

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）」
一適用初年度の期首の影響額の取扱い及び早期適用の取扱い

本資料の目的

1. 本資料は、企業会計基準適用指針公開草案第 54 号「繰延税金資産の回収可能性に関する適用指針（案）」（以下「本公開草案」という。）に寄せられたコメントのうち、適用初年度の期首の影響額の取扱いに関するコメント及び早期適用に関するコメントに対応するための検討を行うことを目的とする。

適用初年度の期首の影響額の取扱い

（本公開草案の提案内容及び本公開草案に対するコメント）

2. 本公開草案において、適用初年度の取扱いに関し、以下を提案している。

49. （略）

- (3) 本適用指針の適用初年度においては、会計基準等の改正に伴う会計方針の変更として取り扱う。
- (4) 本適用指針の適用初年度においては、当該年度の期首時点で新たな会計方針を適用した場合の繰延税金資産及び繰延税金負債の額と、前年度末の繰延税金資産及び繰延税金負債の額との差額を、適用初年度の期首の利益剰余金に加減する。（以下略）

3. また、適用初年度の期首の利益剰余金に加減する会計方針の変更について、結論の背景で以下を記載している。

115. （略）

- (1) 第 114 項(2)に記載のとおり、本適用指針は、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の原則及び手続を変更する内容を含んでおり、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採用することにより、適用初年度の期首時点で新たな会計処理の原則及び手続を適用した場合の財務諸表の数値と前年度末の財務諸表の数値との間に差異が生じる場合、企業会計基準第 24 号によると会計方針の変更として取り扱うことになる。

(2) （略）

4. 本公開草案の提案内容に対して、反対するコメントが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) 本適用指針は監査委員会報告第 66 号の内容を全体として引き継いで明確化や改善を図ったものであり、本適用指針の本旨が繰延税金資産をより適切に計上することにあることを考慮すると、損益を通さない会計処理は趣旨を没却する。
- (3) 繰延税金資産の計上後に税負担が発生した場合には損益を経由して繰延税金資産を取り崩すので、計上段階で損益を経由しない場合には、計上と取崩しとで会計処理に不整合が生じる。
- (4) 会計方針の変更に該当する部分が適用指針案で示されたどの部分か不明確であり、会計方針の変更を会計上の見積りの変更と区別することが困難な場合（過年度遡及会計基準第 19 項）に類似している。このため、会計上の見積りの変更と同様に損益に反映させることが適切であると考えられる。
- (5) 企業結合ステップ 2 の適用においては、過年度遡及会計基準第 6 項(1)の規定にしたがって、様々なバリエーションの経過的な取扱い(適用初年度期首 BS の書換え、将来からの適用等)を設けている。この点を考慮すると、過年度遡及会計基準第 6 項(1)の規定は、適用する会計基準の性質に適合した実態に即した取扱いを柔軟に許容する趣旨と考えられ、必ずしも「当該影響額を当期の損益をすることは想定されていない」と断ずることはできない。むしろ、このような制限を行うことで、適用初年度の影響額を「利益剰余金」に加減するという実態からかけ離れた会計処理を強制する帰結となつては、本末転倒である。
- (6) 新しい適用指針の各規定について、「監査委員会報告第 66 号でも繰延税金資産を計上できたのか」をつぶさに検討する必要性が生じる可能性があり、これは、作成者及び監査人に無意味で煩雑な作業を課すことにつながる。また、各社の対応や監査法人の対応の違いにより、「利益剰余金」に加減する範囲についてばらつきが生じ、比較可能性の観点からも、不合理な帰結となる。

(適用初年度の期首の影響額の取扱いに反対するコメントの分析)

第 4 項(1)及び(2)のコメントについて

【第 4 項(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ることから当該見積り方法の変更の影響は損益計上すべきである】

【第 4 項(2) 本公開草案は監査委員会報告第 66 号の内容を全体として引き継ぎ、明確化や改善を図ったものであることから、当該変更の影響は損益に計上すべきである】

5. 本公開草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の原則及び手続を一部変更する内容を含んでいるため、少なくとも当該部分については、過年度遡及会計基準によると会計方針の変更として取り扱う必要があるものと考えられる。

第4項(3)のコメントについて

【第4項(3) 計上と取崩しの会計処理を整合させるべきである】

6. 計上が、期首における新しいルールの適用による場合、取崩は事実又は見積りの変更によるものであるため、両者は性格が異なるものと考えられる。

第4項(4)のコメントについて

【第4項(4) 会計方針の変更を会計上の見積りの変更と区別することが困難な場合に類似していることから、影響額を損益に計上すべきである】

7. 本公開草案の適用より適用初年度の期首に影響が生じる場合、当該影響は「新たに入手可能となった情報」によってもたらされるものではなく、見積りの変更には該当しないため、会計方針の変更を会計上の見積りの変更と区別することが困難な場合とは異なるものと考えられる。

