HOKUGA 北海学園学術情報リポジトリ
学校法人北海学園
北海学園大学
北海商科大学

| | |
|---|---|
| タイトル | アメリカの減税政策と税効果会計 |
| 著者 | 平，浩 |
| 引用 | 北海学園大学経営論集，3(1)：61-73 |
| 発行日 | 2005-06-30 |

Hokkai-Gakuen Organization of Knowledge Ubiquitous through Gaining Archives.

# アメリカの減税政策と税効果会計

平　　浩

目　次

1．はじめに
2．税効果会計の基本構造
　2－1　論理構造
　2－2　適用範囲
　2－3　期間配分方法
3．ケネディ税制改革と税効果会計
　3－1　ケネディ税制改革の概要
　3－2　ケネディ税制改革が税効果会計に与えた影響
4．レーガン税制改革と税効果会計
　4－1　レーガン税制改革の概要
　4－2　レーガン税制改革が税効果会計に与えた影響
5．まとめ

## 1．はじめに

企業会計上の利益と税務上の利益である課税所得は，企業会計と税務会計との目的観が異なるため一致することは少ない。

企業会計の目的が，株主及びその他の投資者に対して投資意思決定情報を提供することにあるのに対し，税法は税収の確保と課税の公平を実現することにその目的を置くため，両者の処理基準が異なるのがその原因である。

そもそも，わが国とアメリカでは，企業会計と税務会計とを取り巻く制度的環境が異なる。わが国では損金経理要件を前提とした確定決算主義を採用し，企業会計上の利益を出発点として課税所得計算が行われるのに対し，アメリカでは課税所得計算を企業利益計算とは分離している。そのため，企業は企業利益計算においては利益を大きく，課税所得計算においては課税所得をできるだけ小さくしようとする。特に減価償却，各種引当金の設定等，企業内における内部取引の計上において，その傾向は強くなる。

さらに，アメリカでは，税法が政策的に企業会計よりも先行して会計処理を認めるといった加速償却を代表例とする減税政策が取られているため，企業会計上の利益と課税所得との差異はさらに強まる傾向にある。また，差異の発生に伴い，会計理論上計上されるべきとして計算される法人税額と税法に基づき実際に支払われる法人税額の間にも差異が生じることになる[1]。そのため，従来から行われてきたフロースルー法，つまり，税務上計算された税額を企業会計に反映させる方式では，企業利益に法人税等が対応せず，また，対応しない理由が何ら数値として貸借対照表上に示されないこととなる[2]。そこで，フロースルー法による欠点をカバーし，企業会計上の利益と法人税等の対応関係を回復し，回復原因を財務諸表上に示す会計処理として登場したのが，税効果会計であるといえる。アメリカにおいては，企業会計上の利益と課税所得との差異発生の原因が，主に減税政策によるものであったことから，減税によってもたらされた節税効果の会計処理が税効果会計であったのである。

そこで，本稿においては，税効果会計の基

準生成に大きな影響を与えることとなった「ケネディ税制改革」及び「レーガン税制改革」と税効果会計との関係について考察した。

## ２．税効果会計の基本構造

税効果会計の目的は，企業会計と税務会計との処理方法の相違が企業会計上における法人税等と利益との関係に歪みをもたらしているととらえ，そのような歪みを排除し，調和を回復することにある[3]。

税効果会計の計算方法としては，(1)差異の把握，(2)把握された差異の配分決定，(3)配分決定された差異の税金への影響額の算定という手順を踏む。そして，各段階における計算方法の選択は，どのような論理に基づいて差異を捉えるかによって，税効果会計の全体構造は一変する[4]。そこで，まず税効果会計の基本構造について，図表１に示した。以下この図表に基づき税効果会計を巡る論理的な枠組みについて整理し，次章において，アメリカの税効果会計が税制改革との関わりの中で，どのような変遷過程を経て現在の基準生成が成立したのかを税制との関係から考察していく[5]。

### ２－１　論理構造

(1)　収益費用アプローチ

収益費用アプローチとは，財務諸表上，税引前利益の計算に含まれる収益および費用と，納税申告書上，課税所得の計算に含まれる収益と費用との差額から，両者の差異を把握する方法である。この把握方法によれば，財務諸表上の会計処理と納税申告書上の会計処理の相違により発生する差異は，期間差異（timing differences）と永久差異（permanent differences）とに大別して把握されることになる[6]。

(a)　期間差異（timing differences）

財務諸表上の税引前利益と納税申告書上の課税所得との差額のうち，税法上の規定により，将来の期間において解消する差異を期間差異と呼ぶ。

財務会計では発生計上するが，税務計算では当該年度に発生計上が許されない項目がこれに該当する。つまり，期間差異は，収益ないしは費用の期間認識の相違に起因して生じる，財務諸表上と納税申告書上の差異である。

(b)　永久差異（permanent differences）

財務諸表上の税引前利益と納税申告書上の課税所得との差異のうち，税法上の規定により，将来の期間においても解消することのない差異を永久差異と呼ぶ。例としては，受取配当金，交際費の限度超過額等がある。受取配当金については財務諸表上，収益として計上されるが，納税申告書上は益金としては認識されない。また，交際費の限度超過額に関しては，限度額超過分は財務諸表上，費用として計上されるが，納税申告書上，費用として認められない。いずれも，両者の会計処理には差異が生じる。しかし，受取配当金は将来課税されず，交際費の限度超過分は税務上費用として認められない。両者とも当該差異は永久に解消されないのである。

