

税引当 (Tax Provision)

税引当 (Tax Provision) とは、文字通り、税金の費用を年度末に見積もり計上することであるが、アメリカでは、財務諸表上の当年度の法人税額及び次年度以降の繰延税金を計算し、税関連の決算仕訳を準備する作業のことをまとめて捉えている場合が多い。確定していない税額を、財務諸表上計上することから、税未払処理 (Tax Accrual) とも考えられるが、正確な捉え方ではない。また、貸借対照表上の引当金残高 (Allowance) を求める作業でもあるが、これも一面的に過ぎない。税引当の主要な目的は、財務諸表上の税引後利益を得て、資産及び負債の残高を正確に見積もることである。財務諸表全般に及ぶ総合的な意味合いがある。その意味で、法人税額と繰延税金資産あるいは負債などの貸借対照表科目が会計年度に適正に示されなければならない。ここでいう「適正」とは、税務申告書上の当年度の申告税額と税引当時の見積もり税額との差異が、大きくかけ離れることなく妥当性があるという意味である。米国では、税引当と申告書上の税額が異なる。申告書作成に手間がかかり、時間を要することから引き起こされる事態である。申告書作成は、年度末から二ヶ月半後に訪れる申告期日まで、たいてい間に合わない。もちろん、確定税額を財務諸表に反映させるべく、申告書自体を同時に作成することもできなくはないが、企業の会計税務部門あるいは会計事務所等申告書作成代行業者に過大な業務負担をかけることになってしまうため、ケースとしては多くない。つまり、申告書提出の時期が延長申請によって半年程度遅れ、税額が確定できないというところから、この引当という作業が必要となってくるのである。よって、税引当自体は、申告書作成のためのものではなく、財務諸表作成や監査 (検証) のためのものとなる。

一般的に、税引当 (タックス・プロビジョン) の計算は、監査や税務に携わる会計士に限らず、企業会計担当者にも関心度の高い業務である。しかし、会計に精通した専門家でさえ、なかなかとつきにくく、理解のための資料や教材の不足も否めない。そもそも、「プロビジョン」という言葉自体を知らない会計士も多くいる現状ではなからうか。繰延税金や税効果会計の基本的な概念は、数多の解説がインターネット上にも溢れているが、実際の計算を学べる場は極めて少ない。ただ、いくら概念を知っていても、計算ができなければ意味が無い。また、監査や検証を会計事務所等に依頼している企業は、本来、税引当を企業側で準備し、監査や検証の対象として、監査人に提出する必要がある。しかし現状は、監査法人が代行しているケースも少なくない。独立性の原則には、明らかに矛盾する。このように、米国会計全般に携わる諸兄にとり、この実務手順は極めて重要であり、かつ厄介なものとなっているはずである。とはいえ、タックス・プロビジョン自体は、数種類のワークペーパーによる計算方法を習得すれば、極めて単純な作業となる。毎年の機械的な繰り返しにすることができるのである。

税引当のために、準備しなければならないワークペーパーは次の6つである。ただし、このワークペーパー形式で計算をしないと、正確な税引当 (タックス・プロビジョン) 額を求めることはできない。また、財務諸表監査や検証に使用できる資料ともならない。様々な形式はあっても、最低限の体裁を整える必要があると言える。

1. 税引当仕訳 Tax Provision Journal Entries
2. 税引当要約ー連邦及び州 Tax Provision Summary (FED & States)
3. 連邦及び州の課税所得計算表 FED & State Taxable Income Calculation Worksheet
4. 連邦及び州の繰延税金 FED & State Deferred Taxes
5. 実効税率計算表 Effective Tax Rate Calculation Worksheet
6. 所得税変動表ーロールフォワード表 Income Tax Movement Schedule (Roll-forward Schedule)

