

## 2024 年年次改善プロジェクトによる企業会計基準等の修正

2024 年 11 月 1 日

2024 年年次改善プロジェクトにより、次の企業会計基準等の修正を行う（修正部分に下線を付している。）。

### 企業会計基準第 7 号「事業分離等に関する会計基準」（最終改正平成 25 年 9 月 13 日）

修正後	修正前	修正理由
<p><b>目的</b></p> <p>2. 本会計基準の適用にあたっては、企業会計基準適用指針第 10 号「企業結合<u>会計基準</u>及び事業分離等<u>会計基準</u>に関する適用指針」も参照する必要がある。</p>	<p><b>目的</b></p> <p>2. 本会計基準の適用にあたっては、企業会計基準適用指針第 10 号「企業結合及び事業分離等に関する<u>会計基準</u>の適用指針」も参照する必要がある。</p>	<p>参照する適用指針の名称を正しい名称に修正している。</p>

### 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 2019 年 7 月 4 日）

修正後	修正前	修正理由
<p><b>目的</b></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)～(3) (略)</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」<u>(以下「企業会計基準適用指針第 19 号」という。)</u></p>	<p><b>目的</b></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)～(3) (略)</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>(5)～(6) (略)</p>	<p>企業会計基準第 10 号「金融商品に関する会計基準」第 41 項で「企業会計基準適用指針第 19 号」の略称が用いられているが、略称定義がなされていないため、初出の第 2 項で略称定義を追加している。</p>

修正後	修正前	修正理由
(5)～(6) (略)		
<p><b>結論の背景</b></p> <p><b>経緯</b></p> <p><b>VIII. 注記事項</b></p> <p>119. 金融商品については、1990年（平成2年）5月に企業会計審議会第一部会から公表されている「先物・オプション等の会計基準に関する意見書等について」等に基づき、これまで有価証券やデリバティブ取引の時価等の開示が行われてきている。しかし、その後の証券化の拡大や金融商品の多様化等、金融取引を巡る環境が変化する中で、それ以外の金融商品についても時価情報に対するニーズが拡大しており、また、国際的な会計基準でも、時価に関する情報開示は拡大している。</p>	<p><b>結論の背景</b></p> <p><b>経緯</b></p> <p><b>VIII. 注記事項</b></p> <p>119. 金融商品については、1990年（平成2年）5月に企業会計審議会第一部会から公表されている「先物・オプション等の会計基準に関する意見書等について」等に基づき、これまで有価証券やデリバティブ取引の時価等の開示が行われてきている。しかし、その後の証券化の拡大や金融商品の多様化等、金融取引を巡る環境が変化する中で、それ以外の金融商品についても時価情報に対するニーズが拡大しており、また、国際的な会計基準でも、時価に関する情報開示は拡大している。</p>	<p>字句を修正している。</p>

**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」（最終改正 2024年9月13日）**

修正後	修正前	修正理由
<p><b>適用指針</b></p> <p><b>将来キャッシュ・フロー</b></p>	<p><b>適用指針</b></p> <p><b>将来キャッシュ・フロー</b></p>	<p>会計制度委員会報告第1号「セグメント情報の開示に関する会計手法」（以</p>

修正後	修正前	修正理由
<p>40. 資産又は資産グループの将来キャッシュ・フローの見積りに際し控除する間接的に生ずる支出（減損会計基準 二 4.(4)）は、当該資産又は資産グループが使用されている営業活動に関連して生ずる将来キャッシュ・アウト・フローと考えられるが、現金基準に基づいて見積る方法のほか、発生基準に基づいて見積る方法（ただし、この場合でも、共用資産の減価償却費は間接的に生ずる支出には含まれないことに留意する。）によることもできる（本適用指針第 121 項参照）。</p> <p>なお、間接的に生ずる支出を関連する各資産又は資産グループに配分するための合理的な方法には、「原価計算基準」の「33 間接費の配賦」に準ずる方法や直課できない営業費用を、それぞれの費用の性質に応じ各企業の実情に即した合理的な配賦基準に基づき、個々の費用ごとに又はその性質に応じて集約したグループごとに各セグメントに配賦する方法に準ずる方法が含まれる。</p>	<p>40. 資産又は資産グループの将来キャッシュ・フローの見積りに際し控除する間接的に生ずる支出（減損会計基準 二 4.(4)）は、当該資産又は資産グループが使用されている営業活動に関連して生ずる将来キャッシュ・アウト・フローと考えられるが、現金基準に基づいて見積る方法のほか、発生基準に基づいて見積る方法（ただし、この場合でも、共用資産の減価償却費は間接的に生ずる支出には含まれないことに留意する。）によることもできる（本適用指針第 121 項参照）。</p> <p>なお、間接的に生ずる支出を関連する各資産又は資産グループに配分するための合理的な方法には、「原価計算基準」の「33 間接費の配賦」や「セグメント情報の開示に関する会計手法」の「I 2.(2)直課できない営業費用」に準ずる方法が含まれる。</p>	<p>下「会計制度委員会報告第 1 号」という。）は、2010 年 3 月 1 日付けで廃止されている。</p> <p>これに伴い、廃止された会計制度委員会報告第 1 号の「I 2.(2)直課できない営業費用」の内容を書き下して記載する方法に修正している。</p>
<p><b>結論の背景</b></p> <p><b>対象資産</b></p> <p>69. 他の基準に減損処理に関する定めがある資産は対</p>	<p><b>結論の背景</b></p> <p><b>対象資産</b></p> <p>69. 他の基準に減損処理に関する定めがある資産は対</p>	<p>2009 年 12 月に公表された企業会計基準第 24 号「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」にお</p>

修正後	修正前	修正理由
<p>象資産から除かれる（減損会計基準 一）が、これは必ずしも「減損処理」という文言が用いられてはいないが類似した会計処理が規定されているという意味と解される。また、他の会計基準ではなくとも具体的な指針等において、すでに減損処理に類似した会計処理が規定されている場合は、対象資産から除くことが適当である。したがって、「研究開発費等に係る会計基準」において無形固定資産として計上されている市場販売目的のソフトウェアは、未償却残高が翌期以降の見込販売収益の額を上回った場合、当該超過額は一時の費用又は損失として処理する（移管指針第 8 号「研究開発費及びソフトウェアの会計処理に関する実務指針」第 20 項）ため、対象資産からは除かれることとなる（本適用指針第 6 項(3)参照）。</p> <p>なお、自社利用のソフトウェアについては、減損処理に類似した会計処理は規定されていないため、対象資産となると考えられる。また、自社利用のソフトウェアのうち、ソフトウェアを用いて外部へ業務処理等のサービスを提供する契約等が締結されている場合等、市場販売目的のソフトウェアに準じて、見込販売数量や見込販売収益に基づく方法で償</p>	<p>象資産から除かれる（減損会計基準 一）が、これは必ずしも「減損処理」という文言が用いられてはいないが類似した会計処理が規定されているという意味と解される。また、他の会計基準ではなくとも具体的な指針等において、すでに減損処理に類似した会計処理が規定されている場合は、対象資産から除くことが適当である。したがって、「研究開発費等に係る会計基準」において無形固定資産として計上されている市場販売目的のソフトウェアは、未償却残高が翌期以降の見込販売収益の額を上回った場合、当該超過額は一時の費用又は損失として処理する（移管指針第 8 号「研究開発費及びソフトウェアの会計処理に関する実務指針」第 20 項）ため、対象資産からは除かれることとなる（本適用指針第 6 項(3)参照）。</p> <p>なお、自社利用のソフトウェアについては、<u>臨時償却に類似した処理が定められている</u>（「<u>研究開発費及びソフトウェアの会計処理に関する実務指針</u>」第 21 項）が、減損処理に類似した会計処理は規定されていないため、対象資産となると考えられる。また、自社利用のソフトウェアのうち、ソフトウェアを用いて外部へ業務処理等のサービスを提供す</p>	<p>いて、臨時償却が廃止されたこと等に伴い、2011 年 3 月付けで会計制度委員会報告第 12 号「研究開発費及びソフトウェアの会計処理に関する実務指針」（以下「会計制度委員会報告第 12 号」という。）が改正され、会計制度委員会報告第 12 号第 21 項における臨時償却に類似した処理に関する記述は削除されている。</p> <p>これに伴い、会計制度委員会報告第 12 号第 21 項への参照を削除している。</p>

修正後	修正前	修正理由
<p>却を行っていても、通常、未償却残高が翌期以降の見込販売収益の額を上回ったときに当該超過額を一時の費用又は損失として処理されていないため、その場合には対象資産となる。</p>	<p>る契約等が締結されている場合等、市場販売目的のソフトウェアに準じて、見込販売数量や見込販売収益に基づく方法で償却を行っていても、通常、未償却残高が翌期以降の見込販売収益の額を上回ったときに当該超過額を一時の費用又は損失として処理されていないため、その場合には対象資産となる。</p>	
<p><b>減損の兆候</b>  <b>使用範囲又は方法について回収可能価額を著しく低下させる変化がある場合</b></p> <p>86. 正規の減価償却計算に適用している耐用年数又は残存価額が、設定にあたって予見することのできなかった機能的な原因等により、著しく不合理になった場合には、これらを見直す必要があるが、このような機能的な原因等は通常、減損処理をもたらす可能性のある収益性の低下を伴う。減損損失を認識するかどうかの判定は、減価償却の見直しに先立って行う（減損会計意見書 四 2. (2)①）とされているため、著しい機能的減価が観察できる場合（本適用指針第 13 項(6)参照）には、まず、減損の兆候がある資産又は資産グループとして減損損失の認識の判定を行うことが適当であると考えられる。</p>	<p><b>減損の兆候</b>  <b>使用範囲又は方法について回収可能価額を著しく低下させる変化がある場合</b></p> <p>86. 正規の減価償却計算に適用している耐用年数又は残存価額が、設定にあたって予見することのできなかった機能的な原因等により、著しく不合理になった場合には、これらを見直して臨時償却を行う（<u>監査・保証実務委員会報告第 81 号「減価償却に関する当面の監査上の取扱い」</u> 2. (2)）必要があるが、このような機能的な原因等は通常、減損処理をもたらす可能性のある収益性の低下を伴う。減損損失を認識するかどうかの判定は、減価償却の見直しに先立って行う（減損会計意見書 四 2. (2)①）とされているため、著しい機能的減価が観察できる場合（本適用指針第 13 項(6)参照）には、まず、減損の兆候があ</p>	<p>2009 年 12 月に公表された企業会計基準第 24 号「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」において、臨時償却が廃止されたことに伴い臨時償却に関する記述を削除している。</p>

修正後	修正前	修正理由
<p>なお、正規の減価償却計算に適用している耐用年数又は残存価額が、設定にあたって予見することのできなかつた機能的な原因等により著しく不合理となった場合には、減損損失の認識の判定後、減損損失の計上の有無にかかわらず、耐用年数の短縮又は残存価額の修正の検討が行われることに留意する。</p>	<p>る資産又は資産グループとして減損損失の認識の判定を行うことが適当であると考えられる。</p> <p>なお、正規の減価償却計算に適用している耐用年数又は残存価額が、設定にあたって予見することのできなかつた機能的な原因等により著しく不合理となった場合には、減損損失の認識の判定後、減損損失の計上の有無にかかわらず、耐用年数の短縮又は残存価額の修正による臨時償却の検討が行われることに留意する。</p>	
<p><b>のれんの減損の兆候</b></p> <p>94. 持分法の適用において、投資会社の投資日における投資と、これに対応する持分法適用会社の資本との間の差額（以下「持分法適用会社に関するのれん」という。）は、関連会社株式などの投資に含まれ、連結子会社に関するのれんと同様に処理されている（企業会計基準第16号「持分法に関する会計基準」第11項及び移管指針第7号「持分法会計に関する実務指針」第9項）。</p> <p>（後略）</p>	<p><b>のれんの減損の兆候</b></p> <p>94. 持分法の適用において、投資会社の投資日における投資と、これに対応する持分法適用会社の資本との間の差額（以下「持分法適用会社に関するのれん」という。）は、関連会社株式などの投資に含まれ、連結子会社に関するのれんと同様に処理されている（企業会計基準第16号「持分法に関する会計基準」第11項及び移管指針第7号「持分法に関する実務指針」第9項）。</p> <p>（後略）</p>	<p>参照する移管指針の名称を正しい名称に修正している。</p>
<p><b>減損損失の認識の判定</b></p> <p><b>経済的残存使用年数</b></p> <p>99. 資産又は資産グループ中の主要な資産の経済的残</p>	<p><b>減損損失の認識の判定</b></p> <p><b>経済的残存使用年数</b></p> <p>99. 資産又は資産グループ中の主要な資産の経済的残</p>	<p>2009年12月に公表された企業会計基準第24号「会計上の変更及び誤謬の訂</p>

修正後	修正前	修正理由
<p>存使用年数とは、現在時点から、売却による回収額である正味売却価額と使用による回収額である使用価値が等しくなると考えられる時点までの期間であり、その時点で代替的な投資による使用価値がその時価を上回る場合、当該資産は処分され、代替的な投資に取り替えられることとなる。このような経済的残存使用年数は、償却資産の取得時点であれば、当該資産の耐用年数（単なる物理的使用可能期間ではなく、経済的使用可能予測期間に見合った年数）と同じものと考えられるため、当該経済的残存使用年数は、耐用年数を見積る際の要素を考慮して決定されることが考えられる（第 21 項参照）。</p>	<p>存使用年数とは、現在時点から、売却による回収額である正味売却価額と使用による回収額である使用価値が等しくなると考えられる時点までの期間であり、その時点で代替的な投資による使用価値がその時価を上回る場合、当該資産は処分され、代替的な投資に取り替えられることとなる。このような経済的残存使用年数は、償却資産の取得時点であれば、当該資産の耐用年数（単なる物理的使用可能期間ではなく、経済的使用可能予測期間に見合った年数（この点については、<u>監査第一委員会報告第 32 号「耐用年数の適用、変更及び表示と監査上の取扱い」I1 参照</u>）と同じものと考えられるため、当該経済的残存使用年数は、耐用年数を見積る際の要素を考慮して決定されることが考えられる（第 21 項参照）。</p>	<p>正に関する会計基準」等において、減価償却方法や耐用年数の見積りの変更及び臨時償却等に関する取扱いの整理が行われたことに対応するため、監査第一委員会報告第 32 号「耐用年数の適用、変更及び表示と監査上の取扱い」（以下「監査第一委員会報告第 32 号」という。）は、監査・保証実務委員会実務指針第 81 号「減価償却に関する当面の監査上の取扱い」に統合されている。</p>
<p>100. 資産又は資産グループ中の主要な資産の経済的残存使用年数が、これらの耐用年数と同じものである以上、これまでの取扱いと同様に、これらの税法耐用年数に基づく残存耐用年数と著しい相違がある等の不合理と認められる事情のない限り、税法耐用年数に基づく残存耐用年数を経済的残存使用年数とみなすことができると考えられる（この点につ</p>	<p>100. 資産又は資産グループ中の主要な資産の経済的残存使用年数が、これらの耐用年数と同じものである以上、これまでの取扱いと同様に、これらの税法耐用年数に基づく残存耐用年数と著しい相違がある等の不合理と認められる事情のない限り、税法耐用年数に基づく残存耐用年数を経済的残存使用年数とみなすことができると考えられる（この点につ</p>	<p>これに伴い、参照先の監査第一委員会報告第 32 号が廃止されているため、参照の削除又は廃止された規定を脚注に記載している。</p>



