プロジェクト　税効果会計
公開草案に対するコメントへの対応
項目　ー各分類の要件をいずれも満たさない場合の取扱い他

本資料の目的

1. 本資料は、企業会計基準適用指針公開草案第 54 号「繰延税金資産の回収可能性に関する適用指針（案)」(以下「本公開草案」という。）に寄せられたコメントのうち、以下のコメントに対応するための検討を行うことを目的とする。

(1) 各分類の要件をいずれも満たさない場合の取扱い（本公開草案第 16 項）

(2) （分類 1）に該当する企業等における「回収可能性があるものとする」取扱い（本公開草案第 18 項等）

これらのコメントは、各分類の要件を満たす企業として、どのような企業を想定しているのかを踏まえて検討する必要がある点で共通しているため、本資料において検討する。また、上記検討から派生して、（分類 4）に係る分類の要件の見直しを検討している。

各分類の要件をいずれも満たさない場合の取扱い
（本公開草案の提案内容及び本公開草案に対するコメント）

2. 本公開草案では、各分類の要件をいずれも満たさない場合の取扱いについて、以下を提案している。

> **企業の分類に応じた繰延税金資産の回収可能性に関する取扱い**
>
> 15. 収益力に基づく一時差異等加減算前課税所得等に基づいて繰延税金資産の回収可能性を判断する際に（第 6 項参照)、第 16 項から第 32 項に従って、要件に基づき企業を分類し、当該分類に応じて、回収が見込まれる繰延税金資産の計上額を決定する。
>
> 16. なお、第 17 項、第 19 項、第 22 項、第 26 項及び第 30 項に示された要件をいずれも満たさない企業は、過去の課税所得又は税務上の欠損金の推移、当期の課税所得又は税務上の欠損金の見込み、将来の一時差異等加減算前課税所得の見込み等を総合的に勘案し、各分類の要件からの乖離度合いが最も小さいと判断されるものに分類する。

3. これに対して、以下のコメントが寄せられた。

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

(1)　各分類の要件をいずれも満たさない場合、以下の理由により監査委員会報告第66号において、「それぞれの例示区分の趣旨を斟酌し、会社の実態に応じて、それぞれの例示区分に準じた判断を行う必要がある。」とする現行の考え方を踏襲すべきである。(審議(3)-1 参考資料 20))

①　要件にあてはまらない会社を、いずれかの分類にあてはめることは企業の実態から乖離した処理を行うことにつながるため、各社固有の実態に鑑みて判断をする余地を残すべき。

②　現行の記載からの見直しを行った経緯と論拠が公開草案上、不明確である。

(2)　各分類の要件からの乖離度合いが最も小さいと判断されるものについて、どのように判断するのか、以下の通り、より明確に示すべきである。

①　「乖離度合い」という用語は、複雑な挙証を要するといった誤った解釈を惹起させる可能性がある。(審議(3)-1 参考資料 15))

②　個々の要件に当てはめて形式的に乖離度合いを判断するのではなく、各分類に応じて回収が見込まれる繰延税金資産の計上額を決定するという趣旨を踏まえて分類すべきであることを明記することが適当である。(審議(3)-1 参考資料　16))

③　各分類について要件を充足する企業が、通常どのような実態の企業を想定しているかについて、具体的に示すべきである。(審議(3)-1 参考資料 17))

（いずれかに分類する取扱いに反対するコメントへの対応）

検　討

4.　第3項(1)に記載のとおり、本公開草案第16項に定める、いずれの要件にも該当しない企業をいずれかに分類する取扱いは、企業の実態から乖離した処理を行うことにつながるという理由で反対するコメントが寄せられている。

5.　この点、企業の要件に基づいた分類には隙間があるものの、各分類の要件が将来における課税所得を獲得する収益力を表すように設定されていることを勘案すると、本公開草案第16項に定める取扱いは、課税所得を獲得する各社固有の収益力に鑑みて判断する取扱いと整理できるため、企業の実態から乖離した処理を行うことにはつながらないと考えられる。

事務局提案

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

6. 上記の検討を踏まえ、いずれかに分類する取扱いに反対するコメント（第3項(1)）に対しては、特段の対応は必要ではないと考えられるがどうか。

（各分類の要件からの乖離度合の判断を明確にすべきとのコメントへの対応）

「乖離度合い」という表現に関する検討

7. 第3項(2)①に記載したように、「乖離度合い」について、複雑な挙証を要するという解釈を惹起させる可能性があるため、「各分類の要件からの乖離度合いが最も小さいと判断されるものに分類する」という表現よりも、「各分類の要件から最も近いと判断されるものに分類する」とした方がよいのではないかというコメントが寄せられている。
8. この点、「最も近いと判断されるもの」という表現も「乖離度合いが最も小さいと判断されるもの」という表現と同程度に抽象的であるため、表現を見直すよりも、「乖離度合い」について、複雑な挙証を要することを意図していないことを結論の背景に示すことが考えられる。

