

繰延税金資産規制に関する一考察

—米国基準、IFRS、日本基準を比較して—

A Study on Regulations for Deferred Tax Assets Comparing USGAAP, IFRS, and JGAAP

小澤 洲 皓・小 嶋 信 史

Kunihiro Ozawa・Shinji Kobatake

要旨

繰延税金資産については、米国、IFRS、日本の税効果会計基準が、それぞれ独自の規制を設けている。本稿は、これらを鳥瞰、比較して3基準の繰延税金資産規制の異同を探った上で、日本基準における繰延税金資産規制の問題点と改善の方向を提示したものである。3基準の比較からは、わが国の繰延税金資産規制が、他の2基準と比べ、回収可能性の判断の過程に5分類判断を組み込んでいるという点で優位性を有しているが、注記の側面で一步遅れているとの結果が導かれた。これにもとづき、日本基準について、米国基準およびIFRSと同等の注記規定が整備された場合には、当該2基準よりも有用性の高いものとなる可能性があることを示唆した。

キーワード：繰延税金資産、回収可能性、5分類判断、注記、国際水準

1. はじめに

わが国における税効果会計の適用、運用状況は、早期適用期、繰延税金資産過大計上期、繰延税金資産過少計上期をへて、今日、安定期にあると判断される。

早期適用期（1999年（平成11年）～2000年（平成12年））にあつては、繰延税金資産の計上による資本増強を企図した多くの企業が、法務省令第53号および大蔵省令第173号にもとづき、1999年（平成11年）3月期から税効果会計を前倒して導入した⁽¹⁾。税効果会計の全面適用後も、バブル崩壊にともなう不良債権処理に悩む金融機関、極度の経営不振に苦しむ特定企業、さらには、当時、問題業種とされたゼネコン・商社等で繰延税金資産の過大計上は続いた⁽²⁾。この時期が、繰延税金資産過大計上期（2001年（平成13年）～2003年（平成15年）前後）である。

2003年（平成15年）5月17日、新聞各社は、りそな銀行の自己資本比率が過年度に計上した繰延税金資産の取崩しにともなう国内業務に要求される4%を大きく割込んだため、1兆9,600億円という巨額な公的資金の注入が行われ、りそなグループが、事実上、国有化されるという事件の第一報を報じた。この事件は、社会に大きな衝撃を与えた。また、これと前後して、マスコミにあつても、税効果会計の適用にともなう膨れ上がった資本を“税効果資本”、さらには“税効果『爆弾』”と批判する風潮が強まった。繰延税金資産を負のイメージでとらえるという世論を背景として、当時、“勝ち組”と称された優良企業の繰延税金資産の監査までもが逆粉飾と指摘されるほどの厳しさで行われるという新たな問題が生じた。

これ以降、繰延税金資産の計上基準が厳格に運用され、当該資産を過少計上する傾向がみられる繰延税金資産過少計上期（2003年（平成15年）前後～2005年（平成17年））が続くこととなるが、この時期、

2003年（平成15年）3月期のカネボウの粉飾決算⁽³⁾、同年11月の足利銀行経営破綻事件⁽⁴⁾、2004・2005年（平成16・17年）の三洋電機2期連続決算修正事例⁽⁵⁾などに絡み、繰延税金資産の査定にかかわる公認会計士の社会的責任・姿勢等が問われ、監査の現場も大きく揺れた⁽⁶⁾。そして、近年、わが国において、税効果会計に関する目立った動きはない。今日、税効果会計は、わが国の会計実務に定着し、その適用状況は安定期にあると判断してよい。

以上の税効果会計の適用、運用状況の振り返りからも明らかのように、税効果会計にあって中核を成す概念は、繰延税金資産に他ならない。それゆえ、税効果会計基準を考究する際には、繰延税金資産、さらにはその回収可能性の判断にかかわる規制が、論点とされることが多い。これについて、手塚仙夫教授は、「税効果会計において最も重要な問題は、繰延税金資産の回収可能性である」と述べておられる〔手塚,2002,54頁〕。

本稿は、わが国の繰延税金資産規制の特性、問題点などを明らかにし、そのあるべき姿を模索することを目的とする。以下では、次節で先行研究を整理し、第3節で税効果会計の母国であり、往時の勢いを失いつつあるとはいえ、今なお世界経済の主役である米国の税効果会計基準（以下、「米国基準」）、第4節で2019年7月現在、138法域にあって、すべてまたは大部分の主要企業に対して強制的に適用され〔金融庁,2020,9頁〕、「グローバル企業の基準」と称されることもある国際財務報告基準の税効果会計基準（以下、「IFRS基準」）、第5節でわが国の税効果会計基準（以下、「日本基準」）を鳥瞰する。そして、第6節で各基準の繰延税金資産規制を比較、検討し、第7節で将来に向けた課題を述べる。

2. 先行研究

税効果会計、さらには国際財務報告基準を含む各国の税効果会計基準の考察、比較については、すでに、〔齋藤,1999〕、〔中田,1999〕、〔西村,2001〕など、多くの研究成果が公表されている。

わが国においては、1960年代に〔中島,1960〕、〔武田,1965〕、〔飯岡,1968〕等によって、税効果会計が紹介されている。また、これを受けて、この会計手続の前提とされる法人税等の費用性についての議論も活発に行われた。その後も、税効果会計に関しては、様々な側面、とりわけ繰延税金資産に光をあてた特色のある研究が数多く行われてきた。

例えば、〔須田,2001〕は、1999年（平成11年）3月期から税効果会計を前倒して導入した銀行・生命保険会社の財務諸表について、「本来の目的よりも『資本増強が図れる魔法のつえ』として税効果会計を活用している傾向があると分析している（101頁）。繰延税金資産の資産性にかかわる商法の立場からの代表的な研究の1つである〔弥永・足田,1997〕は、この特殊な資産を「通常の前払費用に比べると資産性は若干乏しいが、前払費用に近い性格を有すると考えることができよう。」と解釈している（30-31頁）。

また、〔成道,2009〕は、税効果会計の情報提供機能に着目して、「平成10年に公表された税効果会計基準は、税務情報を広く投資家に開示することとなった。それまでは税引前当期利益の次に開示される法人税等は、いわばブラック・ボックスであったが、それに風穴を開けたといっても過言ではない。」と論じている（327頁）。〔杉山,2009b〕は、大規模かつ継続的な実態調査にもとづいて、わが国の実務における税効果会計の普及状況を「繰延税金資産の回収可能性は高いものとなっており、税効果会計基準に関する一連の処理手続きはすでに会社の実務の中に定着しているといえる」と分析している（214頁）。

さらに、類似の先行研究である〔中島他,2010〕は、わが国の自動車および自動車部品業界の2009年3月期における繰延税金資産の回収可能性の判断を検討するために、繰延税金資産規制に焦点をあてた当時の米国基準、IFRS、日本基準の比較を行い、「有価証券報告書には税効果会計に関する注記事項

として、繰延税金資産の内訳等が開示されるが、現在の開示情報だけでは企業が将来の業績をどのように予測し、いかなる判断に基づいて繰延税金資産の計上もしくは取崩しを行い、また、どの繰延税金資産に対して回収可能性がないと判断して評価性引当額を設定しているのか等について、特定することは困難である」との見解を示している（122頁）。

本稿は、以上の先行研究の成果をふまえて、史的経緯、さらには近年の動向にも目を向けつつ、米国基準、IFRS 基準、日本基準を鳥瞰し、これらの繰延税金資産にかかわる規制の比較法的研究を試みるものである。考察に際しては、3基準の異同を可能なかぎり明瞭に示すことを心掛けることとする。

3. 米国基準

3.1 史的経緯

税効果会計に関する最初の公的な資料は、1942年に米国公認会計士協会（American Institute of Certified Public Accountants：AICPA）の前身である米国公認会計士協会（American Institute of Accountants：AIA）会計手続委員会（Committee on Accounting Procedure：CAP）が発表したARB（Accounting Research Bulletin：ARB）第18号『償還社債に係る未償却割引発行差金及び償還割増金（補足）（Unamortized Discount and Redemption Premium on Bonds Refunded（Supplement））：ARB18』である。同国で、税効果会計が考案、認知されたのは、1930年代以降の急激な増税期と重なる。これにより、企業会計における所得税の重要性、さらには、その会計処理に関する関心が高まったからである〔西村,2001,22頁〕。

1953年以降、税効果会計については、その適用領域の拡大を図っていく動きがあった。具体的には、1) 加速減価償却や耐用年数ガイドライン、投資税額控除などに関する税効果会計の適用の承認、2) 部分的税配分から全面的税配分への転換、3) 連結子会社の未分配利益、連結未実現利益、リース損益、年金費用などに関する税引前当期純利益と課税所得の差異を新たに適用対象とするなどである。西村幹二教授は、当該動向について、「税配分理論それ自体の展開をその特徴としている。投資税額控除に関する税配分をめぐるAPB（会計原則審議会（Accounting Principles Board）；筆者）とSEC（証券取引委員会（Securities and Exchange Commission）；筆者）（および多数の実務家や理論家）の間の見解の対立とAPBの譲歩は、資産・負債または費用・収益認識の限界の領域を対象とする税効果会計の宿命ともいべき理論確立の困難さを如実に物語る出来事であった」と述べられている〔同上30-31頁〕。

1967年、AICPAにより、APBO（Accounting Principles Board Opinions：APBO）第11号『法人所得税の会計処理（Accounting for Income Taxes：APBO11）』が公表された。APBO11における税効果会計は、繰延方式による全面的税配分の考え方を重要視し、すべての期間差異に関して繰延方式により税配分を実施することを求めたものであった。また、APBO11の第14項は、税効果会計の前提として、次の4点を挙げている⁽⁷⁾。

- (a) 継続企業の前提において、法人税等に関する課税が将来にわたり継続すること、
- (b) 法人税等は、課税対象である所得を稼得している企業の費用であること、
- (c) 法人税等費用（income tax expense）の会計は、他の費用項目と同様、測定と適切な期間帰属の識別が必要であること、
- (d) 対応概念は、利益決定の基本的手続の一つであり、対応概念は、原価（原価の減価も含む。）と特定収益または特定期間との関係を定める手法である。法人税等会計においても対応概念が適用されるべきである。

