

## プロジェクト 税効果会計

## 項目 第 309 回企業会計基準委員会及び第 18 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、前回の企業会計基準委員会（第 309 回、2015 年 4 月 7 日開催）及び第 18 回税効果会計専門委員会（2015 年 4 月 6 日開催）（以下「専門委員会」という。）及びで議論された次の事項について、聞かれた主な意見をまとめたものである。
  - 開示（注記）に関する論点の検討
  - 適用時期等の検討
  - コメント募集のための公開期間の検討
  - コメント募集及び公開草案の概要（案）の検討
  - 適用指針の文案の検討

## II 開示（注記）に関する論点の検討

2. 前回の企業会計基準委員会及び第 18 回専門委員会では、事務局より、今回の公開草案においては回収可能性に関する注記事項を追加せず、税効果会計に関連する他の実務指針について移管すべく審議を行う際に税効果会計に関する注記事項の全般的な見直しを行うことを提案し、審議を行ったところ、下記の意見が聞かれた。

### 会計処理と開示は併せて検討すべきであるとの意見

#### **（第 18 回専門委員会で聞かれた意見）**

- (1) 会計処理と開示は一緒に検討すべきである。開示の検討を先送りとする今回の提案は残念である。

今回の検討は税効果会計に関連する実務指針を会計基準とするにあたり現状における課題について十分に検討を行うことを目的としたものであり、監査委員会報告第 66 号の下での運用の改善のみを目的としたものではないはずである。開示の検討は今回の検討の目的に含まれていないとの意見が聞かれるが、適切な意見とは言えない。

- (2) 回収可能性に関する開示は今回の公開草案と併せて検討すべきである。第 308 回企業会計基準委員会及び第 17 回専門委員会において提示された 2 項目（評価性引当額の内訳、税務上の繰越欠損金の繰越期限等の情報）だけでも有用であるから、これら 2 項目の開示を今回の公開草案に含めるべきである。

**(第 309 回企業会計基準委員会で聞かれた意見)**

- (3) 原則論としては会計処理と開示は一緒に検討すべきである。財務諸表利用者は、回収可能性に関する現行の開示が不十分であることについて長らく改善が必要と考えてきた。今回の公開草案に開示の追加を含めないことに反対はしないが、何年も結論が出ない可能性を懸念している。

今回の公開草案の公表後に、回収可能性に関する注記事項のみの公開草案を公表すべきとの意見

**(第 18 回専門委員会で聞かれた意見)**

- (4) 今回の適用指針の強制適用の時期（平成 29 年 3 月期）と同じタイミングで開示の改正が適用されるべきである。よって、日本公認会計士協会の他の実務指針の移管に併せて開示を検討するのではなく、別途、回収可能性に関する開示を検討すべきである。

**(第 309 回企業会計基準委員会で聞かれた意見)**

- (5) 回収可能性に関する注記の追加を今回の公開草案には含めないとしても、他の実務指針の移管の議論全体とは別に、回収可能性に関する注記について優先して議論すべきである。我が国では繰延税金資産の金額が大きく、財務諸表利用者はその回収可能性について関心を有していること、監査委員会報告第 66 号に比して今回の適用指針では判断の要素がより大きくなっていることが理由である。

なお、コメント募集において意見を募っていることを理由に、コメント募集期間中に注記事項の検討ができないといったことのないようにすべきである。

今回の公開草案では注記事項を追加する提案を行わないとする事務局提案に賛成する意見

**(第 18 回専門委員会で聞かれた意見)**

- (6) 時間軸も含めて検討されていることから、事務局提案に異論ない。
- (7) 事務局提案に賛成する。今回の適用指針が公表された後に作成実務に適用するための準備期間が必要である。仮に、開示について結論を得るまでに 2~3 ヶ月を要し、適用指針の公表が遅れることとなり、かつ、平成 28 年 4 月 1 日以後開始する年度の期首から適用とする提案を前提とするならば、企業の実態を適切に反映させるために十分な準備期間が取れなくなることを懸念する。
- (8) 今回の適用指針の強制適用の時期に関する提案（平成 29 年 3 月期）と整合しており、また、公開草案の公表後、可能な限り速やかに開示の検討に着手する

