

# II IAS12号開示例も参考に 改正「税効果会計基準」等 の開示の実務ポイント

有限責任 監査法人 公認会計士 波多野 直子

## はじめに

企業会計基準委員会より平成30年2月16日に企業会計基準28号「税効果会計に係る会計基準」の一部改正等が公表され、平成30年4月1日以後開始する年度から適用される。ただし、表示や注記の取扱いは、平成30年3月31日以後最初に終了する年度末から早期適用できる。

これまで、「税効果会計に係る会計基準」（企業会計審議会）および日本公認会計士協会による税効果会計に関する実務指針に基づき財務諸表の作成実務が行われている。今回の改正は、これらの実務指針のうち繰延税金資産の回収可能性に関する定め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うえで、必要と考えられる見直しが行われたものであり、主として開示について検討されたものである。また、平成30年3月23日にこの改正を受けて「財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則等」の一部を改正する内閣府令が公布されている。本稿では、この改正が実務へどのような影響があるか解説する。

## 表示区分の見直し

なお、文中、意見に関する部分は、筆者の私見であることを申し添える。

### (1) 繰延税金資産および繰延税金負債の非流動区分表示

現行の取扱いは、「繰延税金資産及び繰延税金負債は、これらに関連した資産・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ぬ」（「税効果会計に係る会計基準」三一）とされている。企業会計基準28号「税効果会計に係る会計基準」の一部改正（以下、「税効果会計基準一部改正」という）では、「繰延税金資

（図表1） 繰延税金資産および繰延税金負債の表示

	改正前	改正後
流動固定区分方法	<ul style="list-style-type: none"> <li>関連した資産・負債の分類に基づく区分</li> <li>特定の資産・負債に関連しない繰越欠損金等に係る繰延税金資産はワンイヤールール</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>すべて非流動区分</li> </ul>
表示区分	<ul style="list-style-type: none"> <li>繰延税金資産：流動資産または投資その他の資産</li> <li>繰延税金負債：流動負債または固定負債</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>繰延税金資産：投資その他の資産</li> <li>繰延税金負債：固定負債</li> </ul>

### (2) 中間財務諸表における簡便法および四半期財務諸表における特有の処理の場合の表示

簡便法による税金費用の相手勘定について、中間連結貸借対照表また

産は投資その他の資産の区分に表示し、繰延税金負債は固定負債の区分に表示する（「税効果会計基準一部改正2項」こととされた（図表1））。  
これにより、繰延税金資産および繰延税金負債を流動・固定に区分する作業が省略できることになり、財務諸表作成者の負担が軽減される。また、財務諸表利用者の立場では、国際財務報告基準（IFRS）や米国会計基準において繰延税金資産または繰延税金負債を非流動区分に表示することとされているため、国際間の財務諸表の比較可能性が高まることになる。  
なお、実務への影響として、流動区分の繰延税金資産の比重が大きかった場合、安全性分析等に使用される流動比率（流動資産÷流動負債）が悪化するなどの影響を及ぼすことも考えられる。ただし、変更により流動比率に対する影響は限定的と考えられるとされている（「税効果会計基準一部改正17項」）。

# 改正「税効果会計基準」等の概要と実務ポイント

(図表2) 簡便法における中間貸借対照表の表示

改正前	改正後
負債に計上される場合 未払法人税等その他適当な名称を付した科目により流動負債の区分に表示	負債に計上される場合 未払法人税等などその内容を示す科目をもって流動負債の区分に表示
資産に計上される場合 流動資産の区分に一括表示	資産に計上される場合 繰延税金資産などその内容を示す科目をもって投資その他の資産の区分に表示

(図表3) 四半期特有の会計処理により見積実効税率を用いる場合における四半期貸借対照表の表示

改正前	改正後
負債に計上される場合 未払法人税等その他適当な科目により流動負債として表示	負債に計上される場合 未払法人税等その他適当な科目により流動負債として表示
資産に計上される場合 流動資産として表示	資産に計上される場合 繰延税金資産その他適当な科目により投資その他の資産として表示

