

## 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

## 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）に関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

## 第 320 回企業会計基準委員会及び第 25 回専門委員会における事務局提案

2. 第 320 回企業会計基準委員会及び第 25 回税効果会計専門委員会（以下「専門委員会」という。）においては、合理的な説明に関する取扱いについて、いわゆる反証規定であることを明確化する観点から、以下のように基準本文において、「合理的な説明」を「反証」に置き換えるように第 21 項を修正し、加えて結論の背景において第 74 項の後に第 74A 項を追加して反証規定を設けた理由を説明することすることを提案した。

## （（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。

### 第 320 回企業会計基準委員会及び第 25 回専門委員会において聞かれた意見

3. 第 320 回企業会計基準委員会及び第 25 回専門委員会で聞かれた意見の内容は、審議事項(5)-5 に記載している。ここでは、当該意見の概要を記載する。
4. 「合理的な説明」を「反証」に置き換える事務局提案に対しては、次のように当該提案に賛成する意見が聞かれた。
  - (1) 「反証」という言葉の方が条項の意味をよく表し明確である (第 25 回専門委員会)
  - (2) 繰延税金資産の過大計上を抑止する観点からは、「反証」のほうがよい。(第 25 回専門委員会)
5. 一方で次の理由から反対する意見が聞かれた。
  - (1) 「反証」によって証明が求められることになると、監査実務上は今までと変わらず企業の実態を反映できなくなる懸念がある。(第 25 回専門委員会)
  - (2) 本則もしくは原則の妥当性の検証なしに「反証」という言葉を使うことには違和感がある。(第 25 回専門委員会)
  - (3) 「反証」という言葉では語感が強い。例えば、「合理的に判断できる」とし、企業側の立場からも監査人側の立場からも対応できる言葉に変えれば、誤解を避けることができるのではないか。(第 320 回企業会計基準委員会)
  - (4) 「反証」という言葉を使うと、当該定めを適用するハードルが高くなる懸念がある。アカウントビリティ(説明責任)という言葉もあるので、公開草案において提案した「合理的に説明」に賛成する。(第 320 回企業会計基準委員会)
6. その他の意見が次のように聞かれた。

#### 反証による繰延税金資産の計上の任意性に関する意見

- (1) 事務局提案の「反証できる場合」について、反証できる状況にあるということ在意図しているのか、また文末の「できる」は計上の選択の余地を認めているのかどうか明確にすべきである。(第 25 回専門委員会)

- (2) 「合理的に説明できる場合」という言葉を「合理的な根拠がある場合」とすれば、説明を行うかどうかという手続には着目されず、客観性の問題になると考える。  
(第25回専門委員会)

#### 反証の補足説明を求める意見

- (3) 「合理的な説明」も「反証」も、具体的な内容が本公開草案の中で示されなければ、どちらの言葉を用いても課題は解決していないと考えている。(第25回専門委員会)

## 分 析

### (「反証」の文言に関する検討)

7. 第2項に記載した事務局提案は、合理的な説明に関する取扱いについて、いわゆる反証規定であることを意図している点を明確にする観点から、既存の会計基準や実務指針の中で使用されている「反証」の文言を用いたものである<sup>1</sup>。
8. 事務局提案に対しては、明確化の観点から賛同する意見が聞かれたものの、「合理的な説明」を「反証」に置き換えることにより当該定めを適用する場面が当初の想定よりも限定的になる可能性があるという懸念や結果として現行の実務と変わらなくなる可能性があり、企業の実態をより適切に反映した繰延税金資産の計上を行うという本公開草案の目的を達成できない可能性があるという懸念が聞かれている。
9. 第7項及び第8項を踏まえると、「合理的な説明」の修正案としては、前回の事務局提案の「反証」とは別の文言も検討することが考えられる。

### (「合理的な説明」を置き換える文言の検討)

#### 我が国の会計基準等で用いられている表現の検討

10. 我が国の会計基準等では「合理的な説明」に類似した表現として、以下が用いられている。

---

<sup>1</sup> 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「企業結合」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)及び第29項)や、時価のある有価証券の減損処理の取扱い(会計制度委員会報告第14号「金融商品会計に関する実務指針」(以下「金融商品実務指針」という。)第91項)がある。

- (1) 合理的な根拠<sup>2</sup>
- (2) 十分な根拠<sup>3</sup>
- (3) 十分な証拠によって裏付けられる<sup>4</sup>
- (4) 合理的な証拠によって裏付けなければならない<sup>5</sup>
- (5) 十分な信頼性をもって見積る<sup>6</sup>

