

# 法人所得税の期間配分に関する議論の端緒

中 島 稔 哲

## I はじめに

アメリカにおいて、法人所得税が費用であるとの認識をふまえ、その期間配分が先行した。そこでは、まず、当期業績主義損益計算のもと、期間外損益として処理された項目に係る税効果（納付税額への影響）が期間損益に重大な歪みをもたらすのを回避するために、法人所得税の期間内配分が行われるようになった。そして、法人所得税の期間内配分が、損益計算書において費用として認識される法人所得税は期間損益に係るものとして認識することを意味することから、これを敷衍して、損益計算書の期間損益に含められた取引の税効果が将来に現れる場合にも、税効果は当該取引が期間損益に含められた期間に認識すること、すなわち法人所得税の期間配分が行われるようになったと捉えることができる（中島 [2015]）。このような枠組みで、会計手続委員会（Committee on Accounting Procedure：CAP）の会計研究公報（Accounting Research Bulletin：ARB）第23号「法人所得税の会計」（CAP [1944]）（ARB23）は、法人所得税の会計処理を画している。

そこで、本稿は、ARB<sup>1)</sup>とアメリカ会計学会（American Accounting

1) 各ARBは、特定の実務上の問題または関連した一連の問題を取り扱っていたので、CAPは、（もっとも一般的な表現を借りるならば）ケースごとに、個別対応的に、あるいはピース・ミール式に、会計原則を作成または承認していた（Storey and Storey [1988], p. 29）ことから、ARB23以降も、法人所得税の会計処理を取り上げたARBがある。

Association : AAA) の「A.A.A. 会計原則」<sup>2)</sup>における法人所得税の会計処理についての考え方を取り上げ、ARB23によって画された法人所得税の会計が、その後、どのような問題に直面し、どのように変化したのかあるいは変化しなかったのかを検証するとともに、法人所得税の期間配分に関する議論の端緒を明らかにすることを目的としている。すなわち、この議論の端緒を、歴史的な文脈のなかで見出そうとするものである。

## II ARBにおける法人所得税の配分

### 1. ARB 第23号

ARB23は、法人所得税および超過利潤税 (excess-profits taxes)<sup>3)</sup>に関する問題のうち、主に、(1) 課税所得計算に算入される重要な項目が財務諸表において認識されていないケース、および(2) 財務諸表において認識されている重要な項目が課税所得計算に反映されていないケースに生じる問題を取り上げている。その「要約 (Summary Statement)」には、次のような10項目が示されている (CAP [1944], pp. 183-185)<sup>4)</sup>。

- ① 法人所得税は、必要かつ実行可能であるときには、他の費用が配分されるように、利益その他の勘定に配分されるべき費用である。
- ② 法人所得税 (納付税額) の重要な増加をもたらす項目を剰余金 (surplus) に貸記する場合には、法人所得税の当期引当額 (current provision for income taxes) のうち当該項目に帰属する部分は、剰余金に対する貸記から控除するとともに、損益計算書においても法人所得税の当期計上総額から控除するか、個別項目として開示し適当な記述を行わなければならない。
- ③ 法人所得税 (納付税額) の重要な減少をもたらす項目を剰余金に借記

2) 中島 [1964] にならい、「A.A.A. 会計原則」としている。

3) 超過利潤税については、矢内 [2011, 163-164頁] を参照されたい。

4) ARB について、*Accounting Research Bulletins Nos. 1-51 (1939-1959)* を参照しているものについて、パラグラフが付されていないものに関しては、そこでの該当頁を示している。なお、①-⑩は筆者が付したものである。

する場合には、法人所得税の減少部分は剰余金に対して借記を行うことなく損益計算書に計上し、損益計算書に計上された利益に対して配分された法人所得税の引当額に加算するか、あるいは個別項目として開示し適当な記述を行わなければならない。

