

---

**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の進め方**

---

**本資料の目的**

1. 本資料は、税効果会計に関する開示の検討の進め方について審議を行うことを目的としている。

**税効果会計に関する開示の検討の経緯**

2. 平成 27 年 12 月 28 日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<sup>1</sup>。）の過程では、「税効果会計に係る会計基準」（以下「税効果会計基準」という。）において要求されている注記事項の情報だけでは、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。
3. 検討の結果、次の理由から回収可能性適用指針の公開草案で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、税効果会計に関する実務指針のうち回収可能性適用指針に含まれないものの移管に係る審議を行う際に、税効果会計に関する注記事項の見直しを行うこととし、その検討に繰延税金資産の回収可能性に関する注記事項を含めることとした。
  - (1) 開示に関する定めを設けるには、文案の検討も含め、今後、相当程度の時間を要する可能性がある。
  - (2) 開示の追加を決定するにあたっては、他の実務指針における検討も含めた全体的な便益及びコストを考慮する必要がある。
4. また、今後の検討を行うためのニーズをより適切に把握するために、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て、公開草案公表の前の注記事項に関する論点の検討状況を公表した上で（別紙 1 を参照）、コメントを募集した<sup>2</sup>。開示に関して寄せられたコメントは、審議事項(2)-3 参考資料を参照のこと。

**検討を行う論点の識別**

---

<sup>1</sup> 平成 27 年 3 月 3 日に実施した。

<sup>2</sup> 企業会計基準適用指針公開草案第 54 号「繰延税金資産の回収可能性に関する適用指針（案）」の「コメントの募集」の質問 7 を参照。

**(論点を識別する上での判断基準)**

5. 注記事項に関する論点を識別するにあたっては、市場関係者のニーズを踏まえる必要があり、具体的には、公開草案公表前の議論及び公開草案に寄せられたコメントについては論点を識別する上での判断基準になると考えられる。
6. これに加え、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ける注記事項を考慮に入れることが考えられる(ただし、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)。なお、国際財務報告基準(IFRS)又は米国会計基準に定められている開示については、別紙3を参照されたい。
7. 以上により、論点を識別する上での判断基準としては次の3項目が考えられる。
  - (1) 公開草案公表前の議論
  - (2) 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

**(論点の識別)**

8. 前項の判断基準を基礎とする場合、まず、回収可能性適用指針の公開草案において質問した以下の4項目については、「(1)公開草案公表前の議論」に該当し、今後の検討項目として識別することが考えられる。
  - (1) 評価性引当額の内訳
  - (2) 繰越欠損金に係る情報
  - (3) 企業のカテゴリの開示
  - (4) 合理的な説明に関連する開示
9. 次に、第7項における判断基準の「(2)公開草案前に寄せられたコメント」のうち、「(3)国際的な会計基準における注記事項」も満たすものについては、今後の検討項目として識別することが考えられる。具体的には、次の項目が挙げられる。
  - (1) 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<sup>3</sup>(別紙2(1)参照)

---

<sup>3</sup> IAS第1号第122項では、「会計方針の開示において、経営者が当該企業の会計方針を適用する仮定で行った判断のうち、財務諸表に計上されている金額に最も重要な影響を与えているものを開示する」とされている。また、ASC275-10-50-15では、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

(2) 税率に関する開示（別紙2(2)から(4)参照）

- 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<sup>4</sup>
- ② 前期と比較した適用税率の変動の説明<sup>5</sup>
- ③ 法定実効税率の計算基礎に関する情報<sup>6</sup>

(3) 繰延税金資産の表示<sup>7</sup>（非流動区分表示への変更）（別紙2(5)参照）

10. そして、第8項及び第9項に記載した項目を検討後、第7項における判断基準の「(2) 公開草案前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、及び第7項における判断基準の「(3) 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については、検討するか否かを改めて検討することが考えられる。具体的には、次の項目が挙げられる。

「(2) 公開草案前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（別紙2(6)及び(7)参照）

- 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（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
- 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) 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（別紙2(8)参照）

---

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が求められている。

<sup>4</sup> ASC740-10-50-12 では、公開企業において、「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（損失）に国内の連邦法定税率を適用して計算した法人税等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。」とされている。

<sup>5</sup> IAS 第12号 第81項(d)では、前期と比較した適用税率の変動の説明が開示として求められている。

<sup>6</sup> IAS 第12号 第81項(c)では、税金費用（収益）と会計上の利益との関係の説明として、適用税率の計算根拠も併せて開示することが定められている。

