

第 78 回 国際対応専門委員会議事概要

日時 平成 21 年 5 月 13 日（水） 13 時 30 分～15 時 00 分

場所 （財）財務会計基準機構 会議室

（審議事項）

（1） 公開草案「法人所得税」（IAS 第 12 号置替え案）について

法人所得税プロジェクトは、IASB と FASB との短期コンバージェンス・プロジェクトの 1 つとして行われてきた。本プロジェクトの成果として、3 月 31 日に IASB は、法人所得税の会計に関する新基準案の公開草案を公表した。

本公開草案は、現行 IAS 第 12 号「法人所得税」で採用されている一時差異アプローチとして知られる、法人所得税に対する会計のアプローチを維持するが、会計処理を簡素化し、原則を強化するために、IAS 第 12 号の例外規定の大部分を削除することを提案している。また、IAS 第 12 号「法人所得税」と対応する米国会計基準との差異に対処している。本公開草案は、7 月 31 日までコメントを募集している。

事務局より、全般的な公開草案の内容及びコメント対応案（別紙 1 参照）の説明を行った後、質疑応答が行われ、以下のような質問及び意見が述べられた。

質問 3 当初認識に関する除外規定

- 設例（別紙 1、7 頁参照）を見る限り、従来例外的に認識していなかった繰延税金を、いったん認識した後相殺する例外を新たに設けたのではないかという質問に対して、事務局からは、設例では建物の取得価額に税効果相当分が含まれていないが、税効果相当分が取得価額に含まれている場合には、IAS 第 16 号「有形固定資産」等の他の IFRS に従って認識し、取得価額と差額が発生するため、一部の繰延税金が残ることとなることが説明された。

質問 4 子会社、支店、関連会社及びジョイント・ベンチャーに対する投資

- 日本の税制改正によって影響はないかもしれないが、子会社とジョイント・ベンチャーへの投資には繰延税金を認識しない例外の場合があるのに対して、関連会社への投資には当該例外がない点に問題はないのかという質問に対しては、事務局から、本公開草案では、実務的に難しいという観点から、在外の子会社及びジョイント・ベンチャーの例外が提案されていることが説明された。

質問 7 税務ポジションの不確実性

- 現行 IAS 第 12 号のように、不確実性に関する金額を計上しないことも選択肢としてあるのではないか。
- コメントの方向性に、「最頻値又は中央値を取る方が信頼性が高い」という記述があるが、最頻値又は中央値も確率を考慮するので、期待値よりも信頼性が高いとは言えないのではないか。むしろ、蓋然性規準の維持を前面に据える方が良いのではないか。
- コメントの方向性の「欧米と異なり、税務訴訟の件数が極めて少ない」という記述に関する質問に対しては、事務局から、FASB 解釈指針（FIN）第 48 号「法人税中の不確実性に関する際積—FASB 基準書第 60 号の解釈—」の下では、税務上の係争が多数ありかつ結果が公表されており、作成者がそのような事例を踏まえて見積もることが可能であることを前提に確率を考慮することができるかと理解しているので、このような記述をしたが、事実確認するという説明がなされた。この点に関しては、日本企業は海外でも事業を行っているので適切ではないという指摘も踏まえ、表現を検討することとされた。
- そもそも税金負債は最頻値で測定されていると考えられるので、不確実性を取り出して最頻値で測定することはできないのではないかという質問に関して、事務局から、未払法人税及び繰延法人税の計算において申告ポジションではなく、税務当局が受け入れ得るポジションを計算することであることが回答された。
- コメントの方向性に関する質問に対しては、事務局から、以上のような議論を踏まえ、蓋然性の維持と最頻値で測定する方向性とすることが説明された。

質問 8 施行されている（enacted）税率又は実質的に施行されている（substantively enacted）税率

- 「実質的に施行」はかなり判断が入る問題だと考える。国会で決定していない税率も決まるだろうという判断、決算発表までの間に決定した税率を、決算日に実質的に施行されているという判断をしなければならぬという懸念があるので、代案である「実質的に施行」される税率の規定を削除するべきと考える。
- 日本でも実質的に判断が必要な場合が過去にあった例として、2003 年に事業税に外形標準課税が導入されたことを挙げる。事業税の基本税率は地方税法に定められているが、それに付加する税率は各地方自治体の議会で決定するが、外形標準課税導入の際に、地方自治体によっては税率の決定が遅れたことがあり、日本公認会計士協会から「法人事業税における外形標準課税制度の導入に伴う税効果会計適用上の取扱い」にて、税効果会計に適用する税率に関するガイダンスを公表した。
- 施行されている税率又は実質的に施行されている税率、つまり、期末時点において合理的に予測できる一時差異解消見込み時点で適用される税率を使用するというコメントの方向性でよいと考える。
- 山田 IASB 理事からは、「実質的に施行」は、最低限の法律となるプロセスが完了し、

加えて儀式的なプロセスがある場合、例えば大統領のサインが儀式的でありサインの前に実質的に決定している場合を想定しており、議会において与党が多数であり与党の提案が通るだろうという仮定は、「実質的に施行」には当たらないと考える旨が説明された。

- 基本賛成、基本反対のいずれであっても、「実質的に施行」の解釈で懸念される点はコメントに記述するべきと考える。
- 「実質的に施行」が加わっても、日本の場合には、法律の交付日が議決日に変わるだけで、議決日より前には遡ることがないのではないか。
- さまざまな国で利用することを前提にすると、施行されている税率又は実質的に施行されている税率という提案に賛成である。英国では女王陛下による手続を経なければ施行とならないという背景もあり、「実質的に施行」も含めていると考えられる。また、これ以上の一般的なガイダンスは難しいのではないか。

上記公開草案に対するコメント案については、次回の本専門委員会でも引き続き審議を行う予定である。

(2) IASB の作業計画について

事務局から、(別紙2参照)を用いてIASBから公表された4月30日現在の作業計画と、IASBのプロジェクトに対応するASBJの専門委員会に関して説明を行った。その中で、IASBのプロジェクトに関する検討、ディスカッション・ペーパーや公開草案といった公表文書に対するコメントの検討は、対応する専門委員会のある場合には、当該専門委員会にて行っているため、国際対応専門委員会では、IASBの作業計画に公表されたプロジェクトのうち、法人所得税、経営者による説明、規制活動、及び採掘産業のプロジェクトから公表される公開草案やディスカッション・ペーパーに対するコメントを今後検討する予定であることが説明された。その後の質疑応答では、次のような意見及び質問が述べられた。

- 金融危機関連プロジェクトに区分されている金融商品（IAS第39号置替え）プロジェクトに関して、今年の第4四半期に公開草案、来年の前半に最終基準というように非常に速く進めるよう変更されている点、またプロジェクトの中で金融商品の保有区分を2つに簡素化し売却可能金融資産をなくすことが基本的な方向性として打ち出されている点が十分に周知されていないのではないかという指摘に関しては、山田IASB理事から、昨年11月に本プロジェクトが正式な議題となった時点ではここまでの加速化は予定していなかったが、4月頭のG20の要請に「金融商品の会計基準に関する複雑性を低減すること」に関して、今年末までに措置を取ることが盛り込まれたために、4月IASB会議でIASBの対応を決定し、4月24日に9月までの今後のスケジュールを含

報告事項（1）

めたプレスリリースを公表していること、5月5日、6月5日¹にも臨時の会議を開催することを回答した。また、加藤 ASBJ 委員からは、同様の意見を関係者から聞いており、IASB による発表に加えて、ASBJ から5月中に予定されている金融商品会計の見直しに関する論点の整理の公表²の際に、海外の動向を記者会見において説明する予定であること、日本の関係者の金融商品会計の見直しに関する意見や懸念を、なるべく早く IASB に伝えることを検討していることが説明された。さらに、新井 ASBJ 委員から、6月8日、9日に東京で開催される IASB の連結及び認識の中止プロジェクトに関する円卓会議に IASB のメンバーが来日する際に、関係者と議論をする場を設けることを予定していることが説明された。

- 従来金融商品の（IAS 第 39 号置替え）プロジェクトは、IASB と FASB の覚書（MOU）プロジェクトの中では、他の 8 項目³と異なり、2011 年までに完了する予定ではなかったのではないかとこの質問に対しては、山田 IASB 理事から、2008 年 3 月に本プロジェクトに関して公表したディスカッション・ペーパーにおいて、究極的な金融商品の全面公正価値測定はすぐ移行できないため、どのような中間段階があるかのコメントを募集し、そのコメント及び簡素化を図るべきといういくつかの要請を受けて、昨年 11 月に中間段階として金融商品会計の簡素化を正式な議題としたこと、今年の 4 月に G20 にこの前倒しを要請されたため、プロジェクトの早期化を図ったという説明がされた。
- G20 の要請に「金融商品の会計基準に関する複雑性を低減すること」は、よくわからない部分があるが、ヘッジ会計の簡素化などを指すのであり、IASB のプロジェクトのような測定区分の簡素化を指しているわけではないのではないか。

以 上

¹ さらに、6月1日にも追加の IASB 会議が開催されている。

² 5月29日に公表された。

³ 認識の中止、連結、公正価値測定ガイダンス、収益認識、リース、財務諸表の表示、資本の特徴を有する金融商品、退職後給付（年金を含む）である。

IASB 公開草案「法人所得税」コメント案の方向性について

(公開草案の概要とコメント案)

	質問	日本基準との相違	コメント案の方向性
1	Tax Basis (税務基準額) 及び Temporary Difference (一時差異) の定義について	実質的に影響なし	基本的には同意することかどうか
2	Tax Credit (税額控除) 及び Investment Tax Credit (投資税額控除) の定義について	実質的に影響なし	
3	当初認識に関する除外規定	わが国の税制では該当するケースは少ないが、のれんの税効果に影響があるか	基本的には同意することかどうか
4	子会社、支店、関連会社及びジョイント・ベンチャーに対する投資	日本基準とは異なるが、運用により実質的な影響はないか	基本的には同意することかどうか
5	評価性引当額	日本基準に合致	基本的には同意することかどうか
6	評価性引当額の検討	日本基準は厳格であり、実質的な影響なし	
7	税務ポジションの不確実性	わが国の実務にない取扱いであり影響あり	再頻値もしくは中央値で測定する方向かどうか
8	施行されている (enacted) 税率または実質的に施行されている (substantively enacted) 税率	日本基準とは異なるが、運用により実質的な影響はないか	(ご意見聴取)
9	売却税率 (sale rate) または使用税率 (use rate)	日本の税制にはない体系を前提としている	基本的には同意することかどうか
10	分配税率か未分配税率か	日本の税制では議論にならない	
11	税務基準額の一部を構成しない控除額	実務的な影響なし	
12	2つ以上の体系に基づく税金	日本の税制にはない	
13	包括利益及び資本の要素への税金の配分 (選択肢あり)	従来日本基準では問題にはならなかった論点 (IAS12 方式が日本基準に近似)	IAS12 方式を支持する方向で
14	連結納税申告を提出するグループでの当期税金及び繰延税金の配分	日本では税制上の区分が明確であり実務的な影響なし	基本的には同意することかどうか
15	繰延税金資産及び繰延税金負債の分類	日本基準に合致	
16	利息及び加算税の分類	日本基準の方が厳格	不確実性に関する注記のみコメント
17	開示	日本基準より多くの開示が必要	
18	適用時期及び経過措置	—	(改めて検討)
	未実現利益の税効果において適用する税率	日本基準と異なる	コメントしないこととしてはどうか

質問1 - Tax Basis (税務基準額) 及び Temporary Difference (一時差異) の定義について

本公開草案では、Tax Basis (税務基準額) の定義を変更することを提案しており、これにより Tax Basis が資産の回収や負債の決済について経営者の意図に依存しないことになる。

また、Temporary Difference (一時差異) の定義についても、課税所得に影響を与えないと想定される差異を除く形での変更を提案している(結論の根拠のBC17項-BC23項参照)。

提案された定義に同意するか? その理由は?

