

プロジェクト 税効果会計

項目 税効果会計に関する開示の検討
－税務上の繰越欠損金に関する情報の開示**本資料の目的**

1. 第 329 回企業会計基準委員会及び第 30 回税効果会計専門委員会（以下「専門委員会」という。）では、税効果会計に関する開示の検討のうち、評価性引当額の内訳について審議を行った。本資料では、税効果会計に係る開示に関する論点のうち、税務上の繰越欠損金に関する情報の開示の要否を検討することを目的としている。

税務上の繰越欠損金に関する情報の開示の検討の経緯**（回収可能性適用指針の公開草案前の審議）**

2. 現行の日本基準において、税務上の繰越欠損金に関する注記として、繰延税金資産及び繰延税金負債の一時差異等の項目別の内訳の 1 つとして税務上の繰越欠損金（評価性引当額控除前）が開示されているが、税務上の繰越欠損金に関する具体的な情報は開示されていない。

この点について、財務諸表利用者に対するアウトリーチ（2015年3月に実施）では、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複数聞かれた。

3. これらの意見を踏まえ、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。）の公開草案前の審議（第 306 回及び第 308 回企業会計基準委員会、第 15 回及び第 17 回専門委員会）では、企業の分類ごとに必要と考えられる開示の情報について分析したうえで、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する判断や計上額を説明する情報については開示を定める候補となり得るとした。
4. また、第 309 回企業会計基準委員会及び第 18 回専門委員会において、事務局から、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、繰延税金資産の計上根拠及び税務上の繰越欠損金の繰越期限について開示を定めることとする提案を行った。

その際、事務局から示した開示イメージ案は、以下である。

(イメージ案) 税務上の繰越欠損金について重要と考えられる繰延税金資産を計上している場合

(重要な税務上の繰越欠損金に係る繰延税金資産)

当社グループは、当連結会計年度において、税務上の繰越欠損金に係る繰延税金資産を X,XXX 百万円計上した。これは、主として当社のスペインの海外子会社 A 社(税務上の繰越欠損金 600 百万円、計上している繰延税金資産 400 百万円)及びオランダの海外子会社 B 社(税務上の繰越欠損金 1,000 百万円、計上している繰延税金資産 800 百万円)により計上されたものである。

スペインの海外子会社 A 社における税務上の繰越欠損金は、過去、……。現在は、……。今後……。

オランダの海外子会社 B 社における税務上の繰越欠損金は、過去、……。現在は、……。今後……。

なお、スペインの海外子会社 A 社及びオランダの海外子会社 B 社の税務上の繰越欠損金の金額と繰越期限は以下のとおりである。

	スペインの 海外子会社 A 社	オランダの 海外子会社 B 社
1 年目	— 百万円	— 百万円
2 年目	—	—
3 年目	200	—
4 年目	400	200
5 年目超	—	800
合計	600	1,000

5. IFRS では、繰延税金資産及び繰延税金負債の項目別の内訳について、評価性引当額相当額を控除した金額で開示したうえで、税務上の繰越欠損金に関連する開示として、次の2つを開示することが要求されている。

- (1) 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)(IAS 第12号第81項(e))

(開示例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税務上の繰越欠損金(失効期限別の内訳)の開示例 ※

(単位:百万円)

	前連結会計年度末 (201X年3月31日)	当連結会計年度末 (201X年3月31日)
将来減算一時差異	XXXX	XXXX
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

(注) 将来減算一時差異及び税務上の繰越欠損金の金額に適用税率を乗じた金額が記載されている。

※ 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）に関する開示例では、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の合計額について、期限別に開示している例がある。

また、表形式ではなく、文章で記載している企業もある。

なお、税金の金額ベースで開示している企業と課税所得ベースで開示している企業がある。

(2) 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（IAS 第 12 号第 82 項）¹

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。

(開示例 2) ※ 繰延税金資産の認識の根拠に関する開示例

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。

※ 繰延税金資産の認識の根拠に関する開示例は、直接的に税務上の繰越欠損金について開示することを求めているわけではないが、記載されている要件を満たす場合に結果として税務上の繰越欠損金に関する情報を開示しているケースがある。

