

## プロジェクト 税効果会計

## 項目 第 300 回委員会及び第 11 回専門委員会で聞かれた意見

## I 本資料の目的

1. 本資料は、第 300 回企業会計基準委員会（2014 年 11 月 18 日開催）（以下「委員会」という。）及び第 11 回税効果会計専門委員会（2014 年 11 月 14 日開催）（以下「専門委員会」という。）で議論された以下の論点等について、聞かれた主な意見をまとめたものである。
  - (1) アプローチ 1 の原則的な考え方と指標
  - (2) アプローチ 2 の要件
  - (3) スケジューリング不能な将来減算一時差異
  - (4) 見積可能期間の反証可能規定

## II アプローチ 1 の原則的な考え方と指標

### アプローチ 1 の例示区分 3 号に係る原則的な考え方に関する意見

（専門委員会で聞かれた意見）

#### 「長期的に安定的な課税所得を見込むことが困難」とすべきとの意見

2. 「課税所得の発生が不安定であり、長期的に安定的な課税所得が発生することを合理的に見込むことが困難な会社」と、文言を追加すべきである。

理由の 1 つは、不安定ながらも将来期間を平均すれば一定の課税所得が見込まれる会社は例示区分 3 号に含まれるべきであることを明確にするためである。もう 1 つの理由は、長期的に課税所得の発生を見込むことが困難であるならば、長期解消将来減算一時差異について 5 年超を回収可能性があるとする取扱いと矛盾するとも考えられるためである。

#### 5 年分の課税所得を見込むこともできないように見えるとの意見

3. 「課税所得の発生が不安定であり、長期的に課税所得が発生することを合理的に見込むことが困難な会社」という表現は、安定的な課税所得を見込むことができず、5 年分の課税所得を見込むこともできない会社であるように見える。

（委員会で聞かれた意見）

#### 5 年分の課税所得を見込むこともできないように見えるとの意見

4. 例示区分 3 号の原則的な考え方は「長期的に課税所得が発生することを合理的に見

込むことが困難な会社」と提案されているが、例示区分4号の「短期的にしか将来の課税所得の発生が合理的に見込まれない会社」との相違が明らかでなく、5年分の課税所得を見込むこともできないように見える。例示区分3号の指標から原則的な考え方を表現すると、「長期的に課税所得が発生するが、その金額を合理的に見込むことが困難」とすることも考えられる。

#### 5年分の課税所得を見込むことができる程度の不安定さを表現することは困難との意見

5. 監査委員会報告第66号の5つの例示区分を踏襲しながら、アプローチ1のように原則的な考え方を記載する方法によると、特に例示区分3号において、その原則的な考え方と見積可能期間が整合するように5年分の課税所得を見込むことができる程度の不安定さを表現することは難しいのではないかと。

### アプローチ1の指標に関する意見

(専門委員会で聞かれた意見)

#### 将来指標を過去指標よりも優先させることを明記すべきとの意見

6. 将来に関する指標と過去に関する指標の双方に該当する場合、将来に関する指標を優先することを明記してはどうか。将来に関する指標と過去に関する指標を並列させると、作成者と監査人の間で困難な議論となる可能性が高いからである。

#### 将来指標を必ず判定する必要がある場合は実務的な負荷が高いとの意見

7. 仮に、将来に関する指標と過去に関する指標が同じ結論を示している場合であっても、将来に関する指標を必ず判定しなければならないとすると、実務的な負荷が高いのではないかと。

#### 指標における「中長期計画」に関する意見

8. 中長期計画は「おおむね5年を想定」と提案されている(第44項脚注1)が、3年又は5年とすべきである。3年の中期計画を策定している会社が、改めて5年の中期計画を策定する必要はないためである。
9. 中長期計画の修正について、「過去における中長期計画の達成状況」と整合的に修正することが提案されている(第37項)。中長期計画の達成状況は要因分析が重要である。例えば、経営者がコントロールできない要因により達成できなかった場合にも、中長期計画を修正する必要が生じると判定されることは適切ではない。

## Ⅲ アプローチ2の要件

### アプローチ2の例示区分4号ただし書きの要件に関する意見

(専門委員会で聞かれた意見)

