

# 税引後法に関する歴史的考察

中 島 稔 哲

## 要 旨

本稿は、税引後法の位置づけ・考え方を歴史的に整理し、検討することを目的としたものである。歴史的には、アメリカにおける税効果会計の生成期から、APBがAPBOで税効果会計の方法として税引後法を採択しなかった1965年ごろまでの期間を対象としている。そこでは、税引後法は、損益計算の重大な歪曲を回避するための方法として採択されてきたが、体系的な方法というよりも、実務的な方法との位置づけであり、その後、サービス・ポテンシャル概念を敷衍した税金減少能力に係る方法として、資産評価の方法への変容もみられる。

## I は じ め に

中島 [2013] では、一時差異を収益・益金、費用・損金の認識時点の相違の観点から4つに類型化したうえで、繰延法、資産負債法、見越・繰延法、税効果法が、それらに対して適用する税率のあり方を検討し、これらの税効果会計の方法にはそれぞれコンセプトがあり、一時差異、適用税率といった観点から一様に説明できるものではないことを指摘している。そこでは、貸借対照表において繰延税金の認識を行わない税引後法 (net-of-tax method) は検討の対象に含めてはいない。

税引後法については、わが国においてもすでに中田 [1973]、齋藤 [1999]、西村 [2001] などで検討がなされているが、本稿は、税引後法の位置づけ・考え方を歴史的に整理し、検討することを目的としている。歴史的には、1965年に公表されたアメリカ会計原則審議会 (Accounting Principles Board: APB) の会計原則審議会意見書 (Opinions of the Accounting Principles Board: APBO) 第6号「会計研究公報の現状」(APBO6) において税引後法に言及がなくなっていることから、本稿では、それまでの期間を、主に対象としている。

なお、本稿では、法人税等に関して、損益計算書において費用として認識される法人税等を税金費用と称し、税務申告書で確定した納付すべき税額を納付税額と称している。

## II 税効果会計の生成と税引後法

税効果に係る言及を行った権威ある声明 (Authoritative Pronouncement) としてまず指摘し得るのは、1942年にアメリカ会計士協会 (American Institute of Accountants: AIA) の会計手続委員会 (Committee on Accounting Procedure: CAP) が公表した会計研究公報 (Accounting Research Bulletin: ARB) 第18号「償還社債に係る未償却割引発行差金及び償還割増金〔増補版〕」(CAP [1942]) (ARB18) である (Beresford *et al.* [1983], p. 135)。ARB18 は、1939年に公表された ARB 第2号「償還社債に係る未償却割引発行差金及び償還割増金」(CAP [1939]) (ARB2) の増補版である。

ARB2 は、償還社債に係る未償却割引発行差金および償還割増金 (未償却社債発行差金等) の処理方法として、次の3つの方法を示していた (ARB2, pp. 9-10)<sup>1)</sup>。

- ① 利益剰余金への賦課—第1a法〔即時消却・利益剰余金賦課方式〕—
- ② 旧社債の償還までの残存期間にわたる償却<sup>2)</sup>—第2a法—
- ③ 新社債の償還期限にわたる償却—第3法—

第1a法は最高裁判所の判決や多くの規制機関の承認を受けていた方法であり、第2a法は会計理論の観点から相当な支持を受けていた方法である。第3法は、過去に規制機関が自由な処理方法を認めていたことから実務で行われていた方法であるが、将来に向けては認められるべきではないとされていた (ARB2, p. 10)。

当時の法人税に関する一般的な会計実務は、公益事業 (public utility) を除いて、課税所得と税引前利益の間の重要な差異の有無にかかわらず、税務申告書に基づいた納付税額を損益計算書に計上するもの (納税額方式: flow-through method) であった (Crawford [1946], p. 756)。1930年代までは、【図表1】のとおり法人税率は相対的に低く、課税所得と税引前利益との間の差異は、純利益を歪める原因とまでなっていなかった (Crawford [1946], p. 756) ことから、ARB2 は、税効果について言及をしていないと推察される。

