

平成 25 年 3 月 11 日

実務対応専門委員会における新規テーマの評価

繰延税金資産の回収可能性 (JICPA 監査委員会報告第 66 号関連)

I. 基準諮問会議への新規テーマの検討の要望

(テーマ) 日本公認会計士協会 監査委員会報告 66 号の見直し
(提案理由) 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」は 2 度にわたる税制改正によって繰越欠損金の繰越期間が延長されたこと(5 年 7 年 9 年)に対応した見直しができている。最新の繰越期間を前提とした規定の見直しが必要である。
(具体的内容) 日本公認会計士協会から ASBJ に移管し、最新の繰越期間(9 年)を前提とした内容に改定し、実務対応報告レベルの規定とする。

II. 論点の整理

1. 提案者からの提案は、次のとおり整理される。

本報告の日本公認会計士協会における監査上の取扱いから ASBJ の適用指針への移管

税制改正による繰越欠損金の繰越期間と回収可能性の規程の関係

2. 提案者からの提案内容は上記のとおりであるが、繰延税金資産の回収可能性に関するガイダンスについては、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「第 66 号」という。)に関連して、は、後述のように、様々な意見が聞かれるところであり、全般的な見直しの必要性についても分析を行うことが適当であると考えられる。

III. 論点の分析

現行の会計基準等との関係

3. 「税効果会計に係る会計基準」(企業会計審議会)では、「一時差異等に係る税金の額

は、将来の会計期間において回収又は支払が行われると見込まれない税金の額を控除し、繰延税金資産又は繰延税金負債として計上しなければならない。」とされている。

4. 第66号では、この回収可能性の判断において、会社の過去の状況などを判断指標として会社を区分し、会社区分ごとに将来の課税所得の状況を判定したうえで繰延税金資産の回収可能性を判断することとしている。また、会社の過去の状況の判断指標には、過去の課税所得の計上期間など、具体的な数値基準が定められている。

### 論点の指摘

5. 繰延税金資産の回収可能性のガイダンスについては、別紙のとおり、ASBJにおいて第66号の内容を見直すべきという意見と見直すべきでないという意見がそれぞれ聞かれている。

### 国際的な会計基準との関係

6. IFRSでは、IAS第12号「法人所得税」において、「繰延税金資産は、将来減算一時差異を利用できる課税所得が生じる可能性が高い範囲内で、すべての将来減算一時差異について繰延税金資産を認識しなければならない。」とされるとともに、繰延税金資産の回収可能性の判断にあたり、一定のガイダンス<sup>1</sup>が提供されている。ただし、日本基準のように会社区分や数値基準は示されていない。
7. US GAAPでは、将来減算一時差異や繰越欠損金を基礎として繰延税金資産を算定し、それが回収されない可能性が50%以上(more likely than not)のレベルにある場合、評価性引当額を設定しなければならないこととされているが、設定の要否に関する詳細な規定は定められていない<sup>2</sup>。

---

<sup>1</sup> IAS12.para28-31、para34-36を参照。

<sup>2</sup> Accounting Standards codification740-10-30を参照。評価性引当額の設定の要否を検討することとなる場合には、利用可能な全ての証拠(積極的証拠及び消極的証拠)を比較考量することとされている。また、ここで考慮されるべき証拠として、過去の課税所得の状況や繰越欠損金の存在などが挙げられている。

### その他の考慮すべき点

8. 繰延税金資産の計上については分配規制が課せられていないので、取扱いを変更することにより、繰延税金資産の残高が大きく変動する場合、分配可能額に重要な影響を与える可能性がある。

また、金融機関の自己資本比率規制においても、一定の影響を与える可能性がある。自己資本比率の算定に用いられる普通株式等 Tier1 資本の額から控除すべき調整項目の中に、一定の繰延税金資産を含んでおり、自己資本比率規制にも影響を与える可能性がある。

### JICPA の実務指針の取扱い

9. 我が国における税効果会計の取扱いは、「税効果に係る会計基準」(企業会計審議会)、「連結財務諸表における税効果に関する実務指針」(会計制度委員会第6号)以下、「連結実務指針」という。)及び「個別財務諸表における税効果に関する実務指針」(会計制度委員会第10号)(以下、「個別実務指針」という。)に定められている。
10. 税効果会計の取扱いにおいて、繰延税金資産の回収可能性の判断については、会計基準、連結実務指針及び個別実務指針の中で詳細な方法は示されておらず、平成11年に日本公認会計士協会により設定された第66号が、実質的に実務上のガイダンスとなっている。
11. ASBJ 設立以前に JICPA により開発された実務指針の取扱いの基本方針は、ASBJ 設立時に「企業会計基準適用指針の開発についての当面の対応」として、以下のとおり確認されている。
- ・ 新規の適用指針は、ASBJ が担当する。JICPA が公表した実務指針等のメンテナンスは原則として JICPA が担当する。この場合であっても、修正の基本的な方向については、ASBJ が調整にあたる。
  - ・ JICPA が公表した実務指針等について、大幅な改定を行う場合及び新規の適用指針が必要と考えられる場合は、ASBJ が担当する。

- ・ ASBJ による新規の会計基準等の公表によって、従来適用されていた JICPA の実務指針等が改廃されるべき場合は、ASBJ の依頼に基づき、JICPA が改廃するものとする。なお、基本方針に基づいて具体的に担当を決定する場合の判断は、ASBJ がイニシアティブを執るものとする。
- ・ 業種別会計の実務指針(適用指針)等については、新規のものであっても ASBJ が JICPA に担当を要請することがある。

#### IV. テーマアップの要否の評価

12. テーマアップの要否に関する分析は次のとおりである。

(1) 広範な影響があるか。

すべての企業に影響を与える論点である。

(2) 作成者、利用者、監査人等からのニーズはあるか。

上述のとおり、第 66 号については改正すべきとの多くの指摘がなされているところであるが、一方で、改正すべきではない、ないし、改正は慎重にすべきとの意見も多く聞かれる。

(3) 会計実務における多様性はあるか。(多様性の解消により比較可能性の改善が見込まれるか。)

見積りの問題であり、会計実務の多様性ではないと考えられる。

(4) 会計基準レベルのものではないか。

本件は、繰延税金資産の回収可能性の判断に関するガイダンスの問題であり、会計基準レベルではない。

(5) 適時に実務対応報告等の開発が可能か。

(2)で記載したとおり、様々の意見が聞かれるところであり、コンセンサスを得るには相当の時間を要すると考える。

**実務対応専門委員会における評価**

- ASBJ においてテーマとして採りあげられる場合、影響が非常に大きいと考えられるため、引き続き検討することとし、今回は、論点の理解を深めるため、ASBJ で採り上げることの可否に関する意見を整理し報告する。

以上