

企業会計基準公開草案第 65 号「金融商品に関する会計基準（案）」

平成 31 年 1 月 18 日

企業会計基準第 10 号「金融商品に関する会計基準」（最終改正平成 20 年 3 月 10 日）を次のように改正する（改正部分に下線を付している。）。

公開草案	現行
<p>企業会計基準第 10 号 金融商品に関する会計基準</p> <p style="text-align: center;">〔平成 11 年 1 月 22 日〕 〔企業会計審議会〕 改正平成 18 年 8 月 11 日 改正平成 19 年 6 月 15 日 改正平成 20 年 3 月 10 日 <u>最終改正平成 XX 年 X 月 XX 日</u> 企業会計基準委員会</p>	<p>企業会計基準第 10 号 金融商品に関する会計基準</p> <p style="text-align: center;">〔平成 11 年 1 月 22 日〕 〔企業会計審議会〕 改正平成 18 年 8 月 11 日 改正平成 19 年 6 月 15 日 <u>最終改正平成 20 年 3 月 10 日</u> 企業会計基準委員会</p>

公開草案	現行
<p>目 的</p> <p>2. 本会計基準の適用にあたっては、以下も参照する必要がある。</p> <p>(1) 日本公認会計士協会 会計制度委員会報告第 14 号「金融商品会計に関する実務指針」</p> <p>(2) 企業会計基準適用指針第 12 号「その他の複合金融商品（払込資本を増加させる可能性のある部分を含まない複合金融商品）に関する会計処理」</p> <p>(3) 企業会計基準適用指針第 17 号「払込資本を増加させる可能性のある部分を含む複合金融商品に関する会計処理」</p> <p>(4) 企業会計基準適用指針第 19 号「金融商品の時価等の開示に関する適用指針」</p> <p><u>(5) 企業会計基準第 XX 号「時価の算定に関する会計基準」（以下「時価算定会計基準」という。）</u></p> <p><u>(6) 企業会計基準適用指針第 XX 号「時価の算定に関する会計基準の適用指針」（以下「時価算定適用指針」という。）</u></p>	<p>目 的</p> <p>2. 本会計基準の適用にあたっては、以下も参照する必要がある。</p> <p>(1) 日本公認会計士協会 会計制度委員会報告第 14 号「金融商品会計に関する実務指針」</p> <p>(2) 企業会計基準適用指針第 12 号「その他の複合金融商品（払込資本を増加させる可能性のある部分を含まない複合金融商品）に関する会計処理」</p> <p>(3) 企業会計基準適用指針第 17 号「払込資本を増加させる可能性のある部分を含む複合金融商品に関する会計処理」</p> <p>(4) 企業会計基準適用指針第 19 号「金融商品の時価等の開示に関する適用指針」</p>

公開草案	現行
<p>会計基準</p> <p>II. 金融資産及び金融負債の範囲等</p> <p>2. 時 価</p> <p>6. <u>金融資産及び金融負債の「時価」の定義は、時価算定会計基準第5項に従い、算定日において市場^(注2)参加者間で秩序ある取引が行われると想定した場合の、当該取引における資産の売却によって受け取る価格又は負債の移転のために支払う価格とする。</u></p>	<p>会計基準</p> <p>II. 金融資産及び金融負債の範囲等</p> <p>2. 時 価</p> <p>6. <u>時価とは公正な評価額をいい、市場^(注2)において形成されている取引価格、気配又は指標その他の相場（以下「市場価格」という。）に基づく価額をいう。市場価格がない場合には合理的に算定された価額を公正な評価額とする。</u></p>
<p>IV. 金融資産及び金融負債の貸借対照表価額等</p> <p>2. 有価証券</p> <p>(4) その他有価証券</p> <p>18. 売買目的有価証券、満期保有目的の債券、子会社株式及び関連会社株式以外の有価証券（以下「その他有価証券」という。）は、時価をもって貸借対照表価額とし、評価差額は洗い替え方式に</p>	<p>IV. 金融資産及び金融負債の貸借対照表価額等</p> <p>2. 有価証券</p> <p>(4) その他有価証券</p> <p>18. 売買目的有価証券、満期保有目的の債券、子会社株式及び関連会社株式以外の有価証券（以下「その他有価証券」という。）は、時価^(注7)をもって貸借対照表価額とし、評価差額は洗い替え方</p>

