

法人所得税の期間配分の必要性 に関する歴史的考察

中 島 稔 哲

要 旨

アメリカにおいては、法人所得税はその会計学的性格に先行して、会計実務においては、費用として認識され、さらに、配分がなされていたとの指摘がある。本稿は、この事実認識の確認と、その背景・理由の解明を行ったものである。その結果、1913年以降、実務において法人所得税は費用として認識されていたことを間接的、直接的に、確認した。そして、法人所得税の期間配分が先行した背景・理由として、当期業績主義損益計算の採用のもと、期間外損益に係る税効果による損益計算の歪みを回避するために法人所得税の期間内配分の必要性が敷衍されて、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、すなわち期間配分の必要性となった点を明らかにしている。

I はじめに

税効果会計の適用において、法人所得税は費用であり、費用であれば、配分の論理を適用するものとされ¹⁾、そして、実務においては、この基本的問題の解決に先行して、法人所得税の期間配分が行われるようになった (Black [1966], p. vii)。法人所得税の会計学的性格に関しては、大きく、費用とみる立場と利益分配とみる立場があり²⁾、両者の対立は、法人所得税を費用とする場合のその経験的意味にあるように思われる。すなわち、費用であるならば、財またはサービスの費消が認識の契機となるが、法人所得税が国・地方公共団体の提供するサービスの費消を契機に認識されると観念されるとしても、課税所得がマイナスすなわち欠損金の場合には費消に伴う対価の支払いがなく、費用認識が行われえないことになるという点に求められる³⁾。

本稿は、上記のような法人所得税の会計学性格に関する論争から距離を置き、アメリカにおいて法人所得税法が成立した1913年以降、実務において法人所得税が費用として処理されていたという事実確認を行い、そして、法人所得税の期間配分が、法人所得税の会計学的性格の解決に先行してなぜ行われたのか、その背景・理由を明らかにすることを目的

としている。

II 法人所得税法の制定と法人所得税の会計実務

アメリカにおいては、1909年8月5日、「特別免許税 (Special Excise Tax)」を装い、法人の所得に基づいた課税が実施されることとなった。法人免許税 (Corporate Excise Tax) は、直接税ではなく、法人形態で事業を営むことの特権に対する免許税の位置づけであった (Kohler [1925], p. 8)。ただし、法人所得を課税標準とした法人課税という内容から、法人所得税と極めて近い性格の租税といえ、憲法修正第16条改正への地ならしをした意義が見出せる (矢内 [2011], 51頁)。

1913年2月25日に、「連邦議会は、いかなる源泉から得られる所得に対しても、各州の間に配分することなく、また国勢調査もしくはその他の人口算定に準拠することなしに、所得税を賦課徴収することができる」とする憲法修正第16条が確定した。そして、同年10月3日に、法人所得税を含む所得税を規定した法律が成立した (Kohler [1925], p. 8. 矢内 [2011], 59, 66頁)。

1920年代、企業の財務報告に対する実質的な規制はほとんど存在せず (清水 [2003], 27頁)、また、1920年代まで明文として設定された会計基準はなかった (大石 [2013], 161頁)。財務報告に関する手引きとして唯一存在していた文書が、アメリカ会計士協会 (American Institute of Accountants: AIA) が連邦準備制度理事会 (Federal Reserve Board: FRB) に対して提出し、受け入れられた『統一会計 (Uniform Accounting)』 (AIA [1917]) であった (清水 [2003], 28頁)⁴⁾。しかしながら、この文書はもともと、Price Waterhouse 会計事務所が内部使用目的で作成したものであり、表題とは無関係であり、監査手続の勧告を主たる内容としたものであった (加藤他 [1981], 25頁)。そこでは、法人所得税への言及はなく、また、損益計算書の様式においても個別項目として掲げられてはいない。

