

---

プロジェクト IFRS 適用課題対応

項目 IFRIC 解釈指針案「法人所得税務処理に関する不確実性」

---

## I. 本資料の目的

1. 本資料は、2015 年 10 月に IASB から公表された IFRIC 解釈指針案「法人所得税務処理に関する不確実性」（以下「本解釈指針案」という。）の提案及びこれに対する当委員会の対応（案）等について、2016 年 1 月 7 日に開催された IFRS 適用課題対応専門委員会においていただいたコメントを踏まえて作成したものであり、本日の委員会においてご意見をいただくことを目的として作成している。

## II. 本解釈指針案の概要

### 提案の背景

2. 税務調査の結果、税法に基づき、企業に追加的な課税を納税することが要求されているが、企業が異議申立を行う予定がある状況において、どのような場合に納税額についての資産を認識することが適切であるのかという質問が IFRS 解釈指針委員会（以下「IFRS-IC」という。）に寄せられた。
3. IAS 第 12 号「法人所得税」の第 12 項では、このような状況における認識に関するガイダンスが示されているものの、法人所得税の会計処理に不確実性の影響をどのように反映すべきかについて具体的なガイダンスは示されておらず、実務上のばらつきが生じていた。したがって IFRS-IC は、これに関する解釈指針を開発することを決定した。

### 論点

4. 本解釈指針案では、法人所得税の税務処理に関する不確実性を会計処理するためのガイダンスを提供するために、主に次の論点が扱われており、それぞれについて質問がなされている<sup>1</sup>（詳細：別紙 1 参照）。

(1) 論点 1：本解釈指針案の範囲

(2) 論点 2：法人所得税の税務処理<sup>2</sup>に関する不確実性の影響を、課税所得（税

---

<sup>1</sup> 本資料においては、審議の都合上、本解釈指針案の論点の区分から区分を一部変更している。

<sup>2</sup> 本 ED において、「税務処理」という用語は、企業の法人所得税申告において使用されたか又は使用が予定されている処理を指す。（第 5 項）

務上の欠損金)、税務基準額、税務上の繰越欠損金、繰越税額控除及び税率の算定(以下、総称して「課税所得等」という。)に反映するケース及びその測定方法

- (3) 論点 3: 不確実な税務処理<sup>3</sup>を集合的に考慮すべきかどうか
  - (4) 論点 4: 税務当局の調査についての仮定並びに事実及び状況の変化の影響
  - (5) 論点 5: 開示
  - (6) 論点 6: 経過措置
5. 以下において、上記の論点について、それぞれ、本解釈指針案による提案内容(背景、提案内容及び提案理由(経緯))、当委員会事務局による分析について説明したうえで、最後に、本解釈指針案に対する当委員会による対応(案)を説明する。

## 論点 1: 本解釈指針案の範囲

### (本解釈指針案における提案内容)

- 6. 本解釈指針案は、IAS 第 12 号が適用される法人所得税の申告において不確実性がある場合の、課税所得等の決定に適用される(第 8 項<sup>4</sup>)。
- 7. 本解釈指針案は、IAS 第 12 号の現行の規定を変更するものではない。通常の当期又は繰延税金資産・負債の認識及び測定は IAS 第 12 号に従って会計処理を行うこととなる。ただし、法人所得税の処理に不確実性がある場合には、本解釈指針案に従って決定される課税所得等を基礎として当期税金資産・負債又は繰延税金資産・負債の認識及び測定を行うことが提案されている(第 9 項)。

### (経緯)

- 8. IFRS-IC では、本解釈指針案の適用範囲を特定の状況(例えば、税務当局と未解決の係争案件がある場合等)に限定することも検討されていたが、範囲を限定する場合、恣意的なルールとなると考えられたため、この案は採用されていない。
- 9. また、利息及び罰金は、本解釈指針案の対象とはされていない。これは、これまでに解釈指針委員会が実施したアウトリーチにおいて、現時点で実務の重大な不統一の証拠は識別されていないためである(BC9 項)。

---

<sup>3</sup> 本 ED において、「不確実な税務処理」とは、税務当局が特定の税務処理を税法に基づいて認めるか否かに関して不確実性がある場合の税務処理をいう。企業がある課税法域において税務申告書を提出しないという決定や、特定の収益を課税所得に含めないという決定も、税法における認容可能性が不明確である場合には、不確実な税務処理となる(第 5 項)

<sup>4</sup> 本資料では、基準書名を特に明記していない場合は、本解釈指針案の項番号を指すものとする。

**(コメントの方向性 (案))**

10. 次のとおり、コメントすることでどうか。

- (1) 原則として、本解釈指針案 BC5 項から BC8 項の結論の根拠に基づき、本解釈指針案の範囲に関する提案に同意する。
- (2) ただし、IFRS-IC が実施したアウトリーチの結果 (BC9 項) とは異なり、日本の関係者からは、利息及び罰金の会計処理についてばらつきがあるほか、これらは本税の会計処理とセットで検討すべきとのフィードバックが寄せられている。したがって、IFRS-IC は、利息及び罰金の税務処理を明確にするために、検討の範囲を拡大することを提案する。

