

## 税効果会計の適用に関する不適切会計の検討

—有価証券報告書の提出会社（単体）の税効果会計の注記から判断する繰延税金負債の過大計上の可能性—

榮田 悟志（武蔵野大学 経営学部 准教授、公認会計士）

### 要約

東証プライムの決算日が2022年4月1日から2023年3月31日の1年間の会社1,825社<sup>1</sup>の有価証券報告書提出会社の税効果会計（単体）の注記を目視で確認し、判断した結果、繰延税金負債の計上に関して不適切会計として疑義のある会社について、当事業年度（以下、当期と表記）は24社（1.35%）、比較情報（以下、前期と表記）は36社（1.97%）<sup>2</sup>を確認することができた。税効果会計の注記に誤りがあれば、当然に本表に計上されている金額についても誤っていることになるため、不適切会計となる。

会社分類5であれば、繰延税金資産に回収可能性がないとして、繰延税金資産に対して全額の評価性引当額が計上され、繰延税金資産は計上されないが、繰延税金負債については、計上制約が存在しないため、計上されることになる。税効果会計の計上手順については、会社分類に関係なく、将来減算一時差異及び将来加算一時差異についてスケジューリングを行った上で、将来減算一時差異に関して回収可能性がない部分について評価性引当額が計上され、その結果、繰延税金資産が計上されなくなる。しかし、相殺可能な将来加算一時差異があるにも関わらずスケジューリング方法を誤り、将来減算一時差異に対して全額の評価性引当額が計上され、繰延税金負債が過大計上となる不適切会計が考えられる。これについて、有価証券報告書の税効果会計（単体）の注記を確認し、その他有価証券評価差額金及び繰延ヘッジ以外に関する繰延税金負債が存在するにもかかわらず、繰延税金資産に対して評価性引当額が計上されている単体の税効果会計の注記を不適切会計と推定し、東証プライムの件数を確認した。本稿では、税効果会計のスケジューリングの考え方を再度整理するとともに、不適切会計となる税効果会計の考え方を考察した。

*Keywords:* 税効果会計、繰延税金負債の過大計上、スケジューリング

## 1. 問題意識と本研究の目的

税効果会計の先行研究としては、繰延税金資産の回収可能性、すなわち資産性に関する論点や税効果会計の考え方に関する先行研究は多数存在する。しかしながら、税効果会計の適用誤りが有価証券報告書に記載されるという観点での研究は行われていない。また、国際的にみても日本は繰延税金資産の回収可能性、つまり資産計上に関して詳細な定めがあり、尚且つ計上プロセスも複雑であると考えられる<sup>3</sup>。このため、本研究においては、有価証券報告書に記載されている実例をもとに、不適切会計が行われている可能性に言及する。

税効果会計は複雑なプロセスを経て、回収可能性を検討し、財務諸表に計上され、注記として内訳を計上することになる。有価証券報告書には税効果会計に関する会社分類は掲載されないため、どのような方針により税効果会計が適用されているのかについては、財務諸表利用者は不透明な部分が多い。この点について、有価証券報告書に記載される提出会社の税効果会計注記の内訳を検討することによって、税効果会計が適切に適用され適切な計上額となっているかについて検討する。本研究の目的は、有価証券報告書の税効果会計の単体注記において評価性引当額が存在する場合、繰延税金資産及び繰延税金負債の会計処理、特にスケジューリングに関して適用誤りがあり、繰延税金負債の過大計上となっている事例について検討することにある。さらには、税効果会計の適用に関する不適切会計が発生した原因を明らかにし、適切な税効果会計の金額を算定するプロセスを確認し、税効果会計の注記として適切な表示を行うための方法を検討する。具体的には、適切にスケジューリングを行い、繰延税金資産となる将来減算一時差異と繰延税金負債となる将来加算一時差異が正しく相殺され、相殺することができない繰延税金資産となる将来減算一時差異に関して、評価性引当額を計上するというプロセスに問題があり、不適切会計として有価証券報告書に記載がなされている可能性を検討する。

有価証券報告書の税効果会計の注記は、連結と提出会社の単体があるが、単体でなければ繰延税金資産及び繰延税金負債の相殺されている状況がわからないため、合算後の連結ではなく単体の税効果会計の注記のみに焦点を絞っている。

本研究は、繰延税金負債の過大計上の可能性に言及しており、利益を減少させる方向の不適切会計であるため、積極的な不正会計の関与はないであろうが、適正なディスクロージャーの観点からは、実務的にも有用な検討内容であるし、学術的にも不適切会計の一例として研究することに意義がある。

## 2. 研究方法と研究内容

研究方法は、eol を利用し、全文キーワード検索を「税効果」、決算日を「2022年4月1日から2023年3月31日」の1年間、「有価証券報告書」、HTML 目次選択を「税効果会計関係（単体）」、市場を「東証プライム」として検索したところ、1,825 社が該当した。該当した全ての税効果会計（単体）の注記を確認し、繰延税金資産が評価性引当額によってゼロとなっている会社で、その他有価証券評価差額金及び繰延ヘッジ以外の繰延税金負債が計上されている会社を抽出し、検討を行った。なお、市場を東証プライムに限定した理由は、日本の最高峰の市場であり、決算財務プロセスに関する会社の内部統制の整備及び運用状況に問題がないと推測できる点、さらには外部監査も適切に行われている点であり、東証プライムをサンプル対象とすれば十分であると判断したことによる。

実例を確認するにあたり、税効果会計に関して、繰延税金資産及び繰延税金負債の計上プロセスをあらためて確認し、将来減算一時差異と将来加算一時差異に関するスケジューリング方法の検討を行い、設例を用いて検証した。

