



KPMG Insight

KPMG Newsletter

Vol. 17

March 2016

会計トピック②

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」及び

企業会計基準適用指針公開草案第55号

「税効果会計に適用する税率に関する
適用指針（案）」の概要

kpmg.com/jp



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」及び

企業会計基準適用指針公開草案第55号

「税効果会計に適用する税率に関する適用指針(案)」の概要

企業会計基準委員会

専門研究員（あずさ監査法人から出向）

三宮 朋広

企業会計基準委員会（ASBJ）は、平成27年12月10日に企業会計基準適用指針公開草案第55号「税効果会計に適用する税率に関する適用指針（案）」（以下「公開草案」という）を、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「回収可能性適用指針」という）を公表しました。

日本公認会計士協会が公表している税効果会計に関する実務指針（会計処理に関する部分に限る。以下同じ。）について、ASBJに移管すべく審議が行われておりますが、公開草案と回収可能性適用指針は、問題意識が強く聞かれているものとして、先行して開発されたものです。本稿では、これらの公開草案及び回収可能性適用指針が公表されるまでの経緯と、具体的な内容について解説します。

なお、本文中の意見に関する部分については、筆者の私見であることをあらかじめお断りいたします。



三宮 朋広
さんのみや ともひろ

【ポイント】

- － 回収可能性適用指針においては、「監査委員会報告第66号」の枠組みを基本的に踏襲したうえで、一部必要な見直しをしている。
- － (分類2)に該当する企業において、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、回収可能性があるものとしている。
- － (分類3)に該当する企業において、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でも、企業が合理的な根拠をもって説明する場合、当該繰延税金資産は回収可能性があるものとしている。
- － (分類4)に係る分類の要件を満たす企業であっても、企業が合理的な根拠をもって説明するときは(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している。
- － 回収可能性適用指針の適用初年度において、限定された3項目のいずれかに該当し、かつ、これまでの会計処理と異なる場合に、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としている。
- － 税効果会計に適用する税率は、決算日において公布されている税法規定の税率から、決算日において国会で成立している税法規定の税率によることに変更することを提案している。

I. 回収可能性適用指針の概要

1. 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は、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」(以下「税効果会計基準」という)を中心として、日本公認会計士協会から会計上の実務指針及び監査上の取扱いが公表されています。ASBJにおいては、これら日本公認会計士協会から公表されている実務指針をASBJに移管することとしています。このうち、主に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)については、特に問題意識が強く聞かれることから、ASBJ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し、平成27年12月28日に回収可能性適用指針を公表しております。

2. 企業の各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

回収可能性適用指針の開発にあたり、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踏襲すべきかどうかを検討しました。これは、監査委員会報告第66号は、我が国において税効果会計が初めて適用されるにあたり、将来の事象を勘案することが困難であったために設けられた監査上の取扱いであったこと、最近における国際財務報告基準(IFRS)の任意適用企業の増加を背景に、監査委員会報告第66号のような詳細なガイダンスがないIFRSの任意適用が開始されていることを踏まえると、当該取扱いを踏襲することは適切ではないとの考え方に基づくものです。

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ことは、財務諸表の作成実務及び監査実務への影響が大きいことから、当該取扱いの枠組みを撤廃せずに、一部必要な見直しをすることで対応を図ることとしています。

(2) 回収可能性の判断基準

回収可能性適用指針では、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の枠組みを基本的に踏襲したうえで、当該取扱いの一部について必要な見直しを行っています。この見直しを行うにあたって、日本公認会計士協会の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」(以下「個別税効果実務指針」という)では過去の納税状況及び将来の業績予測を総合的に勘案することが求められているのに対し、監査委員会報告第66号は、繰延税金資産の回収可能性に関して、会社の過去の業績等の状況を主たる判断基準としており、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のではないかとの意見が聞かれました。審議の結果、(分類3)及び(分類4)において繰延税金資産の計上を決定するに際し、過去の課税所得又は税務上の欠損金の推移や将来の業績予測等を考慮することとしています。

