

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—

鈴木 雅康

要 旨

税効果会計の意味やその必要性、あるいは国際的な基準間の異同点や基準導入の経緯ないしはその変遷などに関しては既に優れた先行研究が存在する。一方で、日本の税効果会計基準の内的整合性に関して十分な研究がなされているとは言いがたい。企業会計が有用な利益を算定するためには、企業会計が一定の体系性を有している必要があろう。そのため、個別の会計基準との整合性を問うことには一定の意義があるといえる。

本研究の目的は、税効果会計が基礎概念である対応概念と整合しているかを整合性分析により検討することである。具体的には、税効果会計において重要だと考えられる5つの会計処理を対象に、それらの処理が対応概念と整合するかを検討している。これにより、会計観が資産負債アプローチや資産負債法に移行したとしても、基礎概念としての対応概念が利益計算において不要になるわけではないことを明らかにする。また、税効果会計で対応概念と整合しない処理が存在する理由を検討することにより、対応概念が機能しない状況を明らかにする。

検討の結果、(1) 資産負債法を採用した税効果会計においても対応概念は機能していることが明らかとなった。しかし、(2) 法人税法の要請（課税の公平性）が要求されるような会計処理においては対応概念が機能しないことが明らかとなった。これらの結果は、基準設定主体が資産負債アプローチに依拠して基準を作成しても対応概念が不要になるわけではないことを示唆する一方で、他の法規の影響によって企業会計の基礎概念と整合しない会計処理が今後も企業会計には存在することを意味する。

キーワード：税効果会計、対応概念、整合性分析、資産負債アプローチ、課税の公平性、純利益、恒久利益

The Role of the Matching Concept in Accounting for Income Taxes

Masayoshi Suzuki

Abstract

The definition of and need for accounting for income taxes and the differences in standards among countries have been examined in literature. However, it appears that research on the internal consistency in accounting for income taxes in Japan could be expanded. Systematicity is necessary for calculating the net income in accounting. Therefore, it is important to examine whether accounting standards are consistent with the matching concept.

This study investigates whether accounting treatments for income taxes are consistent with the matching concept. Five important accounting treatments for income taxes are examined using a consistency analysis to demonstrate that the matching concept is essential, even if the accounting view shifts to the asset-liability view or liability method. The study also highlights situations where the principles of matching do not apply.

The following conclusions were drawn: (1) The matching concept is significant in accounting for income taxes, whether the standard-setters adopt the asset-liability view or liability method. (2) When the tax law requires tax fairness, the matching concept does not work. These findings indicate that the matching is essential and necessary for maintain the systematicity in accounting.

Keywords: accounting for income taxes, matching concept, consistency analysis, asset-liability view, tax fairness, net income, permanent income

投稿受付日 2021年7月19日
採択決定日 2021年9月2日

学習院大学大学院経営学研究科博士後期課程
※資格は投稿受付日時点

1 はじめに

1.1 研究の目的と背景

税効果会計の意味やその必要性、あるいは国際的な基準間の異同点や基準導入の経緯ないしはその変遷などに関しては既に優れた先行研究が存在する。一方で、日本の税効果会計基準の内的整合性に関しては十分な研究がなされているとは言い難い。これは、税効果会計基準が実務のための基準であると考えられていること（齋藤 2004b：30）や日本で導入された際には主に銀行業を中心とした繰延税金資産の過大計上によるその資産性が議論の中心になっていたためであろう。しかし、下記で示す通り、企業会計は基礎概念に支えられた体系性を有していると考えられることから、税効果会計がその体系性を乱していないかを検討する必要性があろう。そこで、本稿では税効果会計を基礎概念との整合性の観点から検討していく。本稿における主題は次の通りである。すなわち、「税効果会計における諸規定が、対応概念に適うか否か」を検討するというものである。ここで、対応概念との整合性を問うのは、後述するように税効果会計が対応を目的として生じてきたことや日本の基準においては税効果会計の目的に税引前利益と法人税等との適切な対応関係を図ることを据えているためである⁽¹⁾。

このような検討は、次のような前提のもとで重要なりサーチ・クエスチョンとなっている。それは、会計観が収益費用アプローチから資産負債アプローチに変わったとしても、企業会計は体系性を有しており、それを支える上位概念が「投資家の意思決定に有用な情報を提供する」という財務報告の目的を達成するために機能しており、そのような目的を達成するうえで純利益から推定される恒久利益が重要であり、その純利益を算定するためには対応概念が必須であるという前提である。

さて、いわゆる会計ビックバンにより導入された一連の会計基準は諸外国の基準とのキャッチアップを目的としており、従来の実現・対応・発生を中心に据えた伝統的な会計観と異なりストックの評価を重視する会計観が導入された。また、「連結財務諸表制度の見直しに関する意見書」によって連結情報を中心とするディスクロージャー制度への転換が図られたことから、日本に税効果会計が導入された時代は会計観に大きな転化が生じた可能性がある。会計観に大きな変化が生じた場合、より上位の基礎概念に変化が生じている可能性は否めない。このような着想に基づき本稿では、税効果会計について基礎概念としての対応概念との整合性の観点から考察を行う。

本稿は、資産負債アプローチへの会計観の移行が対応概念の放棄を意味せず、依然として基礎概念としての対応概念が機能していることを示すとともに、どのような場合に基礎概念としての対応概念が機能しないのかを明らかにする。これらを明らかにすることは、業績指標としての純利益が投資家の意思決定に有用な情報を提供するという財務報告の目的を達成するうえで重要である。

本稿では、対応概念によって税効果会計のどこまでの処理を説明できるかに主眼を置き、次の論点を対象に検討を行う。①繰延税金に対する適用税率の問題（繰延法か資産負債法か）、②税効果を認識する範囲の問題（一時差異か期間差異か）、③繰延税金の回収可能性テストの要否の問題、④子会社の未分配留保利益への税効果適用の要否の問題、⑤繰越欠損金への税効果適用の要否の問題である。

1.2 研究方法と構成

本稿の構成は次の通りである。2節では、税効果会計基準の歴史的な変遷を主に米国基準を対象として概観し、歴史的に税効果会計の主目的が対応にあることを指摘する。3節では、4節以降での分析に先立ち、会計上の対応概念の意義と有用性を以降の議論で必要な範囲において整理するとともに、4節以降の分析に用いる対応概念の定義づけを試みる。

そして、4節では、税効果会計における主要な会計処理を3節で定義づけた対応を用いて分析を行う。対応で説明できない処理が存在した場合には、どのような理論によってそのような処理が要求されているのかを専ら米国基準の結論の背景から推察する。最後に、5節では前節までの議論を受け、本研究の総括と残された課題を示す。

2 会計基準の変遷

2.1 本節の目的

現在、日本を含む様々な国において税効果会計は適用されている。そして、国際会計基準を含む、それらの国の税効果会計基準に大きな影響を与えてきたのは米国であろう。米国が1980年代半ばにつくり出したモデルは、いまやグローバルスタンダードとしての地位を確立したといえる（西村 2001）。そこで、本節では主として米国の税効果会計基準の変遷を概観する。この作業は、現在の税効果会計基準を理解するうえでは必須の作業といえるだろう。

本節では次節以降の分析に先立ち、税効果会計が対応を主目的として導入されたにも関わらず、近年の税効果会計基準においては資産負債法が採用され、基準上は「対応」という文言を放棄したことを示すとともに、それが必ずしも対応概念の有用性の欠如を示さないのではないかという問題提起を行う。

2.2 米国基準

2.2.1 米国の税効果会計の起源と発展

なにをもって税効果会計の始まりとするかについては、論者によって意見がわかれるようであるが、一般に税効果会計の嚆矢とされるものはアメリカ公認会計士協会の会計手続委員会（Committee on Accounting Procedure: CAP）が1942年に発表した会計調査公報（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]]」であろう。これは、1939年にCAPが公表したARB2「償却社債に係る未償却割引発行差金及び償却割増金」の適用に伴う問題点に対処したものである。まず、ARB2が公表されるまでの簡潔な流れを説明する。

そもそも、法人税法は、1909年の法人免許税法の成立と1913年の米国合衆国憲法修正第16条の批准により、連邦税法のシステムの恒久的な一部になった。しかし、当時の税収の主な源泉は地方固定資産税であり、法人税等の重要性が高まるのは第2次世界大戦による税率の大幅な引き上げがなされてからであった。第2次世界大戦中、限界法人税率は19%から38%へと引き上げられ、その金額的重要性が高まったことにより、企業会計においても、法人税等の適切な会計処理への関心が高まったのである (Sommerfeld and Easton 1987)。

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1株当たり利益が指標としての重要性を増したことによって、利益数値の比較可能性が重要視されるようになった (Carey 1970 ; Schultz and Johnson 1998)。また、当時の財務理論家の大半は分析手法として1株当たり利益、1株当たり簿価、正味簿価といった所有主的概念の方を重視していたようである (Previts and Merino 1979)。

このような経済的背景の中、1930年代半ば、連邦政府は、持続的な経済不況に対処するための措置の一環として金融緩和政策を実施し、課税所得計算において償却社債に係る未償却の割引発行差金や中途償還プレミアムを控除することとなった。一方で企業会計では、それらを利益剰余金から直接控除するか旧社債の残存期間に償却を行うことが一般的であり、純利益の計算で関連する法人税等 (tax benefit) を考慮することはなかった。

このような長期金利の低下により過去に発行した高金利の社債を償還する企業が増えたことに対処したのがARB2であった。ARB2は未償却社債発行差金等について、①即時償却—利益賦課、②即時償却—利益剰余金賦課、③旧社債の残存期間にわたり償却のいずれかの方法で処理すべきだとしている。

なお、内国歳入法においては償却年度に損金に算入することとされているため、上記の①の処理と一致している。したがって会計上、②か③の処理を採用すると、課税所得計算との間に食い違いが生じることになるが、ARB2ではそれらに対する取扱いについては示されていなかった。この食い違いへの対処について規定しているのがARB18である。ARB18は、未償却社債発行差金等を上記②または③の方法で処理した場合、次のような手続きを適用する必要があるとしている。

すなわち、②では未償却社債発行差金等の額のうち社債償還による法人税等の減少額を超過する部分の金額のみを利益剰余金に賦課し、当該法人税等減少額に相当する部分の金額は、償還年度の損益計算書に借記することが要求されている。そして、③では、(a) 社債償還による法人税等減少額に相当する未償却社債発行差金等の金額を償還年度の損益計算書に借記し、残額部分の金額のみを資産として繰延べるか、(b) 社債償還による法人税等減少額に相当する税額を償還

年度の損益計算書に借記することにより、将来の法人税等に対するリザーブを設定することが要求されている。

これらの処理は、その未償却社債発行差金等に係る税効果が償還年度の損益に法人税等費用の減少として反映されるということによって損益計算書に生じる重大な歪曲を、②については税金費用の期間内配分により、③については税金費用の期間配分により対処しようとしたものである。税効果会計の嚆矢は、償還社債に関連する税金費用の期間配分と期間内配分から始まったといえる。その後、1944年12月に公表されたARB第23号「法人税等の会計処理」は、財務諸表における法人税等に関して生じる多くの会計問題について取扱っている。ARB23で注目すべきは、法人税等の費用性を明示しており、また、法人税等の期間配分を規定している点であろう。このような考え方はのちに広く採用されるようになり、法人税等を利益処分項目と捉えていた日本にも影響を与えることになる。

このように、ARB18とARB23では企業会計の利益計算と法人税の課税所得計算の目的が異なるがゆえに生じる差異を税効果会計により調整することにより、費用を配分し収益と適切に対応させようとしたわけである。すなわち、税効果会計は「対応 (matching)」を主目的として生じた会計処理であるといえる。税効果による差異（以下、税効果差異）を調整して収益と費用の対応を図るという趣旨はAPBO11にも引き継がれている。

2.2.2 APBO11「法人税等の会計」

1966年に公表された会計調査研究書 (Accounting Research Study) 第9号「法人税の期間配分」では、税効果の概念、期間配分の必要性やその方法など、税効果会計に関する総合的で体系的な理論研究が行われ、その成果をもとにして、ARB23に代わる新しい体系的な税効果会計基準である会計原則審議会意見書 (Accounting Principle Board Opinions: APBO) 第11号が公表された²⁾。APBO11では、法人税の会計処理に関する主たる問題は、企業会計上の利益に影響を与えるある会計取引が課税所得計算上では異なった年度に影響を与えることから生じるとしている。そして、主要な課題は (1) そのような取引の税効果の測定と、(2) 係る取引が税引前利益に影響を与える期の財務会計上の法人税費用にどの程度の税効果を含めるべきであるかというその範囲であるとしている (AICPA 1967: para. 8)。

そのうえで、APBO11は法人税の期間配分は、会計上の法人税等の金額を決定するうえで欠くことのできない手続きであることを明言するとともに、法人税の期間配分について繰延法を採用し、法人税の期間配分の範囲として包括的配分法を採用した (AICPA1967: paras. 12b, 34)。繰延法を採用した理由は「税配分の方法のうち繰延方式が実施されるべきものであるとの結論に達した。なぜならば、この方式は、税の期間配分および財務諸表上、法人税等を表示するうえで最も有効にして実務的な方法である」 (AICPA 1967: para. 35) ためであった。また、包括的配分法を採用した理由は「……企業会計上の法人税等費用は財務会計上の税引前利益の計算要素とな

るような損益取引の効果を含まなければならない」(AICPA 1967: para. 34) ためである。

つまり、APBO11は適正な期間損益計算を行うという法人税の会計処理の目的から導き出されたものであり、それは「法人税費用の測定は、経営成績の測定における収益と費用の対応の過程における首尾一貫する不可欠の一部を成しているのである」(AICPA 1967: para. 36) と述べられていることから明らかである(清村 1994)。そして、適正な期間損益計算を行うという法人税の会計処理の目的を達成するために繰延法だけでなく、包括的配分法を採用し、「……いちじろしく多様化した税配分実務に統合をもたらすという目的に向かっての確実な前進を意味した」と評価された(西村 2001: 30)。

このように、APBO11により、ひとまずは、企業によりばらつきがあった法人税等の配分方法などが統一化されるとともに、法人税等の期間配分は財務諸表における法人税費用の決定に不可欠な手続きになった(AICPA 1967: para. 12a)。税効果会計の一般的な処理を体系的に示したAPBO11であったが、損益計算書上の税引前利益と法人税等との適正な期間対応を重視する繰延法を採用していたため、差異発生年度において計上した繰延税金の修正計算を必要としていなかった。この点が、APBO11の最大の問題点であった。

1981年経済復興税法により採用された加速原価回収システムでは多くの有形資産の税務耐用年数が大きく短縮され、極端な税務加速償却が認められた。そのため、多くの企業が税の恩典を受けた結果、実際納める法人税額よりも多くの法人税額が損益計算書上において計算されたため貸借対照表に貸方繰延税金が増加していったのである。さらに、1986年のレーガン税制改革における大幅な税率の引き下げにより、過去の高税率で設定された貸方繰延税金の意味が不明瞭になった。自己資本に対する繰延貸方項目の割合は1971年には9%であったが、1980年には平均で26%に増加していた(Beresford et al. 1983: 4)。さらに、1985年のFortune500のうち上位350社を対象としたJeter and Chaney (1988) の調査は、自己資本に対する貸方繰延税金の割合が年々増加していることを示している。