第4項(5)のコメントについて

【第4項(5) 特定の経過的な取扱いは、適用する会計基準等の性質に適合した実態に即した取扱いを柔軟に許容する趣旨である】

8. 平成25年に改正された企業結合会計基準等において、特定の経過的な取扱いとして適用初年度の期首の影響額を利益剰余金とする取扱いを定めているのは、原則に則り過去の期間の全てに遡及適用した場合に期首時点で累積した損益影響額は利益剰余金として表示されることから、これと整合するように定めたものである。また、上記の定めによらず、期首から将来にわたって適用することができる経過的な取扱いも定めているのは、遡及適用を求めると、企業結合に関する取引について長期にわたり相当程度の情報を入手することが必要になることが多く実務的な対応に困難を伴うためである。

本公開草案では、企業結合会計基準等のような長期にわたり相当程度の情報を入手する必要はないことから、企業結合会計基準の改正時とは状況が異なるものと考えられる。

第4項(6)のコメントについて

【第4項(6) 監査委員会報告第66号における取扱いからの変更の有無を詳細に検討する必要性が生じる可能性や利益剰余金に加減する範囲についてばらつきが生じる可能性がある】

9. 本公開草案では、第3項に記載した通り、「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採用することにより、適用初年度の期首時点で新たな会計処理の原則及び手続を適用した場合の財務諸表の数値と前年度末の財務諸表の数値との間に差異が生じる場合、企業会計基準第24号によると会計方針の変更として取り扱うこと」を提案しており、これまでと異なる会計処理の原則及び手続を採用したかどうかは企業が判断するものとしている。

第4項(6)のコメントは、上記提案に対し、監査上の取扱いを会計上の指針へと移管する今回の公開草案の提案の内容が、監査委員会報告第66号における取扱いをより明確に定めたものなのか、監査委員会報告第66号の定めの内容を実質的に変更しているものなのかを詳細に検討することが困難であり、各社の対応や監査人の対応の違いにより、利益剰余金に加減する範囲についてばらつきが生じる可能性があることについて強い懸念が示されているものと考えられる。この点については、第15項以降で検討を行っている。

分析のまとめ

10. 前項までの分析を踏まえると、第5項に記載のとおり、本公開草案では、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の原則及び手続を変更する内容を含んでおり、少なくとも当該部分は会計方針の変更として取り扱い、適用初年度の期首の影響額について利益剰余金とすることが適切と考えられる。
11. 一方で、本公開草案において、監査委員会報告第66号における考え方を踏まえた上で取扱いをより明確に定めたものについては、従来の考え方を改めるものではないと考えられることから、会計方針の変更には該当しないものと整理してはどうか。
この場合、第9項に記載のとおり、監査上の取扱いを会計上の指針へと移管する今回の公開草案の提案の内容が、監査委員会報告第66号における取扱いをより明確に定めたものなのか、監査委員会報告第66号の定めの内容を実質的に変更しているものなのかを詳細に検討することが困難であることについて、一定の対応が必要と考えられる。

(コメントへの対応案の検討)

会計方針の変更の範囲を特定することについての検討

12. 本公開草案は、監査上の取扱いから会計上の指針への移管という特殊な一面があることから、過去の基準開発において類似した状況を参考にすることが考えられる。このようなケースに該当するものとして、監査委員会報告第60号「連結財務諸表における子会社及び関連会社の範囲の決定に関する監査上の取扱い」を引き継いだ、企業会計基準適用指針第22号「連結財務諸表における子会社及び関連会社の範囲の決定に関する適用指針」がある。
企業会計基準適用指針第22号「連結財務諸表における子会社及び関連会社の範囲の決定に関する適用指針」第31項では、「平成20年適用指針を適用することにより、これまでの会計処理と異なることとなる場合には、会計基準の変更に伴う会計方針の変更として取り扱う。」と定められている。

13. この例を参考にすると、例えば、「本適用指針を適用することにより、これまでの会計処理と異なることとなる場合には、会計基準の変更に伴う会計方針の変更として取り扱う。」とし、企業が会計処理の原則及び手続の方法を変更した部分について、期首の影響額を利益剰余金に計上する方法が考えられる。
14. その上で、第9項に記載した懸念（監査上の取扱いを会計上の指針へと移管する今回の公開草案の提案の内容が、監査委員会報告第66号における取扱いをより明確に定めたものなのか、監査委員会報告第66号の定めの内容を実質的に変更しているものなのかを詳細に検討することが困難であること）に対応するために、本公開草案の適用における会計方針の変更の範囲を特定し、当該特定した条項を変更した場合に適用初年度の期首の影響額を利益剰余金に計上する方法が考えられ、以下、検討を行う。

