

純利益の構成要素としての法人税等調整額 ：実現概念との整合性

鈴木雅康
東京経済大学

要 旨

本稿では、税効果会計の会計処理と企業会計を支える体系性との整合性を検討し、法人税等調整額を純利益に算入することの合理性を明らかにする。多くの先行研究は、繰延税金資産の資産性のみを検討しており、法人税等調整額を純利益に算入することの必然性を検討していない。クリーン・サープラス関係のもとでは、繰延税金資産の評価は、原則として純利益に影響を及ぼす。純利益は会計システム全体を説明する基礎概念である実現概念に支えられている（斎藤 [2019], 436 頁）。本稿では、繰延税金資産に係る現行基準を与件として算定される純利益を、実現した成果とみなし得るかどうかを検討する。

本稿の貢献は、「将来課税所得に関する不確実性がどの程度許容されるのかにおいて、繰延税金資産の当初認識時と再評価時では等質的な判断が求められる」というこれまでの先行研究では見過ごされてきた点を指摘したことである。すなわち、繰延税金資産の当初認識を許容する論理が回収可能性テストの必要性を導く一方で、回収可能性テストに向けられる疑義は、繰延税金資産を当初認識すること自体にも向けられることとなる。これは税効果会計の損益に及ぼす影響を検討することで初めて解き明かされたことといえる。

この結果は、実現概念に本稿と異なる定義や前提を付与した場合には変わり得ると考えられ、この点は本稿の限界である。

本稿の検討を通じて、「不確実性がどの程度低下すれば投資の成果を純利益に算入することができるのか」という問題の重要性が顕在化した。繰延税金資産を用いた調整が許容されるかどうかは、損益面に着目した場合は、将来課税所得の見積りと同様の不確実性が他の領域でも許容されるかどうかによって規定されるが、この問題を領域横断的に分析した先行研究の蓄積は乏しい。

本稿の議論の体系を閉じるためには、どのような不確実性が質的・量的な側面で解消したら損益を認識できるのか、そもそもこの点に関して現行会計基準は首尾一貫しているのか、などの検討が必要となる。

(2023 年 3 月 21 日審査受付 2024 年 5 月 22 日掲載決定)

I はじめに

本稿の目的は、税効果会計の会計処理が企業会計を支える体系性と整合しているかを検討することにより、繰延税金の相手勘定である法人税等調整額を純利益に算入することの合理性を明らかにすることである。税効果会計をめぐっては、理論研究・実証研究ともに研究の蓄積が豊富である。しかし、企業会計が基礎概念を中心として体系性を有していると仮定すれば、基礎概念との整合性を問うことは重要であるにもかかわらず、多くの先行研究にはそのような視点が欠けていた⁽¹⁾。また、多くの先行研究は、日本において計上割合が（諸外国と比べて）高い繰延税金資産の資産性のみを検討しており、相手勘定である法人税等調整額を純利益に算入することの必然性を十分に検討していない。

企業会計の（純利益の測定と開示を頂点とした）体系性において「投資成果の期待と実現」がその下位概念であるキャッシュフロー（CF）の配分や対応を規定している（斎藤 [2019], 436 頁）ため、費用配分の会計処理として考えられている税効果会計に対しても実現概念との整合性を問う必要がある。また、基礎概念としての実現概念は収益だけではなく費用も規定するため、繰延税金資産の再評価差額も実現概念との関係が問われる必要がある。さらに、資産の再評価差額は、その他の包括利益（other comprehensive income : OCI）を用いて、純利益の情報内容から切り離して検討することが可能である（斎藤 [1998], 25 頁）ため、繰延税金資産の再評価に伴う法人税等調整額が純利益に算入されている現行の会計処理は必然ではない。クリーン・サープラス関係のもとでは、繰延税金資産の評価は、原則として純利益

に影響を及ぼす。そして、純利益は会計システム全体を説明する基礎概念である実現概念に支えられている（斎藤 [2019], 436 頁）ため、本稿では、繰延税金資産に係る現行基準を与件として算定される純利益を、実現した成果とみなし得るかどうかを検討する⁽²⁾。

本稿の構成は、次の通りである。IIで本稿の前提と問題意識を提示し、IIIで分析に用いる実現の整理を行い、IVで整合性分析を行い、Vでまとめと今後の課題を示す。本稿の貢献は、「将来課税所得に関する不確実性がどの程度許容されるのかにおいて、繰延税金資産の当初認識時と再評価時では等質的な判断が求められる」というこれまでの先行研究では見過ごされてきた点を指摘したことである。この結果は、実現概念に本稿と異なる定義や前提を付与した場合には変わり得ると考えられ、この点は本稿の限界である。

本稿の検討を通じて、「不確実性がどの程度低下すれば投資の成果を純利益に算入することができるのか」という問題の重要性が顕在化した。本稿の議論の体系を閉じるためには、どのような不確実性が質的・量的な側面で解消したら損益認識できるのか、この点に関してこれまで基準開発においてどのような方針がとられてきたのか、また、そのような方針は首尾一貫して適用されてきたのか、などの検討が必要となる。

II 本稿の前提と問題意識

1. 本稿の前提

ここでは、本稿の前提を提示する。研究の前提を提示することは、伝統的な会計研究が科学的であるためには必要な作業である（米山 [2008], 3 頁）。

(1) 財務報告の目的と純利益の位置づけ

企業会計基準委員会（ASBJ）[2006]は、財務報告の目的に投資家の意思決定に有用な情報を提供することを据えており（ASBJ [2006]，第2章序文），このような視点は他の諸外国の概念フレームワークにおいても共通している（例えば，IASB [2018]，para.1.2；FASB [1978]，para.34）。そのため，本稿でも財務報告の目的として「意思決定有用性」を据える。投資の意思決定を行う上で，投資家が求めているのは，企業が投資にあたって事前に期待した成果に対して，どれだけの成果が実際に得られたかに関する情報である（ASBJ [2006]，第3章23項）ことから，経営者の「事前の期待」と「事後の事実」を照合させた結果を反映させている純利益は，投資家の意思決定において有用であると考えられる。

