

法人税法改正が税効果会計に与えるインパクト

榎 岡 源一郎
谷 川 喜美江

- I はじめに
- II 税効果会計の沿革と役割
- III 平成23年度法人税法改正の背景と概要
- IV 平成23年度法人税法改正に伴う税効果会計の処理
- V 平成23年度法人税法改正が税効果会計に与えたインパクト
- VI むすびにかえて

I. はじめに

平成11年4月に我が国で税効果会計が強制適用となり、14年が経たんとしている。その間、サブプライムローン問題、ギリシャの金融不安に端を発する円高、長引くデフレ等、我が国の経済は様々な問題に直面し、これら問題に対処するため法人税法の改正が行われたものも少なくない。そして、累次の改正でも、最も大きな法人税法改正が行われた改正の一つが、平成23年度税制改正である。

そこで、本論文では、まず、アメリカ及び我が国における税効果会計の沿革を概観することで、税効果会計の目的及び機能を整理する。そして、平成23年度法人税法改正が有価証券報告書提出会社の会計に及ぼすインパクトを与えたかを確認し、税効果会計の現代的問題の一端を明らかにしたい。

II. 税効果会計の沿革と役割

我が国で税効果会計が強制適用されるに至ったのか、アメリカにおける税効果会計の沿革及び我が国における税効果会計の沿革から探りたい。

1. 米国における税効果会計

ここでは、米国における税効果会計の沿革ならびに主たる基準書で説明されているいくつかの概念を概観して行くこととする。

まず、米国における税効果会計にとって重要な会計基準の一つとして1967年12月に公表されたアメリカ公認会計士協会（AICPA, American Institute of Certified Public Accountants）会計原則審議会意見書第11号『所得税の会計処理』（Opinions of The Accounting Principles Board No.11 “Accounting for Income Taxes”）を挙げることで

きよう。そこではまず、税効果にかかる問題意識を次のように述べている⁽¹⁾。

8. 所得税の会計処理に関する主たる問題は、財務会計上ある報告年度の純利益計算に影響を与えるある種の会計取引が課税所得と所得税の計算上では異なった年度に影響を与えるという事実から派生する。したがって、ある期に債務の確定した所得税額は、必ずしも、その期に財務会計上認識された取引にかかわらしめるに適切な所得税費用を意味するとは限らない。そこで、主要課題は、そのような取引の税効果の測定と、かかる取引が税引前利益に影響を与える期の財務会計上の所得税費用にどの程度の税効果を含めるべきであるかというその範囲の二つである。

すなわち、企業会計上である期に計上されるある費用の額と税法上容認されるその損金計上額が相違する（これをいわゆる「期間差異」という）ため、企業会計上の税引前利益＝税法上の課税所得とはならず、税法上計算される課税額がその期の企業会計上の税引前利益と対応していないという問題が生じることから、その問題を解消するべきであるとするのである。

そして同意見書では、検討の結果を次のように示している⁽²⁾。

34. 本審議会の所得税の会計処理に関するいろいろの考え方を検討した結果、全面的な税の期間配分は財務会計上の所得税費用を計算する上で欠くことのできない手続きであると結論を下した。したがって、財務会計上の所得税費用は財務会計上の税引前利益の計算要素となる損益取引の税効果を含まなければならない。課税所得の計算要素となる時期より早く、あるいはおくれて財務会計上の税引前利益の計算要素となりうるような取引の税効果は、会計上の税引前利益と課税所得との間の相違が発生した期間と、この相違が解消した期間において認識されなければならない。永久的差異⁽³⁾は、他の期間に影響を及ぼさないのので、税の期間配分は、かかる相違の会計処理として適当でない。

このことは、同意見書において、適正な期間損益計算という観点から、企業会計上の税引前利益と税法上の課税額との対応関係を重視し、企業会計上で費用又は収益として計上

(1) アメリカ公認会計士協会会計原則審議会意見書 No.11『所得税の会計処理』1967年12月（日本公認会計士協会国際委員会訳『APB 会計原則審議会意見書』昭和53年10月、大蔵財務協会、p.136）

(2) 同上意見書（同上、p.176）

(3) 永久差異について以下のように説明している。

「33. 課税所得と財務会計上の税引前利益との間に起こる差異のうちあるものは一般に永久的差異と呼ばれている。永久的差異は、特定の収益が課税計算上益金に算入されないような、あるいは、特定の費用が課税所得計算上損金算入が認められないような法的規制から生まれる（これらの例として、地方公共団体への債権から発生した受取利息および役員の生命保険のため支払われた保険料が上げられる）。その他の種類の永久的差異は、いずれの期間の会計上の税引前利益の計算要素にもならないような項目で、課税所得計算上考慮されるような項目からも発生する（例として、ある種の受取配当に対する特別な所得控除および法律上の減価償却費が取得原価に基づく減価償却費を超過する額をあげることができる。」（同上意見書（同上、p.175））

される期と税法上で損金または益金とされる期の違いによって生じる、いわゆる「期間差異」(timing differences)による税効果額を期間配分する立場を表明したことを意味している。

また、期間配分する方式として「繰延方式」(繰延法, a defferd approach)を採用すべきとして、次のようにいう⁽⁴⁾。

35. 本審議会は、税配分の方法のうち繰延方式が実施されるべきものであるとの結論に達した。なぜならば、この方式は、税の期間配分および財務諸表上、所得税を表示する上で最も有効にして実務的な方法であるからである。

同意見書では、この繰延方式を次のように説明している⁽⁵⁾。

19. 繰延方式による税の期間配分手続きによれば、当期の認識期間の相違による税効果を繰延べ、それを期間の相違が消滅する将来の期間の財務会計上の所得税費用に配分するのである。繰延方式は、期間の相違が発生した期の利益に対する期間の相違の税効果に重点を置く。繰延税金は、相違の発生した時点の税率に基づき決定され、事後の税率の変更に対する修正や、新規に課された税を含めるための修正は行われない。当期に支払うべき税を軽減するような取引の税効果は、繰延貸方項目として取扱われ、また、当期に支払うべき税を増大せしめるような取引に対する税効果は繰延借方項目として扱われる。これら繰延税金を将来の期間に対する財務会計上の所得税費用へ償却していく基準となるものは、税効果の原因となっている取引の性格であり、また、課税所得との関連において税引前利益の決定に、これらの取引が関与してくるその態様である。

こうして、米国の税効果会計はスタートしてきたが、その後1987年の12月にFASB (Financial Accounting Standards Board; 財務会計審議会)によって公表された財務会計基準書第96号『法人所得税の会計処理』(Statement of Financial Accounting Standards No.96, "Accounting for Income Taxes")で大きな転換点を迎えることになった。

同基準書では、会計原則審議会意見書第11号で採用された繰延方式を排し、まず最初に「同基準書の要約」において次のように述べている⁽⁶⁾。

本基準書は、当期と過年度における企業活動から生じる税効果の会計処理および報告に関する基準を確立するものである。ここで、そのためには資産負債アプローチ (an asset and liability approach)が必要となる。

(4) 同上意見書 (同上, p.176)

