
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－第 6 回税効果会計専門委員会で
検討した設例に含まれる論点についての整理、及び、注記**

本資料の目的

1. 本資料は、第 8 回税効果会計専門委員会（以下「専門委員会」という。）において検討された繰延税金資産の回収可能性に関する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。
 - 第 6 回専門委員会で検討した設例に含まれる論点についての整理
 - 注記

設例に含まれる論点についての整理

長期解消将来減算一時差異に関する論点

（第 6 回専門委員会において聞かれた意見）

2. 第 6 回専門委員会では、以下の 2 点について理由を明確にすべきではないかとの意見が聞かれた。
 - 例示区分 3 号及び 4 号ただし書きの場合における、長期解消将来減算一時差異の取扱いと、それ以外のおおむね 5 年を超えて解消される将来減算一時差異の取扱いの相違
 - 償却資産の減損損失の取扱いと、建物の減価償却超過額の取扱いの相違

（この論点について考慮することが考えられる点の整理）

3. 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。）では、「スケジューリングの結果、その将来解消年度が長期となる将来減算一時差異については、企業が継続する限り、長期にわたるが将来解消され、将来の税金負担額を軽減する効果を有する」と理由を説明している（監査委員会報告第 66 号第 5 項(2)）。

第 5 項(2)の規定について、例示区分 3 号及び 4 号ただし書きでは課税所得の見積期間が限定されているものの、将来減算一時差異のうち、その性格上、「会社の意思によらず、長期にわたる解消が当初から予定されている」退職給付引当金及び建物の減価償却超過額に係るものについての取扱いを限定的に定めたものと捉える見方があるが、このような見方についてどのように考えるか。

4. 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。)では、償却資産の減損損失に係る将来減算一時差異について、「減損損失は、その本質が減価償却とは異なる性質のものであり、臨時性が極めて高く、かつ、金額も巨額になる可能性が高いことから、…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」と理由を説明している(監査委員会報告第70号Ⅱ2.(1))。

一方、償却資産の減損損失と建物の減価償却超過額は解消方法が同じであることを重視すべきという見方もあるが、このような見方についてどのように考えるか。

5. 例示区分3号又は4号ただし書きに該当する場合の長期解消将来減算一時差異の取扱いと、償却資産の減損損失に係る将来減算一時差異の取扱いについて、仮に両者の取扱いを同じにする場合、いずれに合わせるかが論点となる。

いずれにせよ、これらの取扱いを変更した場合には、純資産の額が著しく変動する可能性があるため、慎重に検討する必要があると考えられる。

(第8回専門委員会において聞かれた意見)

6. 第8回専門委員会においては、以下のような意見が聞かれた。

【長期解消将来減算一時差異の取扱いの規定は、一定の将来減算一時差異についての取扱いを限定的に定めたものと捉えるか】

- 実務の運用としては、長期解消将来減算一時差異の取扱いは、退職給付引当金及び減価償却超過額に係る将来減算一時差異についての取扱いを限定的に定めたものとして捉えられている。
- 長期解消将来減算一時差異の取扱いが退職給付引当金及び減価償却超過額について限定的に定めたものとして捉えられているのは、例示区分3号の場合に、業績が不安定で長期にわたり安定的な課税所得の発生を予測することができないとされているにも関わらず、広い範囲の将来減算一時差異について回収可能性があるかと判断できるとすることが適当でないと考えられていることが背景にあるのではないか。

【償却資産の減損損失と建物の減価償却超過額の取扱いの相違をどう考えるか】

- 償却資産の減損損失と建物の減価償却超過額は発生原因が異なるから、異なる取扱いとする現行の規定を維持すべきである。
- 償却資産の減損損失と建物の減価償却超過額は解消方法が同じであるから、同様の取扱いとするように見直すべきである。
- 両者の発生原因が異なることと解消方法が同じことのいずれに焦点を当てることも考え方としては成立し得るが、解消方法が同じであることに焦点を当てた場合、償却資産の減損損失に限らず、より広い範囲の将来減算一時差異につ

