

プロジェクト 税効果会計

公開草案に対するコメントへの対応

項目 未実現損益の消去に関する税効果

本資料の目的

1. 本資料は、企業会計基準適用指針公開草案第 58 号「「税効果会計に係る会計基準の適用指針（案）」（以下「本公開草案」という。）に寄せられたコメントのうち、未実現損益の消去に係る税効果に関するコメントに対応するための検討を行うことを目的とする。

本公開草案に対するコメント

2. 本公開草案に対して、未実現損益の消去に関する税効果について、繰延法を採用することに基本的には同意するが、一定の開示を条件に、資産負債法の採用も認めることの検討の余地があるとのコメントが寄せられている。
3. 以下、第 53 回税効果会計専門委員会(2017 年 9 月 14 日)及び第 368 回企業会計基準委員会(2017 年 9 月 21 日)で聞かれた意見及び過去に審議した内容を踏まえて、未実現損益の消去に関する税効果の取扱いについて公開草案の内容から変更するかどうかの検討を行う。

第 53 回税効果会計専門委員会及び第 368 回企業会計基準委員会での提案

4. 第 53 回税効果会計専門委員会及び第 368 回企業会計基準委員会において、未実現損益の消去に関する税効果に寄せられたコメントへのコメント対応（案）について以下の提案をした。

(コメント 8 への対応(案))

審議の過程において、国際財務報告基準（IFRS）では資産負債法が採用されており、また、米国会計基準においても棚卸資産以外の資産の未実現損益の消去に係る税効果会計については資産負債法が採用されることから、連結税効果実務指針における繰延法の取扱いについて国際的な会計基準と整合性を図るとかどうかの検討を行っている。

繰延法も資産負債法も一定の論拠があることを前提に、資産負債法に変更する

場合、連結決算手続上、購入側の企業で繰延税金資産の回収可能性を検討する必要がある点、米国会計基準のように棚卸資産以外の資産の未実現損益の消去に係る税効果会計についてのみ資産負債法に変更する場合、棚卸資産か棚卸資産以外の資産かにより未実現損益の消去に係る税効果会計に関する会計処理を変えることは理論的な根拠が乏しい点等を考え、従来採用されている繰延法を資産負債法に変更することに懸念する意見を踏まえ、繰延法を継続することとしている。これらの検討した経緯については、税効果適用指針案第 125 項から第 133 項に記載している。

第 53 回税効果会計専門委員会及び第 368 回企業会計基準委員会で聞かれた意見

5. 前項の事務局の提案に対して、第 53 回税効果会計専門委員会及び第 368 回企業会計基準委員会において、以下の意見が聞かれた。

資産負債法の選択適用案について再検討すべきとの意見

- (1) 事務局のコメントへの対応（案）では、資産負債法の選択適用できる案について比較可能性の観点から望ましくないとされているが、比較可能性が阻害される程の影響があるのか検討が必要であると考え。（第 368 回企業会計基準委員会）

資産負債法の選択適用案を認める理由について追加の確認が必要であるとの意見

- (2) 日本基準を適用する企業に資産負債法の選択適用を認める意義が明らかではないと考えられるため、その意義について確認する必要があると考え。（第 368 回企業会計基準委員会）

コメントへの対応（案）が公開草案の審議内容と整合しているか確認すべきとの意見

- (3) 公開草案の審議において、繰延法と資産負債法を選択適用する案を採用しなかった理由は、企業間の比較可能性の確保よりも、選択適用を積極的に認める特段の理由がなかったためであると考えられるため、記載の見直しが必要であると考え。（第 53 回専門委員会）

繰延法を継続する論拠についての記載を見直すべきとの意見

- (4) 税効果適用指針案の結論の背景における繰延法を継続する論拠についての記載は、繰延法にも資産負債法にも一定の論拠がある中で、主に変更に伴うコストの発生という実務上の懸念が考慮されたように読み得るため、繰延法のみ継続するのであれば、その論拠についての記載の見直しが必要であると考え。（第 53 回専門委員会）

公開草案前での未実現損益の消去に係る税効果の検討の経緯

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、以下の案を提示した上で検討を行った。

(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. まず、繰延法と資産負債法について、以下のように両論あり得ると整理を行った。

- 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。

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。

8. その上で、以下の理由から (案3) を採用することを提案した。

- 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。

9. この (案3) を提案する意見に対して、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た。

10. 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ため、資産負債法を採用する場合のコストについて検討した。
11. その結果、資産負債法を採用することにより、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、「(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た。
12. これらの経緯を踏まえ、繰延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理由に、公開草案では、「(案1) これまでの取扱いを変更しない。」を採用することを提案した。

