

# 税効果会計のコンバージェンスの方向

中 島 稔 哲

## 要 旨

本稿は、IASB と FASB の短期コンバージェンス項目の1つである税効果会計の収斂の方向を捉えるとともに、主要な項目の収斂の内容に言及するものである。税効果会計の収斂の暫定的な方向は、一時差異アプローチからの例外の削減に加えて、IAS12 の SFAS109 への収斂と捉えることができる。前者は一時差異アプローチの貫徹を図るのに対し、後者は基準の首尾一貫性よりも収斂を優先するものと捉えることもできる。

## I は じ め に

国際会計基準審議会 (IASB) は、2002年6月に新たな作業計画を公表し、その主要な作業の1つとして、IASB が現行の国際基準と各国の基準から高品質の解決が得られると考えているトピックのコンバージェンスを挙げ、そのトピックの1つとして法人所得税 (income taxes) を挙げた<sup>1)</sup>。同年9月には、法人所得税 (税効果会計) に係る国際会計基準第12号 (IAS12) とアメリカ財務会計基準書第109号 (SFAS109) との差異の削減を目的としたプロジェクトをアジェンダとして取り上げた<sup>2)</sup>。そして、このプロジェクトは、IASB とアメリカ財務会計基準審議会 (FASB) が2002年10月に公表したいわゆる「ノーワーク合意」の一部を構成しており、2006年2月に公表したコンバージェンスのロードマップにおいては、短期コンバージェンス項目の1つに挙げられている。

IAS12 と SFAS109 の税効果会計はともに一時差異アプローチ・資産負債法を採用しており、その基本的な原則は同一であるが、両基準ともこの基本原則に対して例外を設けている。そこで、このプロジェクトは、両基準の基礎にあるアプローチを再検討するのではなく、基本原則に対する例外の削減という方針を採用している。IASB が2007年12月に公表した暫定的決定においては、次の検討項目が挙げられている (IASB [2007b])。すなわち、①税務基準額の定義等、②一時差異アプローチからの例外、③繰延税金の測定、④繰延税金資産の認識、⑤損益または持分の構成要素への税金の配分 (backwards tracing)、⑥繰延税金の貸借対照表上の分類、⑦SFAS109 における追加的な指針、⑧不確実な税務

上のポジション，⑨開示，⑩移行措置である。

税効果会計プロジェクトに関しては，2008年に公開草案の公表，2009年の施行が計画されており，未だ最終的なものではないけれども<sup>3)</sup>，本稿は，このプロジェクトのわが国への影響という観点をも踏まえて，その方向および暫定的な決定について検討することを目的とするものである。

## II コンバージェンスの方向と暫定的決定の概要

税効果会計プロジェクトは，IASB と FASB が共同で取り組むものと位置づけられているが，そのプロセスは，IASB がまず検討し得た結論を FASB に提案し，次いで，FASB がこれを検討し，IASB と FASB の結論が相違する場合には再検討を行うというものである<sup>4)</sup>。そこで，IASB が2007年12月に公表した暫定的決定（IASB [2007b]）を簡略的に示すと（開示および移行措置は除く。），【図表1】のとおりである。

定義に関しては，特に税務基準額（tax base）が定義され，これが IAS12 および SFAS109 に取り入れられることが暫定的に決定された。この結果，IAS12 の一時差異アプローチの構成が SFAS109 のそれに収斂するものとなった。

一時差異アプローチからの例外規定の削除に関しては，「資産および負債の当初認識」，「企業集団内の会社間で振り替えられた資産」および「外貨建貨幣性資産・負債」については一時差異アプローチに則った処理に収斂し，「のれん」および「子会社，支店および関連会社ならびにジョイント・ベンチャーに対する持分」については一時差異アプローチの例外処理のまま収斂する方向である。なお，「アメリカ蒸気汽船企業による法定準備基金の預託金」に関する規定は，特に IAS12 に設けない方向であり，また，レバレッジド・リースは，リース会計基準にかかわるものであることから，短期コンバージェンスの対象外とされた。

「繰延税金の測定」のうち「施行税率と実質的に施行された税率」に関して，IAS12 は，貸借対照表日において施行されているまたは実質的に施行されている税率（substantively enacted rate）を使用して繰延税金を測定することを要求しているが（par. 46），SFAS109 は施行税率（enacted rate）を使用することを要求している（par. 18）。アメリカにおいては，税法が施行されたときが実質的な施行時点ということが確認された（IASB [2007b]）結果，規定上は，IAS12 に収斂したものと位置づけられるが，これは「実質的に」の解釈の問題とも言えるものである。これに対して，繰延税金の認識，期間内配分および表示に係る「繰延税金資産の認識」，「損益または持分の構成要素への税金の配分」，「繰延税金の貸借対照表上の分類」については，SFAS109 へ収斂することが暫定的に決定されている。

