
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
—具体的な対応案の方向性の検討**

本資料の目的

1. 本資料は、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。）の具体的な対応案（詳細については 審議事項(4)-2 参照）について、その方向性を議論することを目的とする。

背景

2. 第 10 回税効果会計専門委員会（以下「専門委員会」という。）及び第 11 回専門委員会では、監査委員会報告第 66 号に関する主要な論点への対応策として、以下の 2 つのアプローチを検討した。

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。

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。

3. これまでの検討においては、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上で議論を行ってきた。本日の専門委員会は、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。）が適切かについて評価を行い、対応策の方向性を議論することとする。
4. 次項以降において、アプローチ 1 及びアプローチ 2 について評価を行う。

アプローチ 1 に関する評価

5. アプローチ 1 に関しては、以下の 4 つの対応策が含まれている。
 - (1) 例示区分に関する原則的な考え方及び例示区分に含まれる状況を示す指標（フローの事象に焦点を当てたもの）に基づき、例示区分を総合判断する。
 - (2) 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
 - (3) 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

(4) 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

上記の対応策のうち、対応策(1)がアプローチ2とは大きく異なっており、この点の評価が重要となる。

6. これまでに聞かれた意見を整理すると、アプローチ1のメリットとして、以下があげられる。

- アプローチ1では、例示区分に関する原則的な考え方が示されており、かつ、どの例示区分に該当するかについて指標を参照しつつ、企業が総合的な判断を行うことができるようになるため、企業の実態をより適切に財務諸表に反映することができるようになる。
- 例示区分に含まれる状況を示す指標には過去に関するものと将来に関するものがあり、過去に過度に依存しているという問題意識や、現行の運用が硬直的・画一的であるという問題意識に対して十分対応している。
- 現行の監査委員会報告第66号は、例示区分の要件に一貫性が欠けており、基本的な考え方がわかりにくい。アプローチ1は、例示区分に関する原則的な考え方が例示区分1号から例示区分5号に至るまで一貫しており、理解しやすい。
- アプローチ2と比べた場合、アプローチ1の例示区分に関する原則的な考え方は、IFRS又は米国会計基準の原則的な考え方により近く、国際的な会計基準との整合性を図り、比較可能性を高める観点から、アプローチ1が相応しい。

7. 一方、アプローチ1のデメリットとしては、以下があげられる。

- 過去に関する指標と将来に関する指標が盛り込まれているため、例えば、将来の指標からは例示区分2号に該当するが、過去の指標からは例示区分3号に該当するようなケースが生じたときに、どの指標を重視すべきか実際にその判断は難しいことが多いと考えられ、実務的に機能するかどうか懸念される。
- IFRS又は米国会計基準の原則的な考え方により近づくものの、現行の監査委員会報告第66号の大きな枠組みを踏襲していることから、ガイダンスのないIFRS又は米国会計基準と現行の監査委員会報告第66号の中間的な取扱いに位置付けられ、中途半端である点は否めない。
- 現行の監査委員会報告第66号の大きな枠組み（5つの例示区分や5年・1年の見積可能期間）を踏襲しつつ、例示区分を原則的な考え方により説明しようとしているため、アプローチ2よりも論理的であるとは必ずしも言えない側面が

ある。

- 適用指針が適用対象となる企業は、中小の上場企業、上場企業の連結子会社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も含まれていることを考慮すると、アプローチ1では実務上の混乱が懸念される。
 - 現行の監査委員会報告第66号による実務が定着していることによって利用者が得ていた予測可能性という利点が、アプローチ1を採用することにより失われる可能性がある。
 - アプローチ1は、例示区分に関する考え方が大きく変質しているものと考えられ、実務担当者にとって、今回の見直しは何がどう変わったのかが理解しづらい可能性が懸念される。
 - 例示区分の決定に際して、該当する指標を考慮して総合判断することを求めており、どの例示区分に該当するかについて、作成者と監査人との間で困難な議論となる可能性が高く、現行の監査委員会報告第66号における実務と比べた場合により多くの検討時間を要することになると考えられるため、実務上の負担が大きい。
 - どの業種・業態にどのような影響が生じるかを十分に把握できない状況の中で、アプローチ1を採用した場合に、例えば、純資産の額が著しく変動するなど意図せざる大きな影響が生じる可能性がある。
8. 上述のとおり、アプローチ1は、「例示区分に関する原則的な考え方及び例示区分に含まれる状況を示す指標」に基づき例示区分を総合判断することにより、企業実態が反映されること、監査委員会報告第66号に関する問題意識への対応、国際的な会計基準との比較可能性が高まるなど、複数のメリットがあげられる。その反面、実務的に機能するかどうかという懸念、中途半端で論理的とも言えないこと、予測可能性が失われること、実務上の負担が大きいことなど、多くのデメリットもあげられる。
9. 別紙は、アプローチ1のメリット及びデメリットをまとめたものである。

