

IFRS in Focus

IASB が IAS 第 12 号の改訂を公表

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。

目次

- ・改訂内容
- ・経過措置

要点

- 本改訂は、IAS 第 40 号「投資不動産」の「公正価値モデル」を使用して測定された投資不動産に対する IAS 第 12 号における一般原則の例外規定を提供している。
- 繰延税金を測定する目的のために、本改訂は、資産の帳簿価額が売却を通じて全額回収されるという反証可能な推定を導入している。
- この推定は、投資不動産が減価償却可能であり、売却ではなく、ほとんどすべての経済的便益が時間の経過とともに消費することが目的であるビジネスモデルにおいて保有されている場合には、反証可能となる。
- この例外規定は、企業結合後に取得企業が IAS 第 40 号の「公正価値モデル」を適用する場合は、企業結合において取得された投資不動産に対しても適用される。
- 本改訂はまた、SIC 第 21 号「法人所得税—再評価された非減価償却資産の回収」を IAS 第 12 号に組み入れている。すなわち、IAS 第 16 号の「再評価モデル」を使用して測定された非減価償却資産に生ずる繰延税金は、売却税率（資産の売却から生ずる課税対象金額に適用する税率）に基づかなくてはならない。
- 本改訂の発効日は、2012 年 1 月 1 日以降開始する年度である。早期適用は認められる。

改訂内容

2010 年 12 月 20 日、国際会計基準審議会 (IASB) は、「繰延税金：原資産の回収—IAS 第 12 号に対する改訂」(「本改訂」)を公表した。本改訂は、「繰延税金資産および繰延税金負債の測定は、企業が資産の帳簿価額を回収しようとしている方法から生じる税務上の影響を反映しなければならない」とする、IAS 第 12 号の一般原則に対する例外規定を提供している。

本改訂は、当該原則を適用することが、特に公正価値で測定された投資不動産に対して、困難になる、または主観的になりうるという懸念に対応して公表された。なぜなら、企業は、当該資産を確定できない、または決定できない期間にわたって保有することを意図しているかもしれず、この間、企業は賃貸収入および資本増価の両方を期待する場合がある。売却を通じた資産の回収からの損益は、同様の資産を使用して稼得した所得と異なる税率で課税される場合がある。さらに、回収方法によって同じ資産でも異なる税務基準額になることがある。例えば、一部の法域においては、処分のためにインフレーション修正後の原価を定めているものの、減価償却費の損金算入は認めないか、または取得原価部分についてのみ減価償却を認めている。これらの要素が、本原則を実務上適用するにあたり、混乱と潜在的な不整合を生じさせている。

これに対応して、IASB は、繰延税金資産または繰延税金負債が、IAS 第 40 号の「公正価値モデル」を使用して測定される投資不動産および買収後に IAS 第 40 号の「公正価値モデル」を使用して測定される企業結合において取得された投資不動産から生じる場合の一般原則に対する例外規定を提供している。

本改訂は、資産の帳簿価額が売却を通じて全額回収されるという反証可能な推定を導入している。

当該推定は、投資不動産が減価償却可能であり、売却ではなく、ほとんどすべての経済的便益が時間の経過とともに消費することが目的であるビジネスモデルにおいて保有されている場合には反証される。

見解

新たな推定は減価償却可能な投資不動産に関してのみ反証可能であるので、投資不動産の土地の部分には適用することができない。したがって、本推定を反証することが可能な企業は、投資不動産を「減価償却可能」部分と「減価償却されない」部分を分離し、それぞれの部分に別個の繰延税金の計算を実施することが必要とされる場合がある。

10 月に IASB が公表した公開草案において、IASB は、IAS 第 16 号「有形固定資産」、IAS 第 38 号「無形資産」の「再評価モデル」を使用して測定された有形固定資産および無形資産に対して例外規定を適用することを提案した。公開草案に対する多くのコメント提出者がこの提案に反対し、その結果、IASB は、IAS 第 40 号の「公正価値モデル」を使用して測定される投資不動産に例外規定を制限した。

見解

投資不動産の売却益が課税されない法域で、IAS 第 40 号に従って「公正価値モデル」を使用して会計処理されている投資不動産を保有する企業は、(推定が反証されない限り)公正価値損益に起因する一時差異について繰延税金を認識してはならない。これは、企業が当該不動産を売却する前に賃貸収入を創出するために一定期間使用する意図があるか否かを問わず、売却を通じた帳簿金額の全額の回収に起因する税務上の影響がないためである。

経過措置

IAS 第 12 号の改訂は、遡及的に適用しなければならず、企業結合で当初認識されたものも含めて、提案された改訂の適用範囲内のすべての繰延税金資産または繰延税金負債を遡及的に修正表示することが要求される。

本改訂は、SIC 解釈指針第 21 号「法人所得税—再評価された非減価償却資産の回収」の要求(反証可能な推定を認めるために導入された)も組み入れている。すなわち、IAS 第 16 号の「再評価モデル」を使用し

で測定された非減価償却資産に生ずる繰延税金は、売却税率に基づかなくてはならない。したがって、SIC 第 21 号は廃止される。

発効日

本改訂の発効日は、2012 年 1 月 1 日以降開始する年度である。早期適用は認められる。

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)のメンバーファーム各社(有限責任監査法人トーマツおよび税理士法人トーマツ、ならびにそれぞれの関係会社)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 アドバイザリーサービス等を提供しております。また、国内約 40 都市に約 7,000 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)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の上場・非上場クライアントに提供しています。全世界 150 カ国を超えるメンバーファームのネットワークで、ワールドクラスの品質と地域に対する深い専門知識により、いかなる場所でもクライアントの発展を支援しています。デロイトの約 170,000 人におよぶ人材は“standard of excellence”となることを目指しています。

Deloitte(デロイト)とは、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)およびそのネットワーク組織を構成するメンバーファームのひとつあるいは複数指します。デロイト トウシュ トーマツ リミテッドおよび各メンバーファームはそれぞれ法的に独立した別個の組織体です。その法的な構成についての詳細は www.tohmatsu.com/deloitte/をご覧ください。