プロジェクト　税効果会計

公開草案に対するコメントへの対応

項目　ー合理的な説明に関する取扱いの検討

本資料の目的

1. 本資料は、企業会計基準適用指針公開草案第 54 号「繰延税金資産の回収可能性に関する適用指針（案)」(以下「本公開草案」という。）に寄せられたコメントのうち、下記の取扱い（以下、これらをまとめて「合理的な説明に関する取扱い」という ）に対するコメントに対応するための検討を行うことを目的とする。

- （分類 2）に該当する企業において、スケジューリング不能な将来減算一時差異を回収可能性があるものとする場合の取扱い
- （分類 3）に該当する企業において、5 年を超える見積期間を合理的な見積可能期間とする場合の取扱い
- （分類 4）の要件を満たす企業において、(分類 2）又は（分類 3）に該当する場合の取扱い

本公開草案の提案内容及び本公開草案に対するコメント

2. 本公開草案では、合理的な説明に関する取扱いについて、以下を提案している。

（(分類 2）に該当する企業の取扱い）

21. なお、(分類 2）に該当する企業においては、原則として、スケジューリング不能な将来減算一時差異に係る繰延税金資産について、回収可能性がないものとする。ただし、スケジューリング不能な将来減算一時差異のうち、税務上の損金算入時期が個別に特定できないが将来のいずれかの時点で損金算入される可能性が高いと見込まれるものについて、当該将来のいずれかの時点で回収できることを合理的に説明できる場合、当該スケジューリング不能な将来減算一時差異に係る繰延税金資産は回収可能性があるものとする。

（(分類 3）に該当する企業の取扱い）

24. 第 23 項にかかわらず、(分類 3）に該当する企業においては、臨時的な原因により生じたものを除いた課税所得が大きく増減している原因、中長期計画、過去における中長期計画の達成状況、過去（3 年）及び当期の課税所得の推移等を勘案して、5 年を超える見積可能期間においてスケジューリングされた一

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

時差異等に係る繰延税金資産が回収可能であることを合理的に説明できる場合、当該繰延税金資産は回収可能性があるものとする。（以下省略）

（（分類 4）に該当する企業の取扱い）

28.　第 27 項にかかわらず、第 26 項の要件を満たす企業においては、重要な税務上の欠損金が生じた原因、中長期計画、過去における中長期計画の達成状況、過去（3 年）及び当期の課税所得又は税務上の欠損金の推移等を勘案して、将来の一時差異等加減算前課税所得を見積る場合、将来において 5 年超にわたり一時差異等加減算前課税所得が安定的に生じることが合理的に説明できるときは（分類 2）に該当するものとして取り扱い、第 20 項及び第 21 項の定めに従って繰延税金資産を見積る場合、当該繰延税金資産は回収可能性があるものとする。

29.　また、第 27 項にかかわらず、第 26 項の要件を満たす企業においては、重要な税務上の欠損金が生じた原因、中長期計画、過去における中長期計画の達成状況、過去（3 年）及び当期の課税所得又は税務上の欠損金の推移等を勘案して、将来の一時差異等加減算前課税所得を見積る場合、将来においておおむね 3 年から 5 年程度は一時差異等加減算前課税所得が生じることが合理的に説明できるときは（分類 3）に該当するものとして取り扱い、第 23 項の定めに従って繰延税金資産を見積る場合、当該繰延税金資産は回収可能性があるものとする。

3.　これに対して、以下のコメントが寄せられた。

(1) 合理的な説明に関する取扱いを設けることについて反対する（一部反対も含む。）。

- 課税所得の発生が不安定な会社については、5 年を超える合理的で実現可能な長期の経営計画の策定が通常困難と考えられる。合理的に説明できる状況を想定することは困難であり、当該取扱い（本公開草案第 24 項）は不要である（審議(3)-1 参考資料 51)）。

- 「合理的に説明できる場合」が明確でなく、実務上の混乱が生じる可能性が高いため、このような例外規定（本公開草案第 21 項ただし書き、第 24 項、第 28 項及び第 29 項）は不要ではないか（審議(3)-1 参考資料 42)、51）及び 62)）。