- ④ 法人所得税（納付税額）の重要な減少をもたらす項目が繰延費用勘定（deferred-charge account）で繰延べられるかりザーブ勘定（reserve account）<sup>5)</sup>に賦課される場合には、③と同様な方法で、法人所得税の減少部分に相当する額を損益計算書に費用として計上する。このような手続きの適用が不可能な場合には、関係する事実を明瞭に開示しなければならない。
- ⑤ 過年度に係る追加法人所得税（additional income taxes）あるいはこれに係る追加的な引当額は当期の損益計算書に計上し、重要性がある場合には個別掲記しなければならない。
- ⑥ 欠損金の繰戻し（carry-back of losses）や未使用の超過利潤控除（unused excess-profits credits）の結果として還付される可能のある過年度納付済法人所得税の額は、これらが生じた年度の損益計算書に計上し、金額的に重要性がある場合には、当該金額は営業活動からの純利益に含めず、個別項目として表示しなければならない。
- ⑦ 過年度の欠損金や未使用の超過利潤控除の重要な額が繰り越される場合、これらに係る納付税額を減少させる効果は経営成績に含めてはならない。すなわち、損益計算書上の法人所得税の当期引当額には欠損金等の繰越しの効果を含めず、繰越欠損金等に係る納付税額の減少部分は個別項目として表示しなければならない。
- ⑧ 法人所得税の引当額またはそのうち当期の利益に配分された部分は、当該年度の純損益の表示に先立ち損益計算書の末尾に計上するか、営業費

---

5) 当時、Reserve という用語は、各種の貸借対照表項目の表題を示すものと使用され、そのなかには区分された留保利益、区分された資産、資産の評価額ならびに資産の償却額、および負債が含まれていた（Committee on Concepts and Standards Underlying Corporate Financial Statements [1951], pp. 153-154）。

用として適切に分類しなければならない。

- ⑨ 当期および過年度の法人所得税の引当額は、一般的に、貸借対照表上、流動負債とする。内国歳入法の「繰戻し規定」に基づく還付に対する債権は、その回収が合理的に保証される場合には、流動資産として計上してもよい。
- ⑩ 会計方法の相違により法人所得税の重要な額を納付していないあるいは引当額として計上していない場合には、開示しなければならない。これに関して将来納付する可能性が高い (likely) 場合には、その見積額を基礎に引当額を計上しなければならない。

ここでは、法人所得税の費用性を明示している①、期間内配分を規定している②と③、税引後法を規定している④、そして期間配分を規定している⑩を取り上げることとする。

ARB23 は、課税所得と一般に認められた会計原則 (Generally Accepted Accounting Principles : GAAP) のもとでの損益計算書において報告される利益との間に「重要かつ異常な差異 (material and extraordinary differences)」がある場合には、必要かつ実行可能であるとの限定を付してはいるが、法人所得税に配分の原則を適用するものとしている (CAP [1944], p. 185)。そして、損益計算書を包括主義的 (a historical statement) あるいは当期業績主義的 (a measure of earning capacity) なものとみるかどうかにかかわらず、損益計算書上の法人所得税は、ある期間の損益計算書に計上された利益に適当に配分可能な費用であって、納付税額ではないとしている (CAP [1944], pp. 186-187)。

ただし、比較的長期間にわたって規則的、反復的に発生する (recur regularly over a comparatively long period of time) 差異 (反復的差異) については、配分も開示も必要ないとしている (CAP [1944], p. 190)<sup>6)</sup>。

6) なお、この一例として、財務会計上と課税所得計算上で異なる減耗償却を実施している石油会社に対しては、ARB23 の適用は想定されていないとの見解がある (The Committee on Accounting Principles and Practice of the New Jersey Society of Certified Public Accountants [1945], p. 236)。

「要約」の②と③は、ARB 第18号「償還社債に係る未償却割引発行差金及び償還割増金〔増補版〕」(CAP [1942]) (ARB18)における「即時消却－利益剰余金賦課方式と税金の期間内配分」を一般化したものと位置づけられる<sup>7)</sup>。すなわち、償還社債に係る未償却割引発行差金及び償還割増金(未償却社債発行差金等)の会計処理を規定したARB 第2号「償還社債に係る未償却割引発行差金及び償還割増金」(CAP [1939]) (ARB2)において示された「即時消却・利益剰余金賦課方式」の場合、未償却社債発行差金等の消却額が利益剰余金に賦課され、当該消却額が減算されて算定された課税所得に基づく納付税額が損益計算書に法人所得税引当額として計上されることから、期間損益が増加したような結果をもたらすことになる<sup>8)</sup>。同様に、課税所得計算上益金となる利得が利益剰余金に直接計上される場合には、逆の現象をもたらす。このような結果は、一般的な感覚と矛盾するだけでなく、配分の原則とは相容れない(CAP [1944], p. 186)。

