

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)」策定に関する、貴委員会のご尽力に敬意を表するとともに、以下コメント提出の機会をいただいたことに感謝申し上げます。

服部 隆 (CMA CIA)

<全般について>

コメント1. 本来は国際基準(IFRS・米国基準)と基本的な相違ないはずの我が国の税効果会計基準の会計実務が、過度に保守的・硬直的な監査委員会報告第 66 号に基づいて、大きく乖離してしまったことを鑑みますと、今般の適用指針への移管及び大幅な見直しを実施されることは大いに歓迎すべきことであると評価致します。

特にIFRS任意適用企業が急増してきている現況下においては、IFRS適用企業との比較可能性の観点から財務諸表利用者にとっては非常に重要となるため、会計処理・開示(財務諸表表示・注記)についてはIFRSとほぼ同等になるような対応が必要ではないかと考えます。

実際にIFRS適用企業の開示によると、税効果会計で大きくかい離しているGAAP差異はこの繰延税金資産の回収可能性に関するものであるとの記載が多く見られますので、例えば、回収可能性が高いかどうかの実質判断においては、IFRSでの一般解釈(国際的な大手監査法人発行のガイダンス等)とほぼ同様の結果となるように、「50%超程度の可能性がある場合(逆に言えば、回収不能である可能性が 50%超であると合理的に説明できない場合)」等、閾値を明瞭にすべきではないかと考えます。

<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。」について

コメント2. 同意いたしません。

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が、過度に保守的・硬直的である会計処理につながったことを鑑みると原則的には踏襲すべきではないと考えます。

・但し、実務上の混乱回避のために最低限の枠組みを止む無く踏襲するのであれば、強制ではなく、あくまで例示とすべきではないでしょうか。

その場合には、第 15 項について「収益力に基づく一時差異等加減算前課税所得等に基づいて繰延税金資産の回収可能性を判断する際に(第 6 項参照)、例えば第 16 項から第 32 項に従って、要件に基づき企業を分類し、当該分類に応じて、回収が見込まれる繰延税金資産の計上額を決定することも考えられる。」と修正要かと存じます。

・また、もし分類を強制するとしても、過度に形式的で硬直的な取扱いを回避すべく、過去要件については廃止、あるいは直近の企業実態をより反映させるため判定に使用する期間を短縮すべきと修正すべきではないかと考えます。

(例 →「前期及び当期において…」)

＜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て、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。」について

コメント3. (企業分類による枠組みについて、強制ではなくあくまで例示とする前提においてですが) 同意いたします。

＜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。」について

コメント4. (企業分類による枠組みについて、強制ではなくあくまで例示とする前提においてですが) 回収可能性について実態判断することについては同意いたします。

・但し、「・・・合理的に説明できる場合、・・・回収可能性があるものとする。」という文言はハードル高すぎる表現なので、結果として監査人の判断が従来と実質何も変わらないのではないかという懸念もあり、IFRSでの一般解釈(国際的な大手監査法人発行のガイダンス等)とほぼ同様の結果となるように、「50%超程度の可能性がある場合(逆に言えば、回収不能である可能性が50%超であると合理的に説明できない場合)」等、閾値を明瞭に例示すべきであると考えます。

・「なお、(分類 2)に該当する企業においては、原則として、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について、回収可能性がないものとする」と硬直的に決めつける記載は避けるべきではないでしょうか。

→例えば、「・・・回収可能性が低いと判断されることが多い」へ修正してはいかがでしょうか。

＜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。」について

コメント5. (企業分類による枠組みについて、強制ではなくあくまで例示とする前提においてですが)回収可能性について実態判断することについては同意いたします。

・但し、「・・・合理的に説明できる場合、・・・回収可能性のあるものとする。」という文言はハードル高すぎる表現なので、結果として監査人の判断が従来と実質何も変わらないのではないかという懸念もあり、IFRSでの一般解釈(国際的な大手監査法人発行のガイダンス等)とほぼ同様の結果となるように、「50%超程度の可能性がある場合(逆に言えば、回収不能である可能性が50%超あると合理的に説明できない場合)」等、閾値を明瞭に例示すべきであると考えます。

