

---

プロジェクト 税効果会計

項目 未実現損益の消去に係る税効果の検討

---

### 本資料の目的

1. 未実現損益の消去に係る税効果の取扱い<sup>1</sup>については、早急に対応すべきものとして検討を進める論点の1つとされている。この論点について、米国会計基準において繰延法から資産負債法に改正する公開草案の結論が出た段階で改めて審議することを提案していた。
2. 米国会計基準において、2016年10月に会計基準更新書第2016-16号「法人所得税(Topic 740)：棚卸資産以外の資産のグループ内譲渡」(以下「ASU2016-16」という。)が公表され、棚卸資産以外の資産における未実現損益の消去に係る税効果については繰延法から資産負債法に変更されたことから、第353回企業会計基準委員会(2017年1月26日)第43回・第45回・第47回税効果会計専門委員会(2016年11月17日・2017年1月13日)(以下「専門委員会」という。)において、本論点に関する審議が行われた。
3. 本資料は、本論点を分析することを目的としている。

### 論点の概要

4. 未実現損益の消去に係る税効果について、日本基準、国際財務報告基準(IFRS)及び改正後の米国会計基準<sup>2</sup>の取扱いは、以下とされている。
  - ・日本基準 繰延法
  - ・IFRS 資産負債法
  - ・米国会計基準 棚卸資産以外の資産は資産負債法、棚卸資産は繰延法
5. この日本基準の取扱いについて、IFRSとは異なるため、IFRSとの整合性を図ることの可否に関する論点が専門委員から提案されている。

### 検 討

6. IFRSにおいて資産負債法が採用されていること、及び米国会計基準が未実現損益の消去に係る税効果の取扱いを一部変更したことに伴い、日本基準について、以下

---

<sup>1</sup> 第30回専門委員会及び第329回企業会計基準委員会において、早急に対応すべきものとして検討を進める論点の1つとされている。

<sup>2</sup> 公開事業会社については、2017年12月15日より後に開始する会計年度及び当該会計年度中の期中期間に適用される。

の案が考えられる。

(案1) これまでの取扱いを変更しない。

(案2) 繰延法から資産負債法へ変更する (IFRS との整合性を図る。 ) 。

(案3) 棚卸資産以外の資産に係る未実現損益の税効果について、繰延法から資産負債法へ変更する (米国会計基準との整合性を図る。 ) 。

7. これまでの審議では、繰延法も資産負債法も一定の論拠があると整理した上で、以下の理由から、(案3) を採用することを提案している。

- 棚卸資産以外の資産に係る未実現損益の税効果については、IFRS 及び米国会計基準と整合する。
- これまでシステム改修等のコストが生じることを懸念する意見や繰延税金資産の回収可能性の管理が複雑化することを懸念する意見が聞かれているが、棚卸資産に係る未実現損益の税効果についての取扱いを変えないことにより、当該取扱いの改正に伴う実務負担が、(案2) に比べると一定程度、軽減される<sup>3</sup>。

8. これに対して、専門委員会では、未実現損益の税効果について、棚卸資産か棚卸資産以外の資産かにより会計処理を変えることに理論的な根拠が薄いとして、(案3) に反対する意見が多く聞かれたほか、主に作成者より実務負担は懸念するほど多大であるとまでは言えず、IFRS との整合性や資産負債法で統一することを重視した方がよいとの意見も聞かれている。

このため、「棚卸資産に係る未実現利益の一時差異について、翌期に解消される場合、購入側企業の翌期の課税所得の見積額を把握し、繰延税金資産の回収可能性を検討するコスト」が、懸念するほど多大ではないと考えるのであれば、第6項で示した3つの案のうち「(案2) 繰延法から資産負債法へ変更する。」を採用することも考えられるのではないかと、としていた。

### **コストの観点からの追加的な検討**

9. 繰延税金資産の回収可能性を検討するコストについて事務局が一部の作成者からヒヤリングした結果、以下のような意見が聞かれている。

<sup>3</sup> 非償却資産や有価証券等に係る未実現利益の一時差異については、売却時期等が決定するまでの間、通常、スケジューリング不能な一時差異に該当すると考えられることから、(分類1) の企業である場合を除き一律に繰延税金資産を計上しないことが考えられる。

