

嘉庫 嘉悦大学学術リポジトリ Kaetsu

University Academic Repository

A Study on the Temporary Differences of Tax Effect Accounting

メタデータ	言語: jpn 出版者: 公開日: 2011-10-26 キーワード (Ja): キーワード (En): 作成者: Inoue, Yukitada メールアドレス: 所属:
URL	https://kaetsu.repo.nii.ac.jp/records/279

研究論文

税効果会計の一時差異等に関する一考察

A Study on the Temporary Differences of Tax Effect Accounting

井 上 行 忠

Yukitada INOUE

<要 約>

わが国では、2007年8月に企業会計基準委員会と国際会計基準審議会との間で、IAS・IFRSへの日本基準の収斂を目指す合意が締結され、会計基準が2011年6月末までにIAS・IFRSに収斂することが取り決められた。IAS・IFRSは、国際的な資本市場における、現在から将来の投資者・債権者等の意思決定に有用な情報を、提供することを財務諸表の目的とし、意思決定有用性アプローチの観点から、主として投資者にとって有用な情報を、市場価値・割引現在価値による公正価値により情報を提供している。また、IAS・IFRSは、投資者の投資決定にとって有用である、将来の税キャッシュ・フローを重視した会計処理を最優先しており、投資者の意思決定目的である「将来キャッシュ・フローの予測」に適合する財務諸表を提供するために、資産・負債アプローチの考え方に立脚した会計処理を採用し、財務諸表の国際的比較可能性の確保のために、代替的会計処理は極力排除し、単一的な会計処理に限定している。

わが国における課税所得計算は、確定決算基準によって行われ、企業会計と税務会計とは独立した関係にあるが、申告調整によって統制が計られている。税効果会計は、発生主義会計の枠内で、期間対応原則に基づいて行われる法人税等の期間配分手続きであり、将来の税キャッシュ・フローに及ぼす情報を提供することが主目的である。

日本の税効果会計基準は、一時差異等を資産・負債アプローチにより算定し、一時差異等の範囲を全面的配分法により限定し、法人税等に適用する税率を予測税率とする資産負債法が採用された。これは、税率の変更による影響額を一時差異等が発生した期間に認識し、予測税率で計算される税効果額は、一時差異等が解消する期間の法人税等の支払額への影響を示す方法である。

<キーワード>

一時差異等（期間差異・一時差異）、永久差異、反復的差異、収益・費用アプローチ、資産・負債アプローチ、全面的配分法、部分的配分法、繰延法、資産負債法、現行税率、予測税率

1 はじめに

法人税等の課税所得の計算は、確定決算主義に基づき、企業会計上の利益に税務上の申告調整を行って課税所得を算定する。通常、企業会計と税法会計はその目的が異なることから、収益・費用と益金・損金との間に認識時点の相違や資産・負債の額に相違が生じる。

そのため、企業会計上の税引前当期純利益と法人税等の課税所得の金額は一致しない。この場合、法人税等の額が税引前当期純利益と期間的に対応せず、また、将来の法人税等の納付額に対する影響が示されないことになる。税効果会計とは、法人税等の額を適切に期間配分し、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ものである¹⁾。

税効果会計の適用は、1975年に企業会計審議会が公表した「連結財務諸表の制度化に関する意見書」および昭和1976年に制定された連結財務諸表規則において、任意選択が認められたときである。しかし、連結財務諸表における法人税等には、納税額方式と税効果会計方式が併存し、適用範囲についても全面的配分法と部分的配分法が併存しており、法人税等の会計処理および利益数値の比較可能性の欠如が批判されていた。

1997年に企業会計審議会は「連結財務諸表制度の見直しに関する意見書」を公表し、連結財務諸表原則を全面的に改定した。これは、連結情報を中心とするディスクロージャー制度への転換を意図したものであり、連結財務諸表が企業集団に関するより適切な投資情報を、投資者に提供することを目指したものである。また、連結財務諸表の作成上、税効果会計を全面的に適用することを原則とした。適用範囲を全面的配分法とし、会計基準については資産負債法が採用され、繰延税金資産・繰延税金負債の計上が示された(税効果基準「意見書」、一・二)。

しかし、連結財務諸表のみに税効果会計が適用され、個別財務諸表には適用の定めがなく納税額方式がとられていたことにより、同一事象に対する異なる情報の提供が行われ、連結財務諸表と個別財務諸表による情報の乖離が、投資者、株主、債権者等の利害関係者の判断を困難にしていた。税効果会計は、本来連結財務諸表だけでなく個別財務諸表においても適用されるべきであるとし、会社法(旧商法)との調整を進める事が要請された。これを受けて、平成10年に企業会計審議会は「税効果会計に係る会計基準の設定に関する意見書」を公表した。意見書では個別財務諸表へ税効果会計を適用し、個別財務諸表、連結財務諸表、中間財務諸表を含めて「財務諸表」と総称し、これらに対して税効果会計を適用することを明らかにした。現在、日本における税効果会計基準は、「米国基準」、「国際会計基準」(International Accounting Standards: 以下、IAS と略す)、「国際財務報告基準」(International Financial Reporting Standard: 以下、IFRS と略す)の体系に基づいて作成されており、国際的にも調和した基準形成がなされている²⁾。