このように、法人所得税が費用として処理されていたことを示唆する規定や事例を見出すことができないが、Crawford [1946] によれば、1913年以降、公益事業を除いて、税務申告書に基づいた納付税額を損益計算書に計上することが会計実務の慣行であり、課税所得と税引前利益の間の重要な差異の有無にかかわらず⁵⁾、この実務が行われてきた (p. 756)。このような実務を直接説明するものではないが、1920年代においては、財務理論家の大半は分析手法として1株当たり利益、1株当たり簿価、正味簿価といった所有主的概念の方を重視していた点 (Previts and Merino [1979], p. 221. 邦訳, 237頁)、さらに、当時の所有主論者は、組織の形態を問わず、所有主の富を増加させることが企業の目的であり、特に、株式会社に関しては、企業活動の危険負担者たる所有主が投資家であり、こ

のため、会計の職能は所有と経営の分離によっても変化せず、依然としてその職能は所有主に生ずる富の純額を測定することであった点 (Previts and Merino [1979], p. 168. 邦訳, 178頁) から、法人所得税は利益分配ではなく費用として捉えられていたとの推測は成り立ちうるであろう。

III SEC の設置と法人所得税の会計実務

1933年証券法 (Securities Act of 1933) は、証券の新規の流通に際して真実の情報の流通を保証するための法律であり、複数の州で流通するすべての証券を売却するためには登録届出書を作成することを要求した。登録届出書のなかに含まれるべき書類には、貸借対照表および損益計算書が含まれ、これらには独立の会計士による監査が要求された (清水 [2003], 39頁)。さらに、1934年証券取引所法 (Securities Exchange Act of 1934) は、1933年証券法で規定された財務情報の開示の対象をさらに広げるものであり、規制の対象は有価証券ではなく、証券を全国的市場に上場した企業とし、さらに、情報開示を継続的なものとした (清水 [2003], 40頁)。財務報告について公的規制が設けられることとなったが、1934年証券取引所法を根拠に設置された証券取引委員会 (Securities and Exchange Commission : SEC) は、会計実務規制に関して、自らその規則および細則を設定せず、また、学会に諮問せず⁶⁾、AIA に諮問し、その結論を尊重していった (早川 [1985], 2頁)。

AIA に先行して、アメリカ会計学会 (American Accounting Association : AAA)⁷⁾ は、1936年に「会社報告諸表会計原則試案」を公表している。「会社報告諸表会計原則試案」は、「利益の測定 (Measurement of Income)」において、「損益計算書の営業的計算の区分ではその行った販売及びその供与した用役から生ずる総収益、発生した営業上の原価及び費用の構成で減価償却額及びその他の資産償却額のこれに見合う分を含めたもの、借入金について発生した利子額に負債割引額及び関係費用のうち当年度に消却すべき分を含めたもの、所得税及び利潤額の予定額、および、すべてのその他の株主持分の増減でその期間の取引中通常経常的な性格を持つものから生じた分を明示すべきである」(par. 10. 邦訳, 92頁) としている。また、「会社財務諸表会計原則 (1941年改訂版)」の「利益 (Income)」においても、「損益計算書のその他の諸区分では、相当程度詳細にわたって、借入金に対する利子を負債に関する割引及び割増について修正したもの、所謂資本的利得および資本的損失、当年の通常の営業活動には結びつかないような相当額の修正をも含む意味での利益に対する例外的な借記分及び貸記分、負債をその帳簿額以上又は以下の額で償還したことから生ずる利得乃至損失および所得税並びに利潤税額を列挙すべきである」(par. 3. 邦訳, 111頁) とある。

このように、AAA は包括主義損益計算を採用し、法人所得税を費用として処理することを示唆している。しかしながら、その経験的意味での費用性は明示されておらず、法人所得税は資本取引以外の株主持分を増減させる項目に位置づけられているに過ぎないといえよう。

