
プロジェクト **税効果会計**

項目 **繰延税金資産の回収可能性－注記**

本資料の目的

1. 第 7 回専門委員会までの繰延税金資産の回収可能性に関する議論の過程では、注記に関して専門委員から複数の意見が聞かれており、監査委員会報告第 66 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」（以下「監査委員会報告第 66 号」という。）全般に関わる論点の議論を深めるうえでは、開示に関する論点も関連すると考えられる。本資料では、繰延税金資産の回収可能性に関する議論の検討にあたり、注記に関する取扱いについて整理する。

現行の規定の確認

日本基準における取扱い

2. 税効果会計に係る会計基準（以下「税効果会計基準」という。）においては、以下の事項が注記事項として要求されている。
 - (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（注 8 繰延税金資産の発生原因別の主な内訳を注記するに当たっては、繰延税金資産から控除された額を併せて記載するものとする。）
 - (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
3. また、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。）においては、注記に関して以下の規定がある。

（繰延税金資産から控除した額の開示）

31. （略）繰延税金資産の算定に当たり繰延税金資産から控除した金額がある場合には、当該金額を注記しなければならない。なお、当該注記は繰延税金資産及び繰延税金負債の発生の主原因別内訳に関する注記において、評価性引当額、回収懸念額等その内容を示す適当な名称を付し控除前の繰延税金資産合計額から一括し

て控除する形式によることができる。

IFRS における取扱い

4. IAS 第 12 号「法人所得税」において、以下の項目についての開示が要求されている。
- (1) 税金費用の主要な内訳 (第 79 項)
 - (2) 資本に直接借方計上又は貸方計上した項目に係る当期税金及び繰延税金の合計額 (第 81 項(a))
 - (3) その他の包括利益の各内訳項目に係る法人所得税の金額 (第 81 項(ab))
 - (4) 税金費用 (収益) と会計上の利益との関係の説明 (第 81 項(c))¹
 - (5) 前期と比較した適用税率の変動の説明 (第 81 項(d))
 - (6) 財政状態計算書に繰延税金資産を認識していない将来減算一時差異、税務上の繰越欠損金、及び繰越税額控除の額 (及び、もしあれば失効日) (第 81 項(e))
 - (7) 繰延税金負債を認識していない、子会社、支店及び関連会社に対する投資並びに共同支配の取決めに対する持分に係る一時差異の総合計額 (第 81 項(f))
 - (8) 各タイプの一時的差異並びに各タイプの税務上の繰越欠損金及び繰越税額控除について (第 81 項(g))
 - ・表示する各期間の財政状態計算書に認識した繰延税金資産及び負債の額
 - ・包括利益計算書に認識した繰延税金収益又は費用の額
 - (9) 非継続事業に関して、廃止に伴う利得又は損失に係る税金費用、非継続事業の当期中の経常的活動からの純損益に係る税金費用(第 81 項(h))
 - (10) 財務諸表の発行が承認される前に提案又は宣言したが、財務諸表に負債として認識していない、企業の株主への配当の法人所得税への影響の金額 (第 81 項(i))
 - (11) 企業が取得企業である企業結合により、取得前の繰延税金資産について認識した金額の変動が生じた場合には、その変動の金額(第 81 項(j))

¹ 税金費用と会計上の利益との関係の説明は、以下のいずれか又は両方によるとされている。

- (i) 会計上の利益に適用税率を乗じて得られる額と税金費用 (収益) との間の数字的調整 (適用税率の計算根拠も併せて開示)
- (ii) 平均実際負担税率と適用税率との間の数字的調整 (適用税率の計算根拠も併せて開示)

