

## 公表基準等の解説

### 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）等の公表について

(前)ASBJ ディレクター まえだ 前田 けい 啓  
(前) ASBJ 専門研究員 おうご 淡河 たかえ 貴絵  
ASBJ 専門研究員 さんのみや 三宮 ともひろ 朋広

## I. はじめに

企業会計基準委員会（ASBJ）は、平成 29 年 6 月 6 日に、以下の企業会計基準及び企業会計基準適用指針の公開草案（以下合わせて「本公開草案」という。）を公表し<sup>1</sup>、平成 29 年 8 月 7 日までコメントを募集している。本稿では、本公開草案の概要を紹介する。

- ▶ 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「税効果会計基準一部改正案」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（企業会計基準適用指針第 26 号の改正案）「繰延税金資産の回収可能性に関する適用指針（案）」（以下「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。）

なお、文中の意見にわたる部分は筆者の私見であることをあらかじめ申し添える。

## II. 公表の経緯

平成 25 年 12 月に開催された第 277 回企業会計基準委員会において、基準諮問会議より、日本公認会計士協会における税効果会計に関する実務指針について ASBJ で審議を行うことが提言された。この提言を受けて、ASBJ は、税効果会計専門委員会を設置して、平成 26 年 2 月から審議を開始した。

審議の過程で、日本公認会計士協会 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」に対する問題意識が特に強く聞かれたことから、平成 27 年 12 月に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。）を先行して公表した。この回収可能性適用指針の公開草案の公表前における審議の過程においては、企業会

1 本公開草案の全文については、ASBJ のウェブサイト ([https://www.asb.or.jp/jp/accounting\\_standards/exposure\\_draft/y2017/2017-0606.html](https://www.asb.or.jp/jp/accounting_standards/exposure_draft/y2017/2017-0606.html)) を参照のこと。

計審議会「税効果会計に係る会計基準」（以下「税効果会計基準」という。）及び同注解では注記事項として繰延税金資産の発生原因別の主な内訳等が定められているものの、財務諸表利用者から、計上されている繰延税金資産や評価性引当額の内容を十分に理解することが困難であるとの意見が聞かれた。これを受けて、回収可能性適用指針の公開草案（平成27年5月公表）においては、注記事項に関する質問項目を設けて、コメントを募集した。ASBJでは、寄せられたコメントを踏まえ、税効果会計に関する表示及び注記事項の見直しについて検討を行い、税効果会計基準一部改正案を公表することとした。

また、主に日本公認会計士協会 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。）及び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。）のうち、繰延税金資産の回収可能性以外の税効果会計に関する定めについて、基本的にその内容を踏襲した上で、必要と考えられる一部の会計処理について見直しを行った税効果適用指針案を公表するとともに、繰延税金資産の回収可能性に係る会計処理の一部について見直しを行った回収可能性適用指針案を公表することとした。

さらに、主に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。）の内容を踏襲した中間税効果適用指針案を公表することとした。

日本公認会計士協会における税効果会計に関する実務指針と改正後のASBJにおける主な会計基準等（連結納税関係のものを除く。）の関係は、【図表1】のとおりとなる。

### Ⅲ. 本公開草案の概要

#### 1. 会計処理

税効果適用指針案は、基本的に連結税効果実務指針、個別税効果実務指針等の内容を踏襲する過程で、構成、表現及び会計処理の一部（回収可能性適用指針案に関連する部分を含む。）を見直している。このため、以下では、会計処理の見直しを行った主な取扱いを記載する。