なお、当該開示は様々な形式でなされており、他の開示例については、(別紙 1) を参照のこと。

6. また、米国会計基準では、繰延税金資産及び繰延税金負債の項目別の内訳において、

¹ 法人所得税に関する IASB のプロジェクトは、米国会計基準とのコンバージェンス・プロジェクトとして開始され、2009 年 3 月に IAS 第 12 号「法人所得税」を改訂する公開草案が公表された。IAS 第 12 号第 82 項は、この公開草案では含めないことが提案され、その理由について、BC10 項で「この開示は財務諸表の利用者にとってレリバントな情報というよりも、監査人が検討したいと考える種類の開示であると結論付けた。」と記載されている。なお、当該公開草案は、新たな開示として「一時差異の各種別並びに未使用欠損金及び未使用税額控除の各種別別に、繰延税金資産及び繰延税金負債の期首残高と期末残高との数値による調整表」が提案された。

その後、IASB は、このプロジェクトの範囲を縮小し、当該公開草案は最終基準化に至っていない。

税務上の繰越欠損金を、評価性引当額相当額を控除する前の金額で開示したうえで、税務上の繰越欠損金に関連して、次の2つを開示することが要求されている。

- (1) 税務上の損失及び税額控除の繰越額の種類及び繰越期限（ASC740-10-50-3a）を開示することが要求されており、例えば、以下のような税務上の繰越欠損金の種類及び繰越期限の開示が行われている。

(開示例3) 税務上の損失及び税額控除の繰越額の種類及び繰越期限の開示例

201X年3月31日現在の税務上の繰越欠損金は、日本国内においてXX百万円、海外においてXX百万円であり、将来の課税所得から控除できます。これらの繰越欠損金は、一部を除き、日本国内において201X年から202X年の間に、海外において主に201X年から203X年の間に繰越期限が到来します。また、繰越税額控除は、日本国内においてXX百万円、海外においてXX百万円であり、それぞれ主に201X年から201X年および201X年から203X年の間に繰越期限が到来します。

- (2) 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りに関する記載

(開示例4) リスクと不確実性の説明に関する開示例

当社は繰延税金資産の一部または全部が実現しない可能性がより確からしいかどうかを検討し、繰延税金資産の回収可能性を評価しています。繰延税金資産の最終的な回収可能性は、一時差異及び繰越欠損金が将来減算される期間における課税所得の水準により決定されます。当社はこの検討において、繰延税金負債の実現予定時期、将来の課税所得の予測及び税務戦略を考慮しています。過去の課税所得の水準及び将来繰延税金資産が減算される期間の課税所得の予測に基づき、当社は、XXXX年度及びXXXX年度における、評価性引当金控除後の将来減算可能一時差異及び繰越欠損金の実現する可能性はより確からしいと考えています。

7. 日本基準、IFRS及び米国会計基準の開示を比較すると、以下のように整理できる。

日本基準

- 繰延税金資産及び繰延税金負債の項目別の内訳について、税務上の繰越欠損金は、評価性引当額を控除する前の金額で開示することが要求されている。
- 税務上の繰越欠損金に関する具体的な情報を開示することは要求されていない。

IFRS

- 繰延税金資産及び繰延税金負債の項目別の内訳について、評価性引当額相当額を控除した金額で開示することが要求されている。
- 繰延税金資産を認識していない税務上の繰越欠損金を繰越期限別に開示する

ことが要求されている（なお、将来減算一時差異及び繰越税額控除と合算で開示されているケースもある。）。

- 上記に加え、一定の状況において繰延税金資産の金額とその認識の根拠となる証拠を開示することが要求されており、税務上の繰越欠損金に関する事項を開示しているケースが見受けられる。

米国会計基準

- 繰延税金資産及び繰延税金負債の項目別の内訳について、税務上の繰越欠損金は、評価性引当額を控除する前の金額で開示することが要求されている。
- 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について開示することが要求されている。
- 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りに関する記載が要求されている。

(回収可能性適用指針公開草案のコメント募集の内容)

8. 回収可能性適用指針の公開草案前の審議においては、繰延税金資産の回収可能性に関する注記事項を追加する提案を行わず、回収可能性適用指針の公開草案において注記事項に関する質問項目を設けることとした。
9. 公開草案前の審議のうち評価性引当額の内訳に関する開示については、下記のように便益とコストを分析し、コメント募集の文書に記載した。

(回収可能性適用指針の公開草案におけるコメント募集に添付した別紙2より抜粋)

