

「繰延税金資産の回収可能性」について

企業会計ナビチーム 公認会計士 加藤大輔



▶ Daisuke Kato

監査部門にて会計監査業務に従事したのち、アドバイザリーサービスを行うFAAS事業部へ異動。現在は、主にIFRSや収益認識基準などの導入支援業務などに従事している。また、書籍の執筆や雑誌への寄稿、当法人ウェブサイト（企業会計ナビ）に掲載する会計情報コンテンツの企画・執筆に携わっている。

企業会計ナビチームでは当法人のウェブサイトで、会計・税務に関するさまざまなナレッジを発信しています。

今回は「解説シリーズ『税効果会計』第4回：繰延税金資産の回収可能性」の一部を編集し、紹介します。

I 繰延税金資産の回収可能性

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（以下、回収可能性適用指針）」では、繰延税金資産の回収可能性を判断するに当たり、過去の課税所得の発生状況や将来の業績予測等の要件を設けて企業を五つに分類し、当該分類に応じて回収が見込まれる繰延税金資産の計上額を決定することとしています（回収可能性適用指針15項～31項）。以下、当該5分類について解説します（<図1>参照）。

II 企業の分類に応じた取扱い

1. (分類1) に該当する企業の取扱い

過去（3年）および当期の全ての事業年度において、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生じており、かつ、当期末において、近い将来に経営環境に著しい変化が見込まれない企業は、通常、将来においても一定水準の課税所得が生じると予測できるため、原則として、繰延税金資産の全額について回収可能性があるものとされます。

2. (分類2) に該当する企業の取扱い

次の要件をいずれも満たす企業は、通常、将来においても安定的に同水準の課税所得が生じると予測できるため、一時差異等のスケジューリングの結果、繰延税金資産を見積もる場合、当該繰延税金資産は回収可能性があるものとされます。

- (1) 過去（3年）および当期の全ての事業年度において、臨時的な原因により生じたものを除いた課税所得が、期末における将来減算一時差異を下回るものの、安定的に生じている
- (2) 当期末において、近い将来に経営環境に著しい変化が見込まれない
- (3) 過去（3年）および当期のいずれの事業年度においても重要な税務上の欠損金が生じていない

一方、スケジューリング不能な将来減算一時差異に係る繰延税金資産は、回収可能性がないもの（将来のいずれかの時点で損金算入される可能性が高いことを企業が合理的な根拠をもって説明する場合を除く）とされます。

3. (分類3) に該当する企業の取扱い

次の要件をいずれも満たす企業（下記（分類4）の要件(2)を満たす場合を除く）は、通常、長期にわたり安定的な課税所得の発生を予測することができないため、将来の合理的な見積期間（おおむね5年）以内の一時差異等加減算前課税所得の見積額に基づいて、当該見積可能期間の一時差異等のスケジューリングの結果、繰延税金資産を見積もる場合、当該繰延税金資産は回収可能性があるものとされます。

- (1) 過去（3年）および当期において、臨時的な原因により生じたものを除いた課税所得が大きく増減している（負の値となる場合を含む）

▶ 図1 分類ごとの計上可能な繰延税金資産の範囲のイメージ

	スケジューリング可能			スケジューリング不能
	見積期間			
(分類1) ^{※1}	長期性の一時差異 ^{※2}			
	1年	2年～5年	5年超	
(分類2)	長期性の一時差異			
	1年	2年～5年	5年超	
(分類3)	長期性の一時差異			企業が合理的な根拠をもって説明する場合は、回収可能性あり
	1年	2年～5年	5年超	
(分類4) ^{※3}	長期性の一時差異			通常、回収可能性あり(回収可能性適用指針35項(2)参照)
	1年	2年～5年	5年超	
(分類5) ^{※1}	長期性の一時差異			
	1年	2年～5年	5年超	

- ※1 例外あり(回収可能性適用指針67-4項、95項参照) ■ 回収可能性あり
 ※2 退職給付引当金や建物の減価償却超過額に係る将来減算一時差異のように、スケジューリングの結果、その解消見込年度が長期にわたる将来減算一時差異(回収可能性適用指針35項) □ 回収可能性なし
 ※3 (分類4)の要件を満たした場合であっても、将来課税所得が生じることを企業が合理的な根拠をもって説明する場合は、当該課税所得に応じて(分類2)又は(分類3)に該当するものとして取り扱われる(回収可能性適用指針28項、29項)。

(2) 過去(3年)および当期のいずれの事業年度においても重要な税務上の欠損金が生じていない

ただし、一時差異等が5年を超える見積可能期間においてスケジューリングされた場合であっても、上記課税所得が大きく増減している原因や中長期計画等を勘案した結果、企業が合理的な根拠をもって説明する場合には、当該繰延税金資産は回収可能性があるものとされます。

4. (分類4) に該当する企業の取扱い

次のいずれかの要件を満たし、かつ、翌期において一時差異等加減算前課税所得が生じることが見込まれる企業は、通常、当該翌期を除いて将来の課税所得の発生を合理的に見積もることは困難と判断されるため、翌期の一時差異等加減算前課税所得の見積額に基づいて、翌期の一時差異等のスケジューリングの結果、繰延税金資産を見積もる場合、当該繰延税金資産は回収可能性があるものとされます。

- (1) 過去(3年)又は当期において、重要な税務上の欠損金が生じている
- (2) 過去(3年)に重要な税務上の欠損金の繰越期限切れとなった事実がある、又は、当期末において、重要な税務上の欠損金の繰越期限切れが見込まれる

ただし、重要な税務上の欠損金が生じた要因、中長期計画等を勘案して、将来において5年超にわたり一時差異等加減算前課税所得が安定的に生じることを企

業が合理的な根拠をもって説明するときは、(分類2)に該当するものとして取り扱い、将来においておおむね3年から5年程度は一時差異等加減算前課税所得が生じることを企業が合理的な根拠をもって説明するときは、(分類3)に該当するものとして取り扱われます。

5. (分類5) に該当する企業の取扱い

過去(3年)及び当期の全ての事業年度において、重要な税務上の欠損金が生じており、かつ、翌期においても重要な税務上の欠損金が生じることが見込まれている企業は、通常、将来の課税所得の発生を合理的に見積もることができないと判断されるため、原則として、繰延税金資産の回収可能性はないものとして取り扱います。

Ⅲ 上記分類の要件をいずれも満たさない企業の取扱い

上記分類の要件をいずれも満たさない場合には、課税所得(又は税務上の欠損金)の過去の推移や将来の見込み等を総合的に勘案し、各分類の要件からの乖離^{かいり}度合いが最も小さいと判断される分類に区分することとなります(回収可能性適用指針16項)。

▶ 企業会計ナビURL
www.shinnihon.or.jp/corporate-accounting

