

改正法人税法及び復興財源確保法に伴う税率変更等に 係る四半期財務諸表における税金費用の実務上の取扱い

平成 24 年 1 月 20 日
企業会計基準委員会

目 的

平成 23 年 12 月 2 日に、「経済社会の構造の変化に対応した税制の構築を図るための所得税法等の一部を改正する法律」（平成 23 年法律第 114 号。以下「改正法人税法」という。）及び「東日本大震災からの復興のための施策を実施するために必要な財源の確保に関する特別措置法」（平成 23 年法律第 117 号。以下「復興財源確保法」という。また、改正法人税法と復興財源確保法を合わせて、以下「改正法人税法等」という。）が公布された。

この改正法人税法においては、平成 24 年 4 月 1 日以後に開始する事業年度の所得金額に対する法人税の税率が、現行の 30%から 25.5%に引き下げられる。他方、復興財源確保法においては復興特別法人税が創設され、平成 24 年 4 月 1 日から平成 27 年 3 月 31 日までの間に開始する事業年度において、各課税事業年度の基準法人税額に 10%の税率を乗じて復興特別法人税額が計算される。このため、平成 24 年 4 月 1 日以後開始する事業年度に解消が見込まれる一時差異等に係る繰延税金資産及び繰延税金負債の計算に用いる法定実効税率は、法人税率の引下げと課税期間が限定的な復興特別法人税の双方の影響を考慮することとなる。また、欠損金の繰越控除制度について、平成 20 年 4 月 1 日以後に終了した事業年度において生じた欠損金の繰越期間が 7 年から 9 年に延長されるとともに、平成 24 年 4 月 1 日以後に開始する事業年度の所得金額に対する控除限度額が繰越控除前の所得金額の 80%に制限される。

こうした中、3 月決算会社等においては、四半期会計期間中に税率の変更等が行われることとなり、その取扱いは企業会計基準第 12 号「四半期財務諸表に関する会計基準」（以下「四半期会計基準」という。）及び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」（以下「四半期適用指針」という。）などで示されてはいるが、今般の改正法人税法等に伴う四半期連結財務諸表及び四半期個別財務諸表（両者を合わせて、以下「四半期財務諸表」という。）における税金費用の取扱いについて、当委員会に対して開示の迅速性を踏まえた実務上の対応方法に関する質問が寄せられている。

そこで、本実務対応報告では、質問の多い点を中心に必要と考えられる実務上の取扱いを明らかにすることとしたが、基本的な考え方として、四半期会計基準及び四半期適用指針におけ

る税金費用の取扱いで、原則的な方法に加え、実務上の負担を考慮し、諸種の簡便的な取扱いが定められている趣旨に鑑み、今回の改正法人税法等への対応においても、現行の実務で適用されている簡便的な取扱いの枠組みに基づいて対応できるということを明らかにしている。

なお、本実務対応報告は改正法人税法等の公布日を含む事業年度に係る四半期会計期間を適用対象としており、改正法人税法等の公布日を含む事業年度の翌事業年度以降における税金費用の取扱いについては、当委員会で引き続き検討することとしている。

会計処理

年度決算と同様の方法で税金費用を計算している場合

Q1 四半期財務諸表の作成において年度決算と同様の方法で税金費用を計算している場合、改正法人税法等に伴う繰延税金資産及び繰延税金負債の計算はどのように行うか？

A 改正法人税法等の公布に伴い四半期累計期間中に税率の変更等が行われた場合で、年度決算と同様の方法で税金費用を計算している場合には、次のとおり取り扱われる。

(1) 繰延税金資産及び繰延税金負債の計算について

四半期財務諸表における税金費用については、原則として年度決算と同様の方法により計算する（四半期会計基準第 14 項本文）。この場合、財務諸表利用者の判断を誤らせない限り、納付税額の算出等において、簡便的な方法（例えば、納付税額の算出にあたり加味する加減算項目や税額控除項目を、重要なものに限定する方法）によることができる（四半期適用指針第 15 項）。また、繰延税金資産及び繰延税金負債については、回収可能性等を検討した上で、四半期貸借対照表に計上する。

四半期累計期間中に税率の変更が行われた場合で、年度決算と同様の方法で税金費用を計算している場合には、繰延税金資産及び繰延税金負債は、原則的な考え方により、支払又は回収が行われると見込まれる期に対応した改正後の税率により計算する。平成 24 年 4 月 1 日から平成 27 年 3 月 31 日までの間に開始する事業年度においては基準法人税額に 10%の税率を乗じた復興特別法人税額が上乘せされることとされているが、この期間に支払又は回収が行われると見込まれる繰延税金資産及び繰延税金負債については、復興特別法人税額を含む法定実効税率で計算することになる¹。〔設例 1〕

