

実務対応

プロジェクト **財務諸表を継続企業の前提に基づき作成することが適切であるかどうかの判断規準の作成**

項目 **論点の検討**

I. 経緯

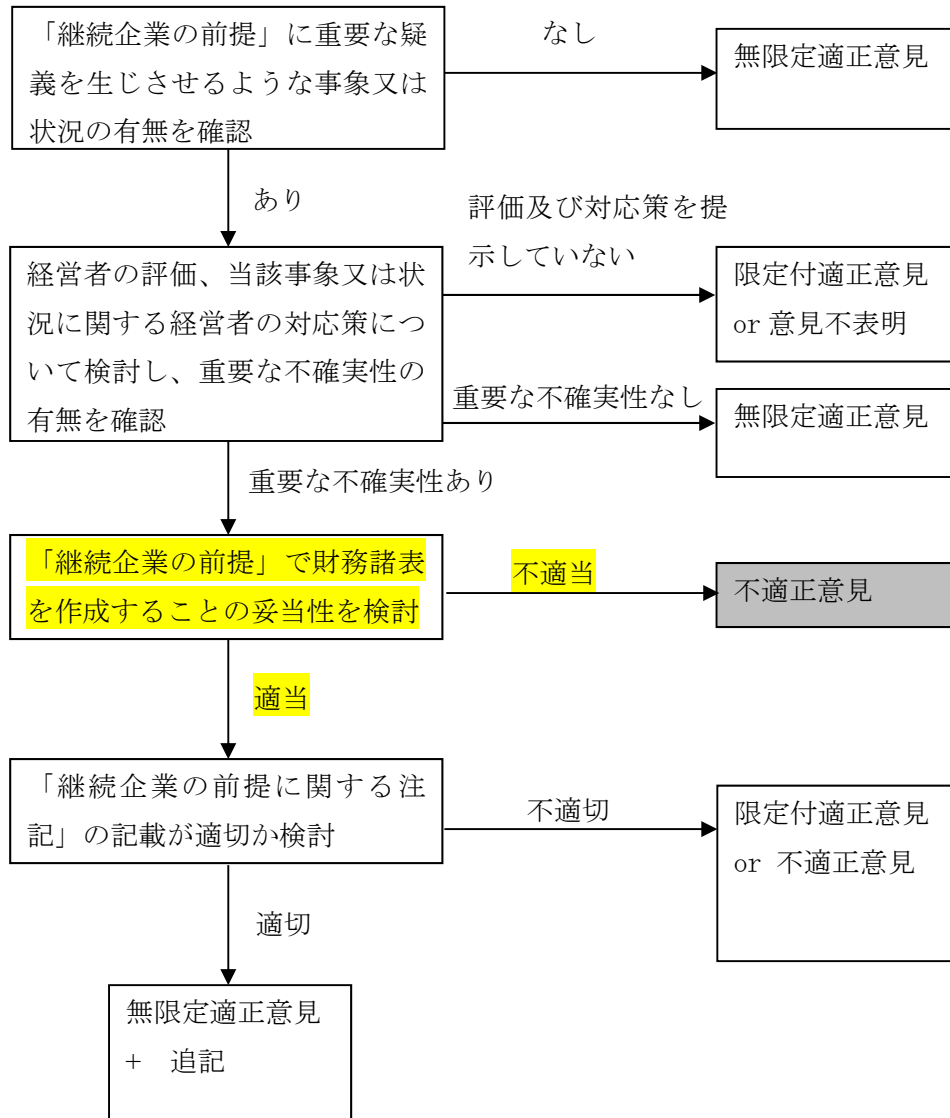
1. 第 34 回基準諮問会議（2018 年 11 月 12 日開催）において、財務諸表を継続企業の前提に基づき作成することが適切であるかどうかの判断規準に関する会計基準の開発について、日本公認会計士協会より新規テーマの提案がなされた。その提案を受け、基準諮問会議は、基準諮問会議事務局による新規テーマの評価を行った。
2. 第 35 回基準諮問会議（2019 年 3 月 7 日開催）において、基準諮問会議事務局の評価結果を報告した（詳細は審議事項(3)参考資料 2 参照）。
3. 当該評価結果を踏まえて基準諮問会議において審議が行われた結果、第 405 回企業会計基準委員会（2019 年 3 月 22 日開催）において、基準諮問会議から当委員会に対して財務諸表を継続企業の前提に基づき作成することが適切であるかどうかの判断規準について検討することが新規テーマとして提言された。
4. 上記の提言を踏まえて、第 406 回企業会計基準委員会（2019 年 4 月 11 日開催）において、本件を当委員会の新規テーマとし、実務対応専門委員会で検討を行うことが了承された（詳細は審議事項(3)参考資料 1 参照）。
5. 本資料は、財務諸表を継続企業の前提に基づき作成することが適切であるかどうかの判断規準に関する会計上の論点を分析することを目的とする。