さて、ARB2 は、第1a法に関して、損益計算書重視が高まりつつある観点から、一般的な原則としては、利益剰余金に賦課せず、損益計算書において認識することを奨励していた (ARB2, p. 10)。1941年に公表された ARB 第8号「損益及び利益剰余金結合計算書」(CAP [1941]) (ARB8) においても、利益に対する賦課と利益剰余金に対する賦課を区分することの重要性は認識されていたが、利益剰余金に対する賦課として適当なるものは定義されず、ARB2 と同様な奨励を行っているに過ぎない (ARB8, p. 64)。このように、当時は、損益であっても利益剰余金計算書に計上する実務も行われており、当期業績主義に拠る損益計算が行われていたともいえよう。

そこで、第1a法に替えて、未償却社債発行差金等の即時消却を行うとともに、当該消

【図表 1】 1930年代までの法人税率

	法人税率
1913年法	1%
1916年第二次増税法	2%
1917年第四次増税法	2%
1919年第五次増税法	1918年度までは12% 1919年度以降は10%
1921年歳入法	12.5%
1924年歳入法	12.5%
1926年歳入法	1925年度までは13% 1926年度以降は13.5%
1928年歳入法	12%
1929年歳入法	1930年度に限り11%
1932年歳入法	13.75%
1936年歳入法	8～15%
1938年歳入法	一般法人（純所得25,000ドル超）は19%で仮税額を算出し、これに一定の控除あり 第14条所定の法人（純所得25,000ドル以下）に対しては、12.5%、14%、16%
1939年歳入法	同上

（出所：Niven [1914]，野津 [1939, 56-126頁, 141-562頁]，矢内 [2011, 112-115頁, 142-143頁, 159頁]）

却額を損益計算書に計上する第4法〔即時消却・損益計算書計上方式〕も容認されていたものと考えられる。

1940年代に入り，法人税率は1940年歳入法では24%<sup>3)</sup>，1941年歳入法では31%，そして，1942年歳入法では40%になっている（矢内 [2011]，144頁）。このように，法人税率が上昇するなか，CAPは，1942年にARB18を公表した。ARB18では，当時，未償却社債発行差金等が，税務上，償還が行われた年度に減算（損金計上）され，それ以外の年度における減算が認められていない点を踏まえ，先の第1a法，第2a法および第4法〔即時消却・損益計算書賦課方式〕について言及している。そこで，【設例1】および【設例2】でARB18の内容を補足する。

即時消却が行われるとしても，第1a法〔即時消却・利益剰余金賦課方式〕の場合には，未償却社債発行差金等の消却額が利益剰余金に賦課され，当該消却額が税務上減算されて算定された納付税額が税金費用として損益計算書に計上されることから，償還年度の純利益が大きく表示されることになり，変則的な (anomaly) 結果がもたらされる。特に，割引率が高い場合には，損益計算書に重大な歪曲 (distortion) が生じることになる。

〔即時消却・利益剰余金賦課方式〕においても，税引前利益と税金費用の関係に重大な

**【設例 1】 未償却社債発行差金の即時消却**

A社は、1943年度末に、額面総額100,000千円の社債（利率8%，償還までの残存期限5年、当期分償却後の社債発行差金の残高5,000千円）を額面価額で償還し、新たに、額面総額100,000千円の社債を利率6%，償還期限5年で平価発行した。法人税率は40%とする。なお、以下、金額の単位は千円である。

	第 1a 法	第 1b 法	第 4 法
償却費消却額控除前利益	26,000	26,000	26,000
社債発行差金償却	<u>1,000</u>	<u>1,000</u>	<u>1,000</u>
消却額控除前利益	25,000	25,000	25,000
社債発行差金消却額	<u>0</u>	<u>0</u>	<u>5,000</u>
税引前当期純利益	25,000	25,000	20,000
法人税等	<u>8,000</u> *1	8,000 *1	<u>8,000</u> *1
社債発行差金消却額に帰属する税金減少分		<u>2,000</u> *2	
当期純利益	<u>17,000</u>	<u>15,000</u>	<u>12,000</u>

