

經濟論叢

第十二卷 第一號

- イギリス最低賃金制發展過程の一考察(一)
.....前川嘉一 1
- オプションと逆指値.....鎌倉昇 23
- 「急速稅務減価償却」と企業會計上の減価償却
.....高寺貞男 39
- 人事管理の性格に対する一考察.....飯野春樹 55
- 書評
- J. M. ギルマン『利潤率低下論』.....岸木誠二郎 71
- ヴィクター・パロ『最高の金融帝國』.....金田重喜 75
-

昭和三十三年七月

京都大學經濟學會

「急速税務減価償却」と

企業会計上の減価償却

——アメリカ「急速税務減価償却」研究(三)——

高 寺 貞 男

すでに本研究の第一部においてのべたように、一九五四年内閣蔵入法は、一六七条(b)項においてそれまで税務会計上適用しうる減価償却法を原則として定額法にかぎっていた枠をとりはずし、一九五四年一月一日以後に取得した耐用年数三年以上の償却資産の場合には、それよりも速く償却しうる方法であるところから一般に「急速税務減価償却」(Rapid or Faster Tax Depreciation)——あるいは「加速税務減価償却」(Accelerated Tax Depreciation)、「自由税務減価償却」(Liberalized Tax Depreciation)——と総称されるべきのような三つの償却法のうち5つれを選択してもよむこととした。

(1) 定額法の償却率の二倍をこえない償却率による特殊な定率法——「二〇〇パーセント定率法」——「二倍定率法」^{ダブルレイト} (ただし、この方法によると、耐用年数がつきたとき、取得価格の一〇%ないし一三%が未償却のままになるので、この残額が耐

用年数内に償却しうるよう、いつにても定額法への切換え (switch) 変更が認められている。

(2) 「算術級数通減法」

(3) 耐用年数のはじめの三分の二の期間における償却累積額が(1)によるそれをこえない「他の一貫した方法」(具体的にはこのような条件をみたす「複合定額法」など)

そして、多くの資料から推定しうるところでは、右の「急速税務減価償却」を選択する企業は多数にのぼり、それは選択可能償却資産の約三分の二に適用されている。

では、このようなかなりの程度における「急速税務減価償却」の普及は、企業会計上の減価償却にどのような影響を与えているであろうか。周知のように、企業会計の実務が種々の理由から(主として便宜的な理由から)という論者もいるが、会計政策的要因が大きくはたらいっている事実をみのがしてはならない。税務会計の影響をうけ、税務上認められた会計方法がそのまま企業会計にもちこまれることがしばしばおこなわれている。このことは本稿で考察するアメリカの減価償却実務の場合もまた例外ではない。たとえば、従来企業会計上「定率減価償却はイギリスおよび英連邦諸国では広く一般におこなわれていたにもかかわらず、アメリカではきわめて限られた範囲でおこなわれていた。このことは一部はアメリカの会計慣習と伝統に、一部は税務目的のためにこの方法を使用することについて内閣蔵入局によって課された制限に起因している」(傍点筆者)といわれている。したがって、はじめにのべたように、税務上適用しうる償却法の制約がとりのぞかれ、あらたに「急速税務減価償却」が公認されると、それがそのまま企業会計になだれこむ可能性は充分あるとみななければならぬであろう。事実、逓減償却法(定率法「オースドックスな定率法のみならず、二〇〇パーセント定率法もふくむ」either the formula or the tax version)、「算術級数通減法」、複合

定額法などの総称)を企業会計上採用している事例は最近相当多くなってきている。この点について、O・S・ジュルインは、アメリカ「合衆国における多数の会社での遞減償却法を採用する一般的傾向は、一つの会計コンベンションの放棄と他の会計コンベンションの採用を指し示している。……若干の他の諸国における会計事務はかなり以前に遞減償却法の妥当性を認識した。しかしながら、ごく最近のことではあるが、このような方法の使用は合衆国でも顕著に拡大されるだろうという徴候があらわれてきた」とのべている。もちろん、ことあらためてことわるまでもなく、右のような会計現象を生みだした原因をすべて「急速税務減価償却」の公認にのみ帰すことはできないであろう。しかし、それが企業会計における遞減償却法採用の直接的契機となったことは否定しえない事実である。