#### (1) 個別財務諸表における子会社株式等に係る将来加算一時差異の取扱い

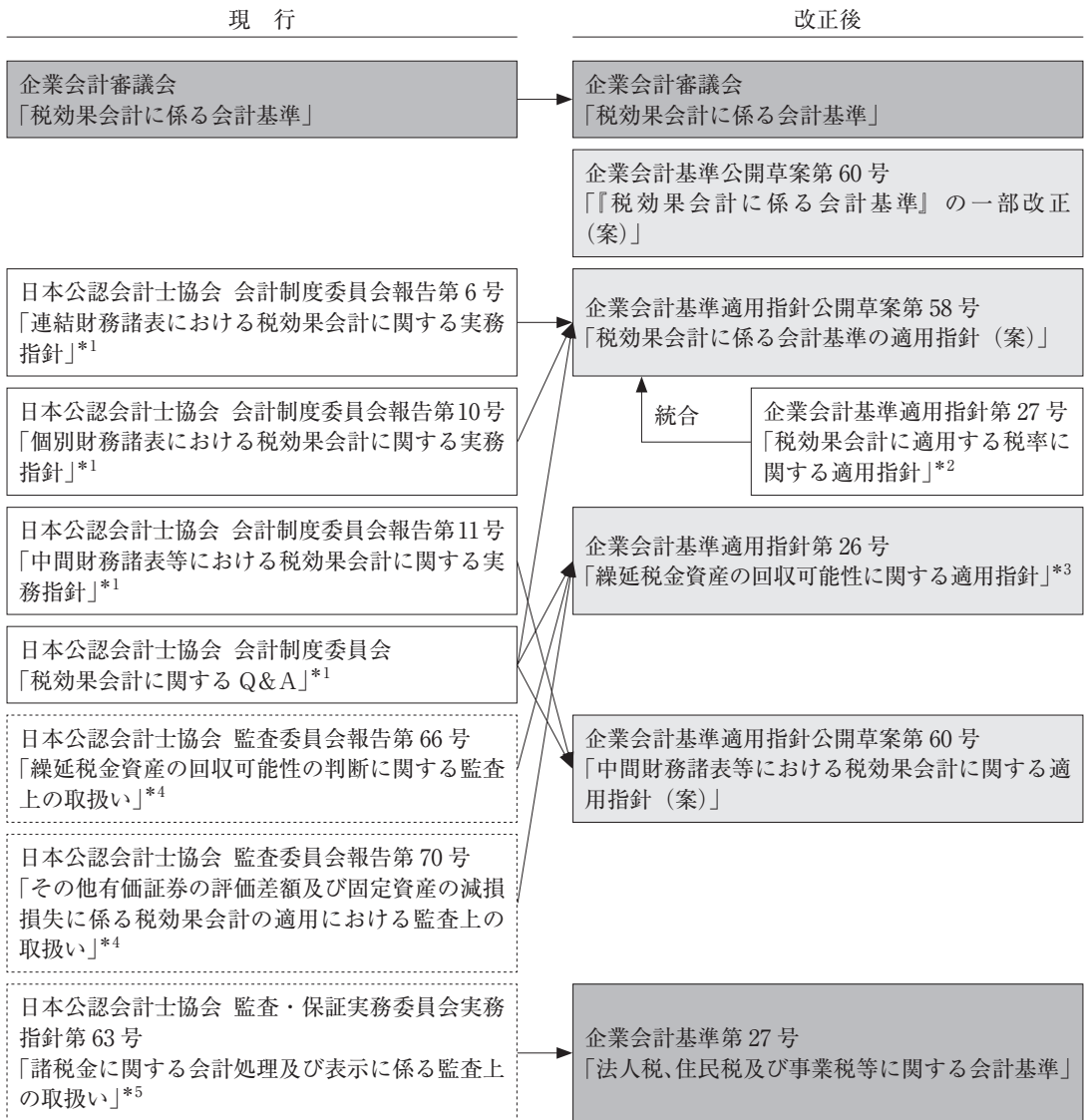
現行の取扱いでは、個別財務諸表における子会社株式及び関連会社株式（以下合わせて「子会社株式等」という。）に係る将来加算一時差異について、一律に繰延税金負債を計上することとされている。