II. 検討の前提**我が国における継続企業の前提に関する評価の実務**

6. 継続企業の前提に関する監査上の取扱いは、次のフローチャートのとおり判断される。

継続企業の前提に関する監査上の取扱い

(2009年3月24日 企業会計審議会第19回 監査部会資料より)



7. 今回提案されたテーマは、上記のフローチャートの中で、「「継続企業の前提」で財務諸表を作成することの妥当性を検討」とされている個所につき、経営者に継続企業の前提に基づき財務諸表を作成することについて評価する責任があること、また、どのような場合に継続企業の前提に基づいて財務諸表を作成すべきかという点について、会計基準において明確化を求める内容である。

8. なお、当該テーマ提言は日本公認会計士協会から提案されたものであり、その背景として、我が国の会計基準では、どのような場合に経営者が継続企業の前提に基づいて財務諸表を作成すべきかの明示的な定めがないため、国際的な監査基準において監査報告書で記載が求められている、どのような場合に継続企業の前提に基づいて財務諸表を作成することが適切であるかの説明の記載を、我が国の監査報告書で記載することが難しいことが挙げられている。
9. 日本公認会計士協会の提案書では、「今後日本の監査基準に基づく監査報告書が英訳されて海外の投資家が利用する機会が増えることが想定される中で、国際監査基準に基づく監査報告書と比較して会計や監査の基本的な考え方の記載が欠落していることの理由付けは困難と考える。」とされている。

日本基準と国際的な会計基準との比較

(日本基準の状況)

10. 日本基準においては、四半期財務諸表に関するものを除き¹会計基準において継続企業の前提に関する評価及び開示について定めた基準は存在しない。継続企業の前提に関する注記の考え方は、2002年の監査基準の改訂により初めて導入され、同年10月に改正された財務諸表等規則及び連結財務諸表等規則（以下「財務諸表等規則等」という。）により有価証券報告書における開示が定められた。合わせて同年11月に日本公認会計士協会が公表した監査・保証実務委員会報告第74号「継続企業の前提に関する開示について」（以下、「報告第74号」という。）により、継続企業の前提に関する注記についての具体的な取扱いが定められた。このほか、監査上の取扱いとして監査基準委員会報告書第22号(中間報告)「継続企業の前提に関する監査人の検討」（2011年に監基報570に改正されている。）が公表された。
11. その後、2009年に監査基準が改正され、継続企業の前提に関する開示の考え方が、継続企業の前提に重要な疑義が認められる場合の注記から、継続企業の前提に重要な不確実性が認められる場合の注記に改められたことに伴い、報告第74号も改正が行われているが、会計基準における定めは特段定められていない。現在でも継続企業の前提に関する評価は監基報570及び報告第74号の規定を参考に実務が行われており、継続企業の前提に関する注記については、報告第74号の規定を参考に

¹ 企業会計基準第12号「四半期財務諸表に関する会計基準」第19項(14)

「四半期会計期間の末日に継続企業の前提に重要な疑義を生じさせるような事象又は状況が存在する場合であって、当該事象又は状況を解消するあるいは改善するための対応をしてもなお継続企業の前提に関する重要な不確実性が認められるときは、その旨及びその内容等。ただし、四半期会計期間の末日後において、当該重要な不確実性が認められなくなった場合は、注記することを要しない。」

実務が行われている。

12. どのような場合に継続企業の前提に基づき財務諸表を作成するかについては、2002年改正監査基準の前文「監査基準の改訂について」三六(2)において次のように記載されている。

平成14年改正監査基準の前文「監査基準の改訂について」三六(2)

