

---

**プロジェクト 税効果会計****項目 繰延税金資産の回収可能性－第 6 回税効果会計専門委員会  
で検討した設例に含まれる論点についての整理**

---

**本資料の目的**

1. 第 6 回専門委員会においては、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。）全般に関わる論点の議論を深めるため、設例を挙げて検討を行い、その中で、それらについて論点となりうる項目を議論した（設例の具体的な内容については、別紙 1 に記載した。）。
2. 第 7 回専門委員会においては、連結財務諸表に IFRS 又は米国会計基準を適用している企業等を対象にして、日本経済団体連合会が実施したアンケート調査（以下「経団連アンケート」という。）について、その概要に基づき、意見交換を行った。  
また、第 6 回専門委員会で検討した設例に関して専門委員から聞かれた意見を集約し、同一の方向性にある点と必ずしも一致が見られていない点を整理して、以下の論点のうち①と②について議論を行った（第 7 回専門委員会において聞かれた意見は別紙 2 に記載している。）。
  - ① 例示区分 4 号に関する論点
  - ② 将来の合理的な見積可能期間に関する論点
  - ③ 長期解消将来減算一時差異に関する論点「③長期解消将来減算一時差異に関する論点」については、本日の専門委員会において議論を行う。
3. また、本資料では、第 6 回専門委員会で検討した設例に含まれていた、スケジューリング不能な将来減算一時差異に関する論点について、第 6 回及び第 7 回専門委員会で聞かれた意見及び論点の整理を行っている。
4. さらに、第 7 回専門委員会での検討において、繰越欠損金が存在する会社についての回収可能性の判断が議論となったことから、これまでに議論されてきた論点との関連を整理している。

**長期解消将来減算一時差異に関する論点**

（第 6 回専門委員会において聞かれた意見の整理）

5. 第 6 回専門委員会における設例の検討の中で、以下の 2 つが論点とされた。
  - 例示区分 3 号又は 4 号ただし書きに該当する場合に、長期解消将来減算一時差

異と、おおむね5年を超えて解消されるそれ以外の将来減算一時差異とで、異なる取扱いを適用することが実態を表さない可能性はないか。

- 償却資産の減損損失も建物の減価償却超過額も、減価償却の認容によって課税所得に反映される点では同じであることを考慮した場合、償却資産の減損損失と建物の減価償却超過額とで、異なる取扱いを適用することが実態を表さない可能性はないか。

6. これらの論点に対して第6回専門委員会で聞かれた専門委員の意見を整理すると、以下のとおり、「監査委員会報告第66号に規定された長期解消将来減算一時差異の例示区分3号及び4号ただし書きにおける取扱い」、及び、「監査委員会報告第70号に規定された償却資産の減損損失の取扱いと建物の減価償却超過額の取扱いとの相違」について、理由を明確にすべきではないかとの意見が聞かれている。

- 長期解消将来減算一時差異については、例示区分3号及び4号ただし書きの場合であっても、おおむね5年を超えた期間に解消する部分も回収可能と判断できるものとされているが、その理由を明確にする必要がある。
- 長期解消将来減算一時差異についての現行の取扱いを、他の将来減算一時差異と同じ取扱いに変更すべきとの意見が聞かれている。償却資産の減損損失は、減価償却に応じて解消される点で建物の減価償却超過額と類似しており、監査委員会報告第70号が監査委員会報告第66号の長期解消将来減算一時差異と異なる取扱いとしている理由を明確にする必要がある。

(この論点について考慮することが考えられる点の整理)

7. 監査委員会報告第66号では、退職給付引当金や建物の減価償却超過額に係る将来減算一時差異のように、「スケジュールリングの結果、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」とした上で、例示区分3号及び4号ただし書きの場合であっても、おおむね5年を超えた期間に解消する部分も回収可能と判断できるものとされている(監査委員会報告第66号第5項(2))。

第5項(2)の規定について、例示区分3号及び4号ただし書きでは課税所得の見積期間が限定されているものの、将来減算一時差異のうち、その性格上、「会社の意思によらず、長期にわたる解消が当初から予定されている」退職給付引当金及び建物の減価償却超過額に係るものについての取扱いを限定的に定めたものと捉える見方があるが<sup>1</sup>、このような見方についてどのように考えるか。

<sup>1</sup> 手塚仙夫「第8版 税効果会計の実務」では、「『解消見込みが長期にわたる将来減算一時差異』とは、一時差異の性格上その解消に長期間要すると認められるものであり、その特殊性から回収可能性の判断の

8. 監査委員会報告第70号では償却資産の減損損失に係る将来減算一時差異について、「減損損失は、その本質が減価償却とは異なる性質のものであり、臨時性が極めて高く、かつ、金額も巨額になる可能性が高いことから、…減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」とされ、減損損失については減価償却超過額と異なる取扱いとしている理由を説明している。

一方、償却資産の減損損失と建物の減価償却超過額は解消方法が同じであることを重視すべきという見方もあるが、このような見方についてどのように考えるか。

9. 例示区分3号又は4号ただし書きに該当する場合の長期解消将来減算一時差異の取扱いと、償却資産の減損損失に係る将来減算一時差異の取扱いについて、仮に両者の取扱いを同じにする場合、いずれに合わせるかが論点となる。

いずれにせよ、これらの取扱いを変更した場合には、純資産の額が著しく変動する可能性があるため、慎重に検討する必要があると考えられる。

#### ディスカッション・ポイント

長期解消将来減算一時差異の取扱いの規定について、将来減算一時差異のうち、その性格上、「会社の意思によらず、長期にわたる解消が当初から予定されている」退職給付引当金及び建物の減価償却超過額に係る将来減算一時差異についての取扱いを限定的に定めたものと捉える見方について、どのように考えるか、ご意見をいただきたい。

償却資産の減損損失について、建物の減価償却超過額と解消方法が同じであることを重視すべきという見方について、どのように考えるか、ご意見をいただきたい。

長期解消将来減算一時差異の取扱い、又は、償却資産の減損損失に係る将来減算一時差異の取扱いを変更した場合に、純資産の額が著しく変動する可能性があるため、慎重に検討する必要があると考えられることについて、ご意見をいただきたい。

#### スケジューリング不能な将来減算一時差異に関する論点

(第6回及び第7回専門委員会において聞かれた意見)

10. スケジューリング不能な将来減算一時差異については、第6回専門委員会における設例の検討の中で議論され、専門委員から以下の意見が聞かれた。

特例が認められているものである。なお、『解消に長期間要する』とは、従業員の退職金のように会社の意思による影響を受けないもので、もともと長期間にわたり解消することがその性格上予定されているもの、及び、減価償却費のように会社の採用した減価償却方法を規則的に適用する結果、一時差異の解消も規則的に長期にわたり解消するものをいい、『監査上の取扱い』では限定的に例示している(57ページ)と記載されている。

