

プロジェクト 税効果会計

項目 第 20 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 20 回・2015 年 5 月 7 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り、事務局の対応を併せて記載している。
 - 開示に関する進め方の検討（「コメント募集」案の検討を含む。）
 - 適用時期等の検討（「コメント募集」案の検討を含む。）
 - 適用指針の文案の検討

II 開示に関する進め方の検討（「コメント募集」案の検討を含む。）

2. 前回の専門委員会では、事務局より、前々回の専門委員会（第 19 回）及び前回の企業会計基準委員会（第 310 回）で聞かれた意見を踏まえて「コメント募集」案を修正し、審議を行ったところ、下記の意見が聞かれた。
 - (1) 事務局提案に異論はない。前々回の専門委員会では、「コメント募集」案において財務諸表作成にかかるコストが強調され過ぎている点について意見を述べたが、今回の「コメント募集」案では適切に修正されている。
⇒ 事務局提案に同意するものである。

III 適用時期等の検討（「コメント募集」案の検討を含む。）

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、前々回の専門委員会及び前回の企業会計基準委員会で聞かれた意見を踏まえ、検討資料、「コメント募集」案及び適用指針の文案を修正したうえで、審議を行ったところ、下記の意見が聞かれた。

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

- (1) 適用指針案は会計方針の変更を会計上の見積りの変更と区別することが困難なケースに類似しており、減価償却方法の変更のように会計方針の変更として取り扱ったうえで、会計上の見積りの変更と同様に変更による影響額を損益に反映させる処理と整合的になるように、経過的な取扱いとして適用による影響

額の全額を損益に計上することは一定の論拠があるという前回の企業会計基準委員会で聞かれた意見に賛同する。

今回の適用指針案の適用による影響額が、会計方針の変更によって生じたのか、新たな情報によって生じたのかを区分することは難しいのではないかと。両者の区分が難しいことから、減価償却方法の変更のように適用指針案全体を会計上の見積りの変更と同様に損益に反映させることが適切であると考えられる。

⇒ 遡及基準における会計方針の定義(4項(1))及び会計方針の変更の定義(4項(5))によると、会計基準等の変更自体は会計方針の変更ではなく、企業が会計基準等の変更に伴って会計処理を変更した場合に会計方針の変更となる。

今回のケースに当てはめると、適用指針案に基づいた会計処理が、監査委員会報告第66号に基づいた会計処理と異なるか否かは条項ごとに異なるため一概には言えない。この点、監査委員会報告第66号に基づいた会計処理と異なるものかどうかは企業の判断に委ねられる内容が適用指針案には含まれると考えられる一方で、監査委員会報告第66号に基づく会計処理の定め自体を明らかに変更する内容も含まれると考えられる。企業がこれまで採用していた会計処理の原則及び手続と異なる会計処理の原則及び手続を行うことにより、財務諸表の数値に差異が生じる場合、会計方針の変更として取り扱うことになる。

一方、遡及基準における減価償却方法の変更は、消費パターンの変動を新たな情報に基づくものであると捉えて会計上の見積りの変更と同様に損益に反させることとしている。また、新たな減価償却方法は期首から将来に向かって適用され、期首残高を変更しない。

このように今回の適用指針案と減価償却方法の変更は、性質や会計処理が異なるものと考えられる。

- (2) 仮に会計方針の変更による影響と新たな情報による影響とを、各企業において区分し、監査人と協議することで対応可能であるならば、会計方針の変更による影響は期首の利益剰余金に加減し、新たな情報による影響は損益に計上することにより、適切な結果が得られるのではないかと。

⇒ 適用指針案には、監査委員会報告第66号とは異なる会計処理になるものと異なる会計処理が含まれると考えられることから、審議事項(5)-4で検討している代替案Bのように、個別の条項ごとに会計方針の変更に該当するものを特定する方法が考えられる。しかしながら、両者の厳密な区分は困難な場合があることから、この方法を採用することは困難であるものと考えられる。

- (3) 適用指針案は監査委員会報告第66号における企業の分類に応じた取扱いを基本的に踏襲した上で、運用上の問題に対応して明確化や改善を図っているもの

であり、適用による影響額を期首の利益剰余金に加減する取扱いは違和感があるという前回の企業会計基準委員会で聞かれた意見に賛同する。税効果会計基準及び個別税効果実務指針が改正されていない中で、補足的な位置づけであった監査委員会報告第 66 号は会計上のルールではなく、今回の適用指針案は監査委員会報告第 66 号の趣旨を引き継いでいると整理することが適切である。

⇒ 今回の適用指針案は、監査委員会報告第 66 号に定められる繰延税金資産の計上額を算定するための会計処理及び手続を変更する内容を含んでいると考えられる。

- (4) 今回の適用指針案は、監査委員会報告第 66 号の運用上の問題点に対応するものであり、遡及が難しいため、適用初年度において適用指針案の適用による影響を処理するものであるから、その影響は損益に計上すべきであると考ええる。

⇒ 今回の適用指針案が公表されたことにより企業がこれまで採用していた会計処理の原則及び手続と異なる会計処理の原則及び手続を行うことにより、財務諸表の数値に差異が生じる場合、会計方針の変更として取り扱うことになると考えられる。

