

繰延税金資産に対する評価性引当額の性質の検討

A Study on the Nature of Valuation Allowance in Relation to Deferred Tax Assets

杉山 晶子
(Akiko Sugiyama)

繰延税金資産に対する評価性引当額の性質の検討

A Study on the Nature of Valuation Allowance in Relation to Deferred Tax Assets

杉山晶子

序論

1. 評価性引当額の計上状況
2. 評価性引当額計上のメリット
3. 評価性引当額の計上効果

結論

序論

税効果会計を適用した場合に、日本の法人税制の下では将来加算一時差異に比べて将来減算一時差異が認識されるケースが多い。すなわち、将来減算一時差異は、将来において一定の事実が生じることにより法人税法上損金算入の要件を充足し、その期間の法人税等を減額させることが見込まれる額である。将来減算一時差異については繰延税金資産が計上され、当該資産項目は将来減算一時差異が解消されるときに課税所得を減少させ、税金負担を軽減することができることから、貸借対照表に資産として計上される。したがって、繰延税金資産の回収可能性の判断は、税効果会計基準の適用にさいして最も重要な事項といえる。

「税効果会計に係る会計基準」によれば、「繰延税金資産については、将来の回収の見込みについて毎期見直しを行わなければならない。(第二、二の2)」とあり、同基準注解において、「繰延税金資産は、将来減算一時差異が解消されるときに課税所得を減少させ、税金負担を軽減することができる」と認められる範囲内で計上するものとし、その範囲を超える額については控除しなければならない。(注5)」とされている。そこで、課税所得を減少させ、税金負担を軽減することができないと判断された額は、繰延税金資産から控除されることとなる。

当該額を繰延税金資産から控除するかどうかは、「収益力に基づく課税所得の十分性」「タックスプランニングの存在」「将来加算一時差異の十分性」を考慮して、十分に検討し、慎重に決定しなければならないとされている(「個別財務諸表における税効果会計に関する実務指針」21項(以下、「個別税効果実務指針」と略す))。また、繰延税金資産の算定に当たり同資産から控除する金額がある場合には、当該金額を注記しなければならないが、そのさいには評価性引当額、回収懸念額等その内容を示す適当な名称を付し控除前の繰延税金資産合計額から一括して控除する形式によることができるとされている(個別税効果実務指針31項)。

したがって、評価性引当額は、課税所得を減少させ税金負担を軽減することができないと判断され繰延税金資産から控除された額である。評価性引当額の金額的重要性

が高い場合には、法人税等調整額に与える影響が大きくなり、結果的に税引前当期純利益と法人税等の対応に影響を及ぼすこととなる。

本稿においては、2009年に実施した「繰延税金資産に対する評価性引当額の計上に関するアンケート調査研究」を参考にしながら、評価性引当額がどのような考え方にもとづいて会計処理がなされているのかについて明らかにすることにより当該項目の性質について検討する。そのさい、監査委員会報告第66号における課税所得の充分性の度合に応じた会社の分類区分を分析の軸とするとともに、事後ヒアリングを実施した4社の調査結果により当該分析を補完している。

＜アンケート調査の概要＞

上記アンケート調査研究の実施方法は、以下に示すとおりである。

対象会社 (財)産業経理協会会員 525社

調査方法 ファクシミリによる質問項目の送付および回収

発送日 2009年8月21日

回収日 2009年9月3日

事前ヒアリング 2社

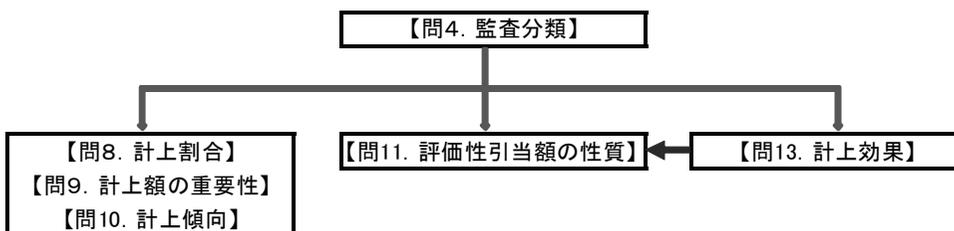
回答会社数 211社

回収率 40%

事後ヒアリング 4社

質問項目ごとの集計結果(杉山[2010]より抜粋)は、本稿末尾に掲載されている。これらの項目のなかから、本稿においては【問4. 監査分類】【問11. 評価性引当額の性質】を中心として、【問8. 計上割合】【問9. 計上額の重要性】【問10. 計上傾向】【問13. 計上効果】を取り上げて分析する。項目間の関係は、「図1.」に示すとおりである。

図1. 分析対象項目の構成図



なお、2009年に繰延税金資産に対する評価性引当額の調査を実施したのは、以下の理由によるものである。すなわち、2008年9月に米国の投資銀行リーマン・ブラザーズが破綻し、これに端を発する国際的な金融危機の影響により日本における経済環境が悪化した。したがって、税効果会計を適用するさいの指標となる会社の将来の課税所得の見積額に変化が生じたことが予測された。将来の課税所得の見積額が下方修正されれば繰延税金資産に対する評価性引当額も増加すると解されることから、当該項目の計上状況に変化がみられるタイミングとなると考えたからである。