修正後	修正前	修正理由
<p>いては、監査第一委員会報告第 32 号「耐用年数の適用、変更及び表示と監査上の取扱い」Ⅲ 2 ①<sup>1</sup>参照）（第 21 項なお書き参照）。</p> <p>このような簡便的な方法による経済的残存使用年数は、減損損失の認識の判定を行う資産又は資産グループが複数存在する場合、各資産又は資産グループ中の主要な資産ごとに見積られる。このため、それぞれの見積りにおいて、簡便的な方法が用いられるかどうか判断されることとなる。</p> <p>なお、資産又は資産グループ中の主要な資産の経済的残存使用年数と減価償却計算に用いられている残存耐用年数との乖離が明らかになったときには、これまでの取扱いに従って、耐用年数を変更しなければならないと考えられる。</p> <p><sup>1</sup> <u>監査第一委員会報告第 32 号「耐用年数の適用、変更及び表示と監査上の取扱い」</u>（以下「<u>監査第一委員会報告第 32 号</u>」という。）は、2011 年 4 月 12 日に<u>監査・保証実務委員会実務指針第 81 号「減価償却に関する当面の監査上の取扱い」</u>と統合された。監査第一</p>	<p>いては、監査第一委員会報告第 32 号「耐用年数の適用、変更及び表示と監査上の取扱い」Ⅲ 2 ①参照）（第 21 項なお書き参照）。</p> <p>このような簡便的な方法による経済的残存使用年数は、減損損失の認識の判定を行う資産又は資産グループが複数存在する場合、各資産又は資産グループ中の主要な資産ごとに見積られる。このため、それぞれの見積りにおいて、簡便的な方法が用いられるかどうか判断されることとなる。</p> <p>なお、資産又は資産グループ中の主要な資産の経済的残存使用年数と減価償却計算に用いられている残存耐用年数との乖離が明らかになったときには、これまでの取扱いに従って、耐用年数を変更しなければならないと考えられる（この点については、<u>監査第一委員会報告第 32 号「耐用年数の適用、変更及び表示と監査上の取扱い」 I 3 参照</u>）。</p>	



修正後	修正前	修正理由
<p>委員会報告第 32 号Ⅲ 2 ①では、「税法耐用年数を『資産』の一部又は全部について適用している場合であっても、当面、経済的使用可能予測期間と著しい相違がある等の不合理と認められる事情のない限り、監査上差支えないものとして取扱うことができる。」とされていた。</p>		

**企業会計基準適用指針第 10 号「企業結合会計基準及び事業分離等会計基準に関する適用指針」（最終改正 2024 年 9 月 13 日）**

修正後	修正前	修正理由
<p><b>適用指針</b></p> <p><b>Ⅲ. 取得の会計処理</b></p> <p><b>1 2. 分離先企業における企業結合が取得とされた場合の分離元企業の会計処理</b></p> <p><b>（2）受取対価が分離先企業の株式のみである場合（会社分割など）の分離元企業の会計処理</b></p> <p><b>分離先企業が子会社となる場合</b></p> <p><b>（事業分離前に分離元企業が分離先企業の株式を保有していない場合）</b></p> <p>98. 事業分離前に分離元企業が分離先企業の株式を</p>	<p><b>適用指針</b></p> <p><b>Ⅲ. 取得の会計処理</b></p> <p><b>1 2. 分離先企業における企業結合が取得とされた場合の分離元企業の会計処理</b></p> <p><b>（2）受取対価が分離先企業の株式のみである場合（会社分割など）の分離元企業の会計処理</b></p> <p><b>分離先企業が子会社となる場合</b></p> <p><b>（事業分離前に分離元企業が分離先企業の株式を保有していない場合）</b></p> <p>98. 事業分離前に分離元企業が分離先企業の株式を</p>	<p>企業会計基準適用指針第 10 号「企業結合会計基準及び事業分離等会計基準に関する適用指針」第 98 項で「資本連結実務指針」の略称が用いられているが、略称定義がなされていないため、初出の同項において略称定義を追加している。</p>

修正後	修正前	修正理由
<p>保有していない場合には、分離元企業は次の処理を行う（事業分離等会計基準第 17 項）。[設例 11-1]</p> <p>(1) (略)</p> <p>(2) 連結財務諸表上の会計処理</p> <p>子会社（分離先企業）に係る分離元企業（親会社）の持分の増加額（②イの金額）と移転した事業に係る分離元企業（親会社）の持分の減少額（①アの金額）との差額は、親会社の持分変動による差額とのれん（又は負ののれん）に区分して会計処理する。</p> <p>① (略)</p> <p>② のれん（又は負ののれん）の計上</p> <p>次のアとイの差額をのれん（又は負ののれん）とし、第 72 項及び第 76 項から第 78 項並びに<u>移管指針第 4 号「連結財務諸表における資本連結手続に関する実務指針」</u>（以下「<u>資本連結実務指針</u>」という。）第 40 項に準じて会計処理する（第 396 項及び第 397 項参照）。</p> <p>（後 略）</p>	<p>保有していない場合には、分離元企業は次の処理を行う（事業分離等会計基準第 17 項）。[設例 11-1]</p> <p>(1) (略)</p> <p>(2) 連結財務諸表上の会計処理</p> <p>子会社（分離先企業）に係る分離元企業（親会社）の持分の増加額（②イの金額）と移転した事業に係る分離元企業（親会社）の持分の減少額（①アの金額）との差額は、親会社の持分変動による差額とのれん（又は負ののれん）に区分して会計処理する。</p> <p>① (略)</p> <p>② のれん（又は負ののれん）の計上</p> <p>次のアとイの差額をのれん（又は負ののれん）とし、第 72 項及び第 76 項から第 78 項並びに<u>資本連結実務指針第 40 項</u>に準じて会計処理する（第 396 項及び第 397 項参照）。</p> <p>（後 略）</p>	
<p><b>結論の背景</b></p> <p><b>検討の経緯</b></p>	<p><b>結論の背景</b></p> <p><b>検討の経緯</b></p>	<p>2019 年 12 月 4 日に成立した「会社法の一部を改正する法律」（令和元年法律第 70 号）により創設され</p>

修正後	修正前	修正理由
<p><b>I. 取得の会計処理</b></p> <p><b>2. 取得原価の算定方法</b></p> <p><b>(2) 吸収合併存続会社が新株予約権等を交付したときの会計処理</b></p> <p>361. 吸収合併消滅会社が新株予約権を発行している場合、当該新株予約権は合併の効力発生日に消滅することになるが（会社法第 750 条第 4 項）、<u>吸収合併契約において、吸収合併存続会社が吸収合併に際して吸収合併消滅会社の新株予約権者に対して交付する当該新株予約権に代わる当該吸収合併存続会社の新株予約権又は現金に関する事項を定めなければならないとされた（会社法第 749 条第 1 項第 4 号及び第 5 号）。</u></p> <p>（後 略）</p>	<p><b>I. 取得の会計処理</b></p> <p><b>2. 取得原価の算定方法</b></p> <p><b>(2) 吸収合併存続会社が新株予約権等を交付したときの会計処理</b></p> <p>361. 吸収合併消滅会社が新株予約権を発行している場合、当該新株予約権は合併の効力発生日に消滅することになるが（会社法第 750 条第 4 項）、<u>吸収合併存続会社は、吸収合併消滅会社の新株予約権者に対して交付する当該新株予約権に代わる吸収合併存続会社の新株予約権又は現金に関する事項を、合併契約において定めなければならないとされた（会社法第 749 条第 1 項第 4 号及び第 5 号。なお、会社法上、新設合併又は吸収合併以外の組織再編においては対価として現金を交付することはできない。）。</u></p> <p>（後 略）</p>	<p>た株式交付（会社法第 2 条第 32 号の 2）制度においては、株式交付親会社が株式交付に際して株式交付子会社の株式と併せて株式交付子会社の新株予約権を譲り受ける場合に、株式交付子会社の新株予約権の譲渡人に対して当該新株予約権の対価として金銭等を交付することができる（会社法第 774 条の 3 第 1 項第 8 号及び第 9 号）（すなわち、当該新株予約権の譲受けの対価として現金を交付することができる。）を踏まえると、「会社法上、新設合併又は吸収合併以外の組織再編においては対価として現金を交付することはできない。」という記載は</p>

修正後	修正前	修正理由
		<p>現行の会社法の規定と整合しないものとなっていると考えられるため、削除している。</p> <p>また、会社法の条文に沿うよう文言を修正している。</p>

**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」(平成 18 年 3 月 30 日)**

修正後	修正前	修正理由
<p><b>結論の背景</b></p> <p><b>経緯</b></p> <p>16. 金融商品会計基準の考え方を受けて、<u>2006 年 4 月改正前</u>の金融商品会計実務指針では、決済期日に金融資産の当初元本が減少又は金融負債の当初元本が増加する場合(当該金融負債の金利が契約当初の市場金利の 2 倍以上になる場合を含む。)に、当該金融資産又は金融負債にリスクが及ぶものと解し、それは、組込デリバティブのリスクが、契約内容に</p>	<p><b>結論の背景</b></p> <p><b>経緯</b></p> <p>16. 金融商品会計基準の考え方を受けて、<u>これまでの</u>金融商品会計実務指針では、決済期日に金融資産の当初元本が減少又は金融負債の当初元本が増加する場合(当該金融負債の金利が契約当初の市場金利の 2 倍以上になる場合を含む。)に、当該金融資産又は金融負債にリスクが及ぶものと解し、それは、組込デリバティブのリスクが、契約内容に照らして</p>	<p>「これまでの金融商品会計実務指針」とする記述について、金融商品会計実務指針は複数回にわたって改正されているため、いつ時点の金融商品会計実務指針であるかが不明瞭である。このため、企業会計基準適用指針第 12 号の公表の経緯を踏まえ、</p>

修正後	修正前	修正理由
<p>照らして当初元本に及ぶ可能性の有無を判断することを意味し、可能性の程度を評価するものではないこととしていた。</p>	<p>当初元本に及ぶ可能性の有無を判断することを意味し、可能性の程度を評価するものではないこととしていた。</p>	<p>「2006年4月改正前の金融商品会計実務指針」に修正している。</p>
<p><b>組込デリバティブの区分処理</b>  <b>組込デリバティブのリスクが現物の金融資産又は金融負債に及ぶこと</b>            18. (前 略)</p> <p>これらの考え方に対して、<u>2006年4月改正前</u>の金融商品会計実務指針では、決済日に金融資産の当初元本が減少又は金融負債の当初元本が増加する場合(当該金融負債の金利が契約当初の市場金利の2倍以上になる場合を含む。)にはじめて、当該金融資産又は金融負債にリスクが及ぶものと解することとされており、本適用指針では、<u>2006年4月改正前</u>の金融商品会計実務指針の考え方を引き継ぐものとした(第5項参照)。</p>	<p><b>組込デリバティブの区分処理</b>  <b>組込デリバティブのリスクが現物の金融資産又は金融負債に及ぶこと</b>            18. (前 略)</p> <p>これらの考え方に対して、<u>これまでの</u>金融商品会計実務指針では、決済日に金融資産の当初元本が減少又は金融負債の当初元本が増加する場合(当該金融負債の金利が契約当初の市場金利の2倍以上になる場合を含む。)にはじめて、当該金融資産又は金融負債にリスクが及ぶものと解することとされており、本適用指針では、<u>これまでの</u>金融商品会計実務指針の考え方を引き継ぐものとした(第5項参照)。</p>	<p>同上</p>
<p><b>組込デリバティブのリスクが現物の金融資産又は金融負債に及ぶ可能性がある例</b>  <b>(組込デリバティブの経済的性格及びリスクが、組み込まれた現物の金融資産又は金融負債の経済的性格及びリスクと緊密な関係にない場合)</b>            19. (前 略)</p> <p>したがって、<u>2006年4月改正前</u>の金融商品会計</p>	<p><b>組込デリバティブのリスクが現物の金融資産又は金融負債に及ぶ可能性がある例</b>  <b>(組込デリバティブの経済的性格及びリスクが、組み込まれた現物の金融資産又は金融負債の経済的性格及びリスクと緊密な関係にない場合)</b>            19. (前 略)</p> <p>したがって、<u>これまでの</u>金融商品会計実務指針で</p>	<p>同上</p>

修正後	修正前	修正理由
<p>実務指針では、組込デリバティブと現物の金融資産又は金融負債の経済的性格及びリスクの緊密な関係の有無をもって組込デリバティブの区分処理を行う判断規準とはしていなかった。</p> <p>(後 略)</p>	<p>は、組込デリバティブと現物の金融資産又は金融負債の経済的性格及びリスクの緊密な関係の有無をもって組込デリバティブの区分処理を行う判断規準とはしていなかった。</p> <p>(後 略)</p>	
<p>20. 本適用指針では、契約上の当初元本の回収又は返済に影響を与えるか否かをもって区分処理を判断するという <u>2006年4月改正前</u>の金融商品会計実務指針の基本的な考え方を引き継ぐものとした。</p> <p>(後 略)</p>	<p>20. 本適用指針では、契約上の当初元本の回収又は返済に影響を与えるか否かをもって区分処理を判断するという <u>これまでの</u>金融商品会計実務指針の基本的な考え方を引き継ぐものとした。</p> <p>(後 略)</p>	同上
<p><b>(他社株転換社債)</b></p> <p>21. (前 略)</p> <p>本適用指針では、他社株転換社債については、<u>2006年4月改正前</u>の金融商品会計実務指針の取扱いを引き継いでいる (第6項(2)参照)。</p>	<p><b>(他社株転換社債)</b></p> <p>21. (前 略)</p> <p>本適用指針では、他社株転換社債については、<u>これまでの</u>金融商品会計実務指針の取扱いを引き継いでいる (第6項(2)参照)。</p>	同上
<p><b>(組込デリバティブの経済的性格及びリスクが、組み込まれた現物の金融資産又は金融負債の経済的性格及びリスクと緊密な関係にある場合)</b></p> <p>22. 利付金融資産又は金融負債に、金利に係るデリバティブが組み込まれた場合、当該組込デリバティブの経済的性格及びリスクと現物の金融資産又は金融負債の経済的性格及びリスクとは緊密な関係にあり、通常、組込デリバティブのリスクが現物の金</p>	<p><b>(組込デリバティブの経済的性格及びリスクが、組み込まれた現物の金融資産又は金融負債の経済的性格及びリスクと緊密な関係にある場合)</b></p> <p>22. 利付金融資産又は金融負債に、金利に係るデリバティブが組み込まれた場合、当該組込デリバティブの経済的性格及びリスクと現物の金融資産又は金融負債の経済的性格及びリスクとは緊密な関係にあり、通常、組込デリバティブのリスクが現物の金</p>	同上

