

企業会計基準公開草案第 19 号「金融商品に関する会計基準(案)」

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 19 年 6 月 15 日）を次のように改正する（「IX. 平成 XX 年 XX 月改正会計基準の公表に伴う他の会計基準等についての修正」を除き、改正部分に下線を付している。）。

現行	改正案
企業会計基準第 10 号 「金融商品に関する会計基準」 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 <u>最終改正平成 19 年 6 月 15 日</u> 企業会計基準委員会	企業会計基準第 10 号 「金融商品に関する会計基準」 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 XX 年 XX 月 XX 日</u> 企業会計基準委員会
目 的 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。 (1)～(3) （省 略） (新 設)	目 的 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。 (1)～(3) （省 略） (4) <u>企業会計基準適用指針第 XX 号「金融商品の時価等の開示に 関する適用指針」</u>
IV. 金融資産及び金融負債の貸借対照表価額等 2. 有価証券 (5) <u>市場価格のない有価証券</u> 19. <u>市場価格のない有価証券</u> の貸借対照表価額は、それぞれ次の方法による。 (1) 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。 (2) 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借対照表価額とする。	IV. 金融資産及び金融負債の貸借対照表価額等 2. 有価証券 (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> 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</u> の貸借対照表価額は、それぞれ次の方法による。 (1) 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。 (2) 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借対照表価額とする。

現行	改正案
(新 設)	VII-2. 注記事項 <u>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。</u> (1) <u>金融商品の状況に関する事項</u> ① <u>金融商品に対する取組方針</u> ② <u>金融商品の内容及びそのリスク</u> ③ <u>金融商品に係るリスク管理体制</u> ④ <u>金融商品の時価等に関する事項についての補足説明</u> (2) <u>金融商品の時価等に関する事項</u> <u>なお、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。</u>
VIII. 適用時期等 1. 適用時期 41. 本会計基準の適用は、次のとおりとする。 (1) 平成 11 年 1 月公表の本会計基準（以下「<u>改正前</u>会計基準」という。）は、平成 12 年 4 月 1 日以後開始する事業年度から適用する。 ① （省 略） ② <u>改正前</u>会計基準のうち、金融商品の評価基準に関係しない金融資産及び金融負債の発生又は消滅の認識、貸倒見積高の算定方法については、実施に関する実務上の対応が可能となった場合には、平成 12 年 4 月 1 日前に開始する事業年度から適用することを妨げないこととする。 (2) （省 略） (3) 平成 19 年改正の本会計基準（以下「平成 19 年改正会計基準」という。）は、金融商品取引法の施行日以後に終了する事業年度及び中間会計期間から適用する。	VIII. 適用時期等 1. 適用時期 41. 本会計基準の適用は、次のとおりとする。 (1) 平成 11 年 1 月公表の本会計基準（以下「<u>平成 11 年</u>会計基準」という。）は、平成 12 年 4 月 1 日以後開始する事業年度から適用する。 ① （省 略） ② <u>平成 11 年</u>会計基準のうち、金融商品の評価基準に関係しない金融資産及び金融負債の発生又は消滅の認識、貸倒見積高の算定方法については、実施に関する実務上の対応が可能となった場合には、平成 12 年 4 月 1 日前に開始する事業年度から適用することを妨げないこととする。 (2) （省 略） (3) 平成 19 年 <u>6 月</u>改正の本会計基準（以下「平成 19 年 <u>6 月</u>改正会計基準」という。）は、金融商品取引法の施行日以後に終了する事業年度及び中間会計期間から適用する。