税務上の繰越欠損金に関する情報

5. 税務上の欠損金が生じている場合には一般的に繰延税金資産の回収可能性に関する不確実性が高いと考えられることから、税務上の繰越欠損金に関する情報の要望は一般的に多いと考えられる。

便益の観点からは、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として、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などが開示されれば、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を計上し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、繰延税金資産の回収可能性に関する不確実性を評価することができるようになると考えられる。

一方、コストの観点からは、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ついての情報の

みを開示するならば、過大なコストにはならないと考えられる。

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。

このように、税務上の繰越欠損金に関する情報については便益とコストの比較の観点から、また、IFRS における開示要求との整合性の観点からも追加的に開示を求める項目になり得ると考えられる。

6. 一方、次の項目も財務諸表利用者から開示を追加する要望が聞かれた主なものであるが、開示を求めることによる便益とコストを勘案し、事務局は開示に関する定めを設けないことを審議において提案している。

10. また、コメント募集の文書において、下記のように現行の注記事項に関する質問し、コメントを募集した。

(回収可能性適用指針の公開草案におけるコメント募集より抜粋)

(質問 7-1 現行の注記事項に関する質問)

今後の当委員会における注記事項の追加に関する検討に資するため、現行の税効果会計に関する注記事項で十分な開示が行われているかについて、ご意見がありましたら、ご記載ください。現行の注記事項では十分な開示が行われていないとお考えの場合には、どのような項目を追加的に開示することが望ましいか及びその理由について、ご意見をご記載ください。

なお、財務諸表利用者におかれましては、現行の注記事項では開示されていない企業分析に必要と思われる情報について、審議の過程で議論された項目も参考にしてご記載ください。

財務諸表作成者におかれましては、注記事項の追加を検討するにあたって考慮することが必要と思われる財務諸表作成にかかるコストの内容について、審議の過程で議論された項目も参考にしてご記載ください。

(回収可能性適用指針の公開草案に寄せられたコメントの概要)

11. 上述のコメント募集の結果、回収可能性適用指針の公開草案に寄せられたコメントは、以下のとおりである。

税務上の重要な繰越欠損金に関する情報は有用な情報であるとのコメント

- (1) 「連結上重要な繰延税金資産を計上している会社に関して、会社別に、税務上の繰越欠損金の額、繰延税金資産の計上額、繰延税金資産を計上した根拠などの開

示」について、会社別の繰越欠損金の詳細は分析上必要な情報である。ただし、連結対象の全社の情報が必要な訳ではなく、繰延税金資産に占める割合が高い会社に関する情報が得られれば、繰延税金資産の不確実性を適切に評価できるであろう。

- (2) 重要な繰越欠損金の発生原因、繰越期限、評価性引当額との関係等について、財務諸表利用者が、繰延税金資産の計上額の妥当性を理解する上で必要な情報であると考えるため、開示を要求すべきと考える。
- (3) 税務上の繰越欠損金が生じている場合には、繰延税金資産の回収可能性に関する不確実性が高いと考えられるため、注意喚起する観点から、また、国際的調和化の観点から、税務上の繰越欠損金の額、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ごとの内訳、繰延税金資産の計上根拠を開示すべきと考えます。

連結上の開示は、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、会社別の内訳及び、計上根拠を開示すべきと考えます。

- (4) 財務諸表利用者が繰延税金資産の不確実性を評価することができるように、税務上の繰越欠損金の金額及び計上している繰延税金資産の金額、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等の開示を行う必要があると考える。
- (5) 注記対象とする範囲については、繰延税金資産を計上する原因となっている繰越欠損金の繰越期限のレンジ(いつからいつまでにわたるか)についての開示は必須と考える。また、税務上の繰越欠損金について連結上重要な繰延税金資産を計上している会社の情報を開示し、開示することが望ましいと考える。

税務上の繰越欠損金に関する情報の開示はコストに比して有用とはいえないとのコメント

- (6) 繰越欠損金に係る詳細な情報を開示することを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限定したとしても、多種多様なビジネス展開をしている企業にとって、多数の課税法域にわたる関係会社の繰越欠損金の詳細な情報を収集することは、財務諸表作成者にとって過大な負担となることが想定される。
会社別に繰越欠損金の情報を開示されたとしても、事業の将来見込みと対応する繰延税金資産の回収可能性に係る情報は直接的に読み取れず、回収可能性の不確実性を評価するに資する情報が提供されるとは考えにくい。
- (7) 「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とし

