

「繰延税金資産の回収可能性に関する適用指針」の公開草案の公表を受けて

1. 座談会「『繰延税金資産の回収可能性に関する適用指針』の公開草案の公表を受けて」

13



奥左から前田啓氏、小賀坂敦氏、淡河貴絵氏
手前左から山田友和氏、小倉加奈子氏、後藤潤氏

富士通(株) 財務経理本部経理部 財務企画部 マネージャー	やまだ ともかず 山田 友和	ASBJ ディレクター	まえだ けい 前田 啓
有限責任あずさ監査法人 パートナー	おぐら かなこ 小倉 加奈子	ASBJ 専門研究員	おうご たかえ 淡河 貴絵
(株)格付投資情報センター 格付本部 チーフアナリスト	ごとう じゅん 後藤 潤	(司会) ASBJ 副委員長	こがさか あつし 小賀坂 敦

2. 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)」の公表について

33

ASBJ ディレクター	まえだ けい 前田 啓
ASBJ 専門研究員	まさき やすひろ 槇 康弘
ASBJ 専門研究員	おうご たかえ 淡河 貴絵

座談会 「『繰延税金資産の回収可能性に関する適用指針』の公開草案の公表を受けて」

1 「繰延税金資産の回収可能性に関する適用指針」の公開草案の概要

司会 皆様、お忙しい中、座談会にお集まりいただき、大変ありがとうございます。

本年5月に、企業会計基準委員会（ASBJ）より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」（以下「公開草案」という。）が公表されました。本日の座談会では、税効果会計専門委員会（以下「専門委員会」という。）の専門委員の方々とこの公開草案について懇談したいと思います。財務諸表作成者から富士通（株）の山田様、監査人から有限責任あずさ監査法人の小倉様、財務諸表利用者から（株）格付投資情報センターの後藤様にご参加いただいております。また、ASBJから、税効果会計プロジェクトのリーダーを務めている前田ディレクターと淡河専門研究員も参加しております。

まず、公開草案を公表した経緯について、簡単に触れます。

ご案内のとおり、我が国における税効果会計に関する会計基準として、平成10年10月に企業会計審議会から「税効果会計に係る会計基準」（以下「税効果会計基準」という。）が公表され、当該会計基準を受けて、日本公認会計士

協会（JICPA）から会計上の実務指針及び監査上の実務指針が公表されています。

これらの会計基準及び実務指針に基づきこれまで財務諸表の作成実務、監査実務が行われてきましたが、平成25年12月に開催された第277回企業会計基準委員会（以下「親委員会」という。）において、基準諮問会議より、当委員会にJICPAの実務指針を移管し見直しを行うことが提言されました。この提言を受けて、税効果会計専門委員会を新たに設置し、昨年2月から審議を開始いたしました。

続きまして、前田さんから、公開草案の概要について、説明いただけますでしょうか。

前田 専門委員会は、昨年2月から本年5月までの間に20回開催させていただき、実務の一線でご活躍されている皆様には大変ご負担だったのではないかと思います。1年間の議論を積み重ねて、公開草案の公表に至りました。

JICPAの7本の実務指針を移管するに当たって、専門委員の皆様から寄せられた約60個の論点を3つのグループに分けて議論を始めましたが、審議を進めていく中で、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」という。）に対する問題意識が強く聞かれたことから、繰延税金資産の回収可能性に関する適用指

針を先行して開発することとなりました。

今回の公開草案は、主に66号において定められている繰延税金資産の回収可能性に関する指針について見直した上で引き継ぐこととしています。

2

企業の分類に応じた取扱いについて

司会 ありがとうございます。

今回の検討において、最初に議論となったのは、66号の会社分類を踏襲するか否かという論点でした。最終的には66号を基本的に踏襲し、会社分類を残す形になりましたが、前田さんから、この企業の分類に応じた取扱いの審議の状況について説明いただけますでしょうか。

前田 会社を5つに分類して、分類ごとに繰延税金資産の計上額を見積る66号の枠組みについて、審議の過程では、当該取扱いを撤廃すべきとの意見が聞かれました。これは、税効果会計が我が国において初めて適用された当時は将来の事象を勘案することが困難であったために設けられた監査上の取扱いでしたが、その後は、固定資産の減損会計のように将来の事象を勘案する会計基準が導入され、また最近では、66号のような詳細なガイダンスがない国際会計基準(IFRS)の任意適用が開始されていることを踏まえると、監査上の取扱いを会計基準へ踏襲することは適切ではなく役割は終わったのではないかとのことでした。

一方で、66号における取扱いは財務諸表の作成実務及び監査実務に浸透し定着しており、適用対象となる企業も広範にわたることを考慮すると、当該取扱いを維持すべきであるとの意見も聞かれました。

最終的には、この取扱いを撤廃すると実務への影響が大きいと考えられることから、今回の公開草案では当該枠組みを基本的に踏襲した上

で、取扱いの一部について必要な見直しを行うこととなりました。

また、66号では5つの分類が例示区分という例示としての取扱いでしたが、公開草案では会計上のルールとして分類ごとに要件を設定し、要件に基づき企業を分類して、当該分類ごとに繰延税金資産の計上額を決める建付けとしています。

分類の要件については、必要と考えられるものに絞って設定している関係で、分類と分類の間にすき間があり、いずれの要件も満たさない企業の存在が想定されます。このため、過去、当期、将来の課税所得の見込み等を総合的に勘案し、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取扱いを提案しております。

司会 7月27日にコメント期限を迎え、現在、事務局ではコメントの分析を始めております。まだコメント期限から1週間程度で、内容を分析中ですが、淡河さんから、会社分類を踏襲したことについてどのようなコメントが寄せられているか、簡単に紹介いただけますでしょうか。

淡河 2か月間のコメント期間で、22通のコメントが寄せられました。質問1「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。」との質問に関しては、我が国の会計実務、監査実務に定着している観点や、公開草案が適用される企業は広範であるという観点から、現時点では基本的に同意するとの意見が相当数寄せられました。

一方で、同意しない意見もあり、その理由としては、IFRSの任意適用の企業が増加している中でコンバージェンスの動向に逆行しているのではないかなどが挙げられていました。

なお、同意する意見の中にも、減損会計など複雑な見積りを要する会計処理が既に導入され

ていることや、IFRSの任意適用が拡大している状況を考えると、適切な時期に分類の規定の撤廃に関して検討を行うべきとの意見もございました。

司会 ありがとうございます。

この66号の会社分類を踏襲することについては、ASBJの親委員会及び専門委員会でも多くの議論がなされました。まず、皆様から、この点についてのお考えをお聞きしたいと思います。

山田さん、いかがでしょうか。

山田 まずは、分類に応じた取扱いを維持すべき、あるいは廃止すべきという両論がある中で、議論を的確に整理し、公開草案をまとめたASBJのスタッフの皆様には感謝申し上げます。

