

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。

これまでの経緯

1. 本テーマについては、2013 年 3 月 11 日に開催された第 17 回基準諮問会議において提案されたものである。
2. この提案に関して、2013 年 7 月 16 日に開催された第 18 回基準諮問会議においては、議論がなされた。その際、この論点は、特別目的の財務諸表に関連し得るが、特別目的の財務諸表に関しては、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たため、その動向を見守り、その結論が出た段階で検討を行うこととされた。

3. その後、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関する議論も終了し、事務局において関連する規則の整理及び基準開発のニーズの確認等を行ってきた。本基準諮問会議においては、事務局による検討について報告を行い、テーマ提言の要否について審議を行う。

事務局における検討

4. 本テーマを提言するかどうか検討するにあたり、事務局は、以下の点に関する整理を行った。
 - (1) 課題が生じる状況の特定
 - (2) 基準開発のニーズ
 - (3) 開発する会計ルール的位置付け

課題が生じる状況の特定

5. 継続企業的前提に関する監査上の取扱いについては、別紙1に記載したフローチャートのとおり判断される。
6. 別紙2において、会社更生法、民事再生法、解散、破産、特別清算、行政機関等による事業停止命令における監査の要否、並びに監査意見について整理している。ここで、継続事業の前提が成立していないとして不適正意見が表明される可能性があるのは、別紙2における検討では、原則として以下の状況に限定されると考えられる。
 - 金融商品取引法の免除要件¹を満たさず有価証券報告書の提出義務がある会社、又は会社法の大会社に該当する会社において、
 - 会社更生法により更生手続を進めてきたが、更生手続が取消又は不認可となったケースにおいて、解散決議を行うまでの間
 - 民事再生法により再生手続を進めてきたが、再生計画が取消又は不認可となったケースにおいて、解散決議を行うまでの間
 - 民事再生手続の再生計画において、事業譲渡後の清算が示唆されている場合
 - 行政機関等による事業停止命令によって会社を継続できない状況となり、解散決議を行うまでの間
7. その他、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

¹ 別紙3を参照のこと。

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においても、継続事業の前提が成立していないとして不適正意見が表明される可能性がある。

基準開発のニーズ

8. 事務局として第6項及び第7項に該当する事例を調査したが、有価証券報告書提出会社としては見受けられなかった。なお、第7項に該当する事例については、会社法監査の会社には存在すると考えられるが、事例数は少ないと推定される。
9. この調査からは、第6項及び第7項に該当する事例は限定的と考えられ、その観点からは、基準開発に関するニーズはあまり高くないと考えられる。

開発する会計ルールの位置付け

10. 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。
11. 仮に第6項に該当する企業を対象として会計ルールを開発する場合、当該企業に対して新規に投資や融資は行われなため、もはや財務諸表に潜在的な投資者や融資者に対する情報の提供は求められず、特定の株主や債権者のみのニーズを満たすような情報の提供が求められるケースも存在し得ると考えられる。その際、事業活動は行わなくなっているため、損益に関する情報は求められず、むしろ分配可能な財産をどれだけ保有しているかに関する情報ニーズが高いと考えられる。この観点からは、特別目的の財務諸表に関する会計ルールとして開発することも考えうられる（会社法における検討が別途必要になる可能性があるが、ここでは検討していない）。
12. 一方、第7項に該当する状況では、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おり、従来と同様の潜在的な投資者及び融資者からの情報ニーズがある可能性がある。また、事業活動から生じる損益に関する情報ニーズも変わらずに存在している可能性がある。

そのため、このような状況では特定の利用者の財務情報に対するニーズに対応したものはならないと考えられ、基本的に、一般目的の財務諸表に関する会計ルールとして開発することになると思われる。

この場合、既存の会計基準をベースにしながら、継続企業の前提が成立しないため、固定資産の減価償却や退職給付の遅延認識など期間配分を前提とした会計処理を採用できないことや貸借対照表において1年以内に回収かどうかにより短期債権・債務と長期債権・債務を区分することができないことなど、計上額の測定や科目分類など広範な検討が必要となると考えられるため、会計基準の開発に長期間を要する可能性がある。

テーマアップの要否

13. テーマアップの要件を基にした、テーマアップの要否に関する分析は次のとおりである。

(1) 広範な影響があるか。

第9項のとおり、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該当し、かつ、作成する財務諸表について監査を受けなければならぬケースは限定的と考えられることから、広範な影響はないものと考えられる。

