

税効果会計関係

以下の資料に基づき、個別財務諸表における税効果会計に関する注記を完成させなさい。

【前提】

- 当社は、東京証券取引所第1部の上場企業である。
- 当社の事業年度は、当期が第10期（×9年4月1日～×10年3月31日）である。
- 法人税等の法定実効税率は40.0%とする。
- 繰延税金資産の回収可能性については、『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（監査委員会報告第66号）』に照らして、「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」であると判定されている。したがって、一時差異等のスケジューリング結果に基づき、それに係る繰延税金資産を計上している場合には、当該繰延税金資産は回収可能性があると判断できるものとする。

【資料】

- 一時差異に関する情報（下記2を除く）

当社の当期における一時差異の金額は以下のとおりである。

（単位：円）

項目	期首	期末
(流動項目)		
貸倒引当金	4,800,000	5,960,000
未払事業税	85,340,000	75,560,000
未払事業所税	8,540,000	9,430,000
賞与引当金	245,690,000	288,670,000
未払費用（賞与引当金）	28,500,000	33,480,000
(固定項目)		
貸倒引当金	—	56,400,000
退職給付引当金	868,560,000	956,000,000
圧縮積立金	150,000,000	150,000,000

（注1）貸倒引当金（固定）は破産更生債権等に対するものであるが、当期末現在回収時期が不明となっている。

（注2）圧縮積立金は当社が保有する土地に対するものであるが、売却時期が不明となっている。

- 保有有価証券に関する情報

当社は、その他有価証券として前期以前より甲社株式を保有している。甲社株式の取得原価は、5,000,000円であり、前期末の時価は5,300,000円、当期末の時価は5,050,000円であった。当社は当該有価証券に係る評価差額を全部純資産直入法にて処理している。

- 永久差異に関する情報

当期に発生した永久差異として以下の金額を申告調整している。

（単位：円）

項目	金額
交際費等の損金不算入額	77,910,000
受取配当等の益金不算入額	24,310,000

4. その他解答に必要な事項

- (1) 当期の税引前当期純利益は 1,765,800,000 円であり、法人税等（税効果会計適用後）控除後の当期純利益は 943,680,000 円であった。
- (2) 法人税等の金額には、住民税均等割として 71,800,000 円が含まれている。

【解答上の留意事項】

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」の項目については、以下の 【語群】 から適切なものを記号で解答すること。なお、同じ記号を複数解答してもよい。

【語群】

ア. 貸倒引当金 イ. 未払事業税 ウ. 未払事業所税 エ. 賞与引当金 オ. 未払費用 カ. 退職給付引当金
キ. 圧縮積立金 ク. その他有価証券評価差額金 ケ. 交際費 コ. 受取配当等 サ. 評価性引当額

2. 金額の解答にあたっては、千円単位で記入すること。したがって、千円未満の端数は切り捨てて解答すること。
3. 記号や金額が不要な解答箇所には「-」を記入すること。
4. 金額や比率（%）がマイナス記入となる箇所については、数字の前に【△】を付すこと（例：△1,000）。
5. 比率（%）の解答にあたっては、%表示で、小数点以下第2位を四捨五入したものを記入すること。
6. 【資料】から判明しない事項は考慮する必要はない。
7. 金額は意図的に小さくしてある。

【答案用紙】

当事業年度 (自 ×9年4月1日 至 ×10年3月31日)			
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			
① 流動資産	)	(	千円)
{	)	{	千円)
{	)	{	千円)
{	)	{	千円)
{	)	{	千円)
計		(	千円)
② 固定資産	)	(	千円)
{	)	{	千円)
{	)	{	千円)
繰延税金負債(固定)との相殺		(	千円)
計		(	千円)
繰延税金資産合計		(	千円)
(繰延税金負債)		(	千円)
固定負債	)	(	千円)
{	)	{	千円)
繰延税金資産(固定)との相殺		(	千円)
繰延税金負債合計		(	千円)
差引：繰延税金資産の純額		(	千円)
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差異の原因となった主な項目別の内訳			
法定実効税率	(%)
(調整)			
交際費等永久に損金に算入されない項目	(%)
受取配当金等永久に益金に算入されない項目	(%)
評価性引当額	(%)
住民税均等割等	(%)
税効果会計適用後の法人税等の負担率	(%)