いて、業績が不安定な例示区分3号の場合でもおおむね5年を超えて繰延税金資産を計上することになってしまい、適当ではないのではないかと。

- 例示区分4号ただし書きに該当する企業は、業績が不安定ではない場合があり、業績が不安定な例示区分3号に該当する企業よりも業績の安定性が高いケースもある。長期解消将来減算一時差異の取扱いを見直すかどうか検討する場合には、業績の安定性が高い例示区分4号ただし書きに該当する企業があることを考慮し、例示区分4号ただし書きにおいて例示区分3号における取扱いと異なる取扱いにするかどうか議論する必要がある。

【長期解消将来減算一時差異等の取扱いを変更した場合には純資産の額が著しく変動する可能性があるため、慎重に検討する必要があるか】

- 長期解消将来減算一時差異や償却資産の減損損失に係る将来減算一時差異の取扱いを変更する場合には、純資産の額が著しく変動する可能性があるため、慎重に検討する必要がある。

【長期解消将来減算一時差異の取扱いを例示区分や将来の合理的な見積可能期間と併せて検討するかどうか】

- 長期解消将来減算一時差異の取扱いを見直すかどうか検討する場合には、例示区分の取扱いや将来の合理的な見積可能期間の取扱いについても併せて見直す必要がある。
- 長期解消将来減算一時差異の取扱い、例示区分の取扱い、将来の合理的な見積可能期間の取扱いを併せた大幅な見直しは、より慎重に検討する必要がある。

ディスカッション・ポイント

- 長期解消将来減算一時差異の取扱いの規定について、将来減算一時差異のうち、その性格上、「会社の意思によらず、長期にわたる解消が当初から予定されている」退職給付引当金及び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の取扱いを限定的に定めたものと捉える見方について、どのように考えるか、ご意見をいただきたい。
- 償却資産の減損損失について、建物の減価償却超過額と解消方法が同じであることを重視すべきという見方について、どのように考えるか、ご意見をいただきたい。
- 長期解消将来減算一時差異の取扱い、又は、償却資産の減損損失に係る将来減算一時差異の取扱いを変更した場合に、純資産の額が著しく変動する可能性があるため、慎重に検討する必要があると考えられることについて、ご意見をいただきたい。

スケジューリング不能な将来減算一時差異に関する論点

(監査委員会報告第 66 号の規定の概要)

7. 監査委員会報告第 66 号第 4 項においては、一時差異をスケジューリング可能なものと不能なものに区分する取扱いについて、税務上の損金算入の要件を充足することが見込まれるかどうか、税務上の損金算入時期が明確かどうかが一時差異を区分する要件となっていると考えられる。
8. 一方、監査委員会報告第 66 号第 4 項においては、税務上の損金算入時期が明確でない場合であっても、合理的にスケジューリングが行われている場合には、スケジューリング可能な将来減算一時差異となるケースがあることも規定されている。

(論点の整理…①スケジューリング可能又は不能な将来減算一時差異の要件)

9. 第 8 項に記載した監査委員会報告第 66 号の規定の運用については、様々な意見が聞かれている。例えば、これらの判断は企業の実態を踏まえて行われるべきであり、一定の幅をもった判断がなされるべきという見方が考えられる一方、「税務上損金又は益金算入の要件を充足することが見込めない場合には、当該一時差異は、税務上の損金又は益金算入時期が明確でない」とされていることから、時期が明確かどうかは限定的に捉える見方も考えられる。
10. また、第 9 項に記載した監査委員会報告第 66 号の規定について、税務上の損金算入時期が明確でない場合に、「合理的なスケジューリング」をどう捉えるかによって、様々な意見が聞かれている。例えば、合理性の判断は企業の実態を踏まえて行われるべきであり、一定の幅をもった判断がなされるべきという見方が考えられる一方、「貸倒引当金等のように」という例示や「過去の損金算入実績に将来の合理的な予測を加味した方法等」という例示から、限定的に捉える見方も考えられる。

