

プロジェクト 税効果会計

項目 公開草案に対するコメントへの対応
一適用初年度の期首の影響額の取扱い及び早期適用の取扱い**本資料の目的**

1. 本資料は、企業会計基準適用指針公開草案第 54 号「繰延税金資産の回収可能性に関する適用指針（案）」（以下「本公開草案」という。）に寄せられたコメントのうち、適用初年度の期首の影響額の取扱いに関するコメント及び早期適用に関するコメントに対応するための検討を行うことを目的とする。

適用初年度の期首の影響額の取扱い**（第 321 回企業会計基準委員会及び第 26 回専門委員会における事務局提案）**

2. 第 321 回企業会計基準委員会及び第 26 回専門委員会において、適用初年度の期首の影響額の取扱いを検討するにあたり、以下のように整理した。
 - (1) 本公開草案では、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の原則及び手続を変更する内容を含んでおり、少なくとも当該部分は会計方針の変更として取り扱い、適用初年度の期首の影響額について利益剰余金とすることが適切と考えられる。
 - (2) 一方で、本公開草案において、監査委員会報告第 66 号における考え方を踏まえた上で取扱いをより明確に定めたものについては、従来の考え方を改めるものではないと考えられることから、会計方針の変更には該当しないものと整理してはどうか。
 - (3) この場合、監査上の取扱いを会計上の指針へと移管する今回の公開草案の提案の内容が、監査委員会報告第 66 号における取扱いをより明確に定めたものなのか、監査委員会報告第 66 号の定めの内容を実質的に変更しているものなのかを詳細に検討することが困難であることについて、一定の対応が必要と考えられる。
3. そのうえで、本公開草案は、監査上の取扱いから会計上の指針への移管という特殊な一面を勘案し、企業が会計処理の原則及び手続の方法を変更した部分について、期首の影響額を利益剰余金に計上する方法を提案した。

4. この方法を提案するにあたって、第2項(3)に記載した懸念に対応するために、本公開草案の適用における会計方針の変更の範囲を特定し、当該特定した条項を変更した場合に適用初年度の期首の影響額を利益剰余金に計上するものとしている。当該特定した条項については、監査委員会報告第66号の定めの内容を実質的に変更しているものとして下記を挙げている。
- (1) (分類2)に該当する企業において、一定の要件を満たすスケジューリング不能な将来減算一時差異を回収可能性があるとする取扱い(本公開草案第21項)
 - (2) (分類3)に該当する企業において、5年を超える見積可能期間においてスケジューリングされた一時差異等に係る繰延税金資産が回収可能であることを合理的に説明できる場合には回収可能性があるとする取扱い(本公開草案第24項)
 - (3) (分類4)の要件に該当する企業であっても、合理的に説明できる場合には(分類2)に該当するものとする取扱い(本公開草案第28項)
5. 以上を踏まえて、以下のとおり文案を見直すことを提案した。

49. (略)
- (3) 本適用指針の適用初年度においては、以下の項目については、本適用指針を適用することにより、これまでの会計処理と異なることとなる場合には、会計基準等の改正に伴う会計方針の変更として取り扱う。
- ① (分類2)に該当する企業において、スケジューリング不能な将来減算一時差異について回収可能であることを合理的に説明できる場合には回収可能性があるとする取扱い(第21項参照)
 - ② (分類3)に該当する企業において、おおむね5年を明らかに超える見積可能期間(例えば7年超など)においてスケジューリングされた一時差異等に係る繰延税金資産が回収可能であることを合理的に説明できる場合には回収可能性があるとする取扱い(第24項参照)
 - ③ (分類4)の要件に該当する企業であっても、将来において一時差異等加減算前課税所得が生じることを合理的に説明できる場合には(分類2)に該当するものとする取扱い(第28項参照)
- (4) 本適用指針の適用初年度においては、当該年度の期首時点で新たな会計方針を適用した場合の繰延税金資産及び繰延税金負債の額と、前年度末の繰延税金資産及び繰延税金負債の額との差額を、適用初年度の期首の利益剰余金に加減する。
- (以下略)

(第 321 回企業会計基準委員会及び第 26 回専門委員会で聞かれた意見)

