

第 1 回:「繰延税金資産の回収可能性に関する適用指針」について

2016.04.12

新日本有限責任監査法人 公認会計士 浦田千賀子

新日本有限責任監査法人 公認会計士 村田貴広

1. はじめに

本解説シリーズは、企業会計基準委員会(ASBJ)から平成 27 年 12 月 28 日に公表された「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)の内容を織り込み、税効果会計の適用に当たっての留意事項を解説します。なお、文中の意見に関する部分は私見であることをお断り申し上げます。

2. 回収可能性適用指針公表の経緯

回収可能性適用指針が、企業会計基準委員会(ASBJ)から平成 27 年 12 月 28 日に公表されました。

税効果会計に関連する会計基準の体系は、企業会計審議会が平成 10 年 10 月に公表した「税効果会計に係る会計基準」(以下「税効果会計基準」という。)等を受けて、日本公認会計士協会から実務指針として定められる形となっています。これらの実務指針については、基準諮問会議から平成 25 年 12 月に ASBJ へ移管するための審議を行うことが提言され、平成 26 年 2 月から ASBJ において審議が続けられてきたものです。

その経緯で監査委員会報告第 66 号「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」(以下「廃止前 66 号」という。)に対して、実務に対して硬直的ではないか、もう少し柔軟な基準適用を可能にできないかなどの問題意識が強く聞かれたことから、繰延税金資産の回収可能性に関する適用指針を先行して開発(移管)することとされました。主に、廃止前 66 号および監査委員会報告第 70 号「その他有価証券の評価差額および固定資産の減損損失に係る税効果会計の適用における監査上の取扱い」(以下「監査委員会報告第 70 号」という。)、会計制度委員会報告第 10 号「個別財務諸表における税効果会計に関する実務指針」(以下「個別税効果実務指針」という。)等において定められている繰延税金資産の回収可能性に関する定めを引き継ぎ、必要と考えられる見直しを行い、平成 27 年 5 月に企業会計基準適用指針公開草案第 54 号「繰延税金資産の回収可能性に関する適用指針(案)」(以下「公開草案」)を公表して広く意見を求めました。そして、公開草案に対して寄せられた意見を踏まえ、内容を一部修正したうえで、今回の公表に至ったものです。

3. 主な改正点

(1)用語の定義

回収可能性適用指針においては、税効果会計基準や個別税効果実務指針等において使用されている用語のうち、必要と考えられる用語の定義を 3 項において明確に定めることとしています。新たに定められるもののうち重要なものは「一時差異等加減算前課税所得」です。「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から、当該事業年度において解消する

ことが見込まれる当期末に存在する将来加算(減算)一時差異の額(及び該当する場合は、当該事業年度において控除することが見込まれる当期末に存在する税務上の繰越欠損金の額)を除いた額のことです(下記図表 1 参照)。

例えば、図表 1 の X2 期の場合、将来の事業年度における課税所得の見積額が 640 から、当該事業年度において解消することが見込まれる当期末に存在する将来減算一時差異の金額-300 を差し引いた 940 が、一時差異等加減算前課税所得となります。

従来の個別税効果実務指針では、「課税所得」という用語が、当期末に存在する将来加算(減算)一時差異の額を加算(減算)する前の金額として使用されている場合もありましたが、今回の改正により「課税所得」という用語の定義が明確化されています。

(図表 1)

- 当期は X1 年末であり、当期末の賞与引当金の残高は 300
- 翌期(X2 年)末の賞与引当金残高は 340、翌々期(X3 年)末の賞与引当金残高は 360 と見込んでいる
- 翌期の税引前当期純利益の予測は 600、翌々期の税引前当期純利益の予測は 550
- それぞれの事業年度の期末において、賞与引当金繰入限度超過額以外の将来減算一時差異、将来加算一時差異及び税務上の繰越欠損金は有していない。

	X1期(当期末)	X2期	X3期
税引前利益		600	550
賞与引当金		340	(*1)20
一時差異等加減算前課税所得		940	570
将来減算一時差異			
賞与引当金	300	-300	
将来減算一時差異合計		-300	0
回収可能額		-300	0
差引課税所得		640	570

(*1) X3 年末賞与引当金残高 360-X2 年末賞与引当金残高 340=20

当期末に存在する一時差異の解消((図表 1)の当期末の賞与引当金 300)については、一時差異等加減算前課税所得の下に反映し、それ以降に発生する一時差異((図表 1)の X2 期賞与引当金 340、X3 期賞与引当金 20)については、一時差異等加減算前課税所得の上で反映させる。

(2)見積将来課税所得による繰延税金資産の回収可能性に関する取扱い

①企業の分類

回収可能性適用指針では、廃止前 66 号における企業の「分類」に応じた取扱いの枠組みを基本的に踏襲したうえで、取扱いの一部について、必要な見直しを行いました。

具体的には、要件に基づき企業を(分類 1)から(分類 5)までに分け、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(詳細は第 3 回で説明)。

②企業の分類ごとの繰延税金資産の計上可能範囲

回収可能性適用指針においては、

- (分類 2)に該当する企業におけるスケジューリング不能な将来減算一時差異に関する取扱い
- (分類 3)に該当する企業における将来の一時差異等加減算前課税所得の合理的な見積期間に関する取扱い
- (分類 4)に係る要件を満たす企業が分類 2 または分類 3 に該当する場合の取扱い

について、新たな項目が設けられました(詳細は第 3 回で説明)。

上記の取扱いによって、一定の条件のもとでは、廃止前 66 号と比べ繰延税金資産を計上する幅を広げることが可能となりました。これは個別税効果実務指針の過年度の納税状況及び将来の業績予測等を総合的に勘案する考えに比べると、廃止前 66 号では、企業の過去の事象に重きを置き過ぎており、実態が反映されていないのではとの意見を考慮したものです。

4. 従前の取扱いが引き継がれている項目

以下の項目については、廃止前 66 号等の考え方が踏襲されています。

(1)長期解消将来減算一時差異に係る取扱い

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は、企業が継続する限り長期にわたるが解消され、将来の税金負担額を軽減する効果を有すると考えられる点については、廃止前 66 号の考え方と同様です。