【図表1】暫定的決定の方向

項 目	暫定的決定
<b>① 定義</b>	
税務基準額の定義	新規 <sup>5)</sup>
税額控除および投資税額控除	新規 <sup>6)</sup>
<b>② 一時差異アプローチからの例外</b>	
資産および負債の当初認識	改訂
のれん	修正ナシ <sup>7)</sup>
子会社、支店および関連会社ならびにジョイント・ベンチャーに対する持分	例外規定の存続 <sup>8)</sup>
アメリカ蒸気汽船企業による法定準備基金の預託金	現状通り <sup>9)</sup>
レバレッジド・リース	検討の延期 <sup>10)</sup>
企業集団内の会社間で振り替えられた資産	IAS12 に収斂
外貨建非貨幣性資産・負債	IAS12 に収斂 <sup>11)</sup>
<b>③ 繰延税金の測定</b>	
施行税率と実質的に施行された税率	IAS12 に収斂
分配税率と未分配税率	FASB が <sup>8)</sup> 検討中 <sup>12)</sup>
<b>④ 繰延税金資産の認識</b>	SFAS109 に収斂
<b>⑤ 損益または持分の構成要素への税金の配分</b>	SFAS109 に収斂
<b>⑥ 繰延税金の貸借対照表上の分類</b>	SFAS109 に収斂
<b>⑦ SFAS109 の追加的指針</b>	
特別控除	現状通り <sup>13)</sup>
代替的最低課税規定	SFAS109 に収斂 <sup>14)</sup>
企業の課税上の地位の変更による影響	FASB が <sup>8)</sup> 検討中 <sup>15)</sup>
繰延税金資産の回収可能性の測定	当初より一致 <sup>16)</sup>
連結納税集団内の企業への税金の配分	SFAS109 に収斂 <sup>17)</sup>
<b>⑧ 不確実な税務上のポジション</b>	調整中 <sup>18)</sup>

このように、暫定的決定の方向については、一時差異アプローチからの例外を削減するという点では IAS12 に収斂し、その具体的な会計処理および表示に関しては SFAS109 に収斂するという点を指摘することができる。

そこで、次に、「資産および負債の当初認識」、「企業集団内の会社間で振り替えられた資産」、「繰延税金資産の認識」、「損益または持分の構成要素への税金の配分」および「繰延税金の貸借対照表上の分類」の暫定的決定の内容について、取り上げることとする。

### Ⅲ 暫定的決定の具体的内容

#### (1) 資産および負債の当初認識

IAS12は、①企業結合ではなく、かつ②取引時において会計上の利益と課税所得のいずれにも影響を及ぼさない取引における資産または負債の当初認識から生じる一時差異に対して繰延税金負債または繰延税金資産を認識することを禁止している (pars. 15 and 24)。これは、現行のIAS12への改訂への過程において、当初認識時の支払対価の額と税務基準額とが異なる長期性資産の会計処理について検討がなされたが、支払対価の額と税務基準額とが異なるケースは稀であり、長期性資産の取得原価を税込後の価額に調整するグロスアップ方式のような特殊な処理については理解が得難いことから、繰延税金の認識が禁止されることとなったものである(中島 [1997], 44-45頁参照)。これに対して、SFAS109にはこのような例外は設けられておらず、また、EITF98-11「企業結合として会計処理されない特定の購入取引において取得された一時差異の会計」(FASB [2001])において会計処理が示されている。

一時差異アプローチからの例外を削減する目的から、IASBはIAS12の例外を削除することを暫定的に決定した。そこで、IASBとFASBは、その会計処理について、【設例1】にあるような、支払対価の額を会計上の簿価とする2案(第1案と第2案)、連立方程式を用いて会計上の簿価を計算する2案(第3案と第4案)と、公正価値を会計上の簿価とする2案(第5案と第6案)からなる、6つの案の検討を行った(IASB [2004c]・[2007a], 山田 [2004a]・[2004b]・[2007])。

第1案は、繰延税金資産(繰延税金負債)を支払対価の額と税務基準額との差額に税率をかけたものとして認識し、結果として生じる税金便益(tax benefit)ないし税金費用(tax expense)を即時に損益計算書で認識するという考え方である。第2案は、繰延税金資産(繰延税金負債)を支払対価の額と税務基準額との差額に税率をかけたものとして認識し、結果として生じる差額を購入割引引当金(purchase discount allowance: 繰延税金資産に対する評価勘定)ないし購入プレミアム引当金(purchase premium allowance: 繰延税金負債に対する評価勘定)として認識するという考え方である。