(図表4) 追加された注記事項

評価性引当額の内訳注記	
数値情報 (連結・個別で注記)	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の注記事項 ・評価性引当額の合計額を以下に区分して記載 ✓税務上の繰越欠損金に係る評価性引当額 ✓将来減算一時差異等の合計に係る評価性引当額
定性的な情報 (連結作成会社は個別不要)	評価性引当額(合計額)に重要な変動が生じている場合の注記事項 ・当該変動の主な内容
税務上の繰越欠損金の注記 (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注記)	
税務上の繰越欠損金に関する繰越期限別の数値情報 (連結作成会社は個別不要)	・繰越期限別に次の数値を記載 ① 税務上の繰越欠損金の額×納税主体ごとの法定実効税率 ② 税務上の繰越欠損金に係る評価性引当額 ③ 税務上の繰越欠損金に係る繰延税金資産の額
税務上の繰越欠損金に関する定性的な情報 (連結作成会社は個別不要)	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の注記事項 ・当該繰延税金資産を回収可能と判断した主な理由

は中間貸借対照表において負債に計上される場合は、流動負債の区分に未払法人税等などその内容を示す科目をもって表示し、資産に計上される場合は、税効果会計基準一部改正により改正され、投資その他の資産の区分に繰延税金資産などその内容を示す科目をもって表示することとされている(企業会計基準適用指針29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」20項)(図表2)。また、同様に、四半期特有の処理により見積実効税率を用いる

場合においても改正がされている(企業会計基準12号「四半期財務諸表に関する会計基準」14項)(図表3)。このため、簡便法や四半期特有の処理により見積実効税率を用いる場合、税金費用の相手勘定は、これまで貸方残高のときも借方残高のときも同じ流動区分で表示されていたが、改正後は、貸方残高であれば、流動区分であるが、借方残高となるときは、非流動区分になるという影響が生じる。

## 注記事項の拡充

税効果会計基準一部改正では、評価性引当額の内訳に関する情報および税務上の繰越欠損金に関する情報が注記事項として追加されている(図表4)。これは、財務諸表利用者が税負担率の予測の観点およ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分析を行うことに着目し、現状において不足している情報として識別されたためである(税効果会計基準一部改正22項)。

追加された注記事項を開示するケースに該当する場合、評価性引当額の内訳に関する情報および税務上の繰越欠損金に関する情報を連結ベースで入手する必要がある。このため、連結子会社から繰延税金資産の評価性引当額の内訳に係る情報や繰越欠損金の繰越期限別の情報、繰越欠損金に係る繰延税金資産を計上している場合の根拠等を入手する必要がある。特に、在外子会社は、所在する国ごとに税制が異なるため、集約作業に留意が必要になる。

### (1) 今回追加された注記が必要となるケース

まず、どのような場合に注記が必

要になるか判断する必要がある。

① 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

「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」を注記す  
ることは、これまでと同様である。

この主な内訳として開示する項目の  
選定基準は会社独自の方針によつて  
いるものと考えられる。ここで、「主  
な」項目には該当しないものとして  
税務上の繰越欠損金が記載されない  
場合、追加された評価性引当額の内  
訳に関する情報や税務上の繰越欠損  
金に関する情報の開示対象とならな  
いことになるため、主な内訳として  
税務上の繰越欠損金の記載が漏れて  
いないか留意する必要がある。

② 税務上の繰越欠損金の額が重  
要であるとき

次に、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、「税務上の  
繰越欠損金の額が重要」であるかと  
うか判断する必要がある。この重要  
性は、税務上の繰越欠損金に係る評  
価性引当額の金額は関係なく、「税務  
上の繰越欠損金の額」が重要かどう  
かで判断する。重要性の判断につい  
ては、企業が置かれた状況によって  
重要性は異なるため、一律に重要性

の基準を定めることは適切ではない  
ことから、次の考え方を目安に企業  
の状況に応じて適切に判断すること  
とされている（税効果会計基準一部  
改正30項、31項）。

・税務上の繰越欠損金の繰越期間に  
わたり課税所得（税務上の繰越欠損  
金控除前のもの）が生じる場合、当  
該繰越期間の税負担率に影響が生  
じる可能性があるため、たとえば、  
税務上の繰越欠損金の控除見込額  
（課税所得との相殺見込額）が将来  
の税負担率に重要な影響を及ぼす  
場合（税負担率の予測の観点）  
・税務上の繰越欠損金に係る評価性  
引当額の記載により、当該税務上の  
繰越欠損金に係る繰延税金資産の  
額を理解することができると、た  
とえば、純資産の額に対する税務上  
の繰越欠損金の額（納税主体ごとの  
法定実効税率を乗じた額）の割合が  
重要な場合（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）

