

プロジェクト 税効果会計

項目 「繰延税金資産の回収可能性に関する適用指針（案）」
一 経過措置及び適用時期

本資料の目的

1. 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。）に関する具体的な対応案について、仮にアプローチ 2 によとした場合に、繰延税金資産の回収可能性に関する適用指針（案）（以下「適用指針（案）」という。）がどのような内容になるかを、具体的な文案により審議している（審議事項(4)-2 参照）。本資料は、適用指針（案）の経過措置及び適用時期に関して、以下の点について審議することを目的とする。
 - 会計方針の変更又は会計上の見積りの変更との関係
 - 任意の遡及適用の可否
 - 強制適用の時期
 - 早期適用の開始時期
 - 累積的影響額の処理と開示
 - 仮に年度の途中から（第 2 四半期以降から）早期適用を認める場合の派生的論点

会計方針の変更又は会計上の見積りの変更との関係

2. 繰延税金資産の回収可能性の判断は会計上の見積りではあるが、適用指針（案）の適用によって生じる変更は、「新たに入手可能となった情報に基づいて、過去に財務諸表を作成する際に行った会計上の見積りを変更すること」（企業会計基準第 24 号「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」（以下「会計基準第 24 号」という。）第 4 項(7)）には該当しないため、会計上の見積りの変更には該当しないものと考えられる。
3. また、監査委員会報告第 66 号は、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であるため、会計基準第 24 号第 5 項(1)以下にいう「会計基準等」を構成する（企業会計基準適用指針第 24 号「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準の適用指針」第 5 項(5)）。
4. したがって、監査委員会報告第 66 号に従った会計処理から適用指針（案）に従った会計処理への変更は、「従来採用していた一般に公正妥当と認められた会計方針から他の一般に公正妥当と認められた会計方針に変更すること」（会計基準第 24 号第 4 項(5)）に該当し、会計基準等の改正に伴う会計方針の変更には該当するもの

と考えられる。

任意の遡及適用の可否

5. 会計基準等の改正に伴う会計方針の変更は遡及適用が原則ではあるが、過去の時点における繰延税金資産の回収可能性の判断に適用指針（案）を遡及適用する場合、当該過去の判断時点の状況に関する情報について、当該過去の時点で入手可能であったものと事後的に入手した情報とを客観的に区別することは困難と考えられる。
6. この点、米国会計基準（旧SFAS96「法人所得税の会計」及び旧SFAS109「法人所得税の会計」）の改正時においては、任意の遡及適用が容認されていたが、旧SFAS109では「修正再表示された期中報告期間又は年次報告期間における繰延税金負債又は資産の認識に係る要求事項の適用は、当該過去の日において存在した事実及び状況に基づいて行わなければならない、事後的に入手した情報に基づく判断の便宜を用いずに行わなければならない¹」（旧SFAS109 第 50 項）とされ、事後的に入手した情報に基づく判断を利用しないよう明記されていた。

適用指針（案）においてもこれと同様に、任意の遡及適用を認めつつ、事後的に入手した情報に基づく判断を用いないように明記することも考えられる。しかしながら、遡及適用が事後的に入手した情報に基づく判断を用いているかどうかを客観的に判定することは困難であり、また、遡及適用する企業と遡及適用しない企業が混在すると企業間の比較可能性が損われると考えられる。

よって、適用指針（案）の任意の遡及適用を認めることは適切でなく、一律に遡及適用しない旨を適用指針（案）の経過的な取扱いとして定めることが考えられるかどうか。

なお、遡及適用しない場合の会計処理については、第 15 項以降において検討している。

ディスカッション・ポイント

- ・ 適用指針（案）の任意の遡及適用を認めない旨を、適用指針（案）の経過措置として定めることについて、ご意見を伺いたい。

¹ 旧 SFAS109 第 50 項「Application of the requirements for recognition of a deferred tax liability or asset for a restated interim or annual period shall be based on the facts and circumstances as they existed at that prior date and without the benefit of hindsight.」を仮に和訳したものである。

