
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に関する論点—今後の検討の進め方**

本資料の目的

1. 税効果会計専門委員会（以下「専門委員会」という。）では、繰延税金資産の回収可能性に関わるグループ 2 の論点（監査委員会報告第 66 号「繰延税金資産の回収可能性の判断に関する監査上の取扱い」（以下「監査委員会報告第 66 号」という。）に関わる論点を含む。）について、第 5 回専門委員会（6 月 18 日開催）から第 8 回専門委員会（8 月 21 日開催）にかけて検討を行ってきた。本資料は、これまでに聞かれた意見を整理し、今後の検討の進め方について審議することを目的とする。

検討にあたっての総論

2. 監査委員会報告第 66 号は、我が国に税効果会計が導入された平成 11 年に公表された監査上の取扱いであり、当時、導入当初、将来の収益力を客観的に判断することが実務上困難な場合が多いと考えられたことから、一定の指針として示されたものと考えられる。
3. これまで、監査委員会報告第 66 号の現状の取扱いに対しては、主に以下のような問題意識が聞かれている（監査委員会報告第 66 号の規定の抜粋を別紙 1 に記載している）。
 - 監査委員会報告第 66 号は画一的な規定が多く、硬直した運用とあいまって、企業の実態を反映しないケースが多いため、見直すべきである。
 - IFRS との整合性の観点から、例示区分のような詳細なガイダンスは廃止すべきである。
4. その一方で、以下のように、例示区分は存続すべきという意見が聞かれる。
 - 例示区分の取扱いは、税効果会計の導入以来、長年にわたって財務諸表の作成実務及び監査実務に浸透し定着している。
 - 中小の上場企業や会社法監査の適用企業のような経理部門のリソースが限られている企業において、例示区分は実務上の判断基準として有用である。
5. 第 3 項のような意見を踏まえると何らかの見直しが必要と考えられるが、一方で、第 4 項のような意見にも配慮することが必要と考えられる。見直しを行う方法としては、例示区分の取扱いの撤廃のような大きな変更から、監査委員会報告第 66 号

の枠組みをベースとして行う方法まで考えられるが、大きな変更を行う場合、実務への影響が大きいと考えられるため、まずは例示区分の取扱いを撤廃せずに、現在の監査委員会報告第 66 号の枠組みをベースとしたうえで、定めの一部を改正することにより、問題意識への対応が可能かどうかを試みることにしようか。

6. 第 9 回専門委員会においては、以下のような意見が聞かれた。

【検討の進め方に賛成する意見】

- まずは例示区分の取扱いを撤廃せずに、監査委員会報告第 66 号の定めの一部を改正することにより問題意識への対応が可能かどうかを検討する進め方に賛成する。
- 繰延税金資産の資産性について、回収可能性が確実なものだけを計上する現在の考え方を大きく変更しないという前提で、監査委員会報告第 66 号の定めの一部を改正することにより問題意識への対応を検討する進め方に賛成する。

【原則的な取扱いや例示区分の位置付けを明確にすべきという意見】

- 見直しに際しては、まず原則的な取扱い（例えば、繰延税金資産の計上は、将来減算一時差異及び税務上の繰越欠損金が将来課税所得を減少させ税金負担額を軽減することができる認められる範囲内で行うなど）を示すことが重要である。
- 見直しに際しては、現行の個別税効果実務指針にあるように、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ることが必要であるとの基本的な考え方を示した上で、例示区分の位置付けを明確にすることが重要である。

ディスカッション・ポイント 1

まずは例示区分の取扱いを撤廃せずに、監査委員会報告第 66 号の定めの一部を改正することにより、問題意識への対応が可能かどうかを試みることにしようか、ご意見を伺いたい。

具体的な検討の概要

（見直しにあたっての考え方）

7. 監査委員会報告第 66 号の公表後、固定資産の減損会計や資産除去債務等、将来キャッシュ・フローを見積る会計基準が開発されており、将来の収益力の判断に係る実務は監査委員会報告第 66 号導入当初より円滑に行われており、見直しに際しては考慮すべきと考えられる。
8. また、監査委員会報告第 66 号は、監査上の取扱いであるため、規定の表現ぶりは

監査人からの視点で記述されている。ASBJ の指針とするに際して、表現ぶりを見直すこととなる。

9. なお、IFRS との整合性については、主目的ではないが、以後に記載する論点は、IFRS と日本基準の差異に関連するものが多く見受けられるため、監査委員会報告第 66 号の定めを見直す中、一定の整合性が図られる可能性があるものと考えられる。