このように累積されていく貸方繰延税金への批判は、その会計学的な性格だけでなく、表示の問題、概念フレームワークとの整合性の問題などに対してもなされた。貸方繰延税金は計算技術的に生じる貸方項目であるにもかかわらず、他の貸借対照表項目と同様の印象を財務諸表利用者に与えていた。さらに、その金額が年々増加していき貸借対照表上に大きなゆがみを生み出したのである(梶原 1995)。これに伴い、FASBはAPBO11が概念フレームワークと一貫していないと主張し、同基準の再考を始めた(Beresford et al. 1984)。

以上より、APBO11でも対応を税効果会計の主目的として据えていたが、貸借対照表に計上される繰延税金項目の会計学的性格に対して問題が提起されたために、のちに財務会計基準書(Statement of Financial Accounting Standards: SFAS) 第109号「法人税等の会計処理」へと置き換わることになる。いずれにしても、APBO11においても税効果会計の主目的は「対応」だったわけである。

2.2.3 SFAS109「法人税等の会計」

1973年に基準設定主体が会計原則審議会（Accounting Principle Board: APB）から財務会計基準審議会（Financial Accounting Standards Board: FASB）へと移行した。FASBは設立当初から会計基準の設定だけでなく、概念フレームワークの研究活動を積極的に推し進め、1976年に財務会計概念報告書（Statement of Financial Accounting Concepts: SFAC）を公表した。

そして、概念フレームワークとAPBO11との間で非整合が生じ、SFAS96の制定そしてSFAS109の改定へと進んでいく⁽³⁾。FASBは、1987年に公表したSFAS96を再検討した結果、1992年にSFAS109「法人税等の会計処理」を公表した⁽⁴⁾。SFAS109は、SFAS96と同様に資産負債法を採用し、対応を利益計算における必須の手続きとして据えていないなど、SFAS96の概念を多く引き継ぐ形になっていた。

しかし、SFAS96とは異なり、将来年度に減算される一時差異のタックス・ベネフィットを認識するために、将来年度の利益を見越すことが認められた一方で、実現するとは予想されないタックス・ベネフィットについては減額するように要請されている（FASB 1992: para. 8d）。また、繰延税金資産の計上額はSFAS109の方が多くなる可能性が高くなった。これは、SFAS96では、繰延税金資産の計上額が繰延税金負債を相殺する金額または還付可能である範囲についてのみ認められていたのに対して、SFAS109ではそのような制限がなく、実現可能性の水準が50%超（more likely than not）の繰延税金資産を計上することができるためである⁽⁵⁾。

SFAS109では、繰延税金資産・負債は繰延税金資産・負債の実現または決済が予想される年度に適用が予想される施行税率を適用して測定される。そのため、現行税法において将来の税率の改訂が定められている場合には、繰延税金資産・負債が減算または加算により回収又は決済される年度を見積り、その年度に対応する税率を適用することになる。そのため、貸借対照表に計上される繰延税金資産・負債は将来に回収または決済される税金を表すことになる（中島1991）。このような形で、SFAS109ではAPBO11に寄せられた問題に対処したのである。

2.3 日本基準

2.3.1 国際的な会計基準との調和化と税効果会計

1997年6月に企業会計審議会は「連結財務諸表制度の見直しに関する意見書」（以下、意見書）を公表し、連結財務諸表原則を改訂した。そこでは、連結財務諸表を中心とした国際的にも遜色のないディスクロージャー制度の構築を強調し、「証券取引法に基づくディスクロージャー制度においては、これまで個別情報を中心としており、連結情報は個別情報に対して副次的なものとして位置づけられてきた。しかし、多角化・国際化した企業に対する投資判断を的確に行ううえで、企業集団に係る情報が一層重視されてきているため、連結情報を中心とするディスクロージャー制度への転換を図る……ことが必要である」（企業会計審議会1997）と述べられている。

その中で、税効果会計については「税効果会計は、会計上と税務上の収益又は費用（益金又は

損金)の認識時点の相違や、会計上と税務上の資産又は負債の額に相違がある場合において、法人税等を適切に期間配分するための会計処理であり、国際的にも広く採用されている」とし、「……税効果会計を全面的に適用することを原則とする」(企業会計審議会 1997)と述べ、税効果会計の原則適用を決定した。改訂された連結財務諸表原則における税効果会計の考え方は、「……繰延法と資産負債法とがあるが、資産負債法は、税率変更等に応じて繰延税金資産又は繰延税金負債が回収額又は支払額をより適切に示す方法であり、国際的にも主流となっていることから、資産負債法によること」(企業会計審議会 1997)とした。

このように、意見書では税効果会計を原則適用に変更するとともに、諸外国の基準にならない資産負債法を採用している。しかし、諸外国の基準、例えばSFAS109とは異なり、「税効果会計を適用しない場合には、課税所得を基礎とした法人税等の額が費用として計上され、会計上の利益と課税所得とに差異があるときは、その差異の影響が財務諸表に反映されない。このため、法人税等の額が税引前当期純利益と間期的に対応せず、その影響が重要な場合には財務諸表の比較性を損なうことになる」(企業会計審議会 1997)と述べられており、法人税等と税引前当期純利益の対応について言及している。

なお当時、日本企業において外国人株主の割合が増加する傾向にあり、国際的に調和のとれた会計基準に基づいて、情報開示を行うことが不可欠となっていた。そのため、意見書においても、内外の広範な投資者の我が国証券市場への投資参加を促進することや連結財務諸表を中心とした国際的にも遜色ないディスクロージャー制度を構築することが強調されており、それにより秩序ある証券市場の確立を目指していたといえる(中田 1999)。

2.3.2 税効果会計に係る会計基準の導入

1998年に公表された「税効果会計に係る会計基準」(以下、税効果会計基準)は日本初の体系的な税効果会計基準である。税効果会計基準では、その目的として「税効果会計は、企業会計上の資産又は負債の額と課税所得計算上の資産又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」(企業会計審議会 1998)としている。

このように、日本の税効果会計基準はSFAS109を参考にして設定された会計基準ではあるが、税効果会計の目的として対応について言及している。これは、資産負債アプローチを採用したとしても税効果会計において対応概念が必要な概念であることを示唆している可能性がある。

2.4 本節の総括

本節では、米国と日本における税効果会計基準の歴史的な変遷を概観し、税効果会計が税金費用と税引前利益との対応を目的として発生し、また、税効果会計の資産負債法への移行がどのよ

うな経緯で生じたのかを考察した。そして、資産負債法への移行は、米国においては税率が大きく変動する経済の中で繰延法が繰延税金の税率改定の影響を反映しないため、貸借対照表に計上される繰延税金項目の意味付けが不明であるために生じたということが明らかとなった。そして、それは対応概念の有用性の欠如が理由ではなく、税率の影響ない当該時期に米国において概念フレームワークが資産負債アプローチを採用したことが原因であった。

すなわち、資産負債法への移行は税効果会計の根源であった「対応概念の有用性」とは直接的には関連しないことが原因で生じたといえる。そのため、資産負債法へと移行したSFAS109が基準上で対応に言及していないことは、税効果会計が対応概念を放棄したことを意味しない可能性がある。そもそも、時代の変化とともに、新たな要請を会計基準が組み入れたとしても、そのことをもって旧来の伝統的な概念が排除されるわけではない。もし伝統的な概念が排除されると言うためには、旧来の伝統的な概念で説明できたはずの処理が新たな概念を組み入れたことによって説明できない必要がある。

この点を考慮せず、資産負債法への移行を安直に対応概念の放棄と指摘することは重大な過ちを犯しているといえるだろう。たとえば、「……税効果会計における資産・負債アプローチは、対応概念を捨て去る……」（西村 2001：9）という指摘や、税効果会計における資産負債法の採用は合理的な対応を損なう（太田 2007：3）というような指摘である。このように、一部の先行研究においては資産負債法の採用が対応概念と合致しないことを指摘しているが、本稿では、このような先行研究とは異なり、税効果会計において対応概念は放棄されていないのではないかと考えている。

いずれにしても、税効果会計は伝統的には対応を図ることを主目的として導入された会計基準であった。そして、米国においてはSFAS109で対応の必要性について基準上では言及されなくなった。しかし、そのことが直ちに対応自体の必要性を否定することになるのであろうか。特に、SFAS109を模倣して作成された日本の税効果会計基準においては対応を税効果会計の主目的に据えているわけである。次節では、そのような対応概念の有用性を確認するとともに、本稿の分析で用いる対応概念の定義づけを試みたい。

3 対応概念と税効果会計

3.1 本節の目的

近年の諸外国の基準設定主体の動向をうかがうと、どちらかという資産負債アプローチを採用することにより対応概念を（少なくとも基準の文言上は）排除しようとする傾向にある。さらに、実質的には収益費用アプローチに留まっているにもかかわらず、基準上で「対応」という文言を使用することを避けているといえる。たとえば、IASBやFASBは収益認識プロジェクトを始めるにあたり、現行実務の根底にある実現稼得アプローチ（収益費用アプローチ）を否定し、資産負債アプローチに適う収益認識基準の開発を目指していた（松本 2010）。

しかし、当初目指していた「現在出口価格アプローチ」とは異なり「当初取引価格アプローチ」を最終的に採用することになったのは周知の通りである。当初取引価格アプローチとは、「財やサービスとの引換えに顧客が約束した対価」(IASB 2008)を用いて、履行義務を測定する考え方である。そこでは、契約上の義務が果たされたときに収益を認識することとなった結果、収益認識に係る基本原則が変化したとはいえ、事実上「実現」を契機として収益を認識する状況は従来通りであり、実質的には収益費用アプローチに立脚しているといえる。さらに、近年の実証研究の成果からも対応概念が利益情報にとって有用であることが指摘されている(海老原 2009; 加賀谷 2011; Dichev et al. 2013など)。

本節では、次節以降での分析に先立ち、会計上の対応概念の意義や有用性を以降の議論に必要な範囲において整理する。

3.2 収益と費用の対応

3.2.1 対応概念の起源と発展

周知のように、収益と費用の対応概念は発生主義会計を支える基礎概念のひとつであり、近年の実証研究においてもその有用性が確かめられている⁽⁶⁾。この対応概念の起源については諸説あるようである。たとえば、清水(1983)はSprague(1908)やHatfield(1909)において「受け取ったもの」と「与えたもの」との比較という意味での対応思考が見受けられると指摘している。AIA(1952)は対応概念の起源をPaton(1922)の費用観に求めている。しかし、実現収益と費用の対応を強調し、体系的に議論を行っているのはPaton and Littleton(1940)であろう。

ここでは、努力と成果の因果律において収益と費用を結びつける対応概念の基本的な構造が示されている。Paton and Littleton(1940)における重要な仮定は、企業価値は資産の公正価値ではなく収益力に起因するというものである。企業の収益力は将来キャッシュ・フロー(CF)を予測するために有益な能力を有しており、特に企業外部の投資家にとって有益であるとされる。

そして、対応は本来、収益力の予測指標ではないが、収益と費用を対応させることにより、企業のコア利益を測定でき、それが将来収益力の予測に有益であるとされる(Zimmerman and Bloom 2016)。この対応概念は米国においてはインフレーションによってカレント・コストの議論が持ち上がってきた1970年代まで会計における中心的な会計思考であった⁽⁷⁾(Zeff 2007)。

対応概念については、その有用性に関してはコンセンサスが得られている一方で、対応概念の中身については様々な議論がある。これは対応という概念は唯一無二の方法で定義されていることはなく、伝統的なコンベンションとして受け入れられているだけであり、厳密な概念が根底にあるわけではないためであろう(Barker and Penman 2020: 326)。

これは、実現収益と費用の対応を強調し、体系的に議論を行っているPaton and Littleton(1940)にもあてはまる。ここでは、利益の本質を規定する対応概念を基礎概念に位置付け、収益と費用の差額として利益を計算しながら、その利益に直接的、経験的意味を付与する役割を対

応概念が負っているが、そこでの収益と費用との関係は因果関係ではなく、社会的な慣行や通念に支えられたものである⁽⁸⁾ (大日方 2002)。

しかし、コンベンションとして受け入れられていることをもって、対応概念が不要であると結論付けることはできない。なぜなら、そもそも社会科学はコンベンションに支えられた学問だからである (黒澤 1956)。このようなコンベンションに支えられた対応概念は、SHM 会計原則においては「すべての収益および費用は、それらが帰属する会計期間に正しく割り当てられなければならない。この方法において考察される会計期間の純利益は、正しく確定される」(Sanders and Hatfiels, Moore 1938) と述べられているのみであり、具体的な概念については触れられていない。

AIA (1952) は、「より正確には、利益の計算は、(1) 生産物の原価を収益に対応させ、(2) その他の費用を期間に配分する操作である」(AIA 1952 : 28-29) と述べ、対応を利益計算にとっての必須の概念として位置付けていた。AAA (1965) は、収益と費用の対応関係の重要性を述べるとともに、理想的には、原因と結果の関係が実現収益と費用を対応させる基礎として識別できるべきであるとしている⁽⁹⁾。しかし、そのような関係を実際に求めることは不可能かつ不要であるため、収益と費用の関係を正の相関関係に求めている。

AICPA (1970) では会計上の仮定の存在を認め、複数の仮定からの採否の決定が社会的な約束事ではないことを明示的に意識した結果として、対応概念における量的な関連性はきわめて緩やかに解された。そのうえで、一定の仮定に基づいて組織的、合理的に期間配分された費用についても、収益との対応関係を認める考え方が示された。対応と配分とが互換的に使用されていることも、必ずしも否定はされない状況になった。なお、AICPA (1970) では、対応が多様な意味で利用されていることから、あえて対応という言葉を利用していない⁽¹⁰⁾。

このように、米国においては基準設定主体やアカデミックな団体が様々な対応概念を提案している。そこでは、収益と費用の間にとどの程度の因果関係を認めるのかという点が大きな争点となっている。さて、対応概念については、日本においても様々な議論が存在する。

黒澤 (1964) は「当期の実現収益に発生費用を対応し、当期の利益を決定する手続きが、費用収益の期間的対応 (periodical matching) にほかならない」とし、「費用収益対応の原則 (Principle of matching costs with income) は、収益に対する費用賦課 (charge against income) の原則である」(黒澤 1964 : 363) としている。対応の対象は売上高と売上原価、売上総利益と販管費とのように必ずしも収益と費用の対応ではなく、総額ないし純額との対応関係も含むものとしている。ただし、対応関係の厳格度は売上高と売上原価との間の対応概念が最も高いとする (黒澤 1964)。

大日方 (2011) は、「『期間収益から期間費用を差し引くのは、それらを努力と成果の関係として捉えて、正味成果 (= 企業業績) としての利益を計算するためである』という意味を付与するのが対応概念である」(大日方 2011 : 264) としている⁽¹¹⁾。つまり、「別々に集計された期間収益

と期間費用との差額として年度利益が計算されるとき、収益と費用の対応関係をあきらかにすることによって、年度利益に一定の経験的な意味をあたえる」(大日方 2013:126-127)のが対応概念の役割である。投資家は利益情報そのものの数値を絶対視しているわけではなく、利益情報からその背後にある企業活動を推定したうえで、企業の将来CFの予測に用いており、対応概念は企業の利益と活動の間に一定の関連性があることを示すための重要なルールであるとする。

大日方(2013)では「対応原則は、収益と費用を『適切に』対応させることを要請する会計原則である。ここで『適切に』というのは、収益と費用の差額である利益が『財務報告の目的を効果的、効率的に達成する』という意味である。……つまり、対応原則は、企業の持続的利益(persistent earnings)を計算、表示するうえで根幹をなす規範である」(大日方 2013:122)としている¹²⁾。

