

税効果会計関係（連結）

以下の資料に基づき、連結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. 当社は、国内会社であるA社を連結子会社としている。なお、A社には少数株主は存在しない。
3. 当企業集団の連結会計期間は、当期が第4期（×5年4月1日～×6年3月31日）である。
4. 各社の法人税等の法定実効税率は、前期及び当期ともに40.0%とする。
5. 当企業集団では、繰延税金資産の回収可能性を『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）』に照らして判断している。当該監査上の取扱いに照らし、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できないものとする。

また、A社は「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」と判定されている。したがって、将来減算一時差異に係る繰延税金資産の回収可能性はないと判断されることとなる。ただし、当期においてA社には課税所得が発生している。

【資料】

1. 一時差異等に関する情報

当社及びA社の当期における一時差異等の金額は以下のとおりである。

（単位：千円）

	当 社		A 社	
	期 首	期 末	期 首	期 末
（流動項目）				
未払事業税（地方法人特別税含む）	56,000	62,000	800	950
賞与引当金	43,200	59,600	6,000	5,400
（固定項目）				
減価償却超過額（注1）	3,000	4,500	2,150	2,800
減損損失（注2）	120,000	120,000	—	—
退職給付引当金	64,700	71,900	38,400	45,000
子会社株式評価損（注3）	40,000	40,000	—	—
繰越欠損金（注4）	—	—	20,000	—
その他有価証券評価差額金（注5）	2,400	3,800	—	—

（注1）各社とも建物の減価償却費に係るものである。

（注2）当社が保有する土地に係る減損損失であり、当期末現在売却見込はない。

（注3）A社株式の実質価額が著しく下落した際に計上したものであり、当期末現在売却見込等はない。

（注4）前期、前々期に期限切れとなったものがあるが、当期において期限切れとなったものはない。

（注5）取引先との持合株式であり、当期末現在売却見込等はない。なお、いずれも貸方残高である。

## 2. その他税務調整項目

当期の課税所得計算上、以下の金額を申告調整している。

(単位：千円)

	当 社	A 社
交際費等の損金不算入額	8,500	750
受取配当等の益金不算入額 (注)	1,200	—

(注) A社から受け取ったものはない。

## 3. 連結調整項目

連結財務諸表の作成にあたり、連結修正仕訳として以下の項目を調整している。なお、当社及びA社との取引は当期より開始しており、前期以前において未実現利益は生じていなかった。

(単位：千円)

項目	金 額
土地時価評価(注1)	54,000
未実現利益(注2)	1,450
未実現利益(注3)	800
のれん償却額	2,800

(注1) A社株式を取得し、連結子会社とした時点における時価評価差額(評価益)である。

(注2) 当社がA社に対して付加した棚卸資産に係る未実現利益である。

(注3) A社が当社に対して付加した棚卸資産に係る未実現利益である。

## 4. その他解答に必要な事項

当期の連結損益計算書における税金等調整前当期純利益は150,000千円であり、法人税等(税効果会計適用後)控除後の当期純利益は90,900千円であった。

### 【解答上の留意事項】

- 「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. 未払事業税 イ. 賞与引当金 ウ. 連結会社間内部利益消去 エ. 減価償却費 オ. 減損損失  
カ. 退職給付引当金 キ. その他有価証券評価差額金 ク. 土地評価差額 ケ. 評価性引当額

- 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。
- 記号や金額が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しないこと。

【答案用紙】

当連結会計年度 (×6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 (千円)		
繰延税金資産 (流動)		
( )	( )	( )
( )	( )	( )
( )	( )	( )
計		( )
繰延税金資産 (固定)		
( )	( )	( )
( )	( )	( )
( )	( )	( )
計		( )
繰延税金負債 (固定)		
( )	( )	( )
( )	( )	( )
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要な項目別の内訳 (%)		
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	( )	( )
のれん償却額	( )	( )
税効果会計適用後の法人税等の負担率	( )	( )

【解答】

当連結会計年度 (×6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 (千円)		
	繰延税金資産（流動）		
	( ア )	( 25,180 )	
	( イ )	( 26,000 )	
	( ウ )	( 900 )	
	( ケ )	( △ 2,540 )	
	計	( 49,540 )	
	繰延税金資産（固定）		
	( エ )	( 2,920 )	
	( オ )	( 48,000 )	
	( カ )	( 46,760 )	
	( ク )	( △ 67,120 )	
	計	( 30,560 )	
	繰延税金負債（固定）		
	( キ )	( △ 1,520 )	
	( ク )	( △ 21,600 )	
	計	( △ 23,120 )	
	繰延税金資産の純額	( 56,980 )	
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要な項目別の内訳 (%)		
	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	( 2.5 )	
	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	( △ 3.5 )	
	のれん償却額	( 0.7 )	
	税効果会計適用後の法人税等の負担率	( 39.4 )	

