

税効果会計基準の 合理的対応阻害要因とその除去

太 田 正 博

はじめに

平成10年10月に企業会計審議会から公表された「税効果会計に係る会計基準」（以下「税効果会計基準」）では、「税効果会計は、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に相違がある場合において、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応させることを目的とする手続である」として、税効果会計の意義と目的が明言されている。すなわち、税効果会計は法人税等の期間配分の手続きであり、その目的として法人税等を控除する前の当期純利益（以下「税引前当期純利益」）と法人税等を合理的に対応させることがかかげられている。税効果会計基準で規定されている個別具体的会計処理基準が、この目的の達成に適合するかどうか疑問を提起し、適合していない部分についての改善策を提案するのが本稿の目的である。

1 税引前当期純利益と法人税等の対応

従来の損益計算は収益と費用の対応を重視してきた。収益と費用に原因・結果関係、犠牲・効果関係または努力・成果関係が認められる場合に対応が認められ、そのような関係が認められない場合に対応関係がないとされた。

対応関係のある収益と費用の差額として計算される損益は当期の経営成績を表すと考えられた。しかし、税効果会計における対応はこのような対応ではない。

税効果会計における対応は、税引前当期純利益から法人税等を控除して当期純利益を表示することを意味する。この対応の合理性は税引前当期純利益が負担すべき法人税等が計上されているという税負担の合理性である。税引前当期純利益が負担すべき法人税等の額は損益計算書の税引前当期純利益に当期の法人税等税率を適用して得られる金額である。税引前当期純利益が負担すべき当期法人税等を控除して残る当期純利益は当期の最終的経営成績を表すと考えることができる。

企業会計上の税引前当期純利益を課税標準として法人税等が計算されるなら、税引前当期純利益と法人税等の合理的対応は常に保たれることになる。この合理的対応が損なわれるのは期間差異が存在するからである。

企業会計上の当期純利益は収益と費用の差額として計算される。他方、法人税等の課税標準である企業所得は益金と損金の差額として計算される。益金と損金の差額である所得に税率を適用して計算された金額が、企業会計上の税引前当期純利益から控除され、企業会計上の当期純利益が計算表示される。

企業会計上の収益と税法上の益金が等しく、企業会計上の費用と税法上の損金が等しければ、益金から損金を控除してえられる所得に税率を適用して得られた法人税等の金額は税引前当期純利益が負担すべき税額と等しく、税引前当期純利益と法人税等は期間的に合理的に対応し、当期純利益は当期の最終成績を忠実に反映するものとなる。

しかし、財政政策や経済政策が税法に反映される結果、税法上の益金と企業会計上の収益、税法上の損金と企業会計上の費用、ひいては課税所得と企業会計上の税引前当期純利益に相違が生じる。その結果、損益計算書におい

て税引前当期純利益と法人税等の対応の合理性が損なわれる。このような収益と益金、費用と損金の差異で将来解消される差異が期間差異であり、タイミング差異である。期間差異の存在によって損なわれた対応の合理性を回復する手段が法人税等の会計であり、法人税等の処理方法としての繰延法である。繰延法の採用によって、税引前当期純利益と法人税等の対応関係の損傷は完全に回復可能である。それにもかかわらず、我が国税効果会計基準は、繰延法ではなく、資産負債法を採用している（「税効果に係る会計基準の設定に関する意見書」（以下「意見書」）第三）。

2 資産負債法の採用

企業会計上の収益と法人税法上の益金が異なることにより、企業会計上計上された収益に対する課税が次期以降に延期される効果が生じる。将来の税負担が確実であれば、この効果は債務の発生を意味する。この効果を適切に処理しないで放置すれば、それは負債のオフバランス化となる。企業会計上の費用と法人税法上の損金が異なることにより、企業会計上法人税等の前払効果が生じる。前払は将来支出の節約であり、将来の節税効果である。それを適切に処理しないとすれば、資産のオフバランス化となる。負債の繰延効果と資産の繰延効果を適切に認識し、オフバランス項目をオンバランス化することは税効果会計の目的の一つであろう。そのような目的に適切に対処する方法が資産負債法である。資産負債法で採用する差異概念は一時差異概念であり、適用される税率は将来税率である。

