

# 經濟論叢

第八十四卷 第六號

故名譽教授神戸正雄博士遺影および筆蹟・原稿

統計学＝社会科学的認識手段論の

問題点……………大 橋 隆 憲 1

資本主義の運動法則における

論理的なものと歴史的なもの(二)…吉 村 達 次 17

急速税務減価償却をめぐる

所得税会計の保守主義……………高 寺 貞 男 37

ヘンリ・ジョージについての一考察…北 沢 康 男 55

ソースタイン・ヴェブレンに関する

一研究……………中 山 大 68

神戸正雄先生による

再保険特約方式の輸入……………佐 波 宣 平 85

## 記 事

神戸先生御逝去……………91

追 憶 文……………96

|         |         |           |           |
|---------|---------|-----------|-----------|
| 新 村 出   | 井 藤 半 弥 | 本 庄 榮 治 郎 | 小 島 昌 太 郎 |
| 石 川 興 二 | 嵯 川 虎 三 | 大 谷 政 敬   | 小 山 田 小 七 |
| 堀 江 保 蔵 | 島 恭 彦   | 松 井 清     |           |

昭和三十四年十二月

京 都 大 學 經 濟 學 會

# 急速税務減価償却をめぐる

## 所得税会計の保守主義

——アメリカ「急速税務減価償却」研究(中)——

高 寺 貞 男

周知のように税務会計は財務会計に大きな影響を及しているが、このことはアメリカの減価償却実務において特に顕著である。「連邦所得税の運用は、たしかに減価償却費会計で採用される実務にたいしこれまで長い間支配的影響を及してきたし、また現に与えている。税法の施行のために制定された諸規則は株主への利益報告を規制するものではないが、減価償却会計における実務は税務上の取扱いに従っている。」<sup>1)</sup> 事実、一九五四年内国歳入法が、それまで税務上適用しうる償却法を原則として定額法にかぎっていた制限を取除き、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について「急速税務減価償却」と総称される、「二〇〇%」定率法、級数逓減法、他の一貫した方法(以上の三方法を以下「逓減償却法」と略称する)の選択を認めて以来、財務会計における減価償却実務は大きく変ってきている。たとえば、全国「原価」会計士協会N.A.(C)Aの最近の調査によると、一九五四年までは調査対象となった五五社のうち三社以外はすべて税務会計と財務会計においてともに定額法を使用していたが、

第一表 減価償却方法別会社数

| 税務会計において                | 財務会計において              |                 |
|-------------------------|-----------------------|-----------------|
|                         | 税務会計とことなる方法を用い        | 税務会計とおなじ方法を用い   |
| 特定資産にたいし通減償却法を選択した会社 40 | 定額法または生産高比例法を採用した会社 5 | 通減償却法を採用した会社 35 |
| 全資産にたいし定額法を選択した会社 14    | 定率法を採用した会社 1          | 定額法を採用した会社 13   |
| 全資産にたいし生産高比例法を選択した会社 1  |                       | 生産高比例法を採用した会社 1 |
| 計 55                    | 6                     | 49              |
|                         | 55                    |                 |

NAA, *Current Practice in Accounting for Depreciation*, 1958.

pp. 6 (Exhibit 3), 20 (Exhibit 3) より作成。

一九五四年の歳入法改正を契機として、第一表にみられるように、四〇社が税務上通減償却法の選択をゆるされた資産にたいし定率法または級数通減法を選択し、そのうちの三五社はそれをそのまま財務会計に持込んで使用している。ところが、残りの五社は税務上通減償却法を選択していながら、つぎのような理由から企業会計ではいぜんとして定額法または生産高比例法を継続的に用いている。

急速税務減価償却をめぐる所得税会計の保守主義

第八十四巻 四二〇 第六号 三八

「原価が急速に償却される諸年度には、利益は歪められる。報告利益が減少すれば、株価は低落する。そして、このことは拡張のための追加資本の増加を困難にし、あるいはより費用のかかるものとする。」

「定額法は簡単であり、利益図表の作成にとってもっとも好ましいものである。」

「定額法を採用するのは、それが一般に認められた方法であり、：資産の耐用年数間に適切な償却をなすからである。〔しかし〕税務上では、われわれの拡張計画にとって財務的に有利だから、級数通減法が採用された。」

