

---

**プロジェクト 税効果会計****項目 「繰延税金資産の回収可能性に関する適用指針」  
ー公開草案に寄せられたコメントとそれらに対する対応案**

---

**本資料の目的**

1. 企業会計基準委員会は、2015 年 5 月 26 日に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。)の公表を行った。本公開草案に対するコメント期間は 2 ヶ月であり 2015 年 7 月 27 日に締め切られた。本公開草案に対しては、22 通のコメントレターが寄せられた。本資料は、本公開草案に対するコメントとその対応案である。
2. 本資料は、第 325 回企業会計基準委員会(2015 年 12 月 4 日)において審議した資料からの変更点を修正履歴として付している。ただし、「質問 7:注記事項」に関するコメントについては、表中に記載していたコメントを、修正履歴を付さずに別紙としている。

以 上

## 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）」に対するコメント

#### 1. コメントの対象となる公表物の名称及び公表時期

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「公開草案」という。）（平成 27 年 5 月 26 日公表）

#### 2. コメント募集期間

平成 27 年 5 月 26 日～平成 27 年 7 月 27 日

#### 3. 公開草案を踏まえた公表物の名称及び公表時期

企業会計基準適用指針第 26 号「繰延税金資産の回収可能性に関する適用指針」（以下「適用指針」という。）（平成●年●月●日公表）

#### 4. コメント提出者一覧

[団体等] ※

	団 体 名
CL1	GCA サヴィアン株式会社
CL2	日産自動車株式会社
CL3	ジェットスター・ジャパン株式会社
CL4	一般社団法人日本貿易会
CL5	株式会社プロネクサス プロネクサス総合研究所
CL6	一般社団法人生命保険協会
CL7	新日本有限責任監査法人
CL8	日本公認会計士協会
CL9	一般社団法人日本経済団体連合会
CL10	一般社団法人全国銀行協会
CL11	公益社団法人日本証券アナリスト協会
CL12	日本航空株式会社
CL13	有限責任あずさ監査法人
CL14	宝印刷株式会社 総合ディスクロージャー&IR 研究所
CL15	PwC あらた監査法人
CL16	全国農業協同組合連合会
CL17	有限責任監査法人トーマツ

[個人（敬称略）]

	氏名・所属等（記載のあるもののみ）	
CL18	太田 達也	公認会計士
CL19	竹村 純也	公認会計士
CL20	結城 秀彦、安藤 武	繰延税金資産適用指針早朝読書会、公認会計士
CL21	小宮山 賢	早稲田大学大学院商学研究科
CL22	服部 隆	CMA、CIIA

※ コメント提出者が団体名及び個人名の両方を付している場合は、[団体等]に区分している。

5. 主なコメントの概要とその対応

このコメント対応表は、各々のコメントを要約している。

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
<b>総論</b>		
1) 本公開草案の公開を支持する。	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。)における企業の分類に応じた取扱いの枠組みを踏襲し、必要な修正を行うという対応は適切である。	
	当該取扱いの枠組みを基本的に踏襲する本公開草案の提案は、現時点では適切なものと考えられる。	
	基本的に支持するところである。	
	監査委員会報告第 66 号等において定められている基本的な取扱いを踏襲しつつ、明確化や改善を行い引き継ぐことに関しては賛同する。	
	今般の適用指針への移管及び大幅な見直しを実施されることは大いに歓迎すべきことであると評価致します。	
	本公開草案の最終化により、財務報告の有用性が向上することに期待する。	
2) 監査委員会報告第 66 号の枠組みを踏襲することはやむを得ない。	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撤廃すると実務への影響が大きいと認められることから、監査委員会報告第 66 号の枠組みを基本的に踏襲し、取扱いの一部について必要な見直しを行うことはやむを得ない。	
3) 将来的には IFRS と整合する方向へ検討すべきである。	当該適用指針案においても IFRS との差異は引き続き残る事から、将来的には IFRS と整合する形への改定も検討頂きたい。	
	会計基準レベルでは、IFRS・米国基準とのコンバージェンスが達成されているにも関わらず、本適用指針の開発により、基準の適用(運用)のレベルでは、コンバージェンスが達成されていないことは、十分に認識するべきである。「今後の IFRS の任意適用の進展状況等」も勘案して、適切な時期に、分類規定の撤廃に関して、具体的な検討を行うことを求めたい。	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
4) 早期に開示に関する定めを導入すべきである。	<p>会計処理に対応する開示の改正が先送りされたのは非常に遺憾であり、「会計基準設定主体として、会計処理と開示を同時に検討していくことが基本である。」という方針の明示がなかったのは非常に残念である。『公開草案』の早期適用が可能となる2016年3月期に遅れることなく、適切な開示規定の導入が図られることを切望している。</p> <p>注記事項の追加に関する検討を早期に行い、追加の注記事項の開示に関する規定については、遅くとも本公開草案が強制適用される期末時点で適用される必要があると考える。</p> <p>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。</p> <p>本来、会計処理と注記事項は、財務諸表において不可分の関係にあるため、早期に検討を行い、追加の注記事項の開示に関する規定は、遅くとも本公開草案が強制適用される最初の事業年度の期末時点で適用される必要があると考える。</p>	
5) 開示について、一定の事項に留意して今後検討すべきである。	<p>開示要請の追加については、先ず現行の注記事項が利用者にとってどの程度有用な情報となっているかを十分に分析し、必要に応じて現行の注記事項を取捨選択することも含め、投資家が企業評価や意思決定を行う際に特に有用性が高いと考えられる項目について優先順位を明確化し、その上で優先度の高い項目につき、より深く議論をして頂きたい。また、過度な開示要請を見直す動きがある点も勘案の上、議論をして頂きたい。</p> <p>今後、財務諸表の利用者が当該企業の状況を的確に判断するためには、経営者が見積りを行う際に設定した仮定の説明を、経営者自身が行うことが重要になるものと考え。税効果会計に関する注記事項の審議を行うに当たり、十分に検討されることを期待する。</p>	
6) 繰延税金資産の回収可能性の考え方（閾値）を明確にすべきである。	<p>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」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。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る点を明らかにすべきである。</p>	
<b>各論</b>		
<b>質問1: 企業の分類に応じた取扱いの枠組みの踏襲</b>		

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
7) 監査委員会報告第 66 号の枠組みを踏襲する本公開草案の提案を基本的に支持する。	<p>同意する。</p> <p>監査委員会報告第 66 号において定められる会計処理に基づく実務は、我が国の会計実務・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表示し、かつ、解釈の安定性も認められることから、当該枠組みを踏襲することが適切と考えられる。</p> <p>監査委員会報告第 66 号は、実務上、一定の判断基準を提供するガイダンスとして機能しており、我が国の会計・監査実務に広く定着していると考えられる。中小規模の上場企業や会社法監査の適用会社においては、一定程度明確なガイダンスを設けることは我が国会計制度の実効性を確保するために必要不可欠なものと考えられる。</p> <p>監査委員会報告第 66 号が公表されて以降、企業の分類の考え方は、財務諸表の作成実務及び監査実務に深く浸透しており、本公開草案が適用される企業が非上場会社も含め広範であることを鑑み、本公開草案の提案を受け入れることは、現時点で適切なものと考えられる。</p> <p>監査委員会報告第 66 号が監査上判断する指針を示すものであったのに対し、本公開草案は財務諸表作成者が決定する具体的取扱いを示すものであり、位置づけに変更が見られる。この変更は、監査委員会報告第 66 号が抱えていた問題点に対し適切に対応した変更である。また、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ことは、財務諸表作成実務、監査実務に対し、一貫した具体的な指針を与えることになり、混乱を避けることになる。</p>	
8) 同意するものの、適切な時期に分類規定の撤廃を具体的に検討すべきである。	<p>実務の混乱を避ける観点から同意する。</p> <p>しかしながら、減損会計等複雑な見積りを要する会計処理が既に導入されていること、IFRS 任意適用が拡大している状況を考えると、適切な時期に、分類規定の撤廃に関して、具体的な検討を求めたい。</p>	
9) 同意するものの(分類 3)と(分類 4)の間の乖離について、対応を図る必要がある。	<p>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。</p> <p>なお、(分類 3)と(分類 4)の繰延税金資産計上額の乖離が実務上障壁となることがあり、(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、(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と考える。</p>	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
10) 同意するものの、会計ルールとしての整合性について再検討が必要である。	<p>監査委員会報告第 66 号の枠組みを基本的に踏襲したことは、賛成である。しかし、「過去（3 年）及び当期」といった過去業績の判断基準を入れたにもかかわらず、将来の予測を取り入れる余地を明確とは言えない基準で加えてしまったために、ルールとしての全体的な整合性が崩れてしまっており、再検討が必要と考える。</p> <p>過去の実績に基づき 5 分類とすることには、同意する。 ただし、過去の会計上の利益により区分することが適当と考える。また、将来の課税所得の予測に着目した別の考え方が混入しており、会計ルールとしての考え方の整合性をとることが必要である。</p>	
11) 5 分類以外の取扱いを認めない点については検討の余地がある。	<p>監査委員会報告第 66 号の枠組みを基本的に踏襲する提案に同意する。ただし、国際的な会計基準でこの枠組みを必須としたものはないため、この 5 分類以外の取扱いを認めない点については検討の余地があると考えます。</p>	
12) 原則主義により会社が判断すべきため、本公開草案の提案に反対する。	<p>同意しません。繰延税金資産の回収可能性を見積るにあたっては、IFRS に準じて、プリンシプルアプローチによって会社が判断すべきであり、監査委員会報告第 66 号の内容は、撤廃すべきと考えます。</p> <p>(理由)</p> <p>① 国際財務報告基準 (IFRS) を任意適用する企業が増える中、画一的な分類を踏襲することはコンバージェンスの動向に逆行している。</p> <p>② 税効果会計導入当初に便宜的なガイドラインとして活用された監査委員会報告第 66 号はすでに役目を果たしており、撤廃しても実務上大きな弊害はない。</p>	
13) 監査委員会報告第 66 号の枠組みが保守的・硬直的な会計処理につながったため、本公開草案の提案に反対する。	<p>同意いたしません。</p> <p>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が、過度に保守的・硬直的である会計処理につながったことを鑑みると原則的には踏襲すべきではないと考えます。</p>	
質問2: 各分類の要件をいずれも満たさない場合の取扱い		

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
14) 本公開草案の提案に同意する。	同意する。	
15) 「乖離度合い」について誤った解釈を惹起する恐れがある。	提案の趣旨には同意する。 但し、「各分類の要件からの乖離度合い」についての複雑な挙証を要するといった誤った解釈を惹起する恐れがあるため、「各分類の要件からの乖離度合い」についての複雑な挙証を要するといった誤った解釈を惹起する恐れがあるため、例えば「最も近いと判断するものへの分類」の様に、作成者の「判断」を重視する文言に変更するよう再検討して頂きたい。	
16) 要件からの乖離度合いによって形式的に判断するのではなく、趣旨を踏まえて実質的に判断することを明記すべきである。	同意する。ただし、各分類に示された個々の要件に当てはめて形式的に乖離度合いを判断するのではなく、各分類に応じて回収が見込まれる繰延税金資産の計上額を決定する（本公開草案第 15 項）という趣旨を踏まえ、乖離度合いが最も小さいと判断されるものに分類すべきであることを明記することが適当であると考え。 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。	
17) 各分類の要件が想定している企業の実態について具体的な記載を追加すべきである。	結論の背景で、各分類の要件が想定している企業の実態について具体的な記載が追加され明確化されることを前提に、本公開草案の提案に同意する。 (理由) 企業の実態に沿った一貫性のある判断が担保できない可能性が考えられるため各分類について要件を充足する企業が、通常どのような実態の企業を想定しているかについて、結論の背景（本公開草案第 65 項、第 67 項、第 75 項、第 81 項、第 89 項）で具体的に説明を加えることは、財務諸表作成者や監査人の判断に資する。	
18) 分類の要件を監査委員会報告第 66 号と同様にすべきである。	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 66 号と同様の記載に変更することが適当である。 (理由) 実務上の判断のばらつきが顕著に生じる虞がある。	
19) 判断過程を曖昧にし、判断を誤らせることを導	同意しません。 いずれの分類要件も満たさないケースでは、より慎重な回収可能性の判断が求められるべきであり、乖離度合いの大小の判定方法も明確に示されていないことから、繰延税金資産の回収	