(2)固定資産の減損損失に係る将来減算一時差異の取扱い

償却資産と非償却資産の減損損失に係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の取扱いが異なる点については、監査委員会報告第 70 号と同様です。償却資産の減損損失に係る将来減算一時差異については、(1)の長期解消将来減算一時差異に係る取扱いの特例が適用されません。

(3)役員退職慰労引当金に係る将来減算一時差異の取扱い

(4)その他有価証券評価差額に係る一時差異の取扱い

(5)退職給付に係る負債に関する一時差異の取扱い

(6)繰延ヘッジ損益に係る取扱い

(7)繰越外国税額控除に係る取扱い

5. 適用時期

適用時期は平成 28 年 4 月 1 日以後開始する連結会計年度及び事業年度の期首から原則適用となりますが、平成 28 年 3 月 31 日以後終了する連結会計年度及び事業年度の年度末に係る連結財務諸表及び個別財務諸表から早期適用も可能です(*1)。

適用初年度においては、以下の項目を適用することにより、これまでの会計処理と異なることとなる場合には、会計基準等の改正に伴う会計方針の変更として取り扱うこととされています。

- ①（分類 2）に該当する企業において、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について回収できることを企業が合理的な根拠をもって説明する場合には回収可能性があるとする取扱い
- ②（分類 3）に該当する企業において、おおむね 5 年を明らかに超える見積可能期間においてスケジューリングされた一時差異等に係る繰延税金資産が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には回収可能性があるとする取扱い
- ③（分類 4）の要件に該当する企業であっても、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①ることを企業が合理的な根拠をもって説明する場合には（分類 2）に該当するものとする取扱い

基本的に、回収可能性適用指針を適用したことによる影響額は損益処理となりますが、上記①～③の会計基準等の改正に伴う会計方針の変更に係る影響額は、適用初年度の期首の利益剰余金に加減することとされています。ただし、その他の包括利益累計額または評価・換算差額等に係る影響額に関しては、当該その他の包括利益累計額または評価・換算差額等に加減することになります。適用初年度においては、会計基準等の改正に伴う会計方針の変更による影響額の注記について、企業会計基準第 24 号「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」第 10 項(5)ただし書の定めに関わらず、以下の項目のみを注記することとしています。

- 適用初年度の期首の繰延税金資産に対する影響額
- 適用初年度の期首の利益剰余金に対する影響額
- 適用初年度の期首のその他の包括利益累計額又は評価・換算差額等に対する影響額

(*1) 早期適用固有の取扱いとして、下記が定められています。

- 早期適用した年度の期首に遡って適用
- 早期適用した連結会計年度及び事業年度の翌年度に係る四半期連結財務諸表および四半期個別財務諸表においては、早期適用した連結会計年度及び事業年度の四半期連結財務諸表及び四半期個別財務諸表について本適用指針を当該年度の期首に遡って適用

第 2 回:税効果会計の意義と計算構造

2016.05.13

新日本有限責任監査法人 公認会計士 浦田 千賀子

新日本有限責任監査法人 公認会計士 村田 貴広

1. 税効果会計の意義・対象

税効果会計とは、企業会計上の収益又は費用と、課税所得計算上の益金又は損金の認識時点が異なることから、会計上の資産・負債と課税所得計算上の資産・負債の額に相違がある場合に、法人税その他所得を課税標準とする税金を適切に期間配分することにより、法人税等(法人税、住民税、所得を課税標準とする事業税及び地方法人特別税)を控除する前の税引前当期純利益と税金費用を合理的に対応させることを目的とする会計手法です。

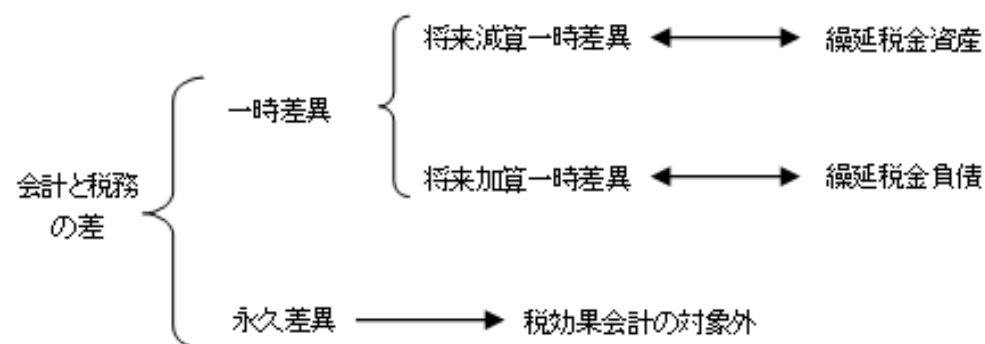
税効果会計の対象となる税金(法定実効税率の算定に含められるもの)は、利益に関連する金額を課税標準とする税金です。法人税(含む地方法人税)、住民税(市町村民税・道府県民税)、地方法人特別税や、事業税(所得割)が対象となります。したがって、たとえば、収入金額その他利益以外のものを課税標準とする事業税(外形標準課税)等は含められません。

2. 繰延税金の計算方法と会計処理

(1) 一時差異の把握

会計上の収益及び費用と、税務上の益金及び損金の認識時点が相違することから両者の間に差が生じます。この差のうち、将来解消されるものを一時差異と呼び、税効果会計の対象となります。一時差異には、将来減算一時差異と将来加算一時差異の 2 種類があります。また将来の課税所得と相殺可能な繰越欠損金は、繰越外国税額控除も含めて、一時差異に準ずるものとして扱われます。永久差異は交際費の損金不算入額、受取配当金の益金不算入額などをいい、会計上は費用及び収益となりますが税務上は永久に損金及び益金とはなりませんから税効果会計の対象とはなりません(図表 1)。

<図表 1>



将来減算一時差異とは、課税所得の計算上、差異が生じたときに加算され、将来解消するときに減算されるものです。税効果会計の適用において最も取り扱う機会が多いのが将来減算一時差異です。

貸倒引当金の損金算入限度超過額、賞与引当金及び退職給付引当金の額、減価償却費の損金算入限度超過額、棚卸資産等に係る評価損などが該当し、回収が見込まれる期の実効税率を乗じて繰延税金資産を計上します。

