

税会計と GAAP 会計の「一致論」

——税会計と GAAP 会計の相違とその意味——

加 藤 盛 弘

- I 税会計方法についての一般規定と個別規定
- II 税会計と GAAP 会計の相違
- III 税会計と GAAP 会計の一致を求める主張
- IV 一致を不要とする主張への変化
- V 税会計制度にとっての GAAP 会計制度の意義

I 税会計方法についての一般規定と個別規定

今日のアメリカの内国歳入法 (Internal Revenue Code) には以下のよ
うな会計方法についての一般規定がある。

「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 (the Secretary) 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。」〔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、課税所得は納税する企業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するものとする、という税会計と GAAP 会計

(=帳簿会計)についての基本的関係を示すものである。この466(a)条に示される類の一般規定は、内国歳入法の1918年法にはじめて導入されて以来、基本的にはその主旨を変えることなく、今日まで引きつがれている。1918年歳入法 (Revenue Act of 1918) の Sec. 212(b) (その後, Sec. 41 にかわる) に同主旨の規定が導入されたときに、会計士界の巨頭であったメイ (George O. May) 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の基礎を決定するという、きわめて重大な問題を解決した¹」との見解を表明した。つまり、税会計での課税所得の計算は「健全な会計実務」に依拠することを法が規定したのであり、したがって、それは「会計の立場」を法が認めたことを意味するものである、と受けとめられた。

この課税所得計算における会計との関係は、「一般に認められた会計原則」(Generally Accepted Accounting Principles) という会計職業上の用語を盛り込むことによって、今日の Income Tax Regulation において、さらに明瞭な位置を与えられている。

「……いつ利益を計上するかを決定する場合に、納税者によって用いられる会計方法は、それが一般に認められた会計原則に合致し、かつ年々納税者によって継続して用いられ、また Income Tax Regulation に合致する場合に、受け入れられうる。」[Reg. § 1.446-1(c)(ii)]

つまり、「一般に認められた会計原則」に合致する会計方法は課税所得の算定方法として所得税規則上認められうる (be acceptable) という関係が明示されているのである。

このような一般規定を見るかぎりでは、税会計は「一般に認められた会

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

計原則」にもとづく会計 (=GAAP 会計) に依拠し、したがって、両者は一致しなければならないはずである。たしかに、1918年法制定当時においては、議会の意図は基本的には課税所得の計算を一般に認められた会計原則に準拠しておこなわしめることであったといわれる²、また、裁判の歴史も、内国歳入局が異なる方法をベターであるとしないうえに、GAAP 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きた³、という。

だが、今日、税会計と GAAP 会計が同じで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、前述のような一般規定の存在にもかかわらず、税会計と GAAP 会計との分離は何ゆえに生ずるのであろうか。それはアメリカの税法は、一般規定はそれとして置きながら、何が総益金を構成するか、何が損金を構成するか、またどのような会計処理手続が利益を明瞭に反映するか (反映しないか) に関して個別の規定を設け、また、加速償却、割賦販売、長期工事契約、研究開発費の処理法などについて時別の規定を設けているからである。つまり、一方では課税所得の計算を GAAP 会計にもとづくべきものとの一般規定を設けながら、他方では個別の具体的処理規定を通じて、税会計と GAAP 会計との分離をもたらしているのである。

本稿では税会計と GAAP 会計との一致を求める議論が、「一致の要求」から「一致不要」に変化する経過を考察することによって、その「一致論」の意味と、GAAP 会計が税会計を支える制度的関係について考察せんとするものである。

-
- 2 AIA, Divergence Between Rules of Tax Accounting and Generally Accepted Accounting Principles, *The Journal of Accountancy*, January 1954, p.94.
 - 3 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

税会計と GAAP 会計との「一致論」の考察に入る前段階として、税会計と GAAP 会計（以下でとりあげる諸文献では財務会計 financial accounting という表現がしばしば用いられている。本稿では財務会計とか帳簿会計という表現もほぼ代替的な用語として用いている）とがどのような部分で、どのように異なるかを、まず考察しよう。

本節での考察は両者の差異にもっぱら焦点をあてることになるが、差異を強調することが意図ではない。存在する差異を含めて GAAP 会計が税会計をサポートする関係を解明することが本稿の意図である。そこで両者の相違についての考察に入る前に、両者の基本的な一致についてみておこう。