このように税務会計では通減償却法を選択しながら、他方財務会計では定額法を用いる場合には、「法人」所得税の支払は部分的にのちの諸年度まで延期されることとなる。この場合、所得税が利益処分として取扱われている我国では財務会計上一応問題のおこる余地はないが、所得税の費用性が

一般に認められ、かつ実務においても費用として取扱われているアメリカでは、ある期間に実際に支払われた所得 (actual taxes と (当期間の課税前企業利益に (法人) 所得税率を乗じて計算された) 正常化された (均等化された) 所得 tax normalized (equalized) taxes のいずれを期間費用とすべきかという問題——所得税の期間性 (期間配分) の問題——が生じてくる。

このような問題についてアメリカ公認会計士協会 AICPA (AIA) 会計手続委員会が、一九五四年内国歳入法施行後いちばやくその年の一〇月に作成した「会計研究公報第四号——定率償却」の第四パラグラフにおいて、各種の償却資産の規則的な取替えと漸次的拡張がおこなわれる通常の事態では所得税はかぎりなく繰延べられ、半永久的に支払れないから、所得税の期間配分をおこなう必要はないという見解 (以下「正常状態不要論」と略称する) を表明したことは、本研究の第三部<sup>5)</sup>ですでに詳論した通りである。

ところが、最近に至り右のような当初の見解は放棄され、一九五八年七月に発表された「会計研究公報第四四号『改訂版』——定率償却」(旧第一・第二・第三パラグラフはほとんどそのまま受継がれ、旧第四パラグラフのみが改訂されて第四・第五パラグラフに分化し、さらに第六・第七・第八・第九パラグラフからなる「討論」の部があらたに附加された) では、所得税の期間配分は一般に必要であるという見解 (以下「必要論」と略称する) に変化している。(ただし、「必要論」が公益事業の料金決定政策と矛盾する場合については、除外規定を設けている。)

そこで、本稿では、まず急速税務減価償却の登場によって生じた所得税の期間配分問題に関する会計手続委員会の新しい見解を詳細に知るため、増補改訂された「会計研究公報第四四号」から第四・第五・第七・第八・第九パラグラフを抜出して紹介し(ほとんど手を加えられなかった第一・第二・第三パラグラフについては本研究の第三部ですでに紹

介済であるし、また第六パラグラフはそれらの要約でしかないので、ここでは割愛する。つぎに改訂の理由を探るため、改訂の経緯にふれている若干の資料を考察し、最後に所得税の期間配分をしている優勢な実務におされて超保守主義へ急速に傾斜した利潤概念が改訂を推し進めた主動因であったことを明らかにしながら、「会計研究公報第四四号『改訂版』」の支柱である「必要論」にたいし私なりに批判を加えるつもりである。

- (1) National Association of Accountants, Research Series No. 33—*Current Practice in Accounting for Depreciation*, 1958, p. 20.
- (2) 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、一三一—一四頁、参照。
- (3) NAA, *ibid.*, p. 5.
- (4) NAA, *ibid.*, pp. 23-24.
- (5) 拙稿「急速税務減価償却と企業会計上の減価償却」、経済論叢、昭和三十三年七月号、三九—五四頁。

## 二

『四、定率法が所得税のために採用され、他の適当な方法が財務会計のために使用される場合があるであろう。このような場合には、繰延べられる所得税にたいし、もし当該金額が重要であるならば、会計的認識が向けられなければならない。ただし、そのような手続を不適切とするかもしれない特別な事情が存在する第八パラグラフで述べられるような稀な場合はこのかぎりでない。繰延べ所得税の会計的認識に関する前述の規定は、単一の資産または大体同じ時に除去されることが期待される資産グループに適用される。この場合には、「耐用年数の」初期の諸年度に所得税のための減価償却は「財務会計のためのそれを」超過するが、後期の諸年度に反対の状態が生ずるであろう。

そして、一定期間租税の繰延べがおこなわれるであろう。また、それは、異なる耐用年数を有し、かつ継続的に取替えられることが期待される多数の構成単位からなる資産グループにも適用される。この場合には、初期の諸年度に所得税のための減価償却は超過するが、その後所得税のための年度減価償却と「財務」会計のためのそれとの間に実質的な均衡が生ずるであろう。そして、初期の諸年度に形成される租税繰延べはその後比較的一定にとどまる傾向となるであろう。さらに、それは、次第に拡張する設備に適用される。この場合には、所得税のための減価償却は初期の諸年度のみならず拡張期間の各年度においても超過し、租税の繰延べは拡張期間が続くかぎり増加するであろう。』