資産負債法の採用は、一時差異が期間差異を包摂するから、オフバランス項目のオンバランス化による貸借対照表の財政状態表示機能の改善に寄与するだけでなく、税引前当期純利益と法人税等の合理的対応にも寄与する。しかし、資産負債法は、税引前当期純利益と法人税等の合理的対応を損なう新たな問題を生じさせる。本稿ではこれを対応阻害要因と称する。

3 対応阻害要因

資産負債法を採用したことによって、税効果会計基準の中に組み込まれた対応阻害要因は図表 1 で示すとおりである。

図表 1 対応阻害要因

- | |
|--------------------------|
| (1) 一時差異に準じる差異の税効果の認識 |
| (2) 将来税率の適用 |
| (3) 税率変更の影響額 |
| (4) 税効果の回収可能性テスト |
| (5) 税効果の負担可能性の検討 |
| (6) 回収可能性の変化による繰延税金資産の増減 |

(1) 一時差異に準じる差異の税効果の認識

資産負債法を採用すると、差異概念は期間差異概念でなく、一時差異概念となるが、資産負債法の目的達成のためには、一時差異には該当しないが、一時差異と同様の税効果を有する差異（一時差異に準ずる差異）についても一時差異と同様の処理を必要とする。税効果会計基準では「将来の課税所得と相殺可能な繰越欠損金等については、一時差異と同様に取り扱うものとする」（税効果会計基準第二，一，(1)）と規定されている。

企業会計上の繰越欠損金は勘定科目としては繰越利益剰余金の借方残高である。従って、その残高が次期以降の損益計算上費用に計上されることはない。しかし、税法上は翌期以降一定期間の課税所得の計算上損金に算入することが認められている。これは、たとえば、財務会計上、税引前当期純損失を計上すれば、次期以降の回収可能性が認められことを条件に、繰延税金資産の計上が認められ、同額の法人税等調整額が貸方に計上されることを意味する。すなわち、税効果の金額だけ、当期純損失が減少する。問題は税引前当期純損失と繰越損失に係る貸方法人税等調整額の対応に合理性があるかどうかである。また、税効果会計実施後の当期純損失が果たして当期の経営成績を表すかどうかである。

この点をケース1を用いて検討する。

ケース1 X1期に繰越損失が発生し、X2期の法人税等の計算上これを損金に算入する。X1期の税引前当期純損失を100、X2期の税引前当期純利益を100とする。法人税等の税率を40%とする。

現行税効果会計基準に基づく会計処理は次のとおりである。

X1期 (借)繰延税金資産 40 (貸)法人税等調整額 40

X2期 (借)法人税等調整額 40 (貸)繰延税金資産 40

これに基づいて損益計算書を作成すると図表2および図表3のようになる。X1期は繰越損失があるから法人税等は零と仮定し、X2期は繰越損失の損金算入により法人税等を零と仮定している。なお、法人税等を零表示しているのは説明の都合によるものである。

図表2 X1期損益計算書

税引前当期純損失	100	
法人税等	0	
法人税等調整額	<u>40</u>	<u>40</u>
当期純損失		<u>60</u>

図表3 X2期損益計算書

税引前当期純利益	100	
法人税等	0	
法人税等調整額	<u>40</u>	<u>40</u>
当期純利益		<u>60</u>

税効果会計を実施しなければ、X2期の法人税等は零であり、税負担が全くないことになる。税効果会計を実施することによって、法人税等の負担額が40と表示される。これは税引前当期純利益の40%であり、税引前当期純利益と法人税等が合理的に対応されたことを示している。

