

後発事象に関する会計基準の検討

1. これまでの審議の状況

我が国では、後発事象に関する会計基準は存在しないが、監査の基準や実務指針等（例えば、JICPA 監査・保証実務委員会報告第 76 号「後発事象に関する監査上の取扱い」（以下、JICPA 報告））において、後発事象の定義や取扱いなどが規定されており、それらの監査の基準等によって実務が行われている。

一方、国際財務報告基準（IFRS）や米国会計基準では「後発事象」に関する包括的な会計基準（IAS 10 号、FASB-ASC Topic855）があり、後発事象の定義（どの時点までの事象を後発事象とするかなど）、会計処理、開示事項等が規定されており、これまでも、我が国において会計基準の策定の必要性が指摘されていた。

2010 年 8 月 26 日、基準諮問会議から ASBJ 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。」とする提言がされ、同年 9 月の本委員会より審議を開始している。

2. ディスカッション・ポイント

本日の委員会では、これまでの検討事項を踏まえて、後発事象に関する会計基準について以下のポイントを中心にご審議を頂けますよう、お願い致します。

- 会社法の計算書類における後発事象の定義について、次の 2 案が考えられるが、このうち案 2 をベースとして検討を進めてはどうか。（3. 検討事項（b））
 - 案 1：株主総会招集通知に関する取締役会の承認の日までに生じた事象とする
 - 案 2：取締役会等の認められた権限を持つ者が、計算書類に対して責任を負ったと決定した日（例えば、監査人に対する経営者確認書の日付）までに生じた事象とする。

- 金融商品取引法の財務諸表における後発事象の定義については、「有価証券報告書の公表に関する、各企業において公表承認がなされた日（取締役会や社内決裁等）までに生じた事象とする」考え方をベースとして検討を進めてはどうか。（3. 検討事項（c））

- 会社法の計算書類における後発事象の定義が定める時点以降に生じた修正後発事象に関する、金商法上の財務諸表における取扱いとしては、次の 2 案が考えられるが、いずれの方向性で検討を進めるか。（3. 検討事項）
 - 案：財務諸表の修正を要求する
 - 案：開示後発事象に準じて取扱う（現行の取扱と同様）

3. 検討事項

後発事象の定義及び具体的取扱い

（ a ）後発事象の定義

➤ 検討

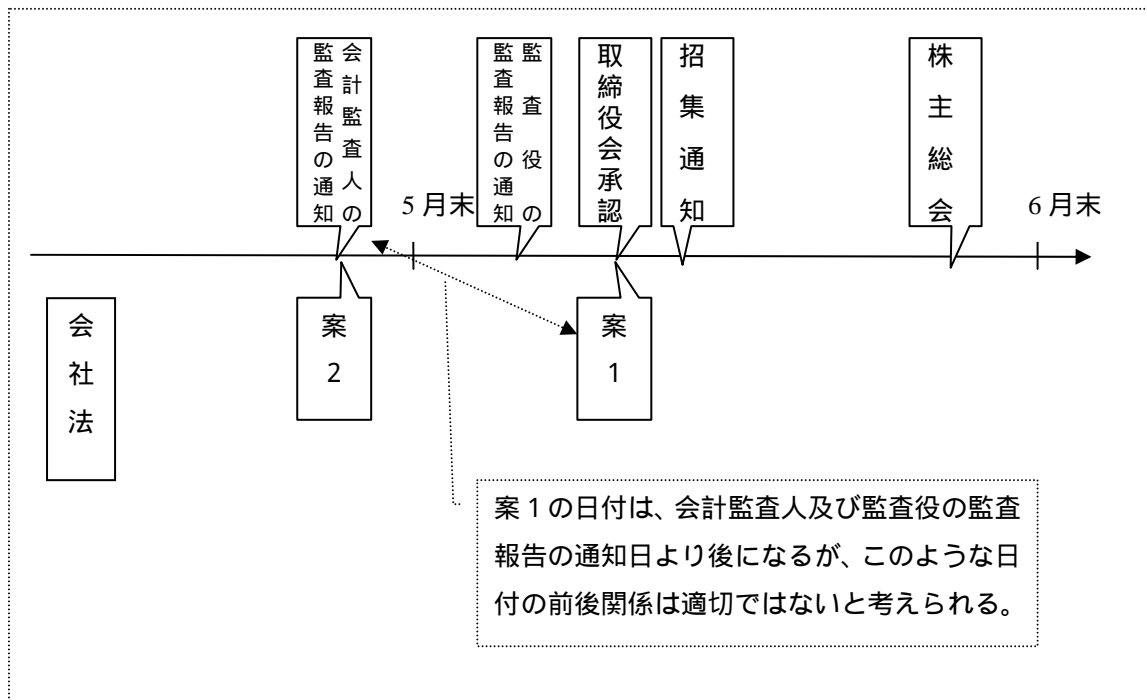
- IAS 第 10 号をベースとして、報告期間の末日と財務諸表の公表の承認日との間に発生する事象として後発事象を定義することが考えられるが、具体的な取扱いについては、以下の（ b ）及び（ c ）の検討が必要になる。

