
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 号に関わる
論点（その他有価証券の評価差額及び固定資産の減損損失）**

本資料の目的

1. 本資料では、繰延税金資産の回収可能性に関する現行の実務指針の取扱い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「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。）に関わる論点も関連するものがあるため、監査委員会報告第 70 号における取扱いについて整理する。
なお、監査委員会報告第 70 号に関する論点について、専門委員から寄せられた課題の内容は（別紙）のとおりである。

規定の概要

2. 監査委員会報告第 70 号は、その他有価証券の評価差額と固定資産の減損損失に係る税効果の取扱いについて、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。）の取扱いを基礎として、個別に取りまとめたものである。

その他有価証券の評価差額の税効果の取扱い

3. その他有価証券の評価差額については、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であると考えられるものの、金融商品会計基準に基づくその他有価証券の会計処理¹を踏まえ、以下の取扱いとしている。
 - (1) 評価差額（一時差異）の将来解消見込み年度のスケジューリングが可能なもの
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。
 - (2) 評価差額（一時差異）の将来解消見込み年度のスケジューリングが不能なもの
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。

¹ 金融商品会計基準では、多様な性格を有するその他有価証券を一括して捉えたうえで毎期末時価評価し、洗替え処理することとされている。

- 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、監査委員会報告 66 号の例示区分 1 号及び例示区分 2 号の会社については、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 号ただし書の会社については、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。
4. なお、上記(1)によった場合の評価差益に係る将来加算一時差異はスケジューリングの結果に従い、その他有価証券の評価差額以外の将来減算一時差異と相殺することができるが、(2)によった場合の純額の評価差益は、スケジューリング不能な将来加算一時差異であることから、その他有価証券の評価差額以外の将来減算一時差異と相殺することができない。

固定資産の減損損失の税効果の取扱い

5. 固定資産の減損損失に係る将来減算一時差異についての繰延税金資産の回収可能性の判断にあたり、スケジューリングの可能性の判定を行う必要があるが、監査委員会報告第 70 号では、以下のとおり行うこととしている。

(1) 償却資産

償却資産の減損損失に係る将来減算一時差異は、通常、減価償却計算を通して解消されることから、スケジューリング可能な一時差異と考えられる。また、当該償却資産につき、耐用年数の終了を待たずに処分が予定されている場合は、処分予定に基づいてスケジューリングすることになる。

(2) 非償却資産

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く、スケジューリング不能な一時差異と判定される可能性が高い。

6. 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 号第 5 項(2)「将来解消見込み年度が長期にわたる将来減算一時差異の取扱い²⁾」にい

²⁾ 監査委員会報告第 66 号第 5 項(2)「将来解消見込み年度が長期にわたる将来減算一時差異の取扱い」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、当該将来減算一時差異に係る繰延税金資産について、その回収可能性があるとして判断できるものとする。

う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を適用しない。これは、減損損失はその本質が減価償却とは異なり、また、臨時性が極めて高く、金額も巨額になる可能性が高いためであるとしている。

7. 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。

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 価償却超過額の方 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 収可能性のあるもの 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	翌期に課税所得の発	翌期に課税所得の発

- (2) 例示区分3号及び例示区分4号ただし書の会社の場合には、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、その回収可能性があると判断できるものとする。
- (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は、回収可能性があると判断できるものとする。
- (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。

	資産の回収可能性はないものとして取り扱う。	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ル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。	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ル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。

指摘された課題の整理

8. 別紙1に記載した監査委員会報告第70号に関わる専門委員から寄せられた課題は、次のように整理できると考えられる。
- (1) その他有価証券の評価差額に関する取扱いを見直すべきとする指摘
 - (2) 償却資産の減損損失に係る将来減算一時差異について監査委員会報告第66号の減価償却超過額と同様としないとする取扱いを見直すべきとする指摘
 - (3) 監査委員会報告第66号の減価償却超過額等の取扱いを見直すべきとする指摘

