

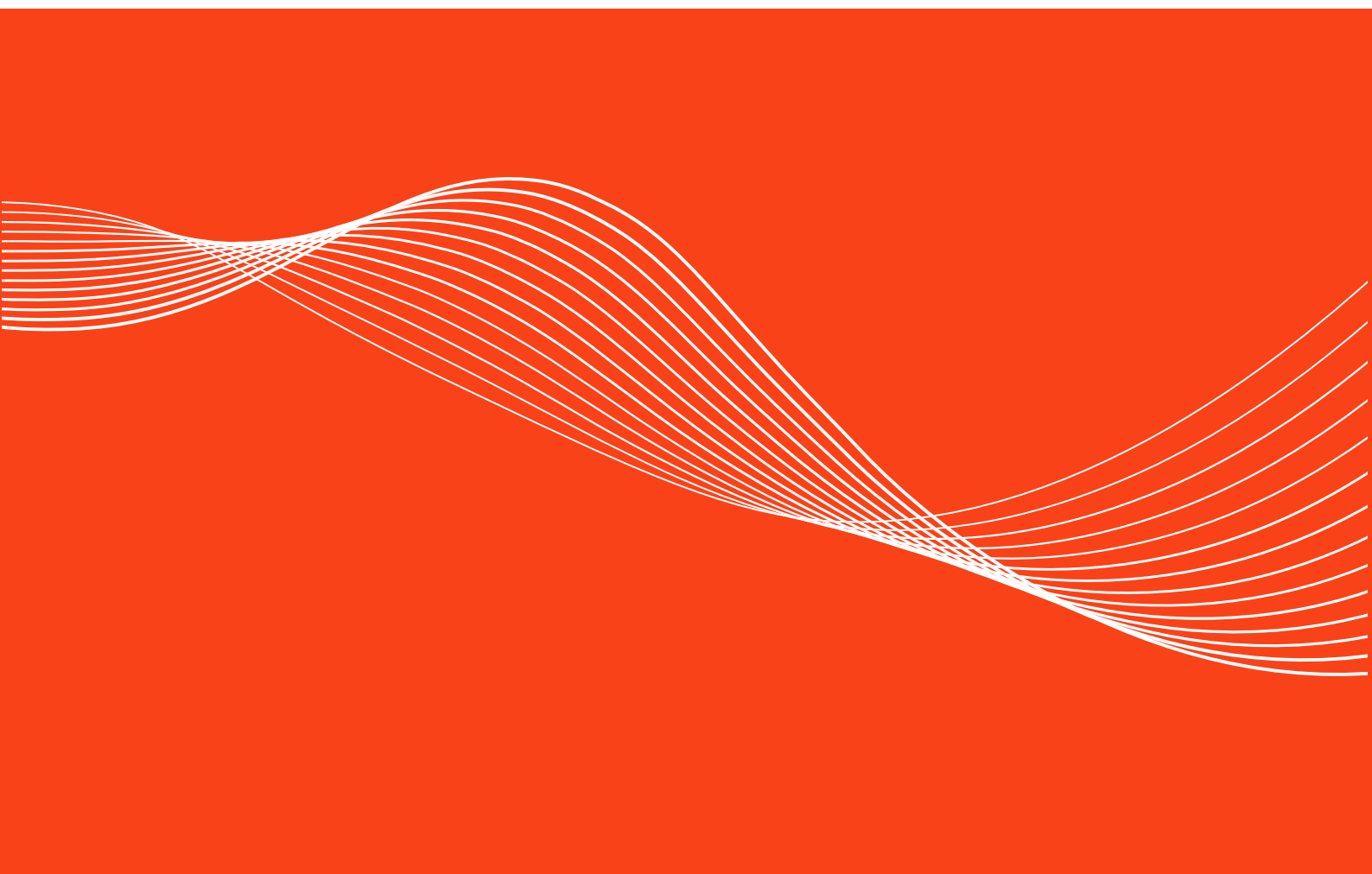


2024年9月

移管指針

---

移管指針の適用



## 移管指針

# 移管指針の適用

2024年7月1日  
改正2024年9月13日  
企業会計基準委員会

## 目 的

1. 本移管指針は、移管指針の適用について定めることを目的とする。

## 構 成

2. 移管指針は、以下から構成される。
  - (1) 本移管指針
  - (2) 別紙に記載した移管指針

## 適用時期等

3. 2024年7月に公表された移管指針（以下「2024年7月移管指針」という。）は、公表日以後適用する。
4. 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」（以下「企業会計基準第24号」という。）第10項にかかわらず、別紙に記載した移管指針の適用は会計方針の変更に関する注記を要しない。
- 4-2. 2024年に公表された企業会計基準第34号「リースに関する会計基準」（以下「リース会計基準」という。）の適用により、移管指針第3号「連結財務諸表におけるリース取引の会計処理に関する実務指針」（以下「連結リース実務指針」という。）の適用を終了する。

## 議 決

5. 2024年7月移管指針は、第528回企業会計基準委員会に出席した委員12名全員の賛成により承認された。
6. 2024年9月に改正された移管指針（以下「2024年9月改正移管指針」という。）は、第532回企業会計基準委員会に出席した委員13名全員の賛成により承認された。

## 別紙

移管指針	(参考) 対応する日本公認会計士協会が公表した実務指針等
移管指針第 1 号「ローン・パーティシペーションの会計処理及び表示」	会計制度委員会報告第 3 号「ローン・パーティシペーションの会計処理及び表示」
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」	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」
移管指針第 3 号「連結財務諸表におけるリース取引の会計処理に関する実務指針」	会計制度委員会報告第 5 号「連結財務諸表におけるリース取引の会計処理に関する実務指針」
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」	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」
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」	会計制度委員会報告第 7 号(追補)「株式の間接所有に係る資本連結手続に関する実務指針」
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」	会計制度委員会報告第 8 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」
移管指針第 7 号「持分法会計に関する実務指針」	会計制度委員会報告第 9 号「持分法会計に関する実務指針」
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」	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」
移管指針第 9 号「金融商品会計に関する実務指針」	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」
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」	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」
