

プロジェクト 税効果会計

開示の検討

項目

—単体財務諸表における税効果会計に関する開示の検討

本資料の目的

1. 現行の開示に対して追加する開示項目として、以下を提案している。
 - 評価性引当額の内訳
 - 税務上の繰越欠損金に関する事項
2. 仮に前項の開示項目の候補を現行の開示に上記を追加する場合、税効果会計に関する注記事項として以下が開示されることとなる。(下線を追加)
 - (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) 評価性引当額の内訳 ((1)に併せて記載)
 - (3) 税務上の繰越欠損金に関する事項 ((1)に併せて記載)
 - (4) 税率差異の注記
 - (5) 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
 - (6) 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. 本資料は、第 356 回・第 357 回企業会計基準委員会及び第 48 回専門委員会において聞かれた意見を踏まえ、単体財務諸表に関する開示について検討するものである。

現行の取扱い

4. 現行の「税効果会計に係る会計基準」第四では、以下のように、連結と単体の双方に税効果会計に関する開示が求められている。

第四 注記事項

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。

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（以下「発生原因別の内訳注記」という。）
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「税率差異の注記」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（以下「税率変更の注記」という。）
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（以下「決算日後の注記」という。）

5. 一方、会計基準によっては、金融商品の時価等に関する事項（企業会計基準第10号「金融商品に関する会計基準」第40項-2）や確定給付制度に関する事項（企業会計基準第26号「退職給付に関する会計基準」第30項）のように、連結で開示されている場合に、単体で開示を要しないとされているものがある。
6. また、金融商品取引法に基づく開示については、平成26年3月に「財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則等の一部を改正する内閣府令」（平成26年内閣府令第19号）が公布され、単体開示の簡素化に係る財務諸表等規則の改正がなされた¹。この改正では、税効果会計に関する開示は、単体開示の簡素化の対象になっておらず、連結と単体の双方に開示が求められている²³。

第356回企業会計基準委員会及び第48回専門委員会における分析

7. これまで連結と単体の双方に税効果会計に関する開示が行われてきた理由は、以下と考えられる。
 - 単体開示については、分配可能額との関係で単体の純資産に重要な繰延税金資産が含まれている場合、当該繰延税金資産の回収可能性について不確実性が高いかどうかを分析できると考えられること
 - 連結納税制度を適用している場合を除き、繰延税金資産の回収可能性の判断や税金費用の算定は個社の納税主体ごとに行われるため、連結グループにおける親会社の事業割合が大きい場合には、単体の情報が特に重要なものとなり得ること
 - 税金計算の内容は、企業の所在地が国内か海外かにより異なるため、連結開示における税負担率や繰延税金資産の不確実性の分析が困難な場合、単体開

¹ 当該改正では、連結財務諸表作成会社のうち、会計監査人設置会社は特例財務諸表提出会社とされ、会社法の要求水準に合わせた新たな個別財務諸表の様式によることや、一定の注記については会社計算規則の規定をもって注記できるとする特例が定められた。なお、連結財務諸表を作成する会社においては、連結開示において十分な情報が開示されている場合には、一定の注記については単体開示を免除することとされた。

² 平成26年3月に金融庁が公表した（別紙1）「「財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則等の一部を改正する内閣府令（案）」等に対するパブリックコメントの概要及びそれに対する金融庁の考え方」において、「税効果会計に関する注記（第8条の12）は、記載不要としていただきたい。」とのコメントの概要に対し、「金商法と会社法では、法令上要求されている注記の開示水準が異なっている（会社法では発生原因のみ開示が求められ、内訳金額の開示は要求されていない）ため、会社法の要求水準に統一することは適当ではなく、今回、改正を行っていません。」との考え方が示されている。

³ 会社計算規則では、単体において、繰延税金資産（その算定に当たり繰延税金資産から控除された金額がある場合における当該金額を含む。）及び繰延税金負債の発生の主な原因の開示（会社計算規則第107条）が求められている。