（ b ）会社法の計算書類における具体的な取扱い

➤ 公表承認日の取扱い案

	案 1	案 2
取扱い	株主総会招集通知に関する取締役会の承認の日までに生じた事象とする	取締役会等の認められた権限を持つ者が、計算書類に対して責任を負ったと決定した日（例えば、監査人に対する経営者確認書の日付）までに生じた事象とする。
利点	本案の日付では、公表のために必要なすべての承認が得られており、IFRS の取扱いと整合すると考えられる。	会計監査人の監査報告通知日との前後関係で問題とならない。 現行の取扱いと同様となる。
欠点	会計監査人の監査報告通知日との前後関係で問題となる。（以下のイメージ図参照）	本案の日付では、公表のために必要なすべての承認が得られたとは必ずしも言えず、IFRS の取扱いとは整合しない可能性がある。

（イメージ図 - 3月決算の取締役会設置会社を前提）



➤ 今後の方向性

- 案1の場合、会計監査人等の監査報告の通知日との前後関係の問題が生じることから、この案を採ることは困難と考えられる。
- したがって、会社法の計算書類においては、案2の考え方を前提に検討を行うことが考えられる。
- また、IAS第10号では「誰が、いつ」公表の承認をしたかを開示することが要求されるが、この取扱いについても検討を行うことが考えられる。

（c）金商法の財務諸表における具体的な取扱い

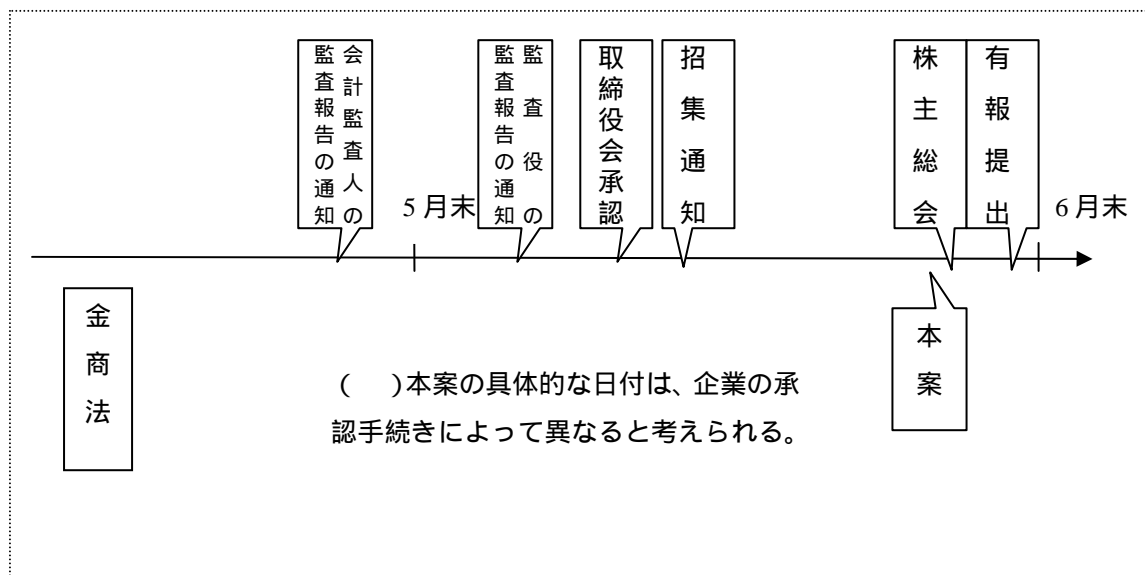
➤ 公表承認日の取扱い案

	案
取扱い	有価証券報告書の公表に関する、各企業において公表承認がなされた日（取締役会や社内決裁等）までに生じた事象とする
利点	IFRSの取扱いと整合すると考えられる。 ¹ 現行の取扱いにおいて参照している日付と大きな差異は生じないと考え

