

税効果会計シリーズ (1)

税効果会計の総論

公認会計士 おうご たかえ 淡河 貴絵

1. はじめに

税効果会計とは、税引前利益と税金費用を合理的に対応させることを目的とする手続であり、その会計基準は、開示されるすべての企業に適用されている。

税効果会計に関する会計基準等については、1998年10月に企業会計審議会から「税効果会計に係る会計基準」(以下「税効果会計基準」という。)が公表され、その後日本公認会計士協会(JICPA)から複数のガイダンスが公表され、それらに基づき財務諸表の作成実務が行われてきた。このような中で、2013年12月に、主に、監査委員会報告第66号「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」(以下「監査委員会報告第66号」という。)についての問題意識が強く聞かれ、JICPAの税効果会計に関するガイダンスのうち会計上の取扱いについてASBJに移管する審議を行うこととなった。

この移管作業として、2015年12月には、企業会計基準適用指針第26号「繰延税金資産の回収可能性に関する適用指針」(以下「回収可能性適用指針」という。)が公表され、また、2017年6月に、以下の4つの公開草案が公表されている。

- 企業会計基準公開草案第60号「『税効果会計に係る会計基準』の一部改正(案)」(以下「税効果会計一部改正案」という。)
- 企業会計基準適用指針公開草案第58号「税効果会計に係る会計基準の適用指針(案)」(以下「税効果適用指針案」という。)
- 企業会計基準適用指針公開草案第59号「繰延税金資産の回収可能性に関する適用指針」(以下「改正回収可能性適用指針案」という。)
- 企業会計基準適用指針公開草案第60号「中間財務諸表等における税効果会計に関する適用指針(案)」(以下「中間税効果適用指針案」という。)

このため、これらの公開草案も踏まえ、今号より、税効果会計に関する会計処理及び開示の基本的な内容をQ&A方式で連載する。

2. 連載の主な内容

本連載では、【図表1】に記載のテーマを予定している。以下では、それぞれのテーマの内容を記載する。

【図表1】 連載テーマ

回	テーマ	内容
1	税効果会計の総論	<ul style="list-style-type: none"> ● 税効果会計とは ● 税効果会計に関する会計基準等
2	一時差異等	<ul style="list-style-type: none"> ● 財務諸表上の一時差異等 ● 連結財務諸表固有の一時差異 ● 一時差異等に該当しないもの
3	法定実効税率	<ul style="list-style-type: none"> ● 税効果会計の対象となる税金 ● 法定実効税率 ● 法定実効税率一超過課税による税率の取扱い
4	繰延税金資産及び繰延税金負債の計上	<ul style="list-style-type: none"> ● 個別財務諸表における繰延税金資産及び繰延税金負債 ● 連結決算手続における繰延税金資産及び繰延税金負債
5	繰延税金資産の回収可能性	<ul style="list-style-type: none"> ● 繰延税金資産の回収可能性の判断 ● 繰延税金資産の回収可能性の判断に関する手順 ● 企業の分類及び繰延税金資産を計上する場合の分類ごとの留意点
6	個別財務諸表における繰延税金資産及び繰延税金負債の計上	<ul style="list-style-type: none"> ● 解消見込年度が長期にわたる将来減算一時差異 ● 固定資産の減損損失に係る将来減算一時差異 ● その他有価証券の評価差額に係る一時差異
7, 8	連結財務諸表における繰延税金資産及び繰延税金負債の計上	<ul style="list-style-type: none"> ● 子会社に対する投資に係る一時差異 ● 債権と債務の相殺消去に伴い修正される貸倒引当金に係る一時差異 ● 未実現損益の消去に係る一時差異 ● 退職給付に係る負債又は退職給付に係る資産に関する一時差異
9	開示	<ul style="list-style-type: none"> ● 表示 ● 注記事項

第1回 「税効果会計の総論（本号）」

税効果会計とは、税引前利益と税金費用を合理的に対応させることを目的とする手続であるため、税効果会計を適用していない場合と適用している場合の税引前利益と税金費用との対応関係の相違について設例を用いてイメージすることで、税効果会計の適用の必要性を解説する。また、税効果会計を適用する場合、どのような会計基準等（ガイダンスを含む）が公表されているのかを理解する。

