

# 四半期決算の会計処理に関する留意事項

公認会計士 <sup>さ せ たけし</sup> 佐瀬 剛

本稿では、平成29年3月期決算会社の第2四半期決算（平成28年4月1日から同年9月30日まで）の会計処理に関する主な留意事項について解説を行う。なお、文中の意見に関する部分は筆者の私見であることを申し添える。

また、次号の本誌（『会計情報』2016年11月号）において四半期報告書の開示について解説を行う予定である。

## I 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」

企業会計基準委員会（以下「ASBJ」という。）は、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「本適用指針」という。）を公表した。

また、本適用指針を早期適用した場合の翌年度に

係る四半期連結財務諸表及び四半期個別財務諸表における比較情報の取扱いの意図を明確にするために、平成28年3月28日付けで改正している（(5)①適用時期参照）。

### (1) 公表の経緯

本適用指針は、繰延税金資産の回収可能性について、「税効果会計に係る会計基準」（以下、「税効果会計基準」という。）を適用する際の指針を定めるものである（本適用指針1項）。これまでは税効果会計基準を受けて日本公認会計士協会から実務指針が公表されていたが、基準諮問会議の提言により、これらの実務指針をASBJに移管すべく審議を重ねてきた。本適用指針では、上記の実務指針のうち繰延税金資産の回収可能性に関連のある実務指針（図表1参照）の内容を基本的に引き継いだ上で、必要と考えられる見直しを行っている（本適用指針54項）。

【図表1 日本公認会計士協会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と移管対象】

日本公認会計士協会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	移管対象
① 日本公認会計士協会 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28年3月25日）	繰延税金資産の回収可能性に関する定め
② 日本公認会計士協会 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28年3月25日）	
③ 日本公認会計士協会 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28年3月25日）	—
④ 日本公認会計士協会 会計制度委員会「税効果会計に関するQ&A」（最終改正 平成28年3月25日）	繰延税金資産の回収可能性に関する定め
⑤ 日本公認会計士協会 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）（平成28年1月19日付けで廃止）	会計処理に関する部分（今回の主な移管対象）
⑥ 日本公認会計士協会 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）（平成28年1月19日付けで廃止）	
⑦ 日本公認会計士協会 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）	—

## (2) 繰延税金資産の回収可能性の判断

将来減算一時差異及び税務上の繰越欠損金に係る繰延税金資産の回収可能性は、次の(1)から(3)に基づいて、将来の税金負担額を軽減する効果を有するかどうかを判断する(本適用指針6項)とされており、個別財務諸表における税効果会計に関する実務指針(以下「個別税効果実務指針」という。)における回収可能性に関する基本的考え方を踏襲している。

- (1) 収益力に基づく一時差異等加減算前課税所得
- (2) タックス・プランニングに基づく一時差異等加減算前課税所得

## (3) 将来加算一時差異

なお、本適用指針第6項及び第11項では、将来において当期末に存在する将来減算一時差異が解消する時に税金負担額を軽減する効果を有するかどうかを判断する必要があることから、「一時差異等加減算前課税所得」という用語を用いることで、繰延税金資産の回収可能性の判断の基礎を明確にしておき、過去において税金負担額を軽減したかどうかに関する実績を示す「課税所得」とは用語を使い分けられている(本適用指針57項、58項。図表2参照)。

【図表2 課税所得と一時差異等加減算前課税所得の定義】

用語	定義
課税所得	法人税等に係る法令の規定に基づき算定した各事業年度の所得の金額の計算上、当該事業年度の益金の額が損金の額を超える場合におけるその超える部分の金額をいう(本適用指針3項(7))。
一時差異等加減算前課税所得	将来の事業年度における課税所得の見積額から、当該事業年度において解消することが見込まれる当期末に存在する将来加算(減算)一時差異の額(及び該当する場合は、当該事業年度において控除することが見込まれる当期末に存在する税務上の繰越欠損金の額)を除いた額をいう(本適用指針3項(9))。