私は、分類に応じた取扱いの維持を支持しています。本適用指針を適用する数多くの企業の中に、財務諸表の作成や監査対応を効率的に行うための詳細なガイダンスに対するニーズが十分にあることを確認したためです。また、分類に基づく回収可能性の判断結果に、多くの場合は相応の納得感があるということもヒアリング



富士通(株) 財務経理本部経理部
財務企画部 マネージャー 山田 友和氏

を重ねて確認しました。

一方で、一律的な分類と見積期間の決定によって、各企業の実態を見積りに反映し切れないう指摘を数多く聞きました。2014年7月の経団連によるアンケート調査によれば、基準レベルでは考え方が同じであるIFRSや米国会計基準を採用している会社の一部が、やむを得ず基準差異を調整しているということもわかりました。

この点、本適用指針は、分類に応じた取扱いを維持しながらも、要件の一貫性や将来との関連を高めるとともに、見積期間に幅を持たせる改善を実施していますので、問題解決が期待されます。また本適用指針は、従前よりも企業の判断を重視する側面があり、本来の回収可能性の判断の実現に向けた第一歩になると考えています。私は、将来的には本適用指針の運用状況を踏まえて、各企業が実態を考慮して回収可能性の判断を行うに当たり、なおこの分類が必要なのか再検討することを期待しています。

司会 ありがとうございます。小倉さん、いかがでしょうか。

小倉 私は、66号の枠組みを踏襲するという公開草案の提案に同意いたします。

66号において定められる会計処理に基づく実務は、先ほど淡河さんからもコメントの紹介がございましたとおり、我が国の会計実務、監査実務に非常に定着しておりまして、また、詳細なガイダンスを設けることにより企業の財政状態を適切に表示し、かつ解釈の安定性も認められることから、その枠組みを踏襲することが適切であると考えています。

しかし、今回の改正では、監査上の指針から会計上の指針に移管されることによる実務上の混乱が生じないように、いくつかの点については、さらなる適用指針の規定の検討が必要であると考えています。例えば、将来の業績予測については、従来、原則として取締役会等の承認

を得たものであることが必要であるとされており、本公開草案では、当該記述は監査上の取扱いとして監査証拠の裏付けを求める性質を有しているため、その表現を引き継いでいないと整理されています。しかし、企業が将来の業績予測を合理的な金額であると説明する場合においても、適切な意思決定機関において承認されていることは重要な要素であり、原則として取締役会等の承認を得た業績予測であることを明記することが適当であると考えております。

先ほど山田さんからご意見がございましたとおり、今回の改正は基本的に66号の枠組みを踏襲しておりますけれども、経営者の判断や見積りの要素がより重視されるような改正が行われていますので、そのあたりについてはスムーズに運用されるように、公開草案の文案の検討は引き続き必要であると考えています。

司会 ありがとうございます。後藤さん、いかがでしょうか。

後藤 私も66号の枠組みを維持したことについては支持しております。

66号は、利用者にもかなり浸透しておりまして、多くの利用者が66号のフレームワークに沿って、繰延税金資産の回収可能性や、将来、変動するリスクを読み取っているからです。バランスシートを分析するに当たっては、繰延税金資産について資産性や回収可能性があるか否かを評価し、回収可能性いかんによっては取り崩されることなどを想定しながら評価する必要があるかと思えます。また、利益やキャッシュ・フローの分析に当たっても、繰延税金資産の変動が与える最終利益やキャッシュ・フローへの影響を確認し、予測する必要があります。

そこで、利用者は、66号のフレームワークに沿って、分析対象となる会社がどの分類に当たり、当該会社がどれぐらいの期間の課税所得

に基づいて繰延税金資産を計上しているかを考えます。例えば、業績が悪化した場合、当該企業が今の分類を維持することができるか、分類が変わったとき、繰延税金資産がどれほど取り崩されるだろうかなどを考えて、バランスシートに計上されている繰延税金資産がどのように変化していく可能性があるか、又は利益やキャッシュ・フローがどのような影響を受けるかを予想します。

66号は、繰延税金資産の回収可能性を判断するための監査上の実務指針ですから、我々利用者も同じようなプロセスを辿っていけば、自分たちの分析の目的をほぼ果たせるようなところがありますので、非常に便利な存在だったかともいえます。ですから、この慣れ親しんだ66号の枠組みが完全になくなってしまうと、企業分析の場でも一定の混乱は避けられなかったのではないかと考えています。

もちろん、66号が適用されてから時間も経過していますので、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扱いの一部については、見直しも必要と考えています。例えば、今回、修正提案した66号の例示区分4号の部分については、これまで例示区分3号との関係や、ただし書きの取扱いなどから、繰延税金資産の計上額を大きく変動させるような、利用者にとってサプライズを起こし得るような構造にもなっていましたので、こういった点が整理されたのは非常に有意義だったと考えております。

司会 ありがとうございます。

公開草案に対していただいたコメントでも、今の皆様のご意見でも、基本的には、現時点においては、という注釈を多くの方がつけているものの、会社分類の取扱いを残していくということについて支持する意見が多かったように感じております。

一方で、今回、66号の例示区分という目安

から、会計基準の適用指針ということで、要件に当てはめたルールに変えることによる影響もいろいろ出てきていると思っています。そのあたり、前田さんから、要件とすることによって出てきた論点について、公開草案を公表した後でどういう意見が聞かれているか、紹介いただけますでしょうか。

前田 66号における例示区分が目安の位置付けだった関係で、保守的な観点から、例えば、分類1に該当するものの繰延税金資産を全額は計上していない実務がみられ、今回の適用指針によると、要件に該当した場合にはその分類に従って繰延税金資産を全額計上しなければいけないのかという意見が聞かれております。

司会 皆様、追加でコメントがありましたら、よろしくをお願いします。

小倉 監査上の取扱いでしたので、監査人として繰延税金資産の回収可能性を判断するに当たって留意すべき点はどうか、というのが66号の建付けであったと思いますけれども、それによって経営者も財務諸表を作成してきました。したがって、会計基準に成り代わっていた部分があるということで、私は、会計基準に



有限責任あずさ監査法人 パートナー
小倉 加奈子氏

なることによって実務が大きく変わるとはあまり考えていません。ただ、用語の使い方等について、先ほどご紹介した部分もそうですけれども、見直しを検討していただいているところがございますので、今後、想定しないような影響が実務上出てくるという点については、十分に考慮しながら今後も議論していかなければいけないと考えています。

後藤 要件に当てはめて何らかに分類するという事は、各会社について正確に実態を把握することが必要になるかと思います。これまで、保守的にライトオフしているからあまり実態を把握されていなかったケースや、十分に利用者に説明がなかったケースも若干あったように見受けられます。ですので、こういった要件に当てはめて分類をきちんとすることによって、会社側も自社の実態を把握して、利用者にも適切な説明を促すような効果というのはあるのではないかと感じております。

