

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)」についてのコメント

2015 年 7 月 27 日
経団連経済基盤本部

監査委員会報告第 66 号(以下、66 号)は、税効果会計が導入された 1999 年に実務の混乱を避けるために開発されたものであり、その有用性を否定するものではないが、66 号の硬直的な運用により、必ずしも経営実態を忠実に反映しない会計処理となっているとの強い問題意識を持っている。また、会計実務の高度化や税法の改正など市場環境の変化を背景に、財務諸表作成者として 66 号の改訂が必要であるとの意見を述べたにも関わらず、66 号は、1999 年以来一度も改訂されることはなかった。この様な経緯を踏まえると、経営実態をより適切に反映する観点、デュープロセスの透明性を確保する観点から、①66 号を日本公認会計士協会から ASBJ に移管すること、②ASBJ の適用指針において、66 号の内容を引き継ぎつつも、経営実態をより忠実に反映するために規定の見直しを行うことについては、基本的に支持するところである。

しかしながら、実務の安定性・継続性の観点から、本案において 66 号を基本的に踏襲したにもかかわらず、適用初年度の取扱いを「会計方針の変更」と断じて「損益」処理を認めない点(質問 8 - 3)、国際的な基準(IFRS・米国基準)の水準を超える開示を検討している点(質問 7)については、会計基準の高品質化につながらず、強く反対する。

また、本公開草案は、66 号を全体として踏襲してはいるが、準拠するルールが、監査の指針から、作成者が準拠すべき適用指針へと変更になった。このため、監査対応を含め、本適用指針の実務の運用に支障をきたさないように、各規定の趣旨を十分明確にすべきである。例えば、66 号を踏襲する観点から「3 年」「5 年」の閾値を設けているが、その理論的な根拠について明らかにして頂きたい(質問 5)。また、「合理的な説明」の程度については、監査人の間でばらつきが生じる可能性があり、結論の背景等で補足的な説明を書き込むか、少なくとも本適用指針公表後の実務の運用を十分注視して頂きたい(質問 4・5・6)。

さらに、繰延税金資産の回収可能性については、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、十分に認識すべきである。IFRS 任意適用が拡大している状況であり、分類規定を撤廃すべきとの強い意見も聞かれているところである。よって、62 項にあるように、「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。

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基本的に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。

(回答)

1. 実務の混乱を避ける観点から同意する。
2. しかしながら、減損会計等複雑な見積も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。

質問 2

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。

(回答)

1. 提案の趣旨には同意する。
2. 但し、「各分類の要件からの乖離度合いが最も小さい」とした場合には、「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。

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ことに同意しますか。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参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。

(回答)

1. 同意する。
2. 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。

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。

(回答)

1. 同意する。
2. 但し、結論の背景 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。その様な誤解に基づけば、課税所得の水準によっては、繰延税金資産の計上額が大きく影響を受ける可能性があるので、斯様な誤解を生まないような記載ぶりに改めて頂きたい。
3. 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。

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。

(回答)

1. 同意する。
2. 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もることが可能になるケースであれば、回収可能性があると判断することは妨げられるべきではないだろう。
3. 但し、＜総論＞でも述べたが、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して頂きたい。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。
4. 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。

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。
--

(回答)

1. 同意する。
2. 過去において重要な繰越欠損金があった場合においても、それのみにとらわれず、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と思う。
3. 但し、「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。
4. 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。特に、66 号の「例示区分 4 ただし書き」の運用については、現行実務でも作成者と監査人の間に見解の相違が生じることが多いので、よく検討して頂きたい。

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。

(回答)

1. 今回の適用指針は 66 号の基本的な考え方を踏襲しており、また、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。
2. なお、現在、国際的にも国内的にも開示の簡素化の方向での議論が行われており、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格的であるのか（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。

<評価性引当額の内訳>

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。このよう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。また、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。実際、日本の IFRS 適用企業の開示を検証したが、詳細な内訳を開示している企業はほぼ皆無であり、多くの企業は、税務上の繰越欠損金に係る一時差異とそれ以外の一時差異とを大括りに開示しているのみである。

