

税効果会計

～海外及び我が国の導入状況の検討～

品田 正*

はじめに

税効果会計を開示することによって、短期期間差異としての繰延税金の実施状況が財務諸表の利用者に伝達される。その開示に要するスペースや手間のかけかたによって、税効果会計をどの位重視しているかが判明する。関連する事項を注に開示している状況は各社まちまちである。そこで、まず海外の企業、今回はおもにホテル業の財務諸表から税効果会計の採用状況を検討した。英国の企業が多いのは、最近FASB（財務会計基準委員会）第96号がイギリス会計基準、SSAP 15号に見習って債権債務法にもとづく処理を行うよう推奨するようになったためである。検討の結果英国の企業はFASB（1988年12月15日をすぎから開始する年度のものに対して発効）の要請にきわめて合致したものになっているといえる。1967年のFASB 11号は繰延法を指示しているが、1979年の国際会計基準第12号は両法併記に代り、1988年の96号は債権債務法をとるよう述べている。¹⁾

国内の採用状況を見ると、着実に税効果会計の採用企業の増えている業種とそうでない業種とがあることがわかる。全体としては若干増えている程度であった。今後どのように採用状況が変わっていくか継続して検討することが必要であるといえよう。国内企業の連結財務諸表の注による税効果会計の開示の状況については機会を改めて検討を行おうと思う。

I 税効果会計を行っている国と行っていない国

Center for International Financial Analysis and Researchのまとめによれば、会計上の利益と課税上の利益が等しくないときに、繰延税金が記録されているかどうかについての調査結果が発表されている。これをまとめたものが次の表1である。同表によれば、アメリカをはじめとして合計24か国のうち、オーストラリア・カナダ・デンマークなど、半数の14ヶ国が繰延税金を計上していることがわかる。又、残り10ヶ国に対し、「開示されていない」国と「認められていない」国とにわけており、内訳は「開示されていない」国が8ヶ国（日本・韓国・スペインなど）と、「認められていない」国が2ヶ国（フィンランドとイタリア）になっている。もともと日本では、連結財務諸表における任意導入を認めている状況になっている。個別財務諸表ではこの分類が正しく、繰延税金の開示は行われていないといえる。そこで次節以下では繰延税金の開示のある国の会社の財務諸表について、開示の状況について検討しようと思う。

II 税効果会計を行っている社の財務諸表

(1) ニュージーランド Hyatt 社の場合 (1987年度)

同社の1987年度の営業報告書は、①業績概略

* 東京情報大学講師

表1 主要24ヶ国における繰延税金計上方法比較一覧表

	(グループⅠ) 繰延税金計上国	(グループⅡ) 繰延税金非計上国	(グループⅢ) 繰延税金未認可国
国名	アメリカ、イギリス、オーストラリア、カナダ、デンマーク、フランス、西ドイツ、ホンコン、フィンランド、メキシコ、オランダ、ニュージーランド、シンガポール、南アフリカ	オーストリア、ベルギー、日本、韓国、ノルウェー、スペイン、スウェーデン、スイス	フィンランド、イタリア

出典：Users Manual to the International Annual Reports Collection Fiscal Year 1986 by Center for International Financial Analysis and Research p.p.1-59 (Sec.IV) より

表で、売上・税引後特別損益調整前の純利益、普通株式配当・使用資本合計額・税引後特別項目調整後の普通株式当りの加重平均利益を4年間にわたって示されており、②取締役報告書で2年間にわたって、連結収益(営業収益、利子収益)、費用(減価償却、資産再評価、支払利息、為替差損)、税引前利益、当期税金、税引後利益、少数株主利益、税及び少数株主利益控除後利益、特別損益、特別損益調整後利益の順で示されている。ここまでは、繰延税金に関する記載はみられない。又同書には他に、4年間の普通株主数と5年間の資本金ののびが図示されている。次の③連結損益計算書では、さきほどの②の取締役報告書の特別損益調整後利益の次に、前期繰越利益、資産再評価積立金取崩、配当金支払い、次期繰越利益が計上されたのちに、資産再評価積立金計上益が示されている。ここでも繰延税金関係の記載はないが、(1)インフレ会計の導入により、資産評価益が示されていることと、(2)損益計算書は報告式で、当期未処分利益まで算定されていることが特色であるといえよう。④の連結貸借対照表では2年間にわたり、資本の調達と運用にわけて報告式で示されている。まず調達の方では、資本金・資本剰余金・少数株主持分・固定負債の順に開示され、次に運用の方では、固定資産・無形固定資産(酒類免許・繰延費用)、投資・流動資産・流動負債(控除)の順に開示されており、明瞭

