

---

	<b>実務対応</b>
プロジェクト	<b>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</b>
項目	<b>プロジェクトの方向性</b>

---

## I. 経緯

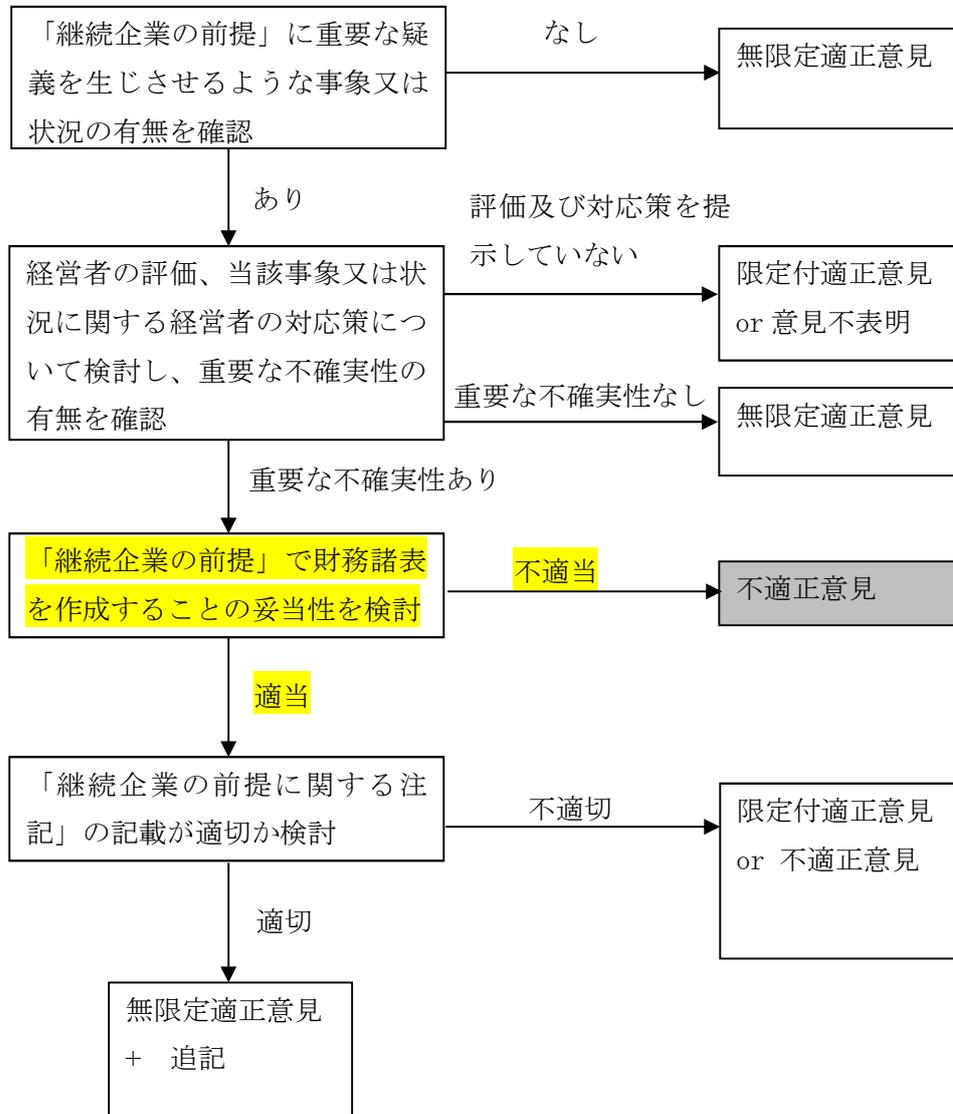
1. 2019年4月11日開催の第406回企業会計基準委員会において、基準諮問会議からの提言に基づき、財務諸表を継続企業の前提に基づき作成することが適切であるかどうかの判断規準の作成について、新規テーマとすることが了承された。このテーマは当初、日本公認会計士協会から基準諮問会議に提案されたものであった。
2. 2019年5月28日に開催された第409回企業会計基準委員会において、事務局から会計上の論点の分析が示されたうえで審議が行われた。
3. 本資料では、本件に関する今後の方向性についてご審議いただきたい。

## II. 継続企業の前提に関する監査上の取扱いおよび本テーマの位置づけ

4. 継続企業の前提に関する監査上の取扱いは、下記のフローチャートのとおりである。提案されたテーマは、下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、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であるかという点について、会計基準において明確化を求めるものである。

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)