- (12) 企業結合で取得した繰延税金便益を取得時の時点では認識しなかったが、取得日後に認識する場合には、繰延税金便益を認識する原因となった事象又は状況変化の説明（第81項(k)）
- (13) 以下の場合における、繰延税金資産の金額とその認識の根拠となる証拠の内容（第82項）
- ・ 当該繰延税金資産を活用できるかどうか、現存の将来加算一時差異の解消により生じる所得を上回る将来の課税所得の有無に依存しており、かつ
 - ・ 企業が、当該繰延税金資産に関する課税法域において、当期又は前期に損失を生じている。
- (14) 留保利益が株主に対する配当として支払われると、税率や税額が変更になる場合の、配当支払いの結果もたらされる潜在的な法人所得税上の性質及び影響の金額
5. また、上記の他、会計方針の開示において、経営者が当該企業の会計方針を適用する仮定で行った判断のうち、財務諸表に計上されている金額に最も重要な影響を与えているものを開示することが要求されている（IAS第1号第122項）。

米国会計基準における取扱い

6. 米国会計基準においては、主に以下の開示が要求されている。
- (1) 貸借対照表上認識した繰延税金資産又は負債の純額について、その構成部分として、繰延税金資産の総額、繰延税金負債の総額、評価性引当額の総額を開示しなければならない。年度中における評価性引当額の変動額の純額は開示を要する（ASC740-10-50-2）。
- (2) 税務上の損失及び税額控除の繰越額の金額及び繰越期限（ASC740-10-50-3a）
- (3) 繰延税金資産の評価性引当額のうち、後に取り崩す場合に資本勘定に直入される金額（ASC740-10-50-3b）
- (4) （公開企業）一時差異及び繰越額の各項目で、繰延税金資産（評価性引当額の配分前）及び繰延税金負債の重要な部分を構成する税効果額の概算額（ASC740-10-50-6）

- (5) 継続事業に係る法人税等の重要な構成² (ASC740-10-50-9)
- (6) (公開企業) 損益計算書表示年度の継続事業に起因する法人税等の報告額と継続事業に係る税引前利益に国内の連邦法定税率を適用して計算した法人税等との金額のパーセンテージ又は金額による調整表。重要な調整項目の内容と見積額は開示しなければならない (ASC740-10-50-12)。
7. また、上記の他、リスクと不確実性の説明に関する開示の一部として、将来の課税所得を基礎にした繰延税金の評価性引当額の見積に関する記載が求められている (ASC275-10-50-15)。

論点の分析

日本基準、IFRS 及び米国会計基準における注記の主な相違点

8. 第4項から第8項までの注記の主なものについて、各基準ごとの相違点をまとめると以下ようになる。

	日本基準	IFRS	米国会計基準
三者共通	①一時差異及び繰越欠損金等の項目ごとの繰延税金資産及び繰延税金負債の金額 (※) ②会計上の利益に対する税金負担率と法定実効税率との差異の調整 ③適用税率の変更による影響の説明 ※ただし、日本基準及び米国会計基準は一時差異に係る繰延税金資産と控除する評価性引当額をそれぞれ注記 (いわゆるグロス表示) するのに対して、IFRS は認識する繰延税金資産のみを項目ごとに注記 (いわゆるネット表示) する点で、差異がある。		
IFRS 及び米国	①税金費用の主な内訳		

² 下記が注記すべき構成の例としてあげられている。

- (i) 法人税等
- (ii) 法人税等調整額
- (iii) 投資税額控除額
- (iv) 政府の交付金 (法人税等の減額として認識した範囲に限る)
- (v) 繰越欠損金の控除による軽減額
- (vi) ある税の軽減額を資本勘定に直接配分したことに係る税金費用
- (vii) 税法あるいは税率の変更又は企業の税務上の身分の変更による繰延税金資産又は負債の修正額
- (viii) 将来の繰延税金資産に関する実現可能性についての判断の変更をもたらした状況の変化による評価性引当額期首残高の修正額

	日本基準	IFRS	米国会計基準
共通			
IFRSのみ		<p>①繰延税金資産を認識していない将来減算一時差異、税務上の繰越欠損金、及び繰越税額控除の額（もしあれば失効日）</p> <p>②繰延税金資産を認識しているが、その回収可能性が、将来加算一時差異の解消による所得を上回る将来の課税所得に依存し、かつ当期又は前期に損失を計上している場合、その根拠となる証拠の内容</p> <p>③会計方針の開示において、経営者が当該企業の会計方針を適用する仮定で行った判断のうち、財務諸表に計上されている金額に最も重要な影響を与えているもの</p> <p>④企業が取得企業である企業結合により、取得前の繰延税金資産について認識した金額の変動が生じた場合には、その変動の金額</p> <p>⑤企業結合で取得した繰延税金便益を取得時の時点では認識しなかったが、取得日後に認識</p>	