その後、繰延方式による全面的税配分の方法により、税引前当期純利益と法人税等との対応関係の回復を図ることを目指すAPBO11の税効果会計は、会計原則としての地位を確立していった。しかし、財務会

計基準審議会 (Financial Accounting Standards Board: FASB) の財務会計基礎概念 (Statement of Financial Accounting Concepts: SFAC) 第3号『企業の財務諸表の構成要素 (Elements of Financial Statements of Business Enterprises: SFAC3)』において、繰延方式にもとづいて認識された繰延税金資産および負債の貸借対照表能力が否定された。繰延税金負債の負債性、繰延税金資産の資産性についての明確な規定を欠いており、さらには、税率の改正の影響を反映させないことから、年々増加し続ける繰延税金負債に対する意味付けが困難となり、多くの批判がよせられたからである [中田, 1999, 83頁]。

このような状況の下で、FASBは1982年にAPBO11の再検討を課題とする調査・研究を行い、1986年に、所得税の会計処理に関する公開草案 (Exposure Draft: ED)『法人税等の会計 (Accounting for Income Taxes)』を公表した。そして、1987年、財務会計基準書 (Statement of Financial Accounting Standards: SFAS) 第96号『法人税等の会計 (Accounting for Income Taxes: SFAS96)』が公表された。

SFAS96は、APBO11の基本的な考え方を根本から変えるものであった。SFAS96の税効果会計において、理論上、重視されているものは、対応概念や法人税の配分手続ではなく、資産・負債の認識または測定、すなわち、損益計算ではなく財産計算であった。APBO11では、繰延税金資産および負債が、税務上の課税所得と企業会計上の利益との間の差異にもとづいて計上され、税率改正の際にも修正されることがなかった。これに対して、SFAS96では、繰延税金資産および負債が、税務上の資産および負債の価額と財務会計上の資産・負債との差異にもとづいて計上される。また、税率改正の影響は、税法または税率の変更された年度に反映される。

SFAS96は、税効果会計に関する考え方や会計手続を大きく変えるものであったため、当初、その発効日が、公表から1年後の1988年12月15日より後に始まる事業年度とされていたが、効力の発生前にFASBは、当該発効日の延長を表明した。これによって、SFAS96の発効が、1989年12月15日より後に始まる事業年度まで、1年間延長されることとなった。この原因としては、SFAS96の規定が財務諸表作成者やその監査を行う監査人にとって複雑であり、適用ガイドを検討し、理解するための時間が不足していたことが指摘されている。企業会計と税法が独立しているアメリカでは、大幅な申告調整が認められている。このため、税効果会計が抽象的かつ煩雑なものとなり、実務の世界が「米国ビッグエイトのCPAでもそれ (1980年代の米国税効果会計: 筆者) を完全に理解している人はそれほど多くないといわれている」との状況に陥ってしまったのである [渋谷・飯田, 1988, 395頁]。

1989年12月、1年間延長された発効日の到来を目前にして、FASBは、再びSFAS96の新たな発効日を、2年後の1991年12月15日より後に始まる事業年度とする旨を表明した。そして、1991年6月、SFAS96の廃止とこれに代わる新基準の提案を内容とする公開草案 (ED)『法人税等の会計 (Accounting for Income Taxes)』を公表したが、この草案に記された新基準の発効日は、1992年の12月15日より後に始まる事業年度であった。これにより、SFAS96発効日のさらなる延期を余儀なくされたFASBは、1991年12月、当該発効日を1992年12月15日より後に始まる事業年度と変更した。こうして、SFAS96は、その発効日が、3度にわたり4年間延長された後、廃止され、1992年2月、SFAS第109号『所得税の会計処理 (Accounting for Income Taxes: SFAS109)』が公表された。

なお、現在、米国会計基準は、会計基準コーデフィケーション (Accounting Standards Codification: ASC)、会計基準アップデート (Accounting Standards Updates: ASU) などによって、改訂・改善・基準の明確化が図られている。税効果会計については、2015年に『法人所得税 (Topic 740): 繰延税金の貸借対照表上の分類 (Balance Sheet Classification of Deferred Taxes)』が公表され、繰延税金資産および繰延税金資産の表示についての修正が行われている [PwC あらた監査法人, 2017, 9-13頁]⁽⁸⁾。

3.2 SFAS109

SFAS109は、SFAS96が導入した資産負債法を基本的な考え方として掲げており、SFAS96を継承したものとなっている。[山田,2000,384頁]は、この基準の意義を「法人税等の会計の第1の目的は、当年度に関して支払いまたは還付される税額を認識することであり、第2の目的は、財務諸表または税務申告書で認識した事象の将来の税効果（tax consequences）に関して、繰延税金負債および資産（deferred tax liabilities and assets）として認識することである。」と説いている。今日、SFAS109は、アメリカ税効果会計の基本指針としての役割を果たしている。

SFAS109は、一時差異を、ある年度の課税所得と企業会計上の税引前当期純利益および税務上の資産または負債の金額と、財務諸表上、報告された資産または負債の金額との間に生ずる差異であると解した上で〔第10項〕、当該差異に関しては、将来において、報告された資産金額が回収され、もしくは報告された負債金額が決済されると、課税所得計算上、加算されて課税所得に含められ、または減算されて課税所得から控除される旨の規定を置いている〔第11項〕。そして、将来において、関連する資産負債が回収または決済されたときに課税所得に加算される一時差異を将来加算一時差異、将来年度に減算される一時差異を将来減算一時差異と称している〔第13項〕。

また、将来加算一時差異、将来減算一時差異から算定された繰延税金負債および繰延税金資産は、すべての一時差異、繰越欠損金および税額控除繰越額について認識すべきことと〔第16項〕、繰延税金資産、繰延税金負債を納税義務者ごと、税管轄地ごとに区分して計算すべきことを規定し、その手順を以下のように示している〔第17項〕。

- 1) 現存する一時差異の項目および金額、ならびに損失および税額控除の繰越額とその残存繰越期間を特定する。
- 2) 将来加算一時差異に適用税率を乗じて繰延税金負債の総額を測定する。
- 3) 将来減算一時差異および損失の繰越額に適用税率を乗じて繰延税金資産の総額を測定する。
- 4) 税額控除の繰越額の各項目について、繰延税金資産を測定する。
- 5) 利用できる証拠の重要度にもとづき、繰延税金資産の一部または全部の実現しない見込みが実現する見込みより大きいとき（more likely than not, 見込みが50%超の場合）は評価性引当額（評価性引当金）を設定し、繰延税金資産を実現する見込みが実現しない見込みより大きい金額まで減額する。

上記5) について、[PwC あらた監査法人,2017,360頁]は、「ポジティブな要素およびネガティブな要素を含むすべての利用できる証拠を比較考慮し、繰延税金資産に対する評価性引当額の金額を計算する。」と述べている。また、[山田,2000,389頁]は、より具体的に、「積極・消極を含むすべての証拠を検討しなければならない。通常は、企業の当年度の財政状態および当年度以前の経営成績についての情報はすでに存在するから、それに将来年度に関して利用できる情報を補充する。現存する減算一時差異または繰越額による税の軽減額が将来実現するかどうかは、損失の繰戻し・繰越期間中に適切な性格の十分な課税所得が存在するかどうかに依存する。」との見解を示している。

ところで、将来減算一時差異や繰越欠損金から生じた繰延税金資産の計上は、税務上の欠損の繰越または繰戻期間内における、十分な課税所得の存在の有無によって左右される。将来減算一時差異および繰越欠損金の便益を実現する課税所得の源泉は、Topic740-10-30-19項によれば、以下の4つに分類される。なお、④のタックス・プランニング戦略とは、慎重かつ実行可能な計画であり、繰越欠損金や繰越税額控除の期限切れを防ぐために臨時で採用され、繰延税金資産の実現をもたらすものである。

- ① 将来加算一時差異の解消
- ② 将来減算一時差異考慮前の将来課税所得
- ③ 繰戻可能期間における課税所得
- ④ タックス・プランニング戦略

評価性引当額については、その金額を決定するにあたって、企業は税務計画戦略を考慮しなければならず、税務計画戦略を実行するために要する相当の費用、または当該戦略を実行した場合に認識すべき相当の損失は評価性引当額に含めなければならないとの規定が置かれている〔第20-22項〕。企業は、評価性引当額の高額決定に際して、消極的証拠と積極的証拠による影響の大きさを、相対的に検討する必要があるが、両証拠に関しては、客観的に検証し得ることが求められ、消極的証拠が多くなるにしたがって、繰延税金資産の一部または全部について、評価性引当額を要しないと結論づけることがより困難となる〔第23-25項〕。

繰延税金負債および繰延税金資産の表示については、Topic740によって、非流動項目として表示する旨の改正が行われている。この繰延税金資産および負債は、評価性引当額を相殺した純額の繰延税金資産、あるいは負債と規定されているが、支払事業体が異なる場合、あるいは税務管轄が異なる場合には、繰延税金資産および繰延税金負債と評価性引当額を相殺表示することが認められていない〔Topic 740-10-45-6項〕⁽⁹⁾。

最後に、SFAS109は、繰延税金資産または繰延税金負債を測定する際の税率に関して、繰延税金負債または繰延税金資産が決済され、または実現すると予想される年度の課税所得に適用される予想税率を用いて繰延税金資産または繰延税金負債を測定するとの規定を置いている。また、税法または税率が改正された場合には、繰延税金資産または繰延税金負債を修正しなければならず、その影響額を、改正税法の制定日を含む期間の損益に含めなければならないと定めている〔第27項〕⁽¹⁰⁾。

4. 国際財務報告基準における税効果会計

4.1 背景

国際財務報告基準（International Financial Reporting Standards: IFRS）において、税効果会計は、国際会計基準委員会（International Accounting Standards Committee: IASC）により1978年4月に公表された公開草案（ED）第13号『法人税等の会計（Accounting for Taxes on Income: ED13）』によって、はじめて取り上げられた。そして、これをふまえて、1979年、国際会計基準（International Accounting Standards: IAS）第12号『法人税等の会計（Accounting for Taxes on Income: 旧IAS12）』が公表された。

