

# 平成28年3月決算の会計処理に関する留意事項

公認会計士 ながぬま ようすけ 長沼 洋佑

公認会計士 させ たけし 佐瀬 剛

本稿では、平成28年3月期決算の会計処理に関する主な留意事項について解説を行う。なお、文中の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。

また、次号の本誌（『会計情報』2016年5月号）において有価証券報告書の開示について解説を行う予定である。

## I 改正企業結合会計基準

### 1 はじめに

平成25年9月13日、企業会計基準委員会(ASBJ)は、企業結合ステップ2として「企業結合に関する会計基準」及び関連する他の会計基準等（以下「改正企業結合会計基準」という。）を公表している。

- 改正企業会計基準第21号「企業結合に関する会計基準」（以下「企業結合会計基準」という。）
- 改正企業会計基準第22号「連結財務諸表に関する会計基準」（以下「連結会計基準」という。）
- 改正企業会計基準第7号「事業分離等に関する会計基準」（以下「事業分離会計基準」という。）
- 改正企業会計基準第5号「貸借対照表の純資産の部の表示に関する会計基準」
- 改正企業会計基準第6号「株主資本等変動計算書に関する会計基準」
- 改正企業会計基準第25号「包括利益の表示に関する会計基準」
- 改正企業会計基準第2号「1株当たり当期純利益に関する会計基準」（以下「EPS会計基準」という。）
- 改正企業会計基準適用指針第10号「企業結合会計基準及び事業分離等会計基準に関する適用指針」（以下「結合分離適用指針」という。）
- 改正企業会計基準適用指針第8号「貸借対照表の純資産の部の表示に関する会計基準等の適用指針」
- 改正企業会計基準適用指針第9号「株主資本

等変動計算書に関する会計基準の適用指針」

- 改正企業会計基準適用指針第4号「1株当たり当期純利益に関する会計基準の適用指針」

また、平成26年2月24日、日本公認会計士協会(JICPA)は、企業結合ステップ2に対応するため、「連結財務諸表における資本連結手続に関する実務指針」、「連結財務諸表における税効果会計に関する実務指針」等関連する実務指針（以下「JICPA改正実務指針等」）の改正を行っている。

- 会計制度委員会報告第4号「外貨建取引等の会計処理に関する実務指針」（以下「外貨建取引等実務指針」という。）
- 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。）
- 会計制度委員会報告第7号「連結財務諸表における資本連結手続に関する実務指針」（以下「資本連結実務指針」という。）
- 会計制度委員会報告第7号（追補）「株式の間接所有に係る資本連結手続に関する実務指針」
- 会計制度委員会報告第8号「連結財務諸表等におけるキャッシュ・フロー計算書の作成に関する実務指針」（以下「連結キャッシュ・フロー実務指針」という。）
- 会計制度委員会報告第9号「持分法会計に関する実務指針」（以下「持分法実務指針」という。）
- 土地再評価差額金の会計処理に関するQ&A
- 金融商品会計に関するQ&A

これらの改正は、平成27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される。

平成26年4月1日以後開始する連結会計年度及び事業年度から「子会社株式の追加取得又は一部売却等（非支配株主との取引）」「取得関連費用の取扱い」「暫定的な会計処理の取扱い」の改正について早期適用している場合でも、「表示」については早期適用をすることはできず、平成27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される。

## 2 主な改正点

改正企業結合会計基準における主な改正点は以下のとおりである。

- (1) 子会社株式の追加取得又は一部売却等（非支配株主との取引）：支配関係継続の場合における親会社の持分変動による差額を資本剰余金処理
- (2) 取得関連費用の取扱い：発生時費用処理
- (3) 表示：当期純利益の表示及び少数株主持分から非支配株主持分への変更
- (4) 暫定的な会計処理の取扱い：企業結合年度に当該確定が行われたかのように会計処理

上記の改正に対応したJICPA改正実務指針等における主な改正点は以下のとおりである。

- (1) 子会社株式の追加取得又は一部売却等（非支配株主との取引）
  - ① 子会社株式の一部売却に係る親会社の持分変動による差額としての資本剰余金に関連する法人税等の処理
  - ② 子会社株式の追加取得又は子会社の時価発行増資等に係る親会社の持分変動による差額としての資本剰余金（一時差異）と税効果会計
  - ③ 子会社株式の追加取得又は一部売却が行われ、その後、子会社株式の一部を売却し、子会社の支配を喪失して持分法適用関連会社となった場合ののれんの取扱い
  - ④ 子会社の支配を喪失して連結範囲から除外する場合の過去に計上した資本剰余金の処理
  - ⑤ 子会社株式の一部売却に伴う為替換算調整勘定の処理
  - ⑥ 持分法適用非連結子会社の会計処理
- (2) 取得関連費用の取扱い
  - ① 子会社株式を売却し持分法適用関連会社又はその他有価証券となった場合の付随費用の処理
  - ② 持分法適用非連結子会社の会計処理
- (3) その他の改正点
  - ① 複数の取引が1つの企業結合等を構成している場合の取扱い
  - ② 連結範囲の変動を伴わない子会社株式の追加取得又は一部売却に関するキャッシュ・フローの区分

## 3 子会社株式の追加取得又は一部売却等（非支配株主との取引）

### (1) 支配が継続している場合の子会社に対する親会社の持分変動

#### ① 改正前会計基準

子会社株式を追加取得した場合、追加取得により増加した親会社の持分（追加取得持分）と追加投資額との差額をのれん又は負ののれんとして処理し、子会社株式を一部売却した場合、当該売却額と売却持分及び売却に伴うのれんの償却額との差額を子会社株式の売却損益として処理することとされていた（改正前連結会計基準28項から30項、改正前事業分離会計基準17項から19項）。

#### ② 改正企業結合会計基準

子会社株式の追加取得又は一部売却等（非支配株主との取引）における親会社の持分変動による差額は、のれん又は損益を計上する取引として扱わず、資本剰余金を計上する。

なお、改正前会計基準の「少数株主持分」は、改正企業結合会計基準では「非支配株主持分」に変更されている（連結会計基準26項、28項、29項）。

#### (ア) 子会社株式の追加取得

子会社株式（子会社出資金を含む）を追加取得した場合には、追加取得した株式に対応する持分を非支配株主持分から減額し、追加取得持分を追加投資額と相殺消去する。追加取得持分と追加投資額との間に生じた差額は、資本剰余金とする（連結会計基準28項）。

#### (イ) 子会社株式の一部売却

子会社株式を一部売却した場合（親会社と子会社の支配関係が継続している場合に限る）には、「売却した株式に対応する持分」を親会社の持分から減額し、非支配株主持分を増額する。売却による親会社持分の減少額（売却持分）と売却価額との間に生じた差額は、資本剰余金とする（連結会計基準29項）。なお、「売却した株式に対応する持分」には、子会社に係るその他の包括利益累計額（その他有価証券評価差額金など）が含まれるが、「売却持分」にはその他の包括利益累計額は含まれない（資本連結実務指針42項）。

子会社株式を一部売却した場合、改正前会計基準ではのれんの未償却額のうち売却した株式に対応する部分を減額することとされていたが、改正企業結合会計基準ではのれんの未償却額を減額しない（連結会計基準66-2項）。

また、子会社株式を一部売却した場合、関連する法人税等（子会社への投資に係る税効果の調整を含む）は、資本剰余金から控除する（連結会計

基準（注9）。なお、連結会計基準では「関連する法人税等（子会社への投資に係る税効果の調整を含む）」の具体的な会計処理は明示されておらず、連結税効果実務指針39項の定めによることになる。

(ウ) 子会社の時価発行増資等

子会社の時価発行増資等に伴い、親会社の払込額と親会社の持分の増減額との間に差額が生じた場合（親会社と子会社の支配が継続している場合に限る）には、当該差額を資本剰余金とする（連結会計基準30項）。

(エ) 資本剰余金が負の値となる場合

上記（ア）～（ウ）の会計処理の結果、資本剰余金が負の値となる場合には、連結会計年度末において、資本剰余金を零とし、当該負の値を利益剰余金から減額する（連結会計基準30-2項）。当該処理について、各四半期決算では洗替処理を行い、連結会計年度末にその残高を確定することとなる（資本連結実務指針39-2項）。

「子会社株式を追加取得した場合の会計処理イメージ」は、設例1のようになる。

また、「資本連結実務指針の主な改正内容と関連する会計処理」を図示すると、図表1のようになる。

**【設例1 子会社株式を追加取得した場合の会計処理イメージ】**

**【前提】**

- 親会社P社はS社を子会社として支配しており持分比率は60%である。
- 親会社P社は子会社S社の持分20%を追加取得する（現金100で他の株主から子会社株式20%を追加取得する）。この取引により親会社P社の子会社S社に対する持分は60%から80%へと増加する。
- 追加取得時点の子会社S社の純資産は400であり、親会社P社の追加取得持分は80（＝400×20%）とする。
- 上記の処理の結果、期末における資本剰余金は負の値（マイナス20）であったとする。

**【子会社株式の追加取得に係る連結修正仕訳】**

(1) 改正前会計基準

① 追加取得持分と追加投資額の相殺消去

(借) 少数株主持分のれん	80	(貸) 子会社株式	100
	20		

・相殺消去の差額はのれんとして処理されていた。

(2) 改正企業結合会計基準

① 追加取得持分と追加投資額の相殺消去

(借) 非支配株主持分	80	(貸) 子会社株式	100
資本剰余金	20		

・相殺消去の差額は資本剰余金として処理される。

② 資本剰余金の負の値の利益剰余金からの減額

(借) 利益剰余金	20	(貸) 資本剰余金	20
-----------	----	-----------	----

・本設例では、期末の資本剰余金が負の値（マイナス20）という前提であるため、期末において、資本剰余金を零とし、当該負の値を利益剰余金から減額している。当該処理について、各四半期決算では洗替処理を行い、連結会計年度末にその残高を確定する。

