

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

日本公認会計士協会

当協会は、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、以下のとおり意見を申し上げます。

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。）の改正については、第 277 回企業会計基準委員会において、「検討にあたっては、現在の JICPA の実務指針が実務に定着していることを考慮すると、その内容を踏襲することを含め検討することが考えられるが、同時に、現状における問題点の指摘についても、実務における影響を十分に考慮して検討を行うことが必要と考えられる。」とされた上で、新規テーマとして取り上げられたものである。監査委員会報告第 66 号は、平成 11 年 11 月 9 日に策定されて以来現在まで 15 年以上にわたり適用されているが、これを起因として企業の財政状態及び経営成績を適正に示していないという具体的な問題点が把握された実証的分析データが、企業会計基準委員会の審議においても示されたことはなかったと認識しており、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踏襲し、必要な修正を行うという対応は適切であると考ええる。

今般公表された公開草案には、実務に相当程度影響を及ぼすと想定される改正内容も含まれているが、特に大きな改正点は、繰延税金資産の回収可能額の決定において経営者による会計上の見積りの要素を多く取り入れているところであると考えられる。会計上の見積りは、財務諸表の作成時点において利用可能な情報に基づいて、経営者の判断によって行われるものであり、一般に、見積りを行う時点で不確実な要素に関して何らかの仮定を設定することとなる。したがって、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、経営者自身が十分に行うことが重要になるものと考ええる。貴会において予定されている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。

以下、本公開草案の個別の質問項目についてコメントする。

■ 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（本公開草案第 15 項から第 31 項）

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踏襲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。

【コメント】

同意する。

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。

なお、監査委員会報告第 66 号は監査上の指針であり、監査上の指針から「繰延税金資産の回収可能性に関する適用指針」という会計上の指針に移管されることによる実務上の混乱が生じないよう、以下の点については更なる検討が必要であると考えられる。

< 将来の課税所得の見積り >

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」とされていたが、本公開草案では、当該記述は監査上の取扱いとして監査証拠の裏付けを求める性質を有しているため、その表現を引き継いでいないとしている（本公開草案第 92 項）。

しかし、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「企業は、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、経営環境など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（例えば、予算やその修正資料、業績評価の基礎データ、売上見込みなど。以下同じ。）と整合的に修正し、各資産又は資産グループの現在の使用状況や合理的な使用計画等を考慮して、将来キャッシュ・フローを見積る。」とあり、会計基準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当である。

<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について>

本公開草案第 35 項(2)では、(分類 3) に該当する企業においては、将来の合理的な見積可能期間（おおむね 5 年）を超えた期間であっても、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ものと判断できるものとされている。これは、監査委員会報告第 66 号での表現を踏襲しているものであるが、監査上の指針から会計上の指針となることにより、以下のように実務において誤解を生じさせる懸念があると考ええる。

監査委員会報告第 66 号は、企業が繰延税金資産の回収可能性（将来の税金負担額を軽減する効果を有するかどうか）について十分に検討し、慎重に決定したもののについて、監査上の取扱いとして回収可能性に関する一定の判断基準が設けられていたものである。一方、本公開草案では、会計上の取扱いとして、(分類 3) に該当する企業においては、合理的な見積可能期間はおおむね 5 年とし、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とされている。

将来減算一時差異が解消されると見込む場合には、課税所得の見積りに基づいた検討が必要であるが、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。企業は、長期性の一時差異を含め、繰延税金資産の回収可能性（将来の税金負担額を軽減する効果を有するかどうか）について十分に検討し、慎重に決定しなければならない（会計制度委員会報告第 10 号「個別財務諸表における税効果会計に関する実務指針」第 21 項）ことが前提であり、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える。

なお、(分類 3) の回収可能性の判断については、質問 5 に対するコメントに記載のとおり本公開草案の提案に反対している。

■ **（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）**

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】

各分類に幅を持たせるよりも、分類の実行可能性の観点から、各分類の要件を必要と考えられるものとし、要件を満たさない場合に、当該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方が実務上の判断の困難性が少ないと考えられることから、本提案に同意する。

ただし、単に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ます。

■ **（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）**

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 項を参照）。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。

【コメント】

同意する。

ただし、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)

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ことから、(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、(分類2)に該当するか否かの判断基準は、将来においても課税所得を安定的に獲得する収益力があるかどうかであるため、課税所得から将来において頻繁に生じることが見込まれない「臨時的な原因により生じたもの」を除くことにも同意する。

ただし、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、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ため、削除することが適当と考える。

■ (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)

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。

【コメント】

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、第21項において新たな規定を設けるのではなく、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り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。

(理 由)

本公開草案第 21 項では、「スケジューリング不能な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。」とされており、また、同項に関する結論の背景を記した本公開草案第 74 項においても、「当該将来の税務上の損金算入時点における課税所得が当該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見込みが高いことにより、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した」とされているため、個別に時期は特定できないが、一定のスケジューリングを求めていると解される。

一方で、本公開草案第 13 項においても、「期末において税務上の損金算入時期が明確でない将来減算一時差異のうち、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。」としており、個別に時期は特定できないが一定のスケジューリングを求めている。

このような一定のスケジューリングについて、本公開草案第 21 項の「将来いずれかの時点で回収できることを合理的な説明」と第 13 項の「スケジューリング」との違いが曖昧であり、どの程度のスケジューリング又は合理的な説明であれば、本公開草案第 13 項に該当するか、又は第 21 項に該当するかの判断が困難であるため、本提案には同意しない。

