

IASB、公開草案「未実現損失に関する繰延税金資産の認識 (IAS第12号の改訂案)」を公表

国際会計基準審議会 (IASB) は2014年8月20日、公開草案 (ED/2014/3) 「未実現損失に関する繰延税金資産の認識 (IAS第12号の改訂案)」を公表した。この公開草案は、繰延税金資産の認識の判断における将来減算一時差異の利用の対象となる将来の課税所得の範囲を明確にし、特に公正価値で測定される負債性金融商品に未実現損失が生じている場合に繰延税金資産の認識においてIAS第12号「法人所得税」の規定をどのように適用するかについて、基準書の付属文書に設例を追加することを提案している。この公開草案に関するコメントの期限は2014年12月18日である。



【要約】

この公開草案では、繰延税金資産の認識において予想される、将来減算一時差異の利用の対象となる課税所得に、既存の将来減算一時差異の解消に係る損金算入の影響を含めないことを明確化することが提案されている。

この提案により、納税申告における課税所得と将来減算一時差異の利用対象となる課税所得が異なることが明確になる。

また、この公開草案では、以下についても明確化することが提案されている。

- 満期時に元本が返済される、毎年利息が支払われ、公正価値で測定される固定利付債券 (税務基準額は取得価額) の未実現損失は、将来減算一時差異を生じさせる。
- その将来減算一時差異の利用の判断は、他の将来減算一時差異とあわせて行う。ただし、将来減算一時差異の利用が限定されている場合には、その範囲内で行う。
- 将来減算一時差異の利用の対象となる課税所得の予想には、帳簿価額を超えて回収することが可能と予測される金額が含まれる。

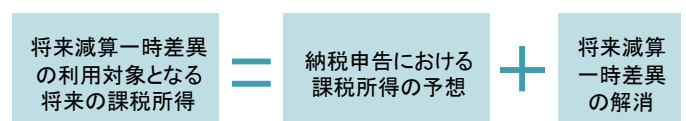
内で繰延税金資産を認識する。また、同一の納税単位内に十分な将来加算一時差異がない場合には、企業が将来減算一時差異の解消と同じ期に十分な課税所得を稼得する可能性が高い場合、または課税所得を生じさせるタックス・プランニングの実行が可能な場合に、その範囲内で繰延税金資産を認識する。

ただし、基準書に繰延税金資産の回収可能性に関する詳細な指針が定められておらず、満期保有が予定される、公正価値で測定される負債性金融商品の未実現損失に係る繰延税金資産の認識に関する解釈にばらつきが存在することから、基準書を改訂し、基準書の付属文書に設例を追加することが提案されている。

【公開草案の内容】

【将来減算一時差異の利用対象となる将来の課税所得: 既存の将来減算一時差異に係る損金算入】

この公開草案は、将来減算一時差異の利用の対象となる将来の課税所得の算定に際して、既存の将来減算一時差異の解消による影響を税務申告における課税所得の予想に戻し入れることを明確化するように、基準書の改訂を行うことを提案している。すなわち、納税申告における課税所得と、将来減算一時差異の利用対象となる課税所得が異なることが明確になる。



【提案の背景】

IAS第12号は、将来減算一時差異に係る繰延税金資産を、その将来減算一時差異を利用できる課税所得が生じる可能性が高い範囲内でのみ認識することを規定している。同一の納税単位内に十分な将来加算一時差異があり、それが将来減算一時差異の解消が予測される期間と同じ期に解消すると予測される場合には、その範囲

以下の例示は、この公開草案の内容及び実務上の適用方法について解説するものであり、この公開草案において基準書の付属文書に追加が提案されている設例を単純化して作成したものである。

【前提条件】

企業Aは、額面価額1,000で負債性金融商品を購入した。2014年12月31日における公正価値は900であり、その結果、将来減算一時差異100が生じた。A社はこの負債性金融商品を満期である2015年12月31日まで保有し、購入価額である1,000をすべて回収する(すなわち、将来減算一時差異はすべて解消される)見込みである。2015年に解消が見込まれる将来加算一時差異は30である。2015年の納税申告における課税所得は20の損失となる見込みである。A社の税率は25%とする。

【質問】

A社は、繰延税金資産を認識すべきか否か。

ステップ1: 将来一時差異の解消

IAS第12号の既存の規定では、将来減算一時差異による税金資産の認識を裏付けるのに十分な、将来加算一時差異から生じる税金負債の有無について検討することが求められる。

