

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）」
一適用時期等の検討**本資料の目的**

1. 本資料は、適用指針案の適用時期等について審議することを目的とする。
2. 第 305 回企業会計基準委員会及び第 14 回税効果会計専門委員会（以下「専門委員会」という。）では、以下の点について審議を行った（第 305 回企業会計基準委員会及び第 14 回専門委員会において聞かれた意見は（別紙 1）に記載している。）。
 - (1) 会計方針の変更又は会計上の見積りの変更との関係
 - (2) 任意の遡及適用の可否
 - (3) 強制適用の時期
 - (4) 早期適用の開始時期
 - (5) 累積的影響額の処理と開示
 - (6) 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

これらについては適用指針案の検討状況を踏まえて改めて検討することとしていた。
3. よって、本資料では、前項における(1)から(6)の検討を行う。

会計方針の変更又は会計上の見積りの変更との関係

4. 第 305 回企業会計基準委員会及び第 14 回専門委員会では、次の理由から、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、会計基準等の改正に伴う会計方針の変更に該当するものとして取り扱う事務局提案を行っている。
 - (1) 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、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「企業会計基準第 24 号」という。）第 5 項(1)以下にいう会計基準等に該当する。
 - (2) 本適用指針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」に基づいたものではなく、企業会計基準第 24 号にいう会計上の見積りの変更（企業会計基準第 24 号第 4 項(7)）に該当しない。

5. この点について、新しい適用指針への変更は、監査上の留意事項に従ったこれまでの取扱いの運用の見直しを行ったものにならず、会計方針の変更ではなく会計上の見積りの変更に該当するのではないかとの意見が聞かれる。
6. ここで、適用指針案の適用によって生じる変更の内容が、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ものかどうかを検討事項となる。

例えば、(分類2)に該当する企業におけるスケジューリング不能な将来減算一時差異に係る取扱いについて、監査委員会報告第66号では、(分類2)に該当する企業の場合は、スケジューリング不能な将来減算一時差異について、一律に繰延税金資産を計上することができない取扱いが示されている。

適用指針案では、(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のうち、税務上の損金算入時期が個別に特定できないが将来のいずれかの時点で損金算入される可能性が高いと見込まれるものについて、当該将来のいずれかの時点で回収できることを合理的に説明できる場合には、当該スケジューリング不能な将来減算一時差異に係る繰延税金資産の回収可能性があるものとするを提案している。

当該提案は、新たな会計処理及び手続を定めるものであることから、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ものと考えられる。
7. また、監査委員会報告第66号では、(分類3)に該当する企業における将来の合理的な見積可能期間について、繰延税金資産の計上を「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」とする取扱いが示されているが、適用指針案では、(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、その範囲において回収可能性があるものとするを提案している。

当該提案は、新たな会計処理及び手続を定めるものであることから、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ものと考えられる。
8. 第4項に加えて第6項及び第7項を踏まえると、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」(企業会計基準第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関連するものと考えられるかどうか。

ディスカッション・ポイント

- ・ 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を、会計基準等の改正に伴う会計方針の変更に該当するものとして取り扱うことについてご意見を伺いたい。

任意の遡及適用の可否

9. 第 305 回企業会計基準委員会及び第 14 回専門委員会では、適用指針案の適用を会計方針の変更として取り扱うことを前提に、適用指針案について任意の遡及適用を認めると企業間の比較可能性が損なわれるおそれがあることから一律に遡及適用を認めない旨を事務局提案として示したが、強い反論は聞かれなかった。
10. 第 8 項までの検討により、仮に適用指針案の適用を会計方針の変更として取り扱うことを前提とした場合、第 305 回企業会計基準委員会及び第 14 回専門委員会における前提と同様であることから、今回の検討においても、適用指針案を適用するにあたり、一律に遡及適用を認めないこととしてはどうか。

ディスカッション・ポイント

- ・ 適用指針案を適用するにあたり、過去の期間の連結財務諸表及び個別財務諸表に対して遡及適用を認めないことについてご意見を伺いたい。

累積的影響額の処理と開示

11. 第 305 回企業会計基準委員会及び第 14 回専門委員会では、適用指針案の適用を会計方針の変更として取り扱うこと及び適用指針案について遡及適用を認めないことを前提に、企業会計基準第 24 号における取扱いを踏まえ、適用指針案の適用初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等に加減する旨を事務局提案として示したが、強い反論は聞かれていない。
12. 第 10 項までの検討により、仮に適用指針案の適用を会計方針の変更として取り扱い、また、適用指針案について遡及適用を認めない場合、第 305 回企業会計基準委員会及び第 14 回専門委員会における前提と同様であることから、今回の検討においても、適用指針案の適用初年度においては、適用指針案の適用初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等に加減することとしてはどうか。

