

税会計制度を支える GAAP 会計制度

加 藤 盛 弘

目 次

- I 税会計についての一般規定
- II 税会計と GAAP 会計の相違
- III 税会計と GAAP 会計の関係についての二つの見解
- IV 税会計制度を支える GAAP 会計制度

I 税会計についての一般規定

今日のアメリカの内国歳入法典 (Internal Revenue Code) には、会計方法についての以下のような一般規定がある。

「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。」〔Sec. 446(a)〕

ただし、「……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 (Secretary) が利益を明瞭に反映すると考える方法によって、なされなければならない。」〔Sec. 446(b)〕

このことは、その方法が利益を明瞭に反映しない、ということでないかぎり、課税所得は納税者が用いる通常の会計方法に、すなわち、その内容としては主として会計プロフェッションによって認められている会計方法にもとづいて算定されなければならないという基本的な関係を示している。つまり、課税所得の計算は、基本的には一般に認められた会計原則による会計 (GAAP 会計) と調和させるということである。このことを、よりいっそう明確な用語をもって示しているのが Income Tax Regulation

(所得税規則) 1.446-1(C) (ii) である。つぎのように記されている。

「……いつ利益を計上するかを決定するにあたって、納税者によって用いられる方法は、それが一般に認められた会計原則に合致し、また年々納税者によって継続して用いられ、かつ、所得税規則に合致する場合に受け入れられる……。」(傍点引用者)

ここでは、明確に、会計プロフェッションが伝統的に設定してきた、そしてまた現在も設定の権限をもってその作業をおこなっている「一般に認められた会計原則」(generally accepted accounting principles) に合致する会計方法は所得税規則上受け入れられうる (be acceptable) 関係にあることを明示しているのである。つまり、帳簿会計 (=GAAP 会計) が税会計の基本になるという一般的規定 (基本的関係) が明確にされているのである。

この種の規定は1918年歳入法 (Revenue Act of 1918) の Sec. 212(b) (その後 Sec. 41) に、「純利益は納税者の用いる会計期間を基準にして (財務会計年度にしる、歴年度にしる)、納税者の帳簿の記録において正規に採用されている会計方法にしたがって計算されなければならない……¹」として、はじめて導入された。それ以来今日まで冒頭に示した 1954年歳入法 446(a) 条にみるように、基本的には変ることなく引き継がれてきた。1918年法の 212(b) 条が導入されたときに、会計士界の総帥ジョージ・オー・メイは「1918年法は多くの会計士にとって、健全な満足のゆく方法で会計的基礎を決定するという、きわめて重大な問題を解決した²」と表明した。つまり、課税所得の計算は「健全な会計実務」に依拠することを税法が認

1. Dan Throop Smith and J. Keith Butters, *Taxable and Business Income*, National Bureau of Economic Research Inc., 1949, xviii.

2. George O. May, *Taxable Income and Accounting Bases for Determining It*, in *Twenty-Five Years of Accounting Responsibility*, 1911-1936, Vol. 2, p. 283.

め、そのことを条文として定めたのであり、したがって、「会計の立場」を税法が基本的に認めたことを意味するものである、と受けとめられた。

また、1918年法の212(b)条を制定した当時の議会の基本的な意図も、「一般に認められた会計原則」という用語こそ用いなかったが(当時その用語はまだ一般化していなかった——所得税規則では「認められた標準的会計方法」なる用語を使用)、それにしたがって課税所得を計算することを納税者に対して認めることであった、といわれる³。また裁判の歴史をみても、内国歳入局がとくに異なる方法をベターであると決めていないかぎり、納税者の財務会計(=帳簿会計)上の処理が税務上の処理をコントロールしうることを証明している、といわれる⁴。

したがって、1918年の制定当時の状況からみても、裁判の歴史からみても、この一般規定の制定の意味は、納税者がその帳簿記録において用いる会計方法は、それが適正に利益を反映するかぎり(GAAPに合致することはそのような方法であるものと認められる)課税所得計算にも用いられるものとする、ということである。このような存在としての一般規定(今日の内国歳入法446(a)条)をみるかぎり、税会計はGAAP会計に依拠し、したがって両者は一致していなければならないはずである。しかし、今日、税会計と帳簿会計(GAAP会計)とが完全には一致していないことは明白であり、衆人の知るところである。それではアメリカの税会計規定はどのようになっており、GAAP会計とどのように異なるのか、あるいはGAAP会計とどのように一致するのか、そしてGAAP会計は税会計に対してどのような制度的関係にあるのか、そのことは法人税現象の現実的成立にどのように機能するのか、といったことについて考察しよう。

3 AIA Committee on Accounting Principles for Income Tax Purpose, Divergences Between Rules of Tax Accounting and Generally Accepted Accounting Principles, *The Journal of Accountancy*, January 1954, p. 94.

