

## 税効果会計に関する一考察

山 谷 公 基

### 目 次

はじめに

第1章 税効果会計の計算構造

第2章 繰延税金資産と繰延税金負債の本質

第3章 収益費用中心観と資産負債中心観

おわりに

### はじめに

橋本首相は、平成8年11月バブル後の経済状況をたて直すために「我が国金融システムの改革—2001年東京市場の再生に向けて—」と題する、いわゆる橋本メモを公表した。これが現在でもよく取り上げられている「日本版金融ビッグバン」といわれるものである。それは3つの原則からなっている。すなわち、それらはFree(市場原理が有効に機能する市場に)、②Fair(公正なルールに従った市場に)、③Global(国際間経済競争で打ち勝つ市場に)、である。この中で会計に関するものは、②と③である。1つは、公正なルールに従った会計制度にすること、2つは会計制度の国際的標準化、すなわちわが国の会計ルールを諸外国のそれに合わせることである。これらを背景として、平成8年以降わが国で多くの会計制度が改革されてきている。たとえば、キャッシュ・フロー計算書基準、連結財務諸表基準、リース会計基準、退職給付会計基準、金融商品会計基準、税効果会計に係

る基準などの改革がそれである。

本稿では、平成10年10月に「税効果会計に係る会計基準」が設定され、本格的に我が国に導入されることになったが、それに関する事項を取り上げる。まず、初めに税効果会計の計算構造を取り上げる。この計算構造を理解しないと、税効果会計の問題点を指摘することはできないであろうし、論理の出発点として当然のことであろう。

税効果会計においては、税引前当期純利益の下に法人税等と法人税等調整額という2つの項目が計上されるが、このことがこの税務処理を複雑にしている。法人税等調整額の設定が繰延税金資産や負債を生じさせている。しかし、会計制度と税務制度の異なるところから生じる一時差異額などの処理をこのように行うのは画期的なことである。

「税効果会計に係る会計基準」においては、期間配分、対応という語句が述べられているが、それらを明確に、具体的に取り上げて論述した著書は少数である。本稿では、それらの関係を明らかにしている。

繰延税金資産・繰延税金負債の本質について、通説では法人税等が費用であるから、その流れの中で、繰延税金は資産・負債になるとする。しかし、法人税等是对应関係やそれ自体の性質から単なる費用とはいえないのではないかと考えられる。そのような視点でそれらをとらえ論じている。

収益費用中心観から資産負債中心観へ現代の会計は、変わってきているといわれるが、事実はどうであろうか。税効果会計における差異額の算定方法には、繰延法（期間差異額）と資産負債法（一時差異額）がある。繰延法においては、費用・収益と益金・損金の差額として期間差異額が、また資産負債法においては会計上と税務上との資産・負債の差額として一時差異額が求められる。すなわち、繰延法は収益費用中心観に、資産負債法は資産負債中心観にマッチしている、とされる。わが国でもこの差異額の

算定方法は、先の平成10年の基準の設定により繰延法から資産負債法に変わった。それゆえに、会計のアプローチ方法も資産負債中心観にか変わった、といわれる。

会計目的観は、各種考えられるが、たとえば分配可能利益算定のため、利害関係者の意思決定のため、経営者による経営状況の報告のため、財政状態・経営成績の表示および資金収支の表示のためなどである。この中で、実質的意味（財産をめぐって自己と他人との間の取るか取られるかの利害の線引きの問題<sup>1)</sup>）をもつのは分配可能利益算定とそれに関係する経営者の経営状況の報告目的である。これらの目的観にそうアプローチ観は、いずれであろうか。また、会計目的観を出発点とし、それに合ったアプローチ観が採用され、その中に繰延法・資産負債法は位置づけされることになる。

法人税等および法人税等調整額は、株主総会によって処分されるものではない。したがって、それらは利益処分項目ではない。しかし、それは上述したが単純な費用ではないと考えられる。また、引当金の費用は収益と対応するが、つまり引当金は収益と対応するが積立金は税引後当期純利益に対応している。その観点に立ってみれば、法人税等と法人税等調整額は税引前当期純利益下でそれら自体が対応していると考えられる。

## 第1章 税効果会計の計算構造

ここでは、基本的な種類の税効果会計の計算構造を取り上げることにする。

## 1. 個別財務諸表における計算構造

個別財務諸表に関して、会計上と税務上の資産・負債との間には、通常差額が生じる。すなわち、この場合一時差異額が生じる。従来は、それぞれの方法（税法は税法による方法で、会計は会計による方法）でそれを処理していた。税効果会計は、両者を計算構造上統一しようとするものである。なお、平成10年10月公表の企業会計審議会の税効果会計に係る基準の設定に関する意見書、一の経緯では「税効果会計は、企業会計上の収益または費用とを、課税所得上の益金または損金の認識時点の相違により、企業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とに相違がある場合において、法人税その他利益に関する金額を課税標準とする税金の額を適正に期間配分することにより法人税等を控除する前の当期純利益と法人税等を合理的に対応させることを目的とする手続きである」と規定されている。ここでの対応についての論述は、不十分である。

具体的に示せば、以下のようになる。

### 設例1

〔第×1期〕 当期発生した将来減算一時差異額の経緯。単位：千円。

- (1) 税引前当期純利益は、1,000であった。
- (2) 当期の退職給与引当金繰入額は、100,000である。
- (3) 税務上の当期の退職給付引当金繰入限度額は、90,000であった。
- (4) 前期以前に退職給与引当金繰入額は、発生しなかったものとする。
- (5) 実行税率は、40%として計算する。
- (6) 上記税務調整額の項目に生じる将来減算一時差異額は、その全額が回収される見込みである。
- (7) 他の取引は、取り上げていない。

〔第×2期〕 当期解消した将来減算一時差異額の経緯。単位：千円。

- (1) 税引前当期純利益は、6,000であった。
- (2) 当期の退職給与引当金繰入額は、80,000である。
- (3) 期中に従業員が退職し、退職給与引当金2,000を取り崩した。
- (4) 税務上の当期の退職給与引当金繰入限度額は、75,000であった。
- (5) 実行税率は、40%として計算する。
- (6) 上記税務調整額に係る将来減算一時差異額は、その全額が回収される見込みである。

〔第×1期の処理〕

従来の税法による方法

当期利益		1,000	
税務調整額			
退職給与引当金繰入限度超過額	(+)	<u>10,000</u>	
課税所得		11,000	
法人税等 (40%)		<u>4,400</u>	(-)
課税後当期損失 (△損失)		<u><u>△3,400</u></u>	

従来の企業会計原則による方法

税効果会計による方法

税引前当期純利益	1,000		1,000	
税務調整額				
法人税等 (40%)	{ 4,400		{ 4,400	
法人税等調整額	(-) { <u>      </u>		{ <u>△4,000</u>	
適正税金額	<u>4,400</u>	(-)	<u>400</u>	(-)
税引後当期純損益	<u><u>△3,400</u></u>		<u><u>600</u></u>	