1. 評価性引当額の計上状況

監査委員会報告第66号「繰延税金資産の回収可能性の判断に関する監査上の取扱い」（以下「監査委員会報告第66号」と略す）によれば、将来年度の課税所得の見積額による繰延税金資産の回収可能性の判断指針として、以下の例示区分を示すとともに例示区分に応じた取扱いを定めている（監査委員会報告第66号5項）。

（分類1）期末における将来減算一時差異を十分に上回る課税所得を毎期計上している会社

（分類2）業績は安定しているものの、期末における将来減算一時差異を十分に上回る課税所得がない会社

（分類3）業績が安定しておらず、期末における将来減算一時差異を十分に上回る課税所得がない会社

（分類4）重要な税務上の繰越欠損金が存在する会社

（分類4但し書き）重要な税務上の繰越欠損金が非経常的な特別の原因により発生したものであり、それを除けば課税所得を毎期計上している会社

（分類5）過去連続して重要な税務上の繰越欠損金を計上している会社

また、タックスプランニングの実現可能性に関する判断指針についても、監査上の分類区分の例示に応じた取扱いが示されている（監査委員会報告第66号6項）。

上記アンケート調査における【問4. 監査分類】の集計結果によれば、「分類1」および「分類2」に属する会社は55.4%、「分類3」以下に属する会社は合計23.2%である。ここでは、課税所得の十分性に鑑みて、「分類1」とタックスプランニングを含めれば課税所得をほぼ確保できる「分類2」までに属する会社を監査上の「分類区分が上位の会社」とし、「分類3」以下に属する会社を「監査上の分類区分が下位の会社」として分析することとする。

1-1. 監査上の分類区分が上位の会社

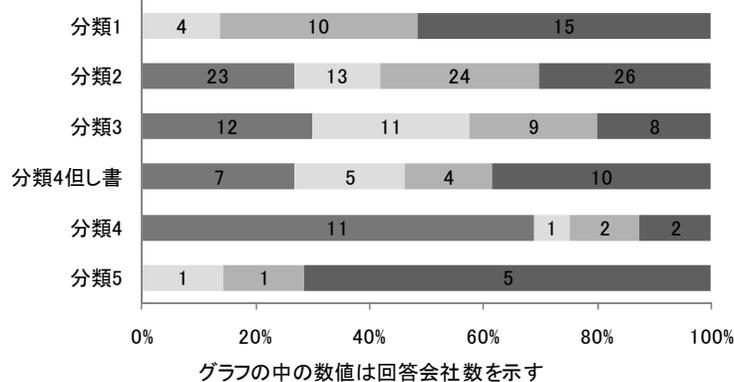
本節においては、【問4. 監査分類】を軸として【問8. 計上割合】【問9. 計上額の重要性】【問10. 計上傾向】との関係を分析することにより、課税所得の十分性と評価性引当額の計上状況について明らかにする。

監査上の区分が上位の会社について、2009年度における評価性引当額の計上傾向および繰延税金資産に対する計上割合を分析したところ、以下の特徴がみられた。すなわち、評価性引当額の計上傾向は、「分類1」の会社については「概ね増加した」とする回答が13.8%でありあまり増加傾向はみられない。「分類2」の会社については「増加した」および「概ね増加した」とする回答が41.9%である。これに対して、原則として繰延税金資産の回収可能性がないものとみなされる「分類5」を除く「監査上の分類区分が下位の会社」については、その57.3%に増加傾向がみられる。このことから、「監査上の分類区分が上位の会社」については、相対的にみて評価性引当額の計上に顕著な増加傾向はみられないといえる（「グラフ1」参照）。

グラフ1 監査分類別評価性引当額の傾向

■ 1.増加した ■ 2.概ね増加した ■ 3.あまり増加しない ■ 4.増加していない

監査分類【問4】



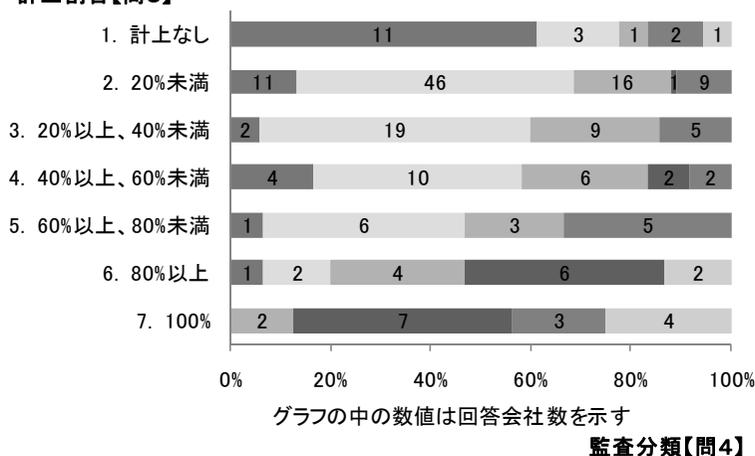
計上の傾向【問10】

また、繰延税金資産に対する評価性引当額の計上割合については、「計上なし」もしくは「20%未満」と回答した会社の70.3%が「監査上の分類区分が上位の会社」である。とりわけ、「分類1」に属する会社についてはその61.1%が「計上なし」と回答しており、「分類2」については55.4%の会社が「20%未満」の評価性引当額の計上にとどまっている（「グラフ2」参照）。したがって、「監査上の分類区分が上位の会社」については、評価性引当額の計上額については顕著な増加傾向がみられず、繰延税金資産に対する計上割合についても20%未満と低い状況にあるといえる。

