

## FIN48導入の会計実務への影響： TEIのコメントを中心に

メタデータ	言語: Japanese 出版者: 静岡大学経済研究センター 公開日: 2012-05-18 キーワード (Ja): キーワード (En): 作成者: 永田, 守男 メールアドレス: 所属:
URL	<a href="https://doi.org/10.14945/00006677">https://doi.org/10.14945/00006677</a>

## FIN48 導入の会計実務への影響

### —TEI のコメントを中心に—

永田 守男

#### はじめに

財務会計財団 (Financial Accounting Foundation, FAF) 理事会は、2010年11月に会計基準の適用に関するレビュー (Post-Implementation Review, PIR) について、その新たなプロセスを公表し2011年半ばまでにその作業が完了するとの見込みを公表した。<sup>1</sup>PIR では、財務会計基準委員会 (Financial Accounting Standard Board, FASB) および政府会計基準委員会 (Governmental Accounting Standard Board, FASB) が公表した会計基準についてそれぞれ1件を選定し、作業がおこなわれる。FASB が公表した会計基準のうちレビューの対象となつたのは、2006年6月に公表された解釈指針第48号「所得税の不確実性に関する会計」(*Financial Accounting Interpretation No. 48, Accounting for Uncertainty in Income Taxes, FIN48*) であった。これは FIN48 の導入時に、それが解釈指針としての位置づけを超えて、財務会計基準書第109号(*Statement of Financial Accounting Standards No. 109, Accounting for Income Taxes, SFAS109*)の改正に相当すると理解され、会計実務に相当な影響を及ぼすと理解されてきたからであろう。そこで本稿では、FIN48 の導入が会計実務に与えた影響について、Tax Executive Institute (TEI) が FAF へ提出したコメントを手掛かりとして検討する。

#### I. PIR 質問項目の概要

<sup>1</sup> Financial Accounting Foundation(FAF), *Financial Accounting Foundation Announces Post-Implementation Review Process*, ([http://www.accountingfoundation.org/cs/ContentServer?site=Foundation&c=FAFContentC&pagename=Foundation%2FFAFContent\\_C%2FFAFNewsPage&cid=1176157936198](http://www.accountingfoundation.org/cs/ContentServer?site=Foundation&c=FAFContentC&pagename=Foundation%2FFAFContent_C%2FFAFNewsPage&cid=1176157936198), 2011年12月10日)

## (1) PIR の目的

PIR は、FASB と GASB という二つの会計基準設定機関の活動を監督する FAF の活動の一環として行うものであり、両基準設定機関の基準設定プロセスの効率性を評価する FAF 理事会を支援することを目的としている。その運営は基準設定プロセスからは独立しておこなわれ、専門チームが構成される。そのチームのメンバーは、両基準設定機関のプロジェクトマネージャー経験者であり、FAF にフルタイムで任命されたものから構成される。<sup>2</sup>

PIR はすべての基準を検討するものではなく、財務報告に重大な変更をもたらすもの、あるいは基準がその目的を満たしていないとの報告が示されたならば相当数のステークホルダーに影響を及ぼす基準を対象にするとし、以下の要素を考慮に入れて対象基準を選定する。<sup>3</sup>

- ・会計基準公表後に重要なガイダンスが要請されてきたか。
- ・類似の取引について一貫した報告がされていないか。
- ・基準の適用や解釈に誤りがみられるか。
- ・基準を公表したことにより財務諸表の再公表が相当数みられるか。
- ・基準の公表についてステークホルダーの相当な議論を招いたか。
- ・基準により重大な取引の構築をもたらしたか。
- ・基準の対象となる取引の範囲が広いか。
- ・基準が産業界に広く影響をお呼びしたか。
- ・基準の適用に相当なコストが生じたか、あるいは相当なシステム変更やメンテナンスを求められたか。
- ・基準が財務諸表のさまざまな要素に影響を及ぼしたか。
- ・他の基準設定機関が同一の基準あるいはコンバージェンスされた基準を検討しているか。

前述のごとく、FIN48 は解釈指針でありながらも、SFA109 の改訂に匹敵するとの評価がなされ、それは法人税にかかる取引の報告を求めるものであるため、すべての企業に影響を及ぶものであった。さらにその影響は財務会計の領域にとどまることなく、内国歳入庁(Internal

<sup>2</sup> FAF, *Frequently Asked Questions about FAF's Post-Implementation Review (PIR) Process*,

(<http://www.accountingfoundation.org/cs/BlobServer?blobcol=urldata&blobtable=MungoBlobs&blobkey=id&blobwhere=1175823564741&blobheader=application%2Fpdf>、2011年12月10日)