3. 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

回収可能性適用指針では、下記の2つの要件を共に満たす企業は、(分類1)に該当するとされています。

- 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、近い将来に経営環境に著しい変化が見込まれない。

これらの要件は、通常、近い将来においても一定水準の課税所得が生じると予測できる状況にあることを意図しています。そのため、これらの要件を共に満たす企業については、繰延税金資産の全額について回収可能性があるものとしています。

(2) (分類2)に該当する企業の取扱い

① 分類の要件

回収可能性適用指針では、下記の3つの要件をいずれも満たす企業は、(分類2)に該当するとされています。

- 過去(3年)及び当期のすべての事業年度において、臨時的な原因により生じたものを除いた課税所得が、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。
- 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。
- 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。

監査委員会報告第66号では、(分類2)に係る分類の要件につ

いて、「経常的な利益」という会計上の利益に基づく要件としていましたが、回収可能性適用指針では「臨時的な原因により生じたものを除いた課税所得」としています。これは、繰延税金資産の回収可能性の判断は、収益力に基づく一時差異等加減算前課税所得に基づくこととしており、会計上の利益の額と課税所得の額が通常は一致しないことを考慮すると、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と考えたためです。

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うることを見込まれないという推定に基づき、(分類2)に係る分類の要件としては、課税所得から過去の「臨時的な原因により生じたもの」を除くとしています。(分類2)の要件として、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していますが、これによりこれまで(分類2)又は(分類3)に該当していた企業の範囲を変更しないこと、及び監査委員会報告第66号における「経常的な利益」に基づく判断とおおむね整合的になることを意図しています。

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

(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、回収可能性がないものとしています。この点は、監査委員会報告第66号の内容を基本的に踏襲しています。ただし、一定の要件を満たした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しているという点で、監査委員会報告第66号と相違しています。

具体的には、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、当該繰延税金資産は回収可能性があるものとしています。たとえば、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、過去に減損処理をおこなった上場株式について、当期末において、株式の売却時期の意思決定は行っていないが、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売却する可能性が高いと見込む場合があります。このような場合、どの時点でスケジューリングが可能となるか特定されていないため、税務上の損金の算入時期が明確でない一時差異としてスケジューリング不能な将来減算一時差異に該当することになります。ただし、このようなケースでは、(分類2)に該当する企業は、長期的に安定し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ため、スケジューリングが可能となった場合に相殺できる課税所得が生じる可能性があれば、一定の回収可能性

を認め得ると考えられます。

繰延税金資産の回収可能性に関する公開草案では、この原則とは異なる取扱いに関して「合理的に説明できる場合」としていましたが、審議の過程において、検討を行う主体が企業であること、その検討においては根拠を必要であることを明示するために、「企業が合理的な根拠をもって説明する場合」に変更しています。この点については、(分類3)に該当する企業において、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、(分類4)に係る分類の要件を満たすが(分類2)に該当するものとして取り扱われる場合及び(分類4)に係る分類の要件を満たすが(分類3)に該当するものとして取り扱われる場合についても同様とされています。

(3) (分類3)に該当する企業の取扱い

① 分類の要件

回収可能性適用指針では、下記の2つの要件を共に満たす企業は、(分類3)に該当するとされています(ただし、(分類4)の要件における、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場合、又は当期末に重要な税務上の欠損金の繰越期限切れが見込まれる場合を除く)。

- 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。
 - 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。
- なお、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。

② 分類の要件

(分類3)に該当する企業は、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の結果、繰延税金資産を見積る場合、回収可能性があるとしています。

この点に関して、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、5年を超える見積可能期間においてスケジュール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、当該繰延税金資産は回収可能性があるものとしています。この判断に際しては、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することとしています。たとえば、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、当該需要変動の推

移から課税所得が大きく増減している原因を合理的な根拠をもって説明できる場合や、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等が考えられます。

(4) (分類4)に該当する企業の取扱い

(分類4)に該当する企業の要件としては、回収可能性適用指針では、下記のいずれかを満たし、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ことを挙げています。

- 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ルの結果、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としています。

ただし、将来の一時差異等加減算前課税所得を見積るに際し、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としています。また、おおむね3年～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としています。これらの判断にあたっては、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するものとしています。

