

第 36 回 公益法人の会計に関する研究会

議 事 次 第

令和元年 8 月1 日（木）13：30～

内閣府公益認定等委員会事務局 第 1 会議室

1 令和元年度会計研究会の開催について

【資料 1-1】 令和元年度会計研究会の開催について

【資料 1-2】 令和元年度の検討課題とスケジュール（予定）

【資料 1-3】 公益法人の会計に関する諸課題の検討について

【資料 1-4】 公益法人の会計に関する研究会運営要領

2 平成 30 年度報告において、今後取り組むべき課題とされた項目について

・ 財務諸表の注記における継続事業の前提の呼称について

【資料 2-1】 財務諸表の注記における継続事業の前提の呼称について

【資料 2-2】 変更後の呼称について

【資料 2-3】 継続事業の前提の規定について

【資料 2-4】 GC 注記に関する規定等（主な法人形態別横並び表）

【資料 2-5】 「公益法人の継続事業の前提について」（一部抜粋） 非営利法

人委員会研究報告第 21 号 改正平成 25 年 1 月 15 日日本公認会計士協会

【資料 2-6】 「公益法人会計基準を適用する公益社団・財団法人及び一

般社団・財団法人の財務諸表に関する監査上の取扱い及び

監査報告書の文例」改正のパブコメ案より抜粋 非営利法人委員

会実務指針第 34 号

【資料 2-7】 国際公会計基準 IPSAS 第 1 号「財務諸表の表示」（一部抜
粋）

以上

令和元年度会計研究会の開催について

今年度においても引き続き、公益法人の会計上の諸課題に対応するため、平成 30 年度報告を踏まえつつ、以下のとおり研究会を開催することとする。

I. 検討項目

- ① 平成 30 年度報告において、今後取り組むべき課題とされた事項について検討を行う。
(検討事項)
 - ・ 有価証券評価損益等に計上された「評価損益、売却損益、為替差損益」を注記で区分開示することについて
 - ・ 有価証券評価損益の計上に関する会計処理（洗替法と切放法）について
 - ・ 指定正味財産の明確化について
 - ・ 財務諸表の注記における継続事業の前提の呼称について
 - ・ 事業費及び管理費の形態別分類の集約化と機能別分類について
 - ・ 「正味財産増減計算書」から「活動計算書」への名称変更について
 - ・ その他
- ② 平成 30 年度報告において、記載要領の見直しを進める必要が明らかとなった別表 H 及びこれに併せて導入を図ることになった別表 H 簡便版について検討を行う。
- ③ その他、必要な検討事項があれば検討を行う。

II. 検討体制

- ・ 研究会は、従前どおりのメンバー（別紙）により構成する。
- ・ 必要に応じ、学識経験者、法人関係者等から意見を聴取するとともに、委員との認識の共有を図る。

III. スケジュール

- ・ 年度内に、研究会を 6 回程度開催。
- ・ 年度中に研究会としての報告書を作成し、委員会に報告、公表

以上

公益認定等委員会
公益法人の会計に関する研究会
構成員名簿

梶川 融 日本公認会計士協会公会計協議会会長

金子良太 國學院大學経済学部教授

上倉要介 日本公認会計士協会非営利法人委員会副委員長

高山昌茂 協和監査法人代表社員

長 光雄 EY 新日本有限責任監査法人シニアパートナー

中田ちず子 中田公認会計士事務所、公益財団法人公益法人協会監事

(敬称略 50 音順)

(オブザーバー)

小森幹夫 公益認定等委員会委員長代理

小林敬子 公益認定等委員会委員

黒田かをり 公益認定等委員会委員

安藤まこと 公益認定等委員会委員

(注) 高山参与、長参与の両氏は、現行の公益法人会計基準（平成 20 年会計基準）を検討した当時の「会計に関する研究会」の構成員です。

以 上

令和元年度の検討課題とスケジュール（予定）

「公益法人の会計に関する研究会」における各回の検討課題及びスケジュールは、以下のとおりとする。

第 36 回（令和元年度第 1 回）（8 月 1 日）

1. 平成 30 年度報告において、今後取り組むべき課題とされた項目についての検討
 - ・財務諸表の注記における継続事業の前提の呼称について

第 37 回（令和元年度第 2 回）（9 月中旬）

1. 平成 30 年度報告において、今後取り組むべき課題とされた項目についての検討
 - ・有価証券評価損益計上時の会計処理（洗替法と切放法）について①
 - ・有価証券評価損益等に計上された「評価損益、売却損益、為替損益」の注記での詳細開示について①
2. モデル会計基準について