本稿は、税効果会計を主として計算の観点から検討し、計算過程における代替的諸方法の

考え方、財務諸表上と税務申告書上の差異における把握方法、配分対象とする差異の範囲および差異にかかわる税効果額の算定について考察を行う。

2 期間差異と一時差異の把握方法の算定

税効果会計は、財務諸表と税務申告書の間に計算目的の相違あるいは租税政策等により、企業会計上の確定決算に基づく損益計算上の「当期純利益」と税法上の「課税所得」の金額に相違が存在し、その相違が会計数値に影響を与える場合に限り問題とされる。したがって、差異の存在を明らかにし、財務諸表と税務申告書の間の差異を把握することが必要となる。当該差異の把握方法には、「収益・費用アプローチ」と「資産・負債アプローチ」が考えられる。

(1) 収益・費用アプローチ

収益・費用アプローチは、財務諸表と税務申告書の差異を企業会計上の利益計算における収益・費用、税法会計における益金・損金の差額から把握する方法である。税効果会計は、法人税等を適切な期間配分によって、法人税等を控除する前の当期純利益と法人税等の金額を合理的に対応させることを目的としている。また、収益・費用アプローチは、財務諸表上と税務申告書上の会計処理の相違により生じる、収益・費用と益金・損金との差異を「永久差異」と「期間差異」に大別して把握する。

永久差異とは、税引前利益の計算に含まれた収益および費用と課税所得計算に含められた益金と損金の差額が、将来の期間において差額が相殺され、解消することのない差額である。永久差異は、税引前利益あるいは課税所得のいずれか一方にだけ影響を及ぼす差異である。たとえば受取配当金は、益金不算入項目であり、今期の決算期は回避できたが将来において課税されるものではなく、課税を回避する効果が永久的で次期以降の決算期との相殺ができないものである。また、交際費の限度超過額や寄付金の限度超過額の損金不算入項目は、超過した決算期の租税負担が増加するだけで、将来の租税負担を軽減するものでない³⁾。

期間差異とは、「当該事業年度の課税所得と企業会計上の利益との差額」として定義される⁴⁾。すなわち、収益と益金、または費用と損金の間の認識期間の相違をもって期間差異とする。これは、企業会計上の費用・収益と法人税法上の損金・益金との差額が将来において調整・消滅する性格の差異であることを意味している。

永久差異は、課税性も課税控除制も存在せず、また本質的に税引前利益との対応関係も存在しないため、法人税の期間配分の対象とはせず、期間差異が法人税の期間配分の対象となる。期間差異としては把握されないが、法人税等の期間配分の対象となるものに、繰越欠損金の繰越控除、繰越外国税額控除が存在する。当該控除項目は、個別に識別し把握することになる。期間差異は、図1のように分類される。

図1 個別財務諸表上の期間差異と連結財務諸表固有の期間差異

個別財務諸表上の期間差異

- ①収益または費用の帰属年度の相違から生じる差額

連結財務諸表固有の期間差異

- ①連結会社相互間の取引から生じる未実現損益の消去
- ②連結会社相互間の債権・債務の相殺消去による貸倒引当金の減額修正

(2) 資産・負債アプローチ

資産・負債アプローチは、財務諸表と税務申告書の差異を貸借対照表の資産および負債と、税務申告書上の資産および負債との差額から把握する方法であり、企業会計上の収益または費用の認識時点と、法人税法上の益金または損金の認識時点との相違等が貸借対照表の資産・負債の金額にどのような影響を及ぼすかに注目される⁵⁾。

資産・負債アプローチは、財務諸表上と税務申告書上の会計処理の相違により生じる企業会計上の資産・負債と、課税所得計算上の資産・負債の金額との差異を「永久差異」と「一時差異」に大別して把握する。

永久差異とは、企業会計上、貸借対照表および連結貸借対照表に計上される資産・負債の金額と課税所得計算上の資産・負債の金額との差額のうち、将来の期間において課税所得に算入されない差額をいう。永久差異は、企業会計上の資産・負債の金額と課税所得上の資産・負債の金額との差額が、将来の法人税等の支払額において、いかなる期間においても課税所得の計算に影響を及ぼさない差異である。資産・負債アプローチにおける永久差異は、課税所得の計算上損金不算入となる罰金、科料の未払金が貸借対照表に示されている場合が該当する。当該罰金等は、損益計算書において費用として処理されており、かつ、当該罰金等の未払金が支払われた場合でも、将来の課税所得に算入されることはない⁶⁾。

一時差異とは、企業会計上、貸借対照表および連結貸借対照表に計上される資産・負債の金額と課税所得計算上の資産・負債の金額との差額を言う（税効果基準、第二・一）。一時差異は、将来の期間の課税所得に含められることにより解消する差異である。したがって、益金が計上されれば課税所得が増加しその結果税金が増加する。また、損金は税金を減少させることになる。

