



Title	税会計制度とGAAP会計制度
Author(s)	今田, 正
Citation	経営と経済, 68(4), pp.117-135; 1989
Issue Date	1989-03
URL	http://hdl.handle.net/10069/28378
Right	

This document is downloaded at: 2019-05-27T03:43:08Z

税会計制度とGAAP会計制度

今 田 正

- 1 序
- 2 課税所得と会計利益の異同
- 3 税会計とGAAP会計の調整論議
- 4 税効果会計の制度的機能
- 5 税会計制度の基礎をなすGAAP

1 序

税会計制度と財務会計制度の接点、両者の基本的関係は、つぎのような会計基準の中に求められる。すなわち、アメリカ国内歳入法はつぎのような一般規定を有している。

「課税所得は、納税者が自己の帳簿において正規に利益を計算するその会計方法にもとづいて算定されなければならない。」(446条(a)) しかし、「……もし納税者が用いる会計方法が利益を明瞭に反映しない場合には、課税所得の計算は歳入局長官が利益を明瞭に反映すると考える方法によって計算しなければならない。」(446条(b))

これら一般規定の意味するところはなにか。一つは、課税所得算定の基礎は納税者が通常採用している実務に求められ、その実務が一般に承認された会計方法に基づいてなされることが要請されている⁽¹⁾。基本的に税法は課税所得算定の基礎を会計実務に委任したのである。H. A. アーネット (Arnett) は、このことを、税法規定が「一般に認められた会計原則」、(Generally Accepted Accounting Principles) に依拠するとした例証であるという⁽²⁾。

いずれにしても、このことは税法がその課税所得の計算にあたって、その基礎にGAAPの存在を制度的に措定したことを意味する。かくて、この一

般規定は1918年歳入法において初めて導入されたのであるが、1921年歳入法以降も継続され、1954年歳入法に引き継がれ、こんにち至っているのである。

二つには、この課税所得算定を納税者の会計実務に依拠するということは、税会計における発生主義会計導入を意味した。すなわち、歳入法は、また、「所得項目は、それらが異った会計期間において適切に算定される場合以外は、その受取時に、またその控除項目（損金および税額控除）は支払ないし発生時に、採用される会計方法に基づいて計上されねばならない⁽³⁾」と規定したのである。

また、課税所得の算定を通常企業が用いる会計方法に依拠するとする規定は、課税所得の決定が会計プロフェッションに委ねられたことを意味し、会計プロフェッションの団体によって展開された会計原則および概念は税目的および財務諸表目的の利益決定に共に適用できることを意味している。⁽⁴⁾

これらのことは、GAAP が税会計の基礎を支えるということを明示したものにほかならない。たとえば、グロール＝レームケ（P. R. Graul and K. W. Lemke）は、一般に認められた会計原則は会計プロフェッションによって認証された会計方法を代表し、すべての企業によって用いられている。したがって、GAAP は課税所得の基礎的決定要素として準法律的権威を有したことになる⁽⁵⁾、とも述べている。

だが、税会計は GAAP 会計とは同一ではない。税会計は GAAP 会計に依拠することによって会計処理法を基礎づけながらも、他方で独自の計算や処理法を規定することによって GAAP 会計との差異をもたらしている。

本稿では、税会計と GAAP 会計の差異の内容と、それらの差異の「調整」論議の内容と意味を整理し、さらに、税会計と GAAP 会計の差異に関する連結環として果たす税効果会計の役割を位置づけることによって、アメリカ会計制度を特徴づける税会計と GAAP 会計の制度的相互関係を考察せんとするものである。

（注）

(1) Lasser, J. K. and Peloubet, M. E., *Tax Accounting v. Commercial Accounting*,

The Journal of Accountancy, April, 1949, p. 281.

- (2) Arnett, H. E., Taxable Income vs. Financial Income: How Much Uniformity Can We Stand?, *The Accounting Review*, July, 1969, p. 483.
- (3)(4) Leslie, M., The Tax Accounting v. Generally Accepted Accounting Procedures, *The Journal of Accountancy*, February, 1951, p. 221.
- (5) Gaul, P. R. and Lemke, K. W., On the Economic Substance of Deferred Taxes, *ABACUS*, June, 1976, pp. 16-17.

