

有価証券の評価⑤

全部純資産直入法について解説

金融調査部 研究員 斎藤航

第11回では、「その他有価証券」の会計処理方法である全部純資産直入法について説明します。具体的な会計処理例も補論で記載しています。

前回の復習：その他有価証券は期末に時価で評価する

前回で、その他有価証券は期末には時価で評価することを説明しました。ただし、その他有価証券は、全部純資産直入法または部分純資産直入法という会計処理が求められます。今回は全部純資産直入法について説明します。

全部純資産直入法

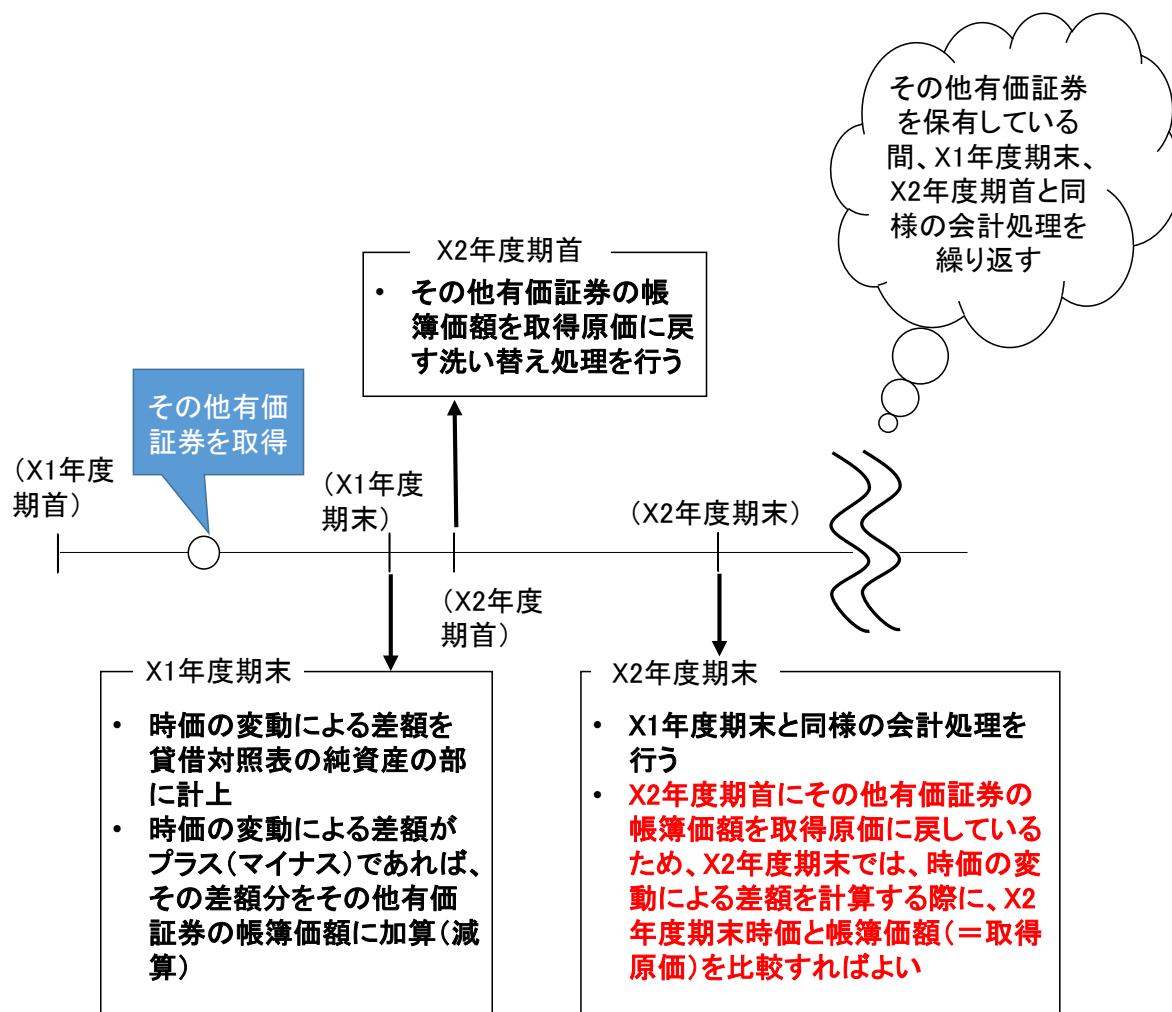
その他有価証券は原則として全部純資産直入法で処理します。全部純資産直入法とは、当該有価証券の時価の変動による差額を当期の損益として損益計算書に計上せず、貸借対照表の純資産の部に計上する方法です。損益計算書に計上した場合、時価の変動による差額がプラス（期末時価－取得原価＞0、つまり、期末時価＞取得原価）であれば収益、マイナス（期末時価－取得原価＜0、つまり、期末時価＜取得原価）であれば費用として計上するため、当期純利益（＝収益－費用）に影響します。しかし、貸借対照表の純資産の部に計上した場合、当期純利益には影響しません。