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（税効果会計基準一部

改正27項）ことから、税務上の繰越  
欠損金に係る繰延税金資産を計上し  
ている場合や税務上の繰越欠損金が  
今後の税負担に影響を及ぼす可能性  
がある場合において、「重要な場合」  
に該当しないとすることは慎重に判  
断する必要があると考える。

(2) 評価性引当額の内訳に関  
する情報

これまで、繰延税金資産および繰  
延税金負債の発生の主原因別の内  
訳における評価性引当額は合計額の  
み記載していたが、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とされ  
た。このため、各解消見込年度の個  
別項目ごとのスケジューリングに基  
づき、期末時点における将来減算一  
時差異等のうち将来回収不能と判断  
される額と期末時点における税務上  
の繰越欠損金のうち将来回収不能と  
判断される額をそれぞれ区別して把  
握する必要がある。

① 評価性引当額の注記の対象と  
なる範囲

これまでの実務慣行を踏まえ、評  
価性引当額の注記の対象となる範囲  
が明確化されている（税効果会計基  
準一部改正4項、32項）（図表5）。

将来減算一時差異等の合計に係る  
評価性引当額の区分に「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  
るため、繰延税金資産および繰延税  
金負債の発生原因別の主な内訳に評  
価性引当額を計上する前の繰越外国  
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に係る  
繰延税金資産を記載し、グロスで注

(図表5) 評価性引当額の注記の対象となる範囲

評価性引当額の注記対象に含まれる	評価性引当額の注記対象に含まれない
・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 控除等に係る繰延税金資産	・子会社に対する投資に係る連結財務諸表固有の将来減算一時差異について、税効果会計に係る会計基準の適用指針22項(1)を満たさないことにより繰延税金資産を計上していない場合 ・組織再編に伴い受け取った子会社株式または関連会社株式(事業分離に伴い分離元企業が受け取った子会社株式等を除く)に係る将来減算一時差異のうち、当該株式の受取時に生じていたものについて、予測可能な将来の期間に、その売却等を行う意思決定及び実施計画が存在しない場合に、税効果会計に係る会計基準の適用指針8項(1)ただし書きにより繰延税金資産を計上していないとき

# 改正「税効果会計基準」等の概要と実務ポイント

記することに留意が必要である。

一方、連結財務諸表上の子会社に対する投資に係る将来減算一時差異や組織再編に伴い受け取った子会社株式または関連会社株式に係る将来減算一時差異については、一定の場合には当該内訳および評価性引当額に含めないことになる。このため、何が繰延税金資産および繰延税金負債の発生原因別の主な内訳および評価性引当額に含めるべきものであるか留意が必要である。

## ② 評価性引当額(合計額)に重要な変動が生じている場合の定性的な情報

評価性引当額の合計額に重要な変動が生じている場合、税負担率に重要な影響が生じていることが多いが、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が定められた。「当該変動の主な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、当該変動の主な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35項)とされている。

評価性引当額の金額が前期に比して大きく増加する場合として、前期は将来減算一時差異等や税務上の繰

越欠損金に対して回収可能として繰

延税金資産を計上していたが、当期は、過去の業績推移等により企業分類を変更し、将来の一時差異等加減算前課税所得の見積期間を短縮し、回収可能額が大きく減少した場合や、企業分類は変更がなくても、前期より当期は将来の一時差異等加減算前課税所得の見積額が大きく減少した場合などが考えられる。その場合に、たとえば、主にグループ内どの会社の繰延税金資産に係る評価性引当額による変動なのか、どの将来減算一時差異等の項目または税務上の繰越欠損金に係る評価性引当額による変動なのかなどの企業固有の具体的な情報を記載するものと考えられる。

第354回企業会計基準委員会審議事項②―3―2の資料<sup>①</sup>で提示された例を参考にすると次のような記載が考えられる。

前連結会計年度に比べて評価性引当額が100百万円増加している。この増加の主な内容は、連結財務諸表提出会社において、建物および構築物に係る減損損失に関する評価性引当額を200百万円追加的に認識したこと(前連結会計年度200百万円、当連結会計年度

