プロジェクト　日本公認会計士協会が公表した実務指針等の移管

項目　移管のアプローチ

本資料の目的

1. 本資料は、日本公認会計士協会が公表した実務指針等の移管に係るプロジェクトのアプローチについてご意見を伺うことを目的としている。

これまでの経緯

2. 我が国の会計基準は、当委員会が発足する前は、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。

3. 当委員会が設立される前に公表された会計基準及び実務指針等の効力に関して、まず会計基準については、「財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則」（以下「財務諸表等規則」という。）第 1 条第 2 項により一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に該当するものとされており、引き続き効力を有している。

4. 企業会計審議会が公表した会計基準の改廃の責任については、当委員会が負うこととされている。企業会計審議会が公表した会計基準を当委員会が改正する場合、当委員会に移管する場合（例：企業会計基準第 10 号「金融商品に関する会計基準」）と、企業会計審議会が公表した会計基準はそのままとし追加の新しい会計基準を当委員会が公表する場合（例：企業会計審議会「研究開発等に係る会計基準」及び企業会計基準第 23 号「『研究開発費等に係る会計基準』の一部改正」）とがある。

5. 次に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（Q&A を含む。以下「実務指針等」という。）については、現時点において、企業会計基準委員会（ASB）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。

6. 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。

7. 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いる（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」）。しかし、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。

8. 当面の対応は、法律の改正等に伴う軽微な修正への対応に関する当委員会と日本公認会計士協会との役割分担の明確化といった実務上の課題に対応することを目的として、2022 年 12 月に一部改正されたが、当該改正は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ぐことは前提となっていない。

課題

9. 上述した経緯により、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、適用指針及び実務上の取扱い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。

10. このため、会計基準等の利用者は、企業会計審議会から公表されたもの、当委員会から公表されたもの及び日本公認会計士協会から公表されたもののすべてをみないと日本基準の全体像を把握できないという課題がある。また、日本公認会計士協会から公表されたものには会計に関する指針と監査に関する指針の両方を扱うものが存在しているが、国際的な基準体系との整合性を踏まえると、監査基準に関する要求事項と会計基準に関する要求事項を明確に分離すべきという指摘が聞かれている。

11. さらに、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・プロセスを経て改廃を行わなければならず、基準開発の効率が悪い。

12. 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、以下が考えられる。

(1) 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。

(2) どの実務指針等も公表後、一定期間経過しており、移管する際にはそのままの形で移管するのではなく、内容を検討した上で移管すべきであるとの意見がある。

(3) 当委員会のデュー・プロセスとは異なる日本公認会計士協会におけるデュー・プロセスに従って開発されたものであり、開発における監査人以外の市場参加者による関与度合いが異なる。また、日本公認会計士協会において開発された実務指針等であることから、監査人の目線で作成されている指針もあるとの指摘がある。

課題への対応

13. ASBJ 事務局は、このような課題に対してどのような対応を行うべきかについて、日本公認会計士協会の事務局と協議を行った。そこでは、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。）を立案し、その内容を文書として公表して利害関係者から意見を聴取してはどうかという方向性が示された。

14. 以下では、どのように移管プロジェクトを進めるべきかに関する ASBJ 事務局の分析をお示しする。

移管プロジェクトの進め方に関する分析

15. 日本公認会計士協会が公表している実務指針等は、内容的に以下の 2 つに分類することができる。

(1) 会計に関する指針のみを扱う実務指針等
(2) 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

16. 次項以降では、前項の分類ごとに移管プロジェクトにおける進め方の検討を行う。

会計に関する指針のみを扱う実務指針等

17. 日本公認会計士協会が公表した実務指針等には、会計に関する指針のみを扱うものがある。この分類に該当すると考えられる実務指針等は別紙 1 のとおりである。

18. 会計に関する指針のみを扱うものについては、内容的に当委員会が所管するの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することが考えられる。