(見直しを重点的に行う領域)

10. 繰延税金資産の回収可能性に関して、専門委員会及び委員会でこれまでに聞かれた主な意見の一覧は、別紙 2 のとおりである。
11. これまでに聞かれた意見を分析すると、繰延税金資産の回収可能性が高いと判断される企業群よりも、相対的に回収可能性が高くないと判断される企業群に対して適用される監査委員会報告第 66 号の規定に関して、検討を行うべき論点が多いと考えられる。

回収可能性が高くない企業群における論点

12. 問題意識の強い領域を整理すると、回収可能性が高くない企業群における論点は、次の点が挙げられる。
 - 過去及び将来の考慮に関する論点
 - 回収可能性の判断要件に関する論点
 - 見積可能期間に関する論点

(過去及び将来の考慮に関する論点)

13. 繰延税金資産の回収可能性に関する意見のうち、現状の運用では、回収可能性を判断する際に、過去の業績等を重視しすぎているのではないかという意見が聞かれる。これは、回収可能性を判断する基礎をどのように考えるかという根本的な論点である。
14. 繰延税金資産の回収可能性の判断とは、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であり、収益力に基づく課税所得の十分性、すなわち、「課税所得が発生する可能性が高いかどうか」を判断する際には、「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（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」第21項)。

15. 一方、監査委員会報告第66号では、「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」ことから、「会社の過去の業績等の状況を主たる判断基準として」回収可能性を判断する場合の指針を示しているとされ、5つの例示区分がある。これは、我が国に税効果会計が導入された際に、判断基準として実務上の実行可能性が重視されたものと考えられる。
16. また、監査委員会報告第66号において例示区分の要件を記述している部分には、いずれも「通常」という表現が用いられており、この表現の解釈により、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や、過度に過去の業績等を重視する判断に影響を及ぼしている可能性がある。
17. 専門委員会では、「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、考え方が同一の方向性であったところである。例えば、例示区分の判断を行うにあたっては、単一の事象に着目した形式的な判断は行わず、企業の実態を踏まえて判断すべきとの意見が聞かれた。
18. このように、繰延税金資産の回収可能性の判断は、過去の業績のみならず、将来の業績予測等についても考慮することが望ましいということが共通のコンセンサスであるものと考えられる。これを踏まえると、回収可能性を判断する基礎として、将来の業績等も考慮されるよう、監査委員会報告第66号の規定の一部を見直すことを検討することが考えられる(第34項以降を参照)。

(回収可能性の判断要件に関する論点)

19. 監査委員会報告第66号では、例示区分1号は「期末における将来減算一時差異等を十分に上回る課税所得を每期計上している会社」、例示区分2号は「業績は安定しているが、期末における将来減算一時差異等を十分に上回るほどの課税所得がない会社」、例示区分3号は「業績は不安定であり、期末における将来減算一時差異等を十分に上回るほどの課税所得がない会社」というように、例示区分1号から3号の判断要件は、「業績」というフローの事象に焦点を当てている。
20. 一方、例示区分4号では「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」というように、ストックの事象に焦点を当てた判断要件に重点が置かれている。この規定は、例示区分3号までの判断要件と性質が異なり、専門委員会では、当期末時点(ストック)における事象がある場合に、一律に例示区分4号本則や5号に該当すると判断することは企業の実態を反映しないという意見が聞かれた。一方、当期末時点における事象を判断の出発点にする現行の規定は簡便な判断を可能にす

るという意見も聞かれる。

21. 上記を踏まえると、相対的に回収可能性が高くない企業群について回収可能性を判断する際に、当期末時点（ストック）における事象のみに着目した現行の規定は、判断の考慮事項として不足している部分があると考えられ、監査委員会報告第 66 号の規定の一部を見直すことを検討することが考えられる（第 36 項以降を参照）。
22. なお、重要な税務上の繰越欠損金が存在しても、その発生が非経常的な特別の原因による場合には、例示区分 4 号ただし書きに該当するものとして、回収可能性の取扱いが例示区分 3 号と同様になる。専門委員会では、この例示区分 4 号ただし書きに該当する企業の場合、重要な税務上の繰越欠損金の発生を除けば課税所得を毎期計上しており、収益力の観点からは、例示区分 2 号に実態に近い場合があるという意見も聞かれ、例示区分 4 号ただし書きの位置付けに関して問題提起されており、この点も参考にすることが考えられる。