このように、対応概念には様々な議論が存在することがわかる。この点を(1)会計の主目的(対応計算の目的)、(2)対応関係をどのような事実に関連づけて判断するかという視点で整理すれば図表1のようになる。

図表1：対応概念の整理

	会計観	会計の主目的	関連づけの基準
Paton and Littleton (1940)	収益費用アプローチ	受託責任	因果
AAA (1965)	資産負債アプローチ	投資・経営意思決定	因果(直接費) 相関(間接費)
AICPA (1970)	収益費用アプローチ	投資意思決定	因果(特定の収益と関連づけが想定されるもの)
大日方 (2013)	収益費用アプローチ	投資意思決定	因果

出所：羽根(2015)を参考に筆者作成

すなわち、対応計算の目的として意思決定に有用な情報を提供することを掲げており、収益と費用の関連づけ基準としては「因果関係」を想定していることがわかる。そして、対応を問う理由は、先行研究を概観する限り、対応概念のより上位概念である財務報告の目的を達成するためであることが明らかとなった。このことは、伝統的に対応概念が投資家の意思決定に有用な情報を提供するという財務報告の目的達成のための重要な概念であることを示唆する。ここまでの先行研究の整理を通じて、対応概念の有用性に関する一定のコンセンサスが得られていることが明らかにされた。次項では、このように有用性が認められる対応概念が、資産負債アプローチが主流となった現在でも有用であるかを先行研究から考察していく。

3.2.2 収益費用アプローチ・資産負債アプローチと対応概念関係

FASB概念フレームワークの公表以来、収益費用アプローチから資産負債アプローチへの会計観の転換が行われたという会計観の議論を持ち出して、会計基準の正当化が行われることがある(鈴木 2003)。しかし、周知のとおり、収益費用アプローチや資産負債アプローチはあくまでも

財務諸表の構成要素の定義を資産・負債と収益・費用のどちらから決めるかという、基本概念の組み立ての局面で使うものである（斎藤 2019）。それゆえ、どちらを用いた方が有用な情報を生み出すのかという議論とは峻別すべきであろう。

大日方（2002）は収益費用アプローチと資産負債アプローチの判別基準を「対応と配分」の概念に求め、これに基づいて資産負債アプローチがFASB概念フレームワークに採択された後の個別会計基準の設定動向を調査した。その結果、資産負債アプローチを採用した後であっても対応と配分の概念は広く定着していることを確認した。さらに、大日方（2002）では頑健性テストとしてSFAC6の公表以降に設定された会計基準に着目して、そのような基準の中に対応と配分によって説明できる規定がないか検証している。その結果、基礎概念としての対応と配分が支配的な観念として基準を規定していることを確認した。

さらに、米山（2011）では大日方（2002）以降に公表された米国会計基準にみられる共通点を「配分と評価」という観点から考察している。そして、概ね大日方（2002）と同様に「配分の手続き」による利益測定は支配的であることが確かめられたと指摘している。ただし、継続的な再評価による利益測定が技術的に可能な局面においては、評価の手続きによる利益測定が容認あるいは強制という形で促されている傾向にあると指摘している（米山 2011：318-319）。

また、鈴木（2003）では大日方（2002）の結果を受け、なぜ対応と配分が基礎概念として存続せざるを得ないかを明らかにしている。すなわち、あらゆる資産・負債を評価するための完全市場が存在しない現実の世界では、（少なくとも）理念型としての資産負債アプローチに基づいて利益を計算することはできないことを指摘し、そうである以上、現実の会計基準においては対応と配分の概念が必要となるため、基準設定主体が資産負債アプローチへの移行を強調したとしても、現実の世界では対応と配分の概念を切捨てることは困難であると指摘している（鈴木 2003）。

確かに、資産負債アプローチを限定的に解釈すれば、このようなことが言えると考えられる。しかし、資産負債アプローチを緩やかに解せば、鈴木（2003）で指摘するほど対応と配分の重要性を支持できない可能性もある。このような問題は、辻山（2010）が指摘するように資産負債アプローチの定義の曖昧性に起因していると考えられる。資産負債アプローチを限定的または緩やかに解するにせよ、基準設定主体の思惑とは異なり、市場は対応と配分を有用な情報として判断していると考えられる。この点を裏付けるために、次項では対応概念に関する経験的な証拠を観察し、その有用性を確認する¹³。

3.2.3 対応概念の有用性の経験的事実

対応概念の有用性を検証した研究は多く存在する。たとえば理論研究においては、Gibbins and Willett（1997）が、対応概念を用いて期間損益を計算する場合の期間損益の分散と、収支に基づいて期間損益を計算する場合の期間損益の分散を比較し、前者の方が後者より分散が小さい

ことを例証している。分散が小さいほど期間損益は平準化されていることを意味するため Gibbins and Willet (1997) では、収益と費用を対応させることにより長期平均的な損益を知ることができるのではないかと推測している。

また、実証研究においては、Su (2005) が Gibbins and Willet (1997) を実証しており、費用と収益を対応させることにより期間損益の分散は減少し、期間損益を長期的収益力に近づけることができることを発見した。さらに、事業活動の継続性が増加し、かつ、調達活動と販売活動という事業活動の回数が増加するにつれて費用と収益の対応により期間損益の分散が減少することを発見している。しかし、相対的に多額の損失が計上された場合には、収益と費用の対応により期間損益の分散を減少させる効果が逆転することを発見している。

Dichev and Tang (2008) は、poor matching は、収益に対する（先行する）費用の経済的関係におけるノイズとして現れるという理論を提示している。結果は、poor matching は同時発生的な収益と費用の相関関係を悪化させることによって、利益のボラティリティが上昇し、利益の持続性が減少するとともに、利益の変化（earnings changes）における負の自己相関を生じさせることを発見した。

さらに、加賀谷 (2011) では、収益と費用の相関度に、収益と費用の対応度の高低が現れるという Dichev and Tang (2008) の前提に依拠して様々な国のサンプルを用いて分析を行っている。そして、英語圏諸国では恒常的な収益力を計上するという観点と将来CF情報の伝達効果という観点から対応が果たしている役割は相対的に小さい一方で、日本を含むアジア諸国においては対応が一定の役割を果たしていることを明らかにした。

以上の実証結果から、基準設定主体が対応概念を捨て去り、資産負債アプローチへと移行する現在においても、対応概念の有用性が否定されるわけではないことが示唆された¹⁴⁾。収益と費用が対応していない場合、収益と費用の相関関係が低下し、利益のボラティリティが増加することが指摘されたのは、対応概念の有用性を考察するうえで重要な点であろう。

しかし、多くの先行研究は因果推論を行っておらず、単に回帰分析を行っているに過ぎないことは、経験的な証拠としては弱いものであることを示唆する¹⁵⁾。ただし、経験的な証拠としての有用性が皆無であることを意味するわけではなく、特に、基準設定主体の思い描く理想像とは異なり、市場が対応と配分の有用性を一定程度認めていることを示す証拠としては十分であると考えられる。これは、会計観が変化したといわれる状況でも、投資家の意思決定に有用な情報を提供するという企業会計の目的において、対応概念が有用であることを支持する証拠となり得ると考えられる。

以上より、対応概念は理論研究だけではなく、実証研究においてもその重要性が支持されたといえる。そこで、次項では税効果会計における対応概念の議論を概観する。この作業は、税効果会計における対応概念の役割を検討する上で重要であると考えられる。

3.2.4 税効果会計における対応の議論

一般に対応概念は「費用（犠牲）と収益（成果）」の対応関係を意味する。それゆえ、費用と収益の純額である税引前利益と法人税等との間に対応概念を適用できるのかについては従来から議論がある。また、法人税等の費用としての性格についても、一般的な収益獲得のための犠牲としての費用とは異なるのではないかという点で、対応概念を用いることができるのかという議論も存在する。

Drinkwater and Edwards (1965) は、対応概念は費用に適用するものであり、法人税等には適用できないと指摘している。費用と法人税等との間には、費用が収益を生み出す一方で収益と費用は（収益マイナス費用という形で）法人税等を生み出すという特有の関係にあるとしている。一方で、AAA (1965) は、正の相関関係を法人税等にも適用するべきであるとし、法人税等は法人税等を生み出した収益と対応させるべきであるとしている。そこでは、法人税等は、政府が作り出した環境の下で企業が事業を営むための費用であると考えている。法人税等は課税所得に基づき算定されるため、法人税等と損益計算書上の収益との間に直接的な関係を導くことができるとしている。そのため、収益と法人税等とを適切に対応させるべきであるとする。AAA (1965) では、法人税等と収益との間に個別的対応があることを示している⁶⁶⁾。

西村 (2001) は、「努力と成果との対応、換言すれば、財貨費消と財貨発生との対応という意味は、原因・結果の関係に立つのではなく、経済活動という原因によってもたらされる相伴う2つの結果の関係をいうものとみななければならない」（武田 1973：25）という考え方に依拠して、対応概念の本質を財の発生と費消の間にもみる「結果の照応性」または「犠牲・効益の規則性」として捉え、税引前利益と法人税等との間の関係が、結果の照応性または犠牲・効益の規則性を満たす財の発生と費消とどういうかを検討した。そして、「製品の製造・販売という企業の個別経済的過程を源泉とする収益余剰としての、税引前利益という経済的効益の獲得は、必然的に法人所得税という、社会的に条件づけられた強制的財貨費消としての経済的犠牲を伴うものとみられる」（西村 2001：139）とし、企業の経済活動の相伴う2つの結果たる税引前利益と法人所得税との間において、対応概念を適用することは当然であるとしている。

齋藤 (1999) は、他の費用と同様に法人税等に対応概念が適用されるか否かに関して、「理念的には企業の存在ないしは営業活動を行うことに関わる費用として収益との対応関係は容認されうるとしても、計算基準という意味においては、他の費用と同様に、法人税等に対応概念が適用されることは困難である」とし、「税引前利益と法人税等との対応は、費用の認識基準である『対応』概念を意味しない」（齋藤 1999：20）と述べている。そして、税効果会計における対応の意義を税引前利益と法人税等との間に関数的な対応関係を成立させることにより、処分可能な期間損益を計算することとしている⁶⁷⁾（齋藤 1999）。

このように法人税等に対して対応概念を適用することができるか否かに関しては長い間に様々な議論がなされてきた。そして、税効果会計における対応概念の先行研究においては、法人税等

への対応概念適用可能性の問題、つまり、費用性を与件としても法人税等に対応概念は適用できないのではないかという点に議論が集中している⁸⁸。同様の議論として、Fremgen (1963) は、法人税等が一般的な費用項目と異なることを指摘し、対応概念は影響しないことを指摘している。一方で、法人税等に対応概念を適用して税金費用としての法人税等を配分すべしという見解も根強い。たとえば、APBO11では法人税等の期間配分を要請している。また、Winborne and Kleespie (1966) は、対応概念が会計の基礎概念であると指摘する。

理論研究においては、法人税等に対応概念を適用して税金費用を期間配分するか否かに関しては議論が分かれているが、実証研究では税金費用の配分の有用性が支持されているといえる。例えば、Beaver and Dukes (1972) では税金費用の期間配分が株価とどのような関係にあるかを検証し、法人税等の期間配分を行った利益の方が市場リターンと高い相関関係を有していることを明らかにしている。さらに、Rayburn (1986) は税発生高 (tax accrual) に追加的な情報価値があることを発見している。同様に、Chaney and Jeter (1994) は利益に含まれる繰延税金項目に追加的な情報価値があることを明らかにしている。また、Cheung et al. (1997) は法人税等を配分することはCFの予測を拡大させると指摘している。Foster and Ward (2007) はCheung et al. (1997) の研究を拡大させ、法人税等の配分の有用性だけでなく、それがCF計算書における納税額の情報よりも有用なのかを検証し、法人税等を期間配分した情報はCF計算書で報告されている納税額の情報価値を超える増加予測価値を有していることを明らかにしている。

このように、法人税等を期間配分することの有用性は実証研究により支持されているといえる。このような経験的な証拠に基づいて、先行研究の見解を考察すれば、法人税等を期間配分する方が投資家の意思決定に有用な情報を提供できるのと考えられる。よって、本稿では法人税等に対応概念により期間配分する方が、有用な情報を提供できるということを前提に議論を進める。

3.2.5 小括

本項では、対応概念の起源と発展を概観し、対応概念には多義性があることを確認した。一方で、対応概念は資産負債アプローチが主流といわれる現在においても基礎概念として存在していることを確認し、その有用性を経験的な証拠から確かめた。そして、本稿の検討対象である税効果会計における対応概念の議論を概観し、そこでの対応概念についても議論が錯綜していることを確認するとともに、法人税等の期間配分の有用性を経験的な証拠から確かめた。対応を通じたCFの配分操作は税効果会計の場面でも情報の有用性を向上させることが先行研究から示唆されたため、対応概念は資産負債アプローチが主流といわれる現在においても税効果会計において必要な基礎概念であると考えられる。

そこで、次項では本稿で用いる対応概念の整理を行うこととする。税効果会計の処理が対応概念と整合しているか否かを検討する本稿において、なによりも対応をどのように捉えるかが重要となる。

3.3 対応概念の定義

3.3.1 財務報告の目的との関係

羽根（2015）が指摘するように、財務報告の目的が異なれば対応概念に求められる収益と費用の因果律の程度が異なる可能性がある。たとえば、分配可能額の算定を中心に据えるのであれば、利益情報には客観性や確実性が強く求められることになるだろう。この場合は、収益と費用の因果律が成立しているほうが望ましい（羽根 2015）。

一方で、意思決定に有用な情報の提供を中心に据えるのであれば、分配可能額の算定を中心に据えた場合のときに求められるのと同程度の客観性や確実性が要求されるとは限らない。この場合は、Storey（1978）のいう「未来志向の意思決定を形成するための情報」を提供するためには、厳密な因果律の成立を待つことなしに、情報の適時性が追及されることになり得、そこでは因果律ではなく相関関係に依拠せざるを得ないことになる（羽根 2015）。

1.1で示した通り、本稿では財務報告の目的として「投資家の意思決定に有用な情報を提供する」を据えている。これは、Storey（1978）の考え方に類似しているといえよう。このように考えたとき、投資家は会計情報をもとに企業のファンダメンタルズを推定するものと仮定すれば、対応概念は重要な役割を果たすことになる。この点、大日方（2011）が指摘するように投資家は、利益情報からその背後にある企業活動を推定したうえで、企業の将来CFの予測を行っており、対応概念は企業の利益と活動の間に一定の関連性があることを示すための重要なルールである。

財務報告の目的に資する情報は「企業の持続的（持続可能）な、恒久利益の推定に役立つ利益情報」であると考えられる。このような利益を算出するために有用な対応概念とはどのようなものであろうか。「持続的な利益を計算するうえで、一時的な損益要素を除いて、キャッシュ・フローを規則的に配分することは、合理的な平準化」であり、「その合理的な平準化を達成するうえで、『収益と費用との金額比例的な対応（伝統的な狭義の対応）原則』と規則的配分とを区別する意義は乏しい」（大日方 2013）と考えられるため、財務報告の目的を達成するためには合理的な平準化作業を行う必要がある¹⁹⁾。そこでは、配分操作は積極的に支持され、対応と配分の隔たりは少ないといえる²⁰⁾。

しかし、本稿では、財務報告の目的を達成するために有用となる配分操作とそうでない配分操作を区別することは困難であると考えている。また、平準化といった場合において何をもって平準化と定義するかは難しい。対応と規則的配分が無差別であるだけでなく、実証研究においては規則的配分と利益平準化の垣根が低いことが知られている（大日方 2011）が、それをもって「対応＝平準化」と定義したところで「対応や平準化とは何か」といった議論に陥ってしまう。

