

平成30年6月27日現在

機関番号：11601

研究種目：基盤研究(C)（一般）

研究期間：2014～2017

課題番号：26380597

研究課題名（和文）税効果会計における保守主義の適用

研究課題名（英文）Accounting Conservatism in Tax Effect Accounting

研究代表者

衣川 修平（KINUGAWA, Shuhei）

福島大学・経済経営学類・准教授

研究者番号：40400585

交付決定額（研究期間全体）：（直接経費） 1,500,000円

研究成果の概要（和文）：税効果会計の歴史は論争の歴史であり、その中でも繰延税金の測定の信頼性は常に議論の中心であった。しかしそれに対して理論的解が与えられたとは言い難い。本研究の目的は、繰延税金の測定問題を、会計的保守主義の観点から考察することである。まず、本研究では、各国の税効果会計基準において、会計的保守主義が観察されることを示した。次に税効果会計の保守主義的会計処理は、2段階によるもので、他の会計領域とは異なる特徴を持つものであることを指摘した。さらに様々なタイプの保守主義が税効果会計基準に存在することを指摘した。

研究成果の概要（英文）： The history of tax effect accounting is history of controversy, and reliability of measurement of deferred taxes have been central point of the controversy. However we can not say theoretical answer to the problem was given. Firstly the aim of this study is to examine measurement problem of deferred taxes from the point of view of accounting conservatism. We could observe conservative accounting procedures in many countries' accounting standards. Secondly we indicated the application of accounting conservatism to tax effect accounting is processed in two steps. Its characteristic is different from the ones in the other accounting fields. Thirdly we could observe the various type of accounting conservatism in the tax effect accounting standards.

研究分野：財務会計

キーワード：税効果会計 繰延税金 保守主義 発生主義 測定の信頼性 繰延税金資産の回収可能性

## 1. 研究開始当初の背景

税効果会計の歴史は、論争の歴史であった(衣川(2016, 65 頁)。その論争の中でも、理論と実務が共に緊要の課題としてきたのは、繰延税金の測定問題であった。特に日本においては、税効果会計に対して、計算構造論や、発生主義、対応・配分といった伝統的な諸概念に基づく基底的研究が、学会において蓄積されてきた。しかしそのような研究成果は、繰延税金の測定にあたってどのようにして信頼性を担保するかという課題に対して、十分な解を与えてきたとは言えない。この問題は、いまだ理論的には未解決の状態にあると考えられる。

旧来の各国基準では、繰延法が採用され、その下での税効果会計は、税引前利益と法人税等との間の合理的な対応関係を目的としていた。この合理的な対応関係は、税率によって確認できるため、測定の信頼性がそれにより担保されていた。

しかし資産負債法が採用されている現在の主流な各国基準では、税効果についての将来キャッシュ・フローを、繰延税金として貸借対照表上に見積り計上するようになった。これにより、損益計算書上の当該数値はこの対応関係から大きく離脱するようになり、測定の信頼性は低下した。

税効果会計における繰延税金測定の困難性や、それに伴う信頼性の低さについては、指摘自体は多くなされてきた。しかしそれは指摘にとどまり、実務の試行錯誤に任されてきた。そのような試行錯誤の例としては、日本における 1999 年 3 月期決算における税効果会計基準の早期適用の事例が挙げられる。この時、不良債権を抱える銀行において、貸倒引当金にかかる多額の繰延税金資産が計上された。しかしこれらの繰延税金資産の多くが、回収可能性に疑義があるものと考えられた。そして同年 11 月には、監査の実務指針が公表されて、事実上の繰延税金資産計上の厳格化がなされている。

このような背景を基に、一般に繰延税金資産の回収可能性(ないし繰延税金負債の支払可能性)問題と呼ばれる、会計測定の困難性についての課題に対して、申請者は、実務慣行をフィードバックしつつ、理論的考察を行う必要性を考えるようになった。

## 2. 研究の目的

見積り計算にともなう不確実性が存在する場合、多くの会計領域において、経験的に保守主義的会計処理が適用されてきた。本研究は、税効果会計における繰延税金の測定の信頼性に対して、実務が会計的保守主義を適用することによって対応してきたことを明らかにすることである。また、そのような適用によって、経営者、株主、監査人、債権者といった各利害関係者に、どのようなベネフ

