

平成 27 年 7 月 27 日

企業会計基準委員会 御中

新日本有限責任監査法人

品質管理本部 副本部長 松岡 寿史

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）」に対する意見

貴委員会から平成 27 年 5 月 26 日に公表された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。）について、下記のとおり意見を取りまとめましたので提出いたします。

記

1. 総論及び適用指針（回収可能性）の基本的な考え方

本公開草案公表までの貴委員会での活動に敬意を表する。

また、本公開草案の最終化により、企業の実態が（連結）財務諸表により適切に反映されることで、財務報告の有用性が向上することに期待する。

なお、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。）という監査上の取扱いから、「繰延税金資産の回収可能性に関する適用指針」という会計上のルール（会計基準）に移管されることによる混乱が生じないような配慮が必要であると考えられる。詳細はそれぞれのコメントにおいて後述するが、会計基準として企業間比較可能性に配慮した記載を適宜設けることが必要なのではないかと考える。

また、監査上の取扱いから、会計上のルールに移管されることにより、これまで回収が確実な将来減算一時差異等について繰延税金資産が計上されてきた実務が、国際的な会計基準のように、「回収されない可能性よりも回収される可能性が高い場合に回収可能性がある」とものとして解釈され、運用されることを強く危惧している。わが国では、税務上の加算項目が多く生じること、及び「税効果会計に係る会計基準注解」（注 5）において「繰延税金資産は、将来減算一時差異が解消されるときに課税所得を減少させ、税金負担額を軽減することができると認められる範囲内で計上する」という明文の定めがあることから、これまでどおり回収可能性が確実と認められるものについてのみ繰延

税金資産を計上すべきである点を、結論の背景等で明らかにすべきである。

(質問 1)

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の枠組みを基本的に踏襲する提案に賛成しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください

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

(コメント)

監査委員会報告第 66 号の枠組みを踏襲する提案に賛成する。

(理由)

監査委員会報告第 66 号における定めを踏まえた会計処理に基づく実務は、わが国の会計実務・監査実務に定着しており、また、詳細なガイダンスを設けることにより企業の財政状態を適切に写真し、かつ、一定程度の経済性も認められるところ、当該枠組みを踏襲することが適切と考えられる。

ただし、3. にコメントする点に関しては、各会社分類の要件上の問題点というよりも、監査委員会報告第 66 号の枠組み全体として検討すべき事項と考えられるため、今後貴委員会において審議することが必要かどうか、ご検討頂きたい。

3. (分類 3) と (分類 4) の間の乖離の問題

(コメント)

監査委員会報告第 66 号の適用に際し、分類③と分類④の繰延税金資産計上額の乖離が実務上の様々な障壁となることがあり、これに対する手当を行うことが必要ではないかと考えられる。

(理由)

現行の監査委員会報告第 66 号 5 における会社分類のうち、分類③では、将来 5 年間の課税所得により回収が見込まれる将来減算一時差異等に係る繰延税金資産に加えて、退職給付引当金のような長期解消将来減算一時差異に係る繰延税金資産が計上されることがある。一方、分類④では、翌年度の課税所得により回収が見込まれる将来減算一時差異等に係る繰延税金資産しか計上されない。このように、分類③と分類④は隣り合わせの会社分類にかかわらず、それぞれの繰延税金資産計上額には、大きな差が生じるケースもしばしばみられる。このことが、分類③から分類④への変更の抵抗感や、分類④に変更した際の財務的なインパクトの経験から反対に分類③への再度の変更に係る抵抗感に繋がっている場合があるように思われる。

