

In depth

A look at current financial reporting issues

pwc

No. US2017-34

December 22, 2017

(2018年1月22日更新版)

米国税制改正に関する会計上の検討事項 主な規定および潜在的な影響の要約

目次

米国税制改正に関する 会計処理の概要.....	1
国内規定の税務会計上の影響...	4
国際規定の税務会計上の影響...	8
州税.....	14
その他の財務報告上の 検討事項.....	15
開示.....	16
システム、プロセスおよび統制..	17
次のステップ.....	17

要点

米国のトランプ大統領は、2017年12月22日、法人税率、事業課税に係る控除、国際課税に係る規定など、事業に影響を与える幅広い税制改正の提案を含む改正法（「減税及び雇用法(Tax Cuts and Jobs Act)」、以下「2017年改正法」）に署名しました。本改正法の規定の多くは、現行の米国税法を大幅に変更しており、財務報告に幅広い影響を与えます。税法または税率の変更による税務上の影響は、本改正法が制定された年度に認識する必要があることを考慮して、本 In depth では、税法の変更に係る会計処理の概要、本 2017 年改正法の主な規定、および本改正法が財務諸表にどのような影響を与えるかについての詳細な解説を提供しています。

注: 本 In depth は、その後の規制当局および会計基準の動向による影響を反映させるため、2018年1月22日現在の内容にアップデートされました。アップデートされたセクションは、タイトルに「改訂」と表示されています。

米国税制改正に関する会計処理の概要(改訂)

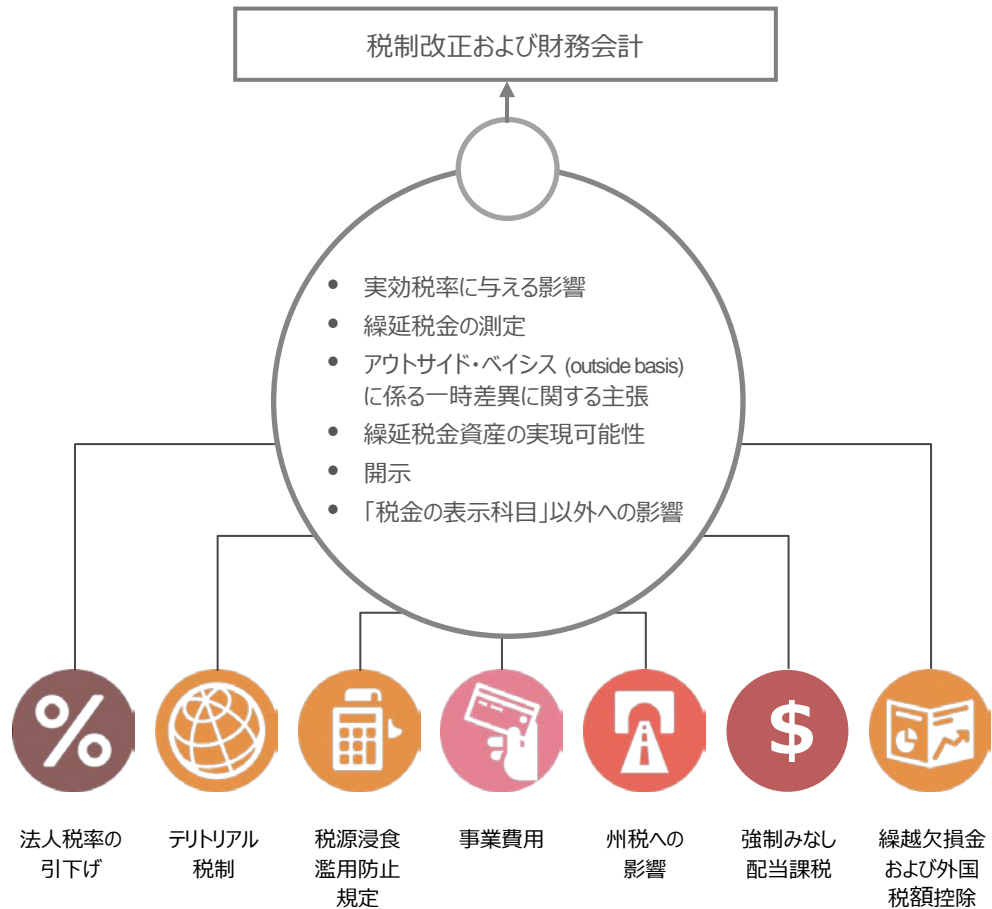
米国の税制改正法の制定は、米国税制を抜本的かつ劇的に変えるものであり、米国で事業を営むすべての企業の財務報告に幅広い影響を与えます。企業は、税制改正の影響に係る会計処理について、間違いなく課題に直面するでしょう。改正法の議会通過が年内に速やかに完了したことは、企業が、本改正法（予想される多数の財務省の法解釈を含む）の理解、本改正法を企業固有の事実や状況にどのように適用させるかの評価、データ収集、およびすべての影響を非常に逼迫した時間の中で算定することが必要であることを意味します。

米国証券取引委員会(SEC)スタッフは、2017年12月22日、SEC登録企業が、2017年改正法による特定の法人所得税上の影響に係る会計処理を完了させるために、合理的に詳細なレベルでの必要情報の入手、準備または分析(計算を含む)を実施できない状況において、米国会計基準(US GAAP)の適用に対応することを目的として、職員会計公報第118号(SAB 118)を公表しました。詳細は、PwCの [In brief US2017-33「SECスタッフが米国税制改正に係る会計処理および財務報告に関するガイダンスを公表」](#) をご参照ください。

米国財務会計基準審議会(FASB)は、2018年1月12日、非公開企業および非営利事業体が SAB 118 を適用することが可能であることを認める、[FASB スタッフ Q&A「非公開企業および非営利事業体は SAB 118 を適用可能かどうか\(非公開企業のための Q&A\)」](#) を公表しました。また FASB は、2018年1月22日、2017年改正法に関して選別した論点について、税務会計上の解釈指針を提供する、4つの追加的な Q&A(まとめて、[「適用上の論点に関する Q&A\(Implementation Issues Q&A\)」](#)) を公表しました。

FASBは、1月18日、税制改正の結果としてその他の包括利益累積額(AOCI)に「残ったままとなる」可能性のある税効果の会計処理に対応するための提案を公表しました。

特筆すべき財務報告上の論点および税制改正の重要規定には、以下が含まれます。



税法の変更に関する会計処理を行う時期(改訂)

US GAAP の下で、税率および税法における変更は、本改正法が制定した年度に会計処理されます。米国連邦法人所得税を適用する目的上、US GAAP の制定日は、大統領が法案に署名して法律として成立した日となります。

また、SAB 118 は、企業が 2017 年改正法による特定の法人所得税上の影響に係る会計処理を完了するために、合理的に詳細なレベルでの必要情報の入手、準備または分析(計算を含む)を実施できない状況における、US GAAP の適用を明確化しています。非公開企業に関する Q&A では、非公開企業および非営利事業体が SAB 118 を適用する選択肢を認めています。

