

プロジェクト 税効果会計

項目 第 306 回企業会計基準委員会及び第 15 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 306 回企業会計基準委員会（2015 年 2 月 20 日開催）及び第 15 回税効果会計専門委員会（2015 年 2 月 17 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。このうち、(2) 及び(3)の論点について聞かれた意見への対応は、適用指針の文案（審議事項(5)-2 参照）において、資料右側のコメント（吹き出し）の中に記載している。(1)の論点について聞かれた意見への対応は、財務諸表利用者に対して行ったアウトリーチも踏まえて、今後、検討する。
 - (1) 開示（注記）に関する論点の検討
 - (2) 適用指針案の文案のうち後半（第 33 項以降）及び設例
 - (3) 適用指針案の文案のうち前半（第 32 項まで）に関して仮に見直す場合の案

II 開示（注記）に関する論点の検討

2. 第 306 回企業会計基準委員会及び第 15 回専門委員会では、開示（注記）の論点に関して、繰延税金資産の回収可能性に関連する情報が投資家の意思決定に資するかどうかの判断基準、企業の分類の開示、及び、企業の分類ごとの分析について議論した上で、事務局より次の 2 つの案を示して審議を行った。
 - (1) （案 1）重要な税務上の欠損金が生じている場合に繰延税金資産の回収可能性があると判断する根拠や計上額を説明する情報について、開示を求めるかどうかについてさらに検討する。
 - (2) （案 2）繰延税金資産の回収可能性に関連する開示（注記）を含む税効果会計に係る開示（注記）についての検討は、繰延税金資産の回収可能性に係る適用指針案の後に移管される残りの実務指針と一緒に検討する。
3. 繰延税金資産の回収可能性に関連する開示（注記）について、下記の意見が聞かれた。

企業の分類の開示について

（第 15 回専門委員会で聞かれた意見）

- (1) 「連結グループを構成する一部の企業の分類を開示しても、そのみでは投資家にとって有用な情報とはならない可能性がある」との分析には賛同できない。親会社などの中核会社について企業の分類が開示されれば、非常に有用である。

- (2) 回収可能性の判断は企業の分類が帰結ではなく、繰延税金資産の計上額が帰結であるため、財務諸表において企業の分類そのものを開示することは誤解を招く懸念がある。
- (3) 適用指針案第 16 項では分類の要件に該当しない場合もいずれかに分類することとしているため、分類の開示は誤解を招く可能性がある。
- (4) 監査委員会報告第 66 号の企業の分類に応じた取扱いを踏襲しようとしているのは、撤廃すると実務への影響が大きいためであって、監査委員会報告第 66 号の取扱いに有用性があるからではない。企業の分類を行うとしても、分類の開示に有用性があるとは言えない。
- (5) 開示の検討を行う際には、親会社のほかに IFRS を適用している在外子会社がある場合の取扱いについても検討が必要である。そのような在外子会社は、繰延税金資産の回収可能性の判断にあたって企業の分類を行っていない。

(分類 3) に該当する場合の 5 年を超える期間の判断根拠の開示について

(第 15 回専門委員会で聞かれた意見)

- (6) (分類 3) の企業が 5 年超の課税所得に基づいて回収可能であることを合理的に説明して繰延税金資産を計上する場合、根拠と計上額の開示は有用である。財務諸表利用者としては、企業の状況によっては 5 年超の課税所得に基づいて計上された繰延税金資産を除外して財務分析を行う手法も考えられるからである。また、この点は今回見直されている点であることから、開示が必須と考えている。
- (7) 分類の要件を会計上の損益から課税所得に変更しているが、課税所得は開示されていないことから、財務諸表利用者にとって企業の状況が理解しづらい可能性があることも踏まえ、(分類 3) に該当する場合において何を開示すべきかについては十分な議論が必要である。
- (8) (分類 3) に該当する企業でも、将来の合理的な見積可能期間を 3 年や 2 年と判断する場合もあるため、5 年を基準に開示を定めることは適切ではない。
- (9) 適用指針案で将来の合理的な見積可能期間を 5 年にしようとしているのは、実務に定着している状況を踏まえてのことであるため、5 年を超える期間の判断根拠のみを開示する理由は乏しい。

重要な税務上の欠損金が生じている場合の開示について

(第 15 回専門委員会で聞かれた意見)

- (10) 会計上の利益がほとんど出ていないことが開示からわかる場合に、重要な税務上

の繰越欠損金があるにもかかわらず多額の繰延税金資産が計上されているようなときには、その計上根拠を開示することが有用であり、具体的な開示内容について議論すべきと考える。繰延税金資産の計上根拠や計上額を説明する情報として、税務上の繰越欠損金の繰越期限の情報も有用ではないか。