性の原則から配列上の特色として認められる点は、流動負債が流動資産からの控除として表示されているのに対し、固定負債は資本の調達側に計上されている点であろう。⑤の貸借対照表(連結ではない方)では、④とほぼ同じだが、資本の調達の方で、子会社持分が計上されておらず、資本の使用の方では子会社投資が追加計上されていることである。⑥財政状態変動表では、資金の源泉と用途についてそれぞれ内訳項目が示されている。まず、資本の源泉については、税金・少数株主利益から営業より生ずる資金源泉合計を求め、営業によらない資金源泉(現金により調達された株式の発行、少数持分、固定資産売却、子会社取得時の営業権、投資売却分)を表示し、資金源泉の合計を算定している。次に資金の用途については、固定資産の購入、配当、投資、繰延費用、負債の返済が開始され、次に運用資本の増減(銀行勘定、貸付、棚卸、税金還付、関連会社債務、借入、債務及び固定負債の流動部分、普通株式充当分)を示し、資金の用途合計を示している。そして、子会社株取得による影響を次にまとめ、固定資産・流動資産合計から固定負債・流動負債合計を差引き、子会社株式の購入を差引き、借方残の営業権(Negative Goodwill)を算出している。ここまでの各計算書で、繰延税金の計上によって影響を受けている項目を含むものは、③の連結損益計算書である。同書の税引前利益に加算

している Tax Credit の欄であって、注 2 として、説明をしている。同項目の後の税引後利益は244,000ドルから1,766,000ドルにのびている。これは1,522,000ドルの増加であって、マイナス税金になったわけである。これを説明している注 2 によれば、当期税金 (48%) 117,000ドルに、旅行業促進措置による控除464,000ドルを控除し、課税目的と会計上の利益に対する減価償却と他の費用との異なる額2,110,000ドルを加算し、税損失の恩典によるもの3,285,000ドルを控除し、この結果、1,522,000ドルのマイナス税金になった。これは Taxation Refund due in respect of the current year として合計額を示している。企業の会計方針に従って、潜在的な将来の税負債9,600,000ドルを生じさせる純期間差異は、予測できる将来にこの負債が生じることがないであろうと予測されるため、認識されることがなかった。しかし会計目的のためには、これらの期間差異は建物の減価償却及び取崩されることのない税損失に対して生ずる。注が14まであり、その後に監査報告書、トレンド計算書 (Taxation Credit 1,522,000ドルがここでも掲記されている) 株主情報 (所有数及び地域による分散の状態を示す)、上位20位の株主、子会社の状況が掲記されている。ここでは税効果会計が繰延法によるのか債権債務法によるのか判らない。しかし、Taxation Refund の一要因をなしており、税効果会計の採用はみられた。

(2) シンガポールのマルコ・ポーロホテルの場合 (1986年度)

1986年12月31日に終了する貸借対照表 (1985年と1986年のデータが並記されている) をみると、税金関係は流動資産の所の Income Tax Recoverble と流動負債の Provision for Taxation と、長期負債の区分の Deferred Taxation である。このなかで税効果会計に関連するのは長期負債の所の Deferred Taxation である。財務諸表に対する注のところをみると、主要な会計

方針のまとめの所に繰延税金についての説明がなされており、これによれば、繰延税金は固定資産の帳簿切下げ額と、これに続く正味簿価間の差額及び予測できる将来に取り崩すことが見込まれない期間差異を除いた、短期期間差異に対する現在の税率による税を示す。この説明により、永久差異は計上しないこと、債権債務法を用いていることがわかる。繰延税金についてはさらに次のような算式と説明が掲載されている。

繰延税金：	
繰延税金債務(還金)当期分	121,000ドル
前年に関する計上された額	740,000ドル
前年までの年に関する減額された分	(480,500ドル)

前年までに減額した繰延税金の額は法人税率の減少によるものである。(480,500ドル)

前年までに減額した繰延税金の計上額は、ホテルの拡張工事費の部分として前年までに資本化されたある種のコストに関する長期の期間差異の税効果に関連するものである。この負債はかつては計上されなかった。(1985年800,000ドルであり、上記の表では740,000ドルである) マルコ・ポーロ社の場合、税率変更によって繰延額を変更したことや、繰延税金の原因を開示している点からしても、税効果に関するデータを見る者にとって十分なものとなっている。

