異が生じたとみることもできる。このように、純利益と「その他の包括利益」がいずれ純利益に転化するという意味における、両者の等質性を強調すれば、一時差異をすべて税効果の認識対象とすることになる¹⁸。

一時差異にまで税効果の適用対象を拡大することには、異論も少なくない（齋藤真哉[2004a]などを参照）。たとえ日本という「その他有価証券評価差額金」などについて税効果を適用したとしても、その他有価証券を売却し、評価益を実現させたときには、「その他有価証券評価差額金」に係る繰延税金負債が税費用の調整に貢献しないまま消滅してしまう。税金費用の合理的な配分という役割に貢献しない以上、「その他有価証券評価差額金」などを税効果の適用対象にする必要はないというのが、異論の多くの趣旨であるようにみえる。

このような議論においては、「その他有価証券評価差額金」が純利益の計算に反映されておらず、つまり企業会計上も課税所得の計算上も収益が生じていない以上、もともと税金費用を調整する必要がなかったにもかかわらず、税効果を適用したことに疑問が寄せられる。そこでは、たとえ「その他有価証券評価差額金」などがいずれ純利益に転化するにせよ、転化する以前において両者は互いに異質であることが暗黙の前提とされている。税効果の適用範囲をめぐる議論は、最終的には、「その他の包括利益」やそれに類似する項目と、純利益との等質性に着目するのか、それとも異質な側面に着目するのかをめぐる対立へと還元できそうである。

（４）現行ルールの体系性への影響

税効果の適用範囲が期間差異に限定されていれば、税効果の適用範囲という点において、現行ルールの体系性をめぐる問題は顕在化しなかったであろう。現金支出の全額をただちにその期の費用とみるのではなく、どれだけの犠牲が生じたのかという観点から税金費用を適切に配分し、そのことをつうじて、将来における税負担の軽減に資する資産や、将来における追加的な税負担を反映した負債を計上するのは、現行ルールを根底で支える「発生（主義／基準）」に適う処理といえるからである¹⁹。しかし実際には、日本の税効果会計基準においては、「そ

17 西村[2002]は、一時差異を税効果の認識対象とする方法の背後には「実現仮説」が存在する、という表現でこの点を説明している。

18 繰延税金資産や繰延税金負債を、期間差異に関連する部分と期間差異以外の一時差異に関連する部分とに区分する方法も想定できる。にもかかわらず、そうした区分が実際に行われていないことは、両者の等質性が強調されていることの現れとも解釈できよう。

19 もっとも、税効果会計の導入によって、税金費用の合理的な期間配分が「掲げられた理念どおりに」達成できたかどうかは、事実にてらして慎重に確かめる必要がある。この点について醍醐[2004]を参照。

の他有価証券評価差額金」を典型例とする，期間差異に属さない一時差異をも税効果の対象とされている。少なくとも逐語的に解釈する限り，こうした項目に対する税効果は，税金費用の適切な配分という観点からはサポートできない。

にもかかわらず，期間差異に属さない一時差異が税効果の対象とされている事実に合理的な解釈を与えようとするれば，先述のように，「その他の包括利益」の増加を純利益の発生と等質的な事象とみなす必要がある。「その他の包括利益」はいずれ純利益に転化する予定であることを理由に，企業会計上に限って「その他の包括利益」を認識することによって生じた課税所得計算上の簿価との差額は，実質的に期間差異とみなしうる。企業会計のほうで「先取り」した利益に対しては，繰延税金負債を設定しなければならないというのである²⁰。

期間差異以外の一時的差異に税効果を適用する理由が上記のような形でしか説明できないとすれば²¹，一時差異を税効果の認識対象としたことは，現行ルールの体系に少なからぬ影響を及ぼしたと可能性がある。なかでも，純利益に対する「その他の包括利益」の位置づけという点において，体系の内部に矛盾を引き起こした可能性は詳述に値する。

