

税効果会計(繰延税金資産の回収可能性) に関するアンケートの概要

2014年8月8日(金)



経団連経済基盤本部

アンケート調査の概要

1. 目的

- ◆ 監査委員会報告66号(繰延税金資産の回収可能性)の検討を進めるために、連結でIFRS・米国基準を適用する企業の連結実務を調査する。

2. 調査対象

- ◆ IFRS財団アジア・オセアニアオフィス/FAS研究会に協力いただき、IFRS適用企業(予定企業も含む)/米国基準適用企業合計57社(IFRS適用企業31社、米国基準適用企業26社)にアンケートを送付。38社(IFRS適用企業21社、米国基準適用企業17社)より回答を得た。(回答率:66.7%)

3. 質問項目

- ◆ 単体(日本基準)から連結(IFRS/米国基準)を作成するにあたり、繰延税金資産の回収可能性の判断の再評価・連結調整を行っているか?(自由記述方式)
 - I.繰延税金資産の回収可能性の判断基準(66号の5分類から変更しているか?)
 - II.課税所得の見積り(66号の「5年」の目安から変更しているか?)
 - III.繰延税金資産の回収可能性の閾値(「可能性が高い」から変更しているか?)
 - IV.その他

I.繰延税金資産の回収可能性の判断基準 (1)

1. 連結において、単体での回収可能性の判断を、原則としてそのまま連結でも活用している企業もあったが、単体における判断をベースとして必要に応じて連結調整を行っている企業が多かった。

<各社コメント>

- 日本基準の方が、IFRSに比較して回収可能性の判断基準が厳しく、連結の回収可能性の判断で、単体とは異なったファクターを考慮することはない。
- 66号に準拠することは、日本基準と原則的な考え方に相違がないIFRSにおいて、実務に適した方法であり、連結でも単体の判断をそのまま用いている。
- 連結上は、連結ベースでの繰延税金資産のスケジューリングを作成し、66号ベースの単体の判断に修正の必要がないことを確認するに留めている。
- 概ね単体66号に準拠しているが、スケジューリング不能な将来減算一時差異については、66号とIFRS/米国基準との考え方に差異があるため、連結で調整している。(同様の回答多数/スライド4参照)
- 概ね単体66号に準拠しているが、欠損金を抱える国内子会社については、再確認している。単体(66号)では、過去3期連続して欠損金が発生している企業は回収可能性無しと判断されるが、連結上は、将来の課税所得を見積り、欠損金使用期限までに欠損金を使用できる所得が見込めれば、回収可能性ありと判断し、評価性引当額を取り崩す。(同様の回答多数/スライド5参照)

I.繰延税金資産の回収可能性の判断基準(2)

2. 少数ではあるが、連結においては、66号の会社分類に依拠するのではなく、IFRS/米国基準の規定をベースとした判断を行っている企業もあった。

<各社のコメント>

- 連結では、現在・将来の様々な要因を勘案して、回収可能性を判断している。将来の課税所得の予測に当たっては、過去の業績推移も考慮するが、66号のような、業績の安定性や重要性のある欠損金の有無といった指標で、将来の課税所得の見積年数を判断していない。
 - 会社に将来にわたる安定的な収益力が認められれば、一時差異のスケジューリングについて、詳細な検討を行わずに、「more likely than not」「probable」の考え方に則って、繰延税金資産を計上している。
 - 米国基準においては、規定どおり、「将来加算一時差異の解消」「将来の課税所得」「タックスプランニング」等を勘案して回収可能性を判断している。
3. 単体の段階から、連結(米国基準)の考え方を加味して、回収可能性の判断を行っている企業もあった。

<各社のコメント>

- 単体の回収可能性の判断の際に、過去の実績だけではなく、将来の課税所得の面からも検討することで、連単同時に回収可能性の判断をしている。
- 例えば、会社分類3の企業で、「将来の合理的な見積可能期間」が「概ね5年」という規定があるが、当社グループでは、一律に5年ではなく、予算や中期経営計画として通常管理している期間としており、5年よりも短い企業が多い。

I.繰延税金資産の回収可能性の判断基準(3) スケジューリング不能な将来減算一時差異 ～連結での調整項目①～

概要

- 66号のスケジューリング不能な将来減算一時差異の規定(会社分類1・2)について、連結上は、将来の課税所得の見込み、一時差異の実現可能性等をより実態に応じて判断し、調整を行ったケースが多く見られた。

各社のコメント→ その他コメントは、Appendix1を参照のこと。

- 単体では、会社分類2に分類され、スケジューリング不能な将来減算一時差異については、日本基準では、繰延税金資産を計上していないが、連結では将来の課税所得を利用できる可能性が高いと判断される範囲内で繰延税金資産を認識している。
- 単体で会社分類1に分類される会社において、企業として処分見込みが無い資産についてのスケジューリング不能な将来減算一時差異(売却予定のない土地の評価損/継続保有が前提である株式の評価損等)について、単体日本基準上繰延税金資産を計上しているが、連結では繰延税金資産を計上していない。