- (1) 顧客への部品供給義務等により、購入側企業がグループ内の企業から購入した補修部品を長期間保有する場合、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」に従い未実現損益が実現する年度を把握する必要があり、廃棄予定等も勘案する場合には、実務において煩雑となる可能性があると考えられる。
- (2) 未実現損益に係る税効果の計算をシステムで行っている場合、資産負債法と繰延法の 2 種類の計算テーブルを持つことは非効率的なので、(案 3) には反対する。
- (3) 棚卸資産の未実現損益は基本的に 1 年内に実現することから、回収可能性を検討することにより多額のコストは生じないと考えられる。

### **第 353 回企業会計基準委員会で聞かれた意見**

10. 第 353 回企業会計基準委員会では、作成者より以下の意見が聞かれた。

- (1) IFRS 及び米国会計基準では、資産負債法を採用する根拠として税務当局との取引を忠実に表現することが示されており、その考えも理解できる一方で、資産負債法を採用する場合、企業集団内において税率が低い地域から高い地域に在庫の販売が行われただけで、税率差が利益（税金費用のマイナス）として連結損益計算書に計上され得ることに違和感がある。繰延法の方が売却益と税金費用の関係を容易に理解できるため、経営管理の観点から親和性があることや、財務諸表利用者から繰延法に対して特段の問題点が指摘されていないことを勘案すると、資産負債法に変更する必要性は乏しいのではないかと。
- (2) 繰延法であれば、未実現利益の消去に係る繰延税金資産の計上額は、売却側の企業における売却年度の課税所得の範囲内であることから一度判断すれば足りるが、資産負債法であれば、連結決算手続上、未実現損益の消去を実施した後に再度、購入側の企業で繰延税金資産の回収可能性を改めて検討する必要が生じる。

多くの連結会社を有する企業集団において、当該企業集団内の商流が複雑、かつ、例えば地域統括会社のように当該会社グループにおける連結財務諸表を作成して連結財務諸表提出会社に報告している企業がある場合、企業によっては、決算財務報告プロセスが複雑になり、当該プロセス及びそれに係る内部統制の変更に伴い多大なコストが生じるため、当該コストをかけてまで資産負債法に変更する必要性があるのか疑問である。（別紙 4 を参照）

## 事務局の提案

11. 第9項及び第10項に記載のとおり、棚卸資産に係る未実現利益の一時差異について繰延税金資産の回収可能性を検討するコストに関して、一部の作成者から資産負債法に変更することのコストは大きくないとの意見も聞かれた一方で、他の作成者からは、資産負債法に変更することにより、システムの変更や内部統制の構築など多大なコストが生じるとの意見が聞かれた。

コストに関して大きな懸念が聞かれることを踏まえると、「(案2) 繰延法から資産負債法へ変更する。」を採用することは難しいと考えられる。

12. また、棚卸資産以外の資産について、IFRS 及び米国会計基準との整合性を重視した「(案3) 棚卸資産以外の資産に係る未実現損益の税効果について、繰延法から資産負債法へ変更する(米国会計基準との整合性を図る。)」についても、これまで以下の意見が聞かれているように、採用することが難しいと考えられる。

- 連結グループ内で両方の資産について取引を行い、当該取引に係る未実現損益をシステムで管理している場合は、棚卸資産か棚卸資産以外の資産かにより計算テーブルが異なることとなり、実務が煩雑となる(第9項(2))。
- 未実現損益の税効果について、棚卸資産か棚卸資産以外の資産かにより会計処理を変えることに理論的な根拠は薄い(第8項)。

13. したがって、繰延法も資産負債法も一定の論拠があること及び税効果会計については、会計基準レベルでの国際的な整合性は図られているため、必ずしもガイダンスレベルにおいてまで整合性を図る必要はないと考えられることを踏まえると、事務局の提案を変更し、「(案1) これまでの取扱いを変更しない。」を採用することが考えられるかどうか。

## ディスカッション・ポイント

事務局の分析についてご意見を頂きたい。

## (別紙1)

## 未実現損益の消去に係る税効果の検討

## (第353回企業会計基準委員会及び第45回専門委員会資料の抜粋)

## 未実現損益の消去に係る税効果に関する日本基準、IFRS及び改正後の米国会計基準の取扱い

## (現行の実務指針の取扱い)

1. 現行の連結税効果実務指針において、繰延法が採用されている理由として、未実現損益の消去に関する従来からの実務慣行<sup>4</sup>を勘案し、それと整合する考え方を採用した(連結税効果実務指針第12項、第46項)とされている。
2. また、現行の実務指針における繰延法は、改正前の米国会計基準において採用されていたことが参考とされたものと考えられる。

