
プロジェクト	税効果会計
項目	開示に関する論点の検討 －公開草案に寄せられたコメントのうち国際的な会計基準に要求されている注記事項

本資料の目的

1. 本資料では、税効果会計に係る開示に関する論点のうち、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。）の公開草案に寄せられたコメントのうち国際的な会計基準に要求される注記事項の可否を検討することを目的としている。

検討の経緯

（公開草案のコメント募集の内容）

2. 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。
3. 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整理）

4. 主に財務諸表利用者から寄せられたコメントを基に、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、項目ごとに整理すると、以下の

とおりである。

(1) 税率に関する開示

- ① 純損失の場合における税金等調整前当期純損失に対する法人税等の比率と法定実効税率との差異の調整表（純損失の場合における税率差異の調整表）
- ② 法定実効税率の計算基礎に関する情報

(2) 繰延税金資産の表示（非流動区分表示への変更）

5. 以下では、前項で整理した項目を個々に検討する。

有用性に関する判断基準

6. 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、以下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。
- 国際的な会計基準に基づく財務諸表との比較可能性の観点から、国際的な会計基準において求められている開示項目か否か（国際的な会計基準における注記事項をすべて導入することを意味しない。）。

税率に関する開示

（公開草案に寄せられたコメント）

7. 税率に関する開示に関して寄せられたコメントの概要は以下のとおりである。

① 純損失の場合における税率差異の開示

- 「現行の注記では、純損失の場合に税率の調整表が開示されないが、期間比較上有用な情報と思われるので、開示すべきではないか。」
- 「「前期と比較した適用税率の変動」や「純損失の場合の税率の調整表」の開示も必要との意見が出た。将来のキャッシュ・フローや業績の予想に際して、適用税率の予測は必要不可欠である。公表された決算期の適用税率が前期と比べて、どのような理由でどれだけ変動したかや、純損失の場合にどのように税率が調整されているのかが明らかになれば、来期以降の適用税率の予測精度は

確実に向上するであろう。」

② 法定実効税率の計算基礎の開示

- 「現行の、「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」の注記を拡充し、法定実効税率の計算基礎に関する情報を追加的に開示すべきと考えます。」

(分 析)

① 純損失の場合における税率差異の開示

8. 税効果会計基準 第四 2 では、注記事項として「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」（以下「税率差異」という。）を開示することが要求されており、税引前当期純損失又は税金等調整前当期純損失が生じた場合における税率差異の開示については、明確に定められていない。

このため、実務では、税引前当期純損失又は税金等調整前当期純損失の場合、税率差異の注記事項を省略している企業が多いが、開示している企業も見られる。

9. また、IFRS 及び米国会計基準においても、日本基準と同様に、純損失の場合に税率差異の開示が求められているかどうかの記載はない。

IFRS：次の様式のいずれか又は両方による、税金費用（収益）と会計上の利益との関係の説明（IAS 第 12 号第 81 項(c)）

(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）

米国会計基準：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)

10. ここではまず、当該開示の有用性の内容について分析する。この点、以下の事例のように純利益を計上している場合、法定実効税率と実際の税負担率との差異は、利益と課税所得の調整のうち一時差異に関連しないもの（例えば、交際費等の永久差

異)や繰延税金資産の回収可能性を見直したことによる評価性引当額の増減のほか、連結財務諸表においては在外子会社における法定実効税率が異なることにより生じる差異も含まれていることについての理解可能性が高まると考えられる。このため、これらの情報は、一定の有用性があるものと考えられる。

純利益の場合の事例		
(税効果会計関係)		
1 繰延税金資産及び繰延税金負債の発生の主な原因別の内訳 (略)		
2 法定実効税率と税効果会計適用後の法人税等の負担率との差異の原因となった主な項目別の内訳		
	前連結会計年度 (XX年3月31日)	当連結会計年度 (XX年3月31日)
法定実効税率	37.5%	35.1%
実効税率変更による影響	2.9%	4.7%
在外子会社との税率の差異	1.0%	0.8%
評価性引当金の増減	△0.4%	0.0%
交際費等永久差異	1.0%	1.6%
住民税均等割額	1.6%	1.3%
その他	△0.3%	2.3%
税効果会計適用後の法人税等の負担率	43.3%	45.8%