**4 取得関連費用の取扱い**

**(1) 改正前会計基準**

取得とされた企業結合に直接要した支出額のうち、取得の対価性が認められる外部のアドバイザー等に支払った特定の報酬・手数料等は取得原価に含めることとされていた（改正前企業結合会計基準26項）。

**(2) 改正企業結合会計基準**

取得関連費用（外部のアドバイザー等に支払った

特定の報酬・手数料等）は、発生した事業年度の費用として処理する（企業結合会計基準26項）。

なお、個別財務諸表における子会社株式の取得原価は、従来と同様に、企業会計基準第10号「金融商品に関する会計基準」及びJICPA会計制度委員会報告第14号「金融商品会計に関する実務指針」（以下「金融商品会計基準等」という。）に従って算定される。

「子会社株式を取得した場合の取得関連費用・付随費用に係る会計処理イメージ」は、設例2のようになる。

図表1：資本連結実務指針の主な改正内容と関連する会計処理

項目	子会社株式の取得			子会社株式の売却		
	支配獲得時		支配継続		支配喪失	
	取得	段階取得	追加取得	一部売却	関連会社	その他有価証券
のれん	<ul style="list-style-type: none"> <li>投資と資本の消去差額としてののれんを計上する。</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>支配獲得前から保有している株式に時価を付し（時価と簿価又は持分法による評価額との差額は段階取得に係る損益として処理）、のれんを計上する。</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>－ （支配継続の場合、追加取得に係るのれんは計上されない）</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>のれんの未償却残高は減額しない。</li> <li>支配獲得時に計上したのれんの償却額は親会社株主に帰属する当期純利益に全額計上する。</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>関連会社として残存する持分比率に相当するのれんの未償却額を算定し、持分法評価額に含める。</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>個別財務諸表上の簿価をもって評価するため、連結財務諸表上ののれんは残らない。</li> </ul>
資本剰余金	－	－	<ul style="list-style-type: none"> <li>追加取得に係る差額として資本剰余金を計上する。</li> <li>資本剰余金が負の値となる場合には、連結会計年度末において資本剰余金を零とし、当該負の値を利益剰余金から減額する。</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>一部売却に係る差額として資本剰余金を計上する。</li> <li>資本剰余金が負の値となる場合には、連結会計年度末において資本剰余金を零とし、当該負の値を利益剰余金から減額する。</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>支配を喪失した場合でも、子会社株式の追加取得及び一部売却等によって生じた資本剰余金は、連結財務諸表上、引き続き、資本剰余金として計上する。</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>同左</li> </ul>
子会社株式売却損益	－	－	－	<ul style="list-style-type: none"> <li>－ （支配継続の場合、子会社株式の一部を売却した場合においても、連結財務諸表上、子会社株式売却損益は計上されない）</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>個別財務諸表上の子会社株式売却損益を修正し、連結財務諸表上の子会社株式売却損益を計上する。</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>同左</li> </ul>
取得関連費用・付随費用	<ul style="list-style-type: none"> <li>個別財務諸表上、付随費用は、子会社株式の取得原価に含まれる。</li> <li>連結財務諸表上、取得関連費用は発生時の費用として処理される。</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>個別財務諸表上、支配獲得前から保有していた株式の付随費用は、引続き、子会社株式の取得原価に含まれる。</li> <li>連結財務諸表上、支配獲得前から保有していた株式の取得原価に含まれている付随費用は段階取得に係る損益として処理される。</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>個別財務諸表上、付随費用は、子会社株式の取得原価に含まれる。</li> <li>連結財務諸表上、付随費用は発生時の費用として処理される。</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>－ （売却価額には売却に係る支払手数料等は含まれないため、子会社株式の売却に係る支払手数料等は費用として処理される）</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>個別財務諸表上、引続き保有する部分に対応する付随費用は、関連会社株式の取得原価に含まれる。</li> <li>連結財務諸表上、子会社から関連会社になった場合、関連会社株式の投資原価には支配喪失以前に費用処理した付随費用は含めない。（なお、当初から関連会社として持分法を適用する場合と子会社の支配を喪失して関連会社となり持分法を適用する場合とは、付随費用の取扱いが異なる）</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>個別財務諸表上、引続き保有する部分に対応する付随費用は、その他有価証券の帳簿価額に含まれる。</li> <li>連結財務諸表上、その他有価証券を個別財務諸表上の簿価をもって評価するため、引続き保有する部分に対応する付随費用は、過去に取得関連費用として費用処理されているものの簿価に含めることとなる。この修正額は、損益ではなく、連結株主資本等変動計算書上の利益剰余金の区分に計上することとなる。</li> </ul>



【設例2 子会社株式を取得した場合の取得関連費用・付随費用の会計処理イメージ】

【前提】

- A社（取得企業）はB社（被取得企業）の株式を新たに100%取得し子会社化した。
- A社が取得したB社株式の時価（支配獲得時のB社株式の時価）1,000
- B社の資産及び負債（諸資産）の時価（支配獲得時のB社の時価純資産）800
- 付随費用（支払手数料等）50

【A社の個別財務諸表上の会計処理】

① 改正前会計基準

(借) 子会社株式 (B社株式)	1,050	(貸) 現金 (B社株式の対価)	1,000
		現金 (付随費用)	50

② 改正企業結合会計基準

(借) 子会社株式 (B社株式)	1,050	(貸) 現金 (B社株式の対価)	1,000
		現金 (付随費用)	50

- 改正の影響はない。

【A社の連結財務諸表作成における連結修正仕訳】

① 改正前会計基準

(借) 資本 (B社の時価純資産)	800	(貸) 子会社株式 (B社株式)	1,050
のれん	250		

- A社の連結財務諸表上、取得に直接要した支出額50はのれんに含まれていた。

② 改正企業結合会計基準

(借) 資本 (B社の時価純資産)	800	(貸) 子会社株式 (B社株式)	1,050
のれん	200		
費用 (取得関連費用)	50		

- A社の連結財務諸表上、取得関連費用50はのれんに含まれず費用処理される。

## 5 表示

### (1) 当期純利益の表示

改正前会計基準の「少数株主損益調整前当期純利益」は、改正企業結合会計基準では「当期純利益」とされている。これに伴い、改正前会計基準の「当期純利益」は、改正企業結合会計基準では「親会社株主に帰属する当期純利益」とされている。このため、改正前会計基準の「当期純利益」は親会社株主に帰属する当期純利益を意味していたが、改正企業結合会計基準の「当期純利益」は「親会社株主に帰属する当期純利益」と「非支配株主に帰属する当期純利益」の合計額を意味することとなる。

また、改正企業結合会計基準では、2計算書方式の場合には、連結損益計算書の「当期純利益」に「非支配株主に帰属する当期純利益」を加減して「親会社株主に帰属する当期純利益」を表示することとし、1計算書方式の場合には、「当期純利益」の直後に「親会社株主に帰属する当期純利益」及び「非支配株主に帰属する当期純利益」を付記することとされている

る（連結会計基準39項）。

### (2) 連結財務諸表上の1株当たり当期純利益

EPS会計基準の適用にあたっては、連結損益計算書上の「当期純利益」は「親会社株主に帰属する当期純利益」、「当期純損失」は「親会社株主に帰属する当期純損失」とするものとされている（EPS会計基準12項）。

このため、改正企業結合会計基準の「連結損益計算書」の「当期純利益」は「親会社株主に帰属する当期純利益」と「非支配株主に帰属する当期純利益」の合計であるものの、「1株当たり当期純利益」は「親会社株主に帰属する当期純利益」のみを基礎として（非支配株主に帰属する当期純利益を含めることなく）算定することとなる。

このように、連結損益計算書の「当期純利益」と1株当たり情報の「1株当たり当期純利益」は、それぞれ「当期純利益」という同じ用語を用いているものの、前者は「親会社株主持分に帰属する当期純利益」と非支配株主持分に帰属する当期純利益の合計

額」、後者は「親会社株主に帰属する当期純利益のみ」となっており、当期純利益の内容が異なる点に留意が必要である。

改正企業結合会計基準における表示方法に係る主な改正をまとめると図表2のようになる。

図表2：表示方法に係る主な改正

財務諸表		改正前会計基準	→	改正企業結合会計基準
連結財務諸表	連結貸借対照表	少数株主持分	→	非支配株主持分
	連結損益計算書	少数株主損益調整前当期純利益	→	当期純利益
		少数株主利益	→	非支配株主に帰属する当期純利益
		当期純利益	→	親会社株主に帰属する当期純利益
	連結包括利益計算書	少数株主損益調整前当期純利益	→	当期純利益
		少数株主に係る包括利益	→	非支配株主に係る包括利益
連結株主資本等変動計算書	少数株主持分	→	非支配株主持分	
	当期純利益	→	親会社株主に帰属する当期純利益	

※連結損益計算書・連結包括利益計算書については、2計算書方式を前提に記載している。

## 6 暫定的な会計処理の取扱い

### (1) 改正前会計基準

暫定的な会計処理の確定が企業結合年度の翌年度に行われた場合、企業結合年度に当該確定が行われたとしたときの損益影響額を、企業結合年度の翌年度において特別損益に計上する（改正前結合分離適用指針70項）。

