

# 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）」等の解説

公認会計士 藤本 貴子 ふじもと たかこ

企業会計基準委員会（以下、「ASBJ」という。）は、平成29年6月6日に、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、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。）を公表した。

公表・適用されており、それ以外の定めについて、基本的に実務指針の内容を踏襲した上で、開示も含め、必要と考えられる見直しを行い、公開草案を公表するに至ったものである。以下、本公開草案の概要を解説する。

- 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。）

我が国における税効果会計に関する会計基準としては、「税効果会計に係る会計基準」（平成10年10月30日、企業会計審議会。以下、「税効果会計基準」という。）があり、また、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実務指針等により財務諸表が作成されてきたが、基準諮問会議の提言を受けて、日本公認会計士協会の実務指針をASBJに移管すべく検討されていた。なお、繰延税金資産の回収可能性に関する定めはすでに

## 1. 本公開草案の概要

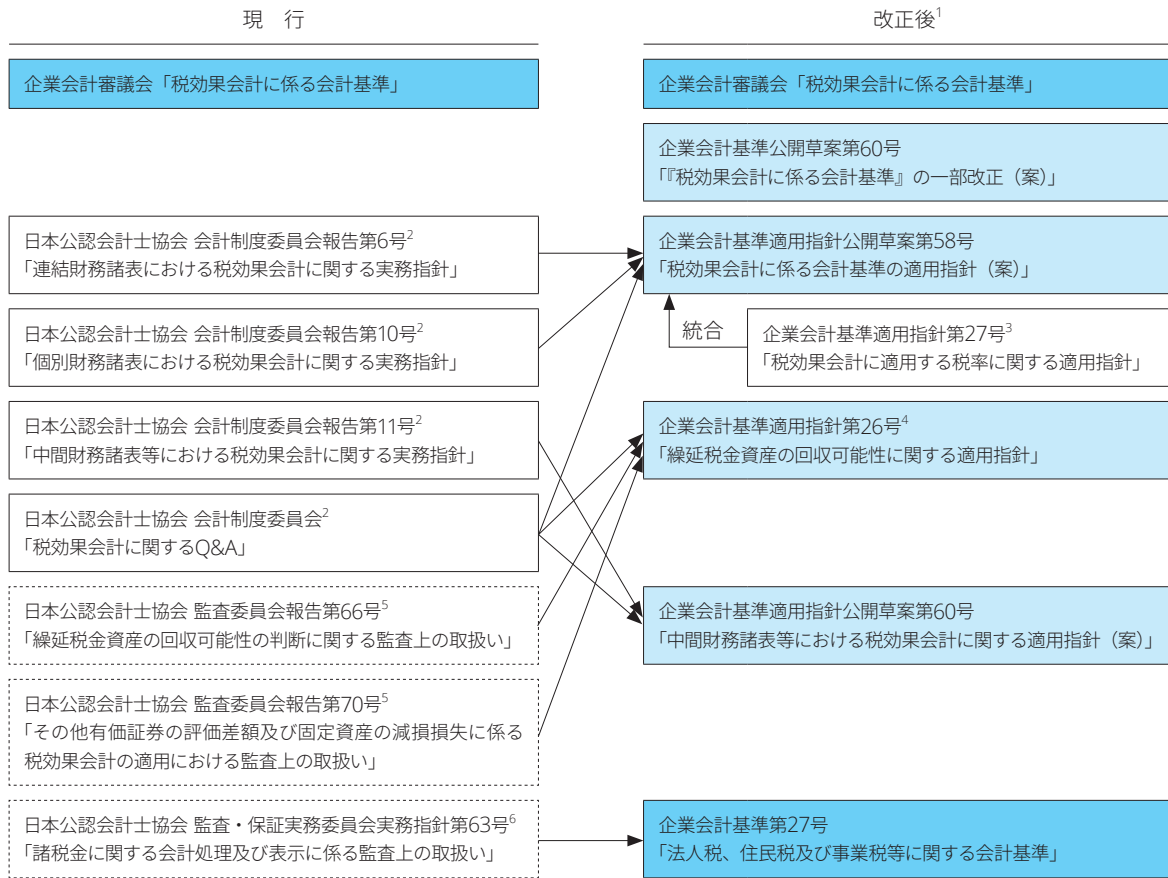
本公開草案では、日本公認会計士協会の税効果会計に関する実務指針を基本的に踏襲しているが、以下の点についてはその内容を見直すことが提案されている。具体的には、「2. 会計処理の見直しの概要」及び「3. 開示の見直しの概要」において説明する。