## 【設例】一時差異等加減算前課税所得の算定方法

### 1. 前提条件

- (1) X1年(当期)に賞与引当金繰入額300を認識した。X2年に同額の賞与の支給を予定している。  
賞与については、税務上、賞与を支給する事業年度に全額損金に算入される。
- (2) X1年(当期)に固定資産Aの減価償却費50を認識した。固定資産Aは過年度に取得したものであり、その償却期間はX1年に終了した。  
固定資産AのX1年における税務上の償却限度額は30であり、X1年において減価償却超過額20が損金不算入項目として税務上加算される。当該減価償却超過額は、X2年に10が認容され、損金に算入される。
- (3) X2年の税引前当期純利益の予測を600とする。当該予測にあたっては、賞与引当金繰入額350を見込んでいる。なお、X2年に見込んでいる固定資産の減価償却費は税務上の償却限度額(固定資産Aの償却限度額を除く。)と一致している。
- (4) それぞれの事業年度の期末において、賞与引当金繰入限度超過額及び減価償却超過額以外の将来減算一時差異、将来加算一時差異及び税務上の繰越欠損金は有していない。

### 2. 期末における将来減算一時差異

X1年の期末においては、税務上、賞与引当金繰入限度超過額300及び減価償却超過額20が加算される。したがって、X1年の期末において、賞与引当金に係る将来減算一時差異300及び減価償却超過額に係る将来減算一時差異20を有している。

なお、当該将来減算一時差異は、X2年に310(賞与引当金に係る将来減算一時差異300及び減価償却超過額に係る将来減算一時差異10)解消することが見込まれている。

### 3. X1年の期末におけるX2年の一時差異等加減算前課税所得の見積額の算定

- (1) X1年の期末において、X2年の課税所得の見積額は下表のとおりである。

X2年の課税所得の見積額の算定過程

項目		
税引前当期純利益の予測		600
賞与引当金繰入限度超過額の認容	△ 300	
減価償却超過額の認容	△ 10	
賞与引当金繰入限度超過額	350	
税務上の加減算項目の小計		40
課税所得の見積額		640

(2) X1年の期末におけるX2年の一時差異等加減算前課税所得の見積額の算定過程

前述(1)のX2年における加減算項目のうち、X1年の期末に存在する将来減算一時差異に関する加減算項目は、賞与引当金繰入限度超過額の認容△300及び減価償却超過額の認容△10である。

X2年における一時差異等加減算前課税所得は、X1年の期末に存在する将来加算(減算)一時差異を加算(減算)する前のものであるため、X2年の課税所得の見込みに賞与引当金繰入限度超過額の認容△300及び減価償却超過額の認容△10を調整して算定する。

具体的には、X2年における一時差異等加減算前課税所得は、次のとおり算定される。

X2年の課税所得の見積額(A)	640
X1年の期末に存在する将来減算一時差異のX2年における解消見込み(B)	
(賞与引当金繰入限度超過額に係る将来減算一時差異)	300
(減価償却超過額に係る将来減算一時差異)	10
X2年の一時差異等加減算前課税所得の見積額(A+B)	950

(本適用指針「設例1」を基に作成)

**(3) 企業の分類に応じた繰延税金資産の回収可能性に関する取扱い**

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、当該取扱いの枠組みを撤廃せずに、基本的に踏襲した上で、当該取扱いの一部について必要な見直しを行うこととしたとされている(本適用指針63項)。

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、(分類1)から(分類5)に係る分類の要件に基づき企業を分類し、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(本適用指針15項)。各分類の要件を設定するにあたっては、すべてのケースを網羅するように定めると要件が複雑になり、実務上の判断が困難となり得ることが懸念されたため、分類の実行可能性の観点から、各分類の要件は必要と考えられるものを示しているとされている(本適用指針65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、各分類の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(本適用指針16項)。

① (分類1)

監査委員会報告第66号における取扱い

期末における将来減算一時差異を十分に上回る課税所得を毎期計上している会社等

期末における将来減算一時差異を十分に上回る課税所得を毎期(当期及びおおむね過去3年以上)計上している会社等で、その経営環境に著しい変化がない場合には、通常、当該会社が、将来においても一定水準の課税所得を発生させることが可能であると予測できる。したがって、そのような会社については、一般的に、繰延税金資産の全額について、その回収可能性があるとして判断できる。なお、この場合には、スケジュールリングが可能な将来減算一時差異についても、将来スケジュールリングが可能となった時点で課税所得が発生する蓋然性が高いため、当該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あるとして判断できるものとする。

本適用指針		
	分類の要件	繰延税金資産の計上額
(分類1)	<p>次の要件をいずれも満たす（本適用指針17項）。 過去（3年）及び当期のすべての事業年度において、 (1) 期末における将来減算一時差異を十分に上回る課税所得が生じている。 (2) 当期末において、近い将来に経営環境に著しい変化が見込まれない。</p>	<p>●繰延税金資産の全額について回収可能性があるものとする（本適用指針18項）。</p>