### (2) 改正企業結合会計基準

企業結合年度の翌年度の財務諸表と併せて企業結合年度の財務諸表を表示するときには、当該企業結合年度の財務諸表に暫定的な会計処理の確定による取得原価の配分額の見直しの影響を反映させる（企業結合会計基準（注6）、結合分離適用指針70項及び73項）。その場合、当該企業結合年度の翌年度の財務諸表と併せて表示する企業結合年度の財務諸表の1株当たり当期純利益、潜在株式調整後1株当たり当期純利益及び1株当たり純資産は、当該見直しが反映された後の金額により算定する（EPS会計基準30-6項）。

## 7 連結税効果会計

### (1) 子会社株式の追加取得や子会社の時価発行増資等により生じた親会社の持分変動による差額（資本剰余金）に係る一時差異と会計処理

#### ① 子会社株式を追加取得した場合

子会社株式を追加取得した場合、親会社の持分変動による差額（資本剰余金）は一時差異に該当する。追加取得した子会社株式に係る繰延税金資産又は

繰延税金負債の計上の可否の判定及び計上額の算定は、連結税効果実務指針32項（子会社への投資に係る将来減算一時差異について繰延税金資産を計上するための要件）又は37項（配当送金されると見込まれるもの以外の将来加算一時差異に係る繰延税金負債）に準じて行う（繰延税金資産又は繰延税金負債の計上の可否の判定及び計上額の算定については後述④参照）。

親会社の持分変動による差額は資本剰余金として処理されることから、当該一時差異に係る繰延税金資産又は繰延税金負債を計上する場合、相手勘定を「資本剰余金」として計上する（連結税効果実務指針40-2項）。これは、連結財務諸表上の税効果会計の適用にあたって、子会社への投資に係る一時差異の発生原因を勘案し（当該一時差異は資本剰余金を発生原因としている）、「資本剰余金」を相手勘定として繰延税金資産又は繰延税金負債を計上するものである。この税効果会計を適用した結果、追加取得により生じた親会社の持分変動による差額としての「資本剰余金」は、法人税等調整額を控除した後の残高となることが特徴である。また、上記のとおり、子会社への投資に係る一時差異の税効果会計では、一時差異の発生原因をみて繰延税金資産又は繰延税金負債の相手勘定を決定することとなると考えられるため、「資本剰余金が負の値となる場合の処理（連結会計基準30-2項、資本連結実務指針39-2項）」により、負の値となった資本剰余金を連結会計年度末において利益剰余金で補填した場合でも、子会社への投資に係る一時差異の発生原因が資本剰余金である場合には、発生原因に応じて税効果会計を行う（資本剰余金を相手勘定として繰延税金資産又は繰延税金負債を計上する）ことになると

考えられる。

その後、当該投資を売却した場合には、売却時に当該投資に係る一時差異の解消額に対応する繰延税金資産又は繰延税金負債について、相手勘定を「法人税等調整額」として取崩す（連結税効果実務指針40-3項）。これは、投資を売却した場合、連結財務諸表上、追加取得により生じた親会社の持分変動による差額に相当する部分（個別上の簿価と連結上の簿価の差額に相当する部分であって子会社への投資に係る一時差異に相当する部分）は個別財務諸表上の子会社株式売却損益の修正として処理されるものの、個別財務諸表上の「法人税、住民税及び事業税」等の税金費用はそのまま連結財務諸表に計上されることから、連結財務諸表上、税金費用をこの子会社株式売却損益の修正に対応させるため、相手勘定を「法人税等調整額」として繰延税金資産又は繰延税金負債を取崩すものである（連結税効果実務指針40-3項、57-2項）。

#### ② 時価発行増資等の持分変動差額

子会社の時価発行増資等に伴い親会社の持分変動による差額が生じた場合には、当該差額は一時差異に該当する。このため、上記①に準じて会計処理することとなる（連結税効果実務指針40項）。

#### ③ 子会社株式の売却の意思決定と同一事業年度に売却が生じた場合

親会社の持分変動による差額により生じる一時差異について、売却の意思決定と同一事業年度に売却が生じた場合には、追加取得又は時価発行増資等により生じた資本剰余金の額の法人税等調整額に相当する額について、売却時に、連結仕訳上、「法人税、住民税及び事業税」を相手勘定として資本剰余金から控除する。

なお、資本剰余金から控除する法人税等調整額に相当する額は、売却の意思決定時に連結税効果実務指針32項又は37項に準じて繰延税金資産又は繰延税金負債を計上した結果と同様になるように算定する（連結税効果実務指針40-4項）。

子会社株式の売却の意思決定と同一事業年度に売却が生じた場合には、税効果会計を適用するタイミングが無いことから当該投資に係る一時差異について繰延税金資産又は繰延税金負債の計上が行われず、資本剰余金が法人税等調整額を控除した額とならないこととなる。このため、売却前に繰延税金資産又は繰延税金負債の計上を行った場合と同じ結果となるように、子会社株式を売却した際に、資本剰余金から「法人税等調整額に相当する額」を控除することとされている。「法人税等調整額に相当する額」を資本剰余金から控除する処理は、売却年度より前に計上した繰延税金資産又は繰延税金負債の取崩しの処理ではないため（税効果会計ではないた

め）、「法人税、住民税及び事業税」を相手勘定とすることが適切と考えられるとされている（連結税効果実務指針57-4項）。

「子会社株式の売却の意思決定と同一事業年度に売却が生じた場合」において「追加取得により生じた親会社の持分変動による差額としての資本剰余金」から「法人税等調整額に相当する額」を控除する会計処理は、従来にはない新たな取扱いであるため、実務上、留意が必要と考えられる。

#### ④ 繰延税金資産の回収可能性等

追加取得した子会社株式に係る繰延税金資産又は繰延税金負債の計上の可否の判定及び計上額の算定は、連結税効果実務指針32項（子会社への投資に係る将来減算一時差異について繰延税金資産を計上するための要件）又は37項（配当送金されると見込まれるもの以外の将来加算一時差異に係る繰延税金負債）に準じて行う。

なお、子会社への投資に係る一時差異の税効果会計において、一時差異の発生原因別（例：取得後利益剰余金、追加取得により生じた親会社の持分変動による差額としての資本剰余金）に税効果を認識した場合、繰延税金資産及び繰延税金負債がそれぞれ生じる（借方・貸方の両方に発生する）ことが考えられる。この点、連結税効果実務指針設例3では、「仕訳の便宜上、繰延税金資産及び繰延税金負債を両建てで計上しているが、納税主体が同一である場合、両者を相殺して表示する。なお、同一の納税主体の同一の子会社への投資に係る一時差異であるため、繰延税金資産及び繰延税金負債を相殺し、回収可能性又は支払可能性について判断する。」として実務上の考え方が示されている。

#### (2) 子会社株式の一部売却により生じた親会社の持分変動による差額（資本剰余金）からの法人税等相当額の控除

投資の一部売却後も親会社と子会社の支配関係が継続している場合、連結財務諸表上、子会社株式の一部売却により生じた親会社の持分変動による差額は資本剰余金として計上し、関連する法人税等（子会社への投資に係る税効果の調整を含む）（以下「法人税等相当額」という。）は資本剰余金から控除する。

このため、子会社への投資の一部売却により生じた親会社の持分変動による差額に係る法人税等相当額について、連結仕訳上、「法人税、住民税及び事業税」を相手勘定として資本剰余金から控除する。

なお、資本剰余金から控除する法人税等相当額は、売却元の課税所得や税金支払額に係らず、原則として、親会社の持分変動による差額に法定実効税率を乗じて算定する。ただし、税金支払額が発生していない場合に資本剰余金から控除する額をゼロとするなど他の合理的な算定方法によることを排除するも

のではない（連結税効果実務指針39項）。

として生じた資本剰余金（売却価額と連結上の売却簿価との差額）

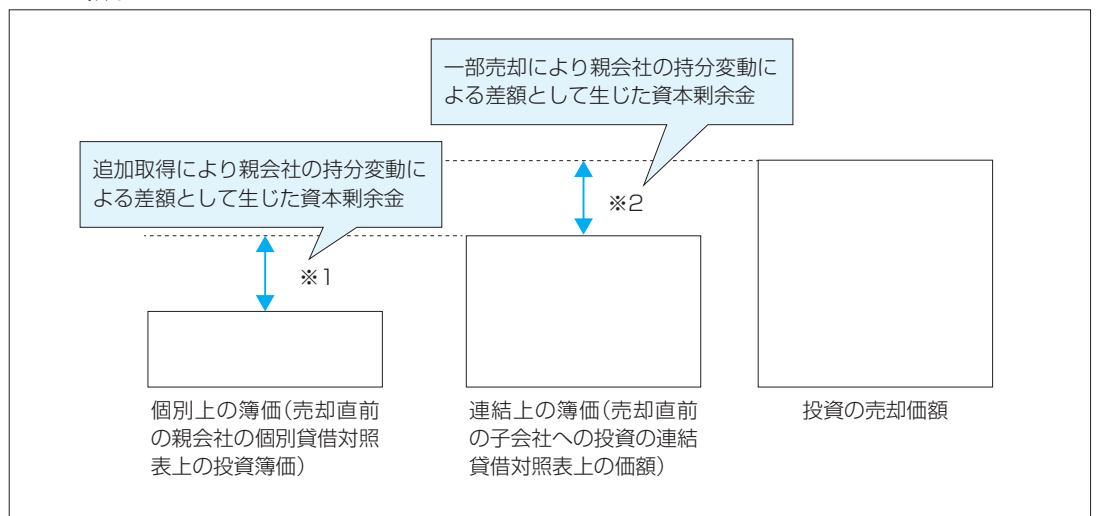
### (3) 発生する資本剰余金の種類

上記のとおり、親会社と子会社の支配関係が継続している場合、親会社の持分変動による差額として以下の資本剰余金が発生する。

- 追加取得により親会社の持分変動による差額として生じた資本剰余金（連結上の簿価と個別上の簿価との差額）
- 一部売却により親会社の持分変動による差額

具体的には「図表3：追加取得又は一部売却により親会社の持分変動による差額として生じた資本剰余金と対応する税金費用の仕訳イメージ」の「※1」と「※2」の部分が該当する。それぞれの部分に対応して、税効果会計や法人税等相当額（関連する法人税等）の会計処理が行われる。仕訳イメージはこの図表3に記載ようになる。