SAB 118 は、税制改正による法人所得税の会計処理に係る企業の状況に関連して、次の 3 つのシナリオ(または「バケット」)を提供しています。

- (1) 企業は、税制改正による特定の影響に係る会計処理を完了している場合には、2017 年改正法による影響を反映する。
- (2) 企業は、税制改正による特定の影響を合理的に見積ることが可能である場合にはため、暫定金額としてその見積り額を計上する。
- (3) 企業は、合理的な見積りを算定することができない場合には、2017 年改正法の制定直前に効力のあった税法の規定に基づいて、会計基準コード化体系(ASC) 740 を引き続き適用する。

IFRS の下で、税率および税法の変更は、制定時または実質的に制定された時点で反映されます。一部の法域では制定日に差異が生じる可能性があります。米国連邦法の変更について差異はありません。

SAB 118 は、外国登録企業が SAB 118 を適用することに SEC スタッフは反対しないだろうと述べています。しかし、SEC は、米国外の公開資本市場において IFRS を解釈する権限を有しておらず、これまでのところ、国際会計基準審議会 (IASB) や他の国際証券規制当局も、米国税制改正の影響に関する会計処理の解釈指針を公表していません。したがって、IFRS 上、IASB または国際証券規制当局が今後何らかのガイダンスを公表しない限り、SAB 118 の適用は認められません。国際会計基準 (IAS) 第 12 号「法人所得税」は、企業が信頼性の高い見積りを行うことができない可能性には対応していません。

税法の変更に関する会計処理方法 (改訂)

US GAAP の下では (SAB 118 の適用がない場合)、税法の変更による影響は、改正法が制定された年度に継続事業に関連する法人所得税に係る規定の構成要素として個別に計上されます。再測定された繰延税金が継続事業以外の財務諸表の構成要素 (例えば、AOCI または取得会計) による場合であってもこれは同様です。また、税制改正による評価性引当金の評価の変更も、税法の影響による変動全体に含まれるため、通常は継続事業の法人所得税等に計上されます。

継続事業を通じて AOCI に当初認識されていた一時差異の調整は、AOCI に蓄積する税効果と不均衡となる可能性があります。すなわち、新税率の反映により繰延税金資産又は繰延税金負債が継続事業を通じて減少するという事実にもかかわらず、旧税率で AOCI を通じて計上された当初の繰延税金額が AOCI に残存することになります。

FASB は、2018 年 1 月 18 日、2017 年改正法にのみ関連する不均衡または残される税効果を、AOCI から利益剰余金へ振り替えることを要求する、会計基準アップデート (ASU) 案を公表しました。重要なことは、本 ASU 案は、2017 年改正法による税効果を継続事業に計上するという要求事項を変更していないことです。この ASU 案は、過去または将来の税法の変更による影響には適用されません。またこの振替は、本改正法の制定日時点で決定し、企業は、2017 年改正法の影響を認識する各会計期間年度に、本 ASU を適時的に適用することになります。

本 ASU 案の適用は任意ではなく、すべての企業を対象としており、2018 年 12 月 15 日より後に開始する事業年度および当該事業年度に含まれる期中報告期間より適用することが要求されます。本 ASU 案は、まだ公表されていない財務諸表について早期適用を認めています。

PwC の見解

IFRS では、繰延税金が過去に OCI または資本に認識した項目と関係する場合、繰延税金の再測定に係る金額を純損益の外で計上することを要求しています (一般に、「バックワード・トレーシング」と呼ばれる)。しかし、再測定に係る金額の配分方法を決定することが困難な場合があります。例えば、税率の変更が、(例えば、従業員給付負債に関連して) 過去に純損益の外で部分的に認識した繰延税金の残高に影響を与えることがあります。そのような場合、適切な配分を達成するために比例按分または、より適切な他の方法を使用することができます。本 ASU 案は、IFRS 適用企業の会計処理には影響を与えません。

US GAAP と IFRS の潜在的な差異 (改訂)

US GAAP と IFRS に基づく税務会計上の分析は概ね類似していますが、上記の差異に加えていくつかの重要な差異が存在しています。例えば、2017 年改正法に基づく一部の引当は、US GAAP の下で特別控除として会計処理される可能性があります。しかし、IFRS 上は「特別控除」の概念が存在しません。そのため、一部の引当について、US GAAP と IFRS とで異なる評価が行われる可能性があります。財務諸表の開示、割引、アウトサイド・ベイスンに係る一時差異の会計処理および不確実な税務ポジション等の領域における 2 つの基準の間の差異は、2017 年改正法に関して、US GAAP と異なる会計処理の結論を導く可能性があります。「適用上の論点に関する Q&A」は、2017 年改正法の選別した論点について US GAAP に基づく解釈指針を提供しています。IFRS 上の結論はこれとは異なる可能性があります (例えば、PwC の考察では、IFRS 上、未払税金や還付金の割引に関して会計方針の選択が認められます)。

国内規定の税務会計上の影響

適用される税率

2017年改正法により、2017年12月31日より後に開始する課税年度から法人所得税率が35%から21%に引き下げられます。12月末を決算日としない企業には、(新旧税率の)按分税率が税率変更の発効日を含む事業年度に適用されます。例えば、2018年6月30日が決算日(FY18)の納税者は、2018年度の課税所得に按分税率(6か月間35%、翌6か月間21%)の28%が適用されます。その後、低減された21%の税率がすべての将来の年度に適用されます。

税務会計上の影響(改訂)

ASC 740「法人所得税」は、一時差異を実現または決済する際に適用が見込まれる法定税率により、繰延税金資産および繰延税金負債を測定することを求めています。そのため、繰延税金を制定日時点で新たな税率21%に基づき再測定する必要があります。12月末を決算日としない企業は、繰延税金をどの税率で解消するのかを決定するために、スケジューリングが必要になります。

一時差異の解消時期が、適用税率を決定する際の唯一の検討事項ではない可能性があります。一時差異の解消が未払税金や還付金に影響を与える場合、適用税率は適用が見込まれる税率を参照して決定されます。例えば、既存の将来減算一時差異を測定する6月30日決算の企業を検討してみます。この企業は、2018年6月30日を期末とする事業年度において、税務上の欠損金が発生し、既存の一時差異が解消することを見込んでいます。企業は税務上の欠損金の発生を見込んでいるため、支払う税金は存在せず、将来減算一時差異の解消は未払税金に影響を与えません。その結果、測定では、一時差異の解消が未払税金や還付金に影響を与える際に適用されると見込まれる税率である、21%の税率を適用する必要があります。当該一時差異の解消は未払税金に影響しないため、按分税率は利用されません。一方、企業が黒字を見込んでいる場合、一時差異の解消の測定には、適用可能な按分税率(一時差異が未払税金に影響を与える際の税率)を適用します。

当期中に既存の一時差異の解消が見込まれるものの、期末までに新たに同様の一時差異が発生する企業について、当該年度の適用税率について他に共通した質問が提起されています。例えば、2017年6月30日の年度決算日時点で、支払時まで損金算入されない未払賞与について一時差異を有する企業を検討します。未払賞与は2018年度に支払われ、新たに同様の未払賞与が発生します。企業は、スケジューリングにおいて既存の一時差異の解消のみを検討しなければなりません。このシナリオでは、既存の一時差異は按分税率で解消され、21%の税率で算定された新たな繰延残高に置き換えられます。

PwCの見解

法定税率が各事業年度にわたって一定である場合、一時差異のいわゆる「過年度未払法人税」の修正は、通常、報告済みの税率全体には影響を与えません。この取扱いは本税制改正によって変更される可能性があります。例えば、12月末決算の過年度修正は当期分には、35%の税率、繰延べられた翌年度以降分には21%の税率で影響します。

