

四半期決算の会計処理に関する留意事項

公認会計士 さ せ たけし 佐瀬 剛
公認会計士 いしかわ よし 石川 慶

本稿では、平成31年3月期決算会社の第1四半期決算（平成30年4月1日から同年6月30日まで）の会計処理に関する主な留意事項について解説を行う。

【目次】

- I 企業会計基準第28号『『税効果会計に係る会計基準』の一部改正』等
- II 実務対応報告第36号「従業員等に対して権利確定条件付き有償新株予約権を付与する取引に関する取扱い」等
- III 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」

- 平成31年3月期に適用される新基準等には、上記I～IIIがある。
- Iの一部、II及びIIIは平成30年3月期から早期適用が可能であったが、平成31年3月期から原則適用となっている。

なお、次号の本誌（『会計情報』2018年8月号）において四半期報告書の開示について解説を行う予定である。

I 企業会計基準第28号『『税効果会計に係る会計基準』の一部改正』等

企業会計基準委員会（以下「ASBJ」という。）は、平成30年2月16日に以下の会計基準等を公表した。

- ▶企業会計基準第28号『『税効果会計に係る会計基準』の一部改正』（以下「税効果会計基準一部改正」という。）

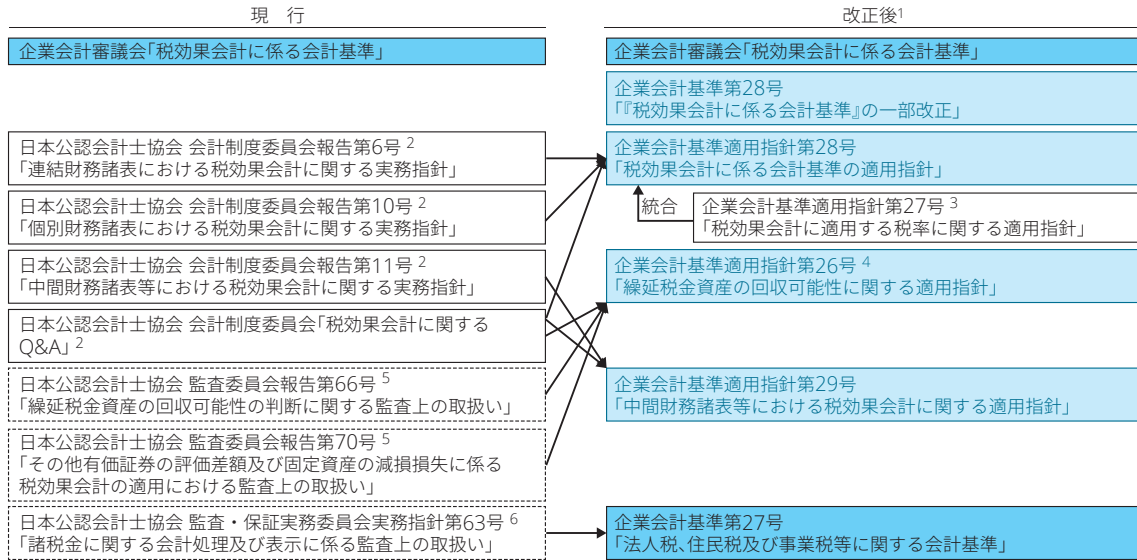
- ▶企業会計基準適用指針第28号「税効果会計に係る会計基準の適用指針」（以下「税効果適用指針」という。）
- ▶改正企業会計基準適用指針第26号「繰延税金資産の回収可能性に関する適用指針」（以下「回収可能性適用指針」という。）
- ▶企業会計基準適用指針第29号「中間財務諸表等における税効果会計に関する適用指針」（以下「中間税効果適用指針」という。）

1 公表の経緯・目的

我が国における税効果会計に関する会計基準として、平成10年10月に企業会計審議会から「税効果会計に係る会計基準」が公表され、当該会計基準を受けて、日本公認会計士協会から実務指針が公表されている。これらの会計基準及び実務指針に基づきこれまで財務諸表の作成実務が行われてきたが、ASBJは、基準諮問会議の提言を受けて、日本公認会計士協会における税効果会計に関する実務指針（会計に関する部分）について、ASBJに移管すべく審議を行ってきた。このうち、繰延税金資産の回収可能性に関する定め以外の税効果会計に関する定めについて、基本的にその内容を踏襲した上で、必要と考えられる見直しを行うこととされ、主として開示に関する審議が重ねられてきた。

平成30年2月の「税効果会計基準一部改正」等の公表により、一連の移管作業は終了となる。現行の日本公認会計士協会の実務指針等と改正後のASBJにおける会計基準等の関係についてまとめると、以下のとおりである。

【日本公認会計士協会における税効果会計に関する実務指針等とASBJにおける会計基準等の関係】（「公表にあたって」（別紙1）より一部加工）



- ¹ 正式名称で記載している。なお、ここでは連結納税制度を適用する場合の税効果会計に関する実務対応報告については記載を省略している。
² 日本公認会計士協会に実務指針等の改廃の検討が依頼される。
³ 「税効果会計に係る会計基準の適用指針」の公表に伴い廃止されている。
⁴ 「税効果会計に係る会計基準の適用指針」の公表に伴い一部改正されている。
⁵ 平成28年1月に廃止されている。
⁶ 平成29年3月に廃止されている。


2 会計処理

(1) 会計処理の見直しを行った主な取扱い

- ① 個別財務諸表における子会社株式等に係る将来加算一時差異の取扱い（税効果適用指針8項（2））

改正前の取扱い	
（個別財務諸表）	（連結財務諸表）
<p>個別財務諸表における子会社株式及び関連会社株式（以下、合わせて「子会社株式等」という。）に係る将来加算一時差異について、「支払いが見込まれない場合」と「組織再編に伴い受け取った子会社株式等に係る一時差異のうち一定の要件を満たす場合」を除き、一律、繰延税金負債を計上することとされている（会計制度委員会報告第10号「個別財務諸表における税効果会計に関する実務指針」（以下、「個別税効果実務指針」という。）第24項、第24-2項）。</p> <p>また、「支払いが見込まれない場合」とは、事業休止等により、会社が清算するまでに明らかに将来加算一時差異を上回る損失が発生し、課税所得が発生しないことが合理的に見込まれる場合に限られる、とされている（個別税効果実務指針第16項、第24項）。</p>	<p>会計制度委員会報告第6号「連結財務諸表における税効果会計に関する実務指針」（以下、「連結税効果実務指針」という。）では、当該将来加算一時差異について、原則として繰延税金負債を計上するが、「親会社はその投資の売却を親会社自身で決めることができ、かつ、予測可能な将来の期間に、その売却を行う意思がない場合」には繰延税金負債を計上しないこととされている（連結税効果実務指針第37項）。</p>
⇔	
改正後の取扱い	
（個別財務諸表）	
<p>連結財務諸表における子会社に対する投資に係る将来加算一時差異（留保利益に係るものが配当により解消される場合を除く。）と、個別財務諸表における子会社株式に係る将来加算一時差異は、いずれも投資の売却又は子会社の清算により解消される点で共通していることから、個別財務諸表における取扱いを見直し、整合性を図ることとされた。</p> <p>すなわち、従来の個別財務諸表における取扱いを連結財務諸表における子会社株式等に対する投資に係る将来加算一時差異の取扱いに合わせ、「①親会社又は投資会社はその投資の売却等を当該会社自身で決めることができ、かつ、②予測可能な将来の期間に、その売却等を行う意思がない場合」を除き、繰延税金負債を計上する取扱いに見直された。（税効果適用指針8項（2）②、94項から97項）。</p>	

② (分類1) に該当する企業における繰延税金資産の回収可能性に関する取扱い (回収可能性適用指針18項)

改正前の取扱い
(分類1) に該当する企業においては、繰延税金資産の全額について回収可能性があるものとされている。

改正後の取扱い
<p>回収可能性適用指針18項では、「(分類1) に該当する企業においては、<u>原則として</u>、繰延税金資産の全額について回収可能性があるものとする。」と「<u>原則として</u>、」が追加されている。</p> <p>これは、例えば、完全支配関係にある国内の子会社株式の評価損について、企業が当該子会社を清算するまで当該子会社株式を保有し続ける方針がある場合等、将来において税務上の損金に算入される可能性が低い場合に当該子会社株式の評価損に係る繰延税金資産の回収可能性はないと判断することが適切であると考えられることを明確にするものであるとされている (回収可能性適用指針67-4項)。</p> <p>当該子会社株式を将来売却するか、当該子会社を清算するか等が判明していない場合であっても、個別貸借対照表に計上されている資産の額と課税所得計算上の資産の額との差額は、当該差額が解消する時にその期の課税所得を減額する効果を有する可能性があることから、一時差異に該当するものと整理されている (回収可能性適用指針67-3項)。</p>