第3案は、連立方程式を用いて支払対価の額を資産と繰延税金資産(繰延税金負債)に配賦するが、当該資産の簿価を超える税金便益は即時に損益計算書で認識するという考え方である。第4案は、連立方程式を用いて支払対価の額を資産と繰延税金資産(繰延税金負債)に配賦するが、結果として生じる税金便益を繰延負債として認識するという考え方(EITF98-11の考え方)である。なお、この案では、繰延負債が負債の定義との関係で問題となる。

【設例1】 資産の当初認識の会計処理案

前提：支払対価700 税務基準額1,100 公正価値500 税率40%

(a) 使用目的資産

第1案 支払対価+損益処理	第2案 支払対価+引当金処理	第3案 IASBの暫定的決定
(借) 資産 700 繰延税金資産 160 (貸) 現金 700 税金便益 160	(借) 資産 700 繰延税金資産 160 (貸) 現金 700 購入割引引当金 160	(借) 資産 433 繰延税金資産 267 (貸) 現金 700
第4案 EITF98-11	第5案 公正価値+損益処理	第6案 公正価値+引当金処理
(借) 資産 433 繰延税金資産 267 (貸) 現金 700	(借) 資産 500 繰延税金資産 240 (貸) 現金 700 税金便益 40	(借) 資産 500 繰延税金資産 240 (貸) 現金 700 購入割引引当金 40

① 第3案・第4案

次の連立方程式を解く。なお、CPP：現金購入価格、FBB：資産の最終簿価、DTA：繰延税金資産、TB：税務基準額とする。

$$CPP = FBB - (FBB - TB) \times \text{Tax rate}$$

$$DTA = (TB - FBB) \times \text{Tax rate}$$

$$700 = FBB - (FBB - 1,100) \times 0.4$$

$$FBB = (700 - 1,100 \times 0.4) / 0.6 = 433$$

$$DTA = (1,100 - 433) \times 0.4 = 267$$

② 第5案：DTA = (TB - FBB) × Tax rate = (1,100 - 500) × 0.4 = 240

$$\text{税金便益 (P/L)} = (500 + 240) - 700 = 40$$

③ 第6案：計算については見解4と同様。

(b) 販売目的資産

第1案 支払対価+損益処理	第2案 支払対価+引当金処理	第3案 IASBの暫定的決定
(借) 資産 700 繰延税金資産 160 (貸) 現金 700 税金便益 160	(借) 資産 700 繰延税金資産 160 (貸) 現金 700 購入割引引当金 160	(借) 資産 500 繰延税金資産 240 (貸) 現金 700 税金便益 40
第4案 EITF98-11	第5案 公正価値+損益処理	第6案 公正価値+引当金処理
(借) 資産 500 繰延税金資産 240 (貸) 現金 700 繰延負債 40	(借) 資産 500 繰延税金資産 240 (貸) 現金 700 税金便益 40	(借) 資産 500 繰延税金資産 240 (貸) 現金 700 購入割引引当金 40

(出所：IASB [2004c]、山田 [2004a]・[2004b] を一部加筆)

第5案は、資産の公正価値を会計上の簿価とし、繰延税金資産（繰延税金負債）を当該公正価値（会計上の簿価）と税務基準額との差額に税率をかけたものとして認識し、支払対価の額と会計上の簿価および繰延税金資産（繰延税金負債）の差額として生じる額を即時に損益計算書で認識するという考え方である。第6案は、資産の公正価値を会計上の簿価とし、繰延税金資産（繰延税金負債）を当該公正価値（会計上の簿価）と税務基準額との差額に税率をかけたものとして認識し、支払対価の額と会計上の簿価および繰延税金資産（繰延税金負債）の差額として生じる額を購入割引引当金として認識するという考え方である。なお、購入割引引当金は、関連する税務便益が実現する時点で損益計算書に振り替えられる。

以上の代替案のうち、取得した資産をその公正価値で認識することが、連立方程式によって資産の取得原価を測定する案（第3案と第4案では、公正価値500と異なる433が取得原価となる。）より妥当と考えられた。ここでの資産の公正価値は、税務上全額を減算額とできるという前提での公正価値（fair value assuming full deductibility for tax purpose）であり、市場参加者が税務上減算できると考える金額のみを税務上減算できるという前提で算定される。

そして、支払対価の額と会計上の簿価および繰延税金資産（繰延税金負債）の差額として生じる額（ $500+240-700=40$ ）は、繰延税金資産の現在価値と将来価値との差額と理解して、繰延税金資産に対する評価勘定（購入割引引当金）として認識し、関連する税務便益が実現する時点で損益計算書に振り替えられる。

このような会計処理は、税務基準額が測定属性として位置づけられた結果、資産の取得のための支払対価の額が税務基準額と異なる場合には、資産の取得原価は支払対価により測定されず（したがって、第1案と第2案は否決される。）、測定属性たる税務基準額を考慮した公正価値により測定されることとなったものと思われる。さらに、資産の公正価値（会計上の簿価）とこれに係る繰延税金資産の合計額が支払対価の額を超過する場合の当該超過額は繰延税金資産の現在価値と将来価値の差額と位置づけられており、これは、資産および負債の当初認識において損益が発生することは、会計の一般的な考え方に整合するものではないという点も踏まえてのものだと思われる。

