

## 継続企業及び後発事象に関する調査研究

2024年6月21日  
企業会計基準委員会

目次	項
I. はじめに	1
II. 継続企業に関する調査研究	9
我が国における経緯	9
実務指針等の移管の実行可能性に関する分析	14
基準開発の範囲に関する分析	31
継続企業に関する調査結果	61
III. 後発事象に関する調査研究	64
我が国における経緯	64
実務指針等の移管の実行可能性に関する分析	66
基準開発の範囲に関する分析	89
後発事象に関する調査結果	109

## I. はじめに

1. 当委員会及び日本公認会計士協会は、日本公認会計士協会が公表し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。）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。）についての考え方を示した上で関係者からの意見を募集することを目的として、2023年6月に「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」（以下「意見募集文書」という。）を公表した。
2. 意見募集文書では、日本公認会計士協会が公表した実務指針等を「会計に関する指針のみを扱う実務指針等」と「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2つの分類に分けた上で、会計に関する指針のみを扱う実務指針等については、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して当委員会に移管を進める考えを示した。
3. 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については、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、そのすべてを移管の対象とはせず、優先順位に基づいて対応することが適切との考えを示した。また、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としていた。
4. この点、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）会計基準では、継続企業及び後発事象について、それぞれ国際会計基準（IAS）第1号「財務諸表の表示」（以下「IAS第1号」という。）及びIAS第10号「後発事象」（以下「IAS第10号」という。）において定めが設けられている。このため、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としていた。

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」（以下「ISA570」という。）を改訂するプロジェクトを進めており、ここでは継続企業的前提の評価期間の起点を期末日から財務諸表の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おり、さらに、後発事象について、我が国のサステナビリティ開示基準において「サステナビリティ関連財務開示の公表承認日」の概念を導入する予定であり、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としていた。
5. このような状況を踏まえ、意見募集文書では、当該優先順位に基づき、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行い、それ以外の実務指針等については移管プロジェクトにおける検討の対象外とする考えを示した。

6. 意見募集文書に対して寄せられた意見では、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、継続企業と後発事象に関する実務指針等について調査研究を行うことを支持する意見が聞かれた。この意見を踏まえ、当委員会は継続企業と後発事象に関する実務指針等についての調査研究に着手した。
7. 調査研究においては、まず継続企業と後発事象に係る実務指針等を対象として会計に関する内容と監査に関する内容を切り分けるように分析を行い、実務指針等の移管の実行可能性について検討を行った。さらに、仮に実務指針等の移管が実行可能とされた場合、実務指針等の移管のみを目的として基準開発を行うのか、国際的な会計基準や監査基準等の取扱いとの関係から生じる論点や当委員会等における過去の審議で検討された論点も基準開発の範囲に含めるかについても検討を行った。今般、当委員会における調査研究が完了したため、本文書を公表することとした。
8. なお、本文書は、本文書公表時点における当委員会の見解をまとめたものであり、実際に会計基準の開発に着手するかどうかは今後の議論次第である。また、仮に会計基準の開発に着手した場合、審議の状況によっては、本文書の基準開発の範囲に関する考察における記載内容とは異なる検討結果となる可能性があると考えられる。

## Ⅱ. 継続企業に関する調査研究

### 我が国における経緯

9. 継続企業の前提に関する開示は、2002年1月の監査基準の改訂により我が国に初めて導入され、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規則（以下合わせて「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。  
併せて同年11月に日本公認会計士協会が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を定める監査委員会報告第74号「継続企業の前提に関する開示について」を公表した。また、日本公認会計士協会は、監査上の取扱いとして同年7月に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」を公表し、その後、幾度かの改正を経て、監査基準報告書570「継続企業」（以下「監基報570」という。）に名称変更されている。
10. 2002年の監査基準の改訂により導入された継続企業の前提に関する注記では、貸借対照表日において、継続企業の前提に重要な疑義を抱かせる事象又は状況が存在する場合には、①当該事象又は状況が存在する旨及びその内容、②継続企業の前提に関する重要な疑義が存在する旨、③当該事象又は状況を解消又は大幅に改善するための経営者の対応及び経営計画の内容並びに④当該重要な疑義の影響を財務諸表に反映しているか否かを開示することとされていた。
11. その後、2009年に監査基準及び財務諸表等規則等が改正され、継続企業の前提に関

する開示の考え方が変更された。当該改正を受けて、2009年4月に監査・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。）に改正が行われている。改正前においては、一定の事象又は状況が存在すれば直ちに継続企業の前提に関する注記を要することとされていたが、当該改正により、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に財務諸表に注記することとされた。

12. このように監査基準及び財務諸表等規則等において継続企業の前提に関する注記が定められる一方、会計基準においては、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)及び第25項(12)<sup>1</sup>等を除き、継続企業の前提に関する評価及び開示に関する定めは設けられていない。
13. また、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。なお、日本公認会計士協会は、2005年4月に会計制度委員会研究報告第11号「継続企業の前提が成立していない会社等における資産及び負債の評価について」を公表しているが、当該報告は研究報告であり一般に公正妥当と認められる企業会計の基準には含まれないと考えられる。

## 実務指針等の移管の実行可能性に関する分析

### 分析のアプローチ

14. 本文書第3項に記載のとおり、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、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と考えられる。我が国における継続企業に関する定め、すなわち報告第74号、監査基準及び監基報570には、会計に関する内容と監査に関する内容が含まれていることから、まず会計に関する指針に相当すると考えられる記載<sup>2</sup>を抽出する必要があると考えられる。このため、報告第74号、監査基準及び監基報570を対象として、会計に関する指針に相当すると考えられる記載の抽出を行うよう分析を行う<sup>3</sup>。

その際、企業又は経営者の観点から記載されている文章は会計に関する指針に相当

---

<sup>1</sup> 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)及び第25項(12)は注記事項について、「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。」としている。ただし、その判断基準等に関する指針は定められていない。

<sup>2</sup> 会計基準を開発する際にガイダンスや例示として含まれる可能性があるものも併せて抽出を行う。

<sup>3</sup> 期中レビュー基準報告書については、本文書における分析から除いている。

すると考えられる一方、監査人の観点から記載されている文章は監査に関する内容と考えられるため、企業又は経営者の観点から記載されている文章を中心として分析を行う。

ただし、企業又は経営者の観点から記載されている場合であったとしても、一般的な状況に関するものや財務諸表外の記載に関するもの（例えば、有価証券報告書の「第2事業の状況」の「事業等のリスク」）については、会計に関する指針に相当することにはならないと考えられるため、ここでは除外する。

## 報告第74号に関する分析

15. 報告第74号は、次の大項目から構成されている。

1. はじめに
2. 継続企業の前提に基づく財務諸表
3. 継続企業の前提の評価と開示
4. 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
5. 対応策の検討
6. 継続企業の前提に係る評価期間と検討の程度
7. 継続企業の前提に関する注記
8. 適用

付録

16. 次項以降では、これらのうち会計に関する指針に相当すると考えられる記載について分析を行う。なお、報告第74号においては監査人の観点から記載されている文章は存在していない。

## 継続企業の前提の評価と開示

17. 報告第74号の「3. 継続企業の前提の評価と開示」は、経営者の責任や継続企業の前提に関する事項を財務諸表に注記する状況等について定めている。このうち、次の記載は会計に関する指針に相当すると考えられる。

