

連結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5月12日
 改正 平成13年1月17日
 改正 平成13年4月25日
 最終改正 平成19年3月29日
 日本公認会計士協会

目 次

	項
連結財務諸表における税効果会計に関する実務指針	
はじめに	1 - 1-2
連結財務諸表における税効果会計の意義	2
連結財務諸表固有の一時差異	3 - 11
連結財務諸表固有の一時差異の例示	3 - 4
一時差異の種類	5 - 11
一時差異の会計処理	12 - 41
未実現損益	12 - 17-2
債権債務の相殺消去に伴い減額修正される貸倒引当金	18 - 20
子会社の資産及び負債の時価評価による評価差額	21 - 26
子会社株式の取得に伴い発生した連結調整勘定	27
子会社への投資の評価減	28
子会社への投資	29 - 38-3
法人税等調整額相当額の利益剰余金への計上	39 - 40
連結手続上生じた繰延税金資産の回収可能性	41
繰延税金資産及び繰延税金負債の表示等	42 - 44
表 示	42 - 43
持分法を適用する場合の税効果会計	44
適用等	45 - 45-2
結論の背景	
未実現損益	46 - 49
債権債務の相殺消去に関連する項目	50 - 51
子会社株式の取得に伴い発生した連結調整勘定	52
子会社への投資に係る一時差異	53 - 57
投資時における子会社の利益留保額	58 - 59
設例による解説	
設例1 未実現利益消去に係る税効果	
設例2 子会社の資産及び負債の時価評価に係る税効果並びに投資と資本の消去	

- 設例 3 子会社株式の追加取得
- 設例 4 子会社への投資に係る親会社側の税効果
- 設例 5 在外子会社の留保利益及び為替換算調整勘定に係る税効果
- 設例 6 連結税効果会計に関する注記例
- 設例 7 子会社が保有する親会社株式を当該親会社に売却したときの税効果

連結財務諸表における税効果会計に関する実務指針

はじめに

1．昭和50年6月に企業会計審議会から公表された「連結財務諸表の制度化に関する意見書」では、「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。」(同意見書三・2)とされ、それを受けて制定された「連結財務諸表の用語、様式及び作成方法に関する規則」(以下「連結規則」という。)第11条の規定によって、その採用は任意とされてきた。

税効果会計の具体的方法については、当協会の会計制度委員会が、昭和51年7月に「連結財務諸表作成要領(第九 税金の期間配分)」を公表し、これが実務上のよりどころとされてきた。平成9年6月に企業会計審議会が連結財務諸表原則(以下「連結原則」という。)を改訂し、税効果会計を全面的に適用することとしたことを受け、当協会は、改めて国際的な動向にも配慮して、平成10年5月12日に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(中間報告)」(以下「連結税効果実務指針」という。)を取りまとめ公表した。そして、平成10年10月30日に「税効果会計に係る会計基準の設定に関する意見書」(以下「税効果会計基準」という。)が企業会計審議会から公表されたことにより、税効果会計が個別財務諸表にも適用されることとなったため、平成10年12月22日に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」(以下「個別税効果実務指針」という。)を公表した(平成13年1月17日改正)。

また、中間財務諸表及び中間連結財務諸表に係る税効果会計については、会計制度委員会報告第11号「中間財務諸表等における税効果会計に関する実務指針」(以下「中間税効果実務指針」という。)を平成11年1月19日に公表した。

本報告は、これら個別税効果実務指針、中間税効果実務指針の公表により、中間報告とされていた連結税効果実務指針を修正して、税効果会計の実務指針を完結させるものである。

なお、本報告は、定義、用語等については、個別税効果実務指針を前提とし、その上で、特に連結財務諸表に固有の論点につき実務指針を示したものである。連結財務諸表を作成する際には、個別税効果実務指針及び中間税効果実務指針を併せて使用する必要がある。

1-2．平成19年改正の本報告は、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すとともに、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などの改正を行った。このほか、平成13年4月に当協会が公表した「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、税効果会計に係る報告の整理を行った。なお、平成15年10月に企業会計審議会から公表された「企業結合に係る会計基準」(以下「企業結合会計基準」という。)の適用により、連結調整勘定は最終的にのれんを含めて表示されることとなるが(企業結合会計基準注解(注19))、本報告では、連結原則における連結調整勘定の用語をそのまま用いることとしている。

連結財務諸表における税効果会計の意義

2. 連結財務諸表における税効果会計とは、個別財務諸表において財務諸表上の一時差異等に係る税効果会計を適用した後、連結財務諸表作成手続において連結財務諸表固有の一時差異に係る税金の額を期間配分する手続である。

連結財務諸表固有の一時差異

連結財務諸表固有の一時差異の例示

(税効果会計基準における例示)

3. 税効果会計基準では、連結財務諸表固有の一時差異について、その内容を次のように例示している。

- (1) 資本連結に際し、子会社の資産及び負債の時価評価による評価差額
- (2) 連結会社相互間の取引から生ずる未実現損益の消去
- (3) 連結会社相互間の債権と債務の相殺消去による貸倒引当金の減額修正

(その他の例示)

4. 連結財務諸表固有の一時差異には、第3項に例示したもののほか以下のようなものがある。

- (1) 連結上の会計方針の統一を連結手続上で行った場合に、連結貸借対照表上の資産額(負債額)が個別貸借対照表上の当該資産額(負債額)と相違するときの当該差額
- (2) 連結財務諸表作成手続により、子会社の資産及び負債が連結財務諸表に合算されるために生じる子会社資本の親会社持分額及び連結調整勘定の未償却残高の合計額(以下「投資の連結貸借対照表上の価額」という。)と親会社の個別貸借対照表上の投資簿価との差額

一時差異の種類

(連結財務諸表固有の一時差異)

5. 連結財務諸表固有の一時差異には「将来減算一時差異」と「将来加算一時差異」とがある。

(連結財務諸表固有の将来減算一時差異)

6. 連結財務諸表固有の将来減算一時差異は、課税所得の計算には関係しないが、連結手続の結果として連結貸借対照表上の資産額(負債額)が、連結会社の個別貸借対照表上の資産額(負債額)を下回(上回)っており、将来、連結貸借対照表上の資産又は

負債が回収又は決済されるなど当該差異が解消されるときに、連結財務諸表上の利益を減額することによってその減額後の利益額がその連結会社の個別財務諸表上の利益額と一致する関係をもたらすものである。

(将来減算一時差異となる為替換算調整勘定)

7. 在外子会社等の財務諸表の換算において発生する為替換算調整勘定により、子会社等への投資の連結貸借対照表上の価額が親会社の個別貸借対照表上の投資簿価を下回ることがある。この差額は将来減算一時差異である。

(連結財務諸表固有の将来加算一時差異)

8. 連結財務諸表固有の将来加算一時差異は、課税所得の計算には関係しないが、連結手続の結果として連結貸借対照表上の資産額(負債額)が、連結会社の個別貸借対照表上の資産額(負債額)を上回(下回)っており、将来、連結貸借対照表上の資産又は負債が回収又は決済されるなど当該差異が解消されるときに、連結財務諸表上の利益を増額することによってその増額後の利益額がその連結会社の個別財務諸表上の利益額と一致する関係をもたらすものである。

(将来加算一時差異となる為替換算調整勘定)

9. 在外子会社等の財務諸表の換算において発生する為替換算調整勘定により、子会社等への投資の連結貸借対照表上の価額が親会社の個別貸借対照表上の投資簿価を上回ることがある。この差額は将来加算一時差異である。

(一時差異及びその繰延税金資産及び繰延税金負債の計上の手順)

10. 繰延税金資産及び繰延税金負債の計上は、連結納税制度が適用されている場合を除き、個々の連結会社ごとに行う。したがって、連結財務諸表の作成に当たり、個別財務諸表に税効果会計が適用されていない連結会社については、まず個別財務諸表項目に存在する一時差異等に対して繰延税金資産及び繰延税金負債を計上した後の個別財務諸表を作成する。

その後、資本連結手続及びその他の連結手続上生じた一時差異に対して、当該差異が発生した連結会社ごとに税効果を認識し、繰延税金資産及び繰延税金負債並びに法人税等調整額等を計算し、連結財務諸表に計上する。

(回収又は支払が行われると見込まれる期の税率)

11. 税効果会計で適用する税率は各納税主体ごとに連結決算日又は子会社の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、将来の税率改正が確定している場合は改正後の税率を適用する。

ただし、子会社の決算日が連結決算日と異なる場合で連結決算日又は他の基準日(仮決算日)に正規の決算に準ずる合理的な手続により決算を行うときには、当該子会社の税効果会計上適用すべき税率は、連結決算日又は仮決算日現在における税法の規定に基づく税率とする。

一時差異の会計処理

未実現損益

(未実現利益に係る一時差異〔設例1〕参照)

12. 連結会社相互間の取引から生じた未実現利益は、連結手続上消去されることになるが、個別財務諸表では、資産を売却し利益を計上した売却元である連結会社において当該利益に対し課税され法人税等が計上される。つまり、連結財務諸表上、資産売却益は消去されているが、税務上は資産売却益に対して課税され、逆に、当該利益が連結上実現したときには課税されないことになる。

