

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に対するコメント

1. コメントの対象となる公表物の名称及び公表時期

- ・ 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（2023年6月20日公表）（以下「本意見募集文書」という。）

2. コメント募集期間

- ・ 2023年6月20日～2023年8月25日

3. 意見募集文書を踏まえた公表物の名称

- ・ 移管指針公開草案「移管指針の適用（案）」
- ・ 移管指針公開草案第1号「ローン・パーティシペーションの会計処理及び表示（案）」
- ・ 移管指針公開草案第2号「外貨建取引等の会計処理に関する実務指針（案）」
- ・ 移管指針公開草案第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（案）」
- ・ 移管指針公開草案第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（案）」
- ・ 移管指針公開草案第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（案）」
- ・ 移管指針公開草案第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（案）」
- ・ 移管指針公開草案第7号「持分法会計に関する実務指針（案）」
- ・ 移管指針公開草案第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（案）」

- ・ 移管指針公開草案第 9 号「金融商品会計に関する実務指針（案）」
- ・ 移管指針公開草案第 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（案）」
- ・ 移管指針公開草案第 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（案）」
- ・ 移管指針公開草案第 12 号「金融商品会計に関する Q & A（案）」
- ・ 移管指針公開草案第 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（案）」
- ・ 移管指針公開草案第 14 号「土地再評価差額金の会計処理に関する Q & A（案）」

4. コメント提出者一覧

- ・ 本意見募集文書は、企業会計基準委員会と日本公認会計士協会がそれぞれ公表しています。以下のコメントのうち、CL1、CL2、CL4及びCL5は企業会計基準委員会に対して、CL3は日本公認会計士協会に対して寄せられたコメントです。

[団体等]

	団 体 名
CL1	有限責任監査法人トーマツ

[個人（敬称略）]

	氏名・所属等（記載のあるもののみ）	
CL2	吉川 嵩悠	よしかわ監査会計事務所 代表 公認会計士/税理士
CL3	笹野井 寛	
CL4	高畑 修一	
CL5	服部 隆	CMA、C I I A

5. 主なコメントの概要とその対応

以下は、主なコメントの概要と企業会計基準委員会（以下「委員会」という。）及び日本公認会計士協会（以下「協会」という。）のそれらに対応するコメントです。

「コメントの概要」には、本意見募集文書に関連するコメントのうち、主なものを記載していますが、以下に記載されていないコメントについても、委員会及び協会が分析を行っています。

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
質問1（会計に関する指針のみを扱う実務指針等に関する質問）		
（本意見募集文書で示した方向性を支持するコメント）		
1) 方針に同意する。	本方針に同意する。	本意見募集文書で示した方針を支持するコメントである。
2) 会計に関する指針のみを取り扱う実務指針等を移管プロジェクトの対象とすることに同意する。	同意する。	本意見募集文書で示した本移管プロジェクトの対象に係る方針を支持するコメントである。
3) 移管対象となる実務指針等の名称について	本方針に同意する。なお、移管対象となる実務指針等の「名称」自体も変更せずに移管していただくように工夫をお願いしたい。当該趣旨は、実務指針等の移管によって生じる監査の基準及び会計の基準の適合修正作業を最小限に抑える必要があると考えることによる。	本意見募集文書で示した方針を支持するコメントである。 なお書きについては、移管に伴い実務指針等の委員会名及び連番は移管指針の体系に合わせるように変更するものの、実務

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
4) 移管に関する手続について	<p>「移管基準」(仮称)の分類を設け、「移管基準」(仮称)にそのままの形で移管する方針にも同意する。なお、本意見募集文書第 19 項「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」については、その手続を省略してもよいと考える。</p>	<p>指針等の名称については変更しないこととしている。</p> <p>本意見募集文書で示した方針を支持するコメントである。</p> <p>なお書きについては、ご指摘の方法も考えられるが、透明性を確保するために公開草案を公表することとした。その際、本意見募集文書第 19 項に記載しているとおり、公開草案の趣旨は内容が変わっていないことを確認するということであるため、コメント期間を短くする等の対応を検討することが考えられる。</p>
(本意見募集文書で示した方向性を支持しないコメント)		
5) 移管基準(仮)の分類を設けて移管することに同意しない。	<p>同意しない。</p> <p>【同意しない理由及び移管方法に関する提案】</p> <p>(紙・電子問わず) ページを移動することに手間を要すること、及びそれにより見落としが生じるおそれが高まるため、「〇〇会計基準」、「〇〇会計基準の適用指針」、「〇〇会計基準に関する実務指針」(結論の背景を含む)、「(各種) Q&A」をひとつの文書(名称案は「〇〇会計統合基準」など)にまとめていただきたい。この場合、会計基準の実質的内容には変更がないものの、文章自体を変更する必要が生じる。なお、Q&Aについては、本文と一体化することが難しければ、財規の様にコメント BOX を本文の対応する箇</p>	<p>企業会計基準委員会が公表している会計基準等と移管する実務指針等を統合し新たな文書として公表する場合、仮に会計基準の実質的内容には変更がない場合であっても、既存の会計基準等の体系及び名称、並びに各会計基準等において記載や項番号等に変更が生じるため、実務への影響が大きいと考えられる。このため、本移管プロジェクトにおいては対応しないこと</p>