- (11) 税務上の繰越欠損金については、ある子会社では回収可能性があるが他の子会社では回収可能性がないなど、多数の納税主体の積上げであることから、何をどこまで開示すべきかについて明確でなく、開示される情報の有用性と開示の負担を十分検討する必要がある。
- (12) 定性的な説明の開示を求めたとしても、詳細な情報の開示が可能かどうか難しいところがあり、費用対効果の観点から有用性が乏しい開示になる可能性があるのではないか。
- (13) 税務上の繰越欠損金がある場合の繰延税金資産の計上根拠に関する IFRS の下での開示については、第 8 回専門委員会で検討した事例からは有用性が感じられない。

今後の進め方に関して（案 1）を支持する意見

（第 15 回専門委員会で聞かれた意見）

- (14) 繰延税金資産の回収可能性の判断の結果により繰延税金資産の計上額が決まることから、繰延税金資産の回収可能性の判断の適用指針と繰延税金資産の計上根拠の開示は一緒に検討すべきである。
- (15) 繰延税金資産の回収可能性の判断の見直しを行うことから、回収可能性に関連する開示は一緒に見直すべきである。

今後の進め方に関して（案 2）を支持する意見

（第 15 回専門委員会で聞かれた意見）

- (16) 繰延税金資産の回収可能性に係る適用指針案が移管された後に、繰延税金資産及び繰延税金負債の主な内訳の開示内容や繰越欠損金に係る開示内容の見直しが必要となる可能性もあることから、全体のバランスを踏まえるために、残りの実務指針と一緒に検討する（案 2）を支持する。
- (17) 開示については、現行の開示要求とのバランスも踏まえる必要があり、今回の適用指針の中で議論したとしても結論に至ることは難しいのではないか。

（第 306 回企業会計基準委員会で聞かれた意見）

- (18) 開示の検討は適用指針案の開発を遅延させる可能性がある。回収可能性について

は緊急性が高いため先行して検討していることを踏まえると、開示について検討することには懸念がある。また、現在の経済情勢に鑑みると、重要な税務上の欠損金に係る開示の充実は必ずしも緊急性が高くない。したがって、残りの実務指針と一緒に検討する（案2）を支持する。

その他の意見

（第15回専門委員会で聞かれた意見）

- (19) 開示については財務諸表利用者の意見を聞くことが重要である。
- (20) 財務諸表利用者にとって、完璧な開示でなければ意味がないわけではなく、企業と議論するきっかけになる情報が開示されれば十分に意味がある。

（第306回企業会計基準委員会で聞かれた意見）

- (21) 開示については財務諸表利用者からの意見聴取（アウトリーチ）を行い、ニーズを把握していただきたい。
- (22) IFRS や米国会計基準を適用している企業の開示の有用性も含めて幅広に整理をしつつ、繰延税金資産の回収可能性の適用指針において検討できるのか、あるいは残りの実務指針と一緒に検討せざるを得ないのかについて、財務諸表利用者から意見聴取していく中で検討していただきたい。
- (23) 現在審議している適用指針の文案における要件を見直すのであれば、その見直しの内容に応じて、どのような開示が必要であるかについても検討すべきである。
- (24) 開示の検討においては、現行の日本基準が IFRS や米国会計基準と比較して開示が不足している部分があるのであれば、その点については速やかに検討すべきである。また、今回の見直しにより、判断に依拠する度合いが増す取扱いについては、開示を追加すべきかどうか検討すべきである。
- (25) 繰延税金資産の回収可能性に関する説明は、将来の見通しについての定性的な説明となる可能性があり、財務諸表の注記にはなじまないのではないかと。影響が大きければ、経営者による財政状態及び経営成績の検討と分析（MD&A）や決算説明において企業が自主的に開示するものと考えている。
- (26) 会計上の見積り項目についてその根拠を必ず開示すべきものではない。日本基準の場合、IFRS や米国会計基準と比較して回収可能性の閾値が高いにもかかわらず、IFRS や米国会計基準と比較してより詳細な開示を求めることには抵抗感がある。

Ⅲ 適用指針案の文案のうち後半（第 33 項以降）及び設例

4. 適用指針案の文案のうち後半（第 33 項以降）について、下記の意見が聞かれた。

（分類 3）に該当する企業の長期解消将来減算一時差異の取扱い（第 35 項）

（第 15 回専門委員会で聞かれた意見）

- (1) （分類 3）に該当する企業の長期解消将来減算一時差異について、適用指針案第 35 項(2)では「将来の合理的な見積可能期間において当該将来減算一時差異のスケジューリングが可能であれば」との条件が付されており、監査委員会報告第 66 号第 5 項(2)の定めとは異なる。これは、従来の取扱いを変えているように読める。