経営者の「事前の期待」に対する「事後の事実」を規律する役割を担っているのが「投資のリスクからの解放」ないしは「実現概念」であるため，ある項目が純利益に含まれる場合は実現している必要があり，ストック項目の時価評価を行っても，評価差額は実現していない限りは，純利益に算入することはできない。現行制度では，評価差額がOCIではなく純利益に算入される場合には，評価差額と会計システム全体を説明する基礎概念としての実現概念の関係が問われる必要がある。

(2) 想定する企業会計の体系性

財務報告の目的が決まっても，実際の純利益の測定や開示を規定するために，どのような概念階層が必要かは自明ではない。投資家の意思決定において純利益が重要であり，その純利益を規定する役割を実現概念が有していると想定している本稿においては，「投資成果の期待と実現」がその下位概念であるCFの配分や対

応を規定している（斎藤 [2019]，436頁）と考えている。すなわち，本稿がアンカーとして用いる実現概念は，企業会計原則における（収益認識を規定する）実現主義ではなく，「会計システム全体を説明する」基礎概念レベルの実現概念である。

会計システム全体を説明する基礎概念レベルの実現概念は投資の成果に関する事前の期待と事後の事実との比較という観点から投資の成果に対する不確実性の解消を判定する。このような利益実現の基本的な要件を有している基礎概念レベルの実現概念として，ASBJ [2006]は，純利益を「投資のリスクからの解放」によって説明している（ASBJ [2006]，第3章9項）。この概念は，投資の成果の期間帰属ないしは認識を規定する概念として用いられており，「期待の事実への転化」を意味する（ASBJ [2006]，第3章10項）ため，（より広い意味での）「実現」と同義である（大日方 [2013]，93頁；斎藤 [2019]，39頁；秋葉 [2021]，64頁）³⁾。以下では，両者を「概念レベルの実現概念」と称する。このレベルの実現概念は，「会計システム全体を説明する」基礎概念レベルであるため，収益と費用の認識を規定する。

(3) 「概念レベルの実現概念」と分析ツールとしての実現

純利益は事前の期待に対する事後の事実が反映されている必要があるという意味で，実現した投資の成果であり，この「実現」は，収益だけではなく，費用に対しても適用される概念である（ASBJ [2006]，第3章13，15項；米山 [2007]，34頁）。そのため，「基礎概念レベルの実現概念」は純利益を説明する道具として有用である⁴⁾。しかし，投資に対する「事前の期待」が確認できない場合，この概念を用いた

分析を行うことはできない。本稿の検討対象である繰延税金は、「企業会計と法人税法の処理の違いによって生じる差異」に税率を乗じたものであり、それが生じること自体に経営者の投資への事前の期待を観察することは難しい。そのため、繰延税金に対して、「事前の期待」に対する「事後の事実」で利益を認識する概念レベルの実現概念を用いた分析を行うことはできない。

概念レベルの実現概念を分析に用いるためには、「投資の目的」や「リスクと収益の間の対応規則」が明らかにされなければならない（大日方 [2011], 259 頁）が、現時点で、そのような対応規則は明らかではない。このように概念レベルの実現概念を税効果会計における繰延税金の会計処理に適用することは困難であると考えられる。秋葉 [2021] が指摘する通り、個別会計基準や処理との整合性を問うためには、抽象度を下げた概念や計算原則が必要となる（秋葉 [2021], 69 頁）。

そのため、概念レベルの実現概念とも整合するような抽象度を下げた実現に必要な要件が何かを整理する必要がある。概念レベルの実現概念においては、事前の期待に対する不確実性（リスク）が事後の事実によって投資のリスクから解放されている必要がある。そこでは、「ふたたびリスクが高まることがないような、不可逆的な状態」（大日方 [2013], 93 頁）が要求されていると考えられる。すなわち、純利益は「ある期間における企業の事業活動に関する不可逆な成果についての包括的 (all-inclusive) な測定値を表す」（ASBJ [2013], 18 項）ものであり、この「企業の事業活動に関する不可逆な成果」とは「…企業の事業活動に関する不確実性が、成果が不可逆となるか又は不可逆とみなされるところまで減少することを意味する」（ASBJ [2013], 20 項）。

このように、純利益の認識において不可逆性（不確実性の減少）が必要とされるのは純利益がもっぱら事後的な概念である（斎藤 [2019], 34 頁）ことに起因しよう。一方で、確定した事実のみに依拠した会計情報は有用ではないとみるのも伝統的な通念であり、企業会計においては、発生の可能性が乏しいものを認識することによる情報の劣化と確定した事象のみを認識することによる情報の劣化とのバランスを考慮する必要がある（ASBJ [2006], 第 4 章 第 7 項）。なお、どの程度、不確実性が減少すれば「不可逆」と解するかは、必ずしも自明ではない。

この他、概念レベルの実現概念では、「期待から事実への転化」というコアとなる概念階層だけではなく、実際の会計処理に関する操作可能な要件を規定する階層が存在している。そのため、本稿では、分析ツールの実現として、利益認識における上位階層において「不可逆性（不確実性の減少）」を要求しており、さらに、操作可能な要件を規定する階層を有する実現を分析に用いる。そのような実現の検討についてはⅢ.において行う。

2. 本稿の問題意識

日本は米国と異なり繰延税金資産が計上されやすい環境にあるため、その金額的な重要性は高い。内田 [2015] によれば、日経 300 採用銘柄（銀行業、保険業を除く）では、繰延税金資産を流動資産項目に 9 割程度（米国では 7 割程度）、投資その他の資産項目に 6 割から 7 割程度（米国では 4 割程度）の企業が計上している。そのため、日本の税効果会計の先行研究は、繰延税金資産の資産性を検討するもの（例えば、藤野 [1981], 平井 [2004]）が多い。そして、適切な回収可能性の見直し（再評価）の存在を前提として、その資産性を認める見解

