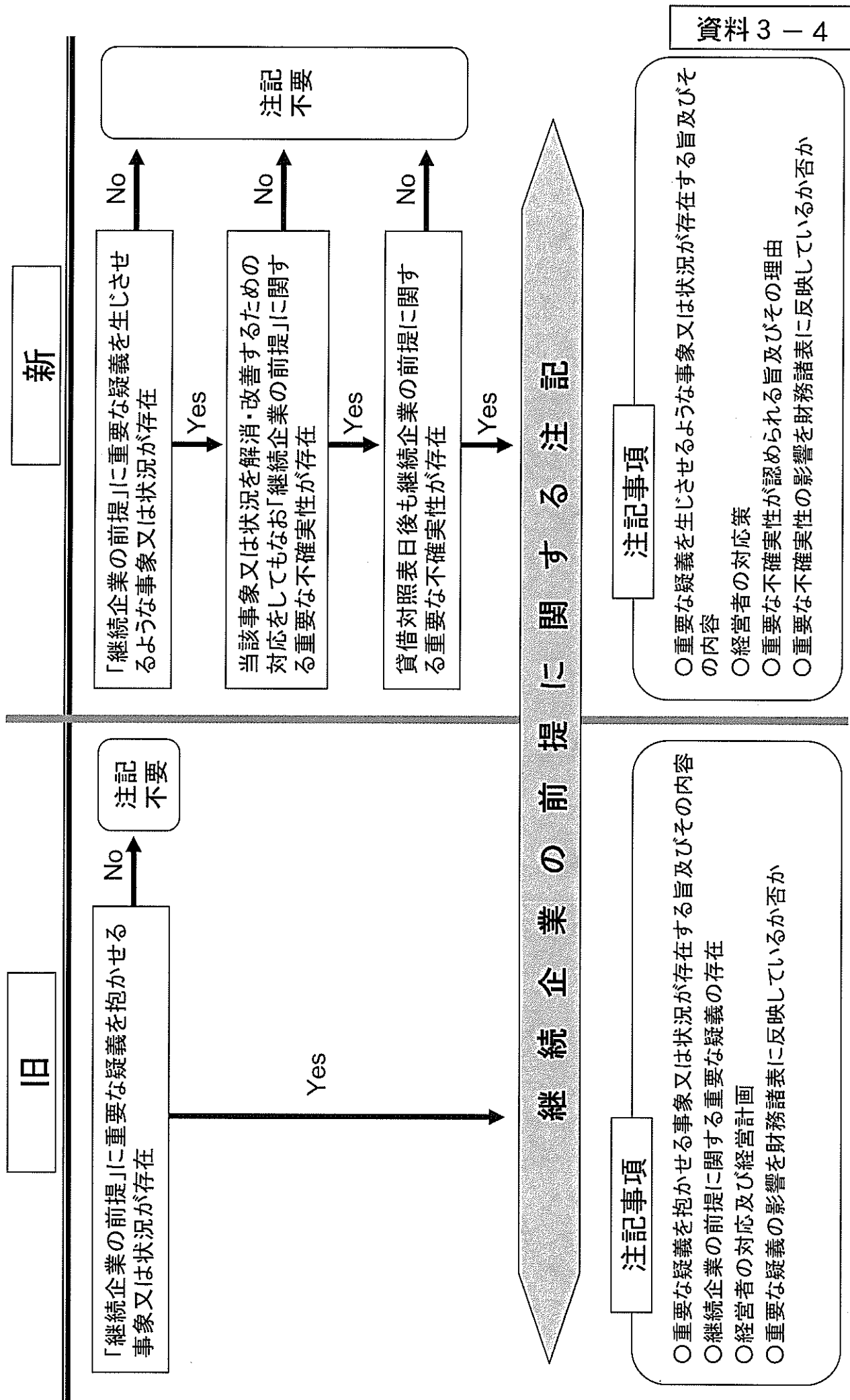


「継続企業の前提」に関する注記の判断



従来「継続企業の前提に関する注記」がなされてきたケースの一部について、経営者による対応策等を考慮し、「注記」に至らないケースが生じることとなること等を踏まえ、「事業等のリスク」や「財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況の分析」〔いずれも非監査〕において開示

