

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）」の概要

おとこざわ えりこ
公認会計士 男澤 江利子

企業会計基準委員会（以下「ASBJ」という。）は、平成27年5月26日付けで「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。）を公表した。

本稿では、本公開草案の概要を解説する。

なお、文中、意見に関する部分は、私見である。

I. 公表の経緯

我が国における税効果会計に関する会計基準としては、平成10年10月に企業会計審議会から「税効果会計に係る会計基準」が公表され、当該会計基準を受けて、日本公認会計士協会（以下「JICPA」という。）から会計上の実務指針及び監査上の実務指針が公表されている。これらの会計基準及び実務指針に基づきこれまで財務諸表の作成実務が行われてきたが、ASBJでは、基準諮問会議からの提言を受けて、JICPAにおける税効果会計に関する会計上の実務指針及び監査上の実務指針（会計処理に関する部分）について、ASBJに移管すべく審議を重ねてきたが、このたび本公開草案を公表し、広くコメントを募集するものである。

コメント募集の期間は、平成27年7月27日までである。

II. 移管の範囲

現在、JICPAから公表されている税効果会計に関する会計上の実務指針及び監査上の実務指針は以下のとおりである。このうち今回の移管の範囲は下記の通りである。

JICPAから公表されている税効果会計に関する会計上の実務指針及び監査上の実務指針

うち今回の移管の範囲

- 会計制度委員会報告第6号「連結財務諸表における税効果会計に関する実務指針」（最終改正 平成26年2月24日）
- 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会計に関する実務指針」（最終改正 平成23年1月12日）
- 会計制度委員会「税効果会計に関するQ&A」（最終改正 平成25年2月7日）
 - ▶このうち、繰延税金資産の回収可能性に関する定め
- 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」（公表 平成11年11月9日）
 - ▶会計処理に関する部分
- 監査委員会報告第70号「その他有価証券の評価差額及び固定資産の減損損失に係る税効果会計の適用における監査上の取扱い」（最終改正 平成16年2月17日）
 - ▶会計処理に関する部分
- 会計制度委員会報告第11号「中間財務諸表等における税効果会計に関する実務指針」（最終改正 平成23年1月12日）
- 監査・保証実務委員会実務指針第63号「諸税金に関する会計処理及び表示に係る監査上の取扱い」（最終改正 平成23年3月29日）

これは、これらの実務指針のうちJICPA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。）に対する問題意識が特に強く聞かれることから、繰延税金資産の回収可能性に関する適用指針を先行して開発することとしたものであり、基本的にその内容を引き継いだ上で、見直しが必要と考えられる点について検討を重ね、本公開草案として公表されたものである。

なお、JICPAにおける税効果会計に関する会計上の実務指針及び監査上の実務指針（会計処理に関する部分）のうち本公開草案に含まれないものの移管については、本公開草案の公表後、可能な限り早急に着手する予定、とされている。

Ⅲ. 主な改正内容

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撤廃する場合には実務への影響が大きいと考えられることから、本公開草案では当該取扱いの枠組み、すなわち企業を5つに分類し、当該分類に応じて繰延税金資産の計上額を見積る枠組み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うことが提案されている。

(1) (分類1) から (分類5) に係る分類の要件をいずれも満たさない企業の取扱い

本公開草案では、収益力に基づく一時差異等加減算前課税所得等に基づいて繰延税金資産の回収可能性を判断する際に、要件に基づき企業を(分類1)から(分類5)に分類し、当該分類に応じて、回収が見込まれる繰延税金資産の計上額を決定する、とされている(第15項)。

(分類1) から(分類5) に係る分類の要件をいずれも満たさない企業は、過去の課税所得又は税務上の欠損金の推移、当期の課税所得又は税務上の欠損金の見込み、将来の一時差異等加減算前課税所得の見込み等を総合的に勘案し、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分類することが提案されている(第16項)。

監査委員会報告第66号においては、それぞれの例示区分に直接該当しない場合であっても、それぞれの例示区分の趣旨を斟酌し、会社の実態に応じて、それぞれの例示区分に準じた判断を行う必要があるとされていたが(5. 将来年度の課税所得の見積額による繰延税金資産の回収可能性の判断指針)、本公開草案では、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ことが提案されている。

(2) (分類2) 及び (分類3) に係る分類の要件

監査委員会報告第66号では、(分類2) 及び(分類3) に係る分類について、「経常的な利益(損益)」という会計上の利益に基づく要件を用いていたのに対し、本公開草案では、「臨時的な原因により生じたものを除いた課税所得」に基づく要件に変更することが提案されている。

会計上の利益の額と課税所得の額が通常は一致しない中で、繰延税金資産の回収可能性の判断においては課税所得の十分性を検討する必要があるため、企業を分類するにあたって重視すべき要件としては、課税所得がより適切であると考えたためである。

なお、課税所得からは、過去において臨時的な原因により生じた益金及び損金は、将来において頻繁に生じることが見込まれないという推定に基づき「臨時的な原因により生じたもの」を除くことが提

案されている。具体的には、結論の背景において「営業損益項目に係る益金及び損金は通常の事業活動から生じたものであることから、原則として「臨時的な原因により生じたもの」に該当しないと考えられる。一方、営業外損益項目及び特別損益項目に係る益金及び損金のうち、企業が置かれた状況などに基づいて検討した場合に将来において頻繁に生じることが見込まれないものは「臨時的な原因により生じたもの」に該当することが考えられる。」と、考え方が示されている(第70項)。

