

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  
—具体的な対応案の検討

### 本資料の目的

- 第 297 回企業会計基準委員会（以下「委員会」という。）及び第 9 回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するグループ 2 の論点について、今後の検討の進め方を審議した。
- 本資料では、これまで聞かれた意見を踏まえて、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。）の具体的な対応案について議論を行う。

本日の委員会は、主要な論点に関する対応策の検討を踏まえ、いずれの対応策の組み合わせ（アプローチ 1 かアプローチ 2 か、もしくはアプローチ 2 における部分的な対応か）が適切か議論を行うことを目的とする（審議事項(4)-4 を参照）。なお、第 300 回委員会からの修正点を修正履歴で示している。また第 300 回委員会及び第 11 回専門委員会で聞かれた意見は審議事項(4)-3 を参照。

削除: について詳細な

削除: 行うことを目的とする。次回の専門委員会においては

削除: 予定している。

削除: 対応策の組み合わせによって今後審議に要する時間が変わってくると考えられる（第 298

削除: 298

削除: 10

削除: )。

### 主要な論点に関する分析と対応の方向性

- 第 9 回専門委員会では、第 8 回専門委員会までの議論を踏まえ、監査委員会報告第 66 号に関する主要な論点として以下が挙げられ審議された。
  - 論点 1：過去及び将来の考慮に関する論点
  - 論点 2：ストック及びフローの事象に関する論点
  - 論点 3：見積可能期間に関する論点
  - 論点 4：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

なお、長期解消将来減算一時差異に関する論点については、本資料に関する対応の方向性が明らかになってきた時点で再度検討を行うこととする。

削除: (審議事項(4)-2 参考資料)

- 次項以降において、各主要な論点の分析を行い、対応の方向性について検討を行う。

#### 論点 1：過去及び将来の考慮に関する論点

- 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、過度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、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。）で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することが求められているにもかかわらず、監査委員会報告第 66 号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いることから生じていると考えられる。

6. 具体的には、個別税効果実務指針第 21 項は、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」としている。

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す」としている。

7. この点については、個別税効果実務指針が原則的な考え方を示していると考えられ、また、これまでの専門委員会における議論においても、繰延税金資産の回収可能性の判断は、過去の業績のみを重視するのではなく将来の業績予測等についても同様に考慮すべきであるということについて、コンセンサスが得られていると考えられることから、繰延税金資産の回収可能性の判断基準について、過去の業績等のみを重視することなく、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するように見直すことを検討することが考えられる。

#### 論点 2：ストック及びフローの事象に関する論点

8. 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毎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、フローの事象に焦点を当てている。
9. 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。この点について、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。
10. 上述の意見に加え、フローの事象に焦点を当てて区分している場合と重要な繰越欠損金の存在などのストックの事象に焦点を当てて区分している場合が混在していることから、繰延税金資産の回収可能性に連続性が失われていると考えられること

から、原則としてフローの事象に焦点を当てるように見直すことを検討することが考えられる。

論点3：見積可能期間に関する論点

11. 「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、翌期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。
12. 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。
13. 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であったところである。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。
14. そのため、企業の実態を反映できるようにするため、現行の例示区分3号及び例示区分4号における数値基準について柔軟性を持たせることを検討することが考えられる。

論点4：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

15. 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。
16. 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2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ないが、連結では計上している実務がみられるとの報告があった。
17. 専門委員からは、当該論点が問題となりうる企業にとって当該論点の及ぼす影響は高くないことを踏まえ、当面は対応を図らない方向性でよいのではないかという意

見が聞かれた一方、スケジューリング不能な将来減算一時差異について、日本基準に基づく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基づく連結財務諸表では繰延税金資産を計上しているケースが見られることを踏まえ、考え方の整理を図ることが必要ではないかという意見も聞かれた。

18. また、第 297 回委員会（10 月 10 日開催）において、回収時期が特定できないからといって回収可能性がないとは限らず、回収可能性があると考えられるのに繰延税金資産を計上しないと取り扱うのは根拠が乏しいため、見直しを行うべきとの意見が聞かれた。
19. このように両論が聞かれているものの、見直しを行うべきという意見が多く聞かれていることを踏まえ、例示区分 2 号についてスケジューリング不能な将来減算一時差異の取扱いを見直すことを検討することが考えられる。

### 上記の論点について検討を行ううえでのアプローチ

20. 第 9 回専門委員会において、例示区分について大きな変更を行う場合には実務への影響が大きいと考えられるため、例示区分を撤廃せずに、現行の監査委員会報告第 66 号をベースとしたうえで一部の規定を見直していく方向性を事務局から提案し、大きな異論は聞かれなかった。
21. ここで、監査委員会報告第 66 号における例示区分を用いて論点への対応を図る場合、監査委員会報告第 66 号は監査上の取扱いを示すものとして要件をベースとして例示区分の分類を行っているが、今回は会計基準として開発するため、原則的な考え方に基づいて例示区分を分類する方法も考えられる。
22. このため、対応案の検討にあたっては以下の 2 つのアプローチが考えられる。

アプローチ 1：例示区分に関する原則的な考え方を整理し、その考え方に基づいて分類する。

アプローチ 2：例示区分に該当する要件に基づいて分類する。

23. アプローチ 1 は、会計基準の開発において一般的に採用されている方法であり、例示区分に関する原則的な考え方に基づいて分類したうえで、各区分に該当する指標を定める方法である。このアプローチを採用する場合には、例示区分に関する原則的な考え方を整理することが必要となる。