13. なお、仮に適用指針案の適用が会計基準等の改正に伴う会計方針の変更として取扱われる場合、企業会計基準第 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、当該期首の利益剰余金等に加減された額を開示することとなる。

ディスカッション・ポイント

- ・ 適用指針案の適用初年度において、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等に加減する取扱いについてご意見を伺いたい。

強制適用の時期

14. 仮に平成 27 年 4 月 1 日に開始する年度の第 3 四半期¹に適用指針が最終化されるケースを仮定した場合、強制適用の時期として次の 2 つの案が考えられる。

(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する。

(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する。

15. 適用指針案の強制適用の時期については、適用指針案は企業の実態をより適切に反映することを目的として見直ししたものであることから、できるだけ早期に適用することが望ましいと考えられる一方、準備期間及び周知期間を併せて考慮する必要があると考えられる。
16. 準備期間について検討を行うと、作成者の観点からは、繰延税金資産の回収可能性は決算処理における判断事項であり大規模なシステム対応の必要性は低いと考えられることを踏まえると、長期の準備期間を必要としないと考えられ、(案 1) による対応が可能と考えられるがどうか。
- また、監査対応の観点からは、現場対応や審査対応に関する準備などが必要となると考えられるが、マニュアルの改正などに長期の準備期間を要しないと考えられ、(案 1) による対応は可能であると考えられるがどうか。
17. また、作成者、監査人及び利用者に対する周知期間の観点から検討すると、適用指針案が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ていることから、1 年を超える周知期間は必要ないと考えられるがどうか。

¹ ここでは 3 月決算を想定している。

(事務局提案)

18. 適用指針案により企業の実態がより適切に反映される観点からは、できるだけ早期に強制適用することが望ましいと考えられる。また、適用指針案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ものであり、作成者及び監査対応の観点を踏まえても、1 年以上の準備期間及び周知期間は必要ないと考えられる。このため、(案 1) を採用することとしてはどうか。

ディスカッション・ポイント

- ・ 強制適用の時期について、平成 28 年 4 月 1 日以後開始する年度の期首からの適用とすることについてご意見を伺いたい。

早期適用の取扱い

19. 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。この方法による場合、四半期間の比較可能性も確保することができる。
20. 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たうえで第 14 項の(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)を採用した場合、前項の考え方によると、3 月決算会社であれば早期適用は認めないことが考えられる。
21. 一方、今回の適用指針案は、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る。この目的からは、強制適用の時期を待たずに適用指針案を適用できるように、3 月決算会社であれば年度の途中から早期適用を認めることも検討に値すると考えられる。

仮に年度の途中から早期適用を認める場合、第 19 項の原則的な考え方とは異なり例外的な対応となるため、適用範囲は限定的とすることが考えられる。よって、適用指針公表日以後終了する四半期²から早期適用を認めることは四半期間の比較可能性の観点から適切ではなく、年度の途中から早期適用を認めるとすれば、適用指針公表日以後終了する年度末³からのみ認めることが考えられる(年度の途中から早期適用を認めた場合、年度末からの適用に比べて、各四半期の比較可能性の観点から早期適用以前の四半期(3 月決算であれば第 1 四半期及び第 2 四半期)の繰

² 3 月決算であれば第 3 四半期となる。

³ 3 月決算であれば平成 28 年 3 月期となる。

延税金資産の回収可能性について適用指針案を適用するかどうかの論点が追加で生じうる。) 。

22. ただし、年度末からの早期適用を認めることにより以下の課題が生じると考えられる。
 - (1) 期首時点における影響の把握
 - (2) 比較年度の取扱い
23. 以下では、仮に年度末からの早期適用を認める場合に前項の課題を解決できるかどうかを検討したうえで、適用指針案について早期適用を認めるかどうかを検討する。

