

## I. はじめに

かねてより議論が進められていた繰延税金資産の回収可能性について、昨年末の12月28日に新たな指針が公表されました。これまで複数の「監査上の取扱い」等として定められていた回収可能性に関する規定を集約・見直し、会計実務へ定着していることから「会計上の指針」として取りまとめられました。

新年最初のSeiwa Newsletterは、社会の関心と実務への影響が非常に大きいこの論点について、改正点を中心に解説します。

## II. 主な改正点と実務への影響

従来の指針では、過去の業績等の状況を主たる判断基準としていました。新たな指針は、将来事象を織り込むことで企業の実態をより適切に反映するために、5つの会社分類を踏襲しつつも、これまで定められていた見積期間を超えた繰延税金資産の計上を可能にするほか、期末における繰越欠損金の存在など残高ベースの要件を削除するなど、繰延税金資産の計上額を拡大させる方向の改正となっています。

まずは以下の比較表をご覧ください。改正点を**赤字**で示しています。

	改正前	改正後
分類1	<p><b>【分類の要件】</b> 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（当期及びおおむね過去3年以上）計上している会社等で、その経営環境に著しい変化がない場合</p> <p><b>【繰延税金資産の計上額】</b> 繰延税金資産の全額について回収可能性があると判断できる</p>	<p>次の要件をいずれも満たす</p> <p>① 過去（3年）及び当期のすべ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いる</p> <p>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</p> <p>繰延税金資産の全額について回収可能性のあるものとする</p>
分類2	<p><b>【分類の要件】</b> 当期及び過去（おおむね3年以上）連続してある程度の経常的な<b>利益</b>を計上しているが、期末における将来減算一時差異を十分に上回るほどの課税所得がない会社等</p> <p><b>【繰延税金資産の計上額】</b> 一時差異等のスケジューリングの結果に基づき繰延税金資産を計上している場合には回収可能性があると判断できる</p>	<p>次の要件をいずれも満たす</p> <p>① 過去（3年）及び当期のすべての事業年度において、<b>臨時的な原因により生じたものを除いた課税所得</b>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</p> <p>② <b>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</b></p> <p>③ <b>過去（3年）及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</b></p> <p>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る場合には回収可能性のあるものとする</p> <p><b>ただし、スケジューリング不能な将来減算一時差異のうち、将来のいずれかの時点で回収できることを企業が合理的な根拠を持って説明する場合、当該一時差異に係る繰延税金資産は回収可能性のあるものとする*</b></p>

	改正前	改正後
分類 3	<p><b>【分類の要件】</b> 過去の経常的な<b>損益</b>が大きく増減していて、期末における将来減算一時差異を十分に上回るほどの課税所得がない会社等</p> <p><b>【繰延税金資産の計上額】</b> おおむね 5 年内の課税所得の見積額を限度として、当該期間内の一時差異等のスケジュールリングの結果に基づき、それに係る繰延税金資産を計上している場合には回収可能性がある」と判断できる</p>	<p>次の要件をいずれも満たす</p> <p>① 過去（3 年）及び当期において、臨時的な原因により生じたものを除いた<b>課税所得</b>（負の値となる場合を含む）が大きく増減している</p> <p>② <u>過去（3 年）及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</u></p> <p>将来の合理的な見積可能期間（おおむね 5 年）以内の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ルリングの結果、繰延税金資産を見積る場合には回収可能性があるものとする</p> <p><u>上記にかかわらず、5 年を超える見積可能期間において回収可能であることを企業が合理的な根拠をもって説明する場合、当該繰延税金資産は回収可能性があるものとする*</u></p>
分類 4	<p><b>【分類の要件】</b> <u>期末において重要な税務上の繰越欠損金が存在する会社、過去（おおむね 3 年以内）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った会社、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会社で、翌期に課税所得の発生が確実に見込まれる場合</u></p> <p><b>【繰延税金資産の計上額】</b> 翌期の一時差異等のスケジュールリングの結果に基づき、それに係る繰延税金資産を計上している場合には回収可能性がある」と判断できる</p> <p><u>ただし、重要な税務上の繰越欠損金が事業のリストラクチャリングや法令等の改正などによる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の場合には、分類 3 と同様に、おおむね 5 年内の課税所得の見積額を限度として繰延税金資産の回収可能性がある」と判断できる</u></p>	<p>次のいずれかの要件を満たし、かつ、翌期において課税所得が生じることが見込まれる</p> <p>① <u>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</u></p> <p>② 過去（3 年）において、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</p> <p>③ 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</p> <p>翌期の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ルリングの結果、繰延税金資産を見積る場合には回収可能性があるものとする</p> <p><u>上記にかかわらず、将来において 5 年超にわたり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扱い*、おおむね 3 年から 5 年程度は課税所得が生じることを同様に説明するときは分類 3 に該当するものとして取り扱う</u></p>
分類 5	<p><b>【分類の要件】</b> 過去（おおむね 3 年以上）連続して重要な税務上の欠損金を計上している会社で、かつ、当期も重要な税務上の欠損金の計上が見込まれる会社</p> <p><u>また、債務超過の状況にある会社や資本の欠損の状況が長期にわたっている会社で、かつ、短期間に当該状況の解消が見込まれない場合</u></p> <p><b>【繰延税金資産の計上額】</b> 原則として、繰延税金資産の回収可能性はないものと判断する</p>	<p>次の要件をいずれも満たす</p> <p>① 過去（3 年）及び当期のすべての事業年度において、重要な税務上の欠損金が生じている</p> <p>② <u>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る</u></p> <p>原則として、繰延税金資産の回収可能性はないものとする。</p>