### 具体的な文言の検討

11. 第10項の文言のうち、「証拠」という表現は、「反証」の文言を用いた事務局提案に対して指摘されたものと同様の懸念が起こる可能性があると考えられる。一方で、「根拠」という表現は、いわゆる反証規定であることを明確化する観点とのバランスを考慮すると、適切な案の候補になり得ると考えられる。
12. また、本公開草案に寄せられたコメントにおいて、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との意見があったことを踏まえると、「説明できる場合」を「裏付けられる場合」に置き換えることが考えられる。
13. これらを踏まえると、「合理的に説明できる場合」を、「合理的な根拠によって裏付けられる場合」と修文する案が考えられる。

### 第27回専門委員会における提案

14. 以上の検討を踏まえ、第27回専門委員会では、第25回専門委員会で提案した【案1】の提案に加え、以下の【案2】を提案している。

【案1】前回の事務局提案を維持し、「合理的な説明」を「反証」に置き換える。

【案2】「合理的な説明」を「合理的な根拠によって裏付けられる」に置き換える。

---

<sup>2</sup> 会計制度委員会報告第12号「研究開発費及びソフトウェアの会計処理に関する実務指針」第18項（市場販売目的のソフトウェアの減価償却方法に関する販売可能な有効期間について3年を超える年数とする場合）。金融商品実務指針第91項（市場価格等のある株式の回復可能性を判断する場合）

<sup>3</sup> 金融商品実務指針第284項（市場価格等のある株式の回復可能性を判断する場合）

<sup>4</sup> 金融商品実務指針第285項（時価を把握することが極めて困難と認められる子会社株式等の回復可能性を判断する場合）

<sup>5</sup> 会計制度委員会報告第10号「個別財務諸表における税効果会計に関する実務指針」第40項 課税所得の合理的な見積りを行うに当たっての留意事項）

<sup>6</sup> 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52項（権利不確定による失効数の見積り）

(案 1) について)

15. 【案 1】の場合の具体的な修正文案は以下のとおりである。(第 24 項、第 28 項、第 29 項及び第 100 項も同様に修文する。)。なお、第 21 項及び第 74A 項は公開草案からの修正点を示している。

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ずる場合、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。

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す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。

(案 2) について)

16. 【案 2】の場合の具体的な修正文案は以下のとおりである(第 24 項、第 28 項、第 29 項及び第 100 項も同様に修文する。)。なお、第 21 項及び第 74A 項は公開草案からの修正点を示している。

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な根拠によって裏付けられる説明できる場合、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。

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合理的な根拠によって裏付けられ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。

## 第 27 回専門委員会における意見及び対応

17. 第 27 回専門委員会では、**【案 2】**について、合理的な根拠によって裏付けられる状況にある場合には回収可能性があるものとして繰延税金資産を計上する必要があるのか明確にすべきという意見が聞かれた<sup>7</sup>。
18. この点、本公開草案では、監査委員会報告第 66 号における企業の分類に応じた取扱いの枠組みは撤廃せず、基本的に会計上の指針として踏襲しており、企業の分類に応じた取扱いは、企業を 5 つに分類した上で、一定の推定を置くことにより、当該分類に応じた繰延税金資産の計上額を定めている。
- そのうえで、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することとなることを意図して合理的な説明に関する取扱いを設けており、基本的には企業の判断に基づき当該取扱いを適用することを想定している。
19. 第 27 回専門委員会におけるコメント及び上記の分析を踏まえ、その趣旨をより明確にする観点から、第 27 回専門委員会における**【案 2】**の「合理的な根拠によって裏付けられる場合」を「企業が合理的な根拠によって裏付ける場合」に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。）。なお、第 21 項及び第 74A 項は公開草案からの修正点を示している。

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企業が合理的な根拠によって裏付ける説明できる場合、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。

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

<sup>7</sup> 第 27 回専門委員会で聞かれた意見の内容は審議事項(5)-7 に記載している。

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企業が合理的な根拠によって裏付け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。

#### ディスカッション・ポイント

「合理的な説明に関する取扱い」に関する今回の2つの事務局提案のうちいずれが適切かについてご意見を頂きたい。

案1：「合理的な説明」を「反証」に置き換える。

案2：「合理的な説明」を「企業が合理的な根拠によって裏付ける」に置き換える。

以 上