

連載

IFRS及びIASの解説



第21回 IAS第12号「法人所得税」

ほしの まさひろ
公認会計士 星野 正博

現行のIAS第12号「法人所得税」（以下「IAS第12号」という。）は、昭和54年7月に公表されたIAS第12号「法人税の会計処理」を置き換えて、平成8年10月に国際会計基準委員会（IASB）から公表された法人所得税に関する基準である。国際財務報告基準（IFRS）は、原則主義という特徴を有しているが、IAS第12号は、原則主義の典型的な基準となっており、概念や考え方の基本的事項を理解することが重要となる。我が国においては、平成9年6月に、企業会計審議会から「連結財務諸表制度の見直しに関する意見書」が公表され、その中で、税効果会計を全面的に適用することの原則が提案された。平成10年10月に、同審議会から、「税効果会計に係る会計基準の設定に関する意見書」が公表された結果、本格的に、税効果会計が導入され、現在に至っている。本稿の読者におかれては、既に税効果会計にはなじみがあるものと思われる。したがって、本稿においては、広範囲に及ぶIAS第12号の基本的事項や特徴的な点を中心に説明することにしたい。また、平成21年3月に、国際会計基準審議会（IASB）から、現行のIAS第12号を差し替える、法人所得税に関する新たな会計基準を提案する公開草案「法人所得税」（以下「公開草案」という。）が公表されており、現時点においては、公開草案における提案のすべてが最終基準化される可能性は少ないと思われるが¹、現行のIAS第12号を理解する上で有用と考えられることから、その内容についても説明することにしたい。なお、本文中の意見に関する部分は筆者の私的見解であることにご留意いただきたい。

IAS第12号の重要なポイント

当期税金

- ・ 未確定のタックス・ポジションの取扱いはどのようになっているのだろうか。

繰延税金

- ・ 繰延税金に関して、どのような基本的アプローチを採用しているのだろうか。
- ・ 基本的アプローチの例外としては、どのようなものがあるのだろうか。
- ・ 繰延税金資産の実現可能性については、どのように判断するのであろうか。
- ・ 繰延税金はどのように測定されるのだろうか。
- ・ 繰延税金の認識による影響は、どの区分に計上されるのだろうか。

表示・開示

- ・ 財政状態計算書においては、どのように表示されるのだろうか。また、相殺規定はどうなっているのだろうか。
- ・ 包括利益計算書においては、どのように表示されるのだろうか。
- ・ 開示事項には、どのようなものがあるのだろうか。また、繰延税金負債が認識されていない場合、又は、繰延税金資産を認識するに至った証拠を開示する場合とは、どのような場合であろうか。

IASBにおける法人所得税プロジェクトはどのように進展しているのだろうか。

1 IAS第12号の適用範囲

IAS第12号は、法人所得税に関する会計処理を規定することを目的として、当期の課税所得に関連して納付する（又は還付される）当期税金及び一時差異に関連して将来の期間において納付する（又は還付される）繰延税金の両者について、1つの基準書の中でその会計処理を規定している。我が国における繰延税金のみの会計処理を規定した基準である「税効果会計に係る会計基準」とは、適用範囲が異なっている²。IAS第12号における法人所得税には、課税所得を課税標準として課される国内及び国外のすべての税金が含まれる。報告企業自身が直接納付した法人所得税のみならず、子会社、関連会社又はジョイント・ベンチャーが、配当を行う場合において課税され、納付された源泉税も含まれる。また、IAS第12号において、税金費用（収益）とは、当期税金及び繰延税金に関連して、当期の損益を決定する中に含まれた合計額であると定義されている。この税金費用は、IAS第1号「財務諸表の表示」において、包括利益計算書の本表において、最低限表示しなければならない1つの項目と規定されており、国際財務報告基準における包括利益計算書の本表においては、当期税金費用（我が国における「法人税、住民税及び事業税」に相当）と、繰延税金費用（我が国における「法人税等調整額」に相当）を分けて表示することは強制されていない。

2 当期税金

(1) 当期税金の定義

当期税金とは、ある期の課税所得（又は税務上の欠損金）に関連して納付する（又は還付される）法人所得税の金額をいう。

(2) 当期税金の認識

未払いの当期税金は、負債として認識し、既に支払済みの金額が納付すべき税額を超過する場合は、超過額を資産として認識する。また、税務上の欠損金が、過去の期の当期税金を還付できる便益を有する場合には、当該便益は資産として認識される。

(3) 当期税金の測定

当期税金負債（又は資産）は、報告日までに施行されている税率（税法）又は実質的に施行されている税率（税法）を使用して納付する（又は還付される）と期待される金額で測定する。現行のIAS第12号においては、未確定のタックス・ポジションの測定に関する規定は明示されておらず、法人所得税に関する見積りの不確実性に重要なリスクが存在する場合には、IAS第1号「財務諸表の表示」第125項に規定されている見積りの不確実性の原因の開示に従って、又は、財務諸表利用者の意思決定に有用な情報として必要な情報の追加開示を求める同基準第112項に従って、関連する情報を注記において開示することが適切であると考えられる。

（公開草案）

公開草案において、当期税金とは、当期又は過去の期に対する課税所得（又は税務上の欠損金）に関連して納付する（又は還付される）法人所得税をいうと定義されている。また、現行のIAS第12号に規定されていなかった未確定のタックス・ポジショ

ンの測定に関する規定が提案され、税務当局が企業によって報告された金額を容認するか否かについての不確実性が存在する場合、税務当局が関連するすべての情報について完全な知識を持ち、税務調査を行うという前提において、起こり得るすべての結果の発生可能性で加重平均した金額を使用して、当期税金及び繰延税金を測定することを提案している。この考え方は、平成17年6月にIASBから公表された公開草案「IAS第37号『引当金、偶発負債及び偶発資産』の改訂」³の中で示されている考え方と同様に、不確実性の存在の影響については、認識ではなく、期待値として測定において考慮する考え方と整合させたものとなっている。また、税金に関連する見積りの不確実性の主要な原因に関する情報（税務当局との未解決の紛争の影響を含む）について、「法人所得税」の基準自体の中において、開示項目の1つとすることが提案されている。加えて、公開草案では、報告日において、実質的に施行されている税率又は税法に基づいて、当期税金資産及び当期税金負債を測定することを提案しているが、「実質的な施行」の意味が明確にされている。この詳細については、繰延税金の測定において、後述することにする。

