

税務上の繰越欠損金に係る繰延税金資産

——IFRS 任意適用会社を対象とした実態調査——

中 島 稔 哲

要 旨

税務上の繰越欠損金に係る繰延税金資産は、一般的に、回収可能性に関する不確実性が高いとの認識をふまえ、IFRS 任意適用会社を対象に、日本基準による注記とIAS 12による注記を対比し、税務上の繰越欠損金に対してどの程度の繰延税金資産が認識されていたのかを調査したものである。その結果、税務上の繰越欠損金に対して繰延税金資産を認識していなかった会社が8社あったほか、認識割合を把握できた会社の約45%が税務上の繰越欠損金に係る繰延税金資産の当初認識額に対して連結財政状態計算書に認識していた割合が20%未満であったこと等が明らかとなった。

I はじめに

2018（平成30）年2月に、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』（企業会計基準委員会 [2018]）が公表され¹⁾、このなかで、税務上の繰越欠損金の額が重要であるときには、税務上の繰越欠損金に係る評価性引当額と将来減算一時差異等の合計に係る評価性引当額に区分して記載することが定められた（第4項）。このことは、税務上の繰越欠損金²⁾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されているため、当該税務上の繰越欠損金に係る評価性引当額は、比較的、回収可能性に関する不確実性が高い繰延税金資産の額を理解する上で有用な情報となると考えられる（第27項）ことによるものとされている。

本稿は、このような認識をふまえ、次の点に着目して³⁾、税務上の繰越欠損金に対して、国際財務報告基準（International Financial Reporting Standards: IFRS）を任意適用した会社はどの程度の繰延税金資産を認識していたかを調査したものである。すなわち、有価証券報告書には比較情報として前連結事業年度の情報が開示される点と、国際会計基準第12号「法人所得税」（IAS 12）では税務上の繰越欠損金に対して認識された繰延税金資産の額の注記が要求されている点に着目して、IFRS 任意適用会社が、税務上の繰越欠損金に

対してどの程度の繰延税金資産を認識していたのかを調査したものである。

以下では、まず、「税効果会計に係る会計基準」（企業会計審議会 [1998年]）（以下、日本基準と略称することがある。）と IAS 12 における繰延税金資産の注記事項を確認する。そして、繰延税金資産に関する注記事項の差異をふまえ、IFRS 任意適用会社が税務上の繰越欠損金に係る繰延税金資産の当初認識額に対して連結財政状態計算書に認識した繰延税金資産の割合等の調査結果を示すとともに、注記に関する実務上の課題を指摘する。

II 繰延税金資産に関する注記事項

1 日本基準における注記事項

「税効果会計に係る会計基準」では、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ものとしている。すなわち、将来減算一時差異および繰越欠損金等に係る税金の額は、将来の会計期間において回収が見込まれない税金の額を除いて、繰延税金資産として計上するものとし、その将来の回収の見込みについて毎期見直しを行うものとしている。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の判断に関する適用指針」（企業会計基準委員会 [2015]）⁴⁾では、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回収可能性は、収益力に基づく一時差異等加減算前課税所得、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、および将来加算一時差異に基づいて、将来の税金負担額を軽減する効果を有するかどうかを判断することとし（第6項）、そして、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においては、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が定めている（第15項）。

注記事項として、「税効果会計に係る会計基準」は、繰延税金資産および繰延税金負債の発生原因別の主な内訳、この記載にあたっては、繰延税金資産から控除された額（評価性引当額）を併せて記載するものとしている。なお、発生原因別の主な内訳に記載される金額は、一時差異等に法定実効税率を乗じた税効果額（税額ベース）である。

2 IAS 12 における注記事項

IAS 12 は、税務上の繰越欠損金および繰越税額控除に対しては、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とし（par. 34）⁵⁾、このための認識要件は、将来減算一時差異から生じる繰延税金資産を認識するための要件と同じであるとしている。ただし、繰越欠損金の存在は、将来に課税所得が稼得されないという強い根拠となることから、近年に損失が発生した経歴がある場合