(5) 同上意見書 (同上, p.169)

(6) FASB, Statement of Financial Accounting Standards No.96 "Accounting for Income Taxes" December 1987, p.4

また、この資産負債アプローチを採用する理由を次のように示している⁽⁷⁾。

117. 本審議会は、法人所得税の会計処理に資産負債アプローチを採ることが、概念書6や他の概念フレームワークにおける資産負債の定義と整合しており、またこのアプローチによることが最も有用で理解可能な情報を生み出すのであり、法人所得税の会計処理に対する他のアプローチより複雑でないと確信している。

次に同基準書における法人所得税の会計処理の目的を以下のように示している⁽⁸⁾。

7. 法人所得税の会計処理の目的は、(a) 財務諸表において認識されるすべての事象(events)の結果として、(b) 現行税法の諸条項によって測定されるもの、として貸借対照表日における当期および繰り延べる支払うべきまたは還付されるべき税額を認識することである。

そしてこの目的を果たすために、次の基本原則が適用されるとしている⁽⁹⁾。

- a 当期および繰延べの税金負債と資産が、財務諸表において認識されるすべての事象の当期および繰延べの税効果に対して認識される。
- b ある事象から生じる税効果は、当期または将来の期に支払うべきまたは還付されるべき税額を決定するために、現行税法の諸条項を適用することによって測定される。
- c 将来の期の獲得利益または費用損失あるいは将来の税法または税率の改正の税効果は、繰延税金負債や資産の認識・測定するために予測されることはない。

次に同基準書では、認識すべき税効果の範囲を、会計原則審議会意見書第11号で示されていた「期間差異」から「一時差異」(temporary differences)へと拡張し、次のように示している⁽¹⁰⁾。

9. 当期の財務諸表上認識されているほとんどの税効果は、当期の支払うべき税額の計算に含まれている。しかしながら、税法と財務会計基準とでは、資産、負債、持分、収益、費用、利得ならびに損失の認識と測定が異なっているので、次の間に差異が生じる。

- a. ある年度の課税所得と税引前利益の額
- b. 資産または負債の税務上の金額と財務諸表上で報告額

10. 一般に公正妥当と認められる会計原則にしたがって作成された貸借対照表に固有の仮定は、資産および負債の報告額は、各々、やがて回収または決済されるということ

(7) Ibid., p.71

(8) Ibid., p.10

(9) Ibid., p.10

(10) Ibid., pp.10-11

ある。この仮定に基づけば、資産または負債の税務上の金額と財務諸表上で報告される金額との差異は、他の将来事象にかかわらず、ある将来の期間において課税さるべきあるいは控除さるべきものになる。

また、同意見書では、「期間差異」と「一時差異」について、次のように言及している⁽¹¹⁾。

意見書11号では、取引が課税所得に影響を与える期とそれらが税引前利益の決定に入ってくる期の差異には、期間差異という用語が用いられている。期間差異は、資産または負債の税法上の金額と財務諸表上の報告額との差額（時として一年を超える累積額）を引き起こすことになる。しかし、企業結合のような他の事象もまた、資産または負債の税法上の金額と財務諸表上の報告額との差異を引き起こすことになる。そこで本基準書では、これらすべての差異をひとまとめにして一時差異と呼ぶ。

かくして、新たな税効果会計の時代が幕開けしたのであるが、財務会計基準書第96号の発行効力日は3度にわたって延期され、FASBは1992年2月に新たに財務会計基準書第109号『法人所得税の会計処理』（Statement of Financial Accounting Standards No.109, “Accounting for Income Taxes”）を改訂・公表した。

同基準書では、SFAS No.96で規定された資産負債アプローチを同様に規定しているが、また同時に変更が加えられた。ここでは、歴史的な経緯を概観するのみなので、以下、SFAS No.96で取り上げた点の変更についてのみ見てみることにする。

同基準書では、法人所得税の会計処理の目的について、次のように示している⁽¹²⁾。

6. 法人所得税の会計処理の目的の一つは、当年度に支払うべき税金又は還付されるべき税金の額を認識することである。第2の目的は、企業の財務諸表又は税務申告書においてすでに認識された事象の将来の税効果について繰延税金負債及び資産を認識することである。
1. 理想的には、第2の目的は、より具体的には、企業の財務諸表又は税務申告書においてすでに認識された事象の『予想される』将来の税効果を認識することである。しかしながら、(a) ある税務申告書によって生ずる支払税金又は還付税金は、当該税務申告書に含まれるすべての項目が合算された結果であり、(b) 将来年度において支払われ、あるいは還付される税金は、当該年度又は過年度の事象と将来年度の事象が合算された結果であり、さらに、(c) 将来に関して利用可能な情報が限られている、という理由のためにこの目的は現実的には制約を受けている。この結果、個々の項目及び事象へ税金を帰属させることは恣意的なものとなり、非常に単純な状況を除いては、見積もりと概算計算を必要とする。

そして、これらの目的を遂行するためには、基本原則が適用されるとして、次のように

(11) Ibid., p.5

(12) FASB, Statement of Financial Accounting Standards No.96 “Accounting for Income Taxes” February 1992, para.6, 7（日本公認会計士協会国際委員会訳、財務会計基準書第109号『法人所得税の会計処理』p.6）

示している⁽¹³⁾。

- a. 当年度の税務申告書において支払うべき税金又は還付されるべき税金が見積られ、当年度の税金負債又は資産が認識される。
- b. 一時的差異及び繰越しに起因する将来の見積税効果について、税金負債又は資産が認識される。
- c. 当年度と繰延の税金負債及び資産の測定は、現行の税法の規定に基づき、将来における税法の改正又は税率の改正による影響は予想しない。
- d. 繰延税金資産の測定額は利用可能な証拠に基づき、もし必要ならば、実現するとは予想されないすべてのタックス・ベネフィットの金額だけ減額される。

なお、同基準書における一時差異は、前述の SFAS No.96で示されたのとほぼ同様であるが、一時差異を加算一時差異と減算一時差異に分類して、次のように示している⁽¹⁴⁾。

関連する資産又は負債が回収又は決済される将来年度において加算される一時的差異は、本基準書ではしばしば加算一時的差異と呼んでいる。同様に、将来年度において減算される一時的差異は、しばしば減算一時的差異と呼んでいる。

また、繰延税金負債や資産の計算は次のように行うとしている⁽¹⁵⁾。

- a. (1) 現存する一時的差異の種類及び金額、並びに (2) 繰越欠損金と繰越税控除額の各種類毎の内容と金額並びにそれらの残存繰越年数を識別すること
- b. 適正税率を使用して、加算一時的差異についての繰延税金負債合計を測定すること
- c. 適正税率を使用して、減算一時的差異についての繰延税金資産合計を測定すること
- d. 各種類毎の繰越税額控除についての繰延税金資産を測定すること
- e. 利用可能な証拠の重要度に基づいて、繰延税金資産の一部又は全部が実現しない『可能性が高い』(50%を超える可能性) 場合には、評価性引当金によって繰延税金資産を減額する。評価性引当金は、繰延税金資産を実現する可能性が50%超の金額にまで減額するために十分な金額でなければならない。