AIA の会計手続委員会 (Committee on Accounting Procedure : CAP) が会計研究公報 (Accounting Research Bulletin : ARB) 第 1 号『全般的前書きと以前に採択された規則』⁸⁾ を公表したのは1939年、ARB 第23号『法人所得税の会計』が公表されたのは1944年である⁹⁾。この間、AIA は、包括的な会計原則を設定していない。ただし、AIA は公式見解ではないとしているが、1938年に Sanders, Hatfield および Moore による “A Statement of Accounting Principles” (Sanders *et. al* [1938]) の公表を認め、多くの会計士は、それが現行実務の概説書であって、会計原則を形成するための権威ある拠り所であるとみた (Previts and Merino [1979], p. 261. 邦訳, 280頁)。この包括的な会計原則に関する報告書において、固定資産税、所得税その他の税金は課税標準を異にしているため、これらを財務諸表において別個に処理している通常の実務は正当化されるものであり、損益計算書において、所得税以外の税金は営業費に計上し、所得税は利益から控除する方法で処理することが適切である (Sanders *et. al* [1938], p. 37. 邦訳, 41頁) としている。

さて、500社の株主宛年次報告書を対象にした Haskins & Sells [1942] の調査によれば、1933年から1941年までの損益計算書における法人所得税の引当額の表示は、【図表 1】のとおりである。複数の表示例があるが、法人所得税の引当額が費用として認識されて、純利益に含められている点はかわりない。また、大恐慌以前のニューヨーク証券取引所は、より規制の緩やかな市場に会社が流出することをおそれ、すでに上場した会社に対して財務報告を求めることについて消極的であったが、詳細な財務報告を行う会社として知られていた General Motors Corporation (清水 [2003], 27頁) の連結損益計算書の要約を【図表 2】に、別の事業会社の例として Commercial Solvents Corporation の連結損益計算書を【図表 3】に、原文のまま挙げている。

General Motors Corporation は、内国・外国所得税と超過利潤税をまとめて (United States and foreign income and excess profits taxes) 表示し、Commercial Solvents Corporation は超過利潤税 (Provision for estimated Federal excess profits tax) と法人所得税 (Provision for estimated Federal normal income tax) を区分して表示しているが、いずれにおいても、法人所得税は純損益に含められている。

以上より、法人所得税について、会計実務においては費用であるとの認識が確立されていたといっただいであろうが、その経験的意味での会計学的性格については明確にされてはいない。

【図表1】 損益計算書における法人所得税の表示方法

UU－法人所得税の引当額 (Provision for Income Taxes)－ 表示方法	1941	1940	1939	1938	1937	1936	1935	1934	1933
個別項目あるいは資本税や外国所得税と結合して個別項目として表示	289	355	408	358	292	364	378	324	204
付加税や超過利潤税の引当額と合わせて1つの合計として表示	125	67	0	0	71	40	0	0	0
引当額を表示しているが、他の利益からの控除項目を含めて表示	57	33	31	34	57	31	38	55	84
売上原価等と合算して表示	1	6	18	11	11	9	0	0	0
課税所得が明らかに認められるが、表示していない	2	18	14	25	27	25	35	37	58
(非経常的な簿価切下げによる) 剰余金へ貸記された軽減税額の見積額の一部	1	0	0	0	0	0	0	0	0
明らかに課税所得がない	<u>25</u>	<u>21</u>	<u>29</u>	<u>72</u>	<u>42</u>	<u>31</u>	<u>49</u>	<u>84</u>	<u>154</u>
	<u>500</u>	<u>500</u>	<u>500</u>	<u>500</u>	<u>500</u>	<u>500</u>	<u>500</u>	<u>500</u>	<u>500</u>

(出所：Haskins & Sells [1942], p. 48)