これに対し、アプローチ 2 は、監査委員会報告第 66 号における区分方法を踏襲し、例示区分に該当する要件に基づいて分類する方法である。

なお、2 つのアプローチは、表現ぶりをどうするかを検討するものであって、実

審議事項(4)-2  
DT 2014-28

質的な内容に差異を設けることを意図するものではない。

24. また、アプローチ2に関しては、以下の4つの対応策が含まれている。

削除: 5

- (1) 例示区分2号: スケジューリング不能な将来減算一時差異の取扱いの変更
- (2) 例示区分3号: 見積可能期間(5年)に関する反証規定の追加
- (3) 例示区分4号: 該当する要件の変更(「重要な税務上の繰越欠損金の存在」から「重要な税務上の欠損金の計上」に変更)

~~例示区分4号: 見積可能期間(1年)に関する反証規定の追加~~

- (4) 例示区分4号: ただし書きの取扱いの変更

今後、これらすべての対応策を採用すべきか、いずれかの対応策を組み合わせるべきかについても議論を行う。

25. 本資料では、どちらかのアプローチに絞り込むことなく、両方のアプローチにおいて各論点に対応する案を示したうえで議論を行う。

## アプローチ1における対応策

### アプローチ1を採用するメリット及びデメリット

26. 例示区分に該当する要件に基づいた分類は、要件に該当するかどうかについて形式的な判断をもたらす、企業の実態を反映した判断を行うことが困難となっている可能性があると考えられる。アプローチ1を採用し、例示区分に関する原則的な考え方に基づいて分類し、各例示区分に該当する指標を示すことにより、企業が総合的な判断を行うことができるようになり、例示区分に関する画一的な判断や硬直的な運用という課題に対応できるというメリットが考えられる。
27. ただし、一方で、アプローチ1を採用した場合には、現行の規定方法からは大幅な変更となり実務に大きな影響を与える可能性があること、主観的な判断によって例示区分が分類される恐れがあることがデメリットとして挙げられる。

削除: 妨げている

### 例示区分に関する原則的な考え方

28. アプローチ1は、「例示区分に関する原則的な考え方を整理し、その考え方に基づいて分類する。」方法であり、まず、例示区分に関する原則的な考え方を整理する必要がある。
29. 監査委員会報告第66号は、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

審議事項(4)-2  
DT 2014-28

指針を示すとしたうえで、各例示区分の表題を以下のとおりとしている。

- 例示区分1号：期末における将来減算一時差異を十分に上回る課税所得を毎期計上している会社等
- 例示区分2号：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
- 例示区分3号：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
- 例示区分4号：重要な税務上の繰越欠損金が存在する会社等
- 例示区分5号：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

これらの表題は、過去の業績等に着眼したうえで例示区分に該当する要件を示していると考えられる。

30. 例示区分に関する原則的な考え方の検討にあたり、例示区分を設ける意義について検討を行う。個別税効果実務指針第21項は、繰延税金資産の回収可能性の判断にあたり、収益力に基づく課税所得の十分性の判断を求めている。例示区分を設ける意義は、収益力に基づく課税所得の十分性をランク付けすることによって、個別税効果実務指針第21項で求められている判断を容易にすることと考えられる。従って、例示区分に関する原則的な考え方とは、収益力に基づく課税所得の十分性を表すことと考えられる。

31. 現行の例示区分を分析した場合、例示区分1号と例示区分2号は、長期間にわたり安定的に課税所得を稼得する能力があるという点では同じであるが、稼得する課税所得の大きさによって使い分けられていると考えられる。また、例示区分1号、2号に対し例示区分3号、4号、5号は、課税所得の水準が低いと考えられる。

このように現行の監査委員会報告第66号の例示区分は(1)課税所得を稼得できると考えられる期間、(2)稼得する課税所得の水準の2点から構成されている。例示区分に関する原則的な考え方により分類する場合において、この点を踏襲することが考えられる。

32. 以上の検討を踏まえ、収益力に基づく課税所得の十分性を表すという原則的な考え方に基づいて例示区分を分類することとした場合、以下のように5つの例示区分を整理することが考えられるがどうか。

- 例示区分1号：5年超にわたり高水準かつ安定的な将来の課税所得の発生が合理的に見込まれる会社

削除：3号は、例示区分

削除：及び

削除：と比較すると、課税所得の安定性が異なると考えられる。さらに、例示区分1号、2号及び3号

削除：課税所得の安定性、及び(3)

削除：3

削除：長期的

審議事項(4)-2  
DT 2014-28

- 例示区分2号：5年超にわたり安定的な将来の課税所得の発生が合理的に見込まれる会社
- 例示区分3号：おおむね3年から5年程度の課税所得の発生が合理的に見込まれる会社
- 例示区分4号：1年程度の課税所得の発生が合理的に見込まれる会社
- 例示区分5号：将来の課税所得の発生が合理的に見込まれない会社

削除: 長期的

削除: 不安定であり、長期的に課税所得が発生することを

削除: 見込むことが困難な

削除: 短期的にしか将来

削除: 見込まれない

例示区分に関する原則的な考え方に対応する指標

33. アプローチ1は、例示区分に関する原則的な考え方に基づいて分類したうえで、各区分に該当する指標を定める方法である。ここで第28項から第32項において整理された原則的な考え方に対応する指標について検討を行う。
34. 第3項に記載した論点のうち、論点1及び論点2は主として例示区分に関する指標に関連すると考えられる。そのため、例示区分に関する指標の検討においては、現行の監査委員会報告第66号をベースとしつつ、論点1及び論点2に関する対応の方向性を組み合わせて検討を行う。
35. 具体的には、以下の論点1及び論点2に関する対応の方向性を考慮する必要があると考えられる。
  - (1) 論点1の過去の業績を主たる判断規準とするのではなく、将来の業績等も含めて判断すべきではないかという指摘に対応するためには、指標の設定にあたり、過去の業績等のみを重視することなく、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することが考えられる。
  - (2) 論点2の会社の過去の業績というフローの事象に焦点を当てて区分している場合と重要な繰越欠損金の存在などのストックの事象に焦点を当てて区分している場合が混在しているという指摘に対応するためには、判断の連続性を保つ観点から原則としてフローの事象に焦点を当てることが考えられる。