には、企業は税務上の繰越欠損金から生じる繰延税金資産を、十分な将来加算一時差異を有する範囲でのみ、または税務上の繰越欠損金の使用対象となる十分な課税所得が稼得されるという他の信頼すべき根拠がある範囲でのみ認識するものとしている (par. 35)。

そして、繰延税金資産を活用できるかどうか、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、当期または前期に損失を生じているには、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しなければならない (IAS 12, par. 82)。さらに、次の項目も別個に開示しなければならないとしている。

- ① 財政状態計算書に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、および繰越税額控除の額（および、もしあれば失効日）(IAS 12, par. 81 (e))。
- ② 各タイプの一時差異ならびに各タイプの税務上の繰越欠損金および繰越税額控除について、表示する各期間の財政状態計算書に認識した繰延税金資産および負債の額 (IAS 12, par. 81 (g) (i))。

3 日本基準のIAS 12の注記事項の違い

「税効果会計に係る会計基準」とIAS 12の注記内容の違いを表したものが【図表1】である。日本基準では、発生原因別の主な内訳には、一時差異等に係る繰延税金資産・繰延税金負債の当初認識額が記載され、繰延税金資産の当初認識額の合計（繰延税金資産小計）から評価性引当額を控除するものとなっている。

【図表1】 日本基準とIAS 12における注記上の金額の違い

日本基準		IAS 12	
(繰延税金資産)		(繰延税金資産)	
：	：	：	：
税務上の繰越欠損金	○○○ *1	税務上の繰越欠損金	◇◇◇ *2
：	：	：	：
繰延税金資産小計	△△△	：	：
評価性引当額	□□□	：	：
繰延税金資産合計	×××	計	×××
*1 当初認識額		*2 財政状態計算書で認識した額	

これに対して、IAS 12は、税務上の繰越欠損金について、財政状態計算書に認識した繰延税金資産の額（日本基準に則して表現すれば、当初認識額から評価性引当額を控除した純額）が注記される。ただし、税務上の繰越欠損金について当初認識による繰延税金資産の額は注記されず、繰延税金資産を認識していない税務上の繰越欠損金の額が注記される

ことになっている。

このように、「税効果会計に係る会計基準」では、税務上の繰越欠損金に係る繰延税金資産の当初認識額が、重要であれば発生原因別の主な内訳に記載されるが、その回収可能額を識別することはできないのに対し、IAS 12 では財政状態計算書に認識した額が、重要であれば注記される。

Ⅲ 税務上の繰越欠損金に対して認識された繰延税金資産の額

1 IFRS 任意適用会社

「連結財務諸表の用語、様式及び作成方法に関する規則」の改正（平成21年12月11日：内閣府令第73号）により、指定国際会計基準に係る特例による国際財務報告基準の任意適用が認められている。すなわち、特定会社が提出する連結財務諸表の用語、様式および作成方法は、指定国際会計基準（国際会計基準（国際的に共通した企業会計の基準として使用されることを目的とした企業会計の基準についての調査研究及び作成を業として行う団体であって第1条第3項各号に掲げる要件の全てを満たすものが作成及び公表を行った企業会計の基準のうち、金融庁長官が定めるものをいう。）のうち、公正かつ適正な手続のもとに作成および公表が行われたものと認められ、公正妥当な企業会計の基準として認められることが見込まれるものとして金融庁長官が定めるものに限る。）に従うことができる（連結財務諸表等規則第93条）。本稿では、この規定に基づいて連結財務諸表にIFRSを適用した会社をIFRS 任意適用会社という。

さて、当連結会計年度に係る連結財務諸表は、当該連結財務諸表の一部を構成するものとして比較情報（当連結会計年度に係る連結財務諸表（連結附属明細表を除く。）に記載された事項に対応する前連結会計年度に係る事項をいう。）を含めて作成しなければならない（同第8条の3）。IFRSにおいては、完全な1組の財務諸表は、①その期間の期末の財政状態計算書、②その期間の純損益及びその他の包括利益計算書、③その期間の持分変動計算書、④その期間のキャッシュ・フロー計算書、注記（重要な会計方針の要約およびその他の説明的情報で構成される）、⑤前期に関する比較情報、⑥前期の期首現在の財政状態計算書（企業が会計方針を遡及適用するかもしくは財務諸表項目の遡及的修正再表示を行う場合、また財務諸表項目を組み替える場合）で構成されるものとしている（IAS 1, par. 10）。そして、最低限の比較情報として、①IFRSが別のことを許容または要求している場合を除き、企業は、当期の財務諸表で報告するすべての金額について、前期に係る比較情報を開示しなければならないが、当期の財務諸表の理解に役立つ場合には、説明的・記述的な情報に関する比較情報も含めなければならない（IAS 1, par. 38）、②企業は、最低

