

## 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  
－評価性引当額の内訳に関する開示

## 本資料の目的

1. 本資料は、税効果会計に係る開示に関する論点のうち、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<sup>1</sup>（以下「評価性引当額」という。）の内訳に関する開示を検討することを目的としている。

## 評価性引当額の内訳に関する開示の検討の経緯

## (回収可能性適用指針の公開草案前の審議)

2. 現行の「税効果会計に係る会計基準」（以下「税効果会計基準」という。）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。
3. このうち、評価性引当額については、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。）第 31 項で、「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」とされており、以下の（図表 1）のように、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の中で、網掛けで示したように注記されることが多い。

## (図表 1) 現行の評価性引当額に関する注記例

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 (平成 XX 年 3 月 31 日)	当連結会計年度 (平成 XX 年 3 月 31 日)
繰延税金資産		
税務上の繰越欠損金	X, XXX 百万円	1, 000 百万円
退職給付に係る負債	X, XXX "	1, 200 "
減損損失	XXX "	400 "
その他	XXX "	400 "
繰延税金資産小計	X, XXX "	3, 000 "
評価性引当額	△ X, XXX "	△ 1, 000 "
繰延税金資産合計	X, XXX "	2, 000 "
繰延税金負債		
その他有価証券評価差額金	△ XXX "	△ 500 "
子会社の留保利益金	△ XX "	△ 500 "
固定資産圧縮積立金	△ XX "	△ 500 "
繰延税金負債合計	△ XXX "	△ 1, 500 "
繰延税金資産(負債)の純額	X, XXX "	500 "

<sup>1</sup> 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」第 31 項

4. この点、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。）の公開草案前の審議において、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として、評価性引当額の内訳について開示に関する定めを設けることを検討した。

その際、事務局が提示した評価性引当額の内訳の開示イメージ案は、以下の（図表 2）である（繰延税金資産及び繰延税金負債の主な内訳を現状と同様に評価性引当額を控除する前の金額で開示することを前提としている。）。

**（図表 2） 評価性引当額の内訳のイメージ案**

（イメージ案 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」

	前連結会計年度	当連結会計年度
税務上の繰越欠損金	XXX 百万円	500 百万円
退職給付に係る負債	XXX	—
減損損失	XXX	300
その他	XXX	200
合計	X, XXX	1, 000

（イメージ案 2）

評価性引当額の内訳「②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」

	前連結会計年度	当連結会計年度
税務上の繰越欠損金	XXX 百万円	500 百万円
将来減算一時差異	XXX	500
合計	X, XXX	1, 000

以下、評価性引当額の内訳について、「①将来減算一時差異について主な項目ごとに開示する」方法を「イメージ案 1」、「②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」方法を「イメージ案 2」という。

**（国際的な会計基準との相違）**

5. IFRS では、評価性引当額に関連する開示として、繰延税金資産及び繰延税金負債の項目別の一時差異、税務上の繰越欠損金及び繰越税額控除の金額についての注記（IAS 第 12 号第 81 項(g)）の他に、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）の注記（IAS 第 12 号第 81 項(e)）が求められており、繰延税金資産を認識していない繰越欠損金及び将来減算一時差異については次のような例が見られる。

(図表3) IFRSにおける評価性引当額に関する開示例

繰延税金資産及び負債の主な構成項目は以下のとおりです。

	前連結会計年度 (平成XX年3月31日)	当連結会計年度 (平成XX年3月31日)
繰延税金資産		
税務上の繰越欠損金	X,XXX 百万円	500 百万円
退職給付に係る負債	X,XXX "	1,200 "
減損損失	XXX "	100 "
その他	XXX "	200 "
繰延税金資産合計	X,XXX "	2,000 "
繰延税金負債		
その他有価証券評価差額金	△ XXX "	△500 "
子会社の留保利益金	△ XX "	△500 "
固定資産圧縮積立金	△ XX "	△500 "
繰延税金負債合計	△ XXX "	△1,500 "
繰延税金資産(負債)の純額	X,XXX "	500 "

