

税効果会計に関する実務 指針の改正等について

制度調査部
鈴木 利光

会社法及び企業会計基準等に対応するための見直し

【要約】

日本公認会計士協会は、2007年3月29日付にて会計制度委員会報告第10号「個別財務諸表における税効果会計に関する実務指針」の改正等を公表した。

上記改正等は、「会社法及び企業会計基準委員会から公表された企業会計基準等に伴う見直しを行うとともに、税効果会計に関する実務上の論点について整理を行ったもの」であり、基本的に従来¹の取扱いを変更する内容は含まれていない。

そのため、一部の項目を除き、公表日である2007年3月29日以後終了する連結会計年度及び事業年度から適用されている。

【目次】

- ・ はじめに (P1)
- ・ 概念整理 (P2)
- ・ 改正等の大枠 (P4)
- ・ 解説 (P4)
- ・ 適用時期 (P8)

・ はじめに

日本公認会計士協会は、2007年3月29日付にて会計制度委員会報告第10号「個別財務諸表における税効果会計に関する実務指針」の改正等（以下、「本件改正等」という）を公表した。

本件改正等は、「**会社法及び企業会計基準委員会から公表された企業会計基準等に伴う見直し**を行うとともに、税効果会計に関する実務上の論点について整理を行ったもの」¹であり、基本的に従来¹の取扱いを変更する内容は含まれていない。

そのため、一部の項目を除き、公表日である**2007年3月29日以後終了する連結会計年度及び事業年度から適用**されている。

本稿では、本件改正等に係る概念整理の後、本件改正等の概要を簡潔に解説するものとする。

¹ 日本公認会計士協会「会計制度委員会報告第10号『個別財務諸表における税効果会計に関する実務指針』の改正等について」

． 概念整理 ²

1. 税効果会計

「税効果会計」とは、企業会計上の収益又は費用と課税所得計算上の益金又は損金の認識時点の相違等により、「**企業会計上の資産又は負債の額と課税所得計算上の資産又は負債の額に相違がある場合において、法人税その他利益に関連する金額を課税標準とする税金（以下『法人税等』という。）の額を適切に配分することにより、法人税等を控除する前の当期純利益と法人税等を合理的に対応させることを目的とする手続**」³をいう。

簡易な計算を例示すると、以下のとおりとなる。

（ 参考 ）

税 効 果 会 計 の 計 算 例

〔 設 例 〕

不良債権 1, 000 に対して 900 の貸倒引当金（うち 400 は有税引当）を計上した。税引前当期純利益は 1, 000、法人税等の法定実効税率は 50% とする。

(1) 税効果会計を適用しない場合

〔 損益計算書 〕

.....					
.....					不対応
税引前当期純利益	1, 000			
法人税等	△ 700		← (1, 000 + 400) × 50% ←		
当期純利益	300				

(2) 税効果会計を適用する場合

法人税等 700 のうち 200（有税引当 400 に法定実効税率 50% を乗じた額）は、将来の法人税等の計算上減額されることになるため、繰延税金資産を計上するとともに当期の法人税等の額を減額する。

〔 損益計算書 〕

.....					
.....					対応
税引前当期純利益	1, 000			
法人税等	△ 700		} 500 ←		
法人税等調整額	200				
当期純利益	500				

出所) 大蔵省(当時)「『税効果会計に係る会計基準の設定に係る意見書』の概要」

² 税効果会計の詳細については、大和総研制度調査部情報「[図解]税効果会計のしくみ」 「同」 (斎藤純著)を参照のこと。

³ 企業会計審議会「税効果会計に係る会計基準」第一

2. 一時差異

「一時差異」とは、**税効果会計による調整の対象となる部分の金額**であり、「貸借対照表及び連結貸借対照表に計上されている資産及び負債の金額と課税所得計算上の資産及び負債の金額との差額」⁴をいう（ 1）。

