

University Academic Repository

A Consideration of Notes on Financial Statements in Tax Effect Accounting

メタデータ	言語: jpn 出版者: 公開日: 2022-04-23 キーワード (Ja): キーワード (En): 作成者: 井上, 行忠 メールアドレス: 所属:
URL	https://kaetsu.repo.nii.ac.jp/records/965

研究ノート

税効果会計における財務諸表の注記事項の一考察

A Consideration of Notes on Financial Statements in Tax Effect Accounting

井 上 行 忠*

Yukitada INOUE

<要約>

税効果会計は、企業会計上と税務上で計算した法人税等の額に相違がある場合において、企業会計上の法人税等を控除する前の当期純利益（税引前当期純利益）と法人税等の額を適切に期間配分することにより、合理的に対応させることを目的とする手続きである。法人税等の課税所得の計算に当たっては、企業会計上の利益の額が基礎となるが、企業会計と課税所得計算とはその目的を異にするため、収益または費用（益金または損金）の認識時点や、資産または負債の額に相違が見られるのが一般的である。

平成30年2月企業会計基準委員会において、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¹および企業会計基準適用指針28号「税効果会計に係る会計基準の適用指針」が公表された。税効果会計基準の一部改正では、繰延税金資産および繰延税金負債を一律固定区分に表示する改正および注記事項の追加（評価性引当額の内訳に関する情報、税務上の繰越欠損金に係る情報）に係る改正が行われた。

日本基準では、評価性引当額を計上する方法を採用しているが、IFRS（国際財務報告基準）では、評価性引当の概念がない。しかし、US GAAP（米国基準）では、繰延税金資産は全額認識したうえで回収できる可能性が回収できない可能性を下回る部分については、評価性引当により減額が行われており評価性引当の概念を採用している。

税効果会計における繰延税金資産および繰延税金負債の発生原因別の主な内訳の注記は、繰延税金資産の発生原因や評価性引当額の分析に使用する貴重な情報源となる。税効果会計の注記事項は、開示の充実という観点では、最近改正された内容のため論点が多く、現状まだ十分な開示例がない段階である。

* 嘉悦大学経営経済学部・ビジネス創造研究科 教授

<キーワード>

税務上の繰越欠損金、一時差異等加減算前課税所得、評価性引当額、将来減算一時差異、将来加算一時差異、繰延税金資産、繰延税金負債、法人税等調整額、法定実効税率、注記表

1 はじめに

税効果会計は、企業会計上と税務上とで計算した法人税等の額に相違がある場合において、企業会計上の法人税等を控除する前の当期純利益（税引前当期純利益）と法人税等の額を適切に期間配分することにより、合理的に対応させることを目的とする手続きである（税効果会計基準一）。法人税等の課税所得の計算に当たっては、企業会計上の利益の額が基礎となるが、企業会計と課税所得計算とはその目的を異にするため、収益または費用（益金または損金）の認識時点や、資産または負債の額に相違が見られるのが一般的である。税効果会計を適用すると、繰延税金資産および繰延税金負債が貸借対照表に計上されるとともに、当期の法人税等として納付すべき額および税効果会計の適用による法人税等の調整額が損益計算書に計上される（税効果会計に係る会計基準二.1.2）。

我が国における税効果会計に関する会計基準は、平成10年10月に企業会計審議会から「税効果会計に係る会計基準」（以下、「税効果会計基準」という。）が公表され、また平成10年12月に日本公認会計士協会から「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、「実務指針」という。）が公表された。

これらの会計基準および実務指針に基づき、これまで財務諸表の作成実務が行われてきたが、平成30年2月企業会計基準委員会において、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。）および企業会計基準適用指針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。）が公表された。税効果会計基準一部改正では、繰延税金資産および繰延税金負債を一律固定区分に表示する改正および注記事項の追加（評価性引当額¹⁾の内訳に関する情報、税務上の繰越欠損金²⁾に係る情報）に係る改正が行われた。

この改正を受けて、平成30年3月に金融庁は「財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則等の一部を改正する内閣府令」（内閣府令7号）を公表した。本改正は、税効果会計基準一部改正の公表を受け、財務諸表等の用語、様式および作成方法に関する規則等について所要の改正を行うものであった。また、平成30年3月に法務省は「会社法施行規則及び会社計算規則の一部を改正する省令」（法務省令5号）を公表した。当該会社計算規則の改正は、繰延税金資産については固定資産（投資その他の資産）として、繰延税金負債については固定負債として区分して表示する改正が行われた（会社計算規則第74条第3項第4号ホ、第75条第2項第2号ホおよび第83条）。