将来加算一時差異とは、課税所得の計算上、差異が生じたときに減算され、将来解消するときに加算されるものです。剰余金の処分によって積み立てられた租税特別措置法上の諸準備金等が該当し、支払いが見込まれる期の実効税率を乗じて繰延税金負債を計上します。なお、実効税率は次のように算定します。

$$\text{法定実効税率} = \frac{\text{法人税率} \times (1 + \text{地方法人税} + \text{住民税率}) + \text{事業税率} + \text{事業税標準税率} \times \text{地方法人特別税の税率}}{1 + \text{事業税率} + \text{事業税標準税率} \times \text{地方法人特別税の税率}}$$

なお、税務上の繰越欠損金は一時差異ではありませんが、繰越欠損金のうち、将来の課税所得と相殺可能な部分は、一時差異と同様な税効果が生じるため、一時差異と同様に取り扱います。一時差異と税務上の繰越欠損金を総称して一時差異等といいます。

(2) 繰延税金資産(負債)の算定

別表5の利益積立金額で一時差異に該当する項目が計算対象です。ただし未払事業税も一時差異に該当するため計算に含めます。一時差異の合計金額に法定実効税率を乗じたものが繰延税金資産(負債)で、期首の繰延税金資産(負債)と期末の繰延税金資産(負債)との差額が損益計算書の法人税等調整額となります。

図表2では、期首から期末までの一時差異及び繰延税金を一覧する表としたもので、一時差異に法定実効税率を乗じたものが繰延税金であり、期首の繰延税金資産(負債)と期末の繰延税金資産(負債)との差額が損益計算書の法人税等調整額となることが理解できると思われます。

<図表2>

税金税効果

一時差異	期首	増加	減少	期末残高
賞与引当金	280,000	300,000	280,000	300,000
未払事業税	210,000	▲ 95,000	210,000	▲ 95,000
退職引当金	595,000	20,000	15,000	600,000
減価償却資産	200,000	200,000	0	400,000
貸倒引当金	150,000	30,000	20,000	160,000
合計	1,435,000	455,000	525,000	1,365,000

繰延税金	期首	増加	減少	期末残高
賞与引当金	84,000	90,000	84,000	90,000
未払事業税	63,000	▲ 28,500	63,000	▲ 28,500

退職引当金	178,500	6,000	4,500	180,000
減価償却資産	6,000	6,000	0	120,000
貸倒引当金	45,000	9,000	6,000	48,000
合計	430,500	136,500	157,500	409,500

※1:実効税率を30%として計算

※2:評価性引当額はないものとして計算

※3:期首合計 430,500－期末合計 409,500＝21,000 が法人税等調整額の借方に計上されます。

(3) 表示方法の検討

貸借対照表における繰延税金資産及び繰延税金負債は、流動資産と流動負債、固定資産と固定負債を相殺して表示します。流動と固定の分類は貸借対照表に計上した資産又は負債との関連に基づく分類のほかに、税効果の実現する時期が1年以内であるか否かによる分類(1年基準)があります。つまり貸借対照表の資産・負債と関連性が認められる繰延税金資産・繰延税金負債は当該資産・負債の表示区分に従い、貸借対照表の資産・負債と関連性が認められない繰延税金資産・繰延税金負債は1年基準によって流動・固定の区分を行います。

図表3では、図表2における繰延税金の期末残高につき、流動固定分類を行っています。

<図表3>

流動・固定分類

一時差異	期末残高	固定資産	流動資産
賞与引当金	300,000		300,000
未払事業税	▲ 95,000		▲ 95,000
退職引当金	600,000	600,000	
減価償却資産	400,000	400,000	
貸倒引当金	160,000		160,000
合計	1,365,000	1,000,000	365,000

繰延税金	期末残高	固定資産	流動資産
賞与引当金	90,000		90,000
未払事業税	▲ 28,500		▲ 28,500
退職引当金	180,000	180,000	
減価償却資産	120,000	120,000	
貸倒引当金	48,000		48,000

合計	409,500	300,000	109,500
----	---------	---------	---------

※実効税率を30%として計算

※評価性引当額はないものとして計算

第 3 回:繰延税金資産の回収可能性

2016.05.13

新日本有限責任監査法人 公認会計士 浦田 千賀子

新日本有限責任監査法人 公認会計士 村田 貴広

1. 繰延税金資産の回収可能性に関する判断指針

繰延税金資産は、将来の課税所得を減少させることにより、将来の税負担を軽減することが認められることを条件に資産計上が認められる資産です。よって将来の課税所得を減少させ、税負担を軽減すると認められる範囲での計上が要求されており、繰延税金資産の計上は、将来減算一時差異のスケジューリングなど、慎重かつ十分な検討を行い決定することが必要です。以下では、その判断要件について説明します。なお、繰延税金資産は、その後の事業年度に回収不能が明らかになり、取り崩しがなされることがあります。

繰延税金資産が計上されている事業年度に繰延税金資産に相当する金額が、配当の原資として使われる場合には、繰延税金資産計上時点に遡って繰延税金資産計上の妥当性を問われることがあり、当時の配当決議が違法配当と判断される可能性があることに十分留意する必要があります。

(1) 収益力に基づく一時差異等加減算前課税所得^{※1}の十分性

繰延税金資産の回収可能性の判断において、まず収益力に基づく一時差異等加減算前課税所得の十分性が問題とされます。収益力に基づく一時差異等加減算前課税所得の十分性は、将来減算一時差異の解消見込年度ないし税務上の繰越欠損金の繰越が認められる期間において一時差異等加減算前課税所得が生じる可能性が高いと見込まれるか否かにより判断されることとなります。一時差異等加減算前課税所得が発生する可能性が高いかどうかを判断するためには、合理的な仮定に基づく業績予測によって、将来の一時差異等加減算前課税所得の額を見積る必要があります。実務においてこの将来の一時差異等加減算前課税所得を合理的に見積ることが最も難しいと考えられます。

※1:一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から、当該事業年度において解消することが見込まれる当期末に存在する将来加算(減算)一時差異の金額を除いた額のことをいいます。

(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

タックス・プランニングとは、将来減算一時差異の解消見込年度や税務上の繰越欠損金の繰越期間に、具体的な一時差異等加減算前課税所得を発生させることを計画することをいいます。含み益のある固定資産または有価証券を売却するなどタックス・プランニングが存在することにより、将来減算一時差異等の減算が生じる年度における一時差異等加減算前課税所得を確保することで繰延税金資産の回収可能性が確実なものとなります。

