

平成27年5月26日
企業会計基準委員会

企業会計基準適用指針公開草案第54号
「繰延税金資産の回収可能性に関する適用指針(案)」
の公表

コメントの募集

我が国における税効果会計に関する会計基準として、平成10年10月に企業会計審議会から「税効果会計に係る会計基準」(以下「税効果会計基準」という。)が公表され、当該会計基準を受けて、日本公認会計士協会から会計上の実務指針及び監査上の実務指針が公表されています。これらの会計基準及び実務指針に基づきこれまで財務諸表の作成実務が行われてきましたが、企業会計基準委員会は、基準諮問会議の提言を受けて、日本公認会計士協会における税効果会計に関する会計上の実務指針及び監査上の実務指針(会計処理に関する部分)について、当委員会に移管すべく審議を行っております。このうち、現在、主に日本公認会計士協会 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。)において定められている繰延税金資産の回収可能性に関する指針について見直した上で引き継ぐこととし、審議を重ねてまいりました。

今般、平成27年5月15日開催の第311回企業会計基準委員会において、標記の「繰延税金資産の回収可能性に関する適用指針(案)」(以下「本公開草案」という。)の公表が承認されましたので、本日公表いたします。

本公開草案の公表は、広くコメントを頂くことを目的とするものであり、質問項目を中心としてコメントを頂きたいと考えています。本公開草案に対するコメントがございましたら、平成27年7月27日(月)までに、原則として電子メールにより、下記へ文書でお寄せください。なお、個々のコメントについては、直接回答しないこと、コメントを当委員会のホームページ等で公開する予定があること、氏名又は名称が付されていないコメントは有効なものとして取り扱わないことを、あらかじめご了承ください。

記

電子メール: zeikouka2015@asb.or.jp

ファクシミリ: 03-5510-2717

本公開草案の概要及び質問項目

以下の概要は、コメントをお寄せ頂くにあたっての便宜に資するため、本公開草案において、日本公認会計士協会から公表されている税効果会計に関する会計上の実務指針及び監査上の実務指針（会計処理に関する部分）から改正された主な箇所等の内容を要約したものです。コメントをお寄せ頂く際には、より正確な検討のために本公開草案をお読みくださいようお願い申し上げます。

また、コメントをお寄せ頂く方の便宜のため、個別の質問項目を以下の概要に含めています。なお、コメントの対象はこれらに限られるものではなく、また、すべてについて回答頂く必要はありません。

■ 日本公認会計士協会における税効果会計に関する会計上の実務指針及び監査上の実務指針（会計処理に関する部分）からの移管の範囲

現在、日本公認会計士協会から公表されている税効果会計に関する会計上の実務指針及び監査上の実務指針は別紙 1 のとおりである。これらの実務指針のうち監査委員会報告第 66 号に対する問題意識が特に強く聞かれることから、繰延税金資産の回収可能性に関する適用指針を先行して開発することとした。具体的には、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」、会計制度委員会報告第 6 号「連結財務諸表における税効果会計に関する実務指針」及び会計制度委員会「税効果会計に関する Q&A」のうち繰延税金資産の回収可能性に関する定め、並びに監査委員会報告第 66 号及び監査委員会報告第 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」のうち会計処理に関する部分について、基本的にその内容を引き継いだ上で、見直しが必要と考えられる点について検討を重ね、本公開草案として公表することとした。

日本公認会計士協会における税効果会計に関する会計上の実務指針及び監査上の実務指針（会計処理に関する部分）のうち本公開草案に含まれないものの移管に係る審議については、本公開草案の公表後、可能な限り早急に着手する予定である。

■ 目的（本公開草案第 1 項）

本公開草案は、繰延税金資産の回収可能性について、税効果会計基準を適用する際の指針を定めるものである。

■ 企業の分類に応じた繰延税金資産の回収可能性に関する取扱い（本公開草案第 15 項から第 31 項）

監査委員会報告第 66 号における企業の分類に応じた取扱いを撤廃する場合には実務への影響が大きいと考えられることから、本公開草案では当該取扱いの枠組み、すなわち企業を 5 つに分類し、当該分類に応じて繰延税金資産の計上額を見積る枠組みを基本的に踏襲した上で、当該取扱いの一部について必要な見直しを行うことを提案している（別紙 3 参照）。

質問1

監査委員会報告第66号における企業の分類に応じた取扱いの枠組みを基本的に踏襲する提案に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

■ **(分類1) から (分類5) に係る分類の要件をいずれも満たさない企業の取扱い (本公開草案第15項及び第16項)**

本公開草案では、収益力に基づく一時差異等加減算前課税所得等に基づいて繰延税金資産の回収可能性を判断する際に、要件に基づき企業を(分類1)から(分類5)に分類し、当該分類に応じて、回収が見込まれる繰延税金資産の計上額を決定することとした上で、(分類1)から(分類5)に係る分類の要件をいずれも満たさない企業は、過去の課税所得又は税務上の欠損金の推移、当期の課税所得又は税務上の欠損金の見込み、将来の一時差異等加減算前課税所得の見込み等を総合的に勘案し、各分類の要件からの乖離度合いが最も小さいと判断されるものに分類することを提案している。