グラフ2 監査分類別評価性引当額の計上割合

■ 分類1 ■ 分類2 ■ 分類3 ■ 分類4 ■ 分類4但し書 ■ 分類5

計上割合【問8】



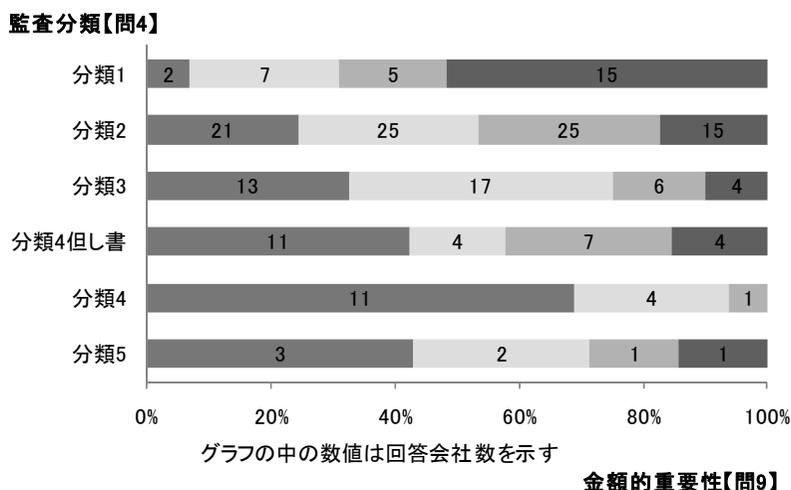
監査分類【問4】

さらに、計上した評価性引当額の金額的重要性については、「重要性大」および「重

「重要性概ね大」と回答した会社は「分類1」では31.0%、「分類2」では53.4%である（「グラフ3」）。監査分類が下がるほど、評価性引当額の金額的重要性は高くなる傾向にあるものの、評価性引当額は法人税等調整額に反映され結果的に当期純損益に影響を及ぼすことから、監査分類が上位の会社にとっても当該項目の金額的重要性は看過できないものと解される。

グラフ3 監査分類別評価性引当額の金額的重要性

■ 1.重要性大 ■ 2.重要性概ね大 ■ 3.重要性概ね小 ■ 4.重要性小



1-2. 監査上の分類区分が下位の会社

「監査上の分類区分が下位の会社」について同様の分析をおこなったところ、以下のことが明らかとなった。すなわち、評価性引当額の計上傾向については、「監査上の分類区分が上位の会社」に比べていずれの分類区分においても増加傾向がみられ、とりわけ「分類4」に属する会社の増加傾向が顕著であり、そのうちの75%が「増加した」ないしは「概ね増加した」と回答している（「グラフ1」参照）。

また、繰延税金資産に対する評価性引当額の計上割合については、「60%以上、80%未満」を計上している会社の5割以上を分類区分が下位の会社が占めており、「80%以上」が8割、「100%」が10割を占めている。これは、繰延税金資産に対して評価性引当額を60%以上計上している会社の約8割を「監査上の分類区分が下位の会社」が占めていることを示している。したがって、「監査上の分類区分が下位の会社」は、評価性引当額の計上額については増加傾向がみられ、繰延税金資産に対する評価性引当額の計上割合も高い状況にあるといえる（「グラフ2」参照）。

さらに、計上した評価性引当額の金額的重要性については、「重要性大」「重要性概ね大」と回答した会社は「分類3」で75.0%、「分類4但し書」で57.7%、「分類4」で93.8%となっている。したがって、「監査上の分類区分が下位の会社」においては、「監査上の分類が上位の会社」に比べて評価性引当額の金額的重要性は相当程度に高くなる傾向にあるといえる（「グラフ3」参照）。

2008年秋以降の世界的な金融危機といわれる経済環境において、課税所得の見積りが下方修正され繰延税金資産の回収可能性にも変化が生じ、2009年度に迎えた決算においては評価性引当額の計上の増加が予測された。アンケート調査の分析結果によれば、評価性引当額の計上状況は監査上の分類区分による違いがみられた。すなわち、「監査上の分類区分が下位の会社」は上位の会社と比べて繰延税金資産に対する評価性引当額の計上の増加傾向が著しく、計上割合・金額ともに重要性が高いことが明らかとなった。

2. 評価性引当額計上のメリット

【問13. 評価性引当額の計上効果】(複数回答可)の集計結果によれば、評価性引当額を計上することのメリットは、「2. 法人税等調整額の適正な表示」が40.3%と最も多いものの、「1. 繰延税金資産の回収可能性の向上」が32.2%、「3. 当期純利益の適正な表示」も30.3%と同程度に選択されている。一方で、22.7%の会社が「4. メリットなし」を選択している。