第 38 回（令和元年度第 3 回）（10 月下旬）

1. 平成 30 年度報告において、今後取り組むべき課題とされた項目についての検討
 - ・有価証券評価損益計上時の会計処理（洗替法と切放法）について②
 - ・有価証券評価損益等に計上された「評価損益、売却損益、為替損益」の注記での詳細開示について②
 - ・指定正味財産の明確化について①

第 39 回（令和元年度第 4 回）（11 月下旬）

1. 平成 30 年度報告において、今後取り組むべき課題とされた項目についての検討
 - ・指定正味財産の明確化について②
 - ・事業費及び管理費の形態別分類の集約化と機能別分類について

第 40 回（令和元年度第 5 回）（1 月中旬）

1. 平成 30 年度報告において、今後取り組むべき課題とされた項目についての検討
 - ・指定正味財産の明確化について③
 - ・「正味財産増減計算書」から「活動計算書」への名称変更について
2. 令和元年度の研究会報告書の検討

第 41 回（令和元年度第 6 回）（2 月下旬）

1. 令和元年度の研究会報告書の検討・確定

予備（3 月中）

※ 開催予定と検討項目については、研究会における検討を踏まえ、追加又は変更の可能性はある。

以 上

公益法人の会計に関する諸課題の検討について

令和元年7月11日
公益認定等委員会

1 趣旨

公益法人の会計に関する実務上の課題、公益法人を取り巻く新たな環境変化に伴う会計事象等に的確に対応するため、公益認定等委員会（以下「委員会」という。）（注）において、公益法人の会計に関する諸課題の検討を行うものとする。

（注）現行の公益法人会計基準（20年基準）は、公益認定等委員会が平成20年4月に作成し、同21年10月に改定した。

2 検討課題の設定

日本公認会計士協会、公益法人等幅広い関係者からの意見を踏まえ、公益法人の会計に関する実務上の諸課題を整理した上で、順次検討する。

3 検討の体制と手順

専門的な観点から具体的な検討を行うため、委員会の下に研究会を開催し、検討を進めることとする。

（1）研究会の構成

公益法人の会計に関する学識経験者又は公認会計士数名に委員会委員長から参与を委嘱し、研究会を構成する。必要に応じ、研究会には、委員がオブザーバー参加する。

（2）委員会との関係、検討プロセス等

○ 検討過程では、必要に応じ、実態及び論点案についてのアンケート、法人からのヒアリング、改正案のパブリックコメントの実施等を行う。

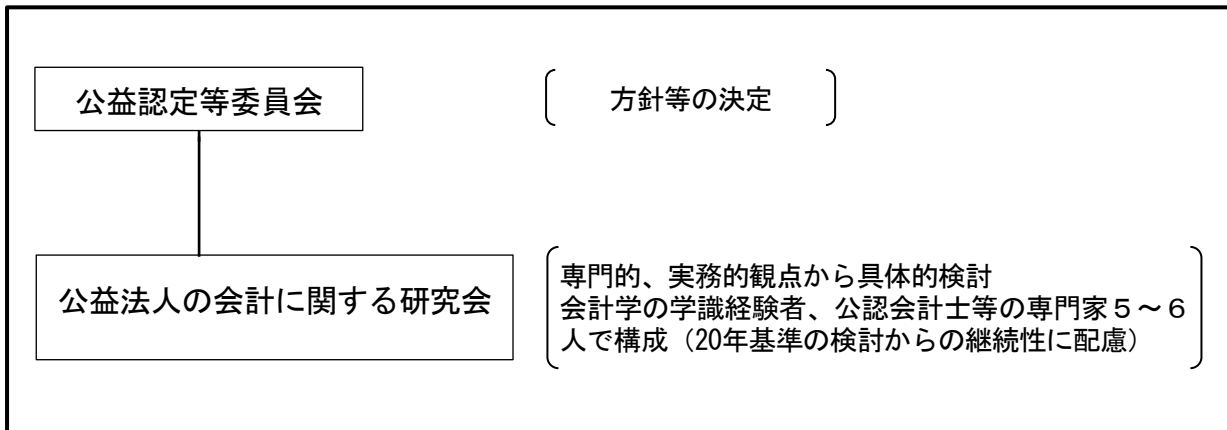
○ 研究会での検討結果を踏まえ、最終的には、委員会の場で審議し、方針を決定する。

