

## 税効果会計シリーズ (6)

# 開示

と な み し ん さ く  
公認会計士 砺波 晋作

### はじめに

税効果会計シリーズでは、税効果会計に関する会計処理及び開示の基本的な内容をQ & Aで連載している。

企業会計基準委員会 (ASBJ) は、平成30年2月16日に以下の会計基準等を公表した。

- ▶ 企業会計基準第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。)
- ▶ 企業会計基準適用指針第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。)

税効果会計基準一部改正では、繰延税金資産及び繰延税金負債に関する表示の国際的な会計基準との整合性等を踏まえ、貸借対照表における表示方法が改正されている。また、財務諸表利用者が税効果会計に関連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踏まえ、注記事項について所要の改正が行われている。本号では、当該改正内容を踏まえ、税効果会計に関する表示及び注記事項について解説する。

### Q1 繰延税金資産及び繰延税金負債の表示

繰延税金資産及び繰延税金負債はどのように表示されるか。

#### A

- ▶ 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(税効果会計基準一部改正第2項に定める税効果会計基準 第三 1.参照)。
- ▶ 同一納税主体の繰延税金資産と繰延税金負債は双方を相殺して表示し、異なる納税主体の繰延税金資産と繰延税金負債は双方を相殺せずに表示する(税効果会計基準一部改正第2項に定める税効果会計基準 第三 2.参照)。
- ▶ 土地再評価差額金に係る繰延税金資産又は繰延税金負債がある場合には、他の繰延税金資産又は繰延税金負債とは区別して、貸借対照表の投資その他の資産又は固定負債の区分に、再評価に係る繰延税金資産など又は再評価に係る繰延税金負債な

ど、その内容を示す科目をもって表示する(税効果適用指針第63項並びに財務諸表等規則(以下「財規」という。)第32条の3及び第52条の2参照)。

税効果会計基準一部改正は、平成31年3月期から適用する。そのため、3月決算の上場会社においては、表示については平成30年6月末に終了する第1四半期から適用されるため、留意が必要である。なお、平成30年3月期の期末から早期適用することもできる(税効果会計基準一部改正第6項参照)。

### 解説

#### 1. 繰延税金資産及び繰延税金負債の表示区分

税効果会計基準一部改正第2項に定める税効果会計基準 第三 1.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。」とされている。繰延税金資産及び繰延税金負債については、これまでの表示の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踏まえ、国際財務報告基準(IFRS)及び米国会計基準との整合性、財務諸表作成者の負担の軽減及びこの変更による流動比率に対する影響の程度を勘案し、改正されている。

#### 2. 繰延税金資産及び繰延税金負債の相殺

税効果会計基準一部改正第2項に定める税効果会計基準 第三 2.では、「同一納税主体の繰延税金資産と繰延税金負債は、双方を相殺して表示する。異なる納税主体の繰延税金資産と繰延税金負債は、双方を相殺せずに表示する。」とされている。そのため、連結財務諸表においては、納税主体ごとに繰延税金資産と繰延税金負債を相殺したうえで、合算表示することとなる。通常は、法人単位が納税主体となるが、連結納税制度を採用している場合には、法人税及び地方法人税については、連結納税の範囲に含まれる連結会社群が同一納税主体となる。

### 3. 土地再評価差額金に係る繰延税金資産又は繰延税金負債

「土地の再評価に関する法律」第7条第1項では、再評価に係る繰延税金資産は資産の部に計上し、再評価に係る繰延税金負債は負債の部に計上しなければならないとされている。このため、土地再評価差額金に係る繰延税金資産又は繰延税金負債がある場合には、他の繰延税金資産又は繰延税金負債とは区別して、貸借対照表の投資その他の資産又は固定負債の区分に、再評価に係る繰延税金資産など又は再評価に係る繰延税金負債など、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（税効果適用指針第63項並びに財規第32条の3及び第52条の2参照）。

#### Q2 注記事項（総論）

税効果会計に係る注記事項にはどのようなものがあるか。

#### A

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。

- 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
- 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
- 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
- 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