(2) 合理的な説明に関する取扱いの趣旨を明確にすべきである。

- 合理的な説明がない場合であっても、一律に回収可能性があると判断される誤解を生む可能性がある（審議(3)-1 参考資料 33)）。

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

- 同じ性格のスケジューリング不能な将来減算一時差異があり、同様の状況下にあるとき、合理的な説明の有無により繰延税金資産の計上が変わり得るかを明確にすべきである（審議(3)-1 参考資料 37)）。

- 「合理的に説明できる場合」というのは反証規定であるのかどうか明確にすべきである（審議(3)-1 参考資料 119)）。

(3) 本公開草案の提案に賛成するが、「合理的な説明」とはどの程度の説明を要するのかについて明確にすべきである（審議(3)-1 参考資料 33)、48)及び 56)）。

コメントへの対応①

（合理的な説明に関する取扱いの趣旨に関する検討）

4. 本公開草案は、監査基準委員会報告第 66 号における企業の分類に応じた取扱いの枠組み、すなわち企業を 5 つに分類し、当該分類に応じて繰延税金資産の計上額を決定する枠組みを基本的に踏襲している。この結果、（分類 2）に該当する企業においてはスケジューリング不能な将来減算一時差異に係る繰延税金資産については回収可能性がないものとする取扱いを、（分類 3）に該当する企業においては将来の課税所得の見積期間をおおむね 5 年以内とする取扱いを、（分類 4）に該当する企業においては将来の課税所得の見積期間を 1 年とする取扱いを踏襲している。

5. 監査基準委員会報告第 66 号から踏襲したこれらの取扱いについては、企業の実態を反映しない場合があるなどの意見が聞かれたことから、本公開草案では「合理的な説明に関する取扱い」を設けている。当該取扱いは、原則的な取扱いに対して、企業の実態を適切に反映すると判断される場合に異なる取扱いの余地を認めるものであり、いわゆる反証規定を意図した取扱いである。このような反証規定を定めることは、国際的な会計基準において一般的に行われている[1]。

6. 「合理的な説明に関する取扱い」を反証規定であると整理すると、企業が合理的な説明を行う場合についてのみ繰延税金資産の回収可能性が認められることとなり、合理的な説明を行わない場合は、原則的な取扱いが適用されることとなる。

（事務局提案）

[1] 例えば繰延税金負債又は資産が公正価値で測定される投資不動産から生じている場合の取扱い（IAS 第 12 号「法人所得税」第 51C 項 、30 日超の延滞で金融資産に係る信用リスクの著しい増大を判断する取扱い（IFRS 第 9 号「金融商品」5.5.11 項)、のれんの償却の有効期間は 20 年を超えないという取扱い（旧 IAS 第 22 号第 44 項）などがある。
また、日本基準における反証規定としては、例えば、自社株式オプションに対価性がない場合の取扱い（企業会計基準第 8 号「ストック・オプション等に関する会計基準」第 16 項(7)）がある。

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

7. 第3項(2)に記載したコメントへの対応として、「合理的な説明に関する取扱い」がいわゆる反証規定である意図を明確にするために、本公開草案本文の「合理的に説明できる場合」を、「反証できる場合」に修文することが考えられる。

8. 具体的には、基準本文において、例えば（分類2）において第21項で用いられている「合理的な説明」を「反証」に置き換え、また、結論の背景において反証規定を設けた理由を説明することが考えられる（第24項、第28項、第29項及び第100項も同様に修文する。）。

