

繰延税金資産の回収可能性の取扱い（JICPA 監査委員会報告第 66 号関連）に関する意見

本資料は、実務対応専門委員会において聞かれた意見と、関係者にヒヤリングをした意見をまとめたものである。

1. 要約**（現状の監査上の取扱いではなく会計基準のガイドラインとして取り扱うべきとの意見）**

- 会計基準の重要なガイダンスが、監査上の取扱いで実質的に定められていることは適切ではない。会計処理に関するガイダンスは、全面的に ASBJ に移管する時期に来ているのではないか。繰延税金資産の回収可能性については、第 66 号が会計処理のガイダンスの一部となっていることは明らかであり、税効果会計の会計処理に関する実務指針を含めて ASBJ に移管する必要があると考える。
- 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「第 66 号」という。）では、「5.(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」において 5 つの区分に分類して、各々、課税所得の見積りが可能な年数が、画一的に定められている。

このようなルールは、会計基準設定時には、作成者、監査人ともに、有用であったと考えられるが、画一的に定められている結果、実態を反映しないこともあり、役割は終わっているのではないか。

- 第 66 号では、会社分類において 3 分類又は 4 分類ただし書きに該当すると判断された場合、一律に 5 年内の課税所得の見積額を限度としたスケジューリングの範囲内ではしか繰延税金資産を計上できないこととなる。事業計画については、会社により実態が異なるため一律 5 年とするルールは適切ではない。5 年目の課税所得が見込める場合に、6 年目がゼロになることは合理的に説明できず、また、海外では 5 年超の見積りが監査人によって許容されることがあるのに、我が国だけ 5 年超の見積りが監査上できないとすることも合理性に欠ける。
- 第 66 号設定当初は、税法上の欠損金の繰越期間は 5 年であったが、現在は 9 年である。5 年から 9 年に変わったことにより、繰越欠損金の利用による回収可能性は高まっており、5 年を超える欠損金の解消スケジュールを立てることが客観的に判断される場合でも、5 年以内に制限されることは適切ではない。
- 連結財務諸表において IFRS を任意適用した場合、IFRS の連結財務諸表と日本基準個別財務諸表の間で、繰延税金資産の回収可能性の判断に重要な差異が生じる可能性がある。会計基準の基本的な考え方は同じであるのに、ガイダンスにより重要な差異が生じることは適切ではない。

(現状の取扱いを存続させるべきとの意見)

- 繰延税金資産の回収可能性の判断は、他の会計上の見積りに比べて、将来の課税所得の見積りに大きく左右され、また、会社法上、特段の配当制限もないことから、監査人は慎重にならざるをえない。仮に会計基準ないしガイダンスにおいて、「将来の課税所得の見積りを適切に判断する」と規定されたとしても、監査人間のばらつきが大きくなると思われるため、第 66 号を廃止したとしても、別途、監査上の取扱いは必要になるとと思われる。
- 第 66 号は、将来年度の収益力を客観的に判断することは実務上困難である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指標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ものである。我が国における税制では、諸外国と異なり、繰延税金資産が多額に計上される傾向にあるため、繰延税金資産の回収可能性のガイダンスは有用である。
- 第 66 号を廃止した場合には、実務の現場で行われてきたこれまでの議論の積み上げが根拠を失い、回収可能性に関する議論を再度行うことで作成者・監査人の双方に多大な作業負担が生じる。
- 課税所得の見積期間と繰越欠損金の繰越期間は別個のものである。繰越欠損金の繰越期間は税法が納税者に与えた権利であり、見積り能力と関係がない。
- 一般的中期計画の 5 年を上限とすることは合理性があると考え、5 年を超えるような収益計画を経営者が責任をもって策定することができるのか疑問である。特に繰越欠損金がある場合にはより不確実性が高くなるので、第 66 号の規定が不合理とは考えられない。
- 日本基準と IFRS で大きな差異が生じるとも思えない。まだ IFRS 任意適用の例は少なく、傾向を見ることは難しいのではないかと考える。個別企業の状況を調査しないと、一律にガイダンスによる重要な差異が生じているかを判断することは難しい。

