

【参考】企業会計基準適用指針第 26 号「繰延税金資産の回収可能性に関する適用指針」と監査委員会報告第 66 号等の比較

以下の比較表では、企業会計基準適用指針第 26 号「繰延税金資産の回収可能性に関する適用指針」（以下「本適用指針」という。）と、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実務指針である監査委員会報告第 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。なお、右欄において「【66 号】」と表示している。）、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」（右欄において「【70 号】」と表示している。）、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」（右欄において「【連結税効果実務指針】」と表示している。）、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」（右欄において「【個別税効果実務指針】」と表示している。）、会計制度委員会「税効果会計に関する Q&A」（右欄において「【税効果 Q&A】」と表示している。）、企業会計基準適用指針第 8 号「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」（右欄において「【純資産適用指針】」と表示している。）を比較しており、主な相違箇所を下線を付している。

なお、比較表には、結論の背景の文案を含んでいない。

本適用指針	監査委員会報告第 66 号等
<p>目 的</p> <p>1. <u>本適用指針は、繰延税金資産の回収可能性について、企業会計審議会が平成 10 年 10 月に公表した「税効果会計に係る会計基準」（以下「税効果会計基準」という。）を適用する際の指針を定めるものである。</u></p> <p>適用指針</p> <p>範 囲</p>	<p>(新 設)</p>

本適用指針	監査委員会報告第 66 号等
<p>2. <u>本適用指針は、税効果会計基準が適用される連結財務諸表及び個別財務諸表について適用する。なお、次に示す会計基準、会計基準適用指針、実務対応報告及び実務指針において、繰延税金資産の回収可能性に係る具体的な取扱いが定められている場合、当該取扱いが適用されることとなる。</u></p> <p>(1) <u>企業会計基準第 12 号「四半期財務諸表に関する会計基準」</u>（以下「<u>四半期会計基準</u>」という。）及び<u>企業会計基準適用指針第 14 号「四半期財務諸表に関する会計基準の適用指針」</u>（以下「<u>四半期適用指針</u>」という。）に定められた四半期連結財務諸表及び四半期個別財務諸表における繰延税金資産の回収可能性に係る取扱い</p> <p>(2) <u>企業会計基準適用指針第 10 号「企業結合会計基準及び事業分離等会計基準に関する適用指針」</u>に定められた企業結合及び事業分離に関連する繰延税金資産の回収可能性に係る取扱い</p> <p>(3) <u>実務対応報告第 5 号「連結納税制度を適用する場合の税効果会計に関する当面の取扱い（その 1）」</u>及び<u>実務対応報告第 7 号「連結納税制度を適用する場合の税効果会計に関する当面の取扱い（その 2）」</u>に定められた連結納税制度を適用する場合の繰延税金資産の回収可能性に係る取扱い</p> <p>(4) <u>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」</u>（以下「<u>中間税効果実務指針</u>」という。）に定められた中間連結財務諸表及び中間</p>	<p>(新 設)</p>

本適用指針	監査委員会報告第 66 号等
<p data-bbox="293 288 1025 320"><u>財務諸表における繰延税金資産の回収可能性に係る取扱い</u></p> <p data-bbox="237 384 427 427">用語の定義</p> <p data-bbox="237 464 965 496">3. <u>本適用指針における用語の定義は次のとおりとする。</u></p> <p data-bbox="253 512 1088 592">(1) <u>「法人税等」とは、法人税その他利益に関連する金額を課税標準とする税金をいう。</u></p> <p data-bbox="253 608 1088 743">(2) <u>「一時差異」とは、連結貸借対照表及び個別貸借対照表に計上されている資産及び負債の金額と課税所得計算上の資産及び負債の金額との差額をいう。</u> <u>なお、一時差異及び税務上の繰越欠損金等を総称して「一時差異等」という。税務上の繰越欠損金等には、繰越外国税額控除や繰越可能な租税特別措置法上の法人税額の特別控除等が含まれる。</u></p> <p data-bbox="253 999 1088 1126">(3) <u>「将来減算一時差異」とは、一時差異のうち、当該一時差異が解消する時にその期の課税所得を減額する効果を持つものをいう。</u></p> <p data-bbox="253 1142 1088 1270">(4) <u>「将来加算一時差異」とは、一時差異のうち、当該一時差異が解消する時にその期の課税所得を増額する効果を持つものをいう。</u></p> <p data-bbox="253 1286 1088 1318">(5) <u>「スケジューリング不能な一時差異」とは、次のいずれかに</u></p>	<p data-bbox="1133 464 1238 496">(新 設)</p> <p data-bbox="1133 512 1238 544">(新 設)</p> <p data-bbox="1133 608 1525 639">【個別税効果実務指針】第 11 項</p> <p data-bbox="1133 655 1525 687">（一時差異に準ずるものの範囲）</p> <p data-bbox="1111 703 1973 983">11. <u>将来の課税所得と相殺可能な繰越欠損金等については、一時差異と同様に取り扱う（税効果会計基準（第二. 一. 4））。繰越欠損金等には、繰越外国税額控除や繰越可能な租税特別措置法上の法人税額の特別控除等が含まれる。一時差異及び一時差異と同じ税効果を有する繰越欠損金等を総称して「一時差異等」という（税効果会計基準（第二. 一. 4））。</u></p> <p data-bbox="1133 999 1238 1031">(新 設)</p> <p data-bbox="1133 1142 1238 1174">(新 設)</p> <p data-bbox="1133 1286 1653 1318">【66号】4. 第1段落及び第2段落の前半</p>

本適用指針	監査委員会報告第 66 号等
<p>該当する、<u>税務上の益金又は損金の算入時期が明確でない一時差異をいう。</u></p> <p>① <u>一時差異のうち、将来の一定の事実が発生することによって、税務上の益金又は損金の算入要件を充足することが見込まれるもので、期末に将来の一定の事実の発生を見込めないことにより、税務上の益金又は損金の算入要件を充足することが見込まれないもの</u></p> <p>② <u>一時差異のうち、企業による将来の一定の行為の実施についての意思決定又は実施計画等の存在により、税務上の益金又は損金の算入要件を充足することが見込まれるもので、期末に一定の行為の実施についての意思決定又は実施計画等が存在していないことにより、税務上の益金又は損金の算入要件を充足することが見込まれないもの</u></p> <p>(6) <u>「スケジュールリング可能な一時差異」とは、スケジュールリング不能な一時差異以外の一時差異をいう。</u></p> <p>(7) <u>「課税所得」とは、法人税等に係る法令の規定に基づき算定した各事業年度の所得の金額の計算上、当該事業年度の益金の</u></p>	<p><u>一時差異は、通常、次の種類に区分できる。</u></p> <p>① <u>将来の一定の事実が発生することによって、税務上損金又は益金算入の要件を充足することが見込まれる一時差異</u></p> <p>② <u>会社による将来の一定の行為の実施についての意思決定又は実施計画等の存在により、税務上損金又は益金算入の要件を充足することが見込まれる一時差異</u></p> <p><u>これらの一時差異について、期末に、将来の一定の事実の発生が見込めないこと又は会社による将来の一定の行為の実施についての意思決定又は実施計画等が存在しないことにより、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ため、スケジュールリングが不能な一時差異となる。</u></p> <p>(以下 略)</p> <p>(新 設)</p> <p>(新 設)</p>

本適用指針	監査委員会報告第 66 号等
<p><u>額が損金の額を超える場合におけるその超える部分の金額をいう。</u></p> <p>(8) <u>「税務上の欠損金」とは、法人税等に係る法令の規定に基づき算定した各事業年度の所得の金額の計算上、当該事業年度の損金の額が益金の額を超える場合におけるその超える部分の金額をいう。</u></p> <p>(9) <u>「一時差異等加減算前 課税所得」とは、将来の事業年度における課税所得の見積額から、当該事業年度において解消することが見込まれる 当期末に存在する将来加算（減算）一時差異の額（及び該当する場合は、当該事業年度において控除することが見込まれる 当期末に存在する税務上の繰越欠損金 の額）を除いた額をいう（〔設例 1〕）。</u></p>	<p>(新 設)</p> <p>【個別税効果実務指針】第 21 項最終段落</p> <p>21. (前 略)</p> <p><u>将来の課税所得の見積りに関して、本項で述べる 課税所得とは、当期末に存在する将来加算（減算）一時差異のうち、解消が見込まれる各年度の解消額を加算（減算）する前及び 当期末に存在する税務上の繰越欠損金 を控除する前の繰越期間の各年度の所得見積額である。</u></p>
<p>繰延税金資産の計上</p> <p>4. <u>繰延税金資産又は繰延税金負債は、一時差異等に係る税金の額から 将来の会計期間において回収又は支払が見込まれない税金の額を控除して計上しなければならない（税効果会計基準_第二_二_1）。</u></p>	<p>繰延税金資産及び繰延税金負債の計上</p> <p>【個別税効果実務指針】第 16 項</p> <p>（繰延税金資産及び繰延税金負債の計上額）</p> <p>16. <u>一時差異等に係る税金の額は、将来の会計期間において回収又は支払が見込まれない税金の額を控除し、繰延税金資産又は繰延税金負債として計上しなければならない（税効果会計基準_（第二_二_1））。</u>すなわち、繰延税金資産又は繰延税金負債として計上</p>

本適用指針	監査委員会報告第 66 号等
<p><u>したがって</u>、繰延税金資産として計上すべき金額は、将来の会計期間における <u>将来減算一時差異の解消又は税務上の繰越欠損金の一時差異等加減算前課税所得との相殺及び繰越外国税額控除の余裕額の発生等</u>に係る減額税金の見積額である。</p> <p>5. <u>将来減算一時差異及び税務上の繰越欠損金に係る繰延税金資産</u>については第 6 項から第 46 項により、繰越外国税額控除に係る繰延税金資産については第 47 項及び第 48 項により、回収可能性を判断する。</p> <p><u>将来減算一時差異及び税務上の繰越欠損金に係る繰延税金資産</u></p> <p><u>繰延税金資産の回収可能性の判断</u></p> <p>6. <u>将来減算一時差異及び税務上の繰越欠損金</u>に係る繰延税金資産の回収可能性は、次の(1)から(3)に基づいて、<u>将来の税金負担額を軽減する効果を有するかどうか</u>を判断する。</p> <p>(1) 収益力に基づく <u>一時差異等加減算前課税所得</u></p> <p>① 将来減算一時差異に係る <u>繰延税金資産の回収可能性</u></p>	<p>すべき金額は、将来の会計期間における一時差異の解消又は税務上の繰越欠損金の課税所得との相殺及び繰越外国税額控除の余裕額の発生に係る減額税金又は増額税金の見積額である。</p> <p>(新 設)</p> <p><u>繰延税金資産の回収可能性と控除額</u></p> <p>【個別税効果実務指針】第 21 項最終段落以外</p> <p><u>(回収可能性の判断要件)</u></p> <p>21. <u>第 16 項の将来減算一時差異に係る繰延税金資産</u> から控除する金額の決定に当たっては、<u>当該資産の回収可能性</u> (将来の税金負担額を軽減する効果を有するかどうか) <u>について十分に検討し、慎重に決定しなければならない。</u></p> <p><u>繰延税金資産から控除するかどうかは、次の要件のいずれかを満たしているかどうかにより判断する。この判断要件は、税務上の繰越欠損金に係る繰延税金資産についても適用する。</u></p> <p>(1) 収益力に基づく課税所得の <u>十分性</u></p> <p>① 将来減算一時差異に係る <u>税効果の認識</u></p>

