

## プロジェクト 税効果会計

## 項目 国際的な会計基準との整合性を検討すべき項目の検討

**I. 本資料の目的**

1. 本資料では、これまで検討してきた論点のうち国際的な会計基準との整合性を検討すべき項目として挙げられた以下の論点を検討することを目的としている。
  - (1) 未実現損益の消去に係る税効果（繰延法か資産負債法か）<sup>1</sup>
  - (2) 繰延税金資産及び繰延税金負債の表示
2. なお、前項(1)については第 286 回企業会計基準委員会（2014 年 4 月 30 日）及び第 3 回税効果会計専門委員会（2014 年 4 月 22 日）において、前項(2)については第 334 回企業会計基準委員会（2016 年 4 月 21 日）及び第 33 回専門委員会（2016 年 4 月 15 日）において、議論が行われていることから、当該委員会等で聞かれた意見を踏まえて検討を行う。

**II. 未実現損益の消去に係る税効果****論点の整理**

3. 未実現損益の消去に係る税効果については、税効果会計基準が採用している資産負債法の例外として繰延法が採用されていることのほか、当該取扱いについては資産負債法を採用している IFRS とは異なるため、未実現損益の消去に適用する税率は、未実現損益が発生した連結会社に適用された税率によるべきか、原則である資産負債法により購入側の連結会社において将来の外部売却時に適用される税率によるべきかとの論点が専門委員から提案されている。

**(現行の実務指針の取扱い)**

4. 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>2</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。
5. また、現行の実務指針における繰延法は、米国会計基準において採用されていたこ

<sup>1</sup>第 329 回企業会計基準委員会及び第 30 回専門委員会において、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> 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。

とが参考とされたものと考えられる。

#### (米国会計基準における取扱い)

6. 米国会計基準では、日本基準と同様に繰延法が採用されており<sup>3</sup>、このような取扱いとした理由として、旧 SFAS 第 109 号「法人所得税の会計」第 124 項において、以下が記載されている。
  - (1) 移転された資産について購入側における税務上の基準額が連結財務諸表において報告されている取得原価を超える金額はテクニカルには一時差異の定義を満たすが、これを一時差異として会計処理した場合には、グループ内の利得が連結上消去されるにも関わらず、グループ内の利得に関連する法人所得税を認識することとなり、矛盾を生ずる。この矛盾を解決するために繰延税金資産の認識を禁止した。
  - (2) この例外的な取扱いは、多くの企業にとって、異なる通貨に関わる複雑な繰延税金の計算を回避することにも資する。
7. ただし、米国会計基準における未実現損益に係る税効果の取扱いについて、繰延法から資産負債法に変更される公開草案が 2015 年 1 月に公表されている。

これは、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であり、現行の例外的な定めにより財務諸表が複雑になる 1 つの要因となっていたことや、既に支払った税金を繰り延べるため、財務諸表利用者にとって有用な情報が提供されないことなどから、当該例外的な定めを削除する提案を行っている<sup>4</sup>。

#### (IFRS における取扱い)

8. 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ることとされる。

<sup>3</sup> 米国会計基準では、購入側の課税法域における税務上の基準額と連結財務諸表において報告されている取得原価との差額に関し、繰延税金資産の認識が禁止されている (ASC 740-10-25-3 (e))。その上で、連結グループ内に残っている資産に関する内部利益に対して支払われた法人所得税があれば、それを繰り延べるか、又は連結上消去されるべき内部利益を適切に減額しなければならない (ASC 810-10-45-8) とされている。

<sup>4</sup> 資産負債法に変更する公開草案に対して、変更することによるシステム改修等のコストや繰延税金資産の測定 (回収可能性等) に関して購入側の企業に追加的なコストがかかるというコメントが公開草案に寄せられ、FASB における再審議では、費用対効果について更なる分析を行うとされている。なお、今後の選択肢としては、以下が提案されている。

(1) 公開草案の提案どおり、例外を廃止する (繰延法を資産負債法にする。)

(2) 実務上の便法として棚卸資産について例外を残す (繰延法を資産負債法に変更するが、棚卸資産の未実現損益の税効果については、実務上の便法として例外的に繰延法とする。)