11. 一方で、以下の事例のように純損失を計上している場合、法定実効税率と実際の税負担率との調整により、以下が理解できる。

- ① 交際費等永久に損金に算入されない項目の率(1.9%) (税引前損失に乗じることにより金額も推定可能である。)が理解できる。
- ② 評価性引当額の増加の率(35.6%)も把握できる。ただし、評価性引当額の増加が繰越欠損金に対するものなのか、一時差異に対するものなのかは判別できない。
- ③ 実際の税率(4.0%)を構成しているものが、概ね住民税等均等割額のみであることが把握できる。ただし、この点は、損益計算書から読み取れると考えられる。

12. このように、損益計算書に追加される情報は、下の設例の場合、前項の①のみと思われる。繰越欠損金の一部に税効果を認識して資産計上している場合などは、読み取れるものが追加される可能性があるが、限定的と考えられる。

また、法定実効税率がマイナスで表示されている場合、当該マイナス表示が何を意味するのかが理解しづらいと考えられる。

13. 上記の分析を踏まえると、税引前当期純損失又は税金等調整前当期純損失が生じて

いる場合における税率差異を開示することの有用性は、必ずしも高くないと考えられ、当該注記を要求するのではなく、これまで検討を行っている評価性引当額の内訳や、税務上の繰越欠損金に関する情報等の検討を深めるほうがよいと考えられるかどうか。

純損失の場合の事例		
(税効果会計関係)		
1 繰延税金資産及び繰延税金負債の発生の主な原因別の内訳		
	前連結会計年度 (XX年3月31日)	当連結会計年度 (XX年3月31日)
繰延税金資産		
関係会社株式評価損	XX, XXX 千円	XX, XXX 千円
減損損失	X, XXX	XX, XXX
繰越欠損金	XXX, XXX	XXX, XXX
その他	X, XXX	X, XXX
繰延税金資産小計	X, XXX, XXX	9XX, XXX
評価性引当額	△X, XXX, XXX	△9XX, XXX
繰延税金資産合計	—	—
2 法定実効税率と税効果会計適用後の法人税等の負担率との差異の原因となった主な項目別の内訳		
	前連結会計年度 (XX年3月31日)	当連結会計年度 (XX年3月31日)
法定実効税率	37.8%	△37.8%
住民税均等割	20.5	3.8
交際費等永久に損金にされない項目	10.8	1.9
評価性引当額	△70.0	35.6
その他	△0.1	0.5
税効果会計適用後の法人税等の負担率	△1.0	4.0
(注) 当連結会計年度において、税金等調整前当期純損失を計上しているため、法定実効税率をマイナス表示し、調整を行っております。		
(参 考) 上記事例の当連結会計年度の連結損益計算書 (単位: 千円)		
	前連結会計年度 (XX年3月31日)	当連結会計年度 (XX年3月31日)
(略)		
税金等調整前当期純利益又は税金等調整前当期純損失 (△)	20, XXX	△100, XXX 千円
法人税、住民税及び事業税	3, 8XX	4, XXX
法人税等調整額	△4, 0XX	—
法人税等合計	△2XX	4, XXX
当期純利益又は当期純損失	20, 2XX	△104, XXX

② 法定実効税率の計算基礎の開示

14. IAS 第12号では、注記の要求事項として、以下が定められている (IAS 第12号第82項(c))。

(c) 次の様式のいずれか又は両方による、税金費用 (収益) と会計上の利益との関係の説明

(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）

15. IFRS 適用企業では、適用税率の計算根拠について以下のように開示している事例が見られる。

(事例 1)

標準税率とグループ実効税率との調整

	2013 年 (%)	2014 年 (%)
標準税率	32.1	32.1
軽減税率で課税されている取引の影響	(6.2)	(3.5)
税率変更の影響	(0.2)	(0.2)
免税及びその他の影響	0.9	(0.1)
グループ実効税率	26.6	28.3