<sup>3</sup> *Ibid.*

Revenue Service)による「不確かな税ポジションに関する明細書(Schedule for Uncertain Tax Positions)」の導入にまで及んだのである。FIN48 は上記の検討すべき要素に照らし合わせたとき、PIR の検討対象と的確であるといえよう。

検討対象となった基準について PIR チームは、基準が所与の目的を達成しているか否かを判断し、基準の適用コストおよび継続的な準拠コストおよび基準による便益を評価し、さらに基準設定プロセスの改善に向けた勧告をする。<sup>4</sup> チームの目的は、基準の評価をおこない基準設定プロセスの改善勧告をすることにあり、基準設定の勧告をするものではない。このために、チームは以下の観点から、基準を評価する。<sup>5</sup>

- ・基準が必要となった問題を解決したか。
- ・投資家、与信者および財務諸表の利用者に意思決定に有用な情報が提供され、さらに利用されているか。
- ・基準の使い勝手がよい(operational)か、すなわちステークホルダーが基準を意図したどうりに適用できるか、基準が理解可能か、そして作成者が情報を信頼して報告できるか。
- ・財務報告や実務に想定外の変更をもたらしたか。
- ・FASB が考慮していなかった重大な経済的な影響(組織の価値やオペレーション、資本市場や経済的活動への影響)を生じさせたか。

チームはこれらの観点から会計基準を評価するとともに、ステークホルダーから会計基準の日々の利用にもとづくコメントを求め、評価報告書<sup>6</sup>に反映させる。ステークホルダーは FAF のウェブサイトに登録することにより、この PIR プロセスに参画することができる。

## (2) PIR チームの質問票

PIR チームは、前述の目的のためにステークホルダーに対して質問票を用意し、そのコメントを求めている。質問は 34 項目が用意されている。主なもの<sup>7</sup>を以下に示そう。

「1. FIN48 の要件にしたがって計上された税金負債の決済について記載しなさい。所得税債

<sup>4</sup> Ibid.

<sup>5</sup> Ibid.

<sup>6</sup> FAF は FIN48 にかかる PIR 報告書を 2012 年 1 月 12 日に公表した。この報告書については別稿にて検討したい。

<sup>7</sup> 以下とくに断りがない限り、PIR チームの質問票の記述である。

務のために支払ったか決済した金額は、財務諸表で報告された金額とくらべ「相当に多い」、「相当に少ない」か、あるいは「非常に近い」かを示してほしい。FIN48 の税金負債の決済がまだないか、そもそもその計上を求められていないならばその旨を記載してほしい。」

これは FIN48 の要件にしたがって計上された税金負債の額の正確性を問う質問である。FIN48 では不確かな税ポジションが維持されない場合の税見積額を税金負債として計上するため、不確かな税ポジションに対する税貴負債の額と実際にポジションが確定した時点での納税額または税便益の認識額を比較をつうじて認識要件や測定規準の適切性を判断できるからである。

「2. 以下のリストから、発生した税金負債と最終的に支払ったか決済した金額との差額が生じた主たる理由を選択しなさい。またその理由を説明してほしい。」

- a.FIN48 の範囲
- b.当初の認識の境界
- c.当初の測定の規準
- d.その後の認識・認識の解除の規準
- e.その他」

この質問では、1.の答えとして差異の存在が明らかになった場合にその要因がどこにあるかを探るものである。FIN48 の導入にあたっては、認識の境界や測定の規準について批判が寄せられていたため、主たる原因がどこにあるか探るものといえる。

「3. FIN48 の導入によって、それ以前に計上されていた税金負債の残高と FIN48 税金負債の残高は相当に異なるか。相當に異なるのであれば、以下から理由を選び、具体的に説明してほしい。」

- a.FIN48 の前提、すなわち課税当局はすべての税ポジションについて十分な知識をそなえていること。
- b.税ポジションの税便益の認識にあたって設けられている「起こりそうな (More-Likely-Than-Not, MLTN)」要件
- c.FIN48 測定規準
- d.税ポジションは他の税ポジションと相殺できる可能性は考慮することなく評価しなけれ

ばならないという要件

e.税ポジションが測定されるレベル（勘定の単位）

f.当該税法で要求される最初の期間から税ポジションの決着が図られるまで（または時効が成立するまで）の利子とペナルティを計上することを求める要件

g.その他」

FIN48 の導入は、後述するように税ポジションの維持可能性の検討およびそれが維持されなかつた場合に生じる法人税額の支払いに備える偶発税損失負債<sup>8</sup>の計上基準が定められていなかつたことを背景としている。また、偶発税損失負債の計上額は十分ではなく、また十分な開示がされていなかつた。したがって FIN48 の導入は、それ以前にくらべて不確かな税ポジションに対する税金負債の計上額は増大すると考えられていた。この質問では、導入目的の達成度とその要因を探るものといえる。この質問とともに次の質問 7.で情報開示度の相違を問うて いる。

