
プロジェクト	税効果会計
項目	開示に関する論点の検討 ー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ない項目及び国際的な会計基準において要求されているが、コメントが寄せられてこなかった項目

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。)の公開草案において募集した質問項目に関連して、以下の事項を検討することを目的としている。
 - (1) 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おける注記事項として求められていない項目の要否
 - (2) 国際的な会計基準における注記事項として求められている項目のうちコメントが寄せられなかった項目の要否。

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な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. 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おける注記事項として求められていない項目、及び国際的な会計基準における注記事項として求められている項目のうちコメントが寄せられなかった項目として、具体的には、次の項目が挙げられる。

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おける注記事項として求められていない項目

- (1) セグメント等に細分化した開示
 - ① 国内・海外別の繰延税金資産の内訳開示
 - ② 主要な国・地域別の制度の相違による影響の記述
 - ③ セグメント別の繰延税金資産・負債とその要因別の内訳
- (2) 経常利益と一時差異等加減算前課税所得の重要な調整項目の開示
- (3) 繰延税金資産の回収可能性の見積りに関する定性的な情報の開示
- (4) 見積りの変更に関する開示

国際的な会計基準における注記事項として求められている項目のうちコメントが寄せられなかった項目

- (1) 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 (IAS 第 12 号第 81 項(a))
- (2) 繰延税金資産を認識していない、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 (IAS 第 12 号第 81 項(f))
- (3) 特定の状況における税金費用又は繰延税金資産及び繰延税金負債に関する注記

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。）。

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おける注記事項として求められていない項目

(1) セグメント等に細分化した開示 (公開草案に寄せられたコメント)

7. セグメント等に細分化した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。
- 「現行の注記プロセスから考えて、追加的な作成コストがほとんどかからない国内・海外別（あるいは主要子会社別）の繰延税金資産の内訳開示は、本公開草案の適用時に義務づけてよいと考える。」
 - 「「主要な国・地域別の制度の相違（会計と税制の相違、税率、税務上の欠損金の繰越期間・限度額など）による影響の記述」「セグメント別の繰延税金資産・負債とその要因別の内訳」などがあれば、繰延税金資産の将来の推移や損益への影響の予測が容易になるという意見もあった。記述的な説明だけでも、十分に分析の手掛かりや会社との対話の糸口になるであろう。」

(有用性に関する分析)

①国内・海外別の繰延税金資産の内訳開示

8. 繰延税金資産の計上額を算定するための計算基礎は、各国の税制の内容に基づく。例えば、税務上の繰越欠損金の繰越期限や控除限度額は国によって異なるため、国内・海外別あるいは同一課税法域ごとに繰延税金資産の内訳を開示することは、異なる課税法域ごとの情報となるため、有用性が一定程度あると考えられる。
9. 一方、同一課税法域に所在する複数の企業の情報を合算した場合、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、その有用性は限られるものと考えられる。

また、別々の課税法域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、同一の課税法域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。

②主要な国・地域別の制度の相違による影響の記述

10. 繰延税金資産の計上額を算定するための計算基礎は、各国の税制の内容に基づくため、主要な国・地域別の制度（会計と税制の相違、税率、税務上の欠損金の繰越期間・限度額等）の相違による影響を開示することは、繰延税金資産の計上根拠に関する理解可能性を高める可能性があると考えられる。
11. 一方で、当該情報は、これまでに検討した項目（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定性的な情報）とも関連しており、その要否については、これらの項目と合わせて検討することが考えられる。

③セグメント別の繰延税金資産・負債とその要因別の内訳

12. 繰延税金資産の回収可能性は、適切な権限を有する機関の承認を得た業績予測の前提となった数値を企業内外の情報と整合的に修正し、見積られた課税所得に基づき判断される。このため、セグメント別の課税所得に基づき、繰延税金資産の回収可能性が判断される場合、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が高まる可能性があると考えられる。
13. 一方で、セグメント別の損益は、通常、営業利益までしか管理されていないケースが多いと想定され、セグメント別の繰延税金資産を把握していないケースが多いと考えられる。繰延税金資産は、一般に、全社的な資産に属することが多く、事業活動に使用されている資産（例えば、工場や店舗などの建物や機械装置）に比べるとセグメント別に配分することは容易ではなく、一定の仮定を置いて配分した場合に、企業により管理されていない数値となり、有用な数値とならない可能性があると考えられる。

（コストに関する分析）

14. 国別・地域別に繰延税金資産の内訳を集計する場合には、子会社から適切に必要な情報を収集し、国別・地域別に集計するためのコストを要する。特に連結財務諸表を作成する過程で、子会社が孫会社を連結した上で、当該子会社の連結財務諸表を

親会社が連結する場合（いわゆるサブ連結）の場合には、子会社が作成した連結財務諸表の情報を、国別・地域別に分解した上で集計する必要が生じる。このため、現行の実務を踏まえると、相当程度の追加コストが生じるものと考えられる。