問題はX1期である。X1期の貸方法人税等調整額と税引前当期純損失の対応に合理性があるかどうかである。税引前当期純損失の計上が税効果を生じさせたと考えれば、対応を認めるべきであるように思われる。もしその見方が正しいなら、その税効果は繰延税金資産の回収可能性を問わずに、無条件に計上すべきであろう。しかし、税効果会計基準ではそのような処理になっていない。損失は損失であって損失が利益を生み出すという前提には矛

盾がある。繰越損失計上に伴う税効果は、税法独自の政策から生じた効果である。税引前当期純損失に対応させるべき税額は零と考えるのが合理的である。したがって、繰越損失の税効果を税引前当期純損失に加算することは税引前当期純利益（損失）と法人税等の合理的対応を損なうものである。

もう一つの問題は、貸方法人税等調整額を対応させて得られる当期純損失を当期の経営成績と見なすべきかどうかである。当期の経営成績は次期以降の経営成績とは無関係に決定される成績のはずである。しかし、この繰越欠損金にかかる貸方法人税等調整額は次期以降の課税所得の存在に依存する。そのような法人税等調整額を加算して得られる当期純損失を当期の成績と認めることはできない。

しかし、繰越損失に関する税効果の認識を行わなければ、税効果が現れる会計期間の税引前当期純利益と法人税等の合理的対応が損なわれる。損失発生期に繰越欠損金の税効果を認識すれば、損失発生期の当期純損失と法人税等の合理的対応を損ない、繰越欠損金の税効果を損失発生期に認識しなければ、繰越欠損金の損金算入期の税引前当期純利益と法人税等の合理的対応が損なわれる。この矛盾を解消する工夫が必要である。

(2) 回収可能性テスト

将来減算一時差異にかかる税効果は、「将来の会計期間において回収…(中略)…が見込まれない税金の額を除き、繰延税金資産…(中略)…として計上しなければならない」(税効果会計基準、二)。すなわち、将来減算一時差異が発生した場合には、回収可能性テストを行い、回収可能額の範囲内で繰延税金資産を計上しなければならない。回収可能性は次の三つの条件を満たすときに認められる(個別財務諸表における税効果会計に関する実務指針、以下「実務指針」、21)。

- ①課税所得の充分性
- ②タックスプランニングの存在

③繰延税金負債の十分性

繰延税金資産は、資産であるから、その認識には資産の定義と認識規準を満足させる必要がある。繰延税金資産の資産性は法人税等としての将来のキャッシュアウトフロー節約効果である。この節約効果が現れる可能性を問うのは当然である。回収可能性テストを行い、テストに合格すれば、繰延税金資産が計上され、法人税等調整額が計上されて、その結果、税引前当期純利益と法人税等との対応も合理的なものとなる。しかし、回収可能性テストの満足な結果が得られないときには、繰延税金資産は計上されず、法人税等の調整も行われない。一時差異が存在するにもかかわらず、法人税等の調整が行われず、結果的に税引前当期純利益と法人税等の対応は損なわれたままに放置される。これは、資産負債法を採用した結果、税引前当期純利益と法人税等との合理的対応が犠牲にされている一側面である。我が国税効果会計基準で掲げられている目的を達成するには、この問題の解決を図らなければならない。

(3) 税効果の負担可能性の検討

将来加算一時差異に係る税金の額は、「将来の会計期間において…(中略)…支払が見込まれない税金の額を除き、…(中略)…繰延税金負債として計上しなければならない」(税効果会計基準、二)。将来加算一時差異に関しては、将来の法人税等支出が増加する範囲内で、繰延税金負債が計上される。これも資産負債法を採用するかぎり当然である。しかし、繰延税金負債の支払可能性がないとの判定は「事業休止等により、会社が清算するまでに明らかに将来加算一時差異を上回る損失が発生し、課税所得が発生しないことが合理的に見込まれる場合に限られる」(実務指針、24)。したがって、支払可能性の考慮の結果として、繰延税金負債が計上されないケースは希であると思われる。