山田 各分類の要件を満たさなくても乖離が小さいものに分類するとか、各分類の計上額について回収可能性があるものとするという規定から、従前より厳格な印象を受けます。しかし制度設計に携わった者の一人として、基本的に66号を踏襲し計算結果に従来との大きな差は生じないことを想定しており、より実態を反映する判断については尊重されるべきものと考えております。

司会 皆様、ありがとうございます。今の点については、今後の専門委員会ですっかり議論したいと思います。

3 分類の要件の見直しについて

司会 続いて、今回、分類2と分類3の要件について、会計上の利益から課税所得への変更が行われております。その点について、前田

さんから説明いただけますでしょうか。

前田 66号では、分類2についてはある程度の経常的な利益、分類3については経常的な損益と、いずれも会計上の利益をベースにしています。

公開草案において、分類ごとの要件を設定するに当たって、繰延税金資産の回収可能性は収益力に基づく課税所得により判断するという基本的な考え方を踏まえ、会計上の利益と課税所得が通常は一致しない中で、分類する際に重視すべき要件としては、課税所得のほうがより適切であると考えました。

ただし、課税所得そのものにしてしまうと、様々な要因により課税所得が大きく変動し、分類を適切に判断できない可能性があるという指摘がありました。分類2の場合、将来において課税所得を安定的に獲得する収益力があるか否かを判断できるようにすることを意図して、臨時的な原因により生じたものを課税所得から除く提案をしています。

この臨時的な原因により生じたものは、過去において臨時的な原因により生じた益金及び損金は、将来において頻繁に生じることは見込まれないという推定に基づいています。

司会 ありがとうございます。この論点については、作成実務、監査実務に影響を与えるものですので、山田さん、小倉さんからコメントをいただきたいと思います。まず、山田さん、いかがでしょうか。

山田 私は、分類の要件を課税所得へ変更することを支持しています。やや煩雑になることも予想されますが、将来の税金負担額を軽減する効果を判断するには課税所得が適切だと考えています。また、現在の作成者の実務においても、課税所得を使用して判断しているケースが多く見受けられました。臨時的な原因により生じたものを除くことは、前田さんが説明されたとおり、過去における経常的な収益力を踏ま

えて、将来の見通しと整合をとる上で重要だと思います。何が臨時的かは将来における再発生の可能性を各企業が判断するものだと考えています。

司会 小倉さん、いかがでしょうか。

小倉 繰延税金資産の回収可能性は、収益力に基づく一時差異等加減算前課税所得の充分性に基づいて行われるものですので、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公開草案の提案には基本的には同意いたします。また、分類2に該当するか否かの判断基準は、将来においても課税所得を安定的に獲得する収益力があるかどうかということであるため、課税所得から将来において頻繁に生じることが見込まれない臨時的な原因により生じたものを除くことにも同意いたします。

しかし、実務上は、会計上の損益と課税所得は必ずしも同じようには推移しないため、若干の混乱が生じる可能性があるのではないかと懸念しています。会計上の損益は、会計基準に準拠して、会社の経営成績を真実かつ適正に表示するものでありますけれども、課税所得は、タックス・プランニングというように経営者が税金という社外流出をコントロールして計上されるものであるため、本質は異なると考えておりますので、先ほどのように、今後、実務の運用の中で混乱が生じる可能性については、今のところ、どのようになるのかといった懸念を持っております。

司会 ありがとうございます。

公開草案に対するコメントでは、やはり利益のままのほうがいいのではないかという意見も一定程度聞かれていると思いますけれども、淡河さんから、それらのコメントの理由について説明いただけますでしょうか。

淡河 従来の会計上の利益のほうが良いという意見の理由として、課税所得の発生と企業の業績の安定性は相関しないこともあり得るた

め、会計上の利益で業績の安定性を判断するのが妥当であるとの意見や、現行の取扱いについては特段の課題が生じていないとの意見が聞かれております。

4

繰延税金資産の計上額の見直しについて

(1) (分類2)における繰延税金資産の計上額の見直し

司会 続いては、繰延税金資産の計上額の見直しについて議論したいと思います。まずは、分類2における繰延税金資産の計上額の見直しです。今回、分類1から分類5のうち、分類1と分類5については基本的には66号を踏襲しています。一方、分類2から分類4については、66号の定めの内容を踏襲した上で、定めの一部について見直しを行っています。まず、前田さんから、この分類2における繰延税金資産の計上額の見直しについて、説明いただけますでしょうか。

前田 分類2は、過去及び当期において課税所得が安定的に生じている会社です。繰延税金資産の計上額について、66号では、スケジューリング不能な将来減算一時差異については、一律に繰延税金資産を計上できない取扱いでした。この点について、分類2の会社は業績が安定していることを踏まえると、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を一律に計上できないのは実態を反映していないとの意見や、66号に基づく単体では一律に計上していないが、IFRS又は米国会計基準に基づく連結財務諸表では一部について計上している実務がみられるとの意見が聞かれました。

例えば、いわゆる政策保有株式のうち、上場株式の減損に係る将来減算一時差異について、期末時点で売却時期の意思決定等が存在しない

場合には基本的にスケジューリング不能な将来減算一時差異に該当すると思いますが、処分方針や保有目的等を勘案した場合、売却時期が個別には特定できないものの、将来のいずれかの時点では売却する可能性が高いと見込まれることもあります。そうしたケースでは、分類2の企業は将来の課税所得が長期的に安定して生じることが見込まれるため、将来いずれかの時点で相殺できる課税所得が生じる可能性がある場合は、一定の回収可能性を認め得ると考えられました。

このため、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、原則として回収可能性がないものとするが、一定の要件を満たし、回収できることを合理的に説明できる場合には回収可能性を認める取扱いを提案しております。

司会 この論点に関して寄せられたコメントについて、淡河さんから簡単に説明いただけますでしょうか。

淡河 分類2における繰延税金資産の計上額の見直しに係る論点については意見が分かれました。

同意しない理由としては、スケジューリング不能な将来減算一時差異が解消する時点での課税所得の発生が確実であるという状況を想定することは極めて困難であるとの意見や、回収可能であることを合理的に説明できる場合が明確でなく、判断に実務上の混乱が生じる可能性が高いとの意見が挙げられていました。

また、同意するという意見の中にも、合理的な説明がなくても一律に回収可能性があると判断される誤解を生む可能性があるため、誤解を生まないような記載ぶりに改めるべきであるとの意見や、要件が不明瞭であるため、具体例を例示する等の対応を図るべきであるとの意見など、今後の検討に対する要望がございました。

司会 ありがとうございます。それでは、

皆様から、この論点についてコメントいただきたいと思います。まず、山田さん、いかがでしょうか。

山田 解消時期を特定できないが、損金算入すると認められる一時差異は、分類2のように長期にわたって安定した課税所得を計上できると期待される会社においては、回収可能性が認められるべき場合もあると考えています。企業間の会計処理の差異や恣意的な判断を回避するために、スケジューリング可能かどうかでの線引きはあってもよいと思いますが、今回このような取扱いが導入されたことで、より実態を見積りに反映することが可能になるとともに、IFRS 又は米国会計基準との基準差異の調整が不要になることが期待されます。したがって、この提案に同意します。