ラビー (William L. Raby) は税会計と GAAP 会計と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」⁴ことを指摘している。また、スキヤデン (Donald H. Skadden) 教授はかつて私的にではあるが、税会計のほぼ 98 パーセントが GAAP 会計と一致する、と言われた。これらの数値は厳密な計算によって出されたものではなく、基本的に多くの部分が一致することを強調せんがための表現であろう。現実にはそれほど多くの部分が金額的に一致しているかどうか疑問はあるが、このように GAAP との一致が強調される底には、そのことよっての税会計への合意の獲得の意図があらうかと思われる。しかし、税会計と GAAP 会計との間には制度のあり方として、基本的な一致

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

(質的・基本的な相違と対立する意味での)が存在することを主張する必要があることも事実であろう。このような一致についての認識のうえにたつて、両者の相違についての考察に入ろう。

1 目的・概念・政策の相違

多くの機関または論者は、税会計と財務会計(GAAP会計)との相違は主としてそれぞれの目的の違いから生ずるとみている。たとえば、AICPAは、1971年の常務委員会(Board of Directors)のステイトメントのなかで、つぎのように述べている。

「連邦所得税目的のための利益算定目的と企業の財務諸表のための利益算定目的とは異なる。前者の主要な目的は連邦政府の運営のために公平な方法で歳入を確保することである。後者の目的は株主および債権者のために有用な情報を提供することである。」

「課税所得と財務会計利益との重要な背離は議会が連邦税制を通じてある社会的、経済的目的を達成することを選択したことから生ずる。⁵」

つまり、目的の相違が、税会計とGAAP会計の重要な相違をもたらす政策的規定を持ち込んでくる、ということであろう。

AAAもまた、1948年版AAA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」において、課税所得と会計上の利益の相違は主として目的の相違から生ずるとした上で、「立法政策上の問題として、税に関して譲歩するか、あるいは経済的ないし社会的規律を課するか、あるいは税収を捻出する目的で損金性を否認するか、などの国会の権限を問題にすべき余地はない。⁶」としている。つまり、国会が政策上の目的から異なる

5 AICPA, Conformity of Tax and Financial Accounting, *The Journal of Accountancy*, December 1971, p. 75,

6 AAA, Committee on Concepts and Standards Underlying Corporate Financial

処理を持ち込んで、それは会計人の問題とするところではないわけであり、税会計はそのかぎり、GAAP 会計と異ならざるを得ないというわけである。

Robinson もまた、株主への表示のような一般目的財務諸表 (general purpose financial statements) の目的は納税申告書のような特殊目的財務表示 (special purpose financial presentations) の目的とは異なることを指摘する。そして、その上にたつて、税会計と財務会計 (GAAP 会計) との目的が相違するもつて、会計原則の選択についてはいくつもの障害はあるとしても両者の間で一致が得られるかもしれないが、会計原則の適用にかんしては (見積と判断が適用にあたって入るがゆえに)、一致は得られないであろうという。つまり、税会計と財務会計の目的の相違を根源として、両者の利益の一致を求めることは不可能であろうとしている。

McClure はまた、税会計と財務会計の相違を、基本概念についての両者の考え方の違いの面から検討している。かれは会計上の利益と課税所得との論議の多くは基礎概念についての意見の不一致に帰するとして、発生 (accrual)、継続企業 (going concern)、対応 (matching)、実現 (realization) についての両者の考え方を検討し、その隔たりを指摘している。

これらの見解はいずれも、税会計と財務会計の相違の根底には両者の目的の違いがあり、その目的の違いが利益 (課税所得) 計算にかんする基礎的諸概念についての解釈の相違をもたらし、また税会計に国家の政策的目的からする GAAP 会計とは異なる会計基準を導入させるもつたになっている、ということであろう。それらの目的・概念・政策の相違が具体的会計処理

Statements, Accounting Principles and Taxable Income, Supplementary Statement No. 4, par. 6. (中島省吾訳編『増訂 AAA 会計原則』中央経済社, 95頁。)

7 Haldon G. Robinson, Conformity of Tax and Financial Income, *The Ohio CPA*, Winter 1976, pp. 14-15.

8 Melvin T. McClure, Diverse Tax Interpretations of Accounting Concepts, *The Journal of Accountancy*, October 1976. Raby は相違の中心は "accrue" なる概念の解釈の違いだとしている (Raby, *op. cit.*, p. 44)。

方法の相違をもたらす根源になっているということであろう。

つぎに、さらに会計処理基準の相違の内容についてみてゆこう。

2 会計処理基準の相違

通常、「税会計と財務会計との相違の主要な根源は、税法に対して議会によってなされる変更と、利益または費用項目の認識のタイミングに見出すことができる⁹」といわれる。前者は議会によって租税目的または政策上の配慮から持込まれる差異である。たとえば、非課税項目を設けたり(例:州債利息の非課税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、加速償却や取得原価と無関係になされるパーセント控除を設定するなどである。このうち、加速償却はとりわけ大きな金額的差異をもたらすと推測されるが、それはさきの AAA の見解にみられるように、議会によって、いわば強権的に持ち込まれるものであることから、会計の側からは通常あまり議論の対象とされていない。会計の側からはそれはいわば論理外のことであり、あずかり知らぬこと、ということであろうか。

