
プロジェクト 税効果会計

項目 第 13 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 13 回税効果会計専門委員会（2015 年 1 月 16 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) 適用指針案の文案
 - (2) その他

II 適用指針案の文案

2. 第 13 回専門委員会では、第 303 回企業会計基準委員会及び第 12 回専門委員会に引き続き、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、仮にアプローチ 2 によるとした場合に適用指針がどのような内容になるかを、結論の背景を含め、具体的な文案として示し、審議を行った。

適用指針案の文案のうち前回専門委員会に提示したが議論していない部分（第 32 項から第 50 項）

3. 適用指針案の文案のうち前回専門委員会に提示したが議論していない部分（第 32 項から第 50 項）に関して、下記の意見が聞かれた。

（第 13 回専門委員会で聞かれた意見）

将来の課税所得の見積り（第 32 項）

- (1) 将来の課税所得の見積りに関して、監査委員会報告第 66 号で「原則として、取締役会や常務会等の承認を得たものであることが必要である」とされていた点や、「会社の現状の収益力等を勘案し、明らかに合理性を欠く業績予測であると認められる場合には、適宜その修正を行った上で課税所得を見積る必要がある」とされていた点について、適用指針案では定められていない（第 32 項）。この点、結論の背景では「監査上の取扱いであったことを踏まえ、本適用指針においては引き継いでいない」と説明している（第 80 項）。

しかし、将来の課税所得の見積りが企業の内部計画と整合してさえいれば、繰延税金資産を計上できると受け取られないか、懸念する。そのような計画が

合理的であり、その達成可能性が相当程度高いことが、従来どおり必要と考えているが、「引き継いでいない」との記載では、このような考え方が変更されたと受け取られてしまうのではないか。

- (2) 上の(1)の点については、結論の背景(第80項)において、「監査委員会報告第66号の定めは会計基準の定めとしては引き継いでいないが、考え方を考えるものではない」といった記述をすれば懸念に対応できるのではないか。
- (3) (分類5)の要件には「翌期も重要な税務上の欠損金が生じることが見込まれる」ことが含まれている(第30項)から、将来の課税所得又は税務上の欠損金の見積りに関する第32項は第30項にも適用になると考えられる。第32項において第30項も参照するように見直すべきではないか。

タックス・プランニングの実現可能性に関する取扱い(第33項から第34項)

- (4) タックス・プランニングの実現可能性に関する取扱い(第34項)のうち、(分類1)や(分類2)の取扱いは不要であって、監査委員会報告第66号の定めを引き継ぐ必要はないのではないか。
- (5) 上の(4)と同じ点について、(分類1)は引き継ぐ必要性は低いかもしれない。他方、(分類2)については、新たに定められたスケジューリング不能な将来減算一時差異の取扱いと関連する可能性もあり、さらに検討する必要がある。

結論の背景—全体の構成と総論(第52項から第55項及び第58項から第60項)

4. 結論の背景の全体の構成と総論部分に関して、下記の意見が聞かれた。

(第13回専門委員会で聞かれた意見)

- (1) 監査委員会報告第66号に記載されていた繰延税金資産の回収可能性の確度に関する基本的な考え方について、全体として変わらないということを結論の背景に盛り込んでもらいたい。
- (2) 監査委員会報告第66号の企業の分類に応じた取扱いを維持すべきとの意見について、実務への浸透と中小規模の企業への適用を考慮したものとの記載となっている(第60項)が、大企業には影響がないようにも読めてしまうことから、配当制限がないことを踏まえれば厳格な取扱いが必要と考えられることにも言及できないか。
- (3) 全体感として監査委員会報告第66号を引き継いでいるということに異論はないが、廃止されてしまうであろう監査委員会報告第66号をいつまでも適用指

針において引用することは望ましくないと考えるので、工夫していただきたい。

目的、範囲、用語の定義から繰延税金資産の回収可能性の判断に関する手順まで（第1項から第14項及び第56項から第57項）

5. 目的、範囲、用語の定義から繰延税金資産の回収可能性の判断に関する手順まで（第1項から第14項及び第56項から第57項）に関して、下記の意見が聞かれた。

（第13回専門委員会で聞かれた意見）

- (1) 繰延税金資産の回収可能性の見直しについて、適用指針案では「毎期見直し」とされている（第8項）。現行の個別税効果実務指針第23項と同趣旨であることは理解しているが、中間財務諸表において原則法を採用する企業は中間会計期間末でも見直すことから、「少なくとも毎期見直し」とすることが適切ではないか。

