



# 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

有限責任 あずさ監査法人 会計・審査統括部

シニアマネジャー 北村 幸子

企業会計基準委員会(ASBJ)は、平成27年5月26日、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「公開草案」という)を公表しました。我が国においては、これまで、企業会計審議会から公表された「税効果会計に係る会計基準」及び日本公認会計士協会から公表された会計上の実務指針及び監査上の実務指針に基づき税効果会計の実務が行われてきました。

ASBJでは、現在、これらの日本公認会計士協会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に移管すべく審議が行われていますが、このうち、繰延税金資産の回収可能性の判断に関する指針について、見直したうえで引き継ぐこととされ、公開草案として公表されたものです。コメント募集は、7月27日まで行われ、現在は、寄せられたコメントを受けて、引き続き審議が行われています。

本稿では、公表された公開草案についてその概要を解説します。なお、本文中の意見に関する部分は、筆者の私見であることをあらかじめお断りいたします。



きたむら さちこ  
北村 幸子

有限責任 あずさ監査法人  
会計・審査統括部  
シニアマネジャー

## 【ポイント】

- 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」(以下「監査委員会報告第66号」という)においては、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取扱いを定めていたが、公開草案においてもこの枠組みは基本的に踏襲することが提案されている。
- (分類2)に該当する企業においては、スケジューリング不能な将来減算一時差異のうち、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、将来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のが提案されている。
- (分類3)に該当する企業においては、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。
- (分類4)に係る分類の要件を満たす企業であっても、将来の一時差異等加減算前課税所得について合理的に説明できる場合には、(分類2)又は(分類3)に該当するものとして取り扱うとすることが提案されている。

## I 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公表された「税効果会計に係る会計基準」があります。また、日本公認会計士協会から税効果会計に関する会計上及び監査上の実務指針が公表されており、これまで、我が国における税効果会計の実務は、これらにしたがって行われてきました。

ASBJにおいては、平成26年2月より、日本公認会計士協会から公表されているこれらの実務指針をASBJに移管すべく審議が行われています。監査委員会報告第66号は、日本公認会計士協会が公表している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を示しているものですが、ASBJでの審議においては、この監査委員会報告第66号に対する問題意識が特に強く聞かれました。したがって、ASBJでは、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、日本公認会計士協会から公表されている会計上の実務指針のうち、繰延税金資産の回収可能性に関する定め及び監査委員会報告第66号並びに監査委員会報告第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」のうち会計処理に関する部分について、基本的にその内容を引き継いだうえで、見直しが必要と考えられる点について検討し、公開草案が公表されました。

## II 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

### 1. 企業の分類に応じた取扱い

監査委員会報告第66号においては、会社の過去の業績等の状況を主たる判断基準として企業を5つに分類し、それぞれの分類に応じて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を判断する際の指針を示していました。公開草案の審議の過程では、この企業の分類に応じた取扱いを撤廃すべきという意見と維持すべきという意見が聞かれ、議論が行われましたが、審議の結果、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、実務に与える影響が大きいとして、当該取扱いの枠組みは基本的に踏襲することが提案されています。

### 2. 回収可能性の判断基準

監査委員会報告第66号では、繰延税金資産の回収可能性を判断する際に、過去の事象を主たる判断基準としていました。この点について、繰延税金資産の回収可能性は将来の税金負担額を軽減する効果を有するかどうかについて判断するものであるのに対し、監査委員会報告第66号では過去の事象が重視されすぎており、実態が反映されていないという意見が聞かれたため、繰延税金資産の回収可能性を判断する際には、過去の事象と将来の事象のいずれを重視するかについて検討が行われました。

審議の結果、公開草案においては、(分類3)及び(分類4)において繰延税金資産の計上額を決定する際に、過去の課税所得の推移や将来の業績予測等を考慮する定めを設けることが提案されています(詳細は後述)。

### 3. 分類の要件をいずれも満たさない企業の取扱い

企業を分類するにあたっては、様々な企業の状況が想定され、すべてのケースを網羅するような分類の要件を定めると、要件が複雑になり、実務上の判断が困難になることが懸念されたため、公開草案では、各分類の要件は必要と考えられるものを示したとされています。そのため、各分類に示されている要件をいずれも満たさない企業が存在することも想定されます。そのような場合は、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<sup>1</sup>の見込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ことが提案されています(公開草案第16項)。

## III 各分類ごとの回収可能性の取扱い

### 1. (分類1)に該当する企業の取扱い

公開草案では、以下の要件をいずれも満たす企業は、(分類1)に該当するとされています(公開草案第17項)。

- 過去3年及び当期のすべての事業年度において、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。
- 当期末において、経営環境に著しい変化がない。