が主流である（例えば、磯貝 [1997]，中田 [1999]）。

しかし、繰延税金資産に資産性があることが相手勘定である法人税等調整額が純利益に算入される理由にはならないにもかかわらず、法人税等調整額には必ずしも（繰延税金資産の資産性ほど）目が向けられてきたとは言えない。また、数少ない先行研究（例えば、杉山 [2003]，醍醐 [2009]）は、整合性分析の方法において、改善の余地を残している。例えば、杉山 [2003] は、当期の収益になるのは、当期に実現して(1)当期に収入が完了した収益、(2)次期以降に収入する収益、実現の可能性が高く(3)次期以降に収入する収益、だと指摘する（杉山 [2003]，57 頁）。このように解した場合、法人税等調整額は、次期以降の課税所得の存在を条件とする条件付収益であり、未実現収益であると指摘する（同上書，60 頁）。杉山 [2003] は、配当可能性の観点から当初認識時点の繰延税金資産に係る法人税等調整額を問題としており、整合性分析のアンカーは計算原則としての実現主義であった。しかし、実現の階層性や評価差額と実現の関係は十分に検討がなされていない。

法人税等調整額が計上されるのは、繰延税金の当初認識/取崩時点、再評価（回収可能性の見直し/税率変更）時点である。このうち、当初認識/取崩時点の法人税等調整額（以下、「本来の法人税等調整額」）の機能は、税引前利益に対応する法人税等を計算する税効果会計本来の機能（醍醐 [2009]）である。一方で、再評価時点で計上されるその機能は、臨時損益ないしは過年度損益を修正する機能（齋藤 [2004]，醍醐 [2009]）である。税効果会計に期待された役割は、企業会計上の利益計算から法人税法の影響を排除する（杉山 [2003]，65 頁）ために、法人税等を調整することで税引後利益を平準化し（中田 [1973]，21 頁；大日方 [2013]，

140 頁），その調整計算の開示を通じて企業の節税戦略を顕示させる（大日方 [2013]，140 頁）ことであり、繰延税金資産の回収可能性の見直しによる法人税等調整額はそのような役割に必ずしも貢献しないと考えられる。

醍醐 [2009] は、法定実効税率と会計上の法人税等負担率の乖離が生じている原因は、一時差異の発生・解消による法人税等調整額と一時差異の変動差額としての法人税等調整額を同一勘定で処理していることが原因だと指摘している（醍醐 [2009]，82-83 頁）。そして、税効果会計の税引前利益と法人税等との適切な対応という目的を達成するためには、既存の繰延税金資産の回収可能性の見直しに起因する簿価の切り下げは、独立の損益項目として特別損失に計上し、将来課税所得の見込み額の増加に伴う繰延税金資産の評価益は、評価差額として純資産の部に計上するべきとしている（同上書，85 頁）。醍醐 [2009] では、杉山 [2003] では十分に検討されていなかった繰延税金資産の再評価時点で計上される法人税等調整額について検討が加えられている点で先行研究に貢献している。

しかし、醍醐 [2009] では、そのような結果が一義的に導かれる理由を説明しておらず、分析のアンカーは明示されていない。現行制度で損益項目として取り扱われる項目を純資産の部に算入することを示すためには、その項目が実現していないことを少なくとも示す必要があるだろう。醍醐 [2009] では、税効果会計の目的を達成するために上記のような修正を提案しているが、それが企業会計の体系性に対してどのような意味を有するのかが検討されていない。また、（杉山 [2003] も同様であるが）繰延税金負債に係る法人税等調整額が利益に与える影響も明示的には検討対象とされていない。

米山他 [2023] では、繰延税金資産の会計処理が ASBJ [2006] における「投資のリスクからの解放」概念と整合的であるか否かを検討している。そして、繰延税金資産を認識することは、当期（将来）の税金支出（軽減）額が税引前利益との対応関係から事実に変化しておらず資産計上するものであり、投資のリスクからの解放概念と整合的であると指摘する（米山他 [2023], 254 頁）。一方で、繰延税金資産にどの程度の回収可能性が求められれば、税効果に関する期待が事実に変化したといえるかは、「期待」と「事実」に関する市場のコンセンサスに依存するとしている（同上書, 256 頁）。また、繰延税金資産の回収可能性の見直しについては、その残高が確定額（事実）なのか、見積額（期待）なのかの解釈によって決まるとしている（同上書, 365 頁）。

このように法人税等調整額と実現概念に関して検討を行っている先行研究が存在するものの、本稿ではそれらの先行研究とは異なり、現行制度において損益処理されている法人税等調整額を純利益に算入する必然性を会計システム全体を説明する実現概念と同じ性質を有する実現をアンカーとした整合性分析を行うことで明らかにする。以下では、まず分析で用いるアンカーの整理を行う。

III 実現 (realization) の考え方の整理

本節では、「実現」という言葉は非常に多義的に用いられている（鈴木 [2023]）ため、米国の実現の整理を行い、アンカーとして用いる実現の選択を行う。本稿で米国の実現を対象とする理由は、日本と異なり公的機関が古くから実現 (realization) の定義を示しているためである。日本で権威を有する機関が公表した基礎

的な概念を整理している資料は、1949 年に企業会計制度対策調査会が公表した『企業会計原則』（最終改定 1982 年）や 2016 年に企業会計基準委員会が公表した討議資料『財務会計の概念フレームワーク』程度であり、実現の整理には（その母集団の少なさから）適さないと考えられる。なお、実現の変遷や類型化については、多くの優れた先行研究（辻山 [1991], 辻山 [2007]）が存在しているため、そのような先行研究に依拠して、主要な実現を確認し、その整理を行う。

1. 狭義の実現概念

1920 年の Eisner vs. Macomber 判決により、利益は実現される (separation and realization) ことが本質であることが示された (AAA [1965], p.317)。この separation とは「財が自己の手許からはなれて他人の手に渡ること、すなわち販売を意味し、実現とは販売の対価として再び販売の過程を経ないで現金または現金同等物たる流動的資産を受取ること」（清水 [1978], 2 頁）である。Paton and Littleton [1940] においても、収益は現金の受領や新しい流動資産を受領したときに実現すると解されている (Paton and Littleton [1940], p.49)。このような「現金又は流動的資産の受領」をもって実現を捉える考え方（以下、「狭義の実現概念」）においては「交換取引の完了」を前提としつつ、「流動的資産の受領」に主たる焦点を当て実現を捉えている（辻山 [1991], 139 頁）。