限、2つの財政状態計算書、2つの純損益及びその他の包括利益計算書、2つの分離した純損益計算書（表示する場合）、2つのキャッシュ・フロー計算書および2つの持分変動計算書、ならびに関連する注記を表示しなければならないとしている（IAS1, par. 38A）。

したがって、IFRS 任意適用初年度の有価証券報告書には、比較情報として、IFRS に基づいた前連結事業年度の連結財務諸表および注記等が開示される。これとIFRS 任意適用直前期の有価証券報告書で開示された連結財務諸表および注記等を対比することによって、【図表1】で示したような日本基準とIAS12との注記事項の差異を把握することができる。そこで、IFRS 任意適用直前期の有価証券報告書で開示された日本基準に基づく当連結事業年度の情報（税務上の繰越欠損金に係る繰延税金資産の当初認識額）と、比較情報として開示されたIAS12に基づく連結財政状態計算書において認識した税務上の繰越欠損金に係る繰延税金資産を対比させることで、税務上の繰越欠損金に対して認識された繰延税金資産の額の推計を行った。

ここでは、日本基準とIAS12における繰延税金資産の認識の閾域（回収可能性の判断）等に関する違い⁶⁾については捨象している点、対象とした会社については決算期が揃ったものにはなっておらず、また、IFRS 任意適用初年度における比較ではない点に留意されたい。

2 対象会社

日本取引所グループによると、2018年5月現在、IFRS 適用済会社数は151社になっていたが⁷⁾、ここでは、同月の日本取引所グループのHPに掲載されていた「IFRSを適用している会社一覧」⁸⁾にある会社を対象とした。上述の対比にあたっては、有価証券報告書を用いることとし⁹⁾、この結果、同月までにIFRSを任意適用した連結財務諸表の開示がなされていない4社と連結財務諸表を作成していない1社を除いた130社を対象に調査を行った¹⁰⁾。なお、米国基準（FASB [2017], ASC 740-10-50-2）が日本基準と同様の注記事項を採用していることから、米国基準からIFRSへ移行した会社も対象に含めている。

3 調査結果

日本基準に基づいて注記された（1）税務上の繰越欠損金に係る繰延税金資産の当初認識額（繰延税金資産および繰延税金負債の発生原因別の主な内訳に記載された税務上の繰越欠損金に係る繰延税金資産の額）、（2）IAS12に基づいて注記された連結財政状態計算書に認識した税務上の繰越欠損金に係る繰延税金資産（＝当初認識額－評価性引当額）、（3）認識割合（（2）/（1））¹¹⁾は【図表2】のとおりである¹²⁾。また、IAS12のもとで注記された（4）繰延税金資産を認識していない税務上の繰越欠損金の額も記載しているが、網

掛けは税額ベースで記載していることを表している。

なお、内訳等に記載されていない場合には「-」とし、繰延税金資産小計と評価性引当額が同額のように繰延税金資産が連結貸借対照表/連結財政状態計算書に認識されていないと判断できる場合には「0」とした。

【図表2】税務上の繰越欠損金に係る繰延税金資産の額等

(単位：百万円)