修正後	修正前	修正理由
<p>融資産又は金融負債に及ぶ可能性はない。ただし、<u>2006年4月改正前</u>の金融商品会計実務指針では、当初元本を減少させるオプションを売却しているような場合など、組込デリバティブのリスクが現物の金融資産又は金融負債の当初元本に及ぶ可能性があるものについては、区分処理を行う必要がある要件の1つに該当するものとされていた。</p> <p>(後 略)</p>	<p>融資産又は金融負債に及ぶ可能性はない。ただし、<u>これまでの</u>金融商品会計実務指針では、当初元本を減少させるオプションを売却しているような場合など、組込デリバティブのリスクが現物の金融資産又は金融負債の当初元本に及ぶ可能性があるものについては、区分処理を行う必要がある要件の1つに該当するものとされていた。</p> <p>(後 略)</p>	
<p>24. このような理解に基づけば、<u>2006年4月改正前</u>の金融商品会計実務指針のように、組込デリバティブの経済的性格及びリスクと現物の金融資産又は金融負債の経済的性格及びリスクとが緊密な関係にあり、通常、組込デリバティブのリスクが現物の金融資産又は金融負債に及ぶ可能性はないとしながら、組込デリバティブのリスクが当初元本に及ぶ可能性の有無を契約内容に照らして判断することは、必要以上に区分処理を行うこととなるのではないかという指摘がある。</p>	<p>24. このような理解に基づけば、<u>これまでの</u>金融商品会計実務指針のように、組込デリバティブの経済的性格及びリスクと現物の金融資産又は金融負債の経済的性格及びリスクとが緊密な関係にあり、通常、組込デリバティブのリスクが現物の金融資産又は金融負債に及ぶ可能性はないとしながら、組込デリバティブのリスクが当初元本に及ぶ可能性の有無を契約内容に照らして判断することは、必要以上に区分処理を行うこととなるのではないかという指摘がある。</p>	同上
<p>25. <u>2006年4月改正前</u>の金融商品会計実務指針は、これまで一定の役割を果たしてきたと考えられるものの、物価連動国債など金融商品会計実務指針の公表時には想定されていなかったその他の複合金融</p>	<p>25. <u>これまでの</u>金融商品会計実務指針は、これまで一定の役割を果たしてきたと考えられるものの、物価連動国債など金融商品会計実務指針の公表時には想定されていなかったその他の複合金融商品の属</p>	同上



修正後	修正前	修正理由
<p>商品の属性等を考慮し、本適用指針では、組込デリバティブの経済的性格及びリスクと現物の金融資産又は金融負債の経済的性格及びリスクとが緊密な関係にある場合で、過去の実績や合理的な見通しなどから、組込デリバティブのリスクが当初元本に及ぶ可能性が低いといえるものについては、現物の金融資産又は金融負債にリスクが及ぶ可能性はないものとして取り扱うこととした（第6項(3)参照）。</p>	<p>性等を考慮し、本適用指針では、組込デリバティブの経済的性格及びリスクと現物の金融資産又は金融負債の経済的性格及びリスクとが緊密な関係にある場合で、過去の実績や合理的な見通しなどから、組込デリバティブのリスクが当初元本に及ぶ可能性が低いといえるものについては、現物の金融資産又は金融負債にリスクが及ぶ可能性はないものとして取り扱うこととした（第6項(3)参照）。</p>	
<p>28. 前項で示した物価連動国債について、組込デリバティブのリスクが現物の金融資産の当初元本に及ぶ可能性が低いといえるものとして区分処理せず、その他有価証券とした場合には、他の債券と同様に、まず償却原価法を適用し、その上で償却原価と時価との差額を評価差額として処理する（<u>移管指針第9号「金融商品会計に関する実務指針」</u>第74項）こととなる。償却原価法を適用する際、物価連動国債の元本及びクーポン受取額を合理的に予測することが必要となり、これには、例えば、期末時点における残存期間が同程度の通常の国債の利回りと物価連動国債の予想利回りとの差額に基づいて見積られた想定元金額及び償還金額を用いて償却原</p>	<p>28. 前項で示した物価連動国債について、組込デリバティブのリスクが現物の金融資産の当初元本に及ぶ可能性が低いといえるものとして区分処理せず、その他有価証券とした場合には、他の債券と同様に、まず償却原価法を適用し、その上で償却原価と時価との差額を評価差額として処理する（金融商品会計実務指針第74項）こととなる。償却原価法を適用する際、物価連動国債の元本及びクーポン受取額を合理的に予測することが必要となり、これには、例えば、期末時点における残存期間が同程度の通常の国債の利回りと物価連動国債の予想利回りとの差額に基づいて見積られた想定元金額及び償還金額を用いて償却原価法（利息法又は定額法）を</p>	<p>2024年7月に金融商品会計に関する実務指針を当委員会に移管し、移管指針第9号として公表した。このため、具体的な会計処理若しくは開示又はこれらに関連する結論の背景に関する定め初出箇所において、会計基準等の名称変更を反映している。</p>

修正後	修正前	修正理由
<p>価法（利息法又は定額法）を行い、同じ手法によって想定元金額及び償還金額を毎期見直す方法（見積りの変更であるため、当該年度以降の再計算に含める。）の他、取得価額が取得時の想定元金額と一致している場合において期末時点における想定元金額を当期末の償却原価とみなす方法なども含まれると考えられる。[設例 2]</p> <p>（後 略）</p>	<p>行い、同じ手法によって想定元金額及び償還金額を毎期見直す方法（見積りの変更であるため、当該年度以降の再計算に含める。）の他、取得価額が取得時の想定元金額と一致している場合において期末時点における想定元金額を当期末の償却原価とみなす方法なども含まれると考えられる。[設例 2]</p> <p>（後 略）</p>	
<p><b>損益を調整する複合金融商品の処理</b></p> <p>29. <u>2006年4月改正前</u>の金融商品会計実務指針では、損益を調整する複合金融商品については、組込デリバティブのリスクが現物の金融資産又は金融負債に及ぶ可能性がない場合であっても、区分処理することとされており、本適用指針では、<u>2006年4月改正前</u>の金融商品会計実務指針の考え方を引き継ぐものとした。</p> <p>（後 略）</p>	<p><b>損益を調整する複合金融商品の処理</b></p> <p>29. <u>これまでの</u>金融商品会計実務指針では、損益を調整する複合金融商品については、組込デリバティブのリスクが現物の金融資産又は金融負債に及ぶ可能性がない場合であっても、区分処理することとされており、本適用指針では、<u>これまでの</u>金融商品会計実務指針の考え方を引き継ぐものとした。</p> <p>（後 略）</p>	<p>「これまでの金融商品会計実務指針」とする記述について、金融商品会計実務指針は複数回にわたって改正されているため、いつ時点の金融商品会計実務指針であるかが不明瞭である。このため、企業会計基準適用指針第 12 号の公表の経緯を踏まえ、「2006年4月改正前の金融商品会計実務指針」に修正している。</p>

企業会計基準適用指針第 13 号「関連当事者の開示に関する会計基準の適用指針」（改正 2024 年 9 月 13 日）

修正後	修正前	修正理由
<p><b>結論の背景</b></p> <p><b>開示すべき範囲</b></p> <p><b>開示対象外の取引</b></p> <p>24. 我が国において役員報酬は、コーポレート・ガバナンスに関する非財務情報として開示が規定されている。このため、関連当事者の開示の対象外とすることとした（第 5 項参照）。</p> <p>なお、役員報酬は、会社法第 361 条等という報酬等（役員の報酬、賞与その他の職務執行の対価として株式会社から受ける財産上の利益）を指す。会社法上、以下について定款に定めがない場合、株主総会の決議（<u>指名委員会等設置会社における執行役、取締役及び会計参与については、報酬委員会の決議</u>）により定めるとされている（<u>取締役については会社法第 361 条、会計参与については会社法第 379 条、監査役については会社法第 387 条、並びに指名委員会等設置会社における執行役、取締役及び会計参与については会社法第 404 条第 3 項及び第 409 条</u>）。</p> <p>（後 略）</p>	<p><b>結論の背景</b></p> <p><b>開示すべき範囲</b></p> <p><b>開示対象外の取引</b></p> <p>24. 我が国において役員報酬は、コーポレート・ガバナンスに関する非財務情報として開示が規定されている。このため、関連当事者の開示の対象外とすることとした（第 5 項参照）。</p> <p>なお、役員報酬は、会社法第 361 条等という報酬等（役員の報酬、賞与その他の職務執行の対価として株式会社から受ける財産上の利益）を指す。会社法上、以下について定款に定めがない場合、株主総会の決議（<u>委員会設置会社における執行役、取締役及び会計参与については、報酬委員会の決議</u>）により定めるとされている（<u>会計参与については会社法第 379 条、監査役については会社法第 387 条、委員会設置会社における執行役、取締役及び会計参与については会社法第 404 条第 3 項及び第 409 条</u>）。</p> <p>（後 略）</p>	<p>2015 年 5 月 1 日に施行した「会社法の一部を改正する法律」（平成 26 年法律第 90 号）によって会社法（平成 17 年法律第 86 号）が改正され、委員会設置会社が指名委員会等設置会社に名称変更されたことを踏まえ、修正している。</p> <p>また、役員報酬について関連する会社法の条文を追加している。</p>

企業会計基準適用指針第 14 号「四半期財務諸表に関する会計基準の適用指針」（最終改正 2020 年 3 月 31 日）

修正後	修正前	修正理由
<p><b>適用指針</b></p> <p><b>開示</b></p> <p><b>注記事項</b></p> <p><b>重要な企業結合に関する事項</b></p> <p><b>（取得とされた重要な企業結合）</b></p> <p>66. 取得とされた重要な企業結合を行った四半期会計期間において記載が求められる注記には、以下のものを含むこととする。なお、四半期会計期間において複数の取得とされた企業結合が行われ、個々の企業結合においては重要性が乏しいが、企業結合全体で重要性がある場合には、当該企業結合全体で(1)及び(2)を注記する。</p> <p>(1) 会計基準第 19 項(17)①及び第 25 項(16)①アに定める「企業結合の概要」とは、被取得企業の名称及び事業の内容、企業結合を行った主な理由、事業を取得した場合は、相手企業の名称及び取得した事業の内容、企業結合日、企業結合の法的形式、結合後企業の名称及び取得した議決権比率をいう。</p> <p>（後 略）</p>	<p><b>適用指針</b></p> <p><b>開示</b></p> <p><b>注記事項</b></p> <p><b>重要な企業結合に関する事項</b></p> <p><b>（取得とされた重要な企業結合）</b></p> <p>66. 取得とされた重要な企業結合を行った四半期会計期間において記載が求められる注記には、以下のものを含むこととする。なお、四半期会計期間において複数の取得とされた企業結合が行われ、個々の企業結合においては重要性が乏しいが、企業結合全体で重要性がある場合には、当該企業結合全体で(1)及び(2)を注記する。</p> <p>(1) 会計基準第 19 項(17)①ア及び第 25 項(16)①アに定める「企業結合の概要」とは、被取得企業の名称及び事業の内容、企業結合を行った主な理由、事業を取得した場合は、相手企業の名称及び取得した事業の内容、企業結合日、企業結合の法的形式、結合後企業の名称及び取得した議決権比率をいう。</p> <p>（後 略）</p>	<p>企業会計基準第 12 号「四半期財務諸表に関する会計基準」第 19 項(17)①には、アは存在しないため削除している。</p>

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」（最終改正平成 27 年 3 月 26 日）

修正後	修正前	修正理由
<p><b>適用指針</b></p> <p><b>確定給付制度の会計処理</b></p> <p><b>退職給付債務及び勤務費用</b></p> <p>（貸借対照表日前のデータの利用）</p> <p>6. 貸借対照表日における退職給付債務は、原則として貸借対照表日現在のデータ（給与データや人事データ等）及び計算基礎（以下「データ等」という。）を用いて計算する。</p> <p>ただし、次のような方法により、貸借対照表日前のデータ等を用いて、退職給付債務を計算することができる。</p> <p>（1）貸借対照表日前の一定日をデータ等の基準日として退職給付債務等を算定し、データ等の基準日から貸借対照表日までの期間の勤務費用等を適切に調整して貸借対照表日現在の退職給付債務等を算定する方法</p> <p>（2）データ等の基準日を貸借対照表日前の一定日とするが、当該一定日から貸借対照表日までの期間の退職者等の異動データを用いてデータ等を補正し、貸借対照表日における退職給付債務等を</p>	<p><b>適用指針</b></p> <p><b>確定給付制度の会計処理</b></p> <p><b>退職給付債務及び勤務費用</b></p> <p>（貸借対照表日前のデータの利用）</p> <p>6. 貸借対照表日における退職給付債務は、原則として貸借対照表日現在のデータ（給与データや人事データ等）及び計算基礎（以下「データ等」という。）を用いて計算する。</p> <p>ただし、次のような方法により、貸借対照表日前のデータ等を用いて、退職給付債務を計算することができる。</p> <p>（1）貸借対照表日前の一定日をデータ等の基準日として退職給付債務等を算定し、データ等の基準日から貸借対照表日までの期間の勤務費用等を適切に調整して貸借対照表日現在の退職給付債務等を算定する方法</p> <p>（2）データ等の基準日を貸借対照表日前の一定日とするが、当該一定日から貸借対照表日までの期間の退職者等の異動データを用いてデータ等を補正し、貸借対照表日における退職給付債務等を</p>	<p>参照先の項番を正しい項番に修正している。</p>