（見積可能期間に関する論点）

23. 相対的に繰延税金資産の回収可能性が高くないと判断される企業群に対して適用される、「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」又は「原則として、翌年に課税所得の発生が確実に見込まれる」という見積可能期間に関する定めは、将来の課税所得の発生に係る不確実性を実務で統一的に反映する観点からは、一定の効果を有していると考えられる。
24. しかしながら、この規定が硬直的に運用されており、例示区分 3 号及び例示区分 4 号ただし書きに該当する企業の場合、「おおむね」や「原則として」という表現が用いられているものの、5 年ないし 1 年を超える期間の課税所得を見積ることが実務的には認められていないという意見が聞かれる。
25. 一方、専門委員会では、「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、考え方が同一の方向性にあつたところである。例えば、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、例示区分 4 号本則の場合でも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あり得るとの意見が聞かれている。
26. 前項のようなコンセンサスを踏まえると、見積可能期間について、監査委員会報告第 66 号の規定の一部を見直すことを検討することが考えられる（第 41 項以降を参照）。

(第9回専門委員会において聞かれた意見)

27. 第9回専門委員会においては、以下のような意見が聞かれた。

【過去及び将来の考慮に関する論点についての意見】

- 繰延税金資産の回収可能性の判断に際して、過去の業績のみならず将来の業績予測等についても考慮することが望ましいものの、監査上は、将来の課税所得の前提である事業計画の合理性について客観的な事実の裏付けが必要であるし、過去の事実重点が置かれることにならざるを得ないのではないかと考える。
- 繰延税金資産の回収可能性の判断とは、将来の課税所得や将来の税金負担額を軽減する効果があるかどうかを判断することであり、過去の実績はその判断材料として位置付けられるものとする。

【繰延税金資産の回収可能性に関する意見】

- 監査委員会報告第66号の下で、繰延税金資産について、回収可能性の確実性が高い場合に計上してきた。今回の規定の見直しに際しては、回収可能性の閾値を変えるのではなく、画一的な運用がなされている部分を見直すものと考えている。
- 繰延税金資産の回収可能性について企業の実態を踏まえて判断するとしても、規定の見直しに際して、その判断の拠りどころを示すことは重要である。
- 繰延税金資産の回収可能性の考え方については、IFRS 任意適用企業にとって、IFRS に基づく連結財務諸表と日本基準に基づく個別財務諸表とで異なる考え方による必要があるかどうかにも留意が必要である。

【その他】

- 規定の見直しに際して、ルールをさらに詳細化するアプローチは適切ではないと考える。
- 今回の規定の見直しの結果、回収可能性の閾値を含め、何が変わらなかったのか、変わったのかを明確に説明できることが重要である。

ディスカッション・ポイント2

回収可能性が低い企業群における論点につき、下記の点についてご意見を伺いたい。

- ・過去及び将来の考慮に関する論点について、過去の業績のみならず、将来の業績予測等についても考慮されるよう、規定の一部を見直すことを検討することについてどう考えるか。
- ・回収可能性の判断要件に関する論点について、当期末時点（ストック）における事象のみに着目した現行の規定につき、判断の考慮事項として不足している部分を見直すことを検討することについてどう考えるか。

・見積可能期間に関する論点について、規定の一部を見直すことを検討することについてどう考えるか。

回収可能性が高い企業群における論点

28. 相対的に繰延税金資産の回収可能性が高い企業群においては、スケジューリング不能な将来減算一時差異について、例示区分1号の場合は繰延税金資産の全額を計上できるが、例示区分2号に該当する企業の場合は一律に繰延税金資産を計上することができないとする定めに対して、企業の実態を反映しない場合があるとの意見が聞かれる。
29. また、日本経済団体連合会が実施したアンケート調査では、IFRS 又は米国会計基準を適用している企業が、例示区分1号に分類されるケースで、スケジューリング不能な将来減算一時差異について、単体の日本基準上は繰延税金資産を計上しているが、連結では計上していない実務がみられるとの報告があった。
30. これらの点については、見直しを行うべき論点となりうると考えられる。しかしながら、例示区分1号及び例示区分2号に該当する企業は、重要な税務上の繰越欠損金が存在する企業と比較すると繰延税金資産の回収可能性は高いと考えられるため、この論点に関する影響は相対的には高くないものと考えられる。このため、当面、対応を図らない方向性が考えられるがどうか。
31. 第9回専門委員会においては、以下のような意見が聞かれた。
- 相対的に回収可能性が高くないと判断される企業群のほうが、検討を行うべき論点が多いことを踏まえると、当面、対応を図らない方向性に賛成する。
 - 経団連アンケートでは、日本基準に基づく個別財務諸表では例示区分2号に該当する場合でも、IFRS 又は米国会計基準に基づく連結財務諸表では、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るとの回答が多かったと理解している。こうしたことを踏まえると、スケジューリング不能な将来減算一時差異について、考え方の整理を図ることが必要ではないか。

