

プロジェクト 税効果会計

公開草案に対するコメントへの対応

項目 一評価性引当額の注記の対象となる範囲

本資料の目的

1. 本資料は、企業会計基準公開草案第 60 号『「税効果会計に係る会計基準」の一部改正(案)」(以下「税効果会計基準一部改正案」という。)に寄せられたコメントのうち、評価性引当額の注記の対象となる範囲に関するコメントに対応するための検討を行うことを目的とする。

税効果会計基準一部改正案及びこれに対するコメント

2. 税効果会計基準一部改正案では、税効果会計に関する注記事項について、評価性引当額の内訳に関する情報として以下を提案している。

注記事項

4. 税効果会計基準注解(注 8)の定めを次のとおり改正する。

(注 8) 繰延税金資産の発生原因別の主な内訳における評価性引当額の取扱いについて

- (1) 繰延税金資産の発生原因別の主な内訳を注記するにあたっては、繰延税金資産から控除された額(評価性引当額)(注 5 に係るもの)を併せて記載する。繰延税金資産の発生原因別の主な内訳として税務上の繰越欠損金を記載している場合であって、当該税務上の繰越欠損金の額が重要であるときは、繰延税金資産から控除された額(評価性引当額)は、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等の合計に係る評価性引当額に区分して記載する。

なお、将来減算一時差異等には、繰越外国税額控除や繰越可能な租税特別措置法上の法人税額の特別控除等を含める。

- (2) 繰延税金資産から控除された額(評価性引当額)に重要な変動が生じている場合、当該変動の主な内容を記載する。なお、連結財務諸表を作成している場合、個別財務諸表において記載することを要しない。

3. この税効果会計基準一部改正案における提案に対して、次の場合において「評価性引当額」としての注記開示を求めている対象範囲が必ずしも明確とは言えないため、「評価性引当額」の定義を明らかにし、注記を求めている対象の範囲を明確化してはどうかとのコメントが寄せられている。

- (1) 過年度から繰り越された外国税額控除に係る税効果額のうち、回収可能性があると認められない金額
- (2) 租税特別措置法上の税額控除（試験研究費に係る特別控除など）による過年度からの繰越控除額のうち、将来税額控除に利用できると認められない金額
- (3) 連結財務諸表における子会社の取得後欠損金累積額に係る将来減算一時差異に対応した繰延税金資産で、当該子会社について売却の意思がないこと等から回収可能性がないものと取り扱っている金額

これまでの検討

（第 369 回企業会計基準委員会及び第 54 回専門委員会における検討）

4. 第 369 回企業会計基準委員会(2017 年 9 月 21 日開催)及び第 54 回専門委員会(2017 年 9 月 14 日開催)において、事務局より、コメント対応表 40)の対応案として、以下の点から評価性引当額について注記の対象となる範囲を定める必要はないとされていた。
 - (1) 評価性引当額は、税効果会計基準一部改正案等の内容から判断が可能であること。
 - (2) 評価性引当額は、従来の税効果会計基準における「繰延税金資産から控除された額」を表記するためのものであるため、新たな解釈を加える意図はないこと。
5. 前項の事務局の提案に対して、主に以下の意見が聞かれた。
 - (1) 現行の発生原因別注記の実務にばらつきがあるとのコメントが複数の監査人から寄せられていることに鑑み、意図せざる誤謬が生じないように、注記の範囲を明確にする方向で検討してはどうか。(第 369 回企業会計基準委員会及び第 54 回専門委員会)
 - (2) コメント提出者が例示されている試験研究費に係る特別控除などの税法上の制度については、その時々で変わりうるため、評価性引当額について税法上の制度ごとに個別に定めを置くのではなく、現行の定めの下で適切に判断するほうが良いと考える。(第 54 回専門委員会)

（第 55 回及び第 57 回専門委員会における検討）

6. 第 5 項に記載の意見を踏まえ、第 55 回専門委員会（2017 年 10 月 6 日開催）では、税効果会計基準一部改正案の本文において評価性引当額の定義を示すとともに、注記の対象となる範囲について結論の背景で記載することを提案した。