「(前略)ただし、事業の継続が困難であり継続企業の前提が成立していないことが一定の事実をもって明らかなきは不適正意見を表明することになる。」

13. また、具体的な監査上の取扱いとして、監基報570第2項において次のように記載されている

監基報570第2項

継続企業の前提の下では、企業は予測し得る将来にわたって事業を継続することが想定されている。一般目的の財務諸表は、経営者に当該企業の清算若しくは事業停止の意図があるか、又はそれ以外に現実的な代替案がない場合を除いて、継続企業の前提に基づき作成される。(後略)

さらに、監基報570第A25項において次のように例示を定めている。

監基報570第A25項

継続企業を前提として財務諸表が作成されているが、継続企業を前提として経営者が財務諸表を作成することが適切でないとして監査人が判断した場合には、継続企業の前提に基づき財務諸表を作成することが不適切である旨が財務諸表に注記されているとしても、第20項に従い監査人は否定的意見を表明する。

継続企業を前提として財務諸表を作成することが適切でない場合には、例えば、次のような一定の事実が存在する場合がある。

- ・ 更生手続開始決定の取消し、更生計画の不認可など
- ・ 再生手続開始決定の取消し、再生計画の不認可など
- ・ 破産手続開始の申立て
- ・ 会社法の規定による特別清算開始の申立て
- ・ 法令の規定による整理手続によらない関係者の協議等による事業継続の中止に関する決定
- ・ 行政機関による事業停止命令

14. また、財務諸表等規則等において有価証券報告書における注記の定めが置かれてお

り、これを受けて報告第74号では、「7 継続企業の前提に関する注記」において次のように財務諸表に注記が必要となる場合を定めている。

財務諸表等規則 第8条の27

貸借対照表日において、企業が将来にわたって事業活動を継続するとの前提（以下「継続企業の前提」という。）に重要な疑義を生じさせるような事象又は状況が存在する場合であって、当該事象又は状況を解消し、又は改善するための対応をしてもなお継続企業の前提に関する重要な不確実性が認められるときは、次に掲げる事項を注記しなければならない。ただし、貸借対照表日後において、当該重要な不確実性が認められなくなった場合は、注記することを要しない。

- 一 当該事象又は状況が存在する旨及びその内容
- 二 当該事象又は状況を解消し、又は改善するための対応策(ガイドライン8の27-3)(ガイドライン8の27-4)
- 三 当該重要な不確実性が認められる旨及びその理由
- 四 当該重要な不確実性の影響を財務諸表に反映しているか否かの別

報告第74号 7. 継続企業の前提に関する注記

継続企業の前提が適切であるかどうかを総合的に評価した結果、貸借対照表日において、単独で又は複合して継続企業の前提に重要な疑義を生じさせるような事象又は状況が存在する場合であって、当該事象又は状況を解消し、又は改善するための対応をしてもなお継続企業の前提に関する重要な不確実性が認められるときは、継続企業の前提に関する事項として、以下の事項を財務諸表に注記する。

- ①当該事象又は状況が存在する旨及びその内容
- ②当該事象又は状況を解消し、又は改善するための対応策
- ③当該重要な不確実性が認められる旨及びその理由
- ④財務諸表は継続企業を前提として作成されており、当該重要な不確実性の影響を財務諸表に反映していない旨

15. なお、我が国では継続企業の前提により財務諸表を作成することが不適切と判断さ

れた場合の会計処理が定められた会計基準は存在しない²。

(国際財務報告基準 (IFRS) の取扱い)

16. IFRS では、IAS 第 1 号第 25 項及び第 26 項において継続企業に関して次のように定めている。

IAS 第 1 号第 25 項

財務諸表の作成に際して、経営者は、企業が継続企業として存続する能力があるかどうかを検討しなければならない。経営者に当該企業の清算若しくは営業停止の意図がある場合、又はそうする以外に現実的な代替案がない場合を除いて、企業は財務諸表を継続企業の前提により作成しなければならない。経営者が、この検討を行う際に、当該企業の継続企業としての存続能力に対して重大な疑義 (significant doubt) を生じさせるような事象又は状態に関する重要な不確実性を発見した場合には、企業はその不確実性を開示しなければならない。企業が財務諸表を継続企業の前提で作成していない場合には、企業はその事実を財務諸表作成の基礎及び当該企業が継続企業とは認められない理由とともに開示しなければならない。

