

---

**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**

1. 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わるグループ 2 の論点について、今後の検討の進め方を審議した（検討事項及び専門委員会で聞かれた主な意見は、審議事項(2)-3 参考資料を参照）。
2. 第 10 回専門委員会では、これまで聞かれた意見を踏まえて、監査基準委員会報告第 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。

**主要な論点に関する分析と対応の方向性**

3. 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、第 9 回専門委員会では、このほかに会計基準間の整合性に関する論点についても議論を行う予定であったが、時間の関係で議論されなかった。この論点については、審議事項(2)-2 により議論を行う。

4. 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**

5. 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、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 回企業会計基準委員会（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. 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

25. 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し、企業の実態を反映した判断を妨げ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。
26. 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。

### 例示区分に関する原則的な考え方

27. 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。
28. 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每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。

29. 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。

30. 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 号及び 2 号に対し例示区分 3 号、4 号、5 号は、課税所得を稼得する能力があると判断される期間が短くなっていると考えられる。

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と(2)稼得する課税所得の水準の 2 点から構成されている。アプローチ 1 と 2 で実質的な内容に差異を設けることは意図していないため、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も、この点を踏襲することが考えられる。

31. 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：長期的に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等
- 例示区分 2 号：長期的に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等
- 例示区分 3 号：長期的に安定的な課税所得の発生は見込まれないが、中期的には将来の課税所得の発生が合理的に見込まれる会社等
- 例示区分 4 号：短期的にのみ将来の課税所得の発生が合理的に見込まれる会社等
- 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等

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、「中期的」は 5 年程度を想定しているが、より適切な表現に見直すことが考えられる。

### 例示区分に関する原則的な考え方に対応する指標

32. 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27項から第31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。
33. 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。
34. 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。

(論点1)

35. 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34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。
36. 将来の業績等については、企業で策定している中長期計画等をベースとすることが考えられる。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、企業会計基準適用指針第6号「固定資産の減損に係る会計基準の適用指針」第36項(1)を参考に、取締役会等の承認を得た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、予算やその修正資料、業績評価の基礎データ、売上見込みなど)と整合的に修正することが必要と考えられる。
37. 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。

38. 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)

39. 第 34 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。
40. 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。
41. ストック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。
42. 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)

43. 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がどうか。

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>を基礎として将来の課税所得を見積もった場合<sup>2</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継続して計上することが見込まれている。</li> <li>✓ 当期及び過去<sup>3</sup>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>
例示区分2号	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ 中長期計画を基礎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継続して計上することが見込まれている。</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>
例示区分3号	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ 中長期計画を基礎として将来の課税所得を見積もった場合、課税所得が不安定であり将来的に課税所得が大きく増減することが見込まれている。</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>
例示区分4号	<ul style="list-style-type: none"> <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。</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>
例示区分5号	<ul style="list-style-type: none"> <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>

44. 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

<sup>1</sup> おおむね5年を想定している。以下、同様。

<sup>2</sup> 取締役会等の承認を得た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、予算やその修正資料、業績評価の基礎データ、売上見込みなど）と整合的に修正する。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。

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

45. 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)

46. 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)や上限を定めたと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。

47. 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た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、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たうえで反証可能とすることを検討してはどうか。

#### (論点4)

48. 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) 将来、どこかの段階でスケジューリングが可能となる可能性が高いかどうか
  - (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
49. 第48項(1)のスケジューリング可能となる可能性が高いかどうかは、一時差異の性質に依存する。例えば、上場株式の減損のように現時点では意思決定を行っていないものでも、容易に売却できる市場が存在しているため、企業の意思決定次第ではすぐに売却することが可能なものがある一方、事業上使用している工場土地の減損や主要な子会社株式の減損など相当の制約がある場合がある。
50. 前項の点について規定を設ける場合、スケジューリングが可能となる可能性の高さについて企業の判断に任せる方法も考えられる。しかしながら、その可能性が高いかどうかを企業が判断するのは難しいと考えられる。このため、回収可能と判断するスケジューリング不能な将来減算一時差異の種類を限定することが考えられる。例えば、市場で容易に売却できる上場株式の減損に限定することが考えられるかどうか。
51. 一方、第48項(2)の相殺可能な課税所得の存在について、例示区分2号においては長期的に安定的な将来の課税所得の発生が合理的に見込まれるため、スケジューリング不能な将来減算一時差異のスケジューリングが可能となり税務上減算される時点である程度の課税所得が存在する可能性が高い。ただし、例示区分1号のように単年でスケジューリング不能な将来減算一時差異の全額を回収できないため、減算することになった単年で回収可能となる金額に基づいて上限を設けることが考えられる。その際、例えば、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」で使用されている平均的年間課税所得水準を上限額として設けることが考えられるかどうか。
52. 上述の検討を組み合わせた場合、例示区分2号については、限定した種類の将来減算一時差異について上限額を設けたうえで回収可能とすることが考えられる。例えば、上場株式の減損に係る将来減算一時差異について平均的年間課税所得水準の範囲内で回収可能と判断することが考えられるかどうか。

