

<論説>

税配分会計原則の 形成プロセスにみる“GAAP”の論理

村 瀬 儀 祐

はじめに

- 1 税配分会計の概略
 - 2 税配分会計原則の形成プロセス
 - 3 税配分会計原則形成プロセスの特徴
 - 4 税配分会計原則の役割
- おわりに

は じ め に

アメリカにおいて、会計原則は、「一般に認められた会計原則（Generally Accepted Accounting Principles : GAAPs）」と呼ばれている。ところがこの「一般に認められた会計原則」とは一体何であるのか、これまで明確な概念定義がされてきたわけではない。それは、公認会計士の監査意見書のなかに用いられている、公認会計士の「職業用語（working vocabulary）⁽¹⁾」である、という以上に具体的で明確な意味を与えられていない。しかし、アメリカ会計原則が「一般に認められた会計原則」と呼ばれているなかに、特殊アメリカ的な会計制度の特徴を明らかにする糸口がある。会計原則がなぜ「一般に認められた会計原則」と呼ばれているのか、また、そう呼ばれなければならないのか、この「一般に認められた会計原則」という職業用語の背景に貫らぬかれている論理とはいかなるものなのか、この点を解明することは、アメリカ会計制度研究の根幹にかかわる重大問題である。

「一般に認められた会計原則」が特定の理論や概念をもって明示的に展開さ

れていない状態のもとで、一体、「一般に認められた会計原則」の論理をどのようににさぐりあてたらよいのであろうか。このような課題にせまるには、いくつかのアプローチがあると思われるが、その一つとして、ここで提示するのは、個々の会計原則がどのように「一般に認められた会計原則」としてフォーミュレートされたのか、そのプロセスを検討するというアプローチである。すなわち、「一般に認められた会計原則」の論理を会計原則の形成プロセスそのもののなかに追求すること、このことが本稿のさしあたっての課題である。

そのために、本稿では、検討の素材として「税配分会計 (**Tax Allocation Accounting**)」をとりあげることとする。税配分会計は、第2次世界大戦後普及し、今日でもなお議論の多い代表的なアメリカ会計実務である。この会計原則のフォーミュレーションは、ムーニッツ (**Moonitz, Maurice**) によって、戦後のアメリカ会計原則の困難な発展のなかにあっても会計原則としてのフォーミュレーションが「成功⁽²⁾」したものであると高く賞賛されている。このような「一般に認められた会計原則」としての公式化の「成功」が、一体どのようなプロセスのもとで獲得されたのか、それがどのような意味内容をもったものであったのか、このような税配分会計原則のフォーミュレーションのプロセスの検討は、「一般に認められた会計原則」の論理とその性質を明らかにすることができると思われる⁽³⁾。

(1) Zeff, Stephen A., *Forging Accounting Principles in Five Countries*, Stipes Publishing Company, 1972, p. 124.

(2) Moonitz, Maurice, *Obtaining Agreement on Standards in the Accounting Profession, Studies in Accounting Research No. 8*, American Accounting Association, 1974, p. 77.

(3) 税配分会計についての私の基本的見解は、拙著『現代会計の基礎』第4章、第2節「現代会計実務の実態」(森山書店、昭和56年)に示している。あわせて参照されたい。

1 税配分会計の概略

税配分会計とは、ある特定年度の課税所得（taxable income）と会計上の税引前利益（pretax accounting income）とが、それぞれの算定基準の期間的な相異（timing difference）のために、同一の額とならず、それぞれ異なった額を計上する場合に、会計上の所得税額を計上する方式として成立した会計処理方式のことである。

アメリカ連邦歳入法は、課税所得の算定を「納税者が自らの帳簿において純利益を定期的に計算しているその基準にもとづいた会計方式のもとに」行うべきことを要請している（Internal Revenue Code, Section 446）。しかし、そのような歳入法の一般的な要請のもとでもなお、課税所得の算定基準と会計上の税引前利益の算定方式とは一致していない。とりわけ、第2次世界大戦以降、歳入法は、企業に対して、所得税の支払を将来に繰り延べる特別の優遇措置を大幅に認めるようになった。そのために、特定年度に算定される課税所得と会計上の税引前利益との差異は拡大する一方となっている。アメリカにおいては、課税所得は、議会が政府の歳入要件や公共目的などを考慮して定める法律上の概念であり、他方、会計上の税引前利益は、「一般に認められた会計原則」に準拠して算定されるものであり、それらは厳密に一致する必要のないものとされている。このように課税所得と税引前利益とが、それぞれ異なった基準のもとに計上される場合、会計上計上される所得税額は、課税所得をベースにした、その年度に税務当局に支払わなければならない実際の所得税額でもって表示すべきか、それとも、会計上の税引前利益をベースにした会計的な所得税額でもって表示すべきか、という問題が生じる。税配分会計は、課税所得と会計上の税引前利益とのそれぞれの算定基準が、期間帰属上の差異によるものである場合、会計上計上される所得税額は、特定年度の税務当局に実際支払わなければならない所得税額ではなくて、会計上の税引前利益をベースにした会計上の所得税額をもって表示し、そして実際の支払が要請されている所得税額と会計上の所得税額との差異、すなわち税効果（tax effect）を会計上の手法

をもって、繰り延べ、調整しようとするものである。

例を設けて説明しよう。

ある会社が1,500万ドルの固定資産を取得し、耐用年数を5年、残存価格をゼロドルと見積った。その会社は、税務目的には加速減価償法の一つである級数法を採用したが、しかし財務会計目的に対しては定額法を採用した。そして、当社は、固定資産を取得してより5ケ年の間、各年度それぞれ1,000万ドルずつの等額の減価償却費控除、所得税控除前の利益を計上したとする。所得税率は60パーセントとする。この場合、初年度における会計上の所得税額の表示方式には、二通りの方法が考えられる。いま、初年度における税法上の支払必要税額と会計上の所得税額とを一覧に表示すると、第1表のごとくなる。

第1表 初年度における支払所得税と会計上の所得税

	税 務 目 的	会 計 目 的	
		税配分方式の不採用	税配分方式の採用
減価償却、所得税 控除前利益	\$ 10,000,000	\$ 10,000,000	\$ 10,000,000
減価償却費 級数法	5,000,000		
定額法		3,000,000	3,000,000
所得税控除前利益	\$ 5,000,000	\$ 7,000,000	\$ 7,000,000
所得税費用 法的に支払わなけれ ばならない所得税額	\$ 3,000,000	\$ 3,000,000	\$ 3,000,000
繰 延 額	—	—	1,200,000*
所得税費用合計	\$ 3,000,000	\$ 3,000,000	\$ 4,200,000
純 利 益	\$ 2,000,000	\$ 4,000,000	\$ 2,800,000

* 1,200,000ドルは、会計上発生したとされる所得税額 4,200,000ドル (7,000,000×60%)と税務上支払が要請されている所得税額3,000,000ドル (5,000,000×60%)との差額である。

まず、初年度における税務上の減価償却は級数法にもとづいて行われるから5,000,000ドルとなる (固定資産取得価格15,000,000ドル×5/(1+2+3+4+5))。しかし、会計上の減価償却は定額法にもとづいて行われるから3,000,000ドル

(15,000,000×1/5)となる。この場合、税務上の減価償却費と会計上の減価償却費との計上額が違うために、税務上の課税所得は5,000,000ドル、会計上の税引前利益は7,000,000ドルと異なった額を計上することになる。問題は、会計上、計上される所得税額について生じる。税務当局に実際、その年度に支払うべき所得税を会計上の所得税額とすれば、3,000,000ドルとなり、純利益は4,000,000ドルと表示される。これに対して、会計上の税引前利益をベースにして所得税額を計上すれば4,200,000ドルとなり、純利益は2,800,000ドルと表示される。後者の方式を採用した場合、前者の方式を採用した場合よりも、1,200,000ドル少ない純利益を初年度に計上することになる。

以上の二通りの所得税額の表示方式のうち、前者すなわち実際の要支払所得税額を会計上の所得税額として計上する方式は、第2次世界大戦前に一般に採用されていた伝統的なものであり、後者すなわち会計上の税引前利益をベースにして所得税額を計上する方式は、第2次世界大戦後のアメリカにおいて普及した現代的なものである。歴史的にみると、「伝統的に、税は法的債務が生じた時点で計上さるべしとする概念が採用されていた。しかしながら近年、税が次第に重くなると、会計人はこの処理を再検討しだした⁽⁴⁾」。そして新しく生みだされたのが今日、一般に「税配分会計」といわれている処理方式である。

税配分会計方式が成立するには、少なくとも、(1)所得税は利益の分配ではなく費用である、(2)所得税は適切な期間に配分されうものである、という二つの理論的前提が必要になる。この二つの前提がないかぎり、税配分会計は、論理的に成立しえない。

第1の理論的前提（「所得税は費用である」という前提）は、税配分会計が成立するうえで不可欠の前提である。年度に計上される所得税は、利益から控除されるべき「利益の分配 (distribution of income)」であるか、それとも収益から控除されるべき「経営遂行の原価 (cost of doing business)」であるか、この所得税の性格規定の如何は、税配分会計の存立そのものに関係する。「もし、税賦課が実際に利益の分配であるとするならば、税配分の必要性は存在し

ない⁽²⁾。」なぜなら、所得税が「利益の分配」項目であるとすれば、合衆国政府に対して、法的債務を負ったその年度の実際支払所得税額のみを計上すればよいからである。しかし、期間に発生した費用であると所得税を考える場合、実際支払所得税額とのくいちがいが生じ、このくいちがいを適当な期間に配分する必要性が生れる。所得税は、「利益の分配」（利益からの控除）項目であるか、「費用」（収益からの控除）項目であるか、その概念上の本質規定をめぐって、これまで様々な議論がなされてきたし、また現在でもなされている。しかし、所得税を「費用」と規定しないかぎり、税配分会計の処理方式についての議論ははじまらないのである。

第2の理論的前提（「所得税は期間にわたって配分できる」という前提）も、税配分会計の存立そのものに関係する重大な前提である。税配分会計は、課税所得計算と会計利益計算とについて、それぞれの目的に対して異なった方式を採用し、しかもそれが両者の「永久的差異（permanent difference）」を生み出すのではなく、単なる「期間帰属差異」を生みだすにすぎないと想定することによって、はじめて存立しうるものである。例えば、先にあげた設例に関していえば、税務目的には級数法、会計目的には定額法というように、それぞれの目的に対して異なった減価償却法を採用したとしても、これは減価償却費の計上時点が異なるにすぎない。たとえ税務上、級数法を採用しても、耐用年数の初期においては減価償却費が拡大計上（課税所得は縮小計上）されるが、しかし、後の年度においては縮小計上（課税所得は拡大計上）されることになり、長期にわたってみれば減価償却費総額は定額法となんら変りないことになる。したがって、期間帰属差異にもとづく税効果は、将来のいつかの時点で「逆戻り（turn around）」することによって解消する。例えば、先の設例にもとづいて、この「逆戻り」のプロセスを示せば、第2表のとおりである。すなわち、実際の法的債務を有する所得税額を計上する場合（第2表、b-(1)）でも、また会計上の税引前利益をベースにして所得税費用を計上する場合（第2表、b-(2)）でも、耐用年数の期間を通してみれば、結果として計上される所得税（したがって純利益も）は同じであり、相異なるのは、耐用年数期間中に計上

第2表 減価償却費と所得税の公表方式の比較

a 税務目的 (単位 100万ドル)