有価証券報告書からは税効果会計に関する企業分類が判明しないため、不適切会計であると断定することに困難がある。しかしながら、繰延税金資産の全額に評価性引当額を計上している場合、つまり、繰延税金資産の金額をゼロとして計上している場合で、かつ、その他有価証券評価差額金及びヘッジ損益に係る繰延税金負債以外の繰延税金負債が計上されている場合には、繰延税金負債の過大計上という不適切会計である可能性が高いと推定される。これは会社分類5に見られる特徴である。

会社は過年度の実績から繰延税金資産の回収可能性について、会社を1から5に分類する。会社分類1は、繰延税金資産の回収可能性に問題がないため、繰延税金資産に評価性引当額は計上されることはなく、スケジューリングの結果、将来加算一時差異を上回る将来減算一時差異が存在すれば繰延税金資産が計上

される。他方、会社分類5は、繰延税金資産の回収可能性について問題があるとされ、貸借対照表に繰延税金資産は計上することができない。注記の表示上、繰延税金資産は一度は計上されるものの、全額の評価性引当額が計上され、結果として、貸借対照表に繰延税金資産は計上されない。会社分類2から4については、回収可能性に応じて貸借対照表に繰延税金資産が計上されることになる。なお、本研究は企業分類5<sup>4</sup>を想定している。理由としては、有価証券報告書に記載される提出会社の単体の税効果注記について、多額の評価性引当額が計上されているにもかかわらず、繰延税金負債が計上されている場合、適切なスケジューリングが行われておらず、不適切会計の可能性があると推察されるためである。

### 3. スケジューリングに関する検討

#### (1) 回収可能性適用指針における規定

繰延税金資産又は繰延税金負債を計上する手順及び、繰延税金資産の回収可能性の判断に関する手順は以下となる<sup>5</sup>。これは将来減算一時差異が多く発生することに起因するため、複雑なものとなると考えられる。

- (1) 期末における将来減算一時差異の解消見込年度のスケジューリングを行う。
- (2) 期末における将来加算一時差異の解消見込年度のスケジューリングを行う。
- (3) 将来減算一時差異の解消見込額と将来加算一時差異の解消見込額とを、解消見込年度ごとに相殺する。
- (4) (3)で相殺し切れなかった将来減算一時差異の解消見込額については、解消見込年度を基準として繰戻・繰越期間の将来加算一時差異((3)で相殺後)の解消見込額と相殺する<sup>6</sup>。(1)から(4)までは会社分類に関係なく行う必要がある。
- (5) (1)から(4)により相殺し切れなかった将来減算一時差異の解消見込額については、将来の一時差異等加減算前課税所得の見積額(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の見積額を含む。)と解消見込年度ごとに相殺する。

(6) (5)で相殺し切れなかった将来減算一時差異の解消見込額については、解消見込年度を基準として繰戻・繰越期間の一時差異等加減算前課税所得の見積額（(5)で相殺後）と相殺する。

(7) (1)から(6)により相殺し切れなかった将来減算一時差異に係る繰延税金資産の回収可能性はないものとし、繰延税金資産から控除する。

なお、期末に税務上の繰越欠損金を有する場合、その繰越期間にわたって、将来の課税所得の見積額（税務上の繰越欠損金控除前）に基づき、税務上の繰越欠損金の控除見込年度及び控除見込額のスケジューリングを行い、回収が見込まれる金額を繰延税金資産として計上する。

## (2) 繰延税金資産の計上プロセスのまとめ

- ① 将来減算一時差異と将来加算一時差異のそれぞれについて、解消見込年度ごとに解消見込額を記載し、解消見込年度ごとに相殺する。解消見込年度ごとに相殺された将来減算一時差異は繰延税金資産として計上され、相殺された将来加算一時差異は繰延税金負債として計上され、同額の繰延税金資産及繰延税金負債が計上される。結果として、当該相殺部分については、繰延税金資産及び繰延税金負債は貸借対照表には計上されないことになる。
- ② 解消見込年度ごとで相殺されずに残った将来減算一時差異は、マイナスの所得と考え、繰越欠損金と同様に取り扱い、繰戻・繰越期間に渡り将来加算一時差異と相殺する。
- ③ 繰戻・繰越期間に渡り将来加算一時差異と相殺されずに残っている将来減算一時差異は、解消見込年度を基準として繰戻・繰越期間の一時差異等加減算前課税所得の見積額と相殺する。
- ④ 相殺し切れなかった将来減算一時差異に係る繰延税金資産については回収可能性がないものと判断し、同額の評価性引当額を計上する。

## (3) 繰延税金負債の計上プロセス

繰延税金負債については、回収可能性などは問題とはならず、実質的に計上することに制約がないと言っても過言ではない。このため、繰延税金負債は、将来

減算一時差異と相殺されたもの及び将来減算一時差異と相殺されずに残った将来加算一時差異について計上されることになる。

#### 4. 純資産に直入する税効果会計

##### （１） その他有価証券評価差額金の評価益に関する繰延税金負債のスケジューリングの取り込みに関して

「その他有価証券の評価差額に係る一時差異については、本適用指針第 8 項<sup>7</sup>の定めにかかわらず、回収可能性適用指針第 38 項から第 41 項に従って繰延税金資産又は繰延税金負債を計上する。当該繰延税金資産又は繰延税金負債については、純資産の部の評価・換算差額等を相手勘定として計上する（本適用指針第 9 項(1)参照）。<sup>8</sup>」と規定されている。