第 1a 法〔ARB2：即時消却・利益剰余金賦課方式〕

(借) 利益剰余金 5,000 (貸) 社債発行差金 5,000

第 1b 法〔ARB18：即時消却・利益剰余金賦課方式と税金の期間内配分〕

(借) 利益剰余金 3,000 (貸) 社債発行差金 5,000

(借) 社債発行差金消却額 2,000 \*2

第 4 法〔ARB8：即時消却・損益計算書賦課方式〕

(借) 社債発行差金消却額 5,000 (貸) 社債発行差金 5,000

\*1 納付税額8,000千円

= (税引前当期純利益25,000千円 - 未償却社債発行差金5,000千円)  
× 法人税率40%

\*2 未償却社債発行差金消却額に係る税金減少分2,000千円

= 未償却社債発行差金5,000千円 × 法人税率40%

歪曲が生じることを回避するために、未償却社債発行差金等が税務上減算されることに伴う納付税額の減少分に相当する額を、損益計算書に未償却社債発行差金等の消却額に係る税金減少分として計上することが必要となる (ARB18, p. 152)。この方式は、【設例 1】において第 1b 法〔即時消却・利益剰余金賦課方式と税金の期間内配分〕と表記しているものである。そこでは、未償却社債発行差金消却額に係る納付税額の減少分2,000千円を法人税等と同一の区分に含めて表示することにより、税引前利益25,000千円に法人税率40%を乗じた金額の10,000千円が費用計上される結果となっている。

第 4 法〔即時消却・損益計算書計上方式〕では、未償却社債発行差金等の消却額は損益計算書に計上されることから、損益計算書に歪曲が生じることはない。すなわち、税引前利益20,000千円に法人税率40%を乗じた金額の8,000千円が、税金費用として計上される。

【設例 2】 旧社債の償還までの残存期間にわたる償却

取引内容等は、【設例 1】と同様である。

	第 2a 法		第 2b 法	
	償還年度	償還年度以後	償還年度	償還年度以後
償却費控除前利益	26,000	26,000	26,000	26,000
社債発行差金償却	<u>1,000</u>	<u>1,000</u>	<u>1,000</u>	<u>600</u>
税引前当期純利益	25,000	25,000	25,000	25,400
法人税等	<u>8,000</u> *1	<u>10,400</u> *2	<u>8,000</u> *1	<u>10,400</u> *4
社債発行差金消却額に帰属する税金減少分			<u>2,000</u> *3	
当期純利益	<u>17,000</u>	<u>14,600</u>	<u>15,000</u>	<u>15,000</u>

第 2a 法 [ARB2: 旧社債の償還までの残存期間にわたる償却]

・償還年度：仕訳ナシ

・償還年度以後：(借) 社債発行差金償却 1,000 (貸) 社債発行差金 1,000

第 2b 法 [ARB18: 旧社債の償還までの残存期間にわたる償却・税引後法]

・償還年度：(借) 社債発行差金取崩額 2,000 (貸) 社債発行差金 2,000 \*3

・償還年度以後：(借) 社債発行差金償却 600 (貸) 社債発行差金 600

\*1 納付税額8,000千円

= (税引前利益25,000千円 - 未償却社債発行差金5,000千円) × 法人税率40%

\*2 納付税額10,400千円

= 税引前利益25,000千円 + 社債発行差金償却1,000千円 × 法人税率40%

\*3 社債発行差金消却額に帰属する税金減少分2,000千円

= 未償却社債発行差金5,000千円 × 法人税率40%

\*4 納付税額10,400千円

= 税引前利益25,400千円 + 社債発行差金償却600千円 × 法人税率40%

CAP は、即時消却の会計処理として、この方法を選好していた (ARB18, p. 152)。

さらに、[旧社債の償還までの残存期間にわたる償却] の場合にも、第 1a 法と同様に、未償却社債発行差金等を減算して算定された納付税額の減少分が問題となる。そこで、この場合には、第 2b 法と表記しているように、未償却社債発行差金等に係る納付税額の減少分に相当する額を、第 1b 法と同様に、損益計算書に計上する計上することが必要となる。すなわち、会計上は、未償却社債発行差金等のうち、償還に伴う納付税額の減少分に相当する額を取崩して損益計算書に計上し、その残額のみを旧社債の償還までの残存期間にわたって配分可能なものとして処理すべきであるとされた (ARB18, p. 152)。

なお、第 2b 法の代替的方法として、納付税額の減少分に相当する額を損益計算書に計上するとともに、将来の税金に対する引当金 (reserve) を設定する方法が考えられた。この代替的方法是、納付税額の減少分は、会計上繰越されて将来年度の利益に賦課される原