修正後	修正前	修正理由
<p>算定する方法</p> <p>いずれの場合にも、データ等の基準日から貸借対照表日までに重要なデータ等の変更があったときは退職給付債務等を再度計算し、合理的な調整を行う（第 73 項参照）。</p>	<p>算定する方法</p> <p>いずれの場合にも、データ等の基準日から貸借対照表日までに重要なデータ等の変更があったときは退職給付債務等を再度計算し、合理的な調整を行う（第 72 項参照）。</p>	

**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」（改正平成 17 年 12 月 27 日）**

修正後	修正前	修正理由
<p><b>目 的</b></p> <p>平成 13 年 11 月 28 日に公布された「商法等の一部を改正する法律（平成 13 年法律第 128 号）」（以下「平成 13 年改正旧商法」という。）により、新株予約権及び新株予約権付社債の概念が導入された。新株引受権付社債及び転換社債に関する会計処理については、平成 11 年 1 月 22 日に企業会計審議会から公表された「金融商品に係る会計基準の設定に関する意見書」及び「金融商品に係る会計基準」（以下合わせて「改正前金融商品会計基準」という。また、これを改正した企業会計基準第 10 号「金融商品に関する会計基準」を以下「金融商品会計</p>	<p><b>目 的</b></p> <p>平成 13 年 11 月 28 日に公布された「商法等の一部を改正する法律（平成 13 年法律第 128 号）」（以下「平成 13 年改正旧商法」という。）により、新株予約権及び新株予約権付社債の概念が導入された。新株引受権付社債及び転換社債に関する会計処理については、平成 11 年 1 月 22 日に企業会計審議会から公表された「金融商品に係る会計基準の設定に関する意見書」及び「金融商品に係る会計基準」（以下合わせて「改正前金融商品会計基準」という。また、これを改正した企業会計基準第 10 号「金融商品に関する会計基準」を以下「金融商品会計</p>	<p>2024 年 7 月に金融商品会計に関する実務指針を当委員会に移管し、移管指針第 9 号として公表した。これに伴い、経緯に関する記載については公表時の名称を維持し、具体的な会計処理又は開示に関する定め初出箇所において会計基準等の名称変更を反映している。また、「金融商品会計実務指針」の略</p>

修正後	修正前	修正理由
<p>基準」という。)並びに平成12年1月31日に日本公認会計士協会から公表された「金融商品会計に関する実務指針」において明らかにされているが、平成13年改正旧商法における新株予約権及び新株予約権付社債に関する会計処理をどのように行うかという質問が多かったことから、企業会計基準委員会(以下「当委員会」という。)は、上記の会計基準等に則して当面の取扱いを明らかにするために、平成14年3月29日に本実務対応報告を公表した。</p> <p>(中 略)</p> <p>なお、本実務対応報告は、会社法(平成17年法律第86号)施行日前に発行の決議があった会社法施行日前の商法(以下「旧商法」という。)による新株予約権及び新株予約権付社債の会計処理についての当面の取扱いを明らかにすることを目的としている。一方、会社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ついては、平成17年12月27日公表の実務対応報告第16号「会社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」の定めによることとされ、さらに<u>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」</u>(以下「<u>企業会計基準適用指針第17号</u>」</p>	<p>基準」という。)並びに平成12年1月31日に日本公認会計士協会から公表された「金融商品会計に関する実務指針」(以下「<u>金融商品会計実務指針</u>」という。)において明らかにされているが、平成13年改正旧商法における新株予約権及び新株予約権付社債に関する会計処理をどのように行うかという質問が多かったことから、企業会計基準委員会(以下「当委員会」という。)は、上記の会計基準等に則して当面の取扱いを明らかにするために、平成14年3月29日に本実務対応報告を公表した。</p> <p>(中 略)</p> <p>なお、本実務対応報告は、会社法(平成17年法律第86号)施行日前に発行の決議があった会社法施行日前の商法(以下「旧商法」という。)による新株予約権及び新株予約権付社債の会計処理についての当面の取扱いを明らかにすることを目的としている。一方、会社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ついては、平成17年12月27日公表の実務対応報告第16号「会社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」の定めによることとなる。</p> <p>(後 略)</p>	<p>称は、移管指針第9号の略称として定義している。</p> <p>また、企業会計基準適用指針第17号の公表日以後に終了する事業年度及び中間会計期間からは、企業会計基準適用指針第17号が適用されることを加筆している。</p>



修正後	修正前	修正理由
<p>という。)の公表日以後に終了する事業年度及び中間会計期間からは企業会計基準適用指針第17号が適用される。</p> <p>(後略)</p>		
<p><b>会計処理</b></p> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; margin-bottom: 10px;"> <p>Q1 新株予約権の会計処理をどのように行うか？</p> </div> <p>A</p> <p>(前略)</p> <p>3. 新株予約権の会計処理</p> <p>(中略)</p> <p>(2) 取得者側の会計処理</p> <p>改正前金融商品会計基準は、新株引受権を単独で取得した場合の会計処理については明示していないが、新株予約権を以下のように会計処理することが適当であると考えられる。</p> <p>「新株予約権は、有価証券の取得として処理するものとする。権利を行使したときは株式に振り替える。」</p> <p>これは、新株予約権証券が新株引受権証券と同様に、有価証券に該当する(証券取引法第2条</p>	<p><b>会計処理</b></p> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; margin-bottom: 10px;"> <p>Q1 新株予約権の会計処理をどのように行うか？</p> </div> <p>A</p> <p>(前略)</p> <p>3. 新株予約権の会計処理</p> <p>(中略)</p> <p>(2) 取得者側の会計処理</p> <p>改正前金融商品会計基準は、新株引受権を単独で取得した場合の会計処理については明示していないが、新株予約権を以下のように会計処理することが適当であると考えられる。</p> <p>「新株予約権は、有価証券の取得として処理するものとする。権利を行使したときは株式に振り替える。」</p> <p>これは、新株予約権証券が新株引受権証券と同様に、有価証券に該当する(証券取引法第2条</p>	<p>同上</p>

修正後	修正前	修正理由
<p>第1項第6号) ため、金融商品会計基準及び移管指針第9号「金融商品会計に関する実務指針」(以下「金融商品会計実務指針」という。)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に準じて行うことが適当と考えられる。</p> <p>(後 略)</p>	<p>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に準じて行うことが適当と考えられる。</p> <p>(後 略)</p>	

実務対応報告第6号「デット・エクイティ・スワップの実行時における債権者側の会計処理に関する実務上の取扱い」（平成14年10月9日）

修正後	修正前	修正理由
<p>金融商品に関する会計処理は、平成11年1月22日に企業会計審議会から公表された「金融商品に係る会計基準」（平成18年8月に企業会計基準第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。）として改正されている。）及び平成12年1月31日に日本公認会計士協会から公表された「金融商品会計に関する実務指針」<sup>1</sup>に基づいて行われている。</p> <p>最近、会社再建の一手法として行われているデット・エクイティ・スワップの実行は、債権者側においては金融資産に係る取引であるため、その会計処理も金融商品会計基準及び「<u>金融商品会計に関する実務指針</u>」に基づいて行われることとなるが、当該会計処理に関する質問が多いことから、本実務対応報告で実務上の取扱いを下記のように確認することとした。</p> <p>本実務対応報告は、第21回企業会計基準委員会に出席した委員11名全員の賛成により承認された。</p> <p><sup>1</sup> この他、平成12年9月14日に日本公認会計士協会会計制度委員会から公表された「金融商品会計に関するQ&amp;A」がある。</p>	<p>金融商品に関する会計処理は、平成11年1月22日に企業会計審議会から公表された「金融商品に係る会計基準」（平成18年8月に企業会計基準第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。）として改正されている。）及び平成12年1月31日に日本公認会計士協会から公表された「金融商品会計に関する実務指針」（以下「<u>金融商品実務指針</u>」という。）<sup>1</sup>に基づいて行われている。</p> <p>最近、会社再建の一手法として行われているデット・エクイティ・スワップの実行は、債権者側においては金融資産に係る取引であるため、その会計処理も金融商品会計基準及び金融商品実務指針に基づいて行われることとなるが、当該会計処理に関する質問が多いことから、本実務対応報告で実務上の取扱いを下記のように確認することとした。</p> <p>本実務対応報告は、第21回企業会計基準委員会に出席した委員11名全員の賛成により承認された。</p> <p><sup>1</sup> この他、平成12年9月14日に日本公認会計士協会会計制度委員会から公表された「金融商品会計に関</p>	<p>2024年7月に金融商品会計に関する実務指針及び金融商品会計に関するQ&amp;Aを当委員会に移管し、移管指針第9号及び移管指針第12号として公表した。これに伴い、経緯に関する記載については公表時の名称を維持し、具体的な会計処理又は開示に関する定めのある初出箇所において会計基準等の名称変更を反映している。また、「金融商品実務指針」の略称は、移管指針第9号の略称として定義している。</p>

修正後	修正前	修正理由
	<p>する Q&amp;A」(以下「<u>金融商品会計 Q&amp;A</u>」という。)がある。</p>	
<p>2. デット・エクイティ・スワップ実行時における債権者側の会計処理</p> <p>(1) 考え方</p> <p>債権者がその債権を債務者に現物出資した場合、債権と債務が同一の債務者に帰属し当該債権は混同により消滅する（民法第 520 条）ため、支配が他に移転したかどうかを検討するまでもなく金融資産の消滅の認識要件を満たすものと考えられる（金融商品会計基準第 8 項及び第 9 項）。したがって、債権者は当該債権の消滅を認識するとともに、消滅した債権の帳簿価額とその対価としての受取額との差額を、当期の損益として処理することとなる（金融商品会計基準第 11 項）。</p> <p>なお、デット・エクイティ・スワップ実行時における債権者側の会計処理に関するこの考え方は、債務者側の会計処理にかかわらず適用されることに留意する。</p>	<p>2. デット・エクイティ・スワップ実行時における債権者側の会計処理</p> <p>(1) 考え方</p> <p>債権者がその債権を債務者に現物出資した場合、債権と債務が同一の債務者に帰属し当該債権は混同により消滅する（民法 520 条）ため、支配が他に移転したかどうかを検討するまでもなく金融資産の消滅の認識要件を満たすものと考えられる（金融商品会計基準第 8 項及び第 9 項）。したがって、債権者は当該債権の消滅を認識するとともに、消滅した債権の帳簿価額とその対価としての受取額との差額を、当期の損益として処理することとなる（金融商品会計基準第 11 項）。</p> <p>なお、デット・エクイティ・スワップ実行時における債権者側の会計処理に関するこの考え方は、債務者側の会計処理にかかわらず適用されることに留意する。</p>	<p>字句を追加している。</p>
<p>(2) 取得した株式の取扱い</p> <p>デット・エクイティ・スワップにより、債権者が取得する株式は、通常、債権とは異種の資産と考</p>	<p>(2) 取得した株式の取扱い</p> <p>デット・エクイティ・スワップにより、債権者が取得する株式は、通常、債権とは異種の資産と考</p>	<p>「金融商品実務指針」の略称は、移管指針第 9 号の略称として定義している。</p>

修正後	修正前	修正理由
<p>えられることから、新たな資産と考えられる（<u>移管指針第 9 号「金融商品会計に関する実務指針」</u>（以下「<u>金融商品実務指針</u>」という。）第 36 項）。この場合には、債権者が取得する株式の取得時の時価が対価としての受取額（譲渡金額）となり、消滅した債権の帳簿価額と取得した株式の時価の差額を当期の損益として処理し、当該株式は時価で計上されることとなる（金融商品会計基準第 11 項から第 13 項、金融商品実務指針第 29 項及び第 37 項）。</p> <p>（後 略）</p>	<p>えられることから、新たな資産と考えられる（金融商品実務指針第 36 項）。この場合には、債権者が取得する株式の取得時の時価が対価としての受取額（譲渡金額）となり、消滅した債権の帳簿価額と取得した株式の時価の差額を当期の損益として処理し、当該株式は時価で計上されることとなる（金融商品会計基準第 11 項から第 13 項、金融商品実務指針第 29 項及び第 37 項）。</p> <p>（後 略）</p>	
<p>(3) 取得した株式の取得時の時価</p> <p>（前 略）</p> <p>（注 1）この時価の算定は、市場価格のない株式等の減損処理における発行会社の財政状態の悪化の判断や回復可能性の判定（金融商品実務指針第 92 項参照（これに係る<u>移管指針第 12 号「金融商品会計に関する Q&amp;A」</u> Q33 及び Q34 も参照のこと。)) とは異なることに留意する必要がある。</p> <p>（後 略）</p>	<p>(3) 取得した株式の取得時の時価</p> <p>（前 略）</p> <p>（注 1）この時価の算定は、市場価格のない株式等の減損処理における発行会社の財政状態の悪化の判断や回復可能性の判定（金融商品実務指針第 92 項参照（これに係る金融商品会計 Q&amp;A Q33 及び Q34 も参照のこと。)) とは異なることに留意する必要がある。</p> <p>（後 略）</p>	<p>「金融商品会計に関する Q&amp;A」の略称は、移管指針第 12 号の略称として定義している。</p>

実務対応報告第 11 号「外貨建転換社債型新株予約権付社債の発行者側の会計処理に関する実務上の取扱い」（平成 15 年 9 月 22 日）

修正後	修正前	修正理由
<p>平成 14 年 4 月 1 日から施行されている商法等の一部を改正する法律（平成 13 年法律第 128 号）により導入された新株予約権付社債の会計処理については、平成 14 年 3 月 29 日に、実務対応報告第 1 号「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」が公表されている。</p> <p>しかしながら、外貨建転換社債型新株予約権付社債の円換算に関する発行者側の処理については、企業会計審議会が平成 11 年 10 月 22 日付で改訂した「外貨建取引等会計処理基準」（以下「外貨基準」という。）及び日本公認会計士協会が平成 12 年 3 月 31 日付で改正した会計制度委員会報告第 4 号「外貨建取引等の会計処理に関する実務指針」をどのように適用すべきかが必ずしも明確ではないため、本実務対応報告で実務上の取扱いを明らかにすることとした。</p> <p>（後 略）</p>	<p>平成 14 年 4 月 1 日から施行されている商法等の一部を改正する法律（平成 13 年法律第 128 号）により導入された新株予約権付社債の会計処理については、平成 14 年 3 月 29 日に、実務対応報告第 1 号「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」が公表されている。</p> <p>しかしながら、外貨建転換社債型新株予約権付社債の円換算に関する発行者側の処理については、企業会計審議会が平成 11 年 10 月 22 日付で改訂した「外貨建取引等会計処理基準」（以下「外貨基準」という。）及び日本公認会計士協会が平成 12 年 3 月 31 日付で改正した会計制度委員会報告第 4 号「外貨建取引等の会計処理に関する実務指針」（以下「外貨建実務指針」という。）をどのように適用すべきかが必ずしも明確ではないため、本実務対応報告で実務上の取扱いを明らかにすることとした。</p> <p>（後 略）</p>	<p>2024 年 7 月に外貨建取引等の会計処理に関する実務指針を当委員会に移管し、移管指針第 2 号として公表した。このため、具体的な会計処理又は開示に関する定め初出箇所において、会計基準等の名称変更を反映している。</p> <p>また、「外貨建実務指針」の略称は、移管指針第 2 号の略称として定義している。</p>
<p><b>2. 外貨建転換社債型新株予約権付社債に関する発行者側における円換算の処理</b></p>	<p><b>2. 外貨建転換社債型新株予約権付社債に関する発行者側における円換算の処理</b></p>	<p>同上</p>