削除: 上述の表現について、現行の例示区分の内容を可能な限り変更しないことを考えているため、「長期的」は5年超を想定しているが、より適切な表現に見直すことが考えられる。

(論点1)

36. 監査委員会報告第66号は、過去の業績等を要件として例示区分を分類している。ここで、第35項(1)の方向性で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するように指標を設ける場合には、過去の業績等だけでなく、将来の業績等についても指標とすることが考えられる。
37. 将来の業績等を予想する際に、いくつかの要素を組み合わせることが考えられ、1

審議事項(4)-2  
DT 2014-28

つの要素としては企業で策定している中長期計画等が考えられる。しかし、中長期計画等の策定方法は様々であり、非常に高い目標を設定する企業もあれば、保守的に計画する企業もある。そのため、中長期計画の前提となった数値を、経営環境などの企業の外部要因に関する情報や企業が用いている内部の情報（例えば、過去における中長期計画の達成状況、予算やその修正資料、業績評価の基礎データ、売上見込み、取締役会資料など）と整合的に修正することが考えられる。

削除: 取締役会等の承認を得た

38. また、将来の業績等の予想におけるその他の要素としては、当期及び過去の課税所得の推移を勘案することが考えられる。例えば、過去においては課税所得の水準が低かったが、ここ数年では課税所得の水準が高くなっている場合には、その傾向を勘案することが考えられる。
39. なお、過去の業績等だけでなく、将来の業績等も指標とした場合、指標間で相反する場合が生じると考えられる。その場合には、どちらの指標を重視すべきか総合的に判断することが求められると考えられる。

特に当期及び過去において重要な税務上の欠損金を計上した場合には、繰延税金資産の回収可能性に懸念があることが示される状況であり、その発生原因とその解消状況によって該当する例示区分が変わることが考えられる。そのため、各例示区分の指標を総合的に判断することが必要になると考えられる。

(論点2)

40. 第35項(2)の点を考慮する場合、ストックの事象に焦点を当てている規定についてフローの事象に焦点を当てるように見直すことが必要となるが、現行の監査委員会報告第66号は課税所得、業績、経常的な損益などの複数のフローの事象に焦点を当てているため、その点も合わせて整理することが必要と考えられる。
41. 複数のフローの事象に焦点を当てていることにより、例示区分の判定において段差が生じている可能性があるため、1つの事象に絞り込むことが適切と考えられる。この点に関し、前述のとおり、個別税効果実務指針第21項は、繰延税金資産の回収可能性の判断にあたり収益力に基づく課税所得の十分性の判断を求めているため、重視すべきフローの事象は課税所得と考えられる。このため、原則として課税所得に基づいて判断することとする。
42. スtockの事象に焦点を当てている規定としては、例示区分4号における税務上の繰越欠損金の存在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の存在が挙げられるため、この点をフローの事象に見直すことが必要と考えられる。ここでフローの事象に焦点を当てることとした場合、税務上の欠損金の計上を判断基準とするように変更することが考えられる。



審議事項(4)-2  
DT 2014-28

43. また、監査委員会報告第 66 号では、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についても例示区分 5 号に該当するとされているが、これについてもストックの事象であるため、指標とはしないことが考えられる。この場合、例示区分 5 号に関する指標としては、重要な税務上の欠損金が連続して計上されているというフローの事象のみになると考えられる。

(まとめ)

44. 上述の検討をまとめた場合、具体的な各例示区分の指標としては、例えば以下が考えられるかどうか。

例示区分	例示区分に含まれる状況を示す指標	
例示区分 1 号	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ 中長期計画<sup>1</sup>、当期<sup>2</sup>及び過去<sup>3</sup>の課税所得の推移などを勘案して将来の課税所得を見積もった場合<sup>4</sup>、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将来的に <u>5 年超にわたり</u> 継続して計上することが <u>見込まれる</u>。</li> <li>✓ 当期及び過去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を計上している。</li> </ul>	削除: 見込まれている
例示区分 2 号	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ 中長期計画、当期及び過去の課税所得の推移などを勘案して将来の課税所得を見積もった場合、期末における将来減算一時差異を下回るものの安定的な課税所得を将来的に <u>5 年超にわたり</u> 継続して計上することが <u>見込まれる</u>。</li> <li>✓ 当期及び過去において連続して期末における将来減算一時差異を下回るものの安定的な課税所得を計上している。</li> </ul>	削除: まれている
例示区分 3 号	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ 中長期計画、当期及び過去の課税所得の推移などを勘案して将来の課税所得を見積もった場合、<u>おおむね 3 年から 5 年程度は課税所得の発生が見込まれる</u>。</li> <li>✓ 当期及び過去の課税所得が不安定であり、課税所得が大きく増減している。</li> </ul>	削除: は 削除: する 削除: その発生が不安定と見込まれている

<sup>1</sup> おおむね 3 年から 5 年を想定している。以下、同様。

<sup>2</sup> 当期における課税所得の見込みを指す。以下、同様。

<sup>3</sup> 現行の監査委員会報告第 66 号を踏襲し、3 年間とすることが考えられる。以下、同様。

<sup>4</sup> 中長期計画の前提となった数値を、経営環境などの企業の外部要因に関する情報や企業が用いている内部の情報（例えば、過去における中長期計画の達成状況、予算やその修正資料、業績評価の基礎データ、売上見込み、取締役会資料など）と整合的に修正する。以下、同様。

