

議題 テーマ提言について

項目 今回の基準諮問会議における新規テーマの提案

提案者：日本公認会計士協会

(テーマ)

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
(会計基準レベル)

(提案理由)

【背景】

2018 年 7 月に企業会計審議会から公表された改訂監査基準では、監査報告書の「経営者及び監査役等の責任」の区分において、経営者は継続企業の前提に関する評価を行い必要な開示を行う責任があることを新たに記載することを求めている。これは、我が国の監査基準に監査上の主要な検討事項 (KAM) を導入するのに合わせて、国際監査基準 700 (改訂版) を参考に監査報告書の内容の拡充を図ったものであり、継続企業の前提に関する経営者の責任と監査人の対応について監査報告書において明確化することとされた【参考資料 1】。

ただし、国際監査基準 700 では、継続企業の前提に関する経営者の評価責任の記述に、どのような場合に継続企業を前提とした財務諸表を作成することが適切であるかの説明を含めることが求められており (第 34 項 (b))、適用指針 (A48) 及び付録の監査報告書文例において、適用される財務報告の枠組みが IFRS の場合の記述 (経営者に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財務諸表を作成する責任がある) が例示されている【参考資料 2、4&5】。一方、日本の会計基準においては、どのような場合に継続企業を前提として財務諸表を作成すべきかについての明文規定がないため、2018 年 10 月 19 日に日本公認会計士協会から公表した監査基準委員会報告書 700 の公開草案では当該説明を含めない形で監査報告書の記載要件及び監査報告書の文例を記載している【参考資料 3&4】。

【問題の所在】

本来、経営者の財務諸表の作成責任の一環として継続企業の前提に関する評価を求めているのであるから、どのような場合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かどうかの規準を明確にしなければ経営者は判断を行うことができないと考える。また、監査人は、監査基準委員会報告書 570「継続企業」の公開草案において、経営者が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について十分かつ適切な監査証拠を入手して結論付けることを求められており (第 16 項)、監査人も同様に継続企業の前提が成立しているかの判断規準が明確でなければ十分かつ適切な監査証拠を入手したかどうかの判断もできないと考える。

さらに、有価証券報告書の英訳の推進が金融審のディスクロージャーWG の報告書においても提言されており、KAM の導入とともに日本の監査基準に基づく監査報告書が英訳されて海外の投資家が利用する機会が増えることが想定される。その際に、国際監査基準に基づく監査報

告書と比較して会計や監査の基本的な考え方の記載が欠落していることの理由付けは困難と考える。特に IFRS 又は US GAAP に基づく財務諸表の場合、どのような場合に継続企業の前提に基づくことが適切かについて会計基準上の明文規定があるにもかかわらず、日本の監査基準に基づく監査報告書で記載しないことの説明は困難である。

なお、現行の金商法又は会社法の開示制度においては、継続企業の前提に関する重要な不確実性がある場合は財務諸表において注記が求められている（財務諸表等規則第 8 条の 27、連結財務諸表規則第 15 条の 22、会社計算規則第 100 条）。また、重要な不確実性には至らないものの継続企業の前提に重要な疑義を生じさせる事象又は状況がある場合には、有価証券報告書の「事業等のリスク」に記載することが求められている（開示府令の様式の記載上の注意）

【参考資料 8】。現状、どのような場合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かどうかのみが不明瞭な状況にある。

（具体的内容）

我が国の会計基準において、経営者に継続企業の前提に基づき財務諸表を作成することについて評価する責任があり、どのような場合に継続企業を前提として財務諸表を作成すべきかについて明らかにする。

検討に当たっては、IFRS や US GAAP の規定【参考資料 5&6】や平成 14 年に継続企業の前提に関して監査基準を改訂した際の前文【参考資料 7】が参考になると考えられる。いずれも、極めて限定的な状況を除いて、財務諸表は継続企業の前提に基づき作成されることが想定されている。