「要約」の④は、納付税額の重要な減少をもたらす項目が損益計算書に計上されないケースに係るものであり、ARB18における「旧社債の償還までの残存期間にわたる償却と税引後法」を一般化したものといえる<sup>9)</sup>。

また、緊急戦時設備の償却(Amortization of Emergency War Facilities)に関しては、正規の減価償却費を超過する償却費部分(それから生ずる法人所得税の減少額に相当する額)を、追加減価償却費(additional depreciation)としてあるいは特別費用(special charge)として損益計算書に計上するものとしている(CAP [1944], p. 190)。

「要約」の⑩では、課税所得計算と財務会計上の処理方法の違いに起因する一定の差異(例えば、割賦販売や長期契約等)について、将来における納税の可能性が高い場合にはその見積計上を要求している。

このように、ARB23は、法人所得税に配分の原則を適用し、この結果算

7) 詳細については、中島 [2013b] を参照されたい。

8) 詳細については、中島 [2013b] を参照されたい。

9) 詳細については、中島 [2013b] を参照されたい。

定された法人所得税費用を損益計算書に計上するという枠組みである<sup>10)</sup>。すなわち、ある項目が期間損益を著しく歪めるあるいは期間損益に関係しないことから損益計算書から除外される場合には、当該項目に係る税効果 (tax effect) もまた損益計算書から除外し、また、ある項目が損益計算書において区分掲記される場合には、当該項目が期間損益に及ぼす効果を財務諸表の利用者が知ることができるよう、当該項目に係る税効果も区分して記載するというものである (Bailey [1948], p. 13)。

ただし、上記の適用には「必要かつ実行可能である」場合に限定されており<sup>11)</sup>、また、反復的差異については配分を要しないものとしており、配分の対象を重要かつ異常な差異に限定している。すなわち、ARB23 は、当期業績主義損益計算のもと<sup>12)</sup>、実行可能性を考慮したうえで、期間損益に重大な歪みをもたらす重要かつ異常な項目に焦点を当てたものとなっている (Powell [1959], pp. 23-24)。

---

10) なお、法人所得税の会計的性格に関する検討は示していないが、法人所得税が、その期間内配分において損益計算書に計上されるべき費用であるだけでなく、期間配分の対象となる費用であると明示した点は、ARB23 の 1 つの大きな貢献である (Beresford *et al.* [1983], p. 136) との評価がある。

11) 繰延費用に税引後法を適用する場合に、その税効果額をどのように算定するのかという問題はしばしば看過されていた (Blough [1948], p. 491)

12) 1941年に公表された ARB 第 8 号「損益及び利益剰余金結合計算書」(CAP [1941]) (ARB8) では、包括主義損益計算書 (all-inclusive income statement) ではなく、当期業績主義損益計算書 (current operating performance income statement) が採用されている。

1948年に公表された ARB 第32号「利益及び利益剰余金」(CAP [1948]) (ARB32) も、ARB8 同様に、当期業績主義損益計算書 (current operating performance income statement) を採用している。すなわち、一期間中に認識された全ての損益項目が純損益として報告される数値の決定において利用されるべきであるが、その総計にあたって純損益に著しく重要な関係があり、かつ、当該期間の通常のあるいは典型的な事業活動と明らかに識別可能ではないまたはそのような事業活動から生じていない項目については、この前提の例外としている。なお、この例外には、のれんや商標の完全な除去のような無形資産の重要な額の消却 (write-off) や、償還期限前に償還あるいは借換えを行った時点の未償却の社債発行差金および社債発行費の重要な額の消却などが挙げられている (CAP [1948], p. 23)。

## 2. 戦時緊急設備に関する償却制度と ARB 第27号

1939年9月に第2次世界大戦がはじまり、利用期間が限定されている軍需関連設備の償却が問題となり、1940年第2次歳入法は戦時緊急設備に係る償却制度を創設した。そこでは、すべての法人は、選択により、戦時緊急設備の税務上の簿価 (Adjusted Basis) を60か月で償却すること (60か月償却制度) が認められた (矢内 [2011]、168頁)。戦時中、財務会計上も、戦時緊急設備は、一般的にこの税務上認められた方法で償却されていた。すなわち、多くの戦時緊急設備の耐用年数は戦時期間に限定され、財務会計上も、この方法が適当なものとみなされ、この償却制度による減価償却費を損益計算書に計上する実務が多く行われていた。しかしながら、課税所得計算上も財務会計上も完全に償却されたにもかかわらず、戦時緊急設備の一部は戦後も継続して使用されていた (Webster [1953], pp. 581-582)。