【関連項】 IN8(a)～(c)

本文 第14項～第19項 適用ガイド A

結論の根拠 第BC17項～第BC23項

【制度比較】

IAS12	SFAS109	公開草案	日本基準
<p>Tax Base その資産又は負債に税務上帰属するとされた金額 (第5項) 企業が当該資産の帳簿価額を回収するときに企業に流入する課税対象となる経済的便益に対して税務上減算される金額 (第7項) 企業が資産負債の帳簿価額を回収しようとする方法が税務基準額に影響を及ぼすことがある (第52項(b))</p>	<p>(Tax Basis という用語は頻出するが定義はない)</p>	<p>Tax Basis 資産負債の帳簿価額の回収、決済時に課税所得に含まれる金額 (第14項) 実質的に施行されている税法のもとでの資産負債その他の項目の測定額 (Appendix A)</p>	<p>「課税所得計算上の資産負債」という用語を用いており、税効果会計基準では定義はないが、個別税効果実務指針第5項で解釈が示されている。</p>
<p>Temporary Difference ある資産又は負債の貸借対照表上の帳簿価額と税務基準額の差額 (第5項)</p>	<p>Temporary Difference FIN48 に従って計算された資産負債の税務基準額と財務報告上の額との差額で、資産負債が回収決済された時に将来の課税所得に加算されるか控除される額 (Appendix E)</p>	<p>Temporary Difference 財務諸表上の帳簿価額と税務基準額の資産負債等の差額で、資産負債等が回収決済された時に課税所得に影響を与えることが期待される額 (Appendix A)</p>	<p>一時差異 貸借対照表に計上されている資産及び負債の金額と課税所得上計算上の資産及び負債の金額との差額 (税効果会計基準第二-2)</p>

【結論の根拠要約】

- 従来 IAS12 では「Tax Base」について、税金を控除しうる金額をベースにして定義していたが、SFAS109 では実務上、関連する法域で適用される税務ルールに基づいて作成された財政状態計算書で認識された金額であるとしており、より明確で解釈上のあいまいさがないので SFAS109 の方式を採用している。
- ただし、資産を売却した場合と使用した場合とで税務上の結果に差があるときに、税務基準額の算定方法に問題が実務上生じる。この問題を解決するために、報告日において資産を売却した場合に利用可能となる税務上の控除を用いて、資産の税務基準額

を算定するというのを審議会は提案している。この定めは、米国会計基準よりもより具体的なものであるが、大半の場合には米国会計基準と整合したものとなる（一定の場合では、異なる結果となる場合がある）。

【コメントの方向性】

基本的には同意することかどうか。

「税務基準額 (Tax Basis)」の解釈のあいまいさを回避する意味で同意するが、一方で、税率の適用に関しては経営者の意図に依存するという考え方と、一見すると整合しないということに関する BC67～72 での議論がもう少し必要ではないかと考える。

【検討】

日本の会計実務においては、別表五の作成により税務上の貸借対照表が作成されていることから税務上の資産負債の金額についてあいまいさを生じさせる場合が少なく、実質的な影響はないと考えられる。

ただし、現状の提案は公開草案内で考え方が一貫していないように見える部分（質問 9 参照）もあり、その点についての確認を求めるコメントを付記することも検討する。

また、固定資産を売却した場合には課税対象に含まれない課税地域もあり、その場合の解釈も明確にすべきではないかということも付記することも検討する。

質問2 - Tax Credit (税額控除) 及び Investment Tax Credit (投資税額控除) の定義について

本公開草案では、Tax Credit (税務控除) や Investment Tax Credit (投資税額控除) の定義を提示している (結論の根拠 BC24 項参照)。

提案された定義に同意するか? その理由は?

【関連項】 IN8(d)

適用ガイド A 結論の根拠 第 BC24 項

【制度比較】

IAS12	SFAS109	公開草案	日本基準
(Tax Creditに関する明確な定義はない)	Tax Creditに関する明確な定義はない	Tax Credit (税額控除) 支払いを要する税金額を控除する額の形式により得られる税務上の利益	(税額控除は法人所得税会計の枠組みに組み込まれているが、明確に定義を定めてはいない)
(Investment Tax Creditに関する明確な定義はない)	Investment Tax Credit (APB 意見書第2号及び第4号で、投資税額控除についての議論がされている。)	Investment Tax Credit (投資税額控除) 償却資産の取得に直接関連する税額控除 (Tax credit) →4 項で本公開草案の対象外としている。	(投資税額控除は法人所得税会計の枠組みに組み込まれているが、明確に定義を定めてはいない)

【結論の根拠要約】

- IAS12では「Tax credit」「Investment Tax Credit」について明確に定義していない。
- IAS12は「Investment Tax Credit (投資税額控除)」を対象外とし、税額控除 (Tax credit) と税務上の減算額 (tax deduction) について異なる会計処理を規定している。
- 税額控除と税務上の損金算入額は、経済的効果が同様となる場合もあるので、類似の経済的効果が異なる方法で会計処理がなされる可能性もある。この点の再検討は、本プロジェクトの対象外であるが、どちらの規定で処理するかについての疑問を解消するため税額控除と投資税額控除の定義を定める。

【コメントの方向性】

基本的には同意することでどうか。

税額控除は損金算入額と取扱いが異なり、また、投資税額控除は基準の適用対象外とされることから、どのようなものがそれらに該当するのかを明確にする必要があるため定義を設けるものである。また、公開草案で示された定義の中に明瞭性を欠くような表現は特にない。

【検討】

税額控除の取扱いは日本基準と同様であり、投資税額控除については日本の税制では該当するものがない。したがって、

日本の税効果会計の実務には特に影響がないと考えられる。

質問3 - 当初認識に関する除外規定

本公開草案では、IAS第12号にある当初認識に関する除外規定を削除することを提案している。その代替として、当初帳簿価額と異なる税務基準額の資産及び負債の当初測定についての提案を提示している。そのような資産及び負債は(a)企業に固有の税効果を除いた資産及び負債(b)企業に固有の税務上の有利及び不利とに分解できる。前者は、適用しうる基準(IFRS)に従い認識され、(後者の)繰延税金資産及び繰延税金負債は結果としての帳簿価額と税務基準額の間の一時的差異に基づき認識される。企業結合や会計上の利益又は課税所得に影響を与える取引以外では、支払額や取得額と資産や債務の総額(繰延税金を含む)の差額は引当額やプレミアムとして区分され、関連する繰延税金資産や繰延税金負債の変化に比例して包括利益が認識される。企業結合では、そのような差異はのれんに影響を与える(結論の根拠BC25項-BC35項参照)。

提案に同意するか?その理由は?

【関連項】 IN8(e)

適用ガイド 第B10項~第B13項

結論の根拠 第BC25項~第BC35項、

【制度比較】

IAS12	SFAS109	公開草案	日本基準
企業結合、財務上及び税務上の損益に影響を与えない一時差異は当初認識を禁止している(第15項)	当初認識に関する例外的な定めはない。ただし認識に関する例外的な定めは存在する(第9項)	のれんに関する税効果の当初認識の禁止(第21項)以外の当初認識に関する例外的な定めを削除。	当初認識に関する例外的な定めはない。ただしのれんに対して税効果を認識しないという定めのみ存在する(税効果実務指針第27項)

【結論の根拠要約】

- IAS12では会計上の利益及び課税所得の両方に影響を与えない当初認識に係る繰延税金の計上及びそのような一時差異の事後の変化に対する繰延税金の認識を禁止しているが、SFAS109ではそのような定めはなかったことから、可能な限り除外規定を除外するべく検討されてきたから、この除外規定を削除することを提案する。IFRSはこれにより、より理解しやすいものとなる。一方で実務的には多くの疑問が提起される。
- 審議会は、企業結合以外の当初認識時に資産の当初税務基準額と当初帳簿価額の差額による税効果をどのように会計処理するか検討した。EITF98-11で示しているような当初認識における連立方程式法(simultaneous equations method)は、繰延収益(Deferred Credit)の認識をもたらす。計算上の負債を認識することになるというよりも負債ではない繰延収益を認識することが問題であるということから、この考えは採用しない。
- 審議会は、企業に固有の税効果は資産負債の帳簿価額に反映させるべきではないことを提案している。
- 認識された資産負債の帳簿価額及びこれに係る繰延税金資産及び負債の合計が、取引によって獲得した資産又は受け入れた負債の価格と等しくない場合、認識された金額の総額と取引価額との差額が発生するかもしれない。そのような場合には、取引額と認識額の総額が等しくなるようにプレミアムや引当額が認識されるべきである。このプレミアムや引当額は、繰延税金資産・負債は公正価値や税務上の資産負債の交換取

引により確定する価格で評価しないとする IAS12 の手法の例外となる。プレミアムや引当額は IAS12 に基づく税務上の資産負債の測定と関連しているので、審議会は繰延税金資産や負債の一部として認識することを提案している。

- プレミアムや引当額が一時差異アプローチの例外である場合、審議会は包括利益にプレミアムや引当額を直ちに認識することが最も整合的なアプローチであると考えた。そのようにすることは事後的な期間へ影響を与えることなくできるだけ早く例外を排除することになる。

【コメントの方向性】

基本的には同意することかどうか。

一時差異アプローチの例外的な適用を極力排除することを意図したこの見直しについて評価できる。引当額またはプレミアム額を繰延税金資産・負債に加減することでより取引の実態に適合した会計処理がされることになる。

【検討】

提案では、当初認識時に一時差異が発生する場合には、その一時差異に見合う税効果は、損益や課税所得でその差異を吸収しない限り割安購入やプレミアムとして資産の取得価額に加減することが提案されている。コンバージェンス・プロジェクト検討の過程では、当初は EITF98-11 の考え方（連立方程式法）を取り入れる暫定的な結論が下されていたが、その後ジョイントミーティングでその考えを見直すという経過があった。そのため米国基準でもこの部分をコンバージェンスするという意思決定がされたものと考えられるが米国側ではその後議論がストップしている模様である。

わが国においては、通常取引で当初認識時に会計上の帳簿価額（取得価額）と税務基準額（税務上の簿価）が一致しないということが想定されない。譲受や低廉譲渡のケースには取得時に受贈益相当が課税されることから、本件に見られるような論点が問題となるケースがない。そのため、実務的な影響はないものと考えられる。

【ガイダンス概要（B10～B13）】

当初認識時の一時差異について、以下のようなガイダンスを提供している。

- (1) 当初認識時に一時差異が生じる場合には、資産・負債を以下のように分解する。

A 企業に固有の税効果を除いた資産・負債（市場参加者がその税管轄区で個別の取引*によって取得し得る税務基準額を伴う）	B 企業に固有の税効果
--	-------------