2 課税所得と会計利益の異同

前述のように、課税所得算定の GAAP への準拠性が強調されるとはいえ、税会計上の所得と会計上の利益が一致するとはかぎらない。いわゆる「一致要求」の基礎にある両者の基本的差異を明らかにするため、まず、税会計基準の基本的な構造を検討しよう。

総益金と損金の範囲 課税所得は納税者の会計年度に基づいて、総益金 (gross income) から損金 (deductions) を控除した金額である。総益金とは、その源泉を問わず、すべての収益である (別段の定めのあるものは除く)。益金のうち、事業遂行による総益金は売上高から売上原価を控除した金額であり、売上原価は原則として法人が継続的に採用する会計基準によって算定される。また、州債の利息など、総益金から除外される項目が規定されている。

総益金から控除される損金は、通常かつ必要な事業遂行上の経費であり、法によって項目が列挙されている。つまり、総益金および損金の範囲は税法上規定されたものである。したがって、特定の項目については財務会計上の収益及び費用と一致しない結果となるであろう。

会計方法 つぎは、総益金及び損金がどの課税年度に計上されるべきか、という税会計基準の問題である。つまり、現金主義では、総益金に該当する項目は実際に受領した課税年度で、損金は実際に支出した課税年度で控除する。

発生主義では、益金は原則として、収入を受領する権利が確定し、受領する金額が合理的な正確性をもって決定されることとなる課税年度で計上される。損金は負債を確定するすべての事象が発生し、かつ、その負債の金額が

合理的な正確性をもって決定されることとなる課税年度で計上される。⁽¹⁾

すなわち、益金の計上に関しては「権利確定基準」(claim-of-right doctrine)が、また損金控除時期に関しては「すべての事象」テストが採用され、発生主義に関して税会計と GAAP 会計とで相違が存在する。⁽²⁾たとえば、前受収益は、納税者が発生主義に基づいてる場合でも、実際の受取時に所得に計上される。また、税法は利益の計上時期の別段の定めとして割賦基準を認めている。

一方、損金については、「すべての事象の発生」および「合理的な正確性」基準は厳格に解釈され、見積費用の損金控除は、貸倒引当金、未消化休暇手当引当金以外は損金控除とならない点において、すべての費用の見積計上を行うとする財務会計とに差異が生じる。

以上の益金、損金の計上時期の差異に基づく場合のほか、第二に、税法は先の割賦販売をはじめ、長期工事契約、試験研究費および減価償却等に関し個別の処理基準を設けている。また、後入先出法以外の棚卸資産評価法は、いわゆる「記帳要件」(booking requirement)を要求されていないのである。⁽³⁾すなわち、課税所得の算定は GAAP 会計に基づくとする「一般規定」に対する例外を設けることによる差異である。

かくして、課税所得は基本的には会計上の利益を基礎としながらも、上にかかげた会計上の処理と税務上の処理の差異に基づく差額は税務申告上 (Form 1120 Schedule M-1 表) で調整される構造となっている。

このようなことから、税会計と GAAP 会計との関係に関する論議は両者の「一致」論と他方での「一致不要」論の論議として展開されてきた。以下では、これらの論議を整理し、それらのもつ制度的意味を明らかにすることによって、アメリカ会計制度の中での税会計制度と GAAP 会計制度の基本的構造について考察せんとするものである。

(注)

(1) 白須信弘『アメリカ法人税法詳解』中央経済社、昭和59年、23頁。

(2) Raby, W. L., *The Income Tax and Business Decisions*, 4th ed., N. J: Prentice-Hall, 1978, p. 4.

(3) 白須信弘, 前掲書, 21頁。

3 税会計と GAAP 会計の調整論議

(1) 伝統的調整論議

アメリカにおける GAAP 会計と税会計との伝統的な調整論議に関しての代表的所産に, AAA 会計原則委員会による1948年版会計原則の補足ステイトメント第4号「会計原則と課税所得」(1952)⁽¹⁾, また AIA 租税目的のための会計原則委員会の「税会計規則と一般に認められた会計原則との差異」⁽²⁾という議会への勧告書といった文書を上げることができよう。

まず, AAA ステイトメントは, 課税所得と会計上の純利益との差異を, (a)特定事項の差異 (differences of specification), (b)期間帰属の差異 (difference of timing) とに区分し, これらの差異の大部分が両者の目的の相違に基づいているという。しかし, 他方で, これらの目的の相違にもかかわらず, 会計実務は主に便宜上から, しばしば所得税規定からの影響を許してきたという。⁽³⁾

そこで, これらの調整問題に関して, 次のような三つの設問を提示し, AAA 会計原則委員会の見解を示している。⁽⁴⁾

(a)所得課税の基準を設定する目的と公表財務諸表のための純利益測定目的が異なることを認めるとして, どの程度まで課税所得が会計上の純利益と異なる必要があるのか, あるいは望ましいのか。

(b)このような差異が生じるとして, 財務会計目的の純利益の決定において, どの程度まで法人税実務が認識されるべきか。

(c)財務会計手続ないし報告方法が立法によって規制されるべきであろうか。

このような設問について同委員会は次のような見解を示した。

(a)……議会, 税務当局また裁判所も租税目的のために所得ないし費用の認識の時期を変更しようというだけの理由で公表財務諸表目的のため納税者により正規に採用される一般に認められた会計原則の適用を修正するよう企て

