
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
聞かれた意見の整理**

本資料の目的

1. 第 5 回専門委員会においては、繰延税金資産の回収可能性に関する現行の実務指針の取扱いについて課題が指摘された論点のうち、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「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。）全般に関わる論点について検討を開始した。
第 6 回専門委員会においては、監査委員会報告第 66 号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。
2. 本資料では、第 6 回専門委員会において検討を行った設例に関して、専門委員から聞かれた意見を集約して、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に整理することにより、今後さらに深掘りした議論を行うべき領域を整理することを目的とする。
3. なお、本資料の目的は、さらに議論を深めることであり、監査委員会報告第 66 号を変更するかどうか、変更する場合にどのような案によるかについての方向性を議論するものではない。

前回の専門委員会で聞かれた意見の整理

4. 前回の専門委員会で検討が行われた設例に含まれる論点については、それぞれ重要と考えられるが、その中でも、以下の論点については、特に重要と考えられ、専門委員会で聞かれた意見の整理を行う。

例示区分 4 号に関する論点

5. 前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

6. 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

7. 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。

8. 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がどうか。

- 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。

9. 前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 10 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 11 項及び第 12 項参照）。

10. 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 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 8 項のような意見が聞かれている可能性があるかどうか。

11. 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 8 項のような意見が聞かれている可能性があるかどうか。

12. 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8項のような意見が聞かれている可能性があるかどうか。

13. 上記の整理に対して、専門委員会においては、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える。

ディスカッション・ポイント

上記の整理についてご意見を頂きたい。

将来の合理的な見積可能期間に関する論点

14. 前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¹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

¹ 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

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

15. また、例示区分4号本則に関して、例えば、第5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。

16. 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。

17. 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。

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。

18. 前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 19 項参照)。
- 数値基準の記述内容をどう捉えるか(第 20 項参照)。

19. 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 17 項のような意見が聞かれている可能性があるかどうか。

20. 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 17 項のような意見が聞かれている可能性があるかどうか。

21. 上記の整理に対して、専門委員会においては、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。

ディスカッション・ポイント

上記の整理についてご意見を頂きたい。

(参考)

以下の論点は専門委員会での議論が未了であるため、今回の親委員会における議論の対象とはしない。

長期解消将来減算一時差異に関する論点

22. 前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が論点とされた。
23. また、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が論点とされた。
24. これらの論点に対する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べきとの意見が聞かれている。

25. 前項に記載した前回の専門委員会で聞かれた意見に関して、さらに、次のような論点もあるかどうか。

- 例示区分3号又は例示区分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を仮に同じにした場合に生じる影響をどう考えるか（第28項参照）。

26. 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²、このような見方についてどのように考えるか。

27. 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した場合、償却資産の減損損失についても減価償却超過額と同様の取扱いに

² 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。

すべきか否かを論点とすることもあり得るが、どのように考えるか。

28. さらに、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。

以 上

(別紙)

監査委員会報告第 66 号全般に関わる設例について聞かれた意見

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と。

- 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して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考える。
 - 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