

公益法人の継続事業の前提について

平成 22 年 3 月 30 日
改正 平成 25 年 1 月 15 日
日本公認会計士協会

はじめに

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。）に関する開示は、平成15年3月1日以後終了する事業年度に係る財務諸表から開始されている。当協会では、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」及び監査基準委員会報告書570「継続企業」等を公表している。

一方、公益法人（*）においては、継続事業の前提に関する注記について、平成16年改正基準（平成16年10月14日改正「公益法人等の指導監督等に関する関係省庁連絡会議申合せ」）では財務諸表の注記とすることが明記されていなかったが、平成20年基準（平成20年4月11日 平成21年10月16日改正、内閣府公益認定等委員会）では明記された。この継続事業の前提に関する注記については、公益法人特有の問題に十分留意する必要があるため、本研究報告を公表することとした。

（*）本研究報告では、公益法人とは、「公益法人会計基準」の運用指針（平成20年4月11日公表 平成21年10月16日改正、内閣府公益認定等委員会）の「2. 公益法人会計基準における公益法人について」において定められている以下の法人をいう。

「公益社団法人及び公益財団法人の認定等に関する法律」（以下「認定法」という。）第2条第3号に定めのある公益法人（以下「公益社団・財団法人」という。）

「一般社団法人及び一般財団法人に関する法律及び公益社団法人及び公益財団法人の認定等に関する法律の施行に伴う関係法律の整備等に関する法律」（以下「整備法」という。）第123条第1項に定めのある移行法人（以下「移行法人」という。）

整備法第60条に定めのある特例民法法人（整備法第44条、第45条の申請をする際の計算書類を作成する場合）

認定法第7条の申請をする一般社団法人又は一般財団法人（以下「一般社団・財団法人」という。）

開示関係

Q 1 平成 20 年基準では、公益法人に継続事業の前提に関する注記が求められますが、継続事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認められるときとはどういう場合なのか教えてください。

A 貸借対照表日において、単独又は複合して継続事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しては、例えば、以下のような項目が考えられる。

<財務指標関係>

- ・ 経常収益の著しい減少
- ・ 継続的な評価損益等調整前当期経常増減額のマイナス又は事業活動によるキャッシュ・フローのマイナス
- ・ 重要なマイナスの当期経常増減額又は当期一般正味財産増減額の計上
- ・ 重要なマイナスの事業活動によるキャッシュ・フローの計上
- ・ 債務超過

【公益財団法人・一般財団法人に特有な事象又は状況】

- ・ 正味財産（貸借対照表上の純資産額）が 300 万円未満

<財務活動関係>

- ・ 事業に関連する債務の返済の困難性
- ・ 借入金の返済条項の不履行又は履行の困難性
- ・ 新たな資金調達の困難性
- ・ 債務免除の要請
- ・ 売却を予定している重要な資産の処分の困難性

<事業活動関係>

- ・ 主要な取引先からの与信又は取引継続の拒絶
- ・ 重要な事業又は取引先の喪失
- ・ 事業活動に不可欠な重要な権利の失効
- ・ 事業活動に不可欠な人材の流出
- ・ 事業活動に不可欠な重要な資産の毀損、喪失又は処分
- ・ 法令に基づく重要な事業の制約

<その他>

- ・ 巨額な損害賠償金の負担の可能性
- ・ ブランド・イメージの著しい悪化

【公益社団・財団法人に特有な事象又は状況】

- ・ 認定法第 5 条各号に掲げる基準への不適合等による行政庁からの勧告、命令
- ・ 認定法第 6 条各号（第 2 号を除く。）の欠格事由に基づく公益認定の取消しのおそれ

【移行法人に特有な事象又は状況】

- ・ 正当な理由なく公益目的支出計画に定めた支出を行わない等による行政庁からの勧告、命令

このほか、特例民法法人は平成 25 年 11 月 30 日までの移行期間中に移行の認定又は認可の申請を行わなければ移行期間の満了日に解散したものとみなされるが、移行の申請までに主要な事業に関して法令上必要な許認可を受けていない場合等も考えられる。例えば、保険業法の適用を受ける事業を行っているにもかかわらず、必要な措置を講じていない場合等が該当する。

これらの項目の中には、単独の事象又は状況により、事業の継続に著しい支障を来すことなく弁済期にある債務を弁済することができなくなることも考えられる。例えば、債務超過に陥ったときや借入金の契約条項の不履行が発生したときには、場合によっては解散の手续に移行することもあり得るため、より慎重に検討を行う必要がある。

しかし、通常これらの項目は、複数の事象又は状況が密接に関連して発生又は発現することが多いと考えられる。このため、その法人の理事者は継続事業の前提の評価の過程において、上記に例示するような項目が継続事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該当するかどうかについて、総合的に判断する必要がある。