税会計と財務会計の相違の論議において、主役を演ずるのはタイミングの違いである。Sheldon S. Cohen はタイミングの違いを、以下のように四つのカテゴリーに分類している¹⁰。

第一は、利益計上が帳簿会計におけるよりも税会計における方が遅れる場合である(帳簿利益>課税所得)。これには納税者が帳簿上では販売基準を用いながら税目的上は割賦基準を用いる場合や、帳簿上では工事進行基準を用いながら税目的上は工事完成基準を用いる場合などが含まれる。

9 Terence F. Healy, *Narrowing the Gap Between Tax and Financial Accounting*, *Tulane Tax Institute*, 1973, p. 417.

10 Sheldon S. Cohen, *Accounting for Taxes, Finance and Regulatory Purposes—Are Variance Necessary?* *Taxes—The Tax Magazine*, December 1966, p. 782.

第二は、費用または損失の控除が帳簿会計上よりも税会計上において早くなされる場合である(帳簿利益 $>$ 課税所得)。これには、税務上は種々の加速償却が認められてそれをを用いるが帳簿上は定額法を用いる場合や、研究開発費について税務上では発生したときに控除するが帳簿上では繰延べて償却する場合などが含まれる。

第三は、利益が帳簿会計上計上される以前に、税務上益金に含められる場合である(帳簿利益 $<$ 課税所得)。たとえば、用役提供契約による賃貸料等の前受収益は税務上は受領時に益金に計上されるが、帳簿上は「稼得」時まで繰延べられる。

第四は、費用・損失の計上が帳簿会計よりも税会計の方が遅れる場合である(帳簿利益 $<$ 課税所得)。たとえば、製品保証等の将来の見積費用についての引当金の計上は帳簿上ではなされるが、税目的上ではこの種の損金控除は認められない。

これらのタイミングの相違から生ずる税会計と帳簿会計(財務会計)の差異のうち、「税会計と財務会計との一致」(conformity of tax and financial accounting)を扱う論文において、もっとも多く論じられ、中心に位置づけられてきた問題は第三と第四の前受収益と将来見積費用(引当金)(課税所得を帳簿利益よりも大きくさせる)についてであることをつけ加えておこう。

III 税会計とGAAP会計の一致を求める主張

1 一致を求める主張

課税所得は納税者がその帳簿の記録にあたって正規に用いる会計方法にしたがって算定しなければならない、という歳入法の一般規定にもかかわらず、現実には課税所得と会計上の利益は離れてきた。課税所得と会計上

11 たとえば Terence F. Healy, *op. cit.*, pp. 418-419.

の利益の関係についての論議は多年にわたって“hot and heavy”であった。また、ほとんどの個人や機関が税原則と GAAP をもっと一致させるべきだと主張したという。¹² とりわけ AIA と AAA が1950年代にその態度を明確にするなかで、一致を求める主張は強まったようである。

AIA の「会計および所得税目的委員会」が下院財政委員会 (Committee on Ways and Means, House of Representative) にあてた勧告書はつぎのような結論を示した。

「本委員会はここで論述したような相違(……)をとりのぞき、かつ税会計の基礎的基準として一般に認められた会計原則を回復するために新しい法律の制定が必要であると考えます。相違をつくり出す税ルールが、今日では一連の裁判所の判決によって強固に確立されているので、立法によってのみ、それを変えることができる。」¹³

つまり、税会計と GAAP 会計との相違をとりのぞく必要性を痛感し、その手段を新しい法律の制定に求めたのである。

AAA の「会社財務諸表諸概念および諸基準委員会」も1952年につぎのような見解を表明した。

「……当委員会は、もし課税所得と企業利益との差異がせばめられ、第41条の一般的規定がその法律の個別的規定の非会計的解釈に優先することが認められるならば、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。」「……課税されるべき企業利益の定義が、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にもっとも資することになる……

12 Harold E. Arnett, Taxable Income vs. Financial Income: How Much Uniformity Can We Stand?, *The Accounting Review*, July 1969, p. 482.

13 AIA, Divergences Between Rules of Tax Accounting and Generally Accepted Accounting Principles, *The Journal of Accountancy*, January 1954, p. 97.

