

プロジェクト 税効果会計

項目 回収可能性適用指針を早期適用した場合の翌四半期における比較情報

経緯

1. 平成 27 年 12 月 28 日に企業会計基準適用指針第 26 号「繰延税金資産の回収可能性に関する適用指針」（以下「回収可能性適用指針」という。）を公表した。

回収可能性適用指針を早期適用した場合、翌年度の四半期財務諸表に対応する早期適用した年度の四半期財務諸表（以下「比較情報」という。）について回収可能性適用指針を遡及適用する方法について、2つの異なる解釈（第 4 項参照）が可能であるため、明確にすべきとの意見が聞かれている。

本資料では、当該比較情報の取扱いについて確認することを目的とする。

早期適用した場合の翌四半期における比較情報の考え方

2. 回収可能性適用指針は、早期適用の取扱いとして平成 28 年 3 月 31 日以後終了する年度末に係る財務諸表から適用することができるとしている（回収可能性適用指針第 49 項(1)）。

また、早期適用を選択した場合、早期適用した年度の翌年度に係る四半期財務諸表において、比較可能性を確保する観点から、比較情報について回収可能性適用指針を当該年度の期首に遡って適用するとされている（回収可能性適用指針第 49 項(2)）。

3. ここで、回収可能性適用指針第 49 項では、回収可能性適用指針の適用初年度の期首において、同項(3)①から③の定め¹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としている。この定めにより、回収可能性適用指針の期首においては、当該場

¹ 回収可能性適用指針第 49 項(3)①から③の定めとは、以下をいう。

- 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係る繰延税金資産について回収できることを企業が合理的な根拠をもって説明する場合には回収可能性があるとする取扱い（回収可能性適用指針第 21 項ただし書き）
- 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企業が合理的な根拠をもって説明する場合には回収可能性があるとする取扱い（回収可能性適用指針第 24 項）
- 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企業が合理的な根拠をもって説明する場合には（分類 2）に該当するものとする取扱い（回収可能性適用指針第 28 項）

合以外のケースについては、会計方針の変更として取り扱わないこととなる。

4. この点、回収可能性適用指針第 49 項(2)に定める比較情報について期首に遡って回収可能性適用指針を適用する定めに関して、以下の 2 つの考えが聞かれている。
 - (1) 早期適用における翌四半期の比較情報の遡及適用は、回収可能性適用指針第 49 項(3)①から③に該当する定めに限らず、回収可能性適用指針のすべての定めを比較情報に適用する。
 - (2) 早期適用における翌四半期の比較情報の遡及適用は、会計方針の変更として取り扱われる回収可能性適用指針第 49 項(3)①から③の定めを適用している場合に、当該定めのみを比較情報に適用する。

分 析

5. 回収可能性適用指針第 49 項(2)を字義通り解釈すると、回収可能性適用指針第 49 項①から③に該当する定め以外の定めも含めた回収可能性適用指針のすべての定めを比較情報に適用することが考えられる。
6. 一方、会計方針の変更による期首の影響額を把握する項目を回収可能性適用指針第 49 項(3)①から③に該当する定めにて特定することとしたのは、回収可能性適用指針の公開草案に対して寄せられたコメントにおいて、回収可能性適用指針の各々の定めが、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等の懸念が示されたことに対応するためである(回収可能性適用指針第 122 項)。

また、回収可能性適用指針の早期適用を検討するにあたって、年度末からの早期適用を認めた場合、早期適用した年度の期首に遡って会計方針の変更による期首の影響額を把握することについて、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客観的に区別することが困難なときがあるという意見や恣意性が入る可能性を懸念する意見も聞かれている(回収可能性適用指針第 124 項)。

これらの点について、会計方針の変更による期首の影響額を把握する項目を第 49 項(3)①から③に該当する定めにて特定することとしたため、当該懸念に対する実務上の負担は相対的に軽減されているとしている(回収可能性適用指針第 125 項)。

7. このような回収可能性適用指針の検討の経緯を勘案すると、早期適用した翌四半期

の比較情報について、回収可能性適用指針のすべての定めを遡及適用することは、想定されていなかったものと考えられる。

8. また、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「過年度遡及基準」という。）では、会計方針の変更の場合は原則として過去の期間に遡及適用することとされており（過年度遡及基準第6項）、字義通り解釈すると、回収可能性適用指針第49項(3)①から③の定め以外は会計方針の変更ではないため、比較情報に遡及適用することは要しないこととなる。

事務局提案

9. 前項までの分析を踏まえると、早期適用した場合の翌四半期における比較情報については、第4項(2)のように回収可能性適用指針第49項(3)①から③に該当する定めのみを遡及適用することとしてはどうか。具体的な適用指針の修正の文案は以下のとおりである。

49. (略)

(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第49項(3)①から③に該当する定めを当該年度の期首に遡って適用する。

(以下略)

124. 年度末からの早期適用を認めた場合、早期適用した年度の期首に遡って会計方針の変更による期首の影響額を把握することについて、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客観的に区別することが困難なときがあるという意見や恣意性が入る可能性を懸念する意見が聞かれた。

この点、会計方針の変更による期首の影響額を把握する項目を第49項(3)①から③に該当する項目に特定することとしたため（第122項参照）、当該懸念に対する実務上の負担は相対的に軽減されているものと考えられる。なお、早期適用する年度の年度末において第49項(3)①から③に該当する項目の適用を検討する際には、当該年度の期首における当該項目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となる。

124-2. 前項に記載した経緯から早期適用を認めた趣旨を勘案し、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第 49 項(3)①から③に該当する定めに限って、当該年度の期首に遡って適用することとした(第 49 項(2)参照)。

10. 仮に上記の方向性で進める場合、遅くとも 3 月決算会社の第 1 四半期(平成 28 年 6 月)までに回収可能性適用指針を改正する必要がある、デュー・プロセスを考慮すると 3 月中に公開草案を公表する必要があると考えられるかどうか。

以 上