



# KPMG Insight

KPMG Newsletter

Vol. 18

May 2016

## 会計トピック③

企業会計基準適用指針第27号

「税効果会計に適用する税率に関する適用指針」及び

改正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」の概要

[kpmg.com/jp](http://kpmg.com/jp)



## 企業会計基準適用指針第27号

# 「税効果会計に適用する税率に関する適用指針」及び

## 改正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」の概要

有限責任 あずさ監査法人

会計プラクティス部

マネジャー 青柳 智人

企業会計基準委員会（ASBJ）は、平成28年3月14日に、企業会計基準適用指針第27号「税効果会計に適用する税率に関する適用指針」（以下「税率適用指針」という）を公表しました。

ASBJは、平成27年12月28日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）を公表するとともに、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（会計処理に関する部分に限る。以下同じ。）のうち回収可能性適用指針に含まれないものについて、ASBJに移管すべく審議を行っています。このうち、税効果会計に適用する税率の取扱いについて、実務上の課題があるため、他に先行して関連する適用指針の開発が行われました。

また、ASBJは、平成28年3月28日に改正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「改正回収可能性適用指針」という）を公表しました。

本稿では、まず税率適用指針の具体的な内容について解説し、最後に改正回収可能性適用指針の概要について解説します。

なお、本文中の意見に関する部分については、筆者の私見であることをあらかじめお断りいたします。



青柳 智人

あおやぎ ともひと

## 【ポイント】

- － 税率適用指針は、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）のうち税効果会計に適用する税率に関する部分について、基本的にその内容を本適用指針に引き継いだ上で、必要と考えられる見直しが行われている。
- － 法人税、地方法人税及び地方法人特別税について、繰延税金資産及び繰延税金負債の計算に用いる税率は、決算日において国会で成立している税法（法人税、地方法人税及び地方法人特別税の税率が規定されているもの（以下「法人税法等」という））に規定されている税率による。
- － 住民税（法人税割）及び事業税（所得割）（以下合わせて「住民税等」という）について、繰延税金資産及び繰延税金負債の計算に用いる税率は、決算日において国会で成立している税法（住民税等の税率が規定されているもの（以下「地方税法等」という））に基づく税率による。
- － 連結子会社の繰延税金資産及び繰延税金負債の計算に用いる税率は、上記の「決算日」を、連結子会社が連結決算日に正規の決算に準ずる合理的な手続きにより決算を行う場合には、「連結決算日」と読み替え、連結子会社の正規の決算を基礎として連結決算を行う場合は、「連結子会社の決算日」と読み替える。
- － 決算日後に、上記税率の変更を伴う法律が国会で成立した場合には、その内容及び影響を注記する。
- － 改正回収可能性適用指針では、早期適用した企業において、早期適用した連結会計年度及び事業年度の翌年度に係る四半期連結財務諸表及び四半期個別財務諸表に対応する早期適用した年度の四半期連結財務諸表及び四半期個別財務諸表（比較情報）について、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定めを当該年度の期首に遡って適用する。

## I. 税率適用指針の公表の経緯

我が国における税効果会計に関する会計基準は、企業会計審議会から公表された「税効果会計に係る会計基準」（以下「税効果会計基準」という）を中心として、日本公認会計士協会から会計上の実務指針及び監査上の取扱いが公表されています。ASBJにおいては、これら日本公認会計士協会から公表されている実務指針をASBJに移管することとしています。

まず、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」については、特に問題意識が強く聞かれたことから、ASBJは繰延税金資産の回収可能性に関する適用指針を先行して開発することとし、平成27年12月に回収可能性適用指針を公表しました。

また、ASBJでは回収可能性適用指針の公開草案を平成27年5月に公表した後、回収可能性適用指針に含まれないものについてもASBJに移管すべく審議が行われています。ただし、このうち税効果会計に適用する税率の取扱いについては、実務上の課題があるため、税効果会計に関する実務指針全体の移管作業から切り離して早急に対応を図るべきとの意見が聞かれたことから、他に先行して関連する適用指針を開発することとしました。