本適用指針	監査委員会報告第 66 号等
<p>将来減算一時差異の解消 <u>見込</u> 年度及びその解消 <u>見込</u> 年度を基準として税務上の欠損金の繰戻し及び繰越しが <u>認められる</u> 期間（以下「繰戻・繰越期間」という。）に、<u>一時差異等加減算前</u> 課税所得が <u>生じる</u> 可能性が高いと見込まれる <u>かどうか</u>。</p> <p>② 税務上の繰越欠損金に係る <u>繰延税金資産の回収可能性</u></p> <p>税務上の繰越欠損金 <u>が生じた事業年度の翌期から繰越期限切れとなるまでの期間</u>（以下「繰越期間」という。）に、<u>一時差異等加減算前</u> 課税所得が <u>生じる</u> 可能性が高いと見込まれる <u>かどうか</u>。</p> <p>上記①の解消 <u>見込</u> 年度及び繰戻・繰越期間に、又は上記②の繰越期間に、<u>一時差異等加減算前</u> 課税所得が <u>生じる</u> 可能性が高い <u>と見込まれる</u> かどうかを判断するためには、<u>過去の業績や納税状況</u>、<u>将来の業績予測等を総合的に勘案し</u>、<u>将来の一時差異等加減算前</u> 課税所得を合理的に見積る必要がある。</p> <p>(2) <u>タックス・プランニング</u> に基づく一時差異等加減算前課税所得</p> <p>将来減算一時差異の解消 <u>見込</u> 年度及び繰戻・繰越期間又は繰越期間に、<u>含み益のある固定資産又は有価証券を売却する等の</u> <u>タックス・プランニング</u> に基づく一時差異等加減算前課税所得が <u>生じる可能性が高いと見込まれる</u> かどうか。</p> <p>(3) 将来加算一時差異</p>	<p>将来減算一時差異の解消年度及びその解消年度を基準として税務上 <u>認められる</u> 欠損金の繰戻し及び繰越しが <u>可能な</u> 期間（以下「繰戻・繰越期間」という。）に、課税所得が <u>発生する</u> 可能性が高いと見込まれる <u>こと</u></p> <p>② 税務上の繰越欠損金に係る <u>税効果の認識</u></p> <p>税務上の繰越欠損金の繰越期間に、課税所得が <u>発生する</u> 可能性が高いと見込まれる <u>こと</u></p> <p>上記①の解消年度及び繰戻・繰越期間に、又は上記②の繰越期間に、課税所得が <u>発生する</u> 可能性が高いかどうかを判断するためには、<u>過年度の納税状況</u> <u>及び</u> <u>将来の業績予測等を総合的に勘案し</u>、課税所得 <u>の額</u> を合理的に見積る必要がある。</p> <p>(2) <u>タックスプランニング</u> の存在</p> <p>将来減算一時差異の解消年度及び繰戻・繰越期間又は繰越期間に含み益のある固定資産又は有価証券を売却する等、<u>課税所得を発生させるような</u> <u>タックスプランニング</u> が存在すること</p> <p>(3) 将来加算一時差異 <u>の十分性</u></p>

本適用指針	監査委員会報告第 66 号等
<p>① 将来減算一時差異に係る <u>繰延税金資産の回収可能性</u> 将来減算一時差異の解消 <u>見込</u> 年度及び繰戻・繰越期間に、 将来加算一時差異 <u>が解消されると見込まれるかどうか。</u></p> <p>② 税務上の繰越欠損金に係る <u>繰延税金資産の回収可能性</u> 繰越期間に税務上の繰越欠損金と相殺される将来加算一時 差異 <u>が解消されると見込まれるかどうか。</u></p> <p>7. 将来減算一時差異及び税務上の繰越欠損金に係る繰延税金資産 は、<u>第 6 項に従って回収可能性を判断した結果</u>、当該将来減算一 時差異（複数の将来減算一時差異が存在する場合は、それら<u>を合 計する。</u>）及び税務上の繰越欠損金が将来 <u>の一時差異等加減算前 課税所得</u> の見積額及び将来加算一時差異の<u>解消見込額と相殺さ れ</u>、税金負担額を軽減することができると認められる範囲内で計 上するものとし、その範囲を超える額については控除しなければ ならない（税効果会計基準<u>注解（注 5）</u>）。</p>	<p>① 将来減算一時差異に係る <u>税効果の認識</u> 将来減算一時差異の解消年度及び繰戻・繰越期間に将来加 算一時差異 <u>の解消が見込まれること</u></p> <p>② 税務上の繰越欠損金に係る <u>税効果の認識</u> 繰越期間に税務上の繰越欠損金と相殺される将来加算一時 差異 <u>の解消が見込まれること</u></p> <p>（以下 略）</p> <p>【個別税効果実務指針】第 22 項 （繰延税金資産の計上限度額）</p> <p>22. 将来減算一時差異及び税務上の繰越欠損金に係る繰延税金資産 は、<u>第 21 項(1)、(2)及び(3)の判断要件を考慮した結果</u>、当該将 来減算一時差異（複数の将来減算一時差異が存在する場合は、 それら<u>の合計</u>）及び税務上の繰越欠損金が将来課税所得 <u>を減少さ せ</u>、税金負担額を軽減することができると認められる範囲内で計 上するものとし、その範囲を超える額については控除しなければ ならない（税効果会計基準注解（注 5））。</p>

本適用指針	監査委員会報告第 66 号等
<p>繰延税金資産の回収可能性の見直し</p> <p>8. <u>繰延税金資産から控除すべき金額は 每期見直し、第 6 項に従って繰延税金資産の回収可能性を判断した結果、将来減算一時差異及び税務上の繰越欠損金に係る繰延税金資産の全部又は一部が 将来の税金負担額を軽減する効果を有さなくなったと判断された場合、計上していた繰延税金資産のうち 回収可能性がない金額を取り崩す。</u></p> <p><u>また、過年度に繰延税金資産から控除した金額を見直し、第 6 項に従って繰延税金資産の回収可能性を判断した結果、将来の税金負担額を軽減する効果を有することとなったと判断された場合、回収が見込まれる金額を繰延税金資産として計上する。</u></p> <p>連結決算手続上生じた繰延税金資産の回収可能性</p> <p>9. <u>連結決算手続上生じた将来減算一時差異（未実現利益の消去に係る将来減算一時差異を除く。）に係る繰延税金資産は、納税主体ごとに各個別財務諸表における繰延税金資産（繰越外国税額控除等に係る繰延税金資産を除く。）と合算し、第 6 項に従って回収可能性を判断し、第 7 項に従って連結財務諸表における計上の可否及び計上額を決定する。また、繰延税金資産から控除すべき金額の見直しを第 8 項に従って每期行う。</u></p>	<p>【個別税効果実務指針】第 23 項第 1 段落及び第 2 段落 （繰延税金資産の回収可能性の見直し）</p> <p>23. <u>繰延税金資産から控除すべき金額は会社の毎決算日現在で見直し、将来減算一時差異及び税務上の繰越欠損金に係る繰延税金資産の全部又は一部が第21項の判断要件を満たさなくなった場合には、計上されていた繰延税金資産のうち過大となった金額を取り崩す。</u></p> <p><u>過年度に未計上であった繰延税金資産の回収見込額を見直した結果、第21項の判断要件を満たすことになった場合には、回収されると見込まれる金額まで新たに繰延税金資産を計上する。</u></p> <p>（以下 略）</p> <p>連結手続上生じた繰延税金資産の回収可能性 【連結税効果実務指針】第 41 項 （連結手続上生じた繰延税金資産の回収可能性）</p> <p>41. <u>連結手続上生じた将来減算一時差異（未実現利益の消去に係る将来減算一時差異を除く。）に係る税効果額は、各納税主体ごとに個別貸借対照表上の繰延税金資産の計上額（繰越外国税額控除に係る繰延税金資産を除く。）と合算し、個別税効果実務指針第21項に定める回収可能性の判断要件及び個別税効果実務指針第22項に従って繰延税金資産の連結貸借対照表への計上の可否及び計上額を決定し、個別税効果実務指針第23項に従って、計上した繰延税</u></p>

本適用指針	監査委員会報告第66号等
<p>なお、第6項(3)に定める<u>将来加算一時差異に基づく回収可能性の判断にあたっては、未実現損失の消去に係る将来加算一時差異の解消見込額を含めないこととする。</u></p> <p>繰延税金資産の回収可能性の見直しにより生じた差額</p> <p>10. <u>第8項及び第9項また書きに従って繰延税金資産の回収可能性を見直した場合に生じた差額は、次のいずれかの場合を除き、見直しを行った年度における法人税等調整額に計上する。</u></p> <p>(1) <u>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、当該評価差額等に係る一時差異に関する繰延税金資産の回収可能性の見直しにより生じた差額は、見直しを行った年度における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。</u></p> <p>(2) <u>資産又は負債の評価替えにより生じた評価差額等を直接純資産の部に計上する場合、当該評価差額等に係る一時差異に関する繰延税金資産の回収可能性の見直しにより生じた差額は、見直しを行った年度における純資産の部の評価・換算差額等に直接計上する。</u></p> <p>繰延税金資産の回収可能性の判断に関する手順</p>	<p>金資産の修正を行わなければならない。なお、<u>個別税効果実務指針第21項(3)に定める回収可能性の判断要件を適用するに当たり、未実現損失の消去に係る将来加算一時差異の将来における解消見込額を含めてはならない。</u></p> <p>【個別税効果実務指針】第23項第3段落</p> <p>23. (前略)</p> <p>なお、<u>回収可能性を見直した結果生じた繰延税金資産の修正差額は、見直しの対象となった年度における損益計算書上の法人税等調整額に加減する。ただし、資産又は負債の評価替えにより生じた評価差額が直接純資産の部に計上されている場合における、当該評価差額に係る繰延税金資産の修正差額（合理的に配分された繰延税金資産の修正差額を含む。）は、評価差額に加減して処理する。</u></p> <p>【66号】3.</p> <p>3. 繰延税金資産の回収可能性の判断に関する手順</p>