## (2) 企業集団内の会社間で振り替えられた資産

これは、いわゆる連結財務諸表の作成における、連結会社相互間の取引から生じた未実現利益の消去に係る項目であり、資産の税務基準額を変動させ、資産の購入側の税務基準額と連結財務諸表上の報告額との間に将来減算一時差異を発生させるものである。

SFAS109は、企業集団内に残存する資産に対する連結会社間利益について支払われた



法人所得税について、会計研究公報第51号「連結財務諸表」(ARB51)を改訂せず、当該資産の購入側の税務管轄区における税務基準額と連結財務諸表上の報告額との間の将来減算一時差異について繰延税金資産を認識することを禁止している(par.9)。すなわち、ARB51は、連結会社相互間の取引から生じた未実現利益について売却側が支払った法人所得税を繰り延べることを要求している(par.17)。これに対して、IAS12にはこのような例外は設けられておらず、一時差異アプローチおよび資産負債法の考え方に基づいて、資産の購入側の税務基準額と連結財務諸表上の報告額との間に発生した将来減算一時差異に係る税効果について繰延税金資産を認識することとなっている。このSFAS109とIAS12の相違を示したものが【設例2】である。

SFAS109のものとは、×1年度において、売却側(子会社)が計上した法人税等(費

**【設例2】 企業集団内の会社間で振り替えられた資産の会計処理**

前提

- ① ×1年度に、子会社(売却側)が原価20の商品を親会社に100で売り上げたものとする。×1年度末において、当該商品はすべて親会社の残存するものとする。
- ② ×2年度に親会社は当該商品を150ですべて第三者に売却したものとする。
- ③ 子会社の適用税率は40%、親会社のそれは50%とする

	SFAS109	IAS12
×1年度		
子会社の個別財務諸表	(借) 法人税等 32 (貸) 未払法人税等 32	(借) 法人税等 32 (貸) 未払法人税等 32
連結手続き	(借) 繰延税金資産 32 (貸) 法人税等調整額 32	(借) 繰延税金資産 40 (貸) 法人税等調整額 40
連結貸借対照表	(借) 繰延税金資産 32 (貸) 未払法人税等 32	(借) 繰延税金資産 40 (貸) 未払法人税等 32
連結損益計算書	(借) 法人税等 32 (貸) 法人税等調整額 32	(借) 法人税等 32 (貸) 法人税等調整額 40
×2年度		
親会社の個別財務諸表	(借) 法人税等 25 (貸) 未払法人税等 25	(借) 法人税等 25 (貸) 未払法人税等 25
連結手続き	(借) 法人税等調整額 32 (貸) 繰延税金資産 32	(借) 法人税等調整額 40 (貸) 繰延税金資産 40
連結貸借対照表	(貸) 未払法人税等 25	(貸) 未払法人税等 25
連結損益計算書	(借) 法人税等 25 法人税等調整額 32	(借) 法人税等 25 法人税等調整額 40

(出所：IASB [2003] の Observer Notes に一部加筆)

用)を繰り延べる処理が行われ、×2年度においては、利益に係る納付税額に対応する金額57(法人税等25と法人税等調整額32の合計額)が税金費用として計上されることとなる。

これに対して、IAS12のもとでは、購入側(親会社)において、その保有する商品の税務基準額100と連結財務諸表上の報告額20との間に差異、すなわち将来減算一時差異が発生しているので、これに対して繰延税金資産40を認識することとなる。この結果、×1年度の連結損益計算書において、8のタックス・ベネフィット(法人税等調整額貸方)が計上される。このベネフィットは、連結主体の観点から、未実現利益(税務基準額の変動)の額に適用される税率の差に基づいた追加的なタックス・ベネフィットを主体が受け取るという事実に関係するものである。また、×2年度に計上される税金費用65(法人税等25と法人税等調整額40の合計額)は、商品の帳簿価額と税務基準額との間に差異がなかった場合に主体が支払うであろう税金費用であり、購入側(親会社)の税務管轄区において当初より商品を購入していた場合に主体が支払うであろう税金費用を表している(IASB[2003])。

確かに、一時差異アプローチに即すと、前述の資産および負債の当初認識にあるように、購入側において将来減算一時差異が発生しているが、当該差異に係る税務上の帰結、すなわち税金支払額というキャッシュ・アウトフローはすでに発生していることから、このキャッシュ・アウトフローに結びつかない繰延税金資産40を認識するのは、一時差異アプローチのテクニカルな適用に過ぎないように思える。