(3) 将来加算一時差異

① 将来減算一時差異に係る繰延税金資産の回収可能性

将来減算一時差異の解消見込年度に、将来加算一時差異が解消されると見込まれるかどうか。

② 税務上の繰越欠損金に係る繰延税金資産の回収可能性

繰越期間に税務上の繰越欠損金と相殺される将来加算一時差異が解消されると見込まれるかどうか。

2. 繰延税金資産の計上限度額と回収可能性の見直し

将来減算一時差異と税務上の繰越欠損金に係る繰延税金資産は、回収可能性の判断要件を考慮した結果、当該将来減算一時差異(複数の将来減算一時差異が存在する場合には、それらの合計)及び税務上の繰越欠損金が将来の課税所得を減少させ、税金負担額を軽減する効果を有さなくなったと判断される場合があります。当該部分については、評価性引当額として繰延税金資産を計上しないこととなります。

また、繰延税金資産の計上額は每期見直し、回収可能性がなくなった場合には、計上されていた繰延税金資産のうち回収可能性がない金額を取り崩さなければなりません。

3. 繰延税金資産の回収可能性の判断に関する手順

繰延税金資産の回収可能性を判断する場合の具体的な手順は、以下の図のとおりに行います。



また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します。

第 4 回:繰延税金資産の回収可能性

2016.05.13

新日本有限責任監査法人 公認会計士 浦田 千賀子

新日本有限責任監査法人 公認会計士 村田 貴広

1. 繰延税金資産の回収可能性に関する判断指針

将来の一時差異等加減算前課税所得の見積りの問題は、回収可能性適用指針に従った対応が要求されます。

具体的には、繰延税金資産の回収可能性は、収益力に基づく一時差異等加減算前課税所得等に基づいて判断することになりますが、その際、一定の要件あるいは過去の業績等を総合的に勘案し、企業を 5 つに分類し、回収が見込まれる繰延税金資産の計上額を決定する際の考え方を示しています。

(1) (分類 1)に該当する企業の取扱い

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の場合は、繰延税金資産の全額(解消見込年度が長期にわたる将来減算一時差異に係る繰延税金資産も含む)について回収可能性があるものとします。

(2) (分類 2)に該当する企業の取扱い

過去(3年)及び当期のすべ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、安定的に生じており、重要な税務上の欠損金が生じておらず、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の場合は、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があるものとします。

解消見込年度が長期にわたる将来減算一時差異に係る繰延税金資産についても、回収可能性があるものと判断します。

しかし原則的に、(分類 2)に該当する企業の場合、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については回収可能性がないものとします。ただし、税務上の損金算入時期が個別に特定できないが将来のいずれの時点で損金算入される可能性が高いと見込まれるものについて、当該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もって説明する場合、当該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あるものとします。

(3) (分類 3)に該当する企業の取扱い

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課税所得が大きく増減しており(負の値となる場合を含む)、かつ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企業の場合、将来の合理的な見積期間(概ね 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る場合、当該繰延税金資産(解消見込年度が長期にわたる将来減算一時差異に係る繰延税金資産を含む)は回収可能性があるものとします。

ただし、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一時差異等に係る繰延税金資産が、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原因、中長期計画、過去における中長期計画の達成状況、過去(3年)及び当期の課税所得の推移等を勘案した結果、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します。

(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、(分類 4)に該当します。

- 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
- 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

(分類 4)に該当する企業の場合、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る場合、当該繰延税金資産(解消見込年度が長期にわたる将来減算一時差異に係る繰延税金資産を含む)は回収可能性があるものとします。

ただし、(分類 4)に該当する企業の場合でも、重要な税務上の欠損金が生じた要因、中長期計画、過去における中長期計画の達成状況、過去(3年)及び当期の課税所得又は税務上の欠損金の推移等を勘案して、将来の一時差異等加減算前課税所得を見積る場合、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)に該当する企業として取り扱います。

また、上記(分類 4)に該当する企業の場合で、重要な税務上の欠損金が生じた要因、中長期計画、過去における中長期計画の達成状況、過去(3年)及び当期の課税所得又は税務上の欠損金の推移等を勘案して、将来の一時差異等加減算前課税所得を見積る場合、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)に該当する企業として取り扱います。

(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の場合、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。

解消見込年度が長期にわたる将来減算一時差異に係る繰延税金資産に関しても同様に、原則として繰延税金資産の回収可能性がないものとして取扱います。

(6) 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 1)から(分類 5)までの要件をいずれも満たさないような企業は、過去の課税所得又は税務上の欠損金の推移、当期の課税所得又は税務上の欠損金の見込み、将来の一時差異等加減算前課税所得の見込み等を総合的に勘案し、各分類の要件からの乖離度合いが最も小さいものと判断される分類へと区分することが定められています。

(7) 企業の分類ごとの繰延税金資産の計上可能範囲

回収可能性適用指針においては、

(分類 2)に該当する企業におけるスケジューリング不能な将来減算一時差異に関する取扱い

(分類 3)に該当する企業における将来の一時差異等加減算前課税所得の合理的な見積期間に関する取扱い(下記(※1))

(分類 4)に係る要件を満たす企業が分類 2 または分類 3 に該当する場合の取扱い(下記(※2)(※4))について、新たな項目が設けられました。

各分類で計上可能な繰延税金資産の範囲は以下の図表 2 の通りです。

<図表 2>

		スケジューリング				
		長期性	1年	2年～5年	5年超	不能
(分類1)		長期性	1年	2年～5年	5年超	不能
※1 (分類2)、(分類4) 例外	※4	長期性	1年	2年～5年	5年超	不能 (但し、例外あり)
※2 (分類3)、(分類4) 例外	※4	長期性	1年	2年～5年	5年超 (但し、例外あり)	不能
※3 (分類4)		長期性	1年	2年～5年	5年超	不能
(分類5)		長期性	1年	2年～5年	5年超	不能

■ :回収可能性あり

※1(分類 2)に該当する企業においては、原則的に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については回収可能性がないものとします。ただし、税務上の損金算入時期が個別に特定できないが将来のいずれの時点で損金算入される可能性が高いと見込まれるものについて、当該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もって説明する場合、当該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あるものとします。これは、改正前 66 号の考え方では長期に安定した課税所得があり、将来当該一時差異を相殺でき