審議事項(4)-2  
DT 2014-28

<p>例示区分4号</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ 翌年度において課税所得が発生することが見込まれる。</li> <li>✓ 当期又は過去において重要な税務上の欠損金を計上している（当期及び過去において重要な税務上の欠損金の計上は連続しておらず、課税所得が発生したことがある。）。</li> <li>✓ 過去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。</li> <li>✓ 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。</li> </ul>	<p>削除: 見込まれている</p>
<p>例示区分5号</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ 翌年度において課税所得が発生することが見込まれない。</li> <li>✓ 当期及び過去連続して重要な税務上の欠損金を計上している。</li> </ul>	<p>削除: 見込まれていない</p>

45. これらの指標は、各例示区分に含まれる状況を示しているだけであり、例示区分の決定においては、これらの指標を総合的に勘案することが求められる。どれか1つの指標に該当したとして、必ずしもその例示区分に分類される訳ではない。

例えば、現行の例示区分4号ただし書きの状況は、当期又は過去において重要な税務上の欠損金を計上したという例示区分4号の指標に該当すると同時に、重要な税務上の欠損金を計上した理由が非経常的なものであり将来的には同様の事象が想定されないため、課税所得の状況によって例示区分2号又は例示区分3号の指標にも該当することが考えられる。そのような場合には、原則的な考え方に照らして総合的に例示区分を決定することが求められる。なお、重要な税務上の欠損金を計上した場合、たとえ重要な税務上の欠損金を計上した理由が非経常的なものであったとしても、非常に高い収益力を想定している例示区分1号には該当しないと考えられる。

**各例示区分における繰延税金資産の計上額の見直し**

46. 例示区分に応じた繰延税金資産の回収可能額の計上額に関して、第3項に記載した論点のうち、論点3と論点4が関連すると考えられる。そのため、繰延税金資産の回収可能額の計上方法に関する検討においては、現行の監査委員会報告第66号をベースとしつつ、以下の論点3及び論点4に関する対応の方向性を組み合わせて検討を行う。

- (1) 論点3の例示区分3号及び例示区分4号において見積可能期間に関する数値基準が記載されていることが画一的な運用をもたらしていると考えられるとい

審議事項(4)-2  
DT 2014-28

う指摘に対応するために、企業の実態を反映できるように数値基準に柔軟性を持たせる。

- (2) 論点4の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2号において全額が回収不能と判断されることに関して企業の実態を反映していないという指摘に対応するために、例示区分2号の取扱いを見直す。

(論点3)

47. 例示区分3号及び例示区分4号における数値基準に柔軟性を持たせる方法としては、見積可能期間の範囲を設ける方法(例:1年から3年)や上限を定めようえで反証可能とする方法(例:上限を5年とするが反証可能とする)などいくつかの方法が考えられる。
48. この点について、第9回専門委員会において見積可能期間の上限となる数値基準を設けようえで反証可能とすることについて議論がなされ、賛同する意見が聞かれている。このため、見積可能期間の範囲を設ける方法は採用せず、現行の例示区分3号における5年及び例示区分4号における1年の数値基準を維持しようえで反証可能とすることを検討してはどうか。

(論点4)

49. 論点4のスケジューリング不能な将来減算一時差異が税務上減算となり、税金費用を減額する効果があるかどうかについては、以下の2つの要因が関連する。

(1) 税務上の損金算入時期が個別に特定できないが、将来のいずれかの時点で損金算入される見込みが高いかどうか

(2) スケジューリングが可能となった場合、相殺すべき課税所得が計上されるか

50. 第49項(1)について、期末時点では意思決定等を行っていないため、税務上の損金算入時期が個別に特定できないが、将来のいずれかの時点で損金算入される見込みが高い項目がありうる。例えば、上場株式に係る減損や閉鎖した工場の土地に係る減損について、どの時点で株式や土地を売却するか意思決定は行っていないが、将来的に売却する見込みが高い場合がある。このような項目について、スケジューリングが可能となった場合に繰延税金資産が回収可能か検討を行うことが考えられる。

51. 第49項(2)について、例示区分2号の会社は、長期的に安定した課税所得の発生が見込まれるため、スケジューリングが可能となった場合、相殺すべき課税所得が計上される可能性がある。しかし、スケジューリング不能な将来減算一時差異の全額

削除:、どこ

削除:段階

削除:スケジューリングが可能となる可能性

削除:どの時点でスケジューリングが可能となるか特定されていないが、将来的にどこかの時点で

削除:明確となりスケジューリング可能となる可能性が高いと見込まれている

削除:見込まれている

審議事項(4)-2  
DT 2014-28

が回収できるかは定かではなく、課税所得で相殺できることを合理的に説明する必要があると考えられる。

52. このように考えた場合、例示区分2号の会社において、個々のスケジューリング不能な将来減算一時差異項目について、税務上の損金算入時期が個別に特定できないが将来のいずれかの時点で損金算入される見込みが高く、当該将来の損金算入時点における課税所得が当該スケジューリング不能な将来減算一時差異の額を上回る見込みが高いことにより、繰延税金資産が回収可能であることを合理的に説明できる場合には、当該繰延税金資産について回収可能性があるものとしてはどうか。

削除: 特定

削除: が可能となる可能性と課税所得の水準

削除: 勘案して

(現行の取扱いとの整理)

53. 現行の監査委員会報告第66号では、「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」という取扱いがある。ここでは、前項までに提案している内容と、現行の取扱いを整理する。
54. 第50項において例示しているような、上場株式に係る減損については、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ければ、過去の売却実績は将来の合理的な予測の参考とはならず、「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を行うことが難しいため、スケジューリング不能な将来減算一時差異として取り扱われることが多いものと考えられる。
55. 第50項では、そのようなスケジューリング不能な将来減算一時差異として取り扱われる項目であっても、将来的に上場株式等を売却する見込みが高いなど将来のいずれかの時点で損金算入される見込みが高いことを合理的に説明できる場合を想定している内容である。