4 William L. Raby and Robert F. Richter, Conformity of Tax and Financial Accounting, *The Journal of Accountancy*, March 1975, p. 43.

II 税会計と GAAP 会計の相違

(1) 税会計基準の内容

それでは、税会計の GAAP 会計への準拠を意味する一般規定にもかかわらず、税会計の現実の内容はどのようにになっているのかについて、まず簡単に考察してゆこう。

① 会計方法

税法は全般的な会計方法としては、(a) 現金主義 (cash method), (b) 発生主義 (accrual method), (c) それらの組み合わせ法 (hybrid) を認めており、納税する法人はそのいずれかを選択できる。ただし、棚卸資産を有する法人は、棚卸資産、仕入および売上については発生主義を用いなければならない。⁵したがってほとんどの大法人は発生主義会計を用いることになり、帳簿会計 (GAAP 会計) で用いる方法と一致することになる。

② 総益金と損金の範囲

課税所得は総益金 (gross income) から損金 (deductions) を控除することによって算出される。そこでまず、課税所得算出の一方の要素である総益金の範囲には、すべての収益が含まれ、その源泉も形態 (現金か役務かなど) もとわらない。ただし、州債の利息、過年度において損金控除されなかった貸倒損の回収、株主による法人への資本拠出などは総益金から除外される。⁶

なお、事業遂行による総収益 (製造業、商業等の総収益) は売上から売上原価を控除した金額であり、その売上原価は原則としてその法人が継続

5 Clarence F. McCarthy, *The Federal Income Tax, Its Sources and Applications*, 1978, Prentice-Hall, 16.1 and 16.3.

6 白須信弘『アメリカ法人税法詳解』中央経済社 19頁。

的に採用する会計基準によって算出する、とされる。⁷

総益金から控除される損金は、報酬、給与、賞与、旅費、賃借料、寄付金、利子、減価償却費などと、その他通常かつ必要な事業遂行上の経費 (ordinary and necessary business expenses) として法によって控除を認められる項目である。⁸

このように、課税所得算定要素としての総益金および損金の諸項目は、内国歳入法または所得税法規則 (Regulation) によってその計上の法的根拠を与えられたものである。したがって、税法上の総益金および損金の範囲は、いくつかの項目については財務会計上の収益および費用と一致しないことになる。逆にいえば、多くの部分が帳簿会計上の収益・費用の範囲と共通している。

③ 総益金と損金の計上時期

総益金は原則として納税者が受領した課税年度に計上する。ただし、前受収益以外は法人が選択した会計処理基準に従って計上される。⁹したがって、発生主義をとる通常の法人の場合には前受収益をのぞけば、税会計上の益金の計上年度と財務会計上の収益の計上年度とは一致する。¹⁰

損金控除の時期は課税所得算定のために、法人が採用する会計基準に従って決定される。発生主義を採用する通常の法人の場合には、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を合理的な正確性をもって算定しうる年度に損金は控除しうる、¹¹とする。将来の見積費用に対する引当金 (reserves for estimated future expenses) の計上もこの規定にもとづくのであるが、その「すべての事象の発生」(all the events have occurred) および「合理的な正確性」(reasonable accuracy) という二つの基準は財務

7 同書, 18頁。

8 同書, 19—20頁。

9 同書, 3頁。日本公認会計士協会東京会編『各国の租税制度の解説』11頁。

10 McCarthy, *op. cit.*, 17, 32.

11 *Ibid.*, 17・46。日本公認会計士協会東京会編, 前掲書, 12頁。

会計におけるよりも厳格に解釈されている。したがって税会計上においては、将来見積費用の損金計上は今日では貸倒引当金、未消化有給休暇引当金 (vacation pay)、賞与引当金に限られている¹²。GAAP 会計においてはその計上を認められている現金割引、販売価格の修正、損害賠償、製品保証等の引当金は、税会計上では損金控除として認められていない¹³。