示の情報を利用し分析を実施していると考えられること⁴

- 繰延税金資産又は負債の発生原因別の内訳⁵や税率差異の注記⁶において、連結と単体の内容が異なることが多く、連結のみの情報では、税金に関するキャッシュ・フローの予測にあたり、必ずしも十分とは言えないと考えられること
8. また、金融商品会計や退職給付会計のように、開示項目のすべてについて単体で開示を要しないとされることはあっても、単体の開示項目のうち一部の項目のみを省略することについては、以下のとおり、合理的な理由を見出すことは難しいと考えられる。
- (1) 利用者は税負担率を予測する場合、一般的に、①每期税率差異の調整として開示されているもの、②一過性の要因で税率差異に影響する事象が生じた時に開示されるもの、③その他（評価性引当額の増減等）に分けて、法定実効税率に加減するかどうかを検討している。この際、①については税率差異の注記を、②については税率変更の注記又は決算日後の注記を、③については発生原因別の内訳注記を利用している。
- (2) また、利用者は、一般的に、発生原因別の内訳注記を利用して、将来税金費用が大きく増減する可能性があると考えられるケースを想定するほか、繰延税金資産の回収可能性の不確実性を評価している。
- (3) このように、利用者が税効果に関する分析を行う際に、一連の情報は一体で利用されており、仮に一部の項目のみを省略すると、利用者の分析に影響が生じ、結果として、単体の開示項目全体の有用性が低下する可能性がある。
9. よって、連結と単体の双方に開示することを念頭に置くことが考えられると分析を行った。
10. これまでに聞かれた単体開示に関する主な意見は以下のとおりである（第356回・第357回企業会計基準委員会及び第48回専門委員会並びにアウトリーチで聞かれた意見の詳細は、別紙を参照）。

(1) 単体開示の簡素化は、連結での開示が十分に拡充されることが前提となるので

⁴ 例えば米国会計基準においては、国内・海外別の税引前当期純利益及び税金費用が開示されることで税金に関する分析が可能となっている。

⁵ 連結開示においては、課税所得計算には関係しない連結財務諸表固有の一時差異が見られる。

⁶ 連結開示においては、のれん償却や在外子会社との税率差異等に関する内訳項目が見られる。

はないか。(第 356 回企業会計基準委員会)

- (2) 国際的な開示動向も含めて連結ベースでの開示に向かっている状況を踏まえると、連結の開示の拡充に連動して単体の開示も自動的に拡充するのではなく、単体の開示を行う意義について十分な検討を行う必要があると考える。(第 356 回企業会計基準委員会)
- (3) 連結での開示を十分に拡充した場合に、単体の情報も理解可能となるのであれば、単体開示の簡素化を図ることを検討してもよいのではないか。(第 356 回・第 357 回企業会計基準委員会) (第 48 回専門委員会)

分 析

(純粋持株会社等の取扱い)

11. まず、単体の税効果会計の注記全体に関連する論点として、これまでの審議で、純粋持株会社については、単体の税効果会計の注記事項が有用ではないとの意見が聞かれている。

一般的に、純粋持株会社⁷は、総資産のうち関係会社株式が大部分を占め、関係会社からの配当や経営指導料を主たる収入とする企業をいうため、繰延税金資産及び繰延税金負債の発生原因別の内訳の項目数は限定される例が多い。

しかしながら、純粋持株会社の実態は様々であり、本社ビル等の固定資産を有するケースでは固定資産に関する一時差異が見られることもあり、また、純粋持株会社に移行する前から多額の税務上の繰越欠損金を保有している企業等もあり、すべての純粋持株会社の税効果会計の注記事項に有用性がないとは一概には言えないと考えられる。

したがって、純粋持株会社グループにおける連結財務諸表の税効果会計の注記事項については、税制の異なる複数の会社の情報が集計され、理解が相当程度困難な場合があることを踏まえると、単体開示により純粋持株会社以外のグループ会社で一時差異等や税務上の繰越欠損金がどの程度生じており、税率差異にどの程度影響が生じているのかを理解できることについては、通常の事業会社と同様に有用なケースもあると考えられるため、純粋持株会社に該当する企業について単体開示を省略することは適切ではないと考えられる。

⁷ 例えば、「有価証券の取引等の規制に関する内閣府令等」第 49 条第 2 項では、純粋持株会社を「特定上場会社等」として、「直近の有価証券報告書に含まれる最近事業年度の損益計算書において関係会社に対する売上高（製品・商品売上高を除く）が売上高の総額の 80%以上の会社」と規定している。

(個々の注記事項の取扱い)

12. 次に、これまでに聞かれた意見（第10項参照）を踏まえ、個々の注記事項を省略し得るか否かを検討する。

まず、これまで開示されている項目については、以下のように整理できると考えられる。

(1) 繰延税金資産及び繰延税金負債の発生原因別の内訳注記及び税率差異の注記については、以下の理由で省略することは適切ではないと考えられる。

- 連結財務諸表における税効果会計の注記事項が今回の検討により追加され、利用者における分析に資する情報が拡充されることとなっても、税効果会計の注記事項は他の注記項目とは異なり、税制の異なる複数の会社の情報が集計され、理解が相当程度困難であることから、単体の情報は、連結財務諸表における当該注記事項を理解するために有用と考えられる。
- 単体の発生原因別の内訳注記や税率差異の注記においては、連結財務諸表には開示されない課税所得計算に直接関係する一時差異（例えば、子会社株式に関する一時差異）の情報が開示されるため、有用と考えられる。