旧

「事業等のリスク」等（監査対象外）

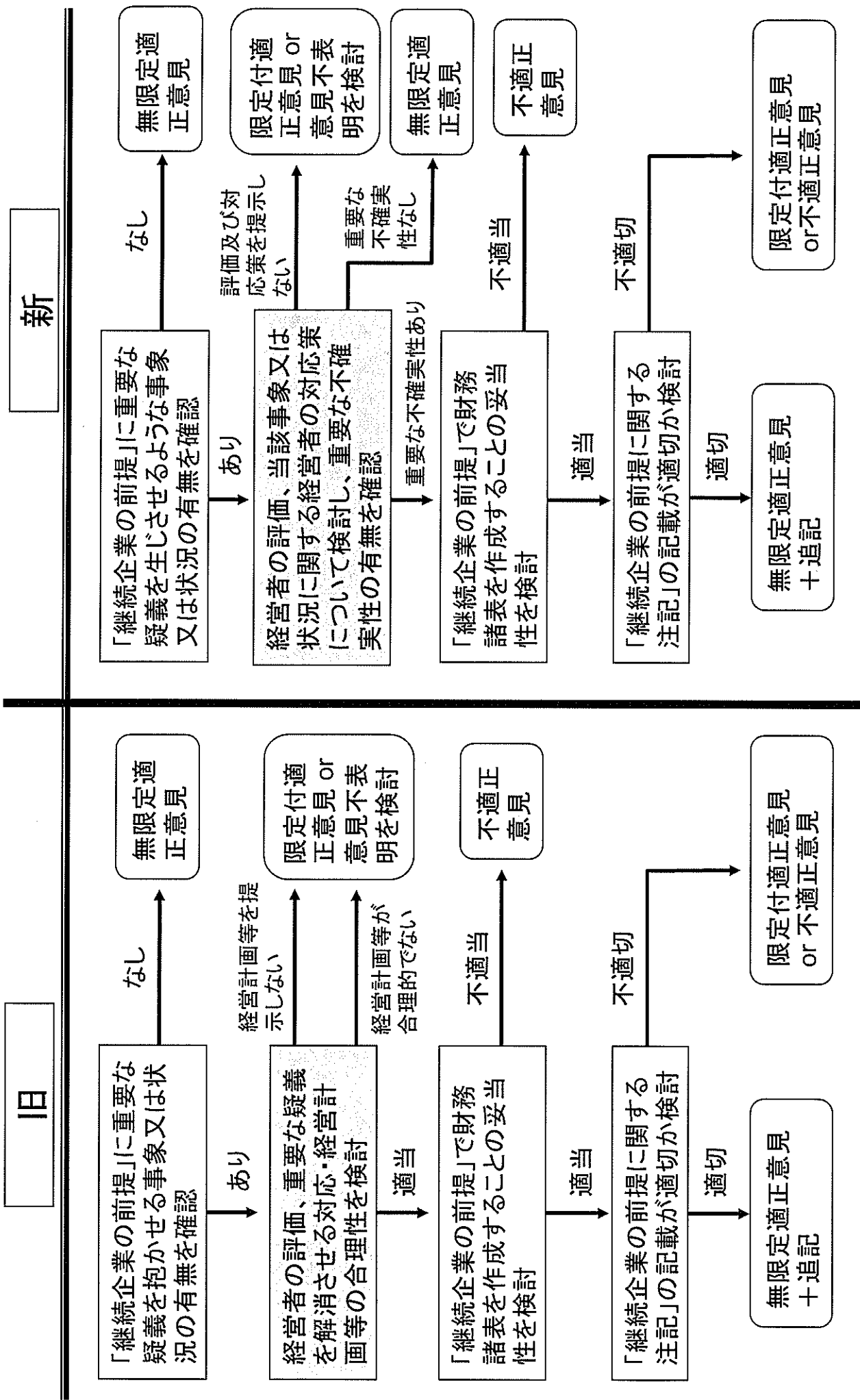
- 投資者の判断に重要な影響を及ぼす可能性のある事項
- 財政状態及び経営成績に関する分析・検討