連結手続上、未実現利益の消去が行われると、売却された資産の連結貸借対照表上の価額と購入側の連結会社の個別貸借対照表上の資産額との間に一時差異が生ずるが、個別財務諸表ベースでみた場合、未実現利益が発生した連結会社と一時差異の対象となった資産を保有している連結会社が相違する点で、他の一時差異とは性質が異なる。すなわち、未実現利益が発生した連結会社においては、個別財務諸表において課税関係は完了しており、当該連結会社においては未実現利益の消去に係る将来の税金の減額効果は存在しないことになる。同様に、資産を保有する連結会社の個別財務諸表においても購入した資産の計上価額と税務上の資産額とは原則として一致しており、一時差異は発生しない。しかしながら、連結手続上消去された未実現利益は連結財務諸表固有の一時差異に該当するため、税効果を認識することになる。

(未実現利益に係る一時差異と会計処理)

13. 連結手続上、消去された未実現利益に関する税効果は、未実現利益が発生した連結会社と一時差異の対象となった資産を保有する連結会社が異なるという特殊性を考慮し、かつ、従来からの実務慣行を勘案し、売却元で発生した税金額を繰延税金資産として計上し、当該未実現利益の実現に対応させて取り崩すこととする。この売却元で発生した税金は確定した金額であるため、繰延税金資産の計上額は、売却元において未実現利益の金額に対して売却年度の課税所得に適用された法定実効税率を使用して計算した税金の額である。

なお、売却元に適用される税率がその後改正されても、未実現利益に関連して認識し測定した繰延税金資産は、その税率変更の影響を受けないことがないため、個別税効果実務指針第19項の適用はないことになる。

また、上記の未実現利益の消去に伴う税効果は、土地、建物等であって、その未実現利益の実現が長期間にわたることになっても認識するものとする。

(未実現損失に係る一時差異と会計処理)

14. 連結手続上、連結会社相互間の取引から生じた未実現損失が消去された場合には、未実現利益の消去の場合と同様に連結財務諸表固有の一時差異が発生する。

連結手続上、消去された未実現損失に係る税効果は、売却元で課税所得の計算上、未実現損失が損金処理されたことによる税金軽減額を繰延税金負債として計上し、当該未実現損失の実現に対応させて取り崩すこととする。

(未実現損益に係る一時差異の認識の限度)

15. 未実現利益の消去に係る将来減算一時差異の額は、売却元の売却年度における課税所得額を超えてはならない。また、未実現損失の消去に係る将来加算一時差異の額は、売却元の当該未実現損失に係る損金を計上する前の課税所得額を超えてはならない。

(未実現利益の消去に係る繰延税金資産の回収可能性)

16. 未実現利益の消去に係る繰延税金資産の回収可能性については、他の繰延税金資産とその性格が異なることから、個別税効果実務指針第21項の判断要件は適用しないこととする。したがって、当該繰延税金資産は、第13項の取扱いに従って取り崩さなければならぬ。

(未実現損益の消去に係る法人税等調整額)

17. 少数株主が存在する場合の未実現損益の消去に係る法人税等調整額は、未実現損益の消去額に対応して親会社持分と少数株主持分に配分しなければならない。

(子会社及び関連会社が保有する親会社株式等を当該親会社等に譲渡した場合の取扱い)

- 17-2. 連結子会社が保有する親会社株式を当該親会社に譲渡した場合(親会社が連結子会社から自己株式を取得した場合)に連結子会社に生じる売却損益に係る法人税、住民税及び事業税(親会社持分相当額に限る。)は、親会社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、企業会計基準委員会企業会計基準第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項及び第18項並びに企業会計基準委員会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項に準じて、資本剰余金から控除する([設例7]参照)。

また、持分法の適用対象となっている子会社及び関連会社が保有する親会社又は投資会社の株式を当該親会社又は投資会社に譲渡した場合についても、同様に処理する。

債権債務の相殺消去に伴い減額修正される貸倒引当金

18. 連結手続において、連結会社相互間の債権債務の相殺消去が行われ、相殺された債権に対応する貸倒引当金が減額修正される。その結果、減額修正される貸倒引当金が税務上損金として認められたものである場合、個別貸借対照表上の貸倒引当金と税務上の貸倒引当金との間に差異はないが、連結貸借対照表上の貸倒引当金は税務上の貸倒引当金より小さくなり、将来加算一時差異が生ずる。

一方、減額修正される貸倒引当金が税務上損金として認められず所得に加算されている場合には、個別貸借対照表上の貸倒引当金は税務上の貸倒引当金より大きくなるため、個別財務諸表上、将来減算一時差異が発生する。しかし、連結手続上、貸倒引当金の減額修正が行われると、連結貸借対照表上の貸倒引当金は当該修正額だけ小さくなり、結果として税務上の貸倒引当金に一致し、個別財務諸表上で発生した将来減算一時差異は消滅することになる。

(税務上の損金算入限度内で計上された貸倒引当金)

19. 連結手続上、減額修正された貸倒引当金が税務上損金として認められていたものであれば、その減額修正により将来加算一時差異が生ずるため、原則として連結手続上、繰延税金負債を計上する。この場合、適用される税率は債権者側の連結会社に適用されるものである。

(税務上の損金算入限度を超えて計上された貸倒引当金)

20. 連結手続上、減額修正された貸倒引当金が税務上損金として認められていないものであれば、その減額修正により個別財務諸表上の将来減算一時差異は消滅するため、個別貸借対照表に計上した繰延税金資産を連結手続上、取り崩すことになる。

子会社の資産及び負債の時価評価による評価差額

(資本連結手続に係る子会社の資産及び負債の時価評価から生ずる一時差異)

21. 資本連結手続上、子会社の資産及び負債は、投資取得日又は支配獲得日の時価をもって評価され、その評価差額(個別財務諸表において資本又は損益に計上されたものを除く。)は資本として処理されることとなる。当該評価差額は親会社の投資と子会社の資本との相殺消去及び少数株主持分への振替により全額消去されるが、評価対象となった子会社の資産及び負債の連結貸借対照表上の価額と個別貸借対照表上の資産額及び負債額との間に差異が生ずる。この差異は連結財務諸表固有の一時差異に該当する。

(子会社の資産の評価差額(評価減の場合)と会計処理)

22. 資本連結手続上、例えば子会社の棚卸資産について時価による評価を行った結果、評価減が行われた場合、子会社の個別貸借対照表上の資産額は評価替えが行われないため、将来減算一時差異が生ずる。つまり、当該棚卸資産を翌期以降販売したときの売上原価は、子会社の個別損益計算書上の計上額が、連結損益計算書上の計上額よりも一時差異相当額だけ多くなるため、子会社の個別損益計算書上の利益が連結損益計算書上の利益より少なく計上される結果となる。

そのため、当該棚卸資産を販売した年度において、子会社の個別損益計算書上の税金費用が連結損益計算書上の利益に対応する税金費用に比べて小さくなる。したがって、子会社の棚卸資産を時価評価した時点で評価減に対応する税効果額を繰延税金資産に計上する一方、棚卸資産の販売年度に当該繰延税金資産を取り崩し、当該取崩額を法人税等調整額に借方計上する。

(子会社の資産の評価差額(評価増の場合)と会計処理)

23. 資本連結手続上、例えば子会社の所有する土地について時価による評価を行った結果、評価増が行われた場合は、第22項の例とは逆に、将来加算一時差異が生じる。すなわち、当該土地を売却した年度において、子会社の個別損益計算書上の利益が連結損益計算書上の利益より多く計上される。その結果、子会社の個別損益計算書上の税金費用が連結損益計算書上の利益に対応する税金費用に比べて多くなるため、子会社の土地を時価評価した時点で評価増に対応する税効果額を繰延税金負債に計上する一方、

土地の売却年度に当該繰延税金負債を取り崩し、当該取崩額を法人税等調整額に貸方計上する。

(評価差額の計上額)

24. 子会社への投資に際して資本連結手続を行う場合に、子会社の資産及び負債の時価評価により生じた評価差額は資本として処理されることになるが、その金額は対応する税効果額を控除した純額となる。

(税率変更等があった場合の取扱い)

25. 子会社の税率の変更に伴う繰延税金資産又は繰延税金負債の残高の増減や、評価差額の実現に伴う繰延税金資産又は繰延税金負債の残高の取崩しは、評価差額の修正ではなく、税率変更年度又は評価差額の実現年度における連結損益計算書に法人税等調整額として計上する([設例2] [設例3]参照)。

(評価差額に係る繰延税金資産の回収可能性)

26. 資本連結手続上、子会社の資産(負債)の時価評価により生じた評価減(評価増)に係る将来減算一時差異に対して計上すべき繰延税金資産の額は、当該子会社において第41項に示す繰延税金資産の回収可能性に関する判断要件を満たさなければならない。