さらに、意味のある平準化を定義するには「誰にとって」ベネフィットがあるのかという点も考慮する必要があり、何がベネフィットなのかを特定することも困難であり、不用意に多くの対象を含めても議論の複雑性を増すだけであると考えられる。そのため、本稿では議論の複雑性を

回避し、追体験可能性が増すように対応の定義づけを行うため、財務報告の目的とそれに最も適合する対応概念の存在を認識したうえで、そのような対応概念の定義づけは行わないこととする。

そして、本稿では、前節までの知見（先行研究）をもとに対応概念の定義づけを行うことにする。それは、財務報告の目的との関連では最善な定義ではない可能性があるが、先行研究において共通的に述べられている対応概念の特徴に基づき定義づけを行うことで、財務報告の目的にとって最善の定義づけを試みようとする場合に比べて、議論の複雑性を回避し、定義への追体験可能性を増すことができると考えられる。

すなわち、筆者が主観的に定義づけを行うのではなく、先行研究に共通する要素から定義を組み立てることにより、定義への反証の余地を与えることができる²⁰⁾。しかし、自ら定義づけを行っているため、完全には主観性を排除することができない点は本研究の重大な課題になる。このような限界を認識したうえで、本研究では以下の様に「対応」を定義づける。

「対応とは、実現収益と発生費用を因果の関係で結びつけ、それらを適切な会計期間に割り当てることである。」

3.4 本節の総括

本節では、まず対応概念の起源とその発展を概観した。対応概念は日本だけではなく、米国においてもその有用性が古くから認められており、それはPaton and Littleton (1940) によって体系づけられたといえる。そして、対応概念の有用性は認められる一方で、その中身については議論が大きくわかれていた。たとえば、収益と費用の間どの程度の因果関係を求めるかについては議論があり、AAA (1965) では正の相関関係を求める一方で、ACIPA (1970) では両者の関連性を極めて緩く捉えていた。他方で、大日方 (2013) では対応とは因果関係の推論であるとし、因果関係の有無は広く共有されている理論的パラダイムに照らして整合的であるか否かという観点から判断されるものであり、因果関係が経験的に観察されるか否かではないと指摘していた。本稿では、どの程度明確な因果関係を求めるのかは、慣習によっていると考え、具体的にどのような局面でどの程度の因果が求められるのかについては、個別論点ごとに、これまでの慣習・因習がどのようなものであったのかに応じて判断するものと考えている。

さらに、対応概念は資産負債アプローチが主流といわれる現在においても基礎概念として機能していることを確認し、その有用性を経験的な証拠から確かめた。本稿の検討対象である税効果会計における対応概念の議論も概観し、そこでの対応概念についても議論が錯綜していることを確認するとともに、法人税等の期間配分の有用性を経験的な証拠から確かめた。このように、対応概念の有用性を記述理論の側面と実証理論の側面から確認し、3.3では本稿で用いる対応概念の定義づけを試みた。意思決定有用性を財務報告の目的に据えた本稿と理論的に整合するのは合理的に平準化された利益であった。しかし、そのような利益を算定するためにはいくつかの困難が存在し、議論を複雑にする可能性をはらんでいた。そこで、本稿では3.2で概観した多様

な対応概念の中身から共通する要素を抜き出して、対応概念の定義づけを行った。

本節で定義づけた対応をもとに、次節では税効果会計における主要な会計処理を分析し、税効果会計の主要な会計処理が対応概念でどこまで説明可能であるかを考察していきたい。

4 主要な会計処理と対応概念の関係

4.1 本節の目的

本節では税効果会計の論点のうち主要であると考えられる5つの会計処理を対象にそれらの処理が対応概念で説明できるか否かを検討する。そして、対応概念で説明できない処理があった場合には、米国基準をもとに、どのような概念がそのような処理を要請しているのかを考察する。これにより、どのような背景や概念から対応概念で説明できないような会計処理が導入されたのかを明らかにする。

本稿では、対応概念の定義は唯一ではないことや定義に操作性を与えていないことなどから、対応概念を広く解しても説明できないもののみを対応と整合しない処理として抽出する。そのため、ある面では対応概念で説明できる一方で、他の面では説明できないような結果においては、そのような処理は対応概念で説明可能だと判断する。対応概念で説明できないものを狭く捉える方が、対応概念が機能していない状況を明確に示すと考えられる。

4.2 繰延税金に対する適用税率の問題

4.2.1 繰延法と資産負債法

繰延税金に対して適用する税率に関する議論は2つ存在する。1つは、差異発生期の税率を適用する方法、もう1つは差異解消期の税率を適用する方法である。前者を繰延法、後者を資産負債法と呼ぶ。一般に、「繰延法は、差異発生期の“会計利益と法人所得税の合理的な対応”のため、すべての期間差異を……対象に、その差異発生期における……過大／過少な法人所得税額……を差異発生期の税率によって測定し、それらを一種の前払費用／前受収益として繰延税金資産／負債へ……繰り延べていく手続」と解され、「資産負債法は、差異解消期の“会計利益と法人所得税の合理的対応”のため、すべての一時差異を対象に、その差異解消期における……過大／過少な法人所得税額……を差異解消期の税率によって測定し、それらを未払金……／未収金……として繰延税金負債／資産へ（差異発生期に）見越計上していく手続」（内倉 2004：174-175）と解される。

両者の大きな違いは、適用税率の違いから生じる見積修正の要否であろう。つまり、資産負債法の場合、適用する税率は差異解消期の税率であるから、差異発生期には必然的に差異解消期の見積税率が適用される。そのため、適用した税率と解消期の税率が異なる場合には、その修正が必要となる。一方で、繰延法は差異発生期の税率を適用し、税率が変更されても修正を行う必要がない。このような違いから、一部の先行研究では資産負債法は貸借対照表を重視し、繰延法は

損益計算書を重視していると指摘する（中田 1999）。

しかし、単純なケースで考えれば明白だが、両者はコインの表と裏の関係でしかない。つまり、一方の年度の損益の対応関係に注目すれば、他方の年度の損益の対応関係は注目している年度に比べると因果関係が明確ではないことがあり得る。繰延法と資産負債法は、どの年度の損益を純化するのかという違いしかないと考えられる（齋藤 1999；衣川 2008）。そのように考えれば、繰延法と資産負債法のいずれも対応概念で説明できる可能性がある。以下では、その検討を行うことにする。

4.2.2 対応概念の適用

繰延法と資産負債法が適用税率の違いに起因することは前述した通りである。そして、適用税率の違いは見積修正の要否を導くことになる。まず、見積りの修正を伴わない繰延法の場合は、税効果差異に差異発生期の税率を適用し繰延税金額を確定させることになる。そして、確定した繰延税金額を差異解消期までの間に何らかの方法で配分する。繰延法は差異発生期の対応関係を中心に据え、差異発生期のインプットとアウトプットを対応させ適切な企業業績を計算する方法であると考えられる。つまり、差異発生期の税引前利益と税金費用とを適切に対応させることにより（差異発生期という）当期の正味成果としての税引後利益を計算していると考えられる。

一方で、資産負債法の場合は、税効果差異に差異発生期時点で予測した差異解消期税率を適用し、繰延税金額を暫定的に計算する。そして、暫定的に計算された繰延税金額を差異解消期までの間に何らかの方法で配分するが、途中で税率の見積変更が生じた場合には、新たな税率に基づき繰延税金額を再計算する。資産負債法は差異解消期の対応関係を中心に据え、差異解消期のインプットとアウトプットを対応させ適切な企業業績を計算する方法であると考えられる。つまり、差異解消期の税引前利益と税金費用とを適切に対応させることにより（差異解消期という）将来の正味成果としての税引後利益を計算していると考えられる。

資産負債法では、繰延税金額を再計算しているが、それにより、期間損益にどのような経験的な意味を付与しようとしているのだろうか。この点を考察するために、伝統的な企業会計の考え方をこの議論に関連する限りで概観する。

配分問題を考えるうえでは、①配分方法、②配分する財の金額、③配分する財を割引くか否かなどを考える必要がある。そして、繰延税金額を再計算するという考えは②と大きく関連している。大日方（2013）によれば、配分額の測定には2つの方法がある。1つはある1時点の時価で評価する方法であり、もう1つは、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ある。伝統的な企業会計では、一般に後者が採用され、将来の支出額を基礎に現在の費用が計算される（大日方 2013：176）。税効果会計の文脈では税効果差異に将来税率を適用して繰延税金額を計算することに等しい。このような将来の支出額を基礎に現在費用が計算される理由は、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、最終年度においては引当額と実際支出額の差が小さくなり、見積誤差修正が小さくなる（大日方 2013：176）。これは将来時点の対応関係を純化させようとしていることを意味する。

このように考えれば、資産負債法における適用税率の改訂は、対応概念で説明可能であるといえる。それは、期末時点の繰延税金を将来の回収可能な金額で計上するというストック思考ではなく、将来のCFの適正配分ないし将来の対応関係を考慮したフロー思考である。つまり、繰延税金額を再計算することにより、差異解消期における見積誤差を最小にすることを通じて期間損益のノイズを小さくしようとしているのである。

以上の考察より、繰延法も資産負債法も対応概念から説明できる処理であるという結論が導かれた。繰延法と資産負債法は、結局はいつの損益に重点を置いているかの違いだけである。適用税率や見積誤差が生じることを前提とした場合、当期の期間損益の純化に重点を置いている繰延法は、差異解消時点である将来においては見積誤差が資産負債法よりも大きい可能性がある。同様に、資産負債法は差異解消期である将来の期間損益の純化に重点を置いており、差異発生時点である現在においては見積誤差が繰延法よりも大きい可能性がある。

ただし、それらは一方が対応概念で説明でき、他方が対応概念で説明できないことを意味しないことは前述したとおりである。そもそも、収益費用アプローチにおいて「……各期間に収益または費用として配分されるキャッシュ・フローは、必ずしも当期以前の取引や事象から生じたものに限定されるのではなく、将来キャッシュ・フローも含まれる」（鈴木 2003：80）のであるから、将来CFを配分することは収益費用アプローチにおいても否定されないのである。

これは、大日方（2002）で割引現在価値の測定方法のうち、将来CFの見積りと割引率の見積りとともに当初のまま固定する利息法が単なる将来CFの配分にすぎず、ストックを再評価しているわけではないと指摘していることと同様である。つまり、将来CFを配分する資産負債法も対応概念で説明可能であると考えられる。

4.3 税効果を認識する範囲の問題

4.3.1 期間差異と一時差異

税効果を認識する範囲に関する議論は2つ存在する。1つは、会計上の収益又は費用の額と税務上の益金又は損金の額との間に差異が生じており、当該差異のうち損益の期間帰属の相違に基づくものを対象とする期間差異である。もう1つは、貸借対照表に計上されている資産及び負債の金額と課税所得計算上の資産及び負債の金額との差額を対象とする一時差異である。両者の違いは、期間差異以外の一時差異までをも税効果の調整対象とするか否かである。

期間差異以外の一時差異の代表例は「その他有価証券評価差額金」や「為替換算調整勘定」などである。その他有価証券に関して、会計上は期末に時価で評価されるが、税務上は原価評価のままであるため、貸借対照表上で両者に差額が生じることになる。なお、両者の差額は、期末に

時価評価したとき、翌年度に洗替処理をしたときであっても、会計利益と課税所得のどちらにも影響しないので、申告調整で加減算されることはない。

しかし、将来、その他有価証券が時価で売却されたときには、会計上も税務上も評価差額が売却損益として実現するので、会計利益計算上も課税所得計算上も共に利益（課税所得）に加減算することになる。そのため、純資産直入されたその他有価証券の評価差額についても一時差異の対象とすることとなる。つまり、資産・負債の評価額が企業会計と法人税法とで異なる場合、その差異が収益や費用に関する期間帰属の違いに起因して生じたものかどうかにかかわらず、やがて解消し、（差異の発生原因に関わらず）解消分のみあう収益や費用が追加計上されるという考え方によっている²⁹。

純資産に直入したときに税金計算の対象とならない未実現損益を繰延税金とすることについては疑問が呈されている（後藤 2001）。しかし、一部の先行研究では期間差異と期間差異以外の一時差異を区別する必要がないと考えた場合、つまり、両者の等質性を許容した場合、そのような疑問は解消されると考えている。そのように考えると、期間差異以外の一時差異を差異の把握対象とすることに関する議論は、最終的には、その他の包括利益を純利益、ないし企業活動の成果と同一視できるか否かという問題に帰着すると考えられる（米山 2005）。

期間差異以外の一時差異にまで税効果の対象とすることを考察した先行研究はいくつか存在する。たとえば、齋藤（2004a）は純資産直入項目に係る税効果会計について、その勘定処理の観点から考察を行っている。そして、純資産直入項目に係る繰延税金の性格は他の繰延税金とは異なり、その原因となった特定の資産または負債の評価勘定としての性格を有すると指摘している。米山（2005）は、日本の税効果会計基準を現行ルールの内的な整合性の観点から考察している。そして、期間差異以外の一時差異にまで税効果の処理を広げることの意義を純利益とその他の包括利益との等質性に求めている。さらに、松本（2005）は、その他の包括利益に対する税効果の適用に関する理論的構造の整理を試みている。そして、純資産直入項目に対する税効果会計の適用の意義を将来CFの変動要因の表示機能としている。

このような先行研究においては、その他有価証券の評価差額金などを例にとり、その繰延税金に関する考察を行っている。そして、その他包括利益に対する税効果会計の適用を将来CFや資産評価、包括利益との関係で捉えている。そのような先行研究の結論は非常に的確である。しかし、実際の米国基準では包括利益という概念が（1980年にSFAC3で）導入される前から現在でいうその他の包括利益に対して税効果会計の適用を要求していた。そのように考えると有価証券などの純資産の部に算入される未実現利益に対する税効果会計の適用に関する考察は十分ではない。つまり、未実現利益の純資産直入をその他の包括利益との関係で考えることは自明ではないのである。そこで以下では、包括利益への対応概念適用の可否と期間差異以外の一時差異に税効果の適用が求められる論拠を考察していく。

4.3.2 対応概念の適用

SFAS130「包括利益の報告」では包括利益を「出資者以外の源泉からの取引その他の事象および環境要因から生じる一期間における営利企業の持分（純資産）の変動である。それは出資者による投資および出資者への分配から生じるもの以外の、一期間における持分のすべての変動を含む」（FASB 1997：para. 70）と定義している²³。このように、包括利益は端的には一期間の資産と負債の差額である純資産の変動額であり、この定義において収益や費用は現れてこない。これは、包括利益の構成要素であるその他の包括利益においても同様である²⁴。そうであれば、対応概念はストックの変動である包括利益・その他の包括利益には必然的に適用できないことになる。

そもそも、包括利益を業績指標と考える立場からは、包括利益に含まれる項目に税効果を適用することは当然であり、それは対応概念とは無関係であるというような反論が考えられる。しかし、本稿では純利益が業績指標であるという前提を置き、会計処理は期間損益に経験的な意味を与えるために何かしらの役割を果たしていると考えている。このような前提を置いているため、以下では、なぜ期間差異以外の一時差異への税効果の適用が（期間損益に経験的な意味を与える役割を果たしていないと考えられるにもかかわらず）求められているのかという考察を行うために、米国の会計基準（売却可能有価証券、為替換算、退職給付）を概観する。