て、繰越欠損金の額や計上根拠等の開示」を求めることは、限定的なケースでのみ要求される IFRS の開示(IAS 第 12 号 81 項 (e)) を大幅に超えるものであり、過剰な要求であり、グローバルな投資判断を行う上では、意味をなさない開示となるため、投資家にとっての有用性も限られる。国際水準を超える開示を要求すべきではない。

仮に、税務上の繰越欠損金に関する開示を検討するとしても、IAS 第 12 号 81 項 (e) ² の開示のコスト・ベネフィットを慎重に検討の上、当該開示を上限として、必要な開示レベルを検討して頂きたい。

- (8) 適用する会計基準や税制が全く異なる状況下にある、世界各国の連結子会社・日本の親会社の計数を単純合算した連結ベース計数の内訳開示したところで財務諸表利用者にとって有用な情報とはなり得ないと思われます。

もし経営者が各社に固有の特殊な事情の説明等が必要と判断した場合には、定性の補足情報を記載すれば十分なのではないかと考えます。

税務上の繰越欠損金に関する開示の有用性とコストについての分析

12. 以下では、有用性のある税務上の繰越欠損金に関する情報、及び、税務上の繰越欠損金に関する情報の開示を求める場合のコストに関する検討に分けて分析を行う。なお、ここでの検討は、連結財務諸表における開示を念頭に置いている。

(有用性のある税務上の繰越欠損金に関する情報)

有用性に関する判断基準

13. ここで、税効果会計に関する開示の有用性について分析を行う際には、第 329 回企業会計基準委員会及び第 30 回専門委員会と同様に、以下の 2 つを投資家の意思決定に資するか否かの判断基準として検討することが考えられる。

- 課税所得に関する将来の不確実性やリスクが高い状況において、繰延税金資産の計上根拠に関する理解可能性を高めるか否か。
- 課税所得に関する将来の不確実性やリスクが高い状況において、繰延税金資産の回収可能性に関する予測可能性を高めるか否か。

有用性のある情報の識別

² 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）」の注記が求められている。

14. 税務上の欠損金が生じた場合、一般的に、将来の課税所得に関する不確実性やリスクが高い状況にあると考えられる。ただし、税務上の欠損金が生じる原因には、経常的な業績不振により生じるケースや、臨時的な理由により生じるケースのほか、課税所得を上回る過去に生じた将来減算一時差異が一時に認容されることにより業績の良し悪しに関係なく税務上の欠損金が生じるケースなど様々な原因が考えられ、不確実性やリスクの状況は一様ではない。
15. 現行の開示では、繰延税金資産の発生原因別の主な内訳に税務上の繰越欠損金（評価性引当額の控除前）が開示されている場合、過去又は当期において税務上の欠損金が生じている事実を示しているが、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どうかについては開示されていない³。財務諸表利用者は、企業が税務上の繰越欠損金を有している場合に、将来の課税所得に関する不確実性やリスクの評価を行うことは容易ではなく、繰延税金資産の計上根拠を理解することや回収可能性の変動による将来の利益を予測することは難しいものと考えられる。
16. ここで、以下の情報を仮に開示した場合に、財務諸表利用者にとって有用かどうかの分析を行う。
 - (1) 税務上の繰越欠損金に係る繰延税金資産の計上額
 - (2) 税務上の繰越欠損金に係る繰延税金資産の計上根拠（税務上の繰越欠損金が生じた理由、及び、当該税務上の繰越欠損金が将来、控除される見込みがあると判断した理由）
 - (3) 税務上の繰越欠損金（評価性引当額控除前）の繰越期限に関する情報

(1) 税務上の繰越欠損金に係る繰延税金資産の計上額

17. 仮に税務上の繰越欠損金に係る繰延税金資産の計上額を開示した場合、財務諸表利用者は不確実性又はリスクのある繰延税金資産がどの程度計上されているかを概括的に把握することができる。また、当該金額に重要性があるかどうかにより、繰延税金資産の内容について、更なる評価の要否を判断することができると考えられる。
18. 一方、開示が連結ベースでなされる場合、事業内容や税制、回収可能性についての方針が異なる金額が合算されることから、この数値情報のみではその発生原因や回