IAS 第 1 号第 26 項

継続企業の前提が適切かどうかを検討する際に、経営者は、将来 (少なくとも報告期間の期末日から 12 か月は必要であるが、それに限定されない) に関するすべての入手可能な情報を検討しなければならない。検討の程度はそれぞれの場合の事実関係に左右される。企業が収益性のある営業活動をしている実績があり、財務資源を直ちに入手できる状況にある場合には、企業は詳細な分析をしなくても、継続企業の前提による会計処理が適切であるという結論を得得であろう。それ以外の場合に、経営者が継続企業の前提が適切であるという確信を得られるようになるには、現在及び将来の収益性、負債返済の計画日程及び資金調達のために可能な財源に関する広範囲の要因を検討する必要がある。

17. なお、IFRS は、継続企業の前提に基づいて財務諸表を作成することが不適切な場合の会計処理に関する会計基準はない。

(米国会計基準の取扱い)

² 第 17 回基準諮問会議 (2013 年 3 月 11 日) において「継続企業の前提が成立していない状況で適用する会計基準の開発」を求める新規テーマ検討の要望がなされたが、基準諮問会議での検討の結果「会計基準を開発するニーズが高いとは言えない中で、長期間リソースを投じることは便益に見合わないと考えられる」との理由で、第 24 回基準諮問会議 (2015 年 7 月 13 日) において新規テーマとして提言しないことが決定されている。

18. 米国会計基準では、ASU2014-15号「継続企業:継続企業の前提の不確実性に関する開示 (Subtopic205-40) (以下「Subtopic205-40」という。)において、継続企業の前提の不確実性に関する開示についての規定が定められている。
19. 米国会計基準においては、従来日本と同様に継続企業の前提に関する取扱いは監査基準及びSECの開示規則において定められていたが、2014年にSubtopic205-40が公表され、会計基準において取扱いが明らかにされることとなった。
20. Subtopic205-40の結論の背景(BC11)においては、会計基準の開発の背景として、次のように記載されている。

Subtopic205-40 BC11

FASBは、会計基準におけるガイダンスがないこと、及び、どのような場合に重大な疑義があるのかについて、様々な見解があることから、企業の開示の要否、開示する時点及びその方法について多様性があるという指摘を受けた。また、FASBは、監査人が米国監査基準に則って財務諸表注記における開示を考慮することを要求されるのであれば、経営陣もこのような開示に関する会計基準のガイダンスを提供されるべきとの指摘を受けた。本改定は、継続企業の前提を維持する能力に疑義が存在するかどうかの評価と関連する注記による開示を行うための経営者の責任についての会計基準のガイダンスを提供している。この改定により、注記による開示の時点及びその方法についての多様性の減少が見込まれる。

21. また、米国会計基準では、従来清算ベース会計について対処していなかったが、Subtopic205-40の開発の過程において、利害関係者から、どのように清算ベース会計を用いて財務諸表を作成すべきかに関するガイダンスが必要との意見が寄せられたことを受け、2013年にASU第2013-07号「清算ベース会計」(Subtopic205-30) (以下「Subtopic205-30」という。)を公表した
22. Subtopic205-40ではどのような場合に継続企業の前提に基づき財務諸表を作成するかについて、次のように定めている。

205-40-05-1

企業の清算が差し迫っている場合を除き (unless and until the entity's liquidation becomes imminent)、継続企業としての企業の継続は財務報告の基礎として想定される。この前提による財務諸表の作成の会計は、通常、継続企業の会計と呼ばれている。企業の清算が差し迫っている場合、財務諸表は、清算ベースの会計に関するサブトピック 205-30「清算ベース会計」に従って作成され

る。

23. また、財務諸表での注記が必要な状況を以下のように規定している。

205-40-50-12

経営者の計画を検討した結果、継続企業として継続する企業の能力について重大な疑義 (substantial doubt) が緩和される場合、企業は財務諸表利用者が以下のすべての事項を理解できる情報を注記として開示しなければならない。

- a 経営者の計画を検討する前の継続企業として企業が継続する能力に重大な疑義を生じさせる主要な状況又は事象
- b 企業が債務を履行する能力に関連して、それらの状況又は事象の重要性に関する経営者の評価
- c 継続企業として企業が継続する能力に生じた重大な疑義を緩和した経営者の計画

205-40-50-13

経営者の計画を検討した結果、継続企業として継続する企業の能力について重大な疑義が緩和されない場合、企業は注記により財務諸表発行日から1年以内に継続企業として継続する企業の能力について、重大な疑義がある旨を注記しなければならない。さらに、企業は財務諸表利用者が以下のすべての事項を理解できる情報を注記として開示しなければならない。