狭義の実現概念は、米国財務会計基準審議会 (Financial Accounting Standards Board : FASB) の概念的枠組みプロジェクトの一連の研究成果である『財務会計の諸概念に関するステートメント (Statements of Financial Accounting Concepts : SFAC)』の第 3 号『企業の財務諸表の諸構成要素』においても存在している。そ

ここでは、「最も厳格な意味における実現とは、非貨幣的資源および権利を貨幣に変換するプロセスである。…実現の厳密な用法は貨幣若しくは貨幣請求権のための資産の販売を意味している」(FASB [1980], para.83)としており、狭義の実現概念を販売基準で解しているといえる。狭義の実現概念は「収益」を規定する計算原則であり、販売基準という操作可能な要件を示している階層しか存在していない。そのため、本稿で用いる分析ツールとして不適切である。

2. 広義の実現概念

狭義の実現概念は、米国会計学会(American Accounting Association :AAA)の1957年版会計原則により変貌する。そこでは、「実現の本質的な意義は、資産又は負債の変化が勘定における認識を正当化する程十分に確実性と客観性とを備えるに至ったということである」(AAA [1957], p.538)とし、資産負債の変動によって実現を捉えているとともに定義が抽象化されている(以下、「広義の実現概念」)。AAA [1957]の特徴は、取得資産の内容と実現とを結びつけていた従来の考え方ではなく、「勘定における認識を正当化する程十分に確実性と客観性とを備えるに至った」ことで実現を捉えている点と、その適用範囲が、収益だけではなく負債の変化にまで拡張している点である(辻山 [1991], 140頁)。

広義の実現概念は、「所得や収益を『認識』する時を決定する一種のフィルターの役割を果たすもの」(辻山 [1991], 140頁)であり、内容が抽象的で、かつ、中立的である。ここでの「確実性」と「客観性」の意義は定かではないが、Windal [1959]は、前者をある項目が取り消されないという意味で「恒久性」と解し、後者をある項目が合理的な正確さで測定でき

るという意味で「測定可能性」と解している(Windal [1959], p.93)。

広義の実現概念は、その定義から「資産又は負債の変動」によって実現を解する。ここで、資産(負債)が増加(減少)すれば収益が、資産(負債)が減少(増加)すれば費用が発生するため、本稿では、広義の実現概念を収益だけではなく費用も規定する概念であると解釈する。広義の実現概念では資産負債の変動によって実現を解するが、無制限に資産負債の変動を許容しているわけではない。広義の実現概念では、認識要件として独立した当事者間の交換取引や実質的に確実だと考えられる契約履行条件、資産間の交換を促進する高度に組織化された市場能力(ibid., p.538)を挙げており、「資産総額の増減はすべて市場取引またはそれに準ずるものによって確証されなければならない」(ibid., pp.538-539)とされている。

ある項目が恒久的であるためには、「会計士の判断」に基づき、予想し得る将来において、それが破棄されたり、取り消されたり、失われたりしないこと(Windal [1961], p.252)や独立外部の当事者との間での交換取引の存在(Windal [1959], p.102)といった操作可能な要件も示されている。広義の実現概念は資産負債の変動によって実現を解するコアとなる概念階層だけではなく、独立第三者間の交換取引等を要求する操作可能な要件を示している階層も有している。さらに、資産負債の変動に際して確実性という不可逆的な状態を要求しており、広義の実現概念は本稿で用いる分析ツールとして適切である。

3. 広義の実現概念と投資のリスクからの解放概念

本稿では、整合性分析のアンカーとして広義の実現概念を用いる。この概念を用いたとして

も、「投資のリスクからの解放概念」に基づいた現行の企業会計の体系性に対する一定の回答が得られると考えている。これは、広義の実現概念と投資のリスクからの解放概念が類似しているためである。辻山 [2007] においても「投資のリスクからの解放概念」は広義の実現概念と基本的に同一の概念であると整理されている（辻山 [2007], 148 頁）。法人税等調整額が「いつ」純利益に算入されるかという点について、投資のリスクからの解放概念と広義の実現概念は共通の性質を有する。

すなわち、Windal [1959] では、恒久性と測定可能性を実現に際して必要としているが、前者の要件には、資産負債の変動に対する不可逆性が要求されている。投資のリスクからの解放概念においても「ふたたびリスクが高まることのないような、不可逆的な状態」（大日方 [2013], 93 頁）が要求されており、いずれの概念においても、不可逆的な状態になった時点で純利益に算入する。広義の実現概念では、資産負債の変動が起点に、投資のリスクからの解放概念では、期待の事実への転化が起点に不可逆性を判断している。

利益認識における不可逆性について、これまでの企業会計では、金額の不確実性が信頼し得る測定値によって容認し得る程まで減少されている場合（FASB [1984], para.50）、例えば、固定価格が存在している貴金属などは決まった金額で売却可能であるため、販売前に収益を認識していた（Field [1969], p.26）。ここでは当該資産の売却意思があることを前提に、収益の不確実性が問題とされていた。一方で、工事契約のように費用が販売契約の後から生ずる場合には、費用総額にリスクが存在しており、それが発生し確定するのに合わせて収益を認識することで、リスクから解放された正味の成果を捉えている（斎藤 [2019], 242-243 頁）。

これらのことから投資の成果の不可逆性の判断では、まず投資の不確実性の対象を特定する必要がある。繰延税金は、一時差異解消期の課税所得を増減させる効果を有するものから構成される（税効果会計基準、二—一—3, IAS12, para.5）ため、一時差異の解消可能性と将来課税所得の存在に不確実性がある⁶⁾。前者は、償却性資産の減価償却費のように解消時期がある程度明らかなものから、非償却性資産の減損損失のようにそれが不明なものがある。

このように企業会計では利益認識における主たる不確実性に着目して、それが不可逆的な状態、またはそれに類する程度にまで減少したときに利益を認識する考え方がとられてきた。例えば、為替換算調整勘定が未実現と考えられてきたのは、（経営者にとってコントロール不能な）為替相場の変動が純投資に及ぼす影響があまりにも不確実であること（FASB [1984], para.50）が原因である。この他、事業投資資産は価値の変動が生じているものの、その資産価値の変動は企業ごとの主観的な評価で不明確であることから取得原価（または償却原価）で評価されてきた（大日方 [2013], 96 頁）。不確実な要素を含んだ見積りや経営者にとってコントロール不能な不確実な要素を企業会計では純利益から除外してきたといえる。

