

## 実務対応報告公開草案第6号「連結納税制度を適用する場合の税効果

## 会計に関する当面の取扱い(その2)(案)」に対する意見

平成15年1月24日

日本公認会計士協会

このたび公表されました上記公開草案に対する当協会としての意見を以下のとおり申し上げます。

## 1. Q2について

A(2)第1パラグラフでは「繰越欠損金に係る繰延税金資産及び繰延税金負債」と記述されているが、繰越欠損金に係る繰延税金負債はないため「及び繰延税金負債」を削除する必要がある。

## 2. Q3について

A(1)では法人税に係る繰延税金資産の回収可能性の判断について述べられているが、処理手続が簡潔に記載されているのみで、具体的な根拠が明らかにされていない。このため、例えば、個別所得見積額がマイナスの場合、受取個別帰属法人税額の所得換算額を最初にマイナスの個別所得見積額に充当する根拠(将来減算一時差異に優先的に充当した場合とで結果が異なるため、なぜ、最初にマイナスの個別所得見積額に充当することとしたのか。)の説明を付け加えるべきである。

## 3. Q4について

Q4では、連結納税会社及び連結納税主体それぞれにおいて繰延税金資産の回収可能額の評価を行った結果、各連結納税会社の回収可能見込額の合計と連結納税主体の回収可能見込額が一致しない場合があるとされ、当該差額は、連結財務諸表においてのみ認識される法人税に係る繰延税金資産の評価性引当額等として取り扱われるとされている。

しかし、個別財務諸表で回収可能と判断され計上された繰延税金資産の合計額が、連結納税主体として回収可能と判断された繰延税金資産の金額を超過することは、実際問題としてあり得ないと考えられる。

仮に、回収可能見込額が一致しない場合が存在するとしても、当該差額に相当する額を連結財務諸表のみにおける繰延税金資産の評価性引当額とせず、生じた差額は合理的方法により個別財務諸表に配分すべきである。この合理的方法としては、差額が発生する原因となる会社(欠損を計上した会社)がすべて負担する、所得の発生している会社の所得額で按分する、全額親会社が負担する、が考えられる。公開草案の趣旨からすれば、の方法が理解しやすいと思われるが、マイナスの個別所得見積額がある連結会社が、プラスの個別所得見積額がある会社の繰延税金資産に対応した繰延税金負債(あるいは当該差額相当の繰延税金資産を計上できる連結納税会社への未払金)を計上すること

は、現在の会計慣行によると合理性が認められないものと考えられる。このため、又は  
を選択することになると考えられるが、の方法では全額親会社一社に負担させることは不合理であるとの見方もあり、親会社自身が欠損を計上している場合は負担できないこともあるため、の方法が最も合理的であろう。

また、合理的な方法により差額の調整を行わず、連結財務諸表において計上されない繰延税金資産を個別財務諸表において計上することは、商法上、配当可能利益の算定という観点から問題にならないか疑問である。プラスの個別所得見積額がある会社が個別財務諸表で計上した繰延税金資産の額のうち、連結納税主体において回収できない部分の額は、マイナスの個別所得見積額がある連結会社から回収されることを意味するが、これはあくまでも計算上の金額であり内部取引によるものである。したがって、そのような金額を資産として計上することは外部からのキャッシュ・フローの裏付けのない資産を計上することになり、会計上妥当ではない。

さらに、将来減算一時差異については各連結納税会社で計算し、欠損金については連結納税主体で計算する(連結欠損金はプラスの個別所得見積額のある連結納税会社に帰属しない。)という税法上の取扱いのため、管理会計上では、個別所得見積額がある会社について、実務上、その繰延税金資産を認めさせたいという意向もあるようである。しかし、管理会計と財務会計はその目的を異にするものであり、管理会計と財務会計は分離して考えるべきである。

このように、連結納税制度を適用する法人税に係る繰延税金資産については、連結納税主体として回収可能性を適切に判断すべきであり、各連結納税会社の回収可能見込額の合計と連結納税主体の回収可能見込額が一致しない場合が生じたときの差額は、上述のような合理的な方法により個別財務諸表に配分して個別財務諸表の繰延税金資産の合計額を連結財務諸表と一致させるべきである。

#### 4．Q6について

A(2)は、実務対応報告第5号「連結納税制度を適用する場合の税効果会計に関する当面の取扱い(その1)」Q8及び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28項と関連する内容であるから、それぞれの箇所を参照する記載を追加すべきである。

#### 5．設例5について

2(2)の「また...予測可能な将来の期間に、その譲渡を行う意思がないときは、」との記述は、投資価額修正相当額30に係る繰延税金負債を計上しない場合が、予測可能な将来の期間にその譲渡を行う意思がないときに限定されると受け取れる。このため、税務上損金算入が認められない評価損60に係る繰延税金資産の回収可能性を検討した結果、回収可能性がないと判断し、予測可能な将来の期間にその譲渡を行う意思がある場合には、繰延税金負債だけを計上しなければならないと理解される可能性がある。したがって、誤解の生じることのないよう記述を見直す必要があると考える。

以 上