注記については、平成31年3月期の期末から適用される。なお、平成30年3月期の期末から早期適用することもできる。

#### 解説

税効果会計基準 第四では、税効果会計に係る注記事項として、上記の4つの項目が挙げられている。税効果会計に係る注記事項は、財務諸表利用者が主として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分析を行うと考えられることに着目し、注記事項が定められていると考えられる。

なお、金融商品取引法に基づく財務諸表及び連結財務諸表においては上記の4つの項目の注記が求められている一方、会社法に基づく計算書類においては、上記のうち①の注記のみが求められている（財規第8条の12、連結財務諸表等規則（以下「連結財規」という。）第15条の5及び会社計算規則第107条参照）。

#### Q3 発生原因別の主な内訳の注記

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の注記は、どのように行えばよいか。

#### A

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にあたっては、以下の事項を併せて記載する（税効果会計基準一部改正第4項及び第5項参照）。

- (1) 評価性引当額の内訳に関する数値情報  
発生原因別の主な内訳を注記するにあたっては、評価性引当額を併せて記載する。発生原因別の主な内訳として記載されている税務上の繰越欠損金の額が重要であるときは、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。
- (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（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。
- (3) 税務上の繰越欠損金に関する繰越期限別の数値情報  
発生原因別の主な内訳として記載されている税務上の繰越欠損金の額が重要であるときは、繰越期限別に次の金額を記載する。
  - ① 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
  - 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
- (4) 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。

#### 解説

##### 1. 発生原因別の主な内訳の注記

財務諸表及び連結財務諸表においては、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とされている（税効果会計基準 第四 1. 参照）。繰延税金資産の主な内訳を注記するにあたっては、評価性引当額の数値情報及び定性的な情報、並びに税務上の繰越欠損金に関する数値情報及び定性的な情報の注記が求められている。

##### 2. 評価性引当額の内訳に関する数値情報

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、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とされている（税効果会計基準一部改正第4項参照）。

なお、ここでいう「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が含まれる。

また、この「重要であるとき」とは、以下の考え方を目安に、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第30項参照）。

- ▶ 税負担率の予測の観点  
税務上の繰越欠損金の控除見込額（税務上の繰越欠損金控除前の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
- ▶ 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  
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

### 3. 評価性引当額の内訳に関する定性的な情報

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こととされている（税効果会計基準一部改正第4項参照）。

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、どのような事項を記載するかについては特段定められておらず、重要性の基準も定められていない。一方、評価性引当額の内訳に関する定性的な情報は、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、「重要な変動が生じている場合」は、以下の考え方を目安に、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第36項参照）。

- ▶ 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

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。

### 4. 税務上の繰越欠損金に関する数値情報

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、繰越期限別の税務上の繰越欠損金に係る以下の金額を記載することとされている（税効果会計基準一部改正第5項参照）。

- ① 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

- 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

繰越期限の年度の区切り方については、主として株価予測を行う財務諸表利用者が将来2年から5年後の予想財務諸表を用いて税負担率の予測を行っていることを踏まえ、5年以内に繰越期限が到来する場合には比較的短い年度に区切ることが考えられる。一方で、企業における税務上の繰越欠損金の発生状況は様々であり、また在外子会社の税制は多様であるため、繰越期間の年数や有無は様々であると考えられる。このため、年度の区切り方については、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（税効果会計基準一部改正第42項参照）。

また、税務上の繰越欠損金に関する繰越期限別の数値情報は、発生原因別の注記の税務上の繰越欠損金の額が重要であるときに求められているが、この「重要であるとき」とは、「2. 評価性引当額の内訳に関する数値情報」に記載した評価性引当額の内訳に関する数値情報と同様の考え方を目安に、企業の状況に応じて適切に判断することとされている。したがって、評価性引当額を税務上の繰越欠損金に係るものと将来減算一時差異等の合計に係るものに区分して表示する場合、税務上の繰越欠損金に関する繰越期限別の数値情報も開示されることとされる。