つまり，永久差異とは，財務諸表上の税引前利益の計算要素と納税申告書上の課税

**図表１　税効果会計の基本構造**

| | | | |
|---|---|---|---|
| 基本論理 | ①収益費用アプローチ | ②資産負債アプローチ | |
| 適用範囲 | ①包括的配分 | ②部分的配分 | |
| 計算方法 | ①繰延法 | ②資産負債法 | ③税引後法 |

所得の計算構成要素の間の差額が永久に残る性格のものである[7]。

(2) 資産負債アプローチ

資産負債アプローチとは，期末における貸借対照表上の資産および負債と，納税申告書上の資産および負債との差額から，両者の差異を把握する方法である。

この方法は財務諸表上と納税申告書上との計算上の差異は，結果的に期末の資産ないしは負債の異なる評価額として現れるという考えに基づくものである。

この把握方法によれば，財務諸表上の会計処理と納税申告書上の会計処理の相違により引き起こされる資産ないしは負債の差異は一時差異（temporary differences）と永久差異（permanent differences）に大別して把握されることになる[8]。

(a) 一時差異（temporary differences）

貸借対照表上のある資産または負債の評価額と，納税申告書上の資産または負債の評価額との差額のうち，将来の期間において，課税所得の計算に収益または費用として加減算され解消する差異を一時差異と呼ぶ。また，一時差異は，将来の課税所得への影響という観点から，次の2つに分類できる。

イ 将来減算一時差異（deductible temporary differences）

差異が解消する将来期間に税務上の控除対象額になるものをいう。つまり，将来解消される差異のうち，当期において納税申告書上，加算処理された差異をいう。

ロ 将来加算一時差異（taxable temporary differences）

差異が解消する将来年度に課税対象額に含まれるものをいう。つまり，将来解消される差異のうち，当期において納税申告書上，減算処理された差異をいう。

(b) 永久差異（permanent differences）

貸借対照表上のある資産または負債の評価額と，納税申告書上の資産または負債の評価額との差額のうち，将来の期間において課税所得の計算に算入されることのない差異が永久差異である。

(c) その他の差異（other differences）

一時差異としては把握されないが，税効果が認識され，法人税等の期間配分の対象となりうる差異が，その他の差異である。その他の差異としては，税務上の繰越欠損金がある。税務上の繰越欠損金は，納税申告書上だけで生じる差異であるが，税効果が存在するため，法人税等の期間配分の対象とされるものである。なお，以下においては，(a)一時差異と(b)その他の差異を総称して「一時差異等」と呼ぶ。

収益費用アプローチと資産負債アプローチとの着眼点の相違は，財務諸表上と納税申告書上の計算上の差異について，前者が収益および費用の期間帰属の相違の有無を問題としているのに対し，後者は，資産および負債の差異の将来の課税所得への影響の有無を問題としている点にある[9]。

このような着眼点の相違の根底には両者の基礎となる考え方の相違がある。つまり，収益費用アプローチは，法人税等を他の費用と同様に収益と対応させようとするとする対応概念が根底にあるのに対し，資産負債アプローチは，将来の法人税等の支払額への影響を，法人税等の会計処理に反映させようとする概念が根底にある。

### 2－2 適用範囲

法人税等の期間配分が必要とされるのは，将来の期間において解消する差異がある場合においてである。それゆえ，永久差異は将来

の期間において，解消することのない差異のため，期間配分を要しない。そのため，一時差異等のみがその対象とされる。そして，一時差異等の金額に税率を乗じたものが税効果額である。しかし，すべての一時差異等について，税効果額を認識し，期間配分の対象とするのか，それとも，一部の差異については税効果があることを認めつつも，期間配分の対象から除外するかは議論の分かれるところであり，差異の配分範囲については，次の2つの考え方がある。

(1) 包括的配分

包括的配分とは，すべての一時差異等を期間配分の対象とすべきであるとする考え方である。すなわち，すべての一時差異等は，税効果を有しており，そうした税効果は，その起因となる取引や事象が財務諸表上含まれる期間において考慮されるべきであるという考え方である[10]。

(2) 部分的配分

部分的配分とは，一部の一時差異等については，期間配分の対象から除外すべきであるとする考え方である。この考え方の根底にあるのは，法人税等の支払いを考える場合には，納税者たる企業を全体として把握しなければならないとするところにある。

法人税等は，すべての取引の結果たる課税所得に対して課税されるのであって，個々の取引そのものには課税性も課税控除性も存在しないと考える[11]。そのため，反復的差異については，個々に捉えれば，差異は発生するが，全体で捉えた場合，差異の発生は認められないため，一時差異からは除外すべきであるとする考えが部分的配分の考え方である。

(2)－1 反復的差異

反復的差異とは，相対的に長期にわたって反復的に繰り返し生じる差異をいう。反復的差異を配分対象から除外すべきであるとの考え方は，反復的差異に係る税効果は，結果的に，将来の税金支払に影響を及ぼすことなく，継続企業を前提とする限りにおいて，永続すると解するのである[12]。