論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
く恐れがある。	可能性の判断過程を曖昧にし、判断を誤らせることを導く恐れがある。企業の分類に関する情報の注記において、企業の分類の判断の根拠の詳細な説明を開示すべきである。	
20) 各分類の要件をいずれも満たさない場合、現行の考え方を踏襲すべきである。	<p>同意しません。各分類の要件をいずれも満たさない場合は、「それぞれの例示区分の趣旨を斟酌し、会社の実態に応じて、それぞれの例示区分に準じた判断を行う必要がある。」とする現行の考え方を踏襲すべきと考えます。</p> <p>(理 由)</p> <p>① 各社固有の実態に鑑みて判断をする余地を残すべき。</p> <p>② 現行の記載からの見直しを行った経緯と論拠が不明確である。</p>	
21) 各分類の要件に該当しない企業が例示されていないため、この定めは不要である	<p>同意しない。</p> <p>「過去(3年)及び当期のすべての事業年度」といったが明確な表現が用いられているため、要件からの乖離度合いが小さいと判断されるものに必ず分類するといった事例がどんなものかが明確ではない。分類の要件をいずれも満たさない企業の存在とは、どのような場合を想定しているかの理解を助けるための設例が必要ではないか。適切な設例等の例示ができないとすると、このような規定は削除すべきである。</p>	
22) 新規設立企業に関する会社分類の考え方を明確化すべきである。	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場合、新規に設立した企業には過去の実績がないことから、「乖離度合いが最も小さいと判断されるものに分類」することは容易ではなく、別途、繰延税金資産の回収可能性の判断基準を規定する必要があると考える。	
<b>質問3: (分類2) 及び (分類3) における要件</b>		
<b>(分類2) 及び (分類3) における会計上の利益に基づく要件を課税所得に基づく要件に変更する提案</b>		
23) 分類の要件を課税所得に基づくものに変更する本公開草案の提案を支持する。	<p>同意する。</p> <p>繰延税金資産の回収可能性は、収益力に基づく一時差異等加減算前課税所得の十分性等に基づいて行われるものである。</p> <p>回収可能性の判断は、基本的に将来の課税所得がどのように発生するかに基づいて行うべきものであり、課税所得に基づいた判断を行うことが適切と考える。</p> <p>繰延税金資産の回収可能性の判断過程では会計上の利益ではなく課税所得を検討するため、課税所得に基づく要件がより合理的である。</p>	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
	<p>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。</p> <p>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。</p> <p>監査委員会報告第66号における「経常的な利益」に基づく判断と概ね整合的になることを想定しているとされていることから、積極的に反対する理由に乏しい。</p>	
24) 分類が例示であることを前提に同意する。	(企業分類による枠組みについて、強制ではなくあくまで例示とする前提においてですが) 同意いたします。	
25) 経常損益も要件に勘案する必要がある。	<p>同意しない。企業の実態をより適切に反映した会計処理を行うため、経常損益も勘案する必要があると考える。そのため、(分類3)の要件を満たした企業について、経営環境が著しく悪化した結果、期末における将来減算一時差異が経常利益を大きく上回り翌期末について重要な税務上の欠損金が生じることが見込まれるときは、(分類4)に該当するものとして取り扱うことを追加することを提案する。</p> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px;"> <p>23-1. (新設) 第22項の要件を満たす企業において、経営環境が著しく悪化した結果、例えば期末における将来減算一時差異が経常利益を大きく上回る場合のように、翌期末において重要な税務上の欠損金が生じることが見込まれるときは、第23項にかかわらず、(分類4)に該当するものとして取扱い、第27項の定めに従って繰延税金資産を見積る場合、当該繰延税金資産は回収可能性があるものとする。</p> </div> <p>(理由)</p> <p>損金の算入時期は、通常、費用の発生時期よりも遅れることを鑑みると、期末時点における企業の分類を判定する際に課税所得のみに着目して判断することは、企業の実態を必ずしも反映しない可能性がある。</p> <p>例えば、経営環境が著しく悪化した結果、期末における将来減算一時差異が経常利益を大きく上回り、翌期末において重要な税務上の欠損金が生じることが見込まれるときは、本公開草案においては、(分類3)に該当するものとして取り扱われるものと考えられるが、監査委員会報告第66号と同様に(分類4)に該当するものとして取り扱う必要がある。</p>	
26) 経常的な利益(損益)に永久差	<p>同意しない。</p> <p>経常損失かつ課税所得ありの場合、経常的な利益が確保されていないにもかかわらず、課税</p>	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
<p>異を加減算する とした方が、より 適切と考える。</p>	<p>所得が安定的に生じているとして（分類2）に該当すると判断することについて、収益力に基づいた企業の分類といえるのか疑問である。 「経常的な利益（損益）」をベースにしつつ、永久差異を加減算するとした方が、より適切ではないか。</p>	
<p>27) 実務上特段の 課題はないもの と認識している ことから、監査委 員会報告第 66 号 の「経常的な利 益」を存置するこ とが適切である。</p>	<p>同意しない (理由) 本公開草案は、以下の点に課題があると考ええる。 ① 「臨時的な原因により生じたもの」について、「営業損益項目」と「営業外損益項目及び特別損益項目」による判断が示されているが、損益計算書上、営業損益項目の区分がない企業の取扱いが明確ではないこと。 ② 特別損益項目であっても該当するかどうかの判断基準が明確ではないこと。 ③ 課税所得は、会計上の利益に税務上の調整を行うことから、経常的な利益は安定していたとしても、課税所得は安定的に生じない可能性があること。 ①、②については、「臨時的な原因により生じたものを除く課税所得」の判断が企業毎に大きく異なる可能性があり、繰延税金資産の回収可能性を判断する指針として明瞭ではないと考える。また、③については、今回の変更により、企業の分類（現行の例示区分）が変更される懸念がある。 現行の監査委員会報告第 66 号に基づく判断においては、実務上特段の課題はないものと認識していることから、当該報告を踏襲し、「経常的な利益」を存置することが適切であると考ええる。</p> <p>同意しない。 (理由) 課税所得の発生と実態の企業業績の安定性は関連しないこともあり得る。課税所得を会計の判断材料とした場合にこのような運営の制約となることも想定される。したがって、課税所得に基づく要件に変更するのではなく、監査委員会報告第 66 号を踏襲するのが妥当ではないかと考える。 また、「安定的に課税所得が発生している」ことは、「重要な税務上の欠損金が生じていない」とことと結果的に同じであると考えられるため、要件としても不十分である。</p>	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
28) 要件を変更する提案が、合理的に説明されていない。	要件を変更する提案が、「合理的に説明されている」とは思えない。永久差異の存在が課税所得に変更した理由であれば、経常的な利益に永久差異を加減したものをを用いればよいのではないか。本公開草案第70項の説明も、結果的に監査委員会報告第66号の「経常的な利益」に基づく判断と整合的としているようであり、それなら変更の必要性はない。また、IAS第12号の第29項あたりの規定から見て、会計上の利益の方が整合的ではないか。	
<b>(分類2) 及び (分類3) における課税所得から「臨時的な原因により生じたもの」を除くことに関する提案</b>		
29) 課税所得から臨時的な原因により生じたものを除く本公開草案の提案に同意する。	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。  臨時的な原因により生じる益金又は損金は、将来の一時差異等加減算前課税所得を安定的に獲得する収益力があるか否かの判断に影響を与えるものではないため、これを除くことが企業の収益力を適切に表すことになる。	
30) 「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旨の記載を削除すべきである。	同意するが、本公開草案第70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、削除することが適当と考える。 (理由) 当該記載は、会計上の利益の額と課税所得の額が通常一致しない状況では、企業を分類するに当たって重視すべき要件として課税所得がより適切であるという趣旨と整合しない。  本公開草案第70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考えます。	
31) 企業の外部要因に基づく臨時的な原因により生じたものを課税所得から除くべきである。	同意しません。 重要な事業からの撤退や大量の希望退職の募集等、企業の内部要因に基づく臨時的な原因により生じたものであれば、企業の収益力の判定上、有用な情報を提供するものである可能性が高いと考えられ、その場合、課税所得から除外すべきでないと考えます。したがって、「臨時的な原因により生じたもの」という表現を「企業の外部要因に基づく臨時的な原因により生じたもの」に修正すべきである。	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
<b>質問4: (分類2) 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繰延税金資産の回収可能性に関する取扱い</b>		
32) 本公開草案の提案に同意する。	同意します。	
33) 同意するが、具体的な取扱いをより詳細に記載すべきである。	同意する。但し、一定の要件につき、具体的にどのようなものが該当するのかが不明瞭であるため、具体例を例示する等の対応を行って頂きたい。	
34) 同意するが、結論の背景(本公開草案第74項)における「合理的な説明」の明確化が必要である。	<p>同意する。</p> <p>但し、結論の背景(本公開草案第74項)の記載について、「相殺できる課税所得(…)が生じる可能性があれば、一定の回収可能性を認め得る」とあるが、合理的な説明が無くとも、一律に回収可能性があると判断されるとの誤解を生む可能性があるため記載ぶりを改めて頂きたい。</p> <p>また、「合理的な説明ができる場合」とはどれほどの説明を要するのか、企業と監査人の判断が大きく食い違うことが無いように、結論の背景に補足的な説明を書き加えるか、少なくとも本適用指針を適用した後に適切な運用がなされているかを十分に注視して頂きたい。</p> <p>本公開草案「結論の背景」第74項の記載を以下のとおり、下線部及び取消線により変更頂きたい。</p> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px;"> <p>(略)</p> <p><u>しかしながら、このようなケースではも、(分類2)に該当する企業においては長期的に安定して一時差異等加減算前課税所得が生じることが見込まれるため、スケジューリングが可能となった場合、相殺できる課税所得(すなわち、当該上場株式の減損に係る将来減算一時差異以外の将来減算(加算)一時差異の解消額を減算(加算)した後の課税所得)が生じる可能性があれば、一定の回収可能性を認め得る余地がある</u>と考えられる。</p> <p>(略)</p> </div> <p>(理由)</p> <p>全体の課税所得がその金額(株式に係るスケジューリング不能な将来減算一時差異の額)を上回る水準であれば、合理的な説明がなくとも、一律に回収可能性を有すると自動的に判断される可能性があるため、合理的な説明が求められることを明確にすべきである。また、合理的</p>	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
	<p>な説明のタイミングにより会計処理が異なることは整合性を欠く懸念があることを踏まえ、質問 8-3 における適用初年度の取扱いの論点に関しても、慎重に検討する必要がある。</p> <p>(企業分類による枠組みについて、強制ではなくあくまで例示とする前提においてですが) 回収可能性について実態判断することについては同意いたします。</p> <p>但し、「・・・合理的に説明できる場合、・・・回収可能性のあるものとする。」という文言は、結果として監査人の判断が従来と実質何も変わらないのではないかという懸念もあり、IFRS での一般解釈とほぼ同様の結果となるように、「50%超程度の可能性がある場合」等、閾値を明瞭に例示すべきであると考えます。</p> <p>「なお、(分類 2) に該当する企業においては、原則として、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、<u>回収可能性がないものとする</u>」と硬直的に決めつける記載は避けるべきである。</p>	
<p>35) 同意するが、いわゆる政策保有株式について売却可能な状況が存在することを要件とすべきである。</p>	<p>本公開草案第 74 項の記載を下記のように変更することを前提に、本公開草案の提案に同意する。</p> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px;"> <p>74. 例えば、業務上の関係を有する企業の株式（いわゆる政策保有株式）のうち上場株式について、当期末において、株式の売却について処分方針は存在するが、<u>売却時期の意思決定までは行っておらず、が、株式の売却を阻害する要因が存在せずいつでも売却可能な状況が存在することがある。</u>このような状況において、市場環境、保有目的、<u>処分方針等</u>を勘案すると将来のいずれかの時点で売却する可能性が高いと見込む場合がある。(以下略)</p> </div> <p>(理由) 処分方針が存在していることや、処分する会社の方針や意思を阻害する要因が存在せずいつでも売却可能である状況は、将来のいずれかの時点で回収できることを合理的に予測できるか否かの判断を行う上で、特に重要なものと考えられるためである。</p>	
<p>36) 「スケジューリング」を定義する必要がある(本公開草案第 3 項(5))。</p>	<p>本公開草案で中核的な役割を果たしている「スケジューリング」とは何かが明確ではない。</p> <p>「スケジューリング」の定義を行っていないため、本公開草案第 13 項の規定が明確でないとも考えられ、本公開草案第 3 項において定義を行う必要があると考える。 (考えられる案)</p>	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
	<p>スケジューリングとは、将来の一定の事実が発生することにより税務上の損金算入又は益金算入の要件を充足する、または、タックス・プランニングにより税務上の損金算入又は益金算入の要件を充足することによって一時差異の解消、繰越欠損金の利用、及び、繰越外国税額控除の実現が見込まれる時期を特定することをいう。</p>	
<p>37) 「スケジューリング可能な一時差異」を定義すべきである(本公開草案第3項(5))。</p>	<p>「スケジューリング不能な一時差異」を先に定義しているが、「スケジューリング可能な一時差異」を明確にし、それ以外を「スケジューリング不能な一時差異」と定義すべきである。 スケジューリング可能な一時差異を定義し、それ以外をスケジューリング不能な一時差異と定義した方がわかりやすいと思われる。</p>	
<p>38) 本公開草案第13項と第21項に示されているスケジューリング不能な将来減算一時差異の違いを整理することが必要である。</p>	<p>同意しない。 「スケジューリング」については本公開草案に明確な定義の記載はないが、将来減算(又は加算)一時差異について税務上損金算入(又は益金算入)の要件を充足し、当該一時差異が解消される時期を見込むことを意味すると考えられる。 (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する取扱い(本公開草案第21項)と、スケジューリング不能な一時差異に係る繰延税金資産の回収可能性に関する取扱い(本公開草案第13項)は、いずれも一定のスケジューリングを求めていると考えられるが、両者の関係(相違点)や適用要件が不明確であり、実務上の判断が困難であると見込まれる。このため、本公開草案第21項において新たな規定を設けるのではなく、本公開草案第13項の明確化によりスケジューリング不能な一時差異に関する取扱いを整理することが望ましいと考えるため、本提案には同意しない。</p>	
<p>39) 本公開草案第13項の記載が不明瞭であるため、修正を行うべきである。</p>	<p>本公開草案第13項の記載が不明瞭であるため、修正を行うべきである。 (考えられる案) 13. (前略)例えば、貸倒引当金等のように、将来発生が見込まれる損失を見積ったものであるが、その損失の発生時期を個別に特定し、スケジューリングすることが実務上困難なものは、過去の損金算入実績に将来の合理的な予測を加味した方法等によりスケジューリングが行われて損金算入要件が充足される時期を合理的に見込んでいる場合に限り、スケジューリング不能な一時差異とは取り扱わない。</p>	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
	<p>(理 由) 「損失の発生時期を特定する」と、「スケジューリング」することの違いが不明確である。また、「スケジューリングが行われている限り、スケジューリング不能な一時差異とは取り扱わない」という表現は、その意図する状況が不明確である。</p>	
<p>40) 合理的な説明の有無により繰延税金資産の計上が変わり得るか明確にすべきである。</p>	<p>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。</p>	
<p>41) 「合理的に説明できる場合」が不明確であり、この規定は不要である。</p>	<p>同意しない。 「繰延税金資産が回収可能であることを合理的な説明できる場合」が明確でなく、判断に実務上の混乱が生ずる可能性が高い。この種の規定は不要ではないか。本公開草案第74項で例示されている政策保有株式の上場株式は、適切な例示と言えるのだろうか。現実に企業で生じている将来減算一時差異の内容を、具体的に調査したデータに基づき、このような規定の必要性と例示すべき項目を判断すべきではないか。</p>	
<p>42) 「合理的に説明できる場合」の趣旨を明確にすべきである。</p>	<p>「合理的に説明できる場合」との条件が付された規定が存在する（本公開草案第21項）が、これは原則的な取り扱いに対する反証規定であると理解しているが、その認識で問題はないか。</p>	
<p>43) 客観的に検証できる具体的な要件を定めるべきである。</p>	<p>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。</p>	