A+B 企業にとっての税務基準額

*ここでの個別の取引には企業結合は含まれない。

- (2) 上記 A について、その他の IFRS に従った資産・負債を認識する。

A' 上記 A に対応する、その他の IFRS に従った資産負債の認識（＝原始取得価額で測定）

(3) 上記 A+B と A' を比較して一時差異を認識

A 企業に固有の税効果を除いた資産・負債（市場参加者がその税管轄区で個々の取引によって取得し得る税務基準額を伴う）	B 企業に固有の税効果
A' 上記 A に対応する、その他の IFRS に従った資産負債の認識（＝原始取得価額で測定）	一時差異

(4) この一時差異からなる繰延税金について、それぞれの属性に従い以下の会計処理を行う。

取引パターン	取扱い
包括利益、資本、課税所得に影響を与える場合	繰延税金収益費用もしくは包括利益、資本を認識する。
企業結合により生じた場合	のれんや負ののれんの測定に影響させる。
上記以外の場合	取得対価と繰延税金も含めた資産負債の差額は引当額又はプレミアムとして、繰延税金資産・負債に加算する。当該引当額又はプレミアムを繰延税金資産・負債の変動に合わせて減額させ税金費用として認識する。

【設例－設例7のケースを各基準に当てはめ】

企業は 1,950U の建物を取得する。建物は 20 年定額法で償却される。税法では、当初取得価額の 4% を償却する（25 年間）。言い換えれば、建物が他の所有者に売却があれば、この資産に関連する課税所得の控除は後の所有者のコストにならず、当初取得価額引く税務控除額（償却累計額）が当初所有者のコストとなる。企業は課税所得の 30% を税金として支払っている。

建物の税務基準額は 1,728U である。すべての市場参加者は同じ税務基準額である。建物の原始取得価額は 1,800U であり、以前の所有者は売却前に 72U の所得税額控除（減価償却）を受けている。

(IAS12 によった場合)

(借) 建物	1,950	(貸) 現金	1,950
その後 1 年目に償却された場合			
(借) 減価償却費	97	(貸) 建物	97

当初認識による差異 $1,950 - 1,728 = 222U$ に対してはその後繰延税金を認識しないこととなるが、事後的に発生した一時差異には認識することになる。この場合、会計上の償却費 97U と毎年の税額控除 72U の差額 25U は、当初認識時の一時差異からなるのか、償却期間の相違により新たに発生した一時差異なのか、区分が困難であるという問題が提起されている。

(公開草案によった場合)

(借) 建物	1,950	(貸) 繰延税金負債*	67
繰延税金負債 (控除)	67	現金	1,950

* $(1,950 - 1,728) \times 30\% = 67$

企業は毎年72Uの税額控除額を得る。その結果、資産の税務基準額は毎年72U減少する。帳簿価額と税務基準額の差額は一時差異である。なぜなら帳簿価額の回収は税務基準額でなされるからである。繰延税金負債の控除額は関連する税金が実現したのとして損益に認識される。

その後1年目に償却された場合
 会計上： $1,950 \div 20 = 97$ 、 税効果： $(97 - 72) \times 30\% = 7$

(借) 減価償却費	97	(貸) 建物	97
(借) 繰延税金負債	7	(貸) 法人税等調整額	7
(借) 法人税等調整額	7	(貸) 繰延税金負債 (控除)	7

*

*繰延税金の減少に応じてプレミアム及び引当額を減少していく。

(米国基準：EITF98-11によった場合)

FBB - 0.3 (FBB - 1,728) = 1,950 (FBB：最終帳簿価額 Final Book Basis)

∴ FBB = 2,045

(借) 建物*	2,045	(貸) 繰延税金負債	95
		現金	1,950

* $(2,045 - 1,728) \times 30\% = 95$ となり、 $2,045 - 1,950 = 95$ と一致する。

その後、1年目に償却された場合

(借) 減価償却費*	102	(貸) 建物	102
(借) 繰延税金負債**	9	(貸) 法人税等調整額	9

* $2,045 \div 20 = 102$

** $(102 - 72) \times 30\% = 9$

質問4 - 子会社、支店、関連会社及びジョイント・ベンチャーに対する投資

IAS第12号では、企業が一時差異の解消の時期及び予測可能な将来での解消の可能性をコントロールできるか否かに基づいて、子会社、支店、関連会社及びジョイント・ベンチャーに対する投資の一時差異アプローチの除外規定を置いていた。本公開草案では、本質的にその期間が永続的である海外の子会社及びジョイント・ベンチャーへの投資の税務基準額と財務報告上の帳簿価額との差額に関して、この定めをSFAS第109号やAPB第23号「法人所得税－特別の分野」の定め置き換える予定である。そのような投資に関連する繰延税金資産及び繰延税金負債は認識されない。支店に関連する投資の一時差異は、子会社に対する投資の一時差異と同じ方法で取り扱われる。関連会社への投資に関するIAS第12号の除外規定は削除される予定である

審議会は一時差異アプローチの除外規定を提案する。その理由は、審議会はこのような一時差異から生じる繰延税金資産及び繰延税金負債の測定の信頼性が時として確保されないことを認識しているからである（結論の根拠BC39項 - BC44項参照）。

提案に同意するか？その理由は？本質的にその期間が永続的である海外の子会社及びジョイント・ベンチャーへの投資の税務基準額と財務報告上の帳簿価額との差額による一時差異から生じる繰延税金資産及び繰延税金負債の測定の信頼性が、時として確保されないことに同意するか？審議会はこのような場合の投資のタイプを定義づける他の方法を選択すべきか？もしそうであれば、どのように定義づけるか？

【関連項】 IN8(f)

本文 第19項 適用ガイド 第B1項～第B9項

結論の根拠 第BC39項～第44項

【制度比較】

IAS12	SFAS109	公開草案	日本基準
<p>企業は、下記の条件を満たさない場合、子会社、支店及び関連会社に対する投資並びにジョイント・ベンチャーに対する持分に関わるすべての将来減算一時差異について繰延税金負債を認識しなければならない</p> <p>①一時差異を解消できる時期をコントロールできる②予測可能な期間内に一時差異が解消しない可能性が高い（第39項）</p>	<p>以下の繰延税金負債は予測できる将来にそれが解消される場合でない限り認識しない</p> <p>海外の子会社及びジョイント・ベンチャーに対する投資（APB第18号に定義するもの）で本質的に永続的に投資されるもののうち、会計上の帳簿価額が税務基準額を超える場合（第31項）</p>	<p>企業は子会社及びジョイント・ベンチャーに対する投資について、B1項からB9項に従って繰延税金資産及び負債を認識する（第21項）。</p> <p>その投資は本質的に永続的であり、予測しうる将来にその一時差異が解消されることが明らかならば投資に対する繰延税金資産・負債を認識しない（第B5項）</p>	<p>子会社に対する投資の留保利益は将来加算一時差異であり、その消滅時に次のいずれかの場合に該当すると見込まれるときには、繰延税金負債を計上するものとする。</p> <p>(1)親会社が在外子会社の利益を配当金として受け入れる時に、親会社と当該子会社の所在する国又は地域における税率の差により追加納付税金が発生する場合</p> <p>(2)親会社が在外子会社の利益を配当送金を受ける時に、当該配当金の一部又は全部が税務上益金不算入として取り扱われない場合。</p> <p>(3)親会社が保有する投資を売却する場合（連結税効果実務指針第34項）。</p>

【結論の根拠要約】

- IAS12には子会社、支店、関連会社及びジョイント・ベンチャーに対する投資について、一時差異が解消される時期のコントロールと、予測可能な期間に解消する可能性

に基づく、一時差異アプローチの例外の定めがあったのに対し、SFAS109及びAPB23では、基本的に永続する投資である海外の子会社及び海外のジョイント・ベンチャーに対する投資については、繰延税金資産・負債の計上を禁止している。

- 審議会は検討の結果、従来のIAS12における例外規定は概念的な根拠がない（一時差異の解消時期をコントロールする能力は、一時差異が存在しないこと、あるいは、繰延税金資産・負債が存在しないことを意味するものではない）ことから、踏襲しないこととした。
- 永続的に再投資される海外子会社及びジョイント・ベンチャーへの投資に対する繰延税金の計算は複雑で、コストが便益を上回ることから、海外子会社及びジョイント・ベンチャーの投資はSFAS109及びAPB23の定めとコンバースさせることを提案することとした。
- なお、国内の子会社及びジョイント・ベンチャーの取扱いについては、(完全には)コンバージェンスが果たされていない(BC133項(a)参照)。(注：APB23は、1992年12月15日以前開始事業年度で生じた子会社及びジョイント・ベンチャーについては適用対象外としている。)

【コメントの方向性】

基本的には同意することかどうか。

米国基準とのコンバージェンスを図ることに主眼が置かれており、その点で評価したい。

【コメント検討過程】

1. 従来の取扱い

将来加算一時差異は、①以下（いわゆる除外規定）に該当する場合を除き、②国内、在外を問わず、③子会社、支店、関連会社、ジョイント・ベンチャーについて、④繰延税金負債を認識することが求められている。

- (a) 親会社、投資者又は持分所有者が一時差異を解消する時期をコントロールでき；かつ
- (b) 一時差異が予測可能な期間内には解消しない可能性が高い場合。

2. 公開草案での提案

上記のいわゆる除外規定を削除することが提案されている。

将来加算一時差異は、①以下に該当する場合には、③子会社とジョイント・ベンチャーについて、④繰延税金負債を認識しないことが求められている。

- 在外の子会社又はジョイント・ベンチャーであり、
- (a) 基本的に永続する投資であり；かつ
- (b) 一時差異が予測可能な期間内には戻し入れられないことが明らかである場合。

3. 米国会計基準の取扱い

将来加算一時差異は、①以下に該当する場合には、③子会社とジョイント・ベンチャーについて、④繰延税金負債を認識しないことが求められている。

在外の子会社又はジョイント・ベンチャーであり、

(a) 基本的に永続する投資であり；かつ

(b) 一時差異が予測可能な期間内には戻し入れられないことが明らかである場合。

永続する投資については、再投資に関する十分な証拠が求められている。

また、1992年12月15日以前に開始した年度に生じた国内子会社又はジョイント・ベンチャーについては、上記の在外子会社又はジョイント・ベンチャーと同様の取扱いが適用される。

4. 公開草案の概要とその影響

公開草案の内容は、基本的には US GAAP にコンバースさせる内容となっている。ただし、前掲3.のまた書き部分についてはコンバースをしておらず（公開草案 結論の根拠 BC133 項(a)、繰延税金負債が計上されることとなっている。

公開草案の提案が採用された場合、①国内の子会社及びジョイント・ベンチャー並びに②すべての関連会社について、（繰延税金負債を計上するために必要となる）一時差異に係る情報を入手する必要が生じる（公開草案 結論の根拠 BC122 項）。

5. 日本における適用とその影響

日本における投資先に対する税効果は、その投資の処分又は配当によりその一時差異が解消されることを前提として認識することを求めているものの、投資後の留保利益に関しては、受取配当金の益金不算入制度により大半について税効果が発生しないことから、海外投資の一部のみ税効果を考慮するにとどまること、また、投資後の売却についても、投資企業の属性によっては、税務戦略による投資処分の計画がない限り回収可能性が認められない場合があることから、多くの場合は海外子会社の留保利益の税効果だけが論点になっている。

本公開草案の影響は、結果としては大きくないことが想定されるものの、国内子会社を例外としないことの方針については一致していないことから、その考え方の整理は必要となる場合があるものと考えられる。

質問 5 - 評価性引当額

公開草案では、繰延税金資産の認識アプローチの変更を提案している。IAS 第 12 号では、実現可能性の程度によって繰延税金資産を認識する「ワンステップ認識アプローチ」を求めていた。本公開草案では、代わりに繰延税金資産総額を認識し、評価性引当額を相殺し、その結果、課税所得に対して実現しうる可能性が 50%超 (more likely than not) である最大の額が帳簿価額の純額に等しくなる方法を提案している。(結論の根拠 BC52 項 - BC55 項参照)。

質問 5A

繰延税金資産に関する総額認識及び評価性引当額の相殺について同意するか? その理由は?