② (分類2)

監査委員会報告第66号における取扱い		
<p>業績は安定しているが、期末における将来減算一時差異を十分に上回るほどの課税所得がない会社等 過去の業績が安定している会社等の場合、すなわち、当期及び過去（おおむね3年以上）連続してある程度の 経常的な利益を計上しているような会社の場合には、通常、将来においても同水準の課税所得の発生が見込まれる。 したがって、そのような会社については、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ものと判断できるものとする。</p>		
本適用指針		
	分類の要件	繰延税金資産の計上額
(分類2)	<p>次の要件をいずれも満たす（本適用指針19項）。 (1) 過去（3年）及び当期のすべての事業年度において、<b>臨時的な原因により生じたものを除いた課税所得</b>が、期末における将来減算一時差異を下回るものの、安定的に生じている。 <b>下記★1参照</b> (2) 当期末において、近い将来に経営環境に著しい変化が見込まれない。 (3) 過去（3年）及び当期のいずれの事業年度においても重要な税務上の欠損金が生じていない。</p>	<p>●一時差異等のスケジューリングの結果、繰延税金資産を見積る場合、当該繰延税金資産は回収可能性があるものとする（本適用指針20項）。 ●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、回収可能性がないものとする（本適用指針21項）。 <b>ただし、スケジューリング不能な将来減算一時差異のうち、税務上の損金の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に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企業が合理的な根拠をもって説明する場合、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（本適用指針21項ただし書き）。</b> <b>下記★2参照</b></p>

★1 (分類2) 及び (分類3) に係る分類の要件 (本適用指針19項及び22項)

- 本適用指針では、監査委員会報告第66号における「経常的な利益」という会計上の利益に基づく要件から、課税所得に基づく要件に変更することとしている。これは、永久に益金又は損金に算入されない項目等により会計上の利益の額と課税所得の額は通常は一致しないことを踏まえ、企業を分類する要件としては課税所得がより適切であるとしたことによる（本適用指針69項）。

また、課税所得から「臨時的な原因により生じたもの」を除くこととしたのは、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を見込まれないという推定に基づくものである（本適用指針71項）。

★2 (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 (本適用指針21項ただし書き)

- この第21項ただし書きは、原則とは異なる取扱いを容認することで、繰延税金資産の計上額が企業の実態をより適切に反映したものとなることを意図している（第77項）。

【該当しうる例示】

- ▶業務上の関係を有する企業の株式（いわゆる政策保有株式）のうち過去に減損処理を行った上場株式に係る将来減算一時差異（本適用指針75項）

▶役員退職慰労引当金に係る将来減算一時差異（本適用指針37項、106項）

なお、「主なコメントの概要とそれらに対する対応」において、役員退職慰労引当金に係る将来減算一時差異については、将来のいずれかの時点で解消されるものであるため、その点に関する説明は不要と考えられるが、将来減算一時差異の残高と課税所得の水準との関係から回収できることについては合理的な根拠をもって説明することが求められると考えられるとされている。

- 「企業が合理的な根拠をもって説明する場合」とは、企業の検討に基づき適用する場合にのみ原則とは異なる取扱いを容認することを意図しており、その意図を明確にするために検討を行う主体が企業であることを明示している（本適用指針78項）。なお、以下の（分類3）及び（分類4）にある同様の文言（「企業が合理的な根拠をもって説明する」）による規定も同様の趣旨である（本適用指針79項）。