中長期計画は例示区分4号ただし書きの要件に含めないほうがよいとの意見

10. 例示区分4号ただし書きの要件に中長期計画を含める提案となっている(23ページから24ページ)が、この提案では、中長期計画を策定していない会社は例示区分4号ただし書きを適用することが困難となるため、要件には含めないほうがよいのではないか。

課税所得の発生が不安定と見込まれていることを合理的に説明する場合(例示区分3号と取り扱う場合)は想定しにくいとの意見

11. 例示区分4号ただし書きの要件(例示区分3号と取り扱う場合)として「将来的に課税所得は発生するがその発生が不安定と見込まれていることを合理的に説明できる場合」と提案されている(24ページ)が、実務上、「不安定と見込まれていることを説明する」ことは、まれではないか。

(委員会で聞かれた意見)

要件の本文で「過去の達成度を踏まえた」中長期計画と表現すべきとの意見

12. 例示区分4号のただし書きの要件に含まれている中長期計画に関連して、過去の達成状況と整合的に修正する旨が脚注に記載されている。この点について、例えば「過去の達成状況を踏まえた中長期計画」と記載するなど、要件の本文に盛り込むことを検討して頂きたい。

合理的に説明できる場合の事例を記載するなどの工夫が必要との意見

13. アプローチ2の反証可能規定で「合理的に説明できる場合」と定めている箇所について、この表現で、監査委員会報告第66号が硬直的に運用されているという問題意識に対応できるか懸念が残る。この点に関連して、例えば合理的に説明できる場合とはどのようなケースかといった事例を記載するか、そうしたルールベースではなく企業が独自に説明できるような考え方を記載するなど、何らかの工夫が必要ではないか。

**アプローチ2の例示区分の要件(共通)に関する意見**

(専門委員会で聞かれた意見)

期末現在において経営環境に大きい変化が生じていないことを要件とすべきとの意見

14. アプローチ2でも、過去と将来とのリンクを無視することは適切ではない。少なくとも、過去の実績に基づく判断について、期末現在において経営環境に大きい変化が生じていないことを要件に含めるべきではないか。

例えば、当期及び過去の課税所得から例示区分1号に該当しそうだが、経営環境

に著しい変化があつて将来の見込みからは例示区分1号に該当しそうにない場合は、例示区分1号とすべきでない。逆に、当期及び過去の課税所得から例示区分3号に該当しそうだが、経営環境に著しい変化があつて将来の見込みからは例示区分1号や2号に該当する場合は、例示区分3号とすべきでない。

**当期及び過去の「過去」が3年を想定していることを明記すべきとの意見**

15. アプローチ2についても、アプローチ1と同様に、「当期及び過去」の過去が3年を想定していることを明確にする必要がある。

**アプローチ2における例示区分の判断方法に関する包括的な定め（前文）に関する意見**

（専門委員会で聞かれた意見）

**例示区分の判断方法として将来の予測を考慮する旨を包括的に定めてはどうかとの意見**

16. アプローチ2の場合、個別の定めを充実させるアプローチしか考えられないわけではなく、例示区分の要件に関する判断方法を包括的な定め（前文）として記載し、例示区分に対応する繰延税金資産の計上額の定めが適切でない場合には反証できるような、原則的な定めを置くアプローチも考えられるのではないか。
17. アプローチ2の前提として、過年度の納税状況及び将来の業績予測等を総合的に勘案することが明記されていることが前提と考える。その記載のしかたによって、アプローチ2の要件の読み方は変わってくるのではないか。
18. 監査委員会報告第66号では、「(例示区分の要件に該当する場合は)、通常、…である」という表現があることによって、過去だけではなく将来も見ることが示している。アプローチ2において、すべての考えられるケースを個別に規定するのではなく、監査委員会報告第66号のような表現ぶりに対応できないだろうか。  
事務局提案に加えて、例示区分の要件に将来に関する要素を含めるよう、すべての考えられるケースを想定して個別に規定すると、かえって実務が混乱する。