現行	改正案
(新 設)	(4) 平成 XX 年 XX 月改正の本会計基準（以下「平成 XX 年 XX 月改正会計基準」という。）は、平成 21 年 4 月 1 日以後開始する事業年度から適用する。ただし、平成 21 年 3 月 31 日以前に開始する事業年度から適用することができる。
IX. 議 決 46-2. 平成 19 年改正会計基準は、第 130 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。（以下 略）	IX. 議 決 46-2. 平成 19 年 6 月改正会計基準は、第 130 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。（以下 略）
結論の背景 経 緯 49. なお、平成 9 年及び平成 10 年における、諸般の課題に係る一連の会計基準等の整備は、①内外の広範な投資者の我が国証券市場への投資参加を促進し、②投資者が自己責任に基づきより適切な投資判断を行うこと及び企業自身がその実態に即したより適切な経営判断を行うことを可能にし、③連結財務諸表を中心とした国際的にも遜色のないディスクロージャー制度を構築するとの基本的認識に基づいて、21 世紀に向けての活力と秩序ある証券市場の確立に貢献することを目指すものであり、平成 11 年 1 月に公表された本会計基準（改正前会計基準）も、このような基本的認識に沿った会計基準の整備の一環をなしている。 50-2. 平成 19 年改正会計基準は、これまで適当と考えられてきた企業会計上の有価証券の範囲を大きく変えないようにするために、技術的な改正を行った（第 53 項参照）。これは、金融商品取引法の施行によって同法で定める有価証券の範囲が拡大することに対応したものである。 (新 設)	結論の背景 経 緯 49. なお、平成 9 年及び平成 10 年における、諸般の課題に係る一連の会計基準等の整備は、①内外の広範な投資者の我が国証券市場への投資参加を促進し、②投資者が自己責任に基づきより適切な投資判断を行うこと及び企業自身がその実態に即したより適切な経営判断を行うことを可能にし、③連結財務諸表を中心とした国際的にも遜色のないディスクロージャー制度を構築するとの基本的認識に基づいて、21 世紀に向けての活力と秩序ある証券市場の確立に貢献することを目指すものであり、平成 11 年会計基準も、このような基本的認識に沿った会計基準の整備の一環をなしている。 50-2. 平成 19 年 6 月改正会計基準は、これまで適当と考えられてきた企業会計上の有価証券の範囲を大きく変えないようにするために、技術的な改正を行った（第 53 項参照）。これは、金融商品取引法の施行によって同法で定める有価証券の範囲が拡大することに対応したものである。 50-3. さらに、平成 XX 年 XX 月改正会計基準は、金融取引を巡る環境が変化する中で、金融商品の時価情報に対するニーズが拡大していること等を踏まえて、すべての金融商品についてその状況やその時価等に係る事項の開示の充実を図るために改正を行ったものである。

現行	改正案
Ⅰ. 金融資産及び金融負債の範囲等 2. 時 価 54. 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、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には、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）。 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。	Ⅰ. 金融資産及び金融負債の範囲等 2. 時 価 54. 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、<u>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</u>の当該合理的に算定された価額は、<u>公正な評価額と認められる</u>（第6項参照）。 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。
Ⅳ. 金融資産及び金融負債の貸借対照表価額等 1. 債 権 68. 一般的には、<u>受取手形、売掛金、貸付金等の債権については市場がない場合が多く、客観的な時価を測定することが困難であると考えられるので、原則として時価評価は行わないこととした。</u>一方、債権の取得においては、（以下 略）	Ⅳ. 金融資産及び金融負債の貸借対照表価額等 1. 債 権 68. 一般的に、<u>金銭債権については、活発な市場がない場合が多い。このうち、受取手形や売掛金は、通常、短期的に決済されることが予定されており、帳簿価額が時価に近似しているものと考えられ、また、貸付金等の債権は、時価を容易に入手できない場合や売却することを意図していない場合が少なくない</u>と考えられるので、<u>金銭債権については、原則として時価評価は行わないこととした。</u>一方、債権の取得においては、（以下 略）
2. 有価証券 （5）市場価格のない有価証券 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>市場価格がなく客観的な時価を把握することができないものもあることから、市場価格のない有価証券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貸借対照表価額とすることとした</u>（第19項参照）。	2. 有価証券 （5）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 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、時価を把握することが<u>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貸借対照表価額とすることとした（第19項参照）。 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</u>