1. 公開草案では、将来において当期末に存在する将来減算一時差異を解消するために必要な課税所得を判断するために、将来に関する要件には「一時差異等加減算前課税所得」を使用している。「一時差異等加減算前課税所得」とは、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(および該当する場合は、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。

(分類1)に該当する企業は、繰延税金資産の全額について回収可能性があると考えられています(公開草案第18項)。(分類1)に関する取扱いについては、監査委員会報告第66号における取扱いを踏襲していると考えられます。

## 2. (分類2)に該当する企業の取扱い

(分類2)に関する取扱いについては、監査委員会報告第66号における取扱いに一部見直しがなされており、公開草案における提案と監査委員会報告66号の取扱いの違いは図表1のとおりとなっています。

図表1 (分類2)に該当する企業の取扱いの主な相違

	監査委員会報告第66号	公開草案
分類の要件	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。	過去(3年)及び当期のすべての事業年度において、臨時的原因により生じたものを除いた課税所得が、期末における将来減算一時差異を下回るもの、安定的に生じている。
回収可能性	スケジューリング不能な一時差異は、原則として繰延税金資産を計上できない。	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、原則として回収可能性がないものとする。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。

### (1) 分類の要件

(分類2)に係る分類の要件について、監査委員会報告第66号では、会計上の利益に基づく要件とされていましたが、公開草案では、課税所得に基づく要件に変更されています。これは、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り、会計上の利益の額と課税所得の額は通常一致しない中では、企業を分類するにあたっての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られたことによるものとされています。

また、公開草案では、分類の要件として示している課税所得は、「臨時的原因により生じたものを除いた」ものとするのが提案されています。ここで、「臨時的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いていると考えられています。

具体的には、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ため、「臨時的原因により生じたもの」に該当しないと考えられます。営業外損益項目に係る益金及び損金についても、每期生じるものが多く、通常は「臨時的原因により生じたもの」に該当しないと考えられますが、項目の性質によっては、「臨時的原因により生じたもの」に該当するものもあると考えられます。特別損益項目に係る益金及び損金については、必ずしも「臨時的原因により生じたもの」に該当するとは限らず、当該項目が将来において頻繁に生じることが見込まれるかどうかを、企業の状況等を勘案して判断することになります。

### (2) 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1)に該当する企業以外は、スケジューリング不能な将来減算一時差異について、繰延税金資産を計上することができないとされていましたが、当該取扱いについては、企業の実態を反映しない場合があるとの意見が聞かれていました。公開草案では、(分類2)に該当する企業については、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のが提案されています(公開草案第21項ただし書き)。

たとえば、いわゆる政策保有株式のうち上場株式について、株式の売却時期の意思決定は行っていないものの、市場環境、保有目的、処分方針等を勘案すると、将来のいずれかの時点では売却する可能性が高いと見込むような場合に、当該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のであれば、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されると考えられます。

また、役員退職慰労引当金に係る将来減算一時差異について、税務上の損金算入時期を個別に特定できない場合は、これまで(分類1)の企業を除いて繰延税金資産を計上できなかったと考えられます。公開草案の取扱いによれば、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、税務上の損金算入時期を個別に特定できなくても、いずれかの時点では損金されるものであることから、(分類2)に該当する企業においては、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、繰延税金資産の回収可能性があることになると考えられます。

### 3. (分類3)に該当する企業の取扱い

(分類3)に関する取扱いについては、監査委員会報告第66号における取扱いに一部見直しがなされており、公開草案に

おける提案と監査委員会報告66号の取扱いの違いは図表2のとおりとなっています。

図表2 (分類3) に該当する企業の取扱いの主な相違

	監査委員会報告第66号	公開草案
分類の要件	過去の経常的な損益が大きく増減しており、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。	過去(3年)及び当期において、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。
回収可能性	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ものと判断できる。	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。  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、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。

意見が聞かれました。公開草案においても、その内容は、基本的に踏襲されていますが、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についても、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ます(公開草案第24項)。

#### 4. (分類4) に該当する企業の取扱い

公開草案では、以下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企業は(分類4)に該当するとされています(公開草案第26項)。

- 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。
- 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。
- 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。

(分類4)に該当する企業においては、翌期の一時差異のスケジューリングの結果、繰延税金資産を見積る場合には、当該繰延税金資産は回収可能性があるものとされています。(分類4)におけるこれらの取扱いについては、監査委員会報告第66号における内容が基本的に踏襲されていると考えられます。