本公開草案においては、個別財務諸表における子会社株式等に係る将来加算一時差異の取扱いを、連結財務諸表における子会社及び関連会社に対する投資に係る将来加算一時差異の取扱いに合わせ、親会社又は投資会社はその投資の売却等を当該会社自身で決めることができ、かつ、予測可能な将来の期間に、その売却等を行う意思がない場合を除き、繰延税金負債を計上する取扱いに見直すことを提案している（税効果適用指針案第8項(2)）。

#### (2) (分類1) に該当する企業における繰延税金資産の回収可能性に関する取扱い

回収可能性適用指針案第18項では、(分類1)に該当する企業においては、「原則として、繰延税金資産の全額について回収可能性があるものとする。」と「原則として、」を追加する提案を行っている。これは、例えば、完全支配関係にある国内の子会社株式の評価損について、企業が当該子会社を清算するまで当該子会社株式

【図表 1】 現行の日本公認会計士協会における税効果会計に関する実務指針と改正後の ASBJ における主な会計基準等の関係



\*1 本公開草案が最終化される場合、日本公認会計士協会に実務指針等の改廃の検討を依頼することを予定している。

\*2 本公開草案が最終化される場合、廃止することを予定している。

\*3 本適用指針を改正する企業会計基準適用指針公開草案第 59 号として、今回の本公開草案の対象とされている。

\*4 平成 28 年 1 月に廃止されている。

\*5 平成 29 年 3 月に廃止されている。

を保有し続ける方針がある場合等、将来において税務上の損金に算入される蓋然性が低いときに当該子会社株式の評価損に係る繰延税金資産の回収可能性はないと判断することも考えられる<sup>2</sup>ことを明確にするものである。

## 2. 表示

現行の取扱いでは、繰延税金資産及び繰延税金負債の表示に関して、主にこれらに関連した資産及び負債の分類に基づいて、繰延税金資産については流動資産又は投資その他の資産として、繰延税金負債については流動負債又は固定負債として表示しなければならないとされている。

これに対して、国際的な会計基準では繰延税金資産又は繰延税金負債を非流動区分に表示するとされているため、現行の流動又は非流動区分に表示する取扱いもすべてを非流動区分に表示する取扱いも一定の論拠があることを前提に、以下を勘案し、すべてを非流動区分に表示することを提案している（税効果会計基準一部改正案第2項）。

- 我が国の会計基準の取扱いを国際的な会計基準に整合させることは、一般的に、財務諸表の比較可能性が向上することが期待される。
- すべてを非流動区分に表示する場合、財務諸表作成者の負担が軽減される。
- 変更による流動比率に対する影響は限定的であり財務分析に影響が生じる企業は多くないと考えられる。

## 3. 注記事項

本公開草案では、回収可能性適用指針の公開草案に寄せられたコメントを踏まえて検討を行ったほか、主として株価予測を行う財務諸表

利用者や主として企業の信用力の評価を行う財務諸表利用者が、一般的に、税負担率の予測の観点及び繰延税金資産の回収可能性に関する不確実性の評価の観点から税効果会計に関する注記事項を分析することに着目し、実際に利用している情報を検討して現状において不足している情報を識別した。審議の結果、本公開草案では、【図表2】の注記事項を追加することを提案している（税効果会計基準一部改正案第3項から第5項）。

本公開草案において提案している注記事項のイメージを示すと、【図表3】及び【図表4】のとおりとなる。

### (1) 評価性引当額の内訳に関する事項

#### ① 評価性引当額の内訳に関する数値情報

財務諸表利用者が税負担率の予測の観点から分析を行う場合、一般的に、税率差異の注記により、法定実効税率と税負担率との差異のうち一過性の原因により生じたものを除いて実施することが多いと考えられる。この予測にあたって、法定実効税率と税負担率との差異が大きく、かつ、税率差異の注記に「評価性引当額の増減」が記載されている場合、従来の発生原因別の注記では評価性引当額の合計額のみが記載されているため、「評価性引当額の増減」の内容の理解が困難であることから、当年度において法定実効税率と税負担率との差異が大きい理由及び将来の税負担率に与える影響の予測が困難となっていたと考えられる。特に、税負担率の実績と予測が乖離する原因として、税務上の繰越欠損金が生じたときに将来において課税所得が生じる見込みがないため評価性引当額を計上するケース等、税務上の繰越欠損金に関連することが挙げられることが多いため、当該税務