(3) Accor 社 (フランス) の場合 (1986年度)

連結財務諸表に対する注のところで、Deferred Tax (繰延税金) の説明がなされている。それによると、「繰延税金は連結会社によって支払われるべき法人税と、会社の課税所得が生ずる場合その年に関連する実際的な税額との差額である。この差額が生ずる原因は、所得への合算又は発表された利益における負担との差及び課税所得と連結の前の財務諸表から生ず

るものとの差である。繰延税金の残高は大い
は来るべき年に税の支払いを行う予定の子会社
の勘定に関するものである。」となっている。
そして、連結貸借対照表（12月31日作成）をみ
ると、資産の部が2つに分かれており、上の方
に固定資産が掲記され、下に流動資産が掲記さ
れている。流動資産の欄をみると、株式、営業
売掛金、その他受取勘定、前払費用、繰延税金、
受取手形及び短期貸付金、有価証券（市場性の
あるもの）、積立金、銀行預金、現金の順で計
上されており、明らかに固定性配列法がとられ
ていることがわかる。繰延税金額はマイナスの
48,764,000フランである。（これについては注
7で後述するような説明がついている）連結損
益計算書上に繰延税金の項目がある。これは税
引前利益から法人税を差引いたのちに、繰延税
金として差引いている。この控除のあとに少数
持分を引いていない純利益が算出されている。
さて連結貸借対照表の繰延税金に対する注7を
次にみよう。ここでは、休日引当用に前払いし
た税金31,665,000フランがまず計上され、次に
減価償却費に関するものとして56,896,000フ
ランがマイナス計上され、最後にその他として
23,533,000フランの同じくマイナス計上が行
なわれ、これら3項目の加減により、マイナスの
48,764,000フランを算出しているのである。こ
のように繰延税金の原因の開示は行なわれてい
るが、債権債務法か繰延法かは判らない。なお、
同注7のつづきに「繰延税金資産でこれらの期
間差異でこれらの期間差異によって生じたもの
が1986年12月31日で32,000,000フランになる。」
との開示が行なわれている。

(4) トラファルガー社（イギリス1）の場合
（1986年度）

財務諸表に対する注の所で、(e)の Taxation
の一部に繰延税金に関する記述がある。これ
によると、「負債又は資産が将来に取崩される
メドが立つ範囲で、財務諸表に含まれているも
のと異なる期間の税額計算で収益及び費用科目

を含むことより生ずる差異について、予想税率
をもとに繰延税金が計上される。」として、繰
延税金が生ずる理由とその計上内容を示して
いる。これは税率が計上時のものに固定しない
考えであり、債権債務法の考えにそっているとい
える。財務諸表の注20をみると、繰延税金に
ついての開示がみられる。ここでみられる特色
は、勘定として計上される金額の開示とともに、
潜在的な債権や資産も全額計上した場合をも別
計算で表示している。これは次のような内訳科
目を伴って開示されている。

	潜在的負債、資 産の全額計上		財務諸表に含ま れる金額	
	1986 (ポンド)	1985 (ポンド)	1986 (ポンド)	1985 (ポンド)
加速減価償却 その他の期間差異	49.6 (24.0)	54.3 (26.0)	49.6 (24.0)	54.3 (26.0)
法人税充当額	25.6	28.3	25.6	28.3
正味充当法人税還付額	91.5 (65.9)	75.3 (47.0)	51.7 (26.1)	51.6 (23.3)

これにより、繰延税金に関するデータが十分
に開示されている。ここにおける期間差異は短
期差異であると思われる。

さらに、税金に関する注記が注5で行なわれ
ている。これをみると、9項目の加算、減算を
行っており、これにより、繰延税金の影響がど
の位あるかを知ることができる。

	1986(100万 ポンド)	1985(100万 ポンド)
英国法人税37.5% (1985年42.5%)	1.1	1.2
控除：二重課税回避	<u>(.5)</u>	<u>(.9)</u>
	.6	.3
前払法人税相殺	16.1	23.7
英国繰延税へ(から)の振替	6.3	(11.4)
海外繰延税へ(から)の振替	.7	(.5)
送金投資収益に対する税金 貸方計上額	3.4	.6
海外税金	2.4	2.2
関連会社	.5	1.3
石油収益税	<u>(.8)</u>	<u>12.3</u>
	<u>29.2</u>	<u>28.5</u>

