
プロジェクト	税効果会計
項目	開示に関する追加検討

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（案）」等（以下「本公開草案」という。）に対して、本公開草案後に実施したアウトリーチで税効果会計に関する注記事項に関する意見が聞かれたため、追加的に検討を行うことを目的とする。

本公開草案に対するコメント及びその後のアウトリーチで寄せられたコメント

2. 開示に関する本公開草案の提案内容に対して、次のコメントが寄せられている。

- (1) 国際財務報告基準（IFRS）で要求されている事項を超えるべきでないとする意見

公開草案で提案されている税務上の繰越欠損金の期限別の情報は、IFRS では求めておらず、「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）」の開示を求めているにとどまる。IFRS で要求されている事項を超えるべきではない。

なお、公開草案の提案を最終化する場合、税効果会計基準一部改正案で提案されている追加された注記については、原則は現行の税効果会計基準における評価性引当額の注記のとおり 1 行での開示とし、税務上の繰越欠損金に重要性がある場合においては、税務上の繰越欠損金の評価性引当額の総額を（表形式ではなく）文章により記載することを認めるべきと考える。

- (2) 個別財務諸表における注記事項を追加すべきでないとする意見

- ① 個別財務諸表の注記事項が、連結財務諸表の理解に資する情報として一定程度有用であるとしているが、その理由を示すべきである。
- ② 個別財務諸表を開示すること自体が国際標準ではなく、かつ、個別財務諸表の数字が経営判断における指標として意味を持たなくなっており、個別財務諸表等の簡素化が図られてきている状況に鑑み、個別財務諸表の注記については現状どおりとすべきである。
- ③ 個別財務諸表の注記事項として評価性引当額の内訳に関する数値情報の注記を求めるのであれば、当該注記事項の記載の要否に関する重要性の判

断について、税効果会計基準一部改正案における「将来の税務上の欠損金の繰越期間にわたる年度別の税引前利益に対する当該税務上の繰越欠損金の控除見込額の割合が重要な場合が含まれる」という記載を原則的な表現とすべきである。

- ④ 仮に税効果会計基準一部改正案における注記の追加項目が計算書類の注記事項として追加される場合、実務上の負担が大きくなることが懸念される。
- (3) 連結納税制度を適用している企業の子会社で有価証券報告書を提出している企業では、「税務上の繰越欠損金の繰越期限別の数値情報」の注記を求めるべきではないとの意見
- ① 連結納税制度を適用している場合、税務上の繰越欠損金に係る繰延税金資産の回収可能性は連結納税主体（連結納税グループ）の連結所得見積額を考慮して決定されるため、連結納税制度を採用している企業の子会社で有価証券報告書を提出している企業においては、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。）第5項に定める税効果会計基準注解(注9)(1)で提案されている「税務上の繰越欠損金の繰越期限別の数値情報」は有用な情報とならないのではないかと。
 - ② また、仮に当該注記を行う場合、連結納税制度を適用している企業の子会社で有価証券報告書を提出している企業がある場合、子会社側で税務上の繰越欠損金に関する繰越期限別の数値情報を開示するにあたって、親会社において各連結納税会社から情報を入手して、連結納税会社の連結欠損金個別帰属額及び税務上の繰越欠損金に関する繰越期限別の数値情報を伝達する必要があり、実務負担が増加する。
- (4) 連結納税制度を採用している企業では、個別財務諸表における評価性引当額の内訳に関する数値情報は、有用な情報とはならないとの意見
- ① 連結納税制度を適用している場合、上記(3)①と同様、税務上の繰越欠損金に係る繰延税金資産の回収可能性は連結納税主体の連結所得見積額を考慮して決定されるため、税効果会計基準一部改正案第4項に定める税効果会計基準注解(注8)(1)で定める個別財務諸表における評価性引当額の内訳に関する数値情報は、有用な情報とはならないのではないかと。
3. 以下では、前項の各コメントについて、追加的に検討を行うこととする。

IFRS で要求されている事項を超えるべきでないとする意見に関する検討

(本公開草案に対するコメント及びその後のアウトリーチで寄せられたコメント)

- 第 2 項(1)の意見は、税効果会計基準一部改正案第 5 項に定める税効果会計基準注解(注 9)(1)で提案している「税務上の繰越欠損金に関する繰越期限別の数値情報」について、IFRS における開示の定めを超えている可能性があり、国際的な会計基準の定めを超えてまで注記事項を定めるべきではなく、仮に定めるとすれば、(表形式ではなく)文章により記載することを認めるべきとの意見であると考えられる。

