

法人所得税期間配分方式の研究

—— 米・英・加3国における論争をめぐって ——

西 村 幹 仁

目 次

はじめに

- 1 税配分方式と期間差異
 - 2 税配分方式のタイプ
 - 3 繰延方式と見越方式
 - 4 申告効果配分方式と繰延方式
 - 5 見越・繰延方式と見越方式
 - 6 税引後方式
 - 7 その他の方式
 - 8 現行会計の基礎的構造と税配分方式
 - 9 要 約
- 参 考 文 献

は じ め に

法人所得税の期間配分（税配分）をどのような方式（tax allocation method）で実施するかという問題は、税配分をどこまで行うかという税配分範囲の問題とともに、税効果会計（tax effect accounting）を決定づける最大の要因のひとつであり、これらをめぐっては、実に果てしない論争が繰り広げられてきた。しかし、アメリカ、イギリス、カナダ等を中心に、永き

にわたる膨大な議論と試行錯誤を経て、いまや、方式論争は、ようやくひとつの方向へと収束しつつある。収束の方向は、イギリス会計基準において早くから支持され、アメリカとカナダの会計基準においていつも否定されてきた、いわゆる債務方式または資産負債方式である。

このことは、ようやくいまにして議論の混乱を脱し、方式論争に正しい決着が図られ始めたということの意味するものであろうか。アメリカで¹⁾1987年まで、カナダでは昨年12月まで²⁾広範な支持を受けてきた繰延方式は、完全な誤りだったのか。両国における影響力ある論者達は、議論の前提または論理構成（あるいはその両方）において重大な誤りを犯していたというのだろうか。これに対して肯定的に答えられるならば、むしろ大いに喜ぶべきである。しかし、そうでないとすれば、われわれは、いま大きな不幸を背負い込もうとしていることになる。

折しも、わが国では、昨年、連結財務諸表上における税効果会計の適用に関して、それまでの任意適用から全面的な強制適用へと基本方針の転換が図られることになったところである。³⁾新しい基本方針では、アメリカ等の基準に習い、繰延方式を捨て、資産負債方式を採用することがうたわれている。さらに、1996年の国際会計基準の改訂も、⁴⁾同じ方向に沿うものであった。

税効果会計（特に税配分方式論争）を呑み込み押し流そうとする奔流は、どこから来てどこへ行こうとしているのだろうか。本稿は、これを見極めることをねらっている。そのために、税配分方式に関する多様かつ錯雑た

1) SFAS 96 [FASB, 1987] により、税配分方式の転換が図られた。

2) *Handbook Revisions—Release No. 94* [CICA, 1997] により、税配分方式が改訂された。

3) 「連結財務諸表制度の見直しに関する意見書」[企業会計審議会, 1997] の公表による。

4) *IAS 12 (R)* [IASC, 1996]. なお, IASC [1994, pars. 1, 2] 参照。

〈略語表〉

AAA:	American Accounting Association (アメリカ会計学会)
AIA:	American Institute of Accountants (アメリカ会計士協会)
AICPA:	American Institute of Certified Public Accountants (アメリカ公認会計士協会)
APB:	Accounting Principles Board (会計原則審議会)
APBO:	<i>APB Opinion</i> (会計原則審議会意見書)
ARB:	<i>Accounting Research Bulletin</i> (会計研究公報)
ARS:	<i>Accounting Research Study</i> (会計調査研究)
ASB:	Accounting Standards Board (会計基準審議会)
ASC:	Accounting Standards Committee (会計基準委員会)
ASR:	<i>Accounting Series Release</i> (会計連続通牒)
ASSC:	Accounting Standards Steering Committee (会計基準制定委員会)
B:	<i>Accounting and Auditing Practices Bulletin</i> (会計・監査実務公報)
CICA:	Canadian Institute of Chartered Accountants (カナダ勅許会計士協会)
CICA HB:	<i>CICA Handbook</i> (CICA 便覧)
FASB:	Financial Accounting Standards Board (財務会計基準審議会)
I-APBO:	<i>Interpretation of APB Opinion</i> (APBO 解釈指針)
IAS:	<i>International Accounting Standard</i> (国際会計基準)
IASC:	International Accounting Standards Committee (国際会計基準委員会)
ICAEW:	Institute of Chartered Accountants in England and Wales (イギリス・ウェールズ勅許会計士協会)
RAP:	<i>Recommendation on Accounting Principles</i> (会計原則勧告書)
SEC:	Securities and Exchange Commission (証券取引委員会)
SFAC:	<i>Statement of Financial Accounting Concepts</i> (財務会計概念書)
SFAS:	<i>Statement of Financial Accounting Standards</i> (財務会計基準書)
SSAP:	<i>Statement of Standard Accounting Practice</i> (会計実務基準書)

る主張のなかから、問題にとって本質的な議論のみを抽出し比較するとともに、現行会計の枠組を逸脱することなく、これを慎重に吟味していかなくてはならない。また、捨て去られた方式を含むすべての重要な税配分方式について、その特徴と意義を体系的に整理し分析することが必要である。⁵⁾

5) なお、本稿の議論は、法人所得税期間配分の論理それ自体の正当性は、承認され確立されているとの前提に立っており、これについては論じない。税配分の論理の正当性については、西村 [1990, pp. 99 - 146] で詳細に論じた。

1 税配分方式と期間差異

本稿で「税配分方式」とは、期間差異 (timing difference) を対象に法人所得税の期間配分を実施する場合、期間差異の種類ごとにどのような会計手続をもってその税配分を論理構成するかという、当該論理構成のタイプを指している。したがって、まず、税配分の対象である期間差異の意義が問われることになるであろう。

期間差異の意義と範囲については、西村 [1990, pp. 132-138] で詳論した。それによれば、「期間差異」とは、「税引前利益と課税所得の期間帰属の相違をはじめとする、企業会計上と税務会計上の異なる処理から生じる課税の繰延または繰上の事実」である。それは、世界の税効果会計にもっとも大きな影響を与えてきた基準書のひとつである *APBO 11* [AICPA, 1967] における期間差異の定義とも、また、現在、世界の税効果会計の模範とされる *SFAS 109* [FASB, 1992] における一時差異 (temporary difference) の定義とも異なっている。

期間差異の意義または範囲は、それ自体、議論の重要なテーマであり、明確な決着が図られるべきであるが、上記において定義された期間差異と *APBO 11* および *SFAS 109* の期間差異 (一時差異) との間には、そのカバーする範囲に関して、それほど大きな食い違いはない。むしろ、その大部分が共通であるうえ、当該共通部分は、もっとも頻出する重要な期間差異をカバーしている。したがって、本稿では、期間差異の意義等についてこれ以上論じないこととし、上記に定義した期間差異概念を前提に税配分方式の議論を進めていく。これによって説得力ある明快な結論に到達するならば、かりに異なる期間差異概念をとる場合にも、必要に応じて、さほどの困難なく問題を解決することができるであろう。

他方、税配分方式を体系的に整理していくうえで、期間差異をどのように分類するかは、非常に重要な意味をもっている。期間差異は、いろいろ

な角度から分類されるが、つぎの区分は、もっとも重要なもののひとつである。すなわち、期間差異の機能に注目して、これを課税所得の繰延をもたらす「繰延期間差異」と課税所得の繰上をもたらす「繰上期間差異」の2つに分類するものである⁶⁾。

また、期間差異グループの最大のものは、企業会計上の収益・費用と課税所得計算上の益金・損金との間の期間的なずれから生じるが、この差異グループを「相称的期間差異」と呼ぶこととし、特に、当該差異が収益と益金の期間的なずれから生じるケースを「収益相称的期間差異」、費用と損金の期間的なずれから生じるケースを「費用相称的期間差異」と呼んで区分することにする。したがって、相称的期間差異は、収益相称的繰延期間差異、収益相称的繰上期間差異、費用相称的繰延期間差異、費用相称的繰上期間差異の4グループに分類される。さらに、後述のように、税配分方式論者によっては、これらとは異なる特別の分類法を提起するものもみられる。

2 税配分方式のタイプ

各期間差異が、その発生年度と解消年度において、それぞれ逆方向の税効果（税額増加と税額減少）を生じることから、法人所得税期間配分は、期間差異発生税効果を差異解消年度へ繰り延べる手続として、あるいは、期間差異解消税効果を差異発生年度で見越計上する手続として、種々の角度から論理構成されてきた。

6) Van Hoepen [1981, pp. 21-22] による積極的期間差異 (positive timing difference) と消極的期間差異 (negative timing difference) の区分は、それぞれ、われわれの繰延期間差異と繰上期間差異に対応する。SFAS 109 [par. 13] の加算一時差異 (taxable temporary difference) と減算一時差異 (deductible temporary difference) の区分も同様である。

たとえば、債務方式 (liability method, accrual method) では、すべての期間差異について見越の方法で税効果を期間配分する手続として税配分が論理構成される。この方式における税配分は、期間差異の解消によって将来増加する税額または減少する税額を当該差異の発生時に見越計上する手続である (したがって、以下、これを「見越方式」と呼ぶ。)。他方、繰延方式 (deferred method, deferral method) は、すべての期間差異について繰延の方法をもって税配分を論理構成しようとする。繰延方式において税配分は、期間差異の発生によって減少した税額または増加した税額を当該差異が解消する将来の年度へと繰り延べる手続である。これらのほか、一部の差異について見越の方法を、他の差異について繰延の方法を適用しようとする様々な税配分方式が提起されてきた。

そこで、まず、アメリカ、イギリスおよびカナダの会計基準における税配分の論理構成の (すなわち税配分方式の) 変遷を概観しておくことにする。⁷⁾ 表は、これを鳥瞰的に要約している。

アメリカでは、四半世紀にわたる各種方法の入り乱れた状況を経て、ようやく 1967 年に、すべての期間差異に関して単一の税配分の方法を適用するという結論に到達するのに対して、後発のイギリスでは、早くも 1965 年に (ICAEW 通牒という暫定的な形式においてではあるが) これをなし遂げている。同じく後発のカナダにおいて、全差異を対象に単一ルールによる税配分が勧告されたのも、1967 年のことである。選ばれた方向は、アメリカおよびカナダでは繰延の方法をもって、イギリスでは見越の方法をもって統一を図るというものであった。

7) アメリカにおける税配分方式の変遷については西村 [1987 (a)(b)] を、イギリスにおけるそれについては西村 [1997] を参照。また、カナダの会計基準の転換の事情については、CICA [1998, ch. 39] および Byrd-Chen [1998, ch. 35] を参照。