<sup>7</sup> IFRS 第1項第56項では、「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。」とされている。また、2015年11月20日にASU第2015-17号が公表され、繰延税金資産負債の表示を簡素化するために、財政状態計算書において繰延税金資産負債を非流動区分に区分することを求めている（公開企業には、2016年12月15日より後に開始する事業年度より適用される）。

(3) 見積りの変更に関する開示（別紙2(9)から(11)参照）

- ① 繰延税金資産及び繰延税金負債の計上に重要な影響を与える事象に関する情報
- ② 会計上の見積りの変更（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）に関する注記

「(3)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) 投資等に関する一時差異の合計額（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<sup>8</sup>

#### （開示を行う上での判断基準）

11. 第306回企業会計基準委員会（2015年2月20日）及び第15回専門委員会（2015年2月17日）以降、繰延税金資産の回収可能性に関する開示について、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を行ってきた<sup>9</sup>。

<sup>8</sup> 具体的には、下記が挙げられる。

- ① 非継続事業における税金費用に関する注記（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 企業結合における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(j)(k)）
- ④ 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)）
- 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）

<sup>9</sup> 第15回専門委員会（2015年2月17日）及び第306回企業会計基準委員会（2015年2月20日）では、第9項に示した2つを投資家の意思決定に資するか否かの判断基準とするにあたり、下記を記載している。

- 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。
12. これらに加え、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についても、開示を行う上での判断基準とすることが考えられる（ただし、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。）。

### 第30回専門委員会での主な意見及びその対応

13. 第30回専門委員会では、「金商法開示においては単体開示の簡素化が実施されている中で、連結財務諸表と個別財務諸表における税効果会計に関する開示をどのように議論していくべきか、検討しておいた方がよい。」との意見が聞かれた。
14. この点、税効果会計基準第四注記事項においては、「財務諸表及び連結財務諸表については、次の事項を注記しなければならない」とされ、現在、連結財務諸表と個別財務諸表の双方で注記がなされていることを念頭に置きつつ、今後、仮に新たな注記を追加する場合に、連結財務諸表提出会社における個別財務諸表の注記の有用性とコストについても審議することがあり得ると考えられる。

現行の税効果会計基準に基づき開示されている繰延税金資産の総額（評価性引当額の控除前）と評価性引当額から、繰延税金資産の回収可能性に関する判断根拠を推察できるケースがあるが、多くの場合、将来の課税所得の見積りにどの程度依存して、経営者は回収可能性があるものと判断したのかについて、投資家は理解することが容易ではないと考えられる。投資家と経営者の間に存在する情報の非対称性を緩和する観点から、例えば、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ような情報は、投資家の意思決定に資する可能性があると考えられる。

また、現行の開示項目のうち、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、当該情報のみでは投資家は回収可能性の将来を予測することが容易ではないと考えられる。よって、例えば、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ような情報は、投資家の意思決定に資する可能性があると考えられる。

以上を踏まえた場合、回収可能性に関連する情報として、どのような内容を開示することが投資家の意思決定に資するか否かの判断基準として、次の2つが考えられる。

- ・ 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。

ディスカッション・ポイント

税効果会計に関する開示の今後の検討の進め方について、ご意見を伺いたい

以 上

## (別紙1) 回収可能性適用指針の公開草案のコメント募集に添付した別紙

### 注記事項に関する論点の検討状況

当委員会では、注記事項に関する論点を検討している。以下では、質問7「注記事項」の参考情報として、当該論点の検討状況を記載している。

### 検討の経緯

1. 現行の税効果会計基準では、繰延税金資産の回収可能性に関連する注記事項として、繰延税金資産の発生原因別の主な内訳、評価性引当額、重要な税率差異の原因となった主要な項目別の内訳が要求されている。この点につき財務諸表利用者から、これらの情報だけでは繰延税金資産のどの部分に回収可能性に関する不確実性やリスクがあるか、それに対して経営者がどのように回収可能性の判断を行ったかについて分析することが容易ではなく、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いう意見が聞かれている。

また、繰延税金資産に係る損益を事前に予測する観点からは、現行の税効果会計基準において繰延税金資産の回収可能性に関連して注記されている情報では不十分であるという意見も聞かれている。

2. このような財務諸表利用者の意見を踏まえ、当委員会は、国際的な会計基準で求められている開示項目との整合性の観点も含め、繰延税金資産の回収可能性に関連する注記事項について審議を行った。

