
プロジェクト 税効果会計**項目 繰延税金資産の回収可能性—監査委員会報告第 70 号における
取扱いの整理及び設例に基づく監査委員会報告第 66 号全般に
関わる論点の検討**

本資料の目的

1. 本資料は、第 6 回税効果会計専門委員会において検討された以下の論点について、専門委員会における検討の状況を説明するものである。
 - 監査委員会報告第 70 号「その他有価証券の評価差額及び固定資産の減損損失に係る税効果会計の適用における監査上の取扱い」（以下「監査委員会報告第 70 号」という。）における取扱いの整理
 - 設例に基づく監査委員会報告第 66 号「繰延税金資産の回収可能性の判断に関する監査上の取扱い」（以下「監査委員会報告第 66 号」という。）全般に関わる論点の検討

監査委員会報告第 70 号における取扱いの整理**その他有価証券の評価差額に係る税効果会計の取扱い**

2. 監査委員会報告第 70 号では、その他有価証券の評価差額に係る税効果会計について、以下の取扱いとされている。
 - 個別の銘柄ごとに、評価差損については回収可能性を検討した上で繰延税金資産を認識し、評価差益については繰延税金負債を認識することが原則的な処理と考えられる。
 - 以下の取扱いも監査上妥当なものとして取り扱う。
 - 評価差額のうちスケジューリング可能なものについては、評価差額を評価差損と評価差益とに区分し、評価差損については回収可能性を検討した上で繰延税金資産を認識し、評価差益については繰延税金負債を認識する。
 - 評価差額のうちスケジューリング不能なものについては、評価差額を評価差損と評価差益に区分せず、各合計額を相殺した後の純額の評価差損又は評価差益について、繰延税金資産又は繰延税金負債を認識する。
 - ◇ 純額で評価差益の場合は、繰延税金負債を認識する。
 - ◇ 純額で評価差損の場合は、例示区分 1 号及び例示区分 2 号の会社は繰延税金資産の回収可能性があるものとする。例示区分 3 号及び例示区分 4 号ただし書きの会社は、将来の合理的な見積可能期間内の課税所得の見積額からスケジューリング可能な一時差異の解消額を加減した額を限度として繰延税金資産を計上しているときは、回収可能性があ

るものとする。

3. この取扱いについて、専門委員からは退職給付会計の未認識項目や繰延ヘッジ損益といった他のその他の包括利益項目に比べて規定が詳細になり過ぎていることから、これらの項目との整合性を踏まえて検討すべきであるとの課題が指摘されている¹。

固定資産の減損損失に係る税効果会計の取扱い

4. 監査委員会報告第70号では、固定資産の減損損失に係る将来減算一時差異のスケジューリングの可能性の判定を以下のとおり行うこととされている。
 - 償却資産の減損損失に係る将来減算一時差異は、スケジューリング可能な一時差異と考えられる。
 - 土地等の非償却資産に係る将来減算一時差異のスケジューリングは、売却処分等の予定がある場合にはそれによることとなるが、現に使用中の場合などは、通常、スケジューリングが困難な場合が多い。
5. 償却資産の減損損失に係る将来減算一時差異については、監査委員会報告第66号における建物の減価償却超過額に係る将来減算一時差異と同様な取扱い²を適用しないものとされている。
6. 上記の監査委員会報告第70号における取扱いを、監査委員会報告第66号に関連する取扱いとあわせて整理すると以下のとおりとなる。

¹ 繰延ヘッジ損益について将来年度の収益力に基づく課税所得によって繰延税金資産の回収可能性を判断する場合には、例示区分1号及び2号の会社に加え、例示区分3号及び4号ただし書きの会社についても回収可能性があると判断できるものと規定されている（「貸借対照表の純資産の部の表示に関する会計基準等の適用指針」第4項、第17項）。

² 監査委員会報告第66号では、退職給付引当金や建物の減価償却超過額の将来減算一時差異のように、スケジューリングの結果、解消年度が長期となる将来減算一時差異について、以下のよう¹に取扱うこととしている。

- (1) 例示区分1号及び例示区分2号の会社の場合には、回収可能性があると判断できる。
- (2) 例示区分3号及び例示区分4号ただし書きの会社の場合には、通常、合理的な見積可能期間を超えた年度であっても、期末における一時差異の最終解消年度までに解消されると見込まれる将来減算一時差異に係る繰延税金資産については回収可能性があると判断できる。
- (3) 例示区分4号（ただし書以外）の会社の場合には、翌期における解消額について当該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と判断できる。
- (4) 例示区分5号の会社の場合には、原則としてその回収可能性はないものと判断する。