アプローチ2に関する評価

10. 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。
- (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)

(4) 例示区分4号：ただし書きの取扱いの変更

上記の対応策のうち、対応策(4)がアプローチ1とは大きく異なっており、この点と現行の監査委員会報告第66号をベースとする「例示区分に該当する要件に基づいて分類する」点の評価が重要となる。

11. これまでに聞かれた意見を整理すると、アプローチ2のメリットとして、以下があげられる。

- 例示区分に該当する要件に基づいて分類する方法は、現行実務との親和性が高く、指標間で相反した場合に総合判断が求められるアプローチ1と比べて、実務的に機能する可能性が高い。
- 適用指針が適用対象となる企業は、中小の上場企業、上場企業の連結子会社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も含まれることを考慮すると、アプローチ2は、実務上の混乱を抑えられるため、現実的な対応である。
- 現行の監査委員会報告第66号の枠組みをより多く踏襲していることから、利用者にとっての予測可能性が比較的維持される。
- 例示区分4号の要件を「重要な税務上の欠損金の計上」に変更することや、例示区分4号ただし書きの取扱いの変更（反証可能規定により例示区分2号や3号に該当する取扱い）により、見積年数の数値基準に柔軟性を持たせるべきという問題意識やストック及びフローの事象に関する問題意識に対して、相当程度の対応を図ることになる。
- 実務担当者にとって、アプローチ2に含まれる対応策は、何がどう変わったのかが理解しやすい。
- 各対応策により意図した改善を図りつつ、意図せざる影響を避けることが可能である。

12. 一方、アプローチ2のデメリットとしては、以下があげられる。

- アプローチ2は、例示区分の要件が残されるため、企業が総合的な判断を行うことができず、硬直的・画一的な運用に陥る懸念がある。このため、過去に過度に依存しているという問題意識や、現行の運用が硬直的・画一的であるという問題意識への対応として、不十分である。
- アプローチ2では、例示区分の要件に一貫性が欠けており、基本的な考え方が

理解しにくい。

- 例示区分に該当する要件に基づいて分類するルールベースの取扱いは、原則ベースである IFRS 又は米国会計基準と整合性を図る観点や比較可能性を高める観点からは十分ではない。
13. 上述のとおり、現行の監査委員会報告第 66 号をベースとする「例示区分に該当する要件」に基づき分類する方法は、実務的な運用のしやすさ、実務上の混乱を抑えられる点、一定の対応策により問題意識への対応も相当程度図られる点など、複数のメリットがあげられる。その反面、監査委員会報告第 66 号に関する問題意識への対応の不十分さなどがデメリットとしてあげられる。
 14. 別紙は、アプローチ 2 のメリット及びデメリットをまとめたものである。

具体的な対応策の方向性の検討

15. 第 5 項から第 14 項に記載のとおり、アプローチ 1 及びアプローチ 2 とも、相応のメリットとデメリットがあげられ、いずれが適切かを判断するうえでは、問題意識への対応度合いや実務への影響などを考慮する必要があるものと考えられる。
16. 監査委員会報告第 66 号に関する主要な論点は、「過去及び将来の考慮」、「ストック及びフローの事象」、「見積可能期間」及び「スケジューリング不能な将来減算一時差異」がある（詳細については審議事項(4)-2 参照）。これらの論点のうち、「過去及び将来の考慮」に対応するためにアプローチ 1 を採用すれば、繰延税金資産の回収可能性に関して、企業の実態を反映した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問題意識に十分対応できるというメリットを享受できる。
17. また、アプローチ 1 は「ストック及びフローの事象」に対応するために、各例示区分に該当する指標はフローベースで一貫しており、例示区分 1 号から例示区分 5 号に至るまでの考え方が理解しやすいというメリットも享受できる。
18. その一方で、アプローチ 1 については、次の点が指摘されている。
 - アプローチ 1 は、例示区分に関して総合的な判断を行うことができるようになるが、将来の指標と過去の指標が異なる例示区分に該当するようなケースでは、どの指標を重視すべきか実際にその判断は難しいことが多く、実務的な負担が大きい。5 つの区分を設けて、実務を簡便にする意味が乏しくなっている。
 - アプローチ 1 は、例示区分の判断に関して原則的な考え方を前面に出しているが、現行の監査委員会報告第 66 号の枠組み（5 つの例示区分や 5 年・1 年の見積可能期間）を踏襲した取扱いであるため、監査委員会報告第 66 号のようなガイダンスのない IFRS や米国会計基準と比べて、位置付けや内容面が中途半

