



## IAS 第 12 号の修正案—手直しか？全面改訂か？

国際会計基準第 12 号 (IAS 第 12 号) は完成度の高い基準ですが、繰延税金は依然多くの企業にとっては難しくまた複雑な領域です。国際会計基準審議会 (IASB) は当基準の修正を予定していますが (今年の後半に公開草案が公表される予定です)、この修正により繰延税金の会計処理がより分かり易いものとなるのでしょうか？中東ヨーロッパにおける PwC グローバル・アカウンティング・コンサルティング・サービス・グループの Gabor Balazs が IASB の決定による影響を解説します。

IAS 第 12 号の修正は、IASB と FASB との短期コンバージェンス・プロジェクトの一環として実施されています。IFRS と米国会計基準 (US GAAP) は、繰延税金の会計処理についての共通の原則を有していますが、免除規定および例外規定については異なります。両審議会は免除規定の一部を廃止しその他の規定の調和を図ろうとしています。また IASB は、IAS 第 12 号の主要な原則の一部についても変更を提案していますが、果たしてこれらの変更により繰延税金の会計処理がより直感的理解が可能で透明性の高いものとなるのでしょうか？以下では最も重要な変更による影響を解説します。

### 税務基準額

税務基準額 (tax base) は税務目的上で資産に起因する金額であり、繰延税金の会計処理を形成する上で基礎となる単位の一つです。繰延税金は、通常、ある資産の税務基準額とその貸借対照表計上額との差異に対して認識されます。IAS 第 12 号に基づく資産の税務基準額は、経営者が資産を使用するのがあるいは売却予定なのかにより異なります。例えば、資産を事業で使用した場合の費用については税額控除されない可能性があります。当該資産を売却する場合にはその費用全体が税額控除される可能性があります。使用または売却により税効果が異なる場合には、判断および複雑な計算が必要となります。

IASB は、この領域を大幅に簡素化する提案をしています。税務基準額は、資産が貸借対照表日に売却された場合に税額控除が可能な金額として定義される予定です。この提案により、企業は大部分の資産の税務基準額の決定が容易になり、IFRS の規定が対応する US GAAP の規定と整合することになります。

### 当初認識の免除

当初認識時の資産の帳簿価額は税務基準額と異なる場合があります。この場合の帳簿上の繰延税金の認識額は、繰延税金が資産の帳簿価額に影響するため複雑になります。現在 IAS 第 12 号は、企業結合以外の取引で、かつ、取引時に会計上あるいは税務上の損益に影響を与えない資産について、当初認識時に繰延税金資産を認識することを禁止しています。会計処理を簡素化するために当該基準に含められました。

IASB は当初認識に関して新しいモデルを提案する予定です。資産は当初、税務基準額に関する市場参加者の仮定を用いて測定されますが、これは資産の実際の税務基準額と異なる場合があります。繰延税金はこの差額に対して認識されます。支払った対価と当初帳簿価額の純額は必ずしも一致するわけではなく、繰延税金およびその差額は購入割引として認識され、資産の耐用年数にわたって配分されます。

この提案は複雑な計算を要求しており、これにより透明性が著しく増すとはいえないでしょう。

### 連結納税グループ内の課税の免除—個別財務諸表

多くの課税地域では、連結納税グループ内の課税所得と欠損金の相殺が許容されています。税務当局への債務は、多くの場合、親会社あるいは特定の子会社が担います。IAS 第 12 号は、税務当局に対して直接の債務を負わない子会社の個別財務諸表におけるこれらの債務に関する会計処理のガイダンスを提供していません。この結果、実務で多様な処理が行われています。

IASB は、連結納税グループ内の子会社が直接の税金債務(直接納税義務)を負わず、親会社に対する法人所得税の支払いがない場合でも、これらの子会社が当期税金および繰延税金を認識・計上することを提案します。繰延税金および当期税金の会計処理は、企業自体が納税主体であるという仮定、あるいは別の IAS 第 12 号と首尾一貫した手法に基づきます。この提案により IAS 第 12 号は US GAAP との整合が図られます。

直接の税金債務を負っていない子会社が当期税金および繰延税金を認識することが有用かつ有益な場合があります。例えば、子会社を連結納税グループ外に売却しようとしている場合などがこれに該当するでしょう。しかし、この IASB の提案は、一般的には当局へのファイリングが要求されるが税金債務を有さない 100%子会社に追加的な負担を課すことになります。

## バックワード・トレーシング(Backwards tracing)

IAS 第 12 号は、廃止事業あるいは資本に直接認識される項目に関連する当期税金および繰延税金を、廃止事業の一部あるいは資本に認識するよう求めています。税率の変更あるいは繰延税金資産の評価の変更によるその後の税金残高の変更は、当初の仕訳まで「遡り(traced)」、廃止事業あるいは資本に認識します。特に税金残高が、数年前に廃止した事業あるいは資本として処理されたポートフォリオの項目に関連する場合、複雑になる可能性があります。