1973年に設立されたIASCの会計基準を設定する際の方針は、複数の会計処理を認めるというものであった。このため、旧IAS12においては、税効果会計の処理方法について、繰延法と資産負債法のいずれも適用が認められていた。また、税効果会計の適用範囲については、全部適用方式を原則としながらも、部分適用方式の選択ができることとされていた。ただし、部分適用方式は、将来の相当な期間（少なくとも3年）にわたり、特定の期間差異が取り崩されないものと判断される、もしくは合理的な根拠がある場合に適用を限定されていた。さらに、IAS12は、「期間差異に関する税効果の借方残高または繰延税金資産への借記は、将来におけるその取崩しが合理的に期待できない限り、これを翌期以降に繰越してはならない」との規定を置いていた〔中田, 1999, 168頁〕。

旧IAS12が、繰延法または資産負債法の両者を会計処理方法として認めていたことについては、多くの批判があった。IASCは、税効果会計基準の改正の必要性を認め、1989年に公開草案第33号『法人税等の会計（Accounting for Taxes on Income: ED33）』を公表し、広く意見を求めた。そして、1994年に公開草案第49号『法人税等（Income Taxes: ED49）』を公表した。

ED49は、SFAS109に影響を受け、資産負債法を導入し、期間差異よりも範囲の広い一時差異を認識の対象とするものであった。そして、一部の例外を除くすべての一時差異に対して、繰延税金負債を認識することを要求していた。ただし、繰延税金資産の計上に関しては、企業が損失を計上し続けると前払いした税金が戻ってこない場合もあり得るため、旧IAS12が、将来における十分な課税所得の発生が予期され、

前払税金の取崩しも行われ得るという予想が合理的に期待できるかどうかについて慎重な判断を求め〔神林,1994,77頁〕、さらには、SFAS109が、実現可能性が50%以上であれば繰延税金資産の計上を認めるという具体的な数値を提示しているにもかかわらず、具体的な数値を明記していない。この意味においては、不足感があるものであった〔藤井,1995,9頁〕。これらを背景として、1996年、改訂IAS12『法人税等 (Income Taxes:IAS12)』が公表された。

その後、IASCは、1999年に公表された『IASCの将来像に対する勧告』(Recommendations on Shaping IASC for the Future)にもとづき、新たな会計基準設定機関として国際会計基準審議会 (International Accounting Standards Board:IASB)を創設した。このため、IASBの発行する会計基準はIFRSと名付けられることとなった。一方、IASCが発行したIASおよび解釈指針 (Standing Interpretations)は、改訂または削除されないかぎり適用され、IFRSとIASの総称として、“国際財務報告基準書 (IFRSまたはIFRSs)”との語が用いられている⁽¹¹⁾。なお、IAS12については、2000年10月、2010年、2016年、2019年に限定的な改訂が行われている。

4.2 IAS12

IAS12は、繰延法と資産負債法の選択適用を改め、資産負債法を強制適用することとしている。IAS12は一時差異を次のように解している〔第5項〕。

一時差異とは、ある資産または負債の財政状態計算書上における帳簿価額と税務基準額との差額である。

一時差異は次のいずれかである。

- (a) 将来加算一時差異:当該資産または負債の帳簿価額が将来の期に回収または決済されたときに、その期の課税所得 (欠損金)に加算される一時差異をいう。
- (b) 将来減算一時差異:当該資産または負債の帳簿価額が将来の期に回収または決済されたときに、その期の課税所得 (欠損金)の計算上、減算される一時差異をいう。

一方、IAS12において、将来加算一時差異より認識される繰延税金負債は、将来加算一時差異に関連して将来の期に課される税額であると規定されている〔第5項〕。そして、次の場合を除き、すべての将来加算一時差異につき、繰延税金負債を認識しなければならないとされている〔第15項〕。

- (a) のれんの当初認識 または、
- (b) 繰延税金負債が次のような取引における資産または負債の当初認識から生ずる場合であって、
 - (i) 企業結合でない取引で かつ、
 - (ii) 取引時に会計上の利益にも課税所得 (欠損金)にも影響を与えない取引

また、IAS12において、将来減算一時差異より認識される繰延税金資産は、次の項目に関連して将来の期に回収されることとなる税額であると規定されている〔5項〕。

- (a) 将来減算一時差異
- (b) 税務上の欠損金の繰越し および、
- (c) 税務控除の繰越し

繰延税金資産は、将来減算一時差異を利用できる課税所得が生ずる可能性が高い範囲内で、すべての将来減算一時差異について認識されなければならない。ただし、繰延税金資産が次のものから生ずる場合は除かれる〔第24項〕。

- (a) 企業結合ではなく かつ、
- (b) 取引日に会計上の利益にも課税所得 (税務上の欠損金)にも影響を与えない取引

IAS12は、税務上の繰越欠損金および繰越税額控除については、将来その使用対象となる課税

所得が稼得される可能性が高い範囲内で、繰延税金資産を認識しなければならない旨の規定を置いている〔第34項〕。

税務上の繰越欠損金および繰越税額控除から生ずる繰延税金資産を認識するための要件は、将来減算一時差異に対する繰延税金資産を認識するための要件と同じであるが、繰越欠損金の存在は、将来、課税所得が稼得されないという強い根拠となる。したがって、近年に損失が発生したという事実がある場合には、繰越欠損金に対する繰延税金資産を計上するにあたり、十分な将来加算一時差異を有する範囲内でのみ、または、税務上の繰越欠損金もしくは繰越税額控除の使用対象となる十分な課税所得が稼得されるというなどの信頼すべき根拠がある範囲内でのみ、繰延税金資産の認識が許されている〔第35項〕。なお、税務上の繰越欠損金または繰越税額控除の使用対象となる課税所得が稼得される可能性を検討するにあたっては、次の要件を考慮するものと定められている〔第36項〕。

- (a) 同一税務当局の区域内で同一の納税企業体内に、税務上の繰越欠損金、または、繰越税額控除の繰越期限内に使用対象となる課税所得をもたらすのに十分な将来加算一時差異を当該企業が有しているか否か
- (b) 税務上の繰越欠損金、または、繰越税額控除の繰越期限内に、当該企業が課税所得を稼得する可能性が高いか否か
- (c) 税務上の繰越欠損金は再発しそうな特定の原因によって発生したものであるか
- (d) 税務上の繰越欠損金、または、繰越税額控除の繰越期限内に課税所得を発生させるべきタックス・プランニングの機会が実行可能であるか否か

繰延税金資産と繰延税金負債の相殺については、次のような規定が置かれている〔第71項〕。

企業は、次の場合に、当期に認識した繰延税金資産と繰延税金負債とを相殺しなければならない。

- (a) 認識した金額を相殺する法的強制力のある権利を有しておりかつ、
- (b) 純額で決済するか、または、資産の実現と負債の決済を同時に行うことを意図している。

また、連結財務諸表上の繰延税金資産と繰延税金負債については、以下の場合に相殺が要求されている〔第74項〕。

- (a) 企業が当期の繰延税金資産と当期の繰延税金負債を相殺する法律上強制力のある権利を有しかつ、
- (b) 繰延税金資産と繰延税金負債とが、同一の税務当局によって、次のいずれかに対して課された法人税等に関するものである。
 - (i) 同じ納税主体、または、
 - (ii) 別々の納税主体であるが、多額の繰延税金負債、資産の決済または回収が見込まれる将来の各期間において、当期の繰延税金負債と当期の繰延税金資産とを純額で決済するか、あるいは、繰延税金資産の実現と繰延税金負債の決算を同時に行うことを意図している納税主体

なお、IAS12は、繰延税金資産または繰延税金負債を測定する際の税率について、当期および過去の期における当期の繰延税金資産および繰延税金負債は、貸借対照表日において制定され、または実質的に制定されている法定実効税率（および税法）を使用して、税務当局に納付（または税務当局から還付）されると予想される額で算定されなければならないと定めている〔第46項〕⁽¹²⁾。

5. わが国における税効果会計

5.1 背景

わが国における税効果会計は、1975年（昭和50年）に企業会計審議会より公表された『連結財務諸表の制度化に関する意見書』に始まる。この意見書は、三.2で、「税金の期間配分を行ういわゆる税効果会計は、わが国の会計実務では未だ慣行として成熟していないことを考慮して、連結財務諸表原則ではこれを取上げていない。しかしながら、企業集団内取引にかかる未実現損益の消去に伴う税金の調整

などは、連結財務諸表による財務情報として有意義であると考えられるので、税効果会計を適用した連結財務諸表を提出することも差支えないものとする」と指示していた。これにもとづいて制定された『連結財務諸表の用語、様式および作成方法に関する規則』第11条によって、税効果会計の適用が任意とされた。

1997年（平成9年）に企業会計審議会から『連結財務諸表制度の見直しに関する意見書』が公表された。この意見書は、連結情報を中心とするディスクロージャー制度への転換を図ることが必要である旨を提言するとともに、連結財務諸表が企業集団に関するより適切な投資情報を財務諸表利用者に提供するものとなるように、連結財務諸表原則を全面的に改訂し、その一環として、税効果会計の全面的適用を原則とすることを求めるものであった。従来の連結財務諸表原則では、税効果会計の適用が任意とされ、税効果会計を適用している企業に関しても、連結会社間にかかる損益の消去等の連結手続上の修正項目のみを対象として部分的に適用しているケースと、個別財務諸表ベースで適用される税効果会計を含めて全面的に適用しているケースとが見られた。しかし、連結手続上の修正項目のみを対象として税効果会計を部分的に適用したケースでは、きわめて限られた効果しか得られないという問題点が指摘されていたためである。なお、同意見書においては、本来、税効果会計は、個別財務諸表においても適用されるべきものであり、これについては、今後、商法との調整を進めることが必要であるとの提言も行われていた。

