

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」 の公表について

PwCあらた監査法人
第3製造・流通・サービス部
パートナー 加藤 達也



はじめに

2015年12月28日、企業会計基準委員会(以下「ASBJ」という)より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)が公表されました。本適用指針は、従来、繰延税金資産の回収可能性の判定を行うに当たって実質的な拠り所になっていました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)や同第70号「其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」(以下「監査委員会報告第70号」という)等をベースとして、会計基準として新たに開発したものです。

本稿では、回収可能性適用指針の公表に至る経緯、回収可能性適用指針の主要な内容を監査委員会報告第66号等と比較しながら解説します。

なお、本文中の意見に関する部分は筆者の私見であり、法人としての見解ではないことをあらかじめ申し添えます。

1 改正の経緯

2013年12月、基準諮問会議より企業会計基準委員会に対して、日本公認会計士協会が公表する税効果会計に関する会計上の実務指針および監査上の実務指針(会計処理に関する部分)を移管し新たな適用指針作成の要否を審議することが提言され、これを受けて、企業会計基準委員会では、税効果会計専門委員会を設置し2014年2月から審議を開始しました。

税効果会計については、冒頭でも紹介した繰延税金資産の回収可能性の判断を定めた監査委員会報告第66号に対する問題意識が高いことから、他の論点に先行して、繰延税金資産の回収可能性に関する適用指針を開発することとしました。

具体的な課題として、監査委員会報告第66号は企業会計の実務に既に定着してはいるものの、その適用が画一的、硬直的であり、過去の事象が重視されすぎていて、結果、企業の実態を適切に表していない場合も生じているのではないかという指摘や、監査委員会報告第66号のなかでも整合性が図られていない部分があるのではないかという指摘、さらには、監査委員会報告第66号が国際財務報告基準との会計基準間差異をもたらしているのではないか、という指摘が挙げられ、これらの課題認識を踏まえ議論が行われました。

その結果、繰延税金資産の回収可能性については、監査委員会報告第66号、監査委員会報告第70号の他、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」、同第7号「個別財務諸表における税効果会計に関する実務指針」、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」などにも定めがあることから、これらを引き継いだ上で、必要と考えられる見直しを行い、2015年12月に回収可能性適用指針として公表されました。

これを受けて2016年1月に監査委員会報告第66号や監査委員会報告第70号は廃止されました。今後、その他の税

効果会計に関する実務指針については、継続して審議の上、企業会計基準適用指針として公表されることが予定されています。

2 適用指針の対象

回収可能性適用指針は、企業会計審議会「税効果会計に係る会計基準」(以下「税効果会計基準」という)が適用される連結財務諸表および個別財務諸表について適用されます(回収可能性適用指針2項)。

3 主な改正点

1. 用語の整理

回収可能性適用指針で用いられている用語は、基本的に税効果会計基準や各種実務指針の用語をそのまま踏襲していますが、一部、その意味が複数に解釈されていた用語について整理しました。

具体的には、個別税効果実務指針などにおいて、「課税所得」という用語は、当期末に存在する一時差異の額を加減算する前の金額として使用している場合と、全ての項目について加減算した後の金額として使用されている場合がそれぞれ存在していましたので、回収可能性適用指針では、これを明確に区別し、課税所得と「一時差異等加減算前課税所得」を分けて定義しています(回収可能性適用指針3項(7)(9))。

2. 企業の分類

監査委員会報告第66号では、企業における繰延税金資産の回収可能性を、その過去の実績等から「例示区分」として五つのグループに分け、それぞれのグループの属性に応じて回収可能性のルールを定めていました。

回収可能性適用指針では、この考え方を踏襲し、(分類1)から(分類5)の五つのグループに区分して回収可能性の判断を行うこととしていますが、五つのグループに区分する際の具体的な要件等については、監査委員会報告第66号のルールを一部変更しました。なお、これらの要件をいずれも満たさない企業は、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としています(回収可能性適用指針16項)。

具体的には表1で示すように、その表現は異なるものの、おおむね監査委員会報告第66号の例示区分の考え方を踏襲しています。以下に特徴的な変更点を列挙します。

(1) 判断に用いる指標の統一

監査委員会報告第66号においては、例示区分2の判定および例示区分3の判定に当たって、「経常的な利益(損益)」、すなわち企業会計上の利益(損益)を要件に含めていましたが、他の分類要件との整合性を図る観点から、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たことを踏まえ、「課税所得」に基づく要件に統一しました(回収可能性適用指針69項)。