英国法人税（当期分）は税軽減目的で以前は

認められなかった加速度減価償却費及び活用準備金により減額されているという説明が付られ、更に石油収益税の還付は開発費及び査定費用に関する軽減措置により生じていると述べられている。法人税、なかでも繰延税金に関する注における記述は、これら注5及び注20の他に注19にも見ることができる。

	1986年個別 100万ポンド	1986連結 100万ポンド
繰延税金(注20参照)		
1985年9月30日現在	28.3	28.3
もはや子会社でない会社への引当	—	(.7)
損益勘定からの振替	.6	1.3
準備金への振替(管理費)	<u>(3.3)</u>	<u>(3.3)</u>
	25.6	25.6
控除：法人税充当額	<u>25.6</u>	<u>25.6</u>
	—	—

つまり注19では、前出の注20の1986年の繰延税金の25,600,000ポンドがどのようにして生じているかを開示しているのである。以上3ヶ所における注の開示は、いままでみてきた各社と比べて相当充実している。

(5) サボイヤホテル(イギリス2)の場合
(1986年度)

取締役報告書及び年次報告書の7ページをみると、連結貸借対照表の貸方の負債性引当金及び計上額の所に繰延税金の項目の計上があり、その金額は971,000ポンドであり、注19を参照するよう指示している。なお、前年の数値1,172,000ポンドも参考値として開示されている。報告式の同表は、固定資産を一番最初に掲記し、流動資産を次に計上し、流動負債を次に掲げ、純流動資産、資産合計から流動負債を控除したもの、固定負債、そして負債性引当金及び計上額、資本金及び準備金、株主資金、少数持分の順番で計上されている。繰延税金の計上場所は、流動負債でも固定負債でもない、資本の前に独立に表示している。その次の8ページを見ると、個別財務諸表として貸借対照表があ

り、同じ欄に繰延税金の計上が行なわれており、注19を同様に参照するように指示している。そして1985年が1,110,000ポンドで1986年856,000ポンドであったことを表わしている。これら2つの計上は、金額を表示してあるだけで、それがどのような方法で算定されたかは示されていない。10ページをみると、会計方針の所の繰延税金の項目の説明によると、計上額は債権債務法によって算定されており、その負債計上額が近い将来発生する合理的な見込みがないときは計上してはならないと述べている。いわゆる短期の期間差異を計上する旨の指示であろう。Liability Method であるから、繰延税金額は税率の変更があれば、それに伴って再計算を行わなければならないことになるのである。次に11ページから脚注が16ページまで23項目にわたって述べられており、そのうちの注5と注19が繰延税金に関する記述がある。まず注5では、税金額という項目で、4行次のように計上がある。

当期純利益に対する額	4,023	3,229
繰延税額(1985年は戻入)	<u>(324)</u>	<u>254</u>
	3,699	3,483
前年調整・法人税	<u>(5)</u>	<u>49</u>
	<u>3,694</u>	<u>3,532</u>

左が1986年、右が1985年の数値で、単位は1000ポンドである。つまり、繰延税金による影響により1985年は税金額が増え、1986年は逆に減少している。繰延を行ったわけである。この4行の計上についての説明としては、「税金支払額の3,699,000ポンドは40%及び35%で計算してあるが、1985年は40%及び45%で計算している。繰延税金の計上が行なわれなかった期間差異の効果によって、1986年は679,000ポンド減額し、1985年は1,004,000ポンドに減額した。」との文章が補足されている。税率変更による繰延税金の変更が行なわれている。次に注19(15~16ページ)をみると、次のように3種類の数値が表示されている。そのうちの第1番目と第2番目は同じ値であるが、第1番目は費目毎に、第2番目は時の経過の区切り毎に開示を行っている。第3番目は潜在的債権の合計額を示した

ものである。4列の数値は左2つが連結で、1986年、1985年の順、右2つが個別財務諸表の数値で、1986年と1985年の2年間の表示がある。いづれも単位は1000ポンドである。