取扱い 例示区分	スケジューリングが 不能なその他有価証 券の評価差額の取扱 い（純額で評価差損の 場合）	償却資産の減損損失 の取扱い	退職給付引当金や減 価償却超過額のよう に解消が長期にわた る将来減算一時差異 の取扱い
例示区分1号	繰延税金資産の回収 可能性のあるものと する。	繰延税金資産の回収 可能性のあるものと する。	繰延税金資産の回収 可能性のあるものと する。
例示区分2号	繰延税金資産の回収 可能性のあるものと する。	スケジューリングの 結果に基づき計上し た繰延税金資産は回 収可能性のあるもの とする。	繰延税金資産の回収 可能性のあるものと する。
例示区分3号 例示区分4号 ただし書	将来の合理的な見積 可能期間内（おおむね 5年）の課税所得の見 積額からスケジュー リング可能な一時差 異の解消額を加減し た額を限度として繰 延税金資産を計上し ているときは回収可 能性があるものとす る	将来の合理的な見積 可能期間内（おおむね 5年）の課税所得の見 積額を限度として、ス ケジューリングの結 果に基づき計上した 繰延税金資産は回収 可能性のあるものと する。	合理的な見積可能期 間を超えた年度であ っても、期末における 一時差異の最終解消 年度までに解消され ると見込まれる将来 減算一時差異に係る 繰延税金資産につい ては、その回収可能 性があると判断でき るものとする。
例示区分4号	原則として繰延税金 資産の回収可能性は ないものとして取り 扱う。	翌期に課税所得の発 生が確実に見込まれ る場合で、かつ、その 範囲内でのスケジュー リングの結果に基づ き計上した繰延税金 資産は回収可能性 があるものとする。	翌期に課税所得の発 生が確実に見込まれ る場合で、かつ、その 範囲内でのスケジュー リングの結果に基づ き計上した繰延税金 資産は回収可能性 があるものとする。
例示区分5号	繰延税金資産の回収 可能性はないものと して取り扱う。	繰延税金資産の回収 可能性はないものと して取り扱う。	繰延税金資産の回収 可能性はないものと して取り扱う。

7. 第5項の取扱いについて、専門委員からは、償却資産の減損損失に係る将来減算一時差異は、長期にわたるものの、当該資産の償却に応じて解消されていくことから、建物の減価償却超過額と同様の取扱いとしてもよいのではないかとの課題が指摘されている。
8. これに加え、監査委員会報告第66号における、スケジューリングの結果、解消年度が長期になる将来減算一時差異についての取扱いについて、専門委員からは、以下の課題が指摘されている。
 - 例示区分1号から例示区分4号ただし書きまでの会社について、解消年度が長期になる将来減算一時差異を回収可能と判断される理由をより明確に説明すべきである。
 - スケジューリングの結果、解消年度が長期となる将来減算一時差異は退職給付引当金や減価償却超過額以外にもあり得るため、限定列举ととらえられないような記載とすべきである。

ディスカッション・ポイント

監査委員会報告第66号について指摘された課題への検討にあたり、監査委員会報告第70号に関連する論点も含まれてくるため、監査委員会報告第70号の取扱いに関してご意見を頂きたい。

設例に基づく監査委員会報告第66号全般に関わる論点の検討

I. 従来は例示区分1号であったが例示区分2号になる場合

9. 従来は例示区分1号であったが例示区分2号になるケース（具体的な内容は審議事項(5)-4を参照。）について、次のような論点があると考えられるがどうか。
 - 課税所得（スケジューリング可能な一時差異の解消額の加減算後）が発生することが長期にわたって見込まれる場合であって、スケジューリング不能な将来減算一時差異がその期間内にはいずれ解消されると見込まれているならば、課税所得（スケジューリング可能な一時差異の解消額の加減算後）が見込まれる範囲内で回収できる部分がある可能性もあるのではないかと考えられるが、スケジューリング不能な将来減算一時差異について、一律に回収不能とすることが、実態を表さない可能性はないか。
 - 税務上の損金算入時期が明確になってはいないが、近い将来に損金算入される可能性が高いと認められる将来減算一時差異について、一律に回収不能と判断

することが、実態を表さない可能性はないか。

10. 上記の論点については、例示区分2号に該当した場合のスケジューリング不能な将来減算一時差異の取扱いに係る規定、及び、スケジューリング不能な将来減算一時差異の定義が関連すると考えられる。