会 社	決 算 期	(1) 日本基準	(2) IAS 12.81 (g)	(3) 認識割合	(4) IAS 12.81 (e)
日 本 電 波 工 業	2009年3月期	2,736	537	19.6%	6,311
H O Y A	2010年3月期	24,552	20,732	84.4%	11,495
住 友 商 事	2010年3月期	58,529	45,699	78.1%	27,140
日 本 板 硝 子	2011年3月期	29,341	19,951	68.0%	*1 -
日 本 た ば こ 産 業	2011年3月期	65,122	53,941	82.8%	43,274
デ イ ・ エ ヌ ・ エ ー	2012年3月期	3,697	114	3.1%	11,892
ア ン リ ッ ツ	2012年3月期	4,647	1,308	28.1%	8,930
S B I ホールディングス	2012年3月期	20,633	*2 -	-	47,310
マ ネ ッ ク ス	2012年3月期	1,087	*3 1,191	109.6%	146
双 日	2012年3月期	115,233	*2 -	-	238,652
ト ー セ イ	2012年12月期	525	525	100.0%	0
ネ ク ソ ン	2012年12月期	655	201	30.7%	2,382
中 外 製 薬	2012年12月期	1,422	0	0.0%	2,589
楽 天	2012年12月期	51,495	26,362	51.2%	25,134
旭 硝 子	2012年12月期	94,272	12,619	13.4%	246,708
丸 紅	2013年3月期	54,067	34,043	63.0%	87,194
ソ フ ト バ ン ク	2013年3月期	38,107	7,467	19.6%	53,730
武 田 薬 品	2013年3月期	42,574	18,528	43.5%	132,717
ア ス テ ラ ス 製 薬	2013年3月期	7,507	1,263	16.8%	6,252
小 野 薬 品 工 業	2013年3月期	-	-	-	-
そ ー せ い	2013年3月期	3,878	0	0.0%	12,715
第 一 三 共	2013年3月期	18,800	16,170	86.0%	31,683
リ コ ー	2013年3月期	51,194	12,394	24.2%	208,406
伊 藤 忠 商 事	2013年3月期	20,707	11,419	55.1%	*4 31,116
三 井 物 産	2013年3月期	175,421	36,687	20.9%	322,817
三 菱 商 事	2013年3月期	76,830	47,107	61.3%	*5 196,339
伊 藤 忠 エ ネ ク ス	2013年3月期	141	0	0.0%	398
ファーストリテイリング	2013年8月期	9,239	5,133	55.6%	3,797
エ ム ス リ ー	2014年3月期	582	5	0.9%	583
エ ー ザ イ	2014年3月期	-	1,168	-	5,704
ヤ フ ー	2014年3月期	1,116	-	-	943
伊藤忠テクノソリューションズ	2014年3月期	16	-	-	47
富 士 通	2014年3月期	185,716	3,927	2.1%	181,789
セ イ コ ー エ プ ソ ン	2014年3月期	73,625	30,752	41.8%	45,409
日 東 電 工	2014年3月期	6,513	0	0.0%	*6 6,513