（事務局対応案）

会計基準レベルのテーマであるため、事務局で提案の内容を検討の上、次回以後の基準諮問会議において、検討を行うこととしてはどうか。

参考資料

1. 監査基準の改訂に関する意見書（2018年7月5日、企業会計審議会）

前文（抜粋）

2 報告基準に関わるその他の改訂事項について

国際的な監査基準では、「監査上の主要な検討事項」の記載以外にも、監査報告書の記載内容の明瞭化や充実を図ることを目的とした改訂が行われている。当審議会は、我が国においても、財務諸表利用者の監査及び財務諸表への理解を深めるとともに、国際的な監査基準との整合性を確保する観点から、これらの点についても監査基準の改訂を行うこととした。

（略）

(2) 継続企業の前提に関する事項

現行の我が国の監査基準では、継続企業の前提に関する重要な不確実性が認められる場合には、監査人は、継続企業の前提に関する事項が財務諸表に適切に注記されていることを確かめた上で、当該事項について監査報告書に追記することが求められている。

この点について、継続企業の前提に関する評価と開示に関する経営者及び監査人の対応についてより明確にするため、継続企業の前提に関する重要な不確実性が認められる場合に監査人が監査報告書に記載する要件は変更することなく、独立した区分を設けて継続企業の前提に関する事項を記載することとした。あわせて、経営者は継続企業の前提に関する評価及び開示を行う責任を有し、監査人はその検討を行う責任を有することを、経営者の責任、監査人の責任に関する記載内容にそれぞれ追加することとした。

また、経営者は、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が存在する場合、当該疑義が存在する旨及びその内容を有価証券報告書の「事業等のリスク」に、経営者による対応策を「財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況の分析」に記載することとされている。監査人は、監査の過程で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の有無及びその内容を確認することとされている。この点に関し、監査人は、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が存在する場合には、経営者による開示について検討することとなる。

監査基準 第四 報告基準 三無限定適正意見の記載事項

(3) 経営者及び監査役等の責任

経営者には、財務諸表の作成責任があること、財務諸表に重要な虚偽の表示がないように内部統制を整備及び運用する責任があること、継続企業の前提に関する評価を行い必要な開示を行う責任があること

監査役等には、財務報告プロセスを監視する責任があること

(4) 監査人の責任

監査人の責任は独立の立場から財務諸表に対する意見を表明することにあること監査の基準は監査人に財務諸表に重要な虚偽の表示がないかどうかの合理的な保証を得ることを求めていること、

監査は財務諸表項目に関する監査証拠を得るための手続を含むこと、監査は経営者が採用した会計方針及びその適用方法並びに経営者によって行われた見積りの評価も含め全体としての財務諸表の表示を検討していること、監査手続の選択及び適用は監査人の判断によること、財務諸表監査の目的は、内部統制の有効性について意見表明するためのものではないこと、継続企業の前提に関する経営者の評価を検討すること、監査役等と適切な連携を図ること、監査上の主要な検討事項を決定して監査報告書に記載すること

2. 国際監査基準 (ISA) 700 (改訂) 該当箇所 和英対照

34. This section of the auditor's report shall describe management's responsibility for: (Ref: Para. A45–A48)

- (a) Preparing the financial statements in accordance with the applicable financial reporting framework, and for such internal control as management determines is necessary to enable the preparation of financial statements that are free from material misstatement, whether due to fraud or error; and
- (b) Assessing the entity's ability to continue as a going concern¹⁴ and whether the use of the going concern basis of accounting is appropriate as well as disclosing, if applicable, matters relating to going concern. **The explanation of management's responsibility for this assessment shall include a description of when the use of the going concern basis of accounting is appropriate. (Ref: Para. A48)**

A48. The Appendix to this ISA provides illustrations of how the requirement in paragraph 34(b) would be applied **when IFRSs is the applicable financial reporting framework**. If an applicable financial reporting framework other than IFRSs is used, the illustrative statements featured in the Appendix to this ISA may need to be adapted to reflect the application of the other financial reporting framework in the circumstances.