3 繰延税金

(1) 繰延税金の概要

IAS第12号における繰延税金の会計処理に関する全体の概要は、次頁の図表1のとおりである。まず、IFRSに基づく会計上の帳簿価額と税務基準額により、繰延税金の対象となる一時差異を認識する。認識さ

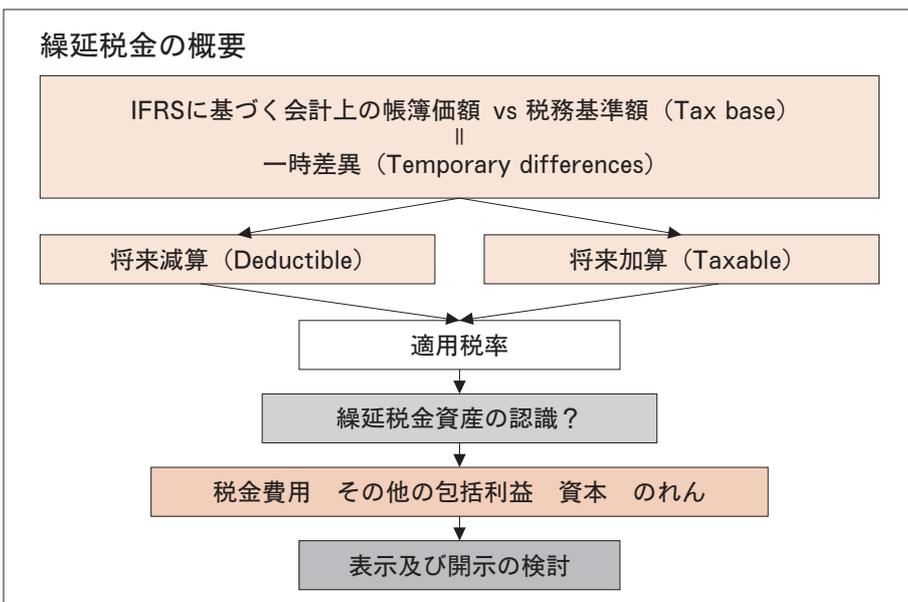
れた一時差異は、将来減算一時差異又は将来加算一時差異に分類される。当該一時差異に適用税率を乗じて、繰延税金資産については、実現可能性について検討することが必要となる。繰延税

金の影響については、該当する項目に応じて、税金費用、その他の包括利益、資本又はのれんの区分に計上する。最後に、表示及び開示について検討する。

(公開草案)

公開草案においても、この一時差異アプローチに基づく資産負債法の考え方は踏襲されている。IAS第12号における一時差異アプローチをより一層徹底した原則主義の基準とするために、一時差異と税務基準額の定義をより明確にして、次のように改訂することを提案している。つまり、一時差異とは、資産又は負債の帳簿価額が回収又は決済される時に課税所得に影響を与える財務諸表上の資産、負債又はその他の項目の帳簿価額と税務基準額との差額であり、税務基準額とは、実質的に施行されている税法に基づく、資産、負債又はその他の項目の測定額であると定義されている。一時差異の定義をこのように変更することにより、課税所得に影響を与えない差異を除外することを明確にしている。また、税

繰延税金の概要



(公開草案)

公開草案においては、現行のIAS第12号において明示されていなかった法人所得税に対する会計処理のステップが本文に記載され、理解しやすく、適用しやすい法人所得税に関する基準の作成を志向する姿勢が伺える。このステップにおいては、現行のIAS第12号において明示されていないが、資産又は負債の帳簿価額が回収又は決済されるときに、課税所得に影響を与える資産又は負債であるか否かを特定するステップが導入されている。

(2) 一時差異及び税務基準額の定義

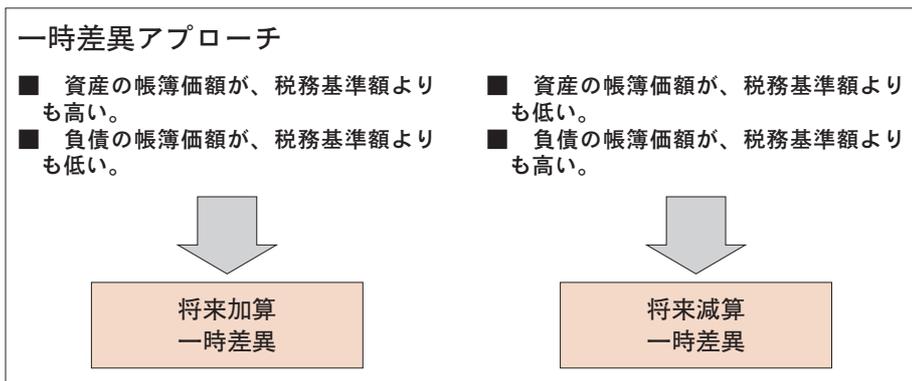
IAS第12号における繰延税金に対する考え方を理解する上で、一時差異及び税務基準額の定義を理解することが重要である。一時差異 (Temporary differences) とは、財政状態計算書における資産又は負債の帳簿価

額と税務基準額との差額であり、税務基準額 (Tax base) とは、当該資産又は負債に税務上帰属するとされた金額であると定義されている。繰延税金の対象とされるものは、課税所得計算上の加減算項目のみを対象とする期間差異 (Timing differences) だけでなく、資産又は負債の帳簿価額と税務基準額との差額である一時差異であり、現行のIAS第12号においては、一時差異アプローチに基づく資産負債法が採用されている。また、資産負債法に対する概念として繰延法があるが、現行のIAS第12号では、繰延法による処理は認めていない。例えば、連結手続において相殺消去した未実現損益に係る一時差異については、我が国においては、繰延法の考え方が採用されているが、IAS第12号においては、資産負債法により処理することになる。