具体的には、連結税効果実務指針及び個別税効果実務指針のうち税効果会計に適用する税率に関する部分について、基本的にその内容を本適用指針に引き継いだ上で、必要と考えられる見直しを行いました。税率適用指針は、平成27年12月に企業会計基準適用指針公開草案第55号「税効果会計に適用する税

率に関する適用指針（案）」を公表して広く意見を求め、寄せられた意見を踏まえて検討を行い、公開草案の一部を修正したうえで公表されたものです。

## II. 法定実効税率

税効果会計基準では、繰延税金資産又は繰延税金負債の金額は、回収又は支払が行われると見込まれる期の税率に基づいて計算するものとされています（税効果会計基準第二 二 2）。

個別税効果実務指針第17項においては、事業税の損金算入の影響を考慮した税率として「法定実効税率」の考え方について規定されていますが、税率適用指針において、連結納税制度を適用する場合を除き、改めて以下の算式のとおりに定義されることとなりました（第3項（4））。

$$\text{法定実効税率} = \frac{\text{法人税率} \times (1 + \text{地方法人税率} + \text{住民税率}) + \text{事業税率}}{1 + \text{事業税率}}$$

なお、上記の算式の「事業税率」については、地方法人特別税の税率を含めるものとされている点にご留意ください。

## III. 繰延税金資産及び繰延税金負債の計算に用いる税率

### 1. 法人税、地方法人税及び地方法人特別税

法人税、地方法人税及び地方法人特別税について、繰延税金資産及び繰延税金負債の計算に用いる税率は、決算日において国会で成立している法人税法等に規定されている税率による（第5項）とされています。

これは、個別税効果実務指針第18項において、税効果会計に適用する税率は、決算日において公布されている税法に規定されている税率によるとされていた規定を変更するものです。

税率適用指針の開発の際、従来の規定について、3月末日を決算日とする企業において、当事業年度に税法を改正するための法律が当該決算日までに国会で成立していても、官報による公布が当該決算日間際までなされないことが多く、決算手続や業績予測等の実務的な対応に困難を伴うこと、また、決算日以前に税法を改正するための法律が国会で成立していても、公布が当該決算日までになされていない場合、改正直前の税率により計算される繰延税金資産及び繰延税金負債の金額は有用な情報といえない、という意見が聞かれました。このため、検討の

結果、実務を安定に行うことができるようにする観点から、法人税、地方法人税、地方法人特別税について、繰延税金資産及び繰延税金負債の計算に用いる税率について、決算日において公布されている法人税法等に規定されている税率に代えて、決算日において国会で成立している法人税法等に規定されている税率によることとされました（第17項参照）。

### 2. 住民税等

住民税等について、繰延税金資産及び繰延税金負債の計算に用いる税率は、決算日において国会で成立している地方税法等に基づく税率による（第6項）とされています。

これも、上記の法人税、地方法人税及び地方法人特別税と同様に、個別税効果実務指針第18項において、税効果会計に適用する税率は、決算日において公布されている税法に規定されている税率によるとされていた規定を変更するものです。

一方、住民税等は最終的な税率の決定プロセスが法人税法、地方法人税及び地方法人特別税と比較して複雑です。なぜなら、住民税等の税率は、国会で成立した改正地方税法等に規定された標準税率及び制限税率を基に、法人に適用する税率、すなわち住民税等の標準税率または超過課税による税率を規定した改正条例が地方公共団体の議会等で成立することにより変更されるためです（第18項参照）。

そのため、当事業年度において地方税法等を改正するための法律が決算日以前に成立し、かつ、当該法律を含む改正地方税法等を受けた改正条例が当該決算日以前に各地方公共団体の議会等で成立していない場合の取扱いを明確にすべきとの意見が聞かれました。

そこで、税率適用指針では、法人税、地方法人税及び地方法人特別税に関する税率の取扱いとは別に住民税等に関する取扱いを定め、具体的には、第7項において、以下のとおり整理されました。