税金費用の合理的な配分という限定的な観点からとはいえ，いわゆる「その他の包括利益」に純利益との等質性を認めたことは，両者を厳密に区分する現行ルールの基本的な立場と相容れない側面を有する。現行ルールにおいては，「その他の包括利益」に相当する資本直入項目が実現した場合，必ず期間損益を通して留保利益に振り替える操作（通称・リサイクル）が求められる。リサイクルの要請は，純利益を介さずに生じた資本直入項目と純利益との相違を前提としている以上，現行ルールにおいて，いわゆる「その他の包括利益」と純利益は異質なものとみなされている。期間差異ではなく，一時差異を税効果の適用対象としたことは，この基本原則との間に食い違いを生み出した可能性がある。

また期間差異ではなく，広く一時差異を税効果の認識対象としたことは，いわゆる資本直入項目に「その他の包括利益」という性格を明確に付与する結果も生み出している。というのも，先述のとおり，資本直入項目を（純利益と等質的な側面を有する）「その他の包括利益」と解釈しないかぎり，そこに税効果を適用する根拠は見出し難いからである。従来，資本直入項目は少なくとも外観上，「損益計算書を通さずにストックの再評価を行った結果として生じた差額であって，典型的な負債としての特性を有していないため資本の部に含まれているもの」としか意義づけられていなかった。税効果の適用対象に含められたことをつうじて，資本直入

20 広く一時差異を税効果の認識対象とするためには，いわゆる繰延法ではなく，資産・負債法の考え方を採らなければならない，という見解は少なくない。いわば期間差異以外の一時的差異から税効果を認識する方法は，税金の合理的な配分という観点からは説明できず，繰延税金資産や繰延税金負債などの「実在性」を根拠とするしかない，というのがその趣旨のようである。しかし本文の議論からすれば，期間差異以外の一時的差異から税効果を認識するのは，（純利益ではなく）包括利益と課税所得との差額にもとづく税効果をとらえようとするためにも解釈できる。いわば繰延法の考え方を包括利益にまで拡張したものと位置づけられる。そう理解すれば，期間差異以外の一時的差異を税効果の対象とする方法は，いわゆる繰延法の立場からもサポートできることとなる。

21 期間差異以外の一時的差異（例えば貸方差異）に税効果を適用しなければ，将来に予想される税負担の分だけ評価益が「過大」計上されてしまう。一時差異が解消した際，企業の手元に残るであろう「実質額」で評価益を計上するためには，期間差異以外の一時的差異にも税効果の適用は必要，という議論もありうる。こう考える場合は，「その他の包括利益」と純利益の等質性を前提とする必要もない。ただこの場合は，税金費用の合理的な配分という観点から基準の全体に統一的な解釈を与えるのは困難となる。

項目には「その他の包括利益」としての性質が与えられた（あるいは、「その他の包括利益」としての特性を有していることがいっそう明らかになった）といえるであろう。

資本直入項目に「その他の包括利益」としての性格を（いっそう強く）与えたことが、現行ルールの体系性に直接的なインパクトを及ぼすとは考えにくい。ただ、いわゆる『討議資料』（企業会計基準委員会[2004]）の公表などをつうじて、いま、資本の部（およびその内訳科目）やそれに関連する諸項目間の関係を見直そうとする機運が高まっている。その過程では、いま現行ルールのもとで、どのような項目がいかなる理由で資本の部に含まれているのかは、議論の出発点を定めるうえで重要な意味を持ちうる。その意味でいえば、資本直入項目の性格が明確になったことの影響は、将来におけるルール整備の過程において顕在化してくるかもしれない。

