

プロジェクト 税効果会計

項目 第 19 回税効果会計専門委員会で聞かれた意見

I 本資料の目的

1. 本資料は、前回の税効果会計専門委員会（第 19 回・2015 年 4 月 21 日開催）（以下「専門委員会」という。）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）に関する進め方の検討
 - 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）に関する進め方の検討

2. 前回の専門委員会では、事務局より、日本公認会計士協会の税効果会計に関連する他の実務指針の移管に係る審議を行う際に税効果会計に関する注記事項の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。
 - (1) 今回の適用指針案に伴って追加すべき開示は、本来は今回の適用指針案に含めるべきであるが、開示に関する定めが頻繁に改正されると財務諸表作成及び監査の実務において負担になることも理解できる。また、今回の検討では、会計処理の改正を 2 段階に分けて進めているという特殊性もある。開示については、これらの点を踏まえて実行可能な進め方とすることでよいと考える。
 - (2) 「コメント募集」の「(別紙 2) 注記事項に関する論点の検討状況」や検討資料には、開示に関連して財務諸表作成にかかるコストがどの程度追加になるかを検討する必要があるとの記載がある(別紙 2 第 9 項、検討資料(審議事項(1)-2) 第 7 項)。これらの記載でコストを強調し過ぎると、財務諸表を理解するうえで重要な情報であってもコストを理由に注記は必要ないとの方向性になりかねないのではないか。
 - (3) 「コメント募集」や検討資料では「会計処理と開示は併せて検討すべきであるとの意見も複数聞かれる」との表現がなされているが、基準設定主体として会計処理と開示は併せて検討するという姿勢を堅持していただきたい。「コメン

ト募集」において「当該審議は速やかに進めていく予定である」(第10項)と記載された趣旨は理解した。

- (4) 「コメント募集」において注記事項に関する質問項目を設けるのであれば、財務諸表作成者が(別紙2)で議論されている注記事項(評価性引当額の内訳や税務上の繰越欠損金に関する情報など)についてのコストを説明できるような質問を含めるべきである。

Ⅲ 適用時期等の検討

適用指針案の適用に関する取扱い

3. 前回の専門委員会では、事務局より、次の代替案を検討したうえで、適用指針案全体について会計方針の変更として取扱うこととする一方で、「コメント募集」において質問項目を設けて意見を聴取することを提案し、審議を行ったところ、下記の意見が聞かれた。

(代替案A) ハイレベルな会計方針は変更されていないとして、会計方針の変更とは取り扱わない。

(代替案B) 適用指針案の個別の条項ごとに会計方針の変更かどうかを決定する。

(代替案C) 会計方針の変更として取り扱うが、期首時点の影響額について利益剰余金に加減しない経過的な取扱いを設ける。

適用指針案の適用による影響額は利益剰余金に加減すべきとする意見

- (1) 会計方針の変更かどうかについて3つの代替案を検討しているが、遡及基準(企業会計基準第24号)の基本的な考えに基づくと、いずれの代替案も課題があり、採用することは難しいとする事務局提案に賛成である。

- (2) 適用指針案の適用による影響額を当期の損益に反映させると当期純利益が歪む。財務諸表利用者の視点では、適用指針案の適用による影響額を当期純利益から除く調整の手間が少ないことから、期首の利益剰余金に加減する方が望ましい。

また、仮に当期の損益に反映させる場合に影響額が注記されないということであれば、期首の利益剰余金に加減して影響額を注記することが適切である。

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

- (3) 繰延税金資産の回収可能性の判断は会計上の見積りであり、会計上の見積りに係る計算結果の変動を当期の損益に含めるという考え方は理解できる。

また、将来の税制改正により税率が下がっていくことが予想されるため、仮に今回の適用指針案の適用により繰延税金資産を追加計上した場合、将来的に

繰延税金資産が取り崩されて当期純損益に対してマイナスの影響が生じることが想定される。今回の適用指針案の適用による影響額を利益剰余金に加算する一方、将来の取崩しによる影響が損益に反映される点は、理解が得られないものとする。

なお、仮に今回の適用指針案の適用による影響額を損益に反映したとしても、当該金額に重要性があるならば、企業が自主的に説明責任を果たすことが想定されるため、損益に計上することは問題ないとする。