従来の方法と税効果会計の相違点は、後者では法人税等調整額が設けられている点である。この額は、退職給与引当金繰入限度超過額10,000×

0.4=4,000として計上されている。10,000は、当期の費用分としては認定されないからである。なお、4,000は繰延税金資産として、次期以降の解消時まで、期間配分されていくことになる。税引後の当期純利益額も従来の方法とは異なっている。このように、税効果会計の特徴は形の上では法人税等調整額を計上するところにある。

[第×2期の処理]

ここでは、従来の税法による方法と従来の企業会計原則による方法は省略する。

#### 税効果会計による方法

税引前当期純利益	6,000	-----
税務調整額		
法人税等 (40%)	4,400	}
法人税等調整額	<u>△1,200</u>	
適正税金額	<u>3,200</u>	----- (-)
税引後当期純利益	<u>2,800</u>	

法人税等は、6,000 (税引前当期純利益) + 5,000 (当期発生した将来減算一時差異額) = 11,000 × 0.4 = 4,400である。法人税等調整額は、2,000 (当期解消した将来減算一時差異額) × 0.4 = 800を上 の 5,000 × 0.4 = 2,000 から差し引いて求める。すなわち、2,000 - 800 = 1,200となる。

この時点の繰延税金資産の累計額は、4,000 (前期分) + 1,200 (当期分) - 800 (当期解消分) = 4,400である。税効果会計では、もしも繰延税金資産が増加すれば、自己資本金がそれに応じて増加することになる。繰延税金資産を期間配分の観点からみれば、第×1期4,000、第×2期が1,200ということになる。なお、設例1の第×1期の(2)の当期における会計上の退職給与引当金繰入額と(3)の税務上の当期の退職給与引当金繰入限度額の差異

は、将来減算一時差異額といわれ、時期がくれば解消する。第×2期において、800が解消している。

個別財務諸表に関して、ここでは退職給与引当金の繰入超過額の税効果会計を取り上げた。しかし、他にも減価償却費限度超過額、貸倒引当金繰入限度超過額、納税充当金（事業税分のみ）などに関する税効果会計の計算処理の問題もあるが、ここでは取り上げないこととする。

## 2. 連結財務諸表における計算構造

親子関係にある企業のそれぞれの個別財務諸表における税金コストと連結ベースでの税金コストは、内部取引などがある場合、税金コストに関する整合性がくずれる。整合性を保持するために、税効果会計が連結財務諸表においても採用される。

具体的に示せば、以下のようになる。

### 設例2

〔第×1期〕 当期発生した将来減算一時差異額の経緯。単位：千円。

- (1) 親会社P社は、取得原価1,000の商品を1,200で子会社S社に売却しており、S社は決算期末現在当該商品を保有している。未実現利益は、200である。
- (2) 連結財務諸表の税引前当期純利益は、1,200であった。
- (3) 実行税率は、40%として計算する。
- (4) 連結仕訳は、（借方）売上原価200（貸方）商品200となる。
- (5) 上のように、未実現利益200を消去すると個別財務諸表と連結財務諸表の間に200の差額が生じる。200の利益減少は、連結財務諸表では税金コストが減少したような効果を生じさせる。これに対して税効果会計を行う。

〔第×2期〕 当期解消した将来減算一時差異額の経緯。単位：千円。

- (1) 税引前当期純利益は、6,000であった。
- (2) 子会社S社は、商品を1,500で連結外部に販売した。
- (3) 未実現利益200は、この段階で実現した。
- (4) 他の関連する取引については、取り上げていない。

〔第×1期の会計処理〕

税効果会計による方法

税引前当期純利益	1,200	
税務調整額		
法人税等（40％）	{ 560	
法人税等調整額	{ <u>△80</u>	
適正税金額	<u>480</u>	(-)
税引後当期純利益	<u>720</u>	

法人税等は、 $(1,200 + 200[\text{未実現利益}]) \times 0.4 = 560$ である。法人税等調整額は、上の $200 \times 0.4 = 80$ である。

〔第×2期の会計処理〕

税効果会計による方法

税引前当期純利益	6,000	
税務調整額		
法人税等（40％）	2,520	
法人税等調整額	<u>△ 80</u>	
適正税金額	<u>2,440</u>	(-)
税引後当期純利益	<u>3,560</u>	

法人税等は、 $(6,000 + 300[\text{実現利益}]) \times 0.4 = 2,520$ である。法人税等調整額は、 $200 (\text{解消額} = \text{実現額}) \times 0.4 = 80$ である。



連結財務諸表について、ここでは商品の未実現利益の消去に関する税効果会計を取り上げた。しかし、他にも商品の未実現損失の消去、固定資産の未実現損益の消去、未実現損益の消去に伴う一時差異認識の限度額、債権・債務の相殺に関する税効果会計の計算処理の問題などもあるが、ここでは取り上げないこととする。

### 3. 中間財務諸表における計算構造

中間財務諸表とは、上半期の1企業または企業集団の貸借対照表、損益計算書およびキャッシュ・フロー計算書をいう。中間財務諸表には、中間個別財務諸表、中間連結財務諸表および中間キャッシュ・フロー計算書がある。これらは、平成12年4月1日以降の上半期から作成せねばならないようになった。分配可能利益算定や利害関係者に上半期のこれらの会計情報を提供して投資などに役立たせるためである。中間財務諸表を作成する場合原則法と、年間財務諸表と同じように作成するのでは、大変手数が掛かるので、それを避けるために簡便法とが認められている。税効果会計においても、これらの両方のうちの1つが選択されて用いられる。

具体的に示せば、以下のようなになる。

設例3 上半期に発生した将来減算一時差異額の経緯。単位：千円。

- (1) 上半期に発生した将来減算一時差異額は、300であり、次期の上半期にその全額が解消されると予測される。
- (2) 上半期に発生した一時差異額に該当しない差異額（たとえば、交際費などの損金不算入額）は、100であり、これは税務上、加算調整項目である。
- (3) 法定実行税率は、40%とする。
- (4) 税引前中間純利益は、10,000であった。

- (5) 予想年間税引前当期純利益20,000, またそこで発生すると予想される年間一時差異額に該当しない差異額は200であり, これは加算調整項目である。

#### 原則法による税効果法

税引前中間純利益	10,000	----
税務調整額		
法人税等 (40%)	4,160	}
法人税等調整額	<u>△120</u>	
適正税金額	<u>4,040</u>	---- (-)
税引後中間純利益	<u>5,960</u>	

法人税等は,  $(10,000 + 300 \text{ [将来減算一時差異額]} + 100 \text{ [一時差異額に該当しない差異額, つまり永久差異額]}) \times 0.4 = 4,160$ である。法人税等調整額は,  $上の300 \times 0.4 = 120$ である。

