
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に関する論点
－開示（注記）に関する論点の検討**

本資料の目的

1. 本資料は、第 306 回企業会計基準委員会及び第 15 回税効果会計専門委員会（以下「専門委員会」という。）において議論した開示（注記）に関する論点について、さらに検討することを目的とする。
2. 第 306 回企業会計基準委員会及び第 15 回専門委員会では、繰延税金資産の計上根拠の理解可能性と回収可能性の予測可能性を高めるか否かの観点から、企業が置かれている状況を示す分類ごとに投資家の意思決定に資する可能性のある開示内容を検討した。また、今後の進め方について次の 2 案を示して審議を行った（第 306 回企業会計基準委員会及び第 15 回専門委員会において聞かれた意見は（別紙 3）に記載している。）

（案 1）重要な税務上の欠損金が生じている場合に繰延税金資産の回収可能性があると判断する根拠や計上額を説明する情報について、開示を求めるかどうかについてさらに検討する。

（案 2）繰延税金資産の回収可能性に関連する開示（注記）を含む税効果会計に係る開示（注記）についての検討は、繰延税金資産の回収可能性に係る適用指針案の後に移管される残りの実務指針と一緒に検討する。

財務諸表利用者に対する意見聴取で聞かれた意見の要約

3. 第 306 回企業会計基準委員会及び第 15 回専門委員会の後に、財務諸表利用者に対する意見聴取（アウトリーチ）を実施した。当該アウトリーチで聞かれた意見の要約は次のとおりである（聞かれた意見は審議事項(7)-6 においてより詳細に記載している。）。

全般的な意見

- (1) 現行の税効果会計に係る会計基準（以下「税効果会計基準」という。）では、繰延税金資産の回収可能性に関連する開示項目として、繰延税金資産の発生原因別の主な内訳、評価性引当額、重要な税率差異の原因となった主要な項目別の内訳が要求されているが、これらの情報だけでは計上されている繰延税金資産や評価性引当額の内容を十分に理解することが困難である。
- (2) 繰延税金資産の取崩しや積増しによる当期純利益の重要な増減が、財務諸表利

用者の予測とは大きく異なった内容で突然開示されることがあり、繰延税金資産の回収可能性について事前に予測を行う観点からは、現行の税効果会計基準における繰延税金資産に関して開示されている情報では不十分である。

- (3) 回収可能性に係る監査の指針を会計の指針に移管することから、会計処理だけでなく、開示についても同時に検討する必要がある。特に、移管にあたって判断の幅が広がることを踏まえて検討すべきである。

個別開示項目の追加

- (4) 財務諸表利用者としては、財務諸表作成者との対話が促進される情報を求めたい。そのためには、現行で開示されている項目を分解した定量的な内訳情報(例えば、評価性引当額の内訳、繰越欠損金に関する情報)が必要と考えている。
 - (5) 企業の分類、(分類3)に該当する場合の5年を超える部分の開示、税務上の欠損金に対する繰延税金資産の計上根拠、評価性引当額の変動要因に関する説明が開示されることが望ましい。
4. 本資料では、前項に記載した財務諸表利用者に対するアウトリーチの結果のうち、個別開示項目の追加に関して聞かれた意見について検討を行う。

繰延税金資産に関する定量的な内訳情報

5. 財務諸表利用者に対するアウトリーチでは、繰延税金資産の内容に関する理解可能性、回収可能性に関する予測可能性を高める観点から、繰延税金資産に関する定量的な内訳情報への要望があった。財務諸表利用者に対するアウトリーチで有用であるとの意見が聞かれた開示項目のうち、特に重要と考えられる次の項目について検討を行う。

- 評価性引当額の内訳
- 繰越欠損金に関する情報

(評価性引当額の内訳)

6. 現行の税効果会計基準では、評価性引当額は合計値のみが開示されている¹。そのため、繰延税金資産のどの部分に不確実性やリスクがあるか、それに対して経営者がどのように回収可能性の判断を行ったかについて理解することが容易でなく、そ

¹ 税効果会計基準 注解(注8)、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。)第31項なお書き

の結果、繰延税金資産の回収可能性に関する将来予測を行うことも難しいという意見が聞かれている。

財務諸表利用者に対するアウトリーチでは、評価性引当額の内訳（例えば、将来減算一時差異に係るものと税務上の繰越欠損金に係るもの）を求める意見が多く聞かれた。

7. 便益の観点からは、評価性引当額の内訳を開示することによって、税務上の繰越欠損金のうちどの程度を回収可能と判断しているかなどが明確になることから、理解可能性が高まり有用と考えられる。また、財務諸表利用者に対するアウトリーチにおいて、評価性引当額の変動要因に関する説明を求める意見が聞かれたが、評価性引当額の内訳を開示することによって一定程度の対応を図ることができるものと考えられる。
8. 一方、コストの観点からは、実務上、評価性引当額を個々の将来減算一時差異項目や個々の税務上の繰越欠損金に紐づけて把握していない場合もあると考えられるが、個別項目ごとのスケジューリングに基づき繰延税金資産の回収可能性を行っていることから、評価性引当額を項目ごとに紐づけることは必ずしも困難ではないとも考えられる。
9. なお、IFRS では、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）することが求められている。この点は、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）する日本基準とは異なっている。