子会社株式の取得に伴い発生した連結調整勘定

(連結調整勘定に係る繰延税金資産又は繰延税金負債計上の可否)

27. 投資時における資本連結手続上、子会社への投資額と子会社資本の親会社持分額(第21項「子会社の資産及び負債の時価評価による評価差額」を考慮後)との間に差額が生じている場合は、連結原則では連結調整勘定として連結貸借対照表上の資産又は負債に計上することとされ、この性格は子会社の「のれん」と考えられている。この「のれん」については税務上の資産又は負債の計上もその償却額の損金又は益金算入も認められておらず、また、子会社における個別貸借対照表上の簿価は存在しないから一時差異が生ずるが、これについて繰延税金負債又は繰延税金資産は計上しないものとする。

子会社への投資の評価減

28. 子会社への投資に対して親会社の個別財務諸表において評価減が計上されることがあるが、この評価減は、資本連結手続によって消去される。その結果、評価減の消去に伴う将来加算一時差異が発生する。この将来加算一時差異に対する税効果の認識については、投資に対する評価減の税務上の取扱いに関連して以下のように取り扱うものとする。

(1) 評価減が税務上損金に算入されない場合

個別財務諸表における当該評価減につき、将来減算一時差異の全部又は一部に対して繰延税金資産が計上されているときには、資本連結手続によって行われた評価減の消去に係る将来加算一時差異に対して、先に税効果を認識した将来減算一時差異の金

額を限度として税効果を認識する。その結果、連結手続上発生した将来加算一時差異に対して計上される繰延税金負債の額は、個別貸借対照表において計上された繰延税金資産の額と完全に一致することになり、連結財務諸表上、子会社への投資について一時差異が生じていないことと同様になり、税効果を認識していない結果と同様になる。

(2) 評価減が税務上損金に算入される場合

当該評価減が資本連結手続上消去されたときには、評価減の消去に伴う将来加算一時差異に対して税効果を認識しないものとする。

上記(1)又は(2)の手続を実施した後に、改めて子会社への投資に係る一時差異につき第29項から第38-3項に示された手続を実施する。ただし、本手続の適用上、当該各項において「個別貸借対照表上の投資簿価」とあるのは「税務上の簿価」と読み替えるものとする。その結果、投資の連結貸借対照表上の価額と親会社の税務上の簿価との差異につき税効果が認識され、繰延税金資産又は繰延税金負債が計上される。

子会社への投資

(子会社への投資に係る一時差異〔設例4〕参照)

29. 子会社へ投資を行ったときには、投資の取得価額と投資の連結貸借対照表上の価額とは一致し、親会社にとって投資に係る一時差異は生じない。

しかし、投資後、子会社が計上した損益、為替換算調整勘定及び連結調整勘定の償却により、投資の連結貸借対照表上の価額が変動する。その結果、子会社への投資の連結貸借対照表上の価額と、親会社の個別貸借対照表上の投資簿価との間に差額が生ずる。当該差額は、子会社が親会社へ配当を実施した場合、親会社が保有する投資を第三者に売却した場合又は保有する投資に対して個別財務諸表上の評価減を実施した場合に解消され、親会社において税金を増額又は減額する効果が生ずることがある。このように将来、税金の増減効果が生ずる場合には、子会社への投資の連結貸借対照表上の価額と親会社の個別貸借対照表上の投資簿価との差額は連結財務諸表固有の一時差異に該当する。

(子会社への投資に係る税効果)

30. 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。

- ・ 投資の売却（他の子会社等への売却の場合を含む。）
- ・ 投資評価減の税務上の損金算入
- ・ 配当受領

投資の売却及び投資評価減の税務上の損金算入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に関しては、予測可能な将来、売却の意思決定が明確な場合又は投資評価減の損金算入の要件が満たされることとなる場合を除き、認識しないこととする。

配当受領を解消事由とする子会社の留保利益に係る税効果に関しては、通常、親会社は子会社の留保利益を回収するものであるので、原則として認識することとする。

以下、上記の解消事由を具体的に将来減算一時差異及び将来加算一時差異について

詳述する。

(企業集団内の会社に投資(子会社株式等)を売却した場合の税効果)

30-2. 企業集団内の会社が企業集団内の他の会社に投資(子会社株式又は関連会社株式)を売却すると、個別貸借対照表上の投資簿価が購入側の取得原価に置き換わることになり、投資の連結貸借対照表上の簿価との差額、すなわち、連結財務諸表上の一時差異の全部又は一部が解消することとなる。

企業集団内での投資の売却により、追加的に又は新たに発生する一時差異については、第30項に従い会計処理することになる。

(子会社への投資に係る将来減算一時差異)

31. 子会社への投資の連結貸借対照表上の価額が親会社の個別貸借対照表上の投資簿価を下回るときは、将来減算一時差異が生ずることになる。投資に係る将来減算一時差異は、投資後に子会社が計上した損失の親会社持分額、為替換算調整勘定及び資産の部に計上された連結調整勘定の償却額からなる。

(子会社への投資に係る将来減算一時差異について繰延税金資産を計上するための要件)

32. 子会社への投資に係る将来減算一時差異については、原則として、連結手続上、親会社において繰延税金資産を計上しない。ただし、次の要件のいずれも満たす場合においては繰延税金資産を計上するものとする。

(1) 将来減算一時差異が、予測可能な将来、税務上の損金算入が認められる評価減の要件を満たすか、又は予測可能な将来、第三者への投資の売却によって解消される可能性が高いこと

(2) 繰延税金資産の計上につき、第41項の回収可能性に係る判断要件が満たされること

(子会社への投資に係る将来加算一時差異)

33. 子会社への投資の連結貸借対照表上の価額が親会社の個別貸借対照表上の投資簿価を上回るときは、将来加算一時差異が生ずることになる。投資に係る将来加算一時差異は、投資後に増加した子会社の留保利益(親会社持分に限る。以下「留保利益」という。) 為替換算調整勘定及び負債の部に計上された連結調整勘定の償却からなる。

(留保利益に係る一時差異)

34. 留保利益は、連結手続上、子会社資本の親会社持分額及び利益剰余金に含まれることになる。一方、留保利益は親会社の個別貸借対照表上の投資簿価には含まれていないため、子会社資本の親会社持分額と投資の個別貸借対照表上の投資簿価との間に差額が存在する。この差額は、将来加算一時差異であり、その消滅時に次のいずれかの場合に該当すると見込まれるときには、繰延税金負債を計上するものとする。

(1) 親会社が在外子会社の利益を配当金として受け入れるときに、親会社と当該子会

社の所在する国又は地域における税率の差により追加納付税金が発生する場合

- (2) 親会社が国内子会社から配当送金を受けるときに、当該配当金の一部又は全部が税務上益金不算入として取り扱われない場合
- (3) 親会社が保有する投資を売却する場合

(留保利益の配当に係る一時差異と会計処理)

35. 投資後、子会社が利益を計上した場合、留保利益のうち、将来の配当により親会社において追加納付が発生すると見込まれる税金額を各連結会計期末において親会社の繰延税金負債として計上する。ただし、配当に係る課税関係が生じない可能性が高い場合を除く。例えば、親会社が当該子会社の利益を配当しない方針をとっている場合又は子会社の利益を配当しないという他の株主等との間に合意がある場合である。

(在外子会社からの配当送金により解消される将来加算一時差異)

36. 在外子会社からの配当送金により解消されると見込まれる将来加算一時差異は、当該子会社の外貨表示財務諸表に示された留保利益のうち、将来、在外子会社から確実に配当されないと見込まれる金額を除き、当該子会社の決算日（仮決算日）における為替相場を用いて換算した円貨額とする。また、在外子会社からの配当送金に対する追加見積税金額は、配当を受け取ったときに親会社において課される税金の見積額から、配当に対応する所得に対して在外子会社が支払った税金のうち将来における外国税額控除の対象となる見積金額を控除したものである（〔設例5〕参照）。

(配当送金されると見込まれるもの以外の将来加算一時差異)

37. 留保利益のうち、将来、配当送金されると見込まれるもの以外の将来加算一時差異は、将来における投資の売却によって解消する。したがって、原則としてこの将来加算一時差異につき繰延税金負債を計上することとなるが、親会社はその投資の売却を親会社自身で決めることができ、かつ、予測可能な将来の期間に、その売却を行う意思がない場合には、当該将来加算一時差異に対して税効果を認識しない（〔設例5〕参照）。

(子会社株式を売却する場合の留保利益の取扱い)

38. 親会社により投資を売却する意思決定がなされた場合、子会社への投資に係る将来加算一時差異については、各子会社への投資ごとに法定実効税率を乗じて繰延税金負債を計上する。

(為替換算調整勘定に係る税効果)

- 38-2. 為替換算調整勘定は、子会社等への投資に係る一時差異を構成することとなる。為替換算調整勘定に対する税効果は、主に投資会社が株式を売却することによって実現するものであるため、第30項の要件に従い、子会社等の株式の売却の意思が明確な場合に税効果を認識し、それ以外の場合には認識しないものとする。