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
	所に記載するようにすることが考えられる。	<p>とした。</p> <p>なお、移管後、利用者の利便性を高めるための取組みとして、当委員会のウェブサイトにおける会計基準等や実務指針等の掲載方法を工夫すること等を別途検討する予定である。</p>
質問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に関する質問）		
（本意見募集文書で示した方向性を支持するコメント）		
6) 方針に同意する。	同意する。	本意見募集文書の提案の方向性を支持するコメントである。
7) 移管に係る実行可能性についての調査研究の実施について	<p>本方針に同意する。</p> <p>また、以下の実務指針等についても移管に係る実行可能性についての調査研究の早期の実施を検討いただきたい。</p> <ul style="list-style-type: none"> ● 監査・保証実務委員会実務指針第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」 (理由) 継続企業、後発事象に関連する要素を含んでいると考えられるため。 ● 監査・保証実務委員会実務指針第77号「追加情報の注記について」 (理由) 継続企業、後発事象に関連する要素を含んでいると考えられるため。 ● 監査委員会報告第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」 (理由) 金融商品の減損に関する論点として、企業会計基準第10号「金融商品に関する会計基準」等の要求事項と投資損失引当金の関係性をこの機会に明確化 	<p>本意見募集文書の提案の方向性を支持した上で追加の検討を求めるコメントである。</p> <p>また書きについては、本移管プロジェクトの対象外とするが、今後の検討の参考としたい。</p>

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
	<p>していただきたいため。</p> <p>以上の実務指針等は、調査研究のリソースを大幅に要する内容ではないと考えられることに加え、(経理及び監査の)実務上、判断すべき論点として検討課題に挙がる場合が多いため、調査研究の対象としてご検討いただきたい。</p>	
<p>8) 有形固定資産に係る会計基準及び実務指針等の集約等について</p>	<p>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実施する本方針に同意する。</p> <p>なお、これらは国際的な会計基準に照らして優先順位が高いとされているが、その観点からは、今後、有形固定資産の会計基準について、監査委員会報告第43号「圧縮記帳に関する監査上の取扱い」、及び監査・保証実務指針第81号「減価償却に関する当面の監査上の取扱い」の移管、企業会計原則との集約を実施して、一つの会計基準を作り上げることを検討していただきたい。</p>	<p>本意見募集文書の提案の方向性を支持した上で追加の検討を求めるコメントである。</p> <p>なお書きについては、中長期的な課題として検討することを要望するものであるため、今後の検討の参考としたい。</p>
<p>(本意見募集文書で示した方向性を支持しないコメント)</p>		
<p>9) 移管される「会計に関する指針のみを扱う実務指針等」に付随・密接に関連する実務指針等について</p>	<p>同意しない。</p> <p>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の対応については同意する。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」のうち、企業会計基準委員会へ移管される「会計に関する指針のみを扱う実務指針等」に付随・密接に関連し、実質的に会計上の取扱いを定めているものについては、併せて移管プロジェクトの対象とすべきと考える。</p> <p>このため、「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)」脚注</p>	<p>業種別委員会の実務指針等について本移管プロジェクトの対象とすべきとするコメントである。</p> <p>本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、企業会計基準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、</p>

