

企業会計基準適用指針公開草案第 54 号に対するコメント

2015 年 7 月 27 日

早稲田大学 大学院商学研究科 小宮山 賢

2015 年 5 月 26 日に公表された標記公開草案（以下『公開草案』）について、以下のよう
にコメントを提出いたします。

最初に、全般的なことについてコメントする。公開草案とともに公表された「コメント
の募集及び公開草案の概要」には、質問事項に関連して「…の意見が聞かれた」という記
述があるが、そのほとんどが作成者の意見と思われる。また、アウトリーチの資料が、WEB
で開示されている（第 306 回、第 308 回、第 310 回）が、意見聴取の概要のうち、監査人
や財務諸表利用者の意見は、ほとんど公開草案に反映されていないように見える。基準等
の作成プロセスの中立性に疑義を生じさせる懸念がある。審議全体に作成者意見のみが目
立ってしまっており、利用者代表（銀行、証券および保険業界）および監査人代表の非常
勤委員からも、関係者の意見が反映されているかどうかについて、十分に意見の確認をし
ておく必要がある。

質問 1

税効果会計の実務にばらつきが生じないように、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したことは、賛成である。しかし、質問 4 か
ら質問 6 までに含まれる事項について、せっかく「過去（3 年）及び当期」といった過去業
績の判断基準を入れたにもかかわらず、将来の予測を取入れる余地を明確とはとても言え
ない基準で加えてしまったために、ルールとしての全体的な整合性が崩れてしまっており、
再検討が必要と考える。

質問 2

（1）公開草案第 17 項から第 31 項までに示された各分類の要件を見る限り、「過去（3 年）
および当期のすべての事業年度」といったが明確な表現が用いられているため、要件から
の乖離度合いが小さいと判断されるものに必ず分類するといった事例がどんなものかが明
確ではない。分類の要件をいずれも満たさない企業の存在（第 64 項）とは、どのような場
合を想定しているかの理解を助けるための設例が必要ではないか。適切な設例等の例示が
できないとすると、このような規定は削除すべきである。

（2）第 22 項（1）の「課税所得が大きく増減」は、第 66 号の「経常的な損益が大きく増
減」と対応していると考えられる。課税所得はプラスしか意味しない（第 3 項の（7）参照）
ため、第 66 号とは意味が違ってしまっている。（従来は分類 3 であるが、公開草案では当

てはまらない。」「課税所得（または税務上の欠損金）が大きく増減」と変更すべきではないか。

質問 3

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が、「合理的に説明されている」とは思えない。「コメントの募集及び公開草案の概要」の p3 に記載のある永久差異の存在が課税所得に変更した理由であれば、経常的な利益に永久差異を加減したものを用いればよいのではないか。第 70 項の説明も、結果的に第 66 号の「経常的な利益」に基づく判断と整合的としているようであり、それなら変更の必要性はない。また、IAS 第 12 号の第 29 項あたりの規定から見て、会計上の利益の方が整合的ではないか。

質問 4

(1) 「繰延税金資産が回収可能であることを合理的な説明できる場合」が明確でなく、判断に実務上の混乱が生ずる可能性が高い。この種の規定は不要ではないか。第 74 項で例示されている政策保有株式の上場株式は、数年前に損金算入の要件がかなり緩和されており、この数年の株価の上昇を考えると適切な例示と言えるのだろうか。現実に企業で生じている将来減算一時差異の内容を、具体的に調査したデータに基づき、このような規定の必要性と例示すべき項目を判断すべきではないか。

(2) ここで扱われているスケジューリング不能な一時差異は、公開草案の第 3 項 (5) で定義されている。時価のある有価証券やファイナンスリースの定義に見られるように、スケジューリング可能な一時差異を定義し、それ以外をスケジューリング不能な一時差異と定義した方がわかりやすいと思われる。

質問 5

質問 4 へのコメントと同様に、「繰延税金資産が回収可能であることを合理的な説明できる場合」が明確でなく、特に分類 3 は損益が大きく増減している状況を前提としており、一般的な中長期計画の期間を超える 5 年超の期間の判断には、実務上の混乱が生ずる可能性が高い。この種の規定は不要ではないか。残すとしても、第 80 項で例示している「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」が、非常に分かりにくい。実際にあるのは、「需要の変動が大きいという製品特性を有するが、どのようなサイクルで循環しているかが性格に予測できない」場合がほとんどではないか。もう少し説得力のある例示に変更し、少なくとも、稀な場合であることを明示すべきである。

質問 6

質問 4 へのコメント同様に、「繰延税金資産が回収可能であることを合理的な説明できる場合」が明確でなく、従来の分類 4 のただし書きと比べ、さらに判断に大きな実務上の混

乱が生ずる可能性が高く、この種の規定は不要ではないか。残すとすれば、少なくとも、判断の筋道を含んだ十分な設例が必要であろう。

質問 7-1

(1) 現行の注記では、純損失の場合に税率の調整表が開示されないが、期間比較上有用な情報を思われるので、開示するようにすべきではないか。

(2) 現行の注記プロセスから考えて、追加的な作成コストがほとんどかからない国内・海外別（あるいは主要子会社別）の繰延税金資産の内訳開示は、本公開草案の適用時に義務づけてよいと考える。

質問 7-2

実務は 5 分類に基づいて繰延税金資産の計上が行われているにもかかわらず、分類が開示されていない。評価性引当額の金額の推移を分析する際に重要な情報と考える。少なくとも、分類の結果とそれに対する経営者の判断の根拠（質問 4 から 6 に関連した合理的な説明を含む）は、会計上の見積りの根拠として極めて重要であり、本適用指針の適用と同時に注記事項として開示させるべきである。

質問 9

(1) 「適用指針（案）」32 項について、従来監査委員会報告第 66 号では「将来の業績予測は、事業計画や経営計画が原則として、取締役会や常務会等の承認を得たものが必要である」と規定されていたが、将来の会計上の見積りに関する事項の重要性が増している昨今で、その規定を取り外すことは適当ではない。昨今の電機会社の問題のように、内部チェックが不十分な内部書類に基づいて重要な会計上の見積りを許容するような改訂を行うのはとんでもない暴挙である。

(2) 以前にも別の過去の公開草案で指摘したが、過去 2 年ほどの間に提出された公開草案へのコメントについて、①コメント対応表への集約が適当でない、②コメント集約とコメント対応の中身が「読むと実際には対応してしない」、③基準議決時の委員会で使用したコメント対応表と最終の公表コメント対応表がかなり異なるものがあるといった事例が見られる。このような雑とも思える取扱いが慣例化してしまうのは、デュープロセス上問題であろう。この公開草案は長期間を費やした重要な適用指針であり、そのような批判を受けないようにすべきである。本来は委員全員が心掛けるべきことではあるが、当面は専門委員に加わっていない他の常勤委員による相互チェックを実施してから、内容を検討し公表する仕組みを考えるべきでないか。

以 上