論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
	<p>このため、一定の要件を満たしたスケジュール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する。</p>	
<p>44) 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。</p>	<p>同意しない。</p> <p>(理由)</p> <p>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。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取り扱われる懸念を禁じ得ない。</p> <p>「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。</p> <p>また、本公開草案の表現では、長期的に安定して一時差異等加減算前課税所得が生ずることのみを以って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。</p> <p>&lt;補足&gt;</p> <p>例えば以下のように、分析を慎重に行うことを具体的に明示する必要がある。</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>(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。</li> <li>(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。</li> <li>(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。</li> <li>(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。</li> <li>(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</li> </ol>	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
	<p>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。</p>	
<p>45) 売却銘柄及び時期を明確に意思決定又は実施計画等の存在により説明することが必要である。</p>	<p>同意しない。 (理由) 回収可能性の説明として、安定的な収益力だけでなく、少なくともその解消時期を一定の期間又は期限をもって明確にする必要がある。売却方針の表明のみでは十分ではなく、売却銘柄及び売却完了時期を明確に意思決定又は実施計画等の存在により説明することが必要である。よって、このような要件を定めない本公開草案の提案には同意しない。</p>	<p>同上</p>
<p>46) 将来減算一時差異の解消時点で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。</p>	<p>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、回収が確実な将来減算一時差異等についてのみ計上される取扱いとなっている。この点を敷衍すると、スケジューリング不能な将来減算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、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。</p>	
<p>47) 役員退職慰労引当金に対する合理的な説明の可否を明確にすべきである。</p>	<p>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。</p>	
<p>48) 役員退職慰労引当金のみ取扱いを明示する必要はない。</p>	<p>本公開草案第 21 項ただし書きに従って回収可能性を判断する項目は、役員退職慰労引当金に係る将来減算一時差異に限らない。したがって、本公開草案第 37 項であえて記載する必要がない。</p>	
<p>49) (分類 2) に該当する企業において、将来の課税所得の見積りが必要とされてい</p>	<p>本公開草案第 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) 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</p>	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
<p>る趣旨を確認したい(本公開草案第20項)。</p>	<p>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、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。</p> <p>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、本公開草案第20項では、「一時差異等のスケジュールリングの結果、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、本公開草案第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」を参照する必要がないか、ご検討頂きたい。</p>	
<b>質問5: (分類3)における5年を超える見積可能期間における繰延税金資産の回収可能性に関する取扱い</b>		
<p>50) 本公開草案の提案に同意する。</p>	<p>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。</p> <p>同意します。 原則的な区分を超えた繰延税金資産の回収可能性が合理的に説明できる場合には、繰延税金資産を計上すべきであると考えます。</p>	
<p>51) 見積期間については企業の実態に基づく判断が優先されることを明記すべきである。</p>	<p>同意する。 但し、5年を超える見積期間についてはあくまで企業の実態に基づく判断が優先されることも明記し、本公開草案の例示により限定的に解釈されないよう配慮いただきたい。 なお、改正案にある「なお、ここでいう中長期計画は、おおむね3年から5年の計画を想定している」という記載は実務上極めて重要と考えており、原案通りの規定とすることを希望する。</p>	
<p>52) 5年の見積期間の閾値の根拠を明確化すべきである。</p>	<p>同意する。 本提案は実態に即した判断を求めるIFRSの規定の趣旨とも合致するからである。例えば、長期契約の締結等により5年を超える将来の課税所得を合理的に見積ることが可能になるケースであれば、回収可能性があるかと判断することは妨げられるべきではないだろう。 但し、適用指針に「5年」の閾値を残す以上は、その根拠をより明確にさせて頂きたい。例えば、税法上の欠損金の繰越期間と課税所得の見積期間は、完全にリンクするわけではないが、多く</p>	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
	<p>の企業で、一時差異項目のうち、繰越欠損金の占める割合が大きいことを考えると、無視できるファクターで無いことは明らかである。また、他の見積り項目(例えば減損会計)ではより長い年数の見積りを要求しており、斯様の項目との整合性についても考慮すべきである。</p> <p>また、「合理的な説明ができる場合」とはどれほどの説明を要するのか、結論の背景に補足的な説明を書き加えるか、少なくとも本適用指針を適用した後に適切な運用がなされているかを十分に注視して頂きたい。</p>	
<p>53) 合理的に説明できる場合の閾値を明示すべきである。</p>	<p>(企業分類による枠組みについて、強制ではなくあくまで例示とする前提においてですが)回収可能性について実態判断することについては同意いたします。</p> <p>但し、「・・・合理的に説明できる場合、・・・回収可能性があるものとする。」という表現は、閾値を明瞭に例示すべきである。</p>	
<p>54) 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。</p>	<p>(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。</p> <p>(理由)</p> <p>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、原則が上限5年であることを明示するとともに、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 of 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。</p>	
<p>55) 例示は削除する、又は長期的かつ安定的な収益が計上されることが示す例に修正すべきである。</p>	<p>本公開草案第80項の例示を変更し、新たな契約等が締結されるなど長期的かつ安定的な収益が計上されることが確実な場合に限り本公開草案第24項が適用される状況であることを明記することを前提に、本公開草案の提案に同意する。</p> <p>(理由)</p> <p>過去の業績が不安定な会社等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と判断できる状況は、新たな契約等が締結されるなど、長期的かつ安定的な収益が計上されることが確実な場合に限定されると考える。</p> <p>この点を鑑みると、本公開草案第80項で示されている「製品の特性により需要の変動が長期にわたり予測できる場合」の例示は、実務上の判断に多様性が生じる可能性が高いため、削</p>	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
	除する、又は長期的かつ安定的な収益が計上されることが確実なことを示す例に修正する必要がある。	
56) 「合理的に説明できる場合」の趣旨を明確にすべきである。	「合理的に説明できる場合」との条件が付された規定が存在する（本公開草案第24項）が、これは原則的な取り扱いに対する反証規定であると理解しているが、その認識で問題はないか。	
57) 5年を超える見積可能期間の繰延税金資産について回収可能とする取扱いは削除すべきである。	<p>同意しない。</p> <p>何を満たせば「合理的か」の判断が難しい。企業の中長期計画（通常5年が最長と考えられる）を超えた期間の課税所得の見積りを合理的と説明するのは難しいと考えられ、この規定は削除したほうがよい。</p> <p>「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」が明確でなく、特に（分類3）は損益が大きく増減している状況を前提としており、一般的な中長期計画の期間を超える5年超の期間の判断には、実務上の混乱が生ずる可能性が高い。この種の規定は不要ではないか。残すとしても、もう少し説得力のある例示に変更し、少なくとも、稀な場合であることを明示すべきである。</p> <p>課税所得の発生が不安定な会社については、5年を超える合理的で実現可能な長期の経営計画の策定が通常困難と考えられる。このため、本公開草案第24項の「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」状況を想定することは困難であり、当該取扱いは不要である。</p>	
58) (分類3)の要件を修正すべきである（本公開草案第22項(1)）。	本公開草案第22項(1)の「課税所得が大きく増減」は、監査委員会報告第66号の「経常的な損益が大きく増減」と対応していると考えられる。課税所得はプラスしか意味しない（本公開草案第3項の(7)参照）ため、監査委員会報告第66号とは意味が違ってしまっている。（従来は分類3であるが、本公開草案では当てはまらない。）「課税所得（または税務上の欠損金）が大きく増減」と変更すべきではないか。	
59) (分類3)の要件に課税所得の発生が不安定である旨を追加すべきである。	<p>同意しない。</p> <p>本公開草案第22項(1)の要件については、「過去(3年)及び当期において、<u>課税所得の発生が不安定である、すなわち、臨時的な原因により生じたものを除いて</u>課税所得が大きく増減している」とし、下線部分を追加すべきである。</p> <p>(分類3)に属する会社の要件を、このように明確化した上で、本公開草案第24項の取扱</p>	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
	<p>いを設けることは適切ではないものとする。</p> <p>(理 由)</p> <p>監査委員会報告第 66 号では、「過去の業績が不安定な会社等の場合、すなわち、過去の経常的な損益が大きく増減しているような会社」が例示区分 3 とされていた。</p> <p>本公開草案第 75 項において、「過去 (3 年) 及び当期における課税所得の増減幅は大きいものの、全体として一定の高い水準で推移している場合、(分類 2) に該当する」とされていることから、(分類 3) は、重要な税務上の欠損金が生じている年度はないが、課税所得が低水準である年度もあることが想定されているものと考えられる。したがって、(分類 3) については、「課税所得の発生が不安定」な会社であることを要件として明確化を図るべきである。</p> <p>同意しない。</p> <p>(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、ということを確認すべきである。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く、本公開草案第 24 項の提案に反対する。</p>	
<p>60) 5 年超の見積り期間に関する開示を追加すべきである。</p>	<p>同意しない。</p> <p>(理 由)</p> <p>見積期間が 5 年と 7 年のいずれが適正かといった判断は実務上非常に困難であるうえ、本公開草案第 24 項の「合理的に説明できる場合」とは、基本的な取扱いに対する反証規定を定めたものと理解しているが、反証規定を適用する以上は、財務諸表利用者に対して、その旨と反証の具体的な内容を開示することが必要と考える。よって、そのような開示を前提としない限り、本公開草案の提案に同意しない。</p>	
<p>61) 本公開草案第 24 項の趣旨を明確化すべきである。</p>	<p>本公開草案第 24 項では、「一時差異等加減算前課税所得の見積額」に基づく記載やそれを見積る記載がない。そのため、本公開草案第 24 項による場合には、必ずしも「一時差異等加減算前課税所得の見積額」を算定する必要がなく、定性的な説明によることも可能と解釈しうる。そのような趣旨であるならば、結論の背景で補足説明すべきと考える。</p>	
<p><b>質問6: (分類4) の要件を満たす企業であっても (分類2) 又は (分類3) に該当するものとする取扱い</b></p>		
<p>62) 本公開草案の</p>	<p>同意する。</p>	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
提案に同意する。	<p>将来の課税所得を合理的に予測した結果、原則的な区分を超えた繰延税金資産の回収可能性が合理的に説明できる場合には、繰延税金資産を計上すべきであると考えます。</p> <p>将来の見込みが過去の実績と大きく異なることが予想される場合には、それに対応して繰延税金資産の回収可能性を慎重に判断すべきである。このため、同意する。</p>	
63)「合理的な説明ができる場合」の説明が必要である。	<p>同意する。</p> <p>将来の繰延税金資産の回収可能性をより実態に即して判断することができる。</p> <p>また、「合理的な説明ができる場合」とはどれほどの説明を要するのか、結論の背景に補足的な説明を書き加えるか、少なくとも本適用指針を適用した後に適切な運用がなされているかを十分に注視して頂きたい。</p>	
64)「合理的に説明できる場合」の趣旨を明確にすべきである。	<p>「合理的に説明できる場合」との条件が付された規定が存在する（本公開草案第 28 項及び第 29 項）が、これは原則的な取り扱いに対する反証規定であると理解しているが、その認識で問題はないか。</p>	
65)「重要な税務上の欠損金」について具体的な指針が必要である。	<p>概ね同意する。</p> <p>ただし、(分類 4) の条件となる「重要な税務上の欠損金」についてはもう少し具体的な指針を提供いただきたい。「重要な税務上の欠損金」の発生が、本適用指針の(分類 3) と(分類 4) を分ける重要な指標となっているため、判断指針を明確にすることは有用と考えられる。</p> <p>「重要な税務上の繰越欠損金」の「重要な」は何をもって判断するのが不明瞭であるため、結論の背景等で明確に書き込むことを検討して頂きたい。</p>	
66) (分類 4) の要件を満たす企業を(分類 3) に該当するものとして取り扱う場合、本公開草案第 24 項の定めを適用できないことを明らかにすべきである。	<p>同意する。</p> <p>なお、(分類 4) の要件を満たす企業を(分類 3) に該当するものとして取り扱う場合、本公開草案第 24 項の規定を適用できないことを明らかにすべきである。</p> <p>(理由)</p> <p>本公開草案第 29 項に該当する企業が、本公開草案第 24 項の適用を受けることは想定できない。我々は、(分類 3) に該当する会社について、本公開草案第 24 項の規定を設けることに反対であるが、仮に本公開草案第 24 項の取扱いを設ける場合であっても、本公開草案第 29 項の適用を受ける企業については、本公開草案第 24 項の規定を適用できないこと明らかにすべきである。</p>	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
67) 企業分類を簡素化すべきである。	<p>(企業分類による枠組みについて、強制ではなくあくまで例示とする前提においてですが) 回収可能性について実態判断することについては同意いたします。</p> <p>但し、企業分類は実質的には3つ(従来の、分類1、分類2~4、分類5)に簡素化すべきである。</p>	
68) (分類2)に該当する取扱いは限定的である旨を明示すべきである。	<p>形式的に(分類4)と判断される企業は、重要な税務上の欠損金が生じている企業であり、本公開草案第28項の規定に基づいて(分類2)と判断される場合は極めて限定的である旨を明示していただきたい。</p>	
69) (分類4)の要件を満たす企業が(分類2)に該当する場合があるという提案に反対する。	<p>(分類3)は、(分類2)に該当するものとして取り扱う規定はない。本公開草案第24項によって(分類2)に近似するものの、本公開草案第21項が適用されないため、(分類2)と同じ取扱いにはならない。一方で、(分類4)は重要な税務上の欠損金を計上しているにも関わらず、合理的に説明できる場合には(分類2)に該当するものとして取り扱うことが容認されている。ここに(分類3)と(分類4)とでバランスが悪いものと考えられる。したがって、(分類3)でも(分類2)に該当するものとして取り扱う規定を設けるか、あるいは、(分類4)が(分類2)に該当するものとして取り扱う規定を削除することを提案する。</p>	
70) 「合理的に説明できる場合」が明確でないため、例外規定は不要である。	<p>同意しない。</p> <p>「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」が明確でなく、業績の悪化した状況での繰延税金資産の計上の判断に実務上の混乱が生ずる可能性が高い。このような例外規定は不要ではないか。</p>	
71) 翌期及び翌々期の2年間において一時差異等加減算前課税所得が生じる場合の取扱いを明確化すべきである。	<p>本公開草案第29項の定め「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年間にお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。</p> <p>(理由)</p> <p>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年間において一時差異等加減算前課税所得が生じることは合理的に説明できるケースも考えられる。現状の定めでは判然としないため、この点を確認させて頂きたい。</p>	



