

## 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 309 回企業会計基準委員会及び第 18 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 309 回企業会計基準委員会及び第 18 回専門委員会において聞かれた意見は審議事項(1)-7 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) 累積的影響額の処理と開示
  - (4) 強制適用の時期
  - (5) 早期適用の開始時期

これらのうち、(2)及び(4)について大きな異論は聞かれていない（審議事項(1)-6 の適用指針案第 49 項参照）。
3. よって、本資料では、前項における(1)及び(3)を併せて「適用指針案の適用の取扱い」として検討を行う。また、(5)についても検討を行う。

**適用指針案の適用に関する取扱い**

4. 第 309 回企業会計基準委員会及び第 18 回専門委員会では、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。

その前提で、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に加減すると提案している。また、強制適用よりも前の年度末から早期適用を認めることを提案している。
5. 事務局が会計基準等の改正に伴う会計方針の変更に該当するという提案を行った理由は次のとおりである。
  - (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「遡及基準」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、遡及基準にいう会計上の見積りの変更(遡及基準第4項(7))に該当しない。
  - (3) 適用指針案の適用によって生じる変更の内容は、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である。
6. これらの提案に対して、第309回企業会計基準委員会及び第18回専門委員会では、次の意見が聞かれている。

#### **会計方針の変更に関連するため影響額は利益剰余金に加減すべきとする意見**

(第18回専門委員会で聞かれた意見)

- (1) 事務局の示した考え方に賛成である。監査委員会報告第66号は会計上の見積りに関するルールの性格があり、そのルールが変更になったのであるから、会計方針の変更に関連する。ルールが変更されたのではなく運用が変わることによる影響もあるかもしれないが、影響額は一括して利益剰余金に加減するものとして扱わざるを得ない。
- (2) 監査委員会報告第66号が会計基準等に変ったことは大きな変更であり、会計方針の変更として扱い、その影響額は利益剰余金に加減することが適切である。

(第309回企業会計基準委員会で聞かれた意見)

- (3) 会計方針の変更と整理することが適切である。過去において純損益に含まれなかったから純損益に反映させるべきとの主張について、今回の適用指針による影響を当期の純損益に反映させることが適切なのか疑問である。
- (4) 遡及基準の文言上は、会計基準等の改正に伴う会計方針の変更に該当し、その影響額は利益剰余金に加減するものとする。

#### **適用指針案の適用による影響額は損益に計上すべきとする意見**

(第18回専門委員会で聞かれた意見)

- (1) 今回の適用指針案は監査委員会報告第66号を基本的に踏襲していることから、適用指針案の適用による影響額は損益に計上すべきと考えられる。
- (2) 形式的にはルールが変更されたが、実態としては、本来認められるべきであっ

たものが認められるようになっただけであるため、適用指針案の適用による影響額は損益に計上すべきである。

(第309回企業会計基準委員会で聞かれた意見)

(3) 今回の適用指針案は監査委員会報告第66号を基本的に踏襲しており、どこまで実質的な変更があったと捉えるか議論があり得るのではないかと。

(4) これまで監査委員会報告第66号の下で、繰延税金資産について見積りを行っても認められないという制約があった。今回の適用指針の下で見積りを行うことができるようになったにもかかわらず、新たな情報がないから会計上の見積りではないとする理由で損益計上を認めないのは、適用指針案への強い反対が出るのではないかと。

7. これまで専門委員会及び親委員会では適用指針案全体を会計方針の変更として取り扱うか、見積りの変更として取り扱うかという観点から審議を行ってきた。

まず、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」に基づいたものではないため、遡及基準にいう会計上の見積りの変更には該当しないと考えられる。

その上で、今回の適用指針案が会計上の見積りの変更には該当しないとしても、会計方針の変更として取り扱ったうえで適用指針案の適用による期首時点での影響額を利益剰余金に加減することについて反対する意見が、主に以下のとおり聞かれている。

① 繰延税金資産の回収可能性の判断は、全体が会計上の見積りであり、その見積り方法が変われば影響額は損益に計上すべきである。

② 繰延税金資産の増減額は一度は損益に計上すべきである。

③ 監査委員会報告第66号が会計処理の原則及び手続を定めていたと考えたとしても、監査委員会報告第66号における5つの分類はあくまでも例示区分にすぎなかった点や、実務指針の定めの上では各例示区分における判断にも幅があった点などを考慮すると、適用指針案による会計処理のうち、どこまでが監査委員会報告第66号においても認められていたものか判断することが困難な可能性がある。