新

「事業等のリスク」等（監査対象外）

- 投資者の判断に重要な影響を及ぼす可能性のある事項
・ 事業継続の前提に重要な疑義を生じさせるような事象又は状況等が含まれることを明確化
- 財政状態及び経営成績に関する分析・検討
・ 上記事象等の分析・検討、解消・改善するための対応策等が含まれることを明確化

「継続企業の前提」に関する監査手続



改正案	現行
<p>(継続企業の前提に関する注記)</p> <p>第八条の二十七 貸借対照表日において、企業が将来にわたつ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つて、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つた場合は、注記することを要しない。</p> <p>一 当該事象又は状況が存在する旨及びその内容</p> <p>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</p> <p>三 当該重要な不確実性が認められる旨及びその理由</p> <p>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否かの別</p>	<p>(継続企業の前提に関する注記)</p> <p>第八条の二十七 貸借対照表日において、債務超過等財務指標の悪化の傾向、重要な債務の不履行等財政破綻の可能性その他会社が将来にわたつて事業を継続するとの前提（以下「継続企業の前提」という。）に重要な疑義を抱かせる事象又は状況が存在する場合には、次の各号に掲げる事項を注記しなければならない。</p> <p>一 当該事象又は状況が存在する旨及びその内容</p> <p>二 継続企業の前提に関する重要な疑義の存在</p> <p>三 当該事象又は状況を解消又は大幅に改善するための経営者の対応及び経営計画</p> <p>四 当該重要な疑義の影響を財務諸表に反映しているか否か</p>

○ 「財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則」の取扱いに関する留意事項について

改 正 案	現 行
<p>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、「<u>監査基準</u>」にいう継続企業の前提をいうものとする。</p> <p>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、<u>監査基準</u>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は、<u>債務超過</u>、<u>売上高の著しい減少</u>、<u>継続的な営業損失の発生</u>、<u>継続的な営業キャッシュ・フローのマイナス</u>、<u>重要な債務の不履行</u>、<u>重要な債務の返済の困難性が困難な状況</u>、<u>取引先からの与信の拒絶</u>、<u>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</u>、<u>重要な市場又は取引先の喪失</u>、<u>巨額の損害賠償の履行</u>、<u>法令等に基づく事業活動の制約等</u>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、<u>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。</u></p>	<p>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、「<u>監査基準</u>」にいう継続企業の前提をいうものとする。</p> <p>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抱かせる事象又は状況については、<u>監査基準</u>にいう継続企業の前提に重要な疑義を抱かせる事象又は状況は、<u>同条に掲げる事象又は状況の他</u>、<u>売上高の著しい減少</u>、<u>継続的な営業損失の発生</u>、<u>継続的な営業キャッシュ・フローのマイナス</u>、<u>重要な債務の返済の困難性</u>、<u>新たな資金調達に困難が困難な状況</u>、<u>取引先からの与信の拒絶</u>、<u>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</u>、<u>重要な市場又は取引先の喪失</u>、<u>巨額の損害賠償の履行</u>、<u>法令等に基づく事業活動の制約等</u>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、<u>継続企業の前提に重要な疑義を抱かせるような場合もあることに留意する。</u></p>
<p>8 の27-3 規則第8条の27の注記において、<u>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企業固有のものであるか否か</u>、<u>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</u>といった観点から、<u>実態に即して実質的に判断を行うものとし</u>、<u>8の27-2に規定する事象又は状況が存在するか否か</u>といった画一的な判断を行うことのないように留意する。</p>	<p>8 の27-3 規則第8条の27の注記において、<u>貸借対照表日において存在した継続企業の前提に重要な疑義を抱かせる事象又は状況が貸借対照表日後に解消又は大幅に改善した場合若しくは当該事象又は状況が変化した場合には、その旨及びその経緯も含めて記載することに留意する。</u></p>
<p>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は、<u>貸借対照表日の翌日から1年以上の経過を記載すること</u>に留意する。</p>	<p>8 の27-4 規則第8条の27第3号に規定する経営者の対応及び経営計画については、<u>少なくとも貸借対照表日の翌日から1年以上の経過計画について記載すること</u>に留意する。</p>
<p>8 の27-5 貸借対照表日後に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発生し、翌事業年度以降の財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況に影響を及ぼす場合には、<u>当該事象又は状況は規則第8条の4に規定する後発事象に該当することに留意する。</u></p>	<p>8 の27-5 貸借対照表日後に継続企業の前提に重要な疑義を抱かせる事象又は状況が発生し、翌事業年度以降の財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況に影響を及ぼす場合には、<u>当該事象又は状況は規則第8条の4に規定する後発事象に該当することに留意する。</u></p>