米・英・加3国における税配分方式の歴史

	<u>アメリカ</u>		<u>イギリス</u>		<u>カナダ</u>	
	<u>繰延差異</u>	<u>繰上差異</u>	<u>繰延差異</u>	<u>繰上差異</u>	<u>繰延差異</u>	<u>繰上差異</u>
1942 <i>ARB 18</i> [AIA]	(A)(Nd)					
1944 <i>ARB 23</i> [AIA]	(A)(Nd)	(Na)				
1945 <i>ASR 53</i> [SEC]	(N)					
1952 <i>ARB 42</i> [AIA]	(A)(Na)					
1953 <i>ARB 43</i> [AIA]	(A)(Nd)(Na)	(Na)				
1954 <i>B 10</i> [CICA]					(D)	
1958 <i>ARB 44(R)</i> [AICPA]	(A)(D)(N)					
1958 <i>RAP 19</i> [ICAEW]			(A)	(Na)		
1959 <i>ARB 51</i> [AICPA]	(A)	(D)(Nd)				
1960 <i>ASR 85</i> [SEC]	(D)(Nd)					
1962 <i>APBO 1</i> [AICPA]	(A)					
1965 <i>AAA Report</i> [AAA]	A					
1965 <i>APBO 6</i> [AICPA]*	A D					
1965 <i>ICAEW 通牒</i> [ICAEW]			A	A		
1967 <i>B 26</i> [CICA]					D	D
1967 <i>APBO 11</i> [AICPA]	D	D				
1968 <i>RAP 27</i> [ICAEW]			A	A		
1968 <i>CICA HB</i> [CICA]					D	D
1975 <i>SSAP 11</i> [ASSC]*			A D	A D		
1978 <i>SSAP 15</i> [ASC]*			A D	A D		
1985 <i>SSAP 15(R)</i> [ASC]			A	A		
1987 <i>SFAS 96</i> [FASB]	A	A				
1992 <i>SFAS 109</i> [FASB]	A	A				
1997 <i>CICA HB</i> [CICA]					A	A

(注) 1. 本表は、主たる会計基準書のうち、税配分方式に関してその立場を明示しているもののみを取り上げた。

2. 記号の意味は、つぎのとおりである。

A : 見越の方法により税配分を実施。

D : 繰延の方法により税配分を実施。

N : 期間差異を生ぜしめた項目それ自体（たとえば固定資産と減価償却費）を修正する方法（税引後処理の方法）で税配分を実施。貸借対照表項目についてのみ税引後処理をとる場合もある。当該修正が見越額によるか、繰延額によるか明らかなものは、それぞれ“Na”または“Nd”として区別した。

() : 上記のいずれかの方法を繰延または繰上期間差異の一部に対して適用する。

* : 見越の方法と繰延の方法のいずれかを一貫して選択することを認める。

アメリカにおける税配分方式は、それから20年にわたる安定期を経て、世界の税効果会計に対していろいろなかたちで影響を与えた後、ついに1987年に、全面的な見越の方法の採用へと一大転換を遂げ、(この点に関するかぎり) イギリスと同じ方向を目指すに至る。その間、イギリスで一時期、繰延の方法の選択が認められたことは、アメリカ税効果会計の影響力のひとつの証左となる。カナダでは、これまで一貫して繰延の方法が選好されてきたのであったが、1997年12月、アメリカに歩調を合わせて、見越の方法の全面的な採用を決定し、その歴史のなかでかつて進んだことのない道を歩みはじめた。

以上のように、イギリスでは見越方式⁸⁾が、カナダでは(昨年まで)繰延方式が、それぞれ買かれてきたのに対して、アメリカにおける特徴は、その理論的転成にあったといっていよう。

つぎに、税配分方式に関する様々な見解(前表に現れてこないものも含む。)を、その論理構成のパターンに従って分類することにしよう。税配分方式の主たるタイプは、以下のごとく区分されるであろう(各方式の支持者については、前表および次節以下を参照されたい。)

1) 繰延方式

期間差異の種類を問わず、繰延の方法を適用。差異発生税効果を差異解消年度へと繰り延べる。

2) 見越方式

期間差異の種類を問わず、見越の方法を適用。差異解消税効果を差異発生年度で見越計上する。

3) 見越・繰延方式

8) イギリスでは、現在、会計基準の改訂のための討議資料 *Discussion Paper* 1995 [ASB, 1995] が公表されているが、そこでは、税配分方式について、見越方式と評価勘定方式(後述)の2つを残して、その他の方式を棄却したものの、それ以上の限定を行っていない。

繰延期間差異について見越の方法を、繰上期間差異について繰延の方法を適用。

4) 繰延・見越方式

繰延期間差異について繰延の方法を、繰上期間差異について見越の方法を適用。

5) 申告効果配分方式

収益相称的繰延期間差異と費用相称的繰上期間差異について見越の方法を、収益相称的繰上期間差異と費用相称的繰延期間差異について繰延の方法を適用。

6) 反復・非反復差異区分方式

反復的に生起する期間差異について繰延の方法を、非反復的期間差異について見越の方法を適用。

7) 税引後方式 (net of tax method)

期間差異を生ぜしめた項目それ自体を修正する方法で税配分を実施。

われわれは、税配分方式の対立を税配分の論理構成の方式に関する対立と規定している。それゆえ、いずれの税配分方式を選ぶかは、(当該論理に基づく) 税効果会計の存立の可能性に関わると同時に、そのうゑに構築される税効果会計のあり方を左右することになるはずである。

各税配分方式は、それぞれの論理に基づいて、期間配分される所得税の評価を決定することになる。一般に、繰延の方法による税配分額、すなわち税効果の繰延額は、期間差異発生年度に実際に生じた税効果額によって、したがって差異発生年度の税率に基づいてこれを測定し、見越の方法による税配分額、すなわち税効果の見越計上額は、期間差異解消年度に生じると見込まれる税効果額によって、したがって差異解消年度の見積税率に基づいてこれを測定するものとされている。また、見越の方法による税配分額は、ある論者によれば、将来の税効果の割引現在価値によって測定されるべきである (たとえば *Discussion Paper 1995* [pars. 6.1. 1-6.8. 7])。さら

に、貸借対照表上の税配分残高の性格が、いずれの税配分方式を採用するかによって著しく左右されることになるのはいうまでもない。貸借対照表において、税配分負債と税配分資産とを総額表示するか純額表示するかの問題に関しても、やはり、用いられた税配分方式のいかんにより異なる立場がとられることが少なくない。（これらのうち税効果の割引の問題と税配分資産・負債の表示方法については、稿を改めて論究することにする。）

税配分方式の相違は、税率の変化がある場合にもっとも顕著である。ここでは、期間差異は、所得税支払のタイミングを変化させるのみでなく、その絶対額の変化一期間差異発生税効果とその解消税効果の差額—をも生じることになる。いま、後者に注目し、期間差異税効果のうち特にこの部分を「税率変化税効果」として切り出すならば、繰延の方法による税配分は、これを差異解消年度へと配分し、見越の方法による税配分は、これを逆に差異発生年度へと配分するものと解することができる。税効果を見越計上するために将来の税率を見積もるにあたっては、通常、期間差異発生年度において有効な税率に基づいて（またはすでに決定された税率変更を考慮に入れて）当該税効果を計算しておき、爾後の税法の改正に際してこれを修正するという方法によるほかない [ARS 9 [Black, 1966], pp. 22, 77; SFAS 109, pars. 8, 18, 27, 112 参照] から、見越の方法による税配分は、實際上、税率変化税効果を差異発生年度および（または）その後の税法改正年度へと配分することになる。いずれにしても、税率変化税効果をいつ認識するかという問題は、税配分の論理構成方式としての各税配分方式の当然の含意のひとつである。⁹⁾

9) Van Hoepen [1981, pp. 158, 164 – 165, 283] は、事実上、税配分方式の相違を税率変化税効果の認識時期という一点に帰着せしめ、そこにとどまって問題を論じている。しかし、このアプローチがより本質的問題を解決しないことは、彼自身が例証しているところである。彼は、税率変化税効果を

3 繰延方式と見越方式

まず、繰延方式と見越方式の意義を明らかにしたうえ、これをめぐる議論を批判的に考察していくことにしよう。それにより、この方式を擁護しあるいは批判しようとする主張が、本質を離れたところで徒に空転するということが少なくなかったことを知るであろう。

繰延方式は、繰延期間差異発生¹⁰⁾の税効果たる所得税の減少をもって、税額軽減という特別の税務上の恩典が与えられたものとみなしたうえ、これを当該差異の解消の税効果たる所得税の増加に対応させるべく、将来へと繰り延べようとする。同様に、繰上期間差異発生¹¹⁾の税効果たる所得税の増加は、これを当該差異の解消の税効果たる所得税の減少に対応させるべく、将来へと繰り延べる。[Hicks, 1963, pp. 47-49; APBO 11, pars. 19, 34-36; CICA HB, pars. 3470.12, 17; Beechy, 1983, p. 32 ほか] その税配分を成立せしめたものは、当期の税効果と将来の税効果との間に認識される対応関係にほかならない。

↘ 税率変化が実際に生じた年度においてのみ認識する（確実に予想される税率変更も一切考慮しない。）という「方式」を選択することになるが、彼の税配分を支えるはずの論理構成方式については、これを不問に付さざるをえなかったのである。

10) CICA HB の section 3470 は、1997 年 12 月の改訂で、section 3465 によって置き換えられることになった。ただし、その発効日は、2000 年 1 月 1 日以後に始まる事業年度とされている。

11) 西村 [1990] では、税効果と税効果の対応よりも、税引前利益と法人所得税（税効果）の対応を問題とした。しかし、両者の相違は、単に形式的なものである。当期の税引前利益と繰り延べられた将来の法人所得税との間に対応を認識することは、すなわち、当期の所得税減少と当該将来の所得税（増加）とを結びつけることにほかならない。課税繰上の場合も同様である。したがって、（正しい論理の展開が行われるかぎり）いずれによっても実質的に同一の結論に到達するはずである。

他方、見越方式は、期間差異解消の税効果たる所得税の増加または減少を当該差異の発生年度において見越計上しようとする [Keller, 1961, pp. 108-125; Dewhirst, 1972, pp. 44-46; SSAP 15 (Revised) [ASC, 1985], par. 14; SFAS 109, pars. 6-8; CICA HB, pars. 3465.04, 10, 22, 24, 56 ほか]。それがどのような言葉で説明されようと、見越方式の論理もまた、将来の所得税の増加または減少が当期の所得税の減少または増加と結びつけられることによって¹²⁾はじめて成立する。繰延方式も見越方式も、ともにかくのごとき対応の認識から出発したのであったが、一方は、当期の税効果を繰り延べ（繰延負債または繰延資産の計上）、他方は、将来の税効果を見越計上する（見越負債または見越資産の計上）という互いに異なる道を選んだのである。

