

I. はじめに

平成 29 年 6 月 6 日に『「税効果会計に係る会計基準」の一部改正（案）」等が公表されました。

税効果会計及び当期税金に関する実務指針については、かねてより「会計上の指針」への移管・見直しが検討されてきました。これまでに「繰延税金資産の回収可能性に関する適用指針」（平成 27 年 12 月）、「税効果会計に適用する税率に関する適用指針」（平成 28 年 3 月）、「法人税、住民税及び事業税等に関する会計基準」（平成 29 年 3 月）が公表されています。

今回の公開草案は繰延税金資産の回収可能性以外に関する税効果会計に関する定めを対象としており、実務上、この中でも広範に影響を与えるのは、以下「Ⅲ」に記載している開示に関する改正点と考えられます。特に税務上の繰越欠損金が多額に存在している企業においては、開示項目が大きく拡充することになります。

なお、既に公表されている「繰延税金資産の回収可能性に関する適用指針」については、過去の Seiwa Newsletter で解説していますので、参照ください。

Vol.7 「繰延税金資産の回収可能性」

http://www.seiwa-audit.or.jp/newsletter/1601_SeiwaNewsletter.pdf

II. 会計処理に関する改正点

(1) 子会社株式等に係る将来加算一時差異

現行の実務指針では、子会社への投資に係る将来加算一時差異（＝個別上の簿価が税務上の簿価を上回る状況）の取扱いについて、個別上と連結上で差異が生じています。具体的

には、個別上は将来加算一時差異につき、原則として、一律に繰延税金負債を計上するのに対し、連結上は将来売却の意思がなければ、配当により解消される場合を除き、繰延税金負債は計上しないものとされています。この点、公開草案では個別上の処理を改訂し、連結上の取扱いへ整合させる改正案が提案されています。

なお、個別上で子会社株式等に係る将来加算一時差異が生じる状況としては、主に以下のケースが考えられます。

- 完全支配関係にある国内会社間で寄付金授受が行われ、対象子会社が寄付金を受領するケース
- 連結納税制度を採用する際、連結納税子会社において保有資産の時価評価が求められ、評価損が生じるケース
- 子会社においてその他資本剰余金を財源とした有償減資が行われるケース

(2) (分類 1) に該当する企業における繰延税金資産

現行の実務指針では、(分類 1) に該当する企業は繰延税金資産の全額について回収可能性があるものとされる一方、公開草案では、(分類 1) であっても繰延税金資産の回収可能性はないと判断される余地がある旨、変更されています。

具体的には「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、当該評価損は一時差異に該当するものの、清算するまで継続保有する方針がある場合等、将来税務上の損金に算入される蓋然性が低いときには、回収可能性がないものと判断されることとなります。

(3) 連結上の未実現利益の消去

連結上の未実現利益の消去に係る税効果会計についても審議対象となっていました。結果的に、現在の繰延法を継続して採用することが提案されています。

【会計処理に関する改正点まとめ】

改正点	現行の会計処理	公開草案が提案する会計処理	適用時期	適用初年度の取扱い
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	一律、繰延税金負債を計上する	売却等を企業自身で決めることができ、かつ、予測可能な将来の期間に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	平成 30 年 4 月 1 日以後開始年度の期首	過去の全ての期間に遡及適用
(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	繰延税金資産の全額について回収可能性があるものと	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		

【開示に関する改正点まとめ】

	改正点	現行の会計処理	公開草案が提案する会計処理	適用時期	適用初年度の取扱い
表示	繰延税金資産・負債の表示区分	繰延税金資産は流動資産又は投資その他の資産に表示し、繰延税金負債は流動負債又は固定負債に表示する	流動資産、流動負債には表示せず、全額を投資その他の資産、固定負債に表示する	平成30年4月1日以後開始年度の期首 (早期適用可)	比較情報を組み替える
税効果関係注記	評価性引当額の内訳に関する数値情報	評価性引当額の合計額を注記する	重要な税務上の繰越欠損金を注記している場合、評価性引当額を税務上の繰越欠損金に係るものとそれ以外に区分して記載する		比較情報の記載は省略可能
	評価性引当額の内訳に関する定性的な情報(※)	該当なし	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		
	税務上の繰越欠損金に関する繰越期限別の数値情報(※)	該当なし	重要な税務上の繰越欠損金を注記している場合、繰越欠損金に係る以下の情報を繰越期限別に記載する ・法定実効税率を乗じた額 ・評価性引当額 ・繰延税金資産の計上額		
	税務上の繰越欠損金に関する定性的な情報(※)	該当なし	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、回収可能と判断した主な理由を記載する		

(※) 連結財務諸表作成会社は、個別上の開示が不要

III. 開示に関する改正点

今回の改正案では、この開示の改正が広く影響を与えるものと考えられます。

まず、繰延税金資産・負債の貸借対照表における表示について、現在は関連する資産・負債の分類や解消見込年度に応じて流動又は固定区分に表示しますが、公開草案ではIFRSや米国会計基準との整合性を図り、その全てを固定区分へ表示することが提案されています。

また、税効果関係注記について改正案に従った開示例が示されていますのでこちらを見てみましょう(右図)。

緑マーカーの箇所が今回の改正案による追加項目です。特に、税務上の繰越欠損金に関する情報の充実が提案されています。この開示拡充により、財務諸表利用者が企業の信用力評価や将来株価予測を行うに際し、繰延税金資産の回収可能性の評価や将来の税負担率の予測を行うための有用な情報となることが期待されています。

なお、企業側の作成負担に配慮して、適用初年度の比較情報には今回新たに追加された注記項目を記載しないことができます。

【開示例(比較情報に追加した注記事項を記載しない場合)】

(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時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(*2)	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(*2)	—	△XXX
	将来減算一時差異等の合計に係る評価性引当額	—	△XXX
	評価性引当額小計(*1)	△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

(当連結会計年度)	適用初年度の比較情報に繰越欠損金に関する情報(数値情報及び定性的な情報)を記載しないことができる。						合計
	X年以内	X年超	X年超	X年超	X年超	X年超	
税務上の繰越欠損金(a)	—	—	—	XXX	—	XXX	XXX百万円
評価性引当額	—	—	—	—	—	△XXX	△XXX
繰延税金資産	—	—	—	XXX	—	—	(b)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。
(b) (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。)

(ASBJ公表資料より抜粋)

ご質問等は下記までお願いいたします

メール : research@seiwa-audit.or.jp

ウェブサイト : http://www.seiwa-audit.or.jp/contact/