2 現状では、将来において税務上の損金に算入される蓋然性が低いときに繰延税金資産の回収可能性はないと判断されるケースは、完全支配関係にある国内の子会社株式の評価損を想定している。

【図表 2】 提案している注記事項（現行のものに追加している情報に下線を付している。）

税効果会計基準 第四 注記事項
<p>財務諸表及び連結財務諸表については、次の事項を注記しなければならない。</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. 繰延税金資産及び繰延税金負債の発生原因別の主な内訳<sup>(注8・9)</sup></li> <li>2. 税引前当期純利益又は税金等調整前当期純利益に対する法人税等（法人税等調整額を含む。）の比率と法定実効税率との間に重要な差異があるときは、当該差異の原因となった主要な項目別の内訳</li> <li>3. 税率の変更により繰延税金資産及び繰延税金負債の金額が修正されたときは、その旨及び修正額</li> <li>4. 決算日後に税率の変更があった場合には、その内容及びその影響</li> </ol>
税効果会計基準注解（注 8）及び（注 9）
<p>（注 8） 繰延税金資産の発生原因別の主な内訳における評価性引当額の取扱いについて</p> <p>(1) 繰延税金資産の発生原因別の主な内訳を注記するにあたっては、繰延税金資産から控除された額（評価性引当額）（注 5 に係るもの）を併せて記載する。繰延税金資産の発生原因別の主な内訳として税務上の繰越欠損金を記載している場合であって、当該税務上の繰越欠損金の額が重要であるときは、繰延税金資産から控除された額（評価性引当額）は、税務上の繰越欠損金に係る評価性引当額と将来減算一時差異等の合計に係る評価性引当額に区分して記載する。</p> <p>なお、将来減算一時差異等には、繰越外国税額控除や繰越可能な租税特別措置法上の法人税額の特別控除等を含める。</p> <p>(2) 繰延税金資産から控除された額（評価性引当額）に重要な変動が生じている場合、当該変動の主な内容を記載する。なお、連結財務諸表を作成している場合、個別財務諸表において記載することを要しない。</p> <p>（注 9） 繰延税金資産の発生原因別の主な内訳として税務上の繰越欠損金を記載している場合であって、<u>当該税務上の繰越欠損金の額が重要であるときの取扱いについて</u></p> <p>繰延税金資産の発生原因別の主な内訳として税務上の繰越欠損金を記載している場合であって、当該税務上の繰越欠損金の額が重要であるときは、次の事項を記載する。なお、連結財務諸表を作成している場合、個別財務諸表において記載することを要しない。</p> <p>(1) 繰越期限別の税務上の繰越欠損金に係る次の金額</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>① 税務上の繰越欠損金の額に法人税等の税率を乗じた額</li> <li>② 税務上の繰越欠損金に係る繰延税金資産から控除された額（評価性引当額）</li> <li>③ 税務上の繰越欠損金に係る繰延税金資産の額</li> </ol> <p>(2) 税務上の繰越欠損金に係る重要な繰延税金資産を計上している場合、当該繰延税金資産を回収可能と判断した主な理由</p>

上の繰越欠損金に係る評価性引当額は有用な情報になると考えられる。

また、財務諸表利用者が繰延税金資産の回収可能性に関する不確実性の評価の観点から分析を行う場合、従来の発生原因別の注記には、どの一時差異等に対する評価性引当額が計上されているのかが記載されていないため、当該評価が困難となっていたと考えられる。特に、税務上の繰越欠損金に係る繰延税金資産は、他の特

