

プロジェクト 税効果会計

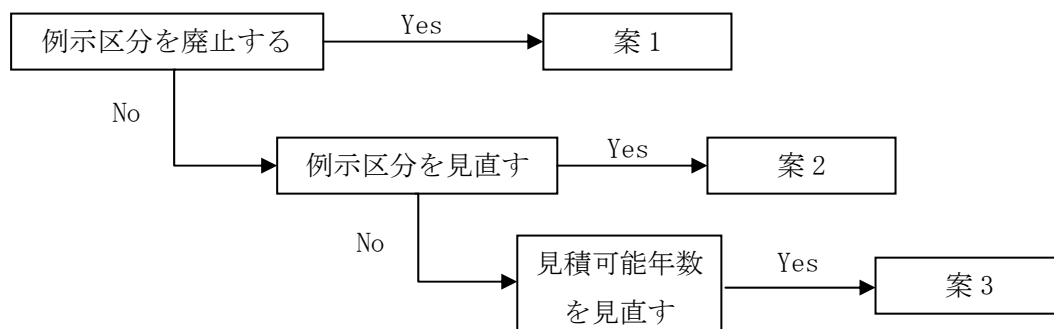
項目 繰延税金資産の回収可能性—例示区分、将来の合理的な見積可能期間など監査委員会報告第 66 号全般に関わる論点

本資料の目的

1. 本資料は、第 5 回税効果会計専門委員会において検討された以下の論点について、専門委員会における検討の状況を説明するものである。
 - 繰延税金資産の回収可能性—例示区分、将来の合理的な見積可能期間など監査委員会報告第 66 号全般に関わる論点

課題への対応方針案

2. 監査委員会報告第 66 号全般に関わる専門委員から寄せられた課題は、次のように整理できると考えられる。
 - (1) 例示区分を設けるべきではないとする指摘
 - (2) 現行の例示区分の分類方法が適切ではないとする指摘
 - (3) 現行の例示区分における将来の合理的な見積可能期間の設定が適切でないとする指摘
 - (4) 例示区分の分類の中で用いられている用語の明確化が必要とする指摘
3. 前項の課題のうち、(1)、(2)及び(3)は相互に関連しているため、対応策の検討においては同時に検討することが適切と考えられる。前項(1)、(2)及び(3)に関する課題に対応し、仮に監査委員会報告第 66 号を変更する場合には、例えば、以下のフローにより検討を進めることが考えられるかどうか。



4. 案 1 は、監査委員会報告第 66 号の内容を原則として引き継がず、例示区分を廃止するものである。一方、案 2 及び案 3 は、例示区分を用いるものである。ここで案 2 は、例示区分は用いるものの、現行の監査委員会報告第 66 号の例示区分をそのまま用いず、新たな例示区分を設定するものである。案 3 は、現行の監査委員会

報告第 66 号の例示区分をそのまま用いたうえで、各例示区分に対応する将来の合理的な見積可能期間について見直すものである。

専門委員会において聞かれた意見

5. 専門委員会においては、上記の方針案で進めることについて議論が行われた。専門委員からは以下のように、全体の進め方については、事務局案を支持する意見が複数聞かれた。
 - (1) 実務に定着している監査委員会報告第 66 号をベースにすれば、このような検討の順序になると考える。
 - (2) 進め方に賛成する。案 1、案 2、案 3 それぞれのメリット、デメリットを慎重に検討すべきである。案 2 と案 3 の組合せもありうるのではないか。
 - (3) 案 1 から案 3 の区分で議論を進めることも 1 つの方法である。なお、専門委員の間に「将来の合理的な見積可能期間」についての懸念が多いことから、案 3 を先に検討することも考えられる。

ディスカッション・ポイント

上記の方針案で進めることについてご意見を頂きたい。他の適切な方針案が考えられる場合にはご意見を頂きたい。

各案に関する考慮事項の検討

6. 以下では、仮に第 3 項から第 4 項に記載の方針案で進めることとした場合の各案に関する考慮事項を検討する。

案 1 に関する検討

7. 案 1 は、監査委員会報告第 66 号の内容を引き継がず、例示区分を廃止するものである。この場合、繰延税金資産の回収可能性に関するガイダンスは、個別税効果実務指針に規定されているもののみとなるため、個別税効果実務指針に規定されているガイダンスのみで、実務が十分に機能するかどうかを検討する必要がある。
8. 現行の個別税効果実務指針と IFRS 及び米国会計基準における繰延税金資産の回収可能性に関するガイダンスを比較した場合、以下のとおり、分析される。
 - (1) 繰延税金資産の回収可能性の閾値は、個別税効果実務指針では「可能性が高い」、IFRS では「probable」、米国会計基準では「more likely than not」となっている。IFRS の「probable」及び米国会計基準の「more likely than not」は、一般的に 50%超と解されているが、日本基準の「可能性が高い」が、どの程度