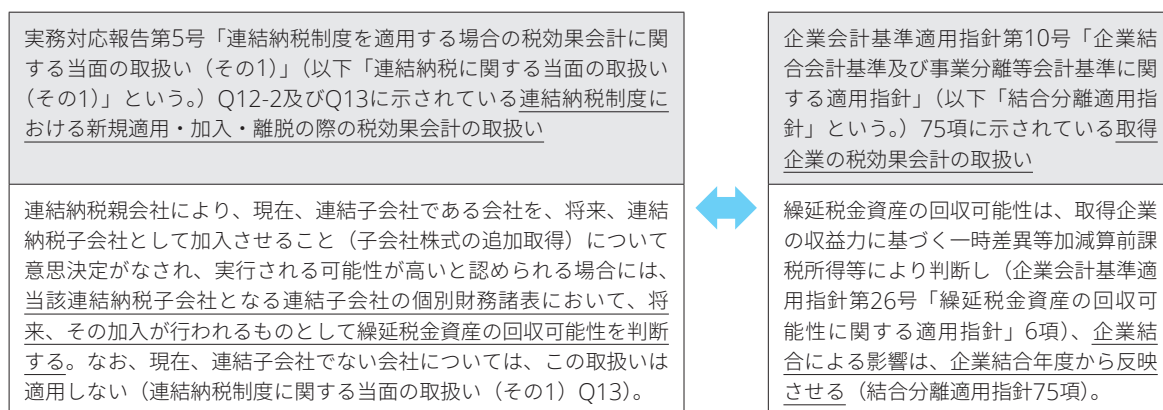
(2) 会計処理の見直しを行わなかった主な取扱い (未実現損益の消去に係る税効果会計 (税効果適用指針130項から136項))

未実現損益の消去に係る税効果会計について、国際的な会計基準との整合性の観点から資産負債法に変更するかどうか及び資産負債法との選択適用を認めるかどうかの審議が行われた。

審議の結果、当該変更により企業によっては多大なコストが生じる可能性がある等の意見を踏まえ、未実現損益の消去に係る税効果会計については、繰延法を継続して採用するとされている。

(3) その他 (連結納税制度を適用する場合における税効果会計の取扱いと企業結合会計における税効果会計の取扱いの整合性 (「コメントの募集及び本公開草案の概要」の (別紙2) 参照))

平成25年3月に開催された第261回企業会計基準委員会において、基準諮問会議から、以下の取扱いの整合性について、審議を行うことが提言されたため、今回の移管に際し併せて検討を行ったとされている。



検討の結果、次の理由により、特に両基準の整合性を図らず、現状の取扱いを変更しないこととされている。

(理由)

- (1) 連結納税に関する当面の取扱い（その1）における現行の取扱いについては、税効果会計に関連する他の会計基準等との整合性を勘案して、一定の論拠に基づき定められているため、現行の取扱いを否定する根拠を見出すことは容易ではなく、企業結合会計（結合分離適用指針を含む。以下同じ。）における取扱いに合わせることは難しいと考えられる。
- (2) 仮に企業結合会計における税効果会計の取扱いのみを連結納税に関する当面の取扱い（その1）における取扱いに合わせる場合、企業結合会計における会計処理が首尾一貫しないこととなる可能性があると考えられる。
- (3) 両基準の整合性に関する提言が行われた以降、現状の連結納税に関する当面の取扱い（その1）における取扱い及び企業結合会計における税効果会計の取扱いに対して、情報の有用性の観点から実務上大きな課題が聞かれておらず、当該取扱いを変更するニーズが必ずしも大きくはないと考えられる。

3 開示

(1) 表示（税効果会計基準一部改正2項）

改正前の取扱い
繰延税金資産及び繰延税金負債は、これらに関連した資産・負債の分類に基づいて、繰延税金資産については流動資産又は投資その他の資産として、繰延税金負債については流動負債又は固定負債として表示しなければならない。



改正後の取扱い
繰延税金資産は投資その他の資産の区分に表示し、繰延税金負債は固定負債の区分に表示する。

(2) 注記事項

回収可能性適用指針の公開草案公表時（平成27年5月に公表）において、注記事項に関する質問項目を設け、コメントが募集されていた。この時に寄せられたコメントに加え、財務諸表利用者が税効果会計に関する注記事項を利用する目的やその分析内容、実際に利用している情報を検討した上で現状において不足しているものと考えられる情報を識別し、従前の注記事項に以下の内容を加えることとされている。

注記項目	参照箇所	
評価性引当額の内訳	数値情報	後述①[A]参照
	定性的情報	後述①[B]参照
税務上の繰越欠損金	数値情報	後述②[C]参照
	定性的情報	後述②[D]参照

① 評価性引当額の内訳に関する情報（税効果会計基準一部改正4項）

[A] 評価性引当額の内訳に関する数値情報

財務諸表利用者による税負担率の予測及び繰延税金資産の回収可能性に関する不確実性の評価に資するように、

- ▶評価性引当額の内訳に関する数値情報として、繰延税金資産の発生原因別の主な内訳（以下「発生原因別の注記」という。）として税務上の繰越欠損金を記載している場合であって、
- ▶当該税務上の繰越欠損金の額が重要であるときは、



これまで発生原因別の注記に示されていた評価性引当額の合計額を、「税務上の繰越欠損金に係る評価性引当額」と「将来減算一時差異等の合計に係る評価性引当額」に区分して記載する。

[B] 評価性引当額の内訳に関する定性的な情報

財務諸表利用者が評価性引当額の内容を理解し、税負担率に影響が生じている原因を分析することに資するように、評価性引当額に関する定性的な情報として、

- ▶評価性引当額（合計額）に重要な変動が生じている場合、



当該変動の主な内容を記載する。

② 税務上の繰越欠損金に関する情報（税効果会計基準一部改正5項）

[C] 税務上の繰越欠損金に関する繰越期限別の数値情報

財務諸表利用者による税負担率の予測に資するように、

- ▶発生原因別の注記として税務上の繰越欠損金を記載している場合であって、
- ▶当該税務上の繰越欠損金の額が重要であるときは、



- 税務上の繰越欠損金に関する数値情報として、繰越期限別に次の数値を記載する。
- 税務上の繰越欠損金の額に納税主体ごとの法定実効税率を乗じた額
 - 税務上の繰越欠損金に係る評価性引当額
 - 税務上の繰越欠損金に係る繰延税金資産の額

D 税務上の繰越欠損金に関する定性的な情報

税務上の繰越欠損金に関する数値情報が繰越期限別に開示されても、財務諸表利用者が当該繰延税金資産の回収可能性に関する不確実性を評価できないため、

▶税務上の繰越欠損金に係る重要な繰延税金資産を計上している場合、



当該不確実性の評価に資するように、税務上の繰越欠損金に関する定性的な情報として、税務上の繰越欠損金に係る重要な繰延税金資産を回収可能と判断した主な理由を記載する。

開示例

発生原因別の主な内訳として税務上の繰越欠損金を記載している場合であって、当該税務上の繰越欠損金の額が**重要である**ときは、以下を開示する。

- 評価性引当額の内訳に関する数値情報
- 税務上の繰越欠損金に関する情報（*2）に関する情報

（税効果会計関係）

1. 繰延税金資産及び繰延税金負債の発生の主な原因別の内訳

		前連結会計年度	当連結会計年度
繰延税金資産	税務上の繰越欠損金 (*2)	XXX百万円	XXX百万円
	退職給付に係る負債	XXX	XXX
	減損損失	XXX	XXX
	その他	XXX	XXX
	繰延税金資産小計	XXX	XXX
税務上の繰越欠損金に係る評価性引当額 (*2)		△XXX	△XXX
将来減算一時差異等の合計に係る評価性引当額		△XXX	△XXX
評価性引当額小計 (*1)		△XXX	△XXX
繰延税金資産合計		XXX	XXX
繰延税金負債 (以下 略)			

(*1) (繰延税金資産から控除された額(評価性引当額)に重要な変動が生じている場合、当該変動の主な内容を記載する。)

(*2) 税務上の繰越欠損金及びその繰延税金資産の繰越期限別の金額

(前連結会計年度)

	X年以内	X年超 X年以内	X年超 X年以内	X年超 X年以内	X年超 X年以内	X年超	合計
税務上の繰越欠損金(a)	—	—	—	—	XXX	—	XXX百万円
評価性引当額	—	—	—	—	△XXX	—	△XXX
繰延税金資産	—	—	—	—	XXX	—	XXX

(a) 税務上の繰越欠損金は、法定実効税率を乗じた額である。

(当連結会計年度)