それぞれが将来確実に見込まれる税金の減額分を適切に見積ったものであるという見方も可能かもしれない一方で、企業と監査人との関係を考えると、この乖離幅が大きいことにより、(社会的な) コストを発生させているとも言える。また、固定資産の減損会計においては、将来の見積りが実績と乖離するリスクを反映する考え方が明示されており(「固定資産に関する会計基準注解」(注 6) 参照)、このようなリスクを織り込むことが会計上の見積りにおいては有益と考えられる。この点、(分類 3) においても、一定の要件を満たさない場合には、将来課税所得の見積期間を 5 年よりも短くすることや、長期解消将来減算一時差異について繰延税金資産の計上を制限することなどで、(分類 3) と(分類 4) の乖離幅が小さくなるような明示的な定めを設けるべきではないかと考える。

(質問 2)

各分類の要件を満たさない場合、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必ず分類するという提案に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください

コメントなし

(質問 3)

(分類 2) 及び(分類 3) について、会計上の利益に基づく要件から課税所得に基づく要件に変更する提案に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

なお、課税所得に基づいて企業を分類することが適切でないと考えられる場合、監査委員会報告第 66 号を踏襲して「経常的な利益(損益)」に基づくこととする方法や、経常利益に基づくこととしつつ、受取配当金の益金不算入額のように永久に益金又は損金に算入されない項目の額が重要な場合には経常利益に対して当該永久に益金又は損金に算入されない項目の額を加減する方法が考えられます(本公開草案第 68 項を参照)。これらの方法について、ご意見がありましたら、ご記載ください。

また、分類の要件として、課税所得から「臨時的な原因により生じたもの」を除くことも提案し、結論の背景においてその考え方を示しています(本公開草案第 70 項)。当該提案についてもご意見がありましたら、ご記載ください

4. (分類 2) 及び(分類 3) に係る分類の要件(本公開草案第 19 項、第 22 項)
(コメント)

(分類 2) 及び (分類 3) について、会計上の利益に基づく要件から課税所得に基づく要件に変更する提案に同意する。また、質問 3 のまた書きにある、課税所得から「臨時的な原因により生じたもの」を除くことにも、併せて賛成する。

(理由)

繰延税金資産の回収可能性の判断に際しては、その一つ目の要素として「収益力に基づく一時差異等加減算前課税所得」が掲げられている(本公開草案第 6 項)。すなわち、収益力をベースとはするものの将来の「課税所得」により将来減算一時差異等が相殺できるかどうかという点が最重視されているものと考えられ(なお、後述のコメント 13. も参照のこと)、(分類 2) 及び (分類 3) の要件を会計上の利益に基づく要件から課税所得に基づく要件に変更することは、本公開草案第 6 項 (1) の定めと平仄を合わせるものであるといえる。

また、この課税所得から臨時的な原因により生じたものを除くべきかどうかという点について、過去に臨時的な原因により生じたものが将来において頻繁に生じることが見込まれないのであれば、将来の課税所得の見積りにおいて当該事項を除外することが適当であると考えられる。

なお、本公開草案第 71 項の「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」という記載は、わが国の会計実務においては相対的に多くの項目を特別損益として表示するような傾向がみられることを前提とすると、想定よりも多くの事項を「臨時的な原因により生じた」として判断する拠り所として用いられる可能性があるため、これを削除すべきであるとする。

(質問 4)

(分類 2) に該当する企業においては、一定の要件を満たし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は回収可能性があるものとする提案に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

5. (分類 2) に該当する企業におけるスケジューリング不能な将来減算一時差異に係る取扱い(本公開草案第 21 項)

(コメント)

(分類 2) に該当する企業において、一定の要件を満たし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、回収可能性があるものとする定めを設けることには同意しない。

(理由)

繰延税金資産の回収可能性の判断に際しては、コメント 1. のまた書きに記載したとおり、回収が確実な将来減算一時差異等についてのみ、繰延税金資産が計上されるという取扱いとなっている。この点を敷衍すると、本公開草案第 21 項にて提案されている（分類 2）に該当する企業におけるスケジューリング不能な将来減算一時差異に関して、当該一時差異が解消する時点での課税所得の発生が確実であるという状況を想定することは極めて困難である。したがって、当該一時差異に係る繰延税金資産に回収可能性があるものとする定めを設けることは、適用指針内で矛盾した取扱いを設定することになるため、これに賛成しない。