『五、課税所得と財務（会計上の）利益との間の差額の累積額が長期間または無限に継続することが合理的に推定しうる場合には、繰延べ租税勘定へ貸記するかわりに、所得税のための将来の控除可能性の喪失を認めて、関連せる租税効果を当該（償却）資産に適用される追加的な特別償却または減価償却として認識することは、どちらかというより適切である。』（租税引下げ額減価償却加算法 the additional depreciation, equal to the tax-reduction method）

『七、会計研究公報第四号の発表以来、当委員会は当公報の適用を含む事例を觀察し、研究してきた。公表された報告書および他の原資料の研究は、重要な金額が含まれているところでは、一般「財務」会計における繰延べ所得税の認識は、租税の支払が比較的長い期間繰延べられる場合であっても、費用と収益の適正な対応を達成しかつ利益の歪みをさけるために必要とされることを指示した。この結論の妥当性は、加速「減減」償却法が所得税のためにも使用されているところでは、大概の会社はその結果生ずる所得税の繰延べにたいし認識を向けるか、またはそれにかわり固定資産に適用される累積的な特別償却または減価償却（引当金）勘定に適當な貸記することにより、

当該資産の原価の所得税のための将来の控除可能性の喪失を認識していることを指示した当委員会の研究から確認される。』

『八、多くの「公益事業の料金」規制機関 regulated authorities は「財務」会計のためおよび（または）料金決定のために繰延べ所得税の認識を承認している。それに反して若干の規制機関は承認していない。当委員会は、それ等が二つの目的に繰延べ所得税の認識を承認すべきであると信ずる。しかしながら、繰延べ所得税の費用算入が料金決定のために承認されていないところでは、もし所得税のためだけの定率償却の初期の控除から結果する将来の所得税の増加分が将来の料金決定において承認されることが合理的に期待されうるならば、会計的認識が租税の繰延べにたいして向けられる必要はない。』

『九、繰延べ所得税の会計が適切でない稀な事態においては……繰延べ所得税の金額についての「脚注による」完全な表示がなされるべきである。』（脚注表示 disclosure by a note）

『十、委員会は、一九五四年以後の諸年度において繰延べ所得税の会計的認識をしていない場合にたいし当公報の規定を適用する際には、当公報の発表後の諸期間についておこなわれる記入は一九五四年以後に取得され定率償却が税務のために選択された全「償却」資産にもとづくべきである。……もし溯及的な修正が過年度にたいしなされるならば、当該修正は総額でなされるかまたは将来の適当な期間に組織的に累積されることがのぞましい。』

(1) 改訂前の「会計研究公報第四四号」では、公益事業の所得税会計について一言ものべられていないが、AIA研究主任C・G・ブローはつぎのように解説している。

「会計研究公報第四四号」第四パラグラフに「通常の事態では」というフレーズを挿入してその結論を制定したわけは、会

計手続委員会が繰延べ所得税の会計的認識が特に重要となるかもしれない種々の事態があるだろうと悟ったからである。公益事業は当委員会が特に考慮を払った事態に入る。委員会は公益事業については繰延べ租税が特に重要となる多くのケースを心と描いた。(Blough, Carman G. (ed.), "Accounting and Auditing Problems", *The Journal of Accountancy*, Feb. 1955, p. 62.)

(2) AICPA, Committee on Accounting Procedure, "Accounting Research Bulletin No. 44 (Revised) —Declining-Balance Depreciation", *The Journal of Accountancy*, Aug. 1954, pp. 81-82.

「会計研究公報第四号『改訂版』」は一九五七—一九五八年度会計手続委員会全メンバー二名の同意により採用されたが、その中五名の委員は限定意見を付して同意していることに注意する必要がある。

(1) 第四パラグラフの勧告にたいする異議

ヘルボースン (Halvorson) は、第四パラグラフはすでに (一九五三年六月に) 繰延べ所得税の会計的認識を勧告した (ただし、『納税申告書と損益計算書との間の特殊な差額が比較的長期間にわたって規則的に反復する見込がある場合には、当B節は妥当しない』と除外規定を設けていた)。「会計研究公報第四三号第一〇章B節——所得税」の改正であり、現に存在する勧告に重要な変更を加えることは不適当である、と主張した。