そして、繰延税金資産の「実現する可能性」について次のように示している⁽¹⁶⁾。

現存する減算一時的差異又は繰越によるタックス・ベネフィットの将来の実現は、究極的には、税法によって許容されている繰戻し及び繰越期間内に適当な性格の課税所得

(13) Ibid., para.8 (同上, pp.7-8)

(14) Ibid., para.13 (同上, p.9)

(15) Ibid., para.17 (同上, p.10)

(16) Ibid., para.21 (同上, pp.11-12)

(例えば、通常所得又はキャピタル・ゲイン) が十分に存在するかどうかには依存している。減算一時的差異又は繰越についてのタックス・ベネフィットを実現するために、以下の4つの潜在的な課税所得の源泉が、税法のもとでは利用可能であるかもしれない。

- a. 現存する加算一時差異の将来における戻し入れ
- b. 一時的差異及び繰越の戻し入れを除外した将来の課税所得
- c. 税法によって繰戻しが認められる場合には、過去の繰戻年度の課税所得
- d. もし必要ならば、租税計画戦略が、例えば、以下のために実施されるであろう。
 - (1) 失効する繰越を利用するために加算額を前倒しすること
 - (2) 加算額又は減算額の性格を通常所得又は欠損金からキャピタル・ゲイン又はロスに変更すること
 - (3) 投資を免税から課税へ変更すること

課税所得のこれらの潜在的な各源泉に関する利用可能な証拠は、税務行政区によって、また多分、年度毎にも異なるであろう。課税所得の一つ又は二つ以上の源泉に関する証拠が、評価性引当金は必要でないという結論を立証するために十分であるかぎり、他の証拠を考慮する必要はない。しかしながら、繰延税金資産に対して認識される評価性引当金の金額を算定するためには各源泉を考慮する必要がある。

かくして、本基準書は、1992年12月15日以降に始まる事業年度から適用されてきたのである。

2. 我が国の税効果会計

我が国における税効果会計に関する初期のものが、日本公認会計士協会会計制度委員会が昭和43年6月13日に公表した『税金の期間配分について』であり、ここでは税効果会計ではなく「税金の期間配分」と表現し、研究資料という位置づけであった⁽¹⁷⁾。

その後、企業会計審議会が昭和50年6月24日に『連結財務諸表の制度化に関する意見書』を公表した。ここでは税効果会計に関して次のように示している⁽¹⁸⁾。

税金の期間配分を行ういわゆる税効果会計は、わが国の会計実務では未だ慣行として成熟していないことを考慮して、連結財務諸表原則ではこれを取り上げていない。しかしながら、企業集団内取引に係る未実現損益の消去に伴う税金の調整などは、連結財務諸表による財務情報として有意義であると考えられるので、税効果会計を適用した連結財務諸表を提出することも差支えないものとする。

前述の日本公認会計士協会会計制度委員会のものと同様に「税金の期間配分」と表現したうえ、連結財務諸表での適用を認めるに留まっていたのである。

そして、税効果会計の規定が設けられたのは、昭和51年10月31日公表の連結財務諸表規則第11条であり、次のように示している⁽¹⁹⁾。

(17) 手塚仙夫『第6版税効果会計の実務』清文社、平成21年、p.2

(18) 企業会計審議会『連結財務諸表の制度化に関する意見書』昭和50年6月24日

(19) 連結財務諸表規則第11条、昭和51年10月31日

連結財務諸表の作成に当たり、連結会社の法人税その他利益に関連する金額を課税標準として課される租税（以下「法人税等」という。）については、期間配分の処理（収益又は費用の帰属年度の相違に基づき、各連結会社の課税所得の合計額と連結財務諸表上の法人税等控除前の利益に差異がある場合において、当該差異に係る法人税等の額を連結財務諸表の法人税等控除前の利益に期間配分の方法により合理的に対応させるための調整を行うことをいう。）を行うことができる。

ここでは、昭和52年4月1日以後開始する連結会計年度から導入する連結財務諸表において任意適用であるが税効果会計に関する規定を設けたのである。しかし、個別財務諸表に関しては、税効果会計に関する規定はなく、適用は認めていなかった。

その後、昭和58年12月22日の外貨建取引等会計処理基準の改正で、企業会計では為替差益の計上を認めたが、課税所得計算上は為替差益を益金の額への算入することを認める時期が企業会計より遅いため、将来加算一時差異が生じたことが大きな要因となり、「長期納税引当金」として引当金を計上する会社が昭和60年頃から現れたのである⁽²⁰⁾。

このように、任意適用としていた税効果会計が我が国で強制適用するに至ったのは、平成9年6月6日企業会計審議会が『連結財務諸表制度の見直しに関する意見書』改訂財務諸表原則を公表したことにある。ここでは、税効果会計は国際的に広く採用されており、企業会計上の利益と課税所得計算との間に差異がある場合にその差異の影響が財務諸表に反映されないことから法人税等の額が税引前当期純利益と期間的対応をせず、その影響が重要な場合は財務諸表の比較性を損なうことと、部分適用では限られた効果しか得られないことから全面適用すべきとしたうえで、その方法は資産負債法を採用し、連結財務諸表に強制適用することとし、個別財務諸表への適用については商法との調整が必要としたのである⁽²¹⁾。

その後、大蔵省・法務省の商法と企業会計の調整に関する研究会が平成10年6月16日に公表した『商法と企業会計の調整に関する研究会報告書』において商法でも税効果会計は必要であり問題なしとし、企業会計審議会が平成10年10月30日に公表した『税効果会計に係る会計基準の設定に関する意見書』の『税効果に係る会計基準』において、平成11年4月1日以後開始する事業年度から個別財務諸表、連結財務諸表、中間財務諸表、中間連結財務諸表において税効果会計を全面的に強制適用することとしたのである。

以上、アメリカ及び我が国の税効果会計適用の沿革を概観すると、企業会計と課税所得計算の間における差異が適正な期間配分の点から問題となり、税効果会計の強制適用に至ったことが理解できる。そして、現在、税効果会計の意義は、我が国の税効果会計基準第一で次のように説明されている⁽²²⁾。

税効果会計は、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

(20) 日本税理士連合会編・森田政夫著『税効果会計と法人税第2版』中央経済社、平成16年、pp.56-58

(21) 企業会計審議会『連結財務諸表制度の見直しに関する意見書』改訂財務諸表原則、平成9年6月6日

(22) 企業会計審議会『税効果会計にかかる会計基準』平成10年10月

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の額を適切に期間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である。

つまり、企業会計における収益・費用と課税所得計算における益金の額・損金の額の認識のタイミングが異なる場合、会計上の資産・負債と課税所得計算上の資産・負債に差異が生ずる。このとき法人税等を適切に期間配分することにより、法人税等と税引前当期純利益とを合理的に対応させることを目的とする会計が税効果会計であると。

したがって、税効果会計は会計と課税所得計算上生ずる差異を認識し、これらを適正に期間配分することで、法人税等と税引前当期純利益とを合理的に対応させるために要求されているのである。