翌1998年（平成10年）の5月に日本公認会計士協会より、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』の中間報告が公表された。そして、10月には、企業会計審議会から『税効果会計に係る会計基準の設定に関する意見書』ならびに『税効果会計に係る会計基準』・『税効果会計に係る会計基準注解』が公表され、税効果会計が個別財務諸表にも導入されることとなった。これらに連動して、同年12月には、『財務諸表等規則』、『連結財務諸表等規則』ならびに『中間財務諸表等規則』の改正が行われ、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』が公表された。そして、1999年（平成11年）1月に同第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』と『税効果会計に関するQ&A』、5月に『中間財務諸表等における税効果会計に関するQ&A』、11月に日本公認会計士協会監査委員会報告第10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』が公表された。

以上の関連法令等の整備をへて、税効果会計が、連結財務諸表および個別財務諸表等を含めた財務諸表全般については、1999年（平成11年）4月1日以後に開始する事業年度から、中間財務諸表および中間連結財務諸表については、2000年（平成12年）4月1日以降開始する事業年度より、強制適用されることとなった。

その後、2000年（平成12年）に、わが国の会計基準設定主体として企業会計基準委員会が発足した。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より公表された税効果会計にかかわる実務指針の会計に関する部分を検討し、「このうち、繰延税金資産の回収可能性に関する定め以外の税効果会計に関する定めについて、基本的にその内容を踏襲した上で、必要と考えられる見直しを行うこととし、主として開示に関する審議を重ねて」[企業会計基準委員会2018、1頁]、2017年（平成29年）6月6日に、次の会計基準および適用指針の公開草案を公表した。

- ① 企業会計基準第28号『「税効果会計に係る会計基準」の一部改正』
- ② 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』と同第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』（日本公認会計士協会会計制度委員会が公表した『税効果会計に関するQ&A』を含む。）を継承し、企業会計基準適用指針第27号『税効果会計に適用する税率に関する適用指針』を統合するものとして企業会計基準適用指針第28号『税効果会計に係る会計基準の適用指針』

- ③ 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』、2016年（平成28年）に廃止された2001年2月公表の同第70号『その他の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』（同上）などを継承するものとして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』
- ④ 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』（同上）を継承するものとして企業会計基準適用指針第29号『中間財務諸表等における税効果会計に関する適用指針』
- ⑤ 2017年（平成29年）に廃止された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』を継承するものとして企業会計基準第27号『法人税、住民税及び事業税に関する会計基準』

これらの公開草案公表後、企業会計基準委員会は、各草案によせられたコメントを検討し、必要な修正を行った。そして、2018年（平成30年）2月9日開催の第378回委員会において、当該会計基準および適用指針を承認、公表した。

5.2 わが国の繰延税金資産規制

5.2.1 一時差異と繰延税金資産

『税効果会計に係る会計基準』は、第二・一・2において、一時差異を次のように定義している。

一時差異とは、貸借対照表及び連結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。

一時差異は、例えば、次のような場合に生じる。

- (1) 財務諸表上の一時差異
 - 収益又は費用の帰属年度が相違する場合
 - 資産の評価替えにより生じた評価差額が直接資本の部に計上され、かつ、課税所得の計算に含まれていない場合
- (2) 連結財務諸表固有の一時差異
 - 資本連結に際し、子会社の資産及び負債の時価評価により評価差額が生じた場合
 - 連結会社相互間の取引から生ずる未実現損益を消去した場合
 - 連結会社相互間の債権と債務の相殺消去により貸倒引当金を減額修正した場合

また、第二・二・1で、一時差異等にかかる税金の額について、将来に、回収または支払いが見込まれない税金の額を除き、繰延税金資産または繰延税金負債として財務諸表に計上しなければならない旨と、繰延税金資産に関して、毎期、将来の回収の見込みについて見直しを行われなければならない旨を指示している。さらに、この繰延税金資産または繰延税金負債の金額の算定にあたり適用する税率に関しては、回収または支払いが行われると見込まれる期の税率にもとづいて計算することを求めている〔第二・二・2〕。なお、税率の変更があった場合には、過年度に計上された繰延税金資産および繰延税金負債を新たな税率にもとづき再計算を行う旨を指示し、資産負債法にもとづいて計算することを明確にしている〔税効果会計に係る会計基準 注解6〕。

次に、繰延税金資産に関しては、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』が、繰延税金資産として計上すべき金額を、将来の会計期間における将来減算一時差異の解消、または税務上の繰越欠損金等の一時差異等加減算前課税所得との相殺および繰越外国税額控除の余裕額の発生等にかかわる減額税金の見積額であると定義している〔第4項〕。そして、その回収可能性については、次の（1）から（3）にもとづいて、将来の課税所得を減額する効果を有するか

どうかの判断を行うこととしている〔第6項〕。

- (1) 収益力に基づく一時差異等加減算前課税所得
- (2) 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
- (3) 将来加算一時差異

また、(1) から (3) にしたがって回収可能性を判断した結果、将来減算一時差異および税務上の繰越欠損金が、将来の一時差異等加減算前課税所得の見積額および将来加算一時差異の解消見込額と相殺され、課税所得を減額することができると思われる範囲内で繰延税金資産の計上を認めるものとし、その範囲を超える額については、評価性引当額として控除することを求めている〔第7項〕。この繰延税金資産から控除すべき金額については、毎期見直し、上記第6項にしたがって回収可能性を検討した結果、将来減算一時差異および税務上の繰越欠損金に係る繰延税金資産の全部または一部が将来の課税所得を軽減する効果を有さなくなったと判断された場合には、財務諸表に計上されていた繰延税金資産のうち回収可能性がない部分の金額を取り崩し、逆に将来の課税所得を減額する効果を有することとなったと判断された場合には、当該回収が見込まれる金額を新たに繰延税金資産として計上しなければならない〔第8項〕。

5.2.2 繰延税金資産の回収可能性の判断と手順

前述した繰延税金資産の回収可能性の判断に関する(1)の局面は、収益力にもとづく課税所得の発生が十分に見込まれるか否かを拠り所とするものである。ここでは、以下のように、企業が一定の基準にしたがって5つの区分に分類され、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が決定される。

① (分類1) に該当する企業の取り扱い

過去(3年)およ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おり、当期末時点で、近い将来に経営環境に著しい変化が見込まれない場合は、(分類1)に該当する。(分類1)に該当する企業にあつては、繰延税金資産の全額について回収可能性のあるものとされる〔繰延税金資産の回収可能性に関する適用指針第17・18項〕。

② (分類2) に該当する企業の取り扱い

過去(3年)およ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、安定的に発生しており、かつ当期末時点で近い将来に経営環境に著しい変化が見込まれず、過去(3年)および当期のいずれの事業年度においても重要な繰越欠損金が生じていない場合、(分類2)に該当する。(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リングによ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のあるものとされる。また、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かかる繰延税金資産については、回収可能性がないものとされる。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、税務上の損金の算入時期が個別に特定できないが、将来、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ことができる場合には、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は回収可能性のあるものと判断される〔同上 第19-21項〕。

③ (分類3) に該当する企業の取り扱い

過去(3年)および当期に、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(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が、負の値となる場合を含む。)、過去(3年)およ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発生していない場合、(分類4)の(2)と(3)の要件を満たす場合を除き、(分類3)に該当する。(分類3)に該当する企業あつては、将来における企業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もとづいて、当該見積可能期間の一時差異等に関するスケジューリングにより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判断される。また、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、過去における中長期計画(3年から5年を想定)の達成状況、過去(3年)および当期の課税所得の推移等を考慮し、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かかる繰延税金資産が回収可能であることを合理的な根拠をもって企業が説明できる場合にも、当該繰延税金資産の回収可能性が認められる〔同上 第22-25項〕。

④ (分類4) に該当する企業の取り扱い

次の(1)～(3)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。

- (1) 過去(3年)または当期において、重要な税務上の欠損金が生じている。
- (2) 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。
- (3) 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。

(分類4)に該当する企業については、翌期の一時差異等加減算前課税所得の見積額にもとづいて、翌期の一時差異等のスケジューリングを行った結果、繰延税金資産の回収可能性を見積ることができる場合に、当該繰延税金資産は回収可能性があると判断される。ただし、重要な税務上の欠損金が生じた原因や中長期計画、過去における中長期計画の達成状況、過去(3年)および当期の課税所得または税務上の欠損金の推移等を考慮して将来の一時差異等加減算前課税所得を見積る場合で、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できるときは、(分類2)に該当するものとして取り扱われ、当該分類の定めにしたがって繰延税金資産を見積る際には、その回収可能性が認められる。また、同様の場合で、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できるときは(分類3)に該当するものとして取り扱われ、当該分類の定めにしたがって繰延税金資産を見積る際には、その回収可能性が認められる〔同上 第26-29項〕。

⑤ (分類5) に該当する企業の取り扱い

過去(3年)およ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おり、かつ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場合は、(分類5)に該当する。(分類5)に該当する企業に関しては、原則として、繰延税金資産の回収可能性はないものとされる〔同上 第30-31項〕。

次に、繰延税金資産の回収可能性の判断に関する(2)の局面は、意思決定の有無、実行可能性などを考慮した有価証券・不動産等の売却(以下、「資産の売却等」)に基因するタックス・プランニングを拠り所とするものである。ここでは、局面(1)の5分類を前提として、以下のような取扱いが行われる〔同上 第33項〕。