(5) (分類5)に該当する企業の取扱い

回収可能性適用指針では、下記の2つの要件を共に満たす企業は、(分類5)に該当するとされています。(分類5)に該当する企業の要件として、監査委員会報告第66号の定めの内容を踏襲したうえで、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ことを追加し、将来の事象を勘案しています。

- 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。
- 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。

(分類5)に該当する企業においては、原則として、繰延税金資産の回収可能性はないものとしています。なお、設立間もない企業等において、合理的な中長期計画によると、設立当初より継続して税務上の欠損金が生じることを予測しており、実際の税務上の欠損金の額が予測していた額で推移し、かつ、当初計画に従うと翌期より後の事業年度において一時差異等加減算前課税所得が見込まれるケースもあり得ます。そのため、このような状況を考慮して「原則として」という表現を用いています。

4. 適用時期等

(1) 適用時期

回収可能性適用指針の適用時期は平成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とされています。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からの早期適用も認められています。

(2) 適用初年度の取扱い

回収可能性適用指針の適用初年度において、下記の3項目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ます。適用初年度においては、当該年度の期首時点で新たに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の差額を、適用初年度の期首の利益剰余金等に加減するとしています。

- (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回収可能性があるとする取扱い
- (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
- (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

公開草案では、適用初年度の取扱いに関しては、「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。」とし、新たな会計方針を適用した場合に影響額が生じる場合には、当該影響額を利益剰余金等に加減することを提案していました。この取扱いに対して、回収可能性適用指針の定めが、監査委員会報告第66号における取扱いをより明確に定めたものなのか、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検討することが困難であり、各企業により利益剰余金等に加減する範囲が異なる可能性があることについて懸念を示す意見がありました。そのため、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の内容を3項目に特定し、これまでの会計処理と異なることとなる場合には、会計基準の改正に伴う会計方針の変更として取り扱うこととされています。この点について、公開草案の内容から変更しており、かつ、会計方針の変更として取り扱う内容が特定されていることに留意が必要と考えられます。

回収可能性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としています。本来、回収可能性適用指針の適用は、会計基準の改正に伴う会計方針の変更として取り扱われるため、遡及適用が原則的な取扱いとなりますが、過去の時点における判断に回収可能性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区分することが困難であり、また、任意の遡及適用を認めると企業間の比較可能性が損なわれるおそれがあることから、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6項(1)の会計基準等に定める特定の経過的な取扱いを適用しています。

(3) 会計方針の変更による影響額の注記事項の取扱い

回収可能性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となります。

II. 税効果会計に適用する税率に関する適用指針

1. 公表の経緯

税効果会計に適用する税率の取扱いについても、回収可能性適用指針と同様に、早急に対応すべき課題があり、平成28年3月期決算に間に合うように対応を図るべきとの意見が聞かれて

います。そのため、税効果会計に関する税率の取扱いについても検討を重ね、平成27年12月10日に公開草案として公表しています。

2. 公開草案の概要

税効果会計に適用される税率は、個別税効果実務指針第18項において、「税効果会計上で適用する税率は決算日現在における税法規定に基づく税率による。したがって、改正税法が当該決算日までに公布されており、将来の適用税率が確定している場合は改正後の税率を適用する。」とされています。このため税効果会計に適用する税率は、決算日現在で公布されている税法に規定されている税率によることとされてきました。この公布日を基準とする取扱いについては、3月末日を決算日とする企業において、官報による公布が当該決算日間際までなされないことが多く、決算手続や業績予測等の実務的な対応に困難を伴うとの意見が聞かれています。また、決算日以前に税法を改正するための法律が国会で成立していても、公布が当該決算日以前になされていない場合、改正直前の税率により計算される繰延税金資産及び繰延税金負債の額は有用な情報とはいえないとの意見も聞かれています。

そのため、実務を安定的に行うことができるようにする観点から、公開草案では、法人税、地方法人税及び地方法人特別税について、繰延税金資産及び繰延税金負債の計算に用いられる税率は、決算日において国会で成立している税法（法人税、地方法人税、及び地方法人特別税の税率が規定されているもの）に規定されている税率によることが提案されています。

