

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 一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**（第 320 回企業会計基準委員会及び第 25 回専門委員会における事務局提案）**

2. 第 320 回企業会計基準委員会及び第 25 回税効果会計専門委員会（以下「専門委員会」という。）においては、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、を記載することを提案した。

なお、各分類で想定されている企業については、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を鑑み、特段の対応は必要ではないことを提案した。

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

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。

(第320回企業会計基準委員会及び第25回専門委員会において聞かれた意見)

3. 第320回企業会計基準委員会及び第25回専門委員会で聞かれた意見の内容は、審議事項(5)-5に記載している。ここでは、主な意見の概要を記載する。
4. 「繰延税金資産の計上額を踏まえて、いずれかに分類する」という事務局提案については、分類の判断に資することから賛成する意見が聞かれた。
5. 一方で、下記の理由により反対する意見が聞かれた。
 - (1) 本公開草案第16項の事務局提案は、何を考えて分類すべきなのかが理解しづらい。(第320回企業会計基準委員会)
 - (2) 本公開草案は、分類に応じて計上額を決定する方法を採用していることから、要件に基づき分類する判断と、計上額から逆算して分類する判断が混在するのは適切ではない。(第25回専門委員会)

(分 析)

第5項(1)の意見への対応

6. 前回の専門委員会及び企業会計基準委員会では、各分類の要件からの乖離度合いにより判断することが困難な場合について、該当し得る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を事務局提案として示した。当該提案に対して、何を考えて分類すべきなのかが理解しづらいとの意見（第5項(1)参照）が聞かれることから、分類を判断する際の考慮事項をより具体的に記載する対応が考えられる。
7. ここで、繰延税金資産の回収可能性は、収益力に基づく課税所得等により将来の税金負担額を軽減する効果を有するかどうかについて判断することとされていることから（本公開草案第6項）、この原則的な考え方に照らして判断することが考えられる¹。
8. 具体的には、第5項(1)の意見に対しては、前回の事務局提案の「複数の分類における繰延税金資産の計上額を踏まえて」に代えて、「どの分類における繰延税金資産の計上額が将来の税金負担額を軽減する効果を適切に反映するのかを勘案し」とすることが考えられる。

第5項(2)の意見への対応

9. 次に、要件に基づき分類する判断と計上額から逆算して分類する判断が混在するのは適切ではないとの意見（第5項(2)参照）は、各要件からの乖離度合いによる判断自体が明確でないことを懸念しているものと考えられるため、各分類における要件の趣旨を明示し、当該趣旨を踏まえた判断を促す対応が考えられる。

この点、本公開草案における各分類の要件は、監査委員会報告第66号における例示区分に含まれる企業の状況を示す事項を抽出して設定し、監査委員会報告第66号において想定されていた例示区分ごとの将来年度の収益力を基本的に踏襲しているため、本公開草案において各分類における要件の趣旨を明示する方法が考えられる。

この場合、本公開草案の公表前の審議において、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（検討当時は「アプローチ1」と称していた。）のように、当該考え方を分類ごとに示すことが考えられる。

¹ 例えば、(分類1)か(分類2)かの判断が困難なケースでは、仮に(分類1)に該当する場合には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なることから、当該繰延税金資産を計上することが将来の税金負担額を軽減する効果を有するかどうか、あるいは当該効果を適切に反映するかどうかを勘案し、いずれかに分類することが考えられる。