1946年公表の ARB 第27号「緊急設備」(CAP [1946]) (ARB27) は、このような事態に対して事後的に対応するものであった<sup>13)</sup>。すなわち、帳簿上、完全に償却された戦時緊急設備の減価償却累計額を、経済的耐用年数に合理的に沿った金額に再表示する調整 (過年度修正) を要請するものであった (Webster [1953], p. 582)<sup>14)</sup>。この調整にあたっては、当該金額に基づく減価償却費は、課税所得計算上は減算されない点を考慮することとされており (CAP [1946], p. 225)、ここに、税引後法の考え方が適用されている。

## 3. 戦時緊急設備に関する償却制度と ARB 第42号

1940年第2次歳入法における戦時緊急設備に対する60か月償却制度は1945年9月29日に廃止されたが (矢内 [2011]、179頁)、朝鮮戦争を契機として、1950年歳入法において再度創設された (矢内 [2011]、169頁)。これを受け

13) ARB27 は戦時緊急設備に関するものであり、重要かつ異常な項目に係る税効果を対象とするものと位置づけられる (Powell [1959], p. 23)。

14) なお、この ARB27 の要請は、すべての事例において遵守されず、多くの会社は、帳簿上は完全に償却した戦時緊急設備を使用し続け、もちろんそれに係る減価償却費は計上されることもなかった (Webster [1953], p. 582)。

て、1952年に ARB 第42号「緊急設備—減価償却、償却及び法人所得税」(CAP [1952]) (ARB42) が公表された<sup>15)</sup>。

ARB42 は、事後対応となった ARB27 の反省を踏まえ、緊急設備に係る償却費の問題を取り上げ、60か月償却制度に基づく減価償却費と計画的、規則的な方法に基づく減価償却費との間に重要な差異がある場合には、財務会計上、後者の金額を損益計算書に計上することを要請するものである。この結果、財務会計上の減価償却費と課税所得計算上のそれとの間に差異が生じることから、税引前利益と納付税額とが対応しないことになる (CAP [1952], pars. 4-11)。

そこで、ARB42 は、「税効果の認識 (Recognition of Income Tax Effects)」という項目のもと、上記の差異に重要性がある場合には、当該差異に関して将来納付することになるであろう法人所得税を損益計算書において費用として認識するものとし、その額は、見積時点で合理的に予想される税率の変更を踏まえて、会計期間において効力を有す税率に基づいて算定するものとした (CAP [1952], par. 11)。また、会計処理方法としては、課税の繰延べに関しては、追加的な法人所得税として費用処理することが望ましく、貸方項目については繰延税金 (deferred income taxes) とする方法 (繰延税金方式) が選好されている。ただし、この方法と同様な効果を有し、また60か月償却制度にともなう将来の課税所得計算上の減価償却費の減算性の喪失 (the loss of deductibility of the cost of the facility for income tax purposes) を認識する実務的な方法として、追加的な減価償却費として計上し、貸方項目を減価償却累計額とする方法 (税引後法) が容認されている (CAP [1952], par. 13)。

このように、ARB42 において、法人所得税の期間配分の認識対象となるものが「税効果」である点が明確化された。また、差異が解消する期の税率で税効果の額を測定するというように、適用税率についても特定をしている。

15) ARB27 と同様に、ARB42 も戦時緊急設備に関するものであり、重要かつ異常な項目に係る税効果を対象とするものと位置づけられる (Powell [1959], p. 23)。



さらに、会計処理方法として、繰延税金方式に対する選好が示され、税引後法についても課税所得計算上の減算性の喪失という概念をもって根拠づけが行われている。

#### 4. ARB 第43号

1953年に、もはや適用性を喪失したものを削除し、引き続き価値のあるものを簡潔かつ明瞭にし、見解の変化により改訂の必要のあるものを改訂し、そして、存置するものについてはその公表順ではなく主題ごとに整備する目的で、ARB 第43号「会計研究公報再述・改訂版」(CAP [1953]) (ARB43) が公表された (CAP [1953], preface)。ここでは、ARB18 は第15章「償還社債に係る未償却割引発行差金及び償還割増金」に、ARB23 は第10章第2節「法人所得税」に、ARB27 と ARB42 は第9章第3節「緊急設備—減価償却、償却及び法人所得税」に引き継がれている。

