

平成 29 年 8 月 7 日

企業会計基準委員会 御中

PwC あらた有限責任監査法人 品質管理本部
アカウントティング・サポート部

**企業会計基準公開草案第 60 号『税効果会計に係る会計基準』の一部改正（案）等の
公開草案に対するコメント**

拝啓 時下ますますご清祥のこととお慶び申し上げます。

さて、貴委員会から平成 29 年 6 月 6 日付で公表されました企業会計基準公開草案第 60 号『税効果会計に係る会計基準』の一部改正（案）等（以下、本公開草案）について、コメントを表明する機会をいただきお礼申し上げます。

私どもの意見を、下記のとおり提出いたしますので、今後の審議においてご検討いただきたく、お願い申し上げます。

敬具

記

私どもは企業会計基準委員会（ASBJ）が行っている日本公認会計士協会（JICPA）が公表している税効果会計に関する実務指針を ASBJ の会計基準等に移管する活動について、わが国の税効果会計に関する会計基準の体系を整理するとともに、わが国の会計基準の高品質化に資するものと考えことから支持している。また、JICPA の実務指針の内容を基本的に踏襲した上で必要と考えられる見直しを行うという方向性についても基本的に支持している。

しかしながら、（分類 1）に該当する企業における繰延税金資産の回収可能性に関する取扱いおよび関連する開示項目については本公開草案の最終化への過程で明確化が必要と考える。また、注記事項に繰延税金資産に関する見積りの変更に関する事項を設けることを提案している。

なお、本公開草案に付された質問項目に対する私どもの意見について、以下に記載する。

質問項目

質問 1

本公開草案においては、個別財務諸表における子会社株式等に係る将来加算一時差異の取扱い及び（分類 1）に該当する企業における繰延税金資産の回収可能性に関する取扱いについて会計処理を見直すことを提案しています。また、未実現損益の消去に係る税効果会計については、繰延法を継続して採用することを提案しています。これらの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。

【意見】

1. 個別財務諸表における子会社株式等に係る将来加算一時差異の取扱い、および未実現損益の消去に係る税効果会計に関して繰延法を継続して採用することについて、本公開草案の提案に同意する。
2. （分類 1）に該当する企業における繰延税金資産の回収可能性に関する取扱いについて、企業会計基準適用指針公開草案第 59 号（企業会計基準適用指針第 26 号の改正案）「繰延税金資産の回収可能性に関する適用指針（案）」（以下「回収可能性適用指針案」という）第 18 項の「原則として」の意味するところ、および回収可能性適用指針案第 67-4 項の繰延税金資産を計上しないと想定される場合を明確化することを前提に、本公開草案の提案に同意する。例えば回収可能性適用指針案が（分類 1）に該当する企業であっても繰延税金資産を計上しない場合を、回収可能性適用指針案第 67-4 項の場合に限るのであれば次のような修正案が考えられる。

（考えられる案）

18. （分類 1）に該当する企業においては、~~原則として~~繰延税金資産の全額について回収可能性があるものとする。

ただし、完全支配関係にある国内の子会社株式の評価損について当該子会社を清算するまで当該子会社株式を保有し続ける方針がある場合の当該評価損に係る一時差異を除く。

67-4. これに関連し、例えば、完全支配関係にある国内の子会社株式の評価損について、企業が当該子会社を清算するまで当該子会社株式を保有し続ける方針がある場合等、将来において税務上の損金に算入される蓋然性が低いときに当該子会社株式の評価損に係る繰延税金資産の回収可能性はないと判断することも考えられる。したがって、平成 XX 年改正適用指針においては、（分類 1）に該当する企業においても、回収可能性がないものと判断する可能性があることになるため、繰延税金資産の全額を回収可能性があるものとする取扱いに、~~「原則として、」との文言を追加の例外を設け、この場合に係る一時差異については繰延税金資産を計上しないこととした~~（第 18 項参照）。