¹ IFRSを適用し、かつ、SECファイリングをしている欧州企業の開示例をみると、SECファイリング日より数日前に、財務諸表公表の承認が行われている（付録A参照）。したがって、本案の日付は、当該ファイリング日より数日早くなると考えられる。

	られる。
欠点	金商法上に、取締役会等の承認に関する手続きは、明文化されていないため、当該日付の客観性をどのように確保するかという問題がある。

（イメージ図 - 3月決算の取締役会設置会社を前提）



➤ 今後の方向性

- 金商法上の財務諸表においては、本案のように、各企業の公表承認がなされた日までに生じた事象を後発事象として取り扱う考え方を前提に検討を行うことが考えられる。
- また、IAS 第10号では「誰が、いつ」公表の承認をしたかを開示することが要求されるが、この取扱いについても検討を行うことが考えられる。

会計処理（修正後発事象の取扱い）

- 会社法の計算書類における後発事象の定義が定める時点以降に生じた修正後発事象に関する、金商法上の財務諸表における取扱い案

	案	案
取扱い	財務諸表の修正を要求する	開示後発事象に準じて取扱う
利点	金商法上の財務諸表について、国際的な会計基準とのコンバージェンスが図られる。	現行の実務を踏襲した取扱いとなる。計算書類と財務諸表の一元性が確保される。
欠点	・財務諸表の修正によって、計算書類との一元性が確保されなくなる可能性がある。	金商法上の財務諸表について、国際的な会計基準の取扱いと整合しない。

	・現行の取扱いに比べて、実務上の負荷が大きくなる。	
--	---------------------------	--

➤ 今後の方向性

- コンバージェンスの観点からは、案 のように、会社法の計算書類に関する後発事象の定義が定める時点以降に識別された修正後発事象についても、財務諸表の修正を行うことが、適切であると考えられる。
- 一方で、案 の場合には会社法の計算書類と金商法の財務諸表の間の不一致が生じる可能性について懸念する意見があることから、慎重に検討を行う。

以上

付録 A : 公表の承認日の取扱い

タイムラーの開示例

<ul style="list-style-type: none"> ・ 財務諸表における記載 The Board of Management authorized the consolidated financial statements for publication on March 1, 2010. （記載箇所：summary of significant accounting policies 中の、general information） ・ Auditors' report の日付 March 1, 2010（公表の承認日と同日） （参考） ・ SEC ファイリング日 March 3 2010
--

BPの開示例

<ul style="list-style-type: none"> ・ 財務諸表における記載 The consolidated financial statements of the BP group were approved and signed by the chairman and group chief executive on 26 February 2010 having been duly authorized to do so by the board of directors. （記載箇所：significant accounting policies 中の authorization of financial statements and statement of companies with IFRS） ・ Auditors' report の日付 26 February 2010（公表の承認日と同日） （参考） ・ SEC ファイリング日 5 March 2010 	<p>取締役会から権限を付与された chairman と group chief executive が承認しているケース。</p>
---	--

シェルの開示例

<ul style="list-style-type: none"> ・ 財務諸表における記載 The consolidated financial statements were approved and authorised for issue by the Board of Directors on March 15, 2010. （記載箇所：Basis of preparation） ・ Auditors' report の日付 March 15, 2010（公表の承認日と同日） （参考） ・ SEC ファイリング日 March 16, 2010

付録B：IAS第10号「後発事象」

目 的

- 1 本基準の目的は、次のことを定めることである。
- (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
 - (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
- 本基準はまた、後発事象が継続企業の前提が適切でないことを示す場合には、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ことを規定している。

範 囲

- 2 本基準は、後発事象に関する会計処理及び開示に際して適用しなければならない。

定 義

- 3 次の用語は、本基準では特定された意味で用いている。
- 後発事象とは、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。後発事象は次の2種類の事象に分類できる。
- (a) 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）
 - (b) 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）
- 4 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。
- 5 場合によっては、企業は、財務諸表が公表された後に、株主総会にその承認を求めて提出しなければならないこともある。そのような場合には、財務諸表は、株主総会での承認日ではなく、その前の公表された日に公表の承認を受けることになる。

