

---

|        |  |
|--------|--|
| プロジェクト | IFRS 適用課題対応  |
| 項目     | 【報告事項】IAS 第 37 号「引当金、偶発負債及び偶発資産」－<br>法人所得税以外の税金に係る支払 |

---

## I. 本資料の目的

1. 本資料は、2018 年 5 月の IFRS 解釈指針委員会（以下「IFRS-IC」という。）会議において議論された、法人所得税以外の税金に係る支払の取扱いについて、IASB スタッフの分析及び IFRS-IC での議論の内容についてご意見をいただくことを目的として作成している。

## II. 背景

2. IFRS-IC は、IAS 第 12 号の範囲に含まれない不確実な税務処理に係る支払（すなわち、当該支払は法人所得税以外の税金に係るものである）の会計処理方法についての質問を受けた。
3. 要望書<sup>1</sup>に寄せられた事例は次のとおりである（下線追加）。
  - (1) 企業は、税務当局と係争中である。
  - (2) すべての証拠（税務当局への支払の状況を含む。）を考慮し、企業は、係争金額に関連して、将来、経済的便益の流出が要求される可能性は高くない（not probable）と判断し、「引当金、偶発負債及び偶発資産」の定め適用において負債を認識していない。
  - (3) 特定の状況及び国・地域により、企業は罰金又は利息を回避するために、企業は任意で係争中の金額を支払う場合がある。支払は、係争解決まで税務当局により第三者に預託されるケースも多い。
  - (4) 係争の解決時には、結果が企業に有利となった場合には、支払額が税務当局から返還され、不利となった場合には税金負債の支払に充当される。
  - (5) また、要望書の質問では、次の前提が置かれている。
    - ① 企業が任意で係争中の金額を支払う場合の会計上の取扱いに限定されて

---

<sup>1</sup> 本要望書は、欧州証券市場監督局（European Securities and Markets Authority, ESMA）から寄せられたものである。本論点について、IFRS に明確な定めがなくばらつきが認められていること、また本論点であげられたような支払いは多くの国・地域において一般的であることから明確化が要望されている。

いる。

- ② 要望書の提出者は、係争金額に対して負債を認識しないことの適切性をIFRS-ICに問うものではないことを明確にしている。

**(見解)**

4. 要望の提出者は、この論点について次の2つの見解が考えられるとしている。

(1) 見解1：資産として認識する。

(主な理由)

- 支払額は、将来係争が解決した場合の税額の支払に充当されるか返還されるものであり、資産の存在に不確実性はない。また、将来の事象の不確実性は、資産の回収手段（返還されるか将来の負債を決済するか）に影響するものであり、その存在に影響するものではない。

(2) 見解2：費用として認識する。

(主な理由)

- IAS第37号第10項を適用して偶発資産であると考えべきである。係争の帰結は不確実であり、その不確実性により、資産の回収手段のみならず、資産の存在に不確実性が生じることになる。企業は、返還がほぼ確実である範囲内で資産を認識すべきである（下線追加）。

**関連する基準**

**【IAS第37号】**

10 次の用語は、本基準では特定された意味で用いている（一部のみ抜粋）。

引当金とは、時期又は金額が不確実な負債をいう。

負債とは、過去の事象から発生した企業の現在の債務で、その決済により、経済的便益を有する資源が企業から流出する結果となることが予想されるものである。

偶発資産とは、過去の事象から発生し得る資産のうち、その存在が確認されるのが、企業が完全には統制できない将来の1つ又は複数の不確実な事象の発生又は不発生によってのみであるものをいう。

14 引当金は、次の場合に認識しなければならない。

- (a) 企業が過去の事象の結果として現在の債務（法的又は推定的）を有しており、
- (b) 当該債務を決済するために経済的便益を有する資源の流出が必要となる可能性が高く、
- (c) 当該債務の金額について信頼性のある見積りができる場合
- これらの条件が満たされない場合には、引当金を認識してはならない。