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
	<p>において、「また、企業会計基準委員会では業種別の実務指針等を取り扱わないため、日本公認会計士協会が公表した業種別の実務指針等は当該リストに含めていない」と記載されているが、業種別委員会の実務指針等について一律に対象外とすることについて同意しない。</p> <p>特に、業種別委員会 実務指針第 24 号「銀行業における金融商品会計基準適用に関する会計上及び監査上の取扱い」については、以下の理由から移管プロジェクトの対象とすべきと考える。</p> <p>【理由】</p> <p>1. <u>そもそも銀行業に限定した取り扱いとすべきではないこと。</u></p> <p>今回移管対象となる「別紙 1 (会計に関する指針のみを扱う実務指針等)」記載の「金融商品会計に関する実務指針」において、「2. 金融商品会計基準を実務に適用する場合の具体的な指針等について、当協会は、金融商品の範囲、それらの発生及び消滅の認識、評価方法、ヘッジ会計並びに複合金融商品の会計処理を明確にすることを目的に、金融商品会計に関する実務指針を取りまとめた。</p> <p>本報告は、金融商品会計基準が適用される企業の金融商品に係る取引についての会計処理を取り扱っている。なお、金融機関等が業務として行う金融商品に係る取引のうち特殊なもの及び高度なヘッジ手法を用いて行う取引の具体的な会計処理は、<u>別途取り扱う。</u>」、及び「高度なヘッジ手法を用いて行う取引の具体的な会計処理は、<u>別途取り扱う</u>」とされており、これは企業会計基準第 10 号「金融商品に関する会計基準」における「99. また、多数の金融資産又は金融負債を保有している金融機関等においては、それぞれの相場変動等によるリスクの減殺効果をヘッジ対象とヘッジ手段に区別して捉えることが困難ある</p>	<p>日本公認会計士協会が公表した業種別の実務指針等を本移管プロジェクトの対象に含めないこととした。</p> <p>なお、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、今後、関連する会計基準の見直しを行うこととなった場合には、当該業種に限らず広く適用可能な内容について、必要に応じて取り込む場合があると考えられる。</p>

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
	<p>いは適当でない場合がある。このような場合に、<u>リスクの減殺効果をより適切に財務諸表に反映する高度なヘッジ手法を用いていると認められるときには、本会計基準の趣旨を踏まえ、当該ヘッジ手法の効果を財務諸表に反映させる処理を行うことができる。</u>」を受けたものであることから、そもそも別記事業・特定業種にのみ特別に認められた経理を定めるものでなく、高度なヘッジ手法を用いている銀行以外の金融機関等及び企業への適用も排除すべきでないことから、「高度なヘッジ手法を用いて行う取引の具体的な会計処理」についての指針については、企業会計基準委員会への移管プロジェクトの対象とすべきと考える。</p> <p>2. <u>実質的には会計に関する指針となっていること</u></p> <p>「銀行業における金融商品会計基準適用に関する会計上及び監査上の取扱い」においては、「2. ヘッジ会計の適用に関する取扱い 銀行業においては、預金業務、貸出業務等、不特定多数の顧客を対象とする金融業務を営むことから、小口多数の預金・貸出金等の金銭債権債務を有しており、これらの金銭債権債務の一部について、リスクの共通する金銭債権又は金銭債務をグルーピングした上で、ヘッジ対象を識別する場合がある（包括ヘッジ）。かかる包括ヘッジ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おいても認められているが、銀行業に包括ヘッジを適用する場合の取扱いは、必ずしも十分には規定されていない。このため、銀行業において以下の取扱いによりヘッジ会計を適用する場合には、<u>監査上妥当なものとして取り扱うことができるものとする。</u>」と、監査上の取扱いとして記載されているが、当該部分については「高度なヘッジ手法を用いて行う取引の具体的な会計処理」を定めたものであり、実質的な内容は会計に関する指針となっているため。</p>	

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
	<p>3. <u>国際的な会計基準との整合性について</u></p> <p>現在、国際会計基準審議会（IASB）では、高度なヘッジ手法いわゆるマクロヘッジに関する会計モデル（Dynamic Risk Management）の開発が公開草案公表に向けて進んでおり、今後は企業会計基準委員会からの意見発信や最終化された際の国際的な会計基準と整合性を図るか否かの検討等を実施することが想定されることから、高度なヘッジ手法であるマクロヘッジに関する会計処理に関する指針については、企業会計基準委員会の移管プロジェクトの対象とすべきと考える。</p>	
質問3（その他の質問）		
<p>10) 日本公認会計士協会が公表した実務指針等（業種別の実務指針等を含む。）のうち、会計に関する内容が含まれるもののリストの作成、公表について</p>	<p>当面は移管プロジェクトの対象とせず、参考資料という位置付けとなるとしても、日本公認会計士協会が公表した実務指針等（業種別の実務指針等を含む。）のうち、会計に関する内容が含まれるもののリストを作成し、公表することが望ましいと考える。</p> <p>（理由）</p> <p>本意見募集文書 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）の末尾において、企業会計基準委員会では業種別の実務指針等を取り扱わないため、日本公認会計士協会が公表した業種別の実務指針等は別紙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）に含めていないとしている。しかし、「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、企業会計基準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」（本意見募集文書第10項）に少しでも対処するのであれば、位置付けが正式なものでないとしても、企業会計基準適用指針第24号「会計方針の開示、会計</p>	<p>本コメントは、日本公認会計士協会が公表した実務指針等（業種別の実務指針等を含む。）のうち、会計に関する内容が含まれるもののリストを作成及び公表することを求めるものである。</p> <p>会計に関する内容が含まれるもののリストを作成する場合、企業会計基準委員会と日本公認会計士協会とでデュー・プロセスが異なることから、会計に関する指針に該当する範囲について関係者の間でコンセンサスを得るのが困難となる可能性があり、したがって、当該リストの作成は必ずしも容易でないと考えられる。</p>

