

税効果会計に関する基準の見直し 今後検討が想定される論点について

PwCあらた監査法人
名古屋製造流通サービス部
パートナー 市原 順二



はじめに

わが国の税効果会計の適用に関しては、制度化から15年以上が経過しようとしています。企業活動の国際化、不確実性の高まりへの対応、税法の体系の変化等を背景に、税効果会計に関する制度のあり方についていくつかの課題が議論されています。

2013年12月には、企業会計基準委員会において、基準諮問会議により税効果会計に関する実務指針について審議を行うことが提言され、これを受けて、実務上の対応要請の声が多く寄せられていた繰延税金資産の回収可能性に関する議論、税率に関する議論が先行して行われています。2015年12月には、その皮切りとして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）が企業会計基準委員会（ASBJ）より公表され、企業会計基準適用指針第27号「税効果会計に適用する税率に関する適用指針」（以下「税率適用指針」という）も2016年3月に公表されています。

今後、引き続きASBJにおいて税効果会計に関する残された議論についての検討が始まるものと考えられますが、本稿では、今後どのような議論がなされていくことが考えられるのかを、想定される実務への影響も併せて解説いたします。

なお、本文中の意見に関する部分は筆者の私見であり、法人としての見解ではないことをあらかじめ申し添えます。

1 税効果会計に関する会計基準等の体系

わが国の税効果会計に関する会計基準の基礎となるのは、1998年に企業会計審議会が公表した「税効果会計に係る会計基準」および同注解です。また、同年、税効果会計を適用するに当たっての実務上の指針として、日本公認会計士協会会計制度委員会より「連結財務諸表における税効果会計に関する実務指針」「個別財務諸表における税効果会計に関する実務指針」「中間財務諸表における税効果会計に関する実務指針」などが公表され、また、繰延税金資産の回収可能性の判断に関しては、日本公認会計士協会監査委員会より「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」が公表されています。その他、「税効果会計に係るQ&A」などにおいて、その後の会計基準等の改正などにあわせた実務上の取り扱いが、その度ごとに公表されています。

一方、2000年に、わが国の会計基準設定主体として企業会計基準委員会が発足し、連結納税制度の導入に合わせて2002年に「連結納税制度を適用する場合の税効果会計の適用に関する当面の取扱い（その1）」「連結納税制度を適用する場合の税効果会計の適用に関する当面の取扱い（その2）」が公表されています。

このような歴史的な経緯から、税効果会計に関する会計基準等の体系は少々複雑なものとなっています（表1参照）。今回の税効果会計の見直しにより、日本公認会計士協会の公表する各種公表物などを企業会計基準委員会の適用指針に置き換えていく作業が進められ、この体系が幾分整理されることになると考えられます。また、法人税等に係る会計処理全体を明らかにする会計基準の開発も検討されています。

前述のとおり、まずは、実務上の対応要請の強い「繰延税金資産の回収可能性」と「税率」に関する議論が先行してなされ、それぞれ独立した適用指針の開発が進められていますが、いずれは、残された論点をクリアにしていくことになるものと考えられます。

表1 税効果に関する公表された会計基準等

【企業会計審議会】 税効果会計に係る会計基準・同注解	
【日本公認会計士協会】 連結財務諸表における税効果会計に関する実務指針 (会計制度委員会報告第6号) 個別財務諸表における税効果会計に関する実務指針 (会計制度委員会報告第10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 (会計制度委員会報告第11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 (監査委員会報告第66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 (監査委員会報告第70号)* 税効果会計に関するQ&A など	【企業会計基準委員会】 繰延税金資産の回収可能性に関する適用指針 (企業会計基準適用指針第26号) 税効果会計に適用する税率に関する適用指針 (企業会計基準適用指針第27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) (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2) (実務対応報告第7号) など

* 2016年1月に廃止

2 検討が想定される論点

1. 概要

現行のわが国における税効果会計においては、いくつかの課題が提起されており、今後これらの課題について議論が進められることになると考えられます。現時点で考えられている課題としては、主として以下の項目が挙げられています。

- ① 税効果会計に関する開示
- ② 未実現利益の消去に関する考え方
- ③ 連結納税と企業結合に係る税効果会計の整合性
- ④ 子会社の投資に係る税効果の取り扱いの整合性
- ⑤ 繰延税金資産の支払可能性