(寄せられたコメントへの対応)

- 税効果会計基準一部改正案の検討にあたっては、財務諸表利用者が税負担率の予測の観点及び繰延税金資産の回収可能性に関する不確実性の評価の観点から分析を行う際に現状において不足している情報(財務諸表利用者のニーズ)を重視して検討を進めており、国際的な会計基準については、参考にはするものの国際的な会計基準の定めがある項目に合わせることはしていない。
- その結果、今回の提案は IFRS の定めと類似するが IAS 第 12 号「法人所得税」において明示的に直接要求されていないものも含まれ得る。一方、IFRS に明示的に定めがある注記事項のうち、有用性が明確には認められなかった以下のような項目については、追加することとはしていない。
 - 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))
 - 当期純損失の場合における税率差異の調整表、法定実効税率の計算基礎に関する情報 (IAS 第 12 号第 81 項(c))
 - 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))
 - 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)
- よって、公開草案における提案を変更しないことが考えられる。

なお、第 4 項後段の意見に対応し、表形式での開示例は参考として示したものであり、記載方法については各企業の実情等に応じて異なる旨の記載を追加することとする。

個別財務諸表における注記事項の追加に関する検討

(本公開草案に対するコメント及びその後のアウトリーチで寄せられたコメント)

8. 第2項(2)①の意見は、税効果会計基準一部改正案第45項に記載した分析が不十分であるとの意見であると考えられる。
9. 第2項(2)②の意見は、単体開示の簡素化により多くの注記事項について個別財務諸表における開示を行わないことが可能となっている状況にある中で、注記事項を追加することに反対する意見であると考えられる。
10. 第2項(2)③の意見は、企業が置かれた状況によっては、将来の複数の年度で税務上の繰越欠損金が税負担率に重要な影響を及ぼすかどうかを判定することになるものの、一律に「将来の税務上の欠損金の繰越期間にわたる年度別の税引前利益に対する当該税務上の繰越欠損金の控除見込額の割合が重要な場合が含まれる」との記載のように詳細に規定する必要があるかどうか疑問であるとの意見であると考えられる。
11. また、第2項(2)④の意見は、計算書類の作成コストに関する懸念が示されたものであると考えられる。

(寄せられたコメントへの対応)

個別財務諸表の注記事項の有用性に関する検討

12. 財務諸表利用者は、税務上の欠損金が生じる場合、一般に財務諸表利用者はより慎重な分析を行うことになり、相対的に個別財務諸表の重要性が高まるものと考えられる。
13. 具体的には、将来の税負担率の予測及び繰延税金資産の回収可能性の不確実性の評価について、次のような分析を行っている財務諸表利用者より聞いている。
 - (1) 財務諸表利用者は、税務上の欠損金が親会社に生じているのか又は子会社に生じているのかを理解した上で、連結財務諸表における将来の税負担率の予測を行う。
 - (2) 財務諸表利用者は、親会社が主要な事業を行っている場合には、連結財務諸表における分析を行う上で、主要な事業の分析の一環として親会社の個別財務諸表の分析を行っており、その際に主要な事業を行っている親会社における将来の税負担率の予測を行う。
 - (3) 主として企業の信用力の評価を行う財務諸表利用者は、債権評価の観点から債権の回収見込額の評価を連結グループ全体の信用力の評価に限らず、債務者単体での支払能力をより重視した評価を行うため、個別財務諸表に計上さ

れた繰延税金資産の回収可能性の不確実性の評価に着目した分析を行う。

14. 前項を踏まえると、財務諸表利用者は、税務上の繰越欠損金が生じている場合においては、個別財務諸表においても将来の税負担率の予測及び繰延税金資産の回収可能性の不確実性の評価を行っていると考えられ、税効果会計基準一部改正案で提案している以下の4つの項目は財務諸表利用者にとって有用な情報になり得ると考えられる。ただし、以下の(2)から(4)の3つの項目については、個別財務諸表における他の開示情報（繰延税金資産の発生原因別の注記や業績の推移の情報等）から理解し得ると考えられるとして、追加しないことを提案している。
- (1) 評価性引当額の内訳に関する数値情報（税効果会計基準一部改正案第4項に定める税効果会計基準注解(注8)(1)）
 - (2) 評価性引当額の変動の主な内容（税効果会計基準一部改正案第4項に定める税効果会計基準注解(注8)(2)）
 - (3) 税務上の繰越欠損金に関する繰越期限別の数値情報（税効果会計基準一部改正案第5項に定める税効果会計基準注解(注9)(1)）
 - (4) 税務上の繰越欠損金に係る繰延税金資産を回収可能と判断した主な理由（税効果会計基準一部改正案第5項に定める税効果会計基準注解(注9)(2)）