### (3) 繰延税金資産の認識

IAS12は、将来減算一時差異に対しては、これを利用できる課税所得が生じる可能性が高い(probable)範囲内で(par. 24)、また、税務上の繰越欠損金および繰越税額控除に対しては、将来その使用対象となる課税所得が稼得される可能性が高い(probable)範囲内で(par. 34)、繰延税金資産を認識することとしている。SAFS109は、将来減算一時差異および繰越欠損金等のすべてに対して繰延税金資産を認識し、利用可能な証拠の重要度に基づいて、繰延税金資産の一部または全部が実現しない可能性が高い(more likely than not: 50%超の可能性)場合には、評価性引当金によって繰延税金資産を減額することとしている(par. 17)。

この繰延税金資産の認識に関しては、可能性の水準の問題と認識アプローチの問題がある<sup>19)</sup>。IAS12は、“probable”可能性水準について明示しておらず、この結果、国によってのその水準の解釈が異なる可能性がある。そこで、IASBは、“probable”を“more likely than not”と定義することに暫定的に決定をした<sup>20)</sup>。

繰延税金資産の認識アプローチに関しては、IASBは、IAS12は回収される可能性が高



いと判断される繰延税金資産を認識するアプローチであり、SFAS109はいったんすべての繰延税金資産を認識し、このうち回収されない可能性が高いと判断される部分を評価性引当金により減額するアプローチを採用していると認識していた。すなわち、IAS12が肯定的判断アプローチ（affirmative judgment approach）を採用しており、SFAS109は2段階の減損アプローチ（impairment approach）を採用しているものと認識していた（IASB [2005], Observer Notes 参照）。SFAS109では、肯定的判断アプローチと減損アプローチの区別をなくすために、可能性水準として“more likely than not”が採用されており、IAS12においてもこの可能性水準を採用することを暫定的に決定したことから、問題はSFAS109の2段階アプローチを採用するか否かとなり、IASBは、IAS12をSFAS109と同様に2段階アプローチ（評価性引当金アプローチ）を採用することを暫定的に決定した<sup>21)</sup>。

#### (4) 損益または持分の構成要素への税金の配分

これは、いわゆる税金の期間内配分に係る問題であり、このうち、損益（継続事業や廃止事業等）への配分については業績報告（財務諸表の表示）プロジェクトに関わるものであることから、ここでは、持分に直接借記または貸記される項目の税効果の税法または税率の変更による変動を取り上げることとする。

IAS12は、もしそれが同じ期であれ異なった期であれ、資本の部に直接貸方計上または借方計上される項目にかかわる税金であるならば、当期税金も繰延税金も、直接資本の部に貸方計上または借方計上することを要求している（par. 61）。これに対して、SFAS109は、過年度の事象に証拠を辿る際に直面する複雑な問題を回避するために（par. 113）、持分に直接借記または貸記される項目の税効果の税法または税率の変更による変動額は、継続事業からの損益に含めることとしている（par. 27）。

IASBは、SFAS109の税金の期間内配分の規定を採用するため、IAS12を修正することを暫定的に決定した。この決定は、資本の部に直接貸方計上または借方計上される項目の金額については、税法または税率の変更による修正計算を行わず、当初認識額の累計として処理することを意味し、当該項目と繰延税金の関連性を断つものと言える。

#### (5) 繰延税金の貸借対照表上の分類

IASBは、繰延税金資産および繰延税金負債は、IAS第1号「財務諸表の表示」における流動資産・流動負債として分類するための要件（pars. 57 and 60）、すなわち、貸借対照表日から12ヵ月以内に実現・決済される予定である場合に該当しないことから、すべて非流動に分類することを要求している

これに対して、SFAS109は、繰延税金資産および繰延税金負債は、財務報告上の関連した資産または負債の分類に基づいて、流動と非流動に分類することを要求している(par. 41)。FASBは、繰延税金資産または繰延税金負債は、区分式貸借対照表では流動または非流動として分類すべきであり、流動資産または流動負債に関連した一時差異に係る税効果を非流動区分に分類すると、流動比率が不適切になり、そして、財務諸表の利用者を混乱させることになる点から、すべての繰延税金を非流動として分類する考え方を採用しなかった(par. 151)。

IASBはIAS12においてSFAS109と同様の分類基準を採用することを暫定的に決定したが、資産負債法が将来の法人税等の支払額への影響を重視する考え方である点を鑑みると、繰延税金はすべて非流動に分類することが適当だと考えられる。

#### IV おわりに

本稿では、IASBとFASBの短期コンバージェンス項目の1つである税効果会計に関する暫定的決定の方向とその主たる内容を取り上げた。暫定的決定の方向は、一時差異アプローチからの除外の削減<sup>23)</sup>と、IAS12の開発がSFAS109の公表を受けて行われたにもかかわらず、認識、測定および表示に関してIAS12がSFAS109に収斂する点で、IAS12のSFAS109への収斂と捉えることができる。換言すると、前者は一時差異アプローチの貫徹を図るのに対し、後者は基準の首尾一貫性よりも収斂を優先するものと捉えることもできる。