来減算一時差異等に係る繰延税金資産よりも一般的に回収可能性に関する不確実性が高いとされているため、当該税務上の繰越欠損金に係る評価性引当額は、比較的、回収可能性に関する不確実性が高い繰延税金資産の額を理解する上で有用な情報になると考えられる。

これらを踏まえ、発生原因別の注記として税務上の繰越欠損金を記載している場合であって、当該税務上の繰越欠損金の額が重要である

【図表 3】「繰延税金資産の発生原因別の主な内訳として税務上の繰越欠損金を記載している場合であって、当該税務上の繰越欠損金の額が重要であるとき」に該当しない場合のイメージ図（現行のものに追加している情報に網掛けを付している。）

(税効果会計関係)		前連結会計年度	当連結会計年度
1. 繰延税金資産及び繰延税金負債の発生の主な原因別の内訳			
繰延税金資産	退職給付に係る負債	XXX 百万円	XXX 百万円
	減損損失	XXX	XXX
	その他	XXX	XXX
	繰延税金資産小計	XXX	XXX
	評価性引当額 (*1)	△XXX	△XXX
	繰延税金資産合計	XXX	XXX
繰延税金負債 (以下 略)			
(*1) (繰延税金資産から控除された額(評価性引当額)に重要な変動が生じている場合、当該変動の主な内容を記載する。)			
(以下 略)			

ときは、これまで発生原因別の注記に示されていた評価性引当額の合計額について、税務上の繰越欠損金に係る評価性引当額と将来減算一時差異等の合計に係る評価性引当額に区分して記載することを提案している（税効果会計基準一部改正案第 23 項から第 26 項）。

② 評価性引当額の内訳に関する定性的な情報

評価性引当額の合計額に重要な変動が生じている場合、当該変動の内容が理解できないことに起因し、税負担率に影響が生じている原因を分析できず、結果として財務諸表利用者による税負担率の実績と予測が大きく乖離することが少なくないとの意見が聞かれた。このため、財務諸表利用者が評価性引当額の変動の内容を理解し、税負担率に影響が生じている原因を分析することに資するように、定性的な情報として当該変動の主な内容についての注記事項を定めることを提案している。

なお、当該変動の内容は企業の置かれている状況により様々であると考えられるため、当該主な変動内容にどのような事項を記載するかについて、特段定めていない（税効果会計基準一

部改正案第 30 項から第 32 項）。

(2) 税務上の繰越欠損金に関する事項

① 税務上の繰越欠損金に関する数値情報

税負担率の予測の観点から、3.(1)①に記載したように、税負担率の実績と予測が乖離する原因として、税務上の繰越欠損金に関連することが挙げられることが多い。特に、税務上の繰越欠損金に係る繰延税金資産を計上していない場合で、当該税務上の繰越欠損金の繰越期限が到来するときに、将来の税負担率に与える影響の予測が困難となっていたと考えられる。

このため、税務上の繰越欠損金の繰越期間にわたって課税所得が生じたときの税負担率の予測に資するように、税務上の繰越欠損金に関する数値情報として、繰越期限別に、税務上の繰越欠損金の額に税率を乗じた額、当該税務上の繰越欠損金に係る評価性引当額及び当該税務上の繰越欠損金に係る繰延税金資産の額についての注記事項を定めることを提案している。

なお、年度の区切り方については、税務上の繰越欠損金の状況に応じて適切に設定すること

【図表 4】「繰延税金資産の発生原因別の主な内訳として税務上の繰越欠損金を記載している場合であって、当該税務上の繰越欠損金の額が重要であるとき」に該当する場合のイメージ図（現行のものに追加している情報に網掛けを付している。）

(税効果会計関係)