IV 当期業績主義損益計算と法人所得税の会計処理

法人所得税が費用であるとの認識をふまえ、ここでは、なぜ法人所得税の期間配分が先行していったのかについて取り上げる。

1 当期業績主義損益計算の採用

AAA が包括主義損益計算を主張していたのに対し、“A Statement of Accounting Principles” は、資本利得と資本損失のあるものは、たとえ独立した項目として明瞭に表示されたとしても、当期の損益に直接関連しない異常なものであり、また、当期の損益を歪曲するほどの大きな影響力をもっており、このような場合には、剰余金勘定の借方あるいは貸方の記入することが正当化されるとし、当期業績主義損益計算を表明している (Sanders *et. al* [1938], p. 39. 邦訳, 43頁)。

投資家保護を図る SEC の「収益力」重視という立場 (Previts and Merino [1979], pp. 264-265. 邦訳, 283-284頁) と、投資の刺激という政府の要請および1936年連邦所得税法で規定された留保金課税という2つの外部要因から、一部の会計士は、可能な限り利益を平準化して報告するのが実質的に非常に有益であることに気づき (Crandell [1938])¹⁰⁾,

【図表 2】 General Motors Corporation の連結損益計算書の要約

GENERAL MOTORS CORPORATION AND CONSOLIDATED SUBSIDIARIES		
SUMMARY OF CONSOLIDATED INCOME		
FOR THE YEARS ENDED DECEMBER 31, 1941 AND 1940		
	Year 1941	Year 1940
Net Sales	\$2,463,800,977.49	\$1,794,936,642.32
General Motors Corporation's equity in earnings (net) of subsidiary companies not consolidated (dividends and interest received amounted to \$19,955,336.65 in 1941 and \$20,163,724.13 in 1940).....	22,866,496.22	18,997,671.82
Other income (including dividends received of \$14,011,659.63 in 1941 and \$ 12,239,907.97 in 1940) less sundry income deductions.....	17,310,065.47	16,866,334.19
Total.....	<u>\$2,476,977,539.18</u>	<u>\$1,830,800,648.33</u>
Less:		
Cost of sales (excluding provision for deprecia- tion).....	\$1,803,608,246.99	\$1,346,113,997.71
Selling, general, and administrative expense....	101,480,273.85	98,589,914.90
Provision for:		
Depreciation and amortization of real estate, plants, and equipment.....	53,161,346.73	45,971,036.19
Special contingency reserves.....	16,598,644.22	15,000,000.00
Employes bonus (see Note A).....	12,386,479.33	4,382,952.82
United States and foreign income and excess profits taxes - includes provision for United States excess profits taxes of \$171,931,085.50 in 1941 and \$40,766,505.55 in 1940.....	287,992,342.67	125,027,741.30
Total.....	<u>\$2,275,227,333.79</u>	<u>\$1,635,085,638.92</u>
Net Income for the year	<u>\$ 201,750,205.39</u>	<u>\$ 195,715,009.41</u>
General Motors Corporation's Proportion of Net Income	\$ 201,652,508.00	\$ 195,621,720.63
Dividends on preferred capital stock - \$5 series..	9,178,220.00	9,178,220.00
Amount Earned on Common Capital Stock	<u>\$ 192,474,288.00</u>	<u>\$ 186,443,500.63</u>

(出所：Haskins & Sells [1942], p. 74)

これらの要因と周期的な利益の動きが将来の利益のより有効な予測装置になるとする主張と結びついて、AIA が当期業績利益を採用することの正当化に役立った。ただし、当期業績主義の採用によって、ある項目について、損益計算書で報告すべきか、剰余金勘定を通