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)。**

A48. 本報告書の付録は、**国際財務報告基準が適用される財務報告の枠組みである場合の**、第 34 項 (b) の要求事項がどのように適用されるかに関する文例を提供している。国際財務報告基準以外の適用される財務報告の枠組みが用いられる場合、本報告書の付録の文例は、他の財務報告の枠組みに応じて修正が必要な場合がある。

3. 監査基準委員会報告書700 公開草案 (2018年10月19日公表)

31. 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。(A42項からA45項参照)

- (1) 経営者は、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責任を有する旨、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を作成するために経営者が必要と判断した内部統制を整備及び運用する責任を有する旨
- (2) 経営者は、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かどうかを評価し、財務報告の枠組みに基づいて継続企業に関する事項を開示する必要がある場合は当該事項を開示する責任を有する旨 (A45 項参照)

A45. 本報告書の付録において、継続企業の前提に関する重要な不確実性が認められる場合には、財務諸表においてその内容等を注記することが求められている財務報告の枠組みを前提とした監査報告書の文例を示している。

4. 監査報告書の経営者及びガバナンスに責任を有する者の責任区分の比較(適用される財務報告の枠組みが IFRS の場合)

ISA700 Appendix Illustration 1	監基報 700 公開草案 (監査役会設置会社)
<p>Responsibilities of Management and Those Charged with Governance for the Financial Statements</p> <p>Management is responsible for the preparation and fair presentation of the financial statements in accordance with IFRS, and for such internal control as management determines is necessary to enable the preparation of financial statements that are free from material misstatement, whether due to fraud or error.</p> <p>In preparing the financial statements, management is responsible for assessing the Company's ability to continue as a going concern, disclosing, as applicable, matters related to going concern and using the going concern basis of accounting unless management either intends to liquidate the Company or to cease operations, or has no realistic alternative but to do so.</p> <p>Those charged with governance are responsible for overseeing the Company's financial reporting process.</p>	<p>財務諸表に対する経営者並びに監査役及び監査役会の責任</p> <p>経営者の責任は、国際会計基準 (IFRS) に準拠して財務諸表を作成し適正に表示することにある。これには、不正又は誤謬による重要な虚偽表示のない財務諸表を作成し適正に表示するために経営者が必要と判断した内部統制を整備及び運用することが含まれる。</p> <p>財務諸表を作成するに当たり、経営者は、継続企業の前提に基づき財務諸表を作成することが適切であるかどうかを評価し、国際会計基準 (IFRS) に基づいて継続企業に関する事項を開示する必要がある場合には当該事項を開示する責任がある。</p> <p>監査役及び監査役会の責任は、財務報告プロセスの整備及び運用を含む取締役の職務執行を監査することにある。</p>

5. IAS第1号「財務諸表の表示」

<p>Going concern</p> <p>25. When preparing financial statements, management shall make an assessment of an entity's ability to continue as a going concern. An entity shall prepare financial statements on a going concern basis unless management either intends to liquidate the entity or to cease trading, or has no realistic alternative but to do so. When management is aware, in making its assessment, of material uncertainties related to events or conditions that may cast significant doubt upon the entity's ability to continue as a going concern, the entity shall disclose those uncertainties. When an entity does not prepare financial statements on a going concern basis, it shall disclose that fact, together with the basis on which it prepared the financial statements and the reason why the entity is not regarded as a going concern.</p>	<p>継続企業</p> <p>25 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。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。</p>
<p>26 In assessing whether the going concern assumption is appropriate, management takes into account all available information about the future, which is at least, but is not limited to, twelve months from the end of the reporting period. The degree of consideration depends on the facts in each case. When an entity has a history of profitable operations and ready access to financial resources, the entity may reach a conclusion that the going concern basis of accounting is appropriate without detailed analysis. In other cases, management may need to consider a wide range of factors relating to current and expected profitability, debt repayment schedules and potential sources of replacement financing before it can satisfy itself that the going concern basis is appropriate.</p>	<p>26 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。</p>

6. US GAAP

205-40 (No. 2014-15) Presentation of Financial Statements — Going Concern

Disclosure of Uncertainties about an Entity's Ability to Continue as a Going Concern
(August 2014)

原文	仮訳
<p>General</p> <p>205-40-05-1 Continuation of an entity as a going concern is presumed as the basis for financial reporting unless and until the entity's liquidation becomes imminent. Preparation of financial statements under this presumption is commonly referred to as the going concern basis of accounting. If and when an entity's liquidation becomes imminent, financial statements are prepared under the liquidation basis of accounting in accordance with Subtopic 205-30 on the liquidation basis of accounting.</p>	<p>共通</p> <p>205-40-05-1 企業の清算が差し迫っている場合を除き、継続企業として企業が存続することが財務報告の前提とされている。このような前提に基づき財務諸表を作成することを、通常、継続企業ベースの会計基準と呼んでいる。企業の清算が差し迫っている場合、財務諸表は、清算ベースの会計基準であるサブトピック 205-30 に準拠して作成される。</p>