住民税及び事業税についても、公開草案では、繰延税金資産及び繰延税金負債の計算に用いられる税率は、決算日において国会で成立している税法に基づく税率によることが提案されています。ただし、住民税（法人税割）及び事業税（所得割）（以下合わせて「住民税等」という）の税率は、国会で成立した改正地方税法等に規定された標準税率及び制限税率を基に、地方公共団体の議会で改正条例が成立することにより変更されます。そのため、法人税、地方法人税及び地方法人特別税に関する税率の取扱いとは別に住民税等に関する税率の取扱いを定めています。

状況	適用される税率
当事業年度において地方税法等を改正するための法律が成立していない場合	決算日において国会で成立している地方税法等を受けた条例に規定されている税率（標準税率又は超過課税による税率）
改正地方税法等が決算日以前に国会で成立しており、改正条例も決算日以前に成立している場合	決算日において各地方公共団体の議会等で成立している条例に規定されている税率（標準税率又は超過課税による税率）

改正地方税法等が決算日以前に国会で成立しており、改正条例が決算日以前に成立していない場合

- 決算日において成立している条例に標準税率で課税することが規定されている場合は、改正地方税法等に規定されている標準税率
- 決算日において成立している条例に、超過課税による税率で課税することが規定されている場合は、改正直前の地方税法等の標準税率を超える差分を考慮する税率

改正地方税法等を受けた改正条例が決算日以前に各地方公共団体の議会で成立していない場合に、改正直前の地方税法等の標準税率を超える差分を考慮する税率として、下記のいずれかの方法を原則としていますが、他に合理的な方法があれば当該方法により算定することを妨げるものでないとしています。

- 改正地方税法等に規定されている標準税率に、決算日において成立している条例に規定されている超過課税による税率が改正直前の地方税法等の標準税率を超える数値を加えて算定する方法。
- 改正地方税法等に規定されている標準税率に、決算日において成立している条例に規定されている超過課税による税率における改正直前の地方税法等の標準税率に対する割合を乗じて算定する方法。

3. 決算日後に税率が変更された場合の取扱い

税効果会計基準では、「決算日後に税率の変更があった場合には、その内容及びその影響」を注記することとされています（税効果会計基準第四 4）。

税効果会計に適用する税率は繰延税金資産及び繰延税金負債の見積りの一部であると考えられることから、決算日後に税率の変更を伴う法律又は条令が成立した場合には財務諸表を修正すべき後発事象として取り扱い、改正後の税率により計算した繰延税金資産及び繰延税金負債を財務諸表に反映することが情報として有用であるとの意見が聞かれています。

この点に関して、決算日後の税率の変更を修正すべき後発事象として取り扱った場合、決算発表日や監査報告書日等の直前に税率の変更を伴う法律又は条例が成立する場合には、実務上の手続が煩雑となり、たとえば2月末日を決算日とする企業においては、実務を安定的に行うことが難しくなることが考えられます。また、IFRSにおいても、決算日後の税率の変更は、当該変更された税率により計算した繰延税金資産及び繰延税金負債の額を当該決算日における財務諸表に反映しないことを前提にしていると考えられます。

これらを踏まえ、公開草案では、決算日後に税率が変更された場合、当該変更された税率により計算した繰延税金資産及び繰延税金負債の額を当該決算日における財務諸表に反映しな

い現行の取扱いを踏襲することを提案しています。

4. 適用時期

公開草案は、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を提案しています。

Ⅲ. おわりに

ASBJでは、今後、引き続き税効果会計に関する実務指針全体の移管作業を審議する予定であり、今回公表された回収可能性適用指針及び公開草案の内容は、この新しく開発される適用指針に統合されることが考えられます。

【関連トピック】

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
(KPMG Insight Vol.14/ Sep 2015)

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
三宮 朋広
tomohiro.sannomiya@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し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。

© 2016 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.

© 2016 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 and logo are registered trademarks or trademarks of KPMG International.