④ 益金・損金の計上と GAAP 会計

以上のように税法は独自に益金および損金計上範囲を定めている。したがって、GAAP 会計上の収益・費用とその範囲を異にしている。また処理基準としても、割賦基準、工事完成基準、試験研究費の繰延等については個別の規定を定めているし、租税政策上の目的から加速償却やパーセント控除のような GAAP 会計と著るしく異なる規定も定めている。これらは GAAP 会計処理との間に、必然的に相違をもたらすものである。しかし一方では、益金および損金の算定についてのもっとも中心的部分については、納税者が採用する会計基準によるものとしている。このことは税法がとくに異なる個別の会計基準の採用を認めるか、または要請する場合をのぞけば、課税所得は GAAP 会計基準によって算定されることを意味する。このようにみてきた場合、税会計と GAAP 会計との相違の内容のなかで、主要な論点となってきたものは、さきに考察した前受収益と将来見積費用 (引当金) の取扱である。それは両者とも、基本的には発生主義という同一の概念的基礎のうえにたちながら、なおその発生 (accrue) についての内容の相違から、異なる処理となっていると考えられるからである。

⑤ 帳簿要件＝損金経理要件のゆるさ

アメリカの税会計制度におけるもう一つの内容上の特徴は、わが国でいう、いわゆる損金経理要件＝帳簿要件 (booking requirement) がきわめてゆるいことである。

12 同書、12頁。

13 McCarthy, *op. cit.*, 17・66.

上に考察してきたような税会計と GAAP 会計の相違についてどのように処理するかが当然に問題になろう。わが国の場合には、いわゆる確定決算の原則があるために税務上損金控除の扱いをうけるためには、帳簿上においても損金経理をしていなければならない。したがって、若干の申告調整項目をのぞけば、税務会計と帳簿会計は一致することになる。しかしアメリカの場合には、ある税務上の処理をおこなうためには、帳簿上においても同様の処理をしなければならないという、いわゆる帳簿要件は後入先出法や前受収益¹⁴についての短期間の繰延の場合などに限られている。一般的には、税会計は帳簿会計を拘束しない、というのが原則である。したがって、税会計は税法上認められる個々の処理基準にしたがって、帳簿会計上の処理とは異なる処理をおこないうるわけである。たとえば、税務上は加速償却法を用いながら帳簿上は定額法を用いるとか、また税務上は割賦基準法を用いながら帳簿上は販売基準法を用いるなどのことが可能である。このような税務上の処理と帳簿会計処理との相違は「合衆国会社納税申告書 From 1120 Schedule M-1」によって調整されるのである。

(2) 税会計と GAAP 会計との異同

以上考察してきたような税会計基準の内容は、GAAP 会計との異同という点からみると、以下の数点にまとめることができよう。

① 法による規定

税会計上の総益金および損金は法のそれぞれの条文のなかで規定されている。もっとも典型的には、損金は法のそれぞれの条文によって、何と何と何が控除を認められるというように規定される。たとえば、きわめて一般的常識的な意味で用いられているように見える「通常かつ必要な事業遂行上の経費」も歳入法 162(a)条によって規定され、Regulation 1・162-1

14 日本公認会計士協会東京会編、前掲書、8頁。

でその内容を説明されている¹⁵ものである。つまり、最初に考察した「納税者の帳簿にもとづいて算出されるべし」という一般規定にもとづいて、財務会計上の収益・費用が、一括して税務上の総益金および損金としての位置を与えられるものではなしに、総益金および損金はそれぞれの条文によって、個別的に税会計上の位置と内容を付与されている、ということである。

② 法の目的・政策による独自の規定

税会計は GAAP 会計とは異なる固有の目的をもっている。したがって、税会計には固有の目的を果たすための独自の (GAAP 会計とは異なる、その論理をもってしては包摂しえない) 規定がなされる。たとえば、非課税項目を設けたり (例: 州債の利息の益金不算入や受取配当金の特別控除)、損金控除に制限を設ける (例: 交際費の損金控除の制限) とか、あるいはまた、取得原価と無関係におこなわれるパーセント控除といった政策的な損金控除の設定とか、加速償却といった GAAP の論理をもってしては論理化しえない急速な償却といったものが、税固有の政策目的の遂行なる論理のもとに規定される。