- a 企業が継続する能力に重大な疑義を生じさせる主要な状況又は事象
- b 企業の債務の履行の能力に関連して、それらの状況又は事象の重要性についての経営者の評価
- c 継続企業として企業が継続する能力に生じた重大な疑義を生じさせる事象又は状況を緩和するための経営者の計画

24. その上で、Subtopic205-30において、企業の清算が差し迫っていると判断される状況を以下のように示している (205-30-25-2)。

205-30-25-2

- a 清算計画がその計画の実施を判断する権限を有する者によって承認され、下記のいずれかの事象が発生する可能性がほとんどない (remote) 場合
 - 1. 計画の実行が、他の当事者 (例えば、株主) により阻止される。
 - 2. 企業が清算段階から復帰する。
- b. 清算計画が他の力によって強制されており (例えば、強制破産)、かつ、企業が清算段階から復帰する可能性がほとんどない場合

III. 論点の分析

開発する基準の内容

(基準の開発方針)

25. 2019年4月11日に開催された第406回企業会計基準委員会において、基準諮問会議からのテーマ提言への対応について審議が行われ、次に示す対応案が了承された。

基準諮問会議の提言を尊重し、「財務諸表を継続企業の前提に基づき作成することが適切であるかどうかの判断規準の作成」について、当委員会の新規テーマとしてはどうか。

なお、当委員会で検討を行うにあたっては、「開発を行なう上では、本件に関連する事項に開発の範囲を限定し、既存の基準を参考とすることを前提として、提言を行なう」とする基準諮問会議の提言に付記されている内容を考慮し、審議を行うこととする。

26. そのため、会計基準の開発にあたっては、経営者がどのような場合に継続企業を前提として財務諸表を作成すべきかの定め、及びその前提として、経営者に継続企業の前提に基づき財務諸表を作成することについて評価する責任があることを明らかにするという2点に内容を限定することになる。また、その内容も、まずは既存の基準等の規定を参考に開発を行うこととなる。

(検討が必要な論点)

27. 前項の方針で会計基準を開発する場合、具体的な内容について検討が必要な論点は次のように考えられる。

- ① 経営者が継続企業の前提に基づいて財務諸表を作成することについて評価する責任を有する旨の定め及び経営者がどのような場合に継続企業を前提として財務諸表を作成すべきかの具体的な内容
- ② 継続企業の前提が成立していない場合の判断規準についての具体的なガイダンスを定めるか、定める場合にはどのような内容とすべきか
- ③ 会計方針の変更に該当するか否か
- ④ 適用時期

(経営者が継続企業の前提に基づいて財務諸表を作成することについて評価する責任を有する旨の定め及び経営者がどのような場合に継続企業を前提として財務諸表を作成すべきかの定めの内容)

経営者が継続企業の前提に基づいて財務諸表を作成することについて評価する責任を有する旨の定めの内容

28. 経営者が継続企業の前提に基づいて財務諸表を作成することについて評価する責任を有する旨の定めについては、既存の基準において次のとおり定められている。

我が国の監査上の取扱い	IAS 第 1 号	Subtopic205-40
<p>「経営者には(中略)、継続企業の前提に関する評価を行い必要な開示を行う責任があること」(平成30年改訂監査基準 第四三(3))</p> <p>(参考—監査報告書における取扱い)</p> <p>監査報告書の本区分では、経営者の責任として、以下の事項を記載しなければならない。</p> <p>(2) 経営者は、継続企業を前提として財務諸表を作成することが適切であるかどうかを評価し、(以下、開示責任のため省略)</p> <p>(監基報 700 第 31 項)</p>	<p>「財務諸表の作成に際して、経営者は、企業が継続企業として存続する能力があるかどうかを検討しなければならない。」</p> <p>(第 25 項)</p>	<p>該当なし</p> <p>なお、経営者の継続企業の前提についての具体的な評価の手順に関連する条文として以下のものがある</p> <p>「各年度の期中の報告期間の財務諸表の作成に関連して、企業の経営者は、財務諸表発行日後 1 年以内の継続事業の能力について重大な疑義が生じる可能性を評価する。」</p> <p>(205-40-50-1)</p> <p>「関連する事象や状況が識別された場合、(中略)経営者は、関連する事象や状況を軽減するための計画が、継続企業として存続する能力に関する重要な疑義を軽減するかどうか評価しなければならない。」(205-40-50-6)</p>