## (IFRSにおける取扱い)

3. IFRS (IAS第12号「法人所得税」)には、未実現損益の消去に係る税効果について例外的な取扱いが定められていないことから、原則的な取扱いである資産負債法によっているものと考えられる。
4. IAS第12号の結論の根拠には、未実現損益の消去に係る税効果について例外的な取扱いを定めなかった理由は記載されていないが、2009年に公表された公開草案「法人所得税」<sup>5</sup>の結論の根拠において、次の点が挙げられている。
  - (1) 異なる課税法域にあるグループ企業間における棚卸資産その他の資産の売却は、グループ外部の者(売却元の税務当局及び購入側の税務当局)が関わっており、その税務上の帰結を認識することは経済事象の忠実な表現であって、税務上の帰結を認識しなければ資産負債法の例外となる(公開草案BC46項)。
  - (2) 資産負債法を適用することは、連結手続において内部取引を消去する要求と矛盾するとの議論があるが、法人所得税の支払と課税法域の変更にはグループ外部の者が関わっているから、矛盾しない(公開草案BC47項)。

<sup>4</sup> 企業会計審議会が昭和50年6月に公表した「連結財務諸表の制度化に関する意見書」では、「企業集団内取引に係る未実現損益の消去に伴う税金の調整などは、連結財務諸表による財務情報として有意義であると考えられるので、税効果会計を適用した連結財務諸表を提出することも差支えないものとする。」とされていたため、「税効果会計に係る会計基準」の導入前から、連結財務諸表において任意に税効果会計を適用している企業があった。また、未実現利益の消去に係る税効果について、当時は実務上、繰延法により税効果会計が適用されていたと考えられる。

<sup>5</sup> この公開草案を公表した後、IASBはプロジェクトの範囲を縮小し、狭い範囲の修正「繰延税金：原資産の回収」を2010年10月に公表して終結した。

- (3) 資産負債法を適用することにより、例えば税率の高い課税法域に売却した場合に、売却がない場合と比較して支払う税額が大きくなるにも関わらず、税金費用がマイナスとなり直感に反するとの議論があるが、企業がある課税法域において税金を支払うことにより、別の課税法域における高い税金を支払わないという税務上の便益を得ることとなるから、この税金利得は認識すべきである(公開草案 BC48 項)。

**(米国会計基準における取扱い (2016 年 10 月の改正内容) )**

5. 米国会計基準では、未実現損益に係る税効果の取扱いについて、公開草案の提案を一部修正し、2016 年 10 月に ASU2016-16 を公表した<sup>6</sup>。

(公開草案)

未実現損益の税効果について、繰延法から資産負債法に変更する。

(最終基準)

棚卸資産に係る未実現損益の税効果に関しては引き続き例外事項として繰延法を残すこととし、棚卸資産以外の資産に係る未実現損益の税効果に関しては、資産負債法に変更する。

6. 米国会計基準で、棚卸資産以外の資産に係る未実現損益の税効果に関する取扱いを、繰延法から資産負債法に変更した背景は、以下のとおりである。
- (1) 米国会計基準の複雑性を低減する簡素化の取組みの一つとして、改正前の例外的な定めが財務諸表を複雑とする 1 つの要因となっていた (ASU2016-16 BC2)。
- (2) 例外事項 (繰延法) を認めることは、実務に多様性をもたらし、多くの解釈上の問題が生じ、財務諸表の複雑化の原因となる (ASU2016-16 BC6)。
- (3) 未実現損益の消去は、同一の企業集団内の取引から生じたものであるものの、異なる課税領域におけるグループ企業間の資産の売却は、企業集団とは関係のない第三者 (売り元の税務当局及び売り先の税務当局) が関わっていることから、資産が企業集団外に売却されていない時でも、経済事象を忠実に表現することになる (ASU2016-16 BC5)。
7. 一方、棚卸資産に係る未実現損益の税効果について、例外的に繰延法を残すこととしたのは、多くの財務諸表作成者から、以下のコメントが公開草案に寄せられたこ

<sup>6</sup> 公開事業会社については、2017 年 12 月 15 日より後に開始する会計年度及び当該会計年度中の期中期間に適用される。

とに対応したものである(ASU2016-16 BC6、BC7)。

- (1) 資産負債法に変更する場合、主に棚卸資産の内部取引に起因して却ってコスト<sup>7</sup>の増加を招くことになる。
  - (2) 棚卸資産の回転期間は短く、棚卸資産の内部取引から生じる税効果を繰り延べることは、財務諸表利用者への情報の質に影響を及ぼさない。
8. この米国会計基準における改正により、棚卸資産以外の資産に係る未実現損益の税効果は資産負債法となる点において、米国会計基準はIFRSと整合することとなる。一方で、棚卸資産に係る未実現損益の税効果を例外事項として取り扱う点はIFRSとは整合しないままとなる(ASU2016-16 BC11)。