- 31 企業は、偶発資産を認識してはならない。
- 32 偶発資産は、通常、経済的便益の流入の可能性を企業に生じさせる計画外又は他の予想外の事象から発生する。一例は、企業が法律手続を通じて進行中の請求で、その結果が不確実な場合である。
- 33 偶発資産は、財務諸表には認識されない。実現しない可能性のある収益を認識する結果となるからである。しかし、収益の実現がほぼ確実になった場合には、関連する資産はもはや偶発資産ではないので、それを認識することは適切である。
- 34 偶発資産は、第89項の要求により、経済的便益の流入の可能性が高い場合に開示される。
- 35 偶発資産は、進展状況が適切に財務諸表に反映されるようにするために継続的に検討される。経済的便益の流入の発生がほぼ確実になった場合には、当該資産及び関連する収益を、当該変化が発生した期間の財務諸表に認識する。経済的便益の流入の可能性が高くなった場合には、企業は偶発資産を開示する（第89項参照）。

### III. 2018年3月及び5月のIFRS-IC会議における議論

#### アウトリーチ

5. IASB スタッフは、本論点についてアウトリーチを実施し、12名（監査法人6、基準設定主体5、規制当局1）から回答を得た。IASB スタッフの取りまとめは次のとおりである。

| 質問                      | 回答             | 回答数及び備考                                   |
|-------------------------|----------------|---|
| (質問1)<br>当該取引は一般的であるか   | 一般的である         | 10名(うち、2名は当該支払は、任意ではないと回答)                |
|                         | 一般的ではない        | 1名  |
| (質問2)<br>どのような会計処理が一般的か | 資産として認識する(見解1) | 10名                                       |
|                         | 費用として認識する(見解2) | 2名(うち1名は、資産計上は合理的ではないと回答、また1名はばらつきがあると回答) |

## IASB スタッフの分析

### (資産計上か費用処理か)

#### 任意の支払は資産の定義を満たすか

6. IASB スタッフは、主に次の理由から、資産の定義を満たすと考えている。

(1) 旧概念フレームワーク(2018年3月のスタッフ・ペーパーで提示された分析)

- ① 任意の支払は、過去の事象の結果生じたものであり、企業が支配し、将来の経済的便益が企業に流入すると期待される資源である。これは、係争の解決により、企業が次の権利を得ることができることにより裏付けられる。
  - 係争の帰結が企業にとって有利となった場合…税務当局からの返還として現金を受領する。
  - 係争の帰結が企業にとって不利となった場合…税金負債を決済するために当該支払を利用する。
- ② 企業に流入する将来の経済的便益の形態に不確実性はあるが、企業に流入する将来の経済的便益から得られる資源は企業が支配している。

#### 関連する基準

##### 【旧概念フレームワーク】

4.4 (a) 資産とは、過去の事象の結果として企業が支配し、かつ、将来の経済的便益が当該企業に流入すると期待される資源をいう。

#### 資 産

4.8 資産に具現化された将来の経済的便益とは、企業への現金及び現金同等物の流入に直

接的に又は間接的に貢献する潜在能力である。その潜在能力は、企業の営業活動の重要な部分をなす生産能力であるかもしれない。また、それは、現金又は現金同等物への転換可能性、又は代替的な生産工程が生産原価を低減させる場合などのように、現金流出額を減少させる可能性であるかもしれない。

- 4.9 企業は、通常、得意先の要望又はニーズを満たすことが可能な財又はサービスを生み出すために資産を使用する。それらの財又はサービスは、得意先の要望又はニーズを満たすことができるので、得意先はそれらに対して支払を行い、したがって当該企業のキャッシュ・フローに貢献する。現金それ自体は、他の資源を支配する力があるため、企業にサービスを提供する。
- 4.10 資産が有する将来の経済的便益は、さまざまな方法で企業に流入するであろう。例えば、資産は次のように用いられる可能性がある。
- (a) 単独で又は他の資産と結合して、企業が販売する財又はサービスの生産に用いられる。
  - (b) 他の資産と交換される。
  - (c) 負債の決済に用いられる。
  - (d) 当該企業の所有者に分配される。