<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。」

について

コメント6. (企業分類による枠組みについて、強制ではなくあくまで例示とする前提においてですが)回収可能性について実態判断することについては同意いたします。

・但し、「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」ということは、つまり企業分類は実質的には3つ(従来の、分類1、分類2～4、分類5)に簡素化すべきであるということではないでしょうか。

<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。」について

コメント7. 現行の注記事項は、本来は国際基準(IFRS・米国基準)と基本的な相違ないはずの我が国の税効果会計基準について、過度に保守的・硬直的な監査上の取扱いである監査委員会報告第66号に基づく処理が前提であるが、同66号が廃止され

て会計処理自体が変更となる(「会計方針の変更」に該当)ため、現行注記で十分な開示となるかどうか、どちらとも評価することはできないかと存じます。

ただIFRS任意適用企業が急増してきている現況下においては、IFRS適用企業との比較可能性の観点から財務諸表利用者にとっては非常に重要となるため、会計処理・開示(財務諸表表示・注記)についてはIFRSとほぼ同等になるような対応が必要であると考えられます。

・評価性引当額の「税務上の繰越欠損金に係る合計額と将来減算一時差異に係る合計額に分けた開示」や「主な項目ごとの内訳開示」について

コメント8. 評価性引当という概念は「一旦、将来減算一時差異に対して繰延税金資産を計上し、その後、回収可能性の判定結果に基づき必要に応じて「評価性引当金」を計上する」という日本独特のアプローチ下での概念のため、国際的比較可能性の観点から財務諸表利用者にとって有用ではないと考えます。

IFRSと同様に回収可能性が高い(50%超程度)将来減算一時差異のみを計上するというアプローチを前提とした会計処理及び開示にすべきと考えます。

・税務上の繰越欠損金について、「連結上重要な繰延税金資産を計上している会社に関して、会社別に、税務上の繰越欠損金の額、繰延税金資産の計上額、繰延税金資産を計上した根拠などの開示」について

コメント9. 適用する会計基準や税制が全く異なる状況下にある、世界各国の連結子会社・日本の親会社の計数を単純合算した連結ベース計数の内訳開示したところで財務諸表利用者にとって有用な情報とはなり得ないかと思われます。

もし経営者が各社に固有の特殊な事情の説明等が必要と判断した場合には、定性の補足情報を記載すれば十分なのではないかと考えます。

・親会社と主要な国内子会社について、(分類1)～(分類5)のどれに該当するかの開示 について

コメント10. 本来は国際基準(IFRS・米国基準)と基本的な相違ないはずの我が国の税効果会計基準について、過度に保守的・硬直的な監査上の取扱いである監査委員会報告第66号に基づく処理が前提であれば、どの会社分類なのか注記することは意味ないことではないかもしれませんが(実際、注記ではないが決算説明資料に記載している金融機関は多いので)。しかし今回は会計基準本来の主旨に立ち返り、実質的な判断を重視するアプローチへ変更されることから、形式的な会社区分そのものにほとんど意味はなくなるため、財務諸表利用者にとって有用な情報ではないと考えます。

＜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。」について

コメント 11. そもそも過度に形式的で硬直的な運用を廃止するのが本適用指針案の主旨でもあると考えますので、このような注記求めること自体が本末転倒であり、不要な開示ではないかと存じます。

＜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。」について

コメント 12. 新たな開示(財務諸表の表示・注記)の検討にあたっては、財務諸表作成者にとって作成負荷の大きい繰延資産・負債の長短区分表示については廃止し、IFRS や(最近改正の)米国基準と平仄合わせ、全て非流動区分表示とすべきではないでしょうか。(「税効果会計に関する会計基準」も含めた見直しが必要)

以 上