税効果を認識する場合には、連結貸借対照表の純資産の部に計上される為替換算調整勘定は、それに対応して認識された繰延税金資産及び繰延税金負債に見合う額を加

減して計上する。

なお、為替換算調整勘定は、発生時に連結上損益計上されていないが、当該為替換算調整勘定の実現額は、子会社等の株式の売却時に個別決算上の売却損益に含めて計上されることになる（[設例5]参照）。

（子会社等が計上したその他有価証券評価差額金に係る税効果）

38-3．子会社等が計上したその他有価証券評価差額金（税効果後）のうち、親会社の子会社等の株式取得後に発生し、連結貸借対照表の純資産の部に計上された金額に関しても、子会社等への投資に係る一時差異を構成する（第4項(2)参照）。この場合の税効果額の取扱いは、第38-2項（為替換算調整勘定に係る税効果）と同様である。

法人税等調整額相当額の利益剰余金への計上

（投資の一部売却により当該会社が子会社にも関連会社にも該当しなくなった場合）

39．投資の一部売却により当該会社が子会社にも関連会社にも該当しなくなった場合には、残存する当該会社への投資は個別貸借対照表上の簿価をもって評価する（連結原則第四.八.3）。したがって、利益剰余金に計上されていた当該投資先会社の留保利益又は損失の親会社持分額と連結調整勘定の償却累計額との合計額（差引額）のうち、残存する当該会社への投資に相当する部分は利益剰余金増減高として処理する。それに伴い、当該処理に係る投資の修正から生じた一時差異の解消額に対応する繰延税金資産額又は繰延税金負債額を取り崩し、当該取崩額を法人税等調整額に計上するのではなく、当該一時差異の解消に関連する利益剰余金増減高から直接控除しなければならない。

（子会社の時価発行増資等の場合の一時差異と会計処理）

40．子会社の時価発行増資等に伴い、親会社の引受割合が従来の特分比率と異なり、親会社の子会社に対する特分比率の減少により、増資前投資の連結貸借対照表上の価額及び親会社の増資引受額の合計額と増資後子会社資本の親会社持分額及び連結調整勘定未償却額の合計額との間に差額が生じた場合には、当該差額（特分変動差額）は一時差異に該当し、第32項又は第37項に準じて繰延税金資産又は繰延税金負債の計上の可否及び計上額を決定しなければならない。繰延税金資産又は繰延税金負債を計上した場合で、かつ、時価発行増資等から生じた上記の特分変動差額が利益剰余金増加高又は減少高として処理された場合には、繰延税金負債又は繰延税金資産の計上額は、法人税等調整額に計上するのではなく、当該一時差異の発生に関連する利益剰余金増減高から直接控除しなければならない。

連結手続上生じた繰延税金資産の回収可能性

（連結手続上生じた繰延税金資産の回収可能性）

41．連結手続上生じた将来減算一時差異（未実現利益の消去に係る将来減算一時差異を除く。）に係る税効果額は、各納税主体ごとに個別貸借対照表上の繰延税金資産の計上額（繰越外国税額控除に係る繰延税金資産を除く。）と合算し、個別税効果実務指針第21

項に定める回収可能性の判断要件及び個別税効果実務指針第22項に従って繰延税金資産の連結貸借対照表への計上の可否及び計上額を決定し、個別税効果実務指針第23項に従って、計上した繰延税金資産の修正を行わなければならない。なお、個別税効果実務指針第21項(3)に定める回収可能性の判断要件を適用するに当たり、未実現損失の消去に係る将来加算一時差異の将来における解消見込額を含めてはならない。

繰延税金資産及び繰延税金負債の表示等

表 示

(繰延税金資産と繰延税金負債の相殺)

42. 連結規則では、短期の繰延税金資産及び負債の表示については、「第23条第1項第4号の2に掲げる繰延税金資産と第37条第1項第3号の2に掲げる繰延税金負債とがある場合には、異なる納税主体に係るものを除き、その差額を繰延税金資産又は繰延税金負債として流動資産又は流動負債に表示しなければならない。」(連結規則第45条第1項)と定めている。また、長期の繰延税金資産及び負債の表示については、「第30条第1項第3号の2に掲げる繰延税金資産と第38条第1項第2号の2に掲げる繰延税金負債とがある場合には、異なる納税主体に係るものを除き、その差額を繰延税金資産又は繰延税金負債として投資その他の資産又は固定負債に表示しなければならない。」(連結規則第45条第2項)と定めている。このことは、同一納税主体に係る税金については、繰延税金資産と繰延税金負債を相殺して表示することを意味する。

なお、同一納税主体とは、納税申告書の作成主体をいい、通常は「法人」単位で考えることができるが、連結納税制度が採用されている国又は地域では、連結納税の範囲に含まれる連結会社群が同一納税主体となる。

(繰延税金資産から控除した額の開示)

43. 個別税効果実務指針第22項に従って、繰延税金資産の算定に当たり繰延税金資産から控除した金額がある場合には、当該金額を注記しなければならない。なお、当該注記は繰延税金資産及び繰延税金負債の発生の主な原因別内訳に関する注記において、評価性引当額、回収懸念額等その内容を示す適当な名称を付し控除前の繰延税金資産合計額から一括して控除する形式によることができる([設例6]参照)。

持分法を適用する場合の税効果会計

44. 連結原則では「持分法の適用に際しては、被投資会社の財務諸表について、資産及び負債の評価、税効果会計の適用等、原則として、連結子会社の場合と同様の処理を行うものとする。」(連結原則注解17.2)と定めており、持分法の適用に際しても持分法適用会社の財務諸表について税効果会計を適用することが必要となる。加えて、持分法の適用上生じた未実現損益の消去及び被投資会社への投資等に係る一時差異について税効果会計を適用することが必要になるが、いずれの場合にも、本報告の示した方法に準じて処理するものとする。

適用等

45. 改正後の本報告は、平成13年4月1日以降開始する連結会計年度から適用する。なお、同日前に開始する連結会計年度に係るものについても、改正後の本報告を適用することができる。

45-2. 「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」の改正について」(平成19年3月29日)は、平成19年3月29日以後終了する連結会計年度から適用する。ただし、第30-2項については、平成19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。

なお、「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」については、平成19年3月29日をもって廃止する。

結論の背景

未実現損益

(未実現損益に係る一時差異に適用する税率)

46. 未実現損益の消去に適用する税率は、未実現損益が発生した連結会社、すなわち売却元に適用された税率によるか、購入側の連結会社において将来の外部売却時に適用される税率によるかの問題がある。本報告では、未実現損益の消去に関する従来からの実務慣行を勘案し、それと整合するよう未実現損益の発生年度における売却元の税率を適用する考え方を採用した。税効果額について、税効果会計基準は資産負債法を採用しているが、消去された未実現損益に係る税効果は、その例外として取り扱うこととした。その結果、以下の取扱いに留意すべきである。

(1) 未実現損益の消去に係る将来加算一時差異又は将来減算一時差異は、購入側の連結会社の保有する資産に関連しているが、当該会社における税効果の計算には影響させない。

(2) 売却元の連結会社に適用されている税率がその後改正になっても、売却元での課税関係は完了しているため、当該税率変更に伴う繰延税金負債額又は繰延税金資産額の見直しは行わない。

(未実現損益の消去に係る一時差異の上限)

47. 第15項では、未実現損益の消去に係る一時差異は、必ずしも連結消去手続上の未実現損益の消去額によるのではなく、売却元における売却年度の課税所得の額(未実現損益に関連する一時差異の解消額を除く。)を上限とする制限を設定している。これは、当該税効果額は売却元が実際に支払った金額又は支払税金が軽減された金額と、未実現損益に関連する一時差異の解消に係る税効果、との合計額又は差引額を限度としなければならないという考え方に基づいている。

48. 第47項の について、税金の実際支払額又は実際軽減額の計算に当たり、売却元での未実現利益又は未実現損失の益金又は損金算入は、課税所得(税務上の繰越欠損金控

除後)の算定上、一番最後に行われたとの仮定を置いている。すなわち、連結消去手続に当たり未実現利益が100消去されたと仮定しよう。この場合、売却元において、その未実現利益が益金に算入された結果、その課税所得額が80であったとすれば、売却元で未実現利益に対して実際に支払った税金は80の課税所得に対する部分のみである。同様に、連結消去手続に当たり未実現損失100が消去されたと仮定した場合、未実現損失100に対して、未実現損失に係る損金を計上する前の所得が80であったとすれば、売却元における税金の実際減額効果は、100に対してではなく80に対する税金相当分のみとなる。

(未実現損益に関連する一時差異の解消に関する税効果)

49. 第47項の について、未実現損益に関連する一時差異の解消に係る税効果とは、例えば、売却元で過年度において棚卸資産に税務上損金不算入となった会計上の評価減が行われており、その結果発生した将来減算一時差異が棚卸資産を連結会社に売却することにより解消する場合を想定している。売却元の個別財務諸表上、当該将来減算一時差異の解消により、棚卸資産の売却年度に繰延税金資産が取り崩され、法人税等調整額が借方計上される。この借方金額は棚卸資産の売却に伴う未実現利益又は損失から生ずる税金の実際支払額又は実際軽減額に加減算され、その結果得られた税金の合計額又は差引額が未実現の利益又は損失の消去に対して計上すべき繰延税金資産又は繰延税金負債となる。