本稿では、税務上の繰越欠損金の繰越控除制度と税効果会計における繰延税金資産および繰延税金負債の発生原因別の主な内訳の注記（税務上の繰越欠損金に関する注記情報）につ

いて考察を行った。

2 税務上の繰越欠損金の繰越控除制度と繰延税金資産の計上

確定申告書を提出する青色申告法人は、各事業年度開始の日前10年以内に開始した事業年度において生じた欠損金額がある場合は、税務上の繰越欠損金の翌年度以降10年間にわたる繰越しが認められる。欠損金額に相当する金額は当該各事業年度の所得の金額の50%相当額の範囲内で損金に算入することができる（法人税法第57条第1項）。ただし、法人税法上の中小法人等の場合は、欠損金の繰越控除制度における控除限度割合は100%とされている（法人税法第57条第11項）。

税務上の繰越欠損金は、貸借対照表に計上されている資産および負債の金額と課税所得計算上の資産および負債の金額との差額には該当しないため、一時差異には該当しない（税効果会計基準（第二.一.2））。しかし、税務上の繰越欠損金は、当該発生年度の翌期以降で繰越期限切れとなるまでの期間に課税所得が生じた場合には、課税所得を減額することができ、課税所得が生じた年度の法人税等の納付額が税務上の繰越欠損金が存在しない場合に比べて軽減されるため、一時差異と同様の税効果を有するとし、税務上の繰越欠損金についてもその繰越期間内に利用できるの見積もれる範囲内で繰延税金資産を計上することが可能である（実務指針12）。したがって、税務上の繰越欠損金に対して税効果会計を適用する場合には一時差異に該当し、繰延税金資産の回収可能性の判断が必要である。また、税務上の繰越欠損金に係る繰延税金資産の回収可能性の判断は、下記(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（税効果適用指針6.(1)～(3)）。

- (1) 税務上の繰越欠損金が生じた事業年度の翌期から繰越期限切れとなるまでの期間に、一時差異等加減算前課税所得³⁾が生じる可能性が高いと見込まれるか。
- (2) 上記(1)の期間に含み益のある固定資産または有価証券を売却する等のタックス・プランニングに基づく一時差異等加減算前課税所得が生じる可能性が高いと見込まれるか。
- (3) 上記(1)の期間に税務上の繰越欠損金と相殺される将来加算一時差異が解消されると見込まれるか。

上記、(1)から(3)に従って回収可能性を判断した結果計上された、繰越欠損金に係る繰延税金資産は、将来減算一時差異が解消されるときに課税所得を減少させ、税金負担額を軽減することができる認められる範囲内で計上するものとし、その範囲を超える額については控除する（税効果会計基準注解（注5））。

【例証1】

甲社はX1年に赤字決算となり、税務上の繰越欠損金2,000千円が発生した。X1年では、X2年からX6年の毎期の課税所得が発生すると予想されたため、X1年末の税務上の繰越欠損金2,000千円について繰延税金資産を計上した。

表1 税務上の繰越欠損金による将来の課税所得（中小法人等以外）

(単位：千円)

	X1年	X2年	X3年	X4年	X5年	X6年
課税所得	△2,000	800	1,100	1,000	1,400	1,600
控除額（50%）		△400	△550	△500	△700	△800
税務上の繰越欠損金		△400	△550	△500	△550	
課税所得		400	550	500	850	1,600
繰延税金資産 回収可能性（35%）	700	(140)	(192.5)	(175)	(192.5)	
残高		560	367.5	192.5	0	

出典 有限責任監査法人トーマツ『トーマツ会計セレクション⑩税効果会計』清文社2012年3月30日 p.39 一部参照

上記、表1に計上されたX1年に発生した税務上の繰越欠損金2,000千円は、表1では繰越期間内（10年）であるX2年からX5年において、毎期の課税所得から控除される。毎期に控除できる金額（税務上の繰越欠損金）は、将来の課税所得の減額効果がある。X5年の税務上の繰越欠損金は（2,000千円－400千円－550千円－500千円＝550千円）と算出され、税務上の繰越欠損金2,000千円は、X5年で充当される金額は0となる。繰延税金資産の計上は、税務上の繰越欠損金の法定実効税率（35%）を計上する。