公開草案	現行
<p>に基づき、次のいずれかの方法により処理する。</p> <p>(1) 評価差額の合計額を純資産の部に計上する。</p> <p>(2) 時価が取得原価を上回る銘柄に係る評価差額は純資産の部に計上し、時価が取得原価を下回る銘柄に係る評価差額は当期の損失として処理する。</p> <p>なお、純資産の部に計上されるその他有価証券の評価差額については、税効果会計を適用しなければならない。</p> <p>(注7) <u>削 除</u></p>	<p>式に基づき、次のいずれかの方法により処理する。</p> <p>(1) 評価差額の合計額を純資産の部に計上する。</p> <p>(2) 時価が取得原価を上回る銘柄に係る評価差額は純資産の部に計上し、時価が取得原価を下回る銘柄に係る評価差額は当期の損失として処理する。</p> <p>なお、純資産の部に計上されるその他有価証券の評価差額については、税効果会計を適用しなければならない。</p> <p>(注7) <u>その他有価証券の決算時の時価について</u> <u>その他有価証券の決算時の時価は、原則として、期末日の市場価格に基づいて算定された価額とする。ただし、継続して適用することを条件として、期末前1カ月の市場価格の平均に基づいて算定された価額を用いることもできる。</u></p>
<p>(5) <u>市場価格のない株式等の取扱い</u></p> <p>19. <u>市場価格のない株式は、取得原価をもって貸借対照表価額とする。市場価格のない株式とは、市場において取引されていない株式とする。また、出資金など株式と同様に持分の請求権を生じさせるものは、同様の取扱いとする。なお、民法上の組合等において、構成資産が主に市場価格のない株式及び出資金などである場合についても、同様の取扱いとする。これらを合わせて「市</u></p>	<p>(5) <u>時価を把握することが極めて困難と認められる有価証券</u></p> <p>19. <u>時価を把握することが極めて困難と認められる有価証券の貸借対照表価額は、それぞれ次の方法による。</u></p> <p>(1) <u>社債その他の債券の貸借対照表価額は、債権の貸借対照表価額に準ずる。</u></p> <p>(2) <u>社債その他の債券以外の有価証券は、取得原価をもって貸</u></p>

公開草案	現行
<p><u>場価格のない株式等」という。</u></p>	<p><u>借対照表価額とする。</u></p>
<p>(6) 時価が著しく下落した場合</p> <p>20. 満期保有目的の債券、子会社株式及び関連会社株式並びにその他有価証券のうち、<u>市場価格のない株式等</u>以外のものについて時価が著しく下落したときは、回復する見込があると認められる場合を除き、時価をもって貸借対照表価額とし、評価差額は当期の損失として処理しなければならない。</p>	<p>(6) 時価が著しく下落した場合</p> <p>20. 満期保有目的の債券、子会社株式及び関連会社株式並びにその他有価証券のうち、<u>時価を把握することが極めて困難と認められる金融商品</u>以外のものについて時価が著しく下落したときは、回復する見込があると認められる場合を除き、時価をもって貸借対照表価額とし、評価差額は当期の損失として処理しなければならない。</p>
<p>21. <u>市場価格のない株式等</u>については、発行会社の財政状態の悪化により実質価額が著しく低下したときは、相当の減額をなし、評価差額は当期の損失として処理しなければならない。</p>	<p>21. <u>時価を把握することが極めて困難と認められる株式</u>については、発行会社の財政状態の悪化により実質価額が著しく低下したときは、相当の減額をなし、評価差額は当期の損失として処理しなければならない。</p>
<p>VII-2. 注記事項</p> <p>40-2. 金融商品に係る次の事項について注記する。ただし、重要性が乏しいものは注記を省略することができる。なお、連結財務諸</p>	<p>VII-2. 注記事項</p> <p>40-2. 金融商品に係る次の事項について注記する。ただし、重要性が乏しいものは注記を省略することができる。なお、連結財務諸</p>

公開草案	現行
<p>表において注記している場合には、個別財務諸表において記載することを要しない。</p> <p>(1) 金融商品の状況に関する事項</p> <p>① 金融商品に対する取組方針</p> <p>② 金融商品の内容及びそのリスク</p> <p>③ 金融商品に係るリスク管理体制</p> <p>④ 金融商品の時価等に関する事項についての補足説明</p> <p>(2) 金融商品の時価等に関する事項</p> <p>なお、<u>市場価格のない株式等</u>については、当該金融商品の概要及び貸借対照表計上額を注記する。</p> <p>(3) <u>金融商品の時価のレベルごとの内訳等に関する事項</u></p>	<p>表において注記している場合には、個別財務諸表において記載することを要しない。</p> <p>(1) 金融商品の状況に関する事項</p> <p>① 金融商品に対する取組方針</p> <p>② 金融商品の内容及びそのリスク</p> <p>③ 金融商品に係るリスク管理体制</p> <p>④ 金融商品の時価等に関する事項についての補足説明</p> <p>(2) 金融商品の時価等に関する事項</p> <p>なお、<u>時価を把握することが極めて困難と認められるため、時価を注記していない金融商品</u>については、当該金融商品の概要、貸借対照表計上額及びその理由を注記する。</p>
<p>VIII. 適用時期等</p> <p>1. 適用時期</p> <p>41. 本会計基準の適用は、次のとおりとする。</p> <p>(1)～(4) (省 略)</p> <p>(5) <u>平成 XX 年改正の本会計基準</u> (以下「平成 XX 年改正会計基準」という。) は、平成 32 年 4 月 1 日以後開始する連結会計</p>	<p>VIII. 適用時期等</p> <p>1. 適用時期</p> <p>41. 本会計基準の適用は、次のとおりとする。</p> <p>(1)～(4) (省 略)</p>