法人税等の期間配分の対象は、収益・費用アプローチと同様に、永久差異は対象とはされず、法人税等の期間配分の対象とされるのは一時差異となる。資産・負債アプローチによった場合も、一時差異としては把握されないが、法人税等の期間配分の対象となるものに、繰越欠損金の繰越控除、繰越外国税額控除が存在する。当該控除項目は、個別に識別し把握することになる。一時差異は、図2のように分類される（税効果基準、第二・一・2）。

図2 個別財務諸表上の一時差異と連結財務諸表固有の一時差異

個別財務諸表上の一時差異

- ①収益または費用の帰属年度の相違から生じる差額
- ②資産の評価替えにより生じた評価差額が直接純資産の部に計上されたものであり、かつ、課税所得の計算に含まれていない評価差額

連結財務諸表固有の一時差異

- ①資本連結に際し、子会社の資産・負債の時価評価により生じた評価差額
- ②連結会社相互間の取引から生じる未実現損益の消去
- ③連結会社相互間の債権・債務の相殺消去による貸倒引当金の減額修正

一時差異は、当該一時差異が解消するときはその期の課税所得を減額する効果を持つ「将来減算一時差異」と、当該一時差異が解消するときはその期の課税所得を増額する効果を持つ「将来加算一時差異」に区分される（税効果基準、第二・一・3）。

「将来減算一時差異」は、法人税等の支払いが前払いとなることにより、「繰延税金資産」勘定で処理される。当該差異には、貸倒引当金・退職給付引当金等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、棚卸資産と有価証券の評価損否認額、未払事業税、連結会社相互間の未実現利益等がある。「将来加算一時差異」は、法人税等の支払いが未払いとなることにより、「繰延税金負債」勘定で処理される。これは、剰余金の配当による準備金の計上、圧縮記帳、連結相互間の債権・債務の消去による貸倒引当金の減額を行った場合に生ずる（「税効果基準注解」注3）。

収益・費用アプローチと資産・負債アプローチは、法人税等の期間配分の対象となる差異を把握する方法であり、期間差異とは、(1)収益または費用の帰属年度が相違する場合、(2)連結会社相互間の取引から生じる未実現損益を消去した場合、(3)連結会社相互間の債権・債務の相殺消去により貸倒引当金を減額修正した場合に生じた差異であり、一時差異とは、上記(1)から(3)に加え、(4)資産の評価替えにより生じた評価差額が直接的に資本の部に計上され、かつ課税所得の計算に含まれない場合、(5)資本連結に際し子会社の資産・負債の時価評価により評価差額が生じた場合に生じた差異が含まれる。一時差異の方が、期間差異よりも多くの会計処理の相違を反映している。これは、期間配分の対象となる差異を把握する意味において、一時差異は、期間差異として把握される差異を含んだ、より広い概念である⁷⁾。

税効果会計は、その初期の段階で収益・費用アプローチを採用していたが、収益・費用アプローチは、繰延税金（借方）の資産性および繰延税金（貸方）の負債性を説明することが困難であり、また諸外国においても貸借対照表が提供する情報の重要性が強調される傾向があり、わが国の税効果会計は資産・負債アプローチを採用した。

(3) 一時差異に準じた差異と一時差異等に該当しない差異

一時差異には、一時差異に準じた差異として「繰越欠損金」、「繰越外国税額控除」等がある。これらは、将来の課税所得と相殺され、結果として将来の税額を減額させる効果を持つ。繰越欠損金とは、一時差異ではないが翌期以降の繰越可能期間に生じる課税所得と相殺する事ができ、将来の課税所得を減額する効果がある。法人税法においては、欠損金の7年間の繰越控除が認められており、当該年度前7年以内に生じた欠損金を、当該年度における課税所得の計算上、損金の額に算入することができる。その結果、課税所得が生じた年度の納付税額は、税務上の繰越欠損金が存在しない場合と比べて軽減されるため、一時差異に準ずるものとして扱われ、当該軽減効果に対して税務上の繰越欠損金が発生した年度に繰延税金資産を計上する⁸⁾。

また、繰越外国税額控除も、翌期以降の繰越可能な期間に生じる外国税額控除余裕額を限度として税額控除が認められる。法人税法においては、所得に対する国際二重課税を調整するために、外国税額の控除を認めており、当該控除額は翌年以降3年間の繰越控除が認められている。したがって、繰越欠損金、繰越外国税額控除は一時差異と同様の税効果を有すると考えられ、一時差異と同様に取り扱われる。以下、一時差異、繰越欠損金および繰越外国税額控除を総称して「一時差異等」という⁹⁾。一時差異等の範囲は、図3に区分することができる。