³ 第329回企業会計基準委員会及び第30回専門委員会において検討した「評価性引当額の内訳に関する開示」は、「将来減算一時差異について主な項目ごとに開示する方法」（イメージ案1）及び「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」（イメージ案2）とも、税務上の繰越欠損金に係る繰延税金資産の金額と関連している。

収可能性がある」と判断した理由について理解することは難しく、その有用性は限られると考えられる。

(2) 税務上の繰越欠損金に係る繰延税金資産の計上根拠（税務上の繰越欠損金が生じた理由、及び、当該税務上の繰越欠損金が将来、控除される見込みがあると判断した理由）

19. 過去又は当期において税務上の欠損金が生じ、その結果、当期において税務上の繰越欠損金を有している企業において、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。税務上の繰越欠損金に係る繰延税金資産の判断過程について、企業が財務諸表利用者にとって有用と考えられる情報を開示する場合、当該繰延税金資産の計上根拠の理解可能性を高め、かつ繰延税金資産がどのような状況のときに回収可能となるのか、又は取り崩されるかについての予測可能性を高めることになると考えられる。

20. 一方、異なる課税法域の情報を集約して開示し、その説明が十分ではない場合には、当該情報によりその企業の繰延税金資産に関するリスクや不確実性を理解するのは困難であり、その有用性は限られると考えられる。

また、繰延税金資産の計上根拠が開示されたとしても、例えば税務上の繰越欠損金の繰越期限に関する情報など、その前提となる課税法域の税制の内容と合わせて分析しなければ、理解が困難な可能性もある。

(3) 税務上の繰越欠損金（評価性引当額控除前）の繰越期限に関する情報

21. 所在地国の税制により税務上の繰越欠損金の繰越期限に相違がある場合、例えば、各企業において、税務上の繰越欠損金の繰越期限が無期限であるものと、近い将来に期限切れとなるものとは、繰延税金資産の変動可能性は異なるものと考えられる。各企業における税務上の繰越欠損金の繰越期限に関する情報は、将来の課税所得が生じた場合に得られる税金軽減効果を概括的に推測することができ、繰延税金資産が将来どのように変動するかの予測可能性を高めることになると考えられる。

22. 一方で、異なる課税法域で生じた税務上の繰越欠損金の繰越期限別の合計金額は、どのようなリスクが生じているのかを理解することは難しく、税務上の繰越欠損金を保有する企業ごとに開示されない場合、繰延税金資産の変動可能性を予測するのは困難であり、その有用性は限られると考えられる。また、税務上の繰越欠損金の繰越期限に関する情報が開示されたとしても、例えば繰延税金資産の計上根拠など、回収可能性の判断に関する内容と合わせて分析しなければ、理解が困難な可能性もある。

情報を集約する単位

23. 繰延税金資産の回収可能性の判断は、(連結納税の場合を除き) 各社別に行われていることや各社の所在地国の税制が影響することを考慮すると、基本的には、個社別の繰延税金資産の金額、その計上根拠、繰越期限に関する情報がもつとも有用であると考えられる。ただし、個社別の情報は相当程度コストがかかる可能性がある点を踏まえ、以下のケースのように、一定程度集約することにより、有用性がどのように低下するかを分析する。
24. 例えば、同一の国に所在する複数の企業の情報を合算した場合、税務上の繰越欠損金の繰越期限に関する情報については、異なる課税法域ごとの情報となるため、有用性がある程度維持されるものと考えられる。
- しかしながら、事業内容や回収可能性についての方針が異なる金額が合算されることから、繰延税金資産の金額やその計上根拠に関する情報は、個社別の情報に比べてその有用性は低下するものと考えられる。
25. 他方、別々の国に所在する複数の企業の情報を合算した場合、事業内容、税制や回収可能性についての方針が異なる金額が合算されることから、繰延税金資産の金額、その計上根拠、繰越期限に関する情報のいずれも、同一の国に所在する企業の情報に比べてその有用性は低下するものと考えられる。
26. したがって、仮に、税務上の繰越欠損金に関して、連結上、複数の企業の情報を合算して開示を行う場合、繰延税金資産の金額やその計上根拠に関する情報を合わせて開示を行う必要があると考えられる。

(税務上の繰越欠損金に関する情報の開示を求める場合のコストに関する検討)

27. 次に、コストに関する分析を行う。現状、企業は、連結グループにおける繰延税金資産の発生原因別の主な内訳及び法定実効税率と税効果会計適用後の法人税等の負担率を開示するために、連結グループ内の各社の評価性引当額控除前の将来減算一時差異等の項目ごとの金額及び評価性引当額の合計額、並びに、当期純利益を課税所得に調整する主な項目の情報を連結パッケージ等で入手していると考えられる。