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）。
- (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）。

### 分 析

9. 現行の繰延法の取扱いは、売却元で確定した税金相当額を繰り延べ、連結グループにおいて未実現利益が実現したときに、当該利益に対応して実際に支払った税金費用が認識される点で、税効果会計の目的とされている「法人税等を控除する前の当期純利益と法人税等を合理的に対応させることを目的とする手続である。」（税効果会計基準 第一）の観点からは、財務諸表利用者に対して一定の有用な情報を提供していると考えられる。

一方、税効果会計基準の原則的な定めである資産負債法の下で、通常の繰延税金資産は回収可能性を判断して将来の税金負担額を軽減する効果を表しているのに対して、未実現損益の消去に係る繰延税金資産のみが例外処理として回収可能性を判断せずに売却元で確定した税金相当額を繰り延べており、また、税率変更があっても売却時の税率で計算した繰延税金資産が貸借対照表に計上されるという点で、必ずしも有用な情報を提供しているとは限らないとも考えられる。

10. 仮に未実現損益に係る税効果の取扱いについて繰延法から資産負債法に見直す場合、次のような実務上の影響が生じると考えられる。

---

<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。

(1) 繰延法では、実務上、売却時の税率及び課税所得の情報を、売却元毎及び売却年度毎に保有し続ける必要があるが、資産負債法に見直した場合、これらの過去の情報管理の必要がなくなり、作成コストは軽減する可能性があると考えられる。

一方、資産負債法では、連結手続の中で、未実現利益の消去に係る繰延税金資産を購入側側の他の繰延税金資産と合計して繰延税金資産の回収可能性を改めて判断することが必要となり、また、棚卸資産に含まれる未実現利益の情報を購入先毎に保有し続ける必要があるため、結果として作成コストは軽減しない可能性があると考えられる。

(2) 企業が、未実現利益の消去の算定をシステムで行っている場合には、会計基準の切り替え時において、一時的にシステム改修等に必要のコストが発生する可能性があると考えられる。

11. なお、第286回企業会計基準委員会（2014年4月30日）及び第3回税効果会計専門委員会（2014年4月22日）では、資産負債法に見直す場合には、以下の実務上の負担を考慮する必要があるという意見が多く聞かれた。

(1) 多数の子会社の繰延税金資産の回収可能性を再び判定する必要が生じ、実務負担が大きくなる可能性がある。

(2) 実務上の負担について、一時的に会計プロセスやシステムの変更が必要になり負担は増える。

12. 上記の分析を踏まえた事務局提案については、次に検討する「繰延税金資産及び繰延税金負債の表示」と合わせた形で、第24項以降に記載する。

### Ⅲ. 繰延税金資産及び負債の表示

#### 会計基準の概要及び論点

##### （日本基準における表示）

13. 繰延税金資産及び負債の表示に関して、日本基準は関連する資産及び負債の分類に基づき流動区分と非流動区分に分類することとされている<sup>6</sup>。ただし、税効果会計

<sup>6</sup> 税効果会計基準 第三 1では、「繰延税金資産及び繰延税金負債は、これらに関連した資産・負債の分類に基づいて、繰延税金資産については流動資産又は投資その他の資産として、繰延税金負債については流動負債又は固定負債として表示しなければならない。ただし、特定の資産・負債に関連しない繰越欠損金等に係る繰延税金資産については、翌期に解消される見込みの一時差異等に係るものは流動資産として、それ以外の一時差異等に係るものは投資その他の資産として表示しなければならない。」と記載されている。

基準では、この表示方法を採用した理由について、特段示されていない<sup>7</sup>。

**(IFRS における表示)**

14. これに対し、IFRS においては、「企業が流動・非流動資産及び流動・非流動負債を財政状態計算書上に別個の分類として表示する場合に、繰延税金資産（負債）を流動資産（負債）として分類してはならない。」<sup>8</sup>とされており、12 か月以内に回収又は決済が見込まれる金額及び12 か月より後に回収又は決済が見込まれる額の注記が要求されている<sup>9</sup>。