（質問 5）

（分類 3）に該当する企業においては、5 年を超える見積可能期間においてスケジューリングされた一時差異等に係る繰延税金資産が回収可能であることを合理的に説明できる場合、当該繰延税金資産は回収可能性のあるものとする提案に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

6. （分類 3）に該当し、5 年超を見積可能期間とする場合の要件（本公開草案第 24 項）
（コメント）

（分類 3）に該当する企業については、課税所得の見積期間の上限の原則があくまで 5 年であることを強調するとともに、5 年超の期間において回収可能性が認められる要件として、課税所得が確実に見込まれることを含めるべきである。

（理由）

（分類 3）に該当する場合に、将来の課税所得による回収可能性を見込む期間が実務上 5 年と限定されていることにより、企業の実態を反映しない状態になっているとき、その見積可能期間が適宜延長されるべきことについては、特段の異論はない。

しかしながら、監査委員会報告第 66 号の設定当初に比してビジネス環境の不確実性が増している今日では、5 年を超える期間での回収可能性が確実に見込まれるケースは、極めて稀な例と考えられる。このため、適用指針における原則があくまで上限 5 年であることをしっかりと明示するとともに、5 年超の期間において回収可能性が認められる要件を、単に「合理的な説明」ができるだけでなく、課税所得の発生の蓋然性があること、すなわち確実に課税所得の発生が見込まれることとし、安易な繰延税金資産の計上を認めないような建付けとすべきである。また、このように要件を明確化することは、作成者サイドだけでなく、結果的にその適否を判断する監査人サイドにも判断基準の提供という点でメリットがあるため、結果的に制度が円滑に運用されることが期待される。

(質問 6)

(分類 4)に係る分類の要件を満たす企業であっても、合理的に説明できる場合は(分類 2)又は(分類 3)に該当するものとして取り扱うという提案に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

7. (分類 4)に係る要件を満たす企業が(分類 3)に該当する場合の見積年数(本公開草案第 29 項)

(コメント)

本公開草案第 29 項の定めにより、(分類 4)に係る要件を満たす企業が(分類 3)に該当する場合の要件として、将来においておおむね 3 年から 5 年程度は一時差異等加減算前課税所得が生じることが合理的に説明できることが挙げられている。この「おおむね 3 年から 5 年程度」という中には、翌期及び翌々期の 2 年間に於いて一時差異等加減算前課税所得が生じるケースも含まれる可能性があるという点を確認したい。

(理由)

本公開草案第 29 項では、(分類 4)に係る要件を満たす企業において、(分類 3)に該当する場合の取扱いが定められている。この場合、重要な税務上の欠損金が生じた原因等を勘案して、さらに将来においておおむね 3 年から 5 年程度は一時差異等加減算前課税所得が生じることが合理的に説明できるときには、(分類 3)に該当するものとして取り扱うこととされている。ただし、実際には、会社が置かれた状況等を勘案し、3 年目の課税所得の発生は合理的に説明ができないものの、翌期及び翌々期の 2 年間に於いて一時差異等加減算前課税所得が生じることが合理的に説明できるケースも考えられる。現状の定めでは、このような場合が「おおむね 3 年から 5 年程度」という中に含まれるものかどうか必ずしも判然としないため、この点を確認させて頂きたい。

8. (分類 4)に係る要件を満たす企業が(分類 3)に該当する場合に適用となる具体的な定め(本公開草案第 29 項)

(コメント)

本公開草案第 29 項の定めにより、(分類 4)に係る要件を満たす企業が(分類 3)に該当する場合、当初より(分類 3)と判断された企業に認められる見積可能期間を 5 年超とすることができる定めが適用とならないことを明示的に書き込むべきと考えられる。

(理由)

本公開草案第 29 項の定めにより、(分類 4)に係る要件を満たす企業が(分類 3)に該当する場合、当該企業は第 23 項の定めに従い、繰延税金資産の回収可能性を検討す