「7. FIN48 の実施前に、税金負債の詳細な開示を規則的についていたか。開示をしていなかつたならばその理由を述べてほしい。」

FIN48 の導入が求められた背景には、税金負債の計上の不統一さを改善するという情報開示の要請があつた。しかし、そのような要請が生じた背景には、そもそも企業がアグレッシブな税務戦略を採用していることがあげられる。企業がアグレッシブな税ポジションを採用していたならば、その税ポジションの維持可能性は認識の境界を充たせないと考えられるので、税金負債の計上を求められることになる。ゆえに、アグレッシブな税ポジションを採用している企業ほど税金負債の計上が多くなるため、それら企業はそれを避けるためにはより保守的な時ポジションの採用へと向かうはずである。そこで、税務戦略への影響を把握する次の質問が用意されている。

「9. FIN48 の適用により、税務戦略へのアプローチは保守的になったのか、ならなかつたのか。「非常に保守的になった」、「いくぶん保守的になった」、「それほど変化しなかつた」、「保守的にはならなかつた」あるいは「まったく保守的にならなかつた」を示してほしい。」

<sup>8</sup> 税金負債(tax reserve)という用語は、FIN48 導入によって明確にされたものであり、導入以前においてはタックス・クッション(tax cushion)等さまざまな用語が用いられていた。

これら FIN48 導入が所与の目的を達成できているか、さらにその要因となったアグレッシブな税ポジションの採用問題への影響力を把握する質問が用意されているといえる。以降の質問については、FIN48 による情報提供の利用者のその効果を問う質問、さらに FIN48 にかかるコストを問う質問、さらに FIN48 導入時に懸念された監査調書(Workingpapers)にかかる質問などが用意されている。これら質問は、FIN48 を今後も要求し続けるうえで検討されねばならない問題といえるが、PIR の目的は、FIN48 の導入効果に主眼が置かれているといえる。なぜなら、コスト便益の問題はすべての会計基準にいえることだからである。

## II. FIN48 の特徴

### (1) FIN48 導入の目的

FASB が FIN48 の導入を図った背景には、税ポジションの税便益の認識に統一基準がなかったことにある。税ポジションは企業が納税申告時におこなう税務処理を意味する。したがって、それは損金または益金の計上・非計上、さらにその計上額を意味する。たとえば、法人税申告書における損金 100 ドルの計上が税ポジションを意味する。このとき、100 ドルの損金は 30 ドル（法人税率 30% と仮定）の税額減少能力、すなわち税便益を備えている。

ところが、100 ドルの損金は法人税申告書の提出時点で確定したものではない。100 ドルの損金はあくまでも納税者たる企業の申告であり、それが確定するまでには一定時間、通常は課税当局の税務調査を終えるまでは確定したものとはならない。つまり、法人税申告書の提出後に 100 ドルの損金の一部が、あるいは全額が否認された結果、修正申告あるいは追徴税額を求められる場合がある。

このような税ポジションの不確実さにもかかわらず、財務諸表においては法人税申告書記載の法人税額をもって当期法人税を計上し、かつそれにもとづき繰延税金資産あるいは負債を計上していた。くわえて、SFAS5 の適用により、税ポジションの不確実性にたいして偶発税損失負債を計上する実務がみられたが、その計上方法や開示状況について統一性が見られない状況にあった。FIN48 はこれらの実務を統一し、比較可能性を高めることを目的に公表されたものである。

### (2) 税便益の認識と税金負債

FIN48 の主たる内容は以下のように<sup>9</sup>まとめることができる。

- ① 税便益の認識およびその解除の規準を定める。
- ② 未認識または認識を解除された税便益について税金負債を計上する。
- ③ 税便益の見積最大額にもとづき測定する。
- ④ 税便益の認識や税金負債の計上は一時差異であるか永久差異であるかを問わず適用する。
- ⑤ 利子およびペナルティを発生させる。
- ⑥ 財務諸表の注記において「不確実性の重要な変動に関する情報」を開示する。