(2) 第四パラグラフの除外規定 (それと関係する第八パラグラフの最後のセンテンスと第九パラグラフ) にたいする反対

バーンズ (Burns) とグレアム (Graham) は、「公益事業 (鉄道を含む) の財務会計と料金決定のために所得税の期間配分を認めない公益事業の料金規制機関 (たとえば州際交通委員会 I C C) の政策に譲歩して設けられた除外規定に反対し、会計原則は利益をうるために営業をおこなっている公益事業を含むあらゆる会社に等しく適用されるべきものであり、右のような規制機関により定められた会計規定 (料金決定規定) は一般に認められた会計原則に反している、と主張した。

(3) 第四パラグラフの勧告 (それに関連する討論) にたいする反対

ジェニングス (Jennings) とポーウェル (Powell) は、租税の繰延べが実質上永久的な租税節減となるような場合に繰延べ所得税の期間配分することに反対した。なお彼等は「会計研究公報第四三号第一〇章B節——所得税」の見解に重要な変更を加える手段に減価償却に関する研究公報を偶然的に使用することに反対した。

急速税務減価償却をめぐる所得税会計の保守主義

### 三

「アメリカ〔公認会計士〕協会会計手続委員会の見解が逆転することは珍らしい出来事である」<sup>1)</sup>が、いかなる理由から、「正常状態不要論」から「必要論」への転換がなされたのであろうか。この問いに答える手がかりとして、ここ一、二年間の「会計士雑誌」その他を調べてみると、改訂の経緯について言及しているいくつかの資料を見出すことができた。

(1) C・G・ブロー(AIA研究主任)編「会計と監査の諸問題」(一九五七年八月号)

「会計研究公報第四四号」の公表以来、その第四パラグラフが明白でなく、かつ委員会の意図と一致しない解釈がなされているという証拠が蓄積された。したがって、繰延べ所得税の期間配分を省略する実務から、純益の重要な歪みが生じた多くの事例があるだろうと信じられたので、一九五七年夏の会計手続委員会の会合において「会計研究公報第四四号」第四パラグラフの実務における結果を考察することを任命された「公報第四四号」についての経験研究分科委員会」が組織され、当分科委員会は一九五七年一〇月に開かれる予定の会計手続委員会において全メンバーに報告することが求められた。<sup>2)</sup>

(2) J・R・ジョーンズの全国会計士協会研究シリーズ『減価償却会計の現行実務』(一九五八年)にたいする書評

五五社の減価償却実務について調査した全国会計士協会の調査報告書によると、税務会計で通減償却法を選択しながら、財務会計ではいぜんとして定額法または生産高比例法を使用し続けている会社は五社にすぎなかった(三八員参照)が、それらはいずれも所得税の期間配分をしていない。その理由は一般に、(1)繰延べ所得税の金額は重

要でない、(2)現在節減された所得税は償却資産の継続的拡張が期待されるからかぎりなく繰延べられるだろう、という二点にあった。

J・R・ジョーンズによれば、第一の理由は妥当なものであるが、第二の理由には基準がない。多分これらの会社は「会計研究公報第四号」にしたがったのであろうが、多くの会計士は、当公報は通常の事態では繰延べ所得税は認識される必要はないという点で健全でない、と感じている。そして、現在その改訂が研究されている。資産の継続的拡張が期待されると否にかかわらず、減価償却基準の違いから生ずる繰延べ所得税の期間配分は無視しない会計原則である。継続的な償却資産の取替は租税の支払を将来へ遙かに延期することを意味するであろう。繰延べ租税の大きさは比較的一定にとどまるかもしれない。「しかし」いかなる場合にも、健全な会計は繰延べ租税の会計的認識を要求する。

(3) A・パール（証券取引委員会SEC先任会計調査官）が一九五七年六月にのべた談話

「級数通減償却または定率償却が税務のために請求されたが、定額償却が、繰延べ租税についての修正をおこなうことなく、帳簿上継続された多くの事例がわれわれの注意をひいた。このような実務から結果する「表示」利益の向上はいくつかの事例において非常に大きかったので、税務上の利得に等しい附加的な金額を計算に入れた「財務」諸表の修正が、その不履行は「財務」諸表を重大な誤りに導き入れるものとなるであろうという理由から、要求された。」