ることとされている。この第 29 項の定めにおいて、第 24 項の例外規定が参照されていないことから、(分類 4) に係る要件を満たす企業が (分類 3) に該当した場合でも、第 24 項の定めによる 5 年超の課税所得の見積りは認められないことになると考えられるが、現状の定めではその辺りが必ずしもはっきりと示されていないため、結論の背景等で明示すべきと考えられる。

(質問 7)

＜質問 7-1＞現行の注記事項に関する質問

今後の当委員会における注記事項の追加に関する検討に資するため、現行の税効果会計に関する注意事項で十分な開示が行われているかについて、ご意見がありましたら、ご記載ください(別紙 2 を参照)。現行の注記事項では十分な開示が行われていないとお考えの場合には、どのような項目を追加的に開示することが望ましいか及びその理由について、ご意見をご記載ください。

なお、財務諸表利用者におかれましては、現行の注記事項では開示されていない企業分析に必要と思われる情報について、審議の過程で議論された項目(別紙 2 の第 3 項から第 8 項を参照)も参考にしてご記載ください。

財務諸表作成者におかれましては、注記事項の追加を検討するにあたって考慮することが必要と思われる財務諸表作成にかかるコストの内容について、審議の仮定で議論された項目(別紙 2 の第 3 項から第 8 項を参照)も参考にしてご記載ください。

コメントなし

＜質問 7-2＞本公開草案で提案された内容に伴う注記事項に関する質問

本公開草案で提案された内容(例えば、「(分類 3) に該当する企業における 5 年を超える見積可能期間に関する取扱い」や「(分類 4) に係る分類の要件を満たす企業が(分類 2) 又は(分類 3) に該当する取扱い」など)に伴って追加的に開示すること(別紙 2 の第 8 項を参照)が望ましいと考えられる注記事項がある場合には、その内容及び理由についてご記載ください。

9. 本公開草案で提案された内容に伴う注記事項の検討時期

(コメント)

本公開草案で提案された内容に伴う注記事項に関して、本適用指針が原則適用となる 1 年後の平成 30 年 3 月期においては注記がなされるように、早急に審議を進めることが有用ではないかと考える。

(理由)

時間的な制約などにより、本公開草案の公表に際しては、新たな開示項目を設ける具体的な文案の検討が行われていないが、可能な範囲で、最終化後の適用指針の原則適用の1年後（平成30年3月期）には、検討後の注記事項が開示されるように、今後の審議を速やかに進めることが有用であると考えられる。

(質問8)

＜質問8-1＞強制適用に関する質問

本公開草案の強制適用の時期に関する提案に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

10. 原則適用の時期（本公開草案第49項（1）本文）

(コメント)

本公開草案の原則適用の時期に関する提案に同意する。

(理由)

本公開草案の公表時期及びコメント募集時期を前提に、おおむね年内に最終化が行われることを想定すると、本公開草案が監査委員会報告第66号における企業の分類に応じた取扱いの枠組みを基本的に踏襲していることから、公表後適用開始まで1年を超えるような準備期間は必ずしも必要ないと考えられ、平成29年3月期（期首から）を原則適用とする提案に賛成する。

(質問8)

＜質問8-2＞早期適用に関する質問

本公開草案では、年度末に係る連結財務諸表及び個別財務諸表からの早期適用を認め、早期適用する場合には早期適用した年度の期首に遡って本適用指針を適用し、適用による影響額を当該年度の期首の利益剰余金等に加減することを提案しています。

この提案に対し、早期適用した年度の期首に遡って新たな会計方針を適用した場合における繰延税金資産の回収可能性を判断する際に、約1年が経過した後に当該時点に入手可能であった情報と事後的に入手した情報を区別することが難しい場合があるという意見や恣意性が入る可能性を懸念する意見が聞かれています。この点について、想定される状況や考え方を結論の背景において示しています（本公開草案第117項を参照）。本公開草案の早期適用に関する提案に同意しますか。同意しない場合には、その理由を

