

# 会計税務の基礎

## ～税効果会計③～

KPMG in Mexico

本ニュースレターにおいては、会計税務の基礎として税効果会計について解説させていただきます（なお、本ニュースレターは、2020年11月16日号「会計税務の基礎～税効果会計②～」の続きとなります）。2020年11月9日号「会計税務の基礎～税効果会計①～」において、税効果会計がなぜ必要になるのか、そして、2020年11月16日号「会計税務の基礎～税効果会計②～」において、一時差異の内容について解説させていただきました。本ニュースレターにおいては、前回までのニュースレターで解説した事項を踏まえて、税効果会計の仕組みおよびその具体的な適用方法等について解説させていただきます。

税効果会計は会計論点の中でも理解することが難しい論点の1つであると一般的には考えられます。メキシコ日系企業においては経理のバックグラウンドを持たない駐在員の方も多くいらっしゃると思われることから、本ニュースレターにおいて、税効果会計の概要について共有させていただければと思います。

## 目次

1. 税効果会計とは（2020年11月9日号のニュースレターにて掲載）
2. 企業会計と税務会計の差異（2020年11月9日号のニュースレターにて掲載）
3. 一時差異と永久差異（2020年11月16日号のニュースレターにて掲載）
4. 税効果会計の仕組み（本ニュースレターにて掲載）
5. 繰延税金資産の回収可能性（今後のニュースレターにて掲載予定）

## 4. 税効果会計の仕組み

～ポイント～

- 将来減算一時差異等から繰延税金資産が発生し、将来加算一時差異から繰延税金負債が発生すること
- 永久差異等があることから税効果会計を適用したとしてもP/L上の税負担率は法人税率と同じにならないこと

### (1) 税効果会計の仕訳

2020年11月16日号「会計税務の基礎～税効果会計②～」において、税効果会計の適用対象となるのは、企業会計と税務会計のズレのうち一時差異であり、また一時差異は将来減算一時差異と将来加算一時差異に分類されるとご説明させていただきました。そして、企業会計上税効果会計を適用し仕訳を起票する際は、将来減算一時差異については「繰延税金資産」、将来加算一時差異については「繰延税金負債」という勘定科目を使用します（いずれも貸借対照表（B/S）に関する勘定科目）。また、繰延税金資産もしくは繰延税金負債の相手勘定は、いずれも「繰延税金費用（収益）」という勘定科目を使用します（損益計算書（P/L）に関する勘定科目）。なお、繰延税金費用（収益）という勘定科目は、日本基準における「法人税等調整額」という勘定科目と同等のものとなります。

税効果会計を適用した際の、企業会計上の仕訳は、以下のとおりとなります。

**【将来減算一時差異が発生したとき】**

（借方）繰延税金資産（B/S）      （貸方）繰延税金費用（収益）（P/L）

**【将来減算一時差異が解消したとき】**

（借方）繰延税金費用（収益）（P/L）      （貸方）繰延税金資産（B/S）

**【将来加算一時差異が発生したとき】**

（借方）繰延税金費用（収益）（P/L）      （貸方）繰延税金負債（B/S）

**【将来加算一時差異が解消したとき】**

（借方）繰延税金負債（B/S）      （貸方）繰延税金費用（収益）（P/L）

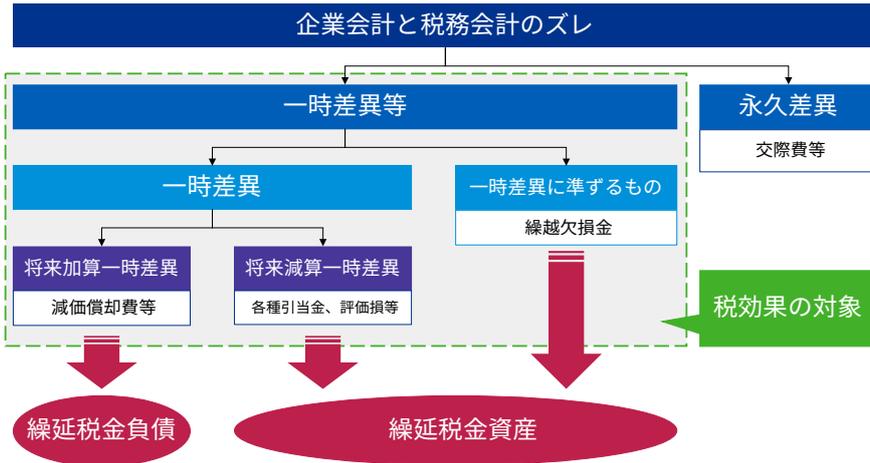
■ 繰延税金資産

将来減算一時差異等（一時差異に準ずるものを含む）に関連して将来の期間に回収されることとなる法人所得税（課税所得を課税標準として課される税金）のことを言います。将来減算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ものとなるため、当該一時差異が発生した期において、企業会計上は法人税の前払いとして考え、資産として計上することになります。なお、繰延税金資産は、将来減算一時差異等に税率を乗じることで計算されます。