5. 適用指針案の文案のうち設例について、下記の意見が聞かれた。

設例 2 を設ける意義について

（第 15 回専門委員会で聞かれた意見）

- (1) （分類 2）や（分類 3）に該当することを前提とした場合、設例を設けるほどの難しさはなく、（設例 2）は必要性がないのではないかと。
- (2) 設例 1 及び設例 2 について、設例の必要性が乏しい点については(1)の意見と同じである。作成者側には、分類の変更の判断や重要な税務上の欠損金に該当するかどうかの判断に関するガイダンスの要望がある。
- (3) 設例 2 は、前提条件に示された繰越欠損金や将来の課税所得に基づいて（分類 2）になり得るのかどうかなどについて議論することができ、認識を共有するためには有用である。
- また、適用指針案では、重要な税務上の欠損金が生じたとしても（分類 2）に該当する場合がある取扱いを設けている。このような企業は税務上の繰越欠損金の控除見込年度及び控除見込額のスケジューリングが必要となることが設例 2 に記載されており、これは重要な内容である。
- (4) 設例 2 について、（分類 2）に該当する企業も、スケジューリングの結果に基づいて回収可能な繰延税金資産の判定が必要であることを示す意味がある。

Ⅳ 適用指針案の文案のうち前半（第 32 項まで）に関して仮に見直す場合の案

6. 第 306 回企業会計基準委員会及び第 15 回専門委員会では、第 305 回企業会計基準委員会及び第 14 回専門委員会までに聞かれた意見に対応するため、仮に見直す場

合の案を示し、審議を行った。その際、財務諸表利用者及び監査人に対する意見聴取（アウトリーチ）の概要についても報告した。

7. 適用指針案の文案のうち前半（第 32 項まで）に関して仮に見直す場合の案について、下記の意見が聞かれた。

企業の分類に応じた取扱い（第 16 項、第 62 項）

（第 15 回専門委員会で聞かれた意見）

- (1) 適用指針案の結論の背景（第 62 項）を見直す場合の案では、適用指針案第 16 項が、5 つの分類の要件に該当しない場合に用いられるのか、すべての分類の判断の基礎として用いられるのかわかりづらくなっている。
- (2) 結論の背景（第 62 項）を見直す場合の案について、わかりやすくなった。しかし、分類の判断は、どの分類の要件に近いのかに基づくというより、どの分類に対応する繰延税金資産の計上額に近いのかに基づく判断になるのではないか。そのような考え方を織り込むことはできないか。

（分類 1）の要件（第 17 項）

（第 306 回企業会計基準委員会で聞かれた意見）

- (3) （分類 1）の要件を見直す場合の適用指針案第 17 項(1)の見直し案では、「過去（3 年）及び当期において、おおむね継続的に」との表現となっている。この要件は、監査委員会報告第 66 号の例示区分 1 号の要件である「每期（当期及びおおむね過去 3 年以上）」とは異なる内容となっており、慎重な議論が必要ではないか。

（分類 2）の要件（第 19 項、第 65 項）

（第 15 回専門委員会で聞かれた意見）

- (4) （分類 2）の要件を見直す場合の案 2 では、安定的な課税所得を判断する際に「非経常的な原因」を除くものとされている。この「非経常的な原因」について、監査委員会報告第 66 号の例示区分 4 号ただし書きの「非経常的な特別の原因」に係る実務とは異なり、幅広く解釈されるべきものと考えている。
- (5) （分類 2）の要件を見直す場合の案 2 で、（分類 2）の要件を「非経常的な原因により生じたものを除き」とすることに反対する。監査委員会報告第 66 号の例示区分 4 号ただし書きの「非経常的な特別の原因」と用語が類似しており混乱すること、（分類 2）の「非経常的な原因を除き安定的」という要件と（分類 3）の「不安定」という要件を区別することが難しいことが理由である。
- (6) （分類 2）の要件を見直す場合の案 2 で用いられている「非経常的な原因」は

人によって判断が異なる可能性があるため、この用語を使わない方がよいのではないか。

- (7) (分類2)の要件を見直す場合の案2を採用し、適用指針案第28項を削除する案によると、「非経常的な原因」により重要な税務上の欠損金が生じた企業は、(分類2)及び(分類4)の双方の要件に該当することから、結果的に第16項に従って総合判断することになり、見直しの意図に反するのではないか。
- (8) (分類2)の要件を見直す場合の案2に対応する適用指針案の結論の背景(第65項)の見直し案では、(分類2)の要件である安定的な課税所得について、一時差異等を十分に解消できるほどの課税所得を継続的に獲得するだけの収益力があるか否かにより判断するものと説明されている点を支持する。課税所得が高い水準で変動している企業について、不安定であることをもって(分類3)に該当するのか、収益力があることをもって(分類2)に該当するのかにつき不明確であった点が明確化されているからである。
- (9) 結論の背景(第65項)の見直し案では、ある事業年度の課税所得が大きく減少したために(分類2)の要件に該当しない場合を記載しているが、課税所得が大きく減少しても欠損金が生じていないのであれば、なお(分類2)に該当するのではないか。
- (10) 結論の背景(第65項)の見直し案では、子会社の清算を「非経常的な原因」の例として記載しているが、多数の子会社がある企業では非経常的な原因に該当するとは限らない。

