

プロジェクト 税効果会計

項目 第 12 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 12 回税効果会計専門委員会（2014 年 12 月 25 日開催）（以下「専門委員会」という。）で議論された以下の論点について、聞かれた主な意見をまとめたものである。
 - (1) 具体的な対応策の方向性（アプローチ 1 かアプローチ 2 か）
 - (2) 適用指針案の構成（目次案）
 - (3) 適用指針案の文案
 - (4) その他

II 具体的な対応策の方向性（アプローチ 1 かアプローチ 2 か）

2. 第 12 回専門委員会では、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「監査委員会報告第 66 号」という。）に関する具体的な対応案の方向性について、事務局から、まずはアプローチ 2 をベースとしたうえで、これに含まれる対応策のいずれの組合せが適切かを検討することにより、問題意識への対応が可能かどうかを試みることにしようかと提案を行い（審議事項(4)-4 第 20 項）、審議を行った。

事務局提案を支持する意見

3. アプローチ 2 をベースに進めることを支持する。アプローチ 1 は、例示区分の判断に関して原則的な考え方を前面に出しているものの、監査委員会報告第 66 号の 5 つの例示区分を踏襲しているため、位置付けや内容が不十分である。
4. アプローチ 2 を支持する。なお、仮に 2015 年 3 月期決算で早期適用できるように最終化することを考えるのであれば、アプローチ 2 よりさらに監査委員会報告第 66 号からの変更が少ない方法にならざるを得ない。
5. 従来の実務との継続性や安定性に加えて、財務諸表に大きな影響を及ぼさない観点から、アプローチ 2 をベースに進めることを支持する。
6. 時間をかけて洗練させればアプローチ 1 も採用に値するものになる可能性はあるが、アプローチ 2 はそのデメリットにも一定の対応を図っているため、実務に配慮する観点から、アプローチ 2 を支持する。早めに方向性を決めることが合理的である。

7. 実務に混乱を招かない観点から、アプローチ2を支持する。利用者の観点からも、アプローチ1は位置付けや内容面が中途半端である。
8. 従来の実務との継続性や経済性の観点から、アプローチ2をベースに進めることを支持する。
9. アプローチ2を支持する。なお、仮に2015年3月期決算で早期適用できるように最終化することを目指さないのであれば、監査委員会報告第66号の枠組みを撤廃する意見が強く聞かれる可能性がある。
10. アプローチ2を前提に議論を進めることに賛成する。
11. アプローチ1は現行からの大きな変更でありゼロから作り上げているので、アプローチ2と比較して完成度は低いものとならざるを得ない。現時点で方向性を絞るのであれば、アプローチ2で進めざるを得ない。

Ⅲ 適用指針案の構成（目次案）

12. 第12回専門委員会では、監査委員会報告第66号に関する具体的な対応案についてさらに深掘りするため、適用指針がどのような内容になるかを目次案として示し(審議事項(4)-5)、審議を行った。

重要性の乏しい連結子会社等に係る現行の規定の削除について

13. 重要性の乏しい連結子会社等について監査委員会報告第66号第7項に規定されている規定を、適用事例が少ないことから削除する提案となっているが、適用事例は実際に少ないのか。

Ⅳ 適用指針案の文案

14. 第12回専門委員会では、監査委員会報告第66号に関する具体的な対応案についてさらに深掘りするため、具体的な対応案の方向性として事務局が提案した2つのアプローチ(審議事項(4)-4)のうち、仮にアプローチ2によとした場合に適用指針がどのような内容になるかを、具体的な文案として示し(審議事項(4)-6)、審議を行った。

目的、範囲、用語の定義（第1項から第3項）に関する意見

範囲について

15. 文案第2項なお書きでは、連結納税制度を適用した場合は本適用指針を適用しないとされているが、連結納税制度を適用した場合には、企業分類に応じた取扱い自体を適用しないという趣旨かどうか明確になるように記載すべきである。
16. 企業結合等に係る適用指針等にも繰延税金資産の回収可能性に係る規定がある。文案において、企業結合等に係る適用指針等を範囲から除外する旨の規定も必要かどうか検討すべきである。
17. 範囲や用語の定義については、本来は、繰延税金資産の回収可能性に関する適用指針ではなく、今回の議論の対象ではない税効果会計全般に関する適用指針において盛り込まれるべきではないか。

用語の定義について

18. 現行の実務指針には、税務上の繰越欠損金は一時差異に準ずるものとして取り扱う旨の規定がある。文案第3項(2)なお書きの「一時差異等」の定義において、同様の趣旨を含める必要があるのではないか。
19. 文案第3項(6)において、当期末に存在する一時差異の解消額等を加減算する前の課税所得を明確化すべく定義することは適切である。その呼称については、「一時差異等加減算前課税所得」に「当期末」を冠して「当期末一時差異等加減算前課税所得」とすることも考えられないか。

回収可能性の判断等の定め（第4項から第14項）に関する意見

その他の包括利益を通じて純資産に計上される場合について

20. 文案第10項において、資産又は負債の評価差額等がその他の包括利益を通じて純資産に計上される場合の取扱いを明確化している点は適切である。ただ、表現についてはなお精査が必要と考えている。

