
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に関する論点
一長期解消将来減算一時差異に関する論点の検討**

本資料の目的

1. 本資料は、及び第 298 回企業会計基準委員会及び第 10 回税効果会計専門委員会（以下「専門委員会」という。）で議論した長期解消将来減算一時差異に関する論点について、対応案を検討することを目的とする。なお、本資料において、「長期解消将来減算一時差異」とは、「退職給付引当金や建物の減価償却超過額に係る将来減算一時差異のように、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」のことをいう。

検討の経緯及び論点

2. 第 298 回企業会計基準委員会及び第 10 回専門委員会では、繰延税金資産の回収可能性に関する主要な論点として挙げたもののうち、長期解消将来減算一時差異に関する論点について、対応案を議論した。
3. 例示区分 3 号及び例示区分 4 号ただし書きに該当する企業の場合、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。）においては、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、将来の合理的な見積可能期間（おおむね 5 年）を超えた部分の繰延税金資産も計上することができる。これに対し、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。）においては、償却資産の減損損失に係る将来減算一時差異について、監査委員会報告第 66 号と同様な取扱いを適用しないとされ、将来の合理的な見積可能期間（おおむね 5 年）を超えた部分については繰延税金資産を計上することはできないとされている。
4. 当該論点については、第 298 回企業会計基準委員会及び第 10 回専門委員会において、方向性を決めておらず、本日の専門委員会では、長期解消将来減算一時差異に関する論点について、再度対応案を検討する。

監査委員会報告第 66 号及び監査委員会報告第 70 号の取扱い

5. 監査委員会報告第 66 号第 5 項(2)では、「退職給付引当金や建物の減価償却超過額に係る将来減算一時差異のように、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」とされている¹。

6. 監査委員会報告第 66 号において、本取扱いが設けられた具体的な理由は記載されていないが、「『解消見込みが長期にわたる将来減算一時差異』とは、一時差異の性格上その解消に長期間要すると認められるものであり、その特殊性から回収可能性の判断の特例が認められているものである。なお、『解消に長期間要する』とは、従業員の退職金のように会社の意思による影響を受けないもので、もともと長期間にわたり解消することがその性格上予定されているもの、及び、減価償却費のように会社の採用した減価償却方法を規則的に適用する結果、一時差異の解消も規則的に長期にわたり解消するものをいい、『監査上の取扱い』では限定的に例示している」との見方がある²。
7. 監査委員会報告第 70 号は、監査委員会報告第 66 号が平成 11 年 11 月に公表された後の平成 13 年 2 月に、その他有価証券の評価差額に係る税効果会計の取扱いを設けるために公表された。その後、平成 14 年 8 月に、企業会計審議会から「固定資産の減損に係る会計基準」が公表されて減損会計が適用されることを受けて、平成 16 年 2 月に監査委員会報告第 70 号を改正して減損損失に係る税効果会計の取扱いが設けられた。
8. 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、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

¹ 具体的には、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。
- (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して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して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して判断する。

² 手塚仙夫「第 8 版 税効果会計の実務」（57 ページ）

判定される可能性が高い。

9. 監査委員会報告第 70 号が改正された経緯として、「減損損失に係る将来減算一時差異に係る繰延税金資産の回収可能性についても、監査委員会報告第 66 号に従って判断することになるが、減損損失に係る将来減算一時差異は、解消までに長期間を要する可能性が高いこと、また、事業として使用している固定資産であることから、監査委員会報告第 66 号の適用に際しての留意点を取りまとめることが適切と判断した」とされている。
10. また、監査委員会報告第 70 号では、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、減損損失に係る将来減算一時差異については、報告第 66 号の 5 「(2) 将来解消見込年度が長期にわたる将来減算一時差異の取扱い」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する。」とされている。
11. 上記の監査委員会報告第 66 号における取扱いと、監査委員会報告第 70 号における取扱いをあわせて整理すると以下のとおりとなる（下線は事務局が付したもの）。

取扱い 例示区分	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があるものとする。	繰延税金資産の回収可能性があるものとする。
例示区分 2 号	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。	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、 例示区分 4 号た だし書	<u>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、</u> 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。	<u>合理的な見積可能期間を超えた年度であっても、</u> 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ものと判断できるものとする。
例示区分 4 号	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	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。	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。

