

2019年7月

IFRS®基準  
公開草案 ED/2019/5

単一の取引から生じた資産及び負債に係る繰延税金  
IAS第12号の修正案  
コメント期限：2019年11月14日

# 公開草案

単一の取引から生じた資産及び負債  
に係る繰延税金

IAS 第 12 号の修正案

コメント期限：2019年11月14日

Exposure Draft ED/2019/5 *Deferred Tax related to Assets and Liabilities arising from a Single Transaction* is published by the International Accounting Standards Board (Board) for comment only. The proposals may be modified in the light of comments received before being issued in final form. Comments need to be received by 14 November 2019 and should be submitted in writing to the address below, by email to [commentletters@ifrs.org](mailto:commentletters@ifrs.org) or electronically using our ‘Open for comment documents’ page at: <https://www.ifrs.org/projects/open-for-comment/>.

All comments will be on the public record and posted on our website at [www.ifrs.org](http://www.ifrs.org) unless the respondent requests confidentiality. Such requests will not normally be granted unless supported by good reason, for example, commercial confidence. Please see our website for details on this and how we use your personal data.

**Disclaimer:** To the extent permitted by applicable law, the Board and the IFRS Foundation (Foundation) expressly disclaim all liability howsoever arising from this publication or any translation thereof whether in contract, tort or otherwise to any person in respect of any claims or losses of any nature including direct, indirect, incidental or consequential loss, punitive damages, penalties or costs.

Information contained in this publication does not constitute advice and should not be substituted for the services of an appropriately qualified professional.

ISBN: 978-1-911629-35-1

**Copyright © 2019 IFRS Foundation**

**All rights reserved.** Reproduction and use rights are strictly limited. Please contact the Foundation for further details at [licences@ifrs.org](mailto:licences@ifrs.org).

Copies of Board publications may be obtained from the Foundation’s Publications Department. Please address publication and copyright matters to [publications@ifrs.org](mailto:publications@ifrs.org) or visit our webshop at <http://shop.ifrs.org>.

The Japanese translation of the Exposure Draft contained in this publication has not been approved by a review committee appointed by the IFRS Foundation. The Japanese translation is copyright of the IFRS Foundation.



The Foundation has trade marks registered around the world (Marks) including ‘IAS®’, ‘IASB®’, the ‘IASB® logo’, ‘IFRIC®’, ‘IFRS®’, the IFRS® logo, ‘IFRS for SMEs®’, the IFRS for SMEs® logo, the ‘Hexagon Device’, ‘International Accounting Standards®’, ‘International Financial Reporting Standards®’, ‘IFRS Taxonomy®’ and ‘SIC®’. Further details of the Foundation’s Marks are available from the Foundation on request.

The Foundation is a not-for-profit corporation under the General Corporation Law of the State of Delaware, USA and operates in England and Wales as an overseas company (Company number: FC023235) with its principal office in the Columbus Building, 7 Westferry Circus, Canary Wharf, London, E14 4HD, United Kingdom.

## 公開草案

# 単一の取引から生じた資産及び負債 に係る繰延税金

## IAS 第 12 号の修正案

コメント期限：2019年11月14日

公開草案 ED/2019/5「単一の取引から生じた資産及び負債に係る繰延税金」は、国際会計基準審議会（当審議会）がコメントを求めることのみのために公表したものである。提案は、最終の形となる前に、寄せられたコメントに照らして修正されることがある。コメントは、2019年11月14日までに到着する必要がある、下記の宛先に文書で提出するか、[commentletters@ifrs.org](mailto:commentletters@ifrs.org)への電子メール又は我々の‘Open for comment documents’ページ (<https://www.ifrs.org/projects/open-for-comment/>) を用いて電子的に提出されたい。

すべてのコメントは公開の記録に記載され、回答者が秘密扱いの要求をしない限り、我々のウェブサイト ([www.ifrs.org](http://www.ifrs.org)) に掲載される。秘密扱いの要求は、商業的な守秘事項などの正当な理由がある場合を除き、通常は認められない。この点及び回答者の個人データを我々がどのように使用するのかの詳細については、我々のウェブサイトを参照されたい。

**注意書き：**適用される法律が認める範囲で、当審議会及び IFRS 財団（当財団）は、本公表物又はその翻訳から生じるすべての責任を、契約、不法行為、その他いかなる者に対するいかなる性質の請求又は損害（直接、間接、付随的又は結果的な損害、懲罰的賠償、罰金又はコストを含む）に関するものであれ、拒絶する。

本公表物に含まれている情報は、助言を構成するものではなく、適切な資格を有する専門家のサービスの代用とすべきものではない。

ISBN: 978-1-911629-35-1

#### コピーライト © 2019 IFRS Foundation

不許複製・禁無断転載：複製及び使用の権利は厳しく制限されている。詳細については当財団の [licences@ifrs.org](mailto:licences@ifrs.org) に連絡されたい。