- a. (分類1) の企業については、タックス・プランニングにもとづく一時差異等加減算前課税所得の見積額を、将来における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。
- b. (分類2) に該当する企業が、タックス・プランニングにもとづく一時差異等加減算前課税所得の見積額を、将来における一時差異等加減算前課税所得の見積額に織り込むためには、資産の売却等にかかわる意思決定・経済的合理性が存在し、それが実行可能であると認められなければならない。さらに、当該資産の含み益等にかかわる金額が契約等で確定している、または公正な評価額に裏付けられていることが必要である。
- c. (分類3) に該当する企業にあっては、将来の合理的な見積可能期間（おおむね5年）における資産の売却等について上記 b.と同様の要件が満たされた場合に、タックス・プランニングにもとづく一時差異等加減算前課税所得の見積額を、将来の合理的な見積可能期間（おおむね5年）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。なお、5年を超える繰延税金資産の見積りが認められている企業に関しては、当該見積可能期間を5年超とすることを認める〔同上 第24項参照〕。
- d. (分類4) に該当する企業が、タックス・プランニングにもと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ためには、資産の売却等にかかわる意思決定が、適切な権限を有する機関の承認や決裁権限者による決済または契約等で明確となっていなければならない。さらに、資産の売却等が確実に実行されると見込まれ、売却される資産の含み益等にかかわる金額が契約等で確定している、または公正な評価額に裏付けられていることも必要である。なお、この取り扱いは、将来の一時差異等加減算前課税所得の発生を合理的な根拠をもって説明することができるかと判断され、(分類2) または (分類3) に該当するものとみなされる企業には適用されない〔同上 28・29項参照〕。
- e. (分類5) に該当する企業に関しては、原則として、繰延税金資産の回収可能性判断にタックス・プランニングにもと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。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、資産の売却等ならびに売却される資産の含み益等について(分類4)と同様の要件を満たす場合には、タックス・プランニングにもと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〔同上 第34項〕。

さらに、繰延税金資産の回収可能性の判断に関する(3)の局面では、将来減算一時差異に係る繰延税金資産については、将来減算一時差異の解消見込年度に将来加算一時差異の解消が見込まれるか否か、また税務上の繰越欠損金に係る繰延税金資産については、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が解消されると見込まれるか否かに関する見積りが行われる〔同上 第6項〕。

最後に、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』は、繰延税金資産の回収可能性を判断する際の具体的な手順を以下のように指示している〔第11項〕。

- (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リングを行う。
- (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リングを行う。
- (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、解消年度ごとに相殺する。
- (4) (3) で相殺しき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。
- (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。
- (6) (5) で相殺しき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

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。

- (7) (1) から (6) により相殺しき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。

また、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。

5.2.3 税務上の繰越欠損金に係る繰延税金資産の回収可能性

税務上の繰越欠損金に係る繰延税金資産については、上述の手順により回収可能性が判断されるため、経営者は将来の一定期間にわたり、課税所得を生み出す力があるか否かについての見積りを行わなければならない。しかし、ここには、経営者の主観が入り込む余地が多分にあるといわざるを得ない。それゆえ、税務上の繰越欠損金に係る繰延税金資産は、他の将来減算一時差異等に係る繰延税金資産よりも一般的に回収可能性に関する不確実性が高いといえる。

このような事情を考慮して、税務上の繰越欠損金に係る繰延税金資産の回収可能性については、財務諸表利用者からのニーズに応えるために、先にふれた2018年（平成30年）の改正の際に公表された企業会計基準第28号『「税効果会計に係る会計基準」の一部改正』によって、次の諸点にかかわる注記事項の拡充が図られている〔第3-5項〕。

- ① 評価性引当額に重要な変動が生じている場合における、当該変動の主な内容の開示
- ② 税務上の繰越欠損金に係る繰越期限別の数値情報の開示
 - (1) 税務上の繰越欠損金の額に納税主体ごとの法定実効税率を乗じた額
 - (2) 税務上の繰越欠損金に係る評価性引当額
 - (3) 税務上の繰越欠損金に係る繰延税金資産の額
- ③ 税務上の繰越欠損金に係る重要な繰延税金資産を計上している場合、当該繰延税金資産を回収可能と判断した主な理由の開示

上記①は、評価性引当額の合計額に重要な変動が生じている際に、当該変動の主な内容を記載することを求めた改正である。

評価性引当額については、その変動の内容が理解できないために、税負担率に影響が生じている原因を分析できず、結果として税負担率の実績と予測が大きく乖離することが少なくなかった。このため、定性的な情報として当該変動の主な内容についての注記を指示した上で、繰延税金資産の発生原因別の主な内訳として税務上の繰越欠損金を記載している場合であって、この税務上の繰越欠損金の額が重要であるときは、評価性引当額を税務上の繰越欠損金に係るものと将来減算一時差異等に係るものとに区分して記載する旨が定められた〔『税効果会計に係る会計基準』の一部改正 第33項〕。

上記②の改正は、将来の税負担率の予測に役立つように、上記①で規制対象とされた税務上の繰越欠損金に対して、繰越期限別の数値情報の記載を行うことを求めたものである。この情報開示により、税務上の繰越欠損金に係る繰延税金資産を計上していない場合で、1年以内に当該税務上の繰越欠損金の繰越期限が到来し、2年目以降に課税所得が見込まれるときは、それ以降の税負担率が法定実効税率に近い数値になることなどを予測できるようになった〔同上 第38-40項〕。

上記③は、税務上の繰越欠損金に係る重要な繰延税金資産について、回収可能と判断した主な理由を記載することを求めた改正である。従来の規定では、繰越欠損金に係る繰延税金資産について、回収可能と判断した理由が記載されず、繰延税金資産の回収可能性に関する不確実性の評価を困難なものとしていた。このような事情をふまえて、注記の拡充が図られたのである〔同上 第43-44項〕。

2018年改正が重点を置く税務上の繰越欠損金に係る繰越期限別の数値情報の開示は、図表1のような様式の表を用いて行われる。〔太田, 2018〕によれば、図表中の「税務上の繰越欠損金」欄には、上記②(1)の税務上の繰越欠損金の額に納税主体ごとの法定実効税率を乗じた額が、「評価性引当

額」欄には、回収の見込みがない金額として、上記②(2)の税務上の繰越欠損金に係る評価性引当額が、「繰延税金資産」欄には、回収可能と見積られる金額として上記②(3)の税務上の繰越欠損金に係る繰延税金資産の額が、事業年度ごとに記載される。なお、上記②(2)の税務上の繰越欠損金に係る評価性引当額の事業年度ごとの金額は、以下のように算定される⁽¹³⁾。

- (1) 翌年度以降の一時差異等加減算前の課税所得に、将来加算一時差異の解消見込額を加算し、将来減算一時差異の解消見込額を減算して、事業年度ごとに税務上の繰越欠損金の繰越控除前の所得金額を算出する。
- (2) 繰越欠損金の控除制限等を考慮して事業年度ごとに税務上の繰越欠損金の控除可能見込額を見積る。
- (3) 上記(1)から(2)を減じた控除不能見込額に法定実効税率を乗じて事業年度ごとの税務上の繰越欠損金に係る評価性引当額を算定する。

図表1 税務上の繰越欠損金及びその繰延税金資産の繰越期限別の金額⁽¹⁴⁾

(前連結会計年度)							(当連結会計年度)							
	×年以内	×年超 ×年以内	×年超 ×年以内	×年超 ×年以内	×年超 ×年以内	×年超	合計		×年以内	×年超 ×年以内	×年超 ×年以内	×年超 ×年以内	×年超	合計
税務上の繰越欠損金					×××		×××百万円	税務上の繰越欠損金				×××		×××百万円
評価性引当額					△×××		△×××百万円	評価性引当額				△×××		△×××百万円
繰延税金資産					×××		×××百万円	繰延税金資産				×××		×××百万円

※税務上の繰越欠損金は法定実効税率を乗じた金額である。

6. 比較と検討

6.1 3基準の繰延税金資産規制の比較

ここでは、前節までの論考を前提として、米国基準、IFRS基準および日本基準の繰延税金資産に関する規制を検討する。具体的には、(1)一時差異、(2)繰延税金資産の認識、(3)繰延税金資産の回収可能性の判断基準、(4)繰延税金資産と繰延税金負債の相殺、(5)税効果会計に関する注記について、3基準をより詳細に比較し、その相違を整理、考察する。

(1) 一時差異の意義

米国基準、IFRS基準、日本基準は、ともに資産負債法を基礎とするものである。したがって、一時差異についても、これを会計上と税務上の帳簿価額差額(一時差異等)に関する将来の税務上への影響額と解している〔SFAS109 第10項、IAS12 第5項、税効果会計に係る会計基準 第二・一・2〕。

(2) 繰延税金資産の認識

米国基準および日本基準では、いったん将来減算一時差異に対する繰延税金資産を計上した後、回収可能性の判断結果に応じて評価性引当額を計上し、これを繰延税金資産から控除するといった2段階アプローチ(評価性引当額アプローチ)が採用されている〔SFAS109 第17項、繰延税金資産の回収可能性に関する適用指針 第7項、税効果に係る会計基準 注解5〕。しかし、IFRS基準では、2段階アプローチは用いられておらず、繰延税金資産は回収可能性があると認められる金額で直接、財務諸表に計上される。したがって、評価性引当額は計上されない〔IAS12 第34項〕。

(3) 繰延税金資産に係る回収可能性の判断基準

米国基準では、繰延税金資産は、将来減算一時差異を利用できる課税所得が生ずる可能性がおそらくある、すなわち「50% 超の可能性 (more likely than not)」という範囲内で算定、認識される。そのため、計上時点において、利用できるすべての情報を比較考量し、繰延税金資産に対する評価性引当額の金額が計算される〔SFAS109 第17項〕。

また、IFRS 基準にあっては、繰延税金資産は、下記に示す①～③の要件が検討された後に、将来減算一時差異を利用できる課税所得が生ずる可能性が高い (probable) 範囲内で、認識される〔IAS12 第24項〕。なお、繰延税金資産の回収可能性に関する判断に関して、数値基準や企業分類は揭示されていない。

- ① 収益力に基づく課税所得の十分性
- ② タックス・プランニングの存在
- ③ 将来加算一時差異の十分性

一方、日本基準では、回収可能性の判断について、5段階の企業分類にもとづく詳細な取り扱いが規定されている。ただし、上記①～③の検討に関しては、IFRS 基準と同様の手続が求められている〔繰延税金資産の回収可能性に関する適用指針 第15-35項〕。