1. 繰延税金資産及び繰延税金負債の発生 of 主な原因別の内訳

		前連結会計年度	当連結会計年度
繰延税金資産	税務上の繰越欠損金 (*2)	XXX 百万円	XXX 百万円
	退職給付に係る負債	XXX	XXX
	減損損失	XXX	XXX
	その他	XXX	XXX
	繰延税金資産小計	XXX	XXX
税務上の繰越欠損金に係る評価性引当額 (*2)		△XXX	△XXX
将来減算一時差異等の合計に係る評価性引当額		△XXX	△XXX
評価性引当額小計 (*1)		△XXX	△XXX
繰延税金資産合計		XXX	XXX

繰延税金負債 (以下 略)

(\*1) (繰延税金資産から控除された額 (評価性引当額) に重要な変動が生じている場合、当該変動の主な内容を記載する。)

(\*2) 税務上の繰越欠損金及びその繰延税金資産の繰越期限別の金額 (前連結会計年度)

	X 年以内	X 年超 X 年以内	X 年超 X 年以内	X 年超 X 年以内	X 年超 X 年以内	X 年超	合計
税務上の繰越欠損金(a)	—	—	—	—	XXX	—	XXX 百万円
評価性引当額	—	—	—	—	△XXX	—	△XXX
繰延税金資産	—	—	—	—	XXX	—	XXX

(a) 税務上の繰越欠損金は、法定実効税率を乗じた額である。

(当連結会計年度)

	X 年以内	X 年超 X 年以内	X 年超 X 年以内	X 年超 X 年以内	X 年超 X 年以内	X 年超	合計
税務上の繰越欠損金(b)	—	—	—	XXX	—	XXX	XXX 百万円
評価性引当額	—	—	—	—	—	△XXX	△XXX
繰延税金資産	—	—	—	XXX	—	—	(c)XXX

(b) 税務上の繰越欠損金は、法定実効税率を乗じた額である。

(c) (税務上の繰越欠損金に係る重要な繰延税金資産を計上している場合、当該繰延税金資産を回収可能と判断した主な理由を記載する。)

(以下 略)

が考えられるため、特段定めていない (税効果会計基準一部改正案第 35 項から第 38 項)。

② 税務上の繰越欠損金に関する定性的な情報  
繰延税金資産の回収可能性に関する不確実性

の評価の観点から、3. (1)①に記載したように、税務上の繰越欠損金に係る繰延税金資産は、他の将来減算一時差異等に係る繰延税金資産よりも一般的に回収可能性に関する不確実性が高い

とされているものの、従来の注記事項には、当該繰延税金資産の計上額やその回収可能性の判断理由が記載されていないため、当該評価は困難となっていたと考えられる。

このため、税務上の繰越欠損金に関する繰越期限別の数値情報の他に、財務諸表利用者による税務上の繰越欠損金に係る繰延税金資産の回収可能性に関する不確実性の評価に資するよう

に、定性的な情報として当該繰延税金資産を回収可能と判断した主な理由についての注記事項を定めることを提案している。

なお、回収可能と判断した主な理由は、企業の置かれている状況により様々であると考えられるため、当該理由にどのような事項を記載するかについて、特段定めていない（税効果会計基準一部改正案第 39 項から第 42 項）。