4.3.2.1 売却可能有価証券

SFAS12「有価証券の会計」では、市場性がある有価証券に係る未実現損益が純利益に算入されようと、株主資本に含められようと、それを期間差異として取扱い、APBO11に従って税効果を適用することが定められている（FASB 1975：para. 22）。しかし、SFAS12には税効果を適用する明確な理由が記載されていない。なお、未実現損益を純資産直入する理由については、長期投資の市場価値の変化を利益に反映しないことで、投資家にはわからないような利益の歪みを生じさせないためと記載されている（FASB 1975：para. 30）。

SFAS12の後身の基準であるSFAS115「特定の持分および負債証券への投資の会計」でも、売却可能有価証券の未実現保有損益については株主資本に計上するとともに、SFAS109に従い税効果を適用することが定められている（FASB 1993：para. 13）。しかし、SFAS12と同様に税効果を適用する理由については明記されていない。また、純資産直入をする理由については概ねSFAS12と同様で、売却目的証券の未実現損益を当期の損益に含めると（対応する金融負債は公正価値評価されないので）純利益の変動幅が大きくなることが懸念されたため、純利益には含めず、純資産の部の独立項目としたと記載されている（FASB 1993：paras. 54, 57）。

4.3.2.2 為替換算

SFAS52「外貨換算」では、為替換算差損益が会計上と税務上で、異なる時点の利益に含まれ

る場合はAPBO11に従って税効果を適用することが定められている（FASB 1981：para. 22）。また、為替換算調整勘定は、期間差異として取り扱い、APBO23「法人税等の会計—特殊な領域」における子会社の未分配利益の会計処理と同様な処理を適用することとしている。具体的には、一定の状況では、子会社の未分配利益には繰延税金を計上する必要がないため、同様な状況では為替換算調整勘定についても繰延税金を計上する必要はないとしている（FASB 1981：para. 23）。APBO11では、税金費用を異常項目控除前利益、異常項目、利益剰余金、その他の株主資本に直入することを要求しており、為替換算調整勘定は株主資本の構成要素として報告される。そして、そのような取引に関連する法人税等は株主資本の構成要素に配分するべきであるとしている（FASB 1981：para. 24）。

為替換算調整勘定に税効果の適用を求めている理由としてSFAS52は次のように説明している。すなわち、為替換算調整勘定は税引前利益と多くのケースでは課税所得に影響せず、また、その調整額はAPBO11が定義する期間差異²⁹を生じさせない。しかし、為替換算調整勘定を株主資本の構成要素として報告することは株主資本を増減させる。つまり、企業の純資産を増減させる。そのような換算に関連する潜在的な将来税効果の一部は純資産の増減と相殺されるため、為替換算調整勘定に関連する期間差異は会計利益に関連する期間差異と同様に考慮することとした（FASB 1981：para. 135）。

以上より、純資産直入項目は純資産を増減させるが、当該項目の潜在的な税の影響は将来的に当該項目を増減させるため、その潜在的な税の影響を考慮すべきという要請から税効果が適用されていることが明らかとなった。APBO11の期間差異の定義に関係なく、純資産を増減させる項目を期間差異とみなす点に関してSFAS52はAPBO23における未分配利益に対する税効果を参照している。このような項目の処理の根源はAPBO23にある可能性がある²⁹。

4.3.2.3 退職給付

APBO8「年金制度費用の会計」では、年金費用が財務報告の目的以外の税務上の目的により認識された場合において法人税等の適切な配分が必要であることが示されている（AICPA 1966：para. 45）。APBO8における差異はまさに期間差異であり、税効果会計を適用することは対応の観点から説明できるものである。

一方、APBO8の後身であるSFAS87「事業主の年金会計」では、追加最小負債のうち未認識過去勤務費用を超える部分を株主持分の減少として認識するとともに、当該部分を期間差異とみなしAPBO11を適用し税効果適用後の純額で報告することを要求している（FASB 1985b：para. 37）。しかし、このような項目に税効果を適用する理由は明記されていない。その後のSFAS132「年金およびその他退職後給付に関する事業主の開示」やSFAS132（改訂版）においても同様である。

4.3.3 小括

ここまでを小括すれば、対応概念で期間差異以外の一時差異にまで税効果を適用することは説明できなかった。それは、期間差異以外の一時差異がその他の包括利益に帰属する項目であり、その他の包括利益に対して見越しや繰延べなどは適用できないためである。期首の資産・負債と期末の資産・負債の差額である包括利益の一構成要素であるその他の包括利益には対応が適用できない。

そこで、なぜそのような項目にまで税効果を適用する必要があるのかを米国基準を概観して考察を試みたが、純資産に直入された項目に税効果を適用する明確な理由は明らかにできなかった。SFAS52においては、増加（減少）した純資産の一部が、将来時点において税効果分だけ減少（増加）するため税効果を適用すると示されていた。しかし、これだけでは税効果を適用する明確な論拠は明らかではない。特に今回はSFAS52でしかこのような記述がみられなかったため、頑健性がないといえる。この点、今後、検討対象とする基準を増やすことで、どのような理由で純資産直入項目に税効果を適用するのかを明らかにしたい。

4.4 繰延税金資産の回収可能性テストの適用要否の問題

4.4.1 繰延税金資産の回収可能性テスト

繰延税金資産の回収可能性とは、「……①将来の税金支払額を減少させる可能性、または②過年度に納付した税金が還付される可能性である」（須田 2001：252）。このため、貸借対照表に計上される繰延税金資産は差異解消期間において課税所得計算上の税金支払額の計算に影響を及ぼすものに限定されている。しかし、その計上額は「……将来の税金支払額への影響は見積もり過ぎないため、每期その見直しが求められる」（須田 2001：252）ことになる⁶⁹。そして、多くの先行研究では繰延税金資産の回収可能性テストが税効果会計において最も重要であると指摘する⁶⁸。これは、「……資産性のないものを貸借対照表に計上してはならないというのが会計の基本的スタンス……」（田中 2000：53）という考えによるものであろう。

中田（2008）は税効果会計における最重要課題が繰延税金資産の資産性の検証であるとする理由として、繰延税金資産の回収可能性の検証に将来にわたる未確定事項が多いことを挙げている。そして、中田（2008）は、米国のGM（General Motors Company）の2007年の決算を中心に繰延税金資産の脆弱性の検討を行い、繰延税金資産の認識・測定の曖昧さや、注記内容の複雑性、自己資本に対する過大な繰延税金資産の割合、長期に解消する繰延税金に対する割引計算の必要性などを指摘している。

日本において繰延税金資産の回収可能性に関する議論が多いのは、日本では繰延税金資産が計上されやすい環境にあるからであろう。たとえば、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、投資その他の資産項目に6割から7割程度の企業が計上している。さらに、税効果会計が日本に導入された当初、特に銀

行業において税効果会計が基準の趣旨とは異なる方法で用いられていたことも回収可能性テストに議論が集中した理由かもしれない²⁹⁾。いずれにせよ、多くの先行研究では、回収可能性テストの見積りにおいて不確実性が高いことに着目して検討を行っている一方で、回収可能性テストの性質について議論している先行研究は少ない。

4.4.2 対応概念の適用

過大または過小となった繰延税金資産を取崩し・戻し入れる処理は、「金融商品に関する会計基準」の会計処理における配分手続の観点から考察することが可能であると考えられる。すなわち、①CFの配分計画の修正手続きと捉える観点であるキャッシュ・フロー見積法（以下、CF見積法）と、②収益に貢献する費用と捉える観点である貸倒引当金の会計処理から考察することが可能であると考えられる。以下では、これらの観点から考察を試みたい。

4.4.2.1 CF見積法の観点

まず、CF見積法の観点から回収可能性テストの性格を検討する。貸倒懸念債権の会計処理方法であるCF見積法は、配分計画の修正であると考えられる（石川 2004）。CF見積法について「金融商品会計に関する実務指針」115項においては以下のように定められている。

「債権の元利回収に係る契約上の将来キャッシュ・フローが予定どおり入金されないおそれがあるときは、支払条件の緩和が行われていれば、それに基づく将来キャッシュ・フローを用い、それが行われていなければ、回収可能性の判断に基づき入金可能な時期と金額を反映した将来キャッシュ・フローの見積りを行った上で、それを債権の発生当初の約定利率又は取得当初の実効利率で割引く」（日本公認会計士協会 2016：115項）。

上記の趣旨は、将来CFが当初の予測から変化した場合、予測を改訂して新たな予測に基づいて債権の金額を決めるというものである。このような考え方は繰延税金資産の回収可能性テストに類似する点がある。企業は毎期、自社の将来的な収益性を見直し、それに伴い繰延税金資産の計上額の見直しを行っている。このように、毎期の繰延税金資産の回収可能性テストは自社の収益性に依存したCFの配分計画の見直しの結果であると考えられることも可能であろう。つまり、繰延税金資産の回収可能性テストは、資産価値の修正という観点だけではなく配分計画の修正という観点でも説明可能である。このように配分計画を修正するのは、出来る限り実際のCFを配分し、将来時点の実際支出額と配分計画額との差額を小さくするためである。すなわち、将来のある時点の収益と費用の適切な対応関係を図り正味成果の計算を行うために、将来時点における企業の収益性に依存する繰延税金資産の配分計画を見直す可能性は十分にあると考えられる。

たとえば、繰延税金資産が100生じたが、回収可能額が60だとした場合、回収可能性テストを行わなければ、差異解消期に実際の法人税等減少額以上の費用計上がなされることになる。しかし、回収不能であることが判明した期にその回収不能分を費用計上する場合、CFの回収が困難

になった事実を期間損益に反映させることができ⁸⁰⁾、そして、差異解消期における税引前利益と法人税等との対応関係の純化が図られる⁸¹⁾。よって、回収可能性テストは対応概念で説明可能であると考えられる。

しかし、このような配分計画の修正を単に「見積りの誤りが明確になった時点で直ちに、その事実を反映させるべし」という要請が働いていると考えることも可能であろう。その場合には対応概念ではなく、事実を反映させるべしというような通念が働いていると考えることも可能である。このような通念は「簿価は回収可能額であるべし」というような伝統的な考え方に通じるものがある。いずれにしても、このような通念が働いているとした場合には、配分計画の修正と対応概念の関連性は希薄なものになってしまう可能性がある。どのような概念ないし通念がより強く働いているかに関する差別化は難しい。

しかし、本稿では対応概念を基礎概念として据えているため、そのような基礎概念の方が通念よりも強固に機能していると仮定を置くことは必ずしも不合理ではないと考えている。そのため、上記のような通念が働いている可能性があることを否定はできないが、本稿では回収可能性テストについては対応概念で説明可能な処理であることとする。

4.4.2.2 評価性引当金の観点

次に、収益に貢献する費用という観点から検討を行う。評価性引当金の処理の代表例である貸倒引当金は、貸倒れによる損失が信用取引による販売促進に貢献する費用であるから、貸倒損失は売上に対応する費用であるという考え方が取られている⁸²⁾。この点、繰延税金資産は、課税所得計算よりも先に費用を認識（または、後に収益を認識）したために生じたものであり、一般に税金の前払いとされる。ここで、回収不能による費用（法人税等調整額）がなんらかの収益に貢献する費用とは考えられない。なぜなら、繰延税金資産の取崩しによる費用（法人税等調整額）によって、なんらかの収益が生じているとは考えにくく、対応関係にある実現収益は存在しないといえる。収益に貢献する費用という観点からは回収可能性テストを対応概念では説明できないと考えられる。

しかし、貸倒引当金を当期の売上高に比して過大に設定した場合を想定すれば、貸倒引当金の設定が常に当期の収益との対応関係が図られているとは言い難い。この場合、実際に生じると予測される見積支出額を配分し、将来の貸倒れ発生時に多額の見積誤差が生じないようにするために、将来の貸倒れの影響を加味した費用が当期の売上高水準に比べたら過大であることは考えられる⁸³⁾。たとえば、当期の売上高からすれば過去の実績から3%の引当金を繰り入れることが適切だとしよう。しかし、当期に得意先のX社の資金繰りが良くないというような情報が入ったとした場合、それを加味した当期の売上高からすれば過大な費用計上を行うことはあり得ると考えられる。その他の例としては、たとえば、法制度の変更によって企業が以前に比べて容易に倒産の申請がしやすくなる、または、法が要求する何らかの比率規制が厳格になった場合などが想定

される。これらの場合、当期には施行されていない法律に基づく水準の費用を収益に負担させることになるが、企業会計原則注解18では「……当期の負担に属する金額を当期の費用又は損失として引当金に繰入れ……」と規定しているだけで、米山（2005）が指摘しているように、「当期の負担に属する金額」の具体的な求め方については記述されていないため、このような現時点における費用水準ではなく、将来時点の費用水準を設定することは許容されていると考えられる。

これは、当期に知っている情報を加味して費用の計上をすることによって、期間損益にはそのような状況の変化に関する事実を反映させるとともに、将来の貸倒れ時点で多額の見積誤差が生じないようにするためである。これは他の引当金でも同様である。たとえば、米山（2005）は修繕費引当金を対象として税効果会計における繰延法と資産負債法の内的な整合性を分析している。その結果、「企業会計原則」注解18は繰延法と資産負債法のいずれとも整合的であることを指摘するとともに、「予想どおりに事態が推移するかぎりにおいて、費用の追加計上をしなくても済むような水準の引当金を設定することが『暗黙の前提』とされているように思える。つまり資産・負債法と類似した形で、引当金の設定が行われている」（米山 2005：305）ことを指摘している。すなわち、修繕引当金であれば実際に修繕を行うと予定されている期における価格水準で（実際には将来の価格水準と異なる価格水準である）当期に引当金を設定することは、当期の収益と費用の対応関係という意味では必ずしも（価格水準の異なる分）最適に対応しているとは言えないが、将来の実際支出時においては見積誤差が少なくなるという意味で対応しているといえる⁶⁴。

このように考えた場合、評価性引当金の観点での考察結果はCF見積法の観点からの考察結果と同様の結果が得られる。両者とも将来時点の実際支出額と配分計画額との差額を小さくすることにより、将来時点の対応関係を図って、将来時点の正味成果の計算を行っていると考えられる⁶⁵。

4.4.3 小括

回収可能性テストは、対応概念で説明できる側面を持つ一方で、それでは説明しがたい側面を持つ可能性が示唆された。CF見積法の観点で考えた場合、CFの配分計画を修正することによりある時点の正味成果の適切な計算を行うことができる。つまり、ある時点の正味成果を計算するためにCFの配分計画を修正し、その結果として簿価が再計算されることになる。

一方で、評価性引当金の観点で考えた場合、計上される法人税等調整額は何らかの収益の獲得に貢献しているとは考えにくいために、これを対応概念で説明するのは難しいといえる。しかし、現在の売上高に比して過大に貸倒引当金を設定した場合を想定すれば明白のように、貸倒引当金であっても、当期の収益に貢献する費用という意味で対応関係が図られていない場合も考えられ得る。そのように考えた場合、回収可能性テストも将来の正味成果を計算するという意味で、対応概念で説明可能であると考えられる。よって、本稿では回収可能性テストは対

応概念で説明できる処理であると考え⁹⁰⁾。

4.5 子会社の未分配留保利益に対する税効果

4.5.1 子会社の未分配留保利益

子会社の留保利益は最終的には親会社株主と非支配株主に分配される。このため、伝統的に税効果会計では子会社の未分配留保利益を一時差異とし、税効果を適用する。たとえば、ARB51「連結財務諸表」では子会社の未分配留保利益は親会社に送金されるときに課税されるため、連結利益に子会社の利益が含まれるときに、当該留保利益に対する引当金を計上すべきであるとす