図表3：追加取得又は一部売却により親会社の持分変動による差額として生じた資本剰余金と対応する税金費用の仕訳イメージ



(連結税効果実務指針57-2項を一部加工)

親会社の持分変動の差額	親会社の持分変動の差額の内容と税金費用の仕訳イメージ								
※1：追加取得により親会社の持分変動による差額として生じた資本剰余金	<ul style="list-style-type: none"> <li>●追加取得により親会社の持分変動による差額として生じた資本剰余金（※1の部分）は、連結上の簿価と個別上の簿価の差額であり子会社への投資に係る一時差異に該当するため、税効果会計の対象となる。</li> <li>●ここでは単純化のため追加取得により親会社の持分変動による差額として生じた資本剰余金についてのみ言及しているが、子会社への投資に係る一時差異は、追加取得により親会社の持分変動による差額として生じた資本剰余金に関連する部分と支配獲得後に子会社が計上した利益など利益剰余金に関連する部分を含むこととなる（連結税効果実務指針40-2項）。</li> <li>●子会社株式の売却の意思決定時及び売却時の税効果の仕訳イメージは下記①②のようになる。</li> </ul> <p>① 子会社株式の売却の意思決定時の税効果の仕訳イメージ（子会社への投資に係る一時差異の税効果。追加取得により生じた親会社の持分変動による差額（資本剰余金）が借方に発生しているケース）</p> <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 30%; border: 1px dashed black;">(借) 繰延税金資産</td> <td style="width: 30%; text-align: center;">XXX</td> <td style="width: 30%; border: 1px dashed black;">(貸) 資本剰余金</td> <td style="width: 10%; text-align: right;">XXX</td> </tr> </table> <p>※：子会社への投資に係る一時差異の発生原因が資本剰余金であることから、繰延税金資産の相手勘定は「資本剰余金」となる。</p> <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 30%; border: 1px dashed black;">(借) 法人税等調整額</td> <td style="width: 30%; text-align: center;">XXX</td> <td style="width: 30%; border: 1px dashed black;">(貸) 繰延税金資産</td> <td style="width: 10%; text-align: right;">XXX</td> </tr> </table> <p>※：「追加取得により生じた親会社の持分変動による差額（資本剰余金）」は、「子会社株式売却損益の修正」の対象となる。連結財務諸表において、この子会社株式売却損益の修正に対応させるため、子会社への投資に係る一時差異の解消時の繰延税金資産の取崩しの相手勘定は「法人税等調整額」とされている。</p>	(借) 繰延税金資産	XXX	(貸) 資本剰余金	XXX	(借) 法人税等調整額	XXX	(貸) 繰延税金資産	XXX
(借) 繰延税金資産	XXX	(貸) 資本剰余金	XXX						
(借) 法人税等調整額	XXX	(貸) 繰延税金資産	XXX						



	<p>● 子会社株式の売却の意思決定と同一事業年度に売却が生じた場合の仕訳イメージは下記①のようになる。</p> <p>① 子会社株式の売却の意思決定と同一事業年度に売却が生じた場合の仕訳イメージ（追加取得により生じた親会社の持分変動による差額（資本剰余金）が借方に発生しているケース）</p> <table border="1" data-bbox="651 365 1444 398"> <tr> <td>(借) 法人税、住民税及び事業税 XXX</td> <td>(貸) 資本剰余金 XXX</td> </tr> </table> <p>※：子会社株式の売却が翌期であるなど子会社株式の売却の意思決定時において税効果会計を適用するタイミングがある場合には、繰延税金資産の回収可能性等を検討のうえ税効果会計が適用され「資本剰余金」は「法人税等調整額」を控除した後の残高となる。一方、子会社株式の売却の意思決定と実際の売却とが同一事業年度の場合には、税効果会計を適用するタイミングが無く、資本剰余金から法人税等調整額を控除できないこととなる。このため、子会社株式の売却の意思決定と同一事業年度に売却が生じた場合には、資本剰余金から「法人税等調整額に相当する額」を控除する会計処理が定められている。この会計処理は、税効果会計ではないため、資本剰余金の相手勘定は「法人税、住民税及び事業税」とされている。</p>	(借) 法人税、住民税及び事業税 XXX	(貸) 資本剰余金 XXX
(借) 法人税、住民税及び事業税 XXX	(貸) 資本剰余金 XXX		
<p>※2：一部売却により親会社の持分変動による差額として生じた資本剰余金</p>	<p>● 一部売却により親会社の持分変動による差額として生じた資本剰余金（※2の部分）に法定実効税率を乗じた額（法人税等相当額）を資本剰余金から控除する。</p> <p>● この差額は、一部売却により生じた差額であり連結上の簿価と個別上の簿価との差額ではないため一時差異には該当せず、税効果会計の対象ではない。</p> <p>● 一部売却時において法人税等相当額を資本剰余金から控除する仕訳イメージは下記①のようになる。</p> <p>① 法人税等相当額（関連する法人税等）の調整（一部売却により生じた資本剰余金が貸方に生じているケース）</p> <table border="1" data-bbox="651 981 1444 1014"> <tr> <td>(借) 資本剰余金 XXX</td> <td>(貸) 法人税、住民税及び事業税 XXX</td> </tr> </table> <p>※：一部売却により親会社の持分変動による差額として生じた資本剰余金に法定実効税率を乗じた額（法人税等相当額）を資本剰余金から控除する。この会計処理は、税効果会計ではないため、資本剰余金の相手勘定は「法人税、住民税及び事業税」とされている。</p>	(借) 資本剰余金 XXX	(貸) 法人税、住民税及び事業税 XXX
(借) 資本剰余金 XXX	(貸) 法人税、住民税及び事業税 XXX		

## 8 連結キャッシュ・フロー計算書

### (1) キャッシュ・フローの表示区分

① 連結範囲の変動を伴う子会社株式の取得又は売却  
 連結範囲の変動を伴う子会社株式の取得又は売却に係るキャッシュ・フローは、「投資活動によるキャッシュ・フロー」の区分に記載する。

連結範囲の変動を伴う子会社株式の取得関連費用に係るキャッシュ・フローは、「営業活動によるキャッシュ・フロー」の区分に記載する（連結キャッシュ・フロー実務指針8-2項）。

② 連結範囲の変動を伴わない子会社株式の取得又は売却

連結範囲の変動を伴わない子会社株式の取得又は売却に係るキャッシュ・フロー（関連する法人税等に関するキャッシュ・フローを除く。）は、非支配株主との取引として「財務活動によるキャッシュ・

フロー」の区分に記載する。これは、子会社の支配が継続される場合の親会社の持分変動による差額が資本剰余金に計上されるためとされている。なお、ここでの「関連する法人税等に関するキャッシュ・フローを除く」とは、「関連する法人税等に関するキャッシュ・フロー」を「子会社株式の取得又は売却に係るキャッシュ・フロー」とは別に（「連結範囲の変動を伴わない子会社株式の取得又は売却に係るキャッシュ・フロー」と「関連する法人税等に関するキャッシュ・フロー」とを純額表示することなく）「法人税等の支払額」など適切な区分に記載するという意味であると考えられる。

連結範囲の変動を伴わない子会社株式の取得又は売却に関連して生じた費用に係るキャッシュ・フローは、「営業活動によるキャッシュ・フロー」の区分に記載する（連結キャッシュ・フロー実務指針9-2項）。

図表4：連結キャッシュ・フロー実務指針の主な改正内容

項目	子会社株式の取得又は売却に係るキャッシュ・フロー	取得関連費用
連結範囲の変動を伴うもの	投資活動によるキャッシュ・フロー	営業活動によるキャッシュ・フロー
連結範囲の変動を伴わないもの（追加取得・一部売却）	財務活動によるキャッシュ・フロー	営業活動によるキャッシュ・フロー

## 9 持分法

### (1) 持分法の会計処理

#### ① 付随費用

関連会社に持分法を適用する場合、連結財務諸表上、個別財務諸表上で株式の取得原価に含まれた付随費用は投資原価（持分法におけるのれん又は負ののれん）に含まれる（持分法実務指針2-2項（3））。

#### ② 株式の追加取得又は一部売却等

関連会社に持分法を適用する場合、持分法適用関連会社株式の追加取得又は一部売却の際に生じる持分変動による差額は、追加取得の場合にはのれん又は負ののれん、一部売却の場合には売却損益として処理される（持分法実務指針2-2項（4））。

平成25年の企業結合会計基準の改正において、持分法会計基準の改正は行われていないことから、関連会社に持分法を適用する場合の上記①付随費用及び②株式の追加取得又は一部売却等の会計処理に関しても、特段の取扱いの変更はない（持分法実務指針36-3項）。

### (2) 持分法適用非連結子会社の会計処理

持分法適用非連結子会社は、連結の範囲から除いても連結財務諸表へ与える影響が乏しいために持分法を適用しているものであるため、取得関連費用及び子会社株式の追加取得又は一部売却等の親会社の持分変動による差額の会計処理は、連結子会社の会計処理に準じた取扱い又は関連会社と同様の取扱いのいずれもが認められる（持分法実務指針3-2項）。