要件からの乖離度合いについて計上額を踏まえて決定することに関する検討

9. 第3項(2)②に記載したように、要件に当てはめて形式的に乖離度合いを判断するのではなく、各分類に応じて回収が見込まれる繰延税金資産の計上額を決定するという趣旨を踏まえて分類する取扱いが適切なのではないかというコメントが寄せられている。
10. この点、本公開草案において、監査委員会報告第66号における企業の分類に応じた取扱いを引き継ぐにあたり、要件に基づき企業を分類し、当該分類に応じて回収が見込まれる繰延税金資産の計上額を決定することとしている。本公開草案の枠組みはこのように整理しているため、繰延税金資産の計上額をベースに企業を分類することを意図していない。
11. ただし、要件からの乖離度合いの判断において、複数の分類に該当し得て、各分類の要件からの乖離度合いの判断が困難である場合には、当該複数の分類における繰延税金資産の計上額を踏まえて、いずれかに分類することが考えられる。

各分類について要件を充足する企業に関する検討

12. 第3項(2)③に記載したように、各分類の要件からの乖離度合いの判断について、各分類について要件を充足する企業が、通常どのような実態の企業を想定しているかについて、具体的に示すべきとのコメントが寄せられている。

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

13. この点、企業の実態は多様であることから、各分類で想定されている企業を本公開草案における記載以上に詳細に示す、又は異なる言い回しをする場合、却って実務が混乱する可能性があると考えられる。

事務局提案

14. 上記を踏まえ、以下の通り、要件からの乖離度合いの判断において複数の分類に該当し得て、各分類の要件からの乖離度合いの判断が困難である場合の取扱い、及び各分類の要件からの乖離度合いを定量的に示すことを意図するものではない旨を記載することが考えられるがどうか。

なお、各分類で想定されている企業については、第 13 項を踏まえ、特段の対応は必要ではないと考えられるがどうか。

> 16. ~~なお、~~第 17 項、第 19 項、第 22 項、第 26 項及び第 30 項に示された要件をいずれも満たさない企業は、過去の課税所得又は税務上の欠損金の推移、当期の課税所得又は税務上の欠損金の見込み、将来の一時差異等加減算前課税所得の見込み等を総合的に勘案し、各分類の要件からの乖離度合いが最も小さいと判断されるものに分類する。
>
> なお、要件からの乖離度合いの判断において、複数の分類に該当し得えて、各分類の要件からの乖離度合いの判断が困難である場合には、当該複数の分類における繰延税金資産の計上額を踏まえて、いずれかに分類する。

> 64. また、各分類の要件を設定するにあたっては、すべてのケースを網羅するように定めると要件が複雑になり、実務上の判断が困難となり得ることが懸念されたため、分類の実行可能性の観点から、各分類の要件は必要と考えられるものを示している。このため、第 17 項、第 19 項、第 22 項、第 26 項及び第 30 項に示された要件をいずれも満たさない企業が存在することとなるが、当該企業が繰延税金資産の回収可能性を判断するにあたっては、過去の課税所得又は税務上の欠損金の推移、当期の課税所得又は税務上の欠損金の見込み、将来の一時差異等加減算前課税所得の見込み等を総合的に勘案し、各分類の要件からの乖離度合いが最も小さいと判断されるものに分類することとした（第 16 項参照）。この判断を行うにあたって、各分類の要件からの乖離度合いを定量的に示すことを意図するものではない。

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

ディスカッション・ポイント
「各分類の要件からの乖離度合いが最も小さいと判断されるもの」についてのコメントに対する上記の対応案について、ご意見を頂きたい。

（分類 1）に該当する企業等における「回収可能性があるものとする」取扱い
（本公開草案及び本公開草案に対するコメント）

15. 本公開草案では監査委員会報告第 66 号における企業の分類に応じた取扱い、すなわち、企業を 5 つに分類し、当該分類に応じて繰延税金資産の計上額を見積る枠組みを基本的に踏襲しているが、監査委員会報告第 66 号では監査上の取扱いとして「回収可能性があると判断できるものとする」と記載されていた表現（例示区分 1 号から 4 号）を、本公開草案では会計上の取扱いとして「回収可能性があるものとする」という表現に統一している（本公開草案第 18 項、第 20 項、第 23 項及び第 27 項）。

16. 例えば、（分類 1）に該当する企業に関する取扱いについて、下記のように提案している。

> 18. （分類 1）に該当する企業においては、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。また、スケジューリング不能な将来減算一時差異に係る繰延税金資産についても回収可能性があるものとする。

17. これに対して、下記のコメントが寄せられている。

(1) 「判断できるものとする」という表現から「回収可能性があるものとする」への表現への変更により、「回収可能性があるものとする」とされた将来減算一時差異に係る繰延税金資産は、必ず計上すべきなのか、明らかにして頂きたい（審議(3)-1 参考資料 117））。