質問2

各分類の要件をいずれも満たさない場合、各分類の要件からの乖離度合いが最も小さいと判断されるものに必ず分類するという提案に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

■ **(分類2) 及び (分類3) に係る分類の要件 (本公開草案第19項及び第22項)**

監査委員会報告第66号では、(分類2)及び(分類3)について、「経常的な利益(損益)」という会計上の利益に基づく要件としていたのに対し、本公開草案では、「臨時的な原因により生じたものを除いた課税所得」に基づく要件に変更することを提案している。

これは、繰延税金資産の回収可能性の判断は収益力に基づく一時差異等加減算前課税所得等に基づくこととしており、受取配当金の益金不算入額のように永久に益金又は損金に算入されない項目が生じることなどにより会計上の利益の額と課税所得の額が通常は一致しない中で、繰延税金資産の回収可能性の判断においては課税所得の十分性を検討する必要があるため、企業を分類するにあたって重視すべき要件としては課税所得がより適切であると考えたためである。

なお、課税所得から「臨時的な原因により生じたもの」を除くことを提案しているが、これは、過去において臨時的な原因により生じた益金及び損金は、将来において頻繁に生じることを見込まれないという推定に基づいたものである。

具体的には、結論の背景において「営業損益項目に係る益金及び損金は通常の事業

活動から生じたものであることから、原則として、「臨時的な原因により生じたもの」に該当しないと考えられる。一方、営業外損益項目及び特別損益項目に係る益金及び損金のうち、企業が置かれた状況などに基づいて検討した場合に将来において頻繁に生じることが見込まれないものは「臨時的な原因により生じたもの」に該当することが考えられる。」としている（本公開草案第70項を参照）。

質問3

（分類2）及び（分類3）について、会計上の利益に基づく要件から課税所得に基づく要件に変更する提案に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

なお、課税所得に基づいて企業を分類することが適切でないと考えられる場合、監査委員会報告第66号を踏襲して「経常的な利益（損益）」に基づくこととする方法や、経常利益に基づくこととしつつ、受取配当金の益金不算入額のように永久に益金又は損金に算入されない項目の額が重要な場合には経常利益に対して当該永久に益金又は損金に算入されない項目の額を加減する方法が考えられます（本公開草案第68項を参照）。これらの方法について、ご意見がありましたら、ご記載ください。

また、分類の要件として、課税所得から「臨時的な原因により生じたもの」を除くことも提案し、結論の背景においてその考え方を示しています（本公開草案第70項を参照）。当該提案についてもご意見がありましたら、ご記載ください。

■ （分類2）に該当する企業におけるスケジューリング不能な将来減算一時差異に関する取扱い（本公開草案第21項）

監査委員会報告第66号では、（分類2）に該当する企業においては、スケジューリング不能な将来減算一時差異について、一律に繰延税金資産を計上することができないとする取扱いが示されていたが、当該取扱いは企業の実態を反映しない場合があるとの意見が聞かれた。また、（分類2）に該当する企業において国際財務報告基準（IFRS）又は米国会計基準を適用している場合、連結財務諸表においてはスケジューリング不能な将来減算一時差異について繰延税金資産を計上している実務がみられるとの意見が聞かれた。

そのため、本公開草案では、（分類2）に該当する企業においては、原則として、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について、回収可能性がないものとしつつ、スケジューリング不能な将来減算一時差異のうち、税務上の損金算入時期が個別に特定できないが将来のいずれかの時点で損金算入される可能性が高いと見込まれるものについて、当該将来のいずれかの時点で回収できることを合理的に説明できる場合、当該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は回収可能性があるものとすることを提案している。

質問 4

(分類 2) に該当する企業においては、一定の要件を満たした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は回収可能性があるものとする提案に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

■ **(分類 3) に該当する企業における将来の一時差異等加減算前課税所得の合理的な見積可能期間に関する取扱い (本公開草案第 23 項及び第 24 項)**

監査委員会報告第 66 号では、(分類 3) に該当する企業においては、「将来の合理的な見積可能期間 (おおむね 5 年) 内の課税所得の見積額を限度」として、一時差異等のスケジューリングの結果に基づき繰延税金資産を計上している場合には、当該繰延税金資産は回収可能性があるものとされていた。

当該取扱いについては、見積可能期間に関して「おおむね」という表現が用いられているものの硬直的に運用されているという意見が聞かれ、また、将来の合理的な見積可能期間について一律に 5 年を限度とすることは、企業の実態を反映しない可能性があると考えられるため、本公開草案では、(分類 3) に該当する企業においては、臨時的な原因により生じたものを除いた課税所得が大きく増減している原因、中長期計画、過去における中長期計画の達成状況、過去 (3 年) 及び当期の課税所得の推移等を勘案して、5 年を超える見積可能期間においてスケジューリングされた一時差異等に係る繰延税金資産が回収可能であることを合理的に説明できる場合、当該繰延税金資産は回収可能性があるものとすることを提案している。

質問 5

(分類 3) に該当する企業においては、5 年を超える見積可能期間においてスケジューリングされた一時差異等に係る繰延税金資産が回収可能であることを合理的に説明できる場合、当該繰延税金資産は回収可能性があるものとする提案に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