例

企業の経営者が、20X1年12月31日終了年度の財務諸表案を20X2年2月28日に完成させる。20X2年3月18日に、取締役会は財務諸表を検討し、公表を承認する。企業は、利益及びその他の財務情報の抜粋を20X2年3月19日に発表する。財務諸表は、株主及びその他の人にとって20X2年4月1日に入手可能になる。株主は、20X2年5月15日の株主総会で承認し、承認された財務諸表は監督機関に20X2年5月17日に提出される。

この財務諸表は、20X2年3月18日（取締役会においてその公表を承認した日付）に公表が承認されている。

- 6 場合によっては企業の経営者がその財務諸表を監督取締役会（経営執行者以外の者のみによって構成される）に提出して承認を受けなければならない。そのような場合には、経営者が監督取締役会に提出することを承認したときに、財務諸表の公表が承認されることになる。

例

20X2年3月18日に、企業の経営者は、監督取締役会に財務諸表を提出することを承認する。監督取締役会は、非経営執行役のみから構成され、従業員の代表及び外部の利害関係者も含むことがあるかもしれない。監督取締役会は、20X2年3月26日に財務諸表を承認する。財務諸表は、株主及びその他の人にとって20X2年4月1日に入手可能になる。株主は、20X2年5月15日の株主総会で承認し、承認された財務諸表は監督機関に20X2年5月17日に提出される。

財務諸表は、20X2年3月18日にその公表が承認される（監督取締役会への提出に向けた経営者承認日付）。

- 7 後発事象には、たとえ利益又はその他の抜粋された財務情報の公表後に発生したものであっても、財務諸表の公表が承認される日までのすべての事象が含まれる。

認識及び測定

修正を要する後発事象

- 8 企業は、修正を要する後発事象を反映させるよう、財務諸表において認識された金額を修正しなければならない。

- 9 次に示すのは修正を要する後発事象の例であり、企業は財務諸表において認識された額の修正又は以前に認識されていなかった項目の認識が必要となる。
- (a) 報告期間の末日においてすでに企業が現在の債務を有していたことを証明することになる、報告期間後における訴訟事件の解決。企業は、この訴訟事件に関し IAS 第37号「引当金、偶発負債及び偶発資産」に従って従前に計上していた引当金を修正する、又は新しい引当金を認識する。訴訟事件の解決は、IAS 第37号第16項に規定されている追加の証拠を提供することになるため、企業は単に偶発負債を開示することにはならない。
 - (b) 報告期間の末日においてある資産がすでに減損していたこと、あるいはその資産に対してすでに認識されていた減損損失を修正する必要があることを示す情報の報告期間後の入手、例えば、
 - (i) 報告期間後に発生する顧客の倒産は、通常、報告期間の末日に受取勘定に損失が存在していたこと及び企業が受取勘定の帳簿価額を修正する必要があることを示唆する。
 - (ii) 報告期間後における棚卸資産の販売は、報告期間の末日の正味実現可能価額について証拠を提供するかもしれない。
 - (c) 報告期間の末日前に行われた資産の購入又は売却についての、購入原価又は売却価額の報告期間後における決定
 - (d) 企業が報告期間の末日以前の事象の結果として、利益分配又はボーナスの支払いを行う法的又は推定的債務を貸借対照表日時点で有していた場合の、そのような支払金額の報告期間後における決定（IAS 第19号「従業員給付」参照）
 - (e) 財務諸表が誤っていたことを示す不正又は誤謬の発見

修正を要しない後発事象

- 10 企業は、財務諸表において認識した金額に対して、修正を要しない後発事象を反映するように修正してはならない。
- 11 修正を要しない後発事象の例としては、貸借対照表日と財務諸表の公表が承認される日との間に発生した投資の市場価値の下落がある。市場価値の下落は、貸借対照表日における投資の状況とは通常関連しておらず、その後に発生した状況を反映している。したがって、企業は、当該投資について財務諸表において認識した金額を修正しない。同様に、企業は、第21項に準拠して追加開示を行う必要があるかもしれないが、当該投資に関して報告期間の末日の額として開示した金額は更新しない。

配 当

- 12 企業が、資本性金融商品（IAS 第32号「金融商品 表示」で定義されている）の所有者に対する配当を報告期間後に宣言する場合には、企業は当該配当金を報告期間の末日時点の負債として認識してはならない。
- 13 配当が、報告期間後ではあるが財務諸表の公表の承認の前に宣言される場合には、報告期間の末日の時点では債務が存在していないので、その配当は報告期間の末日現在の負債として認識されない。当該配当は、IAS 第1号に従って財務諸表の注記で開示される。