IASB 公表物のコピーは当財団の出版部から入手できる。公表物及び著作権に関する事項については、[publications@ifrs.org](mailto:publications@ifrs.org) に照会するか又は当財団のウェブショップ <http://shop.ifrs.org> を訪問されたい。

本公表物に含まれている公開草案の日本語訳は、IFRS 財団が指名したレビュー委員会による承認を経ていない。当該日本語訳は IFRS 財団の著作物である。



当財団は世界中で登録された商標を有しており、その中には、‘IAS®’, ‘IASB®’, ‘IASB® ロゴ’, ‘IFRIC®’, ‘IFRS®’, ‘IFRS® ロゴ’, ‘IFRS for SMEs®’, ‘IFRS for SMEs® ロゴ’, ‘Hexagon Device’, ‘International Accounting Standards®’, ‘International Financial Reporting Standards®’, ‘IFRS Taxonomy®’ 及び ‘SIC®’ がある。当財団の商標についてのより詳細な情報は、要求に応じて当財団から入手可能である。

当財団は米国デラウェア州の一般会社法に基づく非営利法人であり、イングランド及びウェールズで海外会社（会社番号：FC023235）として活動し、主たる事務所を Columbus Building, 7 Westferry Circus, Canary Wharf, London, E14 4HD, United Kingdom に置いている。

## 目 次

	開始ページ
はじめに	6
コメント募集	7
[案] IAS 第 12 号「法人所得税」の修正	8
[案] 他の基準の修正	11
審議会による 2019 年 7 月公表の公開草案「単一の取引から生じた資産及び負債に係る繰延税金資産」の承認	12
公開草案「単一の取引から生じた資産及び負債に係る繰延税金資産」に関する結論の根拠	13

## はじめに

---

本公開草案において、国際会計基準審議会（当審議会）は IAS 第 12 号を修正することを提案している。修正案は、特定の取引の当初認識時に、当該取引が同額の繰延税金資産と繰延税金負債を生じさせる範囲で、繰延税金を認識することを企業に要求することになる。修正案は、リースや廃棄義務のように、企業が資産と負債の両方を認識する特定の取引に適用される。

### 背景

企業は、一部の取引を資産と負債の両方を認識することによって会計処理する。例えば、借手は使用権資産とリース負債をリースの開始日に認識する。このような取引は、同額の相殺し合う一時差異を生じさせる場合があり、これは、IAS 第 12 号における一般的な原則を適用すると、繰延税金資産と繰延税金負債の認識を生じることになる。しかし、IAS 第 12 号は、企業が資産又は負債の当初認識から生じる繰延税金を認識することを特定の状況において禁止している（認識の免除）。

IFRS 解釈指針委員会（委員会）は、IAS 第 12 号における認識の免除が資産と負債の両方の認識を生じる取引に適用されるのかどうかを質問する要望を受けた。言い換えると、この要望は、企業はリースや廃棄義務などの項目について繰延税金を認識することを要求されるのかどうかを質問していた。

委員会は、認識の免除がこのような取引から生じる可能性のある一時差異に適用されるのかどうかに関して、見解が相違していることに着目した。そのような異なる見解は、リースや廃棄義務を有する企業間の財務諸表の比較可能性を低下させる可能性がある。さらに、IFRS 第 16 号「リース」の適用は、差異が生じる可能性を増大させることになる。当該基準を適用した場合、IAS 第 17 号を適用する場合よりも、多くのリースについて企業が資産と負債を認識することになるからである。したがって、委員会は、認識の免除の適用を狭めて、このような取引に適用されないようにするように、当審議会が IAS 第 12 号を修正することを提言した。当審議会は委員会の提言に同意した。

当審議会は、修正案の適用は企業間の財務諸表の比較可能性を増大させるだけでなく、財務諸表利用者にとって有用な情報ももたらさずであろうと予想している。修正案は、特定の取引の税務上の影響の会計処理を、すべての一時差異について繰延税金を認識するという IAS 第 12 号の一般的な原則に合わせることになる。

## コメント募集

---

当審議会は、IAS 第 12 号を修正することを提案している公開草案「単一の取引から生じた資産及び負債に係る繰延税金」に対するコメントを募集している。コメントは次のようなものである場合に最も有用である。

- (a) 記載された質問に対応している。
- (b) そのコメントが関連する具体的な項を明記している。
- (c) 明確な論拠を含んでいる。
- (d) 提案の中で翻訳が困難な文言を識別している。
- (e) 該当がある場合には、当審議会が検討すべき代替案を含んでいる。

当審議会は、本公開草案で扱っている事項についてのみコメントを募集している。

## コメント提出者への質問

IAS 第 12 号を本公開草案に記述している方法で修正するという当審議会の提案に同意するか。反対の場合、その理由は何か、また、その代わりにどのようなことを提案するか。