代替ミニマム税 (AMT) の廃止

2017 年改正法により、2017 年 12 月 31 日より後に開始する課税年度から AMT が廃止されます。2018 年、2019 年および 2020 年に開始する課税年度においては、AMT クレジットの繰越額を通常税額との相殺に利用することができ、残存する AMT の繰越額は 50% の還付が認められます。また、その他の制限がなければ、残存する AMT クレジットの繰越額は、2021 年の課税年度より 100% 全額還付が認められます。

税務会計上の影響(改訂)

通常、AMT クレジットの繰越額に係る既存の評価性引当金は、当該資産が完全に還付可能であるため、本税制改正に関する会計処理の一部として戻し入れなければなりません。しかし、還付可能な AMT クレジットの繰越額を減額する可能性のある予算規則(仮差押え)などの制限、または既存の税法の下でのその他の制限まで、企業は、AMT クレジットの繰越額の便益を実現するかどうかを検討する必要があります。

AMT クレジットの繰越額について、繰延税金資産または未収法人税のどちらに分類すべきか、また、もし後者の未払法人税である場合は割り引くべきかという質問が提起されました。FASB は、「適用上の論点に関する Q&A」の中でこの分類に関する質問には対応していませんでしたが、分類方法にかかわらず、AMT クレジットの繰越額は割り引くべきではないと述べました。

「適用上の論点に関する Q&A」は、ASC 740 で割引が禁止されているため、繰延税金資産に表示される AMT クレジットの繰越額を割り引くことは適切ではないと述べています。同様に、未収法人税に分類された金額も割り引くべきではありません。

PwC の考察では、この分類について、企業は、AMT クレジットの繰越額を繰延税金資産または未収法人税のいずれかに分類するか、AMT クレジットの繰越額を繰延税額および未収税額に区分処理することが考えられます。区分処理は、どの部分が企業の通常の税金負債との相殺に用いられるか、またどの部分が現金で回収されるかについて、それぞれの見込みに基づき行います。企業は、選択したアプローチを会計期間にわたって首尾一貫して適用しなければならないと考えます。

FASB スタッフは、「適用上の論点に関する Q&A」において、企業が繰延税金資産または未収税金のどちらに分類するかにかかわらず、ASC 740 が求める AMT クレジットの繰延額の開示が適用され、さらに、投資家が利用額または還付額を評価するのに役立つ情報を提供することになると述べました。

繰越欠損金 (NOL) の控除に関する変更

2017年12月31日より後に生じる繰越欠損金(NOL)に関して、2017年改正法は、納税者が利用可能なNOLの繰越額を課税所得の80%までに制限しています。さらに、2017年より後に生じるNOLは、無期限に繰越が可能となりますが、通常、繰戻しは認められません。2018年1月1日より前に開始する課税年度に生じるNOLは、課税所得制限の対象にはなりません。2017年改正法は、通常、2017年より後に終了する課税年度に生じるすべてのNOLの繰戻しを廃止しており、代わりに、すべてのそうしたNOLを無期限に繰り越すことを認めています。

税務会計上の影響

NOLに係る繰延税金資産は、NOLが使用されると見込まれる際に有効な適用税率で測定する必要があります。繰越・繰戻期間における変更およびNOLの使用に関する新たな制限は、2017年12月31日より後に生じるNOLの評価性引当金の評価に著しい影響を与える可能性があります。

ASC 740は、繰延税金資産の実現に役立てるため、課税所得の4つの源泉を特定しています。今回の米国税法の変更は、NOLについて、将来期間におけるこれら4つの源泉のうちの2つを制限しています。源泉の1つである過年度繰戻期間における課税所得は、2017年12月31日より後に生じるNOLにより消去されます。もう1つの源泉である、タックスプランニング戦略も制限されます。これは、ASC 740で定義されるタックスプランニング戦略は、企業が通常採用しない活動であるものの、繰越欠損金や繰越税額控除が未使用で失効することを防ぐために採用される活動であるためです。2017年12月31日より後に発生するNOLは失効しないため、タックスプランニング戦略は、当然、将来の課税所得の源泉を提供しません。

しかし、経営者がすでに実施済み、実施中、または近い時期に実施を確約している税務対応は、それらが客観的に検証可能な証拠によって裏付けられる場合、将来の課税所得の見積りに反映される可能性があります(PwCの「[法人所得税ガイド \(Income taxes guide\)](#)」(英語)のSection 5.6参照)。

企業が、新税率で繰延税金のスケジュールを立て、繰延税金資産の実現可能性も検討する場合、NOL以外の繰延税金資産の解消方法を検討しなければなりません。この解消が無期限のNOLを発生させると見込まれる場合、評価性引当金の評価に影響を与える可能性があります。キャピタル・ロスに関連する繰延税金資産など、一部の繰延税金資産は、その他の制限の対象となる可能性があります。NOLに関する無制限の繰越期間は、耐用年数が確定しない無形資産に関連する繰延税金負債(通常、ネイキッド・クレジット(naked credits)と呼ばれる)の実現を裏付けるものとみなすことができることを意味します。

PwCの見解

ネイキッド・クレジット(naked credit)は、繰越期間が無期限のNOLに課税所得の源泉を提供する可能性があるため、評価性引当金の全額およびネイキッド・クレジットを有する企業は、改正法の制定時に、評価性引当金を取り崩すことができます。

しかし、繰延税金負債の存在だけでは、課税所得の源泉(ドル対ドル)になるわけではありません。将来のNOLについて、課税所得の80%までにNOLの使用を制限することは、その後の年度に損失を利用する可能性がある、または、将来期間において繰延税金負債が実現することを裏付けるのに不十分であることを意味します。例えば、100米ドルのNOLと100米ドルの繰延税金負債を有する企業を検討します。100米ドルの繰延税金負債は、80米ドルのNOLを利用するための所得の源泉を提供します。したがって、NOLの使用制限、および課税所得のその他の源泉が無い場合、20米ドルの評価性引当金が必要になります。

コストの回収(100%即時償却)

2017年改正法は、企業が2017年9月27日より後および2023年1月1日より前に事業供用された適格資産の取得原価の100%を費用処理することを認めています(長期製造期間を有する一部の資産には、1年の追加が与えられています)。100%の費用計上は、2023年に開始する暦年度において20%減少、その後は通常の償却ルールを適用して段階的に減少します(すなわち、2023年から2026年までの各暦年において80%、60%、40%および20%)。この段階的減少は、長期製造期間を有する特定の資産については、2024年から開始します。企業は、適格資産を即時償却しない選択を行うことが可能です。

税務会計上の影響

適格資産を全額費用処理する予定の企業は、2017年に事業供用した資産について、全額費用処理を選択できるという事実を検討する必要があります。2017年の当期の税務上の優遇措置は、その後の年度における一時差異の解消よりも、税率が高くなります。さらに、多くの州が、特別償却に関する連邦規則から分離するか、当該連邦規則の修正を行います。特に連邦税法規則に従っていない州の企業は、州法に基づく当期税金および繰延税金の測定が複雑になる可能性があります。