(3) 一時差異の種類と繰延税金

一時差異は、資産又は負債の帳簿価額が、回収又は決済された時に、将来の期間の課税所得 (又は税務上の欠損金) を決定する上で加算される一時差異 (将来加算一時差異) と、資産又は負債の帳簿価額が、回収又は決済された時に、将来の期間の課税所得 (又は税務上の欠損金) を決定する上で減算される一時差異 (将来減算一時差異) に分けられる。将来加算一時差異については、繰延税金負債が認識され、将来減算一時差

〈図表 2〉



異については、繰延税金資産が認識される。繰延税金資産については、将来減算一時差異のほか、未使用の税務上の繰越欠損金及び未使用の税務上の繰越税額控除からも認識される。なお、一時差異アプローチにおける将来加算一時差異と将来減算一時差異の生じるケースをまとめたものが図表 2 となるので参考にされたい。

1. 将来加算一時差異

すべての将来加算一時差異については、次の例外を除いて、繰延税金負債を認識する。

- ・ のれんの当初認識、又は
- ・ 企業結合ではなく、かつ、取引時に会計上の利益又は課税所得（税務上の欠損金）のいずれにも影響を与えない取引から生じる資産又は負債の当初の認識（当初認識の例外）

すなわち、IAS第12号においては、一時差異アプローチの考え方から、将来加算一時差異については、原則として、繰延税金負債を認識するが、のれんについては、残余として測定される結果、その残余に繰延税金負債を認識すると、のれんの帳簿価額が増加することになるため、例外として、繰延税金負債を認識しない。また、企業結合ではなく、かつ、取引時に会計上の利益又は課税所得

（税務上の欠損金）のいずれにも影響を与えない取引に繰延税金負債を認識すると、資産又は負債の帳簿価額を同額修正することになることから、例外として、繰延税金負債を認識しない。なお、子会社、支店、関連会社に対する投資及びジョイント・ベンチャーに対する持分に関する将来加算一時差異については、将来減算一時差異とまとめて後述することにする。

2. 将来減算一時差異

すべての将来減算一時差異については、次の例外を除いて、当該将来減算一時差異が使用されることに対して、課税所得が生じる可能性が高い範囲において、繰延税金資産を認識する。

- ・ 企業結合ではなく、かつ、取引時に会計上の利益又は課税所得（税務上の欠損金）のいずれにも影響を与えない取引から生じる資産又は負債の当初の認識（当初認識の例外）

将来減算一時差異については、一時差異アプローチの考え方から、原則として、繰延税金資産を認識するが、将来加算一時差異の場合と異なり、課税所得が生じる可能性が高い範囲において認識するという制限がある。企業結合ではなく、かつ、取引時に会計上の利益又は課税所得

（税務上の欠損金）のいずれにも影響を与えない取引から生じる資産又は負債の当初の認識については、将来加算一時差異の場合と同様に例外が規定されている。未使用の税務上の繰越欠損金及び未使用の税務上の繰越税額控除に対する繰延税金資産の認識要件も同様であり、当該未使用の税務上の繰越欠損金及び未使用の税務上の繰越税額控除が使用されることに対して、課税所得が生じる可能性が高い範囲において、繰延税金資産を認識する。なお、子会社、支店、関連会社に対する投資及びジョイント・ベンチャーに対する持分に関連する将来減算一時差異については、将来加算一時差異とまとめて後述することにする。

（公開草案）

公開草案においては、一時差異アプローチの原則に基づいて、より理解しやすく、適用しやすい首尾一貫した取扱いをする法人所得税に関する基準とするために、繰延税金について、現行のIAS第12号の一時差異アプローチにおける例外規定を縮小する提案がされている。すなわち、現行のIAS第12号においては、一時差異アプローチの例外として、企業結合ではなく、かつ、取引時に会計上の利益又は課税所得（税務上の欠損金）のいずれにも影響を与えない取引に繰延税金を認識しないことが認められていたが、この例外を削除することが提案されている（当初認識の例外の削除）。この当初認識の例外の削除により、次の処理を行うことが提案されている。資産又は負債の当初の認識において、一時差異が生じる場合、当該資産又は負債については、次の要素に分解する。

- ・ 企業固有の税金の影響を除いた

資産又は負債

- 企業固有の税金の影響…例えば、他の通常の企業と当該企業との税務基準額の違いから生じる税務上の恩典又は不利益

前者である企業固有の税金の影響を除いた資産又は負債について、他の関連するIFRSに従って認識され、当初の帳簿価額と税務基準額との間の一時差異に対して、繰延税金資産又は繰延税金負債が認識される。資産又は負債の認識が、包括利益、資本又は課税所得に影響を与える場合には、包括利益又は資本において、繰延税金収益又は繰延税金費用を認識する。企業結合による場合には、資産又は負債及び繰延税金資産又は繰延税金負債の認識は、のれん又はバーゲン・パーチェス利得の測定に影響を与える。その他のすべての場合には、支払対価と取得した資産及び負債（繰延税金を含む）の合計認識額との差額を繰延税金資産又は繰延税金負債に対するアローワンス又はプレミアムとして認識する。当該アローワンス又はプレミアムは、関連する繰延税金資産又は繰延税金負債の変動に応じて比例的に、税金費用となるように減額し、財政状態計算書の中においては、繰延税金を含めて表示しなければならないことが提案されている。

(4) 繰延税金資産の実現可能性

1. 繰延税金資産の実現可能性の判断要素

将来減算一時差異の解消は、将来の期間における課税所得を減少させる結果、税金支払いの減少を通じて、企業に経済的便益の流入をもたらすことになる。したがって、将来減算一時差異の解消に対して相殺できる十分な課税所得を企業が稼得できな

い場合、税金支払いの減少による経済的便益の流入は生じないことから、繰延税金資産は認識されない。すなわち、将来減算一時差異に対する繰延税金資産の認識に当たっては、当該将来減算一時差異の解消に対して、課税所得が発生するか否かが重要となる。IAS第12号では、将来課税所得、将来加算一時差異及びタックス・プランニングを課税所得の発生の可能性の判断要素として、将来、課税所得が生じる可能性が高い範囲における繰延税金資産の認識に対するガイダンスを次のように示している。

① 十分な将来加算一時差異が存在する場合

同一の税務当局及び同一の納税主体に関連して、次のいずれかを満たす十分な将来加算一時差異が存在する場合、将来減算一時差異の解消に対して、課税所得が発生する可能性が高いものと判断される。