ご記載ください。

11. 早期適用の際の取扱い（本公開草案第 49 項（1）ただし書き、（2））

（コメント）

年度末に係る（連結）財務諸表からの早期適用に係る定めを設けることには同意しない。

ただし、その場合であっても公表日以後が期首となる年度からの早期適用については、これを認めてもよいものと考えられる。

（理由）

本公開草案第 113 項また書きに記載のとおり、移管後の適用指針の適用により企業の実態がより適切に財務諸表に反映されることになるという意見があることは理解するが、以下の点を理由として早期適用を認めるとした取扱いに同意しない。

本公開草案では、「~~比較~~ 可能性を確保する観点から」（本公開草案第 113 項）当該年度の期首に遡って適用するものとして提案がなされているが、貴委員会の質問文にも記載されているとおり、約 1 年が経過した後当該時点に入手可能であった情報と事後的に入手した情報を区別することが難しい場合が想定され、これは期間が約 1 年と相対的に短いことをもって許容されるべきものではないと考える。

なお、期末からの早期適用ではなく、本公開草案の最終化後の期首からの早期適用（例えば、最終化が平成 27 年 12 月に公表され、原則適用が平成 29 年 12 月期のときに、平成 28 年 1 月 1 日開始事業年度から早期適用すること）については、これを認めるべきと考えられる。

（質問 8）

＜質問 8-3＞適用初年度の取扱いに関する質問

本適用指針の適用によって生じる変更を会計基準等の改正に伴う会計方針の変更として取り扱い、過去の期間の連結財務諸表及び個別財務諸表に遡及適用を認めないこととし、特定の経過的な取扱いとして、適用初年度の期首の影響額を利益剰余金に加減する提案に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

なお、当委員会における審議の過程では、本公開草案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を基本的に踏襲した上で明確化や改善を図っているものであるため、会計方針の変更として扱うこと、その結果として適用初年度の期首の利益剰余金を加減することは適切でないとの意見が聞かれています。また、繰延税金資産の回収可能性に関する会計処理は見積りに関するものであることや監査委員会報告第 66 号が監査上の取扱いであり判断の要素が多いことを踏まえると、会計方針の変更を会計上の見積りの変更と区別することが困難な場合（企業会計基準第 24 号第 19 項）に

類似していると考えられるため、本適用指針の適用を会計上の見積りの変更と同様に取り扱うことが適切であるとの意見も聞かれました。

この点について、当委員会は、①本公開草案は、監査委員会報告第 66 号に定められる繰延税金資産の計上額を算定するための会計処理の原則及び手続を変更する内容を含んでおり、企業がこれまで採用していた会計処理の原則及び手続と異なる会計処理の原則及び手続を行うことにより、財務諸表の数値に差異が生じる場合、企業会計基準第 24 号によると会計方針の変更として取り扱うことになること、②会計方針の変更が行われた場合、企業会計基準第 24 号では、原則として過年度の財務諸表に遡及適用することとした上で、会計基準ごとに経過的な取扱いを設けることを認めているが、経過的な取扱いにおいても、会計方針の変更により期首において影響額が生じる場合には、それを当期の損益とすることは想定されていないと考えられることから、この意見を採用していません（本公開草案第 115 項を参照）。この当委員会の判断に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

コメントなし

（質問 9）

その他、本公開草案に関して、ご意見がありましたら、ご記載ください。

12. 資本に計上された繰延税金資産の回収可能性の見直しにより生じた差額（本公開草案第 10 項）

（コメント）

本公開草案第 10 項では、繰延税金資産の回収可能性の見直しにより生じた差額の処理として、通常の繰延税金資産の他、その他の包括利益累計額（ないし評価・換算差額等）に対して計上された繰延税金資産に係る取扱いが示されているが、この他に、資本の部に直接計上された繰延税金資産に係る処理を示すべきであると考えられる。