図3 期間差異と一時差異（一時差異に準ずるものを含む）

企業会計と税務会計との差額	永久差異	永久差異	一時差異等
	期間差異	一時差異	
	期間差異に該当しない一時差異		
	繰越欠損金等	繰越欠損金等	

出所：菊谷正人、石山宏著「新会計基準の読み方」税務経理協会、平成20年 p.99

将来減算一時差異にける繰延税金資産の計上は、回収の可能性を每期見直し、一時差異が解消された時に課税所得を減少させ、税負担が軽減することができるものと認められる範囲内で計上することが求められている。また、繰越欠損金、繰越外国税額控除についても、繰越期間内に相殺できるだけの課税所得があるかを常に見直し、回収できないと判断された場合は相当額を控除することが求められている¹⁰⁾。

3 配分対象となる一時差異等の範囲の確定

期間対応原則は、一時差異等にかかる法人税額を、当該期間的ずれに応じて他の期間に配分することを要請している。しかし、永久差異やその他の差異は期間的なずれではないため、当該差異にかかる税効果は、期間対応原則の要請の対象とならず、当該申告時の費用・収益として計上される。法人税等の期間配分の対象となる一時差異等の繰延税効果の範囲の確定に関しては、すべての繰延税効果を認識するか、それとも将来実現可能な税効果に認識範囲を限定するかに問題がある。一時差異等のすべてに対して期間配分を適用し、税効果会計を計上する「全面的配分法」と、短期に消滅する非反復的差異についてのみ税効果を認識する「部分的配分法」がある。

全面的配分法とは、すべての一時差異等は税効果を有しており、税効果はその起因となる取引や事象が財務諸表上含まれる期間において考慮される手法である。これは、税引前利益が発生主義に基づいて算定され、当該税効果についても発生主義を適用すべきとする思考である。すなわち、税効果は個々の一時差異等に依存して潜在し、当該発生した個々の一時差異等は、必ずいつかは解消し、たとえ税効果の累計額では変動が生じなくとも、当該個々の構成要素は変化し循環すると考える。

部分的配分法は、短期に消滅する非反復的差異についてのみ税効果を認識し、配分対象として合理的でない一時差異等については、配分対象から除外する手法である。除外すべき一時差異等には、(1)長期的に繰り返し反復的に生じる反復的差異、(2)長期間解消しないと予測される差異、(3)貸借対照表上借方に示される税効果の原因となる差異がある。部分的配分法は、将来の税金支払額への影響が確実にあると認められる一時差異等についてのみ配分対象とするものであり、反復的差異については、実質的には税効果は消滅せず、無期限の課税の延期をもたらすため税効果を認識しない。これは、無期限に延期される税金の支払いや回収は将来の偶然性を含んでおり、当該税金配分は費用の過大・過小表示をもたらし、利益算定を歪めることになると考えられるためである¹¹⁾。

以下においては、配分範囲の問題として最も議論されてきた一時差異等における上記、(1)長期的に繰り返し反復的に生じる「反復的差異」を取り上げ、全面的配分法と部分的配分法についての考え方を明らかにする。

例証1 反復的差異

(1) 設定条件

- ①各年度の期首に取得原価 500 千円の備品を每期購入する。
- ②各備品の償却期間は 4 年、残存価額 0 円とする。
- ③企業会計上は「定額法」、税務申告書上は「級数法」で償却を行う。
- ④法人税等の税率は、40%とする。

(2) 貸借対照表 (備品)

(単位：千円)

	1年目	2年目	3年目	4年目	5年目	6年目
備品1	500	500	500	500		
備品2		500	500	500	500	
備品3			500	500	500	500
備品4				500	500	500
備品5					500	500
備品6						500
合計	500	1,000	1,500	2,000	2,000	2,000
償却累計額	125	375	750	1,250	1,250	1,250
未償却残高	375	625	750	750	750	750

(3) 損益計算書 (減価償却費)

(単位：千円)

	1年目	2年目	3年目	4年目	5年目	6年目
備品1	125	125	125	125		
備品2		125	125	125	125	
備品3			125	125	125	125
備品4				125	125	125
備品5					125	125
備品6						125
合計	125	250	375	500	500	500

(4) 税務申告書 (備品)

(単位：千円)

	1年目	2年目	3年目	4年目	5年目	6年目
備品1	500	500	500	500		
備品2		500	500	500	500	
備品3			500	500	500	500
備品4				500	500	500
備品4					500	500
備品6						500
合計	500	1,000	1,500	2,000	2,000	2,000
償却累計額	200	550	1,000	1,500	1,500	1,500
未償却残高	300	450	500	500	500	500

(5) 税務申告書（減価償却費） (単位：千円)

	1年目	2年目	3年目	4年目	5年目	6年目
備品1	200	150	100	50		
備品2		200	150	100	50	
備品3			200	150	100	50
備品4				200	150	100
備品5					200	150
備品6						200
合計	<u>200</u>	<u>350</u>	<u>450</u>	<u>500</u>	<u>500</u>	<u>500</u>

(6) 税効果額の算定 (単位：千円)

	1年目	2年目	3年目	4年目	5年目	6年目
差異発生額	75	100	75	0	0	0
税効果額 (40%)	30	40	30	0	0	0
税効果累計額	30	70	100	100	100	100

