

# 「税効果会計に関するQ & A」の改正（公開草案）

公認会計士 <sup>あ べ みつまさ</sup> 阿部 光成

## I はじめに

平成24年12月10日、日本公認会計士協会は、「「税効果会計に関するQ & A」の改正について」（以下「公開草案」という）を公表し、平成25年1月9日まで意見募集を行っていた。

公開草案は、「退職給付に関する会計基準」（企業会計基準第26号。以下「退職給付会計基準」という）に対応する税効果会計の取扱いを示したものであり、Q15を新設する提案である。

## II 退職給付会計基準の取扱い

退職給付会計基準では、連結財務諸表上、未認識数理計算上の差異及び未認識過去勤務費用（以下「未認識項目」という）を、税効果を調整の上でその他の包括利益累計額で認識し、積立状況を示す額をそのまま負債（退職給付に係る負債）又は資産（退職給付に係る資産）として計上することになる。

一方、個別財務諸表上は、当面の間、改正前の取扱いを継続することとされている。つまり、未認識項目については貸借対照表に計上せず、これに対応する部分を除いた、退職給付債務と年金資産の差額を負債（又は資産）として計上する。

公開草案は、退職給付会計基準の適用による個別財務諸表上の退職給付引当金と連結財務諸表上の退職給付に係る負債について、税効果会計上の取扱いを示すものである。

## III 税効果会計上の取扱い

前述のように、個別財務諸表上の退職給付引当金と連結財務諸表上の退職給付に係る負債の会計処理が異なり、当該差に関する税効果については次のように取り扱われるものと整理されている。

### 1 個別財務諸表と連結財務諸表の繰延税金資産の回収可能性

退職給付会計基準では、連結財務諸表上、未認識項目を、税効果を調整の上でその他の包括利益累計額で認識し、積立状況を示す額をそのまま負債（退職給付に係る負債）又は資産（退職給付に係る資産）として会計処理することになる。

公開草案は、当該会計処理を、連結手続の一環と整理しており、当該連結手続に関する連結修正項目により生じた一時差異は、連結手続上生じた将来減算一時差異及び将来加算一時差異と考えられるとしている（「連結財務諸表における税効果会計に関する実務指針」（以下「連結税効果実務指針」という）2項）。

連結手続上生じた繰延税金資産の回収可能性については、連結税効果実務指針第41項にしたがって判断することになる。具体的には、連結財務諸表上の「退職給付に係る負債（又は資産）」に係る税効果については、まず、個別財務諸表における退職給付引当金に係る一時差異に対する繰延税金資産の額を計上し、これに連結修正項目についての税効果額を合算し、この合算額について回収可能性を判断する。

### 2 監査委員会報告第66号との関係

「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「監査委員会報告第66号」という）では、繰延税金資産の回収可能性の判断に際して、過去の業績等に基づく会社分類（例示区分）を示し、将来年度の課税所得による繰延税金資産の回収可能性の判断について規定している。

退職給付会計基準では、個別財務諸表と連結財務諸表において会計処理が異なり、一時差異等の額が変動することから、連結財務諸表における会社分類（例示区分）と個別財務諸表における会社分類（例示区分）とで、会社分類（例示区分）が変わりうるのかどうかの論点が考えられる。

公開草案は、連結財務諸表における会社分類（例示区分）は、個別財務諸表における会社分類（例示区分）と変わらないものと整理している。

例えば、監査委員会報告第66号5（1）の会社分類（例示区分）が①（期末における将来減算一時差異を十分に上回る課税所得を毎期計上している会社等）の会社について、個別財務諸表における将来減算一時差異を十分に上回る課税所得を毎期計上しているが、連結修正（未認識項目の負債認識）において生じる将来減算一時差異を考慮すると、将来減算一時差異を十分に上回る課税所得を毎期計上していないことになるケースが考えられる。

公開草案は、この場合でも、連結財務諸表における会社分類（例示区分）は個別財務諸表における会社分類（例示区分）と同じ①とし、連結手続上生じた繰延税金資産の全額について、その回収可能性があるものと判断されると整理している。

なお、監査委員会報告第66号5（2）の退職給与引当金（退職給付引当金）に係る将来減算一時差異に係る将来解消年度が長期となる将来減算一時差異としての取扱いは、連結修正（未認識項目の負債認識）において生じる将来減算一時差異についても同様に当てはまるものと考えられると述べられている。

連結財務諸表上の退職給付に係る負債と個別財務諸表の退職給付引当金の帳簿価額は、当初は相違が

あっても、未認識項目の認識のタイミングのずれによるものであり、将来減算一時差異としての性質は異なるものではないためである。これについて、公開草案は個別財務諸表上における未認識項目は、発生後、償却を通じて退職給付引当金として認識され、償却が終了した時点で当該未認識項目はすべて個別財務諸表上の退職給付引当金に係る一時差異となり、連結財務諸表上の退職給付に係る負債と個別財務諸表の退職給付引当金の帳簿価額は一致するものであると述べている。

このほか、公開草案は「(3) 回収可能性の見直し時の会計処理」について述べている。

以 上