II. 従来は例示区分2号であったが例示区分3号になる場合

11. 従来は例示区分2号であったが例示区分3号になるケース（具体的な内容は審議事項(5)-4を参照。）について、次のような論点があると考えられるかどうか。

- 例示区分3号に該当する会社では、おおむね5年を超えて解消する将来減算一時差異（退職給付引当金及び建物の減価償却超過額を除く。）³について、一律に、おおむね5年を超える部分が回収不能と判断されることが、実態を表さない可能性はないか。
- 建物の減価償却超過額に係る将来減算一時差異については、例示区分3号に該当する場合、おおむね5年を超えた年度であっても、期末における当該一時差異の最終解消年度までに解消されると見込まれる部分に係る繰延税金資産の回収可能性はあると判断できるとされているのに対し、償却資産の減損損失に係る将来減算一時差異については同様な取扱いを適用しないとされているが、減価償却の認容によって課税所得に反映されることを考慮した場合、このように異なる取扱いをすることが、実態を表さない可能性はないか。

12. 上記の論点については、例示区分3号に該当した場合に将来の合理的な見積可能期間をおおむね5年とする規定、将来解消年度が長期となる将来減算一時差異の定義、及び、固定資産の減損損失に関する監査報告委員会報告第70号の規定が関連すると考えられる。

III. 従来は例示区分2号であったが例示区分4号ただし書きになる場合

13. 従来は例示区分2号であったが例示区分4号ただし書きになるケース（具体的な内容は審議事項(5)-4を参照。）について、次のような論点があると考えられるかどうか。

- 例示区分4号ただし書きに該当する会社では、おおむね5年を超えて解消する将来減算一時差異（退職給付引当金及び償却資産の減価償却超過額を除く）について、一律に、おおむね5年を超える部分が回収不能と判断されることが、

³ 例えば、償却資産の減損損失、資産除去債務、役員退職金慰労引当金（これまでの役員在任期間の実績や内規などに基づいて役員の退任時期を合理的に見込むことができるもの）、工事損失引当金、製品保証引当金、償還期日のある債券の減損損失等が考えられる。

実態を表さない可能性はないか。

- リストラクチャリングを行った事業以外の事業が将来において安定した課税所得を生じることが見込まれている状況において、繰越欠損金のうちおおむね5年を超えて控除されると見込まれる部分が、一律に回収不能と判断されることが、実態を表さない可能性はないか。

14. 上記の論点については、例示区分4号本則及び例示区分4号ただし書きの要件、及び、例示区分4号ただし書きに該当した場合に将来の合理的な見積可能期間をおおむね5年とする規定が関連すると考えられる。

IV. 従来は例示区分2号であったが例示区分4号本則になる場合

15. 従来は例示区分2号であったが例示区分4号本則になるケース（具体的な内容は審議事項(5)-4を参照。）について、次のような論点があると考えられるかどうか。

- 将来減算一時差異が減算認容されたことによって税務上の重要な繰越欠損金が生じたとしても、最近において安定的な利益を計上しており、将来においても安定的な利益及び課税所得が計上されることが見込まれる場合に、繰越欠損金及び将来減算一時差異のうち1年を超える期間に回収が見込まれる部分が、一律に回収不能と判断されることが、実態を表さない可能性はないか。

16. 上記の論点については、例示区分4号本則の要件が関連すると考えられる。

V. 従来は例示区分3号であったが例示区分4号本則になる場合

17. 従来は例示区分3号であったが例示区分4号本則になるケース（具体的な内容は審議事項(5)-4を参照。）について、次のような論点があると考えられるかどうか。

- 重要な欠損金が存在していても、価格交渉などの商慣習を勘案した場合には中長期的には損益状況が改善すると認められる場合に、繰越欠損金及び将来減算一時差異のうち1年を超える期間に回収が見込まれる部分が、一律に回収不能と判断されることは実態を表さない可能性はないか。

18. 上記の論点については、例示区分4号本則の要件が関連すると考えられる。

VI. 例示区分4号本則である場合

19. 例示区分4号本則に該当するケース（具体的な内容は審議事項(5)-4を参照。）について、次のような論点があると考えられるかどうか。

- 最近の業績を踏まえると、将来において安定した課税所得を生じることが見込まれる状況において、期末における重要な税務上の繰越欠損金の存在や過去における期限切れの事実があるというだけで、繰越欠損金及び将来減算一時差異

のうち1年を超える期間に回収が見込まれる部分が、一律に回収不能と判断することは実態を表さない可能性はないか。

20. 上記の論点については、例示区分4号本則及び4号ただし書きの要件、及び、例示区分4号本則に該当した場合に翌期の課税所得に限定する規定が関連すると考えられる。

ディスカッション・ポイント

上記の設例に関する分析についてご意見を頂きたい。

以 上