公開草案で例に挙げている政策保有株式のほか、例えば売却予定がある土地の評価損について、十分な流動性があり、一定期間のうちに売却可能な場合には、財務諸表に与える影響も踏まえて、繰延税金資産の回収可能性を認める判断があり得ると考えています。

この取扱いがより運用しやすくなる具体的な判断基準を求めるコメントがありましたので、今後検討すべきかと思います。ただ、あまり詳細な規定を作るとかえって判断が機械的になり、実態を反映し難くなることも考えられるため、注意したいと思います。

司会 小倉さん、いかがでしょうか。

小倉 今回提案されている分類2に該当する企業におけるスケジューリング不能な将来減算一時差異に関する取扱いと、既にあるスケジューリング不能な一時差異に係る繰延税金資産の回収可能性に関する取扱いは、いずれも一定のスケジューリングを求めていると考えていますけれども、両者の関係、例えば相違点や適用要件が不明確であり、実務上の判断が困難であると見込まれます。このため、新たな規定を

設けるのではなく、従来からのスケジューリングの方法の工夫により、スケジューリング不能な一時差異に関する取扱いを整理することが望ましいと考えておりますため、本提案には同意いたしません。

どの程度の合理的な説明であれば、本公開草案の第21項に該当するかの判断が困難であり、他方、損金算入の蓋然性が高くても、経営者が合理的な説明を行わない場合、監査上どのように取り扱うべきかなど、不明確な部分がまだまだ多いと考えております。JICPAの会計制度委員会でも、この分類2のスケジューリング不能な将来減算一時差異の取扱いに関する質問が非常に多く寄せられておりまして、こういうケースはどう扱うのかというような点については、公開草案を読んだだけでは理解できないというのが現状だと考えておりますので、私としては同意いたしませんけれども、この取扱いを残すのであれば明確化が必要であると考えております。

司会 後藤さん、いかがでしょうか。

後藤 今回の提案は、決算操作や繰延税金資産の過大計上につながり得るものと懸念しております。例えば、政策保有株式について、処分方針や保有目的から考えて繰延税金資産の回収可能性を認める場合、非常にグレーな状況で繰延税金資産が計上される可能性があると考えており、これは固定資産等の売却についても同じかと思えます。確かに、IFRS 又は米国会計基準とのコンバージェンスという点では意義がある変更かと思いますが、やはり決算操作の懸念から課題が残る提案であり、判断基準や明確化など、もう一つ工夫が必要だと思っております。

司会 小倉さんからは判断基準が明確でないのではないかと、後藤さんからは過大計上のおそれがあるのではないかとという意見が聞かれています。前田さん、コメントありますでしょうか。

うか。

前田 審議の過程でも、結論の背景において提案内容の考え方を整理する中で、実務上、機能するかという点について事務局としては非常に苦勞したところです。判断基準や要件については、より詳細化を求める意見が聞かれました。一方で、詳細な要件を定めてしまうと、硬直的な運用につながり、結果として、より実態を反映することができなくなるのではないかと意見も聞かれました。寄せられたコメントを受けて、引き続き検討したいと思います。

小倉 IFRSや米国会計基準とのコンバージェンスに逆行する、ないし差異があるというご意見をよく聞きますが、それは繰延税金資産の回収可能性に限った話ではなく、日本基準では、例えば非上場株式の時価評価や、のれんの償却など、損益や純資産に対して厳格性を求めているように考えています。

日本基準の中でバランスシートに計上している資産に対する厳格性や保守性という観点で考えると、このスケジューリング不能な将来減算一時差異について回収不能という扱いを設けることは、財務報告に関するフレームワークの考え方の相違であって、コンバージェンスに逆行するというのではないかと考えておりますが、いかがでしょうか。

司会 繰延税金資産の回収可能性に限って言えば、IFRSや米国会計基準と日本基準で、会計基準レベルでの資産性の差異はあまりないと思っています。また、閾値の書き方は、日本基準と他の基準では異なっているものの、実質的には、大きな差異はないと思います。したがって、会計基準レベルでは整合性が図られているものが、ガイダンスによって結果が変わることについての違和感が指摘されていると思っています。今回、この論点が提示されたのも、分類2の会社は基本的に収益性が高く安定している会社のため、そういった会社で一律にスケ

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の計上を認めないのは、逆に保守的すぎるのではないかという指摘からと思います。

そういう背景もあって、今回、事務局では公開草案の内容を提案したわけですが、公開草案の内容のままで受け入れられるかどうかということについては、今後、まだ審議が必要と感じています。

(2) (分類3)における繰延税金資産の計上額の見直し

司会 次は、分類3における繰延税金資産の計上額の見直しに移ります。前田さん、説明いただけますでしょうか。

前田 分類3は、過去及び当期の課税所得が大きく増減している会社です。繰延税金資産の計上額について、66号では、おおむね5年以内の課税所得の見積額を限度として回収可能性があると判断できるとされていました。この点について、おおむね5年という表現が用いられているものの、実務上は5年を超える期間の課税所得を見積ることが認められていないとの意見が聞かれました。

一律に5年を限度とすることは、企業の実態を反映しない可能性があるため、原則はおおむね5年以内としつつ、課税所得が大きく増減している原因、中長期計画等を勘案して、5年を超える期間の課税所得に基づき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には、回収可能性を認める取扱いを提案しております。

司会 淡河さん、この論点についても、寄せられたコメントの紹介をお願いします。

淡河 分類3における繰延税金資産の計上額の見直しに係る論点についても意見が分かれました。

まず、同意するとの意見が多く寄せられました。この理由としては、実態に即した判断を求めるIFRSの規定の趣旨とも合致するということが挙げられております。ただし、見積期間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に配慮すべきであるとの意見や、適用指針に5年の閾値を残す以上はその根拠をより明確にすべきであるとの意見など、今後の検討に対するご要望もいただいております。

一方で、同意しないとの意見も多く寄せられております。その理由としては、一般的な中長期計画の期間を超える5年超の期間の判断は実務上の混乱が生じる可能性が高く、稀な場合であることを明示すべきであるとの意見や、財務諸表利用者に対してその旨と合理的な説明の具体的な内容を開示することが必要と考えるとの意見がございました。

司会 山田さん、いかがでしょうか。

山田 今回の適用指針における、5年を超える期間の見積りを行い得る提案を支持します。

私は、他の日本基準やIFRSのように数値基準があってもよいと思っております。分類3のおおむね5年という規定は、企業の税効果会計の安定的な運用に貢献し、日本の税制等を踏まえた安全装置となる側面もあったものと考えています。

ただ、分類3に該当する企業は、私の知るところでは数が多く、財務状況にも幅があります。例えば業績が赤字を含めて大きく増減し、中長期的な業績見通しが困難な企業もあれば、ある程度は業績変動要因の手当てが済み、長期的な見積りが可能になる企業もあります。いったん5年で線引きした上で、例外を認めて実態の反映を図る方法は適切だと考えています。