繰延税金資産に対して評価性引当額を計上することは、法人税等調整額を減少させ、結果的に当期純利益の額は小さく表示されることとなる。当期純利益の額を減少させるということに焦点を合わせれば、評価性引当額を計上することは肯定的にはとらえられないものと解される。評価性引当額の計上について「メリットなし」を選択した会社数は47社であり、その内訳は「監査上の分類区分が上位の会社」が26社、「監査上の分類区分が下位の会社」が21社である。それぞれの区分に属する会社総数に占める割合は、前者が22.2%であり後者が23.3%であることから、監査上の分類区分による違いはほとんどみられない。

【問13. 評価性引当額の計上効果】と【問4. 監査分類】との関係でみると、「分類2」では「2. 法人税等調整額の適正な表示」、「分類3」は「1. 繰延税金資産の回収可能性の向上」の選択がより多くみられる。他の分類においては、「1. 繰延税金資産の回収可能性の向上」「2. 法人税等調整額の適正な表示」「3. 当期純利益の適正な表示」の3つが同程度に選択されている。また、複数の選択肢を選んでいる会社は56社(回答会社の26.5%)である。

ここで、【問13】と【問4】の関係をさらに分析するために、事後ヒアリングの調査結果を用いることとする。4社の選択の条件は、「表1. ヒアリング調査対象会社の比較事項(1)」に示すとおりである。なお、ヒアリング調査結果については[2010：杉山]にもとづいている。

表1 ヒアリング調査対象会社の比較事項(1)

	監査分類	評価性引当額の計上割合	評価性引当額の計上効果
A社	2	20%未満	当期純利益の適正な表示 法人税等調整額の適正な表示
B社	2	20%未満	繰延税金資産計上額の精度・信頼性の向上
C社	4	100%	繰延税金資産の回収可能性の向上
D社	4	100%	繰延税金資産の回収可能性の向上

2-1. 監査上の分類が上位の会社

事後ヒアリング調査によれば、監査上の分類区分が2に属するA社およびB社は評価性引当額を計上することのメリットを以下のように認識している。

(1) A社

A社にとって、評価性引当額を計上することのメリットは、当期純利益の適正な表示、および法人税等調整額の適正な表示である。また、法人税等調整額の性質は、単なる実効税率を調整する項目としてとらえている。

(2) B社

B社にとって、評価性引当額を計上することのメリットは、繰延税金資産の計上額の精度・信頼性の向上である。また、法人税等調整額の性質は、税金の前払・繰延を調整するもので、法人税等の減額・増額（収益・費用）両方の性質を有するものとしてとらえている。

2-2. 監査上の分類区分が下位の会社

これに対して、監査上の分類区分が4に属するC社およびD社は評価性引当額を計上することのメリットを以下のように認識している。

(1) C社

C社にとって、評価性引当額を計上することのメリットは、繰延税金資産の回収可能性の向上である。また、同社は社内向けに、法人税等調整額の性質を法人税等の減額権、ないし将来割引を受けるクーポンのようなものと説明することがあるという。なぜならば、繰延税金資産の資産性に懸念がなければ、現在同社に存在する繰越欠損金は納税額のキャッシュ・アウトフローを抑えられるからである。

また、C社は、「分類3」から「分類5」に区分される会社は一般に評価性引当額の計上が大きいため、年度ごとの損益のブレが増幅されて税法による影響とは真逆にゆがめられているとみている。

(2) D社

D社にとって、評価性引当額を計上することのメリットは、繰延税金資産の回収可能性の向上である。同社のおかれている経営環境に鑑みて、税効果会計の適用に際しては繰延税金資産の回収可能性の向上が最重要事項となるからである。

また、D社は税効果会計の適用は、業績が安定している場合に好ましいとの認識をもっている。すなわち、「分類1」ないし「分類2」に区分される会社については税引前当期純利益と法人税等が合理的に対応するが、「分類4」以下の会社については、当該対応関係がかえって好ましくない状況を生じさせると考えるからである。

3. 評価性引当額の計上効果

「税効果会計に係る会計基準」は、「一時差異に係る税金の額は、将来の会計期間において回収又は支払が見込まれない税金の額を除き、繰延税金資産又は繰延税金負債として計上しなければならない。」とするとともに、「繰延税金資産については、将来の回収の見込みについて每期見直しを行わなければならない（第二の二の1）。」と定めている。このことから、将来の会計期間において回収が見込まれない額は将来減

算一時差異から除外され、当該額については繰延税金資産が計上されないものと解される。

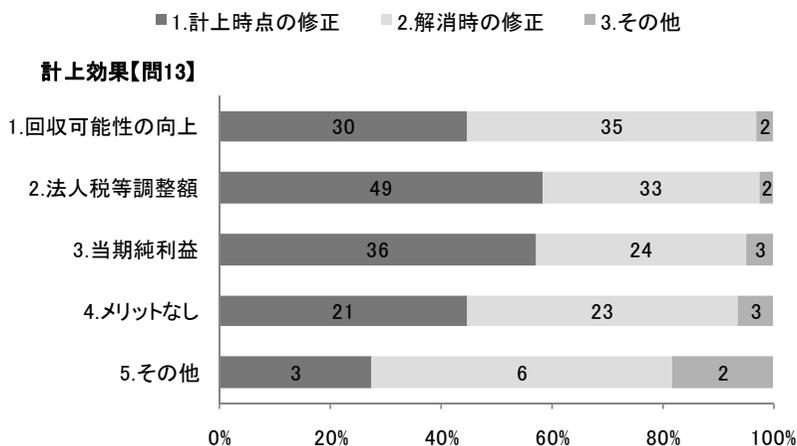
また、税効果会計基準注解によれば、「繰延税金資産は、将来減算一時差異が解消されるときに課税所得を減少させ、税金負担を軽減することができると認められる範囲内で計上するものとし、その範囲を超える額については控除しなければならない。