監査基準の改訂について

平成21年 月 日
企業会計審議会

一 経緯

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。）について、監査人が検討を行うことについては、平成14年の監査基準の改訂に際して、企業破綻の事例が相次ぎ、利害関係者の要望が強くなったことなどを背景に国際監査基準（ISA）などでも義務づけられていたことなどから、継続企業に関する監査基準として導入されたものである。

近時の企業業績の急激な悪化に伴い、（四半期）財務諸表に継続企業の前提に関する注記や監査報告書に追記情報が付される企業が増加しているが、その背景として、継続企業の前提に関する注記の開示を規定している財務諸表等規則等やその監査を規定する監査基準において、一定の事象や状況が存在すれば直ちに継続企業の前提に関する注記及び追記情報の記載を要するとの規定となっていることから、一定の事実の存在により画一的に当該注記を行う実務となっているとの指摘がある。また、それらの規定や実務は国際的な基準とも必ずしも整合的でないとも指摘されている。

こうしたことから、当審議会は、平成21年3月、監査部会において、国際的な基準との整合性等を踏まえて検討を行い、一定の事象や状況が存在すれば直ちに継続企業の前提に関する注記を要するとともに、追記情報の対象とする現行の規定を改め、これらの事象や状況に対する経営者等の対応策等を勘案してもなお、継続企業の前提に関する重要な不確実性がある場合に適切な注記がなされているかどうかを監査人が判断することとした。今回の監査基準の改訂により、継続企業の前提に関する監査実務の国際的な調和を図ることができるものと考えられる。

なお、中間監査基準及び四半期レビュー基準においても、継続企業の前提に関わる同様の基準が規定されていることから、今後、監査部会において同様の観点からの改訂を検討することが必要である。

また、国際的には、継続的に監査基準の改訂が行われ、国際監査基準については、すべての基準を必須手続とそれ以外の手続に明確に区分することなどを内容とする明瞭性（クラリティ）プロジェクトが2009年（平成21年）3月に完了したところである。

さらに、当審議会の企画調整部会において、「我が国における国際会計基準の取扱い」が検討されているところであり、仮に国際会計基準を導入する場合には、それが任意適用の段階であっても、国際会計基準に基づく財務諸表を適切に監査できることが必要である。我が国においても、こうした動きを踏まえて、継続的に監査基準を見直し、国際的な監査の基準との整合性をより高めつつ、公認会計士監査の質の向上を不断に図っていくことが重要であると考えられる。このため、当審議会では、今後も、継続的な監査基準の改訂作業を進めていく考えである。

二 主な改訂点とその考え方

1 継続企業の前提に関する監査の実施手続

我が国においては、経営者が継続企業の前提について評価すること、その結果について注記することについては、明確な会計基準が存在していない。このため、財務諸表の表示のルールを定めた内閣府令である財務諸表等規則等にしがたって継続企業の前提に関する開示の実務が行われていると考えられる。今般、国際会計基準などとの整合性を踏まえ、財務諸表等規則等を改正し、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であつて、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、経営者は、その評価の手順にしがたって、①当該事象又は状況が存在する旨及びその内容、②当該事象又は状況を解消し、又は改善するための対応策、③当該重要な不確実性が認められる旨及びその理由などを注記することが検討されている。

このような財務諸表等規則等との検討と合わせ、監査基準においても、国際監査基準との整合性を図り、国際監査基準における監査の実施手続と同様の手続を明確化することとした。すなわち、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と判断した場合には、当該事象又は状況に関して合理的な期間について経営者が行った評価及び対応策について検討した上で、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を確認しなければならないこととし、経営者が行った継続企業の前提に関する評価の手順を監査人においても確認するものとした。