公開草案で示されているように、例えば特定

顧客と製品調達計画を共有しているなどの事情により需要の変動が長期にわたって予測できる場合や、長期契約を締結する場合において、課税所得の発生が高い可能性で見込まれるのであれば、5年超の見積りは認められるべきだと考えています。この規定によってIFRS又は米国会計基準との基準差異の調整が不要になることも期待されます。

司会 小倉さん、いかがでしょうか。

小倉 分類3については、重要な税務上の欠損金が生じている年度はないという要件になっておりますけれども、課税所得が低水準である年度もあることが想定されているものと考えられます。したがって、分類3については、現在は増減があるというような規定になっていますけれども、課税所得の発生が不安定である会社ということを要件として明確化を図るべきと考えております。

その結果、課税所得の発生が不安定な会社については、5年を超える合理的で実現可能な長期の経営計画の策定は、通常、困難と考えます。このため、本公開草案第24項の、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状況を想定すること自体が困難であり、この取扱いは不要であると考えています。

司会 後藤さん、いかがでしょうか。

後藤 5年という目安を維持した点については支持しています。繰延税金資産については過大計上により、自己資本比率など資本負債構成が改善することで、財務が実態よりも良く見えてしまうことが最大のリスクです。繰延税金資産の計上は見積りに基づいて行われるものですから、経営者による判断でかなりばらつきが生ずる可能性があると思いますので、見積可能期間について一定の目安があることが望ましいと考えています。一般に、中期経営計画が3年

から5年で作成されている現状や、我々利用者が予測を立てる上での感覚からも、5年というのは利用者にとって納得感のある期間だと思っています。

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の合理的な理由を説明できる場合、繰延税金資産の回収可能性があるものとすべきか否かについては、財務諸表の数値の硬さをどこまで求めるかによって、利用者の中でも意見に差が出ると考えています。私は、本当に合理的な理由があるならば、繰延税金資産を計上することが企業の実態を忠実に表現することとなると考えていますので、計上は認めるべきだと考えています。

ただ、それは合理的な理由についての説明や、開示の充実などが図られて、ある程度は繰延税金資産の回収可能性の不確実性を理解できるようになることが前提です。課税所得が大きく増減している分類3の会社について、5年超の見積可能期間においてスケジューリングすることは、一般に、中期経営計画が3年から5年で作成されている現状から考えると、やはり容

易ではないと思っています。このため、合理的な理由が利用者に説明できるならば計上していただきたいというスタンスです。

ただ、利用者の中には、回収可能なことを合理的に説明できる場合を明確にすることはできないという意見も根強く、経営者の恣意性が入るリスクを非常に重視して、分類3の見直しには反対する人も多くいます。こういった意見に耳を傾けながら、最終的な結論を出していければと思っています。

司会 分類3のような課税所得が大きく増減する会社で、5年を超える課税所得を見積ることができる会社は、そう多くはないと思っています。ただし、5年を超える課税所得を見積ることができる会社もあり得るということで、合理的な説明ができるのであれば、繰延税金資産の回収可能性を認めることにしております。小倉さんのご意見ですと、5年を超える課税所得を見積ることができる会社も中にはあるということであっても、やはりそういう取扱い自体を設けるべきではないとのご趣旨でしょうか。

小倉 そうです。課税所得の発生が不安定な会社ですので、不安定な会社であれば想定は困難ということで、基本的には、分類3という分類を設ける以上は不要であると考えています。

少し話が脱線しますがけれども、日本基準でおおむね5年を利用しているのはこれだけではなく、例えば、非上場株式の減損などにも用いられています。今回、おおむね5年を超えるものについても合理的な説明ができればよいということになったときに、他の基準の議論に派生してしまうことに踏み出すのは非常に慎重な議論をしないといけないと考えています。

山田 減損会計など将来の見積りに関する会計処理は実務に浸透したという意見が多く聞かれます。繰延税金資産の回収可能性の判断は投資なども含めた会社全体の将来の収益力に依



(株)格付投資情報センター
格付本部 チーフアナリスト 後藤 潤氏

拠し、経済環境や経営の複雑さが増す中では過去の業績等に基づいて将来の収益力を一律に決めることはさらに困難だと思っています。過去には業績が不安定な企業だったとしても、不安定要因の手当て等により将来との連続性が限られている場合も考えられます。

いったん数値基準を設定しながらも、財務諸表への影響を踏まえて、個々の企業が実効性のある計画に基づき柔軟に判断できるようにすべきと考えます。

司 会 ありがとうございます。この論点も大変難しいと思っております。

(3) (分類4)における繰延税金資産の計上額の見直し

司 会 続きまして、分類4に移ります。前田さんから、分類4の計上額の見直しについて、説明いただけますでしょうか。

前 田 分類4は、重要な税務上の欠損金が過去3年又は当期に生じている会社です。66号では、原則として翌期の課税所得の範囲内としつつ、いわゆる例示区分4号ただし書きの取扱いとして、重要な税務上の欠損金が、例えば事業のリストラクチャリングや法令等の改正などによる非経常的な特別の原因により発生したものである場合は、おおむね5年内の課税所得の見積額を限度として回収可能性を判断できるとされていました。

この点について、分類3と同様に、5年を超える課税所得の見積りが実務上は認められていないとの意見や、非経常的な特別の原因の範囲が明確ではなく、実務上、議論となることが多いとの意見が聞かれました。

重要な税務上の欠損が生じたとしても、その原因等を勘案した場合、一定程度、回収可能性を認め得る場合もあると考えられるため、分類4の要件に該当する企業であっても、重要な税務上の欠損金の発生原因、中長期計画等を勘

案して、将来の課税所得が、おおむね3年から5年程度は生じることが合理的に説明できる場合は分類3に該当するものとして取り扱い、5年超にわたり安定的に生じることが合理的に説明できる場合は分類2に該当するものとして取り扱うことを提案しております。

司 会 この点についても、寄せられたコメントの紹介を淡河さんからお願いします。

淡 河 質問6において、「(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。」と質問しております。この質問については、将来の繰延税金資産の回収可能性を、より実態に即して判断することができるという観点から同意するという意見が相当数寄せられております。

ただし、同意する意見の中にも、分類4の要件である重要な税務上の欠損金の「重要な」は何をもって判断するのが不明瞭なため、結論の背景等で明確にしてほしいという意見や、分類2に該当するものとして取り扱う場合は極めて限定的である旨を明らかにすべきであるという意見など、今後の検討に対するご要望もいただいております。

一方で、同意しない意見の理由として、従来例示区分4号ただし書きと比べて、さらに判断を要するため実務上の混乱が生じる可能性が高いという意見がございました。

司 会 それでは、山田さん、いかがでしょうか。

山 田 分類3と同様の理由で、分類4の要件を満たしながら合理的な説明が可能な場合に分類2又は分類3として取り扱う提案を支持します。過年度に欠損金を計上した要因について手当てが済んでいるなどの事情により、将来の課税所得の見通しが必ずしも過去と同じように推移しない場合も考えられるからです。