米国タックス・インスティテュートが提供する「アメリカ法人税実務マニュアル」の別冊 (プロビジョンを解説した部分の抜粋) として [「アメリカ法人税実務マニュアル・別冊ータックス・プロビジョン詳説」](#) がある。タックス・プロビジョン計算の詳細について、作業手順をワークシートごとに詳解している。計算内容の理解と共に、背景にある理論の理解も容易となっている。当別冊には、マイクロソフト・エクセル・ファイルで表計算シートも付録添付されており、計算式がマス目ごとに入っているため、実際の実務上での計算にも使用可能である。業務遂行時に同じパソコン画面上で解説と共に計算できるため、実用的でもある。購入の詳細については、米国タックス・インスティテュートのウェブサイト、[「アメリカ法人税実務マニュアル」購入案内の箇所](#)を参照していただきたい。

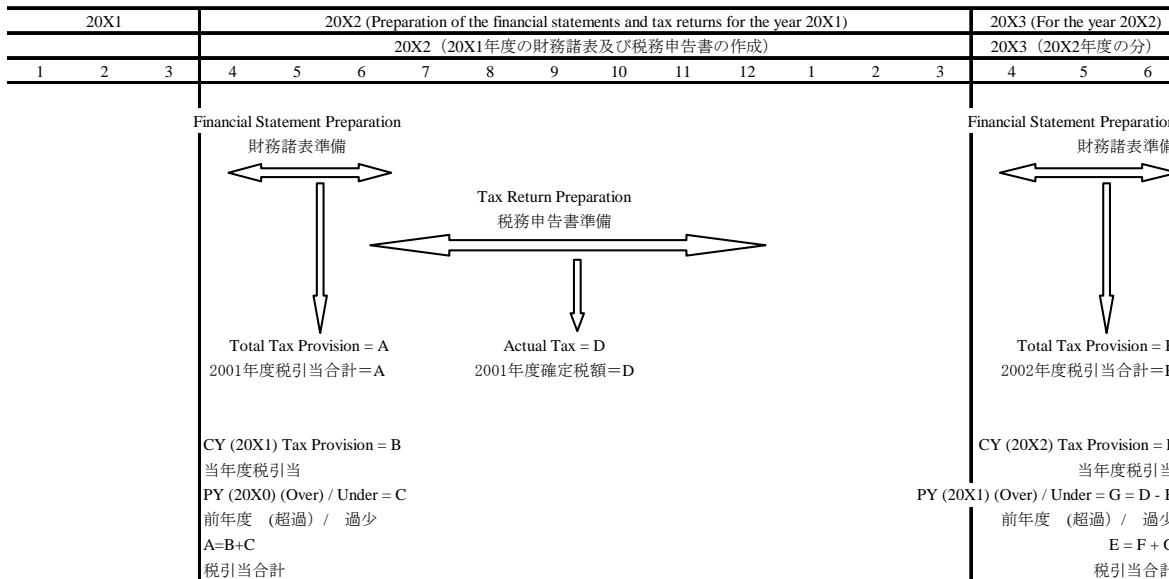
さて、次頁の表では概略的に財務諸表と税務申告書作成時期のずれを示すと共に、当年度分税引当額がどのように計算されるかについて、その内訳と共に示している。(注: アメリカ法人税実務マニュアルからの一部抜粋)

20X1年を終了し、20X2年に入ると同時に、20X1年度の財務諸表作成準備となり、その時期が税引当の作業時期となる。この時期には、20X1年度の税引前利益と税務上加減算項目を計算するためのデータが既にあるため、20X1年度の税引当額Bを求めることができる。しかし、20X1年中にはその前年度20X0年度の確定税額と20X0年度の税引当との差額

(Over/Under)が発生しているはずで、その超過または過少額Cを加えた金額が20X1年度の当年度総引当額(A=B+C)となる。総引当額とは、最終決算時に費用計上する税額で、前年度に超過払いの税額がある場合は、計算された当年度税額より少ない額の費用計上となり、過少払いの税額がある場合は、当年度税額より多い費用計上となる。

20X2年度も同じように、総税引当額Eは20X2年度の当年度引当額Fと前年度20X1年度の超過/過少額Gを足した金額、即ちE=F+Gとなる。この超過/過少額Gは、20X2年中に確定する20X1年度確定税額Dと20X1年度当年度税引当額Bとの差額となる。

3月末会計年度の場合



12月末暦年度の場合