将来減算一時差異	100
将来加算一時差異の解消	(30)
追加の認識の判断を必要とする残額	70

ステップ1においてA社は、未実現損失に関する将来減算一時差異100のうち30に関して繰延税金資産を認識することとなる。

ステップ2: 将来の課税所得の算定

この公開草案は、将来減算一時差異の利用対象となる将来の課税所得を、納税申告上の課税所得の予想に一時差異の解消による影響を戻し入れた金額として算定することを提案している。以下の算定方式は、この公開草案で追加が提案されている設例(基準書の本文ではなく付属文書に含まれる)に基づいて作成している。なお、基準書本文の改訂案には将来加算一時差異の解消に関する取扱いについての言及はない。

予測される税務申告上の損失	(20)
－将来加算一時差異の解消	(30)
＋将来減算一時差異の解消	100
将来減算一時差異の利用対象となる将来の課税所得	50

ステップ3: ステップ1とステップ2で求めた金額の合算

A社は、納税申告上の将来課税所得は損失を見込んでいるものの、繰延税金資産20($(30 + 50) \times 25\%$)を認識することになる。

この公開草案は、負債性金融商品の未実現損失に係る一時差異の会計処理に関する論点に対処する目的で提案されているものの、繰延税金資産の認識の判断全般に影響を与えることが予測される。

【将来減算一時差異: 満期時に元本が返済される、公正価値で測定される負債性金融商品の未実現損失】

毎年利息が支払われる固定利付債権の満期時における元本の返済は、納税申告における課税所得に増減をもたらさない。そのため、そのような負債性金融商品が公正価値で認識される場合の帳簿価額と取得価額に基づく税務基準額との差額が、将来一時差異を生じさせるか否かの解釈にばらつきがある。

この公開草案では、満期時に元本が返済される、毎年利息が支払われ、公正価値で測定される固定利付債券(税務基準額は取得価額)の未実現損失は、将来減算一時差異を生じさせることを、基準書本体に設例を設けて明確化する提案を行っている。

【繰延税金資産の認識の判断: 将来減算一時差異の利用が限定されている場合】

この公開草案は、将来減算一時差異の利用の判断は、他の将来減算一時差異とあわせて行うものの、税法上、将来減算一時差異の利用の対象となる課税所得の種類が限定されている場合には、将来減算一時差異の利用の判断はその範囲内で行うことを明確化するように、基準書の改訂を行うことを提案している。

例えば、税法上、キャピタル・ロスとキャピタル・ゲインとのみ相殺が可能である場合、満期前に売却が予測される公正価値で測定される負債性金融商品の未実現損失に係る将来減算一時差異の利用の判断は、満期保有が予定される公正価値で測定される負債性金融商品の未実現損失に係る将来減算一時差異とは別個に行う。また、キャピタル・ロスとなることが予測される他の将来減算一時差異がある場合は、それらの将来減算一時差異とあわせて判断する。

【将来減算一時差異の利用対象となる将来の課税所得: 帳簿価額を超えて回収が見込まれる金額】

将来減算一時差異を算定するに際しては、帳簿価額を回収することを仮定する。このため、将来減算一時差異の利用の対象となる将来の課税所得を算定する際にも、帳簿価額を超えての回収を仮定することが認められるか否かの解釈にばらつきがある。

この公開草案では、将来減算一時差異の利用対象となる将来の課税所得に、帳簿価額を超えて回収することが可能と予測される金額が含まれることを明確化するように、基準書の改訂を行うことを提案している。

【適用日】

公開草案の適用時期は未定であるが、移行方法については次のとおり提案されている。早期適用は認めることが提案されている。

- IFRS適用済企業
遡及適用。ただし、過去に純損益、その他の包括利益、または資本に含めて認識した金額の累計額について、期首の留保利益やその他の資本の構成要素の間で振替を行う必要はない。
- IFRS初度適用企業
遡及適用。IFRS適用済企業に対する例外は認められない。

編集・発行

有限責任 あずさ監査法人

IFRSアドバイザリー室

azsa-ifrs@jp.kpmg.com

ここに記載されている情報はあくまで一般的なものであり、特定の個人や組織が置かれている状況に対応するものではありません。私たちは、的確な情報をタイムリーに提供できるよう努めておりますが、情報を受け取られた時点及びそれ以降においての正確さは保証の限りではありません。何らかの行動を取られる場合は、ここにある情報のみを根拠とせず、プロフェッショナルが特定の状況を綿密に調査した上で提案する適切なアドバイスをもとにご判断ください。

© 2014 KPMG AZSA LLC, a limited liability audit corporation incorporated under the Japanese Certified Public Accountants Law and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved.

The KPMG name, logo and "cutting through complexity" are registered trademarks or trademarks of KPMG International.