**論点 2: 法人所得税務処理に関する不確実性の影響を課税所得等に反映するケース及びその測定方法**

**(論点の背景)**

11. 法人所得税に不確実性がある場合に、IAS 第 12 号又は IAS 第 37 号「引当金、偶発負債及び偶発資産」のいずれが法人所得税の認識に関するガイダンスを提供しているのかの解釈について、実務上ばらつきが生じていた (BC14 項)。
12. 仮に IAS 第 12 号の関連する規定を参照する場合、企業が法人所得税申告書において使用したか又は使用を計画している不確実な税務処理 (又は不確実な税務処理のグループ) を税務当局が認める 可能性が高い (probable) 場合に未収税金資産を認識すべきとなる。これに対して、IAS 第 37 号の関連する規定を参照する場合、収益の実現可能性が ほぼ確実 (virtually certain) であるかに基づいて判断がされることになり得る。

**(本解釈指針案における提案内容)**

13. 本解釈指針案は、企業が法人所得税申告書において使用したか又は使用を計画している不確実な税務処理 (又は不確実な税務処理のグループ) を、税務当局が認める 可能性が高い (probable) か否かを検討し、以下のとおり会計処理することを企業に要求している (第 14-16 項)。
  - (1) 可能性が高い場合：  
課税所得等を法人所得税申告の税務処理と整合させる。
  - (2) 可能性が高くない場合：  
課税所得等に不確実性の影響を反映させる。その際に、以下のいずれかの方法のうち、より適切と思われる方法を用いて影響額を算定する。

【図表1：法人所得税の処理の不確実性の影響の見積方法】

見積方法	見積方法の概要	適切な見積りとなる可能性のある状況
最頻値（最も可能性の高い額）	考え得る金額の範囲のうち、最も可能性の高い単一の金額を選択	生じ得る結果が2つしかない場合、または単一の値に集中している場合
期待値	考え得る金額の範囲における率加重金額の合計にて算出	考え得る結果が幅広く分布している場合

**（提案の根拠）**

**認識規準（閾値）について**

14. IFRS-IC は、以下の点に着目したうえで、IAS 第 12 号の第 12 項から第 14 項が未収税金資産及び未払税金負債の認識に関する原則を提供していると考えた（BC14-17 項）。
- (1) 法人所得税は IAS 第 37 号の範囲から明確に除外されている（IAS 第 37 号第 5 項）。
  - (2) IAS 第 12 号第 88 項は、IAS 第 37 号を参照しているが、それは税金に関連する偶発事象の開示のガイダンスのみである。税金負債又は税金資産の認識及び測定に関する規定は、IAS 第 37 号ではなく IAS 第 12 号に定められている。なお、IAS 第 12 号の規定は以下のとおりである。
    - ① 税務処理に不確実性がある状況についての具体的なガイダンスは示されていない。
    - ② IAS 第 12 号では、当期の税金資産・負債の認識について明示的な認識の閾値はないものの、「可能性が高い」かつ信頼性をもって測定できる場合に認識すべきであることが示唆されている。
    - ③ 繰延税金資産及び負債の認識の規定に「可能性が高い」という蓋然性を使用されている（IAS 第 12 号目的、第 16 項、第 24 項他）。
  - (3) 「財務報告に関する概念フレームワーク」の 4.44 項及び 4.46 項は、資産及び負債全般の認識についての蓋然性の閾値に言及している<sup>5</sup>。
15. このため、IFRS-IC は、IAS 第 12 号の繰延税金資産の認識の規定と整合的に、企業が不確実性に関して金額を支払うか又は回収する可能性が高い場合に、当期税

<sup>5</sup> 概念フレームワークは、現在改訂作業が進められている。2015 年 5 月に公表された公開草案では、資産又は負債の認識規準において、資産又は負債が存在するが、経済的便益の流入又は流出が生じる蓋然性が低いものでしかない場合には目的適合性がある情報が提供されない可能性がある」とされている。（公開草案「財務報告に関する概念フレームワーク」5.13 項(b)）

金資産・負債及び繰延税金資産・負債を認識すべきであると決定した。明示的な閾値を設定することにより、企業間の比較可能性が高まるとともに、測定のコストが軽減されることが期待されている（BC18 項-BC19 項）

### 測定について

16. 本解釈指針案では、IFRS 第 15 号及び Topic606 号「顧客との契約から生じる収益」における定めを勘案したうえで、状況に応じて、最頻値と期待値のいずれかを使用することが要求されている。
17. なお、本解釈指針案では、U. S. GAAP で採用されている「累積確率アプローチ」は採用されていない。これは、主として以下の理由による。
- (1) 3つの方法を採用すると、より企業の判断が複雑となる。
  - (2) IFRS では、他の基準において累積確率アプローチは使用されていない。

#### 【IAS 第12号】

- 12 当期及び過去の期間に係る当期税金は、未納額の範囲で負債として認識しなければならない。当期及び過去の期間について支払済みの額がそれらの年度の税額を超える場合には、該超過額は資産として認識しなければならない。
- 14 税務上の欠損金が過去の期間の当期税金の還付を受けるために使用される場合には、企業その税務上の欠損金が発生した期間にその便益を資産として認識する。なぜなら、その便が企業に流入する可能性が高く (probable)、便益は信頼性をもって測定できるからである