回収可能性適用指針第 38 項では「その他有価証券の評価差額に係る一時差異は、原則として、個々の銘柄ごとにスケジューリングを行い、評価差損に係る将来減算一時差異については当該スケジューリングの結果に基づき回収可能性を判断した上で繰延税金資産を計上し、評価差益に係る将来加算一時差異については繰延税金負債を計上する。ただし、個々の銘柄ごとではなく、次のように一括して繰延税金資産又は繰延税金負債を計上することができる。」と規定し、原則処理と容認処理（ただし書き）を規定している。その他有価証券評価損に関する原則処理（個々の銘柄ごとにスケジューリングを行う場合）は、会社分類に応じて回収可能性が判断されるため、スケジューリング可能であれば当該スケジューリングに応じて回収可能性が判断され、スケジューリング不能であれば、会社分類 1 の会社は回収可能性があると判断されるが、会社分類 2 から 5 の会社は回収可能性がないと判断され、繰延税金資産は計上されず、全額がその他有価証券評価差額金として計上される。容認処理（個々の銘柄ごとではなく、一括して評価損若しくは評価益とする考え方）については、その他有価証券の特性及び会計処理の簡便性から、スケジューリング不能な有価証券評価の評価損が一括して評価損となった場合には、会社分類 1 から 3 の会社は回収可能性があると判断されるが、会社分類 4 及び 5 の会社は回収可能性がないと判断される<sup>9</sup>。

さらにその他有価証券の評価差額に係る一時差異は、他の一時差異とスケジューリングを行わず、相殺することなく評価差益に係る将来加算一時差異については繰延税金負債を計上すると考えられる<sup>10</sup>。

#### （２）繰延ヘッジ損益に係る一時差異

「繰延ヘッジ損益に係る一時差異については、回収可能性適用指針第 46 項に従って繰延税金資産又は繰延税金負債を計上する。当該繰延税金資産又は繰延税金負債については、純資産の部の評価・換算差額等を相手勘定として計上する（本適用指針第 9 項(1)参照）。<sup>11</sup>」及び「繰延ヘッジ損益に係る一時差異は、繰延ヘッジ損失と繰延ヘッジ利益とに区分し、繰延ヘッジ損失に係る将来減算一時差異については、第 6 項<sup>12</sup>に従って回収可能性を判断した上で繰延税金資産を計上し、繰延ヘッジ利益に係る将来加算一時差異については繰延税金負債を計上する。<sup>13</sup>」として、ヘッジ利益に関する繰延税金負債はスケジューリングを考慮せずに、独立して財務諸表に計上されると考えられる。

#### （３）土地再評価差額金に係る一時差異

「『土地の再評価に関する法律』（平成 10 年法律第 34 号）に基づき事業用土地を再評価したことにより生じた差額（以下「土地再評価差額金」という。）に係る一時差異については、第 8 項に従って繰延税金資産又は繰延税金負債を計上する。当該繰延税金資産又は繰延税金負債については、純資産の部の評価・換算差額等を相手勘定として計上する（第 9 項(1)参照）。<sup>14</sup>」として、通常のスケジューリングに基づき、繰延税金資産又は繰延税金負債を計上することになる<sup>15</sup>。なお、売却が行われた場合には、法人税等調整額を相手勘定として繰延税金資産又は繰延税金負債を取崩す<sup>16</sup>。

#### （４）租税特別措置法上の諸準備金等に係る将来加算一時差異の取扱い

「圧縮積立金、特別償却準備金、その他租税特別措置法上の諸準備金等（以下「諸準備金等」という。）の積立額（又は取崩額）に係る将来加算一時差異については、第 8 項(2)に従って繰延税金負債を計上する（又は取り崩す）。当該繰延税金負債については、法人税等調整額を相手勘定として計上する（又は取り崩す）」

（第9項参照）。諸準備金等の積立額（又は取崩額）は、当該繰延税金負債の計上額（又は取崩額）を控除した額となる（〔設例1〕及び〔設例2〕）。<sup>17</sup>と規定されている。第8項(2)では、通常のスケジューリングを行ったうえで繰延税金負債を計上することを規定している。

以上をまとめると、その他有価証券評価差額金及びヘッジ損益に関する評価益に係る将来加算一時差異については他の将来減算一時差異とスケジューリングを行うことなく、繰延税金負債を計上することができ、他の項目については、将来減算一時差異と将来加減算一時差異についてスケジューリングを行う必要がある。

このため、本稿では、その他有価証券評価差額金及びヘッジ損益に関する繰延税金負債以外の繰延税金負債が計上されているにもかかわらず、繰延税金資産に関する評価性引当額が計上されている場合には、将来減算一時差異及び将来加算一時差異のスケジューリングが適切に行われておらず、評価性引当額の過大計上がなされ、繰延税金負債が過大に計上されている可能性を示唆していると考えられる。

## 5. 設例による検討と設例から考えられる不適切な表示

### （1）設例による検討

繰延税金資産に回収可能性がなく、将来減算一時差異及び将来加算一時差異のスケジューリング後に計上される繰延税金資産に対して全額の評価性引当額を計上する場合を想定する。繰延税金資産及び繰延税金負債が計上されるまでのスケジューリング表と貸借対照表の税効果注記を検討する。

#### 【設例1】

- ① 将来減算一時差異は、期末に合計額が1,500あり、5年で300ずつ解消していくものとする。なお便宜上、プラスで表示をする。
- ② 将来加算一時差異（その他有価証券評価差額金及びヘッジ損益以外）は、期末に合計額が1,000あり、5年で200ずつ解消していくものとする。なお便宜上、マイナスで表示をする。
- ③ 企業の会社分類は5と判断したため、繰延税金資産の回収可能性はないと判断している。