#### 簡便法による税効果法

税引前中間純利益	{	10,000
法人税等 (40%)		<u>△4,040</u>
税引後中間純利益		<u>5,960</u>

法人税等は, 税引前中間純利益に見積実行税率を乗じて求める。すなわち,  $(20,000 \text{ [予想年間税引前当期純利益]} + 200 \text{ [予想年間一時差異に該当しない差異額, つまり永久差異額]}) \times 0.4 = 8,080$  (予想年間税金費用),  $8,080 \text{ (上記より)} \div 20,000 \text{ (上記より)} = 0.404$  (見積実行税率),  $10,000 \text{ (税引前中間純利益)} \times 0.404 = 4,040$  (法人税等) となる。(1)の上半期の将来減算一時差異額300は, 予想年間税引前当期純利益に吸収されていて, 簡便法では, 両者を区分表示することはできない。

中間財務諸表について, ここでは将来減算一時差異額, 一時差異に該当

しない差異額、つまり永久差異額の問題を取り上げた。他にも、たとえば将来加算一時差異額、前期末の繰越損失などに関する税効果会計の問題もあるが、ここでは取り上げないこととする。

以上3つの基本的な税効果会計の計算構造を取り上げた。なお、将来加算一時差異額に係る税効果会計、すなわち繰延税金負債については、ここでは取り上げていないが、第2章で取り上げる機会があるのでここでみることにする。さて、これらの計算構造から次のようなことが分かる。設例1の計算構造からも分かるように（中間財務諸表における簡便法による税効果法を除いて）税務調整額の計算構造が二重構造になっているということである。すなわち、法人税等と法人税等調整額からなっているということである。

これを対応関係と期間配分の関係からみてみると次のようになろう。対応関係においては、ここでの設例では第1の対応として、法人税等は税引前当期純利益と将来減算一時差異に加算した額に税率を、法人税等調整額は将来減算一時差異のみの額に税率を、乗じて算出した額であり、それら自体が対応している。前者は、当期のみの対応であるので一種の費用（これについては、第2章で述べる）であるが、後者は将来における（解消期間までの）対応関係も有するので、一種の前払費用である。第2の対応として、税引前当期純利益は適正税金額に対応している。期間配分からは、法人税等は当期間のものであるが、法人税等調整額は次期以降にも配分される。

税効果会計による方法を用いると、将来減算一時差異額の発生の場合、税引後当期純利益が通常その方法を用いない時よりも多額に算出される。この当期純利益額は、配当金として株主に配当してもよいということになっている。それは、繰延税金資産の増加額による。そこで、繰延税金資

産については「将来の回収の見込みについて毎期見直しを行わなければならない」<sup>2)</sup>こととなっている。なお、税引後当期純利益は配当金以外にも、利益処分されることになるので、繰延税金資産の計上には慎重性が求められる。

この章の1.のところでも、少しふれたが、繰延税金資産の増加額は結果的に自己資本金を増大させる。企業の自己資本比率を高めることになる。大手銀行グループの自己資本比率をみると以下のごとくである。

#### 大手銀行グループの自己資本比率の構成

	税効果会計分 のみの自己資本比率	税効果会計分を 除いた自己資本比率	両者をあわせた 自己資本比率
住友信託	1.8%	9.1%	10.9%
みずほ	5.3%	5.3%	10.6%
UFJ	5.6%	5.4%	11.0%

(出所) 「日本経済新聞」2002年10月22日、連結ベースによる。

住友信託は、純粹の自己資本比率が高く、いわゆる BIS (Bank for International Settlements : 国際決済銀行) 規制の自己資本比率 8% 以上を満たしている。しかし、みずほ、UFJ については、純粹の自己資本比率はそれぞれ 5.3%、5.4% であり、BIS 規制をそれだけでは、満たしていない。税効果会計による繰延税金資産の増加分が加算されないと BIS 規制を満足させえないということである。繰延税金資産の回収が確実かどうかによって、つまり監査の強弱によっても今後問題が起こってくる可能性がある。これについては後でもふれている。

税効果会計の導入は、経営分析の数値に変動をもたらす。特に、自己資本利益率、株価収益率および株主資本収益率に対してそうである。税効果会計は、自己資本金や税引後当期純利益に変動を与えるので、それらに基

づいて算出されるこれらの数値は大きな影響を受けることになるのである。

## 第2章 繰延税金資産と繰延税金負債の本質

ここでは、法人税等の費用性、繰延税金資産と繰延税金負債の本質を取り上げることとする。

### 1. 法人税等の費用性

法人税等は、欧米では一般的に費用として扱われている<sup>3)</sup>。日本では、今までは多くの会計学者が税引前当期純利益の利益処分項目として、それを見ていた。この見解は、法人税等のみで一時差異額を含まないからそういえたのである。西村幹仁教授は、会計主体論（資本主理論）の立場から「株主資本たる純資産の株主にとっての増加をもたらす純価値増加が利益となるのであるから、その計算要素である（すなわち対株主以外の取引から生じる。）すべての価値増加および価値減少が（そしてそのみが）、それぞれ収益または費用として分類されることになる（その他の価値増減は、資本の直接的増減項目として分類される。）。損益取引を対株主以外の価値増減取引、資本取引を対株主取引たる価値増減取引と規定するものである」<sup>4)</sup>と論じている。法人税等は、株主以外の取引から生じる項目であるから、つまり損益取引であるから費用であるというのである。また、この会計主体論の立場からいえば、法人税等調整額に関連して生ずる繰延税金資産・負債は株主すなわち資本主に帰属することになる、とする。このように、教授は法人税等について明確に費用である、と言いきっている。