15. セグメント別の損益は、通常、営業利益までしか管理されていないケースが多いと想定され、セグメント別の繰延税金資産を把握していないケースが多いと考えられる。繰延税金資産は、一般に、全社的な資産に属することが多く、事業活動に使用されている資産（例えば、工場や店舗などの建物や機械装置）に比べるとセグメント別に配分することは容易ではないため、一定の仮定を置いた配分計算は相当程度の追加コストが生じるものと考えられる。

（分析のまとめ）

16. 繰延税金資産・負債の内訳をセグメント等に細分化する情報は、通常は企業により管理されていない数値であるため、有用な数値を入手できるかどうかは明らかではなく、作成のために相当程度の追加コストが生じるものと考えられ、コスト・ベネフィットに見合わない可能性がある。また、国際的な会計基準においても要求されていない項目であることから、追加の開示を求めないことが考えられるがどうか。

一方、主要な国・地域別の制度の相違による影響の記述については、これまでに検討した項目（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定性的な情報）とも関連しており、その要否については、これらの項目と合わせて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

事務局の分析についてご意見を伺いたい。

（2）経常利益と一時差異等加減算前課税所得の重要な調整項目の開示

（公開草案に寄せられたコメント）

17. 将来の経常利益と一時差異等加減算前課税所得の重要な調整項目の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。

- 「企業の分類を判断する際に経常的な利益を考慮しない本公開草案の提案では、一時差異の損金算入時期と会計上の費用の発生時期に重要なずれがある場合、財務諸表利用者は繰延税金資産の回収可能性に対するリスクを判断する目的で財務諸表から企業の分類を推定することが困難となる。従って、重要な調

整項目を開示する必要があると考える。」

(分 析)

18. (分類 2) 及び (分類 3) について、監査委員会報告第 66 号では会計上の利益に基づくものとされていた要件を、繰延税金資産の回収可能性の判断は課税所得の十分性を検討する必要があることから、回収可能性適用指針では課税所得に基づき要件を設定している。
19. これに関して、従来は、経常利益等の開示されている利益を利用することにより、分類を推定することが可能となっていた場合には、回収可能性適用指針で分類の判断に用いる課税所得は開示されていないため、分類を推定することが困難となり、当期の経常利益と一時差異等加減算前課税所得の重要な申告書上の調整項目が開示されれば、課税所得を試算することが可能となり、分類を推定できる可能性があると考えられる。
20. 一方で、重要な申告書上の調整項目を開示したとしても、そのみでは、以下のよ
うに、繰延税金資産に関する理解が難しい可能性がある。
 - 仮に前事業年度の繰延税金資産及び繰延税金負債の金額や課税所得の額が大きく増減した場合、当該情報が開示されても、その増減理由を分析することは難しい可能性がある。
 - 財務諸表利用者に対するアウトリーチや公開草案に対するコメントでは、評価性引当額の増減を理解したいというニーズが聞かれているが、当該情報が開示されても、評価性引当額の内訳は開示されていないことから、その増減は理解できない可能性がある。
 - 課税所得により分類を推定するには、臨時的な原因により生じたものを除いた課税所得を把握する必要があるが、重要な申告書上の調整項目を開示したとしても、そのみでは臨時的な原因により生じたものかどうかを判別することは難しい可能性がある。
 - 当該情報は、分類を推定できる可能性があるものの、仮に、連結グループにおいて重要性のある繰延税金資産を計上している子会社がある場合、連結財務諸表における当該繰延税金資産の計上額やその根拠などを理解することは難しいと考えられる。
21. 当期の経常利益と一時差異等加減算前課税所得の重要な調整項目は、繰延税金資産に関連する情報の一項目に過ぎないことから、上述のとおり、これのみを開示して

も、繰延税金資産に関して理解できることは少なく、開示の検討においては、他の項目と合わせ全体で考える必要があると考えられる。

22. 以上を踏まえると、経常利益と一時差異等加減算前課税所得の重要な調整項目の開示の要否については、現時点では結論付けず、これまでに検討した項目（評価性引当額の内訳、税務上の繰越欠損金に関する情報等）と合わせて検討してはどうか。

ディスカッション・ポイント

事務局の分析についてご意見を伺いたい。

(3) 繰延税金資産の回収可能性の見積りに関する定性的な情報の開示 (公開草案に寄せられたコメント)

23. 繰延税金資産の回収可能性の見積りに関する定性的な情報の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。
- 「繰延税金資産を計上していない将来減算一時差異の内訳と回収時期に関して、例えば、「回収時期 5 年以上の将来減算一時差異については、繰延税金資産を計上しない」という方針の開示があれば、経営陣の税効果会計の考えが理解でき、繰越欠損金に係る繰延税金資産の回収可能性の判断にも資する。」

(分 析)

24. 経営者は、繰延税金資産の回収可能性の判断にあたって、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、その判断過程が具体的にわかるような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。
25. 一方、コメントに記載されているような、「回収時期 5 年以上の将来減算一時差異については、繰延税金資産を計上しない」という記載については、会計基準に準拠している内容であるか利用者が判別しがたく、また、方針を変更した場合、会計方針の変更にあたるのか等の問題が生じると考えられる。