強制適用の時期

7. 適用指針（案）の内容は、現行の監査委員会報告第 66 号等の取扱いを基本的に踏襲した上で、定めの一部について必要な見直しを行うものであり、適用指針（案）に含まれる対応案は、企業の実態がより適切に反映される見直しを提案するものである。さらに、繰延税金資産の回収可能性の判断は決算処理に関連する事項であり、大規模なシステム対応の必要性も低いと考えられる。これらの観点からは、適用指針（案）はできるだけ早期に適用することが望ましいこととなる。
8. 一方で、適用指針（案）は、すべての企業に影響を与えるものであり、繰延税金資産の回収可能性の判断に係る実務の変更は、経営管理に影響を及ぼす可能性があり、また、諸制度に影響を与える可能性も考えられる。これらの観点からは、強制適用までに一定期間を設ける必要性があるとも考えられる。
9. 以上を踏まえると、次の 2 つの案が考えられるが、いずれが適切であるか。
(案 1) 平成 28 年 4 月 1 日以後開始する年度の期首から適用
(案 2) 平成 29 年 4 月 1 日以後開始する年度の期首から適用

ディスカッション・ポイント

- ・ 強制適用の時期について、（案 1）平成 28 年 4 月 1 日以後開始する年度の期首から、（案 2）平成 29 年 4 月 1 日以後開始する年度の期首から、のいずれが適切かについてご意見を伺いたい。

早期適用の開始時期

10. 適用指針（案）に含まれる対応案は、第 7 項に記載したとおり、企業の実態がより適切に反映される見直しを提案するものであることから、適用指針が最終的に公表されれば早期適用を認めることが適切と考えられる。仮に早期適用を認めることとした場合、いつから認めるかが検討事項となる。

（年度の途中からの早期適用の可否）

11. 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からは、早期適用を認める場合、原則としては、年度の期首から（すなわち第 1 四半期から）の早期適用とすることが適切と考えられる。この結果、四半期間の比較可能性を確保することができる。

一方、今回の見直しは、企業の実態がより適切に反映される見直しを提案するものであり、年度の期首からの早期適用に限定せず、適用指針公表日以後、年度の途中から（すなわち、第2四半期や第3四半期会計期間から）の早期適用も認めることが考えられる。

12. 以上を踏まえると、次の2つの案が考えられる。

(案A) 適用指針公表日以後開始する年度の期首からの早期適用

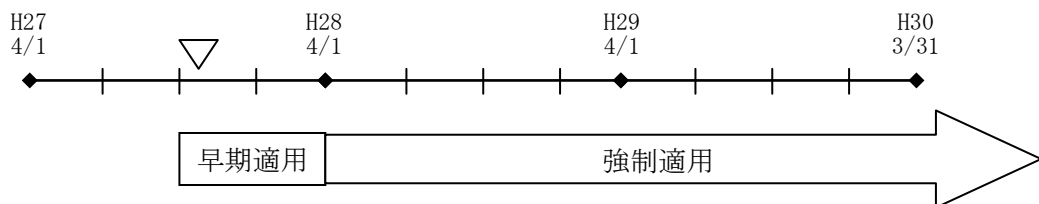
(案B) 適用指針公表日以後終了する四半期からの早期適用

(強制適用の時期と早期適用の開始時期)

13. 強制適用の時期について第9項に記載した2つの案と、第2四半期以降からの早期適用の可否について第12項に記載した2つの案を組み合わせると、強制適用の時期と早期適用の開始時期について以下の3つの可能性が考えられる（3月決算会社を前提とし、また、仮に平成27年4月1日に開始する年度の第3四半期に適用指針が最終化されるケースを仮定している。審議のための設定であり、最終化の見込みを表すものでないことに留意されたい。）

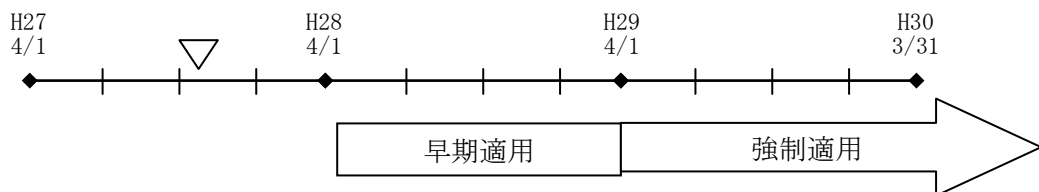
【Ⅰ. 案1と案Bの組合せ】

平成28年4月1日以後開始する年度（3月決算会社の場合は平成29年3月期）の期首から強制適用、適用指針公表日以後終了する四半期からの早期適用（3月決算会社の場合は平成27年第3四半期からの早期適用や平成28年3月期の年度末からの早期適用）を認める。