③（分類3）

監査委員会報告第66号における取扱い		
<p>業績が不安定であり、期末における将来減算一時差異を十分に上回るほどの課税所得がない会社等 過去の業績が不安定な会社等の場合、すなわち、過去の経常的な損益が大きく増減しているような会社の場合には、通常、過去の業績等により長期にわたり安定的な課税所得の発生を予測することができない。したがって、そのような会社については、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ル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。</p>		
本適用指針		
	分類の要件	繰延税金資産の計上額
（分類3）	<p>次の要件をいずれも満たす（ただし、本適用指針の分類4（26項）（2）又は（3）の要件を満たす場合を除く。）（本適用指針22項）。</p> <p>（1）過去（3年）及び当期において、<b>臨時的な原因により生じたものを除いた課税所得</b>が大きく増減している。<a href="#">上記★1参照</a></p> <p>（2）過去（3年）及び当期のいずれの事業年度においても重要な税務上の欠損金が生じていない。</p> <p>なお、（1）における課税所得から臨時的な原因により生じたものを除いた数値は、負の値となる場合を含む。</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>●将来の合理的な見積可能期間（おおむね5年）以内の一時差異等加減算前課税所得の見積額に基づいて、当該見積可能期間の一時差異等のスケジュールリングの結果、繰延税金資産を見積る場合、当該繰延税金資産は回収可能性があるものとする（本適用指針23項）。</li> <li>●上記にかかわらず、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、<b>5年を超える見積可能期間においてスケジュール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</b>、当該繰延税金資産は<b>回収可能性があるものとする</b>。<a href="#">下記★3参照</a></li> </ul> <p>なお、ここでいう中長期計画は、おおむね3年から5年の計画を想定している（本適用指針24項）。</p>

★3（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（本適用指針23項、24項）

- この取扱いは、企業は中長期計画を策定する場合、一般的には3年から5年の期間で見積っており、将来の一時差異等加減算前課税所得について5年を超えて見積る場合にその精度が低くなる可能性はあるものの、将来の合理的な見積可能期間について一律に5年を限度とすることは、企業の実態を反映しない可能性があると考えられるため、原則とは異なる取扱いを容認したものである（本適用指針83項、84項）。

【該当しうる例示】（本適用指針85項）

- ▶製品の特性により需要変動が長期にわたり予測できる場合
- ▶過去においては課税所得が大きく増減していたが、長期契約が新たに締結されたことにより、長期的かつ安定的な収益が計上されることが明確になる場合

④ (分類4)

監査委員会報告第66号における取扱い	
<p><b>重要な税務上の繰越欠損金が存在する会社等</b></p> <p>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、過去（おおむね3年以内）に重要な税務上の欠損金の繰越期限切れとなった事実があった会社、又は当期末において重要な税務上の欠損金の繰越期限切れが見込まれる会社の場合には、通常、将来の課税所得の発生を合理的に見積ることは困難と判断される。したがって、そのような会社については、原則として、翌年に課税所得の発生が確実に見込まれる場合で、かつ、その範囲内で翌期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かと判断できるものとする。</p> <p>また、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期末に存在する会社について、翌期末において重要な税務上の繰越欠損金の発生が見込まれる場合には、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と同様に取り扱うこととする。</p> <p>ただし、前述の場合においても、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、例えば、事業のリストラチャリングや法令等の改正などによる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かと判断できるものとする。</p>	
本適用指針	
(分類4)	分類の要件
(分類4)	<p>次のいずれかの要件を満たし、かつ、翌期において一時差異等加減算前課税所得が生じることが見込まれる（本適用指針26項）。</p> <p>(1) 過去（3年）又は当期において、<b>重要な税務上の欠損金が生じている。</b> <span style="border: 1px solid black; padding: 2px;">下記★4参照</span></p> <p>(2) 過去（3年）において、重要な税務上の欠損金の繰越期限切れとなった事実がある。</p> <p>(3) 当期末において、重要な税務上の欠損金の繰越期限切れが見込まれる。</p>
	繰延税金資産の計上額
	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 翌期の一時差異等加減算前課税所得の見積額に基づいて、翌期の一時差異等のスケジューリングの結果、繰延税金資産を見積る場合、当該繰延税金資産は回収可能性があるものとする（本適用指針27項）。</li> <li>● 上記の繰延税金資産の計上額にかかわらず、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る場合、             <ul style="list-style-type: none"> <li>▶ 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ときは（分類2）に該当するものとして取り扱う（本適用指針28項）。</li> <li>▶ 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を企業が合理的な根拠をもって説明するときは（分類3）に該当するものとして取り扱う（本適用指針29項）。 <span style="border: 1px solid black; padding: 2px;">下記★5参照</span></li> </ul> </li> </ul>

★4 (分類4) に係る分類の要件（本適用指針26項）

- 監査委員会報告第66号では、当期末における重要な税務上の繰越欠損金の存在等を企業を分類する際の要件としていたが、重要な税務上の繰越欠損金の存在が重視されすぎており、(分類1) から(分類3) までに係る分類の要件との間の連続性が失われているとの意見が聞かれたため、本適用指針では、当期末に重要な税務上の繰越欠損金が存在するかどうかではなく、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ているかどうかに焦点を当てた要件とすることに変更したとされている（本適用指針86項）。
- また、将来の事象を勘案する観点から、翌期において一時差異等加減算前課税所得が生じることが見込まれることを(分類4) に係る分類の要件の1つとして追加している（本適用指針86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(本適用指針28項、29項)