ところで、以上簡単にスケッチしたアメリカにおける最近の減価償却実務の動きは、会計理論上からみた場合、単純に肯定しうるものではなく、当然つぎのような問題にたいする理論的解答を要求するであろう。

(1) 税務会計において適用された「急速税務減価償却」をそのまま企業会計にもちこむことは合理的な取扱いであるか。換言すれば、遞減償却法は合理的な原価配分法であるか。

(2) もし右の問題にたいし否定的解答がえられたならば、「急速税務減価償却」が税務会計上適用されても、会計理論にしたがうかぎり、企業会計では定額法を使用しなければならぬが、この場合に生じてくる両者の差異は、すでに第二次大戦中および朝鮮動乱以後と二回にわたり実施された「緊急設備の加速特別償却」(Accelerated Amortization of Emergency Facilities)の時にもあらわれたそのように、「租税額の正常化」(tax-normalization)または「租税額の均等化」(tax-equalization)とされる期間相互間の租税額の配分手続³⁾(net-of-tax technique)

によつて、調整すべきであるか。

右のような問題にたいし、アメリカ公認会計士協会会計手続委員会(A I A, Committee on Accounting Procedure)は、「定率減価償却」と題する「会計研究公報第四四号」(Accounting Research Bulletin No. 44—Declining-Balance Depreciation)を「急速税務減価償却」の公認後にはやく「ジャーナル・オブ・フカウンタンシー」誌一九五四年一月号七五七・八頁に発表し、そこにおいて一応の理論的接近をこころみている。そこで、本稿では、右の研究公報をパラグラフごとく解説しながら、そこにあらわれている問題点をめぐる会計手続委員会のメンバー以外の論者の賛否両論を紹介することとした。

- (1) 拙稿「急速税務減価償却」の生成と本質、『経済論叢』昭和三十三年一月号、一三頁以下、参照。
- (2) 拙稿「急速税務減価償却」の経済構造に及ぼす影響、『経済論叢』昭和三十三年二月号、五七—六一頁、参照。
- (3) George Terborgh, *Realistic Depreciation Policy*, 1954, p. 149. 従来、イギリスでは定率法が、アメリカでは定額法が、主として使用されてきたという見解は、このような文献でもみられる。
- Eugene L. Grant and Paul T. Norton, *Depreciation*, 1949, p. 206; Friedrich A. Lutz and Vera C. Lutz, *The Theory of Investment of the Firm*, 1951, pp. 226 f.; A I A Research Department, "Accounting for Depreciation under New Income Tax Methods", *Journal of Accountancy*, Dec., 1954, p. 742.
- (4) Oscar S. Gellein, "The Decreasing-Charge Concept", *Journal of Accountancy*, Aug., 1955, p. 57.
- (5) 拙稿「特別償却をめぐる企業利益の表示問題」、『経済論叢』昭和三十三年八月号、三九頁以下、九月号、三七頁以下、参照。
- (6) カナダにおしても、最近同様な問題に因するカナダ公認会計士協会会計・監査研究委員会の「研究公報第一〇号」(Committee on Accounting and Auditing Research of The Canadian Institute of Chartered Accountants, "Research Bulletin No. 10")、研究主任 J. G. マンニンソン 論文(Lawrence G. Macpherson, "Capital Allowances and Income Taxes", *Canadian Chartered Accountant*, Dec., 1954, pp. 349 ff.)、また R. M. ネッター 論文(Edward W. Netter,

“Depreciation and Taxes—Theory and Practice,” *Canadian Chartered Accountant*, Dec., 1957, pp. 513 ff.）が発表されている。周知のように、カナダにおいても、アメリカの「特別償却」および「加速税務減価償却」と似た制度が採用されているが、一九五四年以前においては、税務目的のための控除は企業会計における計上額に制限されていた。しかるに、その後、この制限がとりさられたので、アメリカと同様な問題にたいする理論的接近が必要となったのである。もちろん、この「研究公報第一〇号」は、A I A 会計手続委員会の「会計研究公報第四四号」とは食違っている。

二

研究公報はパラグラフごとに一応相異った問題を採上げているので、パラグラフの順にしたがい、それぞれ章を設けてみてゆくこととしよう（以下カッコ『』内の文章はすべて「会計研究公報」の各パラグラフの全訳である）。