### 注記事項の追加について事務局から提案された内容

3. 繰延税金資産の回収可能性に関連する注記事項について、審議においては、財務諸表利用者の要望及び国際財務報告基準(IFRS)における定めを踏まえ、追加的に開示を求める項目の候補を抽出した。追加的に開示を求める項目の候補のうち、開示を求めることによる便益とコストを踏まえ、事務局は次の項目について開示に関する定めを設けることを審議において提案している。

### 評価性引当額の内訳

4. 現行の日本公認会計士協会 会計制度委員会報告第10号「個別財務諸表における税効果会計に関する実務指針」では、評価性引当額について「控除前の繰延税金資産合計額から一括して控除する形式によることができる」とされているため、どの項目について評価性引当額を計上しているか把握することができず、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難しいという意見が聞かれている。

便益の観点からは、仮に評価性引当額の内訳が開示されれば、税務上の繰越欠損金のうちどの程度を回収可能と判断しているかなどが明確になり、繰延税金資産の内容に関する理解が高まることから有用であると考えられる。

一方、コストの観点からは、実務上、評価性引当額を個々の将来減算一時差異項目に紐づけて把握していない場合もあると考えられるが、項目ごとのスケジューリングに基づき繰延税金資産の回収可能性の判断を行っていることから、そうした紐づけは必ずしも困難ではないと考えられる。

なお、IFRS では、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）の開示が求められている。

このように、評価性引当額の内訳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。

#### 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。

#### 企業の分類に関する情報



7. 企業の分類について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おり、開示の要望は多い。企業の分類を開示する場合には納税主体別の開示が必要となるが、財務諸表利用者からは、仮に親会社のみについての開示や親会社と主要な子会社のみについての開示であっても有用であるとの意見が聞かれている。

一方、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、重要な情報は繰延税金資産の計上額であるため、企業の分類を開示することにより誤った判断を促す懸念がある。また、在外子会社について企業の分類が存在しないため、企業の分類の開示はできないこと、その結果として、連結グループを構成する納税主体のうち一部については開示できないことなどの理由で、連結グループ全体についての適切な理解につながらない可能性があると考えられる。

#### (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開示

8. 本公開草案では、(分類3) に該当する企業においては、臨時的な原因により生じたものを除いた課税所得が大きく増減している原因や中長期計画等を勘案して、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が回収可能であることを合理的に説明できる場合、当該繰延税金資産は回収可能性があるものとするとしている。(分類3) に該当する企業が5年を超える見積可能期間に係る繰延税金資産を計上した場合、5年を超える見積可能期間に係る繰延税金資産の計上金額と計上根拠について開示を求める意見が聞かれている。

一方、(分類3) における5年の見積可能期間は監査委員会報告第66号を踏襲したものであり、必ずしも理屈の面から定められたものではないことから、5年を超える見積可能期間に係る繰延税金資産の計上金額と計上根拠を開示する理由が乏しいこと、結果として企業の分類を開示することとなること、また、在外子会社について企業の分類が存在しないことから、連結グループ全体について適切な理解につながらない可能性があると考えられる。

#### **注記事項に関する今後の検討について**

9. 当委員会では、次の理由から本公開草案で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、日本公認会計士協会における税効果会計に関する実務指針のうち本公開草案に含まれないものの移管に係る審議を行う際に、税効果会計に関する注記事項の見直しを行うこととし、その検討に繰延税金資産の回収可能性に関する注記事項を含めることとした。

また、今後の検討を行うためのニーズをより適切に把握するために、本公開草案において注記事項に関する質問項目を設けて、コメントを募集することとした。

- (1) 開示に関する定めを設けるには、文案の検討も含め、今後、相当程度の時間を要する可能性があること

例えば、評価性引当額の内訳についてはどのような項目を要求するのか、具体的にどのように記載するのか、実務負荷はどの程度かかるかなどの検討事項があり、開示に関する定めを設けるには、文案の検討も含め、今後、相当程度の時間を要すると考えられる。

- (2) 開示の追加を決定するにあたっては、他の実務指針における検討も含めた全体的な便益及びコストを考慮する必要があること

追加的に開示を求めるかどうかを決定するにあたっては、便益の観点から、税効果会計に関する注記事項に対する要望を幅広く把握した上で検討する必要がある。この点、本公開草案における検討と、その後の日本公認会計士協会の税効果会計に関する他の実務指針の移管に伴う検討と、2段階に分けて検討を行った場合、本公開草案における検討のみでは全体的な要望が明らかにならず、追加の検討対象となる注記事項のうちいずれがより便益の高い情報かを特定することができないため、本公開草案において注記事項を追加する判断を行うことは難しいと考えられる。