(論点の整理…②例示区分 2 号における回収可能性の判断)

11. 例示区分 1 号と例示区分 2 号は、課税所得の水準に相違がみられるが、その一方、いずれも将来において一定水準の課税所得の発生が見込まれるとされており、将来の課税所得の発生状況については類似性がみられる。また、例示区分 2 号の場合は、例示区分 3 号や 4 号ただし書きと異なり、将来の課税所得を見積る期間について、監査委員会報告第 66 号には特段の規定はない。

例示区分 1 号の場合は「スケジューリングが不能な将来減算一時差異についても、将来スケジューリングが可能となった時点で課税所得が発生する蓋然性が高いため、(略)繰延税金資産については回収可能性がある」と判断できるとされ、一律

に繰延税金資産が計上できるのに対して、例示区分2号の場合は「一時差異等のスケジューリングの結果に基づき（略）繰延税金資産は回収可能性がある」と判断できる」とされている。

12. 例示区分2号の特性（将来に一定水準の課税所得の発生が見込まれる。課税所得の見積期間に規定がない。）や、例示区分1号との類似性を踏まえた場合、例示区分2号の会社における取扱いを見直すかどうかが論点となり得る。例示区分2号の会社において、例えば、一定の状況にあるかどうかにより、スケジューリング不能な将来減算一時差異に係る繰延税金資産の回収可能性を判断することは考えられるか。

（第8回専門委員会において聞かれた意見）

13. 第8回専門委員会においては、以下のような意見が聞かれた。
- 会社による何らかの行為が税務上の損金算入要件の前提となるようなケースで、一定の要件を満たせば回収可能性がある」と判断する旨を適切に規定することは困難ではないか。
 - スケジューリング不能な将来減算一時差異には多様な性質のものがあると考えており、性質に応じた判断ができることが重要である。
 - 企業の財政状態を適切に表すために回収見込みがあるものを資産計上すべきという考え方があるのに対して、回収可能性が不確実なものを資産計上することは企業の財政状態について有用な情報をもたらさないとの考え方もあり、どのような場合に企業の実態を表すか必ずしも見解が一致しない中では、繰延税金資産を計上していないスケジューリング不能な将来減算一時差異に関する開示を行うことも考えられる。

ディスカッション・ポイント

スケジューリング不能な将来減算一時差異については、以下の論点の整理が適切かどうか、ご意見をいただきたい。

- スケジューリング可能又は不能な将来減算一時差異を区分する要件の運用、すなわち、損金算入の要件の充足や損金算入時期をどう捉えるか、税務上の損金算入時期が明確でない場合に「合理的なスケジューリング」をどう捉えるか、に様々な見方がある」と考えるかどうか。
- 例示区分2号の会社において、スケジューリング不能な将来減算一時差異について、例えば、一定の状況にあるかどうかにより繰延税

金資産の回収可能性を判断することは考えられるか。

繰越欠損金に関する論点

(論点の整理…①当期末時点の事象に焦点を当てた監査委員会報告第66号の規定)

14. 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。)第40項、及び、監査委員会報告第66号の例示区分第4号・第5号において、税務上の欠損金が生じた場合の固有の取扱いを設けている。これは、税務上の欠損金が生じた場合、将来の課税所得を合理的に見積もることが困難になるからであるとされている。

第5回専門委員会で分析したように、税務上の欠損金に関して固有の取扱いを設ける点で、日本基準とIFRS及び米国会計基準の間に大きな相違はない。

15. 一方、規定の内容については、日本基準とIFRS及び米国会計基準の間に相違がみられる。監査委員会報告第66号では、当期又は最近において課税所得が生じているとしても、以下のような要件が満たされた場合には、例示区分4号本則や5号に該当するものと規定されている。いずれの要件も、当期末時点(ストック)における事象に焦点を当てていると考えられる。