小括

56. 別紙1は、上述のアプローチ1における対応案をまとめたものである。

ディスカッション・ポイント

アプローチ1による対応案についてご意見を伺いたい。

## アプローチ 2 における対応策

### 例示区分の見直し

57. アプローチ 2 においては、監査委員会報告第 66 号を踏襲し、例示区分に該当する要件に基づいて分類する。ただし、この場合においても第 3 項に記載した論点のうち、主として論点 1 及び論点 2 は例示区分に関する要件に関連するため、ここで検討を行う。
58. 具体的には、現行の監査委員会報告第 66 号をベースとしつつ、以下の論点 1 及び論点 2 に関する対応の方向性を組み合わせて検討を行う。
- (1) 論点 1 の過去の業績を主たる判断規準とするのではなく、将来の業績等も含めて判断すべきではないかという指摘に対応するためには、例示区分の要件の設定にあたり、過去の業績等のみを重視することなく、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する。
  - (2) 論点 2 の会社の過去の業績というフローの事象に焦点を当てて区分している場合と重要な繰越欠損金の存在などのストックの事象に焦点を当てて区分している場合が混在しているという指摘に対応するためには、判断の連続性を保つ観点から原則としてフローの事象に焦点を当てる。

### (論点 1)

59. 論点 1 については、現行の監査委員会報告第 66 号では、過去の業績等に基づいて将来の課税所得を予想する記載となっている。これについて、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する要件となるように見直すことが考えられる。
60. 監査委員会報告第 66 号は、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」において「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す」としている。この記載については引き継がず、状況に応じて、当期及び過去の課税所得の推移、将来の課税所得、中长期計画等を総合的に勘案する旨を明記することが考えられる。
61. ここで、アプローチ 1 は原則的な考え方を示したうえで指標を設ける方法であるため、複数の指標に該当する場合には原則的な考え方に照らして総合的に判断することができるが、アプローチ 2 は例示区分の要件を定める方法なので、各要件で重複しないようにすることが必要となる。これは、特に重要な税務上の欠損金を計上した場合に問題となる。この点については論点 2 と関連するため、後ほど論点 2 と合わせて検討を行う。

削除: 過年度の納税

削除: 業績予測

(論点2)

62. 論点2について、重要な税務上の繰越欠損金の存在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の存在といったストックの事象に焦点を当てている例示区分4号について、フローの事象である課税所得に着目するように修正することが考えられる。この場合、例示区分4号については、「重要な税務上の繰越欠損金が存在する会社等」から「重要な税務上の欠損金を計上している会社等」に変更することが考えられる。
63. 重要な税務上の欠損金を計上している会社等を例示区分4号とした場合、論点1において検討を行った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することとの関連を整理することが求められる。また、重要な税務上の欠損金を計上した発生原因を合わせて勘案することが考えられる。これに対応する方法はいくつか考えられるが、重要な税務上の欠損金を計上した場合には原則として例示区分4号に該当するとしうえで、将来の課税所得の状況によって反証することができることが考えられるがどうか。
64. 具体的には、例示区分4号(含む、ただし書き)について、以下のとおりに見直すことが考えられるがどうか。

原則

- 当期又は過去において重要な税務上の欠損金を計上した場合、原則として例示区分4号とする。

ただし書き

- (1) 重要な税務上の欠損金の発生原因、中長期計画、当期及び過去の課税所得の推移等を勘案して将来の課税所得を見積もった場合、期末における将来減算一時差異を下回るものの安定した課税所得を将来的に5年超にわたり継続して計上することを合理的に説明できる場合を例示区分2号とする。
- (2) 重要な税務上の欠損金の発生原因、中長期計画、当期及び過去の課税所得の推移等を勘案して将来の課税所得を見積もった場合、将来的におおむね3年から5年程度は課税所得を計上することを合理的に説明できる場合を例示区分3号とする。
65. ここで現行の例示区分4号ただし書きの状況は、当期又は過去において重要な税務上の欠損金を計上したが、重要な税務上の欠損金を計上した理由が非経常的なものであり将来的には同様の事象が想定されないため、将来的には課税所得を計上することが見込まれるという状況と考えられる。この場合には、反証規定を使ったところで、課税所得を稼働できると考えられる期間に基づき、例示区分2号又は3号に

削除: と

削除: することが見込まれていることを

削除: は発生

削除: がその発生が不安定であることが見込まれている

削除: の安定性

該当するものと判断することが考えられる。

なお、重要な税務上の欠損金を計上した場合、たとえ重要な税務上の欠損金を計上した理由が非経常的なものであったとしても、非常に高い収益力を想定している例示区分1号には該当しないと考えられる。

66. また、監査委員会報告第66号では、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についても例示区分5号に該当するとされているが、これについてもストックの事象であるため、要件から削除することが考えられる。その結果、例示区分5号は重要な税務上の欠損金が連続して計上されているというフローの事象のみを要件とすることが考えられる。

(まとめ)

67. 論点1と論点2への対応を組み合わせた場合、具体的には以下の表現に見直すことが考えられるかどうか。(下線は変更点を示す。)