論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
72) 5年超にわたり一時差異等加減算前課税所得が安定的に生じることを強調すべきである。	重要な税務上の欠損金をもたらすほどの災害損失が生じた場合には、販売活動や事業用資産に重大な影響を及ぼしているものと考えられる。そのため、将来において5年超にわたり一時差異等加減算前課税所得が安定的に生じることが合理的に説明できないケースもあるものと想定されるが、現状の記載では、災害損失であれば本公開草案第28項に従って(分類2)に該当するものとして取り扱われると解釈されるおそれがあるため、将来において5年超にわたり一時差異等加減算前課税所得が安定的に生じることがポイントである点を強調すべきと提案する。	
<b>質問7:注記事項</b>		
別紙参照		
<b>質問8-1: 原則適用の時期</b>		
73) 本公開草案の提案を支持する。	同意する。	
74) 平成27年度中に本公開草案が最終化されることを前提に公開草案の提案を支持する。	平成28年4月1日開始事業年度の前までに最終改訂版が公表され、本適用指針の周知を図ることを前提に本提案に同意する。	
75) 平成27年度第3四半期までに本公開草案が最終化されることを前提に公開草案の提案を支持する。	<p>おおむね年内に最終化が行われることを想定すると、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。</p> <p>本公開草案が平成27年4月1日に開始する年度の第3四半期(平成27年12月)までに最終化される場合、本公開草案の提案に同意する。なお、当該期間までに最終化されない場合には、再考が必要であると考えます。</p>	
76) 本公開草案の提案に同意するが、可能な限り速	<p>同意します。</p> <p>ただし、本適用指針の公表時期によっては、将来課税所得の見積を見直す場合に準備期間が足りないことが想定されると考えます。基準適用初年度においては十分な準備期間を確保する</p>	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
やかに本適用指針を公表することが望ましい。	要請があると考え、可能な限り速やかに本適用指針を公表することが望ましいと考えます。	
77) 四半期の簡便的な取扱いについて、明記する必要がある。	<p>適用初年度の第1四半期においては、企業会計基準適用指針第14号「四半期財務諸表に関する会計基準の適用指針」で定める四半期財務諸表に関する繰延税金資産の回収可能性の判断における簡便的な取扱いについて、一時差異等の発生状況及び将来の業績予測やタックス・プランニングについて前年度末の状況と比較する必要があるとされている。本公開草案の適用にあたっては、本公開草案の適用後の期首の状況と比較することになるため、当該経過的な取扱いを明記することが必要であると考え。</p> <p>(考えられる案)</p> <p>本適用指針の適用初年度において、企業会計基準適用指針第14号「四半期財務諸表に関する会計基準の適用指針」第16項及び第17項に定める「前年度末」については「当年度の期首」と読み替えるものとする。</p>	
<b>質問8-2: 早期適用に関する取扱い</b>		
78) 本公開草案の提案を支持する。	<p>同意する。</p> <p>監査委員会報告第66号の基本的な考え方を踏襲している内容であり、適用にあたって過大な負荷は想定されないことから、最終確定した後、可能な限り早く早期適用を認めるべきである。早期適用する年度末において、当該年度の期首における状況とも整合性が取れるよう、期首に遡って判断を行うことは可能である。なお適用初年度の影響額を「損益」とすれば、質問に記載のある「恣意性」の問題は解消される。</p> <p>本適用指針は、今までの繰延税金資産の計上に対する考え方を訂正し、改善を図るものである点を勘案し、早期適用を認めることに合理性があると考えます。したがって、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ることに同意します。</p>	
79) 早期適用する場合、第1四半期から第3四半期までの開示について、明確にする必要がある。	早期適用年度の有価証券報告書においては、開示府令において、第1四半期～第3四半期までの業績開示を求めているが、これらの業績開示は、監査人の保証外の参考情報としての位置づけであることから、今回の適用指針の内容を反映して四半期財務諸表の数値を修正する必要がないものと考えているが、この理解でよいか確認したい。	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
<p>80) 早期適用に関する本公開草案の提案に同意しない。</p>	<p>早期適用を認めると、企業間の比較可能性を損なうことになり、また、監査の実行可能性を担保できない事態が生じることを懸念する。</p> <p>期首の会計事象等に関して見積りを行うに当たり、見積りに用いる情報について、過去の財務諸表が作成された時点で入手可能であったものと、その後判明したものを客観的に区別することは実務上困難であることから、遡及適用が実務上不可能な場合に該当することがあり得るものと思われる。このため、期首時点まで遡及適用して算定した適用に伴う影響額を期首の利益剰余金とする取扱いを、早期適用における取扱いとして規定することは適切ではないものとする。</p> <p>期末からの早期適用は特に(4)の利益操作の可能性が排除できず、一方で(1)の経営環境の変化があり一刻も早期に適用すべきであるというほどの根拠も示されていないことから、早期適用を認める規定を設けることには反対する。</p> <p>約1年が経過した後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。</p> <p>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、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する。</p> <p>3月決算企業においては、本適用指針の準備期間が3か月未満となる虞もあり、新たな適用指針の導入について十分な準備期間を設けることが出来ずに、決算日を迎えることとなる可能性がある。</p> <p>後知恵を排除して期首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し、財務諸表作成者が適切に当該情報を区分して会計処理を行うこと、及び、その妥当性について監査人が検証することは、実務上、困難を伴い、結果として、会計基準等の改正に伴う会計方針の変更の影響額と見積りの変更による影響額を適正に区分できない可能性が十分に考えられる。加えて、これらの区分について恣意性が入る可能性がある。</p>	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応																				
	<p>会計方針の選択・適用は事業年度の期首から行われることが原則であると考えられ（企業会計基準第12号「四半期財務諸表に関する会計基準」第9項、第10項参照）、年度決算と四半期決算の首尾一貫性も保つ必要があると考えられる。このため、新会計基準は期首からの適用とすべきであり、期末に早期適用を行って、期首への遡及処理を行うことは、会計方針の適用の原則的な考え方に反し、適切ではないと考えられる。</p> <p>期首時点で入手可能であった情報と、期首から約一年が経過した時点で事後的に入手した情報との区別が難しく、期首時点の適用の影響の判断について恣意性を排除することができないと考えられる。さらに、早期適用した期の期中に企業結合や事業分離を実施している場合、企業結合の会計処理の見直しが必要になる可能性が考えられるなど、重要な影響を受ける取引が存在する可能性がある。このように、期末時点で早期適用した上で、期首に遡って修正を行うことは実務への影響が極めて大きいと考えられる。</p>																					
<p>81) 早期適用を認めた場合における組織再編の取扱いを明確にすべきである。</p>	<p>早期適用した年度の期首以降期末までに行われた企業結合や事業分離に関する取扱いについて、事後的に新設会社の設立時の払込資本を年度末に修正することは適切ではないと考えるため、追加的な指針が必要と考える。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・3月決算P社は平成28年3月期の年度末に本適用指針を早期適用した。</li> <li>・P社は平成27年4月1日に単独新設分割により、子会社S社を設立。</li> </ul> <p>この場合、会社分割直前にP社で付された適正な帳簿価額に基づいて、新設分割時に以下の仕訳が行われていると考えられるが、平成28年3月期の年度末に本適用指針を期首に遡って適用する場合、新設会社S社の会社設立時の払込資本を年度末に修正することになるのか。</p> <p>&lt;P社（分割会社）&gt;</p> <table border="0" style="width: 100%;"> <tr> <td style="width: 30%;">(借) S社株式</td> <td style="width: 10%;">XX</td> <td style="width: 10%;">/</td> <td style="width: 30%;">(貸) 移転諸資産</td> <td style="width: 10%;">XX</td> </tr> <tr> <td>(借) 繰延税金資産(S株式)</td> <td>XX</td> <td>/</td> <td>(貸) 繰延税金資産</td> <td>XX</td> </tr> </table> <p>&lt;S社（新設会社）&gt;</p> <table border="0" style="width: 100%;"> <tr> <td style="width: 30%;">(借) 移転諸資産</td> <td style="width: 10%;">XX</td> <td style="width: 10%;">/</td> <td style="width: 30%;">(貸) 払込資本</td> <td style="width: 10%;">XX</td> </tr> <tr> <td>(借) 繰延税金資産</td> <td>XX</td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> </table>	(借) S社株式	XX	/	(貸) 移転諸資産	XX	(借) 繰延税金資産(S株式)	XX	/	(貸) 繰延税金資産	XX	(借) 移転諸資産	XX	/	(貸) 払込資本	XX	(借) 繰延税金資産	XX				
(借) S社株式	XX	/	(貸) 移転諸資産	XX																		
(借) 繰延税金資産(S株式)	XX	/	(貸) 繰延税金資産	XX																		
(借) 移転諸資産	XX	/	(貸) 払込資本	XX																		
(借) 繰延税金資産	XX																					
<p>82) 公表日以後が期首となる年度からの早期適用</p>	<p>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。</p>																					