■ **(分類 4) に係る分類の要件を満たす企業が (分類 2) 又は (分類 3) に該当する場合の取扱い (本公開草案第 28 項及び第 29 項)**

監査委員会報告第 66 号では、「重要な税務上の繰越欠損金が存在する会社等」であっても、「重要な税務上の繰越欠損金や過去の経常的な利益水準を大きく上回る将来減算一時差異が、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であり、それを除けば課税所得を每期計上している会社の場合には、将来の合理的な見積可能期間 (おおむね 5 年) 内の課税所得

の見積額を限度として、当該期間内の一時差異等のスケジューリングの結果に基づき、それに係る繰延税金資産を計上している場合には、当該繰延税金資産は回収可能性がある」と判断できるものとする。」とされていた。

当該取扱いについては、見積可能期間に関して「おおむね」という表現が用いられているものの硬直的に運用されているとの意見や、「非経常的な特別の原因」の範囲が明確ではなく、実務上、議論となることが多いとの意見が聞かれた。

そのため、本公開草案では、過去（3年）又は当期において重要な税務上の欠損金が生じていること等により（分類4）に係る分類の要件を満たす企業においては、重要な税務上の欠損金が生じた原因、中長期計画、過去における中長期計画の達成状況、過去（3年）及び当期の課税所得又は税務上の欠損金の推移等を勘案して、将来の一時差異等加減算前課税所得を見積る場合、将来において5年超にわたり一時差異等加減算前課税所得が安定的に生じることが合理的に説明できるときは（分類2）に該当するものとして取り扱い、将来においておおむね3年から5年程度は一時差異等加減算前課税所得が生じることが合理的に説明できるときは（分類3）に該当するものとして取り扱うことを提案している。

質問6

（分類4）に係る分類の要件を満たす企業であっても、合理的に説明できる場合は（分類2）又は（分類3）に該当するものとして取り扱うという提案に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

■ 注記事項

本公開草案では、注記事項の追加に関する提案を行っていない。当委員会におけるこれまでの注記事項に関する論点の検討状況は別紙2に記載している。

質問7

（質問7-1 現行の注記事項に関する質問）

今後の当委員会における注記事項の追加に関する検討に資するため、現行の税効果会計に関する注記事項で十分な開示が行われているかについて、ご意見がありましたら、ご記載ください（別紙2を参照）。現行の注記事項では十分な開示が行われていないとお考えの場合には、どのような項目を追加的に開示することが望ましいか及びその理由について、ご意見をご記載ください。

なお、財務諸表利用者におかれましては、現行の注記事項では開示されていない企業分析に必要と思われる情報について、審議の過程で議論された項目（別紙2の第3項から第8項を参照）も参考にしてご記載ください。

財務諸表作成者におかれましては、注記事項の追加を検討するにあたって考慮す

ることが必要と思われる財務諸表作成にかかるコストの内容について、審議の過程で議論された項目（別紙2の第3項から第8項を参照）も参考にしてご記載ください。

（質問7-2 本公開草案で提案された内容に伴う注記事項に関する質問）

本公開草案で提案された内容（例えば、「(分類3)に該当する企業における5年を超える見積可能期間に関する取扱い」や「(分類4)に係る分類の要件を満たす企業が(分類2)又は(分類3)に該当する取扱い」など）に伴って追加的に開示すること（別紙2の第8項を参照）が望ましいと考えられる注記事項がある場合には、その内容及び理由についてご記載ください。

■ **適用時期等（本公開草案第49項）**

➤ **適用時期**

本適用指針は、平成28年4月1日以後開始する連結会計年度及び事業年度の期首から適用することを提案している。ただし、平成28年3月31日以後終了する連結会計年度及び事業年度の年度末に係る連結財務諸表及び個別財務諸表から適用することができることを提案している。

➤ **本適用指針の適用に関する取扱い**

本適用指針の適用初年度においては、会計基準等の改正に伴う会計方針の変更として取り扱うことを提案している。

これは、監査委員会報告第66号は会計処理の原則及び手続を定めたものであり、本適用指針は監査委員会報告第66号に定められる繰延税金資産の計上額を算定するための会計処理の原則及び手続を変更する内容を含んでいること、本適用指針の適用によって生じる変更は会計上の見積りの変更に該当しないこと等を理由としている。

➤ **適用初年度の取扱い**

本適用指針の適用初年度においては、当該年度の期首時点で新たな会計方針を適用した場合の繰延税金資産及び繰延税金負債の額と、前年度末の繰延税金資産及び繰延税金負債の額との差額を、適用初年度の期首の利益剰余金に加減することを提案している。

ただし、資産又は負債の評価替えにより生じた評価差額等をその他の包括利益で認識した上で純資産の部のその他の包括利益累計額に計上する場合又は直接純資産の部の評価・換算差額等に計上する場合、適用初年度の期首時点で新たな会計方針を適用した場合の繰延税金資産及び繰延税金負債の額と、前年度末の繰延税金資産及び繰延税金負債の額との差額を、適用初年度の期首のその他の包括利益累計額又は評価・換算差額等に加減することを提案している。

