

プロジェクト 税効果会計

項目 開示に関する検討の進め方

本資料の目的

1. 第 329 回企業会計基準委員会（2016 年 2 月 10 日開催）及び第 30 回税効果会計専門委員会（2016 年 2 月 4 日開催、以下「専門委員会」という。）以降、税効果会計に係る開示に関する論点について、個々の論点ごとにその有用性及びコストを検討してきた。
2. 本資料では、これまでの検討を踏まえ、今後の開示に関する検討の進め方を審議することを目的としている。

これまでの検討の経緯及び識別された論点

3. 「税効果会計に係る会計基準」（以下「税効果会計基準」という。）第四では、税効果会計に関連する開示項目として、以下を注記することが求められている。
 - (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
 - (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（以下「税率差異」という。）
 - (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
4. 当該現行の開示に関して、平成 27 年 12 月に公表した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。）の公開草案公表前における審議（財務諸表利用者に対して行ったアウトリーチを含む。）の過程では、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との意見が聞かれた。回収可能性適用指針の公開草案においては、注記事項に関する質問項目を設けて、以下のように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」（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。

(質問 7-2 本公開草案で提案された内容に伴う注記事項に関する質問)

本公開草案で提案された内容（例えば、「(分類 3) に該当する企業における 5 年を超える見積可能期間に関する取扱い」や「(分類 4) に係る分類の要件を満たす企業が (分類 2) 又は (分類 3) に該当する取扱い」など）に伴って追加的に開示することが望ましいと考えられる注記事項がある場合には、その内容及び理由についてご記載ください。

5. 第 329 回企業会計基準委員会及び第 30 回専門委員会以降における開示に関する論点の検討にあたって、市場関係者のニーズ及び国際的な会計基準に基づく財務諸表との比較可能性を踏まえ、次の観点から論点を識別した。
 - (1) 回収可能性適用指針の公開草案公表前の議論
 - (2) 回収可能性適用指針の公開草案に寄せられたコメント
 - (3) 国際的な会計基準における注記事項
6. 前項を踏まえて識別された開示に関する論点は、次のとおりであり、個々の論点ごとにその有用性及びコストを検討した結果、当該検討時点では結論付けず、これらの論点を併せて検討を行い結論付ける必要があるとしている（有用性の評価の概要は、別紙 1 を参照）。
 - (1) 評価性引当額の内訳
 - ① 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
 - ② 評価性引当額の内訳を、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
 - (2) 税務上の繰越欠損金に係る情報
 - ① 税務上の繰越欠損金に係る繰延税金資産の計上額
 - ② 税務上の繰越欠損金の繰越期限
 - ③ 税務上の繰越欠損金に係る繰延税金資産の計上根拠
 - (3) 企業の分類に関する開示

- (4) 合理的な説明に関連する開示
- (5) 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
 - ① 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
- (6) 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注記事項
 - ① セグメント等に細分化した開示
 - ② 主要な国・地域別の制度の相違による影響の記述
 - ③ 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
 - ④ 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
 - ⑤ 見積りの変更に関する開示
- (7) 国際的な会計基準における注記事項として要求されている項目のうちコメントが寄せられなかった項目

今後の進め方

7. 第5項及び第6項に記載したように、これまで個々の論点を個別に審議してきたが、開示を追加するか否かを決定するにあたっては、全体的な有用性及びコストを考慮する必要があるため、今後、これらの論点を包括的に整理し、税効果会計全体の注記の有用性及びコストに関する検討が必要であると考えられる。
8. また、これまでの検討において、財務諸表作成者及び監査人から、以下のように、財務諸表利用者が税効果会計に関連する開示項目を利用する目的やその内容、実際に利用している情報を検討したうえで、不足している情報を明確にすべきとの意見が多く聞かれている（詳細については別紙2を参照）。
 - 税効果会計に関する注記を開示することで、利用者がどのように分析し、投資判断にどのように影響するのか、具体的に分析をしていただきたい。（別紙2(2)）
 - 評価性引当額の内訳について、どの程度、有用性がある情報なのかについては詳細に分析する必要があると考えている。（別紙2(3)）
 - 分析する目的を明確にした上で、税務上の繰越欠損金に関する開示を検討する必要があると考える。（別紙2(5)）
 - 繰延税金資産に関する開示項目を個々に検討するだけでなく、全体的な観点から議論する必要があると考える。（別紙2(6)）