### 2－3 期間配分方法

期間配分方法として，次の3つの方法がある。

(1) 繰延法（deferred method）

繰延法とは，期間差異の発生した期の法人税の期間対応を主目的とし，税効果を貸借対照表の借方もしくは貸方繰延税金として計上し，繰延税金を将来の期間に対応する財務会計上の費用として償却していく方法である。つまり，この方法の計算の起点は損益計算書にある[13]。また，基本論理は，収益費用アプローチにある。したがって，税効果の金額は，それが発生した決算期の税率に基づいて計算され，税率の変更があっても再計算等の修正計算は行われない。

(2) 資産負債法（liability method）

資産負債法とは，翌期以降に支払うまたは軽減される税額を，未払または前払税金のかたちで正確に貸借対照表に計上することを主目的とし，税効果に係わる税金額を繰延税金資産または繰延税金負債として計上する方法をいう。この方法の計算の起点は貸借対照表にある[14]。また，基本論理は，資産負債アプローチにある。

繰延税金資産・負債の算定に当たっては，差異が解消する将来年度の税率により計算される。したがって，税率の変更がある場合には新税率によって計算し直す必要がある。

(3) 税引後法（net-of tax method）

税引後法とは，税効果を対象となる勘定から直接控除して表示する方法である。例えば，

退職給与引当金について，一時差異のため繰延税金資産が発生した場合，この繰延税金借方相当分を退職給与引当金から控除し，その純額を貸借対照表に計上する方法である[15]。

以上が税効果会計の基本構造である。

## 3．ケネディ税制改革と税効果会計

企業会計と税務会計との処理基準の相違は両者の乖離を生み，税効果会計の必要性を増大させる。そのため，税務会計における処理基準の変更である税制改正は，両者の乖離を広げる原因となり，税効果会計の基準生成に大きな影響を与えてきた。つまり，税制改正と税効果会計とは表裏の関係にあるといえる。

税効果会計が「法人税等の会計(Accounting for Income Taxes)」として，体系的に整備されたのは，1967年APB意見書第11号が最初である。APB意見書第11号は，1954年歳入法による税務上の加速償却の制定が大きく影響し，ケネディ税制改革がそれを後押しして導入された。

### 3－1　ケネディ税制改革の概要

1962年「設備投資の促進を通じた生産性の上昇と総需要拡大」を目標にケネディ税制改革は行われた。そのため，税制改革の根幹をなすものは，減税政策を通じた設備投資の促進策であった。そのため，企業会計と税務会計との乖離は広がり，その乖離を調整する必要性は強まっていったのである。まずは，ケネディ税制改革について概観する。(なお，改正内容については法人税に関連する部分に限定する。)

(1)　減価償却期間の短縮

設備に関する耐用年数表を新しいガイドラインにもとづく，総合耐用年数表に切り替え，従来の物理的耐用年数から技術革新，生産設備の陳腐化を考慮した経済的耐用年数へ減価償却を短縮する。

(2)　投資税額控除制度の創設

設備投資額の7％を法人税より税額控除する。公益事業については3％控除する。

(3)　税率引下げ

最初の2万5千ドルまでの課税所得にかかる法人税率を現行30％から22％に引下げ，2万5千ドル超にかかる税率を現行52％から48％に引き下げる。

(4)　配当税額控除の撤廃

配当税額控除を廃止する代わりに現行の配当所得控除50ドルを100ドルに拡大する。

(5)　キャピタルゲイン課税の改正

長期キャピタルゲインの資産保有期間を6カ月から1年に延長するが，不動産キャピタルゲインの普通所得なみ課税は，保有期間に応じ算入率を決定する。また，25％分離課税は現行のままとする。

以上がケネディ税制改革の概要である[16]。この中で減価償却期間の短縮が税効果会計に与える影響については，1954年歳入法による税務上の加速償却制定の際，すでに議論され，会計実践においては，多くの大企業が，貸方繰延税金を計上していたと言われている[17]。しかし，投資税額控除は，企業会計と税務会計との処理基準の相違から生じる期間差異ではないが，実質的には期間差異と同一であり，期間配分を行う必要があるのではないかという新たな問題を提起する。

### 3－2　ケネディ税制改革が税効果会計に与えた影響

本節では，APB意見書第11号における税効果会計の対象である期間差異と投資税額控除について次の設例をもとに，比較検討し，

概観する。

［設例１］

投資税額控除の対象となる取得価額10,000ドルの機械を取得した。当該機械の見積もり耐用年数は５年である。残存価額は取得価額の10％である。

計算に当たっては，アメリカにおいて最も多く利用されている２倍定率法を用いる。（２倍定率法とは定額法による償却率の２倍をいう。）

なお，実効税率は当時のアメリカの実効税率52％を使用する。また，計算を簡易にするため，投資税額控除率を10％とする。（実際は７％である。）

### ３－２－２　一時差異[18)]

減価償却費計算をするに当たって，通常，企業会計上は定額法，税務上は２倍定率法が用いられる。したがって，企業会計上と税務上の減価償却費計上額は異なる。図表２のとおり，１年目の税務上の減価償却費額4,000ドルは企業会計上の償却額1,800ドルよりも2,200ドル多く，逆に３年目以降は企業会計上の償却額は360,936,1,504ドルと税務上の償却額を上回る。各年分の償却額は異なるが，最終的な減価償却費額は企業会計上，税務上ともに9,000ドルと同じである。このように単一の期間で見れば差異が生じ，最終的に解消される差異のことを期間差異と呼んでいる。設例１のように期間差異は，企業会計（定額法）と税務会計（定率法）との計算方法の選択の相違から生じる収益・費用の認識のズレから生じる差異なのである。