¹ 連結財務諸表における重要性が乏しい連結会社において、経営環境等に著しい変化が発生していない状況の場合には、四半期財務諸表における税金費用の計算にあたり、税引前四半期純利益に、前年度の損益及び包括利益計算書又は損益計算書における税効果会計適用後の法人税等の負担率を乗じて計算する方法によることができる（四半期適用指針第 20 項）、この方法によった場合で、四半期累計期間中に税率の変更が行われた場合には、当該連結会社の前年度末に計上された繰延税金資産及び繰延税金負債と同額を四半期貸借対照表に計上することができるものと考えられる。

(2) スケジューリングが不能な一時差異に係る計算について

スケジューリングが不能な一時差異については、一律に復興特別法人税額を含まない法定実効税率で繰延税金資産及び繰延税金負債を計算する。

(3) 税務上の繰越欠損金に係る繰延税金資産について

改正法人税法等においては欠損金の繰越控除制度が改正され、平成 20 年 4 月 1 日以後に終了した事業年度において生じた欠損金の繰越期間が 7 年から 9 年に延長されるとともに、控除限度額が繰越控除前の所得金額の 80%に制限される。したがって、四半期貸借対照表に計上する税務上の繰越欠損金に係る繰延税金資産の金額に、改正法人税法等が影響を及ぼす可能性があるため留意する必要がある。〔設例 2〕

四半期特有の会計処理により税金費用を計算している場合

Q2 四半期財務諸表の作成において四半期特有の会計処理により税金費用を計算している場合、改正法人税法等に伴う税金費用の計算はどのように行うか？

A 改正法人税法等の公布に伴い四半期累計期間中に税率の変更が行われた場合で、四半期特有の会計処理で税金費用を計算している場合には、次のとおり取り扱われる。

(1) 四半期特有の会計処理による方法について

四半期財務諸表における税金費用は、四半期特有の会計処理として、税引前四半期純利益に見積実効税率を乗じて計算することができる（四半期会計基準第 14 項ただし書き）。前年度末の繰延税金資産及び繰延税金負債については、回収可能性等を検討した上で、四半期貸借対照表に計上する。連結納税制度を採用した場合であっても、予想年間税金費用と予想年間税引前当期純利益を合理的に見積ることができる場合には、税引前四半期純利益に見積実効税率を乗じて税金費用を計算することができる（四半期適用指針第 23 項）。

見積実効税率の算定方法、税率が変更された場合の見積実効税率の算定方法及び見積実効税率を用いて税金費用を計算すると著しく合理性を欠く結果となる場合の取扱いについては、日本公認会計士協会 会計制度委員会報告第 11 号「中間財務諸表等における税効果会計に関する実務指針」（以下「中間税効果実務指針」という。）第 9 項から第 12 項に準じて処理する（四半期適用指針第 19 項）。

見積実効税率は、原則として以下のように算定する（中間税効果実務指針第 9 項）。この算定において、財務諸表利用者の判断を誤らせない限り、一時差異に該当しない差異や税額控除等の算定にあたり、重要な項目に限定する方法によることができる（四半期適用指針第 19 項）。

$$\text{見積実効税率} = \frac{\text{予想年間税金費用 (注)}}{\text{予想年間税引前当期純利益}}$$

(注) 予想年間税金費用 = (予想年間税引前当期純利益 ± 一時差異等に該当しない差異) × 法定実効税率 - 税額控除額

(2) 税率変更後の見積実効税率の算定について

四半期累計期間中に税率の変更が行われた場合、見積実効税率の調整が必要となり、上記に示した算式の予想年間税金費用に代えて、予想年間納付税額と予想年間法人税等調整額との合計額を使用して見積実効税率を算定する（中間税効果実務指針第 10 項）。〔設例 1〕

$$\text{税率変更後の見積実効税率} = \frac{\text{予想年間納付税額 (注 1) + 予想年間法人税等調整額 (注 2)}}{\text{予想年間税引前当期純利益}}$$