注記作成上のコスト

15. 親会社の個別財務諸表における税務上の繰越欠損金に係る評価性引当額は、繰延税金資産の回収可能性の検討において区分して把握される情報であると考えられるため、情報収集に関する追加的な大きな負担は生じないものと考えられる。

小括

16. 第12項から第15項を踏まえると、公開草案における提案を変更しないことが考えられる。
17. なお、第2項(2)①及び②の意見に対しては、個別財務諸表の注記事項の有用性について、関係者の理解に資するように、第12項及び第13項における検討結果を税効果会計基準一部改正案の結論の背景に記載することが考えられる。
18. また、第2項(2)③の意見に関しては、税効果会計基準一部改正案では、評価性引当額の内訳に関する数値情報の注記は、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

が重要であるときのみ求めている。また、企業が置かれた状況によって重要性は異なるため、一律に重要性の基準を定めることは適切でないと考えられ、企業の状況に応じて適切に判断することが考えられるとしている。

当該重要性については、企業が置かれた状況によって異なるものであることを補足するために、税効果会計基準一部改正案の結論の背景に以下の事項について記載を追加及び変更することが考えられる。

- (1) 連結財務諸表における注記と個別財務諸表における注記のそれぞれについて判断する旨
- (2) 「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」に該当しない場合には、個別財務諸表における評価性引当額の内訳に関する数値情報の注記の記載を要しない旨
- (3) 「重要であるとき」の判断基準について、公開草案における記載をより原則的な判断基準となる表現とする。

19. なお、第2項(2)④の意見については、2017年12月14日に法務省より公表された会社計算規則改正案においては、計算書類における注記は改正されていない。

連結納税制度を採用している企業の子会社における開示の有用性に関する検討 (本公開草案に対するコメント及びその後のアウトリーチで寄せられたコメント)

20. 連結納税制度を適用している企業の子会社が連結財務諸表を作成する場合においては、連結所得から控除される連結欠損金について、当該子会社と同一の連結納税グループに属する親会社及び兄弟会社（すなわち、当該子会社の連結範囲外）から生じる課税所得の影響も受けることとなる。第2項(3)①の意見は、このような特徴を有するため「税務上の繰越欠損金の繰越期限別の数値情報」の注記情報の有用性が乏しいとの意見であると考えられる。

具体的には、連結納税グループの単位の課税所得、すなわち、連結納税主体の課税所得の見積額（以下「連結所得見積額」という。）や利益情報が開示されていないことから、当該「税務上の繰越欠損金の繰越期限別の数値情報」が開示されたとしても、財務諸表利用者にとって有用な情報とならないのではないかとの懸念が示されているものと考えられる。

(寄せられたコメントへの対応)

21. 第 2 項(3)②の意見にあるとおり、連結納税制度を採用している企業の子会社が連結財務諸表を作成する場合には、「税務上の繰越欠損金に関する繰越期限別の数値情報」を作成するにあたっては、連結納税を行うための情報提供プロセスとは別途、以下(1)又は(2)の情報提供(収集)のプロセスが追加的に生じる可能性がある。
- (1) 連結親法人が、連結納税グループの情報(連結欠損金及びこれに係る評価性引当額)のうち、当該子会社グループに関する連結欠損金に関する情報を提供する。
- (2) 当該子会社グループが、連結親法人(当該子会社の親会社)から連結子法人(当該子会社の各子会社)に提供された連結欠損金に関する情報を収集する。
22. ここで、連結納税制度を採用している企業の子会社が有価証券報告書を作成する場合における「税務上の繰越欠損金に関する繰越期限別の数値情報」の有用性については、これまでの審議では詳細な検討を行っていないため、追加的な検討を行う。
23. 第 20 項に記載した意見のとおり、連結納税制度を適用している企業の子会社及びその子会社に帰属する連結欠損金(連結欠損金の個別帰属額)に係る繰延税金資産の回収可能性の判断は、連結所得見積額の影響を受けることとなるが、連結所得見積額や利益情報については開示が求められていないため、繰延税金資産の回収可能性の不確実性の評価における有用性は一定程度制限されると考えられる。
24. 一方、将来の税負担率の予測の観点からは、連結納税制度を採用している企業の子会社が有価証券報告書を作成する場合においても、税金等調整前当期純利益の各年度の予測値に法定実効税率を乗じた額を基礎として、税率差異の注記に開示される主要な項目¹並びに税務上の繰越欠損金の情報及びこれに係る評価性引当額の繰越期限別の数値を利用して将来の税負担率を予測し、将来 2 年から 5 年後の当期純利益を予測することが考えられる。この将来の負担税率の予測の観点では、企業が通常の納税制度(単体納税)を適用しているか連結納税制度を適用しているかにより「税務上の繰越欠損金に関する繰越期限別の数値情報」の有用性は変わらないと考えられる。
25. 第 23 項における分析のとおり、連結納税制度を適用している企業の子会社が有価証券報告書を作成している場合には、繰延税金資産の回収可能性の不確実性の評価の観点からは「税務上の繰越欠損金に関する繰越期限別の数値情報」の有用性は一