### ３－２－３　投資税額控除

投資税額控除に関する税務処理は，制定当初，取得価額から投資税額控除を差し引くこととしていた。そのため，図表３のとおり税務上の取得価額は，取得価額10,000ドルに10％を乗じた金額を差し引いた9,000ドルとなる，したがって，減価償却費累計額は8,000ドルとなり，結果的に，減価償却費は投資税額控除分の1,000ドル減少することになる。つまり，当期の税額としては1,000ドル減少するが，５年の減価償却期間を通して

**図表１　２倍定率法による減価償却費計算**　（単位：ドル）

| 経過年度 | 取得価額 | 償却率 | 減価償却費 | 未償却残高 | 減価償却累計額 |
|---|---|---|---|---|---|
| １年目 | 10,000 | 40％ | 4,000 | 6,000 | 4,000 |
| ２年目 | 6,000 | 40％ | 2,400 | 3,600 | 6,400 |
| ３年目 | 3,600 | 40％ | 1,440 | 2,160 | 7,840 |
| ４年目 | 2,160 | 40％ | 864 | 1,296 | 8,704 |
| ５年目 | 1,296 | 40％ | 296 | 1,000 | 9,000 |

＊　なお，残存価額は1,000ドルであるので，５年目の減価償却費は296ドルである。

**図表２　２倍定率法と定額法の比較**　（単位：ドル）

| 経過年度 | ２倍定率法 | 定額法 | 差　異 | 繰延税金負債 |
|---|---|---|---|---|
| １年目 | 4,000 | 1,800 | △2,200 | 1,144 |
| ２年目 | 2,400 | 1,800 | △　600 | 1,456 |
| ３年目 | 1,440 | 1,800 | 360 | 1,269 |
| ４年目 | 864 | 1,800 | 936 | 782 |
| ５年目 | 296 | 1,800 | 1,504 | 0 |
| 合　計 | 9,000 | 9,000 | 0 | 0 |

**図表3　投資税額控除後の減価償却費計算（2倍定率法）**　(単位：ドル)

| 経過年度 | 取得価額 | 償却率 | 減価償却費 | 未償却残高 | 減価償却累計額 |
|---|---|---|---|---|---|
| 1年目 | 9,000 | 40% | 3,600 | 5,400 | 3,600 |
| 2年目 | 5,400 | 40% | 2,160 | 3,240 | 5,760 |
| 3年目 | 3,240 | 40% | 1,296 | 1,944 | 7,056 |
| 4年目 | 1,944 | 40% | 778 | 1,166 | 7,834 |
| 5年目 | 1,166 | 40% | 166 | 1,000 | 8,000 |

見れば，税額控除を行わない場合と比べて，減価償却費は1,000ドル減少することになるのである。

このように投資税額控除は期間差異ではないが，課税を延期するという効果において期間差異と変わりはない。

さらに厳密に考えるならば，図表4のとおり，減価償却費減額分1,000ドルに税額(52%)を乗じた520ドルが投資税額控除をしたことによる課税延期分である。つまり，投資税額控除による実際の減税効果は，税額控除分である1,000ドルから520ドルを除いた480ドルだけなのである。

480ドルを税額控除し，520ドルを期間配分しようとする48%フロースルー法と呼ばれる考え方は，このような考え方に立脚するものである[19]。

[フロースルー法]
100%フロースルー法
　未払税金　1,000／税金費用　1,000
48%フロースルー法
　未払税金　1,000／税　金　費　用（48%）　480
　　／繰延税金負債（52%）　520

### 3－2－4　投資税額控除取扱いに関する議論

1962年にはAPB意見書第2号「投資税額控除に関する会計」が発表され，期間差異同様，前記した48%フロースルー法により，投資税額控除は期間配分し，貸方繰延税金として処理すべきという見解が出された[20]。しかし，公共料金を巡る各関係機関の思惑が対立し[21]，うまく機能せず，結局，SEC（証券取引委員会）はASR（Accounting Series Release，会計連続通牒）96号でフロースル法（flow-through method）と期間配分法の両者の選択を認め，1964年に発表されたAPB意見書第4号でもASR同様フロースルー法の選択も認めることとなり，結果として統一はされなかった[22]。

また，投資税額控除制度自体が改廃を繰り返したという経緯もあり，理論的に解決もされず，その後も実務的に統一はされなかった。しかし，投資税額控除の問題は，資産の差額としては把握されるが，期間差異の概念では把握されない差異があることを実証し，期間差異を中心とした税効果会計の議論に一石を投じた。その意味においては税効果会計を考える上で一つのターニングポイントとなった