④ 実効税率は 30%とする。

⑤ 上記以外は考慮しない。

期末	1 年後	2 年後	3 年後	4 年後	5 年後
将来減算一時差異 1,500	300	300	300	300	300
将来加算一時差異△1,000	△200	△200	△200	△200	△200
一時差異合計	100	100	100	100	100

【考え方】

- ① 各年度の将来減算一時差異 300 のうち、200 については、将来加算一時差異と相殺できるため、繰延税金資産を注記に計上することができる。
- ② 将来減算一時差異について、将来加算一時差異と相殺できなかった各年度の 100 について、評価性引当額を計上する。

正しい税効果注記

項目	金額	コメント
繰延税金資産	450	$1,500 \times 30\%$
評価性引当額	△150	$100 \times 5 \times 30\%$
繰延税金資産合計	300	相殺された $200 \times 5 \times 30\%$
繰延税金負債	△300	期末残高 $\triangle 1,000 \times 30\%$
繰延税金負債合計	△300	
繰延税金資産又は負債の純額	0	$300 + \triangle 300$

想定される誤った税効果注記

項目	金額	コメント
繰延税金資産	450	$1,500 \times 30\%$
評価性引当額	△450	$1,500 \times 30\%$ (注 1)
繰延税金資産合計	0	
繰延税金負債	△300	期末残高 $\triangle 1,000 \times 30\%$
繰延税金負債合計	△300	
繰延税金資産又は負債の純額	△300	(注 2)

（注1）繰延税金資産に回収可能性がないため、将来減算一時差異の全てに評価性引当額を計上してしまっている。

（注2）結果として、繰延税金負債が貸借対照表に計上されてしまい、繰延税金負債の過大計上となる。

**【設例2】**

- ① 将来減算一時差異は、期末に合計額が 1,000 あり、5 年で 200 ずつ解消していくものとする。なお便宜上、プラスで表示をする。
- ② 将来加算一時差異（その他有価証券評価差額金及びヘッジ損益以外）は、期末に合計額が 1,500 あり、5 年で 300 ずつ解消していくものとする。なお便宜上、マイナスで表示をする。
- ③ 企業の分類は 5 と判断したため、繰延税金資産の回収可能性はないと判断している。
- ④ 実効税率は 30% とする。
- ⑤ 上記以外は考慮しない。

期末	1 年後	2 年後	3 年後	4 年後	5 年後
将来減算一時差異 1,000	200	200	200	200	200
将来加算一時差異△1,500	△300	△300	△300	△300	△300
一時差異合計	△100	△100	△100	△100	△100

**【考え方】**

- ① 各年度の将来減算一時差異 200 については、その全額が将来加算一時差異と相殺できるため、繰延税金資産を計上することができる。
- ② 将来加算一時差異について、将来減算一時差異と相殺できずに残った各年度の 100 について、繰延税金負債を計上する。

正しい税効果注記

項目	金額	コメント
繰延税金資産	300	$200 \times 5(1,000) \times 30\%$
評価性引当額	0	
繰延税金資産合計	300	相殺された $200 \times 5 \times 30\%$
繰延税金負債	$\Delta 450$	期末残高 $\Delta 1,500 \times 30\%$
繰延税金負債合計	$\Delta 450$	
繰延税金資産又は負債の純額	$\Delta 150$	各年度の残額 $100 \times 5 \times 30\%$

想定される誤った税効果注記

項目	金額	コメント
繰延税金資産	300	$200 \times 5(1,000) \times 30\%$
評価性引当額	$\Delta 300$	$1,000 \times 30\%$ （注1）
繰延税金資産合計	0	
繰延税金負債	$\Delta 450$	期末残高 $\Delta 1,500 \times 30\%$
繰延税金負債合計	$\Delta 450$	
繰延税金資産又は負債の純額	$\Delta 450$	（注2）

（注1）繰延税金資産に回収可能性がないため、将来減算一時差異の全てに評価性引当額を計上してしまっている。

（注2）結果として、繰延税金負債が貸借対照表に計上されてしまい、繰延税金負債の過大計上となる。

【設例3】

- ① 将来減算一時差異は、期末に合計額が1,000あり、5年で200ずつ解消していくものとする。なお便宜上、プラスで表示をする。
- ② 将来加算一時差異は、期末に合計額が1,500あり、解消時期は不明である。なお、全額その他有価証券評価差額金に係るものであり、便宜上、マイナスで表示をする。
- ③ 企業の分類は5と判断したため、繰延税金資産の回収可能性はないと判断している。

④ 実効税率は 30%とする。

⑤ 上記以外は考慮しない。

期末	1 年後	2 年後	3 年後	4 年後	5 年後	5 年超	スケ不*
将来減算一時 差異 1,000	200	200	200	200	200		
将来加算一時 差異△1,500							△1,500
一時差異合計	200	200	200	200	200		△1,500

\*スケ不とはスケジュール不能を意味する。

### 【考え方】

- ① 各年度の将来減算一時差異 200 については、その全額が将来加算一時差異と相殺できないため全額評価性引当額の対象となる。これは、その他有価証券評価差益に係る将来加算一時差異はスケジューリング不能な将来加算一時差異であるため、繰延税金資産の回収可能性の判断にあたっては、その他有価証券の評価差額に係る将来減算一時差異以外の将来減算一時差異とは相殺できないためである<sup>18</sup>。また、スケジューリング不能な一時差異のうち、将来加算一時差異については、将来減算一時差異の解消見込年度との対応ができないため、繰延税金資産の回収可能性の判断にあたって、当該将来加算一時差異を将来減算一時差異と相殺することはできない<sup>19</sup>。このため、設例 3 については、結果として、将来加算一時差異がその他有価証券評価益又は繰延ヘッジに係るものであるか否かに関わらず、同じ結果となる。
- ② 将来加算一時差異について、将来減算一時差異と相殺されないことから、全額について繰延税金負債を計上する。