修正後	修正前	修正理由
<p>(前 略)</p> <p>(2) 決算時</p> <p>新株予約権行使期間満了前における決算時の円貨への換算は、発行時に記帳された為替相場による。ただし、行使の可能性がないと認められるものについては、決算時の為替相場による円換算額を付する。行使の可能性がないと認められるか否かは、<u>移管指針第 2 号「外貨建取引等の会計処理に関する実務指針」</u>（以下「<u>外貨建実務指針</u>」という。）第 22 項に準じて判断される。</p> <p>(後 略)</p>	<p>(前 略)</p> <p>(2) 決算時</p> <p>新株予約権行使期間満了前における決算時の円貨への換算は、発行時に記帳された為替相場による。ただし、行使の可能性がないと認められるものについては、決算時の為替相場による円換算額を付する。行使の可能性がないと認められるか否かは、<u>外貨建実務指針第 22 項</u>に準じて判断される。</p> <p>(後 略)</p>	

### 実務対応報告第 19 号「繰延資産の会計処理に関する当面の取扱い」（改正平成 22 年 2 月 19 日）

修正後	修正前	修正理由
<p><b>1 目 的</b></p> <p>(前 略)</p> <p>また、平成 21 年 12 月の企業会計基準第 24 号「<u>会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準</u>」（以下「<u>企業会計基準第 24 号</u>」という。）の公表により、企業会計基準第 24 号における表現等に合わせるための所要の改</p>	<p><b>1 目 的</b></p> <p>(前 略)</p> <p>また、平成 21 年 12 月の企業会計基準第 24 号「<u>会計方針の開示、会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準</u>」（以下「<u>企業会計基準第 24 号</u>」という。）の公表により、企業会計基準第 24 号における表現等に合わせ</p>	<p>2009 年（平成 21 年）12 月の時点では、企業会計基準第 24 号は「<u>会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準</u>」という名称であったため、当時の名称に修正している。</p>



修正後	修正前	修正理由
正を行った。 (後 略)	るための所要の改正を行った。 (後 略)	

**実務対応報告第 20 号「投資事業組合に対する支配力基準及び影響力基準の適用に関する実務上の取扱い」(最終改正平成 23 年 3 月 25 日)**

修正後	修正前	修正理由
脚注 1 この点については、例えば、日本公認会計士協会 監査・保証実務委員会実務指針第 88 号「連結財務諸表における子会社及び関連会社の範囲の決定に関する監査上の留意点についての Q&A」 Q12 及び移管指針第 12 号「金融商品会計に関する Q&A」 Q71 も参照のこと。	脚注 1 この点については、例えば、日本公認会計士協会 監査・保証実務委員会『「 <u>連結財務諸表における子会社及び関連会社の範囲の決定に関する監査上の取扱い</u> 」に関する Q&A」 Q12 及び移管指針第 12 号「金融商品会計に関する Q&A」 Q71 も参照のこと。	2008 年 9 月 2 日改正(基準の名称変更)及び 2012 年 3 月 22 日改正(号数等が追加)にて、監査・保証実務委員会『「 <u>連結財務諸表における子会社及び関連会社の範囲の決定に関する監査上の取扱い</u> 」に関する Q&A』は、監査・保証実務委員会実務指針第 88 号「 <u>連結財務諸表における子会社及び関連会社の範囲の決定に関する監査上の留意点についての Q&amp;A</u> 」に改称されているた
脚注 4 この点については、企業会計基準適用指針第 22 号「 <u>連結財務諸表における子会社及び関連会社の範囲の決定に関する適用指針</u> 」や、日本公認会計士協会 監査・保証実務委員会実務指針第 88 号「 <u>連結財務諸表における子会社及び関連会社の範囲の決定に関する監査上の留意点についての Q&amp;A</u> 」も参照のこと。	脚注 4 この点については、企業会計基準適用指針第 22 号「 <u>連結財務諸表における子会社及び関連会社の範囲の決定に関する適用指針</u> 」や、日本公認会計士協会 監査・保証実務委員会『「 <u>連結財務諸表における子会社及び関連会社の範囲の決定に関する監査上の取扱い</u> 」に関する Q&A」も参照のこと。	
<p><b>会計処理</b></p> <p><b>投資事業組合に対する支配力基準の適用</b></p> <p>Q1 連結会計基準第 5 項及び第 6 項では、連結財務</p>	<p><b>会計処理</b></p> <p><b>投資事業組合に対する支配力基準の適用</b></p> <p>Q1 連結会計基準第 5 項及び第 6 項では、連結財務</p>	

修正後	修正前	修正理由
<p data-bbox="257 252 880 448">諸表上、会社と同様に、組合も支配力基準により子会社と判定される。当該支配力基準は、投資事業組合に対して、具体的にどのように適用されるか。</p> <p data-bbox="197 517 893 807">A 投資事業組合は、一般に、投資事業有限責任組合契約に関する法律（以下「投資事業有限責任組合法」という。）による投資事業有限責任組合や、民法上の任意組合（民法第 667 条以下）、商法上の匿名組合（商法第 535 条以下）として組成されており、投資育成や企業再生支援など様々な投資事業を行っている場合が多い。</p> <p data-bbox="197 828 353 858">1～2 （略）</p> <p data-bbox="197 879 893 962">3 投資事業組合に対する支配力基準の適用にあたっての留意事項</p> <p data-bbox="197 983 893 1066">実務上、投資事業組合に対する支配力基準の適用にあたっては、次のように取り扱われることとなる。</p> <p data-bbox="197 1086 409 1117">(1)～(2) （略）</p> <p data-bbox="197 1137 327 1168">(中 略)</p> <p data-bbox="197 1189 893 1375">子会社に該当するか否かは、あくまでも支配力基準によって判定することに留意する必要がある（日本公認会計士協会 監査・保証実務委員会実務指針第 88 号「連結財務諸表における子会社及び関連会社の範囲の決定に関</p>	<p data-bbox="969 252 1592 448">諸表上、会社と同様に、組合も支配力基準により子会社と判定される。当該支配力基準は、投資事業組合に対して、具体的にどのように適用されるか。</p> <p data-bbox="909 517 1606 807">A 投資事業組合は、一般に、投資事業有限責任組合契約に関する法律（以下「投資事業有限責任組合法」という。）による投資事業有限責任組合や、民法上の任意組合（民法第 667 条以下）、商法上の匿名組合（商法第 535 条以下）として組成されており、投資育成や企業再生支援など様々な投資事業を行っている場合が多い。</p> <p data-bbox="909 828 1066 858">1～2 （略）</p> <p data-bbox="909 879 1606 962">3 投資事業組合に対する支配力基準の適用にあたっての留意事項</p> <p data-bbox="909 983 1606 1066">実務上、投資事業組合に対する支配力基準の適用にあたっては、次のように取り扱われることとなる。</p> <p data-bbox="909 1086 1122 1117">(1)～(2) （略）</p> <p data-bbox="909 1137 1039 1168">(中 略)</p> <p data-bbox="909 1189 1606 1375">子会社に該当するか否かは、あくまでも支配力基準によって判定することに留意する必要がある（日本公認会計士協会 監査・保証実務委員会「『連結財務諸表における子会社及び関連会社の範囲の決定に関する監査上の取</p>	<p data-bbox="1630 252 1868 282">め、修正している。</p>

修正後	修正前	修正理由
<p>する監査上の留意点についてのQ &amp; A」 Q12 参照)。 (後 略)</p>	<p>扱い』に関するQ &amp; A」 Q12 参照)。 (後 略)</p>	

**実務対応報告第 21 号「有限責任事業組合及び合同会社に対する出資者の会計処理に関する実務上の取扱い」(改正平成 21 年 3 月 27 日)**

修正後	修正前	修正理由
<p><b>会計処理</b></p> <p><b>有限責任事業組合に対する出資者の会計処理</b></p> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px;"> <p>Q2 連結財務諸表上、有限責任事業組合への出資に関する会計処理はどのように行うか。</p> </div> <p>A (前 略)</p> <p>このように、組合は、子会社及び関連会社の範囲に含まれ、これまでも例えば、投資事業有限責任組合は、会社及び組合その他これらに準ずる事業体に含まれると解されていることから、有限責任事業組合についても同様に、子会社及び関連会社の範囲に含まれる事業体に該当することは明らかであり、当該組合の財務諸表に基づき、組合への出資等に対応する数値が個別財務諸表に反映されている場合でも、子会社又は関連会社に該当する</p>	<p><b>会計処理</b></p> <p><b>有限責任事業組合に対する出資者の会計処理</b></p> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px;"> <p>Q2 連結財務諸表上、有限責任事業組合への出資に関する会計処理はどのように行うか。</p> </div> <p>A (前 略)</p> <p>このように、組合は、子会社及び関連会社の範囲に含まれ、これまでも例えば、投資事業有限責任組合は、会社及び組合その他これらに準ずる事業体に含まれると解されていることから、有限責任事業組合についても同様に、子会社及び関連会社の範囲に含まれる事業体に該当することは明らかであり、当該組合の財務諸表に基づき、組合への出資等に対応する数値が個別財務諸表に反映されている場合でも、子会社又は関連会社に該当する</p>	<p>2008 年 9 月 2 日改正(基準の名称変更)及び 2012 年 3 月 22 日改正(号数等が追加)にて、監査・保証実務委員会「『連結財務諸表における子会社及び関連会社の範囲の決定に関する監査上の取扱い』に関する Q &amp; A」は、監査・保証実務委員会実務指針第 88 号「連結財務諸表における子会社及び関連会社の範囲の決定に関する監査上の留意点についての Q &amp; A」に改称されているた</p>

修正後	修正前	修正理由
<p>かどうかについては、支配力基準又は影響力基準によって判定することとなる（この点については、日本公認会計士協会 監査・保証実務委員会実務指針第 88 号「連結財務諸表における子会社及び関連会社の範囲の決定に関する監査上の留意点についての Q &amp; A」 Q12 を参照のこと。</p> <p>（後 略）</p>	<p>かどうかについては、支配力基準又は影響力基準によって判定することとなる（この点については、日本公認会計士協会 監査・保証実務委員会『『連結財務諸表における子会社及び関連会社の範囲の決定に関する監査上の取扱い』に関する Q &amp; A』 Q12 を参照のこと。</p> <p>（後 略）</p>	<p>め、修正している。</p>

### 実務対応報告第 22 号「厚生年金基金に係る交付金の会計処理に関する当面の取扱い」（平成 18 年 10 月 27 日）

修正後	修正前	修正理由
<p><b>会計処理等</b></p> <p><b>交付金の会計処理</b></p> <p>Q2 厚生年金基金が政府（厚生年金本体）から受け取る交付金について、母体企業（事業主）の会計処理はどのように行うか。</p> <p>A 退職給付会計基準意見書 三 3(1)なお書きの①では、厚生年金基金制度についても、1つの退職給付制度とみなして、財政計算上の計算方法にかかわらず同一の会計処理を適用するものとされている。したがって、母</p>	<p><b>会計処理等</b></p> <p><b>交付金の会計処理</b></p> <p>Q2 厚生年金基金が政府（厚生年金本体）から受け取る交付金について、母体企業（事業主）の会計処理はどのように行うか。</p> <p>A 退職給付会計基準意見書 三 3(1)なお書きの①では、厚生年金基金制度についても、1つの退職給付制度とみなして、財政計算上の計算方法にかかわらず同一の会計処理を適用するものとされている。したがって、母</p>	<p>日本公認会計士協会 会計制度委員会報告第 13 号「退職給付会計に関する実務指針（中間報告）」（以下「旧退職給付実務指針」という。）が 2013 年 2 月 27 日付けで廃止されている。これに伴い、現行の実務対応報告第 22 号「厚生年金基金に係る交付金の会計処理に関する当面の取扱</p>

修正後	修正前	修正理由
<p>体企業（事業主）は、代行部分も含め全体として退職給付債務及び退職給付費用の計算を行うこととなる。</p> <p>この際、Q1 で示したような法改正によって、厚生年金基金が政府（厚生年金本体）から受け取ることとなった交付金は、交付される都度、退職給付費用から控除することになる。これは、母体企業（事業主）以外からの拠出がある場合の処理として、従業員からの拠出部分と同様に考えられること、当該交付により年金資産を増加させることとなるが、年金資産の運用により生じる収益ではないため、年金資産の期待運用収益と実際の運用成果との差異である数理計算上の差異には該当しないと考えられることなどによる（注2）。</p> <p>（注2） 交付金を受け取る手続としては、当該基金の3月期決算に係る財務状況をその翌事業年度の9月頃までに行われる代議員会で承認し、2月までに当該基金が交付申請を行い、3月末までには交付されることとなると見込まれている。ここで、年金資産として適格な資産とは、退職給付の支払に充当できる資産である（<u>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17項</u>）ため、厚生年金基金が政府（厚生年金本体）から受け取ることとなった交付金は、交付申請を行い政府から承認の通</p>	<p>体企業（事業主）は、代行部分も含め全体として退職給付債務及び退職給付費用の計算を行うこととなる。</p> <p>この際、Q1 で示したような法改正によって、厚生年金基金が政府（厚生年金本体）から受け取ることとなった交付金は、交付される都度、退職給付費用から控除することになる。これは、母体企業（事業主）以外からの拠出がある場合の処理として、従業員からの拠出部分と同様に考えられること、当該交付により年金資産を増加させることとなるが、年金資産の運用により生じる収益ではないため、年金資産の期待運用収益と実際の運用成果との差異である数理計算上の差異には該当しないと考えられることなどによる（注2）。</p> <p>（注2） 交付金を受け取る手続としては、当該基金の3月期決算に係る財務状況をその翌事業年度の9月頃までに行われる代議員会で承認し、2月までに当該基金が交付申請を行い、3月末までには交付されることとなると見込まれている。ここで、年金資産として適格な資産とは、退職給付の支払に充当できる資産である（<u>日本公認会計士協会会計制度委員会報告第13号「退職給付会計に関する実務指針（中間報告）」第8項</u>）ため、厚生年金基金が政府（厚生年金本体）から受け取ることとなった交付金は、交付申</p>	<p>い」における旧退職給付実務指針第8項への参照を、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17項への参照に修正している。</p>