- 一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に準拠して財務諸表を作成する責任は経営者にある。したがって、経営者は、財務諸表の作成に当たり、継続企業の前提が適切であるかどうかを評価することが求められる。
- 経営者は、継続企業の前提に関する評価の結果、期末において、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を財務諸表に注記することが必要となる。

### 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

18. 報告第 74 号の「4. 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」は、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に関する例を列挙している。これらの例示は、ガイダンスとして含めることが考えられる。
19. また、これらの例示に関して次の記載があり、これらについてもガイダンスとして含めることが考えられる。
- 通常これらの項目は、複数の事象又は状況が密接に関連して発生又は発現することが多いと考えられる。このため、経営者は継続企業の前提の評価の過程において、上記に例示するような項目が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に該当するかどうかについて、総合的に判断する必要がある。
  - これらの項目はあくまで例示であり、その企業の規模や業種等により、金額的重要性や質的重要性を加味して判断すべき事項もあり、また、その企業が営む業種の特殊性等により、これらの項目と異なる財務指標を用いることが適切な場合や、これらとは異なる事象又は状況が継続企業の前提に重要な疑義を生じさせるような場合もある。

### 継続企業の前提に係る評価期間と検討の程度

20. 報告第 74 号の「6. 継続企業の前提に係る評価期間と検討の程度」は評価期間等について定めており、評価期間については少なくとも貸借対照表日の翌日から 1 年間とされている。具体的には「継続企業の前提に関する評価は、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を解消し、又は改善するための経営者の対応策を含み、合理的な期間（少なくとも貸借対照表日の翌日から 1 年間）にわたり企業が事業活動を継続できるかどうかについて、入手可能なすべての情報に基づいて行うことが求められる。」としている。

### 継続企業の前提に関する注記

21. 報告第 74 号の「7. 継続企業の前提に関する注記」は、継続企業の前提に関する開示を行う状況と開示項目を示している。具体的には「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」に継続企業の前提に関する次の事項を財務諸表に注記するとしている。
- 当該事象又は状況が存在する旨及びその内容
  - 当該事象又は状況を解消し、又は改善するための対応策
  - 当該重要な不確実性が認められる旨及びその理由

- 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

## 付録

22. 報告第74号の「付録」においては、継続企業の前提に関する連結財務諸表注記及び財務諸表注記の文例を示している。具体的には、文例1は債務超過の状況に関する連結財務諸表注記、文例2はフランチャイズ契約の契約未更新の状況に関する連結財務諸表注記、文例3は大幅な営業損失及び営業キャッシュ・フローのマイナスの状況に関する財務諸表注記を示している。これらの文例は、ガイダンスとして含めることが考えられる。

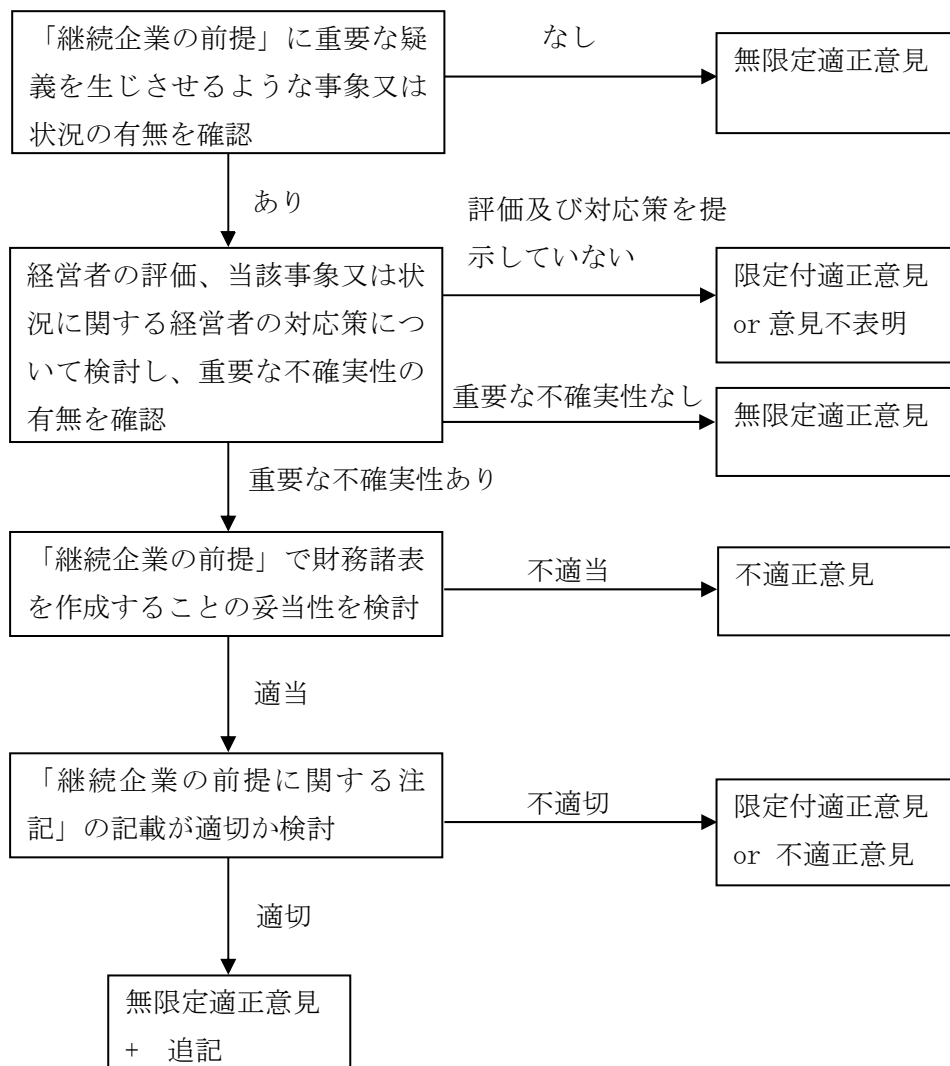
## 監査基準に関する分析

23. 監査基準は、「第四 六 継続企業の前提」において継続企業の前提に関する監査人の対応について定めている。具体的には図1のフローチャート<sup>4</sup>に従って、監査人は監査意見を表明することが求められている。

---

<sup>4</sup> 出典：2009年3月24日 企業会計審議会第19回 監査部会資料を基に作成

(図1)



24. 監査基準は監査人が財務諸表の監査を行う際に遵守すべきものであることから、企業又は経営者の観点から記載されている文章は含まれていない。このため、移管プロジェクトの目的に照らして会計に関する指針に該当するものは監査基準に含まれていないと考えられる。

### 監基報 570 に関する分析

25. 監基報 570 は、「継続企業の前提に関する評価及びその監査報告書への影響に関する、財務諸表の監査における実務上の指針を提供するもの」である（監基報 570 第 1 項）。監基報 570 は「Ⅰ 本報告書の範囲及び目的」、「Ⅱ 要求事項」、「Ⅲ 適用指針」、「Ⅳ 適用」及び「付録」から構成されている。
26. 監基報 570 は財務諸表の監査における実務上の指針を提供するものであることから、企業又は経営者の観点から記載されている文章は含まれていない。このため、会計に関

する指針に該当するものは監基報 570 に含まれていないと考えられる。一方、監基報 570 において使用されている用語や考え方が会計に関する指針と密接に関連する可能性があると考えられる。次項以降においては、この観点から関連する可能性がある監基報 570 の定めを記載する。