期首時点における影響の把握

24. 適用指針案の適用に伴う会計方針の変更による累積的影響額について会計処理を行う場合、年度と四半期の首尾一貫の観点から、期首時点に遡って影響を把握し、期首時点の利益剰余金及びその他の包括利益累計額（又は評価・換算差額等）に加減することが必要となる。その場合、期首時点の状況に関する情報について、期首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に区別することが必要となる。

この点、遡及する期間が比較的短期間であることから、事後的に入手した情報に基づく判断の弊害は小さいと考えられる。

比較年度の取扱い

25. 早期適用を認める場合、翌年度の四半期損益計算書と比較可能とするために、翌年度の四半期開示に含まれる比較情報について適用指針案を適用するかどうか論点となる。

26. この点、例えば X1 年度において早期適用を行った場合、X2 年度の第 1 四半期開示において、仮に比較情報である X1 年度の第 1 四半期末の繰延税金資産の回収可能性について適用指針案を適用しない場合、X2 年度の第 1 四半期開示は以下のようになる。

	X1 年度（比較情報）	X2 年度
連結貸借対照表	X1 年度末の連結 BS （適用指針案適用）	第 1 四半期会計期間末の 四半期連結 BS （適用指針案適用）
連結損益計算書	第 1 四半期会計期間の 四半期連結 PL （監査委員会報告第 66 号等 適用）	第 1 四半期会計期間の 四半期連結 PL （適用指針案適用）

27. このように、X2 年度の第 1 四半期開示に含まれる比較情報には、適用指針案が適用される連結 BS と監査委員会報告第 66 号等が適用される四半期連結 PL とが混在することとなると考えられる。

また、第 24 項に記載のとおり、会計方針の変更による累積的影響額を X1 年度の年度の期首の利益剰余金等に計上することとした場合、比較情報である X1 年度の四半期連結 PL には適用指針案を適用しない一方、X1 年度の期首残高については新たな適用指針を適用することとなり、不整合性が生じると考えられる。

このような不整合を生じさせないために、仮に適用指針案について年度末からの早期適用を認める場合には、翌年度の四半期開示に含まれる比較情報について適用指針案を適用することが適切であると考えられる。

（事務局提案）

28. 上述のとおり、適用指針案について年度末からの早期適用を認める場合には、早期適用を認めないケースに比べて課題が生じるが、今回の適用指針案は企業の実態をより適切に反映することを目的としたものであることから、早期適用を認めることのメリットの方が相対的に大きいと考えられる。そのため、適用指針案について年度末からの早期適用を認めることとしてはどうか。

また、年度末からの早期適用を認める場合には、翌年度の四半期開示に含まれる比較情報について適用指針案を適用することを合わせて行う必要があると考えられるがどうか。

ディスカッション・ポイント

- ・ 第28項に記載した早期適用の開始時期に関する事務局提案について、ご意見を伺いたい。

以 上

(別紙 1)

経過措置及び適用時期について

第 305 回企業会計基準委員会及び第 14 回専門委員会で聞かれた主な意見

1. 第 305 回企業会計基準委員会及び第 14 回専門委員会では、適用指針案の経過措置及び適用時期について、以下の点を審議した。
 - (1) 会計方針の変更又は会計上の見積りの変更との関係
 - (2) 任意の遡及適用の可否
 - (3) 強制適用の時期
 - (4) 早期適用の開始時期
 - (5) 累積的影響額の処理と開示
2. 第 1 項(1)「会計方針の変更又は会計上の見積りの変更との関係」に関し、適用指針案の適用によって生じる変更は「会計基準等の改正に伴う会計方針の変更」に該当すると考えられる点について、下記の意見が聞かれた。

会計基準等の改正に伴う会計方針の変更に該当するとの意見

(第 14 回専門委員会で聞かれた意見)

- (1) 適用指針案の適用によって生じる変更が会計基準等の改正に伴う会計方針の変更に該当することに異論はない。

(第 305 回企業会計基準委員会で聞かれた意見)

- (2) 新たな適用指針により、会計上の見積りを行う方法に係る規定を変更しているため、会計基準等の改正に伴う会計方針の変更に該当するものとする。

適用指針の適用による影響を純損益に反映させるべきではないかとの意見

(第 305 回企業会計基準委員会で聞かれた意見)