これらの内容について簡潔に確認しよう。FIN48においては、税便益はその税ポジションが「テクニカル・メリットに関して税務調査で認められる可能性がおそらくある(more likely than not)場合には財務諸表に認識されねばならない<sup>10</sup>」。これは、採用した税ポジションの税便益（前述の 30 ドル）を、当期法人税費用を減少させたものとして認識することになる。たとえば、益金が 300 ドルあるとしよう。この益金には 90 ドルの法人税（税率 30%）が生じる。損金 100 ドル（法人税は 30 ドル）の税ポジションが税務調査で認められる可能性がおそらくある場合には、後述の測定の基準を無視するならば、その税ポジションの税便益（30 ドル）が認識され、法人税申告書の申告税額  $([300 \text{ ドル} - 100 \text{ ドル}] \times 30\%) = 60 \text{ ドル}$  が当期法人税費用として維持される。逆に、可能性がおそらくあるとみなされない場合には、損金 10 ドルの税ポジションは不確かなものとみなされ税便益 30 ドルを認識することはできないため、当期法人税額は 60 ドルではなく、90 ドル  $([300 \text{ ドル} - 0 \text{ ドル}] \times 30\%)$  になる。このとき、当期法人税費用 30 ドルの貸方項目として税金負債が計上される。さらにこの 30 ドルは「不確実性の重要な変動に関する情報」において未認識税便益として開示される。

「不確実性の重要な変動に関する情報」においては、この未認識税便益の期首および期末残高、さらに期中の変動額と変動要因が明らかにされる。<sup>11</sup>

認識の境界である「可能性がおそらくある」とは「50%を超える見込みを意味<sup>12</sup>」し、この境界を充たした税ポジションについては「課税当局との最終的な紛争解決にあたって実現して

<sup>9</sup> 永田守男『会計利益と課税所得』森山書店、2008 年、p.176。

<sup>10</sup> Financial Accounting Standard Board(FASB), *Financial Accounting Interpretation No. 48, Accounting for Uncertainty in Income Taxes*, par.6.

<sup>11</sup> *Ibid.*, par.21.

<sup>12</sup> *Ibid.*, par.6.

いる見込みが 50%を超える税便益の最大額<sup>13</sup>」が計上される。この最大額は、累積的発生見込法により測定される。累積的発生見込法とは、起こりうる見積結果に応じて発生見込みを測定し、その見込みの累積額値が 50%を超えた時点の見積額を測定値とするものである。たとえば、企業 A が認識の境界を充たした税ポジションについて 100 ドルの税便益があるとしよう。このとき企業 A は以下のような起こりうる見積結果、発生見込および発生見込の累積を検討しているとする。<sup>14</sup>

<u>起こりうる見積結果</u>	<u>発生見込</u>	<u>発生見込の累積</u>
100 ドル	5%	5%
80	25	30
60	25	55
50	20	75
40	10	85
20	10	95
0	5	100

この例で発生見込の累積値が 50%を超えるのは起こりうる見積結果が 60 ドルの場合である。したがって認識の境界を充たした税ポジションの税便益は 60 ドルとなる。法人税申告書にもとづく当期法人税費用はこの 100 ドルの税便益がすべて認められると仮定されている金額であるので、40 ドルについては当期法人税費用に加算され、その貸方項目として税金負債が計上される。さらにこの 40 ドルは未認識税便益として「不確実性の重要な変動に関する情報」において開示されることになる。このプロセスにおいて、起こりうる見積結果および発生見込については、企業 A がさまざまな事実や条件をもとに決定することとなり、非常に多くの判断が介在するという点が非常に特徴的である。

### III. FIN48 の影響—TEI コメントを手掛かりとして—

FAF の関心は、FIN48 が税金負債の正確性や信頼性を改善したか否かにある。TEI のコメントは、PIR のすべての質問に対応したものではなく<sup>15</sup>、6 項目にまとめてコメントしている。

<sup>13</sup> *Ibid*, par.8.

<sup>14</sup> *Ibid*, pars. A21-22.

<sup>15</sup> ただし最後の項目である「FIN48 の適用コストは便益とくらべて合理的であるか」において、一部の質問に直接的に回答している。

## (1) 税金負債の正確性と信頼性

このコメントはPIRの最大の関心事である。税金負債の正確性と信頼性は、税金負債の計上対象となった税ポジションが最終的にどのような結果をもたらしたかに左右される。税金負債は税ポジションが不確かであるがゆえに課税当局による税務調査で否認される可能性があるものについて計上されるものである。したがって、税金負債の正確性と信頼性は、皮肉なことに予測通り課税当局に否認された結果納税することになった金額との比較によって検証されることになる。

