

平成 27 年 7 月 27 日

企業会計基準委員会 御中

PwC あらた監査法人 品質管理本部
アカウンティング・サポート部「繰延税金資産の回収可能性に関する適用指針」の公開草案に対するコメント

拝啓 時下ますますご清祥のこととお慶び申し上げます。

さて、貴委員会から平成 27 年 5 月 26 日付で公表されました「繰延税金資産の回収可能性に関する適用指針」の公開草案に対して、コメントを表明する機会をいただきお礼申し上げます。

私どもの意見を、下記のとおり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

私どもは、繰延税金資産の回収可能性の判断は、企業の分類に基づく必要はなく、企業や会計事象の実態に照らして行うものであると考えるが、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」）で定める企業の分類に応じた取扱いは、従来から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ると、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する。

本公開草案では会計処理の取扱いのみ見直しが行われているが、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と考える。そのため、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。

また、繰延税金資産の回収可能性の判断を具体的にを行うにあたり、会計上の利益に基づく要件から課税所得のみに基づく要件に変更する提案及び早期適用の提案については、同意しない。加えて、その他の提案についても本公開草案の中で明確化が必要であるとする。

なお、本公開草案に付された個別の質問項目に対する私どもの意見については、以下に記載する。

質問項目

質問 1

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）

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。

【意見】

本公開草案の提案に同意する。

【理由】

繰延税金資産はその回収可能額により計上されるものであり、本来的には、企業の分類に基づいて判断する必要はなく、企業や会計事象の実態に照らして、その回収可能額を見積るべきものであると考える。そのため、監査委員会報告第 66 号の企業の分類の考え方を踏襲する限り、会計処理の判断が画一的となることは避けられず、企業や会計事象の実態に合わないケースは、今回の見直しによっても生じうる可能性があると考えます。

しかしながら、結論の背景第 62 項で説明されているとおり、監査委員会報告第 66 号が平成 11 年に公表されて以降、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ます。

質問 2

（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）

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。

【意見】

「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ついて、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】

本公開草案に示された各分類の要件をいずれも満たさない企業についても、いずれかに

分類するという本公開草案の提案については同意する。

しかしながら、本公開草案では、「各分類の要件からの乖離度合いが最も小さい」と判断する分類を特定するための指針が具体的に記載されていない。そのため、当該判断を各分類の要件として記載されている項目のみに基づいて行うことになり、実務上、困難な状況となる可能性がある。また、本公開草案で提案される各分類の要件にそもそも該当しない状況において、各分類に記載されている要件の内容を照らし合わせることで、より乖離度合いが小さい分類を識別すると、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も考えられる。

よって、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（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と考える。

質問 3

（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）

（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。

1.（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ついて

【意見】

臨時的な原因により生じたものを除いた課税所得のみを要件とすることには同意しない。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。また、結論の背景において、（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。

(考えられる案)

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。

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。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。

【理由】

繰延税金資産は将来の課税所得により回収されるものであるため、その回収可能性の判断を行う際に、課税所得に基づいて判断することについて異論はない。

しかしながら、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。例えば、臨時的な要因にあたらぬ金額的に重要な棚卸資産評価損を計上した結果、税引前当期純損失が計上される一方で、税務上は当該棚卸資産評価損を否認した結果、課税所得が計上されるケースが考えられる。すなわち、臨時的な原因により生じたものを除いた課税所得に基づいた場合には把握できない企業の実態、例えば、既に景気の減退等の経営環境の悪化による影響等が、経常損益の発生状況には示されているようなケースが考えられる。当該ケースで、翌期以降に棚卸資産評価損が税務上認容され、課税所得がマイナスになることが見込まれる状況において、本公開草案の提案のように課税所得のみに基づいて企業の分類を行った場合には、企業の業績の悪化に伴って将来の収益力が悪化している影響を繰延税金資産の回収可能性の判断に反映させるタイミングが遅れることも考えられ、第 63 項で述べられている「将来の事象も十分に踏まえて企業の実態を判断する」趣旨に却ってそぐわない場合があると考えられる。特に、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と考ええる。また、臨時的な原因により生じたものを除いた課税所得に加えて、経営環境が著しく変化しているか否かを判断する上でも、経常損益も勘案して企業の分類を判断する必要があり、これを明示すべきであると考ええる。

2. 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」を除くことの提案について

【意見】

本公開草案の提案に同意する。

【理由】

臨時的な原因により生じる益金または損金は、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ものと考ええる。

質問4

(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)

(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。

【意見】

第74項の記載を変更することを前提に、本公開草案の提案に同意する。

【理由】

本公開草案第21項で規定される「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」については、(分類2)の企業においては回収可能性があるものと判断できる状況がありうると考える。しかしながら、以下の理由により、結論の背景(第74項)の記載を変更する必要があるものと考ええる。すなわち、第74項の記載では、「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」状況の説明として、「市場環境、保有目的、処分方針等」が並列列挙されているが、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。従って、第74項の第1段落を以下のように変更することを提案する。