## 期 限

当審議会は、2019 年 11 月 14 日までに書面で受け取ったすべてのコメントを考慮する。

## コメントの方法

我々はコメントを電子的に受け取ることを希望しているが、コメントは次のいずれの方法によっても提出することができる。

**電子的に**            'Open for comment documents' ページ (<https://www.ifrs.org/projects/open-for-comment/> にある) にアクセス

**電子メール**        電子メールでのコメントの送付先 : [commentletters@ifrs.org](mailto:commentletters@ifrs.org)

**郵 送**                IFRS Foundation  
Columbus Building  
7 Westferry Circus  
Canary Wharf  
London E14 4HD  
United Kingdom

回答者が秘密扱いを求める場合を除き、すべてのコメントは公開の記録とされ、我々のウェブサイトに掲載される。秘密扱いの要求は、例えば商業的な守秘事項のような正当な理由がある場合を除き、通常は認められない。この点及び回答者の個人データを我々がどのように使用するのかの詳細については、我々のウェブサイトを参照されたい。

## [案] IAS 第12号「法人所得税」の修正

第15項、第22項及び第24項を修正し、第22A項及び第98J項から第98K項を追加する。新規の文言に下線、削除する文言に取消線を付している。第5項は修正していないが、参照の便宜のために含めている。

### 定義

5 次の用語は、本基準では特定された意味で用いている。

…

一時差異とは、ある資産又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である。一時差異は次のいずれかである。

- (a) 将来加算一時差異、当該資産又は負債の帳簿価額が将来の期間に回収又は決済された時に、その期の課税所得(税務上の欠損金)の算定上加算される一時差異をいう。
- (b) 将来減算一時差異、当該資産又は負債の帳簿価額が将来の期間に回収又は決済された時に、その期の課税所得(税務上の欠損金)の算定上減算される一時差異をいう。

資産又は負債の税務基準額とは、その資産又は負債に税務上帰属するとされた金額をいう。

…

### 繰延税金負債及び繰延税金資産の認識

#### 将来加算一時差異

15 繰延税金負債が次のいずれかから生じる場合を除き、すべての将来加算一時差異について繰延税金負債を認識しなければならない。

(a) のれんの当初認識

(b) 次のような取引における資産又は負債の当初認識

- (i) 企業結合ではなく、かつ
- (ii) 取引時に、会計上の利益にも課税所得(税務上の欠損金)にも影響を与えず、かつ、ない取引
- (iii) 取引時に、同額の将来加算一時差異と将来減算一時差異を生じさせない取引(第22A項に示すものを除く)

…

#### 資産又は負債の当初認識

22 一時差異が、資産又は負債の当初認識時に発生する場合がある。例えば、資産の原価の全部又は一部が税務上損金に算入されない場合である。そのような一時差異の会計処

## 単一の取引から生じた資産及び負債に係る繰延税金 — IAS 第 12 号の修正案

理方法は、当該資産又は負債の当初認識の原因となった取引の性質に応じて決まる。

(a) ...

- (c) 取引が企業結合ではなく、会計上の利益にも課税所得にも影響せず、同額の繰延税金資産と繰延税金負債の認識を生じさせない場合には、第15項及び第24項に設けられている適用除外がなければ、企業はそれによる繰延税金負債又は資産を認識し、同額だけ資産又は負債の帳簿価額を修正することになる。そのような修正は財務諸表を不明瞭なものとすることになる。したがって、本基準では、企業が当初認識時にもそれ以後にも、これによる繰延税金負債又は資産を認識することは認めていない（下記の設例参照）。さらに、当該資産が減価償却されるに従って、未認識の繰延税金負債又は資産が変化しても、企業はそれを認識しない。

...

22A 企業結合ではない取引が、取引時において、会計上の利益にも課税所得（税務上の欠損金）にも影響しない資産及び負債の当初認識を生じさせる場合がある。同額の将来加算一時差異と将来減算一時差異が、当該資産及び負債の当初認識から生じる場合がある。その状況においては、当該取引の当初認識時に、企業は次のものを認識する。

- (a) 将来減算一時差異に係る繰延税金資産（当該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）
- (b) 将来加算一時差異に係る繰延税金負債。ただし、当該繰延税金負債の金額は第22A項(a)に従って認識される繰延税金資産の金額を超えてはならない。

...

### 将来減算一時差異

24 繰延税金資産は、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、すべての将来減算一時差異について認識しなければならない。ただし、繰延税金資産が次のような取引における資産又は負債の当初認識から生じる場合を除く。

- (a) 企業結合ではなく、かつ
- (b) 取引時に、会計上の利益にも課税所得（税務上の欠損金）にも影響を与えないず、かつ、
- (c) 取引時に、同額の将来加算一時差異と将来減算一時差異を生じさせない取引（第 22A 項参照）

...

## 発効日

...