また、IFRS では、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）の開示が求められており、日本基準における評価性引当額の内訳が開示されている（開示例を別紙1に記載している。）。

10. 評価性引当額の内訳の開示については、第7項から第9項の検討からは便益がコストを上回ると考えられ、IFRSにおける開示要求とも整合性が高まるため、追加的に開示を求める候補になり得ると考えられるかどうか。

具体的には、現行基準で求められている「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」において評価性引当額を合計値で示す形式を踏襲したうえで、別の表において評価性引当額の内訳を開示することが考えられる。その際、①税務上の繰越欠損金に係る評価性引当額の合計と将来減算一時差異に係る評価性引当額の合計に分けて開示する方法や②主な項目ごとの内訳を開示する方法が考えられる。

(繰越欠損金に関する情報)

11. 税務上の欠損金が生じた場合には、繰延税金資産の不確実性やリスクが高いと考えられ、繰延税金資産の理解可能性や予測可能性を高める観点から、税務上の欠損金に関する情報ニーズは一般的に高いと考えられる。
12. 財務諸表利用者に対するアウトリーチにおいては、税務上の欠損金がどの会社で生じたかの情報や税務上の繰越欠損金の繰越期限の情報を求める意見が聞かれた。
以下では、(1)税務上の欠損金が生じた会社に関する情報と(2)税務上の繰越欠損金の繰越期限に関する情報に分けて検討を行う。

税務上の欠損金が生じた会社に関する情報

13. 便益の観点から検討した場合、税務上の繰越欠損金が生じていたとしても、重要な金額の繰延税金資産を計上していなければ、繰延税金資産の不確実性やリスクは低いと考えられる。そのため、開示が求められるのは、税務上の繰越欠損金が生じており、かつ、当該税務上の繰越欠損金に係る繰延税金資産を計上している場合と考えられる。

税務上の欠損金に関して繰延税金資産を計上している場合、当該欠損金が生じた会社に関する情報を開示することは、どのような事業を営んでいる会社において税務上の繰越欠損金に係る繰延税金資産が計上されているか理解することが可能となり、当該事業に関する将来見込みと併せて分析することにより、税務上の繰越欠損金に係る繰延税金資産に関する不確実性やリスクを検討することができるようになり、有用と考えられる。

14. ただし、財務諸表利用者が求めているのは重要な金額に関する情報であると考えられることから、税務上の欠損金に関して繰延税金資産を計上している会社の情報を開示する場合においても、税務上の繰越欠損金について連結上重要と考えられる繰延税金資産を計上している場合にのみを開示すれば十分であり、すべてのグループ会社について会社別の内訳は求められないと考えられる。

仮に税務上の繰越欠損金について連結上重要と考えられる繰延税金資産を計上している会社に関する情報を開示する場合には、当該会社の税務上の繰越欠損金の額及び計上している繰延税金資産の額を開示することが考えられる。

上記の金額を開示する方法として、税務上の繰越欠損金について連結上重要と考えられる繰延税金資産を計上している会社が複数ある場合には、当該会社の数(例えば「親会社及び連結子会社2社」など)を明示したうえで総合計の金額を開示する方法や、親会社の金額と連結子会社の合計金額を開示する方法のほか、親会社の

金額、国内連結子会社の合計金額及び海外連結子会社の合計金額を開示する方法などが考えられる。

15. 一方、コストの観点から検討した場合、財務諸表作成者はどの会社で税務上の繰越欠損金が発生しているか把握しているものと考えられることから、詳細な会社別の内訳ではなく、税務上の繰越欠損金について連結上重要と考えられる繰延税金資産を計上している会社に関する情報を開示する場合には、過大なコストにはならないと考えられる。
16. なお、IFRS では、繰延税金資産を活用できるかどうかは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、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を開示することが求められている（開示例を別紙2に記載している。）。当該開示の中で税務上の欠損金が生じた会社に関する情報を記載している実務もあるが、明示的には求められていない。
17. 第13項から第16項の検討からは、すべてのグループ会社について会社別の内訳を求めるのではなく、税務上の繰越欠損金について連結上重要と考えられる繰延税金資産を計上している会社に関する情報を開示する場合、便益がコストを上回ると考えられるため、IFRSの実務も踏まえると、追加的に開示を求める候補になり得ると考えられるかどうか。

具体的には、第14項に記載した方法により、税務上の繰越欠損金について連結上重要と考えられる繰延税金資産を計上している会社に係る税務上の繰越欠損金の額及び計上している繰延税金資産の額を開示することが考えられる。

税務上の繰越欠損金の繰越期限に関する情報

18. 便益の観点から検討した場合、税務上の繰越欠損金の繰越期限に関する情報は、繰延税金資産が将来どのように変動するかを概括的に予測するために有用という意見が聞かれている。しかし、繰延税金資産に関する不確実性やリスクを理解するためには、どの会社で税務上の繰越欠損金が発生しているのか、当該税務上の繰越欠損金について繰延税金資産が計上されているか否か、その根拠が合理的であるかが重要であり、この点において、連結ベースでの定量的な税務上の欠損金の繰越期限に関する情報よりも、税務上の繰越欠損金について連結上重要と考えられる繰延税金資産を計上している会社の繰越期限に関する情報を開示したほうが、相対的に有用性は高いのではないかと考えられる。