(4) 繰延税金資産と繰延税金負債の相殺

米国基準、IFRS 基準、日本基準のいずれも同様の取り扱いとなっており、『同一の納税当局によって生じた繰延税金資産と繰延税金負債は相殺すること』とされている〔Topic740-10-45-6項、『税効果会計に係る会計基準』の一部改正 第2項〕。ただし、IFRS 基準では、上記に加え、重要な金額の繰延税金負債、もしくは繰延税金資産が決済・回収されると予想される将来の各期に、当期繰延税金負債と繰延税金資産とを純額で決済すること、または繰延税金資産を実現させると同時に繰延税金負債を決済することを意図している場合、異なった納税企業体の繰延税金資産・負債を相殺することとされている〔IAS12 第71・74項〕。

(5) 税効果会計に関する注記

① 定性的な情報の開示

米国基準にあっては、見積りに関するリスクと不確実性の注記事項として、繰延税金資産の評価性引当額のうち、後に取り崩し、資本直入する金額については、その旨の記載が求められている〔Topic275-10-50-15〕。これに対して、IFRS 基準と日本基準では、会計方針の開示において、経営者が会計方針を変更する上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大きな影響を与えているリスクに関する開示が指示されているのみである〔IAS1 第122項、会計上の見積りの開示に関する会計基準 第4-9項〕。

② 繰延税金資産の認識の根拠に関する注記

IFRS 基準においては、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、かつ当期または前期に損失を計上している場合に、その根拠となる証拠の内容を記載することが求められている〔IAS12 第82項〕。

③ 税金費用の主な内容

IFRS 基準および米国基準では、税金費用の内訳について、当期の税金費用および繰延税金費用への影響額を、税金費用の金額に影響が生じる原因ごとに開示することが求められている〔Topic740-10-50-9、

IAS12 第79項]。両基準では、税金費用の合計額のみを表示するため、税金費用の内訳開示を通じて当期税金費用と繰延税金費用を区別することが求められているのである。これに対して、日本基準においては、税金費用を『法人税、住民税および事業税』と『法人税等調整額』に区分表示することとされている関係から、税率変更以外の税金費用の内訳開示は求められていない〔連結財務諸表等規則 第15条の5他〕。

④ 繰延税金資産の企業結合による変動に関する開示

IFRS 基準では、企業結合により、それ以前に認識した繰延税金資産の金額に変動が生じた場合には、当該変動の額を開示することが求められる〔IAS12 第81項 (j)〕。

⑤ 企業結合後に繰延税金資産を認識する場合における開示

IFRS 基準においては、企業結合で取得した繰延税金資産を取得時の時点では認識しなかったが、取得後に認識する場合には、繰延税金資産を認識する原因となった事象または状況変化の説明に関する記載が必要となる〔IAS12 第81項 (k)〕。

以上の内容をまとめると、図表2のようになる。

図表2 米国基準、IFRS、日本基準の繰延税金資産規制の比較⁽¹⁵⁾

	米国基準	IFRS 基準	日本基準
(1) 一時差異の意義	・会計上と税務上の帳簿価額差額（一時差異等）に関する将来の税務上への影響額に対して繰延税金資産と繰延税金負債を認識する（資産負債法）〔SFAS109 第10項〕、〔IAS12 第5項〕、〔税効果会計に係る会計基準 第二・一・2〕。		
(2) 繰延税金資産の認識	・いったん将来減算一時差異に対する繰延税金資産を計上し、その後、回収可能性の判断結果に応じて評価性引当額を計上する2段階アプローチを採用している〔SFAS109 第17項〕。	・2段階アプローチは採用しておらず、繰延税金資産を回収可能性があると認められる金額で直接計上する〔IAS12 第24項〕。	・いったん将来減算一時差異に対する繰延税金資産を計上し、その後、回収可能性の判断結果に応じて評価性引当額を計上する2段階アプローチを採用している〔繰延税金資産の回収可能性に関する適用指針 第7項〕、〔税効果に係る会計基準 注解5〕。
(3) 繰延税金資産に係る回収可能性の判断基準	・[50% 超の可能性 (more likely than not)] という範囲内で、繰延税金資産を認識する〔SFAS109 第17項〕。	・将来減算一時差異を利用できる課税所得が生ずる可能性が高い (probable) 範囲内で、繰延税金資産を認識する〔同上〕。	・回収可能性を5段階の企業分類にもとづき判断する〔繰延税金資産の回収可能性に関する適用指針 第15-35項〕。
(4) 繰延税金資産と繰延税金負債の相殺	・同一の納税当局によって生じた繰延税金資産と繰延税金負債は相殺する〔Topic740-10-45-6項〕。	・左記に加え、重要な金額の繰延税金負債、繰延税金資産が決済、もしくは、回収されると予想される将来の各期に当期繰延税金負債と資産とを純額で決済すること、または資産を実現させると同時に負債を決済することを意図している場合、異なった納税企業体の繰延税金資産・負債を相殺する〔IAS12 第71・74項〕。	・同一の納税当局によって生じた繰延税金資産と繰延税金負債は相殺する〔「税効果会計に係る会計基準」の一部改正 第2項〕。
(5) 税効果会計に関する注記 (共通点)	<ul style="list-style-type: none"> 一時差異および繰越欠損金等の項目ごとの繰延税金資産および繰延税金負債の金額〔Topic740-10-50-2〕、〔IAS12 第81項 (g)〕、〔税効果に係る会計基準 注解8〕 会計上の利益に対する税負担率と法定実効税率の差異の調整〔Topic740-10-50-12〕、〔IAS12 第81項 (c)〕、〔税効果に係る会計基準 第四・2〕 適用税率の変更による影響に関する情報〔Topic740-10-50-9〕、〔IAS12 第80項〕、〔税効果に係る会計基準 第四・4〕 税務上の繰越欠損金及び繰越税額控除の金額に関する情報〔Topic740-10-50-3a〕、〔IAS12 第81項 (e)〕、〔「税効果会計に係る会計基準」の一部改正 第5項〕 		
	<ul style="list-style-type: none"> 繰延税金資産から控除する評価性引当額と控除前の繰延税金資産をそれぞれ注記する〔SFAS109 第43項〕。 	<ul style="list-style-type: none"> 評価性引当額を注記せず、評価性引当額を認識し、控除した後繰延税金資産を項目ごとに表示する〔IAS12 第80項〕。 	<ul style="list-style-type: none"> 繰延税金資産から控除する評価性引当額と控除前の繰延税金資産をそれぞれ注記する〔税効果に係る会計基準 注解5-7〕、〔「税効果会計に係る会計基準」の一部改正 第4項 (1)〕。
	<ul style="list-style-type: none"> 税金費用の主な内訳を開示する〔Topic740-10-50-9、IAS12 第79項〕。 		<ul style="list-style-type: none"> 税率変更以外の内訳開示は求められていない〔連結財務諸表等規則 第15条の5他〕。
税効果会計に関する注記 (相違点)	<ul style="list-style-type: none"> リスクと不確実性の説明に関する開示の一部として、将来の課税所得を基礎とした繰延税金資産の評価性引当額の見積りに関する記載が求められる〔Topic275-10-50-15〕。 繰延税金資産の評価性引当額のうち、後に取り崩し、資本直入する金額については、その旨の記載が必要とされる〔Topic 740-10-50-3b〕。 	<ul style="list-style-type: none"> 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を開示することが要求されている〔IAS1 第122項〕。 繰延税金資産を計上しているが、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、かつ当期または前期に損失を計上している場合、その認識の根拠となる証拠の内容を開示する〔IAS12 第82項〕。 企業結合により、それ以前に認識した繰延税金資産の金額に変動が生じた場合には、当該変動の額を開示が要求されている〔IAS12 第81項 (j)〕。 企業結合で取得した繰延税金資産を取得時の時点では認識しなかったが、取得後に認識する場合には、繰延税金資産を認識する原因となった事象、または、状況変化の説明に関する記載が必要となる〔IAS12 第81項 (k)〕。 	<ul style="list-style-type: none"> 会計方針の開示において、当年度に財務諸表に計上した金額のうち、翌年度の財務諸表に重要な影響を及ぼすリスクに関する開示を行うことが求められている〔会計上の見積りの開示に関する会計基準 第4-9項〕。

6.2 考察と提言

図表2を鳥瞰すると、まず、(1)の一時差異に関する考え方は共通している、換言すれば、繰延税金資産の基本コンセプトは同一であるが、他の論点に関しては、各基準が独自の規制を設けていること、さらには、わが国の繰延税金資産に関する規定は、表上の(2)、(4)、および(5)の一部共通点から判断するかぎり、どちらかといえば米国基準よりであることがわかる。

注目すべきは、(3)と(5)の相違である。まず、(3)については、日本基準では、過去の課税所得の発生状況や一時差異のスケジューリング結果、将来における経営環境の動向、資産の売却等にもとづくタックス・プランニングの存在などを考慮に入れ、会社を5分類に区分して、これにもとづいて繰延税金資産の回収可能性が判断される(以下、「5分類判断」)。これに対し、米国基準では、回収可能性がおそらくある(可能性が50%超)という範囲内で繰延税金資産が認識されることとなるが、その判断に関しては、具体的な基準が設けられていないため、何を根拠に50%超の回収可能性があるといえるのかが明確ではない。また、IFRS基準では、日本基準や米国基準のように具体的な数値基準や企業分類が指示されていないため、日本基準や米国基準と比較して、経営者の主観が入り込む可能性がより高まると考えられる。したがって、日本基準は、5分類判断が組み込まれているという点で、他の基準に比べて優位性があると判断される。

次に、(5)に目を向けると、日本基準は、米国基準およびIFRS基準と比較すると質、量ともに劣っているといわざるを得ない内容である。企業会計基準第28号「『税効果会計に係る会計基準』の一部改正」にあって、既述のように注記事項を追加するという改正が行われた。しかし、この改正は主に繰越欠損金に係る繰延税金資産に関するものであり、改正後も、なお米国基準およびIFRS基準との間に相違が存在する。

例えば、米国基準では、リスクと不確実性の説明に関する開示の一部として、将来の課税所得を基礎にした繰延税金資産の評価性引当額の見積りに関する記載が求められている。これに対して、IFRSおよび日本基準では、会計方針の開示において、会計上の見積りに関する事項全般を対象としたリスクの開示を要請する規定が置かれているのみであるため、必ずしも評価性引当額の見積りにかかわるリスクと不確実性についての情報が開示されるわけではない。また、IFRS基準では、繰延税金資産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、かつ当期または前期に損失を計上している場合には、その認識の根拠となる証拠の内容を開示する旨が定められているが、日本基準にあって、同様の注記は要求されていない。