③ 同じ概念にたちながら異なる処理

税会計上も GAAP 会計と同様に発生主義を採用した場合、基本的に同一の概念的基礎のうえに処理を行うことになる。その場合に、税会計と GAAP 会計との相違は (政策目的から導入されるといわれる前項②で述べられた相違をのぞけば)、前受収益と将来見積費用についての処理の違いである。そのような違いは “accrue” についての考え方の相違であるといわれるが、税会計は現実に徴税をするうえでの便宜を配慮する (納税者が支払可能な資金を保有しているか否かといった) ため、現金の流入・流出にウエイトをおくことも、相違をもたらす要因になっているといわれる。しかし、いず

15 McCarthy, *op. cit.*, 8・5.

れにしても、会計の側からは、この前受収益と将来見積費用(引当金)の処理の違いが中心の問題として論じられてきた。これらはいずれも、税会計上の課税所得が GAAP 会計上の利益よりも大きくなる場合に、税会計上でも GAAP 上認められている処理を認めるように税務上の規定を変更せよ(そのことによって課税所得を減額できる)、という主張である。つまり、課税所得<帳簿利益となる処理については税会計固有の目的・政策によるものであるとして不問にし、課税所得>帳簿利益の場合には GAAP による処理を認めて、課税所得を小さく出来るようにせよ、ということである。

④ 税会計と GAAP 会計との基本的一致

上述のように税会計と GAAP 会計とは、数々の相違点が存在する。益金、損金が個々の条文によって規定されていることを見ると、その思いを強くする。しかし、それにもかかわらず、益金は前受収益をのぞけば企業が選択した会計処理基準に従って計上されるし、損金もまた、将来見積費用をのぞけば、基本的には企業が採用する会計基準に従って決定されることになる。つまり、内容的には税会計と GAAP 会計は基本的に一致する。William Raby は税会計と GAAP 会計の相違を強調しすぎるあまり、「納税申告書で報告される総益金と控除の金額のほぼ95パーセント以上が一般に認められた会計処理と一致するという事実を見失いがちである」¹⁷ことを指摘している。Ronald Skadden はかつて、私的にはあるが、税会計のほぼ98パーセントは GAAP 会計と一致するといわれた。これらの95とか98パーセントという数字は厳密な計算によって出されたものではない

16. たとえば、Terence F. Healy, *Narrowing the Gap Between Tax and Financial Accounting*, *Tulane Tax Institute*, 1973, pp. 418—419. Shirley M. Arbesfeld, GAAP, the AICPA and the Tax Law, *Taxes—The Tax Magazine*, v. 52, January 1974, p. 18 and p. 24.

17. William L. Raby, *The Income Tax and Business Decisions*, third edition, 1975, Prentice-Hall, p. 44.

であろうが、その主旨としては、基本的に多くの部分が一致していることを強調する表現であろう。(税効果会計を採用しての繰延税金が、今日ますます巨額化していることを考えると、現実にはそれほど一致しているかどうか疑問がある。このように高い一致が強調される底には、GAAP と一致しているということによって、税会計に合意をとろうとする意図があるものと思われる。)

Ⅲ 税会計と GAAP 会計の関係についての二つの見解

以上考察してきたごとく、アメリカ税会計には、一方では、課税所得の算定は納税者が正規に採用する会計方法によるべしという一般規定が存在し、GAAP 会計によって算定される利益が税会計上の所得を明瞭に反映するものとして受け入れられるという両者の基本的関係が示されている。しかし他方では、総益金および損金についての個々の規定を通じて GAAP 会計とは異なる処理規定も多く存在していることも、そしてまた、それにもかかわらず、GAAP 上の収益・費用の多くの部分が税務上の益金・損金と一致することも確かのようなのである。このような差異と一致をもつ税会計と GAAP 会計との関係はどのように理解すべきものであろうか。

この関係の理解については基本的に二つの見方が存在するようである。一つは両者を基本的に別のものとみる見方であり、他の一つは逆に、基本的に同じとみる見方である。

(1) 基本的に別のものとみる見方

たとえば、C. M. Edelmann はつぎのように述べている、という。¹⁸

「所得税目的の純利益は大部分意見によって決定されるような金額ではない。それは法的な概念である。それは列挙された総益金項目と認め

18 Thomas F. Keller, *Accounting for Corporate Income Taxes*, Michigan Business Studies, Volume XV, Number 2, 1961, p. 9.