これらの項目はあくまで例示であり、その法人の規模や事業等により、金額的重要性や質的重要性を加味して判断すべき事項もあり、また、その法人が営む事業の特殊性等により、これらの項目と異なる財務指標を用いることが適切な場合や、これらとは異なる事象又は状況が継続事業の前提に重要な疑義を生じさせるような場合もある。

Q 2 認定法第 5 条各号に掲げる基準への不適合等による行政庁からの勧告、命令とはどのような場合をいいますか。

A 認定法第 28 条において、公益社団・財団法人が認定法第 5 条各号に掲げる基準のいずれかに適合しなくなったと疑うに足りる相当な理由がある場合には、行政庁は当該公益社団・財団法人に対し、期限を定めて、必要な措置をとるべき旨の勧告をすることができ、さらに勧告を受けた公益社団・財団法人が、正当な理由なく、その勧告に係る措置をとらなかつたときは、当該公益社団・財団法人に対し、その勧告に係る措置をとるべきことを命ずることができるものとされている。

他方、認定法第 29 条第 2 項において、公益社団・財団法人が第 5 条各号に掲げる基準のいずれかに適合しなくなったときは、行政庁は、その公益認定を取り消すことができることとされていることから、上記のような勧告、命令を受けている場合等においては、公益認定の取消しのおそれが高くなるものと考えられる。公益認定が取り消さ

れた場合には、当該公益認定の取消しの日から1カ月以内に公益目的取得財産残額に相当する財産の贈与を他の公益法人等にし、残された財産で一般社団・財団法人に移行することになる。このため、事業の継続性に重要な疑義が生じる可能性が高いことから、法人の理事者は、残された事業での事業計画等を十分に検討し、継続事業の前提での評価が適切かどうか慎重に検討する必要がある。

Q3 認定法第6条各号(第2号を除く。)の欠格事由に基づく公益認定の取消しのおそれとはどのような場合をいいますか。

A 認定法第29条第1項において、公益社団・財団法人が認定法第6条各号(第2号を除く。)のいずれかに該当するに至ったときは、行政庁は、当該公益社団・財団法人の公益認定を取り消さねばならないことから、特に以下の点に留意する必要があると考えられる。

認定法第6条第1号イ

公益社団・財団法人の理事、監事及び評議員(以下「理事等」という。)が他の公益社団・財団法人の理事等として兼任することが少なくないと思われるが、理事等が、他の公益社団・財団法人の業務を行う理事を兼任している場合であって、当該他の公益社団・財団法人が公益認定の取消しとなった場合、当該公益社団・財団法人も認定法第6条第1号イに該当することにより、公益認定の取消しとなるおそれがある(なお、ここにいう「業務を行う理事」とは、取消原因となった事実に関する業務の責任者と解される。)

認定法第6条第1号ロ及びハ

認定法第6条第1号ロ及びハにおける罰金又は禁錮以上の刑については、刑事罰であるため、理事等が警察等に逮捕された場合であっても、刑が確定するまでは欠格事由に該当しない。

なお、認定法第6条各号(第2号を除く。)の欠格事由が生じた場合、法人は公益認定取消しとなり、残された事業で一般社団・財団法人として運営されることになる。法人の理事者は、残された事業での事業計画等を十分に検討し、継続事業の前提での評価が適切かどうか慎重に検討する必要がある。

Q4 継続事業の前提に関する注記としてはどのような注記をすればいいのでしょうか。

A

1. 継続事業の前提が適切であるかどうかを総合的に評価した結果、貸借対照表日において、単独で又は複合して継続事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事業の前提に関する重要な不確実性が認められるときは、継続事業の前提に関する事項として、以下の事項を財務諸表に注記する。

当該事象又は状況が存在する旨及びその内容

当該事象又は状況を解消し、又は改善するための対応策

当該重要な不確実性が認められる旨及びその理由

財務諸表は継続事業を前提として作成されており、当該重要な不確実性の影響を財務諸表に反映していない旨

2. 以下の文例は、継続事業の前提に重要な不確実性が認められる2つのケースについて、記載方法の一例を示したものである。

文例1

当法人は、当事業年度において、当期一般正味財産増減額が 百万円のマイナスとなり、当期指定正味財産増減額も 百万円のマイナスを計上した結果、百万円の債務超過になっております。当該状況により、継続事業の前提に重要な疑義を生じさせるような状況が存在しております。

