
プロジェクト IFRS 適用課題対応

項目 **【審議事項】 IAS 第 10 号**

企業がもはや継続企業ではない場合の財務諸表の作成

I. 本資料の目的

1. 本資料は、2021 年 2 月 2 日 (火) にビデオ会議方式により開催された IFRS 解釈指針委員会 (以下「IFRS-IC」という。) において審議が行われた「企業がもはや継続企業ではない場合の財務諸表の作成 (Preparation of Financial Statements when an Entity is no longer a Going Concern)」を対象とした要望書に関するアジェンダ・ペーパー (AP4) の概要及び IFRS-IC 会議における議論の概要を説明することを目的としている。また、別紙 1 として、2021 年 2 月の IFRIC Update で示された暫定的なアジェンダ決定案の仮訳及び別紙 2 として IFRS-IC に寄せられた要望書の仮訳を示している。

II. 背景及び経緯

2. 本 AP は、12 月決算の企業の 2019 年 12 月期の財務諸表の作成に関し、IFRS-IC に寄せられた次の 2 つの質問に対応するものである。(AP4 第 1 項、第 5 項、第 8 項及び第 10 項)

質問 1 過去に IFRS に基づく財務諸表を作成していなかった企業が、2019 年 12 月期、2018 年 12 月期及び 2017 年 12 月期の財務諸表の作成過程¹において、財務諸表の発行の承認前に継続企業ベースで作成できない事象 (本質問では、企業を任意清算するという決定。以下同じ。) を識別した場合、2018 年 12 月期及び 2017 年 12 月期の財務諸表も継続企業ベースで作成できないこととなるのか。

質問 2 過去に IFRS に基づく財務諸表を (継続企業ベースで) 作成していた企業が、2019 年 12 月期の財務諸表の作成過程において、財務諸表の発行の承認前に継続企業ベースで作成できない事象を識別した場合、比較情報である 2018 年 12 月期の計数を継続企業ベースではない代替的なベースに基づく計数で再表示することが要求されるのか。

¹ (ASBJ 事務局注) 例えば、IFRS を初度適用する場合には、過去 3 期の財政状態計算書 (正確には、最初の報告期間の末日の財政状態計算書及びその比較情報並びに IFRS 移行日現在の IFRS 開始財政状態計算書) を作成する必要がある。

III. IASB スタッフの分析及び提案

IASB スタッフの分析

3. IASB スタッフは、関連する IFRS 基準の要求事項として次の 2 つを識別するとともに、質問 1 及び質問 2 それぞれについて分析を行った。(AP4 第 6 項及び第 7 項)

●IAS 第 1 号「財務諸表の表示」(以下「IAS 第 1 号」という。)第 25 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。

●IAS 第 10 号「後発事象」(以下「IAS 第 10 号」という。)第 14 項

ある企業の経営者が、当該企業の清算若しくは営業の停止をする方針を決定するか、又はそうする以外に現実的に代替案がないと判断した場合には、当該企業は、継続企業ベースで財務諸表を作成してはならない。

4. IASB スタッフは、質問 1 に関し、次のように分析を行い、質問の対象となる企業はいかなる財務諸表も継続企業ベースで作成することはできないと結論付けた。(AP4 第 12 項及び第 13 項)

● 要望書に記載されている事例においては、2017 年、2018 年及び 2019 年の財務諸表はすべて企業を清算するという決定の後に公表に関する承認を受ける。したがって、企業を清算するという当該決定は、これらそれぞれの財務諸表に関する後発事象である。IAS 第 1 号第 25 項及び IAS 第 10 号第 14 項(本資料第 3 項を参照。)を適用した場合、当該企業はいかなる財務諸表も継続企業ベースで作成することはできない。

● 我々は、IAS 第 10 号第 14 項の「報告期間」の用語の読み取りを、2019 年財務諸表にのみ適用し、2017 年及び 2018 年財務諸表には適用しないというように制限することになる要望書で略述された見解を裏付ける原則を見出していない。

5. これに対し、IASB スタッフは、質問 2 に関して、IFRS 基準は非継続企業ベースで作成される財務諸表での比較情報の再表示に関しては規定をしていないと認識している。(AP4 第 16 項)

6. IASB スタッフは、質問 2 について、公表情報に基づく追加調査²を実施したところ、検索の結果識別された 10 件の事例のすべてで比較情報を継続企業以外の前提を基礎として作成した財務諸表に再表示していないという事実を見出した。(AP4 第 14 項及び第 15 項)

