

法人所得税の不確実性に関する新しいIFRIC 解釈指針ドラフト、年金会計に係るリサーチプロジェクト、年金会計関連の狭い範囲の改訂提案等

IASB 客員研究員 みうら あけみ
三浦 朱美

退職後給付（年金）に係るリサーチプロジェクト（以下「リサーチ」という。）と、IFRS 解釈指針委員会（以下「解釈指針委員会」という。）関連の業務を主担当として継続している。なお、文中の意見にわたる部分はすべて筆者の個人的見解である。

1. 解釈指針委員会関連プロジェクト

前号までにご紹介した「IAS 第 19 号「従業員給付」及び IFRIC 第 14 号「IAS 第 19 号—確定給付資産の制限、最低積立要件及びそれらの相互関係」の狭い範囲の改訂」に関する公開草案と、「法人所得税に関する不確実性」についての解釈指針ドラフトの公開（及びコメント募集）に向けた関連作業を行っているところである。

① 新しい IFRIC 解釈指針ドラフト：法人所得税の不確実性

1 月の委員会にてテクニカルな点についての合意が形成されたため、委員とのワーディングの調整等を経て、4 月の国際会計基準審議会 (IASB) にて合意内容の報告及びデュープロセ

スの確認を行うとともに、各 IASB メンバーのオブジェクションの意向の有無確認等を行った（デュープロセスに問題ないことを満場一致で確認した。IASB メンバーの 1 人は今後のドラフト文言次第でオブジェクションの可能性がある旨を述べたが、その他のボードメンバーはオブジェクションする意向がないことが確認された。バロット（書面投票）プロセスにおいて、反対を表明する IASB メンバーが 3 人以下で、かつ、10 人以上の解釈指針委員会メンバーの同意があれば、解釈指針ドラフトが公表されることとなる。）。

デュープロセスハンドブックが現在のものに改訂されてから、初めての解釈指針ドラフトになるため、IFRIC 第 21 号「賦課金」等の前例とはデュープロセスが異なっている。

IASB での承認を受け、スタッフとしてバロットを開始することになった。

解釈指針委員会で既に合意された事項を以下に、簡単に要約している。

範囲

もともとは特定の場合の当期税金資産の認識に関する明確化の要望であり、IAS 第 12 号「法人所得税」は十分なガイダンスを提供して

いるとして、解釈指針委員会はリジェクションの仮決定を行った。しかし、仮決定へのコメントレーター分析段階で、認識だけに限った解釈指針やリジェクションでは、比較可能性の向上には十分ではなく、多様な実務上の処理のばらつきがあることに委員会として気づき、測定に関する分析等を行ってきた。

解釈指針ドラフトは、法人所得税について不確実性がある場合の当期税金及び繰延税金資産及び負債の会計処理に関連し、以下のガイダンスを提供している。

- 解釈指針ドラフトを適用する際の不確実性の検討単位
- 不確実性を財政状態計算書に反映するか否か（認識に関連する論点）
- 不確実性の測定方法
- 税務当局の調査
- 本解釈指針ドラフトに関連する開示に関する既存ガイダンスのハイライト

不確実性の検討単位

この解釈指針を個別の不確実性に適用するか、それとも類似する不確実性にまとめて適用するかによって結果は変わり得る。企業はどのような単位で検討することが最も有用性が高い情報につながるか判断することになる。どのような単位が適切かは各法域・状況によって異なり得るため、個別のガイダンスは提供されずに判断を要求することになるが、たとえばある不確実性に関する税務当局の結論がその他の不確実性に影響する場合、集合した単位で検討することが適切になり得るだろう。

不確実性を財政状態計算書上の金額に反映するか

不確実性に関連した金額を支払う（または受け取る）可能性が高い（IFRSにおける probable）場合にのみ、財政状態計算書上の金額に

反映させることとなる。ほぼあらゆる税務は何かの不確実性は含んでいるが、このハードルを設定することで、有用性の高くない測定についてのコストを回避できると考えている。

反映が必要な場合（つまり probable な場合）は、以下の測定の検討が必要になる。

不確実性の測定方法

不確実性の測定については、最も可能性が高い金額と、期待値のどちらかを使用することになる。どちらを使用するかは、実際に流出（流入）する金額を予想するにあたって、より関連性が高いと企業が判断する方法を使用することになる。たとえば予想される結果のほとんどが特定の金額に収斂する場合やバイナリーな結果である場合、最も可能性が高い金額が有用になり得るし、たとえば幅広い金額が発生し得るような場合は期待値が有用になり得るだろう。なお、米国基準で使用されている方法は IAS 第 12 号の現行の原則とコンフリクトする可能性があるとともに、選択肢として認めると、どれを最も関連性の高い数値として使用するべきかという企業の判断（及び、そのためのガイダンス）をより複雑にするため、採用されなかった。

税務当局の調査

税務当局が、申告された金額を検査するか等については、「税務当局は調査権がある限り調査し、企業が知っていることはすべて知ることができるという仮定」を置くことになる。これは通常、税務当局には調査権限があり、企業は調査に協力する義務があるため、債務の「現在の義務」の観点からはこうした仮定を置くことが適切と考えられたためである。