会計方針の変更とする個別の条項についての検討

15. 本公開草案は、監査委員会報告第66号に定められる繰延税金資産の回収可能性を判断し、計上額を算定するための方法を踏襲するにあたり、個別の条項において、①記載ぶりのみを見直したもの、②監査委員会報告第66号における考え方を踏まえた上で取扱いをより明確に定めたもの、③監査委員会報告第66号の定めの内容を実質的に変更しているものが含まれている。
16. 以下の項目については、「③監査委員会報告第66号の定めの内容を実質的に変更しているもの」に該当する可能性があると考えられる。
 - (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取扱い（本公開草案第16項）
 - (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取扱い（本公開草案第19項(1)及び第22項(1)）
 - (3) (分類2) に該当する企業において、一定の要件を満たすスケジューリング不能な将来減算一時差異を回収可能性があるとする取扱い（本公開草案第21項）
 - (4) (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取扱い（本公開草案第24項）

- (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) に該当するものとする取扱い(本公開草案第 28 項)
- (6) (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) に該当するものとする取扱い(本公開草案第 29 項)

17. 前項のうち、(1)(2)(6)については、形式的には、監査委員会報告第 66 号における表現と異なる表現をしているものの、監査委員会報告第 66 号の考え方を踏まえた上で取扱いをより明確に定めたものと考えられる。

一方で、以下の項目は、監査委員会報告第 66 号の定めの内容を実質的に変更しているものに該当すると考えられる。

- (3) (分類 2) に該当する企業において、一定の要件を満たすスケジューリング不能な将来減算一時差異を回収可能性があるとする取扱い(本公開草案第 21 項)

この取扱いは、(分類 2) に該当する企業において、一律に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を計上できなかった監査委員会報告第 66 号の定めの内容を実質的に変更していると考えられる。

- (4) (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取扱い(本公開草案第 24 項)

この取扱いは、「おおむね 5 年」とされていた合理的な見積可能期間について、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認められたかもしれないが、おおむね 5 年を明らかに超える見積可能期間(例えば 7 年超など)については、監査委員会報告第 66 号の定めの内容を実質的に変更していると考えられる。

- (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) に該当するものとする取扱い(本公開草案第 28 項)

監査委員会報告第 66 号 5. (1)④ただし書きでは、(分類 4) の要件を満たす企業において、合理的に説明できる場合に(分類 3) に該当するものとする取扱いと同等の内容(おおむね 5 年内の合理的な見積可能期間)が認められていたものと考えられるが、本公開草案における(分類 2) に該当するものとする取扱いは、スケジューリング可能な将来減算一時差異を全て回収可能性があるとする点で、本公開草案第 28 項の取扱いは監査委員会報告第 66 号の定めの内容を実質的に変更していると考えられる。

18. 適用初年度において、上記の特定した条項を適用することによりこれまでの会計処理が変更される場合、適用初年度の期首の影響額を利益剰余金に計上することが考えられる。

事務局提案

19. 以上の分析を踏まえると、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を特定し、特定した条項を会計方針の変更として取り扱う考え方を採用することが考えられるがどうか。修正文案は以下のとおりである。

49. (略)

(3) 本適用指針の適用初年度においては、以下の項目については、本適用指針を適用することにより、これまでの会計処理と異なることとなる場合には、会計基準等の改正に伴う会計方針の変更として取り扱う。

① (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について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取扱い(第 21 項参照)

② (分類 3) に該当する企業において、おおむね 5 年を明らかに超える見積可能期間(例えば 7 年超など)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取扱い(第 24 項参照)

③ (分類 4) の要件に該当する企業であっても、将来において 5 年超にわたり一時差異等加減算前課税所得が安定的に生じることを合理的に説明できる場合には(分類 2) に該当するものとする取扱い(第 28 項参照)

(4) 本適用指針の適用初年度においては、当該年度の期首時点で新たな会計方針を適用した場合の繰延税金資産及び繰延税金負債の額と、前年度末の繰延税金資産及び繰延税金負債の額との差額を、適用初年度の期首の利益剰余金に加減する。

(以下略)

ディスカッション・ポイント

- ・ 適用初年度の期首の影響額に関する事務局提案について、ご意見を伺いたい。

早期適用の取扱い

(本公開草案の提案内容)