**例示区分3号と4号について将来の課税所得の発生状況などの要素を考慮する旨を定めてはどうかとの意見**

19. 例示区分3号及び例示区分4号については、過去だけでなく将来の課税所得の発生状況などのいろいろな要素を考えた上で判定する旨を規定することが考えられる。

**アプローチ2において包括的な定め（前文）を設けるとかえって混乱するのではないかと**

20. アプローチ2の場合は、すべての企業が例示区分の判断を行い、いずれかの例示区

分に該当するものと考えていた。包括的な定め（前文）が置かれると、当該定めと例示区分の関係が不明確になって、混乱を招くのではないか。そのような定めを置く場合には、アプローチ1のほうが望ましい。

## IV スケジューリング不能な将来減算一時差異

### スケジューリング不能な将来減算一時差異に関する意見

（専門委員会で聞かれた意見）

#### 事務局提案ではどのように判断するかが不明確であるとの意見

21. 「スケジューリングが可能となる可能性と課税所得の水準を勘案して」回収可能であることを合理的に説明できる場合に回収可能性があるものとするのが提案されているが、どのように判断するかを読み取ることが難しい。

#### スケジューリング不能な将来減算一時差異の現行の定義により既に問題意識に対応されており、事務局提案に反対する意見（現行の定めとの整理が必要である。）

22. 事務局の提案に反対である。監査委員会報告第66号では、スケジューリング不能な将来減算一時差異として取り扱わない例外的なケースを定義<sup>1</sup>において定めており、実務にも定着している。事務局の提案が、より適切な繰延税金資産の計上額につながるとは思えない。仮に、新たな定めを設けるのであれば、定義との関係を明らかにする必要がある。

#### スケジューリング不能な将来減算一時差異の定義の見直しで対応すべきとの意見

23. 実務上、スケジューリング可能な将来減算一時差異を非常に限定的に捉えており、実態を反映していない運用がされているのであれば、事務局提案をベースに文言を修正しつつ、スケジューリング可能か不能かの要件の見直しを行ってはどうか。事務局提案では、スケジューリング不能な将来減算一時差異のうち、スケジューリング可能となる可能性が高いものについて規定しているが、それは従来からスケジューリング不能な将来減算一時差異と捉えられてきたのではないか。

#### 課税所得の水準を考慮することは必要との意見

24. 例示区分1号と例示区分2号の相違は課税所得の水準であるから、事務局提案にあるように、課税所得の水準を考慮することが適切である。つまり、将来的にスケジューリングされるタイミング、将来的に税務上の損金算入されるタイミングにおい

<sup>1</sup> ただし、期末において損金算入時期が明確でない将来減算一時差異についても、例えば、貸倒引当金等のように、将来発生が見込まれる損失を合理的に見積ったものであるが、その損失の発生時期を個別に特定し、スケジューリングすることが実務上困難な場合には、過去の損金算入実績に将来の合理的な予測を加味した方法等により、合理的にスケジューリングが行われている限り、スケジューリングが不能な一時差異とは取り扱わない。（監査委員会報告第4項第2段落ただし書き）

て、課税所得の余裕が見込まれる範囲を考慮することが適切である。ただし、例示区分2号の会社の場合、課税所得の水準については例示区分3号以下の会社と比べて厳格な運用を行っていない可能性もある。その点を表現にも反映させることが考えられる。

事務局提案を支持する意見（ただし、課税所得の水準を勘案する必要はない。）

25. 事務局の提案を支持する。将来減算一時差異について、税務上の損金算入時期が明確でないからといって、一律に回収可能性がないとする現行の規定は実態を反映しないからである。
26. 事務局提案の方向性は支持するが、「課税所得の水準」を勘案する点は支持しない。例示区分2号の会社の場合、スケジューリング可能な将来減算一時差異については課税所得の水準を勘案しないから、スケジューリング不能な将来減算一時差異についても課税所得の水準を勘案する必要はない。
27. 事務局提案の方向性を支持する。とりわけ、スケジューリング不能な将来減算一時差異について、市場があって流動性があるという定性的な点に着目したコンセプトを支持する。ただし、規定をわかりやすくシンプルにするためには、課税所得の水準というキャップをはめないほうがよい。