なお、標準税率、超過課税による税率及び制限税率は、第3項で以下のとおり定義されています。

- 標準税率… 地方公共団体が課税する場合に地方税法で通常とすべきとされている税率
- 超過課税による税率… 標準税率を超える税率で、地方公共団体が課税することが地方税法で認められているもの
- 制限税率… 地方公共団体が超過課税による税率で課税する場合においても超えることのできない税率で、地方税法に規定されているもの



(1) 当事業年度において地方税法等を改正するための法律が成立していない場合（地方税法等を改正するための法案が国会に提出されていない場合を含む。）

決算日において国会で成立している地方税法等を受けた条例に規定されている税率（標準税率又は超過課税による税率）、つまり従前と同じ税率が適用されます。

(2) 当事業年度において地方税法等を改正するための法律が成立している場合

① 改正された地方税法等（以下「改正地方税法等」という）を受けて改正された条例（以下「改正条例」という）が決算日以前に各地方公共団体の議会等で成立している場合  
決算日において成立している条例（決算日以前に成立した条例を改正するための条例を反映した後の条例）に規定されている税率（標準税率又は超過課税による税率）、つまり改正後の条例に基づく税率が適用されます。

② 改正地方税法等を受けた改正条例が決算日以前に各地方公共団体の議会等で成立していない場合  
(i) 決算日において成立している条例に標準税率で課税することが規定されているとき  
改正地方税法等に規定されている標準税率が適用されます。  
これは、税制改正の趣旨を反映させる観点から、改正条例が成立していない場合でも、繰延税金資産及び繰延税金負債の計算に用いる住民税等の税率は、改正地方税法等に規定されている標準税率によることとされたものです（第20項参照）。

(ii) 決算日において成立している条例に超過課税による税率で課税することが規定されているとき  
改正地方税法に規定されている標準税率に、決算日において成立している条例に規定されている超過課税による税率が改正直前の地方税法等の標準税率を超える差分を考慮する税率が適用されます。

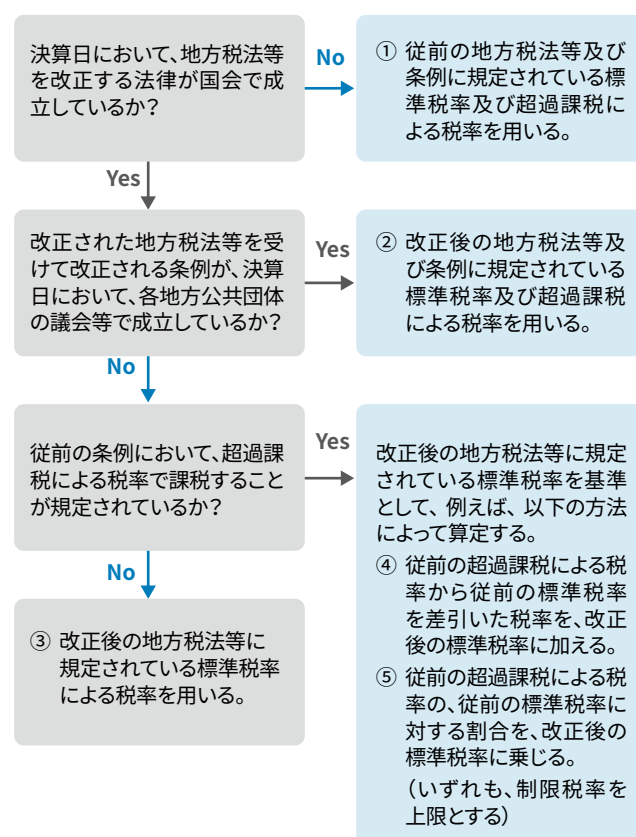
これは、税制改正の趣旨を反映させる観点に加え、従来から行われている実務を踏まえて規定されたものです（第20項参照）。