400百万円)に伴うものである。

第356回企業会計基準委員会審議事項⑦―2の資料<sup>②</sup>で提示された例を参考にすると次のような記載が考えられる。

前連結会計年度に比べて評価性引当額が500百万円増加している。この増加の主な内容は、連結子会社A社において、将来減算一時差異に関する評価性引当額を550百万円追加的に認識したこと(前連結会計年度200百万円、当連結会計年度750百万円)に伴うものである。

これら参考にしたものは、審議の過程の資料であり、あくまで企業の置かれている状況により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記載すべき内容は判断することになる。

## ③ 評価性引当額(合計額)に重要な変動が生じている場合の判断

重要な変動が生じている場合として変動に係る定性的な情報が求められるかどうかの判断については、税負担率の計算基礎となる税引前純利益の額に対する評価性引当額(合計額)の変動額の割合が重要な場合が例として掲げられている。ただし、

企業が置かれた状況によって重要性

は異なるため、一律に重要性の基準を定めることは適切ではないことから、主として税負担率の分析に資する情報であることを踏まえ、企業の実況に応じて適切に判断することとされている。このため、税引前純利益の額が小さい場合には、評価性引当額(合計額)の変動額の税負担率への影響が大きくなるため、注記が求められるケースに該当するかどうか留意が必要である。なお、税負担率と法定実効税率との間に重要な差異がなく、税率差異の注記を省略している場合(たとえば、当該差異が法定実効税率の100分の5以下である場合)、当該変動の主な内容を注記することは要しないとされている(税効果会計基準一部改正36項)。

(1) [https://www.asb.or.jp/wp-content/uploads/20170208\\_11.pdf](https://www.asb.or.jp/wp-content/uploads/20170208_11.pdf)  
 (2) [https://www.asb.or.jp/wp-content/uploads/20170313\\_11.pdf](https://www.asb.or.jp/wp-content/uploads/20170313_11.pdf)

## (3) 税務上の繰越欠損金に関する情報

① 税務上の繰越欠損金に関する繰越期限別の数値情報  
 税務上の繰越欠損金の繰越期間にわたって課税所得または税務上の欠損金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納税主体ごとの法定実効税率を乗じた額（発生原因別の注記に記載されている額）、当該税務上の繰越欠損金に係る評価性引当額およ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注記する（税効果会計基準一部改正39項）。

また、繰越期限の年度の区切り方については、企業における税務上の繰越欠損金の発生状況はさまざまであり、また、在外子会社の税制は多様であり、繰越期間の年数や有無はさまざまであることから、企業が有している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42項）。

税務上の繰越欠損金について何年後に回収可能となるか把握するためには、各グループ会社における、将来減算一時差異および将来加算一時差異の解消見込年度に基づきスケジュールリングを行い、将来の一時差異等加減算前課税所得による繰越期限ごとの税務上の繰越欠損金の回収可能額を把握する必要がある。

② 税務上の繰越欠損金に関する

定性的な情報

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注記が求

(図表6) 税務上の繰越欠損金に関する定性的な情報の開示例

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

	1年以内	1年超 2年以内	2年超 3年以内	3年超 4年以内	4年超 5年以内	5年超	合計
税務上の繰越欠損金(a)	-	-	-	400	-	500	(b)900百万円
評価性引当額	-	-	-	-	-	△500	△500
繰延税金資産	-	-	-	400	-	-	(b)400

(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。

(b) 税務上の繰越欠損金900百万円(法定実効税率を乗じた額)について、繰延税金資産400百万円を計上している。この繰延税金資産400百万円は、連結子会社A社における税務上の繰越欠損金の残高400百万円(法定実効税率を乗じた額)に対して全額認識したものである。当該連結子会社A社における税務上の繰越欠損金は、平成XX年3月期に税引前当期純損失を1,000百万円計上したことにより生じたものである。当該税務上の繰越欠損金については、将来の課税所得の見込みおよび土地および建物の売却の計画により、回収可能と判断し評価性引当額を認識していない。

(出所) 企業会計審議会第356回企業会計審議会審議事項(7)－2資料をもとに筆者作成

(図表7) IAS12号による開示例

H. 税務上の繰越欠損金

繰延税金資産を認識していない税務上の欠損金の失効の状況は以下のとおりです。

千ユーロ	2017年	失効日	2016年	失効日
失効する欠損金	644	2021—2023年	520	2021—2022年
失効しない欠損金	-	-	152	-

