

注：本資料は Deloitte の IFRS Global Office が作成し、有限責任監査法人トーマツ  
が翻訳したものです。  
この日本語版は、読者のご理解の参考までに作成したものであり、原文については  
英語版ニュースレターをご参照下さい。

## IFRS in Focus

### IASB が、公正価値で測定される負債性金融商品 に関する繰延税金資産について明確化する IAS 第 12 号の修正を提案

#### 目次

- なぜIAS第12号の修正が提案されたのか？
- 提案されたIAS第12号の修正は何か？
- 発効日、移行措置およびコメント期間

#### 要点

- 本修正案は、税務上原価で測定されている公正価値測定の負債性金融商品の未実現損失は、将来減算一時差異を生じさせ得ることを明確にする。
- 本修正案は、資産の帳簿価額は、可能性の高い将来の課税所得の見積りを限定しないことも明確にする。修正案は、将来減算一時差異と将来の課税所得を比較する際に、将来減算一時差異の解消から生じる税務上の損金算入額は将来の課税所得に含めないことを明記する。
- 本提案に関するコメントは、2014 年 12 月 18 日が期限である。

本 IFRS in Focus は、国際会計基準審議会(IASB)によって最近公表された公開草案 ED／2014／3(ED)に示された、IAS 第 12 号「法人所得税」の修正案を要約している。

#### なぜ IAS 第 12 号の修正が提案されたのか？

IFRS 解釈指針委員会(IC)は、以下の状況における繰延税金の認識に関する IAS 第 12 号の適用の明確化についての要望書を受領した。

- 企業は、売却可能金融資産に分類され、利得および損失はその他の包括利益に認識される負債性金融商品を保有している。
- 市場金利の変動により、負債性金融商品の公正価値は原価を下回っている。
- 企業は、金融商品を満期まで保有することにより、契約上のキャッシュ・フローの全てを回収すると見込んでいる。
- 企業は、負債性金融商品が減損しているとは考えていない。
- 負債性金融商品の税務基準額は、原価のままである。
- 税法は、損失が実現するまで損金算入を認めない。
- 企業は、将来減算一時差異を利用できるだけの十分な将来加算一時差異と、それ以外の可能性の高い(probable)将来の課税所得を有していない。

詳細は下記ウェブサイト参照

[www.iasplus.com](http://www.iasplus.com)

[www.deloitte.com](http://www.deloitte.com)

[www.tohmatsu.com](http://www.tohmatsu.com)

IC は、実務の不統一(diversity)に留意し、それらの状況における IAS 第 12 号の適用について、2 つの支配的な見解を識別した。

一方の見解は、企業は、資産の帳簿価額を超える金額について資産の回収を仮定することはできず、結果として繰延税金は生じないと考えるものである。この見解に基づくと、満期日における元本の回収は、課税所得を増額または減額させない。

他方の見解は、IASB の修正案と整合するものであり、一時差異の算定と、将来の課税所得の見積りは 2 つの異なるステップであり、資産の帳簿価額は一時差異の算定にのみ関連すると考えるものである。資産の帳簿価額は、将来の課税所得の見積りの限度と考えるべきではない。IAS 第 12 号 20 項および 26(d) 項は、公正価値で測定される資産の帳簿価額と、それを上回る税務基準額は、将来減算一時差異を発生させることを示している。

したがって、本修正案の目的は、提示された状況における、現行の IAS 第 12 号の適用を説明することである。

### 提案された IAS 第 12 号の修正は何か？

IASB は、保有者が帳簿価額の負債性金融商品を満期まで保有することによる回収を見込んでいるのか、または負債性金融商品の売却による回収を見込んでいるのかに関わらず、上記の状況から生じた未実現損失は将来減算一時差異を発生させることを明確化することを提案している。

#### 見解

IC は、一時差異に着目する貸借対照表法は、可能性の高い将来の課税所得の見積りにおいて、資産が帳簿価額についてのみ回収されることを仮定することは要求していないと結論付けた。貸借対照表法は、貸借対照表日における資産または負債の財政状態計算書上の帳簿価額と税務基準額との差額に着目している。それにより、企業が会計処理する税効果を決定し限定している。しかし、一時差異が解消されるタイミングや、一時差異の解消がもたらす税務上の帰結に使用される条件については示していない。

IASB は、IAS 第 12 号に、利用可能であるが将来減算一時差異を相殺するには十分でない、様々な要因(将来加算一時差異の解消、将来の課税所得の発生、およびタックス・プランニングの機会)によって生じる課税所得に対する、将来減算一時差異の活用を示す設例を追加することを提案している。