価に係る税務上の減算性の喪失額であるとの事実の認識に基づいたものである。換言すれば、会計上繰越される原価が、将来費用計上されたときに税務上は減算されないことによる損失額を引当計上する方法といえる。CAPは、この代替的方法是相当に理論的正当性を有しているが、第2b法の方がシンプルであり、多くの規制当局の承認を得ているとして、これを採用した (ARB18, p. 152)。

このように、ARB18は、ARB2で示された〔即時消却・利益剰余金賦課方式〕を採用する場合には、償還年度の納付税額の減少分を損益計算書に計上する第1b法の適用を要求している。第1b法は、利益剰余金に賦課された未償却社債発行差金等の納付税額を減少させる効果を損益計算書に計上する点で、同一期間内での税金の配分 (税金の期間内配分: intra-period tax allocation) の適用と捉えられる。

また、ARB18は、ARB2で示された〔旧社債の償還までの残存期間にわたる償却〕を採用する場合には、未償却社債発行差金等から償還年度の納付税額の減少分に相当する額を控除する方法である第2b法の適用を要求している。第2b法は、資産として計上される繰延費用から償還年度の納付税額を減少させた効果を控除している点で、税引後法の適用と捉えることができる。

上記より、損益計算書の重要性が高まるにしたがい、納税額方式では損益計算書に重大な歪曲が生じることになる点が認識されて、税引前利益と法人税等 (税金費用) との対応という税効果会計の意義に関する萌芽を見出すことができる。

ARB18で税効果を勘案した会計処理が示されたが、そこでは、償還社債に係る未償却社債発行差金等について認められた複数の会計処理に対して、損益計算書の重大な歪曲を回避するという観点から、各々の会計処理に係る税効果の処理方法を示している。その中で、〔旧社債の償還までの残存期間にわたる償却〕を採用する場合には、将来の税金に対する引当金を設定する方法、すなわち繰延税金方式が理論的正当性を有しているとの認識が示されたが、実務や財務諸表を巡る環境を踏まえて税引後法が採用されることとなった (ARB18, p. 158)。

さて、1944年には、法人税および超過利潤税に関係する問題のうち、主に、(1) 課税所得の計算に算入される重要な項目が財務諸表において認識されていないケース、および (2) 財務諸表において認識されている重要な項目が課税所得の計算に反映されていないケースに生じる問題を取り上げた ARB 第23号「法人税等の会計」(CAP [1944]) (ARB23) が公表された。その「要約 (Summary Statement)」では10項目が示されているが (ARB23, pp. 183-184)、そこでは、ARB18で示された方法を一般化した内容が含まれている。なお、ARB23は、法人税等は、必要かつ実行可能であるときには、他の費用が配分されるように、利益その他の勘定に配分されるべき費用であることを前提としている (ARB23, p.

183)。

ARB2 の第 1a 法の場合、未償却社債発行差金等の消却額が利益剰余金に賦課される一方、当該消却額が税務上減算されて算定された納付税額が損益計算書に税金費用として計上されることから、純利益が大きく表示される結果となる。税務上益金となる利得が利益剰余金に直接計上される場合には、これとは逆の現象をもたらす。

ARB23 は、このような結果は、一般的な感覚と矛盾するだけでなく、配分の原則とは相容れないものとしている。ここでいう配分に関して、ARB23 は、損益計算書で表示されるべき税金費用は、ある期間の損益計算書に計上された利益に適当に配分可能な費用であって、納付税額ではないとしている。このことは、損益計算書を包括主義的あるいは当期業績主義的なものとみなすかどうかにかかわらず、該当するものとしている (ARB23, pp. 186-187)。

ARB8 において、利益に対する賦課と利益剰余金に対する賦課を区分することは非常に重要である点が認識され、ARB18 では、損益計算書における重大な歪曲に関心が向けられた。そこで、ARB23 は、ARB18 の第 1b 法〔即時消却－利益剰余金賦課方式と税金の期間内配分〕を一般化した内容を「要約」に設けている。

また、重要な納付税額の減少をもたした項目が会計上は繰延費用として計上されるようなケースに関しては、ARB18 の第 2b 法〔旧社債の償還までの残存期間にわたる償却・税引後法〕を一般化した内容も「要約」に設けている。