繰延税金資産を認識していない繰越欠損金及び将来減算一時差異は以下のとおりであります。

(単位：百万円)

	前連結会計年度	当連結会計年度
繰越欠損金	XXX	500
将来減算一時差異	XXX	500
合計	X,XXX	1,000

6. なお、評価性引当額の開示については、米国会計基準の開示は日本基準における開示と、基本的に同様である。
7. 第3項の日本基準の開示及び第5項のIFRSの開示を比較すると、以下のように整理できる。

日本基準

- 繰延税金資産及び繰延税金負債の一時差異等の項目別の内訳について、評価性引当額を含めた金額で開示したうえで、評価性引当額を一括控除により開示する。

IFRS

- 繰延税金資産及び繰延税金負債の一時差異等の項目別の内訳について、評価性引当額相当額を控除した金額で開示する。
- それに加え、評価性引当額を税務上の繰越欠損金、将来減算一時差異及び繰越税額控除の合計額を開示する。

(回収可能性適用指針公開草案のコメント募集の内容)

8. 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。回収可能性適用指針の公開草案の公表における当該審議の内容及び注記事項に関する質問項目については、審議事項(2)-3別紙1を参照されたい。
9. 公開草案前の審議のうち評価性引当額の内訳に関する開示については、下記のように便益とコストを分析し、コメント募集の文書に記載した。

(回収可能性適用指針の公開草案におけるコメント募集に添付した別紙2より抜粋)

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。

10. 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

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概要)

11. 上述のコメント募集の結果、回収可能性適用指針の公開草案に寄せられたコメントは、以下のとおりである。

#### 評価性引当額の内訳を開示すべきとのコメント

- (1) 評価性引当額の「税務上の繰越欠損金に係る合計額と将来減算一時差異に係る合計額に分けた開示」や「主な項目ごとの内訳開示」は、どのような変化が起きた時に評価性引当額が増減するのかを判断し易くなり、評価性引当額の変動による税負担率の変動を現状よりも分析し易くなる。
- (2) 評価性引当額の内訳を開示することが望ましい。
- (3) 繰延税金資産の回収可能性に関する不確実性やリスクがある部分についての理解を得ることが困難であるという財務諸表利用者の意見がみられること、また、国際財務報告基準等に基づいて作成された財務諸表の開示と同等の情報提供を図る観点から当該開示を行う必要があると考える。
- (4) 評価性引当額の内訳は、繰延税金資産の計上内容に関する理解を高める情報として有用であると考えられる。

#### 評価性引当額の開示は有用ではないとのコメント

- (5) 実務上個々の将来減算一時差異項目に紐付けて把握されない評価性引当もあり、スケジューリングは個々の項目に対してされているとしても、その回収可能性の判断は必ずしも個々の項目に紐付けて行われるわけではない。  
仮にこのような評価性引当額をプロラタ計算等で紐付けを行うのであれば、比較可能性の観点及び恣意性介入の恐れから必ずしも投資家にとって有用な情報にはならないと考える。
- (6) 評価性引当額は、必ずしもすべての一時差異項目と紐付けて検討しておらず、仮に内訳を開示する場合には、作成・集計のための追加コストがかかる。この様な

作成者が紐付けて管理していない項目を開示しても、利用者に作成コストを上回る便益をもたらすとは考えられない。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等の金額の開示を求めているもの、詳細な内訳開示まで要求しているわけではない。

- (7) 評価性引当額については、例えば、一時差異等加減算前課税所得が一時差異等に比して十分でない場合、繰延税金資産計上額は事実上、一時差異等加減算前課税所得で規定されるので、内訳を開示することは不可能である。
- (8) 一時差異と評価性引当額を紐付けて開示した場合、一時差異の無税化の可能性に対する判断が開示の中で現れる可能性がある。