税効果会計の仕訳を示すと下記の通りである⁴⁾。

X1年	(借) 繰延税金資産 700千円	(貸) 法人税等調整額 700千円
	※繰延税金資産計上額 2,000千円×35%＝700千円	
X2年	(借) 法人税等調整額 140千円	(貸) 繰延税金資産 140千円
	※繰延税金資産計上額 400千円×35%＝140千円	
X3年	(借) 法人税等調整額 192.5千円	(貸) 繰延税金資産 192.5千円
	※繰延税金資産計上額 550千円×35%＝192.5千円	
X4年	(借) 法人税等調整額 175千円	(貸) 繰延税金資産 175千円
	※繰延税金資産計上額 500千円×35%＝175千円	
X5年	(借) 法人税等調整額 192.5千円	(貸) 繰延税金資産 192.5千円
	※繰延税金資産計上額 550千円×35%＝192.5千円	

3 税効果会計における注記の目的と利用方法

税効果会計基準一部改正では、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検討し、現状において不足している情報を明確にすべきと考え、株価予測と企業の信用力の評価を主として行う財務諸表利用者を

中心に、不足している情報の注記事項を追加した（税効果会計基準一部改正 20）。

主として株価予測を行う財務諸表利用者の注記の利用方法は、将来の株価について株価収益率（PER）、株価純資産倍率（PBR）、ディスカウント・キャッシュ・フロー（DCF）等を用いて予想していると考えられる。これらの予想は、将来2年から5年後の予想財務諸表を用いて将来の1株当たり利益（EPS）もしくは1株当たり純資産（BPS）またはDCFを算出するための、将来の税負担率の予測が重要となる。当該税負担率を予測する過程で繰延税金資産の回収可能性に関する不確実性の評価を行い税金費用の金額を予測している。また、主として企業の信用力の評価を行う財務諸表利用者は、上記の予測方法に加えて企業の財務の安全性や債務の返済能力についても予測を行っている。具体的には、自己資本比率や債務償還年数を検証し、繰延税金資産の回収可能性に関する不確実性の評価や税負担率の予測である（税効果会計基準一部改正 21）。

税効果会計基準一部改正には、どのような事項を記載するかについて特段定められていない項目があるため、注記事項の記載にあたっては、抽象的な内容ではなく、企業固有の具体的な内容が記載されているかを留意する必要がある⁵⁾。

4 繰延税金資産および繰延税金負債の発生原因別の主な内訳の注記

(1) 税効果会計基準注解 8、9 の注記事項

改正前の税効果会計基準注解 8 においては、繰延税金資産の発生原因の主な内訳を注記する場合には、繰延税金資産から控除された額（評価性引当額）を併せて記載していた。ここに、控除された額とは将来減算一時差異が解消されるときに課税所得を減少させ、税金負担額を軽減できる範囲を超える額である（税効果会計基準注解 5）。

税効果会計基準一部改正においては、税効果会計基準注解 8 が改正され、注解 9 が新設された。改正された注解 8 は、繰延税金資産の発生原因別の主な内訳として税務上の繰越欠損金がある場合で、当該税務上の繰越欠損金の額が重要である場合は、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の合計に係る評価性引当額に区分して記載することが追加された。また、評価性引当額に重要な変動が生じている場合は、当該変動の主な内容を記載する（税効果会計基準一部改正 4.（注 8）（1）（2））。

また、注解 9 は、繰延税金資産の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、当該税務上の欠損金の額が重要であるときには、下記の事項を記載することが求められている（税効果会計基準一部改正 5.（注 9）（1）（2））。

(ア) 繰越期限別の税務上の繰越欠損金に係る①から③の金額

- 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繰延税金資産から控除された評価性引当額。
- ③税務上の繰越欠損金に係る繰延税金資産の額。

(2) 評価性引当額の内訳に関する数値情報と定性的情報

財務諸表利用者が税負担率の予測の観点から分析を行う場合、法定実効税率と税負担率との差異が大きく、かつ、税率差異の注記に「評価性引当額の増減」が記載されている場合、従来の発生原因別の注記では評価性引当額の合計額のみが記載されていたため、「評価性引当額の増減」の内容の理解が困難であることから、当年度において法定実効税率と税負担率との差異が大きい理由および将来の税負担率に与える影響の予測が困難となっていた。特に、税務上の繰越欠損金が生じたときに将来において課税所得が生じる見込みがないため評価性引当額を計上するケースや、税務上の繰越欠損金に係る評価性引当額を計上していたときに、課税所得が生じ税務上の繰越欠損金を利用したことにより評価性引当額が減少するケース等、税務上の繰越欠損金に関連することが挙げられることが多いため、当該税務上の繰越欠損金に係る評価性引当額は有用な情報となる（税効果会計基準一部改正 26）。