る(分類 2)に該当する企業の実態を反映しないとの考えや、IFRS または米国会計基準の影響も鑑みて、今回の改正において新しく追加された項目となっています。

※2(分類 3)に該当する企業においては、将来の合理的な見積可能期間(おおむね 5 年)以内の一時差異等加減算前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します。

ただし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原因、中長期計画、過去における中長期計画の達成状況、過去(3 年)及び当期の推移等を勘案して、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一時差異等に係る繰延税金資産が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されます。

これは、改正前 66 号における、一律に 5 年と設定する考え方では、企業の実態を反映しない可能性があることから、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繰延税金資産についても、要件を満たす場合には回収可能性があると取り扱う旨が今回の回収可能性適用指針において新しく追加されています。

※3(分類 4)に該当する企業においては、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には、当該繰延税金資産は回収可能性があるものとします。

※4(分類 4)に該当する企業であっても、重要な税務上の欠損金が生じた原因、中長期計画、過去における中長期計画の達成状況、過去(3 年)及び当期の課税所得または税務上の欠損金の推移等を勘案して、将来の一時差異等加減算前課税所得を見積もる場合、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、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うことが可能になります。

(※2)ただし書き、(※4)の取扱いは、回収可能性適用指針において、一定の条件のもとでは、繰延税金資産を計上できる幅を広げることが可能となりました。これは個別税効果実務指針の過年度の納税状況及び将来の業績予測等を総合的に勘案する考えに比べると、改正前 66 号では、企業の過去の事象に重きを置き過ぎており、実態が反映されていないのではとの意見を考慮し、緩和要件を設けることで、改正前 66 号と比較して柔軟な運用の余地ができました。

第 5 回:連結財務諸表と税効果会計

2016.05.13

新日本有限責任監査法人 公認会計士 浦田 千賀子

新日本有限責任監査法人 公認会計士 村田 貴広

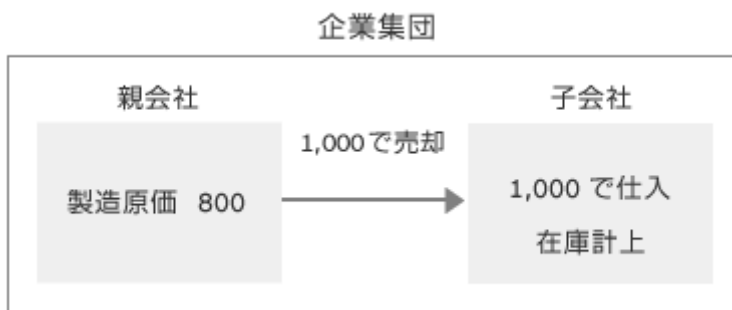
連結財務諸表に税効果会計を適用するには、連結消去仕訳の段階で次のような連結固有の税効果を認識します。

1. 未実現損益の消去に関する事項

連結会社間の物品販売取引等で、当該物品がグループ企業外に販売されず、連結会社内に在庫として残っている場合、当該在庫に対して販売元が計上した損益を未実現損益といいます。以下特に断りのない限り未実現利益を前提にします。

税効果会計の考え方には財産的なアプローチによる資産負債法と損益的なアプローチによる繰延法の二つがあります。税効果会計の導入は、国際財務報告基準でも採用されている資産負債法を基本に制度化されたものですが、未実現利益の消去には繰延法の考え方が採用されています。資産負債法と具体的な相違として以下のようなものが挙げられます。

	資産負債法	繰延法
実効税率	一時差異解消時点の実効税率を使用	販売元の利益計上時点の実効税率を使用
一時差異	会計上の簿価と税法上の簿価の差を一時差異として認識	一時差異の有無に関係なし
回収可能性の検討	繰延税金資産の計上に当たっては、将来減算一時差異の回収可能性の検討が必要	繰延税金資産の計上額は、利益を計上した会社の実効税率による。課税所得がなければ税効果なしとなる。回収可能性の検討は必要なし



上図のような場合において、親会社の個別財務諸表ですでに課税済みとして処理した 200 の利益 (売却価格 1,000 - 製造原価 800) は連結上未実現として消去されます。ここで個別財務諸表上の簿価と、連結財務諸表上の簿価に一時差異が生じるため税効果を認識するわけですが、税金を計上した親会社に税効果が生じるのか、一時差異を有する子会社に税効果が生じるのかが問題となります。

資産負債法の考え方からは、将来の税金費用を軽減する効果を有している子会社の実効税率を使って繰延税金資産を計上するということになりますが、国際的にも未実現損益については例外的な方法で繰延法を採用していることや実務動向に配慮して、販売元の実効税率を使って繰延税金資産を計上するという繰延法の考え方を採用することとしました。

仕訳

(借方)繰延税金資産	60	(貸方)法人税等調整額	60
------------	----	-------------	----

親会社の実効税率を 30%とすると $60 = \text{未実現利益 } 200 \times 30\%$

翌期の開始仕訳

仕訳

(借方)繰延税金資産	60	(貸方)利益剰余金期首	60
------------	----	-------------	----

この考え方は個別財務諸表で計上した税金費用(販売元で納付済みであり確定している)を連結上将来に繰り延べるものであるため、税率が変更になった場合でも繰延税金資産の見直しを行わないことに留意する必要があります。また、個別財務諸表で計上し、納付した税金費用を繰り延べるため将来の回収可能性について検討する必要はありませんが、個別財務諸表で計上した税金費用以上に繰延税金資産を計上することはできません。

※100%グループ内の法人間の資産の譲渡損益の繰延べが適用される場合の税効果会計

平成 22 年度の税法改正において、100%グループ内の内国法人間における一定の資産の譲渡損益については、100%グループ内の会社へ譲渡した段階では、譲渡損益を認識せず、再譲渡したときに、その移転を行った法人において譲渡損益を計上するという、いわゆる 100%グループ内の法人間の資産の譲渡損益の繰延べが導入されました。ここに一定の資産とは、1,000 万円以上の固定資産、土地、有価証券(売買目的有価証券を除く)、金銭債権及び繰延資産であるとされます。