公開草案に寄せられたコメントへの対応

13. 第2項に記載された公開草案に寄せられたコメントは、繰延法も資産負債法も一定の論拠が認められる中、変更に伴うコストの発生という実務上の懸念のみが考慮されて繰延法の採用を提案しているのであれば、企業の選択により資産負債法の採用も認めることの検討の余地があるという意見である。
14. この点、例えば、IFRSを任意適用して連結財務諸表を作成している企業グループ内に日本基準に基づく連結財務諸表を作成している子会社が存在し、連結決算において、繰延法から資産負債法へ連結修正を行う場合、一定の実務上の負担が生じているとの意見もある。
15. 前項のとおり、企業の選択により資産負債法の採用も認めることについて、一定のニーズはあるものと考えられるが、日本基準の中で2つの処理を並存させるほどのニーズではないと考えられ、公開草案どおり繰延法のみを採用することが適切と考えられるがどうか。

ディスカッション・ポイント

事務局の提案について、ご意見を頂きたい。

以上

(別紙1)

繰延法と資産負債法の相違点
(第43回及び第45回税効果会計専門委員会資料より抜粋)

1. 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。
- (4) 繰延法を採用する場合、未実現損益の消去に係る税効果は売却元企業で認識することから、売却元企業が非支配株主の存在する子会社である場合、非支配株主持分に当該売却元企業の損益を配分する手続が必要となる。

(資産負債法)

- (1) 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ル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。
- (2) 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。
- (3) 資産負債法を採用する場合、未実現損益の消去に係る税効果は購入側企業で認識することから、購入側企業が非支配株主の存在する子会社である場合、非支配株主持分に当該購入側企業の損益を配分する手続が必要となる。

(別紙2)

第43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)

事務局より、未実現損益の消去に係る税効果の会計処理について、以下の案うち(案3)を提案したところ、以下の意見が聞かれた。

(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。)

事務局の提案(案3)に賛成する意見

(1) 実務上のコストを配慮して棚卸資産以外の未実現損益の消去に係る税効果については資産負債法とする事務局提案に賛成する。

事務局の提案(案3)に反対する意見

(2) 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く、事務局提案には反対する。

(案1)に賛成する意見

(3) 税金費用の適切な配分や将来の税金費用の削減効果の観点から、未実現損益の消去に係る税効果について資産負債法を採用することにより必ずしも経済的実態を表すことにはつながらないため、繰延法の考え方を継続するべきであるとする。

(案2)に賛成する意見

(4) 税効果会計の適用に際し、その考え方を資産負債法に統一する方が会計基準の適用上一貫性があるとする。なお、コストに配慮する場合には、適用時期を定める際に一定の準備期間を設ける等が考えられる。

(5) IFRSを任意適用した企業の事例を参考にすると、システム改修等のコストが生じる懸念は多大であるとまで言えないと考えられるため、棚卸資産について例外的に繰延法を採用する事務局提案には賛成できない。また、繰延税金資産の回収可能性の判断についても、繰延法であれば売却元における売却年度の課税所得の額を確認する必要があることを考えると、資産負債法に変更し、売却先で回収可能性を判断することになったとしても、全体的なコストはあまり変わらないとする。

- (6) 資産負債法に統一することがよいと考えるが、棚卸資産の未実現損益の消去に係る税効果についてコストの問題が生じるのであれば、当該税効果については、繰延法または資産負債法を会計方針で選択適用できるとすることかどうか。

以下を検討すべきとの意見

- (7) 未実現損益の消去に係る税効果について資産負債法を採用することの論拠を明確にすべきである。
- (8) 日本基準では、繰延税金資産の回収可能性の判断に際し、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）に従い、企業を5つに分類し、企業の分類に応じて回収可能性を検討することが求められる。このような会計基準のもとで資産負債法により繰延税金資産の回収可能性を判断することの実効可能性を検討すべきである。
- (9) 繰延法から資産負債法に変更するか否かを判断するためには、非支配持株主が存在する場合の配分等に関する利益への影響について追加的に分析を行う必要があると考える。

(別紙3)

**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と考える。
 - 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 4)

**第 47 回専門委員会での検討
(未実現損益の消去に係る税効果)****(コストの観点からの追加的な検討)**

16. 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た。
- (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。
17. また、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あると生じる。
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があるのか疑問である。

18. 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。

19. 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。
- 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。

20. 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、公開草案では、「(案1) これまでの取扱いを変更しない。」を採用することを提案した。

以上