	日本基準	IFRS	米国会計基準
	/	<p>する場合には、繰延税金 便益を認識する原因と なった事象又は状況変 化の説明</p>	/
米国のみ	/	/	<p>①税務上の損失及び 税額控除の繰越額の 金額及び繰越期限 ②将来の課税所得を 基礎にした繰延税金 の評価性引当額の見 積に関するリスクと 不確実性の記載 ③繰延税金資産の評 価性引当額のうち、 後に取り崩す場合に 資本勘定に直入され る金額</p>

9. 上記のように、現在日本基準において要求されている開示は、IFRS や米国会計基準においても要求されている一方、IFRS や米国会計基準独自の開示要求項目がそれぞれ数項目ある。日本基準では要求されていないが、IFRS 又は米国会計基準で要求されている注記は、大きく以下に分類できると考えられる。

- 定性的な情報の開示
経営者が会計方針を適用するうえで行った判断（IFRS）や、見積に関するリスクと不確実性の情報（米国会計基準）
- 繰延税金資産の認識の根拠に関する注記
繰延税金資産を認識しているが、その回収可能性が、将来加算一時差異の解消による所得を上回る将来の課税所得に依存し、かつ当期又は前期に損失を計上している場合、その根拠となる証拠の内容（IFRS）
- 繰延税金資産を認識していない将来減算一時差異の額（IFRS）
- 繰延税金資産を認識していない税務上の繰越欠損金及び繰越税額控除の額（もしあれば失効日）（IFRS）や、税務上の損失及び税額控除の繰越額の金額及び

繰越期限（米国会計基準）

これまでに聞かれた課題

10. これまでの専門委員会での繰延税金資産の回収可能性の議論において、注記に関しては以下のような意見が聞かれている。
 - 重要な税務上の繰越欠損金が存在している状況において、繰延税金資産に回収可能性があるかと判断するのであれば、その判断根拠を開示する規定を設けるかどうか検討する必要があると考える。
 - 5年を超えて回収可能と見積った場合には、その根拠や年数を開示する規定を設けるかどうか検討する必要があると考える。
11. これらの意見に対応するものとしては、第9項に記載の項目のうち、繰延税金資産の認識の根拠に関する注記が関連すると考えられる（ただし、IFRSにおいて根拠の記載は求められているが、計上した年数についての開示は要求されていない。）。
12. また、別紙に記載した繰延税金資産の回収可能性の注記に関して専門委員から寄せられた課題は、次のとおりである。
 - 貸借対照表に計上されている繰延税金資産が将来取り崩されるリスクに関する注記（例えば、将来の課税所得の水準に依存する繰延税金資産について回収可能と判断した根拠など）を要求することを検討してはどうか。
 - 繰延税金資産の回収可能性の評価や、将来の予測に有用であるため、監査委員会報告第66号における分類やスケジューリングの状況の開示について検討してはどうか。
13. 上記の1つ目の課題に対応するものとしては、第9項に記載した項目のうち、繰延税金資産の認識の根拠に関する注記及び定性的な情報が相当すると考えられる。
14. 上記の2つ目の課題のうち、監査委員会報告第66号における5つの分類の開示については、IFRSや米国会計基準では、類似の開示は行われていない。

また、スケジューリングの状況については、IFRSや米国会計基準では、第9項に記載の項目のうち、繰延税金資産及び負債のより詳細な内訳として、繰延税金資産を計上しなかった将来減算一時差異や繰越欠損金の状況の注記（IFRS）や、繰越欠損金の期限の注記（米国）が要求されており、これらにより、部分的にスケジューリングの状況が開示されていると考えられるが、スケジューリング全体に関する情報は開示されていない。
15. 上記については、今後、定める会計処理の内容にしたがって、情報の有用性や国際的な会計基準で求められている開示項目の程度などを勘案して、検討していくこと