4 委嘱期間、スケジュール等

○ 公益法人の会計に関する諸課題を継続的に検討するため、研究会は継続的に開催する。なお、構成員の委嘱期間は会計年度とする。

○ 研究会の開催頻度は、1か月に1回程度を基本とする。

(参考図)



公益法人の会計に関する研究会運営要領

平成30年10月15日
公益法人の会計に関する研究会申合せ

1. 構成及び運営

- (1) 座長は公益法人の会計に関する研究会（以下「研究会」という。）のメンバーの互選により定め、座長代理及び主査はメンバーの中から座長が指名する。
- (2) 研究会は、座長が招集する。
- (3) 座長代理は、座長を補佐し、座長が不在のときは、その職務を代行する。
- (4) 主査は、座長を補佐し、審議の内容を整理し、取りまとめを行う。
- (5) 座長は、課題を検討するに際し必要な範囲において、関係者等の出席を求め、意見を聴くことができる。

2. 議事の進行等

- (1) 会議の進行は、座長が務める。
- (2) 議事要旨は、内閣府公益認定等委員会事務局において作成し、メンバーの確認後公表する。

3. 庶務

研究会の庶務は、内閣府公益認定等委員会事務局において処理する。

4. その他

この要領に定めるもののほか、会議の運営に必要な事項は、座長が会議に諮って定める。

財務諸表の注記における継続事業の前提の呼称について

1. 論点

公益法人が財務諸表の GC 注記の呼称として使用している「継続事業」は、法人が実施する個々の事業を対象としているように読めるため、公益法人の GC 注記として以下の 2 つの考え方が想定されることから、考え方を改めて確認したい。

【公益法人の GC 注記に関する 2 つの考え方】

- (1) 他の法人形態と同じように、法人自体に GC に重要な疑義を生じさせるような事象等が認められる時に GC 注記を行うという考え方。
- (2) 最初の段階として、「公益認定の取消し」がなされ、公益法人が認定された事業を実施できないおそれが生じた時点で GC 注記を行う。
次の段階として、その後、法人自体に GC に重要な疑義を生じさせるような事象等が認められた時点でも GC 注記を行うという考え方。

2. 考え方

上記に関して、以下のように考えることができる。

(1) について

実務上は、(1) の考え方により行われていると考えられる。研究報告第 21 号の中の「公益認定の取消し」は、GC 注記の 1 つの事象等として他の事象と並列的に掲げられているだけである。(資料 2-5 参照)

⇒「公益認定の取消し」を他の GC 注記の事象等とは別に特別に取り上げているものではなく、営利企業の取扱いと同様。

(2) について

公益認定に関する法制度から導かれる考え方であり、他の法人形態とは異なる制度であることから、公益法人特有の考え方となる。

GC 注記を 2 段階で行うことによる情報は、公益目的事業を実施している

【資料 2-1】

か否か、公益法人として継続することについての情報が得られることから、寄附者等の情報利用者のニーズに合致した、役立つ情報であるという考え方である。

(考え方を明確にする必要性)

「継続事業」という呼称には以下の点があるため、考え方を確認した上、名称へ反映する必要があると考えられる。

- ・移行法人の公益目的支出計画における「継続事業」と呼称が重なっている。
- ・監査基準の改正により独立監査人の監査報告書の記載内容の追加がされることとなった。これにより、「継続事業」の記載が要求され公益法人においては、「継続企業」の持つ意味と異なる受け取られ方をする可能性がある。