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
を認めることについては、検討の余地がある。	本適用指針の公表日後、平成28年4月1日より前に開始する連結会計年度及び事業年度については、期首からの早期適用を認めることを検討する余地はあるものとする。期首から早期適用する場合は、期首時点において本適用指針に基づく見積りを行うに当たり、情報の入手時点の問題はなく、また、監査の実行可能性の担保にも支障がないものと考えられるためである。	
<b>質問8-3: 適用初年度の取扱い</b>		
83) 本公開草案の提案を支持する意見。	<p>同意する。</p> <p>本公開草案は、繰延税金資産の回収可能性を判断する上での会計処理の原則及び手続の変更を伴うものであり、会計基準等の改正に伴う会計方針の変更として取り扱うことに同意する。</p> <p>また、実務上、早期適用を行うことに困難を伴うと考える。従って、比較年度の財務諸表に遡及適用することは、より一層、実務上の困難を伴うことが想定されるため、適用初年度の期首の影響額を利益剰余金等に加減する経過的な取扱いを定める本公開草案の提案に同意する。</p> <p>現行実務と異なる会計処理が規定されているため、会計上の見積りの変更ではないと考えられる。また、今回の変更は企業を取り巻く環境の変化に対応して行われるものではないため、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にも該当しないと考える。そのため、当期の損益に影響させるものではなく、会計方針の変更として期首利益剰余金で処理すべきと考える。</p> <p>本公開草案においては、現行の実務で行われている方法と異なる方法が定められており、かつ、異なる会計処理が定められている。したがって、繰延税金資産及び繰延税金負債の金額の見積りの修正には該当しないため、本適用指針の適用に伴い生じる影響額は、当期の損益に影響させるものではなく、会計方針の変更として期首利益剰余金で処理すべきである。</p>	
84) 適用初年度の影響額は、損益に影響させるべきであるとして本公開草案の提案に同意しない。	<p>過去期間における影響額を適用初年度期首の利益剰余金に加減するという点について、基準変更がなければ損益に認識できたものを基準の適用により会計方針の変更の影響として損益には認識できなくなると、適用開始年度の選択によって損益と利益剰余金の区分に変化が生じ、会社間の比較可能性を低下させる懸念があると思われます。</p> <p>現行の取扱いにおいて分類変更として生じる影響が、本適用指針案においては分類変更がない場合(分類3のまま)でも回収可能性が弾力的に判断できることから生じてくることをどう位置付けるかという説明が求められるのではないのでしょうか。</p>	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
	<p>(1)繰延税金資産の算定は見積りをベースとしており、(2)本適用指針は監査委員会報告第66号の内容を全体として引き継いで明確化や改善を図ったのみであり、(3)繰延税金資産の計上後に税負担が発生した場合には損益を経由して繰延税金資産を取り崩すので、計上段階で損益を経由しない場合には、計上と取り崩しとで会計処理に明らかな不整合が生じることから、適用初年度の影響額は、「損益」として取り扱うべきであると考えます。</p> <p>「損益」を通さないことは、上記3つの理由から作成者の実務感覚からは程遠く、また、本適用指針の本旨が、監査委員会報告第66号の運用を改善して、繰延税金資産をより適切に計上することにあることを考慮すれば、「損益」を通さない会計処理は、本適用指針の趣旨を没却するものであり、財務諸表作成者としては、本提案は到底受け入れられるものではない。</p> <p>今回の適用指針の開発は、やむなく「会計方針の変更」に相当するものと考えられる。したがって、企業会計基準第24号「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」(以下「企業会計基準第24号」という。)第6項(1)の規定にしたがって、特定の経過的な取扱い(一時の損益として取り扱う)を定めるべきと考えます。(分類2)のスケジューリング不能な会計処理の取扱いなどは、「会計処理の原則及び手続きを変更する内容」を含んでいると言えなくもない。しかし、この規定は、あくまで、経済的実態を踏まえた繰延税金資産の回収可能性を判断するために、監査委員会報告第66号の運用を改善することをその本旨とするものであり、この点を踏まえれば、「会計処理の原則及び手続きを変更する内容」と断ずる性質のものではない。</p> <p>新しい適用指針の各規定について、「監査委員会報告第66号でも繰延税金資産を計上できたのか」をつぶさに検討する必要性が生じる可能性があり、これは、作成者及び監査人に無意味で煩雑な作業を課すことにつながる。また、各社の対応や監査法人の対応の違いにより、「利益剰余金」に加減する範囲についてばらつきが生じ、比較可能性の観点からも、不合理な帰結となる。</p> <p>企業結合ステップ2の適用においては、企業会計基準第24号第6項(1)の規定にしたがって、様々なバリエーションの経過的な取扱い(適用初年度期首BSの書換え、将来からの適用等)を設けている。この点を考慮すると、企業会計基準第24号第6項(1)の規定は、適用する会計基準の性質に適合した実態に即した取扱いを柔軟に許容する趣旨と考えられ、必ずしも「当該影響額を当期の損益をすることは想定されていない」と断ずることはできない。むしろ、この様な制限を行うことで、適用初年度の影響額を「利益剰余金」に加減するという実態からかけ離れた会計処理を強制する帰結となっては、本末転倒である。</p>	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
	<p>「適用初年度の影響額を損益に入れることは、投資家をミスリードするのではないか」との意見も聞かれる。しかし、適用初年度の影響額を通常の方法等調整額とは分けて格別の科目で表示することや、開示を工夫することで、投資家をミスリードすることは回避でき、投資家の分析に資することが可能である。</p> <p>これと同様の理由で、例えば、ASBJ がその他の包括利益累計額(AOCI)に直接に加減すべきとしている取引については、もちろん、一度その他の包括利益(OCI)を経由すべきと考えていることを付記する。</p> <p>本公開草案第4項に「したがって、繰延税金資産として計上すべき金額は、～見積額である」としているように、繰延税金資産の算定は全体が会計上の見積りであり、その見積りの変更の結果としての影響額は損益に反映させるべきである。</p> <p>本公開草案第53項に記載のとおり、基本的に、監査委員会報告第66号等の内容を踏襲しており、会計方針の変更に該当する部分が適用指針案で示されたどの部分か不明確であるため、会計上の見積りの変更と同様に損益に反映させることが適切であると考えられる。</p> <p>また、繰延税金資産の計上後、実際に税負担が発生した場合には、損益を経由して繰延税金資産を取り崩すことになることを踏まえると、計上段階で損益を経由しない場合には、計上時と取り崩し時で処理が不整合となる懸念がある。</p> <p>① 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り、実態としては見積り方法の変更であることを考慮すると、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に類似していると考えて、会計上の見積りの変更と同様に取り扱うことが、妥当であると考えられるため。</p> <p>② 会計方針の変更として扱えば、期首に繰延税金資産の評価性引当額を取り崩し、繰延税金資産及び利益剰余金の増加を認識する一方で、期中に一時差異等が解消され、当該繰延税金資産の取り崩し及び法人税等調整額を認識するケースが発生する。その場合は、一会計期間を俯瞰して捉えると、両者を相殺して影響額を認識した方が実態に合っており、当期純利益等の指標が適切な表示になると考えられるため。</p>	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
	<p>企業の分類の考え方は、本適用指針の適用前においては監査委員会報告に規定されており、繰延税金資産の回収可能性に関する監査上の判断の指針として機能しており、少なくとも形式的には会計基準としての性格は有していません。</p> <p>本適用指針の適用は、新たな適用指針の適用となりますが、本適用指針の適用によっても、繰延税金資産の計上に関する基本的な考え方に変更は生じない点、及び、企業の分類の考え方は、監査委員会報告の規定において既に存在した考え方を一部拡張するものであり、今までの繰延税金資産の計上に対する考え方に若干の変更を加えるものである点を勘案し、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考えます。</p>	
<p>85) 本公開草案の提案におおむね同意するが、適用初年度の影響額は、損益に影響させるべきである。</p>	<p>本公開草案の考え方について概ね同意するが、以下の通り、適用初年度における期首の影響額を損益に計上する方が適切との意見も聞かれた。</p> <p>適用指針によってこれまで硬直化していた繰延税金資産の回収可能性の判断の見直しが行われたものであるため、実質的には会計方針の変更ではなく、見積りの変更に該当すると考えられる側面もある。過去の状態を確認することが難しい場合が想定され、実務コストも考慮すると、利益剰余金と損益の切り分けが必ずしもコストに見合う便益の高い情報とは考えられない。</p>	
<p>86) 本公開草案の提案を支持したうえで、取扱いの明確化が必要である。</p>	<p>適用初年度における取扱いにおいて、期首時点の見積りと期末（又は適用直後の四半期若しくは中間期末）までに生じた事象との区別については、実務上の懸念があるため、例示等によりその取扱いを明確化することが適切と考える。</p>	
<b>質問9: その他</b>		
<b>定義</b>		
<p>87) 「タックス・プランニング」を定義する必要がある（本公開草案第3項(5)）。</p>	<p>本公開草案第3項でタックス・プランニングの定義を行う必要があると考える。</p> <p>(考えられる案)</p> <p>タックス・プランニングとは、企業が、税務上の欠損金の繰越・繰戻期間、税額控除の繰越期限内、又は、一時差異等加減算前課税所得の見積可能期間において、課税所得の創出又は増加のために行うことである。</p>	



