

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 (分類 1) に該当する企業における繰延税金資産の回収可能性

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 59 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に対応するための検討を行うことを目的とする。

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、(分類 1) に該当する企業における繰延税金資産の回収可能性に関する取扱いについて、以下を提案している。

((分類 1) に該当する企業の取扱い)

18. (分類 1) に該当する企業においては、原則として、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。

((分類 1) に該当する企業の取扱い)

- 67-2. 税効果適用指針を審議する過程で、完全支配関係(法人税法第 2 条 12 の 7 の 6 号)にある国内の子会社株式の評価損のように、当該子会社株式を売却したときには税務上の損金に算入されるが、当該子会社を清算したときには税務上の損金に算入されないこととされているものについて、当該子会社株式を将来売却するか、当該子会社を清算するか等が判明していないときに、一時差異(将来減算一時差異)として取り扱うか否かが明確ではないとの意見が聞かれた(税効果適用指針第 79 項)。

- 67-3. これについては、当該子会社株式を将来売却するか、当該子会社を清算するか等が判明していない場合であっても、個別貸借対照表に計上されている資産の額と課税所得計算上の資産の額との差額は、当該差額が解消する時にその期の課税所得を減額する効果を有する可能性があることから、本適用指針第 3 項(3)に定める一時差異が解消する時にその期の課税所得を減額する効果を持つものに含め、一時差異(将来減算一時差異)に該当するものと整理することとした(税効果適用指針第 80 項)。

3. これに対して、以下のようなコメントが寄せられている。

(コメント 3)

- ・ 本公開草案の提案に同意するが、一定の要件を満たした場合には繰延税金資産を認識しないことを選択でなく原則的な取扱いとすることが明確になるよう表現を見直すことを検討されたい。

(コメント 6)

- ・ 基本的には同意する。ただし、回収可能性適用指針案においては、(分類 1) に該当する企業において繰延税金資産の回収可能性がないと判断される例外的な取扱いとして、完全支配関係にある国内の子会社株式の評価損に係る将来減算一時差異が想定されているが、子会社株式等に係る将来減算一時差異を対象とすることが望ましいと考える。

4. 以下、第 54 回税効果会計専門委員会(2017 年 9 月 14 日)及び第 369 回企業会計基準委員会(2017 年 9 月 21 日)で聞かれた意見及び過去に審議した内容を踏まえて、(分類 1) に該当する企業における繰延税金資産の回収可能性に関する税効果の取扱いについて公開草案の内容から変更するかどうかの検討を行う。

第 54 回税効果会計専門委員会及び第 369 回企業会計基準委員会での提案

5. 第 54 回税効果会計専門委員会及び第 369 回企業会計基準委員会において、コメント対応(案)について以下の提案をした。

(コメント 3 への対応案)

左記のコメントを踏まえ、回収可能性適用指針案第 67-4 項を以下のように見直すことでどうか。

67-4. これに関連し、例えば、完全支配関係にある国内の子会社株式の評価損について、企業が当該子会社を清算するまで当該子会社株式を保有し続ける方針がある場合等、将来において税務上の損金に算入される蓋然可能性が低いときに当該子会社株式の評価損に係る繰延税金資産の回収可能性はないと判断すること~~も~~が適切であると考えられる。したがって、平成 XX 年改正適用指針においては、(分類 1) に該当する企業において~~も~~、将来の状況により税務上の損金に算入されない項目に係る一時差異について、例外的に回収可能性がないものと判断する場合があることを明らかに~~なる~~するため、繰延税金資産の全額を回収可能性があるものとする取扱いに、

「原則として、」との文言を追加した（第 18 項参照）。

（コメント 6 への対応案）

回収可能性適用指針案第 18 項は、一時差異の定義を引き継ぐにあたって、将来の状況により税務上の損金に算入されない項目に係る一時差異について、その取扱いが明確ではないとの意見が聞かれたことに対応したものである。

（分類 1）に該当する企業における、子会社株式等に係る将来減算一時差異に対する繰延税金資産の回収可能性の取扱いは、回収可能性適用指針の基準開発時に検討した結果、監査委員会報告第 66 号における取扱いを見直していない。

完全支配関係にある国内の子会社株式を除く子会社株式等に係る将来減算一時差異に対する繰延税金資産の回収可能性については、回収可能性適用指針において検討済みであり、また、実務においても大きな問題が聞かれていないことから、公開草案の内容を見直さないこととした。

第 54 回税効果会計専門委員会及び第 369 回企業会計基準委員会で聞かれた意見

9. 前項の事務局の提案に対して、第 54 回税効果会計専門委員会及び第 369 回企業会計基準委員会において、以下の意見が聞かれた。

（コメント対応表 3）

事務局の修文案に賛成する意見

- (1) 回収可能性適用指針案第 67-4 項の修文案について賛成する。（第 54 回専門委員会）

例外的な取扱いについて回収可能性適用指針における（分類 1）の考え方との整合性について企業会計基準委員会に確認すべきとの意見

- (2) 回収可能性適用指針では、（分類 1）の企業においては、繰延税金資産の全額について回収可能性があるとしている。一方で、将来の状況により税務上の損金に算入されない可能性がある一時差異について税務上の損金に算入される可能性が低い場合に繰延税金資産の回収可能性がないとする取扱いでは、（分類 1）の企業においても繰延税金資産の回収可能性を判断することになり、回収可能性適用指針の（分類 1）の考え方から外れるとも考えられるため、当該取扱いすることについて企業会計基準委員会で確認を行うべきと考える。（第 54 回専門委員会）