会計主体論には、大きく分けて2つのものがある。所有主理論と企業体

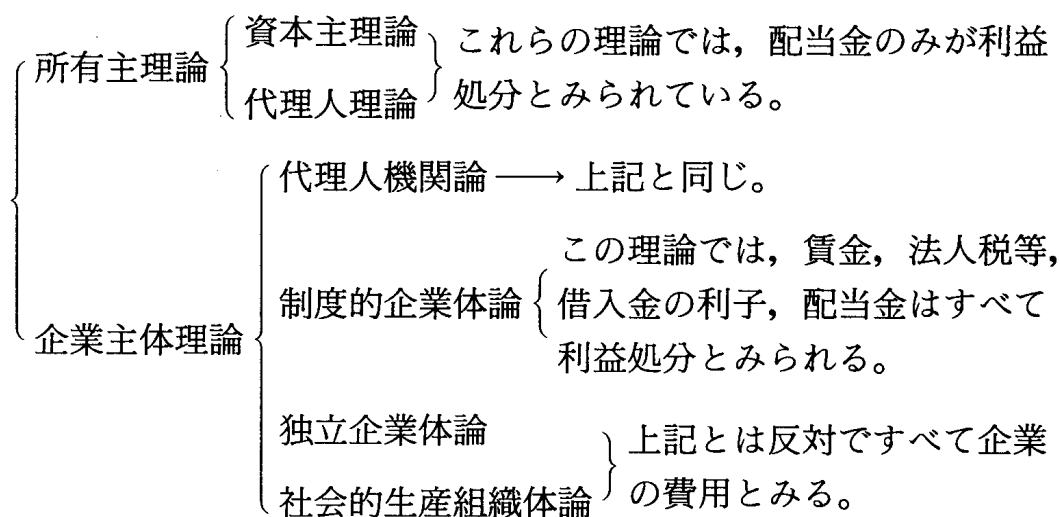
理論である。所有主理論は、資本主理論ともいわれ、会計処理を会計主体（所有主）、所有主の投下した資本を維持せんとする立場から行うものである。資産、負債および資本は所有主に帰属するものとみる。所有主に帰属する純資産は、資本等式「資産－負債＝資本」として示される。この場合、資本は所有主の投下資本額と純利益額をその中に含む。つまり、投下資本額を超えた分が当期純利益となる。企業体理論は、会計処理を会計主体（企業実体）、企業体の所有する資産を維持せんとする立場から行うものである。資産、負債および資本は企業体に帰属するものとみる。企業体に帰属する純資産は、資本等式「資産－負債＝資本」としても表示されうるが、この場合実体資本は資産に投下された資本主の投下資本だけでなく、資産の需要などの増減に伴う変動額と純利益額をその中に含む。つまり、実体資本額を超えた分が当期純利益となる。所有主理論は投下資本の維持を、企業体理論は資産の購入時価（ここでは、売却時価は考えていない）での評価による実体資本の維持をそれぞれ費用や購買力損益の計上を通じて考えている。それらを超える部分が純利益である。したがって、税務調整額は資本維持の対象として考えられていない。それは利益処分項目であろう。しかし、税務調整額の項目は繰延税金資産・負債などを生じ、自己資本を増減させている。新たな会計主体論や資本維持論の見解が必要になってきている。

このようにアメリカの会計主体論とドイツの資本維持論を結びつけた見方をここでは取り上げたが、この見方はオーストラリアのギンザー教授<sup>5)</sup>の見方のものである。

さて、繰延税金資産・負債の増減は、条件付きではあるが、自己資本を増減させる。わが国の会計は、時価が入っていたとしても、資本維持論上は原価主義会計（投下資本の維持）であるので、会計主体論上は所有主理

論に立ったものである。西村理論のように、法人税等が費用であるか否かを会計主体論にからませて、特に資本取引と損益取引との区別の上に立ってみるのは、無理なところがあるように思える。税務調整額は資本取引や損益取引ではなく、納税義務から生ずる取引だからである。そのような意味で、所有主の利益を減少させているのである。

アメリカ流の会計主体論には、代表的なものとして次のようなものがある。



アメリカ流の会計主体論は、資本維持との関連ではとらえられていない。上記のように単に配当金などが費用項目かあるいは利益処分項目になるのかを会計主体論上からみているだけである。そこで、配当金は税引後当期純利益から行われるので、利益処分とみてもよいと考える。賃金、借入金利子は、費用であろう。これらは、企業の収益をあげるために、直接的に関係している。売上原価とは異なる意味で、売上をあげるために下支えしている。また、賃金、借入金利子は企業内部に関係している問題であるが、法人税等や配当金は企業外部者に関係している。両者は、混合されてはならないであろう。賃金、借入金利息は、収益に対応する費用である。私見（アメリカ流の会計主体論に、全面的に賛成するものではないが、費用観だ

けにしぼった場合)では、法人税等は独立企業体論・社会的生産組織体の費用観に近いと考えるが、純粹の費用ではないであろう。もちろん、配当金などは除いてである。しかし、自己資本の中に、たとえば繰延税金資産(社会的貢献前払費用、これについては後でふれる)を含むことになる。したがって、維持すべき資産にそれも入ることになる。

ここで論ずるのは適当でないかもしれないが、強いていえば、わが国の資本維持観の立場でみれば、法人税等調整額に関連して生ずる繰延税金資産・負債は調整されて自己資本の中に含まれるので、その分増減することになる。結果として、それが維持される。会計主体論上からみれば、法人税等調整額は当該企業の既発生費用額や未発生費用額などに関係しているので、所有主の投下資本ということになる。所有主理論に立つことになる。しかし、法人税等それ自身は、社会的に必要な供出費用であったとしても資本維持の対象とはならない。理由は、それが収益と対応していないということからである。

法人税等と法人税等調整額からなる税務調整額は、利益処分項目であろうか。設例1のように、税引前当期純利益マイナス適正税金額イコール純利益額として求められる額は、いうまでもなく税引後当期純利益である。この額が、後日株主総会で処分される。したがって、税引後当期純利益は利益処分項目としてみうる。しかし、税務調整額を利益処分項目としてみることは適当ではない。法人税等は、税引前当期純利益にプラス・マイナス一時差異額の合計額に対して税率を、また法人税等調整額は一時差異額に税率を、乗じて求めた額であり、それらの差額つまり適正税金額が税引前当期純利益に対応するものだからである。税務調整額は、税引後当期純利益の上にある数値であるからである。

それでは、法人税等の性質はどのようなものであろうか。法人税等は、



税引前当期純利益下における法人税等調整額に対応する。費用は、収益と対応する。両者は、対応関係が異なる。前者は、税引前当期純利益下において存在する金額であり、後者は当該企業の収益獲得のためのコスト（費用）である。法人税等は、強制的に、国家に納付させられ、それは一般国民のためなどに使用されるものである。それは、当該企業の収益獲得に貢献する費用ではない。なお、法人税等調整額に関連して生ずる繰延税金資産・負債は社会的貢献資産・負債である。また、それらは将来にわたって解消期間まで年毎の法人税等に対応していく。これらは繰延税金資産・負債の相殺残高も含めて対応していくことになる。

## 2. 繰延税金資産の本質

上記の1.で法人税等は、社会的貢献費用であるという趣旨のことを述べた。法人税等調整額は、一時差異等に係る額を処理する項目である。この項目の中で繰延税金資産は、扱われるということも少し述べた。繰延税金資産は、繰り延べられた資産であり、前払いした社会的貢献費用である。すなわち、将来減算一時差異額は、将来の課税所得を減少させる効果があるので、その税金相当額を繰延税金資産として計上することになる。

前払費用、繰延資産また繰延税金資産は、よく類似しているといわれる。

(イ)

- ① 前払費用は、将来において役務の提供を受領するものである。
- ② 繰延資産は、当期においてすでに役務の提供を受領済みである。
- ③ 繰延税金資産は、社会的貢献前払費用（社会的役務の提供）であるが、条件付き（将来納税が確実にできるということなど）である。

(ロ)