しかし、このようなケースが生じた場合には、繰延税金負債は計上されず、

法人税等の調整も行われぬ。その結果は、将来加算一時差異が存在し、税引前当期純利益と法人税等の合理的対応が損なわれているにもかかわらず、回復措置を行わないこととなる。この問題も解決を要する。

(4) 将来税率の適用

繰延税金資産および繰延税金負債の金額は、回収または支払が行われると見込まれる期の税率に基づいて計算するものとされている（税効果会計基準、二）。すなわち、税効果を測定する際に用いられる税率は将来の税率である。恣意的計算を排除するために、将来の税率変更が税法の改正等で確定しているのでなければ、現行税率を適用するが、基本的な考え方では税効果の測定には税効果が現れる時点の税率が適用される。これは繰延税金資産の経済的便益が将来の法人税等支出節約額であり、繰延税金負債が将来の税金支出増加額であるからである。

しかし、税引前当期純利益と法人税等との合理的対応という観点からは、法人税等の調整に用いる税率は当期の税率でなければならない。これをケース2を用いて、検討する。

ケース2 当期に計上した減価償却額のうち100が損金不算入である。当期の税引前当期純利益は100である。当期の法人税等の税率は20%で、次期以降の法人税等の税率は30%である。繰延税金資産の回収可能性は認められる。

このケースでは、法人税等の申告納税額は、税引前当期純利益に減価償却の損金不算入額を加えて現行税率で計算すると、40となる。しかし、企業会計上税引前当期純利益が負担すべき法人税等は税引前当期純利益に現行税率を適用して得られる20にすぎない。法人税等申告納税額に調整を加え、税引前当期純利益と法人税等の合理的対応をはからなければならない。そのために、将来減算一時差異100に当期の法人税等税率20%をかけて法人税等調整

額20が導かれる。この計算結果に基づく損益計算書は図表4のように表示され、貸借対照表は図表5のように表示される。

図表4 損益計算書

税引前当期純利益	100	
法人税等	40	
法人税等調整額	<u>20</u>	<u>20</u>
当期純利益		<u>80</u>

図表5 貸借対照表

資産の部	
繰延税金資産	20

これにより、損益計算書では税引前当期純利益と法人税等の合理的対応が実現している。しかし、貸借対照表上の繰延税金資産は将来の税金減算効果を正確に現していない。

同ケースに資産負債法を適用し、次期の税率を用いて税効果を認識すると、損益計算書は図表6のとおりになり、貸借対照表は図表7ようになる。

図表6 損益計算書

税引前当期純利益	100	
法人税等	40	
法人税等調整額	<u>30</u>	<u>10</u>
当期純利益		<u>90</u>

図表7 貸借対照表

資産の部	
繰延税金資産	30

将来税率を用いた計算では、損益計算書の税引前当期純利益と法人税等の対応の合理性は損なわれるが、貸借対照表上の繰延税金資産は将来の税効果を正しく反映している。我が国税効果会計基準では将来税率を採用しているから、損益計算書上の税引前当期純利益と法人税等の合理的対応を犠牲にしていることになる。税効果会計基準で掲げられている目的を達成すべきであるなら、この問題の解決を図らなければならない。

(5) 税率変更の影響額

税効果会計基準では、税効果を測定するための税率を当該一時差異解消時の税率とするが、法人税法等の改正で税率の改正が確定していない限り、差異発生時の税率を適用して繰延税金資産または繰延税金負債を測定する。しかしながら、差異発生翌期以降差異解消時までには税率の改正が行われた場

合には、当該改正税率に基づき税効果の再測定が行われる（税効果会計基準注解，以下「注解」，注6）。再測定に基づく繰延税金資産または繰延税金負債の増減額は当該税率改正が行われた年度の表人税等調整額に含めることとされている（注解，注7）。しかし，この場合の法人税等調整額の増減額は当該年度の税引前当期純利益とは無関係である。したがって，差異発生後の税率変更による税効果増減額を税率改正が行われた期の法人税等調整額に含める措置は，法人税等と税引前当期純利益の対応の合理性を損なう要因となる。これをケース3で例証する。