(コメント対応表 6)**コメントへの対応について再検討すべきとの意見**

- (3) 日本公認会計士協会 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。)の実務においては、実務上、子会社株式の評価損に係る繰延税金資産について、例示区分①の会社でも認識していない場合も一定数見られたことから、コメントへの対応(案)に記載されている、実務での大きな問題が聞かれていないという点は、事実と異なるのではないか。(第 54 回専門委員会)
- (4) 当論点は、本公開草案の最終化後に検討を行うことでも良いと考える。その際には、(分類 1) と (分類 2) の整合性、国際財務報告基準(IFRS)における取扱いとの整合性等も踏まえて検討すべきと考える。(第 54 回専門委員会)

見直しの対象を子会社株式等に係る将来減算一時差異全体に広げるべきではないとの意見

- (5) (分類 1) の企業における繰延税金資産の回収可能性に関する例外規定は、税務上の損金に算入されない可能性があるものを対象とおり、スケジューリング不能一時差異に区分される子会社株式の評価損の取扱いとは異なるものである。子会社株式等に係る将来減算一時差異全体の取扱いを見直す場合、監査委員会報告第 66 号の取扱いを踏襲することにならないのではないか。(第 54 回専門委員会)

見直しの対象を子会社株式等に係る将来減算一時差異全体に広げることを検討する余地はあるとの意見

- (6) (分類 1) の企業における子会社株式等に係る将来減算一時差異の取扱いの変更による影響は限定的と考えられることを踏まえると、当該一時差異の取扱いを見直す検討の余地はあるのではないか。(第 369 回企業会計基準委員会)

分析

10. 監査委員会報告第 66 号では、例示区分①の取扱いは、「一般的に、繰延税金資産の全額について、その回収可能性があると判断できる。」とされており、基本的には繰延税金資産を全額計上することとしていた。監査委員会報告第 66 号を ASBJ に移

管するに際し、回収可能性適用指針では、(分類1)に該当する企業は、「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。」とすることで、判断の余地なく繰延税金資産を計上するものとした。

11. 本公開草案の公表前の議論において、完全支配関係にある国内の子会社株式の評価損のように、当該子会社株式を売却したときには税務上の損金に算入されるが、当該子会社を清算したときには税務上の損金に算入されないこととされているものについて、一時差異に該当するかどうかの問題提起がなされ、公開草案では一時差異に該当すると整理したうえで、将来、清算するまで当該子会社株式を保有する方針等があるときには、評価性引当額を認識することとした。
12. 前項に関連して、(分類1)に該当する企業において、企業の判断により繰延税金資産を計上しない取扱いを認めるのであれば、100%子会社以外の子会社株式の評価損まで対象を拡大することを認めるべきとの意見が聞かれている。
13. この点につき、仮に(分類1)の例外の対象を広げて、例えば、前項の100%子会社以外の子会社株式の評価損まで対象を拡大した場合、回収可能性適用指針の(分類1)と(分類2)の取扱いに差異がなくなり、監査委員会報告第66号の企業の種類に応じた取扱いの枠組みを基本的に踏襲するとして回収可能性適用指針の基本的な枠組みを変更することになる。
また、当該変更をした場合、(分類1)の企業は、判断の余地なく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としていた回収可能性適用指針の考えから大幅に変更することになる。
14. したがって、(分類1)の例外処理は、完全支配関係にある国内の子会社株式の評価損のような場合に限定し、公開草案の提案を基本的に変えない方向とすることが考えられる。

事務局案

15. 以上を踏まえて、(コメント3)及び(コメント6)への対応案として以下のように見直すことでどうか。

(コメント対応表3)

16. 以下の方針でコメントへの対応を記載する。

第369回企業会計専門委員会でも、特段反対する意見は聞かれなかったことから、回収可能性適用指針案第67-4項の「判断することも考えられる」という文言を「判断することが適切である」に修文することで、一定の要件を満たす場合には、繰延税

金資産の回収可能性はないことを明らかにするという、現在の事務局案を見直さないこととする。

(コメント対応表 6)

17. 以下のようにコメントへの対応を記載する。

(コメント 6 への対応案)

回収可能性適用指針案第 18 項は、一時差異の定義を引き継ぐにあたって、将来の状況により税務上の損金に算入されない項目に係る一時差異について、その取扱いが明確ではないとの意見が聞かれたことに対応したものである。

(分類 1) に該当する企業における、子会社株式等に係る将来減算一時差異に対する繰延税金資産の回収可能性の取扱いは、回収可能性適用指針の基準開発時に検討した結果、監査委員会報告第 66 号における取扱いを見直していない。

完全支配関係にある国内の子会社株式を除く子会社株式等に係る将来減算一時差異に対する繰延税金資産の回収可能性については、回収可能性適用指針において検討済みである。仮に変更した場合、回収可能性適用指針の(分類 1)と(分類 2)の取扱いに差異がなくなり、回収可能性適用指針で(分類 1)の企業は判断の余地なく繰延税金資産を計上することとしていた考えから大幅に変更することになることを考慮し、回収可能性適用指針の基本的な枠組みを変更しないよう、また、実務においても大きな問題が聞かれていないことから、公開草案の内容を見直さないこととした。

ディスカッション・ポイント

事務局の提案について、ご意見を頂きたい。

以 上