IASB スタッフの提案

7. IASB スタッフは、本資料第 3 項から第 6 項に記載した分析に基づき、デュー・プロセス・ハンドブック第 5.16 項の記載（枠内参照）と照らし合わせた上で、次を提案している。(AP4 第 19 項)

(1) 委員会は基準設定プロジェクトを作業計画に追加しないこと

(2) 次の内容のアジェンダ決定案を公表すること

- ① 質問 1 に関して、どのように IFRS 基準を適用するかについての概要
- ② 質問 2 に関して、なぜ委員会が基準設定を提案しなかったのかに関する説明

- 5.16 解釈指針委員会は、下記の要件のすべてが満たされる場合には、審議会が狭い範囲の修正を開発するよう提案するか又は IFRIC 解釈指針を開発することを決定するかのいずれかによって、基準設定プロジェクトを作業計画に追加すべきであると決定する。
- (a) 当該事項は広がりのある影響を有し、影響を受ける人々に重要性のある影響を有しているか又は有すると見込まれる。
 - (b) 財務報告を改善するために、IFRS 基準の要求事項を追加又は変更することが必要である。すなわち、基準における諸原則及び要求事項が、企業が要求される会計処理を決定するための適切な基礎を提供していない。
 - (c) 当該事項が既存の基準及び「概念フレームワーク」の枠内で効率的に解決できる。
 - (d) 当該事項の範囲が、審議会又は解釈指針委員会が効率的な方法で扱うことができるのに十分なほど狭いが、審議会又は解釈指針委員会及び利害関係者が基準を変更するために要するデュー・プロセスを実施することがコストに見合う効果がないほど狭くはない。

² AlphaSence というサーチエンジンを使用した。

IV. IFRS-IC 会議における議論の概要

8. 2021年2月のIFRS-IC会議では、IASBスタッフ提案について、次のような議論が行われた。

- (1) 質問1及び質問2の双方について、スタッフ提案に賛成する意見が聞かれた。
- (2) 質問1に関して、質問が前提とする状況は一般的なものではなく、IFRS-ICで回答すべきではないという意見があった。また、IASBスタッフが関連するIFRS基準の要求事項として示したIAS第1号第25項は、「企業が財務諸表を継続企業的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。」と述べているにすぎず、どのような基礎で財務諸表を作成するのかを規定していないことから、この質問に適用することには賛成できないという意見があった。
- (3) 質問2に関して、AP4第16項に記載された「IFRS基準は非継続企業ベースで作成される財務諸表での比較情報の再表示に関しては規定をしていない。」に対し、IAS第8号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬」の要求事項³を見ると本質問は比較情報を修正しないことはIFRS基準でも述べていると考えられるため、当該記載は削除すべきという意見が聞かれた。また、アジェンダ決定案の理由づけに関して、IFRS基準の要求事項は明確であると考えてという意見が聞かれた。

以 上

³ IFRS-IC会議では、遡及修正が求められる誤謬と誤謬ではないものを区別しているという意見や、IAS第8号第16項(a)「以前に発生していたものと実質が異なる取引その他の事象又は状況への会計方針の適用」は会計方針の変更ではなく、変更の影響は将来に向けて反映されることへの言及が聞かれた。

別紙 1

暫定的なアジェンダ決定の文案の仮訳は次のとおりである。

企業がもはや継続企業ではない場合の財務諸表の作成（IAS 第 10 号「後発事象」）

委員会は、もはや継続企業（IAS 第 1 号「財務諸表の表示」の第 25 項で記述している）ではない企業が適用する会計処理に関する要望を受けた。要望書は、そのような企業について次のことを質問していた。

- (a) 過去の期間においては継続企業であり、それらの期間に係る財務諸表を過去に作成していない場合に、その過去の期間についての財務諸表を継続企業ベースで作成できるかどうか（質問 1）。
- (b) 比較対象期間に係る財務諸表を過去に継続企業ベースで発行したことがある場合に、当期の財務諸表を作成するにあたり使用した会計処理の基礎を反映するように比較情報を修正再表示するかどうか（質問 2）。

質問 1

IAS 第 1 号の第 25 項は、「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」財務諸表を継続企業ベースで作成することを企業に要求している。IAS 第 10 号の第 14 項は、「ある企業の経営者が、報告期間後において、当該企業の清算若しくは営業の停止をする方針を決定するか、又はそうする以外に現実的に代替案がないと判断した場合には、当該企業は、継続企業ベースで財務諸表を作成してはならない。」と述べている。

IAS 第 1 号の第 25 項及び IAS 第 10 号の第 14 項を適用すると、もはや継続企業ではない企業は、財務諸表（まだ発行が承認されていない過去の期間に係る財務諸表を含む）を継続企業ベースで作成することはできない。

したがって、委員会は、IFRS 基準における諸原則及び要求事項が、もはや継続企業ではない企業が自らの財務諸表を継続企業ベースで作成するのかどうかを決定するための適切な基礎を提供していると結論を下した。