公開草案	現行
<p><u>年度及び事業年度の期首から適用する。</u></p> <p>(6) (5)の定めにかかわらず、平成 XX 年改正会計基準は、平成 33 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適用することができる。また、平成 32 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適用することを妨げない。なお、これらのいずれかの場合には、平成 XX 年改正会計基準と同時に公表又は改正された時価算定会計基準及び企業会計基準第 9 号「棚卸資産の評価に関する会計基準」についても同時に適用する必要がある。</p>	
<p>2. 経過措置</p> <p><u>44-2. その他有価証券の期末の貸借対照表価額に期末前 1 か月の市場価格の平均に基づいて算定された価額を用いることができる</u>の削除（第 50-4 項参照）及び市場価格のない株式等以外の時価を把握することが極めて困難な有価証券の定め<u>の削除</u>（第 81-2 項参照）など、<u>時価の定義</u>（第 6 項参照）の見直しに伴う本会計基準の平成 XX 年改正により生じる会計方針の変更</p>	<p>2. 経過措置</p> <p>（新 設）</p>

公開草案	現行
<p><u>は、時価の算定を変更することになり得るという意味では時価算定会計基準が定める新たな会計方針の適用（時価算定会計基準第19項）と同一であるため、時価算定会計基準の適用初年度における取扱いと同様に将来にわたって適用する。この場合、その変更の内容について注記する。</u></p>	
<p>結論の背景</p> <p>経緯</p> <p><u>50-4. 平成XX年改正会計基準は、日本基準を国際的に整合性のあ</u> <u>るものとするための取組みとして時価算定会計基準及び時価算</u> <u>定適用指針を公表したことに伴い、主として時価の定義を見直</u> <u>したことなど時価の算定に関する事項を改正した。これらの改</u> <u>正に伴い、その他有価証券の期末の貸借対照表価額に期末前1</u> <u>か月の市場価格の平均に基づいて算定された価額を用いること</u> <u>ができる定めについては、その価額が改正後の時価の定義を満</u> <u>たさないことから削除した。</u></p>	<p>結論の背景</p> <p>経緯</p> <p>(新設)</p>

公開草案	現行
<p>I. 金融資産及び金融負債の範囲等</p> <p>2. 時 価</p> <p>54. <u>金融資産及び金融負債の「時価」の定義は、時価算定会計基準第 5 項に従い、算定日において市場参加者間で秩序ある取引が行われると想定した場合の、当該取引における資産の売却によって受け取る価格又は負債の移転のために支払う価格とした（第 6 項参照）。</u></p> <p>なお、金融商品の種類により種々の取引形態があるが、市場には公設の取引所及びこれに類する市場の他、随時、売買・換金等を行うことができる取引システム等が含まれる。</p>	<p>I. 金融資産及び金融負債の範囲等</p> <p>2. 時 価</p> <p>54. <u>時価とは公正な評価額をいい、市場において形成されている取引価格、気配又は指標その他の相場（市場価格）に基づく価額をいうこととした。また、例えば、デリバティブ取引等において、個々のデリバティブ取引について市場価格がない場合でも、当該デリバティブ取引の対象としている何らかの金融商品の市場価格に基づき合理的に価額が算定できるときの当該合理的に算定された価額は、公正な評価額と認められる（第 6 項参照）。</u></p> <p>なお、金融商品の種類により種々の取引形態があるが、市場には公設の取引所及びこれに類する市場の他、随時、売買・換金等を行うことができる取引システム等が含まれる。</p>

公開草案	現行
<p>IV. 金融資産及び金融負債の貸借対照表価額等</p> <p>2. 有価証券</p> <p>(4) その他有価証券</p> <p>時価評価の必要性</p> <p>76. その他有価証券については、前述の評価基準に関する基本的考え方に基づき、時価をもって貸借対照表価額とすることとした（第18項参照）。</p>	<p>IV. 金融資産及び金融負債の貸借対照表価額等</p> <p>2. 有価証券</p> <p>(4) その他有価証券</p> <p>時価評価の必要性</p> <p>76. その他有価証券については、前述の評価基準に関する基本的考え方に基づき、時価をもって貸借対照表価額とすることとした（第18項参照）。<u>ただし、第75項に述べたように、その他有価証券は直ちに売却することを目的としているものではないことに鑑みると、その他有価証券に付すべき時価に市場における短期的な価格変動を反映させることは必ずしも求められないと考えられることから、期末前1か月の市場価格の平均に基づいて算定された価額をもって期末の時価とする方法を継続して適用することも認められると考えられる。</u></p>
<p>(5) 市場価格のない株式等</p> <p>81. 時価をもって貸借対照表価額とする有価証券であっても、<u>市場価格のない株式等</u>については取得原価に基づいて算定された価額をもって貸借対照表価額とすることとした（第19項参照）。</p>	<p>(5) <u>時価を把握することが極めて困難と認められる有価証券</u></p> <p>81. 時価をもって貸借対照表価額とする有価証券であっても、<u>時価を把握することが極めて困難と認められる有価証券</u>については取得原価又は償却原価法に基づいて算定された価額をもって</p>