8. 第7項①の会計上の見積りの変更として取り扱うとする意見及び②の繰延税金資産の増減額は一度は損益に計上すべきとの意見については、繰延税金資産の回収可能性の判断自体は会計上の見積りであるため、実務指針の部分的な変更は見積りに関連するものであり、影響額を当期の損益に計上することが、前期との連続性を確保

でき理解が容易であるとの考えに基づくものと考えられる。この考えは、以下で検討する代替案 A の考えに通じるものであり、代替案 A において分析を行う。

9. 第7項の③の意見については、今回の作業は、監査の実務指針を会計の実務指針に移すという特別な事情に基づくものであるため、検討しうる内容であると考えられる。

その際、会計上の見積りの変更に該当しなければ直ちに適用指針全体として会計方針の変更該当するという二者択一ではないことが考えられる。また、仮に会計方針の変更として取り扱うとしても、その適用による影響額については経過的な取扱いとして何らかの特別な定めを設けることがあり得るとも考えられる。よって、以下の代替案を検討した。

(代替案 A) ハイレベルな会計方針は変更されていないとして、会計方針の変更とは取り扱わない。

(代替案 B) 適用指針案の個別の条項ごとに会計方針の変更かどうか決定する。

(代替案 C) 会計方針の変更として取り扱うが、期首時点の影響額について利益剰余金に加減しない経過的な取扱いを設ける。

### 代替案 A に関する検討

(考え方及び会計処理に関する整理)

10. 代替案Aは、「税効果会計に係る会計基準」(以下「税効果会計基準」という。)及び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に関する実務指針」(以下「個別税効果実務指針」という。)は改正されておらず、収益力に基づく課税所得、タックスプランニング、将来加算一時差異に基づいて将来減算一時差異に係る繰延税金資産の回収可能性について決定する<sup>1</sup>というハイレベルな会計方針に変更がないことに着目して、繰延税金資産の回収可能性に関する会計方針の変更は生じていないとする考え方である。

このハイレベルな会計方針の変更に着目する考え方は、有価証券報告書において重要な会計方針として記載する文言が変更となるレベルの場合には会計方針の変更として取り扱うが、重要な会計方針として記載する文言が変わらないレベルの場合には会計方針の変更として取り扱わないという考え方をベースとしている。

11. この方法を採用した場合、影響額は当期の損益に計上することになる。繰延税金資産の回収可能性の判断自体は会計上の見積りであり、指針の部分的な変更は見積り

---

<sup>1</sup> 個別税効果実務指針第21項

に関連するものであるため、影響額を当期の損益に計上することが、前期との連続性を確保でき理解が容易であるとの考えに通じる。

(代替案 A に関する課題)

12. 代替案 A については、以下の課題があると考えられる。

- 繰延税金資産の回収可能性に関するハイレベルな会計方針に変更はないとしても、実際にはガイダンス・レベルにおいて新たな会計基準等の改正に伴う会計方針の変更がなされていることは否定し難いと考えられる。

この点、遡及基準は「会計基準等の改正には、既存の会計基準等の改正又は廃止のほか、新たな会計基準等の設定が含まれる」(遡及基準第 5 項(1))としており、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」(以下「遡及適用指針」という。)は「会計基準等」には ASBJ が公表した適用指針や実務対応報告が含まれる(遡及適用指針第 5 項)としていることから、一般的には、ガイダンス・レベルでの新たな会計基準等の設定も会計方針の変更に含まれると考えられている。

したがって、今回の適用指針案について、新たな会計基準等の改正に伴う会計方針の変更が全くなされていないと整理することは困難と考えられる。

- 遡及基準のもと、通常は、会計方針の変更では当期に損益は計上されない。本件、会計方針の変更として取扱わない場合でも、実質的なルールの変更はあるため、決算数値に重要な影響を及ぼす可能性があり、その場合、なぜその利益が当期に計上されるのか、過去の期に帰属するものではないかとの疑念が生じかねない。

(代替案 A に関する結論)