と当委員会は確信する。」¹⁴

このように AAA の委員会はきわめて率直に課税所得と GAAP 会計利益との可能なかぎりの一致を主張したのである。

議会でも多年にわたって多くのグループが多くの機会に、税会計を GAAP 会計に一致させることを主張したという。¹⁵

したがって、税会計と GAAP 会計との一致はとりわけ会計界の側からの多年にわたる主張であったと理解できよう。

2 一致の主張の内容

それではその一致の主張の内容はどうであったのか。それは税法の固有の目的や政策から導入される GAAP との相違(たとえば、加速償却やパーセント控除や益金の範囲の違いなど)をなくせということでは、もとよりない。それは前節の「2 会計処理基準の相違」のところで類型化された第三の前受収益と第四の将来の見積費用(引当金)にかんしてである。つまり、課税所得が大きくなる方の差異をなくせという主張である。

前受収益と見積費用に関する税会計と GAAP 会計との差異をなくせとする主張は AIA (AICPA) にとっての何十年来の主張である。たとえば、賃貸料やダンスのレッスン料を前受けした場合、GAAP 会計では用役の提供がなされるまで収益の認識は繰延べられるが、税会計では受領年度の益金とされる。また将来の見積費用の計上については、税会計では貸倒引当金や未消化有給休暇引当金などのごく限られたものについてのみ控除が認められる。これらの前受収益や見積費用(引当金)の税務上の扱いを GAAP 上の扱いに一致させるということである。AIA は1953年の下院財

14 AAA, Committee on Concepts and Standards Underlying Corporate Financial Statements, *op. cit.*, par. 11. (中島省吾訳編, 前掲書, 98頁。)

15 *The Journal of Accountancy*, May 1955, "Editorial", p. 35.

政委員会への勧告書(税会計と GAAP 会計の差異をとりのぞく勧告)において、税会計と GAAP 会計との相違の例として、とくに前受収益と見積費用をあげている(他に財産税の扱いについてもあげている)。前受収益と見積費用が、いかに「一致」についての中心問題であったかがうかがえよう。AIA はそこで次のように述べている。

「将来提供すべき用役に対して受領した金額の処理について規定する税ルールの適用は、課税所得の決定に混乱を引きおこす多くの例をもたらす。」

「見積費用 (estimated costs and expenses) の税務上の処理は、一般に認められた会計原則からのもう一つの著るしい離脱である。この原則 (GAAP-引用者)のもとにおいては、費用は純利益を正しく決定するためにかかわる期間の収益に対応させられねばならない。」¹⁶

このように、AIA は GAAP 会計での費用収益の適正な対応を論拠として、これらの項目についての GAAP への一致を主張し、勧告したのである。それが機能するところは言うまでもなく、課税所得の縮小である。

このような会計界の強い主張に依って、議会は1954年内国歳入法の制定にさいして、452条と462条を新たに制定した。

452条は前受収益の繰延べを認め、462条は見積費用の損金控除を認める規定であった。これらの二つの条文は収益と費用の領域での認識のタイミングの違いをとりのぞくことに大いに効果があると考えられた。その当時の議会でなされた証言は基本的にすべて、その新しい法律の提案に賛成するものであったという。¹⁷ 会計界がいかにこの規定を要求し、歓迎したか

16 AIA, Divergence Between Rules of Tax Accounting and Generally Accepted Accounting Principles, *The Journal of Accountancy*, January 1954, pp. 95-96.

17 Paul J. Streer, Conforming Financial and Tax Accounting: Will the Conceptual Framework Help?, *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, Summer 1979, pp. 331-332.

がわかる。しかし、この二つの条文によれば、GAAP 会計の側に見積費用の計上の明確な基準がないことも重なって、納税者はいまだ例のない規模での控除をおこない、税の減収は当初の予想以上に大きくなるであろうという恐れから、この二つの条文は1955年7月に、1954年にさかのぼって廃止された。¹⁸ それ以来今日にいたるまで、前受収益と見積費用についての規定の基本的な変更はない（ある種の前受収益の短期繰延の規定は1970年になされたが）、このことは「一致」の特別の意味が、課税所得の制度的減少にこそあることを明瞭に示しているといえよう。

3 帳簿要件への反対

この462条の制定をめぐるには、特記すべきことがある。それはいわゆる帳簿要件 (booking requirement) についてである。ここでも「一致」の要求の意味をうかがい知ることができよう。

見積費用の損金控除を規定した462条は、見積費用が控除可能であるための条件として、①その費用が合理的正確性をもって見積可能であること、②その費用は当課税年度または過去の課税年度に帰属するものであること、とともに「その費用は納税者の帳簿に表示されなければならない」という、わが国でいういわゆる損金経理の要件を課した。

そこで、AIAの連邦税委員会は、見積費用の控除を認めること自体には大いに賛成しながらも「帳簿に表示しなければならないという「帳簿要件」に、以下のような理由で強く反対したのである。¹⁹

すなわち、内国歳入法は帳簿上の処理が税目的上の処理と一致しなければならないというような要件はLIFOをのぞいては規定していない。また、内国歳入法によれば課税所得は帳簿記帳において用いる会計方法によ

18 *Ibid.*, pp. 33. Terence F. Healy, *op. cit.*, p. 411.