#### **(評価期間)**

27. 監基報 570 第 12 項は、「監査人は、継続企業の前提に関して経営者が行った評価の検討に当たって、経営者の評価期間と同じ期間を対象としなければならない。この場合、経営者の評価期間は、適用される財務報告の枠組みで要求される期間又は法令に規定される期間となる。経営者の評価期間が期末日の翌日から 12 か月に満たない場合には、監査人は、経営者に対して、評価期間を少なくとも期末日の翌日から 12 か月間に延長するよう求めなければならない（A10 項から A12 項参照）。」としている。

#### **(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)**

28. 監基報 570 第 2 項は、「企業が予測し得る将来にわたって存続し、事業を継続することを前提に、財務諸表は作成されている。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。」としている。また、監基報 570 の 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として次の状況等を示している。
- 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
  - 規制当局による事業停止命令
29. ここで、監基報 570 第 2 項は、「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している。この点、監査基準報告書（序）「監査基準報告書及び関連する公表物の体系及び用語」では、「経営者」の定義を「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、ガバナンスに責任を有する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。」と定めている。会計基準においては、通常、企業を主体として記載されるため、「企業の清算若しくは事業停止の意図」に関連して、経営者をどのように取り込むかが課題になると考えられる。

## 小括

30. 我が国における継続企業に関する定め、すなわち報告第 74 号、監査基準及び監基報 570 のうち報告第 74 号については、本文書第 15 項から第 22 項における分析のとおり、企業又は経営者の観点から記載されており、監査人の観点から記載されたものは見受けられないと考えられる。当委員会が継続企業に関する会計基準を開発する場合には、報告第 74 号の内容のうち、本文書第 17 項から第 22 項において識別された会計に関する指針に相当すると考えられる記載について、当委員会が開発する会計基準で用いられる表現に見直した上で移管することは可能と考えられる。

一方、監査基準及び監基報 570 は原則として監査人の観点から記載されており、企業又は経営者の観点から記載されたものは見受けられないと考えられる。ただし、監基報 570 には会計に関する指針と密接に関連する可能性がある用語や考え方が含まれているため、これらの用語等との関係をどこまで明確にするか検討する必要があると考えられる。この点は当委員会等における過去の審議と関連があるため、本文書第 54 項から第 56 項を参照されたい。

## 基準開発の範囲に関する分析

31. 実務指針等の移管の実行可能性に関する分析を踏まえた上で、基準開発の範囲に含める論点を分析することを目的として、次項以降においては、国際的な会計基準及び監査基準の状況と当委員会等における過去の審議の状況に関する調査を行う。

## 国際的な会計基準の状況

32. 国際的な会計基準において、IFRS 会計基準及び米国会計基準は継続企業の前提に関して次項以降のとおり定めている。

## IFRS 会計基準における取扱い

33. IFRS 会計基準では、IAS 第 1 号第 25 項<sup>5</sup>は、継続企業の前提に関して次のとおり定めている。

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のかどうかを検討しなければならない [参照：「概念フレームワーク」3.9 項]。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

<sup>5</sup> 国際会計基準審議会（IASB）より 2024 年 4 月に IFRS 第 18 号「財務諸表における表示及び開示」（以下「IFRS 第 18 号」という。）が公表され、原則として 2027 年 1 月 1 日以後開始する事業年度より適用される。これに伴い、IAS 第 1 号第 25 項及び第 26 項の規定は、IAS 第 8 号「財務諸表の作成の基礎」第 6K 項及び第 6L 項にそれぞれ引き継がれ、IFRS 第 18 号の適用時に適用することとされているが、内容に変更はない。

がない場合を除いて、企業は財務諸表を継続企業を前提として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を生じさせるような事象又は状態に関する重要性がある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を前提として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。

34. また、IAS 第1号第26項<sup>5</sup>は、継続企業の前提が適切かどうかを検討するに際して、次のとおり定めている。

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〔参照：IAS 第10号第14項から第16項〕。検討の程度はそれぞれの場合の事実関係に左右される。（以下略）

35. なお、IFRS 会計基準では、継続企業の前提に基づいて財務諸表を作成することが不適切な場合の会計処理に関する会計基準は定められていない。

### 米国会計基準における取扱い

36. 米国会計基準においては、2014年にFASB Accounting Standards Codification(ASC。米国財務会計基準審議会（FASB）による会計基準のコード化体系）「財務諸表の表示（Topic205）」に関する米国会計基準会計基準更新書（ASU）第2014-15号「財務諸表の表示-継続企業（Subtopic205-40）：継続企業の前提の不確実性に関する開示」（以下「Subtopic205-40」という。）が公表される以前は、我が国と同様に監査基準及び米国証券取引委員会（SEC）の開示規則において継続企業の前提に関する取扱いが定められていた。
37. 前項の状況に関して、FASBは次のような指摘を受けたとしている（ASU第205-40号BC11項）。

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継続企業として継続する企業の能力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、企業が関連する状況又は事象を注記に開示するかどうか、開示する時点及びその方法について多様性があるとの意見を受け取った。また、監査人が米国監査基準により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、経営者にもこのような開示に関する会計基準のガイダンスが提供されるべきであるとする意見も寄せられた。

38. この点、FASBは、前項の指摘に対応し、継続企業として継続する企業の能力に重大な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であるSubtopic205-40を公表し、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を定めた。また、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。このため、FASB は 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。

### **Subtopic205-40 の概要**

39. Subtopic205-40 は、継続企業の取扱いについて主に次項以降のとおり定めている。

#### **(経営者の評価)**

40. 経営者の評価について、ASC 第 205-40-50-1 項は「経営者は、財務諸表発行日後 1 年以内 (該当する場合には、財務諸表が発行可能となった日から 1 年以内) に、継続企業として継続する企業の能力に重大な疑義を生じさせるような状況及び事象が生じるかどうかを総合的に勘案して評価しなければならない。」としている。

#### **(経営者が継続企業として継続する企業の能力に重大な疑義を生じさせるような状況又は事象を識別した場合)**

41. ASC 第 205-40-50-6 項は、「継続企業として継続する企業の能力に重大な疑義を生じさせるような状況又は事象を識別した場合、経営者は、これらの重大な疑義を生じさせるような状況又は事象を緩和するための計画が実行された場合に継続企業として継続する企業の能力に重大な疑義を生じさせないかどうかを評価しなければならない。」としている。

42. また、ASC 第 205-40-50-7 項は、「経営者の計画の緩和効果は、財務諸表発行日時点で入手可能な情報が次のいずれも示している場合に限り、重大な疑義が緩和されるかどうかを評価する際に考慮する。」として、次の 2 要件を示している。

- 経営者の計画は、財務諸表発行日から 1 年以内に有効に実施される可能性が高い。
- 経営者の計画が実行された場合、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を生じさせるような状況又は事象が緩和される可能性が高い。

#### **(経営者の計画を検討した結果として重大な疑義が緩和される場合)**

43. 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関する重大な疑義が緩和された場合について、ASC 第 205-40-50-12 項は「企業は財務諸表利用者が次のすべてを理解することが可能な情報を財務諸表に注記しなければならない。」として次の項目を示している。

- 継続企業として継続する企業の能力に重大な疑義を生じさせる主要な状況又は事象（経営者の計画検討前）
- 企業の債務を履行する能力に関するそれらの状況又は事象の重要性に関する経営者の評価
- 継続企業として継続する企業の能力に関する重大な疑義を緩和する経営者の計画