	X年以内	X年超 X年以内	X年超 X年以内	X年超 X年以内	X年超 X年以内	X年超	合計
税務上の繰越欠損金(b)	—	—	—	XXX	—	XXX	XXX百万円
評価性引当額	—	—	—	—	—	△XXX	△XXX
繰延税金資産	—	—	—	XXX	—	—	XXX(c)

(b) 税務上の繰越欠損金は、法定実効税率を乗じた額である。

(c) (税務上の繰越欠損金に係る重要な繰延税金資産を計上している場合、当該繰延税金資産を回収可能と判断した主な理由を記載する。)

年度の区切り方

企業が有している税務上の繰越欠損金の状況に応じて適切に設定する。
 (主として株価予測を行う財務諸表利用者が将来2年から5年後の予想財務諸表を用いて税負担率の予測を行っていることを踏まえ、5年以内に繰越期限が到来する場合には比較的短い年度に区切ることが考えられる。)
 (税効果会計基準一部改正42項)

2. 法定実効税率と税効果会計適用後の法人税等の負担率との間に重要な差異があるときの、当該差異の原因となった主要な項目別の内訳

	前連結会計年度	当連結会計年度
	XX %	XX %
法定実効税率 (調整)		
交際費等永久に損金に算入されない項目	X	X
住民税均等割	X	X
評価性引当額の増減	—	X
その他	△X	—
税効果会計適用後の法人税等の負担率	XX	XX

3. 法人税等の税率の変更による繰延税金資産及び繰延税金負債の金額の修正

税法の改正に伴い、翌連結会計年度以降に解消が見込まれる一時差異等に係る繰延税金資産及び繰延税金負債については、法定実効税率をXX%からXX%に変更し計算している。

この変更により、当連結会計年度の繰延税金資産（繰延税金負債の金額を控除した金額）の金額はXXX百万円減少し、法人税等調整額がXXX百万円増加している。

(注) 税率の変更による繰延税金資産及び繰延税金負債の金額の修正額は、期末における一時差異等の残高に、改正後の税率と改正前の税率の差を乗じて算出する。

4. 決算日後における法人税等の税率の変更

(略)

(注) 1. 網掛けした箇所：注記事項が追加された部分

2. 上記開示例は、「公表にあたって」の(別紙3-1)税効果会計に関する開示例を加工したもの

なお、上記の①及び②の注記事項を記載する際の重要性の判断については、企業により置かれた状況によって重要性は異なるため、一律に重要性の基準を定めるのは適切ではないと考えられ、以下の考え方を目安として、企業の状況に応じて適切に判断することが考えられる。

注記項目		重要性の判断の考え方
評価性引当額	数値情報 A	<p>【税負担率の予測の観点】</p> <ul style="list-style-type: none"> 税務上の繰越欠損金の控除見込額（課税所得との相殺見込額）が将来の税負担率に重要な影響を及ぼす場合が含まれる。 <p>【繰延税金資産の回収可能性の不確実性の評価の観点】</p> <ul style="list-style-type: none"> 純資産の額に対する税務上の繰越欠損金の額（納税主体ごとの法定実効税率を乗じた額）の割合が重要な場合が含まれる。 <p>(税効果会計基準一部改正30項)</p>
	定性的情報 B	<p>【税負担率の分析に資する情報】</p> <ul style="list-style-type: none"> 税負担率の計算基礎となる、税引前利益の額に対する評価性引当額（合計額）の変動額の割合が重要な場合が含まれる。 なお、税負担率と法定実効税率との間に重要な差異がなく、税率差異の注記を省略している場合（例えば、当該差異が法定実効税率の100分の5以下である場合）、当該変動の内容を注記することは要しない。 <p>(税効果会計基準一部改正36項)</p>
税務上の繰越欠損金	数値情報 C	<ul style="list-style-type: none"> 評価性引当額の数値情報の注記事項 A として、評価性引当額の合計額を税務上の繰越欠損金に係る評価性引当額と将来減算一時差異等の合計に係る評価性引当額に区分して記載する場合には、税務上の繰越欠損金の数値情報も記載することとなる。
	定性的情報 D	<p>【繰延税金資産の回収可能性の不確実性の評価の観点】</p> <ul style="list-style-type: none"> 純資産の額に対する税務上の繰越欠損金に係る繰延税金資産の額の割合が重要な場合が含まれる。 <p>(税効果会計基準一部改正47項)</p>

③ 連結財務諸表を作成している場合の個別財務諸表における注記事項(税効果会計基準一部改正4項及び5項) 連結財務諸表を作成している場合、個別財務諸表における税効果会計に関する注記事項については、評価性引当額の内訳に関する数値情報(上記(2)① [A] 参照)のみを追加する(税効果会計基準一部改正51項)。

次の事項については、財務諸表利用者の分析において、連結財務諸表における注記事項の理解に重要な影響が生じることは比較的限定的であると考えられるため、連結財務諸表を作成している場合に個別財務諸表において当該注記事項の記載を要しない(税効果会計基準一部改正50項)。

- ▶ 評価性引当額の合計額に重要な変動が生じている場合の変動の主な内容(上記(2)① [B] 参照) 個別財務諸表における評価性引当額は回収可能性適用指針に従って計上されていることから、評価性引当額の合計額に重要な変動が生じている場合の主な内容は、発生原因別の注記においてスケジューリング可能なものか不能なものかを推測することによりある程度理解し得ることが少なくないと考えられる。
- ▶ 税務上の繰越欠損金に関する繰越期限別の数値情報(上記(2)② [C] 参照) 税務上の繰越欠損金に係る評価性引当額が記載さ

れている場合、税務上の繰越欠損金に係る繰延税金資産の額を算定することができる。また、我が国の税法に基づくため、個別財務諸表における発生原因別の注記の推移や財務情報以外における一定期間の業績推移の開示により、重要な税務上の欠損金が生じた時期が特定できれば、どの時期に繰越期限となるかについて、理解し得ることがあると考えられる。

- ▶ 税務上の繰越欠損金に係る重要な繰延税金資産を計上している場合、当該繰延税金資産を回収可能と判断した主な理由(上記(2)② [D] 参照) 税務上の繰越欠損金に係る重要な繰延税金資産を回収可能と判断した主な理由については、財務諸表提出会社においては個別財務諸表が開示されていることに加えて、子会社に比べると財務情報以外についての開示も比較的多く、将来の収益力について開示されていることもあるため、これらの情報と併せて分析することにより、理解し得ることが少なくないと考えられる。

4 適用時期等

税効果会計基準一部改正、税効果適用指針、回収可能性適用指針及び中間税効果適用指針の適用時期等について、次のように取り扱う。

項目	適用時期	適用初年度に関する取扱い
会計処理の取扱い(個別財務諸表における子会社株式等に係る将来加算一時差異の取扱い(税効果適用指針8項(2)))	平成30年4月1日以後開始する連結会計年度及び事業年度の期首から適用する。	(適用することによりこれまでの会計処理と異なることとなる場合) ● 会計基準等の改正に伴う会計方針の変更として取り扱う。 ● 新たな会計方針を過去のすべての期間に遡及適用する。
会計処理の取扱い((分類1)に該当する企業における繰延税金資産の回収可能性に関する取扱い(回収可能性適用指針18項))		
中間税効果適用指針	平成30年4月1日以後開始する中間連結会計期間及び中間会計期間の期首から適用する。	● 会計基準等の改正に伴う会計方針の変更として取り扱わない。
表示の取扱い(税効果会計基準一部改正)	平成30年4月1日以後開始する連結会計年度及び事業年度の期首から適用する。	表示方法の変更として取り扱う。 表示する過去の財務諸表について、新たな表示方法に従い組替えを行う。 ただし、税効果会計基準一部改正により追加した注記事項については適用初年度の比較情報に記載しないことができる。
注記事項の取扱い(税効果会計基準一部改正)	早期適用 ただし、平成30年3月31日以後最初に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。	

II 実務対応報告第36号「従業員等に対して権利確定条件付き有償新株予約権を付与する取引に関する取扱い」等

ASBJは、平成30年1月12日に以下の実務対応報告等を公表した。

- ▶実務対応報告36号「従業員等に対して権利確定条件付き有償新株予約権を付与する取引に関する取扱い」（以下「本実務対応報告」という。）
- ▶改正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 公表の経緯・目的

近年、企業がその従業員等に対して新株予約権を付与する場合に、当該新株予約権の付与に伴い当該従業員等が一定の額の金銭を企業に払い込む取引（当該取引において付与される新株予約権を「権利確定条件付き有償新株予約権」という。以下同じ。）が見られる（本実務対応報告12項）。