【図表 3】 COMMERCIAL SOLVENTS CORPORATION の連結損益計算書

COMMERCIAL SOLVENTS CORPORATION AND SUBSIDIARIES		
CONSOLIDATED STATEMENT OF EARNINGS FOR THE YEARS ENDED DECEMBER 31, 1941		
Sales.....		\$66,410,558.73
<i>Less:</i> Federal withdrawal tax on neutral spirits included therein.....		41,746,392.46
Sales - Net.....		<u>\$24,664,166.27</u>
Cost of sales and expenses.....		19,913,803.43
		<u>\$ 4,750,362.84</u>
<i>Add:</i> Other operating income (warehouse, barge and tank car income).....		171,924.29
Operating profit.....		<u>\$ 4,922,287.13</u>
Provision for:		
<i>Add:</i>		
Dividends and other income received from affiliated companies not consolidated.....	\$ 534,350.00	
Miscellaneous income.....	288,000.63	822,350.63
<i>Deduct:</i>		<u>\$ 5,744,637.76</u>
Net loss on disposal of capital assets....	\$ 16,665.24	
Provision for bad debts, discounts allowed, etc.....	283,162.05	
Provision for Federal capital stock tax.....	101,062.00	400,889.29
Net profit before Federal income taxes.....		<u>\$ 5,343,748.47</u>
Provision for estimated Federal excess profits tax.....	\$1,794,000.00	
Provision for estimated Federal normal income tax.....	934,295.73	2,728,295.73
Net profit for year.....		<u><u>\$ 2,615,452.74</u></u>

(出所: Haskins & Sells [1942], p. 12)

じて報告すべきかの判断が問題となってしまった (Previts and Merino [1979], pp. 266-267. 邦訳, 285-286頁)¹¹⁾。

2 法人所得税の期間内配分

この問題は、早々に、1939年に公表された 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) において現れた¹²⁾。ARB2 は、償還社債に係る未償却割引発行差金および償還割増金(未償却社債発行差金等)の処理方法として、①利益剰余金へ賦課する方法、②旧社債の償還までの残存期間にわたり償却する方法、③新社債の償還期限にわたり償却する方法の3つの方法を示している (ARB2, pp. 9-10)¹³⁾。

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) においても、利益に対する賦課と利益剰余金に対する賦課を区分することの重要性は認識されていたが、利益剰余金に対する賦課として適当なるものは定義されておらず (ARB8, p. 64)、上記の問題に対する解答は示されていない。

そして、1940年代に入り、法人所得税率は1940年歳入法では24%¹⁴⁾、1941年歳入法では31%、そして、1942年歳入法では40%になり (矢内 [2011], 144頁)、法人所得税率が上昇するなか、未償却社債発行差金等が、税務上、償還が行われた年度に減算(損金計上)され、それ以外の年度における減算が認められていない点を踏まえて、ARB2の適用にとりもなう新たな問題点に対処する必要が生じた。そこで、CAPは、1942年に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) を公表し、税金の期間内配分ないし税効果を勘案した会計処理を示すこととなった¹⁵⁾。

未償却社債発行差金等を即時に消却し、これを損益計算書において認識する場合には、追加的な会計処理の必要はない¹⁶⁾。しかしながら、未償却社債発行差金等を即時に消却し、これを利益剰余金に賦課する (ARB2の①の処理方法) 場合には、当該消却額が税務上減算されて算定された納付税額が法人所得税の引当額(税金費用)として損益計算書に計上されることから、償還年度の純利益が大きく表示されることになる。CAPは、これを変則的な(anomaly)結果がもたらされるものであり、特に、割引率が高い場合には、損益計算書に重大な歪曲(distortion)が生じることになるとした。この重大な歪曲が生じるという新たな問題を回避(解決)するために、未償却社債発行差金等が税務上減算されることに伴う納付税額の減少分に相当する額を、損益計算書に未償却社債発行差金等の消却額に係る税金減少分として計上することが必要となった (ARB18, p. 152)。すなわち、損益計算書に計上される費用としての法人所得税は、納付税額に剰余金計算書において認識された期間外損益に係る税効果を調整した額となる¹⁷⁾。

このように、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)が損益計算書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。したがって、AIAが正当性を主張して採用した当期業績主義損益計算に内包していた問題たる期間損益と期間外損益の判断規準に加え、期間外損益の税効果の処理に対処するべく、法人所得税の期間内配分が先行することとなったといえるであろう。また、このことが、損益計算書において認識される費用と