るべきではない。

(b)公表財務諸表目的のための企業会計実務は税法規定に基づく課税所得の測定の如何にかかわらず一般に認められた会計原則によってのみ完全に支配されねばならない。

(c)会計原則は税法の指示により形成されたり、会計報告の方法が税法の命ずるところにより規制されたりすべきではない。企業会計の原則の体系ならびに報告の方法は広汎な公共の要求と利用から展開されねばならない。

このように、税法に対する GAAP の独自性を主張しながらも、AAA 委員会は次のように述べている。

「当委員会は課税所得と企業利益との間の差異が減少せしめられ、また第41条の一般規定が個々の税法規定の非会計的な解釈に優先することが認められれば、公衆の利益にもっともよく寄与することになるであろうと考える。⁽⁵⁾」また、「課税対象となる企業利益の定義が一般に認められた会計原則のもとでの純利益に可能なかぎり近似せしめられる場合に、政府、企業および公衆の利益はもっともよく達成される」と。特に、このような「一致」を主張するにあたって、同委員会が具体的に掲げるのが、前受収益と見積費用とである。⁽⁷⁾

つぎに、AIA の見解は、先に掲げた「税会計と一般に認められた会計原則との調整に関する勧告」⁽⁸⁾（1953年、10月）なる議会への勧告書に代表されよう。

同勧告書は結論的にいう。「本委員会は、立法にあたって税法規定を一般に認められた会計原則と一致させるよう勧告する。このような原則を税務会計の基礎的な基準として採用することになれば、現在および永年にわたり存在してきた混乱や不安定性は大きく減ぜられるであろう。それによって納税者の税制の公正に対する信頼は回復され、申告書の作成を容易にするであろう」⁽⁹⁾と。

AAA の見解と同様に、AIA 委員会もまた、税会計規則と GAAP の最も普通の差異の例に前受収益と見積費用を上げている。前者については、権利確定に必要なすべての事象の発生といった税法規則の所得の“発生”基準は

一般に認められた会計原則に合致しない。さらに税法規則は所得をそれに関係する費用とを乖離させがちであり、収益はある期間に、それに関係づけられる費用は他の期間に計上されるとすれば、課税所得は必ずゆがめられることになるという⁽¹⁰⁾。また見積費用については、費用の見積りが合理的な程度に正確性をもってなされる場合はすべて課税目的上の控除項目として容認されるべきである⁽¹¹⁾とし、税会計の基準としての一般に認められた会計原則の基準性の復権を唱えたのである。

(2) 伝統的調整論議に対する批判

以上にみた AAA, AIA (AICPA) の会計原則への税法の調整を迫る伝統的立場は、アーネットによれば、1960年代に至り再検討と変更を迫る議論を生起せしめたという⁽¹²⁾。その背景から検討しよう。

租税政策と GAAP 会計—「記帳要件」— いうまでもなく、課税所得は内国歳入法規定、財務省規則、裁判所判例に規定された法的概念である。税法は課税所得の計算的基礎を会計に求めたのである。その連結環が先の「記帳要件」にはかならない。だが、この「記帳要件」は決して統一的に適用されたわけではない。特に租税政策に伴う項目は必ずしも「記帳要件」が要請されていない。例えば、もし税務目的に採用された場合には財務報告目的についても用いられねばならないとされる LIFO 棚卸法にみるごとく、「記帳要件」は課税所得決定の支えに必要であるというだけに維持される場合に、その会計的機能が端的に示されている⁽¹³⁾。また、逆に、「記帳要件」自体が減価償却方法の一層に自由化を促す条件さえなした。たとえば、1954年歳入法における加速減価償却の導入は、税目的でのその採用は「記帳要件」を必要としないにもかかわらず、多くの会社が財務会計上も同じ基準で記録することを促したという⁽¹⁴⁾。いずれにしても、償却方法、耐用年数の「自由化」⁽¹⁵⁾への税法減価償却規定の変更は一般目的上の減価償却と税務上採用されるそれとが異なる場合、その償却額の差異が必然的に拡大することは避けられない。

「一致論」の転換 税会計と財務会計との調整に関して、AICPA の基本的態度は、その「一致」を主張するものであった。しかし、1970年代に至り、

長期工事契約に関して「記帳要件」を求めた財務省規則をめぐる議論⁽¹⁶⁾を契機として、AICPA は1971年10月、「税会計と財務会計との一致に関するステイトメント⁽¹⁷⁾」を、また1973年10月には同改訂ステイトメントを表わし、⁽¹⁸⁾「記帳要件」に対する反対を表明したのである。ステイトメントはいう。

「……一貫性ある利益決定法が関係する諸当事者にとって利益があるがゆえに、税会計方法は財務会計方法に一致すべきであるという一般的仮定を表明する方針は、その仮定を否定するよう作用するかもしれない要因が存在することを認識しているならば、のぞましいものである⁽¹⁹⁾」。