よって、コメントに記載されているような内容での定性的な情報の開示については、追加する必要はないと考えられるがどうか。

ディスカッション・ポイント

事務局の分析についてご意見を伺いたい。

(4)見積りの変更に関する開示

(公開草案に寄せられたコメント)

26. 見積りの変更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。

- 「繰延税金資産の回収可能性の判断は、重要な会計上の見積りに該当すると考えられる。企業会計基準第 24 号「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」第 18 項において、会計上の見積りの変更に関する注記についての定めがあるが、現状の開示実務を鑑みると、本適用指針においても見積りの変更の内容等の注記に関する定めを設ける必要があると考える。」
- 「将来の課税所得の発生見込みに重要な影響を与える事象が発生し、前期末より企業の分類を変更し、前期末の繰延税金資産及び繰延税金負債より金額が修正されたときは、当期末決算日後に発生した事象に基づく変更であっても修正後発事象として取扱い、注意喚起する観点から、変更の旨、変更の理由及び影響額を開示すべきと考えます。」

(分 析)

27. 会計上の見積りの変更に関して、企業会計基準第 24 号「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」（以下「過年度遡及基準」という。）第 18 項により、下記の事項を注記することが求められている。

- ① 会計上の見積りの変更の内容
- ② 会計上の見積りの変更が、当期に影響を及ぼす場合は当期への影響額。当期への影響がない場合でも将来の期間に影響を及ぼす可能性があり、かつ、その影響額を合理的に見積ることができるときには、当該影響額。ただし、将来への影響額を合理的に見積ることが困難な場合には、その旨

28. ここで、過年度遡及基準第 39 項では、「会計上の見積りとその変更の定義については、基本的には従来我が国における考え方を踏襲するものであり、従来の実務（注記による開示も含む。）に変更をもたらすものではないと考えられる。」とされており、同基準で求めている注記は、従来の実務で開示されていた内容（例えば、耐用

年数の変更等)を意図しており、会計上の見積りの変更に該当する項目のすべてを要求することは意図していないと考えられる。

29. また、IFRS では、IAS 第 8 号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」において、会計上の見積りの変更に関する注記が求められているが¹、実務において、繰延税金資産に関する見積りの変更を開示している事例は、あまり見られない。
30. 繰延税金資産に関する見積りの変更に関する開示については、これまでに検討した項目(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定性的な情報)とも関連しており、その要否については、現時点では結論付けず、これらの項目と合わせて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

事務局の分析についてご意見を伺いたい。

国際的な会計基準における注記事項として求められている項目のうちコメントが寄せられなかった項目

(分析)

31. 国際的な会計基準における注記事項として求められている項目のうちコメントが寄せられなかった項目の概要は、次のとおりである。
- (1) 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 (IAS 第 12 号第 81 項(a))。具体的には、下記の項目が例示として挙げられている (IAS 第 12 号 62A 項)。
- ① 遡及適用される会計方針の変更又は誤謬の訂正による、期首利益剰余金の修正
 - ② 複合金融商品の資本部分の当初認識により生じる金額
- (2) 繰延税金資産を認識していない、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 (IAS 第 12 号第 81 項(f))
- (3) 特定の状況における税金費用又は繰延税金資産及び繰延税金負債に関する注記。具体的には、以下が挙げられる。

¹ IAS 第 8 号第 39 項

- ① 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、及び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 (IAS 第 12 号第 81 項(h))
- ② 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 (IAS 第 12 号第 81 項(i))
- ③ 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 (IAS 第 12 号第 81 項(j))
- ④ 企業結合で取得した繰延税金便益を取得日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 (IAS 第 12 号第 81 項(k))
- ⑤ 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 (IAS 第 12 号第 82A 項)
- ⑥ 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)

32. これらの項目のうち、「(3)特定の状況における税金費用又は繰延税金資産及び繰延税金負債に関する注記」は、IFRS と日本基準の取扱いが相違しているものや我が国の制度とは異なる状況を前提しているものと考えられる。また、他の 2 項目 (第 31 項(1)及び第 31 項(2)) については、次のように考えられる。

(1) 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

- 日本基準において、繰延税金資産又は繰延税金負債を計上するときの相手勘定が株主資本の項目となる会計処理は、例えば、会計基準等の改正に伴う会計方針の変更において経過的な取扱いにより累積的影響額を期首の利益剰余金等に計上する場合などのケースに限られ、こうした限定されたケースにおける注記項目 (第 30 項(3)⑥も含む。) であると考えられる。

(2) 繰延税金資産を認識していない、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

- 日本基準において、子会社への投資に係る将来減算一時差異については、

原則として、繰延税金資産を計上せず、一定の要件を満たす場合に繰延税金資産を計上することとされている²。このように基本的には繰延税金資産として認識しない一時差異に係る注記項目であると考えられる。

33. 上記の分析により、これらの項目については、特段追加する必要はないと考えられるがどうか。

ディスカッション・ポイント

事務局の分析についてご意見を伺いたい。

以 上

² 会計制度委員会報告第6号「連結財務諸表における税効果会計に関する実務指針」第32項