（ 1）「差異」には、会計上は費用となるものの税法上は損金とならないため、永久に解消されないものがある（交際費、役員賞与等）。このような「差異」を「永久差異」と言い、税効果会計の対象とはならない⁵。

「一時差異」には、以下の二種類がある。

将来減算一時差異

「将来減算一時差異」とは、「当該一時差異が解消するときその期の課税所得を減額する効果をもつもの」⁶をいう。

これに適用税率を乗じた金額を、**繰延税金資産**として計上する。

前頁計算例（ 2）、「法人税等調整額 200」に対応する金額がこれにあたる。

将来加算一時差異

「将来加算一時差異」とは、「当該一時差異が解消するときその期の課税所得を増額する効果をもつもの」⁷をいう。

これに適用税率を乗じた金額を、**繰延税金負債**として計上する。

3. 欠損金

「欠損金」とは、税務会計上、「各事業年度又は各計算期間の所得の金額の計算上当該事業年度又は当該計算期間の**損金の額が当該事業年度又は当該計算期間の益金の額を超える場合におけるその超える部分の金額**」⁸をいう。

財務会計上という赤字のことである。

4. 繰越欠損金

特定の期に税務上の欠損金が発生した場合、その**欠損金を繰越し、翌期以降の課税所得と通算(相殺)する**ことができる。この**繰越金額**を「繰越欠損金」と呼ぶ。

この繰越欠損金は、「**一時差異と同様に扱うものとする**」⁹とされており、**税効果会計の対象**となる。

平成 16 年税制改正前までは、繰越期間が 5 年であったが、改正により 7 年に延長されている¹⁰。

⁴ 企業会計審議会「税効果会計に係る会計基準」第二 ー 2

⁵ 会計制度委員会報告第 10 号「個別財務諸表における税効果会計に関する実務指針」第 14 項参照

⁶ 企業会計審議会「税効果会計に係る会計基準」第二 ー 3

⁷ 企業会計審議会「税効果会計に係る会計基準」第二 ー 3

⁸ 法人税法第 2 条第 19 号で定義される「欠損金額」

⁹ 企業会計審議会「税効果会計に係る会計基準」第二 ー 4

¹⁰ 法人税法第 57 条他参照

． 改正等の大枠

本件改正等の大枠は、以下のとおりである¹¹。

- ・ 会計制度委員会報告第 10 号「個別財務諸表における税効果会計に関する実務指針」の改正
(2003 年 3 月 25 日付委員会報告「法人事業税における外形標準課税制度の導入に伴う税効果適用上の取扱い」の廃止)
- ・ 同第 6 号「連結財務諸表における税効果会計に関する実務指針」の改正
(2001 年 4 月 25 日付「為替換算調整勘定の資本の部計上に伴う税効果会計適用上の留意事項」の廃止)
- ・ 同第 7 号「連結財務諸表における資本連結手続に関する実務指針」の改正
- ・ 「税効果会計に関する Q&A」の新設
(1999 年 1 月 19 日付「税効果会計に関する Q&A」及び 1999 年 5 月 21 日付「中間財務諸表等における税効果会計の適用に関する Q&A」の廃止)

． 解説

1. 会計制度委員会報告第 10 号「個別財務諸表における税効果会計に関する実務指針」の改正

(1) 総論

ここでは、**会社法施行に伴う諸制度の変更に対応するための改正**(基本的に内容の変更を伴わない)を行うとともに、2003 年 3 月 25 日付委員会報告「法人事業税における外形標準課税制度の導入に伴う税効果適用上の取扱い」を統合している。

(2) 各論

また、**新設**第 34-2 項は、「**取得**」と**判定された合併等**(パーチェス法を適用)において、**被取得企業から受入れた子会社株式に係る一時差異**(取得のときから生じていた一時差異、すなわち、取得原価の配分額(繰延税金資産及び繰延税金負債を除く。))と課税所得計算上の資産及び負債の金額との差額並びに取得企業に引継がれる被取得企業の税務上の繰越欠損金等に限る。以下同様)に関する**税効果は認識しない**としている。