また、つぎのようにも主張する。

「この“記帳要件”は納税者の間で不公平に適用されるかもしれない。また、会計プロフェッションによつてのぞましいと考えられる会計原則の変更を抑制するように機能するかもしれない。したがって、AICPA は財務省または議会によつて課される記帳要件に反対するものである⁽²⁰⁾」と。

このような AICPA の「記帳要件」に対する強い反対の表明をうけ、1970年代、伝統的「一致」論に対する批判が展開されるに至つたのである。代表的論者を上げよう。

アーネットはいう。「一般に認められた会計原則に基づく財務会計と税会計との間の調和を助長することが今なお受け入れられるべき政策であろうか⁽²¹⁾」と、従来の「一致」論の立場を批判する。

しかして、いう。「われわれは税会計をもつて一般に認められた会計原則に一致させることを主張することを止めるべきである。なぜなら、この考え方は課税目的上許される手続に関する記帳要件をますます拡大することになる⁽²²⁾」と。また、「経営者や他の者から、税支払額を最少にする圧力のために、会計士はおそらく最も低い課税所得をもたらす会計原則（LIFO、加速減価償却、割賦販売基準、その他）に従うことを強いられるであろう。そうして、選択された手続は企業の債権者、株主、その他善意の利害関係者にとって最も意味ある有用な情報とはならないであろう⁽²³⁾」と。かくて、「もし、会計士が課税所得の算定を一般に認められた会計原則による会計利益測定に完全に基づくよう主張しつづけるとすれば、『会計原則』の決定に対して政府がより

大きな力行使することにならないであろうか⁽²⁴⁾と、税会計とGAAP 会計の各々の独自性を主張したのである。

かくして、アーネットは結論づけていう。「税務会計手続の発展を支配する目的と一般に認められた会計原則のそれとは異っていると考える。したがって、われわれは、それら種々の目的を達成するにはしばしば異った手続および実務が必要であるという事実を受け入れる。……したがって、われわれの公式な立場は、その助言能力において、議会、内国歳入局が、個人であれ企業単位であれ、納税者に対して最も公正かつ公平なるものとなる方法を達成せんとするその目的を援助することであろう⁽²⁵⁾」と、このようにいうのである。

また、G. E. レント (Lent) はつぎのようにいう。「納税者は税目的で用いられる会計方法をその記帳に反映させることを要求されるべきではない。彼等は納税申告書上の金額を支える適当な記録を維持することだけが期待されることになるであろう。そのような税会計を企業会計実務から分離することによって会計方法および財務報告におけるより大きな統一性が促進されることになる⁽²⁶⁾」と。

また、レイビー＝リヒター (W. L. Raby and R. F. Richter) はいう。「理論家の希望に反して、実務における調整を計ることは、財務会計目的にも税会計目的にも、どちらにとっても必ずしも有意義な利益決定の可能性を提供するものではない。⁽²⁷⁾」「課税のための所得決定の目的は財務諸表の伝達目的といまだかつて同じであったことはほとんどない。⁽²⁸⁾」「結局、もし財務会計が財務報告領域以外の要求や目的から完全に独立した基礎の上に展開されるなら、もっとも有用なものとなる⁽²⁹⁾」と述べ、AICPA が「一致」の調整に明確に反対の表明を行うことを勧告するとさえ主張したのである。

このように、1970年代、税会計と財務会計との調整に関する議論は、「記帳要件」をめぐる、「一致不要」論として展開された。それは、一般論としては税会計と財務会計との一致を前提としながらも、「記帳要件」を媒介として税務会計上有利な会計処理方法が財務報告会計実務を規定し、ひいては、「記帳要件」が政府＝税務当局による会計原則設定過程自体への介入を招来

せしめるという主張として要約できよう。

このような「記帳要件」がもつ会計実務および会計原則設定自体に対する規定性に対する反対から、より積極的に税会計と財務会計とを分離する論理展開は、さらに税会計目的と財務会計目的における利益決定方式の相違を強調することである。

すなわち、税法の目的は政府歳入を計ることにあり、財務諸表の目的は経済的意思決定に有用な情報を提供することにある。税法の目的は歳入を計ることにあるのであるから、必ずしも費用・収益の対応を計り、他の目的を達成することにあるのではない、というのである。⁽³⁰⁾減価償却を例にとれば、いま、税務申告書上で加速減価償却が用いられ、帳簿減価償却もこれに従った場合、多くの場合減価償却費は過大計上され、利益は過少計上される。かくて、もし費用・収益対応が基本的会計目的であるとすれば、加速減価償却は財務諸表上用いることはできない。したがって、帳簿減価償却は必ずしも税務減価償却と合致する必要はない。むしろ、多くの場合、よりよい会計方法としては帳簿と税務の減価償却との差異は避けられない。会計実務としては帳簿記録と税控除額との差異が税引後の報告利益を歪めることのないようにするには繰延税会計が採用されるべきであると、このように論理化される⁽³¹⁾のである。すなわち、ここでは税会計と財務会計との調整は後退し、もっぱら两会計の独自性と固有の目的が強調される。すなわち、一般規定への準拠性を前提としながら、加速減価償却といった税会計実務については、税会計固有の租税政策に基づくものとして論理化し、その結果招来される課税所得と会計利益（税引前利益）との差異の発生は税効果会計の導入によって合理化する論理として展開されるのである。