られた控除項目との差額である。……それは会計的利益概念でも経済的利益概念でもない……相互に関係もない……」

この見方は、課税所得は法的に定められた概念であって、そこに列挙される益金も損金も税法によって認められたものである。したがって、会計上の利益概念とは無関係だということであろう。

また、Copeland と Klammer は税会計と財務会計 (=GAAP 会計) との完全な分離を主張し、税会計への配慮によって影響されることなしに、¹⁹ 純粹に会計原則の発展を追求すべきだとしている。その力点は会計原則の将来の健全な開発と、そこにおいて会計プロフェッショナルのリーダーシップを継続的に確保するということであろうが、このように税会計と財務会計とを完全に切り離すという主張の根底には、両者は基本的に別のものである、という見方が存在するからであろう。

(2) 基本的に同じものとみる見方

上述のような見方も個々の税会計規定にそくして、法的形式に重点をおいて見てゆかぎり、当然生じてくる見解といえよう。しかし、全体としては課税所得の算定が会計利益の計算に基礎をおくことに着目して、両者の基本的同一性を主張する見方が、とりわけ会計の側（会計学者および職業会計士の間）では強いようである。

たとえば、アメリカ公認会計士協会の常務委員会 (Board of Directors) はつぎのように、両者は基本的には同じであることを指摘している。

「課税所得と会計利益は企業取引についての共通の情報に基礎をおいている。したがって、課税所得の算定に用いられる会計方法はほとんどの場合、投資家や債権者に提示する財務諸表のための会計利益の算定に

19 Michael F. Klein, Jr., Disagreement on Advocacy of Complete Segregation of Tax and Financial Accounting, *The CPA Journal*, July 1972, p. 529.

用いられる会計方法と一致する。」連邦所得税のための利益算定と財務諸表のための利益算定とは目的は同じではないが、「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。」²⁰

つまり、具体的な方法は企業利益の算定ということであって、基本的に同じである、ということである。

また、Keller はさきに引用した Edlmann の課税所得と会計上の利益は無関係であるという見解に対して、たしかにある期間だけの利益をとりあげてみれば、そのようにも言えるであろう。たとえば、税務上では前受収益は現金が受領された時点で課税されるために、収入に課税される、ということがおきる。しかし、企業の全期間についてみるならば、課税所得は基本的に会計上の利益と同じであるという。そこで Keller は、「所得税法の目的が、納税者の通常の会計方法にしたがって測定される企業の全生命にわたる純利益以外の何ものかに課税することであるという証拠はほとんどない。」²¹として、Edlmann の意見に反対し、税会計もまた企業利益の算定であることを強調している。

また、John S. Nolan はつぎのように述べている。

「税会計と財務会計との間には不一致があるが、税会計の基礎が財務会計目的に対して用いられる会計であることは歴史的に明らかである。」……「誘因的規定 (incentive provisions) や特別な税コンヴェンションや限定およびその他の除外事項をのぞけば、税会計と財務会計の目的は同じである。」²²

20 The Board of Directors of the American Institute of Certified Public Accountants, Conformity of Tax to Financial Accounting, *CPA Journal*, February 1974, p. 15.

21 Thomas F. Keller, *op. cit.*, p. 9.

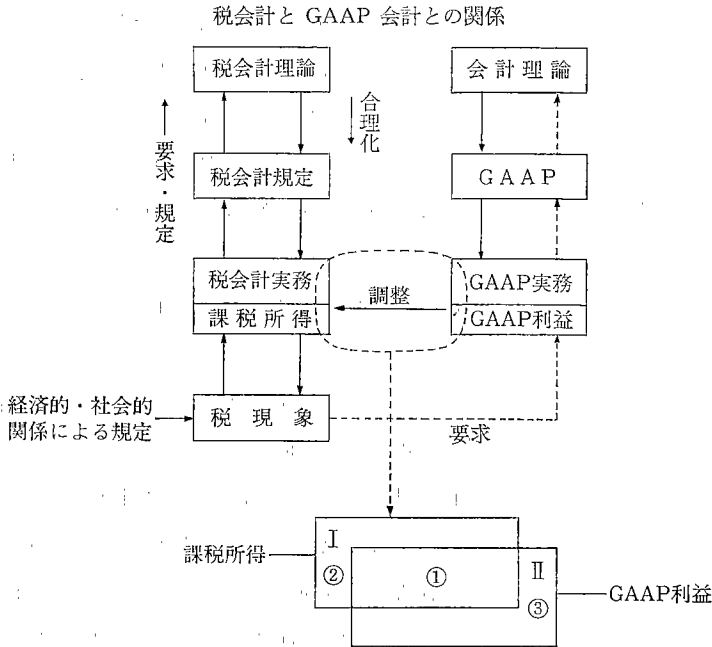
22 John S. Nolan, The Merit in Conformity of Tax to Financial Accounting, *Taxes—The Tax Magazine*, December 1972, p. 763.