例示区分	現行規定	見直し案
例示区分1号	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。・・・	<p>当期及び過去において連続し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を計上しており、<u>当期末において経営環境に著しい変化がない</u>場合には、<u>以下のとおりに繰延税金資産を計上する。</u></p> <p>(以下、例示区分1号における繰延税金資産の回収可能額の計上方法について記載する。)</p>
例示区分2号	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。・・・	<p>当期及び過去において連続して期末における将来減算一時差異を下回るものの<u>安定的な課税所得を計上しており、当期末において経営環境に著しい変化がない</u>場合には、<u>以下のとおりに繰延税金資産を計上する。</u></p> <p>(以下、例示区分2号における繰延税金資産の回収可能額の計</p>

削除: いる

削除: している

審議事項(4)-2  
DT 2014-28

		上方法について記載する。)
例示区分3号	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。・・・	<p>当期及び過去の課税所得が不安定であるが、<u>重要な税務上の欠損金は計上しておらず、当期末において経営環境に著しい変化がない場合には、以下のとおりに繰延税金資産を計上する。</u></p> <p>(以下、例示区分3号における繰延税金資産の回収可能額の計上方法について記載する。)</p>
例示区分4号	<p>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。・・・</p> <p>また、過去の経常的な利益水準を大きく上回る将来減算一時差異が期末に存在する会社について、翌期末において重要な税務上の繰越欠損金の発生が見込まれる場合には、期末において重要な税務上の繰越欠損金が存在する会社と同様に取り扱うこととする。・・・</p>	<p>当期又は過去において重要な税務上の欠損金を計上した<u>場合、</u>過去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場合、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場合<u>であるが、翌年度は課税所得が発生することが見込まれる場合</u>には、<u>原則として以下のとおりに繰延税金資産を計上する。</u></p> <p>(以下、例示区分4号における繰延税金資産の回収可能額の計上方法について記載する。)</p>
例示区分4号 ただし書き	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	<p>ただし、</p> <p>✓ <u>重要な税務上の欠損金の発生原因、中長期計画、当期及び過去の課税所得の推移</u></p>

削除: あり、課税所得

削除: 大きく増減

削除: いる

削除: が、翌年度は課税所得が発生することが見込まれる場合

削除: って



審議事項(4)-2  
DT 2014-28

	<p>ングや法令等の改正などによる非経常的な特別の原因により発生したものであり、それを除けば課税所得を毎期計上している会社の場合、・・・</p>	<p><u>等</u>を勘案して将来の課税所得を見積もった場合、期末における将来減算一時差異を下回るものの安定した課税所得を将来的に <u>5年超にわたり</u>継続して計上<u>すること</u>を合理的に説明できる場合を例示区分 2 号に該当するものとして取り扱う。</p> <p>✓ <u>重要な税務上の欠損金の発生原因、中長期計画、当期及び過去の課税所得の推移</u>等<sup>①</sup>を勘案して将来の課税所得を見積もった場合、<u>将来的におおむね3年から5年程度は課税所得を計上</u>することを合理的に説明できる場合を例示区分 3 号に該当するものとして取り扱う。</p>
<p>例示区分 5 号</p>	<p>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。・・・</p> <p>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、これと同様に扱うものとする。</p>	<p>当期及び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で、<u>翌年度も重要な税務上の欠損金の計上が見込まれる</u>場合には、<u>以下のとおりに繰延税金資産を計上する。</u></p> <p>(以下、例示区分 5 号における繰延税金資産の回収可能額の計上方法について記載する。)</p>

削除: することが見込まれていることを

削除: は発生

削除: がその発生が不安定と見込まれている

(企業の実態に応じた例示区分の判断の取扱い)

68. アプローチ2は例示区分の要件を定める方法なので、各要件で重複しないようにしている。その一方で、前項の要件は、考えられる状況のすべての組合せを網羅していない。仮にすべての組合せを例示区分の要件として定めた場合、複雑になるため、実務的ではないと考えられる。いずれの要件にも該当しない場合には、個々の企業の実態に応じて例示区分を総合的に判断する必要があるものと考えられる。
69. また、繰延税金資産の回収可能性については、多種多様な事業を営む企業が、当該企業に固有の事情を反映して課税所得の見積りを行うため、回収可能性の程度は一義的に決まるものではない。現行の監査委員会報告第66号で示された例示区分は、繰延税金資産の回収可能性の判断の実務に資するために企業を分類することとしており、この企業の分類にあたっては、状況に応じて、当期及び過去の課税所得の推移、将来の課税所得、中長期計画等を総合的に勘案する必要があるものと考えられる。今回の見直しにおいて、このような考え方を明記することが考えられるかどうか。

#### 各例示区分における繰延税金資産の計上額の見直し

70. 第3項で記載された論点3の見積可能期間に関する論点と論点4の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への対応は、例示区分に関するアプローチとは関連しないため、アプローチ1と同じ対応になると考えられる。
71. そのため、アプローチ2においても以下のとおり見直すことが考えられるかどうか。

- (1) 見積可能年数について、現行の例示区分3号の5年を維持したうえで反証可能とする。なお、例示区分4号の1年については、ただし書きの要件を見直したことから、反証可能とする状況が想定されないため、反証可能としないこととする。
- (2) 例示区分2号の会社において、個々のスケジューリング不能な将来減算一時差異項目について、税務上の損金算入時期が個別に特定できないが将来のいずれかの時点で損金算入される見込みが高く、当該将来の損金算入時点における課税所得が当該スケジューリング不能な将来減算一時差異の額を上回る見込みが高いことにより、繰延税金資産が回収可能であることを合理的に説明できる場合には、当該繰延税金資産について回収可能性のあるものとする。

削除: 及び例示区分4号の1年

削除: 特定

削除: が可能となる可能性と課税所得の水準

削除: 勘案して

#### 小括

72. 別紙2は、上述のアプローチ2における対応案をまとめたものである。

審議事項(4)-2  
DT 2014-28

ディスカッション・ポイント

アプローチ2による対応案についてご意見を伺いたい。

以 上

別紙1 アプローチ1における対応案

(下線は変更点を示す。)