Ⅲ. 平成23年度法人税法改正の背景と概要

平成23年度における法人税法の改正では、法人税率の引き下げが行われるとともに、税収確保のための課税ベースの拡大の諸改正を行う旨、税制調査会の『平成23年度税制改正大綱』で示された。

このような改正が示された背景には、「デフレから脱却し、日本経済を本格的な成長軌道に乗せていくため、国内企業の国際競争力強化と外資系企業の立地を促進し、雇用と国内投資を拡大することが喫緊の政策課題になっているとの観点から、国税と地方税を合わせた法人実効税率について、『新成長戦略』（平成22年6月18日閣議決定）の方針の下、課税ベースの拡大等により財源確保を図りつつ、引下げを行う。」⁽²³⁾との説明がなされており、低迷する我が国経済の回復には企業の成長が望まれることから行われた改正である。

本章では、これら平成23年度の法人税法改正のうち、税効果会計に特に影響を与えた改正について、その改正の背景と概要を整理したい。

1. 法人税率の引き下げ

『平成23年度税制改正大綱』では、法人実効税率を国税と地方税を合わせ5%引き下げることとし、改正前30%であった法人税率を25.5%に引き下げる旨が示された。これは、「我が国企業の国際競争力の向上や我が国の立地環境の改善が図られるとともに、『日本国内投資促進プログラム』で示されたように我が国企業が国内の投資拡大や雇用創出に積極的に取り組み、これらが相まってデフレからの早期脱却につながることを期待されます。」⁽²⁴⁾として、国際的な活動を拓げる我が国の企業が諸外国の企業と同じ市場で法人税等の税負担が競争力を失わせる要因とならぬよう、かつ、諸外国の企業の我が国国内への積極的な投資を促し、ひいては我が国経済成長に期するよう改正を行うとしたものである。

そして、同時に中小法人についても、「我が国で地域経済の柱となり、雇用の大半を担っ

(23) 財務省『平成23年度税制改正の解説』p.8 (http://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2011/explanation/PDF/p005_010.pdf, 平成25年1月2日)

(24) 税制調査会『平成23年度税制改正大綱』平成22年12月16日, p.8

ているのは中小企業です。厳しい経済状況の中、こうした中小企業を支えることは、重要な政策課題の一つです。」⁽²⁵⁾として、中小法人についても法人税率を5%引き下げるとともに、平成22年度末に期限切れとなる中小法人の18%軽減税率についても、15%まで引き下げることが示された。

法人税率引き下げに係る税率を示したものが表1である。このように、法人実効税率は、普通法人は改正前40.69%から35.64%へと、中小法人は年800万円超の部分に関しては普通法人と同じであるが、年800万円以下の部分に関しては原則22%（特例18%）から19%（特例15%）へと引き下げることが示された。

なお、法人税率の引き下げは法律公布まで時間を要し、その間、東日本大震災の復興との関係から、平成24年4月1日から平成27年3月31日以内に開始する事業年度開始の日から同日以後3年を経過する日までの期間内の日の属する事業年度について法人税額（基準法人税額）の10%を税額とする復興特別法人税を新たに課することが示され、この復興特別法人税創設と同時期に法人税率の引き下げが行われることとなった。

表1 平成23年度税制改正における法人税率の引き下げ

	改正前		改正後	
		年800万円以下		年800万円以下
普通法人	30%	—	25.5%	—
(参考)法人実効税率(国税+地方税(東京都))	40.69%		35.64%	
中小法人	30%	22% (18%)	25.5%	19% (15%)
公益法人等、協同組合等(単体)及び特定の医療法人(単体)	22%	(18%)	19%	(15%)
協同組合等(連結)及び特定の医療法人(連結)	23%	(19%)	20%	(16%)
特定の協同組合等の特例税率(年10億円超)	26%		22%	

(注1) 中小法人には、一般社団法人等及び人格のない社団等を含みます。

(注2) 「改正前」及び「改正後」欄のカッコ書き内の税率は、租税特別措置の軽減税率の特例によるものです。なお、「改正後」欄のカッコ書き内の税率は、平成27年3月31日までの間に開始する事業年度に適用します。

(出所) 財務省『平成23年度税制改正』平成24年3月、p.7

2. 課税ベース拡大のための改正

我が国企業の国際競争力の確保等を実践し、デフレからの早期脱却への期待から法人税率の引き下げを行う旨示されたが、法人税率の引き下げのみ行うことは著しい税収減少にもつながる。そこで、『平成23年度税制改正大綱』では、法人税率引き下げと同時に課税ベースを拡大するため、所要の改正を行う旨が示された⁽²⁶⁾。本項では、税効果会計に大きな影響を与える、減価償却制度の見直し、欠損金の繰越控除制度の見直し、貸倒引当金の適用範囲の見直しに関して整理する。

(1) 減価償却制度の見直し

減価償却制度に関しては、平成23年4月1日以後取得する減価償却資産の定率法償率について改正前の定額法償却率（1/耐用年数）2.5倍を改正後は2.0倍とし、改定償却率及

(25) 同上、p.8

(26) 法人税率引き下げとこれに伴う課税ベース拡大による税収の増減については、次を参照されたい。

『税制改正（内国税関係）による増減収見込額』（http://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2012/24zougensyuu.pdf（平成25年1月4日））

び保証率についても整備を行う旨が示された。この改正により、最終的な償却額は改正前と変わらないものの、耐用年数期間における償却額は少なくなり、課税ベースが拡大される。

(2) 欠損金の繰越控除制度の見直し

欠損金の繰越控除制度に関して、中小法人等⁽²⁷⁾を除く法人について、欠損金の繰越控除限度額を所得金額の8割に制限することとし、繰越期間を9年（改正前7年）に延長する旨が示された。この改正により、課税ベースが拡大される。

(3) 貸倒引当金の適用範囲の見直し

貸倒引当金の損金算入を認める法人を銀行・保険会社等と中小法人等に限定する旨が示された。これに伴い、銀行保険会社等と中小法人を除くその他の法人については、平成24年度から平成26年度までの間に開始する事業年度について、改正前の損金算入限度額の平成24年度は4分の3、平成25年度は4分の2、平成26年度は4分の1の引き当てを認め、その後は貸倒引当金の損金の額への算入は認めないことが示されたのである。この改正により、銀行・保険会社等と中小法人等以外の法人は平成24年から平成26年にかけて段階的に貸倒引当金の損金の額への算入が制限されることとなり、課税ベースが拡大される。

IV. 平成23年度法人税法改正に伴う税効果会計の処理

『平成23年度税制改正大綱』で法人税率の引き下げ及び課税ベース拡大の税制改正が示されたが、本法人税法改正を含む平成23年度税制改正に関する法案は、平成23年1月25日に国会提出されたものの、同年3月31日でもその成立の見通しが立たず、議員立法により期限の到来が迫る租税特別措置等の期限を暫定的に同年6月30日まで延長する法案のみ立法される等の対応がなされた。その後、累次の修正を加えながら、平成23年11月30日に成立し、平成23年12月2日に平成23年法律第114号として公布、平成24年4月1日から適用することとなったのである。つまり、平成23年度の法人税法改正の内容は平成23年には積み残し課題とされ、再度審議された後、平成24年度4月1日から適用することとなったのである。なお、復興特別法人税創設に関する法案も平成23年12月2日に公布された。