ケ ー ヒ ン	2014年3月期	2,629	396	15.1%	8,501
ト リ ド ー ル	2014年3月期	376	41	10.9%	1,657
日 立 化 成	2014年3月期	—	—	—	25,543
電 通	2014年3月期	8,172	6,650	81.4%	62,045
参 天 製 薬	2014年3月期	7,294	421	5.8%	6,873
コ ニ カ ミ ノ ル タ	2014年3月期	35,192	*2 —	—	30,651
日 立 金 属	2014年3月期	18,005	6,640	36.9%	17,999
日 立 建 機	2014年3月期	4,639	3,249	70.0%	4,108
日 立 製 作 所	2014年3月期	278,144	21,294	7.7%	690,361
ク ラ リ オ ン	2014年3月期	3,448	833	24.2%	8,161
デ ン ソ ー	2014年3月期	6,497	—	—	30,090
ユ タ カ 技 研	2014年3月期	586	42	7.2%	1,190
本 田 技 研	2014年3月期	107,269	60,795	56.7%	171,048
シ ヨ ー ワ	2014年3月期	2,696	290	10.8%	2,109
エ フ ・ シ ー ・ シ ー	2014年3月期	—	—	—	22
八 千 代 工 業	2014年3月期	3,395	—	—	10,152
日立ハイテクノロジーズ	2014年3月期	5,692	59	1.0%	15,854
日立キャピタル	2014年3月期	1,765	1,705	96.6%	—
日本取引所グループ	2014年3月期	—	—	—	—
日 立 物 流	2014年3月期	—	—	—	1,664
コ ナ ミ	2014年3月期	12,187	5,322	43.7%	25,634
ク ッ ク バ ッ ド	2014年12月期	218	32	14.7%	246
ジーエヌアイグループ	2014年12月期	692	0	0.0%	2,275
ホ ッ ト リ ン ク	2014年12月期	0	0	—	0
D M G 森 精 機	2015年3月期	892	0	0.0%	892
ネ ク ス ト	2015年3月期	—	—	—	—
住 友 理 工	2015年3月期	7,730	2,530	32.7%	22,836
テ イ ア ッ ク	2015年3月期	4,963	17	0.3%	16,592
日 信 工 業	2015年3月期	—	—	—	653
ノ ー リ ッ 鋼 機	2015年3月期	8,568	585	6.8%	25,556
K D D I	2015年3月期	3,640	—	—	137,741
飯田グループホールディングス	2015年3月期	162	—	—	—
インフォテリア	2015年3月期	83	—	—	300
L I X I L グループ	2015年3月期	28,072	20,339	72.5%	*7 72,034
エ イ チ ワ ン	2015年3月期	1,968	458	23.3%	2,302
日 本 精 工	2015年3月期	6,409	389	6.1%	6,020
アドバンテスト	2015年3月期	40,378	1,526	3.8%	122,350
K Y B	2015年3月期	2,543	318	12.5%	7,165
テイ・エステック	2015年3月期	354	13	3.7%	373
兼 松	2015年3月期	9,264	6,784	73.2%	26,967
ヒュージョンパートナー	2015年6月期	1	1	100.0%	0
ゼ ロ	2015年6月期	75	—	—	233
セブテーニ・ホールディングス	2015年9月期	568	—	—	343
花 王	2015年12月期	15,516	1,385	8.9%	39,784
アウトソーシング	2015年12月期	1,073	—	—	3,329

アサヒグループホールディングス	2015年12月期	11,438	4,618	40.4%	21,401
大塚ホールディングス	2015年12月期	52,870	28,043	53.0%	75,916
住友ゴム	2015年12月期	6,638	3,009	45.3%	12,474
エニ・ファミリーマートホールディングス	2016年2月期	274	38	13.9%	894
アイティメディア	2016年3月期	48	—	—	49
クレハ	2016年3月期	7,587	6,273	82.7%	3,987
大陽日酸	2016年3月期	23	—	—	—
三菱ケミカルホールディングス	2016年3月期	137,189	44,077	32.1%	*8 441,687
田辺三菱製薬	2016年3月期	9,844	—	—	48,753
アサヒホールディングス	2016年3月期	365	314	86.0%	546
ブラザー工業	2016年3月期	10,305	—	—	33,390
日本電産	2016年3月期	6,057	5,278	87.1%	15,118
日本電気	2016年3月期	85,791	10,233	11.9%	80,208
シスメックス	2016年3月期	961	82	8.5%	3,413
アイシン精機	2016年3月期	19,779	5,419	27.4%	51,189
コロワイド	2016年3月期	4,050	2,823	69.7%	1,776
光通信	2016年3月期	17,131	203	1.2%	65,845
味の素	2016年3月期	10,380	*9 622	6.0%	9,758
じげん	2016年3月期	159	—	—	459
JXTG	2016年3月期	472,601	251,217	53.2%	672,946
MRT	2016年3月期	0	0	—	0
豊田自動織機	2016年3月期	7,274	4,473	61.5%	10,825
山洋電機	2016年3月期	39	18	46.2%	452
パナソニック	2016年3月期	584,814	32,398	5.5%	1,636,795
ニコン	2016年3月期	5,570	3,094	55.5%	2,476
豊田通商	2016年3月期	34,544	16,044	46.4%	48,932
メタックス	2016年8月期	895	44	4.9%	3,119
リンクアンドモチベーション	2016年12月期	10	9	90.0%	70
ナブテスコ	2016年12月期	2,307	38	1.6%	10,501
スミダコーポレーション	2016年12月期	2,860	3,125	109.3%	15,625
ユニ・チャーム	2016年12月期	14,922	11,216	75.2%	18,166
窪田製薬ホールディングス	2016年12月期	2,021	0	0.0%	5,750
キリンホールディングス	2016年12月期	66,059	3,642	5.5%	64,719
サントリー食品ホールディングス	2016年12月期	1,624	—	—	19,055
協和発酵キリン	2016年12月期	7,462	3,211	43.0%	4,251
横浜ゴム	2016年12月期	—	*10 —	—	—
日機装	2016年12月期	1,059	771	72.8%	4,167
Jフロントリテイリング	2017年2月期	709	341	48.1%	3,470
パルコ	2017年2月期	—	—	—	1,458
メンバーズ	2017年3月期	23	—	—	75
カカコム	2017年3月期	61	7	11.5%	198
夢展望	2017年3月期	821	0	0.0%	2,423
JSR	2017年3月期	1,514	281	18.6%	4,039
三浦工業	2017年3月期	875	—	—	2,817
リクルートホールディングス	2017年3月期	16,363	2,556	15.6%	62,076