現行	改正案
(新 設) 82. <u>ただし</u>、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<u>す</u>と考えられる。	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係る開示の充実を定めた平成 XX 年 XX 月改正会計基準では、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、<u>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> 82. <u>なお</u>、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<u>し</u>、<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には該当しないと</u>考えられる。
4. デリバティブ取引により生じる正味の債権及び債務 89. 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<u>公正な評価額を算定</u>することが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。	4. デリバティブ取引により生じる正味の債権及び債務 89. 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<u>時価を把握</u>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。
5. 金融債務 90. 旧商法では、金銭債務の貸借対照表価額は債務額とすることとしていたことから、<u>改正前</u>会計基準では、社債は社債金額をもってその貸借対照表価額とし、社債を社債金額よりも低い価額又は高い価額で発行した場合には、当該差額に相当する金額を、資産（繰延資産）又は負債として計上し、償還期に至るまで每期一定の方法により償却することとしてきた。（以下略）	5. 金融債務 90. 旧商法では、金銭債務の貸借対照表価額は債務額とすることとしていたことから、<u>平成 11 年</u>会計基準では、社債は社債金額をもってその貸借対照表価額とし、社債を社債金額よりも低い価額又は高い価額で発行した場合には、当該差額に相当する金額を、資産（繰延資産）又は負債として計上し、償還期に至るまで每期一定の方法により償却することとしてきた。（以下略）

現行	改正案
	<u>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。</u> <u>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 XX 年 XX 月改正会計基準では、金融商品の状況やその時価等に係る事項の開示の充実を図ることとした。</u>
(新 設)	<u>IX. 平成 XX 年 XX 月改正会計基準の公表に伴う他の会計基準等についての修正</u> <u>121. 平成 XX 年 XX 月改正会計基準により、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> (1) 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会計基準」第 14 項 <u>平成 11 年 1 月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」企業会計基準第 10 号「金融商品に関する会計基準」において、その他有価証券に係る評価差額は、損益計算書を経由せず資本の部に直接計上する考え方が導入された。（以下 略）</u> (2) 企業会計基準第 7 号「事業分離等に関する会計基準」

現行	改正案
	① 第 47 項 子会社や関連会社以外の投資先を被結合企業とする企業結合により、子会社株式や関連会社株式以外の被結合企業の株式が、現金等の財産と結合企業の株式とに引き換えられた場合、被結合企業の株主は、~~「金融商品に係る会計基準」~~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。）に準じて処理する。（以下 略） ② 第 98 項(1) 関連会社株式は、関連会社への影響力の行使を目的として保有することから、子会社株式の場合と同じく事実上の事業投資と同様の会計処理を行うこととされている（~~「金融商品に係る会計基準の設定に関する意見書」~~（以下「金融商品会計意見書」という。）~~Ⅲ 四 2(3)②）~~（金融商品会計基準第 74 項）。（以下 略） ③ 第 115 項 第 2 段落 なお、金融商品会計基準では、金融資産の交換について直接取り扱っていないが、金融資産の譲渡に係る消滅の認識は財務構成要素アプローチによること（~~金融商品会計意見書 Ⅲ 二 2(2)）~~（金融商品会計基準第 57 項及び第 58 項）とされている。（以下 略） ④ 第 123 項 金融商品会計基準では、被結合企業の株主の個別財務諸表上、子会社株式は金融資産としており、当該金融商品会計基準による会計処理との関係では、企業結合により、保有していた子会社株式の消滅を認識し、対価として受け取る結合企業の株式は、新たな資産又は残存部分として取り扱われる（金融商品会計基準~~第二二 3~~第 11 項から第 13 項）。（以下 略） ⑤ 第 126 項 関連会社株式は、子会社株式の場合と同じく事実上の事業投資と同様の会計処理を行うこととされている（~~金融商品会~~

現行	改正案
	~~計意見書 Ⅲ 四 2(3)②~~ <u>(金融商品会計基準第 74 項)</u>。(以下 略) ⑥ 第 131 項 第 2 段落 この場合、企業結合によって持分比率が減少しても、被結合企業の株主は、当該被結合企業を含む結合後企業の株式（その他有価証券）の保有を通じた投資を行っている。それは、売買目的有価証券（金融投資）と子会社株式及び関連会社株式（事業投資）との中間的な性格を有するものとしてとらえられており~~（金融商品会計意見書 Ⅲ 四 2(4)①）~~ <u>(金融商品会計基準第 75 項)</u>、当該企業結合によって、企業が事前に考えていた当該投資の成果が期待されていたような結果になったとは必ずしも言えないため、交換損益を認識しないことが考えられる。 (3) 企業会計基準第 8 号「ストック・オプション等に関する会計基準」第 42 項 ワラントや新株予約権の会計処理等に関する既存の会計基準は、これらが失効した場合に、対応する部分を利益に計上することを求めている~~（「金融商品に係る会計基準」第六―1(1)）~~ <u>(企業会計基準第 10 号「金融商品に関する会計基準」第 38 項)</u>。(以下 略) (4) 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 トレーディング目的で保有する棚卸資産として分類するための留意点や保有目的の変更の処理は、~~「金融商品に係る会計基準」~~<u>企業会計基準第 10 号「金融商品に関する会計基準」</u>（以下「金融商品会計基準」という。）における売買目的有価証券に関する取扱いに準じる。