ディスカッション・ポイント3

スケジューリング不能な将来減算一時差異については、回収可能性が高い企業群において見直しを行うべき論点となりうるが、当面、対応を図らない方向性が考えられるがどうか。

会計基準間の整合性に関する論点

[会計基準間の整合性に関する論点については、専門委員会での議論が未了であるため、今回の委員会における議論の対象とはしない。]

32. 例示区分3号及び例示区分4号ただし書きに該当する企業の場合、建物の減価償却超過額について将来の合理的な見積可能期間を超えた部分の繰延税金資産を計上することができるが、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」においては償却資産の減損損失について監査委員会報告第66号と同様な取扱いを適用しないとされ、当該期間を超えた部分については繰延税金資産を計上することはできないとされている。これまでの議論では、両者の取扱いを同様にすべきではないかとの意見が聞かれる。この論点は、第26項までの論点とは性質が異なり、会計基準間の整合性に関する論点である。
33. 現状の定めについては、整合性上の論点はあるものの、実務に定着しているものである。また、仮に当該取扱いを見直す場合には純資産の額が著しく変動する可能性も考慮する必要がある。これらを踏まえると、基本的には、取扱いを見直すことは慎重に考えたほうがよいと思われるが、「回収可能性が高くない企業群における論点」の方向性を見出した後に、検討することとしてはどうか。

具体的な対応案の検討

(過去及び将来の考慮に関する論点への対応案)

34. 第14項で述べているとおり、繰延税金資産の回収可能性、すなわち将来の税金負担額を軽減する効果を有するかどうか、課税所得が発生する可能性が高いと見込まれるかどうかを判断する際、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る必要がある。
35. このような基本的な考え方を踏まえたうえで、回収可能性の判断に関する論点への対応案として、過去だけでなく将来の業績予測等も考慮して例示区分を総合的に判断するよう、監査委員会報告第66号における「会社の過去の業績等の状況を主たる判断基準として」という現行の規定内容について見直すことを検討することが考えられる。また、「通常」という表現も、例外が非常に限定されることと捉えられない表現ぶりに変えることを検討することが考えられる。

なお、これらの対応案については、判断の幅が広がり過ぎると比較可能性が担保できなくなるという懸念が考えられ、その点も考慮する必要があると考えられる。

(回収可能性の判断要件に関する論点への対応案)

36. 監査委員会報告第66号では、例示区分3号までの要件は業績というフローの事象に焦点を当てている。例示区分4号の判断要件を検討するうえでは、重要な税務上

の繰越欠損金の存在という要件に代え（又は加え）、例示区分3号までの判断要件と同様に、フローの事象を織り込むことが考えられる。例えば、過去の業績等を踏まえた場合に、将来も連続して業績が赤字（重要な税務上の欠損金の発生）となる可能性が高いかどうかなどを検討することが考えられる。

37. 一方、重要な税務上の繰越欠損金の存在の要件を残す場合には、重要な税務上の繰越欠損金が一時的に発生したものであるかどうか、将来の課税所得に影響を与えるかどうか、という点を考慮することが考えられる。
38. これらの対応を図る場合には、次のような懸念も考えられるため、その点も考慮する必要があると考えられる。
 - 判断の幅が広がり過ぎると、比較可能性が担保できなくなるという懸念がある。
 - 例示区分の要件そのものを抜本的に見直すことは実務への影響が大きい可能性がある。
39. なお、これらの対応を図る場合には、別途、何らかの開示規定を追加的に設けるかどうかを検討することが考えられる。
40. なお、ストックの事象に焦点を当てた例示区分4号の判断要件に従い、重要な税務上の繰越欠損金が存在するすべての企業に対して見積可能期間を1年とすることは実態を反映しないケースが生じるため、これへの対応として、例示区分4号ただし書きの取扱いが設けられたものと考えられる。仮に例示区分4号の判断要件として、重要な税務上の繰越欠損金の存在という要件に代えて（又は加えて）、フローの事象を織り込む場合には、例示区分4号ただし書きの取扱いを削除することも含め見直す必要があるかどうかについても検討することが考えられる。