ニュートン・フィナンシャル・コンサルティング	2017年3月期	342	91	26.6%	2,432
日 本 精 機	2017年3月期	—	—	—	1,467
オ リ ン パ ス	2017年3月期	37,015	19,183	51.8%	28,282
J ト ラ ス ト	2017年3月期	61,527	1,928	3.1%	179,546
ウルトラファブリック・ホールディングス	2017年3月期	0	0	—	0

- *1 税務上の繰越欠損金101,380百万円に対して繰延税金資産19,951百万円を認識したことが注記されている。
- *2 【図表1】で示した日本基準と同様の記載様式であるため、連結財政状態計算書に認識した税務上の繰越欠損金に係る繰延税金資産の額は判別できなかった。
- *3 日本基準のもとでの繰延税金資産の当初認識額を超える額が連結財政状態計算書に認識された要因について、繰延税金及び法人所得税費用の注記からは判別できなかった。
- *4 税務上の繰越欠損金と繰越税額控除額の合計額である。
- *5 将来減算一時差異、繰越欠損金および繰越税額控除の合計額である。
- *6 税効果金額として記載されているので、連結財政状態計算書に認識した金額はないものと判定した。
- *7 繰越欠損金等の額である。
- *8 税効果額（税額ベース）95,650百万円の記載も行われている。
- *9 当初認識額10,380百万円と連結財政状態計算書に認識された額9,758百万円（税額ベースとの記載がなされている。）との差額で算定した。
- *10 繰越欠損金および繰越税額控除となっていたため、金額を記載していない。

IFRS 任意適用会社においては、税務上の繰越欠損金に係る繰延税金資産の当初認識額（繰延税金資産および繰延税金負債の発生原因別の主な内訳）に対して、繰延税金資産を連結財政状態計算書において認識した割合に関する分布は、【図表3】のとおりである。

【図表3】 税務上の繰越欠損金に対する繰延税金資産の認識割合等の分布

0.0%	8社
0.1%～9.9%	21社
10.0%～19.9%	14社
20.0%～29.9%	7社
30.0%～39.9%	4社
40.0%～49.9%	9社
50.0%～59.9%	8社
60.0%～69.9%	5社
70.0%～79.9%	6社
80.0%～89.9%	7社
90.0%～99.9%	2社
100.0%～	2社
100.1%～	2社
小計	95社
税務上の繰越欠損金のない会社	3社
内訳として記載されていない等により不明	32社
計	130社

税務上の繰越欠損金がないと判断できる3社と内訳に税務上の繰越欠損金に係る繰延税

金資産を掲げていない32社を除いて、認識割合を把握できた95社のうち、税務上の繰越欠損金に対して繰延税金資産を認識していなかった会社が8社あった。また、認識割合0.1%~9.9%が21社、10.0%~19.9%が14社であり、20%未満でみると43社と全体の約45%、30%未満でみると50社と全体の約53%を占めていた。このように、一般的に回収可能性に関する不確実性が高いとされる税務上の繰越欠損金に係る繰延税金資産については、その認識割合が低い水準であることが見出された。なお、繰延税金資産の当初認識額を超える額を連結財政状態計算書に認識した会社（100.1%~）がみられたが、その要因は有価証券報告書における税効果会計関係の注記、IAS 12に基づく法人所得税関係の注記からは判別できなかった。