### (3) 持分法と連結の会計処理の相違の整理

持分法実務指針2-2項では、持分法と連結が親会社株主に帰属する当期純利益及び純資産に与える影響は基本的には同一であるものの、主に「時価評価する資産及び負債の範囲」「段階取得・段階的な投資」「取得関連費用・付随費用」「株式の追加取得・一部売却」については与える影響が異なると改めて整理している（図表5：持分法と連結の会計処理の相違参照）。

図表5：持分法と連結の会計処理の相違

	時価評価する資産及び負債の範囲	段階取得・段階的な投資	取得関連費用・付随費用	株式の追加取得・一部売却
連結	全面時価評価法	段階取得の会計処理（先行投資株式に関して時価を基礎として会計処理し、段階取得に係る損益を計上）	個別財務諸表上、株式の取得原価に含まれた付随費用は、連結財務諸表上、取得関連費用として費用処理	支配関係継続の場合、親会社の持分変動による差額を資本剰余金処理
持分法 関連会社	部分時価評価法（原則法、簡便法）	投資ごとに投資原価を基礎として会計処理（段階取得の会計処理は行われない）	個別財務諸表上、株式の取得原価に含まれた付随費用は、連結財務諸表上、持分法の適用にあたり投資原価（のれん又は負ののれん）に含まれる。	追加取得時の差額はのれん又は負ののれん、一部売却時の差額は売却損益処理

非連結 子会社	連結子会社の会計処理に準じた取扱い (全面時価評価法)	連結子会社の会計処理に準じた取扱い (段階取得の会計処理)	連結子会社の会計処理に準じた取扱い (費用処理) 又は関連会社と同様の取扱い (のれん又は負ののれん処理) のいずれも認められる。	連結子会社の会計処理に準じた取扱い (資本剰余金処理) 又は関連会社と同様の取扱い (のれん・負ののれん又は損益処理) のいずれも認められる。
------------	--------------------------------	----------------------------------	---	---

• 上記のうち「取得関連費用・付随費用」「株式の追加取得・一部売却」が、今回の改正で新たに追加された相違点である。

## 10 外貨建取引等

### (1) 為替換算調整勘定の処理

#### ① 子会社の支配を継続する場合

子会社株式の一部売却後も子会社の支配を継続する場合、為替換算調整勘定のうち親会社の持分比率の減少割合相当額は資本剰余金に含めて計上する(外貨建取引等実務指針42-3項)。

#### ② 子会社の支配を喪失した場合

子会社株式の売却により子会社の支配を喪失した場合、為替換算調整勘定のうち持分比率の減少割合相当額は、株式売却損益を構成し連結損益計算書に計上する(外貨建取引等実務指針42-2項)。

## 11 個別財務諸表への影響

### (1) 親会社が子会社を吸収合併する場合

支配関係継続の場合における非支配株主との取引により生じた「親会社の持分変動による差額」の会計処理の改正は、連結財務諸表のみならず個別財務諸表にも影響する。

例えば、親会社が子会社を吸収合併する場合がある。

最上位の親会社が子会社を吸収合併する場合、親会社の個別財務諸表上、親会社は、子会社から受け入れた資産と負債との差額のうち株主資本の額を合併期日直前の持分比率に基づき、親会社持分相当額と非支配株主持分相当額(改正前会計基準では少数株主持分相当額)に按分し、それぞれ会計処理を行うこととなる。

非支配株主持分相当額(改正前会計基準では少数株主持分相当額)の会計処理の改正は以下のとおりであり、非支配株主との取引により生じた差額については「**その他資本剰余金**」として処理することとされている(結合分離等適用指針206項)。

#### ① 改正前会計基準

少数株主持分相当額と、取得の対価(少数株主に交付した親会社株式の時価)に取得に直接要した支出額(取得の対価性が認められるものに限る。)を加算した額との差額をのれん(又は負ののれん)とする。

#### ② 改正企業結合会計基準

非支配株主持分相当額と、取得の対価(非支配株主に交付した親会社株式の時価)との差額を**その他資本剰余金**とする。

### (2) 取得関連費用の取扱い

例えば、取得とされる「企業結合」が「個別財務諸表」又は「連結財務諸表」のいずれで行われるのかにより、取得関連費用の取扱いが異なる。そこで「吸収合併の場合(個別財務諸表での企業結合の場合)」と「子会社株式を取得した場合(連結財務諸表での企業結合の場合)」について記載する。

#### ① 吸収合併の場合(個別財務諸表での企業結合の場合)

「企業結合」とは、ある企業又はある企業を構成する事業と他の企業又は他の企業を構成する事業とが1つの報告単位に統合されることをいう(企業結合会計基準5項)。

「吸収合併」の場合には、「吸収合併存続会社」と「吸収合併消滅会社」は、個別財務諸表において1つの報告単位に統合され「企業結合」が行われていることとなる。

このため、取得とされる「吸収合併」の場合には、取得関連費用は、個別財務諸表において、発生した事業年度の費用として処理することとなる(企業結合会計基準26項)。

「吸収合併の場合の取得関連費用の会計処理イメージ」は、設例3ようになる。

**【設例3 吸収合併の場合の取得関連費用の会計処理イメージ】**

<b>【前提】</b>			
●A社（取得企業）はB社（被取得企業）を吸収合併した。			
●A社がB社の株主に交付したA社株式の時価（合併期日の時価） 1,000			
●A社がB社から受入れた資産及び負債（諸資産）の時価（合併期日の時価）800			
●外部のアドバイザー等に支払った特定の報酬 50（当該報酬は、改正前会計基準における取得に直接要した支出額に該当するものとする）			
<b>【A社（取得企業：吸収合併存続会社）の合併仕訳】</b>			
●改正前会計基準			
(借) 諸資産	800	(貸) 払込資本	1,000
のれん	250	現金	50
●改正企業結合会計基準			
(借) 諸資産	800	(貸) 払込資本	1,000
のれん	200	現金	50
取得関連費用	50		

**② 子会社株式を取得した場合（連結財務諸表での企業結合の場合）**

現金を対価として株式を取得し、子会社の支配を獲得した場合、親会社の個別財務諸表上、親会社は当該子会社に対する投資額を子会社株式（金融資産）として会計処理する（個別財務諸表では親会社と子会社とが1つの報告単位に統合されるという企業結合は行われていない）ため、金融商品会計基準等が適用される。このため、子会社株式の取得原価は、金融商品会計基準等に従って算定され、取得時における付随費用は、取得した金融資産である子会社株式の取得価額に含めることとなる（金融商品会計に関する実務指針56項参照）。

一方、親会社の作成する連結財務諸表では子会社を連結する（子会社の資産・負債及び収益・費用を親会社の財務諸表の各項目に連結する（資本連結実務指針2項参照））ことにより、親会社と子会社が1つの報告単位に統合されることから「企業結合」に該当することとなり、連結会計基準及び企業結合会計基準を適用し会計処理を行うこととなる。このため、連結財務諸表上、取得関連費用は、発生した連結会計年度の費用として処理することとなる（資本連結実務指針8項、46-2項）。

会計処理イメージは、前述P6の「4.取得関連費用の取扱い」の設例2「子会社株式を取得した場合の取得関連費用・付随費用の会計処理イメージ」のようになる。

**12 適用初年度の留意事項**

**(1) 適用初年度の適用方法**

改正企業結合会計基準の適用初年度においては、

①子会社株式の追加取得又は一部売却等（非支配株主との取引）と②取得関連費用の取扱いについて、以下の2通りの適用方法がある。

(a) 過去の期間のすべてに新たな会計方針を遡及適用した場合の累積的影響額を適用初年度の期首の資本剰余金及び利益剰余金に加減し、当該期首残高から新たな会計方針を適用する方法
(b) 改正企業結合会計基準が定める新たな会計方針を、適用初年度の期首から将来にわたって適用する方法

なお、通常は遡及適用を行うことは困難であることを考慮して上記 (b) の方法が定められている（企業結合会計基準129-2項）ことから、上記 (a) の方法を採用する場合において、企業会計基準第24号「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」9項（原則的な取扱いが実務上不可能な場合の取扱い）を適用することは適当でないと考えられる。

**(2) 表示**

「当期純利益の表示」及び「少数株主持分から非支配株主持分への変更」については、当期の連結財務諸表に併せて表示されている過去の連結財務諸表の組替えを行う（連結会計基準44-5項 (3)）。

**(3) 連結キャッシュ・フロー計算書**

適用初年度において、連結キャッシュ・フロー実務指針8-2項（連結範囲の変動を伴う子会社株式の取得又は売却に係るキャッシュ・フロー及び連結範



囲の変動を伴う子会社株式の取得関連費用に係るキャッシュ・フロー)及び9-2項(連結範囲の変動を伴わない子会社株式の取得又は売却に係るキャッシュ・フロー)に基づく表示を行った場合(該当する会計処理と表示が行われた場合)、過年度遡及適用指針9項及び20項に従い、表示方法の変更を行うこととなるが、比較情報の組替えは行わない(連結キャッシュ・フロー実務指針26-4項)。

#### (4) 暫定的な会計処理

平成27年4月1日以後開始する事業年度の期首より前に実施された企業結合の暫定的な会計処理が、平成27年4月1日以後開始する事業年度に確定したときの損益影響額は、従前の取扱いにより特別損益に計上することとなる(企業結合会計基準58-2項(1))。

#### (5) その他

今回の企業結合会計基準の改正に伴い関連する適用指針や実務指針等について多くの改正が行われている。今回の改正は、連結財務諸表のみならず、個別財務諸表にも影響する。

改正企業結合会計基準の適用にあたっては、改正企業結合会計基準やJICPA改正実務指針等が、各社の連結財務諸表及び個別財務諸表に与える影響範囲について十分な確認が必要と考えられる。