多くの論者が、繰延方式の主たる目的は対応の適正化にあり、損益計算書指向的であることがその特徴であるとみなす一方で、見越方式の主目的を資産・負債測定¹³⁾の適正化に置き、これを貸借対照表指向的方式であると説明している [I-APBO 11 [Bevis-Perry, 1969], p. 6; Beechy, 1983, p. 32; Stitt, 1985, pp. 24, 26-28; Parks, 1988, pp. 24-25; Weetman, 1992, pp. 18-19, 22-23 ほか]。それは、繰延方式支持者にとって都合の良い説明法であると信じられたため、好んで用いられる傾向がみられた。ただ、最近では、FASB等をはじめ、一斉に繰り広げられた損益計算書から貸借対照表への重点移行の傾向¹⁴⁾を反映して、逆に、見越方式支持者に

12) 西村 [1990] で述べたように、SFAS 96 は、その税配分を対応概念に依拠せしめることを断念した（この点は、SFAS 109 および CICA HB も同じである。）。しかるに、税効果の見越計上を、対応概念によることなく論理構成することは不可能であった。

13) APBO 11 の解釈指針 (Interpretation of APB Opinion No. 11) として、Bevis-Perry により作成され、AICPA から公表されたものである。

14) これについて、Defliese [1991, pp. 89-91] の批判を参照。

よってその論法が用いられる場合もみられる（たとえば Stepp-Petzing [1993, pp. 1-4]）。しかし、いずれにせよ、現行会計における繰延の手続と見越の手続のどちらがより損益計算書指向的か、あるいは、より貸借対照表指向的かという問いに対して意味ある答えを用意することが可能であるとは思われない。叙上のごとく、繰延の方法によるにせよ、見越の方法によるにせよ、もとより法人所得税の期間配分の根拠は、対応の適正化以外にはこれを見出しえないことに留意すべきである。

見越方式の支持者の多くが、繰延方式による税配分残高（繰延税金：deferred tax）の負債性または資産性の欠如 [Keller, 1961, pp. 115-116; Dewhirst, 1972, pp. 44-45; Wheeler-Galliat, 1974, p. 79; SFAC 6 [FASB, 1985(b)], par. 241; Stepp-Petzing, 1993, p. 3; *Discussion Paper 1995*, pars. A1. 2, 3 ほか] あるいは（税率変化を反映しないという意味での）その評価方法の粗雑さ [Hope, 1973, p. 17; Phillips, 1984, pp. 7-9; Robbins, 1986, pp. 37-40; SFAS 109, pars. 210, 211 ほか] を指摘してこれを批判していることは、繰延方式支持者の上記論点と比べてきわめて対照的である。¹⁵⁾

たとえば、Dewhirst と *Discussion Paper 1995* は、繰延税金の貸借対照表能力の否定のために、繰延の手続それ自体を現行会計上一切否定しようとする。しかし、そこで前提とされた会計が、われわれの承認している会計に一致しないことは明白である。現在の財貨変動と将来のそれとの間に明確な照応性が識別される場合において、現在の財貨変動を将来へと繰り延べることによって、これと将来の財貨変動との間の適切な対応を実現していくという手続は、現行会計の不可欠の一部を構成しているはずである。見越方式の正当化のために、現行会計の基本構造を犠牲にするわけにはいかない。繰延の方法も見越の方法も、ともにそれ自体、現行会計上必

15) 弥永・足田 [1997, pp. 53-54] にも、同様の論述がみられる。

須の会計手続であり、その方法が適用の対象を誤るということがないかぎり、それは、正統の資産または負債を認識するものである。われわれの議論の出発点は、まさにここにあったのである。

他方、SFAC 6 [par. 141] は、繰延の手続を発生主義会計の基本要素と認めている。そこで繰延とは、現在の現金（またはその等価物）の受領または支払によって生じる負債もしくは資産を認識するとともに、収益、費用、利得または損失の認識を繰り延べることを内容とする会計プロセスとして規定される（法的な債権や債務の存在は、その資格要件として要求されていない）。しかるに、本概念書 [par. 241] は、繰延方式により認識される貸方繰延税金（deferred tax credit）は負債に含まれないとして、この方式を棄却する。すなわち、見越方式における貸方税配分残高が将来の現金支払を生じる義務（広義）を意味する [par. 240] の¹⁶⁾に対して、繰延方式におけるそれは、かかる性格を有しないというのである。しかし、当期に生じた税額軽減による利益の認識を、当該税額軽減に対応する税額増加が生じることになる将来の年度へと繰り延べようとする繰延方式の手続は、まさしく、上記の規定による繰延のプロセスに完全に適合すると解さざるをえない。この点で、SFAC 6 は、繰延税金の貸借対照表能力を否定するこ

16) 本概念書は、繰延方式の貸方税配分残高への適用を禁じたのみで、いずれかの税配分方式に対する積極的支持を表明するものでない。とはいえ、その背後に、見越方式への選好があったことは明らかである。SFAC 6 の公表（1985 年 12 月）と同じ年の 4 月、すでに FASB は、見越方式が望ましいとの結論に到達しているし（*Status Report 166* [FASB, 1985 (a)] 参照）、その 2 年後（1987 年）には、SFAS 96 により、見越方式への排他的な支持を公式に表明したのであった。また、物価変動会計に関して、SFAS 33 [FASB, 1979, par. 208] およびその改訂版である SFAS 89 [FASB, 1986, par. 96] は、貸方税配分残高と借方税配分残高をともに貨幣項目として取り扱っている。FASB の見越方式への転換については、Nair-Weygandt [1981, pp. 93–96] でも指摘された。

とに成功しているとはいいがたい。その原因は、本概念書が繰延の手続の適用範囲を一意的に限定することを避け、その代わりに、不明確な規定とわずかな例を掲げるにとどめたところにあるというべきだろう。

Keller [1961, pp. 115–116] の論法は、Dewhirst および SFAC 6 のそれと、それぞれ共通するところがある。彼によれば、貸借対照表の貸方側は、資産の帰属関係を表しており、貸方繰延税金は、将来の費用の減殺分を意味するから、契約に基づき履行すべき債務の存在を意味する得意先からの前受金とは違って、この場所に繰延税金のごとき項目を掲げる余地はないとされる。繰延方式は、前受金と繰延税金を混同しているとみなすのである。彼はまた、貸借対照表の借方側を現金項目、現金に対する請求権、および物的設備の未償却部分からなるとみる。したがって、Keller 自身は明言していないけれど、同様の論理により、借方繰延税金 (deferred tax charge) の資産性が否定されるはずである。それにとどまらず、すべての繰延資産の計上が禁止されるであろう。その一方で、彼の見越方式における借方税配分残高は、前払項目として理解されている¹⁷⁾ [pp. 117, 120]。前払税金をも見越の方法で計上しようというのである。こうして、Keller においても、繰延の手続は、その適用の余地がない。

現行会計の基礎的構造に密着した論理のうえに、繰延の手続（と見越の手続）の適用範囲または対象を一意的に限定していくという研究態度が軽視されるとき、以上にみるごとく、問題解決に到達しえないばかりか、むしろ議論の混乱を増幅することになる。

同じ意味において、繰延税金の評価方法の粗雑さをあげて繰延方式を批判しようとする見越方式支持者の態度は、これを諒としえないところである。彼らの批判は、繰延税金が税率変化を反映しないという点に向けられ

17) SFAC 6 は、借方税配分残高を議論の対象外としつつも、やはり、見越方式によるそれが前払税金に該当することを認めている [note 71]。

る。ところが、叙上のごとく、繰延の手続も見越の手続も、ともにそれ自体、不可欠の会計手続であり、これにより認識される繰延または見越項目は、それぞれ、繰延または見越の論理に適合する評価方法を用いて、適切な金額が割り当てられるはずである。そうであれば、繰延の論理に基づく評価方法が見越の論理に適合しないことのゆえをもって繰延の手続の適用それ自体を批判しようとするのがはなはだしく筋違いであることは、明白であるといわざるをえない。彼らの議論は、むしろ税効果に繰延の手続を適用することの当否それ自体に対して直接向けられるべきだったのである。

繰延方式における税配分残高の貸借対照表能力に向けられた指弾に応えて、一部の論者 [Jaedicke-Nelson, 1960, pp. 278-281; Hawkins, 1968, pp. 20-41, 1969, pp. 35-44] は、資金説 [西村, 1990, pp. 109-110] の観点から繰延方式の擁護論を展開した。彼らによれば、貸借対照表は、資金の源泉（貸方）と使途（借方）の対照表であり、課税の繰延または繰上は、営業活動外の源泉からの資金の獲得または営業活動外の資金の使途を意味するから、これを（利益計算過程から除外し）貸借対照表に計上すべきである。繰延税金は、それが営業活動外の資金源泉または資金使途を意味するというただそのことのゆえに、完全な貸借対照表能力を付与される（絶対的・恒久的税額の軽減または増加についても、無制限に税配分が要請されることになる。）。資産・負債が当然に有するその他の一切の特性を切り捨てることにより、資金説は、資産・負債をその厳格な資格要件から解き放っているのである。彼らの試みが完全な失敗に終わっていることは明白であろう。資金説もまた、繰延税金を救うために、会計の基本構造を犠牲にしたのであった。

また、Revsine [1969, p. 358] は、繰延税金相当額を留保利益に貸記する方法に救いを求めている（Jaedicke-Nelson [1960, p. 281] は、これを株主持分の1項目として取り扱う方法を認める。）。しかし、あるひとつの当期の事

象が、株主に帰属する当期の利益を減少せしめる要素であると同時に、株主に帰属する当期までの利益を増加せしめる要素（または当期の資本増加要素）であるとするその主張を正当化する論理を見出しえないことは、まったく論をまたないであろう。

繰延方式と見越方式をめぐるもうひとつの論争は、税配分方式の適用の簡便性に関するものである。両方式ともに、その計算の簡便性を指摘する論者を少なからず擁している。繰延方式については *I-APBO 11* [p. 6], Moore (D. J.) [1975, p. 55], Stitt [1985, p. 29] など、見越方式については Hope [1973, p. 17], Phillips [1984, pp. 4-9], *SFAS 109* [pars. 63, 67-74, 213] などをあげることができる。前者の根拠は、見越方式において必要な将来の税率の見積（通常、期間差異発生時の最新の税率が用いられるから、これは、事実上問題とならない。）および税率見積の変更による修正が繰延方式においては必要でない点に置かれ、後者の根拠は、期間差異解消時に繰延方式において必要となる、複数の税率で計上された繰延税金の（個別法、先入先出法、平均法などによる）償却計算の手続が見越方式においては問題とならない点などに置かれる。