公開草案	現行
	貸借対照表価額とすることとした（第 19 項参照）。
<p>81-2. <u>平成 XX 年改正会計基準では、時価の定義を時価算定会計基準第 5 項の定義に変更している。時価算定会計基準においては、時価のレベルに関する概念を取り入れ、たとえ観察可能なインプットを入手できない場合であっても、入手できる最良の情報に基づく観察できないインプットを用いて時価を算定することとしている。このような時価の考え方の下では、時価を把握することが極めて困難と認められる有価証券は想定されない。平成 XX 年改正会計基準による改正は、時価を用いる場合に時価の算定方法を明らかにするもので、時価評価の範囲の変更を意図するものではないが、時価を把握することが極めて困難と認められる有価証券の定めを残した場合、平成 XX 年改正会計基準の下でも時価を把握することが極めて困難と認められる有価証券が存在するとの誤解を生じさせかねないため、時価を把握することが極めて困難と認められる有価証券の定めを削除した。</u></p> <p><u>ただし、市場価格のない株式等に関しては、たとえ何らかの方式により価額の算定が可能としても、それを時価とはしないと</u>する従来の考え方を踏襲し、引き続き取得原価をもって貸借対</p>	<p>81-2. <u>時価をもって貸借対照表価額とする有価証券のうち、これまで、市場価格のないものは、例外的な取扱いとして取得原価又は償却原価法に基づいて算定された価額をもって貸借対照表価額とすることとしていた。しかし、金融商品の時価情報に関する開示の充実を定めた平成 20 年改正会計基準では、当該開示の実効性を高めるために、時価が開示されないこととなる金融商品は、時価を把握することが極めて困難と認められるものに限定されたことから、時価をもって貸借対照表価額とする有価証券に関して、その例外的な取扱いは、時価を把握することが極めて困難と認められる有価証券に限定することとした。</u></p>

公開草案	現行
<p><u>照表価額とする取扱いとした。</u></p>	
<p>82. <u>(削 除)</u></p>	<p>82. <u>なお、市場は幅広く定義されているので、例えば、証券投資信託の受益証券で基準価格が公表されていないものであっても、当該証券投資信託の運用する金融資産又は金融負債の時価に基づき取引されるものについては、市場価格のある有価証券に該当し、時価を把握することが極めて困難と認められる有価証券には該当しないと考えられる。</u></p>
<p>(6) 時価が著しく下落した場合</p> <p>83. 従来、取引所の相場のある有価証券について、その時価が著しく下落したときには、回復する見込があると認められる場合を除き、時価をもって貸借対照表価額とすることとされている。また、<u>市場価格のない株式等</u>については、その実質価額が著しく低下したときには相当の減額をすることとされている。このような考え方は、取得原価評価における時価の下落等に対する対応方法として妥当であると認められる。本会計基準においても、市場価格の有無に係わらせて、従来の考え方を踏襲することとした（第20項及び第21項参照）。</p>	<p>(6) 時価が著しく下落した場合</p> <p>83. 従来、取引所の相場のある有価証券について、その時価が著しく下落したときには、回復する見込があると認められる場合を除き、時価をもって貸借対照表価額とすることとされている。また、<u>取引所の相場のない株式</u>については、その実質価額が著しく低下したときには相当の減額をすることとされている。このような考え方は、取得原価評価における時価の下落等に対する対応方法として妥当であると認められる。本会計基準においても、市場価格の有無に係わらせて、従来の考え方を踏襲することとした（第20項及び第21項参照）。</p>

公開草案	現行
<p>4. デリバティブ取引により生じる正味の債権及び債務</p> <p>89. <u>(削除)</u></p>	<p>4. デリバティブ取引により生じる正味の債権及び債務</p> <p>89. <u>なお、デリバティブ取引については、一般に、市場価格又はこれに基づく合理的な価額により時価が求められるが、デリバティブ取引の対象となる金融商品に市場価格がないこと等により時価を把握することが極めて困難と認められる場合には、取得価額をもって貸借対照表価額とすることができる。</u></p>
<p>VIII. 注記事項</p> <p>120. 本会計基準では、金融資産について、時価評価を基本としつつもその属性及び保有目的に鑑み、そのすべてについて時価評価を行っているわけではなく、また、時価をもって貸借対照表価額としても評価差額を当期の損益としない会計処理も定めている（第 65 項及び第 66 項参照）。金融負債については、原則として時価評価の対象としないことが適当であるとしている（第 67 項参照）。これらの取扱いは、企業の経営成績を適切に財務諸表に反映させるという観点から行われていると考えられる。これらをさらに見直すことについては、企業活動の成果と金融商品の保有目的との関係の整理（これには、金融負債の評価における</p>	<p>VIII. 注記事項</p> <p>120. 本会計基準では、金融資産について、時価評価を基本としつつもその属性及び保有目的に鑑み、そのすべてについて時価評価を行っているわけではなく、また、時価をもって貸借対照表価額としても評価差額を当期の損益としない会計処理も定めている（第 65 項及び第 66 項参照）。金融負債については、原則として時価評価の対象としないことが適当であるとしている（第 67 項参照）。これらの取扱いは、企業の経営成績を適切に財務諸表に反映させるという観点から行われていると考えられる。これらをさらに見直すことについては、企業活動の成果と金融商品の保有目的との関係の整理（これには、金融負債の評価における</p>