**図表4　投資税額控除後の定率法と定額法の比較**　(単位：ドル)

| 経過年度 | 定率法 | 定額法 | 差異 | 図表2との差異 | 差額 | 課税分 |
|---|---|---|---|---|---|---|
| 1年目 | 3,600 | 1,800 | △1,800 | △2,200 | △　400 | 208 |
| 2年目 | 2,160 | 1,800 | △　360 | △　600 | △　240 | 125 |
| 3年目 | 1,296 | 1,800 | 504 | 360 | △　144 | 75 |
| 4年目 | 778 | 1,800 | 1,022 | 936 | △　86 | 45 |
| 5年目 | 166 | 1,800 | 1,634 | 1,504 | △　130 | 68 |
| 合計 | 8,000 | 9,000 | 1,000 | 0 | △1,000 | 520 |

といえる。

3－2－5　APB意見書第11号の特徴

1967年APB意見書第11号「法人税等の会計」が発表された。

APB意見書第11号は，その基本論理として，収益費用アプローチを採用し，繰延法をその配分方法とした。そのため，法人税等の期間対応を主たる目的とし，損益計算上の期間配分が重視された。しかし，その反面，繰延税金の負債性，資産性についての概念整理は不十分であった。また，会計実践においては，APB意見書第11号が期間差異の配分方法を包括的配分としたため，反復的差異による貸方繰延税金が解消されないまま，累積していくという問題を抱えることとなった。この傾向はさらに，1971年歳入法のADRシステム（種類別耐用年数資産償却範囲システム，Class Life Asset Depreciation Range System）の導入，1975年減税法での投資税額控除の拡大，1981年経済復興税法においてのACRS（加速原価回収システム，Accelerated Cost Recovery System）導入といった減税政策を中心とする企業優遇策により，強まっていった。累積された貸方繰延税金は，負債性の明確な概念規定の欠如ゆえ，その定義付けが指摘されることとなる[23]。つまり，FASB概念基準書第6号による負債の定義「負債とは，過去の取引または事象の結果として，特定の実体が，他の実体に対して，将来，資産を譲渡しまたは用役を提供しなければならない現在の債務から生じる，発生の可能性の高い将来の経済的便宜の犠牲である。」[24]に貸方繰延税金が合致しないと指摘されるのである。

反復的差異により累積することとなる貸方繰延税金の問題については，次の設例をもとに分析を行う。

［設例2］

毎期，1,200万円の機械を購入する。減価償却方法は企業会計上は定額法，税務上は級数法（便宜的に）とする。償却期間は3年とし，残存価額は計算を簡易にするため，0とする。法人税率は50%とし，変更はされないものとする。

この事例の財務報告並びに納税申告書については次のとおりである[25]。

このように，個々の機械ごと（NO.1からNO.5）の期間差異で見た場合，(ア)と(イ)の比較からわかるように，購入年度に200万円の将来加算一時差異が発生し，購入後3年目に解消する。

しかし，機械全体で見た場合，図表2のとおり，期間差異は，1期，2期において増加し，3期以降，差異は発生しない。そのため，税効果累計額としての貸方繰延税金は，2期末以降一定となっていく。

特に，成長企業にあっては，減税という税法による恩恵を受けるため，設備投資が積極的に行われ，結果的に，貸方繰延税金は累積していくこととなる。

## 4．レーガン税制改革と税効果会計

ACRSをはじめとする多くの税特典による優遇措置は，次第に，課税ベースを浸食し，それに対処するため，税率は高率となっていった。そのため，納税者の意思決定における租税要因のウエイトは非常に高くなり，税制のインセンティブによって投資意思決定が行われるといった歪んだ現象が生まれていた[26]。そのような歪んだ状況を是正するため，レーガン税制改革は税制の中立性確保と簡素にして公平な税制を目的として，大幅な「税率の引下げ」と「課税ベースの拡大」が断行された。そのため，レーガン税制改革はまた，税効果会計の基準生成においても，大きなターニングポイントとなる改革となった。そ

**図表 1**　　(単位：万円)

[貸借対照表]

機械

| | 1 期 | 2 期 | 3 期 | 4 期 | 5 期 |
|---|---|---|---|---|---|
| 機械 NO.1 | 1,200 | 1,200 | 1,200 | | |
| 機械 NO.2 | | 1,200 | 1,200 | 1,200 | |
| 機械 NO.3 | | | 1,200 | 1,200 | 1,200 |
| 機械 NO.4 | | | | 1,200 | 1,200 |
| 機械 NO.5 | | | | | 1,200 |
| 合　　計 | 1,200 | 2,400 | 3,600 | 3,600 | 3,600 |
| 償却累計額 | 400 | 1,200 | 2,400 | 2,400 | 2,400 |
| 未償却原価 | 800 | 1,200 | 1,200 | 1,200 | 1,200 |

[損益計算書]

減価償却費

| 1 期 | 2 期 | 3 期 | 4 期 | 5 期 | |
|---|---|---|---|---|---|
| 400 | 400 | 400 | | | (ア) |
| | 400 | 400 | 400 | | |
| | | 400 | 400 | 400 | |
| | | | 400 | 400 | |
| | | | | 400 | |
| 400 | 800 | 1,200 | 1,200 | 1,200 | (a) |

＊　償却累計額の計算

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 償却費計 | 1,200 | 2,400 | 3,600 | 4,800 |
| 徐 却 額 | | | △ 1,200 | △ 2,400 |
| 累 計 額 | 1,200 | 2,400 | 2,400 | 2,400 |

[納税申告書]