司会 ありがとうございます。小倉さん、いかがでしょうか。

小倉 重要な欠損金がある会社については、いったん分類4に当てはめた上で、分類3ないし分類2に状況に応じてランクアップさせるという今回の公開草案の提案には同意をいたします。

ただし、分類3のところで議論させていただいたとおり、分類3に該当する会社については、本公開草案第24項の規定を設けることには反対をしております。分類4の要件を満たす企業を分類3に該当するものとして取り扱う場合においては、本公開草案第24項の規定を適用できないことを明らかにした上であれば、本取扱いに同意をいたしたいと考えております。

「合理的な説明」については、いろいろご説明もございましたけれども、作成者が行う合理的な説明と、また監査は監査人として、職業的懐疑心を持って、批判的な見地から、作成者の説明に本当に合理性があるのかという観点で監査を行ってまいりますので、「合理的な説明」を要件にして分類を変えるということは、会計基準の安定性としては、非常に難しいのかなという点は、1点、気にしているところでございます。

司会 ありがとうございます。後藤さん、いかがでしょうか。

後藤 従前の分類4の例示は、重要な税務上の欠損金の発生や繰越欠損金の期限切れという、課税所得の充分性と違う切り口を中心に記述されていましたが、今回の公開草案では課税所得の発生可能性を分類要件にしています。したがって、リストラクチャリングで重要な税務上の欠損金が生じている会社についても、分類2や分類3に該当する企業が出てくるのは、当然あり得ると思っています。今回の改正で、分類2、分類3、分類4の関係がわかりやすくなったと思っています。これにより、分類3と

分類4の間で、繰延税金資産が不自然に増減するようなことは少なくなるのでは、と期待しております。

公開草案の第28項及び第29項で、中長期計画、過去における中長期計画の達成状況、過去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判断するよう、分類分けのプロセスも明確化されておりますので、この点では提案の内容は良かったと思っています。

ただ、重要な税務上の欠損金の発生や繰越欠損金の期限切れを起すような会社については、課税所得の発生状況からは、通常、分類2や分類3の要件を満たすケースはやはり少ないと思っています。このため、繰延税金資産の計上に当たっては合理的な理由の説明が必要であり、最終的に同意できるか否かは開示次第のところもあるかと思っています。

分類3と同様に、利用者の中には、回収可能なことを合理的に説明できる場合というのは明確にできないという意見も多いですし、経営者の恣意性が入るリスクを懸念する意見も多いので、この点は留意しなければいけないと思っています。

司会 ありがとうございます。

開示については、また後ほど議論させていただきたいと思います。

皆様のご発言でも、コメントの中でも、「合理的な説明」の有無によって結果が変わり得る点について関心が高いと思っていますので、少しこの点について議論を行いたいと思います。

今回の提案は、66号の分類を残し、各分類を定める上で一定のラインを引いています。一定のラインを引いた上で、いわゆる反証規定により、そのラインを超えた場合の取扱いを定めることは、国際的な会計基準においても一般的に行われています。反証規定に対して批判が多い場合は、そもそも一定のラインを引くことが

適切かということに結びつくと思っています。公開草案では、あえて一定のラインを残した上で、反証規定を組み入れています。これにより、より多くの事例に対して適切に対応し得ると考えています。この点について、もう少しご意見をいただけますでしょうか。

小倉 「合理的な説明」を要件とすることの懸念を先ほど申し上げましたが、やはり要件は何か別な、例えば、将来にわたって安定的な課税所得を計上するということが要件であって、それを合理的に説明できるかどうかとすべきではないと思っています。公開草案は、合理的な説明ができるかどうかを要件のように読めてしまうため、工夫が必要のように考えています。

日本基準では先ほど来、話が出ていますとおり、数値を用いた閾値を会計基準で使っています。例えば、株式の減損であれば5割割れ。このような閾値を利用する場合、多くの説明は要しません。では、将来の課税所得の実現可能性はどのように証明するのでしょうか。これは私の考えですけれども、例えば、数理統計を利用し、その会社の課税所得について9割以上の確率で実現可能な数値で証明するということが、できるのではないかと思います。監査上、将来の課税所得を数理的に証明するというところまで求めるといふのであれば、それは1つの解かなと思います。しかし、おそらくそういうことをいうと、作成者の方は、そんなことはどこにも書いてないから、これは合理的な説明さえすればよいとなってしまって、将来の収益力の確実性の証明というのではなくて、合理的な説明が主観的なものとなってしまわないかということが今回の公開草案で、難しいところと感じています。

おそらくヒストリカル・データがあれば、8~9割の確率で達成可能な数値のレベルがどの程度だろうということを数理統計的に予測する

ようなことは、できると思います。監査人としても数理統計的に会社の説明を検証いたしましたという説明ができるのですが、どのようなレベルで皆様が納得していただけるのかなというところが少し不安に感じているところがあります。

司会 山田さん、いかがでしょうか。

山田 まず、一定の線引きと反証規定はセットで維持したいと考えています。繰延税金資産のように大きな額の見積りに関して、恣意的な判断を回避し、継続的かつ安定的な基準の運用を図り、同じ性質のものを同じように表示するためには、一定の線引きがあったほうが作成者にとっても良い場合があるだろうと思っています。ただ従前の66号についてはその線引きがやや強く、運用も硬直的だったため、実態に即した判断を妨げてきたという指摘がありました。今回の適用指針では反証規定を設けて、課税所得見込みの確からしさを適切に説明できる会社は、その規定に則って実態を反映したほうが良いと思います。

次に「合理的な説明」についてですが、小倉さんがおっしゃったように、私も手続に注目が集まりすぎているように思いました。もともと66号の硬直的な運用という問題認識があるため、監査人によって判断が変わることへの懸念と、具体的な判断基準の要望は理解できます。より重要なことは、課税所得が確実に見込まれ、将来減算一時差異と相殺できることなので、シンプルながら要件が明確な基準を検討したいと思います。なお統計技法を使った説明は、反証規定を使用するケースがヒストリカル分析に馴染むのかという懸念があります。またそれが可能なら分類の枠組み自体についても見直しの余地が生じるかもしれないと思っています。

司会 ありがとうございます。今回の公開草案の提案の中でも非常に重要な部分ですの

で、今後、十分な議論を行いたいと思います。

5 適用時期、適用初年度の取扱いについて

司 会 それでは、次に適用時期と適用初年度の取扱いについて議論したいと思います。まず、前田さんから説明をお願いします。

前 田 いわゆる強制適用の時期は、平成28年4月1日以後開始する事業年度の期首からの適用を提案しております。また、平成28年3月31日以後終了する年度末の財務諸表から適用できるという早期適用を認めております。なお、年度末からの適用ですが、期首に遡って適用する点に留意が必要です。四半期決算からの適用はできません。