年次	減価償却費と 所得税控除前 利益	減 価 償 却 費 (級数法)	課税所得	支払所得税	純 利 益
1	\$ 10	$\frac{5}{15} \times \$ 15 = \$ 5$	\$ 5	\$ 3.0	\$ 2.0
2	10	$\frac{4}{15} \times 15 = 4$	6	3.6	2.4
3	10	$\frac{3}{15} \times 15 = 3$	7	4.2	2.8
4	10	$\frac{2}{15} \times 15 = 2$	8	4.8	3.2
5	10	$\frac{1}{15} \times 15 = 1$	9	5.4	3.6
合計	\$ 50	\$ 15	\$ 35	\$ 21.0	\$ 14.0

b 会計目的

(1) 税配分方式を採用しない場合

年次	減価償却費と 所得税控除前 利益	減価償却費 (定額法)	税引前利益	所得税	純利益	貸借対照表上 の繰延所得税
1	\$ 10	\$ 3	\$ 7	\$ 3.0	\$ 4.0	—
2	10	3	7	3.6	3.4	—
3	10	3	7	4.2	2.8	—
4	10	3	7	4.8	2.2	—
5	10	3	7	5.4	1.6	—
合計	\$ 50	\$ 15	\$ 35	\$ 21.0	\$ 14.0	—

(2) 税配分方式を採用した場合

年次	減価償却 費と所得 税控除前 利益	減価償却費 (定額法)	税引前 利 益	所 得 税 費 用			純利益	貸借対 照表の 繰延所 得額
				支 払 所得税	繰 延 所得税	合 計		
1	\$ 10	\$ 3	\$ 7	\$ 3.0	\$ 1.2	\$ 4.2	\$ 2.8	\$ 1.2
2	10	3	7	3.6	0.6	4.2	2.8	1.8
3	10	3	7	4.2	0	4.2	2.8	1.8
4	10	3	7	4.8	- 0.6	4.2	2.8	1.2
5	10	3	7	5.4	- 1.2	4.2	2.8	0
合計	\$ 50	\$ 15	\$ 35	\$ 24.0	\$ 0.0	\$ 21.0	\$ 14.0	—

される各年度の所得税額と税引後純利益額とである。このように、期間帰属差異にもとづく所得税額と純利益額とは、いわゆる「逆戻り」効果によって、長期的にみれば同じとなる。そのために、会計上計上される所得税は、会計上の税引前利益をベースにしても、なんら不都合は生じない。むしろ、この方法にもとづいた方が、法的目的にもとづいた所得税をもって期間の税引後純利益を計上するよりも、投資家などの一般公衆に対して、より正確な発生所得税と期間純利益を報告することができる。このように、税配分会計は、税効果の期間帰属差異を理由に、「所得税は期間にわたって配分できる」としている。ところが、市債の受取利息のように、会計上利益とされるが、しかし税法上、非課税とされている所得は、期間帰属差異のように「逆戻り」効果は生じない。このような永久的差異については、所得税は、「期間をつうじた配分（interperiod allocation）」の対象とはなりえない。「所得税が期間にわたって配分できる」ということは、税務上の所得と会計上の純利益とが期間帰属差異にもとづいて生じる、というこの一点を前提にしたうえで はじめてなりたつのである。

もちろん、税務目的と会計目的とでそれぞれ異なった減価償却法を採用するような場合に生じる税効果は、実際のところ、それが真に期間帰属差異にもとづくものであるといえるかどうか大いに疑問のあるところである。例えば、常に固定資産の拡大投資をしている企業を仮定すれば、税務目的に加速減価償却法、そして会計目的に定額法を採用することから生じる税効果については、いわゆる「逆戻り」効果は生じず、ほぼ永久に課税が繰り延べられる、という仮定も十分な現実性をもってなりたつ。例えば、第3表をみてみよう。先の設例であげた会社が毎年1,500万ドルずつの固定資産を新規に投資しつづけたとし、そして税務目的には級数法を、会計目的には定額法を採用しつづけたとしよう。毎年の固定資産投資より生じる所得税の繰り延べ分は、減価償却費の縮小化にもなう「逆戻り」効果をうわまわり、ある一定の年度（第3表では第5年度）より以降、減少することもなく、ほぼ永久に繰り延べられることが明らかとなる。

第3表 毎年1,500万ドルの固定資産投資をした場合の所得税表示

(第6年度の1,500万ドルの固定資産は、第1年度に投資した固定資産を取替えたもの。その他の条件は、第1表の場合と同じである。)

税務目的

(単位 100万ドル)

年次	減価償却費と 所得税控除前 の利益	減 価 償 却 費 (級 数 法)	税引前 利 益	支 払 所得税	純利益
1	\$ 10	\$ 5	\$ 5	\$ 3.0	\$ 2.0
2	20	4 + 5 = 9	11	6.6	4.4
3	30	3 + 4 + 5 = 12	18	10.8	7.2
4	40	2 + 3 + 4 + 5 = 14	26	15.6	10.4
5	50	1 + 2 + 3 + 4 + 5 = 15	35	21.0	14.0
6	50	1 + 2 + 3 + 4 + 5 = 15	35	21.0	14.0

会計目的 (税配分方式の採用)

年次	減価償却費と所得 税控除前 の利益	減 価 償 却 費 (定額法)	税引前 利 益	所 得 税 費 用			純利益	貸借対照 表上の繰 延所得税
				支 払 所得税	繰 延 所得税	合 計		
1	\$ 10	\$ 3	\$ 7	\$ 3.0	\$ 1.2	\$ 4.2	\$ 2.8	\$ 1.2
2	20	6	14	6.6	1.8	8.4	5.6	3.0
3	30	9	21	10.8	1.8	12.6	8.4	4.8
4	40	12	28	15.6	1.2	16.8	11.2	6.0
5	50	15	35	21.0	—	21.0	14.0	6.0
6	50	15	35	21.0	—	21.0	14.0	6.0

しかし、税配分会計は、このような固定資産を絶えず再投資する企業を想定してはならない。あくまで、ある期間に生じた期間帰属差異が後の期間において「逆戻り」することを前提にしなければならない。税配分会計の存立の前提、すなわち「所得税は期間にわたって配分できる」ということは、税務目的と会計目的とに対して異なった方法が採用された場合に生じる課税所得と会計利益との差異が期間帰属上の差異にもとづいて生じたものである、という理

由によって、はじめてなりたつのである。

以上にみたように、税配分会計は、(1)所得税の費用性、(2)所得税の期間配分

可能性を前提にしたうえで始めてなりたつものである。このような税配分会計について、アメリカ会計原則が、どのようなプロセスをもってフォーミュレートされてきたのか、検討してみることにしよう。

- (1) Keller, Thomas F., *Accounting for Corporate Income Taxes*, Michigan Business Studies, Vol. XV, No. 2, The University of Michigan, 1961, p. 1.
- (2) *Ibid.*, p. 30.

2 税配分会計原則の形成プロセス

- (1) 1942年、会計研究公報第18号、「借替社債についての未償却割引料と償環プレミアム」

アメリカ会計原則の発展史上において、最初に所得税の期間配分方式をフォーミュレートしたものは、1942年の会計研究公報 (*Accounting Research Bulletin*) 第18号である。同公報は、借替社債 (*refunded bond*)⁽¹⁾の発行にともなって生じた未償却割引料 (*unamortized discount*)と発行費ならびに償環プレミアム (*redemption premium*)の会計上の処理を扱ったものである。借替社債の発行にともなう未償却割引料ならびに発行費、償環プレミアムについては、税法上、社債の借替発行年度において損金控除することが認められている。同公報は、この点の会計処理について、次の二つの代替的方法を提示している。

その一つは、借替社債発行によって発生した未償却割引料などを「特別損失 (*extrodinary loss*)」として扱い、借替年度に留保利益と直接、相殺する、といった方法である。アメリカにおいては、当期業積主義がとられている⁽²⁾から、この方式を採用すると、損益計算書と剰余金計算書とのそれぞれのレベルにおいて所得税が計算される。すなわち損益計算書の営業利益と剰余金計算書の特別損益に関連して、それぞれ所得税額が計上される。借替社債発行にともなって発生した未償却割引料は、この方法のもとでは特別損失に計上されるた

め、この条件のもとでは、期間の損益計算書においては営業利益に関連した所得税額が計上され、剰余金計算書においては特別損失として計上された未償却割引料などに対応する節税額を反映する所得税額が計上される。このような未償却割引料の処理は、所得税を損益計算書と剰余金計算書とへ分割する処理、すなわち、今日の言葉でいう「所得税の期間内配分 (intra-period income tax allocation)」方式を生み出すことになった。

会計研究公報第18号が認めるもう一つの方法は、借替社債発行にともなう未償却割引料を貸借対照表を経由して繰り越し、一連の期間にわたって償却するというものである。この場合、期間の損益計算上の費用として計上されるのは、その期に償却された割引料のみとなり、あとの残高は繰延費用として貸借対照表の資産項目に計上され次期に繰り越される。この方式のもとでは、税務上の損金控除額（未償却割引料総額）と会計上の費用額（期間に償却された割引料）との間に差異が生じる。そこでこの差異について、会計研究公報18号は、会計上、未償却割引料（資産勘定）と償却割引料（費用勘定）を記録の時点で調整すること、すなわち、損金控除額と費用額との差異より生じた所得税の減額分のうち当期に起因する部分だけを、会計上の償却割引料（費用勘定）に追加して合せてやる方法を勧告したのである。

いま、以上の説明をわかりやすくするために、一つの設例をもうけよう。例えば、ある会社が借替社債の発行によって20万ドルの未償却割引料を生じたとしよう。その社債割引料について、税務上は、社債の借替年度において全額損金控除されるが、会計上は2年間にわたって均等に償却されるとする。所得税率は60パーセントとする。この場合、税務上の処理と会計上の処理とを比較すれば、第4表のとおりである。すなわち、資産額の評価修正をもってする税配分は、税配分のために特別の勘定を設けるようなことはしない。しかし、借替社債未償却割引料についていえば、未償却割引料（資産勘定）と償却割引料（費用勘定）との修正と調整を行っているために、会計上の所得税費用は、法的債務を有する実際の所得税額が計上されても、実質的に所得税の繰り延べがなされることになり、税引後利益は平準化される。このような方式こそ、今日

第4表 借替社債未償却割引料の処理 (単位 100万ドル)

	税 務 目 的		会 計 目 的			
	第1年度	第2年度	税配分しない場合		純 税 法	
			第1年度	第2年度	第1年度	第2年度
社債割引料、 所得税控除 前利益	100	100	100	100	100	100
割 引 料	20	0	10	10	16*	4*
所得税控除前 利益	80	100	90	90	84	96
所得税費用	48	60	48	60	48	60
純 利 益	32	40	42	30	36	36

* $16 = \text{償却割引費用 } 10 + \text{税効果分 } (20 - 10) \times 60\%$

** $4 = \text{償却割引費用 } 10 + \text{税効果分 } (0 - 10) \times 60\%$

の用語でいう「純税法 (net of tax method)」と呼ばれるもので、まぎれもない「所得税の期間にわたる配分 (interperiod income tax allocation)」方法の一つである。

以上にみてきたように、会計研究公報18号は借替社債についての未償却割引料の処理をめぐって、はじめて税配分会計方式の一つである純税法をフォーミュレートした。この会計原則をフォーミュレートするにあたって、同公報を発表した会計手続委員会 (Committee on Accounting Procedure) は、所得税が費用であるかどうか、また期間にわたって配分できるものであるかどうか、いかなる概念規定も行っていない。単に、借替社債未償却割引料について、「所得税の期間内配分 (intra-period allocation)」と「所得税の期間をつうじた配分 (interperiod allocation)」との二つの方法を認められるものとしたにすぎない。しかも、このような方法は、会計研究公報18号によってはじめて成立したものではない。すでに多くの企業によって採用されていたものであった。アメリカの論者も述べているように、「会計研究公報第18号は、所得税の