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」	研究開発費及びソフトウェアの会計処理に関する Q & A
移管指針第 12 号「金融商品会計に関する Q & A」	金融商品会計に関する Q & A
移管指針第 13 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についての Q & A」	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についての Q & A

移管指針	(参考) 対応する日本公認会計士協会が公表した実務指針等
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」	土地再評価差額金の会計処理に関する Q & A

## 結論の背景

### 経緯

- BC1. 我が国の会計基準は、当委員会が設立される前は、会計基準については企業会計審議会が公表し、実務上の取扱い等を示す実務指針等については日本公認会計士協会が公表していた。2001年に当委員会が設立された後は、新しい会計基準、適用指針及び実務対応報告についてはいずれについても当委員会が公表することとなった。
- BC2. 当委員会が設立される前に公表された実務指針等の効力については、2001年12月に開催された第5回企業会計基準委員会において審議され、「企業会計基準適用指針の開発についての当面の対応」（以下「当面の対応」という。）が公表された。当面の対応では、「従来、日本公認会計士協会（JICPA）が公表してきた企業会計に関する実務指針等については、現時点において、企業会計基準委員会（ASB<sup>1</sup>）が包括的な承認等の評価を行う予定がないことから、個々に改廃されない限り、従前どおりの効力を有すると考える。」とされた。
- BC3. さらに当面の対応では、適用指針及び実務指針等の開発に関する基本方針を明確にすべきとされ、当委員会と日本公認会計士協会の役割分担については「新規の適用指針は、ASBが担当する。JICPAが公表した実務指針等のメンテナンスは原則としてJICPAが担当する。この場合であっても、修正の基本的な方向については、ASBが調整にあたる。」とした上で「JICPAが公表した実務指針等について、大幅な改定を行う場合及び新規の適用指針が必要と考えられる場合は、ASBが担当する。」とされた。これに基づき、日本公認会計士協会が公表した実務指針等について大幅な改定を行う場合は、当委員会でその改正内容の審議を行い、その審議結果を日本公認会計士協会に伝達し、日本公認会計士協会のデュー・プロセスを経て改定される。
- BC4. 従来、日本公認会計士協会が公表した実務指針等については、包括的に当委員会に引き継ぐことはせず、引き継げるものから引き継ぐ形をとってきた（例：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」）。このため、多くの実務指針等は、まだ日本公認会計士協会に残されている。
- BC5. 上述の経緯により、会計基準については企業会計審議会と当委員会が公表したものが存在しており、実務指針等、適用指針及び実務対応報告については当委員会と日本公認会計士協会が公表したものが存在している。このため、日本基準の全体像を把握しにくいなどの課題が指摘されている。また、日本公認会計士協会が公表した実務指針等を包括的に当委員会に引き継いでいないことに関して、以下の課題が指摘されている。
- (1) 当委員会が会計基準設定主体となっているにもかかわらず、形式的とはいえ日本公認会計士協会が実務指針等に関する基準開発を担う形となっている。
  - (2) 内容を検討しながら移管するということになれば、内容を変更するニーズがない限