#### **（経営者の計画を検討した結果として重大な疑義が緩和されない場合）**

44. 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関する重大な疑義が緩和されない場合について、ASC 第 205-40-50-13 項は「企業は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財務諸表に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次のすべてを理解することが可能な情報を財務諸表に注記しなければならない。」として次の項目を示している。

- 継続企業として継続する企業の能力に重大な疑義を生じさせる主要な状況又は事象
- 企業の債務を履行する能力に関するそれらの状況又は事象の重要性に関する経営者の評価
- 継続企業として企業が継続する能力に関する重大な疑義を生じさせる状況又は事象を緩和することを意図した経営者の計画

#### **（継続企業として継続する企業の能力に重大な疑義を生じさせる可能性のある不利な状況及び事象の例）**

45. ASC 第 205-40-55-2 項は、継続企業として継続する企業の能力に重大な疑義を生じさせる可能性のある不利な状況及び事象の例として次の状況等を挙げている。

- 経常的な営業損失、運転資本の不足、営業活動によるキャッシュ・フローのマイナス、その他の主要財務比率の悪化等
- 財務困難の可能性を示すその他の兆候、例えば、借入金又は類似の契約の不履行、配当金の滞納、供給業者からの通常取引上の信用供与の拒否、債務不履行を回避するための債務の再構築の必要性、法定資本要件の不遵守、新たな資金調達源又は資金調達方法を求める必要性、重要な資産の処分等の必要性等

#### **Subtopic205-30 の概要**

46. Subtopic205-30 は、清算ベース会計の取扱いについて主に次項以降のとおり定めている。

**(認識)**

47. Subtopic205-30 は、「企業の清算が差し迫っている場合、清算が企業の設立時の統治文書で特定されていた清算計画に従ったものでない限り、Subtopic205-30 の要求事項に従って財務諸表を作成しなければならない。」としている(ASC 第 205-30-25-1 項)。また、企業の清算が差し迫っていると判断される状況を次のとおり示している(ASC 第 205-30-25-2 項)。

- 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

48. 清算ベース会計を適用する場合、ASC 第 205-30-25-4 項は、「以前は認識されていなかった清算時に売却するか、又は負債の決済に使用することが予想されるその他の項目 (例えば、商標権) を認識しなければならない。」としている。

**(当初測定)**

49. 清算ベース会計を適用する場合の資産の当初測定について、ASC 第 205-30-30-1 項は、「清算計画の実行で資産の処分等により回収が予想される現金又はその他の対価の見積金額を反映して、資産を測定しなければならない。」としている。また、負債の当初測定について、ASC 第 205-30-30-2 項は、「負債に適用される他のトピックの測定規定に従って負債を測定しなければならない。」としている。

**(事後測定)**

50. ASC 第 205-30-35-1 項は、「前の報告日からの価値の変動を反映させるために、各報告日に、資産、売却が見込まれるその他の項目のうち過去に認識していなかったもの、負債及び引当金を再測定しなければならない。」としている。

**我が国の取扱いと国際的な会計基準における取扱いの比較**

51. 我が国における継続企業の前提に関する定めと国際的な会計基準との比較を要約すると、次の表のとおりとなる。

項目	報告第 74 号等	IFRS 会計基準	米国会計基準
継続企業の前提に関する経	● 期末において継続企業の前提に重要な疑義を生じさせ	企業の継続企業としての存続能力に対して重大な疑義を生じさせる	● 財務諸表発行日後 1 年以内 (該当する場合には財務諸表が

項目	報告第 74 号等	IFRS 会計基準	米国会計基準
営者の評価項目	<p>るような事象又は状況が存在するか。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● 当該事象又は状況が存在する場合には、当該事象又は状況を解消し、又は改善するための経営者の対応策を含み、合理的な期間にわたり企業が事業活動を継続できるかどうか。</li> </ul>	<p>ような事象又は状態に関する重要性がある不確実性があるか。</p>	<p>発行可能となった日から 1 年以内)に、継続企業として継続する企業の能力に重大な疑義を生じさせるような状況又は事象が生じるかどうか。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>● 当該状況又は事象を識別した場合、経営者の計画を検討した結果、重大な疑義が緩和されるかどうか。</li> </ul>
経営者の評価期間	<p>少なくとも貸借対照表日の翌日から 1 年間</p>	<p>少なくとも報告期間の期末日から 12 か月が必要であるが、それに限定されない。</p>	<p>財務諸表発行日後 1 年以内 (該当する場合には、財務諸表が発行可能となった日から 1 年以内)</p>
開示が求められるケース	<p>貸借対照表日において、継続企業的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的前提に関する重要な不確実性が認められるとき</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 企業の継続企業としての存続能力に対して重大な疑義を生じさせるような事象又は状態に関する重要性がある不確実性を発見した場合</li> <li>● 企業が財務諸表を継続企業を前提として作成していない場合</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● 経営者が継続企業として継続する企業の能力に重大な疑義を生じさせるような状況又は事象を識別し、経営者の計画を検討した結果、重大な疑義が緩和される場合</li> <li>● 経営者が継続企業として継続する企業の能力に重大な疑義を生じさせるような状況又は事象を識別し、経営者の計画を検討した</li> </ul>

項目	報告第 74 号等	IFRS 会計基準	米国会計基準
			結果、重大な疑義が緩和されない場合
具体的な注記事項の有無	あり	なし	あり
詳細なガイダンスの有無	有価証券報告書等における財務諸表外の箇所における開示の必要性、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を示す例及び対応策の留意点等が示されている。	詳細なガイダンスは定められていない。	継続企業として継続する企業の能力に重大な疑義を生じさせる可能性のある不利な状況及び事象の例等が示されている。
継続企業の前提を満たさない状況	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	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	企業の清算が差し迫っていると判断される状況
継続企業の前提を満たしていない場合の会計基準の有無	なし	なし	あり
継続企業の前提を判断する主体	監査基準報告書（序）における定義を前提とすると、「経営者」は個人を前提としている。	「経営者」という用語は、統治機関も含んだ概念である。	「経営者」という用語は、個人を表している。

## 国際的な監査基準の状況

52. IAASB は ISA570 を改訂するプロジェクトを進めており、2023 年 4 月に改訂 ISA570 の

公開草案が公表されている<sup>6</sup>。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の承認日に変更するなどの改訂を行う提案がなされており、提案どおりに最終化されるかどうか審議の経過を見守る必要があると考えられる。

### 当委員会等における過去の審議の状況

53. 過去において、当委員会では、「継続企業の前提に関する判断基準の作成」について審議が行われた。また、基準諮問会議（現在の企業会計基準諮問会議）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に関する会計基準の開発」を新規テーマとして提言するかどうかについて審議が行われた。

### 継続企業の前提に関する判断基準の作成

54. 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基準（本文書第23項 図1フローチャートの「『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」）の作成について、新規テーマとすることが了承された。その後、当該テーマに基づき、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、会計上の論点について審議が行われた。
55. その後、2020年5月14日開催の第433回企業会計基準委員会において、当該テーマにつき、次の課題を把握し、当該プロジェクトの今後の方向性の審議が行われている。

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

- IFRS 会計基準において「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。仮に IFRS 会計基準において、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。
- 上述のような状況は、議論を開始した当初では想定されておらず、監基報570における判断基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。