債権債務の相殺消去に関連する項目

(税務上の損金算入限度内で計上された貸倒引当金の減額修正)

50. 連結会社相互間の債権債務の相殺消去に伴い減額修正された貸倒引当金が、税務上損金算入されたものであれば、減額修正により将来加算一時差異が生ずる。本報告では、この将来加算一時差異に対して連結手続上、原則として繰延税金負債を計上することとしたが、債務者である連結子会社の業績悪化に伴い、債権者が個別財務諸表上で貸倒引当金を計上し、税務上損金算入した場合には、当該将来加算一時差異につき税効果を認識しないことになる。すなわち、税務上の損金算入が認められる貸倒引当金が、債権債務の相殺消去に伴い減額修正されても、将来加算一時差異に係る税金は将来においてその支払が見込まれないと考えられるからである。

(税務上の損金算入限度額を超えて計上された貸倒引当金に係る繰延税金資産の取崩し)

51. 連結会社相互間の債権と債務が連結手続上消去された場合は、連結会社に対する債権につき個別貸借対照表に計上されていた貸倒引当金は減額修正されることになる。個別貸借対照表上、当該貸倒引当金の一部が税務上の損金算入限度額を超えており、その超過額に対する繰延税金資産が計上されていた場合には、連結手続上行われた貸倒引当金の減額修正に関連して、当該繰延税金資産は取り崩さなければならない。このことは、次のような場合を想定している。

例えば、債権者側の連結会社が他の連結会社に対して債権を160有しており、連結手続上、当該債権債務160及び当該債権に関連する貸倒引当金100が消去されたとする。

個別貸借対照表に計上された貸倒引当金のうち、税務上の損金算入限度額は80であり、限度超過額は20であったと仮定する。また、税効果会計を適用した結果、限度超過額に対して繰延税金資産10（税率は50%と仮定する。）が個別貸借対照表に計上されていたと仮定する。連結手続上、上記の税務上の損金算入限度額に相当する貸倒引当金の取崩しに対応する税効果額40（ $80 \times 50\%$ ）が連結貸借対照表に繰延税金負債として計上される。他方、限度超過額20に相当する貸倒引当金の取崩しに対応する税効果額10は、既に個別貸借対照表に計上されている繰延税金資産10の取崩しとして処理する。その結果、貸倒引当金の減額修正に伴い連結貸借対照表に計上される繰延税金は、貸倒引当金の減額修正額100のうち損金算入限度額に相当する部分80に対する繰延税金負債額40のみである。

ただし、第50項から貸倒引当金のうち税務上の損金算入が認められる金額80が、債権債務の相殺消去に伴い減額修正されても、債務者である連結会社の業績悪化に伴い、その税効果額40が将来実現する可能性が極めて低い場合には、当該将来加算一時差異80につき税効果を認識しないことになる。

子会社株式の取得に伴い発生した連結調整勘定

52．連結原則において、連結調整勘定は「のれん」としての性格が強いと考えられている。この「のれん」に対して税効果を認識するかどうかという問題がある。しかし、「のれん」が投資額と子会社の資産及び負債の時価評価の純額の親会社持分額との差額であるため、連結調整勘定に対して子会社が税効果を認識すれば、連結調整勘定が変動し、それに対してまた税効果を認識するという循環が生じてしまう。例えば、子会社において資産の部に計上された連結調整勘定である将来加算一時差異に対して繰延税金負債を計上すると、親会社持分額が減少するため、連結調整勘定が増加する。さらに、その増加額に対してまた繰延税金負債が計上され、それが連結調整勘定の増額となるため、両勘定との間に際限のない循環が生ずる結果となる。したがって、本報告においては連結調整勘定に対して税効果を認識しない立場をとった。

子会社への投資に係る一時差異

53．次の図から明らかなように、子会社へ投資を行った時点では、親会社における投資の連結貸借対照表上の価額（子会社資本の親会社持分額と資産の部に計上された連結調整勘定との合計額）は、個別貸借対照表上の簿価と一致しており、投資に係る一時差異は存在しない。

投資時の親会社の投資原価と対応する子会社の
純資産及び連結調整勘定との関連



しかし、投資後に発生した子会社の損益、連結調整勘定の償却及び為替換算調整勘定の計上は、投資の連結貸借対照表上の価額と親会社の個別貸借対照表上の簿価との間に差異をもたらし、その結果、投資に係る一時差異が発生する。

一時差異の発生原因及び種類とその解消事由との関係を示すと、次のとおりである。

一時差異の発生原因	一時差異の種類	一時差異の解消事由
子会社の損失計上	将来減算一時差異	投資評価減の税務上の損金算入又は投資の売却
子会社の留保利益	将来加算一時差異	配当受領（追加税金の発生する場合のみ）又は投資の売却
資産の部に計上された連結調整勘定の償却	将来減算一時差異	投資評価減の税務上の損金算入又は投資の売却
負債の部に計上された連結調整勘定の償却	将来加算一時差異	投資の売却
為替換算調整勘定等の計上	将来減算一時差異	投資評価減の税務上の損金算入又は投資の売却
為替換算調整勘定等の計上	将来加算一時差異	投資の売却

子会社への投資に係る一時差異については、それぞれ該当する解消事由ごとに親会社において税効果額を見積もり、第29項から第38-3項に従って繰延税金資産及び繰延税金負債としての計上の可否及び計上額を決めなければならない。

(投資後に子会社が損失を計上した場合の将来減算一時差異)

54. 投資後に子会社が損失を計上すれば、投資の連結貸借対照表上の価額が親会社の個別貸借対照表上の投資簿価を下回ることになる。この差額は将来減算一時差異であるが、第32項で述べた要件を満たさない限り、繰延税金資産は計上しない。極めてまれではあるが、第32項(1)の要件を満たす場合には、子会社の損失の発生は、親会社にとって、予測可能な将来、税金の減額効果をもたらすことになる。

例えば、繰越損失を有する子会社の資産状態が著しく悪化したものとみなされる場合は、税務上、子会社の株式につき、相当の評価損の損金算入が認められる。親会社にとっては、税務上その投資について税務上の損金算入で評価減を認められる条件が整うことが確実に見込まれる場合には、将来、税金を減額する効果が期待できるため、子会社損失の親会社持分額のうち、税務上の損金算入が認められる可能性が高い金額に係る税効果を、第32項(2)に示す計上限度額まで繰延税金資産に計上する。

なお、この繰延税金資産は親会社に適用される税率をもって計上することになる。

(資産の部に計上された連結調整勘定の償却に係る将来減算一時差異)

55. 資産の部に計上された連結調整勘定の償却は将来減算一時差異に該当し、当該一時差異は主に親会社による投資の売却によって解消する。すなわち、親会社が投資を売却した場合、個別損益計算書上の子会社に対する投資の売却簿価が連結損益計算書上の売却簿価より大きくなるため、個別損益計算書上の子会社投資売却益(損)が小さく(大きく)なり、税金を減額させる効果が実現する。したがって、連結調整勘定の償却額につき、償却年度において極めてまれではあるが、第32項(1)の要件を満たして、例えば、予測可能な将来、投資を売却する可能性が高い場合には、親会社において連結調整勘定の償却額に係る税効果額を第32項(2)に示す計上限度額まで繰延税金資産に計上する。

(過去に計上した留保利益を減少させた場合の繰延税金負債の修正)

56. 子会社が損失を計上し、過去に計上した留保利益を減少させた場合には、前期までに計上した繰延税金負債を減額修正する必要がある。

(負債の部に計上された連結調整勘定の償却に係る将来加算一時差異)

57. 資本連結手続により負債の部に計上された連結調整勘定が償却された場合には、投資の連結貸借対照表上の価額が親会社の個別貸借対照表上の投資簿価を上回ることになる。当該連結調整勘定の償却は、投資の連結貸借対照表上の価額と個別貸借対照表上の投資簿価との間に差額をもたらす。この差額は将来、親会社が当該投資を第三者に売却することにより税金を増額させる効果が生ずるため、将来加算一時差異に該当する。連結調整勘定の償却に係る税効果の認識は第37項を準用して検討し、繰延税金負債の計上の可否を決定する。