企業分類に応じた回収可能性に関する取扱い（第15項から第16項）に関する意見

21. 監査委員会報告第66号では「ただし、それぞれの例示区分に直接該当しない場合であっても、それぞれの例示区分の趣旨を斟酌し、会社の実態に応じて、それぞれの例示区分に準じた判断を行う必要がある」と定められており、例示区分によらない判断を許容していたと考える。これに対し、文案では、必ずいずれかの分類に当てはめることとされており、大きな変更である。
22. 判断の経済性の観点からは、企業分類は、過去及び将来を総合判断するのではなく、過去をベースとした要件により行うほうがよい。その上で、繰延税金資産の計

上額が企業の実態に照らして妥当な結果にならない場合には、計上額（計上年数）を決定する際に将来事象を勘案することができるような建付けが適切である。

- 23.（分類1）から（分類3）では、「当期末においてその経営環境に著しい変化がない場合」が該当するものとされている。この文言により、分類の趣旨を斟酌して異なる分類に該当するケースが出てくると理解している。ただし、この文言をより明確にする必要がある。異なる分類に該当するケースは、過去と将来の連続性が断たれている例外な状況にあるものと考えられ、十分に議論する必要がある。

分類1（第18項から第19項）に関する意見

「原則として」回収可能性があるとの表現が不明確

- 24.（分類1）から（分類3）の繰延税金資産の計上額に係る文案では、「原則として」回収可能性があるとの記載になっている。どのような例外を想定しているのか、明確ではないのではないかと。

「当期末においてその経営環境に著しい変化がない」との表現が不明確

- 25.（分類1）の要件に係る文案では、「当期末においてその経営環境に著しい変化がない場合には」との記載になっているが、近い将来に著しい変化がある場合には異なる分類に該当する可能性がある点を明確にしてはどうか。

分類2（第20項から第21項）に関する意見

「回収が見込まれる繰延税金資産の回収可能性がある」という表現を見直すべき

26. 文案第21項において、「回収が見込まれる繰延税金資産を計上している場合には、回収可能性がある」という箇所について、「回収が見込まれる」と「回収可能性がある」は同じことを繰り返しているため文言の見直しが必要である。

スケジューリング不能な将来減算一時差異を回収可能と判断できる要件が不明確

27. 文案第21項では、スケジューリング不能な将来減算一時差異の額を課税所得が上回るかどうかを判断することとされている。一括売却しかできない建物の減損に係るものとは異なり、分割して売却できる株式に係る将来減算一時差異については、この判定をどの単位で行うかを明確にする必要があるのではないかと。

スケジューリング不能な将来減算一時差異の取扱いは定義の問題として扱うべき

28. 文案第21項では、スケジューリング不能な将来減算一時差異の額と課税所得の額を比較している。これが可能であれば、スケジューリング可能なものとも考えられる。むしろ、スケジューリング可能か不能かの判断に係るスケジューリングの精度の問題として対応を図るべきではないかと。

29. 分類2において新たな定めを設けるのではなく、スケジューリング不能な将来減算一時差異の定義を見直すことにより対応することも考えられるのではないか。
30. 将来のいずれかの時点で損金算入される見込みが高いかどうかというスケジューリングの精度は、タックス・プランニングの実現可能性と比較して幅のあるものと考えてよいのではないか。

分類3（第22項から第24項）に関する意見

5年超の反証規定は不要

31. 過去の事象に基づいて（分類3）に分類するならば5年を超える反証規定が必要かもしれないが、当期末において経営環境に著しい変化がないことを要件とするならば、文案第23項の反証規定は不要なのではないか。
32. 過去が不安定で当期末も経営環境に著しい変化がないにもかかわらず、5年を超えて回収可能ということを説明できるケースが想定できない。

5年超の反証規定と5年より短い期間となる場合の規定を統合すべき

33. 文案第23項のただし書きではおおむね5年を超えることができる反証を定めており、文案第24項では5年より短い期間となる場合を定めている。見積可能期間の5年は目安であって、当該年数より長くも短くもなるということを踏まえると、この2つの定めを統合することが適切である。

分類4（第25項から第28項）に関する意見

（分類4）の要件について

34. 文案第25項の（分類4）の要件について、フローの情報だけに整理しているが、当期末において繰越欠損金が解消しているというストックの情報も考慮することを明示すべきではないか。
35. 文案第25項の（分類4）の要件について、過去5年以上前に巨額の欠損金を計上し、ここ数年は少額の課税所得を生じたが、当期末において巨額の繰越欠損金が残っている場合、（分類4）又は（分類5）に該当することが適切であると考える。

（分類4）ただし書きの要件について

36. 文案第27項及び第28項で（分類2）や（分類3）に該当する場合を取り扱っているが、将来の課税所得を5年超にわたって見込める会社や3年から5年程度にわたって見込める会社であることを、課税所得の見積期間により判定することは実務上大変難しい。