**(米国会計基準における表示)**

15. 米国会計基準では、日本基準と同様に、原則として関連する資産及び負債の分類に基づくこととされている。過去に、米国会計基準では、繰延税金資産及び負債の貸借対照表の表示に関して、すべてを非流動区分とする案も検討されたが、流動比率が適切でなくなることや、財務諸表利用者にとって理解が複雑となること等から、当該案は採用されなかったとされている（旧 SFAS 第 109 号 149 項から 153 項）。

ただし、米国会計基準においては、2015 年 11 月に、ASU 第 2015-17 号「繰延税金の貸借対照表上の分類」を公表して、公開企業においては 2016 年 12 月 15 日より後に開始する事業年度より、繰延税金資産又は負債を課税法域ごとに非流動区分に表示することとされている。これは、現行の原資産及び原負債に対応した流動及び非流動の区分は、一時差異が解消して加算又は減算項目となる時点を一般的に反映しないため財務諸表利用者には有用な情報を提供しないこと、及び米国会計基準の複雑性を低減する簡素化の取組みを理由に変更したとされている。

**(論 点)**

16. 米国会計基準の改正によって、繰延税金資産の表示に関する取扱いについては IFRS と米国会計基準はいずれも非流動区分に表示することとなった。

また、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

<sup>7</sup> なお、「「税効果会計」意見書の概要と作成の経緯」（斎藤静樹、企業会計 '99 Vol.51）では、繰延税金資産及び繰延税金負債の貸借対照表の表示に関して、「国際会計基準は繰延税金を流動項目とすることを認めないが、意見書は米国会計基準（SFAS 第 109 号）と同様に、両者を区分することとした。」とされている。

<sup>8</sup> IAS 第 1 号第 56 項。理由については特に記載されていないが、当時の審議資料によれば、決算日以後に納付する法域では、解消時期が 1 年以内の一時差異についても、1 年以内にキャッシュ・フローは生じないことや、仮に決算日以前に見積納付を行っている法域でも、一時差異に起因する資産及び負債が、回収又は決済が生じる可能性が高い時期に基づいて流動又は非流動項目に分類されていないかもしれないことに留意した、とされていた。

<sup>9</sup> IAS 第 1 号第 61 項。

指針」(以下「回収可能性適用指針」という。)の公開草案において、繰延税金資産及び負債の表示に関して、「財務諸表作成者にとって作成負荷の大きい繰延税金資産・負債の長短区分表示については廃止し、IFRS や(最近改正の)米国会計基準と平仄を合わせ、全て非流動区分表示とすべき」とのコメントが寄せられている。

17. これらを踏まえ、国際的な会計基準に基づく財務諸表との比較可能性の観点から、現行の表示に関する取扱いについて国際的な会計基準と整合性を図るかどうかについて、論点として検討している。

## 分析

18. 日本基準、IFRS 及び米国会計基準の繰延税金資産及び負債の表示についての根拠等を勘案すると、両者根拠があるものと考えられるため、仮に繰延税金資産及び負債を全て非流動項目に表示する場合の財務諸表への影響並びに現行の表示及び全て非流動項目に表示する場合のメリットとデメリットについて分析する。

### (仮に繰延税金資産及び負債を全て非流動項目に表示する場合の財務諸表への影響)

19. まず、仮に繰延税金資産及び負債を全て非流動項目に表示する場合の財務諸表への影響について事例を分析する。
20. 以下は、Bloomberg から TOPIX の構成銘柄 1,935 社のうち日本基準で連結財務諸表が作成されている企業 1,838 社を抽出し、連結財務諸表における流動比率について、仮に繰延税金資産及び負債(流動)を全て固定項目に分類した場合と比較した変動幅ごとの銘柄数(企業数)を(表1)に示している。