<sup>6</sup> IASB は 2021 年 1 月に教育文書として「Going concern—a focus on disclosure」を公表している。当該教育文書では、一部の国内規則では、財務諸表の発行が承認された日から 12 か月間、継続企業の前提に関する評価を行うことを義務付けているが、報告期間の末日から 12 か月を超える期間を考慮することは、少なくとも報告期間の末日から 12 か月間の評価を要求する IAS 第 1 号の要求事項と矛盾しないことが示されている。

**(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)**

- 監基報 570 第 2 項の判断基準において、「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」とされており、監査基準委員会報告書（序）における定義を前提とすると、「経営者」は個人を前提とした概念と考えられる。また、会社法のもとでは、企業の清算及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、取締役個人が清算又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。
- 上述の内容を踏まえると、取締役個人が清算又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。
- 我が国の会計基準では、これまで「経営者」という用語を用いたことがなく、上述の状況を踏まえると、「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。

56. 前項の状況を踏まえ、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、当該テーマに関する会計基準の開発を継続することが困難な状況となったことから、第 433 回企業会計基準委員会において本テーマを開発中のテーマから除外することとした。

**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に関する会計基準の開発**

57. 2013 年 3 月 11 日に開催された第 17 回基準諮問会議において、「継続企業の前提が成立していない企業が作成する財務諸表に関して、考え方を明らかにし、会計基準を整備することが必要である。」としてテーマ提案が行われた。
58. この提案に関して、2013 年 7 月 16 日に開催された第 18 回基準諮問会議において議論がなされた。その際、この論点は、特別目的の財務諸表に関連し得るが、特別目的の財務諸表に関しては、企業会計審議会の監査部会において特別目的の財務諸表の監査について検討が進められていたため、その動向を見守り、その結論が出た段階で検討を行うこととされた。
59. その後、2015 年 7 月 13 日に開催された第 24 回基準諮問会議において、改めて審議を行った。当該審議において示されたテーマ評価の要件に照らした検討の主な内容は次のとおりである。
- (1) 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該当し、かつ、作成する財務諸表について監査を受けなければならないケースは限定的と考えられることから、広範な影響はないものと考えられる。
  - (2) 本提案は監査人から提出されたものであり、監査人から一定のニーズがあると

考えられる。一方、該当する件数は少ないと推定されるため一般的にニーズが高いとはいえないと考えられる。

(3) 一般目的の財務諸表に関する会計ルールとして開発する場合には、継続企業的前提が成立しないため、固定資産の減価償却や退職給付の遅延認識など期間配分を前提とした会計処理を採用できないことや貸借対照表において1年以内に回収又は決済するかどうかにより短期債権・債務と長期債権・債務を区分することができないことなど、広範な検討が必要と考えられるため、会計基準の開発に長期間を要する可能性がある。

60. 前項における分析を踏まえ、会計基準を開発するニーズが高いとはいえない中で、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、新規テーマとして提言しないこととされた。

## 継続企業に関する調査結果

### 移管の実行可能性に関する評価

61. 本文書第30項に記載のとおり、我が国における継続企業に関する定め、すなわち報告第74号、監査基準及び監基報570を会計に関する内容と監査に関する内容に切り分けて、会計に関する指針に相当すると考えられる記載について、当委員会が開発する会計基準で用いられる表現に見直した上で移管することは可能と考えられる。

なお、移管に際して、移管指針については、実務指針等の名称を移管指針の体系に合わせるように変更することを除き、移管前の実務指針等の内容を変更しないこととしていることから、継続企業に関する実務指針等の内容を会計基準等で用いられる表現に見直した上で移管する場合、移管指針としてではなく、新たな会計基準として開発することになると考えられる。

### 基準開発の範囲に関する考察

62. 基準開発の範囲に関して、国際的な会計基準及び監査基準の取扱いとの関係から生じる論点も範囲に含めて基準開発を行うかについては、国際監査基準の改正への対応に関連して、ISA570及び我が国の監査基準の改訂がなされた場合には会計基準への影響について検討することが必要となると考えられることから、「財務諸表の公表の承認日」の概念を取り入れるかどうかについても基準開発において検討することが考えられる。この点、後発事象に関しても、本文書第110項において、国際的な会計基準等との整合性の観点から「財務諸表の公表の承認日」の概念を取り入れるかどうかについて基準開発の範囲に含めて検討を行うことが考えられるとしていることから、基準開発においては両基準の関係に留意することが必要と考えられる。

ここで、ISA570については、本文書第52項に記載のとおり、2023年4月に改訂ISA570

の公開草案が公表されており、当該公開草案に対するコメント募集が2023年8月に締め切られ、現在改訂に関する審議が行われている。このため、会計基準の開発にあたっては、ISA570の審議の状況及び我が国の監査基準の改正に関する状況も踏まえて、適切な開発時期を検討することが考えられる。

63. さらに、過去の審議において検討された論点も範囲に含めて基準開発を行うかについても検討すると、「企業の清算若しくは事業停止の意図がある」とされる範囲及び「企業の清算若しくは事業停止の意図」をもつ主体について結論を出すことができるかに関しては、当委員会における過去の審議において検討が途中段階で止まったことを踏まえると対応が難しい可能性があると考えられる。しかしながら、継続企業の前提に関する判断基準を作成することについて会計基準の開発ニーズがあったことを踏まえると、これらの論点についても基準開発の範囲に含めて検討を行うことが考えられる。

### Ⅲ. 後発事象に関する調査研究

#### 我が国における経緯

64. 我が国においては、1983年3月に日本公認会計士協会から監査第一委員会報告第44号「後発事象に関する監査上の取扱い」（以下「監査第一委員会報告」という。）及び1984年7月に会計制度委員会から「重要な後発事象の開示について」が公表された。その後、2003年3月に見直しを行い、監査第一委員会報告を廃止し、新たな実務指針を公表した。さらに幾度かの改正を経て、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」（以下「監基報560実1」という。）に名称変更されている。

この他、後発事象に関する監査に関する指針としては、2011年7月に日本公認会計士協会から監査基準委員会報告書第59号「後発事象」が公表されており、その後、幾度かの改正を経て、監査基準報告書560「後発事象」（以下「監基報560」という。）に名称変更されている。

65. 一方、会計基準に関しては、企業会計原則注解（注1-3）において重要な後発事象の開示及び後発事象の定義が定められており、また、各会計基準で後発事象の開示の取扱いが個別に定められている場合があるものの、後発事象の定義、会計処理及び開示等を取り扱う包括的な会計基準は設定されていない。

#### 実務指針等の移管の実行可能性に関する分析

##### 分析のアプローチ

66. 本文書第3項に記載のとおり、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、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

必要があると考えられる。後発事象に関しては、監基報 560 実 1 及び監基報 560 を対象として、会計に関する指針に相当すると考えられる記載の抽出を行うよう分析を行う<sup>7</sup>。

### 監基報 560 実 1 に関する分析

67. 監基報 560 実 1 は、日本公認会計士協会が後発事象に関する監査手続を明示することを目的に定めた実務指針であるため、会計に関する内容だけではなく、監査に関する内容も定められている。

ここで、監基報 560 実 1 において会計に関する内容と監査に関する内容は大項目で大きく分かれているが、概ね会計に関する内容を取り扱っている大項目の中にも監査の要素が含まれている場合があると考えられる。このため、次項以降においては、まず会計に関する内容を取り扱っている大項目を識別した上で、会計に関する指針に相当すると考えられる記載について分析を行う。