すなわち、図表2から導かれる帰結は、現行のわが国の繰延税金資産規制は、繰延税金資産に係る回収可能性の判断については、5分類判断が組み込まれているという優位性を有しているが、注記については、米国基準およびIFRS基準のそれよりも整備が一步遅れているというものである。推論の域を出ないが、米国基準およびIFRSは、繰延税金資産に係る回収可能性の判断について、5分類判断という確固たる拠り所を有していないがゆえに、これを補完するために、注記を活用して定性的な情報を開示していると考えられなくもない。したがって、わが国において、米国基準およびIFRS基準の繰延税金資産にかかわる先進的な注記規定が整備されたとき、わが国の繰延税金資産規制は、米国基準およびIFRS基準よりも有用性の高いものとなるはずである。もちろん、逆もまた然りである。米国基準およびIFRS基準に5分類判断が導入されたとき、わが国の繰延税金資産規制は、国際的な優位性を失う。

7. 残された課題

本稿も試みた米国の会計基準、IFRS、日本の会計基準の比較には、2つの意義が存する。1つは、わが国の会計基準を、米国の会計基準・IFRSと同等の水準とし、国際的な品質を保持したものとするという

意義である。もう1つは、3基準を対比、考量することにより、より高水準かつグローバルな会計基準を模索するという意義である。本稿は、繰延税金資産規制について、前者の意義を前提として議論を展開したものである。しかし、ここでの考察は、後者の意義を議論する際にも相応の材料を提供するものとする。

最後に、残された課題を示しておきたい。まず、5分類判断について、企業分類やその判断に関する情報の開示が必要か否かを検討する必要がある。企業会計審議会は、これに関して、「分類は繰延税金資産の回収可能性を判断する過程の一部に過ぎず、同一の分類であっても、課税所得の見積りなどにより回収可能な金額が異なることや、国内企業のみ繰延税金資産に関する情報であることから、分類そのものの情報が注記されたとしても当該情報のみでは連結財務諸表における将来の税金費用を分析することは困難であると考えられる」と述べている〔『税効果会計に係る会計基準』の一部改正 第55項〕。しかし、類似の先行研究である〔中島他,2010〕も、「例えば、繰延税金資産の回収可能性を判断するにあたっての将来の業績予測に関する情報、『監査上の取扱い』の会社区分、評価性引当額の内訳情報等、開示情報の充実を図る必要がある」と結論づけるように（122頁）、企業分類や企業ごとに異なる課税所得の見積りに関する情報は、外部の財務諸表利用者にとってきわめて重要である。また、当該情報の開示により、5分類判断の国際的優位性がさらに高まることも期待できる。

次に、3基準共通の課題として、繰延税金資産の回収可能性に関する情報の記載箇所にかかわる検討も必要である。当該情報は、財務諸表の注記事項「税効果会計関係」・「追加情報」等のみならず、有価証券報告書の様々な箇所に記載されている。具体的には、「事業の状況」章における「事業等のリスク」や「経営者による財政状態、経営成績及びキャッシュ・フロー状況の分析」節、さらには「経営者による財政状態、経営成績及びキャッシュ・フロー状況の分析」節中の「経営者の視点による経営成績等の状況に関する分析・検討内容」項における「重要な会計方針及び当該見積りに用いた仮定」などである。それゆえ、繰延税金資産の回収可能性に関する情報を収集、整理するためには、かなりの労力と時間を費やさなければならない。このような外部財務諸表利用者の負担を斟酌して、繰延税金資産の回収可能性に関する情報の記載箇所を注記事項「税効果会計関係」へ一元化する途を探るべきである。

注

- (1) 1999年2月25日『日本経済新聞』。
- (2) 2002年5月16日『日本経済新聞』、2003年6月20日『日本経済新聞』等、参照。
- (3) 2005年4月13日『日本経済新聞』、同年8月19日『日本経済新聞』・同年9月14日『日本経済新聞（夕）』・同年9月22日『日本経済新聞』等、参照。
- (4) 2004年6月9日『日本経済新聞（夕）』・同年10月9日『日本経済新聞』・2005年1月25日『日本経済新聞』・同年2月4日『日本経済新聞（夕）』・同年9月14日『日本経済新聞』・同年9月17日『日本経済新聞』等、参照。
- (5) 2004年3月20日『日本経済新聞』・同年5月18日『日本経済新聞』・2005年5月25日『日本経済新聞』等、参照。
- (6) 2004年1月15日『日本経済新聞』・同年7月1日『日本経済新聞（夕）』・同年8月6日『日本経済新聞（夕）』・2005年3月3日『日本経済新聞』・同年9月19-21日『日本経済新聞』等、参照。
- (7) APBO11の訳出は、〔中田,1999〕によるが、必ずしも同一ではない。
- (8) 本項については、〔PwC あらた監査法人,2017〕、〔渋谷・飯田,1988〕、〔中田,1999〕、〔西村,2001〕を参照。
- (9) Topic740の訳出は、〔PwC あらた監査法人,2017〕によるが、必ずしも同一ではない。
- (10) 本節におけるSFAS109の訳出については、〔山田,2000〕および〔中田,1999〕によるが、必ずしも同一ではない。
- (11) 1999年以降の動向等については、〔有限責任監査法人トーマツ IFRS サービスセンター,2009〕・〔橋本,2009〕・〔井戸,2002〕・〔日本公認会計士協会,2013〕等を参照。
- (12) 本節におけるIAS12の訳出については、〔国際会計基準審議会 (IASB) 編,2001〕および〔IFRS 財団編,2020〕によるが、必ずしも同一ではない。
- (13) 〔太田,2018〕参照。
- (14) 企業会計基準第28号「『税効果会計に係る会計基準』の一部改正」における参考〔開示例〕を参照。
- (15) 〔企業会計基準委員会税効果会計専門委員会,2017年a〕における（別紙1）および（別紙2）を参照。なお、米国会計基準の訳出については、〔中田,1999年〕、〔企業会計審議会,2017年〕、〔新日本有限責任監査法人編,2010年〕、〔新日本

有限責任監査法人編,2022年] を、また、IFRS 基準の訳出については、[会計基準委員会、財務会計基準機構訳,2020年] [日本公認会計士協会国際委員会訳,2001年]、[あずさ監査法人編,2021年]、[企業会計審議会,2017年] を参照。

引用・参考文献

- Accounting Principles Board, *APB Opinion No.11, Accounting for Income Taxes*, American Institute of Certified Public Accountants, 1967 (日本公認会計士協会国際委員会訳『会計原則総覧』関東図書、1969年)。
- Donald J. Bevis and Raymond E. Perry, *Accounting for Income Taxes: An Interpretation of APB Opinion NO.11*, American Institute of Certified Public Accountants, 1969.
- Financial Accounting Standards Board, SFAS NO.96, *Accounting for Income Taxes*, 1987.
- Financial Accounting Standards Board, SFAS NO.109, *Accounting for Income Taxes*, 1992.
- International Accounting Standard Committee, *IAS.12, Income Taxes*, 1979.
- International Accounting Standard Committee, *IAS12, Income Taxes*, 1989 (国際会計基準審議会 (IASB) 編, 日本公認会計士協会国際委員会訳『国際会計基準書』同文館、2001年)
- International Accounting Standard Committee, *IAS12, Income Taxes*, 2016 (IFRS 財団編, 企業会計基準委員会、財務会計基準機構訳『IFRS 基準 <注釈付き>2020年1月1日現在で公表されている基準』中央経済社、2020年)。
- あずさ監査法人編「IFRSと日本基準の主要な相違点」, 2021年 (<https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/jp/pdf/2021/jp-ifrs-compared-to-japanese-gaap-an-overview-2021-05.pdf> 2021/9/20最終確認)。
- 井戸一元稿「国際会計基準 (IAS) への収斂と展望」『豊橋創造大学短期大学部研究紀要』(豊橋創造大学短期大学部) 第19号、21-50頁、2002年。
- 一ノ宮士郎稿「税効果会計と利益操作—倒産企業における実証分析—」『経済経営研究』第25巻6号、1-85頁、2005年。
- 太田達也稿「税務上の繰越欠損金に係る繰延税金資産の回収可能性の判断について ~ 評価性引当額の算定方法 ~」『企業会計ナビ (EY 監査法人)』, 2018年 (https://www.ey.com/ja_jp/corporate-accounting/ota-tatsuya-point-of-view/ota-tatsuya-point-of-view-2018-04-02 2022/9/7最終確認)。
- 加藤大輔・中澤範之稿「2019年3月期有報における税効果会計の開示分析」『旬刊経理情報』第1559号、30-40頁、2019年。
- 神田秀樹・斎藤真哉・中里実・太田洋・上田秀美稿「税効果会計に関する理論的検討」〔上〕・〔下〕『商事法務』第1700・1701号、4-17頁・16-27頁、2004年。
- 神林比洋雄稿「国際会計基準第12号 法人税等の会計」『JICPA ジャーナル』第472号、75-78頁、1994年。
- 北村幸子稿「繰延税金資産の認識・測定に関する留意点」『旬刊経理情報』第1422号、10-14頁、2015年。
- 清村英之稿「アメリカにおける税効果会計基準の歴史的変遷」『北見大学論集』(北海学園北見大学) 第32号、1-28頁、1994年。
- 金融庁「会計基準を巡る変遷と最近の状況」、2020年 (https://www.fsa.go.jp/singi/singi_kigyou/siryou/kaikei/20201106/5.pdf 2022/9/19最終確認)。
- 企業会計基準委員会『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』, 2016年。
- 企業会計基準委員会『企業会計基準適用指針第27号 税効果会計に適用する税率に関する適用指針』, 2016年。
- 企業会計基準委員会『企業会計基準第27号「法人税、住民税及び事業税に関する会計基準」, 2017年。
- 企業会計基準委員会『企業会計基準適用指針第28号『税効果会計に係る会計基準』の一部改正』, 2018年。
- 企業会計基準委員会『企業会計基準適用指針第28号 税効果会計に係る会計基準の適用指針』, 2018年。
- 企業会計基準委員会『企業会計基準第28号「『税効果会計に係る会計基準』の一部改正」等の公表』, 2018年 (https://www.asb.or.jp/wp-content/uploads/20180216_01.pdf 2022/9/20最終確認)。
- 企業会計基準委員会『企業会計基準適用指針第28号 税効果会計に係る会計基準の適用指針』, 2018年。
- 企業会計基準委員会『企業会計基準適用指針第29号 中間財務諸表等における税効果会計に関する適用指針』, 2018年。
- 企業会計基準委員会『企業会計基準第31号 会計上の見積りの開示に関する会計基準』, 2020年。
- 企業会計基準委員会税効果会計専門委員会「税効果会計 米国会計基準における法人所得税に関する開示の動向」、2017年 a (https://www.asb.or.jp/wp-content/uploads/20170110_15.pdf 2022/9/20最終確認)。
- 企業会計基準委員会税効果会計専門委員会「税効果会計 未実現損益の消去に係る税効果の検討」、2017年 b (https://www.asb.or.jp/wp-content/uploads/20170126_12.pdf 2011/9/20最終確認)。
- 鯨岡健太郎稿「税効果会計のスケジューリング精度を高めるコツ」『旬刊経理情報』第1407号、58-62頁、2015年。
- 経済産業政策局企業会計室「企業会計制度をめぐる動向」、2015年 (https://www.meti.go.jp/policy/economy/keiei_innovation/kigyoukaikai/pdf/accounting_systemrev2.pdf 2022/9/19最終確認)。
- 神戸大学・朝日監査法人 IAS プロジェクト編『国際会計基準と日本の会計実務』同文館、2001年。
- 小宮山賢稿「わが国企業の税効果会計の特徴」『証券アナリストジャーナル』第54巻12号、6-13頁、2016年。
- 小島信史稿「圧縮記帳と税効果会計」『経営論集』(朝日大学) 第7巻第2号、77-94頁、1992年。
- 小林公司稿「税効果会計の変遷と新しい税効果会計」『会計ジャーナル』第20巻第13号、24-36頁、1988年。
- 齋藤真哉著「税効果会計論」森山書店、1999年。
- 島田真一稿「税効果会計をめぐる問題点について」『租税研究』第639号、48-65頁、2003年。
- 渋谷道夫・飯田信夫著『英和対照 アメリカの会計実務詳解』中央経済社、1988年。
- 新日本有限責任監査法人編「IFRS ポイント講座」、第21巻、2010年 (<https://www.eyjapan.jp/services/assurance/ifrs/issue/ifrs-others/ifrs-point/pdf/ifrs-point-07-hojinshotokuzei.pdf> 2021/6/16最終確認)。
- 新日本有限責任監査法人「JGGAAP-USGAAP-USGAAP comparison」、Version1.0、2010年 (<https://www.eyjapan.jp/services/assurance/ifrs/issue/ifrs-others/other/pdf/ifrs-other-2009-10-26.pdf> 2021/6/24最終確認)。
- 新日本有限責任監査法人「JGGAAP-IFRS comparison」、Version7.0、2022年 (https://www.ey.com/ja_jp/ifrs/ifrs-insights/2021/ifrs-others-other-ifrs-jgaap-comparison-v7 2022/9/20最終確認)。

