

## IASB 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」 に対する意見提出 (2019.11.14)

国際会計基準審議会 (IASB) は、企業がリース及び廃棄義務に係る繰延税金をどのように会計処理するのかを明確化する改訂を提案する標記公開草案 2019 年 7 月 17 日に公表した。

経理委員会は、全ての一時差異をそれぞれグロスで認識するという提案に対する実務負担増大への懸念、事後測定における繰延税金資産及び繰延税金負債の取扱いの明確化、取引発生時に遡って適用することへの反対の旨の意見を取りまとめ、2019 年 11 月 14 日、IASB に提出した。

政一発 第 80 号  
2019 年 11 月 19 日

国際会計基準審議会 御中

一般社団法人 日本貿易会  
経理委員会

### IASB 「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」 に対する意見提出の件

以下は、国際会計基準審議会 (IASB) 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 IAS 第 12 号の修正案」に対する一般社団法人日本貿易会経理委員会のコメントである。一般社団法人日本貿易会は、日本の貿易商社及び貿易団体を中心とする貿易業界団体であり、経理委員会は、同会において本邦会計基準及び国際会計基準への対応を主な活動内容の一つとしている。(末尾に当会の参加会社を記載。)

#### 【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。

#### 【意見】

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 IASB の提案について一部見直しを要請する。理由、及び代替案は以下のとおりである。

#### 【提案に同意しない項目及び理由・代替案】

##### 1. 一時差異の総額による認識

公開草案 BC2 項にて「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。」と述べている。この考えに基づき、公開草案ではリース取引により計上されるリース資産から生じる将来加算一時差異と、リース負債から生じる将来減算一時差異について、同額であったとしても、それぞれ繰延税金資産、繰延税金負債を計上すること（加算一時差異と減算一時差異を総額（グロス）で認識する方法）が提案されている。

しかし、以下の3点より、リース取引に関しては総額（グロス）ではなく、純額（ネット）にて計上する方が適切と考える。

- (1) リース取引の開始時に認識されたリース資産とリース負債は単一のリース取引から生じたものであり、一時差異についても単一（ネット）と取り扱うことが相当と考える。なお、同様の考え方は、2018年6月に公開されたスタッフペーパーの12項(b)においても言及されている。
- (2) 公開草案の考え方（加算一時差異と減算一時差異を総額（グロス）で認識する方法）においては、リース資産、リース負債が同額の場合には財政状態計算書上は繰延税金資産、繰延税金負債が相殺されてゼロとなるが、年度末有報の税効果注記にて、相殺前の繰延税金資産、繰延税金負債をそれぞれ開示する必要がある。そのため、財政状態計算書上で表示する金額（相殺されてゼロとなる）とは別に繰延税金資産、繰延税金負債の金額をそれぞれ総額で管理する必要があることから、実務上煩雑となり、財務諸表作成者に過度な負担が掛かる一方で、開示情報の有用性が著しく高まるとは考えられない。
- (3) IFRS 第16号初度適用時において、リース資産の当初認識額をリース開始日まで遡って計算する方法にて算定する場合（IFRS 第16号 C8項(b)(i)）には、リース資産とリース負債の金額に差額が生じるため（それぞれに紐づく一時差異にも差額が生じる）、本公開草案で修正が提案されている15項(b)(iii)、24項(c)に従い認識の免除規定の適用対象となることから、当初認識及び事後的にも繰延税金資産及び繰延税金負債が計上されない。すなわち、リース資産の当初認識額を「リース負債と同額にて計算する場合（＝認識の免除規定適用対象外）」と「差額が生じる場合（＝認識の免除規定適用対象）」とで、認識の免除規定の適用要否が異なることが想定される。リースに関しては初度適用・継続適用の相違にかかわらず、同様の取扱いとすべき一方、本修正により特定の免除条件を具備することでかえって処理間の相違を生み出す可能性及び懸念があること。

## 2. 繰延税金資産の事後測定の会計処理

リースや廃棄義務に係る資産及び負債の当初認識時は同額の繰延税金資産及び繰延税金負債が認識されるが、事後測定における繰延税金資産及び繰延税金負債の取り扱いについて以下の点が本公開草案では規定されておらず、基準化にあたっては明記頂きたい。

- (1) 回収可能性の低下により繰延税金資産を減額する場合  
繰延税金負債は、当初認識時と同様に繰延税金資産の金額を超えないようにするた

めに繰延税金資産の金額まで減額するのか。それとも、繰延税金負債の上限額の制限は当初認識時のみであり、事後測定においては繰延税金負債の金額は繰延税金資産の金額とは関係なく取り扱うのかについて明記頂きたい。

(2) 回収可能性が高まり繰延税金資産を追加認識する場合

公開草案 22A 項(b)に従って当初計上時に繰延税金負債の計上金額を制限している場合において、事後的に繰延税金資産の回収可能性が高まった際の会計処理（繰延税金資産の見合いの勘定科目）について、公開草案では明確にされていない。そのため、企業によって回収可能性の再検討時の対応が相違するケースが予想されるため、未認識の繰延税金資産の再検討時の会計処理について、明確に規定頂きたい。