いま、繰延方式と見越方式の両者またはいずれかが耐えがたい実行上の困難を伴うのであれば、当該方式に実務上の意義を認めえないことは明らかである。しかしまた、そうでないかぎり、重要なのは、方式の理論的優劣それ自体であって、計算簡便性の大小を比較することではない。われわれは、繰延方式にせよ、見越方式にせよ、その計算の手数が方式の理論的優劣を無意味にするほどに重大なものであるとは思わない。その実行可能性は、現行会計上の他の様々な手続（たとえば、各種の引当金や繰延資産の処理、多品種からなる棚卸資産の払出計算、減価償却、リースや年金の会計処理など）に要する手数を思い起こせば明白であろうし、また、税配分の歴史によってすでに十分に実証されている。繰延方式についてはアメリカとカナダで、見越方式についてはイギリスで永い実践の経験が積まれてきたこと

は、すでにみてきたとおりである。

繰延方式と見越方式の対立は、結局のところ、それぞれに承認された適用領域をもつ2つの正当な手段—繰延の手続と見越の手続—のいずれを用いて税効果にかかる対応を記録するかという一点へと収斂する。現行会計の枠組を踏み外すことなく、この2つの手続の適用範囲を論理的に画定しようとする努力こそが、真の問題解決をもたらすための唯一の方法である。

4 申告効果配分方式と繰延方式

繰延方式または見越方式には較ぶべくもないが、申告効果配分方式に対しても根強い支持が与えられてきたといってよい。興味深いことに、その配分思考は、この方式とは異質の論理を基礎とするはずの繰延方式擁護論の根拠としてしばしば流用されてきたのである。このような申告効果配分方式の本質を尋ね、本方式と繰延方式との関わりに光を当てることがつぎの課題である。

Perry [1966, pp. 26-30] は、各収益・費用とその税効果との対応の適正化を目的に、申告効果配分方式を提起した。それによれば、「特定の期間の財務会計上の純利益を決定するうえで認識される所得税費用（または貸方所得税）は、その期間の財務会計上の所得税控除前利益の計算要素となる収益と費用に関わる実際のまたは見積もられた所得税額と所得税軽減額の差引総計である。」[p. 26] 収益・費用に関わる「所得税額と所得税軽減額」（収益・費用の税効果）が、当該収益・費用が益金または損金として申告されることにより実際に増加または減少した（する）税額を意味することはいうまでもない（これを「申告効果」と呼ぶことにする。）。それは、収益相称的繰上期間差異または費用相称的繰延期間差異によって益金または損金の認識が収益または費用の認識に先行する場合には、先行して発生した申告効果を繰り延べることにより、また、収益相称的繰延差異または

費用相称的繰上差異によって逆の事態が生じる場合には、将来発生する申告効果を見越計上することにより、各収益・費用に対してその実際の税効果を対応せしめるものである。Perryによると、収益相称的繰延差異および費用相称的繰上差異に関して見越計上された税効果は、これを見越負債または見越資産として貸借対照表に掲げ、他方、収益相称的繰上差異および費用相称的繰延差異に関して繰り延べられた税効果は、当該差異を生ぜしめた資産または負債からの控除（当該資産・負債の修正項目）としてこれを表示すべきであるとされる。

申告効果配分方式は、続いて、Skinner [1972, pp. 144, 389], Wyatt-Dieter-Stewart [1984, pp. 12-16], Kissinger [1986, pp. 90-101] などによって支持された。彼らの目指すものは、いずれも Perry と同じく、各収益・費用とその税効果との対応にあったが、税引後処理の適用範囲については、三様の結論に到達している。これに関して、Wyatt-Dieter-Stewart の結論が Perry のそれを再確認することとなったのに対して、Skinner は、すべての相称的差異について税配分残高を資産または負債として掲記する方法によることを原則としながら、費用相称的繰延差異についてのみ税引後処理の方法の選択を認めており、他方、Kissinger は、貸倒費用にかかる繰上差異を除く費用相称的（繰延および繰上）差異について税引後処理の方法を、収益相称的（繰延および繰上）差異および貸倒費用にかかる繰上差異について税配分負債または資産を掲記する方法をとるべきことを主張したのである。

以上の見解においてはいずれも、申告効果配分方式は、税引後方式と重複する。税引後方式はまた、その他の方式とも重なっている。それにもかかわらず、われわれは、税引後方式を1個の税配分方式として掲げ、これを特別に論じていくのであり、それとともに、税引後方式以外の方式については、それらを区分する要因を見越の手續と繰延の手續の適用範囲または対象に関する理解の相違にあるものとして、そのような視点から議論を

進めていく。その理由は、税引後処理の方法の可否と見越および繰延の手続の適用範囲または対象とは本質的に別個の問題であることにある。それゆえここでは、申告効果配分方式を、各収益・費用に対してその税効果を対応せしめるべく、収益・費用に先行して生じる申告効果を繰り延べ、これに後れて生じる申告効果を見越計上する方式と解しておく。

申告効果配分方式が目指すところとその税配分の手続とは明らかに整合的である。ところが、収益・費用とその税効果との対応の適正化は、そのまま、繰延方式の論者によりその根拠として頻繁に用いられてきた [Graham, 1959(a), pp. 60, 64; Hicks, 1963, p. 47; *B 26* [CICA, 1967], par. 10; *APBO 11*, par. 36; *SSAP 11* [ASSC, 1975], pars. 8, 9; Beechy, 1983, pp. 30, 32 ほか]。彼らが掲げた対応の適正化は、収益相称的繰延差異および費用相称的繰上差異について、むしろ見越の方法により税配分を行うことを要請するにもかかわらずである。忖度するに、彼らの繰延方式は、もっとも重要な期間差異が、一般に費用相称的繰延差異、とりわけ税務上の早期償却にかかるそれであったことから、(すべての期間差異につき同一の配分の方法を適用しなくてはならないとの素朴な仮定のうえに、) 費用相称的繰延差異につき (その対応観により) 要請される繰延の方法をすべての期間差異へと形式的に展開したものと解される。これ以上論ずまでもなく、その失敗は明白であろう。

彼ら繰延方式支持者が、その立場を擁護する説得力ある論拠を求めるうえで矛盾に悩むのに対して、申告効果配分方式の支持者は、この方式における叙上のごとき内的整合性のゆえに、その点で悩む必要がなかったのである。問題は、申告効果配分方式による繰延の手続と見越の手続の適用の仕方が現行会計の枠組それ自体と整合的なものであるかどうかである。

5 見越・繰延方式と見越方式

見越・繰延方式は、Black が *ARS 9* [1966] のなかで提起した税配分方式に一致する。彼のほかに、この方式を明示的かつ正面から主張する論者は、これまでみられないようであるが、それでもなお、これを完全な少数説として片づけることはできない事情がある。そして、このことは、税配分方式を解明するための重要な論点に関わってくるであろう。

ARS 9 [pp. 76–79, 113–114] によれば、繰延期間差異のために将来へと繰り延べられた所得税は、これを当期に見越計上し、繰上期間差異のために当期へと繰り上げられた所得税は、これを将来へと繰り延べるべきである。前者は見越負債を、後者は前払費用または繰延資産を認識するものである。Black が強調するのは、発生主義会計の諸原則 (principles of accrual and deferral accounting) の正しい適用である。彼は、つぎのようになっている [p. 76]。

これら諸原則を所得税配分に適用する際の要点は、現金はひとつの方向に、すなわち会社から政府へと流れるということにある。特殊な状況にある場合を除いて、現金が受け取られることはない。所得税支払の金額とタイミングこそ、適切な会計処理を決定する要素である。もし、現金の支払が所得税費用の認識に先行するならば、資産〈前払費用または繰延資産〉が発生する。もし、所得税費用の認識がその支払に先行するならば、〈見越〉負債が発生する。(〈 〉内は筆者。)

その税配分方式は、発生主義会計の論理を税引前利益と法人所得税との対応関係に適用することの必然的結果として導かれているのである。

税引前利益と所得税支払との対応を目指して、事実上、*ARS 9* と同じ税配分の論理を展開している Baylis [1971, pp. 166–167, 171] の議論は注目される場所である。それは、税配分方式を評価する意図をもつものではなく、現段階ではいずれの方式も認められる [p. 172] とするのであ

るが、その論理構成は、まさしく見越・繰延方式のそれであった。また、Hendriksen [1958, pp. 219 - 221] の税引後方式は、同様の論理による所得税の見越額および繰延額をもって関連資産・負債を修正するものと推考される（これを別個の資産・負債として表示しても害はないと補足している [p. 221]。）。。

見越・繰延方式と見越方式は、繰延期間差異に関するかぎり同じ税配分の方法（見越の方法）を共有する。しかるに、見越方式においては、繰上期間差異についても、同様に見越の方法が適用された。この点に関して、ARS 9 [p. 58] のつぎの洞察は、きわめて重要な指摘を含んでいる。

所得税の期間配分に関するほとんどすべての議論は、貸借対照表に貸方金額を生じる税効果の文脈のもとで行われている。逆の状況についての分析は、ほとんど存在しない。アカウントは、明らかに、後者は前者の鏡像（mirror image）であって、「負債」を説明するために展開された分析は、同時に「資産」を説明すると仮定している。こうして、「前払」の場合の所得税配分の会計処理を論じているわずかの論者は、債務方式〈見越方式〉のもとで予想税率が認識され、繰延方式のもとで期間差異発生年度の税率が排他的に用いられるのは当然のこととしているように思われる。2つのケースが互いに鏡像であり、あるいは、2つの方式をこのように適用することによって合理的な結果が産み出されるということを示すために、なんの分析も行われていない。（〈 〉内は筆者。）

多くの場合に、見越方式と繰延方式の論者は、繰上期間差異に比べて重要性はるかに大きい繰延期間差異のケースに目を奪われていたと思われるのである。繰延方式支持者のこのような傾向については、前節で、申告効果配分方式に関連して言及した。また、見越方式が、債権・債務方式あるいは資産・負債方式の代わりに、単に債務方式と呼ばれてきたことは、論者の関心の所在を物語るものであるし、実際、繰延差異のみに議論の焦点を当て、そこに見越の方法を適用すべきであるとする論者は、

Davidson [1958, pp. 173-180], Waugh [1968, pp. 535-539], Morley [1973, pp. 178-184], Phillips [1984, pp. 3-9] などをはじめ、枚挙にいとまがない。また、見越方式において、借方税配分残高を前払税金と理解するにもかかわらず、理由づけを欠いたまま、これを見越項目のなかに投げ込む議論 [Keller, 1961, pp. 116, 117, 120 (第3節参照); Moonitz, 1957, pp. 182-183; Carr, 1963, p. 242; Wheeler-Galliat, 1974, pp. 76, 207-208 など] もしばしばみられるところである。