10. しかしながら、アプローチ1については、多くの判断を要するため、5つの分類を設けて実務を簡便にする意味が乏しくなるとの意見や、現行の監査委員会報告第66号の枠組みを踏襲しているためその位置づけや内容が中途半端であるとの意見が聞かれたため、採用していない。
11. 本公開草案において各分類における要件の趣旨として、想定されている企業を分類ごとに示す場合、多くの判断を要することとなるため、アプローチ1を採用しなかった理由と同様に、5つの分類を設けて実務を簡便にする意味が乏しくなると考えられる。
- 例えば、(分類2)と(分類3)で想定されている企業を分類ごとに示す場合、監査委員会報告第66号における例示区分の内容を踏襲しているため、(分類2)については、将来において、期末における将来減算一時差異を十分に上回るほどの課税所得はないが、安定的に課税所得を生じさせることが見込める企業を想定している旨を、(分類3)については、将来において、長期にわたり安定的に課税所得を生じさせることが見込めない企業を想定している旨を明記することが考えられる。しかしながら、仮に当該事項を示しても、抽象的な表現であるため、どの程度、実務に寄与するかは明らかではない。
- また、(分類4)については、監査委員会報告第66号における例示区分の内容を一部要件として変更しているため、新たに趣旨の文言を検討する必要があるが、容易ではないものと考えられる。
12. 以上を踏まえると、各分類における要件の趣旨を明示することは困難であり、この案を採用することは難しいものと考えられる。

(今回の事務局提案①—第27回専門委員会における提案)

13. 前項までの分析を踏まえると、本公開草案第16項において、要件からの乖離度合いによる分類の判断が困難な場合には、どの分類における繰延税金資産の計上額が、将来の税金負担額を軽減する効果を適切に反映するのかを勘案し、いずれかに分類する旨を記載することが考えられる。
- 具体的には、下記の【案1】が考えられる。なお、本公開草案第16項に追加して記載したなお書以下の判断は、要件からの乖離度合いによっても分類を判断することが困難である場合の対応であり、頻繁に生じることは想定していない。

【案1】

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1)から(分類5)のいずれかに分類し、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、該当する可能性のある複数の分類のうち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、上記によっても分類を判断することが困難である場合には、該当する可能性のある複数の分類のうちどの分類による繰延税金資産の計上額が将来の税金負担額を軽減する効果を適切に反映するのかを勘案し、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、該当する可能性のある複数の分類のうち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。

- 64A. なお、分類の要件からの乖離度合いによって判断を行う際に、(分類1)か(分類2)かの判断や(分類2)か(分類3)かの判断など、該当する可能性のある複数の分類のうちいずれに分類するのが困難なケースが考えられる。この場合、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等により将来の税金負担額を軽減する効果を有するかどうかについて判断することとされており(第6項参照)、この原則的な考え方に照らして、どの分類による計上額が将来の税金負担額を軽減する効果を適切に反映するのかを勘案し、判断することになる。

(今回の事務局提案②-第27回専門委員会における意見を踏まえた提案)

14. 前項の提案に対し、第 27 回専門委員会では下記の意見が聞かれた。

計上額を踏まえて分類する方法を明示することに反対する意見

- (1) 多くのケースでは、要件からの乖離度合いにより分類を判断している一方で、計上額を踏まえて分類する方法も明示することは、却って混乱が生じる可能性があるのではないか。
- (2) 仮に、なお書きを削除したとしても、要件からの乖離度合いによって分類を判断することが困難である場合、実務上、計上額を踏まえて分類することになると考えられ、明示しない場合でも実務は混乱しないものとする。

計上額を踏まえて分類する方法を明示することに賛成する意見

- (4) 監査委員会報告第 66 号の下で 5 つの分類の計上額を踏まえて判断していたという実務があったとすれば、なお書きのガイダンスによって明文化したとしても弊害はないと考える。
15. 第 27 回専門委員会での、計上額を踏まえて分類する方法を明記することによる弊害を懸念する意見（前項(1)）及び計上額を踏まえて分類する必要性が乏しい（前項(2)及び(3)）との意見を踏まえ、本公開草案第 16 項は、公開草案の提案どおり（案 2）とすることも考えられる。

案 2

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。

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。

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2つの対応案のうちいずれが適切かについて、ご意見を頂きたい。