(考えられる案)

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、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。このような状況において、市場環境、保有目的、処分方針等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。この場合、当該上場株式の減損に係る将来減算一時差異は、期末時点では当該上場株式の売却時期の意思決定又は実施計画等が存在していないことから、どの時点でスケジューリングが可能となるか特定されていないため、税務上の損金算入時期が明確でない一時差異としてスケジューリング不能な将来減算一時差異に該当することになると考えられる。

質問5

（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）

（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。

【意見】

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。

【理由】

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、仮に取締役会等で承認された5年を超える中長期計画が存在する場合であっても、企業環境の変化のスピードが様々な要因で高まっている昨今の経済環境のもとでは、一般的に5年を超えた事業年度の計画の実行可能性の不確実性は高いものと考えられる。そのため、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则认为る。

この点を鑑みると、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、該当する状況がどのような場合であるかが曖昧であるため、当該例示を示すことで却って実務上の判断に多様性が生じる可能性が高いと考える。従って、当該例示については、削除する、また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と考える。

質問 6

（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）

（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。

【意見】

本公開草案の提案に同意する。ただし、（分類 4）に該当する企業について、第 29 項の適用により（分類 3）に該当するものとして取り扱う場合、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する例外的な定め（第 24 項）の適用がないことを明記する必要があると考える。

【理由】

監査委員会報告第 66 号の枠組みを踏襲する趣旨を鑑みると、本公開草案の（分類 4）の要件を満たす企業であっても、監査委員会報告第 66 号における例示区分④ただし書きと同様の状況にある企業が存在しうるため、（分類 3）に該当するものとして取り扱う例外規定を設けることについて同意する。また、企業がおかれている状況によっては、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、過去及び当期の課税所得又は税務上の欠損金の推移等を総合的に勘案した場合、（分類 2）に該当する企業も存在しうると考えられる。従って、（分類 4）の要件を満たす企業であっても、繰延税金資産の回収可能性を判断するにあたり、企業の実態を反映する観点から（分類 2）に該当するものとして取り扱う例外規定を設けることについて同意する。

一方、本公開草案では、（分類 4）に該当する企業について、第 29 項の適用により（分類 3）に該当するものとして取り扱う場合は、そもそも、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場合とされ、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る場合には（分類 2）に該当するものとして取り扱うと示されていることから、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する例外的な定め（第 24 項）の適用がないものと考えられる。しかしながら、これを明確に示す記述もないことから、実務上、解釈が分かれる可能性も否定できない。従って、当該解釈につき、明確化の観点から、（分類 4）に該当する企業について第 29 項の適用により（分類 3）に該当するものとして取り扱う場合に、第 24 項の適用がないことを明記する必要があると考える。

質問 7

注記事項

(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。

【意見】

現行の税効果会計に関する注記事項では十分な開示が行われていないと考える。

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。

なお、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。

- 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（将来減算一時差異に係るもの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

【理由】

- 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

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。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 18 項において、会計上の見積りの変更に関する注記についての定めがあるが、現状の開示実務を鑑みると、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。

- ② 評価性引当額の内訳（将来減算一時差異に係るものと税務上の繰越欠損金に係るもの）

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。

- ③ 税務上の繰越欠損金に関する情報

税務上の欠損金が生じている場合には、一般的に繰延税金資産の回収可能性に関する不確実性を伴うリスクが高いと考えられる。このため、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。

(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。

【意見】

以下の項目について開示を行うことが望ましいと考える。

- ① (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を利用する理由
- ② 将来の経常利益と一時差異等加減算前課税所得の調整項目
- ③ 第 21 項ただし書きを適用し、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計上した場合は、その内容及びその理由

【理由】

- ① (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を利用する理由

質問 5 における第 24 項の適用が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いう取り扱いにならない場合には、下記の理由により、企業の判断の理由について開示する必要があると考える。

(分類 3) に該当する企業の収益力は、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会社であるため（第 22 項、一般的に 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の回収可能性について不確実性を伴うリスクがある。そのため、財務諸表作成者が 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について回収可能であると判断した理由を財務諸表利用者が理解できるように、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。

- ② 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

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る。

- ③ 第 21 項ただし書きを適用し、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

金資産を計上した場合は、その内容及び理由

第 21 項ただし書きによれば、(分類 2) に該当する企業は、特定の要件を満たす場合、スケジューリング不能な将来減算一時差異に係る回収可能性があるものとしている。スケジューリング不能な将来減算一時差異は、スケジュー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、財務諸表利用者の当該リスクに関する理解に資するように、その内容及び理由を開示する必要があると考える。

質問 8

適用時期等（本公開草案第 49 項）

（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。

【意見】

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。

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、「適用時期等」の第 49 項で以下のように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」（以下、「企業会計基準適用指針第 14 号」）の経過的な取扱いを定める必要があると考える。