①負債が生ずる時用いられる予定の税額の繰延税金に対する準備額				
減価償却に対する税額控除超過分	1,065	1,299	950	1,237
その他の期間差異	(94)	(127)	(94)	(127)
	971	1,172	856	1,110
②年度内の期間の計上額の変化 (1986年分のみ)				
1985年12月31日(連結)	(連結)	1,172	(個別)	1,110
子会社取得時		123		—
損益勘定		(324)		(254)
1986年12月31日		971		856
③繰延税金に対する潜在的負債合計は次の通りである。				
減価償却税控除の超過分	6,444	5,835	6,076	5,694
その他の期間差異	(94)	(127)	(94)	(127)
	6,350	5,708	5,982	5,567
計上増加額	2,449	2,062	2,406	2,062
	8,799	7,770	8,388	7,629

(6) サガ・ホリデーズ社 (イギリス3) の場合 (1986年度)

財務諸表の前の取締役報告書の7ページによれば、税金計上の際の状況の説明の所で、同社は所得及び法人税 (1970) に定義される閉鎖会社ではないことが示されている。資金調達及び運用計算書の税金支払額の項目の所では、1986年1,313,000ポンドで、これは1985年の863,000ポンドから増加している。負債性の引当金及び税金引当額の項目は、11ページの個別貸借対照表に計上されており、注18で説明が付されている。計上額は1986年591,000ポンド、1985年は900,000ポンドであり、資産合計から流動負債を引いた額からその額を引いて、資本の部の額を算定している。12ページの財務諸表に対する注の所をみると、gで繰延税金の説明がついており、それによると、繰延税金のための計上が行なわれていて、債権債務法が用いられており、

予測可能な将来計上されつづけることがないと (つまり取崩されると) 思われるものであれば、すべての期間差異を計上するとしている。

15ページの注8をみると、通常の営業活動から生ずる利益に対する税金の項目の所で、5つの細目を加減して税額を算定している。

	1986年(100%)	1985年(100%)
英国法人税@37%	168	1,621
投資所得税	23	17
海外税金	22	273
前年までに関する調整	(90)	—
	123	1,911
繰延税金(注18参照)	(97)	31
	26	1,942

この記載のうち、注8を参照するよう述べている繰延税金のマイナス97,000ポンドの額は、次の注18で、損益勘定に計上した額と一致している。

	連結 1000ポンド	単独 1000ポンド
・繰延税額		
1985年10月31日残高	1,014	900
損益勘定計上額	(97)	(309)
1986年10月31日残高	917	591
・繰延税金に対する充当金の主要な構成要素となる科目は次の通りである。		
	1986	1985
	連結 1000ポンド	単独 1000ポンド
加速度資本引当金	828	806
短期期間差異	304	—
	1,132	806
前払法人税	(215)	(215)
	917	591
	1,132	1,125
	1,157	1,140
	82	(15)
	1,239	1,125
	(225)	(225)
	1,014	900

再評価遊休財の売却によって生ずる潜在的資本利得税負債300,000ポンドに対して充当は行っていない。1986年10月31日に繰延税に対する連結の潜在的負債は1,322,000ポンドであった。(1985年は1,384,000ポンド)

この会社の場合も、前出の2社と同様、イギリスのホテル業であるが、いづれも、債権債務

法をとっている。又、年代もいづれも1986年前後のものである。FASB 96号ではようやくアメリカもイギリス（債権債務法）に改めようとしているから、イギリスではその点に関しては改訂の必要はないといえよう。

Ⅲ 我が国の税効果会計計上社数について

わが国では昭和51年10月30日大蔵省令第28号によって連結財務諸表規則が制定され、連結財務諸表で税効果会計を採用することを認めた。以来12年経過した採用状況はどうだろうか。

最近のデータを集計した所、若干延びているという集計結果を得ることができた。このデータは各社が使用している勘定科目の中に繰延税額が含まれているかどうかによって、税効果会計の採用の状況を集計可能にしている。そして次に1986年、1987年、1988年の3年間の同勘定科目の数値をみるできるので、最近税効果会計を採用したのかずっとその3年間採用してきたのか、ここ2年間だけ採用してきたのかを知ることができる。場合によっては、1987年や1986年になって税効果会計の採用を中止したこともありえるであろう。業種別に採用状況を見るためには、年度毎に、どれ位採用企業数がふえたかをまとめることにより、比較検討することができよう。まず、全体における採用会社の比率を同データより見ると、1988年10月1日現在で8証券取引所上場会社中、連結決算を行い、発表している1044社により、繰延税額の勘定科目に記載のある会社数は約15.6%の163社であった。これは全体的にみれば、この数値よりも高い業種、逆に低い業種の両方があり、必ずしも全業種が同じ水準で繰延税額を計上しているわけではない。表2.で検討しよう。