上記の差分を考慮する税率を算定するにあたっては、第8項において次の2つの方法が例示されています。なお、いずれの場合も、結果として得られた税率が、改正地方税法等に規定されている制限税率を超える場合は、当該制限税率とするとされています。

- (a) 改正地方税法等に規定されている標準税率に、決算日において成立している条例に規定されている超過課税による税率が改正直前の地方税法等の標準税率を超える数値を加えて算定する方法。
- (b) 改正地方税法等に規定されている標準税率に、決算日において成立している条例に規定されている超過課税による税率における改正直前の地方税法等の標準税率に対する割合を乗じて算定する方法。

住民税等について、繰延税金資産及び繰延税金負債の計算に用いる税率に関する上記の規定内容をまとめると、図表1のようになります。

【図表1 住民税等に関して繰延税金資産及び繰延税金負債の計算に用いる税率に係るフローチャート】



【数値例】

| 事業税（所得割）                | 根拠となる法律及び条例 | X1年度の税率 | X2年度の税率 |
|-------------------------|-------------|---------|---------|
| 標準税率<br>(地方法人特別税は含みません) | 地方税法        | 3.1%    | 1.9%    |
| 超過課税による税率               | 条例          | 3.4%    | 2.25%   |

上記の前提において、X1年度の決算日を迎え、事業税（所得

割)について、繰延税金資産及び繰延税金負債の計算に用いる税率を考えます。なお、X2年度における制限税率は2.28%(1.9%×1.2)とします。

この場合、それぞれのケースについて、以下のように決定されることが考えられます。

| 文章番号        | フローチャート<br>番号 | 税率            |                                               |
|-------------|---------------|---------------|-----------------------------------------------|
| (1)         | ①             | 標準税率          | 3.1%                                          |
|             |               | 超過課税<br>による税率 | 3.4%                                          |
| (2)①        | ②             | 標準税率          | 1.9%                                          |
|             |               | 超過課税<br>による税率 | 2.25%                                         |
| (2)②(i)     | ③             | 標準税率          | 1.9%                                          |
| (2)②(ii)(a) | ④             | 超過課税<br>による税率 | 2.2%<br>(計算式)<br>$1.9 + (3.4 - 3.1)$          |
| (2)②(ii)(b) | ⑤             | 超過課税<br>による税率 | 2.08%<br>(計算式)<br>$1.9 \times (3.4 \div 3.1)$ |

四4)とされており、これを修正後発事象として取り扱わない点については、現行の取扱いを踏襲しています。

審議の過程では、税効果会計に適用する税率は繰延税金資産及び繰延税金負債の見積りの一部であると考えられることから、修正後発事象として取り扱い、改正された税法又は改正条例に規定された税率により計算した繰延税金資産及び繰延税金負債を当該決算日における財務諸表に反映することが情報としてより有用であるとの意見が聞かれましたが、実務上の手続きが煩雑になること(例えば2月末日を決算日とする企業においては、その影響が大きいと考えられる)、減損会計等で見積計算に用いるに用いられる情報は期末日現在のものが用いられ、期末日後の変更は必ずしも財務諸表に反映されていないこと、また、国際財務会計基準(IFRS)との整合性を図るべきこと等の理由により、税率適用指針においてこの考え方は採用されませんでした(第22項参照)。

なお、税率適用指針第10項において、決算日後に税率の変更を伴う条例が成立した場合、注記は不要とされていることに留意が必要です。これは、通常、その影響による質的及び金額的な重要性が乏しいと考えられるためです(第23項参照)。

## IV. 連結子会社の決算日が連結決算日と異なる場合の取扱い

連結財務諸表を作成するにあたって、連結子会社の決算日が連結決算日と異なる場合、当該連結子会社の繰延税金資産及び繰延税金負債の計算に用いる税率は、上記の「決算日」を、当該連結子会社が連結決算日に正規の決算に準ずる合理的な手続きにより決算を行う場合(いわゆる仮決算を行う場合)には、「連結決算日」と読み替え、連結子会社の正規の決算を基礎として連結決算を行う場合には、「連結子会社の決算日」と読み替えることとされています(第9項参照)。