【解答】

当事業年度 (自 ×9年4月1日 至 ×10年3月31日)			
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 (繰延税金資産)			
① 流動資産			
(ア)	2,384千円	(イ)	30,224千円
(ウ)	3,772千円	(エ)	115,468千円
(オ)	13,392千円	計	165,240千円
② 固定資産			
(ア)	22,560千円	(カ)	382,400千円
(サ)	△22,560千円	繰延税金負債(固定)との相殺	△60,020千円
計	322,380千円		487,620千円
繰延税金資産合計 (繰延税金負債)			
固定負債			
(キ)	△60,000千円	(ク)	△20千円
繰延税金資産(固定)との相殺	60,020千円		—千円
繰延税金負債合計			
差引：繰延税金資産の純額			487,620千円
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差異の原因となつた主な項目別の内訳			
法定実効税率 (調整)	40.0 %		
交際費等永久に損金に算入されない項目	1.8 %	受取配当金等永久に益金に算入されない項目	△0.6 %
評価性引当額	1.3 %	住民税均等割等	4.1 %
税効果会計適用後の法人税等の負担率	46.6 %		

【出題論点】

1. 繰延税金の金額の算定
2. 繰延税金資産の回収可能性
3. 繰延税金の注記
4. 税率差異調整の注記

【解説】

1. 繰延税金の金額の算定

税務上の課税所得は、会計上の利益を基礎とし、これに申告調整を行って算定します。この申告調整により会計上の利益と課税所得にズレが生じます。このズレに見合う税金の額を調整し税金費用の金額を会計上の利益に対応させた金額にするための手続が税効果会計です。

(例)

税引前当期純利益	1,000	←	対応させる手続きが税効果会計
法人税、住民税及び事業税	450		
法人税等調整額	△ 50	— 400 —	
当期純利益	600	←税金費用	

上記のズレの金額のことを差異といいますが、税効果会計においては差異のすべてを調整するのではなく、将来、会計上の利益計算と課税所得の計算のズレが解消するもののみを対象とします。そのため、差異は永久差異と一時差異に分類されます。さらに一時差異は、課税所得計算への影響により将来減算一時差異と将来加算一時差異に分類されます。差異の内容は以下のとおりとなります。

- ① 永久差異：申告調整される項目のうち、会計上と税務上の差異が将来において解消されないものをいいます。（具体例：交際費等の損金不算入額、受取配当等の益金不算入額）
- ② 将来減算一時差異：会計上と税務上の差異が解消するときにその期の課税所得を減額する効果を持つものをいいます。（具体例：貸倒引当金・退職給付引当金等の引当金の損金算入限度超過額、減価償却費の損金算入限度超過額、損金に算入されない棚卸資産等に係る評価損等）
- ③ 将来加算一時差異：会計上と税務上の差異が解消するときにその期の課税所得を増額する効果を持つものをいいます。（具体例：積立金方式により圧縮積立金を計上した場合、租税特別措置法上の諸準備金等を計上した場合等）

上記の差異のうち、一時差異に相当する金額の多くは別表五（一）に集約されます（なお、未払事業税に関する部分は納税充当金に含まれてしまうため、事業税部分のみを別途把握することになります）。そこで、別表五（一）の残高に対して実効税率を乗ずることにより繰延税金の金額を求めることになります。算式は以下のとおりとなります。

$$\begin{aligned} A & \text{ 繰延税金資産} = \text{将来減算一時差異} \times \text{法定実効税率} \\ B & \text{ 繰延税金負債} = \text{将来加算一時差異} \times \text{法定実効税率} \end{aligned}$$

2. 繰延税金資産の回収可能性

将来減算一時差異について、繰延税金資産を計上できるか否かの検討にあたっては、当該資産が将来の税金負担額を軽減する効果を有するか否かの判断が極めて重要になります。当該判断を行う、実務上の指針として『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』（監査委員会報告第66号（以下、『第66号』とする））が公表されています。