これまでに聞かれた意見

(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について聞かれた意見)

12. これまでの議論では、将来の税金負担額を軽減する効果を有するかどうかという観点からは、償却資産の減損損失に係る将来減算一時差異と建物の減価償却超過額に係る一時差異は、その解消方法が同じであることから、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については、両者を同様にすべきではないかとの意見が聞かれる。
13. また、仮に両者の取扱いを見直さない場合には、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について、理由を明確にすべきであるとの意見が聞かれる。
14. 一方、現行の定めについては整合性上の論点はあるものの、実務に定着している状況にあり、また、仮に当該取扱いを見直す場合には、純資産の額が著しく変動する可能性も考慮する必要があるため、基本的には取扱いを見直すことは慎重に考えるべきであり、当面は現行の定めを維持すべきとの意見が聞かれる。

(監査委員会報告第66号における長期解消将来減算一時差異の取扱いについて聞かれた意見)

15. これまでの議論では、本来、長期解消将来減算一時差異に係る繰延税金資産の計上も将来の課税所得を限度とすべきであり、長期解消将来減算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や、長期解消将来減算一時差異の取扱いとそれ以外の将来解消年度が長期となる将来減算一時差異項目の取扱いが相違する理由をより明確に説明すべきであるとの意見が聞かれる。

論点の分析

(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について)

16. 例示区分3号及び例示区分4号ただし書きに該当する企業の場合、償却資産の減損損失に係る将来減算一時差異と建物の減価償却超過額に係る一時差異の取扱いが相違することについて、将来の税金負担額を軽減する効果を有するかどうかという

観点からはその解消方法が同じであるため、両者の取扱いを同様にすべきかどうか
が論点となる。

17. この点、第7項に記載のとおり、監査委員会報告第70号は減損会計が適用される
ことを受けて、減損損失に係る税効果会計の取扱いを設けた経緯がある。監査委員
会報告第70号では「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、監査
委員会報告第66号とは異なる取扱いが設けられた。
18. 監査委員会報告第70号における償却資産の減損損失に係る将来減算一時差異の取
扱いが検討された当時は、一時差異の解消方法が同じであるかどうかという整合性
の観点よりも、減損損失の本質が減価償却とは異なるものであるという性質上の観
点が重視されたのではないかと考えられる。
19. これらの過去の経緯を踏まえると、償却資産の減損損失に係る将来減算一時差異と
建物の減価償却超過額に係る一時差異の取扱いについて整合性上の論点はあるも
のの、当初検討時の観点が現時点において特段変化していないことを踏まえると、
監査委員会報告第70号における取扱いを踏襲することが考えられるがどうか。

(監査委員会報告第66号における長期解消将来減算一時差異の取扱い)

20. 例示区分3号及び例示区分4号ただし書きに該当する企業の場合、長期解消将来減
算一時差異に係る繰延税金資産の計上について、監査委員会報告第66号では合理
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、そ
の回収可能性があると判断できるものとするとしている。この取扱いについて、
将来の課税所得を限度とすべきかどうか論点となる。
21. 第6項に記載のとおり、長期解消将来減算一時差異は、従業員の退職金のように会
社の意思による影響を受けないもので、もともと長期間にわたり解消することがそ
の性格上予定されているものや、減価償却費のように会社の採用した減価償却方法
を規則的に適用する結果、一時差異の解消も規則的に長期にわたり解消するもの
のように、一時差異の性格上、その特殊性から回収可能性の判断の特例が認められ
ているものと捉える見方がある。この取扱いについても、第15項で聞かれる意見は
あるものの、当初検討時の観点が現時点において特段変化していないことを踏ま
えると、監査委員会報告第66号における取扱いを踏襲することが考えられるがど
うか。

今後の対応

(事務局提案)

22. 以上に記載したとおり、会計基準間の整合性を指摘する意見等があるものの、監査委員会報告第66号及び監査委員会報告第70号が定められた過去の経緯を踏まえ、従来の取扱いを踏襲することが考えられるかどうか。

ディスカッション・ポイント

「監査委員会報告第66号及び監査委員会報告第70号が定められた過去の経緯を踏まえ、従来の取扱いを踏襲する」事務局の対応案について、ご意見を伺いたい。

以 上