本適用指針	監査委員会報告第 66 号等
<p>11. <u>第 6 項に従って繰延税金資産の回収可能性を判断する場合</u>の具体的な手順は、次のとおりとする。</p> <p>(1) 期末における将来減算一時差異の解消見込年度のスケジュールを行う。</p> <p>(2) 期末における将来加算一時差異の解消見込年度のスケジュールを行う。</p> <p>(3) 将来減算一時差異の解消見込額と将来加算一時差異の解消見込額とを、解消見込年度ごとに相殺する。</p> <p>(4) (3)で相殺し切れなかった将来減算一時差異の解消見込額については、解消見込年度を基準として繰戻・繰越期間の将来加算一時差異（(3)で相殺後）の解消見込額と相殺する。</p> <p>(5) (1)から(4)により相殺し切れなかった将来減算一時差異の解消見込額については、将来の一時差異等加減算前課税所得の見積額（タックス・プランニングに基づく一時差異等加減算前課税所得の見積額を含む。）と解消見込年度ごとに相殺する。</p> <p>(6) (5)で相殺し切れなかった将来減算一時差異の解消見込額に</p>	<p>繰延税金資産の回収可能性の判断要件については、当協会の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「実務指針」という。）の第 21 項に示されており、そこでは、収益力に基づく課税所得の十分性、タックスプランニングの存在及び将来加算一時差異の十分性により繰延税金資産の回収可能性を判断することとされている。その判断要件の具体的な適用手順については、次のとおりとなる。</p> <p>① 期末における将来減算一時差異の将来解消見込年度のスケジュールを実施する。</p> <p>② 期末における将来加算一時差異の将来解消見込年度のスケジュールを実施する。</p> <p>③ 将来減算一時差異の解消見込額と将来加算一時差異の解消見込額とを、各解消見込年度ごとに相殺する。</p> <p>④ ③で相殺し切れなかった将来減算一時差異の解消見込額については、その金額を解消見込年度を基に、その税務上認められる欠損金の繰戻及び繰越期間（以下「繰戻・繰越期間」という。）内の将来加算一時差異（③で相殺後）の解消見込額と相殺する。</p> <p>⑤ 以上の手順によっても残る将来減算一時差異の解消見込額については、その金額を将来年度の課税所得の見積額（タックスプランニングによる課税所得の発生見込額を含む。）と、解消見込年度ごとに相殺する。</p> <p>⑥ ⑤で相殺し切れなかった将来減算一時差異の解消見込額につ</p>

本適用指針	監査委員会報告第66号等
<p>については、<u>解消見込年度を基準として繰戻・繰越期間の一時差異等加減算前課税所得の見積額（⑤で相殺後）と相殺する。</u></p> <p><u>(7) (1)から(6)により相殺し切れなかった将来減算一時差異に係る繰延税金資産の回収可能性はないものとし、繰延税金資産から控除する。</u></p> <p>また、<u>期末に税務上の繰越欠損金を有する場合、その繰越期間にわたって、将来の課税所得の見積額（税務上の繰越欠損金控除前）に基づき、税務上の繰越欠損金の控除見込年度及び控除見込額のスケジューリングを行い、回収が見込まれる金額を繰延税金資産として計上する。</u></p> <p><u>12. 将来加算一時差異が重要でない企業の場合、繰延税金資産の回収可能性を判断するにあたって、第11項(3)から(7)に従った方法によるほか、事業年度ごとに一時差異等加減算前課税所得の見積額及び将来加算一時差異の解消見込額を合計して、将来減算一時差異の事業年度ごとの解消見込額と比較し、判断することができる。</u></p>	<p>いては、<u>その金額を解消見込年度を基に、その繰戻・繰越期間内の課税所得の見積額（⑤で相殺後）と相殺する。</u></p> <p><u>⑦ 以上①から⑥の手續の結果、相殺し切れなかった将来減算一時差異に係る繰延税金資産については、その回収可能性がないと判断され、繰延税金資産から控除されることとなる。</u></p> <p><u>我が国においては、将来加算一時差異の金額が将来減算一時差異の金額を下回るケースが多いことが見込まれるため、繰延税金資産の回収可能性を判断する上では、前述⑤及び⑥における課税所得の見積額の妥当性の判断が重要となる。</u></p> <p>また、<u>期末に税務上の繰越欠損金がある場合は、その繰越期間内にわたって将来加算一時差異の解消見込額及び課税所得の見積額を限度として、それに係る繰延税金資産を計上することとなるが、この場合も将来減算一時差異と同様に課税所得の見積額による回収可能性の判断が重要となる。</u></p> <p><u>なお、将来加算一時差異が重要でない会社の場合には、繰延税金の回収可能性を判断するにあたって、前述③から⑦の手續に従った方法によるほか、各年度ごとに、将来加算一時差異の解消見込額と課税所得の見積額を合計して、将来減算一時差異の各年度の解消見込額と比較し、判断することも、実務上は妥当なものとして取り扱う。</u></p>

本適用指針	監査委員会報告第 66 号等
<p data-bbox="235 336 1090 419">スケジュールリング不能な一時差異に係る繰延税金資産の回収可能性に関する取扱い</p> <p data-bbox="235 480 1090 943">13. <u>スケジュールリング不能な一時差異のうち、将来減算一時差異については、原則として、税務上の損金の算入時期が明確となった時点で回収可能性を判断し、繰延税金資産を計上する。ただし、期末において税務上の損金の算入時期が明確ではない将来減算一時差異のうち、例えば、貸倒引当金等のように、将来発生が見込まれる損失を見積ったものであるが、その損失の発生時期を個別に特定し、スケジュールリングすることが実務上困難なものは、過去の税務上の損金の算入実績に将来の合理的な予測を加味した方法等によりスケジュールリングが行われている限り、スケジュールリング不能な一時差異とは取り扱わない。</u></p> <p data-bbox="235 962 1090 1281">14. <u>スケジュールリング不能な一時差異のうち、将来加算一時差異については、将来減算一時差異の解消見込年度との対応ができないため、繰延税金資産の回収可能性の判断にあたって、当該将来加算一時差異を将来減算一時差異と相殺することはできない。ただし、固定資産圧縮積立金等の将来加算一時差異は、企業が必要に応じて当該積立金等を取り崩す旨の意思決定を行う場合、将来減算一時差異と相殺することができるものとする。</u></p>	<p data-bbox="1126 285 1570 317">【66号】4. 第2段落の第2文以降</p> <p data-bbox="1113 336 1968 419">4. <u>スケジュールリングが不能な一時差異に係る繰延税金資産の回収可能性に関する判断指針</u></p> <p data-bbox="1126 432 1240 464">(前 略)</p> <p data-bbox="1113 480 1968 943"><u>このようなスケジュールリングが不能な一時差異のうち、将来減算一時差異については、原則として、税務上の損金算入時期が明確となった時点で、その回収可能性の判断に基づき繰延税金資産を計上できるものとする。ただし、期末において損金算入時期が明確でない将来減算一時差異についても、例えば、貸倒引当金等のように、将来発生が見込まれる損失を合理的に見積ったものであるが、その損失の発生時期を個別に特定し、スケジュールリングすることが実務上困難な場合には、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により、合理的にスケジュールリングが行われている限り、スケジュールリングが不能な一時差異とは取り扱わない。</u></p> <p data-bbox="1113 962 1968 1281"><u>また、将来解消見込年度のスケジュールリングが不能な将来加算一時差異については、将来減算一時差異の解消見込年度との対応ができないため、繰延税金資産の回収可能性の判断に当たって、当該将来加算一時差異を将来減算一時差異と相殺できないことに留意する必要がある。ただし、固定資産圧縮積立金等の将来加算一時差異は、会社が必要に応じて当該積立金等を取り崩す旨の意思決定を行えば、将来減算一時差異と相殺することが可能となる。</u></p>

本適用指針	監査委員会報告第 66 号等
<p>将来の一時差異等加減算前課税所得の見積額による繰延税金資産の回収可能性に関する取扱い</p> <p>企業の種類に応じた繰延税金資産の回収可能性に関する取扱い</p> <p>15. <u>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（第 6 項参照）、第 16 項から第 32 項に従って、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。</u></p> <p>16. <u>なお、第 17 項、第 19 項、第 22 項、第 26 項及び第 30 項に示された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。</u></p> <p><u>（（分類 1）に該当する企業の取扱い）</u></p>	<p>【66号】 5. 及び 5. (1)</p> <p>5. 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の判断指針</p> <p><u>前述したとおり、我が国においては、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、多くの場合、将来年度の会社の収益力に基づく課税所得によって判断することになる。しかしながら、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、本報告では、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こととした。</u></p> <p>(1) 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過去の業績等に基づいて行う場合の判断指針</p> <p><u>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。</u></p> <p>【66号】 5. (1)①</p> <p>① <u>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毎</u></p>

本適用指針	監査委員会報告第 66 号等
<p>17. <u>次の要件をいずれも満たす企業は、(分類 1) に該当する。</u></p> <p>(1) <u>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。</u></p> <p>(2) <u>当期末において、近い将来に経営環境に著しい変化が見込まれない。</u></p> <p>18. <u>(分類 1) に該当する企業においては、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。</u></p> <p><u>((分類 2) に該当する企業の取扱い)</u></p> <p>19. <u>次の要件をいずれも満たす企業は、(分類 2) に該当する。</u></p> <p>(1) <u>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。</u></p> <p>(2) <u>当期末において、近い将来に経営環境に著しい変化が見込まれない。</u></p> <p>(3) <u>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</u></p>	<p><u>期計上している会社等</u></p> <p><u>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毎期 (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</u> <u>と判断できる。なお、この場合には、前述 4. の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</u> <u>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</u> <u>と判断できるものとする。</u></p> <p>【66号】 5. (1)②</p> <p>② <u>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</u></p> <p><u>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</u> <u>と判断できるものとする。</u></p>