98J [年 月] 公表の [案] 「単一の取引から生じた資産及び負債に係る繰延税金」により、第15項、第22項及び第24項が修正され、第22A 項が追加された。企業は当該修正を [公開後に決定される日付] 以後開始する事業年度に適用しなければならない。企業は当該修正を IAS 第8号に従って遡及適用しなければならない。ただし、第98K 項に定める移行アプローチを適用する場合は除く。早期適用は認められる。企業が当該修正を早期適用する場合には、その旨を開示しなければならない。

98K 企業は、第98J 項における修正を、第24項で要求している将来の課税所得の評価以外について遡及適用することを選択できる。企業がこの移行アプローチを適用する場合には、企業は、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を、表示する最も古い比較対象期間の期首においてのみ、同日現在の事実及び状況に基づいて、評価しなければならない。企業は、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の高い範囲で繰延税金資産を認識し、同じ取引から生じた将来加算一時差異に係る繰延税金負債を、繰延税金資産を認識する範囲で認識しなければならない。企業は、このアプローチの適用の累積的影響を、表示する最も古い比較対象期間の期首現在の利益剰余金（又は、適切な場合には、資本の他の内訳項目）の期首残高の修正として認識しなければならない。

## [案] 他の基準の修正

### IFRS 第 1 号「国際財務報告基準の初度適用」

第 39AG 項を追加する。付録 D において、D1 項を修正し、D37 項及び見出しを追加する。新規の文言に下線、削除する文言に取消線を付している。

#### 発効日

...

**39AG** [ 年 月 ] 公表の [案] 「単一の取引から生じた資産及び負債に係る繰延税金」により、D1項が修正され、D37項が追加された。企業は当該修正を「公開後に決定される日付」以後開始する事業年度に適用しなければならない。早期適用は認められる。企業が当該修正を早期適用する場合には、その旨を開示しなければならない。

...

#### 付録 D

##### 他の IFRS からの免除

この付録は、本基準の不可欠な一部を構成するものである。

D1 企業は、次の特例のうち1つ又は複数を用いることを選択することができる。

- (a) ...
- (u) 収益 (D34項及び D35項)
- (v) 外貨建取引と前払・前受対価 (D36項)
- (w) 単一の取引から生じた資産及び負債に係る繰延税金 (D37項)

...

##### 単一の取引から生じた資産及び負債に係る繰延税金

**D37** IAS 第12号「法人所得税」の第22A 項が適用される取引について、初度適用企業は、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を、IFRS 移行日においてのみ、同日現在の事実及び状況に基づいて、評価することを選択することができる。企業は次のものを認識しなければならない。

- (a) 将来減算一時差異に係る繰延税金資産 (当該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)
- (b) 将来加算一時差異に係る繰延税金負債。ただし、当該繰延税金負債の金額は D37項 (a)に従って認識される繰延税金資産の金額を超えてはならない。

## 審議会による 2019年7月公表の公開草案「単一の取引から生じた資産及び負債に係る繰延税金」の承認

---

公開草案「単一の取引から生じた資産及び負債に係る繰延税金」は、国際会計基準審議会の14名のメンバー全員により公表が承認された。

ハンス・フーガーホースト

議長

スザンヌ・ロイド

副議長

ニック・アンダーソン

マルティン・エーデルマン

フランソワーズ・フローレス

アマロ・ルイス・デ・オリベイラ・ゴメス

ゲイリー・カブレック

陸 建橋

鶯地 隆継

ダレル・スコット

トーマス・スコット

徐 正雨

アン・ターカ

メアリー・トーカー

## 公開草案「単一の取引から生じた資産及び負債に係る繰延税金」に関する結論の根拠

この結論の根拠は、修正案に付属しているが、その一部を構成するものではない。国際会計基準審議会（当審議会）が修正案を開発した際の検討事項をまとめている。個々の審議会メンバーにより議論での重点の置き方は異なっていた。

### 背景

---

- BC1 IFRS 第 16 号「リース」を適用して、企業はリースの開始日に資産と負債を認識する。同様に、IAS 第 16 号「有形固定資産」（又は IFRS 第 16 号）と IAS 第 37 号「引当金、偶発負債及び偶発資産」を適用して、企業は廃棄義務の当初認識時に資産と負債を認識する。場合によっては、このような取引は一時差異を生じさせる可能性がある。
- BC2 一般的な原則として、IAS 第 12 号「法人所得税」は、すべての一時差異について繰延税金を認識することを企業に要求している。しかし、当該基準は、企業結合ではなく、かつ、取引時に会計上の利益にも課税所得にも影響を与えない取引における資産と負債の当初認識から生じた、将来減算一時差異又は将来加算一時差異に係る繰延税金資産及び繰延税金負債を、企業が認識することを（当初認識時とその後の両方において）禁止している（認識の免除）。
- BC3 IFRS 解釈指針委員会（委員会）は、IAS 第 12 号における認識の免除が、企業が行った支払についてのみ当該支払が行われた時に損金算入を受ける状況において資産と負債の認識を生じさせる取引に適用されるのかどうかを質問した要望を受け取った。委員会は、認識の免除がこのような取引から生じる可能性のある一時差異に適用されるのかどうかについて見解の相違があることに着目した。このような異なった見解は、リース又は廃棄義務を有する企業間の財務諸表の比較可能性を低下させる可能性がある。さらに、IFRS 第 16 号の適用は、このような差異が発生する可能性を増大させることになる。当該基準を適用した場合、IAS 第 17 号を適用する場合よりも、多くのリースについて企業が資産と負債を認識することになるからである。
- BC4 一時差異は、リース又は廃棄義務に係る資産及び負債の当初認識時に生じる可能性があるが、必ず生じるわけではない。それらが生じる場合には、認識の免除が適用される。しかし、委員会は、企業が同額の繰延税金資産と繰延税金負債を認識することとなる範囲では、認識の免除が必要とされないと考えた。認識の免除の範囲を狭めて、これらの状況では適用されないようにすることは、企業間の財務諸表の比較可能性を増大させることになる。そうすることは、当該取引の税務上の影響の会計処理を、すべての一時差異について繰延税金を認識するという IAS 第 12 号における一般的な原則と合わせることによって、財務諸表利用者にとって有用な情報をもたらすことにもなる。したがっ

