

仰星ニュースレター

ワンポイント会計基準

vol. 25 その他有価証券の評価差額に係る税効果会計の適用

vol. 22 と vol. 24 で繰延税金資産の回収可能性の判断について解説いたしました。引き続き税効果会計について、今回と次回 vol. 26 の2回にわたって個別論点を取り上げます。

今回はその他有価証券の評価差額に係る税効果会計の適用について、日本公認会計士協会監査委員会報告第70号「その他有価証券の評価差額及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、70号。）に基づいて解説いたします。

その他有価証券の評価差額に対して税効果会計を適用する際の原則的処理は、以下のとおりです。

- 1 評価差額を評価差損と評価差益に区分する。
- 2 個々の銘柄ごとに、評価差損（将来減算一時差異）については回収可能性を検討した上で繰延税金資産を認識するとともに、評価差益（将来加算一時差異）については繰延税金負債を認識する。

しかしながら、実務においては銘柄別の評価差損と評価差益の各合計額を相殺した後の純額に対して繰延税金資産又は繰延税金負債を認識しているケースが多いのではないのでしょうか。

これは70号において、その他有価証券の評価差額のうちスケジューリングが不能なものについて、以下のように税効果会計を適用した場合、監査上妥当なものと取り扱うこととされているためです。

「その他有価証券の評価差額のうちスケジューリングが不能なものについては、その評価差額を評価差損と評価差益とに区分せず、各合計額を相殺した後の純額の評価差損又は評価差益について、繰延税金資産又は繰延税金負債を認識する。」（70号I2.(2)）

このような場合、以下の点について注意が必要です。

- ① その他有価証券の評価差額のうちスケジューリングが可能な評価差額の取扱い
- ② スケジューリング不能な評価差額について純額で繰延税金資産又は繰延税金負債を認識した場合の取扱い

① その他有価証券の評価差額のうちスケジューリングが可能な評価差額の取扱い

従来、該当の有価証券の売却の予定等がなくスケジューリング不能と取り扱っていた評価差額について、取締役会等で当該有価証券の売却が意思決定されたことなどによりスケジューリング可能となった場合には、前述の原則的処理によって税効果会計を適用することになります。

つまり、評価差損と評価差益とに区分し、評価差損については回収可能性を検討した上で繰延税金資産を認識し、評価差益については繰延税金負債を認識します。

② スケジューリング不能な評価差額について純額で繰延税金資産又は繰延税金負債を認識した場合の取扱い

純額で評価差益の場合、繰延税金負債を認識することとなりますが、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あるから、繰延税金資産の回収可能性の判断に当たっては、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うこととされています。

純額で評価差損の場合、当該評価差損はスケジューリング不能な将来減算一時差異であるから、原則として、当該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。

ただし、70号では、その他有価証券の” 随時売却可能、かつ、長期的には売却されることが想定されている ” という性格から、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」における会社区分に応じて以下のとおり回収可能性を判断することができるとしています。

●<区分1 & 区分2 >

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かと判断できる。

●<区分3 & 区分4 (ただし書) >

将来の合理的な見積可能期間 (おおむね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限度として、純額の評価差損にかかる繰延税金資産を計上しているときは、当該繰延税金資産は回収可能性があるかと判断できる。

<区分4 (ただし書除く) > 及び <区分5 > については、原則どおり当該繰延税金資産の回収可能性はないものと取り扱うこととなりますのでご注意ください。

(2012/12/10号より)