論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
88) 「一時差異等 解消前課税所得」 とすべきである (本公開草案第3 項(9))。	「一時差異等加減算前課税所得」の用語には、加算・減算という税務調整の手続の名称が用いられている。しかし、一時差異は加算又は減算という手続を通じて「解消」され、また、本公開草案第3項(9)の定義でもその旨が記載されている。さらに、加算又は減算の用語を用いた場合に、税効果会計が繰延法によっていても誤解されかねない。そこで、本公開草案第3項(9)で定義される用語として「一時差異等解消前課税所得」を提案する。	
<b>企業の分類に応じた取扱い (本公開草案第15項から第32項)</b>		
89) (分類1)と(分 類2)の要件を修 正すべきである (本公開草案第 17項(2)及び第19 項(2))。	<p>(分類1)及び(分類2)の要件について、「当期末において、経営環境に著しい変化がない」か否かを判断するにあたり、当期の経常利益の発生状況も勘案することを追記する必要があると考える。</p> <p>65. 本適用指針では、(分類1)に係る分類の要件について、「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を每期(当期及びおおむね過去3年以上)計上している会社等で、その経営環境に著しい変化がない場合」とする監査委員会報告第66号の定めの内容を踏襲している(第17項参照)。なお、(分類1)に係る分類の要件として示している「当期末において、経営環境に著しい変化がない。」(第17項(2)参照)とは、監査委員会報告第66号における「その経営環境に著しい変化がない」を踏襲したものであり、将来においても一定水準の課税所得が生じると予測できる状況にあることを意図している。<u>このような予測を行うにあたっては、過去及び当期における課税所得のみに着目して分類の要件に該当する企業として取扱うことが、必ずしも企業の実態を反映しない場合があると考えられるため、過去及び当期の経常利益の発生状況も含めて勘案することを想定している。</u></p>	
	<p>本公開草案第65項において、「将来においても一定水準の課税所得が生じると予測できる状況にあることを意図している」とされていることと整合する、また、(分類4)において、翌期の予測が必要とされている点(本公開草案第27項)とも整合すると考えられるため、(分類1)と(分類2)の要件として、「当期末において、経営環境に著しい変化がない」ことが要求されているが、当該要件は「当期末において、近い将来に経営環境の著しい変化が予想されない」などの表現にすることが望ましいと考える。</p>	
90) 一時差異の内 容や企業の実情 を考慮すること	<p>本公開草案では、「回収可能性があるものとする」との表現に統一され、監査委員会報告第66号の「判断できるものとする」との表現から変更されている。当該変更により、回収可能性があるものとされた将来減算一時差異については、必ず繰延税金資産を計上すべきとも考え</p>	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
を明示すべきである。	られるが、企業の分類に基づく硬直的な判断を要求するものではなく、一時差異の内容や企業の実情を考慮し、回収可能性を判断すべきことを明示していただきたい。	
91) (分類1) において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の不計上を明確化すべきである(本公開草案第18項)。	(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。	
92) (分類2) の要件を修正すべきである(本公開草案第19項)。	(分類3) の要件には、過去(3年)及び当期のいずれの事業年度においても重要な税務上の欠損金が生じていないことと、本公開草案第26項(2)又は(3)の要件を満たす場合を除くことが挙げられている。一方、(分類2) の要件には、本公開草案第26項(2)又は(3)の要件を満たす場合を除くことは挙げられていない。その差異が意味する内容について、結論の背景で説明することが適切と考える。	
93) (分類5) の要件を修正すべきである。	(分類5) の要件として本公開草案第30項(2)において「翌期においても重要な税務上の欠損金が生じることが見込まれる。」ことを要求しているが、本公開草案第89項において「監査委員会報告第66号の定めの内容を踏襲した」とされており、要件を追加する必要はない。	
94) 将来の課税所得の見積りに際し、原則として、取締役会等の承認を得た業績予測であることを明記すべきである(本公開草案第32項)。	<p>企業が将来の業績予測を合理的な金額であると説明する場合においても、意思決定機関において承認されていることは重要な要素である。また、企業会計基準適用指針第6号「固定資産の減損に係る会計基準の適用指針」第36項(1)においても用いられている表現であることから、これと整合的に、原則として、取締役会等の承認を得た業績予測であることを明記することが適切である。</p> <p>本公開草案第32項について、一時差異等加減算前課税所得の見積りは、取締役会等の承認を得たものであることを明記する必要があると考える。会計上の見積りは、企業として信頼性がある情報に基づいて行う必要があることを鑑みると、企業として正式に機関決定された業績予測を使用する必要があるという適用上の指針を示すことは重要であるため、当該表現を引き継ぐことが適切であると考えている。</p>	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
	<p>(考えられる案)</p> <p>32. (前略)具体的には、業績予測の前提となった数値を、取締役会等の承認を得た中長期計画の前提業績予測の前提となった数値を、経営環境等の企業の外部要因に関する情報や企業が用いている内部の情報(過去における中長期計画の達成状況、予算やその修正資料、業績評価の基礎データ、売上見込み、取締役会資料を含む。)と整合的に修正し、課税所得又は税務上の欠損金を見積る。なお、業績予測は、中長期計画、事業計画又は予算編成の一部等その呼称は問わない。</p> <p>92. <u>なお、監査委員会報告第66号では、将来の業績予測について、「原則として、取締役会や常務会等(以下「取締役会等」という。)の承認を得たものであることが必要である」とされていた点は、会計上の見積りにおいて経営者が使用する重要な仮定であることを鑑みて、その表現を引き継ぐものとした。</u></p> <p>従来、監査委員会報告第66号では「将来の業績予測は、事業計画や経営計画が原則として、取締役会や常務会等の承認を得たものが必要である」と規定されていたが、将来の会計上の見積りに関する事項の重要性が増している昨今で、その規定を取り外し安易に正式な承認を得ていない内部資料の利用を可能とすることは適当ではない。</p> <p>将来の会計上の見積りに関する事項の重要性が増している中で、この規定の削除は内部チェックの不十分な内部書類に基づく重要な会計上の見積りを可能にすることになり、不適切である。昨今の事情を考慮すれば、当該規定を削除できるような状況にはない。</p>	
<p><b>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及び固定資産の減損損失に係る取扱い</b></p>		
<p>95) 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についても、合理的な見積可能期間を超えた期間に解消されると見込まれることが、合理的に説明でき</p>	<p>本公開草案第24項において、長期性の一時差異以外の一時的差異について合理的な見積可能期間を超える期間においてスケジューリングを行う場合には合理的な説明を求めていることに対して、長期性の一時差異については当該記載がないため、企業の合理的な説明の有無にかかわらず、会計基準において(分類3)に該当する企業では長期性の一時差異が無条件に解消可能と判断できることを示しているとの誤解を生じさせる可能性がある。</p> <p>これまでの実務においても、(分類3)の会社の長期性の一時差異について例外なく回収可能性ありとして扱うことはなかったものと理解していることから、長期性の一時差異についても、合理的に説明できる場合にのみ、合理的な見積可能期間を超えた期間であっても、解消されると見込まれる将来減算一時差異に関する繰延税金資産は回収可能性があるものと判断できることを明記することが適当であると考え。</p>	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
<p>る場合にのみ、当該繰延税金資産の回収可能性があるものとするべきである（本公開草案第 35 項）。</p>	<p>本公開草案第 35 項 (2) において、「当期末における当該将来減算一時差異の最終解消見込年度までに解消されると見込まれる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」と判断できるものとする。」と記述されている。表現が適切でないと考えられる。</p> <p>解消年度が長期にわたる将来減算一時差異について、(分類 1) から (分類 3) まで一律に「判断できる」という表現が用いられているが、当該表現を用いるのであれば、結論の背景（本公開草案第 96 項）において、繰延税金資産の計上要否を任意に判断できる趣旨ではないことを明確にする必要があると考える。</p> <p>(理 由)</p> <p>財務諸表作成者の意思により任意に繰延税金資産の計上を行うことができる規定であるとの誤解が生じる虞があり、実務上、主観的・恣意的な判断を容認することとなる可能性があると考えられる。</p>	
<p>96) 償却資産の減損損失に係る将来減算一時差異の取扱いについて、より明確にすべき点がある（本公開草案第 36 項）。</p>	<p>本公開草案第 36 項（固定資産の減損損失に係る将来減算一時差異の取扱い）の (1) 償却資産において、「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。」と記述されている。</p> <p>減損損失を計上した償却資産は、事業の用に供されていないものも多い。また、減損損失を計上した時点では事業の用に供されていても、その後において事業の用に供されなくなることも少なくない。事業の用に供されていない償却資産については、税務上の償却限度額はないため、償却超過額の認容はされない。したがって、売却等に係る意思決定又は実施計画等がない場合、スケジューリング不能な一時差異として取り扱うことになると考えられる。その点を明確にすべきであると考えられる。</p>	
<p>97) 償却資産の減損損失に係る将来減算一時差異の取扱いについて、該当する企業の分類の通常の見積可能期間を超える場合の取扱いも明示して</p>	<p>本公開草案第 36 項(1)の記載を次のように変更することを提案する。</p> <p>(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。 また、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、<u>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。</u></p>	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
おくべきである (本公開草案第36項)。	(理 由) 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。	
98) 減損損失に起因する将来減算一時差異にも本公開草案第35項の適用をすべきである。	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、本公開草案第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するように変更する必要があると考える。	
<b>他の実務指針の移管の際に検討するもの</b>		
99) 税効果会計に関するQ&AのQ14の取り扱いを本公開草案に織り込むべきである。	法人税法の改正により、「税効果会計に関するQ&A」のQ14で言及されている、複数期間にわたって異なる税率が適用される状況は現在も続いており、適用指針で処理を明確にすることが望ましいと考えられるため、当該規定を本適用指針に取り込むことが望ましいと考える。	
100) 監査委員会報告第66号以外の移管に関するスケジュールを明確にすべきである。	本公開草案に含まれないものの移管については、審議の対象となる論点に、あまりにも細かい論点は含めるべきではない。真に見直しが必要なものに限定して見直しを行い、そのスケジュールを明確にして頂きたい。	
101) 適用する税率について、2016年3月期から適用できるように開発すべきである。	税制改正による税率変更がある場合の税効果会計の取扱いについては、財務諸表数値に与える影響の大きさを考慮すると、2016年3月期から適用できるように早期の検討を強くお願いしたい。	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
102) 企業結合における税効果会計の取扱いを見直すべきである。	<p>繰延税金資産の回収可能性に関しまして、「100%子会社で発生した欠損金についてその子会社で将来回収できなくても、親会社が100%子会社を合併することにより回収可能になる場合」があります。</p> <p>100%子会社の場合、親会社のコントロールでいかようにもなりますので、今回の適用指針で明記いただけますと幸いです。</p>	
103) 繰延税金負債の支払可能性について、見直しを図るべきである。	<p>実務上、清算間近の企業を除いて「将来加算一時差異は須らく認識する」という会計処理が行なわれている。</p> <p>ただ、当該差異の解消時期が至近(翌期等)である場合、一時差異等加減算前課税所得が発生しないことが合理的に説明出来る場合もあり、将来加算一時差異を認識しないことがより正しい処理と考えられることから「解消時期に一時差異等加減算前課税所得が発生しないことが合理的に説明出来る将来加算一時差異は、繰延税金負債を認識しない」と文言を加えることをお願いしたい。</p>	
<b>その他</b>		
104) 資本剰余金に直接計上された繰延税金資産に係る処理を明示すべきである(本公開草案第10項)。	<p>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、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。</p> <p>(理由)</p> <p>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本公開草案第10項に設けるべきであると考えられる。</p>	
105) 繰延税金資産の回収可能性の判断に関する手順について、より明確化すべきである(本公開草案第11項)。	<p>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。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明示すべきである。</p> <p>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。</p>	
106) 一時差異等加減算前課税所	<p>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</p>	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
得がマイナスになる場合の取扱いを明示すべきである(本公開草案第11項)。	繰延税金資産の回収が認められるという考え方を、結論の背景等で明らかにすべきである。	
107) 税務上の欠損金の繰越控除に係る使用制限を明示すべきである(本公開草案第11項)。	現行の税法では、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。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点を示すべきではないか。	
108) タックス・プランニングにおいて、資産の売却の意思決定の要件を加えるべきである(本公開草案第34項)。	本公開草案第24項の規定に反対の立場であるが、仮に最終の適用指針でも第24項が認められる場合、(分類3)の企業のタックス・プランニングの際に資産の含み益等の実現を織り込む要件として、5年もしくは5年を超える見積可能期間内に資産を売却する等の意思決定が行われることを要求しているが、タックス・プランニングへの反映は、売却時期を明確にしたもののみが反映されるべきと考えられるため、売却時期も明確に決定する必要があることを明示すべきと考える。	
109) その他有価証券評価差損に係る繰延税金資産の計上について、税務上の繰越欠損金の使用制限の取扱いを明示すべきである(本公開草案第39項)。	<p>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。</p> <p>(理由)</p> <p>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は変わりはないため、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。</p>	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
110) 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 (本公開草案第43項)。	本公開草案第43項なお書きにおいては、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、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。	
111) 監査委員会報告第70号Ⅱ固定資産の減損損失 3. 報告第66号の会社分類上の取扱いを明示すべきである。	本公開草案は、監査委員会報告第70号「その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」についても基本的にその内容を引き継いでいるとされているが、「Ⅱ固定資産の減損損失 3. 報告第66号の会社分類上の取扱い」については触れられておらず、企業によっては大きな影響を受ける可能性もあるため、引き継がないことも含めて結論の背景において明示すべきと考える。	
112) 重要性の乏しい連結子会社等における簡便的な処理が容認されるかどうかを明示すべきである。	十分な経理リソースの確保が難しい小規模子会社等が簡便的な方法を利用できない場合の実務上の負担はかなりのものと推測されることから、移管対象となっている監査委員会報告第66号「7. 重要性の乏しい連結子会社等における繰延税金資産の回収可能性の判断指針」にて記載されている簡便的な方法について、本公開草案における取扱いを明示して頂きたい。	
113) 資産除去債務に係る一時差異の取扱いを明示すべきである。	資産除去債務に係る税効果会計の取扱いについて、資産除去債務に係る将来減算一時差異がスケジューリング可能な一時差異であるかどうかの解釈も含め、実務上の取扱いを明確にすべきと考えられる。	
114) 企業の分類の判定要件における当期の課税	実務上、決算作業期間中には税務申告書の提出は行われなため、確定した課税所得は決算作業期間中には判明しないものと考えられる。また、四半期決算においても企業の分類の見直しを行い、繰延税金資産の回収可能性の判断を見直す場合がありえることから、本公開草案で	



