

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】

1. 当社は、東京証券取引所第1部の上場企業である。
2. 当社の事業年度は、当期が第100期（×22年4月1日～×23年3月31日）である。
3. 法人税等の法定実効税率は41.8%とする。なお、ここ数年来税率の変更はない。
4. 当社の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）』に照らして判断を行っている。同取扱いに基づくと、当社は「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」と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は判断出来るものとする。

【資料】

1. 当期の業績等

- (1) 当期の税引前当期純利益は2,000,000,000円であり、税引後当期純利益は1,050,921,642円であった。なお、法人税等に含まれている住民税均等割等の金額は44,500,000円である。
- (2) 法人税等の金額には、住民税均等割の他に事業税（所得割、地方法人特別税含む、全て翌期納付）が195,859,000円含まれている。また、前期において法人税等として計上した事業税142,000,000円については、全て当期に納付済みである。なお、事業税の資本割、付加価値割は考慮しない。

2. 有価証券に関する資料

- (1) 当社は、前期以前よりA社株式（保有目的区分：その他有価証券）を保有している。A社株式の取得原価は、100,000,000円であり、前期末の時価は106,000,000円、当期末の時価は113,000,000円であった。
- (2) 当社は、前期以前より非上場企業であるC社の株式（保有目的区分：関係会社株式）を保有している。なお、当期にC社の存在する地区で災害が生じ、C社の財政状態が著しく悪化したため、当社は取得原価100,000,000円に対し60%の評価損を計上し、有税で処理した。なお、当該評価損に係る繰延税金資産はスケジューリングが不能な一時差異として扱う。

3. 人件費に関する資料

- (1) 当社の人件費に係る前期末及び当期末における貸借対照表計上額は、下記のとおりである。

（単位：円）

	第99期 事業年度末残高	第100期 事業年度末残高
未払給料	28,000,000	31,000,000
従業員賞与引当金	72,000,000	75,000,000
役員賞与引当金	100,000,000	125,000,000
退職給付引当金	1,400,000,000	1,480,000,000
役員退職慰労引当金	420,000,000	350,000,000

- (2) 上記資料のうち、従業員賞与引当金、退職給付引当金、役員退職慰労引当金については、支給時期が予測可能であり、支給時において税務上損金算入が認められるため、一時差異に該当する。
- (3) 役員賞与引当金については、支給時においても税務上損金算入が認められないため、永久差異として扱う。
- (4) 当期減少分のうち、支給に関するものは前期の見込みと同額であった。また、会社負担の社会保険料は簡便的に無視するものとする。

4. 貸倒引当金に関する資料

- (1) 当社の売上債権に対する貸倒引当金の貸借対照表計上額は、下記のとおりである。

（単位：円）

	第 99 期 事業年度末残高	第 100 期 事業年度末残高
売上債権（一般債権）に対する貸倒引当金	80,000,000	90,000,000
売上債権（貸倒懸念債権）に対する貸倒引当金	—	5,000,000

- (2) 売上債権（一般債権）に対する貸倒引当金については、毎期洗替法により会計処理している。なお、前期における貸倒引当金繰入超過額は 15,000,000 円であり、当期に全額損金算入が認められている。また、当期における貸倒引当金繰入超過額は 20,000,000 円である。
- (3) 売上債権（貸倒懸念債権）に対する貸倒引当金については、その全額について損金算入が認められなかった。なお、当該売上債権に関する回収時期は不明である。

5. 固定資産に関する資料

- (1) 当社は、前期末において賃貸用土地について、減損会計を適用している。なお、前期において計上した減損損失の金額は 400,000,000 円であった。
- (2) 前期末時点及び当期末時点において、減損会計の適用対象となった土地の処分にかかる事業計画は作成されていなかった。したがって、当該減損損失に係る繰延税金資産はスケジューリングが不能な一時差異として扱う。
- (3) 上記土地のうち一部を当期中に売却した。これに伴い、前期において損金算入が認められなかった減損損失の金額のうち、59,900,000 円の損金算入が認められた。なお、残りの土地について、処分する予定時期等は不明である。
- (4) 当期末においては、減損会計の適用の必要性は生じていなかった。

6. 永久差異に関する資料（その他資料より判明するものを除く）

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	46,200,000
受取配当等の益金不算入額	12,100,000