## II 連結財務諸表作成における在外子会社の会計処理に関する当面の取扱い

企業会計基準委員会(ASBJ)は、平成27年3月26日に実務対応報告第18号「連結財務諸表作成における在外子会社の会計処理に関する当面の取扱い」を公表している。

詳細については、本誌2015年10月号(Vol.470)「四半期決算の会計処理に関する留意事項」の「II 連結財務諸表作成における在外子会社の会計処理に関する当面の取扱い」を参照していただきたい。

## III 「特別目的会社を活用した不動産の流動化に係る譲渡人の会計処理に関する実務指針」等の改正

日本公認会計士協会は、平成26年11月4日に、会計制度委員会報告第15号「特別目的会社を活用した不動産の流動化に係る譲渡人の会計処理に関する実務指針」等の改正を公表している。

詳細については、本誌2015年10月号(Vol.470)

「四半期決算の会計処理に関する留意事項」の「III 「特別目的会社を活用した不動産の流動化に係る譲渡人の会計処理に関する実務指針」等の改正」を参照していただきたい。

## IV 退職給付債務の計算におけるマイナス金利の取扱い

平成28年1月29日に日本銀行が「マイナス金利付き量的・質的金融緩和」を導入することを決定したことを受けて、国債の利回り等がマイナスとなる年限が拡大している。

退職給付債務の計算において国債の利回りを基礎として割引率を決定している場合で、国債の利回りがマイナスとなっているときに、割引率としてマイナスとなった利回りをそのまま用いるか、ゼロを下限とするかについて論点となっている。

当該論点について、平成28年3月9日に開催された第331回企業会計基準委員会の「議事概要別紙(審議事項(4) マイナス金利に関する会計上の論点への対応について)」が公表されており、そこでは以下のような取扱いが述べられている。

▶ マイナスの利回りをそのまま用いる方が現行の会計基準に関する過去の検討における趣旨とより整合的であると考えられるが、現時点では、退職給付会計において金利がマイナスになった場合の取扱いについて当委員会の見解を示すことは難しいものと考えられる。

▶ 平成28年3月決算については、ゼロを下限とした割引率を用いて決算準備作業をすでに進めている企業がある可能性、システム上、マイナスの利回りを基礎とする割引率を用いて退職給付債務を計算するように設定されていない可能性に配慮すべきとの実務上の要請がある。

▶ 現時点においてマイナスとなっている利回りの幅を踏まえると、平成28年3月決算においては、割引率として用いる利回りについて、マイナスとなっている利回りをそのまま利用する方法とゼロを下限とする方法のいずれの方法を用いても、現時点では妨げられないものと考えられる。

なお、金利スワップの特例処理(金融商品に関する会計基準(注14)、金融商品会計に関する実務指針177項)について、貸付金の変動金利についてゼロが下限とされていると解釈する場合、金利スワップの特例処理を継続することは認められるかという論点もあるため、今後のASBJの動向に留意が必要である。

## V 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」

企業会計基準委員会（以下「ASBJ」という。）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「本適用指針」という。）を公表した。

### (1) 公表の経緯

本適用指針は、繰延税金資産の回収可能性につい

て、「税効果会計に係る会計基準」（以下、「税効果会計基準」という。）を適用する際の指針を定めるものである（本適用指針1項）。これまでは税効果会計基準を受けて日本公認会計士協会から実務指針が公表されていたが、基準諮問会議の提言により、これらの実務指針をASBJに移管すべく審議を重ねてきた。本適用指針では、上記の実務指針のうち繰延税金資産の回収可能性に関連のある実務指針（図表6参照）の内容を基本的に引き継いだ上で、必要と考えられる見直しを行っている（本適用指針54項）。

図表6：日本公認会計士協会から公表されている税効果会計に関する会計上の実務指針及び監査上の実務指針と移管対象

日本公認会計士協会から公表されている税効果会計に関する会計上の実務指針及び監査上の実務指針	移管対象
① 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」（最終改正 平成26年2月24日）	繰延税金資産の回収可能性に関する定め
② 日本公認会計士協会 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」（最終改正 平成23年1月12日）	
③ 日本公認会計士協会 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」（最終改正 平成23年1月12日）	—
④ 日本公認会計士協会 会計制度委員会「税効果会計に関するQ&A」（最終改正 平成27年5月26日）	繰延税金資産の回収可能性に関する定め
⑤ 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」（公表 平成11年11月9日）	会計処理に関する部分（今回の主な移管対象）
⑥ 日本公認会計士協会 監査委員会報告第70号「その他有価証券の評価差額及び固定資産の減損損失に係る税効果会計の適用における監査上の取扱い」（最終改正 平成16年2月17日）	
⑦ 日本公認会計士協会 監査・保証実務委員会実務指針第63号「諸税金に関する会計処理及び表示に係る監査上の取扱い」（最終改正 平成23年3月29日）	—

### (2) 繰延税金資産の回収可能性の判断

将来減算一時差異及び税務上の繰越欠損金に係る繰延税金資産の回収可能性は、次の①から③に基づいて、将来の税金負担額を軽減する効果を有するかどうかを判断する（本適用指針6項）とされており、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。）における回収可能性に関する基本的考え方を踏襲している。

- ①収益力に基づく一時差異等加減算前課税所得
- ②タックス・プランニングに基づく一時差異等加減算前課税所得

### ③将来加算一時差異

なお、本適用指針第6項及び第11項では、将来において当期末に存在する将来減算一時差異が解消する時に税金負担額を軽減する効果を有するかどうかを判断する必要があることから、「一時差異等加減算前課税所得」という用語を用いることで、繰延税金資産の回収可能性の判断の基礎を明確にしており、過去において税金負担額を軽減したかどうかに関する実績を示す「課税所得」とは用語を使い分けられている（本適用指針57項、58項。図表7参照）。

図表7：課税所得と一時差異等加減算前課税所得の定義

用語	定義
課税所得	法人税等に係る法令の規定に基づき算定した各事業年度の所得の金額の計算上、当該事業年度の益金の額が損金の額を超える場合におけるその超える部分の金額をいう(本適用指針3項(7))。
一時差異等加減算前課税所得	将来の事業年度における課税所得の見積額から、当該事業年度において解消することが見込まれる当期末に存在する将来加算(減算)一時差異の額(及び該当する場合は、当該事業年度において控除することが見込まれる当期末に存在する税務上の繰越欠損金の額)を除いた額をいう(本適用指針3項(9))。

### (3) 企業の分類に応じた繰延税金資産の回収可能性に関する取扱い

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」(以下「監査委員会報告第66号」という。)における企業の分類に応じた取扱いを撤廃する場合には実務への影響が大きいと考えられることから、当該取扱いの枠組みを撤廃せずに、基本的に踏襲した上で、当該取扱いの一部について必要な見直しを行うこととしたとされている(本適用指針63項)。

収益力に基づく一時差異等加減算前課税所得等に基づいて繰延税金資産の回収可能性を判断する際に、(分類1)から(分類5)に係る分類の要件に基づき企業を分類し、当該分類に応じて、回収が見込

まれる繰延税金資産の計上額を決定する(本適用指針15項)。各分類の要件を設定するにあたっては、すべてのケースを網羅するように定めると要件が複雑になり、実務上の判断が困難となり得ることが懸念されたため、分類の実行可能性の観点から、各分類の要件は必要と考えられるものを示しているとされている(本適用指針65項)。

(分類1)から(分類5)に係る分類の要件をいずれも満たさない企業は、過去の課税所得又は税務上の欠損金の推移、当期の課税所得又は税務上の欠損金の見込み、将来の一時差異等加減算前課税所得の見込み等を総合的に勘案し、各分類の要件からの乖離度合いが最も小さいと判断されるものに分類する(本適用指針16項)。

#### ① (分類1)

監査委員会報告第66号における取扱い		
<p>期末における将来減算一時差異を十分に上回る課税所得を每期計上している会社等</p> <p>期末における将来減算一時差異を十分に上回る課税所得を每期(当期及びおおむね過去3年以上)計上している会社等で、その経営環境に著しい変化がない場合には、通常、当該会社が、将来においても一定水準の課税所得を発生させることが可能であると予測できる。したがって、そのような会社については、一般的に、繰延税金資産の全額について、その回収可能性があるとして判断できる。なお、この場合には、スケジューリングが不能な将来減算一時差異についても、将来スケジューリングが可能となった時点で課税所得が発生する蓋然性が高いため、当該将来減算一時差異に係る繰延税金資産については回収可能性があるとして判断できるものとする。</p>		
本適用指針		
	分類の要件	繰延税金資産の計上額
(分類1)	<p>次の要件をいずれも満たす(本適用指針17項)。</p> <p>(1) 過去(3年)及び当期のすべての事業年度において、期末における将来減算一時差異を十分に上回る課税所得が生じている。</p> <p>(2) 当期末において、近い将来に経営環境に著しい変化が見込まれない。</p>	<p>●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(本適用指針18項)。</p>

② (分類2)

監査委員会報告第66号における取扱い	
<p>業績は安定しているが、期末における将来減算一時差異を十分に上回るほどの課税所得がない会社等 過去の業績が安定している会社等の場合、すなわち、当期及び過去（おおむね3年以上）連続してある程度の経常的な利益を計上しているような会社の場合には、通常、将来においても同水準の課税所得の発生が見込まれる。したがって、そのような会社については、<u>一時差異等のスケジューリングの結果に基づき、それに係る繰延税金資産を計上している場合には、当該繰延税金資産は回収可能性がある</u>と判断できるものとする。</p>	
本適用指針	
分類の要件	繰延税金資産の計上額
<p>次の要件をいずれも満たす（本適用指針19項）。</p> <p>(1) 過去（3年）及び当期のすべての事業年度において、<u>臨時的な原因により生じたものを除いた課税所得</u>が、期末における将来減算一時差異を下回るものの、安定的に生じている。 【下記★1参照】</p> <p>(2) 当期末において、近い将来に経営環境に著しい変化が見込まれない。</p> <p>(3) 過去（3年）及び当期のいずれの事業年度においても重要な税務上の欠損金が生じていない。</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>●一時差異等のスケジューリングの結果、繰延税金資産を見積る場合、当該繰延税金資産は回収可能性があるものとする（本適用指針20項）。</li> <li>●原則として、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、回収可能性がないものとする（本適用指針21項）。</li> </ul> <p>ただし、<u>スケジューリング不能な将来減算一時差異のうち、税務上の損金の算入時期が個別に特定できないが将来のいずれかの時点で損金に算入される可能性が高いと見込まれるものについて、当該将来のいずれかの時点で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</u>、当該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は回収可能性があるものとする（本適用指針21項ただし書き）。【下記★2参照】</p>