特定の支出の全額費用化により、固定資産について追加の将来加算一時差異が生じる可能性が高くなり、また税務上の欠損金が存在するまで欠損金の繰越額について追加の繰延税金資産が生じる可能性があります。企業は、結果として生じるNOLの繰延税金資産の実現可能性に関して、全額費用化の影響を検討する必要があります。

PwCの見解

全額費用処理により2017年度にNOLが生じることは有益である可能性があります。2018年1月1日より前に発生するNOLは、80%の課税所得制限の対象にはならず、2年間にわたって繰り戻される可能性があります。

支払利子の損金算入制限

純支払利子の控除は、EBITDA(利息・税金・償却考慮前利益)と同様に定義される調整後課税所得の30%までに制限されます。2021年12月31日より後に開始する課税年度については、調整後課税所得の計算は、EBIT(利息・税金考慮前利益)と同様に定義されます。

現行法とは異なり、この制限は、関連当事者および非関連当事者のいずれの負債により発生する利子に適用されます。損金不算入の利子は、無期限に繰り越すことができます。すべての繰越しが、382条の下での所有者制限の変更の対象となるといえます。

税務会計上の影響

将来の年度において、利子の損金算入が制限され、利子の繰越しに関する追加的な繰延税金資産を有する企業の数が増える可能性があります。2017年改正法における新たな利子の損金算入の制限規則は、通常、従前の利子の損金算入の制限よりも広い範囲に適用されます。これらの利子の繰越しについて実現可能性を評価する必要があります。利子の繰越しに関する繰越期間は無期限であるため、この評価は多くの事業年度に行う可能性があります。企業が当期に利益を上げている状況では評価性引当金は必要ではない可能性があります。さらに、従前の利子に関する損金算入制限の繰越しについて、実現可能性を評価する必要があります。これらの内容に対する移行措置の規定は現時点で不明です。

企業がEBITDAのボラティリティを経験している場合、年次の利子の損金算入制限の見通し、および利子の繰越しに関する繰延税金資産の実現可能性の評価のいずれも、さらに複雑になる可能性があります。

経営幹部の報酬およびその他の引当金

2017年改正法は、特定従業員に対する損金算入可能な報酬は1百万米ドルを限度とするに留めています。ただし、2017年改正法は、業績に基づく報酬に関する現行の例外規定を廃止し、特定従業員の定義を拡大して最高財務責任者(CFO)を含めています。損金算入制限の対象が広範となり、より多くのSEC提出企業に適用され、有価証券を取引所で売買している企業だけに留まらなくなります。

経営幹部の報酬に関する損金算入制限の拡大は2018年度に適用されますが、移行措置が適用されます。この修正は、法的拘束力を有する書面の契約書が2017年11月2日以降に著しく修正されていない場合、当該契約書に従って支払われた報酬には適用されません。

2017年改正法のその他の規定は、特定の業種および企業に関連している可能性があります。財務諸表に影響を与える可能性のある一部の規定には、以下が含まれます。

- 一定の試験研究費は資産化され、2022年12月31日より後に開始する課税年度より5年間(研究開発活動が米国外で実施される場合には15年間)にわたって償却されることになります。現在、納税者は、これらの即時費用化、または5年にわたる減価償却を選択することができます。
- 適格国内生産活動に関する内国歳入法(IRC)199条の控除は廃止されます。
- 2017年改正法の下で、以下の費用は損金算入されません。娯楽、遊興、またはレクリエーション費用、クラブの会費、およびこれらの項目に関連する施設利用で発生した費用。

税務会計上の影響

企業は、米国の税制改正を適切に会計処理するために、改正法のこれらの変更およびその他の変更が従前の財務諸表の税務ポジションや開示に与える影響について、注意深く評価する必要があります。例えば、移行措置の適用により、株式に基づく報酬に関する従前の繰延税金資産が影響を受ける可能性があります。財務報告上の影響は、個別の事実により異なります。

国際規定の税務会計上の影響

テリトリアル課税制度

2017年改正法により、海外所得の課税に対する米国のアプローチが根本的に変わる国際税務規定が導入されます。これには、特定要件を満たす外国子会社からの配当を、100%益金不算入(DRD)とするテリトリアル課税(または、一部では部分的なテリトリアル課税)の実施が含まれます。米国の国内企業は、引き続き現行のサブパートF規則を適用します。

税務会計上の影響

以下に説明するその他の国際税制との併用により、テリトリアル税制規定は、アウトサイド・ベースに係る一時差異の会計処理に著しい影響を与えます。テリトリアル税制への変更により、通常、配当の送金にかかる米国税金コストが削減されるため、アウトサイド・ベースに係る一時差異の評価および無期限の再投資の主張の重要性が低減される可能性があります。しかし、アウトサイド・ベースの会計処理モデルは変更されていません。企業は、アウトサイド・ベースに係る一時差異に関する企業の意図を引き続き評価および判断する必要があります。企業が再投資を行う能力および意図を有しており、それらの利益を再投資する具体的な計画を有していることを条件に、企業は、未分配利益の一部または全部を無期限に再投資するという主張を引き続き行うことができます。無期限の再投資を主張しない企業は、利益の分配時に源泉徴収される将来の外国税金など、潜在的なコストを会計処理する必要があります。

PwC の見解

未分配利益が米国の親会社に送金されるという推定を覆すことは、より困難になる可能性があります。これは、DRD により、送金にかかる増分の税金が相対的に最小になる可能性があるためです(すなわち、増分の税金は、海外源泉徴収税、州税、外貨換算の影響のみとなります)。また、海外の現金が、以下に説明するトルチャージ負債など、米国における重要な負債に対応するために必要であれば、この推定を覆すことは困難となる可能性があります。しかし、無期限の再投資を主張する能力は残ります。例えば、企業が利益を送金することが妨げられている法域、支払準備金を有している法域、または利益が発生した国で運転資金やその他の資金需要を予定している法域では、再投資の主張を排除することは適切ではない可能性があります。

企業の組織の各階層における貸借対照表日時点で、無期限の戻入に関する要件について、新たな判断が要求されます。企業は、アウトサイド・ベイシスに係る一時差異に関する意図を宣言する必要があります。無期限の再投資の主張を行わない企業は、新改正法に基づき、アウトサイド・ベイシスに係る一時差異の回収に関する潜在的な税務上の影響について、繰延税金負債を計上し、その主張を継続的に再評価する必要があります。以下に説明するみなし配当に関する規定と併せて、テリトリアル税制の制定によって、経営者の意図が変わる可能性があります。企業が、本税制改正に関連して無期限の再投資の主張を変更するまで、その影響を主張を変更した年度の税金費用に反映し、財務諸表で適切な開示が行われなければなりません。

アウトサイド・ベイシスに係る一時差異の税効果を算定または測定するために、見込まれる回収の時期および方法に関して、現実的かつ合理的な見込みを決定しなければなりません。引き当てられる税金は、回収の見込まれる形態(例えば、配当、売却、流動化)およびみなし配当が発生する課税所得の特徴(例えば、経常利益かキャピタル・ゲインか)を反映しなければなりません。アウトサイド・ベイシスに係る一時差異については、企業の法的構造の各レベルにおいて継続的に検討する必要があります。

2017 年改正法のみなし配当課税に関する規定によって、外国子会社の税務基準額が増加することになります。これは、特定の子会社に対して、税金が簿価の基準額を上回る結果をもたらす可能性があります。アウトサイド・ベイシスに係る一時差異が予測可能な将来に解消されることが明らかでなければ、当該差異に係る繰延税金資産の計上は禁止となります。