投資時における子会社の利益留保額

58. 子会社の利益のうち投資時に留保しているものについても、将来配当の可能性がある

場合で、配当受領時に親会社において受取配当金に係る追加の税金負担が生ずると見込まれるときには、親会社は投資時に税効果を認識し、繰延税金負債を計上することができる。本来、当該投資の購入価額算定に際し、親会社は、投資時まで留保していた子会社の利益を将来配当したならば負担するであろう税金額を考慮して投資の買取価額を決めたものと想定される。つまり、当該税金の負担が見込まれない場合に比べて、投資時に将来負担が見込まれる税金の額に等しい金額だけ低い価額で親会社の投資に係る購入契約が成立したものと考えられる。したがって、税効果会計適用上の投資取得原価は、税務上の簿価（実際に成立した購入価額に等しい。）よりも将来における配当受領に伴って親会社が負担すると見込まれる税金の額だけ高いと考えられ、将来加算一時差異が生じている。親会社は投資時に当該将来加算一時差異に係る税効果額を認識し、当該将来加算一時差異の額に相当する額の繰延税金負債を計上することができる。なお、税効果の認識に当たって、個別財務諸表上の繰延税金負債の相手科目は子会社投資原価であり、資本連結手続を通じて連結調整勘定に影響を与えることになる。また、その後の税率の変更に伴う繰延税金負債の増減や子会社からの配当受領又は損失計上に伴う繰延税金負債の取崩しは、子会社投資原価又は連結調整勘定を修正するのではなく、法人税等調整額に計上する。

- 59．投資時まで留保していた子会社の利益が後日親会社に配当送金されると、投資の連結貸借対照表上の価額は配当金額（源泉徴収税額控除前）だけ減額されるが、個別財務諸表及び税務上は受取配当金として処理されるため、投資の連結貸借対照表上の価額と個別貸借対照表上の投資簿価との間に新たに将来減算一時差異が生じることに留意する必要がある。この将来減算一時差異は、第32項に従って資産計上の要件を満たす場合に限り、親会社において繰延税金資産を計上する。

設例による解説

設例 1 未実現利益消去に係る税効果

1. 前提条件

(1) 取引内容

X 1 年に子会社は、親会社に仕入原価600の棚卸資産を1,000で販売した。親会社は、X 2 年において当該棚卸資産を外部に1,300で販売した。

(2) 親会社及び子会社における法人税等の税率は、それぞれ50%及び40%とする。

(3) 親会社の子会社に対する持分比率は80%である。

上記の前提条件に基づき、納付税金を計算すると以下のとおりである。

(親会社及び子会社の納付税金の計算)

	1 年		2 年
	子会社	親会社	
	販 売	仕 入	販売(連結外)
売 上	1,000		1,300
		(棚卸資産)	
仕 入	600	1,000	1,000
利 益	400		300
税 率	40%		50%
納付税金	160		150
	(400 × 40%)		(300 × 50%)

2. 連結ベースの損益

X 1 年及びX 2 年における連結ベースの損益は、以下のとおりである。

	1 年	2 年
売 上	0	1,300
仕 入	0	600
売上総利益	0	700
(連結手続上消去される未実現利益)	(400)	
(未実現利益の実現)		(400)

3. 未実現利益の消去仕訳

(X 1 年)

売 上	1,000	/	売上原価	1,000
売上原価	400		棚卸資産	400

少数株主持分	80	/	少数株主損益	80
--------	----	---	--------	----

(注) 未実現利益消去に伴う少数株主損益額 $400 \times (1 - 80\%) = 80$

(X 2 年)

利益剰余金期首残高	400	／	売上原価	400
-----------	-----	---	------	-----

少数株主損益	80	／	利益剰余金期首残高	80
--------	----	---	-----------	----

4 . 1 年の税効果の計算

(仕 訳)

繰延税金資産	160	／	法人税等調整額	160
--------	-----	---	---------	-----

(注) $400 \times 40\% = 160$

少数株主損益	32	／	少数株主持分	32
--------	----	---	--------	----

(注) $160 \times 20\% = 32$

5 . X 1 年の連結損益計算書 (該当項目への影響のみ)

(借 方)

	未実現利益 消去前合算	消去仕訳	消 去 後
税金等調整前当期純利益	400	400	-
法人税、住民税及び事業税	160		160
法人税等調整額	-	160	160
少数株主損益	48	48	-
当期純利益	<u>192</u>	<u>192</u>	<u>-</u>

6 . X 2 年の税効果の計算

(仕 訳)

法人税等調整額	160	／	利益剰余金期首残高	160
---------	-----	---	-----------	-----

利益剰余金期首残高	32	／	少数株主損益	32
-----------	----	---	--------	----

7 . 2 年の連結損益計算書 (該当項目への影響のみ)

(借 方)

	未実現利益 消去前合算	消去仕訳	消 去 後
税金等調整前当期純利益	300	400	700
法人税、住民税及び事業税	150		150
法人税等調整額	-	160	160
少数株主損益	-	48	48
当期純利益	<u>150</u>	<u>192</u>	<u>342</u>

連結財務諸表上、親会社が連結会社外に販売した時に利益が認識されるが、子会社ではX 1年に400の利益が、親会社ではX 2年に300の利益が発生しており、納付すべき法人税等の額は、子会社では160(400×40%)、親会社では150(300×50%)となっている。したがって、2年の連結損益計算書の税金等調整前当期純利益700に対する税金費用(法人税等調整額を含む。)は、子会社のX 1年における納付税金160と親会社のX 2年における納付税金150の合計額310となる。

なお、未実現利益の連結手続上の消去に伴い、X 1年における子会社の納付すべき税金額160はそのまま繰り延べられるため、親会社及び子会社に適用される税率がその後変更された場合の見直しは必要としない。

設例2 子会社の資産及び負債の時価評価に係る税効果並びに投資と資本の消去

1. 前提条件

(1) 親会社(A社)は、D社株式のうちX 1年1月31日に発行済株式の60%を取得し、D社を子会社とした。D社の決算期は3月であるため、X 1年3月31日をみなし取得日とする。D社株式の取得価額及びみなし取得日現在のD社の資産及び負債の簿価と時価は、次のとおりである。

D社株式の取得価額 800

D社の資産及び負債の簿価と時価(X 1年3月31日)

	簿 価	時 価	差 額	左のうち、 親会社出資割合60%
現金預金	200	200	-	
売上債権	500	500	-	
棚卸資産	250	200	(50)	(30)
有形固定資産	1,000	1,500	500	300
その他有価証券	400	400	-	
その他資産	150	350	200	120
計	<u>2,500</u>	<u>3,150</u>	<u>650</u>	<u>390</u>
仕入債務	(400)	(400)	-	
借入金	(500)	(500)	-	
退職給付引当金	(100)	(100)	-	
その他の負債	<u>(500)</u>	<u>(600)</u>	<u>(100)</u>	<u>(60)</u>
計	<u>(1,500)</u>	<u>(1,600)</u>	<u>(100)</u>	<u>(60)</u>
純資産の部	<u>(1,000)</u>	<u>(1,550)</u>	<u>(550)</u>	<u>(330)</u>
	<u>(2,500)</u>	<u>(3,150)</u>	<u>(650)</u>	<u>(390)</u>

(2) 親会社における税効果会計上の適用税率は40%とする。

2. 投資と資本の相殺消去

(1) 部分時価評価法

部分時価評価法を採用している場合は、D社の資産及び負債のうち親会社の出資割合に相当する部分について時価評価を行う。

D社評価差額の仕訳

みなし取得日における時価と簿価との差額	550
親会社の出資割合	60%
評価差額	330

資 産	390	／	負 債	60
			純資産（評価差額）	330

評価差額の税効果

時価評価後の連結上の資産計上額が個別財務諸表上の簿価を上回っている場合、当該資産を将来売却した時の連結財務諸表上の売却原価は、個別財務諸表上の売却原価より多く計上され、その結果連結財務諸表上の利益は個別財務諸表上の売却利益より少なくなる。このため、時価評価の時点で繰延税金負債を計上する必要がある。当該資産の売却等をしたときはその繰延税金負債を取り崩すとともに、法人税等調整額（貸方）を計上することになる。

また、上記とは逆に、連結上の資産計上額が個別財務諸表上の簿価を下回っている場合及び連結上の負債計上額が個別財務諸表上の簿価を上回っている場合は、繰延税金資産を計上する。

以上の考え方により、税効果会計の仕訳を示せば次のようになる。

なお、資本連結手続の適用上生ずる評価差額は純資産勘定で処理されるため、資産及び負債の時価評価から生じた繰延税金資産及び繰延税金負債の相手勘定は評価差額になる。

（一時差異と繰延税金資産及び繰延税金負債）

個別財務諸表上の計上額に対し	評価差額	税効果（40%）	
		繰延税金資産	繰延税金負債
棚卸資産減少	(30)	12	
有形固定資産増加	300		120
その他資産増加	120		48
その他負債増加	(60)	24	
計	330	36	168

（仕 訳）

繰延税金資産	36	／	繰延税金負債	168
純資産（評価差額）	132			

投資と資本の消去仕訳

純資産	1,198	／	子会社株式	800
連結調整勘定	2		少数株主持分	400

（注）純資産：1,000 + 330 - 132 = 1,198

少数株主持分：1,000 × 40% = 400

(部分時価評価法の場合にはD社の資産及び負債のうち親会社の出資割合相当分のみ時価への評価替えを行うため、少数株主持分は評価替え前のD社資本の少数株主持分割合となる。)