『一、期間減価償却の推定方法としての定率法はイギリスおよび他の諸国において——「アメリカ」合衆国においては限られた範囲で——長い歴史を有している。この方法にたいする関心は、一九五四年内国歳入法において所得税目的のために明確に承認されることによつてたかまつてきた。』

右の第一パラグラフは、第一章において一応詳論したことを確認しているにすぎない。

『二、定率法は、「減価償却法は」^{システム}「組織的かつ合理的」^{システム}でなければならぬという要件（会計用語公報第一号第五六パラグラフ）に合致する一つの方法である。資産の生産力または収益獲得力^{システム}がその耐用年数の初期の各年度中に相対的により大きいと予想される場合、または維持（修繕）費が後期の各年度中に増加する傾向にある場合には、定率法はおそらく最も満足すべき原価配分をもたらすであろう。この公報の結論は、また実質的に類似の諸結果をもたらす他の諸方法——算術級数減法を含む——にも妥当する。』（傍点—筆者）

右の第一、パラグラフは、二つの条件のいずれかを満たす場合に逓減償却法は最良の原価配分法であるとしているが、第二の条件を前提とした逓減償却法の合理化論は、ハットヒールドの『近代會計学』にもみられるように、古くから多くの論者によって主張されているから、研究公報の重点はむしろ第一の条件を前提とする逓減償却法の合理化論におかれてみるとみてよいであろう。このように研究公報を解釈するのは筆者だけではない。たとえば、ジエルインも逓減償却「法のために普通おこなわれている理論的な 弁 明は、ある償却資産の修繕・維持費はその耐用年数の後年度には増大すると予想されるから、この増加分を逓減償却費によって相殺し、かくして維持・減價償却併合費用 (Combined maintenance and depreciation costs) の直線的配分 (定額チャージ概念) と近似した結果をうることは合理的である。「改行」アメリカ公認會計士協會會計手續委員會は會計研究公報第四号において、逓減償却が妥当であるとみられる他の場合 (「資産の生産力または収益獲得力がその耐用年数の初期の各年度中に相対的により大きいと予想される場合」——筆者) を承認した」とのべている。

このような条件を前提とした逓減償却法の合理化論は、他の論者によって支持されるとともにその論拠が明らかになされている。たとえば、アメリカ會計学会 (A A A) 前会長 W・J・グラハム (Willard J. Graham) は、最も合理的かつ論理的な資産の原価配分法は各會計期間に資産によって給付される用役の純価値と関連したものでなければならぬとして、償却費は資産の用役価値に収益に規定されると考える収益償却説から、逓減償却法を支持している。他方、ジエルインは、原価配分は費用の発生に関し慎重な経営者の決定をうながす期待要因のパターンにしたがうべきであると仮定する期待理論 (expectation theory)——保守主義の新しい形態とみなすべきである——によってさらに収益償却説を裏付けるべく、経営者は多くの場合資産の生産性・収益力についてそれは耐用年数の

初期の方が後期よりもより大きいであろうと期待して投資をおこなうから、原価配分のパターンはこのような期待から逓減的なものとなる——特に企業が先進的技術を利用してゐる場合には、陳腐化要因は増大するから経営者にとって原価配分のパターンを加速化することは聰明である——として、逓減償却法の合理性を主張してゐる。

- (1) Henry Rand Hatfield, *Modern Accounting*, 1909, p. 130.
(2) Gellein, *ibid.*, pp. 57f.

マルクスは、物質的減価(償却費)は「固定資本がその消耗により、その使用価値が失われる平均程度において漸次的に生産物に交付する価値部分である。」(K. Marx, *Das Kapital*, Bd. II, S. 165—傍点筆者)「固定資本の磨損による価値委譲は固定資本の平均的寿命にもとずいて計算されてゐるが、しかしこの平均的寿命そのものは、手入れたに必要な追加資本がたえず投下されてゐるものと前提されてゐる」(S. 170.)と云ふ。さらば修繕費について「ある一定の事業部門に投下された固定資本の平均寿命中におけるかかる災難・および必要な維持ならびに修繕労働の平均的範囲は、経験によつてわかる。かかる平均支出は平均寿命の上で配分され、そして、それに照応する諸部分は分割して生産物価格につけ加えられ、かつかくして生産物の販売によつて償補されるのである。」(S. 170.—傍点筆者)「修繕労働は、……固定資本の寿命中の相異なる諸時期に属するところの二つの種類——幼年期の故障と中年期をこえてからの著しく数多くの故障——に分けられる。」(S. 169.)このように「諸生産手段において必要とされる諸支出は、事実上では不規則な諸時期に投下され……るとはいへ、右の平均計算にしたがつて規定され、そしてこの計算にしたがつてたえず生産物の価値部分を形成する。」(S. 170.—傍点筆者)と云つてゐる。