かかる状況は、税配分方式の分析の視座が必ずしも十分に周到でなかったことを意味すると同時に、さらに忖度するに、見越・繰延方式の支持者が、潜在的には、むしろ相当な数に上ると解すべきであることをおそらく示唆しているであろう。いずれにせよ、ARS 9によれば、繰延期間差異のケースと繰上期間差異のケースの双方が発生主義会計の枠組のなかで正面から真剣に分析されていたならば、両者について同じ税配分の論理が導かれるはずはないのである。

6 税引後方式

期間差異を発生させる原因となった項目（資産、負債、収益または費用）それ自体を修正（税引後処理）する方法をとるのは税引後方式であった。この方式の論者も、容易に見出すことができるであろう。もっとも問題となるのは、それが所得税期間配分のための方式なのか、あるいは、期間差異の原因たる資産、負債、収益または費用の測定方法なのかという点である。税引後方式の支持者のうちには、これを文字通り税配分のためのひとつの方式として論じるものもみられるが、その多くは、むしろ後者の立場から、独特の理論構成をもって資産・負債等の測定方法としてこれを主張している。

上述のごとく、費用相称的繰延期間差異に関して税引後方式の選択適用

を認めた Skinner [1972, p. 388] は、税引後方式の特徴をつぎのように簡潔に要約している。¹⁸⁾

『税引後』理論は、厳密にいうと、租税配分の理論ではなくて、むしろ、資産・負債の測定とその損益勘定への配分にあたって、当該資産・負債にかかる課税関係 (tax status) を考慮することを要請するものである。こうして、もし、品質保証費引当金 (liability for warranty cost) がその計上時に損金として認容されず、保証費の支払額がその支払時に損金算入されるならば、将来の保証費支出の引当額は、将来の課税上の恩典 (tax benefit) を計算に入れて引き下げられることになる。あるいは、もし、固定資産原価が減価償却費の計上より早期に課税目的上控除されるならば、租税の控除可能性 (tax deductibility) の喪失それ自体を資産の原始帳簿価額の償却として認識すべきである。税引後方式が用いられる場合、實際上、資産または負債の評価は、ちょうど期間差異の税効果に相当する金額だけ修正されてきたけれど、理論上その必然性があったとはいえない。(傍点部はイタリック。ここでは、費用相称的繰上差異に関する税引後方式の適用をも論じているが、Skinner 自身は、これを認めているわけではない。)

税引後方式がもっとも説得力をもつと思われるのは、それが減価償却手続の論脈のなかで説明されるときである [ARS 9, p. 54]。その際の根拠として決まって用いられるのは、資産に価値を与える重要な要素のひとつは、その原価が損金に算入されることによって減少する (控除される) 租税支出、すなわち租税控除可能性であるとする仮定である。そうであれば、

18) イギリス会計基準の討議資料 *Discussion Paper 1995* のなかで見越方式とともに一定の支持を与えられた評価勘定方式 (valuation adjustment approach) でも、その意義に関して Skinner と同様の説明が行われた [pars. 2.3.4-5, 4.4.13-14, 4.4.18]。ただし、評価勘定方式は、その税配分残高を他の資産・負債に対する評価勘定とみなしながらも、これらをひとつにまとめて繰延税金勘定にプールする。

損金算入の実現により租税控除可能性が失われた場合には、そのかぎりでは、資産原価を費用として配分すべきであるというのである。固定資産の原価は、サーヴィス・ポテンシャルズと租税控除可能性の2つの要素へと割り当てられるのであり、減価償却の手続は、サーヴィス・ポテンシャルズの取得にかかる原価（用役原価と呼んでおく。）をその費消に応じて配分する手続と、租税控除可能性の取得にかかる原価（控除可能性原価と呼ぶ。）をその控除可能性の実現（喪失）に応じて配分する手続の2つの部分から成るものとみなされる。[Skinner, 1972, pp. 389 - 392; Bierman-Green, 1957, pp. 36 - 44; Moore (C. L.), 1970, pp. 132 - 137; Arthur Andersen & Co., 1972, pp. 57, 106 - 107; Milburn, 1988, pp. 257 - 262; Defliese, 1991, pp. 89 - 91 など参照]

いまかりに、控除可能性原価が、その資産の全原価を損金算入することによって控除される税額の合計に一致しているとすれば、¹⁹⁾各年度の帳簿には、用役原価の配分額とともに、申告書上の償却額に税率を適用した金額に相当する控除可能性原価の配分額が減価償却費として記録されることになる。²⁰⁾これは、つぎのように表すことができる。

$$D_t = (1-\tau)B_t + \tau T_t$$

ただし、 D_t : t 期に計上される帳簿上の減価償却費の総額

B_t : 通常の方法（定額法等）によって計算した t 期の帳簿上の償却額

T_t : t 期の申告書上の償却額

19) Bierman-Green [1957, pp. 36 - 44], Moore (C. L.) [1970, p. 137], Arthur Andersen & Co. [1972, pp. 106 - 107], Defliese, 1991, pp. 89 - 91 などによる税引後方式擁護論は、この前提に立つものであった。

20) Beaver-Dukes [1973, p. 550] に類似の定式化がある。なお、彼らも、「税務目的と報告目的の償却方法の相違にかかる税配分を減価償却の1形態として取り扱う」[p. 549]。

τ : 税率

$(1-\tau)B_t$: t 期の用役原価の配分額²¹⁾

τT_t : t 期の控除可能性原価の配分額

このようにして計算される減価償却費の額と通常の方法で計算された償却額との差は、

$$D_t - B_t = (1-\tau)B_t + \tau T_t - B_t = \tau(T_t - B_t)$$

となる。 $T_t - B_t$ は、通常の期間差異を意味している。そこで、まず、通常の方法で減価償却費を計上しておいて、つぎに、当該期間差異の税効果相当額だけ減価償却費（および資産の簿価）を修正するという方法を用いることによって、用役原価と控除可能性原価を上述の考え方に基づいて配分すると同じ結果を得ることになる（Bierman-Green は、損益計算書上の修正額を特別の費用勘定で処理するものとしている。）。これまでに行われてきた税引後方式の論拠は、ここに求められるのである（その際、Skinner のように、税引後方式の適用範囲を繰延期間差異に限定する理由は、どこにもない。）。こうして計算される純利益は、他のいずれかの税配分方式によるときのそれに一致するであろう。²²⁾

21) 取得原価のうち $1-\tau$ の割合に相当する部分の金額が用役原価となるから、用役原価の配分額は、上記のように表せることになる。

22) CICA HB は、1997 年の改訂で、企業結合以外の資産取得によって生じた一時差異について、変則的な税配分の方法を掲げ、その適用を要請した [pars. 3465.43-45]。それは、CICA HB が支持した見越方式では損益計算書上の法人所得税費用に含めることになるはずの税配分額（貸借対照表上の税配分額ではなく）を、それに代えて、差異発生の原因となった資産価額の修正として処理することを求めるものである。しかし、その処理の形式にもかかわらず、これを税引後方式と呼ぶことは適当ではない。その処理はまた、SFAS 109 が、料金規制企業に関して特別に規定した税配分の方法 [pars. 252-254] と似ているが、両者は、基本的に異質である。CICA HB の論理の失敗については、稿を改めて論じたい。

ところが、租税控除可能性に割り当てられるべき原価は、控除される税額の合計に一致するとはかぎらない。むしろ、一般に、両者は一致しないであろう。Skinner [1972, pp. 390-392] および Milburn [1988, pp. 258-262] は、控除可能性原価を、控除される税額の割引現在価値によって計算すべきであるとして、その場合の償却の方法を説明している。明らかにこのときには、上式のような関係が成立せず、それゆえ、税効果相当額をもって修正を行う上記方式は、原価配分を歪めるものとみなされることになる。控除可能性原価を控除される税額の合計（取得原価 $\times r$ ）に等しいと置く論法は、資産に価値を与える様々な要素のうち租税控除可能性を過度に重視しているというべきなのである [ARS 9, p. 55; SFAS 109, par. 215]。

以上の見解において税引後方式は、論者の言明のいかににかかわらず、たとえば資産の原価配分の方法として構成されているのであって、それを、所得税の期間配分を目指すひとつの方式を論じているものと理解することが誤りであるのは明白であろう。それが本来目指しているものは、あくまで資産原価の適切な配分等々である（税配分方式たらざる税引後方式を『税引後方式』と表記する。）。その特徴は、資産原価の配分額を税引後キャッシュ・フローに対応せしめるという独特の思考法にある [Milburn, 1988, pp. 255, 257-258]。所得税と税引前利益の対応は否定されるのであり、いうまでもなく、他の方式により税配分を実施したのと等しい純利益を得ることは、その目的とされない（されるべきでない）。しかるに、税引後（かつ減価償却前）利益に対して固定資産原価を配分するという論理の構成は、現行会計の枠組を大きく変更せずしては成立しないであろう。各期に配分される固定資産原価は、その期の税引前の収益には結びついて、これを税引後利益に対応するものとみなさないのが、現行会計における共通の理解であるといつてよい。『税引後方式』によれば、棚卸資産の原価配分においても同様の対応観をとらざるをえず、やはりここでも同じ問題を

生じることになる。

『税引後方式』の対応観は、もとより、資産の取得のために対価が支払われるのは、それがもたらす正味の（すなわち税引後）キャッシュ・フローのゆえであり、したがって、その取得原価は、用役原価と控除可能性原価の2つの部分からなるとする認識に基礎を置くものであった。取引対価とキャッシュ・フローの関係および原価の構成要素に関するこのようなとらえ方は、サービス（たとえば従業員の労働役務）を含むすべての財貨に適用されるのでなくは一貫性を欠くことになる。『税引後方式』の思考法を貫くならば、結局、費用をもたらすすべての財貨費消は、これを全体として税引後の総収益に対して配分するものと解するほかないであろう。こうして、現行会計の枠組のもとで問題を検討するのであるかぎり、租税控除可能性に割り当てられる原価がどのようなものであろうと、『税引後方式』を承認する余地はないといわざるをえない。

しからば、『税引後方式』たらざる税引後方式については、その点はどうかであろうか。たとえば、前掲の申告効果配分方式の論者のうち Perry は、税引後方式を所得税の期間配分のためのひとつの方式とみなしている。²³⁾彼は、収益相称的繰上期間差異について前払所得税を、費用相称的繰延期間差異について貸方繰延所得税を認識したうえ、これをそれぞれ関連する負債または資産から控除すべきであるとした。それらは、受取勘定 (receivables) でも支払勘定 (amount payable to the government) でもなく、

23) 前掲の Wyatt-Dieter-Stewart および Kissinger は、申告効果配分方式による税配分を包括的に主張しつつも、一部の期間差異について『税引後方式』の適用を要請した。しかし、『税引後方式』と申告効果配分方式の対応観が相容れないことはいうまでもない。他方、Skinner は、一部の差異につき、申告効果配分方式に代えて『税引後方式』の選択適用を認めた。その際、『税引後方式』は、申告効果配分方式による税配分のための手段とはみなされていない。