- ① 前払費用は、一定の継続的役務提供契約による費用の前払分である。

- ② 繰延資産には、特定の契約は存在しない。
- ③ 繰延税金資産は、国との間に盟約が存在する社会的貢献前払費用である。

(ハ)

- ① 前払費用は、役務提供請求権を示す財産価値をもっている。
- ② 繰延資産は、費用配分の結果としての計算的擬制資産である。
- ③ 繰延税金資産は、将来において課税支出という現金流出額を減少させる効果を有するものである。

(ニ)

- ① 前払費用は、契約により効果のおよぶ期間が明確である。
- ② 繰延資産は、その償却期間についてはおおむね不確実性を伴う。
- ③ 繰延税金資産は、将来減算一時差異額の解消時などに相殺される。

繰延税金資産は、前払費用と同じように将来の現金流出をおさえるという点で類似点を有するが、繰延税金資産には資産性についてあいまいな点(たとえば、回収可能性など)が存在する。また、繰延税金資産は通常の前払費用でなく、社会的貢献費用の前払いであるという異なる点もある。企業は、私企業であっても部分的に、社会的責任を負っているということである。

繰延税金資産は、その資産性について明確にせねばならないであろう。これについては、アメリカのFASB(財務会計基準審議会)の定義がくわしい。FASB概念第6号は、資産概念の定義を次のとおり述べている。「資産は過去の取引または事象の結果として、特定の実体により取得または統制されている、発生の可能性の高い、将来の経済的便益である」<sup>6)</sup>と。これは、4つの文章に区分けされる。

繰延税金資産は、会計と税務処理の相違による将来減算一時差異額の発

生という過去の事象の結果として生じたものであることから、第1の区分にあてはまる。また、繰延税金資産は、特定の実体（企業）が支配している項目であることから第2の区分にあてはまる。社会的貢献前払費用であったとしても、特定の実体が前払いするからである。第3の区分の将来の発生の可能性の低い、将来の会計期間において回収が見込まれない税金の額を除き、繰延税金資産として計上することを要請していることから定義に合致しているであろう。第4の区分の将来の経済的便益に関しては、繰延税金資産は将来減算一時差異額の解消時点で、課税所得が存在する限り、税金支払額（社会的貢献費用）が軽減されるという点では、将来における一定の便益を示している（ここでは、原価か時価かにはふれていない。これについてはすぐ下で述べる）

FASBの資産概念に繰延税金資産をあてはめてみた。しかし、この概念は、また異なった思考をもつように思われる。すなわち、1、2の区分は過去の取引または事象の結果によるということであるので、原価主義による資産の表示を、3、4の区分は発生率の高さ、将来の経済的便益（割引現在原価など）を生む資産ということで、時価主義による資産の表示を指していると考えられる。したがって現在の貸借対照表には、一般的資産に用いる取得原価だけでなく、時価で表示される販売目的の金融商品や土地の価額などをその中に含むものとみうるのである。貸借対照表は、時価と原価の混合表示の時代に入っていると考えられる。繰延税金資産についても時価（割引現在原価）が問題となっている<sup>7)</sup>。

繰延税金資産は、通常的一般の資産ではない。先にも述べたように、その性質は社会的貢献前払費用である。また、繰延税金資産の計上は、適正税金額を減少させ、税引後当期純利益や自己資本を増加させるので、その資産計上には十分な回収可能性の保証がなければ、資金の社外流出を招き、

将来の企業の継続性に影響をおよぼすことになる。繰延税金資産が資産として貸借対照表に計上されるためには、将来の税金を減額する効果（将来の回収見込み）について十分保証されるものでなければならない。このような条件がついた資産である。繰延税金資産の回収可能性について、公認会計士協会の実務指針は次の3つの要件のいずれかを満たしているかどうかにより判断することを要求している。①収益に基づく課税所得の充分性、②タックス・プランニングの存在、③将来加算一時差異額の充分性。今後、自己資本への繰り入れなどとの関係で、これらの条件が厳しくなっていく可能性がある。

さて、私企業の中で社会的貢献前払費用が資産として計上を許されるであろうか。現在、企業は多くの環境問題にさらされている。地球の温暖化、人体に悪影響を与える化学物質の流出などである。これを防ぐ環境保持資産は、一種の社会的貢献資産である。これらの資産は、計上が許される時代にきているので、同種の社会的貢献前払費用、つまり繰延税金資産もその計上が許容されるであろう。これについては、むすびでもふれている。

### 3. 繰延税金負債の本質

繰延税金負債は、未払い状態にある社会的貢献費用である。未払費用に類似する負債である。未払費用とは、一定の契約に従い、継続して役務の提供を受ける場合、すでに役務の提供を受けているにもかかわらず、いまだ支払日が到来しないために、これに対する対価の支払がなされていないものをいう。これは、役務の受入れによってすでに当期の費用として発生しているので、決算時には損益計算書に計上され、また未払分つまり未払費用は負債として貸借対照表に計上される。未払家賃、未払給料などがその例である。未払費用は、将来支払日がくれば支払うことになるので債務

であり、負債である。

また、未払税金といわれるものもある。未払税金は、決算日において納税義務が発生している法人税等で未納付の状態にあるものをいう。

繰延税金負債は、一時差異額などにかかる税金の調整項目として表示される。将来加算一時差異額は、将来の課税所得（社会的貢献費用）を増加させる効果があるので、その税金相当額を繰延税金負債として計上することになる。1例をあげれば、利益処分方式による圧縮額である固定資産積立金の法人税等調整額がこれにあたる。

具体的に示せば、以下のようになる。

設例4 当期発生した将来加算一時差異額の経緯。単位：千円。

- (1) 税引前当期純利益は、10,000であった。
- (2) 固定資産圧縮記帳額は、2,000である。
- (3) 実行税率は、40%として計算する。
- (4) 上記税務調整額の項目より生じる将来加算一時差異額は、その全額が支払い可能である。

#### 税効果会計による方法

税引前当期純利益	10,000	
税務調整額		
法人税等（40%）	3,200	
法人税等調整額	⊕ 800	
<u>適正税金額</u>	<u>4,000</u>	
税引後当期純利益	<u>6,000</u>	(-)

税務調整額は、どちらも社会的貢献費用であるが、法人税等が現時点の支払済み費用であるのに対して、法人税等調整額は社会的貢献未払費用で、繰延税金負債である。

繰延税金負債は、特に未払費用に類似するものであるが、すなわちどちらも将来費用に対して現金流出額を増加させるという義務を負っている点でそうであるが、異質点もある。繰延税金負債と異なるところは、未払費用は当該企業の費用と同一線上にあるが、繰延税金負債は、社会的貢献費用の未払いであるという点である。また、それは法人税等に対応するものである。繰延税金負債は、社会的貢献未払費用であるので、支払義務があるという点で負債である。ただし、条件付きのものである。支払義務が単にあるから負債であるという見方は、負債の一面を指したものにすぎない。アメリカのFASB概念第6号は、負債概念を次のように述べている「負債は、過去の取引または事象の結果として、将来他の実体に資産を譲渡するかまたは用役を提供するために特定の実体の債務から生じる、発生の可能性の高い、将来の経済的便益の犠牲である。」<sup>8)</sup>と。繰延税金負債は、将来加算一時差異額という過去の事象の結果として生じたものである。それは、特定の実体に関係している。また、将来課税所得の増加（社会的貢献費用の増加）が生じるので、すなわち支出されるので、経済的効果の犠牲が生じる。また、この負債概念には、負債について時価の思考も含まれていることも忘れてはならないであろう。この点については、第3章でふれる。