いま、右の引用文にあらわれたマルクスの見解を公式化すれば、
$$\text{固定資産原価} \div \text{耐用年数} = \text{平均修繕費} = \frac{\text{固定資産原価} \times \text{耐用年数} \text{中の修繕費総計}}{\text{耐用年数}}$$
となるだろう。ところで、それは修繕・償却弁合費 = 逓減法による償却費 + 十年間修繕費と等しいものではなからぬ。類似した類とはなつて、普通一致するものではない。

- (3) Martin L. Black, Jr., "Depreciation Purpose and Methods", *Australian Accountant*, Nov., 1956, pp. 451 ff.
reviewed by Fred T. Neely, *Journal of Accountancy*, April 1957, p. 84.

(4) Gellein, *ibid.*, pp. 58f.

「経営者の期待は多くの収益・費用対応計算の基礎である」という期待理論は、原価配分法は財務諸表の読者の通常の論理の本性——将来の可能性を通増率で割引く通常の人間の特性——にうったえるものでなければならぬという考え方を前提にしているが、それが棚卸資産会計に適用されると、原価が残留せる有用な原価 (cost or residual useful cost) という評価基準（関口重之）「低価主義の浄化」、産業経理、昭和三二年九月号、一九頁以下、参照）となり、結局低価主義の新しい形態の合理化論となる。たとえば、ジェルインはつぎのようにいっている。すなわち、棚卸資産評価における低価主義は経営者の期待の中にその根拠をもっている。時価は、それが原価より低い場合には、このような関係において未実現の製品の有用性 (utility) を測定するとみられる (Gellein, *ibid.*, p. 58.)」。

また、本文中のジェルインの見解からも推察しうるように、第二の条件を前提する逓減償却法の合理化論登場の主要因は、最近の技術革新にもなる陳腐化の可能性の増大にもとめることができよう。なぜなら、陳腐化要因の拡大は固定資本のリスクを巨額化し、経営者にその早期回収によるリスク回避をせまるからである。このように技術革新を契機として形成された新しい逓減償却法の合理化論についてその解説・批判を当然おこなうべきであるが、紙数の関係もあり、また特に別稿「技術革新と減価償却理論の質的変化」を用意しているので、そちらにゆずることとし、ここでは割愛したい。

三

『三、一般会計目的のために定率法への変更がおこなわれ、かつ減価償却が純益決定上重要な要素である場合には、方法の変更——その変更による影響を含む——を当該変更がおこなわれた年度に表示しなければならぬ。』

右の第三パラグラフは、第二パラグラフの規定にしたがい定額法から最良の原価配分法である逓減償却法への変更がなされ、しかも償却費が純益決定上重要な要素である場合は、方法変更の事実とその影響を変更年度に表示すべきであるとしているが、変更年度に定額法と逓減償却法との償却費の差異が重要とはならず、重要な差異があら

われるのがその後の年度において多額の償却資産が取得される時まで引きのばされる場合には、表示の必要はないのであろうか。この点について、アメリカ公認会計士協会研究部および研究主任 C・G・ブローはいずれの場合——償却費の差異が変更年度に重要となる場合または将来において多分重要となるだろうと予想される場合——にも、第三パラグラフの規定はあてはまる(ただし、後者の場合には変更の影響表示は要求してはいないだろう)と解説している¹⁾。したがって、はじめから通減償却法を採用した新会社の場合には、方法の変更はないわけであるから、右の規定は適用されないし、また通減償却法へ変更した年度にその事実を表示すれば、その後はじめて差異が重要となった年度にくりかえし変更表示の必要はないこととなる²⁾。だが、原則論の域にとどまらないならば、これまでは定額法が非常に優勢であったから、右のような新会社の場合にも通減償却法を採用していることを表示した方がよいし、また方法変更をその後差異が重要となった年度に再び表示した方がよいであろう、と解説されている³⁾。