なお、財務諸表の表示のルールや国際監査基準との整合性の観点も踏まえた「継続企業の前提に関する重要な不確実性」の文言については、継続企業の前提に関する監査の実施手続の文脈において、一続きで意味を持つ表現として利用することとしたものである。

2 継続企業の前提に関する意見表明

実施基準において、継続企業の前提に関し、監査人は、「継続企業の前提に関する重要な不確実性が認められるか否か」を確認することとなるよう改訂されることから、監査報告においても監査人は「継続企業の前提に関する重要な不確実性」が認められるときの財務諸表の記載に関して意見を表明することとした。

また、現行の報告基準において、重要な疑義を抱かせる事象又は状況が存在している場合において、経営者がその疑義を解消させるための合理的な経営計画等を示さないときには、重要な監査手続を実施できなかった場合に準じ、意見の表明の適否を判断することとされている。この規定については、疑義を解消できる確実性の高い経営計画等が示されない場合には、監査人は意見を表明できないとの実務が行われているとの指摘がある。今般、国際監査基準との整合性をより一層図る観点から、経営者が評価及び一定の対応策も示さない場合には、監査人は十分かつ適切な監査証拠を入手できないことがあるため、重要な監査手続を実施できなかった場合に準じ、意見の表明の適否を判断することとした。

なお、従来、「継続企業の前提に関する注記」がなされてきたケースの一部について、経営者の対応策等から継続企業の前提に関する重要な不確実性が認められないため、「注記」に至らないケースが生じることもある。上場会社等において、継続企業の前提に関する重要な不確実性が認められず当該注記を行わないケースにおいても、例えば、有価証券報告書の「事業等のリスク」等において、一定の事象や経営者の対応策等を開示し、利害関係者に情報提供が行われることが適切である。

三 実施時期等

- 1 改訂監査基準は、平成21年3月決算に係る財務諸表の監査から実施する。なお、改訂基準の実施に当たり、関係法令において、基準の改訂に伴う所要の整備を行うことが適当である。
- 2 改訂基準を実務に適用するに当たって必要となる実務の指針については、日本公認会計士協会において、関係者とも協議の上、適切な手続の下で、早急に作成されることが要請される。

監査基準新旧対照表

	現行の監査基準	基準改訂案
<p>第三 実施基準</p>	<p>一 基本原則</p> <p>1～5 (略)</p> <p>6 監査人は、監査計画の策定及びこれに基づく監査の実施において、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。）に基づき経営者が財務諸表を作成することが適切であるか否かを検討しなければならぬ。</p>	<p>(同左)</p>
	<p>二 監査計画の策定</p> <p>1～6 (略)</p> <p>7 監査人は、監査計画の策定に当たって、財務指標の悪化の傾向、財政破綻の可能性その他継続企業の前提に重要な疑義を抱かせる事象又は状況の有無を確かめなければならぬ。</p> <p>8 (略)</p>	<p>7 監査人は、監査計画の策定に当たって、財務指標の悪化の傾向、財政破綻の可能性その他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を確かめなければならぬ。</p>
	<p>三 監査の実施</p> <p>1～6 (略)</p> <p>7 監査人は、継続企業の前提に重要な疑義を抱かせる事象又は状況が存在すると判断した場合には、当該疑義に関して合理的な期間について経営者が行った評価、当該疑義を解消させるための対応及び経営計画等の合理性を検討しなければならぬ。</p>	<p>7 監査人は、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関して合理的な期間について経営者が行った評価を検討しなければならぬ。</p> <p>8 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</p>