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（第15項から第16項）

6. 企業の分類に応じた回収可能性に関する取扱いに関して、下記の意見が聞かれた。

（第13回専門委員会で聞かれた意見）

第16項について

- (1) 第16項の趣旨は明確になったが、要件に該当しない場合でも総合的に勘案していずれかに分類することは、実務上困難との懸念も聞かれていることから、監査人からの意見をよく聞いていただきたい。
- (2) 第16項を実際に適用する際には、まず、それぞれの分類に応じて定められた計上額（期間）のうち、いずれが当該企業にとって適合するかを判断したうえで、当該計上額（期間）に対応する分類に該当するものと結論づけることにならないか。
- (3) 例えば、過去実績のない新設企業の場合には第16項が適用になると考えているが、こうした企業については、従来、5つの区分に分類していなかったのではないかと考える。実質的な変更ではないかもしれないが、新たに分類の議論をする必要が生じることを懸念する。
- (4) 第16項の表現によると、要件に該当する場合には、それぞれの分類に応じた計上額の定めを必ず適用することになる。その点では実務に影響する可能性があるため、意見をよく聞いていただきたい。

- (5) 適用指針案の「要件に該当しない」場合（第16項）と、監査委員会報告第66号の「それぞれの例示区分に直接該当しない場合」とは、同じ意味と考えてよいか。

第15項について

- (6) 「回収可能性の程度は一義的に決まるものではない」（第15項）との記載があるが、監査委員会報告第66号に記載されていた回収可能性の確度に関する基本的な考え方が引き継がれていないこともあって、あたかも回収可能性の閾値が企業ごとにまちまちであって良いかのように読まれてしまう懸念がある。
- (7) 適用指針案では「収益力」という用語が用いられている（例えば第15項）が、この「収益力」はタックス・プランニングによる収益を含まないものであるから、その意味が「正常な収益力」又は「経常的な収益力」であることを明示する必要がある。

分類1（第17項から第18項）

7. 分類1に関して、下記の意見が聞かれた。

（第13回専門委員会で聞かれた意見）

分類1の要件及び計上額について（第17項、第18項、第63項及び第64項）

- (1) （分類1）に限らないが、「原則として」との表現をなくしていることが問題を生じないか、慎重に検討する必要がある。結論の背景において監査委員会報告第66号の考え方を踏襲していると記載していることで、対応できているかとも思うが、具体的な事例を見ながら検討することも必要ではないか。
- (2) （分類1）の要件によると、過去（おおむね3年）と当期のうち、期末における将来減算一時差異を十分に上回らない期が1年でもあれば、形式的には（分類1）に該当しないこととなる。その場合は、第16項によって、各分類に応じて定められた計上額のうち、どれが当該企業にとって最も適合的かを判断することになると考える。

分類2（第19項から第21項）

8. 分類2に関して、下記の意見が聞かれた。

（第13回専門委員会で聞かれた意見）

分類2の要件及び計上額について（第19項、第20項、第65項及び第66項）

- (1) （分類2）で、過去の「課税所得」に基づく要件となっていることから、例えば、一時的に多額の減算が生じた場合には、それを除けば安定的に課税所得が

あるにもかかわらず、(分類3)に該当することになってしまう懸念がある。

- (2) 上の(1)と同じ点で、例えばタックス・プランニングによって一時的に課税所得が減少した場合には、その影響を除いて判断することが適切ではないか。
- (3) 監査委員会報告第66号では「経常的な利益」を要件としていたのに対し、適用指針案では「課税所得」を要件とするように変更されている(第19項及び第65項)。この点は、実務には大きい影響があると考えられ、慎重に検討することが必要ではないか。
- (4) (分類2)の要件によると、過去(おおむね3年)と当期のうち1年でも期末における将来減算一時差異を十分に上回ってしまうと、形式的には(分類2)に該当しないこととなる。その場合は、第16項によって、各分類に応じて定められた計上額のうち、どれが当該企業にとって最も適格的かを判断することになると考える。
- (5) 監査委員会報告第66号の下では、例示区分2号に該当すれば、スケジューリング可能な将来減算一時差異については、課税所得を見積る必要もなく、繰延税金資産を全額計上していた実務もあったのではないかと考える。税務上の欠損金が生じたが(分類2)に該当するケース(第28項)における税務上の繰越欠損金や、分類2)において回収可能性があり得るとされるスケジューリング不能な将来減算一時差異(第21項)については、課税所得を見積ったうえで回収可能性を判断することになると考えている。

