

議題	会計基準レベルの新規テーマの評価
項目	継続企業の前提が成立していない状況で適用する会計基準の開発（事務局による検討）

基準諮問会議への新規テーマの検討の要望

(テーマ)
継続企業の前提が成立していない状況で適用する会計基準の開発について
(提案理由)
<p>監査基準第四 六 4 では、「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ない場合には、継続企業を前提とした財務諸表については不適正である旨の意見を表明し、その理由を記載しなければならない。」としている。日本では、継続企業を前提としない会計基準は存在しないため、継続企業の前提が成立していない場合に作成する財務諸表は、結果的に継続企業を前提としている会計基準によって作成する以外に方法がなく、監査意見は不適正意見の表明にならざるを得ない。</p> <p>日本公認会計士協会は、このような状況を改善すべく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」を作成し、公表しているが、本研究報告は規範性がなく、日本の会計基準として認められていない。</p> <p>現行制度上のこのような状況は速やかに改善する必要があると考えることから、継続企業を前提としない会計基準を作成し、会計制度及び監査制度が適切に運用できる環境整備が必要と考える。</p>
(具体的内容)
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。

論点の整理

1. 継続企業の前提が成立しない状況で適用する会計基準の開発を新規テーマとするかを評価する際、主要な論点としては以下が考えられる。
 - (1) 会計基準の対象となる企業の範囲
 - (2) 一般目的の財務諸表に関する会計基準、特別目的の財務諸表に関する会計基準のいずれに該当するか

論点の分析

会計基準の対象となる企業の範囲

2. 基準諮問会議に対する提案では、「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ない場合」に用いる会計基準が必要としている¹。監査基準委員会報告書570「継続企業」A25項では、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ない場合として、以下の例が挙げられている。

- (1) 更生手続開始決定の取消し、更生計画の不認可など
- (2) 再生手続開始決定の取消し、再生計画の不認可など
- (3) 破産手続開始の申立て
- (4) 会社法の規定による特別清算開始の申立て
- (5) 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
- (6) 行政機関による業務停止命令

また、上記のほか、「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」には、以下のようなケースも考えられる。

- (7) 100%子会社で、親会社の意思決定に基づき、決算日の前に事業の廃止が取締役会で意思決定されているが解散決議も行っていないケース
 - (8) 民事再生手続の再生計画案において、事業譲渡後の清算が示唆されているようなケース
3. 前項の(1)から(6)のケースでは、基本的に、事業を中止し清算に向けた財産処分のみを行う状況（以下「ケースA」）と考えられる一方、(7)及び(8)のケースでは、事業廃止の意思決定等は行ったものの一部の事業は継続している状況も含んでいる（以下「ケースB」）と考えられる。ケースAでは、企業の債権者及び株主にどれだけ分配できるかということに焦点が当てられることになり、分配可能性を重視した会計ルールが想定され、一方、ケースBでは、継続している事業については継続

¹ したがって、継続企業の前提に財務諸表を作成することが適切であるが、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や、②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して経営者が評価及び対応策を示さない場合は対象とならない。

事業の前提が成立している状況と同様の会計処理が求められるため、既存の会計基準をベースにしなが、測定や科目分類など一部の会計処理を修正した会計ルールが必要となる可能性がある。

4. ケース A については、米国基準において類似の状況の会計基準がある。一方、ケース B については、国際的な会計基準でも取り扱っている例はないと考えられる。

一般目的の財務諸表に関する会計基準、特別目的の財務諸表に関する会計基準のいずれに該当するか

5. 仮に、「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ない場合」に関する会計基準の開発を行う場合、利用者が限定されることが多いと考えられるため、一般目的の財務諸表に関する会計ルールとするか、特別目的の財務諸表に関する会計ルールとするかを検討する必要があると考えられる。
6. 一般目的の財務諸表とは、広範囲の利用者に共通する財務情報に対するニーズを満たすように策定された財務報告の枠組みに準拠して作成される財務諸表をいう。一方、特別目的の財務諸表とは、特定の利用者の財務情報に対するニーズを満たすように策定された財務報告の枠組みに準拠して作成される財務諸表をいう。
7. 特別目的の財務諸表に関しては、現在、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る。