ところで、わざわざことわるまでもなく、第三パラグラフは財務会計目的のためになされた通減償却法への変更に関する表示についてだけのものである。では、税務会計目的のためにのみ償却法の変更、換言すれば「急速税務減価償却」の採用がおこなわれ、他方財務会計ではいぜんとして定額法にとどまっている場合はどうすればよいのであろうか。ブローは、この場合もしも租税引下げへの影響が重要であるならば、方法の変更に関する表示が要求されると解説しているが、ここで当然問題となる租税引下げへの影響の会計的認識については第四パラグラフがあげられているので、章をあらためてそれを考察することにする。

(1) AIA Research Department, *ibid.*, pp. 743f; Carman G. Blough, ed., "Accounting and Auditing Problems", *Journal of Accountancy*, Feb., 1955, p. 61.

- (2) Blough, ed., "Accounting and Auditing Problems", *Journal of Accountancy*, May 1955, p. 68.
- (3) Blough, ed., "Accounting and Auditing Problems", *Journal of Accountancy*, Feb. 1955, p. 61.
- (4) Blough, ed., "Accounting and Auditing Problems", *Journal of Accountancy*, May 1955, p. 68.
- (5) ATA Research Department, *ibid.*, p. 744.
- (6) Blough, ed., "Accounting and Auditing Problems", *Journal of Accountancy*, Feb. 1955, p. 61.

四

『四、稅務會計目的のためには定率法が採用され、財務會計目的のためには他の適當な方法がとられる場合もある。このような場合には、繰延べられた所得稅にたいし會計的認識が向けられなければならないかもしれない。しかしながら、稅務目的のために定率法を用いた初期の年度における租稅の減少が、單にその後、わすかの期間にわたる所得稅の繰延べにすぎず、しかもその時において、当該金額が重要であることが相当確實でないかぎり、通常の事態（in the ordinary situation）、当委員會は繰延べられた所得稅は勘定において認識される必要はないという見解をとる。』（傍点—筆者）

「この命題は緊急設備の特別償却の場合にとられたそれとちがっている。」すなわち、「特別償却」の場合には、所得稅の繰延べ額が重要であれば常に「租稅額の正常化」手續を要求していた（緊急設備——減價償却、特別償却および所得稅」と題する「會計研究公報第四二号」）「會計研究公報第四三号第九章C節」が、ここでは、かかる手續は、所得稅の繰延べ期間が短く、かつ繰延べ額が重要であるというごくかぎられた場合にのみ必要であると規定している。

では、右のような命題の変更はいかなる理由にもとずいているのであろうか。収益・費用と益金・損金との間に食違いがある場合における所得税の期間相互間の配分問題を採上げている「所得税」と題する「会計研究公報第四三号第一〇章B節」が、その第一パラグラフの末尾において、『納税申告書と損益計算書との間の差異が比較的時間間にわたって規則的に反復することが前提となっている場合については、本節は妥当しない。』（傍点―筆者）と限定を加えていることに注意しなければならない。

周知のように、「特別償却」と「急速税務減価償却」とは単に償却の仕方が異なるだけでなく、適用対象・期間においてつぎのような相異をもっている。すなわち、前者は国防生産に必要であるという証明をうけた一部の設備（「必要証明書」を交付された「緊急設備」）にたいし、限定的に（「緊急期間」内だけに）適用しうる制度であったのに対し、後者は一九五四年一月一日以後に取得された耐用年数三年以上のすべて、の設備にたいし一応永続的に適用しうる制度となっている。したがって、前者の場合には、所得税の繰延べは一時的な現象としてあらわれ、短期間におわってしまし、また償却の仕方が後者とくらべてより加速化している（「五カ年償却」である）から、繰延べ額はかなり重要なものとなっていたが、後者の場合には、設備拡張が一時的におこなわれず、それが毎期かなり継続的になされる状態を前提にすれば、繰延べ現象は循環的であらわれ、長期間ひきつづき、また繰延べ額もあまり重要とはならないであろう。ここに、つぎのような第四パラグラフの解説がおこなわれる根拠があるのである。

「アメリカ公認会計士協会研究部の解説」

所得税の期間相互間の配分がなされる最良の事例は単一の資産（a single unit of property）の場合である。なぜなら、この場合には税務目的のための減価償却が財務会計上のそれをこえる期間のあとにその逆が真となる期間