スケジューリング不能な将来減算一時差異について(第21項及び第67項)

- (6) スケジューリング不能な将来減算一時差異について、取扱いを変更するに足る十分な理由が示されていない(第67項)。現行の財務情報では十分に有用ではない理由が示されなければ、取扱いを変更する理由にはならないのではないか。
- (7) 政策投資であっても、永久に保有することはないと考えるが、現在の案(第21項と第67項)の表現では、こうした政策投資株式に係る減損について繰延税金資産の計上を要求しているようにも読めてしまい、ばらつきが生じてしまうのではないか。
- (8) スケジューリング不能な将来減算一時差異について、回収可能性があるとする取扱いを設けるのであれば、監査委員会報告第66号の「合理的にスケジューリングが行われている場合にスケジューリング不能な将来減算一時差異とは取扱わない」取扱いを引き継ぐ(第13項)必要はなくなってしまうのではないか。

- (9) スケジューリング不能な将来減算一時差異の「将来のいずれかの時点で損金算入される見込みが高い」について、詳細な要件を定めることは望ましくなく、現行の案が適切である。
- (10) 上の(9)に関連して、「将来のいずれかの時点で損金算入される見込みが高い」(第21項)は「可能性がある」よりも高い確度を意味しているのか。
- (11) 上の(10)に関連して、「将来のいずれかの時点で損金算入される見込みが高い」が米国会計基準における「more likely than not」より高い閾値であるとなるならば、結論の背景で挙げられている IFRS や米国会計基準を適用している企業との相違が残ることになるのではないか。
- (12) 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の判断に関連して、一括売却しかできない建物の減損損失に係る将来減算一時差異と、分割売却が可能な株式に係る将来減算一時差異とでは、建物は単年度の課税所得で判断すべきであっても、株式は複数年度の課税所得で判断すべきと考えるが、実務の判断に委ねる趣旨か。上場株式に係る将来減算一時差異が単年度の課税所得を超える場合があり、その場合に課税所得を見積る必要がある点に懸念が残る。
- (13) 上の(12)の点については、株式であっても一括売却を仮定した上で、そこで生じる繰越欠損金について回収可能性の判断を行えば対応できるのではないか。
- (14) 個別財務諸表ではスケジューリング不能な将来減算一時差異に該当し、計上していなかった繰延税金資産について、IFRS や米国会計基準による連結財務諸表において計上しているケースがある。これは、過去の実績等を踏まえて合理性があると判断されているはずである。
- (15) 上の(14)に関連して、(分類3)についても、スケジューリング不能な将来減算一時差異に係る(分類2)と同様の取扱いを設けないのか。
- (16) 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算定する際に、どの税率を使うべきか、検討が必要である。

分類3(第22項から第25項)

9. 分類3に関して、下記の意見が聞かれた。

(第13回専門委員会で聞かれた意見)

- (1) 将来の合理的な見積可能期間をおおむね5年とすることについて、結論の背景

では「実務に定着していること」だけを理由としている（第 71 項）が、記載を追加すべきである。なお、作成者側には、将来の合理的な見積可能期間と税務上の欠損金の繰越年限を同じにすべきとの意見もあることから、その点について議論も記載していただきたい。