なお、こうした仮定をおいた場合の認識の中止についてもガイダンスとして詳細を記載する見込みである。関連する事実と状況が変われ

ば、それを会計に反映することになるため、たとえば税務当局が調査可能な期間が経過したり、税務当局の新たな見解や税務調査が行われれば、それらが示唆する情報を会計に反映することになる。また、たとえば税務当局が最近新たな判決や見解を出し、関連する企業に対して過年度に遡った調査をして追加徴収する可能性が高いといった特有の事情がない限り、税務当局は一度出した見解や調査結果は変えない前提を置くことになろう。

開示

開示については本解釈指針で議論される論点に関連する既存の開示ガイダンスについて、解釈指針ドラフトの中で言及する見込みである。たとえばIAS第1号「財務諸表の開示」に基づく不確実性の見積りや会計方針に関する開示、財政状態計算書に反映しない税務上の不確実性についてのIAS第12号第88項及びIAS第37号「引当金、偶発負債及び偶発資産」に基づく偶発資産・負債の開示の検討などが関連してくる。

移行措置

解釈指針適用を開始する期間の期首利益剰余金に対して累積影響額を反映の上、その後の期間に対して適用することになる。完全な遡及適用は要求されないが、ハインドサイト（後知恵）を使用せずに遡及可能な場合（たとえば適用後、遡及のために特段の新規見積りが必要にならない場合）には完全な遡及適用も認める見込みである。

過去の議論の詳細は下記プロジェクトページにて報告している。

<http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/IAS-12-Measurement-income-tax-uncertain-tax-position/Pages/Home.aspx>

② IAS第19号及びIFRIC第14号の狭い範囲の改訂

前号でご報告した「IAS第19号及びIFRIC第14号の狭い範囲の改訂」について、2月のIASBにおいてデュープロセスに問題ないことを確認できたため、スタッフとして本年前半に公開草案を出す前提にて作業を行っている。

IASBでの決定を含む過去の詳細議論は以下の各プロジェクトページを参照いただきたい。

<http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/IAS-19-Remeasurement-amendment-curtailment/Pages/Home.aspx>

<http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/IFRIC-14-IAS-19/Pages/Home.aspx>

また、今後の公開タイミングはワークプランにも表示される。

<http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Pages/IASB-Work-Plan.aspx>

③ その他の決定・仮決定を行った年金関連の論点

2月に新規要望を受け、IFRIC第14号において、将来勤務に関して要求されている将来の最低積立掛金に関連し、将来掛金の減額として利用可能な経済的便益の計算方法に関連する議論を行った。分析の結果、現在の基準・解釈指針が十分なガイダンスを提供していると考えたため、3月にリジェクションの仮決定を行ったところ、こちらでも解釈指針委員会の同意を得た。7月の委員会にて、コメントレーターを分析し、最終化議論予定である。

また、1月の委員会でリジェクションの仮決定を行った長寿スワップについて、コメントレーター分析の上、リジェクション決定の最終化を行った。

解釈指針委員会関連の公開議論については、すべて以下のページで公開しているため、ご興

味のある方をご参照いただきたい。

<http://www.ifrs.org/Current-Projects/IFRIC-Projects/Pages/IFRIC-activities.aspx>

2. 退職後給付（年金）に係るリサーチプロジェクト

以前、本誌において紹介した計画に沿って、スタッフとして内部的に以下等を行っている。

- 過去に提案された各モデルの分析
- 年金会計に関連する概念的論点整理
- 保険プロジェクトの分析、保険チームとの内部議論、保険と年金との共通点と相違点の洗い出し及び会計的示唆の分析
- 専門家等からの情報収集。2014年12月開催会計基準アドバイザー・フォーラム(ASAF) フィードバック分析
- スタッフペーパーのドラフト
- 統計等の年金トレンドに関するデータ整理

なお、国際アクチュアリー会（IAA）からの招待を受け、4月8日～11日にチューリッヒに出張し、IAAの定期カンファレンスに出席した。当方からも30分ほどリサーチプロジェクトについてのプレゼンテーションを行ったところ歓迎されるとともに、大変有意義な情報交換を行うことができた。IAAの関係委員は米国、カナダ、英国、ドイツ、日本など多様な国の年金数理計算実務をリードしてきた専門家であるため、各国の年金制度やIAS第19号適用の最

新情報について収集することができた。また、ISAP（数理実務に関する国際基準）や欧州における規制や金融環境等の背景に関する情報も入手でき、有意義であった。また、IASBにとってもIAAにとっても正確な情報や意図が伝わることは大変意義のあることだと思う。

次のステップとしては、専門家や内部での議論も踏まえながら、スタッフペーパーをもとにIASBにて議論いただくことを想定している。解釈指針委員会やIASB、各国基準設定団体などでの長年を議論を見るにつけ、どのような方向性に向かっても難しいプロジェクトだと思うが、まずはスタッフとしての分析と提案を示し、議論していただければと思っている。

（ひとこと）

すっかりロンドンも暖かくなりました。起草作業は苦勞も多いですが、やりがいを感じて取り組んでおります。公開草案や解釈指針ドラフトが公開できましたら、また広く皆様のご意見をいただくことになるとは思いますが、どうぞよろしくお願いいたします。

また、概念フレームワークの公開草案や保険プロジェクトの方向性が見えてきたこともあり、リサーチについても概念的／ハイレベルな考え方については議論がしやすい環境になってきました。困難なプロジェクトですが、さまざまな方のご知見を借りながら、取り組んでいけたらと思います。