- 会計処理の見直し
  - 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
  - （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
- 開示の見直し
  - 表示区分
  - 注記事項

なお、今回の日本公認会計士協会の税効果会計に関する実務指針のASBJへの移管が行われれば、一連の移管作業は概ね完了することとなる。現行の日本公認会計士協会の実務指針と改正後のASBJにおける会計基準等の関係は、次のとおりである。

**【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等とASBJにおける会計基準等の関係】**

(「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(以下、「公表文書」という。)の(別紙1)より一部加工)



- 1 正式名称で記載している。なお、ここでは連結納税制度を適用する場合の税効果会計に関する実務対応報告については記載を省略している。
- 2 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が依頼されることとなる。
- 3 本公開草案が最終化される場合、廃止することが予定されている。
- 4 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。
- 5 平成28年1月に廃止されている。
- 6 平成29年3月に廃止されている。

**2. 会計処理の見直しの概要**

本公開草案では、主に以下の2項目について、会計処理の見直しが提案されている。

**(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(税効果適用指針案第8項(2))**

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、「支払いが見込まれない場合」と「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」を除き、一律、繰延税金負債を計上することとされている(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。)第24項、第24-2項)。また、「支払いが見込まれない場合」とは、事業休止等により、会社が清算するまでに明らかに将来加算一時差異を上回る損失が発生し、課税所得が発生しないことが合理的に見込まれる場合に限られる、とされている(個別税効果実務指針第16項、第24項)。

一方、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。)では、当該将来加算一時差異について、原則として繰延税金負債を計上するが、「親会社はその投資の売却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、その売却を行う意思がない場合」には繰延税金負債を計上しないこととされている(連結税効果実務指針第37項)。

本公開草案では、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（留保利益に係るものが配当により解消される場合を除く。）と、個別財務諸表における子会社株式に係る将来加算一時差異は、いずれも投資の売却又は子会社の清算により解消される点で共通していることから、個別財務諸表における取扱いを見直し、整合性を図ることを提案している。すなわち、従来の個別財務諸表における取扱いを連結財務諸表における子会社株式等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がその投資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93項から第96項）。

## (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）

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、」を追加することを提案している。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に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ことを明確にするものである（回収可能性適用指針案第67-2項から第67-4項）。

なお、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とから、一時差異に該当するものと整理されている（回収可能性適用指針案第67-3項）。

その他、実務指針等から見直しされなかった主な内容として、以下の項目があげられる。

### ●未実現損益の消去に係る税効果会計（税効果適用指針案第129項から第133項）

未実現損益の消去に係る税効果会計について、国際的な会計基準との整合性の観点から、資産負債法に変更するかどうかについて審議を行った。

審議の結果、仮に資産負債法に変更する場合、連結決算手続上、新たに購入側の企業で繰延税金資産の回収可能性を検討する必要が生じることにより、企業によっては多大なコストが生じる可能性があること、また、棚卸資産に係る未実現損益は一般的に短期に実現することや、棚卸資産以外の資産を取引する頻度は棚卸資産に比べて高くないと考えられることから、日本基準において繰延法を採用することにより、国際的な会計基準との比較可能性を必ずしも損なうことにはならないと考えら

れること等の意見も踏まえ、本公開草案においては、未実現損益の消去に係る税効果会計については、従来どおり繰延法を継続することを提案している。

### ●連結納税制度を適用する場合における税効果会計の取扱いと企業結合会計における税効果会計の取扱いの整合性（公表文書（別紙2））

本論点は、実務対応報告第5号「連結納税制度を適用する場合の税効果会計に関する当面の取扱い（その1）」（以下、「連結納税制度に関する当面の取扱い（その1）」という。）Q12-2及びQ13に示されている連結納税制度における新規適用・加入・離脱の際の税効果会計の取扱いと、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」第75項に示されている取得企業の税効果会計の取扱いの整合性について、基準諮問会議から審議を行うことが提言されていたものである。

審議の結果、連結納税に関する当面の取扱い（その1）について、現行の取扱いを否定するほどの根拠を見出すことは容易ではないこと、企業結合会計における税効果会計の取扱いを変更する場合、企業結合会計における会計処理が首尾一貫しないこととなる可能性があること等の理由により、両基準の整合性を図らず、現状の取扱いを変更しないこととしている。

## 3. 開示の見直しの概要

税効果会計基準一部改正案においては、税効果会計基準及び同注解のうち開示（表示及び注記事項）に関する事項を改正する提案を行っている。主な改正点は以下のとおりである。