また、数値情報の記載の要否に関する重要性の判断は、企業が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ことは適切ではないと考えられるが、税負担率の予測の観点からは、税務上の繰越欠損金の控除見込額（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等であり、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は、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務税率を乗じた額）の割合が重要な場合等である。

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に係る繰延税金資産について、繰延税金資産から控除された額（評価性引当額）を注記の対象とするか否かが必ずしも明らかでなかったため、評価性引当額に関する注記の対象となることを明らかにした（税効果会計基準一部改正 30～32）。

定性的情報として、評価性引当額の変動内容の記載の要否に関する重要性の判断としては、税負担額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等が含まれる。また、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（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必要はない（税効果会計基準一部改正 36）。

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が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、特段定められてない（税効果会計基準一部改正 35）。

しかし、注記事項追加の趣旨を勘案し、抽象的な内容ではなく、具体的な内容についてどの会社のどの項目に係る評価性引当額が変動したのか等を記載する必要があると考えられる⁶⁾。

(3) 税務上の繰越欠損金に関する数値情報と定性的情報

数値情報を繰越期限別に記載する場合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年後の予測財務諸表を用いて税負担率の予測を行って

おり、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。したがって、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される（税効果会計基準一部改正42）。

また、定性的な情報として、税務上の繰越欠損金に係る繰延税金資産を回収可能と判断した主な理由の記載の要否に関する重要性の判断は、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等が含まれる（税効果会計基準一部改正47）。

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には、過去に業績が良くなかった状況があった企業の将来予測において、税務上の繰越欠損金に係る重要な繰延税金資産が確かに回収可能かを判断することは難しいため補足情報として説明する必要がある⁷⁾。

(4) 個別財務諸表における注記事項

個別財務諸表における注記は、従来から税効果会計基準に定められている注記事項および財務情報以外についての開示等から、理解することが可能と考えられるため、連結財務諸表を作成している場合は、個別財務諸表において、①評価性引当額の合計額に重要な変動が生じている場合の主な内容、②税務上の繰越欠損金に関する繰越期限別の数値情報、③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については、記載を要しないこととした。しかし、評価性引当額の内訳に関する数値情報については、従来から税効果会計基準に定められている注記事項および財務情報以外についての開示等から、推測することが困難であると考えられるため、評価性引当額の内訳に関する数値情報の開示が追加された（税効果会計基準一部改正50～51）。

【例証2】

乙社の当期事業年度は、令和X1年1月1日から令和X1年12月31日である。乙社の表2「税務上の繰越欠損金に係る繰越期限別の数値情報」と、表3「税務上の繰越欠損金と課税所得の関係」に基づいて、税効果会計における財務諸表の末尾に参考と掲載される注記表を作成する。乙社は、将来の一時差異等加減算前課税所得の見積額による繰延税金資産の回収可能性に関する取扱いは、分類3「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。）に当該する企業として取扱い、将来の合理的な見積可能期間（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リングの結果、繰延税金資産を見積るものとする（回収可能性適用指針22～25）。

表2 税務上の繰越欠損金に係る繰越期限別の数値情報

(単位：千円)

	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	4年超～ 5年以内	5年超	合計額
税務上の 繰越欠損金	—	200	300	300	250	300	1,350

出典 筆者制作

表3 税務上の繰越欠損金と課税所得の関係

(単位：千円)

		当期	X1期	X2期	X3期	X4期	X5期	合計額
(1)	一時差異等加減算前 課税所得	—	450	450	500	500	500	—
(2)	将来加算一時差異	200	40	40	40	40	40	—
(3)	将来減算一時差異	1,600	△300	△280	△280	△300	△270	—
(4)	税務上の繰越欠損金 の控除見込額		△95	△105	△130	△120	△135	△585
(5)	繰越期限切れ		—	—	△170	△180	△115	△465
(6)	税務上の繰越欠損金 の残高	1,350	1,255	1,150	850	550	300	—