しかし、当該取引は、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」（以下「ストック・オプション会計基準」という。）の公表時には想定されていなかったことから、権利確定条件付き有償新株予約権が、「ストック・オプション会計基準」の適用範囲に含まれるのか、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」（以下「複合金融商品適用指針」という。）の適用範囲に含まれるのかが必ずしも明確ではなかった（本実務対応報告18項）。

本実務対応報告は、企業がその従業員等に対して権利確定条件付き有償新株予約権を付与する取引について、必要と考えられる会計処理及び開示を明らかにすることを目的とするとされている（本実務対応報告1項）。

なお、本実務対応報告は、対象とする取引に関する法的な解釈を示すことを目的とするものではなく、当該取引が、法的に有効であることが前提とされている（本実務対応報告脚注3）。

2 範囲

本実務対応報告は、概ね次の内容（図表1に記載の内容）で発行される権利確定条件付き有償新株予約権を対象とするとされている（本実務対応報告2項）。

【図表1 本実務対応報告が対象とする権利確定条件付き有償新株予約権の内容】

- ① 企業は、従業員等（企業と雇用関係にある使用人のほか、企業の取締役、会計参与、監査役及び執行役並びにこれに準ずる者）を引受先として、新株予約権の募集事項（募集新株予約権の内容（行使価格、権利確定条件等を含む。）及び数、払込金額、割当日、払込期日等）を決議する。当該新株予約権は、市場価格がないものを対象とする。
- ② 募集新株予約権には、権利確定条件として、勤務条件及び業績条件が付されているか、又は勤務条件は付されていないが業績条件は付されている。
- ③ 募集新株予約権を引き受ける従業員等は、申込期日までに申し込む。
- ④ 企業は、申込者から募集新株予約権を割り当てる者及びその数を決定する。割当てを受けた従業員等は、割当日に募集新株予約権の新株予約権者となる。
- ⑤ 新株予約権者となった従業員等は、払込期日までに一定の額の金銭を企業に払い込む。
- ⑥ 新株予約権に付されている権利確定条件が満たされた場合、当該新株予約権は行使可能となり、当該権利確定条件が満たされなかった場合、当該新株予約権は失効する。
- ⑦ 新株予約権者となった従業員等は、権利行使期間において権利が確定した新株予約権を行使する場合、行使価格に基づく額を企業に払い込む。
- ⑧ 企業は、新株予約権が行使された場合、当該新株予約権を行使した従業員等に対して新株を発行するか、又は自己株式を処分する。
- ⑨ 新株予約権が行使されずに権利行使期間が満了した場合、当該新株予約権は失効する。

対象となる取引は、図表2に記載の特徴が挙げられる（本実務対応報告17項）。

【図表2 従業員等に対して権利確定条件付き有償新株予約権を付与する取引の特徴】

- ① 権利確定条件付き有償新株予約権の引受先が従業員等に限定される。
- ② 権利確定条件付き有償新株予約権には、権利確定条件として、勤務条件及び業績条件が付されているか、又は勤務条件は付されていないが業績条件は付されている。
- ③ 権利確定条件付き有償新株予約権の割当てを受けた従業員等は、払込期日までに一定の額の金銭を企業に払い込む。

3 適用する会計基準

従業員等に対して本実務対応報告の対象となる権利確定条件付き有償新株予約権を付与する場合、当該権利確定条件付き有償新株予約権は、ストック・オプション会計基準2項(2)に定めるストック・オプションに該当する(本実務対応報告4項)。

ただし、権利確定条件付き有償新株予約権が従業員等から受けた労働や業務執行等のサービスの対価(ストッ

ク・オプション会計基準2項(4))として用いられていないことを立証できる場合、当該権利確定条件付き有償新株予約権は、ストック・オプション会計基準2項(2)に定めるストック・オプションに該当しないものとし(ストック・オプション会計基準16項(7)及び29項)、当該権利確定条件付き有償新株予約権を付与する取引についての会計処理は、複合金融商品適用指針に従う(本実務対応報告4項ただし書き)。

(結論の背景)

適用する会計基準を判断するにあたっては、図表2に記載した取引の特徴を踏まえて、従業員等に対して権利確定条件付き有償新株予約権を付与する取引が、ストック・オプション会計基準2項(4)に定める報酬(企業が従業員等から受けた労働や業務執行等のサービスの対価として、従業員等に給付されるもの)としての性格を有していると考えられるのか否かが論点となる(本実務対応報告19項)。

従業員等に対して権利確定条件付き有償新株予約権を付与する取引は、従業員等が一定の額の金銭を企業に払い込むという点で、資金調達としての性格や投資の機会の提供としての性格を有すると考えられるが、一方で、図表3の理由を勘案すると、ストック・オプション会計基準2項(4)に定める報酬としての性格を併せ持つと考えられる。そのため、上記のとおり、当該取引はストック・オプション会計基準2項(2)に定めるストック・オプションに該当するものとして取り扱うこととしたとされている(本実務対応報告20項から24項、26項から27項)。

【図表3 従業員等に対して権利確定条件付き有償新株予約権を付与する取引がストック・オプション会計基準2項(4)に定める報酬としての性格を併せ持つと考えられる主な理由】

(1) 勤務条件及び業績条件が付されている有償新株予約権

- ① 権利確定条件付き有償新株予約権は、その付与に伴い従業員等が一定の額の金銭を企業に払い込むという特徴を除けば、引受先が従業員等に限定される点や権利確定条件が付されている点をはじめ、ストック・オプション会計基準を設定した当初に主に想定していたストック・オプション取引(付与に伴い従業員等が一定の額の金銭を企業に払い込まない取引)と類似している。
- ② スtock・オプション会計基準23項において、「従業員等に付与される自社株式オプションは、一般的に報酬としての性格を持つと考えられる。」とされており、企業は引受先を従業員等に限定して権利確定条件付き有償新株予約権を付与するため、基本的には、企業は追加的なサービスの提供を期待しているものと考えられる。
- ③ 権利確定条件付き有償新株予約権を付与する取引を実施した企業の大半は、勤労意欲の増進等のインセンティブ効果を目的の1つに掲げているため、権利確定条件付き有償新株予約権の付与に伴い従業員等が一定の額の金銭を企業に払い込むかどうかにかかわらず、追加的なサービスの提供を期待して当該権利確定条件付き有償新株予約権を付与しているものと考えられる。
- ④ 企業が従業員等に対して勤務条件が付されている有償新株予約権を付与する場合、一定期間のサービスの提供を期待せずに当該権利確定条件付き有償新株予約権を従業員等に付与する意義を合理的に説明することは通常困難であると考えられるため、勤務が要求されている期間のサービスの提供を期待して当該権利確定条件付き有償新株予約権を付与しているものと考えられる。また、企業が従業員等に対して業績条件が付されている有償新株予約権を付与する場合、業績条件が満たされないと権利を得られないことから当該権利確定条件付き有償新株予約権の付与は権利確定日までの間のインセンティブ効果に結び付き、権利確定日までの追加的なサービスの提供を期待して当該権利確定条件付き有償新株予約権を付与しているものと考えられる。
- ⑤ 権利確定条件付き有償新株予約権に業績条件が付されている場合、業績達成の可能性の見積りに高い不確実性があることにより、当該権利確定条件付き有償新株予約権の評価額には一定の幅があることとなるが、従業員等が当該評価額に基づく払込金額を割安であると考えて当該権利確定条件付き有償新株予約権の募集に応じる場合、業績条件が満たされないと権利を得られないため、業績達成のインセンティブ効果を有することとなり、企業は従業員等からの追加的なサービスの提供を期待して当該権利確定条件付き有償新株予約権を付与しているものと考えられる。

(2) 勤務条件は付されていないが業績条件は付されている有償新株予約権

上記(1)に記載した理由に加えて、次の理由があげられる。

- ① 業績条件として数年後の業績指標等が設定されている場合、付与日から業績の達成又は達成しないことが確定する日までの期間において従業員等の退職が予め想定されることは稀であると考えられ、通常、勤務条件が明示されていなくとも当該期間の勤務が期待されていると考えられる。
- ② ストック・オプション会計基準2項(4)に定める報酬は、「企業が従業員等から受けた労働や業務執行等のサービスの対価として、従業員等に給付されるもの」とされており、ストック・オプション会計基準においては権利確定条件が付されているかどうかにかかわらず、従業員等に報酬として付与される自社株式オプションを対象としている（ストック・オプション会計基準2項(2)）ため、勤務条件が付されていないことのみをもって当該報酬としての性格を持たないとするは適当ではない。

4 会計処理

従業員等に対して権利確定条件付き有償新株予約権を付与する取引の会計処理を定めるにあたっては、ストック・オプション会計基準4項から7項に準拠した会計処理を定めた上で、次の事項が追加されている（本実務対応報告29項参照）。