公開草案	現行
<p>企業自身の信用リスクの取扱いなどが含まれる。)や金融商品以外の資産及び負債(非金融商品)における取扱いとの関係など、なお検討を要する問題が残されている。</p> <p>一方、損益計算とは離れて、市場価格がない場合でも、時価を把握することが極めて困難と認められるもの(第81-2項参照)を除き、金融商品の時価を開示することは、投資者に対して有用な財務情報を提供することになるという意見も多い。また、金融商品の状況やリスク管理体制は企業によって異なるものの、企業が現に有する金融商品に係るリスクの測定状況等の情報があれば、当該情報の開示を促すことに加え、会計基準等によって企業の側において金融商品のリスク管理等を一層徹底するインセンティブを高めるためにも金融商品の時価等を開示することに意義があるという意見もある。さらに、国際的な会計基準では、金融商品に係る時価やリスクに関して広く開示が求められている。したがって、このような点に鑑み、平成20年改正会計基準では、金融商品の状況やその時価等に関する事項の開示の充実を図ることとした。</p>	<p>企業自身の信用リスクの取扱いなどが含まれる。)や金融商品以外の資産及び負債(非金融商品)における取扱いとの関係など、なお検討を要する問題が残されている。</p> <p>一方、損益計算とは離れて、市場価格がない場合でも、時価を把握することが極めて困難と認められるものを除き、金融商品の時価を開示することは、投資者に対して有用な財務情報を提供することになるという意見も多い。また、金融商品の状況やリスク管理体制は企業によって異なるものの、企業が現に有する金融商品に係るリスクの測定状況等の情報があれば、当該情報の開示を促すことに加え、会計基準等によって企業の側において金融商品のリスク管理等を一層徹底するインセンティブを高めるためにも金融商品の時価等を開示することに意義があるという意見もある。さらに、国際的な会計基準では、金融商品に係る時価やリスクに関して広く開示が求められている。したがって、このような点に鑑み、平成20年改正会計基準では、金融商品の状況やその時価等に関する事項の開示の充実を図ることとした。</p>

公開草案	現行
<p>120-2. <u>国際的な会計基準は、公正価値に関する測定のガイダンス及び開示を定めている一方で、それらで要求されている公正価値に関する開示の多くは日本基準で定められていないことなどから、特に金融商品を多数保有する金融機関において国際的な比較可能性が損なわれているのではないかとの意見が聞かれていた。平成 XX 年改正会計基準では、国際的な会計基準との整合性を図る取組みとして、国際的な会計基準における公正価値に関する開示と整合的な開示を金融商品の時価のレベルごとの内訳等に関する事項として追加することとした。</u></p>	<p>(新 設)</p>
<p>Ⅸ. 平成 20 年改正会計基準の公表による他の会計基準等についての修正</p> <p>121. 平成 20 年改正会計基準の公表に伴い、当委員会が公表した会計基準等については、次の修正を行う（下線は追加部分、取消線は削除部分を示す。）。</p> <p>(1) <u>(削 除)</u></p>	<p>Ⅸ. 平成 20 年改正会計基準の公表による他の会計基準等についての修正</p> <p>121. 平成 20 年改正会計基準の公表に伴い、当委員会が公表した会計基準等については、次の修正を行う（下線は追加部分、取消線は削除部分を示す。）。</p> <p>(1) <u>企業会計基準第 5 号「貸借対照表の純資産の部の表示に関する</u></p>

公開草案	現行
<p>(2) <u>(削除)</u></p> <p>(3) (省略)</p> <p>(4) <u>(削除)</u></p> <p>(5) <u>(削除)</u></p> <p>(6) <u>(削除)</u></p> <p>(7)～(11) (省略)</p> <p>(12) <u>(削除)</u></p> <p>(13) <u>(削除)</u></p>	<p><u>る会計基準」第14項</u></p> <p>(省略)</p> <p>(2) <u>企業会計基準第7号「事業分離等に関する会計基準」</u></p> <p>(省略)</p> <p>(3) (省略)</p> <p>(4) <u>企業会計基準第9号「棚卸資産の評価に関する会計基準」第16項</u></p> <p>(省略)</p> <p>(5) <u>企業会計基準適用指針第6号「固定資産の減損に係る会計基準の適用指針」</u></p> <p>(省略)</p> <p>(6) <u>企業会計基準適用指針第8号「貸借対照表の純資産の部の表示に関する会計基準等の適用指針」第13項(3)</u></p> <p>(省略)</p> <p>(7)～(11) (省略)</p> <p>(12) <u>実務対応報告第15号「排出量取引の会計処理に関する当面の取扱い」</u></p> <p>(省略)</p> <p>(13) <u>実務対応報告第18号「連結財務諸表作成における在外子会</u></p>