11. 詳細

1. 会計上のガイダンスと監査上の取扱い

(監査上の取扱いではなく会計上のガイダンスが必要との意見)

- 会計基準の重要なガイダンスが、監査上の取扱いで実質的に定められていることは適切ではない。繰延税金資産の回収可能性については、第 66 号が会計処理のガイダンスの一部となっていることは明らかであり、税効果会計の会計処理に関する実務指針を含めて ASBJ に移管する必要があると考える。
- 会計処理に関する事項は全面的に ASBJ に移管する時期に来ているのではないか。繰延税金資産の回収可能性については、第 66 号が会計処理のガイダンスの一部となっていることは明らかであり、実務指針を含めて ASBJ に移管する必要があると考える。

(現状のままでよいとする意見)

- 繰延税金資産の回収可能性の判断は、他の会計上の見積りに比べて、将来の課税所得の見積りに大きく左右され、また、会社法上、特段の配当制限もないことから、監査人は慎重にならざるをえない。仮に会計基準ないしガイダンスにおいて、「将来の課税所得の見積りを適切に判断する」と規定されたとしても、監査人間のばらつきが大きくなると思われるため、第 66 号を廃止したとしても、別途、監査上の取扱いは必要になるとと思われる。

2. 会社分類に基づく詳細な規定

(見直しが必要との意見)

- 第 66 号では、「5.(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」において 5 つの区分に分類して、各々、課税所得の見積りが可能な年数が、画一的に定められている。

このようなルールは、会計基準設定時には、作成者、監査人ともに、有用であったと考えられるが、画一的に定められている結果、実態を反映しないこともあり、役割は終わっているのではないか。
- 国際的な会計処理の慣行と比較すると日本の繰延税金資産の回収可能性の判断の取扱いは過度に保守的になっている印象がある。第 66 号により、グローバル展開を進めている会社では、日本と海外で繰延税金資産の算定額が異なっている可能性もあるため、現状の監査上の取扱いを廃止し、会計基準の適用指針等で定めるべきである。
- IFRS や米国基準を適用している会社は、日本のような詳細なガイダンスが無くても繰延税金資産の回収可能性の判断を実施している。詳細な数値基準を含むガイダンスがなければ実務に混乱が生じるということはないと思われる。
- 先行きが不透明なのに、過去の業績等から楽観的に将来見通しが判断される可能性も

あり、過去や現在の状況を基に将来の課税所得の見通しを判断することに問題がある。

(現状のままでよいとする意見)

- 第 66 号は、将来年度の収益力を客観的に判断することは実務上困難である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指標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ものである。我が国における税制では、諸外国と異なり、繰延税金資産が多額に計上される傾向にあるため、繰延税金資産の回収可能性のガイダンスは有用である。
- 第 66 号を廃止した場合には、実務の現場で行われてきたこれまでの議論の積み上げが根拠を失い、回収可能性に関する議論を再度行うことで作成者・監査人の双方に多大な作業負担が生じる。
- 第 66 号では、現在でも会社の実態に応じた判断が求められている。そのため、現在の画一的なルールが実態を反映していないとの意見は、実態に応じた判断がいかに実務において困難であるかの証左とも言えると思われる。したがって、画一的過ぎるとの意見には、「実態に応じた判断」の例示を拡充するなどのほうが、より効果的・効率的な対応と考える。
- 第 66 号の会社分類の存在により、将来年度の収益力を客観的に判断することが実務上困難である場合であっても、合理的かつ企業間比較のできる状況が担保されていると理解すべきではないか。一般的には、課税所得の見積り可能年数について、第 66 号によらず客観的な根拠をもって判断することとすると、作成者側にも監査人側にも負担が増加することになると考える。
- 経理要員の多い大企業などでは、将来の課税所得の見積りの信頼性にもある程度の客観性が認められると思われるが、小規模企業では第 66 号のような一定の目安がないと、作成及び監査上の判断が難しくなる。

(何らかのガイダンスは必要とする意見)