7. これに対して第55回専門委員会では、以下の(1)のように事務局の提案の方向性に賛成する意見のほか、(2)のように繰越外国税額控除や繰越可能な租税特別措置法上の法人税額の特別控除（以下「繰越税額控除」という。）については、実務上の配慮から開示を行わない取扱いとすることを検討してはどうかとの意見が聞かれた。
- (1) 税効果会計基準一部改正案の本文において、評価性引当額を定義し、注記の対象となる範囲を明確化する方向性に賛成する。ただし、結論の背景の記載における注記の対象となる範囲は、個別具体的に示すのではなく、注記に含めるべき項目の判断基準、すなわち、一時差異等に係るものをすべて注記するのか、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。）に従って回収可能性がないと判断したものを注記するのかの考え方を示すことが良いのではないか。
 - (2) 繰越税額控除を評価性引当額に含めて開示することは、実務上コストに比べて開示することによる便益がそれほど大きくないと考えられるため、一時差異に準じるもの（「一時差異等」の「等」に含まれるもの）のうち、税務上の繰越欠損金以外については、評価性引当額に含めて開示する必要があるか確認したい。
8. また、第57回専門委員会（2017年12月13日開催）では、評価性引当額の注記の対象となる範囲についての税効果会計基準一部改正案における記載について主に以下の意見が聞かれた。
- (1) 事務局が提案した税効果会計基準一部案の修文案では、評価性引当額の注記の対象となる範囲についての考え方が明確化されていない。
 - (2) 子会社に対する投資に係る一時差異について、連結財務諸表上の取扱いと個別財務諸表上の取扱いが異なることを記載したほうが良い。
 - (3) 繰越税額控除の取扱いについては、従来実務が同様ではなかったと考えられるため、今回明確化されたことについて周知する必要がある。

これまでの検討において聞かれた意見を踏まえた検討

（評価性引当額についての注記の対象の範囲についての記載の見直し）

9. 注記の範囲を明確にすべきとの意見（第5項(1)参照）への対応について、第54回税効果会計専門委員会においては税効果会計基準一部改正案の本文に記載する提案を行ったが、第7項及び第8項の意見を受け、事務局において再度検討を行ったところ、評価性引当額の注記の対象となる範囲が不明確となる一時差異等は限定的であることから、評価性引当額の注記の対象となる範囲について、税効果会計基準一部改正案の結論の背景において個別具体的に記載することにより明確化を図る

ことが実務上の判断により資すると考えられる。

また、繰越税額控除についても税効果会計基準一部改正案における提案のとおり、評価性引当額としての注記の対象に含めることが考えられる。

10. よって、税効果会計基準一部改正案において以下の文言を追加し、評価性引当額について注記の対象となる範囲を明示することが考えられるかどうか。()は、公開草案からの修正箇所)

評価性引当額の内訳に関する情報

評価性引当額の内訳に関する数値情報

(中 略)

(評価性引当額の注記の対象となる範囲)

32. 審議の過程では、繰越外国税額控除や繰越可能な租税特別措置法上の法人税額の特別控除等に係る繰延税金資産について、繰延税金資産から控除された額（評価性引当額）を注記の対象とするか否かが必ずしも明らかではないとの意見があったことから、これらについても評価性引当額に関する注記の対象となることを明らかにした（第4項に定める税効果会計基準注解(注8)(1)参照）。

なお、子会社に対する投資に係る連結財務諸表固有の将来減算一時差異について、企業会計基準適用指針第●号「税効果会計に係る会計基準の適用指針」（以下「税効果適用指針」という。）第22項(1)により繰延税金資産を計上していない場合、当該将来減算一時差異に係る繰延税金資産が存在しないため、繰延税金資産から控除された額（評価性引当額）も存在しないと考えられる。また、組織再編に伴い受け取った子会社株式等（事業分離に伴い分離元企業が受け取った子会社株式等を除く。）に係る将来減算一時差異のうち、当該株式の受取時に生じていたものについて、予測可能な将来の期間に、その売却等を行う意思決定及び実施計画が存在しない場合に、税効果適用指針第8項(1)により繰延税金資産を計上していないときについても同様であると考えられる。

ディスカッション・ポイント

評価性引当額の注記の対象となる範囲についての税効果会計基準一部改正案における記載内容（修文案）について、ご意見を頂きたい。

以 上

(別紙1)

現行における注記の対象となる評価性引当額の確認 (第56回専門委員会)

現行の定めの確認

11. 現行の税効果会計基準では、繰延税金資産が計上されないものについて、税効果会計基準(注5)及び(注8)において、以下の記載がされている。

税効果会計に係る会計基準

(注5) 繰延税金資産の計上について

繰延税金資産は、将来減算一時差異が解消されるときに課税所得を減少させ、税金負担額を軽減することができる認められる範囲内で計上するものとし、その範囲を超える額については控除しなければならない。