(2) 作成者、利用者、監査人等からのニーズはあるか。

本提案は監査人から提出されたものであり、監査人から一定のニーズがあると考えられる。一方、該当する件数は少ないと推定されるため一般的にニーズが高いとは言えないと考えられる。

(3) 企業会計基準委員会が取り扱うべき内容か(他の規制当局等が取扱うことが適切であるものではないか)

一般目的の財務諸表に関する会計ルールとして開発する場合には、ASBJが取り扱うことが考えられるが、特別目的の財務諸表については、新しい制度であり、必ずしもASBJが取り扱うとは限らない。

(4) 現行の会計基準の改善が見込まれるか。

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おいて準拠すべき会計基準が明確になる便益がある。

(5) 適時に会計基準の開発が可能か。

一般目的の財務諸表に関する会計ルールとして開発する場合には、継続企業の前提が成立しないため、固定資産の減価償却や退職給付の遅延認識など期間配分を前提とした会計処理を採用できないことや貸借対照表において1年以内に

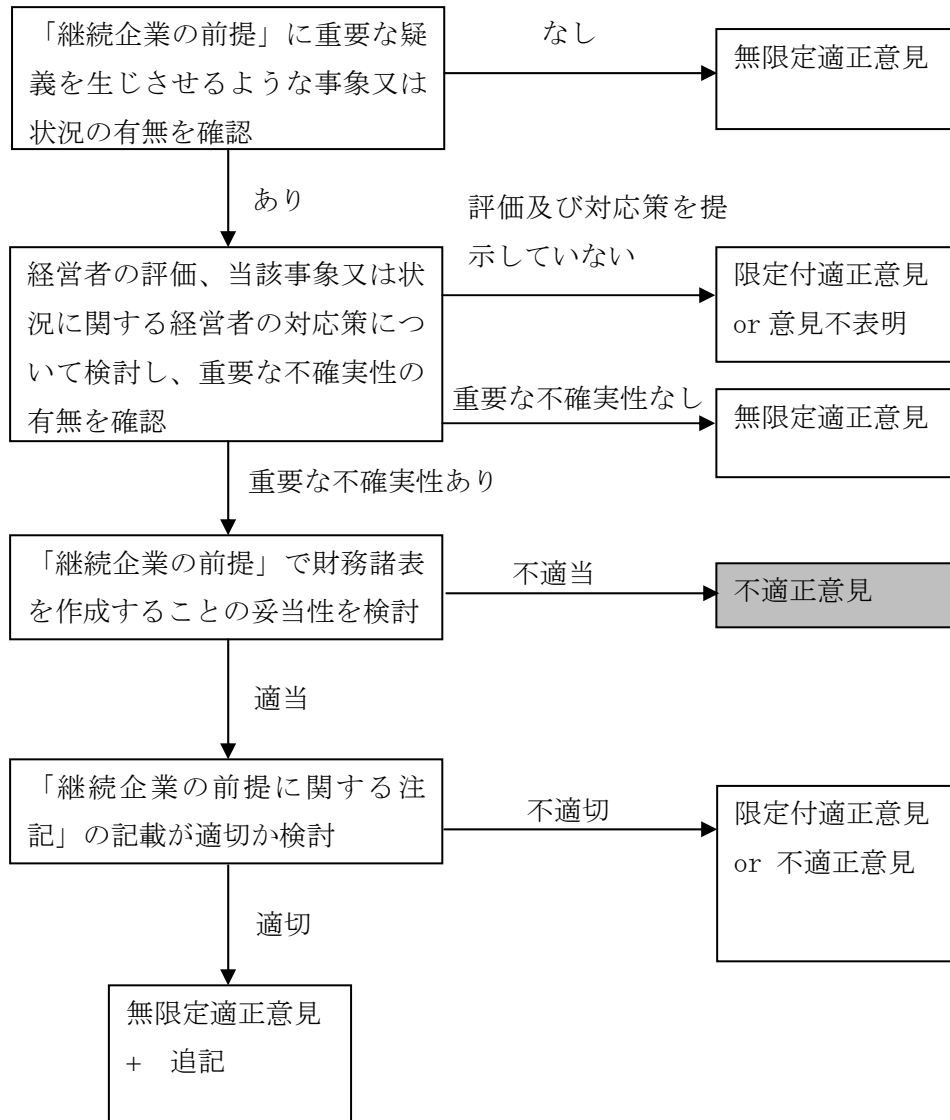
資料(1)-2

回収かどうかにより短期債権・債務と長期債権・債務を区分することができないことなど、広範な検討が必要と考えられるため、会計基準の開発に長期間を要する可能性がある。

14. 前項の分析を踏まえると、会計基準を開発するニーズが高いとは言えない中で、長期間リソースを投じることは、便益に見合わないと考えられ、新規テーマとして提言しないこととしてはどうか。