13. 前項の分析を踏まえると、代替案 A を採用することは困難ではないか。

## 代替案 B に関する検討

(考え方及び会計処理に関する整理)

14. 適用指針案は、監査委員会報告第 66 号における企業の分類に応じた取扱いを基本的に踏襲した上で、当該定めの一部について必要な見直しを行っている。定めを見直したのものには、①記載ぶりのみを見直したもの、②監査委員会報告第 66 号における定め趣旨を引き継いでいるもの、③監査委員会報告第 66 号の趣旨を超えて定めを追加し実質的な内容を変更しているものが含まれている。

代替案 B は、適用指針案全体として考えるのではなく、個別の条項が①から③の

いずれに該当するかを踏まえ、個別の条項ごとに会計方針の変更に該当するか決定するという考え方である。

15. まず①記載ぶりのみを見直したものについては、監査上の取扱いを会計基準とする中で生じた記載上の変更であり、会計処理に関する定めの内容を変更するものではないと考えられる。そのため、基本的に①記載ぶりのみを見直したものからは影響が出ないと考えられ、会計処理に関する検討は必要ないと考えられる。
16. 次に②監査委員会報告第 66 号における定め趣旨を引き継いでいるものの取扱いについては、以下の考え方があり得る。

(a) 監査委員会報告第 66 号から表現は変えているものの、定め趣旨は引き継いでいるため、実質的な内容を変更していないものとして、会計方針の変更は行われていないとする考え方である。

この場合、影響額は当期の損益に計上することになる。

(b) 監査委員会報告第 66 号における定め趣旨を引き継いでいたとしても適用指針案の適用により影響が生じるのであれば、実際には会計方針は変更されていると考え、会計方針の変更として扱う考え方である。

この場合、会計方針の変更として取り扱われるため、期首時点における累積的影響額を当該期首の利益剰余金に加減することが考えられる。

17. 最後に③監査委員会報告第 66 号の趣旨を超えて定めを追加し実質的な内容を変更しているものについては、新たな会計基準の設定に伴う会計方針の変更に該当すると考えられる。

(個別の条項に関する検討)

18. 監査委員会報告第 66 号からの変更点の多くは①記載ぶりのみを見直したものに該当すると考えられ、例えば、適用指針案第 42 項の役員退職慰労引当金に係る一時差異の取扱いはこれに該当すると考えられる。
19. 次に以下の項目については、②監査委員会報告第 66 号における定め趣旨を引き継いでいるものに該当する可能性がある。

(1) (分類 1) から (分類 5) の分類ごとに要件を定め、各分類の要件に該当しない場合、各分類に示された要件からの乖離度合いが最も小さいと判断されるものに必ず分類する提案

(2) (分類 2) 及び (分類 3) に係る分類の要件について、会計上の利益から課税所得に変更する提案

- (3) (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提案
- (4) (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) に該当するものとして取り扱う提案
- (5) (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) に該当するものとして取り扱う提案
20. また、③監査委員会報告第 66 号の趣旨を超えて実質的な内容を変更している定めとしては、「(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」(適用指針案第 21 項) が該当すると考えられる。当該提案は、一律に繰延税金資産を計上できなかった監査委員会報告第 66 号の趣旨を超えて定めを追加し実質的な内容を変更していると考えられる。

(代替案 B に関する課題)

21. 代替案 B については、以下の課題があると考えられる。
- ②監査委員会報告第 66 号における定め趣旨を引き継いでいるものについて、第 16 項(a)の考え方と第 16 項(b)の考え方があるが、第 16 項(a)の考え方を採用し、監査委員会報告第 66 号における定め趣旨に変更がないとしたうえで、影響額が大きい場合、会計方針の変更がなされていないと整理することは困難である。
  - 仮に第 16 項(a)の考え方をとる場合であっても、②監査委員会報告第 66 号における定め趣旨を引き継いでいるものと③監査委員会報告第 66 号の趣旨を超えて定めを追加し実質的な内容を変更しているものとは取扱いが異なるため、両者を区分することが必要となるが、両者の厳密な区分は困難な場合があると考えられる<sup>2</sup>。

(代替案 B に関する結論)