質問 5B

認識された純額は将来の課税所得に対して実現しうる可能性が相当程度にある (more likely than not) 最大の額となるべきだということについて同意するか? その理由は?

【関連項】 IN8(g)

本文 第 23 項 適用ガイド 第 16 項～第 23 項

結論の根拠 第 BC11 項

【制度比較】

IAS12	SFAS109	公開草案	日本基準
繰延税金資産は、将来減算一時差異や税務上の繰越欠損金等を利用して課税所得が稼得される可能性が高い範囲内で計上する (第 24 項、第 34 項)。評価性引当額という総額方式のアプローチは取っていない。	第 17 項において繰延税金資産の計上手続きが明示されており、その中で繰延税金資産から評価性引当額を控除すべき旨が明記されている。	第 5 項で法人所得税の会計の手順が示されており、その中で(g)において評価性引当額を認識し、繰延税金資産と純額で計上する旨が明示されている。	繰延税金資産は回収が見込まれる範囲で計上する。「評価性引当額」という総額方式の考え方は取っていない。

【結論の根拠要約】

- 一時差異と未使用の繰越欠損金及び税額控除は将来に十分な課税所得がある場合に限り回収可能である。そのため、評価性引当額を認識し、繰延税金資産の帳簿価額から、将来実現しうる課税所得に対し 50%超実現する可能性のある最高の額に至るまで評価性引当額を控除する。
- IAS 12 では、実現の可能性が高い (probable) 繰延税金資産を認識することとされていたが、SFAS109 では、繰延税金資産を全額認識し、繰延税金資産が 50%超 (more likely than not) の確率で実現しないという額を評価性引当額として認識することとしている。
- 審議会は評価性引当額アプローチを提案する。この変更について影響はないと考えているが、財務諸表の表示に関するフレームワークとより整合的である。
- 「Probable」は、「more likely than not」よりも高い可能性を意味するものと理解されている。審議会は「more likely than not」に置き換えることを提案する。IAS 第 37 号や IFRS 第 3 号の「probable」とも整合的であり、SFAS109 の認識要件とも整合的である。

【コメントの方向性】

5A、5Bとも基本的には同意することでどうか。

この変更は実質的な影響をもたらすものではないが、評価性引当額アプローチに統一することについてはコンバージェンスの観点から有用である。「probable」「more likely than not」

の考え方については、50%基準と読み替えられることのできる「more likely than not」に置き換えることで税金費用の会計処理におけるあいまいさを回避でき、あわせて米国基準とのコンバージェンスも果たされると考えられる。

【検討】

5A：総額認識の上、評価性引当額を減額する処理に関しては、個別税効果実務指針22項及び31項に基づき日本でも同様の処理方法が採用されており、特に問題は生じないと考えられるので同意することでどうか。

5B：日本基準では個別税効果実務指針にて「税金負担を軽減することができる」と認められる範囲内で計上するものとし(22項)、「合理的な証拠の乏しい場合には繰延税金資産を計上することはできない(40項)」と定められているほか、監査委員会報告第66号にて繰延税金資産の回収可能性の判断に関する監査上の取扱いが具体的に定められているが、いずれにもMLTN(50%超)という数値的な基準は示されていない。

MLTNの基準はSFAF109でも採用されている国際的な基準であるといえる。

一方、監査委員会報告第66号では「スケジューリング不能な将来減算一時差異については・・・税務上の損金算入時期が明確になった時点で、その回収可能性の判断に基づき繰延税金資産を計上できる」と定められている。監査委員会報告66号は各会社を過去の業績から5つの属性に分解しそれぞれの属性に予め定められた回収可能性の判定を行うことで恣意性を極力排除することを意図した日本独特の回収可能性の判定ガイダンスであり、MLTNよりも厳しい要件(特に形式要件)が課されていると考えられる。回収可能性の判断については緩和される余地があるものの、本提案により実質的な影響はなく、特に反対する理由はないと考えられる。

質問6 - 評価性引当額の検討**質問6A**

本公開草案は評価性引当額の必要性の検討について SFAS 第109号に基づくガイダンスを含めている（結論の根拠 BC56 項参照）。

このガイダンス案について同意するか？その理由は？

質問6B

本公開草案は繰延税金資産の実現のための税務戦略の実施の費用の要求を追加している（結論の根拠 BC56 項参照）。

この規定について同意するか？その理由は？

【関連項】 IN8(h)

適用ガイド 第 B16 項～第 B20 項

結論の根拠 第 BC56 項

【制度比較】

IAS12	SFAS109	公開草案	日本基準
設例等がガイダンスとなっているが十分とは言えない。	246 項から 251 項でのタックスプランニングの定めを含めた包括的なガイダンスが提供されている。	B16 項から B20 項までガイダンスが提供されている。	監査委員会報告第 66 号「繰延税金資産の回収可能性の判断に関する監査上の取扱い」が実質上のガイダンスに相当するか

【結論の根拠要約】

- IAS12 も SFAS109 も繰延税金資産の回収可能性についてガイダンスを提供している。いずれのガイダンスも有用であるため、本公開草案では両者を合体させ、IAS では言及していなかった税務プランニング戦略の適用に関する重要な作業の会計処理に関するガイダンスを含めている。

【コメントの方向性】**6A、6B とも基本的には同意することでどうか。**

ガイダンスに示されている評価性引当額の必要性の検討については特に問題はない。また、税務戦略実現のための税金費用を将来の見積り計算に含めることは合理的な取扱いと考えられ、特に異論はない。

【検討】

6A：B16 から B20 のガイダンスに相当するものとして日本基準には個別税効果実務指針の第 21 項から 23 項、40 項から 42 項及び監査委員会報告第 66 号がある。両者（ED と日本基準）は 100%完全に同じではないが、内容的に特に反対する理由もないと思われるがどうか。

6B：タックスプランニング実施のためのコストの取り扱いについては日本基準では述べられていないが、それが損金算入項目であれば将来の課税所得の見積りから控除すべきことは自明と思われるがどうか。

質問7 - 税務ポジションの不確実性

IAS第12号では課税当局が報告された額について受け入れるか否かについての不確実性の会計処理方法について言及していない。本公開草案では、当期税金、繰延税金資産及び負債は、企業によって報告された金額、すべての知識及び関連するすべての情報に基づき課税当局により検査された仮定ですべての起こりうる結果の可能性に応じた加重平均額で評価されるべきであることを提案している。(結論の根拠 BC57 項-BC63 項参照)。

この提案に同意するか? その理由は?

【関連項】 IN8(i)

本文 第26項 適用ガイド

結論の根拠 第BC57項~第BC63項

【制度比較】

IAS12	SFAS109	公開草案	日本基準
税務上の不確実性について明確な定めはない。	税務上の不確実性の取り扱いについて定めたFIN48に従って当期未払税金等及び繰延税金資産・負債を認識することが明示されている(第8項a) 具体的には50%以上の可能性となりうる最大額に達したら他の可能性を切り捨てる方法によっている(FIN48第A20項ほか)	課税当局が報告された額について受け入れるか否かの不確実性の会計処理について明示されている(第26項) 具体的にはすべての起こりうる可能性の加重平均額としている(第BC58項)	税務上の不確実性について明確な定めはない。

【結論の根拠要約】

- FASBは2006年にFIN48を公表し、50%超の可能性で税務当局が受け入れると考えられる額の最大額を認識することとしているが、同種の指針を公表することを検討するに当たり、IAS37改訂案との整合性から、50%以上の可能性をベースとした認識要件は採用しない。むしろ、不確実性は税金資産負債の測定も含まれるのであり、すべての結果の起こりうる可能性の加重平均で資産負債が測定される。
- FIN48は、税務上の便益を認識測定する際に、課税当局が申告数値をレビューする仮定を置いている。代替的な方法としては、課税庁が申告数値をレビューするかどうかの企業の評価を税金資産及び負債の認識と測定に含める方法も考えられるが、審議会はFIN48のアプローチを採用した。
- 審議会が提案する測定方法は、IAS37で求めている公正価値や出口価格と同じではない。リスク調整も行わず繰延税金資産・負債の割引計算もしないという提案である。これは法人所得税のコンバージェンス・プロジェクトの範囲外である。ではあるが審議会は、認識に関する蓋然性要件を伴わない方法での、起こりうる結果の可能性の加重平均により測定する方法は、認識に関する蓋然性要件を求める方法よりもレリバンドな情報を提供すると考えている。測定上、起こり得ない結果は考慮しない。
- 審議会は期待 Outcome アプローチを評価性引当金の必要性の評価に際して使用していないことを認識している。(BC52 から BC56) 審議会は、IAS12の中でも既にUS GAAPと

整合している側面に対して、そのようなアプローチを拡大することは、コンバージェンス・プロジェクトとしては適切ではないと認識している。一方で、税務の不確実性に関する提案された方法は、IAS12において言及されていない論点に対する新しい提案であり、最新の考え方と不整合な取扱いをしたくないと考えている。

【コメントの方向性】**確率に基づく加重平均法よりも、最頻値または中央値を採用する方が望ましいと考える。**

税務上の不確実性について、すべての知識及び関連するすべての情報に基づき課税当局により検査されたという仮定で、当期税金及び繰延税金の計算に織り込むことには基本的に賛成する。しかしながら、不確実性を確率に基づく加重平均値として測定することに関しては、次の理由から反対する。

日本の税務実務は、欧米と異なり、課税庁が強い権限を持っており税務訴訟の件数が極めて少ない。また、企業の税金に関する事項は機密情報なので公に入手可能な調査事例に関する情報が少ない。このような状況において確率に基づく加重平均値を用いることを求めることは、財務諸表利用者に対して有用な情報を提供するという便益以上に、企業の主観に基づく債務の測定を許容することとなり、また、重要ではない情報によって見積もり金額が大きく左右されることとなるなど弊害の方が大きくなることが危惧される。企業の主観的な判断の影響を受けやすい加重平均期待値よりもむしろ、最頻値あるいは中央値を用いた方が信頼性の高い情報が提供できる。

認識の問題に関しては、待機債務の概念を用いると Highly Likely な Tax Position を含む、殆ど全ての Tax Position について不確実な租税債務の測定が必要となる。実務上の負担を考慮すると、蓋然性基準を維持することが望ましいと考える。