(表1) TOPIX 構成銘柄(日本基準) 1,838 社の流動比率の変動幅ごとの企業数

流動比率 の変動幅	50%未満	50%以上 100%未満	100%以上 150%未満	150%以上 200%未満	200%以上	銘柄数 (企業数)
△10%以上	—	—	3社	3社	86社	92社
△5%以上△10%未満	1社	7社	26社	56社	196社	286社
△3%以上△5%未満	2社	30社	107社	99社	188社	426社
△1%以上3%未満	17社	101社	195社	176社	161社	650社
△1%未満	12社	38社	98社	52社	51社	251社
その他						133社
合計	32社	176社	429社	386社	682社	1,838社

(注1) TOPIX 構成銘柄のうち、日本基準で連結財務諸表を作成及び公表している企業(会計年度:2015年度)を対象とした。

(注2) 流動比率の変動は、以下のように算定している。

$$\frac{\text{流動資産} - \text{繰延税金資産(流動)}}{\text{流動負債} - \text{繰延税金負債(流動)}} - \frac{\text{流動資産}}{\text{流動負債}} = \text{流動比率の変動幅}$$

(注3) その他は、銀行等、一般事業会社ではない企業のうち繰延税金資産（流動）の金額が開示されていない企業である。

21. (表1)のうち日本基準を採用しているTOPIXの構成銘柄1,838社のうち、財務の健全性について流動比率が150%以下の企業について、仮に繰延税金資産及び負債（流動）を全て固定項目に分類した場合と比較した変動幅ごとの企業数を、より詳細に示すと(表2)のように示すことができる。

(表2) TOPIX 構成銘柄のうち流動比率が150%までの企業637社における流動比率の変動幅ごとの企業数

流動比率 の 変動幅	50% 未満	50% 以上 60% 未満	60% 以上 70% 未満	70% 以上 80% 未満	80% 以上 90% 未満	90% 以上 100% 未満	100% 以上 110% 未満	110% 以上 120% 未満	120% 以上 130% 未満	130% 以上 140% 未満	140% 以上 150% 未満	銘柄数 (企業数)
△10%以上	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	3社	3社
△5%以上 △10%未満	1社	—	1社	2社	1社	3社	6社	—	6社	8社	6社	34社
△3%以上 △5%未満	2社	4社	7社	6社	4社	9社	16社	17社	16社	26社	32社	139社
△1%以上 △3%未満	17社	16社	14社	16社	22社	33社	30社	39社	54社	37社	35社	313社
△1%未満	12社	5社	4社	6社	6社	17社	21社	27社	16社	23社	11社	148社
合計	32社	25社	26社	30社	33社	62社	73社	83社	92社	94社	87社	637社

22. (表2)の流動比率が150%以下の企業637社のうち、現行の表示においては流動比率が100%を超えるものの、繰延税金資産及び負債（流動）を全て固定項目に分類した場合、流動比率が100%を下回る企業は20社ある。

一般的に、流動比率は財務分析上、重視されると考えられるため、流動比率が100%を下回る場合には、企業評価において何らかの影響が生じる可能性があると考えられる。

ただし、TOPIXの構成銘柄のうち日本基準で連結財務諸表が作成されている企業1,838社の中で、流動比率が110%を下回る企業で、かつ、繰延税金資産及び負債（流動）を非流動項目に表示することで、流動比率に5%以上の変動がある企業は、14社であることや、上述した財務分析上影響が生じる企業は、それほど多くはないと考えられることから、連結財務諸表において、流動比率に対する影響については相当程度限定的な範囲におさまる可能性があると考えられる。

**(現行の表示及び全て非流動項目に表示する場合のメリットとデメリット)**

23. 次に、第14項及び第15項に記載した国際的な会計基準がそれぞれの表示を採用した経緯等を勘案すると、関連する資産及び負債の分類に基づき流動又は非流動項目に表示する方法と全てを非流動項目に表示する方法についてのメリット及びデメリットは、以下の(表3)のように示すことができると考えられる。