(注 1) 予想年間納付税額は、年間の課税所得を見積り、当期の税率により計算する。

(注 2) 予想年間法人税等調整額は、繰延税金資産及び繰延税金負債の増減を見積ることにより計算される、年間ベースの法人税等調整額の予想額である。

税率変更が行われた場合、予想年間納付税額と予想年間法人税等調整額を算定するために、当期末に予想される一時差異等を見積る必要があるが、改正法人税法等においては、一時差異等のスケジューリングに基づき、平成 24 年 4 月 1 日から平成 27 年 3 月 31 日までの間に開始する事業年度の期間に支払又は回収が行われると見込まれる繰延税金資産及び繰延税金負債については、復興特別法人税額を含む法定実効税率で計算することになる（Q1 の A 参照）。この場合、開示の迅速性を踏まえた実務上の対応方法として、当年度の期首の一時差異等については、四半期適用指針第 16 項の取扱いを勘案し、一定の状況にある場合²には、前年度末における繰延税金資産の回収可能性の検討において使用した将来の業績予測、タックス・プランニング、一時差異等のスケジューリングを利用することができる。一定の状況にない場合には、四半期適用指針第 17 項の取扱いを勘案し、前年度末の検討において使用したものに、経営環境の著しい変化又は一時差異等の大幅な変動による影響を加味したものを使用することができる。

税率変更後の見積実効税率の算定において、一時差異等を見積りは、四半期適用指針第 19 項により、財務諸表利用者の判断を誤らせない限り、重要な項目に限定する方法によることができる。税務上の繰越欠損金についても、重要な影響が見込まれる場合には見積実効税率の算定上、考慮する（改正法人税法等による影響については、Q1 の A (3) を参照）。

² 重要な企業結合や事業分離、業績の著しい好転又は悪化、その他経営環境に著しい変化が生じておらず、かつ、一時差異等の発生状況について前年度末から大幅な変動がないと認められる場合である。

なお、連結納税制度を採用している場合においても、上記と同じ考え方によることができる。以下、(3)及び(4)においても同様である。

(3) 繰延税金資産等の期首残高から税率変更の影響を計算する取扱いについて

当期首の繰延税金資産及び繰延税金負債の大部分がそのまま当期末の繰延税金資産及び繰延税金負債を構成するような場合において、まず四半期財務諸表における税金費用について見積実効税率を使用して計算し、次に当期首の繰延税金資産及び繰延税金負債を変更後の税率により修正し、その修正額を当該税金費用に加減して処理したときはこれを認めることとしている（四半期適用指針第 19 項及び中間税効果実務指針第 10 項なお書き）。

この場合、当期首の繰延税金資産及び繰延税金負債に係る解消見込時期のスケジュールについては、Q2 の A (2) と同じ考え方で取り扱われる。

(4) 法定実効税率を使用する場合の取扱いについて

見積実効税率を用いて税金費用を計算すると著しく合理性を欠く結果となる場合³には、法定実効税率を使用する（四半期適用指針第 19 項及び中間税効果実務指針第 11 項）。この取扱いを適用している場合で、四半期累計期間中に税率の変更が行われた場合、事業年度の末日に存在すると見込まれる一時差異及び税務上の繰越欠損金額を見積り、税率変更による繰延税金資産及び繰延税金負債の修正差額を、税率変更が行われた四半期累計期間及びその後の事業年度末までの期間に合理的な方法により配分し、税率変更が行われた四半期累計期間に配分した修正差額を当該期間における税金費用に加減することとなる（中間税効果実務指針第 12 項）。

この場合も、当期末に予想される一時差異等の見積りや当該一時差異等のスケジュールが必要となるが、Q2 の A (2) と同じ考え方で取り扱われる。

³ 例えば、以下のような場合である。

- (1) 予想年間税引前当期純利益がゼロ又は損失となる場合
- (2) 予想年間税金費用がゼロ又はマイナスとなる場合
- (3) 上期と下期の損益が相殺されるため、一時差異等に該当しない差異に係る税金費用の影響が予想年間税引前当期純利益に対して著しく重要となる場合

適時に一時差異等のスケジューリングを行うことが実務上困難な場合

Q3 年度決算と同様の方法又は四半期特有の会計処理で税金費用を計算する場合において、適時に一時差異等のスケジューリングを行うことが実務上困難な場合、税金費用の計算はどのように行うか？