BC58 では、税務の不確実性の問題は、追加納税債務に関する不確実性の問題なので IAS37 改訂案の考え方と整合させるべきであると述べられている。この記述から、Board は租税債務のみを念頭においていると推測されるが、例えば移転価格税制の場合のように、グループ内のある会社の租税債務の不確実性と同グループ内の他の会社の租税債権の不確実性がミラーの関係にある場合には、租税債務の不確実性だけでなく租税債権の不確実性も同時に取り扱う必要があると考える。

【検討】

わが国では、課税当局の権限が強く、保守的な税金計算がおこなわれる傾向があるため、税務上の不確実性を考慮した会計実務はあまり定着していないと考えられる。移転価格などの実務において仮に不確実性を考慮した税金費用計算を行うとしても、それぞれの起こりうるシナリオ及びそれらの発生可能性を客観的な証拠を持って説明することは非常に困難である。

そのような状況で、公開草案で提案されている加重平均法や、FIN48 方式（可能性が 50% 超に達するまでの場合の積上げで見積る）は実務上困難であり、代替的に実務上対応可能な方法としては、最頻値法及び中央値による方法が考えられる。

質問 8 - 施行されている (enacted) 税率または実質的に施行されている (substantively enacted) 税率

IAS 第 12 号では、繰延税金資産及び繰延税金負債の測定にあたり、報告日までに施行されているかもしくは実質的に施行されている税率を用いて測定することを企業に求めている。本公開草案では、実質的な適用 (substantive enactment) は、その後求められる適用手続きによる将来の事象が歴史的にその結果に影響を与えてこなかったか、またはその事象がおこりそうにない時に達成されると明確化することを提案している。(結論の根拠 BC64 項-BC66 項参照)。

この提案に同意するか? その理由は?

【関連項】 IN8(j)

本文 第 27 項 適用ガイド 第 B26 項

結論の根拠 第 BC64 項～第 BC66 項

【制度比較】

IAS12	SFAS109	公開草案	日本基準
貸借対照表日において施行されているか実質的に施行されている法定税率を用いて、税務当局に納付すると予想される額で算定する (第 46 項)	繰延税金資産・負債が解消されると期待される時点で適用されている税率を使用して繰延税金資産・負債を測定する (第 18 項) 税率の変更があったときには変更があった年度の継続事業の損益に含めて処理する (第 27 項)	税率の変更や税法の改正のために数カ月の期間の手続きが継続する場合でも、過去においてその手続きが結果に影響を与えておらず、今回も同様の結果になるという時には実質的に適用しているとする (第 B26 項)	税率の改正があった場合には、決算日現在における改正後の税率を用いて繰延税金資産及び負債の額を修正する (個別税効果実務指針第 19 項)

【結論の根拠要約】

- IAS12 では、「報告年度末において適用されているか実質的に適用されている」税率を用いることとしているが、SFAS109 では「適用されると期待される」税率を用いることとしている。
- IAS12 では税率や税法の改正を公表するのに数か月を要する地域があることを考慮している。審議会はそのような場合は実際の施行を待つのは適当ではなく、将来の手続きがその結果に影響を与えない時には「実質的に適用している」と明確化することを提案する。適用手続きにおける将来のステップが、過去においてもその結果に影響を与えてこなかったことがそれにあたる。

【コメントの方向性】**基本的には同意することかどうか。**

期末日時点における将来の税金効果を貸借対照表において表す、という前提においては、その期末時点において合理的に予測できる一時差異の解消見込み時点で適用される税率を使用することが求められ、この意味で IAS12 では「実質的に適用している (substantive enacted)」税率を用いることとしている。従来はこの定めは合理性を持っていたものと考ええる。

本公開草案では、国々によって税法や税率の変更のための手続きはそれぞれ異なることが想定され、実際にその変更が最終的に確定するまでの期間にはいろいろな幅があることへの対応から「実質的に適用している」の意味をより明確にするものであり、その定義を明確にすることに異論はない。

また、その内容についても、経験的にある時点での決定が覆ったことがないという歴史的事実を元に「実質的に適用している」ことを判断させるのは、合理的な事実の積み上げによる見積りであり、問題はないものとする。

(なお、米国では、FASBが大統領が法案にサインをしてからのみが「実質的に適用」といえるという判断を示している。)

【検討】

「実質的に適用される」税法に従った取扱いを行うことは実質主義といった基本的な考え方も一貫している。一方で、わが国の法律等の制定過程において「実質的に適用される」という状態が存在するか否かの判断には意見の分かれるところであり、過去の経験的な実績のみならず現在の政治体制にも依存するものであるとすれば、米国と同様に、「実質的に適用される」のは法律として効力を発する時点であると言い換えることも可能である。そのように見れば結果的に影響を与えないともいえるが、企業によってその判断に差異が生じるとしたら会計実務に大きな混乱を与える危険性もあり、その意味では現行の日本の会計基準のとおり法律の制定を転換点とする方が安定的な実務が期待できるのではないかと。

→以下、「実質的に適用」を含めることに反対とした場合の代替案を示す。

(代案：「実質的に適用」される税率を用いる定めを削除する。－わが国の定めに合わせて案)

- ①その時点で「適用」しているものではなく、「実質的に適用」している税法及び税率に基づいて計算する場合、決算日時点における資産負債を忠実に財務諸表に反映しているとは言えないのではないかと。
- ②法人所得税に関する法律の制定過程は国々によってさまざまであるばかりでなく、その時点での政治体制、経済情勢等にも依存するものであり、単純に過去の歴史的事実に基づいてその見通しについて見積もるのは無理があり、また同一課税地域内でも企業により異なる見直しを行う可能性もあり、比較可能性を損ねるおそれがある。
- ③税率の変更による調整額をその期の損益として吸収するとすれば、その移行時点は明瞭に示されるべきであり、「実質的に適用」することとなった時点を特定することは実務的に容易ではない。
- ④本件で提案のある「実質的に適用している」税率の適用による結果は、その影響を注記等で開示すれば十分ではないかと。

質問9 - 売却税率 (sale rate) または使用税率 (use rate)

企業が資産の帳簿価額を回収する方法によって別々の税率が適用される場合、IAS 第12号では、繰延税金資産及び繰延税金負債の測定にあたり、予想される回収方法と整合する税率を用いて測定することを求めている。本公開草案では、その税率を税務基準額を決定する損金算入額（例えば資産の売却により利用可能となる損金算入額）と整合させることを提案している。もしそれらの控除が資産の売却の場合にのみ利用可能であるならば、売却税率を使用し、資産の使用によっても同じ損金算入が利用可能であるならば、予想される資産の回収方法と整合した税率を使用する（結論の根拠 BC67 項-BC73 項参照）。

この提案に同意するか？その理由は？

【関連項】 IN8(j)

本文 第27項 適用ガイド 第B28～第B30項

結論の根拠 第BC67項～第BC73項

【制度比較】

IAS12	SFAS109	公開草案	日本基準
税務当局に納付すると予想される額で算定する（第46項）	（明示されていないか？）	一時差異の解消の方法によって複数の税率が適用される場合には、期待される課税所得に応じた平均税率を適用する。（第B28項）	（日本の税制においては、現在その一時差異の解消の形態に応じて適用される税率が異なる制度はない。）

【結論の根拠要約】

- IAS12では、繰延税金資産・負債の測定には、資産、負債の回収、決済に期待される方法と整合的な税率を使用することとされている。実務上、この規定は適用におけるばらつきを生み出している。
- 公開草案では、税務基準額は回収や決済の方法に依存しない概念だとしているため、繰延税金資産・負債を測定する際にどの税率を適用すべきかが問題となる。
- 審議会は、当該税率は税務基準額と整合的であるべきとしている。損金算入が売却によってのみ利用可能であるならば、売却に適用される税率を使用すべきであるが、資産の使用でも損金算入ができるのならば、予想される回収方法に基づく税率を使用することを提案している。これは米国会計基準の規定とも整合している。

【コメントの方向性】**基本的には同意することかどうか。**

繰延税金資産・負債を合理的な見積りに基づき測定するに当たり、実際に適用されるであろう税率を用いるのは当然であり、特に異論はない。

【検討】

現在のわが国の税制では、使用形態によって税率が異なるという項目は存在しないので、実務的な影響はないと考えられる。税務基準額を売却を想定して算定することとの整合性に疑問が生じうるが、認識と測定を分けて考えれば特に不合理とは言えないと考えられる。

質問10 - 分配税率か未分配税率か

IAS第12号は、分配前における分配の税効果を認識することを禁止している。本公開草案では、繰延税金資産及び繰延税金負債の測定では、企業の過去の実績や期待される将来の分配に基づき、将来の分配の影響を含めるべきであると提案している。(結論の根拠 BC74 項-BC81 項参照)。

この提案に同意するか? その理由は?

【関連項】 IN8(k)

本文 27 項 適用ガイド 第 B31 項～第 B32 項

結論の根拠 第 BC74 項～第 BC81 項

【制度比較】

IAS12	SFAS109	公開草案	日本基準
純利益または留保利益の株主に対する配当を行う場合には、繰延税金資産及び負債は未分配利益に適用される税率で測定する(第52A項)	SFAS109では特に検討していないが、EITF 95-10では、未分配の税率を使用し、分配に基づく税務上の便益は分配時に益を認識するとしている。	分配に関する税効果については、企業の期待する将来の分配の影響を考慮すべきである(第B31項)	日本の税制では、一定の要件を満たす同族会社における留保金課税の制度があるが、会計上は税効果会計の対象外としている(個別税効果実務指針36項)

【結論の根拠要約】

- 将来の税金の分配は税効果に含めるべきである。ある課税地域では、株主に配分された時に追加的な税金が課せられる場合がある。その場合、IAS12では未分配の利益に対して適用される税率を用いて測定することを求めている。一方、SFAS109では言及していないが、EITFで米国以外の地域での複数の税率の適用について言及している。
- 分配税率を用いるべきだとする主張として、株主が利用可能な受益持分を、それを実現するために通過すべき関門を考慮に入れて報告すべきであるという議論がある。
- 一方で、分配に関する負債が企業に生じるまでは、分配に関する追加税額に係る負債の計上もあり得ないとする議論もある。
- 審議会は、不動産投資信託や協同組合などで分配の影響を見込まない場合のインパクトを検討した。その結果、予想される分配の影響を反映させずに繰延税金資産・負債を測定するのは有用な情報をもたらさないと判断した。
- 審議会は繰延税金資産・負債の測定に、将来の分配の予想を含めるべきだと判断した。これは、予想される税率を使用するという原則と整合的である。

【コメントの方向性】**基本的には同意することかどうか。**

繰延税金資産・負債を合理的な見積りに基づき測定するに当たり、実際に適用されるであろう税率を用いるのは当然であり、特に異論はない。

【検討】

わが国の税制では、配当を行うことによって新たに税金が課せられるか還付を受けるといった制度が存在しないので、本件の影響はないものと考えられる。

質問11 - 税務基準額の一部を構成しない控除額

企業は、税務基準額の一部を構成しない損金算入を将来に受け取ることを期待しているかもしれない。SFAS 第109号では米国において利用可能な「特別控除(Special Deductions)」を例示しており、「特別控除による税務上のメリットは、通常納税申告時にその特別控除が控除可能となる年度よりも早期には認識されない」と要求している。SFAS 第109号は税務基準額の一部を構成しないその他の控除については言及していない。

IAS 第12号は、税務基準額の一部を構成しない損金算入額の取扱いに言及しておらず、本公開草案も変更しないことを提案している(結論の根拠 BC82 項-BC88 項参照)。

税務基準額の一部を構成しない損金算入額の取扱いに言及しないという提案に同意するか? 同意しない場合にはどのような定めを提案するか? その理由は?