期間内配分と期間にわたった配分との使用を、社債の借替についての未償却割引料と償還プレミアムに関して報告した。この実務は、1930年代中頃より一般的となっていたものであるが、会計研究公報18号は、1942年にいたるまで発行されなかった⁽³⁾」のである。

このように税配分会計は、すでに借替社債未償却割引料の会計処理について1930年代より会計実務として普及していたものであるが、1942年の会計研究公報第18号は、これをはじめて会計原則として正式にフォーミュレートしたのである。しかし、この場合、税配分会計原則がフォーミュレートされたといっても、それは、借替社債の未償却割引料の処理という特定の会計実務にかぎってであり、それは税配分会計原則形成史において、ほんの端緒を切り開いたというにすぎない。

(2) 1944年、会計研究公報第23号、「所得税会計」

所得税が期間にわたって配分できる費用であることは、1944年の会計研究公報第23号、「所得税会計 (Accounting for Income Taxes)」において、はじめて公式に表明された。同公報は、述べている。

「所得税は、必要でかつ実行可能な場合に、他の費用が配分されるように、利益やその他の勘定に対して配分されるべき費用である⁽¹⁴⁾。」

会計研究公報第23号は、課税所得と損益計算書上の利益とが、それぞれ異なった基準を採用することによって両者の間に大きな相異が生れてきていることを指摘している。同公報は、課税所得と会計利益との間に差異が生じる場合、法的に支払が要請される所得税額と会計上計上される所得税額とは必ずしも一致する必要はなく、両者の差異は配分の手続をもって調整されうる、と述べている。

「そのような取引(税務目的と会計目的に対してそれぞれ異なった基準を採用するような取引—村瀬)の結果として、法的に支払が要請されている所得税は、損益計算書に示された利益に対して通常の関係をもったものではない。それ故に、その勘定は通常的重要性の基準にそうしたものではない。委員会(会計手続委員会—村瀬)は、この問題の

解決が、部分的には、少なくとも所得税に対して配分の基準を適用することによって見出されうると信じている⁽⁵⁾。」

すなわち、課税利益と会計利益とでそれぞれ異なった算定基準が採用され、そして会計上は、税務当局に実際に支払われる額が計上されるとすれば、会計上の税引後利益は、会計上の取引記録とは逆の傾向をもった額が計上されることになる。「このような結果は、常識からみても矛盾しているばかりでなく、会計の根本に存在する配分の原則に反するものであると容易に示すことができる⁽⁶⁾。」そのため、損益計算書において反映されるべき所得税額は、「その年度の損益計算書に含められた利益に対して正しく配分された費用⁽⁷⁾」でなければならない。そこで、そのような配分の方式として、会計研究公報第23号は、法的債務を有する実際支払所得税額と会計上の所得税額との差額（税効果）を、そのような差額を生み出した取引に関連した資産と負債の勘定にチャージする方式を勧告している。この税配分の方式は、今日の言葉で「純税法」と呼ばれているものである。同公報は述べている。

「例えば、『所得税とは異なった税額—Nドル』とは、Nドルが支払われた税額とか年度に生じた税額という意味ではなく、Nドルがその年度について損益計算書に正しくチャージされうる税額である、という意味である。総支払税額は、NドルプラスMドルとなろう。後者の額は、他の勘定に賦課される。その一部は資本的資産勘定へ（例えば、未完成構築物に対する不動産税、建設給与支払についての社会保険税（social-security taxes on construction payroll）、輸入機械関税）、そして一部は繰延勘定へ（例えば、社債発行に関係した印税）、一部は棚卸資産へ（例えば未使用財についての関税）、一部は剰余金へ（利益が剰余金へ組み込まれた場合の売上についての印税）、というように賦課される⁽⁸⁾。」

このように、会計研究公報第23号は、純税法による税配分をすすめているため、会計上の記録は、税効果を生みだした個々の取引に関連した、個々の資産勘定と負債勘定のそれぞれの項目を修正しようとする。この方式のもとでは、例えば、1940年の歳入法の規定によって、連邦政府によって国防上の緊急施設（emergency war facility）の証明をうけた固定資産について、税務上は5ヶ年間の短かい耐用年数を用いて特別の減価償却を行い、会計上は通常の耐用年

数によって減価償却を行うような場合、通常の減価償却費をうわまわる特別償却費額に対応する節税分（税効果）は、通常の減価償却費につけ加えられることになる⁽⁹⁾。

しかし、会計研究公報第23号は、すべての期間帰属差異にもとづいた税効果を配分すべしと勧告するものではない。同公報は「比較的長期間にわたって規則的に継起する（recur regularly over a comparatively long period of time）」ような差異については、期間配分の対象より除外し、臨時で非継起的な特別の差異のみを配分の対象として限定したのである。すなわち、

「しかしながら、税申告と損益計算との間の相異が比較的長期にわたって規則的に継起するような仮定がなりたつような場合には、どのような配分も、また公開も必要とされない⁽¹⁰⁾。」

このような配分方式は、今日、「部分的配分（partial allocation）」と呼ばれているものである。この「部分的配分」のもとでは、長期の耐用年数をもつ固定資産が継起的に投資され、税務目的と会計目的とで異なった減価償却方法が採用されるような場合には、税配分方式は適用されないことになる。

このように会計研究公報第23号は、税配分会計原則をフォーミュレートしたが、ここでも、なぜ所得税が営業費用であるのか、また、いかなる理由で所得税が期間にわたって配分できるのか、何ら積極的な理論的説明も行われていない。しかし、同公報が税配分の対象を、短期間で期間帰属差異が解消するような特定の非継起的な税効果に限定したことは、税配分会計の適用を、誰れしもが認めそうな、また合意されそうな期間帰属差異に限定しようとしたと理解できよう。また、純税法を認められた方式としたのも、純税法が税配分のための新たな勘定項目を設ける必要はなく、それが伝統的な会計制度の枠内で処理されるため「自然のアピール（natural appeal）⁽¹¹⁾」をもっていること、ならびに、そのような処理が1942年の会計研究公報第18号の借替社債未償却割引料の会計処理に関して、すでに認められた先例となっており、この意味でも受け入れられやすいものとなっていたとも理解できよう。

(3) 1952年, 会計研究公報第42号, 「緊急設備—減価償却と所得税」

1950年の歳入法は, 1945年に中止していた国防上緊急の設備に対する減価償却規定を再度復活させた。1952年の会計研究公報第42号「緊急設備—減価償却と所得税 (Emergency Facilities — Depreciation, Amortization, and Income Taxes)」は, この1950年の歳入法に関連して所得税についての会計原則をフォーミュレートした。同公報は, 歳入法規定のもとでいわゆる緊急設備に特別の減価償却が実施された場合でも, 会計上は, 他の固定資産と同じような通常の減価償却がなされるべきであると要請している。この場合に課税所得をベースにした実際支払所得税額と会計利益をベースにした所得税額とは一致せず, 特定の期間において差異が生じる。この差異 (税効果) の会計処理に関して, 同公報は, これまでのように純税法を選択可能な「認められる (acceptable⁽¹²⁾)」方式であるとしながらも, これとは異なる税配分方法も「のぞましいもの」としてフォーミュレートしている。すなわち,

「所得税の繰り延べの会計において, 委員会は, そのチャージ (税務目的と会計目的とに対して異なった減価償却方法を採用したことに起因する税効果—村瀬) を追加的な所得税として扱うのがのぞましいと信じる。その場合の関連する貸記は, 繰延所得税 (deferred income taxes) の勘定に正しく記入される⁽¹³⁾。」

このように, 税配分のために「繰延所得税」なる独立の勘定を設ける方法をフォーミュレートしている。しかし, 同公報はこの「繰延所得税」なる勘定について, いかなる概念規定もしていない。

(4) 1953年, 会計研究公報第43号, 「会計研究公報の再表明, 改訂」

1953年に公表された会計研究公報第43号, 「会計研究公報の再表明, 改訂 (Restatement and Revision of Accounting Research Bulletins)」は, これまで出されてきた会計研究公報を部分的に修正を加えて集成したものである。したがって, 個々の項目の内容は, これまで会計研究公報によってフォーミュレートされてきた会計原則とくらべて大きな相異はない。しかし, 所得税の税

配分に関する叙述をみると、わずかながら変化した内容がみられる。例えば、以前の会計研究公報においては、税配分によって生じる「繰延所得税」勘定について、それがどのような性質をもったものであるか明らかではなかった。しかし、会計研究公報第43号における次の文言をみるかぎり、所得税の期間配分によって計上される貸借対照表貸方残高は、「将来に支払われるべき負債」としての性格が与えられていることが明らかである。

「(将来に支払われることになっている所得税を計上するために一村瀬)、あるチャージが損益計算書においてなされるが、それは、合理的に予測されるような税率の変化をもって、損益計算書がカバーする期間中の税効果における普通税と超過税との税率をベースにして計上される⁽¹⁴⁾」

すなわち、以上の文言は、税効果の繰り延べ分を税率が変化した場合、また合理的に変化が予測される場合、その税率でもって計上することを勧告している。ここでは、会計上、将来に繰り延べられた所得税は、将来に支払われるべき負債としての意味をもつことが前提にされている。税率が変化した時点または変化が予測される時点で、その新しい税率でもって所得税の繰延部分を再計算するという方式は、今日、一般に「負債法 (liability method)」と呼ばれているものである。これに対して、「繰延法 (deferred credit method)」という方式は、負債法のように変化した(また変化が予測される)税率で、所得税の繰延分を再計算するようなことはしない。繰延法は、期間の収益に対して、税効果を生み出した項目に関係する所得税費用を対応させようとするものであり、貸借対照表の貸方に示された所得税の繰延分は、期間損益計算の手段としての単なる「繰延貸記 (deferred credit)」の意味しかもたされず、税率の変化が生じても何の修正もされることがない。

負債法と繰延法との比較を、本稿の7ページ第2表に用いたと同じ設例をもって説明しよう。以前の設例と同じように、5年の耐用年数(残存価額なし)をもった固定資産1,500万ドルを税務目的には級数法、会計目的には定額法を用い、減価償却費と所得税控除前の利益が毎年1,000ドルずつ計上された

としよう。ただし、所得税率が第3年度目から60パーセントより40パーセントへと変化したとする。この与件のもとで負債法と繰延法とを比較してみると第5表のとおりになる。すなわち、負債法においては、貸借対照表上の「将来支払われるべき税負債」として計上されていた繰延所得税が第3年度において新しい税率（40パーセント）によって評価替えられ、税率の減少によって生じた修正分（すなわち60ドル）は、繰延所得税額より控除される（損益計算上では、所得税費用に追加される費用として計上される）。これに対して繰延法においては、このような修正がなされないために、損益計算書上で計上される税引後利益は、負債法とは異なった額を計上することになる。

会計研究公報第43号は、これまで認めていた純税法につけ加えて、負債法的色彩の強い税配分方式を会計原則としてフォーミュレートし、とくにこれに強い支持の方向を示した。かくして、「会計研究公報第43号の第9章において、委員会は、負債概念と純税概念とを考え、これらを認めたが、負債概念支持の明らかな傾向を表明した⁽¹⁵⁾」のである。