税法が税務上の欠損金の使用を制限していて、企業が税務上の欠損金を特定の種類の所得に対してしか減算できない場合、企業は、繰延税金資産と同じ種類の他の繰延税金資産との組み合わせで評価することになる。

本修正案は、企業は、資産がその帳簿価額を超える金額で回収される可能性が高く、減損もしていない場合には、将来の課税所得を見積もる際に、帳簿価額を超える金額での回収を仮定することができることも明確化する。この判定を行うにあたっては、関連する全ての事実および状況を評価しなければならない。

修正案は、将来の課税所得が十分に利用可能であるかの評価にあたり、企業は、将来減算一時差異と、当該将来減算一時差異の解消から生じる税務上の損金算入額を含まない将来の課税所得とを比較しなければならないことを明確にする。

#### 見解

将来減算一時差異を将来の課税所得と比較する際に、当該将来減算一時差異による税務上の損金算入額を含めるべきか除くべきかについては不確実性がある。IASB は、減算の二重計算を防ぐために、将来の課税所得にそのような税務上の損金算入額を含めないことを明確化することを提案している。

### 発効日、移行措置およびコメント期間

本 ED は、発効日を特定していない。IASB は、ED に対して受領したコメントの検討の一部として発効日を決定する予定である。

IASB は、企業は、本修正を IAS 第 8 号「会計方針、会計上の見積りの変更および誤謬」に従って遡及適用すべきことを提案している。しかし、企業は、本修正を最初の期首の財政状態計算書に適用する際には、過去に純損益、その他の包括利益または資本に直接認識された累積金額を修正再表示するために、利益剰余金と他の資本の構成要素との間の振替を行なう必要はない。企業がそのような振替えを行わない場合には、その旨を開示する。初度適用企業については、完全な遡及適用が要求される。

本 ED に関するコメントは、2014 年 12 月 18 日が期限である。

トーマツグループは日本におけるデロイト トウシュ トーマツ リミテッド（英国の法令に基づく保証有限責任会社）のメンバーフームおよびそれらの関係会社（有限責任監査法人トーマツ、デロイト トーマツ コンサルティング株式会社、デロイト トーマツ ファイナンシャルアドバイザリー株式会社および税理士法人トーマツを含む）の総称です。トーマツグループは日本で最大級のビジネスプロフェッショナルグループのひとつであり、各社がそれぞれの適用法令に従い、監査、税務、コンサルティング、ファイナンシャルアドバイザリー等を提供しています。また、国内約 40 都市に約 7,600 名の専門家（公認会計士、税理士、コンサルタントなど）を擁し、多国籍企業や主要な日本企業をクライアントとしています。詳細はトーマツグループ Web サイト（[www.tohmatsu.com](http://www.tohmatsu.com)）をご覧ください。

Deloitte（デロイト）は、監査、税務、コンサルティングおよびファイナンシャル アドバイザリーサービスを、さまざまな業種にわたる上場・非上場のクライアントに提供しています。全世界 150 を超える国・地域のメンバーフームのネットワークを通じ、デロイトは、高度に複合化されたビジネスに取り組むクライアントに向けて、深い洞察に基づき、世界最高水準の陣容をもって高品質なサービスを提供しています。デロイトの約 200,000 名を超える人材は、“standard of excellence”となることを目指しています。

Deloitte（デロイト）とは、英国の法令に基づく保証有限責任会社であるデロイト トウシュ トーマツ リミテッド（“DTTL”）ならびにそのネットワーク組織を構成するメンバーフームおよびその関係会社のひとつまたは複数を指します。DTTL および各メンバーフームはそれぞれ法的に独立した別個の組織体です。DTTL（または“Deloitte Global”）はクライアントへのサービス提供を行いません。DTTL およびそのメンバーフームについての詳細は [www.tohmatsu.com/deloitte/](http://www.tohmatsu.com/deloitte/) をご覧ください。

本資料は皆様への情報提供として一般的な情報を掲載するのみであり、その性質上、特定の個人や事業体に具体的に適用される個別の事情に対応するものではありません。また、本資料の作成または発行後に、関連する制度その他の適用の前提となる状況について、変動を生じる可能性もあります。個別の事案に適用するためには、当該時点で有効とされる内容により結論等を異にする可能性があることをご留意いただき、本資料の記載のみに依拠して意思決定・行動されることなく、適用に関する具体的な事をもとに適切な専門家にご相談ください。