➤ **会計方針の変更による影響額の注記事項の取扱い**

本適用指針の適用初年度においては、会計基準等の改正に伴う会計方針の変更による影響額の注記について、企業会計基準第24号「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」（以下「企業会計基準第24号」という。）第10項(5)ただし書きの定めにかかわらず、適用初年度の期首の繰延税金資産に対する影響額、利益剰余金に対する影響額、及びその他の包括利益累計額又は評価・換算差額等に対する影響額を注記することを提案している。

質問8

(質問8-1 強制適用に関する質問)

本公開草案の強制適用の時期に関する提案に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

(質問8-2 早期適用に関する質問)

本公開草案では、年度末に係る連結財務諸表及び個別財務諸表からの早期適用を認め、早期適用する場合には早期適用した年度の期首に遡って本適用指針を適用し、適用による影響額を当該年度の期首の利益剰余金等に加減することを提案しています。

この提案に対し、早期適用した年度の期首に遡って新たな会計方針を適用した場合における繰延税金資産の回収可能性を判断する際に、約1年が経過した後に当該時点に入手可能であった情報と事後的に入手した情報を区別することが難しい場合があるという意見や恣意性が入る可能性を懸念する意見が聞かれています。この点について、想定される状況や考え方を結論の背景において示しています（本公開草案第117項を参照）。本公開草案の早期適用に関する提案に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

(質問8-3 適用初年度の取扱いに関する質問)

本適用指針の適用によって生じる変更を会計基準等の改正に伴う会計方針の変更として取り扱い、過去の期間の連結財務諸表及び個別財務諸表に遡及適用を認めないこととし、特定の経過的な取扱いとして、適用初年度の期首の影響額を利益剰余金等に加減する提案に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

なお、当委員会における審議の過程では、本公開草案は監査委員会報告第66号における企業の分類に応じた取扱いを基本的に踏襲した上で明確化や改善を図っているものであるため、会計方針の変更として取り扱うこと、その結果として適用初年度の期首の利益剰余金を加減することは適切でないとの意見が聞かれています。ま

た、繰延税金資産の回収可能性に関する会計処理は見積りに関するものであることや監査委員会報告第66号が監査上の取扱いであり判断の要素が多いことを踏まえると、会計方針の変更を会計上の見積りの変更と区別することが困難な場合（企業会計基準第24号第19項）に類似していると考えられるため、本適用指針の適用を会計上の見積りの変更と同様に扱うことが適切であるとの意見も聞かれました。

この点について、当委員会は、①本公開草案は、監査委員会報告第66号に定められる繰延税金資産の計上額を算定するための会計処理の原則及び手続を変更する内容を含んでおり、企業がこれまで採用していた会計処理の原則及び手続と異なる会計処理の原則及び手続を採用することにより、適用初年度の期首時点で新たな会計処理の原則及び手続を適用した場合の財務諸表の数値と前年度末の財務諸表の数値との間に差異が生じる場合、企業会計基準第24号によると会計方針の変更として取り扱うことになること、②会計方針の変更が行われた場合、企業会計基準第24号では、原則として過年度の財務諸表に遡及適用することとした上で、会計基準ごとに経過的な取扱いを設けることを認めているが、経過的な取扱いにおいても、会計方針の変更により期首において影響額が生じる場合、当該影響額を当期の損益とすることは想定されていないと考えられることから、これらの意見を採用していません（本公開草案第115項を参照）。この当委員会の判断に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

■ その他

質問9

その他、本公開草案に関して、ご意見がありましたら、ご記載ください。

(別紙1)

**日本公認会計士協会から公表されている税効果会計に関する会計上の実務指針
及び監査上の実務指針**

- 日本公認会計士協会 会計制度委員会報告第6号「連結財務諸表における税効果会計に関する実務指針」(最終改正 平成26年2月24日)
- 日本公認会計士協会 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」(最終改正 平成23年1月12日)
- 日本公認会計士協会 会計制度委員会報告第11号「中間財務諸表等における税効果会計に関する実務指針」(最終改正 平成23年1月12日)
- 日本公認会計士協会 会計制度委員会「税効果会計に関するQ&A」(最終改正 平成25年2月7日)
- 日本公認会計士協会 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」(公表 平成11年11月9日)
- 日本公認会計士協会 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」(最終改正 平成16年2月17日)
- 日本公認会計士協会 監査・保証実務委員会実務指針第63号「諸税金に関する会計処理及び表示に係る監査上の取扱い」(最終改正 平成23年3月29日)

(別紙2)

注記事項に関する論点の検討状況

当委員会では、注記事項に関する論点を検討している。以下では、質問7「注記事項」の参考情報として、当該論点の検討状況を記載している。

検討の経緯

1. 現行の税効果会計基準では、繰延税金資産の回収可能性に関連する注記事項として、繰延税金資産の発生原因別の主な内訳、評価性引当額、重要な税率差異の原因となった主要な項目別の内訳が要求されている。この点につき財務諸表利用者から、これらの情報だけでは繰延税金資産のどの部分に回収可能性に関する不確実性やリスクがあるか、それに対して経営者がどのように回収可能性の判断を行ったかについて分析することが容易ではなく、計上されている繰延税金資産や評価性引当額の内容を十分に理解することが困難であるという意見が聞かれている。

また、繰延税金資産に係る損益を事前に予測する観点からは、現行の税効果会計基準において繰延税金資産の回収可能性に関連して注記されている情報では不十分であるという意見も聞かれている。