22. 前項の分析を踏まえると、代替案 B を採用することは困難ではないか。

---

<sup>2</sup> 例えば、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回収可能性があるとする提案について、監査委員会報告第 66 号においても「おおむね」の解釈によっては 6 年目における課税所得に基づいて回収可能とすることはできたかもしれないが、9 年目における課税所得に基づいて回収可能とすることは困難であったかもしれない。

### 代替案Cに関する検討

(考え方及び会計処理に関する整理)

23. 監査委員会報告第 66 号における 5 つの分類はあくまでも例示区分にすぎなかった点や、実務指針の定めの上では各例示区分における判断にも幅があった点などを考慮すると、適用指針案による会計処理のうち、どこまでが監査委員会報告第 66 号においても認められていたものか判断することが困難な可能性がある。このため、仮に適用指針案の適用により生じる影響を会計方針の変更と取り扱う場合、その影響額を特定することが難しい可能性がある。
24. このため、代替案 C は、適用指針案を適用したことによる影響を会計方針の変更によるものかどうか判断することが困難であるとして、適用指針案全体を会計方針の変更として取り扱うものの、会計方針の変更に該当する部分の影響額を厳密に特定することが困難な可能性があるため、経過的な取扱いを定めて当該影響額の算定を求めないとするものである。

この代替案 C を採用した場合、経過的な取扱いの定め方はいくつか考えられるが、会計方針の変更に該当する部分の影響額を厳密に特定することが困難な点を踏まえると、適用指針案を期首から将来に向かって適用する方法が考えられ、当該方法との整合性の観点から、期首時点における繰延税金資産の額を年度末において法人税等調整額に計上する会計処理が考えられる。このため、経過的な取扱いとして、適用指針案の適用による影響額の全額について損益に計上することを定める対応が考えられる。

(代替案 C に関する課題)

25. 代替案 C については、以下の課題があると考えられる。
- 影響額の全額を当期に発生したものとする場合、会計方針の変更と識別すべきものが含まれているとき、当期の損益を歪める可能性があると考えられる。
  - 明らかに会計方針の変更と識別できる部分についてのみ、期首時点の会計方針の変更による影響額について利益剰余金に加減することを求める方法も考えられるが、第 21 項に記載のとおり、個別の条項ごとに会計方針の変更と識別できる部分を特定することが難しい可能性がある。

(代替案 C に関する結論)

26. 前項の分析を踏まえると、代替案 C を採用することは困難ではないか。



## 事務局提案

### (適用初年度の取扱い)

27. 遡及基準の基本的な考えは、以下の通りであると考えられる。

- 会計方針を変更した場合、過年度の財務諸表との比較可能性を確保するために、過年度の財務諸表を変更後の方法により遡及修正を行う。
- 見積りの変更は、「新たに入手可能となった情報」に基づくものに限られる。

これらの遡及基準の基本的な考えに基づくと、代替案 A、B 及び C いずれの代替案も課題があり、採用することは難しいと考えられる。

28. 一方で、事務局の見解と異なり、繰延税金資産の回収可能性を判断するというハイレベルな会計方針について変更がないことや、会計方針の変更に該当する部分を厳密に特定することは困難であることから、適用指針案の適用による影響額の全額を当期の損益に計上する経過的な取扱いを設けることが適切であるとの意見が聞かれる。

これらを踏まえ、当初の事務局提案のとおり、適用指針案全体について会計方針の変更として取扱うこととする一方で、前段で聞かれる意見を受けて、コメント募集において質問項目を設けて意見を聴取することとしてはどうか(審議事項(1)-5「コメント募集」を参照)。

### (会計方針の変更としての影響額の開示)

#### 強制適用時の開示

29. 仮に事務局提案により適用指針案を会計方針の変更として取り扱い、遡及適用を求めずに経過的な取扱いとして適用による影響額を期首の利益剰余金に加減する定めを設ける場合、会計方針の変更としての影響額として、遡及基準第 10 項(5)ただし書きに従った開示が必要となる。同項では次のとおりに定めている。

「経過的な取扱いに従って会計処理を行った場合並びに前項(1)又は(2)<sup>3</sup>に該当する場合で、表示する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、表示期間の各該当期間において、実務上算定が可能な、影響を受ける財務諸表の主な表示科目に対する影響額及び 1 株当たり情報に対する影響額」

