

「繰延税金資産の回収可能性に関する適用指針（案）」に関するコメント

平成 27 年 7 月 27 日
有限責任 あずさ監査法人 会計・審査統括部

平成 27 年 5 月 26 日付で公表されました「繰延税金資産の回収可能性に関する適用指針（案）」に関するコメントについて、有限責任 あずさ監査法人の会計・審査統括部にて検討し、以下のとおり意見を取りまとめましたので提出いたします。

（質問 1）適用指針の取扱いの枠組み

コメント

同意する。

（質問 2）（分類 1）から（分類 5）に係る分類の要件をいずれも満たさない企業の取扱い（本公開草案第 15 項及び第 16 項）

コメント

本公開草案第 16 項では、「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」と記載されており、各分類の要件からの乖離度合を重視した分類をすることとされているが、各分類の要件からの乖離度合いによって、形式的に分類の判断を行うのではなく、繰延税金資産の回収可能性の計上額を決定する上で、将来の一時差異等加減算前課税所得の見込み等を踏まえていずれの分類にするかを実質的に判断すべきと考える。

（質問 3）（分類 2）及び（分類 3）に係る分類の要件（本公開草案第 19 項及び第 22 項）

コメント

同意する。

（質問 4）（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する取扱い（本公開草案第 21 項）

コメント

本公開草案第 21 項では、「当該将来のいずれかの時点で回収できることを合理的に説明できる場合、当該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。」とされている。また、本公開草案第 100 項では、「役員退職慰労引当金に係る将来減算一時差異については、損金算入時期を特定できない場合であっても、いずれかの時点では損金算入されるものであることから、（分類 2）に該当する企業において将来のいずれかの時点で回収できることを合理的に説明できる場合、当該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

することを明らかにした」とされている。

このため、役員退職慰労引当金のように、明らかに将来のいずれかの時点で解消することが見込まれるものは、会社が何ら説明を行わない場合でも、本公開草案第 21 項の「合理的な説明ができる場合」に該当し、回収可能性があるものとして繰延税金資産の計上が求められるということになるのか、明確にしていきたい。

また、同じ性格のスケジューリング不能な将来減算一時差異があり、同様の状況下にあるとしても、会社が「合理的な説明」を行わない場合は繰延税金資産が計上されず、「合理的な説明」を行った場合は繰延税金資産が計上されるということになるのか、明確にしていきたい。

なお、監査基準委員会報告書 540「会計上の見積りの監査」第 12 項において、監査人は、重要な虚偽表示リスクへの対応に当たって、会計上の見積りの性質を考慮に入れ、一つ又は複数の手続を実施しなければならず、経営者の見積額を評価するため、監査人の見積額又は許容範囲を設定することとされている。また、同 A115 項では、監査人は、入手した監査証拠が経営者の見積額とは異なる会計上の見積りを示していると判断する場合において、監査人の見積額が監査証拠により裏付けられている場合には、監査人の見積額と経営者の見積額との間の差額は虚偽表示となるものとされている。したがって、経営者が合理的な説明をするか否かが繰延税金資産の回収可能額の決定に影響するという会計基準は、経営者の偏向により会計数値が左右されることになり（同 A124 項）、望ましい会計基準ではないと考える。

このため、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場合、「合理的に説明できる場合」を要件とするのではなく、客観的に検証できる具体的な要件を定める必要があるものと考ええる。

（質問 5）（分類 3）に該当する企業における将来の一時差異等加減算前課税所得の合理的な見積可能期間に関する取扱い（本公開草案第 23 項及び第 24 項）

コメント

同意しない。

（分類 3）に該当する企業は、課税所得が大きく増減しているだけでなく、（分類 2）のように安定的な課税所得が生じている会社ではないため、課税所得の発生が不安定である、ということを明確にすべきである。このため、想定される中長期計画はおおむね 3 年から 5 年であることも踏まえると、（分類 3）に該当する企業が、5 年を超える見積可能期間に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と判断することは容易ではないものと考えられる。したがって、本公開草案第 24 項の提案に反対する。

（質問 6）（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）に該当する場合の取扱い（本公開草案第 28 項及び第 29 項）

コメント

同意する。

ただし、（質問 5）に対するコメントとして記載しているとおり、本公開草案第 24 項の提案には反対しているが、仮に当該提案が残る場合、（分類 4）に係る分類の要件を満たす企業であっても（分類 3）に該当するものとして取り扱われるケースにおいて、5 年を超える期間は、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

明できない前提であるため、同第 24 項の取扱いは当然に適用されないことを明記する必要があると考える。

(質問 7) 注記事項

(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)

コメント

本公開草案では、(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 (本公開草案第 28 項及び第 29 項) が設けられている。この取扱いは、重要な税務上の欠損金が生じた原因、税務上の欠損金の推移等を勘案して、将来の一時差異等加減算前課税所得がどのくらいの期間にわたり安定的に生じるかどうかを合理的に説明できるかにより、(分類 2) 又は (分類 3) に該当するか判断するものとされている。

このため、重要な税務上の欠損金が生じた原因、重要な税務上の繰越欠損金の額及び繰越期限、重要な税務上の繰越欠損金について計上した繰延税金資産計上額及び評価性引当額等を注記事項とし、経営者の繰延税金資産の回収可能性に対する判断が開示されることが必要であると考ええる。

(質問 8) 適用時期等 (本公開草案第 49 項)

コメント

(質問 8-1)

同意する。

(質問 8-2)

早期適用の取扱いは不要であると考ええる。

(理 由)

本公開草案第 117 項に記載のとおり、早期適用する場合、年度末から適用し、本適用指針の適用による影響額を早期適用年度の期首の利益剰余金に計上することとされている。

しかし、年度末において、期首に遡って本適用指針に基づく見積りを行う場合、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とを区別することが難しいため、後知恵が働く可能性を排除できず、期首時点に入手可能な情報のみにより見積りが行われているかどうかを適切に監査することは難しいものと考えられる。したがって、年度末からの早期適用の場合、期首の利益剰余金の計上額が適切に計上されない懸念があるため、企業間の比較可能性の観点も踏まえると、早期適用の取扱いを設けるべきではないものと考ええる。

(質問 8-3)

同意する。

以 上