2. このような財務諸表利用者の意見を踏まえ、当委員会は、国際的な会計基準で求められている開示項目との整合性の観点も含め、繰延税金資産の回収可能性に関連する注記事項について審議を行った。

注記事項の追加について事務局から提案された内容

3. 繰延税金資産の回収可能性に関連する注記事項について、審議においては、財務諸表利用者の要望及び国際財務報告基準（IFRS）における定めを踏まえ、追加的に開示を求める項目の候補を抽出した。追加的に開示を求める項目の候補のうち、開示を求めることによる便益とコストを踏まえ、事務局は次の項目について開示に関する定めを設けることを審議において提案している。

評価性引当額の内訳

4. 現行の日本公認会計士協会 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」では、評価性引当額について「控除前の繰延税金資産合計額から一括して控除する形式によることができる」とされているため、どの項目について評価性引当額を計上しているか把握することができず、繰延税金資産の回収可能性に関する不確実性を評価することが難しいという意見が聞かれている。

便益の観点からは、仮に評価性引当額の内訳が開示されれば、税務上の繰越欠損金のうちどの程度を回収可能と判断しているかなどが明確になり、繰延税金資産の内容に関する理解が高まることから有用であると考えられる。

一方、コストの観点からは、実務上、評価性引当額を個々の将来減算一時差異項目に紐づけて把握していない場合もあると考えられるが、項目ごとのスケジューリングに基づき繰延税金資産の回収可能性の判断を行っていることから、そうした紐づけは必ずしも困難ではないと考えられる。

なお、IFRS では、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）の開示が求められている。

このように、評価性引当額の内訳情報については便益とコストの比較の観点から、また、IFRS における開示要求との整合性の観点からも追加的に開示を求める項目になり得ると考えられる。

税務上の繰越欠損金に関する情報

5. 税務上の欠損金が生じている場合には一般的に繰延税金資産の回収可能性に関する不確実性が高いと考えられることから、税務上の繰越欠損金に関する情報の要望は一般的に多いと考えられる。

便益の観点からは、仮に税務上の繰越欠損金について連結上重要と考えられる繰延税金資産を計上している会社に関する情報として、税務上の繰越欠損金の額及び計上している繰延税金資産の額、税務上の繰越欠損金の繰越期限、繰延税金資産の計上根拠などが開示されれば、どのような事業を営んでいる会社において税務上の繰越欠損金に係る繰延税金資産を計上しているか理解することが可能となり、当該事業に関する将来見込みと併せて分析することにより、繰延税金資産の回収可能性に関する不確実性を評価することができるようになると考えられる。

一方、コストの観点からは、詳細な会社別の内訳ではなく、税務上の繰越欠損金について連結上重要と考えられる繰延税金資産を計上している会社についての情報のみを開示するならば、過大なコストにはならないと考えられる。

なお、IFRS では、繰延税金資産を活用できるかどうかは現存の将来加算一時差異の解消により生じる所得を上回る将来の課税所得の有無に依存しており、かつ、当該繰延税金資産に関係する課税法域において当期又は前期に損失を生じている場合には、繰延税金資産の金額とその認識の根拠となる証拠の内容を開示することが求められている。

このように、税務上の繰越欠損金に関する情報については便益とコストの比較の観点から、また、IFRS における開示要求との整合性の観点からも追加的に開示を求める項目になり得ると考えられる。

6. 一方、次の項目も財務諸表利用者から開示を追加する要望が聞かれた主なものであるが、開示を求めることによる便益とコストを勘案し、事務局は開示に関する定めを設けないことを審議において提案している。

企業の分類に関する情報

7. 企業の分類については繰延税金資産の計上根拠と将来の予測を示す集約情報として

の有用性が期待されており、開示の要望は多い。企業の分類を開示する場合には納税主体別の開示が必要となるが、財務諸表利用者からは、仮に親会社のみについての開示や親会社と主要な子会社のみについての開示であっても有用であるとの意見が聞かれている。

一方、繰延税金資産の回収可能性の判断において、企業の分類は判断過程の一部でしかなく、重要な情報は繰延税金資産の計上額であるため、企業の分類を開示することにより誤った判断を促す懸念がある。また、在外子会社について企業の分類が存在しないため、企業の分類の開示はできないこと、その結果として、連結グループを構成する納税主体のうち一部については開示できないことなどの理由で、連結グループ全体についての適切な理解につながらない可能性があると考えられる。

(分類3) に該当する企業における5年を超える見積可能期間に関する開示

8. 本公開草案では、(分類3) に該当する企業においては、臨時的な原因により生じたものを除いた課税所得が大きく増減している原因や中長期計画等を勘案して、5年を超える見積可能期間においてスケジューリングされた一時差異等に係る繰延税金資産が回収可能であることを合理的に説明できる場合、当該繰延税金資産は回収可能性があるものとするとしている。(分類3) に該当する企業が5年を超える見積可能期間に係る繰延税金資産を計上した場合、5年を超える見積可能期間に係る繰延税金資産の計上金額と計上根拠について開示を求める意見が聞かれている。