(2) 全面時価評価法

全面時価評価法を採用している場合には、親会社の出資割合に関係なく、D社の資産及び負債の時価と個別財務諸表上の簿価との差額をすべて評価差額として計上する。

D社評価差額の仕訳

資 産	650	負 債	100
		純資産 (評価差額)	550

評価差額の税効果

(一時差異と繰延税金資産及び繰延税金負債)

個別財務諸表上の計上額に対し	評価差額	税効果 (40%)	
		繰延税金資産	繰延税金負債
棚卸資産減少	(50)	20	
有形固定資産増加	500		200
その他資産増加	200		80
その他負債増加	(100)	40	
計	550	60	280

(仕 訳)

繰延税金資産	60	繰延税金負債	280
純資産 (評価差額)	220		

投資と資本の消去仕訳

純資産	1,330	子会社株式	800
連結調整勘定	2	少数株主持分	532

(注) 純資産: $1,000 + 550 - 220 = 1,330$

少数株主持分: $1,330 \times 40\% = 532$

設例3 子会社株式の追加取得

1. 設例2のD社株式の発行済株式の20%を、X2年に追加取得した。X2年3月31日をみなし取得日とする。D社株式の取得価額及びみなし取得日現在のD社の資産及び負債の簿価と時価は、次のとおりである。

(1) 取得価額 300

(2) X2年3月31日現在のD社の資産及び負債の簿価と時価

	簿 価	時 価	差 額	左のうち、 追加取得割合20%
現金預金	250	250	-	
売上債権	400	400	-	
棚卸資産	300	300	-	
有形固定資産	900	1,400	500	100
その他有価証券	400	400	-	
その他資産	200	300	100	20
計	2,450	3,050	600	120
仕入債務	(350)	(350)	-	
借入金	(500)	(500)	-	
退職給付引当金	(110)	(110)	-	
その他の負債	(390)	(500)	(110)	(22)
計	(1,350)	(1,460)	(110)	(22)
純資産の部	(1,100)	(1,590)	(490)	(98)
計	(2,450)	(3,050)	(600)	(120)

(3) X 2 年において、X 1 年 3 月 31 日に時価評価した資産のうち有価証券と棚卸資産が全額売却されたため、それらに係る評価差額 50 (100 - 50) が実現した。

2. 部分時価評価法

追加取得に係る評価差額の仕訳

D 社のみなし取得日における時価と簿価との差額	490
追加取得割合	20%
追加取得に係る評価差額	98

資 産	120	負 債	22
		純資産 (評価差額)	98

追加取得に係る評価差額の税効果

(一時差異と繰延税金資産及び繰延税金負債)

個別財務諸表上の計上額に対し	評価差額	税効果 (40%)	
		繰延税金資産	繰延税金負債
有形固定資産増加	100		40
その他資産増加	20		8
その他負債増加	(22)	8	
計	98	8	48

(仕 訳)

繰延税金資産	8	繰延税金負債	48
純資産 (評価差額)	40		

追加投資と少数株主持分の消去仕訳

少数株主持分	220	子会社株式	300
純資産（評価差額）	58		
連結調整勘定	22		

（注）少数株主持分は、評価替え前のD社資本の少数株主持分割合（1,100 × 20%）となる。

3. 全面時価評価法

追加取得に係る評価差額の仕訳

全面時価評価法の場合は支配獲得時にD社の資産及び負債をすべて時価で評価しているため、追加取得時に改めて評価は行わない。

追加取得に係る評価差額の税効果

上記理由により該当なし。

追加投資と少数株主持分の消去仕訳

X2年における少数株主損益額を計算するには、支配獲得日に時価評価された資産及び負債のX2年における実現額に対応する損益の調整が必要になる。

少数株主持分	280	子会社株式	300
連結調整勘定	20		

（注）少数株主持分：X1年末残	532
X2年少数株主持分利益	
個別損益計算書上の利益	40 { (1,100 - 1,000) × 40% }
評価差額の実現損	20 { (100 - 50) × 40% }
税効果	<u>8</u> (20 × 40%)
	<u>28</u>
追加取得前少数株主持分	560
持分減少	<u>280</u> (40% 20%)
X2年末残	<u>280</u>

設例 4 子会社への投資に係る親会社側の税効果

1. 前提条件

- (1) 親会社は X 1 年に B 社株式の 100% を 850 で取得した。取得時の B 社（国内会社）の純資産（簿価）は 600 であり、300 の含み益（評価差額）を有している。当該含み益は、B 社株式の売却時まで実現しないものと仮定する。
- (2) B 社から配当金を受領しても、親会社において追加税金は発生しない（受取配当金の益金不算入）。
- (3) 親会社は X 4 年に B 社株式を売却する意思を固め、X 5 年に 1,200 ですべて売却するものと仮定する。
- (4) 親会社に適用される法定実効税率は 40% とする。

2. 親会社のB社株式に係る持分計算

	資本金	評価差額	利益剰余金	計	評価差額から 控除繰延税金			持分比率(%)		持分額		投資額	連結調整勘定	利益剰余金
					資産	負債	差引計	少数株主	親会社	少数株主	親会社			
X1年取得時	200		400	600			600	0	100		600			
評価差額		300		300		(120)	180			0	180	850		
計	200	300	400	900		(120)	780				780	850	70	
X2年 - X4年														
利益			200	200			200				200			200
配当			(60)	(60)			(60)				(60)			(60)
連結調整勘定償却													(21)	(21)
再計	200	300	540	1,040		(120)	920				920	850	49	119

(注) 連結調整勘定の償却期間は10年とし、X2年 - X4年の3年分の償却を実施した。

(売却に係る損益計算 - 個別損益項目と連結損益項目)

	(): 貸方	
	個別	連結
	X5年	
売却額	(1,200)	(1,200)
売却原価		
取得時原価	850	850
利益剰余金増	-	119
売却益	(350)	(231)
法人税、住民税及び事業 税(40%)	140	140
法人税等調整額	-	(48) (119 × 40%)
	<u>(210)</u>	<u>(139)</u>

3. 連結仕訳

資本連結手続上、資産及び負債の時価評価額と簿価との差額に係る税効果は以下の仕訳により計上する。

諸資産・負債	300	／	純資産（評価差額）	300
--------	-----	---	-----------	-----

純資産（評価差額）	120	／	繰延税金負債	120
-----------	-----	---	--------	-----

（注） $300 \times 40\% = 120$

原始取得時に生ずる連結調整勘定に係る一時差異に係る税効果は認識しない。

留保利益及び連結調整勘定償却から生ずるB社への投資に係る税効果は、当該株式を売却する意思が明確になった時点（X4年末）で認識する。

法人税等調整額	48	／	繰延税金負債	48
---------	----	---	--------	----

X5年にB社株式の売却に伴い繰延税金負債を取り崩す。

利益剰余金期首残高	48	／	法人税等調整額	48
-----------	----	---	---------	----

（注）X4年末における留保利益から生ずる将来加算一時差異 140
X4年末における連結調整勘定償却累計から生ずる将来減算一時差異 21
差引 $119 \times 40\% = 48$

設例5 在外子会社の留保利益及び為替換算調整勘定に係る税効果

1. 前提条件

- (1) 親会社は、米国子会社（B社）に対し、その設立時より資本金の全額を出資している。投資金額は、20,000千円である。
- (2) X1年末に親会社はB社株式を第三者に売却する計画を立て、売却時期をX3年の期首とする予定である。また、売却に当たり、まずB社の利益剰余金を配当金として受け取り、その後株式を売却することを予定している。
X1年末現在のB社の貸借対照表は、以下のとおりである。

	外貨（千ドル）	換算レート（円/ドル）	円貨（千円）
諸資産	1,000	100	100,000
	<u>1,000</u>		<u>100,000</u>
諸負債	700	100	70,000
資本金	100	200	20,000
期末利益剰余金	200	150	30,000
為替換算調整勘定	-		20,000
	<u>1,000</u>		<u>100,000</u>

- (3) 計算の便宜上、B社からの配当送金に当たり、配当金に源泉税は課されないものとし、親会社における追加法人税等は外国税額控除後、配当金に対して10%と見込まれる。なお、親会社における法定実効税率は50%とする。
- (4) X2年末現在のB社の貸借対照表は、以下のとおりである。

	外貨(千ドル)	換算レート(円/ドル)	円貨(千円)
諸資産	1,300	90	117,000
	<u>1,300</u>		<u>117,000</u>
諸負債	900	90	81,000
資本金	100	200	20,000
期首利益剰余金	200	150	30,000
当期純利益	100	100	10,000
期末利益剰余金	300		40,000
為替換算調整勘定	-		24,000
	<u>1,300</u>		<u>117,000</u>

- (5) X3年期首に親会社はB社の利益剰余金から全額配当金を受け取り、その直後にB社株式をすべて額面にて第三者に売却した。売却時における為替相場は、X2年末現在の為替相場と同一であった。