- 例えば、いずれ処分されることが想定されている土地の減損損失に係る将来減算一時差異などが、スケジューリング可能か不能かについては、実務では、実態を踏まえ、幅をもって判断がなされている。よって、スケジューリング可能又は不能な将来減算一時差異について、現状以上に詳細な要件を定める必要はないのではないか。
  - 例示区分2号に該当する場合は過去の業績が安定していることが要件とされているため、課税所得の発生が長期にわたって見込まれると合理的に説明できるならば、スケジューリング不能な将来減算一時差異に該当するものを、一律に回収不能とすることは実態を反映しない場合がある。
11. また、第7回専門委員会においては、経団連アンケートに含まれていたスケジューリング不能な将来減算一時差異に関する回答に対して、次の意見が聞かれた。
- スケジューリング不能な将来減算一時差異は金額的に重要な場合があることから、その取扱いについて議論する重要性がある。
  - 企業の財政状態を適切に表すために回収見込みがあるものを資産計上すべきという考え方があるのに対して、回収可能性が不確実なものを資産計上することは企業の財政状態について有用な情報をもたらさないとの考え方もあり、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の計上について、どのような場合に企業の実態を表すかは、必ずしも見解が一致しないのではないか。
  - スケジューリング不能な将来減算一時差異について、IFRS や米国会計基準に基づく連結実務においてどのように対応されているかは、この論点を検討する際にも参考になるのではないか。

(参考情報：経団連アンケートへの回答<sup>2</sup>)

12. 経団連アンケートへの回答では、スケジューリング不能な将来減算一時差異について、連結上、「将来の課税所得の見込み、一時差異の実現可能性等をより実態に応じて判断し、調整を行った」とする回答が多くみられたとの報告があった。
- 金融商品（関係会社株式を含む。）の減損等、日本基準にいう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、日本基準による個別財務諸表において繰延税金資産を計上していないが、IFRS 又は米国会計基準に

<sup>2</sup> 経団連アンケートへの回答には、企業が実務において監査委員会報告第66号にどのように対応しているのかに関する情報が含まれていることから、議論を深めるために記載している。

ただし、調査対象がIFRS又は米国会計基準の適用企業等に限定されていることから、「参考情報」として位置づけている。

なお、経団連アンケートへの回答は、第293回企業会計基準委員会資料 審議事項(1)-1「税効果会計（繰延税金資産の回収可能性）に関するアンケートの概要」に基づいて記載している。

よる連結財務諸表においては計上する場合があるとの回答がある。

- ① 日本基準では例示区分 2 号に該当するとの回答で、IFRS による連結財務諸表において将来の課税所得を利用できる可能性が高いと判断される範囲内で繰延税金資産を計上している。
- ② 日本基準で例示区分 2 号に該当する子会社については、米国会計基準による連結財務諸表において「more likely than not」に該当するかどうかを再度判断する。一方、例示区分 3 号～5 号に該当する子会社については、米国会計基準において再度判断することはしていない。
- ③ 日本基準では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を計上していないが、米国会計基準による連結財務諸表において、肯定的証拠と否定的証拠を勘案し、繰延税金資産を計上する場合がある。
- ④ 日本基準ではスケジューリング不能な将来減算一時差異と判断して繰延税金資産を計上していないが、米国会計基準による連結財務諸表においては、将来の課税所得が見込まれるため繰延税金資産を計上している。

(監査委員会報告第 66 号の規定の概要)

13. スケジューリング不能な将来減算一時差異に関する論点は、一時差異をスケジューリング可能なものと不能なものに区分する取扱いが関連している可能性があると考えられるため、監査委員会報告第 66 号の規定を確認する。

スケジューリング不能な将来減算一時差異に関しては、監査委員会報告第 66 号では以下のように規定されており、税務上の損金算入の要件を充足することが見込まれるかどうか、税務上の損金算入時期が明確かどうかが一時差異を区分する要件となっていると考えられる。

(監査委員会報告第 66 号第 4 項第 1 段落及び第 2 段落)

- 一時差異は、通常、次の種類に区分できる。
  - ① 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
  - ② 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
- 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、スケジューリングが不能な一時差異となる。

- このようなスケジュー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。

14. 一方、監査委員会報告第 66 号では以下のただし書きが規定されており、税務上の損金算入時期が明確でない場合であっても、合理的にスケジューリングが行われている場合には、スケジューリング可能な将来減算一時差異となるケースがあることを定めている。

(監査委員会報告第 66 号第 4 項第 2 段落ただし書き)

- 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リングが行われている限り、スケジューリングが不能な一時差異とは取り扱わない。

(論点の整理…①スケジューリング可能又は不能な将来減算一時差異の要件)

15. 監査委員会報告第 66 号の規定では、税務上の損金算入の要件を充足することが見込まれるかどうか、税務上の損金算入時期が明確かどうかが一時差異を区分する要件となっているが、この運用については、様々な意見が聞かれている。

例えば、これらの判断は企業の実態を踏まえて行われるべきであり、一定の幅をもった判断がなされるべきという見方が考えられる一方、「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」とされていることから、時期が明確かどうかは限定的に捉える見方も考えられる。

16. また、税務上の損金算入時期が明確でない場合に、「合理的なスケジューリング」をどう捉えるかによって、様々な意見が聞かれている。例えば、合理性の判断は企業の実態を踏まえて行われるべきであり、一定の幅をもった判断がなされるべきという見方が考えられる一方、「貸倒引当金等のように」という例示や「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」という例示から、限定的に捉える見方も考えられる。

(論点の整理…②例示区分 2 号における回収可能性の判断)

17. 期末における将来減算一時差異を十分に上回る課税所得を每期計上していれば例示区分 1 号に該当し、業績は安定しているが将来減算一時差異を十分に上回るほどの課税所得がなければ例示区分 2 号に該当する。両者は、課税所得の水準に相違がみられるが、その一方、いずれも将来において一定水準の課税所得の発生が見込まれるとされており、将来の課税所得の発生状況については類似性がみられる。また、例示区分 2 号の場合は、例示区分 3 号や 4 号ただし書きと異なり、将来の課税所得を見積る期間について、監査委員会報告第 66 号には特段の規定はない。

例示区分 1 号の場合は「スケジューリングが不能な将来減算一時差異についても、将来スケジューリングが可能となった時点で課税所得が発生する蓋然性が高いため、(略)繰延税金資産については回収可能性がある」と判断できるとされ、一律に繰延税金資産が計上できるのに対して、例示区分 2 号の場合は「一時差異等のスケジューリングの結果に基づき(略)繰延税金資産は回収可能性がある」と判断できる」とされている。

18. 例示区分 2 号の特性(将来に一定水準の課税所得の発生が見込まれる。課税所得の見積期間に規定がない。)や、例示区分 1 号との類似性を踏まえた場合、例示区分 2 号の会社における取扱いを見直すかどうか論点となり得る。例示区分 2 号の会社において、例えば、一定の状況にあるかどうかにより、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の回収可能性を判断することは考えられるか。