しかしながら、公開草案では、上記の要件に該当する企業であっても、重要な税務上の欠損金の発生原因、中長期計画、過去の中長期計画の達成状況、過去(3年)及び当期の課税所得や税務上の欠損金の推移等を勘案して、将来において5年超にわたって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場合には、(分類2)に該当するものとして取り扱うものとし、将来においておおむね3年から5年程度の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ことが提案されています(公開草案第28項及び第29項)。

監査委員会報告第66号においては、いわゆる例示区分4号ただし書の取扱いとして、重要な税務上の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、たとえば、事業のリストラク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とする定めがありました。この取扱いについては、見積可能期間に関して「おおむね」という表現が用いられているものの硬直的に運用されており、5年を超える期間の課税所得が実務的には認め

#### (1) 分類の要件

公開草案の(分類3)における分類の要件については、「過去の経常的な損益が大きく増減しているような会社」としていた監査委員会報告第66号の内容を基本的に踏襲したうえで、(分類2)と同様に、「経常的な損益」を課税所得に基づく要件に変更し、また、課税所得は「臨時的な原因により生じたものを除いた」ものとするのが提案されています。

#### (2) 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

監査委員会報告第66号では、(分類3)に該当する企業においては、「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、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ました。この取扱いについて、「おおむね」という表現が用いられているものの、実務的には5年を超える期間の課税所得を見積ることが認められておらず、実態を反映しない可能性があるという

られていないのではないかという意見や、「非経常的な特別の原因」の範囲が明確ではなく実務上議論になることが多いとの意見が聞かれたため、公開草案では、(分類4)の要件に該当する企業について、前段のように(分類2)又は(分類3)に該当するものとして取り扱うこととする取扱いを設けることとなりました。

## 5. (分類5) に該当する企業の取扱い

公開草案では、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おり、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企業は、(分類5)に該当するとされており、(分類5)に該当する企業においては、原則として、繰延税金資産は回収可能性がないものとされています(公開草案第30項及び第31項)。(分類5)に関する提案については、監査委員会報告第66号における取扱いを踏襲していると考えられます。

## IV 適用時期等

### 1. 適用時期

公開草案は、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ことが提案されています。ただし、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かとされています(公開草案第49項(1))。

また、公開草案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ます(公開草案第49項(3))。

### 2. 適用初年度の取扱い

会計基準等の改正に伴う会計方針の変更は、遡及適用が原則的な取扱いとなりますが、長期間にわたる遡及を求めた場合、過去の時点における判断に本適用指針を遡及適用すると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と考えられること、及び企業間の比較可能性の観点から、公開草案では、遡及適用を認めないこととし、適用初年度においては、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」(以下「企業会計基準第24号」という)第6項(1)の会計基準等に定める特定の経過的な取扱いとして、以下の取扱いを提案しています。

#### (1) 原則適用の場合(平成28年4月1日以後開始する事業年度)

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等に加減することが提案されています。

#### (2) 早期適用の場合(平成28年3月31日以後終了する事業年度)

早期適用の場合においても、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ます。

早期適用の場合、年度末に係る連結財務諸表及び個別財務諸表からの適用となるため、早期適用した年度の期首に遡って新たな会計方針を適用した場合の影響額を適用初年度の期首の利益剰余金に加減することとなります。

### 3. 適用初年度の開示に関する取扱い

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号第10項(5)ただし書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とされています(公開草案第49項(5))。

本稿に関するご質問等は、以下の担当者までお願いいたします。

有限責任 あずさ監査法人  
会計・審査統括部  
シニアマネジャー 北村 幸子  
TEL: 03-3548-5121 (代表番号)  
sachiko.kitamura@jp.kpmg.com

KPMG ジャパン

marketing@jp.kpmg.com

www.kpmg.com/jp



本書の全部または一部の複写・複製・転載および磁気または光記録媒体への入力等を禁じます。

ここに記載されている情報はあくまで一般的なものであり、特定の個人や組織が置かれている状況に対応するものではありません。私たちは、的確な情報をタイムリーに提供するよう努めておりますが、情報を受け取られた時点及びそれ以降においての正確さは保証の限りではありません。何らかの行動を取られる場合は、ここにある情報のみを根拠とせず、プロフェッショナルが特定の状況を綿密に調査した上で提案する適切なアドバイスをもとにご判断ください。

© 2015 KPMG AZSA LLC, a limited liability audit corporation incorporated under the Japanese Certified Public Accountants Law and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved. Printed in Japan.

© 2015 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved. Printed in Japan.

The KPMG name, logo and "cutting through complexity" are registered trademarks or trademarks of KPMG International.