公開草案	現行
	<p align="center"><u>社の会計処理に関する当面の取扱い</u> (省 略)</p>
<p>X. 平成 XX 年改正会計基準の公表による他の会計基準等についての修正</p> <p>122. <u>平成 XX 年改正会計基準の公表に伴い、当委員会が公表した会計基準等については、次の修正を行う（下線は追加部分、取消線は削除部分を示す。）。</u></p> <p>(1) <u>企業会計基準第 26 号「退職給付に関する会計基準」第 22 項</u> <u>年金資産の額は、期末における時価（公正な評価額をいう。</u> <u>ただし、金融商品については、算定日において市場参加者間で</u> <u>秩序ある取引が行われると想定した場合の、当該取引における</u> <u>資産の売却によって受け取る価格（企業会計基準第 10 号「金</u> <u>融商品に関する会計基準」第 6 項）とする。）</u>により計算する。</p> <p>(2) <u>企業会計基準適用指針第 1 号「退職給付制度間の移行等に関す</u></p>	<p>(新 設)</p>

る会計処理」第28項

退職給付制度の終了の時点で、終了した部分に係る退職給付債務は、終了前の計算基礎に基づいて数理計算した退職給付債務と、終了後の計算基礎に基づいて数理計算した退職給付債務との差額として算定する（第10項参照）。なお、年金資産は退職給付制度の終了前において時価（~~公正な評価額~~）により計算し、終了前の予測額との差は数理計算上の差異として取り扱われる。

(3) 企業会計基準適用指針第2号「自己株式及び準備金の額の減少等に関する会計基準の適用指針」第9項 第1段落

自己株式の取得原価は、取得の対価となる財（金銭以外の財産）の時価と取得した自己株式の時価のうち、より高い信頼性をもって測定可能な時価で算定する。なお、自己株式に市場価格（~~日本公認会計士協会 会計制度委員会報告第14号「金融商品会計に関する実務指針」第48項~~）がある場合には、一般的に当該価格を用いて自己株式の取得原価を算定することになる。また、取得の対価となる財及び取得した自己株式に市場価格がないこと等により公正な評価額を合理的に算定することが困難と認められる場合には、移転された資産及び負債の適正な帳

公開草案	現行
<p>簿価額により自己株式の取得原価を算定する。</p> <p>(4) 企業会計基準適用指針第4号「1株当たり当期純利益に関する会計基準の適用指針」第21項</p> <p>自己株式方式において、ワラントの行使により払い込まれると仮定された場合の入金額を用いて、普通株式を買い受けたと仮定した普通株式数を算定する場合の平均株価(会計基準第26項(2))は、各営業日の株価の平均の他、合理的な基礎に基づいて算定された平均株価、例えば、当期にワラントが存在する期間の各週又は各月の末日の株価の平均を用いることができる。これらの場合の株価は、市場において公表されている取引価格の終値を優先適用する(日本公認会計士協会 会計制度委員会報告第14号「金融商品会計に関する実務指針」第60項)。</p> <p>(5) 企業会計基準適用指針第6号「固定資産の減損に係る会計基準の適用指針」</p> <p>① 第15項 第2段落</p> <p>また、「市場価格」とは、市場において形成されている取引価格、気配又は指標その他の相場(金融商品会計基準第6項)と</p>	

公開草案	現行
<p>考えられるが、固定資産については、市場価格が観察可能な場合は多くないため、一定の評価額や適切に市場価格を反映していると考えられる指標が容易に入手できる場合（容易に入手できる評価額や指標を合理的に調整したものも含まれる。）には、これらを、減損の兆候を把握するための市場価格とみなして使用する（第 90 項参照）。</p> <p>② 第 108 項</p> <p>正味売却価額を算定するにあたって、固定資産においては、観察可能な市場価格が存在する場合は多くはないが、存在するときには、金融資産と同様に原則として、市場価格に基づく価額を時価とする（第 28 項(1)参照）。当該市場価格は、会計制度委員会報告第 14 号「金融商品会計に関する実務指針」第 48 項から第 52 項に準ずる。</p> <p>(6) 企業会計基準適用指針第 17 号「払込資本を増加させる可能性のある部分を含む複合金融商品に関する会計処理」</p> <p>① 第 37 項 第 2 段落</p> <p>なお、取得時の時価の算定については、新株予約権が株式に対するコール・オプションとしての性格を有するため、デリバ</p>	

公開草案	現行
<p>タイプ取引に対する評価方法（金融商品会計実務指針第101項から第104項）に準じて行うことが適当と考えられる。</p> <p>② [設例2] 1. (5)</p> <p>発行者は、X3年5月1日に、取得条項に基づき、(1)の転換社債型新株予約権付社債を取得し、その対価として新株（市場価格に基づく無額時価は110,000千円とする。）を発行した。また、取得した転換社債型新株予約権付社債は、取得と同時に消却が行われた。</p> <p>③ [設例3-1] 1. (4)</p> <p>発行者は、X3年5月1日に、取得条項に基づき、(1)の転換社債型新株予約権付社債を取得し、その対価として現金（100,000千円）と新株（市場価格に基づく無額時価は10,000千円とする。）を交付した。</p> <p>④ [設例3-2] 1. (5)</p> <p>発行者は、X3年5月1日に、取得条項に基づき、(1)の転換社債型新株予約権付社債を取得し、その対価として現金（100,000千円）と新株（市場価格に基づく無額時価は10,000千円とする。）を交付した。また、取得した転換社債型新株予約権付社債は、取得と同時に消却が行われた。</p>	