以上より、開示のコスト・ベネフィットが見合わず、また、国際的に見ても過剰な開示であることから、当該注記は必要ないものとする。

＜税務上の繰越欠損金に関する情報＞

ASBJ が検討している「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、過剰な要求である。また、「連結上重要である会社」が曖昧な概念であり、企業間の比較可能性が担保できない。更には、外国の企業は行っていない開示であり、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り、投資家にとっての有用性も限られる。

よって、この様な、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。

＜企業の分類に関する情報＞

＜(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＞

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。

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。

(回答)

1. 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り、斯様な開示を求めるべきではない。

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。

(回答)

1. 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。

(回答)

1. 同意する。
2. 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、可能なかぎ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。
3. なお、質問8-3への回答に記載の通り、適用初年度の影響額は、「利益剰余金」ではなく「損益」として取り扱うべきである。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。
4. 早期適用は、2016年3月期の年度財務諸表からであり、四半期の適用は認められない。（早期適用年度の翌年度については、早期適用年度の四半期財務諸表を当該年度の期首に遡って適用するとしている。）ここで、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あるものと考えているが、この理解でよいか確認したい。

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。

(回答)

1. 同意しない。

本適用指針の適用初年度を「会計方針の変更」として取り扱い、適用初年度の利益剰余金等を加減することには、強く反対する。

2. (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 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る。

3. 経団連は、コメント形成に際して、様々な企業の意見を聴取したが、この質問に回答した企業の全てが、適用初年度の影響額を「損益」として取り扱うこ

とが相当と回答した。「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、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。

4. なお、本適用指針の適用初年度の取扱い、企業会計基準 24 号(以下、24 号)の「見積りの変更」とすることが実務感覚に合致するが、24 号の「会計方針の変更」と「見積りの変更」の定義からは、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、24 号 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る。
5. ここで、「損益」として取り扱うべきとの見解に対して、ASBJ 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」との考え方を示している。確かに、(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、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を変更する内容」と断ずる性質のものではない。
6. また、「会計処理の原則及び手続を変更する内容を含んでおり」とある通り、適用指針には、「会計処理の原則及び手続を変更する内容」を含んでいない規定も想定される。例えば、分類 3 の会社において、本適用指針では、スケジューリングされ回収可能と合理的に説明できる将来減算一時差異については、5 年を超える繰延税金資産の計上が可能とされたが、66 号では「おおむね 5 年」と例示しているのみであり、要件として定められたものではなかったため、本適用指針の適用がなくとも繰延税金資産の計上が可能ないケースがあったことが想定される。この様なケースが想定される以上、新しい適用指針の各規定について、「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がある可能性があり、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。この様な事務作業の煩雑さや比

較可能性の観点を検討すると、本適用指針の適用初年度の影響額を「利益剰余金」に加減するべきではない。同様の観点から、適用初年度の「適用による影響額」の注記について、本適用指針の適用による影響額のみを区別して金額を算定することが困難ケースも考えられることから、本適用指針に伴う「適用による影響額」の注記は、期首時点の繰延税金資産・負債についての影響額のみを記載することが合理的である。

7. 更に、「24 号 6 項(1)の規定に従って、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」との見解に対しては、ASBJ は、「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」との見解を示している。しかし、「考えられる」としているように、この見解を裏付ける根拠はない。また、企業結合ステップ 2 の適用においては、24 号 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、24 号 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つては、本末転倒である。この点からも、24 号 6 項(1)の規定にしたがって、適用初年度の影響額を、一括して「損益」とすることを強く求める。
8. 加えて、ASBJ の専門委員会や委員会での議論では、「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法人税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。むしろ、本来「損益」を 1 度は通過すべき項目を、直接に「利益剰余金」の増減とするこの弊害を考えると、24 号 6 項(1)の規定にしたがって、適用初年度の影響額を、一括して「損益」とすることを検討して頂きたい。
9. なお、これまでの質問 8-3 に対する回答(1.~8.)では、ASBJ が本適用指針の適用初年度の影響を直接利益剰余金に加減するべきとしている取引について、「損益」として取り扱うべき理由を説明してきた。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)に直接に加減する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)を経由するべきと考えていることを付記する。

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。

(回答)

1. 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。
2. なお、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。

以上