#### 【IAS 第37号】

##### 範 囲

- 5 特定の種類の引当金、偶発負債及び偶発資産を他の基準が扱っている場合には、企業は本準に代えて当該他の基準を適用する。例えば、一部の種類の引当金は、次の基準で扱われている。(中略)
- (b) 法人所得税 (IAS 第 12 号「法人所得税」参照)

##### 定 義

偶発資産とは、過去の事象から発生し得る資産のうち、その存在が確認されるのが、企業が完には統制できない将来の1つ又は複数の不確実な事象の発生又は不発生によってのみであることをいう。

偶発資産

- 31 企業は、偶発資産を認識してはならない。
- 32 偶発資産は、通常、経済的便益の流入の可能性を企業に生じさせる計画外又は他の予想外事象から発生する。一例は、企業が法律手続を通じて進行中の請求で、その結果が不確実場合である。
- 33 偶発資産は、財務諸表には認識されない。実現しない可能性のある収益を認識する結果とるからである。しかし、収益の実現がほぼ確実になった場合には、関連する資産はもはや偶発資産ではないので、それを認識することは適切である。

(コメントの方向性 (案))

認識規準 (閾値) について

18. 次の理由から、本解釈指針案の提案を支持せず、認識規準 (閾値) について IAS 第 12 号の限定的修正を提案すべきという見解もある。
- (1) 現行の IFRS における定めを基礎とすると、本資料の第 14 項に記載した理由から IAS 第 37 号を参照することは困難と考えられる。しかし、本解釈指針案の開発にあたっては、検討において、税務当局と未解決の係争案件がある場合の会計処理が特に論点とされており、不確実性のある法人所得税に関しては、訴訟に至る可能性があることが想定される。このため、法人所得税に関する偶発資産について、IAS 第 37 号における偶発資産の認識の閾値である「ほぼ確実」と整合的にすることによって、実現しない可能性のある税金収益の認識を防止しうると考えられること
  - (2) IAS 第 37 号における偶発資産の認識の閾値である「ほぼ確実」と整合的にすることによって、会計基準間における要求事項の整合性が確保されると考えられること
  - (3) 当委員会は、IASB の概念フレームワークに関する公開草案に対して、資産と負債とで認識規準が異なり得るとしたうえで、これについて、概念フレームワークの認識規準に関する記述において記述すべきとしているおり、当該主張とも整合すること
19. 他方、主に次の理由から、本解釈指針案の提案は概ね妥当という見解もある。
- (1) 未収税金と繰延税金資産とで取扱いに差異を設けることについて、根拠づけが困難と考えられること
  - (2) 仮に、資産と負債とで異なる認識規準を定める場合、税務当局からの指摘について、支払いを行った後で争う場合と支払いを留保する場合とで、結果的に、財務諸表作成における見積りが異なりうること

20. このため、本解釈指針案の提案について、反対しないことが考えられる。

#### 測定について

21. 次の理由から、本解釈指針案の提案を支持することが考えられる。

- (1) 特定のシナリオが生じる確率が相当程度高い場合には最頻値を用いる一方、発生する可能性が相当程度あるシナリオが複数ある場合には期待値を用いた方が、将来の正味キャッシュ・インフローをより適切に反映すると考えられること
- (2) 米国会計基準のように、不確実性のある税務処理についての帰結を測定するにあたって、「累積確率アプローチ」を採用することもコンバージェンスの促進等の観点から考えられるが、IFRSにおける他の会計基準において当該アプローチが採用されていない状況で本件に限って当該アプローチを採用する論拠が必ずしも十分でないほか、IFRSにおける測定基礎の整合性を重視すべきと考えられること

### **論点3：不確実な税務処理を集合的に考慮すべきかどうか**

#### **(論点の背景)**

22. 測定において期待値法を常に使用するのではない限り、不確実な税務処理を個別に検討すべきか、複数の不確実な税務処理を一体として検討すべきかについて、税金負債又は税金資産の金額が影響を受けるため、解釈指針案の対象とされている (BC10 項)。

#### **(本解釈指針案における提案内容)**

23. 本解釈指針案は、課税所得等を決定するために、不確実な税務処理を個別に検討すべきか、複数の不確実な税務処理を一体として検討すべきかについて、いずれのアプローチが、不確実性の解消についてより適切な予測を提供するのかを判断したうえで決定することを提案している (第 11 項)。
24. 例えば、企業は、不確実な税務処理をグループとして一緒に考慮した方が、企業が税務処理を作成し裏付ける方法をより適切に反映する場合や、集合的な評価が、税務当局が調査の間に採ると企業が見込んでいるアプローチと整合的である場合、あるいはその両方である場合には、グループとして一緒に考慮することになる (第 12 項)。
25. 本解釈指針案の設例に含まれているケースは、以下のとおりである。
  - (1) 類似した係争事件がないケース (設例 1) :  
1 件の税務処理を独立に考慮し、最頻値法を用いて不確実性の影響を反映させる。

- (2) 類似の税務処理を複数有しており、1件の案件に関する税務当局の決定が他の案件に影響を与えるか、影響を受ける可能性があるケース（設例2）：複数の税務処理を集合的に考慮し、期待値法を用いて不確実性の影響を反映させる。

