
議題	会計基準の開発に関する諮問
項目	継続企業に関する会計基準の開発

I. 本資料の目的

1. 本資料は、日本公認会計士協会が公表した実務指針等の移管を行うプロジェクト（以下「移管プロジェクト」という。）の一環として企業会計基準委員会（ASBJ）が行ってきた「継続企業及び後発事象に関する調査研究」の結果を踏まえ、ASBJ が検討している継続企業に関する会計基準の開発について、ASBJ の依頼を受けてご意見を伺うことを目的としている。

II. ASBJ における調査研究の状況

2. 我が国では、これまで継続企業について、監査基準、監査基準報告書 570「継続企業」（以下「監基報 570」という。）、監査・保証実務委員会報告第 74 号「継続企業の前提に関する開示について」（以下「報告第 74 号」という。）及び財務諸表等規則等において継続企業の前提に関する評価及び注記が定められる一方、会計基準においては、企業会計基準第 12 号「四半期財務諸表に関する会計基準」を除いて、継続企業の前提に関する評価及び開示に関する定めは設けられていない。
3. 一方、国際的な会計基準においては、国際財務報告基準（IFRS）では IAS 第 1 号「財務諸表の表示」において定めが設けられている。米国会計基準においては、以前は我が国と同様に監査基準及び米国証券取引委員会（SEC）の開示規則において継続企業の前提に関する取扱いが定められていたが、2014 年に米国会計基準会計基準更新書（ASU）第 2014-15 号「財務諸表の表示-継続企業（Subtopic 205-40）：継続企業の前提の不確実性に関する開示」が公表され、FASB Accounting Standards Codification「財務諸表の表示（Topic 205）」において定められるに至っている。
4. 過去において、ASBJ では、「継続企業の前提に関する判断基準の作成」について審議が行われた。具体的には、2019 年 4 月 11 日開催の第 406 回企業会計基準委員会において、基準諮問会議からの提言に基づき、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基準の作成について、新規テーマとすることが了承された。その後、当該テーマに基づき、2019 年 5 月 28 日に開催された第 409 回企業会計基準委員会において、会計上の論点について審議が行われた。
5. しかしながら、「企業の清算若しくは事業停止の意図がある」とされる範囲及び「企業の

清算若しくは事業停止の意図」をもつ主体についてなど、議論を開始した当初には想定されなかった困難な課題が複数識別され、当該テーマに関する会計基準の開発を継続することが困難な状況となったことから、2020年5月14日に開催された第433回企業会計基準委員会において本テーマを開発中のテーマから除外することとした。

6. このような経緯がある状況において、ASBJは移管プロジェクトの下、2023年6月に日本公認会計士協会とともに「日本公認会計士協会が公表した実務指針等の移管に関する意見の募集」（以下「意見募集文書」という。）を公表した。ここでは、日本公認会計士協会が公表した実務指針等のうち、会計に関する指針のみを扱う実務指針等については移管プロジェクトの対象としてASBJに移管を進めるとともに、それ以外の実務指針等については、優先順位が高いとされた継続企業と後発事象について実務指針等の移管に係る実行可能性に関して調査研究を行う考えを示した。
7. 意見募集文書に対して寄せられた意見では、会計に関する指針のみを扱う実務指針等以外の実務指針等のうち、継続企業と後発事象に関する実務指針等について調査研究を行うことを支持する意見が聞かれた。この意見を踏まえ、当委員会は継続企業と後発事象に関する実務指針等についての調査研究を実施し、2024年6月にその結果を文書（以下「調査研究文書」という。）として公表した（詳細は資料(1)-4 参考資料参照）。
8. 調査研究においては、まず継続企業に係る実務指針等を対象として会計に関する内容と監査に関する内容を切り分けるように分析を行い、実務指針等の移管の実行可能性について検討を行った。さらに、仮に実務指針等の移管が実行可能とされた場合、実務指針等の移管のみを目的として基準開発を行うのか、国際的な会計基準や監査基準等の取扱いとの関係から生じる論点や当委員会等における過去の審議で検討された論点も基準開発の範囲に含めるかについても検討を行った。
9. 継続企業に係る実務指針等の移管の実行可能性については、調査研究文書では以下のとおり評価されている。
 - (1) 報告第74号、監査基準及び監基報570を会計に関する内容と監査に関する内容に切り分けて、会計に関する指針に相当すると考えられる記載について、当委員会が開発する会計基準で用いられる表現に見直した上で移管することは可能と考えられる。