■ 繰延税金負債

将来加算一時差異に関連して将来の期間に課される法人所得税のことを言います。将来加算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増額する効果を持つものとなるため、当該一時差異が発生した期において、企業会計上は法人税の未払いとして考え、負債として計上することになります。なお、繰延税金負債は、将来加算一時差異に税率を乗じることで計算されます。

一時差異等と税効果会計における勘定科目の関係は、以下のとおりとなります。



(2) 税効果会計の適用例

税効果会計の仕訳を含めた税効果会計の具体的な適用方法について、貸倒引当金の数値例を用いて見ていきたいと思います。

<前提>

- X1年度の企業会計上の収益300、費用200（税務会計上、損金として認められない貸倒引当金50が含まれる）
- X2年度の企業会計上の収益300、費用150（税務会計上は、X1年度に企業会計上認識した貸倒引当金が損金として認められる）

まず当数値例において税効果会計を適用しなかった場合を示すと、以下のとおりとなります。

税効果会計を適用しない場合

(X1年度)

	企業会計		税務会計
収益	300	税引前利益	100
費用	150	加算	50(*)
費用 (貸倒引当金)	50	減算	0
税引前利益	100	課税所得	150
税金費用	45	納付税金	45
当期純利益	55		

(\*) 貸倒引当金が損金不算入になるに伴う調整

(X2年度)

	企業会計		税務会計
収益	300	税引前利益	150
費用	150	加算	0
費用 (貸倒引当金)	0	減算	50(*)
税引前利益	150	課税所得	100
税金費用	30	納付税金	30
当期純利益	120		

(\*) 貸倒損失が損金算入になるに伴う調整

このように税効果会計を適用しないとX1年度の税負担率が45%、X2年度の税負担率が20%と実際の税率から乖離があるP/Lとなってしまいます。

次に当数値例において税効果会計を適用した場合を示すと、以下のとおりとなります。

**税効果会計を適用した場合**

(X1年度)

企業会計			税務会計	
収益	300		税引前利益	100
費用	150		加算	50(*)
費用 (貸倒引当金)	50		減算	0
税引前利益	100		課税所得	150
税金費用	30	税率30%	納付税金	45
当期税金費用	45			
繰延税金費用	-15			
当期純利益	70			

(\*) 貸倒引当金が損金不算入になることに伴う調整

(X2年度)

企業会計			税務会計	
収益	300		税引前利益	150
費用	150		加算	0
費用 (貸倒引当金)	0		減算	50(*)
税引前利益	150		課税所得	100
税金費用	45	税率30%	納付税金	30
当期税金費用	30			
繰延税金費用	15			
当期純利益	115			

(\*) 貸倒損失が損金算入になることに伴う調整

X1年度に税務会計上損金として認められなかった貸倒引当金50に対応して税務上（企業会計と比較して）追加で支払う税金15（貸倒引当金50×税率30%）は、企業会計上は将来の税金の前払いと考えて、B/Sの借方（資産の部）に繰延税金資産を計上するとともに、P/Lの貸方（収益側）に繰延税金費用（収益）を計上することになります。

**【税効果会計を適用したことによるX1年度における企業会計の仕訳】**

(借方) 繰延税金資産 15      (貸方) 繰延税金費用 (収益) 15

一方、X2年度には貸倒引当金が実際に貸倒れることにより税務会計上も貸倒損失が損金として認められることによって、企業会計と税務会計のズレが解消されることから、X1年度においてB/Sの借方（資産の部）に計上した繰延税金資産を取り崩し、P/Lの借方（費用側）において繰延税金費用（収益）を計上することになります。

**【税効果会計を適用したことによるX2年度における企業会計の仕訳】**

(借方) 繰延税金費用 (収益) 15      (貸方) 繰延税金資産 15

このように、税効果会計を適用することで、X1年度とX2年度の税負担率がともに30%となり、法人税率と一致することになります。

(3) 企業会計上の税金費用

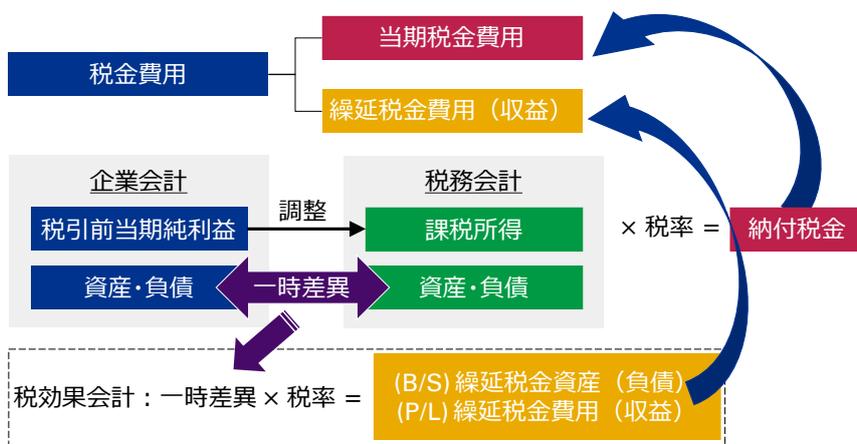
企業会計上の税金費用は、以下の2つの概念により構成されます。

■ 当期税金費用

企業が納付税金として当期の法人税として実際に納付すべき金額等を言います。企業会計上の税引前利益を基礎として税務会計上の課税所得を計算し、これに税率を乗じて計算されます。

