

プロジェクト 税効果会計

項目 市場関係者に対する意見聴取（アウトリーチ）の概要

本資料の目的

1. 本資料は、第 305 回企業会計基準委員会（2015 年 2 月 6 日開催）及び第 14 回税効果会計専門委員会（2015 年 1 月 30 日開催）の後に行われた次の市場関係者に対する意見聴取（アウトリーチ）に関し、その概要を報告するものである。なお、アウトリーチにおいて聞かれた意見は、仮に監査委員会報告第 66 号の規定をベースに見直しを行う場合の適用指針の文案（審議事項(3)-2）に反映されていない。
 - (1) 財務諸表作成者に対するアウトリーチ
 - (2) 監査人に対するアウトリーチ

財務諸表作成者に対するアウトリーチの概要

2. 財務諸表作成者（約 30 名）に対し、2 月 10 日にアウトリーチを実施した。
3. アウトリーチにおいて、下記の意見が聞かれた。

適用指針案の文案**（分類の要件について）**

- (1) （分類 2）や（分類 3）について、監査委員会報告第 66 号で用いられていた「経常的な利益（損益）」を「課税所得」に変更すると実務は複雑になるため、経常的な利益又は税引前利益を用いることが適当ではないか。
- (2) （分類 1）及び（分類 2）の要件が、監査委員会報告第 66 号と比べて厳格になった印象がある。例えば、（分類 1）も（分類 2）も「すべての」年度に要件を満たすことを求めている点、（分類 1）では「経営環境に著しい変化がない」を独立した要件にしている点、（分類 2）では「経営環境に著しい変化がない」を要件として追加した点などは、要件が厳格になった印象を受ける点である。
- (3) （分類 4）について、監査委員会報告第 66 号で要件とされていた「重要な繰越欠損金の存在」を「重要な欠損金が生じている」に変更しており、重要と判断する閾値が従来よりも低くなり、分類 4) に該当するケースが増えるのではないか。米国会計基準では直近数年間の累積損失を考慮していることも参考にして、「重要な繰越欠損金の存在」のままとすべきではないか。
- (4) 監査委員会報告第 66 号の下では、例示区分 4 号ただし書きに記載された例示に該当すれば、将来の合理的な見積可能期間が 5 年とされる取扱いであった。適用指針案では、同じ状況でも合理的な説明が必要となり、5 年と認められなくなる

懸念がある。従来の例示区分4号ただし書きに記載された例示に該当すれば合理的に説明したことになる旨を明記できないか。

(スケジューリング不能な将来減算一時差異の取扱いについて)

- (5) スケジューリング不能な将来減算一時差異について、損金算入等の「見込みが高い」場合に回収可能とされている。米国会計基準の「more likely than not」と同程度の閾値と考えるべきであり、その旨を結論の背景等に記載できないか。

(その他)

- (6) 適用指針案第3項の「一時差異等加減算前課税所得」について、将来に生じる一時差異や短期に解消され再び生じる一時差異をどのように考慮するかなど、計算方法が不明確である。
- (7) 適用指針案第6項では課税所得の充分性と蓋然性の判断について記載されており、第7項では繰延税金資産を計上できる範囲について記載されている。一方、税効果会計基準では、回収可能性の判断と繰延税金資産を計上できる範囲をまとめて定めていることから、第6項と第7項を別の項にする必要はないのではないか。
- (8) 適用指針案第9項では、未実現利益の消去に係る将来減算一時差異の回収可能性について除外している。IFRSとのコンバージェンスの観点から取扱いを見直すべきとも考えるが、見直しを行わない場合にはその説明が必要ではないか。
- (9) 適用指針案第50項では、日本公認会計士協会の実務指針の改廃について言及している。早期適用企業のためにも、具体的に何を改正し、何を廃止するのかを記載することが適切である。
- (10) 結論の背景第60項において、企業の分類に応じた取扱いを撤廃するかどうかを将来の検討課題とする理由として「中小規模の企業への適用」が挙げられているが、「中小企業の会計に関する指針」が適用になる企業についての言及と誤解される可能性がある。同じ箇所「IFRSの任意適用の進展状況」は、企業の分類に応じた取扱いを撤廃するかどうかを検討する際に考慮される1要素かもしれないが、進展状況にかかわらず、当該取扱いを撤廃するかどうかを検討すべきである。
- (11) 結論の背景第76項に、税務上の繰越欠損金が当期末に存在しなくなった場合についての説明があるが、欠損金の発生を要件としたこととの関係で理解しにくい。この記載は不要ではないか。
- (12) 企業会計審議会による税効果会計基準と、日本公認会計士協会の実務指針をい