<sup>1</sup> 当面の対応を公表した当時は、当委員会をASBと略していた。以下同じ。

り当委員会において取り上げられることがなく、いくつかの実務指針等は今後も継続して日本公認会計士協会に残る可能性がある。

- (3) 日本公認会計士協会が公表した実務指針等の改廃は実質的に当委員会が行っているにもかかわらず、日本公認会計士協会のデュール・プロセスを経て改廃を行わなければならない、基準開発の効率が悪い。

BC6. 一方、日本公認会計士協会が公表した実務指針等を当委員会に包括的に引継ぎできない理由としては、日本公認会計士協会が公表した実務指針等であることから、会計に関する内容と監査に関する内容が混在しているものがあり、当委員会に移管する場合には会計に関する内容と監査に関する内容を切り分ける必要があること等が考えられる。

BC7. こうした状況を受けて、当委員会及び日本公認会計士協会は、日本公認会計士協会が公表した実務指針等を当委員会に移管するプロジェクト（以下「移管プロジェクト」という。）についての考え方を示し、関係者からの意見を募集することを目的として 2023 年 6 月に「日本公認会計士協会が公表した実務指針等の移管に関する意見の募集」（以下「意見募集文書」という。）を公表した。

BC8. 意見募集文書では、日本公認会計士協会が公表した実務指針等を「会計に関する指針のみを扱う実務指針等」と「会計に関する指針のみを扱う実務指針等以外の実務指針等」の2つの分類に分けた上で、会計に関する指針のみを扱う実務指針等については、内容的に当委員会が所管することが適切と考えられるため、該当するすべての実務指針等を移管プロジェクトの対象として移管を進める考えを示した。一方、会計に関する指針のみを扱う実務指針等以外の実務指針等については、継続企業と後発事象について実務指針等の移管に係る実行可能性について調査研究を行い、それ以外の実務指針等については移管プロジェクトにおける検討の対象外とする考えを示した。

BC9. 意見募集文書に対して寄せられた意見では、会計に関する指針のみを扱う実務指針等を当委員会に移管することを支持する意見が多く聞かれた。寄せられた意見の中には、日本公認会計士協会が公表した業種別の実務指針等についても移管対象とすべきという意見が聞かれたが、移管プロジェクトは日本公認会計士協会が公表した実務指針等をそのままの内容で移管することを前提としており、当委員会は特定の業種を対象とした会計基準の開発は行っていないため、日本公認会計士協会が公表した業種別の実務指針等を移管プロジェクトの対象に含めないこととした。

BC10. また、移管後の実務指針等の位置付けに関して、実務指針等の内容によっては「企業会計基準及び修正国際基準の開発に係る適正手続に関する規則」（以下「適正手続規則」という。）に定める「会計基準」、「適用指針」、「実務対応報告」の区分に該当しないものがあるため、2023 年 11 月開催の理事会において適正手続規則が改正され、「移管指針」の区分が新たに設けられた。

BC11. これらの検討を踏まえ、当委員会は、2024 年 4 月に移管指針公開草案「移管指針の適用（案）」等（以下「公開草案」という。）を公表し広く意見を求めた。2024 年 7 月移管指

針は、公開草案に対して寄せられた意見を踏まえて検討を行い、公表するに至ったものである。

## 適用時期等

BC12. 企業会計基準第 24 号は、会計方針の開示、会計上の変更及び過去の誤謬の訂正に関する会計上の取扱い（開示を含む。）を定めている。ここで、移管指針の設定は新たな会計基準等の設定に該当することから、移管指針を初めて適用する場合には原則としては会計方針の変更には該当すると考えられる（企業会計基準第 24 号第 5 項）。