この事例における反復的差異の場合、備品を個々に一時差異等を把握すると、1年目差異発生額75千円（200千円税務上－125千円会計上）、2年目差異発生額25千円（150千円税務上－125千円会計上）、3年目差異発生額－25千円（100千円税務上－125千円会計上）、4年目差異発生額－75（50千円税務上－125千円会計上）となり、備品購入1年目において差異が発生し、4年目において差異が解消する。全面的配分法によると、個々の一時差異等を原因とする税効果の発生と消滅を認識する必要があるとする手法であり、すべての一時差異等を期間配分の対象とする方法である。

備品を一つの単位とした場合の一時差異等を「収益・費用アプローチ」により把握すると、上記(3)損益計算書（減価償却費）と(5)税務申告書（減価償却費）ともに減価償却費は4年目以降500千円で一定となる。また、一時差異等を「資産・負債アプローチ」により把握すると、3年目以降の備品の未償却残高は、上記(2)貸借対照表（備品）では750千円であり、(4)税務申告書（備品）では、500千円で一定となる。当該差額（750千円－500千円）に税率40%を乗じた金額100千円が税効果累計額として計上される。これは、一時差異等は、1年目および2年目において増加し、3年目以降新たな一時差異等は生じていないことになり、税効果累計額は、3年目以降は一定となる。これは、反復的差異は安定企業においては、当初の一時差異等はその解消期間に新たに発生した一時差異等と相殺され、将来支払われる税金への影響を有さないことになる。部分的配分法は、法人税等は、すべての取引の結果に対して課税されるものであり、個々の取引そのものには課税性も課税控除性も存在しないと考えられる。したがって、部分的配分法は、一時差異等の発生により税効果を認識するのではなく、

将来の税金支払額への影響が実際にあるか否かにより判断するため、反復的差異は、法人税等の期間配分の対象から除外することになる¹²⁾。

全面的配分法によると毎期税効果を認識するが、部分的配分法によると、1年目から3年目にかけては増加し、3年目以降は固定化するため税効果を認識しないことになる。これは、部分的配分法は税金の繰延べが固定化し、あるいは増加すると見積もられる限り、短期間には消滅することがないため、当該差額発生時に認識する必要性は存在しないとしているからである。また、全面的配分法と部分的配分法の採択については、繰延税金資産・負債の貸借対照表上の項目としての妥当性および計算の客観性、検証可能性等を考慮した総合的判断が必要となる¹³⁾。

税効果会計基準は、配分対象となる差異の範囲を、「一時差異等に係る税金の額は、将来の会計期間において回収又は支払いが見込まれない税金の額を除き、繰延税金資産又は繰延税金負債として計上し、繰延税金資産については、将来の回収の見込みについて毎期見直しを行わなければならない。」（税効果基準、第二・二・1）としており、全面的配分法によることが意図されている。

4 税効果会計の方法

税効果会計の方法には、「繰延法」と「資産負債法」がある。繰延法は、一時差異のうち損益の期間帰属の相違に基づく期間差異について、発生した期のその差異に対する税負担額または税軽減額を差異が解消する年度まで「繰延税金資産」または「繰延税金負債」として計上し、これを将来の期間に対応する企業会計上の費用・収益として償却していく方法であり、期間差異が発生した期の法人税の期間対応を主目的とする。繰延法は、収益・費用アプローチにより企業会計上の収益・費用による利益の金額と、税法上の益金の額・損金の額による課税所得の金額に相違がある場合、期間差異に対する当期に発生した税金負担額または税軽減額を問題とする。したがって、当期の企業利益に対応しない部分を繰り延べるため適用される税率は、差異発生年度の税率が適用され、その後に税率の変更があっても新税率による再計算および修正は行われない。

資産負債法は、企業会計上の資産または負債が将来回収または返済されることにより一時差異が解消されるときに、税効果を将来支払うべき税金あるいは将来の税金の前払いとして会計処理する方法であり、翌期以降に支払うか軽減される税額を前払税金「繰延税金資産」または未払税金「繰延税金負債」として貸借対照表に計上することを主目的としている。資産負債法は、資産・負債アプローチにより企業会計上の資産・負債の金額と税務上の資産・負債の金額との差額を問題とする。したがって、税効果額は、前払税金の場合には前払いした期の税率により、未払税金の場合には、実際に支払われる期の予測税率¹⁴⁾により算定され、差異解消期間の税率が適用され、翌期以降に税率の変更や新税が賦課されれば修正計算を行う¹⁵⁾。

現在、税効果会計の方法は、繰延税金資産又は繰延税金負債の金額は、回収又は支払いが行われると見込まれる期の税率に基づいて計算する資産負債法が採用されており、法人税等について税率の変更があった場合には、過年度に計上された繰延税金資産及び繰延税金負債を新たな税率に基づいて再計算することになる。これは、資産・負債アプローチの観点に立ち、繰延税金資産が有する税金の資産性と繰延税金負債が有する負債性をより重視したものである¹⁶⁾。