19. その際、移管プロジェクトでは当該移管により実務を変更しないことを意図することとし、現状の実務指針等に関する内容については文言単位で一切変更しないことが考えられる。現状の実務指針等に関する内容について改正すべきという意見が出ることが考えられるが、その場合、移管プロジェクトでは取り扱わず、移管後、通常の審議テーマの設定に関するデュー・プロセスに基づき対応することが考えられる。

20. 移管するにあたり、既存の実務指針等が Q&A 形式になっている等により、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。）に定められている「会計基準」「適用指針」「実務対応報告」という分類に当てはまりにくいという課題が生じる可能性がある。この点については、適正手続規則を改正し「移管基準」（仮称）の分類を設けることを財務会計基準機構に依頼し、「移管基準」（仮称）にそのままの形で移管することが考えられる。

21. 前項のとおり進める場合のデュー・プロセスについては、「移管基準」（仮称）として引き継ぐ場合であっても、公開草案を公表することになると考えられる。しかしながら、現状の実務指針等に関する内容については文言単位で一切変更せずそのままの内容で引き継ぐことから、その趣旨は内容が変わっていないことを確認するという意味であり、通常の公開草案とは異なるものになると考えられる。一方、こ

のような形で引き継ぐ「移管基準」（仮称）について意見を募集しても、実務指針等の内容を変更できないため、公開草案を公表することの必然性に乏しく、会計基準の「修正」に準じて引き継ぐべきであるとの意見も聞かれている。

22. また、移管プロジェクトのうち、会計に関する指針のみを扱うものに関する部分の完了予定時期については、現状の実務指針等に関する内容をそのまま引き継ぐことからできるだけ短期間で完了すべきと考えられ、例えば、2024 年 3 月に完了することを目途にすることが考えられる。

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

23. 会計に関する指針のみを扱うもの以外に、日本公認会計士協会が公表した実務指針等には、監査に関する指針に会計に関連する記載が含まれているものがある。この分類に該当すると考えられる実務指針等は別紙 2 のとおりである。

24. 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、第 12 項(1)に記載したとおり、内容に応じて、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場合があり、仮にこの作業を行う場合には詳細な分析が必要となり膨大なリソースを要する可能性があることから、その結果、適時に移管できないおそれがある。

25. そのため、この分類に該当する実務指針等については、優先順位を検討し、その優先順位に基づいて対応することが適切と考えられる。ここで優先順位をどの観点から検討するかについて、1 つの観点としては、国際的な会計基準及び監査基準等に照らした状況により判断することが考えられる。

26. 国際的な会計基準に照らして検討した場合、国際財務報告基準（IFRS）では、継続企業については、IAS 第 1 号「財務諸表の表示」において定めが設けられている。また、後発事象については、IAS 第 10 号「後発事象」において定めが設けられている。この観点からは、継続企業と後発事象は優先順位が高いと考えられる。

27. また、国際的な監査基準に照らして検討した場合、国際監査・保証基準審議会（IAASB）は、国際監査基準 570「継続企業」を改訂するプロジェクトを進めており、ここでは継続企業の前提の評価期間の起点を期末日から財務諸表承認日に変更するなどの改訂を行う方向で検討が進んでいる。

28. 日本公認会計士協会は、監査基準を国際監査基準と整合性あるものとすることは、我が国の監査に対する信頼性を確保する観点から必須であり、継続企業に関する国

際監査基準が改訂された場合には日本の監査基準に取り込むことになると考えている。ここで、国際的には、継続企業の前提に関する経営者の責任を定めた会計基準が存在しており、継続企業の前提に関する経営者の評価が行われ、それに関する注記が存在することを前提として監査基準が定められている。また、継続企業の前提の評価期間の起点の変更については企業の実務に影響を与える可能性があるが、監査基準の変更のみによって企業の実務に影響を与えるのは望ましくないため、我が国において継続企業の前提に関する会計基準の開発をあわせて行うべきであると考えられる。

