

プロジェクト 税効果会計

項目 開示に関する検討②
－これまで検討したその他の項目に関する検討**本資料の目的**

1. 本資料では、これまでの専門委員会及び企業会計基準委員会で検討してきた論点（第2項参照）のうち審議事項(4)-3で検討していないものについて、追加的に開示を求めるべき否かについて検討することを目的とする。

検 討

2. これまで検討してきた論点は次のとおりである。
 - (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（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その解消時期）
 - 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

(8) 税法の改正に関する情報¹

このうち(1)から(3)、(6)②③④及び(8)については審議事項(4)-3で検討しているため、以下では、これらの論点以外のものについて内容を確認し、追加的に開示を求めるべき否かを検討する。

合理的な説明に関連する開示（第2項(4)）

3. 回収可能性適用指針において合理的な説明が必要とされる取扱いを定めたことから、以下の開示が必要であるとの意見が聞かれている²。
 - (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のその旨及びその根拠についての開示
 - (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のその旨及びその根拠についての開示
 - (分類4)に該当する企業が、(分類2)又は(分類3)に該当するものとして取り扱われる場合のその旨及びその根拠についての開示
4. これまでの検討において、合理的な説明に関連する開示については、主に以下のよう整理されている（詳細は審議事項(4)-2別紙1を参照）。
 - 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点で有用性がある。
 - 一方で、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。
 - また、合理的な説明に関する取扱いは分類に紐づく形で定めているため、当該情報の開示は、結果として企業の分類を開示することと同様の効果を有することとなり、企業の分類に関する情報の検討と合わせて行う必要がある。
5. 審議事項(4)-3では、分類の開示について、追加すべき開示項目とはならないことを提案しており、それを前提にすると、合理的な説明に関する開示を行うことは困

¹ 税法の改正に関する情報は、企業会計基準適用指針第27号「税効果会計に適用する税率に関する適用指針」の公開草案に対し、「税率に限らず、税効果会計の適用に関連する税法上の規定全般について、いつの時点のものを適用するかに関する一般的な考え方を示してはどうか。」とのコメントが寄せられたことを受けて、検討を行うこととなった論点である。

コメントを提出した理由として、「平成28年度税制改正大綱によれば、欠損金の繰越控除について更なる見直しが示され、控除限度額は段階的に引き下げられることになる。当該引下げは、繰越欠損金を有する企業の繰延税金資産の計上額に重要な影響を及ぼす場合があると考えられる。また、他の改正点についても個別企業の繰延税金資産・負債の計上額に影響を与える可能性もあるが、このような税制改正の影響についての取扱いが明示されていない。」とされている。

² 回収可能性適用指針における合理的な説明が必要とされる取扱いを定める際に、当該合理的な説明に関する開示と併せて認めるべきとの意見が聞かれていた。

難であると考えられるかどうか。

純損失の場合における税率差異の調整表（第2項(5)①）

6. これまでの検討において、純損失の場合における税率差異の調整表については、主に以下のように整理されている（詳細は審議事項(4)-2別紙1を参照）。
- 純損失の場合でも、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。
 - 一方で、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。
7. 財務諸表利用者は、法定実効税率と税負担率の差異のうち異常値を除くことで将来の税負担率を予測するために税率差異の情報を利用していると考えられる。この点、純損失の場合、当該差異となっている各項目が純損失の金額で除して開示されるため、仮に法定実効税率と税負担率の差異として開示されたとしても、当該差異は異常な数値が多くなると考えられ、その数値を基に税金費用を分析することは困難と考えられる。
- また、純損失の場合、一般的には、税務上の繰越欠損金を有することとなり、それに係る繰延税金資産を計上するか否かの判断等により、将来において税金費用が増減する可能性を直接分析することが考えられる。
8. したがって、純損失の場合における税率差異の調整表は、追加的に開示を求める項目に含めることは、必ずしも適切ではないと考えられる。

法定実効税率の計算基礎に関する情報（第2項(5)②）

9. これまでの検討において、法定実効税率の計算基礎に関する情報については、主に以下のように整理されている（詳細は審議事項(4)-2別紙1を参照）。
- IFRSで要求されている注記であり、有用と考えられる。なお、IFRSでは、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のではないかと。
 - 一方で、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。
10. 前項に記載したように、我が国においては法定実効税率の計算方法が定められていることから、これまでの検討における分析結果と同様に、追加的に開示を求める必要はないと考えられる。

セグメント等に細分化した開示（第2項(6)①）

11. これまでの検討において、セグメント等に細分化した開示については、主に以下のように整理されている（詳細は審議事項(4)-2別紙1を参照）。
- 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。
 - 一方で、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。
12. 企業は、通常、タックス・プランニングをセグメントごとに行うよりも、連結会社（納税主体）ごとに行うことが多いと考えられるため、税金費用や繰延税金資産・負債の情報をセグメント別に管理しておらず、仮に何らかの方法によりセグメント別の繰延税金資産・負債を算定して開示したとしても、当該情報の有用性は限られる可能性があると考えられる。
13. よって、追加的に開示を求める項目に含めることは、必ずしも適切ではないと考えられる。

見積りの変更に関する開示（第2項(6)⑤）

14. 公開草案のコメント³では、例えば分類が変更された場合など見積りの変更に該当する場合に、当該見積りの変更の旨、その理由及び影響額を開示することを明確にすることについての意見が寄せられている。
15. これまでの検討において、見積りの変更に関する開示については、主に以下のように整理されている（詳細は審議事項(4)-2別紙1を参照）。
- 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。
 - ただし、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。

³ 公開草案のコメントでは、以下の意見が寄せられた。

「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。」（CL15 PwC あらた監査法人）

「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。」（CL14 宝印刷株式会社）

- 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。
16. 繰延税金資産の回収可能性は、将来の課税所得や合理的な見積可能期間など、複数の数値や判断などの見積りの要素を変更することにより計上額に影響が生じるが、当該影響について、新たに入手可能となった情報に基づいて見直された内容と、企業の状況や税務の取扱いなど会計事実が変わったことにより見直された内容との区別が一般的に困難と考えられる。
 17. したがって、見積りの変更に関する情報の開示については、これまでどおり、企業の判断に委ねることとし、追加的に開示を求める項目に含めることは、必ずしも適切ではないと考えられる。

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（第2項(7)）

18. これまでの検討において、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として以下を挙げていた。
 - (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) 繰延税金負債を認識していない、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（IAS 第12号第81項(h)(i)(j)(k)及び第82A項等）
19. 第18項(1)は、日本基準の場合、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るため、これまでの審議で追加的に開示を求める項目に含める必要はないと整理されている。
20. 第18項(2)は、仮に多数の子会社及び関連会社を有している企業が子会社及び関連会社に対する投資に係る一時差異について一定のコストをかけて集計しその合計額を開示したとしても、子会社及び関連会社に対する投資は保有し続けることが前提とされていることが多く、特定の子会社（又は関連会社）に対する投資に係る一時差異の解消額や解消時期を予測できないため、将来の税金費用の予測に有用な情報とは限らず、追加的に開示を求める項目に含める必要はないと考えられる。

21. 第18項(3)は、我が国の税制とは異なる状況を前提しているものが多く、これまでの審議で追加的に開示を求める項目に含めるものはないと整理されている。

ディスカッション・ポイント

審議事項(4)-3で検討していないものについて、追加的に開示を求める項目に含めることが適切と考えられる項目はないとしている事務局の検討についてご意見を伺いたい。

以 上