### 有用性の観点からの分析 (資産負債法の論拠)

9. 繰延法と資産負債法について、以下のように整理することができる。
- 繰延法については、未実現利益を消去する時に当該利益に対して支払った税金相当額を繰延税金資産として計上し税金費用を消去することにより、実際に税金を支払った時点において利益と税金費用が適切に対応することとなることから一定の論拠があると考えられる。
  - 資産負債法については、未実現利益が実現した時に当該利益に対して支払うと仮定した場合の税金相当額を税金費用として認識することにより、実際に資産が売却された時点において利益と税金費用が適切に対応することとなることから一定の論拠がある。

なお、専門委員会では、資産負債法を適用することは、連結決算手続において内部取引から生じた利益を消去することと矛盾する等の意見が聞かれたが、これらの意見に対し、国際的な会計基準においては、未実現利益の消去と当該利益に関する税金の支払いは別個の取引であると捉え、連結決算手続上、未実現利益の消去に併せて当該利益に関する税金の支払いを消去すると、税務当局との取引を忠実に表現しないと整理されていると考えられる(第6項(1)から(3)(IAS第12号公開草案BC46項からBC48項)及び第8項(2)及び(3)(ASU2016-16 BC5及びBC6)参照)。

このため、繰延法も資産負債法も、両論あり得ると考えられる。

<sup>7</sup> オペレーションシステムの変更、四半期財務諸表における年度の実効税率の見積り、新しいプロセスや内部統制の構築により一部の企業に重大なコストを生じられる可能性があると考えられている。

## コストの観点からの分析

### (資産負債法に変更する場合の繰延税金資産の回収可能性の判断)

10. 仮に未実現損益の消去に係る税効果を資産負債法に変更する場合、他の連結財務諸表固有の一時差異と同様に回収可能性を検討する必要がある。具体的には、納税主体ごとに各個別財務諸表における繰延税金資産と合算し、回収可能性適用指針第6項に従って回収可能性を判断し、同適用指針第7項に従って連結財務諸表における計上の可否及び計上額を決定することとなる（同適用指針第9項）。
11. ここで、未実現利益の消去に係る繰延税金資産の取扱いに関する資産負債法と繰延法との主な違いは、以下と考えられる。

#### (繰延法)

- (1) 未実現利益の消去に係る繰延税金資産の回収可能性については判断しない。
- (2) 未実現利益の消去に係る将来減算一時差異の額は、売却元企業の売却年度における課税所得額を超えてはならない（連結税効果実務指針第15項）。
- (3) 売却元企業の売却年度の課税所得に適用された法定実効税率を使用して算定する（連結税効果実務指針第13項）。したがって、売却元企業の税率が変更された場合、繰延税金資産の額を見直さない。

#### (資産負債法)

- (4) 回収可能性適用指針に従って分類に応じて繰延税金資産の回収可能額を見積り、每期回収可能性を見直す（回収可能性適用指針第9項）。購入側企業（国内企業）において、未実現利益が実現する年度に、当該未実現利益に係る将来減算一時差異が解消することとなるため、例えば、購入側企業（国内企業）の単体のスケジューリング表に未実現利益に係る将来減算一時差異を加えて、繰延税金資産の回収可能性を判断することが考えられる（別紙3参照）。具体的には以下のとおりである。

- ① 連結財務諸表における当該繰延税金資産の回収可能性については、個別財務諸表において判断した分類に基づいて判断する（回収可能性適用指針第110項）。
- ② 購入側企業（国内企業）が（分類1）の企業である場合を除き、スケジューリング不能なものについては、原則として繰延税金資産を計上しない（回収可能性適用指針第21項、第23項、第27項及び第31項）。
- ③ 購入側企業（国内企業）が（分類2）及び（分類3）の企業の場合、スケジ



ューリング可能なものについて、未実現利益が実現する年度を含む見積可能期間における課税所得合計が当該未実現利益に係る将来減算一時差異を超えるときに、回収可能と判断し繰延税金資産を計上する。