【関連項】

結論の根拠 第 BC82 項～第 BC88 項

【制度比較】

IAS12	SFAS109	公開草案	日本基準
特段言及していない。	石油ガス産業や小規模の生命保険会社の例を取り上げて、将来控除可能となりうる特別控除に係る繰延税金は認識しないことを求めている(第231項)	言及していないまま。	特別控除については特段言及されていない。

【結論の根拠要約】

- SFAS109において「制度的な償却やその他 Blue Cross-blue Field (健康保険組合に類似する団体) や小規模保険会社のような特別な所得控除による税務上の便益を、当期の期末において繰延税金負債と相殺する目的で予測すべきではない。」としている。
- IAS12では、資産負債の税務基準額を構成する損金算入額の取扱いについて特定しているものの、その他の損金算入額についての議論は明確にはされていない。
- IFRS はグローバルな会計基準であるため、特別控除の具体的項目を列挙するアプローチは採用できない。

【コメントの方向性】**基本的には同意することでどうか。**

それぞれの国々で様々な特別な税務上の取扱いを定めていることが推察され、汎用的にこれらの取扱いを定めるのは難しい側面があるものと考えられる。

【検討】

わが国においても技術等海外取引の特別控除など、税務基準額を構成しない所得控除の制度が存在する。特別な定めを設けなくても、税効果を認識しないことは自明であるため、実務上の問題は生じないと考えられる。各国の税制を完全にカバーすることはできないことを考えると、IFRS で特に言及する必要はないと考えられる。

質問12 - 2つ以上の体系に基づく税金

ある課税地域では、例えば、通常の法人所得税か最低額のいずれか大きい額の納付を求められている場合のように、企業は2つかそれ以上の税体系に基づく税金の納付が要求されるかもしれない。本公開草案では、繰延税金資産及び繰延税金負債の測定にあたり、複数の税体系の相互作用を考慮しなければならないことを提案している（結論の根拠 BC89 項参照）。

この提案に同意するか？その理由は？

【関連項】

適用ガイド 第 B33 項

結論の根拠 第 BC89 項

【制度比較】

IAS12	SFAS109	公開草案	日本基準
このような定めはない。	他の課税体系が存在する場合にはその税率の適用を含める旨の明記がある（第19項）	複数の課税体系が存在する課税地域では、その相互作用を考慮して適用する税率を決定することとしている（第B33項）	このような定めはない。 （わが国の課税体系では、住民税均等割のように独立して課税されるものはあっても、相互作用を引き起こすものがない）

【結論の根拠要約】

- SFAS109 では、他の税体系が存在する場合にはそこで使用される税率を用いることを求める定めがあるので、本公開草案でも同様の定めを含めることを提案する。

【コメントの方向性】**基本的には同意することかどうか。**

国々によって様々な課税体系が存在する可能性を考慮すると、本質問で例示するような税体系における税金の会計処理についての基本的な取扱いを明確にすることは有意義なことであり、米国会計基準とのコンバージェンスも達成され得る。

【検討】

わが国では、相互に補完的な複数の税体系が存在していないので、実務的な影響はない。仮にこのような税制が存在した場合、その相互作用を考慮するのは当然のことであり反対する理由は見当たらない。

質問 13 - 包括利益及び資本の要素への税金の配分

IAS 第 12 号及び SFAS 第 109 号は、当期中に継続事業の外で認識された項目の税効果を継続事業の外に配分することを要求している。しかし、IAS 第 12 号と SFAS 第 109 号は、過年度に継続事業の外で認識された項目に関する税金の配分に関しては異なっている。そのような項目は課税当局への報告額の不確実性の影響による変化や、繰延税金資産の回収の調査による変化や、税率、税法、企業の課税状態の変化によるかもしれない。IAS 第 12 号ではそのような税金を継続事業の外に配分することを求めているのに対して、SFAS 第 109 号では、特定の例外を除いて、継続事業に配分することを求めている。IAS 第 12 号のアプローチは backward tracing を要求するものとして、SFAS 第 109 号は backward tracing を禁止しているものとして説明されることがある。

本公開草案では、包括利益及び資本の構成要素への税金の配分にあたり、SFAS 第 109 号要求を適用することを提案している。(結論の根拠 BC90 項-BC96 項参照)。

質問 13A

この提案されたアプローチに同意するか？その理由は？

本公開草案は、包括利益及び資本の構成要素への税金の配分を第 29 項から第 34 項で扱っている。当審議会は、これらの項は SFAS 第 109 号で示されている規定と整合的であると考えている。

質問 13B

これらの項は、SFAS 第 109 号によって得られる結果との重要な相違を生じるか？もしそうであれば、その結果は SFAS 第 109 号により提供される情報より利用価値が高いか低いか？その理由は？

本公開草案は、IAS 第 12 号の規定に若干の修正を加えたものに基づくアプローチも示している(結論の根拠 BC97 項参照)。

質問 13C

そのようなアプローチは、第 29 項から第 34 項で提案しているアプローチよりもより有用な情報を提供すると考えるか？あなたの慣れ親しんでいる課税地域で整合的に適用できるか？その理由は？

質問 13D

IAS 第 12 号の規定に基づくアプローチに対する追加の提案は、そのアプローチのより整合的な適用を実現するのに役立つか？その理由は？

【関連項】 IN8(1)

本文第 29 項～第 34 項 (代替案 第 29A 項～第 34A 項)

適用ガイド 第 B34 項～第 B36 項

結論の根拠 第 BC90 項～第 BC96 項

【制度比較】

IAS12	SFAS109	公開草案	日本基準
その税金が同じ期又は異なった期に直接に資	税金費用(収益)は継続事業、廃止事業、臨時損	(SFAS109 に合わせる案) 税金費用を、取引等	資産の評価替えにより生じた評価差額が直接

<p>本に認識される取引又は事象から生ずる場合を除き、収益又は費用に認識する(58項)。</p> <p>資本に直接計上される項目に関する繰延税金は、資本に直接計上する(61項)。</p> <p>経常的活動からの損益に関する税金費用(収益)は純損益に認識する(77項)。</p>	<p>益、その他包括利益へ配分するほか資本に直接配分する。その配分にあたっての考え方は35項～38項に定められており、具体的なガイダンスは273項～276項に定められている。</p> <p>OCI項目に係る繰延税金資産・負債の金額の修正は、継続事業に係る損益に認識する。</p>	<p>に関連した包括利益の要素又は資本の区分と同じ区分に配分する。</p> <p>(IAS12に合わせる案)</p> <p>当初認識時の処理は上記と基本的に同じだが、過去に認識した繰延税金資産・負債の金額の修正は、当初認識による区分に従って配分する(OCI項目に関する変動はOCIに認識する)。</p>	<p>資本の部に計上される場合において、当該評価差額に係る繰延税金資産及び繰延税金負債の金額を修正したときは、修正差額を評価差額に加減して処理する。</p> <p>⇒ 評価・換算差額等に係る繰延税金資産・負債の金額の修正は、評価・換算差額等に加減する。(現行IAS12と同様)</p>
--	---	---	--

【結論の根拠】

- IAS 12 と SFAS 109 は、当期に継続事業以外で認識された項目の税効果を継続事業以外に配分する点では同じだが、過去に継続事業以外で認識された項目に関する税金の配分については相違している。IAS 12 ではそのような項目を継続事業の外に配分するのに対し、SFAS 109 では(特定の例外はあるが)継続事業に配分することを要求している。IAS 12 のアプローチは、backward tracing を要求しているものと説明され、SFAS 109 は backward tracing を禁止しているものと説明されることがある。
- 審議会は、以下のいずれを行うかを検討した。①IAS12 のアプローチを踏襲する、②SFAS109 の規定にコンバージェンスする、③backward tracing を要求すべき場合と禁止すべき場合の原則的な区別を行う、新しい税配分のアプローチを開発する。
- 税金を純損益または資本の構成要素に配分する新しいアプローチは、時間がかかりすぎるので、このコンバージェンス・プロジェクトの一部とすることはできないと当審議会は判断した。どのような新しいアプローチでも、配分の性質上、何らかの恣意的な要素を含むであろう。当審議会は SFAS 109 の配分アプローチを採用することにした。SFAS 109 のアプローチのほうが IAS12 よりも具体的な方法だからである。
- しかし、当審議会は、SFAS 109 の規定が複雑で、使いにくい場合もあり、直感に反する結果を生じる可能性もあることを認識している。当審議会は、基本的な考え方を変えずに、できるだけ規定を単純化した。この論点を公開草案で十分に探究し、回答者からできるだけ多くの情報を得るために、当審議会は IAS 12 の規定を基にしたアプローチ(B94 で述べた空白部分についての指針を追加)も作成した。コメント募集で両方のアプローチについて意見を求めている。

【コメントの方向性】

IAS 第 12 号の規定に若干の修正を加えたアプローチを支持することでどうか。

13C: 税率変更時に繰延資産の変動額を OCI 項目に賦課することになる点で日本の会計基準には整合する。

13D: 特に追加アプローチの提案はない。

現行の日本基準を前提にすれば、IAS 12 を基にしたアプローチ(OCI 項目に係る繰延税金資産・負債の税率変更等による変動は OCI 項目に加減する)を支持することになる。

【検討】

わが国では、現行の会計処理において実質的に OCI に相当するものがその他有価証券評価差額金のみであることから、税金費用の配分が重要な問題を及ぼしてこなかった。そのため、議論の対象となっている backward tracing が容易であり、IAS12 のアプローチも合理的なものとして受け入れることができる。

(今後退職給付や廃止事業に関連して事務が複雑になることを想定した場合は、同様の複雑な配分問題に直面することがありうる。)

〔考慮事項〕

- (1) SFAS 109 のアプローチでは、税率変更があった後に OCI 項目のリサイクリングを行う場合の計算がやや複雑になる。

例えば、その他有価証券評価差額金 100 について税率 40% で 40 の繰延税金負債を計上していた場合に、税率が 30% になったとすると、貸借対照表計上額は次のようになる。

