

【参考】企業会計基準適用指針第 26 号（改正平成 28 年 3 月 28 日）からの改正点

以下の比較表では、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」（改正平成 30 年 2 月 16 日）（以下「本適用指針」という。）と、企業会計基準適用指針第 26 号（改正平成 28 年 3 月 28 日）を比較しており、主な改正部分に下線を付している。なお、比較表には設例を含んでいない。

改正後	改正前
<p>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」</p> <p style="text-align: right;">平成 27 年 12 月 28 日 改正平成 28 年 3 月 28 日 <u>最終改正平成 30 年 2 月 16 日</u> 企業会計基準委員会</p>	<p>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」</p> <p style="text-align: right;">平成 27 年 12 月 28 日 改正平成 28 年 3 月 28 日 企業会計基準委員会</p>
<p><b>適用指針</b></p> <p><b>範 囲</b></p> <p>2. 本適用指針は、税効果会計基準が適用される連結財務諸表及び個別財務諸表について適用する。なお、次に示す<u>企業会計基準、企業会計基準適用指針及び実務対応報告において定められている繰延税金資産の回収可能性に係る具体的な取扱い</u>は、本適用指針における取扱いにかかわらず適用される。</p> <p>(1) (略)</p> <p>(2) (略)</p>	<p><b>適用指針</b></p> <p><b>範 囲</b></p> <p>2. 本適用指針は、税効果会計基準が適用される連結財務諸表及び個別財務諸表について適用する。なお、次に示す<u>会計基準、会計基準適用指針、実務対応報告及び実務指針において、繰延税金資産の回収可能性に係る具体的な取扱いが定められている場合、当該取扱いが適用されることとなる。</u></p> <p>(1) (略)</p> <p>(2) (略)</p>

改正後	改正前
<p><u>(2-2)企業会計基準適用指針第 29 号「中間財務諸表等における税効果会計に関する適用指針」に定められた中間連結財務諸表及び中間財務諸表における繰延税金資産の回収可能性に係る取扱い</u></p> <p>(3) (略)</p> <p>(4) (削除)</p>	<p>(新 設)</p> <p>(3) (略)</p> <p>(4) <u>日本公認会計士協会 会計制度委員会報告第 11 号「中間財務諸表等における税効果会計に関する実務指針」(以下「中間税効果実務指針」という。)</u>に定められた中間連結財務諸表及び中間財務諸表における繰延税金資産の回収可能性に係る取扱い</p>
<p><b>用語の定義</b></p> <p>3-2. <u>本適用指針に、企業会計基準第 27 号「法人税、住民税及び事業税等に関する会計基準」第 4 項及び企業会計基準適用指針第 28 号「税効果会計に係る会計基準の適用指針」(以下「税効果適用指針」という。)</u>第 4 項に定義されている用語が使われている場合、当該用語の定義に従う。</p>	<p><b>用語の定義</b></p> <p>(新 設)</p>
<p>((分類 1) に該当する企業の取扱い)</p> <p>18. (分類 1) に該当する企業においては、<u>原則として、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。</u></p>	<p>((分類 1) に該当する企業の取扱い)</p> <p>18. (分類 1) に該当する企業においては、<u>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。</u></p>
<p><b>適用時期等</b></p> <p>49-3. <u>平成 30 年に改正された本適用指針 (以下「平成 30 年改正適用指針」という。)</u>の適用時期は、平成 30 年に公表された税効果適用指針と同様に、平成 30 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</p>	<p><b>適用時期等</b></p> <p>(新 設)</p>