また、購入側企業（国内企業）が（分類4）の企業で、翌期に未実現利益が実現する場合、翌期の課税所得が当該未実現利益に係る将来減算一時差異を超えるときに、回収可能と判断し繰延税金資産を計上する。

④ 購入側企業が在外子会社の場合、IFRS 又は米国会計基準に基づき、各在外子会社の繰延税金資産の計上方針に従い検討することとなる。

(5) 購入側企業において、回収が行われると見込まれる期の税率に基づいて計算する（税効果会計基準 第二二2）。したがって、購入側企業の税率が変更された場合、繰延税金資産の額を見直す。

### （コストに関する分析）

12. 仮に資産負債法に変更する場合、以下のコストを考慮する必要があると考えられる。

#### （毎期追加的に生じるコスト）

- (1) 購入側企業における回収可能性の検討に係るコスト
- (2) 未実現損益の消去に係る一時差異の解消時期の税率が変更されていないかどうかを検討するコスト
- (3) 購入側企業の非支配株主持分に対して、未実現損益の消去に係る繰延税金資産を計上したことによる法人税等調整額について損益を按分するコスト

#### （毎期削減されるコスト）

- (4) 売却元企業において、売却年度に繰延税金資産又は繰延税金負債の計上の要否を判断し（第12項(1)及び(2)参照）、それを次年度以降に引き継ぐコスト
- (5) 売却元企業の非支配株主持分に対して、未実現損益の消去に係る繰延税金資産を計上したことによる法人税等調整額について損益を按分するコスト

13. ここで、購入側企業における未実現損益の消去に係る繰延税金資産の回収可能性の検討に係るコストについては、未実現利益が実現する年度の課税所得の情報を購入側企業が入手することにより、第11項(4)に記載した方法で検討することができると考えられる。

## (別紙2)

**第45回専門委員会で聞かれた意見  
(未実現損益の消去に係る税効果)**

未実現損益の消去に係る税効果について、主に以下の意見が聞かれた。

**有用性の観点から資産負債法を採用することに懸念を示す意見**

1. 日本基準では繰延税金資産の回収可能性の判断において分類に応じてスケジューリングを行うことが求められている点で、IFRSと異なる。このため、例えば、土地に係る未実現利益の一時差異について、現行の繰延法では売却元企業で納付した税金に基づき繰延税金資産を計上しているが、資産負債法では購入側企業において通常スケジューリング不能となり繰延税金資産が計上されないこととなる。これが有用な情報となり得るのか、認識を合わせる必要がある。
2. 資産負債法を採用した場合、例えば、課税所得が生じていない企業から課税所得が生じている企業に資産を売却した場合、売却元企業では売却益に対応する税金費用が計上されず、当該売却益のみが連結決算手続上消去されるにもかかわらず、購入側企業では当該売却益に係る繰延税金資産（税金費用のマイナス）が計上される可能性があることに留意する必要があると考える。

**資産負債法を採用することにメリットがあるとする意見**

3. 繰延法を資産負債法に変える場合、以下を勘案するとメリットがあることから、(案2)がよいと考える。
  - 繰延法においては、未実現利益に係る将来減算一時差異の額が売却元企業の売却年度における課税所得額を超えていないかを判断するコストがあることから、資産負債法において購入側企業が分類に応じた繰延税金資産の回収可能額の判断を行うことになったとしても、回収可能性の判断に係るコストは全体として大きく変わらないのではないか。
  - 資産負債法に統一すれば、経営者が回収可能であると判断した繰延税金資産の金額が連結財務諸表上、端的に示されることとなり、繰延税金資産の計上額に対する理解可能性が高まると考えられる。
  - 税制改正により税率が変更される場合、棚卸資産の未実現損益についても資産負債法であれば、他の一時差異項目と合わせてその影響額を容易に計算できるため、企業の対外説明上の負担が軽減される。

**仮に資産負債法を採用する場合のその他の意見**

4. 未実現利益の消去に係る繰延税金資産の回収可能性の判断に関して、事務局が作成した設例について、消去した未実現利益の金額を購入側企業の課税所得に加算して繰延税金資産の回収可能性を判断することになるのではないかと。
5. 土地の未実現利益の消去に係る繰延税金資産について、購入側企業で当該土地を利用して事業を行い企業に課税所得が生じている場合に、スケジューリング不能な将来減算一時差異であるという理由で繰延税金資産の回収可能性がないとする考え方には違和感がある。