本適用指針	監査委員会報告第 66 号等
<p><u>務上の欠損金が生じていない。</u></p> <p>20. <u>(分類 2) に該当する企業においては、一時差異等のスケジュールリングの結果、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。</u></p> <p>21. <u>なお、(分類 2) に該当する企業においては、原則として、スケジュール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、スケジュールリング不能な将来減算一時差異のうち、税務上の損金の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に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企業が合理的な根拠をもって説明する場合、当該スケジュール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。</u></p> <p><u>((分類 3) に該当する企業の取扱い)</u></p> <p>22. <u>次の要件をいずれも満たす企業は、第 26 項(2)又は(3)の要件を満たす場合を除き、(分類 3) に該当する。</u></p> <p><u>(1) 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。</u></p> <p><u>(2) 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。</u></p>	<p>【66号】 5. (1)③</p> <p><u>③ 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</u></p> <p><u>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</u></p>

本適用指針	監査委員会報告第 66 号等
<p>なお、(1)における課税所得から臨時的な原因により生じたものを除いた数値は、負の値となる場合を含む。</p> <p>23. (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）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があるものとする。</p> <p>24. 第 23 項にかかわらず、(分類 3) に該当する企業においては、<u>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企業が合理的な根拠をもって説明する場合、当該繰延税金資産は回収可能性があるものとする。</u></p> <p>なお、ここでいう中長期計画は、おおむね 3 年から 5 年の計画を想定している（第 28 項、第 29 項及び第 32 項において同じ。）。</p> <p>25. 将来の合理的な見積可能期間は、個々の企業の業績予測期間、業績予測能力、当該企業の置かれている経営環境等を勘案した結</p>	<p>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、<u>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</u>と判断できるものとする。</p> <p>(新 設)</p> <p>【66 号】 5. (3) 第 3 段落</p> <p><u>(3) 将来年度の課税所得を合理的に見積る際の留意事項</u></p> <p>(前 略)</p> <p><u>また、将来の課税所得の合理的な見積可能期間（おおむね 5 年）</u></p>

本適用指針	監査委員会報告第 66 号等
<p>果、<u>5年以内のより短い期間となる場合がある。その場合、当該期間を合理的な見積可能期間とする。</u></p> <p><u>(分類 4) に該当する企業の取扱い</u></p> <p>26. <u>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企業は、(分類 4) に該当する。</u></p> <p>(1) <u>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。</u></p> <p>(2) <u>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。</u></p> <p>(3) <u>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。</u></p> <p>27. <u>(分類 4) に該当する企業においては、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ルリングの結果、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。</u></p> <p>28. <u>第 27 項にかかわらず、第 26 項の要件を満たす企業においては、</u></p>	<p>は、個々の<u>会社の業績予測期間、業績予測能力、会社の置かれている経営環境等を勘案した結果、5年以内のより短い期間となる場合がある。その場合には、この短い期間を合理的な見積可能期間とする必要があることに留意する。</u></p> <p>【66号】 5. (1)④</p> <p>④ <u>重要な税務上の繰越欠損金が存在する会社等</u></p> <p><u>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ル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</u>と判断できるものとする。</p> <p><u>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。</u></p> <p><u>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</u></p>

本適用指針	監査委員会報告第 66 号等
<p><u>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を企業が合理的な根拠をもって説明するときは（分類2）に該当するものとして取り扱い、第20項及び第21項の定めに従って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。</u></p> <p>29. <u>また、第27項にかかわらず、第26項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を企業が合理的な根拠をもって説明するときは（分類3）に該当するものとして取り扱い、第23項の定めに従って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。</u></p> <p><u>（（分類5）に該当する企業の取扱い）</u></p> <p>30. <u>次の要件をいずれも満たす企業は、（分類5）に該当する。</u></p> <p><u>（1）過去（3年）及び当期のすべての事業年度において、重要な</u></p>	<p><u>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毎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。</u></p> <p>【66号】5. (1)⑤</p> <p>⑤ <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> <u>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</u></p>

本適用指針	監査委員会報告第 66 号等
<p>税務上の欠損金が生じている。</p> <p>(2) <u>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。</u></p> <p>31. <u>(分類 5) に該当する企業においては、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。</u></p> <p>将来の課税所得の見積り</p> <p>32. <u>第 26 項、第 28 項、第 29 項及び第 30 項に従って企業を分類する場合、並びに第 20 項、第 23 項、第 24 項及び第 27 項に従って繰延税金資産の計上額を見積る場合、合理的な仮定に基づく業績予測によって、将来の課税所得又は税務上の欠損金を見積ることとなる。具体的には、適切な権限を有する機関の承認を得た業績予測の前提となった数値を、経営環境等の企業の外部要因に関する情報や企業が用いている内部の情報（過去における中長期計画の達成状況、予算やその修正資料、業績評価の基礎データ、売上見込み、取締役会資料を含む。）と整合的に修正し、課税所得又は税務上の欠損金を見積る。なお、業績予測は、中長期計画、事業計画又は予算編成の一部等その呼称は問わない。</u></p>	<p><u>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。</u></p> <p><u>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。</u></p> <p>【66号】 5. (3) 第 1 段落及び第 2 段落</p> <p>(3) 将来年度の課税所得を合理的に見積る際の留意事項</p> <p><u>収益力に基づく課税所得の十分性を根拠に繰延税金資産を計上する場合は、会社によって将来の業績予測が作成されていなければならない。将来の業績予測は、事業計画や経営計画又は予算編成の一部等その呼称は問わないが、原則として、取締役会や常務会等（以下「取締役会等」という。）の承認を得たものであることが必要である。ただし、取締役会等の承認を得たものであっても、会社の現状の収益力等を勘案し、明らかに合理性を欠く業績予測であると認められる場合には、適宜その修正を行った上で課税所得を見積る必要があることに留意する。</u></p> <p><u>なお、会社による将来年度の課税所得の見積額の妥当性の検証に際しては、当協会の監査基準委員会報告書第13号（中間報告）「会</u></p>

本適用指針	監査委員会報告第 66 号等
<p data-bbox="235 454 1010 491">タックス・プランニングの実現可能性に関する取扱い</p> <p data-bbox="235 603 857 635">タックス・プランニングに係る実現可能性の前提</p> <p data-bbox="235 842 1090 1070">33. <u>第 6 項(2)に定めるタックス・プランニングに基づく一時差異等加減算前課税所得の見積額により繰延税金資産の回収可能性を判断する場合、資産の含み益等の実現可能性を考慮する。具体的には、当該資産の売却等に係る意思決定の有無、実行可能性及び売却される当該資産の含み益等に係る金額の妥当性を考慮する。</u></p> <p data-bbox="235 1254 801 1286">資産の含み益等の実現可能性に関する取扱い</p> <p data-bbox="235 1302 1090 1334">34. <u>タックス・プランニングに基づく一時差異等加減算前課税所</u></p>	<p data-bbox="1137 288 1968 416"><u>計上の見積りの監査]に準拠して、その合理性を確かめる必要がある。</u> (以下 略)</p> <p data-bbox="1120 454 1955 491">6. タックスプランニングの実現可能性に関する判断指針</p> <p data-bbox="1126 555 1330 587">【66号】 6. (1)</p> <p data-bbox="1120 603 1762 635">(1) タックスプランニングに係る実現可能性の前提</p> <p data-bbox="1137 651 1968 975"><u>「実務指針」の第21項(2)では、「将来減算一時差異の解消年度及び繰戻・繰越期間又は繰越期間に含み益のある固定資産又は有価証券を売却する等、課税所得を発生させるようなタックスプランニングが存在すること」が繰延税金資産の回収可能性の判断要件として掲げられている。タックスプランニングに基づいて繰延税金資産の回収可能性を判断する場合には、資産の含み益等の実現可能性を判断することが必要である。</u></p> <p data-bbox="1137 991 1968 1166"><u>資産の含み益等の実現可能性を判断するに当たっては、当該資産の売却等に係る会社としての意思決定の有無及び実行可能性、並びに売却される当該資産の含み益等に係る金額の妥当性を検討する必要がある。</u></p> <p data-bbox="1126 1206 1330 1238">【66号】 6. (2)</p> <p data-bbox="1120 1254 1789 1286">(2) 資産の含み益等の実現可能性に係る監査上の判断</p> <p data-bbox="1167 1302 1968 1334">タックスプランニングに基づいた課税所得の発生見込額は、将</p>

本適用指針	監査委員会報告第 66 号等
<p>得の <u>見積額</u> は、将来の <u>一時差異等加減算前 課税所得の見積額</u> を構成するため、第 15 項から第 32 項に従って判断した分類に応じて、<u>次</u> のように取り扱う。</p> <p>(1) <u>(分類 1) に該当する企業においては、タックス・プランニングに基づく一時差異等加減算前 課税所得の見積額を、将来の一時差異等加減算前 課税所得の見積額に織り込んで繰延税金資産の回収可能性を考慮する必要はない。</u></p> <p>(2) <u>(分類 2) に該当する企業（第 28 項に従って (分類 2) に該当するものとして取り扱われる企業を含む。）においては、次の①及び②をいずれも満たす場合、タックス・プランニングに基づく一時差異等加減算前 課税所得の見積額を、将来の一時差異等加減算前 課税所得の見積額に織り込むことができるものとする。</u></p> <p>① <u>資産の売却等に係る意思決定の有無及び実行可能性</u> <u>資産の売却等に係る意思決定が、事業計画や方針等で明確となっており、かつ、資産の売却等に経済的合理性があり、実行可能である場合</u></p> <p>② <u>売却される資産の含み益等に係る金額の妥当性</u></p>	<p>来の課税所得の見積額を構成するため、前述 5. (1) <u>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過去の業績等に基づいて行う場合の判断指針における例示区分に対応し、それぞれ以下のように取り扱う。</u></p> <p>① <u>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毎期計上している会社等</u> <u>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毎期計上している会社の場合には、一般的には、タックスプランニングに基づいた課税所得の発生見込額を将来の課税所得の見積額に織り込んで繰延税金資産の回収可能性を判断する必要はない。</u></p> <p>② <u>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</u> <u>以下の(ア)及び(イ)を満たす場合は、タックスプランニングに基づいた課税所得の発生見込額を、将来の課税所得の見積額に織り込むことができるものとする。</u></p> <p>(ア) <u>資産の売却等に係る意思決定の有無及び実行可能性</u> <u>資産の売却等に係る意思決定が、取締役会等で承認された事業計画や方針等で明確となっており、かつ、資産の売却等に経済的合理性があり、実行可能である場合</u></p> <p>(イ) <u>売却される資産の含み益等に係る金額の妥当性</u></p>