PwC の見解

アウトサイド・ベイシスに係る一時差異の会計処理に関する IFRS のガイダンスは US GAAP と異なり、繰延税金負債の認識時における差異につながる可能性があります。企業が一時差異の解消を支配しており、予測可能な将来に解消が見込まれない限り、IFRS の下では繰延税金負債が認識されます。予測可能な将来に解消が見込まれるかどうかの評価、および繰延税金負債の測定について、上記の検討事項が同様に適用されます。

資金回帰—トールチャージ

2017年改正法は、1986年以降の未分配の海外留保利益(E&P)に強制みなし配当課税を要求しています。適用される税率は、E&Pが(2017年改正法で定義される)流動資産で保有されているか非流動資産で保有されているかによって異なります。みなし配当に係る比例控除は、現金および流動資産には15.5%、非流動資産には8%の資金回帰のトールチャージが課されることとなります。企業が外国子会社に現金を保有しているかどうかにかかわらず、また企業が収益を本国に戻すかどうかにかかわらず、トールチャージは評価されます。トールチャージは、2つの測定日(2017年11月2日または2017年12月31日)時点の留保利益(E&P)のうちいずれか高い方の金額となります。現金および流動資産の金額は、2つの代替的な測定期間を用いて計算された金額のうちいずれか高い方の金額に基づき決定されます。納税者の選択により、トールチャージは8年間の分割納税が可能です。

企業は、トールチャージの決済に既存の外国税額控除(FTC)およびNOLの繰越額を利用できます。企業が既存のFTCの利用を希望する場合には、NOLの繰越額を適用しない選択を行うことができます。企業は、強制的に合算しなければならない海外所得に対して支払ったとみなされる外国税額の控除を申請できます。ただし、こうした控除は「ヘアカット」の対象となります。

税務会計上の影響(改訂)

企業は、実際を送金または過去の財務諸表上の主張にかかわらず、トールチャージに係る未払税金を計上する必要があります。未払税金は支払いの見込みに応じて、当期および当期以外の期に配分する必要があります。トールチャージに係る負債を計上する財務諸表への影響は重大になる可能性があり、また、過去の主張を含めいくつかの要因によって異なることとなります。過去において、多くの企業は、アウトサイド・ベイスンに係る一時差異に関して、負債を計上(または開示)していません。その他のケースでは、負債が計上または開示されているものの、2017年改正法の制定によりその金額が大幅に変わる可能性があります。

トールチャージに係る負債の測定は、広範囲にわたる取組みが必要になる可能性があります。E&Pは算定の際に累積ベースで過去の実務に基づき決定され、E&Pとタックスプールの両方の追跡を再検討しなければなりません。さらに複雑なのが、2つの別個の測定日時点でE&Pを算定する必要があること、また2つの測定期間を用いて現金や流動資産、またはその他の資産に保有される収益額を決定しなければならないことです。さらに、E&P残高、外国税金プール、および現金や流動資産の金額の決定は、不確実な税務ポジションの存在により影響を受ける可能性があります。

延長期間にわたり無利子で支払うことができることを前提に、トールチャージの未払税額を割り引くべきかどうかについて、質問が提起されています。FASBは、「適用上の論点に関するQ&A」でこの論点に対応し、みなし配当に係る税金負債は割り引くべきではないと結論づけました。

また企業は、なにか1回限りのトールチャージに影響を与えるかを検討し、テリトリアル税制の制定が評価性引当金の評価にどのような影響を与えるのかについて検討する必要があります。トールチャージによる追加の課税所得は、既存の繰延税金資産の実現を裏付ける可能性があります。一方、FTCなど、既存の繰延税金資産は、将来の資金回帰によって裏付けられる可能性があり、残りのFTCのポストトールチャージは、実現可能性について評価を行う必要があります。繰延税金資産の将来の実現は、本税制改正の影響を受ける可能性のある収入の源泉の利用可能性によって左右されます。本税制改正が評価性引当金の評価にどのような影響を与えるのかに関する全体的な評価が必要となります。

さらに、本税制改正のその他の側面と同様に、トールチャージは、州の法人所得税の観点から評価する必要があります。その影響は、従前の法規、および連邦法の変更に対応した州法の変更によって異なります。

PwC の見解

外国子会社の未送金の収益には、将来に向けて、みなし配当の引当により過去に課税された(しかし、分配されていない)収益と、100%の DRD の結果として通常米国では課税されない将来の収益の両方が含まれます。これらの金額について理解することは、潜在的な FTC、為替差損益ならびに将来のベシス・アジャストメントを含む、資金回帰の結果として生じる税効果として重要となります。例えば、企業は、トールチャージの課税対象である海外所得の資金回帰は、追加的な米国の税務上の影響を受けないと考える可能性があります。しかし、海外源泉徴収税、および、みなし分配日と実際の分配日との間の為替レートの変動から生じる外貨差損益に係る税金を見過すべきではありません。

税源浸食防止－海外所得に対する課税

2017 年改正法によって、2017 年 12 月 31 日より後に開始する課税年度より、米国の税源浸食濫用防止を目的とした新しい規定が導入されます。これは、特定のグローバル無形資産低課税所得 (GILTI、Global Intangible Low-taxed Income) の米国での課税を通じて部分的に達成されます。つまり、GILTI の算入は、多額の合算された海外固定資産に係る基準額はないものの海外所得が発生しており、その所得が低い税率で課税されている企業に影響を与えることになります。

この規定の影響を判断することは、複雑で困難な作業となります。GILTI の算入は、次の 2 つの概念の関係に基づきます。すなわち、外国子会社の制限所得のうち合算対象となる企業の持分、および、指定されたリターンです。制限所得は、外国子会社の所得から一部の例外と分配可能な控除を減額した合計額です。したがって、無形資産関連所得が存在するかどうかにかかわらず、GILTI の規定を適用することができます。指定されたリターンは、適格事業資産投資 (QBAI) のうち合算対象となる株主持分の 10% に等しく、これは、通常、減価償却可能な有形資産である事業資産における企業の課税基準額と定義されます。

外国子会社の制限所得の純額のうち、合算持分が特定のリターンを超える場合、その超過額が GILTI の金額になります。

GILTI の全額を課税所得に含めることができます。GILTI の算入は、その後 50% まで減少します (2025 年 12 月 31 日より後に開始する課税年度より、37.5% に減少)。しかし、GILTI の算入に係る控除の減少は、米国の課税所得レベルに基づいて制限される可能性があります。米国課税コストを控除する FTC の限定的な引当は認められません。FTC は GILTI に帰属する米国税金のみを控除することができ、繰越しには適格ではありません。

税務会計上の影響(改訂)

GILTI の影響に関する会計処理を検討する上で、将来の期に GILTI として戻入れが見込まれる一時差異について、繰延税金を認識すべきか、それとも GILTI の算入は各年度に発生した期間費用とすべきかについて質問が提起されました。