66号の議論においても、実態に応じた判断を行う観点も踏まえ、スケジューリング不能な将来減算一時差異のあり方を、よく検討していただきたい。

I.繰延税金資産の回収可能性の判断基準(4) 税務上の繰越欠損金の取扱い ～連結での調整項目②～

概要

- 66号(会社分類4・5)では「重要な税務上の繰越欠損金」の有無で会社分類を行っているが、連結上は、将来の課税所得を適切に見積もることにより、繰延税金資産の金額を調整しているケースが多く見られた。

各社のコメント→その他のコメントは、Appendix 2を参照のこと。

- 単体では、重要な繰越欠損金が存在するため会社分類4とされ、翌期1年分の課税所得見込みの税効果を認識した。一方、連結では、子会社の将来利益計画に基づき、繰越欠損金を使える見込みが高いと判断できたことから、当時の中期計画4年分の課税所得見込みによる税効果を認識した。
- 単体では、3期連続して繰越欠損金が発生している子会社について、会社分類5とされるため、回収可能性無しと判断しており、連続して所得が発生しても、繰越欠損金が解消するまで回収可能性無しと判断している。一方、連結では、将来の課税所得を見積り、欠損金使用期限までに欠損金を使用できる所得が見込まれば、回収可能性ありと判断する。

66号の議論においても、実態に応じた判断を行う観点も踏まえ、「重要な税務上の繰越欠損金」に基づく会社分類(4・5)のあり方を、よく検討していただきたい。

Ⅱ.課税所得の見積年数

概要

- 連結においても、単体(66号)の「1年」「5年」という課税所得の見積年数をベースとする企業が多い。一方で、連結において、課税所得の見積年数の見直しを行っている企業もあることが分かった。

各社のコメント

- 単体の方が保守的な見積りが出来るので、連結において、見積年数を見直していない。
- 親会社に十分な課税所得があり、子会社でも重要な欠損金が無いため、見直していない。
- 米国基準上、「見積年数3年」という実務慣行等を参考に見積年数を決定している。
- 解消が長期にわたる将来減算一時差異について、連結では、解消期間における課税所得をベースとして回収可能性を判断している。
- 税務上の繰越欠損金が発生した場合に、連結においては、繰越期間(日本であれば9年)に応じた課税所得を見積もって、回収可能性を判断している。
- 66号に規定されている年限以上にタックスプランニングを行っている企業については、IFRSにおいて追加的な検討を行い、課税所得の見積り年数を追加している。
- 会社分類3及び4但しに該当し、見積年数5年とした国内子会社におけるスケジューリング可能な一時差異について、監査人から、連結IFRS/米国基準上は、5年以上の見積もりが可能と指摘されたことがある。

66号の議論において、繰越欠損金と課税所得の見積りとの関係、解消が長期にわたる将来減算一時差異に係る課税所得の見積りのあり方等についても、検討いただきたい。

Ⅲ.繰延税金資産の回収可能性の閾値

概要

- 基本的に、日本基準(「可能性が高い」と、IFRS/米国基準(probable/more likely than not)の閾値の規定の違いに起因して、回収可能性の判断に違いを設けている(明示的に定量的な差異を設けている)企業はなかった。

各社のコメント

- 閾値の規定の違いに起因して、例えば、単体で回収可能性なしと判断した項目を、連結では回収可能性ありと判断したケースは無い。また、日本基準であれIFRSであれ、確率評価は行っていない。
- 概念上は、IFRS/米国基準では回収可能性が50%の場合に、日本基準上はさらに可能性が高い場合(例えば、80%の場合)に回収可能性がある整理することは可能だが、実務上はこのような定量的な数値で表すことは困難であり、可能性が「高い」「低い」の2択での判断を行うことが一般的な実務であると認識している。このような考え方に基づけば、日本基準とIFRSとで会社として行う判断は同一であり、閾値の見直しは不要。

IV.その他(自由記述)

- ◆ 66号を原則主義的なIFRSや米国基準の考え方に極力整合させるべきとのコメントが多かった一方で、66号のような指針を残すべきとのコメントもあった。

<IFRSや米国基準の考え方に整合させるべき旨のコメント>

- スケジューリング不能な一時差異の取扱いなど、日本基準とIFRSの考え方に大きな隔たりがあり、税効果会計の計算を別個に2度行っているような感覚だ。事務負担が大きい。
- 一部の子会社や関連会社では、課税所得が見込めるにも関わらず、66号の会社分類(会社分類5)により、繰延税金資産を計上していないケースが散見される。会社の実態をより適正に表すために、米国基準/IFRSに整合した基準の開発をお願いしたい。
- 実際にタックスプランニングは、税制上の欠損金繰越期間をベースに行っており、「1年」「5年」は何の意味も持たない。日本基準とIFRSとで見積期間が異なることで、社内制度やセグメント業績への反映が煩雑になる。
- 基本的に細かい数値は、廃止した方がよい。企業が合理的な回収可能期間や閾値を設定し、適切に開示すれば、極端なケースは発生しない。