(資料 2-6 参照)

3. 対応案

2 段階での情報提供について、公益認定の取消しが主たる要因と考えられるが、当該要因は、制度の仕組みとしては、法人自体は継続することとなるが、主たる事業であった公益目的事業が廃止となることから、ほぼ、法人自体の継続可能性も低く、通常継続事業の前提の考え方による情報でも十分対応できると考えられる。そのため、公益法人の GC 注記として 2 段階とする必要性は特になく考えられる。また、営利企業等、他の法人形態もそのような 2 段階の GC 注記は採用していない。

したがって、呼称を変更することにより上記の問題点の解消を図ることが必要と考える。

以上

変更後の呼称について

1. 考え方

「継続事業の前提」に関して、変更後の呼称については以下の呼称案のメリデメ表により検討する。

【呼称変更案のメリデメ表】

	(案1) 「継続 事業体 の前提」	(案2) 「継続 組織 の前提」	(案3) 「継続 法人 の前提」
メリット	・法人全体を意味するものとイメージ可能		
	・独立監査人の監査報告書の変更にも対応可能		
	－	・モデル会計基準と整合性を図ることができる	・他の非営利法人が検討中の呼称と同じ
デメリット	・「継続事業」や「継続組合」を使用している非営利法人の中では先行して適用することになる。		
	・モデル会計基準と異なる名称となる	－	・モデル会計基準と異なる名称となる

(注) どの案によっても、公益法人会計基準の改正が必要となる。

2. 検討案

以下の理由から、案2の「継続**組織**の前提」が妥当と考える。

(理由)

- ① 会計基準の改正の際に参照されるモデル会計基準で採用されている呼称であり、概念として規定されているものであること。
- ② 他の非営利法人の会計基準においても当該名称を取り入れることが想定されること。

以上

継続事業の前提の規定について

1. 論点

継続事業の前提のもとで財務諸表を作成してよいことを、理事者が評価する責任があることについて、会計監査人が公益法人の財務諸表等の監査に当たり、意見を表明する責任がある。(資料 2-6 参照)

会計監査人が意見を表明するためには、理事者が財務諸表が継続事業の前提のもとに作成してよいという評価をしていることが必要となるが、わが国の実務では、公益法人会計基準、そのほか企業会計、他の非営利法人の会計においても、理事者には、継続事業の前提を評価する責任があることを明文として規定したものがない。

このような中、モデル会計基準において、継続組織の前提についての規定が示されたところである。(資料 2-4)

なお、国外においては、国際公会計基準においても規定がある。(資料 2-7)

2. 考え方

上記 1 の論点については、我が国における会計基準が抱える論点であり、公益法人会計基準において特有のものではないため、規定をするか否かについては、以下の 2 案が考えられる。

(案 1)

会計監査人の法定監査の仕組みを導入していることから、監査制度との整合を図るため、モデル会計基準を参考に公益法人会計基準に規定を追加する。

(案 2)

一般に公正妥当と考えられる企業会計の基準にならい、現時点での規定はしない。

3. 対応案

公益法人においても、認定法により会計監査人による法定監査が規定されているところであることから、監査制度との整合を図るためにも必要な規定である。また、公益法人会計基準において、継続事業の前提に関する注記の規定は、導入されているため、規定の追加により、注記の前提のなる事項を明らかにすることで、注記の必要性が明確になると考えることから、（案１）を採用したい。

（案文）

公益法人会計基準は、公益法人が継続して活動することを前提とした会計基準である。従って、組織の清算若しくは事業の停止があるか、又はそれ以外に現実的な代替案がない場合や組織の継続を予定していない場合は、公益法人会計基準の適用は想定していない。