100%グループ内の法人間の資産の譲渡損益の繰延べが適用される場合の税効果会計の適用は以下のとおりです。

① 繰り延べられた譲渡損益に係る税効果

100%グループ内の法人間の資産の譲渡損益の繰延べが適用される場合、対象資産を譲渡した会社で譲渡益が計上される場合には、譲渡益に係る法人税等が繰り延べられることになるので、当該対象資産を譲渡した会社の個別財務諸表において繰延税金負債が計上されます。譲渡益を 200、法定実効税率を 30%とすると、仕訳は以下のとおりです。

仕訳

(借方)法人税等調整額	60	(貸方)繰延税金負債	60
-------------	----	------------	----

② 未実現利益の相殺消去と税効果の修正

当該対象資産が、連結グループ内にとどまっている場合には、当該対象資産の譲渡益 200 は未実現利益として、連結手続において相殺消去されます。

仕訳

(借方)譲渡益	200	(貸方)対象資産	200
---------	-----	----------	-----

一方で、対象資産を譲渡した会社において計上された繰延税金負債も、税効果がなかったものと考え、反対仕訳を行います。

仕訳

(借方)繰延税金負債	60	(貸方)法人税等調整額	60
------------	----	-------------	----

なお、企業集団内での投資(子会社株式または関連会社株式)を売却した場合は、上記とは取扱いが異なる点に留意する必要があります(連結財務諸表における税効果会計に関する実務指針 30-2)。

2. 債権債務の消去に伴い減額修正される貸倒引当金に関する事項

連結会社間の債権債務の消去に伴い減額修正された貸倒引当金は、個別財務諸表上では損金算入されますが、連結上、債権の消去に伴い貸倒引当金が減額修正されるので、個別財務諸表上の簿価と連結財務諸表上の簿価に一時差異が生じるためこれに対して税効果を認識します。

例えば、連結会社が他の連結会社に対する債権 1,000 を有しており連結手続上 50 の貸倒引当金を計上(損金算入)していたとすると、連結上以下の消去仕訳とともに 50 に対して税効果を認識します。

連結消去仕訳

(借方)買掛金	1,000	(貸方)売掛金	1,000
(借方)貸倒引当金	50	(貸方)貸倒引当金繰入	50

税効果の仕訳

(借方)法人税等調整額	15	(貸方)繰延税金負債	15
-------------	----	------------	----

$15 = 50 \times \text{実効税率 } 30\%$

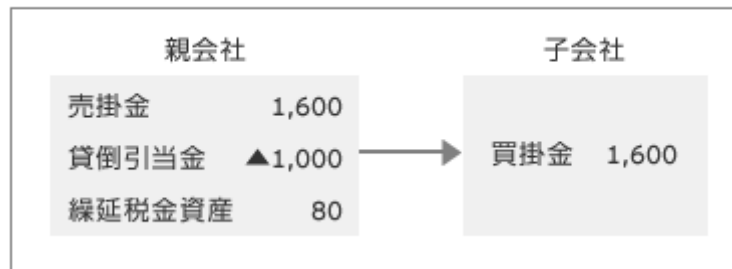
翌期の開始仕訳

(借方)利益剰余金期首	15	(貸方)繰延税金負債	15
(借方)貸倒引当金	50	(貸方)利益剰余金期首	50

なお、上記のように無税で処理された貸倒引当金ではなく、有税で処理された貸倒引当金がある場合は注意が必要です。無税で処理された貸倒引当金は、減額修正された段階で将来加算一時差異が発生するため繰延税金負債を計上しますが、有税で処理された貸倒引当金は、減額修正された段階で、個別財務諸表において認識した将来減算一時差異が消滅するため、これに対して計上した繰延税金資産を取り崩すことになります。

次のように子会社に対する債権の回収可能性に懸念があり、税務上の損金算入限度額以上に貸倒引当金を計上したような場合は無税で処理されている部分と有税で処理されている部分に分けて税効果の仕訳を行います。

企業集団



親会社の損金算入限度額	800	→	無税
有税引当額	200	→	有税
個別財務諸表上の税効果認識額	60 (= 200 × 実効税率 30%)		

親会社の個別財務諸表上の仕訳

(借方) 繰延税金資産	60	(貸方) 法人税等調整額	60
-------------	----	--------------	----

連結消去仕訳

(借方) 買掛金	1,600	(貸方) 売掛金	1,600
(借方) 貸倒引当金(無税)	800	(貸方) 貸倒引当金繰入	800
(借方) 貸倒引当金(有税)	200	(貸方) 貸倒引当金繰入	200

税効果に影響する仕訳

(借方) 法人税等調整額	240	(貸方) 繰延税金負債	240
(借方) 法人税等調整額	60	(貸方) 繰延税金資産	60

無税部分の税効果: $240 = 800 \times \text{実効税率 } 30\%$

有税部分の税効果: $60 = 200 \times \text{実効税率 } 30\%$

業績が悪化した連結子会社に対する貸倒引当金の減額修正

連結会社相互間の債権債務の相殺消去に伴い減額修正された貸倒引当金が、税務上損金算入されたものであれば、減額修正により将来加算一時差異が発生し、この将来加算一時差異に対して連結手続上、原則として繰延税金負債を計上しますが、債務者である連結子会社の業績悪化に伴い、債権者が個別財務諸表上で貸倒引当金を計上し、税務上損金算入した場合には、当該将来加算一時差異につき税効果を認識しないこととなります。これは、税務上の損金算入が認められる貸倒引当金が、債権債務の相殺消去に伴い減額修正されても、債権が回収されない限り、将来加算一時差異に係る税金は将来においてその支払いが見込まれないと考えられるからです。

3. 新規連結と税効果会計

親会社がある会社の支配を獲得した場合には、新規連結となりますが、新規連結の場合には、支配獲得日において、子会社となる会社の資産及び負債の全てを支配獲得日の時価により評価する方

法(全面時価評価法)により評価します(連結基準 20)。時価評価に伴い、子会社の資産及び負債の時価による評価額と当該子会社の税務上の資産・負債の帳簿価額に乖離(かいり)が生じますが、この乖離が一時差異となり繰延税金の計上の検討が必要になります。以下、設例により説明します。

<条件>

(1)3月決算会社であるP社(公開企業)は、×1年3月末にA社の株式の80%を2,500で買収し子会社化した。

(2)×1年3月末におけるP社、A社の個別貸借対照表は、以下のとおりである。

	P社	A社		P社	A社
諸資産	1,500	500	諸負債	1,300	2,000
投資有価証券		1,000	資本金	1,000	1,000
子会社株式	1,600		利益剰余金	800	400
土地		2,400	その他有価証券		200
			評価差額金		300
			土地再評価差額金		
資産の部計	3,100	3,900	負債・純資産の部計	3,100	3,900