おわりに

本稿では、もっぱら現行ルールの体系との内的な整合性が保持されたのか、それとも損なわれたのかという観点から、税効果会計基準が導入されたことの意義を検討した。税効果はもともと、税金支出のすべてを支出年度の費用とみるのではなく、収益との対応関係にてらして税金支出を合理的に期間配分し、いわば発生主義の観点から税金費用を計算する手続といえる。配分の手続をつうじて損益をとらえるのは、まさしく現行ルールの根幹をなす基本的な考え方であり、税金支出について配分の手続がとられるようになったこと自体は、その基本的な考え方と整合的なことといえるであろう。従来とくらべて課税所得上の損金と企業会計上の費用との乖離が著しくなり、未配分の税金支出をもって適切な税金費用とみなせなくなってきたことが、税効果会計基準が導入されたこと背景にありそうである。

ここでは税金支出の費用性を与件とし、税効果会計の導入自体を内的な整合性を回復するための手段とみたとうえで、より具体的な税効果の手続にも考察を進めた。主たる考察対象となったのは、繰延法ではなく資産・負債法が採用されていること（差異解消年度に予定されている税率を用いて繰延税金資産・負債を評価すること）、繰延税金資産・負債を割引現在価値で評価しないこと、および 期間差異以外の一時差異も税効果の適用対象とされていることの三点である。

このうち、現行ルールの体系との間にコンフリクトを生み出す可能性があるのは、期間差異以外の一時差異も税効果の対象とされている点であった。これを税効果の適用対象とするためには、いわゆる「その他の包括利益」と純利益との等質性を強調する必要がある。すなわち、「その他の包括利益」はいずれ純利益に転化するから、その転化を見込んで「その他の包括利益」と課税所得との間に生じた差異をも税効果の対象にしなければならない、という発想以外から、期間差異以外の一時差異に対する税効果の適用を論拠づけるのは難しい。しかし、現行ルールはむしろ両者を厳密に区分しており、そうであればこそ、いわゆるリサイクルの手続が求められている。現行ルールの内部にあるこうした矛盾が今後どのように解消されていくのかについては、事態の推移を注意深く見守らなければならない。

他方、と については、「税効果会計基準」の採択した方法が現行ルールを支える基本的な考え方に適うものといえ、その意味で、内的な整合性を損なうような問題は生じていない。このうち割引現在価値による評価は、その必要性が歴史的にも根強く唱えられてきているが、

現行ルールが（特定の評価基準から導かれてくる）期間損益の意味を重視しているといいうるが、割引現在価値による評価をサポートするのは難しい。繰延税金資産については費用の「二重計上」の問題が生じてしまうし、繰延税金負債については、金利費用を生み出すような債務の「実在性」に疑問が残るからであった。

また資産・負債法の採用については、しばしば、いわゆる収益・費用アプローチから資産・負債アプローチへの移行という流れに沿った変化、という説明がなされる。繰延税金資産や繰延税金負債の評価額に、経験的な意味を与えるのが容易な方法を採用したのは事実であろう。しかし、そのことは現行ルールの体系性の変化を必ずしも意味しない。というのも、本文で確かめたとおり、いずれの方法も現行ルールの体系と矛盾するものではないからである。かりに「資産・負債アプローチ」のような発想を税効果会計基準の中に認めるとしても、それは旧来の基本原理に代わるものとして現れたのではなく、むしろそれを補完するものとして現れてきたことはここで記して強調しなければならない。

ここで確かめたとおり、上記の諸論点は基本的に独立している。ひとつの論点において特定の選択をしたとしても、その選択が他の論点に影響を及ぼすことはない。ここで採り上げた三つの論点はそれぞれ独立しており、現行ルールの体系性との関係も三様である。例えば資産・負債アプローチと整合的な体系への移行というような、単純な構造の問題へは還元できない旨、最後に確認しておきたい。

補論 全部配分法と部分配分法

税効果の具体的な手法をめぐる見解の対立としては、本文で考察した諸論点のほか、継続的・反復的に生じる差異を税効果の適用対象とするかどうかに関わるものもある。継続的・反復的に生じるものかどうかにかかわらず、すべての差異を税効果の適用対象とする方法は全部配分法と、継続的・反復的に生じる差異を適用対象から除く方法は部分配分法と呼ばれている。この補論では、現行ルールの体系との内的な整合性という観点から、ふたつの方法の異同を論じることとしたい²²。