一方、(分類3) における5年の見積可能期間は監査委員会報告第66号を踏襲したものであり、必ずしも理屈の面から定められたものではないことから、5年を超える見積可能期間に係る繰延税金資産の計上金額と計上根拠を開示する理由が乏しいこと、結果として企業の分類を開示することとなること、また、在外子会社について企業の分類が存在しないことから、連結グループ全体について適切な理解につながらない可能性があると考えられる。

注記事項に関する今後の検討について

9. 当委員会では、次の理由から本公開草案では繰延税金資産の回収可能性に関する注記事項を追加する提案を行わず、日本公認会計士協会における税効果会計に関する実務指針のうち本公開草案に含まれないものの移管に係る審議を行う際に、税効果会計に関する注記事項の見直しを行うこととし、その検討に繰延税金資産の回収可能性に関する注記事項を含めることとした。

また、今後の検討を行うためのニーズをより適切に把握するために、本公開草案において注記事項に関する質問項目を設けて、コメントを募集することとした。

- (1) 開示に関する定めを設けるには、文案の検討も含め、今後、相当程度の時間を要する可能性があること

例えば、評価性引当額の内訳についてはどのような項目を要求するのか、具体的

にどのように記載するのか、実務負荷はどの程度かかるかなどの検討事項があり、開示に関する定めを設けるには、文案の検討も含め、今後、相当程度の時間を要すると考えられる。

- (2) 開示の追加を決定するにあたっては、他の実務指針における検討も含めた全体的な便益及びコストを考慮する必要があること

追加的に開示を求めるかどうかを決定するにあたっては、便益の観点から、税効果会計に関する注記事項に対する要望を幅広く把握した上で検討する必要がある。この点、本公開草案における検討と、その後の日本公認会計士協会の税効果会計に関する他の実務指針の移管に伴う検討と、2段階に分けて検討を行った場合、本公開草案における検討のみでは全体的な要望が明らかにならず、追加の検討対象となる注記事項のうちいずれがより便益の高い情報かを特定することができないため、本公開草案において注記事項を追加する判断を行うことは難しいと考えられる。

また、財務諸表作成にかかるコストがどの程度追加となるかも検討する必要がある。注記事項の追加について2段階に分けて検討を行った場合、本公開草案における検討のみでは全体的な財務諸表作成にかかるコストの増加が明らかにはならず、本公開草案において注記事項を追加する判断を行うことは難しいと考えられる。

10. なお、日本公認会計士協会における税効果会計に関する他の実務指針の移管に係る審議については本公開草案の公表後、可能な限り早急に着手する予定である。また、会計処理と開示を同時に検討すべきであるという意見を踏まえ、当該審議は速やかに進めていく予定である。

(別紙3)

企業の分類に応じた繰延税金資産の回収可能性に関する取扱いの比較

全般的な事項及び各分類における主な取扱いを監査委員会報告第66号と比較すると、次のとおりである。

	監査委員会報告第66号における取扱い	本公開草案における取扱い
全般的な事項	<ul style="list-style-type: none">将来年度の会社の収益力を客観的に判断することは実務上困難な場合が多い。そこで、会社の過去の業績等の状況を主たる判断基準として、将来年度の課税所得の見積額による繰延税金資産の回収可能性を判断する場合の指針を示す。過去の業績等に基づいて、将来年度の課税所得の見積額による繰延税金資産の回収可能性を判断する指針としては、以下の例示区分に応じた取扱いによるものとする。ただし、それぞれの例示区分に直接該当しない場合であっても、それぞれの例示区分の趣旨を斟酌し、会社の実態に応じて、それぞれの例示区分に準じた判断を行う必要がある。	<ul style="list-style-type: none">収益力に基づく一時差異等加減算前課税所得等に基づいて繰延税金資産の回収可能性を判断する際に、(分類1)から(分類5)に係る分類の要件に基づき企業を分類し、当該分類に応じて、回収が見込まれる繰延税金資産の計上額を決定する。(分類1)から(分類5)に係る分類の要件をいずれも満たさない企業は、過去の課税所得又は税務上の欠損金の推移、当期の課税所得又は税務上の欠損金の見込み、将来の一時差異等加減算前課税所得の見込み等を総合的に勘案し、各分類の要件からの乖離度合いが最も小さいと判断されるものに分類する。

	監査委員会報告第 66 号における取扱い	本公開草案における取扱い	
(分類 1)	<p>期末における将来減算一時差異を十分に上回る課税所得を每期計上している会社等</p> <p>期末における将来減算一時差異を十分に上回る課税所得を每期（当期及びおおむね過去 3 年以上）計上している会社等で、その経営環境に著しい変化がない場合には、通常、当該会社が、将来においても一定水準の課税所得を発生させることが可能であると予測できる。したがって、そのような会社については、一般的に、繰延税金資産の全額について、その回収可能性があると判断できる。なお、この場合には、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、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。</p>	分類の要件	<p>次の要件をいずれも満たす。</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 過去（3 年）及び当期のすべての事業年度において、期末における将来減算一時差異を十分に上回る課税所得が生じている。 ・ 当期末において、経営環境に著しい変化がない。
		繰延税金資産の計上額	<ul style="list-style-type: none"> ・ 繰延税金資産の全額について回収可能性があるものとする。 ・ 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についても回収可能性があるものとする。