(3)A社の個別財務諸表上、時価評価すべき資産は土地であり、支配獲得時の時価は、3,000である。

(4)実効税率を30%とする。

<支配獲得時の連結仕訳>

(1)土地の時価評価替え

(借方)土地	600	(貸方)評価差額	600
--------	-----	----------	-----

(2)評価差額に係る税効果の認識

(借方)評価差額	180	(貸方)繰延税金負債	180
----------	-----	------------	-----

計算式 = 600 × 30% = 180

評価差額は、一時差異であることから、税効果が認められるため繰延税金負債が計上されます。

評価替え後のA社貸借対照表

	A社		A社
諸資産	500	諸負債	2,000
投資有価証券	1,000	繰延税金負債	180
土地	3,000	資本金	1,000
		利益剰余金	400
		評価差額	420
		その他有価証券評価差額金	200

		土地再評価差額金	300
資産の部計	4,500	負債・純資産の部計	4,500

(3) 資本連結

(借方)	資本金	1,000	(貸方)	子会社株式	2,000
	利益剰余金	400		少数株主持分 ^{※1}	464
	その他有価証券 評価差額金	200			
	土地再評価差額金	300			
	評価差額	420			
	のれん ^{※2}	144			

※1 A社純資産(1,000+400+420+200+300) × 20% = 464

※2 投資 2,000 - (A社純資産(1,000+400+420+200+300) × 80%) = 144

第 6 回: その他有価証券の評価差額に対する税効果会計

2016.05.17

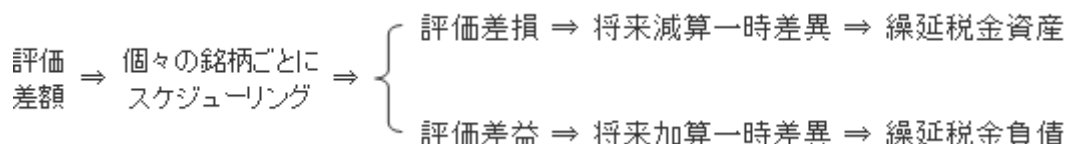
新日本有限責任監査法人 公認会計士 浦田 千賀子

その他有価証券の時価評価に伴い発生する評価差額は、税効果会計適用上の一時差異に該当し、これについて繰延税金資産又は繰延税金負債が認識されます。

今回の改正においても、監査委員会報告第 70 号のその他有価証券の評価差額に係る一時差異の取扱いに関する考え方を踏襲しています。

1. 原則的な処理

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うえ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します。



2. 許容される処理

① その他有価証券の評価差額に係る一時差異がスケジューリング可能な一時差異である場合

評価差額を評価差損が生じている銘柄と評価差益が生じている銘柄に区分し、評価差損の銘柄ごとの合計額に係る将来減算一時差異については、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、評価差益の銘柄ごとの合計額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します。

② その他有価証券の評価差額に係る一時差異がスケジューリング不能なもの

評価差損の銘柄ごとの合計額と評価差益の銘柄ごとの合計額を相殺した後の純額の評価差損に係る将来減算一時差異又は評価差益に係る将来加算一時差異について、繰延税金資産又は繰延税金負債を計上します。

(ア) 純額で評価差益の場合

純額の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します。ただし、当該評価差益はスケジューリング不能な将来加算一時差異ですので、繰延税金資産の回収可能性の判断に当たっては、その他有価証券の評価差額以外の将来減算一時差異とは相殺できないものとして取り扱います。

(イ) 純額で評価差損の場合

純額の評価差損に係る将来減算一時差異は、スケジューリング不能な将来減算一時差異ですので、原則として当該繰延税金資産の回収可能性は無いものとして取り扱います。ただし、その他有価証券は、通常は随時売却が可能であり、長期的には売却が想定される有価証券ですの

で、会社の業績等の状況を回収可能性の判断基準とすることができるとされます。業績等の状況を判断基準とするということは、回収可能性適用指針における(分類1)～(分類5)への当てはめにより、回収可能性の判断基準とするものであり、以下の場合には、純額の評価差損に係る繰延税金資産についても回収可能性があると判断されます。

(1)(分類1)に該当する企業及び(分類2)に該当する企業((分類2)に該当するものとして取り扱われる企業を含む)

純額の評価差損に係る繰延税金資産につき、回収可能性があると判断します。

(2)(分類3)に該当する企業((分類3)に該当するものとして取り扱われる企業を含む)

将来の合理的な見積可能期間(概ね5年)内の課税所得の見積額からスケジューリング可能な一時差異の解消額を加減した額に基づき、純額の評価差損に係る繰延税金資産を見積るときは、当該繰延税金資産の回収可能性があると判断します。

(3)(分類3)に該当し、かつ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一時差異等に係る繰延税金資産を合理的に説明する(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原因、中長期計画、過去における中長期計画の達成状況、過去3年及び当期の課税所得の推移等を勘案)企業

5年を超える見積可能期間の一時差異等加減算前課税所得の見積額にスケジューリング可能な一時差異の解消額を加減した額に基づき、純額の評価差損に係る繰延税金資産を見積る場合、当該繰延税金資産の回収可能性はがあると判断します。

<設例>

1. 原則的な処理

銘柄	売却予定	原価	時価	評価差額	税効果 ^{※1}	
					資産	負債
A 株式	あり	1,000	2,000	1,000	—	300
B 株式	あり	1,000	500	△500	※2150	—
C 株式	なし ^{※3}	1,000	1,300	300	—	90
D 株式	なし ^{※3}	1,000	700	△300	—	—
計		4,000	4,500	500	150	390

