

平成27年7月27日

企業会計基準委員会 御中

宝 印 刷 株 式 会 社

総合ディスクロージャー&IR研究所

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5月26日に公表されました公開草案につきまして、当研究所において検討し、以下のとおり意見を提出いたしますので、今後の審議においてご検討いただきたく、お願い申し上げます。

敬具

記

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。

以下の理由により同意します。

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と、本公開草案における企業の分類に応じた取扱いの枠組みとは、前者が将来年度の課税所得の見積額による繰延税金資産の回収可能性を、過去の業績等に基づいて監査上判断する指針を示すものであったのに対し、後者は繰延税金資産の回収可能性を判断する際に、回収が見込まれる繰延税金資産の計上額を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ます。この変更は、会計基準の重要なガイダンスが監査上の取扱いで実質的に定められているという監査委員会報告第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と考えます。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、本適用指針の適用の前後において、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と考えます。

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。

以下の理由により同意しません。

本公開草案において示された企業の分類に基づく繰延税金資産の回収可能性に関する取扱いは、いずれかの分類要件を満たすケースは、繰延税金資産の回収可能性に関する取扱いが明確に推定されるケース、いずれの分類要件も満たさないケースは、繰延税金資産の回収可能性に関する取扱いのうちどれに適合するかが明確には推定されないケースであると考えます。たとえば、（分類1）（分類2）において「当期末において、経営環境に著しい変化がない。」という要件を満たさないケース等が該

当すると思います。

したがって、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、「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」という取扱い、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と考えます。いずれの分類要件も満たさない企業は、過去の課税所得又は税務上の欠損金の推移、当期の課税所得又は税務上の欠損金の見込み、将来の一時差異等加減算前課税所得の見込み等を総合的に勘案し、いずれの分類に適合するかを慎重に判断する旨の基準とし、質問7-1への回答として記載した、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と考えます。

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。

前段の質問について、以下の理由により同意します。

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と考えます。

後段の質問について、以下の理由により同意しません。

災害等による重大な損害の発生や主要な取引先の倒産等、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であれば、課税所得から除外すべきと考えます。しかしながら、結論の背景の第70項において示されている、営業外損益項目及び特別損益項目に係る益金及び損金のうち将来において頻繁に生じることが見込まれないものであっても、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と考えます。

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。

以下の理由により同意します。

繰延税金資産又は繰延税金負債は、一時差異等に係る税金の額から将来の会計期間において回収又は支払が見込まれない税金の額を控除して計上しなければならない、とされています。本公開草案第21項で規定する、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ついては、この繰延税金資産の計上に係る原則的考え方に照らし、繰延税金資産を計上すべきであると考えます。

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。

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。

質問5、6とも以下の理由により同意します。

繰延税金資産又は繰延税金負債は、一時差異等に係る税金の額から将来の会計期間において回収又は支払が見込まれない税金の額を控除して計上しなければならない、とされています。過去の課税所得の実績、及び当期の課税所得の見込み等から、特定の企業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が推定される場合であっても、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、繰延税金資産の計上に係る原則的考え方に照らし、繰延税金資産を計上すべきであると考えます。

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。

現行の注記事項では、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十分な情報を提供しているとはいえず、十分な開示が行われていないと考えます。特に、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。以上を踏まえ、現行の注記事項に加え、追加的に開示すべきと考える項目及び理由は以下の通りです。

- ① 現行の、「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」の注記を拡充し、以下の事項を追加的に開示すべきと考えます。

・評価性引当額の内訳

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るため、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

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と考えます。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。

- ② 現行の注記情報に追加し、繰延税金資産の回収可能性の判断に関する情報として、以下の事項を追加的に開示すべきと考えます。

・企業の分類に関する情報

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。

・税務上の繰越欠損金に関する情報

税務上の繰越欠損金に関する情報は、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。

- ③ 現行の、「税引前当期純利益又は税金等調整前当期純利益に対する法人税等の比率と法定実効税率との間に重要な差異があるときは、当該差異の原因となった主要な項目別の内訳」の注記を拡充し、以下の事項を追加的に開示すべきと考えます。

・法定実効税率の計算基礎に関する情報

- ④ 現行の、税率の変更の注記を拡充し、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、以下の情報を開示すべきと考えます。

・税率の変更に関する情報

現行の注記では、決算日後に税率の変更があった場合には、開示後発事象としてその内容及びその影響を開示しています。現行制度における後発事象及び繰延税金資産の考え方を斟酌すると、決算日後の税率の変更を、修正後発事象としての取扱いに変更することも可能であり、また、そのように取り扱うことが決算実務上の便宜にも資すると考えます。したがって、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。

・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

将来の課税所得の発生見込みに重要な影響を与える事象が発生し、前期末より企業の分類を変更し、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、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。

(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。

追加的に開示することが望ましいと考える項目及び理由は以下の通りです。

・企業の分類の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関する情報

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。

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。

同意します。

ただし、平成28年4月1日以後開始する連結会計年度及び事業年度の期首から強制適用することとした場合、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。

(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。

以下の理由により同意しません。

質問8-3への回答として記載の通り、本適用指針の適用による影響額は、会計上の見積りの変更と同様に取り扱い、当該変更期間に会計処理を行うべきと考えます。

また、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。

（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。

以下の理由により同意しません。

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。当監査委員会報告に基づく監査上の判断が企業における繰延税金資産の計上に影響を与えた部分は少なからず存在してきたと考えられますが、それは企業会計における各分野において生じている事象であり、本適用指針の適用を会計上の見積りとするか会計基準の変更とするかの判断において重視すべき事項ではないと考えます。以上を前提とした場合、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。

以上