ケース3 X1期およびX2期の税引前当期純利益はともに100であった。X1期に将来減算一時差異が発生し，X3期にこの差異は解消する。X1期の法人税等税率は20%であったが，税率改正の予定はなかった。X2期になり，法人税等の税率が30%に改正された。

このケースの税効果を現行の税効果会計基準によって認識する場合のX2期の会計処理は次のとおりであり，この処理結果によるX2期の損益計算書は図表8のとおりである。

(借)繰延税金資産 10 (貸)法人税等調整額 10

図表8 X2期 損益計算書

税引前当期純利益	100
法人税等	30
法人税等調整額	10 20
当期純利益	<u>80</u>

法人税等調整額10を控除した後の法人税等20が税引前当期純利益と合理的に対応しているとはいえない。したがって，当期純利益80も当期の経営成績を適切に表示しているとは言えない。

(6) 回収可能性の変化による繰延税金資産の増減

繰延税金資産の回収可能性については，每期見直しを必要とする（実務指

針，23)。将来減算一時差異発生期に繰延税金資産の回収可能性テストを満足させることができず、繰延税金資産が計上されなかった場合でも、翌期以降に、回収可能性テストを満足させるような条件の変化が生じた場合には、繰延税金資産を計上することができる。また、すでに計上済みの繰延税金資産について、回収可能性に係る条件の変化で、計上すべき金額に増減が生ずることもある。このように、将来減算一時差異の発生後解消までの間に生じた繰延税金資産の増減に対応する法人税等調整額は、その増減が生じた期の損益計算書に法人税等調整額として計上することとされている（実務指針，23)。この場合の法人税等調整額増減額に当該期の税引前当期純利益との対応関係を認めることはできない。したがって、回収可能性の変化による繰延税金資産増減に係る法人税等調整額も税引前当期純利益と法人税等の合理的対応を阻害する要因である。

4 合理的対応を可能にするための改善策

先に掲げた対応阻害要因は、税率改正や租税制度上の特典として生じる税効果に係るものと企業の経営状態やタックスプランニングの変化など企業側の事情の変化によって生じる税効果に係るものに分類することができる。図表1の1，2，および3が前者に属し，4，5および6が後者に属する。この分類に応じて、阻害要因の影響を除去しなければならない。

(1) 繰越欠損金の税効果

繰越欠損金の税効果を認識するさいの貸方法人税等調整額は税引前当期純損失に対応させるのではなく当期純損失表示後に制度的利益として表示し、繰越利益剰余金に加算する。それによって、税効果会計の目的とする対応関係が維持される。改善案をケース1に適用すると、損益計算書の表示は図表9のようになる。

図表 9 損益計算書

税引前当期純損失	100
法人税等	<u>0</u>
当期純損失	100
制度的法人税等節約額	<u>40</u>
繰越利益剰余金増減額	<u>60</u>

(2) 将来税率の使用

繰延税金資産または繰延税金負債の計算に将来税率を適用することによる合理的対応の阻害は、税引前当期純利益に対応させるための法人税等の調整を一時差異発生時の税率を用いることにより解消する。それと同時に、繰延税金資産および繰延税金負債の計算には一時差異が解消する期の将来税率を用いる。将来税率による計算と差異発生時税率による計算の差異は税率改正という企業のコントロールの及ばない制度変更から生じるものであるから、制度利益または制度損失として当期純利益の後に加減する。この方法を将来減算一時差異の例であるケース2に適用すると、会計処理は次のようになる。

(借)繰延税金資産 30 (貸)法人税等調整額 20

制度的法人税等節約額 10

この処理を行うと、損益計算書は図表10のように表示され、貸借対照表は図表11のように表示される。

図表10 損益計算書

税引前当期純利益		100
法人税等	40	
法人税等調整額	<u>20</u>	<u>20</u>
当期純利益		80
制度的法人税等節約額		<u>10</u>
繰越利益剰余金増減額		<u>90</u>