【理由】

1. について、子会社株式等に係る将来加算一時差異の取扱いは現在の日本公認会計士協会 会計制度委員会報告第 6 号「連結財務諸表における税効果会計に関する実務指針」（以下「連結税効果実務指針」という）および同報告第 10 号「個別財務諸表における税効果会計に関する実務指針」において取扱いが異なっており、それについて整合性を取ることは妥当であると考え。また、一律に将来加算一時差異に対する繰延税金負債を計上するのは企業の実態を反映しない場合があると考えられるため、本公開草案の提案は妥当なものと考え。

未実現損益の消去に係る税効果会計に関して繰延法を継続して採用することについては、わが国では未実現損益の消去に繰延法を用いることに対して特段の不都合が指摘されていないと考えられること、および国際的な会計基準でも未実現損益の消去に係る税効果会計に関しては一部繰延法を採用する方法が見られることから、現状、繰延法を廃止する必要性は低いものと考えられる。そのため、本公開草案の提案は現時点で適切なものと考え。

2. について、確かに（分類 1）に該当する会社であっても、現在企業が有する一時差異の全てが将来の課税所得を減額する効果を持つとは言えない場合もあると考えられる。しかし、回収可能性適用指針案の結論の背景第 67-4 項で示されている例示の記載では、当該例示以外のどのような場合に繰延税金資産に回収可能性がないと判断されるのか不明確であると考え。

加えて、回収可能性適用指針案で提案されている第 18 項への「原則として」の挿入では、回収可能性適用指針案第 67-4 項に示された例示に該当する場合に、当該将来減算一時差異に係る繰延税金資産を計上してはならないのか、もしくは会社の選択で計上しないことができるのか、に関して実務が分かれる可能性があると考え。日本公認会計士協会 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「監査基準委員会報告第 66 号」という）から企業会計基準第 26 号「繰延税金資産の回収可能性に関する適用指針」（以下「回収可能性適用指針」という）に至るまで（分類 1）に該当する企業は繰延税金資産の全てについて回収可能性があるとされてきているが、本公開草案の提案では当該（分類 1）における取扱いを転換しているのか、回収可能性適用指針の全額回収可能とする取扱いに対する容認規定なのか、または当該取扱いの例外規定なのか明瞭ではないと考えられるためである。これについて、現状想定されるケースが回収可能性適用指針案第 67-2 項または第 67-4 項で示されている例に限られることを想定しているのであれば、それを明確に示すため、18 項の修正案として、ある特定の状況下においては選択の余地なく繰延税金資産を計上しないことを求める上記修正案を提案する。また、回収可能性適用指針案第 67-2 項または第 67-4 項で示されている例に限られないことを想定

しているのであれば、回収可能性適用指針案第 18 項に該当するかどうかの判断に関する実務の混乱を避けるためにも、適用指針本文において「原則として」ではなく例外に該当する取引の性質に着目した記載を行う必要があると考える。

質問 2

繰延税金資産及び繰延税金負債の表示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。

【意見】

本公開草案の提案に同意する。

質問 3-1

本公開草案においては、財務諸表利用者による税負担率の予測及び繰延税金資産の回収可能性に関する不確実性の評価に資するように、評価性引当額の内訳に関する注記事項及び税務上の繰越欠損金に関する注記事項の追加を提案しています。この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。

【意見】

本公開草案で提案された注記事項の追加については同意するが、加えて繰延税金資産の残高の変動に関わらず、繰延税金資産に関する見積りの変更に関する定性的な説明の開示を求めることを提案する。

【理由】

私どもは回収可能性適用指針公開草案に対するコメント募集時においても、財務諸表利用者の繰延税金資産の回収可能性に関する不確実性やリスクに関する理解、および国際財務報告基準等に基づいて作成された財務諸表の開示と同等の情報提供を図る観点から、以下の項目について開示を行う必要があると考える主張してきた。

- ① 繰延税金資産の回収可能性について変更された内容等
- ② 評価性引当額の内訳（将来減算一時差異に係るものと税務上の繰越欠損金に係るもの）
- ③ 税務上の繰越欠損金に関する情報