仮に税務上の繰越欠損金の繰越期限に関する情報を求めるのであれば、連結ベー

スでの定量的な税務上の繰越欠損金の繰越期限に関する情報ではなく、第 13 項から第 17 項において検討した税務上の繰越欠損金について連結上重要と考えられる繰延税金資産を計上している会社について、繰越期限を開示するのが有用と考えられる。連結上重要と考えられる繰延税金資産を計上している会社が複数ある場合には、第 14 項に記載した開示方法が考えられる。

19. また、コストの観点から検討した場合、連結ベースでの定量的な税務上の欠損金の繰越期限に関する情報を開示する場合には、連結パッケージにより情報を収集することになるが、在外子会社に関する情報は各国の税制が異なることにより一様に情報を収集するのが困難なケースがあり得る。一方、税務上の繰越欠損金について連結上重要と考えられる繰延税金資産を計上している会社に係る繰越期限についてのみ開示する場合には、情報を収集するコストは過大なものにはならないと考えられる。
20. なお、IFRS では、第 9 項に記載のとおり、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について、失効日があれば当該情報を開示することが求められている。
21. 上述の検討から、連結ベースでの定量的な税務上の欠損金の繰越期限に関する情報を開示することよりも、税務上の繰越欠損金について連結上重要と考えられる繰延税金資産を計上している会社に係る税務上の欠損金の繰越期限についてのみ開示するほうが、便益がコストを上回り相対的に有用と考えられるため、IFRS における開示要求とは必ずしも同じではないものの、追加的に開示を求める候補になり得ると考えられるかどうか。

具体的には、第 18 項に記載した方法により、税務上の繰越欠損金について連結上重要と考えられる繰延税金資産を計上している会社に係る税務上の繰越欠損金の繰越期限を開示することが考えられる。

繰延税金資産の回収可能性に関する定性的な開示項目

22. 財務諸表利用者に対するアウトリーチでは、繰延税金資産の内訳に関する定量的な情報のほかに、次の定性的な情報が有用であるという意見が聞かれた。
 - 企業の分類の開示
 - (分類 3) に該当する場合の 5 年を超える部分の開示
 - 税務上の欠損金に対する繰延税金資産の計上根拠の開示

(企業の分類の開示)

23. 財務諸表利用者に対するアウトリーチでは、企業の分類を開示することに対するニーズが聞かれた。適用指針では、過去の業績や納税状況、将来の業績予測等を総合的に勘案して将来の課税所得が生じる可能性が高いかどうかを判断する際に、企業を分類することとされていることから、繰延税金資産の計上根拠と将来の予測を示す集約情報としての有用性が期待されているものと考えられる。
24. 繰延税金資産の回収可能性の判断は、連結グループを構成する納税主体ごとの判断の積上げであるため、繰延税金資産の回収可能性に関する理解可能性を高める観点から、企業の分類を開示するならば、納税主体別の開示が必要となる。
財務諸表利用者からは、親会社のみについての開示、親会社と主要な子会社のみ
の開示であっても有用であるとの意見が聞かれている。
25. 一方、繰延税金資産の回収可能性の判断において、企業の分類は判断過程の一部でしかなく、同一分類であっても課税所得の見積りなど回収金額は異なることから、分類の開示によってミスリードすることが考えられる。専門委員会においても、重要なのは繰延税金資産の計上額であり、分類ではないという意見が聞かれている。
26. また、IFRS 又は米国会計基準に従って会計処理を行っている在外子会社においては、企業の分類を行っていないため、企業の分類の開示はできないと考えられる。その結果、親会社のみについて開示を求める場合を除き、連結グループを構成する納税主体のうち一部については開示ができないこととなり、連結グループ全体について適切な理解につながらない可能性があると考えられる。
27. 上述の検討を踏まえると、企業の分類は繰延税金資産の計上根拠と将来の予測を示す集約情報としての有用性が期待されており、開示のニーズは高いものの、分類を開示することによりミスリードする懸念や、在外子会社について分類が存在しないことから、連結グループ全体についての適切な理解につながらない可能性がある。このように必ずしも便益が高いとは言えないと考えられるため、企業の分類の開示することは適当ではないと考えられるがどうか。

((分類3) に該当する場合の5年を超える部分の開示)

28. 適用指針案では、(分類3) に該当する企業において、課税所得が不安定である原因や中長期計画等を勘案し、5年を超える見積可能期間において一時差異等が回収可能であることを合理的に説明できる場合には、その範囲における繰延税金資産を計上することとされている。
29. この点に関し、財務諸表利用者に対するアウトリーチにおいて、開示された根拠を

検討した上で、5年を超える期間に係る繰延税金資産を除外して分析することができるように5年を超える期間に係る繰延税金資産の計上金額と計上根拠について開示を求める意見が聞かれた。