ARB23 では、さらに、会計方法の相違に起因して、将来において税金を納付する可能性が高い (likely) 場合には、その金額の見積りを基礎に引当額が設けられるべきであると (ARB23, p. 185)、繰延税金方式を導入している。

1953年には、ARB 第43号「会計研究公報再述・改訂版」(CAP [1953]) (ARB43) が公表され、ARB18 は同号の第15章に、ARB23 は第10章第2節に、その内容が引き継がれている。第15章は、ARB18 において示された会計処理のうち、第 2b 法〔旧社債の償還までの残存期間にわたる償却・税引後法〕を選好し (ARB43, Chapter 15, pars. 10-11)、第 4 法〔即時消却・損益計算書計上方式〕と第 1b 法〔即時消却・利益剰余金賦課方式と税金の期間内配分〕を容認している (ARB43, Chapter 15, pars. 6-7)<sup>4)</sup>。

第10章第2節は、まず、税務申告書と損益計算書との間の特定の差異が、比較的長期間にわたって每期反復的に発生することが前提となっている場合には適用されず (ARB43, Chapter 10, par. 1)、法人税等の費用性を前提としたうえで (ARB43, Chapter 10, par. 4)、税金の配分が要求される必要性の高いケースとして、純利益を歪曲することとなるような影響を法人税等に及ぼす取引が①剰余金勘定、②繰延費用勘定、あるいは③引当金勘定やこれに類する勘定に記録されるケースを挙げている (ARB43, Chapter 10, par.

7)。

以上、税効果会計の生成から、法人税等の会計領域を画した ARB23, これを受け継いだ ARB43 までを概観した。これにより、繰延費用のような税務上の簿価がゼロで会計上の簿価が金額を有している場合の一時差異に対しては税引後法により処理し、これ以外の会計方法の相違による一時差異には繰延税金方式により処理することにいたっていたことが明らかとなった。ただし、ARB18 において、前者に対しても繰延税金方式を適用することが理論的に望ましいものとされていた点に留意が必要である。

### III 減価償却費に係る差異と税効果会計の方法

1954年内国歳入法が加速償却法の一般的利用を容認したことを受けて、同年に ARB 第44号「通減残高償却法」(CPA [1954]) (ARB44) が公表された。ARB44 は減価償却に関するものであるが、課税所得の計算上は通減残高償却法を採用し、財務会計上は他の適当な方法を採用した場合に生ずる課税の繰延べ効果に対して付言している。すなわち、初期の納付税額の減少が、以後の比較的短期間にわたる課税の繰延べにすぎないことが相当確実であり、かつ当該金額が明らかに重要なものである場合を除き、通常の事情のもとでは、当該効果について繰延税金を認識する必要はないとしていた (ARB44, par. 4)。

その後、1958年には、課税の繰延べ効果に関する会計処理を変更した ARB 第44号〔改訂版〕「通減残高償却法」(CAP [1958]) (ARB44R) が公表された。ARB44R では、繰延べられる税金の金額に重要性があれば、それに対して会計上の考慮が払われなければならないとの立場に変更がなされた (ARB44R, par. 4)。すなわち、課税が相当期間繰延べられる場合であっても、費用収益の適切な対応を達成し、損益計算の歪曲を排除するために、金額に重要性がある場合には、繰延べられた税金を財務会計において認識することが必要であると表明した (ARB44R, par. 7)。

ただし、課税所得と財務会計上の利益との差額の累計額が、長期間または無期限に存続するものと合理的に予想される場合には、繰延税金貸方として計上することに代えて、税務上の減算額が将来減少することに鑑みて、当該資産について追加の減価償却または追加の償却を行うことによって、税務上の影響を認識することを容認している (ARB44R, par. 5)。

このように、ARB43 までは、会計方法の相違による一時差異に対しては繰延税金方式を適用するものとされていたが、ARB44R においては、税引後法の適用を容認するといった変化がみられる。さらに重要な点は、ARB43 までの税引後法は、資産・負債からの減額の見合いを税金費用として処理するものと解されるが、ARB44R は、これを減価償却費・



償却費として扱うこととしており、税引後法に変容がみられる。この変容は、次に見るように、アメリカ会計学会 (American Accounting Association: AAA) の「会社財務諸表会計及び報告諸基準」(AAA [1957]) (「AAA 会計基準」) における、サービス・ポテンシャル概念に基づく資産の定義に起因していると推察される。