¹ 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(税効果会計基準 第四 2)

定程度制限されると考えられるが、将来の税負担率の予測の観点からは通常の納税制度（単体納税）を適用している企業と同様の有用性が認められるため、連結納税制度を適用している企業については、当該注記事項の記載を要しないとする例外的な取扱いを定めることは、必ずしも適切ではないと考えられる。

連結納税制度を採用している企業の個別財務諸表における開示の検討

（本公開草案に対するコメント及びその後のアウトリーチで寄せられたコメント）

26. 第2項(4)に記載のとおり、連結納税制度を適用している場合、税務上の繰越欠損金の回収可能性は連結納税グループの連結所得見積額を考慮して決定されるため、個別財務諸表における「評価性引当額の内訳に関する数値情報」は、有用な情報とはならないのではないかとの意見が聞かれている。

（公開草案公表前における検討の概要）

27. 前項については、公開草案公表前の審議の過程においても同様の意見が聞かれており、第359回企業会計基準委員会及び第51回税効果会計専門委員会では以下のように整理していた。
28. 一般に、発生原因別の注記における税務上の繰越欠損金の額として連結欠損金の個別帰属額が記載されていると考えられるが、当該税務上の繰越欠損金は、連結納税グループの連結所得見積額を考慮し将来の繰越控除額を見積ることにより回収可能性を判断しているため、税務上の繰越欠損金が開示されたとしても、将来の税負担率に与える影響や繰延税金資産の回収可能性の不確実性を分析することは難しいと考えられる。

しかしながら、発生原因別の注記について、法人税及び地方法人税に係る一時差異等と、住民税及び事業税に係る一時差異等の回収可能性の判断が異なることにより、どの将来減算一時差異に評価性引当額が計上されているのかの理解が難しいケースがあるものの、発生原因別の注記においてスケジューリング可能なものか不能なものかを推測することにより、評価性引当額に関してある程度理解し得ると考えられるため、連結納税会社においても単体における開示に有用性があると考えられる。

（寄せられたコメントへの対応）

29. 前項に記載のとおり、連結納税制度を採用している企業の個別財務諸表における開示の有用性については本公開草案公表前において検討しているものの、第2項(4)

に記載のとおり、連結納税制度を適用している場合、税務上の繰越欠損金の回収可能性は連結所得見積額を考慮して決定されるため、個別財務諸表における「評価性引当額の内訳に関する数値情報」は、有用な情報とはならないとの意見が聞かれているため、「評価性引当額の内訳に関する数値情報」の有用性について、以下で追加的な検討を行うこととする。

30. 繰延税金資産の回収可能性の観点からは、第2項(4)における意見のとおり、企業が連結納税制度を適用している場合、税金の種類（法人税及び地方法人税、住民税又は事業税）ごとに税務上の繰越欠損金に係る繰延税金資産の回収可能性が異なる場合があり得るため、税金の種類ごとに注記が行われない場合、「評価性引当額の内訳に関する数値情報」の有用性は一定程度制限されると考えられる。
31. 一方、連結納税制度を適用している企業においても、税率差異の注記に開示される主要な項目並びに税務上の繰越欠損金（連結欠損金の個別帰属額）及びこれに係る評価性引当額の数値情報を利用して将来の税負担率を予測することが考えられるため、評価性引当額の内訳に関する数値情報については、将来の税負担率の予測の観点からは連結納税制度を適用していない企業と同様の有用性があると考えられる。
32. 第28項に記載した公開草案公表前における検討並びに第30項から第31項における追加的な検討の結果を踏まえると、公開草案における提案を変更しないことが考えられる。

ディスカッション・ポイント

第7項、第16項、第25項及び第32項に記載のとおり、公開草案の提案を変更するには至らないとする事務局提案についてご意見を伺いたい。

以 上