- 将来減算一時差異の解消が予想される同一の期間における将来加算一時差異の解消
- 繰延税金資産を生じた税務上の欠損金が繰戻し又は繰越しができる期間における将来加算一時差異の解消

② 十分な将来加算一時差異が存在しない場合

同一の税務当局及び同一の納税主体に関連して、十分な将来加算一時差異が存在しない場合には、次のいずれかに該当する範囲で認識する。

- 十分な課税所得

将来減算一時差異が解消する同一の期間において、同一の税務当局及び同一の納税主体に関連する十分な課税所得が生じる可能性が高い範囲において、繰延税金資産を認識する。将来の期間における十分な課税所得

が発生するか否かの判断に当たっては、将来の期間に生じると予想される将来減算一時差異からの課税所得は無視する。

- タックス・プランニング

税務上の繰越欠損金又は税務上の繰越税額控除の繰越期限到来前の適切な期間に、課税所得を創出又は増加させるタックス・プランニングの実行可能な範囲において、繰延税金資産を認識する。

将来減算一時差異と同様に、税務上の繰越欠損金及び税務上の繰越税額控除に対しても、課税所得が生じる可能性が高い範囲において、繰延税金資産を認識することになるが、税務上の繰越欠損金の存在は、将来課税所得が生じない可能性の強い証拠となることから、近年に損失が発生している場合には、十分な将来加算一時差異を有する範囲内において、又は、十分な課税所得が生じるといふ他の信頼すべき根拠に基づく範囲内において認識する必要がある。また、税務上の繰越欠損金及び税務上の繰越税額控除を使用することに対して、課税所得が生じる可能性を査定するに当たっては、次の事項についても考慮することが求められており、より慎重に判断する必要があるものと考えられる。

- 税務上の繰越欠損金又は税務上の繰越税額控除を繰越期限前に使用することに対して、同一の税務当局及び同一の納税主体に関連して、課税所得となる十分な将来加算一時差異を有しているか否か。
- 税務上の繰越欠損金又は税務上の繰越税額控除の繰越期限前に、課税所得が生じる可能性が高いか否か。
- 税務上の繰越欠損金は、繰り返

されそうにない特定の原因から生じたものであるか否か。

- ・ 税務上の繰越欠損金又は税務上の繰越税額控除が、使用される期間において、課税所得を創出するタックス・プランニングの実行が可能か否か。

加えて、税務上の繰越欠損金や税務上の繰越税額控除について、繰延税金資産を認識する場合にあっては、後述する開示事項に規定されているように、当該繰延税金資産の金額及び当該認識をするに至った証拠について、開示する必要があるものと考えられる。

2. 繰延税金資産の実現可能性の程度

繰延税金資産は、課税所得が生じる可能性が高い範囲において認識するが、現行のIAS第12号においては、「可能性が高い (probable)」ということを規定したのみであり、現行のIAS第37号「引当金、偶発負債及び偶発資産」³⁾で規定されているように、「可能性が高い (probable)」について、「起こらない可能性よりも起こる可能性が高い (more likely than not)」と解釈するといった明文規定はされておらず、どの程度の高さを意味しているのかについては、明示されていない。それゆえ、IAS第12号における「可能性が高い」という用語の解釈について、「起こらない可能性よりも起こる可能性が高い」と解釈して、繰延税金資産の実現可能性を判断する実務や、「起こらない可能性よりも起こる可能性が高い」よりも高い程度を要求していると解釈して、繰延税金資産の実現可能性を判断する実務が一部にみられている。

(公開草案)

公開草案においては、繰延税金資

産の実現可能性について、現行のIAS第12号における「可能性が高い (probable)」という用語から、「起こらない可能性よりも起こる可能性が高い (more likely than not)」という用語に置き換える旨の提案がされている。

3. 実現可能性のない繰延税金資産の処理

現行のIAS第12号においては、繰延税金資産の認識は、シングル・ステップによる方法が採用されている。つまり、繰延税金資産は、課税所得が生じる可能性が高い範囲において認識されるため、課税所得が生じる可能性が高くない範囲の繰延税金資産は認識されないことになる。

(公開草案)

公開草案においては、評価性引当金方式 (Valuation allowance) の採用が提案されており、繰延税金資産を総額で認識して、課税所得に対して、繰延税金資産が実現しない可能性よりも実現する可能性の最も高い金額と等しい純額となるように、繰延税金資産に対する評価性引当金を認識することが提案されている。

4. 将来課税所得の見積り

繰延税金資産の実現可能性の判断に当たっては、将来課税所得の発生の可能性が重要な判断要素となるため、将来課税所得の見積りをする必要が生じるが、原則主義のIFRSの中においても、典型的な原則主義の基準である現行のIAS第12号においては、将来課税所得の見積りに対するガイダンスは提供されていない。したがって、将来課税所得の見積りについて、実務上どのように行うかについて問題が生じることになる。IAS第8号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」において、会

計方針の選択及び適用に当たっては、特定のIFRSがないときには、経営者は、その結果もたらされる情報が、利用者の意思決定の目的に適合し、かつ、信頼性のある情報となるよう会計方針の決定及び適用の判断をしなければならず、その判断を行う場合には、類似及び関連する事項を取り扱っているIFRSの規定を参照することが要求されている。このことから解釈するとすれば、原則主義のIFRSの中において、相対的に細則主義的な基準であるIAS第36号「資産の減損」の規定が、将来課税所得の見積りに当たっての参考となるものと考えられる。すなわち、IAS第36号においては、回収可能価額のうち、使用価値を算定するに当たって、将来キャッシュ・フローの見積りをする必要があるが、それについて、IAS第36号は次のガイダンスを提供している。

- ・ 将来キャッシュ・フローは、外部の証拠に重点を置いた合理的、かつ、支持し得る前提を基礎にして、経営者の最善の見積りを反映するように見積もらなければならない。
- ・ 将来キャッシュ・フローの見積りは、経営者によって承認された直近の財務予算・予測を基礎としなければならないが、将来のリストラクチャリング又は資産の機能を改善又は拡張することから生じる将来キャッシュ・フローは、除外されなければならない。また、これらの予算を基礎とした予測は、より長い期間を正当化し得ない限り、最長でも5年間でなければならない。
- ・ 直近の財務予算・予測の期間を超えた将来キャッシュ・フローの