現行の IAS 12： 評価差額金 70 繰延税金負債 30

SFAS 109 方式： 評価差額金 60 繰延税金負債 30 利益剰余金 10

この有価証券を売却した時に、SFAS 109 方式では、次のような仕訳となる。

(借)	評価差額金	60	(貸)	有価証券売却益*	100
	繰延税金負債	30			
	法人税等調整額	10			

(*) 税率変更時に利益に計上した 10 の戻入れ

- (2) OCI 項目がリサイクリングされるまでの変動は課税所得に影響しないので、それまでの税率変更等は純利益に影響させないほうが直感に合う。リサイクリング前の OCI 項目の変動を純利益に影響させないという純損益計算の基本的な考え方とも整合的といえる。
- (3) BC93 項で述べられている、繰越欠損金の発生源が複数の構成要素に分かれている場合の配分の困難性については、OCI 項目は繰越欠損金の発生源にも課税所得の発生源にもなっていないので、OCI 項目には関係がない。あくまで継続事業からの利益と廃止事業からの利益との間の配分だけの問題である。(ただし、リサイクリングを行わない場合には、実現時の課税所得に対応する純損益項目が認識されないため、過去の OCI 項目を当期の課税所得の発生源と見ることになる。)
- (4) SFAS 109 の配分アプローチを OCI 項目にまで適用することは必ずしも必然ではないと思われる。上記(2)(3)の要素を考慮すると、継続企業と廃止事業との間の税金費用の配分は SFAS 109 方式により、OCI 項目への配分は従来の IAS 12 方式によることも考えられるのではないかと。

質問14 - 連結納税申告を提出するグループでの当期税金及び繰延税金の配分

IAS第12号では、連結納税申告を提出するグループでの当期税金及び繰延税金の配分に関して言及していない。本公開草案は、グループを構成するメンバーへの分離または個別財務諸表の当期税金費用及び繰延税金費用の一部分の配分にあたっては、体系的で合理的な方法が適用されるべきであると提案している（結論の根拠 BC100 項参照）。

この提案に同意するか？その理由は？

【関連項】

適用ガイド 第B37項

結論の根拠 第BC100項

【制度比較】

IAS12	SFAS109	公開草案	日本基準
定めない。	連結上の当期税金費用及び繰延税金費用は各メンバーが個別の財務諸表を作成している時は配分しなければならない。その方法は体系的で合理的で広く確立された原則と整合的でない限りならない。(第40項)	連結ベースで納税申告をしている場合には税金費用を各企業に体系的かつ合理的な方法で配分しなければならない。各企業がそれぞれ分離された納税者であるかのごとく配分する方法がある。(第B37項)	連結納税制度を導入している場合には、納付される法人税については、法人税法において各納税主体ごとの個別帰属額が明確にされており、また、繰延税金については各連結納税主体ごとの個別所得見積額に応じて配分する手法が紹介されている(実務対応報告第7号)

【結論の根拠要約】

- SFAS109 では連結グループ内の各企業に税金を配分するガイダンスを提供している。SFAS109 は単一配分法を要求しておらず、体系的、合理的で基準に整合的な方法を求めている。審議会は SFAS109 の要求は税金を各企業に配分する取扱いに有益であり、そのようなガイダンスを含めることを提案している。

【コメントの方向性】**基本的には同意することでどうか。**

連結ベースで納税したとしても、連結グループの各企業それぞれに帰属する税金費用や税金資産負債の配分は必要であり、その差異の基本的な考え方を示すことは必要不可欠であると考えられる。

しかしながら、配分方法の合理性は、その連結納税制度の内容によって異なる事から、具体的な方法を示さず、体系的かつ合理的であるべき旨が明確になっていけば問題がないものと考えられる。

【検討】

わが国の連結納税制度では当期税金を各企業における個別帰属額を基礎に連結納税親会社に支払/受取を行う方法が明確になっており、また繰延税金についても各企業の一時差異を元にして繰延税金資産負債が測定されることが明らかとなっているので、具体的に本件のような問題には直面せず、本公開草案に沿ったとしても実務には影響がないものと考えられる。

質問15 - 繰延税金資産及び繰延税金負債の分類

本公開草案では、繰延税金資産及び繰延税金負債を、関連する財務諸表上の税金に関連しない資産負債の分類に基づき流動及び非流動に分類することを提案している（結論の根拠 BC101 項-BC102 項参照）。

この提案に同意するか？その理由は？

【関連項】 IN8(m)

本文 第35項

結論の根拠 第BC101項～第BC102項

【制度比較】

IAS12	SFAS109	公開草案	日本基準
IAS1で繰延税金資産・負債は流動項目で表示することを禁じている（IAS第1号第56項）。	繰延税金資産と負債を流動と非流動に区分しなければならないとしている（第41項）。	繰延税金資産と負債を関連する資産と負債の区分に応じて流動と非流動にわけなければならない。（第35項）	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流動資産又は投資その他の資産、流動負債又は固定負債にそれぞれ計上しなければならない（税効果会計基準第三1）

【結論の根拠要約】

- SFAS109は資産負債の区分の基本に従い、繰延税金資産を流動と非流動に区分することを求めている。一方IAS1では、関連する資産負債の区分に関係なく、繰延税金資産・負債を非流動に区分することを求めている。
- 審議会は関連する資産負債と整合性をとって流動と非流動に区分することがより有用な情報になると結論付けている。

【コメントの方向性】

基本的には同意することでどうか。

特に反対する理由がない。

【検討】

わが国の制度においても繰延税金資産負債は流動と固定に分解することを提案しており、国際的な会計基準と同じ取扱いになる。

質問 16 - 利息及び加算税の分類

IAS 第 12 号では、利息及び加算税の区分について言及していない。本公開草案では、利息及び加算税は継続的に適用される会計方針の選択事項であり、選択された方針は開示されるべきであると提案している（結論の根拠 BC103 項参照）。

この提案に同意するか？その理由は？

【関連項】 IN8(n)

本文 第 39 項

結論の根拠 第 BC103 項

【制度比較】

IAS12	SFAS109	公開草案	日本基準
特に定めない。	FIN48 において、利息は会計方針に従い法人税又は利息費用に、加算税は会計方針に従い法人税かその他の費用に、それぞれ区分されるとしている (FIN48 第 19 項)	企業が会計方針として選択するものであり、その方針を開示すべきであるとしている (第 39 項)	追徴額 (利子税を除く加算税等を含む) は「法人税、住民税及び事業税」の次にその内容を示す科目で表示することを原則とする (監査委員会報告第 63 号「諸税金に関する会計処理及び表示に関する監査上の取扱い」)。ただし重要性が乏しい場合には法人税、住民税及び事業税」に含めて表示することができる。利子税に関しては明示されていないが営業外費用で処理されていると考えられる。

【結論の根拠要約】

- FIN48 で加算税及び利子税は企業の会計方針によるものであり、その方針を開示することを求めている。本公開草案でその定めを追加することとした。また、FIN48 では加算税及び利子税の金額の開示を求めているが、この要請は含めない。もし利息や加算税が重要であれば、IAS 1 の 97 項に従い開示されるであろう。その重要性はその金額同様その性質にも依存することに留意している。

【コメントの方向性】**基本的には同意することでどうか。**

日本の税務上の加算税が Penalties に含まれ、利子税は Interest に含まれることは明確であるが、延滞税がいずれに含まれるのかは議論の分かれるところと思われる。監査委員会報告第 63 号では、利子税は「法人税、住民税及び事業税」の下に表示される追徴額の範囲から除かれているが、加算税及び延滞税は追徴額に含まれることから、FIN48 や ED の定めにかかわらず日本基準上は追徴税額 (重要性がない場合には法人税、住民税及び事業税) に含めて表示される。日本基準の方が選択の範囲が狭いので、特に ED に反対する必要もないと考えられるがどうか。

【検討】

わが国においては、加算税、利子税の取扱いが明確に定められており、会計方針として選択できるような定めではない。これにより、従来の会計処理は IFRS で許容される会計処理の一つに包含されることになり、実害はないものと考えられるが、日本基準においてその選択肢を拡大するか否かは今後検討の余地があるものと考えられる。

質問17 - 開示

本公開草案では、財務諸表をより有用なもの追加的な開示を提案している（結論の根拠 BC104 項-BC109 項参照）。

この提案に同意するか？その理由は？

審議会は、免除されない外国での所得に関する可能で追加的な開示も検討した。追加的な開示要求を提案しないこととした（結論の BC110 項参照）。

この事項に関する追加的で有用な開示について特別な示唆があるか？もしあるならば提供してほしい。

【関連項】

本文 第41項～第49項

結論の根拠 第 BC104 項～第 BC110 項

【制度比較】

IAS12	SFAS109	公開草案	日本基準
別紙1-3参照	別紙1-3参照	別紙1-3参照	別紙1-3参照

【結論の根拠要約】

- 審議会はコンバージェンスの観点からそれぞれの基準間での比較可能性が確保される開示を検討した。現状の IAS12 と SFAS109 の両方ない開示要求やこのプロジェクトにおける結論として必要と考えられる新しい開示について検討している。

【コメントの方向性】**税金の不確実性に関する注記については再検討を促したい。**

税金の不確実性に関する開示に関しては、その開示情報が主観的であり第三者の監査になじまないこと、課税当局に税務上のリスクを提示することになるなどの課題が指摘されており、開示に関しては慎重に検討すべき事項であると考えます。

また、外国の所得に関する追加的な開示要請については公開草案通り求める必要はないものと考えます。

【検討】

日本基準における税効果会計に関する開示の要請はあまり多くはなく、仮に本公開草案を適用した場合は相当数の注記事項が追加費用されることになる。多くの注記事項は、例外的な適用に関連する事項であり、開示を求めることに一定の合理性が認められるもの、税金の不確実性に関する注記についてはその適用と合わせて十分な検討が必要であると考えられる。

質問 18 - 適用時期及び経過措置

本公開草案の第 50 項から第 52 項は IFRS を適用する企業の経過措置の提案を意図しており、C2 項は初度適用の場合の経過措置を意図している(結論の根拠 BC111 項-BC120 項参照)。この提案に同意するか?その理由は?

【関連項】

本文 第 50 項～第 52 項

結論の根拠 第 BC111 項～第 BC120 項

【制度の概要】

- 本 IFRS 案の最初の適用年度には 51 項と 52 項と一致した適用が求められる。企業は、資産負債の変化の純額を利益剰余金の調整として認識しなければならない。企業はこの改正をすべての事象、取引に適用する。
- (51 項) 最初の事業年度の開始財政状態計算書においてこの改正を適用するに当たり、過年度において認識した損益、その他の包括利益や資本に直接反映させた金額の累積額を修正するための利益剰余金とその他包括利益間の移転をすることはできない。
- (52 項) B13(c)でカバーされている取引(企業結合以外の当初認識時)により取得した資産及び受入れた負債について、あたかも企業結合の外で取得価額により取得したとみなして取り扱わなければならない。
- (C2 項) IFRS 初度適用時に改正 IFRS を適用するが、移行日が改正 IFRS の公表日前である場合、適用前の期間において IAS 第 12 号を適用することを選択することができる。

【コメントの方向性】

(それぞれに対する見解の方向性を整えた後に改めて検討。)

追加検討 - 未実現利益の税効果において適用する税率**【関連項】**

本文 第45項～第49項

結論の根拠 第BC45項～第BC49項

【制度比較】

IAS12	SFAS109	公開草案	日本基準
特に定めなし	例外的適用として、ARB第51号「連結財務諸表」の連結グループ内の未実現取引に係る税金の支払の取扱（支払った金額を繰延税金とする定め）を修正せず、買い手税務基準額と連結財務諸表で報告された原価との差額に繰延税金資産を認識することを禁止している。(第9項(e))	特に定めなし	売却年度の課税所得に適用された法定実効税率を用いること、その後税率変更があっても繰延税金資産の金額を変更しないこと、将来減算一時差異の額は売却元の売却年度における課税所得額を超えてはならない旨等が明記されている(連結税効果実務指針13項、15項)。