本適用指針	監査委員会報告第 66 号等
<p>売却される資産の含み益等に係る金額が、契約等で確定している場合又は契約等で確定していない場合でも、例えば、有価証券については期末の時価、不動産については期末前 <u>おおむね 1 年以内の不動産鑑定評価額等の公正な 評価額</u> によっている場合</p>	<p>売却される資産の含み益等に係る金額が、契約等で確定している場合又は契約等で確定していない場合でも、例えば、有価証券については期末の時価、不動産については期末前 <u>およそ 1 年以内の不動産鑑定評価額等の公正な時価</u> によっている場合</p>
<p>(3) <u>(分類 3) に該当する企業 (第 29 項に従って (分類 3) に該当するものとして取り扱われる企業を含む。)</u> においては、次の①及び②を <u>いずれも 満たす場合、タックス・プランニングに基づく 一時差異等加減算前 課税所得の見積額</u> を、将来の合理的な見積可能期間 (おおむね 5 年) <u>又は第 24 項に従って繰延税金資産を見積る企業においては 5 年を超える見積可能期間の 一時差異等加減算前 課税所得の見積額に織り込むことができるものとする。</u></p> <p>① 資産の売却等に係る意思決定の有無及び実行可能性</p> <p>将来の合理的な見積可能期間 (おおむね 5 年) <u>又は第 24 項に従って繰延税金資産を見積る企業においては 5 年を超える 見積可能期間 に資産を売却 する 等の意思決定が事業計画や方針等で明確となっており、かつ、資産の売却等に経済的合理性があり、実行可能である場合</u></p> <p>② 売却される資産の含み益等に係る金額の妥当性</p> <p><u>(2)②と同様の場合</u></p>	<p>③ <u>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</u></p> <p>以下の(ア)及び(イ)を満たす場合は、タックスプランニングに基づいた課税所得の発生見込額を、将来の合理的な見積可能期間 (おおむね 5 年) <u>内の課税所得の見積額に織り込むことができるものとする。</u></p> <p>(ア) 資産の売却等に係る意思決定の有無及び実行可能性</p> <p>将来の合理的な見積可能期間 (おおむね 5 年) <u>内に資産の売却等を行うという意思決定が、取締役会等で承認された事業計画や方針等で明確となっており、かつ、資産の売却等に経済的合理性があり、実行可能である場合</u></p> <p>(イ) 売却される資産の含み益等に係る金額の妥当性</p> <p><u>前述②(イ)と同様の場合</u></p>

本適用指針	監査委員会報告第 66 号等
<p>(4) <u>(分類 4) に該当する企業 (第 28 項に従って (分類 2) に該当するものとして取り扱われる企業及び第 29 項に従って (分類 3) に該当するものとして取り扱われる企業を除く。)</u> において、<u>次の①及び②をいずれも満たす場合、タックス・プランニングに基づ く一時差異等加減算前 課税所得の 見積額 を、翌期の一時差異等加減算前 課税所得の見積額に織り込むことができるものとする。</u></p> <p>① <u>資産の売却等に係る意思決定の有無及び実行可能性</u> <u>資産の 売却等に係る意思決定が、適切な権限を有する機関の承認、決裁権限者による決裁又は契約等で明確となっており、確実に実行されると見込まれる場合</u></p> <p>② <u>売却される資産の含み益等に係る金額の妥当性</u> <u>(2)②と同様の場合</u></p> <p>(5) <u>(分類 5) に該当する企業においては、原則として、繰延税金資産の回収可能性 の判断に タックス・プランニングに基づ く一時差異等加減算前課税所得の見積額を織り込む ことはできないものとする。ただし、税務上の繰越欠損金を十分に上回るほどの資産の含み益等を有しており、かつ、(4)①及び②を いずれも満たす場合、タックス・プランニングに基づ く一時差異等加減算前 課税所得の 見積額 を、翌期の 一時差異等加減算前 課税所得の見積額に織り込むことができるものとする。</u></p>	<p>④ <u>重要な税務上の繰越欠損金が存在する会社等</u> <u>原則として、以下の(ア)及び(イ)を満たす場合には、タックスプランニングに基づいた課税所得の発生見込額を翌期の課税所得の見積額として織り込むことができるものとする。</u></p> <p>(ア) <u>資産の売却等に係る意思決定の有無及び実行可能性</u> <u>売却等に係る意思決定が、取締役会等の承認、決裁権限者による決裁又は契約等で明確となっており、確実に実行されると見込まれる場合</u></p> <p>(イ) <u>売却される資産の含み益等に係る金額の妥当性</u> <u>前述②(イ)と同様の場合</u> <u>ただし、重要な税務上の繰越欠損金等が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毎期計上している会社の場合には、前述③と同様に取り扱うこととする。</u></p> <p>⑤ <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> <u>原則として、繰延税金資産の回収可能性をタックスプランニングに基づいて判断することはできないものとする。ただし、税務上の繰越欠損金を十分に上回るほどの資産の含み益等を有しており、かつ、前述④の(ア)及び(イ)を満たす場合にのみ、タックスプランニングに基づいた課税所得の発生見込額を翌期の課税所得の見積額として織り込むことができるものとする。</u></p>

本適用指針

監査委員会報告第 66 号等

各項目における一時差異の取扱い

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

35. 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、スケジュールリングの結果、その解消見込年度が長期にわたる将来減算一時差異は、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。これらの将来減算一時差異に関しては、第 15 項から第 32 項に従って判断した分類に応じて、次のように取り扱う。

(1) (分類 1) 及び (分類 2) に該当する企業 (第 28 項に従って (分類 2) に該当するものとして取り扱われる企業を含む。) において、当該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判断できるものとする。

(2) (分類 3) に該当する企業 (第 29 項に従って (分類 3) に該当するものとして取り扱われる企業を含む。) においては、将来の合理的な見積可能期間 (おおむね 5 年) において当該将来減算一時差異のスケジュールリングを行った上で、当該見積可能期間を超えた期間であっても、当期末における当該将来減算一時差異の最終解消見込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は回収可能性があるものと判断できるものとする。

【66 号】 5. (2)

(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

退職給与引当金 (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、スケジュールリングの結果、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。これらの将来減算一時差異に関しては、前述(1)の例示区分に応じ以下のように取り扱う。

①及び②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判断できるものとする。

③及び④のただし書の会社の場合には、通常、合理的な見積り可能期間とされる期間 (おおむね 5 年) を超えた年度であっても、当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。

④ (ただし書の場合を除く。) の会社の場合には、前述(1)④と同様に、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、その回収可能性があると判断できるものとする。

本適用指針	監査委員会報告第66号等
<p>(3) <u>(分類4)に該当する企業(第28項に従って(分類2)に該当するものとして取り扱われる企業及び第29項に従って(分類3)に該当するものとして取り扱われる企業を除く。)</u>において、<u>第27項と同様に、翌期に解消される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</u>と判断できるものとする。</p> <p>(4) <u>(分類5)に該当する企業においては、原則として、当該将来減算一時差異に係る繰延税金資産の回収可能性はないものとする。</u></p>	<p><u>⑤の会社の場合には、原則として、当該将来減算一時差異に係る繰延税金資産について、その回収可能性はないものと判断する。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も、これと同様に扱うものとする。</u></p>
<p>固定資産の減損損失に係る将来減算一時差異の取扱い</p> <p>36. <u>固定資産の減損損失に係る将来減算一時差異の解消見込年度のスケジューリングは、償却資産と非償却資産ではその性格が異なるため、次のように扱う。</u></p>	<p>Ⅱ 固定資産の減損損失</p> <p>【70号】Ⅱ2.</p> <p>2. スケジューリングの可能性の判定</p> <p><u>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は、報告第66号によって判断することになるため、当該将来減算一時差異の解消時期について、スケジューリング可能な一時差異であるか、スケジューリング不能な一時差異であるかの判定を行わなければならない。スケジューリング不能な一時差異と判定されたものについては、報告第66号の5.(1)①(分類1)の会社等の場合を除き回収可能性はないものと判断することになる。</u></p> <p><u>スケジューリングの可能性の判定に当たっては、減損損失の対象となった固定資産の状態、すなわち、現在及び将来の使用・遊休・</u></p>

本適用指針	監査委員会報告第66号等
<p>(1) 償却資産</p> <p>償却資産の減損損失に係る将来減算一時差異は、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して取り扱う。</p> <p>また、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、第35項に定める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を適用しないものとする。</p>	<p>処分の状況及び見込みに基づきその判定が行われることになるが、ひとしく固定資産であっても、償却資産と非償却資産ではその性格が異なるため、<u>監査上、以下のように取り扱うものとする。</u></p> <p>(1) 償却資産</p> <p><u>償却資産とは、減価償却計算による費用化を予定している固定資産であり、例えば、建物や機械装置などの有形償却資産、のれん（営業権）や自社利用のソフトウェアなどの無形償却資産等が考えられる。償却資産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、固定資産に計上されていないリース資産について減損処理が行われた場合には、当該減損額見合いの貸方科目としては「リース資産減損勘定」等の科目が用いられるが、その定額法による取崩額についても同様にスケジューリング可能なものと考えることができる（適用指針第60項、第68項及び第143項参照）。</u></p> <p><u>なお、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。</u></p> <p><u>また、減価償却計算の基礎である耐用年数の終了を待たずに処</u></p>

本適用指針	監査委員会報告第 66 号等
<p>(2) 非償却資産</p> <p>土地等の非償却資産 <u>の減損損失</u> に係る将来減算一時差異は、<u>売却等に係る意思決定又は実施計画等がない</u> 場合、スケジュールリング不能な一時差異と <u>して取り扱う。</u></p>	<p><u>分が予定されている場合は、当該処分予定に基づいてスケジュールリングすることになる。</u></p> <p>(2) 非償却資産</p> <p><u>非償却資産とは、減価償却計算による費用化を予定しない固定資産であり、例えば土地等である。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ルリングは、売却処分等の予定がある場合はそれによることになるが、例えば、工場用地として現に使用中であるような場合は、通常、スケジュールリングが困難な場合が多い。したがって、スケジュールリング不能な一時差異と判定される可能性が高いので留意が必要である。</u></p> <p><u>なお、「土地の再評価に関する法律」により再評価を行い、「再評価に係る繰延税金資産」を計上している土地について減損損失を計上した場合は、適用指針第64項及び第146項に記載されているとおり、減損処理を行った部分に係る土地再評価差額は取り崩すこととなるため、この取崩しに伴い、当該土地に係る「再評価に係る繰延税金資産」を全額取り崩すことになる。土地再評価に係る繰延税金資産については、日本公認会計士協会リサーチ・センター審理情報 [No. 9] 「改正土地再評価法に関するQ&A」のQ7において、再評価差額に係る繰延税金の計算は、「個別財務諸表における税効果会計に関する実務指針」に準拠すること、及びQ8において、「…通常の繰延税金資産と同様に回収可能性を検討し、慎重に決定する必要があります。」とされている。当該再評価</u></p>