1. 権利確定条件付き有償新株予約権の付与に伴う従業員等からの払込金額を、純資産の部に新株予約権として計上する（図表4(1)参照）。
2. 権利確定条件付き有償新株予約権の公正な評価

額から払込金額を差し引いた金額に基づき、各会計期間における費用計上額を算定する（図表4(3)並びに(5)②及び③参照）。

3. 新株予約権として計上した払込金額は、権利不確定による失効に対応する部分を利益として計上する（図表4(6)参照）。

(1) 権利確定日以前の会計処理

従業員等に対して権利確定条件付き有償新株予約権を付与する取引について、権利確定日以前の会計処理は図表4のように行うこととされている（本実務対応報告5項）。

【図表4 権利確定日以前の会計処理】

項目	会計処理
(1) 権利確定条件付き有償新株予約権の付与に伴う従業員等からの払込金額	純資産の部に新株予約権として計上する。
(2) 権利確定条件付き有償新株予約権の付与に伴い企業が従業員等から取得するサービス	サービスの取得に応じて費用として計上し、対応する金額を、当該権利確定条件付き有償新株予約権の権利の行使又は失効が確定するまでの間、純資産の部に新株予約権として計上する（ストック・オプション会計基準4項）。
(3) 各会計期間における費用計上額の算定	権利確定条件付き有償新株予約権の公正な評価額から払込金額（(1)参照）を差し引いた金額のうち、対象勤務期間を基礎とする方法その他の合理的な方法に基づき当期に発生したと認められる額を算定する。 当該権利確定条件付き有償新株予約権の公正な評価額は、公正な評価単価に権利確定条件付き有償新株予約権数を乗じて算定する。
(4) 権利確定条件付き有償新株予約権の公正な評価単価の算定	① 公正な評価単価は付与日において算定し、ストック・オプション会計基準10項(1)に定める条件変更の場合を除き見直さない（ストック・オプション会計基準6項(1)）。 ② 権利確定条件付き有償新株予約権の公正な評価単価における算定技法の利用については、ストック・オプション会計基準6項(2)に従う。 なお、失効の見込みについては権利確定条件付き有償新株予約権数に反映させるため、公正な評価単価の算定上は考慮しない（ストック・オプション会計基準6項(2)）。
(5) 権利確定条件付き有償新株予約権数の算定及びその見直しによる会計処理	① 権利確定条件付き有償新株予約権数は、付与日において、付与された権利確定条件付き有償新株予約権数（以下「付与数」という。）から、権利不確定による失効の見積数を控除して算定する（ストック・オプション会計基準7項(1)）。

	<p>② 付与日から権利確定日の直前までの間に、権利不確定による失効の見積数に重要な変動が生じた場合（ストック・オプション会計基準11項の条件変更による場合を除く。）、これに伴い権利確定条件付き有償新株予約権数を見直す。 権利確定条件付き有償新株予約権数を見直す場合、「見直し後の権利確定条件付き有償新株予約権数に基づく権利確定条件付き有償新株予約権の公正な評価額から払込金額（(1)参照）を差し引いた金額のうち合理的な方法に基づき見直しを行った期までに発生したと認められる額（(3)参照）」と、「これまでに費用計上した額（当該見直しの直前の権利確定条件付き有償新株予約権数に基づく権利確定条件付き有償新株予約権の公正な評価額から払込金額（(1)参照）を差し引いた金額のうち合理的な方法に基づき計上した額（(3)参照）」との差額を、見直しを行った期の損益として計上する。</p> <p>③ 権利確定日には、権利確定条件付き有償新株予約権数を権利の確定した権利確定条件付き有償新株予約権数に修正する。 権利確定条件付き有償新株予約権数を修正する場合、「修正後の権利確定条件付き有償新株予約権数に基づく権利確定条件付き有償新株予約権の公正な評価額から払込金額（(1)参照）を差し引いた金額」と、「これまでに費用計上した額（当該修正の直前の権利確定条件付き有償新株予約権数に基づく権利確定条件付き有償新株予約権の公正な評価額から払込金額（(1)参照）を差し引いた金額のうち合理的な方法に基づき計上した額（(3)参照）」との差額を、権利確定日の属する期の損益として計上する。</p>
(6) 新株予約権として計上した払込金額（(1)参照）のうち、権利不確定による失効に対応する部分	利益として計上する。

【図表5 権利確定日以前の会計処理のイメージ】

<p>① 各会計期間における費用計上額は、以下で算定される金額のうち、対象勤務期間を基礎とする方法その他の合理的な方法に基づき各会計期間に発生したと認められる額となる</p>	
<p>費用計上額の算定対象となる金額</p>	$= \left(\begin{array}{l} \text{権利確定条件付き} \\ \text{有償新株予約権の} \\ \text{公正な評価単価} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{権利確定条件付き} \\ \text{有償新株予約権数} \end{array} \right) - \begin{array}{l} \text{従業員等からの} \\ \text{払込金額} \end{array}$
<p>●ここで算定された金額を、対象勤務期間を基礎とする方法その他の合理的な方法に基づき、各会計期間に発生したと認められる額として各会計期間において費用計上する</p>	<p>●付与日において算定し、条件変更の場合を除き見直さない。また、失効の見込みについては、算定上考慮しない</p> <p>●付与日においては、付与日から権利不確定による失効の見積数を控除して算定する</p> <p>●付与日から権利確定日の直前までの間に、権利不確定による失効の見積数に重要な変動が生じた場合（条件変更を除く）には見直す（②参照）</p> <p>●権利確定日には、権利の確定した権利確定条件付き有償新株予約権数に修正する（③参照）</p> <p>●権利確定条件付き有償新株予約権の付与に伴う従業員等からの払込金額である</p> <p>●権利不確定による失効に対応する部分は利益として計上される</p>
<p>② 権利確定条件付き有償新株予約権数を見直す場合、見直しに伴う影響額は以下の通りに算定され、見直しを行った期の損益として計上する</p>	
<p>見直しに伴う影響額（見直しを行った期の損益として計上される額）</p>	$= \begin{array}{l} \text{見直し後の権利確定条件付き有償新株予約権数に基づく} \\ \text{権利確定条件付き有償新株予約権の公正な評価額から払} \\ \text{込金額を差し引いた金額のうち、合理的な方法に基づき} \\ \text{見直しを行った期までに発生したと認められる額} \end{array} - \begin{array}{l} \text{これまでに} \\ \text{費用計上した額} \end{array}$

- ③ 権利確定条件付き有償新株予約権数を確定数に修正する場合、修正に伴う影響額は以下の通りに算定され、権利確定日の属する期の損益として計上する

$$\begin{array}{l} \text{修正に伴う影響額（権利} \\ \text{確定日の属する期の損益} \\ \text{として計上される額）} \end{array} = \begin{array}{l} \text{修正後の権利確定条件付き有償新株予約権数} \\ \text{に基づく権利確定条件付き有償新株予約権の} \\ \text{公正な評価額から払込金額を差し引いた金額} \end{array} - \begin{array}{l} \text{これまでに} \\ \text{費用計上した額} \end{array}$$

(2) 権利確定日後の会計処理

従業員等に対して権利確定条件付き有償新株予約権を付与する取引について、権利確定日後の会計処理は図表6のように行うこととされている（本実務対応報告6項）。

【図表6 権利確定後の会計処理】

項目	会計処理
(1) 権利確定条件付き有償新株予約権が権利行使され、これに対して新株を発行した場合	新株予約権として計上した額のうち、当該権利行使に対応する部分を払込資本に振り替える（ストック・オプション会計基準8項）。
(2) 権利不行使による失効が生じた場合	新株予約権として計上した額のうち、当該失効に対応する部分を利益として計上する。この会計処理は、当該失効が確定した期に行う（ストック・オプション会計基準9項）。

(3) 権利確定日に係る取扱い

権利確定日に係る取扱いは、図表7のとおりとすることとされている（本実務対応報告7項）。

【図表7 権利確定日に係る取扱い】

ケース	権利確定日	
(1) 勤務条件及び業績条件が付されている場合	① 左記の条件のうちいずれかを満たすことにより権利が確定するとき	左記のいずれかの条件を満たした日（企業会計基準適用指針第11号「ストック・オプション等に関する会計基準の適用指針」（以下「ストック・オプション適用指針」という。）19項(1)）
	② 左記の条件のすべてを満たすことにより権利が確定するとき	左記のすべての条件を満たした日（ストック・オプション適用指針19項(2)）
(2) 勤務条件は付されていないが業績条件は付されている場合	業績の達成又は達成しないことが確定する日	

(4) その他の会計処理

本実務対応報告に定めのないその他の会計処理については、ストック・オプション会計基準及びストック・オプション適用指針の定めに従うこととされている（本実務対応報告8項）。