る。

また、日本の企業会計基準適用指針第28号「税効果会計に係る会計基準の適用指針」においても子会社の留保利益に関する一時差異は親会社が配当として受取ることにより解消するため、原則として、連結修正仕訳において子会社の未分配留保利益に対して税効果を適用し、繰延税金負債を計上することを要求している。これは、子会社の留保利益が配当などの形で親会社に送金されることにより、親会社側での課税関係が生じることになるため、親会社への送金に備えてあらかじめ繰延税金負債の計上を要求している。

4.5.2 対応概念の適用

子会社の未分配留保利益に対する税効果の適用の内容を概観したが、子会社の未分配留保利益に対して税効果を適用する結果として生じる法人税等調整額（費用）は収益と対応しているのであろうか。課税対象である留保利益は親会社の手にはわたっていないため、未分配留保利益に対する税効果の適用は、受け取っていない利益（収益）に対する課税を意味する可能性があり、これを対応概念で説明することは困難であると考えられる。そして、税効果を適用する結果として生じる法人税等調整額（費用）も当期の実現収益に対応しているとはいえない。これは、当該法人税等調整額が対応するのは将来の受取配当金であると考えられるためである。

このような項目に対して税効果の適用を求めている理由を明らかにするために、米国の会計基準（ARB51, APBO23, SFAS109）を概観する。まず、ARB51では、納税申告書が提出され、子会社の利益が親会社に移転したときに課税が生じるとしている。そして、全て又は一部の子会社の未分配利益が親会社に課税対象となる形で分配される可能性がある場合、それに関する引当金を見積りベースで計上すべきであるとしている（CPA 1959：para. 16）。しかし、なぜ子会社の未分配利益に対して税効果を適用するのかについては記述がない。

APBO23では、子会社の未分配利益は親会社に移転されるものと仮定すべきであるとして、連結上の利益に含まれた当該利益を期間差異とする（AICPA 1972：paras. 9-10⁹¹⁾。子会社の未分配利益が配当として親会社に送金されたときには、親会社の法人税等に当該留保していた税額分を含むべきであるとしている（AICPA 1972：para. 10）。このように、子会社の未分配利益に対

して税効果を適用する理由は親会社が税効果（tax consequences）の生じる時期をコントロールできることに起因する（AICPA 1972：para. 8）。

これは、課税時期を親会社が操作できることが課税の公平性の観点からは望ましくないということであろう。このため、課税される可能性がある子会社の未分配利益に対しては、その送金が親会社の子会社に対する投資目的や投資期間の有無にかかわらず不明確であったとしても税効果を認識するように要請していると考えられる。

SFAS109では、国内の子会社に対する投資の財務報告額が、税務上の簿価を超過する金額で、1992年12月15日より後に開始する事業年度において発生するものについては繰延税金負債を認識することを要求している（FASB 1992：para. 32a）⁶⁸。このような項目に税効果を適用する理由として政府の徴税権と株主持分の関係を指摘する。すなわち、政府は企業の純資産の一部を株主に最終的に実現させない請求権（徴税権）を有しているため、税効果を認識しない場合、税金債務部分は株主持分に帰属しないため株主残余所有権持分が過大表示される（FASB 1992：para. 171）⁶⁹。そのため、税効果を適用して純資産のうちの株主持分が最終的に株主に帰属する部分のみになるようにしているのである。

4.5.3 小括

ここでは、子会社の未分配留保利益に対して税効果を適用する理由を基準から推察した。そこでは、課税時期の操作や課税可能性がある部分が株主ではなく政府に帰属することが理由として挙げられていた。前者については、必ずしも会計上のストックとフローという観点で議論できる内容ではない。一方、後者についてはストックの側面で議論することも可能である。繰延税金負債というストックの側面からみれば、将来生じるであろうと考えられる税金負債を積極的に認識するために子会社の未分配留保利益に対して税効果を適用しており、そのような処理が結果として株主と政府の持分の区分に通じると考えることも可能である。しかし、その結果として生じる法人税等調整額が当期の損益に影響を与える点から考察すると、その処理がどのような点で期間損益に経験的な意味を与えているのかは明確ではない。

それゆえ、子会社の未分配利益に対して税効果を認識するのは、課税の公平性や課税可能性がある部分が政府に帰属することなど、税法の影響を大きく受けているためである可能性は否めない。そのように考えると、期間損益に経験的な意味を与えるという会計的な側面では説明することが困難である。

4.6 欠損金に対する税効果

4.6.1 繰越欠損金

課税所得計算において損失（欠損金）が計上された場合、法人税法は過年度に支払った法人税額について、その欠損金額を過年度に繰り戻して法人税額の還付を請求することができる（法人

税法80条)。また、課税所得の計算上において欠損金が計上される場合、その欠損金を将来の一定期間の課税所得から控除することができる（法人税法57条）。前者を繰戻欠損金、後者を繰越欠損金というが、本稿では多くの企業で生じ得る繰越欠損金のみを対象に考察を行う⁴⁰⁾。

こうした状況においては、企業が保有している繰越欠損金（繰戻欠損金）は、将来（現在）の課税所得を減額する効果を有しているため、将来（現在）の課税所得と相殺される可能性が高い部分は、一時差異に類似した性格を有することになる⁴¹⁾。

ここで、欠損金は税務上の概念であり、企業会計上の概念ではない（鈴木 2017）。そのため、欠損金は納税申告書上で課税所得のマイナスという形で生じるだけで、会計上の利益計算とは関係をもたないだけでなく、欠損金は期間差異にも期間差異以外の一時差異にも該当しない項目である。それゆえ、欠損金は資産負債アプローチによっても把握されない⁴²⁾。

そもそも、繰越欠損金制度は課税の公平性の観点から導入されている（金子他 2017）。すなわち、人為的に区切られた会計期間を法人の課税所得の計算期間として用いる場合には、課税の公平性や中立性の確保のために繰越欠損金などの一定の修正が加えられているのである（谷口 2018：480-481）。

4.6.2 対応概念の適用

繰越欠損金の存在は、会計上の税引前利益計算には影響を与えない。しかし、繰越欠損金制度により法人税額は減少する。この場合、企業会計上の努力と成果に関わりなく、法人税額の減少という形で正味成果が増加することになるため、実現収益に繰越欠損金に係る法人税等調整額（費用）は対応しているとは言い難い。そのため、繰越欠損金に関する処理は対応概念では説明できないと考えられる。

しかし、先行研究においては繰越欠損金の会計処理は対応概念と整合するものであると説明しているものがある。たとえば、Horne（1963）は、税引前損失と繰越欠損金の税額軽減効果との対応関係を認め、繰越欠損金の実現は、課税所得が生じる年度、つまり繰越欠損金が控除される年度と直接的な関連を有しているとする。さらに、他の先行研究においても「税金を収益および費用に対して理想的に対応させる場合には、税引前利益に対しては法人税等を、税引前損失に対しては貸方法人税項目を計上することになる。……繰越欠損金による税額軽減を完全に見越し計上することは、対応概念に合致するものである」（Williams 1966：231）と指摘し、繰越欠損金の処理は対応概念で説明可能だとする。Wolk and Tearney（1973）は、税額軽減が生じるのが欠損年度であるとし、欠損年度に認識することが費用と収益の対応のためにも望ましく、費用と収益の対応は、法人税配分手続きの根底にある公然たる目的であるとしている。

このように、先行研究において繰越欠損金の会計処理は対応概念と整合的な処理だとしている。日本の先行研究においても「税引前損失と還付金・税額軽減の対応は、他の対応を取り消す対応の1つなのである。この対応を記録する手続は、利益と税金との間に識別される基本的な対

応関係を適正に測定していくというより大きな過程を構成する不可欠の一部である」(西村 2001: 266) としている。

多くの先行研究が対応概念と整合的であると指摘する中で、本稿は繰越欠損金の会計処理は対応概念では説明できないという立場をとる。これは、繰越欠損金の存在は実現収益と発生費用の対応関係とは無関係に生じる法人税額軽減効果であり、それが実現収益と対応しているとは言えないと考えているためである。このような繰越欠損金に対して税効果を適用する理由は「……税務上の繰越欠損金は、その発生年度の翌期以降で繰越期限切れとなるまでの期間(以下『繰越期間』という。)に課税所得が生じた場合には、課税所得を減額することができる」(企業会計基準委員会 2018: 76項) ためである。すなわち、繰越欠損金に対して税効果を適用する理由は、法人税法が課税所得を減額する制度を設けており、それが会計上の利益に影響を与えるためである。

繰越欠損金の会計処理について米国の会計基準(ARB23, APBO11, SFAS109)も確認していく。ARB23では、繰越欠損金については、その実現時に認識することを要請している。この時、損益計算書における利益の中には繰越欠損金による税額軽減を含まず、税額軽減は区別して表示することとしている(CPA 1944: para. 7)。次に、APBO11では、欠損金による税額軽減がなされた場合において企業会計の利益と課税所得との間に差異が生じることになると指摘している(AICPA 1967: para. 42)。最後に、SFAS109では、税効果の範囲の1つとして欠損金または税額控除の過年度に支払われた税金の還付のための繰戻しと、将来年度において支払うべき税金を減額させる繰越し(FASB 1992: para. 3c)が挙げられている。そして、税効果会計の目的の1つは、当年度に支払うべき税金または還付されるべき税金の金額を認識することであるとしている(FASB 1992: para. 6)。

繰越欠損金に関する記述は基準の中では少ないが、繰越欠損金の存在が会計上の利益と課税所得との間に差異を生じさせること、そして税効果会計の目的の1つが支払うべき税金または還付されるべき税金を認識することにあるために、繰越欠損金を認識していることが示唆された。以上から、繰越欠損金に対して税効果を適用するのは、対応概念の適用によって期間損益に経験的な意味を与えるという会計的な側面ではなく、税法上の繰越欠損金制度が現実には法人税額の減少に寄与しているためだと考えられる。

4.7 小括

本節では、対応概念を用いて税効果会計における5つの主要な会計処理を分析した。結果としては、(a) 期間差異以外の一時的差異、(b) 子会社の未分配留保利益、(c) 繰越欠損金の会計処理については対応概念で説明できないと考えられた。そして、対応概念で説明できない処理がなぜ存在しているのかという原因の考察を行った。(a) については、増加(減少)した純資産の一部が将来時点において税効果分だけ減少(増加)するためであることが示されていた。

次に (b) については課税の公平性の観点が影響している可能性が示唆された。すなわち、課税時期を親会社が操作できるとした場合、課税の公平性の観点からは望ましくないという考え方である。課税される可能性がある子会社の未分配利益に対しては、その送金が親会社の子会社に対する投資目的や投資期間にかかわらず税効果を認識するように要請していると考えられた。さらに、税金債務部分は株主持分に帰属しないため、税効果を認識しない場合には株主残余所有権持分が過大表示されることも影響している。このうち後者は、(a) と同様であると考えられる。すなわち、純資産の増加分のうち、一部は将来の実現時点では課税されるため、最終的に株主に帰属する純資産増加分から政府徴収分を除いた部分を貸借対照表に計上するというものである。

これについては、資産負債アプローチを支持する論者からは「将来における税負担の軽減に寄与する項目」を資産として計上することが資産負債アプローチに適う会計処理であるというような指摘もあろう。簿価は将来CFを示す金額であるべしというのが資産負債アプローチにおけるストックに与えられるべき意味であるとするれば、それは伝統的に対応概念が支持されていた時代にはなかった考え方であると考えられる。そうであれば、そのような処理の背景にある理論というものはここまで考察してきた対応概念から導かれる理論とは大きくことなる可能性が考えられ得る。

最後に (c) については、本稿における対応概念の定義をもとにすれば繰越欠損金の会計処理は対応概念では説明できなかった。繰越欠損金については、法人税法が課税の公平性の観点から導入している制度であるため、これを会計の概念によって説明することは困難であった。

以上の考察から、税効果会計において対応概念と整合しない理由として、税法の要求する課税の公平性が影響している可能性が示唆された。すなわち、課税の公平性が要求される場面においては、会計の基礎概念との整合性が問われることはなく、税法独自の概念との整合性が保たれている可能性がある。次節では、ここまでの結果を踏まえて本稿における主題を再確認するとともに、分析の結果として明らかとなったことを総括したい。

5 総括と課題

5.1 要約と結論

本稿では、会計観が資産負債アプローチから収益費用アプローチに変わったとしても、企業会計を支える上位概念が「投資家の意思決定に有用な情報を提供する」という財務報告の目的を達成するために機能しており、そのような目的を達成するうえで純利益から算定される恒久利益が重要であり、純利益を算定するためには対応概念が必須であるという前提を置いたうえで、税効果会計が対応概念と整合性しているかを検討した。

分析の結果、資産負債法を採用した税効果会計においても概ね対応概念との整合性が図られていた。これは、大日方(2011)などの結果と整合しており、会計観に資産負債アプローチを採用したとしても、基礎概念としての対応概念は機能していることを示唆している。しかし、課税の

公平性などの税法の要請が要求される場面においては、対応概念が機能しないことが示唆された。これは、他の法制度などの影響によって基礎概念が機能しない可能性があることを示唆している。すなわち、資産負債アプローチを採用した会計基準によっても基礎概念は機能し得る一方で、税法などの他の法制度の影響を受けた会計基準においては企業会計の基礎概念が機能し得ない部分が存在していることを示唆している。

本研究の貢献は、対応概念の観点から税効果会計の内的整合性の検討を行い、大日方（2002）や米山（2011）などの研究成果を拡張したこと、そして、どのような場面で基礎概念が機能し得ないのかに関する一定の検討結果を提示したことにある。

5.2 残された課題

本稿における最大の課題は、分析を行うに際して様々な前提を置いていた点である。このような前提が変わった場合に、同様の結論が得られるか否か、つまり本稿で得られた結果に頑健性があるか否かは今後の課題となる。また、前提自体についても相対的な優位性を示したわけではないため、本稿の前提自体の妥当性についても今後さらなる検討が必要になるといえる。

注

- (1) 基準の目的に対応が据えられていることが必ずしも、その基準が対応概念を重視していることを意味しない可能性がある。しかし、議論の取っ掛かりとして、その基準が対応概念とどの程度整合しているのかを検討する意義はあるといえる。仮に、対応概念と整合していないとすれば、なぜ基準の目的に対応が据えられているのかという議論に展開できよう。
- (2) APBO11には、その結論はARS9のそれと必ずしも同一ではない旨が記載されている（AICPA1967：para. 5）。
- (3) SFAS96では、APBO11で採用されていた繰延法から資産負債法へとシフトした。この理由について、SFAS96では資産負債法の採用がSFAC6「財務諸表の構成要素」や他の概念フレームワークと最も一貫性を有しており、また最も有用であり理解可能な情報を生み出すと指摘している（FASB 1987：para. 117）。
- (4) SFAS96の詳細については梶原（1995）や中田（1999）などを参照されたい。
- (5) なお、SFAS109は評価性引当金の計上という保守的な会計処理が可能な制度を作ったことに意味があることが指摘されている（内田 2012）。内田（2012）はSFAS109が強制適用された1992年以降、繰延税金資産を計上する企業が急増していることを指摘している。
- (6) Dichev and Tang（2008）やHe and Shun（2016）、加賀谷（2011）など
- (7) 1929年の株式市場の大暴落や1930年代初期の大恐慌により、ストック重視から企業の収益力や長期間の現金生成力の推定に役に立つフロー重視へと移行していった。また、1933年の証券法や1934年の証券取引法が企業のより長期的な視点を重視する投資家の存在の重要性を強調し、そこでは損益計算書の重要性が強調された。1920年代から1930年代にかけての貸借対照表重視から損益計算書重視への移行により対応概念が期間損益計算を決定する会計理論の中核として位置付けられたといえる（Littleton 1953；Zimmerman and Bloom 2016）。
- (8) Paton and Littleton（1940）の指摘は、企業会計の目的が究極的には損益計算にあることを明記していることに等しいといえる。
- (9) これは、最も一般的な対応概念の捉え方といえる（西村 2001：130-131）。
- (10) 対応という概念が、利益（income）算定の全過程を示すというものから、費用の認識や因果関係に基づいた収益と費用における費用の認識という限られた意味で用いられることもあるとAICPA（1970）では指摘されて