(2) （分類 1）に該当する企業において、一部のスケジューリング不能な将来減算一時差異について繰延税金資産を計上しないことが引き続き認められるものかどうか、結論の背景等で明示すべきである。（審議(3)-1 参考資料 118））。

（（分類 1）に該当する企業等における「回収可能性があるものとする」の取扱いに関するコメントへの対応）

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

18. 本公開草案では、企業の分類に応じた取扱いの枠組みを監査委員会報告第 66 号から会計上の指針として踏襲するにあたって、監査委員会報告第 66 号における例示区分という例示としての取扱いや監査上の実務指針としての記載の見直しの際に、要件を設定し、要件に基づき企業を分類することとした上で、各分類の要件を満たす企業について、当該分類に応じて回収が見込まれる繰延税金資産の計上額を決定する一定のルールを定めている。

　この監査上の取扱いを会計上の指針として踏襲するにあたって、「判断できるものとする」という表現を「回収可能性があるものとする」に変更している。

19. この点、企業の分類に応じた取扱いは、企業を 5 つに分類した上で、一定の推定を置くことにより、当該分類に応じた繰延税金資産の計上額を定めている。このため、ある分類の要件を満たす企業において、回収が見込まれるとされる繰延税金資産の計上額は唯一の絶対的な額であるとは必ずしも言い切れないが、一方で、個々の企業の裁量で繰延税金資産の計上額が決定できる場合、企業間の比較可能性が著しく阻害される可能性がある。

20. 仮に何らかの対応を図る場合、企業を 5 つに分類する枠組みの範囲内で、各分類の要件を満たす企業において、本公開草案で定められている繰延税金資産の計上額について、全体に対する反証規定を設けることが考えられるが、本公開草案においては個別に（分類 2)、分 類 3）及び（分類 4）における反証規定を設けていることを考慮すると、ルールが複雑になり却って実務に混乱が生じる可能性があると考えられる。

<u>事務局提案</u>

21. 上記を踏まえ、特段の対応はしないこととしてはどうか。

ディスカッション・ポイント
（分類 1）に該当する企業等について、「回収可能性があるものとする」との表現に関するコメントの対応案（第 21 項）について、ご意見を頂きたい。

（分類 4）に係る分類の要件の取扱い

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

22. 公開草案に寄せられたコメントでは直接指摘されていないものの、上記までの検討に派生して事務局で分析したところ、（分類 4）に該当する企業について、監査委員会報告第 66 号において「重要な税務上の繰越欠損金が存在する会社等」とされていたことに対し、ストックの要件をフローの要件（過去又は当期において重要な税務上の欠損金が生じている）に変えたことに加え、「翌期において一時差異等加減算前課税所得が見込まれる」ことを要件として追加していることにより、（分類 4）に該当するものとして想定される企業が分かりづらくなっているのではないかと考えられる。

23. この点、（分類 4）に係る分類の要件に「翌期において一時差異等加減算前課税所得が見込まれる」ことを含めた趣旨は、（分類 4）においても将来の事象を勘案する必要があるのではないかという問題意識からであったが、この要件が入ることにより、監査委員会報告第 66 号において想定されていた（分類 4）の収益力の程度が相対的に高くなっている可能性が考えられる。また、翌期における一時差異等加減算前課税所得は、繰延税金資産の計上額を算定する際に織り込む事項であることから、要件に入れなくても支障はないと考えられる。

　このため、（分類 4）に係る分類の要件から「翌期において一時差異等加減算前課税所得が見込まれる」を削除することが考えられる。

<u>事務局提案</u>

24. 上記を踏まえると、（分類 4）に係る分類の要件を以下のように見直すことが考えられるがどうか。

> 26.　次のいずれかの要件を満た~~し、かつ、翌期において一時差異等加減算前課税所得が生じることが見込まれる~~<u>す</u>企業は、（分類 4）に該当する。
> （以下略）

> 81.　本適用指針では、（分類 4）に係る分類の要件について、「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」とする監査委員会報告第 66 号の定めの内容を基本的に踏襲した上で、必要な見直しを行っている。
>
> 　まず、監査委員会報告第 66 号では、当期末における重要な税務上の繰越欠損金の存在等を企業を分類する際の要件としていたが、重要な税務上の繰越欠損金

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

の存在が重視されすぎており、（分類 1）から（分類 3）までに係る分類の要件との間の連続性が失われているとの意見が聞かれたため、本適用指針では、当期末に重要な税務上の繰越欠損金が存在するかどうかではなく、過去（3 年）又は当期において重要な税務上の欠損金が生じているかどうかに焦点を当てた要件とすることに変更した（第 26 項(1)参照 。

~~また、将来の事象を勘案する観点から、翌期において一時差異等加減算前課税所得が生じることが見込まれることを（分類 4）に係る分類の要件の 1 つとして追加している（第 26 項参照）。~~

ディスカッション・ポイント

（分類 4）に係る分類の要件についての修文案について、ご意見を頂きたい。

以　上

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。