(注)

- (1) A A A, Committee on Concepts and Standards Underlying Corporate Financial Statements, Supplementary Statement No. 4, Accounting Principles and Taxable Income, *The Journal of Accountancy*, February, 1953, p. 241.
- (2) A I A, Divergences Between Rule of Tax Accounting and Generally Accepted Accounting Principles, *The Journal of Accountancy*, January, 1954, p. 93.

- (3) A A A, *Accounting Principles and Taxable Income*, *op. cit.*, p. 241.
- (4) *Ibid.*, pp. 241–242.
- (5) *Ibid.*, p. 244.
- (6) *Ibid.*, p. 246.
- (7) *Ibid.*, p. 244.
- (8) A I A, *Recommendations to Congress on elimination of differences in generally accepted accounting procedure and accounting for tax purposes, Divergences Between Rules of Tax Accounting And Generally Accepted Accounting Principles*.
- (9) *Ibid.*, p. 94.
- (10) *Ibid.*, pp. 95–96.
- (11) *Ibid.*, p. 96.
- (12) Arnett, H. E., *Taxable Income vs. Financial Accounting*, *op. cit.*, p. 483.
- (13) Lent, G. E., *Accounting Principles and Taxable Income*, *The Accounting Review*, 1962, pp. 485–486.
- (14)(15) Arnett, H. E., *op. cit.*, p. 484. Lent, G. E., *op. cit.*, p. 486.
- (16) Raby, W. L. and Richter, R. F., *Conformity of Tax and Financial Accounting*, *The Journal of Accountancy*, March, 1975, p. 46.
- (17) A I C P A, *Statement on the Conformity of Tax and Financial Accounting*. October, 1971.
- (18) A I C P A, *Revised Statement on the Conformity of Tax and Financial Accounting*, October, 1973.
- (19) A I C P A, *Conformity of Tax and Financial Accounting*, *op. cit.*, p. 76.
- (20) *Ibid.*, p. 76.
- (21) Arnett, H. E., *Taxable Income vs. Financial Income*, *op. cit.*, p. 483.
- (22) *Ibid.*, p. 485.
- (23) *Ibid.*, pp. 490–491.
- (24) *Ibid.*, p. 491.
- (25) *Ibid.*, p. 494.
- (26) Lent, G. E., *op. cit.*, p. 487.
- (27) Raby, W. L. and Richter, R. E., *op. cit.*, p. 46.
- (28)(29) *Ibid.*, p. 48.
- (30) MaCullers, L. D. and Schraeder, R. G., *Accounting Theory*, Text and Readings, N. Y.: Wiley & Sons, 1982, p. 381.
- (31) Wiler, T. N., *The Accounting Dilemma: Should Book Depreciation Conform to Tax Depreciation?* *The Journal of Taxation*, May, 1963, p. 266.

4 税効果会計の制度的機能

(1) 税配分の論理

税効果会計の論理的成立はけっして税会計と GAAP 会計との差異ではなく、むしろ両会計の同一性の論理の上に組み立てられるところに特徴がある。

たとえば、AICPA 常務委員会は、1974年、両会計の目的の相違を認めながらも、「それらの異なる目的を達成するための方法は基本的には同じである。すなわち、ともに年度基準での企業利益の適正な決定である⁽¹⁾」と述べた。

また、T. F. ケラー (Keller)は課税所得と会計上の利益とは異なり、両者は関係がないという主張に対して、この論議は企業の全期間についての純利益ではなく期間利益について論議しているにすぎないという。すなわち、「所得税法の目的が納税者が通常の会計方法に従って測定する企業の全生涯にわたる純利益以外の何かに課税することであるという証拠はほとんどない⁽²⁾」という。

だが、まさにこのケラーの立論こそ税配分会計を支える論理にほかならない。彼はいう。「適切な費用配分の問題が存在する。なぜなら、企業利益と課税所得の測定はある会計期間についてみれば、しばしば同額ではない。この乖離の基礎をなす原因は特別事項と期間帰属の差異に区分できる。前者はある種の取引を税務目的について特別の取扱いを強制するもので、同じ取引について企業の報告会計に従った場合とかなり異なったものとなり、これらの差異は税費用についての永久差異となる。期間帰属の差異の効果はある取引が企業利益の場合に比べて早いか遅い時期に課税所得決定に考慮されることである。このかたちの差異は総支払税額に影響を与えない。ただ、税の支払時期が移動するのである⁽³⁾」と、このように論理化するのである。

