



その他有価証券の評価差額に対する税効果会計



企業会計ナビチーム 公認会計士 加藤大輔

▶ Daisuke Kato

監査部門にて会計監査業務に従事したのち、アドバイザリーサービスを行うFAAS事業部へ異動。現在は、主にIFRSや新基準などの導入支援業務などに従事している。また、書籍の執筆や雑誌への寄稿、法人ウェブサイト（企業会計ナビ）に掲載する会計情報コンテンツの企画・執筆に携わっている。<お問い合わせ先>EY新日本有限責任監査法人 E-mail: daisuke.kato@jp.ey.com

今回は、「解説シリーズ『税効果会計（平成27年度更新）』第6回：「その他有価証券の評価差額に対する税効果会計」を詳解します。

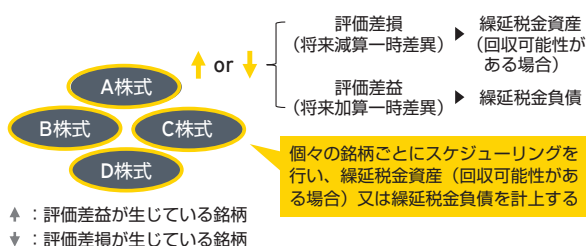
I はじめに

その他有価証券の時価評価に伴い生じた評価差額は、税効果会計適用上の一時差異に該当します。当該一時差異の取扱いについて、解説します。

II 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上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（企業会計基準適用指針第26号「繰延税金資産の回収可能性に関する適用指針」（以下、適用指針）38項本文）（<図1>参照）。

▶ 図1 原則的な処理



III 許容される処理

個々の銘柄ごとではなく、次のように一括して繰延税金資産又は繰延税金負債を計上することも認められます（適用指針38項但し書き）（<図2>参照）。

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

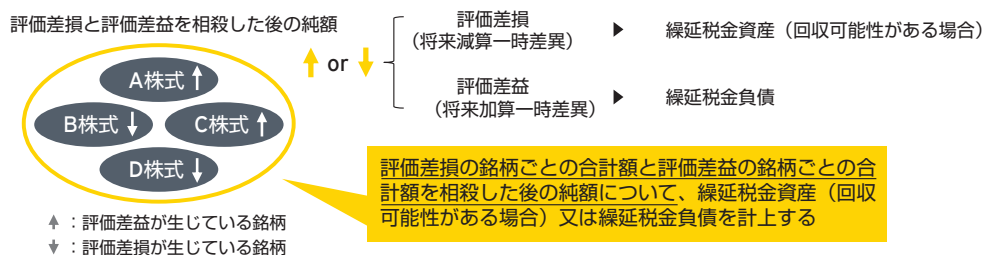
評価差額を評価差損が生じている銘柄と評価差益が生じている銘柄に区分し、評価差損の銘柄ごとの合計額に係る将来減算一時差異については、スケジューリングの結果に基づき回収可能性を判断した上で繰延税金資産を計上し、評価差益の銘柄ごとの合計額に係る将来加算一時差異については繰延税金負債を計上します（適用指針38項(1)）。

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一時差異である場合

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。ただし、純額の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ため、繰延税金資産の回収可能性の判断にあたり、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点に留意が必要です。また、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あるため、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、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

▶ 図2 許容される処理

【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一時差異である場合のイメージ】



れる有価証券であることを考慮し、会社の業績等の状況に基づき判断した会社分類に応じて取り扱うことが認められています (適用指針38項(2)、39項)。例えば、(分類1) 及び (分類2) に該当する企業においては、純額の評価差損に係る繰延税金資産の回収可能性があると判断することが認められます。

【設例】

<前提条件>

- ① 法定実効税率は30%とする
- ② 売却予定ありの銘柄は、スケジューリング可能であり、いずれも繰延税金資産は回収可能、売却予定のない銘柄は、スケジューリング不能と判断した。
- ③ 各銘柄の状況は次の通りである。

銘柄	売却予定	原価	時価	評価差額
A株式	あり	1,000	2,000	1,000
B株式	あり	1,000	500	△500
C株式	なし	1,000	1,300	300
D株式	なし	1,000	800	△200
計		4,000	4,600	600

<仕訳>

(1) 原則的な処理

(A株式)

投資有価証券 1,000 / 有価証券評価差額金 700
繰延税金負債 300*1

*1 A株式の評価差額1,000円×法定実効税率30%

(B株式)

有価証券評価差額金 350 / 投資有価証券 500
繰延税金資産 150*2

*2 B株式の評価差額▲500円×法定実効税率30%

(C株式)

投資有価証券 300 / 有価証券評価差額金 210
繰延税金負債 90*3

*3 C株式の評価差額300円×法定実効税率30%

(D株式)

有価証券評価差額金 200 / 投資有価証券 200
※ 回収不能として繰延税金資産は計上しない。

(まとめ | 上記仕訳の合計)

投資有価証券 600 / 有価証券評価差額金 360
繰延税金資産 150 / 繰延税金負債 390

(2) 許容される処理

① スケジューリング可能であり、繰延税金資産が回収可能であると判断された銘柄

(評価益が生じている銘柄)

投資有価証券 1,000 / 有価証券評価差額金 700
繰延税金負債 300*1

*1 A株式の評価差額1,000円×法定実効税率30%

(評価損が生じている銘柄)

有価証券評価差額金 350 / 投資有価証券 500
繰延税金資産 150*2

*2 B株式の評価差額▲500円×法定実効税率30%

② スケジューリング不能と判断された銘柄

投資有価証券 100 / 有価証券評価差額金 70
繰延税金負債 30*3

*3 スケジューリング不能と判断された銘柄 (C株式及びD株式) は、純額で評価差益となるため、繰延税金負債を計上する。

(まとめ | 上記仕訳の合計)

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

IV 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 (適用指針38項なお書き)。

▶ 企業会計ナビURL
ey.com/ja_jp/corporate-accounting