上記ふたつの手法のうち、論拠について補足説明が必要なのは部分配分法のほうであろう。部分配分法において継続的・反復的に生じる差異を税効果の適用対象から除外するのは、それが「解消する見込みのない差異」であるためと説明されている。もともと税効果会計は、将来解消する見込みのある差異だけを対象としている。永久差異は期間配分の対象とならず、一時差異にかぎって配分の対象としていることから、その点は明らかであろう。

改めて考えてみれば、継続的・反復的に生じる差異は、形式上は一時差異であるが、現在行っている事業活動を与件とするかぎり解消する見込みを欠く点において、実質的には永久差異に相当するものといえる。とすれば、一時差異のすべてを税効果の対象とするのではなく、むしろ将来において解消する見込みのあるものだけを適用対象としたほうが、税効果会計のそもそもの趣旨に適うともいえる。部分配分法は、このような考え方に支えられているものといえるであろう。

ここで要約した部分配分法は、いま行われている報告主体の事業活動が今後も継続するとい

22 日本の「税効果会計基準」は全部配分法を採用している。

う前提に支えられている。事業活動が変われば、継続的・反復的に差異が生じるとはいえなくなってしまうからである。はたして同様の前提は、税効果以外の局面にもみられるものであろうか。すなわち、いま行っている事業の継続性を与件とすることは、現行ルールを支える基本的な考え方と首尾一貫しているのであろうか。この点を検討するため、類似した問題が生じる局面に考察を進めたい。

棚卸資産の払出単価を計算する方法に、恒常在高法や基準棚卸法がある。これらは、現在の事業活動のもとで必要不可欠な在庫については、それが常に維持されているという前提に立って払出単価を計算する方法である。いわば一定の在庫量については、継続的・反復的に補充されているという前提にもとづく計算方法といえる。この点において、上記ふたつの方法は、部分配分法と共通点を有する²³。

このように部分配分法と等質的な側面を有する恒常在高法や基準棚卸法が、現行ルールのもとで許容されていないのは、部分配分法の採用可能性を検討するとき参照すべき事実といえる。恒常在高法や基準棚卸法に関するスタンスからすれば、いったん回収された資金がどのような形で再投資されるのかは経営者の裁量に委ねられているというのが、現行ルールを支える基本的な考え方といえるからである。事業活動の一部が継続的・反復的に行われるのは事実であろう。しかし利益計算は、その事実にかかわらず、事業上の意思決定は経営者の裁量に委ねられているという前提に立って行われている。とすれば、現行ルールの体系との内的な整合性という観点に立つかぎり、部分配分法を支持するのは困難であろう。

【参考文献】

- Accounting Principles Board, APB Opinions No.11: *Accounting for Income Taxes*, December 1967, American Institute of Certified Public Accountants.
- American Accounting Association, *A Statement of Basic Accounting Theory*, 1966.
- Black, Homer A., *Interperiod Allocation of Corporate Income Taxes* (Accounting Research Study No.9), American Institute of Certified Public Accountants, 1966.
- FASB (Financial Accounting Standards Board), *Statement of Financial Accounting Standards No.12: Accounting for Certain Marketable Securities*, December 1975.
- FASB, *Statement of Financial Accounting Standards No.52: Foreign Currency Translation*, December 1981.
- FASB, *Discussion Memorandum: an analysis of issues related to Accounting for Income Taxes*, August 1983.
- FASB, *Statement of Financial Accounting Standards No.87: Employers' Accounting for Pensions*, December 1985.
- FASB, *Statement of Financial Accounting Standards No.96: Accounting for Income Taxes*, December 1987.
- FASB, *Statement of Financial Accounting Standards No.109: Accounting for Income Taxes*, February

23 このほか、資本維持論における実体資本維持の考え方なども、現在行われている事業活動の継続を与件としたものといえる。

1992.