### 5. 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こととされている（税効果会計基準一部改正第5項参照）。

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、どのような事項を記載するかについては特段定められておらず、重要性の判断も定められていない。一方、回収可能と判断した主な理由は、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、この「重要な繰延税金資産」は、以下の考え方を目安に、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第47項）。

- ▶ 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

## 6. 発生原因別の主な内訳の注記例

発生原因別の主な内訳の注記例を示すと、以下のようになる。

### ■前提条件

(1) 発生原因別の内訳として記載されている税務上の

繰越欠損金の額は重要である。

- (2) 評価性引当額（合計額）に重要な変動が生じている。
- (3) 税務上の繰越欠損金に係る繰延税金資産の額は重要である。

### 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

	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)	100百万円	300百万円
退職給付に係る負債	230	250
減損損失	150	150
その他	60	50
繰延税金資産小計	540	750
税務上の繰越欠損金に係る評価性引当額 (*2)	—	△200
将来減算一時差異等の合計に係る評価性引当額	△150	△150
評価性引当額小計 (*1)	△150	△350
繰延税金資産合計	390	400
繰延税金負債		
その他有価証券評価差額金	120	100
その他	20	20
繰延税金負債合計	140	120
繰延税金資産純額	250	280

(\*1) 評価性引当額の変動の主な内容は、税務上の繰越欠損金に係る評価性引当額の増加である。

(\*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)

	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	3年超 4年以内	5年超	合計
税務上の繰越欠損金 (a)	—	—	—	100	—	—	100百万円
評価性引当額	—	—	—	—	—	—	—
繰延税金資産	—	—	—	100	—	—	100 (b)

(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に係る繰延税金資産は、XX子会社でXXにより生じたものであり、XX事業の将来の収益力に基づく課税所得見込みを考慮した結果、回収可能と判断した。

(当連結会計年度)

	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	3年超 4年以内	5年超	合計
税務上の繰越欠損金 (c)	—	—	100	—	—	200	300百万円
評価性引当額	—	—	—	—	—	△200	△200
繰延税金資産	—	—	100	—	—	—	100 (d)

(c) 税務上の繰越欠損金は、法定実効税率を乗じた額である。

(d) 税務上の繰越欠損金に係る繰延税金資産は、XX子会社でXXにより生じたものであり、XX事業の将来の収益力に基づく課税所得見込みを考慮した結果、回収可能と判断した。

## Q4 税率差異の注記

税率差異の注記は、どのように行えばよいか。

### A

税率差異が重要であるときは、当該差異の原因となった主要な項目別の内訳を注記する。

## 解説

### 1. 税率差異の注記

税率差異とは、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の差異をいう。税率差異が重要であるときは、当該差異の原因となった主要な項目別の内訳を注記することとされている（税効果会計基準第四 2.参照）。

なお、当該差異が法定実効税率の100分の5以下である場合には、注記を省略することができる（連結財規第15条の5及び財規第8条の12）。

税率差異は、永久差異となる項目や繰延税金資産に対する評価性引当額がある場合に生じることとなる。税率差異の原因となる項目には、以下のようなものがある。

#### (1) 法人税等の負担率を上昇させる原因の例

税率差異の原因となる項目	説明
交際費等永久に損金に算入されない項目	交際費等は、別表四において加算されるが、永久差異であるため繰延税金資産は計上されず、法人税等の負担率を上昇させる。
住民税均等割	住民税均等割は、税引前当期純利益の額にかかわらず課税され、法人税等に含めて計上されるため、法人税等の負担率を上昇させる。
評価性引当額の増加	評価性引当額が増加している場合、法人税等調整額は借方に計上されるため、法人税等の負担率を上昇させる。

#### (2) 法人税等の負担率を低下させる原因の例

税率差異の原因となる項目	説明
受取配当金等永久に益金に算入されない項目	受取配当金等は、別表四において減算されるが、永久差異であるため繰延税金負債は計上されず、法人税等の負担率を低下させる。
評価性引当額の減少	評価性引当額が減少している場合、法人税等調整額は貸方に計上されるため、法人税等の負担率を低下させる。