(2) 2018年概念フレームワークにおける再検討（2018年5月のスタッフ・ペーパーで提示された分析）

2018年3月にIASBが公表した「財務報告に関する概念フレームワーク」（以下「2018年概念フレームワーク」という。）における資産の新しい定義においても、次の理由により2018年3月のIFRS-ICの決定を変更する必要はないと結論付けている。

- ① 過去の事象（支払の実行）により、企業は、将来の経済的便益を生み出す潜在能力を有する権利を得ることになる。
- ② 係争の帰結により、企業は、税務当局からの返還として現金を受領するか、税金負債を決済するために支払を利用するか、いずれかの権利を得ることになる。企業に流入する将来の経済的便益の形態（すなわち、現金としてか、負債の決済としてか）には不確実性はあるが、いずれの形態においても、支払により、将来の経済的便益に対する権利が生じることに不確実性は無く、また、企業がその権利を支配していることに不確実性は無い（他の企業が支払から流入する可能性のある将来の経済的便益を獲得することは無い）。

また、2018年概念フレームワークの関連する基準、及び新しい資産の定義をどのタイミングで適用すべきかに関するスタッフの分析は、別紙1に示している。

### 支払は偶発資産の定義を満たすか

7. IASB スタッフは、当該支払は前述の分析どおり資産であり、発生し得る資産ではないため、偶発資産ではないと考えている。
- (1) 要望書に記載された事例では、IAS 第37号を適用して負債を認識していない限りにおいて税金負債の存在には不確実性があるが、資産の存在には不確実性はない。前述のとおり、将来の経済的便益は、現金か、または係争の解決時にもみ発生する負債の決済という形で企業に流入する。
- (2) 要望書では、見解2を支持する理由として、IAS 第37号第32項における偶発資産の例の記載「偶発資産は、通常、経済的便益の流入の可能性を企業に生じさせる計画外又は他の予想外の事象から発生する。一例は、企業が法律手続を通じて進行中の請求で、その結果が不確実な場合である。」(スタッフ・ペーパーでは下線のみ引用)を参照している。同32項の例では、企業が他の当事者に対する法的請求権を追求し、その結果として将来の経済的便益が流入する(又はしない)こととなるものであり、企業は支払を行っていない。したがって、同32項の例示は、要望書における事例とは異なるものである。

### IASB スタッフの結論

8. 要望書の事例に基づき、IASB スタッフは、見解1を支持している(すなわち、税務当局局への任意の支払により、企業は資産を認識する。)
9. また、次の結論を示している。
- (1) アウトリーチの回答では、税務当局への支払が任意でないケースもある。支払が任意であるか否かは、それ単独では、分析に影響するものではないため、支払が強制である場合も同様の結論である<sup>2</sup>。
- (2) 当該結論は、類似の論点に関するIFRS-ICの過去のアジェンダ決定の見解<sup>3</sup>(た

<sup>2</sup> 2018年5月のIFRIC Updateでは、要望書の前提として、任意の支払と税務当局からの強制による支払のいずれかとされている。

<sup>3</sup> 2014年7月のアジェンダ決定「IAS 第12号『法人所得税』—不確実な税務ポジションに当期法人所得税の認識」。この事例では、税務調査により追加的な課税が生じた際に、企業がその課税への異議申立てを意図している場合でも、税法が即時の支払を要求している。また、企業は当該現金の一部又は全部を回収すると見込んでいるが、確実ではない(not certain)と考えている。このアジェンダ決定の中では、支払のタイミングは当期に認識する税金費用の金額に影響を与えてはならないとの見解が示されて

だし、このアジェンダ決定は、IAS 第 12 号の適用範囲に含まれる法人所得税に関連したものである。)と整合している。このアジェンダ決定における見解と整合的に、税務当局への支払のタイミングにより、費用認識に影響を及ぼしてはならないと考える。見解 2 を採用した場合、企業が税務当局に任意に支払を行ったときには、支払った金額を費用として認識するが、支払を行わなかった場合は、少なくとも将来まで当該費用を認識しないことになる。そのような対応は適切ではないと考える。