て、委員会は、認識の免除の範囲をこれらの状況で適用されないように狭めるように当審議会が IAS 第 12 号を修正することを提言した。当審議会はこれに同意し、IAS 第 12 号の修正を提案することを決定した。

## IAS 第 12 号の修正案

---

### 一時差異と認識の免除の適用

BC5 リースの当初認識時に、企業は、IAS 第 12 号を適用して繰延税金を認識すべきかどうかを決定する際に、一時差異が生じるかどうかを評価する<sup>1</sup>。この評価を行うにあたり、企業は、使用権資産（リース資産）の税務基準額とリース負債の税務基準額を、税務目的でそれらに帰属する金額を識別することによって決定する。企業がリース料の支払時に税務上の損金算入を得る場合に、企業はその税務上の損金算入が次のどちらに起因するものなのかを決定する。

- (a) リース資産（及び金利費用） — 損金算入はリースから生じた費用（すなわち、減価償却及び金利費用）に関連するものであるため。または、
- (b) リース負債（及び金利費用） — 損金算入はリース負債の返済及び金利費用に関連するものであるため。

BC6 企業は、税務上の損金算入がリース資産とリース負債のどちらに関連するものなのかを決定するにあたり、適用される税法を考慮して、判断を適用する。

BC7 IAS 第 12 号を適用すると、一時差異は税務上の損金算入がリース負債に関連するものであると企業が判断する場合にのみ生じる。これは次の理由による。

- (a) 税務上の損金算入がリース資産に関連するものである場合には、リース資産とリース負債の税務基準額はそれらの帳簿価額と同額となる。これは企業がリース資産の帳簿価額と同額の税務上の損金算入を受け、リース負債に関しては税務上の損金算入を受けないことの反映である。したがって、リースの当初認識時に一時差異は生じず、認識の免除は適用されない。このため、企業は当初認識時に繰延税金を認識しないが、一時差異が当初認識後に生じる場合はその時点で繰延税金を認識する。
- (b) 税務上の損金算入がリース負債に関連するものである場合には、リース資産とリース負債の税務基準額はゼロである。これは企業がリース負債に関してその帳簿価額と同額の税務上の損金算入を受け、リース資産の帳簿価額の回収時に税務上の損金算入を受けないことの反映である。したがって、一時差異がリースの当初認識時に

---

<sup>1</sup> 単純化のため、BC5 項から BC15 項は、リースを例として使用して修正案の根拠を説明しているが、この説明は、廃棄義務などの他の取引にも同様に当てはまる。

## 単一の取引から生じた資産及び負債に係る繰延税金 — IAS 第 12 号の修正案

生じ、認識の免除が適用される。このため、企業は当該リースに関して繰延税金を認識しない（当初認識時にもリース期間全体を通じてその後にも）。

- BC8 BC7 項(b)に記述した状況において、企業は繰延税金を認識しないので、その財務諸表がリースの税務上の影響を純損益に反映するのは、税務上の損金算入が税務目的で利用可能となるにつれてであり、企業がリース資産を回収しリース負債を決済するにつれて（企業が当該リースに関して繰延税金資産及び繰延税金負債を認識するとした場合には、そのようになる）ではない。これは IAS 第 12 号における一般的な原則（BC2 項参照）とは不整合となり、当該取引についての実効税率と適用税率との間の差異を生じさせることになる。