### 2. 税率差異の注記例

税率差異の注記例を示すと、以下のようになる。

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 (調整)	—	30.9%
交際費等永久に損金に算入されない項目	—	1.5
受取配当金等永久に益金に算入されない項目	—	△0.7
住民税均等割	—	1.0
評価性引当額の増減	—	1.2
その他	—	0.9%
税効果会計適用後の法人税等の負担率	—	34.8%

(注) 前連結会計年度は、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の差異が法定実効税率の100分の5以下であるため注記を省略している。

## Q5 税率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場合の注記

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場合、どのような注記を行えばよいか。

### A

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、その旨及び修正額を注記する。

## 解説

### 1. 税率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場合の注記

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、その旨及び修正額を注記することとされている（税効果会計基準 第四 3.参照）。

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、すなわち一時差異等の解消が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る（税効果会計基準 第二 二 2.参照）。そのため、税法等の改正により一時差異等の解消が見込まれる期の税率が変更されると、一時差異等が解消されたときの法人税等の額への影響額が変動するため、繰延税金資産及び繰延税金負債の額が修正されることとなる。当該修正額は、法人税等調整額を通じて損益に重要な影響を及ぼす可能性があるため、税率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には、その旨及び影響額を注記することとされている。

### 2. 税率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場合の注記例

税率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場合の注記例を示すと、以下のようになる。

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。

なお、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と考えられる（税効果会計基準一部改正 開示例参照）。

## Q6 決算日後に税率の変更があった場合の注記

決算日後に税率の変更があった場合、どのような注記を行えばよいか。

### A

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。

## 解説

### 1. 決算日後に税率の変更があった場合の注記

決算日後に税率の変更を伴う法律が成立した場合には、当該変更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の額を当該決算日における財務諸表には反映せず、その内容及びその影響を注記することとされている（税効果会計基準 第四 4.及び税効果適用指針第157項参照）。

なお、事業税及び住民税については、改正地方税法等が決算日以前に成立し、かつ、決算日後に当該改正地方税法等を受けた改正条例が成立し超過課税による税率が変更された場合であっても、通常、その影響は質的及び金額的な重要性が乏しいと考えられる。そのため、決算日後に税率の変更を伴う条例が成立した場合であっても、その内容及びその影響の注記は求められていない（税効果適用指針第158項参照）。

### 2. 決算日後に税率の変更があった場合の注記例

決算日後に税率の変更があった場合の注記例を示すと、以下のようになる。

決算日後における法人税等の税率の変更

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を計算する法定実効税率は、XX%からXX%に変更される。

変更後の法定実効税率を当連結会計年度末において適用した場合、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百万円増加する。

## Q7 個別財務諸表における注記事項

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は、どのように行えばよいか。

### A

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は、次の事項を注記しなければならない。

- 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（評価性引当額の内訳に関する数値情報のみ）
- ② 税率差異が重要であるときは、当該差異の原因となった主要な項目別の内訳
- 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
- 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

## 解 説

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約され、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。しかし、発生原因別の主な内訳のうち以下の事項については、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。

- ▶ 評価性引当額に重要な変動が生じている場合の主な変動内容
- ▶ 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に係る重要な繰延税金資産を計上している場合の、当該繰延税金資産を回収可能と判断した主な理由

そのため、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されている。

連結財務諸表及び個別財務諸表での注記の要否をまとめると、以下のとおりである。

項目	連結 財務諸表	個別 財務諸表
(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	○	○
①評価性引当額の内訳に関する数値情報	○	○
②評価性引当額に重要な変動が生じている場合の主な変動内容	○	×
③税務上の繰越欠損金に関する繰越期限別の数値情報	○	×
④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、当該繰延税金資産を回収可能と判断した主な理由	○	×
(2) 税率差異が重要であるときは、当該差異の原因となった主要な項目別の内訳	○	○
(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	○	○
(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	○	○

以 上