30. (分類3)に該当する企業は過去及び当期において課税所得が不安定であることが要件であり、課税所得に関する将来の不確実性やリスクがある程度存在していると考えられることから、5年を超える期間に係る繰延税金資産の計上金額と計上根拠を開示することは一定程度有用と考えられる。
31. 一方、適用指針案において(分類3)に関して一旦5年間の課税所得を上限としているのは、監査委員会報告第66号を踏襲したものであり、必ずしも理屈の面から定められたものではない。そのため、5年を超える期間に係る繰延税金資産の計上金額と計上根拠を開示することについて、理屈の面から支持することは難しいと考えられる。また、5年を超える期間に係る繰延税金資産の計上金額と計上根拠を開示することは、結果として会社分類を開示することとなり、第27項に記載のとおり、適当ではないと考えられる。
32. また、IFRS又は米国会計基準に従って会計処理を行っている在外子会社においては企業の分類の判断を行っていないため、(分類3)に該当するかどうかに関する開示はできない。したがって、連結グループを構成する納税主体のうち一部については開示ができないこととなり、連結グループ全体について適切な理解につながらない可能性があると考えられる。
33. 以上の検討を踏まえると、(分類3)に該当する企業が5年を超える期間に係る繰延税金資産を計上した場合の開示については一定程度の有用性が認められるが、理屈の面から5年を超える期間に係る繰延税金資産の計上金額と計上根拠を開示する理由が乏しいことや、在外子会社について分類が存在しないことから連結グループ全体についての適切な理解につながらない可能性がある。このように必ずしも便益が高いとは言えないと考えられるため、5年を超える期間に係る繰延税金資産の計上金額と計上根拠の開示を追加しないことが考えられるかどうか。

(税務上の欠損金に対する繰延税金資産の計上根拠の開示)

34. 財務諸表利用者に対するアウトリーチでは、税務上の欠損金が生じた場合に計上された繰延税金資産の計上額と計上根拠や、(分類4)の要件に該当する企業が(分類2)や(分類3)として扱われる場合に計上された繰延税金資産の計上額と計上根拠の開示を有用とする意見が聞かれた。
35. 過去又は当期において税務上の欠損金が生じた会社においては、課税所得に関する

将来の不確実性やリスクが相当程度に高いと考えられることから、繰延税金資産の計上根拠に関する理解可能性や回収可能性に関する予測可能性を高める観点から、税務上の欠損金に関する情報ニーズは一般的に高いと考えられる。

36. 経営者は、繰延税金資産の回収可能性の判断にあたって、税務上の欠損金が生じた原因、業績予測、過去における業績予測の達成状況等を勘案しているものと考えられる。便益の観点からは、この判断過程を開示することは、繰延税金資産の計上根拠の理解可能性を高めるものであり、有用と考えられる。

ただし、財務諸表利用者が求めているのは重要な金額に関する情報であると考えられる。連結上の繰延税金資産の計上額は、連結グループを構成する納税主体ごとの積上げであることから、税務上の繰越欠損金について連結上重要と考えられる繰延税金資産を計上している会社についての情報のみを開示すれば足りると考えられる。

このように考えた場合には、税務上の繰越欠損金について連結上重要と考えられる繰延税金資産を計上している会社についてのみ、繰延税金資産の計上根拠を開示することが考えられる。なお、税務上の繰越欠損金について連結上重要と考えられる繰延税金資産を計上している会社が複数ある場合における開示方法については、今後、検討することが考えられる。

37. また、コストの観点からは、連結グループを構成する納税主体のうち、税務上の繰越欠損金について連結上重要と考えられる繰延税金資産を計上している会社のみ限定した場合、このような経営者による判断過程について情報を収集することの負担は必ずしも大きくないと考えられる。

38. なお、IFRS では、第 16 項に記載のとおり、税務上の欠損金が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を開示することが求められている。

39. 以上を踏まえると、税務上の繰越欠損金について連結上重要と考えられる繰延税金資産を計上している会社における繰延税金資産の計上根拠を開示する便益がコストを上回ると考えられ、IFRS における開示要求とも整合性が高まるため、追加的に開示を求める候補になると考えられるかどうか。

具体的には、第 36 項に記載した方法により、税務上の繰越欠損金について連結上重要と考えられる繰延税金資産を計上している会社における繰延税金資産の計上根拠を開示することが考えられる。

繰延税金資産の回収可能性に関する開示についての検討の進め方

40. 上述の検討において、追加的に開示を求める候補として考えられたものは次のとおりである。
- 評価性引当額の内訳
 - 税務上の繰越欠損金について連結上重要と考えられる繰延税金資産を計上している会社に関して、税務上の繰越欠損金の額及び計上している繰延税金資産の額、税務上の繰越欠損金の繰越期限、繰延税金資産の計上根拠
41. 今後の進め方として、繰延税金資産の回収可能性に関する適用指針を早期に開発するニーズがあることや、税効果会計に関する他の注記とのバランスを含めて検討することが適切であるので、残りの実務指針と一緒に検討することが適切であるとの意見が聞かれている。
42. 一方、繰延税金資産の回収可能性に係る適用指針を開発しているのであるから、回収可能性に関する開示についても同時に検討する必要性があるとの意見が多く聞かれた。財務諸表利用者に対するアウトリーチにおいても、同じ意見が聞かれている。
43. 財務諸表利用者からは、現行の税効果会計基準における繰延税金資産に関連する開示は、繰延税金資産や評価性引当額の内容を理解するには不十分であり、開示の充実についての強いニーズが聞かれている。これに対応するために開示を追加する場合、今回の適用指針において、第 39 項に記載した項目に限定して開示に関する定めを設けることとしてはどうか。また、第 39 項に記載した項目以外の繰延税金資産全体の開示に関しては、残りの実務指針と一緒に検討する際に包括的に検討することとしてはどうか。