修正後	修正前	修正理由
知を受けた段階で処理することとなる。	請を行い政府から承認の通知を受けた段階で処理することとなる。	

### 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」（平成 19 年 8 月 2 日）

修正後	修正前	修正理由
<p><b>目 的</b></p> <p>信託の会計処理は、金銭の信託やその他の金融資産の信託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」（以下「金融商品会計基準」という。）や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」などに基づいて行われており、不動産の信託については日本公認会計士協会 会計制度委員会報告第 15 号「特別目的会社を活用した不動産の流動化に係る譲渡人の会計処理に関する実務指針」などに基づいて行われている。</p> <p>（後 略）</p>	<p><b>目 的</b></p> <p>信託の会計処理は、金銭の信託やその他の金融資産の信託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」（以下「金融商品会計基準」という。）や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「<u>金融商品会計実務指針</u>」という。）などに基づいて行われており、不動産の信託については日本公認会計士協会 会計制度委員会報告第 15 号「特別目的会社を活用した不動産の流動化に係る譲渡人の会計処理に関する実務指針」（以下「<u>不動産流動化実務指針</u>」という。）などに基づいて行われている。</p> <p>（後 略）</p>	<p>2024 年 7 月に金融商品会計に関する実務指針及び特別目的会社を活用した不動産の流動化に係る譲渡人の会計処理に関する実務指針を当委員会に移管し、移管指針第 9 号及び移管指針第 10 号として公表した。このため、具体的な会計処理又は開示に関する定めの出所において、会計基準等の名称変更を反映している。</p> <p>また、「金融商品会計実務指針」及び「不動産流動化実務指針」の略称は、移</p>

修正後	修正前	修正理由
		管指針第9号及び移管指針第10号の略称として定義している。
<p><b>会計処理</b></p> <p><b>委託者及び受益者の会計処理</b></p> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px;"> <p>Q1 委託者兼当初受益者が単数である金銭の信託における委託者及び受益者は、どのように会計処理するか。</p> </div> <p>A (前略)</p> <p>2 期末時の会計処理</p> <p>委託者兼当初受益者が単数である金銭の信託は、有価証券と同様に、その保有目的により運用目的、満期保有目的、その他に区分することができるが、特定金銭信託又は指定金外信託等については、一般に運用を目的とするものと考えられている(金融商品会計基準第87項及び移管指針第9号「金融商品会計に関する実務指針」(以下「金融商品会計実務指針」という。)第97項)。運用を目的とする金銭の信託の信託財産である金融資産及び金融負債については、金融商品会計基準及び金融商品会計実務指針により</p>	<p><b>会計処理</b></p> <p><b>委託者及び受益者の会計処理</b></p> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px;"> <p>Q1 委託者兼当初受益者が単数である金銭の信託における委託者及び受益者は、どのように会計処理するか。</p> </div> <p>A (前略)</p> <p>2 期末時の会計処理</p> <p>委託者兼当初受益者が単数である金銭の信託は、有価証券と同様に、その保有目的により運用目的、満期保有目的、その他に区分することができるが、特定金銭信託又は指定金外信託等については、一般に運用を目的とするものと考えられている(金融商品会計基準第87項及び金融商品会計実務指針第97項)。運用を目的とする金銭の信託の信託財産である金融資産及び金融負債については、金融商品会計基準及び金融商品会計実務指針により付すべき評価額を合計した額をもって貸借対照表価額とし、その評</p>	同上



修正後	修正前	修正理由
<p>付すべき評価額を合計した額をもって貸借対照表価額とし、その評価差額は当期の損益として処理することとなる（金融商品会計基準第 24 項及び金融商品会計実務指針第 98 項）。</p>	<p>価差額は当期の損益として処理することとなる（金融商品会計基準第 24 項及び金融商品会計実務指針第 98 項）。</p>	
<p>Q3 委託者兼当初受益者が単数である金銭以外の信託における委託者及び受益者は、どのように会計処理するか。</p> <p>A （前 略）</p> <p>1 信託設定時の会計処理</p> <p>金融資産の信託（有価証券の信託を含む。）や不動産の信託などにおいて、受益者は、信託財産を直接保有する場合と同様の会計処理を行うものとされている（金融商品会計実務指針第 78 項及び第 100 項（1）、<u>移管指針第 10 号「特別目的会社を活用した不動産の流動化に係る譲渡人の会計処理に関する実務指針」</u>（以下「<u>不動産流動化実務指針</u>」という。）第 44 項）。このため、信託設定時に、委託者兼当初受益者において損益は計上されない。</p> <p>（後 略）</p>	<p>Q3 委託者兼当初受益者が単数である金銭以外の信託における委託者及び受益者は、どのように会計処理するか。</p> <p>A （前 略）</p> <p>1 信託設定時の会計処理</p> <p>金融資産の信託（有価証券の信託を含む。）や不動産の信託などにおいて、受益者は、信託財産を直接保有する場合と同様の会計処理を行うものとされている（金融商品会計実務指針第 78 項及び第 100 項（1）、<u>不動産流動化実務指針第 44 項</u>）。このため、信託設定時に、委託者兼当初受益者において損益は計上されない。</p> <p>（後 略）</p>	<p>同上</p>

実務対応報告第 38 号「資金決済法における暗号資産の会計処理等に関する当面の取扱い」（平成 30 年 3 月 14 日）

修正後	修正前	修正理由
<p><b>用語の定義</b></p> <p>4. 本実務対応報告における用語の定義は、次のとおりとする。</p> <p>(1) 「暗号資産」とは、資金決済法第 2 条第 14 項に規定する暗号資産をいう。</p> <p>(2) 「暗号資産交換業者」とは、資金決済法第 2 条第 16 項に規定する暗号資産交換業者をいう。</p> <p>(3)～(9) (略)</p>	<p><b>用語の定義</b></p> <p>4. 本実務対応報告における用語の定義は、次のとおりとする。</p> <p>(1) 「暗号資産」とは、資金決済法第 2 条第 5 項に規定する暗号資産をいう。</p> <p>(2) 「暗号資産交換業者」とは、資金決済法第 2 条第 8 項に規定する暗号資産交換業者をいう。</p> <p>(3)～(9) (略)</p>	<p>2023 年 6 月 1 日に施行した「安定的かつ効率的な資金決済制度の構築を図るための資金決済に関する法律等の一部を改正する法律」（令和 4 年法律第 61 号）（以下「改正法」という。）によって、資金決済に関する法律（以下「資金決済法」という。）第 2 条の項番が改正されたことを踏まえて修正している。</p>
<p><b>結論の背景</b></p> <p><b>Ⅱ. 範囲</b></p> <p>24. 一方、資金決済法上の暗号資産は、次のいずれかに該当するもの（ただし、金融商品取引法第 29 条の 2 第 1 項第 8 号に規定する権利を表示するものを除く。）と定義されている（資金決済法第 2 条第 14 項第 1 号及び第 2 号）。</p> <p>(1) 物品等を購入し、若しくは借り受け、又は役務</p>	<p><b>結論の背景</b></p> <p><b>Ⅱ. 範囲</b></p> <p>24. 一方、資金決済法上の暗号資産は、次のいずれかに該当するものと定義されている（資金決済法第 2 条第 5 項第 1 号及び第 2 号）。</p> <p>(1) 物品を購入し、若しくは借り受け、又は役務の提供を受ける場合に、これらの代価の弁済のために不特定の者に対して使用することができ、か</p>	<p>改正法では、電子決済手段の導入による資金決済法の改正及び電子記録移転有価証券表示権利等の導入による金融商品取引法(昭和 23 年法律第 25 号)の改正を反映し、暗号資産の法律上の定義が変更されている。</p>

修正後	修正前	修正理由
<p>の提供を受ける場合に、これらの代価の弁済のために不特定の者に対して使用することができ、かつ、不特定の者を相手方として購入及び売却を行うことができる財産的価値（電子機器その他の物に電子的方法により記録されているものに限り、本邦通貨及び外国通貨、<u>通貨建資産並びに電子決済手段（通貨建資産に該当するものを除く。）</u>を除く。）であって、電子情報処理組織を用いて移転することができるもの</p> <p>(2) 不特定の者を相手方として、(1)の暗号資産と相互に交換を行うことができる財産的価値（電子機器その他の物に電子的方法により記録されているものに限り、本邦通貨及び外国通貨、<u>通貨建資産並びに電子決済手段（通貨建資産に該当するものを除く。）</u>を除く。）であって、電子情報処理組織を用いて移転することができるもの</p>	<p>つ、不特定の者を相手方として購入及び売却を行うことができる財産的価値（電子機器その他の物に電子的方法により記録されているものに限り、本邦通貨及び外国通貨<u>並びに</u>通貨建資産を除く。）であって、電子情報処理組織を用いて移転することができるもの</p> <p>(2) 不特定の者を相手方として、(1)の暗号資産と相互に交換を行うことができる財産的価値（電子機器その他の物に電子的方法により記録されているものに限り、本邦通貨及び外国通貨<u>並びに</u>通貨建資産を除く。）であって、電子情報処理組織を用いて移転することができるもの</p>	<p>これらを踏まえ、法律上の定義の変更に合わせて修正している。</p>
<p><b>Ⅲ. 実務上の取扱い</b></p> <p><b>1. 暗号資産交換業者又は暗号資産利用者が保有する暗号資産の会計処理</b></p> <p><b>(4) 活発な市場の判断規準</b></p> <p>45. 我が国の会計基準において、市場は、「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、</p>	<p><b>Ⅲ. 実務上の取扱い</b></p> <p><b>1. 暗号資産交換業者又は暗号資産利用者が保有する暗号資産の会計処理</b></p> <p><b>(4) 活発な市場の判断規準</b></p> <p>45. 我が国の会計基準において、市場は、「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、</p>	<p>参照元の企業会計基準第10号「金融商品に関する会計基準」（注2）では、「取引システム等が<u>含まれる</u>」ではなく、「取引システム等<u>も</u>含まれる」となっ</p>

修正後	修正前	修正理由
<p>売買・換金等を行うことができる取引システム等も含まれる」とされており（企業会計基準第10号「金融商品に関する会計基準」（注2））、 （後略）</p>	<p>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」とされており（企業会計基準第10号「金融商品に関する会計基準」（注2））、 （後略）</p>	<p>ているため修正している。</p>

### 移管指針第2号「外貨建取引等の会計処理に関する実務指針」（最終改正2024年7月1日）

修正後	修正前	修正理由
<p><b>II 結論の背景</b>  <b>外貨建有価証券の換算と会計処理方法</b>            外貨建その他有価証券の決算時の会計処理            58. 外貨基準一2(1)③ロでは、外貨建その他有価証券の決算時の為替換算は外国通貨による時価を決算時の為替相場により円換算するとされている。また、企業会計基準第30号「時価の算定に関する会計基準」等が公表される以前は、時価を把握することが極めて困難と認められるその他有価証券の貸借対照表価額については、2019年改正前の金融商品会計基準第19項では、社債その他の債券は債権の貸借対照表価額（すなわち、取得原価又は償却原価）に準じることとされ、社債その他の債券以外の有価証券は取得原価によるとされていた。すなわ</p>	<p><b>II 結論の背景</b>  <b>外貨建有価証券の換算と会計処理方法</b>            外貨建その他有価証券の決算時の会計処理            58. 外貨基準一2(1)③ロでは、外貨建その他有価証券の決算時の為替換算は外国通貨による時価を決算時の為替相場により円換算するとされている。また、企業会計基準公開草案第63号「時価の算定に関する会計基準」（以下、「時価算定会計基準」）等が公表される以前は、時価を把握することが極めて困難と認められるその他有価証券の貸借対照表価額については、改正前の金融商品会計基準第19項では、社債その他の債券は債権の貸借対照表価額（すなわち、取得原価又は償却原価）に準じることとされ、社債その他の債券以外の有価証券は取得原</p>	<p>参照先を公開草案ではなく、公表された会計基準に修正している。</p> <p>また、時価算定会計基準の公表に関連して改正された金融商品会計基準及び外貨建実務指針については、複数回にわたって改正されているため、いつの改正であるかが不明瞭である。このため、外貨建実務指針の改正の経緯を踏まえ、改正の時点を明確化するために「2019年」を追</p>

修正後	修正前	修正理由
<p>ち、時価を把握することが極めて困難と認められる            その他有価証券は、本来時価により評価すべきところを、たまたま時価がないために取得原価又は償却原価を付すこととしていると考えられていた。</p> <p>(中 略)</p> <p>本実務指針の2019年改正の検討においても、当該取扱いを踏襲することとし、市場価格のない外貨建株式等については、外貨建ての取得原価を決算時の直物為替相場により円換算することとした。</p>	<p>価によるとされていた。すなわち、時価を把握することが極めて困難と認められるその他有価証券は、本来時価により評価すべきところを、たまたま時価がないために取得原価又は償却原価を付すこととしていると考えられていた。</p> <p>(中 略)</p> <p>時価算定会計基準公表時の本実務指針改正の検討においても、当該取扱いを踏襲することとし、市場価格のない外貨建株式等については、外貨建ての取得原価を決算時の直物為替相場により円換算することとした。</p>	<p>加している。</p>

#### 移管指針第4号「連結財務諸表における資本連結手続に関する実務指針」(最終改正2024年7月1日)

修正後	修正前	修正理由
<p><b>I 資本連結手続に関する実務指針</b>            支配を獲得した場合の処理            親会社の投資と子会社の資本との相殺消去            21. (前 略)</p> <p>なお、子会社に係るその他の包括利益累計額(その他有価証券評価差額金、退職給付に係る調整累計額など)については、支配獲得日までの持分額(投</p>	<p><b>I 資本連結手続に関する実務指針</b>            支配を獲得した場合の処理            親会社の投資と子会社の資本との相殺消去            21. (前 略)</p> <p>なお、子会社に係るその他の包括利益累計額(その他有価証券評価差額金、退職給付に係る調整累計額など)については、支配獲得日までの持分額(投</p>	<p>略称定義がなされていないため、初出の第21項で略称定義を追加している。</p>