公開草案	現行
<p>(7) 企業会計基準適用指針第 25 号「退職給付に関する会計基準の適用指針」第 20 項</p> <p>年金資産の額は、期末における時価により計算する（会計基準第 22 項）。時価とは、公正な評価額をいい、資産取引に関して十分な知識と情報を有する売り手と買い手が自発的に相対取引するときの価格によって資産を評価した額をいう。<u>ただし、金融商品については、企業会計基準第 10 号「金融商品に関する会計基準」第 6 項の時価の定義に従う。</u>なお、厚生年金基金制度等における数理的評価額は、会計基準における時価には該当しない。</p> <p>(8) 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」第 42 項</p> <p>外貨建その他有価証券の為替換算差額は、原則として、企業会計基準第 10 号「金融商品に関する会計基準」（以下「金融商品会計基準」という。）第 18 項の評価差額に関する処理方法に従うものとされている（企業会計審議会「外貨建取引等会計処理基準」一 2 (2)）。しかしながら、時価を把握することが極め</p>	

公開草案	現行
<p>て困難と認められる市場価格のない外貨建 <u>その他有価証券</u>の 為替換算差額のうち一時差異となるものについては、時価 <u>市場 価格</u>のある <u>その他有価証券</u>に係る金融商品会計基準の時価評 価とはその性格が異なるため、第 38 項から第 41 項に掲げた定 めを適用しない。</p> <p>(9) 実務対応報告第 1 号「旧商法による新株予約権及び新株予約権 付社債の会計処理に関する実務上の取扱い」Q1 の A 3. (2) 第 2 段落</p> <p>これは、新株予約権証券が新株引受権証書と同様に、有価証 券に該当する（証券取引法第 2 条第 1 項第 6 号）ため、金融商 品会計基準及び金融商品会計実務指針の有価証券に係る規定 により認識・測定されるという考え方に基づいている。したが って、新株予約権は、取得時に時価で測定し（金融商品会計実 務指針第 29 項）、保有目的の区分に応じて売買目的有価証券又 はその他有価証券として会計処理する。また、新株予約権の権 利が行使されたときは、保有目的の区分に応じて、売買目的有価 証券の場合には行使時の時価で、その他有価証券の場合には帳 簿価額（金融商品会計実務指針第 57 項（4））で株式に振り替</p>	

公開草案	現行
<p>え、権利行使されずに権利行使期限が到来したときは、帳簿価額（金融商品会計実務指針第 91 項に基づき減損処理している場合には、減損処理後の帳簿価額）を損失として処理する。なお、時価の算定については、新株予約権が株式に対するコール・オプションとしての性格を有するため、デリバティブ取引に対する評価方法（金融商品会計実務指針第 101 項から 104 項）に準じて行うことが適当と考えられる。</p> <p>(10) 実務対応報告第 10 号「種類株式の貸借対照表価額に関する実務上の取扱い」</p> <p>① 目的 第 4 段落</p> <p>本実務対応報告では、様々な内容を有する種類株式のうち、現状において実務上の取扱いを明確にする必要性が高いと考えられる種類株式の貸借対照表価額について、金融商品会計基準及び金融商品実務指針の考え方を踏まえた取扱いを公表するものである。すなわち、まず、形式的には株式であっても債券と同様の性格を持つと考えられるものは、債券の評価と同様に取り扱うことが適当であり（Q 1 参照）、それ以外の場合で、市場価格のある種類株式は市場価格に基づく価額時価で、市場</p>	

公開草案	現行
<p>価格のない種類株式は取得原価をもって貸借対照表価額とすることとなる（Q2参照）。</p> <p>② Q1のA</p> <p>形式的には株式であっても、発行会社が一定の時期に一定額で償還すると定めている種類株式や、発行会社や保有者が一定額で償還する権利を有し取得時点において一定の時期に償還されることが確実に見込まれる種類株式は、経済的には清算時の弁済順位を除き、債券と同様の性格を持つと考えられるため、その貸借対照表価額は債券の貸借対照表価額（金融商品会計基準第15項、第16項、第18項から、第20項、第22項及び第23項）と同様に取り扱うことが適当である。</p> <p>③ Q2のA</p> <p>Q1のAで記述されているような債券と同様の性格を持つもの以外の種類株式の貸借対照表価額については、以下の取扱いとなる。</p> <p>(1) 市場価格のある種類株式</p> <p>市場価格のある種類株式は、当該市場価格に基づく価額時価（ただし、子会社及び関連会社が発行した種類株式は、取得原価）をもって貸借対照表価額とされる（金融商品会計基準第15</p>	