19 AIA Official Releases: Regulation Should Not Require "Booking" of Estimated Expenses, *The Journal of Accountancy*, February 1955, pp. 75-76.

って算定されなければならないとしているが、その規定は納税者の帳簿を拘束するものとは解釈されていなかった。たとえば帳簿は販売基準によって記帳し、納税申告書は割賦基準でおこなうこともできるし、その逆も可能である。つまり、帳簿と同一の処理を義務づける根拠は内国歳入法にはない、というわけである。そこで、AIA の委員会は自己にとって好都合な解釈を以下のように示すのである。

「見積費用および引当金を帳簿に表示 (reflect) すべしという要件は、減価償却費を帳簿に表示すべしとする長くつづいた規則 (regulation) による要件と同じように解釈すべきだというのがその公報の意図であろう。減価償却の場合には控除金額を支えるメモ (memorandum records) の保存が、この要件にかなうものと見なされてきた。」

つまり、AIA は一方では見積費用についての GAAP 会計への一致を主張しながら、帳簿においても税務上の処理と同一の処理をすべきであるとする要件には、強く反対するのである。そして、課税所得の計算は納税者が正規に採用する帳簿記録にもとづくべしという例の一般規定については、現在、減価償却費の処理にかんしてなされているように、帳簿上の償却費と税務上の控除額が異っていても、一般規定への違反とは解釈しないのと同じように、解釈すべきだというのである。つまり、帳簿上の要件なしに、GAAP 会計上認められている見積費用を、税会計上損金として控除しうるようにすべきだということである。このことは、税会計と GAAP 会計との「一致」(conformity) を論拠として、GAAP 会計上認められている見積費用の計上を主張しながら、税会計での見積費用の控除だけを支持するのであって、帳簿上での計上の義務づけに反対する、という複雑な内容である。

一方では GAAP 会計における見積費用計上の論理性を理由にして、見

積費用にかんする税会計上の処理の GAAP 会計処理への一致を主張しながら、他方では帳簿要件に反対することによって、税会計と GAAP 会計との一致は成り立ちうるのであろうか。それらは論理的に両立しうるのであろうか。Sheldon S. Cohen がいうように、帳簿要件の欠如は税会計と GAAP 会計との差異を存続させる結果になるであろう、²⁰ という見方が論理的には当然ではないかと考える。

IV 一致を不要とする主張への変化

さきの 462 条における帳簿要件の賦課も一つの要因となって、一致の主張と帳簿要件反対の主張との矛盾は増幅していったようである。そのためか、一致の主張に徐々に変化が見られるようになった。もちろん、税会計上での前受収益の繰延や見積費用の損金控除といった長年の主張は今日も続けられているし、²¹ また、税会計と GAAP 会計との一致の主張も原則的には続けて展開されている。だが、一致の主張は 1953 年の AIA の勧告書に見られたような強力な主張から、一致の不可能な点、不都合な点を指摘し、一致は必ずしも絶対的なものではない、という指摘が 1970 年代には目立ってくるのである。Raby たちの以下の論述は、この間の状況を良く表わしていると考えられる。

「何年もの間、会計士たちは、一致は (1) 可能であり、(2) すべての人々にとって良いことである、ということの基礎にある前提について深刻に問題にすることなく、税会計と財務会計の一致についてやかましく論じてきた。本論文はそれらの二つの仮定について疑問を投げかけるもの

20 Sheldon S. Cohen, *op. cit.*, p. 793.

21 たとえば、Shirley M. Arbesfeld, GAAP, the AICPA and the Tax Law, *Taxes* —*The Tax Magazine*, January, 1974, pp. 18-24.