3. 経過措置（移行上の救済措置）

本公開草案では、取引発生時に遡って適用するのを原則とし、救済措置として、公開草案 98K 項で「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の期首残高の修正として認識しなければならない。」と規定しているが、当該修正案には反対である。適用時期については、IFRS 第 15 号「顧客との契約から生じる収益」や IFRS 第 16 号「リース」と同様に、適用開始日現在の利益剰余金の期首残高を修正する方法を認めて頂くように修正頂きたい。理由は、以下のとおりである。

公開草案 BC33 項では、「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。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。」と述べている。

しかし、IFRS 第 16 号リース適用によりオンバランスされるリース取引は多数となり、国内外のグループ全社にて多数のリース取引に関する一時差異の管理や、各国税法・税率の把握が必要となることから、実務上煩雑となると考えている。

また、過去に遡って繰延税金資産の回収可能性の評価を行うことは、一会計期間において 2 度の回収可能性の評価を行うことになること、比較対象期間の繰延税金に関する開示を遡及修正する必要があり、過大なコストが生じる恐れがある。

（なお、もし当該方法（適用開始日現在の利益剰余金の期首残高を修正する方法）が認められず、公開草案にある比較対象期間の期首現在の利益剰余金の期首残高の修正とする方法によるのであれば、強制適用を迎えるまでの準備期間を十分に確保して頂きたい。）

以上

**一般社団法人日本貿易会**

〒105-6106

東京都港区浜松町 2-4-1

世界貿易センタービル 6 階

URL <http://www.jftc.or.jp/>

**経理委員会委員会社**

CBC 株式会社

蝶理株式会社

阪和興業株式会社

株式会社日立ハイテクノロジーズ

株式会社ホンダトレーディング

稲畑産業株式会社

伊藤忠商事株式会社

岩谷産業株式会社

JFE 商事株式会社

兼松株式会社

興和株式会社

丸紅株式会社

三菱商事株式会社

三井物産株式会社

長瀬産業株式会社

日鉄物産株式会社

野村貿易株式会社

神栄株式会社

双日株式会社

住友商事株式会社

豊田通商株式会社

ユアサ商事株式会社

To the International Accounting Standards Board

**Comments on IFRS Standards Exposure Draft “Deferred Tax related to Assets and Liabilities arising from a Single Transaction (IAS 12)”**

The following are the comments of the Accounting & Tax Committee of Japan Foreign Trade Council (JFTC) regarding IFRS Standards Exposure Draft “Deferred Tax related to Assets and Liabilities arising from a Single Transaction (IAS 12). JFTC is a trade-industry association with Japanese trading companies and trading organizations as its core members, while the principal function of its Accounting & Tax Committee is to respond to developments in Japanese and international accounting standards. (Member companies of JFTC Accounting & Tax Committee are listed at the end of this document.)

***Question***

Do you agree with the Board’s proposal to amend IAS 12 in the manner described in the Exposure Draft? If not, why not, and what do you recommend instead?

***Opinion***

With regard to the IASB’s proposal to amend IAS 12 in the manner described in the Exposure Draft, we would like to request some revisions to the proposed amendments. Our reasons and alternative proposal are set out below.

**Points of disagreement, reasons for disagreement, and alternative proposals**

**1. Recognition for the gross amount of temporary differences**

Paragraph BC2 of the Exposure Draft states that “as a general principle, IAS 12 *Income Taxes* requires an entity to recognize deferred tax for all temporary differences.” In line with this approach, the Exposure Draft proposes that for lease transactions entities should record the deferred tax asset and deferred tax liability for the taxable temporary difference arising from a lease asset and the deductible temporary difference arising from a lease liability, even if the amounts are equal (i.e., the entity should recognize taxable temporary difference and deductible temporary difference on a gross basis).

However, we believe that it would be more appropriate to record the net amount, rather than the aggregate [gross] amount of temporary differences relating to lease transactions, for the three reasons detailed below.

- (1) A lease asset and liability recognized at lease commencement arise from a single lease transaction; we therefore believe that it is reasonable to treat temporary differences together as a single unit (on a net basis). The same approach is mentioned in paragraph 12 (b) of the Staff Paper published in June 2018.
- (2) According to the approach set out in the Exposure Draft (i.e., recognition of the taxable and deductible temporary differences on a gross basis), although the deferred tax asset and deferred tax liability are offset to zero in the statement of financial position when a lease asset and a lease liability are equal, the amounts of deferred tax asset and deferred tax liability prior to offsetting would need to be disclosed in the notes on income taxes in annual financial reports. Separately from the amount shown on the statement of financial position (offset to zero), therefore, it would be necessary to also manage both the deferred tax asset and the deferred tax liability on a gross basis. This would prove complicated in practice, imposing an excessive burden on preparers of financial statements, while it is unlikely that the usefulness of the information disclosed would be substantially improved.
- (3) When adopting IFRS 16 for the first time, if the initial recognition of a lease asset is measured in a retrospective approach using incremental borrowing rates at the lease commencement date (IFRS 16, paragraph C8(b)(i)), a difference will arise between the lease asset and lease liability amounts (and a difference will also arise between the temporary differences connected to each). Therefore, according to paragraphs 15(b)(iii) and 24(c) of the Exposure Draft—for which amendments are being proposed—the transaction will be subject to the recognition exemption provision, so deferred tax assets and liabilities will not be recorded, either at the time of initial recognition, or subsequently. In other words, application of the recognition exemption provision would depend on whether (a) a lease asset's initial recognition amount was assessed at the same amount as the lease liability (in which case the recognition exemption provision would not apply) or (b) the lease asset and lease liability amounts were different (in which case the recognition exemption provision would apply). However, lease accounting treatment should be the same regardless of whether the standard is being applied for the first time or not. Moreover, we are concerned that adding a specific exemption condition via these amendments could potentially end up having the unintended effect of producing differences in accounting treatment.