●監査委員会報告第66号では、重要な税務上の繰越欠損金が存在する会社等であっても、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かと判断できるとされていた(いわゆる4但書)。しかし、当該取扱いについては、見積可能期間について硬直的に運用されており、5年を超える期間の課税所得を見積ることが実務的に認められないのではないか、また、非経常的な特別原因の範囲が明確ではなく、実務上、議論となることが多いとの意見があった(本適用指針88項)。

本適用指針では、過去(3年)又は当期において重要な税務上の欠損が生じたことにより、(分類4)の要件を満たす企業であっても、その原因が臨時的なものである等、重要な税務上の欠損が生じた原因や中長期計画等を勘案して、繰延税金資産の回収が見込まれる場合には、当該一時差異等加減算前課税所得を見積った期間に基づき、(分類2)又は(分類3)に該当するものとし、原則とは異なる取り扱いを設けている(本適用指針89項)。

【(分類2)に該当する例示】

▶過去において(分類2)に該当していた企業が、当期において災害による損失により重要な税務上の欠損金が生じる見込みがある場合(本適用指針91項)

【(分類3)に該当する例示】

▶過去において業績の悪化に伴い重要な税務上の欠損金が生じており(分類4)に該当していた企業が、当期に代替的な原材料が開発されたことにより、業績の回復が見込まれ、その状況が将来も継続することが見込まれる場合(本適用指針92項)

●なお、当該取扱いについては、以下の点に留意する必要がある。

▶(分類4)に係る分類の要件を満たす企業が(分類2)に該当するものとして取り扱われる場合は、(分類3)に該当するものとして取り扱われる場合に比べて多くはないものと考えられる(本適用指針89項)。

▶(分類4)に係る分類の要件を満たす企業が(分類3)に該当するものとして取り扱われる場合には、第23項の定めに従うこととしており、第24項の定め((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繰延税金資産の回収可能性)は適用されない(本適用指針89項)。

⑤ (分類5)

監査委員会報告第66号における取扱い		
<p>過去連続して重要な税務上の欠損金を計上している会社等</p> <p>過去(おおむね3年以上)連続して重要な税務上の欠損金を計上している会社で、かつ、当期も重要な税務上の欠損金の計上が見込まれる会社の場合には、通常、将来の課税所得の発生を合理的に見積ることができないと判断される。したがって、そのような会社については、原則として、将来減算一時差異及び税務上の繰越欠損金等に係る繰延税金資産の回収可能性はないものと判断する。</p> <p>また、債務超過の状況にある会社や資本の欠損の状況が長期にわたっている会社で、かつ、短期間に当該状況の解消が見込まれない場合には、これと同様に扱うものとする。</p>		
本適用指針		
	分類の要件	繰延税金資産の計上額
(分類5)	<p>次の要件をいずれも満たす(本適用指針30項)。</p> <p>(1) 過去(3年)及び当期のすべての事業年度において、重要な税務上の欠損金が生じている。</p> <p>(2) 翌期においても重要な税務上の欠損金が生じることが見込まれる。</p>	<p>●原則として、繰延税金資産の回収可能性はないものとする。</p>

#### (4) 各項目における一時差異の取扱い

##### ① 解消見込年度が長期にわたる将来減算一時差異の取扱い(本適用指針35項)

本適用指針では、退職給付引当金や建物の減価償却超過額に係る将来減算一時差異のように、スケジュールリングの結果、その解消見込年度が長期にわたる将来減算一時差異は、企業が継続する限り、長期にわたって解消され、将来の税金負担額を軽減する効果を有する。これらの将来減算一時差異に関しては、企業の種類に応じて、当該将来減算一時差異に係る繰延税金資産の回収可能性を判断することとしている。

なお、(分類3)に該当する企業(第29項に従って(分類3)に該当するものとして取り扱われる企業を含む)においては、当該将来減算一時差異のスケジュールリングを行った上で、将来の合理的な見積可能期間(おおむね5年)を超えた期間であっても、当該将来減算一時差異の最終解消見込年度までに解消されると見込まれる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として判断できるとしており(本適用指針100~102項)、監査委員会報告第66号の考え方を踏襲している。