6. 第 25 回専門委員会及び第 320 回企業会計基準委員会で聞かれた意見の内容は、審議事項(6)-7 に記載している。ここでは、当該意見の概要を記載する。
7. 会計方針の変更の範囲を特定するという事務局提案については、実務を考慮すると賛成する意見が聞かれた。
8. 一方で、下記の理由により反対する意見が聞かれた。
 - (1) 適用初年度の期首の影響額の全てを会計基準の変更として取り扱い、利益剰余金に反映させる方がよりわかりやすい。
 - (2) 繰延税金資産の計上及び取崩は損益に反映されるので、適用初年度の期首の影響額の全てを損益に計上の方が企業の収益力を正しく反映する。
9. また、本公開草案第 49 項(3)に示した①から③の項目について、以下のように内容を再度検討する必要があるとの意見も聞かれている。
 - (1) (分類 3) に該当する企業における 5 年を超える見積可能期間に関する取扱いについては、過去の硬直的な運用を見直したものであるため、監査委員会報告第 66 号の定めの内容を実質的に変更しているとはいえないのではないかと。
 - (2) (分類 4) の要件に該当する企業であっても、合理的に説明できる場合には(分類 3) に該当するものとする取扱いについては、限定的に解釈されていた点を踏まえると、会計方針の変更に該当するのではないかと。
10. なお、本公開草案第 49 項(3)②の修正文案のうち、5 年を明らかに超える見積可能期間として「例えば 7 年超など」と明記することについて、誤解が生じかねないので削除すべきとの意見や、同項本文に「これまでの会計処理と異なることとなる場合には」とされていることから、あえて明記する必要はないとの意見が聞かれた。

(分 析)

会計方針の変更の範囲を特定する事務局提案に反対する意見(第 8 項)への対応

11. 第 8 項に記載したように、前回の事務局提案に反対する意見として、適用初年度の期首の影響額の全てを利益剰余金との意見と、全てを損益に反映させるべきとの意見が聞かれた。

12. この点、前回の専門委員会及び企業会計基準委員会で審議したように、当該影響額の全てを利益剰余金に反映させることについては、公開草案へのコメントで強い反対意見が聞かれ、監査委員会報告第 66 号における取扱いをより明確に定めたものなのか、監査委員会報告第 66 号の定めの内容を実質的に変更しているものなのかを詳細に検討することが困難であることについて、一定の対応が必要であることから第 5 項に記載した提案をしている。

また、本公開草案では、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の原則及び手続を変更する内容を含んでおり、少なくとも当該部分は会計方針の変更として取り扱い、適用初年度の期首の影響額について利益剰余金とすることが適切と考えられる。

このため、当該影響額の全てを利益剰余金又は損益のいずれかに反映させるという取扱いを採用していない。

特定した会計方針の変更の範囲についての意見への対応

13. 会計方針の変更の範囲を特定するにあたって、(分類 3) の企業における 5 年を超える見積可能期間に関する取扱いについては、監査委員会報告第 66 号の定めの内容を実質的に変更しているとは言えないのではないかと意見が聞かれた(第 9 項(1))。

この点、監査委員会報告第 66 号では「将来の合理的な見積可能期間(おおむね 5 年)」と記載されており、おおむねの解釈には一定の幅があったものと解されるが、一方で、「5 年を明らかに超える」場合には、監査委員会報告第 66 号の定めの内容を実質的に変更しているものと考えられる。

14. 次に、(分類 4) の要件に該当する企業であっても、合理的に説明できる場合には(分類 3) に該当するものとする取扱いについて、監査委員会報告第 66 号では重要な税務上の繰越欠損金について非経常的な特別の原因により生じたものかどうかを判断しており、その解釈が限定的であったことを踏まえると、監査委員会報告第 66 号の定めの内容を実質的に変更しているものという意見が聞かれている(第 9 項(2))。

この点、本公開草案では、非経常的な特別の原因により生じたものに限定してではなく、形式的には監査委員会報告第 66 号とは異なる表現に変更しているものの、監査委員会報告第 66 号 5. (1)④ただし書きにおける内容と概ね同じ程度であるものと考えられる。

このため、監査委員会報告第 66 号の定めの内容を実質的に変更しているとは言えずとも言えないと考えられるのではないかと。

15. なお、5年を明らかに超える見積可能期間として「例えば7年超など」と明記することについて、当該記載が実務に混乱を与える可能性があるとの意見が聞かれていることから、削除することが考えられる。
16. 以上を踏まえて、以下のとおり文案を見直してはどうか。