改正後	改正前
<p>から適用する。なお、平成 30 年改正適用指針の適用初年度において、平成 30 年改正適用指針第 18 項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、<u>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。</u></p>	
<p><b>議 決</b></p> <p>51-3. <u>平成 30 年改正適用指針は、第 378 回企業会計基準委員会に出席した委員 14 名全員の賛成により承認された。</u></p>	<p><b>議 決</b></p> <p>(新 設)</p>
<p><b>結論の背景</b></p> <p><b>経 緯</b></p> <p>52. 我が国における税効果会計に関する会計基準として、平成 10 年 10 月に企業会計審議会から税効果会計基準が公表された。当該会計基準等を受けて、日本公認会計士協会から会計上の実務指針として、<u>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」</u>（以下「<u>連結税効果実務指針</u>」という。）、個別税効果実務指針、<u>会計制度委員会報告第 11 号「中間財務諸表等における税効果会計に関する実務指針」</u>及び会計制度委員会「<u>税効果会計に関する Q&amp;A</u>」（以下「<u>税効果 Q&amp;A</u>」という。）が公表されている。</p> <p>（以下 略）</p>	<p><b>結論の背景</b></p> <p><b>経 緯</b></p> <p>52. 我が国における税効果会計に関する会計基準として、平成 10 年 10 月に企業会計審議会から税効果会計基準が公表された。当該会計基準等を受けて、日本公認会計士協会から会計上の実務指針として、<u>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」</u>（以下「<u>連結税効果実務指針</u>」という。）、個別税効果実務指針、<u>中間税効果実務指針及び会計制度委員会「税効果会計に関する Q&amp;A」</u>（以下「<u>税効果 Q&amp;A</u>」という。）が公表されている。</p> <p>（以下 略）</p>

改正後	改正前
55. (削 除)	55. <u>なお、日本公認会計士協会における税効果会計に関する実務指針のうち本適用指針に含まれないものについては、今後、当委員会の適用指針として開発していく予定である。また、日本公認会計士協会 監査・保証実務委員会実務指針第 63 号「諸税金に関する会計処理及び表示に係る監査上の取扱い」についても、税効果会計に関連するため、今後、併せて開発していく予定である。</u>
55-3. <u>平成 30 年改正適用指針は、税効果適用指針の公表に伴い、主に個別財務諸表における完全支配関係にある国内の子会社株式の評価損等に係る取扱いの明確化のため、所要の改正を行ったものである。</u>	(新 設)
((分類 1) に該当する企業の取扱い) 67-2. <u>税効果適用指針を審議する過程で、完全支配関係(法人税法第 2 条 12 の 7 の 6 号)にある国内の子会社株式の評価損のように、当該子会社株式を売却したときには税務上の損金に算入されるが、当該子会社を清算したときには税務上の損金に算入されないこととされているものについて、当該子会社株式を将来売却するか、当該子会社を清算するか等が判明していない場合に、一時差異(将来減算一時差異)として取り扱うか否かが明確ではないとの意見が聞かれた(税効果適用指針第 80 項)。</u>	((分類 1) に該当する企業の取扱い) (新 設)

改正後	改正前
<p>67-3. <u>これについては、当該子会社株式を将来売却するか、当該子会社を清算するか等が判明していない場合であっても、個別貸借対照表に計上されている資産の額と課税所得計算上の資産の額との差額は、当該差額が解消する時にその期の課税所得を減額する効果を有する可能性があることから、本適用指針第 3 項(3)に定める一時差異が解消する時にその期の課税所得を減額する効果を持つものに含め、一時差異（将来減算一時差異）に該当するものと整理することとした（税効果適用指針第 81 項）。</u></p>	<p>（新 設）</p>
<p>67-4. <u>これに関連し、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、企業が当該子会社を清算するまで当該子会社株式を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可能性が低い場合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が適切であると考えられる。したがって、平成 30 年改正適用指針においては、（分類 1）に該当する企業において、将来の状況により税務上の損金に算入されない項目に係る一時差異について、例外的に回収可能性がないと判断する場合があることを明らかにするため、繰延税金資産の全額を回収可能性があるものとする取扱いに、「原則として、」との文言を追加した（第 18 項参照）。</u></p>	<p>（新 設）</p>
<p>67-5. <u>また、第 67-2 項から第 67-4 項に関連し、平成 30 年改正適用指針の公開草案に寄せられたコメントの中には、税効果適用指針において子会社株式等に係る将来加算一時差異に関する取扱いを見直しているため、（分類 1）に該当する企業において繰延税金資産の回収可能性はないと</u></p>	<p>（新 設）</p>