29. このように、経営者が継続企業の前提に基づいて財務諸表を作成することについて評価する責任を有する旨の規定は、我が国の監査上の取扱いと国際的な会計基準では、具体的な表現が異なる。また、米国会計基準については、我が国の監査上の取扱い又はIAS第1号のような規定が存在しないが、これは、清算ベースの会計基準が定められている米国会計基準では、Subtopic205-40の適用は、継続企業の前提が成立していることが所与となっていることから、経営者の責任の記述として、継続企業の前提が成立しているか否かを評価する責任という包括的な記載が無く、重要な疑義が存在するか否かの評価、重要な疑義が存在する場合の経営者の計画の評価など、具体的な評価のプロセスごとの経営者の責任が記載されていることによるものである。
30. このため、開発する会計基準における定めを検討するにあたっては、監査上の取扱い又はIAS第1号を参考とすることが考えられる。
31. ここで、第28項に示した各基準の比較表の記載のうち、我が国の監査上の取扱いとIAS第1号の間では継続企業の前提に基づいて財務諸表を作成することについて評価する責任の記述（表内の黄色部分）について、その内容に大きな相違はないことから、従来の実務に影響を与えないとの観点も考慮すると、監査基準の文言を参考に、定めを置くことが考えられる。
32. さらに、監査基準では「経営者」という文言が用いられているが、我が国の会計基準では、「経営者」の定義は存在しない。また、企業会計基準第24号「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」の記述を除き³、企業会計基準等の本文において「経営者」の文言を用いている基準もないことから、「経営者」という文言を会計基準の本文で用いるかどうかは検討が必要である。
33. この点、本会計基準は、企業が財務諸表を作成するにあたって、継続企業の前提に基づいて財務諸表を作成することが適切であるか否かの評価を行わなければならないこと、及びその評価を行う際の判断基準を定めるものであり、評価を行う主体を「経営者」に限定する必要は必ずしもないと考えられることから、「経営者」という文言は削除することとした。なお、我が国の監査上の取扱い、IFRS及び米国会計基準における「経営者」の定義を参考として別紙に示している。

³ 企業会計基準第24号第8項(2)

8. 遡及適用が実務上不可能な場合は、次のような状況が該当する。

- (1) (略)
- (2) 遡及適用にあたり、過去における経営者の意図について仮定することが必要な場合
- (3) (略)

経営者がどのような場合に継続企業を前提として財務諸表を作成すべきかの定め
具体的な内容

34. 継続企業の前提が成立していない場合の判断規準について、既存の基準においては次のとおり定められている。

我が国の監査上の取扱い	IAS 第 1 号	Subtopic205-40
「(前略) 一般目的の財務諸表は、経営者に当該企業の清算若しくは事業停止の意図があるか、又はそれ以外に現実的な代替案がない場合を除いて、継続企業の前提に基づき作成される。(後略)」(監基報 570 第 2 項)	「(前略) 経営者に当該企業の清算若しくは営業停止の意図がある場合、又はそうする以外に現実的な代替案がない場合を除いて、企業は財務諸表を継続企業の前提により作成しなければならない。」(第 25 項)	「企業の清算が差し迫っている場合を除き (unless and until the entity's liquidation becomes imminent)、継続企業としての企業の継続は財務報告の基礎として想定される。」(205-40-05-1)

35. まず、我が国の監査上の取扱いと国際的な会計基準の規定における経営者が継続企業の前提に基づいて財務諸表を作成すべきではないと判断される状況は、いずれも営業停止 (IAS 第 1 号) 若しくは事業停止 (監基報 570)、清算 (監基報 570、IAS 第 1 号、Subtopic205-40) など、客観的に事業活動を継続することができない状態になることが明らかな状況が想定されていると考えられ、いずれの基準においても継続企業の前提が成立していないと想定される状況に大きな差異はないと考えられる。
36. また、監基報 570 第 2 項の定めと、IAS 第 1 号第 25 項の定めは、ほぼ同じ表現を用いていることから、監基報 570 第 2 項の表現を参考に基準開発を行った場合、既存の我が国の実務に大きな影響を与えることなく、かつ、国際的な会計基準とも一定程度整合性のある基準開発が可能となると考えられる。
37. なお、監基報 570 の文言 (「事業停止」) は IAS 第 1 号 25 項の文言 (「営業停止」 (to cease trading)) と異なっているが、これは、監基報 570 が基礎としている国際監

