

よく分かる繰延税金資産の回収可能性

繰延税金資産の回収可能性に関する適用指針（26号）の改正内容について一言でいうと「繰延税金資産」を計上しやすくした改正である。

本問を前提に考えてみよう。

| 当期末 | | 翌期 | |
|-----------|---------|-----------|----------|
| | | 税前利益 | Δ 8,500 |
| 発生 | | 棚卸資産 | + 1,500 |
| | | 未払事業税 | + 2,000 |
| | | 役員退職慰労引当金 | 20,000 |
| 棚卸資産 | 1,200 | 解消 | Δ 1,200 |
| 国庫補助金 | Δ 9,600 | | + 3,200 |
| その他有価証券 | 5,500 | | Δ 5,500 |
| 未払事業税 | 1,600 | | Δ 1,600 |
| 役員退職慰労引当金 | 19,000 | | Δ 19,000 |
| 合計 | 17,700 | 課税所得 | Δ 9,100 |

上記の図の翌期に注目。

翌期は問題分より当期末に発生している一時差異の大半が解消される見込みである。問題文に指示はないが、翌期の一時差異の発生額を棚卸資産 1,500、未払事業税 2,000、役員退職慰労引当金 20,000、税前利益 Δ 8,500 と仮設する。すると・・・翌期の課税所得は Δ 9,100 となる。つまり翌期には欠損金が生じる可能性が高いのである。

この時、従来の繰延税金資産の回収可能性は課税所得自体の金額にフォーカスを当てていたため、「来期が欠損の見込みなら、収益力がないので当期末の一時差異の回収可能性は認められない、つまり繰延税金資産は計上できません。」という考えを採用していた。（この判断は会計監査の実務でしばしば見受けられた。）

「繰延税金資産の資産計上要件が厳しすぎるのではないか？」という実務上の指摘を受けて、平成 30 年の適用指針の改正で、資産計上要件を緩和することにした。それが問題文にもある「一時差異等加減算前課税所得」という概念を新たに用いた「繰延税金資産の回収可能性 2.0」の考え方である。

一時差異等加減算前課税所得とは、将来の事業年度における課税所得の見積額（Δ 9,100）から当該事業年度において解消することが見込まれている当期末に存在する将来減算（加算）一時差異の額（Δ 1,200 + 3,200 + Δ 5,500 + Δ 1,600 + Δ 19,000 = Δ 24,100）を除いた額（Δ 9,100 + 24,100 = 15,000）を指す。

繰延税金資産の回収可能性 2.0 では、条件付きでこの一時差異等加減算前課税所得 15,000 の範囲内で繰延税金資産の回収可能性を認めている。それが本問における問題文の指示「将来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を行った結果算定される繰延税金資産は回収可能性のあるものとする。」という記述である。いわゆる（分類 4）の会社というやつである。

ゆえに当期末の繰延税金資産は 15,000 に 32% を乗じた金額の計上が認められる。

なお、（分類 2）の会社の場合、「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、当該繰延税金資産は回収可能性のあるものとする。」という指示になる。この場合は、従来通りの一時差異の集計額 17,700 に 32% の税率を乗じて繰延税金資産を計上すれば良い。

分類は 1 から 5 まで存在するが、受験上は無視して OK！ 合格後の修了考査で死ぬほど勉強させられる。