図表11 貸借対照表

資産の部	
繰延税金資産	30

ケース2の一時差異を将来加算一時差異の例である特別償却100に置き換え、企業会計上の税引前当期純利益を200に置き換えると、税効果を認識す

るための会計処理はつぎのようになる。

(借)法人税等調整額 20 (貸)繰延税金負債 30

制度的法人税等増額 10

この処理を行うと、損益計算書は図表12のように表示され、貸借対照表は図表13のように表示される。

図表12 損益計算書

税引前当期純利益		200
法人税等	20	
法人税等調整額	<u>20</u>	<u>40</u>
当期純利益		160
制度的法人税等負担増額		<u>10</u>
繰越利益剰余金増減額		<u>150</u>

図表13 貸借対照表

負債の部	
繰延税金負債	30

ここで提案した方法では、法人税等調整額が一時差異発生時の税率で計算される。その結果法人税等から法人税等調整額を差し引いた調整後法人税等は税引前当期純利益が負担すべき税額となり、対応が合理的となる。他方、将来の税効果を資産または負債としてより正確に計上するために、一時差異解消時の税率（将来税率）で繰延税金資産または繰延税金負債を計算する。現行税率と将来税率の差から生じる差額は税率改正による制度的利益または制度的損失として当期純利益の後に記載し、繰越利益剰余金の直接的増減項目とする。

この処理方法は、税引前当期純利益と法人税等の合理的対応を目的として繰延法の考え方を、繰延税金資産および繰延税金負債の適正な計上を目的として資産負債法の考え方を採用するものである。したがって、この方法は繰延法と資産負債法を組み合わせた折衷法であるといえる。

(3) 税率変更

一時差異発生後の税率変更によって繰延税金資産または繰延税金負債が増減が生じた場合の当該増減額は税制の改正によるものであるから、制度利益として当期純利益の次に表示し、繰越利益剰余金の直接増減額とする。この

措置により、税引前当期純利益と調整後法人税等の対応が合理的となる。ケース3に適用すると、X2期の再測定結果の処理は次のように行われる。

(借)繰延税金資産 10 (貸)制度的法人税等節約額 10

この処理による損益計算書は図表14のとおりである。この措置により、税引前当期純利益と法人税等の合理的対応は保たれ、当期純利益が当期の経営

図表14 X2期 損益計算書

税引前当期純利益	100
法人税等	<u>30</u>
当期純利益	70
制度的法人税等節約額	<u>10</u>
繰越利益剰余金増減額	<u>80</u>

成績を適切に表示することとなる。

(4) 税効果の回収可能性テスト

将来減算一時差異が発生しても、回収可能性テストを満足させないという理由で、繰延税金資産が計上されないとすれば、一時差異発生時の税引前当期純利益から控除される法人税等が過大になり、対応関係が損なわれる。この問題を解消するために、回収可能性の有無を問わず、法人等の調整を行うことが必要である。すなわち、税引前当期純利益と法人税等の対応は繰延法の考え方に即して行う。他方、一時差異の税効果の回収可能性は認められないのであるから、資産負債法の考え方に即して、資産の認識は行わない。資産処理しない部分は当期の費用でもないから、当期純利益の次に記載して繰越利益剰余金にチャージする。ケース2で、繰延税金資産の回収可能性が認められなかったとすれば、会計処理は次のように行われる。これはいったん繰延税金資産を計上し、その直後に資産性を喪失したとみなした場合の処理と同じである。

(借)税効果損失額 20 (貸)法人税等調整額 20

図表15は回収可能性テストを満足させないことを理由に、税効果に係る会

計処理を全く行わなかった場合の損益計算書であり、図表16はここで提案する方法で税引前当期純利益と法人税等の合理的対応を図った場合の損益計算書である。

図表15 損益計算書

税引前当期純利益	100
法人税等	40
当期純利益	<u>60</u>

図表16 損益計算書

税引前当期純利益		100
法人税等	40	
法人税等調整額	<u>20</u>	<u>20</u>
当期純利益		80
税効果損失額		20
繰越利益剰余金増減額		<u>60</u>