見積りは、逡増率が正当化されない限り、一定又は逡減する成長率を使用して、将来キャッシュ・フローを見積もらなければならない。当該成長率は、正当化し得ない限り、当該製品、産業又は企業が活動している国又は資産が使用されている市場の長期平均成長率を超えることはできない。

以上のIAS第36号における将来キャッシュ・フローの見積りに対するガイダンスは、IAS第12号における繰延税金資産の実現性の判断を行うに当たっての将来課税所得の見積りをする場合に、参考となるものと考えられる。
(公開草案)

公開草案においては、付録Bの適用ガイダンスにおいて、評価性引当金に対するガイダンスや、課税所得の発生可能性に対する肯定的又は否定的な証拠の例示がまとめられている。

5. 繰延税金資産の実現可能性の判断の見直し

各報告日において、未認識の繰延税金資産について再評価が実施され、過去において認識されていなかった繰延税金資産について、将来の課税所得で実現される可能性が高くなった場合、その範囲で認識し直す必要がある。

(5) 子会社、支店、関連会社に対する投資及びジョイント・ベンチャーに対する持分に関連する一時差異

子会社、支店、関連会社に対する投資及びジョイント・ベンチャーに対する持分に関連する一時差異については、現行のIAS第12号の中においては、次のように、将来加算一時差異と将来減算一時差異に分けて規定されている。

1. 将来加算一時差異

次の2つの条件が満たされる場合

を除いて、すべての将来加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。

- ・ 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することができること、かつ、
 - ・ 予測可能な将来において、一時差異が解消されない可能性が高いこと。
- すなわち、一時差異について、繰延税金負債を認識することを原則とするが、2つの条件が満たされる場合には、繰延税金負債を認識する必要はないことを規定している。子会社の場合、親会社は、子会社の配当政策をコントロールしており、投資に係る一時差異の解消をコントロールすることができることから、予測可能な将来において、子会社の利益を配当しないと決定している場合には、繰延税金負債を認識しないが、関連会社の場合、通常は配当政策をコントロールすることができないため、予測可能な将来において、関連会社の利益を配当しないと都合がない限り、繰延税金負債を認識する必要がある。現行のIAS第12号においては、関連会社の場合、繰延税金負債が認識されない可能性が残されていることになる。

2. 将来減算一時差異

次の2つの条件が満たされる可能性が高い場合においてのみ、すべての将来減算一時差異について、繰延税金資産を認識しなければならない。

- ・ 予測可能な将来において、一時差異が解消される可能性が高いこと、かつ、
 - ・ 一時差異の解消に対して、課税所得が生じる可能性が高いこと。
- 将来減算一時差異については、2つの条件が満たされる可能性が高い

場合のみ、繰延税金資産を認識し、課税所得が生じる可能性については、前述のとおり、繰延税金資産の実現可能性の判断要素を考慮する必要がある。

(公開草案)

公開草案においては、公開草案の本文パラグラフ第21項において、「子会社及びジョイント・ベンチャーの投資に対して、付録BのパラグラフB 1 - B 9に従って、繰延税金負債及び繰延税金資産を認識しなければならない。」と規定されている。この記述は、「のれんの当初認識においては、繰延税金負債を認識しない。」という、一時差異アプローチの例外を本文に規定しているのと対照的な表現になっている。つまり、子会社及びジョイント・ベンチャーの投資に対しては、一時差異アプローチの例外が本文において明示されておらず、一時差異アプローチの原則を徹底して、理解しやすく、かつ、適用しやすい基準にしようとする考え方が伺える。また、参照先である付録Bにおいても、「子会社及びジョイント・ベンチャーの投資に関連するすべての一時差異に対しては、パラグラフB 5の例外が適用されない限り、繰延税金負債又は繰延税金資産を認識する。」と規定されている。つまり、子会社及びジョイント・ベンチャーの投資に対する一時差異に対して、原則として、繰延税金負債又は繰延税金資産を認識するが、付録BのパラグラフB 5に、一時差異アプローチの例外が規定されていることを意味している。現行のIAS第12号において、一時差異アプローチの例外となる可能性がある関連会社の投資については、公開草案では、その本文において、一時差異アプロー

子の例外となる可能性があるパラグラフ第21項の対象から外れており、関連会社の投資に係る一時差異については、原則のとおり、繰延税金負債及び繰延税金資産を認識することが要請されることになる。付録BのパラグラフB5に規定される例外としては、外国子会社又は外国ジョイント・ベンチャーの投資に係る一時差異について、次に該当する場合には、繰延税金資産又は繰延税金負債を認識しないと規定されている。

- ・ 投資が実質的に永久に継続するものであること、かつ、
- ・ 予測可能な将来において、一時差異が解消されないことが明らかであること。

現行のIAS第12号と比較して、将来加算一時差異と将来減算一時差異に分けて規定することはせず、例外の対象となるのは、外国における子会社及びジョイント・ベンチャーに対する投資に限定されている。さらに、要件である「投資が実質的に永久に継続するものであること」に対して、外国子会社又は外国ジョイント・ベンチャーの未分配利益を再投資することを実証する特定の計画で証拠付ける必要があり、一時差異の解消に対して、現行のIAS第12号における「可能性が高いこと (probable)」から、公開草案においては「明らかであること (apparent)」が要求され、一時差異アプローチの原則を徹底する観点から、厳しくなっているものと考えられる。なお、公開草案においては、現行のIAS第12号において明示されていた支店については、子会社と同様に扱うことが提案されている。以上より、公開草案においては、関連会社及び国内における子会社、支店及びジョイ