論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
所得の判断時点の文言の修正を求める。	は、第17項や第19項等において、期末の課税所得について「生じている」等の確定的な情報に基づく判断を要求する記載は、「生じる見込みである」等の表現が適切と考えられる。	
115) 事業年度及び会計期間の使い分けの意図を明確にすべきである。	本公開草案第3項(9)や第4項等において、「将来の事業年度」や「将来の会計期間」等の記載がなされているが、使い分けの意図を明確にすることが望ましいと考えられる。	
116) 審議全体に意見の偏りがある。	審議全体に作成者意見のみが目立っており、利用者代表(銀行、証券および保険業界)及び監査人代表の非常勤委員からも、関係者の意見が反映されているかどうかについて、十分に意見の確認をしておく必要がある。	
117) コメント集約と対応の適切性	過去2年ほどの間に提出された公開草案へのコメントについて、①コメント対応表への集約が適当でない、②コメント集約とコメント対応の中身が「読むと実際には対応してしない」、③基準議決時の委員会で使用したコメント対応表と最終の公表コメント対応表がかなり異なるものがあるといった事例が見られる。このような取扱いが慣例化してしまうのは、デュープロセス上問題であろう。この公開草案は長期間を費やした重要な適用指針であり、そのような批判を受けないようにすべきである。本来は委員全員が心掛けるべきことではあるが、当面は専門委員に加わっていない他の常勤委員による相互チェックを実施してから、内容を検討し公表する仕組みを考えるべきでないか。	

以上

(別 紙)

注記事項に関するコメント

1. 当委員会では、次の理由から本公開草案では繰延税金資産の回収可能性に関する注記事項を追加する提案を行わず、日本公認会計士協会における税効果会計に関する実務指針のうち本公開草案に含まれないものの移管に係る審議を行う際に、税効果会計に関する注記事項の見直しを行うこととし、その検討に繰延税金資産の回収可能性に関する注記事項を含めることとした。
  - (1) 開示に関する定めを設けるには、文案の検討も含め、今後、相当程度の時間を要する可能性があること
  - (2) 開示の追加を決定するにあたっては、他の実務指針における検討も含めた全体的な便益及びコストを考慮する必要があること
2. また、今後の検討を行うためのニーズをより適切に把握するために、本公開草案において注記事項に関する質問項目を設けて、コメントを募集した。
3. 注記事項に関する公開草案に対する質問及びコメントを次項以降に記載している。当委員会では、今後、JICPA の他の実務指針を移管するにあたっては、これらの寄せられたコメントを踏まえ、検討する予定である。
4. 質問 7-1 の質問内容及び当該質問に対するコメントは以下のとおりである。

(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記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。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、審議の過程で議論された項目も参考にしてご記載ください。

(総 論)

現行の注記では不十分であるとのコメント

- (1) 現行の開示では評価性引当額を引き当てた理由や発生原因が分らない上に、回収可能性の要件である課税所得の十分性やタックス・プランニングといった資産計上の合理性を裏付ける情報も開示されていない。このため、税負担率の適切な分析が難しく、経営者がどの様に回収可能性を判断したかが理解できず、繰延税金資産の回収可能性に関する不確実性やリスクを十分に読み取るのは困難であろう。

- (2) 期末における繰延税金資産及び繰延税金負債の計上に関する情報をより詳細に開示するとともに、繰延税金資産の回収可能性の判断に関する情報を開示することで、予測情報としての有用性を高め、投資家が望む注記事項との間の期待ギャップを埋めることにつながると考えます。また、国際的にも遜色のない開示をすべき要請にも応える必要があります。
- (3) 財務諸表利用者が繰延税金資産の回収可能性に関する不確実性やリスクに関する理解及び国際財務報告基準等に基づいて作成された財務諸表の開示と同等の情報提供を図る観点から、以下の項目について開示を行う必要があると考える。
- ① 繰延税金資産の回収可能性について変更された内容等
  - ② 評価性引当額の内訳（将来減算一時差異と税務上の繰越欠損金に係るもの）
  - ③ 税務上の繰越欠損金に関する情報
- (4) 財務諸表利用者が、繰延税金資産の回収可能性に関する不確実性を評価し、各社の繰延税金資産の発生原因を理解するために、見積可能期間、評価性引当額の内訳、及び税務上の重要な繰越欠損金について、その額、発生原因、繰越期限及び繰延税金資産の計上根拠を開示することがより有用と考えられる。

#### 現行の注記で十分であるとのコメント

- (5) 現行の税効果会計に関する注記事項で十分であり、追加的な開示について反対する。特に個別財務諸表における開示については、有価証券報告書における簡素化の主旨に反すること、連結納税を採用している場合等においては個社による開示の意義は乏しいと考えられることから、仮に注記事項を追加するとなった場合であっても、「連結財務諸表で開示している場合は個別財務諸表での開示は不要とする」といった規定を織り込むことを希望する。
- (6) 繰延税金資産計上にあたっての判断の過程や算定要素の一部にすぎない箇所に焦点をあてた追加的な情報開示をすると、その情報ばかりが過度に強調・注目され、かえって財務諸表利用者の大局的な理解を妨げる可能性が高いため。
- (7) 現行の会計基準は注記事項も含めて既に IFRS とはコンバージェンス済みであり、現行の注記事項で十分な開示が行われていることから、開示を追加する必要はない。仮に、注記の追加を検討する場合であっても、国際的な開示水準やコスト・ベネフィットの観点から、極めて慎重に対応すべきであり、少なくとも、国際的な水準を超える開示を求めるべきではない。

なお、開示の追加を検討するのであれば、そもそも現行の開示が全て目的適合的であるのか(例えば、「法定税率と実効税率の差異の内訳開示」は本当に有用な開示なのか)を含めて検討すべきである。

#### 注記事項の追加については、慎重に検討すべきとのコメント

- (8) 注記事項の追加については慎重に検討すべきである。

(理 由)

一時差異と評価性引当額を紐付けて開示した場合、一時差異の無税化の可能性に対する判断が開示の中で現れる可能性がある。

(分類3) または (分類4) に該当する場合、一時差異に対する中期的な回収可能性の判断が現れる懸念があり、ビジネスを阻害する可能性がある。

今後の検討に関しては、全体的な便益やコスト、利用者への有用性等を踏まえ、慎重に検討頂きたい。

#### 現行の注記が十分かどうか評価できないとのコメント

(9) 監査委員会報告第 66 号が廃止されて会計処理自体が変更となる（「会計方針の変更」に該当）ため、現行注記で十分な開示となるかどうか、どちらとも評価することはできないかと存じます。

ただ、IFRS 任意適用企業が急増してきている現況下においては、IFRS 適用企業との比較可能性の観点から財務諸表利用者にとっては非常に重要となるため、会計処理・開示（財務諸表表示・注記）については IFRS とほぼ同等になるような対応が必要であると考えられます。

#### 開示例を設けるべきとのコメント

(10) 比較可能性が担保されるように、繰延税金資産及び繰延税金負債の内訳項目名について、その内容が同質の場合には統一して開示されるよう例示等を設けることにより工夫してはどうか。

(評価性引当額の内訳の開示について)

#### 評価性引当額の内訳を開示すべきとのコメント

(11) 評価性引当額の「税務上の繰越欠損金に係る合計額と将来減算一時差異に係る合計額に分けた開示」や「主な項目ごとの内訳開示」について、企業分析に関して十分な情報が得られると思わない、どちらともいえないという回答者の多くは、十分な情報を得るにはより詳細な開示が必要なことを理由に挙げている。このような内訳開示があれば、どの様な変化が起きた時に評価性引当額が増減するのかを判断し易くなり、評価性引当額の変動による税負担率の変動を現状よりも分析し易くなるであろう。

(12) 評価性引当額の内訳を開示することが望ましい。

(13) 繰延税金資産の回収可能性に関する不確実性やリスクがある部分についての理解を得ることが困難であるという財務諸表利用者の意見がみられること、また、国際財務報告基準等に基づいて作成された財務諸表の開示と同等の情報提供を図る観点から当該開示を行う必要があると考える。

#### 評価性引当額の内訳及び法人税等調整額の内訳を開示すべきとのコメント

(14) 評価性引当額の内訳及び法人税等調整額の内訳を追加的に開示すべきと考えます。

評価性引当額の内訳は、繰延税金資産の計上内容に関する理解を高める情報として有用であると考えられます。また、国際的調和化の観点からも、評価性引当額の内訳を一時差異の項目別に開示すべきと考えます。

法人税等調整額の内訳は、繰延税金資産及び繰延税金負債の将来の水準の予測情報として有用であり、繰延税金資産の内訳と合わせて開示することで、情報の有用性をより高めるものになると考えます。一時差異の項目別に、繰延税金資産の総額から評価性引当額を差し引いた金額の前期末からの動きとして開示する形式で、法人税等調整額の内訳を開示すべき。情報の開示の追加的な負担が少なく、また、繰延税金資産の貸借対照表と損益計算書の関係性に係る補足的情報を提供するものとなり、有用であると考えます。

#### 評価性引当額の内訳を開示することは不可能であるとのコメント

- (15) 評価性引当額については、例えば、一時差異等加減算前課税所得が一時差異等に比して十分でない場合、繰延税金資産計上額は事実上、一時差異等加減算前課税所得で規定されるので、内訳を開示することは不可能である。

#### 評価性引当額の開示は有用ではないとのコメント

- (16) 実務上個々の将来減算一時差異項目に紐付けて把握されない評価性引当もあり、スケジューリングは個々の項目に対してされているとしても、その回収可能性の判断は必ずしも個々の項目に紐付けて行われるわけではない。

仮にこのような評価性引当額をプロラタ計算等で紐付けを行うのであれば、比較可能性の観点及び恣意性介入の恐れから必ずしも投資家にとって有用な情報にはならないと考える。

- (17) 評価性引当額は、必ずしもすべての一時差異項目と紐付けて検討しておらず、仮に内訳を開示する場合には、作成・集計のための追加コストがかかる。この様な作成者が紐付けて管理していない項目を開示しても、利用者に作成コストを上回る便益をもたらすとは考えられない。IFRS では、繰延税金資産を認識していない将来減算一時差異等の金額の開示を求めているものの、詳細な内訳開示まで要求しているわけではない。

- (18) 評価性引当という概念は日本独特のアプローチ下での概念のため、国際的比較可能性の観点から財務諸表利用者にとって有用ではないと考えます。

IFRS と同様に回収可能性が高い（50%超程度）将来減算一時差異のみを計上するというアプローチを前提とした会計処理及び開示にすべきと考えます。

#### (税務上の重要な繰越欠損金に関する情報の開示について)

#### 税務上の重要な繰越欠損金に関する情報は有用な情報であるとのコメント

- (19) 「連結上重要な繰延税金資産を計上している会社に関して、会社別に、税務上の繰越

欠損金の額、繰延税金資産の計上額、繰延税金資産を計上した根拠などの開示」について、会社別の繰越欠損金の詳細は分析上必要な情報である。ただし、連結対象の全社の情報が必要な訳ではなく、繰延税金資産に占める割合が高い会社に関する情報が得られれば、繰延税金資産の不確実性を適切に評価できるであろう。