**(表3) 関連する資産及び負債の分類に基づき流動又は非流動項目に表示する方法と全てを非流動項目に表示する方法についてのメリット及びデメリット**

	関連する資産及び負債の分類に基づき流動又は非流動項目に表示する方法	全てを非流動項目に表示する方法
メリット	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 翌期に一時差異が解消する流動負債及び流動資産に合わせて、当該一時差異に係る繰延税金資産及び繰延税金負債を流動資産及び流動負債に区分する場合、これらを相殺した金額(Net of tax)が一時差異の解消に合わせて流動比率に影響を及ぼすため、一定の有用性があると考えられる。</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 繰延税金資産は換金性のある資産ではないため、非流動項目に表示することに、一定の有用性があると考えられる。</li> <li>● 決算日以後に納付する法域においては、1年以内に解消される一時差異について、1年以内にキャッシュ・フローは生じないことから、非流動項目に表示することに、一定の有用性があると考えられる。</li> <li>● 作成者にとって財務諸表作成のコストが低減される。</li> </ul>
デメリット	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 例えば、固定資産の減損損失に係る一時差異について、減価償却により翌期に一時差異が解消される繰延税金資産を固定項目に区分する場合、税金負担額を軽減する効果が1年以内に生じることが適切に反映されない。</li> <li>● 繰延税金資産は換金性のある資産ではないため、必ずしも流動・固定分類が有用な情報とは限らない。</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 翌期に一時差異が解消されるものについて、非流動項目に表示する場合、流動比率が適切でなくなる可能性がある。</li> </ul>

**IV.事務局の提案**

24. 未実現損益に係る税効果の取扱い及び繰延税金資産及び負債の表示については、必ずしも現行の定めを変更するかどうかについての結論を同じにする必要はないが、いずれも当該取扱いを国際的な会計基準と整合させるかどうかを検討する項目であることから、仮に国際的な会計基準と整合させた場合の有用性及びコストを以下にまとめる。
25. 仮に未実現損益に係る税効果の取扱いを国際的な会計基準と整合させる場合、その



有用性及びコストについて、以下のように説明することができると考えられる。

(有用性)

- IFRS における取扱いと整合し、比較可能性が高まる（仮に米国会計基準における公開草案が提案どおりに成立すれば、同基準との比較可能性も高まる。）。
- 例外的な取扱いが解消され、資産負債法により算定された財務情報が利用者に提供されることとなる。
- 資産負債法により未実現利益に係る繰延税金資産が認識される場合、当該未実現利益が実現したときに、繰延税金資産の取り崩しにより計上される法人税等は実際に支払った税金の額とは異なる金額で売却利益に対応されることとなり、必ずしも有用な情報が提供されるとは限らない。

(コスト)

- 未実現利益の消去の算定をシステムで行っている企業については、会計基準の切り替え時において、一時的にシステム改修等に必要のコストが発生する可能性があると考えられる。
- 売却時の税率及び課税所得の情報等過去の情報管理の必要がなくなり、作成コストは比較的軽減される可能性がある一方で、資産負債法では、棚卸資産に含まれる未実現利益の情報を購入先毎に保有し続ける必要があるため、結果として作成コストは軽減しない可能性がある。
- 多数の子会社の繰延税金資産の回収可能性を再び判定する必要性が生じ、実務負担が大きくなる可能性がある。

26. また、仮に繰延税金資産及び繰延税金負債の現行の表示方法を国際的な会計基準と整合させる場合、その表示の有用性及びコストについて、以下のように説明することができると可能と考えられる。

(有用性)

- IFRS 及び米国会計基準と同じ表示を採用することで、利用者にとって国際的な財務諸表との比較可能性が高まる可能性があると考えられる。
- 繰延税金資産は換金性のある資産ではないため、非流動項目に表示することに、一定の有用性があると考えられる。
- 決算日以後に納付する日本においては、1年以内に解消される一時差異について、1年以内にキャッシュ・フローは生じないことから、非流動項目に表

示することに、一定の有用性があると考えられる。

- 翌期に一時差異が解消されるものについて、非流動項目に表示する場合、流動比率が適切でなくなる可能性がある。

(コスト)

- 繰延税金資産及び繰延税金負債を流動及び非流動項目に分ける必要がないという点で、表示するにあたって作成者のコストは比較的軽減される。
- 連結財務諸表において、流動比率に対する影響については相当程度限定的な範囲におさまる可能性があると考えられる。