37. 文案第 27 項及び第 28 項の考慮事項として将来情報としての中長期計画の利用が織り込まれているが、中長期計画の達成状況を追加して書き込むべきではないか。
38. 文案第 27 項で(分類 2)に該当する要件として「期末における将来減算一時差異を下回るものの同水準の一時差異等加減算前課税所得が生じる」とある。(分類 4)にいったん該当する場合には(分類 1)にはしないというこれまでの議論を踏まえると、「下回るものの」は不要ではないか。
39. 文案第 28 項で(分類 3)に該当するものとして取り扱われるには合理的な説明が必要であるが、もともと(分類 3)に該当する企業は、合理的な見積可能期間内なら回収可能と判断できるため、これに比べてより厳しい説明が要求されているのは整合性を欠くのではないか。
40. 文案第 27 項及び第 28 項で(分類 2)や(分類 3)に該当するものとして取り扱う定めは、監査委員会報告第 66 号の例示区分 4 号ただし書きの要件が非常に限定的であるのに対し、十分改善したと考える。

(分類 4) ただし書きは計上額の例外取扱いとすることも考えられるとの意見

41. 文案第 27 項及び第 28 項について、分類としては(分類 4)のままとし、繰延税金資産の計上額を(分類 2)や(分類 3)と同じ扱いにするという規定方法も考えられるのではないか。

(分類 4) ただし書きで(分類 2)に該当するとされた場合の繰越欠損金の取扱いについて明確化が必要との意見

42. 文案第 27 項で(分類 2)に該当するものとして取り扱う場合が規定されている。(分類 2)では、スケジューリングの結果に基づく規定されているのみであるが、繰越欠損金を計上できる範囲についてはより明確に規定することが必要ではないか。

V その他

43. 財務諸表作成者に対し実施したアウトリーチにおいて聞かれた意見のうち、本日の資料に含まれていない以下の意見を紹介し(審議事項(4)-1 第 7 項)、審議を行った。
- ① 監査委員会報告第 66 号の枠組み(例示区分や見積可能期間)を ASBJ の適用指針に踏襲することは適切ではない。
 - ② 本年度税制改正によって生じ得る影響を考慮すると、今回の見直しは最低限のものとし、2015 年 3 月期決算で早期適用できるように適用指針を最終化すべきである。

①に関する意見

44. 会計基準の理想的な体系として、監査委員会報告第 66 号の枠組みを撤廃する意見に共感するが、短期的な対応としては実現が困難と考える。
45. 本論点は将来の検討課題とすべきと考えられ、そのような指摘があった旨を結論の背景に記載する対応が適切である。
46. 監査上の留意事項を会計基準に踏襲することは適切でないとの意見は理解できるが、監査委員会報告第 66 号は作成実務及び監査実務に浸透しており、実質的に会計基準として機能してきたことを踏まえると、会計基準に移管することが適切である。そのような説明を結論の背景において記載する必要がある。

②に関する意見

47. 企業によっては 2015 年 3 月期決算での早期適用を望む意見もある一方で、準備期間を考慮すると、3 月近くに最終化されてもただちに早期適用することは難しいとの意見もある。適用指針により繰延税金資産が追加計上されるとは限らないと考えており、拙速に 3 月に間に合わせることには賛成しない。
48. 監査委員会報告第 66 号には一定の要件を満たせば一定の繰延税金資産を計上できるようなルールが含まれているが、現在検討している内容は、そのような取扱いから判断を重視する方向に大きく変更することとなる。監査現場において適切な対応ができるように十分に周知する必要性を考えると、2015 年 3 月期決算で早期適用できるようにすることは、時間的に困難と考える。
49. 監査法人としては多くの監査現場で統合的な対応ができるように準備した上で、十分周知する必要があることから、2015 年 3 月期決算で早期適用できるようにすることは、時間的に困難である。また、これだけ重要な内容を含む公開草案の公開期間を 1 ヶ月に短縮することには慎重であるべきと考える。
50. 2015 年 3 月期決算で早期適用できるように議論を終わらせることは、時間的に困難である。さらに、各監査現場における統合的な対応を確保する観点から、新たな適用指針に対応して、監査基準及び監査基準委員会報告書等に準拠した監査上の指針を策定することを検討する必要があるとも考えており、その時間を考慮すると、時間的に困難である。
51. 一部の企業には 2015 年 3 月期決算での早期適用を望む意見がある。これらの企業は、監査委員会報告第 66 号の下での監査上の対応が硬直的であり、そのような対応が改善されることを望んでいるのではないかと。
52. 2015 年 3 月期決算で早期適用できるように議論を終わらせることは、時間的に困難

である。また、一定の準備期間が必要であることを考慮すると、2016年3月期の期首から適用することも、企業にとって困難であると考え。なお、2015年3月期決算での早期適用を望む声に何か対応する場合、例えば、監査委員会報告第66号を所管している日本公認会計士協会から、これまでの議論を踏まえた何らかのメッセージを発するなどの工夫は考えられないか。

以 上