
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
－ (分類 2) 及び (分類 3) の要件の検討**

本資料の目的

1. 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。)に関する具体的な対応案について、仮に監査委員会報告第 66 号の会社分類に関する規定をベースに見直しを行う場合の適用指針の文案について審議している。
2. 本資料は、(分類 2) 及び (分類 3) の要件について、監査委員会報告第 66 号において用いている会計上の利益と、第 307 回企業会計基準委員会で提案している課税所得のいずれを採用すべきかについて検討することを目的とする。

検討の経緯

3. 監査委員会報告第 66 号では、(分類 2) に関する定めとして、「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。」とされている。
また、(分類 3) に関する定めとして、「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。」とされている。
このように、(分類 2) 又は (分類 3) を判断する際の指針としてはいずれも「経常的な利益」という会計上の利益を用いている。
4. 一方、適用指針案の検討において、第 307 回企業会計基準委員会では、(分類 2) に係る分類の要件として、「過去 (3 年) 及び当期のすべての事業年度において、臨時的な原因により生じたものを除いた課税所得が安定的に生じている。」を、また、(分類 3)) に係る分類の要件として、「過去 (3 年) 及び当期において、臨時的な原因により生じたものを除いた課税所得が不安定である。」を提案している。
(提案理由は後述の第 9 項を参照のこと。)
5. 課税所得を要件とする場合と会計上の利益を要件とする場合において、アプローチは異なるものの、いずれも期末における将来減算一時差異を十分に解消できるほどの一時差異等加減算前課税所得を継続的に獲得するだけの収益力があるか否かを判断することを意図している。なお、課税所得を要件とする場合であっても、監査

委員会報告第 66 号から（分類 2）及び（分類 3）の要件に該当する企業の範囲を原則として変えないことを意図している。

6. これまでの審議では、事務局が提案している課税所得に基づいた要件とすることに賛成する意見と、監査委員会報告第 66 号と同様に会計上の利益に基づいた要件とすべきであるという意見の両方が聞かれている。
7. 以下では、課税所得を要件とする考え方と会計上の利益を要件とする考え方を整理したうえで、（分類 2）及び（分類 3）の要件についていずれを採用すべきかについて検討する。

課税所得を要件とする考え方

8. （分類 2）及び（分類 3）に係る分類の要件として、仮に課税所得を採用する場合、次の文案が考えられる。

（（分類 2）に該当する企業の取扱い）

19. 次の要件をいずれも満たす企業は、（分類 2）に該当する。
 - (1) 過去（3 年）及び当期のすべての事業年度において、臨時的な原因により生じたものを除いた課税所得が、期末における将来減算一時差異を下回るものの、安定的に生じている。

（（分類 3）に該当する企業の取扱い）

22. 次の要件をいずれも満たす企業は、第 26 項(2)及び(3)に該当する場合を除き、（分類 3）に該当する。
 - (1) 過去（3 年）及び当期において、臨時的な原因により生じたものを除いた課税所得が大きく増減している。

9. 仮に監査委員会報告第 66 号における「経常的な利益」という会計上の利益に基づく要件を課税所得に基づく要件に変更する場合の理由は、次のとおりであり、結論の背景に記載することが考えられる。
 - 繰延税金資産の回収可能性の判断は、収益力に基づく一時差異等加減算前課税所得の十分性等に基づくこととしており、永久差異が存在することなどにより会計上の利益の額と課税所得の額が通常は一致しない中で、繰延税金資産の回収可能性の判断においては、課税所得が生じた状況を把握する必要があるため、企業を分類するにあたって重視すべき要件として、課税所得がより適切であると考えられる。

- 課税所得を要件とするにあたって、臨時的な原因により生じたものを除くこととしている。これは、過去において臨時的な原因により生じたものは、将来において頻繁に発生することは見込まれないという推定に基づいている。この点、営業損益項目に係る益金及び損金は通常の事業活動から発生したものであるため、原則として「臨時的な原因により生じたもの」に該当しないと考えられる。一方、営業外損益項目及び特別損益項目に係る益金及び損金のうち、企業が置かれた状況などに基づいて検討した場合に将来において頻繁に発生することが見込まれないものは「臨時的な原因により生じたもの」に該当することが考えられる。
- この取扱いにより、監査委員会報告第 66 号における「経常的な利益」に基づく判断とおおむね整合的になることを想定している。