つまり、税会計固有の目的や政策から生ずる差異をのぞけば、税会計も財務会計 (GAAP 会計) も基本的には同じであり、両者を基本的に別のものとして断ち切ってしまうべきではない、というのである。これらの考え方はみな、課税するものは利益であって、その課税所得算定の基礎は大部分会計のプロセスである、²³ とする見方を根底に持つものである。

IV 税会計制度を支える GAAP 会計制度

これまで考察してきたように、アメリカ税会計は、一方では「納税者の帳簿にもとづくべし」という一般規定と、他方ではすべての益金および損金は個々の条文によって法的に規定されるという二つの側面を持っている。また現実の処理方法についても、税会計上の処理は基本的には帳簿上の会計方法にもとづいてなされるという面と、まったく固有の税会計処理がなされる場合とがある。それらの現実を前にして、前述の(1)の見解のように、税会計を GAAP 会計とは基本的に別のものとする見方もできよう。しかし、その見方はあまりにも法の形式の一面 (個別的処理規定) にとらわれた見方ではないかと考える。そのような見方によっては、一般規定が存在する意味や、現実にきわめて多くの税会計上の処理が財務会計 (=GAAP 会計) 上の処理にもとづいている面が軽視されてしまうことになる。また、両者はともに企業利益を測定する点において基本的に同じであるというのみでは、税会計制度が GAAP 会計制度とは別の制度として存在していることの意味が軽視されてしまうであろう。換言すれば、税会計制度は固有の法によって規定される制度であるとともに、会計制度の支えによってこそ成立している制度であることの認識と、その視点にたつての分析が必要であると考えられる。そこで、このような視点にたつて、以

23 Michael F. Klein, Jr., *op. cit.*, p. 529.



下、税会計と GAAP 会計との関係をわたくしなりに整理してみよう。わたくしの税会計と GAAP との見方を图示すれば上図のようになる。

(1) まず税会計の形式的過程は、税会計実務上算出される課税所得（具体的には納税申告書 Form 1120 の作成によって得られる）によって税額が決定される。この過程において、会社の帳簿上の利益は納税申告書 Form 1120—Schedule M1 を通じて課税所得に調整される。つまり、帳簿上の収益にして税務上課税されないものを収益から削除し、帳簿上費用なるも、税務上は損金とは認められないものを費用から削除する、また、帳簿上は費用として計上されていないが税務上は損金となるものを加える、などの調整をする。この過程は形式的には、税額は帳簿上の利益を税務上の規定にもとづいて調整することによって算定されることを示している。そして、そ

の課税所得の算出過程の妥当性は、形式的・直接的には税会計規定に依拠するものであることによって、また内容的には GAAP にもとづく帳簿会計利益に根拠をもつものであることによって支えられる、というあり方になっている。

(2) 個々の企業にとっては、形式的には、税額はたしかに自己の課税所得の計算によって算出されるものとしてうつるであろう。しかし、経済現象としての税現象は、賃金が個別の企業の利益にかかわりなく社会的経済的関係のなかで決定されるように、本質的には社会的経済的関係のなかで法則的に存立するものである。その社会的経済的関係のなかで規定されてくる税現象は、そのままでは現実には成立しえない。その税現象が巨大企業に有利に、そして社会の大多数を構成する国民大衆にとって過酷になればなるほど、企業の税金が合理的に正当に算出されたものであるとする合理化のための装置が必要になるし、またその装置の強化が必要になる。税会計制度は形式的手続的過程としてみるならば、課税所得の算出を合理化する制度である。しかし、実質的には、経済法則に規定されて成立する税現象に見合う数値を算出することによって、税現象を合理化するために、その形成を要求された制度なのである。