この税制改正の成立、公布、適用に伴う税効果会計の会計処理について平成24年2月14日に日本公認会計士協会から『税効果会計に関するQ & A』の改正（以下「改正後Q & A」という）が公表されている。この「改正後Q & A」に基づき、その処理を整理したい。

1. 適用する法定実効税率

適用される法人実効税率については、期末資本金の額が1億円超の法人に対する東京都の税率の場合として、表2のような適用実効税率が示されている。平成23年改正前までは40.69%であるが、平成23年度改正後で復興特別法人税が適用される期間については

(27) ここでいう法人税法上の中小法人等とは、次の①から④をいう（政府税制調査会、前掲（注24）、pp.80-81）。

①普通法人のうち、各事業年度終了の時ににおいて資本金の額若しくは出資金の額が1億円以下であるもの又は資本若しくは出資を有しないもの（相互会社等、相互会社等の100%子法人及び資本金の額又は出資金の額が5億円以上の法人の100%子法人を除きます。）②公益法人等、③協同組合等、④人格のない社団等

表2 適用実効税率

	平成23年度改正前	平成23年度改正後及び復興特別法人税 (平成24年4月1日から平成27年3月31 日までの期間内に開始する事業年度)	平成23年度改正後 (平成27年4月1日 以後開始事業年度)
実効税率	40.69%	38.01%	35.64%

(出所) 日本公認会計士協会『税効果会計に関するQ & A』平成24年2月14日改正公表

38.1%，平成23年度改正後で復興特別法人税の適用期限が切れる期間以降は35.64%となる。

2. 税率変更が行われた場合の処理

税効果会計では、繰延税金資産及び繰延税金負債の原因となる一時差異が解消されるときに税率で計算することとしている。しかし、解消時の税率予想は困難であることから、個別税効果実務指針第18項で「税効果会計上で適用する税率は決算日現在における税法規定に基づく税率による。したがって、改正税法が当該決算日までに公布されており、将来の適用税率が確定している場合は改正後の税率を適用する。」⁽²⁸⁾としている。

このため、「改正後Q & A」では、「改正税法が決算日までに交付されている場合、税効果会計上、改正後の税率に基づき算定することになります。」⁽²⁹⁾としている。したがって、平成23年度改正の法人税率引き下げの改正は、平成24年4月1日から適用されるが、平成23年12月2日に公布されたことから、例えば3月決算法人では平成24年3月に決算をむかえる会計処理から改正後の税率を適用し計算することとなった⁽³⁰⁾。

さらに「改正後Q & A」では、税率変更に伴い生じた繰延税金資産及び繰延税金負債の修正額は、損益計算上は税率変更の改正税法公布日を含む年度の法人税等調整額に加減して処理するが、資産又は負債の評価替えにより生じた評価差額が直接純資産の部に計上される場合の繰延税金資産及び繰延税金負債の修正差額は評価差額に加減して処理している⁽³¹⁾。

そして、税効果会計基準第二二1及び2において、繰延税金資産又は繰延税金負債の金額は支払いが行われる見込みの期の税率に基づき計算するもとし、将来回収の見込みについては毎期見直しを行わなければならないとしている⁽³²⁾。このため「改正後Q & A」では、「期末における将来減算一時差異及び将来加算一時差異の将来解消見込年度のスケジュールリングを実施し、改正税法に基づく将来解消見込年度に適用される税率により繰延税金資産又は繰延税金負債の金額を算定する必要があります。」⁽³³⁾として、期末にスケジュールリングを実施して、これに基づき再計算しなければならないとしている。このように、ス

(28) 日本公認会計士協会『個別財務諸表における税効果会計に関する実務指針』平成10年10月22日（最終改正平成22年9月3日）

(29) 日本公認会計士協会『税効果会計に関するQ & A』平成24年2月14日公表

(30) 税率改正法律公布後から3月前に決算を向かえる法人にあつては（例えば12月決算法人等）、平成24年3月以前に平成23年度税制改正による影響を受けることとなる。

(31) 前掲（注29）

(32) 企業会計審議会、前掲（注22）

(33) 前掲（注29）

ケジューリングが可能な一時差異については、そのスケジューリングに基づき、一時差異が解消されるとき適用実効税率に基づき計算することとなる。

しかし、スケジューリングが不可能な一時差異について「改正後Q&A」では、「当該一時差異が復興特別法人税課税期間に解消するとはいえないため、復興特別法人税の課税を含まない税率に基づき、繰延税金資産又は繰延税金負債の算定を行うこととなります。」⁽³⁴⁾として復興特別法人税を除いた適用実効税率に基づき計算することとなる⁽³⁵⁾。

3. 注記

税効果会計基準第四3において、税率変更で繰延税金資産及び繰延税金負債の金額が修正されたときはその旨及び修正額を注記することとしているため⁽³⁶⁾、「改正後Q&A」では、「注記は、改正税法の公布日を含む事業年度において行うこととなりますが、今回の改正による変更税率が適用されるのは、公布日を含む事業年度の翌期以降になります。このため、繰延税金資産又は繰延税金負債の金額の修正額として注記する額は、改正税法の公布日を含む事業年度の期末現在の一時差異及び税務上の繰越欠損金の残高に新税率と旧税率との差額を乗じて計算することとなります。」⁽³⁷⁾と注記について示している。また、改正法の公布日が決算日より後である場合には、税効果会計基準第四4により、その内容及びその影響を注記することとしているため⁽³⁸⁾、注記を行うこととなる。

以上のように、「改正Q&A」では、平成23年度税制改正でも特に法人税率の引き下げ（法人税率の変更）に伴う処理に関する項目について『税効果会計に関するQ&A』の改正を行っているのである。

V. 平成23年度法人税法改正が税効果会計に与えたインパクト

企業会計における収益・費用と課税所得計算における益金の額・損金の額の認識のタイミングが異なる場合に生ずる会計上の資産・負債と課税所得計算上の資産・負債に差異に関して、税効果会計の適用により税を適切に期間配分し、法人税等と税引前当期純利益とを合理的に対応させることが可能となる。しかし、一方で法人税法の改正が企業会計に影響を与えることも少なくない。本章では、平成23年度法人税法改正が企業会計における税効果会計に及ぼす影響を与えたか整理したい。

1. 平成23年度法人税法改正による税効果会計へのインパクト

(1) 法人税率の引き下げによる税効果会計へのインパクト

平成23年度税制改正で法人税率の引き下げが行われたが、税効果会計を適用している我

(34) 同上

(35) 日本公認会計士協会「税効果会計に関するQ&A」平成24年2月14日改正公表では、有価証券評価差額のうちスケジューリング不可能なものについても示しているが、本論文では省略する（同上）。