表2 解説

- ② 鉄業：日鉄鉄業は3年間計上し、86年、87年は5,000,000円、26,000,000円を繰延べ、88年は32,000,000円を取崩して計上されている。
- ③ 建設業：採用会社15社はいずれも、計上を途

表2 業種毎採用状況調べ²⁾

	業 種	対象会社数	採用社数	86年版採用社数
①	水産・農林	7	0(0%)	0
②	鉄 業	8	1(13%)	0
③	建 設 業	44	15(34%)	2
④	食 料 品	54	7(13%)	3
⑤	織 維	54	6(11%)	3
⑥	パルプ・紙	19	4(21%)	3
⑦	化 学	97	20(21%)	9
⑧	石油・石炭	7	1(14%)	1
⑨	ゴ ム	12	4(33%)	2
⑩	ガラス・土石製品	29	3(10%)	1
⑪	鉄 鋼	34	1(6%)	1
⑫	非鉄金属	26	4(15%)	0
⑬	金属製品	25	1(4%)	0
⑭	機 械	94	12(13%)	6
⑮	電気機器	137	34(25%)	20
⑯	輸送用機器	44	12(27%)	11
⑰	精密機器	24	10(42%)	8
⑱	その他製造業	25	6(24%)	3
⑲	商 業	135	17(13%)	11
⑳	金 融	24	2(8%)	2
㉑	不 動 産	15	4(27%)	1
㉒	陸 運	40	9(23%)	5
㉓	海 運	20	0(0%)	0
㉔	空 運	5	3(60%)	0
㉕	倉庫・運輸関連	15	0(0%)	0
㉖	通 信	5	1(20%)	0
㉗	電気・ガス	7	0(0%)	0
㉘	サービス	33	5(15%)	0

中から行ったものではなく、この3年間のうち上場している期間は必ず繰延税額を計上している。積水ハウス、鈴縫工業などは3年つづけて取崩されているが、東急建設のように87年だけ繰延べている所もありまちまちである。採用会社の比率が30%を超えているのは

注目に値する。

- ④食料品：第一屋製パンの場合、88年だけ繰延税額が1,132,000,000円生じている。明星食品の場合、88年だけ計上なく、86年は9,000,000円取崩し、87年は6,000,000円繰延べている。食料品産業では採用が倍増した。
- ⑤織 維：帝人は86年計上がなく、87、88年は繰延計上を行っている。東レは87年7,395,000,000円という多額を繰延べ、88年に1,301,000,000円を取崩している。ここ3年繰延税金計上会社は倍増した。
- ⑥パルプ・紙：採用率は2割を超えた。前回より1社増えている。本州製紙の88年の取崩額は154,000,000円で、当期利益の4%程の額になっている。
- ⑦化 学：三井東圧化学では当期利益に与えた影響は88年が18%、87年が62%と多く、(取崩3,170,000,000円、当期利益が5,039,000,000円)86年が64%でさらに多かった。採用会社数は倍増している。
- ⑧石油・石炭：繰延税額を3年間計上したものが、1社(三菱石油)あるのみで、あとは計上されていない。
- ⑨ゴ ム：アキレスの場合88年の当期利益に対する繰延税額の計上額の比率は17%であった。住友ゴムの88年の計上額は698,000,000円であった。
- ⑩ガラス・土石製品：86年度版でノリタケの採用が確認されていたが、新たに採用が確認されたのは佐々木硝子、東芝セラミックス社である。
- ⑪鉄 鋼：今回計上が見られるのは日立金属のみであった。
- ⑫非鉄金属：三菱金属は86年は計上していなかったが、87年は取崩を6,433,000,000円行い、88年は909,000,000円を行っている。住友電気工業は86年～88年までの3年間、繰延税額は連続して取崩を行っている。リョービは86、87両年は計上が行なわれておらず、88年は1,000,000円の計上をはじめに行なわれている。