ント・ベンチャーへの投資に対しては、一時差異アプローチの例外が認められていない。

(6) 繰延税金の測定

繰延税金資産及び繰延税金負債は、報告日までに施行されている税率(税法)又は実質的に施行されている税率(税法)に基づいて、資産が回収される又は負債が決済される期間において適用されるであろうと期待される税率で測定する。課税所得の段階に応じて、異なる税率が適用される場合、繰延税金資産及び繰延税金負債は、一時差異が解消すると期待される期間における課税所得に適用される平均税率を使用して測定する。売却と継続使用で税率が異なる場合、報告日において、企業が当該資産及び負債の帳簿価額を回収する又は決済すると期待する方法に従った税率を用いて繰延税金資産及び繰延税金負債を測定する。企業が、資産及び負債の帳簿価額を回収する又は決済すると期待する方法が、適用税率と税務基準額のいずれか、又は、両方に影響を与える場合には、資産及び負債の帳簿価額を回収する又は決済すると期待する方法と首尾一貫した適用税率と税務基準額を用いて繰延税金資産及び繰延税金負債を測定する必要がある。つまり、現行のIAS第12号においては、資産及び負債の帳簿価額も回収する又は決済すると期待する方法として、企業の意図が適用税率だけでなく、税務基準額についても反映されることになる。また、繰延税金を割り引いて測定することはできない。

(公開草案)

公開草案においては、繰延税金資産及び繰延税金負債は、報告日において、実質的に施行されている税率

又は税法に基づいて、繰延税金資産が実現する又は繰延税金負債が決済されるときに適用されると期待される税率で測定すると規定され、未確定のタックス・ポジションによる不確実性についても考慮することが提案されている。また、「実質的に施行されている」とは、施行過程において要求される将来の事象が、過去において、施行の決定に影響を与えておらず、また、今後も影響を与えない場合であるとその意味が明確にされている。また、前述のとおり、税務基準額は、報告日において、売却をした場合に適用される税務基準額とすることが提案されており、売却によってのみ、帳簿価額が回収される又は決済される場合には、売却による適用税率を用いて繰延税金資産及び繰延税金負債を測定し、売却又は継続使用のいずれかで、帳簿価額が回収される又は決済される場合には、企業が当該資産及び負債の帳簿価額を回収される又は決済すると期待する方法に適用される税率を用いて繰延税金資産及び繰延税金負債を測定することが提案されている。

(7) 当期税金及び繰延税金の認識による影響区分

現行のIAS第12号においては、取引又はその他の事象が当期税金及び繰延税金に及ぼす影響の処理については、当該取引又はその他の事象と首尾一貫した処理が求められている。

1. 損益の中で認識される項目

次に該当する場合を除いて、当期税金及び繰延税金は損益の中で認識されなければならない。

- ・ 損益以外のその他の包括利益又は直接資本の中で認識される取引又は事象から生じる場合

・ 企業結合から生じる場合

すなわち、取引又は事象が損益の中で認識される項目に関連する当期税金及び繰延税金は、損益の中で認識する。なお、損益として認識される場合において、廃止事業が存在する場合には、廃止事業に関連する税金費用は継続事業に関連する税金費用と区分される。また、関連する一時差異の金額には変更はないが、税率又は税法の変更や繰延税金資産の実現可能性の再評価により、繰延税金の金額が変更される場合、当該繰延税金が、従来、損益以外で認識された項目に関連している場合を除いて、当該影響は、損益の中で認識する。

2. その他の包括利益の中で認識される項目

その他の包括利益の中で認識される項目に関連する当期税金及び繰延税金は、その他の包括利益の中で認識されなければならない。その他の包括利益の中で認識される項目の例としては、IAS第39号「金融商品－認識及び測定」に従い、売却可能有価証券に分類した公正価値の変動額、IFRS第9号「金融商品」に従い、公正価値の変動をその他の包括利益として表示することを選択した持分金融商品、IAS第16号「有形固定資産」に従い、再評価モデルを採用した場合の再評価剰余金、IAS第21号「外国為替レート変動の影響」に従い、在外事業体の財務諸表の換算に伴う為替換算調整額がある。

3. 直接資本の中で認識される項目

直接資本の中で認識される項目に関連する当期税金及び繰延税金は、直接資本の中で認識されなければならない。直接資本の中で認識される項目の例としては、IAS第32号「金

融商品－表示」に従い、複合金融商品の資本要素の当初認識から生じる金額やIAS第8号に従い、会計方針の変更の遡及適用又は誤謬の修正再表示から生じる期首利益剰余金の修正額がある。

4. 企業結合から生じる繰延税金

一時差異アプローチの採用により、企業結合で取得した識別可能資産又は負債について、一定の例外はあるが、取得日に公正価値で評価することにより、一時差異が生じることとなるため、繰延税金が認識される。その結果、のれんの金額又はバーゲン・パーチェス利得の金額に影響を及ぼすことになる。

(公開草案)

公開草案においては、従来、継続事業から生じる損益以外で認識された項目に関連する繰延税金のその後の変動（例えば、税率の変更や繰延税金資産の実現可能性の再評価）について、現行のIAS第12号においては、当該取引又はその他の事象と首尾一貫した処理が求められている結果、当該変動の影響が損益の中で認識されない可能性、いわゆるバックワード・トレーシングの問題があることから、当該変動の影響については、例外はあるが、基本的に継続事業から生じる損益の中で認識することが提案されている。

4 表示

(1) 財政状態計算書における表示

IAS第1号において、財政状態計算書の本表において、最低限表示する項目として、次の項目が記載されている。

- ・ 当期税金に対する負債及び資産
- ・ 繰延税金負債及び繰延税金資産

また、IAS第1号においては、財政状態計算書について、流動・非流動分類により表示している場合は、繰延税金資産及び繰延税金負債について、流動項目として分類して表示することを禁じている。つまり、繰延税金資産及び繰延税金負債は、非流動項目として表示されることになる。

(2) 相殺

IAS第1号において、資産及び負債は、IFRSにおいて要請又は許容されていない限り、相殺してはならないとする全般的規定がなされている。IAS第12号においては、次の相殺規定が設けられているので、該当する場合、資産と負債を両建て表示することはできず、相殺に留意することが必要となる。

1. 当期税金資産及び当期税金負債の相殺

当期税金資産及び当期税金負債は、次の場合にのみ相殺しなければならない。

- ・ 法的に相殺することができる権利を有し、かつ、
- ・ 純額で決済する又は資産を実現させ、同時に負債を決済することを意図している場合。

2. 繰延税金資産及び繰延税金負債の相殺

繰延税金資産及び繰延税金負債は、次の場合にのみ相殺しなければならない。

- ・ 当期税金負債に対して当期税金資産を相殺する法的権利を有し、かつ、
- ・ 次のいずれかに該当し、同一の税務当局から課税された法人所得税に関連する繰延税金資産及び繰延税金負債。
- ・ 同一の納税事業体、又は、
- ・ 繰延税金負債又は繰延税金資産