(3) R・S・ジョーンズ「所得税の配分」（一九五八年九月号）

「会計研究公報第四号の元の叙述で、通減償却に関する委員会の勧告は、繰延べ所得税の会計的認識を強制的

なものとするよりもむしろ任意とした。明らかに委員会の大多数は今やそのような会計は強制的なものでなければならぬと感じている。<sup>6)</sup>

#### (4)「会計研究公報第四号『改訂版』」についての『会計士雑誌』の論説（一九五八年八月号）

繰延べ所得税にたいする引当に反対する人々によって二つの主要な論拠がもちだされている。まず第一の論拠は、設備がかぎりなく拡張または取替えられる見込みがある会社では、古い設備の「耐用年数の」後期の諸年度における低い減価償却から生ずる高い租税は新しい設備または取替えの「高い」減価償却「から生ずる低い租税」によって継続的に相殺されるだろう、という点にある。将来の税率と特定の会社の将来の利益はきわめて不確実なものであるから、租税の繰延べを予測する努力は恐らく信頼しがたいものであろう。これが第二の論拠である。

第一の論拠にたいしては、減価償却は個々の設備にのみ適用するものであるから、相殺効果はおかどちがいであることが強調され、第二の論拠について、繰延べ租税にたいし引当をすることを提議した人々は、若干の不確実性にもかかわらず、繰延べ租税にたいする引当をおこたれば、その金額がたとえ厳密に正しくないにしても引当をした場合よりもより「表示」利益を歪めることとなる、と主張した。

「会計手続委員会が『会計研究』公報第四号を改訂する決定をするにあたりもつとも大きな影響力をもったものは明らかに最後の主張であった。」<sup>7)</sup>

(4) W・J・グレーアム（ノースカロライナ大学会計学教授、会計手続委員）がサイラキューズ大学でのアメリカ会計学会年次大会（一九五八年八月二七日）でおこなった報告

「損益計算書は過去の営業の結果を報告するものであるが、その読者にとつての有用性は将来の営業の収益性

第 二 表

| 産 業 会 社 (800~900社, 1954~57年)                         |     |
|------------------------------------------------------|-----|
| 1. 所得税のために通減償却法を選択したことを報告した会社                        | 20% |
| 2. ①の会社のうち所得税のためにのみ通減償却法を用いた会社                       | 60% |
| 3. ②の会社のうち繰延べ所得税にたいし引当をした会社                          | 80% |
| 公益事業会社 (335社, 1957年)                                 |     |
| 1. 所得税のために通減償却法を選択したことを報告した会社<br>(全会社が所得税のためにのみ使用する) | 70% |
| 2. ①の会社のうち繰延べ所得税を収益(利益)へ賦課した会社                       | 86% |
| a. 繰延べまたは発生所得税引当金                                    | 72% |
| b. 特定または専用剰余金                                        |     |
| (1) 積 立 金                                            | 2%  |
| (2) 持 分                                              | 9%  |
| c. 減価償却引当金                                           | 3%  |
| 3. ①の会社のうち繰延べ所得税にたいし引当をしない会社                         | 14% |

Graham, W. J., "Income Tax Allocation", *Accounting Review*, Jan. 1959, pp. 22-23. ["Allocation of Income Taxes", *The Journal of Accountancy*, Jan. 1959, p. 65.]

注 1. 特定または専用剰余金 (restricted or appropriate surplus) として取扱うこの方法は区分剰余金法 (the segregated-surplus method) と呼ばれている。

右のような考慮が「会計研究公報第四四号」の

改訂にあたり会計手続委員会に影響したと思われる。

所得税のための通減償却法の使用と関連した所得税の配分の実務が、「会計研究公報第四四号『改訂版』」の発表以前でさえ、かなり一般的であったという証拠は、会計手続委員会へ提出された会社実務についての詳細な一覧表(第二表)からえられる。

- (1) Editorial (Accounting Research Bulletin No. 44 Revised), *The Journal of Accountancy*, Aug. 1958, p. 25.
- (2) Blough, Carman G., (ed.) "Accounting and Auditing Problems", *The Journal of Accountancy*, Aug. 1957, p. 53.
- (3) NAA, *ibid.*, pp. 27-28.
- (4) Jones, J R., *Book Reviews*, *Accounting Review*, Oct. 1958, p. 710.
- (5) Johns, Ralph S., "Allocation of Income Taxes", *The Journal of Accountancy*, Sept. 1958, p. 43.