**（提案の根拠）**

26. IFRS-IC は、企業は不確実な税務処理を個々に考慮すべきか一体として集合的に考慮すべきなのかを、いずれの方法がより適切な予測を提供するかを判断したうえで決定すべきであると結論づけている（BC10 項）。

**（コメントの方向性（案））**

27. 不確実な税務処理について、1つの取引が他の取引の帰結に影響を及ぼすような場合や、特定の取引が他の取引とあわせて解消される場合等、一体として処理することによって、不確実な税務処理の解消についてより適切な予測をもたらすことになると考えられる場合には、一体として検討することが将来の正味のキャッシュ・インフローの予測に資する情報をもたらすものであると考えられる。
28. ただし、本解釈指針案第 11 項で述べている集合的な評価を行うのかどうかを決定する際に企業が参照するとされているベンチマーク（すなわち、企業は、集合的なアプローチの方が不確実性の解消についてのより適切な予測を提供するのかどうか）が、本解釈指針案の第 12 項で述べている条件（すなわち、集合的に考慮した方が、企業が税務処理を作成し裏付ける方法をより適切に反映する場合や、集合的な評価が、税務当局が調査の間に採ると企業が見込んでいるアプローチと整合的である場合、あるいはその両方である場合）と十分に整合的でないと考えている。したがって、IFRS-IC がこの 2 つの項の原則をより適切に整合させるよう審議することをコメントすることでどうか。
29. その際、本解釈指針の第 11 項で示されているベンチマーク（すなわち、企業は、集合的なアプローチの方が不確実性の解消についてのより適切な予測を提供するのかどうか）は、概念フレームワークで示されている財務報告の目的に関する記述（概念フレームワーク 0B3 項）と概ね整合的と考えられることから、これを基礎として、第 12 項の記述を修正する方法が考えられる。

**論点 4：税務当局の調査についての仮定並びに事実及び状況の変化の影響**

**（論点の背景）**

30. 企業が報告した金額を税務当局が調査する可能性(detection risk)を課税所得等に反映すべきか否かについて、見解にばらつきがあるとの意見が寄せられていた（BC11 項）。



**(本解釈指針案における提案内容)**

31. 本解釈指針案は、企業に、税務調査の権限を有する当局が企業の課税所得等を調査すること、及び調査を行う際に関連するすべての情報についての十分な知識を有していると仮定することを提案している（第13項）。
32. 本解釈指針案は、事実及び状況が変化した場合は、判断及び見積りを見直すことも提案している。新たな情報により、税務当局が不確実な税務処理を認める可能性がもはや高くなかった（例えば、時効により、税務当局の調査可能期間が満了する場合）と結論付ける場合には、これを会計処理に反映する（A1項からA2項）。
33. また、税務当局が明示的又は暗示的に企業の税務処理を認めた場合、これは新たな事実と考えられるため、これを会計処理に反映する。（A3項からA6項）

**(提案の根拠)**

34. IFRS 解釈指針委員会は、IAS 第12号の第46項から第47項により、制定されているか又は実質的に制定されている税法に基づいて税金負債又は税金資産の金額を測定することが要求されていること等を勘案し、上記提案を行っている（BC12項）。

**【IAS 第12号】**

測定

- 46 当期及び過去の期間の当期税金負債（資産）は、報告期間の末日までに制定され又は実質的に制定されている税率（及び税法）を使用して、税務当局に納付（又は税務当局から還付）されると予想される額で算定しなければならない。
- 47 繰延税金資産及び負債は、報告期間の末日までに制定され、又は実質的に制定されている税（及び税法）に基づいて、資産が実現する期又は負債が決済される期に適用されると予想される税率で算定しなければならない。

**(コメントの方向性 (案))**

35. 次の理由から、本解釈指針案の提案に同意することが考えられる。
  - (1) 課税所得等は、制定されているか又は実質的に制定されている税法に準拠すべきであること
  - (2) 税務当局によって調査又は発見されないリスクを織り込む場合、恣意的な運用がなされる可能性があること
  - (3) 税務当局が明示的又は暗示的に企業の税務処理を認めた場合、これは新たな事実と考えられること

## 論点 5 : 開示

### (本解釈指針案における提案内容)

36. 本解釈指針案は、開示について、以下の提案を行っている。

- (1) 課税所得等を決定するための会計方針を適用する過程で行った判断を、IAS 第 1 号「財務諸表の表示」の第 122 項に従って開示すべきかどうかを決定しなければならない (第 19 項)。

#### 【IAS 第1号】

##### 会計方針の開示

122 企業は、重要な会計方針又は他の注記とともに、見積りを伴う判断 (第 125 項参照) とは別に、経営者が当該企業の会計方針を適用する過程で行った判断のうち、財務諸表に計上されている金額に最も重要な影響を与えているものを開示しなければならない。

37. 本解釈指針案は、IAS 第 1 号の第 122 項に従って会計処理を決定する際に行った判断を開示する可能性があるものの例として、以下の項目を提示している (第 19 項)。