(2) 税効果会計の内容と機能

前述のごとく、課税所得は総益金から控除可能な損金を差引くことによって決定される。一方、財務報告上の利益は GAAP によって決定せられる。それは課税所得決定に関する政府規則と同じであるかもしれないし、そうでな

第1表 期間帰属差異要素

	1984	1983	1982	1981	1980	1979
減 価 償 却	488	496	497	497	486	470
子会社等の留保利益	116	127	136	130	133	100
割 賦 販 売	96	86	80	75	63	59
棚 卸 資 産 評 価	90	97	103	105	97	81
閉 鎖 事 業	87	77	73	57	49	44
年 金 事 業	81	76	66	67	70	70
その他の従業員経費	108	98	99	90	84	78
長期工事契約	78	71	70	63	57	53
建設期間中の利子 および税	72	83	82	71	45	20
リ ー ス 契 約	49	44	51	42	37	26
掘 削 原 価	39	45	46	47	39	31
保 証	29	25	30	29	26	24
外貨換算勘定	13	23	20	22	26	19

AICPA, Accounting Trends and Techniques, 1983, 1985より作成。

いかかもしれない。しかし、通常は、財務報告利益と課税所得とは異なる。⁽⁴⁾

これらの差異の要因については、課税所得の決定を現金基準に置くといった税務行政上の便宜性、あるいは加速減価償却といった租税政策に基づくとされるが、近年アメリカにおける差異要素の計上実務を各勘定科目と計上会社数（調査対象600社中）をもって示したものが第1表である。一般的にいえば、これらの差異は、(1)税法と GAAP において、収益および費用を認識計上する時点が異なるか、(2)会社が財務会計上において税目的のそれと異なる会計実務を採用すること⁽⁵⁾に起因するとされる。

ところで、これらの差異は発生原因の如何にかかわらず、一般的に、「期間帰属差異」、あるいは「永久差異」として概念化され、区分された。たと

えば、「永久差異」は、(1)会計上認識された特定の収益が税法上非課税、(2)会計上認識された特定の費用が非控除、(3) GAAP では費用と認められない課税控除項目の存在といった差異で⁽⁶⁾、ある。

税効果会計上問題とされるのは「期間帰属差異」である。⁽⁷⁾これは、たとえば、納税者は税目的上すべての費用を可能なかぎり早期に認識計上し、課税の減額と繰延を計らんとする。これは、「期間帰属差異」をもたらすが、この差異は一定期間後逆転すると仮定される。税率の変化がないとすれば、財務諸表上と申告書上の所得税額は各年度によって異なるが、長期間をとれば、支払総額は等しくなる。⁽⁸⁾かくて、所得税額の配分は適切な費用・収益の対応のため必要となる⁽⁹⁾と、このように論理化される。たとえば、W. A. グラハム (Graham) は次のように述べた。「期間の所得税費用は、純利益と課税所得との永久差異を調整した税引前純利益額に当該税率を適用することによって測定される。この所得税費用と当期支払総額との差異は純利益決定要素の認識時期の差異のみから生じる一時的なものであるから、その差異額が将来期間において相殺されるよう資産あるいは負債として繰延べられるべきである⁽¹⁰⁾」と。

このように、従来、税効果会計は、『APB オピニオン』第11号「法人税等の会計」(Accounting for Income Taxes⁽¹¹⁾)に代表されるごとく、利益決定の基本手続、すなわち、費用・収益対応概念に基づく所得税費用決定の手続として論理化された。しかし、同「オピニオン」第11号は、1987年12月に、FASB『財務会計基準ステイトメント』第96号⁽¹²⁾によって改正された。同ステイトメントは従来の「期間帰属差異」に替えて、「一時的差異」(temporary differences)なる用語を用いる。⁽¹³⁾ステイトメントは、「一時的差異」の概念内容について以下のように述べている。⁽¹⁴⁾

当期の財務諸表で認識された大部分の事象に対する税結果 (tax consequences⁽¹⁵⁾)は、当期末払所得税 (income taxes currently payable)の決定に含まれる。しかしながら、税法と財務会計基準とでは資産、負債、資本、収益、費用、利得および損失の認識および測定について異っている。そのため、a、当該年度の課税所得金額と税引前財務会計利益額、また b、資産または負債

の税務価額と財務報告額との間に差異を生じることがある。それらの資産および負債の税務価額と貸借対照表表示額との差異は、ある将来年度に課税所得となるか控除されることになる。ステイメントはつぎのごとく整理する。⁽¹⁶⁾