A 四半期財務諸表の作成にあたっては、適時性に係る強い制約があることから、改正法人税法等に伴う税率変更に対応する場合において、適時に一時差異等のスケジューリングを行うことが実務上困難な場合には、Q1 やQ2 のように改正法人税法等による複数の税率を用いて税金費用を計算することができないことも想定される。こうした状況に配慮し、合理的で実態にも即していると考えられる方法により算出した単一の税率により税金費用を計算することも認められる。単一の税率としては、例えば、次のようなものが考えられる。

- ① 繰延税金資産の回収可能性の判断の際に使用した課税所得の見積期間の各期の法定実効税率を単純に平均した税率
- ② 一時差異等の項目の主な解消見込時期に対応した法定実効税率（例えば、一時差異等が、主におおむね 3 年以内に解消されると見込まれる場合には復興特別法人税額を含む法定実効税率を使う。また、例えば、一時差異等が、主におおむね 3 年を超えて解消されると見込まれる場合には復興特別法人税額を含まない法定実効税率を使うなど。）

この取扱いを適用した場合には、その旨、使用した税率及びその算定方法を注記する。

適用時期等

本実務対応報告は、改正法人税法等の公布日を含む事業年度に係る四半期会計期間のうち、改正法人税法等の公布日以後に終了する四半期会計期間に適用される。なお、改正法人税法等の公布日以後で、本実務対応報告の公表日前に終了した四半期会計期間についても適用となる。

ただし、Q3 の取扱いは、改正法人税法等の公布日以後に最初に終了する四半期会計期間のみに適用される。

本実務対応報告の適用については会計方針の変更として取り扱わないことに留意する必要がある。

なお、税率変更に係る会計処理の結果、四半期財務諸表に重要な影響を及ぼすと認められるなど、財務諸表利用者が四半期財務諸表を理解する上で重要な事項であると考えられる場合には、その旨及び影響額を注記する。影響額の注記にあたり、適時に正確な金額を算定す

ることができない場合には、概算額によって注記することもできる（四半期適用指針第 80 項）。

議 決

本実務対応報告は、第 236 回企業会計基準委員会に出席した委員 11 名全員の賛成により承認された。

設例

次の設例は、本実務対応報告で示された内容について理解を深めるためのものであり、仮定として示された前提条件の記載内容は、経済環境や各企業の実情等に応じて異なる点に留意する必要がある。

〔設例 1〕 四半期累計期間中に税率の変更があった場合の税金費用の計算

1. 前提条件

- (1) 当第2四半期累計期間に係る税引前四半期純利益は1,000、将来減算一時差異の発生額は300（前期末残高1,500、当第2四半期末残高1,800）、交際費（損金不算入）は100であるとする。
- (2) 四半期会計期間を含む事業年度（X0年3月期）に係る予想年間税引前当期純利益は2,000、将来減算一時差異の発生額は500（前期末（当期首）残高1,500、予想当期末残高2,000）、交際費（損金不算入）は200であると予想する。
- (3) 当第2四半期会計期間中に改正税法が公布され、法定実効税率は40%から翌期（X1年3月期）以降は38%に、X4年3月期以降は35%になったが、当事業年度における納付税額の計算には税率変更の影響はないものとする。また、簡略化のため納付税額は、課税所得に税率変更前の40%を乗じた金額と同額になると仮定する。
- (4) 当第2四半期末の将来減算一時差異1,800は、X1年3月期からX3年3月期までに1,300、X5年3月期までに500が解消すると見込まれる。
- (5) 繰延税金資産の回収可能性の判断にあたり、経営環境等に著しい変化は生じておらず、かつ、一時差異等の発生状況について前期末から大幅な変動がないと認められるものと仮定する。また、当期末に予想される将来減算一時差異2,000には前期末残高1,500から繰り越されたものを含み、X1年3月期からX3年3月期までに1,400（前期末残高1,100を含む）、X5年3月期までに600（前期末残高400を含む）が解消すると見込まれる。
- (6) 税金費用は、法人税等調整額を含むことに留意する。

2. 年度決算と同様の方法による法人税、住民税及び事業税並びに繰延税金資産の計算

(1) 法人税、住民税及び事業税の計算

税引前四半期純利益	1,000
将来減算一時差異	300
交際費損金不算入	<u>100</u>
課税所得	1,400
納付税率	<u>40%</u>
法人税、住民税及び事業税	<u>560</u>

(2) 繰延税金資産の計算

繰延税金資産（第2四半期末）	669	(1,300×38% + 500×35%)
----------------	-----	-----------------------