★1 (分類2) 及び (分類3) に係る分類の要件 (本適用指針19項及び22項)

- 本適用指針では、監査委員会報告第66号における「経常的な利益」という会計上の利益に基づく要件から、課税所得に基づく要件に変更することとしている。これは、永久に益金又は損金に算入されない項目等により会計上の利益の額と課税所得の額は通常は一致しないことを踏まえ、企業を分類する要件としては課税所得がより適切であるとしたことによる（本適用指針69項）。
- また、課税所得から「臨時的な原因により生じたもの」を除くこととしたのは、過去において臨時的な原因により生じた益金及び損金は、将来において頻繁に生じることは見込まれないという推定に基づくものである（本適用指針71項）。

★2 (分類2) に該当する企業におけるスケジューリング不能な将来減算一時差異に関する取扱い (本適用指針21項ただし書き)

- この第21項ただし書きは、原則とは異なる取扱いを容認することで、繰延税金資産の計上額が企業の実態をより適切に反映したものとなることを意図している（第77項）。
- 【該当しうる例示】
- ▶業務上の関係を有する企業の株式（いわゆる政策保有株式）のうち過去に減損処理を行った上場株式に係る将来減算一時差異（本適用指針75項）
  - ▶役員退職慰労引当金に係る将来減算一時差異（本適用指針37項、106項）
- 「企業が合理的な根拠をもって説明する場合」とは、企業の検討に基づき適用する場合にのみ原則とは異なる取扱いを容認することを意図しており、その意図を明確にするために検討を行う主体が企業であることを明示している（本適用指針78項）。なお、以下の(分類3)及び(分類4)にある同様の文言（「企業が合理的な根拠をもって説明する」）による規定も同様の趣旨である（本適用指針79項）。



③ (分類3)

監査委員会報告第66号における取扱い	
<p>業績が不安定であり、期末における将来減算一時差異を十分に上回るほどの課税所得がない会社等 過去の業績が不安定な会社等の場合、すなわち、過去の経常的な損益が大きく増減しているような会社の場合には、通常、過去の業績等により長期にわたり安定的な課税所得の発生を予測することができない。したがって、そのような会社については、将来の合理的な見積可能期間（おおむね5年）内の課税所得の見積額を限度として、当該期間内の一時差異等のスケジュールの結果に基づき、それに係る繰延税金資産を計上している場合には、当該繰延税金資産は回収可能性があるものと判断できるものとする。</p>	
本適用指針	
分類の要件	繰延税金資産の計上額
<p>次の要件をいずれも満たす（ただし、本適用指針の分類4（26項）（2）又は（3）の要件を満たす場合を除く。）（本適用指針22項）。</p> <p>(1) 過去（3年）及び当期において、<b>臨時的な原因により生じたものを除いた課税所得が大きく増減している。</b><a href="#">[上記★1参照]</a></p> <p>(2) 過去（3年）及び当期のいずれの事業年度においても重要な税務上の欠損金が生じていない。</p> <p>なお、(1)における課税所得から臨時的な原因により生じたものを除いた数値は、負の値となる場合を含む。</p>	<p>● 将来の合理的な見積可能期間（おおむね5年）以内の一時差異等加減算前課税所得の見積額に基づいて、当該見積可能期間の一時差異等のスケジュールの結果、繰延税金資産を見積る場合、当該繰延税金資産は回収可能性があるものとする（本適用指針23項）。</p> <p>● 上記にかかわらず、臨時的な原因により生じたものを除いた課税所得が大きく増減している原因、中長期計画、過去における中長期計画の達成状況、過去（3年）及び当期の課税所得の推移等を勘案して、<b>5年を超える見積可能期間においてスケジュール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、当該繰延税金資産は回収可能性があるものとする。</b><a href="#">[下記★3参照]</a></p> <p>なお、ここでいう中長期計画は、おおむね3年から5年の計画を想定している（本適用指針24項）。</p>

★3 (分類3) に該当する企業における将来の一時差異等加減算前課税所得の合理的な見積可能期間に関する取扱い（本適用指針23項、24項）

- この取扱いは、企業は中長期計画を策定する場合、一般的には3年から5年の期間で見積っており、将来の一時差異等加減算前課税所得について5年を超えて見積る場合にその精度が低くなる可能性はあるものの、将来の合理的な見積可能期間について一律に5年を限度とすることは、企業の実態を反映しない可能性があると考えられるため、原則とは異なる取扱いを容認したものである（本適用指針83項、84項）。

【該当しうる例示】（本適用指針85項）

- ▶ 製品の特性により需要変動が長期にわたり予測できる場合
- ▶ 過去においては課税所得が大きく増減していたが、長期契約が新たに締結されたことにより、長期的かつ安定的な収益が計上されることが明確になる場合

④ (分類4)

監査委員会報告第66号における取扱い
<p>重要な税務上の繰越欠損金が存在する会社等 期末において重要な税務上の繰越欠損金が存在する会社、過去（おおむね3年以内）に重要な税務上の欠損金の繰越期限切れとなった事実があった会社、又は当期末において重要な税務上の欠損金の繰越期限切れが見込まれる会社の場合には、通常、将来の課税所得の発生を合理的に見積ることは困難と判断される。したがって、そのような会社については、原則として、翌期に課税所得の発生が確実に見込まれる場合で、かつ、その範囲内で翌期の一時差異等のスケジュールの結果に基づき、それに係る繰延税金資産を計上している場合には、当該繰延税金資産は回収可能性があるものと判断できるものとする。</p> <p>また、過去の経常的な利益水準を大きく上回る将来減算一時差異が期末に存在する会社について、翌期末において重要な税務上の繰越欠損金の発生が見込まれる場合には、期末において重要な税務上の繰越欠損金が存在する会社と同様に取り扱うこととする。</p>

ただし、前述の場合においても、重要な税務上の繰越欠損金や過去の経常的な利益水準を大きく上回る将来減算一時差異が、例えば、事業のリストラチャリングや法令等の改正などによる非経常的な特別の原因により発生したものであり、それを除けば課税所得を毎期計上している会社の場合には、将来の合理的な見積可能期間（おおむね5年）内の課税所得の見積額を限度として、当該期間内の一時差異等のスケジューリングの結果に基づき、それに係る繰延税金資産を計上している場合には、当該繰延税金資産は回収可能性があると判断できるものとする。

本適用指針	
	繰延税金資産の計上額
(分類3)	<p><b>分類の要件</b></p> <p>次のいずれかの要件を満たし、かつ、翌期において一時差異等加減算前課税所得が生じることが見込まれる（本適用指針26項）。</p> <p>(1) 過去（3年）又は当期において、<b>重要な税務上の欠損金が生じている。</b> <span style="border: 1px solid black; padding: 2px;">下記★4参照</span></p> <p>(2) 過去（3年）において、重要な税務上の欠損金の繰越期限切れとなった事実がある。</p> <p>(3) 当期末において、重要な税務上の欠損金の繰越期限切れが見込まれる。</p>
	<p>• 翌期の一時差異等加減算前課税所得の見積額に基づいて、翌期の一時差異等のスケジューリングの結果、繰延税金資産を見積る場合、当該繰延税金資産は回収可能性があるものとする（本適用指針27項）。</p> <p>• 上記の繰延税金資産の計上額にかかわらず、重要な税務上の欠損金が生じた原因、中長期計画、過去における中長期計画の達成状況、過去（3年）及び当期の課税所得又は税務上の欠損金の推移等を勘案して、将来の一時差異等加減算前課税所得を見積る場合、</p> <p>▶ 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ときは（分類2）に該当するものとして取り扱う（本適用指針28項）。</p> <p>▶ 将来においておおむね3年から5年程度は一時差異等加減算前課税所得が生じることを企業が合理的な根拠をもって説明するときは（分類3）に該当するものとして取り扱う（本適用指針29項）。 <span style="border: 1px solid black; padding: 2px;">下記★5参照</span></p>

★4（分類4）に係る分類の要件（本適用指針26項）

- 監査委員会報告第66号では、当期末における重要な税務上の繰越欠損金の存在等を企業を分類する際の要件としていたが、重要な税務上の繰越欠損金の存在が重視されすぎており、（分類1）から（分類3）までに係る分類の要件との間の連続性が失われているとの意見が聞かれたため、本適用指針では、当期末に重要な税務上の繰越欠損金が存在するかどうかではなく、過去（3年）又は当期において重要な税務上の欠損金が生じているかどうか焦点を当てた要件とすることに変更したとされている（本適用指針86項）。
- また、将来の事象を勘案する観点から、翌期において一時差異等加減算前課税所得が生じることが見込まれることを（分類4）に係る分類の要件の1つとして追加している（本適用指針86項）。