2017年に当社の英国にある子会社Paper Pabus社が発売した新型の紙が好調であり、長期の供給契約を多数締結しました。その結果、経営陣は将来の課税所得の見直しを見直し、当社グループは過去に認識されていなかった税務上の欠損金のうち152千ユーロに対する税効果を認識しました(税効果:50千ユーロ)。これは、税務上の欠損金の便益を利用するために必要となる将来の課税所得が生じる可能性が高いと経営陣が判断したためです。

2016年に当社のデンマークにある子会社Mermaid社が新たな製造ラインを導入し、これにより、今後持続的にコストが著しく軽減され、収益性が改善されることとなります。その結果、経営陣は将来の課税所得の見直しを見直し、当社グループは過去に認識されていなかった税務上の欠損金のうち727千ユーロに対する税効果を認識しました(税効果:240千ユーロ)。これは、税務上の欠損金の便益を利用するために必要となる将来の課税所得が生じる可能性が高いと経営陣が判断したためです。Mermaid社は2017年に予想されていた収益を達成したため、経営陣は、税務上の欠損金を回収し関連する繰延税金資産を実現するために必要となる将来の課税所得が生じる可能性を引き続き高いと考えています。

2017年に当社のルーマニアにある子会社Lei Sure社で税務上の欠損金が124千ユーロ発生し、税務上の欠損金の累計額は644千ユーロに増加しました(2016年:520千ユーロ)。経営陣は、ルーマニアにおける供給能力の余剰による紙の価格の低迷により、2022年から2024年に失効する税務上の欠損金の累計額の回収可能性が不確実であると結論付けました。5年間の事業計画に基づき、また既存の将来加算一時差異の解消を考慮し、Lei Sure社は2024年までは課税所得を創出できないと見込んでいます。ただし、紙の価格が予想よりも早く改善するか、または新たな将来加算一時差異が次の事業年度に発生する場合、繰延税金資産及び関連する税金収益212千ユーロを追加的に認識する可能性があります。

められている(税効果会計基準一部改正44項)。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さまざま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、特段定められていない(税効果会計基準一部改正46項)。「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」という注記の趣旨を踏まえ、抽象的なものではなく、当該企業固有の具体的な根拠の記載を検討することになるものと思われる。このため、したがって、注記文言がいわゆるボイラプレートにならないようにすることが肝要である。このため、たとえば、主にグ

(出所) 「年次財務諸表ガイド開示例」(2017年9月 KPMG) 52、53頁  
<https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/jp/pdf/jp-ifrs-financial-statement-2017-09.pdf>

# 改正「税効果会計基準」等の概要と実務ポイント

ループ内などの会社における税務上の繰越欠損金に係る繰延税金資産なのか、過去に重要な税務上の欠損金が発生した原因は何であり、現時点においてはその発生原因は解決して今後発生するものではないこと、将来の収益力が十分にあり、税務上の繰越欠損金を解消させるような将来の一時差異等加減算前課税所得の発生の見込みやタックスプランニングがなぜ確実であると考えたのかの根拠などを説明することが考えられる。

第356回企業会計基準委員会審議事項(7)―2の資料<sup>(3)</sup>で提示された例を参考にすると図表6のような記載が考えられる。

参考にしたものは、審議の過程の資料であり、あくまで企業の置かれている状況により前記のとおり、より具体的な根拠を記載することに留意する必要がある。

また、IFRSでは、IAS12号「法人所得税」において、一時差異等(税務上の繰越欠損金および繰越税額控除を含む)の種類ごとの、財政状態計算書に認識した繰延税金資産の額(IAS12号81項(g))、繰延税金資産を認識していない将来減算一時差異、税務上の繰越欠損金および繰越税額控除の額(および、もしあれば、失効日)(IAS12号81項(e))、ならび

に繰延税金資産を活用できるかどうか将来加算一時差異の解消により生じる所得を上回る将来の課税所得の有無に依存しており、かつ、企業が当該繰延税金資産に係る課税法域において当期または前期に損失が生じている場合に、当該繰延税金資産の額とその認識の根拠となる証拠の内容(IAS12号82項)を開示することが定められているとされている(税効果会計基準一部改正48項)。