- ⑬金属製品：岡部は86、87年は計上がなく、86年に1,000,000円を繰延計上している。
- ⑭機 械：アマダの場合は86年と88年が繰延べて計上してあり、87年は取崩している。岡本工作機械製作所は繰延税額欄が3年連続取崩されている。ダイフクをみると、86年・87年は計上がなく、88年は606,000,000円の取崩がある。エヌエーエヌ東洋ベアリングでは1,796,000,000円を繰延べたあと、937,000,000円を87年に繰延べ、引継ぎ88年も727,000,000円を繰延べているのが、取崩はない、これと逆にミネベアは86～88年連続して取崩しており、88年では1,248,000,000円であり、当期利益1,558,000,000円の額への影響は大であったといえよう。日立製作所はやはり3年連続取崩を行っており、東芝では86年に繰延べたあと、87年、88年は取崩している。三菱電機も86年繰延、87、88年取崩であり、88年の取崩額はその期の当期利益の5分の1程度になっていた。会社数合計は12社に増加している。
- ⑮電気機器：導入企業数が増加し、34社という数は、ここまでみてきた業種の中では一番多い。この34社の中で、SEC基準で連結を行っている社は14社にのぼっており、海外の現地生産の必要性等でこの基準を採用したとみられる。持分法適用が18社、持分法未適用が2社であった。他の業種でも共通だが、繰延税額が取崩されたときは、経常利益から当期利益までの加減項目のうち加算項目として、持分法投資損益とともに計上される。減算項目としては、法人税額、少数株主損益がある。取崩しであるときは次のように▲印を付して利益に加算することを示す。NEEDSの財務データにもとづき勘定科目が均一化されている。

(百万円)

経常利益	303,729	(データは日立製
⋮	⋮	作所から)
法人税等	196,033(控除)
繰延税額	▲ 23,553(加算)
少数株主損益	21,847(控除)
持分法投資損益	27,404(加算)
当期利益	136,806	

マキタ電機製作所では、繰延税額を86～88年の3年間続けて繰延計上している。村田製作所や立石電機も同様の計上内容である。逆に3年間とも取崩しているのはバイオニアである。東京電気及び日本コンラックスは88年より繰延税額の計上が見られる。86、87年は見られない。

- ⑬輸送用機器：いすゞ自動車の場合、88年と86年に取崩があり、87年は計上がなかった。三菱重工業は3年(86～88年)共取崩していた。日立造船は繰延税額86年は計上していたが、87、88年は計上がなかった。(86年繰延であった)。
- ⑭精密機器：スター精密は繰延計上は86年のみであり、87、88年は取崩であった。SEC基準採用は10社中3社であって、持分法適用4社、持分法未適用3社であった。繰延税額で多額のもの、キヤノン(取崩)3,790,000,000円、リコー(取崩)2,918,000,000円、オリンパス光学工業(繰延)2,635,000,000円などがある。
- ⑮その他製造業：バンダイは86年は計上がなく、87、88年に取崩を行っている。パイロット万年筆は86年に取崩し、87年に繰延べ、88年は計上が行なわれていない。
- ⑯商 業：イトーヨーカ堂、ダイエーは繰延計上が86、87年にあり、88年は取崩である。ダイイチは87年は計上がなく、88年は繰延が行なわれている。3年連続繰延べているのはトーマン、逆に取崩しているのは伊藤忠商事、八百半デパートである。多くの企業が同業種に存在する割に、税効果会計の採用企業数は少なかった。電気機器の34社のほぼ半分であった。
- ⑰金 融：日本信販、オリエンタリースの計上以外ふえていない。前者は86～88年ずっと取崩しを行い、後者は86、87年に取崩し、88年は繰延べている。銀行、証券は採用が見られない。
- ⑱不動産：三井不動産について、大和団地(88年のみ、取崩)、有楽土地(88年のみ、取崩計上)、住友不動産(86、87取崩、88年繰延)の計上が見られた。

- ⑳陸 運：京浜急行電鉄は3年連続取崩、新潟交通も同じ計上状態、西日本鉄道も同様であり、名古屋鉄道も同じく3年共取崩しを行っている。
- ㉑海 運：海運業は引継ぎ繰延税額の計上が見られなかった。
- ㉒空 運：日本航空は86～87年は取崩し、88年は繰延べ、全日本空輸は3年とも繰延べ、国際興業は繰延べのあと87～88年は取崩した。
- ㉓倉庫・運輸関連：海運と同じく計上がない状況が継続している。
- ㉔通 信：学習研究社の計上は3年とも繰延であった。
- ㉕電気・ガス：海運・倉庫運輸同様電気ガス業も計上が行なわれていない。
- ㉖サービス：東京テアトルでは取崩のあと87～88年に繰延べしており、よみうりランドでは86年88年に取崩しており87年は繰延べている。セコムは86～87年は取崩しており88年は繰延べている。インテックは毎年3年間取崩している。