機械

| | 1 期 | 2 期 | 3 期 | 4 期 | 5 期 |
|---|---|---|---|---|---|
| 機械 NO.1 | 1,200 | 1,200 | 1,200 | | |
| 機械 NO.2 | | 1,200 | 1,200 | 1,200 | |
| 機械 NO.3 | | | 1,200 | 1,200 | 1,200 |
| 機械 NO.4 | | | | 1,200 | 1,200 |
| 機械 NO.5 | | | | | 1,200 |
| 合　　計 | 1,200 | 2,400 | 3,600 | 3,600 | 3,600 |
| 償却累計額 | 600 | 1,600 | 2,800 | 2,800 | 2,800 |
| 未償却原価 | 600 | 800 | 800 | 800 | 800 |

減価償却費

| 1 期 | 2 期 | 3 期 | 4 期 | 5 期 | |
|---|---|---|---|---|---|
| 600 | 400 | 200 | | | (イ) |
| | 600 | 400 | 200 | | |
| | | 600 | 400 | 200 | |
| | | | 600 | 400 | |
| | | | | 600 | |
| 600 | 1,000 | 1,200 | 1,200 | 1,200 | (b) |

＊　償却累計額の計算

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 償却費計 | 1,600 | 2,800 | 4,000 | 5,200 |
| 徐却額 | | | △ 1,200 | △ 2,400 |
| 累計額 | 1,600 | 2,800 | 2,800 | 2,800 |

**図表 2**

〈税効果額の計算〉　　(単位：万円)

| | 1 期 | 2 期 | 3 期 | 4 期 | 5 期 | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| 期間帰属差異 | 200 | 200 | 0 | 0 | 0 | (a)−(b) |
| 税効果額(50%) | 100 | 100 | 0 | 0 | 0 | |
| 税効果累計額 | 100 | 200 | 200 | 200 | 200 | |

こで，本論文においては，レーガン税制改革の概要について，概観し，レーガン税制改革が税効果会計に与えた影響とその問題点について考察する。

### 4－1　レーガン税制改革の概要

(1)　法人税率の引下げ

46%を基本税率とする5段階税率から34%を基本税率とする3段階税率に変更する。

(2)　投下資本回収（capital recovery）税制の見直し

投資税額控除を廃止し，加速減価償却であるACRS（Accelerated Cost Recovery System）の加速性を緩和した。

(3) 代替ミニマム・タックス（alternative minimum tax）の導入

経済的に実質所得があるにもかかわらず，課税上の特典により納税額が減少することを防ぐため，最小限の納税を行うよう制定される。計算に当たっては正規の課税所得に租税特典およびその他の項目を加算して代替ミニマム・タックスを算定する。それに20%の税率を適用して代替ミニマム・タックス税額を算定する。そして，算定結果，次のようなケースの場合代替ミニマム・タックス税額が発生することとなる。

代替ミニマム・タックス税額＞正規の法人所得税額の場合
代替ミニマム・タックス税額－正規の法人所得税額
＝代替ミニマム・タックス税額

その後の年度において，租税特典項目が正規の法人所得税に課税されたときは次の処理を行うこととなる。

正規の法人所得税額－既に納付した代替ミニマム・タックス税額

なお，代替ミニマム・タックス所得の計算に際しては，正規の課税所得計算用の減価償却と代替ミニマム・タックス用の減価償却を並行して行うことが必要である。

(4) 税務会計に関する規定の改訂

イ　益金認識の早期化

請負工事・製造収益計上基準の改正を行い，完成工事基準を廃止し，工事進行基準の適用を原則とし，収益の計上を早期化した。

ロ　費用認識基準の繰延べ

棚卸資産評価に関する統一原価算定ルール（Uniform Cost-Capitalization Rule）を制定し，より多くの間接費項目を原価要素に加えた。

ハ　割賦基準，貸倒引当金を廃止。

以上が，レーガン税制改革の概要である[27]。

## 4－2　レーガン税制改革が税効果会計に与えた影響

ACRSの加速性の見直し及び工事完成基準の廃止といった税制の改革は，減価償却計算においては，税法による減価償却額をより企業会計に近づける結果となり，また，工事進行基準の適用によっては，これまでの税法基準を企業会計実態に合わせる結果を生んだ。それは結果として，企業会計と税務計算との間の期間差異を減少させることとなったのである。

しかし，一方で法人税率の大幅な引下げはAPB基準書第11号適用下における理論的な矛盾を引き起こすこととなる。つまり，APB意見書第11号は繰延法を採用していたため，税率の改正は繰延税金残高に反映されず，過去の高率で計算された繰延税金は，税率の引下げによる影響を受けず，解消されることなく，累積してしまうという結果を生んだ。解消されることがない貸方繰延税金は，これまでも議論され続けていた（前述した）APB意見書第11号に内包する負債概念欠如の問題に火をつけることとなった[28]。そこでこの問題を解決すべくFASB基準書第96号が発表される。

FASB基準書第96号においてはFASB財務会計概念基準書に呼応する形で基本論理を繰延法から資産負債法へと改めることによって，貸方繰延税金に対する概念的整理を行った。その結果，貸方繰延税金は繰延税金負債として定義されることとなる。FASB基準書第96号では「繰延税金負債は，将来の年度において純課税対象額をもたらすであろう一時差異につき，認識される。」[29]としている。これは，FASB概念基準書第6号による負債の定義「負債とは，過去の取引または事象の結果として，特定の実体が，他の実体に対して，将来，資産を譲渡しまたは用