<66号の存置、限定的な改善に留めるべき旨のコメント>

- IFRSでは、詳細な規定が無いため、監査法人の判断に左右される要素が大きい。
- 作成者にとって、客観的或いは検証可能な事実を用いて判断できる指針を提供している66号が存続するほうが、回収可能性の妥当性を客観的に説明することができ、有益だ。
- 単体日本基準における繰延税金資産の回収可能性の判断において、業務の安定性・効率性の観点から、何らかの形でルールを残すことが考えられる。

まとめ

- ◆アンケートの結果、連結(IFRS/米国基準)の繰延税金資産の回収可能性の判断は、概ね、単体(日本基準)をベースとしている企業が多いことが分かった。一方で、以下の項目については、連結での調整(見直し)を行っているケースがあることが分かった。
 - スケジューリング不能な将来減算一時差異の取扱い
 - 「重要な税務上の繰越欠損金」に基づく会社分類(4号・5号)
 - 繰越欠損金に係る将来減算一時差異の回収可能性に係る課税所得の見積期間
 - 解消が長期にわたる将来減算一時差異の回収可能性に係る課税所得の見積期間
 - 欠損金の繰越期間等に基づくタックスプランニングを考慮した場合の、課税所得の見積期間の見直し
- ◆これらの点を考慮して、企業の実態に即し、コスト・ベネフィットに見合った66号ルール改訂の検討をお願いしたい。

Appendix1 –スケジューリング不能な一時差異に関連するその他コメント

- 金融商品の減損等に係る将来減算一時差異のうち、一時差異が解消する時期が明確でないものについては、日本基準では繰延税金資産を計上していないが、IFRSでは将来の課税所得を利用できる可能性が高いと判断される範囲内で繰延税金資産を認識している。
- 単体決算上、上場株式、非上場株式、関係会社株式に係る将来減算一時差異について、売却等の意思決定はなされていないため、スケジューリング不能と判断している。一方、連結米国基準上は、将来の課税所得が見込まれるため、回収期限に関係なく、単体の評価性引当額を取り崩して繰延税金資産を計上している。
- 単体において、スケジューリング不能な将来減算一時差異として繰延税金資産を計上していない場合において、連結では、66号の2号会社であれば、「more likely than not」基準に基づいて、再度判断を行う。一方、3号～5号会社であれば、繰延税金資産の追加計上の要否を追加で判定することは無い。
- 日本基準では66号により、スケジュール不能な将来減算一時差異について、評価性引当額を計上しているが、米国基準では、積極的・消極的証拠を勘案の上、回収可能と判断し、単体の評価性引当額を取り崩すことがある。但し、収益計画などの見積り要素が大きくなるため、監査人との協議で非常に苦労している。特に、長期の見積りでは一定の仮定を置くことになるが、その妥当性・合理性についての疎明が必要となり、監査人との協議に多くの時間を費やす。

Appendix2－税務上の繰越欠損金の取扱いに関連するその他コメント

- 66号の会社分類上、それまでぎりぎり会社分類2となっていた国内子会社があるが、繰越欠損金が発生し、会社分類4となった。そのため1年を超えて回収される繰延税金資産を取り崩すことになったが、IFRS連結決算上では、1年のみしか課税所得を見積もれないのは合理性を欠くため、これを取り消すことを検討した。
- 会社設立後、立ち上げ期のコスト負担が多いビジネスで、設立後4期は欠損続きであるものの、ビジネス展開は順調で、その後は保守的に見積もっても欠損の解消が予測される国内子会社があった。当該会社の第4期決算で、監査人からの指摘により、66号に基づいて会社区分5として繰延税金資産を計上できないとされたが、連結米国基準上は、最悪のシナリオで期限切れとなる欠損金を除き、回収可能性ありと取り扱った例があった。第5期も、単体では引き続き繰延税金資産を全額計上できないとされたが、連結米国基準上は、最悪のシナリオでも期限内に全て回収可能と判断し、繰延税金資産を全額計上した。
- 過年度に一過性の欠損を計上し、その後の年度で恒常的に所得を計上していたケースにおいて、各社の単体財務諸表において一部回収可能性なしと判断していたが、米国連結財務諸表上は、全額回収可能性ありと判断したことがある。
- 66号において会社区分4とされた企業については、単体では翌期の見込み範囲内で繰延税金資産の計上が可能だが、連結米国基準上は、旧SFAS109の要件に基づき、過去3年間の所得の累積額が赤字の場合には、繰延税金資産は0としている。

本件に関する問い合わせ先:

(一社)日本経済団体連合会 経済基盤本部

E-mail: kigyo-kaikei@keidanren.or.jp

TEL: 03-6741-0671(浅野)

FAX: 03-6741-0332