ディスカッション・ポイント

第 42 項に記載した、繰延税金資産の回収可能性に関する開示についての検討の進め方について、ご意見を伺いたい。

以上

(別紙1)

繰延税金資産を認識していない将来減算一時差異及び繰越欠損金等に関する
IFRSにおける注記の事例

1. IFRS (IAS 第12号第81項(e))では、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)の注記を求めている。この注記については、次のような例がある。

(例)

繰延税金資産を認識していない繰越欠損金及び将来減算一時差異は以下のとおりであります。

(単位：百万円)

	前連結会計年度	当連結会計年度
繰越欠損金	XX, XXX	XX, XXX
将来減算一時差異	XXX	X, XXX
合計	XX, XXX	XX, XXX

繰延税金資産を認識していない繰越欠損金の金額と繰越期限は以下のとおりであります。

	前連結会計年度	当連結会計年度
1年目	X, XXX	XXX
2年目	X, XXX	XXX
3年目	XXX	X, XXX
4年目	X, XXX	X, XXX
5年目超	X, XXX	XX, XXX
合計	XX, XXX	XX, XXX

なお、前連結会計年度末及び当連結会計年度末現在で親会社において税務上の欠損金に係る繰延税金資産の計上はありません。

以上

(別紙 2)

繰延税金資産の認識の根拠に関する IFRS における注記の事例

2. IFRS (IAS 第 12 号第 82 項) では、(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係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、繰延税金資産の認識の根拠に関する注記を求めている。この注記については、次のような例がある。

(例)

当連結会計年度における繰越欠損金に係る繰延税金資産は、主として当社の子会社である〇〇(株)及び××(株)により認識されたものであります。

〇〇(株)の繰越欠損金は、過去に事業見直しによる資産売却及び事業再編等に伴う非経常的な要因により発生したものです。当該繰越欠損金は、当連結会計年度の課税所得により一部が充当され、今後も課税所得の発生が高く見込まれ、当該非経常的な要因による繰越欠損金の発生は見込まれておりません。

××(株)は、過去、繰越欠損金を計上する際原因となった有価証券投資等が、現在は、大幅に縮小しており、かつ当社グループへの参加以降の業績安定化に向けた様々な取り組みにより、継続的かつ安定的に収益を確実に生み出せる環境が整ったことから、当連結会計年度の課税所得により、繰越欠損金の一部が充当され、今後においても課税所得の発生が高く見込まれております。

(例)

当期末において、繰延税金資産のうち計上しなかったものの過半は、法定税率が異なる国(主に〇〇国、…、××国…)に所在する子会社の繰越欠損金に係るものである。

主要な連結納税グループに係る××国の繰越欠損金の総額は、当期末現在 XX, XXX 百万 US ドルである。このうち、XX, XXX 百万 US ドルについては実現可能と考えており、××国の適用法人所得税率に基づいて、X, XXX 百万 US ドルの繰延税金資産を計上している。当該繰越欠損金の主なものは、××国に所在する複数の持ち株会社が計上した連結子会社株式の減損に関するものである。税務上の欠損金は、無制限に繰り越すことができ、××国の税法では特定の損失についての制限はない。当社は、計上した繰越欠損金に係る繰延税金資産を回収するだけの十分な課税所得を将来創出する可能性が高いと考えている。当該検討において考慮した事項は、①経

営者によって承認された最新の予算、②前期に行われた組織再編によりグループ内の貸付に係る損金算入される××国内の利息費用が大幅に減少したこと、③前期において××国に所在する子会社がグループへの主要な資金供給源となったことにより益金算入される利息収入を多額に計上するようになったこと、④欧州及び全世界の子会社の多くのための流通及び調達機能が××国に所在し、多額の確度が高い所得の源泉があること、である。

当期末において、過去の課税所得の水準、及び将来減算一時差異が解消すると見込まれる期間にわたる将来の課税所得の水準を考慮して、経営者は当社が計上したX,XXX百万USドルの繰延税金資産が回収可能であると考えている。当該X,XXX百万USドルの繰延税金資産を回収するためには、XX,XXX百万USドルの将来の課税所得が最低限必要である。当社は、過去において十分な金額の課税所得を創出しており、今後も、計上した繰越欠損金等に係る繰延税金資産を回収できる十分な水準の課税所得を創出できると考えている。過去に損失計上したという事実はあるものの、当社は、過去の損失の性質やタックス・プランニング等の肯定的証拠により、計上した繰延税金資産が回収可能と考えている。