このため、分類の考え方を利用して、例えば、棚卸資産に係る未実現利益の消去に係る繰延税金資産は、翌期解消を前提として（分類1）から（分類4）に該当する場合には回収可能性があるものとして取り扱い、固定資産（土地を含む。）や有価証券に係る未実現利益の消去に係る繰延税金資産は、解消見込年度が長期にわたる将来減算一時差異の取扱いと同様に、（分類1）から（分類3）に該当する場合には、すべて回収可能性があるものとして取り扱うような定めを置いてはどうか。
6. 輸出入のボリュームが大きくなれば、回収可能性の判断が複雑になることから、仮に資産負債法に変えるのであれば説得力のある説明が必要と考える。

【別紙3】 【設例1】 資産負債法に変更した場合の購入側企業（分類3）における回収可能性の検討

〔前提〕 ・親会社は連結子会社（A社）に対して棚卸資産、固定資産（土地）を売却しており、それぞれ300、20,000の未実現利益を消去している。

・A社は（分類3）に該当する企業で、5年間の課税所得を見積可能と判断し、以下のスケジューリング表を作成している。

A社のスケジューリング表	当期末残高	X1年	X2年	X3年	X4年	X5年	長期	スケジューリング不能
＜将来減算一時差異の解消額＞								
XXX	12,000	6,000	6,000					
XXX	80,000	20,000	10,000	10,000	10,000	10,000	—	20,000
XXX	75,000	55,500	500	500	500	500	17,500	—
計(a)	167,000	81,500	16,500	10,500	10,500	10,500	17,500	20,000
＜将来加算一時差異の解消額＞								
XXX	15,000	3,000	3,000	3,000	3,000	3,000	—	—
計(b)	15,000	3,000	3,000	3,000	3,000	3,000	—	—
＜一時差異合計（将来減算一時差異と将来加算一時差異の相殺）＞								
(c)相殺後=(b)-(a)	△152,000	△78,500	△13,500	△7,500	△7,500	△7,500		
＜一時差異等加減算前課税所得との相殺＞								
一時差異等加減算前課税所得		77,900	46,100	27,900	27,900	25,900		
(d)相殺後課税所得（△：税務上の欠損金）		△600	32,600	20,400	20,400	20,400		

上記を前提に、未実現損益の消去を加味して（赤字部分）、A社において回収可能性の検討を行う。

	当期末残高	X1年	X2年	X3年	X4年	X5年	長期	スケジューリング不能
＜将来減算一時差異の解消額＞								
棚卸資産に係る未実現利益（連結） <sup>8</sup>	300	300						
土地に係る未実現利益（連結）	20,000							20,000
XXX	12,000	6,000	6,000				—	—
XXX	80,000	20,000	10,000	10,000	10,000	10,000	—	20,000
XXX	75,000	55,500	500	500	500	500	17,500	—
計(a)	187,300	81,800	16,500	10,500	10,500	10,500	17,500	40,000
＜将来加算一時差異の解消額＞								
XXX	15,000	3,000	3,000	3,000	3,000	3,000	—	—
計(b)	15,000	3,000	3,000	3,000	3,000	3,000	—	—
＜一時差異合計（将来減算一時差異と将来加算一時差異の相殺）＞								
(c)相殺後=(b)-(a)	△172,300	△78,800	△13,500	△7,500	△7,500	△7,500		
＜一時差異等加減算前課税所得との相殺＞								
一時差異等加減算前課税所得		77,900	46,100	27,900	27,900	25,900		
(d)相殺後課税所得（△：税務上の欠損金）		△900	32,600	20,400	20,400	20,400		

未実現利益を考慮した相殺後課税所得△900  
 = X1年課税所得△600 + 棚卸資産に係る未実現利益の実現△300

- ・棚卸資産に係る未実現利益に関する将来減算一時差異300は回収可能と判断し、A社の税率を乗じた額を繰延税金資産として計上する。  
 当該一時差異がX1年に解消された場合、税務上の欠損金が900となるが、X2年からX5年までの課税所得で十分に回収可能と判断することができる。
- ・土地に係る未実現利益に関する将来減算一時差異20,000は、回収不能と判断して繰延税金資産を計上しない。  
 当該一時差異は、本設例上、スケジューリング不能な一時差異に該当するものとして扱うことから、売却時期等が決定するまでの間、繰延税金資産を計上しない。

<sup>8</sup> 棚卸資産に係る未実現利益の一時差異について、多額に生じておらず、また短期に解消される場合は、繰延税金資産の回収可能性の判断は比較的容易と考えられる。

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複製・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