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
	<p>上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準の適用指針」第5項(5)の「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」のリストを作成することが、会計基準等の利用者にとって有用であると考えられる。</p> <p>なお、上記の通り、「企業会計基準委員会では業種別の実務指針等を取り扱わない」としているが、企業会計基準適用指針第22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適用指針」第16項(4)では、ベンチャーキャピタルなどの投資企業又は銀行などの金融機関のみに適用される取扱いを定めている。また、本意見募集文書において移管プロジェクトの対象とするとしている「別紙1（会計に関する指針のみを扱う実務指針等）」には、主として金融機関等の中で締結されるローン・パーティシペーション契約についてのみ適用される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」が含まれている。上記のリストを作成する場合、「業種別」という表題があるという形式をもって除外することは、適切ではないと考えられる。</p>	<p>このため、企業会計基準委員会の方針に従った場合、現行の日本公認会計士協会の業種別指針のうちの会計に関する指針を含むリストを作成及び公表することは困難であると考えられる。</p>
<p>11) 移管プロジェクトの対象外である学校法人会計に関する実務指針等の取扱いについて</p>	<p>今回の移管プロジェクトの対象外ではあるが、私立学校法改正の施行に合わせて学校法人会計（文科省）も5)へのコメントと同様に移管・整理・集約・廃棄をいただきたい（公益法人会計と社会福祉法人会計（厚労省）については現状で問題ないとする。）。</p> <p>（理由）</p> <p>例えば、以下のように重複している部分や他に詳細な記載例があるにもかかわらず簡潔な記述が記載されている部分が多いためである。</p> <ul style="list-style-type: none"> ● 「学校法人会計基準の一部改正について（通知）」 ● 「学校法人会計基準の一部改正に伴う計算書類の作成について（通知）」及び 	<p>本コメントは本移管プロジェクトの対象外に関するものである。</p> <p>昨今の私立学校法改正等に関する対応については、文部科学省と相談しつつ日本公認会計士協会学校法人委員会において進められる予定である。本コメントは、日本公認会計士協会における今後の検討の参考としたい。</p>

論点の項目	コメントの概要	コメントへの対応
	<p>「学校法人会計基準の一部改正に伴う計算書類の作成について（通知）」に関する実務指針</p> <ul style="list-style-type: none"> ● 「学校法人計算書類の表示に関する研究報告」及び「計算書類の注記事項の記載に関するQ&A」 ● 「リース取引に関する会計処理について（通知）」（文科省）及び「リース取引に関する会計処理について（通知）」に関する実務指針（会計士協会）（ソフトウェアも同様） ● 「基本金に関する会計処理及び監査上の取り扱いについて（その1）」及び「基本金に係る実務上の取り扱いに関するQ&A」 	
<p>12) 日本公認会計士協会が公表した実務指針等の改廃に関する課題について</p>	<p>本意見募集文書第 11 項(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企業会計基準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ない、基準開発の効率が悪い」について、この課題は両者間の話し合いで解決できるのではないか。</p>	<p>現状、企業会計基準委員会と日本公認会計士協会の役割分担は「企業会計基準適用指針の開発についての当面の対応」に基づいて行われている。本移管プロジェクトにおける日本公認会計士協会が公表した実務指針等の移管によって、基準開発の効率が改善されることが期待されるが、役割分担についてさらに見直すべきことがある場合には、企業会計基準委員会と日本公認会計士協会において協議を行うこととしたい。</p>

以上