205-30 (No. 2013-07)

Presentation of Financial Statements - Liquidation Basis of Accounting (April 2013)

原文	仮訳
<p>Recognition</p> <p>205-30-25-1 An entity shall prepare financial statements in accordance with the requirements of this Subtopic when liquidation is imminent unless the liquidation follows a plan for liquidation that was specified in the entity's governing documents at the entity's inception.</p> <p>205-30-25-2 Liquidation is imminent when either of the following occurs:</p> <p>a. A plan for liquidation has been approved by the person or persons with the authority to make such a plan effective,</p>	<p>認識</p> <p>205-30-25-1 清算が差し迫っていると判断した企業は、当該清算が企業設立時の統治文書で明示されていた清算計画に基づくものである場合を除いて、清算ベースの会計を適用して財務諸表を作成しなければならない。</p> <p>205-30-25-2 下記のいずれかに該当する場合、清算が差し迫っていると判断される。</p> <p>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</p>

<p>and the likelihood is remote that any of the following will occur:</p> <p>1. Execution of the plan will be blocked by other parties (for example, those with shareholder rights)</p> <p>2. The entity will return from liquidation.</p> <p>b. A plan for liquidation is imposed by other forces (for example, involuntary bankruptcy), and the likelihood is remote that the entity will return from liquidation.</p>	<p>非常に低い場合</p> <p>1. 計画の実行が、他の当事者（株主権を有する者など）により阻止される。</p> <p>2. 企業が清算段階から復帰する。</p> <p>b. 清算計画が他の力によって強制されており（強制破産など）、かつ、企業が清算段階から復帰する可能性が非常に低い場合</p>
--	---

7. 平成14年改訂監査基準の前文

<p>6 継続企業の前提について</p> <p>(2) 監査上の判断の枠組み</p> <p>・・・また、経営者が適切な評価を行わず、合理的な経営計画等が経営者から提示されない場合には、監査範囲の制約に相当することとなり、除外事項を付した限定付適正意見を表明するか又は意見を表明しない。<u>ただし、事業の継続が困難であり継続企業の前提が成立していないことが一定の事実をもって明らかなきは不適正意見を表明することになる。</u></p>

8. 現行の継続企業の前提に関する注記又は開示に関する規則

① 財務諸表等規則

(継続企業の前提に関する注記)

第八条の二十七(ガイドライン8の27-1)(ガイドライン8の27-2)(ガイドライン8の27-3)

貸借対照表日において、企業が将来にわたって事業活動を継続するとの前提（以下「継続企業の前提」という。）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、次に掲げる事項を注記しなければならない。ただし、貸借対照表日後において、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。

- 一 当該事象又は状況が存在する旨及びその内容
- 二 当該事象又は状況を解消し、又は改善するための対応策(ガイドライン8の27-3)(ガイドライン8の27-4)
- 三 当該重要な不確実性が認められる旨及びその理由
- 四 当該重要な不確実性の影響を財務諸表に反映しているか否かの別

② 財務諸表等規則ガイドライン

8の27-1

規則第8条の27に規定する継続企業の前提とは、「監査基準」にいう継続企業の前提をいうものとする。

8の27-2

規則第8条の27に規定す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については、監査基準にいう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いうものとし、債務超過、売上高の著しい減少、継続的な営業損失の発生、継続的な営業キャッシュ・フローのマイナス、重要な債務の不履行、重要な債務の返済の困難性、新たな資金調達が困難な状況、取引先からの与信の拒絶、事業活動の継続に不可欠な重要な資産の毀損又は喪失若しくは権利の失効、重要な市場又は取引先の喪失、巨額の損害賠償の履行、法令等に基づく事業活動の制約等が含まれることに留意する。なお、これらの事象又は状況が複合して、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となる場合もあることに留意する。