(36) 企業会計審議会、前掲（注22）

(37) 前掲（注29）

(38) 企業会計審議会、前掲（注22）

が国の会社では、将来加算一時差異よりも将来減算一時差異をより多く認識しており、繰延税金負債よりも繰延税金資産を計上している会社が多い⁽³⁹⁾。

税効果会計では、差異が解消される見込み年度の適用税率で計算される。したがって、法人税率の引き下げに伴い、例えば、将来減算一時差異について期首に40.69%の適用税率で計算し計上していた繰延税金資産について、この差異が平成27年4月1日以後に開始する事業年度での解消が見込まれるような場合には35.64%の適用税率で再計算が必要となる。このため、繰延税金負債より繰延税金資産を多く計上する企業では、繰延税金資産の取り崩しが必要となり、企業会計上の税引後当期純利益を減少させる要因となる。

(2) 減価償却制度の見直しによる税効果会計へのインパクト

平成23年度税制改正前は250%定率法であったものが、200%定率法へ改正されることとなった。これに伴い、企業会計上の減価償却についても250%定率法から200%定率法へ変更する会社では大きな影響はないと考えられる。

しかし、企業会計上は引き続き250%定率法を採用している場合、課税所得計算上は200%定率法で計算し損金経理した金額までしか損金の額への算入が認められないため、将来減算一時差異が生じ、繰延税金資産の増加要因となる。

(3) 欠損金の繰越控除制度の見直しによる税効果会計へのインパクト

欠損金に関しては、繰延税金資産として回収可能性の判断要件につい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』第21項で示している⁽⁴⁰⁾。ここでは、収益力に基づく課税所得の十分制、タックスプランニングの存在、将来加算一時差異の十分性による回収可能性を判断することとしている。しかしながら、これらの判断は困難であることから、監査委員会報告66号では、繰延税金資産の回収可能性を過去の業績等に基づいて行う場合の判断指針における例示区分として表3のとおり会社を5つに区分し、その回収可能性を判断するための指針を示している。

欠損金については、この回収可能性の判断に基づき、繰延税金資産としての計上を認めていることから、これらの判断基準に影響を及ぼす可能性が指摘されている⁽⁴¹⁾。具体的には、表3④に区分される会社について、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り扱い』では、ただし書きにおいて将来の合理的な見積もり可能期間を「おおむね5年内」と回収可能性の判断期間を5年としているが、この期間については欠損金の繰越控除期間が延長された改正後でも変わらない等の影響が考え得る。

また、欠損金の繰越限度額が、所得金額の80%に制限されたことから、所得金額の20%に相当する部分についての繰越欠損金の使用不可となる可能性がある。この使用不可と見込まれる部分に関して繰延税金資産の取り崩しが必要となる可能性がある。一方で、繰越欠損金を利用できる期間が7年から9年に延長されたことで、これまでは期限切れで繰越欠

(39) 我が国で繰延税金負債よりも繰延税金資産を計上する企業が多いことに関する記述は多くあるが、例えば、金子裕子氏の発言がある。(阿部泰久・金子裕子・藤曲武美「<未処理法・確実法> 法人税改正の棚卸し税率・減価償却・欠損金等の実務」『税務弘報』Vol.60 No.1, 平成24年1月, p.94)

(40) 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」平成10年12月22日公表(最終改正平成22年9月3日)

(41) 繰延税金資産の回収可能性判断基準への影響に関しては、例えば波多野直子氏が指摘している(波多野直子「欠損金繰越控除80%制限と繰越期間の延長」『税務弘報』Vol.60 No.4, 平成24年4月, pp.117-118)

表3 回収可能性判断の区分

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
②業績は安定しているが、期末における将来減算一時差異を十分に上回るほどの課税所得がない会社等
③業績が不安定であり、期末における将来減算一時差異を十分に上回るほどの課税所得がない会社等
④重要な税務上の繰越欠損金が存在する会社等
⑤過去連続して重要な税務上の欠損金を計上している会社等

(注) 日本公認会計士協会，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り扱い』平成11年11月9日，pp.4-5より筆者作成

損金が利用不可となっていたケースでも利用可能となるケースが生じてくることも考え得る。

いずれにしても、欠損金に関する税効果会計において、改正後はスケジューリングが以前にも増して重要となるのである。

(4) 貸倒引当金の適用範囲の見直しによる税効果会計へのインパクト

平成23年度税制改正後の貸倒引当金の損金算入制度に関しては、銀行・保険会社等と中小法人等では引き続き適用を認めるが、銀行・保険会社等と中小法人等を除く法人では段階的に適用を制限し、最終的に廃止となる。

このため、引き続き適用を認める銀行・保険会社等と中小法人等では税効果会計に及ぼす影響はなからう。しかし、適用制限の後、適用廃止となる銀行・保険会社等と中小法人等以外の法人では、企業会計上の貸倒引当金には平成23年度改正前と同じ処理が行われるため、会計上の貸倒引当金繰入額が税務上の繰入限度額を上回る超過額が増加することになる。この超過額部分は、税効果会計における将来減算一時差異として認識されて繰延税金資産を計上することとなるから、段階的に適用が制限される段階では将来減算一時差異が段階的に増加し、このため繰延税金資産が増加する。そして、適用廃止となると会計上の貸倒引当金の全額が将来減算一時差異として認識され、繰延税金資産の増加要因と成り得る⁽⁴²⁾。

(42) 貸倒引当金については、例えば、アーンストアンドヤング等の監査法人より、監査委員会報告第66号で「貸倒引当金等のように、将来発生が見込まれる損失を合理的に見積ったものであるが、その損失の発生時期を個別に特定し、スケジューリングすることが実務上困難な場合には、過去の損金算入実績に将来の合理的な予測を加味した方法等により、合理的にスケジューリングが行われている限り、スケジューリングが不能な一時差異とは取り扱わない」とあることを根拠に「今回の税制改正後においても、各会計期間の期末時点における将来減算一時差異について、過去の損金算入実績に将来の合理的な予測を加味した方法等によりスケジューリングを行うことは問題ないと考えられます。」との意見が示されている（アーンストアンドヤングホームページ <http://www.shinnihon.or.jp/corporate-accounting/ota-tatsuya-point-of-view/2012-11-01.html>（平成25年1月4日））。

2. 平成23年度法人税法改正による税効果会計へのインパクトの実際

—有価証券報告書開示会社—

平成23年度税制改正は、繰延税金資産取崩し要因が生じる一方で、貸倒引当金及び減価償却制度見直しによる繰延税金資産の増加要因も生じている。そして、「改正後Q & A」で特に処理が示された法人税率の変更が企業会計に大きな影響を与えたことが予想される。そこで、平成23年度法人税法改正が実際に有価証券報告書を開示する会社にどのような影響を与えたかをここで確認したい。

まず、平成23年度税制改正の影響を最も早い段階で受けることとなった12月決算法人に関しては、108社のうち個別ベースでは104社、連結ベースでは102社が税効果会計における税率変更に関する注記の開示を行っている⁽⁴³⁾。そして、既に説明したところであるが、税効果会計基準第四3で「税率の変更により繰延税金資産及び繰延税金負債の金額が修正されたときは、その旨及び修正額」を注記することとなっているため、これら104社において繰延税金資産及び繰延税金負債の修正額を開示している会社を確認すると95社にもなる⁽⁴⁴⁾。つまり、最も早い段階で改正の影響を受けた有価証券報告書を開示する12月決算会社の多くが、平成23年度税制改正による法人税率引き下げの影響を受けていることが理解できる。