事務局の提案

8. 上記のとおり、「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」に関する会計基準の開発を行う場合、会計基準の対象となる企業の範囲をどのように決めるかという論点と、一般目的の財務諸表に関する会計基準、特別目的の財務諸表に関する会計基準のいずれにするかという論点がある。

現在、後者の論点について、企業会計審議会の監査部会で検討中であるため、その動向を見守り、その結論が出た段階で検討を行い、次回以後の基準諮問会議で検討を行うこととしてはどうか。

以 上

(参考)

国際的な会計基準

IFRS

1. IFRS では、継続企業的前提が成立していない状況で適用する会計基準は存在していない。

米国会計基準

2. 従来米国基準は、清算ベース会計をいつ、どのように適用するかに関して、最小限のガイダンスしかなかった。そのため、実務上のばらつきが生じていた。そこで FASB は、2013 年 4 月に FASB Accounting Standards Update No.2013-07, Liquidation Basis of Accounting を公表した。この基準は、2013 年 12 月 15 日より後に開始する事業年度の報告期間及びその期間内に含まれる期中報告期間の財務諸表に適用する。
3. この会計基準では、清算が差し迫っていると判断した企業は、当該清算が事業開始時の企業の統治文書に明記されているものと同ーの場合を除いて、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。なお、下記のいずれかの要件に該当する場合は、清算が差し迫っていると判断される。
 - (1) 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非常に低い場合
 - 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
 - ② 企業が、清算段階から復帰する
 - (2) 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
4. 資産及び負債の認識規準の概要は、以下の通りである。
 - ・ 従来、認識されていなかったが、清算の過程で売却される、又は負債に決済に使用されることが想定される資産（商標など）を認識しなければならない。
 - ・ 負債は、該当する他の米国会計基準を適用して認識しなければならない。
 - ・ 清算において売却する、又は負債の決済に使用する資産等について処分費用を見積り、合計値を区分して表示しなければならない。
 - ・ 見積りに合理的な基準がある場合、清算終了までに発生又は獲得すると見込まれる費用及び収益を見積もって計上しなければならない。
5. 当初測定の概要は、以下の通りである。
 - ・ 清算ベースの会計を適用する企業は、清算計画を実行する際に資産の処分や売

却によって受領すると見込まれる現金及びその他の対価を反映して、資産を測定しなければならない。

- ・ 負債（清算時に発生することが予想される処分費用や、将来、発生することが予想される収益及び費用は除く）は、清算の決定に伴う仮定の変更（支払時期の変更など）を反映した上で、該当する他の米国会計基準を適用して測定しなければならない。
- ・ 負債は、清算時に債務から解放されることを予測して減額されるべきではない。
- ・ 清算時に発生することが予想される処分費用や、将来、発生することが予想される収益及び費用を測定する際には、割引してはならない。

また、報告日毎に、企業は再測定しなければならない。

6. 清算ベースの会計を適用する企業は、少なくとも、以下の書類を作成しなければならない。

(1) 清算中の純資産計算書

報告期間末時点において、清算中の企業が、投資家などへの分配に利用可能な純資産を表示する書類

(2) 清算中の純資産変動計算書

清算中の企業が、投資家などへの分配に利用可能な純資産の報告期間中の変動を表示する書類

7. 開示に関して、清算ベースの会計を適用する企業は、上記書類の理解に資する部分について、米国会計基準により要求される開示をしなければならない。また、清算ベースの会計を適用する企業は、少なくとも、以下の項目を開示しなければならない。

(1) 清算ベース会計を採用した事実及び状況、並びに清算が差し迫っているとの企業の判断を含めて、財務諸表が清算ベースの会計を適用して作成されていること

(2) 以下の各項目の説明を含めて、企業の清算計画に関する説明

- ① 予想される資産の処分方法、及び従来、資産として認識していなかったが、売却が予想されるその他の項目（商標など）
- ② 予想される負債の決済方法
- ③ 清算完了予定日

(3) 事後の変更も含めて、資産及び負債の測定に用いた方法及び重要な仮定

(4) 清算中の純資産計算書において発生した収益及び費用の種類及び金額、並びに費用の支出及び収益の獲得が見込まれる期間

以 上