- 期末における重要な税務上の繰越欠損金の存在(例示区分4号)
- 過去における重要な税務上の繰越欠損金の期限切れの事実(例示区分4号)
- 債務超過の状況(例示区分5号)
- 資本の欠損の状況が長期にわたっていること(例示区分5号)

これに対し、IFRS又は米国会計基準では、繰延税金資産の回収可能性について慎重な判断が要求される事象として、「近年に損失が発生した経歴」(IAS第12号第35項)、「直近数年間における累積損失」(米国会計基準)といった状況が挙げられている。これらの状況は、一定期間(フロー)にわたる事実の焦点を当てていると考えられる。当期末時点における事象に焦点を当てている例示区分4号本則や5号の規定をどう考えるか。

(論点の整理…②税務上の繰越欠損金の発生事由に応じた場合分け)

16. 専門委員からは、例示区分の判断において、税務上の欠損金の発生事由を考慮し、収益力に基づく課税所得の充分性に影響を与えるか否かを考慮しているとの意見が聞かれている。

これまで専門委員から聞かれている例でも、税務上の欠損金の発生事由には以下のように多様である。

- 数年間にわたり営業損失を計上している場合

- 損失計上していた事業を切り離すためのリストラクチャリングを行った場合
- 過去に有税で計上した貸倒引当金が減算認容された場合

17. 監査委員会報告第 66 号の例示区分 4 号ただし書きは、税務上の欠損金の発生事由（「例えば、事業のリストラクチャリングや法令等の改正などによる非経常的な特別の原因により発生したもの」）を明示的に考慮し、例示区分 4 号の例外を定めている規定である。
18. これらを踏まえた場合、重要な税務上の欠損金が生じている場合、その発生が将来の課税所得の合理的な見積りに影響を与えるかどうかにより、場合分けを行うべきか。また、そのような場合分けは可能であるか。

（第 8 回専門委員会において聞かれた意見）

19. 第 8 回専門委員会においては、以下のような意見が聞かれた。

【当期末時点（ストック）における事象に焦点を当てている例示区分 4 号本則及び 5 号の規定】

- 当期末時点（ストック）における事象に焦点を当てている現行の規定については、一定期間（フロー）にわたる事実焦点を当てように見直すことが考えられるのではないか。
- 当期末時点（ストック）における事象に焦点を当てる現行の規定は、回収可能性の判断を簡便にする効果もある。フローを反映できない場合がある点の見直しは検討が必要であるが、ストックによる判断を出発点とすることは維持してもよいのではないか。

【重要な税務上の欠損金の発生が将来の課税所得の合理的な見積りに影響を与えるかどうかによって場合分けすべきか】

- 重要な税務上の欠損金の発生が将来の課税所得の合理的な見積りに影響を与えるかどうかにより場合分けを行うことは、ルールをさらに詳細化することとなり、望ましくないのではないか。

【1 年やおおむね 5 年といった数値基準を維持すべきか】

- 数値基準は、年数の根拠を記載した上で残すべきである。
- 会計基準における数値基準の定めと、監査上の取扱いにおける数値基準とでは、その法的な意味づけが異なることに鑑みると、数値基準を残すことには消極的である。

ディスカッション・ポイント

繰越欠損金が存在する会社の回収可能性の判断については、これまでに議論した論点（1年やおおむね5年といった数値基準を維持すべきか。監査委員会報告第66号の規定の表現が影響している可能性はないか。）に加えて、以下の論点の整理が適切かどうか、ご意見をいただきたい。

- 当期末時点における事象に焦点を当てている例示区分4号本則や5号の規定をどう考えるか。
- 重要な税務上の欠損が生じている場合は、その発生が将来の課税所得の合理的な見積りに影響を与えるかどうかにより場合分けを行うべきか。また、そのような場合分けは可能か。

注記

20. 繰延税金資産の回収可能性に関する議論の過程では、注記に関して専門委員から複数の意見が聞かれており、監査委員会報告第66号全般に関わる論点の議論を深めるうえでは、開示に関する論点も関連すると考えられる。