BC13. しかしながら、移管プロジェクトは、会計に関する指針のみを扱う実務指針等の所管を日本公認会計士協会から当委員会に移すことを目的としたものであり、実務指針等の名称を移管指針の体系に合わせるように変更することを除き、移管前の実務指針等の内容を変更していない。このため、2024 年 7 月移管指針では、移管指針の適用は会計方針の変更に関する注記を要しないこととした（第 4 項参照）。

BC14. 2024 年 9 月改正移管指針は、2024 年 9 月のリース会計基準の公表に伴い、2024 年 9 月に次の移管指針について所要の改正を行ったものである。

- (1) 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」
- (2) 移管指針第 9 号「金融商品会計に関する実務指針」
- (3) 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」
- (4) 移管指針第 13 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についての Q & A」

また、連結リース実務指針については、連結会社相互間のリースは通常の連結手続に従って会計処理が行われるものであることから当該実務指針で定めている内容を改正して存続させる意義が乏しいと考えられるため、適用を終了することとした。

## 2024 年 7 月移管指針の公表による他の会計基準等についての 修正

2024 年 7 月移管指針の公表により、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。）。

### (1) 企業会計基準第 10 号「金融商品に関する会計基準」

#### ① 第 2 項

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) ~~日本公認会計士協会 会計制度委員会報告第 14 号~~移管指針第 9 号「金融商品会計に関する実務指針」

### (2) 企業会計基準第 16 号「持分法に関する会計基準」

#### ① 第 2 項

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。

- (3) ~~日本公認会計士協会 会計制度委員会報告第 9 号~~移管指針第 7 号「持分法会計に関する実務指針」

### (3) 企業会計基準第 21 号「企業結合に関する会計基準」

#### ① 第 94 項 第 5 段落

なお、個別財務諸表における子会社株式の取得原価は、従来と同様に、金融商品会計基準及び日本公認会計士協会会計制度委員会報告第 14 号移管指針第 9 号「金融商品会計に関する実務指針」に従って算定することに留意する。

### (4) 企業会計基準第 22 号「連結財務諸表に関する会計基準」

#### ① 第 3 項

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。

- (4) ~~日本公認会計士協会 会計制度委員会報告第 7 号~~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」  
(5) ~~日本公認会計士協会 会計制度委員会報告第 7 号（追補）~~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」

### (5) 企業会計基準第 25 号「包括利益の表示に関する会計基準」

#### ① 設 例

#### **[設例 5] 在外子会社株式の売却により組替調整額が生じた場合**

##### 1. 前提条件

[設例 2] の前提条件に加えて、連結財務諸表上、P 社は、複数の在外子会社（100% 子会社）について為替換算調整勘定を計上している。このうち、S3 社株式を X1 年 3 月期に売却し、為替換算調整勘定 100 を子会社株式売却益に計上した（~~日本公認会計士協~~



会—会計制度委員会報告第4号移管指針第2号「外貨建取引等の会計処理に関する実務指針」参照)。なお、X0年3月期末において当該売却取引の意思が明確であったことから、為替換算調整勘定に係る繰延税金負債40を計上していた(企業会計基準適用指針第28号「税効果会計に係る会計基準の適用指針」第27項)。

(以下 略)

(6) (削 除)

(7) 企業会計基準第30号「時価の算定に関する会計基準」

① 第34項

本会計基準第7項の定めは、金融資産と金融負債の貸借対照表における相殺表示(日本公認会計士協会—会計制度委員会報告第14号移管指針第9号「金融商品会計に関する実務指針」第140項)には適用されない。グループを単位として算定した時価の調整をグループ内の個々の金融資産及び金融負債の時価に配分する場合には、状況に応じた合理的な方法を毎期継続して適用する。

(8) 企業会計基準第33号「中間財務諸表に関する会計基準」

① BC17項 第2段落

ここで、子会社の資産及び負債は、支配獲得日に時価評価して連結することとしており(連結会計基準第20項及び日本公認会計士協会—会計制度委員会報告第7号移管指針第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」(以下「資本連結実務指針」という。)第2項)、みなし取得日の取扱いは容認規定とされている(連結会計基準(注5)及び資本連結実務指針第7項)ことから、改正後の金融商品取引法において四半期決算が廃止されても、年度又は中間会計期間より支配獲得日に近い特定の期日に決算が行われる場合には、当該決算日をみなし取得日とすることが否定されるものではないと考えられる。