TEIは税金負債の正確性について「FIN48はSFAS5ほど正確とは考えられない<sup>16</sup>」とする。その主たる要因は、認識の境界あるいは測定規準のいずれかに問題があるのではなく、その組み合わせにあるとする。認識の境界はSFAS5にもとづく認識よりも明確であるが、それが測定規準と組み合わされた場合には正確な金額をもたらさないとして、次のような例を示している。「維持可能性が45%の税ポジションはまったく認識することができないのに対して・・・維持可能性が認識の境界よりわずかに高い55%の維持可能性がある税ポジションは認識される。このときSFAS5では、維持可能性が45%の税ポジションは、それが55%の税ポジションにくらべてわずかに多めの偶発税損失負債を計上する。・・・全額否認されるかまたは認められるかの可能性がある争点の場合には、企業が報告される税結果の確実性を高め、訴訟費用等を勘案し執行コストを下げるためにより低い金額で課税当局と妥協するような場合であっても、その税ポジションは全額が認識されることになる<sup>17</sup>」。維持可能性が50%超であることを条件とする認識の境界では、45%の維持可能性のある税ポジションは認識されないが、SFAS5ではその税ポジションは認識され、その維持可能性から一定の偶発税損失負債が計上される。このため、45%と55%の維持可能性がそれぞれある税ポジションについて、SFAS5はFIN48よりも多くの税ポジションが認識され、税金負債相当額は少なくなる。さらに、45%の維持可能性の税ポジションは、FIN48では全額が税金負債として計上されるが、多くの場合には、課税当局との交渉により全額が否認されることは想定しにくいと考えられるため、結果として税

<sup>16</sup> Tax Executive Institute(TEI), *TEI Comments on FAF Post-Implementation Review of FIN 48*,

<http://www.tei.org/news/Pages/Comments-on-FAF-Post-Implementation-Review-of-FIN-48.aspx> (2011年11月21日)

<sup>17</sup> *Ibid.*

金負債は課題に計上されていることになる。さらに「累積的発生見込法は、その測定にあたって多くの意見と判断が含まれており、SFAS5 のプロバブル法に比べて信頼性が低い・・・(全体として一永田) FIN48 は SFAS5 に比べて判断の余地が点在しており、個々の判断においても複雑である<sup>18</sup>」とする。累積的発生見込法では、起こりうる見積金額の刻みや発生見込は企業の判断に基づくものであり、その設定次第で発生見込みの累積もまた税ポジションの税便益を認識できる金額にも相違が生じることになる。これらプロセスで保守的な判断がおこなわれれば最終的な税ポジションの結果よりも多くの税金負債が計上されることになる。税金負債が保守的に計上される一方で、不確かな税ポジションの最終的な決着は、課税当局との交渉に左右される。このような交渉を念頭に入れない FIN48 の規定は「決して実現することのない過大な税金負債を作り出す<sup>19</sup>」ことになる。

TEI は信頼性についても疑念を表明し、税金負債が過大に計上されることとともに、四半期ごとに税ポジションを評価することは財務諸表利用者にとって有用ではないとする。その理由は、税務紛争が解決に至るまで時間を要する点に求められる。一般的な税務紛争の例では「ある時点で税金負債が計上されていない税ポジションについて、180 日後に (IRS エージェントとの面談で) 税金負債を計上し、365 日後以降に (エージェントの上司との面談で) 税金負債を取り崩すことが生じる<sup>20</sup>」。税務紛争の状況次第でいとも簡単に税金負債の額が変動する結果となり財務諸表利用者を混乱させることになると考えられるのである。

このように、TEI の見解では、FIN48 の不確かな税ポジションに関する情報は、SFAS5 によるその情報に比べて正確性においても信頼性においても劣るものと位置づけられ、SFAS5 を適切に適用したならば、税実務を反映した税金負債の計上が可能になるとの結論になる。

## (2) FIN48 の優位性の可否

TEI の関心は、FIN48 が SFAS5 よりも規準として優れているかについても向けられている。FIN48 は税便益と税金負債の認識および測定の時期と方法を明確にした点を評価するが、税ポジションを定義することに代えて、すべてのポジションを MLTN 規準にもとづく文書化することを求めたことを批判する。この文書化は SOX 法の規定と相まって著しい負担となっている。したがって「一時差異項目 (たとえば減価償却費) についても、重要な税取引 (たとえば

<sup>18</sup> *Ibid.*

<sup>19</sup> *Ibid.*

<sup>20</sup> *Ibid.*

買収案件) やタックス・プランニング戦略に対するのと同じような調査や関心が払われることを正当化すべきでない<sup>21</sup>」と批判する。企業全体で考えるならば、重要な取引やタンクス・プランニング戦略を構築している企業は限られている。そのような企業には、IRS に対して取引にかかるいくつかの明細書(Schedule)の提出が求められており、税ポジションの税務調査や否認の可能性が相対的に高いといえる。それに比して、一時差異にかかる税ポジションしか採用していないような企業についても同様の文書化が求められることは過重な負担であるといえる。

