

◇公表基準等の解説◇

企業会計基準公開草案第 100 号「継続企業に関する会計基準（案）」等の概要

ASBJ 専門研究員 飛田 憲人

1. はじめに

企業会計基準委員会（ASBJ）は、2026 年 10 月 23 日に、企業会計基準公開草案第 100 号「継続企業に関する会計基準（案）」（以下「本会計基準案」という。）及び企業会計基準適用指針公開草案第 95 号「継続企業に関する会計基準の適用指針（案）」（以下「本適用指針案」という。）並びに企業会計基準公開草案第 101 号（企業会計基準第 41 号の改正案）「後発事象に関する会計基準（案）」（以下「後発事象会計基準案」という。）及び企業会計基準適用指針公開草案第 96 号（企業会計基準適用指針第 35 号の改正案）「後発事象に関する会計基準の適用指針（案）」（以下合わせて「本公開草案」という。）を公表した。ASBJ は、本公開草案について 2026 年 12 月 25 日までコメントを募集している。本稿では、本公開草案の概要を紹介する。

なお、文中の意見に関する部分は筆者の私見であり、ASBJ の見解を示すものではないことをあらかじめ申し添える。

2. 本公開草案の公表の経緯

我が国では、これまで継続企業について、企業会計審議会「監査基準」、日本公認会計士協会 監査・保証基準委員会 監査基準報告書 570「継続企業」（以下「監基報 570」という。）、日本公認会計士協会 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。）及び「財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則」（昭和 38 年大蔵省令第 59 号。以下「財務諸表等規則」という。）等において継続企業の前提に関する評価及び開示に関する取扱いが定められていた。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」、企業会計基準第 33 号「中間財務諸表に関する会計基準」及び企業会計基準第 37 号「期中財務諸表に関する会計基準」を除いて、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。

2009 年 4 月の企業会計審議会「監査基準」の改訂に際しては、財務諸表等規則等が改正され、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、企業は、その評価の手順に従って、継続企業の前提に関する注記を行うこととされた。

また、「企業内容等の開示に関する内閣府令」（昭和 48 年大蔵省令第 5 号）が改正され、経営者の対応策等から継続企業の前提に関する重要な不確実性が認められず継続企業の前提に関する注記を行わない場合においては、有価証券報告書の「事業等のリスク」等において、一定の事象や経営者の対応策等を開示することが適切であるとされたため、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等が存在する場合にはその旨及びその具体的な内容並びに当該事象又は状況等を解消し、又は改善するための対応策が「事業等のリスク」に記載されている。

他方、IFRS 会計基準では、国際会計基準（IAS）第 8 号「財務諸表の作成基礎」（以下「IAS 第 8 号」という。）（2024 年 4 月公表）において定めが設けられている。また、米国会計基準においては、FASB Accounting Standards Codification（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）Topic 205「財務諸表の表示」において定めが設けられている。

このような状況において、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。）の下、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。

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の移管に係る実行可能性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、調査研究を実施し、2024 年 6 月にその結果を「継続企業及び後発事象に関する調査研究」として公表した。

調査研究の結果、報告第 74 号における定めを会計に関する内容と監査に関する内容に切り分けて、会計に関する内容について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た。当該調査研究の結果を踏まえると、報告第 74 号を移管することにより、我が国の会計基準の全体像を把握しにくいなど指摘されている課題に対応することとなり、会計基準の体系の完全性の改善が見込まれることから、2024 年 7 月に開催された第 51 回企業会計基準諮問会議に当委員会より新規テーマとして取り上げることを提案した。企業会計基準諮問会議における審議の結果、2024 年 7 月に開催された第 530 回企業会計基準委員会において企業会計基準諮問会議より継続企業に関する会計基準の開発を行うことが当委員会に提言された。

当委員会が移管プロジェクトを進めている中、2024 年の国際監査基準（ISA）570「継続企業」（以下「ISA 570」という。）の改訂に伴い、企業会計審議会監査部会及び日本公認会計士協会において、継続企業の前提に関する経営者の評価期間の改訂が進められている。このため、会計上の取扱いを監査上の取扱いと整合的なものとする観点も含め、本会計基準の開発を行うこととし、検討を重ね、その結果を本公開草案として公表した。