正しい税効果注記

項目	金額	コメント
繰延税金資産	300	$200 \times 5(1,000) \times 30\%$
評価性引当額	$\Delta 300$	$200 \times 5(1,000) \times 30\%$
繰延税金資産合計	0	
繰延税金負債	$\Delta 450$	期末残高 $\Delta 1,500 \times 30\%$
繰延税金負債合計	$\Delta 450$	
繰延税金資産又は負債の純額	$\Delta 450$	

想定される誤った税効果注記

項目	金額	コメント
繰延税金資産	300	$1,000 \times 30\%$
評価性引当額	0	(注1)
繰延税金資産合計	300	
繰延税金負債	$\Delta 450$	期末残高 $\Delta 1,500 \times 30\%$
繰延税金負債合計	$\Delta 450$	
繰延税金資産又は負債の純額	$\Delta 150$	$300 \Delta 450$ (注2)

(注1) 繰延税金資産を計上した後に、その他有価証券評価益に関する繰延税金負債と相殺する意図をもっている。

(注2) 本来、繰延税金資産は計上することができないが、繰延税金資産を計上し、最後に繰延税金資産と繰延税金負債を相殺している。なお、本設例の想定される誤った例は、前の2例と異なり、繰延税金負債の過少計上となっている。なお、本設例は本研究の方向性とは異なるが、スケジューリングの適正性という観点から掲載した。

(2) 設例から考えられる不適切会計

上記の設例から考えられる不適切会計の事例は、「税効果会計の単体の注記において、繰延税金資産合計が評価性引当額によってゼロ（厳密に表示上は「-」）となっている場合で、その他有価証券評価差額金及びヘッジ損益に係る繰延税金負債以外の繰延税金負債が計上されている場合」には、将来減算一時差異を将

来加算一時差異と相殺するべきところを相殺せずに、将来減算一時差異に対して評価性引当額を計上したことにより、繰延税金負債の過大計上という不適切会計の可能性が示唆されるといえる。言い換えると、「その他有価証券評価差額金及びヘッジ損益に係る繰延税金負債以外の繰延税金負債が計上されている場合で、評価性引当額が当該繰延税金負債の金額を超えている場合」には、繰延税金負債の過大計上されている可能性があると考えられる。

## 6. 繰延税金負債の過大計上の疑義のある会社の検討

東証プライムの2022年4月1日から2023年3月31日の1年間の決算日の最新の財務諸表の数値である当期の会社24社及び前期の会社36社の提出会社単体の税効果会計注記を検討した。なお、前提として、その他有価証券評価差額金及びヘッジ損益に係る繰延税金負債については、スケジュール不能な将来加算一時差異として議論する。このため、評価性引当額とその他有価証券評価差額金及びヘッジ損益に係る繰延税金負債以外の繰延税金負債の何れか小さい金額が推定される虚偽表示の金額として考える。

下記では当期と前期に関して、推定虚偽表示の金額、並びに、金額のみでは多寡を図る事は難しいため、総資産に対する推定虚偽表示の金額の割合、及び各指標に関する上位10社、さらには、本稿における虚偽表示と疑われる会社を監査した監査法人が大手監査法人か否かを検討する。

図1：当期の推定虚偽表示の金額

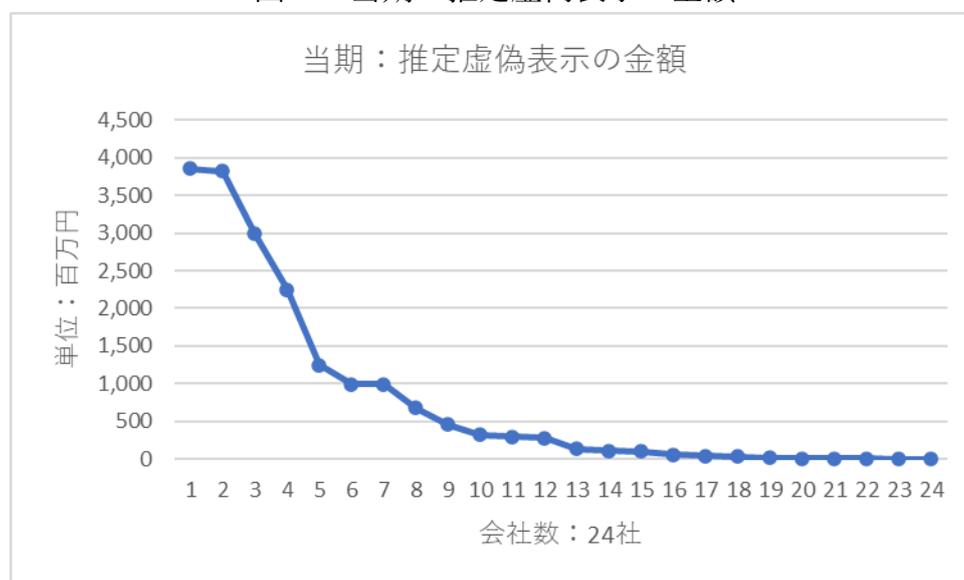


図2：当期の総資産に対する推定虚偽表示の金額の割合



表1：当期の推定虚偽表示の金額及び総資産に対する推定虚偽表示の金額の割合の上位10社

1位	2位	3位	4位	5位	6位	7位	8位	9位	10位
3,861	3,827	2,990	2,249	1,244	996	992	673	456	318
8.86%	3.65%	2.27%	1.73%	1.14%	1.10%	0.67%	0.66%	0.46%	0.43%