(3) (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関する取扱い

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とする取扱いが示されていた。本公開草案では、(分類2) に該当する企業は、原則として、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は、回収可能性がないものとしつつ、「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は回収可能性があるものとする」(第21項)、とされている。

スケジューリング不能な将来減算一時差異としては、有価証券評価損等が想定されるが、当該有価証券の具体的な売却時期は未定であるものの、売却するという方針自体は確定しているようなケースでは、回収可能性が認められる場合もあるものと思われる(第74項)。

(4) (分類3) に該当する企業における将来の一時差異等加減算前課税所得の合理的な見積可能期間に関する取扱い

監査委員会報告第66号では、(分類3) に該当する企業の場合は、「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」として、一時差異等のスケジューリングの結果に基づき繰延税金資産を計上している場合には、当該繰延税金資産は回収可能性があるものとされていた。

本公開草案では、(分類3) に該当する企業において、臨時的な原因により生じたものを除いた課税所得が大きく増減している原因、中長期計画、過去における中長期計画の達成状況、過去(3年)及び当期の課税所得の推移等を勘案して、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、当該繰延税金資産は回収可能性があるものとするのが提案されている。

監査委員会報告第66号では、「おおむね5年」という表現が用いられているものの、実務においては5年を限度として運用されてきたと思われる。本公開草案では、企業の実態をより反映することが意図されているが、どの程度の説明を持って「合理的に説明できる場合」といえるのか、判断を要する場面も出てくるものと思われる（第80項）。

(5) (分類4) に係る分類の要件を満たす企業が (分類2) 又は (分類3) に該当する場合の取扱い

監査委員会報告第66号では、「期末において重要な税務上の繰越欠損金が存在する会社等」に該当した場合であっても、「重要な税務上の繰越欠損金や過去の経常的な利益水準を大きく上回る将来減算一時差異が、非経常的な特別の原因により発生したものであり、それを除けば課税所得を毎期計上している会社の場合には、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して、当該期間内の一時差異等のスケジューリングの結果に基づき、それに係る繰延税金資産を計上している場合には、当該繰延税金資産は回収可能性がある」と判断できるものとする。」(5. (1) ④ただし書き)とされている。

本公開草案では、過去（3年）又は当期において重要な税務上の欠損金が生じたこと等により（分類4）に係る分類の要件を満たす企業において、重要な税務上の欠損金が生じた原因、中長期計画、過去における中長期計画の達成状況、過去（3年）及び当期の課税所得又は税務上の欠損金の推移等を勘案して、将来の一時差異等加減算前課税所得を見積った場合に、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が合理的に説明できるときには（分類2）に該当するものとして取り扱い（第86項）、将来においておおむね3年から5年程度は一時差異等加減算前課税所得が生じることが合理的に説明できるときには（分類3）に該当するものとして取り扱う（第87項）ことを提案している（第28項及び第29項）。

IV. 注記事項について

本公開草案では、注記事項の追加に関する提案は行われておらず、JICPAの税効果会計に関する他の実務指針について移管に係る審議を行う際に、税効果会計に関する注記事項の見直しを行うこととし、その検討に回収可能性に関する注記事項を含めることとされている。

なお、今後の検討を行うためのニーズをより適切

に把握するために、注記事項に関する質問項目を設けて、コメントが募集されている。これまで検討された注記事項は以下の通りである。

- 評価性引当額の内訳
- 税務上の繰越欠損金に関する情報
- 企業の分類に関する情報
- (分類3) に該当する場合の5年を超える見積可能期間に関する開示

V. 適用時期等

(1) 適用時期

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ことが提案されている。また早期適用として、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」と提案されている。早期適用する場合には、早期適用した年度の期首に遡って本適用指針を適用し、適用による影響額を適用初年度の期首の利益剰余金に加減する、とされている。

(2) 本適用指針の適用に関する取扱い

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ことが提案されている。

監査委員会報告第66号は会計処理の原則及び手続を定めたものであり、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いること、本適用指針の適用によって生じる変更は会計上の見積りの変更に該当しないこと等が理由とされている。

(3) 適用初年度の取扱い

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ことが提案されている。

ただし、資産又は負債の評価替えにより生じた評価差額等に係る一時差異に係る繰延税金資産及び繰延税金負債が、その他の包括利益で認識された上で純資産の部のその他の包括利益累計額に計上されている場合又は純資産の部の評価・換算差額等に直接計上されている場合には、当該差額を適用初年度の期首の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提案されている。

(4) 会計方針の変更による影響額の注記事項の取扱い

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による影響額の注記については、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」第10項(5)ただし書きの定めにかかわらず、適用初年度の期首の

繰延税金資産に対する影響額、利益剰余金に対する影響額、及び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を注記することが提案されている。

以上

トーマツ Webサイトのご案内 会計監査トピックス

<http://www.deloitte.com/jp/account>

トーマツグループ公式サイトでは、創刊以来39年目を迎える月刊誌『会計情報』のWeb版（最新号・バックナンバー）をはじめ、会計・監査の最新情報等を発信しています。

トーマツクライアントの皆様のみならず、広く一般の方々に親しみやすい情報の発信を目指して参りますので、月刊誌『会計情報』ともども、ご利用、ご愛顧くださいますようお願い申し上げます。

〈コンテンツ及びリンク〉

- 会計・監査の最新情報 : 日本公認会計士協会、企業会計基準委員会、金融庁等からの公表情報にリンク
- 会計・監査用語一覧 : 実務に必要な会計・監査の専門用語について解説
- 出版物 月刊誌『会計情報』: 『会計情報』の記事をPDFファイルで掲載