(9) 企業会計基準適用指針第3号「その他資本剰余金の処分による配当を受けた株主の会計処理」

① 第6項 第1段落

配当金の認識は、移管指針第9号「金融商品会計に関する実務指針」(日本公認会計士協会—会計制度委員会報告第14号—最終改正平成17年2月15日)第94項と同様とする。

(10) (削 除)

(11) 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」

① 第30項 第2段落

また、在外子会社の財務諸表の換算については、(1)子会社の個別財務諸表と孫会社の個別財務諸表を各々換算する方法であっても、(2)子会社が作成した孫会社を含む連結財務諸表を親会社で換算する方法であっても、連結した結果が同一となるという理由

から、(1)及び(2)の方法がいずれも認められている（日本公認会計士協会 会計制度委員会報告第4号移管指針第2号「外貨建取引等の会計処理に関する実務指針」（以下「外貨実務指針」という。）第38項）。(1)の方法については、為替換算調整勘定は持分比率に基づき、親会社持分割合と非支配株主持分割合とに区分され、非支配株主持分割合は非支配株主持分に振り替えられ、連結貸借対照表上の非支配株主持分に含めて表示される（外貨実務指針第41項）。この結果、為替換算調整勘定を振り替えた後の円貨表示の非支配株主持分は、外貨表示の非支配株主持分額を決算時の為替相場により換算した額と同じになるため、(2)の方法においても、(1)の方法と同一の結果となる決算時の為替相場による円換算が適当と考えられる。

(12) (削 除)

(13) 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」

① 第8項

新株予約権の権利を行使し、発行者の株式を取得したときは、当該新株予約権の保有目的区分に応じて、売買目的有価証券の場合には権利行使時の時価で、その他有価証券の場合には帳簿価額（日本公認会計士協会 会計制度委員会報告第14号移管指針第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57項(4)）で株式に振り替える。

② 第26項(1)

外貨建社債の対価部分の発行時の円貨への換算は発行時の為替相場により、決算時の円貨への換算は決算時の為替相場による（日本公認会計士協会 会計制度委員会報告第4号移管指針第2号「外貨建取引等の会計処理に関する実務指針」（以下「外貨実務指針」という。）第19-6項）。また、新株予約権行使時に資本金又は資本金及び資本準備金に振り替える額の円貨への換算は、当該権利行使時の為替相場による。決算時及び新株予約権行使時の換算によって生じた換算差額は、当該会計期間の為替差損益として処理する。

(14) (削 除)

(15) (削 除)

(16) 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」

① 第5項

企業会計基準第24号にいう「会計基準等」とは、次に掲げるもの及びその他の一般に公正妥当と認められる会計処理の原則及び手続を明文化して定めたものをいう。

(5) 日本公認会計士協会が公表した会計制度委員会報告（~~実務指針~~）—監査・保証実務委員会報告及び業種別監査委員会報告のうち会計処理の原則及び手続を定めたもの

(6) 当委員会が公表した移管指針

## (17) 企業会計基準適用指針第 28 号「税効果会計に係る会計基準の適用指針」

### ① 第 3 項

次に示す企業会計基準、企業会計基準適用指針、実務対応報告及び実務指針において定められている税効果会計基準を適用する際の具体的な取扱いは、本適用指針における取扱いにかかわらず適用される。

(8) ~~日本公認会計士協会 会計制度委員会報告第 4 号移管指針第 2 号「外貨建取引等の会計処理に関する実務指針」~~に定められた子会社持分に係るヘッジ取引に関する税効果会計の適用に係る取扱い

(9) ~~日本公認会計士協会 会計制度委員会報告第 9 号移管指針第 7 号「持分法会計に関する実務指針」~~（以下「持分法実務指針」という。）に定められた持分法会計に関する税効果会計の適用に係る取扱い