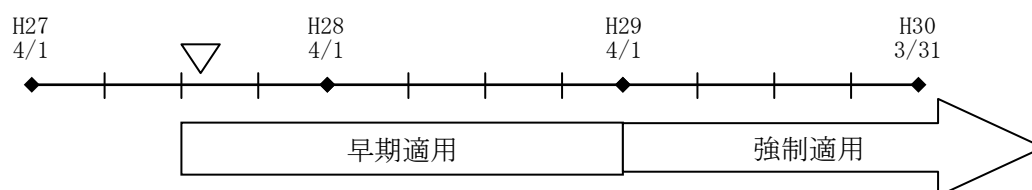
【Ⅱ. 案2と案Aの組合せ】

平成29年4月1日以後開始する年度（3月決算会社の場合は平成30年3月期）の期首から強制適用、適用指針公表日以後開始する年度の期首からの早期適用（3月決算会社の場合は平成29年3月期の期首からの早期適用）を認める。



【Ⅲ. 案2と案Bの組合せ】

平成29年4月1日以後開始する年度（3月決算会社の場合は平成30年3月期）の期首から強制適用、適用指針公表日以後終了する四半期からの早期適用（3月決算会社の場合は平成27年第3四半期からの早期適用や平成28年3月期の年度末からの早期適用）を認める。



(第13項のそれぞれの案のメリット・デメリット)

14. 強制適用と早期適用の時期について第13項に記載した3つの案は、それぞれ次のメリットとデメリットがあると考えられる。

案	メリット	デメリット
I. 案1と案Bの組合せ	<ul style="list-style-type: none"> ● すべての企業において、適用指針(案)が早期に適用されることにより、見直し案に期待される効果が、より早期に反映される。 ● 早期適用が早く可能となる。 	<ul style="list-style-type: none"> ● 強制適用までの期間が短いため、実務対応が困難となる可能性がある。 ● 年度と四半期の会計方針の首尾一貫性が確保されない可能性がある。 ● 四半期間の比較可能性(具体的には第1四半期や第2四半期と第3四半期以降の法人税等調整額の比較可能性)が確保されない可能性がある。
II. 案2と案Aの組合せ	<ul style="list-style-type: none"> ● 強制適用までに一定の期間を置くことにより、実務対応が容易になる。 ● 年度と四半期の会計方針の 	<ul style="list-style-type: none"> ● 強制適用されることにより、見直し案に期待される効果の反映が遅くなる。 ● 早期適用が可能となる時期

	<p>首尾一貫性が確保される。</p> <ul style="list-style-type: none"> ● 四半期間の比較可能性(具体的には第1四半期や第2四半期と第3四半期以降の法人税等調整額の比較可能性)が確保される。 	<p>が遅い。</p>
<p>Ⅲ. 案2と案Bの組合せ</p>	<ul style="list-style-type: none"> ● 強制適用までに一定の期間を置くことにより、実務対応が容易になる。 ● 早期適用が早く可能となる。 	<ul style="list-style-type: none"> ● 強制適用されることにより、見直し案に期待される効果の反映が遅くなる。 ● 年度と四半期の会計方針の首尾一貫性が確保されない可能性がある。 ● 四半期間の比較可能性(具体的には第1四半期や第2四半期と第3四半期以降の法人税等調整額の比較可能性)が確保されない可能性がある。

累積的影響額の処理と開示

(年度の期首から適用する場合の累積的影響額の処理)

- 適用指針(案)を年度の期首から適用する場合、会計基準第24号第9項(1)に従い、初めて適用する年度の期首時点で会計方針の変更による累積的影響額を算定し、当該期首時点の利益剰余金に計上することとなる。
- また、資産又は負債の評価替えにより生じた評価差額等が、その他の包括利益を通じて純資産の部のその他の包括利益累計額に計上されている場合や直接純資産の部の評価差額等に計上されている場合には、会計方針の変更による累積的影響額を、期首における純資産の部のその他の包括利益累計額又は評価差額等に計上することとなる。

(会計基準等の改正に伴う会計方針の変更に関する注記)

- 会計基準等の改正において経過的な取扱いに従って過去の財務諸表について遡及適用を行っていないときには、会計基準第24号第10項(5)ただし書きに従い、適

用初年度における影響額として、期首の利益剰余金等に計上する累積的影響額を開示することになる。

仮に年度の途中から（第2四半期以降から）早期適用を認める場合の派生的論点

（年度の途中から（第2四半期以降から）早期適用を認める場合の累積的影響額の処理）

18. 年度の途中から（第2四半期以降から）早期適用する場合に、会計方針の変更による累積的影響額を、当該四半期（3か月）の期首の利益剰余金等に計上するか、当該四半期を含む年度の期首の利益剰余金等に計上するかが検討事項となる。
19. この点、第11項に記載のとおり、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からは、原則として年度の期首から（すなわち第1四半期から）適用することが適切であるため、年度の途中から（第2四半期以降から）早期適用を認める場合においても、会計方針の変更による累積的影響額については年度の期首の利益剰余金等に計上することが適切である。