(第306回企業会計基準委員会で聞かれた意見)

- (11) (分類2)の要件を見直す場合の案2では、併せて適用指針案第28項を削除する案となっているが、賛成できない。第28項は、「非経常的な原因」の場合に限らず、複数の要素を勘案して将来の課税所得を見積った場合に5年超にわたり安定的な課税所得が生じる場合を対象としているため、案2では(分類2)が狭くなり、見直し案として後退している。
- (12) (分類2)の要件を見直す場合の案1では、「過去(3年)及び当期において、おおむね継続的に」との表現となっているが、この要件の表現では、適用指針案第28項の要件と整合性が取れないのではないか。
その観点からは、(分類2)の要件を見直す場合の案2のほうが理解しやすい。しかし、「非経常的な原因」という用語が監査委員会報告第66号の例示区分4号ただし書きの「非経常的な特別の原因」と類似している点で懸念が残る。
- (13) (分類2)の要件を見直すにあたっては、「安定的な課税所得」を監査委員会

報告第 66 号の「経常的な利益」に戻すことが適切である。繰延税金資産が回収されないケースとは、税務上の繰越欠損金の期限切れが生じるケースであると考えため、課税所得が安定的である必要はなく、不安定でも十分な課税所得が生じているならば回収可能性があると考えることが適切である。したがって、(分類 2) の要件としては「経常的な利益」のほうが適切である。

- (14) (分類 2) の要件を見直す場合の案 2 に対応する適用指針案の結論の背景 (第 65 項) に例示が記載されており、評価している。ただ、子会社株式の減損に関連して子会社を清算する場合のように非常に稀な事例が挙げられていることにより、「非経常的な原因」が限定的に解される懸念がある。子会社株式の減損に関連するならば、子会社を売却する場合を挙げるべきではないか。

(分類 2) スケジューリング不能な将来減算一時差異 (第 21 項、第 67 項)

(第 15 回専門委員会で聞かれた意見)

- (15) スケジューリング不能な将来減算一時差異の取扱いを見直す場合の適用指針第 21 項の見直し案では、「将来のいずれかの時点で損金算入される可能性が高いと見込まれるもの」について定められている。その判断にあたっては、例えば、コーポレートガバナンス・コードの原案で開示が求められている政策保有株式の政策保有に関する方針等との整合性も考慮するものと理解している。
- (16) 適用指針案第 21 項の見直し案では、「当該将来のいずれかの時点で回収できると見込まれることを合理的に説明する場合」と記載されている。「合理的な説明」ができるのであれば、スケジューリング可能なのではないか。
- (17) スケジューリング不能な将来減算一時差異の取扱いを見直す場合の適用指針案の結論の背景 (第 67 項) の見直し案では、「市場環境、保有目的、処分方針等を勘案すると、…将来いずれかの時点で売却する可能性が高いと見込まれる場合がある」との記載があるが、これは経営者が判断する場合と理解しており、能動態で表現すべきではないか。
- (18) 適用指針案の結論の背景 (第 67 項) の見直し案の表現は、担当者レベルの判断について記載されているかのように読めるので、経営者レベルの判断であることがより明確になるよう工夫が必要である。
- (19) 適用指針案の結論の背景 (第 67 項) の見直し案では、政策保有株式に関する例示において「市場環境、保有目的、処分方針等を勘案すると」と記載されているが、政策保有株式以外の場合にもこれらの要素を参照することになるのか。

(分類3)の要件(第22項、第68項)

(第15回専門委員会で聞かれた意見)

- (20) (分類3)の要件を見直す場合の適用指針案第22項の見直し案では、17項(1)や19項(1)に該当する場合を除き、(分類3)に該当するとの表現になっている。このような表現に見直すと、(分類1)や(分類2)の要件に該当しない企業がすべて(分類3)に該当すると読めてしまい、適切ではないため、表現に工夫が必要である。
- (21) 適用指針案第22項の見直し案では、17項(1)に該当する場合を除き(分類3)に該当するとの表現になっている。これは、期末における将来減算一時差異を十分に上回る課税所得が生じているが、当該課税所得が大きく増減している場合には「不安定」に該当し(分類3)に該当する可能性があることが前提となっている。同じ状況が複数の要件に該当するならば、適用指針案第16項に従って分類を判断する際に、どの分類の要件に近いかに基づいて判断するのではなく、どの分類に対応する繰延税金資産の計上額に近いかに基づいて判断することが、より適切ではないか。

以 上