銀行業においては一時差異に占める与信取引に付随する貸倒引当金・有価証券評価損のウェイトが高いが、分類3または4に該当する場合、特定先で大口の一時差異が発生した場合に、この一時差異に対する中期的な回収可能性の判断（与信方針等）が現れる懸念があり、銀行業のビジネスを阻害する可能性がある。

- (9) 評価性引当という概念は日本独特のアプローチ下での概念のため、国際的比較可能性の観点から財務諸表利用者にとって有用ではないと考える。IFRS と同様に回収可能性が高い（50%超程度）将来減算一時差異のみを計上するというアプローチを前提とした会計処理及び開示にすべきと考える。

### その他のコメント

- (10) 法人税等調整額の内訳は、繰延税金資産及び繰延税金負債の将来の水準の予測情報として有用であり、繰延税金資産の内訳と合わせて開示することで、情報の有用性をより高めるものになると考える。具体的には、法人税等調整額の内訳を一時差異の項目別に繰延税金資産の総額から評価性引当額を差し引いた金額の前期末からの動きとして開示する形式で、開示することが考えられる。この場合、情報の開示の追加的な負担が少なく、また、繰延税金資産の貸借対照表と損益計算書の関係性に係る補足的情報を提供するものとなり、有用であると考えられる。

### (分 析)

#### **評価性引当額の内訳の開示に賛成しないコメントの概要**

12. 寄せられたコメントのうち評価性引当額の内訳の開示に賛成しないコメントは、以下の3つに大別できるものと考えられる。
- (1) 現状、一時差異等と評価性引当額は紐づけされていないため、評価性引当額の内訳をプロラタ計算等の一定の仮定をおいて按分しない限り開示はできないケースがある。仮に一定の仮定を置いて評価性引当額を一時差異等に按分して開

示する場合、当該情報の有用性は乏しい。また、作業に多大なコストが生じると考えられる。

- (2) 評価性引当額の内訳を開示する場合、ビジネスを阻害する可能性がある。
- (3) IFRS との整合性の観点から、評価性引当額の詳細な内訳まで開示すべきではない。

このため、以下では上記3つに大別して検討する。

### **評価性引当額の内訳の開示可能性についての検討**

13. まず、第12項(1)のコメントについて、①どのようなケースにおいて、評価性引当額の内訳をプロラタ計算等の一定の仮定を置いて按分しない限り開示できないのかを分類ごとに検討したうえで、②評価性引当額の内訳の情報の有用性に関する検討及び③仮に評価性引当額の内訳の開示を求める場合のコストに関する検討を行う。

#### **【①各分類における開示可能性】**

##### (分類1) に該当する企業における評価性引当額の内訳の開示可能性

14. (分類1) に該当する企業においては、将来減算一時差異に係る繰延税金資産の全額について回収可能性があるものとされているため(回収可能性適用指針第18項)、評価性引当額は0であり、検討の対象とならない。

##### (分類2) に該当する企業における評価性引当額の内訳の開示可能性

15. (分類2) に該当する企業においては、一時差異等のスケジューリングの結果、繰延税金資産を見積るため(回収可能性適用指針第20項)、原則として、スケジューリング不能な将来減算一時差異について評価性引当額が計上されるものと考えられる。仮に、一部の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について回収可能性があるものとした場合(回収可能性適用指針第21項)、評価性引当額は当該将来減算一時差異に紐づけることができると考えられる。このため、回収可能性があると判断しなかった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は、項目ごとに評価性引当額が把握されていると考えられる。
16. したがって、イメージ案1による開示も、イメージ案2による開示も、いずれも可能であると考えられる。

(分類3) に該当する企業における評価性引当額の内訳の開示可能性

17. (分類3) に該当する企業においては、将来の合理的な見積可能期間以内の一時差異等加減算前課税所得の見積額に基づいて、当該見積可能期間の一時差異等のスケジュールリングの結果、繰延税金資産を見積る（回収可能性適用指針第23項）。