### ●表示区分（税効果会計基準一部改正案第2項）

現行の取扱いでは、「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（税効果会計基準第三 1）。

本公開草案では、繰延税金資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ことを提案している。

### ●注記事項

回収可能性適用指針の公開草案公表時（平成27年5月に公表）において、注記事項に関する質問項目を設け、コメントが募集されていた。この時に寄せられたコメントに加え、財務諸表利用者が税効果会計に関する注記事項を利用する目的やその分析内容、実際に利用している情報を検討した上で現状において不足しているものと考えられる情報を識別し、従前の注記事項に次の内容を加えることが提案されている（次の内容を踏まえた開示例

は、本稿最後に付けた「税効果会計に関する開示例」を参照のこと。

## (1) 評価性引当額の内訳に関する情報（税効果会計基準一部改正案第4項）

### ① 評価性引当額の内訳に関する数値情報

本公開草案においては、財務諸表利用者による税負担率の予測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に資するように、繰延税金資産の発生原因別の主な内訳（以下「発生原因別の注記」という）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、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を、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が提案されている。

### ② 評価性引当額の内訳に関する定性的な情報

財務諸表利用者が評価性引当額の内容を理解し、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、評価性引当額（合計額）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ことが提案されている。

## (2) 税務上の繰越欠損金に関する情報（税効果会計基準一部改正案第5項）

### ① 税務上の繰越欠損金に関する繰越期限別の数値情報

本公開草案では、財務諸表利用者による税負担率の予

測に資するように、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ときは、繰越期限別に次の数値を記載することが提案されている。

- 税務上の繰越欠損金の額に税率を乗じた額（発生原因別の注記に記載されている額）
- 税務上の繰越欠損金に係る評価性引当額
- 税務上の繰越欠損金に係る繰延税金資産の額

### ② 税務上の繰越欠損金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が繰越期限別に開示されても、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、財務諸表利用者が当該繰延税金資産の回収可能性に関する不確実性を評価できないため、当該不確実性の評価に資するように、税務上の繰越欠損金に係る重要な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ことが提案されている。

なお、上記の(1)及び(2)の注記事項を記載する際の重要性の判断については、企業により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のは適切ではないと考えられ、以下の表にある考え方を目安として、企業の状況に応じて適切に判断することが考えられる。

注記項目		重要性の判断の考え方
評価性引当額	数値情報	<p><b>【税負担率の予測の観点】</b>            将来の税務上の繰越欠損金の繰越期間にわたる年度別の税引前純利益に対する当該税務上の繰越欠損金の控除見込額の割合が重要な場合</p> <p><b>【繰延税金資産の回収可能性の不確実性の観点】</b>            純資産の額に対する税務上の繰越欠損金の額（法人税等の税率を乗じた額）の割合が重要な場合            （税効果会計基準一部改正案第28項）</p>
	定性的情報	<p><b>【税負担率の分析に資する】</b>            税負担率の計算基礎となる、税引前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</p> <p>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（例えば、当該差異が法定実効税率の100分の5以下である場合）、当該変動の内容を注記することは要しない。            （税効果会計基準一部改正案第33項）</p>
税務上の繰越欠損金	数値情報	評価性引当額の数値情報の注記事項として、評価性引当額の合計額を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場合には、税務上の繰越欠損金の数値情報も記載することとなる。
	定性的情報	<p><b>【繰延税金資産の回収可能性の不確実性の観点】</b>            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割合が重要な場合            （税効果会計基準一部改正案第43項）</p>



### (3) 連結財務諸表を作成している場合の個別財務諸表における注記事項（税効果会計基準一部改正案第4項及び第5項）

本公開草案では、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が提案されている。

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における理解が深まることが考えられる。したがって、個別財務諸表における注記事項にその他3項目の注記事項を追加しなくても、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

考えられることから、連結財務諸表を作成している場合に、個別財務諸表において追加する注記事項を限定的なものとするのが提案されている。

## 4. 適用時期等

本公開草案では、税効果会計基準一部改正案、税効果適用指針案、回収可能性適用指針案及び中間税効果適用指針案の適用時期等について、次のように取り扱うことが提案されている。

なお、中間税効果適用指針案については、日本公認会計士協会における中間税効果実務指針等の内容を基本的に踏襲した上で見直しされたものであり、特段内容の変更は行われていない。そのため、適用初年度の取扱いも、会計基準等の改正に伴う会計方針の変更とは取り扱っていない。

(公表文書より一部加工)