第2回 「一時差異等」

繰延税金資産及び繰延税金負債は、一時差異等に法定実効税率を乗じて算定される。このため、一時差異等とはどのようなものかについて、個別財務諸表における一時差異等（財務諸表上の一時差異や税務上の繰越欠損金等）、連結決算手続における一時差異（連結財務諸表固有の一時差異）及び一時差異に該当しないものについて、具体的に解説する。

第3回 「法定実効税率」

繰延税金資産及び繰延税金負債の算定にあたり、税効果会計の対象となる税金について確認し、法定実効税率の算定方法（地方税における超過課税による税率の取扱いを含む。）を解説する。

第4回 「繰延税金資産及び繰延税金負債の計上」

個別財務諸表におけ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する場合、及び連結決算手続における連結財務諸表固有の一時差異に対して繰延税金資産及び繰延税金負債を計上する場合の基本的な考え方について、公開草案を踏まえて解説を行う。

第5回 「繰延税金資産の回収可能性」

企業が繰延税金資産の回収可能性を判断するにあたっては、将来の課税所得を見積ることや当該企業の種類を判断することが必要となり、当該見積りや判断によっては企業の業績が大きく変わり得る。このため、繰延税金資産の回収可能性をどのように判断するか、その手順や企業の種類及び繰延税金資産を計上する場合の分類ごとの留意点について解説する。

第6回 「個別財務諸表における繰延税金資産及び繰延税金負債の計上」

個別財務諸表における一時差異等については様々な論点があるが、このうち質問が比較的多く寄せられる解消見込年度が長期にわたる将来減算一時差異や固定資産の減損損失、その他有価証券の評価差額などの実務上の留意点について解説する。

第7回 「連結財務諸表における繰延税金資産及び繰延税金負債の計上(1)」

連結財務諸表固有の一時差異についての繰延税金資産及び繰延税金負債のうち、子会社に対する投資及び債権と債務の相殺消去に伴い修正される貸倒引当金に係る一時差異について、基本的な考え方を解説する。

第8回 「連結財務諸表における繰延税金資産及び繰延税金負債の計上(2)」

連結財務諸表固有の一時差異についての繰延税金資産及び繰延税金負債のうち、未実現損益の消去に係る一時差異及び退職給付に係る負債又は退職給付に係る資産に関する一時差異について、基本的な考え方を解説する。

第9回 「開示」

開示（表示及び注記事項）について、公開草案の改正点を中心に解説する。

Q1 税効果会計とは

税効果会計とは何か。

A

税効果会計とは、税引前利益と税金費用を合理的に対応させることを目的とする手続である。

解 説

1. 税効果会計の必要性

税効果会計基準 第一では、「税効果会計は、企業会計上の資産又は負債の額と課税所得計算上の資産又は負債の額に相違がある場合において、法人税その他利益に関連する金額を課税標準とする税金の額を適切に期間配分することにより、法人税等を控除する前の当期純利益と法人税等を合理的に対応させることを目的とする手続である。」とされている。

会計上の利益と課税所得はその算定目的が異なるため、一般に、収益（又は費用）と益金（又は損金）の認識時点や、会計上の資産（又は負債）と課税所得計算上の資産（又は負債）の額に相違が見られる。

このため、税効果会計を適用しない場合、課税所得を基礎とした法人税等の額が費用として計上され、税引前利益と課税所得の額が異なるときは、税金費用（法人税等及び法人税等調整額）が税引前利益と合理的に対応せず、また、将来の法人税等の納付額に対する影響が表示されないことになる。

このような観点から、税効果会計を適用することが必要と考えられている。

2. 税効果会計を適用した場合の財務諸表

税効果会計を適用すると、財務諸表において、以下が計上される。

- ▶ 貸借対照表 繰延税金資産^(*1)及び繰延税金負債^(*2)が計上される。
- ▶ 損益計算書 当期の法人税等（納税額）に加えて、税効果会計の適用による法人税等調整額が計上される。

(*1) 繰延税金資産は、将来の法人税等の納付額を減額する効果を有し、一般的には法人税等の前払いに相当する

ため、資産としての性格を有すると考えられている。
 (*2) 繰延税金負債は、将来の法人税等の納付額を増額する効果を有し、一般的には法人税等の未払いに相当するため、負債としての性格を有すると考えられている。