当該スケジュールリングは、通常、合理的な見積可能期間において事業年度ごとに実施され、当該見積可能期間における各事業年度の一時差異等加減算前課税所得、将来加算一時差異及び将来減算一時差異の解消状況、税務上の繰越欠損金控除前の課税所得（又は税務上の欠損金）の状況、税務上の繰越欠損金がある場合にはその控除見込額等が把握される。このため、当該スケジュールリング表により、一時差異の項目ごとに評価性引当額が把握できる部分もあると考えられる。

18. しかし、合理的な見積可能期間において、当該見積可能期間の将来減算一時差異（将来加算一時差異と相殺後）の解消見込合計額が、当該見積可能期間の一時差異等加減算前課税所得の見積合計額よりも大きい場合には、一部の将来減算一時差異が一時差異等加減算前課税所得で回収されないことになる。

この場合、将来減算一時差異の解消の順序が定められているわけではないことから、どの項目の将来減算一時差異を一時差異等加減算前課税所得で回収したのかわからないため、将来減算一時差異の項目ごとの評価性引当額が把握できないことがある。

上記についての具体例は、審議事項(2)-4 参考資料（事例1）に記載している。

19. したがって、将来減算一時差異の項目ごとの評価性引当額が把握できないケースにおいては、イメージ案1による開示は、プロラタ計算等一定の仮定を置いて按分しない限りできないものと考えられる。

一方、税務上の繰越欠損金についてはその控除見込額が事業年度ごとに把握されることから、イメージ案2により開示することは可能であると考えられる。

(分類4) に該当する企業における評価性引当額の内訳の開示可能性

20. (分類4) に該当する企業においては、翌期の一時差異等加減算前課税所得の見積額に基づいて、一時差異等のスケジュールリングの結果、繰延税金資産を見積る（回収可能性適用指針第27項）。

当該スケジュールリングにより、翌期における一時差異等加減算前課税所得、翌期の将来加算一時差異及び将来減算一時差異の解消状況、税務上の繰越欠損金控除前の課税所得（又は税務上の欠損金）の状況、税務上の繰越欠損金がある場合にはその控除見込額等を把握することができると考えられる。このため、当該スケジュー



リング表により、一時差異の項目ごとに評価性引当額が把握できる部分もあると考えられる。

21. しかし、(分類4)に該当する企業における繰延税金資産の回収可能とされる見積可能期間は翌期であることから、翌期における将来減算一時差異(将来加算一時差異と相殺後)の解消見込合計額が、翌期の一時差異等加減算前課税所得の見積額よりも大きいケース、すなわち翌期に税務上の欠損金が生じるケースでは、一部の将来減算一時差異が一時差異等加減算前課税所得で回収されないことになる。

この場合、将来減算一時差異の解消の順序が定められているわけではないことから、どの項目の将来減算一時差異を一時差異等加減算前課税所得で回収したのかわからないため、将来減算一時差異の項目ごとの評価性引当額が把握できないことがある。

上記についての具体例は、審議事項(2)-4 参考資料(事例2)に記載している。

22. したがって、将来減算一時差異の項目ごとの評価性引当額が把握できないケースにおいては、イメージ案1による開示は、プロラタ計算等一定の仮定を置いて按分しない限りできないものと考えられる。

一方、税務上の繰越欠損金についてはその控除見込額が把握されることから、イメージ案2により開示することは可能であると考えられる。

#### (分類5)に該当する企業における評価性引当額の内訳の開示可能性

23. (分類5)に該当する企業においては、原則として、繰延税金資産の回収可能性はないものとされているため(回収可能性適用指針第31項)、評価性引当額は基本的に将来減算一時差異及び税務上の繰越欠損金の金額と同額となる。