ィットとコストないしリスクがあるのかを明らかにする。

また税効果会計の実務において保守主義的会計処理の慣行が観察される場合、それを類型化した上で、保守主義の観点から税効果会計の基底的理論を再構成することを目的としている。

そして設例を使った数値例から、実務は何ゆえに税効果会計にも保守主義的会計処理を適用してきたのかを明らかにすることを目的とする。

## 3. 研究の方法

伝統的な会計理論のフレームワークに基づいて理論的考察を行う。これは主として文献研究によるものである。

しかし同時に、実証的会計研究やミクロ経済学アプローチの会計学による知見も参考にするものとする。

また必要に応じて設例を用いて検討を行った。これは SFAS96 のように基準案にとどまり、そのまま改廃された基準について考察するためである。

そして研究の進行は、(1)文献の収集とその解説、(2)公認会計士などの実務家への聞き取り、(3)雑誌への論文掲載、(4)学会報告を通して進められ、考察を深めた。

以上の研究はすべて単独によって行われたが、必要に応じて、他研究者とのディスカッションを行った。

## 4. 研究成果

会計的保守主義については、理論的には様々な批判が寄せられてきた。曰く、それらは、(収益と)費用の適切な計上に関する伝統的な会計の原則に反する、あるいは情報経済学のアプローチからは、会計情報に下方バイアスをかける、といったものである。しかしこれらの批判に反して実務上では、保守主義的会計処理が行われてきた。本研究では税効果会計の実務でも保守主義的会計処理は観察されうるのか、そして観察されるとするならば、それはそのようなもので、そして何故なのか、考察を行った。

### (1) 各国基準の観察とその知見

まず本研究では、他の会計領域と同じく、税効果会計の実務においても保守主義的処理が観察されうるのかという点について、各国会計基準を調査することによって確認を試みた。

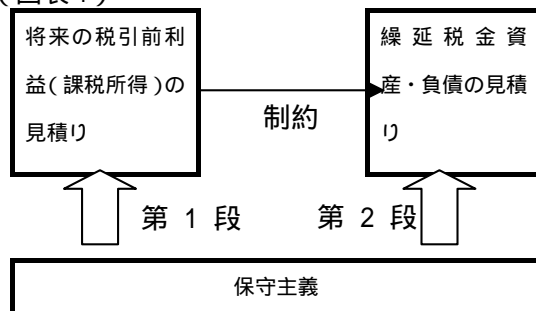
これまで得た知見では、SFAS96、SFAS109(Codification Topic 740)、IAS15、国際財務報告基準、日本基準、ドイツ HGB 基準などの税効果会計基準で、保守主義と解釈しうる基準を要していることが分かった。これら各基準の最大公約数的な概要としては、繰延税金負債(つまり借方法人税等調整額:費用)に比して繰延税金資産(貸方法人税等

調整額：収益）にヨリ計上制限を課す，換言すると，借方と貸方への非対称な取り扱いを行っているということが言える。

またこの検討の中で，税効果会計における保守主義の適用は，以下のように，他分野とは異なる特質を有することが，判明した。

二段階で適用される税効果会計における保守主義

(図表 1)



これは，将来の税金の支払いを通して，繰延税金資産（将来の税金の支払いの減額として解消）と繰延税金負債（将来の税金の支払いの増額として解消）が解消するために，繰延税金を計上するためには，将来の税引前利益という収益（正確には課税所得）の獲得が見込まれることが条件となる。ゆえに税効果会計に保守主義が適用される場合，第1段階として，この将来の税引前利益という収益が慎重に見積もられなければならない。

そして第2段階として，【(慎重に見積もられた)将来の税引前利益(欠損の場合を含む) + (将来加算一時差異 - 将来減算一時差異) 0】の枠内で，繰延税金負債は積極的に，繰延税金資産は慎重に計上される。以上を図解したものが図表1である。

#### バラエティーの豊かさ

その上，将来の税引前利益（課税所得），繰延税金資産・負債の見積り方法によって，様々なタイプの保守主義が存在すると考えられる。例えば SFAS96 は，将来の課税所得を 0 と厳格な見積りを要求し（図表 1：第1段階での適用），ドイツ HGB は欠損にかかる繰延税金資産の計上を認めず，繰延税金資産自体も配当可能利益の算定から除外している（図表 1：第2段階での適用）対して APB011 のように保守主義の適用が観察されない基準も存在する。これは APB011 では繰延法が採用されていたため，既に記したように測定の信頼性が担保されており，保守主義的会計処理を行う必要がなかったものと考えられる。ただし APB011 は多額の繰延負債の計上をもたらしたことから，APB011 の発行以前比べると，保守主義的会計処理をもたらしたと言える。