- a. 会計上の利益計算において認識された後に課税される収益・利得
(例：割賦売掛金)。
- b. 会計上の利益計算において認識された後に税控除される費用・損失
(例：製品保証引当金)。
- c. 会計上の利益計算において認識される前に課税される収益・利得
(例：前受購読料)。
- d. 会計上の利益計算において認識される前に税控除される費用・損失
(例：税務加速償却)。
- e. 投資税額控除による償却資産税務価額の控除。
- f. 繰延法の適用によって処理された投資税額控除。
- g. 報告通貨が機能通貨である外国営業活動。
- h. 物価変動指数を用いることによる資産税務価額の増加。
- i. 企業結合会計についてパーチェス法による場合。

このように、「一時的差異」は将来年度において課税または控除されることとなるすべての既存の差異を含むとされる。⁽¹⁷⁾ かくて、これら、すべての「一時的差異」にかかわる繰延税効果は負債または資産として認識されなければならない。認識すべき税効果額は、当年度または過年度において財務諸表上認識された事象について、制定された税法規定により計算した将来年度において支払いまたは還付されるべき金額である、とされる。⁽¹⁸⁾ 将来年度において純課税額をもたらすであろう「一時的差異」について繰延税負債が、また将来年度において税控除額をもたらす「一時的差異」について繰延税資産が認識されるのである。⁽¹⁹⁾

このように、ここでは、従来の費用、収益の対応概念に基づく税配分論理から、FASB 財務会計概念⁽²⁰⁾に基礎づけられた資産、負債の概念とその認識基準にその論理化の基礎が移行されたのである。『APB オピニオン』第11号

に代表される従来の理論が費用、収益の「期間帰属差異」に基づくのに対して、資産、負債に関する事象として「一時的差異」概念を論理づけたのである。すなわち、「ステイトメント」第96号は、資産・負債の税務価額と貸借対照表価額との間の差異は、他の将来事象にかかわらず、将来の年度において課税対象額または税控除額をもたらすことになる。⁽²¹⁾ここに、「一時的差異」について繰延税効果の認識を必要とする⁽²²⁾、というように論理化するのである。

従来の税効果会計理論への批判は税効果計上の会計要件の一貫性、およびその概念的明確性の欠如というものであった。また、特に批判が向けられたのは、「オピニオン」第11号のもとでの繰延税金貸方残高の増大傾向に対するものであった。⁽²³⁾「ステイトメント」第96号は、論理化の視点を貸借対照表上の資産、負債に移すことによって、ある年度の課税所得と会計上の税引前利益、また資産・負債の税務価額と貸借対照表価額との差異をすべて「一時的差異」として資産、負債として認識計上するという論理枠組みの変更をもって繰延税金勘定残高増大の批判にこたえたのである。これはけっして税効果会計の内容が変化しただけではない。その論理化の内容が変化したのである。税効果会計は税会計と GAAP 会計との間にあって、その連結環として財務諸表上の会計項目を論理づけることによって結果として税務会計実務を合理づけることとして機能しているのである。

(注)

- (1) The Board of Directors of The AICPA, Conformity of Tax to Financial Accounting, *The CPA Journal*, February, 1974, p. 15.
- (2) Keller, T. F., *Accounting for Corporate Income Taxes*, Ann Arbor: University of Michigan, 1961, p. 9.
- (3) *Ibid.*, p. 26.
- (4) FASB, Research Report, Beresford, D. R., Best, L. C., Craig, P. W. and Weber, J. V., *Accounting for Income Taxes: A Review of Alternatives*, July, 1983, p. 9.
- (5) *Ibid.*, pp. 9-10.
- (6) *Ibid.*, pp. 10-11.
- (7) Dixon, J., Financial Accounting vs. Tax Accounting, *The Practical Accountant*,

- March/April, 1972, p. 41.
- (8) McCullers, L. D. and Schroeder, R. S., *op. cit.*, pp. 381–382.
- (9) *Ibid.*, p. 382.
- (10) Graham, W. J., Income Tax Allocation, *The Accounting Review*, January, 1959, pp. 14–15.
- (11) AICPA, APB Opinion No. 11: *Accounting for Income Taxes*, December, 1967.
- (12) FASB, *Statement of Financial Accounting Standards* No. 96: Accounting for Income Taxes, December, 1987.
- (13)(14) *Ibid.*, para. 9.
- (15) FAS No. 96は従来の“tax effect”なる用語に替えて“tax consequences”なるより広義の用語を用いている(中田信正「アメリカにおける税効果会計の改正」、『産業経理』Vol. 48. No. 1, 1988, 4頁, 参照)。
- (16) FAS. No. 96, para. 10.
- (17) FAS. No. 96, p. 7. footnote.
- (18) *Ibid.*, para. 14.
- (19) *Ibid.*, para. 17.
- (20) FASB, *Statement of Financial Accounting Concepts* No. 3: Elements of Financial Statements of Business Enterprises (December, 1980)において、資産は用役可能性・将来経済便益として、負債は将来経済便益の犠牲として、法的債務に限定されない、企業の資産を将来において犠牲にすることがほぼ確実に予想される事象を包含する概念として定義された(拙著『企業連結会計』森山書店, 1988年, 166頁参照)。
- (21)(22) FAS, No. 96, para. 10.
- (23) *Ibid.*, para. 198.