5 開示

従業員等に対して権利確定条件付き有償新株予約権を付与する取引に関する注記は、ストック・オプション会計基準16項及びストック・オプション適用指針24項から35項に従って行うこととされている（本実務対応報告9項）。

6 適用時期等

本実務対応報告は、平成30年4月1日以後適用する。ただし、本実務対応報告の公表日以後適用することができる（本実務対応報告10項(1)）。

上記にかかわらず、本実務対応報告の適用日より前に従業員等に対して権利確定条件付き有償新株予約権を付与した取引については、本実務対応報告の会計処理によらず、従来採用していた会計処理を継続することができる。この場合、当該取引について次の事項を注記する（本実務対応報告10項(3)）。

- ① 権利確定条件付き有償新株予約権の概要（各会計期間において存在した権利確定条件付き有償新株予約権の内容、規模（付与数等）及びその変動状況（行使数や失効数等））ただし、付与日における公正な評価単価については、記載を要しない。
- ② 採用している会計処理の概要

遡及適用するにあたり、本実務対応報告の公表日より前に権利確定条件付き有償新株予約権が権利行使され、これに対して新株を発行している場合、新たな会計方針に基づき新株予約権として計上された額のうち、当該権利行使に対応する部分を払込資本に振り替えたことによる払込資本の増加額は、その他資本剰余金に計上する（本実務対応報告10項(2)）。

（結論の背景）

会計方針の変更により、新たな会計方針を遡及適用した場合であっても、新株予約権の行使があった場合の「資本金等増加限度額」（会社計算規則第13条第1項）の基礎となる「行使時における当該新株予約権の帳簿価額」（会社計算規則第17条第1項第1号）を修正するものではないことから、新たな会計方針を遡及適用したことにより払込資本の金額が増加する場合、当該増加額は、その他資本剰余金として処理することとしたとされている（本実務対応報告37項）。

III 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」

ASBJは、平成30年3月14日に実務対応報告第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」（以下「本実務対応報告」という。）を公表した。

1 公表の経緯・目的

平成28年に公布された「情報通信技術の進展等の環境変化に対応するための銀行法等の一部を改正する法律」（平成28年法律第62号）により、「資金決済に関する法律」（平成21年法律第59号。以下「資金決済法」という。）が改正された。

この改正された資金決済法では、仮想通貨が定義された上で、仮想通貨交換業者に対して新たに登録制が導入され、平成29年4月1日の属する事業年度の翌事業年度より、仮想通貨交換業者に対しては、その財務諸表の内容について公認会計士又は監査法人による財務諸表監査が義務付けられている（資金決済法第63条の14第3項）（本実務対応報告20項）。

本実務対応報告は、仮想通貨に関連するビジネスが初期段階にあり、現時点では今後の進展を予測することは難しいことや仮想通貨の私法上の位置づけが明らかではないことを踏まえ、当面必要と考えられる最小限の項目に関する会計上の取扱いのみを定めている（本実務対応報告22項）。従って、ICO（Initial Coin Offering）（「2範囲」参照）、いわゆる「ハードフォーク」、仮想通貨同士の交換取引等は取り扱われていない。

また、本実務対応報告において定めのない事項については、今後の仮想通貨のビジネスの発展や会計に関連する実務の状況により、市場関係者の要望に基づき、別途の対応を図ることの要否を判断することになると考えられるとされている（本実務対応報告22項）。

なお、巨額の仮想通貨が流失した仮想通貨交換業者の事件は記憶に新しいが、仮想通貨交換業者は内部管理体制が充実していること、監査の前提である内部統制が適切に整備・運用されていることが強く求められる。仮想通貨の消失リスク、マネーロンダリングに利用されるリスク等を内包する新規ビジネスの監査であるため非常にリスクが高く、規制当局も重大な懸念を持っている。仮想通貨交換業者として監査を受けるに際しては、自社の内部統制の整備・運用状況が十分であるか、監査の実行可能性に問題ないかを十分に確認する必要があると考えられる。

2 範囲

本実務対応報告では、仮想通貨交換業者に対する財務諸表監査制度の円滑な運用が契機であったこと、及び適用範囲を明確にすることから、本実務対応報告の適用範囲を資金決済法上の仮想通貨とし、ただし、自己（自己の関係会社を含む。）の発行した資金決済法に規定する仮想通貨は除くとされている（本実務対応報告3項、26項）。

当該適用範囲に関して、公開草案に寄せられたコメントでは、企業が仮想通貨を発行した場合の会計処理を明確にすべきとの意見があったが、「本実務対応報告」22項（「1 公表の経緯・目的」参照）に記載のとおり、本実務対応報告においては、当面必要と考えられる最小限の項目に関する会計上の取扱いのみを定めることとして、また、企業が発行した仮想通貨に関する論点としては、例えば、対価を得て発行した仮想通貨について負債を計上するのか利益を計上するのか、自己に割り当てた仮想通貨を会計処理の対象とするのか等が考えられるが、公開草案における会計処理等の検討に際しては、自己以外の者により発行されている仮想通貨の会計処理についてのみ議論が行われており、自己の発行した仮想通貨の取引の実態とそこから生じる論点が網羅的に把握されていない状況にあることから、自己の発行した仮想通貨（発行した時点においては仮想通貨に該当しないが、その後仮想通貨に該当することとなったものを含む。）については、本実務対応報告の範囲から除外することとされている（本実務対応報告26項）。なお、自己

の関係会社により仮想通貨の発行が行われる事例が見られるため、自己の関係会社が発行した仮想通貨（発行した時点においては仮想通貨に該当しないが、その後仮想通貨に該当することとなったものを含む。）も、本実務対応報告の範囲から除外することとされている（「本実務対応報告」3項ただし書き参照）（本実務対応報告26項）。

なお、いわゆる「マイニング」（採掘）などにより取得した仮想通貨は、通常、自己（自己の関係会社を含む。）以外の者により発行されているため、ここでいう自己（自己の関係会社を含む。）の発行した仮想通貨には該当しないことから、本実務対応報告の範囲に含まれるとされている（本実務対応報告26項）。

3 仮想通貨の会計処理の前提

(1) 仮想通貨の会計上の資産性の有無

仮想通貨は現時点において、私法上の位置づけが明確でなく、仮想通貨に何らかの法律上の財産権を認め得るか否かについては明らかではないものと考えられる（資金決済法においては、「財産的価値」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）。）とされている（本実務対応報告27項）。

ここで、我が国における会計基準では、多くの場合、法律上の権利を会計上の資産として取り扱っている。ただし、必ずしも法律上の権利に該当することが会計上の

資産に該当するための要件とはされておらず、例えば、繰延税金資産や自社利用のソフトウェア等についても資産計上がなされている。この点、仮想通貨は、法律上の権利に該当するかどうかは明らかではないが、売買・換金を通じて資金の獲得に貢献する場合も考えられることから、仮想通貨を会計上の資産として取り扱い得るとしたとされている（本実務対応報告27項）。

(2) 既存の会計基準との関係

仮想通貨については、直接的に参照可能な既存の会計基準は存在しないことから、本実務対応報告においては、仮想通貨に関する会計処理について既存の会計基準を適用せず、仮想通貨独自のものとして新たに会計処理を定めているとされている（本実務対応報告33項）。

4 仮想通貨交換業者又は仮想通貨利用者が保有する仮想通貨の会計処理

(1) 期末における仮想通貨の評価に関する会計処理

仮想通貨交換業者及び仮想通貨利用者は、保有する仮想通貨（仮想通貨交換業者が預託者から預かった仮想通貨を除く。以下同じ。）について、図表8のように活発な市場（後述(2)参照）の有無により会計処理を区分している。