※1 法定実効税率は30%

※2 繰延税金資産は、回収可能と判断された。

※3 売却予定がなくスケジューリング不能であるため、繰延税金資産を計上できないと判断した。

仕訳

A 株式

(借方)投資有価証券	1,000	(貸方)有価証券評価差額金	700
		(貸方)繰延税金負債	300

B 株式

(借方)有価証券評価差額金	350	(貸方)投資有価証券	500
(借方)繰延税金資産	150		

C 株式

(借方)投資有価証券	300	(貸方)有価証券評価差額金	210
		(貸方)繰延税金負債	90

D 株式

(借方)有価証券評価差額金	300	(貸方)投資有価証券	300
---------------	-----	------------	-----

※ 回収不能として繰延税資産は計上しない

まとめ

(借方)投資有価証券	500	(貸方)有価証券評価差額金	260
(借方)繰延税金資産	150	(貸方)繰延税金負債	390

2. 許容される処理

(1) スケジュールリング可能なものとスケジュールリング不能なものが混在している場合

銘柄	売却 予定	原価	時価	評価 差額	税効果 ^{※1}		
					資産	負債	合計 ^{※4}
A 株式	あり ^{※2}	1,000	2,000	1,000	—	300	△300
B 株式	あり ^{※2}	1,000	500	△500	150	—	150
C 株式	なし ^{※3}	1,000	1,300	300	—	90	△90
D 株式	なし ^{※3}	1,000	800	△200	60	—	60
計		4,000	4,600	600	210	390	△180

※1 法定実効税率は30%

※2 売却予定ありの銘柄については、スケジュールリング可能であり、いずれも回収可能と判断された。

※3 売却予定のない銘柄については、スケジュールリング不能と判断した。

※4 税効果合計欄は、繰延税金負債に△。

① スケジューリング可能であり回収可能であると判断された銘柄

仕訳

A 株式

(借方)投資有価証券	1,000	(貸方)有価証券評価差額金	700
		(貸方)繰延税金負債	300

B 株式

(借方)有価証券評価差額金	350	(貸方)投資有価証券	500
(借方)繰延税金資産	150	(貸方)	

② スケジューリング不能と判断された銘柄

仕訳

(借方)投資有価証券	100	(貸方)有価証券評価差額金	70
		(貸方)繰延税金負債	30

スケジューリング不能と判断された銘柄については、純額で評価差益となるので、繰延税金負債を認識します。

①と②の合計

仕訳

(借方)投資有価証券	600	(貸方)有価証券評価差額金	420
(借方)繰延税金資産	150	(貸方)繰延税金負債	330

(2) 全てスケジューリング不能であり、純額で評価差損となる場合

ア. 2.②(イ)(1) に該当する会社の場合

銘柄	売却 予定	原価	時価	評価 差額 ^{※2}	税効果 ^{※1}		
					資産	負債	合計 ^{※3}
A 株式	なし ^{※2}	1,000	800	△200	60	—	60
B 株式	なし ^{※2}	1,000	500	△500	150	—	150
C 株式	なし ^{※2}	1,000	1,100	100	—	30	△30
D 株式	なし ^{※2}	1,000	700	△300	90	—	90
計		4,000	3,100	△900	300	30	270

※1 法定実効税率は 30%

※2 全ての銘柄の株式に売却予定はなく、スケジューリング不能と判断した

※3 税効果合計欄は、繰延税金負債に△

仕訳

(借方)有価証券評価差額金	630	(貸方)投資有価証券	900
(借方)繰延税金資産	270		

回収可能性適用指針の(分類1)及び(分類2)に該当する場合には、純額の評価差損に係る繰延税金資産につき、回収可能性があると判断します。

イ. 2.②(イ)(2) に該当する会社の場合

前提: 将来5年間の一時差異等加減算前課税所得の見積額 2,000

銘柄	売却 予定	原価	時価	評価 差額	税効果 ^{※1}		
					資産	負債	合計 ^{※3}
A株式	なし ^{※2}	1,000	800	△200	60	—	60
B株式	なし ^{※2}	1,000	500	△500	150	—	150
C株式	なし ^{※2}	1,000	1,100	100	—	30	△30
D株式	なし ^{※2}	1,000	700	△300	90	—	90
計		4,000	3,100	△900	300	30	270

※1 法定実効税率は30%

※2 全ての一時差異はスケジューリング不能

※3 税効果合計欄は、繰延税金負債に△

※4 将来の合理的な見積可能期間(概ね5年)内の課税所得の見積額からスケジューリング可能な一時差異の解消額を加減した額を500とします。

仕訳

(借方)有価証券評価差額金	750	(貸方)投資有価証券	900
(借方)繰延税金資産	※5150		

※5 純額の評価差損に係る繰延税金資産の総額 = $500 \times 30\% = 150$

委員会報告66号の(分類3)に該当する場合には、将来の合理的な見積可能期間(概ね5年)内の一時差異等加減算前課税所得の見積額からスケジューリング可能な一時差異の解消額を加減した額に基づき、純額の評価差損に係る繰延税金資産を計上することとなります。

ウ. 2.②(イ)(3) に該当する会社の場合

銘柄	売却 予定	原価	時価	評価 差額 ^{※2}	税効果 ^{※1}		
					資産	負債	合計 ^{※3}
A株式	なし ^{※2}	1,000	800	△200	60	—	60
B株式	なし ^{※2}	1,000	500	△500	150	—	150

C 株式	なし ^{※2}	1,000	1,100	100	—	30	△30
D 株式	なし ^{※2}	1,000	700	△300	90	—	90
計		4,000	3,100	△900	300	30	270

※1 法定実効税率は 30%

※2 全ての一時差異はスケジューリング不能

※3 税効果合計欄は、繰延税金負債に△

※45 年を超える見積可能期間の一時差異等加減算前課税所得の見積額にスケジューリング可能な一時差異の解消額を加減した額は 600 とします。

仕訳

(借方)有価証券評価差額金	720	(貸方)投資有価証券	900
(借方)繰延税金資産	※5180		

※5 純額の評価差損に係る繰延税金資産の総額 = $600 \times 30\% = 180$

2.②(イ)(3) に該当する場合には、5 年を超える見積可能期間の一時差異等加減算前課税所得の見積額にスケジューリング可能な一時差異の解消額を加減した額に基づき、純額の評価差損に係る繰延税金資産を計上することになります。

3. 減損処理したその他有価証券の取扱い

減損処理したその他有価証券に関して、期末における時価が減損処理の直前の取得原価に回復するまでは、減損処理後の時価の上昇に伴い発生する評価差益は将来加算一時差異ではなく、減損処理により生じた将来減算一時差異の戻入れとなります。このため、原則どおり、個々の銘柄ごとにスケジューリングを行い、当該その他有価証券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することになります。