ことを予定していることから、事務局提案は理解できる。

**(第 309 回企業会計基準委員会で聞かれた意見)**

- (9) 理由も含めて事務局提案に賛成する。開示全体の見直しは、税効果会計に関する会計基準全体の見直しと併せて検討すべきである。審議資料には IFRS における開示例が参考として掲載されているが、こうした詳細な開示を要求するのであれば作成者にとってのコストが大きくなると想定され、提案されている時期（平成 29 年 3 月期）からの適用に間に合うように結論を得ることは難しいのではないかと。
- (10) 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が中心であるべきと考えており、開示の追加について拙速に結論を出すべきではない。
- (11) 事務局提案に賛成である。本来、会計処理と開示は併せて検討すべきであるが、同じタイミングで適用できるように検討が終わるかどうかは実際に検討してみなければわからない。現時点では適用時期の結論を出さず柔軟に対応してはどうか。

コメントの募集の文案（注記事項に関連する部分）について

**(第 18 回専門委員会で聞かれた意見)**

- (12) コメントの募集案において、注記事項に関して、「注記事項に関する論点の検討状況」の説明（別紙 2）を付した上で、独立の質問事項を設けている点は評価できる。
- (13) 「どのような項目を追加的に開示することが望ましいか」の質問があるが、理由を含めて質問することが適切である。
- (14) 「現行の注記事項で十分な開示が行われているか」の質問に加え、今回の適用指針により取扱いが変更になることに伴い、不足となる開示がないかについても、質問を追加することが適切である。
- (15) （別紙 2）においては、他の実務指針に係る審議について「本公開草案の公表後、可能な限り速やかに着手することを予定している」との記載がある。この記載を、注記事項に関する提案を今回の公開草案に含めなかった理由に含めることが適切である。
- (16) （別紙 2）の第 9 項でコストへの言及があるが、これは社会全体にとってのコストではなく財務諸表作成者にとってのコストを意味していると理解しており、その旨が明確になるような記載とすることが適切である。
- (17) （別紙 2）におけるコストと便益の分析は必ずしも根拠が明確ではなく、断定

することが適切かどうか検討すべきである。

- (18) (別紙2)に「次の項目(企業の分類の開示、5年を超える部分の開示)に関しては財務諸表利用者から開示を追加する要望が聞かれるものの」(別紙2第6項)との記載があるが、財務諸表利用者からの要望が当該2項目のみであったとの誤解を招かない記載とすることが適切である。

**(第309回企業会計基準委員会で聞かれた意見)**

- (19) 注記事項に関する質問に、今回の公開草案に注記事項に関する提案を含めていないことの是非や、他の実務指針の移管の検討とは別に回収可能性に関する開示を検討する方法の是非も含めてはどうか。

- (20) 財務諸表利用者と作成者の相互理解のため、注記事項の必要性が財務諸表作成者に伝わるのが重要である。そのために、財務諸表利用者に対する意見聴取(アウトリーチ)の概要をコメントの募集に織り込んでどうか。

金融資本市場が国際化していることを踏まえると、国際的な会計基準における開示も参考にしつつ検討を進めることが重要であり、そうした方針をコメントの募集に記載してはどうか。

注記事項に関する検討について、公開草案の公表後、可能な限り速やかに着手することを、コメントの募集において明記すべきではないか。

その他

**(第18回専門委員会で聞かれた意見)**

- (21) 開示に係る財務諸表作成者の負担感は現行でも大きい。例えば、社内の検討では、有価証券報告書における税効果会計に係る注記を決算短信に含めることは時間的に難しいとの結論となっている。開示の拡充の検討にあたっては、財務諸表作成者の負担感に見合う便益や効果があるかどうかを十分に議論する必要がある。

**(第309回企業会計基準委員会で聞かれた意見)**

- (22) 審議資料に参考として掲載されているIFRSにおける開示は詳細なものであり、今回の公開草案により財務諸表作成者の負担が軽減されたわけではないのに、こうした詳細な開示を要求することはバランスが取れないと考える。
- (23) 詳細な開示がなされている事例だけを参考にすると誤解を招く懸念がある。
- (24) 開示例はあくまで参考に過ぎず、あるべき開示を検討することとなるため、懸念する必要はないのではないか。

