
議題	企業会計基準委員会の最近の活動状況について
項目	税効果会計専門委員会の検討状況

I. 繰延税金資産の回収可能性に関する適用指針（案）の検討状況

1. 平成 27 年 5 月 26 日に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、公開草案に対するコメント期間は 7 月 27 日に締め切られ、22 通のコメント・レターが寄せられた。現在、コメント対応を検討中である。
2. コメント・レターで頂いたご意見は多岐に渡るが、主な論点は、以下のとおりである。
 - 適用初年度の期首の影響額
 - 早期適用
 - 合理的な説明に関する取扱い
 - スケジューリングの定義
 - 各分類の要件をいずれも満たさない場合の取扱い

II. 適用初年度の期首の影響額

公開草案の提案内容

3. 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。

- | |
|--|
| <ul style="list-style-type: none">● 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。● 本適用指針の適用初年度における期首の影響額を、利益剰余金に加減する。 |
|--|

公開草案に寄せられたコメント

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ることから当該見積方法の変更の影響は損益計上すべきである。
 - (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。

- (3) 繰延税金資産の計上と取崩しの会計処理を整合させるべきである。
- (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。
- (5) 企業結合ステップ2の適用においては、様々なバリエーションの経過的な取扱いを設けており、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。
- (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があ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。

対応の方向性

- 5. 上記を踏まえ、第26回専門委員会（平成27年10月6日開催）では、以下の提案を行っている。
 - (1) 本公開草案では、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。
 - (2) 一方で、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実務上困難であることについては、何らかの対応が必要であると考えられる。
- 6. 前項(2)に関して、具体的には以下を提案している。

- 以下の項目のみを会計方針の変更として取り扱い、当該特定した条項を適用した場合の影響額を期首の利益剰余金に加減する。
 - (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（本公開草案第21項）
 - (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（本公開草案第24項）
 - (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(本公開草案第28項)

- 以下の項目については、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ため、会計方針の変更として取り扱わない。
 - (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)
 - (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項及び第22項)
 - (分類4)の要件に該当する企業であっても、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)

III. 早期適用

公開草案の提案内容

7. 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。

- 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。
- 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。

公開草案に寄せられたコメント

8. 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) 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。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。
- (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。

対応の方向性

9. 第6項に記載した提案により、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、前項(1)の懸念は、本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。

また、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は適切と考えられる。

10. したがって、第26回専門委員会では、第6項に記載した提案を前提に、早期適用については本公開草案の提案内容を維持する提案を行っている。

IV. 「合理的な説明」に関する取扱い

公開草案の提案内容

11. 本公開草案では、合理的な説明に関する取扱いについて、以下を提案している。

((分類2)に該当する企業の取扱い) (本公開草案第21項)

- 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、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。

((分類3)に該当する企業の取扱い) (本公開草案第24項)

- 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、当該繰延税金資産は回収可能性があるものとする。

((分類4)に該当する企業の取扱い) (本公開草案第28項及び第29項)

- 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、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は(分類2)に該当するものとして取り扱い、将来においてお

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は（分類3）に該当するものとして取り扱う。

公開草案に寄せられたコメント

12. 本公開草案の提案内容に対して、主に次のコメントが寄せられている。

(1) （分類3）について合理的な説明に関する取扱いを設けることについて、以下の理由から反対する。

- 課税所得の発生が不安定な会社については、5年を超える合理的で実現可能な長期の経営計画の策定が通常困難と考えられる。合理的に説明できる状況を想定することは困難である。

(2) 合理的な説明に関する取扱いの趣旨を明確にすべきである。

- 同じ性格のスケジューリング不能な将来減算一時差異があり、同様の状況下にあるとき、合理的な説明の有無により繰延税金資産の計上が変わり得るかを明確にすべきである。
- 「合理的に説明できる場合」というのは反証規定であるのかどうか明確にすべきである。