また、財務諸表作成にかかるコストがどの程度追加となるかも検討する必要がある。注記事項の追加について2段階に分けて検討を行った場合、本公開草案における検討のみでは全体的な財務諸表作成にかかるコストの増加が明らかにはならず、本公開草案において注記事項を追加する判断を行うことは難しいと考えられる。

10. なお、日本公認会計士協会における税効果会計に関する他の実務指針の移管に係る審議については本公開草案の公表後、可能な限り早急に着手する予定である。また、会計処理と開示を同時に検討すべきであるという意見を踏まえ、当該審議は速やかに進めていく予定である。

**(別紙2) 開示に関して寄せられたコメント(本資料に関連するコメントのみを  
抜粋)**

**繰延税金資産の回収期限別開示及び計上方針の開示**

- (1) 繰越税金資産の回収可能性に関する期限別の開示や例えば、「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。

**純損失の場合の税率差異の開示**

- (2) 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及び純損失の場合の調整表の開示**

- (3) 「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。

**法定実効税率の計算基礎の開示**

- (4) 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。

**繰延税金資産の表示**

- (5) 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。

**国内・海外別の繰延税金資産の内訳開示**

- (6) 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。

**主要国・地域別の制度の相違による影響の開示**

- (7) 「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」。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。

**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を開示すべきとのコメント**

- (8) 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。

**繰延税金資産及び繰延税金負債の計上に重要な影響を与える事象に関する情報の開示**

- (9) 繰延税金資産及び繰延税金負債の計上に重要な影響を与える事象に関する情報を開示すべきと考えます。
- (10) 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。

**見積りの変更の開示**

- (11) 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ため、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。

### (別紙 3) 国際財務報告基準 (IFRS) 又は米国会計基準に定められている開示

#### 繰延税金資産の回収可能性－注記 (第 8 回専門委員会資料)

#### 本資料の目的

1. 第 7 回専門委員会までの繰延税金資産の回収可能性に関する議論の過程では、注記に関して専門委員から複数の意見が聞かれており、監査委員会報告第 66 号全般に関わる論点の議論を深めるうえでは、開示に関する論点も関連すると考えられる。本資料では、繰延税金資産の回収可能性に関する議論の検討にあたり、注記に関する取扱いについて整理する。

#### 現行の規定の確認

(日本基準における取扱い)

2. 税効果会計基準においては、以下の事項が注記事項として要求されている。
  - (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 (注 8 繰延税金資産の発生原因別の主な内訳を注記するに当たっては、繰延税金資産から控除された額を併せて記載するものとする。)
  - (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
  - (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
3. また、会計制度委員会報告第 10 号「個別財務諸表における税効果会計に関する実務指針」(以下、「個別税効果実務指針」という。) においては、注記に関して以下の規定がある。

(繰延税金資産から控除した額の開示)

31. (略) 繰延税金資産の算定に当たり繰延税金資産から控除した金額がある場合には、当該金額を注記しなければならない。なお、当該注記は繰延税金資産及び繰延税金負債の発生 of 主な原因別内訳に関する注記において、評価性引当額、回収懸念額等その内容を示す適当な名称を付し控除前の繰延税金資産合計額から一括して控除する形式によることができる。

(IFRSにおける取扱い)

4. IAS 第12号「法人所得税」において、以下の項目についての開示が要求されている。
- (1) 税金費用の主要な内訳 (第79項)
  - (2) 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 (第81項(a))
  - (3) その他の包括利益の各内訳項目に係る法人所得税の金額 (第81項(ab))
  - (4) 税金費用(収益)と会計上の利益との関係の説明 (第81項(c))<sup>10</sup>
  - (5) 前期と比較した適用税率の変動の説明 (第81項(d))
  - (6) 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) (第81項(e))
  - (7) 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 (第81項(f))
  - (8) 各タイプの一時的差異並びに各タイプの税務上の繰越欠損金及び繰越税額控除について (第81項(g))
    - ・表示する各期間の財政状態計算書に認識した繰延税金資産及び負債の額
    - ・包括利益計算書に認識した繰延税金収益又は費用の額
  - (9) 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、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 (第81項(h))
  - (10) 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 (第81項(i))
  - (11) 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 (第81項(j))
  - (12) 企業結合で取得した繰延税金便益を取得時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 (第81項(k))
  - (13) 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 (第82項)
    - ・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

<sup>10</sup> 税金費用と会計上の利益との関係の説明は、以下のいずれか又は両方によるとされている。

- (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)