公開草案	現行
<p>項、第 17 項及び第 18 項、並びに金融商品実務指針第 63 項)。</p> <p>また、売買目的有価証券以外の市場価格のある種類株式について、時価が著しく下落したときは、回復する見込みがあると認められる場合を除き、時価をもって貸借対照表価額とし、評価差額は当期の損失として処理(減損処理)される(金融商品会計基準第 20 項及び金融商品実務指針第 91 項)。</p> <p>市場には、公設の取引所及びこれに類する市場のほか、随時売買・換金等を行うことができる取引システム等が含まれる(金融商品会計基準(注 2)) ため、取引所及び店頭において取引が行われていなくても、流通性を確保する上で十分に整備されている取引システム(例えば、金融機関・証券会社間の市場、ディーラー間の市場、電子媒体取引市場)で成立する取引価格が存在する(金融商品実務指針第 51 項) 場合には、当該種類株式は市場価格のある株式として取り扱われる。</p> <p>なお、種類株式自体は市場で取引されていなくとも転換を請求できる権利を行使して、容易に市場価格のある普通株式に転換し取引できるような場合(例えば、現時点で保有者によって市場価格のある普通株式に転換請求が可能であって、ディープ・イン・ザ・マネーの状態にある場合)も、市場価格のある</p>	

公開草案	現行
<p>株式として取り扱われると考えられる。</p> <p>(2) 市場価格のない種類株式</p> <p>市場価格のない種類株式は、取得原価をもって貸借対照表価額とされ、当該株式の発行会社の財政状態の悪化により実質価額が著しく低下したときは、相当の減額を行い、評価差額は当期の損失として処理（減損処理）される（金融商品会計基準第21項及び金融商品実務指針第92項）。</p> <p>これは、その他有価証券に分類される市場で売買され市場価格のない株式は、たとえ何らかの方式により価額の算定が可能としても、それを時価（合理的に算定された価額）とはしないも、当該株式は時価のない有価証券として取り扱われている（金融商品実務指針第63項ただし書き）ことによる（金融商品会計基準第19項）。株式がこのように取り扱われている理由としては、一般に将来キャッシュ・フローが約定されている債券と異なり、市場価格のない株式については、現状、市場価格に準じた合理的に算定された価額を得ることは極めて難しいと考えられていること、また、理論的と考えられる価額を算定することができたとしても、市場で売買されていない場合には、当該価額による自由な換金・決済等が可能であるとは言い</p>	

公開草案	現行
<p>難しいことが挙げられる（この点については、金融商品会計基準第66項を参照のこと。）。</p> <p>(11) 実務対応報告第23号「信託の会計処理に関する実務上の取扱い」Q2のA 第1段落</p> <p>合同運用の金銭の信託を含む委託者兼当初受益者が複数である金銭の信託のうち、受益権が有価証券として取り扱われている投資信託については、有価証券としての会計処理を行い（この点については、金融商品会計実務指針第58項及び第62項を参照のこと。）、また、これまで有価証券として取り扱われていなかった合同運用指定金銭信託で設定されている商品ファンドについても、有価証券に準じて会計処理を行うこととされてきた。このため、委託者兼当初受益者が複数である金銭の信託の会計処理は、次のように取り扱われている。</p> <p>(12) 実務対応報告第34号「債券の利回りがマイナスとなる場合の退職給付債務等の計算における割引率に関する当面の取扱い」第12項 第1段落</p> <p>また、退職給付会計基準第22項では「年金資産の額は、期末</p>	

公開草案	現行
<p>における時価（公正な評価額をいう。ただし、金融商品については、算定日において市場参加者間で秩序ある取引が行われると想定した場合の、当該取引における資産の売却によって受け取る価格（企業会計基準第 10 号「金融商品に関する会計基準」第 6 項）とする。）により計算する。」とされており、時価（公正な評価額）は市場の評価を反映することから、将来の価値が現在の価値よりも低くなると市場が評価し、年金資産の評価にマイナス金利の影響が反映されるときは、退職給付債務の評価にもマイナス金利の影響を反映させて、年金資産の評価と退職給付債務の評価を整合させるべきであるとの意見が聞かれる。</p> <p>(13) 実務対応報告第 38 号「資金決済法における仮想通貨の会計処理等に関する当面の取扱い」</p> <p>① 第 22-2 項（新設）</p> <p><u>企業会計基準第 XX 号「時価の算定に関する会計基準」（以下「時価算定会計基準」という。）等の公表に併せて、日本公認会計士協会 会計制度委員会報告第 14 号「金融商品会計に関する実務指針」（以下「金融商品実務指針」という。）の時価の算定に関する定めが削除されているが、仮想通貨は時価算定会計基</u></p>	

公開草案	現行
<p><u>準の範囲外であるため、内容の変更はない。</u></p> <p>② 第30項（第2段落）</p> <p>我が国の会計基準においては、金融資産について「現金、他の企業から現金若しくはその他の金融資産を受け取る契約上の権利、潜在的に有利な条件で他の企業とこれらの金融資産若しくは金融負債を交換する契約上の権利、又は他の企業の株式その他の出資証券である。」（日本公認会計士協会 会計制度委員会報告第14号「金融商品会計に関する実務指針」（以下「金融商品実務指針」という。）第4項）と定めている。また、国際的な会計基準においても、金融商品とは、一方の企業にとっての金融資産と、他の企業にとっての金融負債又は資本性金融商品の双方を生じさせる契約と考えられている。これらの考え方を踏まえれば、仮想通貨は現金以外の金融資産にも該当しないと考えられる。</p>	

以上