今回の適用指針については、会計基準等の改正に伴う会計方針の変更として取り扱う提案をしております。66号が繰延税金資産の会計処理の原則及び手続を定めたものであったこと、今回の適用指針には、66号で定めている繰延税金資産の計上額を算定する会計処理の原則や手続を変更する内容を含んでいることなどが理由です。



ASBJ ディレクター 前田 啓氏

また、経過的な取扱いとして、この適用指針は一律に遡及適用しないものとしております。その上で、適用初年度の期首にこの適用指針を新たに適用することによって計算される繰延税金資産と前期末の繰延税金資産との差額については、期首の利益剰余金に加減する取扱いを提案しております。また、適用初年度の期首における繰延税金資産の影響額等を適用初年度の影響額として開示する取扱いを提案しております。

司 会 まず、一番関心が高いと思われる適用初年度の取扱いについて、意見交換をしたいと思います。

この論点については、専門委員会でも親委員会でも非常に多くの議論がなされたところがございますが、まず山田さんからコメントをいただきたいと思います。

山 田 適用初年度の影響は、損益を通じて認識すべきと考えておりまして、公開草案の提案には同意いたしません。

企業会計基準第24号「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」の規定に照らせば、確かに会計方針の変更として取扱い、利益剰余金に含めて表示することも考えられます。しかし、損益を通さずに利益剰余金を通して繰延税金資産を計上した場合、今後、税率変更等によって繰延税金資産の取崩しが発生した場合は、当該取崩額は損益を通して認識するため、計上と取崩しの間で不整合が生じることを懸念しております。また、適用指針の適用影響と見積変更の影響を切り分けるに当たって、66号を適用している状況でその繰延税金資産を計上できたかどうかを検証する作業に大きなコストがかかりますし、これらを厳密に切り分けて監査人との合意に至ることができるだろうかという懸念もあります。さらに、繰延税金資産はそもそも全体として見積りによるものであり、今回の適用指針は66号を踏襲して運用の硬直

性を緩和するための見直しが図られたにすぎないとすれば、会計方針の変更というよりも見積りの変更のほうが適切であるという意見も多く聞かれます。そうであれば、適用初年度の影響は損益に計上するのが適切かと考えております。

司会 小倉さん、この点についてご意見がありましたら、お願いします。

小倉 作成者のお気持ちはわかります。今後、日本の実効税率が下がっていくところかPLを通していく中で、なぜ計上するほうは、という点について理解はできます。

しかし、そういう心情を理解すると会計基準の取扱いは、やはり別のものです。

また、山田さんから、きれいに切り分けるのは難しいだろうというお話がありましたけれども、仮に過年度の財務諸表を訂正することがあれば、切り分けなければなりません。例えば、過去5年間を訂正するとき5年前は今回の公開草案は適用できないわけで、我々会計専門家である会計士としては、切り分けられないというような扱いには該当しないだろうと考えておりますので、公開草案の取扱いには賛成をいたします。

司会 この論点には、関連して早期適用の論点があり、この点について、小倉さん、いかがでしょうか。

小倉 早期適用につきましては、いろいろな考え方があると思いますけれども、今回のような四半期では適用しないということを考えていただいて、年度末からということをごさいますけれども、早期適用を認めると、1つの弊害としては、企業間の比較可能性を損なうこととなります。また、監査の実行可能性を担保できない事態が生じるという点を懸念いたします。

早期適用の際には、本適用指針の適用による影響額を早期適用年度の期首の利益剰余金に計上することが提案されていますが、年度末において、期首時点における本適用指針に基づく見

積りを行うことは、実務上の困難を伴うと考えております。ただし、それだからといって損益に計上するべきということではないということは重ねて申し上げます。

ここはいろいろご議論があるところかもしれませんが、外部経営環境の変化があり、一刻も早くこの会計基準を適用すべきであるというほどの状況ではないという意見も会計士の間では多く聞かれておりますので、早期適用を認める規定を設けることには反対をいたします。

司会 この点、山田さん、コメントがありましたら、お願いします。

山田 早期適用の提案に同意しています。もともと現在の66号の運用が硬直的なため企業の実態を踏まえた判断を反映し切れない場合があるという問題認識があつて、今回の適用指針を検討しているところです。したがって、繰延税金資産に関わる財務報告及び監査対応は、本適用指針をもってできるだけ早く改善されるべきものと考えています。

ご指摘の恣意性については、適用による影響を利益剰余金ではなく損益として取り扱うことで解消が図られるという意見が聞かれます。

司会 後藤さん、よろしく願いいたします。

後藤 今回の改正は、利用者にとっては、どちらかという繰延税金資産が多く計上されるという懸念が増すほうの改正ともいえます。それにも関わらず、開示が後からということになりますと、早期適用にはあまりこだわる必要はなかったのではないのでしょうか。

司会 皆様のご意見をお聞きしていますと、会計方針の変更として扱うか、扱う場合には期首の影響額を利益剰余金に計上するかという論点とともに、期首の影響額を適切に計算できるのかという点について、ご懸念が強いと感じました。今後、これらの論点についても、専門委員会で中心的に議論することになると思っています。

6 開示について

司会 最後に開示について議論したいと思います。

まず、前田さんから、今回の経緯について、説明いただけますか。

前田 公開草案では注記事項の追加に関する提案は行っておりませんが、審議の過程で、注記事項の追加を検討しております。

税効果会計基準では、繰延税金資産の発生原因別の主な内訳、評価性引当額等が要求されておりますが、財務諸表利用者等から、現在の注記事項では、繰延税金資産のどの部分に回収可能性に関するリスクや不確実性があるのか、経営者が回収可能性をどう判断したのかを分析することが容易ではないという意見が聞かれました。

これを受けて、注記事項の追加を検討いたしました。開示に関する定めを設けるには、文案の検討も含め、相当程度の時間を要する可能性があること、また、本公開草案の検討のみでは全体的な開示の要望や財務諸表作成にかかるコストの増加が明らかにならず、本公開草案において注記事項を追加する判断を行うことが難しいということで、注記事項については、次の実務指針の移管に係る審議を行う際に検討していくこととなりました。

なお、会計処理と開示は同時に検討すべきであるという意見も踏まえ、残りの実務指針の移管に係る審議は速やかに進めていく予定としており、今回のコメント募集でも、注記事項の質問項目を設けて、今後の審議に資するコメントを募集したところであります。

司会 淡河さん、この論点について寄せられたコメントはいかがだったでしょうか。

淡河 開示については、個々の開示項目についても多くのコメントが寄せられましたが、



ASBJ 専門研究員 淡河 貴絵氏

本日は総論の意見を紹介したいと思います。

まず、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わからない上に、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ため、適切な分析が難しく、また、経営者がどのように回収可能性を判断したのかが理解できず、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るとの意見が寄せられました。