##### ② 固定資産の減損損失に係る将来減算一時差異の取扱い(本適用指針36項)

本適用指針では、固定資産の減損損失に係る将来減算一時差異の解消見込年度のスケジュールリングは、償却資産と非償却資産ではその性格が異なるため、以下のとおり取り扱うこととしており、監査委員会報告第66号及び監査委員会報告第70号の考え方を踏襲している(本適用指針103項~105項)。

- 償却資産の減損損失に係る将来減算一時差異は、減価償却計算を通して解消されることから、スケジュールリング可能な一時差異として取り扱う。なお、本適用指針第35項に定める解消見込年度が長期にわたる将来減算一時差異の取扱いについては適用しないものとする。
- 土地等の非償却資産の減損損失に係る将来減算一時差異は、売却等に係る意思決定又は実施計画等がない場合、スケジュールリング不能な一時差異として取り扱う。

##### ③ 役員退職慰労引当金に係る将来減算一時差異の取扱い(本適用指針37項)

本適用指針では、役員退職慰労引当金にかかる将来減算一時差異は、役員在任期間の実績や社内規程等に基づいて役員の退任時期を合理的に見込む方法によりスケジュールリングが行われている場合には、スケジュールリングの結果に基づいて繰延税金資産の回収可能性を判断し、スケジュールリングが行われていない場合は、役員退職慰労引当金に係る将来減算

一時差異は、スケジュールリング不能な将来減算一時差異として取り扱うとしており、税効果会計に関するQ&A(以下「税効果Q&A」という。)の考え方を踏襲している(本適用指針106項)。

なお、(分類2)に該当する企業においては、当該スケジュール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、第21項ただし書きに従って回収可能性を判断することとなる(本適用指針106項、(3)②(分類2)★2参照)。

##### ④ その他の一時差異の取扱い

以下の項目に関わる将来減算一時差異については、監査委員会報告第70号、税効果Q&A及び企業会計基準適用指針第8号「貸借対照表の純資産の部の表示に関する会計基準等の適用指針」の内容を基本的に踏襲している。

- その他有価証券の評価差額に係る一時差異の取扱い(本適用指針38項~42項、107項、108項、設例2)
- 退職給付に係る負債に関する一時差異の取扱い(本適用指針43項~45項、109項~114項)
- 繰延ヘッジ損益に係る一時差異の取扱い(本適用指針46項、115項)

#### (5) 適用時期等

##### ① 適用時期

本適用指針は、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とされている(本適用指針49項(1))。

ただし、企業の実態をより適切に反映する目的から早期適用を認めることとし、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とされている(本適用指針49項(1)ただし書き、119項)。

比較可能性を確保する観点から、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(比較情報)について本適用指針49項(3)①から③に該当する定め(後述「②本適用指針の適用に関する取扱い」参照)を当該年度の期首に遡って適用することとしたとされている(本適用指針49項(2)、119項)。

##### 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の期首においては、次の定め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されている(本適用指針49項(3)①~③)。



本適用指針49項 (3) ①～③	
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
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
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

### 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とされている (本適用指針49項 (4))。

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をその他の包括利益で認識した上で純資産の部のその他の包括利益累計額に計上する場合又は直接純資産の部の評価・換算差額等に計上する場合、適用初年度の期首時点で新たな会計方針を適用したとき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とされている (本適用指針49項 (4))。

この取扱いは、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早期適用する場合も、同じく適用することとなるとされている (本適用指針123項)。

早期適用する年度の年度末において49項 (3) ①から③に該当する定め (前述「②本適用指針の適用に関する取扱い」参照) の適用を検討する際には、当該年度の期首における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とされている (本適用指針124項)。

### 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、企業会計基準第24号10項 (5) ただし書きの定め (「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」を注記する) 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
- ▶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

を注記するとされている (本適用指針49項 (5))。

## (6) 四半期決算における繰延税金資産の回収可能性の判断

### ① 原則

- 四半期決算日ごとに、将来の回収見込みについて見直しを行う (四半期財務諸表に関する会計基準 (以下「四半期会計基準」という。) 14項、四半期財務諸表に関する会計基準の適用指針 (以下「四半期適用指針」という。) 95項)。