<sup>3</sup> 「前項(1)又は(2)」とは、遡及適用の原則的な取扱いが実務上不可能な場合の次のケースである(遡及基準第 9 項)。

(1) 遡及適用が実行可能な最も古い期間(これが当期となる場合もある。)の期首時点で累積的影響額を算定し、当該期首残高から新たな会計方針を適用するケース

(2) 期首以前の実行可能な最も古い日から将来にわたり新たな会計方針を適用するケース

30. 当該注記事項について、遡及基準の結論の背景（第 50 項）では、「比較情報として表示する過去の財務諸表について遡及適用を行っていない場合には、新たに適用された会計方針に基づく情報での期間比較可能性が確保されないため、変更前の会計方針によった場合の当期における影響額の注記も求めることとした。」と説明している。
31. 遡及基準第 10 項(5)ただし書きの定めにおける「表示期間の各該当期間において、実務上算定が可能な、影響を受ける財務諸表の主な表示科目に対する影響額」について、どの科目が「主要な表示科目」に該当するかは必ずしも一義的に決まらないが、適用初年度の期首における利益剰余金や当期の当期純利益などが該当すると考えられる。
32. この点、期首における利益剰余金の影響額を注記することについては、財務諸表作成上、期首時点で会計方針の変更による累積的影響額を算定することが必要となることから、当該注記を求めることについて実務上特段の支障はないものと考えられる。
- 一方、当期の当期純利益について従来の監査委員会報告第 66 号による方法と比べた影響額の開示を求める場合、年度末又は四半期末<sup>4</sup>において監査委員会報告第 66 号ベースの繰延税金資産と適用指針案ベースの繰延税金資産を算定することが必要となるが、適用指針案による会計処理のうち、どこまでが監査委員会報告第 66 号においても認められていたものか判断することが困難な可能性があるという意見を踏まえると、適用指針案の適用による影響を特定することが困難となる可能性がある。
33. このため、今回の適用指針案では、会計方針の変更としての影響額の開示として、遡及基準第 10 項(5)ただし書きの定めにかかわらず、期首における影響額のみ注記事項を求めることとし、主要な表示科目として利益剰余金に対する影響額のほか、その他の包括利益累計額又は評価・換算差額等に対する影響額、繰延税金資産に対する影響額について注記事項を求める経過的な取扱いを定めることとしてはどうか。

#### 早期適用時の開示

34. 仮に年度末からの早期適用を認める場合で、経過的な取扱いとして期首時点に遡って影響を把握し、期首時点の利益剰余金に加減する定めを設ける場合には、会計方

---

<sup>4</sup> 四半期における税金費用の計算は、年度決算と同様による方法と四半期特有の会計処理（税引前四半期純利益に見積実効税率を乗じて計算する方法）があるが、ここでは年度決算と同様による方法を想定している。

針の変更としての影響額として、遡及基準第10項(5)ただし書きに従った開示が必要となる。すなわち、第29項及び第30項に記載のとおり、変更前の会計方針によった場合の早期適用年度における影響額の注記が必要となる。

このため、早期適用について、遡及基準第10項(5)ただし書きの定めにおける「表示期間の各該当期間において、実務上算定が可能な、影響を受ける財務諸表の主な表示科目に対する影響額」を今回の適用指針案に当てはめると、強制適用と同様に、適用初年度の期首における利益剰余金や早期適用年度の当期純利益などが該当すると考えられる。

35. 早期適用の場合、期首時点に遡って適用指針案ベースの繰延税金資産を算定する点で強制適用とは異なる難しさがあるものの、前期末の監査委員会報告第66号ベースの繰延税金資産の残高が存在することから、これとの差額により影響額を算定することについては、実務上特段の支障はないものと考えられる。なお、期首時点に遡る難しさについては、第38項以降において検討しているように実務的に対応可能であると考えられる。

36. また、早期適用の場合、年度末において監査委員会報告第66号ベースの繰延税金資産を算定する必要があり、適用指針案ベースの繰延税金資産との差額により従来の監査委員会報告第66号による方法と比べた早期適用年度の当期純利益への影響額の開示を求める場合、適用指針案の適用による影響を特定することが困難となる可能性がある。

これらを踏まえると、早期適用の場合も強制適用と同様に、期首における影響額のみ注記事項を求めることとし、主要な表示科目として利益剰余金に対する影響額のほか、その他の包括利益累計額又は評価・換算差額等に対する影響額、繰延税金資産に対する影響額について注記事項を求めることとしてはどうか。