(2) 税率変更の注記及び決算日後の注記については、発生原因別の内訳及び税率差異の注記において税率の変更により大きな変動が記載される場合にその内容を理解するために必要な情報であることから、発生原因別の内訳注記及び税率差異の注記を残す場合、これらの注記も残すことが適切であると考えられる。

13. 次に、追加で開示する候補に挙げられている項目については、以下の2つに分けた上で検討を行う。

(1) 数値情報

- 評価性引当額の内訳のうち発生原因別の内訳注記に併せて注記される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
- 税務上の繰越欠損金に係る数値情報⁸

(2) 定性的情報

- 評価性引当額の変動内容
- 税務上の繰越欠損金に係る重要な繰延税金資産を計上している場合に当該繰延税金資産を回収可能と判断した主な理由

14. 第13項(1)の「数値情報」のうち評価性引当額の内訳については、税制の異なる複

⁸ 税務上の繰越欠損金に係る法人税等の率を乗じた額、当該税務上の繰越欠損金に係る評価性引当額及び当該税務上の繰越欠損金に係る繰延税金資産

数の会社の情報が集計され、連結における税効果に関する理解が相当程度困難であることを踏まえると、単体における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は連結における情報の理解に資すると考えられるため、この情報については単体においても開示することが考えられる。

一方で、「数値情報」のうち税務上の繰越欠損金に係るものについては、上述した税務上の繰越欠損金に係る評価性引当額が開示されれば、税務上の繰越欠損金に係る繰延税金資産を把握することができる。また、日本の税法に基づくものであることから、単体の発生原因別の注記の推移や業績の推移により、税務上の繰越欠損金がどの時期に生じて、どの時期に繰越期限となるかについてもある程度推測できると考えられ、単体において開示を追加しなくても利用者の分析に影響が生じることは限定的と考えられる。

15. また、第13項(2)の「定性的情報」については、連結の開示を充実させる場合には実務負担に配慮すべきとの強いニーズや国際的な会計基準に基づく連結情報との比較可能性をより重視することを踏まえ、以下の理由により単体において開示を追加しなくても利用者の分析に影響が生じることは限定的と考えられる。

- 単体の評価性引当額は回収可能性適用指針に従い計上されていることから、評価性引当額が変動している場合の内容は、発生原因別の注記によりある程度推測し得ると考えられる。
- 親会社については個別財務諸表が開示されていることに加えて、子会社に比べると財務情報以外についての開示も比較的多いため、これらの情報と併せて分析することにより、税務上の繰越欠損金に係る重要な繰延税金資産を回収可能と判断した主な理由について推測し得ることが少なくない。

まとめ

16. 以上を踏まえると、単体の税効果会計に関する開示については以下が考えられるかどうか。

これまで開示されている項目

- | | |
|----------------|--------------|
| (1) 発生原因別の内訳注記 | これまでどおり開示する。 |
| (2) 税率差異の注記 | これまでどおり開示する。 |
| (3) 税率変更の注記 | これまでどおり開示する。 |
| (4) 決算日後の注記 | これまでどおり開示する。 |

追加で開示する項目

- (1) 評価性引当額の内訳の数値情報
単体の発生原因別の内訳注記に併せて数値情報を開示する。
- (2) 繰越期限別の数値情報
単体では、数値情報を開示不要とする。
- (3) 定性的情報（評価性引当額の変動要因及び税務上の繰越欠損金に係る重要な繰延税金資産の計上理由）
単体では、定性的情報の開示を不要とする。

ディスカッション・ポイント

- ・事務局の提案についてご意見を伺いたい。

(別 紙)

単体開示に関する意見

アウトリーチにおいて聞かれた意見

1. 市場関係者（利用者、作成者及び監査人）に対するアウトリーチにおいて聞かれた単体開示に関する主な意見は以下のとおりである。

- (1) 単体の情報は、税金費用が納税主体ごとに算定されるため及び分配可能額に影響するため、従前と変わらず投資判断として重要な情報になる。また、金融商品取引法に基づく開示制度において単体開示が簡素化された時に税効果会計の開示は省略されなかったことを踏まえれば、その時点と現在において税効果会計を取り巻く状況に大きな変化は見られず、開示の取扱いを変える理由はない。（利用者）
- (2) 仮に連結の開示を充実させる場合、実務負担に配慮し、単体の開示を不要とすべきである。また、税効果会計基準の導入時に比べると海外への事業展開が進展して連結情報の重要性が高まっていることや国際的な会計基準では単体の開示は求められていないことを勘案すると、単体開示の有用性は低下していると考えられる。（作成者）
- (3) 単体の開示について、例えば、連結納税制度を適用している場合に単体の税務上の繰越欠損金及びその繰延税金資産の繰越期限別の金額を開示しても、連結財務諸表提出会社のみが税務上の繰越欠損金を利用できるものではないことから、利用者にとって有用とはいえないケースもあり得ると考えられる。（監査人）