### 第3章 収益費用中心観と資産負債中心観

ここでは、昨今会計において収益費用中心観から資産負債中心観に移行しているということが税効果会計における差異額に関して用いられる繰延法と資産負債法に関係して、時として論述されるので、それらの関連をみてみようと思う。

## 1. 繰延法と資産負債法の意味

繰延法とは、会計上の収益または費用の金額と税務上の益金または損金の額に相違がある場合、その相違項目のうち、損益の期間帰属に基づく差異（期間差異）について発生した年度の課税所得の計算に適用された税率を使用して計算した当該差異に対する税金軽減額または税金負担額の差異が解消する年度まで貸借対照表上、繰延税金資産または繰延税金負債として計上する方法である<sup>9)</sup>。

資産負債法とは、会計上の資産または負債の金額と税務上の資産または負債の金額との差異（一時差異）があり、会計上の資産または負債が将来回収または決済されるなどにより、当該差異が解消される税金を減額または増額させる効果がある場合に、当該差異が解消される年度の課税所得に適用されるであろう税率を用いて、当該差異の発生年度にそれに対する繰延税金資産または繰延税金負債を計上する方法である<sup>10)</sup>。

差異には、永久的に解消されない永久差異というものもあるが、この額は法人税等調整額には含まれない。ただし、法人税等を算出するに際しては、課税対象額に含まれる。

繰延法の場合には期間差異額が、資産負債法の場合には一時差異額が発生する。期間差異額は、すべて一時差異額に含まれる。企業結合の時に取得された子会社の資産、負債の再評価額は期間差異額としては計上されないが、一時差異額としては計上される。その他の有価証券に分類される株式などの有価証券が時価評価され、それが後の期間の課税所得に含まれる時、期間差異額としては計上されないが、一時差異額としては計上される。これらの例は、両者が異なる場合であるが、他の差異額は両者間で同じように発生する。

アメリカでは、繰延法における期間差異額の認識方法から資産負債法に

おける一時差異額の測定方法に変わったといわれる。その理由としては、次のような事項をあげることができる。①繰延法においては、税効果会計に適用する税率は、期間差異額が発生した年度の課税所得の計算に使用された税率を用いる。このため、計上後に税率変更があった場合の繰延税金資産または繰延税金負債の金額は、単に過去に計上された金額の合計額にすぎず、繰延税金資産または繰延税金負債の残高自体意味を持たないことになる<sup>11)</sup>。②1981年に導入されたACRS加速償却法 (Accerated Cost Recovery System) は、多くの有形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。この結果会計償却と税務償却との乖離が増え、貸借対照表で増加する貸方繰延税金 (繰延税金負債) の意味やそれが示す不明瞭さに、関心が集まっていた<sup>12)</sup>。繰延法では、税率の変更がなされないため繰延税金負債の額が解消時においても継続額で処理されることになり、すなわち基本税率が引き下げられても高税率のままの額なので現実と合致しないという欠点があるということである。また、ACRS加速償却法の導入により、繰延税金負債の額そのものが極端に多額になってきたという不都合もあるのである。

繰延法と資産負債法は、税効果会計に用いられる。両者のちがいは簡単に言えば前者においては、会計上の収益・費用の金額と税務上の益金・損金との間に相違がある場合、それを期間差異額とよび、後者においては、会計上の資産または負債の金額と税務上の資産または負債の金額との間に相違がある場合、それを一時差異額とよぶ。両者は、税効果会計を行うために、このようなことを行うわけである。これらの計算方法は、収益費用中心観と資産負債中心観とどのようなかわりがあるのだろうか。



## 2. 収益費用中心観と資産負債中心観

連結財務諸表作成要領（日本公認会計士協会）では、繰延法は「損益法の見地に立つ方法」<sup>13)</sup>と紹介されている。また、債権債務法（資産負債法）は「財産法の見地に立つ方法」<sup>14)</sup>と紹介されている。このように、繰延法を収益費用中心観に基づくものとみ、資産負債法を資産負債中心観に基づくものとみる見方が広がってきている。たとえば、収益費用中心観による繰延法の特徴については、税効果会計が発生した年度の課税所得の計算に適用された税率を使用することである。資産負債中心観による資産負債法の特徴については、税効果会計に適用する税率は、一時差異が解消する年度の課税所得の計算に適用されるであろう税率を使用することである。上記は、収益費用中心観・資産負債中心観と繰延法・資産負債法とを結びつけた見方である。

収益費用中心観と資産負債中心観とは、どのような観点のものであろうか、徳賀芳弘教授は、それらを次ページのようにまとめている<sup>15)</sup>。

この表から分かることは、主に当期利益の算定方法を述べているということである。この表からは繰延税金資産・負債をどのように把握すればよいのか不明である。先に述べた FASB 概念第 6 号の資産・負債概念は、収益費用中心観でも資産負債中心観でも、どちらでも把握しうる。これについては、後でふれる。

繰延法・資産負債法と収益費用中心観・資産負債中心観とは根本的に相違点がある。先にも述べたように繰延法と資産負債法は、それらの方法から生じる差異が期間差異額か一時差異額かを計上するところにある。それは部分的、限定的な種類のものである。また、両者は内容的にほとんど同じである。異なるのは、一時差異額に資産の再評価額が入るという点だけである。ただ、税率の問題は残るが、繰延法においても、繰延税金資産・

## 収益費用中心観と資産負債中心観の特徴

	収益費用中心観	資産負債中心観
利益	<ul style="list-style-type: none"> <li>企業の達成した成果としての収益とそれを達成するために費やされた努力（犠牲）としての費用との差額</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>企業の富または正味資源の増加分</li> </ul>
利益の決定方法	<ul style="list-style-type: none"> <li>実現収益と発生費用の期間的「対応」</li> <li>「対応」は期間利益の「非歪曲」という概念に規定される</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>資産から負債を差し引いた残余である持分の増加要素としての収益と持分の減少要素としての費用の期間的対応</li> </ul>
貸借対照表	<ul style="list-style-type: none"> <li>収益・費用を計算した後に残る借方項目残高と貸方項目残高の集計表</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>純資産の変動額としての利益を計算する財務表</li> </ul>
損益計算書	<ul style="list-style-type: none"> <li>収益と費用の差額としての利益を計算する財務表</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>純資産の変動額として捉えられた利益の構成要素（原因）を示す財務表</li> </ul>
批判点	<ul style="list-style-type: none"> <li>「成果」と「努力」との対応に関する判断、あるいは期間利益の非歪曲に関する判断の余地がある</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>資産・負債の価格変動は、いつ、どのように認識されるべきかに関する判断の余地がある</li> </ul>