第10章第2節は、ARB42 と同様に適用税率を明示しているが、この点を除いて、ARB23 と実質的に異なるところはない。適用税率には、現在の総合的な実効税率が適当である場合と、繰延収益のケースのように将来の見積税率 (estimated future tax rate) が適当である場合があり、期間内配分に関しては前者を、期間配分に関しては後者を想定している (CAP [1953], par. 8)。

### III 減価償却費に係る期間差異の会計処理

#### 1. 財務会計と課税所得計算における減価償却の乖離

1946年に内国歳入局は定率法の選択について一致の要件を課したが (矢内 [2011]、167頁)<sup>16)</sup>、1954年内国歳入法において、この要件が外されたことから、財務会計においては定額法を採用し、課税所得計算では定率法を採用す

16) ここでの一致の要件とは、定率法が通常の会計の方法と一致しており、合理的な減価償却費となり課税年度の純所得を適正に反映するものであることである (矢内 [2011]、167頁)。

することも可能となった（矢内 [2011]、168頁）。さらに、1954年内国歳入法では、200%定率法と戦時緊急設備の償却に関しては、一致の要件が課されていないことから、財務会計上の減価償却費と課税所得計算上の減価償却費の金額に開差が生じることとなった（矢内 [2011]、168頁）。すなわち、戦時緊急設備とは別に、減価償却費に係る期間差異が恒久的なものとなったことから、当該差異に関する会計処理方法の一般化が問題となった。

## 2. ARB 第44号

1954年内国歳入法を受けて公表された ARB 第44号「逓減残高償却法」(CAP [1954]) (ARB44) の第一の役割は、財務会計においても、逓減残高償却法は「組織的かつ合理的」という減価償却方法の要件に合致する方法であることを言明することである (CAP [1954], pars. 1-2)。これに加えて、課税所得計算上は逓減残高償却法を採用し、財務会計上は他の適当な方法を採用した場合に生ずる課税の繰延べ効果について取り上げている。そこでは、初期の諸年度の納付税額の減少が、以後の比較的短期間にわたる課税の繰延べにすぎないことが相当確実 (reasonably certain) であり、かつ金額的重要性がある場合を除き、通常の事情のもとでは、繰延税金を認識する必要はないとし (CAP [1954], par. 4)、反復的差異を期間配分の対象に含めていない ARB23・ARB43 と首尾一貫したものとなっている。

## 3. ARB 第44号〔改訂版〕

1958年には、ARB44 における課税の繰延べ効果に関する会計処理を変更する ARB 第44号〔改訂版〕「逓減残高償却法」(CAP [1958]) (ARB44R) が公表され、金額的に重要性があるのであれば、これに対して会計上の考慮を払うべきとの変更がなされた (CAP [1958], par. 4)。ただし、課税所得と税引前利益との差額の累計が長期間あるいは無期限に (a long or indefinite period) 存続するものと合理的に予想される場合には、課税所得計算上の減算額が将来減少することに鑑みて、繰延税金方式に代えて、税引後法の適用を

容認している (CAP [1958], par. 5)。

ARB44R は、当期業績主義損益計算のもと、期間損益の歪みを排除するという点では ARB23・ARB43 と同じ目的ではあるが、課税の繰延べが比較的長期間にわたる場合であっても、金額に重要性がある場合には、これを財務会計において認識する必要があるという点で、反復的差異を期間配分の対象から除外していた ARB23・ARB43 から乖離している (CAP [1958], par. 7)。この結論については、課税所得計算上、遞減残高償却法を採用している大多数の会社においては、課税の繰延べ効果を繰延税金方式によって、あるいは、税引後法によって固定資産の原価のうち、課税所得の計算上、将来減算される額が減少することを認識しているとの調査結果からの帰納であることが示されている (CAP [1958], par. 7)。

#### IV A.A.A. 会計原則における法人所得税の会計処理

AAA が1948年に公表した「会社財務諸表会計諸概念及び諸基準」(AAA [1948]) (「1948年改訂版」) では、財務会計と税務会計との相違が税額に及ぼす影響について、多額のものとは明示すべきであるとしている (AAA [1948], pp. 343-344.)<sup>17)</sup>。ARB23 は、当期業績主義損益計算のもと重要かつ異常な差異を対象としているが、AAA は包括主義損益計算を支持していることから、多額のもの、すなわち金額的に重要な差異についてののみ言及がある。