FASB は、多様な見解があることや具体的なガイダンスがないことを認めつつ、企業が会計方針の選択として、いずれの見解も適用できると結論づけました。

期間費用として GILTI 算入の計上を支持する者は、その計算が偶発的で将来事象に基づく要素を含んでいるため、繰延税金を認識することは適切ではないと考えています。さらにその支持者は、GILTI の算定は、個別の外国企業や当該企業の資産や負債とは対照的に、合算レベルで実施することにも留意しています。彼らは、ASC 740 における繰延税金の会計処理に対する資産・負債アプローチは、合算所得に係る税金には対応していないと考えています。

一時差異について米国の繰延税金を認識することを支持する者は、GILTI をサブパート F 規則に類推している可能性があります。彼らは、現行では、米国の繰延税金は通常、戻入れ時にサブパート F の所得の算入により生じる外国一時差異について計上されることに留意しました (PwC の「[法人所得税ガイド \(Income taxes guide\)](#)」(英語)の Section 11.10.2 参照)。また企業はアウトサイド・ベイシスの観点、すなわち、アウトサイド・ベイシスに係る一時差異の回収可能性は GILTI に対する繰延税金の認識により生じるかどうかを企業は検討する必要があることから、GILTI の引当金を評価する必要があると考える人もいます。

企業は、最終的には、GILTIとして戻入れが見込まれる一時差異について繰延税金を認識するかどうか、または、発生した場合または発生した際に期間費用としてGILTIを会計処理するかどうかに関して、会計方針の選択を行い、開示する必要があることとなります。繰延税金の認識に関連する追加的な解釈に係る質問が残されていますが、「適用上の論点に関するQ&A」、FASBスタッフ及びFASBメンバーも、その追加的な質問には対応しませんでした。FASBは、企業が今後2018年度の四半期間にわたってGILTIをどのように会計処理するかを監視する予定です。FASBは、その後、追加的なガイダンスが必要かどうかを評価することとなります。

繰延べに関するGILTIの影響の測定には、期間項目として取り扱われる場合にはないであろう、困難が生じることとなります。この領域における会計処理はまだ開発中です。

ASC 740は、一時差異の決済または実現が見込まれる期間に、法定税率を用いて一時差異を測定することを要求しています。PwCの考察では、通常、GILTIに係る繰延税金を測定するために用いられる税率には、一時差異が10.5%（または、2015年12月31日より後に開始する課税年度に戻入れが見込まれる一時差異の一部分については、13.125%）の税率で測定されるように、GILTIの算入の50%（2025年12月31日より後に開始する課税年度については37.5%）の控除を含めるべきであると考えます。しかし、以下を含む測定に関するその他のいくつかの質問は、現時点でまだ解決されていません。

- GILTIにかかる繰延税金は、インサイド・ベイスまたはアウトサイド・ベイスに係る一時差異について測定すべきか。
- GILTIにかかる繰延税金の測定には、外国税額控除(FTC)の見込額を含めるべきか。
- QBAIの特定の収益は、GILTIの繰延税金の測定に含めるべきか、または当期に限り認識すべきか。
- 企業は、GILTIにかかる繰延税金資産の残高を有することは可能か。

これ以上にあるかもしれませんが、これらの質問はすべて、見込まれるGILTIの算入について繰延税金を計上する予定のモデルで対応する必要があります。

税源浸食濫用防止－特定の関連当事者への支払いに関するミニマムタックス

2017年改正法によって、控除可能な関連当事者への支払いを通じて米国の税源を浸食するために、多国籍企業の所得を減額する手段となる海外への支払いに関して、新しいミニマムタックスが導入されます。税源浸食濫用防止税(BEAT: Base Erosion and Anti-Abuse Tax)として知られるミニマムタックスは、通常の税金に対して認められている特定の控除を適用後、BEATに従い算定された税額が企業の通常の税金負債を超過する場合に課されます。BEATは、調整後課税所得(すなわち、課税所得に税源浸食的支払を加算した額)に基づき測定されます。一部例外はありますが、税源浸食的支払とは、通常、売上原価に対する支払いを除き、米国税額控除が生じる、国外の関連当事者に対する支払いです。

5%のBEAT税率は、2017年12月31日より後に開始する年度より適用されます。その後、BEATの適用税率は10%まで引き上げられ、さらに2025年12月31日より後に終了する年度には12.5%まで引き上げられます。銀行業および証券ディーラーには異なる税率が適用されます。

BEATは、過去3年間にわたって最低5億米ドルの平均年間総収入があり、企業の控除可能な費用のうち税源浸食的支払が3%以上(銀行業および証券ディーラーは2%)を有する企業に適用されます。支払済みのミニマムタックスは、将来の通常の法人所得税に係る負債を減額しません(すなわち、AMTと異なり、BEATは税額控除の対象となりません)。

税務会計上の影響(改訂)

「適用上の論点に関する Q&A」は、企業が BEAT を期間費用として会計処理すべきであり、繰延税金は通常の法定税率で計上すべきであると指摘しています。FASB は、BEAT が旧税法の AMT の制度と十分に類似していると結論付けました。既存の ASC 740 のガイダンスは AMT に対応しており、繰延税金を測定するために法定税率を使用することを企業に要求しています。BEAT の課税対象となる企業に対して、通常の税制を超過する増分の税金については税額控除がありませんが、BEAT は、AMT と同様、企業が法定税率 21% よりも低い税率で法人所得税を支払うことができないように増分の税金が設計されていることに、FASB は留意しました。この結論の影響は、(BEAT の納税者と見込まれる企業であっても)繰延税金資産および繰延税金負債を通常の税率で測定し、BEAT のタックス・エクスポージャーを期間費用として認識することになります。さらに FASB スタッフは、企業は、繰延税金資産の実現時に、BEAT の潜在的な支払額の影響を評価する必要がないことに留意しました。

米国内生産に関するインセンティブ

2017 年改正法には、外国源泉の無形資産関連所得(FDII)について、37.5% (2025 年 12 月 31 日より後に開始する課税年度より 21.875% に減額)の所得控除を認めることにより、米国企業に対して財およびサービスを国内で生産し、海外で販売する新たなインセンティブが含まれています。FDII は通常、QBAI の経常的な所得を超える超過の所得全額を算定することによって決定した、米国法人の外国源泉の所得部分として計算されます。低減後の法人税率 21% を織り込んで計算した場合、控除可能所得には実際のところ、実効税率 13.1% が課税されます。この規定は、通常、2017 年より後に開始する課税年度より適用されます。

税務会計上の影響

PwC の考察では、FDII は、(繰延税金の測定に反映されるのではなく)特別控除として会計処理される可能性が高いと考えられます。US GAAP では、通常、特別控除は税務申告に含まれる年度に認識されます。ASC 740 は特別控除について定義していませんが、199 条の控除を含めた設例を提供しています。通常、特別控除には特定の活動の将来の履行に基づく税法の要求事項または制限があります。例えば、199 条の控除は適格生産活動の履行および課税年度に支払われた賃金の金額を条件としています。同様に、FDII の控除は特定の適格課税所得の発生によって異なります。

PwC の見解

IFRS 上は特別控除の概念はありません。上述のアプローチは、IFRS に基づく FDII 規定の会計処理として許容されると考えます。

外国税額控除 (FTC)

2017 年改正法によって、複数の FTC 規定が大幅に変更され、一部の間接的な FTC 規定が廃止されています。100%DRD が適用される配当について、FTC または支払法人税または未払法人税の控除が事実上廃止されます。FTC または外国税金の控除は通常、米国株主が課税される外国所得に対して認められます。