このため、IAS12号の開示例を参考として図表7に示している。本

開示例では、将来課税所得が生じると考える根拠が記載されている。

また、「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」として、注記しなければならぬ場合かどうかの判断は、主として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情報であることを踏まえると、たとえば、純資産の額に対する税務上の繰越欠損金に係る繰延税金資産の額の割合が重要な場合が挙げられている。しかし、企業が置かれた状況によって重

要性は異なるため、一律に重要性の基準を定めることは適切ではないと考えられ、その趣旨を踏まえて、企業の状態に応じて適切に判断するものとされている(税効果会計基準一部改正47項)。このため、純資産額が小さい状態において税務上の繰越欠損金に係る繰延税金資産を計上している場合は、理由の開示が必要になるケースに該当する可能性が高いため、留意が必要である。

<sup>(3)</sup> [https://www.asb.or.jp/wp-content/uploads/20170313\\_11.pdf](https://www.asb.or.jp/wp-content/uploads/20170313_11.pdf)

## III 子会社株式等に係る将来加算一時差異などの改正「税効果会計基準」等の会計処理の実務ポイント

### はじめに

企業会計基準委員会より平成30年2月16日に企業会計基準28号「税効果会計に係る会計基準」の一部改正<sup>(1)</sup>等が公表された。今回の改正において、会計処理についても見直しが行

有限責任 あずさ監査法人 公認会計士 波多野 直子

われており、平成30年4月1日以後開始する年度から適用される。本稿では、この改正が実務へどのような影響があるか解説する。

なお、文中、意見に関する部分は、筆者の私見であることを申し添える。

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の見直し

個別財務諸表における子会社株式

# 改正「税効果会計基準」等の概要と実務ポイント

ループ内などの会社における税務上の繰越欠損金に係る繰延税金資産なのか、過去に重要な税務上の欠損金が発生した原因は何であり、現時点においてはその発生原因は解決して今後発生するものではないこと、将来の収益力が十分にあり、税務上の繰越欠損金を解消させるような将来の一時差異等加減算前課税所得の発生の見込みやタックスプランニングがなぜ確実であると考えたのかの根拠などを説明することが考えられる。

第356回企業会計基準委員会審議事項(7)―2の資料<sup>③</sup>で提示された例を参考にすると図表6のような記載が考えられる。

参考にしたものは、審議の過程の資料であり、あくまで企業の置かれている状況により前記のとおり、より具体的な根拠を記載することに留意する必要がある。

また、IFRSでは、IAS12号「法人所得税」において、一時差異等(税務上の繰越欠損金および繰越税額控除を含む)の種類ごとの、財政状態計算書に認識した繰延税金資産の額(IAS12号81項(g))、繰延税金資産を認識していない将来減算一時差異、税務上の繰越欠損金および繰越税額控除の額(および、もしあれば、失効日)(IAS12号81項(e))、ならび

に繰延税金資産を活用できるかどうか将来加算一時差異の解消により生じる所得を上回る将来の課税所得の有無に依存しており、かつ、企業が当該繰延税金資産に係る課税法域において当期または前期に損失が生じている場合に、当該繰延税金資産の額とその認識の根拠となる証拠の内容(IAS12号82項)を開示することが定められているとされている(税効果会計基準一部改正48項)。

このため、IAS12号の開示例を参考として図表7に示している。本

開示例では、将来課税所得が生じると考える根拠が記載されている。

また、「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」として、注記しなければならぬ場合かどうかの判断は、主として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情報であることを踏まえると、たとえば、純資産の額に対する税務上の繰越欠損金に係る繰延税金資産の額の割合が重要な場合が挙げられている。しかし、企業が置かれた状況によって重

要性は異なるため、一律に重要性の基準を定めることは適切ではないと考えられ、その趣旨を踏まえて、企業の状態に応じて適切に判断するものとされている(税効果会計基準一部改正47項)。このため、純資産額が小さい状態において税務上の繰越欠損金に係る繰延税金資産を計上している場合は、理由の開示が必要になるケースに該当する可能性が高いため、留意が必要である。

③ [https://www.asb.or.jp/wp-content/uploads/20170313\\_11.pdf](https://www.asb.or.jp/wp-content/uploads/20170313_11.pdf)

