

---

プロジェクト **税効果会計**

項目 **適用時期等に関する論点の検討**

---

### 本資料の目的

1. 本資料は、「税効果会計に係る会計基準の適用指針（案）」（以下「税効果適用指針（案）」という。）、「「税効果会計に係る会計基準」の一部改正（案）」（以下「一部改正（案）」という。）及び「繰延税金資産の回収可能性に関する適用指針（案）」（以下「回収可能性適用指針（案）」という。）（以下これらを合わせて「税効果適用指針（案）等」という。）の経過措置及び適用時期に関して、以下の点について検討することを目的とする。
  - 強制適用の時期
  - 早期適用の要否
  - 経過措置の要否
2. なお、本検討においては 3 月決算会社を想定し、また、仮に 2018 年 3 月期の第 3 四半期末（2017 年 12 月末）までに税効果適用指針（案）等が最終化されるケースを想定している。

### 強制適用の時期

3. 2017 年 12 月末までに税効果適用指針（案）等が最終化されるケースを想定した場合、強制適用の時期として以下の 2 つの案が考えられる。
  - （案 1） 2019 年 3 月期から適用する。
  - （案 2） 2020 年 3 月期から適用する。
4. 税効果適用指針（案）等は、日本公認会計士協会（JICPA）の実務指針を ASBJ に移管するにあたり、必要に応じてその一部を見直しているため、実務指針の内容を実質的に変更している箇所について、適用準備（システム変更、内部統制の構築等）の必要性の観点から検討を行う。
5. 今回の税効果適用指針（案）等において、JICPA の実務指針の内容を実質的に変更している箇所は以下の項目である。
  - (1) 会計処理に関する取扱い
    - ① 個別財務諸表における子会社株式及び関連会社株式（以下合わせて「子会社株式等」という。）に係る将来加算一時差異の取扱い（税効果適用指針（案）第 8 項(2)②）
    - ② （分類 1）に該当する企業の取扱い（回収可能性適用指針案第 18 項）

(2) 開示に関する取扱い

① 繰延税金資産及び繰延税金負債をすべて非流動区分に表示する取扱い  
(一部改正(案)第2項)

② 注記事項を追加する取扱い(一部改正(案)第3項及び第4項)

6. 第5項(1)①の提案内容は、現行の取扱いでは、個別財務諸表における子会社株式等に係る将来加算一時差異について、一律、繰延税金負債を計上する<sup>1</sup>こととされているのに対し、税効果適用指針(案)では、連結財務諸表との整合性の観点から、「親会社はその投資の売却を親会社自身で決めることができ、かつ、予測可能な将来の期間に、その売却を行う意思がない場合」には、繰延税金負債を計上しない取扱いに変更するものである。

また、第5項(1)②の提案内容は、回収可能性適用指針(案)において(分類1)に該当する企業については、「原則として、繰延税金資産の全額について回収可能性のあるものとする。」とするものである。例えば、完全支配関係にある国内の子会社株式の評価損について、企業が当該子会社株式を清算するまで保有し続ける方針がある場合等、将来において税務上の損金に算入される蓋然性が低いときに当該子会社株式の評価損に係る繰延税金資産の回収可能性はないと判断することも考えられることを明確にする提案をしている<sup>2</sup>。

これらの提案については、次の点から準備に多くの時間を要するものではなく、2019年3月期の第1四半期から適用することについて支障はないと考えられる。

- (1) 特段のシステムの変更や内部統制プロセスの変更は要しないと考えられること
- (2) 連結財務諸表においては金額的な影響が生じない変更点であるため、経営管理の対応に多くの時間を要しないと考えられること
- (3) 第5項(1)①については過去の連結財務諸表において子会社株式等の売却の意思について一定の判断がなされていると考えられること
- (4) 第5項(1)②については子会社の保有方針については過去から一貫して判断されていると考えられること

7. 第5項(2)①の提案内容は、繰延税金資産及び繰延税金負債を流動又は非流動区分に表示する取扱いから、すべて非流動区分に表示する取扱いに変更するものであり、

<sup>1</sup> ただし、組織再編に伴い受取った子会社株式等に係る一時差異のうち一定の要件を満たす場合は、繰延税金負債を計上しない取扱いが定められている。

<sup>2</sup> 現行の取扱いでは、将来の一定の時期が到来しないと課税所得計算において税務上の益金又は損金に算入されるか判明しない項目が一時差異に該当するかが明確でないのに対し、税効果適用指針(案)では当該項目を一時差異として取り扱うことを明確にすることを提案している。

特段のシステムの変更や内部統制プロセスの変更は要しないと考えられ、2019年3月期の第1四半期から適用することについて支障はないと考えられる。

また、第5項(2)②の提案内容は、注記事項（評価性引当額の内訳及び税務上の繰越欠損金に関する情報）を追加するものであるが、税効果会計に関する注記事項は企業会計基準第12号「四半期財務諸表に関する会計基準」で開示することが要求されていないことから、今回追加する注記事項は、年度末の決算から対象になる。そのため、仮に一部改正（案）を2019年3月期から適用するとしても、開示のための準備期間は一年以上あり、一部改正（案）を適用するための一定の準備期間は確保されていると考えられる。

8. 以上の検討に加え、回収可能性適用指針が公表される過程において、回収可能性適用指針が適用された時期（2017年3月期から適用）とあまり離れず開示も適用できるよう税効果適用指針（案）等を開発すべきとの意見が強く聞かれていた経緯を踏まえると、強制適用の時期を（案1）とすること（2019年3月期から適用する）が考えられるがどうか。