が考えられる。

以下では、第9項に記載したそれぞれの開示について、開示例を参考に分析する。

定性的な情報の開示

16. IFRS では、会計方針の開示において、経営者が当該企業の会計方針を適用する仮定で行った判断のうち、財務諸表に計上されている金額に最も重要な影響を与えているものの開示が要求されている。例えば、以下のような開示が行われている。

(例)

法人所得税

当期税金は、税務当局に対する納付又は税務当局からの還付が予想される金額で測定しております。

(中略)

繰延税金資産は、一時差異を利用できるだけの課税所得が生じる可能性が高い範囲内においてのみ認識しております。子会社又は関連会社に対する投資から生じる将来加算及び減算一時差異について繰延税金を計上しておりますが、当社グループが一時差異を解消する時期をコントロールしており、かつ予測可能な期間内に一時差異が解消しない可能性が高い場合は繰延税金を認識しておりません。なお、のれんの当初認識時における一時差異については、繰延税金負債を認識しておりません。

(以下略)

17. また、米国会計基準においては、リスクと不確実性の説明に関する開示の一例として、将来の課税所得を基礎にした繰延税金の評価性引当額に関する記載が求められている。例えば、以下のような繰延税金資産の取り崩しのリスクに関する開示が行われている。

(例)

繰延税金資産の実現可能性については、将来減算一時差異が解消する期間及び繰越欠損金を利用可能な期間において課税所得を生み出すか否かによることとなります。当社は、この検討において、予想される将来の課税所得水準、タックスプランニング及び繰延税金負債の取崩予定時期を考慮しております。繰延税金資産の実現可能性については、主に将来の課税所得に依存しており、当社は、継続的に十分な課税所得が発生するものと考えております。当社は、評価性引当金を差し引いた繰延税金資産については、実現が確定していないまで

も実現する可能性が高いものと考えております。ただし、繰越可能期間における将来の課税所得見積額が減少した場合には、実現可能と認められる繰延税金資産の純額が減少する場合があります。

繰延税金資産の認識の根拠に関する注記

18. IFRS においては、IAS12 第 82 項において、(a) 当該繰延税金資産を活用できるかどうか、現存の将来加算一時差異の解消により生じる所得を上回る将来の課税所得の有無に依存しており、かつ (b) 企業が、当該繰延税金資産に関係する課税法域において、当期又は前期に損失を生じている場合には、繰延税金資産の金額とその認識の根拠となる証拠の内容の開示が要求されている。例えば、以下のような繰延税金資産の認識の根拠に関する開示が行われている。

(例)

前連結会計年度又は当連結会計年度において、損失を計上しており、かつ繰延税金資産の回収可能性が将来の課税所得の有無に依存している一部の子会社について、前連結会計年度末及び当連結会計年度末において、繰延税金資産をそれぞれ XXX 百万円及び XXX 百万円を認識しています。これは、当社の経営陣が、繰越欠損金及び将来減算一時差異を控除可能な課税所得の発生可能性を、過去の業績、承認された将来の事業計画、タックスプランニングの機会等に基づき慎重に評価した結果、繰延税金資産を認識したものです。

繰延税金資産及び負債のより詳細な内訳

19. 一方、IFRS においては、IAS12 第 81 項(e)において、「財政状態計算書に繰延税金資産を認識していない将来減算一時差異、税務上の繰越欠損金、及び繰越税額控除の額（及び、もしあれば失効日）」の開示が要求されており、繰延税金資産を認識しなかった部分、すなわち評価性引当額の内訳が開示される。

例えば、以下のように、評価性引当額の内訳及び評価性引当額を計上した繰越欠損金の繰越期限についての開示が行われている。

(例)

連結財政状態計算書において繰延税金資産を認識していない将来減算一時差異、税務上の繰越欠損金(繰越期限別内訳)は次のとおりであります。

	(単位：百万円)	
	前連結会計年度末 (2013 年 3 月 31 日)	当連結会計年度末 (2014 年 3 月 31 日)
将来減算一時差異	XXXX	XXXX