### 認識の免除の目的とその適用可能性

- BC9 IAS 第 12 号の第 22 項(c)は、認識の免除の目的を説明している。一時差異が、企業結合ではなく、かつ、会計上の利益にも課税所得にも影響を与えない取引における資産又は負債の当初認識時に生じる場合、企業は、免除がなければ、それにより生じる繰延税金負債又は繰延税金資産を認識し、資産又は負債の帳簿価額を同じ金額だけ修正することになる。そのような修正は、財務諸表の透明性を低下させることになり、この理由から、IAS 第 12 号はこうした状況での繰延税金の認識を禁止している。
- BC10 リース資産及びリース負債の当初認識時に、一時差異は次のいずれかとなる。
- (a) 生じない — 税務上の損金算入がリース資産に関するものであるため（BC7 項(a)参照）。
  - (b) 同額となり相殺し合う（すなわち、結果として生じる将来加算一時差異と将来減算一時差異が同じ金額となる） — 税務上の損金算入がリース負債に関するものであるため（BC7 項(b)参照）。
- BC11 したがって、一時差異が生じる場合には、それらは同額となり相殺し合う。認識の免除が適用されないとした場合、企業は一般的に同額の繰延税金資産と繰延税金負債を認識することになる（繰延税金資産の認識に関しては BC19 項から BC24 項参照）。同額の繰延税金資産と繰延税金負債の認識は、関連するリース資産又はリース負債の帳簿価額の修正を必要とせず、純損益に対する影響もない。したがって、認識の免除が防ぐように設計された結果（BC9 項参照）は、リースには当てはまらない。
- BC12 したがって、免除がなければ企業が同額の繰延税金資産と繰延税金負債を認識することとなる場合には、リースの当初認識時に免除は必要とされない。

## 狭い範囲の修正の提案

BC13 分析（BC5項からBC12項参照）に基づいて、委員会は次のようにすべきかどうかを検討した。

(a) 認識の免除の範囲を狭めて、当初認識時に資産と負債の両方を生じさせる取引に適用しないようにするIAS第12号の修正を当審議会が提案することを提言する。このアプローチは、企業がリースの当初認識から生じた一時差異について繰延税金資産と繰延税金負債を認識する結果となる。

(b) 認識の免除の範囲を変更せずに、企業がIAS第12号の要求事項をどのように適用するのかを説明する解釈指針を開発する。このアプローチは、税務上の損金算入がリース負債に関するものである場合に、企業がリースの当初認識時に繰延税金資産も繰延税金負債も認識しない結果となる。

BC14 両方のアプローチとも範囲が狭いものであり、IAS第12号の大幅な変更を行うことから生じる可能性のある意図しない結果のリスクを減少させつつ、類似した取引について異なる会計上の結果となる可能性も減少させることになる。

BC15 委員会は、BC13項(a)に記述したIAS第12号の狭い範囲の修正を提言することを決定し、当審議会は当該修正を提案することに同意した。それは次の理由からであった。

(a) この狭い範囲の修正は、企業がリースの税務上の影響をリース資産を回収しリース負債を決済するにつれて認識する結果となり、リースに関連した繰延税金の会計処理をIAS第12号における一般的な原則（BC2項参照）と合わせることになる。税務上の損金算入がリース資産又はリース負債のどちらに起因するものなのかに関係なく、この狭い範囲の修正は、リースに関して（当初認識時及びその後）に生じる一時差異について企業が繰延税金資産と繰延税金負債を認識する結果となる。企業は、通常、これらの繰延税金資産と繰延税金負債を財政状態計算書において（IAS第12号の第74項から第75項を適用して）相殺することになる。

(b) 解釈指針を開発することは、類似した取引の会計処理の差異を減少させる可能性がある。しかし、このアプローチはIAS第12号における一般的な原則に合致しない会計上の結果を維持することになる。これは、認識の免除が必要とされない状況（すなわち、税務上の損金算入がリース負債に起因するものである場合 — BC9項からBC12項参照）において引き続き適用されることになるからである。

(c) この狭い範囲の修正は、企業に過大なコストを生じさせない（BC29項からBC31項参照）。

## その他の考慮事項

### 前払リース料と当初直接コスト

- BC16 IFRS 第 16 号を適用して、企業はリース資産とリース負債を、リースの開始日に支払われないリース料の現在価値で当初測定する。企業は、前払リース料及び発生した当初直接コストも、リース資産の取得原価の一部として認識する。
- BC17 リース負債及びそれに関連するリース資産の構成要素は、BC10 項(b)で説明した同額の相殺し合う一時差異を生じさせる場合がある。さらに、リース料の前払又は当初直接コストの支払は、リース資産に関連した追加的な一時差異を生じさせる可能性がある。このため、当審議会は、前払リース料及び当初直接コストが修正案に影響を与えるのかどうかを検討し、影響は与えないと結論を下した。
- BC18 リース料の前払又は当初直接コストの支払は、同額の相殺し合う一時差異を生じさせるものではない。したがって、企業は、このような支払から生じた将来加算一時差異に IAS 第 12 号の既存の要求事項を適用することになる。修正案は、リース資産及びそれに関連するリース資産の構成要素の認識から生じた同額の相殺し合う一時差異には依然として適用されることになる。