これは、**企業会計基準適用指針第 10 号「企業結合会計基準及び事業分離等会計基準に関する適用指針」第 115 項及び第 123 項**において、株式交換又は株式移転が取得と判定された場合、株式交換完全親会社又は株式移転完全親会社が取得した子会社株式(株式交換完全子会社の株式又は株式移転完全子会社の株式)に係る一時差異(取得のときから生じていた一時差異に限る)に関する税効果は認識しないとしている¹²**こととの整合性**を図るためである。

2. 会計制度委員会報告第 6 号「連結財務諸表における税効果会計に関する実務指針」の改正

(1) 総論

¹¹ 「会計制度委員会報告第 10 号『個別財務諸表における税効果会計に関する実務指針』の改正等について」参照

¹² なお、このような取扱いは、2007 年 8 月 2 日に公表された企業会計基準適用指針公開草案第 24 号(企業会計基準適用指針第 10 号の改正案)「企業結合会計基準及び事業分離等会計基準に関する適用指針」においても変わるところはない。

ここでは、企業集団内の会社に投資（子会社株式等）を売却した場合の取扱いを見直し、及び子会社が保有する親会社株式を当該親会社に処分したときの取扱いを明らかにするとともに、2001年4月25日付「為替換算調整勘定の資本の部計上に伴う税効果会計適用上の留意事項」を統合している。

(2) 各論

新設第 17-2 項は、連結子会社、持分法適用対象となる子会社及び関連会社（以下、「**子会社等**」という）が保有する親会社又は投資会社（以下、「**親会社等**」という）の株式を、親会社等に譲渡した場合（親会社等が自己株式の取得をした場合）に子会社等に生じる法人税等（親会社等持分相当額に限る）は、親会社等による自己株式の取得という資本取引から生じたものとみて、資本剰余金から控除するものとしている（ 2 ）。

(2) 企業会計基準第 1 号「自己株式及び準備金の額の減少等に関する会計基準」第 16 項・第 18 項及び企業会計基準適用指針第 2 号「自己株式及び準備金の額の減少等に関する会計基準の適用指針」第 16 項（子会社が保有する親会社株式を第三者に売却した場合の税効果の取扱いを定めている）に準じた処理となる。

また、**新設**第 30-2 項は、**連結グループ内の会社に投資**（子会社株式等）を**売却した場合の税効果**として、当該売却により**追加的に又は新たに発生する一時差異**について、**子会社への投資に係る税効果（第 30 項）**（ 3 ）に従い会計処理することとしている。

(3) 子会社への投資に係る税効果の処理は、以下のとおりとなる（第 30 項）

(1) 子会社への投資に係る一時差異の税効果は、以下の事由により解消する。

売却
評価減の税務上の損金算入
配当受領

(2) (1) を解消事由とする子会社への投資に係る一時差異の税効果は（一定の場合を除き）認識しない

(3) (1) を解消事由とする子会社への投資に係る一時差異の税効果は原則として認識する

3. 会計制度委員会報告第 7 号「連結財務諸表における資本連結手続に関する実務指針」の改正

(1) 総論

ここでは、企業会計基準適用指針第 10 号「企業結合会計基準及び事業分離等会計基準に関する適用指針」で示された、「取得」と判定された企業結合における取得企業の税効果会計に関する取扱いとの整合性を図るための改正がなされている。

(2) 各論

従来は、子会社株式の取得時に存在した子会社の将来減算一時差異又は税務上の繰越欠損金のうち、繰延税金資産の判断要件（回収可能性）を満たさないとの理由により繰延税金資産を計上できなかった部分について、その後当該資産が判断要件を満たし、子会社において繰延税金資産を計上する場合、以下のような処理をしなければならなかった（旧第 32 項第 2 号）。