（見積可能期間に関する論点への対応案）

41. 見積可能期間に関する論点への対応案としては、「5年」「1年」といった数値基準を見直すかどうかという論点と、それらの年数を上回ることを許容するかどうかという論点がある。
42. 前者の論点については、第37項までの対応案のいずれをとるかどうかに応じて決まってくるものと考えられる。後者の論点としては、例えば、一定の例外を許容する反証可能な推定規定を設けることが考えられる。
43. 仮に上記のように反証可能な推定規定を設ける場合、何らかの開示規定を追加的に設けるかどうかも検討することが考えられる。

(第9回専門委員会において聞かれた意見)

44. 第9回専門委員会においては、以下のような意見が聞かれた。

【過去及び将来の考慮に関する論点への対応案に関する意見】

- 「通常」の表現を、例外が非常に限定されることと捉えられない表現ぶりに変えることを検討するとされているが、あくまで例外は限定的であることには留意が必要である。
- 将来の業績予測や将来の課税所得の見込みを考慮して総合的に判断するとしても、裏付けとなる説明がしっかり行われる必要があることを明確にしておく必要がある。
- ディスカッション・ポイントに挙げられている論点に加え、監査委員会報告第66号の「例示区分に直接該当しない場合であっても、…趣旨を斟酌し、…準じた判断を行う必要がある」との表現も、硬直的な運用につながっており、見直しの対象とすべきである。

【回収可能性の判断要件に関する論点への対応案に関する意見】

- 例示区分の要件について、将来も考慮して判断の余地を大きくするのではなく、客観的に判断できるようにする対応のほうが、将来の課税所得等の判断の入口としては理解しやすいと考える。
- 現行の監査委員会報告第66号では、例示区分1号から5号にかけて収益力が徐々に悪化するよう判断要件が定められているものと理解していたため、判断要件の見直しは不要と考えていたが、規定の表現に不明確な点があるのであれば、例示区分4号の判断要件にフローの事象を織り込むことは対応として考えられる。しかしながら、例示区分4号の判断要件にフローの事象を織り込んだとしても、例示区分4号ただし書きはフローの質が異なるものであるから、4号ただし書きの取扱いは不要にはならないと考える。
- 例示区分4号の判断要件にフローの事象を織り込むならば、例示区分4号ただし書きの取扱いを不要とする対応は考え得る。しかしながら、企業の実態が変わっていないにも関わらず、そのような規定の見直しにより、繰延税金資産の計上額が大きく変わるといったことがないように、例示区分4号ただし書きの取扱いについては慎重に検討する必要がある。
- 判断の幅が広がり過ぎると、比較可能性が担保できなくなるという懸念があるとされているが、ここでの対応により、実態が異なる企業について実態を踏まえて判断できるようになり、さらにIFRSや米国会計基準との比較可能性が高まることを考えると、このような懸念があるとの記載には疑問を感じる。

【見積可能期間に関する論点への対応案に関する意見】

- 「5年」「1年」といった数値基準については、不確実性が高まっている昨今の状況を踏まえて5年を3年に見直すといった対応も考えられるが、実務上の混

乱を招かないように、5年や1年を上限とした上で、合理的な説明ができるのであれば、それらの年数を上回ることを許容するといった対応が現実的ではないか。

- 会計基準における数値基準の定めと、監査上の取扱いにおける数値基準とでは、その法的な意味づけが異なることに鑑みると、数値基準は結論の背景に記載することが適当ではないか。

【開示規定の追加に関する意見】

- 「5年」「1年」といった数値基準について、反証可能とすることは考えられるものの、その場合には、開示規定を追加することが必須である。
- 「5年」「1年」といった数値基準について、反証する場合の開示が必要ならば、それらの年数を超えて回収可能性があるかと判断することが、なぜ例外的であるのかを十分に説明する必要がある。
- 何らかの開示を追加的に設けるかどうかについては、具体的に何を開示すれば有用な情報になるかを議論すべきである。