(3) 法人税等調整額の計算

繰延税金資産（当期首）	600	(1,500×40%)
繰延税金資産（第2四半期末）	<u>669</u>	
差引法人税等調整額（△貸方）	<u>△69</u>	

(注) 以下の税率変更による影響額が含まれている。

$$1,300 \times (40\% - 38\%) + 500 \times (40\% - 35\%) = 51$$

(4) 仕 訳

法人税、住民税及び事業税	560	未払法人税等	560
繰延税金資産	69	法人税等調整額	69

3. 四半期特有の会計処理による税金費用及び繰延税金資産の計算

(1) 見積実効税率の計算

四半期累計期間に税率の変更が行われた場合には、その影響を合理的に見積る必要があるため、見積実効税率は、予想年間納付税額と予想年間法人税等調整額との合計額を使用して計算する。

① 予想年間納付税額の計算

予想年間税引前当期純利益	2,000
将来減算一時差異（年間）	500
交際費損金不算入（年間）	<u>200</u>
予想年間課税所得	2,700
納付税率	<u>40%</u>
予想年間納付税額	<u>1,080</u>

② 予想年間法人税等調整額の計算

繰延税金資産（当期首）の調整	42	(1,100 × (40% - 38%)) + (400 × (40% - 35%))
繰延税金資産（当期発生分）の調整	<u>△184</u>	(300 × 38% + 200 × 35%)
予想年間法人税等調整額（△貸方）	<u>△142</u>	

（注）以下の税率変更による影響額が含まれている。

$$1,400 \times (40\% - 38\%) + 600 \times (40\% - 35\%) = 58$$

③ 見積実効税率の計算

予想年間納付税額	1,080
予想年間法人税等調整額	<u>△142</u>
合計（A）	938
予想年間税引前当期純利益（B）	<u>2,000</u>
見積実効税率（A / B）	<u>46.9%</u>

（注）税率変更がなかった場合には、見積実効税率は44%（= (2,000 + 200) × 40% ÷ 2,000）となる。したがって、税率変更による影響率は2.9%となり、影響額は58（= 2,000 × 2.9%）となる。この額は一時差異の当期末残高に対する影響額と一致する。

(2) 税金費用の計算

税引前四半期純利益	1,000
見積実効税率	<u>46.9%</u>
税金費用	<u>469</u>

(3) 仕 訳

法人税、住民税及び事業税	469	/	未払法人税等	469
--------------	-----	---	--------	-----

[設例 2] 税務上の繰越欠損金に係る繰延税金資産の計算

1. 前提条件

- (1) 3年前に生じた税務上の欠損金が600であるとする。
- (2) 課税所得の見積期間は5年とする。
- (3) 当第2四半期会計期間中に改正税法が公布され、3年前に生じた欠損金の繰越期間が7年から9年に延長された。また、控除限度額については、X1年以降から繰越控除前の所得金額の

80%に制限された。

(4) 計算便宜上、一時差異はないものとする。

(5) 今後5年間の課税所得の見積額は以下のとおりである。

X1年	X2年	X3年	X4年	X5年
100	110	90	110	90

2. 繰延税金資産の回収可能性の計算

(1) 税法改正前の計算

	X0年	X1年	X2年	X3年	X4年	X5年
課税所得*1		100	110	90	110	90
欠損金充当		100	110	90	110	
欠損金残高	600	500	390	300	190	

*1 繰越欠損金控除前の所得金額である。

税法改正前は、繰越期間が7年であるため、3年前に生じた欠損金はX4年に期限切れとなる。

回収可能性があると判断できる税務上の繰越欠損金は410（＝100＋110＋90＋110）となる。

(2) 税法改正後の計算

	X0年	X1年	X2年	X3年	X4年	X5年
課税所得*1		100	110	90	110	90
控除限度額*2		80	88	72	88	72
欠損金充当		80	88	72	88	72
欠損金残高	600	520	432	360	272	200

*1 繰越欠損金控除前の所得金額である。

*2 控除限度額＝課税所得×80%

税法改正により、控除限度額が繰越控除前の所得金額の80%に制限される。また、繰越期間が7年から9年に延長されたため、3年前に生じた欠損金はX6年に期限切れとなる。

ただし、繰延税金資産の計上は、将来の合理的な見積可能期間として5年内の課税所得の見積額を限度としているため、X5年末の欠損金残高200は会計上、繰延税金資産として計上できないこととなる。

回収可能性があると判断できる税務上の繰越欠損金は400（ $=80+88+72+88+72$ ）となり、税法改正前と比較して、10減少することとなる。

以 上