さらに、FIN48 の測定規準では前述のとおり多くの判断が組み込まれている。このため、税ポジションごとにその判断の文書化が必要とされ、「企業は監査人との間で不確かな税ポジションの数、範囲および金額について非常に頻繁にかつ拡張的な議論を続けなければならない<sup>22</sup>」ことになる。このことから SFAS5 に比べて多くの手続きおよび文書化が求められること、また判断の要素が多くなればそれに応じて報告される税金負債の金額に幅があることになるので、FIN48 は SFAS5 より優れているとはいえないことになる。

### (3) FIN48 がもたらす情報能力

FIN48 が SFAS5 に比べて基準適用上の問題を抱えているとしても、それが作りだす情報に価値があるならば FIN48 の適用を続ける価値がある。FIN48 は税務調査のリスクにかかる判断を排除することにより、「税ポジションが調査されかつ問題にされるか否か」という視点からすべてのポジションについて支持できるものでかつ測定できるものであるか否かという視点へと焦点をシフトさせた<sup>23</sup>。これはすべての税ポジションが税務調査の対象となることを前提とした明白な認識の要件を定めたことにより、税便益および税金負債が統一されたレベルで計上されることにつながる。このため「税金負債や税便益がいつどのように認識されたのか」という点に関しては、投資家に非常に高いレベルの統一性と比較可能性を提供する<sup>24</sup>」といえる。ところが、FIN48 の問題点は前述のごとく、測定の段階でさまざまな判断が組み込まれていることにある。このことから計上される税金負債や税便益の額については統一性と比較可能性を欠くものとなる懸念がある。TEI はさらに、未認識税便益の総額を開示することにも疑問を呈し

---

<sup>21</sup> *Ibid.*

<sup>22</sup> *Ibid.*

<sup>23</sup> *Ibid.*

<sup>24</sup> *Ibid.*

ている。未認識税便益の総額は、認識の境界を充たすことができなかつた税ポジションがもたらす税便益の額と認識の境界を充たすことはできた税ポジションのうち認識できなかつた税便益の額の合計である。したがって、この額について企業間比較がおこなわれた場合には、投資家はその多寡にもとづき「アグレッシブな税ポジションに他社より取り組んでいること、あるいは相当な現金支出を迫られるリスクが高いとの結論にいたるかもしれない<sup>25</sup>」可能性がある。しかし、未認識税便益の増減は必ずしもアグレッシブな節税行為に取り組んでいるか否かによるわけではない。前述のごとく、税務調査の頻度、不確定な要素が多い買収案件の税務処理、さらに企業の不確かな案件のスタンスなどが大きな影響を及ぼすと考えられる。このため、未認識税便益の総額開示は投資家や課税当局に誤った情報を提供する可能性があり、FASB に「開示要件の削除を検討すべきである<sup>26</sup>」と求めている。

TEI はさらに、一時差異項目に FIN48 を適用することで得られる情報に価値があるかを検討する。一時差異項目について不確かな税ポジションが生じる状況は、たとえば減価償却において保守的に償却期間を設定すれば 5 年となるが、償却期間の解釈にあいまいな部分があり 4 年の償却期間の設定も可能な場合である。この場合に 4 年の償却期間で税ポジションを採用したが、保守的な 5 年との差に相当する 1 年分の税便益が未認識税便益として税金負債に計上される。これによって計上される当期法人税費用に対して、一時差異項目であるため同額の繰延税金費用と繰延税金資産が計上される。したがって「貸借対照表では、不確かな一時差異項目の税金負債は、まったく同額の繰延税金資産とともに表示される。財務諸表への純効果は重要な一時差異について利子費用を税金負債に含める場合に限られる<sup>27</sup>」ことになる。FIN48 の適用にあたって求められる税ポジションにかかる文書化を考慮するならば、一時差異項目への FIN48 の適用に便益があるとはいえないと考えられる。

#### (4) FIN48 と税務戦略

未認識税便益の総額開示は、その実態のいかんにかかわらず、企業が節税目的のアグレッシブな税ポジションを採用しているというメッセージを投資家や課税当局に与える可能性がある。投資家にとって、巨額の未認識税便益は対象となる税ポジションに巨額の税支出が生じる可能性を示唆しており、課税当局にとっては企業の節税行動の指標となる。このため、FIN48 の

