

ASBJ 公開草案「繰延税金資産の回収可能性に関する適用指針（案）」
に対するコメント

企業会計基準委員会（ASBJ）は、日本公認会計士協会（JICPA）が公表している監査委員会報告第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、66号）等において定められている繰延税金資産の回収可能性に係る会計処理に関する部分について、基本的にその内容を引き継いだ上で、見直しが必要と考えられる点について検討を重ね、2015年5月26日に標記公開草案を公表した。

これに対し、経理委員会では、繰延税金資産の回収可能性については、66号の枠組みを基本的に踏襲し、取扱いの一部について必要な見直しを行うことはやむを得ないとの結論に達した。その上で、（分類3）における5年の見積可能期間を66号より踏襲している点や適用初年度の取り扱い等については、表現の明確化や修正が必要であり、開示要請の追加については、作成者の負担を増大させるものであり、注記事項を追加することにより利用者が得られる便益との比較考量が必須であるとの意見を併記した総論のもと、ASBJから提示された各質問事項について意見を取りまとめ、2015年7月16日、ASBJに提出した。

政 発 第 61 号
2015年7月16日

企業会計基準委員会 御中

一般社団法人 日本貿易会
経理委員会

公開草案「繰延税金資産の回収可能性に関する適用指針（案）」に対するコメント

拝啓 時下益々ご清祥のこととお慶び申し上げます。

5月26日に貴委員会より公表されました掲題公開草案につきまして、当会において検討致しました結果、下記の通り意見を提出させていただきますので、今後の審議においてご配慮いただきたく、宜しく願い申し上げます。

敬具

【総論】

[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り扱い]

繰延税金資産の回収可能性については、本来は数値基準や分類を設けず、企業の経済的実体に応じて総合的に判断すべきと考えるが、幅広く実務に定着している監査委員会報告第66号（以下、66号）における企業の分類に応じた取扱いを撤廃すると実務への影響が大きいと認められることから、

66号の枠組みを基本的に踏襲し、取扱いの一部について必要な見直しを行うことはやむを得ない。但し、(分類3)における5年の見積可能期間を66号より踏襲している点や、適用初年度の取り扱い等について、以下の通り、表現の明確化や修正が必要と考える。

尚、当該適用指針案においてもIFRSとの差異は引き続き残る事から、将来的には当該適用指針の浸透・運用状況を検証した上で、繰延税金資産の回収可能性の取り扱いにつきIFRSと整合する形への改定も検討頂きたい。

[注記事項に関する論点]

開示要請の追加については、作成者の負担を増大させるものであり、注記事項を追加することにより利用者が得られる便益との比較考量が必須である。その際には闇雲に利用者の希望を広く募るのではなく、先ず現行の注記事項が利用者にとってどの程度有用な情報となっているかを十分に分析し、必要に応じて現行の注記事項を取捨選択することも含め、投資家が企業評価や意思決定を行う際に特に有用性が高いと考えられる項目について優先順位を明確化し、その上で優先度の高い項目につき、より深く議論をして頂きたい。

また、国際的な会計基準における開示項目との整合性も重要な観点ではあるものの、現行IFRSで開示が求められているからといって必ずしも全てが目的適合的な情報であるとは限らない点やIAS第1号の修正(重要性の要求事項の明確化)等を通じて過度な開示要請を見直す動きがある点も勘案の上、議論をして頂きたい。

【各論】

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。

(回答)

同意する。

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。

(回答)

同意する。

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を増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ありましたら、ご記載ください。

（回答）

同意する。

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。

（回答）

同意する。

但し、一定の要件につき、具体的にどのようなものが該当するのかが不明瞭であるため、具体例を例示する等の対応を行って頂きたい。公開草案 35 項においても退職給付引当金や減価償却超過額に関しては、（分類 3）であっても原則的には回収可能性があるものとして取り扱う旨を規定している中、本規定においてはそれ以外でどのようなものを想定しているかの例示を含め、より詳細な規定を希望する。

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。

（回答）

同意する

但し、5 年を超える見積可能期間を合理的に説明できる場合の例示として、長期契約の新規締結によるケースが示されているが（第 80 項）、見積期間についてはあくまで企業の実態に基づく判断が優先されることも明記し、本公開草案の例示により限定的に解釈されないよう配慮いただきたい。

なお、改正案にある「なお、ここでいう中長期計画は、おおむね 3 年から 5 年の計画を想定している」という記載は実務上極めて重要と考えており、原案通りの規定とすることを希望

する。

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。

(回答)

概ね同意する。

但し、(分類 4)の条件となる「重要な税務上の欠損金」についてはもう少し具体的な指針を提供いただきたい。

「重要な税務上の欠損金」の発生が、本適用指針の(分類 3)と(分類 4)を分ける重要な指標となっているため、「重要な税務上の欠損金」に該当するか否かの判断指針を明確にすることは有用と考えられる。