### (適用される IFRS 及び当初認識後の対応)

10. 税務当局に企業が支払った資産は、将来の経済的便益を受け取る権利を表すものである。IASB の見解では、IFRS 基準において、当該資産が適用対象となる明確な規定はないと考える<sup>4</sup>ため、IAS 第 8 号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」に従って、認識する資産に対する会計方針を選択することになる。
11. 要望書の事例においては、企業は係争金額に係る負債を認識していない。IASB スタッフは、潜在的な税金の支払義務は、IAS 第 37 号第 10 項の偶発負債の定義を満たすと考えている。IAS 第 37 号第 30 項は、「偶発負債は、経済的便益を有する資源の流出の可能性が高くなったかどうか継続的に検討される。」としている。したがって、係争金額について資源の流出が要求される可能性が高くなった場合には、可能性が変化した期間の財務諸表において引当金を認識し、資産及び負債の会計処理において、税務当局への支払の影響を検討すべきである。

## 2018 年 3 月の IFRS-IC 会議の議論の概要

### (資産計上すべきか、費用として認識すべきか)

12. 要望書の事例で示されたとおり、負債についての企業の評価が正しいという前提であることを強調し、資産のみに焦点をあてた場合には、企業は資産を認識するという IASB スタッフの提案について賛成するという意見が大半であった。
13. 見解 1 を支持する意見として、次の意見が聞かれた。
  - (1) 税務当局への支払は、資産そのものであり、将来の経済的便益を獲得する可能性を問わず偶発資産ではない。

いる。

<sup>4</sup> 要望書及び IFRS-IC 会議でのスタッフの説明では、IAS 第 38 号「無形資産」第 70 項の前払の規定を類推適用できる可能性が示唆されているが、IASB スタッフの説明によれば、当該規定は非貨幣性項目の例であるため、類推適用は適切ではないという主旨の説明がなされている。

- (2) 見解 2 を採用した場合、支払を行うか否かによって費用として認識すべき金額が異なることとなるため、適切ではない。費用は、負債を認識すべきとする時点で生じるものであり、負債を認識する必要が無い場合には生じない。

14. ただし、次の懸念も寄せられた。

- (1) 資産計上できるというのは、将来、経済的資源の流出が要求される可能性は高くないことを評価した後の話である。資産が戻ってくるという十分な蓋然性が無い場合には費用処理すべきなのではないか。
- (2) この事例においては、資産計上することが正しい回答のように思えるが、実務においては資産計上を裏付けることは困難である。

## 2018 年 5 月の IFRS-IC 会議の議論の概要

### (2018 年概念フレームワークの影響について)

- 15. 2018 年 5 月の IFRS-IC の会議では、本論点の支払について、資産の定義を満たしているという事務局の結論は、2018 年概念フレームワークにおける新しい資産の定義のもとでも変更されないという IASB スタッフの提案については、おおむね支持が得られていたが、次の懸念が寄せられた。
  - (1) 2018 年概念フレームワークの適用のタイミングについては、IASB の意図も含めて慎重に考える必要がある。
  - (2) IASB スタッフが示しているアジェンダ決定案の提案に 2 つの資産の定義が言及されていることについて、2018 年概念フレームワークと、個々の IFRS における資産又は負債の認識及び測定に関する定めとの関係について混乱が生じる可能性がある。
  - (3) 本論点は、2018 年概念フレームワークを適用する最初の例になる。新しい定義の適用についてより明確にすべきではないか。
  - (4) 資産の認識については、概念フレームワークにより明確であると考えられるが、認識及び測定については何をどのように適用すべきかが明確ではない。
- 16. 上記の意見を受けて、IFRS-IC 議長からは、2018 年概念フレームワークの適用に関連する論点であるため、IASB に意見を聞くこととし、それを踏まえて IFRS-IC に持ち帰って再度議論する旨の発言がなされた。



#### IV. 今後の予定

34. 本論点は 2018 年概念フレームワークを参照する初めての事例になりうるため、2018 年概念フレームワークの考え方について IASB に諮ったうえで、再度 IFRS-IC で議論される予定である。