> 21. なお、（分類2）に該当する企業においては、原則として、スケジューリング不能な将来減算一時差異に係る繰延税金資産について、回収可能性がないものとする。ただし、スケジューリング不能な将来減算一時差異のうち、税務上の損金算入時期が個別に特定できないが将来のいずれかの時点で損金算入される可能性が高いと見込まれるものについて、当該将来のいずれかの時点で回収できることを~~合理的に説明~~反証できる場合、当該スケジューリング不能な将来減算一時差異に係る繰延税金資産は回収可能性があるものとすることができる。
>
> 74A. 第21項ただし書の取扱いは、（分類2）に該当する企業においては、スケジューリング不能な将来減算一時差異に係る繰延税金資産について回収可能性がないものとする原則的な取扱いに対して、スケジューリング不能な将来減算一時差異を回収できることを反証できる場合に原則的な取扱いとは異なる取扱いを容認することで、繰延税金資産の計上額が企業の実態をより適切に反映したものとなることを意図したものである。

コメントへの対応②

（合理的な説明の内容に関する注記の必要性に関する検討）

9. 合理的な説明を反証規定と整理する場合、当該規定を適用した旨及び反証の具体的な内容の開示を求める意見がある。

10. 反証規定に関する開示を行うことに賛成する立場からは、開示のメリットとして以下のコメントが寄せられている。

(1) 経営者が判断した回収可能性に対する判断の根拠に合理性があることを、財務諸表の利用者に対して理解可能にする（審議(3)-1参考資料95）。

(2) （分類2）に該当する企業においてスケジューリング不能な将来減算一時差異について回収可能性があるものとした場合には、スケジューリング可能な将来

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

減算一時差異に比べて将来の解消に係るリスクが高いと考えられるため、その内容及び理由を開示する必要がある（審議(3)-1 参考資料 92）。

(3) 一般的な中期経営計画の期間が3年から5年であることを考慮すると、(分類3)に該当する企業において5年超の計上金額と「合理的な説明」の内容が理解できる計上根拠の開示は必要である（審議(3)-1 参考資料 93）。

11. 一方で、反証規定に関する開示を行うことに反対する立場からは、開示のデメリットとして以下のコメントが寄せられている。

(1) 企業の分類が開示されることとなり、これによって当該企業の信用力と同一視されるといった誤解が生じる可能性もあると考えられる（審議(3)-1 参考資料 78、94）。

(2) 企業の分類が存在しない在外子会社を含む連結全体の企業の分類を適切に示すものではない（審議(3)-1 参考資料 94）。

12. 公開草案の公表前審議において、反証規定の開示（(分類 3）の要件を満たす企業において5年超の見積りが行われた場合）について、以下の分析を行っている。

（便益の観点）

- （分類3）の企業は、課税所得に関する将来の不確実性やリスクがある程度存在していると考えられることから、5年を超える期間に係る繰延税金資産の計上金額と計上根拠を開示することは一定程度有用である。

（コストの観点）

- （分類 3）における「5 年」は、必ずしも理屈の面から定められたものではないことから、5年を超える見積可能期間に係る繰延税金資産にのみ、計上根拠を開示する理由が乏しい。
- 結果として企業の分類を開示することとなる。
- 在外子会社について企業の分類が存在しないことから、連結グループ全体について適切な理解につながらない可能性がある。

13. 今回、公開草案に寄せられたコメントの中にはこれまで聞かれていなかった新たな論拠は特段示されていないように思われる。

14. 仮に反証規定に関する開示を求める場合、実質的に分類が開示されることとなるという懸念に対応すると、例えば、重要な欠損金が生じている企業において繰越欠損金に対して一定年数以上の繰延税金資産を計上している場合に開示を求めるなど

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。

の対応が考えられるが、このような案についても検討すべき点が多いと考えられ、現時点で本論点のみについて結論を出すのは難しいと考えられる。

15. このため、反証規定を用いた場合の開示に関しては、他の開示の検討も含めた全体の中でのメリット及びデメリットを考慮して決定することが適切ではないかと考えられる。

ディスカッション・ポイント
コメントに対する上記の対応案について、ご意見を頂きたい。

以　上

財務会計基準機構のWebサイトに掲載した情報は、著作権法及び国際著作権条約をはじめ、その他の無体財産権に関する法律並びに条約によって保護されています。許可なく複写・転載等を行うことはこれらの法律により禁じられています。