(4) 1954年、会計研究公報第44号、「逓減減価償却」

1954年の歳入法は、税務目的の減価償却法として逓減法と級数法を認めた。それまで、国防上の緊急設備にかぎって特定の期限つきで認めていた特別の税務上の措置を、1954年歳入法は、あらゆる固定資産に適用できる恒常的な方策としたのである。1954年の会計研究公報第44号、「逓減減価償却（Declining-Balance Method）」は、1954年の歳入法で認められた逓減法と級数法とを「組織的・合理的な（systematic and rational）」基準に合致した原価配分方法であるとして、これらを会計目的に対しても認められる方式とした。しかし、税務目的に逓減法が採用され、他方、会計目的にはこれと違った減価償却法が採用された場合、税配分会計方式の採用を認めなかった。すなわち、

第5表 「負債法」と「繰延法」との比較 (単位 100万ドル)
 a 税 務 目 的

年次	減価償却費と 所得税控除前 利益	減価償却費 (級数法)	課税所得	税 率	支払所得税	純利益
1	\$ 10	\$ 5	\$ 5	60%	\$ 3.0	\$ 2.0
2	10	4	6	60	3.6	2.4
3	10	3	7	40	2.8	4.2
4	10	2	8	40	3.2	4.8
5	10	1	9	40	3.6	5.4
合計	50	15	35		16.2	18.8

b 会 計 目 的 (税配分を採用)

(1) 負 債 法

年次	減価償却費と 所得税控除前 利益	減 価 償 却 費 (定額法)	税引前 利 益	所 得 税 費 用			税率変 化によ る修正 分	純 利益	貸借対 照表の 繰 延 所得税
				支払分	繰延分	合計			
1	\$ 10	3	7	3.0	1.2	4.2	0.6	2.8	1.2
2	10	3	7	3.6	0.6	4.2		2.8	1.8
3	10	3	7	2.8	0.0	2.8		3.6	1.2
4	10	3	7	3.2	-0.4	2.8		4.2	0.8
5	10	3	7	3.6	-0.8	2.8		4.2	0
合計	50	15	35	16.2	0.6	16.8		17.6	—

* 負債法における所得税費用は、「支払分」と「繰延分」というように分割せず、普通一括して表示される。ここでは繰延法との比較のためにあえて分割して示した。

(2) 繰 延 法

年次	減価償却費と 所得税控除前 利益	減価償却費 (定額法)	税引前 利 益	所 得 税 費 用			純利益	貸借対 照表の繰延 所得税
				支 払 所得税	繰 延 所得税	合計		
1	\$ 10	3	7	3.0	1.2	4.2	2.8	1.2
2	10	3	7	3.6	0.6	4.2	2.8	1.8
3	10	3	7	2.8	0.0	2.8	4.2	1.8
4	10	3	7		- 0.6	2.6	4.4	1.2
5	10	3	7	3.6	- 1.2	2.4	4.6	0
合計	50	15	35	16.2	0.0	16.2	18.8	—

「しかしながら、通常の状態において、もし税務目的に対して通減法を採用した初期の年度における税の減少分は、単なる数年後になるまでの所得税の繰り延べにすぎないということが合理的に確実でないかぎり、繰延所得税は勘定に算定される必要はない。これが委員会の意見である⁽¹⁶⁾。」

このように会計研究公報第44号は、税務目的に対して会計目的とは異なった加速減価償却法を採用した場合には、税配分会計の採用を認めなかった。なぜ認めないのか、その理由を同公報は明確に述べていないが、しかし1944年の会計研究公報第22号は、短期間に非継続的に発生する税効果のみを税配分の対象とする、いわゆる「部分的配分」の立場をとっており、この立場からすれば、会計研究公報第44号の主張は一貫している。「部分的配分」の基準に固執すれば、比較的長期間にわたって継続的に税効果が生じると仮定される固定資産減価償却については、税配分会計は適用できない。ところが、以前の公報の主張を貫いたと思われた会計研究公報44号の立場は、それから4年後の1958年にはいとも簡単にすてられてしまうのである。

(5) 1958年、会計研究公報第44号（改訂）

以前に出されていた会計研究公報第44号は、1958年に新しく改訂された。改訂のポイントは、以前の公報が加速減価償却を税務目的にのみ採用した場合に税配分会計の適用を否定していたのを、これを肯定したことである。会計研究公報第44号の改訂版は次のように述べている。

「税務目的には通減法が採用され、財務会計目的には他の適当な方法が採用される場合がある。このようなケースにおいては、もし額が大きいならば、繰延所得税の会計計上がなされるべきである⁽¹⁷⁾。」

また、会計研究公報第44号改訂版は、「繰延所得税」勘定を用いて税配分する方式とともに、純税法をも認めている。

このように会計研究公報第44号改訂版は、以前の立場を大きく修正している。なぜ修正されなければならないか、その理由説明において、同公報は次のように述べている。

「公表された財務報告書とその他の資料の検討から、次のことが示される。すなわち、一般的な勘定における繰延所得税の計上は、その額が重大な場合、たとえ税の支払が比較的長期間にわたって繰り延べられるような場合でも、原価と収益との公正な対応を獲得し、利益のゆがみを避けるために必要とされるものである、と。この結論は、委員会の検討によって実証される。委員会の検討は、加速減価償却が所得税目的に対してのみ用いられる場合に、ほとんどの会社は、結果として生じた所得税の繰り延べ額を計上するか、または、固定資産に適用される減価償却引当金勘定に適切に貸記することによって、将来の所得税控除部分を固定資産原価の損失として計上している。以上のことを明らかにしている⁽¹⁸⁾。」

すなわち会計研究公報第44号改訂版は、以前の公報の立場を改めて、固定資産減価償却のように比較的長期間にわたって税効果が継起する場合でも税配分の対象に含める立場を採用したのは、何らかの理論的根拠にもとづいてではなく、当時、ほとんどの会社が固定資産減価償却による税効果をも期間配分している、という現実が明らかとなっていること、この理由からである。かくして、会計研究公報第44号改訂版は、これまで認められる方式としてフォーミュレートしてきた「部分的配分」の原則を放棄したのである。

ところで、会計研究公報第44号改訂版は、これまでにない大きな議論を生んだ。というのは、「繰延所得税」勘定を用いた税配分方式を公益事業会社が採用する場合、この勘定を株主持分の一つとして表示したからである。公益事業会社が税配分会計を会計目的と料金設定目的のために採用する場合、「繰延所得税」をもし負債勘定に分類したとすると、ニュー・ヨーク州のように公益事業会社の長期借入金を総資本額の60パーセント以内とする制限を設けているために、長期借入の可能限度枠がせぼめられることになる。公益事業会社は、長期借入可能枠を保持するために「繰延所得税」を負債勘定に計上することなく、留保利益勘定や資本金勘定に計上したのである。

これに対して会計手続委員会は、会計研究公報第44号改訂版において用いられている「繰延所得」の意味を明確にするために、1959年4月9日に書翰を出した。それには、繰延所得税を「負債 (liability) もしくは繰延貸記 (deferred credit) のごとく、貸借対照表に示される勘定の通常の意味あいをもつ用語を

用いるべきである⁽¹⁴⁾」として、留保利益が資本金勘定に計上することを否定した。この段階では「繰延所得税」は、より強く負債としての性格が強調されていた。したがって、この時点では、「負債概念と純税概念の会計手続に対する委員会の承認は顕示的なもの（explicit）となっており、繰延的解釈の承認は暗黙のもの（implicit）となっていた⁽²⁰⁾。」

この書翰の勧告を不満とする公益事業会社は裁判に訴えたが、しかし、会計手続委員会の立場は、1959年5月の地方裁判所（District Court）によって支持され、つづいて同年6月17日には上訴裁判所（Appeal Court）、同年7月7日は最高裁判所（Supreme Court）によっても支持された。また、この訴訟を行った公益事業会社は、「繰延所得税」を利益剰余金の一部として処理した財務諸表を証券取引委員会（Securities and Exchange Commission : SEC）に提出したが、同委員会はこれを拒否した。証券取引委員会による1960年の会計連続通牒（Accounting Series Releases）第85号は、繰延法と、純税法との双方を認め、とくに、貸借対照表に表示される税効果分は、「繰延税貸記（deferred tax credit）」であり「非持分項目（nonequity caption）」であるとした⁽²¹⁾。

このように会計研究公報第44号改訂版ならびに会計手続委員会の1959年の書翰の立場は、裁判所や証券取引委員会によって支持された。しかし問題はなおも残った。というのは、「繰延所得税」勘定を用いて税配分を行う時、その勘定は一体、正しい意味での負債であるのかどうか、といった問題は、あいかわらず未解決のままであったからである。また、固定資産減価償却に起因する税効果が真に期間帰属差異にもとづいたものであるかどうか、会計研究公報第44号によって明らかにされたわけではない。これらの問題は、多くの会計人の議論を呼んだ。これらの議論を背景にして、1959年には、旧来の会計手続委員会に代って会計原則審議会（Accounting Principles Board : APB）が結成され、税配分会計原則は会計原則審議会によって検討されるべき主要課題の一つとなった。

(6) 1965年、会計原則審議会オピニオン第6号、「会計研究公報の位置」

まず会計原則審議会は、1965年のオピニオン第6号「会計研究公報の位置 (Status of Accounting Research Bulletins)」において、税配分の会計処理法として、繰延法と負債法の二つを認められる方法として勧告した。同オピニオンにみる繰延法と負債法の説明をみれば、次のとおりである。

「繰延法のもとでは、累積された残高はその勘定が設けられて以降、税率の変化が生じても修正されない。したがって繰り延べ額は、たとえ将来税率が変化しようとも修正されることなく、関連する税効果のおよぶ将来期間にわたって配分される。

負債法のもとでは、累積された残高は、それが設定された以降の税率の変化にともない修正される。したがって、修正後の繰り延べ額が新しい税率にもとづいて将来期間にわたって配分される⁽²²⁾。」

この会計原則審議会オピニオン第6号以前の会計研究公報にあっては、負債法に対する支持は顕示的であり、繰延法に対する支持は暗黙のものであったが、しかし、「会計原則審議会は、この暗黙の承認 (implicit acceptance) の傾向に気づき、オピニオン第6号においてそれを顕示的な (explicit) なものにしたのである⁽²³⁾」。しかし、以前の会計手続委員会によって認められる方式とされていた純税法については、オピニオン第6号においては、いかなる記述もみられない。この純税法に対する沈黙というオピニオン第6号の態度は、「単に何も言及しない、ということをもって、それを認められた方式からふり落した⁽²⁴⁾」とも理解できる。

(7) 1966年、AICPA会計調査研究第9号、『会社所得税の期間配分』

会計手続委員会に代って結成された会計原則審議会は、これまでのケース・バイ・ケースによった会計原則のフォーミュレーションに反省を加え、会計原則を表明する以前に周到な調査研究を行うことをその重要な目的とした。『会計調査研究 (Accounting Research Studies)』は、この会計原則審議会の目的を実現しようとして、アメリカ公認会計士協会の会計研究主任

(Director of Accounting Research of the American Institute of Certified Public Accountants) によって出版されたものである。すなわち、『会計調査研究』の目的は次のように表明されている。

「このプログラムの目的は、プロフェッショナルな会計人かその他の利害関係者に、検討中の会計問題についてのインフォーマティブな議論を提供しようとすることである。また本研究は、会計原則審議会の会計原則表明に先だて、学習と実験 (consideration and experimentation) のために、問題を事前に示す手段を提供するものである⁽²⁵⁾。」