会計上の利益を要件とする考え方

10. (分類 2) 及び (分類 3) に係る分類の要件として、仮に会計上の利益を採用する場合、次の文案が考えられる。

(分類 2) に該当する企業の取扱い

19. 次の要件をいずれも満たす企業は、第 17 項に該当する場合を除き、(分類 2) に該当する。

(1) 過去 (3 年) 及び当期のすべての事業年度において、経常利益を安定的に計上している。なお、受取配当金等の永久差異の額が重要な場合には、経常利益に対して当該永久差異の額を加減する。

(分類 3) に該当する企業の取扱い

22. 次の要件をいずれも満たす企業は、第 26 項(2)及び(3)に該当する場合を除き、(分類 3) に該当する。

(1) 過去 (3 年) 及び当期において、経常損益が大きく増減している。なお、受取配当金等の永久差異の額が重要な場合には、経常利益に対して当該永久差異の額を加減する。

11. 仮に「経常利益」に基づく要件とする場合の理由は、次のとおりであり、結論の背景に記載することが考えられる。

- (分類 2) に該当する企業なのか、又は (分類 3) に該当する企業なのかを判断するにあたって、実務上の大きな問題は生じていないため、監査委員会報告

第 66 号を基本的に踏襲するが、「経常的な利益」の定義を明確にするために「経常利益」に変更している。

- 利益を要件とするにあたって、受取配当金等の永久差異の額が重要な場合には、経常利益に対して当該永久差異の額を加減するものとしている。これは、繰延税金資産の回収可能性の判断は、収益力に基づく一時差異等加減算前課税所得の十分性等に基づくこととしていることから、受取配当金等の永久差異の金額が重要な場合には会計上の利益の額と課税所得の額が大きく乖離する状況において、経常利益を繰延税金資産の回収可能性の判断に用いるのは適切でないと考えられるためである。

それぞれの考え方のメリット及びデメリット

12. これまでに聞かれた意見を整理すると、課税所得を要件とする考え方と会計上の利益を要件とする考え方のそれぞれについて、次のメリットとデメリットがあると考えられる。

案	メリット	デメリット
課税所得を要件とする考え方	<ul style="list-style-type: none"> ● 各分類の要件が一貫している。 ● 繰延税金資産の回収可能性は、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、課税所得を要件とすることは、回収可能性を判断する目的と適合する。 	<ul style="list-style-type: none"> ● 臨時的な原因により生じたものを除くことについて、実務対応に一定程度の影響を及ぼす可能性がある。
会計上の利益を要件とする考え方	<ul style="list-style-type: none"> ● 従来の内容をおおむね踏襲するものであり、実務対応が容易である。 	<ul style="list-style-type: none"> ● 会計上の利益の額と課税所得の額が通常は一致しないことから、過去に経常利益を計上していても将来の課税所得が十分でないケースや、経常利益を計上していなくても将来の課税所得が十分あるケースがあり、回収可能

		<p>性の判断に支障が生じる。</p> <ul style="list-style-type: none"> ● 受取配当金等の永久差異の額が重要な場合を含めないことについて、実務対応に一定程度の影響を及ぼす可能性がある。
--	--	--

分析

13. 前項に記載のとおり、課税所得を要件とする考え方と会計上の利益を要件とする考え方は、相応のメリットとデメリットがあげられる。
14. 理屈の面からは、繰延税金資産の回収可能性は、収益力に基づく一時差異等加減算前課税所得の十分性等に基づいて行われるものであることから、会計上の利益の額と課税所得の額が通常は一致しない状況では、課税所得を要件とすることが適切と考えられる。また、課税所得を要件とすることにより、他の分類と整合的な取扱いとなると考えられる。
15. 一方、実務上の観点からは、課税所得を要件とした場合、「臨時的な原因により生じたものを除く」ことについての運用上、適用指針の導入時に一定の実務上の負担が生じる可能性があると考えられる。一方、会計上の利益を要件とした場合には、分類 1、分類 4 及び分類 5 が課税所得又は税務上の欠損金を基礎としているため、一貫しないこととなる。

今後の対応

(事務局提案)

16. 課税所得を要件とする考え方と会計上の利益を要件とする考え方のいずれも考えられるところであるが、理屈の面と適用指針における他の分類との整合性を重視して、課税所得を要件とする考え方を採用してはどうか。

ディスカッション・ポイント

(分類 2) 及び (分類 3) の要件について、課税所得を要件とする考え方を採用する事務局の対応案について、ご意見を伺いたい。

以 上