例示区分	例示区分に含まれる状況を示す指標	繰延税金資産の計上額
例示区分1号 <u>5年超にわたり</u> 高水準かつ安定的な将来の課税所得の発生が合理的に見込まれる会社	<p>例示区分1号には以下の状況が含まれる。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>✓ <u>中長期計画<sup>5</sup>、当期<sup>6</sup>及び過去<sup>7</sup>の課税所得の推移などを勘案して将来の課税所得を見積もった場合<sup>8</sup>、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将来的に <u>5年超にわたり</u>継続して計上することが見込まれている。</u></li> <li>✓ <u>当期及び過去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を計上している。</u></li> </ul>	<p>✓ 繰延税金資産の全額について回収可能性があるものとする。 (スケジューリング不能な将来減算一時差異についても全額回収可能性があるものとする。)</p>
例示区分2号 <u>5年超にわたり</u> 安定的な将来の課税所得の発生が合理的に見込まれる会社	<p>例示区分2号には以下の状況が含まれる。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>✓ <u>中長期計画、当期及び過去の課税所得の推移などを勘案として将来の課税所得を見積もった場合、期末における将来減算一時差異を下回るものの安定した課税所得を将来的に <u>5年超にわたり</u>継続して計上することが見込</u></li> </ul>	<p>✓ 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ものとする。 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ついては回収可能性がないものとする。<u>ただし、個々</u></p>

削除: 長期的

削除: 長期的

削除: 特定

削除: 以下、同様。

削除: 当期末

削除: 以下、同様。

削除: 以下、同様。

削除: 取締役会等の承認を得た

削除: 以下、同様。

<sup>5</sup> おおむね3年から5年を想定している。

<sup>6</sup> 当期における課税所得の見込みを指す。

<sup>7</sup> 現行の監査委員会報告第66号を踏襲し、3年間とすることが考えられる。

<sup>8</sup> 中長期計画の前提となった数値を、経営環境などの企業の外部要因に関する情報や企業が用いている内部の情報(例えば、過去における中長期計画の達成状況、予算やその修正資料、業績評価の基礎データ、売上見込み、取締役会資料など)と整合的に修正する。

審議事項(4)-2  
DT 2014-28

	<p><u>まれる。</u></p> <p>✓ <u>当期及び過去において連続して期末における将来減算一時差異を下回るものの安定的な課税所得を計上している。</u></p>	<p><u>のスケジューリング不能な将来減算一時差異項目について、税務上の損金算入時期が個別に特定できないが将来のいずれかの時点で損金算入される見込みが高く、当該将来の損金算入時点における課税所得が当該スケジューリング不能な将来減算一時差異の額を上回る見込みが高いことにより、繰延税金資産が回収可能であることを合理的に説明できる場合には、当該繰延税金資産は回収可能性があるものとする。</u></p>	<p>削除: まれている</p> <p>削除: が可能となる可能性と課税所得の水準</p> <p>削除: 勘案して</p>
<p>例示区分3号 <u>おおむね3年から5年程度の課税所得の発生が合理的に見込まれる会社</u></p>	<p>例示区分3号には以下の状況が含まれる。</p> <p>✓ <u>中長期計画、当期及び過去の課税所得の推移などを勘案して将来の課税所得を見積もった場合、おおむね3年から5年程度は課税所得の発生が見込まれる。</u></p> <p>✓ <u>当期及び過去の課税所得が不安定であり、課税所得が大きく増減している。</u></p>	<p>✓ <u>将来の5年以内の課税所得の見積額を限度としてスケジューリングされた一時差異等に係る繰延税金資産は回収可能性があるものとする。</u></p> <p>✓ <u>ただし、5年を超える期間においてスケジューリングされた一時差異等に係る繰延税金資産について、回収可能であることを合理的に説明できる場合には、その範囲における繰延税金資産は回収可能性があるものとする。</u></p> <p>(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ないものとする。)</p>	<p>削除: 不安定であり、長期的に課税所得が発生することを</p> <p>削除: 見込むことが困難な</p> <p>削除: は</p> <p>削除: する</p> <p>削除: その発生が不安定と見込まれている</p>
<p>例示区分4号 <u>1年程度の課税所得</u></p>	<p>例示区分4号には以下の状況が</p>	<p>✓ <u>翌年度の課税所得の見積額を限度としてスケジューリ</u></p>	<p>削除: 短期的にしか将来</p>

審議事項(4)-2  
DT 2014-28

<p>の発生が合理的に<u>見込まれる</u>会社</p>	<p>含まれる。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>✓ <u>翌年度において課税所得が発生することが見込まれる。</u></li> <li>✓ <u>当期又は過去において重要な税務上の欠損金を計上している。(当期及び過去において重要な税務上の欠損金の計上は連続しておらず、課税所得が発生したことがある。)</u></li> <li>✓ <u>過去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。</u></li> <li>✓ <u>当期末において重要な税務上の欠損金の繰越期限切れが見込まれる。</u></li> </ul>	<p>ングされた一時差異等に係る繰延税金資産は回収可能性があるものとする。</p> <p>✓ <u>ただし、翌年度を超える期間においてスケジューリングされた一時差異等に係る繰延税金資産について、回収可能であることを合理的に説明できる場合には、その範囲における繰延税金資産は回収可能性があるものとする。</u> (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ないものとする。)</p>	<p>削除: <u>見込まれない</u></p>	<p>削除: <u>見込まれている</u></p>
<p>例示区分5号将来の課税所得の発生が合理的に<u>見込まれない</u>会社</p>	<p>例示区分5号には以下の状況が含まれる。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>✓ <u>翌年度において課税所得が発生することが見込まれない。</u></li> <li>✓ <u>当期及び過去連続して重要な税務上の欠損金を計上している。</u></li> </ul>	<p>✓ 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する。</p> <p>----- (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ないものとする。)</p>	<p>削除: <u>見込まれていない</u></p>	