異なる源泉の外国所得に対する FTC の利用可能性は制限されます。例えば、海外支店の事業に関連する FTC は海外支店の所得に対してのみ利用することができますが、GILTI 算入に関連する FTC は GILTI 算入の減少にのみ適用することができます。

税務会計上の影響

国際税制に対するこれらの変更および全体的な変更の観点から、企業は、既存の FTC の繰越額、強制算入の対象となる所得に関して発生する FTC の超過分、および将来の期間に発生する FTC の実現可能性を評価する必要があります。

PwC の見解

2017 年改正法は通常、支店の事業に対する米国課税に影響を与えませんが、例外として、適格事業単位からの国外支店に係る所得に関連する FTC の新たな制限規則があります。したがって、国外支店の会計処理は通常、変更されないと見込まれます。しかしながら、過去において、企業が、国外支店の繰延税金負債または繰延税金資産に関連する、または予想される繰延税金の影響について、米国の繰延税金資産または繰延税金負債の「ミラーイメージ」を計上した例が存在する可能性があります。米国の税率が 21% に引き下げられることにより、繰延税金の戻入れとして支払われる外国税金の全額が控除可能とならないことが見込まれる状況が発生する可能性があります (例えば、外国税率が低減された米国税率を上回り、企業には FTC を利用する他の国外源泉所得を有しない場合)。このような状況では詳細な分析が必要になる可能性があります。例えば、支払われた際に利用終了となる FTC が発生すると見込まれる外国繰延税金の純額の一部について、「ミラーイメージ」の米国繰延税金資産を減額 (または、評価性引当金を計上) することが適切な場合があります。

州税

米国の税制改正は、州税および地方税に重要な影響を与える可能性があります。州所得税に関する最初の質問は、州は米国の連邦税法に準拠しているかどうか、そしてどのように準拠しているのかです。特定の州が米国税法をどのように採用しているかは、制定された連邦税法の変更を州の課税所得の算定に適用する際に直接影響を与えます。企業は、州税への影響および関連する税務会計を決定するために、各州の準拠規則を評価する必要があります。コストの回収 (100%即時償却)、米国への資金回帰一トールチャージ、および利子の損金算入制限が州税に与える影響は特に重要となる可能性があります。

その他の財務報告上の検討事項

このような米国税法の重要な変更は、財務諸表上の標準的な税金の表示科目だけでなく、財務報告に影響をもたらす可能性があります。例えば、税制改正による影響に係る会計処理は、流動性、キャッシュ・フローのニーズ、運転資本、1株当たり利益などの財務諸表上の報告および比率に影響を与える可能性があります。財務比率の変更は、特定の比率を必要とする従前の財務制限条項および支払配当金に影響を与える可能性があります。さらに、これらの影響の一部は、税引前に関連する可能性があります。その一部を以下に説明しますが、これはすべてを包含しているわけではありません。

長期性資産およびのれんの減損に関する検討事項

企業は、事象の発生や環境の変化によって長期性資産を回収できない可能性が生じた場合は、必ず回収可能性について資産グループをテストします。企業は、資産グループの純額キャッシュ・フローが帳簿価額を超過するかどうかを決定するために、資産グループと直接的に関連する将来キャッシュ・フローを予測します。キャッシュ・フローは通常、税引前ベースで予想されますが、企業は、回収可能性をテストするためのトリガー・イベント(誘発事象)を構成するレベルで、2017年改正法が資産グループの予想キャッシュ・インフロー(例えば、収益)および予想キャッシュ・アウトフロー(例えば、原価)に影響するかどうかを検討しなければなりません。

のれんの減損テストは毎年実施しますが、報告単位の公正価値が帳簿価額を下回らない可能性が下回る可能性よりも高い事象または状況の変化が発生した場合には、期中に減損テストを行います。2017年改正法が報告単位の公正価値および帳簿価額にどのような影響を与えるのかによって、のれんの減損テストを行うトリガー・イベント(誘発事象)が生じる可能性があります。

報告単位の公正価値は、売却側の企業が減損テストの実施日に市場参加者との通常の取引で受け取る価格です。企業が、2017年12月31日に報告単位の減損テストを行う場合、市場参加者は2017年改正法の影響を検討して公正価値の決定を反映させることが見込まれます。

報告単位の帳簿価額は、減損テストの実施日に企業の貸借対照表に反映される報告単位を構成する資産および負債の帳簿価額に基づいている必要があります。報告単位の資産および負債に関連する一時差異によって生じる繰延税金は、報告単位の帳簿価額に含めなければなりません。繰越欠損金および税額控除によって生じる繰延税金資産は、事実および状況に応じて報告単位に含められる可能性があります。企業の繰延税金残高に対する2017年改正法の影響は、企業が減損テストの実施日時点でそのような変更を計上しない限り、のれんの減損テストを行う目的で調整されるべきではありません。

ヘッジ

企業は、キャッシュ・フロー・ヘッジにおけるヘッジ対象として予定取引を指定することができます。これは、予定販売、予定購入、または予定金利支払などの取引を含む可能性があります。ヘッジ会計の適格要件を満たすために、予定取引は、発生の可能性が高くなければなりません。企業は、本税制改正が予定取引の発生可能性を変更する可能性があるかどうかを評価しなければなりません。ヘッジ対象の予定取引が発生する可能性がもはや高くなった場合には、ヘッジ会計を中止しなければなりません。ヘッジ対象の予定取引が発生しない可能性が高くなった場合には、AOCIに計上された金額を、当期利益に即時に振り替えなければなりません。

さらに、税引後のヘッジ戦略を採用する企業は、ヘッジ関係に関する法制上の影響を考慮しなければなりません。ヘッジ手段に係る利得および損失の税務上の影響を算定するために用いられた税率の変更は、ヘッジ関係に影響を与える可能性があり、ヘッジ関係の指定中止および再指定を通じて、ヘッジ比率の変更を企業に要求する可能性があります。税引後の純投資のヘッジを行っている企業は、(1)税務上の影響の検討後にヘッジ対象の外国事業に対する十分な純投資があるかどうか、(2)ヘッジは、税務上の影響の検討後にきわめて有効かどうか、また(3)企業が新しいヘッジのガイダンス(ASU 2017-12)をまだ適用していない場合のヘッジ関係の非有効部分の金額を決定する際に、税率の変更の影響を評価しなければなりません。

また、税引後の純投資ヘッジを行っている企業は、純投資（ヘッジ対象）の残高に与える税法の変更の影響を検討する必要があります。企業は、純投資の期首残高を純投資ヘッジに指定します。ヘッジ対象の投資への税法の影響は、新しいヘッジおよびヘッジ手段が指定されて再指定されているすべてのケースのいずれも含めて、制定後に指定されたすべてのヘッジ関係について検討しなければなりません。また企業は、すべての純投資ヘッジについて、ヘッジ対象の国外子会社に対する純投資の期首（例えば、12 月末決算の企業は 2018 年 1 月 1 日現在）の残高を決定する際に、その影響を評価する必要があります。