である。²²」

1 AICPA の一致についての新しい見解

AICPA 常務委員会は 1971年 10月 8日付で、「税会計と財務会計との一致に関するステイトメント」なる新しい方針書を採択した。この方針書は 1953年の、「一致」をひたすら強調する下院財政委員会への勧告書とは異なり、帳簿要件に強く反対する立場を表明した。²³

新方針書は、一般的に税会計は一般に認められた会計原則に近づくべきだという従来の立場を繰り返したうえで、しかし、両者の差異は議会が連邦税法を通じて社会的・経済的政策目的を達成しようとするところから生じざるをえないことを指摘する。そのような論述につづいて、新方針書はさらにつぎのようにその論述を展開する。

「前述のことから、税会計方法と財務会計方法との間の完全な一致は存在しえないし、また可能でもないことは明らかである。完全な一致についての方針は、したがって公衆の利益にはならない。」(傍点引用者)

「それにもかかわらず、一貫性のある利益決定法が関係する諸当事者にとって利点があるがゆえに、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推論を表明する方針は、その推論を否定するように機能するかもしれない上に述べたような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。²⁴」

このように、一致は全面的に主張するべきことではなくなり、のぞましくない場合も、また実行不可能な場合もあるというように、きわめて限定

22 William L. Raby and Robert F. Richter, Conformity of Tax and Financial Accounting, *The Journal of Accountancy*, March 1975, p. 42.

23 AICPA, Conformity of Tax and Financial Accounting, *The Journal of Accountancy*, December 1971, pp. 75-77.

24 *Ibid.*, p. 76.

的なものへと後退しているのである。

さらに、つぎのように帳簿要件への反対を明言するのである。

「この『帳簿要件』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っ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って課される帳簿要件に反対するものである。²⁵」

AICPA 常務委員会は1973年10月11日に再度「税会計と財務会計との一致」について、ステイトメントを採択した。そこでは帳簿要件への反対は以下の引用にみるように、かなり控え目な表現にされた。その内容は基本的には変わらないと思われるが。

「……しかしながら、AICPAは財務諸表適格要件（帳簿要件と同様の意味—引用者）への賛同を、かかる要件が一般に認められた会計原則の改善または適用に対して重大な悪影響を与えないであろうということが、AICPAの適切な機関によって結論づけられる場合にのみ限定するであろう。²⁶」

このようなAICPAによる帳簿要件にからむ「一致」についての主張の変化に代表されるように、70年代には、一致不要論ともいえるような主張が展開されるようになった。このような変化には、「一致」と帳簿要件への反対との矛盾がからみ合っていたことは明らかであろう。

2 一致不要論への展開

70年代には、税会計と帳簿会計との一致を単純に主張することへの否

25) *Ibid.*, p. 76.

26) AICPA, Conformity of Tax and Financial Accounting, *CPA Journal*, February 1974, p. 15.

定的な見方が強まった。たとえば Raby たちは、「表面的には一致 (Conformity) は訴えるものがある。」「この主張は魅力的ではあるが、税会計と財務会計との全面的な一致の望ましくない結果の方がはるかに重大である²⁷」といている。このような一致への疑問または不要論の理由として主にあげられるものには、①税会計と財務会計との目的の違いと、②一致が、政府または議会による会計への介入・干渉を引きおこし、GAAP の健全な発展を阻害する、ということがある。

Arnett は税会計目的と財務会計 (GAAP 会計) 目的とは異なるという認識のうえにたって、以下のように述べている。

「税目的に対して認められるのと同じ手続を財務会計目的に対して義務づけることは租税政策を挫折させるか財務諸表を有用でなくするかどちらかである。」²⁸したがって、同じ手続または実務によって、両者の目的を達成しうるものが証明できる場合には統一がのぞましいが、その証明を用意することなしに、「税目的に対してなされる手続は、つねに一般に認められた会計原則に準拠していなければならない、と気まぐれに主張してはならない²⁹」という。なぜなら、もし同一の利益概念を税会計と財務会計に対して使用するべきであると主張しつづけるなら、会計は政府によって支配され、統制されることになるであろうという。つまり、政府が管理権限をもつ税会計規定と GAAP との一致を義務づければ会計原則は政府によって統制されてしまうであろう、というのである。したがって、「完全な一致を求めることは健全な会計職業の発展に資することなく、(政府の一引³⁰用者) 干渉を求めることになる」。しかも、内国歳入局だけが影響を与えることのできる機関なのではない。SEC も ICC も企業に報告書を求めるこ

27 Raby and Richter, *op. cit.*, p. 48.

28 Harold E. Arnett, *op. cit.*, pp. 488-489.

29 *Ibid.*, p. 489.

30 *Ibid.*, p. 491.