### ② 簡便的な会計処理

- 経営環境等に著しい変化が生じていない場合  
重要な企業結合や事業分離、業績の著しい好転又は悪化、その他経営環境の著しい変化が生じておらず、かつ、一時差異等の発生状況について、前年度末から大幅な変動がないと認められる場合

→繰延税金資産の回収可能性の判断にあたり、前年度末の検討において使用した将来の業績予測やタックス・プランニングを利用することができる (四半期適用指針16項、94項)。

- 経営環境等に著しい変化が生じた場合

重要な企業結合や事業分離、業績の著しい好転又は悪化、その他経営環境に著しい変化が生じている場合、又は、一時差異等の発生状況について前年度末から大幅な変動があると認められる場合 (具体的には、本適用指針15項から32項に従って判断される分類が変わる程度の著しい変化又は大幅な変動が生じた場合)

→繰延税金資産の回収可能性の判断にあたり、財務諸表利用者の判断を誤らせない範囲において、前年度末の検討において使用した将来の業績予測やタックス・プランニングに、当該著しい変化又は大幅な変動による影響を加味したものを使用することができる (四半期適用指針17項、94項)。

## II 平成28年度税制改正に係る減価償却方法の変更に関する実務上の取扱い

企業会計基準委員会（以下「ASBJ」という。）は、平成28年6月17日に「実務対応報告第32号『平成28年度税制改正に係る減価償却方法の変更に関する実務上の取扱い』」（以下「本実務対応報告」という。）を公表した。

### (1) 経緯

平成28年度税制改正において、平成28年4月1日以後に取得する建物附属設備及び構築物の法人税法上の減価償却方法について定率法が廃止され、定額法のみとなる見直しが行われた。

これを受けて、当該税制改正に合わせ、平成28年4月1日以後に取得する建物附属設備及び構築物から減価償却方法を定額法に変更する場合に、当該減価償却方法の変更が正当な理由に基づく会計方針の変更<sup>①</sup>に該当するか否かに関して、必要と考えられる取扱いについて緊急に審議を行い、本実務対応報告を公表したものである。

### (2) 実務上の取扱い

#### ① 会計方針の変更に関する取扱い

従来、法人税法に規定する普通償却限度相当額を減価償却費として処理している企業において、建物附属設備、構築物又はその両方に係る減価償却方法について定率法を採用している場合、平成28年4月1日以後に取得する当該すべての資産に係る減価償却方法を定額法に変更するときは、法令等の改正に準じたものとし、会計基準等の改正に伴う会計方針の変更（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「企業会計基準第24号」という。）5項（1））として取り扱うものとしてとされている（本実務対応報告2項）。

この取扱いは、従来、法人税法に規定する普通償却限度相当額を減価償却費として処理している企業が前提とされている点に留意が必要である。

また、前述の下線部について、公開草案では「当該資産」とされていたものが「当該すべての資産」と修正されている。これは、平成28年4月1日以後に取得する建物附属設備又は構築物のうち、一部の資産について減価償却方法は定率法のまま変更せず、残りの資産について定額法に変更する場合であっても、本公開草案を適用することが認められるか明らかにすることが望ましいというコメントに対応したものである。

すべての建物附属設備及び構築物の両方に係る減価償却方法について定率法を採用している場合、平

成28年4月1日以後に取得するすべての建物附属設備及び構築物の両方に係る減価償却方法を定額法に変更するときは、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を基本的に意図しているため、修正されている（実務対応報告公開草案第46号「平成28年度税制改正に係る減価償却方法の変更に関する実務上の取扱い（案）」に対するコメント4）。

この取扱いは、平成28年度税制改正に合わせて会計方針を変更する場合に適用されるものであることから、平成28年4月1日以後、建物附属設備又は構築物を取得したかどうかにかかわらず、当該税制改正に合わせて減価償却方法を定額法に変更する場合、法令等の改正に準じたものとし、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を意図しているとされている（本実務対応報告17項）点にも留意が必要である。

上記（本実務対応報告2項）の会計方針の変更以外の減価償却方法の変更については、正当な理由に基づき自発的に行う会計方針の変更（企業会計基準第24号5項（2））として取り扱うものとされている（本実務対応報告3項）。

なお、今後、ASBJにおいて、抜本的な解決を図るために減価償却に関する会計基準の開発に着手することの合意形成に向けた取組みを速やかに行う予定とされている（本実務対応報告15項）。また、本実務対応報告は、取り扱う範囲を平成28年度税制改正に係る減価償却方法の改正に限定して緊急に対応したものであり、今回に限られたものとしている（本実務対応報告16項）。