なお、移管指針については、実務指針等の名称を移管指針の体系に合わせるように変更することを除き、移管前の実務指針等の内容を変更しないこととしていることから、継続企業に関する実務指針等の内容を会計基準等で用いられる表現に見直した上で移管する場合、移管指針としてではなく、新たな会計基準として開発することになると考えられる。
10. また、継続企業に係る実務指針等の移管が実行可能とされた場合に基準開発の範囲に含める論点について、調査研究文書では以下のとおり評価されている。

- (1) 基準開発の範囲に関して、国際的な会計基準及び監査基準の取扱いとの関係から生じる論点も範囲に含めて基準開発を行うかについては、国際監査基準の改正¹への対応に関連して、国際監査基準 570「継続企業」（以下「ISA 570」という。）及び我が国の監査基準の改訂がなされた場合には会計基準への影響について検討することが必要となると考えられることから、「財務諸表の公表の承認日」の概念を取り入れるかどうかについても基準開発において検討することが考えられる。
 - (2) この点、後発事象に関しても、国際的な会計基準等との整合性の観点から「財務諸表の公表の承認日」の概念を取り入れるかどうかについて基準開発の範囲に含めて検討を行うことが考えられるとしていることから、基準開発においては両基準の関係に留意することが必要と考えられる。
 - (3) ここで、ISA570 については、2023 年 4 月に改訂 ISA570 の公開草案が公表されており、当該公開草案に対するコメント募集が 2023 年 8 月に締め切れ、現在改訂に関する審議が行われている。このため、会計基準の開発にあたっては、ISA570 の審議の状況及び我が国の監査基準の改正に関する状況も踏まえて、適切な開発時期を検討することが考えられる。
 - (4) 過去の審議において検討された論点も範囲に含めて基準開発を行うかについて、「企業の清算若しくは事業停止の意図がある」とされる範囲及び「企業の清算若しくは事業停止の意図」をもつ主体について結論を出すことができるかに関しては、ASBJ における過去の審議において検討が途中段階で止まったことを踏まえると対応が難しい可能性があると考えられる。しかしながら、継続企業の前提に関する判断基準を作成することについて会計基準の開発ニーズがあったことを踏まえると、これらの論点についても基準開発の範囲に含めて検討を行うことが考えられる。
11. これらの調査研究の結果を踏まえ、ASBJ は、継続企業に関する会計基準を開発することによって、会計基準としての体系の完全性が改善することが見込まれることから、以下の方向性で基準開発を行うことを検討している。
- (1) 今回の調査研究を移管プロジェクトの一環で行った経緯を踏まえると、会計基準の開発に当たっては、まずは会計に関する指針に相当すると考えられる記載を移管することに焦点を当てて行う。
 - (2) ここで、実務への影響を最小限とする観点からは上述のとおり移管に焦点を当てることが考えられる一方、国際監査基準の改正に関する議論及び当委員会における過去の議論を踏まえると、会計に関する指針に相当すると考えられる記載の移管に加えて、

¹ 国際監査・保証基準審議会（IAASB）は ISA570 を改訂するプロジェクトを進めており、2023 年 4 月に改訂 ISA570 の公開草案が公表されている。ここでは継続企業の前提の評価期間の起点を期末日から財務諸表の承認日に変更するなどの改訂を行う提案がなされており、提案どおりに最終化されるかどうか審議の経過を見守る必要があると考えられる。

以下の論点についても基準開発の範囲に含める。

- ① 「財務諸表の公表の承認日」の概念の取り入れ
- ② 継続企業の前提に関する判断基準の作成

III. 企業会計基準諮問会議の事務局による分析及び提案

12. 本資料第4項及び第5項に記載のとおり、継続企業の前提に関する判断基準の作成について過去において審議テーマとされたが審議テーマから除外された経緯がある。このため、以下においては、新規テーマとして提言するかどうかについての分析を行う。