（理由）

繰延税金資産は、本公開草案第 10 項（1）に示されるようなその他の包括利益累計額又は同項（2）に示されるような評価・換算差額等に対して計上される他、資本の部に対して直接計上されることがあり得る。具体的には、日本公認会計士協会会計制度委員会報告第 6 号「連結財務諸表における税効果会計に関する実務指針」第 40 項及び第 40-2 項に定められるように、子会社の時価発行増資や子会社株式の追加取得により計上された資本剰余金に対して繰延税金資産が認識されるケースである。このような資本剰余金に対して計上された繰延税金資産に関して、その回収可能性が変動した場合には、変動額を資本剰余金に加減する旨の定めを適用指針第 10 項に設けるべきであると考えられ

る。

13. 将来加算一時差異と将来減算一時差異の相殺（本公開草案第 11 項（3））

（コメント）

繰延税金資産の回収可能性の判断の際に行われる、将来加算一時差異と将来減算一時差異の相殺手続が本公開草案第 15 項以降で定められるいわゆる会社分類に関係なく、スケジューリング可能な期間にわたって行うべきである旨を明示すべきである。また、当該年度において一時差異等加減算前課税所得がマイナスになるようなケースでの取扱いも併せて明確にすべきと考える。

（理由）

本公開草案第 11 項（3）において、将来加算一時差異と将来減算一時差異の相殺手続が設けられているが、当該手続は同項において会社分類に基づいて一時差異等加減算前課税所得により回収可能性を判断するステップ（(5) 以降）に先立って行われる手続である。このため、会社分類にかかわらず、スケジューリング可能な期間（及び繰越期間）にわたって将来加算一時差異と将来減算一時差異を相殺し、繰延税金資産の回収可能性を判断することになる。ただし、本公開草案ではこの点が明らかに示されていないため、将来加算一時差異と将来減算一時差異を相殺する手続は、会社分類に関係なく、スケジューリング可能な期間にわたって行うべきである旨を、結論の背景等で明示すべきである。なお、これに対応し、本公開草案第 31 項の定めは、明確化のため、「原則として、将来の一時差異等加減算前課税所得の見積額による繰延税金資産の回収可能性はないものとする」とすべきである。

また、ある年度にスケジューリングされた将来加算一時差異が当該年度にスケジューリングされた将来減算一時差異を上回る場合に、当該年度における一時差異等加減算前課税所得がマイナスになるようなケースでも、一時差異同士の相殺が、会社分類に基づいて一時差異等加減算前課税所得により回収可能性を判断するステップ（(5) 以降）に先立って行われる手続であることから、同様に将来加算一時差異と将来減算一時差異を先に相殺して、それをもって繰延税金資産の回収可能性を判断することになる。このように、マイナスの一時差異等加減算前課税所得が生じるようなケースの取扱いが明らかになっていないため、こういったケースでも将来加算一時差異との相殺により将来減算一時差異に係る繰延税金資産の回収が認められるという考え方を、同じく結論の背景等で明らかにすべきである。

さらに、本公開草案第 11 項では、手続の順序として、将来減算一時差異と将来加算一時差異の相殺を受け、（相殺後）将来減算一時差異と将来課税所得の相殺を行う定めとしている。一方、本公開草案第 6 項では収益力に基づく一時差異等加減算前課税所得が（1）に、将来加算一時差異が（3）に定められており、本公開草案第 11 項と順序が

入れ替わっているため、本公開草案第 11 項の手続の流れに沿って、本公開草案第 6 項の要件の順序を入れ替えるべきではないかと思われる。

14. 税務上の欠損金の繰越期間における将来減算一時差異の相殺（本公開草案第 11 項（4）、（6））

（コメント）

税務上の欠損金の繰越期間における（相殺しきれなかった）将来減算一時差異の相殺に際しては、税務上の欠損金の繰越控除に係る使用制限を考慮すべき点を注意喚起的に示すべきであると考えられる。