- (3) 新たな適用指針によって企業の実態がより適切に反映されるようになるので、適用指針の適用による影響を純損益に反映させることが適切ではないか。適用指針の適用による影響を利益剰余金に含めることは企業にとって受け入れやすいのか。
3. 第 1 項(2)「任意の遡及適用の可否」に関し、事務局より、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という提案を行った上で審議を行い、下記の意見が聞かれた。

事務局提案を支持する意見

(第 14 回専門委員会で聞かれた意見)

- (1) 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いう観点から、事務局の提案に同意する。
- (2) 遡及適用には一定の意義があるが、利用者としては、企業間の比較可能性を確保する観点から、事務局の提案に同意する。

(第 305 回企業会計基準委員会で聞かれた意見)

- (3) 遡及適用する場合において事後的に入手した情報に基づく判断かどうかを区別することの困難さ、企業間の比較可能性の確保等の観点から、事務局の提案に同意する。
 - (4) 判断を伴う会計基準を変更する場合には遡及適用することは避けるべきであり、事務局提案に同意する。米国会計基準の改正については、損益法から資産負債法へ根本的な考え方が変更になった改正であり、今回の適用指針の適用とは事情が異なると考える。
 - (5) 遡及適用を認めた場合に、事後的に入手した情報に基づく判断を排除することが困難であるから、事務局の提案が適切である。
4. 第 1 項(3)「強制適用の時期」に関し、事務局より、(案 1)平成 28 年 4 月 1 日以後開始する年度の期首から強制適用とする案と、(案 2)平成 29 年 4 月 1 日以後開始する年度の期首から強制適用とする案の 2 案を提示して審議を行い、下記の意見が聞かれた。

(案 1) を支持する意見

(第 14 回専門委員会で聞かれた意見)

- (1) 適用指針案が監査委員会報告第 66 号をどの程度踏襲するのかにも影響されると考えるが、適用指針案が監査委員会報告第 66 号を基本的に踏襲するのであれば、強制適用の時期を大幅に遅くする必要はないことから、(案 1) を支持する。
- (2) 適用指針案は監査委員会報告第 66 号の内容を大きく変更しないと考えており、(案 1) を支持する。ただし、早い時点で早期適用が認められるのであれば、(案 2) についても反対はしない。
- (3) 適用指針案により企業の実態がより適切に反映されるように見直される観点からは、適用指針案をできるだけ早期に適用することが望ましい。また、適用指針案は監査委員会報告第 66 号を大幅に変更しているわけではないと考えていることから、(案 1) を支持する。ただし、実務対応の観点から(案 2) となるのであれば反対はしない。

(第 305 回企業会計基準委員会で聞かれた意見)

- (4) 本適用指針の開発の発端には、企業の実態をより適切に反映させることができるようにすべきとの緊急性があり、できるだけ早期に適用できるような時期を設定すべきであるため、(案 1) が適切である。
- (5) 早い時点で適用できるよう強い要請があることを踏まえると、(案 1) が適切である。アプローチ 2 を採り、これまでの取扱いからの差異をできるだけ限定していることから、作成者側の対応は可能であると考ええる。
- (6) 監査委員会報告第 66 号の定めそのものよりも運用に問題があった点が適切となるように見直しているものと考えている。これまでの定めを大幅に変更するような内容ではないため、できるだけ早期に適用できるようにすべきである。

(案 2) を支持する意見

(第 14 回専門委員会で聞かれた意見)

- (7) 適用指針案は今後さらに検討が必要なこと、改正の影響が大きいこと、会社法上の大会社 1 万社程度に改正の内容を周知する必要があることから、強制適用までに一定期間を設ける (案 2) を支持する。
- (8) 監査対応のみを考えると、(案 1) での対応も可能と考える。しかし、多数の会社が十分な準備を行った上で適切に適用するためには (案 2) がより適切ではないか。
- (9) 監査対応の観点からは (案 1) でも可能であるが、適用指針案による改正は大きな影響が生じる可能性があるものも含まれるかもしれないことから、早期適用を認めることを前提として、(案 2) も支持し得る。
- (10) 実務対応に配慮して混乱なく導入できるようにする観点から (案 2) とするのであれば特段の異論はない。
- (11) 適用指針案への移行にはシステム対応は不要と考えており、その点からは (案 1) であっても実務対応は可能と考えるが、多数の会社が影響を受けることも考慮すると、早い時点で早期適用が認められるのであれば、(案 2) を支持する。
- (12) 仮に適用指針の最終化が平成 28 年 1 月ごろになってしまうと、強制適用の時期として (案 1) では少し早すぎるのではないか。