<sup>25</sup> *Ibid.*

<sup>26</sup> *Ibid.*

<sup>27</sup> *Ibid.*

導入は企業の税務戦略に大きな影響を及ぼすと考えられていた。

しかしながら、TEI は FIN48 の導入が特定の税務戦略を遂行するための意思決定には最低限の影響しか与えなかつたとする。その理由として、企業は 10 年ほど前に比べて保守的な税務戦略をたてており、またその戦略の変化は財務会計と税務会計の双方に要因があるとする。財務会計では、2002 年の SOX 法の導入による内部統制報告書の影響が大きく、税金負債もまたこの内部統制の対象となるためである。一方、税務会計では IRS によるタックス・シェルターや報告取引に対する明細書の提出などにより、企業のアグレッシブな税務戦略は退潮傾向にあつたからである。<sup>28</sup>

この TEI の見解は、FIN48 導入によっても当初想定されていたほど未認識税便益の総額には変化がみられなかつたとする実証研究と一致するものである。FIN48 の導入はそもそも税務戦略への影響を期待したものではないが、企業側からみれば、これら税ポジションにかかわる報告義務は、財務会計においても税務会計においても錯綜し、過重な状態にあるといえ、何らかの対応を求める事になるであろう。<sup>29</sup>

#### (5) 課税当局へのロードマップ

2006 年に FIN48 が導入される際にその基準の内容とともに議論を呼んだのが、IRS へのロードマップ論である。FIN48 の草案段階では、個別の税ポジションに関する記述が求められていたが、最終案ではそれを削除し、未認識税便益の総額と期中変動額の開示に差し替えられたのは、IRS へのロードマップ化への企業の懸念に配慮したものであった。税ポジションの個別情報開示から総額開示へと変更されたため、財務諸表の脚注開示からは不確かな税ポジションを特定化することはできない。また未認識税便益の総額はもちろんアメリカの連邦法人税に限定されたものではなく、州・地方税や諸外国の法人税等にもとづくものが含まれている。このため、課税当局の所在地にかかわりなく FIN48 にもとづく開示情報はロードマップとなりえていないといえる。<sup>30</sup>

<sup>28</sup> *Ibid.*

また、エンロン事件後の内部統制制度の導入により、不確かな税ポジションの把握・管理が進んでいたという指摘もある (Bret Wells, Adopting the More Likely Than Not Standard for Tax Returns, *Tax Notes*, April 26, 2010, p.453.)

<sup>29</sup> Nichols, Briggs & Bail, And the Impact Is...First-Quarter Results From Adopting FIN48, 116 *Tax Notes* 377, 2007.

<sup>30</sup> IRS が 2010 年度から「不確かな税ポジションにかかわる明細書(Schedule for Uncertain

未認識便益の総額の開示が課税当局へのロードマップとなりえないとしても、FIN48の適用にあたって企業が作成する内部文書は課税当局にとって魅力的である。すなわち、「FIN48は企業に不確かな税ポジションについて項目ごとに相当の文書を作成するように要求しており、その文書にはその税ポジションを維持するための自社の評価が含まれていることを課税当局は知っている。さらにFIN48 workpapersでポジションの法的要件を厳格に分析するほど、課税当局はその文書を利用したいと考える<sup>31</sup>」のである。課税当局によるFIN48 workpaperの入手可能性については制限が加えられているが、状況によっては認められる場合があり、FIN48で開示が義務付けられた情報そのものではないが、その情報作成資料が課税当局に税ポジションの存在と程度を明らかにすることになる。このため、特殊な状況をのぞけば、FIN48は課税当局へのロードマップとはなっていないといえる。

#### (6) FIN48の適用コスト

TEIによれば、FIN48の適用コストは膨大であり、とくに不確かな税ポジションを巡る経営者と監査人との協議が非常に負担となっている<sup>32</sup>。FIN48の導入により企業は採用している税ポジションについて詳細な分析が求められ、企業は重要な取引にかかわる不確かな税ポジションについて外部の第三者のアドバイザーから意見を求めなければならない。FIN48以前であれば、それらのアドバイスは内部の企業内部のアドバイザーの判断によることが普通であったが、現在ではそれによる財務諸表の修正リスクを負う経営者はほとんどみられないという。またほとんどの企業が法律事務所や会計事務所(non-attest accounting firm)に税ポジションのオピニオンを求めており、これは公開会社会計監督委員会(Public Company Accounting Oversight Board)が要求する独立性ルールに基づくものである。また財務諸表監査においては税ポジションの取扱いについて詳細な調査と評価をおこなうようになっており、監査コストは増加し、また独立の第三者のオピニオンにかかわるコストも増大しているという。<sup>33</sup>