【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】から適切なものを選び解答すること。なお、同じものを複数回使用してもよい。

【語群】

貸倒引当金	未払事業税等	関係会社株式評価損	有価証券評価益
有価証券利息	未払費用	未払給料	従業員賞与引当金
役員賞与引当金	退職給付引当金	役員退職慰労引当金	減損損失
その他有価証券評価差額金	交際費	受取配当金等	評価性引当額

2. 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. 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。

【答案用紙】

当事業年度 (×23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 (流動)	(千円)
	()	()
	()	()
	()	()
	繰延税金資産小計	()
	評価性引当額	()
	繰延税金資産合計	()
	繰延税金資産 (固定)	()
	()	()
	()	()
	()	()
	()	()
	繰延税金資産小計	()
	評価性引当額	()
	繰延税金資産合計	()
	繰延税金負債 (固定)	()
	()	()
	繰延税金負債合計	()
	繰延税金資産の純額	()
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)	()
	交際費等永久に損金に算入されない項目	()
	役員賞与引当金	()
	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	()
	その他	()
	税効果会計適用後の法人税等の負担率	()

【解答】

当事業年度 (×23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(流動)		(千円)
	(貸倒引当金)	(	10,450)
	(未払事業税等)	(	81,869)
	(従業員賞与引当金)	(	31,350)
	繰延税金資産小計		123,669
	評価性引当額	(	△2,090)
	繰延税金資産合計	(	121,579)
	繰延税金資産(固定)		
	(関係会社株式評価損)	(	25,080)
	(減損損失)	(	142,161)
	(退職給付引当金)	(	618,640)
	(役員退職慰労引当金)	(	146,300)
	繰延税金資産小計	(	932,181)
	評価性引当額	(	△167,241)
	繰延税金資産合計	(	764,940)
	繰延税金負債(固定)		
	(其他有価証券評価差額金)	(	△5,434)
	繰延税金負債合計	(	△5,434)
	繰延税金資産の純額	(	759,506)
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	(	41.8
	(調整)		
	交際費等永久に損金に算入されない項目	(	1.0
	役員賞与引当金	(	2.6
	受取配当金等永久に益金に算入されない項目	(	△0.3
	評価性引当額	(	0.1
	住民税均等割等	(	2.2
	その他	(	0.1
	税効果会計適用後の法人税等の負担率	(	47.5)

【出題論点】

1. 税効果の計算
2. 繰延税金資産の回収可能性
3. 税効果会計に関する注記
4. 税率差異調整の注記

【解説】

1. 税効果の計算

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	
法人税、住民税及び事業税	450		
法人税等調整額	<u>△ 50</u>	<u>400</u>	←税金費用
当期純利益		600	

対応させる手続が税効果会計

上記のズレの金額のことを差異といいます。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資産及び繰延税金負債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。

- A 繰延税金資産＝将来減算一時差異×法定実効税率
B 繰延税金負債＝将来加算一時差異×法定実効税率

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係る繰延税金資産は計上できません。また、本間における関係会社株式の売却時期、減損損失の対象となった土地の売却時期も不明なことから、将来減算一時差異に繰延税金資産は計上できません。

本間では、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、スケジューリングが不能な一時差異として、当該差異に係る繰延税金資産は計上しないこととなります。

- ・ 貸倒引当金（流動） : 5,000,000 円
 - ・ 関係会社株式評価損（固定） : 60,000,000 円
 - ・ 減損損失（固定） : 340,100,000 円 (400,000,000 円－59,900,000 円)
- （なお、前期においては 400,000,000 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、本間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)）。本間においては、「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」と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となります。

(3) 退職給付引当金について

退職給付引当金に係る将来減算一時差異は、スケジューリングの結果、その将来解消年度が長期となる将来減算一時差異となりますが、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します。これらの将来減算一時差異に関しても、上記会社区分に応じて回収可能性を判断することになります。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」とであると判定されているため、その回収可能性があるとは判断できることとなります。

(4) 役員退職慰労引当金について

役員退職慰労引当金は、権利確定時または実際の支給時に損金計上されるため、将来減算一時差異となり、繰延税金資産の回収可能性が問題となります。従って、繰延税金資産の回収可能性の判断は、将来減算一時差異の将来解消見込年度のスケジューリングを実施した上で、『第 66 号』の会社区分に応じて判断することになり、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」とであると判定されており、【資料】3. (2)により支給時期も予測可能（スケジューリング可能）であるため、その回収可能性があるとは判断できることとなります。