以上のように，税効果会計の保守主義的会計処理は他の領域と比べて特異なうえに，バラエティーに富んでいるものと考えられる。

#### (2) 緩衝材としての繰延税金負債

また *Journal of Accounting and Finance* 誌上で行われた繰延税金負債のディスカウント論争に対する検討を通じて，繰延税金負債の性質について考察を深めた。

企業が財務困窮状態になると，将来の課税所得不足から，繰延税金は取り崩されなければならない。しかしここで繰延税金負債が取り崩される場合，いわゆる負債のパラドックスの現象が生じる。この時，繰延税金負債は当期純損失の緩衝材として機能する。しかし繰延税金資産が取り崩されると，当期純損失はさらに増幅される。このために，繰延税金資産が多く計上される国（例えば日本）と，繰延税金負債が多く計上される国（例えば米国）では，このような適用実態に応じて，異なる対応が必要であると指摘した。特に IFRS の適用に当たっては，繰延税金資産の計上が多い国では，追加的に独自の基準ないし指針が必要であると考えられる。

このような緩衝材としての繰延税金負債の側面は，各国基準上，税効果会計の目的として示されていない。しかし HGB のように，繰延税金負債を引当金として見なす場合にはより強く暗示されるものとする。このような繰延税金負債の機能は，繰延税金負債が何ゆえに繰延税金資産のような制限を受けず非対称な取り扱いを受けているのか，という問いに対する，解答となりうることを指摘した。

#### (3) いくつかの課題

以上のような考察を行ってきたが，未解決となっている領域も多い。「2. 研究目的」で挙げた利害関係者のベネフィットとコストは明らかにできたとは言えない。

また 4(1) で示したような，APB011 の保守主義の解釈が妥当かどうかは考慮の余地がある。これを明らかにするためには，そもそも保守主義的会計処理とは何か，基底的な考察をする必要がある。申請者は，保守主義的会計処理に関する文献読解に努めたが，これだけで一つの大きな会計研究分野であることを鑑みても，この考察を十分に行ったとは言えない。

また他の会計領域における会計的保守主義について十分にレビューする余裕がなかったため，それと比較しての税効果会計における保守主義の特質について明示化しえたとはいえない。

最後に，得られた知見のうち，いまだ成果として公表されていないものについては今後迅速に，研究論文と学会報告という形式で報告するものとする。

#### 5. 主な発表論文等

〔雑誌論文〕(計4件)

衣川修平(2017)「繰延税金負債のディスカ

ウント論争(4)』『商學論集』第 86 卷第 1 号, 61-75 頁。(査読あり)

<http://www.lib.fukushima-u.ac.jp/repo/repository/fukuro/R000005039/3-1896.pdf>

衣川修平(2016)「税効果会計 - その論争の歴史に学ぶ」『企業会計』Vol.68, No.4, 65-68 頁。(査読なし)

衣川修平(2016)「繰延税金負債のディスカウント論争(3)』『商學論集』第 85 卷第 1 号, 75-84 頁。(査読あり)

<http://www.lib.fukushima-u.ac.jp/repo/repository/fukuro/R000004939/3-1880.pdf>

衣川修平(2014)「繰延税金負債のディスカウント論争(2)』『商學論集』第 83 卷 3 号, 103-115 頁。(査読あり)

<http://www.lib.fukushima-u.ac.jp/repo/repository/fukuro/R000004619/3-1845.pdf>

[学会発表](計 2 件)

衣川修平(2016)「繰延税金負債のディスカウント論 - Nurnberg(1972)の所説を中心に - 」日本会計研究学会第 90 回東北部会, 福島学院大学駅前キャンパス, 2016 年 7 月 30 日。

衣川修平(2014)「税効果会計における「合理的対応」について」日本会計研究学会第 87 回東北部会, 福島学院大学駅前キャンパス, 2014 年 11 月 8 日。

[その他]

ホームページ等

<http://kojinyoseki.adb.fukushima-u.ac.jp/top/details/141>

6. 研究組織

(1)研究代表者

衣川 修平 (KINUGAWA, Shuhei)

福島大学・経済経営学類・准教授

研究者番号: 40400585