68. 監基報 560 実 1 は、次の大項目から構成されている。

1. はじめに
  2. 定義
  3. 監査対象となる後発事象の範囲
  4. 修正後発事象に関する取扱い
  5. 開示後発事象に関する取扱い
  6. 金融商品取引法の監査報告書日後、有価証券報告書の提出日までに発生した後発事象について、経営者から報告を受けた場合の取扱い
  7. 継続企業の前提に関する事項を重要な後発事象として開示する場合の取扱い
  8. 後発事象に関する監査手続
  9. 適用
- 付表

69. これらの大項目のうち「1. はじめに」は経緯に関する記載であること、「6. 金融商品取引法の監査報告書日後、有価証券報告書の提出日までに発生した後発事象について、経営者から報告を受けた場合の取扱い」及び「8. 後発事象に関する監査手続」は監査人による対応を定めるものであることから、ここでの分析から除外する。また「9. 適用」及び「付表」についても除外する。

### 定義

70. 監基報 560 実 1 の「2. 定義」において、「後発事象とは、決算日後に発生した会社の財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況に影響を及ぼす会計事象をいい、こ

---

<sup>7</sup> 期中レビュー基準報告書については、本文書における分析から除いている。

のうち、監査対象となる後発事象は、監査報告書日までに発生した後発事象のことをいう。」と定義している。

### **監査対象となる後発事象の範囲**

71. 監基報 560 実 1 の「3. 監査対象となる後発事象の範囲」は、後発事象について、財務諸表を修正すべき後発事象（以下「修正後発事象」という。）と財務諸表に注記すべき後発事象（以下「開示後発事象」という。）に分類しており、それぞれ次のとおり定義している。

#### (1) 修正後発事象

決算日後に発生した会計事象ではあるが、その実質的な原因が決算日現在において既に存在しており、決算日現在の状況に関連する会計上の判断ないし見積りをする上で、追加的ないしより客観的な証拠を提供するものとして考慮しなければならない会計事象

#### (2) 開示後発事象

決算日後において発生し、当該事業年度の財務諸表には影響を及ぼさないが、翌事業年度以降の財務諸表に影響を及ぼす会計事象

72. さらに、修正後発事象について「重要な後発事象については、財務諸表の修正を行うことが必要となる。」としており、開示後発事象について「重要な後発事象については、会社の財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況に関する的確な判断に資するため、当該事業年度の財務諸表に注記を行うことが必要となる。」としている。

### **修正後発事象に関する取扱い**

73. 監基報 560 実 1 の「4. 修正後発事象に関する取扱い」は、「(1)修正後発事象についての基本的な考え方」を示した上で、「(2)財務諸表における修正後発事象の取扱い」、「(3)監査報告書又は四半期レビュー報告書における修正後発事象の取扱い」及び「(4)修正後発事象の例示」を示している。このうち、「(1)修正後発事象についての基本的な考え方」は修正後発事象の考え方を補足する内容であり、また、「(3)監査報告書又は四半期レビュー報告書における修正後発事象の取扱い」については監査に関する内容であるため、次項以降の分析から除外する。

#### **(財務諸表における修正後発事象の取扱い)**

74. 監基報 560 実 1 の「4. 修正後発事象に関する取扱い」の「(2)財務諸表における修正後発事象の取扱い」は、個別財務諸表と連結財務諸表に分けた上で、会社法監査、金融商品取引法監査及び四半期レビューにおける取扱いを定めている。

75. 個別財務諸表について、会社法監査では「計算書類が会計監査人に提出されるまでに発生した修正後発事象は、その影響を反映させるため計算書類を修正する。」とし、ま

た、「計算書類が会計監査人に提出された後、会計監査人の監査報告書日までに発生した修正後発事象についても、その影響を反映させるため計算書類を修正する。」としている。ここで、修正後発事象として取り扱う期限が「会計監査人の監査報告書日」とされていることが特徴的であり、監査の要素が含まれていると考えられる。

また、個別財務諸表について、金融商品取引法監査では「金融商品取引法に基づく監査報告書日までに発生した修正後発事象は、その影響を反映させるため財務諸表を修正する。」としている。ここでも修正後発事象として取り扱う期限が「金融商品取引法に基づく監査報告書日」とされていることが特徴的であり、監査の要素が含まれていると考えられる。

さらに、「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。」としている。後述する国際的な会計基準においてはこのような例外的な取扱い無く、我が国の監査上の取扱いにおける特徴的な点であると考えられる。

76. 連結財務諸表については、基本的に個別財務諸表と同様の定めを設けた上で連結子会社及び持分法適用会社（以下「連結子会社等」という。）に係る後発事象について定めているが、ここでは分析を割愛する。

#### **（修正後発事象の例示）**

77. 監基報 560 実 1 の「4. 修正後発事象に関する取扱い」の「(4) 修正後発事象の例示」においては、訴訟事件の解決と販売先の倒産について例を示している。

#### **開示後発事象に関する取扱い**

78. 監基報 560 実 1 の「5. 開示後発事象に関する取扱い」は、「(1) 開示後発事象についての基本的な考え方」を示した上で、「(2) 計算書類又は財務諸表における開示後発事象の取扱い」、「(3) 開示後発事象の例示」及び「(4) 監査報告書における開示後発事象の取扱い」を示している。このうち、「(4) 監査報告書における開示後発事象の取扱い」については監査に関する内容であるため、次項以降の分析から除外する。

#### **（開示後発事象についての基本的な考え方）**

79. 監基報 560 実 1 の「5. 開示後発事象に関する取扱い」の「(1) 開示後発事象についての基本的な考え方」は「開示すべき後発事象を判断するに当たっては、財務諸表等規則の規定の文言から、a. 翌事業年度以降の財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況に影響を及ぼす事象であること、b. 財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況に重要な影響を及ぼす事象であること、c. 決算日後に発生した事象であること」の三つの要素に留意する必要がある。」とした上で、3つの要素について解説している。

また、開示すべき事象に関する考え方として、新株の発行を例として解説している。

#### **(計算書類又は財務諸表における開示後発事象の取扱い)**

80. 監基報 560 実 1 の「5. 開示後発事象に関する取扱い」の「(2) 計算書類又は財務諸表における開示後発事象の取扱い」は、個別財務諸表と連結財務諸表に分けた上で、会社法監査、金融商品取引法監査及び四半期レビューにおける取扱いを定めている。
81. 個別財務諸表について、会社法監査では「決算日後会計監査人の監査報告書日までの間に重要な開示後発事象が発生した場合には、計算書類において、重要な後発事象に関する注記として記載する。」としている。ここで、開示後発事象として取り扱う期限が「会計監査人の監査報告書日」とされており、監査の要素が含まれていると考えられる。また、金融商品取引法監査及び四半期レビューについては、財務諸表に関して「決算日後監査報告書日までの間に、重要な開示後発事象が発生したときは、当該事象を財務諸表に注記する。」としており、会社法監査と同様に監査の要素が含まれていると考えられる。一方、四半期財務諸表又は中間財務諸表については、四半期レビュー報告書日又は中間監査報告書日に関して言及されていない。
82. 連結財務諸表については、基本的に個別財務諸表と同様の定め<sup>8</sup>を設けた上で連結子会社等の事業年度の末日が連結決算日と異なる場合の取扱いについて定めているが、ここでは分析を割愛する。

#### **(開示後発事象の例示)**

83. 監基報 560 実 1 の「5. 開示後発事象に関する取扱い」の「(3) 開示後発事象の例示」は、実務上開示されているもの等のうち主なものを分類整理して、「Ⅰ 財務諸表提出会社、子会社及び関連会社」と「Ⅱ 連結財務諸表固有の後発事象」について例を示している。