とのできる機関である。それらがみな、その権限との関係で GAAP の決定をはじめるとするなら、問題はさらに複合的になってしまう。しかも、今日、政府の圧力が感じられる³¹のであるから、なおさらである、というのである。

そこで、つぎの論述のような「帳簿要件」と結びつけての一致不要論となるのである。

「要するに、税会計はもっと一般に認められた会計原則に一致すべきである、という主張をするのはやめるべきである。なぜなら、その考え方の方向は税目的上認められる手続に対して、帳簿要件を拡大することにあるからである。³²」

Raby たちも帳簿要件に反対することに力点をおきながら、つぎのように一致不要を結論づけている。

「……一致の要件 (conformity requirements) は、税管理上のある領域における本当の手詰まりの解決となるような何らかの代償のある場合や、財務会計が逆に影響を及ぼすことがない場合のみ我慢すべきもので、一般にのぞましくないものと会計プロフェッションは見るべきである。³³」

また、Levy は税会計と財務会計との一致にかかわるもっとも大きな不利益は、それが会計原則の発展を阻害することである、という。すなわち、「税会計方法を使用する条件としての一致の政策 (conformity policy) は、いわば『しっぽ (税) が犬 (会計) を振る』という状態をもたらし、財務会計を改善する (会計) 原則の採用を抑圧する³⁴」。そこで、結論としては、

31 *Ibid.*, p. 491.

32 *Ibid.*, p. 485.

33 Raby and Richter, *op. cit.*, p. 42.

34 Frederick A. Levy, *Tax Aspects of Recent Accounting Developments: Tax* ✓

「財務報告との一致がかりに課されるとするならば、きわめてかぎられた場合にのみ課されるべきである³⁵」というように、一致に対しては反対の立場をとっている。

70年代にはこのように、帳簿要件と結びついたかたちで、税会計と財務会計との一致が問題にされた。それに対する会計プロフェッションの側の立場は、「財務会計と税会計との一致はのぞましいゴールである。しかしそれは絶対的ではありえないことを認識しなければならない³⁶」という見解にほゞ代表されているのではないかと考えられる。

すなわち、一般論としては「税会計と財務会計との一致はのぞましいゴール」であろうが、税会計処理方法の採用が財務会計での使用を条件として認められる場合には、納税者は有利な税会計手続を適用するために帳簿要件も受け入れるであろうし(GAAPの観点からみて、のぞましくない税会計方法も受け入れるであろうし)、そのことは会計原則の開発が健全になされなればかりか、会計原則開発作業自体が会計プロフェッションの手から移る可能性さえ出てくることを見ずえて反対するのである。だからそこ、税会計上における前受収益や見積費用の処理をGAAP上認められているように変更せよという場合には——その次元の問題にとどまっていれば——税会計のGAAPへの準拠ということによって、「一致」の必要性が強力に展開される。しかし、GAAP会計方法の採用が帳簿要件と結びつけられる次元になると、それは反対だということになる。なぜなら、それは個別の処理方法の次元の問題ではなしに、アメリカにおける会計のあり方——一般目的会計としてのGAAP会計と特殊目的会計としての税会計といった——や、会計原則設定のメカニズムにかかわる問題になるからである。こ

and Financial Conformity, 30th Annual New York University Institute on Federal Taxation, 1972, p. 1594.

35 *Ibid.*, p. 1599.

36 Terence F. Healy, *op. cit.*, p. 431.

のような大きな問題とのかかわりのなかで、一致不要論が展開された（あるいはせざるを得なかった）と考えられる。

ただ、このような会計プロフェッションの側からの一致不要論・帳簿要件反対論に対して、内国歳入局コミッショナーの Sheldon Cohen の見解は注目すべきものである。

Cohen は帳簿要件に対してなされる二つの批判を紹介し、それに対して反論したあとで、帳簿要件に対する批判は税会計と財務会計との間の差異をとりのぞくことの難しさを示しているという。彼は、帳簿要件の欠如は差異をいつまでも存続させると指摘している。また、「ある税務上の処理に対する論拠が『一般に認められた会計原則』に準拠しているということであるならば、その処理を財務諸表目的に対して用いることを義務づけることは不合理であろうか。」³⁷と反論している。もっとも、Cohen は、政府は何が GAAP であるかについての裁定者になろうとは思っていないし、納税者にいかに帳簿をつけるべきかの指図をしようとも思っていない、と注意深く述べている。両者がその立場を守りうる道をさぐっているといえよう。

V 税会計制度にとっての GAAP 会計制度の意味

——一般規定と一致不要論が意味するもの——

以上、アメリカの税会計と GAAP 会計との一致論の展開について考察してきた。その考察は多岐にわたっていた。そこで、それを整理しながら、その一致論展開の意味についてまとめてみよう。