出典 筆者制作

上記、表3における(2)将来加算一時差異は重要でない場合に該当し、繰延税金資産の回収可能性を判断するに当たり事業年度ごとに、(1)一時差異等加減算前課税所得の見積額および(2)将来加算一時差異の解消見込額を合計して、(3)将来減算一時差異の事業年度ごとの解消見込額と比較し判断する(回収可能性適用指針12)。(3)将来減算一時差異の当期1,600千円には、6年目以降に解消する見込みの金額170千円(1,600千円－300千円－280千円－280千円－300千円－270千円)が含まれている。また、表3における(4)税務上の繰越欠損金の控除見込額は、控除限度割合は段階的な引下げ措置が講じられており、平成30年4月1日以後開始する事業年度に係る控除限度額は、課税所得金額の50%とされている(法人税法第57条1項)。上記、表3の(4)税務上の繰越欠損金の控除見込額は、表3の(1)と(2)の合計額から(3)をマイナスした金額からその50%を減額した金額である。(6)税務上の繰越欠損金の残高は、前年度の(6)から(4)と(5)の金額をマイナスした金額である。

表4 税務上の繰越欠損金の損金算入等に関する計算内容

(単位：千円)

	X1期	X2期	X3期	X4期	X5期	
	1年超 ～ 2年以内					
控除見込額	95					
税務上の繰越欠損金	200 - 95 = 105①					
		2年超 ～ 3年以内				
控除見込額		105②				
税務上の繰越欠損金		(105① - 105② + 300) = 300③				
			3年超 ～ 4年以内			
控除見込額			130			
期限切れ			(300③ - 130) = 170			
税務上の繰越欠損金				300④		
				4年超 ～ 5年以内		
控除見込額				120		
期限切れ				(300④ - 120) = 180		
税務上の繰越欠損金					250⑤	
					5年超 ～	
控除見込額					135	
期限切れ					(250⑤ - 135) = 115	
税務上の繰越欠損金						残高 300

出典 筆者制作

上記、表4の税務上の繰越欠損金の算出は、表2の繰越期限別の数値に示された繰越期限の到来に近いものから順次控除する。表3の(4)税務上の繰越欠損金の控除見込額の合計額△585千円は、表2の繰越期限が1年超2年以内の200千円から順次控除され、X3期からX5期においては、控除後の金額X3期では△170千円、X4期では△180千円、X5期では△115千円が繰越期限切れとなる。

表5 税務上の繰越欠損金およびその繰越税金資産の繰越期限別の注記

(当期連結会計年度)

(単位：千円)

		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	4年超 5年以内	5年超	合計額
(1)	税務上の 繰越欠損金	—	200	300	300	250	300	1,350
(2)	評価性引当額	—	—	△170	△180	△115	△300	△765
(3)	繰越税金資産	—	200	130	120	135	—	585

出典 税効果会計基準一部改正 p.20 一部参照

上記、表5の(2)評価性引当額の合計額△765千円は、表2税務上の繰越欠損金合計額1,350千円から、表3の(4)税務上の繰越欠損金の控除見込額合計額△585千円をマイナスした金額である。表5は、税務上の繰越欠損金の法定実効税率30%を乗じる前の金額である。

表6 税務上の繰越欠損金およびその繰越税金資産の繰越期限別の注記

(当期連結会計年度)

(単位：千円)

		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	4年超 5年以内	5年超	合計額
(1)	税務上の 繰越欠損金	—	60	90	90	75	90	405
(2)	評価性引当額	—	—	△51	△54	△34.5	△90	△229.5
(3)	繰越税金資産	—	60	39	36	40.5	—	175.5

出典 税効果会計基準一部改正 p.20 一部参照

上記、表6は、法定実効税率30%を乗じた金額であり、(3)繰延税金資産は(1)から(2)をマイナスした金額である。また、(2)評価性引当額は、表3の(5)繰越期限切れの金額と繰越期限が5年超の税務上の繰越欠損金の金額である。

表6は、税効果会計基準一部改正5.(注9)。(1)(2)が繰延税金資産の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、当該税務上の繰越欠損金の額が重要であるときに税務上の繰越欠損金に関する数値情報として繰越期限別に数値を記載することを求めている内容である。