29. さらに、後発事象については、IFRS 会計基準においては「財務諸表の公表の承認日」の概念が存在し、期末日後、この日までに発生した事象を後発事象とすることとされている。ここで、IFRS 会計基準を開発する国際会計基準審議会（IASB）の姉妹組織である国際サステナビリティ基準審議会（ISSB）は、現在、IFRS サステナビリティ開示基準を開発しており、その中で「サステナビリティ関連財務情報の公表の承認日」の概念を導入する予定であり、我が国においてサステナビリティ開示基準を開発するサステナビリティ基準委員会（SSBJ）は、我が国のサステナビリティ開示基準においてこの概念を導入することを検討している。「公表の承認日」の概念は現時点では必ずしも我が国において定着している概念ではないが、サステナビリティ開示基準における検討を契機として、会計基準においても求めることを検討することが考えられる。

30. なお、監査基準報告書 560 実務指針第 1 号「後発事象に関する監査上の取扱い」では、我が国では会社法に基づく開示制度と金融商品取引法に基づく開示制度が併存していることを踏まえ、個別財務諸表について「修正後発事象が会社法監査における会計監査人の監査報告書日後に発生した場合には、金融商品取引法に基づいて作成される財務諸表においては、計算書類との単一性を重視する立場から当該修正後発事象は開示後発事象に準じて取り扱うものとする。」としており、連結財務諸表についても同様の取扱いが定められている。今回の検討は移管が趣旨であることから、仮に後発事象について検討を行う場合、この取扱いについて引き継ぐことを前提とすることが考えられる。

31. このような状況を踏まえると、継続企業と後発事象については優先順位が高いと考えられる。会計に関する内容と監査に関する内容との切り分けに関する検討などについて一定程度詳細な検討が必要となると考えられることから、移管プロジェクトの対象から外し、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うことが考えられる。この調査研究は、例えば 2024 年 6 月までに完了することを目途とすることが考えられる。

32. 仮に調査研究の結果として実務指針等の移管に係る実行可能性を確認できた場合には、移管プロジェクトの完了後に後継プロジェクトを立ち上げて、当該プロジェクトにおいて対応を行うことが考えられる。

33. 一方、継続企業と後発事象以外の実務指針等については、会計に関する内容と監査に関する内容との切り分けに要するリソースとの比較考量から、優先順位が相対的に低いとして、移管プロジェクトにおける検討の対象外とすることが考えられる。移管プロジェクトにおいて検討の対象外となった実務指針等については、当委員会では取り扱わないとしている業種別の実務指針等を除いて、通常の審議テーマの設定に関するデュー・プロセスに基づき対応することになると考えられる。なお、継続企業と後発事象以外の実務指針等を移管プロジェクトの検討の対象外とした場合であっても、これらの実務指針等に関する効力が変わるものではない。

ASBJ 事務局の提案

34. 上述の分析を踏まえ、以下のように移管プロジェクトを進めるとして、利害関係者からの意見を募集することとしてはどうか。

(1) 日本公認会計士協会が公表している実務指針等を以下の 2 つの分類に分ける。
① 会計に関する指針のみを扱う実務指針等
② 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

(2) (1)①の会計に関する指針のみを扱う実務指針等についてはすべて移管プロジェクトの対象とする。その際、現状の実務指針等に関する内容については文言単位で一切変更しない。この移管は、2024 年 3 月までに完了することを目途とする。

(3) (1)②の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は移管プロジェクトの対象としないが、これらのうち、優先順位が高いと考えられる継続企業と後発事象については実務指針等の移管に係る実行可能性についての調査研究を実施する。この調査研究は、2024 年 6 月までに完了することを目途とする。

ディスカッション･ポイント 1
本資料第 34 項に記載している ASBJ 事務局の提案についてご意見を伺いたい。

利便性の向上に向けた対応

35. 中長期的な観点として、利用者における利便性を向上させるために、会計基準等をどのように体系化して見せていくかが課題と考えられる。この点、例えば、米国では、米国財務会計基準審議会（FASB）が 2009 年 6 月に Accounting Standards Codification を承認した。FASB がこの Codification を開発した目的は、すべての権威ある文献を 1 カ所で提供することにより、利用者がすべての米国会計基準の権威ある文献に容易にアクセスできるようにすることである。