（考えられる案）

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。

【理由】

本公開草案の適用により、監査委員会報告第 66 号における企業の分類から変更が生じる可能性があること、また、一部の規定において繰延税金資産の回収可能性の判断に関する取扱いが変更されていることを鑑みると、最終化された適用指針が実務上適切に適用されるためには、十分に周知・理解するための一定の準備期間が必要であると考え。

加えて、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（第 16 項、第 17 項、第 19 項なお書き）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。

(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。

【意見】

本公開草案における早期適用を認めるという提案に同意しない。

【理由】

まず、最終化された適用指針が公表されると見込まれる時期を鑑みると、本適用指針について早期適用を認めた場合、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。

また、早期適用を認めた場合に、年度の期末のみ本適用指針を適用することは、年度を通じた会計処理の一貫性を保つことができないことから、年度の期首に遡って新たな会計方針を適用すること自体は適切な会計処理を促すものと考えられる。しかしながら、本公開草案により提案される新たな会計方針を年度の期首に遡って適用する場合に、繰延税金資産の回収可能性を判断する際に、以下に示すような懸念がある。

- 年度の期首より約1年が経過した後に、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、困難を伴う。
- 情報の区別が困難となる結果、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。

以上から、早期適用を認めることには同意できない。

(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。

【意見】

本公開草案の提案に同意する。

【理由】

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る。すなわち、繰延税金資産の回収可能性を判断する上での企業の分類の要件、スケジューリング不能差異な一時差異に係る繰延税金資産の回収可能性に関する会計処理の原則及び手続が変更されるため、企業会計基準第 24 号第 5 項(1)に該当する。この場合、企業会計基準第 24 号第 6 項及び第 7 項において、その影響額は損益として処理することは想定されていない。従って、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。

また、質問 8-2 で述べたとおり、実務上、本公開草案について早期適用を行うことに困難が伴うと考える。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。

質問 9

その他

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。

1. タックス・プランニングの実現可能性に関する取扱い（第 6 項、第 33 項及び第 34 項）

【意見】

第 6 項、第 33 項及び第 34 項においてタックス・プランニングに基づく繰延税金資産の回収可能性の定めがあるが、第 3 項でタックス・プランニングの定義が行われていないため、当該定義を行う必要があると考える。

（考えられる案）

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。

【理由】

タックス・プランニングという用語の意味について、本公開草案の中で必ずしも明確に記述されていないと考えるため、会計基準利用者の理解に資するように「用語の定義」（第 4 項）において、定義を行う必要があると考える。

2. 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（第 13 項）

【意見】

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と考えます。

（考えられる案）

13. スケジューリング不能な一時差異のうち、将来減算一時差異については、原則として、税務上の損金算入時期が明確となった時点で、回収可能性を判断し、繰延税金資産を計上する。ただし、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。

【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ため、会計上の取扱いが不明確となる可能性がある。

加えて、第3項では、「スケジューリング不能差異」を第一義的に定義することを試みているが、「スケジューリング」の定義を行っていないため、当第13項の規定が明確でないとも考えられる。従って、第3項において「スケジューリング」の定義を行う必要があると考える。

(考えられる案)

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。

3. 将来の課税所得の見積り（第32項）

【意見】

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。加えて、結論の背景第92項も第32項と合わせて変更する必要があると考える。

(考えられる案)

32. 第26項、第28項、第29項及び第30項に従って企業を分類する場合、並びに第20項、第23項、第24項及び第27項に従って繰延税金資産の計上額を見積る場合、合理的な仮定に基づく業績予測によって、将来の課税所得又は税務上の欠損金を見積ることとなる。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。

92. 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。

【理由】

会計上の見積りにおいて、一時差異等加減算前課税所得の見積りは、固定資産の減損と同様、経営者が使用する重要な仮定となる。そのため、監査委員会報告第66号に定められているように、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。

本公開草案第92項においては、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」とされていた点について、監査上の取扱いとして監査証拠の裏付けを求める性格を有しているため、その表現を引き継いでいないとされている。しかしながら、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える。

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、「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。」と定められているため、本公開草案で同様に「取締役会等の承認を得た」という表現を用いることが否定されるものではないと考える。

4. 解消年度が長期にわたる将来減算一時差異の取扱い（第35項）

【意見】

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（第96項）において、繰延税金資産の計上可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。

【理由】

会計基準において「できる」という表現を利用すると、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える。

5. 固定資産の減損損失に係る将来減算一時差異（第36項）

【意見】

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、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。

【理由】

償却資産に係る固定資産の減損損失は、減価償却超過額として解消される将来減算一時差異であり、一時差異の解消という観点からは、通常の減価償却超過額と異なる点はない。従って、監査委員会報告第66号の「将来に解消見込年度が長期にわたる一時差異」と区分する理論的な論拠がないと考える。

以 上