表7 繰延税金資産および繰延税金負債の発生別原因の内訳の注記

	(単位：千円)	
	前連結会計年度	当連結会計年度
繰延税金資産		
(1) 税務上の繰越欠損金 (B)	550	405
(2) 棚卸資産評価損	1,500	1,600
(3) 賞与引当金	600	700
(4) 未払事業税	700	800
(5) その他	200	250
繰延税金資産小計	3,550	3,755
(6) 税務上の繰越欠損金に係る評価性引当額 (B)	△330	△229.5
(7) 将来減算一時差異等の合計に係る評価性引当額	△900	△850
評価性引当額小計 (A)	△1,230	△1,079.5
繰延税金資産合計	2,320	2,675.5
繰延税金負債		
(8) その他有価証券評価差額金	△800	△1,000
(9) その他	△100	△90
繰延税金負債合計	△900	△1,090
繰延税金資産純額	1,420	1,585.5

(A) 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。

(B) 税務上の繰越欠損金およびその繰延税金資産の繰越期限別の金額。

出典 税効果会計に係る会計基準の一部改正 p.20 参照

上記、表7において、繰延税金資産の内訳(6) 税務上の繰越欠損金に係る評価性引当額(B)と(7) 将来減算一時差異等の合計に係る評価性引当額は、繰延税金資産のうち回収可能性がないと判断して貸借対照表に計上されなかった内容であり、財務諸表利用者は繰延税金資産の総額と繰延税金資産のうち回収可能性がないと判断した金額を理解することができる。これは、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し分析をする場合において不足する情報を補足するためである(税効果会計基準一部改正35)。

また、(6)と(7)に重要な変動(繰延税金資産の修正額)が大きいと、当期の税引前当期純利益と税金費用が合理的に対応しないことになるため、当該対応していない内容を理解するために補足情報を提供することになる⁸⁾。

5 おわりに

財務諸表の直後に記載される注記表は、財務諸表に掲載は行われませんが財務諸表利用者にとって有益な情報であり、企業分析に当たって必要な資料を提供し、財務諸表のみでは詳細を把握できない補足情報などが掲載される⁹⁾。

会社法（会社計算規則）における注記では、繰延税金資産および繰延税金負債について一律固定区分とする改正は実施されたが、会社法（会社計算規則）においては、評価性引当額の区分表示や税務上の繰越欠損金に関する情報の注記に関する規定はない（会社計算規則第107条）。会社法（会社計算規則）に関しては、注記事項の追加に係る対応は任意であると考えられる。しかし、会社または企業集団の財産または損益の状態を正確に判断するために必要であると判断された場合には、その他の注記の規定に基づいて、注記することが適切であると考えられる（会社計算規則第116条）。

日本基準では、評価性引当額を計上する方法を採用しているが、IFRS（国際財務報告基準）では、評価性引当の概念がない。しかし、US GAAP（米国基準）では、繰延税金資産は全額認識したうえで回収できる可能性が回収できない可能性を下回る部分については、評価性引当により減額が行われており評価性引当の概念を採用している¹⁰⁾。

現在は、繰延税金資産の回収可能性の判断において、新型コロナウイルス感染症の影響を評価する必要のある項目は複数あり、見積りの仮定の置き方によって、財務数値に重要な影響を与えると考えられることから、慎重な判断が求められている¹¹⁾。

また、2020年4月30日に新型コロナウイルス感染症等の影響に対するための国税関係法律の臨時特例に関する法律（以下、「新型コロナ税特法」という。）が成立し同日に公布された。新型コロナ税特法第7条のなかでは、これまで中小企業者等のみが利用可能だった税務上の繰越欠損金の繰戻し還付制度につき、一定の期間に限り適用対象法人が拡大された¹²⁾。

税効果会計における繰延税金資産および繰延税金負債の発生原因別の主な内訳の注記は、繰延税金資産の発生原因や評価性引当額の分析に使用する貴重な情報源となる。税効果会計の注記事項は、開示の充実という観点では、最近改正された内容のため論点が多く、現状まだ十分な開示例がない段階であるため、今後の開示例が増えることにより財務諸表利用者の期待される開示が示されることになると考えられている¹³⁾。

また、税効果会計基準一部改正は、注記事項の内容を拡充し財務諸表利用者に資する情報を開示することが目的であるが、改正された注記事項は、定性的な情報が含まれるため記載する内容の範囲について、判断に迷う可能性が指摘されている¹⁴⁾。