以 上

別紙1 継続企業の前提に関する監査上の取扱い



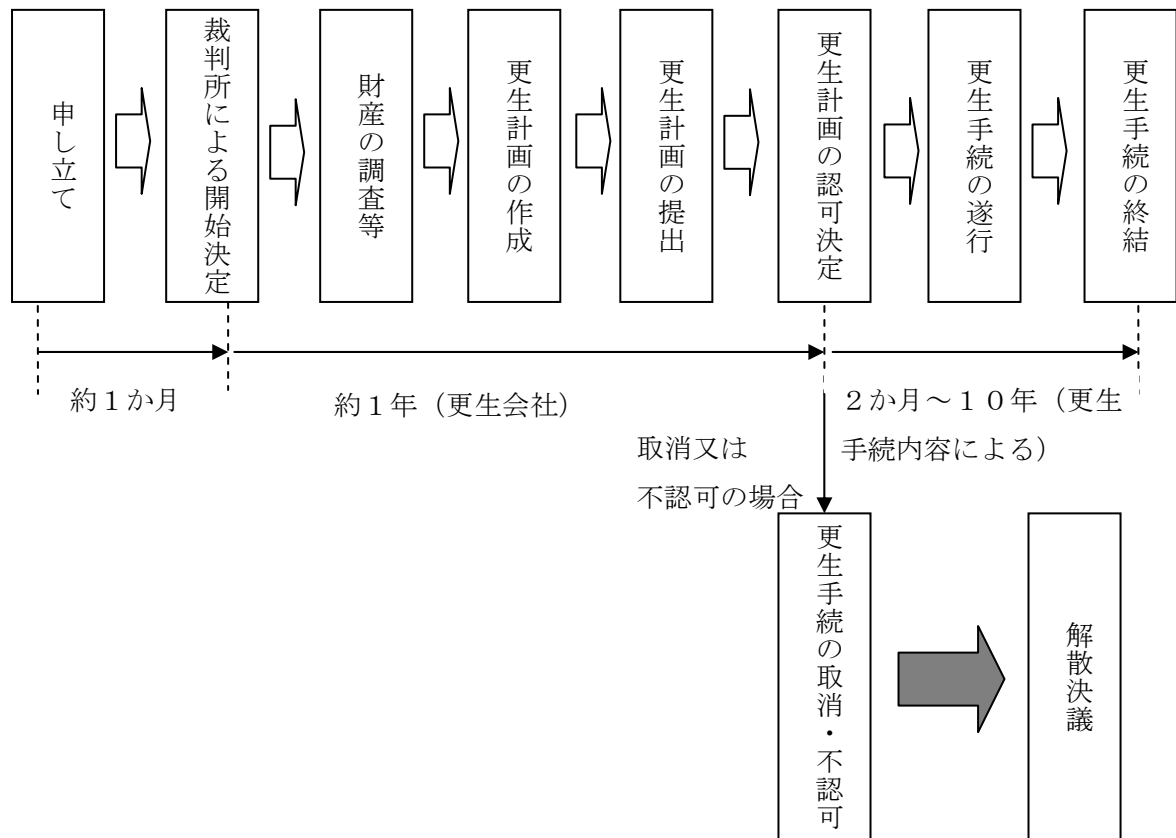
別紙2 各法制度における監査の要否及び監査意見

1. 会社更生法

【概要】

会社更生法は、経営破綻になった企業について、更生計画の策定及びその遂行に関する手続を定めること等により、債権者、株主その他の利害関係人の利害を適切に調整し、もって当該株式会社の事業の維持更生を図ることを目的とする。