(5) 役員賞与引当金について

会計上費用処理された役員賞与（役員賞与引当金繰入を含む）のうち、将来にわたって損金算入されないものは、将来減算一時差異に該当しないため、税効果会計の対象にはならないことに留意が必要です。

これらを反映すると、本問における繰延税金資産及び繰延税金負債の金額（Dの列に示してあります）は以下ようになります。なお、△は将来加算一時差異を示しています。

(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	15,000,000	6,270,000	(*4) 25,000,000	10,450,000	4,180,000	減算差異
未払事業税等	142,000,000	59,356,000	195,859,000	81,869,062	22,513,062	減算差異
従業員賞与引当金	72,000,000	30,096,000	75,000,000	31,350,000	1,254,000	減算差異
(固定項目)						
退職給付引当金	1,400,000,000	585,200,000	1,480,000,000	618,640,000	33,440,000	減算差異
役員退職慰労引当金	420,000,000	175,560,000	350,000,000	146,300,000	△29,260,000	減算差異
固定資産(減損損失)	400,000,000	167,200,000	340,100,000	142,161,800	△25,038,200	減算差異
関係会社株式	—	—	60,000,000	25,080,000	25,080,000	減算差異
その他有価証券評価差額金(*3)	△6,000,000	△2,508,000	△13,000,000	△5,434,000	△2,926,000	加算差異
合計					29,242,862	

うち、評価差額(純資産直入)調整額 △2,926,000

うち、評価性引当額増減額 2,131,800 *5
 差引：法人税等調整額 30,037,062

*1 期首一時差異×41.8%

*2 期末一時差異×41.8%

*3 期末/期首時価－取得原価

*4 一般債権 20,000,000＋貸倒懸念債権 5,000,000＝25,000,000

*5 貸倒引当金 2,090,000(貸倒懸念債権 5,000,000×41.8%)＋固定資産△25,038,200

＋関係会社株式 25,080,000＝2,131,800

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(一般債権のみ、流動)、未払事業税、従業員賞与引当金、退職給付引当金、役員退職慰労引当金の「増減額」を集計することになります。上記の表においては「差引：法人税等調整額」として示しています。なお、評価差額に係る繰延税金資産及び繰延税金負債は、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、「評価性引当額増減額」が存在する場合、そ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ください。

3. 税効果会計に関する注記

税効果会計に関する注記は、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っています。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。

本間においては、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. 税率差異調整の注記

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、会計上の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。本間においては、役員賞与引当金、交際費等及び受取配当金等が該当します。

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。

本間においては、減損損失、関係会社株式、貸倒懸念債権に係る貸倒引当金が該当します。

以上を本問にあてはめると以下のとおりとなります。

法定実効税率	41.8%
(調整)	
交際費等永久に損金に算入されない項目	1.0% *1
役員賞与引当金	2.6% *2
受取配当金等永久に益金に算入されない項目	△0.3% *3
評価性引当額	0.1% *4
住民税均等割等	2.2% *5
その他	<u>0.1%</u> *6
税効果会計適用後の法人税等の負担率	<u>47.5%</u> *7

$$*1 \quad 46,200,000 \times 41.8\% \div 2,000,000,000 \div 1.0\%$$

$$*2 \quad 125,000,000 \times 41.8\% \div 2,000,000,000 \div 2.6\%$$

$$*3 \quad 12,100,000 \times 41.8\% \div 2,000,000,000 \div 0.3\%$$

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。

$$*4 \quad 2,131,800 \div 2,000,000,000 \div 0.1$$

評価性引当額の増減額

$$*5 \quad 44,500,000 \div 2,000,000,000 \div 2.2\%$$

$$*6 \quad 47.5\% (*7) - (41.8\% + 1.0\% (*1) + 2.6\% (*2) - 0.3\% (*3) + 0.1\% (*4) + 2.2\% (*5)) = 0.1\%$$

$$*7 \quad (2,000,000,000 - 1,050,921,642) \div 2,000,000,000 \div 47.5\%$$

法人税等（法人税等調整額加減後）の金額