	監査委員会報告第 66 号における取扱い	本公開草案における取扱い
(分類 2)	<p>業績は安定しているが、期末における将来減算一時差異を十分に上回るほどの課税所得がない会社等</p> <p>過去の業績が安定している会社等の場合、すなわち、当期及び過去（おおむね 3 年以上）連続してある程度の経常的な利益を計上しているような会社の場合には、通常、将来においても同水準の課税所得の発生が見込まれる。したがって、そのような会社については、一時差異等のスケジューリングの結果に基づき、それに係る繰延税金資産を計上している場合には、当該繰延税金資産は回収可能性があるものと判断できるものとする。</p>	<p>次の要件をいずれも満たす。</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 過去（3 年）及び当期のすべての事業年度において、臨時的な原因により生じたものを除いた課税所得が、期末における将来減算一時差異を下回るものの、安定的に生じている。 ・ 当期末において、経営環境に著しい変化がない。 ・ 過去（3 年）及び当期のいずれの事業年度においても重要な税務上の欠損金が生じていない。
		<p style="text-align: center;">繰延税金資産の計上額</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 一時差異等のスケジューリングの結果、繰延税金資産を見積る場合、当該繰延税金資産は回収可能性があるものとする。 ・ 原則として、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について、回収可能性がないものとする。ただし、スケジューリング不能な将来減算一時差異のうち、税務上の損金算入時期が個別に特定できないが将来のいずれかの時点で損金算入される可能性が高いと見込まれるものについて、当該将来のいずれかの時点で回収できることを合理的に説明できる場合、当該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は回収可能性があるものとする。

	監査委員会報告第 66 号における取扱い	本公開草案における取扱い
(分類 3)	<p>業績が不安定であり、期末における将来減算一時差異を十分に上回るほどの課税所得がない会社等</p> <p>過去の業績が不安定な会社等の場合、すなわち、過去の経常的な損益が大きく増減しているような会社の場合には、通常、過去の業績等により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。したがって、そのような会社については、将来の合理的な見積可能期間（おおむね 5 年）内の課税所得の見積額を限度として、当該期間内の一時差異等のスケジューリングの結果に基づき、それに係る繰延税金資産を計上している場合には、当該繰延税金資産は回収可能性があると判断できるものとする。</p>	<p style="text-align: center;">分類の要件</p> <p>次の要件をいずれも満たす（ただし、本公開草案の第 26 項(2)又は(3)の要件を満たす場合を除く。）。</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 過去（3 年）及び当期において、臨時的な原因により生じたものを除いた課税所得が大きく増減している。 ・ 過去（3 年）及び当期のいずれの事業年度においても重要な税務上の欠損金が生じていない。
		<p style="text-align: center;">繰延税金資産の計上額</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 将来の合理的な見積可能期間（おおむね 5 年）以内の一時差異等加減算前課税所得の見積額に基づいて、当該見積可能期間の一時差異等のスケジューリングの結果、繰延税金資産を見積る場合、当該繰延税金資産は回収可能性のあるものとする。 ・ 上記にかかわらず、臨時的な原因により生じたものを除いた課税所得が大きく増減している原因、中長期計画、過去における中長期計画の達成状況、過去（3 年）及び当期の課税所得の推移等を勘案して、5 年を超える見積可能期間においてスケジューリングされた一時差異等に係る繰延税金資産が回収可能であることを合理的に説明できる場合、当該繰延税金資産は回収可能性のあるものとする。