- の閾値を示しているかは記載がない。
- (2) 個別税効果実務指針、IFRS 及び米国会計基準のいずれも、将来減算一時差異の解消年度及び繰戻・繰越期間に課税所得又は将来加算一時差異の解消が見込まれるかを判断することを求めている。ただし、スケジューリングの必要性の有無、詳細さには違いがある可能性がある。
 - (3) 個別税効果実務指針、IFRS 及び米国会計基準のいずれも、繰延税金資産の回収可能性の判断においてタックス・プランニングの考慮を認めている。
 - (4) 個別税効果実務指針、IFRS 及び米国会計基準のいずれも、繰越欠損金が存在する場合には、繰延税金資産の回収可能性を否定的に取り扱っており、繰延税金資産を計上するためには合理的な証拠を求めている。
9. 案1で進める場合には、上記の国際的な会計基準との比較を踏まえ、個別税効果実務指針に規定されているガイダンスに加え、追加的なガイダンスが必要か否か検討していくことになると考えられる。

案2に関する検討

10. 案2は、例示区分は用いるものの、現行の監査委員会報告第66号の例示区分をそのまま用いずに、新たな例示区分を設定するものである。
11. 現行の例示区分は、課税所得の状況、期末における将来減算一時差異、過去の業績、繰越欠損金、債務超過の状況や資本の欠損の状況などの判断要素によって分類されている。このような現行の例示区分は、以下のような課題が考えられる。
- (1) 例示区分の判断において過去の業績が使われているが、一時差異の加減算状況によっては過去の業績と課税所得は必ずしも連動しないため、過去の業績を繰延税金資産の回収可能性の判断に使用するの適切でない可能性がある。
 - (2) 例示区分4号の判断要素は、重要な繰越欠損金の存在のみであり、過去の業績や課税所得は考慮できないとみなしているため、例示区分の変更により大きな影響を受けることがある。
 - (3) 例示区分5号で債務超過の状況や資本の欠損の状況が長期に渡っている状況について判断要素としているが、会計上の債務超過・資本欠損と税務における課税所得の状況は必ずしも連動しないため、判断要素として適切かどうか検討する必要がある。
12. 前項の課題を踏まえ、繰延税金資産の回収可能性に係る判断要素を整理して、新たな例示区分を設定することが考えられる。その際の見直しの方法としては、現行の判断基準を全体的に見なおし、新たな別の統一した判断基準を設けて分類する方法、または、現行の区分の考え方を維持しつつ現行区分の統合や分割等による部分的な

見直しを行う方法の2つの方法などが考えられる。

13. なお、新しい例示区分が設定された場合には、新しい例示区分それぞれに将来の合理的な見積可能期間を設定することになることが考えられる。

案3に関する検討

14. 案3は、現行の監査委員会報告第66号の例示区分をそのまま用いるが、各例示区分に対応する将来の合理的な見積可能期間について見直すものである。
15. 監査委員会報告第66号では、例示区分ごとに将来の合理的な見積可能期間が数値基準として具体的に規定されているが、同一の例示区分でも課税所得の稼得能力に差異があることが考えられるため、画一的な数値基準では企業の実態を反映していない場合があるという課題が指摘されている。
16. この課題への対応としては、以下の2つのアプローチが考えられる。
アプローチ1：数値基準から定性的な表現に変更する。
アプローチ2：数値基準を維持しつつ、画一性への懸念に対応する。
17. アプローチ1は、数値基準が具体的に規定されていることが課題を生じさせているとの理解から、合理的な見積り可能期間に係る具体的な数値基準を廃止することにより対応するものである。この場合には、各例示区分に対応した合理的な見積り可能期間に係る定性的な表現を開発することが考えられる。ただし、適切な表現を見出すのが難しい可能性がある。
18. アプローチ2は、数値基準を維持しつつ、画一性への懸念に対応するものである。現行の監査委員会報告第66号では、「1年」、「おおむね5年」、「5年以内」という数値基準が用いられているが、同一の例示区分においても、より回収可能性が高い例示区分に近い場合とより回収可能性が低い例示区分に近い場合があるため、数値基準の画一性を緩和することにより、課題への対応を図ることが考えられる。
19. この方法としては、例えば、反証可能として、合理的な理由がある場合には規定されている数値基準以外の年数を使うことができるようにする方法や、数値基準の設定において、1つの年数を規定するのではなく、年数に幅を持たせる方法が考えられるのではないか。