---

Tax Positions)」の提出を義務付けたことからも、FIN48の開示情報が課税当局にとってそれほど有用ではないことを示している。

<sup>31</sup> TEI, *op.cit.*

<sup>32</sup> たとえば、FIN48以前であれば、税ポジションに関する文書は毎年、2頁ほどで時間にして20分程度の作業であったが、現在では外部の会計事務所や法律事務所のアドバイスを受けるために数千ドルを要し、まだ作成する文書も20頁ほどとなり時間にして20時間程度は要するようになったという。(TEI, *Ibid.*)

<sup>33</sup> *Ibid.*

TEI のコメントによれば、FIN48 は SFAS5 に比べて判断の余地が大きく、またその情報内容も投資家や課税当局をミスリードする可能性があるようである。また導入時の懸念材料であったロードマップ化への不安も現状では表面化していない。ただし、その適用コストに目を転じてみればそのコストは膨大なようである。

FIN48 がすべての税ポジションについて課税当局が必要な情報を把握できていることを前提にその維持可能性を検討するように求めるため、たとえ税ポジションが不確かなものではないとしても形式的には、認識の境界を適用する必要性が生じるため、この境界を充たした税ポジションつまり確かな税ポジションについてはそのことを明らかにする文書が必要となる。さらに認識の境界を充たしつつもその便益を全額計上できない税ポジションについては、累積的発生見込法における判断根拠を文書化する必要が生じることになる。くわえて監査にかかるコストが増大するため、企業側にとって相当な負担となっているといえる。

その一方で、FIN48 の導入はロードマップ化への懸念から企業が保守的な税ポジションを採用する傾向が強まるとの事前の予測に反した結果となっている。この要因は、ロードマップ化の懸念が解消されたからではなく、2000 年前後からの税を取り巻く状況の変化が主たる要因であろう。1990 年代以降、緻密に設計された一連の節税取引が開発され、企業の税務戦略は非常にアグレッシブになっていた。これらへの対応として IRS は、タックス・シェルター取引や報告取引に関する明細書を導入し、それら節税取引の開発・販売者であるプロモーターと購入者である企業にそれぞれさまざまな取引資料を提出させるようになっていたからである。このため、企業の税務戦略は FIN48 導入以前からすでにかなりの程度保守的になっていたのである。このため、企業にとっては、すでに保守的な税ポジションを採用し、買収案件のような法人税法の適用に曖昧な部分が多く存在する取引について維持可能性の問題が生じやすい状況となっていたといえる。その状況においては SFAS5 では買収案件のような不確かな税ポジションに対して文書化の作業が求められていたであろうにもかかわらず、FIN48 の導入によりすべての税ポジションに対してその維持可能性が検討され文書化が必要とされることになり、相当なコストが生じたものと推察することができよう。

これに対して、FIN48 の導入による便益は、「最高経営責任者、最高財務責任者および取締役会レベルで、税務リスクの議論がおこなわれ共有化された<sup>34</sup>」ことであるとされる。この便

---

<sup>34</sup> *Ibid.*

益は、最終的に投資家や財務諸表利用者へもリスク管理を通じて便益を提供することになる。しかし、これら便益とコストを比較考慮したとき、FIN48 に対する評価は厳しいものとなり、基準の改訂を求める声は強くなると考えられる。

おわりに

FIN48 の導入は SFAS109 の改訂に匹敵すると評価されるほどに、その内容および適用範囲の広さなども含めて大きな影響力を有した。その一方で、FIN48 は税務会計と財務会計の結節点であり、個々の取引の税務処理の影響を財務諸表にどのように反映させるか<sup>35</sup>をテーマにしているため、その内容は非常に複雑である。このため、FIN48 の実務への影響を検討するにあたって、それ以外の要素が多く反映されているといえる。

FIN48 とともに実務に影響を及ぼしたものとしては、タックス・シェルター取引や報告取引にかかる明細書や SOX 法があげられよう。さらに、本稿では取り扱っていないが Schedule M-3 (帳簿利益と課税所得の一致に関する明細書) もまたその 1 つであろう。これらの要素が相俟って会計実務に影響を及ぼしていると考えられる。

結果として、FIN48 の導入の最大の影響は企業のコストの増大であり、もちろんその増大もまた前述の要素と相俟つものであるが、それに比して導入の便益はそれほど明確にはなっていないと考えられる。TEI のコメントはその点を強調したものといえ、今後、企業のコスト軽減の措置が FASB と IRS の双方に求められていくことになろう。

付記：本稿は平成 23 年度静岡大学人文学部経済学科競争的配分経費による研究成果の一部である。

---

<sup>35</sup> 取引の税務処理を財務諸表に反映させるわけではない。税務処理の最終的な結果が企業に及ぼす影響を見積もり財務諸表に反映させるものである。