一方、連結グループにおける税務上の繰越欠損金に係る繰延税金資産の金額、その計上根拠及び繰越期限等の情報については、通常、網羅的には収集してなく、例えば、連結グループにおいて重要な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企業がある場合等、必要に応じて、情報を収集しているものと考えられ

る。

28. 子会社における税務上の繰越欠損金に係る繰延税金資産の金額、その計上根拠及び繰越期限等の情報を、親会社で網羅的に把握するためには、子会社が決算において算定した税務上の繰越欠損金に係る繰延税金資産の金額のほかに、子会社の事業において、過去又は当期に税務上の繰越欠損金が生じた状況やその理由、現地の法的規制や経営環境を勘案して策定されている将来の経営計画をもとに、子会社の所在地国の税制を勘案した将来の課税所得見積額、子会社の所在地国における税制における税務上の繰越欠損金の繰越期限や繰戻還付の情報、税制改正（その予定も含む。）の有無などの情報を収集する必要があると考えられる。

子会社を多数保有している企業であれば、上述したコストは相当程度負担になるものと考えられる。

国際的な会計基準との整合性についての検討

29. 国際的な会計基準との整合性については、第11項(8)において、「IFRSの開示(IAS第12号81項(e))を大幅に超えるものであり、過剰な要求であり、グローバルな投資判断を行う上では、意味をなさない開示となるため、投資家にとっての有用性も限られる。国際水準を超える開示を要求すべきではない」とのコメントが寄せられている。
30. この点について、国際的な会計基準で要求されている開示が必ずしも全てが有用とは限らないため、その有用性を吟味する必要があると考えられる。

一方で、我が国においては税制上、税務上の繰越欠損金に繰越期限や控除制限があること等から、国際的な会計基準で要求されていない開示に有用性がある場合もあると考えられる。

以下では、IFRS及び米国会計基準で求められている開示(第5項から第7項参照)のメリット及びデメリットを検討する。

(IFRSの税務上の繰越欠損金に関する開示のメリット及びデメリット)

31. IFRSの税務上の繰越欠損金に関する開示のメリット及びデメリットを分析する。
32. 連結グループにおける税務上の繰越欠損金に係る繰延税金資産の額について、IFRSでは、IAS第12号第81項(g)において、繰延税金資産及び繰延税金負債の項目別の内訳について評価性引当額相当額を控除した金額で開示することが要求されているため、その中で、税務上の繰越欠損金に係る繰延税金資産の金額(ネット)の開

示がなされることになる。

この点について、税務上の繰越欠損金に係る繰延税金資産の金額が開示されることで、投資家は不確実性やリスクのある繰延税金資産がどの程度計上されているのかを把握することができる。

一方、連結ベースの税務上の繰越欠損金に係る繰延税金資産の金額は、事業内容や税制、回収可能性についての方針が異なる連結グループの納税主体における税務上の繰越欠損金に係る繰延税金資産の金額が合算されていることから、その発生原因や回収可能性があるかと判断した理由については理解しづらい可能性がある。

33. また、IFRS では連結財務諸表上の繰延税金資産を認識していない税務上の繰越欠損金の合計額及びその失効日（繰越期限）（各期限別の合計額）の開示が要求されており（IAS 第12号第81項(e)）、この規定により、税務上の繰越欠損金の繰越期限が開示される。

この開示により、課税所得が生じた場合に得られる税金軽減効果を推測することができる可能性がある。

一方、異なる課税法域で生じた税務上の繰越欠損金の合計額及びその繰越期限が開示されている場合に、どのようなリスクが生じているのかが理解しづらい可能性がある。

34. さらに、IFRS においては、IAS 第12号第82項において、「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」場合に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要求されている。

この開示により、税務上の繰越欠損金に係る繰延税金資産の認識の根拠が判断できる可能性がある。

一方、開示すべき事項が企業の判断に委ねられていることから、当該開示の内容について異なる課税法域の情報を集約して開示し、その説明が必ずしも十分でない例もみられる。

(米国会計基準の税務上の繰越欠損金に関する開示のメリット及びデメリット)