- ・ 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。
- (14) 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（第 82A 項）
- 5. また、上記の他、会計方針の開示において、経営者が当該企業の会計方針を適用する仮定で行った判断のうち、財務諸表に計上されている金額に最も重要な影響を与えているものを開示することが要求されている（IAS 第 1 号第 122 項）。

（米国会計基準における取扱い）

6. 米国会計基準においては、主に以下の開示が要求されている。
  - (1) 貸借対照表上認識した繰延税金資産又は負債の純額について、その構成部分として、繰延税金資産の総額、繰延税金負債の総額、評価性引当額の総額を開示しなければならない。年度中における評価性引当額の変動額の純額は開示を要する（ASC740-10-50-2）。
  - (2) 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）
  - (3) 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）
  - (4) （公開企業）一時差異及び繰越額の各項目で、繰延税金資産（評価性引当額の配分前）及び繰延税金負債の重要な部分を構成する税効果額の概算額（ASC740-10-50-6）
  - (5) 継続事業に係る法人税等の重要な構成<sup>11</sup>（ASC740-10-50-9）
  - (6) （公開企業）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）。

<sup>11</sup> 下記が注記すべき構成の例としてあげられている。

- (i) 法人税等
- (ii) 法人税等調整額
- (iii) 投資税額控除額
- (iv) 政府の交付金（法人税等の減額として認識した範囲に限る）
- (v) 繰越欠損金の控除による軽減額
- (vi) ある税の軽減額を資本勘定に直接配分したことに係る税金費用
- (vii) 税法あるいは税率の変更又は企業の税務上の身分の変更による繰延税金資産又は負債の修正額
- (viii) 将来の繰延税金資産に関する実現可能性についての判断の変更をもたらした状況の変化による評価性引当額期首残高の修正額

7. また、上記の他、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が求められている(ASC275-10-50-15)。

### 論点の分析

(日本基準、IFRS 及び米国会計基準における注記の主な相違点)

8. 第2項から第7項までの注記の主なものについて、各基準の相違点をまとめると以下ようになる。

	日本基準	IFRS	米国会計基準
三者共通	① 一時差異及び繰越欠損金等の項目ごとの繰延税金資産及び繰延税金負債の金額(※) ② 会計上の利益に対する税金負担率と法定実効税率との差異の調整 ③ 適用税率の変更による影響の説明  ※ ただし、日本基準及び米国会計基準では繰延税金資産から控除する評価性引当額と控除前の繰延税金資産をそれぞれ注記(いわゆるグロス表示)するのに対して、IFRS では認識した控除後の繰延税金資産のみを項目ごとに注記(いわゆるネット表示)する点で、差異がある。		
IFRS 及び米国共通	① 税金費用の主な内訳		
IFRS のみ	① 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(もしあれば失効日) ② 繰延税金資産を認識しているが、その回収可能性が将来加算一時差異の解消による所得を上		



	日本基準	IFRS	米国会計基準
		<p>回る将来の課税所得に依存し、かつ当期又は前期に損失を計上している場合、その認識の根拠となる証拠の内容</p> <p>③ 会計方針の開示において、経営者が当該企業の会計方針を適用する過程で行った判断のうち、財務諸表に計上されている金額に最も重要な影響を与えているもの</p> <p>④ 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</p> <p>⑤ 企業結合で取得した繰延税金便益を取得時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</p>	
米国のみ			① 税務上の繰越欠損金及び繰越税額控除の金額及

	日本基準	IFRS	米国会計基準
			び繰越期限 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資産の評価性引当額の見積りに関する記載 ③ 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

9. 上記のように、現在日本基準において要求されている開示は、IFRS や米国会計基準においても要求されている一方、IFRS や米国会計基準独自の開示要求項目がそれぞれ数項目ある。日本基準では要求されていないが、IFRS 又は米国会計基準で要求されている注記は、大きく以下に分類できると考えられる。

(1) 定性的な情報の開示

経営者が会計方針を適用するうえで行った判断 (IFRS) や、見積りに関するリスクと不確実性の情報 (米国会計基準)

(2) 繰延税金資産の認識の根拠に関する注記

繰延税金資産を認識しているが、その回収可能性が、将来加算一時差異の解消による所得を上回る将来の課税所得に依存し、かつ当期又は前期に損失を計上している場合、その根拠となる証拠の内容 (IFRS)

(3) 繰延税金資産を認識していない将来減算一時差異の額 (IFRS)

(4) 繰延税金資産を認識していない税務上の繰越欠損金及び繰越税額控除の額 (もしあれば失効日) (IFRS) や、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 (米国会計基準)

以 上