れも「踏襲した」と同じ表現としているが、表現を区別すべきではないか。

会計方針の変更又は会計上の見積りの変更との関係

- (13) 新しい適用指針への変更は、監査上の留意事項に従ったこれまでの取扱いが企業の実態を反映しないことを踏まえて見直しを行ったものであって、会計方針の変更とは異なるものと理解している。「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」に照らして、監査委員会報告第 66 号が会計基準等に含まれ、新しい適用指針への変更が会計基準等の改正に伴う会計方針の変更に該当するというのであれば、その旨を結論の背景に明記すべきである。
- (14) 新しい適用指針への変更は、実務感覚としては会計上の見積りの変更であるが、新たに入手可能となった情報に基づくものではないから、形式的には会計上の見積りの変更でなく、会計方針の変更に該当することは理解する。
- (15) 税制改正による影響が当期純利益に反映されることを考えると、新しい適用指針への変更の影響が当期純利益に反映されず期首剰余金に反映されることには納得していない。

適用時期

- (16) 企業の実態を適切に反映する適用指針が最終化された場合、強制適用を遅らせる理由はない。平成 28 年 4 月 1 日以後開始する事業年度に強制適用することにより。
- (17) 遡及適用について、繰延税金資産の回収可能性に関する資料が十分残っているため遡及することは可能である。また、「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」に照らして、実務上遡及が困難な場合に当たるというのであれば、遡及しないことも受け入れることができる。

その他

- (18) 税効果会計については、日本基準は IFRS とすでにコンバージェンスしていると理解している。ただし、その後の実務の中で、監査委員会報告第 66 号と IFRS との間で異なる結果が生じるケースが出てきた。今回の見直しは、監査委員会報告第 66 号を基本的に踏襲しつつ、IFRS と異なる結果となるような部分に適切に対処したものと理解している。結論の背景か「公表にあたって」において、このような趣旨を明確化することが適切である。

監査人に対するアウトリーチの概要

4. 監査人（約 20 名）に対し、2 月 12 日にアウトリーチを実施した。
5. アウトリーチにおいて下記の意見が聞かれた。

適用指針案の文案

（分類の要件に該当しない場合の取扱い（適用指針案第 16 項））

- (1) 各分類の要件が厳格に定められていることから、適用指針案第 16 項による総合判断や実質判断が求められる場合が多くなると想定される。現在の適用指針案第 16 項の記載だけでは判断が難しいのではないか。
- (2) 適用指針案第 16 項では、要件に該当しないものをすべていずれかに分類することとしているが、監査委員会報告第 66 号のように「準じて判断を行う」との表現のほうが理解しやすいのではないか。
- (3) 適用指針案第 16 項では、いずれかに分類しなければ準拠性違反になると考えられるが、あえてすべてを分類する必要性は小さいのではないか。

（分類の要件について）

- (4) （分類 2）の要件の「安定的な課税所得」について、過去に計上した貸倒引当金が当期に税務上減算された場合の減算は考慮すべきではなく、「加減算前の課税所得」を用いることが適切ではないか。なお、その場合は、適用指針案第 28 項は不要と考える。
- (5) 「課税所得」を要件とすることも理解はできるが、むしろベースになる企業の体力や本業で利益を出せるかどうかを判断することが適切ではないか。例えば、タックス・プランニングによって課税所得を安定させているが収益力が落ちてきている企業について、監査委員会報告第 66 号では「経常的な利益」を判断の基礎としていた。「経常的な利益」を要件とすることがより適切ではないか。
- (6) （分類 2）では、要件に「すべての事業年度」が用いられていることにより、要件に該当しない企業が多くなると想定される。
- (7) （分類 1）の要件の「当期末において、経営環境に著しい変化がない」は、当期末において将来を見据えたときに変化がない、という意味と理解しているが、実務では「当期末」という時点に変化がなければよいと都合よく解釈される可能性があり、意図せざる影響が生じるかもしれない。
- (8) 「経営環境に著しい変化がない」ことが要件とされているが、企業を取り巻く環境は常に変化しており、著しい変化がない企業などはないのではないか。

((分類4)に該当するが(分類2・3)とする取扱い(適用指針案第28項29項))