この場合、年度の期首は適用指針の公表日より前の時点となるが、年度の期首から適用指針の公表日までの期間は1年に満たないため、事後的に入手した情報に基づく判断の弊害は小さいものと考えられる。

（年度の途中から早期適用を認める場合の早期適用以前の四半期の取扱い）

20. 仮に、年度の途中（例えばX1年度の第3四半期）から早期適用する際に、同年度の第1四半期末や第2四半期末の繰延税金資産の回収可能性について、新たな適用指針を適用することが必要かどうかを検討事項となる。

この点に関し、企業会計基準第12号「四半期財務諸表に関する会計基準」では3か月情報の開示が任意とされており、その開示の有無により異なる可能性があることから、以下では、3か月情報を開示していない場合と開示している場合に分けて検討する。

3か月情報を開示していない場合

21. 3か月情報を開示していない場合は、翌X2年度の第1四半期又は第2四半期において開示される比較情報（X1年度の第1四半期又は第2四半期の四半期損益計算書）の取扱いが検討事項となる。具体的には、X1年度の第1四半期末や第2四半期末の繰延税金資産の回収可能性について、X2年度とX1年度の比較可能性の観点から、新たな適用指針を適用するかどうか論点となる。

この点、X1年度の第1四半期末又は第2四半期末の繰延税期資産の回収可能性について新たな適用指針を適用したとしても第1四半期又は第2四半期の法人税等調

整額に影響を及ぼす場合は限られる可能性があり、新たな適用指針を適用しない場合にも、X1年度の第1四半期又は第2四半期の法人税等調整額とX2年度の第1四半期又は第2四半期の法人税等調整額の比較可能性が大きく阻害される可能性が小さいと考えられることから、X1年度の第1四半期や第2四半期の繰延税金資産の回収可能性の判断を再度行うことの負担も考慮すると、X2年度の第1四半期又は第2四半期において、比較情報であるX1年度の第1四半期末又は第2四半期末の繰延税金資産の回収可能性について新たな適用指針を適用する必要性は乏しいと考えられる。

3 か月情報を開示している場合

22. 3か月情報を開示している場合は、早期適用を行ったX1年度の第3四半期において、X1年度の期首からの累計期間の四半期損益計算書のみならず、四半期会計期間（3か月）の四半期損益計算書を開示することとなる。このため、X1年度の第1四半期末や第2四半期末の繰延税金資産の回収可能性について、各四半期の比較可能性の観点から、新たな適用指針を適用するかどうか論点となる。

この点、X1年度の第1四半期末又は第2四半期末の繰延税金資産の回収可能性について新たな適用指針を適用したとしても第1四半期又は第2四半期の法人税等調整額に影響を及ぼす場合は限られる可能性があり、新たな適用指針を適用しない場合にも、X1年度の第1四半期や第2四半期の法人税等調整額とX1年度の第3四半期や第4四半期の法人税等調整額の比較可能性が大きく阻害される可能性は小さいと考えられることから、X1年度の第1四半期や第2四半期の繰延税金資産の回収可能性の判断を再度行うことの負担も考慮すると、X1年度の第3四半期において、X1年度の第1四半期又は第2四半期の繰延税金資産の回収可能性について新たな適用指針を適用する必要性は乏しいと考えられる。

また、第21項に記載したとおり、翌X2年度の第1四半期又は第2四半期において、比較情報であるX1年度の第1四半期末又は第2四半期の繰延税金資産の回収可能性について新たな適用指針を適用する必要性は乏しいと考えられる。

ディスカッション・ポイント

- 早期適用について、（案A）適用指針公表日以後開始する年度の期首からの早期適用（会計方針の変更による累積的影響額は年度の期首の利益剰余金等に計上）を認める、（案B）適用指針公表日以後終了する四半期からの早期適用（会計方針の変更による累積的影響額は年度の期首の利益剰余金等に計上）を認め

る、のいずれが適切かについてご意見を伺いたい。

- 仮に（案B）によって年度の途中から（例えばX1年度の第3四半期から）早期適用する場合に、X1年度の第1四半期末又は第2四半期末の繰延税金資産の回収可能性について新たな適用指針を適用する必要性が乏しいことについて、ご意見を伺いたい。

以 上