#### ディスカッション・ポイント

スケジューリング不能な将来減算一時差異については、以下の論点の整理が適切かどうか、ご意見をいただきたい。

- スケジューリング可能又は不能な将来減算一時差異を区分する要件の運用、すなわち、損金算入の要件の充足や損金算入時期をどう捉えるか、税務上の損金算入時期が明確でない場合に「合理的なスケジューリング」をどう捉えるか、に様々な見方があると思うか。
- 例示区分 2 号の会社において、スケジューリング不能な将来減算一時差異について、例えば、一定の状況にあるかどうかにより繰延税金資産の回収可能性を判断することは考えられるか。

### 繰越欠損金に関する論点

19. 第7回専門委員会においては、例示区分4号に関する論点と将来の合理的な見積可能期間に関する論点について検討を行ったが、両者に共通して、繰越欠損金が存在する会社についての回収可能性の判断が議論となった。そこで、以下では、繰越欠損金の回収可能性の判断に関して、専門委員から聞かれた意見と論点を整理する。

(第6回及び第7回専門委員会において聞かれた意見)

20. 税務上の繰越欠損金の回収可能性について、第6回及び第7回専門委員会では、次のような意見が聞かれた。

【重要性がある論点である。】

- 税務上の繰越欠損金に係る回収可能性の判断については、日本基準による個別財務諸表とIFRS又は米国会計基準による連結財務諸表で判断結果が異なり得ることから、議論する重要性がある。

【例示区分及び将来の合理的な見積可能期間の判断は企業の実態を踏まえて行うべきである。】

- 例示区分2号又は3号の企業において、税務上の欠損金の発生事由等を考慮して、収益力に基づく課税所得の充分性に影響を与えないと判断されれば、例示区分4号に変更しない判断もありえる。
- 重要な税務上の繰越欠損金が存在し、例示区分4号本則に該当する場合でも、例えば、ライフサイクルが変わり、過去の業績を基礎にすると不合理な結果をもたらすような場合において将来の収益力があると判断されれば、1年を超える課税所得に基づく回収可能性の判断もあり得る。
- 例示区分4号ただし書きに該当する場合に、将来の合理的な見積可能期間をおおむね5年に制限することが明らかに合理性がない場合があるのであれば、表現ぶりを見直すことも考えられる。
- 例示区分4号ただし書きに該当する場合、見積可能期間は例示区分3号と同じ取扱いとする規定になっているが、収益力の観点から例示区分2号と同じ取扱いにすべき場合もあるのではないか。
- 重要な税務上の繰越欠損金が存在する場合の企業の実態は多様であるが、将来の合理的な見積可能期間はおおむね5年又は1年の二者択一となっていると考えられ、多様な企業の実態に対応できていない。

【開示の充実が必要である。】

- 重要な税務上の繰越欠損金が存在している場合において、回収可能性があるかと判断される場合は、根拠を開示するなど開示の充実も必要ではないか。



【その他】

- 税務上の繰越欠損金が「重要」であるか否かの判断について、実務にばらつきが生じていると考える。重要か否かの判断基準は、実態に即した判断を妨げないように、抽象的な表現ぶりとするのが考えられる。
- 税務上の繰越欠損金が重要か否かの判断基準を一律に規定することは困難であり、運用で対応すべき問題である。

(参考情報：経団連アンケートへの回答)

21. 経団連アンケートへの回答では、「重要な税務上の繰越欠損金」があることにより、日本基準による個別財務諸表において例示区分4号及び5号に該当すると判断された場合でも、IFRS 又は米国会計基準による連結財務諸表においては、将来の課税所得を見積ることにより繰延税金資産の金額を調整しているとの回答が多く見られたとの報告があった。
- 日本基準では例示区分4号本則又は5号に該当する子会社について、個別財務諸表において翌期の課税所得の範囲内で繰延税金資産を計上している又は繰延税金資産をまったく計上していないが、IFRS 又は米国会計基準による連結財務諸表においては追加で計上する場合があるとの回答がある。
    - ① 例示区分4号本則に該当すると判断された子会社についての回答で、連結財務諸表においては、子会社の将来利益計画に基づき、繰越欠損金を使用できる見込みが高いと判断されたことから、翌期の課税所得を超えて、当期中期経営計画の期間(4年)の課税所得に基づいて繰延税金資産を計上したことがある。
    - ② 例示区分5号に該当すると判断された子会社についての回答で、連続して課税所得が生じていることから、連結財務諸表においては、将来の課税所得を見積り、繰越期限内に繰越欠損金を使用できる見込みがあれば、繰延税金資産を計上している。
    - ③ 重要な税務上の繰越欠損金の発生により、例示区分2号から例示区分4号本則に変更すると判断された子会社についての回答で、IFRS による連結財務諸表において、翌期の課税所得を超えて繰延税金資産を計上することを検討している。
    - ④ 設立後4期めで例示区分5号に該当すると判断された子会社についての回答で、米国会計基準による連結財務諸表において、最悪のシナリオで繰越期限切れとなる繰越欠損金を除き、繰延税金資産を計上したことがある。
    - ⑤ 過去に一過性の税務上の欠損金を計上したため、繰越欠損金について一部回収可能性なしと判断された子会社についての回答で、その後は恒常的に

課税所得を計上していたため、米国会計基準による連結財務諸表において、全額回収可能性ありとしたことがある。

(論点の整理…①当期末時点の事象に焦点を当てた監査委員会報告第 66 号の規定)

22. 税務上の繰越欠損金は、将来減算一時差異と同様に将来の課税所得を減額する効果を有することから、将来減算一時差異に準ずるもの<sup>3</sup>とされている。
23. 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「個別税効果実務指針」という。)第 40 項、及び、監査委員会報告第 66 号の例示区分第 4 号・第 5 号において、税務上の欠損金が生じた場合の固有の取扱いを設けている。これは、税務上の欠損金が生じた場合、将来の課税所得を合理的に見積もることが困難になるからであるとされている。

第 5 回専門委員会で分析したように、税務上の欠損金に関して固有の取扱いを設ける点で、日本基準と IFRS 及び米国会計基準の間に大きな相違はない。

(個別税効果実務指針第 40 項第 2 段落)

- 会社が過年度から当年度までの数年間にわたり、税務上の欠損金を計上している状況の下では、一般的に将来の課税所得額を合理的に見積もることは困難であろう。したがって、過去に税務上の欠損金の繰越期限切れとなった事実があった場合、繰越期限切れとなることが合理的に予想される場合のほか、税務上の欠損金を計上している場合において、繰延税金資産を計上するときは、将来減算一時差異の解消年度及び繰戻・繰越期間又は税務上の繰越欠損金の繰越期間における課税所得の発生する可能性を合理的な証拠によって裏付けなければならないことに留意すべきである。つまり、そのような合理的な証拠の乏しい場合は、繰延税金資産を計上することはできない。

(監査委員会報告第 66 号 例示区分 4 号本則)