項目	適用時期	適用初年度に関する取扱い
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> <li>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。</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)		<ul style="list-style-type: none"> <li>表示方法の変更として取り扱う。</li> <li>ただし、税効果会計基準一部改正案に定める注記事項<sup>7</sup>については適用初年度の比較情報<sup>8</sup>に記載しないことができる。</li> </ul>
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)) <sup>9</sup> )	<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>	(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) <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>	(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) <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>
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>

7 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。具体的には、本公開草案公表時の公表文書の「(別紙4-2)適用初年度の比較情報に追加した注記事項を記載しない場合の開示例」を参照のこと。

8 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。

9 税効果適用指針案第65項(2)においては、「本適用指針の適用初年度において、第8項(2)及び第24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、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。従来、連結税効果実務指針で定められていた子会社の利益のうち投資時に留保しているものに対して繰延税金負債を計上する取扱い(税効果適用指針案第112項及び第113項)を適用している事例は稀であると考えられるため、税効果適用指針案第24項の定め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事例は稀であると考えられる。

**【税効果会計に関する開示例】**

(公表文書(別紙4-1)より一部加工)

次の開示例は、税効果会計基準一部改正案で示された内容について理解を深めるために参考として示されたものであり、記載内容は各企業の実情等に応じて異なることに留意する必要がある。なお、網掛けした箇所が注記事項を追加した部分である。

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、以下を開示する。

- 評価性引当額の内訳に関する数値情報(税効果会計基準一部改正案第4項)
- 税務上の繰越欠損金に関する情報(税効果会計基準一部改正案第5項<sup>(※2)</sup>に関する情報)

(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 の主な原因別の内訳

		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 <sup>(※2)</sup>	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 <sup>(※2)</sup>	△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 <sup>(※1)</sup>	△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。)

2. 法定実効税率と税効果会計適用後の法人税等の負担率との間に重要な差異があるときの、当該差異の原因となった主要な項目別の内訳

	前連結会計年度	当連結会計年度
法定実効税率	XX %	XX %
(調整)		
交際費等永久に損金に算入されない項目	X	X
住民税均等割	X	X
評価性引当額の増減	—	X
その他	△X	—
税効果会計適用後の法人税等の負担率	XX	XX

3. 法人税等の税率の変更による繰延税金資産及び繰延税金負債の金額の修正

税法の改正に伴い、翌連結会計年度以降に解消が見込まれる一時差異等に係る繰延税金資産及び繰延税金負債については、法定実効税率をXX%からXX%に変更し計算している。

この変更により、当連結会計年度の繰延税金資産（繰延税金負債の金額を控除した金額）の金額はXXX百万円減少し、法人税等調整額がXXX百万円増加している。

(注) 税率の変更による繰延税金資産及び繰延税金負債の金額の修正額は、期末における一時差異等の残高に、改正後の税率と改正前の税率の差を乗じて算出する。

4. 決算日後における法人税等の税率の変更

(略)

以上

## デロイト トーマツ メールマガジンのご案内（無料）

[www.deloitte.com/jp/mm](http://www.deloitte.com/jp/mm)

デロイト トーマツ グループでは、専門性と総合力を活かしたナレッジや最新情報を、Web サイトやニュースレターに掲載し、その情報をタイムリーに「デロイト トーマツ メールマガジン」として無料で皆さまにお届けしています。

コンテンツは、デロイト トーマツ グループが提供する、会計監査、税務、法務、コンサルティング、ファイナンシャルアドバイザーなどのサービスに関連する内容と、コンシューマービジネス、ライフサイエンス、情報・メディア・通信などのインダストリーに関連する内容を中心とした、最新動向や最新のナレッジ、セミナー情報などです。ぜひご購読ください。

### ■総合メールマガジン

〈サービス別〉

- 会計・監査メールマガジン
- IFRSメールマガジン
- ヒューマン キャピタル ニュースレター Initiative
- リスクインテリジェンス メールマガジン
- ストラテジー ニュース
- ファイナンシャルアドバイザー メールマガジン
- チャイナ ニュース

〈インダストリー別〉

- コンシューマービジネス メールマガジン
- ライフサイエンス ニュースレター
- ヘルスケア メールマガジン
- テクノロジー・メディア・テレコム メールマガジン  
- Discover -

お申し込みはこちらから



[www.deloitte.com/jp/mm](http://www.deloitte.com/jp/mm)

お問い合わせ先

デロイト トーマツ メールマガジン事務局 [info\\_mailmagazine\\_jp@tohmatsumo.co.jp](mailto:info_mailmagazine_jp@tohmatsumo.co.jp)