

「会計上の見積り」の実務要点

毎年、決算発表の時期になると、業績予想の下方修正とともに「繰延税金資産の取崩しに関するお知らせ」と題した適時開示文書をよく目にする。繰延税金資産の変動は税引前損益には影響せず、最終損益にのみ影響を及ぼすが、繰延税金資産の回収可能性の判断に際して、会計上の見積りを誤ると企業決算に重大な影響を与えるため、慎重な対応が必要となる。

本稿では、平成28年4月1日以後開始事業年度から適用されている企業会計基準適用指針26号「繰延税金資産の回収可能性に関する適用指針」(以下、「回収可能性適用指針」という)に触れつつ、過去に問題となった事例等を踏まえて、企業側の関係

はじめに

V スケジューリングの根拠は明確に繰延税金資産に関する見積りのポイント

監査法人アヴァンティア
公認会計士 西垣 芽衣

者が監査を受けるにあたって留意すべきポイントについて解説する。
なお、文中における意見の部分については私見であることをあらかじめ申し添える。

繰延税金資産に関する連する会計基準等の概要

繰延税金資産に関連する規定は、計上については、「税効果会計に係る会計基準」(以下、「税効果会計基準」という)および同注解に、回収可能性の判断については、回収可能性適用指針に記載されている。

(1) 繰延税金資産の計上

一時差異等に係る税金の額は、将来の会計期間において回収または支払が見込まれない税金を除き、繰延

税金資産または繰延税金負債として計上しなければならない。繰延税金資産については、将来の回収見込みについて毎期見直しを行わなければならない(税効果会計基準第二二一)。

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、税金負担額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(税効果会計基準注解(注5))。

(2) 繰延税金資産の回収可能性

将来減算一時差異および税務上の繰越欠損金に係る繰延税金資産の回収可能性は、次の①から③に基づいて、将来の税金負担額を軽減する効果を有するかどうかを判断すること

とされている(回収可能性適用指針6項)。

- ① 収益力に基づく一時差異等加減算前課税所得
- ② タックス・プランニングに基づく一時差異等加減算前課税所得
- ③ 将来加算一時差異

このうち②については、含み益のある固定資産等を売却することで課税所得を発生させ将来減算一時差異を解消させることができるような、実現可能性の高い特別な計画が必要となってくる。また③については、将来減算一時差異の金額より将来加算一時差異の金額が下回るケースが多い。そのため、実務上、繰延税金資産の回収可能性は、①の将来年度の会社の収益力に基づく一時差異等加減算前課税所得に重点を置いて判断することになる。本稿でも当該プロセスに焦点を絞っている。

そして、収益力に基づく一時差異等加減算前課税所得に基づいて判断する際、一定の要件あるいは過去の業績等を総合的に勘案し、企業を5つに分類し、回収が見込まれる繰延税金資産の計上額を決定する(回収可能性適用指針15項)。これは、廃止された日本公認会計士協会監査委