### Ⅲ 適用時期等の検討

### 会計方針の変更又は会計上の見積りの変更との関係に関する論点

3. 前回の企業会計基準委員会及び第 18 回専門委員会では、事務局より、監査委員会報告第 66 号に従った会計処理から適用指針案に従った会計処理への変更は会計基準等の改正に伴う会計方針の変更<sup>1</sup>に該当するものとの考え方を示し、審議を行ったところ、下記の意見が聞かれた。

#### 会計方針の変更<sup>2</sup>に該当するため影響額は利益剰余金に加減すべきとする意見

##### (第 18 回専門委員会で聞かれた意見)

- (1) 事務局の示した考え方に賛成である。監査委員会報告第 66 号は会計上の見積りに関するルール<sup>3</sup>の性格があり、そのルールが変更になったのであるから、会計方針の変更<sup>4</sup>に該当する。ルールが変更されたのではなく運用が変わることによる影響もあるかもしれないが、影響額は一括して利益剰余金に加減するものとして扱わざるを得ない。
- (2) 監査委員会報告第 66 号が会計基準等<sup>5</sup>に変わったことは大きな変更であり、会計方針の変更<sup>6</sup>として扱い、その影響額は利益剰余金に加減することが適切である。

##### (第 309 回企業会計基準委員会で聞かれた意見)

- (3) 会計方針の変更と整理することが適切である。過去において純損益に含まれなかったから純損益に反映させるべきとの主張について、今回の適用指針による影響を当期の純損益に反映させることが適切な<sup>7</sup>のか疑問である。
- (4) 企業会計基準第 24 号「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」(以下「遡及基準」という。)の文言上は、会計基準等の改正に伴う会計方針の変更<sup>8</sup>に該当し、その影響額は利益剰余金に加減するもの<sup>9</sup>と考える。

#### 適用指針案の適用による影響額は損益に計上すべきとする意見

##### (第 18 回専門委員会で聞かれた意見)

- (5) 今回の適用指針案は監査委員会報告第 66 号を基本的に踏襲していることから、適用指針案の適用による影響額は損益に計上すべきと考えられる。
- (6) 形式的にはルールが変更されたが、実態としては、本来認められるべきであったものが認められるようになっただけであるため、適用指針案の適用による影響額は損益に計上すべきである。

##### (第 309 回企業会計基準委員会で聞かれた意見)

- (7) 今回の適用指針案は監査委員会報告第 66 号を基本的に踏襲しており、どこまで実質的な変更があったと捉えるか議論があり得るのではない<sup>10</sup>か。

- (8) これまで監査委員会報告第 66 号の下で、繰延税金資産について見積りを行っても認められないという制約があった。今回の適用指針の下で見積りを行うことができるようになったにもかかわらず、新たな情報がないから会計上の見積りではないとする理由で損益計上を認めないのは、適用指針案への強い反対が出るのではないか。

コメント募集における質問事項に含めることに賛成の意見

**(第 18 回専門委員会で聞かれた意見)**

- (9) 会計方針の変更に該当するとしても、会計上の見積りの変更としないことについて、コメント募集の質問事項として広く意見を募るべきである。

**(第 309 回企業会計基準委員会で聞かれた意見)**

- (10) 今回の適用指針案は実質的な変更があったと捉えるかどうか議論があり得るところであり、少なくとも、会計上の見積りの変更としないことについて、コメント募集の質問事項とすべきである。
- (11) 回収可能性の判断が会計上の見積りであることから、今回の適用指針に従った会計処理への変更を会計上の見積りの変更としないことについて、コメント募集の質問事項に何らかの質問を織り込んでどうか。

コメント募集における質問事項に含めることに反対の意見

**(第 18 回専門委員会で聞かれた意見)**

- (12) 会計基準設定主体として、監査委員会報告第 66 号に従った会計処理から適用指針案に従った会計処理への変更が会計上の見積りの変更と該当するか否かを問うことは適当ではない。

**(第 309 回企業会計基準委員会で聞かれた意見)**

- (13) 今回の適用指針案に従った会計処理への変更を会計上の見積りの変更であるとの主張は遡及基準と整合せず、会計上の見積りの変更と該当するかどうかを質問事項とすることは、会計基準設定主体としては適切ではない。

その他

**(第 309 回企業会計基準委員会で聞かれた意見)**

- (14) 監査委員会報告第 66 号の運用について長らく問題意識を有してきた作成者が、今回の見直しによる影響を当期純損益に反映させるべきと考えていることは理解できる。遡及基準の「会計上の見積りの変更」の定義に該当しないとして