(例)

当期及び過年度において、当グループはいくつかの国の複数の子会社で税務上の欠損金があった。繰延税金資産と繰延税金負債を相殺した後、当該外国子会社に関する評価引当金の対象とならない繰延税金資産はXXX百万ユーロであった。当社は将来の課税所得により評価引当金の対象とならない繰延税金資産が利用される可能性は高いと考えている。将来、当社が実現すると見積る繰延税金資産の金額は変化する可能性があり、その結果評価引当金についても増減する可能性がある。

(例)

	(百万ポンド)			
	グループ		親会社	
	当年度	前年度	当年度	前年度
米国の納税グループ	X,XXX	X,XXX	-	-
スペインの納税グループ	XXX	XXX	XXX	XXX
その他	XXX	XXX	XXX	XX
繰延税金資産	X,XXX	X,XXX	X,XXX	X,XXX
繰延税金負債	(XXX)	(XXX)	(XXX)	(XXX)
繰延税金純額	X,XXX	X,XXX	XXX	XXX

米国の納税グループの繰延税金資産

米国の納税グループの繰延税金資産には、税務上の欠損金に関連する金額 XXX 百万ポンド（前年度 XXX 百万ポンド）が含まれているが、これらの欠損金が最初に発生したのは 20XX 年度であった。米国の税法によれば、税務上の欠損金は 20 年間にわたり繰り越され、益金と相殺することができるため、未利用の税務上の欠損金は 20XX 年度に失効し始める。残りの金額は主に一時差異に関連しており、期限は定められていない。

米国納税グループは、主に子会社〇〇の貢献により、当年度に黒字に転換したため、税務上の欠損金は翌年度に全額利用される見込みである。予測利益が 20%減少しても、回収期間が延びることはないと考えられる。利益予測に用いられる仮定には、増分のタックス・プランニング戦略が含まれていない。

スペインの繰延税金資産

スペインにおける繰延税金資産には、20XX 年度から当年度にかけて発生した税務上の欠損金に関連する XXX 百万ポンド（前年度 XXX 百万ポンド）が含まれている。スペインの税法によれば、税務上の欠損金は、18 年間にわたり繰り越され、益金と相殺することができる。残りの金額は主に一時差異に関連しており、期限は定められていない。当該資産は、予測税率の低下を反映して、XXX 百万ポンドに減少した（前年度 XXX 百万ポンド）。

20XX 年度から当年度にかけて発生した欠損金は 20XX 年までに全額利用される見込みである。欠損金はさらに翌年度に発生が予想されているが、その一部は事業再編成費用に関連している。繰延税金資産の回収可能性は、翌年度から 20XX 年度までの期間に関する事業利益予測を用い、その後の年間成長率を 2%と仮定して算定されている。20XX 年度及びその後毎年の予測利益が 20%減少すると、税務上の欠損金を回収できる期間は 2 年間延び、20XX 年度までになると考えられる。利益がそれ以上に減少すると、控除可能な一時差異の解消の時期により、繰延税金資産の一部減損が生じる可能性がある。予測の仮定には増分のタックス・プランニング戦略が含まれていない。

その他の繰延税金資産

その他の事業体における繰延税金資産 XXX 百万ポンド（前年度 XXX 百万ポンド）には、税務上の繰越欠損金に関する XX 百万ポンド（前年度 XXX 百万ポンド）が含まれている。当年度又は過年度のいずれかに損失が生じた事業体には、税務上の繰越欠損金及び一時差異に関する繰延税金資産が合計 XXX 百万ポンド（前年度 XXX 百

万ポンド) がある。認識は、当該事業体に欠損金及び一時差異を利用できる将来の課税利益が生じる可能性が高いことを示す利益予測に基づいている。英国においては純額ベースで繰延税金資産はない。

(例)

繰越欠損金に関して認識した繰延税金資産の分析は、以下の通りである。

(百万ポンド)

	当期	前期	前々期
英国における繰越欠損金			
親会社	X, XXX	X, XXX	XXX
子会社 A	XX	XX	XXX
	X, XXX	X, XXX	XXX
国外における繰越欠損金			
子会社 B	XX	XXX	XXX
子会社 C	XX	-	-
	XXX	XXX	XXX
	X, XXX	X, XXX	XXX

英国における繰越欠損金

英国の税制では、繰越欠損金は失効せずに、無期限に繰り越すことができる。

親会社

当期末現在の繰越欠損金に関する繰延税金資産は、全て子会社 D の英国支店で発生した損失に関連している。これらは、子会社 D の英国支店の大半の活動が親会社へ譲渡された後、前期首に振り替えられた。英国支店の繰越欠損金は主に 20XX 年度から 20XX 年度に金融危機の際の金融市場の下落により発生した。

親会社は、前期に課税所得を、当期に欠損金を報告した。当期の欠損金は、〇〇の利得の減額分を反映している。グループの戦略計画に基づく、繰越欠損金は、20XX 年度末までに親会社の将来の課税所得に対してほぼ全て利用される予定である。予想利益が 20% 減少すると回収期間が 1 年延びて 20XX 年度までとなる。