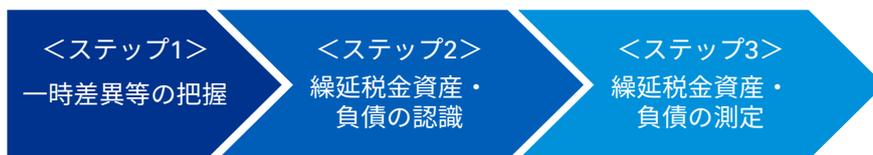
■ 繰延税金費用

税効果会計を適用したことによる調整額（上述のとおり、日本基準では“法人税等調整額”と呼ばれているもの）のことを言います。企業会計上の税引前利益を調整税務会計上の課税所得を計算することとなりますが、その結果として、会計上の資産・負債と税務上の資産・負債に差額が生じます。



(4) まとめ

税効果会計の適用フローは、以下のとおりとなります。



■ ステップ1：一時差異等の把握

税効果会計の対象となる一時差異等を把握します。

■ ステップ2：繰延税金資産・負債の認識

ステップ1で把握した一時差異等から繰延税金資産または繰延税金負債を認識すべき一時差異等を特定します。特に、繰延税金資産については、回収可能性が認められるものしか認識することができないことから、認識可能な繰延税金資産か否かについて慎重な検討が必要となります（本ニューズレターにおいて、繰延税金資産の回収可能性に関する解説は行っておりませんが、今後のニューズレターにおいて解説させていただく予定となっております）。

■ ステップ3：繰延税金資産・負債の測定

ステップ2で把握した繰延税金資産または繰延税金負債を認識すべき一時差異等に法定実効税率を乗じることで繰延税金資産または繰延税金負債を算定します。

## (5) 税率差異

税効果会計は、税引前利益と税金費用が対応しているP/Lを作成することを目的としていますが、実際のP/Lにおいてその税負担率が法定実効税率と一致しているP/Lは極めて稀です。これは、主に以下のような要因があるためです。

### ■ 永久差異

永久差異は企業会計と税務会計のズレのうちそのズレが解消しないものとなり税効果会計の対象とならないため、交際費等の永久差異が発生することによりP/L上の税負担率と法定実効税率に差が生じることとなります。

### ■ 繰延税金資産の評価性引当額の増減

会計上、繰延税金資産は回収可能性がある場合にのみ認識することが認められます(上述のとおり、繰延税金資産の回収可能性については、今後のニューズレターにおいて解説させていただく予定となっております)。したがって、繰延税金資産の回収可能性がない場合は当該繰延税金資産を計上することができないため、税効果会計の適用により企業会計と税務会計のズレを調整することができなくなります。結果として、P/L上の税負担率と法定実効税率に差が生じる要因となります。

その他外国税額控除のように課税所得に直接連動しない項目や税率変更といったさまざまな要因により税率差異は発生します。なお、税率差異の要因を分析することは、税金計算や税効果の計算が正しく行われているか検証する有効な手段になると考えられます。したがって、決算プロセスの中に税率差異の分析を組み入れることは非常に有益と考えられます。

本ニューズレターにおいては税効果会計の概要のまとめとして前回までのニューズレターで解説した事項をもとに税効果会計の仕訳を含めた税効果会計の具体的な適用例について解説させていただきました。なお、今後のニューズレターにおいて前回および本ニューズレターにおいては解説しきれなかった論点である“繰延税金資産の回収可能性”について解説させていただく予定となっております。

以上、最後までお読みいただきありがとうございます。

## 本ニュースレターに関するお問合せ先

### メキシコシティ事務所

東野 泰典 (yasunorihigashino@kpmg.com.mx)

佐々木 智之 (tomoyukisasaki1@kpmg.com.mx)

### ケレタロ事務所

宮本 諭 (satoshi.miyamoto@jp.kpmg.com)

### レオン事務所

河田 厚司 (akawata1@kpmg.com.mx)

本ニュースレターの内容は、当法人が作成時点で得られる情報をもとに信頼に足り且つ正確であると判断した情報に基づき作成されておりますが、当法人はその正確性・確実性を保証するものではありません。本ニュースレターのご利用に際しては、貴社ご自身の判断にてなされますよう、また必要な場合は、弁護士、会計士、税理士等にご相談のうえお取扱い下さいますようお願い申し上げます。該情報に基づいて被ったいかなる損害についても情報提供者および当法人（KPMG Cardenas Dosal, S.C.ならびにKPMGネットワークに属するメンバーファーム）は一切の責任を負うことはありませんのでご了承ください。

本ニュースレターの著作権は当法人に属し、本ニュースレターの一部または全部を、①複製、写真複製、あるいはその他の如何なる手段において複製すること、②当法人の書面による許可なくして再配布することを禁じます。