27. 税効果会計については、会計基準レベルではすでにコンバージェンスがなされていると考えられ、基本的には、税効果に係る会計処理又は表示について重要な差異はないと考えられる。そのうえで、繰延税金資産及び繰延税金負債の表示、及びガイダンスレベルにおける国際的な会計基準との差異である未実現利益の消去に係る税効果について、国際的な会計基準と整合性を図るかどうかを検討することとなる。

ここで、日本基準の取扱いを国際的な会計基準と整合性を図ることは、一般的に、財務諸表の比較可能性が向上することが期待され、財務諸表利用者に便益をもたらすと考えられることを勘案すると、仮に国際的な会計基準と整合させた場合に有用な情報を提供するかどうか及びそれに伴って生じるコストを勘案して変更するかどうかを決定することが考えられる。

未実現損益に係る税効果の取扱いについて、米国会計基準における繰延法の改正公開草案が再審議中である状況を勘案すると、その改正の動向を踏まえる必要があると考えられるため、現時点では結論付けず、米国会計基準の結論が出た段階で改めて審議することが考えられる。

一方、表示に関する事項について、有用性に優劣がなく、また、流動及び非流動項目に分ける必要がないことにより作成者のコストが軽減されるのであれば、国際的な会計基準と整合させることが考えられる。

以上を踏まえ、(1)未実現損益に係る税効果の取扱いについては現時点では結論付けず、米国会計基準の結論が出た段階で改めて審議すること、(2)繰延税金資産及び繰延税金負債の表示については国際的な会計基準と整合させて非流動項目に表示する方法に変更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

事務局の以下の提案について、ご意見頂きたい。

- 未実現損益に係る税効果の取扱いについては、現時点では結論付けず、米国会計基準の結論が出た段階で改めて審議する提案
- 繰延税金資産及び繰延税金負債の表示については、国際的な会計基準に整合させて非流動項目に表示する方法に変更する提案

以 上

(別紙1)

**繰延法による場合と資産負債法による場合で  
繰延税金資産の計上額に相違が生じる例**

1. 前提条件

- (1) 親会社は100%所有の子会社に原価600の固定資産を1,000で販売した。
- (2) 親会社及び子会社における法人税等の実効税率は35%とする。

2. ケース1

- ・親会社(売却元)では期首に税務上の繰越欠損金が400存在し、当該繰越決算金に係る繰延税金資産は回収可能と判断していた。当期において、子会社に対する固定資産売却益を計上後の課税所得は0であった。
- ・子会社(売却先)において繰延税金資産を全額回収可能と判断される。

期首

- ・親会社の個別財務諸表における繰越欠損金に係る繰延税金資産 140

期末

**【繰延法】**

(未実現消去仕訳)			
売上原価	400/	固定資産	400
(連結税効果仕訳)			
仕訳なし			
・ 期末における繰延税金資産 0			

**【資産負債法】**

(未実現消去仕訳)			
売上原価	400/	固定資産	400
(連結税効果仕訳)			
繰延税金資産	140/	法人税等調整額	140
・ 期末における繰延税金資産 140			

- 繰延法においては、当期課税所得が発生していないため、連結税効果において繰延税金資産は計上されない。

- 資産負債法においては、売却元で課税所得が発生していなくても、売却先において回収可能と判断されれば、連結税効果において繰延税金資産が計上される。
- 資産負債法において、期首と比較して繰延税金資産の残高が増加するかどうかは、期首時点での売却元における回収可能性の判断に依存する。

### 3. ケース2

- ・親会社（売却元）において期首に税務上の繰越欠損金は存在しておらず、当期において十分な課税所得が発生している。
- ・子会社（売却先）では、期首及び期末のいずれにおいても繰延税金資産の回収可能性がないと判断される。

#### 【繰延法】

(未実現消去仕訳)			
売上原価	400/	固定資産	400
(税効果仕訳)			
繰延税金資産	140/	法人税等調整額	140
・ 期末における繰延税金資産 140			