以上

GC注記に関する規定等（主な法人形態別横並び表）

	営利企業	公益法人	社会福祉法人	医療法人	農業協同組合	消費生活協同組合	学校法人	モデル会計基準	国際会計基準（IPSAS）
GC注記の呼称	継続企業の前提に関する注記	継続事業の前提に関する注記	継続事業の前提に関する事項	継続事業の前提に関する事項	継続組合の前提に関する注記	継続組合の前提に関する注記	—	継続組織の前提に関する注記	継続主体の前提
根拠法令等	会社計算規則第98条第1項第1号 財務諸表等規則第8条の27	公益法人会計基準第5（1）	社会福祉法人会計基準第29条第1号	・医療法人会計基準第22条第1号	農業協同組合法施行規則第123条第1号、 同第125条	消費生活協同組合法施行規則第109条第1 項第1号、同第111条	—	モデル会計基準Ⅳ注記及び様式1、注記 220、	IPSAS第1号「財務諸表の表示」第38項
会計基準の総論 における継続事 業の前提の規定	—	—	—	—	—	—	—	【モデル会計基準Ⅰ総論】 継続組織の前提 2. モデル会計基準は、非営利組織が継続 を検討しなければならない。この検討は、 ある。従って、組織の清算若しくは事業の 停止があるか、又はそれ以外に現実的な 代替案がない場合や組織の継続を予定して いない場合は、モデル会計基準の適用は想 定していない。	継続主体 38. 財務諸表の作成に際して、主体が継続 主体として存続する能力があるのかどうか を検討しなければならない。この検討は、 財務諸表の作成に責任を負う者によって行 われなければならない。経営者に当該主体 の清算若しくは事業停止の意図がある場 合、又はそうする以外に現実的な代替案が ない場合を除いて、財務諸表は継続主体 の前提により作成されなければならない。 財務諸表作成責任者が、この検討を行う 際に、当該主体の継続主体としての存続能 力に対して重大な疑義を生じさせるような 事象又は状態に関する重要な不確実性を発 見した場合には、それらの不確実性を開 示しなければならない。財務諸表が継続主 体の前提で作成されていない場合には、そ の事実を財務諸表作成の基礎及び当該主 体が継続主体とは認められない理由とと もに開示しなければならない。
継続事業の前提	継続企業の前提とは、企業が予想し得る 将来にわたって存続し、事業を継続するこ とを前提とする考え方であり、債務超過や 継続的な営業損失の発生など「継続企業の 前提に重要な疑義あり」と判断された 場合、その内容を財務諸表上に注記する。 (注)継続企業（監査基準委員会報告書 570）及び継続企業の前提に関する開示に ついて（監査・保証実務委員会報告第74 号）を参照	【非営利法人委員会研究報告第21号 公益法人の継続事業の前提について】 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 （例示は基本的には企業と同じ。特有の ものは以下の通り。） ・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 ・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	【社会福祉法人会計基準】 第29条 計算書類には、法人全体につい て次に掲げる事項を注記しなければならない。 一 会計年度の末日において、社会福祉 法人が将来にわたって事業を継続するとの 前提（以下この号において「継続事業の 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 る場合には、継続事業の前提に関する事項		【農業協同組合法施行規則】 第123条 注記表は、次に掲げる項目に区 分して表示しなければならない。 一 継続組合の前提に関する注記	【消費生活協同組合法施行規則】 第109条 注記は、次に掲げる項目に区分 して表示しなければならない。 一 継続組合の前提に関する注記	注記義務なし	【モデル会計基準Ⅳ 注記及び様式 1. 注記】 固有の表示科目の内容その他非営利組 織の状況を適切に開示するために必要な会 計情報 220. 注記すべき事項が発生した場合に記 載する事項としては、以下のものがある。 (1) 継続組織の前提に関する注記	—
GCの注記内容	【財務諸表等規則第8条の27】 （継続企業の前提に関する注記） 貸借対照表日において、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 もなお継続企業の前提に関する重要な不確 実性が認められるときには、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った場合には、注 記をすることを要しない。 一 当該事象又は状況が存在する旨及びそ の内容 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 三 当該重要な不確実性が認められる旨 及びその理由 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の別 (注)会社計算規則第100条にも同様の規定 あり	【公益法人会計基準第5（1）】 第5 財務諸表の注記 財務諸表には次の事項を注記しなければ ならない。 （1）継続事業の前提に関する注記 【非営利法人委員会研究報告第21号 公益法人の継続事業の前提について】 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。 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 ④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	【社会福祉法人会計基準の運用上の取扱 いについて（Q&A）】 問5の回答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(事業毎に判断するのではなく、 法人全体の存続に疑義が生じた場合に限 る)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、財務諸表に次の 事項を注記する必要があります。 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 4. 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の別なお、継続事 業の前提に重要な疑義を生じさせる事象 又は状況が存在する場合とは、例えば債務 超過等指します。	【医療法人会計基準】 第22条 貸借対照表等には、その作成の 前提となる事項及び財務状況を明らかに するために次に掲げる事項を注記しなけれ ばならない。ただし、重要性の乏しいもの については、注記を省略することができる。 一 継続事業の前提に関する事項 【医療法人会計基準適用上の留意事項並 びに財産目録、純資産変動計算書及び附 属明細表の作成方法に関する運用指針】 20 継続事業の前提に関する注記につい て 継続事業の前提に関する注記は、当該医療 法人の会計年度の末日において、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将来にわたって事 業を継続すること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場合におけ るその内容を記載する。	【農業協同組合法施行規則】 第125条 継続組合の前提に関する注記 は、事業年度の末日において、組合が将 来にわたって事業活動を継続するとの前提 （以下「継続組合の前提」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 をしてもなお継続組合の前提に関する重要 な不確実性が認められるとき（当該事業 年度の末日後に当該重要な不確実性が認 められなくなった場合を除く。）におけ る次に掲げる事項とする。 一 当該事象又は状況が存在する旨及びそ の内容 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 三 当該重要な不確実性が認められる旨 及びその理由 四 当該重要な不確実性の影響を計算書 類等に反映しているか否かの別	【消費生活協同組合法施行規則】 第111条 継続組合の前提に関する注記 は、事業年度の末日において、当該組合 が将来にわたって事業を継続するとの前提 （以下この条において「継続組合の前 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 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組合 の前提に関する重要な不確実性が認められ るとき（当該事業年度の末日後に当該重 要な不確実性が認められなくなった場合 を除く。）における次に掲げる事項とする。 一 当該事象又は状況が存在する旨及びそ の内容 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 三 当該重要な不確実性が認められる旨 及びその理由 四 当該重要な不確実性の影響を決算関 係書類（連結注記にあつては、連結決算 関係書類）に反映しているか否かの別	—	【モデル会計基準Ⅳ 注記及び様式 2. 様式】 財務諸表注記のひな型 226. 財務諸表に対する注記については、 おおむね以下の表示による。 財務諸表に対する注記 1. 継続組織の前提に関する注記 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 ④財務諸表は継続組織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	—