現行	改正案
	(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」 ① 第 6 項(1) (1) ~~「金融商品に係る会計基準」~~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。）における金融資産 ② 第 15 項 第 2 段落 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（~~「金融商品に係る会計基準」第一二参照~~）（~~「金融商品に関する会計基準」第 6 項~~）と考えられるが、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）。 ③ 第 94 項 第 2 段落 なお、個別財務諸表において、取得原価をもって貸借対照表価額とされている子会社株式及び関連会社株式にも、のれん相当額は含まれているが、それは別途、把握されておらず、したがって償却もされていない。このため、当該のれん相当額は減損会計基準及び本適用指針でいうのれんには含まれず、当該株式は<del>「金融商品に係る会計基準」</del>~~「金融商品に関する会計基準」~~に従って会計処理されることとなる。 (6) 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) 繰延ヘッジ損益（ヘッジ手段が時価評価されている場合において、ヘッジ対象に係る損益が認識されるまで繰り延べられるヘッジ手段に係る損益又は評価差額（~~「金融商品に係る~~

現行	改正案
	~~会計基準」(以下「金融商品会計基準」という。)第五(四)1))~~ ~~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32項))~~を純資産の部に記載することとなっても、純資産会計基準の適用による表示の変更と、時価評価されているヘッジ手段に係る損益又は評価差額をヘッジ対象に係る損益が認識されるまで繰り延べる方法とは矛盾するものではない。(以下 略) (7) 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」 ① 第1項 本適用指針は、~~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」(以下「金融商品会計基準」という。)における「第六 複合金融商品」のうち、「二 その他の複合金融商品の会計処理」~~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40項~~「その他の複合金融商品」~~を適用する際の指針を定める。 ② 第14項 金融商品会計基準では、複合金融商品について、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とその他の複合金融商品に区分して、それぞれ処理方法を定めている。このうち、後者、すなわち、契約の一方の当事者の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は、原則として、それを構成する個々の金融資産又は金融負債とに区分せず一体として処理するとしている(金融商品会計基準~~第六二~~第40項)。 これは、このような複合金融商品を構成する複数種類の金融資産又は金融負債は、それぞれ独立して存在し得るが、複

現行	改正案
	合金融商品からもたらされるキャッシュ・フローは正味で発生することによる。このため、資金の運用・調達の実態を財務諸表に適切に反映させるという観点から、一体として処理するとしている（~~「金融商品に係る会計基準の設定に関する意見書」（以下「金融商品会計意見書」という。）Ⅲ-七-2）~~（金融商品会計基準第 117 項）。 ③ 第 15 項 ただし、~~金融商品会計意見書~~金融商品会計基準では、通貨オプションが組み合わされた円建て借入金のように、現物の金融資産又は金融負債にリスクが及ぶ可能性がある場合に、当該複合金融商品の評価差額が損益に反映されないときには、当該複合金融商品を構成する個々の金融資産又は金融負債を区分して処理することが必要であるとしている。 ④ 第 16 項 ~~金融商品会計意見書~~金融商品会計基準の考え方を受けて、これまで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。 ⑤ 第 23 項 前述したように、~~金融商品会計意見書及び~~金融商品会計基準では、その他の複合金融商品からもたらされるキャッシュ・フローは正味で発生するため、資金の運用・調達の実態を財務諸表に適切に反映させるという観点から、原則として、当該複合金融商品を一体として処理することとしているが、現物の金融資産又は金融負債にリスクが及ぶ可能性がある場