以下、それぞれについて解説をいたします。

2. 税効果会計に関する開示

現行の税効果会計に関する注記事項は、「税効果会計に係る会計基準」で以下の四項目が挙げられています(税効果会計に係る会計基準 第四)。

- | |
|---|
| <ol style="list-style-type: none"> 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 |
|---|

しかしながら財務諸表の利用者からは、とりわけ繰延税金資産の回収可能性に関する情報、繰延税金資産および繰延税金負債の変動に関する情報の開示の充実を求める声が聞かれています。繰延税金資産の回収可能性の判断が、主

として将来の課税所得の見積もりを基礎として行われ、不確実性を常にはらんでいるものであること、その判断の変化が企業の業績に与える影響が決して小さいものではない、ということがその背景にあると言えます。また、国際財務報告基準においてはわが国の会計基準よりも多くの開示項目が求められている状況でもあり、会計基準のコンバージェンスの促進の観点からも開示レベルの引上げが議論の対象となっています。

開示項目の充実には情報の透明化を一層進めるものではありますが、特に連結ベースで考えた場合の開示情報の収集プロセスの整備等、実務的な対応も求められますので、議論の経過を注視することが必要と考えます。

3. 未実現利益の消去に関する考え方

わが国の会計基準では、原則として「資産負債法」の考え方とっていながら、未実現利益の消去に関しては、例外的に「繰延法」の考え方をとっています(「資産負債法」「繰延法」については表2参照)。これは、連結会社間の取引により生じた利益の課税は売却側で既に終了していることを論拠にするもので、会計上の税金等調整前の損益と税金費用とを対応させることを主眼に置いて適用されます。

この考え方に基づけば、既に未実現利益に対応して納付された税金の額は確定しているため、将来に税率が変更されたとしても税効果の額は変わることがなく、また、未実現利益による繰延税金資産はいわば「前払税金」としての性格を有するので、将来の担税力とは無関係に資産認識されることになります。

しかしながら、この取り扱いが資産負債法の例外になっており、国際財務報告基準では例外なく資産負債法によっていることを踏まえると、このまま例外を残す形でのいいのか、というのが論点となっています。

これを見直すとした場合、未実現利益に関しては、購入者

表2 資産負債法と繰延法の比較

	資産負債法	繰延法
考え方	会計上の資産又は負債の金額と税務上の資産又は負債の金額との間に差異があり、会計上の資産又は負債が将来回収又は決済されるなどにより当該差異が解消されるときに、税金を減額又は増額させる効果がある場合に、当該差異（一時差異）の発生年度にそれに対する繰延税金資産又は繰延税金負債を計上する方法である。	会計上の収益又は費用の金額と税務上の益金又は損金の額に相違がある場合、その相違項目のうち、損益の期間帰属の相違に基づく差異（期間差異）について、発生した年度の当該差異に対する税金軽減額又は税金負担額を差異が解消する年度まで貸借対照表上、繰延税金資産又は繰延税金負債として計上する方法である。
認識する会計と税務の差額	一時差異	期間差異
適用する税率	一時差異が解消される将来の年度に適用される税率	期間差異が発生した年度の課税所得に適用された税率
回収可能性との関係	一時差異解消時点での回収可能性が問題となる	既に納付された事実を基礎として税効果会計を行うので、あまり問題にならない

(出所：個別税効果実務指針をもとに筆者加筆)

側における未実現利益を含んだ資産に係る一時差異とみることになりますので、将来減算一時差異の場合は、他の繰延税金資産と同様、購入者側の繰延税金資産の回収可能性の検討対象となりますし、税率が変更された場合には変更後の税率で繰延税金資産および繰延税金負債を評価することになります。

この見直しが行われた場合、未実現利益に係る税効果の調整のために、過年度において納税を行った際の税率情報を保持し続ける必要がなくなるという実務上のメリットがありますし、他の一時差異と同様に扱うことができるので考え方としてはより明確にはなりますが、一方で、未実現利益に係る一時差異についてのスケジューリングの考え方の整理が改めて必要になるものと考えられます。

