

IASB、「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）」を公表

国際会計基準審議会（IASB）は2016年1月19日、最終基準「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）」を公表した。本改訂は、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している。

本改訂は、2017年1月1日以降に開始する事業年度から遡及適用される。早期適用は認められる。



【要約】

本改訂は、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した。これにより、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となった。

また、本改訂は、以下についても明確化した。

- 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。
- 将来減算一時差異の利用の判断は、個別に行わず、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。
- 帳簿価額を超えて回収する可能性が十分な証拠により裏付けられる場合、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、帳簿価額を超えて回収することが可能と予想される金額が含まれる。

本改訂は、2017年1月1日以降に開始する事業年度から遡及適用される。早期適用は認められる。

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、その範囲内で繰延税金資産を認識することになる。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ことになる。

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、満期まで保有することが予定される、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、2014年8月20日に公表された公開草案においては、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た。

IFRS解釈指針委員会及びIASBは、本改訂の公開草案に対して寄せられたコメントに基づいて再審議を行い、本改訂を公表した。

本改訂は、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だけでなく、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想されている。

【本改訂の内容】

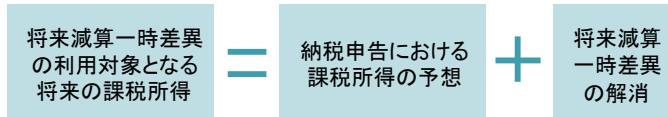
【将来減算一時差異の利用対象となる将来の課税所得：既存の将来減算一時差異に係る損金算入】

本改訂は、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している。

【本改訂の背景】

IAS第12号は、将来減算一時差異に係る繰延税金資産について、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。具体的には、同一の

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った。



以下の例示は、本改訂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、本改訂において基準書の付属文書に追加された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。2015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について、その満期である2016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、将来減算一時差異をすべて解消する)見込みである。2016年に解消が見込まれる将来加算一時差異は30である。2016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: 将来加算一時差異の解消

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。本改訂ではこの規定についての変更はない。

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、2016年に解消が見込まれる将来加算一時差異である30に関して繰延税金資産を認識することとなる。A社が2016年に税務上の損失を見込んでいるという事実は、この判断に影響を与えない。

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2: 将來の課税所得の算定

本改訂は、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明確化している。次の表の算定方式は、本改訂で追加された設例(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)
+ 将來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 $((30+50) \times 25\%)$ を認識することになる。

【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券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。

本改訂は、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している。また、本改訂は、将来減算一時差異の発生は、資産の帳簿価額が将来どう変動するかによる影響を受けることなく、期末日時点の帳簿価額と税務基準額の比較のみによって判断されることを明確化している。

【繰延税金資産の認識の判断: 将來減算一時差異の利用が限定されている場合】

本改訂は、将来減算一時差異の利用の判断は、個別には行わず、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をその範囲内で行うことを明確化している。

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】

将来減算一時差異の算定にあたり、帳簿価額を回収することが仮定される。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の算定にあたり、帳簿価額を超えて回収することを仮定することが認められるか否かについて、解釈にばらつきがある。

本改訂は、帳簿価額を超えて回収する可能性が十分な証拠により裏付けられる場合、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であると予想される金額が含まれることを明確化している。その例として、満期まで保有することが予定され、契約上のキャッシュフローの回収が見込まれる固定利付債券を挙げている。

【適用日】

本改訂は、2017年1月1日以降に開始する事業年度から、IAS第8号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」に従って遡及適用する。表示するもっとも古い比較期間の期首の資本残高の変動について、利益剰余金と他の資本構成要素への配分を行わず、利益剰余金（または必要に応じて他の構成要素）に認識することも認められるが、この方法をとった場合には、その旨を開示する。初度適用企業に対する例外は認められない。早期適用は認められるが、早期適用する場合にはその旨を開示する。

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するよう努めていますが、情報を受け取られた時点及びそれ以後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。

© 2016 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 and logo are registered trademarks or trademarks of KPMG International.