### 繰延税金資産を認識する能力

- BC19 IAS 第 12 号の第 24 項は、「将来減算一時差異が利用できる課税所得が生じる可能性が高い範囲内」でのみ繰延税金資産を認識することを企業に要求している（回収可能性の要求）。回収可能性の要求があるため、状況によっては、同額の将来加算一時差異と将来減算一時差異が、異なる金額の繰延税金資産と繰延税金負債を企業が認識する結果を生じさせる可能性がある。当審議会は、この状況がリース及び廃棄義務に関して生じるのかどうか、及び、それが修正案に与える影響（もしあれば）を検討した。
- BC20 IAS 第 12 号の第 28 項を適用して、企業は、利益の他の発生源とは独立に、将来加算一時差異の将来の解消を通じて回収可能性の要求を満たす場合がある。これは、同一の税務当局及び同一の納税主体に関して、次のいずれかの期間において解消することが見込まれる十分な将来加算一時差異がある場合に当てはまる。
- (a) 将来減算一時差異の予想される解消と同じ期間、又は、
  - (b) 繰延税金資産から生じる税務上の欠損金の繰戻し又は繰越しが可能な期間
- BC21 リース又は廃棄義務の当初認識が同額の将来加算一時差異と将来減算一時差異を生じさせる場合、それらの差異は一般的には同一の税務当局及び納税主体に関するものであろう。したがって、同一の取引から生じた将来加算一時差異の将来の解消のみを通じて、

企業が繰延税金資産の認識のための回収可能性の要求を満たす可能性がある。しかし、企業は、これらの一時差異が異なる期間に解消し、税法が税務上の欠損金の繰越し又は繰戻しを認めていない範囲では、回収可能性の要求を満たさないことになる。

BC22 企業が回収可能性の要求を利益の他の源泉とは独立に（すなわち、同一の取引から生じた将来加算一時差異への参照のみで）評価する場合には、企業は廃棄義務に係る繰延税金資産の一部を認識しない可能性が、リースに係る繰延税金資産の場合よりも高い。将来加算一時差異と将来減算一時差異の解消のパターンは、リースについては多くの場合に同様である可能性がある。リース料の支払はリース期間全体を通じて、リース資産が減価償却されるにつれて行われることが多い。しかし、廃棄義務については、通常は関連する資産の耐用年数の終了時付近（又は終了後）でのみ決済されるものであり、将来加算一時差異と将来減算一時差異の解消のパターンは、多くの場合に異なる可能性がある。

BC23 したがって、当審議会は、認識の免除は、免除がなければ企業が同額ではない繰延税金資産と繰延税金負債を認識することとなる範囲で、引き続き適用すべきであると決定した。修正案を適用すると、企業は同額の繰延税金資産と繰延税金負債を、企業が回収可能性の要求を適用して繰延税金資産を認識する範囲でのみ、認識することになる。

BC24 したがって、認識の免除は、企業が対応する繰延税金資産を認識しない繰延税金負債のあらゆる部分に引き続き適用されることになる。仮に企業がそのような超過の繰延税金負債を認識するとした場合には、企業は関連する資産の帳簿価額の修正を、仕訳の反対側として認識することになる。この部分の繰延税金負債を認識することは、認識の免除が防止するように設計された結果（BC9 項参照）を生じさせることになる。

#### 未認識の繰延税金資産の再検討

BC25 修正案は、未認識の繰延税金資産の再検討を扱っていない。IAS 第 12 号の第 37 項がすでに扱っているからである。

BC26 IAS 第 12 号を適用する場合、企業は状況によっては繰延税金資産を認識しない可能性がある。これは、回収可能性の要求が理由となる場合だけでなく、認識の免除が適用されることが理由となる場合もある。企業は、認識の免除を理由に繰延税金資産を認識しなかったと考える場合には、第 22 項(c)は、それらをその後に認識することを禁止することになる。そのような場合、企業は未認識の繰延税金資産を再検討しないことになる。しかし、企業が回収可能性の要求を理由に繰延税金資産を認識しなかったと考える場合には、第 37 項を適用して、未認識の繰延税金資産をその後に再検討することになる。

## 単一の取引から生じた資産及び負債に係る繰延税金 — IAS 第 12 号の修正案

- BC27 当審議会は、そのような状況では企業がリース又は廃棄義務に係る未認識の繰延税金資産を再検討すべきかどうかに関して異なる結論に至る可能性があることを承知している。したがって、当審議会は、修正案の一部として再検討を扱うべきかどうかを検討した。
- BC28 当審議会は、次の理由で、修正案では再検討を扱わないことを決定した。
- (a) この事項に修正案の一部として狭い範囲で対処することは困難であろう。そうしようとすると、修正案でカバーされる取引以外の取引について疑問を生じさせる可能性が高い。例えば、企業はこの点での修正案を修正案で考慮しなかった取引に適用できるかどうか及び適用すべきかどうかという疑問である。
  - (b) この事項への対処は、この事項が一般的であるという証拠がないのに修正案に重大な複雑性を加えることになる。特に、同一の取引から生じた将来加算一時差異は、修正案の範囲に含まれる取引の多くについて回収可能性の要求が満たされる可能性を高める（BC20 項から BC22 項参照）。