IASB は、US GAAP モデルの提案を予定しており、税率の変更あるいは繰延税金資産の変更による繰延税金の変更の大半は損益計算書で処理されます。これにより簡素化が図られるように思えますが、US モデルには複雑なルールが含まれており、多くの企業は実務上の適用は難しいと考えるでしょう。この提案は、IFRS の会計処理を変更して US GAAP とのコンバージェンスが図られていますが、難しい領域の複雑性は軽減されていません。

## 割引

IAS 第 12 号は割引を禁止しています。これにより会計モデルは簡素化されますが、別の問題、すなわち長期項目、特に繰延税金資産が名目価値で計上されるという問題が発生します。割引が禁止されているため、IAS 第 12 号のより難しい部分の理解をより困難にしています。例えば、複数年の利益により回収される繰延税金資産を計上しなければなりません。また、売却あるいは資産の減損によってのみ実現する、耐用年数が明確でない資産に係る繰延税金負債が計上されます。IASB は現在のプロジェクトでは割引を扱わないことを決定しており、割引が許容されないモデルから生じる問題は解消されずに残ります。

## 不確実なタックス・ポジション

多くの国の税制は複雑であり、企業が税務申告で採用する見解を税務当局が承認するかどうかしばしば不確実性を伴います。IAS 第 12 号には、これらの不確実性に関する会計処理を具体的に扱ったガイダンスはなく、結果として多様な実務を生じさせています。この多様性は、不確実なタックス・ポジションに関連する負債または便益の測定に使用される会計の単位や、その基礎に影響します。IASB は、IAS 第 37 号の非金融負債について提案されたモデルに類似した、不確実なタックス・ポジションのモデルを提案する予定です。認識の蓋然性に関する識域はなく、すべての潜在的結果の可能性を加重平均して負債を測定します。この提案は、多くの企業が実務で用いているモデルおよび米国の FIN 第 48 号におけるモデルとは異なります。この提案では、US GAAP とのコンバージェンスが達成されることなく、多くの企業が会計処理の変更を余儀なくされることになります。

## 結論

IAS 第 12 号の修正に関する公開草案は今年の後半に公表される予定です。これは比較的小幅な修正になるとみられ、多くの領域で US GAAP とのコンバージェンスが達成されます。いくつかの大幅な修正が行われますが、この複雑な領域の会計処理が簡素化される可能性は低いでしょう。

事業への影響			
	US GAAPとの コンバージェンス	簡素化	高い透明性
税務基準額の決定が簡素化される。使用による税効果と売却による税効果が異なる場合、判断および複雑な計算が要求される。この提案により、大半の資産の税務基準額の決定が簡素化され、さらにUS GAAPとの整合が図られる。	はい	はい	—
当初認識の提案により複雑性は増し、透明性は失われる。当初認識の免除規定が廃止され、複雑で透明性がないモデルに置き換えられる。	はい (両フレームワーク に新しいモデル)	いいえ	いいえ
連結納税の会計処理に関する追加的な要求。個別財務諸表における繰延税金および当期税金の会計処理は、企業自身が納税主体であるという仮定に基づいている。これによりIAS第12号のUS GAAPとの整合が図られるが、納税グループに属する納税義務のない企業にとっては追加的な負担となる可能性がある。	はい	いいえ	はい
税率の変更あるいは繰延税金資産の変更により、繰延税金の変更の会計処理がさらに複雑性となる。IASBIはUS GAAPとの整合を図るが、必ずしも既に複雑で場合によっては見落とされる可能性のある繰延税金モデルが簡素化されるわけではない。	はい	いいえ	いいえ
割引の要求に関して救済措置はない。当修正案は、割引を扱わないため、割引が許容されないモデルから生じる問題は解消されない。	はい	—	—
不確実なタックス・ポジションの新しいモデル	いいえ	いいえ	いいえ

お問合せ： あらた監査法人(広報)

**あらた監査法人**

〒108-0014  
東京都港区芝浦4丁目2-8  
住友不動産三田ツインビル東館13階  
電話:03-6858-0179(直通)  
メールアドレス: aaratapr@jp.pwc.com

あらた監査法人は、世界 149ヶ国 771 の都市に 14 万人以上のスタッフを擁するプライスウォーターハウスクーパース(PwC)のメンバーファームです。PwCのメンバーファームとして、会計及び監査においてPwCの手法に完全に準拠した国際的なベストプラクティスを採用し、PwCのグローバルネットワークで培われた経験、専門知識、リソースを最大限に活用し、日本において国内企業および国際企業に対して、国際水準の高品質の監査を提供していきます。

© 2007 PricewaterhouseCoopers Aarata. All rights reserved.

'PricewaterhouseCoopers' refers to the Japanese firm of PricewaterhouseCoopers Aarata or, as the context requires, the other member firm of PricewaterhouseCoopers International Limited, each of which is a separate and independent legal entity.