#### ② 開示

本実務対応報告2項に記載する減価償却方法の変更は、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ものであり、企業会計基準第24号における前提とは異なることから（本実務対応報告18項）、本実務対応報告では、上記「①会計方針の変更に関する取扱い」（本実務対応報告2項）に従って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場合、企業会計基準第24号10項、19項及び20項の定めにかかわらず、次の事項を注記するとされている（本実務対応報告4項）。

- |   |
|---|
| <p>(1) 会計方針の変更の内容として、法人税法の改正に伴い、本実務対応報告を適用し、平成28年4月1日以後に取得する建物附属設備、構築物又はその両方に係る減価償却方法を定率法から定額法に変更している旨</p> <p>(2) 会計方針の変更による当期への影響額</p> |
|---|

当該注記事項は、建物附属設備又は構築物を本実務対応報告の適用初年度に取得したかどうかにかかわらず、平成28年度税制改正に合わせて減価償却方法を定額法に変更する場合には、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ことを意図しているため（本実務対応報告17項、前述「①会計方針の変更に関する取扱い」参照）、建物附属設備又は構築物を取得していない場合も記載することとなる点に留意が必要である。

なお、本実務対応報告4項（2）に定める「会計方針の変更による当期への影響額」は、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の注記と同様の内容を求めることを意図しているため、1株当たり情報に与える影響は記載を要しない（実務対応報告公開草案第46号「平成28年度税制改正に係る減価償却方法の変更に関する実務上の取扱い（案）」に対するコメント 10）とされている。

### (3) 適用時期

本実務対応報告は、公表日以後最初に終了する事業年度のみに適用するとされている。これは、本実

務対応報告は、従来、法人税法に規定する普通償却限度相当額を減価償却費として処理している企業が平成28年度税制改正に合わせて会計方針を変更する場合に適用されるためである（本実務対応報告5項、19項）。

ただし、本実務対応報告の公表日時点で、すでに会計方針の変更の対象となる取引、すなわち、平成28年4月1日以後に建物附属設備及び構築物を取得する取引が行われていることから、平成28年4月1日以後最初に終了する事業年度が本実務対応報告の公表日前に終了している場合であっても、当該事業年度に本実務対応報告を適用することができる（本実務対応報告5項、19項）。

このため、平成28年4月1日以後最初に終了する四半期会計期間に係る四半期報告書の提出日が本実務対応報告の公表日前である場合、本実務対応報告は、公表日以後最初に終了する四半期会計期間に適用することとなる（実務対応報告公開草案第46号「平成28年度税制改正に係る減価償却方法の変更に関する実務上の取扱い（案）」に対するコメント 11）とされている。

以上

## デロイト トーマツグループの概要

### ●有限責任監査法人トーマツ

主たる事務所  
その他事務所

東京（品川）

国内31カ所

札幌、仙台、盛岡、新潟、さいたま、千葉、東京（丸の内・八重洲）横浜、長野、金沢、富山、静岡、名古屋、岐阜、三重、京都、大阪、奈良、和歌山、神戸、岡山、広島、松江、高松、松山、福岡、大分、熊本、鹿児島、那覇

連絡事務所

国内9カ所

福島、高崎、松本、福井、浜松、滋賀、北九州、長崎、宮崎

海外駐在員派遣

約50都市

デロイト（\*1）/ニューヨーク、ロサンゼルス、ロンドン、北京 ほか

\*1デロイト トウシュ トーマツ リミテッドとそのメンバーファーム

### ●グループ総人員数 10,208名

（2016年3月末日現在）

#### 有限責任監査法人トーマツ

#### デロイト トーマツ税理士法人

#### コンサルティング等その他関係会社

パートナー	574名 <sup>*2</sup>
専門職	5,334名
事務職	658名
合計 <sup>*3</sup>	6,566名

パートナー	63名
専門職	596名
事務職	111名
合計	770名

パートナー	148名 <sup>*4</sup>
専門職	7名
コンサルタント	2,346名
事務職	375名
合計	2,876名

\*2 特定社員44名を含む

\*3 有限責任監査法人トーマツ 合計のうち、

公認会計士

3,229名

公認会計士試験合格者等(会計士補を含む)

1,307名

\*4 有限責任監査法人トーマツのパートナー4名を含む