(1) スケジューリングが不能な一時差異に係る繰延税金資産の回収可能性について

『第66号』では、繰延税金資産を計上する将来減算一時差異について、原則として、その損金算入時期が明確なもののみ、繰延税金資産の計上を認めています。すなわち、期末に、将来の一定の事実の発生が見込めないこと又は会社による将来の一定の行為の実施についての意思決定又は実施計画等が存在しないことにより、税務上損金又は益金算入の要件を充足することが見込めない場合には、当該一時差異は税務上の損金又は益金算入時期が明確でないため、スケジューリングが不能な一時差異となります。このようなスケジューリングが不能な一時差異のうち、将来減算一時差異については、原則として、税務上の損金算入時期が明確になった時点で、繰延税金資産を計上できることとなります。

例えば、破産更生債権等に個別引当による貸倒引当金を計上した場合は、回収・債権放棄等により当該貸倒引当金が損金算入される時期が明確にならない限り、この将来減算一時差異に繰延税金資産は計上できません。

本問では、以下の項目については、将来減算一時差異が生じているものの、その損金算入時期が明確ではない、スケジューリング不能差異として、繰延税金資産は計上しないこととなります。

- ・貸倒引当金（固定）：56,400,000円

なお、繰延税金負債については、当該規定に服さないため、本問のように売却予定がない場合であっても、原則として、繰延税金負債を計上することとなります（ただし、『個別財務諸表における税効果会計に関する実務指針第24項』）。

(2) 会社区分について

繰延税金資産は、将来、課税所得を減額させる効果を持つ一時差異について計上するため、一時差異が解消される将来年度には課税所得がプラスの値で計上される見込みがなければなりません。この点について、『第66号』は、会社を6つに分類して、その回収可能性の範囲内で繰延税金資産の計上を認めています（『第66号』5.(1)）。本問においては、「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」であると判定されています。よって、一時差異等のスケジューリング結果に基づき、それに係る繰延税金資産を計上している場合には、当該繰延税金資産は回収可能性があると判断できることになります。

これらを反映すると本問における繰延税金の額（Dの列に示してあります）及び評価性引当額は以下のようになります。なお、△は将来加算一時差異を意味しています。

(単位：円)

項目	期首一時差異 (A)	期首税効果 (B) (*1)	期末一時差異 (C)	期末税効果 (D) (*2)	増減額 (D) - (B)	減算差異 or 加算差異
(流動項目)						
貸倒引当金	4,800,000	1,920,000	5,960,000	2,384,000	464,000	減算差異
未払事業税	85,340,000	34,136,000	75,560,000	30,224,000	△3,912,000	減算差異
未払事業所税	8,540,000	3,416,000	9,430,000	3,772,000	356,000	減算差異
賞与引当金	245,690,000	98,276,000	288,670,000	115,468,000	17,192,000	減算差異
未払費用	28,500,000	11,400,000	33,480,000	13,392,000	1,992,000	減算差異
(固定項目)						
貸倒引当金	—	—	56,400,000	22,560,000	22,560,000	減算差異
退職給付引当金	868,560,000	347,424,000	956,000,000	382,400,000	34,976,000	減算差異
圧縮積立金	△150,000,000	△60,000,000	△150,000,000	△60,000,000	—	加算差異
その他有価証券 評価差額金 (*3)	△300,000	△120,000	△50,000	△20,000	100,000	加算差異
					合計	73,728,000
					内、法人税等調整額影響額	51,068,000
					内、評価差額調整額	100,000
					内、評価性引当額の増減額	22,560,000

*1 期首一時差異×40.0%

*2 期末一時差異×40.0%

*3 期末/期首時価－取得原価

また、本問を解答する上では直接関係ありませんが、損益計算書における法人税等調整額の金額は、繰延税金を増減させる際の相手勘定であるため、貸倒引当金（流動）、未払事業税、未払事業所税、賞与引当金、未払費用、退職給付引当金、圧縮積立金（本問ではゼロです）の「増減額」を集計することになります。上記の表においては「内、法人税等調整額影響額」として示しています。なお、評価差額にかかる繰延税金は、当該評価差額を相手勘定として計上するため、「増減額」は法人税等調整額の金額には含まれません。また、評価性引当額の「増減額」も繰延税金資産が計上されない金額であるため、法人税等調整額の金額に含まれませんのでご注意下さい。