- (1) 不確実な税務処理を集合的に考慮すべきかどうか (第 11 項に関連)
- (2) 税務当局が不確実な税務処理 (グループ) を認める可能性が高いかどうか (第 14 項に関連)
- (3) 税務当局が不確実な税務処理 (グループ) の影響を反映する際に利用した見積方法の選択 (第 16 項に関連)

38. また、本解釈指針案では、企業は、IAS 第 1 号の第 125 項から第 129 項に従って、課税所得等を決定する際に使用した仮定及びその他の見積りに関する情報を開示するか否かを決定するとされている (第 20 項)。

39. さらに、税務当局が不確実な税務処理 (グループ) を認める可能性が高いと考えられる場合には、税務処理に関する不確実性の潜在的な影響は財務諸表に反映されないが、その潜在的な影響を IAS 第 12 号の第 88 項に従って税金に関連する偶発事象として開示するかどうかを決定するとされている。なお、IAS 第 12 号の第 88 項は、税金関連の偶発資産・負債を、IAS 第 37 号 (別紙 2 参照) に従って開示することを要求している (第 21 項)。

#### 【IAS 第12号】

##### 開 示

88 企業は、税金関連の偶発負債及び偶発資産を、IAS 第 37 号「引当金、偶発負債及び偶発資産」に従って開示する。偶発負債及び偶発資産は、例えば、税務当局との未解決の論争から生じることがある。(後略)

**(提案理由)**

40. 不確実な税務処理に関連する可能性のある開示規定は IAS 第 1 号「財務諸表の表示」、IAS 第 12 号及び IAS 第 37 号に定められており、本解釈指針案では、既存の開示規定の目的適合性を強調するとされるとともに、新たな開示規定は設けないこととされた (BC31 項)。

**(ASBJ 事務局による分析)**

41. 上記の整理を踏まえ、次の 2 つの案について、検討を行う。
- (1) 案 1：本解釈指針案の提案を支持する。
  - (2) 案 2：不確実な税務処理に関する開示要求を具体的にすることを提案する。  
(この点、開示要求を新たに追加することは想定していない。)

**案 1：本解釈指針案の提案を支持する**

42. 本解釈指針案では、不確実な税務処理について個別的な開示要求を定めていないが、図表 2 のとおり、財務諸表における認識において重要な判断がある場合 (税務当局が不確実な税務処理を認める可能性が高くない場合)、IAS 第 1 号において開示要求が定められているほか、財務諸表に認識されていない偶発事象 (税務当局が不確実な税務処理を認める可能性が高い場合) についても IAS 第 37 号において比較的広範な開示要求が定められている。
43. このため、本解釈指針案において対象としている不確実な税務処理に関する取扱いについて、特に追加すべき開示要求はなく、新たな開示要求を設けないとする本解釈指針案の提案に特段コメントしないことが考えられる。

**案 2：不確実な税務処理に関する開示要求を具体的にすることを提案する**

44. 本解釈指針案では、不確実な税務処理について、一般的な開示要求 (IAS 第 1 号及び IAS 第 37 号) を参照しているのみで、個別的な開示要求が定められていない。このため、本解釈指針案における開示要求では、個別具体性に欠けるという指摘がある。
45. 具体的には、次の指摘がされている。
- (1) IAS 第 1 号第 122 項に基づく開示要求については、本解釈指針案の第 11 項、第 14 項、第 16 項で要求されている判断に関する事項が開示され得るかもしれない (might be disclosed) とされているのみであり、要求事項としては十分に明確でない。
  - (2) IAS 第 1 号第 125 項から第 129 項に基づく開示要求については、「企業は、

前提条件等に関する情報を開示すべきか否かについて判断しなければならない(an entity shall also determine whether it should disclose information about the assumptions…)とされているほか、「企業が当該判断を IAS 第 1 号の第 125 項から第 129 項に準拠して行う(an entity makes this determination)」とされており、開示要求の性質が明確でない。

- (3) IAS 第 37 号に基づく開示要求は、偶発事象一般について定められたものであり、本解釈指針案が対象としている不確実な税務処理の影響について個別的に定められたものでない。このため、IAS 第 37 号の開示要求の解釈によって、異なる開示がされる可能性がある。

46. このため、たとえば、次のような開示要求を提案することが考えられる。

- (1) 税務当局が不確実な税務処理を認める可能性が高くないと考えられる場合
- ① IAS 第 1 号 第 122 項に基づく開示要求について、「企業は、本解釈指針案の第 11 項、第 14 項、第 16 項で要求されている判断に関する事項が重要である場合、これについて開示を行わなければならない(an entity shall disclose…)」とする。
  - ② IAS 第 1 号 第 125 項から第 129 項に基づく開示要求について、「企業は、見積りにおいて使用した前提条件について、IAS 第 1 号の第 125 項から第 129 項に基づき、判断を行ったうえで、重要である場合、これについて開示しなければならない」とする。
- (2) 税務当局が不確実な税務処理を認める可能性が高いと考えられる場合
- ① IAS 第 37 号に基づく開示要求について、不確実な税務処理の影響に関する開示要求としてより具体的になるように、開示要求を定める（但し、開示要求を新たに追加することは想定していない。）