いる。

- (11) 対応とは因果関係の推論であり、因果関係の有無は、「それが経験的に観察されるか否かではなく、その推論が広く共有されている理論的パラダイムにてらして合理的、整合的であるか否かという観点から判断される」(大日方 2013: 126)。
- (12) 対応の程度に関して、「……厳密な対応と緩やかな対応を区別したり、……対応と規則的配分を区別したりする意義は乏しく、重要なのは「……財務報告の目的を達成するうえで、会計情報の有用性を向上させるか否かである」(大日方 2013: 125)。
- (13) なお、近年の対応概念に関する優れた研究として、Nissim and Penman (2008) やBarker and Penman (2020) などが挙げられる。
- (14) このほか、Prakash and Sinha (2013), Malekian et al. (2014), 薄井 (2015), He and Shun (2016) なども参照されたい。
- (15) 本稿では、「収益と費用の適切な対応」と「利益情報の価値関連性」の間の因果関係を想定している。すなわち、「適切な対応」によって利益の持続性が高まり、利益情報の価値関連性が向上すると考えている。これは、収益と費用が対応することによって利益のボラティリティが低下し、利益の持続性や予測可能性が向上するためである。すでに、利益が持続しているほど利益反応係数 (ERC) が高いことが知られている (Scott and O'Brien 2019)。すなわち、利益の持続性が高いほど当期純利益に対する投資家の反応が大きくなるのである。なお、ここでの「適切な対応」の意味は経営者の利己的な利益の平準化を除くという意味である。そのような経営者のバイアスは利益の有用性を低下させると考えられるためである。しかし、実際には経営者が利己的に利益調整をしているか否かを判断することは容易ではない。
- (16) AAA (1957) では、法人税等は純利益の決定要因ではないとしていたが、AAA (1965) では、費用であることを認めるだけでなく、それに収益との個別的対応関係を認めている。
- (17) 齋藤 (1999) では関数的対応関係が税効果会計を適用しようとする根源的な考え方だとする。なお、法人税等と税引前利益の関数的な対応関係についてはBlack (1966) や中田 (1973) でも言及されている。Black (1966) では「所得税費用は、税引前利益の関数」(Black 1966: 13) としている。中田 (1973) においても、「……負債法は、会計利益と課税所得の永久的差異を除いて、法人所得税費用を税引前利益の関数と考える。……[繰延法における引用者] 法人所得税費用は、永久差異に基づくものを除き、当期と異なる税率で以前の年度から繰り延べられた金額に影響されなければ、税引前利益の関数となる」(中田 1973: 37-38) と述べられている。
- (18) ここまでを整理すれば、法人税等の費用性を与件としても法人税等に対応概念を適用できないとする文献の論拠は、法人税等が増加したとしても収益が増加しないことや国家サービスの享受と法人税等の金額に関連性がないことなどであった。一方で、法人税等にも対応概念を適用できるとする文献の論拠は、収益が増加すれば課税所得が増加し、結果として法人税等が増加するという意味で収益と法人税等には個別的な対応関係があることや経済活動を行った結果として収益余剰が生じれば当然に法人税等が課せられるため両者には結果の照応性がみられることであった。すなわち、Drinkwater and Edwards (1965) やAAA (1965)、齋藤 (1999) では、収益と費用の間に因果・相関関係を求めているといえる。一方で西村 (2001) は武田 (1973) にのっとり経済活動という原因によってもたらされる収益と費用の照応性・規則性に対応の意義を見いだしている。なお、AAA (1965) が齋藤 (1999) などと同じような考え方に依拠しているにもかかわらず、結論が異なるのは課税所得を構成する収益と法人税等の関係の捉え方の違いといえる。
- (19) なお、そこでは「財務報告の目的を達成するために」という条件が必要である。なぜなら、「配当原資を捻出するために不良債権の償却を先送りする平準化行動について、対応概念ではその合理性を説明することができない」(大日方 2013) からである。
- (20) なお、税効果会計導入に対する要求の本質を利益の平準化に求める見解が存在する (Beresford et al. 1983; 衣川2001; 大日方 2013)。
- (21) 先行研究において反証可能性が考慮されていない場合には、本稿における定義も反証可能性が保証できない。本稿では、先行研究における議論は反証可能性が担保されているという仮定の下で議論を行う。この点は、今後の研究において深く考察する必要がある。
- (22) これを西村 (2001) では「実現仮説」という言葉で説明している。「実現仮説」とは「一般に、資産・負債がその貸借対照表価額で実現または決済されることは、当該貸借対照表においてすでに認識され組み込まれた事

- 象に属するという特別に用意された仮定」(西村 2001:126)である。また、米山(2005)では「いわば差異は最終的に収益や費用に裏づけられて実現する」(米山 2005:315)と説明されている。
- (23) 邦訳は企業財務制度研究会 包括利益研究委員会編(1998)による(以下、同様)。
- (24) SFAS130ではその他の包括利益について「当基準書は、一般に認められた会計原則のもとで包括利益に含まれるが純利益からは除外される収益、費用、利得、および損失をさして、『その他の包括利益』という用語が使用されている」(FASB 1997: para. 10)と記載されている。
- (25) APBO11では期間差異の定義を「取引が課税所得に影響を及ぼす期と税引前利益計算に介入する期とが相違する項目」(AICPA 1967: para. 13e)としている。
- (26) APBO23における子会社未分配利益に対する税効果の適用はARB51から引き継いでいるため、根源はARB51の可能性もある。いずれにせよ、純資産直入項目に対する税効果の適用は子会社未分配利益に対する税効果に関係がある可能性が高い。この点は今後の課題としたい。
- (27) ここでは、繰延税金資産の回収可能性だけを扱っているが、本来は繰延税金負債についてもその支払可能性を考える必要がある(齋藤 2000:15)。
- (28) なお、実証研究の多くも回収可能性テストに関する議論が中心である。具体的には繰延税金資産の評価性引当額を用いた利益調整に関する研究が多く存在する。たとえば、利益平準化行動に関する先行研究として、田澤他(2005)を参照されたい。
- (29) この点、須田(2001)やSkinner(2008)は、日本において税効果会計は銀行業を中心に自己資本比率規制をかいぐる為の「魔法の杖」としての役割を有していたことを指摘している。Skinner(2008)では、日本における税効果会計適用を“regulatory forbearances strategy”だと指摘している。
- (30) これにより、回収不能に係る費用計上期の費用と収益の対応関係は純化されなくなる可能性がある。しかし、回収不能に係る費用を計上することにより、期間損益に経験的な意味を付与することができるとともに、経営者と投資家の間の情報の非対称性を低減することを通じて財務報告の目的の達成に寄与することができると考えられる。
- (31) 将来の対応関係を重視すれば、当期の対応関係は多少なりとも損なわれる可能性は否めないが、その場合であっても期間を通じてみれば、回収不能が判明した期に回収不能分の費用を計上したほうが差異解消期に一時に費用計上する場合と比べて、ボラティリティが低下すると考えられる。収益と費用の不完全な対応に起因する利益のボラティリティの増分が小さいほど、利益の将来CF予測能力が高いことが知られている(海老原 2009)。ただし、この議論は、あくまでも回収不能である事実が予測通りに推移したことを想定した予断を含んだ議論になっている。
- (32) 従来、貸倒引当金に関しては様々な議論がなされてきたが、そのような引当金論争には足を踏み入れずに考察を行う。これは、あくまでも検討ツールとして評価性引当金を用いているためである。
- (33) あくまでも、ここでは当期に過大な費用を計上することによって、期間損益に何らかの経験的な意味を付与することが出来る場合に限られると考えられる。それは、あくまでも費用配分の方法が一義的には決まらないとしても、ある費用配分を採用することが財務報告の目的を達成するために有用であることが必要だからである。そのため、いわゆる秘密引当金を設定する目的で、費用額を操作することは許されないと考えられる。すなわち、利益計算の観点からは、期間損益にどのような経験的な意味を付与するかが重要である。そのため、たとえば、当期に引当損を過大に計上することは、当期の収益と費用の対応が純化されなくなるとしても、債権の回収が困難であるという意味を期間損益に付すことに寄与すると考えられ、このような処理が情報の非対称性を緩和するなどして、財務報告の目的を達成するために有益であれば、それが認められても問題がないといえる。
- (34) ただし、価格水準が収益と費用の対応、さらには収益と費用の因果関係にどのような影響を与えるのかについてはさらなる考察が必要である。本稿では収益と費用の因果関係を対応概念が要請していると仮定しているが、将来の価格水準で引当金を設定しても因果関係は崩れないという予断を含んだ議論となっている。
- (35) 本稿では、収益に貢献する費用という観点から評価性引当金を用いて分析を行っている。しかし、資産評価という観点から評価性引当金を用いて分析を行った場合には本稿と異なる結論が導かれてくる可能性も否めない。特に、修繕引当金について言及している点は、収益に貢献する費用という観点から評価性引当金を用いているために同列に並べて分析を行えるのであって、資産評価という観点からはそのような分析は行えないと考

えられる。そのため、本稿の議論は予断を含んだ議論となっている。

- (36) なお、回収可能性テストは資産負債法の下では当然の要請であり、繰延法では要請されない処理ということではない点には注意が必要である。この点、実際には繰延法のもとでも繰越欠損金などの回収不能額については取崩しが行われていた。つまり、繰延法・資産負債法に関係なく、伝統的な企業会計では実際のCF（に近い額）を配分すべしという通念が存在していると考えられる。
- (37) ただし、パラグラフ12にある条件（再投資される又は非課税清算において送金されることに関して十分な証拠がある）に該当する場合はこの限りではない。
- (38) ただし、外国の未分配利益についての繰延税金負債の測定は複雑であることから認識されない（FASB 1992： paras. 169-173）。
- (39) この点、政府の請求権の金額は税法の改正がない限り株主の利益になることは決してないだろうと指摘されている（FASB 1992： para. 172）。
- (40) 繰戻欠損金については齋藤（1999）、西村（2001）を参照されたい。
- (41) 日本の現行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、一時差異と同様に扱うこととされている（税効果会計基準第二の一の4）。つまり、繰越欠損金自体は一時差異ではない。
- (42) この点を西村（2001）は「欠損金は、資産・負債の貸借対照表価額とその税務上の価額との差を生じないから、資産・負債アプローチ（とりわけ価額差調整手続）でこれを乗り切ることとはできない」と指摘し、「……当期の申告書上で認識された事象から生じるすべての将来の税効果を当期の貸借対照表に見越計上するという変則的会計ルールを創出したのであった（このルールは、欠損金の会計処理を救えるとしても、引き換えに、企業会計の大切な部分が犠牲にされていることを認めなくてはならない）」（西村 2001：285）と述べている。

参考文献

- American Accounting Association (AAA) (1941). "Accounting Principles Underlying Corporate Financial Statements." *The Accounting Review*. Vol.16, No.2: 133-139（中島省吾訳編（1964）『増訂 A. A. A. 会計原則』東京：中央経済社）。
- American Accounting Association (AAA) (1948). "Accounting Concepts and Standards Underlying Corporate Financial Statements: 1948 Revision." *The Accounting Review*. Vol.23, No.4: 339-344（中島省吾訳編（1964）『増訂 A. A. A. 会計原則』東京：中央経済社）。
- American Accounting Association (AAA) (1957). "Accounting and Reporting Standards for Corporate Financial Statements 1957 Revision." *The Accounting Review*. Vol.32, No.4: 536-546.
- American Accounting Association (AAA) (1964). Concepts and Standards Research Study Committee - The Matching Concept (1965). "The Matching Concept." *The Accounting Review*. Vol.40, No.2: 368-372.
- American Institute of Accountants (AIA) (1952). *Changing Concepts of Business Income* (Report of Study Group on Business Income). New York: AIA.（渡邊進・上村久雄訳（1956）『企業所得の研究：変貌する企業所得概念』東京：中央経済社）。
- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) (1966). Opinions of the Accounting Principles Board No.8: *Accounting for the Cost of Pension Plans*. New York: AICPA.
- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) (1967). Opinions of the Accounting Principles Board No.11: *Accounting for Income Taxes*. AICPA.
- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) (1970). Statement of the Accounting Principles Board No.4: *Basic Concepts and Accounting Principles Underlying Financial Statements of Business Enterprises*. AICPA.
- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) (1972). Opinions of the Accounting Principles Board No.23: *Accounting for Income Taxes-Special Areas*. AICPA.
- 安藤英義（2000）。「会計諸基準における違和感とその背景」『企業会計』52（7）：916-922.
- Ayers, B. C. (1998). Deferred tax accounting under SFAS No.109: An empirical investigation of its incremental value-relevance relative to APB No.11. *The Accounting Review*. 73（2）: 195-212.
- Barker, R. and S. Penman. (2020). Moving the Conceptual Framework Forward: Accounting for Uncertainty. *Contemporary Accounting Research*. 37（1）: 322-357.