ハールはその後に発表した論文の中で繰延々所得税の期間配分の必要性をつぎのように説いている。

租税の修正を支持しない論拠は、修正がないために生ずる財務諸表との間の利益の差異は数年後には消えうせ、異積した差額について租税は決して支払われないであろうという点にある。しかし、平準化の効果があらわれるまでの一〇年間またはそれ以上の期間におよぶ初期の諸年度においては、証券は急速に向上する〔表示〕利益——もちろんそれが継続されないことは明白である——の出現によって販売されうる。将来の推定をなすことは会計士の業務ではないが、このように将来の合理的見通しについて投資家を誤導するよう計算されていることがわかったならば、過去の利益の表示を確認する権利を会計士はもつてゐなければならない。(Bart, Andrew, "Financial Reporting for Regulatory Agencies", *The Journal of Accountancy*, Feb. 1958, pp. 29-30.)

右のようにSECの先任会計調査官が「必要論」を表明したことは何を意味するのであろうか。この点についてR・S・ジーンズはつぎのようにのべている。

一九四四年一月にはじめて所得税の期間配分を勧告した「会計研究公報第二三号——所得税の会計」が発表された時、SECの会計スタッフは所得税配分原則を認めなかった。SECの結論は一九四五年一月一六日の「会計連統通牒五三号——

所得税にかわる費用算入の問題について」(Accounting Series Release No. 53—In the matter of 'Charges in Lieu of Income Taxes')において表明されたが、所得税の期間配分は拒否された。SFCはその後公式に右の通牒を廃棄もしなければ改訂もしていないが、SFCは現在所得税の配分の原則を認める状態にある、というのが私の理解である。(Johns, *ibid.*, pp. 42-43.)

- (6) Johns, *ibid.*, p. 48. シェンズは、「会計研究公報第四四号『改訂版』」に真向から反対する意見を表明している。

正常状態不要(脚注表示)論——償却資産の増加が年々大体同額ずつおこなわれる場合には、繰延べ所得税引当金は多かれ少なかれ恒久的な高さになるであろう。「会社の活動期間に決して支払われないであろう所得税について引当をおこなうことは、私にとって非論理的であると思われる。」(*ibid.*, p. 48)「私は彼等〔会社〕が脚注または他の適当な方法による表示を付加して、そう〔繰延べ所得税を報告〕することを認むべきであると思う」(*ibid.*, 47.)

公益事業の除外論——「被規制産業〔公益事業〕の料金形成は会計以外の諸要素を含んでいる。したがって料金決定のために欠くべからざる資料の作成が……財務諸表の作成を含む会計から分離されねばならない」ということは、長い目でみれば当を得ると思われる。」(*ibid.*, p. 48)

研究公報不満及論——「一九五八年に承認された〔研究、公報は一九五七年の財務諸表へ適用されるものと看做される必要はない。一九五八年の〔アメリカ会計士〕協会会計手続委員会によって承認された公報の一九五七年以前の会計年度への適用を会計士が主張することは特に不適切であろう。』」(*ibid.*, p. 48.)

- (7) Editorial (Accounting Research Bulletin No. 44, Revised), *ibid.*, p. 25.

- (8) Graham, Willard J., "Income Tax Allocation", *Accounting Review*, Jan. 1959, pp. 15-16. ["Allocation of Income Taxes", *The Journal of Accountancy*, Jan. 1959, pp. 59-61.]

「会計研究公報第四四号『改訂版』」では「租税引下げ額減価加算法」をより適切な方法として勧告した場合をのぞけば、繰延べ所得税の会計的認識の方法について明示していないが、従来会計手続委員会は所得税の期間配分法として支払が繰延べられる租税額を未払費用として取扱う「未払費用法 the deferred liability method」を推奨していたから、ここでも暗黙裏に「未払費用法」が推奨されているとみてよいであろう。ところが、会計手続委員であるグレイムは、カナダ公認会計

士協会 CICA 会計・監査研究委員会がその「研究公報第一〇号」で推奨しているところの租税節減額を前受収益として取扱う「前受収益法 the deferred credit method」を主張している。CICA 会計・監査委員会で「前受収益法」を勧告していたことはすでに本研究の第四部「急速税務減価償却と所得税の期間配分」(経済論叢、昭和三四年二月号、三五—三七頁)で詳論したとおりであるが、グレアムによれば、「前受収益法」では将来の期間の税率と課税所得についての問題が生ずる余地はない。(それにたいし「未払費用法」では将来支払わねばならない所得税額を決定するためには右の二つの要因の予測が不可欠である。) というわけは、この方法によれば、前受収益として支払われなかった所得税額は当期に最終的に決定され、あとはその年度所属の問題だけが残るからである。(ibid., p. 21. (ibid., p. 64.)