次に、具体的に、税率引き下げが企業会計にどのような影響を与えたのか、繰延税金負債よりも繰延税金資産が大きい会社として「株式会社丸井グループ」、繰延税金資産よりも繰延税金負債が大きい会社として「株式会社三越伊勢丹ホールディングス」を例に確認したい。

①株式会社丸井グループ

株式会社丸井グループは、連結ベースで、平成23年3月31日に繰延税金資産の純額

表4 株式会社丸井グループにおける税率変更に伴う税効果会計に関する注記

平成23年12月2日に「経済社会の構造の変化に対応した税制の構築を図るための所得税法等の一部を改正する法律」(平成23年法律第114号)および「東日本大震災からの復興のための施策を実施するために必要な財源の確保に関する特別措置法」(平成23年法律第117号)が公布され、平成24年4月1日以降開始する事業年度より、法人税率の変更が行われることになりました。

この変更により、繰延税金資産(流動)が737百万円、繰延税金資産(固定)が640百万円それぞれ減少し、その他有価証券評価差額金(貸方)が25百万円、法人税等調整額が1,402百万円それぞれ増加しております。

(出所) 株式会社丸井グループ平成24年3月期(自平成23年4月1日 至平成24年3月31日)の有価証券報告書注記

(43) 新日本監査法人の増田直氏・織田裕美氏・中西量子氏・太田純江氏による開示分析に基づくものであり、本分析は「平成24年3月31日現在、東京証券取引所第一部に上場している会社のうち、12月決算の日本基準適用会社108社」を対象に行われた分析である(増田直・織田裕美・中西量子・太田純江「平成23年12月期にみる税率変更に伴う税効果会計に関する開示分析」『経理情報』No.1314、平成24年12月5・10・20日、pp.48-49)

(44) 同上、p.49

34,122百万円、平成24年3月31日に25,441百万円計上している会社である。そして、株式会社丸井グループでは平成24年度成23年度税制改正及び復興特別法人税適用に伴う税効果会計に関する影響を表4のとおり注記しており、繰延税金資産が1,377百万円の減少、法人税等調整額が1,402百万円の増加、その他有価証券評価差額金が25百万円の増加であったことを開示している。

そして、平成23年度3月期・平成24年度3月期の連結損益計算書の一部及び平成24年3月期に関して表4の注記にある法人税等調整額の影響額がないものとして修正したものが表5である。平成23年度3月期は法人税等調整額が△8,965百万円であったことから、税金等調整前当期純損失が31,746百万円から最終的な当期純損失は23,638百万円と損失が減少している。平成24年3月期は法人税等調整額が5,954百万円であったことから、税金等調整前当期純利益は12,254百万円であったが最終的な当期純利益は5,251百万円となった。そして平成24年3月期に関して、仮に法人税率引き下げの影響がないものとして、法人税等調整額を修正し、計算したところ最終的な当期純利益は6,654百万円であり、繰延税金資産よりも繰延税金資産が大きい株式会社丸井グループでは、平成23年度改正の法人税率引き下げに伴う税効果会計の影響で、平成24年3月期の最終利益を押し下げる影響を受けたのである。

②株式会社三越伊勢丹ホールディングス

株式会社三越伊勢丹ホールディングスは、連結ベースで、平成23年3月31日に繰延税金

表5 株式会社丸井グループの連結損益計算書（一部）

（単位：百万円）

	平成23年3月期 (自平成22年4月1日 至平成23年3月31日)	平成24年3月期 (自平成23年4月1日 至平成24年3月31日)	修正 平成24年3月期
税金等調整前当期純利益又は税金等調整前当期純損失（△）	△31,746	12,254	12,254
法人税、住民税及び事業税	834	1,028	1,028
法人税等調整額	△8,965	5,954	4,552
法人税等合計	△8,131	6,983	5,580
少数株主損益調整前当期純利益又は少数株主損益調整前当期純損失（△）	△23,615	5,271	6,674
少数株主利益	23	20	20
当期純利益又は当期純損失（△）	△23,638	5,251	6,654

（注）平成23年3月期及び平成24年3月期は株式会社丸井グループ平成24年3月期（自平成23年4月1日 至平成24年3月31日）の有価証券報告書の連結損益計算書より、修正平成24年3月期は平成24年3月期の数値のうち法人税等調整額に関して注記の法人税等調整額1,402百万円増加分を加算し、計算したものである。なお、修正平成24年3月期に関して、端数は考慮していない。

表6 株式会社三越伊勢丹ホールディングスにおける税率変更に伴う税効果会計に関する注記

平成23年12月2日に「経済社会の構造の変化に対応した税制の構築を図るための所得税法等の一部を改正する法律」（平成23年法律第114号）及び「東日本大震災からの復興のための施策を実施するために必要な財源の確保に関する特別措置法」（平成23年法律第117号）が公布され、平成24年4月1日以降開始する事業年度より法人税率が変更されるとともに、平成24年4月1日から平成27年3月31日までの間に開始する事業年度については、復興特別法人税が課税されることとなりました。

これに伴い、平成24年4月1日から開始する連結会計年度以降において解消が見込まれる一時差異等については、繰延税金資産及び繰延税金負債を計算する法定実効税率が40.7%から38.0%に変更されます。また、平成27年4月1日から開始する事業年度以降において解消が見込まれる一時差異等については、繰延税金資産及び繰延税金負債を計算する法定実効税率が40.7%から35.6%に変更されます。

この結果、当連結会計年度末における繰延税金負債の金額（繰延税金資産の金額を控除した金額）が21,395百万円減少し、法人税等調整額の金額も同額減少しております。

（出所）株式会社三越伊勢丹ホールディングス平成24年3月期（自平成23年4月1日至平成24年3月31日）の有価証券報告書注記

負債純額177,459百万円、平成24年3月31日に141,198百万円計上している会社である。平成23年度税制改正及び復興特別法人税適用に伴う税効果会計に関する影響を表6のとおり、繰延税金負債の金額が21,395百万円減少し、法人税等調整額の金額も同額減少したことを開示している。

そして、平成23年度3月期・平成24年度3月期の連結損益計算書の一部及び平成24年3月期に関して表6の注記にある法人税等調整額の影響額がないものとして修正したものが表7である。平成23年度3月期は法人税等調整額が△35百万円であったことから、税金等調整前当期純利益が6,573百万円から最終的な当期純利益は2,640百万円となっている。平成24年3月期は法人税等調整額が△37,879百万円であったことから、税金等調整前当期純利益は25,662百万円であったが最終的な当期純利益は55,891百万円となった。そして平成24年3月期に関して、仮に法人税率引き下げの影響がないものとして、法人税等調整額を修正し、計算したところ最終的な当期純利益は12,390百万円であり、繰延税金資産よりも繰延税金負債を大きな株式会社三越伊勢丹グループでは、平成23年度改正の法人税率引き下げに伴う税効果会計の影響で、平成24年3月期の最終利益を押し上げる影響を受けたのである。

