

平成 27 年 7 月 27 日

企業会計基準委員会 御中

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）」に対する意見有限責任監査法人トーマツ
テクニカルセンター

貴委員会から平成 27 年 5 月 26 日付で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、下記のとおり意見を申し上げます。

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。

【コメント】

同意する。

【理由】

監査委員会報告第66号(以下「66号」という。)は、事業環境の不確実性が年々高まる中、繰延税金資産の見積りやその回収可能性の判断の困難性について、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。このため、企業の分類を踏襲しないなど、これまでの判断基準をあいまいにするといった修正は実務上の混乱が懸念されるため適当でないと考えられる。特に、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。

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。

【コメント】

同意する。

【理由】

質問1に対するコメントと同様の理由による。ただし、本公開草案では、企業の分類ごとの繰延税金資産の回収可能性の判断は、「回収可能性があるものとする」との表現に統一されており、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、第15項に従って企業を分類した結果、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、繰延税金資産の回収可能性を判断すべきことを明示していただきたい。

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。

【理由】

経常的な利益に課税所得に影響しない項目が含まれている点は自明であり、この点は実際の回収可能性の判断において考慮しているものと考えられるが、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ことによる。

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。

【コメント】

同意しない。

【理由】

（分類2）に該当する企業は業績が安定している企業であるため、スケジューリング不能な将来減算一時差異については、実務上、（分類3）に該当する企業と異なる取扱いを認める余地があることは承知している。

しかし、スケジューリング不能な将来減算一時差異を対象として繰延税金資産を計上するためには、その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ものと考えられる。例えば、政策保有株式の場合には、コーポレートガバナンス・コードに基づき企業として保有株式の売却方針を公表しているような場合でも、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と考えられる。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。

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。

【コメント】

同意しない。

【理由】

（分類3）に該当する企業においては、6年目以降の課税所得見積りの不確実性が高く見積りが困難な企業や、業績が不安定ではあっても一定程度の課税所得が見込める企業など、さまざまな状況にある企業が混在していると考えられる。このため、（分類3）において見積可能期間を一律に5年で制限する積極的な理由に乏しいことはもともと承知している。

しかしながら、見積り期間が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、第24項の「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、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。

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。

【理由】

(分類4)は、過去の実績及び当期の予想をもとに決定されるが、繰延税金資産の回収可能性の基礎となる将来の一時差異等加減算前課税所得は、過去の実績から機械的に見積もるべきものではないため、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、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、(分類2)又は(分類3)とすることについて同意する。ただし、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、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と考えられるため、その旨を明示していただきたい。

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。

【コメント】

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。また、質問5において記載したとおり、「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、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。

(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】

質問のような開示を行うことは、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、実質的に本質問で例示されている企業のみ分類の開示を行うことにならないか、連結納税子会社の取り扱いなど、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。

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適用指針の公表が行われ、本適用指針の周知が行われるのであれば同意する。

(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】

同意しない。

【理由】

本適用指針の適用は、会計基準の改正に伴う会計方針の変更に該当すると考えられる。この場合、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（「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。

また、仮に期末から改正後の適用指針を早期適用し、早期適用した年度の期首に遡って適用による影響額を計算する方法による場合、繰延税金資産の回収可能性の判断は、将来に関する見積の性質を有するものであるため、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、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、たとえば単独新設分割を行った場合の、新設会社が引継ぐ繰延税金資産の帳簿価額が、回収可能性の見直しの影響を受け、結果的に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。このため、早期適用には同意しない。

（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。

【コメント】

同意する。

【理由】

（分類2）におけるスケジューリング不能な一時差異の取り扱いや、（分類3）や（分類4）の反証規定などが規定されており、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られる。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るべきと考える。なお、資産又は負債の評価替えにより生じた評価差額等をその他の包括利益で認識した上で純資産の部のその他の包括利益累計額に計上する場合又は直接純資産の部の評価・換算差額等に計上する場合、適用初年度の期首のその他の包括利益累計額又は評価・換算差額等に加減すべきと考える。

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。
--

以下、本公開草案に関するその他の意見を申し上げます。

1. 当期末において、経営環境に著しい変化がない（本公開草案第17項、第19項）

【コメント】

（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。

【理由】

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。

2. 「合理的に説明できる場合」について（本公開草案第21項、第24項、第28項、第29項、第76項、第79項、第82項、第84項、第100項）

【コメント】

本公開草案において「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。

3. 中長期計画について（本公開草案第24項、第32項、第92項等）

【コメント】

本公開草案では第92項において、「将来の業績予測は合理的な金額であるべきという趣旨を変えることを意図するものではない」としながら、中長期計画については取締役会等の承認が必要であるとする記載を引継いでいない。しかし、会計数値の基礎となる中長期計画は、将来の事業計画の実行可能性の評価や、過去の中長期計画の達成状況等の分析を踏まえた検討の上、取締役会等会社の適切な意思決定機関において承認を受けたものである必要があると考えられるため、中長期計画については取締役会等の承認が必要である旨を明示すべきと考える。

【理由】

将来の業績予想は合理的な金額であるべきとする趣旨を変更しないのであれば、会計数値の基礎となる中長期計画は、取締役会等適切な企業の意思決定機関による承認が必要と考えられる。

4. (分類5)の要件について(本公開草案第30項、第89項)

【コメント】

本公開草案において、(分類5)の要件として第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、当該要件は不要と考えられる。

【理由】

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ものと考えられる。

5. タックスプランニングにおける資産の売却の意思決定の要件(本公開草案第34項)

【コメント】

我々は、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、本公開草案の第34項(3)①において、(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、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。

【理由】

本公開草案の記載では、(分類3)の企業においても明確な売却時期を定めず「見積可能期間内に売却する」等の意思決定を行った場合も、タックスプランニングに反映することが出来るようにも読めるが、(分類3)の企業は5年もしくはそれを超える見積可能期間内に課税所得の発生を見込む必要があることから、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、この点を明示すべきと考える。

6. 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」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

【コメント】

本公開草案において、「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」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」を結論の背景において明示すべきと考える。

【理由】

本公開草案は、監査委員会報告第70号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、当該規定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。

7. 新規設立企業の取扱い

【コメント】

新規設立企業の取扱いについて、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。

【理由】

本公開草案第90項なお書きにおいては(分類5)の例外を規定しているにすぎないため、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。

8. 早期適用を認めた場合における組織再編の取扱い

【コメント】

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が提案されている。

我々は早期適用に反対の立場であるが、仮に最終の適用指針でも早期適用が認められる場合、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こととされているが、適用初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、指針の追加をご検討いただきたい。

【理由】

例えば、以下のような事例において、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。このため、適用初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、追加的な指針が必要と考える。

・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期首に遡って適用した。

・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社を設立している。

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社（分割会社）>

(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

<S社（新設会社）>

(借) 移転諸資産	XX	/	(貸) 払込資本	XX
(借) 繰延税金資産	XX			

9. 税効果会計に関するQ&AのQ14の取り扱い

【コメント】

税効果会計に関するQ&AのQ14は（3）、（4）において繰延税金資産の回収可能性の判断に関する事項を含んでいる。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。

【理由】

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。

10. 企業の分類の判定要件における当期の課税所得の判断時点

【コメント】

本公開草案では、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がなされているが、「生じる見込みである」等の表現が適切と考えられる。

【理由】

課税所得は税務申告書を提出することにより確定するが、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（四半期財務諸表に関する会計基準の適用指針 第94項）ことから、「生じる見込みである」等の表現がより適切と考えられる。

11. 「事業年度」及び「会計期間」の使い分け

【コメント】

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。

以 上