本公開草案では、これらのうち②および③について注記を行うことが提案されており、特に評価性引当額の内容に関する注記を行うことが提案されていることで①についてもある程度の対応が図られているものと理解しており、その点については本公開草案の提案は適切なものと考えている。

しかしながら、繰延税金資産の額の大きな変動の要因は評価性引当額に起因するものに限られるものではないと考えられるため、企業会計基準公開草案第 60 号「『税効果会計に係る会計基準』の一部改正（案）」（以下「税効果会計基準一部改正案」という）で提案さ

れている注記内容に限らず、繰延税金資産の回収可能性の見積りについて変更された内容を定性的情報として包括的に注記することが財務諸表利用者の財務諸表に対する理解可能性にとっても有用であると考えます。

質問 3-2

連結財務諸表を作成している場合の個別財務諸表における注記事項の追加は、コストと便益の比較の観点から、評価性引当額の内訳に関する数値情報のみをすることを提案しています。この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。

【意見】

本公開草案の提案に同意する。

質問 4-1

本公開草案の適用時期及び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。

【意見】

1. 回収可能性適用指針案の適用初年度における遡及適用について

適用時期の提案に同意するが回収可能性適用指針案の適用初年度における遡及適用について、回収可能性適用指針の適用初年度の期首剰余金で調整することとすべきと考える。

2. 投資時の子会社の留保利益の取扱いについて

税効果適用指針案第 24 項を適用することによる影響についての経過措置を設けない理由を明確にすべきと考える。

【理由】

1. 回収可能性適用指針案の適用初年度における遡及適用について

回収可能性適用指針は平成 27 年 4 月 1 日以後改正する事業年度からの適用であり、その適用に当たっては、当該適用指針の適用初年度における過年度の影響額を期首剰余金の調整項目とすることとしていた（回収可能性適用指針第 49 項(4)）。回収可能性適用指針は、監査委員会報告第 66 号を実質的に引き継ぐものではあるが、回収可能性適用指針が新たに適用される事業年度より前の事業年度においては、繰延税金資産の回収可能性の判断に関する会計基準等が存在していなかったためであるから、そのような事業年度にまで遡及して回収可能性適用指針改正案を適用することは、上述の回収可能性適用指針の適用初年度における取扱いと齟齬を生じさせることとなる。

なお、税効果会計基準一部改正案及び税効果適用指針案についても、回収可能性適用指針案と一体として適用するのが適切であると考えられることから、これらの公開草案の適

用（会計処理に関する部分）については回収可能性適用指針案の適用と合わせて、同じ経過措置を設けるのが適切と考える。

2. 投資時の子会社の留保利益の取扱いについて

仮に税効果適用指針案第 113 項(2)で記載されているように、連結税効果実務指針で定められていた子会社の留保利益のうち投資時に留保しているものに対して繰延税金負債を計上している事例が稀であったとしても、当該取扱いを適用していた場合には、のれんの金額やその後ののれんの償却額（場合によっては減損額）等にも影響するため、変更による影響額の算定は複雑になる場合もあると考えられる。そのため、必ずしも稀だからということのみをもって当該経過措置が必要ないことを説明するのは十分でないとする。

質問 4-2

本公開草案において、適用初年度における実務上の負担に配慮し、適用初年度の経過的な取扱いとして、税効果会計基準一部改正案に定める注記事項については適用初年度の比較情報に記載しないことができる取扱いを提案しています。この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。

【意見】

本公開草案の提案に同意する。

質問 5

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。

【意見】

1. 評価性引当額の定義について

税効果会計基準一部改正案第 4 項及び第 5 項で注記を求める「繰延税金資産から控除された額」の対象を明確にする観点から、評価性引当額の定義を明確にしてはどうか。または繰延税金資産の認識と測定について明確に書き分け、評価性引当額は測定の問題であることを明確化してはどうか。