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。

(回答)

現行の税効果会計に関する注記事項で十分であり、追加的な開示について反対する。

特に個別財務諸表における開示については、2013年度の有価証券報告書における簡素化の主旨に反すること、連結納税を採用している場合等においては個社による開示の意義は乏しいと考えられることから、仮に注記事項追加となった場合であっても、「連結財務諸表で開示している場合は個別財務諸表での開示は不要とする」といった規定を織り込むことを希望する。

個々の注記項目については以下に記載する。

[評価性引当額の内訳]

評価性引当額の項目別の開示が提案されているが、現行の繰延税金資産の合計額から評価性引当額を一括控除とする形式と比較して詳細な開示が求められることは、財務諸表作成者にとって純粋に追加的なコストが発生することになる。

また、提案内容にも述べられている通り、実務上個々の将来減算一時差異項目に紐付けて把握されない評価性引当もあり、スケジューリングは個々の項目に対してされているとしても、その回収可能性の判断は必ずしも個々の項目に紐付けて行われるわけではない。

仮にこのような評価性引当額をプロラタ計算等で紐付けを行うのであれば、比較可能性の観点及び恣意性介入の恐れから必ずしも投資家にとって有用な情報にはならないと考える。

なお、IFRS 開示との整合性についても述べられているが、IFRS で求められているのは回収可能となる項目別の繰延税金資産・負債の内訳であり、評価性引当額の内訳情報を求めるものではなく、当観点からも開示事項とはするべきでないと考える。

[税務上の繰越欠損金に関する情報]

繰越欠損金に係る詳細な情報を会社別に開示することが提案されているが、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限定されたとしても、当該開示情報は多大なコストがかかると考える。

特に、多種多様なビジネス展開をしている企業にとって、多数の課税法域にわたる関係会社の繰越欠損金の詳細な情報を収集することは、財務諸表作成者にとって過大な負担となることが想定される。

また、会社別に繰越欠損金の情報を開示されたとしても、事業の将来見込みと対応する繰延税金資産の回収可能性に係る情報は直接的に読み取れず、回収可能性の不確実性を評価するに資する情報が提供されるとは考えにくい。

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

<p>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。</p>

（回答）

以下の理由より、追加的な開示は不要と考える。

[企業の分類に関する情報]

「企業の分類」は、実務への影響を考慮し、過渡的な対応として66号を踏襲したにすぎず、当該分類を開示することにより、企業の収益力と同一視するといった誤った理解に繋がる懸念がある。

[（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開示]

(分類3)における5年の見積可能期間は66号を踏襲したものに過ぎず、理屈の面から定められたものではないことから、5年を超える見積可能期間に係る繰延税金資産の計上金額と計上根拠を開示する理由が乏しい。また、5年を超える見積可能期間に係る繰延税金資産の計上金額や計上根拠を開示することで、繰延税金資産の回収可能性の判断過程の一部に過ぎない企業の分類を間接的に示唆することに繋がり、誤った判断を促す懸念がある。本公開草案の企業の分類は日本特有の例外的なガイダンスにすぎず、企業の分類が存在しない在外子会社を含む連結グループ全体の企業の分類を適切に示すものではない。

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。

(回答)

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。

(回答)

同意する。

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。

（回答）

本公開草案の考え方について概ね同意する。

但し、以下の通り、適用初年度における期首の影響額を損益に計上する方が適切との意見も聞かれた。

66号は実質的な会計基準としてこれまで幅広く実務に定着しており、今回の適用指針によってこれまで硬直化していた繰延税金資産の回収可能性の判断の見直しがなされたものであるため、実質的には会計方針の変更ではなく、見積りの変更に該当すると考えられる側面もある。この場合、本公開草案でいう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ことは適切でない。

また、2016年3月期の年度末に早期適用する場合、期首の2015年4月1日に遡って当該時点の状態を確認して利益剰余金への影響額を確認する必要があるが、過去の状態を確認することが難しい場合が想定され、実務コストも考慮すると、利益剰余金と損益の切り分けが必ずしもコストに見合う便益の高い情報とは考えられない。

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。

（回答）

意見なし。

以上

一般社団法人日本貿易会

〒105-6106

東京都港区浜松町 2-4-1

世界貿易センタービル 6 階

URL <http://www.jftc.or.jp/>

経理委員会委員会社

CBC 株式会社

蝶理株式会社

阪和興業株式会社

株式会社日立ハイテクノロジーズ

稲畑産業株式会社

伊藤忠商事株式会社

岩谷産業株式会社

JFE 商事株式会社

兼松株式会社

興和株式会社

丸紅株式会社

三菱商事株式会社

三井物産株式会社

長瀬産業株式会社

日鉄住金物産株式会社

野村貿易株式会社

神栄株式会社

双日株式会社

住友商事株式会社

豊田通商株式会社

ユアサ商事株式会社