ディスカッション・ポイント4

論点への対応案につき、下記の点についてご意見を伺いたい。

- ・ 過去及び将来の考慮に関する論点への対応案及びその懸念について、どう考えるか。
- ・ 回収可能性の判断要件に関する論点への対応案及びその懸念について、どう考えるか。
- ・ 見積可能期間に関する論点への対応案について、どう考えるか。

以 上

(別紙1)

監査委員会報告第66号の規定(抜粋)

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

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。

(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

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。

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每期計上している会社等

期末における将来減算一時差異を十分に上回る課税所得を每期(当期及びおおむね過去3年以上)計上している会社等で、その経営環境に著しい変化がない場合には、通常、当該会社が、将来においても一定水準の課税所得を発生させることが可能であると予測できる。したがって、そのような会社については、一般的に、繰延税金資産の全額について、その回収可能性があると判断できる。なお、この場合には、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ため、当該将来減算一時差異に係る繰延税金資産については回収可能性があると判断できるものとする。

② 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

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と判断できるものとする。

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

過去の業績が不安定な会社等の場合、すなわち、過去の経常的な損益が大きく増減しているような会社の場合には、通常、過去の業績等により長期にわたり安定的な課税所得の発生を予測することができない。したがって、そのような会社については、将来の合理的な見積可能期間（おおむね5年）内の課税所得の見積額を限度として、当該期間内の一時差異等のスケジューリングの結果に基づき、それに係る繰延税金資産を計上している場合には、当該繰延税金資産は回収可能性があると判断できるものとする。

④ 重要な税務上の繰越欠損金が存在する会社等

期末において重要な税務上の繰越欠損金が存在する会社、過去（おおむね3年以内）に重要な税務上の欠損金の繰越期限切れとなった事実があった会社、又は当期末において重要な税務上の欠損金の繰越期限切れが見込まれる会社の場合には、通常、将来の課税所得の発生を合理的に見積ることは困難と判断される。したがって、そのような会社については、原則として、翌期に課税所得の発生が確実に見込まれる場合で、かつ、その範囲内で翌期の一時差異等のスケジューリングの結果に基づき、それに係る繰延税金資産を計上している場合には、当該繰延税金資産は回収可能性があると判断できるものとする。

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扱うこととする。

ただし、前述の場合においても、重要な税務上の繰越欠損金や過去の経常的な利益水準を大きく上回る将来減算一時差異が、例えば、事業のリストラクチャリングや法令等の改正などによる非経常的な特別の原因により発生したものであり、それを除けば課税所得を每期計上している会社の場合には、将来の合理的な見積可能期間（おおむね5年）内の課税所得の見積額を限度として、当該期間内の一時差異等のスケジューリングの結果に基づき、それに係る繰延税金資産を計上している場合には、当該繰延税金資産は回収可能性があると判断できるものとする。

⑤ 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

過去（おおむね3年以上）連続して重要な税務上の欠損金を計上している会社で、かつ、当期も重要な税務上の欠損金の計上が見込まれる会社の場合には、通常、将来の課税所得の発生を合理的に見積ることができないと判断される。したがって、そのような会社については、原則として、将来減算一時差異及び税務上の繰越欠損金等に係る繰延税金資産の回収可能性はないものと判断する。

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。

(3) 将来年度の課税所得を合理的に見積る際の留意事項

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。

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。

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）は、個々の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。

以 上

(別紙2)

繰延税金資産の回収可能性について
企業会計基準委員会及び専門委員会において
これまでに聞かれた主な意見

1. 第290回企業会計基準委員会(2014年6月26日)(以下「親委員会」という。)及び第5回専門委員会(2014年6月18日)から、第295回親委員会(2014年9月10日)及び第8回専門委員会(2014年8月21日)にかけて、繰延税金資産の回収可能性に関わるグループ2の論点(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。)全般に関わる論点を含む。)について検討を行ってきた。

以下では、繰延税金資産の回収可能性について、親委員会及び専門委員会において、これまでに聞かれた主な意見を記載している。

監査委員会報告第66号全般について

2. 親委員会及び専門委員会において、以下の意見が聞かれた。
 - 日本では将来減算一時差異が多額になる傾向があることから、制度の安定性も考えると、どのような場合に繰延税金資産を回収可能と判断するかについて、監査委員会報告第66号のようなガイダンスは必要である。
 - 監査委員会報告第66号に基づく繰延税金資産の回収可能性の判断は、財務諸表の作成実務、監査実務に浸透し、成熟していることから、大きい見直しは必要ない。
 - 金融機関の場合、繰延税金資産の残高が自己資本比率規制にも影響することから、ガイダンスをなくすと実務的な混乱が大きい。
 - 非上場企業や上場企業でもリソースが限られている企業にとって、監査委員会報告第66号のようなガイダンスは必要である。
 - 財務諸表利用者からみても、例示区分は財政状態の予測のために有用である。
 - 国際的な会計基準との整合性を図る観点からも、将来の見積りをしっかり行う方向に会計基準を変えるべきであり、監査委員会報告第66号の例示区分は廃止すべきである。