当法人は、当該状況を解消すべく、主要な会員である3社に対しそれぞれ百万円から 百万円の寄附をお願いしております。

しかし、これらの対応策に関する先方の最終的な意思表示が行われていないため、現時点では継続事業の前提に関する重要な不確実性が認められます。

なお、財務諸表は継続事業を前提として作成しており、継続事業の前提に関する重要な不確実性の影響を財務諸表に反映しておりません。

文例2

当法人は、基本財産の運用収益を主な財源として事業活動を行ってきております。当事業年度においては、基本財産となっている株式の発行会社の配当が減配となり、経常収益は大幅に減少することとなりました。当該状況により、継続事業の前提に重要な疑義を生じさせるような状況が存在しております。

当法人においては、当該状況を解消すべく、奨学金の給付規模を縮小するとともに、 名の人員削減を行い、併せて全法人ベースで費用の %削減を行う予定であります。

しかし、これらの対応策を関係者との協議を行いながら進めている途中であるため、現時点では継続事業の前提に関する重要な不確実性が認められます。

なお、財務諸表は継続事業を前提として作成しており、継続事業の前提に関する重要な不確実性の影響を財務諸表に反映しておりません。

監査関係

Q 5 監査基準委員会報告書 570「継続企業」の A25 項に示されている「一定の事実」について、公益法人の場合にはどのような事実が該当しますか。

A 監査基準委員会報告書 570「継続企業」の第 20 項では、「監査人は、継続企業を前提として財務諸表が作成されている場合に、継続企業を前提として経営者が財務諸表を作成することが適切でないとは判断したときには、否定的意見を表明しなければならない。」としており、A25 項において、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の例として「一定の事実」を示している。公益法人の場合には、次のような事実が該当することになると考えられる。

- ・ 再生手続開始決定の取消し、再生計画の不認可など
- ・ 破産手続開始の申立て
- ・ 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
- ・ 行政機関による事業停止命令

Q 6 継続事業の前提に関する監査報告書上の取扱いについて教えてください。

A

1 .継続事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が、当該事象又は状況を解消し、又は改善するための対応策により継続事業の前提に関する重要な不確実性が認められず、継続事業を前提として財務諸表を作成することが適切であると判断した場合

無限定意見を表明する。

2 .継続事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、当該事象又は状況を解消し、又は改善するための対応策を講じてもなお継続事業の前提に関する重要な不確実性が認められる場合

(1) 継続事業を前提として財務諸表を作成することが適切であり、かつ、継続事業の前提に関する事項の注記が適切であると判断したときには、無限定意見を表明し、監査報告書の強調事項区分に次の事項を記載する。

継続事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旨及びその内容

当該事象又は状況を解消し、又は改善するための対応策

継続事業の前提に関する重要な不確実性が認められる旨及びその理由

財務諸表は継続事業を前提として作成されており、当該重要な不確実性の影響を財務諸表に反映していない旨

なお、 の対応策及び のうち継続事業の前提に関する重要な不確実性が認められる理由については、内容を記載する方法に代え、財務諸表における該当部分を参照する方法によることができる。

(継続事業の前提に関する強調事項区分を設けた場合の文例)

強調事項

財務諸表に対する注記(継続事業の前提に関する注記)に記載されているとおり、法人は・ ・の状況にあることから、継続事業の前提に重要な疑義を生じさせるような状況が存在しており、現時点では継続事業の前提に関する重要な不確実性が認められる。なお、当該状況に対する対応策及び重要な不確実性が認められる理由については当該注記に記載されている。財務諸表は継続事業を前提として作成されており、このような重要な不確実性の影響は財務諸表に反映されていない。

当該事項は、当監査法人の意見に影響を及ぼすものではない。

(2) 継続事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、継続事業の前提に関する事項の注記が不適切であると判断したときは、状況に応じて限定意見又は否定的意見を表明する。

3 .継続事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で、当該事象又は状況に関して理事者が評価及び一定の対応策を示さないとき(示された対応策が示されていないものと同等の場合や理事者の評価期間が貸借対照表日の翌日から1年に満たない場合を含む。)

十分かつ適切な監査証拠を入手できない場合には、重要な監査手続を実施できなかった場合に準じて、限定意見を表明するか又は意見不表明とする。

4 . 継続事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場合

財務諸表が継続事業の前提に基づいて作成されている場合は、否定的意見を表明する。

なお、否定的意見又は限定意見を表明すべき場合に、意見不表明としてはならないが、重要な不確実性が複数存在し、それが財務諸表に及ぼす可能性のある影響が複合的かつ多岐にわたる場合には、極めてまれな状況ではあるが、監査人は、強調事項区分の記載に代えて意見不表明とすることが適切と考えることがある。この場合、監査人は、意見の表明ができるか否かについて慎重に判断しなければならない。

以 上