の重要な金額が決済される又は実現する将来の各期間において、純額で当期税金負債及び当期税金資産を決済すること、又は、資産を実現させ、同時に負債を決済することを意図している異なる納税事業体。

(3) 包括利益計算書における表示

IAS第1号において、包括利益計算書の本表において、最低限表示する項目として、「税金費用」が記載されており、IAS第12号においては、通常の活動から生じる損益に関連する税金費用は、包括利益計算書の中で表示する必要が明確にされている。なお、包括利益計算書について、2計算書方式を採用している場合、通常の活動から生じる損益に関連する税金費用は、損益計算書の中で表示する。また、廃止事業に関連する税金費用については、IAS第1号及びIFRS第5号「売却目的で保有する非流動資産及び廃止事業」において、包括利益計算書の中で、廃止事業の税引後の損益と廃止事業を構成する資産又は処分グループの売却費用控除後の公正価値による測定又は処分したことにより認識した税引後の利得又は損失との合計からなる単一の金額を表示することが求められ、IFRS第5号において、当該単一の合計金額の分析として、廃止事業に関連する税金費用を注記又は包括利益計算書において開示することが求められている。その他の包括利益に関連する税金費用については、IAS第1号において、包括利益計算書の本表で、税金費用を相殺した後の純額でその他の包括利益の各項目を表示する方法、又は、その他の包括利益の各項目を税金費用を相殺する前の総額で表示して、当該その他の包

括利益の各項目に関連する税金費用の累積額を包括利益計算書で表示する方法のいずれかの方法が認められている。その他の包括利益の各項目に関連する税金費用の金額については、包括利益計算書の中において、又は、注記において開示される。

(公開草案)

公開草案においては、財政状態計算書について、流動・非流動分類により表示している場合は、繰延税金資産又は繰延税金負債について、関連する資産又は負債の分類基準に従って、流動又は非流動に分類し、資産又は負債に関連しない繰延税金については、一時差異の解消見込みに応じて、流動又は非流動に分類することが提案されている。

5 開示

現行のIAS第12号における開示事項は、次のとおりであり、たいへん広範にわたる開示が求められている。

① 税金費用（収益）の主要な構成要素

税金費用（収益）の構成要素には、次のものが含まれる。

- ・ 当期税金費用（収益）
- ・ 過去の当期税金に対して当期に認識した調整額
- ・ 一時差異の発生及び解消に関連する繰延税金費用（収益）の金額
- ・ 税率の変更又は新税の課税に関連する繰延税金費用（収益）の金額
- ・ 過去の期において認識されなかった税務上の繰越欠損金、繰越税額控除又は一時差異が当期税金費用を減少させるために使用された便益の金額
- ・ 過去の期において認識されなかった税務上の繰越欠損金、繰

越税額控除又は一時差異が繰延税金費用を減少させるために使用された便益の金額

- ・ 繰延税金資産の評価減又は過去の評価減の戻入れから生じた繰延税金費用
 - ・ IAS第8号に従って、損益に含められた会計方針の変更及び誤謬に関連する税金費用（収益）の金額
- ② 直接資本に計上された項目に関連する当期税金及び繰延税金の累積額
 - ③ その他の包括利益の各項目に関連する法人所得税の金額
 - ④ 次のいずれか又は両方の様式による税金費用（収益）及び会計上の利益との間の関係の説明
 - ・ 適用税率の計算基準の開示も含め、税金費用（収益）と会計上の利益に適用税率を乗じた額との間の数値的調整
 - ・ 適用税率の計算基準の開示も含め、平均実効税率と適用税率との間の数値的調整
 - ⑤ 過去の会計期間と比較した適用税率の変更の説明
 - ⑥ 財政状態計算書において、繰延税金資産が認識されていない将来減算一時差異、未使用の税務上の繰越欠損金及び繰越税額控除の金額（該当あれば、繰越期限）
 - ⑦ 繰延税金負債が認識されていない子会社、支店、関連会社に対する投資及びジョイント・ベンチャーに対する持分に関連する一時差異の累積額
 - ⑧ 一時差異、未使用の税務上の繰越欠損金及び繰越税額控除の種類ごとに、次の事項に関する情報
 - ・ 表示されている各期間の財政状態計算書において認識された繰延税金資産及び繰延税金負債の金額

- ・ 財政状態計算書において認識された金額の変動から明らかではない場合、損益において認識された繰延税金収益又は繰延税金費用の金額
- ⑨ 廃止事業については、次の事項に関連する税金費用
 - ・ 廃止に伴う利得又は損失、かつ、
 - ・ 表示されている過去の各期間に対応する金額と共に、廃止事業の通常の活動から生じる損益
- ⑩ 財務諸表の発行が承認される前に提案又は宣言され、財務諸表に負債として認識されていない株主への配当に関する法人所得税の影響額
- ⑪ 企業結合が、取得者の取得前に繰延税金資産として認識していた金額に変動を与える場合、当該変動額
- ⑫ 企業結合において取得された繰延税金の便益が、取得日においては、認識されていなかったが、取得日後において認識された場合、繰延税金の便益を認識する原因となった事象又は状況の変化の説明
- ⑬ 次の場合、繰延税金資産の金額及び当該認識をするに至った証拠
 - ・ 繰延税金資産の実現が、現存する将来加算一時差異の解消から生じる利益を超過した将来の課税所得に依存しており、かつ、
 - ・ 当該繰延税金資産が関連する税務管轄地域において、企業が当期又は過去の期のいずれかにおいて、損失を被っている場合
- ⑭ 株主に対する配当支払いの結果として生じる潜在的な法人所得税上の影響の説明
その他の開示項目として、税務当局と未解決の紛争がある場合については、IAS第37号に従って、税金関

連の偶発負債及び偶発資産の開示の有無を検討する必要があるものと考えられる。また、報告期間後に税率又は税法の変更が施行され、又は、公表された場合については、IAS第10号に従って、当期税金及び繰延税金に及ぼす重要な影響を開示するか検討する必要がある。