も、何らかの対応を検討することは必要ではないか。

- (15) 今回の適用指針案に従った会計処理への変更は会計上の見積りの変更に該当しないが、会計方針の変更にも該当しないとの整理が可能であれば、その影響を損益に計上することは不可能とは言えないと考える。

#### 任意の遡及適用の可否に関する論点

4. 前回の企業会計基準委員会及び第 18 回専門委員会では、事務局より、適用指針案を適用するにあたり、過去の期間の連結財務諸表及び個別財務諸表に対して遡及適用を認めないことを提案し、審議を行ったところ、異論は聞かれなかった。

#### 強制適用の時期に関する論点

5. 前回の企業会計基準委員会及び第 18 回専門委員会では、事務局より、平成 28 年 4 月 1 日以後開始する年度の期首からの適用とすることを提案し、審議を行ったところ、異論は聞かれなかった。

#### 早期適用の取扱いに関する論点

6. 前回の企業会計基準委員会及び第 18 回専門委員会では、事務局より、適用指針公表日以後終了する年度末からの早期適用を認めることを提案し、審議を行ったところ、下記の意見が聞かれた。

##### 年度末からの早期適用を認めるべきではないとする意見

###### (第 18 回専門委員会で聞かれた意見)

- (1) 年度末からの早期適用を認めると、期首時点に遡って影響を把握する必要があるが、例えば、分類 3 の企業が年度末に早期適用して 5 年超を見積った場合、その年度の期首時点で 5 年超見積れたかどうか判断しなくてはいけないが、期首で 5 年分しか資料が準備されていなかった場合、判断することは困難であり、監査対応に支障をきたす。

このようなケースでは、期首時点で 5 年超の見積りを行う場合は、累積的影響額が利益剰余金に計上されるのに対し、期首時点で 5 年超の見積りが行えないとすると、影響額は当期純利益に計上されることになり、操作性が生じてしまう。

- (2) 今回の適用指針案は上場企業以外の多くの企業に適用され、これらの企業に十分周知する必要性を考慮すると、年度末からの早期適用は認めるべきではない。

###### (第 309 回企業会計基準委員会で聞かれた意見)

- (3) 年度末に早期適用する場合、その年度の期首時点で累積的影響額を算定し、翌年度には適用初年度の四半期に遡って適用することが必要となるが、実務的に可能なのか懸念があり、実務対応について議論しておく必要がある。

年度末からの早期適用を認めるべきとする意見

(第 18 回専門委員会で聞かれた意見)

- (4) 今回の適用指針案は企業の実態をより適切に反映するものであり、事務局提案を支持する。なお、期首に遡ることへの対応について、早期適用を行うための十分な情報を準備できる企業が早期適用すればよいのではないかと考える。
- (5) 事務局提案を支持する。早期適用しようとしている企業は、既に早期適用するための十分な情報を準備できていると考えている。
- (6) 事務局提案に賛成である。

(第 309 回企業会計基準委員会で聞かれた意見)

- (7) 平成 28 年 3 月期の年度末に早期適用することを要望する企業が多数ある。

その他

(第 18 回専門委員会で聞かれた意見)

- (8) 例えば 2 月決算の企業の場合にはいつから早期適用できることとなるのか。

## IV コメント募集のための公開期間の検討

7. 前回の企業会計基準委員会及び第 18 回専門委員会では、事務局より、仮に公開草案の公表時期が 5 月の連休より後であることを前提として、公開草案に係るコメント募集期間を 2 ヶ月とすることを提案し、審議を行ったところ、下記の意見が聞かれた。

2 ヶ月より長くすることが適切との意見

(第 309 回企業会計基準委員会で聞かれた意見)

- (1) 回収可能性については多くの議論がなされており、質問事項も多い。コメントを形成するには、各企業が個々の状況を踏まえて監査人と議論することも必要である。したがって、4 ヶ月から 5 ヶ月とすべきであり、最低 3 ヶ月は必要である。

公表のタイミングによっては 2 ヶ月より長くすることも考えられるとの意見



(第 18 回専門委員会で聞かれた意見)

- (2) 現時点では公表時期が未定のため、公表のタイミングによっては2ヶ月より多少長くすることも考えられる。

(第 309 回企業会計基準委員会で聞かれた意見)