#### (未適用の会計基準等に関する注記)

37. 適用指針案の公表日以後に到来する決算期末から適用前までの決算期末においては、未適用の会計基準等に関する注記として、適用指針案の適用による影響に関する記述を注記することになる<sup>5</sup>。例えば、適用指針案の公表時期を平成27年中と仮定するとき、3月決算会社の場合、強制適用が平成29年3月期であれば、平成28年3月期において当該注記が必要となり、平成28年3月期において早期適用するのであれば当該注記は不要となる。また、2月決算会社の場合、強制適用が平成30年2月期であれば、平成29年2月期及び平成28年2月期において当該注記が必要となり、平成29年2月期において早期適用するのであれば平成28年2月期において当該注記

<sup>5</sup> 遡及基準第12項

が必要となる。

ここで、記載が求められている適用による影響に関する記述について、定量的に把握している場合にはその金額を注記するが、遡及適用指針では「適用の影響につき定量的に把握していない場合には、定性的な情報を注記する。なお、財務諸表の作成の時点において企業が未だその影響について評価中であるときには、その事実を記述することで足りる」<sup>6</sup>とされており、これに該当する場合には定性的な情報又は評価中の事実を記述することとなる。

#### ディスカッション・ポイント

- ・ 適用初年度の取扱い（第 28 項）及び会計方針の変更としての影響額の開示（第 33 項及び第 36 項）に関する事務局提案について、ご意見を伺いたい。

#### 早期適用に関する検討

38. 第 309 回企業会計基準委員会及び第 18 回専門委員会では、早期適用について、以下を提案している。
- ① 年度末（平成 28 年 3 月末）からの早期適用を認める。
  - ② 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。
39. この事務局提案に対して、平成 28 年 3 月期の年度末に早期適用することを要望する企業が多数あることや、今回の適用指針案は企業の実態をより適切に反映するものであることから、事務局提案を支持する意見が多く聞かれた。
40. 一方、事務局提案について、以下の意見が聞かれた。
- (1) 例えば、分類 3 の企業が年度末に早期適用して 5 年超を見積った場合、その年度の期首時点で 5 年超見積れたかどうか判断しなくてはいけないが、期首で 5 年分しか資料が準備されていなかった場合には判断することは困難であり監査対応に支障をきたす。
  - (2) 期首時点で 5 年超の見積りを行う場合は累積的影響額が利益剰余金に計上されるのに対し、期首時点で 5 年超の見積りが行えないとすると影響額は当期純利益に計上されることになり、操作性の余地が生じる。

<sup>6</sup> 遡及適用指針第 11 項

41. 前項の意見については、分類3の企業が年度末に早期適用して5年超を見積る場合、当該年度の期首においても当該事項について合理的に説明できたかどうかについても併せて検討を行うこととなるが、実務的に対応可能であると考えられ、結論の背景で、対応の内容について下記を記載する予定である。

「年度末からの早期適用を認めた場合、第21項（(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回収可能性）、第24項（(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係る回収可能性）、第28項（(分類4)に係る分類の要件に該当するが(分類2)として取り扱う場合）又は第29項（(分類4)に係る分類の要件に該当するが(分類3)として取り扱う場合）に関する判断を早期適用した年度の期首に遡って行うことについて、意図的に期首においては繰延税金資産の回収可能性はなかったとして損益を操作する可能性について懸念する意見が聞かれた。

この点については、早期適用する年度の年度末において第21項、第24項、第28項又は第29項に示されている事項の適用を検討する際には、当該年度の期首における当該事項の状況も合わせて整合性がとれるように検討を行うことが想定される。

なお、早期適用する年度の期首を検討したときには第21項、第24項、第28項又は第29項に示されている事項を適用する状況になかったが、当該年度中の状況の変化により年度末において当該事項を適用することとなった場合には、状況の変化による影響は当該年度の損益に反映されることとなる。」

#### 事務局提案

42. 今回の適用指針案は企業の実態をより適切に反映するために、より適切な判断を促すことを目的とした見直しであり、早期適用を認めることのメリットは相対的に大きいと考えられ、前項の点も踏まえ、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。

#### ディスカッション・ポイント

- ・ 第42項に記載した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