なお、グレアムは、(6)で紹介した R・S・ジョーンズなどの正常状態不要(則注表示)論、公益事業除外論、研究公報不測及論にたいし、それぞれつぎのように反駁している。

正常状態不要(則注表示)論批判——納税者が設備を年々取得し、先取り減価償却により政府から無利子の貸付を受けるかぎり、未払残高は増加するであろう。年々同一規模で設備が取得される場合には、このような状態は設備の耐用年数がつきるまで持続し、その後一定額にとどまるであろう。年々拡大された規模で設備が取得される場合には、未払残高はそれ以後も僅かに増加するであろう。しかし、つぎのようなことが強調されねばならない。すなわち、政府は所得税法(規則)を改正して、追加的貸付の取消し(急速税務減価償却の廃止)、貸付条件の改訂(加速度の引下げ、急速税務減価償却の適用資産の制限)とえば耐用年数一〇年以上の償却への制限)、さらに旧貸付の支払条件の変更などをおこなうかもしれない。他方、納税者はある年度に取得した設備について過減償却法を選択しないで貸付を受ず、または過去に取得した設備の償却法を早期に定額法へ切換えて以前の貸付にたいする返済の割合をふやすかもしれない。さらに設備を早期に(税務上の簿価をかなり超えた価格で)処分することにより、未払残高の全部または一部をただちに返済しなければならぬかもしれない。あるいは、ある年度の設備取得が減少したため、当該年度に利用しうる貸付は減少するかもしれない。事実、追加的な貸付をこえる貸付返済すなわち未払残高の減少をひきおこすかもしれない多くの偶然性が存在する。いかなる企業もこれらの危険からまのがれることはおよそ不可能である。それらの中のいずれも繰延べ所得税についての負債の一部を満期とし、したがってその累積額を減少させるであろう。このような政府と納税者との間の借入―返済関係は継続的に信用売がなされる場合の売手と買手との間の関係

とあまり違わないし、また銀行の短期信用の継続的な利用ともそう違わない。考えられるほとんどすべての事態において、企業利益の健全な報告は租税負債の「永久的な繰延べ」を排除する。(ibid., pp. 19-21, [ibid., pp. 60-61, 62-63])

「私は財務諸表の脚注の価値についてジョーンズ氏に同意する。しかし、私は脚注が健全な会計実務の代用物であるとは信じない。」(ibid., p. 58.)

公益事業除外論批判——公益事業会社が税務のためにのみ通減償却法を用いている場合に、公益事業委員会が繰延べ所得税を認識せず、それを料金に繰込むことを認めなければ、消費者へ一種の政府補助金が与えられる。料金に影響を及ぼす他の要因を無視すれば、大体耐用年数の前三分の一の期間に料金は次第に低下し、その後耐用年数が終るまで次第に増加し、ほぼ現行水準になるであろう。このことは急速税務減償却を認めた議会の意図をほとんど反映していない。(ibid., p. 62.)

研究公報不満及論批判——「私は「アメリカ公認会計士」協会の会計研究公報が漸及力を有すべきでないというジョーンズ氏に同意する。しかしながら、ある実務が統一的実務として勧告された公報が発表される以前にかなりの年度にわたり支持者をえ、かつ多くの事態において採用されてきた場合には、会社経営者が彼等の財務報告書のすべてを当該実務と一致させるあらゆる正当な努力をすることが奨励されるべきである。」(ibid., pp. 67-68.)