連結損益計算書上、税効果額は「法人税等調整額」の貸方に計上される。

ただし、当該計上額のうち親会社持分額は、繰延税金資産を計上した連結会計年度において、連結調整勘定（のれん）未償却残高のうち繰延税金資産計上額に対応する部分を連結調整勘定純借方残高から控除し、連結損益計算書に連結調整勘定償却額として計上する。

（理由）上記親会社持分額は、株式取得時において計上されていたならば連結調整勘定（借方）を減額修正する効果を有するためである。

しかし、今回の改正において上記旧第 32 項第 2 号は削除され、**新設第 32-2 項**は、子会社株式の取得時に存在した子会社の将来減算一時差異又は税務上の繰越欠損金のうち、（将来年度の課税所得の見積りの変更等による）**繰延税金資産の回収見込額の修正**について、以下のように取り扱うこととした（ 4 ）。

子会社株式の取得日の属する連結会計年度における修正

連結調整勘定の額を修正する。

子会社株式の取得日の属する連結会計年度の翌年度以降における修正

原則） 損益（法人税等調整額）に計上される。

例外） 修正内容が**明らかに子会社株式の取得日の属する連結会計年度における繰延税金資産の回収見込額の修正**と考えられるとき（子会社株式取得日以後 1 年以内に行われたものに限る）は、子会社株式の**取得日の属する連結会計年度の連結調整勘定の額を修正**する。

（ 4 ）企業会計基準適用指針第 10 号「企業結合会計基準及び事業分離等会計基準に関する適用指針」第 73 項と同様の処理である。

4. 「税効果会計に関する Q&A」の新設

（1）総論

これは、本件改正等の公表日付で廃止された 1999 年 1 月 19 日付「**税効果会計に関する Q & A**」及び 1999 年 5 月 21 日付「**中間財務諸表等における税効果会計の適用に関する Q & A**」を統合したものに**連結財務諸表における税効果会計の取扱いを加え**、新たに公表されたものである。本稿では、新たに追加された項目のうち、**個別財務諸表に関する部分のみ**を解説するものとする。

（2）各論

繰延税金資産の回収可能性の判断（Q1）

1) 退職給付引当金

Q1 は**繰延税金資産の回収可能性の判断方法**について定めている。

会計制度委員会報告第 10 号「個別財務諸表における税効果会計に関する実務指針」第 21 項は、繰延税金資産の回収可能性の判断にあたっては**監査委員会報告第 66 号「繰延税金資産の回収可能性の判断に関する監査上の取扱い」**（以下、「第 66 号」という）を参照する旨定めている。第 66 号 5(2)では、「**将来解消見込年度が長期にわたる将来減算一時差異**」として退職給付引当金が含まれるとしており、将来減算一時差異は企業が継続する限り（長期にわたるが）将来解消され、将来の税金負担額を軽減する効果を有するとしている。

Q1 は、第 66 号 5(1)で示されている繰延税金資産の回収可能性の判断指針における会社分類（例示区分）及び（ただし書き）に該当する会社においては、退職給付金について**5年間の**（将来解消見込年度に関する）**スケジュールリングを行った上で、その期間を超えた年度であっても、最終回収見込年度までに解消されると見込まれる退職給付引当金に係る繰延税金資産については、回収可能性がある**と判断できる旨確認している。

2) 役員退職慰労引当金

役員退職慰労引当金に係る将来減算一時差異は、第 66 号 5(2)にいう「**将来解消見込年度が長期にわたる将来減算一時差異**」には該当しない。

すなわち、スケジュールリングの結果に基づいて繰延税金資産の回収可能性を判断する。具体的には、**これまでの役員在任期間の実績や内規などに基づいて役員の退任時期を合理的に見込み、当該役員の退任時期に将来減算一時差異が解消され、税金負担額を軽減できる範囲内で繰延税金資産を計上**する。