審議事項(4)-2

9. このため、開示に関する検討を進めるにあたっては、財務諸表利用者における税効果会計に関連する開示項目の分析目的と当該分析に利用する情報を明らかにすることによって、現行の開示に対して追加する開示項目の要否を検討することが考えられる（審議事項(4)-3）。

また、これまで検討してきた論点については、前項に加えて必要な情報があるかどうかを検討する（審議事項(4)-4）。

ディスカッション・ポイント

検討の進め方についてご意見を伺いたい。

以 上

(別紙1) これまでの議論の内容 (開示の各論点についての有用性)

		有用である	有用ではない
(1) 評価性引当額の内訳	(イメージ案1) 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	<ul style="list-style-type: none"> ・ 経営者が繰延税金資産を計上するにあたり、どのように評価性引当額を算定したのか、その判断過程(評価性引当額の内容やその原因)の理解可能性に資する。 ・ 将来の法人税等調整額がどのような状況でどのように変わり得るかという予測可能性を高める。 ・ IFRSにおいて要求されている詳細度合いとおおむね同様である。 	<ul style="list-style-type: none"> ・ 評価性引当額は将来の課税所得が足りない部分を端的に示唆する情報ではなく、内訳開示をしても評価性引当額の内容を理解できないと考える。 ・ 一部のケースにおいてプロラタ計算等の一定の仮定を置かざるを得ないため、情報の有用性は一定程度低下する。
	(イメージ案2) 税務上の繰越欠損金に係る評価性引当額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	<ul style="list-style-type: none"> ・ 不確実性やリスクが高い税務上の繰越欠損金に係る情報が開示されることにより現状の開示よりも有用性は高まる。 ・ 税務上の繰越欠損金に係る繰延税金資産の金額については、IFRSにおいて要求されている詳細度合いとおおむね同様である。 	<ul style="list-style-type: none"> ・ 将来減算一時差異に係る評価性引当額は個々の項目ではなく合計額で開示するため、(イメージ案1)よりも情報の有用性は低下する。
(2) 税務上の繰越欠損金に係る情報	① 税務上の繰越欠損金に係る繰延税金資産の計上額	<ul style="list-style-type: none"> ・ 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。 ・ IFRSにおいては、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(IAS第12号第81項(g))。 	<ul style="list-style-type: none"> ・ 連結ベースで開示される場合、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収可能性があるかと判断した理由について理解することは難しい。

		有用である	有用ではない
	② 税務上の繰越欠損金に係る繰延税金資産の計上根拠	<ul style="list-style-type: none"> 当該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る。 当該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。 IFRSでは、一定の場合¹に繰延税金資産の金額とその根拠の内容を開示することが要求されている（IAS第12号第82項）。 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）。 	<ul style="list-style-type: none"> 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。
	③ 税務上の繰越欠損金の繰越期限に関する情報	<ul style="list-style-type: none"> 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。 IFRSでは、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いる（IAS第12号第81項(e)）。 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いる（ASC740-10-50-3a） 	<ul style="list-style-type: none"> 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、その有用性は限られる。 連結ベースで開示される場合、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収可能性があるかと判断した理由について理解することは難しい。
(3) 企業の分類に関する開示	分類のみが開示された場合	<ul style="list-style-type: none"> 回収可能性適用指針では、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、企業の分類に関する情報は、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いる。 	<ul style="list-style-type: none"> 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。 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、分類の開示だけでは、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可能性がある。
	個別財務諸表において	<ul style="list-style-type: none"> 課税所得計算の内容を把握できる可能性がある。 	<ul style="list-style-type: none"> 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