繰延税金資産規制に関する一考察

- ・ 杉山晶子稿「繰延税金資産を含む繰越剰余金の配当—2008年度アンケート調査研究に基づいて」『明大商学論叢』（明治大学）第91巻1号、105-124頁、2009年a。
- ・ 杉山晶子稿「繰延税金資産の回収可能性」笠井昭次先生古希記念論作編集委員会編『笠井昭次先生古希記念論文集』慶應義塾大学出版会、201-221頁、2009年b。
- ・ 須田一幸稿「税効果会計の意義と問題点」中村忠著『制度会計の変革と展望』白桃書房、87-103頁、2001年。
- ・ 中央監査法人編『詳解税効果の実務』清文社、2000年。
- ・ 手塚仙夫著『税効果会計の実務』清文社、1998年。
- ・ 手塚仙夫著『税効果会計の実務』清文社、2002年。
- ・ デトロイトトウシュートーマツ編『国際財務報告基準の実務』中央経済社、2008年。
- ・ 成道秀雄稿「税効果会計と税務情報」『税務会計研究』第20号、323-333頁、2009年。
- ・ 中島稔哲稿「税効果会計のコンバージェンスの方向」『ビジネス & アカウンティングレビュー』（関西学院大学）第3号、67-80頁、2008年。
- ・ 中島稔哲稿「経済環境の変化と繰延税金資産の回収可能性の判断—事例分析からの知見—」『ビジネス & アカウンティングレビュー』（関西学院大学）第5号、2010年、107-123頁。
- ・ 中島稔哲稿「税務上の繰越欠損金に対する繰延税金資産の認識 -ESMAによる適用上の課題の識別とその対応-」『ビジネス & アカウンティングレビュー』（関西学院大学）第24号、25-41頁、2019年。
- ・ 中田信正稿「アメリカにおける税効果会計の改正 -FASB 基準書第96号-」『産業経理』第48巻第1号、1-11頁、1988年。
- ・ 中田信正稿「税効果会計の論点 -FASB 公開草案をめぐって-」『JICPA ジャーナル』第439号、34-39頁、1992年。
- ・ 中田信正稿「税効果会計の新展開：繰延税金資産の増大と情報開示機能の拡大」『桃山学院大学経済経営論集』（桃山学院大学）第37巻、1-41頁、1995年。
- ・ 中田信正著『税効果会計詳解—基準形成と計算構造』中央経済社、1999年。
- ・ 中田信正稿「税効果会計」『企業会計』第52巻第1号、45-55頁、2000年。
- ・ 永井知美稿「IFRS をめぐる最近の動向—強制適用は見送り、日本に四つ目の会計基準—」『TBR 産業経済の論点』（株式会社東レ経営研究所）、2013年（[https://cs2.toray.co.jp/news/tbr/newsrrs01.nsf/0/A62B1E322BAE80554925833E00262640/\\$FILE/ind_g013.pdf](https://cs2.toray.co.jp/news/tbr/newsrrs01.nsf/0/A62B1E322BAE80554925833E00262640/$FILE/ind_g013.pdf) 2022/9/19最終確認）。
- ・ 長岡勝美稿「税効果会計適用上の留意点 繰延税金資産の回収可能性の判断基準について」『企業会計』第52巻第3号、36-41頁、2000年。
- ・ 西村幹仁著『税効果会計の理論』同文館、2001年。
- ・ 日本監査法人編『税効果会計の実務』中央経済社、2002年。
- ・ 日本公認会計士協会国際委員会訳『財務会計基準書第109号（法人所得税の会計処理）』（日本公認会計士協会）、1992年。
- ・ 日本公認会計士協会『監査委員会報告第10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』、1999年。
- ・ 日本公認会計士協会『監査委員会報告第70号 その他の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』、2001年。
- ・ 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』、2007年。
- ・ 日本公認会計士協会編『コンバージェンスの歩み』、2013年（<http://www.hp.jicpa.or.jp/ippan/ifrs/convergence/chapter01/index.html/chapter—04/index.html> 2022/9/19最終確認）。
- ・ 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』、2016年。
- ・ 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』、2016年。
- ・ 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』、2016年。
- ・ 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』、2016年。
- ・ 橋本尚著『2009年 国際会計基準の衝撃』日本経済新聞出版社、2009年。
- ・ 半澤繁稿「税効果会計のメカニズムとその問題点」『経営管理研究』第2号、50-57頁、2012年。
- ・ PwC あらた監査法人著『アメリカの会計原則〔第2版〕』東洋経済新報社、2017年。
- ・ 平尾勇稿「法人税の性格と財務諸表への表示」『経営と経済』（長崎大学）第45巻2-3号、1965年、421-448頁、1965年。
- ・ 藤井範彰稿「IAS 公開草案 E49『法人税等』」『企業会計』第47巻第1号、8-9頁、1995年。
- ・ 藤田敬司稿「税効果会計の構造と現代的課題」『立命館経営学』（立命館大学）第42巻第1号、1-23頁、2003年。
- ・ 間島進吾稿「FASB 税効果会計—SFAS 第109号を中心に—」『JICPA ジャーナル』第444号、38-43頁、1992年。
- ・ 間島進吾稿「米国における税効果会計の現状」『企業会計』第52巻第6号、122-132頁、2000年。
- ・ 宮島司稿「わが国における税効果会計への対応 -商法学者の立場から-」『会計ジャーナル』、37-44頁、1988年。
- ・ 門田隆太郎稿「税効果会計に関する一考察」横山和夫先生古希記念論集編集委員会編『現代会計実務の諸相』税務経理協会、71-85頁、2010年。
- ・ 弥永真生・足田浩著『税効果会計』中央経済社、1997年。
- ・ 弥永真生「税効果会計をめぐる国際会計基準の改定および各国の会計基準の動向」『企業会計』第49巻第5号、91-96頁、1997年。
- ・ 山田昭広著『アメリカの会計基準 ARB APB 意見書 FASB 基準書の解説』中央経済社、2000年。
- ・ 山田昭広著『アメリカの会計基準〔第4版〕』中央経済社、2000年。
- ・ 有限責任監査法人トーマツ編「IFRS in Focus 主要な判断と見積りの開示にスポットライトを当てる」『テクニカルセンター 会計情報』第491号、2017年（<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/jp/Documents/get-connected/pub/atc/201707/jp-atc-kaikeijiyoho-201707-05.pdf>、2022/9/9最終確認）。
- ・ 有限責任監査法人トーマツ IFRS サービスセンター編『国際財務報告基準の実務〔第4版〕』中央経済社、2009年。
- ・ 吉田康英稿「金融機関の不良債権処理」『企業会計』第55巻第2号、25-31頁、2003年。