端である。

よって、アプローチ1は、得られるメリットは大きい可能性があるものの、その結果として生じるデメリットも大きい可能性があると考えられる。

19. アプローチ2は、第11項にあげられるようなメリットがある。また、第12項にあげられるデメリットについては、以下の対応を図ることが考えられる。

- アプローチ2は、例示区分の要件が残されるため、企業が総合的な判断を行うことができず、硬直的・画一的な運用に陥る懸念がある。このため、過去に過度に依存しているという問題意識や、現行の運用が硬直的・画一的であるという問題意識への対応として、不十分である。

(対応)・・・例示区分4号ただし書きの取扱いの変更(反証可能規定により例示区分2号や3号に該当する取扱い)や、例示区分3号について見積可能期間(5年)に関する反証規定を追加することにより、上記の問題意識へ対応を図ることになる。また、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回収可能性を判断する場合の指針を示す」という記載は引き継がず、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旨を明記することにより、上記の問題意識へ対応を図ることになる。

- アプローチ2では、例示区分の要件に一貫性が欠けており、基本的な考え方が理解しにくい。

(対応)・・・過去の業績というフローの事象に焦点を当てた区分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た区分が混在していることが、例示区分の要件に一貫性が欠けているという指摘につながっているものと考えられる。これに対応するため、判断の連続性を保つ観点から、例示区分4号について、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)により、原則としてフローの事象に焦点を当て、例示区分の考え方が理解しやすくなる。

- 例示区分に該当する要件に基づいて分類するルールベースの取扱いは、原則ベースであるIFRS又は米国会計基準と整合性を図る観点や比較可能性を高める観点からは十分ではない。

(対応)・・・IFRS 又は米国会計基準を適用する企業に対して日本経済団体連合会が実施したアンケート調査の報告においては、例示区分2号におけるスケジューリング不能な将来減算一時差異の取扱いと、重要な税務上の繰越欠損金があることにより例示区分4号及び5号に該当すると判断された場合の取扱いについて、強い問題意識が示されたが、アプローチ2では、第10項(1)、(3)及び(4)の対応策により対応を図っている。

20. これらの分析を踏まえ、また、現状の実務を大きく変更しない観点を重視すると、まずはアプローチ2をベースとしたうえで、これに含まれる対応策のいずれの組合せが適切かを検討することにより、問題意識への対応が可能かどうかを試みるものとしてはどうか。
21. なお、アプローチ2に含まれている対応策のうち、これらのすべてを採用すべきか、あるいは一部の対応策のみを採用すべきかを検討するにあたっては、文案レベルでより詳細に議論したうえで、それぞれの対応策の内容を評価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

- ・まずはアプローチ2をベースとしたうえで、これに含まれる対応策のいずれの組合せが適切かを検討することにより、問題意識への対応が可能かどうかを試みる事務局提案について、ご意見を伺いたい。
- ・仮にアプローチ2をベースとしたうえで、問題意識への対応が可能かどうかを試みる場合、現時点において、これに含まれる対応策のいずれの組合せが適切かについて、ご意見を伺いたい。