#### **継続企業の前提に関する事項を重要な後発事象として開示する場合の取扱い**

84. 監基報 560 実 1 の「7. 継続企業の前提に関する事項を重要な後発事象として開示する場合の取扱い」は、「決算日後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発生した場合であって、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、翌事業年度以降の財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況に重要な影響を及ぼすときは、

---

<sup>8</sup> 個別財務諸表の定めとは一部異なり、連結財務諸表の金融商品取引法監査及び四半期レビューにおける取扱いについては、「四半期連結決算日後四半期レビュー報告書日までの間又は中間連結決算日後中間連結監査報告書日までの間に、親会社及び連結子会社等に重要な開示後発事象が発生したときは、当該事象を注記しなければならない。」と四半期レビュー報告書日又は中間監査報告書日に関して言及されている。

重要な後発事象として、以下の事項について財務諸表に注記する。」とした上で、注記事項として①当該事象又は状況が発生した旨及びその内容、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並びに③継続企業の前提に関する重要な不確実性が認められる旨及びその理由を挙げている。

### 監基報 560 に関する分析

85. 監基報 560 は、「財務諸表監査における後発事象に関する実務上の指針を提供するもの」である（監基報 560 第 1 項）。監基報 560 は「Ⅰ 本報告書の範囲及び目的」、「Ⅱ 要求事項」、「Ⅲ 適用指針」及び「Ⅳ 適用」から構成されている。
86. 監基報 560 は財務諸表の監査における実務上の指針を提供するものであることから、会計に関する指針に該当するものは監基報 560 に含まれていないと考えられる。一方、監基報 560 において使用されている用語や考え方が会計に関する指針と密接に関連する可能性があると考えられる。次項以降においては、この観点から関連する可能性がある監基報 560 の定めを抽出して記載する。

### 財務諸表の承認日

87. 監基報 560 第 4 項(4)は、「財務諸表の承認日」を「関連する注記を含む全ての財務諸表が作成されており、認められた権限を持つ者が、当該財務諸表に対する責任を認めた日付をいう（A3 項参照）。」と定義している。当該定義に関連して、監基報 560 の A3 項は「我が国では、株主総会又は取締役会による財務諸表の最終承認が要求されているが、そのような最終承認は、監査人が財務諸表に対する意見表明の基礎となる十分かつ適切な監査証拠を入手したと判断するために必要なものではない。したがって、本報告書では、財務諸表の承認日は、経営者が実施した後発事象の評価期間の末日を指し、通常、経営者確認書の日付となる。」としている。

### 小括

88. 上述の分析を踏まえると、監基報 560 実 1 のうち、本文書第 70 項から第 84 項に記載した内容は、会計に関する指針に相当するとして、当委員会が開発する会計基準で用いられる表現に見直した上で当委員会に移管することは原則として可能と考えられる。ただし、修正後発事象及び開示後発事象のいずれも後発事象の定義において「監査報告書日」を採用しており、監査の要素を含んでいると考えられる。このため、当委員会が開発する会計基準を開発する場合には、監基報 560 実 1 のうち、本文書第 70 項から第 84 項に記載した内容を引き継ぎつつ、後発事象の定義を変更するか検討することが考えられる。

## 基準開発の範囲に関する分析

89. 実務指針等の移管の実行可能性に関する分析を踏まえた上で、基準開発の範囲に含める論点を分析することを目的として、次項以降においては、国際的な会計基準の状況と当委員会等における過去の審議の状況に関する調査を行う。

## 国際的な会計基準の状況

90. IFRS 会計基準及び米国会計基準においては、後発事象の定義、会計処理及び開示等を取り扱う包括的な会計基準が設けられている。

## IFRS 会計基準における取扱い

91. IFRS 会計基準では、IAS 第 10 号第 1 項が(a)企業は後発事象についてどのような場合に財務諸表を修正しなければならないか、並びに(b)財務諸表の公表が承認された日及び後発事象に関して企業が行わなければならない開示を定めている。
92. IAS 第 10 号第 3 項は、後発事象を「報告期間の末日と財務諸表の公表の承認日との間に発生する事象で、企業にとって有利な事象と不利な事象の双方をいう。」と定義している。

ここで、財務諸表の公表の承認日について、IAS 第 10 号第 4 項は「財務諸表の公表を承認するプロセスは、経営組織、法的要請及び財務諸表の作成と最終決定の手続によって異なる。」としつつ、IAS 第 10 号第 5 項は「場合によっては、企業は、財務諸表の公表後に、財務諸表を株主に承認を求めため提出することが要求される。そのような場合、財務諸表の公表は、株主が財務諸表を承認した日ではなく、公表日に承認されている。」としており、また IAS 第 10 号第 6 項は「場合によっては、企業の経営者が財務諸表を監督役員会（経営執行者以外の者のみで構成される）に承認を求めため提出することが要求される。そのような場合、財務諸表の公表は、経営者が監督役員会への提出を承認した時点で承認されている。」としている。

さらに、開示について IAS 第 10 号第 17 項は「企業は財務諸表の公表の承認日及び誰がその承認を行ったかを開示しなければならない。」としている。

93. 次に、IAS 第 10 号第 3 項は、後発事象を次の 2 種類に分類している。
- (1) 報告期間の末日に存在した状況についての証拠を提供する事象（修正を要する後発事象）
  - (2) 報告期間後に発生した状況を示す事象（修正を要しない後発事象）
94. 修正を要する後発事象について、IAS 第 10 号第 8 項は「修正を要する後発事象を反映するように、財務諸表に認識した金額を修正しなければならない。」としている。一方、修正を要しない後発事象について、IAS 第 10 号第 10 項は「財務諸表に認識した金額を、修正を要しない後発事象を反映するために修正してはならない。」としているが、

IAS 第 10 号第 21 項は修正を要しない後発事象に重要性のある場合について、当該事象の重要性のある区分ごとに、(a) 当該事象の内容及び(b) 財務上の影響の見積り、又はそのような見積りが不可能である旨の記述を開示することを求めている。

### 米国会計基準における取扱い

95. 米国会計基準では、Topic855「後発事象」(以下「Topic855」という。)が後発事象に関する定義、認識及び開示等について定めている。
96. セクション 855-10-20 Glossary は、後発事象を「貸借対照表日後、財務諸表が公表された日又は公表が可能となった日よりも前に発生した事象又は取引」と定義している。
97. また、Topic855 では、後発事象を次の 2 種類に分類している。
  - (1) 認識後発事象  
財務諸表の作成過程における固有の見積りを含め、貸借対照表日現在に存在した状況に関する追加的な証拠を提供する後発事象のすべての影響を財務諸表に認識しなければならない (ASC 第 855-10-25-1 項)。
  - (2) 非認識後発事象  
貸借対照表日現在には存在しなかったが、貸借対照表日後かつ財務諸表の公表日又は公表が可能となった日の前までに発生した状況に関して証拠を提供する後発事象については認識してはならない (ASC 第 855-10-25-3 項)。  
非認識後発事象の一部の事象に関して、財務諸表に誤解が生じないようにするために(a) 当該事象の内容及び(b) 財務上の影響の見積り、又はそのような見積りが不可能な場合はその旨を開示しなければならない (ASC 第 855-10-50-2 項)。
98. 財務諸表が公表された日又は公表が可能となった日の開示に関して、ASC 第 855-10-50-1 項は、SEC に登録していない企業に次の両方を開示することを要求している。
  - (1) 後発事象が評価された日付
  - (2) その日が次のいずれであるか
    - ① 財務諸表が公表された日
    - ② 財務諸表の公表が可能となった日