3. 繰延税金の注記

繰延税金の注記は、上記の表から期末の税効果額（D）を参照して記入していきます。なお、注記の方法は様々なパターンが認められておりますが、少なくとも繰延税金資産と繰延税金負債は区分して記入を行います。また、繰延税金資産と繰延税金負債は、貸借対照表上これらに関連した資産・負債の分類に基づいて、繰延税金資産については流動資産または投資その他の資産として、繰延税金負債は流動負債または固定負債として表示し、流動資産に属する繰延税金資産と流動負債に属する繰延税金負債がある場合及び投資その他の資産に属する繰延税金資産と固定負債に属する繰延税金負債がある場合には、それぞれ相殺して表示することになります。そのため、注記においても相殺された金額を開示することになります。

本問においては、固定項目について相殺が行われるので、相殺された金額を開示することになります。

4. 税率調整の注記

本来、税効果会計を適用した場合には、税引前当期純利益に対する法人税等（法人税等調整額加減後）の割合は、法定実効税率の割合で一致します。しかし、①交際費等の損金不算入額など税効果会計の対象とならない永久差異がある場合、②別表一（一）で法人税が控除される項目（具体例：試験研究費の税額控除）や住民税均等割がある場合、③評価性引当額のように一時差異でありながら、繰延税金資産が計上されないもの（法人税等調整額が発生しないもの）が存在する場合等、利益の額と関係なく法人税等の額が増加または減少する項目が存在する場合には、税引前当期純利益に対する法人税等（法人税等調整額加減後）の割合は、法定実効税率の割合と一致しません。

そこで、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場合、その差異の原因を示すことになります（ただし、その差異が法定実効税率の100分の5以下である場合には、注記を省略することができます）。

当該注記は、税引前当期純利益に対する割合で差異の原因を示すことになるので、以下のように計算することになります。

① 永久差異

永久差異は法定実効税率を乗じた後の金額が、法人税等として増加または減少しているので、当該永久差異の金額に法定実効税率を乗じた金額を税引前当期純利益で除して算定します。

② 別表一（一）で法人税が控除される項目、住民税均等割

別表一（一）で法人税が控除される項目、住民税均等割額は当該金額がそのまま法人税等として減少または増加しているため、調整割合は当該金額を税引前当期純利益で除して算定します。

③ 評価性引当額

評価性引当額は、永久差異と同様に対象となる一時差異の金額に法定実効税率を乗じた金額が、法人税等として増加しているので、調整割合は当該一時差異の金額に法定実効税率を乗じた金額（すなわち評価性引当額の金額）を税引前当期純利益で除して算定します。

また、前期以前に評価性引当額が存在する場合には、評価性引当額の増減額が「申告調整したものの繰延税金資産が増減しない金額」となるので、調整割合は当該増減額を税引前当期純利益で除して算定します。

以上を本間にあてはめると以下のとおりとなります。

法定実効税率	40.0%
(調整)	
交際費等永久に損金に算入されない項目	1.8% *1
受取配当金等永久に益金に算入されない項目	△0.6% *2
評価性引当額	1.3% *3
住民税均等割等	<u>4.1%</u> *4
税効果会計適用後の法人税等の負担率	<u>46.6%</u> *5

*1 $77,910,000 \times 40.0\% \div 1,765,800,000 = 1.\underline{76}\%$

*2 $24,310,000 \times 40.00\% \div 1,765,800,000 = 0.\underline{55}\%$

当該項目は、法人税等が減額された金額であるため、マイナスの調整を行います。

*3 $22,560,000 \div 1,765,800,000 = 1.\underline{28}\%$

*4 $71,800,000 \div 1,765,800,000 = 4.06\%$

*5 $(1,765,800,000 - 943,680,000) \div 1,765,800,000 = 46.\underline{55}\%$
法人税等（法人税等調整額加減後）の額