3. 本公開草案の概要

(1) 報告第 74 号の移管にあたっての基本的な方針

本公開草案は、2024 年 6 月に公表した「継続企業及び後発事象に関する調査研究」において、報告第 74 号における定めを会計に関する内容と監査に関する内容に切り分けて、会計に関する内容について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たことから、報告第 74 号における会計に関する内容を移管することにより、継続企業に関する会計基準の開発を行うこととしている。

また、当委員会が移管プロジェクトを進めている中、ISA 570 の改訂に伴い、企業会計審議会監査部会及び日本公認会計士協会において、継続企業の前提に関する経営者の評価期間の改訂が進められている。このため、会計上の取扱いを監査上の取扱いと整合的なものとする観点も含め、本会計基準の開発を行うこととしている。

(2) 用語の定義

（財務諸表の公表の承認日の定義）

本会計基準案では、後発事象会計基準案第 6-2 項を参照し財務諸表の公表の承認日の定義することを提案している（本会計基準案第 4 項）。

従来、日本公認会計士協会 監査・保証基準委員会 監査基準報告書 560「後発事象」（以下「監基報 560」という。）においては国際監査基準と整合するように「財務諸表の承認日」に関する定義が設けられていたが、2026 年 4 月に開催された企業会計審議会監査部会（第 56 回）において、継続企業の前提の評価期間に関する定義に関して監査基準と会計基準で整合させるべきとの意見が多く聞かれたことを踏まえて、後発事象会計基準と整合的となるように「財務諸表の公表の承認日」に変更する「監査基準報告書 560『後発事象』の改正について」（以下「監基報 560 改正案」という。）が公表された（後発事象会計基準案 BC8-2 項及び BC8-3 項）。

前述の監基報 560 改正案を踏まえて当委員会で検討を行った結果、後発事象会計基準における「財務諸表の公表の承認日」に関する記載を監基報 560 とより整合的なものとするため、会計基準として適切な文言となるように見直した上で、後発事象会計基準における「財

務諸表の公表の承認日」の記載を変更する改正を行うこととした（後発事象会計基準案 BC8-4 項及び BC8-5 項）。

ここで、本会計基準案における「財務諸表の公表の承認日」は、後発事象会計基準案における「財務諸表の公表の承認日」と同義であるため、後発事象会計基準案を参照し定義することとした。

（継続企業を前提として財務諸表を作成することの適切性の評価）

本会計基準案では、監基報 570 第 2 項の記載を踏まえて、「企業の清算若しくは営業停止の意図がある場合、又はこれら以外に現実的な代替案がない場合を除き、企業は、継続企業を前提として財務諸表を作成する。」と定めることを提案している（本会計基準案第 5 項）。

移管にあたっての基本的な方針から、本会計基準の開発にあたって報告第 74 号における会計に関する内容に限って移管することが考えられた。しかしながら、このような形で移管を行うと、本会計基準案は開示のみを扱う基準となり、継続企業の前提が適切であるかをどのように評価するかに関する指針が不足しているとの指摘を受ける可能性がある。この点、監基報 570 第 2 項においては、「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。」との記述がなされており、監査実務においては判断基準として機能していると考えられる。このため、当該判断基準を会計基準に取り込むとしても、現行の実務を変更しない範囲で報告第 74 号を移管する範疇にあると考えられる。また、当該判断基準は IAS 第 8 号（2024 年 4 月公表）にも同様の内容が定められているため、当該判断基準を取り込む場合、IFRS 会計基準と整合的な取扱いとなると考えられる。したがって、本会計基準案においては、企業の清算若しくは営業停止の意図がある場合、又はこれら以外に現実的な代替案がない場合を除き、企業は、継続企業を前提として財務諸表を作成する定めを置くこととしている。

（継続企業の前提に関する評価を行う期間）

本会計基準案において、財務諸表の作成にあたって、合理的に入手できるすべての情報を考慮し、決算日後、少なくとも財務諸表の公表の承認日後 1 年を経過した日までの期間にわたり継続企業として存続する能力があるかどうかを評価することとしている。継続企業の前提に関する評価を行う期間に関して、報告第 74 号では「少なくとも貸借対照表日の翌日から 1 年間」と定められていたところ、本会計基準案においては、「決算日後、少なくとも財務諸表の公表の承認日後 1 年を経過した日までの期間」を継続企業の前提に関する評価を行う期間とすることを提案している（本会計基準案第 5 項）。