以上の前提条件に基づき、親会社におけるX1年末、X2年末及び配当受取時並びに株式売却時の税効果の計算及び関連する仕訳は、次のとおりである。

2. 税効果額の計算

- (1) X1年末におけるB社の留保利益及び為替換算調整勘定に係る一時差異とそれらに係る税効果額の計算

留保利益			税効果額
配当送金により解消する将来加算一時差異			
期末利益剰余金	200千ドル × 決算日レート100円/ドル = 20,000千円	*1 10%	2,000千円
株式売却により解消する将来加算一時差異		10,000 (*2 - *1) 50%	5,000
期末利益剰余金円換算額 / 税効果額		<u>30,000千円 *2</u>	<u>7,000千円</u>
為替換算調整勘定			
株式売却により解消する将来減算一時差異			税効果額
為替換算調整勘定	20,000千円	50%	<u>10,000千円</u>

- (2) X2年末におけるB社の留保利益及び為替換算調整勘定に係る一時差異とそれらに係る税効果額の計算

留保利益			税効果額
配当受領により解消する将来加算一時差異			
期末利益剰余金	300千ドル × 決算日レート90円/ドル = 27,000千円	10%	2,700千円
株式売却により解消する将来加算一時差異		13,000	50%
期末利益剰余金円換算額 / 税効果額		<u>40,000千円</u>	<u>9,200千円</u>

為替換算調整勘定				
株式売却により解消する将来減算一時差異				税効果額
為替換算調整勘定	24,000 千円	50%		<u>12,000 千円</u>

3. 仕訳 (単位: 千円)

(X1年)

留保利益

法人税等調整額	7,000	/	繰延税金負債	7,000
---------	-------	---	--------	-------

為替換算調整勘定

繰延税金資産	10,000	/	為替換算調整勘定	10,000
--------	--------	---	----------	--------

(注) 子会社投資に係る一時差異のうち利益剰余金を構成しない「為替換算調整勘定」に対する税効果額は「為替換算調整勘定」に加減して処理する。

(X2年)

開始仕訳

利益剰余金期首残高	7,000	/	繰延税金負債	7,000
繰延税金資産	10,000	/	為替換算調整勘定	10,000

留保利益

法人税等調整額	2,200	/	繰延税金負債	2,200
---------	-------	---	--------	-------

為替換算調整勘定

繰延税金資産	2,000	/	為替換算調整勘定	2,000
--------	-------	---	----------	-------

(X3年) 配当受領及び株式売却時

開始仕訳

為替換算調整勘定	24,000	/	純資産	24,000
----------	--------	---	-----	--------

*

利益剰余金期首残高	9,200	/	繰延税金負債	9,200
繰延税金資産	12,000	/	為替換算調整勘定	12,000

配当受領と株式売却

受取配当金	27,000	/	利益剰余金	40,000
株式売却損	13,000	/	法人税等調整額	9,200
繰延税金負債	9,200	/		

為替換算調整勘定

為替換算調整勘定戻入	24,000	／	為替換算調整勘定	24,000	*
------------	--------	---	----------	--------	---

為替換算調整勘定	12,000	／	繰延税金資産	12,000
----------	--------	---	--------	--------

(注) 上記の仕訳は、読者の理解に資するため、子会社株式の売却に伴い、実現した為替換算調整勘定を戻し入れ、また、それに伴い解消された繰延税金資産を取り崩し、為替換算調整勘定に加減した一連の流れを示している。この結果、連結決算上は、子会社株式の売却時に、為替換算調整勘定に計上されていた未実現の為替損失が実質的に子会社株式売却損失に含められることになる。

ただ、実務上は、上記*のような為替換算調整勘定自体の開始仕訳及び消滅に係る仕訳が実際に起こるわけではないので注意を要する(ただし、税効果に係るものは仕訳が必要である。)。実務的には、期末に、当該子会社が連結されないことにより、自動的にこれらの仕訳が連結財務諸表上算入されることになり、結果として為替換算調整勘定が12,000だけ変動することになる。

4. X3年における配当受領及び株式売却に関連する損益計算書上の該当項目及び影響額
(借方)

	親会社個別損益計算書	連結損益計算書
受取配当金	27,000 千円	- 千円
株式売却損	11,000	24,000
税金等調整前当期純損益	16,000	24,000
法人税、住民税及び事業税	2,800	2,800
法人税等調整額	-	9,200
税金費用計	2,800	12,000
当期純損益	18,800 千円	12,000 千円

連結損益計算書上の法人税等調整後の税金費用貸方12,000千円は、税金等調整前当期純損失24,000千円に法定実効税率を乗じて得た金額と一致する。

(注1) 個別損益計算書上の株式売却損 11,000千円
= 投資原価20,000千円 - 売却価額9,000千円 (100千ドル × 90円 / ドル)

(注2) 個別損益計算書上の法人税、住民税及び事業税
受取配当金 27,000千円 × 10% = 2,700 千円
株式売却損 11,000千円 × 50% = 5,500
2,800 千円

(注3) 連結損益計算書上の株式売却損 24,000千円
= 11,000千円 + 13,000千円 (B社前期末利益剰余金40,000千円 - 受取配当金27,000千円)

設例 6 連結税効果会計に関する注記例

連結財務諸表等規則第15条の5第1項の規定によると、税効果会計を適用したときは、次の事項を注記することとされているが、そのうちの と の注記例を示すと、以下のとおりである。

- 繰延税金資産及び繰延税金負債の発生の主な原因別の内訳
- 法定実効税率と税効果会計適用後の法人税等の負担率との間に差異があるときは、当該差異の原因となった主な項目別の内訳
- 法人税等の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
- 決算日後に法人税等の税率の変更があった場合には、その内容及び影響

1. 繰延税金資産及び繰延税金負債の発生の主な原因別の内訳の注記例

	X 0年3月31日 現 在	X 1年3月31日 現 在
繰延税金資産		
税務上の繰越欠損金	2,800	2,000
退職給付引当金	1,200	1,300
貸倒引当金	600	800
未払事業税	600	650
連結会社間内部利益消去	500	600
賞与引当金	140	150
その他有価証券評価差額金	260	350
繰延税金資産小計	6,100	5,850
評価性引当額	2,800	2,000
繰延税金資産合計	3,300	3,850
繰延税金負債		
その他有価証券評価差額金	800	1,000
子会社の留保利益金	50	0
固定資産圧縮積立金	50	350
繰延税金負債合計	900	1,350
繰延税金資産(負債)の純額	2,400	2,500

X 0年3月31日及びX 1年3月31日現在の繰延税金資産の純額は、連結貸借対照表の以下の項目に含まれております。

	X 0年3月31日	X 1年3月31日
流動資産 - 繰延税金資産	1,840	2,200
固定資産 - 繰延税金資産	610	350
流動負債 - 繰延税金負債	50	-
固定負債 - 繰延税金負債	-	50

2. 法定実効税率と税効果会計適用後の法人税等の負担率との間に重要な差異があるときの、当該差異の原因となった主要な項目別の内訳の注記例

	X 0年3月31日	X 1年3月31日
法定実効税率	46.0 %	41.0 %
(調整)		
欠損金子会社の未認識税務利益	2.5	5.0
損金不算入の営業権償却額	1.5	1.0
税務上の繰越欠損金の利用	-	5.0
交際費等永久に損金に算入されない項目	0.5	0.8
受取配当金等永久に益金に算入されない項目	1.2	1.0
税率変更による期末繰延税金資産の減額修正	0.5	-
その他	0.7	1.7
税効果会計適用後の法人税等の負担率	<u>50.5 %</u>	<u>43.5 %</u>

(注) 税率はX 0年1月1日の公布により、X 0年4月1日以後開始する事業年度から41%を適用する。

設例7 子会社が保有する親会社株式を当該親会社に売却したときの税効果

1. 前提条件

- (1) P社(親会社=上場会社)は、S社(子会社)の株式の80%を所有している。
- (2) X 1年3月31日(決算日)において、S社の保有するP社株式の帳簿価額は100、時価も100であった。S社は、P社株式をその他有価証券に分類している。税率は40%とする。
- (3) X 1年12月にS社は、P社株式全株を200でP社に売却し、売却益100を計上した。
- (4) X 2年3月31日(決算日)にS社は、P社株式売却益に対応する税金40を計上した。

2. 仕訳(X 2年3月期)

(1) 子会社S社の会計処理

売却時

現金預金	200	/	P社株式(その他有価証券)	100
			有価証券売却益	100

決算日

法人税等	40	/	未払法人税等	40
------	----	---	--------	----

(2) 親会社P社の会計処理

取得時

自己株式	200	/	現金預金	200
------	-----	---	------	-----

(3) 連結修正

少数株主利益	12	／	少数株主持分	12
--------	----	---	--------	----

(注) 子会社の当期純利益60のうち20%を少数株主持分に振り替える。

有価証券売却益	100	／	自己株式	100
少数株主持分	20	／	少数株主利益	20

(注) 子会社に生じた親会社株式売却益100は全額消去し、少数株主持分に対応する部分20を少数株主に配分する。

資本剰余金	32	／	法人税等	32
-------	----	---	------	----

(注) 第17-2項に従い、子会社で発生した法人税等40のうち親会社持分相当額32を資本剰余金から控除する。

以 上