しての法人所得税（税金費用）の費用性が問われる契機の1つとなったといえる。

3 法人所得税の期間配分

1944年には、ARB 第23号『法人所得税の会計』（CAP [1944]）（ARB23）が公表された。その「要約（Summary Statement）」では10項目が示されているが（ARB23, pp. 183-184）、そこでは、ARB18 で示された方法を一般化した内容に加えて、例えば、割賦販売に関する財務会計における販売基準と課税所得計算における回収基準といった会計処理方法の差異に起因して、将来に法人所得税を納付しなければならない可能性が高いと見込まれる（likely）場合には、当該見積額を引当額として設定することが挙げられている（ARB23, pp. 192-193）。すなわち、法人所得税の期間内配分に加えて、その期間配分が規定されたのである。

そして、この期間内配分と期間配分の必要性を主張するにあたっては、先の損益計算書における重大な歪曲（distortion）の回避に代えて、財務諸表の「意味のある正常性（normal standard of significance）」（ARB23, p. 185）がポイントとなっている。ただし、この「正常性」について詳述されていないが、「正常性」を担保するために配分が必要であり、この点は、損益計算書を包括主義的（historical statement）あるいは当期業績主義的（a measure of earning capacity）なものともみなすかどうかにかかわらず、該当するものとされている（ARB23, pp. 186-187）。この内容は、次のように捉えることができよう。

当期業績主義損益計算のもと期間外損益に係る税効果の調整としての法人所得税の期間内配分は、換言すると、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、損益計算書の期間損益に係るものとして認識することを意味する。この点は、割賦販売について財務会計では販売基準を、課税所得計算では回収基準を採用するといった、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、すなわち期間配分へ敷衍される。

なお、以上を踏まえると、法人所得税は課税所得に基づいて課されるものであり、個々の取引について識別可能ではないとの主張があるが、損益計算書において法人所得税が費用として認識される経験的意味は、法人所得税をもたらす取引が損益計算書に認識された点に見出すことができるであろう。

V おわりに

税効果会計に関しては、法人所得税は費用であるとする前提と、他の費用と同様に配分の対象となるものであるという論理ないし理屈がいわばセットであると考えられている。

また、アメリカでは、財務会計上、法人所得税を期間配分する実務がその費用性の明確化に先行して行われてきたという事実認識がある。そこで、本稿では、この事実認識の確認と、法人所得税の期間配分が先行した背景・理由の解明を試みてきた。

アメリカにおいて法人所得税法が成立した1913年以降、明文として設定された会計基準はなかった1920年代（大石 [2013], 161頁）においては、間接的ではあるが、法人所得税を費用とする実務が確認され、1933年証券法が制定された1933年から1942年までは、AAAの公表物、Sanders, Hatfield および Moore による“A Statement of Accounting Principles”, さらに Haskins & Sells [1942] の調査から、そのような実務が確認された。そして、1942年に公表されたCAPによるARB18は、法人所得税を費用とする実務を踏まえた内容となっていた。

法人所得税が費用であるとの認識をふまえ、法人所得税の期間配分が先行した背景・理由について、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）が損益計算書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点を確認した。すなわち、AIAが正当性を主張して採用した当期業績主義損益計算に内包していた問題たる期間損益と期間外損益の判断規準に加え、期間外損益の税効果の処理に対処するべく、法人所得税の期間内配分が先行することとなった。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、損益計算書の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ものと捉えることができる。

注

- 1) ARB23 (CAP [1944]) では、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 (p. 183) と位置づけている。
- 2) 詳細については、清村 [1997] を参照されたい。
- 3) 榊原・磯貝 [1999] は、法人所得税の会計学的性格に関する「対立論争は、ともすれば不毛な神学論争の様相を呈するととらえられるものであり、理論的かつ決定的な結論は見出されていないようである」としている。
- 4) これは、翌年に、“Approved Methods for the Preparation of Balance Sheet Statement” と標題をかえて、*Federal Reserve Bulletin* に掲載された。
- 5) なお、第一次世界大戦の参戦直前の1916年から増税傾向に入り、法人所得税法や規則および細則が補充完備されていくにつれて、影響力を増幅させていった。すなわち、会計理論上で認められていても、課税の公平性という別の論理で税務当局が否認するという事態が生じてきた