(第 305 回企業会計基準委員会で聞かれた意見)

- (13) 準備期間を考慮すると (案 2) により平成 29 年 4 月 1 日からの強制適用が適切である。

(14)適用指針を会社法上の大会社 1 万社程度に対して円滑に適用できるようにすることを考えると、(案 1) では早すぎると考える。

5. 第 1 項(4)「早期適用の開始時期」に関し、事務局より、(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を認める案と、(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を認める案の 2 案を提示して審議を行い、下記の意見が聞かれた。

(案A) を支持する意見

(第 14 回専門委員会で聞かれた意見)

- (1) 四半期決算における税金費用については、例えば、第 3 四半期になって期首の繰延税金資産の回収可能性が見直された場合に、簡便的な方法や四半期特有の方法を採用している企業が第 3 四半期に行うべき会計処理については十分な検討が必要ではないか。
- (2) 四半期決算における税金費用の処理方法によっては四半期からの早期適用は難しい可能性がある。色々なパターンを認めるよりも、原則どおり年度の期首から早期適用を認めるのがよいと考える。
- (3) (案 A) を支持する。四半期からの早期適用を認める場合には、適用指針の公表日より前の時点である期首に遡って累積的影響額を算定する必要があり、期首時点で入手可能だった情報と事後的に入手した情報とを区別することは難しくなるのではないか。

(第 305 回企業会計基準委員会で聞かれた意見)

- (4) 企業間の比較可能性及び年度と四半期の首尾一貫性の観点から、(案 A) により平成 28 年 4 月 1 日からの早期適用が適切であると考えている。
- (5) 要望が強いことを考慮すると早期適用を認めることは適切だが、四半期からの早期適用を認めると、早期適用の開始時期が多様になってしまい、比較可能性の問題があることから、(案 A) により期首からの早期適用とすることが適切である。また、仮に四半期からの早期適用を認める場合、どのように適用するのかについて十分な検討が必要となる。

(案B) を支持する意見

(第 14 回専門委員会で聞かれた意見)

- (6) 年度末において早期適用できることを重視する企業が多いと考えられるため、平成 28 年 3 月期の年度末において、繰延税金資産の回収可能性の判断に新たな適

用指針を適用できるようにする観点から（案B）を支持する。

- (7) できるだけ早く早期適用を可能にすることが望ましいため、（案B）を支持する。ただし、四半期決算において実務上、対応が可能かどうかについてはさらに検討したい。
- (8) 四半期からの早期適用が困難な企業は翌年度の期首からの早期適用を選択することができるので、個々の企業の判断により四半期からの早期適用ができる（案B）を支持する。

（第 305 回企業会計基準委員会で聞かれた意見）

- (9) 今回の適用指針はできる限り早く適用できるような時期を設定すべきであるから、（案B）が適切である。
- (10) 早い時点で適用できるよう強い要請があることを踏まえると、（案B）が適切である。四半期財務諸表は年度の期首からの累積情報が基本であり、同じ年度中の四半期間の比較可能性は重要性が低いことから、四半期からの早期適用を認めてもデメリットは小さいのではないかと考える。
- (11) これまでの定めを大幅に変更するような内容ではないから、できるだけ早期に適用できるようにすべきである。新しい適用指針を平成 28 年 3 月期において適用できないことは望ましくないと考える。

その他

- (12) 利用者としては、早期適用している企業と早期適用していない企業の比較可能性が損われることから、早期適用が可能な期間が 1.5 年になるような案は適切ではないと考えている。
- (13) 本適用指針によって回収可能性の判断に影響が生じる企業のために、できるだけ早く早期適用を可能にすることが望ましいとは考えているが、早期適用が可能な期間が長すぎると企業間の比較可能性が損われる懸念がある。したがって、強制適用時期について（案 2）を採用するのであれば早期適用についても（案 A）が適切である。
- (14) 本適用指針は影響が大きく重要なものであることを考えると、早期適用を認めることによって、会計基準としての適用指針と監査上の取扱いである監査委員会報告第 66 号を併存させることには懸念もある。

以 上