出所：FASB [1976a] に基づいて作成。

負債について税率変更に伴う再計算は可能である。

それに対して、収益費用中心観・資産負債中心観と損益法・財産法は当期損益の算定に軸足を置いているが、企業会計の全体的俯瞰にも関連している。そこで、これらを会計目的観との関係でみてみよう。

### 3. 会計目的観と収益費用中心観・資産負債中心観

会計目的観については、それが原価主義会計、時価主義会計および原価主義会計と時価主義会計の混合会計（現代の会計はそうである）であれ、①分配可能利益算定目的、②経営状況の報告の目的<sup>16)</sup>にあることは一般的

であると思える。分配可能利益算定目的とは次のごとくである。企業会計は営利企業の活動についての会計である。そのために会計は、まず利益がいくらあったかを計算することが必要である。その中でも、特に営業損益計算が重要であろう。企業の主たる営業活動から結果するものだからである。さて、分配可能利益は税引後当期純利益であるが、それは税引前当期純利益から税務調整額の差し引きを経て得られるという意味で重要である。また、本稿のはじめにののところでも述べたように、それは実質的意味（この説明は、はじめにのところにある）をもっているという点でも重要でもある。経営状況の報告の目的とは次のごとくである。企業には、多くの利害関係者が存在する。たとえば、株主や債権者、潜在投資者、取引先などがそうである。経営者は、そのため損益計算書を使って経営成績、貸借対照表を用いて財政状態およびキャッシュ・フロー計算書で資金収支を利害関係者に定期的に報告する。経営者が主体の会計である。

分配可能利益算定は、損益計算書を主とし、貸借対照表およびキャッシュ・フロー計算書を従とするものである。貸借対照表は、損益計算書から算定される分配可能利益を補完するものである。キャッシュ・フロー会計もそうである。この見方は収益費用中心観に立つ見方のものである。会計目的観が変わらない限り、収益費用中心観から資産負債中心観に変わったとは簡単にはいえないであろう。利害関係者に役立つ会計、いわゆる情報提供としての会計は会計をいかに情報として役立たせるかどうかという面から見たものであり、それは機能論に属する見解である。会計の目的観については、次稿でさらに述べたい。また、繰延法・資産負債法は収益費用中心観の中に包含されるものである。

資産負債法からもたらされる将来減算一時差異額・将来加算一時差異額は、一種の前払費用・一種の未払費用であり、この点からも税効果会計に

よって生じる勘定科目は、収益費用中心観の中にあるものといえよう。また、先にも述べたことではあるが、将来減算一時差異額・将来加算一時差異額には、その回収可能性、支払可能性が確実でないものを計上すると、分配可能利益に影響を与えることになるので注意せねばならない。

資産について、資産は過去の事象の結果として生じるものであること、特定の企業が支配するものであること、さらに将来の経済的便益がその企業に流入すると期待される資源であること、また負債について、過去の事象から発生したものであること、特定の企業の現在における義務であること、さらにこれを履行するためには経済的便益を有する資源が企業から流出すると予想されること、と論じている<sup>17)</sup>。これは国際会計基準による定義である。先に述べた FASB 概念第6号のそれと内容的には同じである。資産は過去の事象の結果として生じるものであることとは、購入時の原価に基づいて決算時も処理するということであろう。将来の経済的便益がその企業に流入すると期待される資源とは、決算時は時価で処理してもよいということであろう。この意味で貸借対照表は原価・時価混在の時代に入っていると思われる。負債についても、それはいえる。

これらの資産・負債の定義は、資産負債中心観のものであろうか。たとえば、将来の経済的便益がその企業に流入すると期待される資源（資産）とは、厳密には割引現在原価をさすであろう。当該資産が将来生む収益からそれにかかる将来費用を差し引いた額を現在の価値に引き直した額がそうである。また、経済的便益を有する資源が、企業から流出すると予想される負債とは、上記の逆のものである。これだけの理解だと、それらが資産負債中心観によるものか否か明瞭でない。ただ、会計目的観と関連づけてみれば、収益費用中心観の流れにそった理解がよいように考えられる。

収益費用中心観と資産負債中心観は、実現概念、資本維持論に基づく利

益概念および包括的利益概念に関連があるといわれるが、ここではふれていない。

## おわりに

わが国における税効果会計の流れは、昭和51年の「連結財務諸表規則」における任意適用に始まり、平成9年の企業会計審議会による「連結財務諸表制度の見直しに関する意見書」の公表により全面的適用、さらに個別財務諸表への適用を促した平成10年の企業会計審議会による「税効果会計に係る会計基準」の公表によって本格的な税効果会計基準の設定へとたどりついてきたのである。なお、平成10年の会計基準の中で会計上の資産・負債の額と税務上の資産・負債の額との差額については、資産負債法が採用され、それを一時差異額とすると明示している。国際会計基準は、平成8年に改訂版第12号「法人所得税」を公表し、そこで税効果会計を規定している。アメリカは、平成4年にFASBが改訂版基準書第109号「法人税等の会計」を公表し、それが現在も税効果会計の基準書として用いられている。両者とも差異額については、資産負債法を採用する、としている。

さて、平成10年の「税効果会計に係る会計基準」では、第一の税効果会計の目的の中で、税効果会計について次のように述べられている。「税効果会計は……法人税その他利益に関連する金額を課税標準とする税金（以下「法人税等」という）の額を適切に期間配分することにより、法人税等を控除する前の当期純利益と法人税等を合理的に対処させることを目的とする手続きである」と。この場合、期間配分とか、法人税等の合理的対処とかという語句が用いられている。

期間配分とは、どのようなことをいうのであろうか。本稿の第1章の1.