- (5) 会計方針が変更された場合には原則として過年度の財務諸表を遡及修正し、遡及修正しない場合にはその影響を期首の利益剰余金に加減するという考え方について理解はできる。一方、税法が変更されて税率が変更された場合には、その影響が損益に反映される点でバランスが取れておらず、今回の適用指針案の取扱いにおいて一定の配慮があるべきではないか。

⇒ 税率変更による繰延税金資産の取崩しは、改正後の税率が公布されたという新たな情報が入手され、会計上の見積りの変更として取り扱われるものであるため、今回の適用指針案の影響による議論とは性格が異なると考えられる。

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

- (6) 事務局提案に賛成する。

適用初年度の期首の繰延税金資産の額について考えた場合、その前期末と同じ情報に基づいて算定することとなるため、仮にその額に変更が生じるならば、その変更はルールの変更によって生じたと考えることが適切である。

監査委員会報告第 66 号が会計基準に該当するかどうかについては、遡及適用指針では「日本公認会計士協会が公表した監査・保証実務委員会報告のうち会計処理の原則及び手続を定めたもの」が遡及基準にいう「会計基準等」に含まれるとしている（第 5 項(5)）。したがって、現行基準の下では、監査委員会

報告第 66 号は会計上のルールとして取り扱われており、適用指針案の適用による影響額は利益剰余金に加減することとなると考えられる。適用指針案の適用による影響額を損益に計上することについて適切な理由があるかどうかは、「コメント募集」により意見を集め、改めて検討することが適切である。

⇒ 事務局提案に同意するものである。

- (7) 仮に適用指針案の適用による影響を損益に計上する場合には、会計基準レベルの取扱いを変更することになると考えられるため、適用指針レベルの定めでは不十分ではないか。

⇒ 遡及基準では、会計基準等の改正に伴う会計方針の変更の場合に、会計基準等で特定の経過的な取扱いを定める場合にはその経過的な取扱いに従うこととしており（遡及基準第 6 項（1））、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か損益に反映させるかは、適用指針案の経過的な取扱いとして設けるものであることから、適用指針レベルの定めで十分である。

適用初年度における開示に関する取扱い

4. 前回の専門委員会では、前々回の専門委員会で聞かれた意見を踏まえ、適用初年度における開示に関して次のような提案を行い、審議を行ったところ、下記の意見が聞かれた。

- 強制適用の場合も早期適用の場合も、会計方針の変更としての影響額の開示として、遡及基準第 10 項(5)ただし書きの定めにかかわらず、期首における影響額のみ注記を求めることとし、主な表示科目として利益剰余金に対する影響額、その他の包括利益累計額又は評価・換算差額等に対する影響額、繰延税金資産に対する影響額について注記を求める経過的な取扱いを定める。

- (8) 事務局提案では、変更前の会計方針によった場合の当期の 1 株当たりの情報に対する影響額は要求していないと理解してよいか。

⇒ 適用指針案第 49 項(5)では「企業会計基準第 24 号第 10 項(5)ただし書きの定めにかかわらず」としており、変更前の会計方針によった場合の当期の 1 株当たりの情報に対する影響額は要求していない。

早期適用に関する検討

5. 前回の専門委員会では、事務局より、前々回の専門委員会及び前回の企業会計基準委員会で聞かれた意見を踏まえ、検討資料、「コメント募集」案及び適用指針の文案を修正したうえで、審議を行ったところ、下記の意見が聞かれた。

早期適用した年度の期首に遡って適用指針案を適用することについての意見

- (9) 「コメント募集」案に追加された質問においては、早期適用した年度の期首に遡って適用指針案を適用する際に恣意性が入る可能性を懸念する意見が言及されているが、公開草案の提案としては、期首に遡って適用指針案を適用することは財務諸表作成実務及び監査実務において対応が可能であると判断したものと理解している。

⇒ 早期適用した年度の期首に遡って適用指針案を適用する際に、期首と期末は合理的な説明ができたかどうかについて整合性がとれるように検討を行うことが想定され、実務的に対応可能であると考えられるが、恣意性が入る可能性を懸念する意見は聞かれることからコメント募集において質問項目を設けることとした。

- (10) 期首に遡って適用指針案を適用することが実務において可能かどうかについては、これまでの議論において監査人側から困難な点があるのではないかとの懸念を提起してきており、当該懸念に変わりはない。

⇒ 早期適用した年度の期首に遡って適用指針案を適用する際に、期首と期末は合理的な説明ができたかどうかについて整合性がとれるように検討を行うことが想定され、実務的に対応可能であると考えられるが、恣意性が入る可能性を懸念する意見は聞かれることからコメント募集において質問項目を設けることとした。

IV 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、監査委員会報告第 66 号と同じ表現である「回収可能性がある」と判断できるものとする」を踏襲することが提案されている。しかし、監査委員会報告第 66 号の表現を引き継ぐと不明確な点が残るのではないか。事務局提案のように従来の文言や運用も含めて引き継ぐのであれば、その点を明らかにすることは考えられないか。

⇒ 長期解消将来減算一時差異の取扱いについては、当該取扱いが検討された過去の経緯を踏まえ、監査委員会報告第 66 号における取扱いを記載上の文言も含め踏襲するものである。

以上