現行	改正案
	合には、当該複合金融商品を構成する個々の金融資産又は金融負債を区分処理するものとしている。これは、相場変動等による組込デリバティブの損失の可能性を当期の損益に適切に反映するためと考えられる。 (8) 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」 ① 目的 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」~~（以下「金融商品会計意見書」という。）~~及び「金融商品に係る会計基準」（以下合わせて「<u>改正前金融商品会計基準</u>」という。<u>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「金融商品会計基準」という。</u>）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「金融商品会計実務指針」という。）において明らかにされているが、（以下 略） ② Q1のA 3. (1) <u>改正前金融商品会計基準等</u>は、新株引受権を単独で発行した場合の会計処理については明示していないが、上記2の整理と新株引受権付社債の会計処理~~（金融商品会計基準第六＝）~~を勘案すれば、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。（以下 略） ③ Q1のA 3. (2) <u>改正前金融商品会計基準等</u>は、新株引受権を単独で取得し

現行	改正案
	た場合の会計処理については明示していないが、（以下 略） ④ Q 1 の A 3. (3) 新株予約権が権利行使期限到来前に消却された場合には、その効力が生じたときに消滅を認識する（金融商品会計基準第二二第 10 項）。 ⑤ Q2 の A 3. (1) ~~改正前金融商品会計基準第六一 1~~では、新株引受権付社債の会計処理について、分離型あるいは非分離型を区別することなく、発行者側及び取得者側ともに社債の対価部分と新株引受権の対価部分に区分して処理する方法（区分法）を適用するものとしている。 ⑥ Q2 3. (1)なお書き なお、代用払込が認められる新株予約権付社債の発行価額又は取得価額を社債の対価部分と新株予約権の対価部分に区分する場合には、金融商品会計基準~~注解~~（注 15）のいずれかの方法に準じて処理~~す~~ることができる。（以下 略） ⑦ Q2 の A 3. (2)① ~~改正前金融商品会計基準第六一 2~~では、転換社債の発行者側の会計処理については、転換社債の発行価額を社債の対価部分と転換権の対価部分に区分せず普通社債の発行に準じて処理する（一括法）又は新株引受権付社債に準じて処理する（区分法）としている。 また、取得者側の会計処理については、転換社債の取得価額を社債の対価部分と転換権の対価部分に区分せず普通社債の取得に準じて処理し、権利を行使したときは株式に振り替えるものとしている。 転換社債の会計処理として一括法を認める理由は、転換社債については転換権が行使されると社債は消滅し、社債の償還権と転換権が同時にそれぞれ存在し得ないことから、それぞれの部分を区分して処理する必要性は乏しいと考えられる

現行	改正案
	こと~~（金融商品会計基準意見書Ⅲ―七―1）~~に求められる。この考え方は、代用払込の請求があったとみなす新株予約権付社債で社債と新株予約権がそれぞれ単独で存在し得ないことがあらかじめ社債要項等で明確にされているもの、すなわち、以前の転換社債と経済的実質が同一と考えられるものについても適用されると考えられるので、以下のように会計処理することが適当である。（以下 略） ⑧ Q3のA 社債と新株予約権は別々に証券が発行されるので発行後には個別に流通することになるが、社債と新株予約権を同時に募集し、かつ、両者を同時に割り当てる場合には発行時において両者は実質的に一体のものとみられるため、その経済的実質は以前の分離型新株引受権付社債と同一であるものと考えられる。~~改正前金融商品会計基準第六―1~~では、新株引受権付社債について区分法を適用するものとしているので、その会計処理はそれぞれの発行価額を合計した上で区分法（Q2のA3（1）参照）により行うことが適当であると考えられる。（以下 略） ⑨ Q4のA 本実務対応報告は、会社法施行日前に発行の決議があった、旧商法による新株予約権及び新株予約権付社債について適用する。 なお、平成13年改正旧商法の附則第7条は、平成13年改正旧商法施行前の決議に基づき平成14年4月1日以降に発行される転換社債及び新株引受権付社債に関しては、平成13年改正旧商法施行後もなお従前の例によるとしているので、その会計処理は、~~改正前金融商品会計基準第六―~~並びに金融商品会計実務指針第186項及び第187項を適用して行う。 (9) 実務対応報告第6号「デット・エクイティ・スワップの実行

現行	改正案
	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」 ① 前文 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」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。）及び平成 12 年 1 月 31 日（最終改正平成 14 年 9 月 17 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「金融商品実務指針」という。）に基づいて行われている。（以下 略） ② 2(1) 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~~参照~~）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 第二二 1 参照第 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 第二二 3 参照第 11 項~~）。（以下 略） ③ 2(2) 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 項参照~~）。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 第二二 3 第 11 項から第 13 項、金融商品実務指針第 29 項及び第 37 項参照~~）。（以下 略） ④ 2(3)