(注8) 繰延税金資産の発生原因別の主な内訳の注記について

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(注5に係るもの)を併せて記載するものとする。

12. また、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」(以下「個別税効果実務指針」という)及び会計制度委員会報告第6号「連結財務諸表における税効果会計に関する実務指針」(以下「連結税効果実務指針」という)では、評価性引当額について以下のとおり記載されている。

個別税効果実務指針

(繰延税金資産から控除した額の開示)

31. 回収可能性適用指針に従って、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の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([設例7]参照)。

連結税効果実務指針

(繰延税金資産から控除した額の開示)

43. 繰延税金資産の算定に当たり、回収可能性適用指針第7項に従って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の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（〔設例6〕参照）。

注記の対象となる評価性引当額についての分析

13. 評価性引当額という用語は、現行の連結税効果実務指針及び個別税効果実務指針においても使用されている用語ではあるが、第3項に記載のとおり、税効果会計基準一部改正案で「繰延税金資産から控除された額（評価性引当額）」及び「税務上の繰越欠損金に係る繰延税金資産から控除された額（評価性引当額）」について新たに開示を求める提案をしたことを契機としてその定義を明らかにすべきというコメントが寄せられている。
14. 以下では、第3項に記載した、評価性引当額の注記の対象範囲が必ずしも明確とは言えないとされている事項を分析する。

（繰越外国税額控除及び租税特別措置法上の税額控除）

現行の開示についての分析

15. 税効果会計基準第二―4. では、「将来の課税所得と相殺可能な繰越欠損金等については、一時差異と同様に取り扱うものとする（以下一時差異及び繰越欠損金等を総称して「一時差異等」という。）」とされている。

当該「繰越欠損金等」の「等」については、個別税効果実務指針第11項において、「繰越欠損金等には、繰越外国税額控除や繰越可能な租税特別措置法上の法人税額の特別控除等が含まれる。」とされており、繰越外国税額控除や繰越可能な租税特別措置法上の法人税額の特別控除は、一時差異に準じるものとして、上述の「等」に含まれるものとして取り扱われている。

16. ここで、繰越外国税額控除に係る繰延税金資産については、第12項に記載のとおり、現行の個別税効果実務指針第31項において、「回収可能性適用指針に従って、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」とされているが、回収可能性適用指針第48項では「回収可能な要件を満たさなくなった場合には回収可能性がない金額を取り崩す」としている¹点から評価性

¹ 回収可能性適用指針第48項では、以下のように規定されている。

「将来の外国税額控除の余裕額が生じる可能性は毎期見直し、過年度に計上した繰越外国税額控除に係る繰延税金資産の全部又は一部が第47項の要件を満たさなくなった場合、計上してい

引当額の対象になると考えられる。ただし、回収可能性適用指針公表前の平成 23 年改正個別税効果実務指針第 25 項においては「繰越外国税額控除については、(中略)翌期以降に外国税額控除余裕額が生ずることが確実に見込まれるときにのみ、繰越外国税額控除の実現が見込まれる額を繰延税金資産として計上する」とのみ記載されていたことから、実務において取扱いが分かれていたと考えられる。

17. この点、税効果会計一部改正案(注 8)なお書きでは、「将来減算一時差異には、繰越外国税額控除や繰越可能な租税特別措置法上の法人税額等の特別控除等を含める。」と記載しているため、繰越外国税額控除及び租税特別措置法上の税額控除が評価性引当額としての注記の対象に含まれると考えられる。

(連結財務諸表における子会社の取得後欠損金累積額に係る将来減算一時差異)

18. 子会社の取得後欠損金累積額に係る将来減算一時差異は、現行の連結税効果実務指針案第 32 項(1)の要件を満たさない場合には、回収可能性適用指針に従って回収可能性を判断せず、繰延税金資産を一律に計上しないこととされている。

(子会社への投資に係る将来減算一時差異について繰延税金資産を計上するための要件)²

32. 子会社への投資に係る将来減算一時差異については、原則として、連結手続上、親会社において繰延税金資産を計上しない。ただし、次の要件のいずれも満たす場合においては繰延税金資産を計上するものとする。

- (1) 将来減算一時差異が、予測可能な将来、税務上の損金算入が認められる評価減の要件を満たすか、又は予測可能な将来、第三者への投資の売却によって解消される可能性が高いこと
- (2) 繰延税金資産の計上につき、第 41 項の回収可能性に係る判断要件が満たされること