(3) 法人税現象の合理化は税会計制度のみではなく GAAP 会計制度の援助も借りておこなわれる。それだけの制度的強化が必要とされているのである。

法人税は企業利益への課税という形態をとることから、その計算は企業の帳簿記録にもとづいておこなうという形式をとる。それ以外の形式によっても税は存在しうるわけであるが、法人税はその形式をとることによって、課税所得算定についての形式的合理性を主張しうるからである。その

ことは必然的に会計との結びつきを生み、会計が課税所得算出過程への合理性の付与に機能することになる。課税所得自体はもとより税法上の概念である。だが、アメリカの税会計制度のあり方は、その課税所得の算出を税会計制度のみによって合理化するのではなしに、その算出の過程を納税者が正規に用いる会計方法、すなわち「一般に認められた会計原則」にもとづく会計体系に準拠するということによって、会計の専門性によって補完するというあり方になっている。なぜなら課税所得の算出過程が GAAP に準拠するということは二重の意味で会計の側からの合理化を意味するからである。すなわち、一つは GAAP が伝統的に会計プロフェッションによって形成されてきたという意味において、さらにもう一つは税務上の処理の基礎になる帳簿会計がその GAAP に準拠しているものとして会計プロフェッションによって支持されているという意味においてである。このように「課税所得」は基本的には GAAP に準拠するものとして、会計プロフェッションの専門性によって合理性を補完される関係にあるのである(図の「調整」)。したがって、GAAP 会計では認められながら、税会計では認められない前受収益の繰延や将来見積費用の計上については、歳入法の一般規定と GAAP の専門性を理由に、税会計上での承認が主張されるのである(図の⑧)。また、会計実務からの要求のもとに GAAP の側で新しい実務が開発されるにいたれば、GAAP に準拠するという論理によって、基本的には課税所得の算出のための税会計方法として認められる関係にある(もちろん、手続的には税法規定のなかで承認されるというプロセスを通らなければならないが)のである(図の⑨)。もちろん、GAAP 会計が税会計のなかで承認されてゆくためには、承認されるだけの論理性と説得性をもたなければならないであろう。それだけに、税会計と GAAP 会計の一致を促進するという観点からも、GAAP 会計の広い立場からの開発や

体系性の確立の必要性が指摘されているのである。²⁴

(4) しかし、一方、課税所得は税現象を合理化する税会計上の概念であるから、GAAP 上の利益とはイコールではありえない。つまり、社会的・経済的に規定される税現象に照応する数値を要求されるのであるから、その算出の過程には、租税政策という論理によってこそ合理化しうるような加速償却やパーセント控除といった処理も入ってくる。これらについては GAAP をもってその合理化を補完することはできない。それについては、いわゆる一般・特殊の理論 (GAAP 会計=一般目的, 税会計=特殊目的) によって、異なることが当然であるという論理のもとに、会計の側からその差異に介入しないことが論理化される。つまり、GAAP と一致する部分 (図の①) については会計の専門性を背景として、GAAP と異なる部分については税会計固有の目的と政策なる論理によって合理化されるのである (図の③)。

以上の考察のように、税会計制度は税現象の合理化のために「課税所得」の算出を中心とする固有の体系をもっている。その体系はその体系自体で「課税所得」の合理性を論理化するものであるが、その体系の中心をなす「課税所得」の算出に焦点をあてて、会計プロフェッションの専門性を背景にして、合理化の強化・補完をするものが、GAAP 会計制度である。税会計制度と GAAP 会計制度とは、制度としては別のものである。しかし、税会計制度は「課税所得」の算定を基本的には GAAP にもとづくものとして、会計の専門性にも依拠して合理化を強化するのである。そのために、税会計と GAAP 会計との一致 (conformity) が強く主張され

24 Paul J. Streer, *Conforming Financial and Tax Accounting: Will the Conceptual Framework Help?*, *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, The Ross Institute of New York University, Summer 1979, p. 337.
Haldon G. Robinson, *Conformity of Tax and Financial Income*, *The Ohio CPA*, Winter 1976, p. 16.

るのである。したがって、税会計制度は GAAP 会計制度の支えによってこそ、税現象の合理化というその機能を果たしうる制度である。GAAP 会計制度は税会計制度の存立を支える位置にある、と考える。