図3：前期の推定虚偽表示の金額

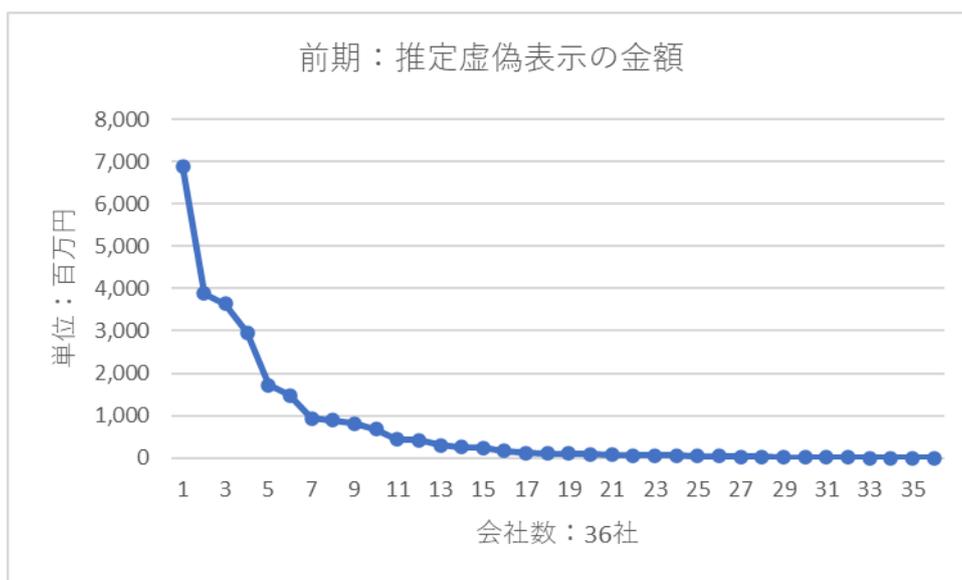


図4：前期の総資産に対する推定虚偽表示の金額の割合

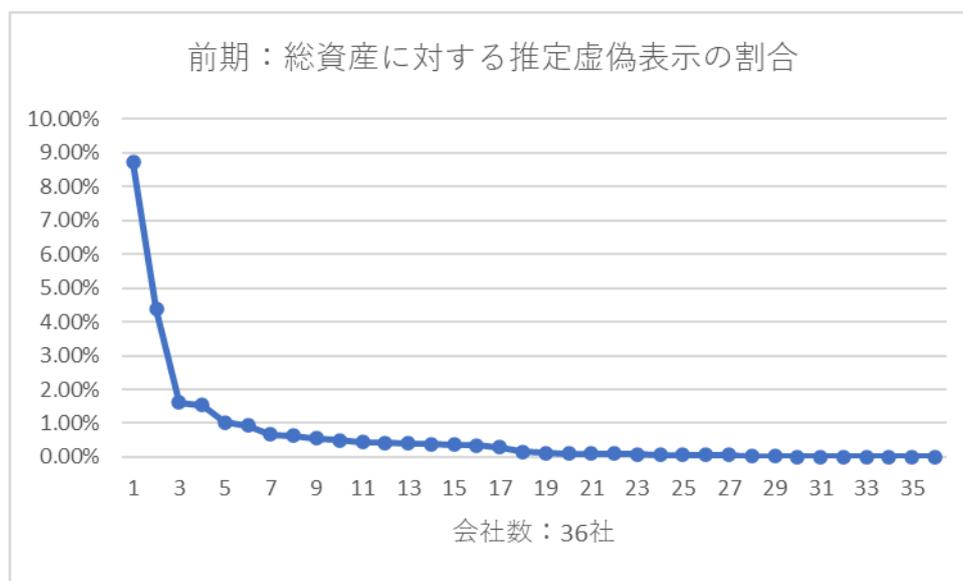


表2：前期の推定虚偽表示の金額及び総資産に対する推定虚偽表示の金額の割合の上位10社

1位	2位	3位	4位	5位	6位	7位	8位	9位	10位
6,897	3,880	3,640	2,969	1,715	1,475	937	894	813	671
8.71%	4.38%	1.60%	1.54%	1.03%	0.93%	0.67%	0.63%	0.55%	0.50%

総資産に対して1%を超える虚偽の表示があると、虚偽表示の金額としては大きいと感じる。さらに、法人税等調整額を通じて、利益にインパクトを与える。総資産に対して1%を超える推定虚偽表示は、当期は6社、前期は5社となった。金額としても、10億円を超えている会社が当期は5社、前期は6社となり、金額的にも大きなインパクトがあると考えられる。当期に減少した理由としては、会社分類が5から4となり、仮にスケジューリングのロジックが誤ったままであっても、1年分の繰延税金資産が計上されることが可能であるため、繰延税金資産が計上されることにより、繰延税金負債が減少されたことが考えられる。若しくは、監査法人内部の品質管理等によって、スケジューリングの方法が正しく是正された可能性も考えられる。

次に監査法人別に集計を行った。当期又は前期に虚偽表示と推定される会社は合計で38社存在した。監査法人別に、4大監査法人（EY 新日本有限責任監

査法人、有限責任監査法人トーマツ、有限責任あずさ監査法人、PwCあらた有  
 限責任監査法人）と4大監査法人以外に集計すると以下になる。

表3：推定される虚偽表示の監査法人別の集計

監査法人	監査法人数	割合
4大監査法人	28社	73.68%
4大監査法人以外	10社	26.32%
合計	38社	100%

今回の研究においては、大手監査法人が監査している会社の税効果注記に、虚偽表示の可能性が多く存在するという結果となった。監査法人においては、アサーションごとに横串を通した形で品質管理を行っているとは推測されるが、クライアント数が多く、品質管理が行き届いていない可能性が示唆される結果となった。また、過年度より継続して監査が行われており、過年度の会社が作成する税効果会計の資料が正しいとして継続して税効果会計の計上がなされている可能性が示唆される。