- (4) 会計上の見積りの変更にも会計方針の変更にも該当しないという考え方が多くの同意を得られやすいのではないかと。

監査委員会報告第 66 号は、会計ルールである税効果会計基準や個別税効果実務指針よりも繰延税金資産の計上額を制約するような内容を監査上の取扱いとして定めたものであると理解しており、会計処理の原則及び手続きを定めたものに該当するかどうか議論のあるところである。今回、適用指針案の適用により、税効果会計基準や個別税効果実務指針により整合的な方向に改正することとなるが、これまで監査委員会報告第 66 号の下で計上できなかった利益があることも念頭に置く必要があるのではないかと。

「コメント募集」における質問事項に関する意見

- (5) 「コメント募集」で「適用初年度の損益に反映させるべきとの意見」について質問を設けている（質問 8）が、仮に適用指針案の適用による影響額を損益に反映させるべきとの意見が多数寄せられた場合、どのように対応するのか。

また、企業の実態に変化はないにもかかわらず、業績修正の適時開示が必要になるほどの重要な影響が生じる場合も考えられる。このような場合には、適用指針案の改正の影響と説明する以外には考えられないことから、影響額を損益に反映させることは適切ではないのではないかと。

仮に質問項目を設けるのであれば、影響額を損益に反映させることが、どのような観点で適正な財務報告につながるのか、根拠を含めて質問すべきである。

- (6) 今回の適用指針案の適用が会計方針の変更に該当するのか否かを「コメント募集」において質問することは、基準設定主体としては適切でないのではないかと。
- (7) 今回の適用指針案の適用が、会計方針の変更に該当するのか会計上の見積りの変更に関連するのはいずれも理屈はあると考えており、会計方針の変更に該当するから利益剰余金に加減すべきであるとの提案には反発が大きいと見込まれる。

「コメント募集」では、今回の適用指針案による会計処理のうち、どこまで

が監査委員会報告第 66 号においても認められていたものか判断することが困難であると説明したうえで、今回の適用指針案の適用による影響を損益に反映させる理屈を問いかけることが、より適切ではないか。

- (8) 「コメント募集」で質問するのであれば、今回の適用指針案の適用は会計方針の変更に該当すると整理したうえで、将来的に税率が下がることが想定される中で影響額を損益に反映させたいという意見が聞かれるとして、その意見を問えば論点が理解しやすいのではないか。

ただし、企業が説明責任を果たすために、影響額を損益に反映した方がよい理由を質問し、その理由を踏まえて最終的に検討すればよいのではないか。

その他

- (9) 代替案 C で検討されている経過的な取扱いは、過去に遡及できないときに通常は期首の利益剰余金で調整するものであり、損益で調整することは遡及基準の趣旨ではないものと考えている。

- (10) 検討資料では「今回の見直しは、監査上の取扱いから会計上のルールへの変更を行うものであり、遡及基準をそのままあてはめることはなじまない」という意見を踏まえて、事務局の提案がなされている（第 29 項）。

遡及適用指針第 5 項によれば、監査・保証実務委員会報告のうち会計処理の原則及び手続きを定めたものが遡及基準の「会計基準等」に該当することは明確と考えており、これを否定するかのような意見を踏まえることが適切か疑問である。

- (11) 検討資料では「適用指針案による会計処理のうち、どこまでが監査委員会報告第 66 号においても認められていたものか判断することが困難な可能性がある」との記載がある（第 8 項）。しかし、個々の企業において、どこまでが従来の会計方針であり、どこからが今回変更されたのかは特定できるのではないか。

- (12) 検討されている代替案 A は、例えば、収益認識に係る会計方針について、代替的な会計処理が認められていないために会計方針が注記されていない場合には会計方針の変更に該当しないかのような案であり、これを採用することは困難である。

- (13) 監査委員会報告第 66 号の理解が容易ではないうえに、個々の定めのうちどの部分が会計方針の変更に該当し、どの部分が会計上の見積りの変更に該当するといった対応を採用すると、さらに理解が困難となる。

- (14) 代替案 A、B 及び C について、それぞれどのような注記になるのかをイメージして検討したい。
- (15) 今回の適用指針案の適用による影響額を注記することは困難ではないか。影響額に重要性があるならば、企業が自主的に説明することは想定されるが、すべての企業が注記するような内容ではないのではないか。
- (16) 仮に今回の適用指針案の適用による変更が会計上の見積りの変更に該当するとした場合にも、現行の会計基準等の下で、当該会計上の見積りの変更による損益への影響額は注記されるのではないか。
- また、平成 28 年 3 月末の決算において、早期適用しない場合には、未適用の会計基準等の適用による影響の注記がなされ、その中に影響額の記述もなされることになると思われる。