監査委員会報告第66号の個別規定について

3. スケジューリング不能な将来減算一時差異については、親委員会及び専門委員会において、以下の意見が聞かれた。
 - スケジューリング可能又は不能の区分の判断は、実態を反映して適切に行われ

ているのではないか。

- 会社の行為が損金算入の前提となるケースで、一定の要件を満たせば回収可能性があると判断できる旨を適切に規定することは困難ではないか。
- 繰延税金資産を計上していないスケジューリング不能な将来減算一時差異に係る注記を行うことで対応することも考えられる。

4. 将来の合理的な見積可能期間の数値基準（おおむね5年）については、親委員会及び専門委員会において、以下の意見が聞かれた。

- 数値基準は一定の判断基準となるが、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。
- 実際には、5年が課税所得の見積期間の上限として運用されており、企業側からみて実態を反映しない判断になっている場合が多くみられる。
- 数値基準があるほうが、実務上も対応しやすく、経営者や投資家への説明が容易であるから、目安としての数値基準は維持すべきである。
- 監査上の取扱いが作成者を直接拘束するものではないのに対し、会計基準・適用指針は作成者に適用されるものであり、数値基準を維持するかどうかを検討する際には、作成者に与える規範性が異なる点に留意する必要がある。
- 規定の表現（5年より長い期間への規定がないこと等）を見直すことで企業の実態を踏まえた判断が行える。

5. 例示区分3号及び4号ただし書きの分類の判断については、親委員会及び専門委員会において、以下の意見が聞かれた。

- 例示区分の要件は一定の判断基準となるが、例示区分の分類の判断は企業の実態を踏まえて行うべきである。
- 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判断になっている場合が多くみられる。
- 規定の表現（重要な税務上の繰越欠損金や非経常的な特別の原因等）が例示区分4号本則や例示区分4号ただし書きへの分類の判断に影響を与えている可能性がある。
- 規定の表現を見直すことで企業の実態を踏まえた判断がより行いやすくなるのであれば、見直しを行うことが考えられる。
- 例示区分4号ただし書きの企業は、業績が不安定な例示区分3号に該当する企業よりも、収益力に基づく将来の課税所得の十分性に関して良好な場合もある。
- 例示区分4号ただし書きの企業は、収益力の観点からは例示区分2号に実態が近い場合がある。

6. 長期解消将来減算一時差異については、親委員会及び専門委員会において、以下の意見が聞かれた。
- 長期解消将来減算一時差異の取扱いとそれ以外の長期項目の取扱いの相違、及び、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の相違について、理由を明確にすべきである。
 - 長期解消将来減算一時差異は退職給付引当金及び減価償却超過額の取扱いを限定的に定めたものとして捉えられている。
 - 長期解消将来減算一時差異の取扱いを見直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。
 - 償却資産の減損損失と建物の減価償却超過額を同様の取扱いとすべきである。
 - 償却資産の減損損失と建物の減価償却超過額の異なる取扱いを維持すべきである。
7. 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、親委員会及び専門委員会において、以下の意見が聞かれた。
- 当期末時点（ストック）における事象がある場合に、一律に例示区分4号本則や5号に該当すると判断することは企業の実態を反映しない。
 - 当期末時点における事象を判断の出発点にする現行の規定は簡便な判断を可能にする。
 - 現行よりも詳細な場合分けの規定を設けることは望ましくない。
 - 例示区分と将来の合理的な見積可能期間の論点は併せて検討する必要がある。
8. 繰延税金資産の回収可能性に係る注記については、親委員会及び専門委員会において、以下の意見が聞かれた。
- 注記の見直しは回収可能性の判断に係る規定の見直しの議論に影響される。
 - 繰延税金資産の計上額が連結グループを構成する多数の納税主体における計上額の積上げであることを、注記の見直しに当たっては考慮する必要がある。

以 上