#### IV サービス・ポテンシャル概念と税引後法

「AAA 会計基準」は、そのⅢにおいて、資産を次のように定義している。すなわち、資産とは、特定の会計実体において、事業目的を達成するために用いられている経済的資源である。資産は、事業活動に利用されないしは役立つサービス・ポテンシャルの総計である。そして、資産の価値は、サービス・ポテンシャルの貨幣等価額であり、概念上は、この貨幣等価額 (サービス・ポテンシャル) は、将来キャッシュ・インフローの割引現在価値であるとしている。

「AAA 会計基準」は、法人税等の会計処理に関して、繰延税金は資産性・負債性を備えていないとして、税効果会計の適用を認めていない<sup>5)</sup>。

これに対して、Hendriksen [1958] は、繰延税金は関連する資産・負債の評価勘定 (valuation account) であるとして、税効果会計の必要性を示している。そこでは、評価勘定の見合いを税金費用としているが、関連する資産・負債を税引後の支出額・収入額によって評価する考え方がうかがえる<sup>6)</sup>。

Dohr [1959] は、サービス・ポテンシャル概念を明示していないが、ARB44 に関連して、税務申告書で減算されることは、資産の税務上の減算可能性 (tax deductibility) の減少であり、資産の繰越額は、部分的な利用と納付税額の減少を通じた原価の回収を反映すべきであるとしている。すなわち、税金減少額と同額を損益計算書において減価償却費として賦課し、減算可能性の利用を反映するために減価償却累計額に貸記することを提案している。

さらに、Bierman [1963] は、次の3つの前提のもとで、財務会計と税務会計を統合する方法を提唱している<sup>7)</sup>。

- ① 価値費消が測定可能である場合には、会計は、価値費消を記録することに適当に関係する。
- ② 2つの資産が、物質的な特徴と原価の特徴に関してまさに同様なものであり、かつ、そのうちの一方の資産が他方の資産よりも、税務目的上、加速度的に減価償却されている場合には、一方の資産は他方の資産よりも価値の低い資産である。
- ③ 企業は資産を購入するとき、サービス・ポテンシャル (収益を稼得する能力あるい

は原価を低減する能力)と税金を減少させる能力 (tax reducing potential: 税金減少能力) を購入する。よりシンプルに、より正確に言うと、企業が投資を行うときには、企業は将来キャッシュ・フロー (納付税額を減少させる能力は正のキャッシュ・フローである) を購入している。

ここでの方法では、税金を減少させる能力の費消は減価償却費に含め、貸方は減価償却累計額ないしこれに類する評価勘定としている<sup>8)</sup>。Dohr [1959], Bierman [1963] ともに、固定資産 (減価償却費に係る一時差異) を取り上げて検討しており、Bierman [1963] の考え方を、数値例で示すと、【設例 3】のようになろう。

### 【設例 3】

有形固定資産 (期首に取得) の取得原価を1,000千円、会計上および税務上ともに、耐用年数は4年、残存価額はゼロ、会計上の減価償却方法は定額法、税務上の減価償却方法は級数法、税率は40%とする。なお、以下、金額の単位は千円である。

[税金減少能力の把握]

	税務上の減算額 (税務上の減価償却費)	税金減少額
1年度	400	160
2年度	300	120
3年度	200	80
4年度	100	40
計	1,000	400

[財務会計の減価償却費]

	サービス・ポテンシャルの費消分	税金減少能力の費消	財務会計上の費用認識額 (減価償却費)
1年度	150	160	310
2年度	150	120	270
3年度	150	80	230
4年度	150	40	190
計	600	400	1,000

[損益計算書・貸借対照表]

	1年度	2年度	3年度	4年度	計
収 益	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX
減価償却費	<u>310</u>	<u>270</u>	<u>230</u>	<u>190</u>	1,000
利 益	<u>XXX</u>	<u>XXX</u>	<u>XXX</u>	<u>XXX</u>	<u>XXX</u>
有形固定資産	690	420	190	0	—

【設例3】にみるように、サービス・ポテンシャル概念を敷衍した税引後法のもとでは、損益計算書に計上される減価償却費はサービス・ポテンシャルの費消分と税金減少能力の費消分の合計額とされる。そして、その各年度の総計は1,000千円である。