## 【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	
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。

- ・減損損失：120,000千円

- ・子会社株式評価損：40,000千円

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、親会社が「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、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。また、連結子会社A社は「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」と判定されているため、原則として、将来減算一時差異に係る繰延税金資産の回収可能性はないと判断されることになります。

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。また、評価性引当額は□で示しています。

① 親会社

(単位：千円)

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)						
未払事業税	56,000	22,400	62,000	24,800	2,400	減算差異
賞与引当金	43,200	17,280	59,600	23,840	6,560	減算差異
(固定項目)						
減価償却超過額	3,000	1,200	4,500	1,800	600	減算差異
減損損失	120,000	48,000	120,000	48,000	0	減算差異
退職給付引当金	64,700	25,880	71,900	28,760	2,880	減算差異
子会社株式評価損	40,000	16,000	40,000	16,000	0	減算差異
その他有価証券 評価差額金	△2,400	△960	△3,800	△1,520	△560	加算差異
合計					11,880	
内、法人税等調整額影響額					12,440	
内、評価差額調整額					△560	
内、評価性引当額の増減額					0	

\*1 期首一時差異 (A) × 40.0%

\*2 期末一時差異 (C) × 40.0%

② A社

(単位：千円)

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)						
未払事業税	800	320	950	380	60	減算差異
賞与引当金	6,000	2,400	5,400	2,160	−240	減算差異
(固定項目)						
減価償却超過額	2,150	860	2,800	1,120	260	減算差異
退職給付引当金	38,400	15,360	45,000	18,000	2,640	減算差異
繰越欠損金	20,000	8,000	—	—	−8,000	減算差異
合計					△5,280	
内、法人税等調整額影響額					0	
内、評価差額調整額					0	
内、評価性引当額の増減額					△5,280	

\*1 期首一時差異 (A) × 40.0%

\*2 期末一時差異 (C) × 40.0%

③ 連結調整

のれん償却額に対しては税効果会計を適用しないことに留意してください（『連結財務諸表における税効果会計に関する実務指針第27項』）。また、親会社で計上されている子会社株式評価損に係る繰延税金（評価性引当額）も連結調整されます（結果として、連結上は、子会社株式評価損に係る税効果は認識しないことと同様になります）。

連結会社間取引の内部利益の調整から生じる一時差異については、『第66号』の会社区分の規定は適用されず、売却年度において課税所得が生じている場合（売却元で発生した税金は確定済み）には、未実現利益が実現するまで繰延税金資産を計上します（『連結財務諸表における税効果会計に関する実務指針第13項、第16項』）。

(単位：千円)

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)						
未実現利益 (当社→A社)	—	—	1,450	580	580	減算差異
未実現利益 (A社→当社)	—	—	800	320	320	減算差異
(固定項目)						
土地評価差額	△54,000	△21,600	△54,000	△21,600	0	加算差異
子会社株式評価損	△40,000	△16,000	△40,000	△16,000	0	加算差異

合計 900

内、法人税等調整額影響額 900

内、評価差額調整額 0

内、評価性引当額の増減額 0

\*1 期首一時差異 (A) ×40.0%

\*2 期末一時差異 (C) ×40.0%

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、未払事業税、賞与引当金、減価償却超過額、退職給付引当金の「増減額」を集計することになります。上記の表においては「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ください。

### 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（1.（例）参照）。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りますので、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ますので、調整割合は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 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」となりますので、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	2.5% *1
受取配当金等永久に益金に算入されない項目	△0.3% *2
評価性引当額	△3.5% *3
のれん償却額	<u>0.7% *4</u>
税効果会計適用後の法人税等の負担率	<u>39.4% *5</u>

\*1  $(8,500 + 750) \times 40.0\% \div 150,000 \div 2.5\%$

\*2  $1,200 \times 40.0\% \div 150,000 \div 0.3\%$

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。

\*3  $\triangle 5,280 \div 150,000 \div \triangle 3.5\%$

評価性引当額の増減

\*4  $2,800 \times 40.0\% \div 150,000 \div 0.7\%$

\*5  $(150,000 - 90,900) \div 150,000 \div 39.4\%$

法人税等（法人税等調整額加減後）の額