

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・第 310 回企業会計基準委員会及び第 18 回から第 20 回専門委員会では、以下の点について審議を行った。
 - (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) 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(5)-3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) 適用指針案は、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及び手続を変更する内容を含んでいる
- (3) 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。

6. これらの提案に対して反対する意見が、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。

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)

- 7. 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¹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。

8. この方法を採用した場合、監査委員会報告第 66 号に基づいた会計処理と適用指針案に基づいた会計処理に差があった場合でも、その差は当期の損益に含まれることとなる。

(代替案 A に関する課題)

9. 代替案 A については、以下の課題があると考えられる。

- 遡及基準第 4 項(1)は「会計方針とは、財務諸表の作成にあたって採用した会計処理の原則及び手続をいう。」としており、第 4 項(5)は、「会計方針の変更とは、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をいう。」としている。

ここで、会計基準等の変更自体は会計方針の変更ではなく、作成者が会計基準等の変更に伴って、会計処理を変更した場合に、会計方針の変更となる。

今回のケースにあてはめると、適用指針案に基づいた会計処理が、監査委員会第 66 号に基づいた会計処理と異なる場合に、会計方針の変更があることとなる。代替案 B の第 14 項で分析するとおり、適用指針案に基づいた会計処理が、監査委員会報告第 66 号に基づいた会計処理と異なるか否かは、条項ごとに異なるため一概には言えない。この点、監査委員会報告第 66 号に基づいた会計処理と異なるものかどうかは企業の判断に委ねられる内容が適用指針案には含まれると考えられる一方で、監査委員会報告第 66 号に基づく会計処理の定め自体を明らかに変更する内容も含まれると考えられる。

(代替案 A に関する結論)

10. 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

¹ 個別税効果実務指針第 21 項

(考え方及び会計処理に関する整理)

11. 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。

12. 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。

13. 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、仮に異なる会計処理を行うこととなった場合でも影響額はさほど大きくはないとして、会計方針の変更として扱わない考え方である。

この場合、影響額は当期の損益に計上することになると考えられる。

(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会計処理が異なるのであれば、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。

14. 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として扱うことが考えられる。

(個別の条項に関する検討)

15. 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 37 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。

16. 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

17. 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)

18. 代替案 B については、以下の課題があると考えられる。

- 第 13 項(a)の考え方を採用する場合、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としても、企業の置かれた状況等によって実際には大きな影響額が生じる可能性がある。
- 仮に第 13 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²。

² 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

(代替案Bに関する結論)

19. 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。

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)

20. 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り、会計方針の変更に関連する部分の影響額を特定することが難しい可能性がある。

21. このため、代替案Cは、適用指針案を会計方針の変更として取り扱うものの、会計方針の変更に関連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、会計方針の変更に関連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)

22. 代替案Cについては、以下の課題があると考えられる。

- 会計方針の変更が行われた場合、遡及基準では、原則として過年度の財務諸表に遡及適用することとした上で、会計基準ごとに経過的な取扱いを設けることを認めているが、経過的な取扱いにおいても、会計方針の変更により期首において影響額が生じる場合には、それを当期の損益とすることは想定されていないと考えられる。

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に関する結論)

23. 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)

24. 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。

- 企業がこれまで採用していた会計処理の原則及び手続と異なる会計処理の原則及び手続を行うことにより、財務諸表の数値に差異が生じる場合、会計方針の変更として取り扱うことになる。
- 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。

25. 一方で、事務局の見解と異なり、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明確化や改善を図っているものであるため、会計方針の変更として取り扱うこと、その結果として期首の利益剰余金に加減することは適切でないとの意見が聞かれたため、当初の事務局提案のとおり、適用指針案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、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(5)-2「コメント募集及び公開草案の概要」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

26. 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)³に該当す

³ 「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

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」

27. 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。
28. 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。
29. 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²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⁴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。
30. 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。

(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

⁴ 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。

早期適用時の開示

31. 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。

32. 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。

33. 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)

34. 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⁵。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に、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

⁵ 遡及基準第12項

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」⁶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25項）及び会計方針の変更としての影響額の開示（第30項及び第33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

35. 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。

36. 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。

37. 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。

⁶ 遡及適用指針第11項

(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。

38. 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)に係る分類の要件を満たすが(分類2)として取り扱う場合）又は第29項（(分類4)に係る分類の要件を満たすが(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、恣意性が入る可能性を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

39. 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39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