ブラック (Black, Homer A.) によって著述された『会計調査研究第9号：会社所得税の期間配分 (Accounting Research Study No. 9, Interperiod Allocation of Corporate Income Taxes)』は、このような趣旨のもとに公表されたものであり、これは1967年にフォーミュレートされる会計原則審議会オピニオン第11号のための理論的基礎を提供するものであった (後にもるように、会計原則審議会オピニオン第11号と本会計調査研究がその結論においてすべて一致しているとはいえないが)。

さて、税配分会計原則の理論的基礎を提供するものとして『会計調査研究第9号』は公表されたが、これも、所得税が費用として期間に配分できるものであるかどうか、という問題を不問に付し、所得税の費用性と期間配分可能性を自明の前提として出発している。すなわち、会計調査研究第9号の著者は次のように述べている。

「本研究は、長期にわたって大多数の職業専門家によって認められてきた2つの会計上の前提、(1)所得税は利益の分配というより、むしろ費用である、(2)所得税は適用可能な期間に配分されるものである、という前提にたって出発する⁽²⁶⁾。」

このように何の理論的検討もせず、税配分会計の理論的前提を、いわば自明の理のように扱う最大の理由は、「所得税の期間配分概念が広く認められ (widely accept)、一般に採用 (generally adapt) されている⁽²⁷⁾」ということ、この一点だけである。会計調査研究第9号において、当時AICPA会計調査部門の主任であったストーリー (Storey, Reed K.) は次のように述べている。

「本研究は、所得税の性質と所得税の期間配分概念の妥当性について基本的問題に答えていない。所得税は概念的に費用であるか、それとも利益の分配であるか、この問題は専門家によって真に解決されていない。同様に、税は配分されるべきであるか、また当該期間に支払われる税がその期間の所得税費用であるか、この問題は決して十分に研究されていない。

しかしながら合衆国における発展は、この基本的問題をのりこえて進んでいる。所得税配分は認められており、ほとんどの会計人や経営者は、今や、少なくともいくつかの事例については所得税配分の必要性を認めている、というのが実際の状況である。もはや問題は、配分そのものが是非かではなく、わずかの配分かそれとも沢山の配分かということである⁽²⁸⁾。」

そのために会計調査研究第9号の主要な目的は、所得税の費用性と配分可能性そのものを検討するのではなく、(1)「期間にわたる配分を正当とし、または必要とする状況を確定すること」、ならびに(2)「最も適切な会計手続と財務諸表を識別すること⁽²⁹⁾」である、としている。

会計調査研究第9号は、まず税配分が適用される期間帰属差異を、次の4つに分類している。

- (A) 「収益または利得が会計目的に対して発生した後で課税されるもの」
(例えば、割賦販売利益のように、会計上は販売時点で利益を計上するが、税務上は回収時点で課税所得として報告される場合。また、会計上は工事進行基準にもとづいて収益を計上するが、税務上完成基準にもとづいて課税所得を算定する場合。)
- (B) 「費用または損失が会計目的に対して発生したのちに、税務目的に対して損金控除されるもの」(例えば、推定保証コストのように、会計上販売の時点で計上されるが、税務上は後で実際に支払われた時に損金控除される場合)
- (C) 「収益または利得が会計目的に対して発生する以前に課税されるもの」
(例えば、前受家賃や内部会社取引利益などは会計上期間の利益とはされないが、税務上は回収の時点で課税所得とされる場合)
- (A) 「費用または損失が会計目的に対して発生する以前に、税務目的に対しては損金控除されるもの」(例えば税務上は加速減価償却法、会計上は定額法を採用する場合)

会計調査研究第9号は、これら4つに分類される期間帰属差異をすべて包括的に期間に配分することを主張している。会計研究公報第44号以前では、所得税の期間配分は、比較的短期間に解消するような「非継続的な差異（non-recurring difference）」に限定されていた。しかし、1958年に会計研究公報第44号の改訂版は、税務上、会計上の減価償却法とは異なった加速減価償却法を採用した場合に生じる差異のように、比較的長期にわたって税支払が繰り延べられ、継続的に差異が生じるようなケースについても、税配分会計の適用を認めた。会計調査研究第9号は、このことに関連して「この会計研究公報が減価償却に対してのみ適用しようとしたものであるのか、または他の継続的な差異に対しても同様に適用しようとしたものであるのかどうか、会計人は議論しつづけたが、しかし、実際のところ、税の期間配分は、今や短期と長期とを含めた継続的な差異に対して適用されている⁽³¹⁾」と述べている。会計調査研究第9号は、このように税の期間配分が「短期の非継続的な差異」ばかりでなく、「長期の継続的な差異」も含めて広い範囲にわたって適用されている現実を確認したうえで、「包括的な配分（comprehensive allocation）」の基準を主張するのである。

会計調査研究第9号は、次のように述べている。長期にわたって継続的に発生する期間帰属差異に税配分会計を適用すると、固定資産投資をつづける「成長企業」にとっては、税支払の延期は永久的なものとなり、また「無利子の金融」を生み出すと批判するものがあるが、これはあたらない。税配分会計は個々の収益発生と後の回収とが、また個々の費用発生と後の支払とが勘定に記録される、という枠組のもとで成立している。したがって総回収予定額と総支払予定額とが期首から期末にかけて不変のままであるようなことは、今日の会計概念と一致しない。課税の永久の延期が生じるとする論者は、累積された繰延税を支払債務のアナロジーを用いて説明するのを否定しようとしているが、しかし、このアナロジーは効力のないものではない。繰延所得税なる貸借対照表項目は、過去と現在の取引によって生じ、将来支払が予測される負債の一つであり、他の支払債務勘定と共通する属性をもっている。また、固定資産の拡大

投資によって課税の永久的繰延が生じるといったことも、それは財務管理と財務分析の目的については正当といえても、会計目的に対してはそうではない。会計は、過去と現在の取引結果を表示することであり、繰延所得額に対して現金が支払われるかどうか、ということとはさしあたり無関係である。また繰延所得税累計額が、大きく拡張した会社において減少しているケースもみられる。

「それ故に、所得税の期間配分は重要な期間帰属差異に対して包括的に適用されるべきである。すなわち、規則的に継起する差異に対して、たとえそれらが比較的長期間にわたるものであっても、いかなる例外もあってはならない⁽³²⁾。」

このように「包括配分」を是認したうえで、会計調査研究第9号は、所得税期間配分方法の基礎にある概念、すなわち「負債概念」、「繰延概念」、「純税概念」について次のような説明を加えている。

「負債概念」

「税が延期もしくは前払いされるという概念は、しばしば負債概念（時々には発生（accrual）概念とも）呼ばれている⁽³³⁾。」「負債概念は、税配分を、会計利益と課税所得との間の永久的差異をのぞいて、所得税費用が税引前利益算定の機能をもったものとして発生すると考える。現在の税費用と現在支払われる税との差異は、将来において支払われる負債であるか、もしくは税の前払いに対する資産である。将来の税負債額と前払税額との推定は、期間帰属差異が逆になる将来期間において有効であると予測される税率で計算される⁽³⁴⁾。」「税費用の現在の発生は、収益と費用との対応のために、そして将来支払われる税負債を計上するために必要とされる⁽³⁵⁾。」

「繰延概念」

「繰延概念は、個々の課税収益または利得と損金控除費用または損失とが、所得税に対して識別可能な効果（identifiable effect）をもつと仮定している⁽³⁶⁾。」「繰延概念は、期間帰属差異の効果が生じた期間利益に対するその影響を強調する⁽³⁷⁾。」「その第1の目的は、将来期間によって、税効果をひきおこした項目と所得税費用とを対応することである⁽³⁸⁾。」

「純税概念」

「資産もしくは負債の直接的修正は、純税概念と呼ばれている。……（中略）……純税概念は、課税可能性（taxability）と税控除可能性（tax deductibility）が個々の資産と負債との評価における要素である、という命題のうえにたっている⁽³⁹⁾。」

会計調査研究第9号は、個々の概念を検討したうえで、貸借対照表の貸方表示に関していえば負債法がすぐれているとしている。

「3つのすべての概念は、費用と収益との対応を強調している。所得税配分に関係する貸借対照表項目が貸記される場合、負債概念のもとでの対応がすぐれたものである。負債法は、税が支払われる時に適用されると予測される税率にもとづいており、所得税費用は機能的に税引前利益に関係する。繰延概念と純税概念は、税率が変化しあとの期間における税引前会計利益と税費用とを誤まって対応させる傾向がある。繰延概念は、もし期間帰属差異が貸借対照表借方において生じる場合には、すぐれた対応を生みだす⁽⁴⁰⁾。」

会計調査研究第9号は、このように、これまで、また現在も、「最も普通 (most common)⁽⁴¹⁾」となっている、貸借対照表の貸方に「繰延所得税」が計上される場合について、負債法を支持している。負債概念を採用した場合、「繰延所得税」は負債としての意味をもたされるが、同会計調査研究は、このことは、負債の概念テストに反するものではない、としている。すなわち、

「債権者一債務者の関係の存在が負債概念にとって決定的なことではない。延期された税は、将来の支払が現在と過去の取引より生じると予測されるが故に、負債概念のテストに適合する。負債法の実行は推定を必要とすること、この事実は障害のごときものではない。推定の必要性は、多くの負債の特徴であり、税の場合における困難性は、他の場合よりも越えがたいものでは決してない⁽⁴²⁾。」

これに対して、貸借対照表貸方「繰延所得税」の性質について、繰延概念によつては説明できない。会計上、通常の意味での繰り延べは、費用・収益の計上期間が関連する現金取引を生じさせた期間と一致しない場合に生じる。もし「繰延所得税」をこのような意味での繰延貸記とするならば、「税効果貸記の『繰り延べ』 (“deferral” of a tax effect credit) は、少なくとも繰り延べの異常な例である⁽⁴³⁾」。「他の繰延項目のなかでの繰延貸記のもつ特異性は、その基準が過去の現金支出でもなければ、将来予測の現金支出もしくは受領でもない、ということである。かわりに繰延貸記概念は、現金取引の欠如にもとづいている⁽⁴⁴⁾。」「税の繰延貸記の分析は、それが貸借対照表における一つの変則的存在であるという結論に到達する⁽⁴⁵⁾。」また繰延法は、税率が変化しても

税繰延貸記額の修正を行うことはないために、税率が変化した以降、所得税費用は収益と正しく対応されず（mismatching）、「税引前会計利益と何の機能的な関係ももたない⁽⁴⁶⁾」ものとなる。

純税法についてはどうか。会計調査研究第9号は、これを「最もまずいもの（poorest）」としている。すなわち、純税法を資産と負債の評価と考えることは確信あるものではない。例えば、税率を50パーセントと仮定すると、資産価値の半分に相当する額を限度として税控除の影響として考慮され、減価償却費が計上される、という支持されがたい恣意的な結果を生み出す。税務会計と減価償却会計とは、本質的に別ものである。もし減価償却費の追加計上分が減価償却費計上の期間帰属差異にもとづいた税効果と等しくないとすれば、税配分の必要性はあいかわらず残るのである。とくに、純税法は、減価償却以外の取引については、まったくメリットがない⁽⁴⁷⁾。

「純税法は、所得税の配分処理としては3つのうちで最悪のものである。それは、理論上では資産と負債の評価法としてベターであるとされても、実務への適用においては支持されない⁽⁴⁸⁾。」

会計調査研究第9号は、このように貸借対照表の貸方表示に関係して負債法を支持している。しかし、借方表示においては繰延法を支持している。すなわち貸借対照表の借方を負債法のように「前払税資産（asset of prepaid tax）」ではなく、繰延法のように「繰延チャージ（deferred charge）」と考え、税率の変化が生じて何の修正も加えない方法を推奨している。したがって、会計調査研究第9号が主張する税配分会計方式は、貸借対照表の貸方項目を増大させる期間帰属差異については、負債法に関係する「発生（accrual）」の会計原則を適用し、借方項目を増大させる期間帰属差異については、繰延法に関係する「繰延（deferral）」の会計原則を適用することをすすめている⁽⁴⁴⁾。