長くなったが、以上のように業種毎に86～88年の税効果会計採用状況を検討した結果、次のことが判明した。

1. 全く計上がない業種……水産・農林、海運、倉庫、運輸関連、電気ガス
2. 計上が減少した業種……なし
3. 増加数が倍以上の業種……不動産業、その他製造、機械、ガラス土石製品、ゴム、化学、建設
4. 採用ゼロから採用企業が出た業種……鉱業、非鉄金属、金属製品、空運、通信、サービス
5. 平均採用率15.6%より高い業種……建設、パルプ・紙、化学、ゴム、電気機器、輸送用機器、精密機器、その他製造、不動産、陸運、空運
6. 採用社数の一番多い業種……電器機械(34社)

以上の状況は163社の採用の内訳を業種毎に

まとめたものであるが、税効果会計を連結財務諸表で採用し、繰延税額の勘定科目に記載がある社は今後もある程度は増えてゆくであろう。それにより税金も他の費用同様に当期の費用とそうでないものに分けて認識し、より適正な期間損益計算に近づくことができる。

おわりに

本稿の各節Ⅰ～Ⅲで検討した結果をもう一度まとめてみると、Ⅰでは、税効果会計を採用できない国、採用していない国、採用している国にわけて分類が行なわれており、我が国は採用していない国の分類に入っていた。個別財務諸表のレベルではこの分類で正しいが、連結財務諸表の段階では任意に認められているし、採用社数は163社に達しているのであるから、採用している国に入れることもできるはずである。採用している国の財務諸表の検討を続けて行っていきたいと思う。

Ⅱでは、海外のホテル業を営む6社の財務諸表（イギリス3社、ニュージーランド・シンガポール・フランス各1社）における税効果会計の採用による繰延税金（deferred taxation）の計上状況の検討を行った。（繰延税金の計上のある社のみを扱っている。）税率が変わったとき新しい税率で繰延税額を計算しなおす方法が債権債務法といわれる方法であるが、検討した6社の中で4社は、この方法を採用していた。もう1つの繰延税額の評価法として繰延法がありこの方法にれば、繰延税金はいったん金額が決定したら、途中で税率の変更があってもその計上額を変更しない。ここで検討した6社の中で繰延法をとっていた会社はない。債権債務法を採用していたのはイギリスの3社とシンガポールの1社であり、フランス、ニュージーランドはどちらの方法によって計上されているのか判らない。従って債権債務法で計上している4社は、アメリカの最近の債権債務法への切替えの流れにそったものであるといえる。アメリカではFASB 96号が同11号の繰延法推奨から変

わって債権債務法をとるように指示している。イギリスのSSAP 15号の考えがアメリカの財務会計基準委員会（Financial Accounting Standard Board）に受け入れられたといえよう。アメリカにおける切り替えの状況については機を改めて検討したい。

Ⅲでは、連結財務諸表の提出会社1044社中163社は採用していることをもとに、それらの社がどの業種に多くみられるか、繰延や取崩の状況はどうなっているか、利益に与える影響はどうか、SEC基準の採用会社の割合はどうかなどを検討した結果、徐々に採用企業は増えており、会社数で多いのは、電気機器、化学、商業、建設であることが判った。適正な期間損益計算の実施のために、税金項目も費用に入れるようになってくるであろう。

Ⅲで検討した税効果会計の採用企業も、Ⅱで検討した各企業なみの開示を行うように開示の改善が進むこと、及び採用企業数そのものが増えることがわが国の税効果会計の拡充にとって肝要であるといえよう。³⁾

注

- 1) 拙稿：税効果会計，交通論叢第26号抜刷(1988. 12)，P31，4パラグラフ参照
- 2) 86年版データは日本経済新聞社「連結決算版」より集計し，86～88年のデータは日本経済新聞社「日経連結会社年鑑・89年版」より集計してある。
- 3) 宇南山英夫：会計ディスクロージャー，同文館（1986）P117，によれば、「現行の申告納付税額のみを費用計上は、現金主義にほかならず、個別財務諸表の作成上も税効果会計を採用すべし」の旨の指摘がなされている。