35. 米国会計基準の税務上の繰越欠損金に関する開示のメリット及びデメリットを分析する。

36. 米国会計基準では、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の開示が要求されており（ASC740-10-50-3a）、連結グループにおける税務上の繰越欠損金の額及び期限の開示が要求される。

この開示により、課税所得が生じた場合に得られる税金軽減効果を推測することができる可能性がある。

一方、異なる課税法域で生じた税務上の繰越欠損金の合算額及びその繰越期限が開示されている場合に、どのようなリスクが生じているのかが理解しづらい可能性がある。

37. また、米国会計基準では、リスクと不確実性の説明の一部として、将来の課税所得を基礎にした繰延税金資産の評価性引当額の見積りに関する記載や繰延税金資産等の計上方針を開示することが要求されている（ASC275-10-50-15）。

この開示により、税務上の繰越欠損金に係る繰延税金資産の認識の根拠が判断できる可能性がある。

一方、開示すべき事項が企業の判断に委ねられていることから、当該開示の内容について異なる課税法域の情報を集約して開示し、その説明が必ずしも十分でない例もみられる。

まとめ

38. 前項までの検討を踏まえると、以下のように分析される。

- (1) 「税務上の繰越欠損金に係る繰延税金資産の額」、「税務上の繰越欠損金の繰越期限に関する情報」の数値情報は、個社別に開示をした場合には、投資家に有用な情報となりうる。

ただし、相当の作成コストがかかることが想定されるため、開示する場合でも、何らかの集約を図った情報とすることを検討する必要がある。

- (2) 何らかの集約を図った数値情報とする場合、情報の有用性は一定程度低下するため、税務上の繰越欠損金に係る繰延税金資産の計上根拠等の説明に関する情報を合わせて開示する必要がある。

ただし、集約を図った数値情報とした場合であっても、相当の作成コストがかかることが想定されるため、開示を行うことの有用性と国際的な会計基準の規定との比較考量を行い、開示の要否を判断する必要がある。

ディスカッション・ポイント

- まとめ(1)の分析に同意するか。個社別の開示は有用と考えるか。
- まとめ(2)の分析に同意するか。集約を図った数値情報に有用性はあると考えるか。計上根拠に関する説明に関する情報は、集約を図ることによる有用性の低下を補うものとなりうるか。これらは、コスト負担に見合った有用な情報となりうるか。

以 上

(別紙1) IFRSにおける繰延税金資産の認識の根拠の開示例

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、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1)

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2)

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3)

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4)

	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）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 5)

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、○ ○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と、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と、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 6)

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。

(別紙2) 米国会計基準における税務上の繰越欠損金に関する開示例

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(ASC740-10-50-3a)の開示例

(例1)

平成XX年3月31日現在、将来、課税所得が発生した場合に控除可能な税務上の繰越欠損金が、約XX,XXX百万円あります。これらの繰越欠損金のうち、国内の連結子会社で計上しているXX,XXX百万円については、最長X年間にわたって控除可能です。また、米国の連結子会社で計上している約XX,XXX百万円については、最長2X年間にわたって控除可能です。その他の海外の連結子会社で計上している約XX,XXX百万円については、大部分が無期限に繰り越し可能です。

(例2)

201X年3月31日現在、将来XXXX(会社名)で課税所得が発生した場合に、それを相殺することが可能な税務上の繰越欠損金残高はXX,XXX百万円であります。このうちXX,XXX百万円は、当社および国内子会社によるもので、201X年3月期から202X年3月期までに繰越期限を迎えます。残りの繰越欠損金XX,XXX百万円は、203X年3月期までに繰越期限を迎えます。繰越欠損金の使用額は、前連結会計年度および当連結会計年度において、それぞれXX,XXX百万円およびXX,XXX百万円であります。

(例3)

201X年3月31日現在、一部の連結子会社で約XX,XXX百万円の将来控除可能な税務上の繰越欠損金がある。将来の課税所得と相殺可能な期間はそれぞれの税法によって異なり、次のとおりである。

2015年3月31日現在	
	百万円
5年以内	XX,XXX
6 - 20年	XX,XXX
無期限	XX,XXX
合計	XX,XXX

(例4)

2015年3月31日現在、当社グループの一部の連結子会社において、将来の課税所得の算定において控除可能な税務上の繰越欠損金がXX,XXX百万円あります。将来の課

税所得との相殺に利用できる期間は、次のとおりであり、それぞれの税務管轄により異なります。

(単位：百万円)