## 7. 発生原因の究明と対応策

なぜ多くの不適切会計の可能性がある状況が起こっているのか。原因を探る。

### (1) 繰延税金資産の過大計上に思考が向いている可能性

繰延税金資産の回収可能性に関する適用指針第11項にもある通り、適用指針の規定の方向性としては、繰延税金資産又は繰延税金負債を計上するための手続きを表しているというよりも、繰延税金資産の過大計上を防ぐ方向性で規定されているように感じる。繰延税金資産の計上は特に繰越欠損金も考慮すると、見積りの範疇を逸脱することはなく、繰延税金資産を計上すると利益が計上されることから、慎重になる必要性は理解できる。このような心理が働いた結果、税効果会計に関する会社資料、監査法人の科目担当者、現場主査のレビュー、サイナーのレビュー、監査法人の品質管理レビュー、という何重ものレビューをすり抜けてしまったと考えられる。対応策としては、思い込みを排除しあるべき手続に則る必要性を感じる。

## （２）分類５であれば繰延税金資産は計上されないという安心感

従来からの慣習で、繰延税金資産については、回収可能性を厳密に検討し、評価性引当額を計上しなければならないという積極的な動機が働いていること及び、繰延税金負債については、将来加算一時差異が存在すれば、計上することができるという会計慣習が存在している可能性がある。これら２つの要因が重なり、繰延税金資産に対する評価性引当額を計上しなければならないという積極的な動機がかえって裏目に出てしまい、将来減算一時差異と将来加算一時差異をスケジューリングにより相殺する前に、将来減算一時差異に対しては評価性引当額を計上し、将来加算一時差異については、繰延税金負債を計上してしまっている可能性が考えられる。また、繰延税金負債が計上されている場合、繰延税金資産が計上されている場合に比べて、監査法人内の品質管理レビューが安心感から正確性を欠く可能性が考えられる。

## （３）ファイルの作り方の問題

税効果会計に関するファイルの作り方に決まりはないが、会社分類に応じたファイルを作成し使用する必要がある。会社分類１と２は共通したファイルでも大きな問題は起きないと考えられるが、会社分類４や５の会社は、翌年度以降（分類５）や翌々年度（分類４原則）の将来減算一時差異を全て評価性引当額として計上してしまう可能性がある。

特に、長年使用しているファイルは会社分類別になっていないことから、将来減算一時差異と将来加算一時差異を相殺した後に評価性引当額を計上するという構造になっていない可能性がある。また、一時差異等加減算前所得についても適正に算定しなければならないことから、非常に労力を要する論点ともいえる。

## （４）税効果注記の形式に工夫をする。

既に体现している会社も散見されたが、注記の記載方法で、繰延税金負債又は繰延税金資産との相殺額を評価性引当額の前に掲載することで、将来減算一時差異と将来加減算一時差異の相殺をした後に残った繰延税金資産に対して、評価性引当額を計上するというプロセスを確認することができ、繰延税金資産と

繰延税金負債の金額の妥当性の確認が内部で実施することができ、誤りに気付く可能性が高まる。

先の【設例1】を例にとると下記のようなになる。（下線部を強調した）

項目	金額	コメント
繰延税金資産	450	$1,500 \times 30\%$
<u>繰延税金負債との相殺額</u>	<u><math>\Delta 300</math></u>	繰延税金負債より
<u>評価性引当額</u>	<u><math>\Delta 150</math></u>	$100 \times 5 \times 30\%$
<u>繰延税金資産合計</u>	<u>0</u>	
繰延税金負債	$\Delta 300$	期末残高 $\Delta 1,000 \times 30\%$
繰延税金資産との相殺額	300	繰延税金資産 $450 \Delta 150$ へ
繰延税金負債合計	0	$300 \Delta 300$
繰延税金資産又は負債の純額	0	$0 + 0 = 0$

## 8. おわりに

### (1) 残された課題

不適切会計となってしまうことは、第一義的には会社の内部統制の不備となる。しかしながら、税効果会計に代表される複雑な論点の場合、外部監査人である公認会計士の監査をすり抜けてしまう可能性があるため、監査法人内部及び監査業界として対策を実施する必要性を検討しなければならないと考える。不適切会計と疑われた税効果会計注記は、監査法人の規模を問わず確認された。この理由として考えられることは、同じ監査法人であっても、監査チームごとに会社の作成した情報を利用して、監査調書を作成することから、税効果会計の監査調書のフォーマットが異なっており、複雑な繰延税金資産の計上過程について、担当者やレビュアーが見落としている可能性がある。監査業務は機密情報を扱うことから、監査法人内の規定によって、アサインされていないクライアントの調書を見ることのできないため、担当者レベルでは、誤りに気付く可能性が低いといえる。このため、監査法人の品質管理によって、誤りやすいアサーションについて横断的に検証を強くする必要がある。

## （２）会社の決算プロセスの強化

税効果会計の計上は、第一義的には会社が作成するものであるため、会社の決算プロセスの強化を図る必要がある。法人税等の申告書の作成を外部に依頼しているのであれば、税効果会計についても作成を依頼することも一考に値する。税効果会計を適用する会社は、概ね公認会計士監査の対象会社と考えられることから、会社の経理機能を強化することや、外注によって正しい財務諸表の作成を行う必要がある。特に、今回の調査対象とした会社は東証プライムに上場している会社であることから、経理に関して、コストと経営資源を投入する必要があり、早急な対応が求められる。