現行	改正案
	取得時の時価は、取得した株式に市場価格がある場合には、「市場価格に基づく価額」であり、取得した株式に市場価格がない場合には、「合理的に算定された価額」である（金融商品会計基準~~第一二~~第 6 項、金融商品実務指針第 47 項~~参照~~）。（以下 略） (10) 実務対応報告第 8 号「コマーシャル・ペーパーの無券面化に伴う発行者の会計処理及び表示についての実務上の取扱い」 1. 貸借対照表 発行した電子 CP については、<u>原則として社債金額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し（「金融商品に係る会計基準」第三 五参照）（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 26 項）、流動負債において「短期社債」又は従来の手形 CP と同様に「コマーシャル・ペーパー」等の当該負債を示す名称を付した科目をもって掲記する。なお、その金額に重要性がない場合には、流動負債において「その他」に含めて表示することができる。</u> 2. 損益計算書 「短期社債利息」又は従来の手形 CP と同様に「コマーシャル・ペーパー利息」等の当該費用を示す名称を付した科目をもって区分掲記し、その金額に重要性がない場合には、「その他」に含めて表示する。なお、~~いずれの場合でも、社債金債務額よりも低い価額で発行したことによる差額を、~~<u>「社債発行差金」又は従来の手形 CP と同様に「前払費用」として計上した場合には、発行日から償還期限までを計算期間として当該発行差額を定額法により按分する（「金融商品に係る会計基準」第三 五「金融商品に関する会計基準」第 26 項、及び「金融商品会計に関する実務指針」第 126 項~~参照~~）。</u>

現行	改正案
	(11) 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」 ① 目的 第 2 段落 株式の貸借対照表価額は、~~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」~~（以下「金融商品会計意見書」という。）及び~~「金融商品に係る会計基準」~~<u>企業会計基準第 10 号「金融商品に関する会計基準」</u>（以下「金融商品会計基準」という。）並びに平成 12 年 1 月 31 日（最終改正平成 14 年 9 月 17 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「金融商品実務指針」という。）において定められている。これらにおける株式の貸借対照表価額の定めは、普通株式を念頭においたものと考えられる。 ② Q1 の A 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 第二 二 参照~~<u>第 15 項、第 16 項、第 18 項から第 20 項、第 22 項及び第 23 項</u>）と同様に取り扱うことが適当である。 ③ Q2 の A (1) 市場価格のある種類株式は、当該市場価格に基づく価額（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 第二 一、3 及び 4 参照~~<u>第 15 項、第 17 項及び第 18 項</u>）。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、

現行	改正案
	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~~第三二六~~第20項及び金融商品実務指針第91項~~参照~~）。 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~~注解（注2）参照~~）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~~参照~~）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。（以下 略） ④ Q2のA(2) 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~~第三二六~~第21項及び金融商品実務指針第92項~~参照~~）。 これは、その他有価証券に分類される市場で売買されない株式は、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）とはしないものとし、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（金融商品会計基準~~第三二五(2)及び~~金融商品実務指針第63項ただし書き~~参照~~）ことによる。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、市場価格に準じた客観的な時価（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、

現行	改正案
	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難いことが挙げられる（この点については、~~金融商品会計意見書 Ⅲ 三~~<u>参照金融商品会計基準第 66 項を参照のこと。</u>）。 (12) 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」 ① 1(2) なお書き なお、排出クレジットに関しては、~~「金融商品に係る会計基準」（以下「金融商品会計基準」という。）第一—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 4 項~~において例示された資産の形態と類似性がないことや、排出クレジットを保有する者は現金を受け取る契約上（国別登録簿利用規程上）の権利がない（この点については、<u>「金融商品会計に関する実務指針」第 4 項を参照のこと。</u>）ことから、金融資産には該当しないものと考えられる。（以下 略） ② 2(1) 企業の投資は、一般に金融投資と事業投資に大別される（この点については、~~「金融商品に係る会計基準の設定に関する意見書」Ⅲ二及びⅣ金融商品会計基準第 64 項から第 90 項、「固定資産の減損に係る会計基準の設定に関する意見書」六~~を参照のこと。）。（以下 略）

以 上