「監査基準の改訂について」（企業会計審議会 2002 年 1 月）及び報告第 74 号では、継続企業の前提に関する評価を行う期間を少なくとも決算日から 1 年間と定めていた。この点、2024 年に改訂された ISA 570 では、継続企業の前提に関する経営者の評価期間が財務諸表の承認日から 12 か月に満たない場合、監査人は、経営者に対して、評価期間を少なくとも

財務諸表の承認日から 12 か月間に延長するように求めなければならないなどの定めが設けられており、継続企業の前提に関する評価期間について改訂されている。ISA 570 における当該改訂を踏まえて、企業会計審議会において監査基準の改訂に関する議論が行われている。また、監基報 570 の改正案においても、ISA 570 と同様に改正することが提案されている。

この点、継続企業の前提に関する評価の最短の期間について、決算日から 1 年間とするよりも、決算日後、財務諸表の公表の承認日後 1 年を経過した日まで評価を行う方が、継続企業の前提に関する評価についてより将来の事象又は状況を対象とすることとなるため、財務諸表利用者の意思決定に有用な情報を提供することとなると考えられる。また、会計上の取扱いと監査上の取扱いが整合的である方が、監査実務が安定的に行われると考えられる。これらを踏まえ、継続企業の前提に関して、少なくとも財務諸表の公表の承認日後 1 年を経過した日まで評価を行うことを求めることを提案している。

また、本適用指針案では、会計監査人設置会社（会社法（平成 17 年法律第 86 号）第 2 条第 11 号）において会計監査人により監査される計算書類及び附属明細書又は連結計算書類に関する「財務諸表の公表の承認日」は、「企業が一般に公正妥当と認められる企業会計の基準及び会社計算規則に準拠して計算書類等又は連結計算書類を作成する監査契約上の責任を果たしたことを確認した日」（企業会計基準適用指針第 35 号「後発事象に関する会計基準の適用指針」第 4 項）と読み替えることを提案している（本適用指針案第 3 項）。

さらに、後発事象会計基準案では、「財務諸表の公表の承認日」の記載について、2026 年 7 月に日本公認会計士協会から公表された監基報 560 改正案における「財務諸表の公表の承認日」の定義に関する提案との整合性を勘案し、会計基準として適切な文言となるように見直した上で「用語の定義」において定義することを提案している。

「財務諸表の公表の承認日」については、これまで企業会計基準第 41 号「後発事象に関する会計基準」の結論の背景においてその内容が説明されていたが、日本公認会計士協会から公表された監基報 560 改正案において「財務諸表の公表の承認日」の定義が提案されていることを踏まえ、会計基準と監査基準をできるだけ整合的なものとするにより実務の混乱を防ぐことができると考えられることから、会計基準として適切な文言となるように見直した上で「用語の定義」において定義することを提案している。

（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が存在するかどうかの判断及び当該事象又は状況が存在する場合の継続企業の前提に関する重要な不確実性の評価）

本会計基準案において、まず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かどうかを判断することを提案している（本会計基準案第 7 項）。さらに、決算日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と判断した場合、当該事象又は状況を解消する若しくは改善するための対応策について、次の①から③を含めて検討し、当該対応策をとってもなお、継続企業の前提に関する重要な不確実性が認められるか否かを評価することを提案している（本会計基準案第 8 項）。

- ① 当該対応策をとる意思及び能力を有している。
- ② 当該対応策が決算日後、少なくとも財務諸表の公表の承認日後 1 年を経過した日までの期間に実行可能である。
- ③ 当該対応策が当該事象又は状況の影響を軽減するのに十分である可能性が高い。

また、決算日後、財務諸表の公表の承認日までの間（以下「後発事象の評価期間」という。）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ことが識別された場合においても、同様の評価を行うことを提案している（本会計基準案第 9 項）。加えて、決算日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と判断しているが決算日後に当該事象又は状況が解消した若しくは改善した場合、財務諸表の公表の承認日に継続企業の前提に関する重要な不確実性が認められるか否かの評価を行うことを提案している（本会計基準案第 10 項）。

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かどうかの判断及び当該事象又は状況が存在する場合の継続企業の前提に関する重要な不確実性の評価については、報告第 74 号における会計に関する指針に相当する部分を基本的に踏襲している。ただし、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する若しくは改善するための対応策の例示については、2025 年 12 月に日本公認会計士協会から公表された監基報 570 の改正案との整合性を図っている。

(3) 開示

(開示目的)