対応の方向性

13. 本公開草案において「合理的な説明」に関する取扱いを設けたのは、監査委員会報告第66号における将来の課税所得の見積期間をおおむね5年以内とする取扱いについて、企業の実態を反映しない場合があるなどの意見が聞かれたことへの対応であり、原則的な取扱いに対して、企業の実態を適切に反映すると判断される場合に異なる取扱いの余地を認めるものとして、いわゆる反証規定を意図したものである。

14. 上記を踏まえ、直近では、次の2つの案を提案している。

【案1】「合理的に説明」を「反証」に置き換える。

【案2】「合理的に説明」を「企業が合理的な根拠によって裏付ける」に置き換える。

V. スケジューリングの定義

公開草案の提案内容

15. 本公開草案では、スケジューリング不能な一時差異に係る取扱い、及び（分類2）に該当する企業における取扱いについて、以下を提案している。

スケジューリング不能な一時差異に係る取扱い（本公開草案第13項）

- スケジューリング不能な一時差異のうち、将来減算一時差異については、原則として、税務上の損金算入時期が明確となった時点で、回収可能性を判断し、繰延税金資産を計上する。ただし、期末において税務上の損金算入時期が明確でない将来減算一時差異のうち、例えば、貸倒引当金等のように、将来発生が見込まれる損失を見積ったものであるが、その損失の発生時期を個別に特定し、スケジューリングすることが実務上困難なものは、過去の損金算入実績に将来の合理的な予測を加味した方法等によりスケジューリングが行われている限り、スケジューリング不能な一時差異とは取り扱わない。

（（分類2）に該当する企業の取扱い）（本公開草案第21項）

- 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、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。

公開草案に寄せられたコメント

16. 本公開草案の提案内容に対して、主に次のコメントが寄せられている。

- (1) 本公開草案第21項と、スケジューリング不能な一時差異に係る取扱い（本公開草案第13項）の関係（相違点）や適用要件が不明確であり、実務上の判断が困難であると見込まれる。
- (2) 「スケジューリング」を定義すべきである。

対応の方向性

17. 第25回専門委員会（平成27年9月24日開催）では、スケジューリングの定義を設けることを提案したが、これまでの実務が大きく変わるなどの意見が複数聞かれた。
18. これらを踏まえ、第26回専門委員会では、スケジューリングの定義は設けないこととし、本公開草案第13項ただし書きに従ってスケジューリング不能な将来減算一時差異とは取り扱わないものを除く旨を本公開草案第21項に明記することを提案している。

（（分類2）に該当する企業の取扱い）（本公開草案第21項）

- スケジューリング不能な将来減算一時差異（第13項ただし書きに従ってスケ

ジューリング不能な将来減算一時差異とは取り扱わないものを除く。)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、(以降、略)

VI. 各分類の要件をいずれも満たさない場合の取扱い

公開草案の提案内容

19. 本公開草案では、各分類の要件をいずれも満たさない場合の取扱い（本公開草案第16項）について、以下を提案している。

- 第17項、第19項、第22項、第26項及び第30項に示された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。

公開草案に寄せられたコメント

20. 本公開草案の提案内容に対して、主に次のコメントが寄せられている。
- (1) 個々の要件に当てはめて形式的に乖離度合いを判断するのではなく、各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いう趣旨を踏まえて分類すべきであることを明記することが適当である。
 - (2) 「乖離度合い」という用語は、複雑な挙証を要するといった誤った解釈を惹起させる可能性がある。

対応の方向性

21. 第0項(1)のコメントに対して、直近では、次の2つの案を提案している。
- 【案1】要件からの乖離度合いによっても分類を判断することが困難である場合には、「該当する可能性のある複数の分類のうちどの分類による繰延税金資産の計上額が将来の税金負担額を軽減する効果を適切に反映するのかを勘案し、いずれかに分類する。」旨を本文に追加記載する。
- 【案2】公開草案の提案内容を修正しない。
22. 第0項(2)のコメントに対して、「この判断を行うにあたって、各分類の要件からの乖離度合いを定量的に示すことを意図するものではない。」旨を結論の背景に記載することを提案している。

資料(2)別紙1

以上