(テーマ提案の分析)

13. 本件は、ASBJにおいて会計基準レベルのテーマとして識別されている。会計基準レベルのテーマについて、ASBJに新規テーマとして提言するか否かについて次が考慮要因とされている。

- (1) 広範な影響があるか。
- (2) 作成者、利用者、監査人等からのニーズはあるか。
- (3) ASBJが取り扱うべき内容か（他の規制当局等が取り扱うことが適切であるものではないか）。
- (4) 現行の会計基準の改善が見込まれるか。
- (5) 適時に会計基準の開発が可能か。

14. 以下、各考慮要因に沿って事務局の分析を示す。

- (1) 広範な影響があるか。

継続企業に関する会計基準を開発した場合、経営者が、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必要があることが会計基準により定められることになるため、すべての企業に影響が及ぶこととなり、その観点からは広範な影響があるものと考えられる。ただし、現行実務への変更をもたらし、実質的に広範な影響を生じさせるかは基準開発のアプローチによると考えられる（以下の(5)参照）。

- (2) 作成者、利用者、監査人等からのニーズはあるか。

2018年10月に日本公認会計協会から、監査報告書について国際監査基準と整合性を図る観点から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

かの判断規準の作成について提案され、ASBJ において審議されたという経緯がある。また、国際監査基準について ISA570 の改訂に関する公開草案が公表されており、現在改訂に関する審議が行われている。ISA570 が改訂された場合には、国際監査基準に整合するように我が国における監査基準を見直すことが考えられ、この場合、監査基準の設定主体からは、監査基準等に含まれている会計基準に相当する部分を監査基準等から切り離したいというニーズが聞かれることになると考えられる。

- (3) ASBJ が取り扱うべき内容か（他の規制当局等が取り扱うことが適切であるものではないか）。

本テーマは、財務諸表の作成の前提及び関連する開示に関する事項であり、ASBJ で取り扱うべきものである。

- (4) 現行の会計基準の改善が見込まれるか。

我が国では、これまで継続企業について、監査基準、監基報 570、報告第 74 号及び財務諸表等規則等において継続企業の前提に関する評価及び注記が定められる一方、会計基準においては、企業会計基準第 12 号「四半期財務諸表に関する会計基準」を除き、継続企業の前提に関する評価及び開示に関する定めは設けられていない。このため、継続企業に関する会計基準を開発することにより、会計基準としての体系の完全性が改善することが見込まれる。

- (5) 適時に会計基準の開発が可能か。

ASBJ による調査研究では、報告第 74 号、監査基準及び監基報 570 を会計に関する内容と監査に関する内容に切り分けて、会計に関する指針に相当すると考えられる記載について、ASBJ が開発する会計基準で用いられる表現に見直したうえで移管することは可能と考えられるとされている。このため、今回の会計基準の開発を日本公認会計士協会が公表した実務指針等のうち会計に関する指針に相当すると考えられる記載の移管に焦点を当てる場合には、適時に基準開発を行うことが可能であると考えられる。

一方、国際的な監査基準の取扱いとの関係から、「財務諸表の公表の承認日」の概念を取り入れるかどうかについて基準開発の範囲に含めて検討を行う場合には、ISA570 の改正に関する状況も踏まえて検討することになるため、開発に着手する時期を適切に判断することが必要と考えられる。

さらに、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基準の作成についても基準開発の範囲に含める場合、「企業の清算若しくは事業停止の意図がある」とされる範囲及び「企業の清算若しくは事業停止の意図」をもつ主体について結論を出すことができるかに関しては、ASBJ における過去の審議におい

て検討が途中段階で止まったことを踏まえると、審議に一定の時間を要する可能性があると考えられる。

(事務局の提案)

15. 上述の分析を踏まえると、本件はテーマアップの要件を満たしていると考えられる。このため、継続企業に関する会計基準の開発について新規テーマとするよう ASBJ に提言することとしてはどうか。

ディスカッション・ポイント

継続企業に関する会計基準の開発について新規テーマとするよう ASBJ に提言することについてご意見を伺いたい。

以 上