## V 見積可能期間の反証可能規定

### 例示区分3号の見積可能期間5年に係る反証可能規定に関する意見

（専門委員会で聞かれた意見）

反証可能規定のハードルが高いため、5年超を合理的に説明できる場合を除き、あるいは5年超を合理的に説明できない場合は、5年以内の回収可能性はあると定めてはどうかとの意見

28. 事務局提案では、「5年以内は回収可能性がある、ただし合理的に説明できる場合には、5年を超える期間の回収可能性がある」とされているが、「合理的に説明できる場合を除き、5年以内は回収可能性がある」という表現ぶりには考えられないか。
29. 原則と例外の表現ぶりにより実務の実行可能性は異なる。事務局提案では、反証可能規定のハードルが高く、実務上、機能しない可能性があるのではないか。ひとつの案として、中長期計画（おおむね5年）を超える期間の回収可能性を説明できない場合には5年に制限する、という表現には考えられないか。

### 例示区分3号について反証可能規定を設ける必要性は小さいとの意見

30. 例示区分 3 号の会社について、5 年超の回収可能性を合理的に説明できる会社はあまりないのではないか。反証可能規定を設ける必要性は小さい。

#### 5 年についての意見

31. 5 年について、これまでの実務で定着していること以外に、何らかの根拠を記載することが望ましい。
32. 5 年について、これまでの実務で定着していること以外に理論的な背景はないと考えるが、目安として 5 年とすることは支持する。なぜなら、長期解消将来減算一時差異と繰越欠損金を除き 5 年超の将来減算一時差異は事案が少なく、繰越欠損金がある場合に 5 年超の繰延税金資産を積極的に計上するケースは想定しにくいからである。

#### **例示区分 4 号の見積可能期間 1 年に係る反証可能規定に関する意見**

(専門委員会で聞かれた意見)

#### 例示区分 4 号 (1 年分) について反証可能規定を設ける事務局提案に反対する意見 (2 号や 3 号に反証する規定で十分である。)

33. 例示区分 4 号本則の会社は、ただし書きによっても例示区分 2 号や例示区分 3 号に該当しなかった会社であり、翌年を超える期間について回収可能とする反証可能規定は必要ないのではないか。
34. 例示区分 4 号ただし書きによって例示区分 2 号や例示区分 3 号と取り扱われることにより、企業の実態を反映できるようになっている。例示区分 4 号本則の会社に反証可能規定を設けるのは、混乱が生じるのではないか。

#### 例示区分 4 号について反証可能規定を設ける事務局提案を支持する意見

35. アプローチ 2 では、例示区分 4 号に該当しつつ反証するケースもあり得るから、例示区分 4 号ただし書きを設けるとともに、1 年に係る反証可能規定も設ける事務局提案を支持する。

#### **見積可能期間に係る反証可能規定に共通する意見**

(委員会で聞かれた意見)

#### 合理的に説明できる場合の事例を記載するなどの工夫が必要との意見

36. アプローチ 2 の反証可能規定で「合理的に説明できる場合」と定めている箇所について、この表現で、監査委員会報告第 66 号が硬直的に運用されているという問題意識に対応できるか懸念が残る。この点に関連して、例えば合理的に説明できる場合とはどのようなケースかといった事例を記載するか、そうしたルールベースではな

く企業が独自に説明できるような考え方を記載するなど、何らかの工夫が必要ではないか。

## VI その他

### (専門委員会で聞かれた意見)

37. 専門委員から寄せられた課題において、例示区分の統合という課題があった。例示区分を統合する必要があるかどうかを、いずれは確認しておく必要がある。

### (委員会で聞かれた意見)

38. アプローチ1は中途半端であって、これを採用するならば、むしろ例示区分を廃止する対応が適切である。

39. 我が国の税効果会計における過去の経緯を勘案すると、アプローチ1のように、監査委員会報告第66号の例示区分の原則的な考え方を整理することがステップ・アップになるのではないかと考える。アプローチ2では、過去の実績がなお重視され過ぎており、監査委員会報告第66号が硬直的に運用されているという問題意識に対応できない懸念がある。

以上