

企業会計基準委員会 御中

公益社団法人 日本証券アナリスト協会
企業会計研究会

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)」について

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、当協会内の企業会計研究会にて検討した結果、下記のとおり意見を申し上げます。

なお、7月8日に企業会計基準委員会（以下 ASBJ）の小賀坂副委員長、前田ディレクターを講師に招き、『公開草案』についての勉強会を開催した。この勉強会には 54 人の検定会員が参加し、うち 24 人（44%）は勉強会後のアンケートに回答した。当意見書は、このアンケート調査と当研究会の委員による議論を踏まえている。アンケートの集計結果は、当意見書に付録として添付した。

記

全体的なコメント

日本公認会計士協会から公表されている税効果会計に関する一連の会計上の実務指針と監査上の実務指針（会計処理に関する部分）を見直し、会計基準適用指針として引き継ぐ ASBJ の取組みには敬意を表したい。また、財務諸表の作成者からの強い要望に応えるため、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」など一部の実務指針を、他の実務指針に優先して移管することも理解できなくはない。

しかし、『公開草案』の本文には開示に関して ASBJ の正式提案がまったくなく、会計処理に対応する開示の改正が先送りされたのは非常に遺憾である。会計処理と開示は常に同時に導入を図るべきものであり、会計処理の変更と同時に必要な開示が提供されなければ、財務諸表の利用者は会計処理の結果を正しく理解できない。

『コメントの募集』における**質問 7**の設定や、(別紙 2)による経緯の説明など、ASBJ の一定の配慮は評価するが、(別紙 2)の 10 項は「会計処理と開示を同時に検討すべきであるという意見を踏まえ、当該審議は速やかに進めていく予定である。」との記載に留まっている。「会計基準設定主体として、会計処理と開示を同時に検討していくことが基本である。」という方針の明示がなかったのは非常に残念である。作成者の体制整備に時間が必要などの理由により、開示の導入時期が多少は遅れる場合があることは理解した上で、今回の税効果会計に限らず、ASBJ の基本方針として、会計処理と開示の検討は同時に進めていきたい。

以下、『コメントの募集』の質問7を中心に、我々の見解を述べる。我々の見解が、税効果会計に関する開示内容の改善に資すると共に、『公開草案』の早期適用が可能となる2016年3月期に遅れることなく、適切な開示規定の導入が図られることを切望している。

1. 現行の注記事項…質問7-1

我々のアンケートQ1で、現行の税効果会計基準の注記だけで、企業分析に際して十分な情報が得られると思うかを質問したところ、71%が思わないと回答した。現行の開示では評価性引当額を引き当てた理由や発生原因が分からない上に、回収可能性の要件である課税所得の十分性やタックスプランニングといった資産計上の合理性を裏付ける情報も開示されていない。このため、税負担率の適切な分析が難しく、経営者がどの様に回収可能性を判断したかが理解できず、繰延税金資産の回収可能性に関する不確実性やリスクを十分に読み取るのは困難であろう。

ASBJ事務局が専門委員会に提案した、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」については、アンケートQ2で、回答者の50%が企業分析に関して十分な情報が得られると思うと回答している。ただし、「思わない。」「どちらともいえない。」という回答者の多くは、提案の内容を評価した上で、十分な情報を得るにはより詳細な開示が必要なことを理由に挙げている。この様な内訳開示があれば、どの様な変化が起きた時に評価性引当額が増減するのかを判断し易くなり、評価性引当額の変動による税負担率の変動を現状よりも分析し易くなるであろう。

同じくASBJ事務局が専門委員会に提案した、「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」についても、アンケートQ3で、回答者の58%が企業分析に関して十分な情報が得られると思うと回答している。税務に関する会計処理は基本的に個社ごとであり、会社別の繰越欠損金の詳細は分析上必要な情報である。ただし、連結対象の全社の情報が必要な訳ではなく、繰延税金資産に占める割合が高い会社に関する情報が得られれば、繰延税金資産の不確実性を適切に評価できるであろう。

これと合わせて、ASBJには繰越税金資産の回収可能性に関する期限別の開示も検討していただきたい。企業が回収できると見積もった時期別（例えば1年内、1～5年、5年超）の内訳金額が分れば、期中に想定外の事象が発生した場合の影響の分析や、業績が回復して、より広範な繰延税金資産の計上が可能になった時の貸借対照表への影響の予測、将来の税金費用の予測などの精度向上につながるであろう。

