

中小会社における税効果会計基準適用のあり方

M051538 椎野年雅

1. 研究の概要

日本の中小会社においては、法律上、税効果会計基準の適用は強制されていない。にもかかわらず、「中小企業の会計に関する指針」においては、原則として中小会社においても税効果会計基準を適用すべきであると、その上で、重要性の乏しい一時差異等から生じる税効果に関しては、これを認識しなくてもよいとしている。本稿においては、税効果会計が成り立つために最も重要である、繰延税金資産の資産性及び繰延税金負債の負債性の検討に始まり、中小会社においては当該資産性を保証することが困難な状況があることを指摘した上で、中小会社において税効果会計基準を適用するに際して必要とされる前提が何かについて検討した。ここで得られた結果を基にして、中小会社における税効果会計基準の適用形態に関して一定の考察を加えた。上記のように、日本の税効果会計基準の適用においては、「原則適用」と「重要性の原則」を併用する形での制度設計が為されているため、これに対する検討を中心としつつ、「任意適用」及び「原則適用禁止」という適用形態についても検討した。

2. 将来の課税所得の十分性

日本の税効果会計基準は、資産負債アプローチの観点から構築されている。資産負債アプローチは、貸借対照表上の資産・負債から生じるすべての将来の税結果を当該貸借対照表自体に反映せしめるべきであるとしており、ここには、資産・負債がその貸借対照表価額で実現または決済されることは、当該貸借対照表においてすでに認識され組み込まれた事象に属するという資産負債アプローチ特有の前提が存在する。

しかし、繰延税金資産または繰延税金負債が実現または決済されることはすでに認識されているとは言いきれない。それは、繰延税金資産または繰延税金負債の実現または決済が、将来、一時差異等が解消される期において、十分な課税所得が発生することを絶対的必要条件としているからである。

3. 中小会社の現状と税効果会計基準適用の前提

将来の十分な課税所得が得られるかどうかの判断の基準として、日本公認会計士協会の「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」がある。中小会社においては、ここに挙げられた繰延税金資産の回収可能性の要件を満たすかどうかの判断をすること自体が困難である場合が多いことを指摘した。たとえばそれらの判断を下すことができたとしても、判断主体、すなわち中小会社自身の主観は必ず介在すること

となるため、判断主体の健全性が要求されることは論を待たない。ところが、中小会社においては健全性を担保する仕組みが強制されていないことから、繰延税金資産の回収可能性の判断における精度は極めて信頼性に欠けるものである。

繰延税金資産の回収可能性の判断の重要性については既述の通りであるが、繰延税金資産の脆弱性及び中小会社における債権者保護の重要性に鑑み、中小会社においては当該判断の適正性に関してより厳格な判定が要求される。少なくとも証券取引法適用会社と同じ基準で当該判断を下すべきであり、その適正性を保証するため、会計監査人を含んだ証券取引法適用会社型の内部統制システムを採用すべきである。

4. 税効果会計基準の適用形態

「原則適用」は、中小会社においても原則として税効果会計基準を適用すべきとしつつ、重要性の乏しい一時差異についてはそれを認識しなくてもよいとし、結果として税効果会計基準を適用しなくてもよい余地を残している。しかし、中小会社にとって税効果会計基準は唯一の公正な会計慣行とはなっておらず、採用率も決して高いとはいえない状況下で、「原則適用」とすることは、原則より例外が多いという状況を招き、システムとして歪なものとなる。また、「任意適用」は、税効果会計基準の適用に際して、中小会社に自由に選択させることとしている。この両者は共に、繰延税金資産の回収可能性の判断の適正性を「保証」することの重要性に関する視点を欠いており、制度として適切であるとはいえない。

これに対し、「原則適用禁止」は、繰延税金資産の脆弱性に鑑み、中小会社においては、税効果会計基準の適用を禁止し、適用に際しては、証券取引法適用会社型の内部統制システムを選択しなければならないとする。将来の十分な課税所得の発生が、税効果会計の存立のための絶対的必須事項であることから考えて、中小会社における税効果会計基準の適用形態として、「原則適用禁止」が最も適切であると考えられる。