### (コメントの方向性 (案))

47. 本資料 44 項及び第 46 項に記載した理由から、案 2 に基づき、コメントしてはどうか。

## 論点 6：経過措置

### (本解釈指針案における提案内容)

48. 本解釈指針案は、本解釈指針案の適用開始時に、次のいずれかにより適用することを要求している (B2 項)。

- (1) 比較情報を修正せず、本解釈指針案の適用開始の累積的影響を、本解釈指

針案の適用開始日を含む事業年度の利益剰余金期首残高又は資本の他の適切な内訳項目に認識する。適用開始日は、本解釈指針案を最初に適用する日であり、事業年度の期首でなければならない。

- (2) IAS 第8号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」に従って表示される過去の報告期間のそれぞれに遡及適用する。これは、企業が必要な情報を有しており、その情報が事後的判断を使用せずに利用可能である場合に認められる。

49. 企業はまた、いずれの移行方法を適用したのかを開示することが要求されている。

#### (提案理由)

50. 本解釈指針案では、事後的判断を用いずに IAS 第8号の一般的な規定に従って完全遡及適用することが不可能であるケースが多いと考えられることから、比較情報を修正せずに、本解釈指針案の適用開始の累積的影響を、本解釈指針案の適用開始日を含む事業年度の利益剰余金期首残高又は資本の他の適切な内訳項目に認識することが提案されている。ただし、事後的判断を用いずに完全遡及適用を行うのに必要な情報を企業が有している場合には、完全遡及適用を認めるべきであるとされている (BC32 項)。

#### (コメントの方向性 (案))

51. 不確実な税務処理に関する会計処理は、多くの見積りを伴う分野であり、見積りの不確実性も高いため、完全遡及適用を義務付けた場合は、事後的判断を用いるリスクが非常に高くなると考えられる。したがって、事後的判断を伴わない場合に限って遡及適用を認めるとする本解釈指針案の提案を原則として支持する。
52. 但し、事後判断を伴わずに見積りが可能である状況があるかについて疑問があるため、この点について指摘することが考えられる。
53. また、提案されている考え方は初度適用企業にも同様と考えられることから、仮に提案されている経過措置を設ける場合、初度適用企業に対して、同様の経過措置を設けることを提案することが考えられる。

### III. 当委員会の対応 (案)

54. 上記の分析を踏まえ、別添のコメント・レターを提出することでどうか。

#### ディスカッション・ポイント

本解釈指針案における提案に対するコメントの方向性 (案) 及びコメント・ター案について、ご質問やご意見があればお伺いしたい。

以上

(別紙1)

本解釈指針案における質問事項

質問1——本解釈指針案の範囲

本解釈指針案は、法人所得税務処理に関する不確実性がある状況における当期及び繰延税金負債・資産の会計処理に関するガイダンスを示している。こうした不確実な税務処理は、IAS第12号「法人所得税」に従って当期及び繰延税金負債・資産の認識及び測定を行うために使用される課税所得（税務上の欠損金）、税務基準額、税額控除又は税率に影響を与える可能性がある。

本解釈指針案の範囲の提案に同意するか。同意しない場合、理由は何か、また、どのような代替案を提案するか。

質問2——法人所得税務処理に関する不確実性の影響を、どのような場合に、また、どのように、課税所得（税務上の欠損金）、税務基準額、税務上の繰越欠損金、繰越税額控除及び税率の算定に含めるべきか

本解釈指針案は、企業が法人所得税申告書において使用したか又は使用を計画している不確実な税務処理（又は不確実な税務処理のグループ）を課税当局が認める可能性が高いかどうかを検討することを企業に要求している。

税務当局が不確実な税務処理を認める可能性が高いと企業が結論を下す場合には、本解釈指針は、課税所得（税務上の欠損金）、税務基準額、税務上の繰越欠損金、繰越税額控除及び税率を、法人所得税申告に記載した税務処理と整合的に決定することを企業に要求している。

税務当局が不確実な税務処理を認める可能性が高くはないと企業が結論を下す場合には、本解釈指針は、課税所得（税務上の欠損金）、税務基準額、税務上の繰越欠損金、繰越税額控除及び税率を算定する際に、最も可能性の高い金額又は期待値を使用することを企業に要求している。使用する方法は、不確実性の解消についてのより適切な予測を提供すると企業が判断する方法とすべきである。

不確実性の影響を、どのような場合に、また、どのように、課税所得（税務上の欠損金）、税務基準額、税務上の繰越欠損金、繰越税額控除及び税率の算定に含めるべきかに関しての本解釈指針案の提案に同意するか。同意しない場合、理由は何か、また、どのような代替案を提案するか。

質問3——不確実な税務処理を集合的に考慮すべきかどうか

本解釈指針案は、課税所得（税務上の欠損金）、税務基準額、税務上の繰越欠損金、繰越税額控除及び税率を決定するために、不確実な税務処理のそれぞれを独立に考慮すべきなのか、それとも、いくつかの不確実な税務処理を一緒に考慮すべきなのかを、判断を用いて決定することを企業に要求している。

不確実な税務処理を集合的に考慮すべきかどうかの決定に関しての本解釈指針案の提案に同意するか。

同意しない場合、理由は何か、また、どのような代替案を提案するか。

質問 4——税務当局の調査についての仮定並びに事実及び状況の変化の影響

本解釈指針案は、企業に、報告された金額を調査する権限を有する税務当局は当該金額を調査するであろうと仮定し、当該調査を行う際にすべての関連性のある情報についての十分な知識を有しているであろうと仮定するよう要求している。