以上、平成23年度税制改正でも特に法人税率引き下げは、有価証券報告書を開示する会社の多くに影響を与え、さらに、繰延税金負債よりも繰延税金資産が大きい会社では最終利益を押し下げる要因となる一方、繰延税金資産よりも繰延税金負債が大きい会社では最終利益を押し上げる要因ともなる。

また、既に述べたように我が国では繰延税金資産を計上する会社が多くを占めることから、平成23年度税制改正は多くの会社の最終利益を押し下げる影響を与えるものとなったのである。

表7 株式会社三越伊勢丹ホールディングスの連結損益計算書（一部）

（単位：百万円）

	平成23年3月期 (自平成22年4月1日 至平成23年3月31日)	平成24年3月期 (自平成23年4月1日 至平成24年3月31日)	修正 平成24年3月期
税金等調整前当期純利益又は税金等調整前当期純損失（△）	6,573	25,662	25,662
法人税，住民税及び事業税	3,211	3,931	3,931
法人税等調整額	△35	△37,879	△16,384
法人税等合計	3,176	△33,948	△12,553
少数株主損益調整前当期純利益又は少数株主損益調整前当期純損失（△）	3,397	59,611	13,109
少数株主利益	756	719	719
当期純利益又は当期純損失（△）	2,640	55,891	12,390

（注）平成23年3月期及び平成24年3月期は三越伊勢丹ホールディングス株式会社平成24年3月期（自平成23年4月1日 至平成24年3月31日）の有価証券報告書の連結損益計算書より、修正平成24年3月期は平成24年3月期の数値のうち法人税等調整額に関して注記の法人税等調整額21,395百万円減少分を減算し、計算したものである。なお、修正平成24年3月期に関して、端数は考慮していない。

VI. むすびにかえて

本論文では、まず、税効果会計に関してアメリカ及び我が国における沿革を概観した。アメリカの税効果会計適用の沿革を概観すると、企業会計と課税所得計算の間における差異が問題となり、税効果会計の強制適用に至ったことが理解できる。我が国では、企業会計上算出された利益を基礎として必要な調整を行い課税所得が計算されてきたことから、企業会計と法人税法における差異はさして大きくはなかった。しかしながら、昨今の経済環境の変化を背景に累次の税制改正が行われた結果、両者の差異は大きくなった。そこで、両者の差異を認識して調整を行う税効果会計の有用性が認識され、同時に会計の国際化を背景に、平成11年4月、我が国でも連結財務諸表のみならず、個別財務諸表、中間財務諸表、中間連結財務諸表も強制適用されるに至ったのである。

つまり、税効果会計は企業会計と法人税法の乖離が進むにつれ大きくなる会計と課税所得計算上生ずる差異を認識し、これらを適正に期間配分することで、法人税等と税引前当期純利益とを合理的に対応させることを目的としており、このために要求される会計処理である。

このように平成11年に全面的に適用となった税効果会計であるが、近年の経済の回復を目的として行われている税制改正が企業会計にどのようなインパクトを与えるか、大きな改正が行われた平成23年度税制改正の背景と概要、本改正に伴う税効果会計の処理を確認

するとともに、本改正が有価証券報告書開示会社の会計にどのようなインパクトを与えるか確認した。この結果、平成23年度税制改正は、貸倒引当金の適用制限及び廃止、減価償却制度を250%定率法から200%定率法に見直すことによる繰延税金資産の増加要因、欠損金の繰越控除額が所得金額の80%制限されたことから繰延税金資産の取り崩し要因が考え得ると同時に、法人税率の変更が特に大きなインパクトを与えることがわかった。

そこで、有価証券報告書開示会社への影響を実際に確認すると、有価証券報告書開示会社の90%を超える会社で税率変更に伴う注記が行われたことから、そのインパクトの大きさが確認できた。また、そのインパクトは、改正前に繰延税金負債よりも繰延税金資産の大きな会社では最終利益を押し下げる要因となり、改正前に繰延税金資産よりも繰延税金負債の大きな会社では最終利益を押し上げる要因と成り得るものであった。そして、我が国では改正前繰延税金資産を計上する会社が多くを占めていたことから、平成23年度税制改正は最終利益を押し下げる結果を招いた会社が多くを占めたのである。

つまり、税制改正でも特に法人税率の変更を伴う改正は税効果会計に大きなインパクトを与えることが理解できる。そして、法人税率変更の改正は、平成23年度税制改正に限ったことではなく、平成25年度税制改正でも消費税率の引き上げ予想を背景に経済産業省から要求される等⁽⁴⁵⁾、税率変更の改正が行われればその都度、企業会計に大きなインパクトを与えることが予想されるものである。

したがって、平成11年に強制適用が開始され、14年が経過せんとする今、近年の経済、会社の活動内容、会計の国際的調和化を踏まえて税効果会計の意義、その有効性、また、その方法に関して再考する時期にあるのではなからうか。また、本論文では分析することがかなわなかったが、我が国の多くを占めるのは中小会社であり、これら中小会社における税効果会計の在り方も考慮し、再考しなければならないのではなからうか。

【執筆担当】

I・II : 榎岡源一郎

III・IV・V・VI : 谷川喜美江

(45) 経済産業省『平成25年度税制改正に関する経済産業省要望』平成24年9月、p.6

〔要 旨〕

本論文では、まず、税効果会計に関してアメリカ及び我が国における沿革を概観した。沿革から、税効果会計は、企業会計と法人税法の乖離が進むにつれ、大きくなる会計と課税所得計算上生ずる差異を認識し、これらを適正に期間配分することで法人税等と税引前当期純利益とを合理的に対応させることを目的として強制適用されるに至り、また、このために要求される会計処理であることがわかった。

このような目的から平成11年に全面的に適用となった税効果会計であるが、近年の経済の回復を目的として行われている税制改正が企業会計にどのようなインパクトを与えるか、大きな改正が行われた平成23年度税制改正の背景と概要、本改正に伴う税効果会計の処理を確認するとともに、本改正が有価証券報告書開示会社の会計にどのようなインパクトを与えたか確認した。すると、有価証券報告書開示会社の90%を超える会社で税率変更に伴う注記が行われたことから、そのインパクトの大きさが確認できた。そして、我が国では改正前繰延税金資産を計上する会社が多くを占めていたことから、平成23年度税制改正は最終利益を押し下げる結果を招いた会社が多くを占めたのである。つまり、税制改正でも特に法人税率の変更を伴う改正は税効果会計に大きなインパクトを与えることが理解できる。

そして、法人税率変更の改正は平成23年度税制改正に限ったことではなく、今後も起こり得る。したがって、強制適用から14年が経過せんとする今、近年の経済、会社の活動内容、会計の国際的調和化を踏まえて税効果会計の意義、その有効性、また、その方法に関して再考する時期にあるのではなかろうかとの結論に至った。