5 税会計制度の基礎をなす GAAP

以上、アメリカ税会計の制度的構造について検討してきた。

ここでは、(1) 税額の決定において、その基礎となるのは会計上の利益である。納税申告書 (Form 1120) 上、売上高から始まる帳簿資料を基礎に課税所得が算定され、税額が決定される (Schedule J)。この過程において、会計上の利益は Form 1120–Schedule M–1 において帳簿上収益に計上されていないが益金となるもの、帳簿上費用にして損金とならないもの、帳簿

上の収益にして益金とならないもの、帳簿上費用に計上されていないが損金となるもの、これらの加減を通じて課税所得に調整される。課税所得の算出過程の基本構造は形式的には税法規定に依拠しつつも、内容的には GAAP にもとづく会計利益に根拠づけられるという関係にある。たとえば、W. L. レイビーは「おそらく、税務申告書上に報告される益金および損金控除額の 95パーセント以上は一般に認められた会計原則に従って決定されている⁽¹⁾」と述べている。

(2) たしかに、税会計手続は租税政策といった税目的に従って税法によって規定される。だが、税会計制度はそれ自体で成立しているのではない。税会計実務は GAAP 会計制度の基盤の上に成立している。会計上の純利益額と異った税法上の純所得が成立し、それが「一般的承認可能性」をもちうるのは、その基礎に一般に認められた会計原則が制度的に措定されているからに他ならない。GAAP に基づいて会計上の利益が算定され、この会計上の利益を基礎に課税純所得が計算される。これによって課税所得は GAAP によって裏うちされ、社会的承認を得て合理化されるという制度的構造となっている。税会計と GAAP 会計との「一致」を主張する論理は、この点を強調するのである。このことによってまた、税務会計上の処理が GAAP によって容認され、合理化されるのである。たとえば、LIFO といった税会計方法も GAAP によって論理化されることによって税会計実務上にも成立し得たのである。ただし、この LIFO の制度化は「記帳要件」を媒介として始めて可能であった⁽²⁾。だが、「一致論」者も税務上の会計方法の採用が「記帳要件」と結びつけられることには反対する⁽³⁾。すなわち、この場合、税会計目的と一般目的の財務報告会計の相違と独自性が主張されるのである。

(3) 課税所得は直接には客観的租税現象として租税目的に規定され、それを合理づける税会計上の概念であり、GAAP 会計利益とは直接には合致しえない。たとえば、加速減価償却のごとく、租税政策上の論理が税会計実務の実質を規定し、それらについて、直接に GAAP をもって論理化しがたい。そこでは、税会計と GAAP 会計との目的の相違が強調され、両会計の独自性が主張されるのである⁽⁴⁾。

他方、このような差異が存在する場合、GAAP の側から重要なことは、租税政策によって導入される税務会計処理基準から独立した GAAP の論理的な一貫性を、制度的にも保持することである。この場合、ここでは、むしろ会計利益と課税所得との関連性が強調される。⁽⁵⁾つまり、会計利益と課税所得との差異は、政府が、両会計は同じ会計方法によって算定すべきとする税法「一般規定」に特定の例外を設けることに起因する期間差異にすぎないという論理で、ここに税効果会計が合理づけられるのである。これによって、GAAP に基づく一般目的の合理性を保持し、他方、税会計を特殊目的にそった会計制度として合理化し、社会的承認を計るという制度的機能を同時に達成せんとするのである。

このように、税会計と GAAP 会計制度とは制度としては別個のものである。しかし、税会計制度は「課税所得」の算定を基本的に GAAP に依拠し、これに基づくものとして合理化するのである。このことがまた、税会計と GAAP との調整が主張されるゆえんであるが、税会計独自の目的から派生する特定の税会計実務については、GAAP 会計制度に税効果会計を導入し、その論理的整合性を計り、税会計実務の成立を合理づけるあり方となっている。かかる意味で GAAP 会計制度は税会計制度の存立を支える基本的位置にあるといえよう。

(注)

- (1) Raby, W. L., *The Income Tax and Business Decisions*, *op. cit.*, p. 40.
- (2) Lent, G. E., *Accounting Principles and Taxable Income*, *op. cit.*, pp. 485-486.
Arnett, H. E., *Taxable vs. Financial Income*, *op. cit.*, p. 483.
- (3) Raby, W. L. and Richter, R. F., *op. cit.*, p. 47. 加藤盛弘「税会計と GAAP 会計の『一致論』」『同志社商学』第39巻第6号, 1988年, 3月, 93頁参照。
- (4) Wiler, T. N., *op. cit.*, p. 266.
- (5) Graul, P. R. and Lemke, K. W., *op. cit.*, p. 18.