(2) (分類2)(分類3)における要件の追加

(分類2)(分類3)においては、過去(3年)およ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ことを分類の要件として追加しました。これは、(分類4)に係る分類の要件との重複を回避するための追加です(回収可能性適用指針72項、80頁)。

(3) (分類4)(分類5)における繰越欠損金残高要件の削除

監査委員会報告第66号では、例示区分4では期末における重要な繰越欠損金の存在等、例示区分5においては、債務超過の状況または資本の欠損の状況を分類判断に当たっての要件に含めていましたが、このような残高ベースでの分類要件を含めると他の区分との連続性が失われる恐れがあるため、回収可能性適用指針では、このような残高ベースの判定要件を削除しました(回収可能性適用指針86項、94項)。

(4) (例示区分4)但し書きの見直し

監査委員会報告第66号においては、例示区分4に該当する場合であっても、例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を除けば課税所得を毎期計上している会社に該当する場合には、一般的に「例示区分4但し書き」という例外的な例示区分として回収可能性を判断することとしていました。

回収可能性適用指針においても、過去(3年)または当期において重要な税務上の欠損金が生じたことにより(分類4)に該当するとしながらも、例外的に繰延税金資産の回収が見込まれる場合の定めを置いています。

具体的には、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、過去および当期の課税所得または税務中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の十分性を企業が合理的な根拠をもって説明する場合には、その見積もった期間に基づき(分類2)または(分類3)に該当するものとする取り扱いを設けました(回収可能性適用指針88項から92項)。

表1（例示区分/分類）の判断要件

監査委員会報告第66号	回収可能性適用指針
<p>(例示区分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を毎期計上している会社等</p> <ul style="list-style-type: none"> 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。 その経営環境に著しい変化がない場合 	<p>(分類1) 次の要件をいずれも満たす企業</p> <ul style="list-style-type: none"> 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。（回収可能性適用指針17項）
<p>(例示区分2) 業績が安定しているが、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</p> <ul style="list-style-type: none"> 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。 	<p>(分類2) 次の要件をいずれも満たす企業</p> <ul style="list-style-type: none"> 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繰越欠損金が生じていない。（回収可能性適用指針19項）
<p>(例示区分3) 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</p> <ul style="list-style-type: none"> 過去の業績が不安定、すなわち、経常的な損益が大きく増減している。 	<p>(分類3) 次の要件をいずれも満たす企業</p> <ul style="list-style-type: none"> 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又は税務上の欠損金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。 <p>ただし、以下の要件に該当する場合を除く</p> <p>(a) 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>(b) 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。（回収可能性適用指針22項）</p>
<p>(例示区分4) 通常、将来の課税所得の発生を合理的に見積ることが困難と判断される、以下のいずれかに該当するような会社</p> <ul style="list-style-type: none"> 期末において重要な税務上の繰越欠損金が存在する。 過去（おおむね3年以内）に重要な税務上の繰越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繰越欠損金の期限切れが見込まれる。 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し、かつ、翌期末において重要な繰越欠損金の発生が見込まれる。 <p>但し、上記の分類の要件に該当する場合で、以下に該当する会社は、取り扱いが異なる。</p> <ul style="list-style-type: none"> 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 	<p>(分類4)（原則） 以下（a）から（c）のいずれかに該当し、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</p> <p>(a) 過去（3年）または当期において、重要な税務上の欠損金が生じている。</p> <p>(b) 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>(c) 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。（回収可能性適用指針26項）</p> <p>（（分類4）だが（分類2）または（分類3）として取り扱う場合） 上記の分類の要件（原則）に該当する場合であっても、以下を勘案して、将来の一時差異等加減算前課税所得の十分性を合理的な根拠をもって企業が説明する場合には、一時差異等加減算前課税所得が生じると考えられる期間に基づき、（分類2）または（分類3）として取扱う。</p> <ul style="list-style-type: none"> 重要な繰越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 <p>（回収可能性適用指針28項、29項）</p>
<p>(例示区分5) 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、以下のいずれかに該当するような会社</p> <ul style="list-style-type: none"> 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、かつ、当期も重要な税務上の欠損金の計上が見込まれる。 債務超過の状況にある、または資本の欠損の状況が長期にわたっており、かつ、短期間に当該状況の解消が見込まれない。 	<p>(分類5) 次の要件をいずれも満たす企業。</p> <p>(a) 過去（3年）およ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>(b) 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。（回収可能性適用指針30項）</p>