2. 連結納税制度を適用している場合の取扱いについて

連結納税制度を適用している場合の評価性引当額の注記方法に関する取扱いについて「本会計基準の公表による他の会計基準等の修正」において取り扱うべきである。

3. 投資時の子会社の留保利益の取扱いを引き継がなかったことの原因について

税効果適用指針案第 113 項における、投資時の子会社の留保利益の取扱いを引き継がなかったことの原因の記載は見直すべきである。

【理由】

1. 評価性引当額の定義について

本公開草案では、税効果会計基準一部改正案第4項及び第5項で「繰延税金資産から控除された額」に関する注記を拡充することが提案されている。

しかし、現状、実務的には例えば次の場合にはそもそも繰延税金資産の認識自体がなされていない例が見られると考えられる。

- ① 過年度から繰り越された外国税額控除に係る税効果額のうち、回収可能性があると思えられない金額
- ② 租税特別措置法上の税額控除（試験研究費に係る特別控除など）による過年度からの繰越控除額のうち将来税額控除に利用できると認められない金額
- ③ 連結財務諸表における、取得後欠損金累積額に起因する子会社投資に係る将来減算一時差異に対応した繰延税金資産で、当該子会社について売却の意思がないこと等から回収可能性がないものとして取り扱っている金額

同様に、回収可能性適用指針案で設けることが提案されている（分類1）に該当する企業が繰延税金資産を一部計上しない取扱いでも、当該一時差異が解消するときに課税所得を減額する効果がないことをどのように捉えるかにより評価性引当額の開示における取扱いが異なる結果となる可能性がある。

これは「繰延税金資産から控除された額」（評価性引当額）が現行の「税効果会計に係る会計基準」および回収可能性適用指針で定義がなされておらず、単なる評価性引当額控除前と控除後の繰延税金資産の差額を示すにすぎないためと考えられる。その結果、「評価性引当額」としての注記開示を求めている対象範囲が必ずしも明確とは言えなくなり、実務上の混乱および財務諸表利用者の誤解を招く危険性があると考えられる。

「評価性引当額」を控除する前の「繰延税金資産」の範囲とともに、注記開示を求める「評価性引当額」の範囲を会計基準等において明確にしておくことで、実務的な取扱いの明確化が可能であり、企業間の比較可能性も確保できると考える。

2. 連結納税制度を適用している場合の取扱いについて

実務対応報告第7号「連結納税制度を適用する場合の税効果会計に関する当面の取扱い（その2）」（以下「実務対応報告第7号」という）では、Q9のAにおいて、「（前略）…繰延税金資産から控除された金額については、連結納税制度を適用した場合、繰延税金資産の回収可能性は税金の種類ごとに判断することとなるため、税金の種類によって回収可能性が異なる場合には、税金の種類を示して注記することが望ましい。」とされている。

税効果会計基準一部改正案のとおり評価性引当額の繰越欠損金に係るものと繰越欠損金以外に係るものの内訳に関する注記および繰越欠損金の失効年度ごとの内訳注記を行う場合、これらの注記において実務対応報告第7号の要求どおり税金の種類を示して注記することを求めるのか否かが会計基準等の中で明らかにされないと、連結納税制度適用企業においては実務の混乱を招く恐れがあると考えられるためである。

3. 投資時の子会社の留保利益の取扱いを引き継がなかったこと理由付けについて

税効果適用指針案第 113 項で連結税効果実務指針第 58 項および第 59 項で定められる投資時における子会社の利益留保額の取扱いを引き継がなかった理由が記載されている。

しかし、これらの理由では、投資時における子会社の留保利益については、本来計上すべきであるが実例が稀であることから計上しないこととしたのか、税効果に関する会計基準内の定義等に照らした整合性等の観点から計上しないこととしたのか判然とせず、JICPA の実務指針を引き継ぐにあたり会計処理に関する取扱いを変更したことの理由付けとしては乏しいと考えられる。

例えば、投資時における子会社の留保利益については、個別上の投資簿価と連結上の投資簿価は連結決算手続の結果（付随費用の処理を除き）、一致しているため、連結財務諸表固有の一時差異に該当しないと考えられるというような理由付けを行うことが考えられる。

以 上