### (1) 分類方法

分類 1~5 の要件をいずれも満たさない企業は、過去の課税所得や欠損金の推移、当期以降の見込み等を総合的に勘案して、各分類の要件からの乖離度合いが最も小さいものに分類することが明記されました。これまで以上に企業の実態を見極めた合理的な判断が求められるようになります。

### (2) 分類 2 の改正点等

従来、スケジューリング不能な将来減算一時差異については一律に繰延税金資産を計上できないとする取扱いが示されていましたが、IFRS との整合性や企業の実態を反映しないとの意見を受けて、計上可能範囲が拡大されました。

例えば、退任時期が明確でなく、税務上の損金算入時期が個別に特定できない役員退職慰労引当金に係る繰延税金資産は、これまで計上することができませんでした。改正後は、定年制度が定められており、定年までに退任することが見込まれる場合には回収可能性が認められる可能性があります。

また分類要件は、これまでの損益による判断基準から課税所得による判断へ改正されました。これは、受取配当金などの永久差異の存在により、通常は損益と課税所得が乖離する点を考慮したものです。

その他、将来事象を勘案する観点から要件②、分類 4 との重複を避けるために要件③が新たに設けられています。

### (3) 分類 3 の改正点等

実務的に 5 年を限度として運用されてきた見積期間ですが、5 年超の見積可能期間においても繰延税金資産を計上できる余地がある旨明確化されました。

例えば、一般的に景気変動や政策の影響を受けやすい不動産販売会社が、保有在庫について新たに長期の賃貸借契約を結ぶことにより、今後長期的かつ安定的に収益が計上されることが明確になる場合が考えられます。

要件に関する改正の趣旨は分類 2 と同じです。

なお、要件①は分類 2 と同様に将来において課税所得を安定的に獲得するだけの収益力があるか否かを判断することを意図しています。これを踏まえると、例えば、課税所得の増減幅は大きいものの、全体として一定の高い水準で推移している場合は分類 2 に該当するものと考えられます。

### (4) 分類 4 の改正点等

これまで翌期に見込まれる課税所得の範囲内でしか繰延税金資産の計上が認められていませんでしたが、将来一定の期間にわたり課税所得の発生が見込まれるときは分類 2 又は分類 3 に該当する取扱いが新設されました。

例えば、過去（3 年）において重要な税務上の欠損金が生じたことから分類 4 の要件を満たすものの、事業環境が好転

し、当期以降安定的に課税所得の発生が見込まれる場合が該当します。

要件面では、過去の事象を重視しすぎず、分類 1~3 との連続性を保つため、期末における繰越欠損金の「残高」要件から欠損金の「発生」に焦点を当てた要件へ改められました。過去の業績低迷により繰越欠損金が多額に存在しつつも、アベノミクスやインバウンド需要により業績が回復傾向にある会社は多いと思われます。このような場合、従来は分類 4 に該当せざるをえませんでした。今後はより上位に分類できる可能性があり、影響が大きい改正の 1 つといえるでしょう。

### (5) 分類 5 の改正点等

分類 4 と同様の趣旨で、債務超過や資本の欠損といった残高ベースの判断要件が削除されました。

なお「原則として」は、設立間もない企業で、初期の欠損金の中長期計画において予測されていた額で推移し、かつ、今後は課税所得が見込まれるケースなどを想定しています。

## III. 適用時期及び適用初年度の取扱い

決算処理に関する指針の改正であり、システム対応などの準備期間を要しないため、平成 28 年 4 月 1 日以後開始年度の期首からの適用を原則としつつ、平成 28 年 3 月 31 日以後終了年度の年度末から早期適用が認められています。

また、比較表の★項目（3 箇所）を適用することにより、適用初年度の期首において影響額が生じる場合は、会計基準の改正に伴う会計方針の変更として取り扱います。具体的には、当該影響額を期首の利益剰余金（資産・負債の評価差額に起因するものはその他の包括利益累計額又は評価・換算差額等）に加減するとともに、繰延税金資産・利益剰余金・その他の包括利益累計額等に対する影響額を注記します。いずれの取扱いも「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」の原則的な取扱いと異なるため、注意してください。

3 月決算企業は早ければ次の本決算で改正指針を適用することになりますが、この際、およそ 1 年前の期首に遡って影響額を把握しなければなりません。期首時点の見積りに際しては当時の中長期計画を用いるなど、当該時点に入手可能であった情報と事後的に入手した情報を客観的に区別する必要があります。時が経つほどこれらの区分は困難となるため、なるべく早い段階で検討に着手することが有用です。

ご質問等は下記までお願いいたします

メール : [research@seiwa-audit.or.jp](mailto:research@seiwa-audit.or.jp)

ウェブサイト : <http://www.seiwa-audit.or.jp/contact/>