### 我が国の取扱いと国際的な会計基準における取扱いの比較

99. 上述を踏まえ、我が国の取扱いと国際的な会計基準の取扱いとの比較を要約すると次のとおりとなる。

#### (後発事象の定義)

100. 監基報 560 実 1、IFRS 会計基準及び米国会計基準の各基準を比較すると、後発事象の対象となる期間についてそれぞれ取扱いが異なっている。特に、監基報 560 実 1 に

においては、本文書第 70 項に記載のとおり、「監査報告書日」までに発生した事象を後発事象として取り扱うこととされており、監査の観点を取り入れて後発事象を定義している点において IFRS 会計基準及び米国会計基準とは異なっていると考えられる。

101. 仮に後発事象の定義に「財務諸表の公表の承認日」の概念を取り入れるよう基準開発した場合には、IAS 第 10 号の取扱いと整合するため、国際的な会計基準との比較可能性が高まることになると考えられる。また、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) から 2024 年 3 月に公表されたサステナビリティ開示基準の公開草案においても、後発事象の取扱いとして「サステナビリティ関連財務開示の公表承認日」の概念が取り入れられていることから、我が国における他の開示基準との整合性も図ることができるものと考えられる。

ただし、「財務諸表の公表の承認日」の概念を取り入れる場合、当該概念を採用している IAS 第 10 号において当該承認日がどの日付に該当するのか定められていないことを踏まえ、我が国の会計基準においてどこまで定めるか検討を行う必要があると考えられる。

#### **(財務諸表の修正が要求される後発事象)**

102. 監基報 560 実 1、IFRS 会計基準及び米国会計基準の各基準において、記述に違いはあるものの、財務諸表の修正が要求される後発事象の基本的な考え方や会計処理に関して、実質的な差異はないものと考えられる。ただし、監基報 560 実 1 の場合、本文書第 75 項に記載のとおり、会社法に基づく開示と金融商品取引法に基づく開示が併存する状況において、修正後発事象が会社法監査における監査報告書日後、金融商品取引法に基づく監査報告書日までに発生した場合、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している特例的な取扱いについては、IFRS 会計基準及び米国会計基準と異なっていると考えられる。
103. 仮に、修正後発事象が会社法監査における監査報告書日後に発生した場合に金融商品取引法に基づいて作成される財務諸表を修正するように基準開発した場合には、国際的な会計基準の取扱いと整合性が図られ、また、財務諸表の修正により修正後発事象が反映されることで財務諸表の有用性がより高まると考えられる。

しかし、この場合には財務諸表を修正することになるため、計算書類との単一性が確保されず、実務上の混乱が生じる懸念がある。また、作成者にとっては、会社法の計算書類に係る「財務諸表の公表の承認日」後に生じた修正後発事象について財務諸表を修正することを要求されるため、開示後発事象に準じて取り扱う場合に比べ、実務上の負担が大きくなる可能性がある。この点に関しては、会社法と金融商品取引法の開示制度が併存する我が国固有の状況を踏まえるべきであるという意見が聞かれている。

### **(財務諸表に開示が要求される後発事象)**

104. 監基報 560 実 1、IFRS 会計基準及び米国会計基準の各基準において、記述に違いはあるものの、財務諸表に開示が要求される後発事象の基本的な考え方や財務諸表に注記する内容に関して、実質的な差異はないものと考えられる。

### **当委員会等における過去の審議の状況**

105. 我が国では後発事象に関する包括的な会計基準が定められてこなかったことから、これまでも我が国において後発事象に関する会計基準の策定の必要性が指摘されていた。このような状況において、2010年8月26日開催の第208回企業会計基準委員会において、基準諮問会議から当委員会に対して「後発事象の考え方を整理した上で、国際会計基準等と同様に、後発事象の定義、会計処理、開示等を規定する会計基準等を策定することが適切であると考えられる。」と提言された。これを受けて、2010年9月16日開催の第209回企業会計基準委員会から後発事象に関する会計基準の開発に向けた審議が開始された。
106. 審議においては、主に次の論点に関して議論が行われた。
- (1) 後発事象の定義について、国際的な会計基準を参考に見直しを行う場合、財務諸表の公表の承認日について、会社法の計算書類と金融商品取引法の財務諸表のそれぞれにおいてどのように取り扱うか。
  - (2) 会社法の計算書類における公表の承認日後に生じた修正後発事象について、金融商品取引法の財務諸表において開示後発事象に準じた取扱いとする現行の取扱いを見直すかどうか（すなわち、財務諸表の修正を要求するかどうか）。
107. しかしながら、審議では、会社法に基づく開示制度及び金融商品取引法に基づく開示制度から財務情報の提供が要求されている現状において、それぞれの財務情報に対して実務上適用可能な会計基準を開発することは困難ではないかという意見が多数を占めた。特に、関係者からは、一定の修正後発事象について、金融商品取引法における財務諸表を修正した場合、会社法における計算書類との単一性が確保されなくなることから生じる可能性がある実務上の混乱を強く懸念する意見が示されていた。
108. このため、当委員会は、本文書第106項に記載の論点に関して審議を重ねてきたが、合意に至ることはできず、2011年3月3日開催の第220回企業会計基準委員会を最後に審議を停止している。

## **後発事象に関する調査結果**

### **移管の実行可能性に関する評価**

109. 本文書第88項に記載のとおり、監基報 560 実 1 を会計に関する内容と監査に関する内容に切り分けて、監基報 560 実 1 のうち、本文書第70項から第84項に記載した内

容については会計に関する指針に相当するとして、当委員会が開発する会計基準で用いられる表現に見直した上で当委員会に移管することは、原則として可能と考えられる。ただし、現行の後発事象の定義は修正後発事象及び開示後発事象のいずれも「監査報告書日」を採用しており、監査の要素を含んでいることから、後発事象の定義を見直した上で移管することが必要と考えられる。

なお、移管に際して、移管指針については、実務指針等の名称を移管指針の体系に合わせるように変更することを除き、移管前の実務指針等の内容を変更しないこととしていることから、後発事象に関する実務指針等の内容を会計基準等で用いられる表現に見直した上で移管する場合、移管指針としてではなく、新たな会計基準として開発することになると考えられる。

### **基準開発の範囲に関する考察**

110. 前項に記載のとおり、移管において後発事象の定義を見直す必要があると考えられるが、その際、国際的な会計基準との整合性の観点から、「財務諸表の公表の承認日」の概念を取り入れるかについても基準開発の範囲に含めて検討を行うことが考えられる。さらに、「財務諸表の公表の承認日」の概念を取り入れる場合には、我が国の開示制度に照らして「財務諸表の公表の承認日」を会計基準にどこまで具体的に定めるべきかについても基準開発の範囲に含めて検討することが考えられる。
111. また、国際的な会計基準と比較した場合、修正後発事象が会社法監査における監査報告書日後に発生した場合、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している特例的な取扱いが基準差異となっている。この点については、会社法と金融商品取引法の開示制度が併存する我が国固有の状況を踏まえるべきであるという意見が聞かれていることを踏まえた上で、基準開発の範囲に含めて検討することが考えられる。

以 上