子会社 A

当期末現在の繰越欠損金に関する繰延税金資産は、20XX 年度から当期に発生した ×× 損失と関連している。発生した損失のうち 95% は、その他の英国の当グループの会社で発生した課税所得に対して使用された。グループの戦略計画に基づく、

繰越欠損金の残額は、20XX 年度末までに子会社 A の将来の課税所得に対して全額利用される予定である。予想利益が 20%減少すると回収期間が 1 年延びて 20XX 年度までとなる。

国外における繰越欠損金

子会社 B

当期末現在の繰越欠損金合計 X, XXX 百万ポンドのうち XXX 百万ポンドに関して繰延税金資産が認識された。当該繰越欠損金は、主にアイルランド共和国における経済状況の悪化を反映した著しい減損損失により発生した。減損損失は、将来減少すると見込まれる。グループの戦略計画に基づくと、繰延税金資産が認識された繰越欠損金は 20XX 年度末までに子会社 B の将来の課税所得に対して利用される予定である。予想利益が 20%減少すると回収期間が 1 年延びて 20XX 年度までとなる。

子会社 C

当期末現在の繰越欠損金合計 XXX 百万ポンドに関して繰延税金資産 XX 百万ポンドが認識された。繰延税金資産が認識された繰越欠損金は、翌期に将来の課税所得に対して利用される予定である。予想利益が 20%減少しても回収期間が翌期を越えて延びることはない。

(例)

繰越欠損金について認識された繰延税金資産

20XX 年 12 月 31 日現在、各事業体の税制およびその現実的な損益予測に基づいて、繰延税金資産の回収予想期間は下記の表のとおりである。

(単位：百万ユーロ)

	当期末 現在	法定繰越 可能期間	予想回収 期間
繰越欠損金に関連する繰延税金資産合計	X, XXX		
うちフランスの税金グループ	X, XXX	無期限(*)	XX 年
うち米国の税金グループ	XXX	20 年	X 年
その他	XXX	-	-

(*)2013 年のフランスの法律に従い、欠損金の控除は百万ユーロ+この限度を超過する事業年度の課税所得の端数の 50%に限定されている。欠損金の控除不能部分は無期限に同じ条件で翌期以降に繰越できる。

以 上

(別紙 3)

開示（注記）に関する論点について

第 306 回企業会計基準委員会及び第 15 回専門委員会で聞かれた主な意見

1. 第 306 回企業会計基準委員会及び第 15 回専門委員会では、開示（注記）の論点に関して、繰延税金資産の回収可能性に関連する情報が投資家の意思決定に資するかどうかの判断基準、企業の分類の開示、及び、企業の分類ごとの分析について議論した上で、事務局より次の 2 つの案を示して審議を行った。
 - (1) (案 1) 重要な税務上の欠損金が生じている場合に繰延税金資産の回収可能性があると判断する根拠や計上額を説明する情報について、開示を求めるかどうかについてさらに検討する。
 - (2) (案 2) 繰延税金資産の回収可能性に関連する開示（注記）を含む税効果会計に係る開示（注記）についての検討は、繰延税金資産の回収可能性に係る適用指針案の後に移管される残りの実務指針と一緒に検討する。
2. 繰延税金資産の回収可能性に関連する開示（注記）について、下記の意見が聞かれた。

企業の分類の開示について

(第 15 回専門委員会で聞かれた意見)

- (1) 「連結グループを構成する一部の企業の分類を開示しても、そのみでは投資家にとって有用な情報とはならない可能性がある」との分析には賛同できない。親会社などの中核会社について企業の分類が開示されれば、非常に有用である。
- (2) 回収可能性の判断は企業の分類が帰結ではなく、繰延税金資産の計上額が帰結であるため、財務諸表において企業の分類そのものを開示することは誤解を招く懸念がある。
- (3) 適用指針案第 16 項では分類の要件に該当しない場合もいずれかに分類することとしているため、分類の開示は誤解を招く可能性がある。
- (4) 監査委員会報告第 66 号の企業の分類に応じた取扱いを踏襲しようとしているのは、撤廃すると実務への影響が大きいためであって、監査委員会報告第 66 号の取扱いに有用性があるからではない。企業の分類を行うとしても、分類の開示に有用性があるとは言えない。
- (5) 開示の検討を行う際には、親会社のほかに IFRS を適用している在外子会社がある場合の取扱いについても検討が必要である。そのような在外子会社は、繰延税金資産の回収可能性の判断にあたって企業の分類を行っていない。

(分類3) に該当する場合の5年を超える期間の判断根拠の開示について

(第15回専門委員会で聞かれた意見)