【図表8 期末における仮想通貨の評価】

活発な市場の有無	会計処理
活発な市場が存在する場合（本実務対応報告5項）	<ul style="list-style-type: none"> ●市場価格に基づく価額をもって当該仮想通貨の貸借対照表価額とする。 ●帳簿価額との差額は当期の損益として処理する。
活発な市場が存在しない場合（本実務対応報告6項、7項）	<ul style="list-style-type: none"> ●取得原価をもって貸借対照表価額とする。 ●期末における処分見込価額（ゼロ又は備忘価額を含む。）が取得原価を下回る場合には、当該処分見込価額（※）をもって貸借対照表価額とし、取得原価と当該処分見込価額との差額は当期の損失として処理する。 ●前期以前において、仮想通貨の取得原価と処分見込価額との差額を損失として処理した場合、当該損失処理額について、当期に戻入れを行わない（保守的に切放し法のみ認められている）。 <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; margin-top: 10px;"> <p>（※）処分見込価額について</p> <p>我が国の会計基準においては、取得原価をもって貸借対照表価額とする資産の収益性が低下した場合、取得原価基準の下で回収可能性を反映させるように、過大な帳簿価額を減額し、将来に損失を繰り延べないために回収可能価額まで帳簿価額を切り下げる会計処理が行われていることを踏まえたものである。活発な市場が存在しない仮想通貨についても、売買・換金によって資金の回収を図ることが想定されるため、評価時点における資金回収額を示す正味売却価額（時価から処分見込費用を控除して算定される金額をいう。以下同じ。）がその帳簿価額を下回っているときには、収益性が低下していると考え、帳簿価額の切下げを行うことが適当であると考えられるとされている（本実務対応報告42項）。</p> <p>活発な市場が存在しない仮想通貨は、市場価格がなく、客観的な価額としての時価を把握することが困難な場合が多いと想定されることから、<u>一般的に時価を基礎とした正味売却価額を見積ることが困難であると考えられる。</u>このため、棚卸資産における期末評価時の時価を基礎とした正味売却価額の見積りが困難な場合の定めとして、期末日における処分見込価額（ゼロ又は備忘価額を含む。）を用いる取扱いが認められていることを踏まえ、活発な市場が存在しない仮想通貨についても期末における処分見込価額（ゼロ又は備忘価額を含む。）が取得原価を下回る場合には処分見込価額（ゼロ又は備忘価額を含む。）まで帳簿価額を切り下げることにしたとされている（本実務対応報告43項）。</p> </div>

なお、具体的な処分見込価額の見積りは、例えば、独立第三者の当事者との相対取引を行った場合の価額等、資金の回収が確実な金額に基づくことが考えられるが、資金の回収が確実な金額を見積ることが困難な場合にはゼロ又は備忘価額を処分見込価額とすることになると考えられるとされている（本実務対応報告43項）。

図表8の会計処理の基本的考え方は以下のように整理されている。

（基本的考え方）

期末における仮想通貨の評価に関する会計処理を検討するにあたっては、これまでの我が国の会計基準における評価基準に関する考え方を参考に、資産の保有目的や活発な市場の有無の観点から、以下のように、基本的な考え方を整理したとされている（本実務対応報告34項）。

- これまでの我が国の会計基準では、資産の保有目的について、売買目的有価証券やトレーディング目的で保有する棚卸資産など時価の変動により利益を得ることを目的として保有する資産については時価で評価することが適当とされており、通常の販売目的で保有する棚卸資産や製造設備など時価の変動ではなく事業活動を通じた資金の獲得を目的として保有する資産については取得原価で評価することが適当とされている（本実務対応報告35項）。
- ここで、活発な市場が存在する仮想通貨は、主に時価の変動により売却利益を得ることや決済手段として利用すること、仮想通貨交換業者が業務の一環として仮想通貨販売所を営むために仮想通貨を一時的に保有することを目的として保有されることが現時点において想定される。このため、活発な市場が存在する仮想通貨は、いずれも仮想通貨の時価の変動により保有者が価格変動リスクを負うものであり、時価の変動により利益を得ることを目的として保有するものに分類することが適当と考えられる。なお、時価は市場価格に基づく価額と市場価格がない場合の合理的に算定された価額の2つに区分されているが（本実務対応報告4項(6)参照）、活発な市場が存在する仮想通貨については、活発な市場における市場価格が存在することから、市場価格に基づく価額を時価として使用することになると考えられる（本実務対応報告36項）。
- 一方、活発な市場が存在しない仮想通貨は、時価を客観的に把握することが困難であることが多く、また、時価により直ちに売買・換金を行うことに事業遂行上等の制約があることから、時価の

変動を企業活動の成果とは捉えないことが適当と考えられるとされている（本実務対応報告37項）。

（2）活発な市場の判断規準

前述(1)における活発な市場が存在する場合とは、仮想通貨交換業者又は仮想通貨利用者の保有する仮想通貨について、

継続的に価格情報が提供される程度に仮想通貨取引所又は仮想通貨販売所において十分な数量及び頻度で取引が行われている場合

をいうものとする（本実務対応報告8項）。

我が国の会計基準（金融商品に関する会計基準、金融商品実務指針、棚卸資産会計基準）において、「活発な市場」の定義は行われていないが、国際的な会計基準においては「活発な市場」の判断規準についての考え方が示されていることから、これらを参考に、仮想通貨交換業者又は仮想通貨利用者の保有する仮想通貨について、継続的に価格情報が提供される程度に仮想通貨取引所又は仮想通貨販売所において十分な数量及び頻度で取引が行われている場合をいうこととされている（本実務対応報告8項参照）（本実務対応報告45項～47項）。

なお、「継続的に価格情報が提供される程度に仮想通貨取引所又は仮想通貨販売所において十分な数量及び頻度で取引が行われている場合」については、保有する仮想通貨の種類、当該保有する仮想通貨の過去の取引実績及び当該保有する仮想通貨が取引の対象とされている仮想通貨取引所又は仮想通貨販売所の状況等を勘案し、個々の仮想通貨の実態に応じて判断することが考えられるとされている（本実務対応報告47項）。

上記の判断に際して、例えば、合理的な範囲内で入手できる価格情報が仮想通貨取引所又は仮想通貨販売所ごとに著しく異なっていると認められる場合や、売手と買手の希望する価格差が著しく大きい場合には、通常、市場は活発ではないと判断されるものと考えられるとされている（本実務対応報告47項）。

（3）活発な市場が存在する仮想通貨の市場価格

活発な市場が存在する仮想通貨の市場価格は、図表9のように規定されている。

【図表9 活発な市場が存在する仮想通貨の市場価格】

<p>【原則】 仮想通貨交換業者 及び 仮想通貨利用者 は、</p> <p>保有している活発な市場が存在する仮想通貨の期末評価において、</p> <ul style="list-style-type: none"> ● 市場価格として仮想通貨取引所又は仮想通貨販売所で取引の対象とされている仮想通貨の取引価格を用いるときは、 ● 保有する仮想通貨の種類ごとに、 ● 通常使用する自己の取引実績の最も大きい仮想通貨取引所又は仮想通貨販売所における取引価格（取引価格がない場合には、仮想通貨取引所の気配値又は仮想通貨販売所が提示する価格）（※）を用いることとする（本実務対応報告9項）。 <p>なお、期末評価に用いる市場価格には取得又は売却に要する付随費用は含めないものとする（本実務対応報告9項）。</p>	<p>【容認】 仮想通貨交換業者 において、</p> <p>上記の通常使用する自己の取引実績の最も大きい仮想通貨取引所又は仮想通貨販売所が自己の運営する仮想通貨取引所又は仮想通貨販売所である場合、</p> <hr/> <p>当該仮想通貨交換業者は、自己の運営する仮想通貨取引所又は仮想通貨販売所における取引価格等（取引価格、仮想通貨取引所の気配値及び仮想通貨販売所が提示する価格をいう。以下同じ。）が「公正な評価額」を示している市場価格であるときに限り（本実務対応報告4項(7)参照）、時価として期末評価に用いることができる（本実務対応報告10項）。</p>
<p>（※）「通常使用する自己の取引実績の最も大きい仮想通貨取引所又は仮想通貨販売所における取引価格」を用いるとしている理由</p> <p>我が国の会計基準では、例えば、金融資産について、複数の市場で取引されている場合は、当該金融資産の取引が最も活発に行われている市場の取引価格を市場価格として適用することが定められている（金融商品実務指針257項）。また、金融商品実務指針102項においては、複数の市場で気配値を入手できるデリバティブ取引について、会社が通常使用する市場での価格を使用することが定められており、国際的な会計基準でも、反証がない限り、企業が通常使用する市場での価格を公正価値測定において使用することとされている（本実務対応報告48項）。</p> <p>ここで、現時点では、海外も含めた各仮想通貨取引所又は仮想通貨販売所の取引量を網羅的に把握し、取引が最も活発に行われている仮想通貨取引所又は仮想通貨販売所における取引価格等を決定することは困難であると考えられるため、通常使用する自己の取引実績の最も大きい仮想通貨取引所又は仮想通貨販売所における取引価格等を市場価格として使用することとしたとされている（本実務対応報告49項）。</p>	