(早川 [1985], 3頁)。

- 6) なお、学界はSECとの連携を要請する提案をすべて拒否した(Previts and Merino [1979], p. 255. 邦訳, 274頁)。
- 7) 1935-1936年に結成されたAAAの目的の1つに、会計原則および会計基準の検討・改善とその普及が掲げられている(AAA [1936a], p. 1)。これは、アメリカ大学会計学教師協会(American Association of University Instructors in Accounting: AAUIA)という組織においては現れていなかった新たな目的であり、これが、AAAの一連の会計原則に関するステートメントを推し進める力となっていた(Zeff [1984], p. 454)。
- 8) ARBの権威は到達した意見の一般的承認(general acceptability)にある点、ARBは例外を容認する規則であるが、その挙証責任はARBから乖離する側にあるとしている。
- 9) 本稿では、ARBについて、*Accounting Research Bulletins Nos. 1-51 (1939-1959)*を参照している。したがって、そこでの該当頁を示している。
- 10) 本稿において、Crandell, J. Chester [1938], "Principles Related to Inventory Valuation," In AIA, *APP*, pp. 21-25については、直接確認できず、原著と邦訳から引用している。
- 11) CAPは、複数の会計処理方法が公認会計士の指導者達や大企業の支持を得ているときに、一権威ある専門家団体がただ1つの方法の承認を主張し得るものかどうか、という哲学的な葛藤のなかで苦心していた(Zeff [1984], p. 458)。
- 12) ARB2をめぐる議論については、Previts and Merino [1979], pp. 266-270. 邦訳, 286-290頁を参照されたい。
- 13) なお、ARB2の内容は、"A Statement of Accounting Principles" (Sanders *et al.* [1938], p. 77. 邦訳, 81頁)と異なるところはない。
- 14) 超過利潤税(Excess-Profits Taxes)は除く。
- 15) ARB18の会計処理の詳細については、中島 [2013b]を参照されたい。
- 16) 換言すると、この場合において、AAAの主張する包括主義損益計算では追加的な会計処理は必要ないということである。
- 17) このような調整を法人所得税の期間内配分という。

参 考 文 献

- American Accounting Association [1936a], "A Statement of Objectives of the American Accounting Association," *The Accounting Review*, 11 (1), pp. 1-4.
- American Accounting Association [1936b], "A Tentative Statement of Accounting Principles Affecting Corporate Reports," *The Accounting Review*, 11 (2), pp. 187-191. 中島省吾訳編 [1964]『増訂 A. A. 会計原則』中央経済社。
- American Accounting Association [1941], "Accounting Principles Underlying Corporate Financial Statements," *The Accounting Review*, 16 (2), pp. 133-139. 中島省吾訳編 [1964]『増訂 A. A. 会計原則』中央経済社。
- American Accounting Association [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. 会計原則』中央経済社。