以下において、損益計算を重視する繰延法と貸借対照表を重視する資産負債法について、繰延法により現行税率を適用する場合と、資産負債法により予測税率を適用する場合を取り上げ、繰延法と資産負債法についての考え方を明らかにする。

例証2 繰延法と資産負債法の相違

(1) 設定条件

- ①1年目期首に取得原価60,000円の備品を購入した。
- ②企業会計上の減価償却は、定額法（残存価額0円、耐用年数4年）により行う。
- ③税務申告書上の減価償却は、初年度に一括費用処理する。
- ④税率は、1年目、2年目は40%、3年目、4年目は36%とする。
*3年目、4年目の税率の変更は1年目においてすでに明らかであった。
- ⑤各事業年度の減価償却費および法人税等の控除前利益は、各年200,000円とする。
- ⑥税負担率は、当期税負担額÷税引前利益により算出する。小数点以下四捨五入による。

(2) 法人税等の算定

(単位：円)

	1年目	2年目	3年目	4年目
控除前利益	200,000	200,000	200,000	200,000
機械購入費用	<u>60,000</u>	<u> </u>	<u> </u>	<u> </u>
課税所得	<u>140,000</u>	<u>200,000</u>	<u>200,000</u>	<u>200,000</u>
税率	40%	40%	36%	36%
法人税等	56,000	80,000	72,000	72,000

(3) 繰延法による損益計算書および貸借対照表

損益計算書（一部）

(単位：円)

	1年目	2年目	3年目	4年目
控除前利益	200,000	200,000	200,000	200,000
減価償却費	<u>15,000</u>	<u>15,000</u>	<u>15,000</u>	<u>15,000</u>
税引前利益	185,000	185,000	185,000	185,000
法人税等	56,000	80,000	72,000	72,000

税効果額	<u>18,000</u>	<u>-6,000</u>	<u>-6,000</u>	<u>-6,000</u>
当期税負担額	74,000	74,000	66,000	66,000
当期純利益	111,000	111,000	119,000	119,000
(税負担率)	40%	40%	35.7%	35.7%

「期間差異の算定(減価償却費の差額)」(単位:円)

	企業会計上		税務申告書上	
期間差異:1年目	15,000	-	60,000	= -45,000
期間差異:2年目	15,000		0	= 15,000
期間差異:3年目	15,000		0	= 15,000
期間差異:4年目	15,000		0	= 15,000

「税効果額の算定」(単位:円)

	1年目	2年目	3年目	4年目
期間差異	-45,000	15,000	15,000	15,000
税率	40%	40%	40%	40%
税効果額	-18,000	6,000	6,000	6,000

貸借対照表(一部) (単位:円)

	1年目	2年目	3年目	4年目
備品	60,000	60,000	60,000	60,000
減価償却累計額	15,000	30,000	45,000	60,000
繰延税金負債	18,000	12,000	6,000	0

(4) 資産負債法による損益計算書および貸借対照表

損益計算書(一部) (単位:円)

	1年目	2年目	3年目	4年目
控除前利益	200,000	200,000	200,000	200,000
減価償却費	<u>15,000</u>	<u>15,000</u>	<u>15,000</u>	<u>15,000</u>
税引前利益	185,000	185,000	185,000	185,000
法人税等	56,000	80,000	72,000	72,000
税効果額	<u>16,800</u>	<u>-6,000</u>	<u>-5,400</u>	<u>-5,400</u>
当期税負担額	72,800	74,000	66,600	66,600
当期純利益	112,200	111,000	118,400	118,400
(税負担率)	39.4%	40%	36%	36%

「期間差異の算定（減価償却費の差額）」 (単位：円)

	企業会計上		税務申告書上	
期間差異：1年目	15,000	－	60,000	＝－45,000
期間差異：2年目	15,000		0	＝ 15,000
期間差異：3年目	15,000		0	＝ 15,000
期間差異：4年目	15,000		0	＝ 15,000

「税効果額の算定」 (単位：円)

1年目の繰延税金負債：16,800

	2年目	3年目	4年目	
期間差異	15,000	15,000	15,000	
税率	40%	36%	36%	
税効果額	6,000	+	5,400	+
			5,400	＝16,800

2年目の繰延税金負債：10,800

	3年目	4年目	
期間差異	15,000	15,000	
税率	36%	36%	
税効果額	5,400	+	5,400
			＝10,800

3年目の繰延税金負債：5,400

	4年目
期間差異	15,000
税率	36%
税効果額	5,400

4年目の繰延税金負債：0

貸借対照表

(単位：円)

	1年目	2年目	3年目	4年目
備品	60,000	60,000	60,000	60,000
減価償却累計額	15,000	30,000	45,000	60,000
繰延税金負債	16,800	10,800	5,400	0

一時差異等が発生して解消するまでの期間に税率の変更があると、繰延法と資産負債法の相違が顕在化する。上記例証2において途中で税率に変更がある場合の税負担率と各期の税率との対応関係を検証する。繰延法により税効果額を計算すると、期間差異の発生期間である1年目の税引前利益は185,000円であり、当期税負担額は74,000円である。税引前利益