むしろ評価勘定に相当するというのがその理由である。[Perry, 1966, p. 29] また, Hendriksen [1958, pp. 218-221] は、『税引後方式』とともに, しからざる(税配分のための)税引後方式の考え方を展開した。そこでは, すべての期間差異について, 前払税金または見越税金が, 関連する負債または資産の評価勘定として処理される。その根拠は, かかる税引後処理によって資産・負債の適正な正味の評価が可能になるという点にある。

税引後方式を税配分の方式とみなすとき, 期間差異による税効果それ自体が配分の対象となる。資産原価の配分等が問題なのではない。税引後方式は, 法人所得税と税引前利益との間の合理的対応関係を認識するためのひとつの方法として理解されているのである。そうであれば, 見越計上されまたは繰り延べられた法人所得税を, 他の資産, 負債, 収益または費用を修正する方法で認識するための説得力ある論拠を見出すことは明らかに不可能である。税引後方式は, 期間差異をもたらした資産・負債・収益・費用項目の測定を, これとは別個にして異質の項目である所得税への考慮によって歪める(総額主義への背馳)とともに, 税引前利益と所得税との適切な対応を妨げるものと解さざるをえない [Moonitz, 1957, p. 180; ARS 9, pp. 53-54 参照]。

かくて, 税引後方式は, それを税配分方式として構成する場合にもそうでない場合にも, 現行会計の枠組のもとではこれを棄却する以外にないであろう。「ヨリ納得のいく説明は, 方式が採用されたあとで, その慣行を正当化するために理論が開発されたというものである。」[ARS 9, p. 56] おそらくは, 税配分残高の資産性または負債性に関する議論を回避したいという思いが, 慣行の生成の重要な契機となったであろう。そこで, 期間差異を生ぜしめた項目を修正するという方法で税配分を実施することを正当化するために、『税引後方式』の論理が編み出され, しかも, 『税引後方式』によりつつ他の方法と同額の純利益を得るために, 資産の控除可能性原価は控除される税額の合計に等しいと置かれたと思われるのである

(Richardson [1957, p. 525], Hendriksen [1958, pp. 218-221] および Coutts [1959, pp. 343-344] の論法は、この傾向が顕著である。)

7 その他の方式

形式的には、期間差異は、ほとんど無数の方法でこれを分類することが可能である。したがって、見越の方法と繰延の方法の組合せの仕方（見越と繰延のいずれをどの期間差異に適用するか）にも、ほとんど無数のタイプのものをあげることができる。それゆえ、これまでに考察してきた税配分方式のほかに、まったく数え切れないほどの方式を作り上げることができるであろう。しかし、それらの方式になんらかの首尾一貫した説明を与えるかどうかは、別個の問題である。

Grady [1964, p. 26] が提起したのは、そのような方式のひとつであった。彼は、期間差異を長期反復的差異とその他の差異とに区分したうえ、2種の期間差異に関する税配分を一貫した方法で説明しようと試みた。反復的に生起する取引に関わる期間差異については、その現在の税効果が明確に確定しうるのである²⁴⁾に対して、将来の税効果はそうでない（差異解消の税効果が、新たに発生する差異の税効果と相殺されることによる。）。一方、非反復的期間差異については、その将来の税効果が相当正確に見積可能であり、ここでは、将来の税効果がより重要である。したがって、反復的差異にかかる現在の税効果を将来へと繰り延べ、非反復的差異にかかる将来の税効果を見越計上するという方式で税配分を実施すべきであるというのである。このような反復・非反復差異区分方式の当否は、やはり、それが現行会計の

24) Grady は、通常、費用相称的繰上差異が非反復的差異に該当し、その他の相称的差異が反復的差異に該当すると考えている。しかし、理論上、このように限定する理由はない。重要なのは、期間差異の反復的生起の有無であった。

基礎的構造に適合するかどうかによって決定されるであろう。

前述のように、見越・繰延方式は、繰延期間差異について見越の方法を、繰上期間差異について繰延の方法を適用したのであったが、これを逆に、前者について繰延の方法を、後者について見越の方法を適用することとした繰延・見越方式を考えることもできる。それは、課税の延期に際しては、当期の税額軽減を将来へと繰り延べ、課税の繰上に際しては、将来の税額軽減を見越計上するというものである。見越・繰延方式も繰延・見越方式も、一貫して、期間差異のもつ2つの効果（一方の年度の税額の軽減と他方の年度の税額の増加）の一方のみを注視する。いうまでもなく、見越・繰延方式において重要となったのは、税額増加の効果であったのに対して、繰延・見越方式では、税額軽減の効果が焦点が当てられている。

反復・非反復差異区分方式および繰延・見越方式を含む「その他の方式」が現行会計の枠組に適合するかどうかについては、第3～5節で考察してきた各方式とともに、次節においてこれを見定めることにしよう（税引後方式は、前節ですでに棄却された。）。

8 現行会計の基礎的構造と税配分方式

法人所得税の期間配分は、どのような方式によってこれを論理構成すべきか。この問題をめぐっては、まったく混沌たる論争の歴史が繰り広げられてきた。税配分方式論争のために費やされた膨大な努力の多くは、現行会計の基礎的構造を遠く離れたところで徒に空転してきたのである。しかし、アメリカ、イギリスおよびカナダの会計基準にみるかぎり、いまや方式論争は、その果てしない昏迷を脱しつつあるかに見える。勝ち残ったのは見越方式である。見越方式論者の勢いは、すべてを押し流す奔流のごとく圧倒的であるけれど、それにもかかわらず、前述のように、彼らの主張自体、現行会計の基礎的構造に密着して慎重に構成された議論によって支

えられているとは決して評することができず、その理論的基盤の脆弱さを否定することができない。これをもって、アメリカとカナダでつい最近まで幅広い支持を与えられてきた繰延方式を、ここで一挙に切り捨てるに足るだけの論証が行われているとは到底みなしえないのである。

このような理由で、われわれは、押し寄せる奔流に身を任せ安住することは許されないと考えている。会計の基礎的構造に密着した論理のうえに、見越の手続と繰延の手続の適用範囲または対象を慎重に限定していくことが、いま緊急に求められているのである。そのような研究方法こそがこの問題の解決の鍵を与えるであろう。

われわれの会計の基礎的構造については、西村 [1986 (a)(b), 1990] のなかで法人所得税の会計上の性格とその期間配分の当否に関して論ずる過程でこれを分析的に考察した。特に、西村 [1990, pp. 116-124, 128-129] では、税配分の論理の成立の可能性を吟味する目的で、見越および繰延の手続の意義とそれがどのような場合に適用されるかについて論究している。まず、これを要約しておくことにしよう。

見越および繰延の手続は、ある年度の財貨費消と他の年度の財貨発生との間の対応が認識される場合において、期間を跨いだ当該対応を記録するために要請される会計手続である。現行会計のシステムは、将来の財貨費消が現在の財貨発生に対応する場合、将来の財貨費消を当期の負債として認識し、将来の財貨発生が現在の財貨費消に対応する場合には、現在の財貨費消を（最終的な財貨の消失として処理することを延期し経過的に）資産としてして認識する。前者は、将来の財貨費消を当期において見越計上し、後者は、現在の財貨費消を将来へと繰り延べるものである。将来の財貨費消を見越計上するにもかかわらず、将来の財貨発生の見越計上を排除するという非対称的取扱を通して、未実現利益の計上を構造上回避する仕組がとられているのである。見越および繰延の対象となるのは、いつでも財貨費消であって、財貨発生ではない。われわれの会計では、このような見越ま

たは繰延の手続による以外には、将来の財貨変動を現在へと取り込んで認識することは許されていないのである。

西村 [1990, pp. 125 - 127, 129] によれば、税引前利益と法人所得税との間に対応を認識することは、明らかにわれわれの会計の不可分の一部となっているから、課税繰延に際して将来の法人所得税を見越計上し、課税繰上に際して当期の法人所得税を将来へと繰り延べる手続は、現行会計上、当然に要請されるところである。それは、同時に、税配分方式に関してわれわれが進むべき方向をすでに示しているけれど、ここでは、税配分方式論争の文脈に沈潜しつつ、多種多様な方式の評価を現行会計の基礎的構造に照らして論定しておきたいと思うのである。

議論の便宜上、税配分方式をつぎの4グループに分類することにする(各グループは、相互に排他的でなく、重複を含んでいる。)

(1) 繰延期間差異(またはその一部)に繰延の方法を適用する方式

繰延方式、繰延・見越方式、申告効果配分方式、反復・非反復差異区分方式等

(2) 繰延期間差異(またはその一部)に見越の方法を適用する方式

見越方式、見越・繰延方式、申告効果配分方式、反復・非反復差異区分方式等

(3) 繰上期間差異(またはその一部)に繰延の方法を適用する方式

繰延方式、見越・繰延方式、申告効果配分方式、反復・非反復差異区分方式等

(4) 繰上期間差異(またはその一部)に見越の方法を適用する方式

見越方式、繰延・見越方式、申告効果配分方式、反復・非反復差異区分方式等

繰延差異に繰延の方法を適用する各方式(第1グループ)においては、課税繰延による当期の税額軽減は、これを将来へと繰り延べることにより、将来増加する所得税あるいは(申告効果配分方式におけるごとく)将来の特

定の費用に対応させることになる。現在の財貨発生（税額軽減）と将来の財貨費消（税額増加または特定の費用）との対応は、繰延の方法で記録され、現在の財貨発生は、繰延負債として認識され繰り越されていく。ところが、現在の財貨発生と将来の財貨費消の対応を繰延の方法で記録するというルールを現行会計はもちあわせない。ここで、前受金や前受収益を引き合いに出して、これに対する反論が加えられるかもしれない。

財貨費消および財貨発生の範囲は、西村 [1990, pp. 101 – 107, 122] でこれを規定した。現行会計のルールでは、債務の成立（ただし、一定の要件を充足することを要する。）は、それ自体、財貨費消とみなされる。これによれば、製品やサービスの販売等の対価をその引渡または提供に先立って受領したとき、当該企業が負う製品引渡債務またはサービス提供債務は、現在の財貨費消として記録されるのである（当該財貨費消は、受領された対価（財貨発生）の価額で評価される。）。対応は、現在の財貨発生と現在の財貨費消との間で認識されているのであり、現在の財貨発生と将来の財貨費消との間においてではない。しかも、前受金や前受収益は、収益認識の（繰延の）問題ではあっても、（法人所得税を含む）費用認識に関して同種の問題が生じることはない。