（理由）

本公開草案第 11 項では、繰延税金資産の回収可能性の判断に関する手順として、その（4）において、同項（3）で相殺し切れなかった将来減算一時差異の解消見込額について、解消見込年度を基準として繰越期間の将来加算一時差異（（3）で相殺後）の解消見込額と相殺することとされている。また、同項（6）では、同項（5）で相殺し切れなかった将来減算一時差異の解消見込額を、解消見込年度を基準として繰越期間の一時差異等加減算前課税所得の見積額（（5）で相殺後）と相殺することとされている。

しかしながら、現行の我が国税法では、繰越欠損金は当該年度の所得に対して 100% 控除することはできず、一定の使用制限が設けられている。前述の本公開草案第 11 項（4）及び（6）における欠損金の繰越期間における将来減算一時差異の相殺に際しても、当該使用制限を考慮すべきと考えられるため、この点を注意喚起的に示すべきではないか考える。

15. （分類 1）におけるスケジューリング不能な将来減算一時差異の取扱い（本公開草案第 18 項）

（コメント）

（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はないか考えられる。

（理由）

（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され、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されている（本公開草案第18項）。ただし、実務上、明らかに将来にわたって将来減算一時差異が解消される可能性が低いものや、解消時期

の見込みが著しく不明確なものについて、当該将来減算一時差異に係る繰延税金資産の計上が行われていないようなケースもあり、このような会計処理が企業の実態をより正しく表しているといえる場合があるものと考えられる。

今般の適用指針への移管に際し、このような実務上の取扱いを否定する必要もないと思われるが、一方でスケジューリング不能な将来減算一時差異についても会計基準の定めとして一律に繰延税金資産の計上が求められるとみる考え方も想定され、この点を結論の背景等で明示すべきではないかと考える。

16. 将来課税所得の見積りの合理性（本公開草案第 32 項）

（コメント）

将来課税所得の見積りに際しては、将来の業績予測について監査委員会報告第 66 号の定めにおける「取締役会等の承認を得たもの」という要件を単純に削除するべきではないと考える。

（理由）

本公開草案第 92 項では、将来の業績予測に関する監査委員会報告第 66 号における「取締役会等の承認を得たもの」という要件を削除した理由として、当該要件が監査上の取扱いとして「監査証拠の裏付けを求める性格」を有していたことを挙げている。しかしながら、固定資産の減損会計においては「取締役会等の承認を得た中長期計画の前提となった数値」を用いるものとして、実質的にその同質性を求めているところからは、承認それ自体を要件とするかどうかにかかわらず、少なくとも数値の整合性等は確保されているべきと考えられる。さらに、これまでの実務において、将来課税所得の見積りにおいて用いられる将来の業績予測が取締役会等の一定の会議体の承認を得ているものであったところ、今回の改正により当該要件が削除されると、経営者の主張としての数値の信頼性が低下することにより、一定のコストを生じさせることになる。このため、監査委員会報告第 66 号における要件を削除する必要はないと考える。

17. （分類 2）における将来課税所得の見積り（本公開草案第 32 項）

（コメント）

将来の課税所得の見積りに係る定めである本公開草案第 32 項では、（分類 2）の企業における回収可能性の判断に係る取扱いを定めている第 20 項を参照しているが、第 20 項では「一時差異等のスケジューリングの結果、繰延税金資産を見積る場合」とされ、必ずしも将来の課税所得の見積りが必要な定めとはなっていないようにも思われるため、趣旨を確認させて頂きたい。

(理由)