185,000 円に 1 年目の税率 40% を乗じた金額 74,000 円と等しくなる。しかし、期間差異の解消期間である 4 年目では、税引前利益は 185,000 円であり、当期税負担額は 66,000 円である。税引前利益 185,000 円に 4 年目の税率 36% を乗じた金額 66,600 円とは等しくならない。繰延法における税負担率と各期の税率との対応関係は、税率変更後にずれが生じることになる。繰延法は当期の損益計算を重視する立場をとっており、税率の変更による影響額を期間差異が解消する期間に認識するため、期間差異が発生した期間の法人税等の支払額への影響を示している。したがって、繰延法による税効果額を計算する方法は、損益計算上の優位性は認められないことになる。

また、資産負債法により税効果額を計算すると、一時差異の発生期間である 1 年目の税引前利益は 185,000 円であり、当期税負担額は 72,800 円である。税引前利益 185,000 円に 1 年目の税率 40% を乗じた金額 74,000 円とは等しくならない。しかし、一時差異の解消期間である 4 年目では、税引前利益は 185,000 円であり、当期税負担額は 66,600 円である。税引前利益 185,000 円に 4 年目の税率 36% を乗じた金額 66,600 円と等しくなる。これは、資産負債法における税負担率と各期の税率との対応関係は、1 年目にずれが生じることになる。資産負債法は、翌期以降の損益計算を重視する立場をとっており、繰延税金資産・負債の正確化を重視しているためである。資産負債法は、税率の変更による影響額を一時差異が発生した期間に認識する方法であり、一時差異が解消する期間の法人税等の支払額への影響を示している¹⁷⁾。

企業が将来の税キャッシュ・フローの予測に必要な情報を提供するためには、繰延税金資産・負債は将来の税キャッシュ・フローの増減額を表示しなければならない。繰延法によると、期間差異の発生から解消まで、1 年目の税率が適用されるため、税率が変更された場合には、変更後の繰延税金資産・負債の金額は将来の税キャッシュ・フローの増減額を正確に表示しないことになる。しかし、資産負債法は、一時差異を解消時の税率で繰延税金資産・負債を計算するため、税率変更による修正がその都度行われるため、将来税キャッシュ・フローに及ぼす影響を表示することができる。したがって、資産負債法による方が、将来税キャッシュ・フローの増減に関する有用な情報を提供できるといえる¹⁸⁾。

5 おわりに

わが国における課税所得計算は、確定決算基準によって算定され、企業会計と税務会計とは独立した関係にあるが、申告調整によって統制が計られている。税効果会計は、発生主義会計の枠内で、期間対応原則に基づいて行われる法人税等の期間配分手続きであり、将来の税キャッシュ・フローに及ぼす情報を提供することが主目的である¹⁹⁾。

本稿においては、税効果会計を主として計算の観点から検討し、計算過程における代替的諸方法の考え方について考察を行った。当該過程は、財務諸表上と税務申告書上の差異にお

ける把握方法、配分対象とする差異の範囲および差異にかかわる税効果額の算定である。日本における税効果会計基準は、財務諸表上と税務申告書上の差異の把握方法は、一時差異を「貸借対照表及び連結貸借対照表に計上されている資産・負債の金額と課税所得計算上の資産及び負債の金額との差額」（税効果基準、第二・一・２）とし、資産・負債アプローチを採用し、配分対象となる差異の範囲は、「一時差異等に係る税金の額は、将来の会計期間において回収又は支払いが見込まれない税金の額を除き、繰延税金資産又は繰延税金負債として計上し、繰延税金資産については、将来の回収の見込みについて毎期見直しを行わなければならない。」（税効果基準、第二・二・１）としており、全面的配分法によることが意図されている。また、差異にかかわる税効果額の算定においては、「繰延税金資産又は繰延税金負債の金額は、回収又は支払いが行われると見込まれる期の税率に基づいて計算する。」（税効果基準、第二・二・２）としており、予測税率を適用することが示されている。したがって、日本の税効果会計基準は一時差異等を資産・負債アプローチにより算定し、一時差異等の範囲を全面的配分法により限定し、法人税等に適用する税率を予測税率とする資産負債法が採用された。これは、税率の変更による影響額を一時差異等が発生した期間に認識し、予測税率で計算される税効果額を、一時差異等が解消する期間の法人税等の支払額への影響として示す方法である。