質問 2

リサーチに基づいて、委員会は質問 2 に関して IFRS 基準の適用に不統一を観察しなかった。すなわち、企業は、財務諸表を継続企業ベースではないベースで最初に作成する当期において使用する作成基礎を反映するように、比較情報を修正再表示することはしていない。したがって、委員会は、この事項が広がりのある影響を有しているという証拠を「まだ」得ていない。

上記の理由で、委員会はこれらの事項に関する基準設定プロジェクトを作業計画に追加しないことを [決定した]。

別紙 2

IFRS-IC に寄せられた要望書で AP4 に添付された部分の ASBJ 事務局による仮訳は、次のとおりである。

我々は以下で要望書を再掲した、これにあたり、本要求の要望書の提出者を識別することになるであろう詳細を削除した。

...

テーマ：過去期間における IAS 第 10 号第 14 項の適用

我々は、以下の質問の検討に感謝する。

第 1 の質問：

関連する法制は企業に対して、たとえ財務諸表が属する報告期間末からかなり遅れて作成された（そうした遅延は時々外的状況のために発生する）としても各年の財務諸表を別個に（すなわち個別の文書として）公表することを要求している。企業は過去 3 年に関する財務諸表を作成するための締め切りより遅れている（すなわち、2017 年、2018 年及び 2019 年）。当該企業は当初 2 年間（すなわち 2017 年及び 2018 年）に関して継続企業ベースで財務諸表を公表しなかった。しかしながら、経営者は第 3 年度末の後に企業を任意清算することを決定し、過去の各年度（第 1、第 2 及び第 3 の各年度を別個の文書で）に関する財務諸表を作成することを決定した。IAS 第 10 号は、経営者が報告期間後において、当該企業の清算若しくは営業の停止をする方針を決定するか、又はそうする以外に現実的に代替案がないと判断した場合には、当該企業が、継続企業ベースで財務諸表を作成することを禁止している。しかしながら、各年度に関する財務諸表が別個に公表されることになるという事実を考慮すると、継続企業ベース以外の方法で財務諸表を作成することが直近報告期間（すなわち 2019 年財務諸表）に制限されるかどうか、又はすべての過去期間（3 年分の財務諸表）に制限が及ぶか、上記のような状況は明確ではない。

上記シナリオを検討した場合、我々の疑問は、当該企業は直近の年度（2019 年）ではなく、過去の各年度（2017 年及び 2018 年）についての独立した財務諸表を継続企業ベースで作成することを禁じられるかどうかである。我々は、IFRS 解釈指針委員会が IAS 第 10 号を執筆したタイミングで、当該委員会が過去期間の財務諸表の直近での作成という課題及び企業が各年度の財務諸表を別個の文書の中で提出しなければならないという一部の法域の要求事項を想定していなかったと考えており、当該状況が検討されることを願っている（すなわち、IAS 第 10 号は企業が、報告期間末後であるが次の報告

期間末より前に財務諸表を公表するという通常の状態を想定している可能性がある)。

本課題に対応するにあたり、2つの見解がある。

第1の見解

IAS 第10号「報告期間」というフレーズは財務諸表によりカバーされる直近の報告期間(すなわち、本シナリオでの2019年)に限定される。それゆえ、関連する過去の各報告期間末(すなわち、2017年及び2018年)後に継続企業についての問題がなかった一方、直近の報告期間後に継続企業の前提が不適切であると決定された場合において、当該企業は継続企業ベース以外(例えば、清算ベース)で直近年度(2019年)に関する財務諸表のみを作成しなければならない、また継続企業ベースで過去年度(2017年度及び2018年度)に関する財務諸表を作成しなければならない。言い換えると、当該財務諸表はその財務諸表が作成されることになる時に存在する状態に従って作成される(すなわち、当該報告期間末から次の報告期間末までから生じる各期間についての財務諸表作成に関する一般的なタイムフレーム)。本見解は以下の論拠により裏付けられている。