本会計基準案では、継続企業の前提に関する注記における開示目的は、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ものの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、継続企業を前提として財務諸表を作成することが適切であること及びその重要な不確実性を財務諸表利用者が理解できるようにするための十分な情報を開示することにあると定めることを提案している（本会計基準案第 11 項）。

継続企業の前提に関する注記事項（本会計基準案第 12 項及び第 13 項参照）の内容をどの程度の詳細さで記載するかについては、開示目的に照らして決定することとなる。

(注記事項)

継続企業の前提に関する評価の結果、決算日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と判断した場合であって、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は、継続企業の前提に関する重要な不確実性に係る注記として、次の事項を注記することを提案している（本会計基準案第 12 項）。

- 決算日現在に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する若しく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
- 財務諸表が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

本会計基準案は、報告第 74 号における会計に関する指針に相当する部分について、基本的にその内容を踏襲した上で表現の見直しや考え方の整理等を行い、当委員会の会計基準に移管しており、報告第 74 号の定めの実質的な内容の変更を行うことを意図していない。したがって、原則として報告第 74 号に記載されていた継続企業の前提に関する注記事項を踏襲することとしている。

また、決算日後の継続企業の前提に関する重要な不確実性に係る注記に関して報告第 74 号においては、決算日後の継続企業の前提に関する重要な不確実性に係る注記事項は重要な後発事象に関する注記として定められていたところ、本会計基準案においては、継続企業の前提に関する注記事項と位置付けることを提案している。さらに、決算日後の継続企業の前提に関する重要な不確実性に係る注記事項として、報告第 74 号で定めていた注記事項に加えて「財務諸表が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」を追加することを提案している（本会計基準案第 13 項）。

決算日後の継続企業の前提に関する重要な不確実性に係る注記事項は、継続企業の前提に関する注記事項及び重要な後発事象に関する注記事項のいずれにも位置付けることが可能であるが、継続企業の前提は財務諸表を作成する根幹に関わるものであることから、継続企業の前提に関する側面を重視し、継続企業の前提に関する注記事項と位置付けることとしている。また、前述のとおり、本会計基準案は報告第 74 号の定めの実質的な内容の変更は意図していないものの、決算日後の継続企業の前提に関する重要な不確実性に係る注記においても、財務諸表が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の記載は有用であると考えられることから、報告第 74 号の後発事象に関する注記事項に加えて記載を求めることとしている。

(4) 適用時期等

本会計基準案では、2028 年 3 月 31 日以後終了する連結会計年度及び事業年度の年度末に係る財務諸表から将来にわたって適用することを提案している（本会計基準案第 15 項）。

監査基準との整合性の観点から継続企業の前提に関する評価を行う期間を定めている状況において、本会計基準の適用時期と監査基準の改訂の実施時期が同時でない、会計基準と監査基準をより整合的とすることによって実務を安定させるという目的を達成できないと考えられる。このため、監査基準の改訂の実施時期と同時期とし、本会計基準案は、2028 年 3 月 31 日以後終了する連結会計年度及び事業年度の年度末から適用することを提案している。

また、本会計基準案は、「企業の清算若しくは営業停止の意図がある場合、又はこれら以外に現実的な代替案がない場合」に該当するかどうかの評価を求めているが、当該評価を遡及的に求めることは適切でないと考えられるため、適用初年度においては、2028年3月31日以後終了する連結会計年度及び事業年度の年度末に係る財務諸表から将来にわたって適用することとしている（本会計基準案第15項）。

さらに、本会計基準の適用初年度においては、企業会計基準第24号「会計方針の開示、会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」（以下「企業会計基準第24号」という。）第14項の定めにかかわらず、適用初年度の比較情報について、新たな表示方法に従い組替えを行うことを要しないとする経過措置を設けることを提案している（本会計基準案第16項）。

後発事象の評価期間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ことが識別された場合であって、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関する注記について、前連結会計年度及び前事業年度における表示方法と異なる場合には表示方法の変更に該当すると考えられるものの、情報の有用性がより高まるなどの効果は乏しいと考えられるため、適用初年度においては、企業会計基準第24号第14項の定めにかかわらず、適用初年度の比較情報について、新たな表示方法に従い組替えを行うことを要しないこととしている。

4. おわりに

ASBJ では、本公開草案等に寄せられた意見を参考に、本公開草案の最終基準化に向けた検討を続けていく予定である。引き続き、関係者のご理解とご協力をお願いしたい。