### 修正案の適用のコスト

- BC29 当審議会は、修正案の予想されるコストと便益を検討した。当審議会は、修正案を適用する際に企業にコストが生じると予想しているが、予想される便益がそうしたコストを上回るであろうと結論を下した。特に、当審議会は、修正案は会計処理の既存の差異を減少させ、リース及び廃棄義務の税務上の影響の会計処理を改善することにもなると結論を下した（BC15 項参照）。
- BC30 当審議会は、適用コストに関する懸念は主としてリースに関するものであろうと予想している。一部の企業は、IFRS 第 16 号を適用して財政状態計算書に認識している大量のリースを有しており、それが多数の異なる課税法域にわたっている可能性もある。そのような企業は、関連する一時差異を追跡する際にコストが生じるであろう。
- BC31 当審議会はそれでも、次の理由で、修正案を適用するにあたって企業に過大なコストは生じないであろうと予想している。
- (a) BC7 項で説明した理由から、一時差異が発生する（したがって、修正案が適用される）のは、税務上の損金算入が負債に起因している取引についてのみとなる。したがって、修正案は、税務上の損金算入が資産に起因している取引には影響を与えないであろう。
  - (b) 修正案が適用される場合、資産及び負債の税務基準額は、当初認識時だけでなく、その後においても、通常はゼロとなる。企業は資産の帳簿価額の回収からは税務上

の損金算入を受けず、同様に、負債の帳簿価額は、企業が税務上の損金算入を受け  
る将来の取引を反映することになる。したがって、一時差異は、関連する資産及び  
負債の帳簿価額と一般的には同額のままとなる。それらの帳簿価額に関する情報  
は、容易に利用可能であるはずである。したがって、当審議会は、このような資産  
及び負債に関連する一時差異の追跡は、過大なコストを生じさせないであろうと予  
想している。

## 経過措置及び発効日

---

- BC32 当審議会は、企業に修正を遡及適用することを要求するが、繰延税金資産についての回  
収可能性の要求の評価に関して移行上の救済措置を設けることを提案している（BC34  
項から BC37 項参照）。
- BC33 回収可能性の要求とは別に、遡及適用は、企業に対し、表示する最も古い比較対象期間  
の期首現在で存在する一時差異の金額のみを考慮し、その日現在で適用される税率をそ  
れらの一時差異に適用することを要求することになる。その日現在で、修正案の影響を  
受ける一時差異は、一般的に、関連する資産又は負債の帳簿価額と同額となる（BC31  
項(b)参照）。したがって、当審議会は、この修正を遡及適用するにあたって企業に過大  
なコストは生じないであろうと予想している。

## 移行上の救済措置

- BC34 修正案は、企業が同額の繰延税金資産と繰延税金負債を認識する範囲で、特定の取引に  
ついて繰延税金資産と繰延税金負債の認識を要求することになる。企業が回収可能性の  
要求を理由として繰延税金資産を認識しない範囲では、繰延税金負債も認識しないこと  
になる。
- BC35 その結果、修正案の遡及適用は、一時差異を生じさせた取引の当初認識時に企業が回収  
可能性の要求を評価することを要求することになる。リースと廃棄義務の両方につい  
て、企業が関連する取引をかなり前に当初認識している可能性がある。そのような状況  
においては、回収可能性の要求を評価することは、実務上不可能であるか又は過大なコ  
ストを生じさせる可能性がある。
- BC36 IAS 第 8 号「会計方針、会計上の見積り及び誤謬」は、遡及適用が実務上不可能である  
範囲では、企業が変更を遡及適用することを要求していない。しかし、回収可能性の要  
求の遡及適用が実務上不可能ではないが過大なコストを生じさせる可能性がある状況に  
対処するため、当審議会は、企業が回収可能性の要求の評価を表示する最も古い比較対  
象期間の期首でのみ行うことを認める、移行上の救済措置を設けることを決定した。

## 単一の取引から生じた資産及び負債に係る繰延税金 — IAS 第 12 号の修正案

BC37 当審議会は、この提案している移行上の救済措置を選択制とすることを決定した。IAS 第 12 号の既存の要求事項についての異なる見解は、一部の企業がすでに修正案に合致した会計処理を適用している可能性があることを意味している。したがって、この移行上の救済措置を強制にすると、一部の企業が移行上の救済措置だけを理由に会計処理の変更を要求される結果となる可能性がある。当審議会は、このような結果は望ましくないとであろうと結論を下した。

### 初度適用企業

BC38 当審議会は、初度適用企業に対する移行上の救済措置を設けることも提案している。BC34 項で説明したように、修正案に関しての回収可能性の要求の評価は、企業が繰延税金資産を認識するかどうかだけでなく、繰延税金負債を認識するかどうかにも影響を与える。したがって、移行上の救済措置を設けないとすると、初度適用企業は移行日に回収可能性の要求を評価することを要求されることになり、これは BC35 項に示したのと同じ理由で過大なコストを生じさせる可能性がある。