まず「I」で考察したことは、アメリカ税会計規定の根幹には、課税所得計算は納税者が正規に採用する会計方法によるべし、とする一般規定が

37 Sheldon S. Cohen, *op. cit.*, p. 793.

存在することである。このことは税会計は基本的には GAAP 会計に依拠しており、それゆえに妥当であるという論理的な組み立て方になっている、ということである。しかし、それにもかかわらず、現実には税会計の内容はその一般規定では説明のつかない、それとは異なる個別の規定がますます増加しているということである。その内容の大まかな描写が「II」でなされたわけである。「III」「IV」の一致論および一致不要論は、加速償却やパーセント控除の規定等を含むものとして存在している税会計制度——現実に存在し機能している税会計制度——を、一方では一般規定に(すなわち GAAP 会計に)準拠するものとして、他方ではそれをもってしては合理化できない部分については、税会計固有の目的である経済的目的を達成するための租税政策によってもたらされるものであるとして、合理化する論理として展開されてきたのである。この点をさらにくわしく論述しよう。

「III」の一致主張論は、税会計と GAAP 会計はそれぞれ固有の異なる目的を有するとはいえ、ともに企業の利益を算定する点では同じであり、課税所得決定のプロセスは大部分 GAAP 会計のプロセスであるとして、税会計を GAAP 会計に基礎をおくものとして論理化するのである。そして GAAP 会計とは異なる部分については、一方では、前受収益や見積費用の税会計規定にいわゆる発生主義的処理法を認めさせる主張のように、一般規定を挺子としての GAAP 会計との一致を主張して、企業にとってさらにのぞまれる税規定の導入を論理化するし、他方、一般規定によっては論理化できないそれとは異質の加速償却やパーセント控除などの処理については、租税政策目的という会計が関与しえない別の次元のものとして論理化する展開になっている。税会計目的と GAAP 会計目的の違いの強調はこの点の合理化に機能する論理となっている。つまり、「III」の一致論は

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

存在する税会計制度を一般規定 (GAAP³⁹への準拠) と税目的論によって合理化するとともに、さらに、前受収益の繰延や、見積費用の計上などについての企業にとってのぞましい新たな個別規定導入を合理化する論理である。

つづいて「IV」の一致不要論は、「III」の段階で生じた帳簿要件についての矛盾 (ある種の税会計処理を使用するためには帳簿会計においても同一の処理をしなければならないという企業にとって不都合な条件) の拡大という状況のなかでの、いわば新しい「一致論」なのである。それは、前受収益の繰延や将来見積費用の計上を認める新規定を要求する主張は、それはそれとして展開しながら、そのことが税会計制度の論理的強化の観点から、帳簿要件とひきかえにされるような危険が生ずれば、「一致」は絶対的なゴールではないとして引きさげることである。それはアメリカ会計制度が一貫してとってきた一般目的としての GAAP 会計制度というあり方を貫き通すことを明確にしたのである。Robinson が GAAP 会計の財務諸表を一般目的財務諸表、³⁹ 税務申告書を特殊目的財務表示と言うように、まさに、GAAP 会計を一般目的会計として制度的に維持し、そのことによって、一方では税会計制度全体を基本的に GAAP 会計に依拠するものとして合理化し、他方では GAAP 会計によっては論理化できない税会計処理を、税会計という固有の目的 (特殊目的) にもとづくものとして合理化するのである。つまり、一致不要論=帳簿要件否定論は、一般目的=GAAP会計、特殊目的=税会計という論理の新たな次元での (単純な一致論を展開できない次元での) 展開であり、「III」の一致論と同様に、現に存在する税会計制度 (GAAP 会計とは異なる、あるいは異質の会計処理を含む税会計制度) を、一方では基本的には GAAP 会計に依拠する制度であるとして、他方では特殊の目的をもつ制度である、として合理化する論理の展開である。

39 Haldon G. Robinson, *op. cit.*, p. 14.

税会計は税現象を合理化する制度である。したがって、それにふさわしい固有の利益計算体系をもっている。その計算体系は処理内容としても、概念的にも GAAP 会計とは異なるものを持っている。しかし、アメリカ税会計制度を支えるものは、これまでの考察からわかるように、基本的には GAAP 会計である。相対的に独自の存在としての GAAP 会計が税会計の一般規定を通じて、全体として税会計を支えるものとなっている。何人かの論者が、GAAP 会計の改善・論理的体系化が一致を可能にすると述べているのは、そのような税会計と GAAP 会計との関係を前提としている⁴⁰と考えられる。

40 *Ibid.*, p. 16. Paul J. Streer, *op. cit.*, p. 337.