3. 回収可能性判断の基本的な考え方

上記2で示した（分類1）から（分類5）までの回収可能性判断については、表2に掲げるとおりであり、基本的な考え方としては監査委員会報告第66号を踏襲しつつも、部分的に見直しを行っています。以下、特徴的な見直し事項を列挙します。

（1）（分類3）における5年超の見積可能期間における回収可能性の定めの新設

監査委員会報告第66号では、例示区分3に該当する場合

には、将来の合理的な見積可能期間（おおむね5年）以内の課税所得の見積額を限度として繰延税金資産の回収可能性を認めてきましたが、一律に5年を限度とする取り扱いが企業の実態を適切に反映しない場合があるとの意見を踏まえ、5年超の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当該繰延税金資産は回収可能性があるものとする取り扱いを設けています（回収可能性適用指針82項から85項）。

表2 (例示区分/分類)ごとの回収可能性判断

監査委員会報告第66号	回収可能性適用指針
(例示区分1) 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ものと判断できる。	(分類1) 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。 (回収可能性適用指針18項)
(例示区分2) 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は回収可能性があるものと判断できる。	(分類2) 一時差異等のスケジューリングの結果に基づく繰延税金資産について回収可能性があるものとする。 (回収可能性適用指針20項)
(例示区分3) 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、回収可能性があるものと判断できる。	(分類3) 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。 (回収可能性適用指針23項) 5年超の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、当該繰延税金資産は回収可能性があるものとする。 (回収可能性適用指針24項)
(例示区分4) 原則として、翌期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、回収可能性があるものと判断できるものとする。但し書きの会社については、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回収可能性があるものと判断できる。	(分類4) 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には、回収可能性があるものとする。(回収可能性適用指針27項) ・(分類4)だが(分類2)または(分類3)として取り扱う場合 ・将来において5年超にわたる一時差異等加減算前課税所得が安定的に生じることが企業が合理的な根拠をもって説明する場合、(分類2)に該当するものとして取り扱う。 ・将来においておおむね3年から5年程度は一時差異加減算前課税所得が生じることが企業が合理的な根拠をもって説明する場合、(分類3)に該当するものとして取り扱う。 (回収可能性適用指針27項、28項)
原則として回収可能性はない。	(分類5) 原則として回収可能性はない。 (回収可能性適用指針31項)

(2) (分類4)だが(分類2)または(分類3)として取り扱う場合の定めの新設

上記2に記載のとおり、監査委員会報告第66号における例示区分「例示区分4但し書き」に代わるものとして、(分類4)に該当するが、重要な税務上の欠損金が発生した原因や中長期計画等を総合的に勘案して繰延税金資産の回収が見込まれると判断される場合の定めが新設されています。一定の要件を満たす場合にはそれぞれ(分類2)もしくは(分類3)に該当するものとして取り扱うこととなりますので、それぞれの分類に応じた回収可能性判定がなされることとなります。なお、この定めに従い(分類3)に該当するものとする場合、5年超の期間においても繰延税金資産を計上できるものとする上記(1)の定めは適用できないこととなります(回収可能性適用指針89項)。

4.各項目における一時差異

(1)スケジューリング不能な将来減算一時差異の取り扱い

スケジューリング不能な将来減算一時差異については、監査委員会報告第66号の考え方を基本的に踏襲しており、回収可能性適用指針の適用における(分類1)においては繰延税金資産の回収可能性はあるとしながらも、(分類2)か

ら(分類5)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。

ただし、(分類2)に属する企業においては、企業の実態を回収可能性の判断により反映させるため、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を個別に特定できなくても、当該将来の税務上の損金の算入時点における課税所得が当該スケジューリング不能な将来減算一時差異の額を上回る見込みが高いことにより、企業が合理的な根拠をもって回収可能であることを説明する場合は回収可能性があるものとする定めが新たに設けられています(回収可能性適用指針21項)。