手続の大まかな流れは以下のとおり。なお、この手続の実施中も会社の事業は継続される。期間は標準的なスケジュールである。



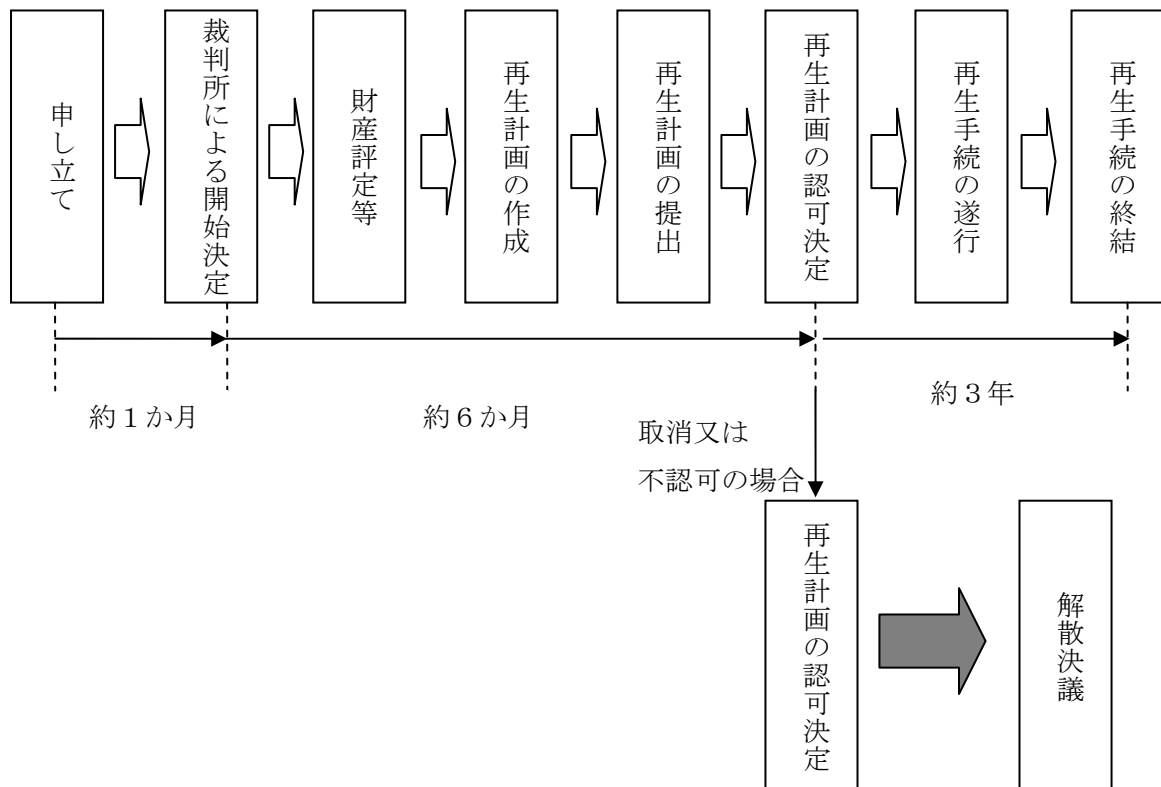
【監査の要否と監査意見】

	会社法	金融商品取引法	継続企業的前提下で財務諸表を作成することが適切でないとして不適正意見が表明されるケース
申し立て～開始決定	開始決定がなされるまでは通常の会社と同様である。	同左	該当しない。
開始決定～更生計画の認可決定	更生会社であっても、大会社に該当する場合は、会計監査人を設置して会計監査を受ける必要がある。	更生手続開始の決定があった日の属する事業年度に係る有価証券報告書について、承認申請により提出を要しない。ここで、更正計画が認可決定されるまで、更生手続開始の決定があった日の属する事業年度として取り扱われる（会社更生法第232条第2項）。	該当しない。
更生計画が認可された場合			
更生計画の認可～	大会社に該当する場合は、会計監査人を設置して会計監査を受ける必要がある。	免除要件（別紙3参照、以下同様。）に該当しない場合、有価証券報告書の提出が必要となると考えられる。	該当しない。
更生計画が取消又は不認可となった場合			
更生手続の取消又は不認可	通常、解散に向けての手続が行われると考えられるが、株主総会において解散の決議がなされるまでは、会社法上の大会社に該当する限り会計監査が必要になる。	株主総会の解散の決議がなされるまでは、免除要件に該当しない限り有価証券報告書の提出が必要となると考えられる。解散決議をもって清算会社となる。清算会社については、承認申請により有価証券報告書の提出が不要となる（金融商品取引法施行令第4条第2項）。	更生計画が取消又は不認可となった時点から解散決議の間、継続企業的前提下で財務諸表を作成することが適切でないとして不適正意見が表明されるケースに該当すると考えられる。

