

税効果会計関係

以下の資料に基づき、下記【注記】に示す、個別財務諸表における税効果会計関係の注記中の空欄①～⑯に当てはまる数値を答案用紙の所定欄に記入しなさい。

【前提】

- 当社は、東京証券取引所第1部の上場企業（製造業）である。
- 当社の事業年度は、当期が第31期（×23年4月1日～×24年3月31日）である。
- 法人税等の法定実効税率は40%とする。なお、ここ数年来税率の変更はない。
- 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」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出来るものとする。また、同取扱いに基づき、退職給付引当金及び減価償却超過額に係る繰延税金資産の回収可能性は問題ないものとして解答すること。

【解答上の留意事項】

- 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。
- 不要な解答箇所には「-」を記入すること。
- 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）。
- 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。
- 【資料】から判明しない事項は考慮する必要はない。

【資料】

- 一時差異及び永久差異に関する資料

(1) 一時差異

① 前期末及び当期末の一時差異の明細（単位：円）

	前期末	当期末
未払事業税	82,000,000	94,000,000
賞与引当金及び未払費用（社会保険料）	112,400,000	125,000,000
退職給付引当金	368,400,000	381,500,000
貸倒引当金（売掛金）	24,000,000	21,500,000
貸倒引当金（破産更生債権等）	200,000,000	200,000,000
減価償却超過額（建物）	39,480,000	43,760,000
減損損失	—	300,000,000
圧縮積立金	50,000,000	42,000,000
その他有価証券評価差額金（△は差損）	32,500,000	16,490,000
繰延ヘッジ損益（△は損失）	46,700,000	52,520,000

② 当社の売掛金の回収サイトは平均して2ヶ月である。

③ 貸倒引当金（破産更生債権等）は取引先であるA社に対する長期貸付金によるものであり、前期末時点から当期末時点に至るまで入金は受けておらず、その回収時期は不明である。

④ 当期に計上した減損損失300,000,000円は当社が保有する遊休資産に係るものである。当該資産の一部については現在売却による処分が計画されており、当期に生じた一時差異のうち80,000,000円は翌期には損金算入が見込まれる。残額については、損金算入時期が不明である。

⑤ 繰延ヘッジ損益に係る税効果は固定項目として表示すること。

(2) 永久差異

当期の課税所得の計算上、以下の金額を申告調整している。

項目	金額
交際費等の損金不算入額	3,800,000円
受取配当金等の益金不算入額	9,200,000円

2. 当期純利益及びその他諸税金に関する資料

- (1) 当期の税引前当期純利益は1,200,000,000円であり、税引後当期純利益は670,800,000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43,968,000円である。なお、事業税の資本割、付加価値割は考慮しない。
- (2) 上記の他、別表一（一）において、試験研究費の税額控除により80,000,000円の法人税を控除している。

【注記】

当事業年度 (×24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)
	未払事業税	(①)
	賞与引当金	(②)
	貸倒引当金	(③)
	繰延税金資産合計	()
	繰延税金資産 (固定)	
	退職給付引当金	(④)
	貸倒引当金	(⑤)
	減価償却超過額	(⑥)
	減損損失	(⑦)
	繰延税金資産小計	()
	評価性引当額	(⑧)
	繰延税金資産合計	()
	繰延税金負債 (固定)	
	圧縮積立金	(⑨)
	その他有価証券評価差額金	(⑩)
	繰延ヘッジ損益	(⑪)
	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	(⑫)
	受取配当金等永久に益金に算入されない項目	()
	試験研究費の税額控除	(⑬)
	評価性引当額	(⑭)
	住民税均等割等	()
	税効果会計適用後の法人税等の負担率	(⑮)

【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. 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
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、法定実効税率は40%とします。)

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 ←税金費用	
当期純利益		600	

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、利益を課税標準とする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、本問における減損損失の対象となった遊休資産の一部も売却時期が不明なことから、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。

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（破産更生債権等）：200,000,000円
- ・減損損失（固定）：220,000,000円（=300,000,000円-80,000,000円）

なお、将来加算一時差異については、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、会社を以下の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））。