以 上

## 別紙1 新しい概念フレームワークにおける IASB スタッフの分析

### 論点1：要望書に記載された支払の分析において、新しい資産の定義を検討すべきか

1. IASB スタッフは、2018年概念フレームワークの資産の定義の適用について、次のとおり考えている。
  - (1) 新しい資産の定義の公表により、IFRS には2つの資産の定義が存在することになる。個々のIFRSにおいては、基準の改訂がなされるか、新しい基準において新しい資産の定義が参照されるまでは、旧定義を参照したままとなる<sup>5</sup>。
  - (2) ただし、IASB が2018年概念フレームワークを適用した基準を公表する前であっても、次のとおり、IAS 第8号を適用する場合に、2018年概念フレームワークの新しい資産の定義を参照することも可能な場合がある。
    - ① ある基準が資産の識別を取扱っているとしても、必ずしも要望書で取り上げられている事項と「類似の事項や関連する事項」を取扱っていることを意味するものではない。IAS 第38号には資産の定義が含まれており、資産の識別、認識及び測定を扱っているが、IAS 第38号で扱っているのは非貨幣性資産である。本論点は、貨幣性資産を取扱うものであり、その潜在的な経済的便益は確定できるものの、係争の結果により異なる2つの方法で獲得されるものである。このような論点は、概念フレームワーク（経済的便益がとりうる形態についての議論が含まれる。）で扱われている。
    - ② 2018年概念フレームワークの公表により、IAS 第8号の結果的修正がなされ、IAS 第8号は、2018年概念フレームワークを参照できることとなる。企業は、強制適用日（2020年1月1日以後開始される会計期間）より前に2018年概念フレームワークを早期適用できる<sup>6</sup>。

### 論点2：新しい資産の定義により、2018年3月のIFRS-ICの結論は変更されるか

---

<sup>5</sup> IASB スタッフの分析によれば、取引等に具体的に当てはまるIFRSが存在しない場合に、IAS 第8号のヒエラルキーを適用して資産又は負債が生じる取引に他のIFRSを適用した場合（事務局注：IAS 第8項第11項(a)における、類似の事項や関連する事項を扱っているIFRSの要求事項を参照するとする定めを適用した場合）にも、まだ新しい定義に基づいて作成されたIFRSは存在しないため、古い資産の定義を参照することになると説明されている。

<sup>6</sup> IASB スタッフは、IAS 第8号の結果的修正（事務局注：「IFRS基準における概念フレームワークへの参照の改訂」IAS 第8号第54G項）では、IAS 第8号のヒエラルキーの適用において、IFRS 第14号「規制繰延勘定」については2018年概念フレームワークを参照することを禁止しているが、それ以外の取引については特段明記されていないため、2018年概念フレームワークの参照が認められるということが示唆されているとの分析を示している。

2018年概念フレームワークにおける資産の定義は、次のとおりである。

2. 2018年3月にIASBが公表した「財務報告に関する概念フレームワーク」（以下「2018年概念フレームワーク」という。）における資産の新しい定義においても、2018年3月のIFRS-ICの決定を変更する必要はないと結論付けている。
  - (1) 過去の事象（支払の実行）により、企業は、将来の経済的便益を生み出す潜在能力を有する権利を得ることになる。
  - (2) 係争の帰結により、企業は、税務当局からの返還として現金を受領するか、税金負債を決済するために支払を利用するか、いずれかの権利を得ることになる。企業に流入する将来の経済的便益の形態（すなわち、現金としてか、負債の決済としてか）には不確実性はあるが、いずれの形態においても、支払により、将来の経済的便益に対する権利が生じることに不確実性は無く、また、企業がその権利を支配していることに不確実性は無い（他の企業が支払から流入する可能性のある将来の経済的便益を獲得することは無い）。

## 関連する基準

### 【2018年概念フレームワーク】

#### 資産の定義

- 4.3 資産とは、企業が過去の事象の結果として支配している現在の経済的資源である。
- 4.4 経済的資源とは、経済的便益を生み出す潜在能力を有する権利である。