2. 民事再生法

【概要】

企業が事業を継続して再建を図る「再生型」の倒産手続である。平成12年4月「和議法」に代わり施行され、主に中小企業が適用しているが、個人も対象にしている。会社更生法に比べ手続きが簡易かつ迅速で、再生計画成立が比較的容易なことが特徴である。手続きの大まかな流れは以下のとおり。なお、この手続の実施中も会社の事業は継続される。期間は標準的なスケジュールである。



【監査の要否と監査意見】

	会社法	金融商品取引法	継続企業的前提下で財務諸表を作成することが適切でないとして不適正意見が表明
申し立て～開始決定	開始決定がなされるまでは通常の会社と同様である。	同左	該当しない。
開始決定～再生計画の認可決定	再生会社であっても、会社法上の大会社に該当する場合は、会計監査人を設置して会計監査を受ける必要がある。	民事再生会社の場合、有価証券報告書の提出免除規定がないため、引き続き有価証券報告書の作成及び提出が必要となる。したがって、免除要件に該当しない場合には、金融商品取引法上の監査が必要となると考えられる。	該当しない。
再生計画が認可された場合			
再生計画の認可～	会社法上の大会社に該当する場合は、会計監査人を設置して会計監査を受ける必要がある。	免除要件に該当しない場合、金融商品取引法上の監査が必要となると考えられる。	原則として該当しないが、民事再生手続の再生計画において、事業譲渡後の清算が示唆されている場合には、継続企業的前提下で財務諸表を作成することが適切でないとして不適正意見が表明されるケースに該当すると考えられる。
再生計画が取消又は不認可となった場合			
再生手続の取消又は不認可	通常、解散に向けての手続が行われると考えられるが、株主総会において	免除要件に該当しない場合、金融商品取引法上の監査が必要となると考えら	再生計画が取消又は不認可となった時点から解散決議の間、継

	解散の決議がなされるまでは、会社法上の大会社に該当する限り会計監査が必要になると考えられる。	れる。	続企業の前提で財務諸表を作成することが適切でないとして不適正意見が表明されるケースに該当すると考えられる。
--	--	-----	---

3. 解散

【概要】

解散とは、会社の法人格を消滅させるために必要な清算手続に移行するための法律事実である。株式会社の解散事由の主なものは以下のとおりである。

- (1) 株主総会の特別決議
- (2) 会社の合併
- (3) 会社の破産
- (4) 解散を命ずる裁判
- (5) 解散判決
- (6) 休眠会社の整理による解散
- (7) 特別法（銀行法、保険業法）上の解散原因の発生

解散決議（株主総会）がなされると、清算手続（財産調査、債権調査、債権弁済、残余財産分配等）に移行し、清算終了をもって、法人格が消滅することとなる。なお、解散決議により、会社は法的に清算会社となる。清算中の会社は、債権の回収を除き、通常の営業活動は行われない。

清算手続に要する期間は、個々の状況にもよるが、債権の届出の申し出期間が2か月とされているため、最短で約3か月の期間を要する。解散決議後、取締役はその地位を失い、清算人として、会社財産の現況を調査し、財産目録及び貸借対照表を作成して株主総会に提出して承認を求めなければならないとされている。また、清算人は、貸借対照表及び事務報告書を作成し、定時総会に提出して承認を求めなければならないとされている。

【監査の要否と監査意見】

	会社法	金融商品取引法	継続企業の前提で財務諸表を作成することが適切でないとして不適正意見が表明
解散の取締役会決議～	株主総会において解散決議がなされるまでは通常の会社と同様である。	同左	原則として該当しない。 ²
解散の株主総会決議～	解散決議をもって、清算会社となり、会計監査人の設置は不要となる。	解散決議をもって清算会社となる。清算会社については、承認申請により有価証券報告書の提出が不要となる（金融商品取引法施行令第4条第2項）。	監査は不要である。

4. 破産

【概要】

破産とは、債務が完済できなくなった場合に、債権者に対して財産を公平に分配することを目的とする裁判上の手続である。

債務者又は債権者が裁判所に破産申し立てを行うと、裁判所において、債務者尋問や財産の保全処分等が行われたのち、破産手続の開始決定が行われる。

なお、破産手続の開始決定が行われると、総会決議を経ることなく会社は解散する（会社法第471条）。したがって、その後は「3. 解散」と同様の扱いとなる。（破産手続は清算手続の一部）