修正後	修正前	修正理由
<p>資と相殺消去) とその後に生じた持分額 (連結株主資本等変動計算書上のその他有価証券評価差額金、退職給付に係る調整累計額の区分等に計上) とに分けて処理されることとなる。子会社のその他有価証券評価差額金の増減額に関する連結包括利益計算書又は連結損益及び包括利益計算書上の取扱いについては、<u>移管指針第 12 号「金融商品会計に関する Q&amp;A」</u> (以下「<u>金融商品会計に関する Q&amp;A</u>」という。) Q73 が参考となる。</p>	<p>資と相殺消去) とその後に生じた持分額 (連結株主資本等変動計算書上のその他有価証券評価差額金、退職給付に係る調整累計額の区分等に計上) とに分けて処理されることとなる。子会社のその他有価証券評価差額金の増減額に関する連結包括利益計算書又は連結損益及び包括利益計算書上の取扱いについては、「金融商品会計に関する Q&amp;A」 Q73 が参考となる。</p>	
<p><b>II 結論の背景</b>            支配を喪失して関連会社になった場合ののれんの未償却額の取扱い            66-6. (前 略)</p> <p>なお、2013年改正連結会計基準適用前に生じたのれんの未償却額について、支配獲得時の持分比率に占める関連会社として残存する持分比率に相当する額を算定する方法を用いる場合、支配獲得時の持分比率に代えて、<u>2013年改正連結会計基準の適用時点における持分比率を基礎として、売却後の持分に対応するのれん残高を算定することとする。</u></p>	<p><b>II 結論の背景</b>            支配を喪失して関連会社になった場合ののれんの未償却額の取扱い            66-6. (前 略)</p> <p>なお、2013年改正連結会計基準適用前に生じたのれんの未償却額について、支配獲得時の持分比率に占める関連会社として残存する持分比率に相当する額を算定する方法を用いる場合、支配獲得時の持分比率に代えて、改正連結会計基準の適用時点における持分比率を基礎として、売却後の持分に対応するのれん残高を算定することとする。</p>	<p>改正の時点が明記されていないため、明記している。</p>

移管指針第 5 号「株式の間接所有に係る資本連結手続に関する実務指針」（最終改正 2024 年 7 月 1 日）

修正後	修正前	修正理由
<p><b>I 株式の間接所有に係る資本連結手続に関する実務指針</b></p> <p>はじめに</p> <p>1. (前 略)</p> <p>平成 16 年 4 月 6 日に改正された会計制度委員会報告第 7 号「連結財務諸表における資本連結手続に関する実務指針」第 10 項では、連結持分額の計算についての一般的な指針として、「子会社の資本のうち親会社に帰属する部分（親会社持分額）と少数株主持分に帰属する部分（少数株主持分額）は、議決権を有する株式の発行済株式数（分母）と持株数（分子）に基づく比率（以下「持分比率」という。）を基に算定する。」とされている。株式の間接所有が行われている場合についてもこの原則に変更はないが、<u>会計制度委員会報告第 7 号「連結財務諸表における資本連結手続に関する実務指針」</u>では、「緊密な者」及び「同意している者」が存在する場合や株式の相互持合が行われている場合の、実質的な利益の連結持分額の計算方法（算式）や会計処理の方法については取り扱われていない。</p> <p>そこで、<u>会計制度委員会報告第 7 号「連結財務諸</u></p>	<p><b>I 株式の間接所有に係る資本連結手続に関する実務指針</b></p> <p>はじめに</p> <p>1. (前 略)</p> <p>平成 16 年 4 月 6 日に改正された会計制度委員会報告第 7 号「連結財務諸表における資本連結手続に関する実務指針」（以下「<u>資本連結実務指針</u>」という。）第 10 項では、連結持分額の計算についての一般的な指針として、「子会社の資本のうち親会社に帰属する部分（親会社持分額）と少数株主持分に帰属する部分（少数株主持分額）は、議決権を有する株式の発行済株式数（分母）と持株数（分子）に基づく比率（以下「持分比率」という。）を基に算定する。」とされている。株式の間接所有が行われている場合についてもこの原則に変更はないが、資本連結実務指針では、「緊密な者」及び「同意している者」が存在する場合や株式の相互持合が行われている場合の、実質的な利益の連結持分額の計算方法（算式）や会計処理の方法については取り扱われていない。</p> <p>そこで、資本連結実務指針への追加として、株式</p>	<p>2024 年 7 月に連結財務諸表における資本連結手続に関する実務指針を当委員会に移管し、移管指針第 4 号として公表した。これに伴い、経緯に関する記載については公表時の名称を維持し、具体的な会計処理若しくは開示又はこれらに関連する結論の背景に関する定め、初出箇所において会計基準等の名称変更を反映している。</p> <p>また、「資本連結実務指針」の略称は、移管指針第 4 号の略称として定義している。</p>



修正後	修正前	修正理由
<p>表における<u>資本連結手続に関する実務指針</u>への追加として、株式の間接所有が行われている場合における連結持分額の計算方法と処理方法についての具体的な実務指針を示すことを目的として本報告を取りまとめた。</p>	<p>の間接所有が行われている場合における連結持分額の計算方法と処理方法についての具体的な実務指針を示すことを目的として本報告を取りまとめた。</p>	
<p><b>株式の間接所有が行われている場合の資本連結手続</b> 2. (前 略)</p> <p>上記の場合、子会社の資本（<u>移管指針第4号「連結財務諸表における資本連結手続に関する実務指針」</u>（以下「<u>資本連結実務指針</u>」という。）第9項）の親会社持分額は、以下の算式により計算する（資本連結実務指針第10項）。なお、説明の便宜上、子会社の資本を構成する評価・換算差額等はないものとする。 (後 略)</p>	<p><b>株式の間接所有が行われている場合の資本連結手続</b> 2. (前 略)</p> <p>上記の場合、子会社の資本（資本連結実務指針第9項）の親会社持分額は、以下の算式により計算する（資本連結実務指針第10項）。なお、説明の便宜上、子会社の資本を構成する評価・換算差額等はないものとする。 (後 略)</p>	同上

**移管指針第6号「連結財務諸表等におけるキャッシュ・フロー計算書の作成に関する実務指針」（最終改正 2024年9月13日）**

修正後	修正前	修正理由
<p><b>I 連結キャッシュ・フロー計算書等の作成に関する実務指針</b> はじめに</p>	<p><b>I 連結キャッシュ・フロー計算書等の作成に関する実務指針</b> はじめに</p>	<p>企業会計基準第24号及び企業会計基準適用指針第24号は2020年の改正に</p>

修正後	修正前	修正理由
<p>1-3. 2011年改正の本実務指針では、企業会計基準委員会から2009年12月に公表された企業会計基準第24号「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」及び企業会計基準適用指針第24号「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準の適用指針」に対応するための改正を行った。</p>	<p>1-3. 2011年改正の本実務指針では、企業会計基準委員会から2009年12月に公表された企業会計基準第24号「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」(以下「<u>過年度遡及会計基準</u>」という。)及び企業会計基準適用指針第24号「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準の適用指針」(以下「<u>過年度遡及適用指針</u>」という。)に対応するための改正を行った。</p>	<p>より基準名称が「会計方針の開示、会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」及び「会計方針の開示、会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準の適用指針」に変更されている。これに伴い、経緯に関する記載については公表時の名称を維持し、具体的な会計処理若しくは開示又はこれらに関連する結論の背景に関する定め の初出箇所において会計基準等の名称変更を反映し、略称定義を行っている。</p>
<p><b>資金の範囲の継続性</b></p> <p>4. 資金の範囲は、「キャッシュ・フロー計算書」を作成する上で基本となる事項であり、每期継続して適用することとし、これをみだりに変更してはならない。なお、資金の範囲の変更は、会計方針の変更と</p>	<p><b>資金の範囲の継続性</b></p> <p>4. 資金の範囲は、「キャッシュ・フロー計算書」を作成する上で基本となる事項であり、每期継続して適用することとし、これをみだりに変更してはならない。なお、資金の範囲の変更は、会計方針の変更と</p>	<p>同上</p>

修正後	修正前	修正理由
<p>して取り扱う（<u>企業会計基準適用指針第 24 号「会計方針の開示、会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準の適用指針」</u>（以下「<u>企業会計基準適用指針第 24 号</u>」という。）第 9 項）ものとされており、また、一定の注記事項が求められていることに留意する。</p>	<p>して取り扱う（<u>過年度遡及適用指針第 9 項</u>）ものとされており、また、一定の注記事項が求められていることに留意する。</p>	
<p><b>キャッシュ・フローの表示区分</b> 6.（前 略）</p> <p>なお、ある特定のキャッシュ・フロー項目についてキャッシュ・フロー計算書における表示区分を変更した場合など、キャッシュ・フローの表示の内訳の変更については、表示方法の変更に該当することに留意する（<u>企業会計基準適用指針第 24 号第 9 項</u>及び第 20 項）。</p>	<p><b>キャッシュ・フローの表示区分</b> 6.（前 略）</p> <p>なお、ある特定のキャッシュ・フロー項目についてキャッシュ・フロー計算書における表示区分を変更した場合など、キャッシュ・フローの表示の内訳の変更については、表示方法の変更に該当することに留意する（<u>過年度遡及適用指針第 9 項</u>及び第 20 項）。</p>	同上
<p><b>直接法と間接法</b> 12.（前 略）</p> <p>選択した「営業活動によるキャッシュ・フロー」の表示方法は、每期継続して適用しなければならない。「営業活動によるキャッシュ・フローに関する表示方法」（直接法又は間接法）を変更した場合には、表示方法の変更に該当する（<u>企業会計基準適用指針第 24 号第 9 項</u>及び第 20 項）ことに留意する。</p>	<p><b>直接法と間接法</b> 12.（前 略）</p> <p>選択した「営業活動によるキャッシュ・フロー」の表示方法は、每期継続して適用しなければならない。「営業活動によるキャッシュ・フローに関する表示方法」（直接法又は間接法）を変更した場合には、表示方法の変更に該当する（<u>過年度遡及適用指針第 9 項</u>及び第 20 項）ことに留意する。</p>	同上

修正後	修正前	修正理由
<p><b>適用</b></p> <p>26-4. (前 略)</p> <p>なお、本改正の適用初年度において、本実務指針第 8-2 項及び第 9-2 項に基づく表示を行った場合、<u>企業会計基準適用指針第 24 号「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準の適用指針」</u>第 9 項及び第 20 項に従い、表示方法の変更を行うこととなるが、比較情報の組替えは行わない。</p>	<p><b>適用</b></p> <p>26-4. (前 略)</p> <p>なお、本改正の適用初年度において、本実務指針第 8-2 項及び第 9-2 項に基づく表示を行った場合、<u>過年度遡及適用指針</u>第 9 項及び第 20 項に従い、表示方法の変更を行うこととなるが、比較情報の組替えは行わない。</p>	<p>同上</p>
<p><b>Ⅱ 結論の背景</b></p> <p><b>資金の範囲の変更</b></p> <p>30. 資金の範囲を変更した場合には、作成基準では、その旨、その理由及び影響額を注記することとされているが、注記する事項については、<u>企業会計基準第 24 号「会計方針の開示、会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」</u>（以下「<u>企業会計基準第 24 号</u>」という。）第 1 項及び第 11 項に基づくことになる。なお、<u>企業会計基準第 24 号</u>第 11 項(3)において求められる表示期間のうち、過去の期間について影響を受ける財務諸表の主な表示科目に対する影響額の記載にあたっては、「変更の影響を受けた各表示区分の合計額」、「現金及び現金同等物の増減額」及び「現金及び現金同等物の期末残高」に与え</p>	<p><b>Ⅱ 結論の背景</b></p> <p><b>資金の範囲の変更</b></p> <p>30. 資金の範囲を変更した場合には、作成基準では、その旨、その理由及び影響額を注記することとされているが、注記する事項については、<u>過年度遡及会計基準</u>第 1 項及び第 11 項に基づくことになる。なお、<u>過年度遡及会計基準</u>第 11 項(3)において求められる表示期間のうち、過去の期間について影響を受ける財務諸表の主な表示科目に対する影響額の記載にあたっては、「変更の影響を受けた各表示区分の合計額」、「現金及び現金同等物の増減額」及び「現金及び現金同等物の期末残高」に与える影響額を記載する。</p>	<p>同上</p>

修正後	修正前	修正理由
る影響額を記載する。		

**移管指針第 8 号「研究開発費及びソフトウェアの会計処理に関する実務指針」(最終改正 2024 年 7 月 1 日)**

修正後	修正前	修正理由
<p><b>I 研究開発費及びソフトウェアの会計処理に関する実務指針</b></p> <p>はじめに</p> <p>1-2. 平成 23 年改正の本報告は、企業会計基準委員会から平成 21 年 12 月に公表された企業会計基準第 24 号「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」及び企業会計基準適用指針第 24 号「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準の適用指針」に対応するための改正を行った。</p>	<p><b>I 研究開発費及びソフトウェアの会計処理に関する実務指針</b></p> <p>はじめに</p> <p>1-2. 平成 23 年改正の本報告は、企業会計基準委員会から平成 21 年 12 月に公表された企業会計基準第 24 号「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」(以下「<u>過年度遡及会計基準</u>」という。)及び企業会計基準適用指針第 24 号「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準の適用指針」に対応するための改正を行った。</p>	<p>企業会計基準第 24 号は 2020 年の改正により基準名称が「会計方針の開示、会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」に変更されている。これに伴い、経緯に関する記載については公表時の名称を維持し、具体的な会計処理若しくは開示又はこれらに関連する結論の背景に関する定め初出箇所において会計基準等の名称変更を反映し、略称定義を行っている。</p>
<p><b>II 結論の背景</b></p> <p>ソフトウェアの会計処理及び表示等</p>	<p><b>II 結論の背景</b></p> <p>ソフトウェアの会計処理及び表示等</p>	<p>同上</p>