24. したがって、イメージ案1による開示もイメージ案2による開示もいずれも可能であると考えられる。

#### 評価性引当額の内訳の開示可能性についてのまとめ

25. 第14項から第24項までの分析の結果、評価性引当額の内訳について、プロラタ計算等一定の仮定を置いて按分しない限りイメージ案1について開示できないケースについては以下と考えられる。

#### (分類3)に該当する企業

合理的な見積可能期間において、当該見積可能期間の将来減算一時差異(将来加算一時差異と相殺後)の解消見込合計額が、当該見積可能期間の一時差異等加減算前課税所得の見積合計額よりも大きいケース等(第18項参照)

(分類4) に該当する企業

翌期における将来減算一時差異（将来加算一時差異と相殺後）の解消見込合計額が、翌期の一時差異等加減算前課税所得の見積額よりも大きいケース（第21項参照）

26. なお、連結納税制度を適用している企業においては、法人税、住民税及び事業税にそれぞれ分けて、将来減算一時差異及び税務上の繰越欠損金に係る繰延税金資産の回収可能性を検討する必要があるものの、回収可能性の判断手続は基本的に変わらないことから、評価性引当額の内訳について、プロラタ計算等の一定の仮定を置いて按分しない限り開示できないケースについては、前項と同様であると考えられる。

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評価性引当額の内訳の情報の有用性に関する検討】

27. ここでは、まず評価性引当額の内訳の情報の有用性に関して検討を行う。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。

仮に評価性引当額の内訳をイメージ案1で開示する場合の情報の有用性に関する検討

28. 財務諸表利用者は、一般的に、主に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分析するために、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及び法定実効税率と税金負担率の差異の内訳を利用している。

ここで、我が国では、法定実効税率と税金負担率の差異が大きいケースも一定程度見られ、当該ケースにおいては、当該差異の原因となる項目として「評価性引当額の増減」が挙げられることが多い。しかしながら、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における「評価性引当額」については合計額で開示されているため、その内容に関する理解が困難となっている。現状の開示では、評価性引当額の分析が難しいことにより繰延税金資産の内容及び計上根拠に関する理

解可能性が低く、このことにより将来の利益に関する予測可能性が低くなっている可能性がある。

したがって、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情報として、また、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情報として、イメージ案1の開示は有用性があると考えられる。

29. 一方で、仮に評価性引当額の内訳について、プロラタ計算等の一定の仮定を置いて将来減算一時差異を項目別に算定した場合、当該仮定の置き方によっては、例えば、実際には全額回収可能と判断している一時差異項目に、計算の便宜上評価性引当額が按分される可能性があり、当該評価性引当額の内訳の表現の忠実性が低下するため、有用性は一定程度低下するものと考えられる。

#### 仮に評価性引当額の内訳をイメージ案2で開示する場合の情報の有用性に関する検討

30. 次に、仮にイメージ案2で開示する場合の情報の有用性について検討する。

この点、評価性引当額の分析については、イメージ案2で開示するよりも、イメージ案1で開示する方が、繰延税金資産の内容及び計上根拠に関する理解可能性が高く、このことにより将来の利益に関する予測可能性が高くなると考えられる。

ただし、企業において税務上の繰越欠損金が生じている状況は、一般的に、不確実性やリスクが高いと考えられることから、評価性引当額のうち当該税務上の繰越欠損金の額を開示するだけでも、当該分析に資するものと考えられる。具体的には、第28項に記載したように、法定実効税率と税金負担率の差異の原因となる項目として評価性引当額の増減内容を分析するに当たり、評価性引当額の内訳として、税務上の繰越欠損金に係るものが開示される場合には、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将来の利益に関する予測可能性は高まるものと考えられる。

したがって、仮に評価性引当額の内訳をイメージ案2で開示した場合、イメージ案1で開示する場合よりも、その有用性は低いものの、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と考えられる。

#### 第30回専門委員会で聞かれた有用性に関する意見

31. この点、第30回専門委員会では、下記の意見が聞かれた。

(評価性引当額の内訳開示に有用性があるとの意見)