#### ディスカッション・ポイント

- ・ 強制適用の時期を2019年3月期とする提案についてご意見を伺いたい。

#### 早期適用の要否

9. 2017年12月末までに税効果適用指針（案）等が最終化されるケースを想定し、かつ、仮に強制適用の時期を2019年3月期とすることを前提にすると、早期適用を認める場合、3月決算会社においては、2018年3月期（2017年4月から1年間）が対象となり、既に進行している年度に適用されることになる。
10. 会計処理については、年度に適用される会計方針と四半期に適用される会計方針を首尾一貫させる観点や既に進行している年度の四半期財務諸表に影響を及ぼす可能性がある点を勘案すると、配慮すべきニーズが聞かれない限り、早期適用を認めない取扱いが考えられるがどうか。
11. また、開示（表示及び注記事項）については、投資家がより適切な判断ができるように注記事項を追加している点で、早期に適用することにより有用な情報を提供する可能性があるため、早期適用を認める取扱いが考えられるが、早期適用を認めた場合、企業間の比較可能性が確保できない可能性がある。このため、主に投資家から広くニーズが聞かれない限り、早期適用を認めない取扱いが考えられるがどうか。

## ディスカッション・ポイント

- ・ 早期適用を認めるニーズがあれば、ご意見を伺いたい。

## 経過措置の要否

12. 第5項に記載した税効果適用指針(案)等において実質的に内容を変更している項目のうち会計処理の関する取扱いは、「従来採用していた一般に公正妥当と認められた会計方針から他の一般に公正妥当と認められた会計方針に変更すること」(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「会計基準第24号」という。))第4項(5)に該当し、会計基準等の改正に伴う会計方針の変更に該当するものと考えられる。

一方で、開示に関する取扱いは、「従来採用していた一般に公正妥当と認められた表示方法から他の一般に公正妥当と認められた表示方法に変更することをいう。」(会計基準第24号第4項(6))に該当し、表示方法の変更に該当するものと考えられる。

13. 会計方針の変更については、原則として、新たな会計方針を過去の期間のすべてに遡及適用する(会計基準第24号第6項(1))。ここで、経過措置を設けるかどうかを判断するにあたっては、過去の判断時点の状況について、当該過去の時点で入手可能であったものと事後的に入手した情報とを客観的に区別することが困難かどうかを検討する必要がある。

この点、第5項(1)①に記載した個別財務諸表における子会社株式等に係る将来加算一時差異の取扱いは、個別財務諸表における子会社株式等に係る将来加算一時差異の取扱いを連結財務諸表における投資に係る将来加算一時差異との整合性の観点から変更されたものであることから、過去の連結財務諸表において子会社株式等の売却の意思について一定の判断がなされているため、経過措置を設けるほどの困難さはなく、経過的な取扱いを定めないことが考えられるがどうか。

また、第5項(1)②に記載した(分類1)に該当する企業の取扱いは、例えば、完全支配関係にある国内の子会社株式の評価損に係る将来減算一時差異がある場合に、将来において税務上の損金に算入される蓋然性が低いかどうかの判断は、企業が当該子会社株式を清算するまで保有し続ける方針の有無等を、通常、過去から一貫して判断されているものと考えられるため、経過措置を設けるほどの困難さはなく、経過的な取扱いを定めないことが考えられるがどうか。

14. 表示方法の変更については、表示する過去の財務諸表（注記事項も含む。）について、新たな表示方法（注記による開示も含む。）に従い財務諸表の組替えを行うこととなる（会計基準第24号第14項）。

この点、第5項(2)①に記載した表示に関する取扱いは、従来、流動区分と非流動区分に表示されていた繰延税金資産及び繰延税金負債を、比較情報も含めて非流動区分に組み替えることは、比較的容易であることから、経過的な取扱いを定めないことが考えられるかどうか。

また、第5項(2)②に記載した注記事項に関する取扱いに関して、現時点の提案内容（審議事項(4)-2-2を参照）のうち数値情報（「税務上の繰越欠損金に係る評価性引当額及び将来減算一時差異合計に係る評価性引当額」並びに「繰越期限別の税務上の繰越欠損金に係る情報」）については、比較年度についても各子会社の情報を収集し集計する必要があるものの、適用初年度の期末までに、適用初年度における情報とともに収集し集計することを踏まえると、経過措置を設けるほどの困難さはないと考えられる。

定性的な情報（「評価性引当額の変動内容」及び「税務上の繰越欠損金に係る重要な繰延税金資産を計上している場合に当該繰延税金資産を回収可能と判断した主な理由」）についても、適用初年度の財務諸表の理解に資する場合に比較年度における注記が必要となる<sup>3</sup>と考えられるものの、各企業においては、比較年度における業績を分析する過程で一定程度は把握していると考えられることや、適用初年度の期末までに当該情報を把握することを踏まえると、経過措置を設けるほどの困難さは高くはないと考えられる。

このため、注記事項に関する取扱いについて経過的な取扱いを定めないことが考えられるかどうか。

#### ディスカッション・ポイント

- ・ 経過措置を設けないという事務局の提案について、ご意見を伺いたい。

以 上

<sup>3</sup> 財務諸表等規則ガイドライン6において、比較情報に関して次のように規定されている。

- 1 当事業年度に係る財務諸表において記載されたすべての数値について、原則として、対応する前事業年度に係る数値を含めなければならない。
- 2 当事業年度に係る財務諸表の理解に資すると認められる場合には、前事業年度に係る定性的な情報を含めなければならない。