- Barton, A. D. (1970). Company income tax and interperiod allocation. *Abacus*. 6 (1): 3-24.
- Beresford, D., L. Best and J. Weber. (1984). Accounting for Income Taxes: Change Is Coming. *Journal of Accountancy*. January: 72-78.
- Beresford, D. R., Lawrence, C. B., Paul, W. C. and Joseph, V. W. (1983). *Accounting for Income Taxes: A Review of Alternatives*. Stamford: FASB.
- Beaver, W. H. and E. R. Dukes. (1972). Interperiod tax allocation, earnings expectations, and the behavior of security prices. *The Accounting Review*. 47 (2): 320-332.
- Black, H. A. (1966). Accounting Research Study No.9: *Interperiod Allocation of Corporate Income Taxes*, AICPA.
- Carey, J. L. (1970). *The Rise of the Accounting Profession (Vol.2): To Responsibility and Authority 1937-1968*. New York: AICPA.
- Chaney, P. K. and C. D. Jeter. (1994). The effect of deferred taxes on security prices. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*. 9 (1): 91-116.
- Cheung, J. K., V. G. Krishnan and M. Chung-ki. (1997). Does interperiod income tax allocation enhance prediction of cash flows?. *Accounting Horizons*. 11 (4): 1-15.
- Committee on Accounting Procedure (CPA) (1939). Accounting Research Bulletins No.2: *Unamortized Discount and Redemption Premium on Bonds Refunded*. New York: AICPA.
- Committee on Accounting Procedure (CPA) (1942). Accounting Research Bulletins No.18: *Unamortized Discount and Redemption Premium on Bonds Refunded (Supplement)*. New York: AICPA.
- Committee on Accounting Procedure (CPA) (1944). Accounting Research Bulletins No.23: *Accounting for Income Taxes*. New York: AICPA.
- Committee on Accounting Procedure (CPA) (1959). Accounting Research Bulletins No.51: *Consolidated Financial Statements*. New York: AICPA.
- Dhaliwal, D., R. K. Subramanyam and R. Trezevant. (1999). Is comprehensive income superior to net income as a measure of firm performance?. *Journal of Accounting and Economics*. 26 (1-3): 43-67.
- Dichev, I. D. and W. V. Tang. (2008). Matching and the changing properties of accounting earnings over the last 40 years. *The Accounting Review*. 83 (6): 1425-1460.
- Drinkwater, D. and J. D. Edwards. (1965). The Nature of Taxes and the Matching Principle. *The Accounting Review*. 40 (3): 579-582.
- 海老原崇 (2009). 「収益と費用の対応, 利益のボラティリティ, 利益の将来キャッシュフロー予測能力の関係」『武蔵大学論集』 57 (1) : 95-142.
- Financial Accounting Standards Board (FASB) (1975). Statement of Financial Accounting Standards No.12: *Accounting for Certain Marketable Securities*. Norwalk: FASB.
- Financial Accounting Standards Board (FASB) (1978). FASB Concepts Statements No.1: *Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises*. Stamford: FASB.
- Financial Accounting Standards Board (FASB) (1981). Statement of Financial Accounting Standards No.52: *Foreign Currency Translation*. Norwalk: FASB.
- Financial Accounting Standards Board (FASB) (1985a). FASB Concepts Statements No.6: *Elements of Financial Statements*. Stamford: FASB.
- Financial Accounting Standards Board (FASB) (1985b). Statement of Financial Accounting Standards No.87: *Employers' Accounting for Pensions*. Norwalk: FASB.
- Financial Accounting Standards Board (FASB) (1987). Statement of Financial Accounting Standards No.96: *Accounting for Income Taxes*. Norwalk: FASB.
- Financial Accounting Standards Board (FASB) (1992). Statement of Financial Accounting Standards No.109: *Accounting for Income Taxes*. Norwalk: FASB.
- Financial Accounting Standards Board (FASB) (1993). Statement of Financial Accounting Standards No.115: *Accounting for Certain Investments in Debt and Equity Securities*. Norwalk: FASB.
- Financial Accounting Standards Board (FASB) (1997). Statement of Financial Accounting Standards No.130:

- Reporting Comprehensive Income*. Norwalk: FASB.
- Financial Accounting Standards Board (FASB) (1998). Statement of Financial Accounting Standards No.132: *Employers' Disclosures about Pensions and Other Postretirement Benefits*. Norwalk: FASB.
- Financial Accounting Standards Board (FASB) (2003). Statement of Financial Accounting Standards No.132 (Revised 2003): *Employers' Disclosures about Pensions and Other Postretirement Benefits*. Norwalk: FASB.
- Foster, B. P. and J. T. Ward. (2007). The Incremental Usefulness of Income Tax Allocations In Predicting One-Year-Ahead Future Cash Flows. *Journal of Applied Business Research*. 23 (4): 37-48.
- Fremgen, J. M. (1963). Interperiod Income Tax Allocation and Income Determination. *NAA Bulletin*. 44 (8): 3-12.
- 羽根佳祐 (2015). 「対応概念の変遷」『早稲田商学』444 : 177-205.
- Hatfield, H. R. (1909). *Modern Accounting: Its Principles and Some of Its Problems*. New York: D. Appleton and Company.
- He, W. and Y. Shan. (2016). International evidence on the matching between revenues and expenses. *Contemporary Accounting Research*. 33 (3): 1267-1297.
- Horne, J. V. (1963). A Look at the Loss Carry-Forward. *The Accounting Review*. 38 (1): 56-60.
- Hylton, P. D. (1965). On Matching Revenue with Expense. *The Accounting Review*. 40 (4): 824-828.
- International Accounting Standard Board (IASB) (2008). Discussion Paper, *Preliminary Views on Revenue Recognition in Contracts with Customers*. London: IASB.
- 石川純治 (2004). 「現代企業会計の全体的あり方—「配分」と「評価」の関係性を巡って—」『駒沢大学経済学論集』36 (1) : 21-93.
- 今福愛志・田中健二 (2001). 「もう一つの減損会計問題—繰延税金資産の会計をめぐって—」『企業会計』53 (12) : 1779-1784.
- Jeter, D. C. and K. P. Chaney. (1988). A Financial Analysis Approach to Deferred Taxes. *Accounting Horizons*. 4 (2): 41-49.
- 加賀谷哲之 (2011). 「日本企業の費用収益対応度の特徴と機能」『会計』179 (1) : 68-84.
- 梶原晃 (1995). 『税効果会計』神戸: 神戸大学経済経営研究所.
- 金子宏 (2019). 『租税法』第23版 東京: 弘文堂.
- 金子宏・佐藤英明・増井良啓・渋谷雅弘編著 (2017). 『ケースブック租税法』第5版 東京: 弘文堂.
- 勝尾裕子 (2018). 「包括利益の「理論的根拠」としての経済的所得」辻山栄子編著『財務会計の理論と制度』東京: 中央経済社: 81-95.
- 川村義則 (2004). 「純利益と包括利益」『企業会計』56 (1) : 49-56.
- 企業会計基準委員会 (2018). 「税効果会計に係る会計基準の適用指針」企業会計基準適用指針第28号.
- 企業会計審議会 (1997). 「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 (1998). 「税効果会計に係る会計基準」.
- 企業財務制度研究会 米国財務会計基準 (金融商品) 研究委員会編 (1995). 『金融商品をめぐる米国財務会計基準の動向—基準の背景と動向—』上下巻_東京: 企業財務制度研究会.
- 企業財務制度研究会 外貨建取引等会計処理基準研究委員会編 (1994). 『外貨会計基準をめぐる論点: 外貨建取引等会計処理基準研究委員会報告』東京: 企業財務制度研究会.
- 企業財務制度研究会 年金会計研究委員会編 (1997). 『年金会計をめぐる論点: 年金会計研究委員会報告』別冊資料編_東京: 企業財務制度研究会.
- 企業財務制度研究会 包括利益研究委員会編 (1998). 『包括利益をめぐる論点: 包括利益研究委員会報告』東京: 企業財務制度研究会.
- 衣川修平 (2001). 「税効果会計の適用プロセス」『経済論究』109 : 49-67.
- 衣川修平 (2008). 「税効果会計の計算方法とその理論」『商学論集』77 (1) : 15-27.
- 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』79 (4) : 19-31.
- 清村英之 (1994). 「アメリカにおける税効果会計基準の歴史の変遷」『北見大学論集』32 : 1-28.
- 黒澤清 (1956). 「近代会計学の基礎 (1) —会計的コンヴェンションの研究—」『企業会計』8 (6) : 920-924.
- 黒澤清 (1964). 『近代会計学 第16巻』改訂増補版_東京: 春秋社.
- Littleton, A.C. (1953). *Structure of Accounting Theory*. Illinois: AAA. (大塚俊郎訳 (1955). 『会計理論の構造』東洋経済

新報社.)

- Malekian, E. M. Mehdi and Y. Malek. (2014). The Impact of Income Poor Matching on Accounting Earning. *Asian Journal of Research in Banking and Finance*. 4 (11): 152-161.
- 松本敏史 (2005). 「包括利益と税効果会計」『同志社商学』57 (1), pp.56-75.
- 松本敏史 (2010). 「資産負債アプローチによる収益認識基準」『経済学論叢』184 (3) : 41-56.
- 見尾昌彦 (2012). 「繰延税金資産の回収評価差額の純利益性」早稲田大学大学院会計研究科修士論文.
- 中島稔哲 (1991). 「資産・負債アプローチによる税効果会計～FASB基準書第96号から第109号への改訂を中心に～」『関西学院商学研究』41 : 55-87.
- 中田信正 (1973). 『税金配分会計—法人税期間配分の会計』東京：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—』東京：中央経済社.
- 中田信正 (2008). 「繰延税金資産の脆弱性」『産業経理』68 (3) : 4-16.
- 西村幹二 (2001). 『税効果会計の理論：国際的調和の動向とその問題点』東京：同文館.
- 日本公認会計士協会 (2016). 「会計制度委員会報告第14号 金融商品会計に関する実務指針」.
- Nissim, D. and S. Penman. (2008). Principles for the application of fair value accounting. *Center for Excellence in Accounting and Security Analysis White Paper No.2*. (角ヶ谷典幸・赤城諭市訳 (2012). 『公正価値会計のフレームワーク』：中央経済社.)
- 大倉学 (2003). 「税効果会計における対応概念」『経営論集』50 (4) : 33-41.
- 太田正博 (2007). 「税効果会計基準の合理的対応阻害要因とその除去」『福岡大学商学論叢』51 (4) : 333-349.
- 大雄令純 (1987). 「外貨会計基準とSFAS52号—為替換算調整額を中心に—」『南山経営研究』2 (1) : 73-92.
- 大日方隆 (2002). 「キャッシュフローの配分と評価」斎藤静樹編著『会計基準の基礎概念』東京：中央経済社 : 185-248.
- 大日方隆 (2011). 「発生・実現・対応」斎藤静樹・徳賀芳弘責任編集『企業会計の基礎概念』東京：中央経済社 : 243-284.
- 大日方隆 (2012). 「整合性分析と実証結果」大日方隆編著『会計基準研究の原点』東京：中央経済社 : 341-387.
- 大日方隆 (2013). 『アドバンスト財務会計』第2版 東京：中央経済社.
- Paton, W. A. (1922). *Accounting Theory, with Special Reference to the Corporate enterprise*. New York: Ronald Press.
- Paton, W. A. and A. C. Littleton. (1940). *An Introduction to Corporate Accounting Standards*. Evanston, IL: AAA. (中島省吾訳 (1958). 『会社会計基準序説』森山書店.)
- Prakash, R. and N. Sinha. (2013). Deferred revenues and the matching of revenues and expenses. *Contemporary Accounting Research*. 30 (2): 517-548.
- Previts, G. J. and D. Merino. (1979). *A History of Accounting in America*. NY: John Wiley & Sons, Inc. (大野功一・岡村勝義・新谷典彦・中瀬忠和訳 (1983) 『プレヴィッツ＝メリノ アメリカ会計史』同文館.)
- Rayburn, J. (1986). The association of operating cash flow and accruals with security returns. *Journal of Accounting Research*. 24: 112-133.
- 斎藤静樹 (1999). 「『税効果会計』意見書の概要と作成の経緯」『企業会計』51 (3) : 402-406.
- 斎藤静樹 (2015). 「なぜ、いま利益の概念が問われるのか」『企業会計』67 (9) : 1216-1224.
- 斎藤静樹 (2019). 『会計基準の研究 新訂版』東京：中央経済社.
- 齋藤真哉 (1999). 『税効果会計論』東京：中央経済社.
- 齋藤真哉 (2000). 「税効果会計」『税経セミナー』45 (16) : 4-20.
- 齋藤真哉 (2004a). 「資本直入項目に係る税効果会計—勘定処理方法の観点からの検討—」『青山経営論集』38 (4) : 65-83.
- 齋藤真哉 (2004b). 「税効果会計の構造—二つの対立する概念—」『會計』166 (2) : 175-187.
- Sanders, T. H., H. R. Hatfield and U. Moore. (1938). *A Statement of Accounting Principles*. New York: AIA. (山本繁・勝山進・小関勇共訳 (1980). 『SHM 会計原則』同文館.)
- Schultz, S. M. and T. R. Johnson. (1998). Income tax allocation: the continuing controversy in historical perspective. *Accounting Historians Journal*. 25 (2): 81-111.
- Scott, W. R. and P. C. O'Brien (2019). *Financial accounting theory*. 8th edition Ontario: Pearson.

- 清水茂良 (1983). 「会計上の「対応」概念について」『松山商大論集』34 (4) : 43-57.
- Skinner, D. J. (2008). The rise of deferred tax assets in Japan: The role of deferred tax accounting in the Japanese banking crisis. *Journal of Accounting and Economics*. 46 (2-3): 218-239.
- Sprague, C. E. (1908). *The Philosophy of Accounts*. New York: Ronald.
- Sommerfeld, R.M. and E. J. Easton. (1987). The CPA's Tax Practice Today - And How It Got That Way. *Journal of Accountancy*. 163 (5): 166-179.
- Storey, R. K. (1978). *Matching Revenues with Costs*. New York: Arno.
- Su, S. Y. S. (2005). To match or not to match?. *The British Accounting Review*. 37 (1): 1-21.
- 鈴木一水 (2003). 「対応と配分の概念の普遍性」『企業会計』55 (1) : 79-84.
- 鈴木一水 (2017). 『税効果会計入門』東京：同文館.
- 須田一幸 (2001). 「税効果会計の意義と問題点」中村忠編著『制度会計の変革と展望』東京：白桃書房：87-103.
- 商法と企業会計の調整に関する研究会 (1998). 「商法と企業会計の調整に関する研究会報告書」『旬刊経理情報』858 : 48-51.
- 田澤宗裕・山形武裕・國村道雄 (2005). 「繰延税金資産の回収可能性判断と報告利益平準化行動」『會計』168 (4) : 81-93.
- 武田隆二 (1973). 「因果性と対応概念」『産業経理』33 (3) : 23-28.
- 田中章介 (2003). 『商法貸借対照表論：財産評価と税効果の側面から』大阪：清文社.
- 田中慎一 (2000). 「税効果会計—繰延税金資産の回収可能性に関する考察—」『JICPA ジャーナル』535 : 53-57.
- 谷口津夫 (2018). 『税法基本講義』第6版 東京：弘文堂.
- 辻山栄子 (2010). 「収益認識をめぐる実現・稼得過程の現代的意義」『會計』177 (4) : 465-484.
- 角ヶ谷典幸 (2015). 「会計観の変遷と収益・利益の認識・測定パターンの変化」『企業会計』67 (9) : 1233-1243.
- 薄井彰 (2015). 『会計制度の経済分析』中央経済社.
- 内倉滋 (2004). 「税効果会計は法人所得税の“繰延”手続か“見越”手続か？—繰延法と資産負債法の対比からの再整理—」『経理研究』(47) : 170-183.
- 内田浩徳 (2012). 「アメリカ税効果会計における繰延税金資産計上機会拡大と評価性引当金の機能：年金会計・退職後医療給付会計に焦点を当てて」『會計』182 (5) : 670-681.
- 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』51 (1) : 169-192.
- Williams, D. Z. (1966). Reporting Loss Carryovers in Financial Statements. *The Accounting Review*. 41 (2): 226-234.
- Winborne, M.G. and L. D. Kleespie. (1966). Tax Allocation in Perspective. *The Accounting Review*. 41 (4): 737-744.
- Wolk, H. I. and G. M. Tearney. (1973). Income tax allocation and loss carry-forwards: Exploring uncharted ground. *The Accounting Review*. 48 (2): 292-299.
- 弥永真生・足田浩 (1997). 『税効果会計』東京：中央経済社.
- 米山正樹 (2003). 『減損会計—配分と評価—』増補版_東京：森山書店.
- 米山正樹 (2005). 「税効果会計の導入と現行ルールの内的な整合性」『学習院大学経済論集』41 (4) : 303-321.
- 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』東京：中央経済社.
- 米山正樹 (2011). 「配分と評価」斎藤静樹・徳賀芳弘責任編集『企業会計の基礎概念』東京：中央経済社：285-334.
- Zimmerman, A. B. and R. Bloom. (2016). The matching principle revisited. *Accounting Historians Journal*, 43 (1): 79-119.