¹ 一定の場合とは、「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」場合をいう。

審議事項(4)-2

		有用である	有用ではない
	て、分類に関する情報に加えて、経営者による繰延税金資産の算定根拠が開示される場合(一部の金融機関における開示)	<ul style="list-style-type: none"> ・期末に保有する将来減算一時差異及び税務上の繰越欠損金の水準と、将来の課税所得見積額を比較することにより、企業の当該事業年度における繰延税金資産の回収可能性の判断について検証できる可能性がある。 ・将来の課税所得や利益がどの程度乖離するかを予測することができる。 	<p>所得の額等から大きく増減した場合には、その増減理由を分析することは難しい可能性がある。</p> <ul style="list-style-type: none"> ・仮に財務諸表利用者が他の非財務情報の開示により将来のリスクや不確実性を把握した場合、企業が見積った将来の課税所得を調整したうえで将来の繰延税金資産の変動可能性を予測することができる可能性がある。
(4) 合理的な説明に関連する開示	(分類2) に該当する企業が、スケジューリング不能な将来減算一時差異に係る繰延税金資産を計上している場合	<ul style="list-style-type: none"> ・原則とは異なる取扱いにより繰延税金資産が計上されたことへの理解可能性が高まる可能性がある。 	<ul style="list-style-type: none"> ・当該開示がなされなくても将来の業績をある程度予測することができる可能性があり、仮に合理的な説明の根拠も含めた開示がなされる場合、将来の見通しについて追加的な情報が提供されるかどうかは必ずしも明らかではなく、繰延税金資産の予測可能性は高まらない可能性がある。 ・合理的な説明に関連する開示は、分類の開示につながることから、分類を将来の収益力を表すと誤解している場合、分類の情報によりミスリードすることが考えられる(3)の記載を参照)。 ・合理的な説明に関連する開示は、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、当該情報だけでは、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可能性がある(3)の記載を参照)。
	(分類3) に該当する企業が、5年を超える見積可能期間においてスケジューリングされた一時差異等に係る繰延税金資産を計上している場合	<ul style="list-style-type: none"> ・一般的に、課税所得の見積期間がより長くなる場合、収益力の不確実性については、その程度の幅はあるものの、通常はどの企業においても存在するため、繰延税金資産の回収可能性に関する理解可能性及び予測可能性を高める。 	<ul style="list-style-type: none"> ・合理的な説明の根拠等の情報に合わせて収益力に関連する開示も行わない場合には当該情報の有用性が判断できず、繰延税金資産の回収可能性に関する有用性が限られる可能性がある。 ・合理的な説明に関連する開示は、分類の開示につながることから、分類を将来の収益力を表すと誤解している場合、分類の情報によりミスリードすることが考えられる(3)の記載を参照)。 ・合理的な説明に関連する開示は、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、当該情報だけでは、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可能性がある(3)の

		有用である	有用ではない
			記載を参照)。
	例外的な処理を行った場合の開示に関する有用性	<ul style="list-style-type: none"> 原則的な取扱いに対して、企業の実態を適切に反映すると判断される場合に異なる取扱いの余地を認めるケースにおいて、ストック・オプション会計基準において開示が要求されている趣旨を鑑みれば、原則の推定を覆す合理的な根拠をもった説明の内容を開示することは有用な情報となる可能性がある。 	<ul style="list-style-type: none"> 原則と異なった処理を行っているという理由のみで一律に開示を求める場合、課税所得に関する将来の不確実性やリスクの水準が異なる分類によって情報の有用性も異なり得る可能性があるため、財務諸表利用者に繰延税金資産の回収可能性に関する有用な情報を提供することにならない可能性がある。
(5) 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	①純損失の場合における税率差異の調整表	<ul style="list-style-type: none"> 法定実効税率と税負担率の差異の分析は、将来キャッシュ・フローの予測のために重要な情報であり、幅広い利用者のために、純損失が発生した場合にも継続的に情報を開示することは有用であると考ええる。 	<ul style="list-style-type: none"> 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、永久に損金に算入されない項目の比率が理解できるが、それ以外の項目についての分析が難しく、有用性が限られる可能性がある。
	②法定実効税率の計算基礎に関する情報	<ul style="list-style-type: none"> 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))。 <ul style="list-style-type: none"> (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) との間の数値的調整 (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値的調整 (適用税率の計算根拠も併せて開示) 	<ul style="list-style-type: none"> 我が国においては、法定実効税率の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。
(6) 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	①セグメント等に細分化した開示	<ul style="list-style-type: none"> 例えば、赤字の続いているセグメントがあった場合に、当該セグメントに関連する繰延税金資産の金額を把握できれば、回収可能性を考える上で有用な情報となると考えている。 	<ul style="list-style-type: none"> 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い。
	②主要な国・地域別の制度の相違による影響の記述	<ul style="list-style-type: none"> 制度に関する記述は、国内・海外別の内訳開示と同様に、税負担率と親会社の法定実効税率が乖離している理由を把握し、将来キャッシュ・フローを予測する上で有用な情報となる。 	<ul style="list-style-type: none"> 各国の税制の情報については、仮に一般的な情報になれば、個々の企業が開示する必要性は乏しい。 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必要がある。
	③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	<ul style="list-style-type: none"> 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いう点で有用な情報である可能性がある。 	<ul style="list-style-type: none"> 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、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。