ASBJ事務局が専門委員会への提案を見送った、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も、アンケートQ4で、回答者の54%が企業分析に関して十分な情報が得られると思うと回答している。5区分の分類は課税所得

の十分性などを要件としているため、分類の開示は課税所得の十分性を知るのには有用な情報である。親会社と主要な国内子会社の分類が分れば、繰越欠損金の回収可能性の推定が容易になり、将来業績や純資産の予測精度は確実に向上するであろう。

実務では5区分の分類に基づいて繰延税金資産が計上されている上に、既に開示している銀行などもあり、開示に当たって作成者の追加コストはほとんど発生しないであろう。それにも拘らず、これほど便益のある情報の開示提案を、ASBJ事務局が見送った(別紙2)の7項に記載の理由には同意できない。また、『公開草案』では、5区分の具体的な分類を決める要件が、従来の利益に基づくものから、現状では開示のない課税所得に基づくものへ変更されている。この結果、その企業の該当する分類を利用者が推定することが一段と困難になるため、具体的な分類を開示する必要性は従来よりも高まっていると考えられる。

2. 本公開草案で提案された内容に伴う注記事項…質問7-2

アンケートQ5として、質問7-2と関連の深い質問5について質したところ、回答者の63%がASBJの提案に同意した。

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。

ただし、アンケートQ6では、見積可能期間が5年超の(分類3)該当企業については、5年超の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の開示が必要と思う回答者が75%を占めている。質問5の提案に同意しない回答者はもちろん、同意する回答者にも「回収可能なことを合理的に説明できる場合」が明確でないとの意見や、経営者の忝意性が入ることを懸念する声があり、実務的な解釈や適用がばらつかない様に、「合理的に」の意味をより具体的に説明すべきという意見があった。一般的な中期経営計画の期間が3年～5年であることを考慮すれば、この提案の基準化に際しては、5年超の計上金額と「合理的な説明」の内容が理解できる計上根拠の開示は必須であろう。それにも拘らず、ASBJ事務局が開示の提案を見送った(別紙2)の8項に記載の理由には同意できない。

アンケートQ7として、質問7-2と関連の深い質問6についても質したところ、回答者の54%がASBJの提案に同意した。

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。

ただし、アンケートQ8では、(分類4)の要件を満たすが(分類2)や(分類3)として取り扱う企業について、その取り扱いを妥当とする「合理的な説明」と根拠の開示が必要と思

う回答者が83%を占めている。質問6の提案に同意しない回答者はもちろん、同意する回答者にも質問5と同様に、「回収可能なことを合理的に説明できる場合」が明確でないとの意見や、経営者の恣意性が入ることを懸念する声があり、実務的な解釈や適用がばらつかない様に、「合理的に」の意味をより具体的に説明すべきという意見があった。この提案はあくまでも例外的な取扱いであることを考慮すれば、この提案の基準化に際しては質問5の提案と同様に、「合理的な説明」の内容が理解できる詳細な根拠の開示は必須であろう。

3. 議論で出た重要な意見

我々の議論では、上述した「繰越税金資産の回収可能性に関する期限別の開示」に加え、「前期と比較した適用税率の変動」や「純損失の場合の税率の調整表」の開示も必要との意見が出た。将来のキャッシュ・フローや業績の予想に際して、適用税率の予測は必要不可欠である。公表された決算期の適用税率が前期と比べて、どの様な理由でどれだけ変動したかや、純損失の場合にどの様に税率が調整されているのかが明らかになれば、来期以降の適用税率の予測精度は確実に向上するであろう。

他にも、「主要な国・地域別の制度の相違（会計と税制の相違、税率、税務上の欠損金の繰越期間・限度額など）による影響の記述」「セグメント別の繰延税金資産・負債とその要因別の内訳」などがあれば、繰延税金資産の将来の推移や損益への影響の予測が容易になるという意見もあった。記述的な説明だけでも、十分に分析の手掛かりや会社との対話の糸口になるであろう。

また、繰延税金資産を計上していない将来減算一時差異の内訳と回収時期に関して、例えば、「回収時期5年以上の将来減算一時差異については、繰延税金資産を計上しない」という方針の開示があれば、経営陣の税効果会計の考えが理解でき、繰越欠損金に係る繰延税金資産の回収可能性の判断にも資するという意見があった。