しかしながら、この方法については、次のような不整合と問題点を指摘できよう。

すなわち、(収益を獲得する能力という意味での) サービス・ポテンシャルは少なくとも1,000千円以上であることが期待されており、取得原価(投資額)から税金減少能力を控除した600千円はないことが含意されている。換言すれば、利益計算にあたっては、サービス・ポテンシャルを有す資産への投資額と実現したサービス・ポテンシャルたる収益とを対比することが要請されているものといえよう。

さらに、仮に【設例3】のような計算を行うとしても、単一の固定資産について、サービス・ポテンシャルの費消分は配分思考により期間配分し、税金減少能力については評価思考に則した期待将来キャッシュ・インフローの減少分として把握することは、減価償却費を配分と評価の混成物としてしまうことになる。

## V お わ り に

本稿では、税効果会計の一方法として取り上げられる税引後法の位置づけ・考え方を、主に、APBO6公表以前までの期間を対象に考証を行った。

その結果、税引後法は、税効果会計の生成に関わるARB18において取り上げられ、法人税等の会計領域を画したARB23、これを受け継いだARB43においても、損益計算の重大な歪曲を回避するための方法として採択されていた。ただし、その位置づけは、繰延費用のような税務上の簿価がゼロで会計上の簿価が金額を有している場合の一時差異に対する方法であり、税効果会計の体系的な方法としては位置づけられていなかった。

ARB18においては、上記の一時差異に対しても、税引後法よりも繰延税金方式を適用することが理論的に望ましいものとされ、ARB23は、上記以外の会計方法の相違による一時差異には繰延税金方式により処理することとしていたことから、税引後法は上記の差異に係る実務的な方法であったといえる。

ただし、ARB44Rでは、減価償却方法の相違に起因する一時差異に対して、税引後法を適用することが容認されたが、そこでの税引後法は、AAAのサービス・ポテンシャル概念を敷衍した税金減少能力を対象としたものとなり、損益計算の重大な歪曲を回避するための方法から資産評価の方法への変容がみられる。

本稿は、考証の対象期間が限定的であることから、包括的なものではなく、変容の意味内容の検討も網羅的ではない。これらについては、今後の課題としたい。

## 注

- 1) 本稿では、ARB について、*Accounting Research Bulletins Nos. 1-51 (1939-1959)* を参照している。したがって、そこでの該当頁を示している
- 2) 未償却社債発行差金等を、確定した (realized) 損失ではなく継続的にベネフィットを生み出す原価とみなして繰越し、将来の期間に配分するというものである (ARB2, pp. 15-16)。
- 3) 超過利潤税 (excess-profits taxes) は除く。
- 4) なお、ARB 第32号 (CAP [1947], par. 11 (e)) および ARB 第43号 (CAP [1953], Chapter 8. par. 11 (e)) は、包括主義損益計算書を望ましいものと表明しているが、買入償還に伴う未償却の社債発行差金の巨額の償却については、純利益の算定から除外すべき項目としている。
- 5) 法人税等に関する AAA の考え方については、中島 [1960] を参照されたい。
- 6) ただし、貸借対照表の表示問題は二次的なものとして、その在り方を提示していない。
- 7) EFRAG [2011] では、価値修正法 (the valuation adjustment approach) と称している。
- 8) 西村 [2001, 198頁] は、資産が税金を減少させる能力に着目する方法を、税配分方式たざる税引後法方式としている。