案1：本公開草案第16項において、要件からの乖離度合いによる分類の判断が困難な場合、どの分類における繰延税金資産の計上額が、将来の税金負担額を軽減する効果を適切に反映するのかを勘案し、いずれかに分類する旨を追加記載する。

案2：本公開草案第16項は、公開草案の提案どおりとする。

(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 (第320回企業会計基準委員会及び第25回専門委員会における事務局提案)

16. 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。

17. 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。

18. 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。
19. 上記を踏まえ、第320回企業会計基準委員会及び第25回専門委員会における事務局提案では、特段の対応はしないことを提案した。

（第320回企業会計基準委員会及び第25回専門委員会において聞かれた意見）

20. 第320回企業会計基準委員会及び第25回専門委員会で聞かれた意見の内容は、審議事項(5)-5に記載している。ここでは、主な意見の概要を記載する。
21. 本公開草案における「回収可能性があるものとする」取扱いは、監査上の取扱いから会計基準に変更することで明確化を図るものであり、実務上の対応にはある程度の柔軟性があるという前提で特段の対応はしないという事務局提案に賛成する。
（第320回企業会計基準委員会）
22. 当該取扱いにより任意に計上額を判断できるものではないと整理し、明確化することに賛成する。（第25回専門委員会）
23. なお、今回の整理によって監査委員会報告第66号を踏襲したとは言えない場合には、結論の背景において補足説明が必要という意見が聞かれた。（第25回専門委員会）

（今回の事務局提案）

24. 第18項から第20項までに聞かれた意見を踏まえると、特段の対応をしないという前回の事務局提案のままとすることでどうか。この場合、第14項から第17項までに記載した事項について、コメント対応表に記載することが考えられる。

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

(第 320 回企業会計基準委員会及び第 25 回専門委員会における事務局提案)

25. 下記理由から、(分類 4) に係る分類の要件を以下のように見直す提案を行った。

- (1) 「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」と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ある。
- (2) 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。

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を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)。

(第320回企業会計基準委員会及び第25回専門委員会において聞かれた意見)

26. 第320回企業会計基準委員会及び第25回専門委員会で聞かれた意見の内容は、審議事項(5)-5に記載している。
27. (分類4)に係る分類の要件を見直す提案に対して、当該要件を見直した場合、(分類5)の要件にのみ翌期の状況を要件に入れることになるが、(分類5)は慎重に判断するものと整理すればよいことから、当該提案に賛成する。(第25回専門委員会)
28. 一方で、下記の理由により反対する意見が聞かれた。
- (1) 将来事象の要素を入れることとした今までの議論を考慮すると、公開草案から後退すると考える。(第25回専門委員会)
 - (2) 公開草案に対するコメントがないにもかかわらず、要件を削除することには納得感がない。(第25回専門委員会)
 - (3) (分類4)の要件から翌期における課税所得に関する事項を削除すると、(分類4)と(分類5)の要件が限りなく近づくように読める点を懸念する。(第320回企業会計基準委員会)

(分 析)

29. (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生じることが見込まれること」を削除する事務局提案に対して、将来事象の要素を入れることとした公開草案から後退するとの意見が聞かれている。
30. この点、本公開草案では分類の要件にいくつか将来の事象を考慮する定めを設けているが、(分類3)のように必ずしも将来の事象に関する新たな定めを設けているわけではない。また、(分類4)に該当する企業は、一定の要件を満たす場合に(分類2)又は(分類3)に該当する場合の取扱いを定めていることから、(分類4)における当該要件を削除しても公開草案からの後退にはならないものと考えられる。
31. ただし、本公開草案では、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あるものの、結果として繰延税金資産の計上額に与える影響はなく、また専門委員会での意見を踏まえると、公開草案の提案内容を維持することも考えられる。

(今回の事務局提案)

32. 上記を踏まえると、当該要件を公開草案における提案どおりとすることが考えられるかどうか。

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、公開草案における提案内容どおりとすることについて、ご意見を頂きたい。

以 上