た繰延税金資産のうち回収可能性がない金額を取り崩す。」

² 連結税効果実務指針第 32 項の定めは、以下のとおり、税効果適用指針第 22 項に踏襲している。「子会社に対する投資に係る連結財務諸表固有の将来減算一時差異については、原則として、連結決算手続上、繰延税金資産を計上しない。ただし、次のいずれも満たす場合、繰延税金資産を計上する。

- (1) 当該将来減算一時差異が、次のいずれかの場合により解消される可能性が高い。
 - ① 予測可能な将来の期間に、子会社に対する投資の売却等（他の子会社への売却の場合を含む。）を行う意思決定又は実施計画が存在する場合
 - ② 個別財務諸表において計上した子会社株式の評価損について、予測可能な将来の期間に、税務上の損金に算入される場合
- (2) 第 8 項(3)に従って当該将来減算一時差異に係る繰延税金資産に回収可能性があるると判断される。」

また、第 12 項に記載のとおり、現行の連結税効果実務指針第 43 項では、「回収可能性適用指針第 7 項に従って、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。」とされており、回収可能性適用指針に従って繰延税金資産を計上しない場合に注記することとされている。

19. 当該繰延税金資産を計上していない額についての取扱いは、実務上、評価性引当額の注記の対象には含まれないと解していたケースが多いと考えられる。

(別紙2)

第55回専門委員会で聞かれた意見

(事務局の提案に賛成するが、結論の背景の記載を再検討すべきとの意見)

1. 税効果会計基準一部改正案の本文の記載は事務局の提案に賛成するが、結論の背景の記載が過剰であると考えられ、修文を検討する必要があるのではないか。
2. 繰越外国税額控除や繰越可能な租税特別措置法上の法人税額の特別控除についての結論の背景を現行の実務に配慮した記載とすべきではないか。

(評価性引当額について注記の対象となる範囲についての判断基準を明確にすべきとの意見)

3. 評価性引当額の範囲を明確化する方向性には賛成するが、評価性引当額の範囲について、将来減算一時差異等に該当するものを含めるのかについては、回収可能性適用指針に沿って検討したものを含めるのかを明確にするのかの判断目線を示すことで明らかにすることができるのではないか。

(一時差異等に準じるもののうち税務上の繰越欠損金以外の開示についての有用性を確認すべきとの意見)

4. 繰越外国税額控除や繰越可能な租税特別措置法上の法人税額の特別控除を評価性引当額に含めて開示することは実務上のコストが大きいと考えられる一方、開示することによる便益はそれほど大きくないと考えられることから、一時差異に準じるもの(「一時差異等」の「等」に含まれるもの)のうち、税務上の繰越欠損金以外については、評価性引当額に含めて開示する必要があるか確認したい。

(別紙 3)

第 369 回企業会計基準委員会及び第 54 回専門委員会で聞かれた意見

(評価性引当額を定義し注記すべき事項を明らかにすべきとの意見)

5. 実務にばらつきがあるとのコメントが複数の監査人から寄せられていることに鑑み、財務諸表作成者及び財務諸表利用者のニーズを確認したうえで、注記すべき事項を明らかにすることを検討してはどうか。(第 369 回企業会計基準委員会)
6. コメントの多くは、現行の発生原因別注記の開示実務に多様性があることを前提として評価性引当額を定義し注記すべき事項を明らかにすべきとコメントされていることに鑑みると、意図せざる誤謬が生じないように、注記の範囲を明確にする方向で検討してはどうか。(第 54 回専門委員会)

(税法上の制度ごとに評価性引当額を定義すべきではないとの意見)

7. コメント提出者が例示されている試験研究費に係る特別控除などの税法上の制度については、その時々で変わりうるため、評価性引当額について税法上の制度ごとに個別に定めを置くのではなく、現行の定めの下で適切に判断するほうが良いと考える。(第 54 回専門委員会)

(コメントへの対応の記載を見直すべきとの意見)

8. 税額控除の取扱いについて、コメントへの対応(案)として新たな解釈を加える意図はないと記載されているが、現行の実務では取扱いが明確でないと考えられるため、記載の見直しの検討が必要であると考え。(第 54 回専門委員会)
9. コメントへの対応(案)では、連結財務諸表における子会社の取得後欠損金累積額に係る将来減算一時差異について「繰延税金資産から控除された額」に該当しないとする理由の記載がなされておらず記載の意図が分かりにくいいため、記載内容の見直しが必要であると考え。(第 54 回専門委員会)
10. コメントへの対応(案)では、外国税額について税額控除ではなく、税務上の損金に算入することを予定している場合の評価性引当額の開示方法が分かりにくいのではないか。(第 54 回専門委員会)

以上