税額控除の便益を受けるための持分法投資

企業は、投資先が稼得した税額控除の便益を受けるために、フロースルー事業体 (flow-through entities) に対する持分法投資を所有する場合があります。これらの控除で一般的な例としては、適格要件を満たす低所得者向け住宅投資減税、ソーラーシステム投資減税、および風力発電投資減税があります。企業は、本税制改正によって、持分法投資の価値が減損される可能性があるかどうかを考慮しなければなりません。これは通常、ASC 323「投資—持分法及びジョイント・ベンチャー」に従って評価されます。

比例償却法を用いて会計処理される適格要件を満たす低所得者向け住宅プロジェクトに対する持分法投資は、ASC 323-740 に従い、減損の評価を行わなければなりません。適格要件を満たす低所得者向け住宅プロジェクトに対する投資残高は、基本的に、企業が（投資者に流入（フロースルー）する税務上の欠損金に関連する税額控除および税額減算を通じて）受領すると見込んでいる将来のタックス・ベネフィットの回収を表しているため、(ASC 323-740 に従って比例償却法を選択している) 企業は、各期に投資残高を償却することが要求されます。償却額は、投資の存続期間にわたるタックス・ベネフィットの見積合計額に対する当期タックス・ベネフィットの比率に、投資残高を掛けることで算出されます。

税制改正により流入（フロースルー）する税務上の欠損金は、35%の税率で受けたはずの便益よりも21%の税率の便益の方が少なくなるため、予想されるタックス・ベネフィットの金額が変わります。PwC の考察では、企業が結果的に投資残高の償却で「取り戻す(catch up)」ことになる新税率での予想されるタックス・ベネフィットを反映させるために、企業は比例償却の計算を調整することが適切であると考えられます。年間の償却費用と整合的に、この「取り戻し(catch up)」は法人所得税費用に反映させなければならないと考えられます。新たな帳簿価額が実現されない可能性が、実現される可能性よりも高いことを示す指標が存在する場合（例えば、帳簿価額が税額控除の残高と将来の控除の見込額を上回る場合）、企業は ASC 323-740 のガイダンスを用いて投資の減損を評価しなければなりません。

開示(改訂)

2017 年改正法の制定が企業の期末日および財務諸表の公表日・公表可能日との間に行われている場合は、財務諸表において本改正法の制定を後発事象として開示することを検討しなければなりません。2017 年改正法は 2017 年 12 月 22 日に制定されたため、期末日が 12 月 22 日より前に終了する企業は後発事象の開示の検討を行います。ASC 855「後発事象」に従い、開示には、2017 年改正法の説明、財務上の影響の見積り、または見積りが不可能である場合にはその旨を記述するステートメントを含めなければなりません。

ASC 740 に基づく会計処理が完了していない場合は、SAB 118 に従って次の開示を行わなければなりません。これらの開示は、ASC 740 の開示要求事項および適用される SEC の要求事項に追加して行います。

- 会計処理が完了していない 2017 年改正法による法人所得税上の影響に関する定性的開示
- 暫定金額を報告している項目の開示
- 会計処理が完了していない 2017 年改正法による法人所得税上の影響に関する既存の当期税額または繰延税額の開示
- 当初の会計処理が完了していない理由
- ASC 740 の下で会計上の要求事項を完了するために入手、準備、または分析する必要のある追加の情報
- 報告期間中に認識した測定期間の調整の性質および金額
- 実効税率に関する測定期間の調整の影響
- 2017 年改正法による法人所得税上の影響の会計処理が完了した時期

SEC 登録企業は、経営者の説明および分析 (MD&A) において、財務状況または経営成績に重要な影響を与える可能性が合理的に高い周知の傾向または不確実性の開示を検討しなければなりません。MD&A では、通常、2017 年改正法が収益、財務状況および流動性の変動に与える潜在的な影響に対応していなければなりません。例えば、流動性の開示を強化する必要性が高まり、トールチャージ負債が結果として重要な現金需要を発生させる可能性があります。潜在的にタックス・ベネフィットをもたらす 2017 年改正法の影響と、潜在的に税金費用を増加させる 2017 年改正法の影響との間で、バランスのとれた開示を行うことが重要です。SEC は、財務報告コード化体系 501.11 において、1986 年税制改正法の影響の開示に関するガイダンスを提供しました。このガイダンスにより、企業が提供すべき開示を評価する際に役立てることができます。

SEC 登録企業に対して、現行ガイダンスでは、税引前収益に法定税率を掛けることにより算出した金額の 5% 超となる個別の調整項目を、実効税率調整に関する注記で開示することを要求しています。35% の法定税率の課税対象となる米国を拠点とする企業は、税率を 1.75% 以上増減した項目を開示することになります。これは、21% の法定税率により、約 1% 減少となります。その結果、実効税率の調整についてより多くの項目を個別に開示する必要がある可能性があり、企業は、比較目的のために、財務諸表で表示した過年度の開示を調整する必要がある可能性があります。税率を調整するため、米国を拠点とする 12 月末決算企業は、2017 年に 35% の法定税率を適用し、2018 年には 21% の法定税率を適用することになります。

多くの企業は、現在、外国子会社や海外企業のジョイント・ベンチャーに対する投資に関連する未認識の繰延税金負債の金額を決定することが、実務上可能ではない旨の開示を行っています。本税制改正は、企業が「実務上不可能である」例外の継続的な使用に影響を与えるか、またはアウトサイド・ベイスに係る一時差異の全額について負債が測定又は計上されている場合、「実務上不可能」の例外はもはや使用できなくなる可能性があります。

システム、プロセスおよび統制

多くの規定の発効日が 2018 年度であることを考えると、企業は、新しい米国税法を遵守するために、システムおよびプロセスに必要な変更を評価する作業を迅速に行うことがきわめて重要です。企業は、本税制改正法の影響を受ける法人所得税の会計システムに必要な変更を評価しなければなりません。企業は、プロセス、統制、必要なデータおよびシステムにおける変更を検討する必要があります。さらに、企業は、これらの領域における税法および会計上の動向を監視するプロセスを整備しておく必要があります。

システムおよびプロセスにおける潜在的な変更は、内部統制の変更をもたらす可能性があります。企業は、とりわけ、税法および会計上の動向の識別、プロビジョニング処理で使用するデータの信頼性の評価、新しい繰延税金の識別および監視、繰延税金の実現可能性の検討、必要な開示の評価、及び取るべき税務ポジションの評価を実施するために、企業が現在整備している統制を再検討しなければなりません。

次のステップ

米国の税制改正の制定は、長年にわたって展開する最も包括的な政策の 1 つであり、財務報告に複雑で幅広い影響をもたらします。影響は、企業間で大きく異なりますが、本税制改正の実施および会計処理は困難な作業になることが見込まれます。困難が伴うにもかかわらず、会計に関するガイダンスは、税法の変更による税務上の影響を、改正法が制定された期間に認識することを要求しています。その結果、多くの困難が存在しながらも、企業は、制定された期間にこれらの変更を確実に会計処理するため、財務報告における潜在的な影響を決定する必要があります。

お問い合わせ

本資料に関して質問があるPwCのクライアントの方は、担当のエンゲージメント・パートナーまでお問い合わせください。

© 2018 PwC. All rights reserved. PwC refers to the PwC Network and/or one or more of its member firms, each of which is a separate legal entity. Please see www.pwc.com/structure for further details.

This content is for general information purposes only, and should not be used as a substitute for consultation with professional advisors. To access additional content on financial reporting issues, visit www.cfodirect.pwc.com, PwC's online resource for financial executives.