第 356 回企業会計基準委員会及び第 48 回専門委員会において聞かれた意見

2. 第 356 回企業会計基準委員会及び第 48 回専門委員会において、事務局より、単体開示に関する提案について説明したところ、次の意見が聞かれた。

単体開示の簡素化に反対する意見

- (1) 税効果会計に関する注記は、納税主体ごとに算定されていることから、他の会計基準に関する注記よりも単体で開示することの有用性は高いことに留意すべきである。また、単体開示において一部の注記を省略する合理的な理由を見出すことは難しいと考える。（第 48 回専門委員会）

連結財務諸表での十分な開示の拡充が図られる場合には単体での開示を見直すべき又は見直してもよいという意見

- (2) 単体開示の簡素化は、連結での開示が十分に拡充されることが前提となるのではないか。(第 356 回企業会計基準委員会)
- (3) 国際的な開示動向も含めて連結ベースでの開示に向かっている状況を踏まえると、連結の開示の拡充に連動して単体の開示も自動的に拡充するのではなく、単体の開示を行う意義について十分な検討を行う必要があると考える。(第 356 回企業会計基準委員会)
- (4) 現行の適時開示では単体の業績予想の開示が求められていないため、単体の情報を開示すると利用者に混乱を生じさせることを懸念する。そのため、単体開示を省略し、連結での開示を十分に拡充する方が利用者にとっての便益が高いのではないか。(第 356 回企業会計基準委員会)
- (5) 連結での開示を十分に拡充した場合に、単体の情報も理解可能となるのであれば、単体開示の簡素化を図ることを検討してもよいのではないか。(第 356 回企業会計基準委員会)
- (6) 開示項目を要求事項とするか否かの会計基準の開発における判断は、一組の財務諸表としての注記の必要性の観点から検討すべきであり、開示制度の観点から検討すべきものではないと考える。単体のみ開示している企業の場合、追加的な開示項目を省略することは難しいかもしれないが、連結を開示している場合、連結の注記により利用者が単体の内容を十分に理解し得る開示が行われる場合には、他の会計基準等でも認めているように単体で注記を省略することも考えられるのではないか。(第 48 回専門委員会)
- (7) 連結の開示には単体の情報が含まれていることから、連結で定性的な情報も含めて十分な開示がなされている場合、単体については一定程度分析できると考えられるため、単体で重ねて開示する意義はさほどないのではないか。(第 48 回専門委員会)
- (8) 金融商品取引法において単体開示の簡素化が行われた時の議論は、現行の開示を削除しないことが規定されたのみであり、単体の開示を追加するかどうかの議論には及んでいないため、必ずしも連結と単体の双方の開示を念頭に置く必要はないと考える。(第 48 回専門委員会)

その他の意見

- (9) 連結納税制度を採用している場合、単体開示が適切に行い得るのか整理が必要であると考え。(第 48 回専門委員会)

第 357 回企業会計基準委員会において聞かれた意見

3. 第 357 回企業会計基準委員会において、単体開示について次の意見が聞かれた。

- (1) 連結において開示を拡充する場合、単体の開示を縮小することについて検討を要望する。(第 357 回企業会計基準委員会)
- (2) 利用者が注記事項をどのように利用しているのかについての検討においては、一部単体の情報の利用も想定されているが、主として連結の情報を利用していると考えられるため、連結の開示のみを見直すことが目的に即しているのではないか。(第 357 回企業会計基準委員会)
- (3) 海外では単体情報が開示されていない状況で、日本の格付会社のアナリストが、単体情報を利用して格付けを行っているのか疑問である。(第 357 回企業会計基準委員会)
- (4) 単体開示の有用性は、企業の組織構造（事業持株会社又は純粋持株会社）により異なる可能性があるため、すべての企業に一律に開示を求めることは適切ではないと考える。そのため、単体開示は任意開示とし、コストを上回る便益があると考えられる企業にのみ開示を求めてはどうか。(第 357 回企業会計基準委員会)
- (5) 単体の情報については、格付会社のアナリストのほか、融資者や投資銀行部門の利用者のニーズがあると考えられる。なお、企業からの依頼による場合、当該企業からの情報提供を受けることはできるが、評価や分析にあたり同業他社分析を行うため、単体の情報も有用性があると考えられる。(第 357 回企業会計基準委員会)

以 上