注

- 1) 評価性引当額とは、繰延税金資産の発生原因となる将来減算一時差異または、税務上の繰越欠損金等が将来の税金負担額を軽減する効果がない金額である。
- 2) 税務上の繰越欠損金とは、法人税等に係る法令の規定に基づいて算出された各事業年度の所得の金額の計算上、当該事業年度の損金の額が益金の額を超過する場合における当該超過する金額をいう（税効果適用指針3.（8））。

- 3) 一時差異等加減算前課税所得とは、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予想される当期末における将来加算一時差異と将来減算一時差異の額を除いた金額である（税効果適用指針3. (9)）。
- 4) 株式会社ディーバ『税効果会計の実務マニュアル データ収集から注記情報の作成・開示まで』中央経済社 2011年3月25日 p.17
- 5) 前田哲、三宮朋広「税効果会計の改正における実務上のポイント」『会計・監査ジャーナル』平成31年3月1日 p.10
- 6) 藤本さおり「改正税効果会計4基準の会計処理ポイント」『経理情報』2019.3.20 (No.1540) p.11
- 7) 三林昭弘『すらすら税効果会計第3版』中央経済社 2020年6月15日 p.142
- 8) 前掲稿 三林昭弘 p.142
- 9) 荻窪輝明『経営陣に伝えるための「税効果会計」と「財務諸表の視点」』税務研究会出版局 平成31年3月29日 p.156
- 10) 有限責任監査法人トーマツ『表解 IFRS・日本・米国基準の徹底比較』中央経済社 2021年9月10日 pp.402-403
- 11) 和田夢斗「繰延税金資産の回収、貸倒れ、貸付金への影響」『企業会計』2021 Vol.73 No.3 p.90
- 12) 和田夢斗「税効果会計に係る今期特有の留意事項」『経理情報』2021年3月20日 (No.1606) p.46
- 13) 前掲稿 荻窪輝明 p.158
- 14) 淡河貴絵「税効果会計に関する注記ー2019年3月期の開示例を踏まえた留意ポイント」『企業会計』2020年 Vol.72 No.4 p.53

参考文献

- [1] あずさ監査法人『Q & A 税効果会計の実務ガイド (第6版)』中央経済社 2016年3月20日 第6版第1刷発行
- [2] EY 新日本有限責任監査法人『現場の疑問に答える会計シリーズ・6 Q & A 税効果会計の実務』中央経済社 2019年8月25日 第1版第1刷発行
- [3] 井上行忠「税効果会計における割引現在価値計算に関する提案」『産業経理』Vol.71 No.4 2012年1月 p.110
- [4] 井上行忠「税効果会計の改正における論点ー子会社への投資に係る一時差異ー」『経営論集』第28・29合併号 2015年3月
- [5] 井上行忠「税効果会計における繰延税金資産の回収可能性の判断ー回収可能性適用指針と中小指針ー」『嘉悦大学研究論集』第59巻第2号 通巻110号 2017年3月
- [6] 井上行忠「税効果会計に適用された法定実効税率の一考察」『嘉悦大学研究論集』第63巻第2号 通巻118号 2021年3月
- [7] 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 平成28年3月25日 日本公認会計士協会
- [8] 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 平成30年2月9日 企業会計基準委員会
- [9] 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 平成30年2月16日 企業会計基準委員会
- [10] 企業会計審議会 税効果会計に係る会計基準 平成10年10月30日
- [11] 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 平成28年3月 企業会計基準委員会
- [12] 新日本有限責任監査法人『ここが変わった！税効果会計 繰延税金資産の回収可能性へのインパクト』2016年4月20日 第1版第1刷発行
- [13] 新日本有限責任監査法人『こんなときどうする？ 連結税効果の実務詳解』2018年5月10日 第1版第1刷発行
- [14] 新日本有限責任監査法人『図解でざっくり会計シリーズ1 税効果会計のしくみ (第2版)』中央経済社 2021年1月10日 第2版第20刷発行
- [15] 手塚仙夫『第8版 税効果会計の実務』2013年10月10日 第8版発行

- 【16】中島 努、中島 礼子『税効果会計における「税率差異」の実務（第2版）』中央経済社 2017年10月25日 第2版第14刷発行
- 【17】有限責任監査法人トーマツ『税効果会計』清文社 2012年3月
- 【18】有限責任監査法人トーマツ『トーマツ会計セクション⑩税効果会計』清文社 2012年3月30日

(令和3年9月26日受付、令和3年11月5日再受付)