- 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・・・の場合には、通常、将来の課税所得の発生を合理的に見積もることは困難と判断される。したがって、そのような会社については、原則として、翌期に課税所得の発生が確実に見込まれる場合で、かつ、その範囲内で翌期の一時差異等のスケジューリングの結果に基づき、それに係る繰

<sup>3</sup> 税務上の繰越欠損金が将来減算一時差異に含まれないのは、その定義(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(税効果会計に係る会計基準第二 一 2.))に該当しないからである。

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。

24. 一方、規定の内容については、日本基準と IFRS 及び米国会計基準の間に相違がみられる。監査委員会報告第 66 号では、当期又は最近において課税所得が生じているとしても、以下のような要件が満たされた場合には、例示区分 4 号本則や 5 号に該当するものと規定されている。いずれの要件も、当期末時点（ストック）における事象に焦点を当てていると考えられる。

- 期末における重要な税務上の繰越欠損金の存在（例示区分 4 号）
- 過去における重要な税務上の繰越欠損金の期限切れの事実（例示区分 4 号）
- 債務超過の状況（例示区分 5 号）
- 資本の欠損の状況が長期にわたっていること（例示区分 5 号）

これに対し、IFRS 又は米国会計基準では、繰延税金資産の回収可能性について慎重な判断が要求される事象として、「近年に損失が発生した経歴」（IAS 第 12 号第 35 項）、「直近数年間における累積損失」（米国会計基準）といった状況が挙げられている。これらの状況は、一定期間（フロー）にわたる事実の焦点を当てていると考えられる。当期末時点における事象に焦点を当てている例示区分 4 号本則や 5 号の規定をどう考えるか。

（論点の整理…②税務上の繰越欠損金の発生事由に応じた場合分け）

25. 第 20 項に記載したように、専門委員からは、例示区分の判断において、税務上の欠損金の発生事由を考慮し、収益力に基づく課税所得の十分に性に影響を与えるか否かを考慮しているとの意見が聞かれている。

これまで専門委員から聞かれている例でも、税務上の欠損金の発生事由には以下のように多様である。

- 数年間にわたり営業損失を計上している場合
- 損失計上していた事業を切り離すためのリストラクチャリングを行った場合
- 過去に有税で計上した貸倒引当金が減算認容された場合

26. 監査委員会報告第 66 号の例示区分 4 号ただし書きは、税務上の欠損金の発生事由（「例えば、事業のリストラクチャリングや法令等の改正などによる非経常的な特別の原因により発生したもの」）を明示的に考慮し、例示区分 4 号の例外を定めている規定である。

27. これらを踏まえた場合、重要な税務上の欠損金が生じている場合、その発生が将来の課税所得の合理的な見積りに影響を与えるかどうかにより、場合分けを行うべき

か。また、そのような場合分けは可能であるか。

#### ディスカッション・ポイント

繰越欠損金が存在する会社の回収可能性の判断については、これまでに議論した論点（1年やおおむね5年といった数値基準を維持すべきか。監査委員会報告第66号の規定の表現が影響している可能性はないか。）に加えて、以下の論点の整理が適切かどうか、ご意見をいただきたい。

- 当期末時点における事象に焦点を当てている例示区分4号本則や5号の規定をどう考えるか。
- 重要な税務上の欠損が生じている場合は、その発生が将来の課税所得の合理的な見積りに影響を与えるかどうかにより場合分けを行うべきか。また、そのような場合分けは可能か。

以 上

(別紙 1)

監査委員会報告第 66 号全般に関わる設例、及び、  
第 291 回企業会計基準委員会と第 6 回専門委員会で聞かれた意見

1. 以下では、監査委員会報告第 66 号全般に関わる設例について、第 6 回専門委員会及び第 291 回企業会計基準委員会において聞かれた意見を整理している。

なお、本資料における設例は、議論を深めるために、関連する前提条件と判断を単純化して示している。したがって、経営環境や各企業の実情等に応じて本資料の設例とは判断が異なり得る点に留意されたい。

#### I. 従来は例示区分 1 号であったが例示区分 2 号になる場合

2. 従来は例示区分 1 号に該当する会社であったが例示区分 2 号に該当する会社になる場合として、次のケースについて検討した。

(前期までの状況)

- 每期連続して安定的な課税所得を計上しており、経営環境に著しい変化はみられなかった。
- 年間の課税所得の額が期末における将来減算一時差異の額を十分に上回っていた。
- 将来減算一時差異には、土地の減損損失に係るものが含まれていた。この土地は、数年前に閉鎖した工場の跡地である。

(前期末における例示区分の分類等に係る判断)

- 前期末において、例示区分 1 号に該当すると判断されていた。

(当期の状況)

- 当期も課税所得を計上している。経営環境に著しい変化はみられない。
- 退職給付引当金の増加により、将来減算一時差異の総額が著しく増加したことにより、課税所得の額が当期末における将来減算一時差異の額を十分に上回るほどではなくなった。
- 数年前に閉鎖した工場跡地の減損損失に係る将来減算一時差異は引き続き存在している。当該跡地はいずれ売却されることが想定されているが、売却の正式な意思決定は行われていない。
- スケジュールリングの結果、毎期の課税所得の見込額が、スケジュールリング可能な将来減算一時差異の毎期の解消見込額を上回ることが見込まれ

ている。

(当期末における例示区分の分類等に係る判断)

- 当期末において、将来減算一時差異の額が課税所得の額を上回る状況になったことを踏まえ、例示区分 2 号に該当すると判断された。
- 工場跡地の減損損失に係る将来減算一時差異については、税務上の損金算入時期が明確でないため、当期末において、スケジューリング不能な将来減算一時差異に該当すると判断された。
- このため、当期末において、工場跡地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が取り崩された。

3. この設例については、第 6 回専門委員会において、例示区分 2 号に該当する場合において、税務上の損金算入時期が明確でない将来減算一時差異であっても、回収可能と判断される場合もあり得るのではないかとの意見が聞かれた。
- スケジューリング不能な将来減算一時差異に該当するかどうかについては、現行の監査委員会報告第 66 号は柔軟に解釈されていると考えている。
  - 例示区分 2 号に該当する場合は安定して利益を計上している前提なので、仮に税務上の損金算入時期が明確になってはいないとしても、近い将来に損金算入される可能性が高いことが合理的に説明可能ならば、回収可能と判断できるようにすべき場合もあるのではないか。

## II. 従来は例示区分 2 号であったが例示区分 3 号になる場合

4. 従来は例示区分 2 号に該当する会社であったが例示区分 3 号に該当する会社になる場合として、次のケースについて検討した。

(前期までの状況)

- 每期連続してある程度の経常的な利益及び課税所得を計上していた。課税所得の額は期末における将来減算一時差異の額を十分に上回るほどではなかった。
- 将来減算一時差異には、建物の減損損失に係るものが含まれていた。回収可能性の判断において建物の残存耐用年数 30 年でスケジューリングを行っている。

