

仰星ニュースレター

ワンポイント会計基準

vol. 94 減損処理を行ったその他有価証券の時価が上昇した場合の 税効果の取り扱いについて

今回は、その他有価証券に減損処理（税務上は有税処理）を実施し、減損処理後にその銘柄の株価が上昇して、その他有価証券評価差額金（評価差益）が発生した場合の税効果の会計処理をご説明します。

減損処理を行ったその他有価証券は、個別の銘柄ごとにスケジューリングを行うことが必要になるため、減損処理を行っていないその他有価証券に係る評価差額と一括せず、原則どおり、個々の銘柄ごとに税効果会計を適用することになります。

すなわち、評価差損（将来減算一時差異）についてスケジューリングを行い、当該一時差異の回収可能性があると判断した場合には繰延税金資産を計上し、当該一時差異の回収可能性がないと判断した場合には繰延税金資産を計上しません。

この繰延税金資産を計上しているか否かによって、減損処理後のその他有価証券に生じた評価差益の会計処理に違いが生じることになります。

以下、①と②に場合分けしてご説明します。

① 減損処理を行った時に繰延税金資産を計上している場合

会計処理：減損処理後の時価上昇に伴い発生するその他有価証券の評価差益は、過去の評価差損の戻入と考えられます。そのため、評価差益は将来加算一時差異ではなく、将来減算一時差異の戻入と考えます。よって、期末における時価の回復が減損前の価額に達するまでは、計上している繰延税金資産のうち評価差益の税効果に対応する金額を取り崩します。

② 減損処理を行った時に繰延税金資産を計上していない場合

会計処理：取り崩すべき繰延税金資産が存在しないため、評価差益に係る税効果の会計処理は不要となります。

なお、減損処理時には繰延税金資産を計上していなかったものの、その後、評価差損（将来減算一時差異）の金額に回収可能性があると判断し繰延税金資産を計上した場合には、取り崩すべき繰延税金資産が存在するので、その他有価証券の評価差益の税効果部分について①の場合と同様に繰延税金資産を取り崩します。

設例

前提条件

- (1) 前期末において、帳簿価額 1,000 のその他有価証券（投資有価証券）が、時価 400 に下落したため、600 の減損処理を行った。
- (2) 当期において、当該その他有価証券の時価が 600 に上昇したため、会計上 200 のその他有価証券評価差額金（評価差益）が発生した。
- (3) 実効税率は 40% とする。

① 投資有価証券の減損処理に関して、繰延税金資産を計上していたケース

前期末

有価証券評価損 *1	600	/	投資有価証券	600
繰延税金資産 *2	240	/	法人税等調整額	240

*1 有価証券評価損 600 = 帳簿価額 1,000 - 前期末時価 400

*2 繰延税金資産 240 = 有価証券評価損 600 × 実効税率 40%

当期

投資有価証券 *3	200	/	その他有価証券評価差額金	200
その他有価証券評価差額金 *4	80	/	繰延税金資産	80

*3 投資有価証券 200 = 当期末時価 600 - 帳簿価額 400

*4 その他有価証券評価差額金 80 = 投資有価証券 200 × 実効税率 40%

② 投資有価証券の減損処理に関して、繰延税金資産を計上できないと判断されたケース

前期末

有価証券評価損 *5	600	/	投資有価証券	600
------------	-----	---	--------	-----

*5 有価証券評価損 600 = 帳簿価額 1,000 - 前期末時価 400

当期

投資有価証券	200	/	その他有価証券評価差額金	200
--------	-----	---	--------------	-----

*6 投資有価証券 200 = 当期末時価 600 - 帳簿価額 400

ちなみに、評価差益が減損前のその他有価証券の帳簿価額を上回る場合には、その上回る部分について、①と②のいずれの場合も繰延税金負債を計上することになります。

なお、現在、ASBJ から公表されている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)」にも、これと同様の取扱いが提案されています。

参考文献：

税効果会計に関する Q&A Q3