8の27-3

規則第8条の27の注記において、継続企業の前提に関する重要な不確実性が認められるか否かについては、例えば重要な疑義を生じさせるような事象又は状況が各企業の実態を反映したものであるか否か、同条第2号に規定する対応策を講じ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といった観点から、総合的かつ実質的に判断を行うものとし、8の27-2に規定する事象又は状況が存在するか否かといった画一的な判断を行うことのないよう留意する。

8の27-3

規則第8条の27の注記において、継続企業の前提に関する重要な不確実性が認められるか否かについては、例えば重要な疑義を生じさせるような事象又は状況が各企業の実態を反映したものであるか否か、同条第2号に規定する対応策を講じ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といった観点から、総合的かつ実質的に判断を行うものとし、8の27-2に規定する事象又は状況が存在するか否かといった画一的な判断を行うことのないよう留意する。

8の27-4

規則第8条の27第2号に規定する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対応策については、少なくとも貸借対照表日の翌日から1年間に講じるものを記載することに留意する。

③ 連結財務諸表規則

継続企業の前提に関する注記

第十五条の二十二(ガイドライン15の22)

財務諸表等規則第八条の二十七の規定は、連結財務諸表提出会社について準用する。この場合において、同条中「貸借対照表日」とあるのは「連結決算日」と、同条第四号中「財務諸表」とあるのは「連結財務諸表」と読み替えるものとする。

④ 連結財務諸表規則ガイドライン

15の22

財務諸表等規則ガイドライン8の27-1から8の27-5までの取扱いは、規則第15条の22に規定する継続企業の前提に関する注記について準用する。

⑤ 企業内容等の開示に関する内閣府令

様式 第2号様式（記載上の注意）

(31) 事業等のリスク

- a 届出書に記載した事業の状況、経理の状況等に関する事項のうち、財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況の異常な変動、特定の取引先・製品・技術等への依存、特有の法的規制・取引慣行・経営方針、重要な訴訟事件等の発生、役員・大株主・関係会社等に関する重要事項等、投資者の判断に重要な影響を及ぼす可能性のある事項を一括して具体的に、分かりやすく、かつ、簡潔に記載すること。
- b 提出会社が将来にわたって事業活動を継続するとの前提に重要な疑義を生じさせるような事象又は状況その他提出会社の経営に重要な影響を及ぼす事象（(32) a (f)において「重要事象等」という。）が存在する場合には、その旨及びその具体的な内容を分かりやすく記載すること。
- c 将来に関する事項を記載する場合には、当該事項は届出書提出日現在において判断したものである旨を記載すること。

(32) 経営者による財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況の分析

- a 届出書に記載した事業の状況、経理の状況等に関して投資者が適正な判断を行うことができるよう、財政状態、経営成績及びキャッシュ・フロー（以下(32)において「経営成績等」という。）の状況の概要を記載した上で、経営者の視点による当該経営成績等の状況に関する分析・検討内容を、具体的に、かつ、分かりやすく記載すること。なお、経営成績等の状況の概要には次の(a)から(d)までに掲げる事項を、経営者の視点による経営成績等の状況に関する分析・検討内容には次の(e)及び(f)に掲げる事項を含めて記載すること。

(略)

(f) 「2 事業等のリスク」において、重要事象等が存在する旨及びその内容を記載した場合には、経営者の視点から、当該重要事象等についての分析・検討内容及び当該重要事象等を解消し、又は改善するための対応策を具体的に、かつ、分かりやすく記載すること。

⑥ 会社計算規則

(継続企業の前提に関する注記)

第百条

継続企業の前提に関する注記は、事業年度の末日において、当該株式会社が将来にわたって事業を継続するとの前提（以下この条において「継続企業の前提」という。）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

資料(1)-3

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（当該事業年度の末日後に当該重要な不確実性が認められなくなった場合を除く。）における次に掲げる事項とする。

- 一 当該事象又は状況が存在する旨及びその内容
- 二 当該事象又は状況を解消し、又は改善するための対応策
- 三 当該重要な不確実性が認められる旨及びその理由
- 四 当該重要な不確実性の影響を計算書類（連結注記表にあっては、連結計算書類）に反映しているか否かの別