(前期末における例示区分の分類等に係る判断)

- 前期末において、例示区分 2 号に該当すると判断されていた。

(当期の状況)

- 経済環境の悪化等に伴い、損失（及び税務上の欠損金）が生じた。当該税務上の欠損金は多額なものではない。
- 建物の減損損失に係る将来減算一時差異は引き続き存在する。

(当期末における例示区分の分類等に係る判断)

- 当期末において、税務上の欠損金は重要でないが、業績が不安定な状況であり、例示区分3号に該当すると判断された。
- このため、当期末において、将来減算一時差異のうち将来の合理的な見積可能期間（おおむね5年）を超えてスケジューリングされている部分（退職給付引当金及び建物の減価償却超過額を除く）についての繰延税金資産が取り崩された。

5. この設例については、第6回専門委員会及び第291回企業会計基準委員会において、設例と異なる例示区分と判断される場合やおおむね5年を超える期間の課税所得を見込む場合もあるとの意見が多く聞かれた。
- この設例では、「経済環境の悪化等に伴う損失」の発生要因によって判断が分かれ得るのではないか。「経済環境の悪化等に伴う損失」が、業績が不安定であって長期にわたる収益性が見込めない状況を示すのであれば、おおむね5年を超える部分を回収不能とする取扱いもやむを得ないが、業績の悪化が一時的であると判断できる状況であるならば、おおむね5年を超える部分が回収可能と判断できる場合もあるのではないか。
  - 業績が不安定のため例示区分3号に該当すると判断された場合には、おおむね5年という目安は維持すべきである。ただ、5年を超える将来の課税所得の見積りができる例外的な場合が実際にみられるならば、その取扱いを議論することはできる。
  - 5年を超えた将来の課税所得の見積りが可能である場合には、おおむね5年を超える期間に解消が見込まれる部分を回収可能と判断することもあってよいのではないか。
6. 第6回専門委員会においては、前項の意見に加え、償却資産の減損損失を始めとするおおむね5年を超えて解消される将来減算一時差異と、建物の減価償却超過額に係る将来減算一時差異とで、取扱いが異なっている理由が明確でないとの意見が多く聞かれた
- 償却資産の減損損失と建物の減価償却超過額は、発生原因は異なるが、減価償却に応じて解消される将来減算一時差異である点で解消事由に差異はないの

ではないか。

- 償却資産の減損損失と建物の減価償却超過額は、発生原因が異なるからといって、取扱いに差異を設ける理由にはならないのではないか。
  - 退職給付引当金や建物の減価償却超過額のような長期解消将来減算一時差異については、例示区分3号（過去の業績が不安定な会社）に該当する場合であっても、合理的な見積可能期間を超えた期間について回収可能と判断されるが、現行の監査委員会報告第66号が記載している理由は必ずしも明確ではない。償却資産の減損損失と建物の減価償却超過額の整合性や長期解消一時差異が限定列举であるかどうかを議論するためには、その理由を検討することが必要である。
  - 長期解消一時差異について、例示区分3号や例示区分4号ただし書きに該当する場合であっても、合理的な見積可能期間を超えた期間について回収可能と判断されるが、長期解消一時差異が限定列举であるかどうかを議論するためには、この取扱いの理由を検討することが必要である。
7. 一方、長期解消将来減算一時差異の取扱いや、おおむね5年を超えて解消される将来減算一時差異及び繰越欠損金の取扱いについては、影響が大きいことを踏まえつつ、見直しを行う必要があるとの意見も聞かれた
- 償却資産の減損損失と建物の減価償却超過額の取扱いの相違については議論すべき論点であるが、現行の取扱いの変更が重要な影響をもたらす可能性があり、この点も考慮のうえ、変更する場合には十分な説明が必要である。
  - 監査委員会報告第66号の見直しの中で、おおむね5年を超える期間に解消する一時差異及び繰越欠損金の取扱いは重要な影響をもたらす可能性がある。特に、繰越欠損金と償却資産の減損損失については金額的影響が大きい。企業によっては資産除去債務の金額的影響が大きい場合もあると考える。

### Ⅲ. 従来は例示区分2号であったが例示区分4号ただし書きになる場合

8. 従来は例示区分2号に該当する会社であったが例示区分4号ただし書きに該当する会社になる場合として、次のケースについて検討した。

(前期までの状況)

- 每期連続してある程度の経常的な利益及び課税所得を計上していた。課税所得の額は期末における将来減算一時差異の額を十分に上回るほどではなかった。
- 将来減算一時差異には、製品保証引当金に係るものが含まれていた。10年にわたり製品保証を行っているため、回収可能性の判断において10年間



でスケジューリングを行っていた。

(前期末における例示区分の分類等に係る判断)

- 前期末において、例示区分 2 号に該当すると判断されていた。

(当期の状況)

- 一部の事業のリストラクチャリングを行い、多額の費用及び損失が生じた。当該費用及び損失は損金算入できたため、当期末において多額の税務上の欠損金が生じた。
- リストラクチャリングを行った事業以外の事業は引き続き安定した利益及び課税所得を計上している。
- 製品保証引当金はリストラクチャリングを行った事業以外の事業に関するものである。

(当期末における例示区分の分類等に係る判断)

- 当期末において、税務上の繰越欠損金は重要であり、かつ、非経常的な特別の原因により発生したものと判断した。また、このリストラクチャリングにより発生した損金を除けば、每期課税所得を計上していることから、例示区分 4 号ただし書きに該当すると判断された。
- このため、当期末における繰越欠損金のうちおおむね 5 年を超える期間に控除が見込まれる部分についての繰延税金資産は計上しておらず、製品保証引当金に係る将来減算一時差異のうちおおむね 5 年を超える期間に解消が見込まれる部分についての繰延税金資産が取り崩された。

9. この設例については、第 6 回専門委員会において、設例と異なる例示区分と判断される場合やおおむね 5 年を超える期間の課税所得を見込む場合もあるとの意見が多く聞かれた。

- リストラクチャリングを行った事業以外の事業が将来において安定的な利益及び課税所得を生じることが見込まれる状況であるならば、税務上の欠損金が「重要な税務上の繰越欠損金」に該当するという判断が行われることはまれであり、例示区分 2 号から例示区分 4 号ただし書きに変更するという判断にはならないのではないか。
- 業績が思わしくなかった事業から撤退する場合など、将来において業績が改善する場合はあり得る。税務上の繰越欠損金の発生事由を含む企業の置かれている状況により、「重要な税務上の繰越欠損金」に該当するかどうかの判断は分かれるのではないか。
- 大規模なリストラクチャリングを行ったことにより業績改善を見込んでいる

企業の場合には、おおむね 5 年の制限が課されることが、企業内部の将来計画とかなり乖離する可能性があるのではないか。

#### IV. 従来は例示区分 2 号であったが例示区分 4 号本則になる場合

10. 従来は例示区分 2 号に該当する会社であったが例示区分 4 号本則に該当する会社になる場合として、次のケースについて検討した。

(前期までの状況)