IV 整合性分析

1. 本来の法人税等調整額と広義の実現概念との整合性

繰延税金資産の当初認識額は、企業会計の会計処理と法人税法の課税所得計算の違いの差によって自動的に算定される一時差異（期間差異）に税率を乗じることで算出されるが、一般に、当初認識は「…財務諸表に初めて計上する第 1 次的認識（当初認識）を意味する」（岩崎

[2012], 76頁)と解されているため、当初認識段階からその回収可能性が考慮される必要があり、主として将来課税所得に関する不確実性が存在していると考えられる。すなわち、認識とは財務諸表の構成要素を財務諸表に計上することを意味し、そこでは構成要素の定義を充足していることが要求されており (FASB [2023], RD3-5)、資産と負債の定義では経済的便益を有していることが要求されている (FASB [2021], E16) ため、繰延税金を認識するためには将来の課税所得の存在が前提となる。

この場合、当初認識と再評価は等質的な手続であり、当初認識においても将来課税所得に関する不確実性を考慮する必要があるため、当初認識時における法人税等調整額が実現しているか否かは、将来課税所得の見積り確度に依存する。なお、一時差異の発生時点において将来の一時差異の解消時期が未確定 (スケジューリング不能) な場合は、たとえ将来課税所得が存在していても、どの時点の課税所得と一時差異を突き合わせるべきかが不明であるため繰延税金を計上できないと考えられる。以下では、議論を簡潔にさせるために、一時差異の解消時期は明確であることを前提に議論を行うことにする。

つぎに、繰延税金資産の取崩時に生じる法人税等調整額は、一時差異の解消に伴う繰延税金資産の消滅は取り消されることがないという意味で恒久性を有しており、繰延税金資産が一時差異に税率を乗じることで客観的に計算可能であることから測定可能性の要件も満たす。そのため、繰延税金資産の取崩時に生じる (借方の) 法人税等調整額は実現している。このような結果は、繰延税金負債についても当てはまるといえる。

以上から、当初認識と再評価を等質的な手続

と考えた場合、当初認識の法人税等調整額が実現しているか否かは将来課税所得の見積り確度に依存することになる。一方で、繰延税金の消滅は不可逆的な事象といえるため、取崩時の法人税等調整額は実現していると考えられる。現行会計制度において、差異解消期の対応関係を純化する資産負債法が採用されていることを前提とすれば、当初認識と再評価を異質的な手続と解するか将来 CF (将来課税所得) が確定しているか、または不確実性が利益認識できるほどに低下していない限りは当初認識時の法人税等調整額は可逆的な状態にあると考えられ、利益に算入することはできない。なお、不確実性がどの程度低下すれば利益認識できるか (確実性の程度) は自明ではない。

2. 評価差額と広義の実現概念との整合性

繰延税金の再評価を行うのは、(1)繰延税金資産 (負債) の回収可能性 (支払可能性) に係る見積修正を行うとき、(2)税率変更が生じ、繰延税金の金額を修正するときに考えられる⁶⁾。以下では、両者を区別するために前者における評価差額を「回収可能性に伴う評価差額」と後者を「税率変更に伴う評価差額」と称する。回収可能性に伴う評価差額と税率変更に伴う評価差額の違いは主に不確実性の程度にあると考えられる。すなわち、自社の見積りによって行う繰延税金の再評価は、企業外部が規定する税率の変更によって行われる繰延税金の再評価と比べて、その事象が将来時点で取り消される可能性が高いと考えられる。なお、税率変更は定期的に生じえるものであるから不確実性が皆無というわけではない。よって、両者の違いは不確実性の程度の違いでしかない。

そのため、ここではより不確実性の高い回収可能性に伴う評価差額に着目をして検討を行

うことにする。回収可能性に伴う評価差額について、再評価された金額で回収可能（支払可能）であることが取り消されないほど確実な水準であれば、恒久性を満たす可能性があると考えられる。一方で、一度切り下げられた繰延税金が翌期には切り上げられる場合は、恒久性の要件を満たすとはいえない可能性がある。AAA [1957] では「実質的に確実と考えられる契約履行条件」に依存していると規定しており、前述の通り、繰延税金の再評価が将来課税所得の存在に依存している以上は、どの程度の確度で将来 CF を予測できるかに依存するため、評価差額が実現しているか否かは、勘定における認識を正当化する程十分な「確実性」がどの程度の水準なのかに依存する。この結果は、繰延税金資産（負債）いずれにも当てはまると考えられる。

3. 小括と確実性の水準の検討

当初認識の法人税等調整額が実現しているか否かは、将来 CF の見積り確度（確実性の程度）に依存するがどの程度の水準であれば実現しているといえるかは必ずしも自明ではない。つぎに、回収可能性に伴う評価差額は、繰延税金資産の再評価が取り消されないだけ確実な水準であれば、恒久性を満たす可能性があり、この場合は実現していると考えられる。一方で、繰延税金資産の見積りが每期変わりえる場合、恒久性を満たさず、実現していないと考えられる。回収可能性に伴う評価差額が実現しているか否かは、「確実性」にどの程度の水準を要求するかに依存する。このような結論は、繰延税金負債についても同様に当てはまると考えられた。

実現が要求する「確実性」の水準については、減損会計の減損処理や棚卸資産会計の戻し入れ処理、資産除去債務会計の見積変更の処理、

退職給付会計の退職給付債務の見積変更の処理などの他の見積領域において、どのような理論や水準によって損失・戻入益が利益に算入されるのか（他の会計基準におけるタテの整合性）を検討することで、何らかの示唆が得られる可能性がある⁷⁾。そのため、繰延税金の相手勘定である法人税等調整額を純利益に算入する必然性を明らかにするためには、他の会計基準における（タテの）整合性分析の結果も参照する必要があると考えられる。