3. 税効果会計を適用していない場合と税効果会計を適用している場合

ここでは、税効果会計を適用していない場合と税効果会計を適用している場合の税引前利益と税金費用との対応関係の相違を、設例を用いて記載する。

設例

前提条件

- (1) A社の法人税等の実際税率及び法定実効税率を30%とする。
- (2) 税効果会計を適用していない場合のA社のX1年及びX2年の税引前利益を800及び1000とする。なお、X1年において、土地（取得原価）300の売却の意思決定を行い（売却予定価額100）、当該土地の減損損失200を認識している。また、X2年において、当該売却予定価額100で売却している。
- (3) A社のX1年及びX2年の納税申告書（課税所得及び法人税等の額）を以下のとおりとする。なお、この事例では、減損損失について、売却の意思決定を行った時点では税務上の損金に算入されず、実際に売却を行った時点で税務上の損金に算入されることとしている。

()：貸方（加算）

	X1年	X2年
税引前利益	(800)	(1,000)
加算：減損損失（損金不算入）	(200)	—
減算：減損損失の認容	—	200
課税所得(A)	(1,000)	(800)
法人税等(B) = (A) × 30%	300	240

税効果会計を適用していない場合

税効果会計を適用していない場合の税引前利益と税金費用との対応関係は、以下のとおりになる。

■ 税効果会計を適用していない場合の税引前利益と税金費用との対応関係

()：貸方（利益）
 単位：千円

	X1年	X2年
税引前利益	(800)	(1,000)
法人税等	300	240
法人税等調整額	—	—
税金費用	300	240
当期純利益	(500)	(760)

X1年の税負担率：37.5%
 X2年の税負担率：24.0%
 税引前利益と税金費用が合理的に対応していない。

※税負担率は、(税金費用 ÷ 税引前利益) で算定している。

税効果会計を適用している場合

仮にA社において、税効果会計を適用している場合、X1年及びX2年において、以下の仕訳を財務諸表に反映させることになる。

〈X1年の仕訳〉

(借) 繰延税金資産	60	(貸) 法人税等調整額	60
------------	----	-------------	----

〈X2年の仕訳〉

(借) 法人税等調整額	60	(貸) 繰延税金資産	60
-------------	----	------------	----

上述した仕訳を財務諸表に反映すると、税効果会計を適用している場合の税引前利益と税金費用との対応関係は、以下のとおりになる。

■ 税効果会計を適用している場合の税引前利益と税金費用との対応関係

() : 貸方 (利益)
単位: 千円

	X1年	X2年
税引前利益	(800)	(1,000)
法人税等	300	240
法人税等調整額	(60)	60
税金費用	240	300
当期純利益	(560)	(700)

X1年の税負担率: 30.0%
X2年の税負担率: 30.0%

税引前利益と税金費用が合理的に対応している。

上記のとおり、税効果会計を適用している場合、X1年もX2年の税負担率は実際に適用されている税率 (30.0%) に一致しているという点で、税引前利益と税金費用は合理的に対応しているといえる。