- ガイダンスが全く無くなると、利用者からはその判断の基礎が見えにくくなる。会社の業績が悪化しているケースでは、繰延税金資産の取り崩しがどの時点で行われるかが財務諸表の利用者が注視するところであり、判断基準が明示されていることが望まれる。
- 第 66 号が会計処理のガイダンス的な位置付けとなっていることに問題があることは理解するが、子会社に繰越欠損金があるような場合など、第 66 号を参照してある程度機械的に回収可能性が算定できないと、作成実務において効率が悪くなることもある。詳細なルールに固執すると問題が生じると思われるが、最低限の対応として第 66 号のような取扱いを置き、運用に柔軟性を持たせることがよいのではないかと考える。

3. 課税所得の見積り期間

(見積り期間について一定の年数に制限すべきではないとの意見)

- 第66号では、会社分類において3分類又は4分類ただし書きに該当すると判断された場合、一律に5年内の課税所得の見積額を限度としたスケジュールリングの範囲内では繰延税金資産を計上できないこととなる。事業計画については、会社により実態が異なるため一律5年とするルールは適切ではない。5年目の課税所得が見込める場合に、6年目がゼロになることは合理的に説明できず、また、海外では5年超の見積りが監査人によって許容されることがあるのに、我が国だけ5年超の見積りが監査上できないとすることも合理性に欠ける。
- 第66号設定当初は、税法上の欠損金の繰越期間は5年であったが、現在は9年である。5年から9年に変わったことにより、繰越欠損金の利用による回収可能性は高まっており、5年を超える欠損金の解消スケジュールを立てることが客観的に判断される場合でも、5年内に制限されることは適切ではない。
- 個別財務諸表における税効果会計に関する実務指針の中では、繰延税金資産の計上について「繰越欠損金の繰越期間に課税所得が発生する可能性が高いと見込まれる」と規定しているのに、欠損金の繰越期間と課税所得の見積り期間を別個のものとするのは適切でない。

(現状のままでよいとする意見)

- 課税所得の見積り期間と繰越欠損金の繰越期間は別個のものである。繰越欠損金の繰越期間は税法が納税者に与えた権利であり、見積り能力と関係がない。
- 一般的中期計画の5年を上限とすることは合理性があると考えられる。5年を超えるような収益計画を経営者が責任をもって策定することができるのか疑問である。特に繰越欠損金がある場合にはより不確実性が高くなるので、第66号の規定が不合理とは考えられない。
- 第66号において、課税所得の合理的な見積り期間を5年とする根拠（通常、将来事業計画が相当の確度を以って立案可能と考えられる期間は5年と考えられる等）を明確化することで対応が可能である。

4. IFRS との差異

(IFRS との差異を少なくするために見直しが必要であるとの意見)

- 連結財務諸表においてIFRSを任意適用した場合、IFRSの連結財務諸表と日本基準個別財務諸表の間で、繰延税金資産の回収可能性の判断に重要な差異が生じる可能性がある。会計基準の基本的な考え方は同じであるのに、ガイダンスにより重要な差異が生じることは適切ではない。
- 日本基準の回収可能性の判断も、回収可能性の判断プロセスは同じであっても、第66

号で画一的に取扱いを定めた規定が、見積りであるだけに IFRS とは解釈が大きく異なる部分もあると考える。同じ判断プロセスを規定している基準間で同じ経営者の見積りに差が生じるというのは説明が難しく、適切ではない。

(現状のままでよいとの意見)

- 日本基準と IFRS で大きな差異が生じるとも思えない。まだ IFRS 任意適用の例は少なく、傾向を見ることは難しいのではないかと考える。個別企業の状況を調査しないと、一律にガイダンスによる重要な差異が生じているかを判断することは難しい。
- IFRS と同等の判断基準にすべきとの見解は理解できるが、その場合は他の日本基準も IFRS と同じにしなければ一貫性が保てないと思われる。たとえ会計基準の原則が同じでも、商習慣等の背景の違いから異なる会計処理が妥当と考えられるケースもあるものと思われる。

以 上