がすぐ続くからである。他方、各種の資産 (various types of assets) があるところでは、取替えは均等に各会計期間に配分される傾向にある。このように、拡張がある点までおこなわれて、取替えが均衡点に達する傾向にある場合には、税務目的のための減価償却が企業会計上のそれよりもかなり少くなる期間は、いつとも知れない将来までひき延ばされる。したがって、これらのすべてのことを考慮に入れる時には、所得税の期間相互間の配分は多くの場合に必要であるとは思われない³⁾と。

〔研究主任ブローの解説〕

典型的な産業会社——そこでは償却資産の取替えがかなり規則的におこなわれ、または設備の漸次的拡張がみられる——の場合に、もしも繰延べられた所得税が勘定において認識されたならば、その時に形成される租税債務残高は企業規模の収縮また清算の期間においてのみ取りくずされるだろう。したがって、典型的な産業会社の場合には、累積される租税債務は存在しないであろう。もちろん、それ以外の場合には、アメリカ公認会計士協会(研究部)が単一の資産を例にとって解説していることからわかるように、耐用年数の初期に形成された租税債務が後期に次第に取りくずされるであろう⁴⁾と。

〔W・F・スタンレーの解説〕

「新資産の〔耐用〕年数が長く、または拡張が長期間継続すると予期される場合、したがって急速〔税務〕減価償却による租税引下げが反復的性格をもっている場合には、アメリカ公認会計士協会の〔研究〕公報第四四号は、……たとえ年々の租税引下げ額が重要であったとしても、……〔租税の期間相互間の配分手続〕租税額の正常化手続〕を要求しているとは思われない。当〔研究公報〕は、租税引下げ額が相対的に非反復的性格であったから、もしもその金

額が重要であつたならば、……〔租税額の正常化手続〕が適用された加速特別償却に関する前の〔研究〕公報とは右のように幾分か異なる。⁵⁾」

〔H・J・シールドの解説〕

しかし、「以上の説明から、急速〔税務〕減価償却に関する〔会計手続〕委員会の命題と緊急設備〔の特別償却〕に關するそれとの間に基本的矛盾は存在しないことを理解することができ、緊急設備については、かかるものとして取得された資産は通常『規則的な取替え』と『漸次的拡張』の流れの外にあるという默契が存在するのである。⁶⁾」さて、右のように第四パラグラフを補足的に解説したスタンレーおよびシールドはつぎのようにそれと基本的に同様な見解を表明している。ただし、どちらかといえば、前者は「租税額の正常化」手続を排除する方に重点をおき、後者は反対にそれを受入れる方に重点をおく表現方法をとっている。

〔研究〕「公報の結論は……著者の結論と大いにかげはなれているとは思われない」といったスタンレーは「反復性と重要性が基本的テストとさるべきである。引下げられた租税額がかなり大きな割合で〔短期間内〕に利益をゆがめる——それは、もし耐用年数の短い資産の大拡張が短期間内におこなわれたならば、生ずるであろう——のでなければ、われわれは将来の租税を人為的にチャージすることによって利益を『正常化』しないであろう。このような人為的チャージは、それがあきらかに小さな悪 (lesser evil) である場合以外には、さけらるべきである。⁷⁾」とのべ、他方、シールドは「資産の追加がおこなわれたとき、実際には、漸次的拡張の流れに属しない一時的拡張が規則的な取替えかを決定することは容易でない。」⁸⁾として、つぎのようにのべている。すなわち、規則的な取替えおよび漸次的拡張という形の止むにやまれぬ理由がことなつた結論に導かなければ、繰延べられた所得税は認識さるべき

てあること多分力点をかえてらうと考へておられる⁽¹¹⁾と。

- (1) Hans J. Shield, "Allocation of Income Taxes", *Journal of Accountancy*, April 1957, p. 57.
- (2) Willard F. Stanley, *New Rapid Tax Depreciation*, 1955, p. 66; Walter Adams and Horace M. Gray, *Monopoly in America*, 1955, pp. 90f. 拙稿『アメリカにおける特別償却本質論』経済論叢 昭和三十一年七月号「一九一二四頁」参照。
- (3) AIA Research Department, *ibid.*, p. 743.
- (4) Blough, ed., "Accounting and Auditing Problems", *Journal of Accountancy*, May 1955, p. 68.
- (5) Stanley, "Rapid Tax Depreciation Under the 1954 Revenue Code", *Controller*, Sept., 1955, p. 444.
- (6) Shield, *ibid.*, p. 57.
- (7) Stanley, *New Rapid Tax Depreciation*, 1955, p. 79.
- (8) Stanley, *ibid.*, p. 78.
- (9) Stanley, *ibid.*, p. 112.
- (10) Shield, *ibid.*, p. 57.
- (11) Shield, *ibid.*, p. 57.

