

## 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 324 回企業会計基準委員会及び第 28 回専門委員会における事務局提案）**

2. 第 324 回企業会計基準委員会及び第 28 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することが考えられる。
  - (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. 前項(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。
4. 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 5 年超にわたり一時差異等加減算前課税所得が安定的に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・第 324 回企業会計基準委員会及び第 26 回・第 28 回専門委員会で聞かれた意見)**

5. 第 321 回・第 324 回企業会計基準委員会及び第 26 回・第 28 回専門委員会で聞かれた主な意見は、下記の通りである。なお、第 324 回企業会計基準委員会及び第 28 回専門委員会で聞かれた意見は、審議事項(5)-7 に記載している。
6. 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、下記の理由により賛成する意見が聞かれた。
- (1) 事務局提案の 5 年を明らかに超える見積期間に関連する部分は監査委員会報告第 66 号で取扱いが明確にされていなかった箇所であり、これが明確になるという意味では会計方針の変更として取り扱うことが適切である。(第 321 回・第 324 回企業会計基準委員会及び第 26 回・第 28 回専門委員会)
- (2) 影響額のすべてが利益剰余金に加減する取扱いであった公開草案の提案と比べて、現在の事務局提案は企業側の主張が取り入れられる形で利益剰余金に加減する範囲が特定されており、評価できる。賛否両論が拮抗した状態が続き、基準化が遅れて適用時期が 1 年延びるのは望ましくなく、事務局提案により最終化へ進むべきである。(第 324 回企業会計基準委員会)

7. 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方針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。(第 26 回専門委員会)
  - (2) 以下の理由から適用初年度の期首の影響額の全てを損益に計上することが、適切である
    - ① 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。(第 26 回専門委員会)
    - ② 3 つの項目のみを利益剰余金に計上することのルールとしての妥当性、影響額を捕捉することの困難性及び監査対応の実務の観点から、作成者が主張する懸念は解決されていないと考える。(第 28 回専門委員会)
  - (3) 各企業において会計方針の変更として取り扱う項目と見積りの変更として取り扱う項目を適切に評価することを可能とする観点から、事務局提案のような限定列举ではなく、例示列举とすることが考えられるのではないかと。(第 324 回企業会計基準委員会)
8. 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(本公開草案第 49 項(3)②)について
    - ① 事務局提案のうち(分類 2)のスケジューリング不能な将来減算一時差異の箇所は基準の改定に該当し、(分類 3)に該当する企業においてのおおむね 5 年を明らかに超える見積可能期間に関する部分についての取扱いは硬直的な運用の見直しであり、変更にあたらないと考えられる。本公開草案の提案により、全体としては監査基準委員会報告第 66 号の下では認められなかった見積りが容認されると理解されるため、全体として見積りの変更とするという取扱いで良いのではないかと。(第 324 回企業会計基準委員会)

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」は、監査委員会報告第66号の硬直的な運用を改善するために提案されていると理解している。このため、過去に硬直的に運用されてきた影響が期首剰余金に加減されることは納得感が欠ける処理である。(第324回企業会計基準委員会)

(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2) に該当するものとする取扱い(本公開草案第49項(3)③)については、監査委員会報告第66号の硬直的な運用を改善するために提案されていると理解している。このため、過去に硬直的に運用されてきた影響が期首剰余金に加減されることは納得感が欠ける処理である。(第324回企業会計基準委員会)

(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。(第26回専門委員会)

## (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

9. 第8項に記載したように、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。

10. この点、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4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。

11. また、第7項(3)に記載されている意見のとおり、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する場合、例示列举とすれば適用初年度において各企業の実態に応じた判断が可能となるとも考えられる。しかし、第7項(2)②の影響額を捕捉することの困難性及び監査対応の実務の観点に対応するためには、例示列举により解決することができないことから、限定列举により定めることが適切であると考えられる。

#### 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

12. 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の意見が聞かれた(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。

13. 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2)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の意見が聞かれた(第9項(2))。

この点、監査委員会報告第66号5.(1)④ただし書では「将来の合理的な見積可能期間(おおむね5年)内の課税所得の見積額を限度として、当該期間内の一時差異等のスケジューリングの結果に基づき」繰延税金資産を計上することが定められており、(分類2)に該当する企業のように、合理的な見積可能期間にかかわらず、スケジューリングの結果に基づいた将来減算一時差異に係る繰延税金資産の計上することは想定されていなかったと考えられることから、通常は第4項に記載した修正文案の中の「これまでの会計処理と異なる場合」に該当すると考えられる。

この場合には、適用初年度の期首時点で当該取扱いを適用した場合の財務諸表の数値と前年度末の財務諸表の数値との間に差異が生じることから、当該取扱い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. また、(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(3))。

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必ずしも言えないと考えられる。

#### 事務局提案

15. 上記の検討を踏まえると、第 324 回企業会計基準委員会及び第 28 回専門委員会において事務局が提案した第 4 項の文案のままとしてはどうか。

#### 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 324 回企業会計基準委員会及び第 28 回専門委員会における事務局提案)

16. 第 324 回企業会計基準委員会及び第 28 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。
17. そのうえで、第 324 回企業会計基準委員会及び第 28 回専門委員会では、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を提案した。

**(第 321 回・第 324 回企業会計基準委員会及び第 26 回・第 28 回専門委員会において聞かれた意見)**

18. 第 321 回・第 324 回企業会計基準委員会及び第 26 回・第 28 回専門委員会で聞かれた意見の概要は、下記の通りである。なお、第 324 回企業会計基準委員会及び第 28 回専門委員会で聞かれた意見は、審議事項(5)-7 に記載している。
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 of 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(第 321 回企業会計基準委員会及び第 26 回専門委員会)。
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) 適用指針の基準化が遅くなるほど、早期適用に向けた準備期間が短くなり懸念材料が増えてくる。早期適用を行うにあたっては十分な注意が必要であるという旨の記載を本公開草案に含めるように修文することを検討して頂きたい。(第 324 回企業会計基準委員会)

(分 析)

21. 第 15 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ると、第 324 回企業会計基準委員会及び第 28 回専門委員会と同様に、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がどうか。

**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