また会計調査研究第9号は、期間帰属差異に対して適用される税率は、「普通税率と超過税率とを結合したもの（combined normal and surtax rate）」を用いることをすすめている⁽⁵⁰⁾。そして、貸借対照表貸方に計上される長期の税負債額については、その過大表示を防ぎ期間純利益表示を適正なものにする

ために、現在価値（present value）によって評価することをすすめている⁽⁵¹⁾。

(8) 1966年、会計原則審議会オピニオン第10号、「オムニバス・オピニオン—1966」

会計調査研究第9号は、税配分会計の問題の理論的な枠組を提供しようとしたものであったが、しかし、同研究で主張された方法の一つである「長期税負債」を現在価値で評価すること（discounting）は、同年の12月に出された会計原則審議会オピニオン第10号によって、「現在のところ認められないもの⁽⁵²⁾」として否定された。貸借対照表の繰延所得税勘定を現在価値で表示することは、その勘定が負債としての意味をもつという前提のうえで成立するものである。この方式を否定したことは、税配分会計の採用によって生じる貸借対照表貸方項目を負債概念としてとらえるのではなく、期間損益計算のための繰延貸記とみる繰延法を支持する傾向を示した、といえよう。貸借対照表の貸方項目を現在価値にて割り引く方法は、繰延法においてはまったく問題とならないからである。

(9) 1967年、会計原則審議会オピニオン第11号、「所得税会計」

1967年の会計原則審議会オピニオン第11号「所得税会計（Accounting for Income Taxes）」は、1966年に完成した会計調査研究第9号と、1967年7月17日にされた会計原則審議会オピニオン「公開草案（Exposure Draft）」をもって、いわゆる「学習と実験」の機会をもうけて、フォーミュレートされたものである。そのオピニオン第11号においては、税配分会計は次の基本的前提のうに主張されている。

「a. 所得税が課される実体の活動は、ゴーイング・コンサーンの基準に反する証拠のない場合に、その基準にもとづいて継続すると仮定し、また所得税は将来において課税されつづけると仮定する。

b. 所得税は、課税される利益を稼得する企業経営の費用である。

c. 所得税費用の会計は、適切な期間に関して測定し帰属させることを必要とし、そして、それ故に発生（accrual）、繰延（deferral）、推定（estimation）の概念が、他

の費用の測定と期間帰属にあたって適用されるのと同じように付随することを必要とする。

d. 対応は利益決定の基本的なプロセスの一つである。それは、本質的に、原価（原価の控除も含めて）と(1)特定の収益との相互関係、もしくは(2)特定の会計期間の相互関係を決定するプロセスである。当該期間の費用は、当該期間の収益と関係する原価と、収益より他の何らかの基準にもとづいた当該期間に關係する費用からなりたっている。将来の収益と關係する原価、もしくは将来期間に關係する他のものは、将来のその期間に繰り延べられるべきである。原価が将来の収益に対して、また収益以外の他の何らかの基準にもとづいて将来の期間に關係させることができない時、もしくは、将来収益から回復されると合理的に予測できない時、必然とそれは当該期間の費用となる⁽⁵³⁾。」

会計原案審議会オピニオン第11号は、以上の基本的仮定のもとに税配分会計原則をフォーミュレートしている。しかし、所得税が費用として期間にわたって配分できるかどうか、という根本問題については、何ら理論的に検討することもしていない。ただ、所得税を期間配分不能とする「この概念は、実務において広く用いられてこなかったし、また、今日、何らかの重大問題となってもいない⁽⁵⁴⁾」として、所得税の期間配分が、すでに「一般に認められた会計原則」になっていることを最大の理由にしている。このことを前提にして、同オピニオンは、税配分の具体的基準をフォーミュレートするのである。

会計原則審議会オピニオン第11号は、会計調査研究第9号と同じく、期間帰属差異を4つのタイプに分類している。これらの期間帰属差異を、とくに限定することもなく包括的に税配分の対象に含めようとする。すなわち、

「審議会は、様々な所得税会計概念を検討し、包括的な税の期間配分が所得税費用の決定にとって不可欠の部分であると決定した⁽⁵⁵⁾。」

しかし、会計原則審議会オピニオン第11号は、会計調査研究第9号とは違って、負債法を最も支持できるものとはしていない。繰延法を貸借対照表の借方項目、貸方目的の双方に關係して最もぞましいものとしている。

「審議会は、税配分の繰延法が税の期間配分と財務諸表における所得税の表示について、有用で実行可能なアプローチであるために、採用されるべきであると結論した⁽⁵⁶⁾。」

「税の期間配分手続は、税効果を最初に計上する方法と、繰延税を将来において償却

する方法との双方において、繰延法が採用されるべきである⁽⁵⁷⁾。」

このように繰延法を支持する一方で、とくに純税法については、「財務報告に対して採用されるべきではない⁽⁵⁸⁾」としている。

会計原則審議会オピニオン第11号が、純税法を否定したうえで、負債法よりも繰延法を支持するのは、負債法が「一般に普及していない (unpopular)⁽⁵⁹⁾」ものであること、ならびに、すでに以前の会計原則審議会オピニオン第10号において、負債概念を前提することによってなりたつ繰延所得税の現在価値表示の方式を否定していることから、繰延法が受け入れられやすいものとなっていたこと、これらのことによっていたと思われる。

そのうえで会計原則審議会オピニオン第11号は、貸借対照表と損益計算書の表示方式を次のように勧告している。

まず貸借対照表上において、「繰延チャージ (deferred charge)」と「繰延貸記 (deferred credit)」を期間帰属差異に関連して表示すること、この場合、それらは、「通常の意味における受取債権と支払債務を表わしたものではなく」、税効果に関して計上された累積額である。それらは、「純流動額 (net current amount)」と「純固定額 (net noncurrent amount)」とに、ちょうど会計上の資産と負債が流動項目と固定項目に計上されるように分割計上されるべきである、としている⁽⁶⁰⁾。

損益計算書においては、所得税費用は、負債法のように一本立で表示するのではなく、実際支払税額と期間帰属差異にもとづく税効果分とを区分して表示すること、ならびに、このような所得税費用の区分表示を、特別損益計上以前の利益に配分されるものと、特別損益の部に配分されるものとに分割して行うこと (すなわち、「期間内配分 (intra-period allocation)」方法の採用) を勧告している⁽⁶¹⁾。

- (1) 借替社債 (refunded bond) とは、次のように定義されている。「すでに発行されている社債を償還するために発行される社債。新規の社債を現金で売出し、その収入を既発行社債の償還に使用するか、あるいは新規社債を発行済社債と交換する」 (Kohler, Eric L., *A Dictionary for Accountants*, Prentice-Hall Inc.,

- 1970, p. 365, 染谷次次郎訳『コーラー会計学辞典』九善株式会社, 413頁)。大恐慌のアメリカにおいて、長期預金利率は低落するとともに、高利子の借替社債の購入が人気をよび、多くの会社は、借替社債の発行を行った。この場合、多くの借替社債は、多額の割引をもって発行されたという。
- (2) 当期業積主義か包括主義か、という議論は、アメリカにおいて長期にわたってなされてきた。しかし、会計原則審議会 (Accounting Principles Board) のオピニオン No. 9 (1966年) と No. 30 (1973年) は、特別損益書において他の損益の区別されるべきであること、前期の修正事項については留保利益の修正として報告さるべきことを勧告し、当期業積主義的傾向の強い立場を明らかにしている。
- (3) Wheeler, James E. & Galliard, Willard H., *An Appraisal of Interperiod Income Tax Allocation*, Financial Executives Foundation, 1974, p. 23.
- (4) Committee on Accounting Procedure, Accounting Research Bulletin No. 23, Accounting for Income Taxes, December, 1944, p. 183.
- (5) *Ibid.*, p. 185.
- (6)(7)(8) *Ibid.*, p. 180.
- (9)(10) *Ibid.*, p. 190.
- (11) パウエル (Powell, Weldon) は、純税法を「既存の概念の枠内で合理的基準を見出すとすることのために、自然のアピール (natural appeal) をもったもの」としている。この言葉は、純税法の特徴をよく示している。(Pawell, Weldon, *Accounting Principles and Income-Tax Allocation*, *New York Certified Public Accountant*, January, 1959, pp. 27-28.
- (12)(13) Committee on Accounting Procedure, Accounting Research Bulletin No. 42, Emergency Facility — Depreciation, Amortization, and Income Taxes, November, 1952, p. 310.
- (14) Committee on Accounting Procedure, Accounting Research Bulletin No. 43, Chapter 9, paragraph 11, June, 1953.
- (15) Black, Homer A., *Interperiod Allocation of Corporate Income Taxes*, *Accounting Research Study No. 9*, 1966, p. 37.
- (16) Committee on Accounting Procedure, Accounting Research Bulletin No. 44, Declining-Balance Depreciation, October, 1954, paragraph 4.
- (17) Committee on Accounting Procedure, Accounting Research Bulletin No. 44 (Revised), Declining-Balance Depreciation, July, 1958, paragraph 4.
- (18) *Ibid.*, paragraph 7.
- (19)(20) Black, Homer A., *op cit.*, p. 37.

- (21) Securities and Exchange Commission, Accounting Series Release No. 85, February 29, 1960.
- (22) Accounting Principles Board, Opinion No. 6, Status of Accounting Research Bulletins, October, 1965, paragraph 23.
- (23) Black, Homer A., *op. cit.*, p. 37.
- (24) Wheeler, James E. & Gallart, Willard H., *op. cit.*, p. 33.
- (25) AICPA, Accounting Research Study, Statement of Policy.
- (26) Black, Homer A., *op. cit.*, p. 5.
- (27) *Ibid.*, p. 108.
- (28) *Ibid.*, p. vii.
- (29) *Ibid.*, p. 6.
- (30) *Ibid.*, pp. 108~109.
- (31) *Ibid.*, p. 65.
- (32) *Ibid.*, p. 72.
- (33)(34)(35)(36)(37) *Ibid.*, p. 110.
- (38)(39) *Ibid.*, p. 111.
- (40) *Ibid.*, p. 112.
- (41) *Ibid.*, p. 22.
- (42) *Ibid.*, p. 46.
- (43)(44)(45) *Ibid.*, p. 49.
- (46) *Ibid.*, p. 50.
- (47) *Ibid.*, p. 57.
- (48) *Ibid.*, p. 113.
- (49) *Ibid.*, pp. 75~79, p. 113.
- (50) *Ibid.*, pp. 79~81, p. 114.
- (51) *Ibid.*, pp. 82~84, p. 115.
- (52) Accounting Principles Board, Opinion No. 10, Omnibus Opinion—1966, December, 1966, Paragraph 6.
- (53) Accounting Principles Board, Opinion No. 11, Accounting for Income Taxes, December, 1967, paragraph 14.
- (54) *Ibid.*, paragraph 24.
- (55) *Ibid.*, paragraph 34.
- (56) *Ibid.*, paragraph 35.
- (57) *Ibid.*, paragraph 12.
- (58) *Ibid.*, paragraph 64.

(59) Black, Homer, *op. cit.*, p. 47.

(60) *Op. cit.*, paragraph 56, 57.

(61) *Ibid.*, paragraph 60.