(公開草案)

公開草案においては、現行のIAS第12号に規定されている開示事項を、公開草案における改訂案に応じて改訂するとともに、財務諸表をより有用なものとするために、次のような追加の開示事項を提案している。

- ・ 異なる税率となる税務管轄地域の間における連結グループ内の資産、及び負債の移転に関する法人所得税への影響
- ・ 連結納税を採用しているグループに属する企業の個別財務諸表等における連結納税の配分についての情報
- ・ 税務当局に支払う利息及び罰金の分類について、企業の採用する会計方針
- ・ 税金に関連する見積りの不確実性及び時期（税務当局との未解決の紛争の影響を含む）について、見積りの不確実性の主要な原因に関する情報

<注>

1 IASBにおける法人所得税プロジェクトは、当初、米国財務会計基準審議会（FASB）との短期のコンバージェンス・プロジェクトの一環として進められ、平成21年3月に、現行のIAS第12号を差し替える、公開草案「法人所得税」が公表されたが、平成21年10月に行われたIASBとFASBとの合同会

議において、法人所得税の会計処理の根本的な見直し作業の要否について、将来のいずれかの時点で検討することが示唆された。これを踏まえ、平成22年3月に開催されたIASBの会議において、法人所得税プロジェクトに関する目的と範囲の改訂が議論された。当該会議において、プロジェクトの目的については、現行のIAS第12号における基本的アプローチを変更することなしに、かつ、できる限り、米国基準との差異を増加させることなしに、現行のIAS第12号における実務における問題を解消することに改訂することが決定され、また、プロジェクトの範囲については、次のものを取り扱うことが決定された。

- ・ IAS第37号の改訂が最終化された後において、未確定のタックス・ポジション
- ・ 公正価値で再測定される不動産に関する繰延税金
また、平成21年3月に公表された公開草案において提案された改訂案に対して、全体的に支持された次の改訂案を導入することが決定された。
 - ・ 資産の回収又は負債の決済が課税所得に影響を与えるか否かを検討する最初のステップの導入
 - ・ 繰延税金資産を総額で認識して、必要な範囲において、評価性引当金での相殺
 - ・ 評価性引当金の必要性を検討するガイダンス
 - ・ 実質的な施行に対するガイダンス
 - ・ 連結納税申告書を提出するグループ内における当期税金及び



有斐閣 新刊案内
 (価格は税込)
 東京・神田・神保町2/Tel:03-3265-6811
 http://www.yuhikaku.co.jp/

New Liberal Arts Selection
マクロ経済学 四〇九五円 A6判
 齊藤 誠・岩本康志・太田聰一・柴田章久著 基本
 モデルからミクロ的基礎までを丁寧に解説。一人ひとりが「豊かさ」を実感できる経済社会を築くために必要となる、経済政策の考え方を身につける。

New Liberal Arts Selection
マーケティング 三三八五円 A6判
 池尾恭一・青木幸弘・南 知恵子・井上哲浩著
 消費者行動の本質と顧客ニーズをつかみ、激変を続ける現代の市場において確かなマーケティング活動を実践していくための決定版テキスト。

金融商品取引法セミナー
 池田唯一・岩原紳作・神作裕之・神田秀樹・武井一浩・永井智亮・藤田友敬・松尾直彦・三井秀範・山下友信著
 ●公開買付け・大量保有報告書編 学界・実務界の第一人者と立法担当官が議論・検討。 A5判 三〇四五円

ファイナンス論 (有斐閣ブックス) 三三六〇円
 大村敬一著 ●入門から応用まで 『現代ファイナンス』の改訂版として、まったく新しく生まれ変わったファイナンスの体系書。数学の知識を前提とはせず、基礎から先端理論までを学ぶことが出来る。

ベーシック税法 第5版 (有斐閣アルファ) 二二〇五円
 岡村忠生・渡辺徹也・高橋祐介著 租税に関する基本的な知識・原則を理解するのに最適な入門書。

よくわかる税法入門 第5版
 三木義一編著 ●税理士・春香のゼミナール 新たに執筆者が加わりますます充実。 (有斐閣選書) 二二〇〇円
よくわかる国際税務入門 第2版
 三木義一・前田謙二著 得意とする人の少ない国際税務をわかりやすく解説。 (有斐閣選書) 二二〇〇円

◎図書目録送呈◎

繰延税金の配分

2 我が国においては、当期税金に相当する「法人税、住民税及び事業税」については、別途、日本公認会計士協会から、監査・保証実務委員会報告第63号『諸税金に関する会計処理及び表示に係る監査上の取扱い』が公表されている。

3 平成17年6月に、IASBから、公表された公開草案「IAS第37号『引当金、偶発負債及び偶発資産』の改訂」においては、現行のIAS第37号における引当金の認識要件である「債務を決済するために経済的便益を持つ資源が流出する可能性が高いこと (probable)」を削除することが提案されている (認識に関する蓋然性基準の削除)。現行のIAS第37号において、経済的便益が流出する可能性が高くない場合には、偶発負債として取り扱われ、開示の対象として検討することになるが、公開草案においては、経済的便益の流出の可能性が高くない場合であっても、負債の定義に該当し、当該負債を信頼性をもって測定することが可能となった時点で負債を認識することになり、発生の可能性は負債の測定に反映させることが提案されている。なお、当該公開草案に寄せられたコメントに対応して、平成22年1月に、IASBは、公開草案「IAS第37号における負債の測定－IAS第37号の改訂案」を公表し、負債の測定に関する部分を対象とした範囲限定的な公開草案を公表している。この公開草案においては、負債の測定目的を「企業が報告日に現在債務から解放されるために、合理的に支払うであろう金額を測定すること」と明確にして、

次のいずれかの金額のうち、最も小さい金額になることを提案している。

- ・ 当該債務を履行するために必要である資源の現在価値
- ・ 当該債務を解約するために企業が支払わなければならない金額
- ・ 当該債務を第三者に譲渡するために企業が支払わなければならない金額

また、当該測定目的を実際に適用するに際して、債務を履行するために必要である資源の流出に不確実性が存在する場合における期待アウトフローの測定に対するガイダンスの提案がなされている。

教材コード	J020580
研修コード	210308
履修単位	1単位