【設例2】資産負債法に変更した場合の購入側企業（分類4）における回収可能性の検討

[前提] ・親会社は連結子会社（A社）に対して棚卸資産、固定資産（土地）を売却しており、それぞれ300、20,000の未実現利益を消去している。

・A社は（分類4）に該当する企業で、翌年の課税所得を見積可能と判断し、以下のスケジューリング表を作成している。

A社のスケジューリング表	当期末残高	X1年	X2年	X3年	X4年	X5年	長期	スケジューリング不能
<将来減算一時差異の解消額>								
XXX	12,000	6,000						6,000
XXX	80,000	20,000						60,000
XXX	75,000	55,500						19,500
計(a)	167,000	81,500						85,500
<将来加算一時差異の解消額>								
XXX	15,000	3,000						12,000
計(b)	15,000	3,000						12,000
<一時差異合計（将来減算一時差異と将来加算一時差異の相殺）>								
(c)相殺後=(b)-(a)	△152,000	△78,500						
<一時差異等加減算前課税所得との相殺>								
一時差異等加減算前課税所得		77,900						
(d)相殺後課税所得（△：税務上の欠損金）		△600						

上記を前提に、未実現損益の消去を加味して（赤字部分）、A社において回収可能性の検討を行う。

	当期末残高	X1年	X2年	X3年	X4年	X5年	長期	スケジューリング不能
<将来減算一時差異の解消額>								
棚卸資産に係る未実現利益（連結）	300	300						
土地に係る未実現利益（連結）	20,000							20,000
XXX	12,000	6,000						6,000
XXX	80,000	20,000						60,000
XXX	75,000	55,500						19,500
計(a)	187,300	81,800						105,500
<将来加算一時差異の解消額>								
XXX	15,000	3,000						12,000
計(b)	15,000	3,000						12,000
<一時差異合計（将来減算一時差異と将来加算一時差異の相殺）>								
(c)相殺後=(b)-(a)	△172,300	△78,800						
<一時差異等加減算前課税所得との相殺>								
一時差異等加減算前課税所得		77,900						
(d)相殺後課税所得（△：税務上の欠損金）		△900						

未実現利益を考慮した相殺後課税所得△900  
 = X1年課税所得△600 + 棚卸資産に係る未実現利益の実現△300

- ・棚卸資産に係る未実現利益に関する将来減算一時差異300は、回収不能と判断して繰延税金資産を計上しない。  
 当該一時差異がX1年に解消された場合、税務上の欠損金が900となるため、回収不能と判断する。
- ・土地に係る未実現利益に関する将来減算一時差異20,000は、回収不能と判断して繰延税金資産を計上しない。  
 当該一時差異は、本設例上、スケジューリング不能な一時差異に該当するものとして扱うことから、売却時期等が決定するまでの間、繰延税金資産を計上しない。