#### 【資産負債法】

(未実現消去仕訳)			
売上原価	400/	固定資産	400
(税効果仕訳)			
なし			
・ 期末における繰延税金資産 0			

- 繰延法においては、当期に十分な課税所得が発生しているため、連結税効果において繰延税金資産が計上される。
- 資産負債法においては、売却先において繰延税金資産の回収可能性がないと判断された場合、連結税効果において繰延税金資産が計上されない。

(別紙 2)

**未実現利益の消去に係る税効果**  
**第 286 回企業会計基準委員会及び第 3 回税効果会計専門委員会において**  
**聞かれた意見**

第 286 回企業会計基準委員会（2014 年 4 月 30 日開催）及び第 3 回税効果会計専門委員会（2014 年 4 月 22 日開催）において、現行の日本基準、米国会計基準、IFRS における取扱いを整理した上で、未実現利益の消去に係る税効果に関する議論が行われた。専門委員及び委員からは以下のような意見が聞かれた。

**第 3 回税効果会計専門委員会で聞かれた意見**

- (1) 会計基準の一般論としては、例外を作らない方が望ましい。
- (2) 取扱いを見直すべきか検討する場合、実務上の負担を考慮する必要がある。
- (3) 本論点について財務分析上議論になったということは余りないので、実務上の負担を考慮して見直すべきか検討すればよい。
- (4) 取扱いを見直した場合の実務上の負担はそれほど大きくないと考えられる（複数の専門委員から聞かれた。）。
- (5) 実務上の負担について、一時的に会計プロセスやシステムの変更が必要になり負担は増えるが、継続的な負担増はさほど大きくないのではないかと。

**第 286 回企業会計基準委員会で聞かれた意見**

- (6) IFRS とのコンバージェンスや原則に例外を作らない観点からは、資産負債法による処理に見直すことが適切である。
- (7) 資産負債法では、グループ内部の取引により損益操作が可能になってしまうのではないかと。現行の取扱いに弊害がないのに取り扱いを見直すことに納得感がない。
- (8) 多数の子会社の繰延税金資産の回収可能性を再び判定する必要性が生じ、実務負担が大きいと考えられる。

(別紙 3)

**繰延税金資産及び繰延税金負債の表示**  
**第 334 回企業会計基準委員会及び第 33 回専門委員会で聞かれた意見**

第 334 回企業会計基準委員会（2016 年 4 月 21 日開催）及び第 33 回税効果会計専門委員会（2016 年 4 月 15 日開催）において、現行の日本基準、米国会計基準、IFRS における取扱いを整理した上で、繰延税金資産及び繰延税金負債の表示に関する議論が行われた。専門委員及び委員からは以下のような意見が聞かれた。

**現行の表示区分は有用であるとの意見**

- (1) 日本の税制の下であれば、一年以内に解消する一時差異が多いので、流動資産に区分することは有用であると考えられる。他に影響がほとんどないということであれば、海外と統一することもあり得ると考えられるが、日本と海外の税制の違いに着目しても良いと考える。（第33回専門委員会）

**現行の表示区分は必ずしも有用ではないとの意見**

- (2) 国際的な会計基準に整合させる方向で検討したいと考える。現行の流動項目の表示は一年内の回収額を必ずしも示さないため、適切な情報を提供していない可能性があると考えている。（第33回専門委員会）
- (3) 現行の表示は分かりづらい部分があることから、一定の理屈に基づいて、すべての項目を非流動区分に表示にすることであれば、国際的な会計基準に整合させることが考えられる。（第33回専門委員会）

**その他の意見**

- (4) 利用者にとって、回収可能性に関する情報が少ない中で、流動項目は回収可能性が高いと考えられる項目と推測されることから、直ちに現状の表示に意味がないと評価することには反対する。

ただし、IFRS と表示を整合させるメリットもあることから、他の注記の充実を図る前提で、非流動項目に表示することも考えられる。（第 334 回企業会計基準委員会）（第 33 回専門委員会）

- (5) 国際的な会計基準に整合させるかどうかを検討すべき他の項目と併せて検討する必要はなく、この項目のみで検討することも考えられるのではないかと。（第33回専門委員会）

以上