【図表 5】適用時期等

項目	適用時期	適用初年度に関する取扱い
会計処理の取扱い（個別財務諸表における子会社株式等に係る将来加算一時差異の取扱い（税効果適用指針案第 8 項(2)））	<ul style="list-style-type: none"> <li>平成 30 年 4 月 1 日以後開始する連結会計年度及び事業年度の期首から適用する。</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>（税効果適用指針案第 8 項(2)を適用することによりこれまでの会計処理と異なることとなる場合）</li> <li>会計基準等の改正に伴う会計方針の変更として取り扱う。</li> <li>新たな会計方針を過去のすべての期間に遡及適用する。</li> </ul>
会計処理の取扱い（（分類 1）に該当する企業における繰延税金資産の回収可能性に関する取扱い（回収可能性適用指針案第 18 項））	<ul style="list-style-type: none"> <li>平成 30 年 4 月 1 日以後開始する連結会計年度及び事業年度の期首から適用する。</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>（回収可能性適用指針案第 18 項を適用することによりこれまでの会計処理と異なることとなる場合）</li> <li>会計基準等の改正に伴う会計方針の変更として取り扱う。</li> <li>新たな会計方針を過去のすべての期間に遡及適用する。</li> </ul>
表示の取扱い（税効果会計基準一部改正案）	<ul style="list-style-type: none"> <li>平成 30 年 4 月 1 日以後開始する連結会計年度及び事業年度の期首から適用する。</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>表示方法の変更として取り扱う。</li> <li>表示する過去の財務諸表について、新たな表示方法に従い組替えを行う。</li> </ul>
注記事項の取扱い（税効果会計基準一部改正案）	<p>ただし、公表日以後最初に終了する連結会計年度及び事業年度の年度末に係る連結財務諸表及び個別財務諸表から適用することができる。</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>表示方法の変更として取り扱う。</li> </ul> <p>ただし、税効果会計基準一部改正案に定める注記事項<sup>3</sup>については適用初年度の比較情報<sup>4</sup>に記載しないことができる。</p>
中間税効果適用指針案	<ul style="list-style-type: none"> <li>平成 30 年 4 月 1 日以後開始する中間連結会計期間及び中間会計期間の期首から適用する。</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>会計基準等の改正に伴う会計方針の変更として取り扱わない。</li> </ul>

3 税効果会計基準一部改正案第 4 項に定める税効果会計基準注解（注 8）(1)のうち、繰延税金資産から控除された額（評価性引当額）の合計額については適用初年度の比較情報に記載する。

4 適用初年度の連結財務諸表及び個別財務諸表に併せて表示される前連結会計年度における連結財務諸表（注記事項を含む。）及び前事業年度における個別財務諸表（注記事項を含む。）をいう。



### (3) 個別財務諸表における注記事項

財務諸表利用者は、税効果会計に関する注記事項を利用し分析を行う場合、連結財務諸表における注記事項については、税制の異なる複数の連結会社の情報が集計され、理解が相当程度困難であることから、個別財務諸表における注記事項を参考として分析を行っているものと考えられる。

本公開草案では、評価性引当額の内訳に関する情報及び税務上の繰越欠損金に関する情報を連結財務諸表における注記事項に追加しており、それらの情報により連結財務諸表に計上されている繰延税金資産や評価性引当額の内容について財務諸表利用者の理解が深まると考えられるが、コストと便益の比較の観点から、個別財務諸表においてもこれらの注記事項を追加すべきかどうかについて論点となった。

この論点に関して、評価性引当額の内訳に関する定性的な情報、税務上の繰越欠損金に関する数値情報及び税務上の繰越欠損金に関する定性的な情報は、財務諸表利用者の分析において、連結財務諸表における注記事項の理解に重要な影響が生じることは比較的限定的であると考えられるため、連結財務諸表を作成している場合、個別財務諸表において当該注記事項の記

載を要しないこととした。

したがって、連結財務諸表を作成している場合、個別財務諸表における税効果会計に関する注記事項については、評価性引当額の内訳に関する数値情報のみを追加することを提案している（税効果会計基準一部改正案第4項及び第5項並びに第45項から第47項）。

### 4. 適用時期等

本公開草案の適用時期等については、【図表5】のとおり取り扱うことを提案している。

## IV. おわりに

税効果会計に関する会計処理及び開示についてはすべての企業に関連するテーマであり、回収可能性適用指針の公表後に本公開草案の公表に向けた審議を開始し、約1年半の間に税効果会計専門委員会を23回開催して議論を重ねてきた。ASBJでは、本公開草案に寄せられた意見を参考に、今後、本公開草案の取りまとめに向けた検討を続けていく予定である。引き続き、関係者のご理解とご協力をお願いしたい。