- (1) 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。

(評価性引当額の内訳開示の有用性に疑問があるとの意見)

- (2) 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。
- (3) 日本企業の場合、税務上の繰越欠損金の繰越期限(10年)やその利用制限(繰越控除限度額が所得金額の50%)があり、また、課税所得の見積可能年数として1年や5年のルールがあることから、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。

これに対して、例えば欧州では、税務上の繰越欠損金の繰越期限がなく、また、課税所得の見積可能年数に特段のルールがないことから、評価性引当額は、一義的には年数の制約を受けずに見積った将来の課税所得の総額が一時差異等の額を下回る部分を示唆する情報といえる。ただし、異なる課税法域における税制の違いや慣習による一時差異等を回収する順序等に関する子会社の方針を理解しなければ、評価性引当額の内容を正しく理解することは難しい。

このため、評価性引当額について一時差異項目別に内訳を開示しても、繰延税金資産の内容についての理解可能性は高まらず、中途半端な理解にとどまるのであれば、開示しない方がよいものとする。

(その他の意見)

- (4) 開示の有用性に関して、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。
- (5) 評価性引当額について、可能な限り詳細に開示して頂くことが望ましいが、プロラタ計算等によらなければ一時差等の項目別に開示できないケースがあり、

この場合に情報の有用性が低下することについては理解した。

**【③仮に評価性引当額の内訳の開示を求める場合のコストに関する検討】**

32. イメージ案1で開示する場合、第25項に記載したケースについては、一定の仮定を置かないと個々の将来減算一時差異項目に係る評価性引当額について算定できない。仮に一定の仮定を置いて評価性引当額の内訳を算定し、イメージ案1で開示する場合、どの将来減算一時差異項目から回収可能とするのかについて、何らかの算定方法を定める必要があり、実務上、一定のコストが生じる可能性がある。
33. イメージ案2で開示する場合、每期、繰延税金資産及び繰延税金負債を算定する際に作成するスケジューリングの表により、将来減算一時差異合計についての評価性引当額と税務上の繰越欠損金についての評価性引当額を計算することができるため、算定にあたっての追加コストは大きくないと考えられる。

**第30回専門委員会で聞かれたコストに関する意見**

34. この点、第30回専門委員会では、下記の意見が聞かれた。
- (1) 評価性引当額は、一時差異項目別に算定可能であれば開示可能というわけではない。特に海外子会社ではスケジューリングを行っていないことから、適切に必要な情報を収集するために説明し、理解を得るコストも大きいため、このようなコストを考慮すべきと考える。

**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。

**評価性引当額の内訳開示におけるビジネスへの阻害についての検討**

35. 次に、第12項(2)のコメントについて、評価性引当額の内訳を開示すると、ビジネスを阻害するかについて検討する。
36. この点、開示の基準開発の判断基準として、競争上の不利は、一般的に、基準開発上のコストの一部として考慮の対象となると考えられる。このため、ある特定項目に対する評価性引当額を開示した企業と開示しなかった企業が存在する場合、開示

した企業が競争上で不利になる可能性があり、これをコストとして考慮することが考えられる。

37. 一方、こうした競争上の不利について、コメント提出者が言及するように「一時差異の無税化の可能性に対する判断が開示の中で現れる」という懸念はないとまでは言えないが、通常は一時差異の内容から当該判断を読み取ることは難しいと考えられる。いずれにせよ、評価性引当額の内訳を開示するか否かについては、他のコストと便益を全体的に比較考量の上で判断することになると考えられる。