- 每期連続してある程度の経常的な利益及び課税所得を計上していた。課税所得の額は期末における将来減算一時差異の額を十分に上回るほどではなかった。
- 将来減算一時差異には、得意先への貸付金について 5 年前に有税で引き当てた貸倒引当金に係るものが含まれていた。

(前期末における例示区分の分類等に係る判断)

- 前期末において、例示区分 2 号に該当すると判断されていた。

(当期の状況)

- 当期においてもある程度の利益を計上している。
- 得意先への貸付金に係る貸倒引当金について減算認容された。その結果、当期末において多額の税務上の欠損金が生じた。
- 得意先への貸付金は 5 年前に全額引当済みであり、当期の利益への影響はない。
- 翌期以降は長期間にわたり安定した利益及び課税所得が発生すると見込んでいる。

(当期末における例示区分の分類等に係る判断)

- 当期末において、税務上の繰越欠損金は重要であり、かつ、非経常的な特別の原因により発生したものではないと判断され、例示区分 4 号本則に該当するものと判断された。
- このため、当期末における繰越欠損金のうち 1 年を超える期間に控除が見込まれる部分についての繰延税金資産は計上しておらず、将来減算一時差異のうち 1 年を超える期間に解消が見込まれる部分についての繰延税金資産が取り崩された。

11. この設例については、第 6 回専門委員会において、設例とは異なる例示区分と判断

される場合もあるとの意見が多く聞かれた。

- この設例の状況においては、翌期以降は安定的な利益及び課税所得が見込まれているため、例示区分 2 号から例示区分 4 号本則に変更する判断にはならないのではないか。
- この設例の状況においては、税務上の繰越欠損金が一時的なものであって「非経常的な特別の原因」により発生したものであるから、例示区分 4 号ただし書きに該当するとの判断になる可能性がある。
- 多額の税務上の繰越欠損金が生じていることから例示区分 2 号のまま判断するとは言えないが、翌期以降に安定した利益及び課税所得が見込まれているのであれば、例示区分 4 号本則に該当するとの判断になることもまれなのではないか。
- 会計上の処理が行われた期より後に税務上の処理が会計上の処理と同じになったという事象のみが原因となって繰延税金資産が取り崩されることには違和感があるから、この設例の状況において例示区分 4 号本則に該当しないのではないかと意見に賛成である。

#### V. 従来は例示区分 3 号であったが例示区分 4 号本則になる場合

12. 従来は例示区分 3 号であったが例示区分 4 号本則になる場合として、次のケースについて検討した。

(前期末までの状況)

- 過去の経常的な損益が大きく増減している。これは、販売数量は安定しているものの、販売価格が原材料価格の変動に伴い変動するためである。
- 商慣習により、販売価格は原材料価格の変動を反映するように価格改定の交渉がされてきた。販売価格改定のタイミングが数カ月ずれることにより、損益が一時的に赤字になったり黒字になったりする。過去においては、中長期的には一定のマージンが確保されるように販売価格が決定されてきた経緯がある。
- 前期までの数年間においては、原材料価格の変動による業績変動はあったが、赤字であっても税務上の欠損金が多額となることはなかった。

(前期末における例示区分の分類等に係る判断)

- 前期末において、例示区分 3 号に該当すると判断されていた。

(当期の状況)

- 当期において、原材料価格が大幅に上昇したが、販売価格の交渉が期末に

ずれこんだため、当期は多額の赤字を計上し、税務上も多額の欠損金を計上した。

- 翌期以降は安定した利益及び課税所得が発生すると見込んでいる。

(当期末における例示区分の分類等に係る判断)

- 当期末において、税務上の繰越欠損金は重要であり、かつ、非経常的な特別の原因により発生したものではないと判断され、例示区分 4 号本則に該当するものと判断された。
- このため、当期末における繰越欠損金のうち 1 年を超える期間に控除が見込まれる部分についての繰延税金資産は計上しておらず、将来減算一時差異のうち 1 年を超える期間に解消が見込まれる部分についての繰延税金資産は取り崩された。

13. この設例については、第 6 回専門委員会において、設例とは異なる例示区分と判断される場合もあるとの意見が多く聞かれた。

- この設例の状況において中長期のくくりで判断して、例示区分 4 号本則に変更せず、例示区分 3 号のままとする判断になる可能性がある。または、税務上の繰越欠損金が一時的なものであって「非経常的な特別の原因」により発生したものであるから、例示区分 4 号ただし書きに該当するとの判断になる可能性がある。
- 繰越欠損金が生じたという 1 つの事象があったからといって、直ちに例示区分を変更する判断につながるわけではなく、実態を踏まえて回収可能性を判断している。
- 中長期的に一定のマージンが確保できており、短期間に繰越欠損金が解消されることが明らかであるならば、直ちに例示区分 4 号に該当するとの判断にはしていないと考えられる。
- 実態を反映した柔軟な判断ができるように、監査委員会報告第 66 号の文言を改善することが望まれる。

## VI. 例示区分 4 号本則である場合

14. 例示区分 4 号本則に該当する会社として、次のケースについて検討した。

(前期までの状況)

- 数年前まで連続して赤字を計上し、税務上も欠損となっていた。その結果、数年前には、多額の税務上の繰越欠損金があった。また、2 年前に、重要

な税務上の欠損金の繰越期限切れもあった。

- その後、新製品の開発に成功し、前期には黒字転換した。
- 期末において多額の税務上の繰越欠損金が残っている。

(前期末における例示区分の分類等に係る判断)

- 前期末において、税務上の繰越欠損金は重要であり、かつ、非経常的な特別の原因により発生したものではないと判断され、また、2年前に重要な税務上の欠損金の繰越期限切れがあったことも併せ考慮されて、例示区分4号本則に該当するものと判断された。

(当期の状況)

- 当期においても、ある程度の利益が発生している。来期以降も数年間にわたり每期継続してある程度の利益を計上することが見込まれている。
- 税務上の繰越欠損金があるため税金の支払は生じていない。
- 期末において多額の税務上の繰越欠損金が残っている。

(当期末における例示区分の分類等に係る判断)

- 当期末においても、引き続き税務上の繰越欠損金は重要であり、かつ、非経常的な特別の原因により発生したものではないと判断され、例示区分4号本則に該当するものと判断された。
- このため、当期末における繰越欠損金のうち1年を超える期間に控除が見込まれる部分についての繰延税金資産は計上していない。