改正後	改正前
<p>判断される例外的な取扱いとして、前項における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だけでなく、子会社株式等の評価損に係る将来減算一時差異も対象としてはどうかという意見があった。</p> <p>この点、将来減算一時差異に係る繰延税金資産の回収可能性については、第 63 項のとおり、本適用指針では、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ており、平成 27 年適用指針では、(分類 1) 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を含め、「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。」としていた。</p> <p>スケジューリング不能な将来減算一時差異に該当する子会社株式等に係る将来減算一時差異は、将来の状況により税務上の損金に算入されない項目に係る一時差異の取扱い(第 67-4 項参照)と異なり、将来のいずれかの時点で損金に算入されるものである。(分類 1) に該当する企業において、当該将来減算一時差異に係る繰延税金資産まで回収可能性がないものとして取り扱うことは、スケジューリング不能な一時差異(第 3 項(5)参照)に係る繰延税金資産の回収可能性に関する取扱いを見直すことにつながり、平成 27 年適用指針において監査委員会報告第 66 号における企業の分類に応じた枠組みを基本的に踏襲している趣旨と整合しないと考えられる。したがって、(分類 1) に該当する企業における子会社株式等の評価損に係る繰延税金資産の回収可能性に関する取扱いについては変更しないこととした。</p>	
退職給付に係る負債に関する一時差異の取扱い	退職給付に係る負債に関する一時差異の取扱い

改正後	改正前
<p>(連結財務諸表における退職給付に係る負債に関する繰延税金資産の回収可能性)</p> <p>109. 企業会計基準第 26 号「退職給付に関する会計基準」における未認識項目をその他の包括利益累計額で認識し、積立状況を示す額をそのまま負債又は資産として計上する会計処理は、連結決算手続の一環であり、当該連結決算手続における連結修正項目により生じた一時差異は、連結財務諸表固有の一時差異に該当する (<u>税効果適用指針第 4 項(5)及び第 42 項</u>)。</p> <p>(以下 略)</p>	<p>(連結財務諸表における退職給付に係る負債に関する繰延税金資産の回収可能性)</p> <p>109. 企業会計基準第 26 号「退職給付に関する会計基準」における未認識項目をその他の包括利益累計額で認識し、積立状況を示す額をそのまま負債又は資産として計上する会計処理は、連結決算手続の一環であり、当該連結決算手続における連結修正項目により生じた一時差異は、連結財務諸表固有の一時差異に該当する (<u>連結税効果実務指針第 6 項及び第 8 項</u>)。</p> <p>(以下 略)</p>
<p><b>適用時期等</b></p> <p><u>125-2. 平成 30 年改正適用指針においては、個別財務諸表における完全支配関係にある国内の子会社株式の評価損等についての取扱いを明確にしたことに伴い、(分類 1) に該当する企業における繰延税金資産の回収可能性に関する判断の結果がこれまでの会計処理と異なるケースが生じ得ると考えられるため、平成 30 年改正適用指針第 18 項の定め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、会計方針の変更として取り扱うこととした (第 49-3 項参照)。</u></p>	<p><b>適用時期等</b></p> <p>(新 設)</p>

改正後	改正前
<p>125-3. <u>平成 30 年改正適用指針は、税効果適用指針の公表に伴い改正されたものであることから、税効果適用指針と同様に、平成 30 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とした。</u></p> <p><u>また、(分類 1) に該当する企業における完全支配関係にある国内の子会社株式の評価損等についての取扱いの見直しについては、平成 30 年改正適用指針の適用初年度における連結会計年度又は事業年度の会計処理の首尾一貫性を保持する観点から早期適用を認めていない。</u></p> <p><u>さらに、当該取扱いに関し、子会社株式の保有方針等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ため、経過的な取扱いを定めないこととした (本適用指針第 49-3 項参照)。</u></p>	<p>(新 設)</p>

以 上