専門委員会において聞かれた意見

案1、案2、案3に共通する意見

20. 案1、案2、案3に共通する意見として、以下のような意見が聞かれた。

- (1) どの案についても、閾値のレベル感の議論は必要である。
- (2) どの案についても、開示の見直しは必要である。

案1について

21. 以下の通り、案1を支持する意見が聞かれた。
 - (1) 現行実務との連続性の考慮は必要であり、案1プラス追加ガイダンスと、例示区分を残す案2は、結果として大きく異ならないかもしれないが、将来の見積りをしっかり行うという方向に基準が変わることは意義がある。
22. なお、以下の通り、案1とした場合、追加的なガイダンスが必要とする意見が聞かれた。
 - (1) 個別税効果実務指針に規定されているガイダンスだけで実務が機能するか懸念がある。
 - (2) 個別税効果実務指針の原則をもっと尊重するようにすべきと考えるが、ガイダンスが残らないと実務が混乱するので、実務に配慮して追加的なガイダンスを残すことは必要である。
23. また、以下の通り、案1に対して慎重な意見も聞かれた。
 - (1) 銀行の場合、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くなる。
 - (2) 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から、例示区分を廃止することには慎重であるべきである。
 - (3) 日本では将来減算一時差異が多額になる傾向があり、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詳細なガイダンスが必要である。また、上場会社でもリソースが限定されている場合があり、制度の安定性も考えると、ガイダンスは必要である。
 - (4) 個別税効果実務指針プラスアルファのガイダンスでは実務が機能しないことが懸念される。監査委員会報告第66号のようなガイダンスがないと、各企業がばらばらのガイダンスを作るような事態も懸念される。

案2について

24. 以下の通り、全面的な見直しではなく、部分的な見直しが適切であるとの意見が聞かれた。
 - (1) 過去の実績に基づいて企業の現状を正確に表す例示区分を設定することは時間的にも困難であり、部分的な見直しが適切である。
 - (2) 現行の例示区分をベースに修正することが現実的であり、それに対応できる。
 - (3) 例示区分の大幅な見直しが必要かどうかは疑問がある。よりよい方法があるな

から見直すことでよいと考える。

案3について

25. 以下の通り、アプローチ2に賛成する意見が聞かれた。

- (1) 基準に数値が記載されているほうが、経営者や投資家に説明が容易である。
- (2) 数値がある程度見えるほうが、実務は容易である。

26. また現行の監査委員会報告第66号の「おおむね5年」という見積可能期間の記載については、以下のような意見が聞かれた。

(5年を超える見積りを認めるべきとする意見)

- (1) 5年を超えて合理的に見積りができることを立証できるのであれば、規定されている数値基準より長い年数も使うことができる方が、基準としてより適切である。
- (2) 5年を超えて見積ることが可能かどうかについては、IFRSや米国会計基準における実務も参考になるのではないか。
- (3) 「おおむね5年」という記載は適切と感じるが、運用上、5年が上限になることを懸念する。
- (4) 例えば、大型の保守ビジネス等を手掛けており、20年の中期計画を策定していたり、5年超の期間で予定されているタックス・プランニングがあるなど、見積可能期間を5年とすることが適切ではない例があるのではないか。

(5年を超える見積りをする場合は限定的にすべきとする意見)

- (5) 5年を超える期間の見積りが可能であるとしても、限定的になるように運用されるべきであるし、限定が明確になるように規定することが適切である。
- (6) 5年を超える見積期間もありうると思うが、その場合には、開示が必要であろう。

(「おおむね5年」より短い期間となる場合に関する意見)

- (7) 「おおむね5年」について、企業の実態を反映してより短い期間とすることは、実務的には困難ではないか。
- (8) 「おおむね5年」より短い期間となる場合があることは、監査委員会報告第66号にも明記されているし、経験上も3年を用いている会社はある。

ディスカッション・ポイント

課題への対応方針案(案1、案2及び案3)についてご意見を頂きたい。

以上