
プロジェクト 税効果会計**項目 課題が指摘された論点の検討**

本資料の目的

1. 本資料は、第 4 回税効果会計専門委員会において検討された以下の論点について、専門委員会における検討の状況を説明するものである。
 - (1) 子会社への投資に係る将来加算一時差異の税効果と繰延税金負債の支払可能性
 - (2) 税効果会計に適用される税率が変更された時の取扱い
 - (3) 繰延税金資産の回収可能性—例示区分、将来の合理的な見積可能期間など監査委員会報告第 66 号「繰延税金資産の回収可能性の判断に関する監査上の取扱い」（以下「監査委員会報告第 66 号」という。）全般に関わる論点

子会社への投資に係る将来加算一時差異の税効果と繰延税金負債の支払可能性

2. 企業会計審議会「税効果会計に係る会計基準」（以下「税効果会計基準」という。）においては、繰延税金負債の計上について、「将来の会計期間において支払が見込まれない税金の額を除き」計上するとされている（税効果会計基準第二 二 1.）。
3. この規定に関し、会計制度委員会報告第 10 号「個別財務諸表における税効果会計に関する実務指針」（以下「個別税効果実務指針」という。）において、税効果会計基準における支払が見込まれない場合について、「事業休止等により、会社が清算するまでに明らかに将来加算一時差異を上回る損失が発生し、課税所得が発生しないことが合理的に見込まれる場合」に限定する定めを置いている（個別税効果実務指針第 24 項）¹。
4. このように個別税効果実務指針においては、繰延税金負債の支払可能性がないケースを限定的に規定しているが、この点に関して、専門委員から以下の課題が指摘されている
 - (1) スケジュールリングの結果、将来加算一時差異の解消年度に課税所得の発生が見込まれない場合についても、繰延税金負債の支払可能性がない場合に該当するか検討すべきではないか。
 - (2) 子会社への投資に係る将来加算一時差異について個別財務諸表における取扱い

¹ なお、組織再編に伴い受け取った子会社株式等に係る税効果の取扱いについては、個別税効果実務指針第 24-2 項に規定されている。

と連結財務諸表における取扱いの平仄を合わせるべきではないか。

第4項(1)について

5. スケジューリングの結果、将来加算一時差異の解消年度に明らかに将来加算一時差異を上回る損失が発生し、当該年度に課税所得が発生しないことが合理的に見込まれる場合についても、現状では、個別税効果実務指針第24項のケースに該当しない、すなわち、繰延税金負債を計上することになると考えられる。このような取扱いは、繰延税金資産の回収可能性に関する取扱いと整合的でないという意見がある。
6. 一方、スケジューリングには見積りの要素が多いことから、繰延税金資産の回収可能性については厳格な判断を求めるが、繰延税金負債については現行の個別税効果実務指針のように、支払可能性がないケースを限定的に規定すべきであるという意見もある。

第4項(2)について

7. 会計制度委員会報告第6号「連結財務諸表における税効果会計に関する実務指針」において、子会社の投資に係る将来加算一時差異については、原則として認識するとしつつ、配当に係る課税関係が生じない可能性が高い場合や投資売却を解消事由とする将来加算一時差異に関して、一定の場合には、繰延税金負債を計上しないこととされている。
8. 一方、個別税効果実務指針においては、前項のような例外規定は設けられていないため両者の平仄を合わせることを検討すべきかが論点となる。
9. 本論点については、以下の対応が考えられる。
(案1) 個別財務諸表においても、子会社株式の売却を親会社自身で決めることができ、かつ、予測可能な将来の期間に、その売却を行う意思がない場合には繰延税金負債を計上しないこととする。
(案2) 取扱いを変更しない。

専門委員会において聞かれた意見

10. 第4項(1)の論点については、現行の実務指針の取扱いを見直す必要はないとする意見と見直しを検討すべきとする意見の双方が聞かれた。第4項(2)の論点については、現行の個別税効果実務指針の規定を見直す(案1)を支持する意見が多く聞かれた。

税効果会計に適用される税率が変更された時の取扱い

指摘された課題の概要

11. 専門委員からは、税法²の改正に伴い、税率が変更される場合にどの時点から改正後の税率を使用して税効果会計を適用するかという論点が寄せられている。本論点については、どの時点で改正税法が有効となるかという観点で検討を行う。

規定の概要

日本基準における取扱い

12. 税効果会計に適用する税率は、期末日現在で公布されている税法規定に基づいて算定した税率によることとされている（個別税効果実務指針第18項）。

IFRSにおける取扱い

13. 繰延税金資産及び負債は、報告期間の末日において制定（enacted）又は実質的に制定（substantively enacted）されている税率及び税法に基づいて、算定しなければならないとされている（IAS第12号第47項）。なお、この「実質的に制定されている」とは一般的には法律制定過程においてさらなる修正の可能性がなくなった時点と解されている。

米国会計基準における取扱い

14. 繰延税金資産及び負債は、将来減算一時差異又は将来加算一時差異がそれぞれ実現する又は決済されると予想される期間において課税所得に適用されることが予想される法定実効税率（enacted）を使用して測定するとされている（ASC740-10-30-8）。IFRSの「実質的に制定されている」という考え方とは異なり、制定のための最終的なステップが比較的確実であっても、すべてのステップが完了しない限り制定したことにはならないと解されている。

対応案

15. 本論点については、以下の対応が考えられる。

（案1）現行の規定を維持し、税法（地方自治体の条例を含む。以下の案について同様。）が公布された時点で税法が改正されたものとして取り扱う。

（案2）現行の規定を修正し、実質的に税法の改正が有効になったと判断される時点で税法が改正されたものとして取り扱う（有効になったと判断される状況を明記せず、状況により判断する）。

（案3）現行の規定を修正し、税法が成立した時点（法律の成立時点）で税法が改正されたものとして取り扱う。

² 地方自治体において制定する条例を含む。以下同様とする。

専門委員会において聞かれた意見

16. 専門委員会においては、現行の取扱いを見直す（案 2）及び（案 3）を支持する意見が多く聞かれた。

繰延税金資産の回収可能性一例示区分、将来の合理的な見積可能期間など監査委員会報告第 66 号全般に関わる論点

指摘された課題の整理

17. 監査委員会報告第 66 号全般に関わる専門委員から寄せられた課題は、次のように整理できると考えられる。
- (1) 例示区分によらず、将来の回収可能性の見積りを判断すべきとする指摘
 - (2) 現行の例示区分の分類方法が適切ではないとする指摘
 - (3) 現行の例示区分における将来の合理的な見積可能期間の設定が適切でないとする指摘
 - (4) 例示区分の中で用いられている用語の明確化が必要とする指摘

課題に対応するための方針案

18. 前項の課題のうち、(1)、(2) 及び(3)は相互に関連しているため、対応策の検討においては同時に検討することが適切と考えられる。今回対応の方針案を、以下のとおり記載している。
- (案 1) 例示区分によらず、将来の回収可能性の見積りを行う
 - (案 2) 例示区分について見直す
 - (案 3) 例示区分は維持するが、将来の合理的な見積可能期間について見直す
 - (案 4) 例示区分と将来の合理的な見積可能期間のいずれについても見直さない

専門委員会において聞かれた意見

19. 専門委員会においては、時間の関係で、全体の印象をヒヤリングするにとどまり、次回の専門委員会で検討することとされた。

ディスカッション・ポイント

専門委員会における検討の状況についてご意見を頂きたい。

以 上