(注5)」とされている。この文言からは、評価性引当額の性質は、課税所得を減少させ税金負担を軽減することができないと判断された額であり、上述の基準の文言とあわせて考えれば「一時差異解消時における繰延税金資産の回収可能額を修正するためのもの」と解される。

一方で、【問11. 評価性引当額の性質】の集計結果によれば、評価性引当額を上記の解釈と同様に「一時差異解消時における繰延税金資産の回収可能額を修正するためのもの」と理解している会社は49.3%にとどまっており、「繰延税金資産の計上時点における計上額を修正するためのもの」と理解している会社は44.5%にのぼることが明らかとなった。この集計結果から、実務では評価性引当額の計上にさいして2つの考え方が存在すると解される。

【問11. 評価性引当額の性質】を【問13. 評価性引当額の計上効果】との関係で分析したところ、評価性引当額の性質を「繰延税金資産の計上時点の修正額」とみる会社の約6割は、当該項目の計上効果として「2. 法人税等調整額の適正な表示」「3. 当期純利益の適正な表示」を選択している（「グラフ4」参照）。これに対して、評価性引当額の性質を「一時差異解消時点の修正額」とみる会社は、当該項目の計上効果として「1. 繰延税金資産の回収可能性の向上」をより多く選択する傾向がみられる（52.2%）。

グラフ4 評価性引当額の性質と計上効果



グラフの中の数値は回答会社数を示す

評価性引当額の性質【問11】

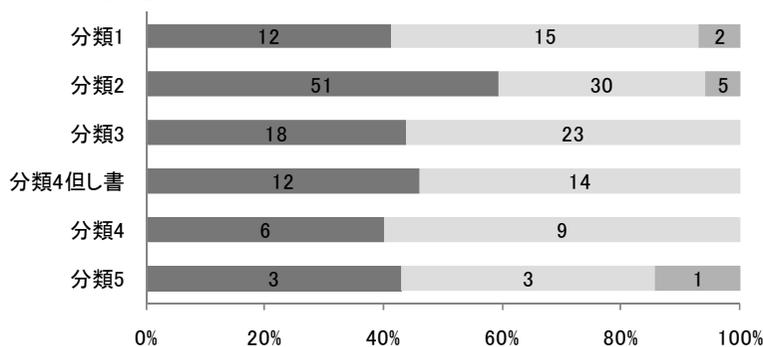
【問11. 評価性引当額の性質】を【問4. 監査分類】との関係で分析したところ、

「分類2」に属する会社において「繰延税金資産の計上時点における計上額を修正するためのもの」という回答が約6割で最も多い(「グラフ5」参照)。これに対して、他の分類区分では「一時差異解消時における繰延税金資産の回収可能額を修正するためのもの」という回答が5割を超えており、「繰延税金資産の計上時点における計上額を修正するためのもの」という回答は4割強にとどまっている。そこで、本節においては、アンケート調査後に実施した4社に対するヒアリング調査にもとづいて、評価性引当額の性質について検討する。4社の選択の条件は、「表2. ヒアリング調査対象会社の比較事項(2)」に示すとおりである。これら4社は前述の「表1」で示したものと同じ会社である。なお、ヒアリング調査結果については[2010：杉山]にもとづいている。

グラフ5 監査分類別評価性引当額の性質

■ 1.繰延税金資産の計上時の修正 ■ 2.一時差異解消時の修正 ■ 3.その他

監査分類【問4】



グラフの中の数値は回答会社数を示す

評価性引当額の性質【問11】

表2 ヒアリング調査対象会社の比較事項(2)

	監査分類	評価性引当額の計上割合	評価性引当額の性質のとらえ方
A社	2	20%未満	繰延税金資産計上時点の修正
B社	2	20%未満	繰延税金資産計上時点の修正
C社	4	100%	繰延税金資産計上時点の修正 繰越欠損金は一時差異解消時点の修正
D社	4	100%	繰延税金資産解消時点の修正

3-1. 監査上の分類区分が上位の会社

まず、ヒアリング調査を実施した4社のうち、評価性引当額を「繰延税金資産の計上時点の回収可能額を修正するもの」としてとらえているA社およびB社について分析する。

(1) A社

A社の場合、評価性引当額の対象となる繰延税金資産は、その他有価証券すなわち

持合株の評価損、役員退職慰労引当金、電話加入権の減損である。これらの項目はスケジューリング不能な一時差異であることから、いったんは繰延税金資産に計上するが、同時に回収不能とわかっていることから計上と同時に評価性引当額として処理する。これらの項目はスケジューリング不能であることから、後の会計期間に戻し入れがなされることはない。また、その他有価証券の評価差額に対する繰延税金資産については、取引先が変わらない限り当該項目に対する評価性引当額は戻入れない。