詳細は別稿で検討する必要があるが、米山他 [2023] では減損損失がリスクから解放されているか否かは将来 CF の予測の客観性の水準に依存するとされている。退職給付債務や資産除去債務などのように配分総額や配分期間の変更は、期待の改訂であるため、プロスペクティブ方式で費用計上することは投資のリスクからの解放と整合的だとしている（米山他 [2023], 366 頁）。計算基礎に基づく年金資産・退職給付債務の金額は更新された見積りに近いこと、見積り数値と実績値の差異を予測数値の修正とみなせば将来にわたって損益認識することができる一方、これは実績調整であるため、一時の損益にするという見解も考えられる（同上書、366-367 頁）。

上記から、どの程度の不確実性の低下が純利益の認識において要求されているのかは他の会計基準においても必ずしも明確ではない可能性がある。そのため、現行制度において OCI に算入されているものから純利益に算入されない共通項を抽出することで、どの程度の不確実性の低下が求められているのかに関する必要条件を明らかにすることができる可能性がある。ただし、すべての OCI 項目が同一水準の不確実性を要求しているとは限らない点には注意が必要である。

4. 追加検討：不可逆的ではない成果が純利益に含まれる理由

本稿の結果を前提にすれば、純利益には、不可逆的ではない成果が含まれている可能性がある。可逆的な成果が純利益に含まれている理由は何であろうか。例えば、「…金融機関の不良債権問題を急いで解決するため突貫工事によって…」(大日方 [2023], 347 頁)、税効果会計基準が作成されたという事実が 1 つの要因になり得る。審議開始から 2 か月(平成 10 年 6 月)で公開草案が公表され、その 4 か月後には意見書が公表されており、必ずしも純利益の観点からの検討が十分ではなかった可能性がある。この他、国際的な会計基準とのコンバージェンスという観点から米国の会計基準を大きく修正することなく受け入れたことが原因とも考えられる。このように想定可能な回答はいくつがあるがそのうちの 1 つに絞ることはできない。

そもそも米国で税効果会計が導入されたのは、税制の特別措置で税負担が経営成績に関係なく軽減されることによって、1 株あたり利益が適切に算定されなくなることを防ぐためと考えられる(中田 [1973], 20-21 頁)^⑧。すなわち、課税所得計算において確定している法人税額を税引前利益に対応する税金費用に調整することで投資家の意思決定に資する(平準化された)純利益を算定するためである。ここで、繰延法によれば、期間差異に差異発生期の税率を適用することで繰延税金も本来の法人税等調整額も確定するが資産負債法によれば、繰延税金も本来の法人税等調整額も将来 CF が確定していない限りは暫定値になり得る。

伝統的に企業会計では、将来実際に財が消費されるときに購入額ないし支出額で評価する方法で配分額を決定してきた。これは、財の価値評価が目的ではなく、実際に生じると予測さ

れる CF を配分するためである。将来の支出額を基礎に配分を行うことにより、最終年度で見積誤差修正が小さくなり(大日方 [2013], 176 頁)、将来時点の対応関係が純化される。すなわち、将来利益の予測可能性を確保するために、期末時点の資産負債を一定の観点で評価し、資産負債の評価差額がその期の投資成果といえるかどうかは第二義的にしか考えられていない(大日方 [2023], 406 頁)。

このような処理によって、将来において税引前利益と法人税等とが適切に対応付けられるのであれば、現行の税効果会計の処理は財務報告の目的からは必ずしも否定されないと考えられる。資産負債法をもとにした税効果会計においては、差異解消期の対応関係を純化させることを目的に法人税等を費用配分しているため、本来の法人税等調整額は差異発生期においては未実現であっても、将来の差異解消期の対応関係を純化することを通じて利益の予測可能性を向上させていると考えることができる。

このように整理すると回収可能性に伴う評価差額は、将来 CF の配分によって、差異解消期の対応関係を純化させることを目的としているため、(評価差額が未実現であっても)財務報告の目的と整合的と考えられる。しかし、差異解消期の対応関係が純化されるとしても、每期実施される繰延税金の再評価によって差異発生期と差異解消期の間の期間の利益にどのような意味が付与されているか必ずしも自明ではない。法人税等調整額の配分において差異解消期の対応関係を純化することが唯一の制約であれば、配分計画の修正を反映させる期が每期かつ一時点である必然性はない。

繰延税金の資産負債性を担保するために每期再評価を行ったとしても、評価差額を一度は OCI に算入させ、差異解消期の課税所得の水準が合理的に予測可能になった期の利益に回収

不能分を反映させ、差異解消期の対応関係を純化させることも考えられる。そのため、回収可能性に伴う評価差額についてはこれを純利益に算入させることの妥当性が確認された一方で、その処理が投資家の意思決定に資する利益計算を行う上で唯一の会計処理ではないと考えられる。しかし、このように整理すると当初認識と再評価は等質的な手続であることから、当初認識時点の法人税等調整額も OCI に算入することになる。

この場合、当初認識時点の税引前当期純利益と法人税等は期間的に対応しない可能性はあるが、将来の法人税等の支払額に対する影響を示す繰延税金は認識される。繰延税金の当初認識と再評価に一定の不確実性がある状況において、現行制度のようにその全てを法人税等調整額として純利益に算入させるべきか、または、OCI として処理し繰延税金は計上するが税効果の処理を純利益に影響させないのか、さらには（未実現損益を純利益に反映させないために）税効果会計自体の適用をやめるべきなのかという点は企業会計における理論研究だけでは唯一の回答を導き出すことができず、実証研究の成果や他の周辺法制度との関係性も考慮するなどの多層的な問題を有している可能性がある。

5. 総括

本稿の発見事項を端的に述べれば、「当初認識時の法人税等調整額と再評価時の法人税等調整額は将来課税所得の存在という点で等質的な問題構造を有している」ということである。杉山 [2003] や醍醐 [2009] では、両者を異質な手続と位置付けて検討を行っていると考えられる。特に、醍醐 [2009] では本来の法人税等調整額と回収可能性に伴う評価差額を同一の法人税等調整額勘定で処理している

ことを問題視している。しかし、本稿の結論からすれば、両者は等質的な性質を有しているため、繰延税金の再評価差額のみを OCI として処理をするという（醍醐 [2009] が指摘するような）結論は導き出せない。