【監査の要否と監査意見】

	会社法	金融商品取引法	継続企業の前提で財務諸表を作成することが適切でないとして不適正意見が表明
破産申し立て～	開始決定がなされるまでは通常の会社と同様である。	同左	該当しない。

² 100%子会社の解散等においては該当する可能性がある。

破産手続の開始決定～	開始決定をもって、清算会社となり、会計監査人の設置は不要となる。	開始決定をもって清算会社となる。清算会社については、承認申請により有価証券報告書の提出が不要となる（金融商品取引法施行令第4条第2項）。	監査は不要である。
------------	----------------------------------	--	-----------

5. 特別清算

【概要】

特別清算は、清算中の株式会社が債務超過の疑いがある場合に、適正な清算が行われるために裁判所の監督下で行われる清算手続である。通常の清算と異なり、裁判所の監督下により行われるため、手続が柔軟に速く行われると言われている。

【監査の要否と監査意見】

特別清算は、清算中の会社に適用される手続であり、既に清算会社として会社監査、金融商品取引法監査ともに不要となっている（「3. 解散」参照）

6. 行政機関等による事業停止命令

【概要】

会社が行っている事業について、行政機関等による許認可が必要な場合、行政機関等による事業停止命令は、会社の事業の継続に重要な疑義が生じる場合がある。なお、事業停止命令には、一定期間の短期間の事業停止を命ずるものから、長期間にわたり、実質的に会社が継続できない状況に至るものまで様々である。

【監査の要否】

行政機関等による事業停止命令は、会社法及び金融商品取引法の監査を受ける義務に影響しない。よって、それぞれの監査を受ける要件に該当する限り監査を受ける必要があると考えられる。

行政機関等による事業停止命令によって会社を継続できない状況となり、解散決議が予定されている場合、解散決議を行うまでの間、継続企業の前提で財務諸表を作成することが適切でないとして不適正意見が表明する状況に該当することが考えられる。

別紙 3 金融商品取引法における有価証券報告書の提出免除に関する規定

1. 金融商品取引法において有価証券報告書の提出義務が課される範囲は、上場会社に
限られず、非上場会社であっても株券の保有者が1,000名以上である会社なども含
まれる（金融商品取引法第24条第1項第4号、同施行令第3条の6第4項）。
2. 上場廃止した場合においても、(1)募集又は売出しについて有価証券報告書又は発
行登録追補書類を提出した有価証券か、(2)株券等の有価証券について事業年度末
日又は前4事業年度末日のいずれかにおいて所有者が1,000名以上であるものど
ちらかに該当する場合には、原則として有価証券報告書の提出義務は課される
（金融商品取引法第24条第1項第3号及び第4号）。
3. ただし、金融証券取引法は、投資者保護上問題がない一定の場合には有価証券報告
書の提出を免除している。
4. まず、(1)募集又は売出しについて有価証券報告書又は発行登録追補書類を提出し
た有価証券のケースにおいては、以下のいずれかに該当し、金融庁長官の承認を受
ければ、有価証券報告書の提出義務が免除される（金融商品取引法施行令第4条第
2項）。
 - ① 清算中であること
 - ② 相当の期間事業を休止していること
 - ③ 有価証券の所有者が25名未満であることさらに、株券及び優先出資証券の場合には、その事業年度を含む前5事業年
度の全ての末日における所有者が300名未満であり、内閣総理大臣の承認を受
ければ、有価証券報告書の提出義務が免除される。
5. 次に(2)株券等の有価証券について事業年度末日又は前4事業年度末日のいずれか
において所有者が1,000名以上であるものに該当するケースについては、以下のい
ずれかに該当し、金融庁長官の承認を受けた場合には、有価証券報告書の提出義務
が免除される（金融商品取引法第24条第1項ただし書、同施行令第3条の6第1
項、第4条、第4条の2第2項）。
 - ① 資本金の金額が事業年度末日において五億円未満である場合
 - ② 有価証券の保有者が300名未満である場合
 - ③ 清算中の者又は相当期間事業を休止している者

別紙4 国際的な会計基準の状況

IFRS

1. IFRS では、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は存在していない。

米国会計基準

2. 従来のも米国会計基準は、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