

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

平成 27 年 7 月 27 日
繰延税金資産適用指針早朝読書会
(代表 公認会計士 結城秀彦
公認会計士 安藤 武)

本会は、このたび公表されまし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。）に対して、同草案に示された「質問」に沿って、以下のとおり意見を申し上げます。お取り計らいの程、よろしくお願い申し上げます。

質問 1

同意する。

質問 2

基本的に同意するが、特に分類 2 及び分類 3 に係る分類の要件について、現行の監査委員会報告第 6 6 号（以下、「6 6 号報告」という。）と同様の記載に変更することが適当である。

＜理由＞

本公開草案では、分類 1 の要件として、過去（3 年）及び当期のすべての事業年度において、期末における将来減算一時差異を十分に上回る課税所得が生じていることが定められている。一方、分類 2 の要件として、過去（3 年）及び当期のすべての事業年度において、臨時的な原因により生じたものを除いた課税所得が、期末における将来減算一時差異を下回るものの、安定的に生じていることが定められている。また、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、各分類の要件から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されている。

例えば、期末における将来減算一時差異を十分に上回る課税所得が生じていないが、臨時的な原因により生じたものを除いた課税所得が期末における将来減算一時差異を上回る会社の場合、分類 1 と分類 2 のいずれに分類すべきかを検

討することになるが、上記の要件の定めでは、実務上の判断のばらつきが顕著に生じる虞がある。

従って、分類2の要件としては66号報告の定めと同様に、業績は安定しているが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がない会社が該当するものと定めることが適当と考える。

また、分類3に関しては、過去（3年）及び当期において、臨時的な原因により生じたものを除いた課税所得が大きく増減していることを要件としているが、期末における将来減算一時差異を十分に上回る課税所得が生じている会社においても一時的に課税所得が大きく増減することが有りうるため、分類3の要件の定めに関しても、66号報告と同様に、業績が不安定であり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がない会社が該当するものとして定めることのほうが適当と考える。

質問3

課税所得要件に同意する。

＜理由＞

課税所得要件の適用が合理的でない場合の代替的な方法の適用、臨時的要因の除外の取扱いについても同意する。

質問4

同意しない。

＜理由＞

分類2のように、過去及び当期末において将来減算一時差異の合計額が課税所得を上回る場合には、今後見込まれる課税所得の水準では将来減算一時差異の税効果の発現に懸念があるため、将来減算一時差異の解消時期(期限)を特定して回収可能性を分析することが必要であり、解消時期が不明な一時差異について安易に繰延税金資産が回収可能であると判断すべきではない。

本公開草案第21項は、「税務上の損金算入時期が個別に特定できないが将来のいずれかの時点で損金算入される可能性が高いと見込まれるものについて、当該将来のいずれかの時点で回収できることが合理的に見込まれる場合」に繰延税金資産は回収可能であるとし、第74項で政策保有株式の減損に関する一時差異の事例を挙げ、長期的に安定して一時差異等加減算前所得が生ずることが見

込まれることを以って一定の回収可能性を認め得るとしている。

しかしながら、「税務上の損金算入時期が個別に特定できないが将来のいずれかの時点で損金算入される可能性が高いと合理的に見込まれる一時差異」に明らかに該当しないものについて例示されていないため、このままでは、将来のいずれかの時点で解消することを理由にすべての将来減算一時差異に係る繰延税金資産が無条件に回収可能であるものとして扱われる懸念を禁じ得ない。

第 74 項に関連して「税務上の損金算入時期が個別に特定できないが将来のいずれかの時点で損金算入される可能性が高いと合理的に見込まれる一時差異」に明らかに該当しないものについても例示し、説明を加えることが必要と考える。また、本公開草案第 21 項及び第 74 項の表現では、過去及び当期末において将来減算一時差異の合計額が課税所得を上回っており、今後見込まれる課税所得の水準では将来減算一時差異の税効果の発現に懸念があるにもかかわらず長期的に安定して一時差異等加減算前所得が生ずることのみを以って(将来減算一時差異を回収できる十分な一時差異等加減算前課税所得が存在するか否かを問わず)繰延税金資産が回収可能であると誤読される可能性が高く、適切ではないように思われる。