連結子会社の決算日が連結決算日と異なる場合の取扱いについては、上記のとおり税率適用指針で明確にされましたが、これまでの実務を大きく変更するものではないものと考えられます。

## V. 開示

決算日後に当該税率の変更を伴う法律が成立した場合、税効果会計基準 第四4に従って、その内容及び影響を注記する(第10項)こととされています。

税効果会計基準では、「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」を注記する(税効果会計基準 第

## VI. 適用時期

税率適用指針は、平成28年3月31日以後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(第11項)こととされています。

## VII. その他

税率適用指針は、今後、税効果会計に関する実務指針全体の移管作業において税効果会計に関する適用指針が開発される時に、当該適用指針に統合されることが予定されています(第15項参照)。

## VIII. 改正回収可能性適用指針

ASBJは、平成27年12月28日に回収可能性適用指針を公表した後、早期適用した企業において、早期適用した連結会計年度及び事業年度の翌年度に係る四半期連結財務諸表及び四半期個別財務諸表に対応する早期適用した年度の四半期連結財務諸表及び四半期個別財務諸表(比較情報)について、期首に遡って適用する範囲を明確にすべきとの意見が寄せられたことから、見直しを検討しました。

この点、当該比較情報については、会計方針の変更として取り扱われる第49項(3)①から③に該当する定めに限って、当該年度の期首に遡って適用することを、回収可能性適用指針の公表時にASBJは意図していたものの、上記の意見が寄せられたことから、公表時の意図を確認するために、第49項(2)の表現を一部見直すこととされました(第1242項参照)。

この結果、改正回収可能性適用指針において、第49項(2)は、「本適用指針を当該年度の期首に遡って適用する。」という表現から「第49項(3)①から③に該当する定めを当該年度の期首に遡って適用する。」という表現に改められました。

なお、会計方針の変更として取り扱われる第49項(3)①から③に該当する定めは、以下のとおりです。

- (分類2)に該当する企業において、スケジューリング不能な将来減算一時差異に係る繰延税金資産について回収できることを企業が合理的な根拠をもって説明する場合には回収可能性があるとする取扱い
- (分類3)に該当する企業において、おおむね5年を明らかに超える見積可能期間においてスケジューリングされた一時差異等に係る繰延税金資産が回収可能であることを企業が合理的な根拠をもって説明する場合には回収可能性があるとする取扱い
- (分類4)の要件に該当する企業であっても、将来において5年超にわたり一時差異等加減算前課税所得が安定的に生じることを企業が合理的な根拠をもって説明する場合には(分類2)に該当するものとする取扱い

#### 【関連トピック】

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」及び企業会計基準適用指針公開草案第55号「税効果会計に適用する税率に関する適用指針(案)」の概要(KPMG Insight Vol.17/Mar 2016)

本稿に関するご質問等は、以下の担当者までお願いいたします。

有限責任 あずさ監査法人  
会計プラクティス部  
マネジャー 青柳 智人  
tomohito.aoyagi@jp.kpmg.com

## KPMG ジャパン

marketing@jp.kpmg.com

www.kpmg.com/jp



本書の全部または一部の複写・複製・転記載および磁気または光記録媒体への入力等を禁じます。

ここに記載されている情報はあくまで一般的なものであり特定の個人や組織が置かれている状況に対応するものではありません。私たちは、的確な情報をタイムリーに提供できるよう努めておりますが、情報を受け取られた時点及びそれ以降においての正確さは保証の限りではありません。何らかの行動を取られる場合は、ここにある情報のみを根拠とせず、プロフェッショナルが特定の状況を綿密に調査した上で提案する適切なアドバイスをもとにご判断ください。

© 2016 KPMG AZSA LLC, a limited liability audit corporation incorporated under the Japanese Certified Public Accountants Law and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved. Printed in Japan.

© 2016 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved. Printed in Japan.

The KPMG name and logo are registered trademarks or trademarks of KPMG International.