## 2. Accounting treatment during subsequent measurement of deferred tax assets

On initial recognition of an asset and a liability relating to a lease or decommissioning

obligation, equal amounts of deferred tax asset and deferred tax liability are recognized, but the Exposure Draft includes no stipulations regarding the points below relating to treatment of deferred tax assets and deferred tax liabilities during subsequent measurement. We would therefore like these points to be clearly specified in the final standard.

(1) If a lower deferred tax asset is recognized due to decreased recoverability

As is the case on initial recognition, would a deferred tax liability be reduced to the amount of the deferred tax asset to ensure that it does not exceed the amount of the deferred tax asset? Or does the limit on the maximum amount of deferred tax liability apply only to the time of initial recognition, and during subsequent measurement the amount of a deferred tax liability would be treated completely separately from the amount of deferred tax asset? We would like this to be clearly specified.

(2) If a higher deferred tax asset is recognized due to increased recoverability

The Exposure Draft does not clearly explain the accounting treatment for a situation where the amount of deferred tax liability recorded was limited at the time of initial recognition in accordance with paragraph 22A(b), and the recoverability of the deferred tax asset subsequently increased (i.e., account commensurate to deferred tax asset). As a result, we foresee instances where treatment when reassessing recoverability would differ from one entity to another. We would therefore like the accounting treatment when reassessing unrecognized deferred tax assets to be clearly specified.

### 3. Transition Relief

As a fundamental principle, the Exposure Draft requires entities to apply the amendments retrospectively from the time the transaction arose, and as transition relief, paragraph 98K of the Exposure Draft specifies that “the entity shall recognize the cumulative effect of applying this approach as an adjustment to the opening balance of retained earnings at the beginning of the earliest comparative period presented.” However, we disagree with this proposed amendment. With regard to the timing of application, we request the IASB to change its amendment to accept adjustment of the opening balance of retained earnings at the first day the standard is applied, as is the case for IFRS 15 *Revenue from Contracts with Customers* and IFRS 16 *Leases*. Our reasons are as below.

Paragraph BC33 of the Exposure Draft states, “any temporary differences affected by the proposed amendments would generally equal the carrying amounts of the related asset or liability. Accordingly, the Board expects that entities would not incur undue costs in applying the amendments retrospectively.”

However, we believe this would prove complicated in practice because application of IFRS 16

*Leases* will result in assets and liabilities having to be recognized for numerous lease transactions, making it necessary to manage temporary differences for a large number of lease transactions across all domestic and overseas companies comprising corporate groups, and to understand different jurisdictions' tax laws and tax rates.

Furthermore, retrospective assessment of a deferred tax asset's recoverability would result in assessing recoverability twice in one accounting period, and the deferred tax disclosed for the comparative period would need to be retrospectively restated. There is a risk, therefore, of incurring undue costs.

(If the IASB will not accept our proposed method of adjusting the opening balance of retained earnings at the first day the standard is applied, and intends instead to follow the Exposure Draft's proposed method of adjusting the opening balance of retained earnings at the beginning of the comparative period, we request that plenty of preparatory time is allowed before mandatory application of the amendments).



**Japan Foreign Trade Council, Inc.**

6th Floor, World Trade Center Bldg.  
4-1, Hamamatsu-cho 2-chome  
Minato-ku, Tokyo 105-6106, Japan  
Website: [http://www.jftc.or.jp/english/home\\_e.htm](http://www.jftc.or.jp/english/home_e.htm)

**Members of the Accounting & Tax Committee**

CBC Co., Ltd.  
Chori Co., Ltd.  
Hanwa Co., Ltd.  
Hitachi High-Technologies Corporation  
Honda Trading Corporation  
Inabata & Co., Ltd.  
Itochu Corporation  
Iwatani Corporation  
JFE Shoji Trade Corporation  
Kanematsu Corporation  
Kowa Company, Ltd.  
Marubeni Corporation  
Mitsubishi Corporation  
Mitsui & Co., Ltd.  
Nagase & Co., Ltd.  
Nippon Steel Trading Corporation  
Nomura Trading Co., Ltd.  
Shinyei Kaisha  
Sojitz Corporation  
Sumitomo Corporation  
Toyota Tsusho Corporation  
Yuasa Trading Co., Ltd.