「1948年改訂版」と ARB23・ARB43 との間に基本的なスタンスの点で違いは認められないといえるが、補足書 (Supplementary Statement) 第4号「会計原則と課税所得」(Committee on Concepts and Standards Underlying Corporate Financial Statements [1952]) では、財務会計と課税所得計算における差異の一掃を支持する表明がみられ (Committee on Concepts and

17) なお、表示にあたっては、損益計算書中に報告される「納税引当金」の修正によって行うべきではなく、この名称は実際に支払われた税額か支払見積額について用いるべきであるとしている (AAA [1948], pp. 343-344)。

Standards Underlying Corporate Financial Statements [1952], p. 429)、会計利益と課税所得との一致が指向されている。

1955年には、「1948年改訂版」を検討、改訂する課題が小委員会（The Committee on Accounting Concepts and Standards）に与えられ、そこでは、ARBの意義を検討して、AAAの改訂版が実行可能性にもとづく調停のような性質になることを意識的に避け、財務諸表の究極的あるいは理想的なあり方を追求しようと（中島 [1961]、89-90頁）<sup>18)</sup> していた。このような方針に基づく「会社財務諸表会計及び報告諸基準」（AAA [1957]）（「1957年改訂版」）は、業務単位としての企業の能率を数式的に表示する「企業実現純益（the realized net income of an enterprise）」と「株主純利益（net income to shareholders）」という2つの純損益を示している。法人所得税は「企業実現純益」の決定要因ではないが、「株主純利益」のそれではあると位置づけられている（AAA [1957], p. 540）。

「1957年改訂版」は、「株主純利益」の決定において、法人所得税について期間配分を適用することを適当な会計処理とは認めていない。すなわち、法人所得税の期間配分にもなう前払額（次期以降での税額の節減に係る期待額）と見越額（次期以降での税額の増加に係る見積額）は資産・負債としての通常の性質を備えていないとし（AAA [1957], pp. 541-542.）<sup>19)</sup>、繰延税金に資産性・負債性を認めていない。このように、「1957年改訂版」は、費用配分の観点からではなく、繰延税金の資産性・負債性の観点から、法人所得税の期間配分を適当な会計処理として位置づけていない。

---

18) この小委員会の委員には、後に、法人所得税の期間配分に関する論文を公表する Davidson [1958]、Hill [1957]、Moonitz [1957] が、また、会計調査研究第9号「法人所得税の期間配分」をまとめた Black [1966] がいた。

19) この他、次期以降における期間差異の相殺の予想は特別な不確定的要因にさらされていることが多く、見越計上による処理は多くの場合不当に複雑である。したがって、見越計上による表示は、啓発的というよりはむしろ理解を混乱せしめがちであり、それゆえ望ましくないとしている（American Accounting Association [1957], pp. 541-542.）。

## V おわりに

ARB23によって画された法人所得税の会計の変遷を捉え、そこでの歴史的な文脈から、以下の法人所得税の期間配分に関する議論の端緒を見出すことができよう。

ARB23は、法人所得税の会計に配分の原則を適用することを明示していたが、そこでの認識対象については特に明示してはいなかった。ARB42にいたって、「税効果」という認識対象の明確化が行われ、この観点から繰延税金方式が導出されており、法人所得税の期間配分から税効果を対象とする会計（税効果会計）への移行という試みがみられる。ただし、ここには、「税効果」という認識対象をどのような観点から配分を行うのかという方法論上の問題が内包されている<sup>20)</sup>。また、ARB42は、「資産に関する課税所得計算上の減算性の喪失」という視角を導入して税引後法を導出しており、ここに、繰延税金方式と税引後法のいずれが適当な方法であるか、すなわち、法人所得税の期間配分の体系化へ向けた議論の端緒を見出すことができる。

また、ARB23・ARB43はともに、当期業績主義損益計算のもと、期間損益の歪みを回避するべく、重要かつ異常な項目に係る税効果を対象とするものであり、比較的長期にわたって規則的、反復的に発生する差異に係る税効果を認識対象とはしていなかった。その後、1954年内国歳入法により、逓減残高償却法の採用にあたって課税所得計算と財務会計との一致の要件が課されなくなり、減価償却費に係る差異が一般的なものとなった。減価償却費に係る差異は、重要性を有するが異常なものではなく、また、反復的差異としての性格を有す。このような性格を有す減価償却費に係る差異に、法人所得税の期間配分の対象とする差異（配分の範囲）に関する議論の端緒を見出すことができる。