49. (略)
- (3) 本適用指針の適用初年度においては、以下の項目については、本適用指針を適用することにより、これまでの会計処理と異なることとなる場合には、会計基準等の改正に伴う会計方針の変更として取り扱う。
- ① (分類 2)に該当する企業において、スケジューリング不能な将来減算一時差異について回収可能であることを合理的に説明できる場合には回収可能性があるとする取扱い (第 21 項参照)
- ② (分類 3) に該当する企業において、おおむね 5 年を明らかに超える見積可能期間 ~~(例えば 7 年超など)~~ においてスケジューリングされた一時差異等に係る繰延税金資産が回収可能であることを合理的に説明できる場合には回収可能性があるとする取扱い (第 24 項参照)
- ③ (分類 4) の要件に該当する企業であっても、将来において一時差異等加減算前課税所得が生じることを合理的に説明できる場合には (分類 2) に該当するものとする取扱い (第 28 項参照)
- (4) 本適用指針の適用初年度においては、当該年度の期首時点で新たな会計方針を適用した場合の繰延税金資産及び繰延税金負債の額と、前年度末の繰延税金資産及び繰延税金負債の額との差額を、適用初年度の期首の利益剰余金に加減する。
- (以下略)

ディスカッション・ポイント

- ・ 適用初年度の期首の影響額に関する事務局提案について、ご意見を伺いたい。

早期適用の取扱い

(第 321 回企業会計基準委員会及び第 26 回専門委員会における事務局提案)

17. 第 321 回企業会計基準委員会及び第 26 回専門委員会において、適用初年度の期首の影響額の取扱いを検討するにあたり、以下のように整理した。

- (1) 適用初年度の期首の影響額の取扱いに関するコメントへの対応として、特定した条項を会計方針の変更として取り扱うことで、会計方針の変更への該当に関する判断を軽減することを提案している。これにより、早期適用する年度において、早期適用する年度の期首から約1年が経過した後に当該時点に入手可能であった情報と事後的に入手した情報を区別することの困難さや、恣意性が入る可能性の懸念は、公開草案の提案内容に比べると、相対的に軽減されると考えられる。
- (2) 年度に適用される会計方針と四半期に適用される会計方針を首尾一貫させる観点及び四半期間の比較可能性を確保する観点からは、早期適用を認める場合、年度の期首からの早期適用とすることが望ましいと考えられる。
- (3) しかしながら、本公開草案は企業の実態をより適切に反映するように見直しを行っているものであり、早期適用を認めることにより、前項の観点を上回る便益があると考えられる。

(第321回企業会計基準委員会及び第26回専門委員会において聞かれた意見)

18. 第321回企業会計基準委員会及び第26回専門委員会で聞かれた意見の内容は、審議事項(6)-7に記載している。ここでは、当該意見の概要を記載する。
19. 早期適用を認めるという事務局提案については、本公開草案は主に従来への取扱いを改善するために開発していることから、賛成する意見が多く聞かれた。
20. 一方で、下記の理由により反対する意見が聞かれた。
 - (1) 年度と四半期の首尾一貫性が保たれていない状況や比較可能性が損なわれるという状況を上回る便益の根拠が明確でない限り、早期適用を認めるべきでない。(第26回専門委員会)
 - (2) 早期適用の先行事例を作ることにより、その変化及び影響の理解が進む一方、企業間の比較可能性を考慮すると、証券市場の公平性を確保するため、早期適用を認めるべきではないと考える。(第26回専門委員会)
 - (3) 作成者や監査人が十分に理解のないまま早期適用すると、実務上、混乱する可能性があるため、早期適用を認めるにしても理解を深めた上で適用すべきと考える。(第321回企業会計基準委員会)

(分 析)

21. 第 16 項に記載のとおり、早期適用する年度において、会計方針の変更による期首の影響額を把握する項目は相当程度限定されることとなり、当該把握された項目以外の項目による影響は損益に反映されるため、過去の財務諸表作成時に入手可能であった情報と事後的に入手した情報の区別が困難であることの懸念は、本公開草案の提案内容に比べると、相対的に軽減されると考えられる。
22. また、便益の根拠を定量的に示すことは難しいものの、本公開草案は企業の実態をより適切に反映するように見直しを行っているものであり、早期適用を認めることは適切と考えられる。

事務局提案

23. 上記の検討を踏まえ、早期適用に関しては、公開草案どおり、平成 28 年 3 月 31 日以後終了する連結会計年度及び事業年度の年度末に係る連結財務諸表及び個別財務諸表から認めることが考えられるかどうか。

ディスカッション・ポイント

- ・ 早期適用に関する事務局提案について、ご意見を伺いたい。

以 上