IV おわりに

本稿は、IFRS 任意適用会社を対象に、税務上の繰越欠損金に対してどの程度の繰延税金資産を認識していたのかについて調査したものである。IFRS 任意適用会社を対象としたのは、日本基準とIAS 12の注記事項の違いから、税務上の繰越欠損金に係る繰延税金資産について、当初認識額と連結財政状態計算書に認識した額を対比させることで、税務上の繰越欠損金に対して企業がどの程度繰延税金資産を認識していたかを把握することができるからである。

対象とした会社については決算期が揃ったものにはなっておらず、また、IFRS 任意適用初年度ではないが、認識割合を把握できた95社のうち、税務上の繰越欠損金に対して繰延税金資産を認識していなかった会社が8社あった。また、認識割合0.1%~9.9%が21社、10.0%~19.9%が14社であり、20%未満でみると43社と全体の約45%、30%未満でみると50社と全体の約53%を占めていた。一般的に回収可能性に関する不確実性が高いとされる税務上の繰越欠損金に係る繰延税金資産については、その認識割合が低い水準であるといえよう。

さて、IFRS 任意適用会社における注記に関して、本調査を進めるなかで明らかとなった2つの点を指摘しておきたい。まず、連結財政状態計算書に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および繰越税額控除の額（IAS 12, par. 81(e)）について、所得ベースの金額を記載している会社と税額ベースの金額を記載している会社がみられたことである¹³⁾。次に、繰延税金資産および繰延税金負債の発生原因別の主な内訳と評価性引当額の記載という方法を採用し、連結財政状態計算書に認識した金額を開示していない会社もみられた。すなわち、IFRS 移行後も日本基準・米国基準を踏襲したと思われる注記をしていた会社がみられた。IFRSの要求事項の解釈¹⁴⁾と実務の統一が必要

とされる。

注

1) なお、『「税効果会計に係る会計基準」の一部改正』は、2018（平成30）年4月1日以後開始する連結会計年度の期首から強制適用されるが、2018年3月31日以後最初に終了する連結会計年度の年度末に係る連結財務諸表から早期適用することができる（第6項）。

2) 欠損金の繰越控除について、次のように、控除金額の縮減と繰越期間の延長が進められてきた（出所：財務省のHP（https://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/index.html）より、各年度の「税制改正の解説」から一部抜粋）。

平成23年度税制改正（平成24年4月1日施行）では、これまで、各事業年度開始の日前7年以内に開始した事業年度において生じた欠損金額がある場合には、その欠損金額に相当する金額は、欠損金額控除前の所得の金額を限度として、損金の額に算入することとされていたが、欠損金の控除限度額が、欠損金額控除前の所得の金額の100分の80相当額に改正された。同時に、欠損金の繰越期間が9年に延長された。

また、平成27年度税制改正では、欠損金の控除限度額の縮減として、普通法人の青色欠損金の控除限度額が、平成27年4月1日から平成29年3月31日までの間に開始する事業年度については欠損金額控除前の所得の金額の100分の65相当額、平成29年4月1日以後に開始する事業年度については欠損金額控除前の所得の金額の100分の50相当額に縮減された（欠損金の控除限度額の縮減）。同時に、欠損金の繰越期間が10年に延長された（法人税法第57条第1項）（繰越期間の延長）。

さらに、平成28年度税制改正では、欠損金の控除限度額の縮減に関して（平成27年改正法附則27②）、平成27年4月1日から平成28年3月31日までの間に開始する事業年度については欠損金額控除前の所得の金額の100分の65相当額、平成28年4月1日から平成29年3月31日までの間に開始する事業年度については欠損金額控除前の所得の金額の100分の60相当額、平成29年4月1日から平成30年3月31日までの間に開始する事業年度については欠損金額控除前の所得の金額の100分の55相当額、平成30年4月1日以後に開始する事業年度については欠損金額控除前の所得の金額の100分の50相当額にするものと見直された。また、欠損金の繰越期間（改正前：9年）を10年に延長する改正の施行日（平成29年4月1日）について、平成30年4月1日とする見直しが行われた（平成27年改正法附則1八の二）