さらに、AAAの「1957年改訂版」においては、費用配分の観点からでは

20) 例えば、中島 [2013a] を参照されたい。

なく、資産性・負債性の観点から、このような属性を有しない繰延税金の計上をもたらすことになる法人所得税の期間配分を正当な会計処理とは位置付けていない。ここに、繰延税金の資産性・負債性に関する議論、資産性・負債性を有するものとした場合にこの属性と首尾一貫した会計処理に関する議論<sup>21)</sup>、さらには、繰延税金（貸方）のリアリティに関する議論<sup>22)</sup>の端緒を見出すことができる。

（筆者は関西学院大学専門職大学院経営戦略研究科准教授）

#### 【参考文献】

- AAA [1948], “Accounting Concepts and Standards Underlying Corporate Financial Statements: 1948 Revision,” *The Accounting Review*, 23 (4), pp. 339-344. 中島省吾訳編 [1964] 『増訂 A.A.A. 会計原則』中央経済社。
- AAA [1957], “Accounting and Reporting Standards for Corporate Financial Statements: 1957 Revision,” *The Accounting Review*, 32 (4), pp. 536-546. 中島省吾訳編 [1964] 『増訂 A.A.A. 会計原則』中央経済社。
- Bailey, George D. [1948], “The Increasing Significance of the Income Statement,” *The Journal of Accountancy*, 85 (1), pp. 10-19.
- Beresford, Dennis R, Lawrence C. Best, Paul W. Craig, and Joseph V. Weber [1983], *Research Report, Accounting for Income Taxes: A Review of Alternatives*, Financial Accounting Standards Board.
- Black, Homer A. [1966], *Accounting Research Study No. 9, Interperiod Allocation of Corporate Income Taxes*, AICPA.
- Blough, Carman G. [1948], “Reserve Provisions Net of Tax,” *The Journal of Accountancy*, 85 (6), p. 491.
- Carey, John L. [1944], “What are Corporate Income Taxes?” *The Journal of Accountancy*, 77 (6), pp. 425-426.
- CAP [1939], *ARB No. 2, Unamortized Discount and Redemption Premium on Bonds Refunded*, AIA (AICPA) [1959], *Accounting Research Bulletins Nos. 1-51 (1939-1959)*.
- CAP [1941], *ARB No. 8, Combined Statement of Income and Earned Surplus*, AIA (AICPA) [1959], *Accounting Research Bulletins Nos. 1-51 (1939-1959)*.
- CAP [1942], *ARB No. 18, Unamortized Discount and Redemption Premium on Bonds Refunded (Supplement)*, AIA (AICPA) [1959], *Accounting Research Bulletins Nos. 1-51 (1939-1959)*.