★5（分類4）に係る分類の要件を満たす企業が（分類2）又は（分類3）に該当する場合の取扱い（本適用指針28項、29項）

- 監査委員会報告第66号では、重要な税務上の繰越欠損金が存在する会社等であっても、重要な税務上の繰越欠損金や過去の経常的な利益水準を大きく上回る将来減算一時差異が非経常的な特別の原因により発生したものであり、それを除けば課税所得の見積額を限度として、当該期間内の一時差異等のスケジューリングの結果に基づき繰延税金資産を計上している場合には、当該繰延税金資産は回収可能性があると判断できるとされていた（いわゆる4但書）。しかし、当該取扱いについては、見積可能期間について硬直的に運用されており、5年を超える期間の課税所得を見積ることが実務的に認められないのではないか、また、非経常的な特別原因の範囲が明確ではなく、実務上、議論となることが多いとの意見があった（本適用指針88項）。
- 本適用指針では、過去（3年）又は当期において重要な税務上の欠損金が生じたことにより、（分類4）の要件を満たす企業であっても、その原因が臨時的なものである等、重要な税務上の欠損金が生じた原因や中長期計画等を勘案して、繰延税金資産の回収が見込まれる場合には、当該一時差異等加減算前課税所得を見積った期間に基づき、（分類2）又は（分類3）に該当するものとし、原則とは異なる取り扱いを設けている（本適用指針89項）。

【(分類2) に該当しうる例示】

▶過去において(分類2)に該当していた企業が、当期において災害による損失により重要な税務上の欠損金が生じる見込みがある場合(本適用指針91項)

【(分類3) に該当しうる例示】

▶過去において業績の悪化に伴い重要な税務上の欠損金が生じており(分類4)に該当していた企業が、当期に代替的な原材料が開発されたことにより、業績の回復が見込まれ、その状況が将来も継続することが見込まれる場合(本適用指針92項)

●なお、当該取扱いについては、以下の点に留意する必要がある。

▶(分類4)に係る分類の要件を満たす企業が(分類2)に該当するものとして取り扱われる場合は、(分類3)に該当するものとして取り扱われる場合に比べて多くはないものと考えられる(本適用指針89項)。

▶(分類4)に係る分類の要件を満たす企業が(分類3)に該当するものとして取り扱われる場合には、第23項の定めに従うこととしており、第24項の定め((分類3)に該当する企業における5年を超える見積可能期間に係る繰延税金資産の回収可能性)は適用されない(本適用指針89項)。

⑤ (分類5)

監査委員会報告第66号における取扱い		
<p>過去連続して重要な税務上の欠損金を計上している会社等</p> <p>過去(おおむね3年以上)連続して重要な税務上の欠損金を計上している会社で、かつ、当期も重要な税務上の欠損金の計上が見込まれる会社の場合には、通常、将来の課税所得の発生を合理的に見積ることができないと判断される。したがって、そのような会社については、原則として、将来減算一時差異及び税務上の繰越欠損金等に係る繰延税金資産の回収可能性はないものと判断する。</p> <p>また、債務超過の状況にある会社や資本の欠損の状況が長期にわたっている会社で、かつ、短期間に当該状況の解消が見込まれない場合には、これと同様に取扱うものとする。</p>		
本適用指針		
	分類の要件	繰延税金資産の計上額
(分類5)	<p>次の要件をいずれも満たす(本適用指針30項)。</p> <p>(1) 過去(3年)及び当期のすべての事業年度において、重要な税務上の欠損金が生じている。</p> <p>(2) 翌期においても重要な税務上の欠損金が生じることが見込まれる。</p>	<p>●原則として、繰延税金資産の回収可能性はないものとする。</p>

(4) 各項目における一時差異の取扱い

① 解消見込年度が長期にわたる将来減算一時差異の取扱い(本適用指針35項)

本適用指針では、退職給付引当金や建物の減価償却超過額に係る将来減算一時差異のように、スケジュールリングの結果、その解消見込年度が長期にわたる将来減算一時差異は、企業が継続する限り、長期にわたって解消され、将来の税金負担額を軽減する効果を有する。これらの将来減算一時差異に関しては、企業の分類に応じて、当該将来減算一時差異に係る繰延税金資産の回収可能性を判断することとしている。

なお、(分類3)に該当する企業(第29項に従って(分類3)に該当するものとして取り扱われる企業を含む)においては、当該将来減算一時差異のスケジュールリングを行った上で、将来の合理的な見積可能期間(おおむね5年)を超えた期間であっても、当該将来減算一時差異の最終解消見込年度までに解消されると見込まれる将来減算一時差異に係る繰延

税金資産は回収可能性があるかと判断できるものとしており(本適用指針100~102項)、監査委員会報告第66号の考え方を踏襲している。

② 固定資産の減損損失に係る将来減算一時差異の取扱い(本適用指針36項)

本適用指針では、固定資産の減損損失に係る将来減算一時差異の解消見込年度のスケジュールリングは、償却資産と非償却資産ではその性格が異なるため、以下のとおり取り扱うこととしており、監査委員会報告第66号及び監査委員会報告第70号の考え方を踏襲している(本適用指針103項~105項)。

●償却資産の減損損失に係る将来減算一時差異は、減価償却計算を通して解消されることから、スケジュールリング可能な一時差異として取り扱う。なお、本適用指針第35項に定める解消見込年度が長期にわたる将来減算一時差異の取扱いについては適用しないものとする。

- 土地等の非償却資産の減損損失に係る将来減算一時差異は、売却等に係る意思決定又は実施計画等がない場合、スケジュールリング不能な一時差異として取り扱う。

③ 役員退職慰労引当金に係る将来減算一時差異の取扱い（本適用指針37項）

本適用指針では、役員退職慰労引当金にかかる将来減算一時差異は、役員在任期間の実績や社内規程等に基づいて役員の退任時期を合理的に見込む方法によりスケジュールリングが行われている場合には、スケジュールリングの結果に基づいて繰延税金資産の回収可能性を判断し、スケジュールリングが行われていない場合は、役員退職慰労引当金に係る将来減算一時差異は、スケジュールリング不能な将来減算一時差異として取り扱うとしており、税効果会計に関するQ&A（以下「税効果Q&A」という。）の考え方を踏襲している（本適用指針106項）。

なお、（分類2）に該当する企業においては、当該スケジュール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、第21項ただし書きに従って回収可能性を判断することとなる（本適用指針106項）。

④ その他の一時差異の取扱い

以下の項目に関わる将来減算一時差異については、監査委員会報告第70号、税効果Q&A及び企業会計基準適用指針第8号「貸借対照表の純資産の部の表示に関する会計基準等の適用指針」の内容を基本的に踏襲している。

- その他有価証券の評価差額に係る一時差異の取扱い（本適用指針38項～42項、107項、108項、設例2）
- 退職給付に係る負債に関する一時差異の取扱い（本適用指針43項～45項、109項～114項）
- 繰延ヘッジ損益に係る一時差異の取扱い（本適用指針46項、115項）

(5) 適用時期等

① 適用時期

本適用指針は、平成28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とされている（本適用指針49項（1））。

ただし、企業の実態をより適切に反映する目的から早期適用を認めることとし、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ことができる（本適用指針49項（1）ただし書き、119項）。

比較可能性を確保する観点から、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おいては、早期

適用した連結会計年度及び事業年度の四半期連結財務諸表及び四半期個別財務諸表について本適用指針を当該年度の期首に遡って適用することとしたとされている（本適用指針49項（2）、119項）。

② 本適用指針の適用に関する取扱い

本適用指針の適用初年度の期首においては、次の項目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には、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とされている（本適用指針49項（3）①～③）。

本適用指針49項（3）①～③	
①	（分類2）に該当する企業において、スケジュール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
②	（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ル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
③	（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

③ 適用初年度の取扱い

本適用指針の適用初年度においては、当該年度の期首時点で新たな会計方針を適用した場合の繰延税金資産及び繰延税金負債の額と、前年度末の繰延税金資産及び繰延税金負債の額との差額を、適用初年度の期首の利益剰余金に加減するとされている（本適用指針49項（4））。

ただし、資産又は負債の評価替えにより生じた評価差額等をその他の包括利益で認識した上で純資産の部のその他の包括利益累計額に計上する場合又は直接純資産の部の評価・換算差額等に計上する場合、適用初年度の期首時点で新たな会計方針を適用したときの繰延税金資産及び繰延税金負債の額と、前年度末の繰延税金資産及び繰延税金負債の額との差額を、適用初年度の期首のその他の包括利益累計額又は評価・換算差額等に加減するとされている（本適用指針49項（4））。

この取扱いは、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早期適用する場合も、同じく適用することとなるとされている（本適用指針123項）。



早期適用する年度の年度末において49項（3）①から③に該当する項目（前述「②本適用指針の適用に関する取扱い」参照）の適用を検討する際には、当該年度の期首における当該項目の状況も合わせて整合性がとれるように検討を行うこととされている（本適用指針124項）。

- ④ 会計方針の変更による影響額の注記事項の取扱い  
本適用指針の適用初年度においては、会計基準等の改正に伴う会計方針の変更による影響額の注記について、企業会計基準第24号10項（5）ただし書きの定め（「表示期間の各該当期間において、実務上算定が可能な、影響を受ける財務諸表の主な表示科目に対する影響額及び1株当たり情報に対する影響額」を注記する）にかかわらず、
- ▶適用初年度の期首の繰延税金資産に対する影響額
  - ▶利益剰余金に対する影響額
  - ▶その他の包括利益累計額又は評価・換算差額等に

対する影響額  
を注記するとされている（本適用指針49項（5））。

## VI 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）」

企業会計基準委員会（「ASBJ」）は、平成27年12月10日に「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、平成28年2月10日までコメントを募集した。

詳細については、本誌2016年1月号（Vol.473）「『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）』』の解説」を参照していただきたい。

以 上