本解釈指針案は、事実及び状況が変化した場合には判断及び見積りを見直すことも企業に要求している。例えば、新たな情報により、税務当局が不確実な税務処理を認める可能性がもはや高くなかったことが示されていると企業が結論を下す場合には、企業はこの変化を会計処理に反映すべきである。税務当局が報告された金額を調査できる期間の満了は、状況の変化の一例となる。

税務当局の調査についての仮定並びに事実及び状況の変化についての本解釈指針案の提案に同意するか。同意しない場合、理由は何か、また、どのような代替案を提案するか。

質問 5——その他の提案

開示

本解釈指針案は、新たな開示要求を導入していないが、IAS 第 1 号「財務諸表の表示」の第 122 項及び第 125 項から第 129 項、IAS 第 12 号の第 88 項及び IAS 第 37 号「引当金、偶発負債及び偶発資産」における現行の開示要求の目的適合性を強調している。

経過措置

本解釈指針案は、企業がその規定を最初に適用する報告期間の期首において、比較情報は修正せずに、適用開始の累積的影響を利益剰余金又は他の適切な資本の内訳項目に認識することによって規定を適用することを企業に要求している。完全遡及適用は、事後的判断を使用しないで行うことができる場合には認められる。

開示及び経過措置についての本解釈指針案の提案に同意するか。同意しない場合、理由は何か、また、どのような代替案を提案するか。

## 関連する基準等

### 【IAS 第1号「財務諸表の表示」】

#### 財政状態計算書

##### 財政状態計算書に表示すべき情報

54 財政状態計算書には、次の金額を表す項目を掲記しなければならない。

- (l) 引当金
- (n) IAS 第12号「法人所得税」に基づく当期税金に係る負債及び資産
- (o) IAS 第12号に基づく繰延税金負債及び繰延税金資産

#### 会計方針の開示

122 企業は、重要な会計方針又は他の注記とともに、見積りを伴う判断(第125項参照)とは別に、経営者が当該企業の会計方針を適用する過程で行った判断のうち、財務諸表に計上されている金額に最も重要な影響を与えているものを開示しなければならない。

#### 見積りの不確実性の発生要因

125 企業は、報告期間の末日における、将来に関して行う仮定及び見積りの不確実性の他の主要な発生要因のうち、翌事業年度中に資産及び負債の帳簿価額に重要性のある修正を生じる重要なリスクがあるものに関する情報を開示しなければならない。当該資産及び負債に関して、注記には次の事項の詳細を記載しなければならない。

- (a) その内容
- (b) 報告期間の期末日現在の帳簿価額

126 資産及び負債の中には、その帳簿価額を算定する際に、不確実な将来の事象が報告期間の末日において当該資産及び負債に与える影響の見積りが必要となるものがある。例えば、直近に観察された市場価格が存在しない場合には、測定のために将来志向の見積りが必要となるものがある。有形固定資産の各種類の回収可能価額、技術的陳腐化が棚卸資産に与える影響、進行中の係争の将来の結果に左右される引当金、及び年金債務などの長期従業員給付債務などである。これらの見積りには、キャッシュ・フロー又は割引率に対するリスク調整、給与の将来の変動及び他のコストに影響を与える価格の将来の変動などの項目に関する仮定が必要となる。

127 第125項に従って開示される仮定及びその他の見積りの不確実性の発生要因は、経営者の最も困難な、主観的又は複雑な判断が必要となる見積りに関連するものである。不確実性の将来における考え得る解決に影響を与える変数や仮定の数が多くなれば、経営者の判断はより主観的で複雑となり、資産及び負債の帳簿価額への重要性のある修正の可能性も、通常はそれによって増大する。

128 第125項の開示が、翌事業年度中に帳簿価額が大きく変動する可能性がある重要なリスクを伴



う資産及び負債について要求されない場合がある。それは、報告期間の末日現在で、同一の資産又は負債についての活発な市場における相場価格に基づく公正価値で測定されている場合である。こうした公正価値は翌事業年度中に大きく変動する可能性があるが、当該変動は、報告期間の末日現在の仮定又はその他の見積りの不確実性の発生要因から生じるものではない。

129 企業は、第 125 項の開示を、経営者が将来について及び見積りの不確実性の発生要因について行う判断を財務諸表利用者が理解するのに役立つ方法で表示する。提供される情報の内容と範囲は、仮定の内容及びその他の状況に応じて変わってくる。企業が行う開示のタイプの例として、次のようなものがある。

- (a) 仮定又はその他の見積りの不確実性の内容
- (b) 帳簿価額の、その計算の基礎となる方法、仮定及び見積りに対する感応度（その感応度の理由を含む）
- (c) 不確実性についての予想される解決、及び翌事業年度中に合理的に生じる可能性のある結果の範囲（影響を受ける資産及び負債の帳簿価額に関して）
- (d) 当該資産及び負債に関する過去の仮定について行った変更の説明（その不確実性が未解消のままである場合）