#### 経済的便益を生み出す潜在能力

- 4.14 経済的資源は、経済的便益を生み出す潜在能力を有する権利である。この潜在能力が存在するためには、当該資源が経済的便益を生み出すことが確実である必要はなく、可能性が高いことさえ必要ない。必要なのは、権利がすでに存在していて、それが他者に利用可能な経済的便益を超える経済的便益を生み出すであろう状況が少なくとも1つはあるということである。
- 4.15 たとえ経済的便益を生み出す蓋然性が低い場合であっても、権利は経済的資源の定義を満たす可能性がある。ただし、その蓋然性の低さは、当該資産についてどのような情報を提供するのか及び当該情報をどのように提供するのかに関する決定に影響を与える可能性がある。そうした決定には、資産を認識するかどうか（5.15項から5.17項参照）及びどのように測定するのかに関する決定が含まれる。
- 4.15 経済的資源は、例えば、下記のうち1つ又は複数を行う権利を企業に与えることによっ

て、企業にとっての経済的便益を生み出す場合がある。

- (a) 契約上のキャッシュ・フロー又は他の経済的資源の受取り
- (b) 有利な条件での他者との経済的資源の交換
- (c) キャッシュ・インフローの創出又はキャッシュ・アウトフローの回避（例えば、下記による）
  - (i) 財の生産又はサービスの提供のために、経済的資源を単独で又は他の経済的資源との組合せで使用
  - (ii) 他の経済的資源の価値を増進するために経済的資源を使用
  - (iii) 経済的資源の他者へのリース
- (d) 経済的資源の売却による現金又は他の経済的資源の受取り
- (e) 経済的資源の移転による負債の消滅

## 支配

- 4.19 支配は、経済的資源を企業に結び付ける。支配の判定は、企業がどのような経済的資源を会計処理すべきなのかを識別するのに役立つ。例えば、企業が不動産全体を支配せずに不動産に対する比例的な持分に対する権利を有している場合がある。そのような場合、企業の資産は、不動産に対する持分（これは企業が支配している）であり、不動産そのもの（これは企業が支配していない）ではない。
- 4.20 企業は、経済的資源の使用を指図してそこから生じる経済的便益を獲得する現在の能力を有している場合には、経済的資源を支配している。支配には、他の者が経済的資源の使用を指図すること及びそこから生じる可能性のある経済的便益を得ることを妨げる現在の権利が含まれる。したがって、ある者が経済的資源を支配している場合には、他の者は当該資源を支配していないことになる。

## 別紙2 IASB スタッフによる 2018 年 5 月のアジェンダ決定案の提案

1. 2018 年 5 月のスタッフ・ペーパーでは、IASB スタッフの分析を踏まえ、次のアジェンダ決定案が提案されていた。

(1) IFRS-IC は、要望書における事例においては、次の理由により税務当局への支払は資産を認識すると結論付けた。

① 企業の支払は、現行の IFRS の規定における以下の 2 つの資産の定義のいずれかを適用して資産を生じさせるものである。

➤ 2018 年 3 月に公表された「財務報告に関する概念フレームワーク」における新しい資産の定義

➤ 現行の IFRS 基準に適用される古い資産の定義

② 企業の支払は、返還を受けるか又は税金負債の決済に用いることにより、将来の経済的便益を獲得する権利を企業に生じさせるものである。

③ 支払の性質は、任意であるか強制であるかに関わらず、当該権利に影響を及ぼすものではないため、企業が資産を有するという見解に影響を及ぼすものではない。

④ 支払は、企業の資産であり、発生し得る資産ではないため、IAS 第 37 号に定義される偶発資産ではない。

(2) また、IFRS-IC は、次の見解を示している。

① 上記の資産は、いずれの IFRS 基準の適用範囲にも明確に含まれるものではない。取引に具体的に当てはまる IFRS が存在しない場合には、企業は、IAS 第 8 号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」第 10 項から第 12 項を適用し、(a) 利用者の経済的意思決定のニーズに対する目的適合性があるか、(b) 信頼性がある情報をもたらす会計方針を策定し適用することになる。

(3) IFRS-IC は、IFRS 基準における要求事項及び財務報告に関する概念フレームワークが、法人所得税以外の税金に係る支払を会計処理するための十分な根拠を提供しているため、本論点を会計基準設定アジェンダに追加しないことを[決定した]。

以 上