- (2) 5 年超の反証規定において「中長期計画及びその達成状況」を勘案することとされている（第 24 項）が、中長期計画を策定した当初に想定し得なかった外的要因の影響により達成できなかったような場合に反証を認めないことは適切とは言えず、その点も明確になるように表現を見直す必要がある。
- (3) 5 年超の反証規定において「中長期計画及びその達成状況」を勘案することとされている（第 24 項）が、中長期計画は将来の計画であるのに対し、達成状況は過去の状況を意味するため、理解しやすいように表現を見直す必要があるのではないかと。
- (4) （分類 3）は過去及び当期の課税所得が不安定な企業であるにもかかわらず、5 年を超える期間において回収可能であることを合理的に説明できる場合は稀であろうと考えている。5 年超の反証規定を設けるのであれば、これが適用されるような状況は限定的であることを示すような記載が必要ではないかと。
- (5) 上の(4)に関連して、（分類 3）の企業は課税所得が落ち込むリスクの大きい企業であると見れば、確かに 5 年超の反証は稀なケースと考えられるかもしれないが、実際には、多様な企業が（分類 3）に分類されている。例えば、製品の特性や顧客の特性上、循環的な変動がある業態が考えられる。このような企業では、5 年より長期にわたる見積りに基づくことが適切と考えられるため、5 年超の反証規定は維持すべきである。

分類 4（第 26 項から第 29 項）

10. 分類 4 に関して、下記の意見が聞かれた。

（第 13 回専門委員会で聞かれた意見）

- (1) 監査委員会報告第 66 号では、税務上の繰越欠損金の発生原因が非経常的要因に該当すれば、将来の合理的な見積可能期間（おおむね 5 年）の課税所得に基づいて繰延税金資産の回収可能性があるかと判断される。同じケースであっても、第 28 項及び第 29 項に基づく判断の結果、（分類 2）にも（分類 3）にもできない場合が生じると思われることから、慎重に検討する必要がある。
- (2) （分類 4）から（分類 2）や（分類 3）にするためには「合理的に説明できる」ことが必要であるが、結論の背景においては「将来の一時差異等加減算前課税

所得の充分性が合理的に説明できる」とのみ記載されている(第75項)。この「合理的に説明」は、将来の見積りの達成の確実性を踏まえて合理的に説明できるという趣旨であろうと考えているが、そのような趣旨を結論の背景に書きこむことが必要である。

- (3) (分類4)から(分類2)にする要件として「5年超にわたり、安定的な一時差異等加減算前課税所得が継続して生じること」が挙げられている(第28項)のに対し、(分類3)にする要件として「おおむね3年から5年程度は、一時差異等加減算前課税所得が生じること」が挙げられている(第29項)。第29項の場合は、安定的でなくても該当する趣旨か。
- (4) (分類4)から(分類2)にする場合には第20項の、(分類3)にする場合には第23項の、それぞれ定めに従うこととされている(第28項及び第29項)。これに加えて、(分類2)にする場合にはスケジューリング不能な将来減算一時差異についての定め(第21項)、(分類3)にする場合には5年超の反証規定の定め(第24項)も、それぞれ適用されるべきなのではないか。
- (5) 第28項及び第29項の表現について、計上額の規定(第27項)に「かかわらず」という表現と、「(分類2)や(分類3)に該当するものとして取り扱う」という表現が、適切に対応していないのではないか。
- (6) 結論の背景(第76項)において、(分類4)から(分類2)や(分類3)にする企業の例示として、当期末において税務上の繰越欠損金が存在しない企業について記載されている。この記載により、当期末において税務上の繰越欠損金が存在する場合には(分類2)や(分類3)にできないとの誤解が生じないように工夫してほしい。

V その他

11. 以上に記載した意見のほか、下記の意見が聞かれた。

(第13回専門委員会で聞かれた意見)

- (1) 適用時期については、今後審議することとされているが、それに加え、開示についても審議項目とすべきである。また、適用方法について、会計方針の変更に準じ、期首から適用し、累積的影響額を期首の利益剰余金に計上するという方法となるのかどうか、審議項目とすべきである。
- (2) 実務への影響を検討するためにも、具体的な事例に基づき、認識が共通であることを確かめることも必要ではないか。

- (3) 2015年3月末の決算において早期適用できるようにすることが困難であることは理解しているが、2015年3月末までに公開草案を公表することには、それほど慎重になる必要はないのではないか。公開草案を公表することにより、これまでの議論において示された問題意識が共有され、2015年3月末の決算における早期適用を望んでいる企業にとって、改善が図られる可能性があるのではないか。
- (4) 2015年3月末までに公開草案を公表するかどうかについて議論するのが時期尚早であることは理解するが、公開草案の公表ができない場合の対応案は考えておく必要がある。

以 上