<補足>

この箇所においては、例えば以下のように、解消時期が特定できない将来減算一時差異に対して十分な一時差異等加減算前課税所得が存在するかどうか、解消時期が特定できない一時差異について会社分類 1 と同様の状況かどうかについての分析を慎重に行うことを具体的に明示する必要があると考える。

- (1) 期末時点の将来減算一時差異のうち、解消時期が特定できるものについて解消時期を特定する。
- (2) 上記(1)以外の将来減算一時差異のうち、「税務上の損金算入時期が個別に特定できないが、将来のいずれかの時点で損金算入される可能性が高いと合理的に見込まれる一時差異」と「それ以外の一時差異(繰延税金資産は回収可能ではない)」を識別する。
- (3) 当期末の一時差異等加減算前課税所得が次年度以降も継続して計上されると仮定して上記(1)の将来減算一時差異を控除して残余の課税所得を次年度以降年度毎に算定する。
- (4) 上記(3)の残余の課税所得の平均的な金額水準と上記(2)の「税務上の損金算入時期が個別に特定できないが将来のいずれかの時点で損金算入される

可能性が高いと合理的に見込まれる一時差異」を比較する。

(5)上記(4)の一時差異を十分に上回る残余の課税所得が将来において見込まれる場合には、上記(4)の一時差異に関しては<分類1>の会社と同様の状況にあるため、当該一時差異に係る繰延税金資産は回収可能であると判断される。上記(4)の一時差異を十分に上回る残余の課税所得が見込まれない場合には、当該一時差異に係る繰延税金資産は回収できないと判断される。

質問5

同意する。

<理由>

会社区分の硬直的な適用を廃することは、本来の会社区分の趣旨に合致すると考える

質問6

同意する。

質問7-1 及び 7-2

・評価性引当額の内訳の開示

同意する。

・税務上の繰越欠損金に関する情報

原則として同意する。

<補足>

注記対象とする範囲については、繰延税金資産を計上する原因となっている繰越欠損金の繰越期限のレンジ(いつからいつまでにわたるか)についての開示は必須と考える。また、税務上の繰越欠損金について連結上重要な繰延税金資産を計上している会社の情報を開示し、開示することが望ましいと考える。

・企業の分類に関する情報

同意しない。

<理由>

企業の分類は判断過程の一部にすぎず、連結グループ全体についての正しい理

解につながらないと考える。

・分類 3 に該当する企業における 5 年を超える見積り可能期間に関する開示原則として同意する。

<補足>

少なくとも 5 年超の見積り期間に係る繰延税金資産の金額と原因となった一時差異の金額の開示が必要と考える。

質問 9

第 36 項(1)の記載を次のように変更することを提案する。

「(1) 償却資産

償却資産の減損損失に係る将来減算一時差異は、減価償却計算を通して解消されることから、スケジューリング可能な一時差異として取り扱う。この場合、償却資産の減損損失に係る将来減算一時差異については、該当する企業の分類において通常の見積り期間を超えてスケジューリングされた将来減算一時差異の取り扱い(第 24 項又は第 28 項若しくは第 29 項)は適用されるが、第 35 項に定める解消見込年度が長期にわたる将来減算一時差異の取扱いを適用しないものとする。」

<理由>

この取扱いについては、従前の実務において、該当する企業の分類にかかわらずスケジューリング不能な一時差異として取り扱うものとの誤解も見受けられたことに鑑み、スケジューリング可能な一時差異として取扱うことに加え、該当する企業の分類の通常の見積り期間を超える場合の取扱いについても明示しておくべきと考える。

以 上