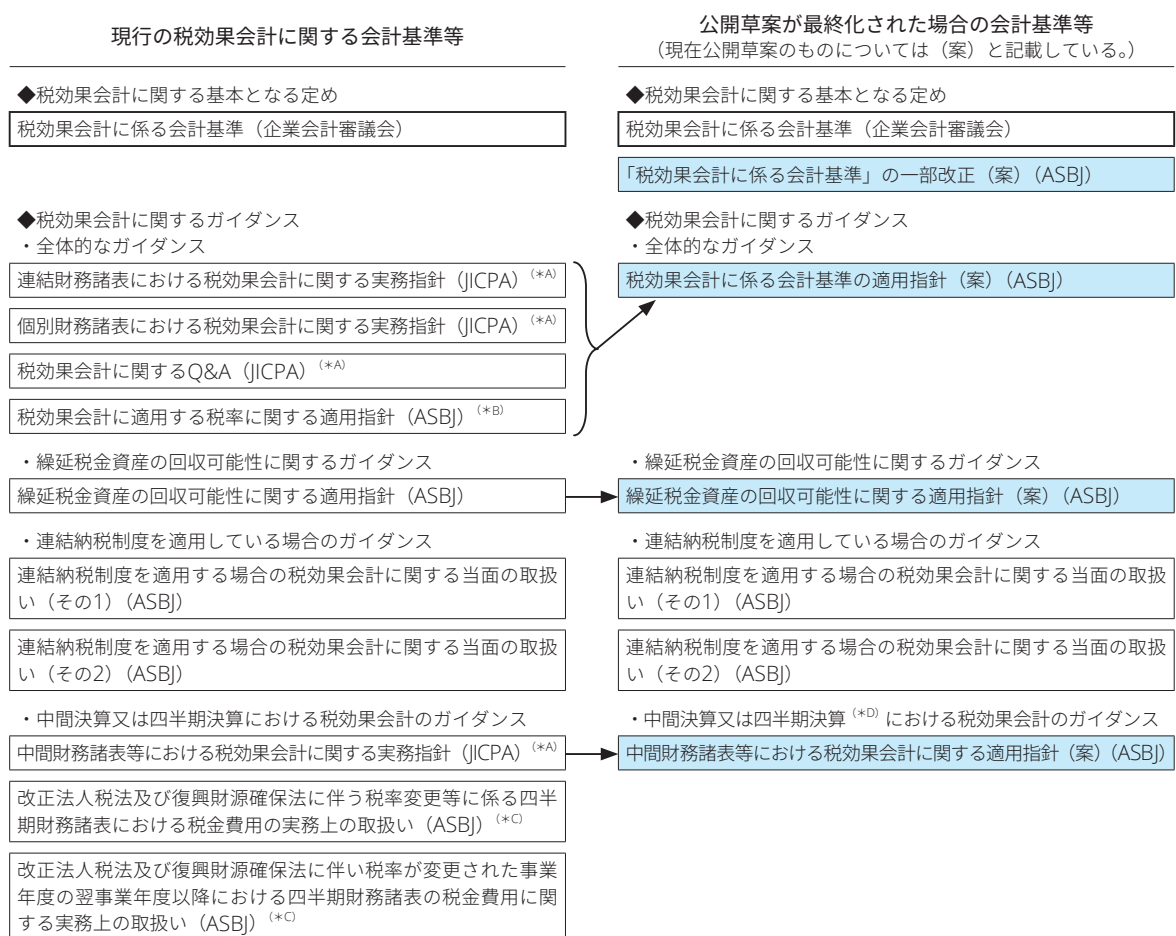
Q2 税効果会計に関連する会計基準等

税効果会計を適用するにあたり、関連する会計基準等にどのようなものがあるか。

A

現行における税効果会計に関する会計基準等及び2017年6月に公表された公開草案が最終化された場合の税効果会計に関する会計基準等 (税効果会計に関する事項を中心に記載している会計基準等) は、【図表1】のとおりである。

【図表1】 税効果会計に関する会計基準等



(*A) 税効果適用指針案又は中間税効果適用指針案に改正され、公開草案が最終化された場合、改廃が検討される予定である。

(*B) 税効果適用指針案に統合され、公開草案が最終化された場合、廃止される予定である。

(*C) 公開草案が最終化された場合、廃止される予定である。

(*D) 四半期決算については、「四半期財務諸表に関する会計基準」及び「四半期財務諸表に関する会計基準の適用指針」に税効果会計に関する具体的な取扱いが定められている(解説の「3. その他の会計基準等に記載されている税効果会計に関する取扱い」を参照)。

解説

1. 税効果会計基準の設定

1997年6月に企業会計審議会から公表された「連結財務諸表制度の見直しに関する意見書」において、国際的にも遜色のない連結ベースのディスクロージャー制度を構築しようとする取組みとともに、税効果会計の全面的な適用の考え方が示され、1998年10月に税効果会計基準が公表された。そして、連結財務諸表及び個別財務諸表については1999年4月1日以後開始する事業年度から、中間連結財務諸表及び中間財務諸表については2000年4月1日以後開始する事業年度から、税効果会計が適用されている(早期適用を除く。)