A社にとって評価性引当額の性質は、繰延税金資産の計上時点における計上額の修正として認識される。したがって、評価性引当額は資産の評価損に近いものであり、確定損失のような意味合いでとらえられる。

(2) B社

B社の場合、評価性引当額の対象となる繰延税金資産は、有価証券強制評価減、固定資産などの減損である。有価証券、固定資産など処分時期が未定のものについては、スケジューリング不能とみなしている。

B社にとって、評価性引当額の性質は繰延税金資産の計上時点における計上額を修正するためのものであり、これは実務に即した会計処理の考え方であると認識している。評価性引当額は、一義的には、一時差異が発生した会計期間に反映させるものであり、切り捨ての意味合いが強く評価損に近いものとして認識される。ただし、事後にスケジューリング可能に転じたと判断されれば、あらためて繰延税金資産を計上できる「戻入れ」が可能な評価損という認識を持っている。

すなわち、B社は、スケジューリングの見直しによって、評価性引当額は次期以降の「戻入れ」が可能であると考えている。一方で、繰延税金資産として認識しているものであっても、スケジューリング見直しの結果、回収不能と判断された繰延税金資産に対しては、事後に評価性引当額が認識されるものと考えている。

以上のように、監査上の分類区分2に属するA社およびB社にとって、スケジューリング不能な一時差異については繰延税金資産の回収可能性がないと判断される（監査委員会報告第66号4項、5項）。したがって、これらの会社にとってスケジューリング不能な一時差異に該当する項目については、それらが発生した会計期間において繰延税金資産から評価損のようなかたちで控除されるものと解される。

3-2. 監査上の分類区分が下位の会社

つぎに、評価性引当額を「一時差異解消時における繰延税金資産の回収可能額を修正するためのもの」としてとらえているC社およびD社について分析する。ただし、C社は繰越欠損金に対する評価性引当額についてのみ「一時差異解消時における繰延税金資産の回収可能額を修正するためのもの」としてとらえており、繰越欠損金以外の繰延税金資産に対する評価性引当額については「繰延税金資産の計上時点の回収可能額を修正するもの」としてとらえている。

(1) C社

C社の監査上の分類区分は、2004年度以降「分類4但し書」であったが2008年度には「分類4」となった。このような事情から、C社は繰延税金資産の計上額に対して100%評価性引当額を計上した。同社は、スケジューリング不能な将来減算一時差異

については初めから繰延税金資産を計上しない。繰延税金資産を計上するか否かは、一時差異に計上できる項目であり、かつ回収可能であるかどうかで判断する。

C社は、評価性引当額の性質について、繰越欠損金以外の繰延税金資産に対する評価性引当額と繰越欠損金に対するそれとを分けて考えている。すなわち、前者は繰延税金資産の計上時点における計上額を修正するためのものであり、後者は一時差異解消時における繰延税金資産の回収可能額を修正するためのものと認識している。繰越欠損金に対して評価性引当額を計上するか否かの判断は、スケジュールリング可能かどうかに依存する。したがって、繰越欠損金はスケジュールリングが可能であれば評価性引当額の対象とはならない。

(2) D社

D社の監査上の分類区分は、2004年度以降「分類3」であったが2008年度には「分類4」となった。これに伴い、同社は繰延税金資産を全額取崩せざるを得ないと判断し、繰延税金資産の計上額に対して100%の評価性引当額を計上した。D社は、繰延税金資産の計上については将来損金算入されるか否かが第一の判断となると認識している。したがって、評価性引当額は、損金不算入とイコールであると考えている。

D社は、評価性引当額の性質を一時差異解消時における繰延税金資産の回収可能額を修正するためのものと考えている。したがって、将来の繰延税金資産の回収可能額を見積ることから、評価性引当額を引当金に近いイメージでとらえている。また、評価性引当額は、スケジュールリングが可能になれば次期以降の戻入が可能であると認識している。

なお、他の会社ではD社と同様に監査分類が下がったケースにおいて、短期の繰延税金資産については評価性引当額を計上していない例があった。このことから、D社は評価性引当額の計上は会社ごとの判断の違いが大きいのではないかと印象をもっている。

以上のように、監査上の分類区分4に属するC社およびD社にとって、将来の課税所得の発生を合理的に見積ることは困難と判断される。そのような会社については、回収可能性があると判断されるのは、原則として翌期に課税所得の発生が確実に見込まれる場合で、かつその範囲内で翌期のスケジュールリングの結果にもとづき繰延税金資産を計上している場合のみである（監査委員会報告第66号5項）。すなわち、将来の課税所得の発生を合理的に見積ることが困難であり、すでに計上した繰延税金資産の全額を評価性引当額として計上するようなケースでは、新規に繰延税金資産を計上する場合の制約が大きい。したがって、このような会社においては、評価性引当額の性質は繰延税金資産の回収可能額を評価するという意味合いにおいて引当金のような性質を有する項目としてとらえられるものと解される。