その他有価証券の評価差額に関する取扱いを見直すべきとする指摘

9. 監査委員会報告第70号における第3項に記載した取扱いについて、以下のような課題が指摘されている。
- その他有価証券の評価差額に関する監査委員会報告第70号の取扱いは、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た検討をすべきである³。

償却資産の減損損失に係る将来減算一時差異について監査委員会報告第66号の減価償却超過額と同様としないとする取扱いを見直すべきとする指摘

³ 繰延ヘッジ損益に係る税効果会計については、繰延ヘッジ損失と繰延ヘッジ利益に区分し、繰延ヘッジ損失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するとともに、繰延ヘッジ利益については繰延ヘッジ利益については繰延税金負債を認識するものとされており、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かと判断できるものとされている（「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）。

10. 監査委員会報告第70号における第5項(1)に記載した取扱いについて、専門委員から以下のような課題が指摘されている。
- 減損損失計上後も当該固定資産を引き続き事業の用に供しているのであれば、減損損失に係る将来減算一時差異は、スケジューリングの結果、その解消は長期にわたるものの当該資産の償却に応じて将来解消されていくものである。したがって、将来の税金負担額を軽減する効果は減価償却超過額と同様であり、減価償却超過額と同様の取扱いとしても良いのではないかと。

監査委員会報告第66号の減価償却超過額等の取扱いを見直すべきとする指摘

11. 監査委員会報告第66号第5項(2)における第7項に記載した取扱いについて、専門委員から以下のような課題が指摘されている。
- 本来、長期解消一時差異の見積りも将来の課税所得を限度とすべきであり、長期解消一時差異について例示区分1号から例示区分4号ただし書きまで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、これらの限定列举ととらえられないような記載をすべきである。

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。

以 上

(別紙)

監査委員会報告第70号について指摘された課題

番号	43番
専門委員	山田委員
項番号	66号第5項(2)
内容	長期解消一時差異について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。長期解消一時差異の見積りも将来の課税所得を限度とする旨明記すべきだと考える。
理由	「企業が存続する限り、長期にわたるが将来解消され」ることと「将来の税金負担額を軽減する効果を有する」こととのつながりがわかりにくい。 減価償却超過額や退職給付引当金について、特定の見積期間を境に回収可能性判断を分けることが適切だとは思わないが、他の一時差異を含めて回収可能なことを確認する必要があるのではないか。

番号	44番
専門委員	清水委員
項番号	66号第5項(2)
内容	将来解消見込年度が長期にわたる一時差異の例示の削除
理由	例示区分1号・2号・3号・4号ただし書きの会社では、将来解消見込年度が長期にわたる一時差異に係る繰延税金資産の計上が認められているが、現在例示されている退職給付引当金や建物の減価償却超過額が実務において限定列举として扱うことを監査人から求められる場合がある。 実務的にスケジューリングが困難な場合もあるが、継続企業を前提に計上した引当金や法的義務により計上している引当金については、同様に扱われるべきである。そのためには、例示を削除することが適切だと考える。

番号	48番
専門委員	小倉委員、加藤委員、布施委員、茂木委員

項番号	70号I第2項～第4項
内容	その他有価証券の評価差額に関する規定につき、見直しを検討してはどうか。
理由	<p>現行の規定のような詳細なルールを定める必要はないのではないか。</p> <p>特に株式等については処分の時期を合理的に見積ることは実務上困難な場合もあるため、取扱いを検討してはどうか。</p> <p>また、スケジューリング不能の場合の現行の純額処理の規定も見直しを検討してはどうか。</p>

番号	49番
専門委員	小倉委員、加藤委員、布施委員、茂木委員
項番号	70号II第2項
内容	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、66号の第5項(2)にいう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を適用しないものとしてされているが、本取扱いの見直しの要否を検討してはどうか。
理由	減損損失についても、スケジューリング可能である場合、企業が継続する限り、長期にわたるが将来解消されるのであれば、66号の第5項(2)にいう取扱いと同様にしてもいいのではないかという意見があるため、見直しの要否を検討してはどうか。

以上