3 税配分会計原則形成プロセスの特徴

これまで税配分会計原則の形成の歴史的プロセスをみてきた。このプロセスについてみられる特徴は、次の諸点にみられる。

(1) 最初に、いわゆる税配分会計と今日いわれている会計原則が発生したのは、特定の会計実務に関連してであった。すなわち、所得税の期間配分は特定の実務に限って認められたものであった。

(2) しかも、最初に生成した税配分方法は、資産勘定と負債勘定の修正をつうじて税効果を計上する方法であった。すなわち、このような今日、純税法と呼ばれる方式が最初に会計原則としてフォーミュレートされたのは、この方式が「既存の概念の枠内」にあるもので、「自然のアピール⁽⁴⁾」を受けるものであった点に求められる。

(3) しかし、税配分の方式は、特定の会計実務だけでなく、その他の会計実務にも適用されるようになった。しかし、それでも最初のうちは、短期間のうちに期間帰属差異が解消するような「非継起的な差異」のみにその適用が限定されていた。

(4) いったん税配分会計の方式が認められると、今度は、既存の会計概念の枠組においては、おさまりのつかない、所得税の期間配分のための独立の勘定項目が生れることになった。

(5) そして、そのような所得税会計のための独立した勘定の設定は、これまでの純法的な解釈だけでなく、負債法や繰延法といった新しい概念による解釈と会計実務を生みだした。

(6) もちろん、純税法、負債法、繰延法といった会計原則のうえで分類される方式は、説明されるとおりの会計実務が現実にも存在したのではない。「実

務は、しばしば3つの概念より生じた諸方法を結合したものである⁽²⁾。」純税法、負債法、繰延法という用語は、現実にある会計実務をわかりやすく説明し、特定の会計実務傾向を合理化せんとして用いられた分類用語である。このような分類がなされる過程は、既存の概念の枠内にあった純税法を排して、負債法や繰延法のような新しい会計概念を導入する過程と軌を一つにしている。

(7) 負債法、繰延法というような新しい概念の導入は、既存の費用概念、費用収益対応概念、資産概念、負債概念の拡大化を生じさせる。

(9) 一定の合理性をとりつくろうために、過去では「非継起的な差異」のみを税配分の対象としていたのであるが、今度は、その「非継起的な差異」の基準に反する新しい会計実務に対しても税配分会計方式が普及する傾向が生れると、この傾向は否定されることなく、逆に以前の「非継起的な差異」の基準が放棄され、新しい会計実務傾向を合理化する「包括的配分」の基準が設定された。

(10) 当初の段階では、税配分会計原則は、個別の会計実務に対して、ケース・バイ・ケースの方法によってフォーミュレートされていた。しかし、会計原則審議会の結成以降、それまでの「公開草案」の公表はもちろんのこと、会計調査研究を出版し、いわゆる「学習と実験」の期間と機会を設け、会計原則フォーミュレーションのための合意形成のプロセスが確立された。

(11) 税配分会計原則は、税効果が貸借対照表の両面にあらわれる処理例をそれぞれ平等に扱っている。しかし、税配分会計原則が問題となる最も普通の例は、貸借対照表の貸方に税効果が計上される場合である。すなわち、この場合は、会計上の所得税費用が、税務当局に実際に支払われる所得税額よりも多く計上される。したがって、税配分会計原則とは、実質的には、ある期間について、会計上の税引後利益を縮小表示する会計原則である、といえる。

(12) 税配分会計が成立するにあたっての基本的仮定である、所得税の費用性と期間配分可能性については、何の理論的検討もされてこなかった。税配分会計原則は、何らかの理論的推論をもって導き出されたものではなく、ただ、そのような会計実務が「一般に認められている」ということ、この一点にもとづ

いて、その合理性が主張されてきた。会計原則が自らの正当性を主張する究極の論理は、そのような会計実務が「一般に認められている」という、それ自体としては無規定の用語を盾にとったものであった。

(13) 税配分会計原則は、それ自体、すきまのない会計規定を定めたものではない。それはその適用にあたって、幅広い公認会計士の判断を認めた原則となっている。とくに採用してはならない方式は指定しても、それ以外は、広い裁量の幅をもたせてフォーミュレートしている。このことは、公認会計士の「プロフェッショナルな判断」を制度上、前提にしていることを意味する。

(1) Powell, Weldon, *op. cit.*, p. 27.

(2) Black, Homer A., *op. cit.*, p. 109.

4 税配分会計原則の役割

「一般に認められた会計原則」は、現実に普及している会計実務のなかから、「一般に受け入れられているもの」、「合意されているもの」を会計原則という形にフォーミュレートしたものである。その合理性、正当性については、理論によって発見された真理とか原理にもとづいて主張されるのではなく、現実の刻々、変化する会計実務のなかにあって、ある会計実務が「一般的承認」を受けている、ということにもとづいて主張されるのである。このような論理の基礎には、会計実務としての有用性を最高のものとする思考がある。何らかの理論とか原理とかによる演繹をもって合意を得るのではなく、実際の実務のプラクティカルな有用性をもって合意を得ようとする、この合意形成のパターンこそ、アメリカ会計原則の形成プロセスに貫らぬかれている特徴である。

もちろん、ここでいう「一般に認められた」とか、「一般に受け入れられた」とかいうことは、個々の会計原則が真に一般的な承認をうけて成立したものである、という文字どおりの意味を決してもっていない。「一般に認められた会計原則」は、制度上の用語である。そこで用いられている「一般に認められ

た」という用語は、ホーングレン (Hongren, Charles T.) も述べている次のような意味にとるべきである。

「一般的承認は、自発的によっても、またそうでなくとも (voluntarily or not voluntarily) 得られる。鍵は『承認 (acceptance)』である。例えば、所得税法は一般に認められても、常に自発的とはいえない。幅広い支持は政策形成者の選択 (policymaker's choice) を容易ならしめるが、しかし、一般的承認は、提案された方針にほとんど大多数のものが反対する場合ですらも獲得されうる。……中略……新しい方針に対して反対であっても、一般に認められるのである⁽¹⁾。」

すなわち、「一般に認められた」ということは、制度上承認されたということであり、このことは、利害関係者のすべてが認めている現実があるかどうか、ということとはさしあたり無関係なのである。アメリカにおける会計原則のフォーミュレーションには、会計人の「自発性」、 「プロフェッショナルリズム」、そして「強制よりも説得」、 「合意」、 「参加」が強調され、そして最近では、「合意」のための「学習」と「実験」の意義が強調されている。このことは、現実においても文字どおり、「自発性」と「プロフェッショナルリズム」、 「説得」、 「合意」、 「学習」、 「実験」のプロセスが保障されている、というのではない。それは、そのような用語によって論理化された会計原則の制度的プロセスをもつことによって、会計原則に「一般に認められた会計原則」の制度的意味が付与されるということであって、会計原則がはたしている実際の役割と性質は別のところにある。

では、税配分会計会計原則をフォーミュレートした論理が、一体どのような実際的な役割をもったか、この点について検討していくことにしよう。

税配分会計は、会計上計上される「税費用を増大させ、帳簿上の税引後利益を減少させる。もし、会社が税配分を要請されないとすれば、相当高い利益を報告することになる⁽²⁾。」このような効果をもつ税配分会計は、少なくとも次の3つの経済的事象、すなわち(1)所得税現象、(2)現金配当現象、(3)公益事業料金現象との関係のもとで、その実際の意義を明らかにすることができる。

第1は、税配分会計原則と所得税現象との関係である、税配分会計原則は、

実際支払所得税額の算定そのものについては、直接の関係をもつものではない。税配分会計原則は、実際支払所得税額とは異なった所得税額を計上しようとする場合に成立する原則である。しかし、税配分会計原則は、実際支払所得税額を合理化する、という広い意味で所得税現象に関係する。すなわち、税配分会計原則の存在は、税務上の目的のために、財務会計利益よりもはるかに少額の課税所得が算定されるのを合理化する。税務上の課税所得が議会の定めた政策目的のためにいくらか縮小表示されても、このこと自体は直接、会計の関与しないこととされる。そして、たとえ、企業に対して極端な減税策がとられたとしても、会計上は、期間収益に対して正しく発生した所得税費用が、税配分会計の会計手続を媒介にして算定されるために問題は生じない、ということになる。このように、税配分会計は、会計上の利益とは離れた課税所得が成立するのを容認する一つの制度的用具となっている。

「一般に認められた会計原則」は、さしあたり税務上の特殊目的とは関係のない一般目的（**general purpose**）の会計原則をフォーミュレートしたものである、といわれている。しかし、課税所得が「一般に認められた会計原則」とはまったく別の会計基準によって当初から算定されることが制度上、規定されているわけではない。課税所得は、あくまで「認められた標準的な会計方式⁽³⁾」にもとづいて算定されることが要請されている。ただ、課税所得は、時々々の政策目的のために、一般会計目的とは異なった額が成立すると主張されるのである。その主張は、税務上の課税所得計算と一般目的会計とをまったく異質のものとして扱っているのではない。課税所得が「一般に認められた会計原則」をベースにしているという制度的措置をすてきってしまったら、所得税現象が「一般に認められた」現象として認証される制度的基盤を失ってしまう。

課税所得算定と会計利益算定との関係で重要なことは、一般目的の「一般に認められた会計原則」が時々々の政策目的のために採用される税務上の基準によって不当に犯されない、という制度上の外貌を守ることである。一般目的の会計は、公衆の利害そのものにむすびついた「一般承認可能性」をもった利益を算定するものであり、税務上の考慮によって不当にゆがめられてはならないも

のとされている。このような制度的な外貌を守る一つの重要な制度的装置が税配分会計原則である。すなわち、税配分会計原則は、税務上の政策によって算定された所得税額を会計上の所得税額に直接、連結させないことにより、一般目的会計の税引後利益の適正表示を保持するものであるとされるのである。このような税配分会計原則によって、一般目的会計の適正性保持の制度的外貌がととのえられる。このような一般目的会計の適正性を制度上保持しようとすることは、大きな目でみれば、所得税現象を「一般に認められた」現象として合理化し認証する制度的条件をととのえる意味をもつ、といえる。

第2に、税配分会計原則は、現金配当現象との関係においても検討されなければならない。所得税法による減免税傾向の拡大は、実際支払所得税額よりも会計上の所得税費用の不断の拡大傾向を生み出す。そのために、税配分会計を採用すれば、所得税費用は拡大され、税引後利益は縮小表示されることになる。このような配当可能利益としての税引後利益の縮小表示は、現金配当抑制を合理化する直接的な手段を生み出している。税配分会計原則が「一般に認められた会計原則」としてフォーミュレートされ、普及した根拠は、このような税引後利益の縮小化の効果をそれがもっているからである、と考えられる。ムーニッツ (Moonitz, Maurice) も述べているように、「包括的な税配分は会計原則審議会がスポンサーした基準である。その成功は、おそらく純利益に対する保守的な影響 (conservative impact) に関係している⁽⁴⁾」のである。

第3に、税配分会計は、公益事業料金現象にも大きな関係をもつ。公益事業料金は、営業費 (cost of service) に公正報酬 (fair return) をつけ加えることによって算定される。公正報酬は、普通、資産の原始原価 (original cost) から定額法によって算定された減価償却費累計額を控除した額に一定の率 (公正報酬率 (fair rate of return)) を乗ずることによって算定される。公益事業会社の料金算定においては、ほとんどの州公益事業委員会は、原始原価にもとづいた定額法減価償却の採用のみを規定している。したがって営業費に含められる減価償却費については、定額法以外の方法は採用できない⁽⁶⁾。しかし、公益事