査基準 570 (以下「ISA570」という。) 第2項の文言が「to cease operations」⁴とされているためである。ISA570では、第2項の結論の背景である第A2項で次のように公共セクターの事業体も対象になる旨が説明されており、第A2項で言及されている国際公会計基準(以下「IPSAS」という。)1では「to cease operating」という表現が用いられている⁵。

ISA570 第A2項
 公共部門の事業体の会計においても経営者は継続企業的前提に基づくこととなる。例えば、国際公会計基準(IPSAS)1は公的機関が継続企業として存続する能力についての問題に対応している。(後略)
 (Management's use of the going concern basis of accounting is also relevant to public sector entities. For example, International Public Sector Accounting Standard (IPSAS) 1 addresses the issue of the ability of public sector entities to continue as going concerns.) (後略)

38. IAS第1号の「営業停止(to cease trading)」と、ISA570の「事業停止(to cease operations)」の差異については、IAS第1号が営利企業の一般目的財務諸表に適用されることを前提とした規定であるのに対し、ISA570がパブリックセクターでの利用も前提として規定が定められていることを踏まえると、我が国の会計基準の適用対象となる企業を考慮すれば、開発する会計基準ではIAS第1号と同様の「営業停止」の文言を用いることも考えられる。
39. しかしながら、営利企業を前提とした場合には、継続企業的前提が成立していない場合の判断規準としては「営業停止」と「事業停止」で重要な差異は生じないと考えられ、監基報570の文言を参考とした実務が浸透していることも考慮すれば、「事業停止」の文言を用いることが適当と考えられる。

具体的な文案

40. 上記に基づいた場合、以下のような文案が考えられるがどうか。

⁴ ISA570 「2. Under the going concern basis of accounting, the financial statements are prepared on the assumption that the entity is a going concern and will continue its operations for the foreseeable future. General purpose financial statements are prepared using the going concern basis of accounting, unless management either intends to liquidate the entity or to cease operations, or has no realistic alternative but to do so. (後略)」

⁵ IPSAS1 「38. (前略) Financial statements shall be prepared on a going concern basis unless there is an intention to liquidate the entity or to cease operating, or if there is no realistic alternative but to do so. (後略)」

- 財務諸表の作成にあたっては、継続企業の前提に関する評価を行わなければならない。
- 企業の清算若しくは事業停止の意図がある場合、又はそうする以外に現実的な代替案がない場合を除いて、継続企業の前提に基づき財務諸表を作成する。

(継続企業の前提が成立していない場合の判断規準についての具体的なガイダンスを定めるか、定める場合にどのような内容とすべきか)

41. 継続企業の前提が成立していない場合の判断規準について、会計基準を定める場合、判断規準の具体的なガイダンスを設けるか否かが論点になる。
42. この点、開発する会計基準において、原則的な考え方を示せば十分であり、具体的なガイダンスを定める必要はないとも考えられる。さらに、IAS 第1号においては判断規準についてのガイダンスが定められていないことから、ガイダンスを定めた場合、国際的な会計基準との差異となる可能性がある。一方で、具体的なガイダンスを定めることは企業が判断を行う際の参考となり、すでに監査上の取扱いにおけるガイダンスが機能していることを踏まえると、具体的なガイダンスを定めることが考えられる。
43. ここで、具体的なガイダンスを定める場合、従来の実務に影響を与えないとの観点から、既存の基準として監基報570第A25項のガイダンスを参考にガイダンスを定めることが考えられる。当該ガイダンスは、監査人が、経営者が継続企業の前提に基づいて財務諸表を作成することが不適切と判断する場合の例示項目であり、その内容は企業の更生手続き開始決定の取り消しなど、継続企業の前提が成立していないことが相当程度明らかな場合が例示されているものである。
44. そのため、監基報570第A25項の例示と同様のガイダンスを会計基準において定めることが考えられるかどうか。この場合、具体的な文案は次のようなものが考えられる。