5. 我が国の会計基準には、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。また、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も存在しない。
6. 国際的な監査基準に基づく監査報告書においては、継続企業の前提に基づいて財務諸表を作成することが適切であるか否かを判断する責任は経営者にあり、経営者が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

## 審議事項(4)

ると判断するののかについての説明を記載することが求められている。

7. 一方、我が国の会計基準には、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ことから、我が国の監査報告書に国際的な監査基準と同様の記載をすることは難しいとされた。

(参考) 国際監査基準 (ISA) の取扱い

8. 国際監査基準では、継続企業に関して、次のように、監査報告書における記載事項を定めている (下線は ASBJ 事務局による追加)。

34. 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。(A45 項から A48 項参照)

(1) 適用される財務報告の枠組みに準拠して財務諸表を作成すること、また、不正又は誤謬による重要な虚偽表示のない財務諸表の作成に必要な内部統制を構築すること。

(2) 企業の継続企業としての存続能力、及び継続企業を前提とした会計処理の使用が適切かどうかを評価すること、並びに該当する場合、継続企業に関する事項の開示を行うこと。当該評価に関する経営者の責任の説明は、継続企業を前提とした会計処理の使用が適切な場合の記述を含まなければならない (A48 項参照)。

(参考) 国際財務報告基準 (IFRS) の取扱い

9. 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 (下線は ASBJ 事務局による追加)。

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るであろう。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。

10. 継続企業の前提は会計公準の一つであり、会計基準の基本的な前提とされ、本質的に難しいテーマであると考えられる。基準諮問会議の提言を受け企業会計基準委員会でテーマアップするにあたっては、以下の点を考慮することとしていた。

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。

### III. プロジェクトの遂行中に識別された課題

11. 審議において、監査基準及び監査基準委員会報告書570「継続企業」（以下「監基報570」という。）の定めを参考にして提案を行ったものの、以下の課題が把握された。

#### 監基報570において「企業の清算若しくは事業停止の意図がある」とされる範囲

12. 監基報570第2項では、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か否かの判断規準を以下のとおり定めている。

### 監基報 570 第 2 項

「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。」

この定めは、IFRS における IAS 第 1 号第 25 項の定めと概ね整合している（8 項参照）。

13. 監基報 570 第 A25 項は、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はない場合の例示を示している。これらの例示は、企業の清算直前の状況を想定しているものと見受けられる。

### 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. しかしながら、IFRS において、「企業の清算若しくは事業停止の意図」がある場合のうち「事業停止の意図」があるケースについては、必ずしも企業の清算直前の状況のみを意味するわけではないとの見解が識別された。当該見解では、いわゆる休眠会社の状態も含まれ得るとされている。
15. 仮に IFRS において、会社を休眠状態にしていることが「事業停止の意図」があることを意味するのであれば、継続企業の前提に基づくことが適切ではないと判断された企業が、その後、再度、継続企業の前提に基づくことが適切と判断されることも想定される。
16. 前項のような状況は、議論を開始した当初では想定されておらず、監基報 570 にお

ける判断規準を我が国の会計基準として定めること自体から検討し直す必要が生じている。

### 監基報 570 において「企業の清算若しくは事業停止の意図」をもつ主体

17. 監基報 570 第 2 項の判断規準において、「企業の清算若しくは事業停止の意図」をもつ主体は「経営者」とされている。監査基準委員会報告書（序）では、「経営者」の定義を以下のとおり定めており、「経営者」は個人を前提とした概念と理解している。

（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。」

18. 会社法のもとでは、企業の清算および清算に結び付く事業停止に関して、企業の株主総会又は取締役会の決議事項とされているものと考えられ、取締役個人が清算または事業停止の意図を有したとしても、株主総会、取締役会等の決議で否決される可能性がある。
19. 前項を踏まえると、取締役個人が清算または事業停止の意図を有することをもって、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か否かの判断を行うことは妥当ではないとも考えられる。
20. なお、IFRS では、「概念フレームワーク」において「経営者」という用語は、「企業の経営者及び統治機関を指す。」とされ、統治機関も含んだ概念とされている。

### （「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。」

21. 日本基準では、これまで「経営者」を用いたことがなく、上記のような状況を踏まえると、企業の清算若しくは事業停止の意図」をもつ主体を決めるには、相当の時間を要するものと考えられる。

#### IV. プロジェクトの方向性

22. 上記のとおり、議論を開始した当初には想定されなかった困難な課題が複数識別されている。第10項に記載したとおり、開発を行なう上では既存の基準を参考とすることを前提としていたが、既存の会計基準を参考として開発を継続することは難しい状況である。よって、本テーマを開発中のテーマから除外することが考えられるかどうか。

以 上