別紙2 アプローチ2における対応案

(下線は変更点を示す。)

例示区分	要件	繰延税金資産の計上額	
例示区分1号 期末における将来減算一時差異を十分に上回る課税所得を毎期計上している会社等	✓ <u>当期<sup>9</sup>及び過去<sup>10</sup>において連続して</u> 期末における将来減算一時差異を十分に上回る課税所得を計上して <u>おり、当期末において経営環境に著しい変化がない場合。</u>	✓ 繰延税金資産の全額について回収可能性があるものとする。 (スケジューリング不能な将来減算一時差異についても全額回収可能性があるものとする。)	削除: いる
例示区分2号 業績は安定しているが、期末における将来減算一時差異を十分に上回るほどの課税所得がない会社等	✓ <u>当期及び過去において連続して</u> 期末における将来減算一時差異を下回るものの <u>安定的な課税所得を計上して</u> <u>おり、当期末において経営環境に著しい変化がない場合。</u>	✓ 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ものとする。 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ついては回収可能性がないものとする。 <u>ただし、個々のスケジューリング不能な将来減算一時差異項目について、税務上の損金算入時期が個別に特定できないが将来のいずれかの時点で損金算入される見込みが高く、当該将来の損金算入時点における課税所得が当該スケジューリング不能な将来減算一時差異の額を上回る見込みが高いことにより、繰延税金資産が回収可能であることを合理的に説明できる場合には、当該繰延税金資産</u>	削除: いる  削除: 特定  削除: が可能となる可能性と課税所得の水準 削除: 勘案して

<sup>9</sup> 当期における課税所得の見込みを指す。

<sup>10</sup> 現行の監査委員会報告第66号を踏襲し、3年間とすることが考えられる。

審議事項(4)-2  
DT 2014-28

<p>例示区分3号 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</p>	<p>✓ <u>当期及び過去の課税所得が不安定であるが、重要な税務上の欠損金は計上しておらず、当期末において経営環境に著しい変化がない場合。</u></p>	<p><u>は回収可能性があるものとする。</u></p> <p>✓ 将来の5年以内の課税所得の見積額を限度としてスケジューリングされた一時差異等に係る繰延税金資産は回収可能性があるものとする。</p> <p>✓ <u>ただし、5年を超える期間においてスケジューリングされた一時差異等に係る繰延税金資産について、回収可能であることを合理的に説明できる場合には、その範囲における繰延税金資産は回収可能性があるものとする。</u> (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ないものとする。)</p>	<p>削除: あり、課税所得</p> <p>削除: 大きく増減</p> <p>削除: いる</p>
<p>例示区分4号 <u>重要な税務上の欠損金を計上している会社等</u></p>	<p><u>以下のいずれかに該当し、かつ、翌年度は課税所得が発生することが見込まれる場合</u></p> <p>✓ <u>当期又は過去において重要な税務上の欠損金を計上した。</u></p> <p>✓ 過去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。</p> <p>✓ 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。</p> <p>(ただし書き)</p> <p>✓ <u>重要な税務上の欠損金の発</u></p>	<p>✓ <u>翌年度の課税所得の見積額を限度としてスケジューリングされた一時差異等に係る繰延税金資産は回収可能性があるものとする。</u></p> <p>← <del>ただし、翌年度を超える期間においてスケジューリングされた一時差異等に係る繰延税金資産について回収可能であることを合理的に説明できる場合には、その範囲における繰延税金資産は回収可能性があるものとする。</del></p> <p>(スケジューリング不能な将来減算一時差異について</p>	<p>削除: する</p> <p>削除: が、翌年度においては課税所得が発生することが見込まれている</p>



審議事項(4)-2  
DT 2014-28

	<p><u>生原因、中長期計画<sup>11</sup>、当期及び過去の課税所得の推移等を勘案して将来の課税所得を見積もった場合<sup>12</sup>、期末における将来減算一時差異を下回るものの安定した課税所得を将来的に <u>5 年超にわたり</u> 継続して計上することを合理的に説明できる場合を例示区分 2 号に該当するものとして取り扱う。</u></p> <p>✓ <u>重要な税務上の欠損金の発生原因、中長期計画、当期及び過去の課税所得の推移等を勘案して将来の課税所得を見積もった場合、将来的に <u>おおむね3年から5年程度は課税所得を計上</u> することを合理的に説明できる場合を例示区分 3 号に該当するものとして取り扱う。</u></p>	<p>は回収可能性がないものとする。)</p>	<p>削除: することが見込まれていることを</p>
<p>例示区分 5 号 連続して重要な税務上の欠損金を計上している会社等</p>	<p>✓ <u>当期及び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で、翌年度も重要な税務上の欠損金の計上が見込まれる。</u></p>	<p>✓ 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する。 (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ないものとする。)</p>	<p>削除: 課税所得</p>
			<p>削除: 発生</p>
			<p>削除: <u>がその発生が不安定と見込まれている</u></p>
			<p>削除: 過去</p>

以上

<sup>11</sup> おおむね 3 年から 5 年を想定している。

<sup>12</sup> 中長期計画の前提となった数値を、経営環境などの企業の外部要因に関する情報や企業が用いている内部の情報（例えば、過去における中長期計画の達成状況、予算やその修正資料、業績評価の基礎データ、売上見込み、取締役会資料など）と整合的に修正する。

### 別紙3 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

審議事項(4)-2  
DT 2014-28

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取り扱うこととする。

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