第10回で説明した通り、その他有価証券は長期的には売却を想定しているため時価で評価しますが、売買目的有価証券と異なり短期的な売却を想定していません。そのため、（短期的な）時価の変動が当期純利益に影響するのは適切ではないということで、時価の変動による差額を損益計算書に計上しません。その代わり、時価の変動による差額を純資産（資本）に計上することで、将来売却した際の期末時点での損益の目安がわかります。

会計処理の流れについて説明するために、図表1のように、X1年度期中にその他有価証券を取得したとします。X1年度期末に時価の変動による差額を貸借対照表の純資産の部に計上すると同時に、時価の変動による差額がプラス（マイナス）であれば差額分をその他有価証券の帳簿

価額に加算（減算）します。次の X2 年度期末にも期末時価と取得原価を比較して、その差額を純資産の部に計上するため、X2 年度期首にはその他有価証券の帳簿価額を取得原価に戻し、期末時価と取得原価を比較しやすくします。従って、X2 年度期首にはその他有価証券の帳簿価額を取得原価に戻す洗い替え処理が求められます（図表 1）。全部純資産直入法を適用した場合のその他有価証券の会計処理例は[補論](#)を参照してください。

図表 1 その他有価証券の会計処理の流れ（全部純資産直入法の場合）



（出所）企業会計基準委員会「金融商品に関する会計基準」などより大和総研作成

次回は、その他有価証券のもう一つの会計処理方法である部分純資産直入法について見ていきます。

（次回予告：第12回 有価証券の評価⑥）

補論：その他有価証券の会計処理例（全部純資産直入法を適用した場合）

X 社が、X1 年度中に Y 社株式、Z 社株式をそれぞれ 120 円、100 円で取得したとします。X1 年度期末には Y 社株式、Z 社株式の時価がそれぞれ 150 円、80 円になっているとします（図表 2）。Y 社株式、Z 社株式どちらもその他有価証券に区分し、全部純資産直入法を適用した場合の会計処理例を示します¹。

図表 2 その他有価証券の保有例

	X1年度	
	取得原価	期末時価
Y社株式	120円	150円
Z社株式	100円	80円

（出所）大和総研作成

【Y 社株式取得日】

Y 社株式を現金で支払い取得したとします。現金という資産を減少させ、その他有価証券という資産を増加させます。

（借方）		（貸方）	
その他有価証券 （Y社株式）	120円	現金	120円

【Z 社株式取得日】

Z 社株式を現金で支払い取得したとします。Y 社株式取得と同様の会計処理となります。

（借方）		（貸方）	
その他有価証券 （Z社株式）	100円	現金	100円

【X1 年度期末】

保有している Y 社株式、Z 社株式ともに、時価の変動による差額（＝期末時価－取得原価）を貸借対照表の純資産の部に計上します。

まず、Y 社株式については、時価の変動による差額は+30 円（＝150 円－120 円）で、プラスなので、貸方に「その他有価証券評価差額金」という科目を用い貸借対照表の純資産の部に計上します。同時に、それに対応する形で、借方にその他有価証券を同額計上し、その他有価証券の

¹ 厳密には税効果会計を適用する必要がありますが、本シリーズでは会計処理を簡単にするため税効果を考慮しません。

帳簿価額に加算します。

(借方)		(貸方)	
その他有価証券 (Y社株式)	30円	その他有価証券 評価差額金	30円

Z社株式については、時価の変動による差額は－20円（＝80円－100円）で、マイナスなので、借方に「その他有価証券評価差額金」の科目を用い純資産の減少として計上します。同時に、それに対応する形で、貸方にその他有価証券を同額計上しその他有価証券の帳簿価額を減らします。

(借方)		(貸方)	
その他有価証券 評価差額金	20円	その他有価証券 (Z社株式)	20円

【X2年度期首】

その他有価証券は、貸方（借方）に計上していたその他有価証券評価差額金を借方（貸方）に戻す洗い替え方式による仕訳をX2年度期首にて行います。つまり、X1年度期末の仕訳と逆の仕訳を行います。この洗い替え方式による仕訳を行うことで、X1年度期末にその他有価証券の帳簿価額へ加算（減算）した分がX2年度期首に減算（加算）されるため、その他有価証券の帳簿価額が取得原価に戻ります。そのため、X1年度期末の会計処理と同様に、X2年度期末にその他有価証券の評価差額（時価の変動による差額）を計算する際に、X2年度期末の時価と帳簿価額（＝取得原価）を比較することができ、仮にX2年度期末にその他有価証券を売却した際にどの程度収益（損失）が出るのかがわかりやすくなります。

(借方)		(貸方)	
その他有価証券 評価差額金	30円	その他有価証券 (Y社株式)	30円

(借方)		(貸方)	
その他有価証券 (Z社株式)	20円	その他有価証券 評価差額金	20円

以上