		(単位：百万円)
税務上の繰越欠損金		
繰越期限1年以内	XXX	XXX
繰越期限1年超5年以内	XXX	XXX
繰越期限5年超	XXX	XXX
税務上の繰越欠損金合計	XXXX	XXXX

20. また、米国会計基準においては、税務上の損失及び税額控除の繰越額の金額及び繰越期限（ASC740-10-50-3a）についての注記が要求されており、繰越欠損金及び繰越税額控除のスケジューリングの状況の開示が行われている。例えば、以下のような繰越欠損金の金額及び繰越期限の開示が行われている。

(例)

2014年3月31日現在の税務上の繰越欠損金に対する繰延税金資産の総額はXXXX百万円であり、その繰越欠損金は、様々な税務管轄で申告される予定の将来課税所得と相殺することが可能です。繰越可能期間が無期限のXXXX百万円を除き、繰越欠損金の大部分は2014年度から2022年度まで繰越することができます。その他の繰越欠損金については、税務管轄により最長20年まで繰越することができます。

2014年3月31日現在の繰越税額控除に対する繰延税金資産の総額は、XXXX百万円です。これらの繰越税額控除は、繰越可能期間が無期限のXXXX百万円を除いて、主として9年まで繰越することができます。

ディスカッション・ポイント

- ・ これまでに聞かれた課題の整理について、ご意見をお伺いしたい。
- ・ 現行の日本基準においては要求されていない定性的な情報の開示、繰延税金資産の認識の根拠に関する注記、繰延税金資産及び負債のより詳細な内訳の注記、のそれぞれの有用性についてご意見をお伺いしたい。

以上

(別紙)

繰延税金資産の回収可能性の注記に関して指摘された課題

番号	12 番
専門委員	後藤委員
項番号	連結税効果実務指針 設例 6
内容	繰延税金資産の回収可能性に関する情報開示の充実について
理由	<p>財務諸表利用者としては、将来、繰延税金資産が取り崩されたり、再計上される可能性や時期、影響額を知りたい。つまり、現時点での繰延税金資産の回収可能性を評価したり、その変化を予測したいと考えている。現行の注記では、繰延税金資産の回収可能性に関する情報が不足していることから、例えば以下のような注記の追加を検討していただきたい。</p> <ul style="list-style-type: none"> ・66号における分類 ・スケジューリングの状況 <p>※ただし、評価性引当額について課税所得など繰延税金資産の計上にあたっての見積もりが大きく変わる可能性がある場合、その旨、影響額の見込み、期限別の繰越欠損金の開示など、他の注記でも代替は可能と考えるため、上記2つに拘らない。</p> <p>連結税効果第43項、個別税効果第31項で繰延税金資産の算定に当たり繰延税金資産から控除した金額がある場合には、当該金額を注記することを求め、連結財務諸表規則第15条の5で発生の主な原因別内訳、法定実効税率と税効果会計適用後の法人税等の負担率の差異の原因、法人税等の税率変更があった場合の内容及び影響、連結決算日後に法人税率等の税率の変更があった場合の内容及び影響の記載を求めている。</p> <p>一方、米国会計基準では、財務諸表で報告される金額に影響を与えるリスクと不確実性の開示の一部として、将来の課税所得を基礎にした繰延税金の評価性引当金の記載が求められており、見積もりの変動可能性に関する情報が提供されている。また、財政状態計算書について、繰越欠損金と税額控除の金額と繰越期限の開示などが求められている。</p>

番号	13 番
専門委員	小倉委員、加藤委員、布施委員、茂木委員
項番号	税効果会計に係る会計基準第四注記事項
内容	連結税効果に関する開示の充実
理由	<p>基準の検討にあわせ、開示項目の十分性を検討してはどうか。</p> <p>例えば、以下の場合における繰延税金資産の金額とその認識の根拠となる証拠の開示を新たに要求することは、今回の見直しの趣旨に鑑みれば有用ではないか（IAS 第 12 号第 82 項参照）。</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 当該繰延税金資産を活用できるかどうか、現存の将来加算一時差異の解消により生じる所得を上回る将来の課税所得の有無に依存しており、かつ ・ 企業が、当該繰延税金資産に関する課税法域において、当期又は前期に損失を生じている。

以 上