## 総括

53. 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

54. 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。
55. 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)

56. 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。
57. 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、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が考えられる。
58. 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と

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。

## (論点2)

59. 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。
60. 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。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て、将来の課税所得の状況によって反証することができるということが考えられるがどうか。
61. 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) 中長期計画を基礎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継続して計上することが見込まれてい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) 中長期計画を基礎として将来の課税所得を見積もった場合、将来的に課税所得が大きく増減することが見込まれてい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。
62. 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、課税所得の安定性に基づき、例示区分2号又は3号に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。

63. 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)

64. 論点1と論点2への対応を組み合わせせた場合、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。・・・	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場合には、 <u>以下のとおりに繰延税金資産を計上する。</u>  (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。)
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。・・・	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安定的な課税所得を計上している場合には、以下のとおりに繰延税金資産を計上する。</u>  (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

		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。・・・	<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場合には、以下のとおりに繰延税金資産を計上する。</u>  (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。)
例示区分4号	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。・・・  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。・・・	<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場合、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には、原則として以下のとおりに繰延税金資産を計上する。</u>  (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。)
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ングや法令等の改正などによる	<u>ただし、</u>  ✓ <u>中長期計画を基礎として将来の課税所得を見積もった場合に期末における将来減算一時差異を下回るものの</u>

	<p>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>安定した課税所得を将来的に継続して計上することが見込まれてい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>中長期計画を基礎として将来の課税所得を見積もった場合に将来的に課税所得が大きく増減することが見込まれてい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>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、これと同様に取り扱うものとする。</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、今後も重要な税務上の欠損金の計上が見込まれる場合には、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 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>

### 各例示区分における繰延税金資産の計上額の見直し

65. 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。
66. 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がどうか。

- (1) 見積可能年数について、現行の例示区分3号の5年及び例示区分4号の1年を維持したうえで反証可能とする。
- (2) 限定した種類の将来減算一時差異について、上限額を設けたうえで回収可能とすることが考えられる。例えば、例示区分2号については上場株式の減損に係る将来減算一時差異について平均的年間課税所得水準の範囲内で回収可能と判断する。

## 総括

67. 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。

### 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
<p>例示区分1号 <u>長期的に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等</u></p>	<p><u>例示区分1号には以下の状況が含まれる。</u></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>✓ <u>中長期計画<sup>4</sup>を基礎として将来の課税所得を見積もった場合<sup>5</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<sup>6</sup>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>
<p>例示区分2号 <u>長期的に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等</u></p>	<p><u>例示区分2号には以下の状況が含まれる。</u></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>✓ <u>中長期計画を基礎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連続して期末における将来</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。 <u>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。ただし、上場株式の減損に係る将来減算一時差異については、平均的年間課税所得水準の範</u></p>

<sup>4</sup> おおむね5年を想定している。以下、同様。

<sup>5</sup> 取締役会等の承認を得た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、予算やその修正資料、業績評価の基礎データ、売上見込みなど)と整合的に修正する。以下、同様。

<sup>6</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。

	<p><u>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>圏内で回収可能があるものとする。</u></p>
<p>例示区分3号 <u>長期的に安定的な課税所得の発生は見込まれないが、中期的には将来の課税所得の発生が合理的に見込まれる会社等</u></p>	<p>例示区分3号には以下の状況が含まれる。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>✓ <u>中長期計画を基礎として将来の課税所得を見積もった場合、課税所得が不安定であり将来的に課税所得が大きく増減することが見込まれている。</u></li> <li>✓ <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></li> </ul>	<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のあるものとする。</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のあるものとする。</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>例示区分4号 <u>短期的にのみ将来の課税所得の発生が合理的に見込まれる会社等</u></p>	<p>例示区分4号には以下の状況が含まれる。</p> <ul style="list-style-type: none"> <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。</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>✓ 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のあるものとする。</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のあるものとする。</u></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。)
例示区分5号 <u>将来の課税所得の発生が合理的に見込まれない会社等</u>	<u>例示区分5号には以下の状況が含まれる。</u> ✓ <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>	✓ 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。)

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
<p>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計上している会社等</p>	<p>✓ <u>当期及び過去において</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いる。</p>	<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>
<p>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</p>	<p>✓ <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いる。</u></p>	<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。 <u>原則として</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。<u>ただし、上場株式の減損に係る将来減算一時差異については、平均的年間課税所得水準の範囲内で回収可能があるものとする。</u></p>
<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り、課税所得が大きく増減している。</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。 <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</u></p>

		<p><u>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>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する場合</u></p> <ul style="list-style-type: none"> <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た。</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><u>(ただし書き)</u></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>✓ <u>中長期計画を基礎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継続して計上することが見込まれてい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></li> <li>✓ <u>中長期計画を基礎として将来の課税所得を見積もった場合、将来的に課税所得が大きく増減するこ</u></li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ <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></li> </ul> <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></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><u>とが見込まれてい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>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</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、<u>今後</u>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>

以 上