本公開草案第32項では、(分類2)の企業における回収可能性の判断に係る取扱いを定めている第20項を参照しているが、第305回企業会計基準委員会(平成27年2月6日開催)審議資料(4)-3のP.6(8項(5))にもあるとおり、これまでは「例示区分2号に該当すれば、スケジューリング可能な将来減算一時差異については、課税所得を見積る必要もなく、繰延税金資産を全額計上していた実務もあった」と思われる。ただし、その一方で同じ資料の同じ箇所に記載されているように、本公開草案第21項の定めに基づき回収可能性を判断する場合や、(分類2)ないし本公開草案第28項の定め該当する企業が繰越欠損金に係る繰延税金資産の回収可能性を判断する場合には、(分類2)であっても、将来の課税所得の見積りが必要となると考えられる。

また、本公開草案第32項の定めにおいては、「第20項」のみを参照しているが、第20項では、「一時差異等のスケジューリングの結果、繰延税金資産を見積る場合」とされており、必ずしも課税所得の見積りが必要ではないようにも読めるため、第32項で「第20項」を参照している趣旨を確認させて頂きたい。また、併せて、「第21項」を参照する必要があるか、ご検討頂きたい。

18. スケジューリング不能な其他有価証券の純額の評価差損に係る一時差異と税務上の繰越欠損金との関係(本公開草案第39項(2)②)

(コメント)

本公開草案第39項(2)②の定め適用において、税務上の欠損金の繰越控除に係る使用制限により生じる課税所得を考慮することができるかどうかを明示すべきと考えられる。

(理由)

本公開草案第39項(2)②では、監査委員会報告第70号「其他有価証券の評価差額及び固定資産の減損損失に係る税効果会計の適用における監査上の取扱い」の定めを引き継ぐ形で、スケジューリング不能な其他有価証券の純額の評価差損に係る特例が設けられている。ここでは、(分類3)に該当する企業等において、将来の合理的な見積可能期間等の一時差異等加減算前課税所得の見積額にスケジューリング可能な一時差異の解消額を加減した額に基づき、純額の評価差損に係る繰延税金資産を見積る場合、当該繰延税金資産の回収可能性はあるものとされる。ただし、例えば税務上の繰越欠損金を多額に有するケースでも、税務上の欠損金の繰越控除に係る使用制限があることにより課税所得が生じることになるが、この場合において生じる課税所得について、純額の評価差損に係る繰延税金資産の回収可能性の見積りに用いることができるかどうかは現状で明示されていない。一時差異等加減算前課税所得の見積額にスケジューリング可能な一時差異の解消額を加減した結果の課税所得であっても、税務上の欠損金の繰越

控除に係る使用制限があることにより生じる課税所得であっても、課税所得であることに変わりはないため、純額の評価差損に係る繰延税金資産の見積りに用いることができると考えられるが、この点を明らかにすべきと考えられる。

19. 連結財務諸表上の会社分類（本公開草案第 43 項なお書き）

（コメント）

個別財務諸表と連結財務諸表で将来減算一時差異の金額が異なることにより、各分類の要件の充足状況が個別と連結で相違する場合の一般的な取扱いを明示すべきである。

（理由）

連結修正仕訳により連結固有の将来減算一時差異等が生じ、個別財務諸表上と連結財務諸表上で将来減算一時差異の金額が相違するケースが考えられる。このとき、（分類 1）では各期の課税所得と期末における将来減算一時差異とを比較するような要件となっており、個別財務諸表上と連結財務諸表上で将来減算一時差異の金額が異なることで、個別財務諸表と連結財務諸表での会社分類が異なることになるのかどうか、現状の記載からは定かではない。

この点、本公開草案第 43 項なお書きにおいては、退職給付引当金と退職給付に係る負債に関して、連結財務諸表上で退職給付に係る調整累計額が計上されることで一時差異の金額が変動したとしても、個別財務諸表上の会社分類は維持される旨が示されている。しかしながら、この定めが退職給付に係る特例であるとする、他の一時差異により分類の要件の充足状況に変化が生じた場合には、個別財務諸表上と連結財務諸表上で会社分類が異なることになる。このように、一般的なケースで個別財務諸表と連結財務諸表の会社分類が異なることになるのかどうかに関して、明示的な定めを置くべきではないかと考えられる。

以 上