## (別紙4)

## 資産負債法に変更した場合に多大なコストが生じる可能性がある事例

## 前提条件

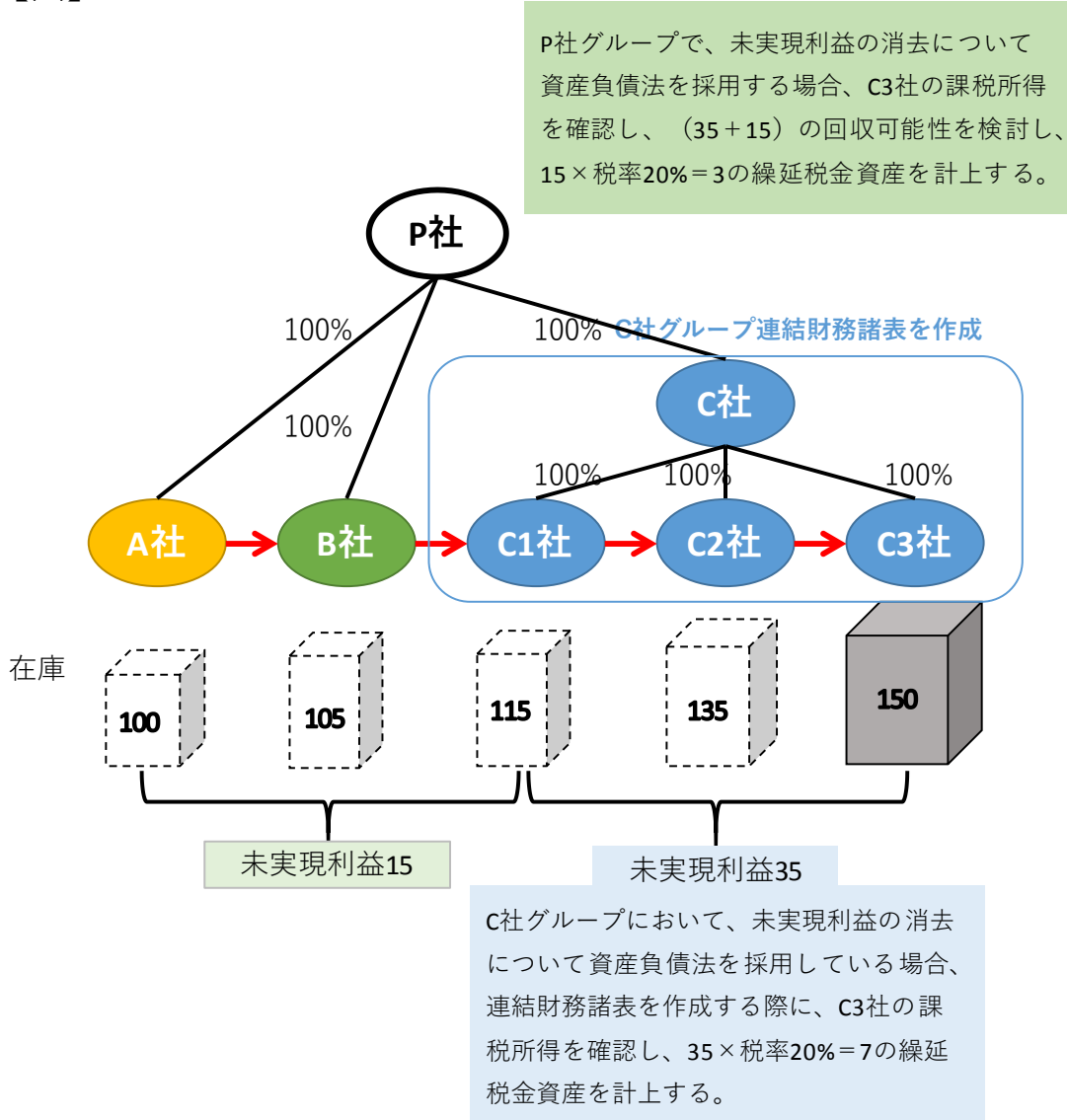
- (1) 連結財務諸表提出会社はP社とする。P社は、100%子会社を3社(A社、B社及びC社)保有している。
- (2) C社は、ヨーロッパ統括会社であり、100%子会社を3社(C1社、C2社及びC3社)保有している。また、C社はC社グループの連結財務諸表を作成し、P社に報告している。
- (3) C3社の法定実効税率は20%とする。
- (4) この事例では便宜上、以下のとおりとする。
  - ① A社は材料を購入し加工し、100円の製品をB社に105円で売却する。
  - ② B社は、105円で仕入れた製品をC1社に115円で売却する。
  - ③ C1社は115円で仕入れた製品をC2社に135円で売却する。
  - ④ C2社は135円で仕入れた製品をC3社に150円で売却する。
  - ⑤ 期末に、C3社に150円で仕入れた製品が1つ在庫として残っているとする。

上述した前提で、P社グループの連結財務諸表において、資産負債法により未実現利益を消去する場合、例えば、次のようなプロセスを経るケースがあるため、現行よりも一定の時間を要すると考えられる。

- (1) C社グループで連結財務諸表を作成するあたり、C1社とC2社の取引から生じた未実現利益の額(20)、C2社とC3社との取引から生じた未実現利益の額(15)を集計し( $20+15=35$ )、C3社の将来の課税所得に関する情報から回収可能性を判断し、回収可能と判断する場合、 $35 \times 20\% = 7$ の繰延税金資産を計上する。そして、それを反映させたC社グループの連結財務諸表をP社に提出する。
- (2) P社グループで連結財務諸表を作成するあたり、A社とB社の取引から生じた未実現利益の額(5)、B社とC1社との取引から生じた未実現利益の額(10)を集計したうえで( $5+10=15$ )、(1)で算定した未実現利益の額(35)をC社グループから報告をうけ、当該額を加えた未実現利益の合計額( $35+15=50$ )について、C3社の将来の課税所得に関する情報から回収可能性を判断し、回収可能と判断する場合、 $15 \times 20\% = 3$ の繰延税金資産を追加計上する。

なお、上記の説明を図に表すと、以下のようになる。

【図】



以上