本適用指針	監査委員会報告第66号等
<p data-bbox="235 475 913 507"><u>役員退職慰労引当金に係る将来減算一時差異の取扱い</u></p> <p data-bbox="235 1252 1088 1329">37. <u>役員退職慰労引当金に係る将来減算一時差異は、役員在任期間の実績や社内規程等に基づいて役員の退任時期を合理的に見込む</u></p>	<p data-bbox="1137 284 1968 411"><u>土地の減損損失に係る繰延税金資産についても引き続き報告第66号に従い、その回収可能性を判断することになるので留意が必要である。</u></p> <p data-bbox="1126 475 1895 507">【税効果 Q&A】 Q 1 A <u>適用に当たっての留意点 第4段落以降</u></p> <div data-bbox="1120 518 1957 619" style="border: 1px solid black; padding: 5px;"> <p data-bbox="1126 523 1946 608">Q 1 : <u>繰延税金資産の回収可能性はどのように判断するのですか。</u></p> </div> <p data-bbox="1111 624 1335 655">A : <u>(前略)</u></p> <p data-bbox="1111 671 1968 895"><u>監査委員会報告第66号5(2)では、将来解消見込年度が長期にわたる将来減算一時差異には、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が含まれ、これらの将来減算一時差異は、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ものとされています。</u></p> <p data-bbox="1111 911 1968 1230"><u>監査委員会報告第66号5で示されている繰延税金資産の回収可能性の判断指針における会社分類(例示区分)③及び④(ただし書き)の場合、例えば、退職給付引当金について5年間(合理的な見積可能期間)のスケジューリングを行った上で、その期間を超えた年度であっても、最終解消年度までに解消されると見込まれる退職給付引当金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されています。</u></p> <p data-bbox="1111 1246 1968 1329"><u>なお、役員退職慰労引当金に係る将来減算一時差異については、スケジューリングの結果に基づいて繰延税金資産の回収可能性を判</u></p>

本適用指針	監査委員会報告第 66 号等
<p>方法等によりスケジューリングが行われている場合は、スケジューリングの結果に基づいて繰延税金資産の回収可能性を判断する（第 13 項ただし書き参照）。</p> <p>一方、スケジューリングが行われていない場合は、役員退職慰労引当金に係る将来減算一時差異は、スケジューリング不能な将来減算一時差異として取り扱う。なお、(分類 2) に該当する企業においては、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について、第 21 項ただし書きに従って回収可能性を判断する。</p> <p>その他有価証券の評価差額に係る一時差異の取扱い</p> <p>38. その他有価証券の評価差額に係る一時差異は、原則として、個々の銘柄ごとに <u>スケジューリングを行い、評価差損に係る将来減算一時差異については当該スケジューリングの結果に基づき回収可能性を判断した上で繰延税金資産を計上し、評価差益に係る将来加算一時差異については繰延税金負債を計上する。ただし、個々の銘柄ごとではなく、次のように一括して繰延税金資産又は繰延税金負債を計上することができる。</u></p>	<p>断するものですので、退職給付引当金や建物の減価償却超過額のように将来解消見込年度が長期となる将来減算一時差異には該当しません。役員退職慰労引当金に係る繰延税金資産の回収可能性については、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み、当該役員の退任時期に将来減算一時差異が解消され、税金負担額を軽減できる範囲内で、繰延税金資産を計上することとなります。</p> <p>【70号】 I 2.</p> <p>I その他有価証券の評価差額</p> <p>2. その他有価証券の評価差額に対する税効果会計の適用における監査上の取扱い</p> <p>その他有価証券の評価差額に対する税効果会計については、評価差額を評価差損と評価差益とに区分し、個々の銘柄ごとに、評価差損(将来減算一時差異)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、評価差益(将来加算一時差異)については繰延税金負債を認識することが原則的処理と考えられる。</p> <p>しかしながら、「金融商品に係る会計基準の設定に関する意見書」によれば、その他有価証券については個々の保有目的等に応じてその性格を細分化せず、多様な性格を有するその他有価証券を一括し</p>

本適用指針	監査委員会報告第 66 号等
<p>(1) その他有価証券の評価差額に係る一時差異がスケジューリング可能な一時差異である場合は、当該評価差額を評価差損が生じている銘柄と評価差益が生じている銘柄とに区分し、評価差損の銘柄ごとの合計額に係る将来減算一時差異についてはスケジューリングの結果に基づき回収可能性を判断した上で繰延税金資産を計上し、評価差益の銘柄ごとの合計額に係る将来加算一時差異については繰延税金負債を計上する。</p> <p>(2) その他有価証券の評価差額に係る一時差異がスケジューリング不可能な一時差異である場合は、評価差損の銘柄ごとの合計額と評価差益の銘柄ごとの合計額を相殺した後の純額の評価差損に係る将来減算一時差異又は評価差益に係る将来加算一時差異について、繰延税金資産又は繰延税金負債を第 39 項に従って計上する。</p> <p>なお、減損処理したその他有価証券に関して、期末における時価が減損処理の直前の取得原価に回復するまでは、減損処理後の時価の上昇に伴い発生する評価差益は将来加算一時差異ではなく</p>	<p>て捉えた上で毎期時価評価し、洗替え処理することとされたものであるから、当該時価評価により生じる評価差額については、税効果会計を一括して適用することも認められると考えられる。したがって、その他有価証券の評価差額について、以下のように税効果会計を適用した場合についても、監査上妥当なものとして取り扱う。</p> <p>(1) その他有価証券の評価差額のうちスケジューリング（一時差異の将来解消見込年度のスケジューリングをいう。以下同じ。）が可能なものについては、その評価差額を評価差損と評価差益とに区分し、評価差損（将来減算一時差異）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（将来加算一時差異）については繰延税金負債を認識する。</p> <p>(2) その他有価証券の評価差額のうちスケジューリングが不可能なものについては、その評価差額を評価差損と評価差益とに区分せず、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。</p>

本適用指針	監査委員会報告第 66 号等
<p>減損処理により生じた将来減算一時差異の戻入れとなる。このため、原則どおり、個々の銘柄ごとにスケジューリングを行い、当該その他有価証券に係る将来減算一時差異については当該スケジューリングの結果に基づき回収可能性を判断した上で、繰延税金資産を計上する（〔設例 2〕）。</p> <p>（スケジューリング不能な その他有価証券の 純額の 評価 差損又は 評価差益に係る一時差異の取扱い）</p> <p>39. <u>スケジューリング不能な その他有価証券の評価差額に 係る一時差異</u> について、第 38 項(2)によった場合、純額の評価差損又は評価差益に係る一時差異 に対して、次のように繰延税金資産又は繰延税金負債を 計上する。</p> <p>(1) 純額で評価差益の場合</p> <p><u>その他有価証券の 純額の評価差益 に係る将来加算一時差異</u> については繰延税金負債を 計上 する。なお、当該評価差益 に 係る将来加算一時差異 はスケジューリング不能な将来加算一時 差異である ため、繰延税金資産の回収可能性の判断に 当たって は、<u>その他有価証券の 評価差額 に係る将来減算一時差異</u> 以外の将来減算一時差異とは相殺できない。</p> <p>(2) 純額で評価差損の場合</p>	<p>【70号】 I 3.</p> <p>3. <u>その他有価証券の評価差額について純額で繰延税金資産又は繰延税金負債を認識した場合の監査上の取扱い</u></p> <p>その他有価証券の評価差額に対する税効果会計について、<u>前述 2. (2)によった場合</u>で、純額の評価差損又は評価差益に対して、次のように繰延税金資産又は繰延税金負債を認識している場合には、<u>監査上妥当なものとして取り扱う。</u></p> <p>(1) 純額で評価差益の場合</p> <p>当該純額の評価差益については繰延税金負債を認識する。<u>これに関し、当該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から、繰延税金資産の回収可能性の判断に当たっては、評価差額以外の将来減算一時差異とは相殺できないものとして取り扱う（これに対して、前述 2. (1)によった場合の評価差益に係る将来加算一時差異は、繰延税金資産の回収可能性の判断に当たって、スケジューリングの結果に従い、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。）。</u></p> <p>(2) 純額で評価差損の場合</p>

本適用指針	監査委員会報告第 66 号等
<p><u>その他有価証券の純額の評価差損に係る将来減算一時差異</u>はスケジューリング不能な将来減算一時差異であるため、原則として、当該<u>将来減算一時差異に係る繰延税金資産の回収可能性はないものとする</u>。ただし、通常、その他有価証券は随時売却が可能であり、また、長期的には売却されることが想定される有価証券であることを考慮し、純額の評価差損に係る繰延税金資産については、<u>第 15 項から第 32 項に従って判断した分類に応じて、次のように取り扱うことができる。</u></p> <p>① <u>(分類 1) に該当する企業及び (分類 2) に該当する企業 (第 28 項に従って (分類 2) に該当するものとして取り扱われる企業を含む。)</u> においては、<u>純額の評価差損に係る繰延税金資産の回収可能性のあるものとする。</u></p> <p>② <u>(分類 3) に該当する企業 (第 29 項に従って (分類 3) に該当するものとして取り扱われる企業を含む。)</u> においては、<u>将来の合理的な見積可能期間 (おおむね 5 年) 又は第 24 項に従って繰延税金資産を見積る企業においては 5 年を超える見積可能期間の一時差異等加減算前課税所得の見積額に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に基づき、純額の評価差損に係る繰延税金資産を見積る場合、当該繰延税金資産の回収可能性のあるものとする。</u></p>	<p>当該純額の評価差損はスケジューリング不能な将来減算一時差異であるから、原則として、当該繰延税金資産の回収可能性はないものとして取り扱う。ただし、通常、その他有価証券は随時売却が可能であり、また、長期的には売却されることが想定される有価証券であることを考慮し、純額の評価差損に係る繰延税金資産については、<u>会社の業績等の状況を回収可能性の判断基準とすることができるものとする。</u>すなわち、<u>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」5. (1) の①及び②に該当する会社の場合には、純額の評価差損に係る繰延税金資産についても回収可能性がある」と判断できるものとし、同③及び④のただし書に該当する会社の場合には、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、純額の評価差損に係る繰延税金資産を計上しているときは、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。</u></p> <p>【70号】 I 4. (2)</p> <p><u>(2) 純額処理をした場合の将来の課税所得の見積りについて</u></p>