20. 本公開草案において、早期適用の取扱いに関し、以下を提案している。

49. (1) 本適用指針の適用初年度においては、会計基準等の改正に伴う会計方針の変更として取り扱う。平成 28 年 4 月 1 日以後開始する連結会計年度及び事業年度の期首から適用する。ただし、平成 28 年 3 月 31 日以後終了する連結会計年度及び事業年度の年度末に係る連結財務諸表及び個別財務諸表から適用することができる。
- (2) (1)ただし書きの適用にあたって、早期適用した連結会計年度及び事業年度の翌年度に係る四半期連結財務諸表及び四半期個別財務諸表においては、早期適用した連結会計年度及び事業年度の四半期連結財務諸表及び四半期個別財務諸表について本適用指針を当該年度の期首に遡って適用する。

(本公開草案に対するコメント)

21. 早期適用に関する提案内容に対して、反対するコメントが以下のとおり聞かれている。

- (1) 期首の会計事象等に関して見積りを行うに当たり、見積りに用いる情報について、過去の財務諸表が作成された時点で入手可能であったものと、その後判明したものを客観的に区別することは実務上困難であることから、遡及適用が実務上不可能な場合に該当することがあり得るものと思われる。このため、期首時点まで遡及適用して算定した適用に伴う影響額を期首の利益剰余金とする取扱いを、早期適用における取扱いとして規定することは適切ではないものとする。また、監査の実行可能性を担保できない事態が生じることを懸念する。公表日以後が期首となる年度からの早期適用は認めることを検討する余地がある。
- (2) 約 1 年が経過した後に当該時点に入手可能であった情報と事後的に入手した情報を区別することが難しい場合が想定され、これは期間が約 1 年と相対的に短いことをもって許容されるべきものではない。

- (3) 年度決算と四半期決算の首尾一貫性も保つ必要があると考えられる。このため、新会計基準は期首からの適用とすべきであり、期末に早期適用を行って、期首への遡及処理を行うことは、会計方針の適用の原則的な考え方に反し、適切ではないと考えられる。
- (4) 早期適用を認めると、企業間の比較可能性を損なうことになる。
22. 第 21 項のコメントは概ね以下のようにまとめられると考えられる。これらについて各コメントの内容を詳細に検討する。
- (1) 見積りに用いる情報について、過去の財務諸表作成時に入手可能であった情報と事後的に入手した情報の区別が困難である。
- (2) 年度決算と四半期決算の首尾一貫性を確保すべきである。
- (3) 早期適用を行った企業と行わない企業の比較可能性が損なわれる。

(早期適用に関する取扱いに反対するコメントへの対応)

過去の財務諸表作成時に入手可能であった情報と事後的に入手した情報の区別が困難であることに関する検討

23. 第 19 項では適用初年度の期首の影響額の取扱いに関するコメントへの対応として、特定した条項を会計方針の変更として取り扱うことで、会計方針の変更への該当に関する判断を軽減することを提案している。
24. これにより、早期適用する年度において、会計方針の変更による期首の影響額を把握する項目は相当程度限定されることとなり、当該把握された項目以外の項目による影響は損益に反映されるため、早期適用する年度の期首から約 1 年が経過した後に当該時点で入手可能であった情報と事後的に入手した情報を区別することの困難さや、恣意性が入る可能性の懸念は、公開草案の提案内容に比べると、相対的に軽減されると考えられる。

年度決算と四半期決算の首尾一貫性の確保及び比較可能性に関する検討

25. 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及び四半期間の比較可能性を確保する観点からは、早期適用を認める場合、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望ましいと考えられる。この考えによると、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場合、3 月決算会社であれば早期適用は認められないこととなる。
- また、企業間の比較可能性の観点からは、一律に早期適用を認めないほうが望ましいと考えられる。

26. しかしながら、本公開草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り、早期適用を認めることにより、前項の観点を上回る便益があると考えられる。

また、年度の途中から早期適用を認める場合には、原則的な考え方とは異なり例外的な対応となるため、適用範囲を限定すべきと考え、適用指針公表日以後終了する四半期¹からの早期適用は四半期間の比較可能性の観点から適切ではなくこれを認めていない。

これらにより、平成 28 年 3 月 31 日以後終了する年度末からのみ早期適用を認めることは適切であると考えられる。

事務局提案

27. 上記の検討を踏まえ、早期適用に関しては、公開草案どおり、平成 28 年 3 月 31 日以後終了する連結会計年度及び事業年度の年度末に係る連結財務諸表及び個別財務諸表から認めることが考えられるかどうか。

ディスカッション・ポイント

- ・ 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

¹ 3 月決算会社であれば、第 3 四半期となる。