業会社が申告する課税所得の計算については、級数法や2倍通減法の採用が認められている。もし税務目的と料金設定目的とに対してそれぞれ異なった方式が採用されたとすると、営業費の一部として算入される所得税費用の算定方式が問題となる。もし税配分の方式を採用せず、実際支払所得税額を営業費の一部として算入すれば（これは減税分を即時に料金に反映させるということで「フロー・スルー法（flow through method）」と呼ばれている）、普通、税配分会計を採用することによって生じる所得税費用額よりも少額なのが計上されることになる。他方、税配分方式を採用すれば（この場合は料金額を平準化するということで「正常化（normalization method）」と呼ばれている）、そこで計上される所得税費用は実際支払税額よりも大きくなる。すなわち、税配分会計（「正常化法」）を採用すれば、公益事業料金額は、他の場合とくらべて高いものが設定される。このように税配分会計原則は、高料金設定を合理化する重要な意味をもっている。

以上、税配分会計原則がもつ制度的意味を(1)所得税現象、(2)配当現象、(3)公益事業料金現象との関係において検討してきた。もちろん以上で検討されてきたことは、税配分会計が税、配当、料金という経済現象を決定する役割をもつと意味するのではない。税、配当、料金などの経済現象が会計によって決定されるとは、決していえない。経済現象は経済法則の作用をもって成立するのである。会計は、このように法則的に生起する経済現象の成立に社会的認証をあたえ、これを合理化する役割をもつ。税配分会計原則は、その特有の処理構造と論理をもって、税、配当、公益事業料金などの経済現象を合理化する役割をもっているのである。

いま、とくに公益事業会社のケースにかぎって、税配分会計原則のはたしている現実的効果とその役割をみてみよう。

まず、第6表によって、公益事業会社が税務目的に採用している減価償却法をみてみると、調査対象会社の86パーセントが級数法と2倍通減減価償却法を採用していることが明らかである。すなわち、料金設定目的には定額法の採用が要請されている公益事業会社において、税務目的に対してはそのほとんどが

第6表. 連邦所得税計算に用いられた減価償却法, 1965年度

	定 額 法		加 速 減 価 償 却 法				総 計	
			級 数 表		2 倍 通 減 法			
	会社数	(%)	会社数	(%)	会社数	(%)	会社数	(%)
電 気	8	11.9	16	23.9	43	64.2	69	100.0
ガ ス	5	19.2	6	23.1	15	57.7	26	100.0
総 計	13	13.9	22	23.6	58	62.7	93	100.0

出所) Brigham, Eugene F. & Pappas, James, L., *Liberalized Depreciation and the Cost of Capital*, MSU Public Utilities Studies, 1970, p. 97.

加速減価償却法を採用しているのである。この条件のもとでは、税務目的と料金設定目的とに対して、それぞれ異なった減価償却方法が採用されるために、税配分会計を採用するかどうか(すなわち「正常化法」を採用するか「フロー・スルー法」を採用するか)という問題が生じる。いま第7表によって、両方式の採用状況をみると、税配分方式(「正常化法」)を採用するものが58パーセントと大

第7表 税配分会計の採用状況(公益事業会社), 195年度

業 種	正 常 化 法		フ ロー ・ ス ル ー 法		合 計	
	会社数	%	会社数	%	会社数	%
電 気	34	56.7	26	43.3	60	100.0
ガ ス	13	61.9	8	38.1	21	100.0
合 計	47	58.0	34	42.0	81	100.0

出所) Brigham, Eugene F. & Pappas, James L., *ibid.*, p. 100.

きな割合を占めていることがわかる。税配分方式(「正常化法」)を採用するこれらの公益事業会社については、加速減価償却法を採用したことから生じる税効果分だけ、営業費用の一部である所得税費用の拡大化を生みだす(「フロー・スルー法」を採用する場合とくらべて)。そして、また、株主報告目的にもこの方式が採用されるとすれば、その分だけ税引後利益は縮小表示され、現金配当抑制を合理化する一つの手段が提供されることになる。

最後に、最近の公益事業会社における所得税額の会計表示を第8表によってみよう。これをみると、1965年から1976年の間に、営業収益は6倍ほどに、税引前利益は4倍ほど大きく増大しているが、しかし連邦所得税は1960年代ではわずかに増大しているものの70年代では減少している。とくに注目されるのは、営業収益の伸びにくらべて税引前純利益の増大は、テンポがおそいことである。このことは、営業収益の急速な増大傾向を抑制するように、それから控除される通常の費用項目の拡大計上がされていることを物語っている。また、実際支払所得税額にいたっては、途中で少しは上昇するものの、70年代では減少している。税引前利益の増大と実際支払所得税の減少傾向から、会計上の利益と課税所得の差異が大きくこの間に拡大していることが想像される。このことは、各年度に計上される繰延所得税額が1970年代において急速に増大していることから裏づけられる。その結果、貸借対照表貸方に計上される繰延所得税累計額は、縮小することなく、年とともに増大している。とくに1970年代の増大傾向には、目まぐるしいものがある。このような公益事業会社の会計表示傾向こそ、いかに税配分会計原則が高い料金の設定を合理化し、また低い税引後利益の計上による現金配当抑制を合理化するものであるのか、その役割の大きさを如実に示している。

- (1) Horgren, Charles T., Politics and Accounting Policymaking, Alhashim, Dhia D. & Robertson, James W., edited, *Contemporary Issues in Accounting*, Bobbs-Merill Educational Publishing, 1979, pp. 212-213.
- (2) Ralph Wylie, Frey III, *The Public Accounting Profession—The Impact of External Environmental Factors from 1900—1971*, Doctor Dissertation, University of Maryland, 1972, p. 105.
- (3) Regulation of Treasury Department, Article 127, Regulation 33, 1916-1917.
- (5) Moonitz, Maurice, *op. cit.*, p. 77.
- (6) Brigham, Eugen F., *Liberalized Depreciation and the Cost of Capital*, MSU Public Utility Studies, Institute of Public Utilities Division of Research, Graduate School of Business Administration, Michigan State University, 1970, p. 14.

第8表 電気公益事業会社における繰延所得税表示 (単位 100万ドル)

年度	営業 収 益	税 純 引 利 前 益	連 所 得	邦 税	繰 延 設 定 額	得 額	繰 累 計	延 所 計	得 額	税 額
1954	\$ 7,587.6	\$ 2,049.1	\$ 915.0		—		\$ 132.7			
1955	8,360.4	2,308.1	1,064.0		—		261.1			
1956	9,053.7 (100)	2,474.9 (100)	958.0 (100)		184.7 (100)		482.8 (100)			
1957	9,670.4 (106)	2,576.0 (104)	956.5 (99)		207.0 (112)		694.4 (148)			
1958	10,194.8 (112)	2,710.6 (109)	969.6 (101)		227.7 (123)		919.7 (190)			
1959	11,129.0 (122)	2,988.1 (120)	1,118.8 (116)		227.7 (123)		1,157.7 (239)			
1960	11,919.5 (131)	3,193.6 (129)	1,218.4 (127)		214.8 (116)		1,325.2 (274)			
1961	12,604.1 (139)	3,343.5 (135)	1,305.7 (136)		191.9 (103)		1,495.9 (309)			
1962	13,468.5 (148)	3,596.7 (145)	1,361.8 (142)		177.0 (95)		1,626.3 (336)			
1963	14,180.1 (156)	3,754.2 (151)	1,412.1 (147)		152.8 (82)		1,737.3 (359)			
1964	14,990.9 (165)	4,004.9 (161)	1,485.9 (155)		112.6 (60)		1,779.7 (368)			
1965	15,820.1 (174)	4,180.7 (168)	1,488.7 (155)		100.9 (54)		1,828.6 (378)			
1966	16,959.0 (187)	4,410.3 (178)	1,551.9 (161)		101.3 (54)		1,872.2 (387)			
1967	17,935.3 (198)	4,552.0 (183)	1,510.6 (157)		111.5 (60)		1,929.1 (399)			
1968	19,405.2 (214)	4,806.7 (194)	1,655.1 (172)		133.9 (72)		1,990.9 (412)			
1969	21,085.5 (238)	4,941.5 (199)	1,584.5 (165)		156.0 (84)		2,087.5 (432)			
1970	23,127.9 (255)	4,775.3 (192)	1,233.0 (128)		174.5 (94)		2,198.1 (455)			
1971	26,027.2 (287)	5,189.0 (209)	1,051.4 (109)		264.9 (143)		2,424.3 (502)			
1972	29,482.2 (325)	5,921.7 (239)	974.3 (101)		418.3 (226)		2,793.5 (578)			
1973	33,313.9 (367)	6,582.0 (265)	884.1 (92)		598.0 (323)		3,347.1 (693)			
1974	42,174.6 (465)	6,843.7 (276)	554.0 (57)		1,029.4 (557)		4,209.4 (871)			
1975	50,744.1 (560)	8,580.2 (346)	810.1 (84)		1,299.5 (703)		5,367.8 (1,111)			
1977	57,970.3 (640)	10,231.8 (413)	628.7 (65)		1,685.1 (912)		6,813.1 (1,411)			

出所) Kiefer, Donald W., *Accelerated Depreciation and the Investment Tax Credit in the Public Utility Industry: A Background Analysis*, Occasional Paper No. 1, The National Regulatory Research Institute, The Ohio State University, 1979, p. 64.

お わ り に

税配分会計は、伝統的な会計概念の枠をのりこえた新しい概念を会計に導入した。所得税を費用として発生するものとし、また費用収益の対応概念を拡大し、そして新しい負債と資産概念を導入した。このように新しい会計概念の導入は、税、配当、料金などの経済現象の発展とこれを合理化する必要性から生れたものである。そして、このような新しい会計概念の導入を推進した論理は、それらの会計実務がすでに「一般に認められている」こと、あるいは会計実務としてのプラクティカルな有用性が存在するということにもとづくものであった。このような「一般に認められた」という用語をキー・ワードとして、新しい会計概念の導入を促進したのである。しかし、税配分会計原則の発展は、過去の伝統的な会計理論の枠組をつき崩している。もはや、税配分会計が個々の会計原則としてフォーミュレートされるようでは、税配分会計のもつ会計上の効果（税引後利益の縮小化）を十分に合理化することができなくなっている。たとえば、負債法か繰延法かという問題は、税配分会計原則が個別的に扱われるかぎり、その正当性を合理化する論理は容易に導びき出すことはできない。1973年にこれまでの会計原則審議会に代って新しく結成された財務会計審議会（Financial Accounting Standards Board : FASB）は、その重要なプロジェクトの一つとして「会計の概念的フレームワーク（conceptual framework of accounting）」を設定する運動をはじめたが、これは、これまでの会計原則フォーミュレーション方法の限界に対応し、会計原則の権威を高めようとする、すぐれて今日的な課題を実行しようとして生れたものである、と理解できる。

もちろん、これまでの税配分会計原則のフォーミュレーションのプロセスにみられたような、会計実務の「一般的承認可能性」にもとづいた会計原則の権威づけが、これによって放棄され、代って体系的な理論の演繹によって会計原則をフォーミュレートするやり方一本に転換したとは、決していえない。今日みられる財務会計審議会の会計原則のフォーミュレーションは、基本的にはこれ

までのような「一般的承認可能性」に権威を求める、というやり方である。したがって、財務会計審議会による「会計の概念的フレームワーク」づくりは、今日、一定の限界にきている会計原則形成を補強し、その権威の拡大化を計る制度的手段を提供しようとするものである、と考えられる。しかし、この問題の検討は、もう一つの稿を必要とする課題である。