本適用指針	監査委員会報告第 66 号等
<p>40. <u>スケジューリング不能な其他有価証券の評価差額に係る一時差異について、第 38 項(2)によった場合、当該一時差異はスケジューリング不能であるため、その他有価証券の売却損益計上予定額を将来の一時差異等加減算前課税所得の見積額（タックス・プランニングに基づく一時差異等加減算前課税所得の見積額を含む。）に含めることはできない。</u></p> <p><u>（部分純資産直入法を採用している場合のその他有価証券の評価差額の取扱い）</u></p> <p>41. 部分 <u>純資産</u> 直入法を採用している場合のその他有価証券の評価差額に係る一時差異のうち、スケジューリング可能な一時差異については <u>第 38 項(1)に準じて処理し、スケジューリング不能な一時差異については第 38 項(2)に準じて処理する。</u></p> <p><u>（外貨建その他有価証券の為替換算差額の取扱い）</u></p> <p>42. 外貨建その他有価証券の <u>為替</u> 換算差額は、原則として、<u>企業会計基準第 10 号「金融商品に関する会計基準」</u>（以下「<u>金融商品会計基準</u>」という。）第 18 項の評価差額に関する処理方法に従うものとされている（<u>企業会計審議会「外貨建取引等会計処理基準」一 2 (2)</u>）。しかしながら、<u>時価</u> を把握することが極めて困難と</p>	<p><u>純額処理をした場合には、当該一時差異はスケジューリング不能であるため、その他有価証券の売却損益計上予定額を将来の課税所得の見積額（タックスプランニングを含む。）に含めることはできない。</u></p> <p>【70号】 I 4. (1)</p> <p>4. その他の監査上の取扱い</p> <p>(1) <u>部分資本直入法を採用している場合のその他有価証券の評価差額について</u></p> <p>部分資本直入法を採用している場合のその他有価証券の評価差額について、<u>スケジューリング可能な評価差額については前述 2. (1)に準じて処理しており、スケジューリング不能な評価差額については前述 3. に準じて処理している場合には、監査上妥当なものとして取り扱う。</u></p> <p>【70号】 I 4. (3)</p> <p>(3) <u>外貨建その他有価証券の換算差額について</u></p> <p>外貨建その他有価証券の換算差額は、<u>外貨建取引等会計基準（一. 2. (2)）により、原則として金融商品会計基準（第三. 二. 4）の評価差額に関する処理方法に従うものとされているが、時価がない外貨建その他有価証券に係る為替換算差額のうち一時差異となるものについては、時価があるその他有価証券に係る金融</u></p>

本適用指針	監査委員会報告第 66 号等
<p>認められる外貨建その他有価証券の為替換算差額のうち一時差異となるものについては、時価のあるその他有価証券に係る金融商品会計基準の時価評価とはその性格が異なるため、第 38 項から第 41 項に掲げた定めを適用しない。</p>	<p>商品会計基準の時価評価とその性格を異にするため、本報告の適用対象外となる。</p> <p>【70号】I 4. (4)</p> <p>(4) <u>その他有価証券の評価差額以外のスケジューリング不能な一時差異について</u> <u>その他有価証券の評価差額以外のスケジューリング不能な一時差異についての監査上の取扱いは、従来どおり、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」による。</u></p>
<p><u>退職給付に係る負債に関する一時差異の取扱い</u></p>	<p>【税効果 Q&A】 Q15</p> <p>Q15: <u>企業会計基準第 26 号「退職給付に関する会計基準」</u>（以下「<u>退職給付会計基準</u>」という。）の適用により、<u>連結財務諸表においては、未認識数理計算上の差異及び未認識過去勤務費用を、税効果を調整の上でその他の包括利益累計額で認識し、積立状況を示す額をそのまま負債（又は資産）として計上します。一方、個別財務諸表においては、従来どおり、未認識数理計算上の差異及び未認識過去勤務費用については貸借対照表に計上せず、これに対応する部分を除いた、退職給付債務と年金資産の差額を負債（又は資産）として計上します。これに関す</u></p>

本適用指針	監査委員会報告第 66 号等
<p>(連結財務諸表における退職給付に係る負債に関する繰延税金資産の回収可能性)</p>	<p><u>る連結財務諸表及び個別財務諸表における税効果会計は、どのようになりますか。</u></p> <p>A： <u>退職給付会計基準が平成25年4月1日以後開始する事業年度の年度末に係る財務諸表から適用されます。改正前の退職給付会計基準では、未認識数理計算上の差異及び未認識過去勤務費用については貸借対照表に計上せず、これに対応する部分を除いた、退職給付債務と年金資産の差額を負債（又は資産）として計上していましたが、退職給付会計基準の適用により、連結財務諸表上、未認識数理計算上の差異及び未認識過去勤務費用（以下「未認識項目」という。）を、税効果を調整の上でその他の包括利益累計額で認識し、積立状況を示す額をそのまま負債（退職給付に係る負債）又は資産（退職給付に係る資産）として計上することになります。一方、個別財務諸表上は、当面の間、改正前の取扱いを継続することとされています。</u></p> <p><u>この退職給付会計基準の適用による個別財務諸表上の退職給付引当金と連結財務諸表上の退職給付に係る負債についての税効果会計上の取扱いは、以下のようなものと考えられます。</u></p> <p>(1) <u>個別財務諸表と連結財務諸表の繰延税金資産の回収可能性</u></p> <p><u>未認識項目を負債（又は資産）として認識する会計処理は、連結手続の一環であり、当該連結手続に関する連結修正項目により生じた一時差異は、連結手続上生じた将来減算一時差異及び将来加算一時差異と考えられます（連結税効果実務指針第2項）。</u></p>

本適用指針	監査委員会報告第66号等
<p>43. <u>連結財務諸表における退職給付に係る負債に関する繰延税金資産</u>は、まず、個別財務諸表における退職給付引当金に係る<u>将来減算一時差異に関する繰延税金資産の額</u>を計上し、これに連結修正項目である<u>未認識数理計算上の差異及び未認識過去勤務費用</u>（以下合わせて「<u>未認識項目</u>」という。）の会計処理により生じる<u>将来減算一時差異に係る繰延税金資産の額</u>を合算し、この合算額について第6項に従って<u>回収可能性を判断する</u>。なお、<u>連結財務諸表における当該繰延税金資産の回収可能性については、個別財務諸表において第15項から第32項に従って判断した分類に基づいて判断する</u>。</p>	<p><u>連結手続上生じた繰延税金資産の回収可能性については、「連結手続上生じた将来減算一時差異（未実現利益の消去に係る将来減算一時差異を除く。）に係る税効果額は、各納税主体ごとに個別貸借対照表上の繰延税金資産の計上額（繰越外国税額控除に係る繰延税金資産を除く。）と合算し、個別税効果実務指針第21項に定める回収可能性の判断要件及び個別税効果実務指針第22項に従って繰延税金資産の連結貸借対照表への計上の可否及び計上額を決定し、個別税効果実務指針第23項に従って、計上した繰延税金資産の修正を行わなければならない。」とされています（連結税効果実務指針第41項）</u>。したがって、<u>連結財務諸表上の「退職給付に係る負債（又は資産）」に係る税効果については、まず、個別財務諸表における退職給付引当金に係る一時差異に対する繰延税金資産の額を計上し、これに連結修正項目についての税効果額を合算し、この合算額についての回収可能性を判断することになるものと考えられます</u>。</p> <p>(2) <u>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」との関係</u> <u>個別財務諸表における繰延税金資産の回収可能性の判断と、こ</u></p>

本適用指針	監査委員会報告第 66 号等
	<p>の個別財務諸表における繰延税金資産に連結修正項目に係る繰延税金資産を合算した連結財務諸表における繰延税金資産の回収可能性の判断は、未認識項目を連結貸借対照表上で負債（又は資産）として即時認識するか否かにより将来年度の課税所得の見積りが変わるものではないため、同じになるものと考えられます。</p> <p>また、連結財務諸表における「退職給付に係る負債（又は資産）」に係る一時差異に対する繰延税金資産の回収可能性の判断は、未認識項目を連結貸借対照表上で負債（又は資産）として即時認識するか否かによって影響を受けるものではないと考えられます。</p> <p>このため、繰延税金資産の回収可能性の判断において、過去の業績等に基づいて、将来年度の課税所得による繰延税金資産の回収可能性を判断するケースが多いと思われませんが、連結財務諸表における会社分類（例示区分）は、個別財務諸表における会社分類（例示区分）と変わらないものと考えられます。</p> <p>例えば、監査委員会報告第66号5(1)の会社分類（例示区分）が①（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毎期計上している会社等）である場合において、個別財務諸表における将来減算一時差異を十分に上回る課税所得を毎期計上していますが、連結修正（未認識項目の負債認識）において生じる将来減算一時差異を考慮すると、将来減算一時差異を十分に上回る課税所得を毎期計上していないことになる場合も考えられます。この場合においても、連結財務諸表における会社分類（例示区分）</p>

本適用指針	監査委員会報告第 66 号等
<p>44. <u>個別財務諸表における退職給付引当金に係る将来減算一時差異に関する繰延税金資産の額に未認識項目の会計処理により生じる将来減算一時差異に係る繰延税金資産の額を合算した繰延税金資産の回収可能性については、第 35 項に定める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を適用する。</u></p> <p><u>(退職給付に係る負債に関する繰延税金資産の回収可能性を見直す場合の会計処理)</u></p>	<p>は個別財務諸表における会社分類（例示区分）と同じ①とし、連結手続上生じた繰延税金資産の全額について、その回収可能性がある<u>と判断されるものと考えられます。</u></p> <p><u>なお、監査委員会報告第66号 5 (2)の退職給与引当金（退職給付引当金）に係る将来減算一時差異に係る将来解消年度が長期となる将来減算一時差異としての取扱いは、連結修正（未認識項目の負債認識）において生じる将来減算一時差異についても同様に当てはまるものと考えられます。これは、連結財務諸表上の退職給付に係る負債と個別財務諸表の退職給付引当金の帳簿価額は、当初は相違があっても、未認識項目の認識のタイミングのずれによるものであり、将来減算一時差異としての性質は異なるものではないためです。つまり、個別財務諸表上における未認識項目は、発生後、償却を通じて退職給付引当金として認識され、償却が終了した時点で当該未認識項目はすべて個別財務諸表上の退職給付引当金に係る一時差異となることから、連結財務諸表上の退職給付に係る負債と個別財務諸表の退職給付引当金の帳簿価額は一致するものであり、連結修正（未認識項目の負債認識）において生じる将来減算一時差異は解消するものであるためです。</u></p> <p><u>(3) 回収可能性の見直し時の会計処理</u></p>