(4) 仮想通貨の売却損益の認識時点

仮想通貨交換業者及び仮想通貨利用者は、仮想通貨の売却損益を当該仮想通貨の売買の合意が成立した時点において認識するとされている（本実務対応報告13項）。

我が国の会計基準においては、売却損益の認識時点に関する具体的な判断基準として、売買の合意が行われた時に売却損益の認識を行う約定日基準と、引渡時に売却損益の認識を行う受渡日基準の2つの方法が見られる（本実務対応報告52項）が、仮想通貨の売買取引については、売買の合意が行われた後において、取引情報がネットワーク上の有高として記録されるプロセス等は仮想通貨の種類や仮想通貨交換業者により様々であるものの、通常、売手は売買の合意が成立した時点で売却した仮想通貨の価格変動リスク等に実質的に晒されておらず、売却損益は確定していると考えられる。そのため、売却損益の認識時点として売買の合意が成立した時点とする判断基準を示すことにより、確定した売却損益を財務諸表に反映させることができ、かつ、仮想通貨の売却損益の認識時点に関する判断の実務上の多様性も抑えられると考えられることから、仮想通貨の売却損益の認識時点を売買の合意が成立した時点とする方法を採用することとしたとされている（本実務対応報告13項参照）（本実務対応報告53項）。

5 仮想通貨交換業者が預託者から預かった仮想通貨の会計処理

顧客からの預かり資産（仮想通貨）に関する会計処理として、仮想通貨交換業者は、顧客から預託を受けた顧客からの預かり資産（仮想通貨）について管理・処分するための暗号鍵等を管理することになるため、自己の固有財産である仮想通貨と同様に仮想通貨交換業者の貸借対照表に計上すべきかどうか論点となっていた。

下記の状況を踏まえ、自己が保有する仮想通貨との同質性を重視し、現金の預託を受ける場合と同様に、仮想通貨交換業者は預託者との預託の合意に基づいて預かった時において、その時点の時価により資産として計上することとしたとされている（本実務対応報告14項参照）（本実務対応報告56項）（具体的な会計処理イメージは図表10参照）。

▶仮想通貨の私法上の位置づけが明確ではない中で、一般に仮想通貨自体には現金と同様に個別性がなく、預かった仮想通貨については仮想通貨交換業者が処分に必要な暗号鍵等を保管することから、仮想通貨交換業者は預託者から預かった仮想通貨を自己の保有する仮想通貨と同様に処分することができる状況にある（本実務対応報告55項）。

▶また、預かり資産として預託者の仮想通貨を受け入れた場合に、仮想通貨交換業者が破産手続の開始決定を受けたときには、現時点においては、仮想通貨

交換業者の破産財団に組み込まれた預託者の仮想通貨について預託者の所有権に基づく取戻権は認められていないと言われている（本実務対応報告55項）。

【図表10 仮想通貨交換業者が預託者から預かった仮想通貨に係る資産及び負債の認識と期末の評価等のイメージ】

	借方	貸方
	仮想通貨（資産） ××× （預かった時の時価）	預かり仮想通貨（負債） ××× （借方と同額）
預託の合意に基づいて預かった時	<p>（注）勘定科目は本実務対応報告では規定されていないため、あくまで参考である。</p> <ul style="list-style-type: none"> 仮想通貨交換業者は、預託者との預託の合意に基づいて仮想通貨を預かった時に、預かった仮想通貨を資産として認識する。 当該資産の当初認識時の帳簿価額は、預かった時の時価により算定する（本実務対応報告14項）。 	<ul style="list-style-type: none"> 仮想通貨交換業者は、同時に、預託者に対する返還義務を負債として認識する。 当該負債の当初認識時の帳簿価額は、預かった仮想通貨に係る資産の帳簿価額と同額とする（本実務対応報告14項）。
期末時（決算時）	<ul style="list-style-type: none"> 仮想通貨交換業者が保有する同一種類の仮想通貨から簿価分離したうえで、活発な市場が存在する仮想通貨と活発な市場が存在しない仮想通貨の分類に応じて、本実務対応報告5項及び6項（図表8参照）に定める仮想通貨交換業者の保有する仮想通貨と同様の方法により評価を行う（本実務対応報告15項）。 	<ul style="list-style-type: none"> 仮想通貨交換業者は、預託者への返還義務として計上した負債の期末の貸借対照表価額を、対応する預かった仮想通貨に係る資産の期末の貸借対照表価額と同額とし、預託者から預かった仮想通貨に係る資産及び負債の期末評価からは損益を計上しない（本実務対応報告15項）。

6 開示

(1) 表示（売却損益）

仮想通貨交換業者又は仮想通貨利用者が仮想通貨の売却取引を行う場合、

当該仮想通貨の売却取引に係る売却収入から売却原価を控除して算定した純額を損益計算書に表示する

とされている（本実務対応報告16項）。

仮想通貨交換業者が行う活発な市場が存在する仮想通貨の売買取引は、通常、同一種類に対する購入及び売却が反復的・短期的に行われ、購入価格と売却価格の差益

を獲得するために行われているものと考えられる特徴を踏まえ、仮想通貨交換業者が行う仮想通貨の取引に係る売却損益は、売買取引に伴って得られる差益をその発生した期間における企業活動の成果として純額で表示することが適切であると考えられるとされている（本実務対応報告60項）。仮想通貨利用者も仮想通貨交換業者と同様に、その発生した期間における企業活動の成果として純額で表示することが適切であると考えられるとされている（本実務対応報告62項）。

(2) 注記事項

注記事項は下記のとおりとされている（本実務対応報告17項）。

仮想通貨交換業者又は仮想通貨利用者が期末日において保有する仮想通貨、及び仮想通貨交換業者が預託者から預かっている仮想通貨について、次の事項を注記するとされている。

(1) 仮想通貨交換業者又は仮想通貨利用者が期末日において保有する仮想通貨の貸借対照表価額の合計額

(2) 仮想通貨交換業者が預託者から預かっている仮想通貨の貸借対照表価額の合計額

(3) 仮想通貨交換業者又は仮想通貨利用者が期末日において保有する仮想通貨について、活発な市場が存在する仮想通貨と活発な市場が存在しない仮想通貨の別に、仮想通貨の種類ごとの保有数量及び貸借対照表価額。
ただし、貸借対照表価額が僅少な仮想通貨については、貸借対照表価額を集約して記載することができる。

仮想通貨の種類ごとの単価が計算可能となっている。

ただし、仮想通貨交換業者は、仮想通貨交換業者の期末日において保有する仮想通貨の貸借対照表価額の合計額及び預託者から預かっている仮想通貨の貸借対照表価額の合計額を合算した額が資産総額に比して重要でない場合、注記を省略することができる。とされている。

また、仮想通貨利用者は、仮想通貨利用者の期末日において保有する仮想通貨の貸借対照表価額の合計額が資産総額に比して重要でない場合、注記を省略することができる。とされている。

7 適用時期

適用時期は以下のとおりとされている。

原則適用	平成30年4月1日以後開始する事業年度の期首から適用（本実務対応報告18項）
早期適用	本実務対応報告の公表日以後終了する事業年度及び四半期会計期間から適用することができる（本実務対応報告18項）

早期適用については、平成28年の資金決済法の改正に伴って、仮想通貨交換業者に対する登録制の導入及び平成29年4月1日の属する事業年度の翌事業年度からの仮想通貨交換業者に対する財務諸表監査制度の実際の運用が既に開始され、本実務対応報告を速やかに適用することへのニーズが想定されることから、認めることとしたとされている（本実務対応報告64項）。

なお、本実務対応報告を適用するに当たっては、特段の規定がないことから、原則通り、遡及適用することになると考えられる。

以上

デロイト トーマツ 企業リスク研究所 季刊『企業リスク』のご案内 <http://www.deloitte.com/jp/book/er>

デロイト トーマツ 企業リスク研究所では、企業を取り巻くさまざまなビジネスリスクへ適切に対処するための研究活動を行っています。季刊「企業リスク」は、その研究成果や、各種リスクに関する実務経験を備えた専門家（研究所所属）の知見をお届けする専門誌です。詳細は上記URLのHPをご覧ください。
※当誌は2018年7月号（60号）をもって休刊いたします。

〈最新号 第60号（2018年7月号）掲載事項〉

- インタビュー 株式会社リクルートテクノロジーズ
・リクルートにおけるグローバルセキュリティへの取り組み
- 特集 これからのリスクマネジメント
・2030年に向けての地政学リスク
・コーポレートガバナンス2030年に向けて
・サイバーセキュリティ 2030年に向けて
・2030年のサステナビリティ・リスク
- 研究室
・事業リスク管理 ～事業計画に潜むリスクの管理～
・インド製薬産業の現状と展望
・企業不祥事を他山の石とするために、日ごろ必要な備えとは
- 連載
・EUのサーキュラー・エコノミー政策についてーこれからの経営思考ー
・グローバルビジネスリスク最前線
・ステークホルダーへの価値創出を目指したITガバナンス
・デロイト トーマツ サイバーセキュリティ先端研究所

お問合せ先 デロイト トーマツ 企業リスク研究所 Tel:03-6213-1113 E-mail:risk-magazine@tohatsu.co.jp