2007年8月に、わが国の企業会計基準委員会（Accounting Standards Board of Japan：ASBJ）と国際会計基準審議会（International Accounting Standards Board：以下、IASBと略す）との間で、IASBの前身である国際会計基準委員会（International Accounting Standards Committee：IASC）が作成したIASおよびIASBが作成・公表しているIFRSへの日本基準の収斂を目指す合意が締結された。これを受け、わが国の会計基準が2011年6月末までにIAS・IFRSに収斂することが取り決められた。1979年に公表されたIAS12号においては、財務諸表上と税務申告書上の差異における把握方法は、収益・費用アプローチにより把握し、配分対象とする差異の範囲については、全面的配分法を原則とし、一定の条件の下で部分的配分法を認めていた。また、税効果額の計算上適用される税率は現行税率と予測税率の選択適用が採られていた。現在IAS12号は改訂され、財務諸表上と税務申告書上の差異における把握方法は、収益・費用アプローチから資産・負債アプローチに変更された。配分対象とする差異の範囲については、全面的配分法に限定され、また税効果額の計算上適用される税率は現行税率が否定され、予測税率によることになった²⁰⁾。これは、IAS・IFRSは、投資者の投資決定にとって有用である将来の税キャッシュ・フローを重視した会計処理を最優先しており、投資者の意思決定目的である「将来キャッシュ・フローの予測」に適合する財務諸表を提供するために、資産・負債アプローチの考え方に立脚した会計処理が採用されており、財務諸表の国際的比較可能性の確保をするために、代替的会計処理は極力排除し、単一的な会計処理に限定しているためと考えられる。日本における税効果会計基準は、米国基準、IAS・IFRSの体系に基づいて作成されており、国際的にも調和した基準形成がなされており、これは会計基

準の国際的コンバージェンスまたは IAS・IRFS のアドプションによる結果であると考えられる²¹⁾。

税効果会計は、税効果額に適用する予測税率の予測要素の判断、繰延税金資産の回収可能性の判断要件、企業結合における税効果会計の適用方法および繰延税金に対する割引計算(ディスカウント)適用の適否等、様々な問題を包含しており今後の検討課題とする。

注

- 1) 依田俊伸『税効果会計に係る会計基準における勘定科目』日本簿記学会・簿記実務研究部会 2010年8月 p.31
- 2) 中田信正『税効果会計詳解』中央経済社 1999年12月 p.30
- 3) 中田信正、坂本道美『税効果会計入門：理論と実務』中央経済社 1999年3月 pp.44-45
- 4) International Accounting Standards Board 「2008」 International Financial Reporting Standards (IFRSs) 「IAS12」 Introduction IN2 pars.725
- 5) 菊谷正人、石山宏『新会計基準の読み方』税務経理協会 2004年3月 pp.97-98
- 6) 一時差異等に該当しない差異には、交際費の損金算入限度超過額、損金不算入の罰料金、受取配当金の益金不算入額、住民税の均等割・利子割、事業税付加価値割・資本割、消費税、固定資産税、延滞税等がある。
- 7) 前掲書 中田信正・坂本道美『税効果会計入門：理論と実務』 1999年3月 p.49
- 8) 小林茂夫「個別財務諸表における税効果会計に関する実務指針の解説」『企業会計』 1999年3月 pp.25-26
- 9) 大和田篤「税効果会計と別表四・五(一)」『税務弘報』 2010年11月 p.62
- 10) 斉藤静樹「税効果会計意見書の概要と作成の経緯」『企業会計』 1999年3月 P.20
- 11) 斉藤真哉「税効果会計論 配分対象となる一時的差異」『会計』 1997年7月 p.23
- 12) 前掲書 中田信正・坂本道美『税効果会計入門：理論と実務』 1999年3月 pp.56-57
- 13) 弥永真生・足田浩『税効果会計』中央経済社 1997年12月 p.41
- 14) 予測税率として、「法定実効税率」が用いられる。

$$\text{法定実効税率} = (\text{法人税率} \times (1 + \text{住民税率}) + \text{事業税率}) \div (1 + \text{事業税率})$$
- 15) 菊谷正人『財務会計学通論』税務経理協会 2009年2月 p.200
- 16) 税効果会計を適用する実務上の処理は、一時差異等を法人税の申告調整において、法人税申告書別表四の「留保」欄に記載し、別表五(一)に「利益積立金額」として計上されている資産・負債の金額を基本として捕捉することになり、一時差異等が解消するまで毎期、繰延税金資産と繰延税金負債を計算し、当該金額を期首と期末で比較した増減額を、税費用の調整額として法人税等調整額を計上する。また、繰越欠損金等においては、法人税申告書別表七(一)の「3の合計」(翌期へ繰り越す青色欠損金または災害損失金)および別表六(三)の外国税額控除の「繰越外国税額」(控除限度額超過額)として計上される。
- 17) 前掲書 弥永真生・足田浩『税効果会計』 1997年12月 p.45
- 18) 鈴木一水「税効果会計の本質」『企業会計』 1999年 Vol.51 No.7 p.45
- 19) 原田満範「税務会計の転向と企業会計の今後の対応」『会計』 2010年4月 p.90

- 20) 齊藤真哉「税効果会計論：制度上の国際的評価」『会計』1997年12月 pp.132-133
- 21) 菊谷正人「IASC・IASBの変遷の歴史とIAS・IFRSの特徴」『経営志林』2011年1月第47号 第4号 p.26

(平成23年5月22日受付、平成23年6月24日再受付)