の設例1でみたように、税務調整額の中の構造が二重になっている。すなわち、それは法人税等と法人税等調整額からなっている。法人税等は、当期に期間配分され、法人税等調整額は調整されて次期以降にも期間配分される。

また、合理的対応とは、どのようなことをいうのであろうか。第1章の1.の設例1によれば、第1の対応は税務調整額の中の法人税等と法人税等調整額との対応であり、第2の対応は税引前当期純利益と適正税金額との対応である。法人税等と法人税等調整額との対応における法人税等は、当期のみの対応であるので、一種の費用であり、法人税等調整額は、その額が解消時まで残存し次期以降の法人税等と対応することになるので、一種の前払費用である。また、第2の対応は、つまり税引前当期純利益と適正税金額との対応は税引後当期純利益を算定するための対応である。

法人税等と法人税等調整額の性質はどのようなものであろうか。第1に、収益・利益は費用・損失と対応する。しかし、法人税等と法人税等調整額は税務調整額の中で対応している。したがって、法人税等と法人税等調整額は一般的にいう費用・損失ではない。対応関係が異なるからである。第2に、法人税等と法人税等調整額は（最終的には）強制的に国家に納付させられ、それらは一般国民のためなどに使用されるものである。それらは、純粹に言えば当該企業の収益に貢献する費用ではない。それらは、社会的貢献費用と考えられる。

繰延税金資産・負債は、社会的貢献前払費用、社会的貢献未払費用である。それらは、法人税等調整額から生じるものだからである。繰延税金資産・負債は、前払費用（前払家賃など）、繰延資産（創立費など）に類似しているといわれる。上記に、繰延税金資産は一種の前払費用であると述べた。また、逆に繰延税金負債は一種の未払費用であるとみうる、とした。

たとえば、繰延税金資産は前払費用と同じように将来の現金流出をおさえるという点で、同性質をもっている。もちろん、両者の間には異なる点もある。しかし、繰延資産も含め3者で比較すると、繰延税金資産は前払費用に近い。このように考えると、繰延税金資産・負債は前払費用・未払費用に近い資産・負債と考えられる。しかし、それらは社会的犠牲を帯びたものである。前にも取りあげたがFASB概念第6号は、資産について「資産は過去の取引または事象の結果として、特定の実体により取得または統制されている、発生の可能性の高い、将来の経済的便益である」<sup>18)</sup>と論じている。将来の経済的便益である、との関係から諸外国においては、繰延税金資産・負債が割引現在原価（時価）で計上されるべきか否か論じられているそうである。しかし、現段階では否定的見解が多いようである。すなわち、平成10年に公表されたSFAS（財務会計基準ステートメント）第96号パラグラフ172は、割引計算は法人税の問題として取り上げずに広い見地から検討されるべきであり、また割引率の選択、繰延税金の現実化のタイミングの判定など実施する上で問題がある、としている。さらに、たとえば社会的貢献前払費用である繰延税金資産は貸借対照表に計上できるか否かの問題もある。昨今、企業に課せられた社会的責任を果たすために社会的貢献資産が増加してきているように思われる。すなわち、地球の温暖化、人体に悪影響を与える化学物質の流出などに関連してである。それに対応するために、企業は社会的貢献資産を購入・使用している。これらの資産は、すべてではなかろうが条件付きで、一応営業資産の一部とみなして貸借対照表に計上できよう。また、減価償却費は、通常のコストとして計上できようが、場合によっては加速償却費としての計上も可能であろう。このような観点からみると、当然繰延税金資産も貸借対照表に計上できると考えられる。すなわち、それは営業活動（既発生費用）に関係して発生して

きたものだからである。期間差異額と一時差異額などに関連して、最近収益費用中心観から資産負債中心観に考え方を変えたというようなことがいわれている。すなわち、期間差異額は、繰延法、一時差異額は資産負債法によって算出される。繰延法から資産負債法に、わが国も含めて諸外国も移行した。その関係で上記のようにいわれる。しかし、繰延法・資産負債法は期間差異額、一時差異額を算出する方法であり、主として当期利益・損失を算定することを目的とする収益費用中心観と資産負債中心観とは根本的に異なるところがある。現代の企業会計は、①に分配可能利益の算定目的、②に経営状況の報告を目的としている。この観点からみれば、損益計算書特に営業損益計算区分が重要視されるのは当然である。損益計算書が主であり、貸借対照表、キャッシュ・フロー計算書は従である。収益費用中心観が現在でもとられていると考えるのが妥当である。繰延法・資産負債法の位置づけは、収益費用中心観の1部分を構成しているとみるのが適切である。つまり、それは収益費用中心観に包含されるものとみるのがよいと考えられる。また、繰延法と資産負債法はほとんど同じものである。異なるのは資産の再評価に関係するものが、一時差異額になり、また税率の問題が生じてくるという点だけである。

税務調整額は、(商法上は別として)税引前当期純利益の利益処分項目として説明する論者もいるが、その中に法人税等以外に繰延税金資産・負債も生じるので対応・期間配分論の観点からみた方がよいと思われる。すなわち、税務調整額の中における対応・期間配分論とみた方がよいと考えられる。収益との対応・期間配分論は、両者の関連性(収益を上げるために)が余りにうすいのでとれない。なお、税務調整額は(今まで述べてきたように)これを一般的に費用とみる人が多いが、計算構造上(税引前当期純利益の下にくる)から、また法人税等、法人税等調整額それ自体の性質か



らも、それは通常の費用と同一とは、著者には考えられない。

最後に、会計主体論上（所有主理論上）法人税等は所有主の持分を減少させるので、費用であるという考え方もある。しかし、所有主の持分は投下資本の維持までであるとする考え方もあり、一概にこの理論に肩を持つことはできない。

### 注

- 1) 安藤英義「簿記および会計の空洞化」『企業会計』第40巻第9号，昭和63年，9月号，45ページ。
- 2) 企業会計審議会『税効果会計に係る基準』第二・二・1，平成10年。繰延税金資産の回収可能性の判断要件は，日本公認会計士協会：監査委員会報告第66号『繰延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年にくわしく述べられている。
- 3) 弥生真生・足田浩『税効果会計』中央経済社，平成10年，123ページ。
- 4) 西村幹二『税効果会計の理論』同文館，平成13年，175ページ。
- 5) 木村重義編『時価主義会計論』同文館，昭和54年，96ページ。
- 6) 平松一夫・広瀬義州訳『FASB 財務会計の諸概念』中央経済社，昭和63年，297ページ。
- 7) 弥生真生・足田浩，前掲書，142ページ。
- 8) 平松一夫・広瀬義州，前掲書，301ページ。
- 9) 中央監査法人編『詳解税効果会計の実務』平成13年，51ページ。
- 10) 中央監査法人編，同上書，51ページ。
- 11) 中田信正『税効果会計詳解』中央経済社，平成11年，83ページ。
- 12) 中田信正，同上書，83ページ。
- 13) 弥生真生・足田浩，前掲書，43ページ。
- 14) 弥生真生・足田浩，同上書，43ページ。
- 15) 斉藤静樹編『会計基準の基礎概念』中央経済社，平成14年，151ページ。
- 16) 平井克彦『国税専門官受験のための会計学』白桃書房，平成14年，48ページ。
- 17) 桜井久勝編『テキスト国際会計基準』白桃書房，平成14年，15ページ。ここでは資産について「資産が有する将来の経済的便益 (economic benefit) とは，企業への現金預金の流入に直接的または間接的に貢献する潜在能力をいう」(16ページ)とも述べられている。

- 18) 平松一夫・広瀬義州, 前掲書, 297ページ。