継続企業の前提に基づき財務諸表を作成することが適切でない場合には、例えば、次のような一定の事実の存在が含まれる。

- (1) 更生手続開始決定の取消し、更生計画の不認可
- (2) 再生手続開始決定の取消し、再生計画の不認可
- (3) 破産手続開始の申立て
- (4) 会社法の規定による特別清算開始の申立て
- (5) 法令の規定による整理手続によらない関係者の協議等による事業継続の中止に関する決定
- (6) 行政機関による事業停止命令

(会計方針の変更に該当するか否かの考え方)

45. 改正された会計基準等⁶の適用が会計方針の変更に該当するか否かについては、企業会計基準第24号「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」の第45項なお書きにおいて、以下のように定められている。

なお、改正された会計基準等の適用について、会計方針の変更に該当するかどうかについては判断が明らかでない場合があるとの意見があるが、これについては、個々の会計基準等の改正の際に、取扱いが示されることになるものと考えられる。

46. この点、開発する会計基準は、従来会計基準において定めなかった、財務諸表を継続企業に基づき作成することが適切か否かの判断規準について新たに定めるものであることから、その適用に当たっては会計方針の変更に該当するものと考えられる。
47. ただし、開発する会計基準の内容は、従来財務諸表等規則や監査基準等に基づいて行われてきた企業による財務諸表作成時における継続企業の前提に関する評価の実務のうち、財務諸表を継続企業に基づき作成することが適切か否かの判断規準について、従来の監査基準等に定められていた取扱いを会計基準においても取入れたものであり、従来の実務に影響を与えるものではないと考えられる。
48. このため、開発する会計基準の適用が会計方針の変更に該当するか否か、及び開発する会計基準の適用初年度における経過措置や注記について、基準本文において特段定める必要はないと考えられるがどうか。

⁶ なお、企業会計基準第24号「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」第5項(1)において、会計基準等の改正には新たな会計基準の設定が含まれるとされている。

(適用時期の考え方)

49. 前項で記載したとおり、開発する会計基準の適用により従来の実務に影響を与えるものではないと考えられることから、公表日以後適用とすることが考えられるがどうか。

ディスカッション・ポイント

会計基準の具体的な定めに関する以下の事務局提案についてご意見を伺いたい。

- ① 経営者が継続企業の前提に基づいて財務諸表を作成することについて評価する責任を有する旨の定め及び経営者がどのような場合に継続企業を前提として財務諸表を作成すべきかの定め具体的な文案。
- ② 継続企業の前提が成立していない場合の判断規準についての具体的なガイダンスを定めるとの提案及びその文案。
- ③ 会計方針の変更として取扱うものの、会計方針の変更に該当する旨及び経過措置や注記について特段の定めは設けないとする提案。
- ④ 適用時期を基準公表日以後とする提案。

以上

(別紙)

我が国の監査上の取扱いにおける「経営者」の定義

監査基準委員会報告書（序）「監査基準委員会報告書の体系及び用語」付録2：用語集

「取締役又は執行役のうち、企業における業務の執行において責任を有する者をいう。国によっては、統治責任者の一部若しくは全員が経営者である企業もあり、又はオーナー経営者のみが経営者である企業もある。」

IFRSにおける「経営者」の定義

「財務報告に関する概念フレームワーク」PART A 脚注3

「概念フレームワーク」全体を通じて、「経営者」という用語は、特に断りのない限り、企業の経営者及び統治機関を指す。」

(3. Throughout the Conceptual Framework, the term ‘management’ refers to management and the governing board of an entity unless specifically indicated otherwise.)

なお、IFRSにおいては個別の基準における「経営者」の定義はない

米国会計基準における「経営者」の定義

Master Glossary

「機関の目的を達成する責任を負う者であって、方針を定め、かつ、その目的を達成するための決定を行う権限を有する者。経営陣には通常、取締役会のメンバー、最高経営責任者、最高執行責任者、主要な業務を担当する副社長(営業、管理、財務など)、その他同様の政策立案機能を果たす者が含まれる。正式な肩書きを持たない人も経営陣の一員になることがある。」

(Persons who are responsible for achieving the objectives of the entity and who have the authority to establish policies and make decisions by which those objectives are to be pursued. Management normally includes members of the board of directors, the chief executive officer, chief operating officer, vice presidents in charge of principal business

審議事項(3)-2

functions (such as sales, administration, or finance), and other persons who perform similar policy making functions. Persons without formal titles also may be members of management.)

以 上