五

ところで、第四パラグラフの結論は会計手続委員会のメンバーが全員一致して支持したものであるのではない。当委員会の構成メンバー十二名中わずか二人にすぎないが、M・H・スタンス(Maurice H. Stans)およびG・T・バーンズ(Garrett T. Burns)によつてつぎのような異議がさしはさまれていた。

『スタンス氏は第四パラグラフの最後の文章における結論に同意しない。彼の信ずるところによれば、そこに記

された状態においては、「定率法」使用の初期の諸年度の租税引下げは明らかに後年度まで支払を延期することを意味するものであつて、その年数は問題ではない。充分に確立した会計原則は、繰延べられた所得税をその金額が重要となるあらゆる場合に認識することを要求している、と彼は信ずるのである。

バーンス氏は、「定率法」使用の初期の諸年度の租税の引下げはあらゆる場合明らかに後年度まで支払を延期することを意味するのであつて、その年数は問題ではないと信じため、反対した。彼は、充分に確立した会計原則にしたがえば、繰延べられた所得税は、その金額が重要となるあらゆる場合に、報告される純利益が誤まつて表示されることを避けるために、認識されることを要求されていると信じ、また当「研究」公報はこの旨を明確にあらわさねばならない、と彼は信ずる。』（傍点―筆者）

右のような異論はアメリカ公認会計士協会課税問題主任 A・H・コーヘンによつて支持されているが、さらにカリフォルニア大学教授 M・ムウニッツは異論の根拠をつぎのようにのべている。

R・アイズナー (Robert Eisner, "Depreciation Under the New Tax Law", *Harvard Business Review*, Jan.-Feb., 1955, pp. 66 ff.) のような若干の論者は、継続的に償却資産への投資がおこなわれ、それが急激に停止されないかぎり、将来租税の相殺はなされないから、この場合には、ある将来の年度への租税の繰延べではなく、永久的な繰延べすなわち真の租税の節減となる、と主張している。しかし、このような「租税節減」論は統計学的性格のものであり、納税申告書と財務会計との差異をどのように報告すべきかという問題にふれたものではない。継続企業がその負債が満期になると返済する代りに借換えたり、または新たに別の負債を借りたりして、決して「現実的に」返済されることのない負債を常に有しているという事実から、財務諸表から負債を取りのぞくという主張は成

立しないであろう。負債が存在するかぎり、それがたとえ永久に返済される可能性のないものであっても表示しなければならぬ。このように、継続的に取得される資産に「急速税務減価償却」が適用されると、たしかに永久的な租税の繰延べすなわち永久的に返済することのない負債が生ずるが、個々の資産項目ごとの一時的な租税の繰延べすなわち将来に支払わねばならない一時的な負債の状態について完全に記録し、報告しなければならぬ。たとえば、地球が常に太陽のまわりを廻転しているからといって、この永続的な廻転のある時点における地球の位置がわれわれにとってきわめて重要であるように、と。

(1) コーヘンは「加速〔税務〕減価償却が主として税務上のインセンティブである場合には、税務目的のために用いられた〔償却〕方法とちがった方法を財務会計目的のために使用する正当な理由がある。しかしながら、当該金額が重要な場合には、繰延べられた所得税を適切に会計上認識すべきである」(傍点―筆者)と述べている。(A. H. Cohen, "The Impact of The New Revenue Code upon Accounting", *Accounting Review*, April 1956, p. 212.)

(2) 拙稿「急速税務減価償却」の生成と本質」『経済論叢』昭和三二年一月号、二六一―二八頁、参照。

(3) Maurice Moonitz, "Income Taxes in Financial Statements", *Accounting Review*, April 1957, pp. 180f. トウウィンは、すでにアイズナーの論文を紹介する際に、そこにおいてアイズナーは、税務減価償却と企業会計上の減価償却との差異を報告する問題の分析をおこなっていない、と述べている (*Journal of Accountancy*, April 1955, p. 87.)。