継続企業

- 14 ある企業の経営者が報告期間後に、その企業の清算又は営業の停止をする方針を決定するか、若しく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、その企業は、継続企業ベースで財務諸表を作成してはならない。
- 15 報告期間後における経営成績及び財政状態の悪化により、継続企業の前提が依然として適切であるか否かを検討することが必要となるかもしれない。継続企業の前提がもはや適切でない場合には、その影響が広範にわたるため、本基準では、当初の会計処理基準の枠内で認識された金額に対する修正ではなく、会計処理基準の根本的変更を要求している。
- 16 IAS 第1号は、次の場合において要求される開示を特定している。
- (a) 財務諸表が継続企業ベースで作成されていない場合
 - (b) 経営者が、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問を生じさせるような事象又は状況に係る重要な未確定事項に気付いている場合。開示を要求する事象又は状況が、報告期間後に発生するかもしれない。

開 示

公表承認日

- 17 企業は財務諸表の公表に向けた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。企業の所有者その他の者が財務諸表を公表後に修正する権限を有している場合には、企業はその旨を開示しなければならない。
- 18 財務諸表は、財務諸表公表の承認日後の事象を反映していないため、当該財務諸表の公表がいつ承認されたかを知ることは、財務諸表利用者にとって重要である。

報告期間の末日の状況についての開示の更新

- 19 企業が、報告期間後において、報告期間の末日に存在した状況について情報を得た場合には、新しい情報に鑑みて、その状況に関する開示を更新しなければならない。
- 20 状況によっては、企業が報告期間後に得た情報がその財務諸表上で認識した金額に影響を与えない場合であっても、その情報を反映させるために財務諸表における開示を更新することが必要な場合もある。開示の更新の必要がある一例として、報告期間の末日に存在した偶発負債について報告期間後に関連する証拠が入手可能になった場合が挙げられる。企業は、当該新たに入手した証拠に照らして、IAS 第37号による引当金を認識又は変更すべきか否かの検討を行うとともに、偶発負債についての開示を更新する。

修正を要しない後発事象

- 21 修正を要しない後発事象が重要である場合には、それを開示しないことは財務諸表利用者が行う経済的判断に影響を与える可能性がある。そのため、企業は、修正を要しない後発事象の重要なカテゴリーごとに、次の事項を開示しなければならない。
- (a) 当該事象の性質
 - (b) 財務的影響の見積り、又はそのような見積りが不可能である旨の記述
- 22 下記は、一般的に開示されることになるであろう修正を要しない後発事象の例である。
- (a) 報告期間後の主要な企業結合（IFRS 第3号「企業結合」は、そのような場合の特定の開示を要求している）、又は主要な子会社の処分
 - (b) 事業廃止計画の公表
 - (c) 主要な資産の購入、IFRS 第5号「売却目的で保有する非流動資産及び非継続事業」に準拠した売却目的資産への組替え、その他資産の処分、又は主要な資産の政府による収用
 - (d) 報告期間後の火災による主要生産設備の損壊
 - (e) 重要なリストラクチャリングの発表又は着手（IAS 第37号参照）
 - (f) 報告期間後の重要な普通株式及び潜在的普通株式取引（IAS 第33号「1株当たり利益」は、取引がIAS 第33号により修正が要求される資本組入れ、無償交付、株式分割又は株式併合を伴うとき以外の普通株式等取引についての説明を企業が開示することを要求している）

- (g) 報告期間後における資産の価格又は外国為替レートの通常の範囲を超える重要な変動
- (h) 報告期間後に施行又は発表された税率若しくは税法の変更で、当期税金及び繰延税金の資産・負債に重要な影響を及ぼすもの（IAS 第12号「法人所得税」参照）
- (i) 例えば多額の保証の発行等、重要なコミットメント又は偶発負債の発生
- (j) 報告期間後に発生した事象から生じた重要な訴訟の開始

発効日

- 23 企業は、本基準を2005年1月1日以後開始する事業年度から適用しなければならない。早期適用は奨励される。企業が2005年1月1日前に開始する会計期間に本基準を適用する場合には、その旨を開示しなければならない。

IAS 第10号（1999年改訂）の廃止

- 24 本基準により、IAS 第10号「後発事象」（1999年改訂）は廃止される。