なお、退職給付引当金や建物の減価償却超過額に係る将来減算一時差異のように、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については、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すると考えらますので、下記のとおり、別途規定が置かれています（『第66号』5.（2））。

また、建物のような償却性資産に減損損失が計上された場合、当該減損損失は減価償却等を通じて損金に算入されます。しかし、減損損失は、その本質が減価償却とは異なる性質のものであり、臨時性が極めて高く、かつ、金額も巨額になる可能性が高いことから、減損損失に係る将来減算一時差異については、『第66号』5.（2）における、建物の減価償却超過額に係る将来減算一時差異と同様な取扱いは適用されないことに注意して下さい（『その他有価証券の評価差額及び固定資産の減損損失に係る税効果会計の取扱い』（監査委員会報告第70号）、以下『第70号』とする）。

会社区分	適用会社	将来の課税所得の見積額と繰延税金資産の計上が認められる場合	スケジューリング不能差異の取扱い	将来解消年度が長期にわたる将来減算一時差異
会社区分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（当期及びおおむね過去3年以上）計上している会社等で、その経営環境に著しい変化がない会社	一般的に、繰延税金資産の全額について、その回収可能性があると判断される。	繰延税金資産の計上が認められる。	
会社区分②	業績は安定（おおむね3年以上）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	一時差異等のスケジューリングの結果に基づき繰延税金資産を計上している場合		繰延税金資産の計上が認められる。
会社区分③	過去の業績が不安定な会社等	将来の合理的な見積もり可能期間（おおむね5年）内の課税所得の見積額を限度として、当該期間内の一時差異等のスケジューリングの結果に基づき繰延税金資産を計上している場合		
会社区分④	期末において重要な税務上の繰越欠損金が存在する会社、過去（おおむね3年以内）に重要な繰越欠損金の繰越期限切れとなつた事があった会社、又は当期末において重要な税務上の欠損金の繰越期限切れが見込まれる会社（注1）	原則として、翌期に課税所得の発生が確実に見込まれる場合で、かつ、その範囲内で翌期の一時差異等のスケジューリングの結果に基づき繰延税金資産を計上している場合		翌期の将来減算一時差異の解消額について、繰延税金資産の計上が認められる。
会社区分④ 但書	会社区分④に該当される場合においても、重要な税務上の繰越欠損金や過去の経常的な利益水準を大きく上回る将来減算一時差異が、非経常的な特別の原因により発生したのであり、それを除けば課税所得を毎期経常している会社	将来の合理的な見積もり可能期間（おおむね5年）内の課税所得の見積額を限度として、当該期間内の一時差異等のスケジューリングの結果に基づき繰延税金資産を計上している場合（会社区分③と同様）		繰延税金資産の計上が認められる。
会社区分⑤	過去（おおむね3年以上）連續して重要な税務上の欠損金を計上している会社で、かつ、当期も重要な税務上の欠損金の計上が見込まれる会社（注2）	通常、将来減算一時差異及び税務上の繰越欠損金等に係る繰延税金資産の回収可能性はないと判断される。		繰延税金資産の計上は認められない。

(注1) 会社区分④について

過去の経常的な利益水準を大きく上回る将来減算一時差異が期末に存在する会社について、翌期末において重要な税務上の繰越欠損金の発生が見込まれる場合には、期末において重要な税務上の繰越欠損金が存在する会社と同様に取り扱う。

(注2) 会社区分⑤について

債務超過の状況にある会社や資本の欠損の状況が長期にわたっている会社で、かつ、短期間に当該状況の解消が見込まれない場合も同様に取り扱われる。

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）は以下のようになります。なお、一時差異の△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)	回収 or 不能	減算 or 加算
(繰延税金資産－流動項目)							
未払事業税	82,000,000	32,800,000	94,000,000	37,600,000	4,800,000	回収	減算
賞与引当金	112,400,000	44,960,000	125,000,000	50,000,000	5,040,000	回収	減算
貸倒引当金（売掛金）	24,000,000	9,600,000	21,500,000	8,600,000	△1,000,000	回収	減算