役を提供しなければならない現在の債務から生じる，発生の可能性の高い将来の経済的便宜の犠牲である。」に見合うものである。

割賦販売を例にとれば，割賦販売に関する利益は，財務報告上は販売時に，税務上は回収時に計上される。財務報告上の割賦販売利益に対する繰延税金負債は，将来の年度に割賦販売売掛金が回収される時に企業が政府に対して支払う現在の債務である。したがって，繰延税金負債は確実な「将来の経済的便益の犠牲」という負債の特性を持っているのである[30]。

また，「資産負債法」への変更は税率の変更に対して，修正計算を必要とさせ，APB意見書第11号適用下における問題点であった貸方繰延税金残高に対する問題をも解消することとなる。税率変更時における繰延法と資産負債法との相違については，設例3により説明する。

［設例3］

機械を1,000万円で取得した。減価償却方法は企業会計上は定額法，税務上は一括費用計上するものとする。償却期間は4年とし，残存価額は計算を簡易にするため，0とする。税引前利益は各年1,000万円である。法人税率は50%であり，第3期に40%に変更された。税率の変更は当初予定されていなかった。

繰延法による場合，税率変更は繰延税金負債の計上に影響を与えないため，3期においては本来繰延税金負債としての価値は100万円であるが，125万円として計上されることとなる。つまり，25万円部分が過大に計上されることになる。資産負債法による場合は，税率変更時に見積もり訂正することになるため，繰延税金負債は100万円と計上される。そのため，変更期の3期においては見積もり訂正分50万円にかかる法人税等調整額の計上が必要となる。変更期である3期の仕訳は以下のとおりである。

〈仕訳〉

繰延税金負債　150／法人税等調整額　100
　　／法人税等調整額・税率変更分　50
　　（見積もり訂正分にかかる分）

**図表1**

［減価償却計算］　（単位：万円）

| | 1期 | 2期 | 3期 | 4期 |
|---|---|---|---|---|
| 会計上の減価償却費 | 250 | 250 | 250 | 250 |
| 税務上の減価償却費 | 1,000 | | | |
| 差異 | 750 | 500 | 250 | 0 |
| 税引前利益 | 1,000 | 1,000 | 1,000 | 1,000 |
| 課税所得 | 250 | 1,250 | 1,250 | 1,250 |
| 税率（実効税率） | 50% | 50% | 50% | 50% |
| 税率変更 | − | − | 40% | 40% |
| 法人税等 | 125 | 625 | 500 | 500 |

**図表2**

［繰延法］　（単位：万円）

| | 1期 | 2期 | 3期 | 4期 |
|---|---|---|---|---|
| 法人税等調整額 | 375 | △125 | △125 | △125 |
| 繰延税金負債 | 375 | △125 | △125 | △125 |
| （期末）繰延税金負債 | 375 | 250 | 125 | 0 |

差異750×50%＝375　500×50%　250×50%

（単位：万円）

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| 税金費用 | 500 | 500 | 375 | 375 |
| 税引後利益 | 500 | 500 | 625 | 625 |
| 税負担率 | 50% | 50% | 38% | 38% |

［資産負債法］　（単位：万円）

| | 1期 | 2期 | 3期 | 4期 |
|---|---|---|---|---|
| 繰延税金負債 | 375 | △125 | △100 | △100 |
| 見積訂正分 | | | △ 50 | |
| （期末）繰延税金負債 | 375 | 250 | 100 | 0 |
| 法人税等調整額 | 375 | △125 | △100 | △100 |
| （見積訂正分） | | | △ 50 | |
| 税金費用 | 500 | 500 | 350 | 400 |
| 税引後利益 | 500 | 500 | 650 | 600 |
| 税負担率 | 50% | 50% | 35% | 40% |

実際は，繰延税金負債150／法人税等調整額　150として，再計算された差額分である50万円は，損益計算書上の法人税等調整額に含めて計上されることとなる。

(1)　税率変更時の影響

すなわち，減税，増税等，税率変更時には，繰延税金負債に次のような影響を与えることとなる。まず，減税時においては，貸借対照表上，繰延税金負債が減少し，損益計算上は法人税等調整額の発生により，法人税等の額を減少させ，当期純利益を増加させる。一方，増税時には，減税時とは逆に，繰延税金負債を増加させ，法人税等の額を増加させ，当期純利益を減少させる。（図表1参照）