36. 仮にすべての日本基準が当委員会の所管となった場合、米国と同様の Codification を行うことにより、利用者の利便性が向上することが考えられる。しかしながら、上述の移管プロジェクトではすべての日本基準が当委員会の所管とはならず、また、米国と同水準の Codification を行うには膨大なリソースが必要となるため、当面の間、そのような対応を行うことは困難と考えられる。

37. ただし、米国と同水準の Codification を行うことが困難であるとしても、当委員会のウェブサイトにおける掲載方法を工夫することにより、利便性を高めることができる可能性がある。例えば、現在、当委員会が公表する会計基準等は公表した順に番号が付されており、ウェブサイトにおいては基準の番号順に会計基準等が掲載されているが、公表した文書単位でコードを付して、テーマ別に並び替えてウェブサイトに掲載することは可能であると考えられる。

38. その際、企業会計審議会が公表した会計基準についても文書単位でコードを付して、ウェブサイトに掲載することは可能と考えられる。また、企業会計審議会が公表した会計基準はそのままとし、追加の新しい会計基準を公表したものについては、利用者が理解しやすいように、両者を統合したものを参考文書としてウェブサイトに掲載することが考えられる。

39. さらに利用者の利便性の向上のために、当委員会のウェブサイトにおいて会計基準等を検索可能にすることが望ましいと考えられる。

40. 移管プロジェクトに関して利害関係者からの意見を募集するに当たり、上述の利便性向上に向けた対応についてもあわせて意見を募集することとしてはどうか。

ディスカッション･ポイント 2
本資料第 40 項に記載している ASBJ 事務局の提案についてご意見を伺いたい。

別紙１（会計に関する指針のみを扱う実務指針等）

委員会名	態様	番号	実務指針等の名称
会計制度委員会	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
		第４号	外貨建取引等の会計処理に関する実務指針
		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
		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
		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
		第９号	持分法会計に関する実務指針
		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
		第14号	金融商品会計に関する実務指針
		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
	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
		－	金融商品会計に関する 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
		－	土地再評価差額金の会計処理に関する Q&A

別紙2（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）

委員会名	態様	番号	実務指針等の名称
監査・保証基準委員会	監査基準報告書560実務指針	第1号	後発事象に関する監査上の取扱い
		第2号	訂正報告書に含まれる財務諸表等に対する監査に関する実務指針
監査第一委員会	委員会報告	第43号	圧縮記帳に関する監査上の取扱い
監査・保証実務委員会	実務指針	第42号	租税特別措置法上の準備金及び特別法上の引当金又は準備金並びに役員退職慰労引当金等に関する監査上の取扱い
		第52号	連結の範囲及び持分法の適用範囲に関する重要性の原則の適用等に係る監査上の取扱い
		第56号	親子会社間の会計処理の統一に関する監査上の取扱い
		第58号	個別財務諸表における関連会社に持分法を適用した場合の投資損益等の注記に関する監査上の取扱い
		第61号	債務保証及び保証類似行為の会計処理及び表示に関する監査上の取扱い
		第77号	追加情報の注記について
		第78号	正当な理由による会計方針の変更等に関する監査上の取扱い
		第81号	減価償却に関する当面の監査上の取扱い
		第84号	中間財務諸表と年度財務諸表との会計処理の首尾一貫性
		第87号	「親子会社間の会計処理の統一に関する監査上の取扱い」に関するQ&A
		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
		第90号	特別目的会社を利用した取引に関する監査

			上の留意点についての Q&A
	委員会報告	第 69 号	販売用不動産等の評価に関する監査上の取扱い
		第 74 号	継続企業の前提に関する開示について
監査委員会	委員会報告	第 27 号	関係会社間の取引に係る土地・設備等の売却益の計上についての監査上の取扱い
		第 71 号	子会社株式等に対する投資損失引当金に係る監査上の取扱い

なお、当該リストには、プロジェクトチーム報告及び審理情報・審理通達等は含めていない。

以　上