## （３）国際比較

国際会計基準及び米国会計基準についても税効果会計のスケジューリングに関する方法を確認し、世界的に繰延税金負債に関する不適切会計が行われているか否かを検討する必要がある。

### 【注釈】

<sup>1</sup> 有価証券報告書の検索は eol を使用した。検索条件は以下である。検索条件：〔 上場市場：東証プライム 〕 AND 〔 モード選択：基本モード 〕 AND 〔 キーワード：「税効果会計」を含む 〕 AND 〔 検索形式：全文キーワード検索 〕 AND 〔 日付/期間：決算日 2022/04/01～2023/03/31 〕 AND 〔 検索対象書類：有価証券報告書（HTML）【本書・訂正・目次：税効果会計関係（単体）】 〕 表示件数：100 件並び順：〔 スコア：降順 〕

なお、eol の検索条件によって抽出された検索会社数は 1,825 社であったが、東証プライムへ移行した 2022 年 4 月 4 日時点におけるプライムの会社数は 1,839 社であった

(<https://www.jpx.co.jp/listing/co/tvdivq0000004xgb-att/tvdivq0000017jt9.pdf> (最終閲覧日 2023 年 8 月 27 日))。当該 14 社の差に関しては、今回の調査には影響がないと判断し、詳細な調査は行わない。また、決算日を 2022/04/04～2023/03/31 と変更しても eol の東証プライムの検索会社数は 1,825 社と変更がないことを確認している。

<sup>2</sup> 前期より 2 社減少して 43 社になった理由は、当該 2 社について、当期について繰延税金資産が計上されたことによって、誤りの疑義の可能性から排除したことによる。なお、前

期・当期という表現は、決算日を指定することによつた有価証券報告書の対象会計期間を当期、比較年度を前期とした。

<sup>3</sup> 内田浩徳（2014年）「我が国における繰延税金の計上傾向ーアメリカ税効果会計との比較を通じてー」『同志社商学』第65巻第6号P862-876

内田浩徳（2015年）「我が国における税効果会計の特殊性」『岡山商大論叢』第51巻第1号P169-192

<sup>4</sup> 企業会計基準委員会（2018年2月）「企業会計基準適用指針第28号 税効果会計に係る会計基準の適用指針」第31項

<sup>5</sup> 企業会計基準委員会（2018年2月）「企業会計基準適用指針第26号 繰延税金資産の回収可能性に関する適用指針」第11項

<sup>6</sup> 相殺できなかった将来減算一時差異は、マイナスの所得を意味するため、繰越欠損金が発生したものとして取り扱い、他の繰越欠損金と同様に繰越可能期間に渡って解消可能であれば繰延税金資産を計上することになる。（PwC あらた監査法人（2016）『繰延税金資産の会計実務』、28頁参照）

<sup>7</sup> 繰延税金資産及び繰延税金負債の通常の計上手順を説明している。

<sup>8</sup> 企業会計基準委員会（2018年2月）「企業会計基準適用指針第28号 税効果会計に係る会計基準の適用指針」第11項

<sup>9</sup> 企業会計基準委員会（2018年2月）「企業会計基準適用指針第26号 繰延税金資産の回収可能性に関する適用指針」第39項

<sup>10</sup> あずさ監査法人（2018）『徹底解説税効果会計の実務』、194頁参照

<sup>11</sup> 企業会計基準委員会（2018年2月）「企業会計基準適用指針第28号 税効果会計に係る会計基準の適用指針」第12項

<sup>12</sup> 回収可能性の判断として(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)将来加算一時差異を説明している。

<sup>13</sup> 企業会計基準委員会（2018年2月）「企業会計基準適用指針第26号 繰延税金資産の回収可能性に関する適用指針」第46項

<sup>14</sup> 企業会計基準委員会（2018年2月）「企業会計基準適用指針第28号 税効果会計に係る会計基準の適用指針」第13項

<sup>15</sup> あずさ監査法人（2018）『徹底解説税効果会計の実務』、99頁

<sup>16</sup> 企業会計基準委員会（2018年2月）「企業会計基準適用指針第28号 税効果会計に係る会計基準の適用指針」第31項第14項

<sup>17</sup> 企業会計基準委員会（2018年2月）「企業会計基準適用指針第28号 税効果会計に係る会計基準の適用指針」第15項

<sup>18</sup> 企業会計基準委員会（2018年2月）「企業会計基準適用指針第26号 繰延税金資産の回収可能性に関する適用指針」第39項(1)

<sup>19</sup> 企業会計基準委員会（2018年2月）「企業会計基準適用指針第26号 繰延税金資産の回収可能性に関する適用指針」第14項

【参考文献】

企業会計審議会（1998年10月）「税効果会計に係る会計基準」

企業会計基準委員会（2018年2月）「企業会計基準適用指針第28号 税効果会計に係る会計基準の適用指針」

企業会計基準委員会（2018年2月）「企業会計基準適用指針第26号 繰延税金資産の回収可能性に関する適用指針」

企業会計基準委員会（2018年2月）「企業会計基準適用指針第29号 中間財務諸表等における税効果会計に関する適用指針」

あずさ監査法人（2018）『徹底解説税効果会計の実務』

PwC あらた監査法人（2016）『繰延税金資産の会計実務』

EY 新日本有限責任監査法人『Q&A 税効果会計の実務』