## 四

さて、これまで不必要と思われるくらい長々と「会計研究公報第四号」改訂の経緯を物語っている若干の資料を整理して書き並べてきたが、それらを通読してみると、税務目的のみ通減償却法が用いられている場合にも所得税の期間配分をおこたれば企業利益は過大表示となって歪められてしまう、という認識が改訂にもっとも大きな影響をあたえたことが理解できるであろう。もちろん、このような認識は、改訂された研究公報第七ペラグラフやグレーアムの指摘からもわかるように、会計手続委員の会計的思考の産物というよりも、むしろかなり一般化した

た所得税の期間配分実務の理論的反映である。(だから、改訂された研究公報は第八バLAGラフにわざわざ除外規定を設け、一部の公益事業料金規制機関の料金決定政策にさらわなかったのである。) このことはSEECの非公式の見解が所得税の期間配分を支持する側へ移ったことと無関係ではない。しかし、いずれにしても、正しい利益を求めるためには所得税の期間配分手続を回避することはできないという利益概念が改訂の主動因であつたことは間違いない事実である。したがって、改訂の基礎となつた利益概念を検討すれば、「必要論」へ切換えた改訂の当否はおのずから判断できるわけである。

すでにのべたように、改訂前の「会計研究公報第四号」は、多くの設備の取替えが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正常な事態では、租税はかぎりなく繰延られ、半永久的に支払われないから、租税債務は存在しないというところに「正常状態不要論」の論拠をおいていた。ところが、「必要論」をあらたに勧告した「会計研究公報第四号『改訂版』」は、右のような所得税の半永久的な繰延べがおこることを一応認めながら、租税債務の存在を主張している。たとえば、グレアムはつぎのようにのべている。

継続的に商業信用が与えられる場合には、ある買掛金が支払われても、それと同時に同額の掛買をすれば、依然として買掛金残高は一定にとどまるであろう。また企業が成長する場合には残高は絶えず増加するであろう。このような関係はまた銀行からの短期借入金の場合にも存在する。税務目的にのみ逓減償却法が用いられる場合を含む右のような事態においては、一定の負債が存在する。繰延べ租税にたいする引当金は語の完全な意味における負債である。逓減償却法から生ずる「耐用年数の」初期の租税支払の減少は初期の租税費用の減少でないことは明白である。われわれが将来より高い支払を契約した場合にのみ初期の低い支払いが可能である。<sup>1)</sup>

ところで、グレアムのように「必要論」を基礎づけるために商業信用・銀行信用と(急速税務減価償却による)無利子の国家信用を同一視しうるであろうか。結論を先にいえば、このような混同はおよそナンセンスである。無利子の国家信用は読んで字の如く利子はない(それが急速税務減価償却による税務上の利得である)が、商業信用や銀行信用はあきらかに利子を支払わねば借入れることはおよそ不可能である。利子が付いてないようにみえる商業信用の場合には明らかに現金元の際の商品価格が利子相当額だけ高くなっている。このような利付信用・無利子信用という差異はそれらが継続的にあたえられる場合にもっとも顕著なものとなる。買掛金(マイナス利子部分)または銀行借入金の高が借換えにより一定にとどまる場合の現在価値は継続的に支払われる利子の割引現価であり、帳簿残高に等しい。ところで、無利子信用の現存価値は満期に返済される金額の割引現価である。したがって、それが半永久的に借換えられる場合には満期日はいつになっても到達しないから、かりに適当な割引率(たとえば一〇%)で割引現価を求めても、それはほぼ零に等しい金額となる。すなわち、この場合には明らかに負債は存在しない。

設備を継続的に取替える投資政策をとっている企業では、急速税務減価償却の利用によって節減された所得税はのちに支払われて相殺されることなく、真の減税となるであろう。しかも、設備を漸次的に拡張する政策を立てている企業では、かかる利得は途中でストップすることなく、継続的に発生するであろう。このように減税という形の政府補助金をほぼ確実に入手した場合に、所得税の期間配分をおこなえば、右のような政府補助金は費用の中に吸収されて、損益計算は利益の過少表示をという形でもってかえって歪められてしまう。もちろん、いかなる場合であっても所得税が節減された時点でそれが将来絶体に相殺されないという保証をうることは困難である。しかし

ながら、一度節減された所得税がのちに相殺されるかもしれない偶然的危険の不可避性をやたらに強調することによって所得税の「永久的繰延べ」の可能性を過少評価し、「半偶発債務」ともいうべきものにたいする引当を主張するグレアムの論理はまさに「超保守主義」の典型であるといわざるをえない。

- (1) Graham, W. J., "Allocation of Income Taxes", *The Journal of Accountancy*, Jan. 1959, pp. 60-61.

\* 小論は昭和三十四年度文部省科学研究費交付金機関研究による研究成果の一部である。