また、次のような点も指摘することができる。まず、一時差異アプローチからの除外を削減する方向のもと、「資産および負債の当初認識」に関して繰延税金を認識することが暫定的に決定された。支払対価の額と税務基準額が相違するという稀なケースであると思われるが、資産を公正価値により測定し、公正価値と税務基準額との間の一時差異に対して繰延税金を認識するとともに、公正価値と繰延税金資産の合計額が支払対価の額を超過する場合には、当該超過額が購入割引引当金という繰延税金資産に対する評価勘定として処理される。この会計処理は、新規に開発された処理であるだけに、理解可能性の向上のためにも、概念的なバックグラウンドの明確化が望まれる。

次に、「企業集団内の会社間で振り替えられた資産」に関しては、売却側の納付税額の繰延処理を認めず、「繰延税金の貸借対照表における分類」に関しては、関連する資産・負債の分類基準に基づいた流動・非流動の分類を採用しており、繰延税金資産および繰延税金負債のキャッシュ・フローとの関係あるいはキャッシュ・フローへの影響という観点から希薄なものとなっていると言える。

最後に、IASB と FASB の暫定的な決定がわが国へ及ぼす影響について指摘することとする。まず、「企業集団内の会社間で振り替えられた資産」に関しては、「連結財務諸表における税効果会計に関する実務指針」（第13項）では、ARB51 と同様の処理を規定しているが、これが IAS12 に収斂することとなるので、差異が生じることとなる。

「繰延税金資産の認識」に関しては、IASB と FASB において回収可能性の可能性水準についてコンセンサスが得られたことから、わが国においては、この可能性水準についてのコンセンサスの形成に加えて、このコンセンサスと「繰延税金資産の回収可能性の判断に関する監査上の取扱い」との関係についての検討が必要となる可能性がある。

「損益または持分の構成要素への税金の配分」に関しては、わが国では、その他有価証券評価差額金に係る繰延税金の税率等の変更による修正差額は、その他有価証券評価差額金に加減して処理するが（「税効果会計に係る会計基準」第二・二・3）、SFAS109 に収斂することとなるので、差異が生じることとなる。

#### 注

- 1) IASB 公式 HP (IASB Announces New Work Project, 22 June 2002) を参照 (visited in January 2008)。
- 2) IASB 公式 HP (Current Project, IASB Project, Income Taxes) を参照 (visited in January 2008)。なお、IAS12 に関係する SIC, SFAS109 に関係・関連する Interpretation, EITF, APBO23 がこのプロジェクトの対象となっているが、以下、便宜上、IAS12, SFAS109 と表記する。
- 3) IASB 公式 HP (Current Project, IASB Project, Income Taxes) を参照 (visited in January 2008)。
- 4) IASB 公式HP (Joint IASB FASB October 2003, Agenda Paper 13 (par. 5)) を参照 (visited in January 2008)。
- 5) IAS12 では、資産または負債の税務基準額は、その資産または負債に税務上帰属するとされた金額と定義されているが (par. 5)、SFAS109 には定義はない。  
IASB と FASB は、税務基準額を次のように新たに定義することを暫定的に決定した。「税務基準額とは測定属性 (measurement attribute) である。これは、1 以上の過去の事象の結果として税務上認識された現在の資産、負債または持分商品に適用される現行税法下での測定値である」。これを受けて、IASB は、一時差異の定義を次のように修正することを暫定的に決定した。「一時差異とは、資産または負債の報告額が回収または決済されるときに加算額または減算額となる資産または負債の税務基準額と財務諸表における報告額との差額をいう」(IASB [2007b])。この結果、一時差異の定義は、SFAS109 の定義に収斂することとなる。
- 6) 税額控除 (tax credit) とは、税金支払額を減少させる形式で税務当局により付与される便益をいい、投資税額控除 (investment tax credit) とは、償却資産の取得に直接関係する税額控除をいう、と定義することが暫定的に決定されている (IASB [2007b])。
- 7) IAS12 (par. 15) と SFAS109 (par. 30) はともに、償却費が税務上減算されないのれんについて