2. 税効果会計基準を適用する場合のガイダンス

税効果会計基準の公表を受けて、この会計基準を適用する場合のガイダンスとしてJICPAから、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」(以下「連結税効果実務指針」という。)^(*1)、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。)^(*1)、監査委員会報告第66号^(*2)等が公表され、実務が行われていた。このような中で、基準諮問会議^(*3)からの提言により、2013年12月に、主に監査委員会報告第66号についての問題意識が強く聞かれていたことから、これらの税効果会計に関するガイダンスを企業会計基準委員会(ASBJ)^(*4)に移管することとされ、近年会計基準等が改正又は公表されている。

(*1) 税効果適用指針案及び中間税効果適用指針案が最終化された場合、改廃が検討される予定である。

(*2) 2015年12月に回収可能性適用指針が公表されたことに伴い、2017年1月に廃止された。

(*3) 企業会計基準は、財団法人財務会計基準機構に設置されている基準諮問会議がASBJで審議するテーマ等(優先順位を含む)を審議し、ASBJに提言することとされている。ASBJは、基準諮問会議から審議テーマ又は優先順位等についての提言を受けた場合、原則として、基準諮問会議の提言を尊重し、審議テーマを決定

することになっている。近年改正又は公表された会計基準等は、【図表2】の
 (*4) ASBJは2001年7月に民間の会計基準設定主体として 設立された。 とおりである。

【図表2】 近年改正又は公表された会計基準等

2015年12月	回収可能性適用指針（2016年3月に改正されている。また、2017年6月に改正のための公開草案が公表されている。）
2016年 3月	「税効果会計に適用する税率に関する適用指針」（2017年6月に公表されている税効果適用指針案に統合される予定である。）
2017年 3月	「法人税、住民税及び事業税等に関する会計基準」（税効果会計には直接関係しないが、関係する基準として開発された。）
2017年 6月	税効果会計基準一部改正案 税効果適用指針案（連結税効果実務指針及び個別税効果実務指針の改正案） 改正回収可能性適用指針案 中間税効果適用指針案（中間税効果実務指針の改正案）

3. その他の会計基準等に記載されている 税効果会計に関する取扱い

税効果会計に関する具体的な取扱いは、税効果会計に関する事項を中心に記載している会計基準等（【図表1】

を参照）以外にも、複数定められている。その他の会計基準等に定められている主な税効果会計に関する取扱いとして、例えば、【図表3】で示した取扱いが挙げられる。

【図表3】 その他の会計基準等に定められている主な税効果会計に関する取扱い

内 容	会計基準等の名称
持分法を適用する場合の税効果会計	日本公認会計士協会 会計制度委員会報告第9号「持分法会計に関する実務指針」
四半期決算における税効果会計	企業会計基準第12号「四半期財務諸表に関する会計基準」 企業会計基準適用指針第14号「四半期財務諸表に関する会計基準の適用指針」
評価・換算差額等に関する税効果会計 (*5)	企業会計基準適用指針第8号 「貸借対照表の純資産の部の表示に関する会計基準の適用指針」
土地再評価差額金に関する税効果会計 (*5)	日本公認会計士協会 会計制度委員会 「土地再評価差額金の会計処理に関するQ&A」
税効果会計に関するその他の包括利益の内訳の開示	企業会計基準第25号「包括利益の表示に関する会計基準」
株主資本等変動計算書における変動事由の表示	企業会計基準適用指針第9号 「株主資本等変動計算書に関する会計基準の適用指針」
企業結合及び事業分離等に関連する税効果会計	企業会計基準適用指針第10号 「企業結合会計基準及び事業分離等会計基準に関する適用指針」
子会社持分に係るヘッジ取引に関する税効果会計	日本公認会計士協会 会計制度委員会報告第4号 「外貨建取引等の会計処理に関する実務指針」

(*5) 公開草案が最終化された場合、税効果会計に関する取扱いは税効果適用指針案に記載される予定である。

このように、税効果会計を適用する場合、税効果会計 具体的な取扱いが定められていることに留意する必要がある。
 に関する事項を中心に記載している会計基準等以外の会計基準等にも、【図表3】のように税効果会計に関する 以 上