項目	当連結会計年度末 2015年3月31日
5年以内	XX,XXX
6～20年	XX,XXX
無期限	XX,XXX
合計	XX,XXX

2. 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（ASC275-10-50-15）の開示例

(例1)

繰延税金資産の実現可能性の評価については、経営者がその一部又は全部につき実現するか否かを検討している。最終的な繰延税金資産の実現可能性については、それらの将来減算一時差異及び繰越欠損金が利用されると見込まれる期間に生み出される将来の課税所得に依存している。経営者はこの評価にあたり、将来加算一時差異の使用、将来の課税所得の見込み及びタックス・プランニングを考慮している。経営者は2013年度及び2014年度末の評価性引当金を控除した繰延税金資産の金額が過去の課税所得実績額及び将来の課税所得見込額から判断して、将来減算一時差異及び繰越欠損金を利用されると見込まれる期間内の将来課税所得金額によって実現可能であると判断している。しかしながら将来課税所得が減少した場合、実現可能と思われる繰延税金資産の額は減少する可能性がある。

(例2)

繰延税金は税務上と会計上との間の資産および負債の一時的差異、ならびに繰越欠損金および繰越税額控除に関連する将来の見積税効果を反映している。繰越欠損金や繰越税額控除に対する税効果は、将来において実現可能性がある認められる部分について認識している。税率の変更に伴う繰延税金資産および負債への影響は、その税率変更に関する法律の制定日の属する連結会計年度において損益認識している。

(例3)

法人税の会計処理は、会計基準編纂書740「法人税等」に準拠しています。法人税等における不確実性に関する会計処理は、税務調査を受けることを前提に税務上認

識された税務ベネフィットについて、50%超の実現可能性がないと判断した場合、当該部分を未認識税務ベネフィットとして資産及び負債に計上しています。税制改正もしくは税率変更に伴う影響額は、累積その他の包括利益に関する繰延税金資産及び負債の変動も含めて当期の損益にて処理しています。

(例 4)

法人税等は資産負債法に基づき計上しております。財務諸表上の資産および負債の帳簿価額とそれらの税務上の金額との差異、繰越欠損金、ならびに繰越税額控除に起因する将来の見積り税効果について、繰延税金資産および負債を計上しております。繰延税金資産および負債は、それらの一時的差異が解消されると見込まれる年度の課税所得に対して適用される法定税率を使用して計上しております。税率変更による繰延税金資産および負債への影響は、その税率変更に係る日を含む年度の損益として計上されております。XXXXX（会社名）は、評価性引当金を計上することにより繰延税金資産を実現可能と見込まれる額まで減額しております。

(例 5)

繰延税金資産及び負債は、資産及び負債の財務諸表上の計上額と税務上の計上額との差異ならびに繰越欠損金及び繰越税額控除による将来の税効果見積額について認識しています。繰延税金資産及び負債の金額は、将来の繰越期間または一時差異が解消する時点において適用が見込まれる法定実効税率を用いて計算しています。税率変更が繰延税金資産及び負債に及ぼす影響額は、その根拠法規が成立した日の属する期の損益影響として認識されます。

(例 6)

繰延税金資産及び負債は会計上と税務上の資産及び負債の簿価の一時的差異及び税務欠損金他の繰越控除に基づき、法定実効税率を用いて計算しております。なお、繰延税金資産のうち将来において実現が見込めない部分については評価性引当金を設定しております。

(例 7)

繰延税金資産の帳簿価額は、入手可能な証拠にもとづいて50%超の可能性で回収可能性がないと考えられる場合、評価性引当金の計上により減額することが要求されます。したがって、繰延税金資産にかかる評価性引当金計上の要否は、繰延税金資産の回収可能性に関連するあらゆる肯定的及び否定的証拠を適切に検討することにより定期的に評価されます。この評価に関するマネジメントの判断は、それぞれの税務管轄ごとの当期及び累積損失の性質、頻度及び重要性、不確実な税務ポジシ

ョンを考慮した将来の収益性予測、税務上の簿価を超える資産評価額、繰越欠損金の法定繰越可能期間、過去における繰越欠損金の法定繰越可能期間内の使用実績、繰越欠損金及び繰越税額控除の期限切れを防ぐために実行される慎重かつ実行可能な税務戦略を特に考慮します。

以 上