繰延税金資産についても同様に，減税の場合は純資産を減少させ，増税の場合は純資産を増加させる。

## 5．ま　と　め

本稿においては，税効果会計の基準生成の変遷をケネディ税制改革，レーガン税制改革という税制の側面から考察している。

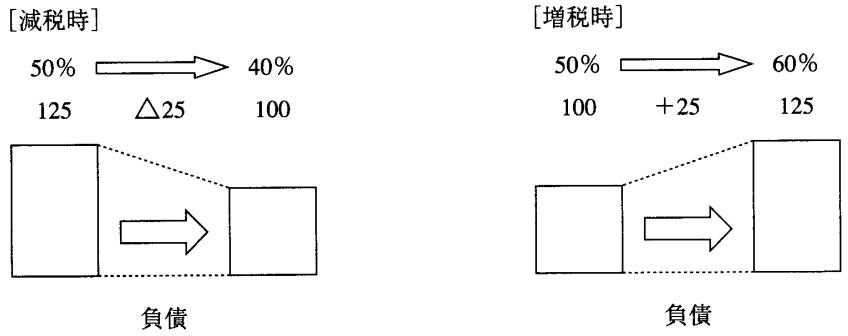
ケネディ税制改革と税効果会計の関係では，税効果会計がいかに誕生し，基準生成時にはどのような特徴を有し，そしてどのような問題を抱えていたのかを一時差異と投資税額控除の面から分析している。それが，収益費用アプローチを基本論理としていたために，解消年度の税率が固定されるため，理論的な矛盾を内包するものとなっていることを解明した。

また，レーガン税制改革と税効果会計の関係では，レーガン税制改革での税率の引下げが大幅であり，しかも，将来の数年間で段階的に税率を低減させるというものであったために，それまで税率一定の仮定のもとに計上された繰延税金負債の計上額の是非がクローズアップされることとなり，ひいては，これまでの基本論理である収益費用アプローチを資産負債アプローチへ変更せざるを得なくなった背景について設例を通じて分析した。

このように税制改革という側面から税効果会計を考察すると，税効果会計の基準生成はアメリカの減税政策の歴史と密接に関連し，発展してきたものであることが解明できた。つまり，アメリカの税効果会計は，税制上受ける恩恵としての法人税等の節税額を繰延税金負債として，いかに繰延計上させていくかを課題としてその基準が生成していったのである。

加速償却等の減税政策下での設備投資は，税制上の恩恵を受けることとなるため，その期の納税額を減少させ，結果として，節税効果をもたらすこととなり，その節税効果額が繰延税金負債となる。さらに，同様の税制が変更されることなく，しかも，企業が永続的に設備投資を続けたとすれば，一時差異としての繰延税金負債は反復計上され，解消され

**図表1**



ることはない。このような返済期限のない負債は，負債であっても，資本と類似するのではないかとの論争もある。このように，節税額を示す繰延税金負債の問題は投資家にとって有用かつ重要な投資情報なのである。

企業会計の目的が投資家に対する有用な投資情報の提供にある以上，大減税によってもたらされる一時差異としての繰延税金負債の計上を巡っての問題は，アメリカの税効果会計には重要な問題なのである。その意味において，わが国の税効果会計導入の経緯とは，経済環境や税制環境が対照的な中での導入といえる。

## 注

1) 弥永真生，足田　浩『税効果会計』中央経済社，1997年，37ページ。
2) わが国ではこのような方式を納税額方式と呼んでいる。
3) 西村幹仁「税効果会計基準の基本問題」『産業経理』Vol.61　No.4，2001年。
4) 同上，13ページ。
5) 同上，14ページ。
6) 齋藤真哉『税効果会計論』森山書店，1999年，30ページ。
7) 同上，30ページ。
8) 同上，34ページ。
9) 同上，41ページ。
10) 同上，45ページ。
11) 同上，46ページ。
12) 同上，47ページ。
13) 弥永真生，足田浩，前掲書，43ページ。
14) 同上，43ページ。
15) 同上，44ページ。
16) 飯野公央「ケネディ政権下の税制改革 ── その背景と政策意図 ──」『立命館経済学』第39巻第1号，137－143ページ。
17) 中田信正『税効果会計詳解 ── 基準生成と計算構造 ──』中央経済社，1999年，156ページ。
18) 一時差異と期間差異とは，本来異なる概念として用いられるが，すでに前説で両者の相違については触れているため，本項においては，あえて，より広い範囲を含む一時差異という表現をし，期間差異を包含した。
19) 中田信正『税金配分会計』中央経済社，1973年，157－159ページ。
20) 同上，146－163ページ。
21) 田中　弘『会計学の座標軸』税務経理協会，2001年，237－238ページ。
　公共利益を少しでも引き下げたいとする公益産業を規制する側としては，投資税額控除全額を取得価額から控除すれば，減価償却費は減少し，利益は増大することから，公共料金の引下げ要求がしやすくなる。逆に，規制を受ける側としては，是が非でもそれを阻止したかった。そのため，両者に対立が起きた。
22) 中田信正『税効果会計詳解 ── 基準生成と計算構造 ──』中央経済社，1999年，前掲書，155ページ。
23) 同上，156－157ページ。
24) *Statement of Financial Accounting Concepts No.6, Elements of Financial Statements*（平松一夫・広瀬義州（訳）『FASB財務会計の諸概念［増補版］』中央経済社，2002年，301ページ。
25) 弥永真生，足田　浩，前掲書，42－43ページ参照。
26) 中田信正『財務会計・税法関係論 ── 国内的調整から国際的調整へ』　同文舘出版，2000年，244ページ。
27) 中田信正『アメリカ税務会計論』中央経済社，1989年。
28) 中田信正『税効果会計詳解 ── 基準生成と計算構造 ──』中央経済社，1999年，83ページ。
29) FASB, *SFAS NO.96 - Accounting for Income Taxes,* December 1987.
30) 中田信正『税効果会計詳解 ── 基準生成と計算構造 ──』中央経済社，1999年，101ページ。