以 上

別紙 アプローチ1及びアプローチ2のメリット・デメリット

	アプローチ1	アプローチ2
メリット	<ul style="list-style-type: none"> ● アプローチ1では、例示区分に関する原則的な考え方が示されており、かつ、どの例示区分に該当するかについて指標を参照しつつ、企業が総合的な判断を行うことができるようになるため、企業の実態をより適切に財務諸表に反映することができるようになる。 ● 例示区分に含まれる状況を示す指標には過去に関するものと将来に関するものがあり、過去に過度に依存しているという問題意識や、現行の運用が硬直的・画一的であるという問題意識に対して十分対応している。 ● 現行の監査委員会報告第66号は、例示区分の要件に一貫性が欠けており、基本的な考え方がわかりにくいですが、アプローチ1は、例示区分に関する原則的な考え方が例示区分1号から例示区分5号に至るまで一貫しており、理解しやすい。 ● アプローチ2と比べた場合、アプローチ1の例示区分に関する原則的な考え方は、IFRS又は米国会計基準の原則的な 	<ul style="list-style-type: none"> ● 例示区分に該当する要件に基づいて分類する方法は、現行実務との親和性が高く、指標間で相反した場合に総合判断が求められるアプローチ1と比べて、実務的に機能する可能性が高い。 ● 適用指針が適用対象となる企業は、中小の上場企業、上場企業の連結子会社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も含まれることを考慮すると、アプローチ2は、実務上の混乱を抑えられるため、現実的な対応である。 ● 現行の監査委員会報告第66号の枠組みをより多く踏襲していることから、利用者にとっての予測可能性が比較的維持される。 ● 例示区分4号の要件を「重要な税務上の欠損金の計上」に変更することや、例示区分4号ただし書きの取扱いの変更（反証可能規定により例示区分2号や3号に該当する取扱い）により、見積年数に弾力性を持たせるべきという問題意識やストック及びフローの事象に関する問題意識に対し

	<p>考え方により近く、国際的な会計基準との整合性を図り、比較可能性を高める観点から、アプローチ1が相応しい。</p>	<p>て、相当程度の対応を図ることになる。</p> <ul style="list-style-type: none"> ● 実務担当者にとって、アプローチ2に含まれる対応策は、何がどう変わったのかが理解しやすい。 ● 各対応策により意図した改善を図りつつ、意図せざる影響を避けることが可能である。
<p>デメリット</p>	<ul style="list-style-type: none"> ● 過去に関する指標と将来に関する指標が盛り込まれているため、例えば、将来の指標からは例示区分2号に該当するが、過去の指標からは例示区分3号に該当するようなケースが生じたときに、どの指標を重視すべきか実際にその判断は難しいことが多いと考えられ、実務的に機能するかどうか懸念される。 ● IFRS 又は米国会計基準の原則的な考え方により近づくものの、現行の監査委員会報告第66号の大きな枠組みを踏襲していることから、ガイダンスのないIFRS 又は米国会計基準と現行の監査委員会報告第66号の中間的な取扱いに位置付けられ、中途半端である点は否めない。 ● 現行の監査委員会報告第66号の大きな枠組み（5つの例示区分や5年・1年の見積可 	<ul style="list-style-type: none"> ● アプローチ2は、例示区分の要件が残されるため、企業が総合的な判断を行うことができず、硬直的・画一的な運用に陥る懸念がある。このため、過去に過度に依存しているという問題意識や、現行の運用が硬直的・画一的であるという問題意識への対応として、不十分である。 ● アプローチ2では、例示区分の要件に一貫性が欠けており、基本的な考え方が理解しにくい。 ● 例示区分に該当する要件に基づいて分類するルールベースの取扱いは、原則ベースであるIFRS 又は米国会計基準と整合性を図る観点や比較可能性を高める観点からは十分ではない。

	<p>能期間)を踏襲しつつ、例示区分を原則的な考え方により説明しようとしているため、アプローチ2よりも論理的であるとは必ずしも言えない側面がある。</p> <ul style="list-style-type: none">● 適用指針が適用対象となる企業は、中小の上場企業、上場企業の連結子会社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も含まれていることを考慮すると、アプローチ1では実務上の混乱が懸念される。● 現行の監査委員会報告第66号による実務が定着していることによって利用者が得ていた予測可能性という利点が、アプローチ1を採用することにより失われる可能性がある。● アプローチ1は、例示区分に関する考え方が大きく変質しているものと考えられ、実務担当者にとって、今回の見直しは何がどう変わったのかが理解しづらい可能性が懸念される。● 例示区分の決定に際して、該当する指標を考慮して総合判断することを求めており、どの例示区分に該当するかについて、作成者と監査人との間	
--	------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	--

	<p>で困難な議論となる可能性が高く、現行の監査委員会報告第 66 号における実務と比べた場合により多くの検討時間を要することになると考えられるため、実務上の負担が大きい。</p> <ul style="list-style-type: none">● どの業種・業態にどのような影響が生じるかを十分に把握できない状況の中で、アプローチ 1 を採用した場合に、例えば、純資産の額が著しく変動するなど意図せざる大きな影響が生じる可能性がある。	
--	--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	--

以 上