本稿の検討結果からすれば、繰延税金の会計処理によって未実現の要素が純利益に含まれることになる。もっともらしい説明を提示することはできるが、想定可能な説明を1つに絞り込むことはできない。この点を明らかにするためには、税効果会計だけではなく他の会計領域を参照する必要があると考えられる。しかし、このような問題は企業会計の基礎概念だけではなく、他の周辺法制度なども考慮した分析が必要である可能性は否定できない。本稿の「当初認識時の法人税等調整額と再評価時の法人税等調整額は等質的な問題構造を有している」という結果からは、当初認識時の法人税等調整額と再評価時の法人税等調整額のいずれも純利益に含める、いずれも OCI として処理する、または未実現損益を純利益に反映させないために税効果会計を適用しないという選択肢しか提示できず、いずれの選択肢がより望ましいか、それはなぜかに関しては追加的な分析が必要である。

V おわりに

本稿では、広義の実現概念と投資のリスクからの解放概念は類似しており、広義の実現概念を用いた分析結果は現行の企業会計の体系に対しても一定の示唆を有するという前提のもと、広義の実現概念をアンカーに税効果会計の会計処理が企業会計を支える体系性と整合しているかを検討した。その結果、当初認識時の法人税等調整額と再評価時の法人税等調整額は将来課税所得の存在という点で等質的な問

題構造を有しているため、これらが実現している否かは実現概念に求められる確実性の水準に依存することを指摘した。

また、広義の実現概念に求められる確実性の水準を明らかにするためには、他の会計基準において見積修正に係る損益がどのような理論（確実性の水準）によって利益に算入されているのか（他の会計基準におけるタテの整合性）を検討することよりも、現行制度において OCI として処理されているものから純利益に算入されない共通項を抽出することで、どの程度の不確実性の低下が求められているのかに関する必要条件を明らかにすることができる可能性があることを指摘した。

本稿の貢献は、「将来課税所得に関する不確実性がどの程度許容されるのかにおいて、繰延税金資産の当初認識時と再評価時では等質的な判断が求められる」というこれまでの先行研究では見過ごされてきた点を指摘したことである。この結果は、実現概念に本稿と異なる定義や前提を付与した場合には変わり得ると考えられ、この点は本稿の限界である。本稿の検討を通じて、「不確実性がどの程度低下すれば投資の成果を純利益に算入することができるのか」という問題の重要性が顕在化した。本稿の議論の体系を閉じるためには、どのような不確実性が質的・量的な側面で解消したら損益認識できるのか、この点に関してこれまで基準開発においてどのような方針がとられてきたのか、また、そのような方針は首尾一貫して適用されてきたのか、などの検討が必要となる。

注

- (1) 数少ない先行研究として米山 [2008]、鈴木 [2022] を参照されたい。
- (2) どの基礎概念と整合性を図るかによって、個別の会計基準や会計処理に与えられる解釈が変わる可能性がある（米山 [2008]、26 頁）ため、

この点は本稿の限界である。

- (3) 大日方 [2013] は、「実現とは、期待から現実への転換をもって投資の成果は実現すると捉える概念である」（大日方 [2013]、93 頁）と、秋葉 [2021] は「より広い意味での実現」（内容は、大日方 [2013] と同じ）は投資のリスクからの解放と同義であると説明している（秋葉 [2021]、64 頁）。
- (4) 本稿は、投資のリスクからの解放を事前の期待に対する事後の事実で利益を認識する考え方でとらえている。
- (5) 一時差異の解消時期が明確であったとしても、一時差異の解消期において課税所得が存在しない場合には一時差異は解消し得ないが、たとえ課税所得が存在していても、いつ一時差異が解消するかが不明である場合には、繰延税金を計上することはできない。そのため、一時差異の解消可能性と将来課税所得のいずれが他方より優先されるべき要件であるとは言い切れない。
- (6) 繰延税金負債の支払可能性については、繰延税金資産と異なり現在の主要な会計基準では要求されていないが、本当に繰延税金負債に対して支払可能性の検討が不要なのか（資産と負債で非対称な要件が求められていることが適切か）は別途検討を要する。
- (7) ただし、減損会計や棚卸資産会計、退職給付会計等が本当に繰延税金資産（負債）の回収（支払）可能性に伴う評価差額を検討する参照枠として適切かは別途検討を要する。
- (8) 第 2 次世界大戦後、景気拡大政策が行われるとともに、株主数の増加が生じ、企業の一株当たり利益が指標としての重要性を増し、利益数値の比較可能性が重視された（Carey [1970] ; Schultz and Johnson [1998]）。

参考文献

- 秋葉賢一 [2021] 「投資のリスクからの解放—外貨建金銭債権の換算差額との関係について—」『ディスクロージャー&IR』第 17 号、63-69 頁。
- American Accounting Association (AAA) [1957], “Accounting and Reporting Standards for Corporate Financial Statements (1957 Revision),” *The Accounting Review*, Vol.32, No.4, pp.536-546.
- American Accounting Association (AAA) [1965], “The Realization Concept, 1964 Concepts and Standards Research Study Committee – The Realization Concept,” *The Accounting Review*, Vol.40, No.2, pp.312-322.
- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) [1970], *Basic Concepts and Accounting Principles Underlying Financial Statements of*