■ **（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）**

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。

【コメント】

同意しない。

本公開草案第 22 項において、（分類 3）は、「(1) 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、かつ「(2) 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」ことを要件としているが、(1)の要件については、「過去（3 年）及び当期において、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。

（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 5 年を超える期間にスケジューリングされた一時差異等の繰延税金資産を回収可能とする取扱いを設けることは適切ではないものとする。

（理 由）

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。一方、本公開草案第 22 項では、「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」していて、かつ、その期間の「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」会社が（分類 3）とされている。

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ものと考えられる。

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。

■ **（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）**

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。

【コメント】

同意する。

ただし、（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、重要な税務上の繰越欠損金の発生原因を注記することを求めるべきであるとする。

なお、質問 5 に対するコメントに記載のとおり、（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、（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において、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。

（理 由）

臨時的な要因で重要な税務上の欠損金が生じた場合など、重要な税務上の欠損金が生じた原因、中長期計画、過去における中長期計画の達成状況、過去（3 年）及び当期の課税所得又は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の十分性が合理的に説明できる場合は存在するため、状況に応じて、（分類 2）又は（分類 3）に該当するものとする取扱いを設けることに同意する。

ただし、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。

なお、本公開草案第 29 項では、「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ことが合理的に説明できるときは（分類 3）に該当するものとして取扱い、第 23 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。」とされており、当該規定は、3 年から 5 年程度までしか課税所得の見積りができない場合における取扱いである。これより長期の課税所得の見積りができるのであれば、本公開草案第 28 項が適用

されるため、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、質問 5 に対するコメントに記載のとおり、（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。

■ 注記事項

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（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な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。

【コメント】

「税効果会計に係る会計基準」第四 1 では、「繰延税金資産及び繰延税金負債の発生原因別の主な内訳」を注記することになっているが、内訳を詳細に開示している事例もあれば、「その他」の金額の占める割合が大きく、詳細な開示が行われていない事例もあり、また、内容が類似のものであっても項目名にばらつきがある項目もある。このため、現状、繰延税金資産及び繰延税金負債の発生原因別の主な内訳について、企業間の比較可能性が乏しい状況であるものと考えられることから、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。

（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。

【コメント】

- ・ 重要な繰越欠損金について、その発生原因、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。
- ・ 本公開草案第 21 項の (分類 2) に該当する企業が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を回収可能性があるものと判断する場合の取扱いについては、質問 4 に対するコメントに記載のとおり反対であるため、コメントしない。
- ・ 本公開草案第 24 項の (分類 3) に該当する企業が、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を回収可能性があるものとする取扱いを設けることについては、質問 5 に対するコメントに記載のとおり反対であるため、コメントしない。

■ **適用時期等（本公開草案第 49 項）**

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。

【コメント】

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。

(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。

【コメント】

早期適用に関する提案に同意しない。ただし、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。

(理 由)

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。

早期適用の取扱いとして、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が提案されているが、年度末において、期首より後に生じた事実を完全に排除して、期首時点における本適用指針に基づく見積りを行うことは困難と考える。

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」第 48 項においては、「例えば会計基準等の改正に伴って遡及適用を行う際に、資産の保有目的など、何らかの過年度の経営者の意図を仮定することを必然的に伴う場合には、経営者の意図が何であったかを後の期間に客観的に判断することはできないため、この場合も遡及適用が実務上不可能な場合に該当する（第 8 項(2)参照）。」とされ、また、「会計方針を遡及適用する際に過去の会計事象等に関して見積りを行う場合、当該会計事象等が発生したときの状況を反映することが必要となるため、その後に判明した情報を見積りに用いることはできないが、見積りの対象となる事象が発生してから時間が経過するほど、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とを、客観的に区別することが困難になると想定される。したがって、これらの情報を客観的に区別することが時の経過により不可能な場合も、遡及適用が実務上不可能な場合に該当する

こととした（第8項(3)参照）。』とされている。

本件においても、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と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考ええる。

また、早期適用の方法を決定するに際しては、監査・保証実務委員会実務指針第78号「正当な理由による会計方針の変更等に関する監査上の取扱い」「Ⅲ 会計方針の変更における正当な理由」第8項の5項目の一部を参照して検討することもあると考える。とりわけ、(1) 企業内外の経営環境の変化に対応したものか、(4) 会計方針の変更が利益操作等を目的としていないか、(5) 当該事業年度に変更することが妥当であるか、という3点について本件を当てはめれば、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。

なお、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考ええる。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。

(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等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取り扱うこと、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採用することにより、適用初年度の期首時点で新たな会計処理の原則及び手続を適用した場合の財務諸表の数値と前年度末の財務諸表の数値との間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、当該影響額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、これら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】

同意する。

（理 由）

繰延税金資産の見積りの方法について、本公開草案においては、第 21 項、第 24 項、第 28 項及び第 29 項など、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。

なお、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、質問 8-2 に対するコメントに記載のとおり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。

■ その他

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。

【コメント】

冒頭に記載のとおり、今般公表された公開草案には、実務に相当程度影響を及ぼすと想定される改正内容も含まれているが、特に大きな改正点としては、繰延税金資産の回収可能額の決定において経営者の見積りの要素を多く取り入れているところであると考えられる。したがって、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採用した仮定や要素の説明を経営者自身が十分に行うことが重要になるものとする。貴会において予定されている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。

以 上