21) 例えば、中島 [2013b] を参照されたい。

22) 例えば、中島 [2000] を参照されたい。

- CAP [1944], *ARB No. 23, Accounting for Income Taxes*, AIA (AICPA) [1959], *Accounting Research Bulletins Nos. 1-51 (1939-1959)*.
- CAP [1946], *ARB No. 27, Emergency Facilities*, AIA (AICPA) [1959], *Accounting Research Bulletins Nos. 1-51 (1939-1959)*.
- CAP [1948], “ARB No. 32, Income and Earned Surplus,” *The Journal of Accountancy*, 85 (1), pp. 20-25.
- CAP [1952], *ARB No. 42, Emergency Facilities – Depreciations, Amortization, and Income Taxes*, AIA (AICPA) [1959], *Accounting Research Bulletins Nos. 1-51 (1939-1959)*.
- CAP [1953], *ARB No. 43, Restatement and Revision of Accounting Research Bulletins*, AIA (AICPA) [1959], *Accounting Research Bulletins Nos. 1-51 (1939-1959)*. 神戸大学経済経営研究所訳 [1959] 『アメリカ公認会計士協会 会計研究公報』天理時報社。
- CAP [1954], *ARB No. 44, Decline-Balance Depreciation*, AIA (AICPA) [1959], *Accounting Research Bulletins Nos. 1-51 (1939-1959)*. 神戸大学経済経営研究所訳 [1959] 『アメリカ公認会計士協会 会計研究公報』天理時報社。
- CAP [1958], *ARB No. 44 (Revised), Decline-Balance Depreciation*, AIA (AICPA) [1959], *Accounting Research Bulletins Nos. 1-51 (1939-1959)*. 神戸大学経済経営研究所訳 [1959] 『アメリカ公認会計士協会 会計研究公報』天理時報社。
- Committee on Concepts and Standards Underlying Corporate Financial Statements [1951], “Reserves and Retained Income: Supplementary Statement No. 1,” *The Accounting Review*, 26 (2), pp. 153-156. 中島省吾訳編 [1964] 『増訂 A.A.A. 会計原則』中央経済社。
- Committee on Concepts and Standards Underlying Corporate Financial Statements [1952], “Accounting Principles and Taxable Income: Supplementary Statement No. 4,” *The Accounting Review*, 27 (4), pp. 427-430. 中島省吾訳編 [1964] 『増訂 A.A.A. 会計原則』中央経済社。
- Crawford, W. J. [1946], “Recent Developments in Accounting for Income Tax Provision,” *NACA Bulletin*, May 1, 1946, pp. 755-814.
- Davidson, Sidney [1958], “Accelerated Depreciation and the Allocation of Income Taxes,” *The Accounting Review*, 33 (2), pp. 173-180.
- Graham, Willard J. [1959], “Income Tax Allocation,” *The Accounting Review*, 34 (1), pp. 14-27.
- Hill, Thomas M. [1957], “Some Arguments against the Inter-Period Allocation of Income Taxes,” *The Accounting Review*, 32 (3), pp. 357-361.
- Keller, Thomas F. [1961], *Accounting for Corporate Income Taxes*, The University of Michigan.
- Moonitz, Maurice [1957], “Income Taxes in Financial Statements,” *The Accounting Review*, 32 (2), pp. 175-183.
- Powell, Weldon [1959], “Accounting Principles and Income-Tax Allocation,” *New York Certified Public Accountant*, 29 (1), pp. 21-31.
- The Committee on Accounting Principles and Practice of the New Jersey Society of Certified Public Accountants [1945], “Comment on Accounting for Income Taxes,” *The Journal of*

- Accountancy*, 79 (3), pp. 235-240.
- Securities Exchange Commission [1945], ASR No. 53, *In the Matter of "Charge in Lieu of Taxes" – Statement of the Commission's Opinion Regarding "Charges in Lieu of Income Taxes" and "Provision for Income Taxes" in the Profit and Loss Statement.*
- Seidman, J. S. [1955], "Taxes: Friend of Foe," *The Journal of Accountancy*, 100 (5), pp. 51-55.
- Storey, Reed K. and Sylvia Storey [1998], *Special Report, The Framework of Financial Accounting Concepts and Standards*, Financial Accounting Standards Board. (財) 企業財務制度研究会訳 [2001] 『財務会計の概念および基準のフレームワーク』中央経済社。
- Webster, Paul K. [1953], "Method of Accounting for Emergency Facilities May Be a Major Factor in Income Determination," *The Journal of Accountancy*, 95 (5), pp. 580-587.
- 飯岡透 [1974] 「アメリカにおける税効果会計の現状と問題点」『会計』105 (6)、32-52頁。
- 清村英之 [1993] 「税効果会計の基本問題」『北見大学論集』30、19-44頁。
- 清村英之 [1994] 「アメリカにおける税効果会計基準の歴史の変遷」『北見大学論集』32、1-28頁。
- 齋藤真哉 [1999] 『税効果会計論』森山書店。
- 中島省吾 [1961] 『会計基準の理論－A.A.A 会計基準の理論構造－』森山書店。
- 中島稔哲 [2000] 「繰延税金負債の負債性」『経済学年報 (新潟大学)』24、99-116頁。
- 中島稔哲 [2013a] 「税効果会計の方法に関する一考察」『ビジネス&アカウンティングレビュー (関西学院大学)』11、57-67頁。
- 中島稔哲 [2013b] 「税引後法に関する歴史的考察」『ビジネス&アカウンティングレビュー (関西学院大学)』12、1-13頁。
- 中島稔哲 [2015] 「法人所得税の期間配分の必要性に関する歴史的考察」『ビジネス&アカウンティングレビュー (関西学院大学)』15、77-89頁。
- 中田信正 [1973] 『税金配分会計』中央経済社。
- 西村幹仁 [2001] 『税効果会計の理論』同文館。
- 矢内一好 [2011] 『米国税務会計史』中央大学出版部。