4. 連結納税と企業結合に係る税効果会計の整合性

本論点は、かねてより会計基準間の不整合が指摘されていた事項です。「企業結合及び事業分離等に係る会計基準の適用指針75項では、取得企業の税効果会計の取り扱いとして、企業結合による影響が企業結合年度より反映されるものとしていますので、企業結合される前の被取得企業での税効果会計の適用に当たっては、企業結合されることを前提とした回収可能性の判定は行わないことが求められています。

しかし一方で、「連結納税制度を適用する場合の税効果会計の適用に関する当面の取扱い（その1）」Q12-2およびQ13では、新規適用・加入・離脱の際に、各々の意思決定がなされ、実行される可能性が高いとされた時点等より、繰延税金資産の回収可能性の判断に際し、その適用・加入・離脱の影響を反映するものとしています。すなわち、子会社株式の追加取得が行われて連結納税に加入する際には、その意思決定の時点から、被取得企業の税効果会計の適用に当たって回収可能性の判断にその影響を反映させることとなります。

このように両者の考え方が整合していない、という点の解

消が検討論点になります。

5. 子会社への投資に係る税効果の取り扱いの整合性

税効果会計の適用に当たっては、個別財務諸表における適用と連結財務諸表における適用がそれぞれ別の実務指針で定められていましたが、子会社への投資に係る税効果については、その両者の取り扱いに整合性がみられないのではという指摘があります。

具体的には、個別財務諸表においては、子会社投資に係る減損などについて、特に他の一時差異と区分することなく、当該会社の回収可能性の分類に従って回収可能性を判定することになりますので、例えば回収可能性適用指針における（分類1）の企業であれば、子会社株式の減損損失に係る一時差異も回収可能性ありとして繰延税金資産を認識することになります。

しかし一方、連結財務諸表では、子会社の投資に係る留保利益に係る将来加算一時差異は原則として認識するとしつつ、配当に係る課税関係が生じない可能性が高い場合の将来加算一時差異に関して、以下の要件を満たす場合には税効果を認識しないこととされています（連結税効果実務指針37項）。

- 親会社がその投資の売却を親会社自身で決めることができる
- 予測可能な将来の期間に、その売却を行う意思がない

この考え方は、子会社投資に係る一時差異は自社でコントロールできるものであるため、企業にその一時差異を解消する意思がないのであれば税効果を考慮しない、ということを用意しています。

このように、子会社の投資に係る税効果の考え方について個別財務諸表と連結財務諸表とで取り扱いが異なる場合があり、特に回収可能性適用指針の（分類1）の企業ではその取り扱いの相違が顕在化している状況です。

6. 繰延税金負債の支払可能性

個別税効果実務指針では、「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」(個別税効果実務指針24項)を繰延税金負債の支払可能性がない場合の例として挙げています。しかしながら、この例は非常に例外的であり、将来加算一時差異を認識した場合にはほぼ自動的に繰延税金負債を認識している、という実務が定着しているという見方があります。

一方で、前述5のとおり、連結財務諸表上の子会社の留保利益に係る税効果においては、会社の意思によっては繰延税金負債を認識しない場合もあり、繰延税金負債の認識に関する考え方を改めて整理すべきでは、という問題認識に基づく論点が提起されています。

3 今後の予定

今後、ASBJにおいて検討すべき論点を特定することになりますが、本稿の締切時点では、これら本稿で取り上げた論点が議論されることになるのか、もしくは本稿で取り上げられていない論点が議論されることになるのかは明らかではありません。

ASBJでは、検討すべき論点を明確にした上で、税効果会計に関する適用指針の開発に着手するものと考えられます。その際には、先行して検討している「税効果会計に適用する税率に関する適用指針」を統合する形になることが想定されています(税率適用指針15項)。

市原 順二 (いちハラ じゅんじ)

PwCあらた監査法人

名古屋製造流通サービス部 パートナー

1994年公認会計士登録。2007年7月より3年間、企業会計基準委員会に研究員として出向。

2010年帰任後は主として製造業の監査業務を担当。著書に「過年度遡及の会計実務Q&A」(中央経済社)など。日本公認会計士協会税効果会計専門委員(現在)。

メールアドレス: junji.ichihara@jp.pwc.com