- (3) 論点が多いとは言えないが、コメント形成のために十分理解される必要性を考えると、公開草案を公表するタイミングによっては多少長くすることは考えられる。

2ヶ月で十分であるとの意見

(第 18 回専門委員会で聞かれた意見)

- (4) 本公開草案の内容であれば2ヶ月で十分である。

(第 309 回企業会計基準委員会で聞かれた意見)

- (5) 修正国際基準(案)はコメント期間中に夏休みをはさむため、実質的に2ヶ月であった。本公開草案は、扱う領域が繰延税金資産の回収可能性に限定されており、2ヶ月が適切である。今回2ヶ月を超える期間とすると、今後、より広い領域を扱う公開草案の場合に影響を与えかねないことが懸念される。
- (6) できるだけ早く、適用指針が最終化されることによって企業の実態がより適切に反映されることが重要であるから、2ヶ月が適切である。適用指針を早く最終化することにより、より適切に周知を図ることも可能となる。

## V コメント募集及び公開草案の概要(案)の検討

8. 前回の企業会計基準委員会及び第18回専門委員会では、コメント募集及び公開草案の概要(案)を示して審議を行ったところ、具体的な質問項目を掲げることを支持する意見が複数聞かれたほか、下記の意見が聞かれた。

なお、注記事項に関する質問事項について聞かれた意見は第2項に、会計方針の変更又は会計上の見積りの変更との関係について聞かれた意見は第3項に、それぞれ記載している。

質問事項を追加すべきとの意見

(第 18 回専門委員会で聞かれた意見)

- (1) 企業の分類の要件そのものについて、当期末における事象(例えば、重要な税務上の繰越欠損金が存在すること)に基づく要件から過去及び当期の期間における事象(例えば、重要な税務上の欠損金が生じたこと)に基づく要件に変更したことも、質問項目に含めてはどうか。

(第 309 回企業会計基準委員会で聞かれた意見)

- (2) 質問事項 3 に関連して、「臨時的な原因により生じたものを除いた課税所得」に基づく要件としていることや、その考え方(適用指針案第 65C 項)についての質問を追加することが必要である。

## VI 適用指針の文案の検討

9. 前回の企業会計基準委員会及び第 18 回専門委員会では、適用指針の文案について下記の意見が聞かれた。

(第 18 回専門委員会で聞かれた意見)

- (1) 長期解消将来減算一時差異について、(分類 3) に該当する企業において、5 年間のスケジューリングを行った場合に一時差異のうち一部回収できないケースのときも、5 年超の部分必ず回収可能とすることには懸念がある。
- (2) 将来の課税所得の見積額による回収可能性に関する取扱い(適用指針案第 15 項～)は、回収可能性の判断に関する手順のうち、将来減算一時差異の解消見込額を将来の一時差異等加減算前課税所得の見積額と相殺する手順(適用指針案第 11 項(5))において将来の一時差異等加減算前課税所得の見積額を判定する際に適用される取扱いであると理解している。その関係がより明確になるような記載とすることが適切である。
- (3) 回収可能性の判断に関する手順において「将来の課税所得の見積額に基づき」計上する(適用指針案第 11 項また書き)との記載があり、繰越欠損金を控除する前の課税所得の見積額に基づく趣旨と理解している。その点をより明確にすべきではないか。
- (4) スケジューリング不能な一時差異に係る回収可能性について「合理的に見積ったもの」「合理的にスケジューリングが行われている限り」との記載から「合理的に」を削除する提案となっている(適用指針案第 13 項)。監査委員会報告第 66 号を踏襲していることから「合理的に」を残すことが適切と考えるが、仮に削除する場合には、従来取扱いと異なるとの誤解を与えないよう、合理的であることを想定している旨を結論の背景に記載することが適切である。
- (5) 役員退職慰労金に関連する記載(適用指針案第 42 項)は、その他有価証券の評価差額や退職給付に係る負債などの「その他の包括利益」に関連する記載の間にあるが、順序を再考することが適切である。

- (6) 退職給付に係る負債の未認識項目に関連する記載(適用指針案第44項)では、長期解消将来減算一時差異と同様に取り扱っているとされており、将来の合理的な見積可能期間(おおむね5年)においてスケジューリングを行うことになると理解しているが、実務的な課題がないか。

以 上