繰延税金負債を認識しない、すなわち一時差異アプローチからの例外を修正しないことが暫定的に決定されている (IASB [2007b])。

- 8) IAS12 は、子会社、支店および関連会社に対する投資ならびにジョイント・ベンチャーに対する持分に係る将来加算一時差異について、(a) 親会社、投資者また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、かつ (b) 予測可能な期間内に一時差異が解消しない可能性が高い、という条件を充たす場合を除いて、繰延税金負債を認識することを要求している (par. 39)。また、SFAS109 は、在外子会社および在外ジョイント・ベンチャーに対する投資に係る将来加算一時差異が、予測可能な期間において解消することが明らかでない限り、繰延税金負債を認識することを禁止している (pars. 31-33)。IASB は、連結財務諸表において生じるすべての一時差異の税効果を認識することが原則であると決定しているが、実務上の観点から、IASB と FASB はともに、在外子会社および在外ジョイント・ベンチャーに対する一定の投資に係る一時差異については繰延税金負債を認識しないとする例外を残すことを暫定的に決定した (IASB [2007b])。

なお、IASB は、IAS12 における支店は削除することを暫定的に決定した (IASB [2007b])。

- 9) SFAS109 には規定があるが (par. 32)、IAS12 にはこのような規定はない。IASB は、IAS12 に SFAS109 と同様の規定を設けることはしないと暫定的に決定した (IASB [2007b])。
- 10) IAS12 にはレバレッジド・リースについて例外規定は設けられていないが、SFAS109 (pars. 256-258) には特例が設けられている。しかし、リース会計基準に係る差異が解消されなければ、税効果会計に係る差異も解消されないことから、IASB と FASB は、レバレッジド・リースは短期コンバージェンスの範囲外とすることを決定した (IASB [2007b])。
- 11) IAS12 には例外は設けられていないが、SFAS109 (par. 9) では繰延税金の認識が禁止されている。そこで、FASB は、SFAS109 を修正し、IAS12 に一致させることを暫定的に決定した (IASB [2007b])。
- 12) IAS12 は、繰延税金資産および繰延税金負債の測定においては、未分配利益に適用される税率 (undistributed rate) を使用することを要求している (par. 52A) が、EITF95-10 では、分配利益に適用される税率が未分配利益に適用される税率よりも高い場合には分配利益に適用される税率 (distributed rate) を使用することを要求している。IASB は、未分配利益に適用される税率が一般的には適当であるが、当該利益の一部を分配する義務がある場合には、当該部分にかかる繰延税金は分配税率で測定することを暫定的に決定したが、FASB はこの提案を検討しているところである (IASB [2007b])。FASB は、企業が所有主への利益の分配を予定しており、分配を行う能力を有している場合には、分配税率を使用して税金資産または税金負債を測定し、これ以外のすべてのケースにおいては未分配税率を使用することを暫定的に決定しており (FASB [2008])、依然、差異が認められる。
- 13) IAS12 には特別控除 (special deductions) に関するガイダンスはないが、IASB は、当該ガイダンスを IAS12 に明記しないことを暫定的に決定した (IASB [2007b])。
- 14) IAS12 には代替的最低課税規定 (alternative minimum taxation requirements) に関するガイダンスはないことから、IASB は、当該ガイダンスを IAS12 に設けることを暫定的に決定した (IASB [2007b])。
- 15) 企業の課税上の地位の変更による当期税金および繰延税金への影響 (effects of a change in an

- entity's tax status on current and deferred taxes) に関して、IASB は、IAS12 に SIC25 および SFAS109 のガイダンスを統合することを決定するとともに、FASB に SIC25 への収斂を依頼している (IASB [2007b])。
- 16) なお、IASB は、IAS12 に新たなセクションを設けて、そこに繰延税金資産の回収可能性の測定に関するガイダンスを統合することを暫定的に決定し、SFAS109 にも同様のセクションを設けるよう FASB に提案している (IASB [2007b])。
- 17) IAS12 には連結納税集団内の企業への当期税金および繰延税金の配分 (allocation of current and deferred taxes to entities within a consolidated group) に関するガイダンスはないことから、IASB は、当該ガイダンスを IAS12 に設けることを暫定的に決定した (IASB [2007b])。
- 18) 不確実な税務上のポジション (uncertain tax positions) に関して、IASB は、予想される結果 (加重平均値: the possibility weighted average of the possible outcomes) に基づいて税務上のポジションに関係する不確実性の当期税金および繰延税金の影響を測定することを暫定的に決定したが (IASB [2007b])、FASB は、税務上の不確実性に対して認識の識閾 (recognition threshold) を適用し、認識の識閾を充たす減算額は単一の最善の見積り (a single point best estimate) により測定することを暫定的に決定しており (FASB [2006])、依然、差異が認められる。
- 19) この点については、中島 [2000] を参照されたい。
- 20) なお、IFRS3 の用語の定義においては、このような定義がすでになされている。
- 21) なお、IAS12 は、繰延税金資産の実現が現存の将来加算一時差異の解消により生じる所得を超える課税所得が将来得られるかどうかに依存している場合、および、企業が繰延税金資産に関係する課税国において、当期または前期に損失を被っている場合には、繰延税金資産の金額とその認識を妥当とする根拠の内容を開示することを要求しているが、SFAS109 との収斂において、IASB は、この開示規定を削除することを暫定的に決定した (IASB [2007b])。なお、この点に係る問題については、中島 [2003] を参照されたい。
- 22) なお、一時差異アプローチからの例外の削減に関しては、IAS12 の公開草案であった E49 に対するコメントにあった一時差異アプローチの画一的・機械的な適用という批判を想起させる (中島 [2006] 参照)。