FASB, Statement of Financial Accounting Standards No.130: *Reporting Comprehensive Income*, June 1997.

FASB, Statement of Financial Accounting Standards No.143: *Accounting for Asset Retirement Obligations*, June 2001.

安藤英義「会計諸基準における違和感とその背景」『企業会計』第52巻第7号，2000年7月，pp.4-10。

大蔵省企業会計審議会「連結財務諸表の見直しに関する意見書」，1997年6月。

大蔵省企業会計審議会「税効果会計に係る会計基準」，1998年10月。

大蔵省企業会計審議会「金融商品に係る会計基準」，1999年1月。

大沼宏「税効果会計の将来CF予測能力」『會計』第159巻第4号，2001年4月，pp.59-71。

川口順一（監訳・解説）・磯部秀夫（翻訳）『アメリカ公認会計士協会 税効果会計』関東図書，1973年7月。

神田秀樹（司会）・齋藤真哉・中里実・太田洋・上田秀美「座談会 税効果会計に関する理論的検討〔上〕」『商事法務』第1700巻，pp.4-17，2004年6月15日。

神田秀樹（司会）・齋藤真哉・中里実・太田洋・上田秀美「座談会 税効果会計に関する理論的検討〔下〕」『商事法務』第1701巻，pp.16-26，2004年6月25日。

企業会計基準委員会（基本概念ワーキング・グループ）「討議資料『財務会計の概念フレームワーク』」，2004年7月。

齋藤静樹「『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，1999年3月，pp.18-22。

齋藤真哉『税効果会計論』森山書店，1999年12月。

齋藤真哉「繰延税金資産のディスカウント イギリス財務報告基準第19号の規定の検討」『産業経理』第63巻第2号，2003年7月，pp.52-60。

齋藤真哉「資本直入項目に係る税効果会計 勘定処理方法の観点からの検討」『青山経営論集』第38巻第4号，2004年3月，pp.67-83（齋藤真哉[2004a]）。

齋藤真哉「税効果会計」平松一夫・柴健次編著『会計制度改革と企業行動』中央経済社，2004年6月，pp.187-205（齋藤真哉[2004b]）。

齋藤真哉「税効果会計の構造 二つの対立する概念」『會計』第166巻第2号，2004年8月，pp.19-31（齋藤真哉[2004c]）。

鈴木一水「税効果会計の本質」『企業会計』第51巻第7号，1999年7月，pp.42-47。

須田一幸「税効果会計基準と銀行の自己資本比率規制」須田一幸編著『会計制度改革の実証分析』同文館，2004年10月，pp.158-175。

醍醐聰「税効果会計と確定決算基準」『會計』第166巻第6号，2004年12月，pp.1-13。

中田信正『税金配分会計 法人税期間配分の会計』中央経済社，1973年3月。

中田信正『税効果会計詳解 基準形成と計算構造』中央経済社，1999年12月。

西村幹仁『税効果会計の理論 国際的調和化の動向とその問題点』同文館，2001年9月。

西村幹仁「税効果会計基準の基本問題」『産業経理』第61巻第4号，2002年1月，pp.13-22。

日本公認会計士協会，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

- る実務指針」, 1998年12月。
- 日本公認会計士協会, 監査委員会報告第70号「『その他有価証券』の評価差額に対する税効果会計の適用における監査上の取扱い」, 2001年2月。
- 前田清隆「税効果会計における繰延税金資産について」『産業経理』第60巻第4号, 2001年1月, pp.29-36。
- 森田政夫「『その他有価証券』の評価差額に対する税効果会計の適用と申告調整」『税務弘報』第49巻第6号, 2001年5月, pp.166-173。
- 弥永真生・足田浩『税効果会計』中央経済社, 1997年5月。