（日本基準、IFRS及び米国会計基準における注記の主な相違点）

21. 日本基準、IFRS及び米国会計基準における注記の主なものについて、各基準ごとの相違点をまとめたものを別紙に記載している。日本基準において要求されている開示は、IFRSや米国会計基準においても要求されている一方、IFRSや米国会計基準独自の開示要求項目がそれぞれ数項目ある。

日本基準では要求されていないが、IFRS又は米国会計基準で要求されている注記は、大きく以下に分類できると考えられる。

- 定性的な情報の開示
経営者が会計方針を適用するうえで行った判断（IFRS）や、見積りに関するリスクと不確実性の情報（米国会計基準）
- 繰延税金資産の認識の根拠に関する注記
繰延税金資産を認識しているが、その回収可能性が、将来加算一時差異の解消による所得を上回る将来の課税所得に依存し、かつ当期又は前期に損失を計上している場合、その根拠となる証拠の内容（IFRS）
- 繰延税金資産を認識していない将来減算一時差異の額（IFRS）
- 繰延税金資産を認識していない税務上の繰越欠損金及び繰越税額控除の額（もしあれば失効日）（IFRS）や、税務上の損失及び税額控除の繰越額の金額及び繰越期限（米国会計基準）

(第6回及び第7回専門委員会において聞かれた意見)

22. これまでの専門委員会での繰延税金資産の回収可能性の議論において、注記に関しては以下のような意見が聞かれている。
- 重要な税務上の繰越欠損金が存在している状況において、繰延税金資産に回収可能性があるかと判断するのであれば、その判断根拠を開示する規定を設けるかどうか検討する必要があると考える。
 - 5年を超えて回収可能と見積った場合には、その根拠や年数を開示する規定を設けるかどうか検討する必要があると考える。
23. これらの意見に対応するものとしては、第23項に記載の項目のうち、繰延税金資産の認識の根拠に関する注記が関連すると考えられる(ただし、IFRSにおいて根拠の記載は求められているが、計上した年数についての開示は要求されていない。)
24. また、専門委員から寄せられた課題のうち繰延税金資産の回収可能性の注記に関するものは、次のとおりである。
- 貸借対照表に計上されている繰延税金資産が将来取り崩されるリスクに関する注記(例えば、将来の課税所得の水準に依存する繰延税金資産について回収可能と判断した根拠など)を要求することを検討してはどうか。
 - 繰延税金資産の回収可能性の評価や、将来の予測に有用であるため、監査委員会報告第66号における分類やスケジューリングの状況の開示について検討してはどうか。
25. 上記の1つ目の課題に対応するものとしては、第23項に記載した項目のうち、繰延税金資産の認識の根拠に関する注記及び定性的な情報が相当すると考えられる。
26. 上記の2つ目の課題のうち、監査委員会報告第66号における5つの分類の開示については、IFRSや米国会計基準では、類似の開示は行われていない。
- また、スケジューリングの状況については、IFRSや米国会計基準では、第23項に記載の項目のうち、繰延税金資産を認識していない将来減算一時差異や税務上の繰越欠損金等の額(及び失効日)の注記(IFRS)や、税務上の損失等の金額及び繰越期限の注記(米国)が要求されており、これらにより、部分的にスケジューリングの状況が開示されていると考えられるが、スケジューリング全体に関する情報は開示されていない。
27. 上記については、今後、定める会計処理の内容にしたがって、情報の有用性や国際的な会計基準で求められている開示項目の程度などを勘案して、検討していくことが考えられる。

(第8回専門委員会において聞かれた意見)

28. 第8回専門委員会においては、以下のような意見が聞かれた。

【注記の議論は繰延税金資産の回収可能性の判断に係る規定の見直しの議論と関連する】

- 注記の議論は、繰延税金資産の回収可能性の判断に係る規定の見直しの議論と関連する。回収可能性についての判断の幅を広げるような見直しが行われるのであれば、より充実した開示が必要になるのではないか。