### ② 第 107 項(1)

子会社株式の取得原価に含まれる取得関連費用に係る連結財務諸表固有の将来減算一時差異は、個別財務諸表において、子会社株式の取得原価を企業会計基準第 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~~日本公認会計士協会 会計制度委員会報告第 14 号移管指針第 9 号「金融商品会計に関する実務指針」~~に従って算定し、当該取得原価に取得関連費用が含まれていた場合、連結決算手続上、発生した連結会計年度の費用として処理することにより（企業会計基準第 21 号「企業結合に関する会計基準」（以下「企業結合会計基準」という。）第 26 項）、子会社に対する投資の連結貸借対照表上の価額と親会社の個別貸借対照表上の投資簿価との間に生じる差異である。

### ③ 第 119 項

子会社に対する投資を一部売却したことにより当該被投資会社の子会社等に該当しなくなった場合、利益剰余金に計上されていた当該被投資会社の留保利益（又は負の値である場合の留保利益）の親会社持分相当額とのれんの償却累計額又は負ののれんの利益計上額との合計額（差引額）のうち、残存する当該被投資会社に対する投資に相当する部分は「連結株主資本等変動計算書上の利益剰余金の区分に、連結除外に伴う利益剰余金減少高（又は増加高）等その内容を示す適当な名称をもって計上する」とされている（~~日本公認会計士協会 会計制度委員会報告第 7 号移管指針第 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」~~（以下「資本連結実務指針」という。）第 46 項）。

## (18) 企業会計基準適用指針第 31 号「時価の算定に関する会計基準の適用指針」

### ① 第 24-16 項

貸借対照表に持分相当額を純額で計上する組合等への出資（~~日本公認会計士協会 会計制度委員会報告第 14 号移管指針第 9 号「金融商品会計に関する実務指針」~~（以下「金融商品実務指針」という。）第 132 項及び第 308 項）については、金融商品時価開示適

用指針第 4 項(1)に定める事項の注記を要しないこととし、その場合、他の金融商品における金融商品時価開示適用指針第 4 項(1)の注記に併せて、次の事項を注記する。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。

(以下 略)

**(19)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) 第 3 段落

なお、排出クレジットに関しては、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。）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、~~日本公認会計士協会~~ 会計制度委員会報告第 14 号移管指針第 9 号「金融商品会計に関する実務指針」（以下「金融商品実務指針」という。）第 4 項を参照のこと。）ことから、金融資産には該当しないものと考えられる。

**(20)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」**

① 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「『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 & A」Q12 及び会計制度委員会移管指針第 12 号「金融商品会計に関する Q & A」Q71 も参照のこと。

② Q1 の A 3 第 2 段落

なお、~~日本公認会計士協会~~ 会計制度委員会報告第 14 号移管指針第 9 号「金融商品会計に関する実務指針」第 132 項において、民法上の任意組合などの組合等への出資については、原則として、組合等の財産の持分相当額を出資金（金融商品取引法第 2 条第 2 項に基づいて有価証券とみなされるものについては有価証券）として計上し、組合等の営業により獲得した損益の持分相当額を、有限責任の範囲内で、当期の損益として計上することになるとされている。このため、投資事業組合については、当該組合の財務諸表に基づいて、当該組合に対する出資等に対応する数値が個別財務諸表に反映されていても、このことと子会社に該当し連結の範囲に含まれることとは別個に判断すべきであり、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扱い』に関する Q & A」Q12 参照）。

**(21)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」**

① Q1のA 第1段落

有限責任事業組合は、有限責任事業組合契約によって成立する組合をいい（有限責任事業組合法第2条）、組合員の有限責任が法的に担保されている（有限責任事業組合法第15条）など、民法上の組合を活用して事業活動を行うにあたっての限界に対応するために創設されたものである。すなわち、組合員の有限責任により組合財産の分配規制が設けられているものの、組合財産は民法第668条等の準用（有限責任事業組合法第56条）により組合員間の共有となり、民法上の組合と同様に、その持分及び持分から生じる損益は直接的に組合員に帰属する。このため、現行の会計基準等のもとでは、当該有限責任事業組合への出資は、民法上の組合等への出資と同様に、~~日本公認会計士協会~~ 会計制度委員会報告第14号移管指針第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132項により会計処理を行うことが適当であると考えられる。