## III 子会社株式等に係る将来加算一時差異などの改正「税効果会計基準」等の会計処理の実務ポイント

### はじめに

企業会計基準委員会より平成30年2月16日に企業会計基準28号「税効果会計に係る会計基準」の一部改正<sup>①</sup>等が公表された。今回の改正において、会計処理についても見直しが行

われており、平成30年4月1日以後開始する年度から適用される。本稿では、この改正が実務へどのような影響があるか解説する。

なお、文中、意見に関する部分は、筆者の私見であることを申し添える。

有限責任 あずさ監査法人  
公認会計士 波多野 直子

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の見直し

個別財務諸表における子会社株式

(図表8) 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

改正前	改正後
事業休止等により清算までに課税所得が生じないことが合理的に見込まれるような場合および組織再編に伴い受け取った子会社株式等に係る一時差異のうち一定の要件を満たす場合以外は、一律、繰延税金負債を計上する。	企業が清算するまでに課税所得が生じないことが合理的に見込まれる場合のみでなく、親会社または投資会社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、繰延税金負債を計上しない。

(参考) 連結財務諸表における子会社等に対する投資に係る将来加算一時差異  
原則として繰延税金負債を計上するが、親会社その投資の売却等を親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には繰延税金負債を計上しない(配当で解消分は別途の取扱いあり)。

等に係る将来加算一時差異の取扱いが連結財務諸表における子会社に対する投資に係る将来加算一時差異の取扱いに整合される見直しが行われた。つまり、個別財務諸表における子会社株式および関連会社株式に係る将来加算一時差異について、親会社等が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、当該将来加算一時差異に係る繰延税金負債を計上しないこととされた(企業会計基

- ・在外子会社の有償減資等による子会社株式等に係る将来加算一時差異
- ・完全支配関係(法22-7の六)にある国内会社間で寄附金授受があった場合の完全親会社における寄附金支払側の子会社株式に係る将来加算一時差異
- ・完全子会社間で無対価会社分割や無対価合併を行ったときの完全親会社における子会社株式に係る将来加算一時差異
- ・完全親会社が完全子会社に無対価会社分割を行ったときの完全親会社における子会社株式に係る将来加算一時差異

準適用指針28号「税効果会計に係る会計基準の適用指針」(以下、「税効果適用指針」という)8項(2)②)。これにより、連結財務諸表では計上不要な繰延税金負債を個別財務諸表では計上しなければならないという不整合が解消される(図表8)。  
たとえば次のケースでは、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が生じる場合においても、一律繰延税金負債を計上しなければならぬということにならず、連結財務諸表との整合性を保持できることになったものと考えられる。

(図表9) 組織再編に伴い受け取った子会社株式等(事業分離に伴い分離元企業が受け取った子会社株式等を除く)に係る一時差異の取扱い

改正前	改正後
当該株式の受取時に発生していたもので、かつ、受取時に会計上の損益および課税所得(または税務上の繰越欠損金)に影響を与えないものについては税効果を認識しない。 ただし、予測可能な期間に売却する予定がある場合または売却その他の事由により当該子会社株式がその他有価証券に分類されることとなる場合には、通常の税効果会計の取扱いによる。	将来減算一時差異：当該株式の受取時に生じていたものについては、予測可能な将来の期間に、その売却等を行う意思決定または実施計画が存在する場合を除き、繰延税金資産を計上しない。 将来加算一時差異：親会社または投資会社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は繰延税金負債を認識しない。

なお、組織再編に伴い受け取った子会社株式等(事業分離に伴い分離元企業が受け取った子会社株式等を除く)に係る一時差異の取扱いについて、改正前における「受取時に会計上の損益及び課税所得(又は税務上の繰越欠損金)に影響を与えないもの」との記載については、株式交換または株式移転の取得の場合の定めとの整合性を図るため、改正後では削除された(図表9)。