15. この設例については、第6回専門委員会において、設例とは異なる例示区分と判断される場合や複数期間の課税所得を見込む場合もあるとの意見が多く聞かれた。

- この設例の状況においては、例示区分3号に該当するとの判断になる可能性がある。また、例示区分4号本則に該当するとの判断になるとしても、監査委員会報告第66号の規定では、例示区分4号本則に該当する場合は「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」に回収可能性があるとは判断できるとされているため、例外的に複数年の課税所得の範囲で回収可能性があるとの判断になる可能性もある。
- 業績が回復基調にあると判断されれば、例示区分3号に該当するとの判断になる可能性がある。その際には、将来の業績予想に対する企業のコミットだけではなく、前期までにおける業績予想と実績の比較を含む、過去の実績をも踏まえて判断することになるのではないかと。
- この設例の状況において、将来にわたり利益が計上されると判断されるのであれば、1年ではなく複数年の課税所得により回収可能性があるとの判断になる

こともあり得ると考える。その際には、新製品が企業全体の業績に与える影響や、過去における新製品の成功や失敗の実績などのビジネスの実態を含めて、十分に検討することになると考える。

以 上

(別紙 2)

例示区分 4 号及び将来の合理的な見積可能期間に関する論点について  
第 6 回専門委員会において聞かれた意見の整理と、  
その整理について第 7 回専門委員会において聞かれた意見の概要

#### 例示区分 4 号に関する論点

1. 第 6 回の専門委員会では、例えば、次のような状況にある場合に、一律に、繰越欠損金及び将来減算一時差異のうち 1 年を超える期間に控除や解消が見込まれる部分を回収不能と判断することが実態を表さない可能性はないかが論点とされた。
  - 当期の業績とは関係のない将来減算一時差異の減算認容がなされ、期末に重要な税務上の欠損金が生じたが、最近においては安定的な利益を計上しており、将来において安定的な利益及び課税所得を生じることが見込まれるケース
  - 期末に重要な税務上の欠損金が存在しているが、中長期的に一定のマージンが確保されるように原材料価格の変動が販売価格に反映される商慣習を勘案した場合には、中長期的には損益状況が改善すると認められるケース
  - 期末に重要な税務上の繰越欠損金がある、又は、過去における重要な税務上の繰越欠損金の期限切れの事実があるが、最近の業績を踏まえると、将来において安定した課税所得を生じることが見込まれるケース
2. また、例示区分 4 号ただし書きに関して、例えば、次のような状況にある場合にも、一律に、繰越欠損金及び将来減算一時差異のうちおおむね 5 年を超える期間に控除や解消が見込まれる部分を回収不能と判断することが実態を表さない可能性はないかが論点とされた。
  - リストラクチャリングにより期末に重要な税務上の欠損金が生じた場合で、リストラクチャリングを行った事業以外の事業が将来において安定した課税所得を生じることが見込まれているケース
3. これらの論点に対する専門委員の意見を整理すると、「例示区分の要件は一定の判断基準となるが、実際の判断は、企業の実態を踏まえて行うべきである」という点については、以下のとおり、考え方が同一の方向性にあると考えられるがどうか。
  - 例示区分の判断を行うにあたっては、企業の実態を踏まえて実施し、特に、例示区分を下げる場合には、単一の事象に着目した形式的な判断は行わず、その他の状況を勘案して総合的に判断すべきとの意見が多く聞かれている。
  - 例示区分の判断は企業の実態を反映して行うべきであるとの意見が多く聞か

れている。

4. 一方、「例示区分の判断が、実際に企業の実態を踏まえて行われているかどうか」という点については、以下のとおり、必ずしも意見の一致は見られていないと考えられるかどうか。
  - 実際には、例示区分の判断が、過去の業績等に過度に依存しており、企業側からみて実態を反映しない形式的・画一的な判断になっている場合が多くみられるとの意見が聞かれた。
5. 第7回専門委員会では、第3項及び第4項に記載した意見の整理について、特段の異論は聞かれていない。
6. 第4項のように意見の一致が見られていない理由としては、①運用の問題がある可能性、②監査委員会報告第66号の規定の表現が影響している可能性が考えられる。

運用の問題としては、例えば、企業の実態（将来の業績や課税所得の予想）についての作成者と監査人の捉え方が異なり、これに伴って例示区分の判断も異なる状況が考えられる。

一方、仮に、監査委員会報告第66号の規定の表現が影響しているとした場合、次のような点をどう捉えるかによって違いが生じている可能性があるかどうか。

  - 「会社の過去の業績等の状況を主たる判断基準として」をどう捉えるか（第7項参照）。
  - 例示区分の要件として示されている記述内容をどう捉えるか（第8項及び第9項参照）。
7. 個別税効果実務指針第21項では、課税所得が発生する可能性が高いかどうかを判断するためには「過年度の納税状況及び将来の業績予測等を総合的に勘案し、課税所得の額を合理的に見積もる必要がある」とされている。

一方、監査委員会報告第66号は、繰延税金資産の回収可能性の判断のためには、将来年度の会社の収益力に基づく課税所得について慎重な検討が必要であるが、それが将来事象の予測や見積りに依存することとなるため、客観的に判断することが実務上困難な場合が多いことなどを踏まえ、監査上の取扱いとして、「会社の過去の業績等の状況を主たる判断基準として」、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とされている。

「主たる判断基準として」との表現は、将来の業績予測等を総合的に勘案することを排除するものではないと捉えられる一方、将来の業績予測等に比べて過去の業績等に重点を置いた判断を監査人に要請しているとも捉えられる。この「会社の過去の業績等の状況を主たる判断基準として」の捉え方の違いにより、第4項のような意見が聞かれている可能性があるかどうか。



8. 監査委員会報告第 66 号においては、例示区分で示された要件に該当する会社の場合、「通常、(略)と予測できる。」(例示区分 1 号)、「通常、(略)が見込まれる。」(例示区分 2 号)、「通常、(略)を予測することができない。」(例示区分 3 号)、「通常、(略)と判断される。」(例示区分 4 号、5 号)との記載があり、例示区分の趣旨が説明されている。

「通常・・・」の記載が例示区分の趣旨を説明したものと捉えれば、例示区分の要件を満たす場合であっても、趣旨に沿わない場合には異なる例示区分に該当するとの判断になることが考えられる。一方、例示区分の要件を満たす場合には異なる例示区分に判断できないと捉えられている可能性もある。このような「通常」という文言の捉え方の違いにより、第 4 項のような意見が聞かれている可能性があるかどうか。

9. さらに、例示区分の要件として示されている記述内容の中では、例示区分 4 号の「重要な税務上の繰越欠損金」の意義が明確でないという指摘や、例示区分 4 号ただし書きの「非経常的な特別の原因により発生したもの」の意義が明確でないという指摘がある。

例えば、「重要な税務上の繰越欠損金」の重要性について捉え方の違いが生じ得る。また、「非経常的」や「特別」とはどの程度を意味するのかの捉え方や、例示されている事業のリストラクチャリングや法令等の改正以外にどの程度含むのかについての捉え方が異なっている可能性がある。これらの捉え方の違いによっても、第 4 項のような意見が聞かれている可能性があるかどうか。