#### 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。

#### **国際的な会計基準との整合性についての検討**

38. 第12項(3)のコメントについて、国際的な会計基準における開示要求との整合性について検討する。
39. この点、評価性引当額の内訳を開示するかどうか、仮に開示する場合にどの項目を開示するかの検討は、繰延税金資産の発生原因別の主な内訳に関する注記事項の開示方法の相違が関連しているものと考えられる。日本基準とIFRSについては、次のように整理できる。
- (1) 日本基準（第3項の（図表1）参照）
- (A) 評価性引当額の控除前の金額：項目別金額（いわゆるグロス表示）
  - (B) 評価性引当額：合計金額
  - (C) 評価性引当額の控除後の金額：合計金額
- (2) IFRS（第5項の（図表3）参照）
- (A) 評価性引当額の控除前の金額：開示されていない。
  - (B) 評価性引当額：将来減算一時差異と税務上の繰越欠損金が開示される。
  - (C) 評価性引当額の控除後の金額：項目別金額（いわゆるネット表示）
40. ここで、日本基準において、仮にイメージ案1により開示する場合には、「(A) 評価性引当額の控除前の金額」から「(B) 評価性引当額」を差し引くことで、「(C) 評

価性引当額の控除後の金額」も項目別に把握可能となり、日本基準における「(C) 評価性引当額の控除後の金額」の詳細度合いについては、IFRS において要求されている詳細度合いとおおむね同様と考えられる。

また、IFRS においては「(A) 評価性引当額の控除前の金額」が開示されていないため、イメージ案 1 の場合、日本基準のほうがより詳細な開示となる。

一方、日本基準において、仮にイメージ案 2 により開示する場合には、税務上の繰越欠損金については、「(A) 評価性引当額の控除前の金額」から「(B) 評価性引当額」を差し引くことで、「(C) 評価性引当額の控除後の金額」が把握可能となるため、日本基準における開示の詳細度合いと IFRS において要求されている詳細度合いとはおおむね同様と考えられる

#### 第 30 回専門委員会で聞かれた国際的な会計基準との整合性に関する意見

41. この点、第 30 回専門委員会では、下記の意見が聞かれた。

- (1) 2009 年に公表された IAS 第 12 号「法人所得税」を改訂する公開草案<sup>2</sup>では、実質的に評価性引当額を合計額で開示することが検討されていたことから、この点についても分析をして頂きたい。

#### 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。

#### まとめ

42. 評価性引当額の内訳の開示に関して、前項までの分析をまとめると、次のようになると考えられる。

##### (1) 有用性

- ① イメージ案 1 は、繰延税金資産の計上根拠についての理解可能性及び将来の繰延税金資産の回収可能性に関する予測可能性が高まると考えられるが、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

<sup>2</sup> (事務局：追加記載) 法人所得税に関する IASB のプロジェクトは、当初、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、公開草案は 2009 年 3 月に公表されたが、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。

いため、情報の有用性は一定程度低下するものと考えられる。

- ② イメージ案2は、将来減算一時差異の合計額を開示するため、イメージ案1よりも情報の有用性は低下する。ただし、リスクや不確実性のある税務上の繰越欠損金に係る評価性引当額が開示されることにより現行の開示よりも有用性が高まると考えられる。

(2) コスト

- ① イメージ案1は、一定の仮定を置いて評価性引当額の内訳を算定する場合、実務上、一定のコストが生じる可能性があると考えられる。
- ② イメージ案2は、每期作成するスケジューリングの表により将来減算一時差異合計についての評価性引当額と税務上の繰越欠損金についての評価性引当額を計算できるため、算定にあたっての追加コストは大きくないと考えられる。

(3) 国際的な会計基準で要求されている開示項目との関係

- ① イメージ案1は、評価性引当額の控除後の金額の詳細度合いについてはIFRSにおいて要求されている詳細度合いとおおむね同様と考えられる。IFRSにおいては評価性引当額の控除前の金額が開示されていないため、日本基準のほうがより詳細な開示になると考えられる。
- ② イメージ案2は、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と考えられる。

ディスカッション・ポイント

上記の分析を踏まえると、以下のいずれを選択することが適切と考えるか。

案A イメージ案1の開示を追加する。

案B イメージ案2の開示を追加する。

案C 開示の追加を行わない。

以 上