	監査委員会報告第 66 号における取扱い	本公開草案における取扱い				
(分類 4)	<p><u>重要な税務上の繰越欠損金が存在する会社等</u></p> <p>期末において重要な税務上の繰越欠損金が存在する会社、過去（おおむね 3 年以内）に重要な税務上の欠損金の繰越期限切れとなった事実があった会社、又は当期末において重要な税務上の欠損金の繰越期限切れが見込まれる会社の場合には、通常、将来の課税所得の発生を合理的に見積ることは困難と判断される。したがって、そのような会社については、原則として、翌期に課税所得の発生が確実に見込まれる場合で、かつ、その範囲内で翌期の一時差異等のスケジューリングの結果に基づき、それに係る繰延税金資産を計上している場合には、当該繰延税金資産は回収可能性があるとは判断できるものとする。</p> <p>また、過去の経常的な利益水準を大きく上回る将来減算一時差異が期末に存在する会社について、翌期末において重要な税務上の繰越欠損金の発生が見込まれる場合には、期末において重要な税務上の繰越欠損金が存在する会社と同様に取り扱うこととする。</p> <p>ただし、前述の場合においても、重要な税務上の繰越欠損金や過去の経常的な利益水準を大きく上回る将来減算一時差異が、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であり、それを除けば課税所得を每期計上している会社の場合には、将来の合理的な見積可能期間（おおむね 5 年）内の課税所得の見積額を限度として、当該期間内の一時差異等のスケジューリングの結果に基づき、それに係る繰延税金資産を計上している場合には、当該繰延税金資産は回収可能性があるとは判断できるものとする。</p>	<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 30%; text-align: center; vertical-align: middle;">分類の要件</td> <td style="padding: 5px;"> <p>次のいずれかの要件を満たし、かつ、翌期において一時差異等加減算前課税所得が生じることが見込まれる。</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 過去（3 年）又は当期において、重要な税務上の欠損金が生じている。 ・ 過去（3 年）において、重要な税務上の欠損金の繰越期限切れとなった事実がある。 ・ 当期末において、重要な税務上の欠損金の繰越期限切れが見込まれる。 </td> </tr> <tr> <td style="width: 30%; text-align: center; vertical-align: middle;">繰延税金資産の計上額</td> <td style="padding: 5px;"> <ul style="list-style-type: none"> ・ 翌期の一時差異等加減算前課税所得の見積額に基づいて、翌期の一時差異等のスケジューリングの結果、繰延税金資産を見積る場合、当該繰延税金資産は回収可能性があるものとする。 ・ 上記にかかわらず、重要な税務上の欠損金が生じた原因、中長期計画、過去における中長期計画の達成状況、過去（3 年）及び当期の課税所得又は税務上の欠損金の推移等を勘案して、将来の一時差異等加減算前課税所得を見積る場合、将来において 5 年超にわたり一時差異等加減算前課税所得が安定的に生じることが合理的に説明できるときは（分類 2）に該当するものとして取り扱い、将来においておおむね 3 年から 5 年程度は一時差異等加減算前課税所得が生じることが合理的に説明できるときは（分類 3）に該当するものとして取り扱う。 </td> </tr> </table>	分類の要件	<p>次のいずれかの要件を満たし、かつ、翌期において一時差異等加減算前課税所得が生じることが見込まれる。</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 過去（3 年）又は当期において、重要な税務上の欠損金が生じている。 ・ 過去（3 年）において、重要な税務上の欠損金の繰越期限切れとなった事実がある。 ・ 当期末において、重要な税務上の欠損金の繰越期限切れが見込まれる。 	繰延税金資産の計上額	<ul style="list-style-type: none"> ・ 翌期の一時差異等加減算前課税所得の見積額に基づいて、翌期の一時差異等のスケジューリングの結果、繰延税金資産を見積る場合、当該繰延税金資産は回収可能性があるものとする。 ・ 上記にかかわらず、重要な税務上の欠損金が生じた原因、中長期計画、過去における中長期計画の達成状況、過去（3 年）及び当期の課税所得又は税務上の欠損金の推移等を勘案して、将来の一時差異等加減算前課税所得を見積る場合、将来において 5 年超にわたり一時差異等加減算前課税所得が安定的に生じることが合理的に説明できるときは（分類 2）に該当するものとして取り扱い、将来においておおむね 3 年から 5 年程度は一時差異等加減算前課税所得が生じることが合理的に説明できるときは（分類 3）に該当するものとして取り扱う。
	分類の要件	<p>次のいずれかの要件を満たし、かつ、翌期において一時差異等加減算前課税所得が生じることが見込まれる。</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 過去（3 年）又は当期において、重要な税務上の欠損金が生じている。 ・ 過去（3 年）において、重要な税務上の欠損金の繰越期限切れとなった事実がある。 ・ 当期末において、重要な税務上の欠損金の繰越期限切れが見込まれる。 				
繰延税金資産の計上額	<ul style="list-style-type: none"> ・ 翌期の一時差異等加減算前課税所得の見積額に基づいて、翌期の一時差異等のスケジューリングの結果、繰延税金資産を見積る場合、当該繰延税金資産は回収可能性があるものとする。 ・ 上記にかかわらず、重要な税務上の欠損金が生じた原因、中長期計画、過去における中長期計画の達成状況、過去（3 年）及び当期の課税所得又は税務上の欠損金の推移等を勘案して、将来の一時差異等加減算前課税所得を見積る場合、将来において 5 年超にわたり一時差異等加減算前課税所得が安定的に生じることが合理的に説明できるときは（分類 2）に該当するものとして取り扱い、将来においておおむね 3 年から 5 年程度は一時差異等加減算前課税所得が生じることが合理的に説明できるときは（分類 3）に該当するものとして取り扱う。 					

監査委員会報告第 66 号における取扱い		本公開草案における取扱い	
(分類 5)	<p><u>過去連続して重要な税務上の欠損金を計上している会社等</u></p> <p>過去（おおむね 3 年以上）連続して重要な税務上の欠損金を計上している会社で、かつ、当期も重要な税務上の欠損金の計上が見込まれる会社の場合には、通常、将来の課税所得の発生を合理的に見積ることができないと判断される。したがって、そのような会社については、原則として、将来減算一時差異及び税務上の繰越欠損金等に係る繰延税金資産の回収可能性はないものと判断する。</p> <p>また、債務超過の状況にある会社や資本の欠損の状況が長期にわたっている会社で、かつ、短期間に当該状況の解消が見込まれない場合には、これと同様に取り扱うものとする。</p>	分類の要件	<p>次の要件をいずれも満たす。</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 過去（3 年）及び当期のすべての事業年度において、重要な税務上の欠損金が生じている。 ・ 翌期においても重要な税務上の欠損金が生じることが見込まれる。
	繰延税金資産の計上額	<ul style="list-style-type: none"> ・ 原則として、繰延税金資産の回収可能性はないものとする。 	

以 上