本適用指針	監査委員会報告第 66 号等
<p>45. 個別財務諸表に おける 退職給付引当金に係る繰延税金資産は、第 8 項に従って<u>每期回収可能性</u>の見直しを行い、この見直しにより生じた差額は第 10 項に従って処理する。また、連結財務諸</p>	<p><u>退職給付引当金及び退職給付に係る負債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が過去においてはないと判断されていたものについて、その後回収可能性があると判断された場合（監査委員会報告第66号 5 (1)の会社分類（例示区分）が⑤から⑤以外になった場合、又は④本文から①、②若しくは③になった場合）、まず、個別財務諸表における退職給付引当金について法人税等調整額を相手勘定として繰延税金資産を計上します。これに加え、未認識項目の負債認識において生じる将来減算一時差異について回収可能性があると判断される場合には、当該一時差異についても一部又は全額の繰延税金資産を退職給付に係る調整額を相手勘定として計上することになるものと考えられます。</u></p> <p><u>一方、退職給付引当金及び退職給付に係る負債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があると判断していたものについて、回収可能性がないと判断された場合（監査委員会報告第66号 5 (1)の会社分類（例示区分）が①、②、③又は④ただし書から④本文又は⑤になった場合、又は④本文から⑤になった場合）、個別財務諸表における退職給付引当金に係る将来減算一時差異が優先して解消するものとして繰延税金資産の額を算定することになります。すなわち、個別財務諸表において退職給付引当金に係る繰延税金資産の見直しを行い、回収可能性のあるものと判断される額を超えて計上されていた繰延税金資産の額に</u></p>

本適用指針	監査委員会報告第 66 号等
<p>表における未認識項目の負債認識に<u>より</u>生じる将来減算一時差異に係る繰延税金資産は、<u>第 9 項に従って</u>每期回収可能性の見直しを行い、この見直しにより生じた差額は<u>第 10 項に従って</u>処理する。</p> <p>繰延ヘッジ損益に係る一時差異の取扱い</p> <p>46. <u>繰延ヘッジ損益に係る一時差異</u>は、繰延ヘッジ損失と繰延ヘッジ利益とに区分し、繰延ヘッジ損失に係る<u>将来減算一時差異</u>については、<u>第 6 項に従って</u>回収可能性を判断した上で繰延税金資産を計上し、繰延ヘッジ利益に係る<u>将来加算一時差異</u>については繰延税金負債を計上する。</p> <p>なお、<u>繰延ヘッジ損失に係る将来減算一時差異に関する繰延税金資産は、第 15 項から第 32 項に従って</u>判断した分類に応じて、<u>(分類 1) に該当する企業及び (分類 2) に該当する企業 (第 28 項に従って (分類 2) に該当するものとして取り扱われる企業を含む。)</u>に加え、<u>(分類 3) に該当する企業 (第 29 項に従って (分類 3) に該当するものとして取り扱われる企業を含む。)</u>においても回収可能性があるものと<u>する</u>。</p>	<p><u>ついて</u>法人税等調整額を相手勘定として取崩しを行います。この場合、連結財務諸表上、個別財務諸表上の取崩しの処理に加え、未認識項目の負債認識において生じる将来減算一時差異に対応する繰延税金資産は、<u>すべてが回収可能性があるものと判断される額を超える額となりますので、退職給付に係る調整額を相手勘定として取崩しを行うことが考えられます</u>。</p> <p>【純資産適用指針】第 17 項</p> <p>17. <u>繰延ヘッジ損益に係る税効果会計</u>については、繰延ヘッジ損失と繰延ヘッジ利益とに区分し、繰延ヘッジ損失<u>(将来減算一時差異)</u>については、<u>税効果実務指針等に基づき</u>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<u>(将来加算一時差異)</u>については繰延税金負債を認識することとなる<u>(第 4 項(4)参照)</u>。</p> <p>なお、<u>繰延ヘッジ損失については、ヘッジ有効性を考慮すれば、通常、ヘッジ対象に係る評価差益 (将来加算一時差異) とほぼ同時期・同額にて</u>解消されるものとみることなどから、<u>本適用指針では、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及び②の会社に加え、例示区分③及び④のただし書きの会社についても</u>回収可能性がある<u>と判断できるものとした</u>。</p>

本適用指針	監査委員会報告第 66 号等
<p>繰越外国税額控除に係る繰延税金資産</p> <p>47. 繰越外国税額控除については、在外支店の <u>税務上の</u> 所得が合理的に見込まれる等、<u>国外源泉所得が生じる</u> 可能性が高いことにより、翌期以降に外国税額控除の<u>余裕額が生じる</u> ことが確実に見込まれる <u>場合</u>、繰越外国税額控除の実現が見込まれる額を繰延税金資産として計上する <u>(〔設例 3〕)</u>。</p> <p>48. <u>将来の外国税額控除の余裕額が生じる</u> 可能性は毎期見直し、<u>過年度に計上した繰越外国税額控除に係る繰延税金資産の全部又は一部が第 47 項の要件を満たさなくなった場合</u>、計上していた繰</p>	<p>繰越外国税額控除</p> <p>【個別税効果実務指針】第 25 項 <u>(繰延税金資産の計上要件)</u></p> <p>25. 繰越外国税額控除については、在外支店の所得が合理的に見込まれる <u>など</u>、<u>国外源泉所得を稼得する</u> 可能性が高いことにより、翌期以降に外国税額控除余裕額が <u>生ずる</u> ことが確実に見込まれる <u>ときにのみ</u>、繰越外国税額控除の実現が見込まれる額を繰延税金資産として計上する。</p> <p>【個別税効果実務指針】第 26 項 <u>(控除限度超過額を仮払税金等として処理している場合の処理)</u></p> <p>26. <u>在外支店等で納付した税金及び源泉徴収税額のような直接納付外国税額のうち外国税額控除限度額を超過する納付額を、期中において仮払税金等として資産計上している場合には、期末決算においては、その科目から「法人税、住民税及び事業税」に振替計上し、改めて第 25 項に従って繰延税金資産の計上の可否を検討しなければならない。</u></p> <p>【個別税効果実務指針】第 27 項 <u>(繰越外国税額控除の実現性の見直し)</u></p> <p>27. <u>過年度に計上した外国税額に係る繰延税金資産につき、将来における外国税額控除余裕額の発生の可能性に疑問が生じた場合、繰越外国税額控除の実現が見込まれる要件に該当しないことが考</u></p>

本適用指針	監査委員会報告第 66 号等
<p data-bbox="264 288 1084 368">延税金資産のうち回収可能性がない金額を取り崩す。この見直しにより生じた差額は第 10 項に準じて処理する。</p> <p data-bbox="235 1031 427 1070">適用時期等</p> <p data-bbox="235 1110 1084 1190">49. <u>本適用指針の適用時期等に関する取扱いは、次のとおりとする。</u></p> <p data-bbox="253 1206 1084 1337">(1) <u>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。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</u></p>	<p data-bbox="1144 288 1966 416">えられる。このような場合、繰越外国税額控除に係る繰延税金資産は、第 25 項の要件を満たす金額まで減額修正しなければならない。なお、その場合の減少差額は第 23 項に準じて処理する。</p> <p data-bbox="1128 480 1272 512">【66 号】 7.</p> <p data-bbox="1115 528 1966 616">7. 重要性の乏しい連結子会社等における繰延税金資産の回収可能性の判断指針</p> <p data-bbox="1115 632 1966 999"><u>連結財務諸表を構成する連結子会社及び持分法適用会社における繰延税金資産の回収可能性の判断は、原則として、前述 5. (1) 及び (2) に基づいて行うこととなる。しかし、企業規模が小さく、税効果会計の連結財務諸表に与える影響額の重要性が乏しい連結子会社等の場合における繰延税金資産について、例えば、簡便的に当該会社の期末の一時差異等の合計額と過去 5 年間の課税所得の合計額のいずれか少ない額に法定実効税率を乗じた額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。</u></p> <p data-bbox="1128 1110 1240 1142">(新 設)</p>

本適用指針**監査委員会報告第 66 号等**

別財務諸表から適用することができる。

(2) (1)ただし書きの適用にあたって、早期適用した連結会計年度及び事業年度の翌年度に係る四半期連結財務諸表及び四半期個別財務諸表においては、早期適用した連結会計年度及び事業年度の四半期連結財務諸表及び四半期個別財務諸表について本適用指針を当該年度の期首に遡って適用する。

(3) 本適用指針の適用初年度の期首において、次の項目を適用することにより、これまでの会計処理と異なることとなる場合には、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。

① (分類2) に該当する企業において、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できることを企業が合理的な根拠をもって説明する場合には回収可能性があるとする取扱い (第 21 項ただし書き参照)

② (分類3) に該当する企業において、おおむね5年を明らかに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企業が合理的な根拠をもって説明する場合には回収可能性があるとする取扱い (第 24 項参照)

③ (分類4) の要件に該当する企業であっても、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企業が合理的な根拠をもって説明する場合には (分類2) に該当するものとする取扱い (第 28 項参照)

本適用指針**監査委員会報告第 66 号等**

(4) 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。

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とき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。

(5) 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。

(6) 本適用指針の適用初年度において、四半期会計基準第 14 項並びに四半期適用指針第 16 項から第 18 項及び第 20 項に定める「前

本適用指針	監査委員会報告第 66 号等
<p><u>年度末</u>」については「<u>当年度の期首</u>」と読み替えるものとする。</p> <p>50. <u>日本公認会計士協会においては、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」</u>(以下「<u>個別税効果実務指針</u>」という。)及び監査委員会報告第 66 号「<u>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</u>」(以下「<u>監査委員会報告第 66 号</u>」という。)等の改正又は廃止を検討される<u>ことが適当である。</u></p>	(新 設)
<p><u>議 決</u></p> <p>51. <u>本適用指針は、第 326 回企業会計基準委員会に出席した委員 12 名全員の賛成により承認された。</u></p>	(新 設)

以 上