10. 第 7 回専門委員会では、上記の整理に対して、以下のような意見が聞かれた。

【監査委員会報告第 66 号の規定の表現が影響している可能性があるという意見】

- 「非経常的な特別の原因」の意義が明確でないため、かなり限定的に捉える場合と幅広く捉える場合があると考える。
- 「重要な税務上の繰越欠損金」の意義が明確でないため、「重要」であるか否かの判断について、実務にばらつきが生じていると考える。
- 「主たる」という表現は、過度に過去を重視することにつながっていると考える。
- 適切な運用で対応できると考えるが、不明確な表現もあるため、検討は必要であると考える。

【上記以外の意見】

- 監査人はその職務上、より批判的に見積りを判断するため、企業実態についての捉え方が作成者と異なってくると考える。
- 重要か否かの判断基準を一律に規定することは困難であり、運用で対応すべき

問題であると考える。

### 将来の合理的な見積可能期間に関する論点

11. 第6回の専門委員会では、例示区分3号又は4号ただし書きに該当する場合、将来の合理的な見積可能期間（おおむね5年）内の課税所得を回収可能性の判断の限度とする規定について、例えば、次のような状況にある場合に、一律に、繰越欠損金及び将来減算一時差異<sup>4</sup>のうちおおむね5年を超える期間に控除や解消が見込まれる部分を回収不能と判断することが実態を表さない可能性はないかが論点とされた。
  - リストラクチャリングにより期末に重要な税務上の欠損金が生じたが、リストラクチャリングを行った事業以外の事業が将来において安定した課税所得を生じることが見込まれているケース
12. また、例示区分4号本則に関して、例えば、第1項に掲げた状況（当期の業績とは関係のない将来減算一時差異の減算認容により期末に重要な税務上の欠損金が生じたケース等）にある場合に、一律に、繰越欠損金及び将来減算一時差異のうち1年を超える期間に控除や解消が見込まれる部分を回収不能と判断することが実態を表さない可能性はないかが論点とされた。
13. これらの論点に対する専門委員の意見を整理すると、「数値基準は一定の判断基準となるが、実際の判断は、企業の実態を踏まえて行うべきである」という点については、以下のとおり、考え方が同一の方向性にあると考えられるがどうか。
  - 例示区分3号や例示区分4号ただし書きに該当する場合に、おおむね5年を超えて見積ることができるような例外的な場合があるならば、取扱いを議論することは可能であるとの意見が聞かれている。
  - 例示区分3号や例示区分4号ただし書きに該当する場合に、おおむね5年を超える将来の課税所得の見積りが可能であるならば、そのような課税所得の見積りに基づいて回収可能性を判断することが可能であるべきとの意見が聞かれている。
  - 例示区分4号本則に該当する場合に、直近の業績や将来の業績予測などを踏まえて、将来において安定的な利益・課税所得が生じることが確実に見込まれるのであれば、複数期間にわたる課税所得の見積りに基づいて回収可能性を判断することが可能との意見が聞かれている。

<sup>4</sup> おおむね5年を超えて解消する将来減算一時差異としては、例えば、償却資産の減損損失、資産除去債務、役員退職金慰労引当金、工事損失引当金、製品保証引当金、償還期日のある債券の減損損失などがある。

14. 一方、「将来の合理的な見積可能期間の判断が、実際に企業の実態を反映したものとなっているかどうか」という点については、以下のとおり、必ずしも意見の一致は見られていないと考えられるがどうか。
- 企業の実態を踏まえて例示区分3号や4号ただし書きの判断が行われるならば、おおむね5年を超えた課税所得の見積りを回収可能性の判断に反映させるべきケースは限定的であると考えられ、現行の規定でも実態を踏まえた対応は可能ではないかとの意見が聞かれている。
  - 実際には、5年が課税所得の見積可能期間の上限とされており、企業の実態を反映しない判断となっているとの意見が聞かれている。
15. 第7回専門委員会では、第13項及び第14項に記載した意見の整理について、特段の異論は聞かれていない。
16. 第14項のように意見の一致が見られていない理由としては、①運用の問題がある可能性、②監査委員会報告第66号の規定の表現が影響している可能性が考えられる。
- 運用の問題としては、例えば、企業の業績予測能力がどの程度であるかについての作成者と監査人の捉え方が異なり、これに伴って例示区分の判断も異なる状況が考えられる。
- 一方、仮に、監査委員会報告第66号の規定の表現が影響しているとした場合、次のような点をどう捉えるかによって違いが生じている可能性があるかどうか。
- 監査上の取扱いにおける数値基準の意味合いをどう捉えるか(第17項参照)。
  - 数値基準の記述内容をどう捉えるか(第18項参照)。
17. 例示区分3号や例示区分4号ただし書きでは将来の合理的な見積可能期間は「おおむね5年」とされ、「おおむね」の文言が加えられており、また、例示区分4号本則では「原則として、翌期」とされ、「原則として」の文言が加えられていることから、企業の課税所得の見積能力を反映して5年や1年より長い期間の課税所得に基づく監査上の取扱いも可能になるように目安として規定されているものとも捉えられるが、他方で、監査人が監査上の取扱いに示された数値基準と異なる取扱いをすることはほとんど困難であると捉えられている可能性もある。
- こうした監査上の取扱いにおける数値基準の捉え方の違いにより、第14項のような意見が聞かれている可能性があるかどうか。
18. 例示区分4号本則では「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、・・・場合には、・・・回収可能性がある」と判断できると「原則として」の文言があるが、例示区分3号や4号ただし書きにはこうした文言はない。また、5年以内のより短い期間となる場合についての言及はあるが(監査委員会報

告第 66 号第 5 項(3))、長い期間となる場合についての言及はない。

第 5 項(3)の規定について、5 年より長い期間の課税所得の見積りを否定する趣旨ではないという捉え方と、5 年より長い期間の課税所得の見積りに消極的な捉え方がある可能性もある。

こうした文言の捉え方の違いにより、第 14 項のような意見が聞かれている可能性があるかどうか。

19. 第 7 回専門委員会では、上記の整理に対して、以下のような意見が聞かれた。

【監査委員会報告第 66 号の規定の表現が影響している可能性があるという意見】

- 「おおむね」と表現されていても、5 年という監査上の数値基準が企業の実態を反映しない結果となっている可能性があると考える。
- 5 年より長い期間の見積りについて、監査委員会報告第 66 号では言及していないことが、企業の実態を反映しない結果となっている可能性があると考える。
- 4 号ただし書きにおける繰越欠損金の取扱いは重要であり、5 年という数値基準が実態を反映しない結果となっているならば、集中的に議論すべきと考える。
- 4 号ただし書きのケースは、収益力の観点からは例示区分 1 号や 2 号に実態が近い場合もあるため、4 号ただし書きの記述を検討する必要があると考える。

【上記以外の意見】

- 監査上の判断が、規定に対して硬直的にならないよう、適切に対応すべき問題と考える。
- 例示区分の問題と将来の合理的な見積可能期間の問題は、一体で検討する必要があると考える。

以上