【結論の根拠要約】

- 棚卸資産の移動など、複数の課税地域間の連結グループ内の資産の移動は時に課税事象となる。このような取引には売却された地域で課税所得（損失）が計上され、買い手の課税地域では、新しい課税基準額が確立される。SFAS109の第9項(e)では、グループ間取引により売り手が支払った税金を繰延税金にし、買い手の課税地域における課税基準額と連結財務諸表上のその帳簿価額の差額を一時差異として認識することを禁止している。IAS12では類似の除外規定はなかった。
- 審議会はグループ内の複数の課税地域間での棚卸資産や他の資産の販売取引の税務上の結果は、グループ外の二つの団体（両地域の課税当局）を含んでいることに留意している。取引の帰結を認識することは当期の経済的事象を忠実に表現することである。加えて、税務上の帰結を認識しないことは、一時差異アプローチの例外となる。
- 審議会はグループ内取引における一時差異アプローチに対して例外を設けないと結論付けた。グループ内取引に関する追加的な開示はBC108で議論される。

【コメントの方向性】**特にコメントしないことかどうか。**

米国基準及び日本基準では、例外的にすでに確定して納付された税金と連結上のあるべき税金費用との差額を調整するための繰延法的な思考で税効果会計の適用を求めており、設例にもあるように、税引前利益と税金費用との対応関係が適切に図られることが期待できる。この論点は、資産負債法アプローチの原則を貫くか、損益計算の適切な対応を優先するかの選択肢の問題であると考えられる。

資産負債法アプローチに関する例外的な適用を削除していくという方向性と整合的な処理を求めていく観点において、本提案を受け入れ、特にコメントを発しないこととしてはどうか。(このアプローチを受け入れるならば、日本基準での適用を見直す必要がある。)

【検討】

日本基準では、グループ内の未実現損益についてのみ繰延法的な思考を採用し、実際に納付した時点の税率で計算した納付税金を将来に繰り延べており、これにより、連結上その損益が実現した期とそれに見合う税金費用を対応させている。

設例にもあるように、公開草案によった場合税率の変更時などにおいてゆがみが生じることがあるものの、一貫した考え方に基づく会計処理が可能であるため、公開草案の会計処理を受け入れることとしてはどうか。

現行規定では、未実現利益を計上した年度の実効税率を保持しつつ連結上の修正を行う必要があるが、公開草案では、期末一時差異に対してその期の法定実効税率を乗じて繰延税金を計上することになり、結果として会計処理の簡素化となると考えられる。

【設例】

(X1年)

同一連結グループ内のA国にあるA社は、B国にあるB社に棚卸資産を販売した。A社が800で購入した棚卸資産を1000でB社に販売している。期末時点でB社はこの棚卸資産を外部に販売していない。連結上は未実現利益を消去して800で計上している。A国の税率は20%、B国では30%である。A社はこの利益に対して40の法人税を払った。

(X2年)

B社は棚卸資産1000を1300で販売した。これによる利益300に対する税金90を支払った。

(国際会計基準)

(X1年) $(1000-800) \times 30\% = 60$ を繰延税金資産/法人税等調整額とする。

(X2年) 上記60について法人税等調整額/繰延税金資産とする。

(米国基準/日本基準)

(X1年) $(1000-800) \times 20\% = 40$ を繰延税金資産/法人税等調整額

(X2年) 上記40について法人税等調整額/繰延税金資産 とする。

	IAS/公開草案		米国基準/日本基準	
	X1年	X2年	X1年	X2年
売上高	0	1,300	0	1,300
売上原価	0	800	0	800
税引前利益	0	500	0	500
法人税等	-20	150	0	130
税引後利益	20	350	0	370
棚卸資産	800	0	800	0
繰延税金資産	60	0	40	0

以上

IASB作業計画(2009年4月30日時点)(仮訳)

以下のタイムテーブルは、文書の公表日についての、現在の最善の予測である。発効日の設定の際にボードはすべての関連する要因を検討するが、改訂版及び新基準の発効日は通常公表日の6-18ヵ月後である。適切な状況では、新基準の早期適用が認められる。

IASBは、作業計画が2010年及び2011年にいくつかのプロジェクトの完成を予定していることを認識している。IASBは、IFRSを適用する企業が整然と新しい要求に移行できることを助けるため、発行日をずらすことを考える予定である。

また、IASBは、結論に至る前に関係者との協議を含む確立されたデュー・プロセスと首尾一貫した方法でこれらの作業を行って、いく必要性を認識している。そのため、完成の日程はプロジェクトの進展を通じて受領するインプットによって変更される可能性がある。

	金融危機関連プロジェクト							IASB-FASBの協力		対応するASBJ 専門委員会 又はWG
	公表予定							MoU 注1	共同 注2	
	2009 Q2	2009 Q3	2009 Q4	2010 H1	2010 H2	2011	2011+			
コメント募集のための提案を公表										
認識の中止 (ED、コメント期限2009年7月31日)	RT			IFRS				✓	✓	特別目的会社
現在開発中の文書										
連結	RT		IFRS					✓	✓	特別目的会社
公正価値測定ガイダンス	ED		RT	IFRS				✓		金融商品
金融商品 (IAS第39号の置換え)			ED	IFRS				✓	✓	金融商品
最近完了したプロジェクト										
組込デリバティブ (IAS第39号/IFRIC第9号) 改訂が2009年2月に公表され、2009年6月30日以後終了事業年度から適用。										
金融商品: 開示の強化 改訂が2009年2月に公表され、2009年1月1日以後開始事業年度から適用。										
負債性商品への投資 受け取ったコメントを踏まえ、ボードは本改訂を進めないことを決定した。ボードは、IAS第39号のより広範な検討の一環として、減損を検討することを決定した。										
公正価値測定及び金融商品の減損 (FASBスタッフ意見書一見解の募集) 受け取ったコメントを踏まえ、ボードは、IAS第39号のより広範で、かつ緊急の検討の一環として、減損を検討することを決定した。										

	新基準							IASB-FASBの協力		対応するASBJ 専門委員会 又はWG
	公表予定							MoU 注1	共同 注2	
	2009 Q2	2009 Q3	2009 Q4	2010 H1	2010 H2	2011	2011+			
コメント募集のための提案を公表										
収益認識 (DP、コメント期限2009年6月19日)				ED		IFRS		✓	✓	収益認識
リース (DP、コメント期限2009年7月17日)				ED		IFRS		✓	✓	リース会計
法人所得税 (ED、コメント期限2009年7月31日)					IFRS			✓	✓	国際対応
現在開発中の文書										
排出権取引			ED		IFRS				✓	排出権取引
財務諸表の表示				ED		IFRS		✓	✓	財務諸表表示
資本の特徴を有する金融商品			ED			IFRS		✓	✓	負債と資本WG (国際対応)
中小企業のためのIFRS	IFRS									国際対応
保険契約			ED			IFRS			✓	保険WG (国際対応)
ジョイント・ベンチャー		IFRS						✓		特別目的会社
経営者による説明	ED				CG					国際対応
退職後給付(年金を含む)		ED				IFRS		✓		退職給付
料金規制活動		ED		IFRS						国際対応

	改訂							IASB-FASBの協力		対応するASBJ 専門委員会 又はWG
	公表予定							MoU 注1	共同 注2	
	2009 Q2	2009 Q3	2009 Q4	2010 H1	2010 H2	2011	2011+			
コメント募集のための提案を公表										
なし										
現在開発中の文書										
年次改善2008-2010		ED		IFRS						国際対応
年次改善2009-2011					ED	IFRS				国際対応
廃止事業 (IFRS第5号)			IFRS						✓	財務諸表表示
1株当たり利益 (IAS第33号)					IFRS				✓	1株当たり利益
IFRSの初度適用 (IFRS第1号): 追加の免除規定		IFRS								国際対応

改訂										対応する ASBJ 専門委員会 又はWG
	公表予定							IASB-FASBの協力		
	2009 Q2	2009 Q3	2009 Q4	2010 H1	2010 H2	2011	2011+	MoU 注1	共同 注2	
IFRIC第14号「IAS第19号—確定給付資産の制限、最低積立要件及びそれらの相互関係」改訂	IFRS									退職給付
負債 (IAS第37号改訂)			IFRS							引当金
関連当事者開示 (IAS 24)		IFRS								国際対応
株式報酬:グループ企業による現金決済型の株式報酬取引 (IFRS第2号とIFRIC第11号)	IFRS									国際対応
最近完了したプロジェクト										
年次改善2007-2009 改訂が2009年4月に公表。										

概念フレームワーク										対応する ASBJ 専門委員会 又はWG
	公表予定							IASB-FASBの協力		
	2009 Q2	2009 Q3	2009 Q4	2010 H1	2010 H2	2011	2011+	MoU 注1	共同 注2	
コメント募集のための提案を公表										
なし										
現在開発中の文書										
フェーズA: 目的及び質的特性		Final chapter							✓	基本概念WG
フェーズB: 構成要素、認識					DP				✓	基本概念WG
フェーズC: 測定			DP		ED				✓	基本概念WG
フェーズD: 報告企業		ED		Final chapter					✓	基本概念WG
IASBとFASBは、プロジェクトの個々のフェーズが完了次第、その概念フレームワークの各章を改訂する。フェーズEからH、「表示及び開示」、「目的(purpose)及び地位」、「非営利企業に対する適用」及び「残りの論点」は開始されていない。										

リサーチ及びその他プロジェクト										対応する ASBJ 専門委員会 又はWG
	公表予定							IASB-FASBの協力		
	2009 Q2	2009 Q3	2009 Q4	2010 H1	2010 H2	2011	2011+	MoU 注1	共同 注2	
現在開発中の文書										
採掘産業 (オーストラリア、カナダ、ノルウェー及び南アフリカの設定主体の代表者によりIASBのために作成)	DP				AD					国際対応
共通支配下の取引は、2007年12月にアジェンダに追加された。金融危機に関連するプロジェクトで作業中のスタッフが、可能になった際に、作業が開始される。										
政府補助金プロジェクトに関する作業は、収益認識、関連当事者及び排出権取引プロジェクトの進捗を待つ間、延期される。										
2007年12月、IASBは、無形資産プロジェクトをアクティブ・アジェンダに追加しないことを決定した。各国基準設定主体(NSS)は、可能性のある将来のプロジェクトのためにリサーチを実施している。オーストラリア会計基準審議会(AASB)は、ディスカッション・ペーパー「内部創設無形資産の当初の会計」を公表した。										

略語について:

- AD アジェンダ決定(当該トピックのアクティブ・アジェンダへの追加)
AG アドバイザリー・グループ
CG ガイダンスの完成
DP ディスカッションペーパー
ED 公開草案
IFRS 国際財務報告基準
RT 円卓会議
TBD 未定

注:

- 1 このプロジェクトは、FASBとIASBが基準設定のコンバージェンスを示すために達成することを合意したマイルストーンが示されている覚書(MoU)の一環である。
2 プロジェクトは、FASBとの共同プロジェクトとして行われている。「ジョイント・ベンチャー」及び「退職後給付」は、FASBでは取り組んでいないものの、いずれの場合も、IASBは関連するIFRSを改善することをコミットしている。