一方、繰延差異に見越の方法を適用する各方式（第2グループ）は、課税繰延により将来増加する所得税を当期において見越計上し、これを当期の利益、当期の税額軽減あるいは（申告効果配分方式におけるごとく）当期の特定の収益に対応させることになる。現在の財貨発生（利益、税額軽減または特定の収益）に対応する将来の財貨費消（税額増加）は、見越の方法で記録され、見越負債として認識されるのである。引当金の計上の論理は、まさしくこれである。かかる対応は、これを繰延の方法ではなく、見越の方法で記録するというのが現行会計の基本的な考え方であった。こうして、第2グループに属する方式は、それが繰延差異に見越の方法を適用するかぎりにおいて、現行会計のシステムと整合的である。

つぎに、第4グループに属する方式、すなわち繰上差異に見越の方法を適用する方式はどうであろうか。これらの方式においては、課税繰上により将来生じる税額軽減が当期において見越計上され、当期の税額増加あるいは（申告効果配分方式におけるごとく）当期の特定の費用に対応させられることになる。現在の財貨費消（税額増加または特定の費用）に対応する将来の財貨発生（税額軽減）は、見越の方法で記録され、見越資産として認識されるのである。しかし、現在の財貨費消と将来の財貨発生の対応を見越の方法で記録するというルールは、現行会計のそれと一致しない。これに対する反証として、未収収益や売掛金の例を挙げるのが正鵠を射ないことは明白である。

ここでも、西村 [1990, pp. 102-103, 122] で規定したように、現行会計上、債権の成立（ただし、一定の要件を充足することを要する。）は、それ自体、財貨発生とみなされることに留意すべきである。財貨（サービスを含む。）の給付をなすことにより認識される、対価の受領を目的とする債権は、現在の財貨発生として記録されるのであり、そこで問題となるのは、現在の財貨発生と現在の財貨費消の対応である。加えて、未収収益等は、収益の認識に関わるのであって、費用認識上の問題ではない。

最後に、繰上差異に繰延の方法を適用する各方式（第3グループ）は、課税繰上により当期に増加した所得税を将来へと繰り延べ、これを将来の利益、将来の税額軽減あるいは（申告効果配分方式におけるごとく）将来の特定の収益に対応させようとする。将来の財貨発生（利益、税額軽減あるいは特定の収益）に対応する現在の財貨費消（税額増加）は、繰延資産として認識され繰り越されていく。この取扱は、他の繰延資産におけるそれとまったく共通のものである。現行会計は、将来の財貨発生の見越計上を避け、むしろ、これに対応する現在の財貨費消を繰り延べるという方法を選択したのであった。それゆえ、第3グループに属する方式は、それが繰上差異に繰延の方法を適用するかぎりにおいて、現行会計のシステムと整合

的である。

第1および第4グループの論理は棄却され、第2および第3グループの論理は支持された。したがって、前者のグループに属するすべての方式が棄却されなくてはならない。それらは、繰延方式、見越方式、繰延・見越方式、申告効果配分方式、反復・非反復差異区分方式等であった。これらの方式はいずれも、それぞれに重大な論理構成上の欠陥を背負っていたのである。現行会計の枠組みと全面的に整合するのは、第2および第3グループに属し、かつ、第1グループと第4グループのいずれにも属さない方式である。それは、繰延差異には見越の方法のみを、繰上差異には繰延の方法のみを適用するというものでなくてはならない。見越・繰延方式がまさにこれである。かくて、見越・繰延方式は、現行会計の基礎的構造に照らして妥当な唯一の方式であると解される。この方式の支持者が潜在的には相当の数に上るとみられることは前述のとおりである。

すべての繰延期間差異に見越の方法を適用し、差異解消による所得税の増加を見越計上する。また、すべての繰上期間差異に繰延の方法を適用し、差異発生による所得税の増加を将来へと繰り延べる。見越法人所得税は負債として、繰延法人所得税は資産としてこれを掲記する。期間配分の対象となるのは、つねに財貨費消としての法人所得税であり、かかる法人所得税を税引前利益に対して適切に対応せしめることが税配分の目的である。法人所得税期間配分の方式に関するわれわれの結論はこれである。

見越・繰延方式により認識される見越法人所得税および繰延法人所得税は、それぞれ見越負債および繰延資産の性格を有している。見越法人所得税が、現在の債務の存在を意味する未払金や未払費用とは異質のものであることは明らかであろう。それは、現在の財貨発生に対応する将来の財貨費消の見越分であるから、一種の引当金である。同様に、繰延法人所得税を、現在の債権（サービス提供請求権）の存在を意味する前払費用と同一視することは妥当でない。繰延法人所得税は、将来の財貨発生に対応する

現在の財貨費消の繰延分であるゆえ、これを繰延資産の一種として理解するのが正しい。前払費用と繰延資産を区別しないARS 9 [p. 77] の見解には与しないのである。

税配分方式はまた、その論理に基づいて、期間配分されるべき税効果の評価を決定する。見越・繰延方式の採用により、繰延期間差異については見越の論理に、繰上期間差異については繰延の論理に契合する評価の方法が要請されることになる。繰延差異にかかる所得税の見越額（税額軽減の繰延額でなく）および繰上差異にかかる所得税の繰延額（税額軽減の見越額でなく）の評価方法がどのようなものであるべきかに関して、異説は存しないと思われる（税効果の割引の問題を除く。）。もとより、見越計上された将来の財貨費消は、それに対応する現在の財貨発生の価額によらず、将来の財貨費消それ自体の価額を基礎としてこれを評価し、繰り延べられた現在の財貨費消は、対応する将来の財貨発生の価額によらず、現在の財貨費消それ自体の価額でこれを評価するというのが現行会計のルールである。引当金や繰延資産に関する当該取扱は確立されているといってよい。財貨費消の繰延額と見越額は、実際のまたは見積もられた実際の財貨費消の価額に基づいて測定されるのである。明らかに、繰延差異にかかる税配分額（見越法人所得税）は、差異解消年度に生じると見込まれる税効果額²⁵⁾に基づいて、繰上差異にかかる税配分額（繰延法人所得税）は、差異発生年度に実際に生じた税効果額に基づいてこれを評価するのではなくてはならない。

9 要 約

アメリカ、イギリスおよびカナダにおける法人所得税期間配分の方式をめぐる永きにわたる議論の混乱と近年における急速な論争の収束の過程を

25) 税率の見積の方法について、第2節を参照。

踏査し、批判的に吟味することを通じて、そこに理論的必然性を見出しうるかどうかを検証することがわれわれの課題であった。その結果、見越方式（債務方式または資産負債方式）の連呼にもかかわらず、方式論争の実態は、その真の解決とは程遠い混乱の淵にいまなおとどまっていることを確認した。見越方式を支える論理的基盤は、現行会計の枠組の外に由来するものとみなすほかなかったのである。

本稿のアプローチの特徴は、つぎの点にあった。

- (1) 税配分方式とは、法人所得税期間配分の論理構成方式自体を指すものと解し、一定の論理を前提としたときの税配分額の評価等の問題は、これとは別個のものとして、しかし、税配分方式によって規定されるところの、いわば定理に対する系としてそれを位置づけた。税配分方式は、税効果の評価方法よりも、その認識方法に関わる税効果会計の最大の基本要素のひとつである。このようなアプローチをとることにより、論理構成のあり方を不問にしたまま、税配分額の評価等を直接論じる場合に生じがちな議論の空転を回避しようとするのである。
- (2) 特定の税配分方式の擁護論が、繰延方式と見越方式の2者またはこれに税引後方式を加えた3者からの選択問題への解答というかたちで提示されることが少なくないが、かかる視野の限定によって誤った結論に到達することを避けるため、これまでに提示されまたは実践されてきた各種の税配分方式のほかに、理論上または形式上想定しうるその他の税配分方式をも分析の対象に包含し、これを網羅的に吟味することとした。

まず、米、英、加3国における税配分の論理構成の変遷を各種意見書等によって振り返り整理したうえで、各税配分方式をめぐるこれまでに展開されてきた議論を相互に関連づけつつ詳細に検討した。これを通じて、問題の本質を浮き彫りにしようとしたものである。税配分方式論争のために費やされた膨大な努力の多くが徒に渾沌たる歴史を作り上げてきた主たる原因は、会計の基礎的構造に密着した論理のうえに、見越の手續と繰延

の手続の適用範囲または対象を限定していくという研究方法が軽視されてきた点にあったと解される。

つぎに、このような視点から、現行会計の基礎的構造に照らして各税配分方式の当否を論定することに努めた。そのために、ほとんど無数に想定しうる税配分方式のすべてを配分論理の共通性に注目して4グループに分類し、そのそれぞれについて、現行会計の枠組への整合性を吟味していくという方法を用いた。それは、見越または繰延の手続に関する現行会計上の承認された適用範囲と各税配分方式グループの論理との契合の有無を考量するものである。その結果、最終的に、見越・繰延方式以外のすべての方式が棄却されることになった。われわれの採用する見越・繰延方式によれば、繰延期間差異については差異解消の税効果を見越計上し、繰上期間差異については差異発生税効果繰り延べることになる。これにより認識される税配分残高は、それぞれ見越負債―見越法人所得税―または繰延資産―繰延法人所得税―の性格を有している。

税配分の方式が決定されることにより、税配分額の評価方法は、直ちに確定する。繰延期間差異については見越の論理に、繰上期間差異については繰延の論理に合致する評価の方法が要請されるから、繰延差異にかかる税配分額は、差異解消年度に生じると見込まれる税効果額に基づいて、繰上差異にかかる税配分額は、差異発生年度に実際に生じた税効果額に基づいてこれを評価すべきであるということになる。

参 考 文 献

- Accounting Standards Board, "Accounting for Tax," *Discussion Paper*, 1995.
Accounting Standards Committee, "Accounting for Deferred Taxation,"
Statement of Standard Accounting Practice No. 15, 1978.
Accounting Standards Committee, "Accounting for Deferred Tax," *Statement of Standard Accounting Practice No. 15 (Revised)*, 1985.