- (9) (分類4)に該当する場合に(分類2)又は(分類3)と扱うかどうかの場面で、何を合理的な説明と考えるかについて、経営者と監査人の間で困難な議論となるのではないか。
- (10) どういう場合に(分類4)に該当する企業が(分類2)として扱われるのか想像することが難しい。多くの企業では中長期計画の期間は3年であり、当該計画を基礎に、信頼性をもって5年を推計できるかという議論をしているのが現状である。5年を超える期間の課税所得を推計できる場合は非常に例外的ではないか。
- (11) 何らかの理由で課税所得が減少したが重要な欠損金が生じるほどでない場合には(分類3)となるのに対し、重要な欠損金が生じた場合には、合理的な説明ができれば(分類2)となるのはバランスが取れていないのではないか。むしろ、非経常的な要因を除いた課税所得に基づいて、どの分類に該当するかを判断することにして、(分類4)から(分類2)や(分類3)になる取扱いを設けない方がよいのではないか。

(スケジュールリング不能な将来減算一時差異の取扱いについて)

- (12) スケジュールリング不能な将来減算一時差異について、役員退職慰労引当金に係る将来減算一時差異の取扱いが議論になるのではないか。(分類2)に該当する企業において、オーナー役員の役員退職慰労引当金について、例えば平均余命に基づいて繰延税金資産を計上できると主張された場合に、どのように考えれば良いか。
- (13) スケジュールリング不能な将来減算一時差異について「損金算入される見込みが高い」場合に回収可能性があるとする取扱いが定められている(適用指針案第21項)。一方、役員退職慰労引当金について「役員の退任時期を合理的に見込み」回収可能性のある範囲で繰延税金資産を計上することが定められている(適用指針案第42項)。この2つの表現が同じ意味なのかどうかはわかりにくい。

(その他)

- (14) 5つの企業分類を残している点は、現行実務からの移行が行いやすい等のメリットがあり評価する。
- (15) 適用指針案第32項(将来の課税所得の見積り)において、企業が提示する業績予測は合理性のあるものであるべき、という点への言及は必要である。
- (16) 結論の背景第80項で、監査委員会報告第66号を「引き継いでいない」とされていることから、企業が合理的と言えない業績予測に基づいて回収可能性の判断をしかねないとの懸念が生じている。「表現として引き継がなかった」という趣旨

ならば、そのような記載を検討できないか。

- (17)適用指針案は様々な企業が適用することも考慮すると、長期解消将来減算一時差異の取扱いを見直さないことが適切である。
- (18)今般の見直しの端緒のひとつには IFRS や米国会計基準との整合性もあったと考えるが、適用指針案が開発された後も IFRS や米国会計基準との差異は残るのではないか。

会計方針の変更又は会計上の見積りの変更との関係

- (19)長期解消将来減算一時差異についての取扱いを見直すならば会計方針の変更とすることも理解できるが、監査委員会報告第 66 号から大きな変更をしないのであれば、適用指針案への変更を会計方針の変更とすることに違和感がある。
- (20)大きな影響を及ぼすことは、会計方針の変更として扱う理由にはならない。会計上の見積りの変更であるとした上で、影響額を開示させる対応も考えられる。
- (21)監査委員会報告第 66 号における見積りの方法に関する定めを変更するものであるため、会計方針の変更と理解できるのではないか。ただし、その定めがほとんど変更されないならば、見積りの変更になるかもしれない。
- (22)監査委員会報告第 66 号が定めた分類の要件を変更する定めが適用指針案に含まれている。新たな定めによる影響額を開示させるほどの重要性があれば、会計方針の変更とすることに違和感はない。
- (23)会計上の見積りの変更は新たに入手可能となった情報に基づくものであるが、適用指針の適用による変更はそれには該当しないから、会計基準等の改正に伴う会計方針の変更該当すると考える。

適用時期

- (24)年度の途中からの早期適用は選択肢としてあり得ない。そうすると、平成 28 年 4 月 1 日以後開始する事業年度に強制適用で早期適用なしか、平成 29 年 4 月 1 日以後開始する事業年度に強制適用で平成 28 年 4 月 1 日以後開始する事業年度の期首から早期適用か、のいずれかではないか。
- (25)企業の分類を判断する方法が大きく変わる。特に適用指針案第 16 項は影響が大きい。多数の企業について安定的に運用する観点からは、年度の途中から早期適用されることは望ましくない。

以上