最後に、将来の課税所得の見積りを規定した『公開草案』32項について、監査委員会報告第66号にあった「将来の業績予測は、事業計画や経営計画（…略…）が、原則として、取締役会や常務会等（…略…）の承認を得たものであることが必要である。」との規定の削除に反対する意見があった。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中で、この規定の削除は内部チェックの不十分な内部書類に基づく重要な会計上の見積りを可能にすることになり、不適切という理由である。昨今の事情を考慮すれば、当該規定を削除できるような状況にはないと思われる。

以上

「繰延税金資産の回収可能性に関する適用指針(案)」 についてのアンケート集計結果

7月8日(水)に開催した勉強会『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)」について』へ参加した当協会の検定会員54人に対し、7月9日(木)にアンケートを発送した。7月17日(金)の締切りまでに24人から回答があり、回収率は44%であった。

Q1：現行の税効果会計基準の注記事項では、繰延税金資産の回収可能性に関連して、①繰延税金資産の発生原因別の主な内訳、②評価性引当額、③重要な税率差異の原因となった主要な項目別の内訳が開示されています。この開示だけで、企業分析に際して十分な情報が得られると思いますか。…『公開草案』の**質問7-1**

(a) 思う。	1人	4.2%
(b) 思わない。	17人	70.8%
(c) どちらともいえない。	6人	25.0%
合 計	24人	100.0%

Q2：評価性引当額について、ASBJ 事務局が専門委員会で提案した「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」があれば、企業分析に際して十分な情報が得られると思いますか。

…『公開草案』の**質問7-1**

(a) 思う。	12人	50.0%
(b) 思わない。	6人	25.0%
(c) どちらともいえない。	6人	25.0%
合 計	24人	100.0%

Q3：税務上の繰越欠損金について、ASBJ 事務局が専門委員会で提案した「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」があれば、企業分析に際して十分な情報が得られると思いますか。…『公開草案』の**質問7-1**

(a) 思う。	14人	58.3%
(b) 思わない。	3人	12.5%
(c) どちらともいえない。	7人	29.2%
合 計	24人	100.0%

Q4: 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があれば、企業分析に際して十分な情報が得られると思いますか。

…『公開草案』の**質問7-1**

(a) 思う。	13人	54.2%
(b) 思わない。	4人	16.7%
(c) どちらともいえない。	7人	29.2%
合 計	24人	100.0%

Q5: (分類3)に該当する企業について、5年超の見積可能期間に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なことを合理的に説明できる場合、その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。…『公開草案』の**質問5**

(a) 同意する。	15人	62.5%
(b) 同意しない。	3人	12.5%
(c) どちらともいえない。	6人	25.0%
合 計	24人	100.0%

Q6: 見積可能期間が5年超の(分類3)該当企業(Q5参照)について、5年超の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の開示が必要であると思いますか。

…『公開草案』の**質問7-2**

(a) 思う。	18人	75.0%
(b) 思わない。	4人	16.7%
(c) どちらともいえない。	2人	8.3%
合 計	24人	100.0%

Q7: 監査委員会報告第66号のいわゆる「4号ただし書き」を廃止し、(分類4)の要件を満たす企業でも、合理的に説明できる場合は(分類2)または(分類3)として取り扱う提案に同意しますか。…『公開草案』の**質問6**

(a) 同意する。	13人	54.2%
(b) 同意しない。	6人	25.0%
(c) どちらともいえない。	5人	20.8%
合 計	24人	100.0%

Q8：(分類4)の要件を満たすが、(分類2)や(分類3)として取り扱う企業（**Q7**参照）について、その取り扱いを妥当とする「合理的な説明」と根拠の開示が必要であると思いますか。…『公開草案』の**質問7-2**

(a) 思う。	20人	83.3%
(b) 思わない。	3人	12.5%
(c) どちらともいえない。	1人	4.2%
合 計	24人	100.0%

Q9：上記 **Q2**～**Q4**、**Q6**、**Q8** 以外にも、企業分析に十分な情報を得るため、追加が必要と思われる開示項目のある方は、以下に項目名と、その開示によって考えられる具体的な便益をお書きください。…『公開草案』の**質問7-1**

Q10：上記 **Q1**～**Q9** に含まれないご意見のある方は、以下に自由に書いてください。なお、このアンケートでは割愛した『公開草案』の**質問1**～**質問4**、**質問8-1**～**質問8-3**に関するものは、質問番号も明記してください。

以上