- Accounting Standards Steering Committee, "Accounting for Deferred Taxation," *Statement of Standard Accounting Practice No. 11*, 1975.
- American Accounting Association, Concepts and Standards Research Study Committee—The Matching Concepts, "The Matching Concept," *Accounting Review*, April 1965. (AAA Report)
- American Institute of Accountants, Committee on Accounting Procedure, "Unamortized Discount and Redemption Premium on Bonds Refunded (Supplement)," *Accounting Research Bulletin No. 18*, 1942.
- American Institute of Accountants, Committee on Accounting Procedure, "Accounting for Income Taxes," *Accounting Research Bulletin No. 23*, 1944.
- American Institute of Accountants, Committee on Accounting Procedure, "Emergency Facilities—Depreciation, Amortization, and Income Taxes," *Accounting Research Bulletin No. 42*, 1952.
- American Institute of Accountants, Committee on Accounting Procedure, "Restatement and Revision of Accounting Research Bulletins," *Accounting Research Bulletin No. 43*, 1953.
- American Institute of Certified Public Accountants, Committee on Accounting Procedure, "Declining-Balance Depreciation," *Accounting Research Bulletin No. 44 (Revised)*, 1958.
- American Institute of Certified Public Accountants, Committee on Accounting Procedure, "Consolidated Financial Statements," *Accounting Research Bulletin No. 51*, 1959.
- American Institute of Certified Public Accountants, Accounting Principles Board, "New Depreciation Guidelines and Rules," *APB Opinion No. 1*, 1962.
- American Institute of Certified Public Accountants, Accounting Principles Board, "Status of Accounting Research Bulletins," *APB Opinion No. 6*, 1965.
- American Institute of Certified Public Accountants, Accounting Principles Board, "Accounting for Income Taxes," *APB Opinion No. 11*, 1967.
- Arthur Andersen & Co., *Objectives of Financial Statements for Business Enterprises*, Arthur Andersen & Co., 1972.
- Baylis, A. W., "Income Tax Allocation—A Defence," *Abacus*, December 1971.

- Beaver, H. William and Roland E. Dukes, "Interperiod Tax Allocation and δ -Depreciation Methods: Some Empirical Results," *Accounting Review*, July 1973.
- Beechy, Thomas H., *Accounting for Corporate Income Taxes: Conceptual Considerations and Empirical Analysis*, Canadian Institute of Chartered Accountants, 1983.
- Bevis, Donald J. and Raymond E. Perry, "Accounting for Income Taxes," *Interpretation of APB Opinion No. 11*, American Institute of Certified Public Accountants, 1969.
(訳書) 川口順一 (監訳・解説)・磯部秀夫「アメリカ公認会計士協会税効果会計」関東図書, 1973 年.
- Bierman, Harold, Jr. and David Green, "Accounting for Income—The Problems Arising from Certificates of Necessity," *Federal Accountant*, June 1957.
- Black, Homer A., "Interperiod Allocation of Corporate Income Taxes," *Accounting Research Study No. 9*, American Institute of Certified Public Accountants, 1966.
- Byrd, Clarence and Ida Chen, *Financial Reporting in Canada*, Twenty-second Edition, (CD-ROM), Canadian Institute of Chartered Accountants, 1998.
- Canadian Institute of Chartered Accountants, Committee on Accounting and Auditing Research, "Depreciation, Capital Cost Allowances and Income Taxes," *Accounting and Auditing Practices Bulletin 10*, 1954
- Canadian Institute of Chartered Accountants, Committee on Accounting and Auditing Research, "Accounting for Corporate Income Taxes," *Accounting and Auditing Practices Bulletin 26*, 1967
- Canadian Institute of Chartered Accountants, *CICA Handbook*, 1968 -.
- Canadian Institute of Chartered Accountants, *Handbook Revisions—Release No. 94*, 1997.
- Canadian Institute of Chartered Accountants, *Guide to Canadian Financial Reporting*, Virtual Professional Library (CD-ROM), 1998.
- Carr, G. Kenneth, "Accounting for Income Taxes," *Canadian Chartered Accountant*, October 1963.
- Coutts, Barry, "Allocation of Income Taxes," *Canadian Chartered Account-*

- ant, April 1959.
- Davidson, Sidney, "Accelerated Depreciation and the Allocation of Income Taxes," *Accounting Review*, April 1958.
- Defliese, Philip L., "Deferred Taxes—More Fatal Flaws," *Accounting Horizons*, March 1991.
- Dewhirst, John F., "Tax Allocation Reconsidered," *Canadian Chartered Accountant*, February 1972.
- Financial Accounting Standards Board, "Financial Reporting and Changing Prices," *Statement of Financial Accounting Standards No. 33*, 1979.
- Financial Accounting Standards Board, *Status Report No. 166*, April 1985 (a).
- Financial Accounting Standards Board, "Elements of Financial Statements," *Statement of Financial Accounting Concepts No. 6*, 1985 (b). [平松・広瀬 (訳), 1988, pp. 269 - 408] .
- Financial Accounting Standards Board, "Financial Reporting and Changing Prices," *Statement of Financial Accounting Standards No. 89*, 1986.
- Financial Accounting Standards Board, "Accounting for Income Taxes," *Statement of Financial Accounting Standards No. 96*, 1987.
- Financial Accounting Standards Board, "Accounting for Income Taxes," *Statement of Financial Accounting Standards No. 109*, 1992.
- Grady, Paul, "Tax Effect Accounting When Basic Federal Income Tax Rate Changes," *Journal of Accountancy*, April 1964.
- Graham, Willard J., "Allocation of Income Taxes," *Journal of Accountancy*, January 1959 (a).
- Graham, Willard J., "Income Tax Allocation," *Accounting Review*, January 1959 (b).
- Hawkins, David F., "Controversial Accounting Changes," *Harvard Business Review*, March-April 1968.
- Hawkins, David F., "Deferred Taxes: Source of Non-Operating Funds," *Financial Executive*, February 1969.
- Hendriksen, Eldon S., "The Treatment of Income Taxes by the 1957 AAA Statement," *Accounting Review*, 1958.
- Hicks, Ernest L., "Income Tax Allocation," *Financial Executive*, October 1963.

- Hope, Gordon, "Problems of Timing Differences," *Accountancy Age*, May 1973.
- Institute of Chartered Accountants in England and Wales, Council, "Treatment of Income Tax in Accounts of Companies," *Recommendation on Accounting Principles No. 19*, 1958.
- Institute of Chartered Accountants in England and Wales, Council, "Notes on the Treatment of Taxation in Company Accounts after the Finance Act 1965," 1965. (ICAEW 通牒)
- Institute of Chartered Accountants in England and Wales, Council, "Treatment of Taxation in Accounts of Companies," *Recommendation on Accounting Principles No. 27*, 1968.
- International Accounting Standards Committee, *Background Paper: Income Taxes*, 1994.
- International Accounting Standards Committee, "Accounting for Taxes on Income," *International Accounting Standard 12 (Revised 1996)*, 1996.
- Jaedicke, Robert K. and Carl L. Nelson, "The Allocation of Income Taxes—A Defense," *Accounting Review*, April 1960.
- Keller, Thomas F., *Accounting for Corporate Income Taxes*, University of Michigan, 1961.
- Kissinger, John N., "In Defense of Interperiod Income Tax Allocation," *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, Spring 1986.
- Milburn, J. Alex, *Incorporating the Time Value of Money within Financial Accounting*, Canadian Institute of Chartered Accountants, 1988.
- Moonitz, Maurice, "Income Taxes in Financial Statements," *Accounting Review*, April 1957.
- Moore, Carl L., "Deferred Income Tax—Is It a Liability?" *New York Certified Public Accountant*, February 1970.
- Moore, David J., "Tax Allocation: Is the Deferral Method Still Appropriate?" *CA Magazine*, April 1975.
- Morley, Michael F., "A Defence of Deferred Taxation Provisions," *Accountant's Magazine*, April 1973.
- Nair, R. D. and Jerry J. Weygandt, "Let's Fix Deferred Taxes," *Journal of Accountancy*, November 1981.
- Parks, James T., "A Guide to FASB's Overhaul of Income Tax Accounting,"

- Journal of Accountancy*, April 1988.
- Perry, Raymond E., "Comprehensive Income Tax Allocation," *Journal of Accountancy*, February 1966.
- Phillips, Mary Ellen, "Deferred Tax Accounting: Changing Tax Rates and New Depreciation Rules Create Problems for the Small Corporation," *Woman CPA*, January 1984.
- Revsine, Lawrence, "Some Controversies Concerning 'Controversial Accounting Changes,'" *Accounting Review*, April 1969.
- Richardson, George G., "Does Diminishing Balance Depreciation Result in Real and Permanent Tax Savings?" *Canadian Chartered Accountant*, July 1957.
- Robbins, Barry P., "Accounting for Income Taxes: Deferred and Liability Methods," *CPA Journal*, March 1986.
- Securities and Exchange Commission, "In the Matter of 'Charges in Lieu of Taxes': Statement of the Commission's Opinion Regarding 'Charges in Lieu of Income Taxes' and 'Provisions for Income Taxes' in the Profit and Loss Statement," *Accounting Series Release No. 53*, 1945.
- Securities and Exchange Commission, "Statement of Administrative Policy Regarding Balance Sheet Treatment of Credit Equivalent to Reduction in Income Taxes," *Accounting Series Release No. 85*, 1960.
- Skinner, R. M., *Accounting Principles: A Canadian Viewpoint*, Canadian Institute of Chartered Accountants, 1972.
- Stepp, James O. and Lawrence N. Petzing, *Price Waterhouse Guide to FAS 109: Accounting for Income Taxes*, John Wiley & Sons, 1993.
- Stitt, Iain, P. A., *Deferred Tax Accounting*, Institute of Chartered Accountants in England and Wales, 1985.
- Van Hoepen, M. A., *Anticipated and Deferred Corporate Income Tax in Companies' Financial Statements*, Kluwer, 1981.
- Waugh, James B., "The Interperiod Allocation of Corporate Income Taxes: A Proposal," *Accounting Review*, July 1968.
- Weetman, Pauline (Editor), *SSAP 15 Accounting for Deferred Taxation*, Institute of Chartered Accountants of Scotland, 1992.
- Wheeler, James E. and Willard H. Galliard, *An Appraisal of Interperiod Income Tax Allocation*, Financial Executives Research Foundation,

1974.

Wyatt, Arthur R., Richard Dieter, and John E. Stewart, "Tax Allocation Revisited," *CPA Journal*, March 1984.

企業会計審議会「連結財務諸表制度の見直しに関する意見書」1997年.

西村幹仁「法人所得税の会計上の性格と会計主体論 (1)」彦根論叢, 1986年3月 (a).

西村幹仁「法人所得税の会計上の性格と会計主体論 (2)」彦根論叢, 1986年6月 (b).

西村幹仁「税効果会計の展開 (1)」彦根論叢, 1987年6月 (a).

西村幹仁「税効果会計の展開 (2)」彦根論叢, 1987年6月 (b).

西村幹仁「法人所得税期間配分の論理」神戸大学経営学部研究年報, 1990年3月.

西村幹仁「イギリス税効果会計の史的考察」追手門学院大学創立三十周年記念論集経営学部編, 1997年3月.

平松一夫・広瀬義州訳「FASB 財務会計の諸概念」中央経済社, 1988年.

弥永真実・足田浩「税効果会計」中央経済社, 1997年.