3) この着目については、米山〔2017〕に依拠している。

4) なお、「繰延税金資産の回収可能性に関する適用指針」は、2016年4月1日以後開始する連結会計年度から適用するものとされていたが、2016年3月31日以後終了する連結会計年度の年度末にかかる連結財務諸表から適用することも認められていた（第49項（1））。

5) 翻訳については、IFRS財団編〔2017〕に拠っている。

6) なお、2010年に、社団法人日本貿易会・経理委員会は、『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」に対する要望』（<http://www.jftc.or.jp/proposals/2010/20101220.pdf>）において、このような差異を指摘していた。

7) 出所：日本取引所グループHP：<http://www.jpx.co.jp/listing/others/ifrs/index.html>。

- 8) 出所：日本取引所グループ HP：http://www.jpx.co.jp/listing/others/ifrs/tvdivq000001joo-att/20180515-1.pdf。
- 9) 四半期決算より IFRS を任意適用している会社があるが、本稿では、年次決算の連結財務諸表の注記を利用するために有価証券報告書を用いた。
- 10) 各社の有価証券報告書については、EDINET (http://disclosure.edinet-fsa.go.jp/) または企業情報データベースサービス「eol」より入手した。
- 11) なお、認識割合について不確実性を反映したものとして捉えているわけではない。回収可能性に係る不確実性を反映して認識された割合を取り上げている。
- 12) 「IFRS を適用している会社一覧」の記載順序ではなく、決算期の順にしている。また、金額の単位を千円としている会社については、百万円未満を四捨五入した。
- 13) なお、日本基準により連結財務諸表を作成する会社においては、次のように、税務上の繰越欠損金の額が重要であるときには、税務上の繰越欠損金に係る評価性引当額と将来減算一時差異等の合計に係る評価性引当額に区分して記載する総額主義的な注記が必要となる
(注9) 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、当該税務上の繰越欠損金の額が重要であるときの取扱いについて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、当該税務上の繰越欠損金の額が重要であるときは、次の事項を記載する(企業会計基準委員会 [2018], 第5項)。
- (1) 繰越期限別の税務上の繰越欠損金に係る次の金額
 - 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繰延税金資産から控除された額(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
 - (2) 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
- 14) IAS 12 のパラグラフ 81(e) について、所得ベースの金額を記載した会社は補足的情報(例えば、企業の未認識の構成要素の性質および範囲に関する情報)の開示 (IASB [2017], par. 3.27) と解釈し、税額ベースの金額を記載した会社後者は追加的な説明的情報(例えば、基本財務諸表上の行項目の分解および調整)の開示 (IASB [2017], par. 3.26) と解釈しているのかもしれない。

参 考 文 献

- Financial Accounting Standards Board [2017], *2017-2018 Accounting Standards Codification*.
- IFRS Foundation [2017], *2017 IFRS® (Red Book)*. IFRS 財団編, 企業会計基準委員会・公益財団法人財務会計基準機構監訳 [2017], 『2017 IFRS® 基準』中央経済社。
- International Accounting Standards Board [2016a], International Accounting Standards No. 1, *Presentation of Financial Statements*.
- International Accounting Standards Board [2016b], International Accounting Standards No. 12, *Income Taxes*.
- International Accounting Standards Board [2017], Discussion Paper, *Disclosure Initiative – Principles*

of Disclosure.

企業会計基準委員会 [2015], 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の判断に関する適用指針」(最終改正: 2018年2月)。

企業会計基準委員会 [2018], 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』。
企業会計審議会 [1998], 「税効果会計に係る会計基準」。

杉山晶子 [2014], 「税効果会計実務の多様性と比較可能性—IFRS 適用企業の繰延税金資産の回収可能性に係る判断を中心に—」『会計・監査ジャーナル』712, 41-50頁。

米山正樹 [2017], 「有形固定資産の公正価値測定」『国際会計研究学会 年報2016年度』第1・2合併号, 15-35頁, <http://jaias.org/2016bulletin/02.pdf>。