#### 《参考文献》

- Bloomer, Carrie [1999], *The IASC-U. S. Comparison project: a report on the similarities and differences between IASC and U. S. GAAP*, FASB.
- CAP [1955], *Accounting Research Bulletins No. 51, Consolidated Financial Statement*, AICPA.
- FASB [1992], *Statement of Financial Accounting Standards No. 109, Accounting for Income Taxes*.
- FASB [1995], *Emerging Issues Task Force No. 95-10: Accounting for Tax Credits Related to Dividend Payments in Accordance with FASB Statement No. 109*.
- FASB [2001], *Emerging Issues Task Force No. 98-11: Accounting for Acquired Temporary differences in Certain Purchase Transactions that are not accounted for as Business Combinations*.
- FASB [2006], *FASB Interpretation No. 48, Accounting for Uncertainty in Income Taxes*.
- FASB [2008], *Project Update: Income Taxes Project, Last Update February 1, 2008*, FASB 公式 HP,



- (visited in February 2008).
- IASB [2003], *IASB June 2003*, IASB 公式 HP (Current Projects, IASB Projects, Income Taxes, Meeting Summaries and Observer Notes), (visited in January 2008).
- IASB [2004a], *International Financial Reporting Standards No. 3, Business Combinations*.
- IASB [2004b], *IASB March 2004*, IASB 公式 HP (Current Projects, IASB Projects, Income Taxes, Meeting Summaries and Observer Notes), (visited in January 2008).
- IASB [2004c], *Joint IASB FASB April 2004*, IASB 公式 HP (Current Projects, IASB Projects, Income Taxes, Meeting Summaries and Observer Notes), (visited in January 2008).
- IASB [2005], *IASB June 2005*, IASB 公式 HP (Current Projects, IASB Projects, Income Taxes, Meeting Summaries and Observer Notes), (visited in January 2008).
- IASB [2007a], *IASB April 2007*, IASB 公式 HP (Current Projects, IASB Projects, Income Taxes, Meeting Summaries and Observer Notes), (visited in January 2008).
- IASB [2007b], *Short-term convergence: income taxes*, IASB 公式 HP (The Project Update dated December 2007), (visited in January 2008).
- IASC [1997], *International Accounting Standards No. 1, Presentation of Financial Statements* (revised in 2003).
- IASC [1996], *International Accounting Standards No. 12, Income Taxes* (revised in 2000).
- IASC [2000], *Standing Interpretation Committee No. 25, Income Taxes—Changes in the Tax Status of an Enterprise or its shareholders*.
- 企業会計基準委員会監修 [2008], 『国際会計基準委員会 国際財務報告基準 (IFRSs・2007)』レクシスネクシス・ジャパン株式会社。
- 企業会計審議会 [1998], 「税効果会計に係る会計基準」。
- 斎藤真哉 [2003], 「税効果会計」佐藤信彦編著『国際会計基準制度化論』白桃書房, 186-198頁。
- 中島稔哲 [1997], 「国際会計基準第12号「法人税等の会計」の改訂を巡る動向」『関西学院商学研究』第42号, 27-54頁。
- 中島稔哲 [2000], 「繰延税金資産の評価と将来事象」『新潟大学経済論集』第68号, 15-28頁。
- 中島稔哲 [2003], 「繰延税金資産の認識と開示」『JICPA ジャーナル』第15巻第12号, 24-25頁。
- 中島稔哲 [2006], 「IFRS の国際的な受容可能性——E49「法人税等」に対するコメント・レターを素材に——」『新潟大学経済論集』第80号, 47-61頁。
- 中島稔哲 [2007], 「税効果会計に係る会計基準の収斂とその影響」平松一夫編著『国際財務報告論』中央経済社, 93-108頁。
- 日本公認会計士協会 [1999], 「繰延税金資産の回収可能性の判断に関する監査上の取扱い」。
- 日本公認会計士協会 [2001], 「連結財務諸表における税効果会計に関する実務指針」。
- 山田辰巳 [2004a], 「IASB 会議 第33回会議」ASBJ 公式 HP (会員ページ), (visited in February 2008)。
- 山田辰巳 [2004b], 「IASB 会議 第34回会議」ASBJ 公式 HP (会員ページ), (visited in February 2008)。
- 山田辰巳 [2007], 「IASB 会議 第67回会議」ASBJ 公式 HP (会員ページ), (visited in February 2008)。