結論

これまで論じてきたように、監査上の分類区分を主軸として分析した結果、以下のことが明らかとなった。

まず、2008年度末における評価性引当額の計上状況については、「分類1」および「分類5」を除く各分類区分において増加傾向がみられる。また、「監査上の分類区

分が上位の会社」は評価性引当額計上額および計上割合が小さく、「監査分類区分が下位の会社」は評価性引当額計上額および計上割合が大きくなっている。したがって、「監査上の分類区分が下位の会社」は相対的に繰延税金資産に対する評価性引当額の重要性が高く、当期純利益に与える影響も大きい傾向にあるといえる。

つぎに、評価性引当額計上のメリットについては、「監査上の分類区分が上位の会社」においては、「法人税等調整額の適正な表示」ないしは「当期純利益の適正な表示」として認識され、「監査上の分類区分が下位の会社」においては「繰延税金資産の回収可能性の向上」として認識されている。この分析結果から、「監査上の分類区分が下位の会社」については、繰延税金資産の回収可能性の向上が評価性引当額の計上によって確保されていることがわかる。

そして、評価性引当額の性質については、「監査上の分類区分が上位の会社」は「繰延税金資産の計上時点における修正額」と認識しており、新たに計上される繰延税金資産に対するスケジューリング不能額を減額するための評価損に類似した性質をもつ項目としてとらえる傾向にある。これに対して、「監査上の分類区分が下位の会社」は「一時差異解消時点における修正額」と認識しており、過年度に計上した繰延税金資産の回収不能見込額として設定される引当金に類似した性質をもつ項目としてとらえる傾向にある。

日本の法人税制の下では、繰延税金資産の計上が繰延税金負債の計上に比して多額となるケースがほとんどである。したがって、繰延税金資産に対する評価性引当額の計上は、将来の課税所得の十分性が確保されている会社にとってはそれほど金額的重要性が高いものではなく、法人税等調整額および当期純利益が適正に表示される、ないしは繰延税金資産計上額の信頼性の向上といったメリットとしてとらえられている。また、このような会社にとっては、評価性引当額の計上額は每期新たに計上する繰延税金資産のうちスケジューリングが不能額をあらかじめ減額するという意味合いが強い。これに対して、将来の課税所得が十分に確保されていない会社にとっては、評価性引当額の金額的重要性が高く、当該引当額の計上は過年度に計上した繰延税金資産の回収可能性を高めるために不可欠なものといえる。また、このような会社においては評価性引当額の計上額が大きいことから、年度ごとの純損益に与える影響が多額であり、その結果法人税法によるゆがみを増幅させていることが明らかとなった。「法人税等の額を適切に期間配分することにより、税引前当期純利益と法人税等を合理的に対応させる」という税効果会計の目的は、将来減算一時差異を上回るような課税所得が安定的に確保されている状況においてこそ十分に果たされ得るものと解される。

【参考文献】

醍醐聰[2009]:「法人税等調整額の再検討」『日本簿記学会年報』第24号。

中村大輔[2008]:「繰延税金資産の内訳項目と評価性引当額の実態」『経営分析研究』No.24, 日本経営分析学会。

新美一正[2007]:「Studies 税効果会計とアーニングス・マネジメント-繰延税金資産への評価性引当額計上をめぐって-」『Business & economic review』Vol.17, No.20, 日本総合研

究所。

杉山晶子[2010]:「経済環境悪化時における評価性引当額の計上状況の分析—繰延税金資産に対する評価性引当額に関する2009年アンケート調査研究—」『産業経理』Vol.69, No.4, (財)産業経理協会。

山形武裕[2005]:「繰延税金資産に係る評価性引当額と経営者予想利益の関連性」『産業経理』Vol.65, No.2, (財)産業経理協会。

企業会計審議会[1998]:税効果会計に係る会計基準

日本公認会計士協会 [1998, 最終改正2010]:個別財務諸表における税効果会計に関する実務指針(会計制度委員会報告第10号)

日本公認会計士協会[1999]:繰延税金資産の回収可能性の判断に関する監査上の取扱い(監査委員会報告第66号)

<アンケート項目の集計結果>

【問1】貴社の業種を下記の日経分類の中からお選びください。

0.回答なし	1.水産・農林	2.鉱業	3.建設	4.食品	5.繊維
4社	0社	0社	14社	13社	2社
6.パルプ・紙	7.化学	8.石油・石炭製品	9.ゴム製品	10.窯業	11.鉄鋼
3社	25社	4社	2社	4社	7社
12.非鉄金属	13.金属製品	14.機械	15.電気機器	16.輸送用機器	17.精密機器
5社	2社	9社	17社	3社	4社
18.その他製造	19.商業	20.金融・保険	21.不動産	22.陸運	23.海運
12社	24社	6社	9社	4社	3社
24.空運	25.倉庫・運輸関係	26.通信	27.電気・ガス	28.サービス	合計
1社	10社	3社	2社	19社	211社

【問2】貴社の直近の売上高(個別財務諸表における直近の年度末)を教えてください。

会社規模	会社数	
小規模会社	50,000百万円未満	61社(28.9%)
中規模会社	50,000百万円以上 300,000百万円未満	94社(44.5%)
大規模会社	300,000百万円以上	54社(25.6%)
回答なし		2社(0.9%)
合計		211社(100.0%)