一方で、現行の会計基準は、注記も含めて既にIFRSとはコンバージェンス済みであり、十分な開示が行われていることから、追加をする必要はなく、仮に注記の追加を検討する場合であっても、国際的な開示水準やコスト・ベネフィットの観点から慎重に対応すべきであるとの意見が聞かれました。

また、公開草案の大きな改正点は、繰延税金資産の回収可能性において、経営者による会計上の見積りの要素を多く取り入れているところであると考えられ、今後、利用者が当該企業の状況を的確に判断するためには、経営者が見積りを行う際に設定した仮定の説明を経営者自身が十分に行うことが重要になるとの意見も寄せ

られております。

司会 まず、利用者の後藤さんから、コメントをいただきたいと思います。

後藤 現行の開示では、残念ながら課税所得の十分性やタックス・プランニングの存在などといった資産計上の合理性を裏付ける情報提供が十分でないと考えています。回収可能性の不確実性やリスクを予見させるための経営者の判断に関する情報開示も見当たりません。

具体的に必要な注記について述べさせていただきますと、評価性引当額について、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、主な項目ごとの内容開示がなされれば、各項目についてどの程度回収可能と判断しているかを知ることができ、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やすくなると思います。

また、税務上の繰越欠損金に関する開示について、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、どのような事業から繰越欠損金が計上されているかを把握できますので、繰延税金資産の回収可能性を評価する上で貴重な情報になると思います。

先ほど申し上げたとおり、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ついて、5年を超える見積可能期間に係る繰延税金資産の計上額や根拠の開示や、分類4に係る分類要件を満たす企業で、分類2や分類3に該当するものとして取り扱う場合の合理的な説明の開示については、今回の処理の変更点に関わるものなので、開示上も手当てが必要と思っています。稀な処理をするわけですから、理由の開示や調整を可能とする金額の開示は必須と考えます。

また、利用者としては分類開示についても、必要な情報と思っています。分類が課税所得の十分性などを要件としている点から考えて、

分類の開示は課税所得の十分性を知るための参考情報としては有用です。将来減算一時差異を上回る課税所得が十分に発生していれば、繰越欠損金の回収可能性に関する不確実性は小さく、不十分ならば不確実性は大きく、その状況を知るためには、分類の開示は有益です。

重要な情報は分類ではなく、繰延税金資産の計上自体であるという意見もありますが、計上額がどの程度確かな数字であるか判断するために分類の開示は役立つ情報です。特に今回の提案では、分類の具体的な要件が、利益から課税所得に変更されています。利益と違って、開示されていない課税所得に基づいて分類することでありますから、当該企業はどの分類に当たるかを利用者が予想することは、これまでより難しくなります。分類自体を開示する必要性は以前より増しているのです。対象を親会社や主要な子会社に限って、重要なものだけ開示されるだけでも、回収可能性の不確実性を判断する材料にはなると思っています。

他にも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など必要と考える開示はいろいろあります。コストと見合いを十分検討する必要はありますが、前向きにご検討いただければと思っています。

開示についてIFRSと水準を合わせるという考え方は理解できますが、日本の今回の公開草案は66号のフレームワークを維持しているわけですから、それに対応した開示というのは別途必要です。また、日本企業は繰延税金資産がバランスシートに占める割合が非常に高いわけですから、単にIFRSに開示水準を合わせるだけでは不十分と考えています。

また、今回の公開草案の公表に当たり、会計処理に対応する開示の改正が先送りになったことは大変遺憾に思っています。会計処理を変えるならば、それに必要な開示が同時に提供されなければ、利用者は会計処理の結果を正しく理

解することはできません。あくまで会計処理と開示は同時に導入を図っていくべきと考えます。

質問7の設定や別紙による丁寧な説明など、異例の対応でご配慮いただいたことはASBJが利用者を重視している現れと思い、感謝しております。ただ、経緯を説明している別紙2においても、第10項で「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。」と記載するにとどまり、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す。この点については、税効果会計にかかわらず改めてASBJには求めたいと思っています。

司会 ありがとうございます。それでは、作成者の立場から山田さん、いかがでしょうか。

山田 作成者の立場では、注記の利用方法や注記拡充によるベネフィットを伺って、慎重に検討したいと考えています。

私としては、財務経理部門の情報収集・集約・注記作成に関わるコストに加えて、中途半端な開示で利用者の判断をミスリードしてしまうリスクを懸念しています。繰延税金資産の回収可能性の判断に関して利用者の適切な理解を得るには、従前より詳細な開示が望ましいかもしれませんが、今回の適用指針が企業の判断をより重視するのであれば、それに関する説明が求められるかもしれません。しかし、どこまで開示すれば理解が得られるのか、あるいはコストの制約があっても十分な情報を出せないのか、明確ではありません。

具体的に申しますと、分類や5年を超える期間の見積りに関する開示は、国内拠点の情報提供に限られるため連結の全体像を説明することが難しい上、海外投資家に理解されないのではないかと思います。親会社及び主要な子会社に関する税効果会計の開示は、どこまで含めるべ

きか、あるいは連結納税を採用している場合に意味があるのかが不明確です。評価性引当額の内訳については、一時差異が課税所得を下回る部分が配賦計算になってしまうので、でき上がった数字で有意義な説明をできるのか疑問です。会社別の税務上の繰越欠損金に関する開示は、重要性の線引きが難しい上に、各国の税制が異なるので金額だけ開示しても理解が進まないかもしれません。前提となる税制の説明は、個々の作成者が行うべきことではないのではないかと考えています。

司会 小倉さん、ご意見はございますか。

小倉 監査人の立場ですので、利用者の方が財務諸表を理解する上で必要な情報は、当然、開示すべきという点が1点と、後藤さんが先ほど最後に申し上げられたように、分類、測定と開示は一体であるという点はおっしゃるとおりだと思いますので、開示については、できる限り早く議論をしていただいて、本公開草案の強制適用に間に合うように、何とか基準を作っていただくようなことが必要であり、その努力を専門委員としても続けなければいけないと考えています。

司会 ありがとうございます。



〔司会〕ASBJ副委員長 小賀坂 敦氏

この開示の問題については重要な問題と捉えています。今回、公開草案に対するコメントにおいて、多数の今後の審議につながる有益な情報が寄せられています。次のフェーズになりますが、開示の議論はしっかり行っていきたいと考えています。

7 おわりに

司 会 親委員会や専門委員会において公開草案の文案を検討したときに、実務に大きな影響を与えるので、公開草案の内容について広く周知を図りたいとのご意見を多数いただきました。ASBJでは、セミナーを行うなどいろいろな場で周知を行ってまいりましたが、本日の座談会も、周知の一環として開催させていただきました。公開草案の主要な論点について深い議論ができて、大変有意義だったのではないかと思います。

最終基準化に向けて、まだまだ審議が続きますが、皆様、今後ともよろしく願いいたします。本日は大変ありがとうございました。

(この座談会は、平成 27 年 8 月 4 日に実施された。)