	<p>8 (略)</p>	<p>事象又は状況が存在すると判断した場合には、当該事象又は状況に関して合理的な期間について経営者が行った評価及び対応策について検討した上で、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を確かめなければならない。</p>
<p>第四 報 告基準</p>	<p>一～五 (略)</p> <p>六 継続企業の前提</p> <p>1 監査人は、継続企業の前提に重要な疑義が認められるときに、その重要な疑義に関わる事項が財務諸表に適切に記載されていると判断して無限定適正意見を表明する場合には、当該重要な疑義に関する事項について監査報告書に追記しなければならない。</p> <p>2 監査人は、継続企業の前提に重要な疑義が認められるときに、その重要な疑義に関わる事項が財務諸表に適切に記載されていないと判断した場合は、当該不適切な記載についての除外事項を付した限定付適正意見を表明するか、又は、財務諸表が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。</p> <p>3 監査人は、継続企業の前提に重要な疑義を抱かせる事象又は状況が存在している場合において、経営者がその疑義を解消させるための合理的な経営計画等を提示しないときには、重要な監査手続を実施できなかつた場合に準じて意見の表明の適否を判断しなければならない。</p>	<p>六 継続企業の前提</p> <p>1 監査人は、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において、継続企業の前提に関する事項が財務諸表に適切に記載されていると判断して無限定適正意見を表明するときは、継続企業の前提に関する事項について監査報告書に追記しなければならない。</p> <p>2 監査人は、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おいて、継続企業の前提に関する事項が財務諸表に適切に記載されていないと判断したときは、当該不適切な記載についての除外事項を付した限定付適正意見を表明するか、又は、財務諸表が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。</p> <p>3 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と判断した場合において、当該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ときには、十分かつ適切な監査証拠を入手できなかつた場合に準じて意見の表明の適否を判断しなければならない。</p>

	<p>4 監査人は、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ぬ。</p>	<p>4 監査人は、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ぬ。</p>
--	--	--

(※) 従来「継続企業の前提に関する注記」がなされてきたケースの一部について、経営者による対応策等を考慮し、「注記」に至らないケースが生じることとなること等を踏まえ、「事業等のリスク」や「財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況の分析」〔いずれも非監査〕において開示

○ 企業内容等の開示に関する内閣府令（昭和四十八年大蔵省令第五号）

改正案	現行
<p>第二号様式</p> <p>【表紙】</p> <p>【提出書類】 有価証券届出書 (略)</p> <p>(記載上の注意)</p> <p>(1)～(32) (略)</p> <p>(33) 事業等のリスク</p> <p>a (略)</p> <p>b 提出会社が将来にわたって事業を継続すると的前提に重要な疑義を生じさせるような事実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実(38)において「重要事象等」という。)が存在する場合には、その旨及びその内容を記載すること。</p> <p>c (略)</p> <p>(34)・(35) (略)</p> <p>(36) 財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況の分析</p> <p>a (略)</p> <p>b 「4 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、当該重要事象等についての分析・検討内容を並びに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記載すること。</p> <p>c (略)</p> <p>(37)～(87) (略)</p>	<p>第二号様式</p> <p>【表紙】</p> <p>【提出書類】 有価証券届出書 (略)</p> <p>(記載上の注意)</p> <p>(1)～(32) (略)</p> <p>(33) 事業等のリスク</p> <p>a (略)</p> <p>(新設)</p> <p>b (略)</p> <p>(34)・(35) (略)</p> <p>(36) 財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況の分析</p> <p>a (略)</p> <p>(新設)</p> <p>b (略)</p> <p>(37)～(87) (略)</p>

(※) 従来「継続企業の前提に関する注記」がなされてきたケースの一部について、経営者による対応策等を考慮し、「注記」に至らないケースが生じることとなること等を踏まえ、「事業等のリスク」や「財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況の分析」[いずれも非監査]において開示