- (20) 重要な繰越欠損金の発生原因、繰越期限、評価性引当額との関係等について、財務諸表利用者が、繰延税金資産の計上額の妥当性を理解する上で必要な情報であると考えられるため、開示を要求すべきと考える。
- (21) 税務上の繰越欠損金が生じている場合には、繰延税金資産の回収可能性に関する不確実性が高いと考えられるため、注意喚起する観点から、また、国際的調和化の観点から、税務上の繰越欠損金の額、計上している繰延税金資産の額、税務上の繰越欠損金の繰越期限ごとの内訳、繰延税金資産の計上根拠を開示すべきと考えます。
- 連結上の開示は、税務上の繰越欠損金について連結上重要と考えられる繰延税金資産を計上している会社について、会社別の内訳及び、計上根拠を開示すべきと考えます。
- (22) 財務諸表利用者が繰延税金資産の不確実性を評価することができるように、税務上の繰越欠損金の金額及び計上している繰延税金資産の金額、税務上の繰越欠損金の繰越期限、繰延税金資産の計上根拠等の開示を行う必要があると考える。
- (23) 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。

#### 税務上の繰越欠損金に関する情報の開示はコストに比して有用とはいえないとのコメント

- (24) 繰越欠損金に係る詳細な情報を開示することを連結上重要と考えられる繰延税金資産を計上している会社に限定したとしても、多種多様なビジネス展開をしている企業にとって、多数の課税法域にわたる関係会社の繰越欠損金の詳細な情報を収集することは、財務諸表作成者にとって過大な負担となることが想定される。

会社別に繰越欠損金の情報を開示されたとしても、事業の将来見込みと対応する繰延税金資産の回収可能性に係る情報は直接的に読み取れず、回収可能性の不確実性を評価するに資する情報が提供されずとは考えにくい。

- (25) 適用する会計基準や税制が全く異なる状況下にある、世界各国の連結子会社・日本の親会社の計数を単純合算した連結ベース計数の内訳開示したところで財務諸表利用者にとって有用な情報とはなり得ないと思われま。

もし経営者が各社に固有の特殊な事情の説明等が必要と判断した場合には、定性の補足情報を記載すれば十分なのではないかと考えます。

- (26) 「連結上重要と考えられる繰延税金資産を計上している会社に関する情報として、繰越欠損金の額や計上根拠等の開示」を求めることは、限定的なケースでのみ要求され

る IFRS の開示 (IAS 第 12 号 81 項 (e)) を大幅に超えるものであり、過剰な要求であり、グローバルな投資判断を行う上では、意味をなさない開示となるため、投資家にとっての有用性も限られる。国際水準を超える開示を要求すべきではない。

仮に、税務上の繰越欠損金に関する開示を検討するとしても、IAS 第 12 号 81 項 (e) の開示のコスト・ベネフィットを慎重に検討の上、当該開示を上限として、必要な開示レベルを検討して頂きたい。

#### (分類に関する情報の開示について)

#### 分類に関する情報とそれに対する経営者の判断の根拠を開示させるべきとのコメント

(27) 少なくとも、分類の結果とそれに対する経営者の判断の根拠 (質問 4 から 6 に関連した合理的な説明を含む。) は、会計上の見積りの根拠として極めて重要であり、本適用指針の適用と同時に注記事項として開示させるべきである。

#### 企業の分類に関する情報を開示すべきとのコメント

(28) 親会社と主要な国内子会社について、(分類 1)~(分類 5) のどれに該当するかの開示について、課税所得の十分性を知るのには有用な情報である。

実務では開示に当たって作成者の追加コストはほとんど発生しないであろう。それにも拘らず、これほど便益のある情報の開示提案を、ASBJ 事務局が見送った理由には同意できない。

『公開草案』では、5 区分の具体的な分類を決める要件が、従来利益に基づくものから、現状では開示のない課税所得に基づくものへ変更されている。この結果、その企業の該当する分類を利用者が推定することが一段と困難になるため、具体的な分類を開示する必要性は従来よりも高まっていると考えられる。

(29) 企業の分類に関する情報は、繰延税金資産の計上根拠と将来の予測を示す情報として有用であると考えられるため、企業の分類、その判断の根拠を開示すべきと考えます。連結上の開示は、連結上重要と考えられる繰延税金資産を計上している会社について、会社別に企業の分類、その判断の根拠を開示すべきと考えます。

(30) 重要な繰延税金資産 (項目別) について、企業の分類に関する情報を要約したものを開示した方がよい。

#### 企業の分類に関する情報は開示すべきでないとのコメント

(31) 「企業の分類」は、実務への影響を考慮し、過渡的な対応として監査委員会報告第 66 号を踏襲したにすぎず、当該分類を開示することにより、企業の収益力と同一視するといった誤った理解に繋がる懸念がある。

(32) 税効果会計基準の趣旨から逸れた要求である。

(33) 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する。

(34)今回は会計基準本来の主旨に立ち返り、実質的な判断を重視するアプローチへ変更されることから、形式的な会社区分そのものにほとんど意味はなくなるため、財務諸表利用者にとって有用な情報ではないと考えます。

(その他の開示について)

#### 国内・海外別の繰延税金資産の内訳開示

(35)追加的な作成コストがほとんどかからない国内・海外別（あるいは主要子会社別）の繰延税金資産の内訳開示は、本公開草案の適用時に義務づけてよいと考える。

#### 純損失の場合の税率差異の開示

(36)現行の注記では、純損失の場合に税率の調整表が開示されないが、期間比較上有用な情報と思われるので、開示すべきではないか。

#### 前期と比較した適用税率の変動及び純損失の場合の調整表の開示

(37)「前期と比較した適用税率の変動」や「純損失の場合の税率の調整表」の開示も必要との意見が出た。

#### 税率変更に関する情報の開示

(38)繰延税金資産及び繰延税金負債の金額の修正に関する情報として、税率の変更に関する情報を開示すべきと考えます。

決算日後の税率の変更を、修正後発事象の取扱いに変更したうえで、当該変更も含め、税率の変更により、前期末の繰延税金資産及び繰延税金負債より金額が修正されたときは、その旨及び影響額を注記すべきと考えます。

#### 法定実効税率の計算基礎の開示

(39)法定実効税率の計算基礎に関する情報を追加的に開示すべきと考えます。

#### 繰延税金資産及び繰延税金負債の計上に重要な影響を与える事象に関する情報の開示

(40)繰延税金資産及び繰延税金負債の計上に重要な影響を与える事象に関する情報を開示すべきと考えます。

(41)当期末決算日後に発生した事象に基づく変更であっても修正後発事象として取扱い、注意喚起する観点から、変更の旨、変更の理由及び影響額を開示すべきと考えます。

#### 主要国・地域別の制度の相違による影響の開示

(42)「主要な国・地域別の制度の相違（会計と税制の相違、税率、税務上の欠損金の繰越期間・限度額など）による影響の記述」「セグメント別の繰延税金資産・負債とその要因別の内訳」。記述的な説明だけでも、十分に分析の手掛かりや会社との対話の糸



口になる。

#### 繰延税金資産の回収期限別開示及び経常方針の開示

(43)繰越税金資産の回収可能性に関する期限別の開示や例えば、「回収時期 5 年以上の将来減算一時差異については、繰延税金資産を計上しない」という方針の開示。

#### 見積りの変更の開示

(44)繰延税金資産の回収可能性の判断は、重要な会計上の見積りに該当すると考えられるため、本適用指針においても見積りの変更の内容等の注記に関する定めを設ける必要があると考える。

#### 繰延税金資産の表示

(45)新たな開示（財務諸表の表示・注記）の検討にあたっては、財務諸表作成者にとって作成負荷の大きい繰延資産・負債の長短区分表示については廃止し、IFRS や（最近改正の）米国基準と平仄合わせ、全て非流動区分表示とすべきではないか。

5. 質問 7-2 の質問内容及び当該質問に対するコメントは以下のとおりである。

#### **（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。

#### **（総論）**

#### 開示を追加する必要はないとのコメント

- (1) 追加的な開示は不要と考える。
- (2) 現行の注記事項で十分な開示が行われていることから、開示を追加する必要はない。  
例示されている開示は、国際的に全く理解されない開示である。
- (3) そもそも過度に形式的で硬直的な運用を廃止するのが本適用指針案の主旨でもあると考えますので、このような注記求めること自体が本末転倒ではないかと存じます。

#### 企業の分類の原則的な取扱いと異なる取扱いをする場合は開示することが望ましいとのコメント

- (4) 本公開草案における企業の分類で規定された原則的な取扱いと異なる繰延税金資産を計上した場合には、その取扱いの内容及び理由を開示すべきと考えます。
- (5) 「合理的に説明できる場合」とは、基本的な取り扱いに対する反証規定を定めたもの

と理解しているが、反証規定を適用する以上は、その旨と反証の具体的な内容を開示することが必要と考える。

#### 開示は有用であるが整理すべき事項があるとのコメント

(6) 追加的に開示することは、財務諸表利用者が財務諸表提出会社の繰延税金資産の発生原因や回収可能性の確実性をより詳細に理解するために有用とも考えられる。

しかし、仮に開示を行う場合、記載対象として連結グループを構成する全ての企業とするのか、親会社や一部の重要な子会社のみとするのか、IFRS 等に基づき判断を行っている在外子会社をどう取り扱うのかなど、整理、検討すべき論点が多数存在すると考えられるため、更なる論点整理と検討が必要と考える。

(スケジュールリング不能な将来減算一時差異に関する注記)

#### スケジュールリング不能な将来減算一時差異に係る繰延税金資産を認識した場合に開示をすべきとのコメント

(7) スケジュールリング不能な将来減算一時差異について回収可能性があるものとした場合には、スケジュールリング可能な将来減算一時差異に比べて将来の解消に係るリスクが高いと考えられる。従って、その内容及び理由を開示する必要があると考える。

(5年を超える見積可能期間に関する注記)

#### (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ついて、計上金額と計上根拠を開示すべきとのコメント

(8) 5年超の計上金額と「合理的な説明」の内容が理解できる計上根拠の開示は必須であろう。それにも拘らず、ASBJ 事務局が開示の提案を見送った理由には同意できない。

(9) 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。

(10) 5年を超えて見積可能である根拠を開示する必要があると考える。

#### (分類3)に該当する企業における5年を超える見積可能期間に関する開示は不要とのコメント

(11) (分類3)における5年の見積可能期間は理屈の面から定められたものではないことから、5年を超える見積可能期間に係る繰延税金資産の計上金額と計上根拠を開示する理由が乏しい。また、5年を超える見積可能期間に係る繰延税金資産の計上金額や計上根拠を開示することで、繰延税金資産の回収可能性の判断過程の一部に過ぎない企業の分類を間接的に示唆することに繋がり、誤った判断を促す懸念がある。本公開草案の企業の分類は日本特有の例外的なガイダンスにすぎず、企業の分類が存在しない在外子会社を含む連結グループ全体の企業の分類を適切に示すものではない。

(12) 税効果会計基準の趣旨から逸れた要求であり、国際的に全く理解されない開示である。

斯様な開示を求めるべきではない。

(分類4)の要件を満たす企業が(分類2)又は(分類3)に該当するものとして取り扱われる場合)

合理的な説明の根拠を注記すべきとのコメント

- (13) (分類4)の要件を満たすが(分類2)や(分類3)として取り扱う企業について、その取り扱いを妥当とする「合理的な説明」の内容が理解できる詳細な根拠の開示は必須であろう。
- (14) (分類4)の要件を満たす企業が(分類2)又は(分類3)に該当するものとして取り扱う場合には将来において5年超にわたり一時差異等加減算前課税所得が安定的に生じる、又は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と経営者が判断した根拠に合理性があることを、財務諸表の利用者に対して理解可能にするためには、重要な税務上の欠損金の発生原因の注記を求める必要がある。
- (15) 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ます。

(その他)

将来の経常利益と一時差異等加減算前課税所得の重要な調整項目を開示すべきとのコメント

- (16) 企業の分類を判断する際に経常的な利益を考慮しない本公開草案の提案では、一時差異の損金算入時期と会計上の費用の発生時期に重要なずれがある場合、財務諸表利用者は繰延税金資産の回収可能性に対するリスクを判断する目的で財務諸表から企業の分類を推定することが困難となる。従って、重要な調整項目を開示する必要があると考えます。

以上