【日本基準で要求されていないが IFRS や米国会計基準で要求されている注記の有用性】

- IFRS で要求されている注記事項のうち、繰延税金資産を認識していない将来減算一時差異及び税務上の繰越欠損金の金額や、前期に損失を計上している場合の繰延税金資産の計上の根拠の注記は有用な情報を提供するのではないか。
- IFRS や米国会計基準における税務上の繰越欠損金の繰越期限別の注記は、海外展開していない場合には繰越年数は法定されていること、海外展開している場合は税率の異なる海外子会社が含まれているにも関わらず税率は注記されないこと等に鑑みると、有用性について議論が必要ではないか。

【多数の納税主体の積上げであることを踏まえた議論が必要である】

- 繰延税金資産の計上額は連結グループを構成する多数の納税主体における計上額の積上げであることを考えると、税務上の繰越欠損金の繰越期限別の注記は、合計ベースではなく、重要な影響があるものについて注記する対応が考えられる。
- 監査委員会報告第66号における例示区分やスケジューリングの状況の注記は、多数の納税主体に関する判断の積上げであり、重要性を勘案する場合でも、どのような情報が有用なのか議論が必要ではないか。
- 経営者が会計方針を適用するうえで行った判断等の定性的な情報を注記することは有用な一面があるが、多数の納税主体に関する判断の積上げであることから、どの程度注記すべきかについての判断は容易ではない。
- 繰延税金資産の回収可能性について納税主体別の注記を求めるかどうかについては、一般的に、財務諸表注記においては個社ごとの分解情報は要求されていないこととのバランスも考慮すべきではないか。

ディスカッション・ポイント

- これまでに聞かれた課題の整理について、ご意見をお伺いしたい。

- 現行の日本基準においては要求されていない定性的な情報の開示、繰延税金資産の認識の根拠に関する注記、繰延税金資産及び負債のより詳細な内訳の注記、のそれぞれの有用性についてご意見をお伺いしたい。

以 上

(別紙)

日本基準、IFRS 及び米国会計基準における注記の主な相違点

	日本基準	IFRS	米国会計基準
三者共通	①一時差異及び繰越欠損金等の項目ごとの繰延税金資産及び繰延税金負債の金額 (※) ②会計上の利益に対する税金負担率と法定実効税率との差異の調整 ③適用税率の変更による影響の説明 ※ただし、日本基準及び米国会計基準は一時差異に係る繰延税金資産と控除する評価性引当額をそれぞれ注記 (いわゆるグロス表示) するのに対して、IFRS は認識する繰延税金資産のみを項目ごとに注記 (いわゆるネット表示) する点で、差異がある。		
IFRS 及び米国共通	①税金費用の主な内訳		
IFRS のみ	①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 (もしあれば失効日) ②繰延税金資産を認識しているが、その回収可能性が、将来加算一時差異の解消による所得を上回る将来の課税所得に依存し、かつ当期又は前期に損失を計上している場合、その根拠となる証拠の内容 ③会計方針の開示において、経営者が当該企業の会計方針を適用する		

	日本基準	IFRS	米国会計基準
		仮定で行った判断のうち、財務諸表に計上されている金額に最も重要な影響を与えているもの ④企業が取得企業である企業結合により、取得前の繰延税金資産について認識した金額の変動が生じた場合には、その変動の金額 ⑤企業結合で取得した繰延税金便益を取得時の時点では認識しなかったが、取得日後に認識する場合には、繰延税金便益を認識する原因となった事象又は状況変化の説明	
米国のみ			①税務上の損失及び税額控除の繰越額の金額及び繰越期限 ②将来の課税所得を基礎にした繰延税金の評価性引当額の見積に関するリスクと不確実性の記載 ③繰延税金資産の評価性引当額のうち、後に取り崩す場合に資本勘定に直入される金額

以上