標準税率は、各国の法定税率を税引前利益に適用し求められる平均税率である。グループ実効税率は以下のように算定される。

当期税金費用 + 繰延税金費用

税引前純利益 - (関連会社の利益に対する持分 + 廃止事業からの純利益)

〇〇国では、〇〇社は、連結ベースで〇〇国の法人所得税を算定することを選択しており、これには条件を満たすすべての〇〇国の子会社が含まれている。

現地の規制で許可される場合には在外子会社も同様の規則を適用することを選択している。

平均実効税率は、軽減税率が課される有形資産及び金融資産の処分利益の変化により、2013年に比べて上昇している。

(事例 2)

繰延税金資産及び負債は、連結会計年度末日において制定されている、又は実質的に制定されている法定税率（及び税法）に基づいて資産が実現する期間又は負債が決済される期間に適用されると予想される税率（及び税法）によって測定されます。

16. IFRS では、第 15 項の（事例 1）のように、税率差異の開示の始点となる適用税率の計算方法が定められていないことから、その計算根拠を開示している例も見受けられる。

一方で、我が国では、「連結財務諸表の用語、様式及び作成方法に関する規則」第 15 条の 5 において、法定実効税率は連結財務諸表提出会社の法人税等の計算に用いられた税率を開示することが規定されており、当該計算方法に選択の余地はないことから、当該情報の意義は乏しいと考えられる。

17. また、第 15 項の（事例 2）のように、期末までに施行又は実質的に施行された税法に基づいた実効税率を使用しているに留めている開示例についても、投資家の意思決定に有用な情報を必ずしも提供していないように思われる。

18. このため、法定実効税率の計算基礎の開示の必要性は乏しいと考えられるがどうか。

繰延税金資産の表示

(公開草案に寄せられたコメントの概要)

19. 繰延税金資産の表示に関して寄せられたコメントの概要は以下のとおりである。

- (1) 「新たな開示（財務諸表の表示・注記）の検討にあたっては、財務諸表作成者にとって作成負荷の大きい繰延資産・負債の長短区分表示については廃止し、IFRS や（最近改正の）米国基準と平仄合わせ、全て非流動区分表示とすべきではないか。」

(分 析)

20. 繰延税金資産及び繰延税金負債の貸借対照表の表示に関して、日本基準は「繰延税金資産及び繰延税金負債は、これらに関連した資産・負債の分類に基づいて、繰延税金資産については流動資産又は投資その他の資産として、繰延税金負債については流動負債又は固定負債として表示しなければならない。ただし、特定の資産・負債に関連しない繰越欠損金等に係る繰延税金資産については、翌期に解消される見込みの一時差異等に係るものは流動資産として、それ以外の一時差異等に係るものは投資その他の資産として表示しなければならない。（税効果会計基準 第三 1）」とされている。ただし、税効果会計基準では、この表示方法を採用した理由について、特段示されていない¹。
21. 米国会計基準では、日本基準と同様に、原則として関連する資産及び負債の分類に基づくこととされている。過去に、米国会計基準では、繰延税金資産及び繰延税金負債の貸借対照表の表示に関して、すべてを非流動区分とする案も検討されたが、流動比率が適切でなくなることや、財務諸表利用者にとって理解が複雑となること等から、当該案は採用されなかったとされている（旧 SFAS 第 109 号 149 項から 153 項）。
22. これに対し、IFRS においては、「企業が流動・非流動資産及び流動・非流動負債を財政状態計算書上に別個の分類として表示する場合に、繰延税金資産（負債）を流動資産（負債）として分類してはならない。」²とされており、12 か月以内に回収又

¹ なお、「「税効果会計」意見書の概要と作成の経緯」（斎藤静樹、企業会計 '99 Vol.1.51）では、繰延税金資産及び繰延税金負債の貸借対照表の表示に関して、「国際会計基準は繰延税金を流動項目とすることを認めないが、意見書は米国基準（SFAS 第 109 号）と同様に、両者を区分することとした。」とされている。

² IAS 第 1 号第 56 項。理由については特に記載されていないが、当時の審議資料によれば、決算日以後に納付する法域では、解消時期が 1 年以内の一時差異についても、1 年以内にキャッシュ・フローは生じないことや、仮に決算日以前に見積納付を行っている法域でも、一時差異に起因する資産及び負債が、回収又は決済が生じる可能性が高い時期に基づいて流動又は非流動項目に分類されていないかもしれないことに留意した、とされていた。