(繰延税金資産-固定項目)							
退職給付引当金	368,400,000	147,360,000	381,500,000	152,600,000	5,240,000	回収	減算
貸倒引当金(破産更生債権等)	200,000,000	80,000,000	200,000,000	80,000,000	0	不能	減算
減価償却超過額	39,480,000	15,792,000	43,760,000	17,504,000	1,712,000	回収	減算
減損損失(スケ可能)	—	—	80,000,000	32,000,000	32,000,000	回収	減算
減損損失(スケ不能)	—	—	220,000,000	88,000,000	88,000,000	不能	減算
(繰延税金負債-固定項目)							
圧縮積立金	△50,000,000	△20,000,000	△42,000,000	△16,800,000	3,200,000	回収	加算
その他有価証券評価差額金	△32,500,000	△13,000,000	△16,490,000	△6,596,000	6,404,000	回収	加算
繰延ヘッジ損益	△46,700,000	△18,680,000	△52,520,000	△21,008,000	△2,328,000	回収	加算

合計	143,068,000
うち、評価差額(純資産直入)調整額	4,076,000
うち、評価性引当額増減額	88,000,000
差引: 法人税等調整額	50,992,000

*1 期首一時差異×40%

*2 期末一時差異×40%

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、繰延税金資産及び繰延税金負債を増減させる際の相手勘定であるため、未払事業税、賞与引当金、貸倒引当金（売掛金）、退職給付引当金、減価償却超過額、減損損失（スケジューリング可能）、圧縮積立金の「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、純資産直入された一時差異（本問でのその他有価証券評価差額金及び繰延ヘッジ損益）に係る繰延税金資産及び繰延税金負債は、当該一時差異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下さい。

3. 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

繰延税金資産及び繰延税金負債の発生の主な原因別の内訳の注記は、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します。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。

なお、回収可能性がないと判断され、計上されない繰延税金資産については、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することが出来ます（個別財務諸表における税効果会計に関する実務指針第31項）。

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。本問においては、交際費等の損金不算入額及び受取配当等の益金不算入額が該当します。

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（本問での試験研究費の税額控除）、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。

本問においては、スケジューリング不能な減損損失、破産更生債権等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	40.0%
(調整)	
交際費等永久に損金に算入されない項目	0.1% *1
受取配当金等永久に益金に算入されない項目	△0.3% *2
試験研究費の税額控除	△6.7% *3
評価性引当額	7.3% *4
住民税均等割等	<u>3.7%</u> *5
税効果会計適用後の法人税等の負担率	<u>44.1%</u> *6

*1 $3,800,000 \times 40\% \div 1,200,000,000 = 0.1\%$

*2 $9,200,000 \times 40\% \div 1,200,000,000 = 0.3\%$

*3 $80,000,000 \div 1,200,000,000 = 6.7\%$

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 $88,000,000 \div 1,200,000,000 = 7.3\%$

評価性引当額の増減額

*5 $43,968,000 \div 1,200,000,000 = 3.7\%$

*6 $(1,200,000,000 - 670,800,000) \div 1,200,000,000 = 44.1\%$

法人税等（法人税等調整額加減後）の金額

【記入例】

当事業年度 (×24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)
	未払事業税 37,600
	賞与引当金 50,000
	貸倒引当金 8,600
	繰延税金資産合計 96,200
	繰延税金資産 (固定)
	退職給付引当金 152,600
	貸倒引当金 80,000
	減価償却超過額 17,504
	減損損失 120,000
	繰延税金資産小計 370,104
	評価性引当額 △168,000
	繰延税金資産合計 202,104
	繰延税金負債 (固定)
	圧縮積立金 △16,800
	その他有価証券評価差額金 △6,596
	繰延ヘッジ損益 △21,008
	繰延税金負債合計 △44,404
	繰延税金資産の純額 253,900
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 40.0
	(調整)
	交際費等永久に損金に算入されない項目 0.1
	受取配当金等永久に益金に算入されない項目 △0.3
	試験研究費の税額控除 △6.7
	評価性引当額 7.3
	住民税均等割等 3.7
	税効果会計適用後の法人税等の負担率 44.1