#### 【IAS 第12号】

##### 当期税金負債及び当期税金資産の認識

12 当期及び過去の期間に係る当期税金は、未納額の範囲で負債として認識しなければならない。当期及び過去の期間について支払済みの額がそれらの年度の税額を超える場合には、当該超過額は資産として認識しなければならない。

##### 開示

88 企業は、税金関連の偶発負債及び偶発資産を、IAS 第37号「引当金、偶発負債及び偶発資産」に従って開示する。偶発負債及び偶発資産は、例えば、税務当局との未解決の論争から生じる場合がある。同様に、報告期間後に税率又は税法の変更が制定又は発表された場合には、企業は、当該変更が当期税金資産・負債及び繰延税金資産・負債に及ぼす重要な影響を開示する（IAS 第10号「後発事象」参照）。

#### 【IAS 第37号】

##### 開示

84 企業は、引当金の種類ごとに次の事項を開示しなければならない。

- (a) 期首と期末における引当金の帳簿価額
- (b) 当期中の引当金増加額（既存の引当金の増加も含む）

- (c) 当期中に使用した金額（発生し、引当金と相殺した額）
- (d) 当期中に未使用で取り崩した金額
- (e) 当期中に割引後の金額について時の経過により生じた増加額及び割引率の変更の影響額

比較情報は要求されない。

85 企業は引当金の種類ごとに、次の事項を開示しなければならない。

- (a) 債務の内容についての簡潔な説明及びそれにより生じる経済的便益の流出が見込まれる時期
- (b) 当該流出の金額又は時期についての不確実性の指標。適切な情報を提供するために必要な場合には、企業は、第48項で扱っている将来の事象に関する重大な仮定について開示しなければならない。
- (c) 予想される補填の金額（その予想される補填について認識した資産の金額を記述）

86 決済における流出の可能性がほとんどない場合を除き、企業は、報告期間の末日における偶発負債の種類ごとに、偶発負債の内容についての簡潔な説明を開示し、実務上可能な場合には、次の事項も開示しなければならない。

- (a) 偶発負債の財務上の影響の見積額（第36項から第52項に基づいて測定）
- (b) 流出の金額又は時期に関する不確実性の指標
- (c) 補填の可能性

87 どの引当金又は偶発負債が一つの種類を構成するものとして合算できるのかを決定する際には、当該各項目の性質が十分に類似していて、それらについての単一の記載で第85項(a)及び(b)並びに第86項(a)及び(b)の開示要求が満たされるのかどうかを考慮する必要がある。したがって、異なる製品の保証に係る金額を単一の種類の引当金として扱うことが適切となる場合もあるが、通常保証に係る金額と訴訟手続の対象となっている保証の金額とを単一の種類として扱うことは適切ではない。

88 引当金と偶発負債が同じ状況の組合せから発生している場合には、企業は、第84項から第86項で要求している開示を、引当金と偶発負債との関連性を示すような方法で行う。

89 経済的便益の流入の可能性が高い場合には、企業は報告期間の末日における偶発資産の簡潔な内容を開示するとともに、実務上可能なときには、偶発資産の財務上の影響の見積額（第36項から第52項で引当金について示した原則を用いて測定）を開示しなければならない。

90 偶発資産の開示は、収益が発生する可能性の徴候であるという誤解を与えるのを避けることが重要である。

- 91 第86項及び第89項で要求している情報を、開示が実務上不可能であるとの理由で開示していない場合には、その旨を記述しなければならない。
- 92 極めて稀な場合において、第84項から第89項で要求している情報の一部又は全部を開示すると、引当金、偶発負債又は偶発資産の対象事項についての他者との係争における企業の立場が著しく不利になると予想できることがある。このような場合には、企業は当該情報を開示する必要はないが、係争の全般的な内容を、情報を開示しなかった旨及びその理由とともに、開示しなければならない。

### 【概念フレームワーク】

#### 財務諸表の構成要素の認識

##### 資産の認識

- 4.44 資産は、将来の経済的便益が企業に流入する可能性が高く、かつ、信頼性をもって測定できる原価又は価値を有する場合に、貸借対照表に認識される。
- 4.45 当該会計期間以降に経済的便益が企業に流入することが見込まれない支出が発生した場合には、貸借対照表に資産は認識されない。その代わりに、このような取引は損益計算書において費用として認識される。この取扱いは、支出を発生させた経営者の意図が企業の将来の経済的便益を生み出すこと以外のものであったこと、又は経営者が判断を誤ったということの意味するものではない。その意味するところは、経済的便益が当該会計期間以降に企業に流入することについての確実性の程度が、資産の認識を保証するには不十分であるということだけである。

##### 負債の認識

- 4.46 負債は、現在の債務を決済することによって経済的便益を有する資源が企業から流出する可能性が高く、かつ、決済される金額が信頼性をもって測定できる場合に、貸借対照表に認識される。実務上、相互に同程度に未履行の状態にある契約に基づく債務（例えば、注文したが未だ受領していない棚卸資産に関する負債）は、一般に、財務諸表に負債として認識されない。しかし、このような債務は、負債の定義を満たす可能性があり、特定の状況において認識規準が満たされるならば、認識に適格となり得る。このような状況では、負債の認識は、必然的に関連する資産又は費用の認識を伴うことになる。

以 上