○ 企業内容等の開示に関する留意事項について（平成11年4月大蔵省金融企画局）

改 正 案	現 行
<p>B 個別ガイドライン</p> <p>I 「事業等のリスク」に関する取扱いガイドライン</p> <p>1 開示府令第二号様式記載上の注意(33) aに規定する「事業等のリスク」の記載例としては、おおむね以下に掲げるものがある。なお、記載例とは別種の事項についても、投資家に誤解を生ぜしめない範囲で会社の判断により記載することを妨げるものではない。</p> <p>(1) (略)</p> <p>a ~ c (略)</p> <p>(2) (略)</p> <p>a ~ c (略)</p> <p>(3) (略)</p> <p>a・b (略)</p> <p>(4) (略)</p> <p>a ~ c (略)</p> <p>(5) (略)</p> <p>a・b (略)</p> <p>(6) (略)</p> <p>a・b (略)</p> <p>(7) (略)</p> <p>a ~ d (略)</p> <p>(8) (略)</p> <p>a・b (略)</p> <p>(9) (略)</p> <p>a ~ d (略)</p> <p>(10) (略)</p> <p>a ~ c (略)</p> <p>(11) (略)</p>	<p>B 個別ガイドライン</p> <p>「事業等のリスク」の記載例に関する取扱いガイドライン</p> <p>開示府令第二号様式記載上の注意(33)に規定する「事業等のリスク」の記載例としては、おおむね以下に掲げるものがある。なお、記載例とは別種の事項についても、投資家に誤解を生ぜしめない範囲で会社の判断により記載することを妨げるものではない。</p> <p>1 (略)</p> <p>(1) ~ (3) (略)</p> <p>2 (略)</p> <p>(1) ~ (3) (略)</p> <p>3 (略)</p> <p>(1)・(2) (略)</p> <p>4 (略)</p> <p>(1) ~ (5) (略)</p> <p>5 (略)</p> <p>(1)・(2) (略)</p> <p>6 (略)</p> <p>(1)・(2) (略)</p> <p>7 (略)</p> <p>(1) ~ (4) (略)</p> <p>8 (略)</p> <p>(1)・(2) (略)</p> <p>9 (略)</p> <p>(1) ~ (4) (略)</p> <p>10 (略)</p> <p>(1) ~ (3) (略)</p> <p>11 (略)</p> <p>(新設)</p>
<p>2 開示府令第二号様式記載上の注意(33) bに規定する「提出会社が将来にわたって事業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実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実」については、その経営への影響も含めて具体的な内容を記載すること。</p>	

このうち、「提出会社が将来にわたって事業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」の例としては、おおむね以下に掲げるものがある（ただし、これに限るものではないことに留意する。）。

- (1) 売上高の著しい減少
- (2) 継続的な営業損失の発生又は営業キャッシュ・フローのマイナス
- (3) 重要な営業損失、経常損失又は当期純損失の計上
- (4) 重要なマイナスの営業キャッシュ・フローの計上
- (5) 債務超過
- (6) 営業債務の返済の困難性
- (7) 借入金の返済条項の不履行又は履行の困難性
- (8) 社債等の償還の困難性
- (9) 新たな資金調達への困難性
- (10) 債務免除の要請
- (11) 売却を予定している重要な資産の処分の困難性
- (12) 配当優先株式に対する配当の遅延又は中止
- (13) 主要な仕入先からの与信又は取引継続の拒絶
- (14) 重要な市場又は得意先の喪失
- (15) 事業活動に不可欠な重要な権利の失効
- (16) 事業活動に不可欠な人材の流失
- (17) 事業活動に不可欠な重要な資産に毀損、喪失又は処分
- (18) 法令に基づく重要な事業の制約
- (19) 巨額な損害賠償金の負担の可能性
- (20) ブランド・イメージの著しい悪化

Ⅱ 「財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況の分析」に関する取扱い ガイドライン

(新設)

開示府令第2号様式記載上の注意(36) b)に規定する「当該重要事象等を解消し、又は改善するための対応策」については、当該提出会社に係る財務の健全性に悪影響を及ぼしている、又は及ぼし得る要因に関して経営者が講じている、又は講じる予定の対応策の具体的な内容(実施時期、実現可能性の程度、金額等を含む。)を記載すること。なお、対応策の例としては、おおむね以下に掲げるものがある(ただし、これに限るものではないことに留意する。)

- (1) 資産の処分(有価証券、固定資産等の売却等)に関する計画
- (2) 資金調達(新規の借入れ又は借換え、新株又は新株予約権の発行、社債の発行、短期借入金の当座貸越枠の設定等)の計画
- (3) 債務免除(借入金の返済期日の延長、返済条件の変更等)の計画
- (4) その他(人員の削減等による人件費の削減、役員報酬の削減、配当の支払いの減額等)