- American Accounting Association [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。
- American Institute of Accountants [1917], "Uniform Accounting," *Journal of Accountancy*, 23 (6), pp. 401-433. 加藤盛弘・鶴飼哲夫・百合野正博 [1981]『会計原則の展開』森山書店。
- Barton, A. D. [1970], "Company Income Tax and Interperiod Allocation," *ABACUS*, 7 (2), pp. 3-24.
- Black, H. A. [1966], Accounting Research Study No. 9, *Interperiod Allocation of Corporate Income Taxes*, American Institute of Certified Public Accountants.
- Carey, John L. [1944], "What are Corporate Income Taxes?" *Journal of Accountancy*, 77 (6), pp. 425-426.
- Chambers, R. J. [1968], "Tax Allocation and Financial Reporting," *ABACUS*, 4 (2), pp. 99-233.
- Committee on Accounting Procedure [1939], ARB No. 1, *General Introduction and Rules Formerly Adopted*, AIA (AICPA) [1959], *Accounting Research Bulletins Nos. 1-51 (1939-1959)*.
- Committee on Accounting Procedure [1939], ARB No. 2, *Unamortized Discount and Redemption Premium on Bonds Refunded*, AIA (AICPA) [1959], *Accounting Research Bulletins Nos. 1-51 (1939-1959)*.
- Committee on Accounting Procedure [1941], ARB No. 8, *Combined Statement of Income and Earned Surplus*, AIA (AICPA) [1959], *Accounting Research Bulletins Nos. 1-51 (1939-1959)*.
- Committee on Accounting Procedure [1942], ARB No. 18, *Unamortized Discount and Redemption Premium on Bonds Refunded (Supplement)*, AIA (AICPA) [1959], *Accounting Research Bulletins Nos. 1-51 (1939-1959)*.
- Committee on Accounting Procedure [1944], ARB No. 23, *Accounting for Income Taxes*, AIA (AICPA) [1959], *Accounting Research Bulletins Nos. 1-51 (1939-1959)*.
- Committee on Concepts and Standards Underlying Corporate Financial Statements [1952], "Accounting Principles and Taxable Incomes," *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.
- Haskins & Sells [1942], *Title Accountants' certificates and financial statements for 1941: A Statistical survey of 500 published annual reports to stockholders, with selected reproductions*, Haskins & Sells. University of Mississippi Libraries Digital Collections, <http://clio.lib.olemiss.edu/cdm/compoundobject/collection/deloitte/id/52735/rec/15>
- Kohler, Eric L. [1925], *Accounting Principles underlying Federal Income Taxes 1925*, A. W. Shaw Company.
- Previts, Gary John and Barbara Dubis Merino [1979], *A History of Accounting in America*, John Wiley & Sons, Inc. 大野功一・岡村勝義・新谷典彦・中瀬忠和 [1983]『プレヴィッツ＝メリノ アメリカ会計史』同文館出版。
- Sanders, Thomas Henry, Henry Rand Hatfield and Underhill Moore [1938], *A Statement of Accounting Principles*, AIA. 山本繁・勝山進・小関勇共訳 [1980]『SHM 会計原則』同文館出版。

- Zeff, Stephen A. [1984], "Some Junctures in the Evolution of the Process of Establishing Accounting Principles in U.S.A.: 1917-1972," *The Accounting Review*, 59 (3), pp. 447-468.
- 大石桂一 [2013] 「米国における1933年証券法の制定までの自主的会計規制—ニューヨーク証券取引所と会計プロフェッションの取り組み—」『経済学研究（九州大学）』79（5・6），157-174頁。
- 清村英之 [1997] 「法人税の会計学的性格」『北見大学論集』37，1-13頁。
- 齋藤真哉 [1999] 『税効果会計論』森山書店。
- 榊原正幸・磯貝明 [1999] 「税効果会計の適用に関する一考察」『企業会計』51（6），106-112頁。
- 清水康洋 [2003] 「アメリカ不正会計とその分析：歴史的視点」山地秀俊編著『アメリカ不正会計とその分析』神戸大学経済経営研究所，23-50頁。
- 武田隆二 [1964] 「租税配分論争の基底」『企業会計』16（8），62-67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』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』12，1-13頁。
- 中田信正 [1973] 『税金配分会計』中央経済社。
- 中田信正 [1978] 「法人所得税の費用性と税効果会計」『産業経理』38（11），1-8頁。
- 西村幹仁 [2001] 『税効果会計の理論』同文館。
- 早川豊 [1985] 「アメリカ会計理論の潮流」『経済学研究（北海道大学）』35（1），1-16頁。
- 矢内一好 [2011] 『米国税務会計史』中央大学出版部。
- 弥永真生 [2013] 『会計基準と法』中央経済社。