(5) 税効果の負担可能性の検討

将来加算一時差異が発生しても、将来の支出可能性の検討結果として、繰延税金負債計上額を支出可能性のある金額の範囲内に抑制すれば、一時差異発生時の税引前当期純利益から控除される法人税等が過小になり、対応関係が損なわれる。この問題を解消するためには、支払可能性の有無を問わず、法人税等の調整を行う必要がある。すなわち、税引前当期純利益と法人税等の対応は繰延法の考え方に即して行う必要がある。しかし、支払可能性が認められない金額を繰延税金負債として貸借対照表負債の部に計上することも適当ではないから、資産負債法の考え方に即して、負債の認識は行わないか金額を制限する。負債処理しない部分は当期の収益でもないから、当期純利益に加算する形で繰越利益剰余金を増加させる。

(6) 回収可能性の変化の影響額

一時差異発生後の会計期間において回収可能性が変化したことによる繰延税金資産の増減額は当該期間の税引前当期純利益額とは無関係であるから、回収可能性が変化した期の法人税等調整額に含めず、当期純利益の後に記載して、繰越利益剰余金の直接的増減額とする。

以上の措置は税効果会計基準で掲げられている税引前当期純利益と法人税

等を合理的に対応させ、同時に繰延税金資産および繰延税金負債の適切な認識を行うための厳密な措置である。もしも、税効果会計の目的を一時差異等の税効果の認識だけにおくならば、このような処理は不要である。税効果会計基準の目的に関して、「税効果会計の目的には、税引前当期純利益と税費用の合理的な対応に加えて、適正な繰延税金資産・負債の認識などを掲げた方が間違いはないであろう」（斉藤静樹、「税効果会計」意見書の概要、企業会計第51巻第3号、1999、20頁）との認識もある。この認識は、税引前当期純利益と法人税等の合理的な対応という目的の否定ではない。否定でない以上、対応阻害要因は排除する必要がある。

結 び

会計基準を経験の蒸留とみたり、会計慣行とみるならば、会計基準の全体に論理的一貫性を期待することはできないであろう。税効果会計基準は新規の会計基準であり、その実務的浸透を促すための理解可能性を優先して、論理的一貫性を犠牲にすることがあるかもしれない。また、対応阻害要因であっても、重要性の乏しい項目に、本来の厳密な会計処理を要求し、対応の合理性を徹底して追究する必要もないであろう。本稿での主張に対してはこのような反論があり得る。

税効果会計基準の理解可能性を促進するねらいがあつたとしても、当該会計基準の基本目的の表明をゆがめておいて、はたして理解が深まるかどうか疑問である。目的は明確に表明し、その上で理解可能性を考慮すべきではないか。

重要性はどのような会計基準の設定でも考慮されるべきは当然である。しかし、ここで提起した対応阻害要因のすべてが重要性に乏しいとの記述は意見書にも税効果会計基準にも見あたらない。すべての阻害要因の重要性を画一的に否定する根拠があるとは思えない。

会計基準に内在する矛盾は、特に会計基準設定機関が設置され、概念フレームワークを頂点にした演繹的手法をも用いて会計基準が設定される環境下では、長期的には解消する努力が必要である。

ここで取り上げた問題は税効果会計基準の基本目的として、「税引前当期純利益と法人税等の合理的対応」を掲げていることに由来する問題である。合理的対応だけを税効果会計の目的として掲げつづけるのであれば、やはり、本稿で指摘した対応阻害要因を除去する努力が必要である。そうではなく、税効果会計の目的を税引前当期純利益と法人税等の合理的対応に加えて、税効果の資産または負債としてのオンバランス化をも掲げるように改正するならば、二つの目的が同時に達成できるように、阻害要因の影響を除去する工夫が必要であり、本稿で提示した方法が参考になるであろう。