- (6) (分類3)の企業が5年超の課税所得に基づいて回収可能であることを合理的に説明して繰延税金資産を計上する場合、根拠と計上額の開示は有用である。財務諸表利用者としては、企業の状況によっては5年超の課税所得に基づいて計上された繰延税金資産を除外して財務分析を行う手法も考えられるからである。また、この点は今回見直されている点であることから、開示が必須と考えている。
- (7) 分類の要件を会計上の損益から課税所得に変更しているが、課税所得は開示されていないことから、財務諸表利用者にとって企業の状況が理解しづらい可能性があることも踏まえ、(分類3)に該当する場合において何を開示すべきかについては十分な議論が必要である。
- (8) (分類3)に該当する企業でも、将来の合理的な見積可能期間を3年や2年と判断する場合もあるため、5年を基準に開示を定めることは適切ではない。
- (9) 適用指針案で将来の合理的な見積可能期間を5年にしようとしているのは、実務に定着している状況を踏まえてのことであるため、5年を超える期間の判断根拠のみを開示する理由は乏しい。

重要な税務上の欠損金が生じている場合の開示について

(第15回専門委員会で聞かれた意見)

- (10) 会計上の利益がほとんど出ていないことが開示からわかる場合に、重要な税務上の繰越欠損金があるにもかかわらず多額の繰延税金資産が計上されているようなときには、その計上根拠を開示することが有用であり、具体的な開示内容について議論すべきと考える。繰延税金資産の計上根拠や計上額を説明する情報として、税務上の繰越欠損金の繰越期限の情報も有用ではないか。
- (11) 税務上の繰越欠損金については、ある子会社では回収可能性があるが他の子会社では回収可能性がないなど、多数の納税主体の積上げであることから、何をどこまで開示すべきかについて明確でなく、開示される情報の有用性と開示の負担を十分検討する必要がある。
- (12) 定性的な説明の開示を求めたとしても、詳細な情報の開示が可能かどうか難しいところがあり、費用対効果の観点から有用性が乏しい開示になる可能性があるのではないか。
- (13) 税務上の繰越欠損金がある場合の繰延税金資産の計上根拠に関するIFRSの下で

の開示については、第8回専門委員会で検討した事例からは有用性が感じられない。

今後の進め方に関して（案1）を支持する意見

（第15回専門委員会で聞かれた意見）

- (14) 繰延税金資産の回収可能性の判断の結果により繰延税金資産の計上額が決まることから、繰延税金資産の回収可能性の判断の適用指針と繰延税金資産の計上根拠の開示は一緒に検討すべきである。
- (15) 繰延税金資産の回収可能性の判断の見直しを行うことから、回収可能性に関連する開示は一緒に見直すべきである。

今後の進め方に関して（案2）を支持する意見

（第15回専門委員会で聞かれた意見）

- (16) 繰延税金資産の回収可能性に係る適用指針案が移管された後に、繰延税金資産及び繰延税金負債の主な内訳の開示内容や繰越欠損金に係る開示内容の見直しが行なわれる可能性もあることから、全体のバランスを踏まえるために、残りの実務指針と一緒に検討する（案2）を支持する。
- (17) 開示については、現行の開示要求とのバランスも踏まえる必要があり、今回の適用指針の中で議論したとしても結論に至ることは難しいのではないかと。

（第306回企業会計基準委員会で聞かれた意見）

- (18) 開示の検討は適用指針案の開発を遅延させる可能性がある。回収可能性については緊急性が高いため先行して検討していることを踏まえると、開示について検討することには懸念がある。また、現在の経済情勢に鑑みると、重要な税務上の欠損金に係る開示の充実は必ずしも緊急性が高くない。したがって、残りの実務指針と一緒に検討する（案2）を支持する。

その他の意見

（第15回専門委員会で聞かれた意見）

- (19) 開示については財務諸表利用者の意見を聞くことが重要である。
- (20) 財務諸表利用者にとって、完璧な開示でなければ意味がないわけではなく、企業と議論するきっかけになる情報が開示されれば十分に意味がある。

（第306回企業会計基準委員会で聞かれた意見）

- (21) 開示については財務諸表利用者からの意見聴取（アウトリーチ）を行い、ニーズ

を把握していただきたい。

- (22) IFRS や米国会計基準を適用している企業の開示の有用性も含めて幅広く整理をしつつ、繰延税金資産の回収可能性の適用指針において検討できるのか、あるいは残りの実務指針と一緒に検討せざるを得ないのかについて、財務諸表利用者から意見聴取していく中で検討していただきたい。
- (23) 現在審議している適用指針の文案における要件を見直すのであれば、その見直しの内容に応じて、どのような開示が必要であるかについても検討すべきである。
- (24) 開示の検討においては、現行の日本基準が IFRS や米国会計基準と比較して開示が不足している部分があるのであれば、その点については速やかに検討すべきである。また、今回の見直しにより、判断に依拠する度合いが増す取扱いについては、開示を追加すべきかどうか検討すべきである。
- (25) 繰延税金資産の回収可能性に関する説明は、将来の見通しについての定性的な説明となる可能性があり、財務諸表の注記にはなじまないのではないかと。影響が大きければ、経営者による財政状態及び経営成績の検討と分析 (MD&A) や決算説明において企業が自主的に開示するものと考えている。
- (26) 会計上の見積り項目についてその根拠を必ず開示すべきものではない。日本基準の場合、IFRS や米国会計基準と比較して回収可能性の閾値が高いにもかかわらず、IFRS や米国会計基準と比較してより詳細な開示を求めることには抵抗感がある。

以 上