② Q1のA 第5段落

また、Q2にあるように、有限責任事業組合が出資者の子会社又は関連会社となる場合があるが、この場合においても、出資金又は有価証券として計上する場合には、個別財務諸表上、取得原価ではなく、持分相当額をもって貸借対照表価額とすることに留意する必要がある（この点については、~~日本公認会計士協会~~ 会計制度委員会移管指針第12号「金融商品会計に関するQ&A」（以下「金融商品会計Q&A」という。）Q71の投資事業組合の処理を参照のこと。）。

(22)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」

① 第30項 第2段落

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。」（移管指針第9号「金融商品会計に関する実務指針」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、暗号資産は現金以外の金融資産にも該当しないと考えられる。

(23)実務対応報告第40号「LIBORを参照する金融商品に関するヘッジ会計の取扱い」

① 第5項 第1段落

金融商品会計基準及び~~日本公認会計士協会~~ 会計制度委員会報告第14号移管指針第9号「金融商品会計に関する実務指針」（以下「金融商品実務指針」という。また、金融商品会計基準及び金融商品実務指針を合わせて、以下「金融商品会計基準等」という。）では、ヘッジ手段が消滅したときには、ヘッジ会計の適用を中止し、その時点までの当

該ヘッジ手段に係る損益又は評価差額は、ヘッジ対象に係る損益が認識されるまで繰り延べるとされている（金融商品会計基準第 33 項及び金融商品実務指針第 180 項）。

② 第 12 項 第 1 段落

企業会計審議会「外貨建取引等会計処理基準」（以下「外貨建会計処理基準」という。）及び日本公認会計士協会「会計制度委員会報告第 4 号移管指針第 2 号「外貨建取引等の会計処理に関する実務指針」（以下「外貨建実務指針」という。また、外貨建会計処理基準及び外貨建実務指針を合わせて、以下「外貨建会計処理基準等」という。）では、外貨建金銭債権債務等と為替予約等（為替予約、通貨先物、通貨スワップ及び通貨オプション）との関係が、金融商品会計基準におけるヘッジ会計の要件を満たしている場合には、当該外貨建取引及び外貨建金銭債権債務等について、ヘッジ会計を適用することができるほか、当分の間、為替予約等により確定する決済時における円貨額により外貨建取引及び外貨建金銭債権債務等を換算し直物為替相場との差額を期間配分する方法（以下「振当処理」という。）によることができるとされている。ただし、振当処理が認められるのは、為替予約等によって円貨でのキャッシュ・フローが固定されているときに限られるとされている（外貨建会計処理基準一 1、2(1)及び注解（注 6）並びに外貨建実務指針第 3 項及び第 5 項）。

(24) 実務対応報告第 43 号「電子記録移転有価証券表示権利等の発行及び保有の会計処理及び開示に関する取扱い」

① 第 7 項 第 1 段落

金融商品取引法第 2 条第 1 項及び第 2 項に定義される金融商品取引法上の有価証券については、金融商品会計基準及び日本公認会計士協会「会計制度委員会報告第 14 号移管指針第 9 号「金融商品会計に関する実務指針」（以下「金融商品実務指針」という。また、以下、金融商品会計基準及び金融商品実務指針を合わせて「金融商品会計基準等」という。）上、有価証券として取り扱われるものと有価証券として取り扱われないものがある（金融商品実務指針第 8 項及び第 58 項）。

(25) 実務対応報告第 45 号「資金決済法における特定の電子決済手段の会計処理及び開示に関する当面の取扱い」

① BC17 項(2)

電子決済手段の利用者は、金銭による払戻しを請求する権利を有する。この点、日本公認会計士協会「会計制度委員会報告第 14 号移管指針第 9 号「金融商品会計に関する実務指針」（以下「金融商品実務指針」という。）第 214 項では、「預金は、預金者にとって金融機関から現金を引き出す契約上の権利である。」とされており、電子決済手段も「現金を引き出す契約上の権利」を有するため、債権としての性格を有する点で預金と共通している。

また、第 1 号電子決済手段、第 2 号電子決済手段及び第 3 号電子決済手段は、次の①及び②に記載している点で、預金者が一定の期間を経ることなく引き出すことができる

要求払預金（日本公認会計士協会 会計制度委員会報告第 8 号移管指針第 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」第 2 項(1)）に類似すると考えられる。

（以下 略）

以 上