		有用である	有用ではない
	④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	<ul style="list-style-type: none"> 経営者は、繰延税金資産の回収可能性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。 	<ul style="list-style-type: none"> 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。
	⑤見積りの変更に関する開示	<ul style="list-style-type: none"> 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。 	<ul style="list-style-type: none"> IFRSの実務において、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。 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必要がある。
(7) 国際的な会計基準における注記事項として要求されている項目のうちコメントが寄せられなかった項目	—		<ul style="list-style-type: none"> 国際的な会計基準における注記事項として要求さ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多くは、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ため、特段追加する必要はないと考えられる。

(別紙 2)

財務諸表利用者による情報の利用方法に関する意見

これまでの専門委員会及び企業会計基準委員会における検討において、財務諸表利用者による税効果に係る情報の利用方法に関して、次のように様々な意見が聞かれている。

- (1) 「現行の開示では、(略) 税負担率の適切な分析が難しく、経営者がどの様に回収可能性を判断したかが理解できず、繰延税金資産の回収可能性に関する不確実性やリスクを十分に読み取るのは困難」(回収可能性適用指針の公開草案のコメント)

財務諸表利用者の分析と税効果に係る情報の関係を明確にすべきとの意見

- (2) 「仮に評価性引当額の内訳を開示した場合に、利用者がどのように分析し、投資判断にどのように影響するのかを分析すべきと考える。例えば、この開示により企業価値の評価額算定上、どのように利用するのかといった分析をして頂きたい。」(第30回専門委員会)
- (3) 「中途半端な開示はコストが有用性を上回ると考える。課税法域が異なる複数の子会社がある場合、評価性引当額の内訳を容易には作成できないため、どの程度、有用性がある情報なのかについては詳細に分析する必要があると考えている。」(第30回専門委員会)
- (4) 「税制が異なる国内親会社と海外子会社の情報を合算して開示された情報の有用性には懸念がある。また、海外子会社からの税効果に関する情報の入手には一定の困難性があると考え。」(第329回企業会計基準委員会)
- (5) 「税務上の繰越欠損金に関する情報は、収益力に関する情報も開示されることで有用となると考える。分析する目的を明確にした上で、税務上の繰越欠損金に関する開示を検討する必要があると考える。」(第330回企業会計基準委員会)
- (6) 「繰延税金資産に関する開示項目を個々に検討するだけでなく、全体的な観点から議論する必要があると考える。」(第332回企業会計基準委員会)

財務諸表利用者における税効果に係る情報の利用方法に関する意見

- (7) 「クレジットのアナリストの観点からは、企業の財務諸表を分析する際、企業の分類を推定し、繰延税金資産の計上額から課税所得の見積年数を推定したうえで、必要に応じて自己資本比率を調整している。このような分析を行うにあたって、評価性引当額について項目別の内訳を理解することは、有用と考えている。」(第30回専門委員会)

- (8) 「エクイティのアナリストから聞かれるのは、税務上の繰越欠損金がどの拠点にどの程度あるか、そしてどの程度回収可能性があるかと判断しているかであり、評価性引当額の金額について聞かれることはないため、有用性に疑問がある。」(第30回専門委員会)
- (9) 「繰越欠損金の繰越期限別の情報があれば、繰延税金資産の変動を予測することが可能である。例えば、M&Aを実行する場合、対象会社を取得することによる節税効果を考慮するにあたって有用な情報になり得ると考える。」(第31回専門委員会)
- (10) 「税金計算及び税効果会計は個社単位で計算していることから、個社単位の開示が有用であると考えられる。また、連結単位で開示される場合であっても、繰越期限切れの情報は繰延税金資産の変動を予測することができるため有用な情報となり得ると考える。」(第31回専門委員会)
- (11) 「業績の良い企業は、繰越欠損金に対して評価性引当額を計上していないが、将来の業績が悪化する場合には評価性引当額が一時に計上されて繰延税金資産が大きく変動することがある。また、再生企業のようにリストラ等が成功して分類が変わる場合には、繰越欠損金に対する繰延税金資産が一時に計上されこともある。繰越欠損金は、繰延税金資産の変動に大きく影響を与えるため情報としては有用である。」(第31回専門委員会)
- (12) 「利用者としては、法定実効税率と税負担率の差異を把握することによって将来の負担税率を推測して将来利益の予測の役立てているため、税率差異分析の情報は有用であると考えている。」(第32回専門委員会)

以上