- Business Enterprises*, Statement of the Accounting Principles Board No.4, New York, NY: AICPA.
- Carey, J.L. [1970], *The Rise of the Accounting Profession (Vol. 2): To Responsibility and Authority 1937-1968*, New York: AICPA.
- 醍醐聰 [2009]「法人税等調整額の性格の再検討」『日本簿記学会年報』第 24 号,81-87 頁。
- Field, R. E. [1969], *Financial reporting in the extractive industries*, Accounting Research Study No.11, New York, NY: AICPA.
- Financial Accounting Standards Board (FASB) [1978], *Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises*, Statement of Financial Accounting Concepts No.1, Stamford, CT: FASB.
- Financial Accounting Standards Board (FASB) [1980], *Elements of Financial Statements of Business Enterprises*, Statement of Financial Accounting Concepts No.3, Stamford, CT: FASB.
- Financial Accounting Standards Board (FASB) [1984], *Recognition and Measurement in Financial Statements of Business Enterprises*, Statement of Financial Accounting Concepts No. 5, Stamford, CT: FASB.
- Financial Accounting Standards Board (FASB) [1992], *Accounting for Income Taxes*, Statement of Financial Accounting Standards No.109, Norwalk, CT: FASB.
- Financial Accounting Standards Board (FASB) [2021], *Chapter 4, Elements of Financial Statements*, Statement of Financial Accounting Concepts No. 8, Stamford, CT: FASB.
- Financial Accounting Standards Board (FASB) [2023], *Chapter 5, Recognition and Derecognition*, Statement of Financial Accounting Concepts No. 8, Stamford, CT: FASB.
- 藤野信雄 [1981]「個別財務諸表における税効果会計について-日本触媒化学工業の訂正報告書に因んで-」『旬刊商事法務』第 898 号, 234-242 頁。
- 平井克彦 [2004]「繰延税金資産についての疑念」『経営論集』第 51 巻第 2 号, 53-62 頁。
- International Accounting Standards Board (IASB) [2018], *Conceptual Framework for Financial Reporting*, London, UK: IASB.
- International Accounting Standards Board (IASB) [2021], *Income Taxes*, International Accounting Standards (IAS) No.12, London, UK: IASB.
- 磯貝明 [1997]「繰延税金資産の認識についての考察」『経済科学』第 45 巻第 3 号, 57-69 頁。
- 岩崎勇 [2012]「IFRS の概念フレームワークの認識問題について」『経済学研究』第 79 巻第 4 号, 71-94 頁。
- 勝尾裕子 [2007]「重要論点の補足と検討」斎藤静樹編著 [2007]『詳解「討議資料 財務会計の概念フレームワーク」第 2 版』中央経済社, 154-168 頁所収。
- 企業会計基準委員会 [2006]『討議資料 財務会計の概念フレームワーク』。
- 企業会計基準委員会 [2013] 会計基準アドバイザー・フォーラム会議『概念フレームワーク 純損益/その他の包括利益及び測定』。
- 企業会計審議会 [1998]『税効果会計に係る会計基準』。
- 衣川修平 [2011]「税効果会計における函数的対応関係とその離脱」『商学論集』第 79 巻第 4 号, 19-31 頁。
- 衣川修平 [2012]「税効果会計における入口・出口規制」『商学論集』第 80 巻第 4 号, 35-48 頁。
- 中田信正 [1973]『税金配分会計：法人税期間配分の会計』中央経済社。
- 中田信正 [1999]『税効果会計詳解：基準形成と計算構造』中央経済社。
- 大日方隆 [2011]「発生・実現・対応」斎藤静樹・徳賀芳弘編集 [2011]『企業会計の基礎概念』中央経済社, 243-283 頁所収。
- 大日方隆 [2013]『アドバンスト財務会計 第 2 版』中央経済社。
- 大日方隆 [2023]『日本の会計基準Ⅱ激動の時代』中央経済社。
- Paton, W. A., and A. C. Littleton [1940], *An Introduction to Corporate Accounting Standards*, Chicago, IL: AAA (中島省吾訳 [1958]『会社会計基準序説』森山書店)。
- 齋藤真哉 [2004]「税効果会計の構造-2 つの対立する概念-」『會計』第 166 巻第 2 号, 175-187 頁。
- 齋藤真哉 [2007]「財務諸表の構成要素」斎藤静樹編著 [2007]『詳解「討議資料 財務会計の概念フレームワーク」第 2 版』中央経済社, 84-98 頁所収。
- 斎藤静樹 [1998]「利益概念と資産評価-時価会計の論理と実現基準-」中野勲・山地秀俊編著 [1998]『21 世紀の会計評価論』勁草書房, 23-44 頁所収。
- 斎藤静樹 [2019]『会計基準の研究 新訂版』中央経済社。
- Schultz, S. M., and Johnson, R. T. [1998], “Income tax allocation: the continuing controversy in historical perspective,” *Accounting Historians Journal*, Vol.25, No.2, pp.81-111.
- 清水哲雄 [1978]「会計における実現概念について」『彦根論叢』第 190 号, 1-20 頁。
- 杉山晶子 [2003]「法人税等調整額の配当可能性-税効果会計の適用における配当規制-」『産業経理』第 63 巻第 1 号, 55-65 頁。
- 杉山晶子 [2005]「税効果会計に関するアンケート調査-導入の影響と経営効果-」『産業経理・別冊調査研究シリーズⅡ』, 産業経理協会, 63-78 頁所収。
- 鈴木雅康 [2022]「企業会計における対応概念の役

- 割-税効果会計を対象として-」『産業経営』第 54 号, 71-111 頁。
- 鈴木雅康 [2023] 「実現概念の変遷とその機能」『東京経大会誌 (経営学)』第 320 号, 83-103 頁。
- 辻山栄子 [1991] 『所得概念と会計測定』森山書店。
- 辻山栄子 [2007] 「財務諸表の構成要素と認識・測定をめぐる諸問題」斎藤静樹編著 [2007] 『詳解「討議資料 財務会計の概念フレームワーク」第 2 版』中央経済社, 135-153 頁所収。
- 内田浩徳 [2015] 「我が国における税効果会計の特殊性:日米における評価性引当額・評価性引当金設定プロセスの比較を通じて」『岡山商大論叢』第 51 巻第 1 号,169-192 頁。
- 米山正樹 [2007] 「討議資料の基本的な考え方」斎藤静樹編著 [2007] 『詳解「討議資料 財務会計の概念フレームワーク」第 2 版』中央経済社,17-37 頁所収。
- 米山正樹 [2008] 『会計基準の整合性分析-実証研究との接点を求めて-』中央経済社。
- 米山正樹・秋葉賢一・浅見裕子 [2023] 『投資のリスクからの解放:純利益の特性を記述する概念の役割と限界』中央経済社。
- Windal, F. W. [1959], *The concept of realization and its application in accounting*, Dissertation, University of Illinois at Urbana-Champaign.
- Windal, F. W. [1961], "The accounting concept of realization," *The Accounting Review*, Vol.36, No.2, pp.249-258.
- (謝辞) 本研究は、2023 年度の東京経済大学個人研究助成費 (研究番号 23-16) を受けた研究成果の一部である。