完全支配関係(法22-7の六)にある国内の子会社株式の評価損のように、当該子会社株式を売却したときには税務上の損金に算入されるが、当該子会社を清算したときには税務上の損金に算入されないこととされているものがある。これらについて、当該子会社株式を将来売却するか、当該子会社を清算するかが判明していない場合であっても、個別貸借対照表に計上されている資産の額と課税所得計算上の資産の額との差額は、当該差額が解消する時にその期の課税所得を減額する効果を有する可能性がある。このため、一時差異が解消する時にその期の課税所得を減額する効果を持つものも含め、一時差異(将来減算一時差異)に該当するものと整理された(税効果適用指針80項、81項)。  
これに伴い、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、

これにより、組織再編により税効果の扱いが異なる不整合が解消された。  
**(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**

# 改正「税効果会計基準」等の概要と実務ポイント

## (設例) 繰延税金資産の回収可能性に関する取扱い

### 【前提】

- ・P社は、国内のS社を1,000出資して設立し、100%子会社とした。
- ・P社の企業分類は(分類1)であり、継続して当該分類を維持しているものとする。
- ・その後、S社の財政状態の悪化により、P社は有税で1,000減損処理した。
- ・P社は、S社を清算する意思決定をした。
- ・S社の残余財産が確定し、P社はS社の欠損金1,000を引き継いだ。

P社の処理  
・減損処理時

子会社評価損	1,000	子会社株式	1,000
--------	-------	-------	-------

・減損処理時の税効果

—	
---	--

・残余財産が確定し、繰越欠損金を引き継いだ時の税効果

繰延税金資産	300	法人税等調整額	300
--------	-----	---------	-----

繰延税金資産の計上：1,000×30%(実効税率)=300

P社の個別財務諸表上、当初はS社株式の減損に係る一時差異が生じているが、S社の清算により当該一時差異はなくなり、S社の欠損金を引き継いだ時点でP社において新たに欠損金が一時的差異等として生じるものと考えられる。両者は明確に区別されるものである。このため、S社の欠損金1,000を承継した時点で繰延税金資産を認識するものと考えられる。

企業が当該子会社を清算するまで当該子会社株式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可能性が低い場合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が適切であるとされた(設例)。これを受けて、(分類1)に該当する企業において、将来の状況により税務上の損金に算入されない項目に係る一時差異について、例外的に回収可能性がないものと判断する場合があることを明らかにし、繰延税金

資産の全額を回収可能性があるものとする取扱いに、「原則として」との文言が追加された(改正企業会計基準適用指針26号「繰延税金資産の回収可能性に関する適用指針」18項)。  
この例外的な取扱いは完全支配関係にある国内の子会社株式の評価損に係る将来減算一時差異だけで、子会社株式等の評価損に係る将来減算一時差異における取扱いについては、(分類1)に該当する企業における子会社株式等の評価損に係る繰延税金資産の回収可能性についての取

## 投資時における子会社の留保利益の取扱い

扱いを変更しないこととされている点に留意が必要である。  
また、完全支配関係にある国内の子会社株式の評価損はあくまで例示であり、将来の法人税法等の規定により該当するケースが生じることがあり得るため限定事項ではない(『税効果会計に係る会計基準』の一部改正(案)等に対するコメントのコメントへの対応No.4)ことに留意が必要である。

投資時における子会社の留保利益に税効果を認識する取扱いが改正後では削除された。これにより、投資時の留保利益から配当されることが想定される場合においても、繰延税金負債を計上できないこととなった(図表10)。個別財務諸表において、子会社株式と繰延税金負債を計上する処理が記載されていたため、子会社株式の取得原価について金融商品会計に関する会計基準の定めと整合しないという問題があったことが要因と思われる。この点、連結財務諸表においてのみ繰延税金負債を計上

(図表10) 投資時における子会社の留保利益の取扱い

改正前	改正後
子会社の利益のうち投資時に留保しているものについても、将来配当の可能性がある場合で、配当受領時に親会社において受取配当金に係る追加の税金負担が生ずると見込まれるときには、親会社は投資時に税効果を認識し、繰延税金負債を計上することができる。税効果の認識にあたり、個別財務諸表上の繰延税金負債の相手科目は子会社投資原価であり、資本連結手続を通じてのれんまたは負のれんに影響を与えることになる。	踏襲しない。

する余地を残してもよかつたのではないかと思われるところであるが、子会社からの受取配当金の益金不算入等を考慮すると影響はあまりない事項であると考えられる。

波多野 直子(はたの・なおこ)  
有限責任 あずさ監査法人  
公認会計士  
会計プラクティス部所属