「一時差異」に該当するか否か（Q2）

1) 役員賞与に係る引当金

税務上、役員給与のうち損金に算入される額は、一定の要件を満たしたものに限定されている¹³。従って、会計上は費用処理された役員賞与のうち**将来にわたって税務上損金算入されないものは、将来減算一時差異に該当せず**、税効果会計の対象とならない。

2) スtock・オプションに係る費用

いわゆる**税制適格Stock・オプション**¹⁴は、**将来減算一時差異に該当せず**、税効果会計の対象とならない。

従業員等の個人において給与所得等が非課税となり、法人において当該役務提供に係る費用の額が損金に算入されないためである¹⁵。

これに対し、いわゆる**税制非適格Stock・オプション**については、Stock・オプションの付与時において**将来減算一時差異に該当**し、税効果会計の対象となる。

従業員等の個人が給与所得等として課税されるときは、給与所得課税事由が生じた日（権利行使日）に、法人において当該役務提供に係る費用の額が損金に算入されるためである¹⁶。

¹³ 法人税法第 34 条乃至第 36 条参照

¹⁴ 租税特別措置法第 29 条の 2

¹⁵ 法人税法第 54 条第 2 項

¹⁶ 法人税法第 54 条第 1 項

過年度（例えば前期）にその他有価証券の減損処理（有税処理）を実施し、その後、時価が上昇し（当初の簿価は超過しないものとする）、その他有価証券評価差額金（評価差益）が発生した場合の税効果会計の取扱い（Q3）

「税効果会計に関するQ & A」では、以下のケースに分けて、それぞれの会計処理（仕訳例付）を提示している（ 5 ）。

1) 投資有価証券の減損処理に関して、**前期に繰延税金資産を計上していたケース**

- ・前期末に減損処理金額に対応する「有価証券評価損」の費用計上とそれに対応する（それに適用実効税率を乗じた）「繰延税金資産」の資産計上をする（当該資産計上の相手勘定は「法人税等調整額」。以下同様）。
- ・当期に評価差益金額分の「投資有価証券」を資産計上し、それに対応する（それに適用実効税率を乗じた）「繰延税金資産」を取り崩す（加えて、「投資有価証券」から当該取り崩した「繰延税金資産」を控除した「その他有価証券評価差額金」を貸借対照表上の純資産の部に計上する）。

2) 投資有価証券の減損処理に関して、**前期に繰延税金資産を計上しなかったが、当期に繰延税金資産を計上できると判断されたケース**

- ・前期末は減損処理金額に対応する「有価証券評価損」の費用計上のみである。
- ・当期に減損処理金額に対応する（それに適用実効税率を乗じた）「繰延税金資産」と評価差益金額分の「投資有価証券」を資産計上し、その「投資有価証券」に対応する（それに適用実効税率を乗じた）「繰延税金資産」を取り崩す（加えて、「投資有価証券」から当該取り崩した「繰延税金資産」を控除した「その他有価証券評価差額金」を貸借対照表上の純資産の部に計上する）。

3) 投資有価証券の減損処理に関して、**前期に繰延税金資産を計上しなかったが、当期も繰延税金資産を計上できないと判断されたケース**

- ・前期末は減損処理金額に対応する「有価証券評価損」の費用計上のみである。
- ・当期は評価差益金額分の「投資有価証券」を資産計上（同一金額での「その他有価証券評価差額金」の貸借対照表上の純資産の部への計上）のみである。

（ 5 ）減損処理後の時価上昇に伴う評価差益は、将来加算一時差異ではなく、将来減算一時差異の戻入と考えることが前提となる。

この前提は、一時差異が同一の有価証券から発生していることに基づく。

．適用時期

本件改正等は、公表日である **2007年3月29日以後終了する連結会計年度及び事業年度から適用**

されている。

ただし、会計制度委員会報告第 6 号「連結財務諸表における税効果会計に関する実務指針」第 30-2 項及び会計制度委員会報告第 7 号「連結財務諸表における資本連結手続に関する実務指針」は、2007 年 4 月 1 日以後開始する連結会計年度から適用することができる。

以上