1. IAS 第10号は、「報告期間」は財務諸表によりカバーされる直近の報告期間を意味するとしている。財務諸表が年次で作成される際、IAS 第1号及びIAS 第10号での「報告期間後」というフレーズは、財務諸表が作成されることになる「直近の報告期間」を意味する。これは、企業は少なくとも年次で財務諸表の完全な一式(比較情報を含む)を表示しなければならないというIAS 第1号の要求事項により裏付けられている。それゆえ、財務諸表の作成及び承認は財務諸表が属する当該期間末から次の報告期間末までの期間の間になされると想定される。報告期間後の事象は各期間における財務諸表作成に関する一般的なタイムフレームの間(当該報告期間末から次の報告期間まで)に生じる可能性がある事象に制限されるべきであると考えることが合理的である。我々は、これは報告期間後の事象に関する所定の要求事項を規定することの背景の論理的根拠であると考えている、すなわち、情報をキャッチアップするための直近報告期間に関連する当該事象はたいてい、次の財務諸表の一揃いが作成されるまで利用可能にならないだろう。そうでなければ、財務諸表の作成が遅れたケースにおいて、そうした事象は財務諸表が作成されることになるいくつかの報告期間に属することになる。
2. 継続企業の前提が不適切であると決定される場合に、IAS 第10号は、継続企業ベース以外で作成される直近財務諸表の数値とともに表示される過去年度の比較数値(継続企業ベースで作成される)を再表示することを要求していない。これは過去年度に関する財務諸表はタイムリーなベースでは作成されていないにもかかわらず、それらは当該財務諸表が作成されることになる時に存在する状況に従って作

成されるべきであるという事実だと理解され得る（すなわち、当該報告期間末から次の報告期間末までから生じる各期間についての財務諸表作成に関するタイムフレーム）。

3. IAS 第 8 号によると、経営者の意図が過去期間において何だったのか仮定すること、又は過去期間に認識、測定又は開示された金額を見積もることを行う中で、事後判断（hindsight）は、新しい会計方針を適用する際、又は過去期間における金額を修正する際には使用されるべきではないとされている。これは、過去年度における財務諸表がタイムリーなベースで作成された、又は作成されなかったかにかかわらず、会計原則の変更がある時により顕著であるべきである。
4. 継続企業の前提の仮定が過去の各年度の報告日後に妥当であったが、過去の年度に関する財務諸表を継続企業ベース以外（例えば、清算ベース）で作成する際、当該企業の来歴について利用者をミスリードすることになる（特に企業が、年度末に継続企業の前提の仮定が有効であった過去の多くの年度に関する財務諸表をタイムリーなベースで作成できない場合）。
5. 概念フレームワークの第 1.16 項によると、企業の過去の財務業績及びどのように経営者が受託責任を果たすかについての情報はたいてい企業の経済資源に基づく将来収益を予測する際に有用であるとされる。それゆえ、財務諸表の作成を将来期間まで遅延することが、財務諸表が作成されるであろう時における仮定及び状況に従った適切なベースに基づくそうした情報を経営者が提供しなくて良いようにするべきではない。特に、清算ベースでの過去年度（継続企業の前提が有効であったとき）に関する財務諸表の遅れた表示は、過去の財務業績を評価する、又は経営者がどのようにステewardシップを果たすかを評価するための利用者の権利を認めないことになる。

第 2 の見解

第 2 の見解は、IAS 第 10 号における「報告期間」のフレーズは、企業が過去年度（どんなに長くとも）に関する財務諸表を公表しない限り、すべての過去期間ということの意味するとしているというものである。したがって、このシナリオでは当該企業は、当該企業が過去の各年度末（2017 年及び 2018 年）後に継続企業の前提があり、継続企業の前提の仮定の欠如は直近年度以後にのみあったというという状況にかかわらず、過去のすべての年度（2017 年、2018 年及び 2019 年）に関する財務諸表に対して清算ベースを適用しなければならない。継続企業の前提は、測定及び表示の要求事項を含んだ IFRS 基準設定の中での根本的な概念である。それゆえ、清算後の継続企業の前提のベースでの財務諸表の作成及び承認は、当該仮定はもはや存在しないことから IFRS 基準の不適切な適用である。一般的な目的での財務諸表は企業外の利用者のニーズを優先しなければ

ばならないということは注目に値することである。加えて事後判断は、IAS 第 10 号が明確に意図を規定していることから、公表のための財務諸表の承認前の清算に対して適用されない。

第 2 の質問：

企業がすでに過去の第 1 及び第 2 年度に関する財務諸表を継続企業ベースで（通常どおり）作成し公表していた場合を仮定する。企業は直近年度に関して清算ベースで財務諸表を作成した。当該企業はこれら直近財務諸表の中で比較数値も清算ベースでの数値になるよう再表示することを要求されるか？IAS 第 10 号は、過去期間の財務諸表が継続企業ベースで作成され公表されたケースにおける過去年度に関する比較数値について、比較数値は継続企業ベース以外のベースにしたがって再表示すべきかどうかについては規定していない。我々は、事後判断を使用することなく再表示することは実務的ではないとして、そうした比較数値を再表示することに賛成していない。企業はしかしながら、比較数値は異なるベースにしたがって作成された事実は開示すべきである。もう一つの代替は、当該数値は異なるベースで作成されることから、比較を禁じることである。

委員会が上記の質問を検討してもらえれば幸いである。

．．．

以 上