(2)回収可能見込年度が長期にわたる将来減算一時差異の取り扱い

回収可能見込年度が長期にわたる将来減算一時差異、具体的には退職給付引当金や減価償却超過額については、監査委員会報告第66号において、その企業の例示区分ごとに回収可能性の考え方が定められていました。回収可能性適用指針においては、監査委員会報告第66号の考え方を踏襲しています(回収可能性適用指針35項)。

表3 会計方針の変更に関する注記の記載事項

過年度遡及会計基準で求められる影響額注記	本適用指針で求められる影響額注記
・影響を受ける財務諸表の主な表示科目に対する影響額	
・1株当たり情報に対する影響額	
・表示されている財務諸表のうち、最も古い期間の期首の純資産の額に反映された、表示期間より前の期間に関する会計方針の変更による遡及適用の累積的影響額	期首における以下への影響額 ①繰延税金資産 ②利益剰余金 ③その他の包括利益累計額（評価・換算差額等）

出所：筆者作成

4 適用時期等

1. 適用時期

回収可能性適用指針は、2016年4月1日以後開始する連結会計年度および事業年度から適用されることとしていますが（回収可能性適用指針49項（1））、一方で、2016年3月31日以後終了する連結会計年度および事業年度からの早期適用を選択することが認められています。

早期適用を行う場合には、適用初年度となる年度の四半期決算、中間決算では新適用指針の適用はできませんので、年度末の決算から、その事業年度の期首に遡って新適用指針を適用することになります（回収可能性適用指針49項（2））。そのため、早期適用を行うと、翌期の四半期財務諸表作成過程においては、回収可能性適用指針が期首から適用されていたと仮定した場合に作成される比較情報（2.に記載の（1）～（3）を反映したもの）としての四半期財務諸表を別途作成する必要が生じるものと考えられます。

2. 経過的な取り扱い（適用初年度）

回収可能性適用指針は、従来の監査委員会報告第66号の考え方を踏襲しながら表現を変更している部分と、取り扱いそのものを変更している部分が混在しています。その点で、この回収可能性適用指針の適用による影響を、「会計基準等の改正に伴う会計方針の変更」ととらえるか、「会計上の見積もりの変更」ととらえるか複数の見方があり、それによって新規適用による影響についての会計上の取り扱いが異なります。

この問題を解消するために、回収可能性適用指針では「会計方針の変更」といえる部分の範囲を限定しています。具体的には、以下に関連する変更は「会計方針の変更」として扱うこととしています（回収可能性適用指針49項（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（IV 4（1）但し書きに該当する場合）

（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（3（1）に該当する場合）

（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（3（2）の（分類2）として取り扱う場合）

回収可能性適用指針適用による影響のうち、上記以外の影響は「会計基準等の変更による会計方針の変更」としては取り扱わず、「会計上の見積方法の変更」として、適用初年度の損益としてその影響を反映させることとなります。

なお、上記（1）（2）（3）による影響額であっても、その他の包括利益累計額に関連する繰延税金資産および繰延税金負債に関連する影響額の場合は、その差額は、期首剰余金を調整するのではなく、期首時点のその他の包括利益累計額（評価・換算差額等）を調整することになります。

3. 適用初年度における会計方針の変更の注記

企業会計基準第24号「会計上の変更及び誤謬の修正に関する会計基準」（以下「過年度遡及会計基準」という）では、会計基準等の改正に伴う会計方針の変更の際に、所定の注記を求めています（表3参照）。

しかしながら、改正前の監査委員会報告第66号に代えて改正後の回収可能性適用指針を適用した場合の影響額を網羅的に把握することが困難であることを考慮し、適用指針では、注記すべき「影響額」を限定しています（回収可能性適用指針49項（5））。

加藤 達也（かとう たつや）

PwCあらた監査法人

第3製造・流通・サービス部 パートナー

1993年公認会計士登録。2006年9月あらた監査法人（現PwCあらた監査法人）入所。2009年7月パートナー就任。

主として製造業、サービス業の監査業務を担当。日本公認会計士協会常務理事として、監査・保証実務委員会を担当。財務会計基準機構基準諮問会議委員（現任）。企業会計基準委員会税効果会計専門委員会専門委員（現任）。

著書に「減損会計基準の適用実態と実務対応のすべて」（共著、税務研究会出版局）など。

メールアドレス：tatsuya.kato@jp.pwc.com