【問3】貴社の直近の資本金額(個別財務諸表における直近の年度末)を教えてください。

会社規模	会社数	
小規模会社	5,000百万円未満	59社(28.1%)
中規模会社	5,000百万円以上 30,000百万円未満	80社(38.1%)
大規模会社	30,000百万円以上	71社(33.8%)
回答なし		1社(0.5%)
合計		211社(100.0%)

【問4】 監査委員会報告書第66号の分類によった場合、貴社はどれに該当しますか。
2004年度、2006年度、および2008年度について、つぎの表の中に○印をご記入ください。

監査分類(2004年度・2006年度・2008年度)	会社数
5か年間一定	106社(50.2%)
5か年間上昇	28社(13.3%)
5か年間下降	59社(28.0%)
5か年間上下変動	11社(5.2%)
回答なし	7社(3.3%)
合計	211社(100.0%)

監査分類	2004年度	2006年度	2008年度
監査分類1	44社(20.9%)	43社(20.4%)	30社(14.2%)
監査分類2	93社(44.1%)	105社(49.8%)	87社(41.2%)
監査分類3	32社(15.2%)	27社(12.8%)	41社(19.4%)
監査分類4	4社(1.9%)	4社(1.9%)	16社(7.6%)
監査分類4但書	26社(12.3%)	23社(10.9%)	26社(12.3%)
監査分類5	5社(2.4%)	5社(2.4%)	7社(3.3%)
回答なし	7社(3.3%)	4社(1.9%)	4社(1.9%)
合計	211社(100.0%)	211社(100.0%)	211社(100.0%)

【問5】 繰延税金資産の回収状況の検証は、どの程度なされていますか。

選択肢	会社数
1.検証	141社(66.8%)
2.概ね検証	49社(23.2%)
3.あまり検証しない	14社(6.6%)
4.検証しない	4社(1.9%)
回答なし	3社(1.4%)
合計	211社(100.0%)

【問6】 繰延税金資産に対する評価性引当額は、どのように計算されていますか。

選択肢	会社数
1.項目ごとに個別計算する	182社(86.3%)
2.一括計算する	18社(8.5%)
3.その他	9社(4.3%)
回答なし	2社(0.9%)
合計	211社(100.0%)

【問7】 貴社が評価性引当額を計上するとき、優先的に考慮する事項はどれですか(複数回答可)。

選択肢	会社数
1.監査分類	77社(36.5%)
2.課税所得、将来加算一時差異の十分性	128社(60.7%)
3.項目ごとの内容・状況	118社(55.9%)
4.その他	5社(2.40%)
回答なし	2社(0.90%)
合計	328社

* 複数回答のため、回答会社数211社を100.0%として会社数の比率を表示している。

【問8】 直近の決算において、繰延税金資産に対する評価性引当額は、繰延税金資産の総額に対して個別財務諸表ではどの程度計上されていますか。

選択肢	会社数
1.計上なし	18社(8.50%)
2.20%未満	84社(39.8%)
3.20%以上、40%未満	36社(17.1%)
4.40%以上、60%未満	24社(11.4%)
5.60%以上、80%未満	15社(7.1%)
6.80%以上	16社(7.60%)
7.100%	16社(7.60%)
回答なし	2社(0.90%)
合計	211社(100.0%)

【問9】繰延税金資産に対する評価性引当額の計上額は、貴社にとってどの程度の重要性をもっていますか。

選択肢	会社数
1.重要性大	62社(29.4%)
2.重要性概ね大	59社(28.0%)
3.重要性概ね小	47社(22.3%)
4.重要性小	40社(19.0%)
回答なし	3社(1.4%)
合計	211社(100.0%)

【問10】貴社において、2008年秋以降の経済環境の変化に伴い繰延税金資産の額に対する評価性引当額の計上額は増加傾向にありますか。

選択肢	会社数
1.増加した	55社(26.1%)
2.概ね増加した	36社(17.1%)
3.あまり増加しない	50社(23.7%)
4.増加していない	67社(31.8%)
回答なし	3社(1.40%)
合計	211社(100.0%)

【問11】評価性引当額の性質について、貴社のお考えに近いものをお選びください。

選択肢	会社数
1.繰延税金資産計上時の修正	104社(49.3%)
2.一時差異解消時の修正	94社(44.5%)
3.その他	9社(4.30%)
回答なし	4社(1.90%)
合計	211社(100.0%)

【問12】評価性引当額の計上額は、帳簿上の処理であって実質的なキャッシュ・フローを伴いません。当該計上額の増減による当期純損益の調整の余地について、どのようにお考えですか。貴社のご意見に最も近いものをお選びください。

選択肢	会社数
1.賛成	10社(4.70%)
2.概ね賛成	112社(53.1%)
3.概ね反対	56社(26.5%)
4.反対	21社(10.0%)
回答なし	12社(5.70%)
合計	211社(100.0%)

【問13】貴社にとって、評価性引当額を計上することのメリットは何ですか(複数回答可)。

選択肢	会社数
1.繰延税金資産の回収可能性の向上	68社(32.2%)
2.法人税法調整額の適正な表示	85社(40.3%)
3.当期純利益の適正な表示	64社(30.3%)
4.メリットなし	48社(22.7%)
5.その他	11社(5.20%)
回答なし	3社(1.40%)
合計	276社

*複数回答のため、回答会社数211社を100.0%として会社数の比率を表示している。

(2010年9月13日受理)