修正後	修正前	修正理由
<p>ソフトウェアの減価償却の方法 (見込販売数量(又は見込販売収益)の見直しの結果、見込販売数量(又は見込販売収益)を変更した場合の減価償却の方法)</p> <p>43. (前 略)</p> <p><u>企業会計基準第24号「会計方針の開示、会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」</u>(以下「<u>企業会計基準第24号</u>」という。)第17項において、「会計上の見積りの変更は、当該変更が変更期間のみに影響する場合には、当該変更期間に会計処理を行い、当該変更が将来の期間にも影響する場合には、将来にわたり会計処理を行う。」こととされている。 (後 略)</p>	<p>ソフトウェアの減価償却の方法 (見込販売数量(又は見込販売収益)の見直しの結果、見込販売数量(又は見込販売収益)を変更した場合の減価償却の方法)</p> <p>43. (前 略)</p> <p><u>過年度遡及会計基準第17項</u>において、「会計上の見積りの変更は、当該変更が変更期間のみに影響する場合には、当該変更期間に会計処理を行い、当該変更が将来の期間にも影響する場合には、将来にわたり会計処理を行う。」こととされている。 (後 略)</p>	
<p>(自社利用のソフトウェアの減価償却の方法)</p> <p>45. (前 略)</p> <p>第43項に記載のとおり<u>企業会計基準第24号</u>第17項において会計上の見積りの変更の取扱いが定められている。 (後 略)</p>	<p>(自社利用のソフトウェアの減価償却の方法)</p> <p>45. (前 略)</p> <p>第43項に記載のとおり<u>過年度遡及会計基準第17項</u>において会計上の見積りの変更の取扱いが定められている。 (後 略)</p>	同上
<p>(財務諸表における減価償却の方法に関する開示)</p> <p>46. (前 略)</p> <p><u>企業会計基準第24号</u>第19項及び第20項並びに第</p>	<p>(財務諸表における減価償却の方法に関する開示)</p> <p>46. (前 略)</p> <p><u>過年度遡及会計基準第19項</u>及び第20項並びに第</p>	同上

修正後	修正前	修正理由
<p>62項において、無形固定資産の償却方法は会計方針として位置付けることとされているものの、その変更は会計方針の変更を会計上の見積りの変更と区別することが困難な場合に該当するものとされている。このため、会計上の見積りの変更と同様に会計処理を行い、その遡及適用は行わず、また、会計方針の変更に関する注記については、<u>企業会計基準第24号第11項(1)、(2)及び第18項(2)</u>に定める事項を記載することになる。</p> <p>なお、見込有効期間及び見込利用可能期間の変更は、新たに入手可能となった情報に基づいて、過去に財務諸表を作成する際に行った会計上の見積りを変更することであるため、その影響が重要である場合には、<u>企業会計基準第24号第18項</u>に定める事項を記載することになる。</p>	<p>62項において、無形固定資産の償却方法は会計方針として位置付けることとされているものの、その変更は会計方針の変更を会計上の見積りの変更と区別することが困難な場合に該当するものとされている。このため、会計上の見積りの変更と同様に会計処理を行い、その遡及適用は行わず、また、会計方針の変更に関する注記については、<u>過年度遡及会計基準第11項(1)、(2)及び第18項(2)</u>に定める事項を記載することになる。</p> <p>なお、見込有効期間及び見込利用可能期間の変更は、新たに入手可能となった情報に基づいて、過去に財務諸表を作成する際に行った会計上の見積りを変更することであるため、その影響が重要である場合には、<u>過年度遡及会計基準第18項</u>に定める事項を記載することになる。</p>	

**移管指針第9号「金融商品会計に関する実務指針」(最終改正 2024年9月13日)**

修正後	修正前	修正理由
<p><b>I 金融商品会計に関する実務指針</b> 金融資産及び金融負債の評価及び会計処理</p>	<p><b>I 金融商品会計に関する実務指針</b> 金融資産及び金融負債の評価及び会計処理</p>	<p>企業会計基準第24号は2020年の改正により基準名称が「会計方針の開示、</p>



修正後	修正前	修正理由
<p><b>有価証券</b></p> <p><b>有価証券の保有目的区分の変更</b></p> <p>有価証券の保有目的区分等変更時の評価及び会計処理 (保有目的区分等の変更時期)</p> <p>81. 有価証券の保有目的区分を変更して振替を行う場合のうち本実務指針第87項から第89項については、期中に変更の決定が行われ又は変更すべき事実の発生があったとしても、変更が期首（直前中間決算日又は直前四半期決算日の翌日を含む。）になされたものとみなして、振替の処理を行うことができる。部分純資産直入法から全部純資産直入法への変更又は全部純資産直入法から部分純資産直入法への変更は、同一の保有目的区分における評価差額に係る会計処理方法の変更であり、会計方針の変更に該当するため、企業会計基準第24号「<u>会計方針の開示</u>、<u>会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準</u>」（以下「<u>企業会計基準第24号</u>」という。）に従って会計処理を行う。</p>	<p><b>有価証券</b></p> <p><b>有価証券の保有目的区分の変更</b></p> <p>有価証券の保有目的区分等変更時の評価及び会計処理 (保有目的区分等の変更時期)</p> <p>81. 有価証券の保有目的区分を変更して振替を行う場合のうち本実務指針第87項から第89項については、期中に変更の決定が行われ又は変更すべき事実の発生があったとしても、変更が期首（直前中間決算日又は直前四半期決算日の翌日を含む。）になされたものとみなして、振替の処理を行うことができる。部分純資産直入法から全部純資産直入法への変更又は全部純資産直入法から部分純資産直入法への変更は、同一の保有目的区分における評価差額に係る会計処理方法の変更であり、会計方針の変更に該当するため、企業会計基準第24号「<u>会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準</u>」（以下「<u>過年度遡及会計基準</u>」という。）に従って会計処理を行う。</p>	<p>会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」に変更されている。このため、現在の取扱いに関する定めの出箇所において正式な基準名称を記載のうえ改めて略称定義を行っている。</p>
<p><b>債 権</b></p> <p><b>貸倒引当金の会計処理</b></p> <p>繰入額と取崩額の相殺表示</p> <p>125. 当事業年度末における貸倒引当金のうち直接償</p>	<p><b>債 権</b></p> <p><b>貸倒引当金の会計処理</b></p> <p>繰入額と取崩額の相殺表示</p> <p>125. 当事業年度末における貸倒引当金のうち直接償</p>	<p>同上</p>

修正後	修正前	修正理由
<p>却により債権額と相殺した後の不要となった残額があるときは、これを取り崩さなければならない。ただし、当該取崩額はこれを当期繰入額と相殺し、繰入額の方が多い場合にはその差額を繰入額算定の基礎となった対象債権の割合等合理的な按分基準によって営業費用（対象債権が営業上の取引に基づく債権である場合）又は営業外費用（対象債権が営業外の取引に基づく債権である場合）に計上するものとする。また、取崩額の方が大きい場合には、<u>企業会計基準第 24 号第 55 項</u>に従って、原則として営業費用又は営業外費用から控除するか営業外収益として当該期間に認識する。</p>	<p>却により債権額と相殺した後の不要となった残額があるときは、これを取り崩さなければならない。ただし、当該取崩額はこれを当期繰入額と相殺し、繰入額の方が多い場合にはその差額を繰入額算定の基礎となった対象債権の割合等合理的な按分基準によって営業費用（対象債権が営業上の取引に基づく債権である場合）又は営業外費用（対象債権が営業外の取引に基づく債権である場合）に計上するものとする。また、取崩額の方が大きい場合には、<u>過年度遡及会計基準第 55 項</u>に従って、原則として営業費用又は営業外費用から控除するか営業外収益として当該期間に認識する。</p>	
<p><b>適用</b> <b>適用</b></p> <p>195-6. 「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」の改正について」（2006 年 4 月 27 日）は、次のとおり適用する。</p> <p>① （略）</p> <p>② 本実務指針第188項から第194項、第354項から第356項及び設例27の削除については、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</p>	<p><b>適用</b> <b>適用</b></p> <p>195-6. 「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」の改正について」（2006 年 4 月 27 日）は、次のとおり適用する。</p> <p>① （略）</p> <p>② <u>第本実務指針 188 項</u>から第 194 項、第 354 項から第 356 項及び設例 27 の削除については、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</p>	<p>字句を追加及び削除している。</p>

修正後	修正前	修正理由
<p>含まない複合金融商品)に関する会計処理」を適用した事業年度から適用する。</p> <p>③ (略)</p>	<p>分を含まない複合金融商品)に関する会計処理」を適用した事業年度から適用する。</p> <p>③ (略)</p>	

### 移管指針第 11 号「研究開発費及びソフトウェアの会計処理に関する Q & A」(最終改正 2024 年 7 月 1 日)

修正後	修正前	修正理由
<p><b>2. ソフトウェアの会計処理及び表示等</b></p> <p>(6) ソフトウェアの減価償却の方法</p> <p>① 市場販売目的のソフトウェア</p> <p><b>Q22</b></p> <p>A : (前 略)</p> <p>企業会計基準第24号「<u>会計方針の開示</u>、<u>会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準</u>」(以下「<u>企業会計基準第24号</u>」という。)第17項において、「<u>会計上の見積りの変更は、当該変更が変更期間のみに影響する場合には、当該変更期間に会計処理を行い、当該変更が将来の期間にも影響する場合には、将来にわたり会計処理を行う。</u>」こととされています。このため、見込販売数量(又は見込販売収益)の見直しの結果、見込販売数量(又は見込販売収益)を変更した場合には、変更後の見込販売数量(又は</p>	<p><b>2. ソフトウェアの会計処理及び表示等</b></p> <p>(6) ソフトウェアの減価償却の方法</p> <p>① 市場販売目的のソフトウェア</p> <p><b>Q22</b></p> <p>A : (前 略)</p> <p>企業会計基準第24号「<u>会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準</u>」(以下「<u>過年度遡及会計基準</u>」という。)第17項において、「<u>会計上の見積りの変更は、当該変更が変更期間のみに影響する場合には、当該変更期間に会計処理を行い、当該変更が将来の期間にも影響する場合には、将来にわたり会計処理を行う。</u>」こととされています。このため、見込販売数量(又は見込販売収益)の見直しの結果、見込販売数量(又は見込販売収益)を変更した場合には、変更後の見込販売数量(又は見込販売収益)に基づ</p>	<p>企業会計基準第 24 号は 2020 年の改正により基準名称が「<u>会計方針の開示、会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準</u>」に変更されている。このため、現在の取扱いに関する定め初出箇所において正式な基準名称を記載のうえ改めて略称定義を行っている。</p>

修正後	修正前	修正理由
<p>見込販売収益)に基づき、当期及び将来の期間の損益で認識することとなります。</p> <p>(後 略)</p>	<p>き、当期及び将来の期間の損益で認識することとなります。</p> <p>(後 略)</p>	
<p>② 自社利用のソフトウェア</p> <p><b>Q23</b></p> <p>A：(前 略)</p> <p>また、利用可能期間については、その後の様々な要因により影響を受け変動することが予想されます。利用可能期間の見積りの変更は会計上の見積りの変更<sup>1</sup>に該当するものと考えられ、Q22に記載のとおり、<u>企業会計基準第24号</u>第17項において会計上の見積りの変更の取扱いが定められています。このため、自社利用のソフトウェアの利用可能期間の見直しの結果、耐用年数を変更した場合には、当期及び当該ソフトウェアの残存耐用年数にわたる将来の期間の損益で認識することとなります。</p> <p>(後 略)</p>	<p>② 自社利用のソフトウェア</p> <p><b>Q23</b></p> <p>A：(前 略)</p> <p>また、利用可能期間については、その後の様々な要因により影響を受け変動することが予想されます。利用可能期間の見積りの変更は会計上の見積りの変更<sup>1</sup>に該当するものと考えられ、Q22に記載のとおり、<u>過年度遡及会計基準</u>第17項において会計上の見積りの変更の取扱いが定められています。このため、自社利用のソフトウェアの利用可能期間の見直しの結果、耐用年数を変更した場合には、当期及び当該ソフトウェアの残存耐用年数にわたる将来の期間の損益で認識することとなります。</p> <p>(後 略)</p>	<p>同上</p>
<p>(7) ソフトウェアの表示等</p> <p><b>Q24</b></p> <p>A： 貸借対照表上、ソフトウェアを資産として計上するのは、次のような場合があります。</p> <p>(中 略)</p>	<p>(7) ソフトウェアの表示等</p> <p><b>Q24</b></p> <p>A： 貸借対照表上、ソフトウェアを資産として計上するのは、次のような場合があります。</p> <p>(中 略)</p>	<p>参照先の工事契約に関する会計基準及び工事契約に関する会計基準の適用指針は適用を終了しているため、削除している。</p>

修正後	修正前	修正理由
<p>(3) 受注制作のソフトウェアの制作費は、<u>棚卸資産</u>として計上されることがあります。</p> <p>(後 略)</p>	<p>(3) 受注制作のソフトウェアについては、<u>企業会計基準第15号「工事契約に関する会計基準」</u>及び<u>企業会計基準適用指針第18号「工事契約に関する会計基準の適用指針」</u>に従うこととなり、<u>その制作費は棚卸資産</u>として計上されることがあります。</p> <p>(後 略)</p>	

#### 移管指針第14号「土地再評価差額金の会計処理に関するQ&A」(最終改正2024年7月1日)

修正後	修正前	修正理由
<p><b>Q1</b></p> <p>A : (前 略)</p> <p>具体的には、土地再評価差額金は、再評価を行った事業用土地の再評価額から当該事業用土地の再評価の直前の帳簿価額を控除した金額(以下「再評価差額」という。)から、再評価に係る繰延税金負債の額又は再評価に係る繰延税金資産の額を控除して算定され(土地再評価法第7条第1項)、貸借対照表の「資本の部」に土地再評価差額金の科目で計上しなければならないこととされています(土地再評価法第7条第2項)。ただし、会社法施行後にお</p>	<p><b>Q1</b></p> <p>A : (前 略)</p> <p>具体的には、土地再評価差額金は、再評価を行った事業用土地の再評価額から当該事業用土地の再評価の直前の帳簿価額を控除した金額(以下「再評価差額」という。)から、再評価に係る繰延税金負債の額又は再評価に係る繰延税金資産の額を控除して算定され(土地再評価法第7条第1項)、貸借対照表の「資本の部」に土地再評価差額金の科目で計上しなければならないこととされています(土地再評価法第7条第2項)。ただし、会社法施行後にお</p>	<p>2014年改正時はQ2(現在は削除)において財務諸表等規則の用語があったため、初出のQ1で「財務諸表等規則」について略称定義していた。現在は、Q2が削除されているため、略称定義を削除している。</p>

修正後	修正前	修正理由
<p>いては、土地再評価差額金は「資本の部」ではなく「純資産の部」に計上されることとなります（会社計算規則第76条第7項第3号、財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則第67条第1項第3号等）。</p> <p>（後 略）</p>	<p>いては、土地再評価差額金は「資本の部」ではなく「純資産の部」に計上されることとなります（会社計算規則第76条第7項第3号、財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則（以下「<u>財務諸表等規則</u>」という。）第67条第1項第3号等）。</p> <p>（後 略）</p>	

以 上