## 参 考 文 献

- American Accounting Association [1957], *Accounting and Reporting Standards for Corporate Financial Statements 1957 Revision*. 中島省吾訳編 [1964] 『増訂 A. A. A. 会計原則』中央経済社。
- Accounting Principles Board [1965], *Opinions of Accounting Principles Board, No. 6, Status of Accounting Research Bulletins*, AICPA.
- Accounting Principles Board [1967], *Opinions of Accounting Principles Board, No. 11, Accounting for Income Taxes*, AICPA. 川口順一監訳・解説, 磯部秀夫翻訳 [1973] 『アメリカ公認会計士協会 税効果会計』関東図書。
- Beresford, D R., L C. Best, P W. Craig and J V. Weber [1983], *Research Report, Accounting for Income Taxes: A Review of Alternatives*, FASB.
- Bierman, Harold, Jr. [1963], "A Problem in Expense Recognition," *The Accounting Review*, 38 (1), pp. 61-63.
- Black, H A. [1966], *Accounting Research Study No. 9, Interperiod Allocation of Corporate Income Taxes*, AICPA.
- Committee on Accounting Procedure [1939], ARB No. 2, *Unamortized Discount and Redemption Premium on Bonds Refunded*, AIA (AICPA) [1959], *Accounting Research Bulletins Nos. 1-51 (1939-1959)*.
- Committee on Accounting Procedure [1941], ARB No. 8, *Combined Statement of Income and Earned Surplus*, AIA (AICPA) [1959], *Accounting Research Bulletins Nos. 1-51 (1939-1959)*.
- Committee on Accounting Procedure [1942], ARB No. 18, *Unamortized Discount and Redemption Premium on Bonds Refunded (Supplement)*, AIA (AICPA) [1959], *Accounting Research Bulletins Nos. 1-51 (1939-1959)*.
- Committee on Accounting Procedure [1944], ARB No. 23, *Accounting for Income Taxes*, AIA (AICPA) [1959], *Accounting Research Bulletins Nos. 1-51 (1939-1959)*.

- Committee on Accounting Procedure [1953], ARB No. 43, *Restatement and Revision of Accounting Research Bulletins*, AIA (AICPA) [1959], *Accounting Research Bulletins Nos. 1-51 (1939-1959)*. 神戸大学経済経営研究所訳 [1959] 『アメリカ公認会計士協会 会計研究公報』天理時報社。
- Committee on Accounting Procedure [1954], ARB No. 44, *Decline-Balance Depreciation*, AIA (AICPA) [1959], *Accounting Research Bulletins Nos. 1-51 (1939-1959)*. 神戸大学経済経営研究所訳 [1959] 『アメリカ公認会計士協会 会計研究公報』天理時報社。
- Committee on Accounting Procedure [1958], ARB No. 44 (Revised), *Decline-Balance Depreciation*, AIA (AICPA) [1959], *Accounting Research Bulletins Nos. 1-51 (1939-1959)*. 神戸大学経済経営研究所訳 [1959] 『アメリカ公認会計士協会 会計研究公報』天理時報社。
- Crawford, W. J. [1946], "Recent Developments in Accounting for Income Tax Provision," *NACA Bulletin*, May 1, 1946, pp. 755-814.
- Dohr, James L. [1959], "Tax Allocation," *Journal of Accountancy*, 107 (2), pp. 19-20.
- Drake, David F. [1962], "The Service Potential Concept and Inter-Period Tax Allocation," *The Accounting Review*, 37 (4), pp. 677-684.
- European Financial Reporting Advisory Group [2011], *Discussion Paper, Improving the Financial Reporting of Income Taxes*, [http://www.efrag.org/files/ProjectDocuments/Proactive%20-%20Income%20Taxes/120127\\_Income\\_tax\\_DP\\_final.pdf](http://www.efrag.org/files/ProjectDocuments/Proactive%20-%20Income%20Taxes/120127_Income_tax_DP_final.pdf).
- Hendriksen, Eldon S. [1958], "The Treatment of Income Taxes by the 1957 AAA Statement," *The Accounting Review*, 33 (2), pp. 216-221.
- Niven, John B [1914], "Income Tax Department: Treasury Rulings," *Journal of Accountancy*, 17 (2), pp. 126-156.
- Raby, WM. M. and Robert D. Neubig [1963], "Inter-Period Tax Allocation or Basic Adjustment?," *The Accounting Review*, 38 (3), pp. 568-576.
- 齋藤真哉 [1999] 『税効果会計論』森山書店。
- 中田信正 [1973] 『税金配分会計』中央経済社。
- 中島省吾 [1960] 「期間費用としての法人税」『企業会計』12 (1), 46-55頁。
- 中島稔哲 [2013] 「税効果会計の方法に関する一考察」『ビジネス&アカウンティングレビュー』第11号, 57-67頁。
- 西村幹仁 [2001] 『税効果会計の理論』同文館。
- 野津高次郎 [1939] 『米国税制發達史』有斐閣。
- 矢内一好 [2011] 『米国税務会計史』中央大学出版部。