は決済が見込まれる金額及び 12 か月より後に回収又は決済が見込まれる額の注記が要求されている³。

23. なお、米国会計基準においては、2015 年 11 月に、ASU 第 2015-17 号「繰延税金の貸借対照表上の分類」を公表して、公開企業においては 2016 年 12 月 15 日より後に開始する事業年度より、繰延税金資産又は繰延税金負債を課税法域ごとに非流動区分に表示することとされている。これは、現行の原資産及び原負債に対応した流動及び非流動の区分は、一時差異が解消して加算又は減算項目となる時点を一般的に反映しないため財務諸表利用者に有用な情報を提供しないこと、及び、米国会計基準の複雑性を低減する簡素化の取組みを理由に変更したとされている。
24. 米国会計基準の改正によって、繰延税金資産の表示に関する取扱いについては IFRS と米国会計基準はいずれも非流動区分に表示することとなったため、本論点のポイントは、国際的な会計基準に基づく財務諸表との比較可能性の観点から、関連する資産及び負債の分類に基づき流動区分と非流動区分に分類する現行の表示に関する取扱いについて国際的な会計基準に合わせるかどうかが焦点になると考えられる。
25. この点、賞与引当金や未払事業税のように翌期に一時差異が解消する流動負債及び流動資産に合わせて、当該一時差異に係る繰延税金資産及び繰延税金負債を流動資産及び流動負債に区分する場合、これらを相殺した金額（Net of tax）が一時差異の解消に合わせて流動比率に影響を及ぼすため、一定の有用性があるものと考えられる。

一方で、特定の資産・負債に関連しない繰越欠損金等に係る繰延税金資産については、翌期に解消される見込みの一時差異等に係るものが流動資産として区分されるが、例えば、固定資産の減損損失に係る一時差異について、減価償却により翌期に一時差異が解消される繰延税金資産を固定資産に区分される場合、税金負担額を軽減する効果が 1 年以内に生じることが適切に反映されないこととなる。これに加え、繰延税金資産は換金性のある資産ではないことを踏まえると、繰延税金資産及び繰延税金負債を関連する資産及び負債の区分で表示するという現行の表示は、必ずしも有用性が高いとは限らないとも考えられる。

なお、2009 年 2 月に公表された IAS 第 12 号「法人所得税」を改訂する公開草案（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た法人所得税に関する IASB のプロジェクト）では、第 35 項において「企業は、繰延税金負債及び資産を関連する資産又は負債の分類に基づいて、流動金額及び非流動金額に区分しなければならない。」とされ、BC102 項において、「原資産又は負債の分類と整合した繰延税金資産又は負債の方が、より有用な情報をもたらすという結論に達した。」と記載されている。ただし、この結論に至った具体的な理由についての記載はない。

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。

³ IAS 第 1 号第 61 項。

26. 以上のとおり、有用性については、両者根拠があるものと考えられるため、国際的な会計基準に合わせるかどうか論点になる。よって、他の国際的な会計基準に合わせるかどうかを検討すべき項目（例えば未実現損益の消去）と併せて検討することが考えられるかどうか。

ディスカッション・ポイント

税率に関する開示について、以下の点についてご意見を伺いたい。

- ① 税引前当期純損失又は税金等調整前当期純損失が生じている場合における税率差異を開示することの有用性は必ずしも高くないと考えられ、当該注記を要求するのではなく、これまで検討を行っている評価性引当額の内訳や、税務上の繰越欠損金に関する情報等の検討を深めるほうがよいと考えられるかどうか。
- ② 法定実効税率の計算基礎の開示の必要性は乏しいと考えられるかどうか。
- ③ 有用性については、両者根拠があるものと考えられるため、国際的な会計基準に合わせるかどうか論点になる。よって、他の国際的な会計基準に合わせるかどうかを検討すべき項目（例えば未実現損益の消去）と併せて検討することが考えられるかどうか。

以上