早期適用に関する検討

4. 前回の専門委員会では、事務局より、年度末に早期適用する際の当該年度の期首に係る検討についての記載を追加したうえで、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

- (1) 年度末からの早期適用を認める場合には、平成 28 年 3 月期の期末において期首の状況を判断するにあたって、当該期首においてどのような資料が準備されていたのかを判断する必要があり、作成者にとっても監査人にとっても複雑で困難な判断を伴うと考えられる。また、適用指針案の適用による影響を期首の利益剰余金に加減することを前提とすると、期首時点でどのような資料が準備されていたかにより適用指針案の適用による影響の処理結果が異なることとなり、操作性の余地が生じる懸念がある。したがって、年度末からの早期適用を認めるべきではない。
- (2) 平成 27 年 4 月現在において、例えば（分類 2）に該当する企業がスケジューリング不能な将来減算一時差異の回収可能性について説明を用意しているということは、一般的には想定されない。このため、平成 28 年 3 月末において、スケジューリング不能な将来減算一時差異の回収可能性についての説明がなされた場合に、期首における説明を新たに求めるべきかどうか、難しい判断となる可能性がある。
- (3) 年度末からの早期適用を認める場合に、年度末において遡って期首の状況を監

査することは、可能な場合もあるが、困難な場合もあると考える。特に、期中に状況変化が生じた場合に、それがいつの時点で生じたのか判断が困難な場合があるのではないかと考える。

- (4) 早期適用を認める場合に企業間の比較可能性が低下することを考慮すると、早期適用を認めることは必ずしも適切ではない。

年度末からの早期適用を認めるべきとする意見

- (5) 今回の適用指針案が強制適用される年度について考えた場合、企業は当該年度の期首時点において適用指針案に従って回収可能性の判断を行うが、監査では事後的に期首時点の判断について遡って検討することになるから、早期適用の場合が強制適用の場合よりも問題が大きいということはないと考える。

- (6) 適用指針案は、基本的には監査委員会報告第66号を引き継いでいることから、適用指針案の適用により重要な影響が生じる企業がどの程度あるのかという点も、早期適用を認めるべきかどうかの判断材料になるのではないかと考える。

実際に重要な影響があれば、注記が要求されていない場合でも企業は自主的に情報を開示すると想定されるから、利用者が困ることはないと考えられる。

- (7) 適用指針案の適用に当たり、今回新たに認められている合理的な説明を要する定めを適用する企業はそれほど多くはないのではないかと考えている。適用指針案の早期適用を認めることによって企業の実態をより適切に表すことができるというメリットを、少数なケースに関する懸念によって否定することは適切ではないと考える。

適用指針案（結論の背景）に関する意見

- (8) 年度末から早期適用する場合には、まず年度の期首時点について適用指針案に従って回収可能性の判断を行い、その後、年度末時点について回収可能性の判断を行うのではないかと考える。結論の背景に記載することが提案されている文案の後半部分では、年度の期首時点について判断する必要があるとの点が理解されないのではないかと考える。

IV コメント募集のための公開期間の検討

5. 前回の専門委員会では、事務局より、本公開草案の公開期間を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ヶ月で十分であるとの意見

- (1) 適用指針をできるだけ早く最終化することが重要である。平成 27 年度 3 月期の年度末決算の繁忙期も終わりつつあることから、公開期間は 2 ヶ月あれば十分である。
- (2) 公開期間は 2 か月で十分と考える。

V 適用指針の文案の検討

6. 前回の専門委員会では、適用指針の文案について下記の意見が聞かれた。

長期解消将来減算一時差異について

- (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。このような懸念を踏まえたうえで現在の文案でよいと考えているのか、伺いたい。
- (2) 長期解消将来減算一時差異について、監査委員会報告第 66 号では「回収可能性があるものと判断できるものとする」と表現されているのに対し、適用指針案では「回収可能性があるものとする」と表現されている。そのため、監査委員会報告第 66 号で例示区分 3 号の企業が長期解消将来減算一時差異を回収可能性がないと判断していた場合に、適用指針案の適用に伴い繰延税金資産を計上しなければならないのかどうか不明確である点に懸念がある。
- (3) 上記(1)及び(2)に関連し、監査委員会報告第 66 号で例示区分 3 号の企業が、回収可能性に係る判断を行うことなく長期解消将来減算一時差異に係る繰延税金資産を計上している実務が見られることについて、改善が必要と考えている。

以 上