公益法人の継続事業の前提について (一部抜粋)

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

II 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。

Q2 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ったときは、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。

Q 3 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。

① 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、ここにいる「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。）。

② 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。

Q 4 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。

- 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
- ④ 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〇〇百万円のマイナスとなり、当期指定正味財産増減額も〇〇百万円のマイナスを計上した結果、〇〇百万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社に対しそれぞれ〇〇百万円から〇〇百万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。

【資料 2-5】

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、〇〇名の人員削減を行い、併せて全法人ベースで費用の〇〇%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。

以 上

【資料 2-6】

非営利法人委員会実務指針第 34 号「公益法人会計基準を適用する公益社団・財団法人及び一般社団・財団法人の財務諸表に関する監査上の取扱い及び監査報告書の文例」改正のパブリックコメント案より抜粋

1. 無限定適正意見

文例 1－公益社団・財団法人で法定監査である場合の文例

独立監査人の監査報告書

×年×月×日

公益社団（財団）法人〇〇

理事会 御中（注 1）

〇〇公認会計士事務所

〇〇県□□市

公認会計士 〇〇〇〇 印

〇〇公認会計士事務所

〇〇県□□市

公認会計士 〇〇〇〇 印

（注 2）

<財務諸表等監査>監査意見

私たち（注 3）は、公益社団法人及び公益財団法人の認定等に関する法律第 23 条の規定に基づき、公益社団（財団）法人〇〇の×年×月×日から×年×月×日までの××事業年度（注 4）の貸借対照表、損益計算書（公益認定等ガイドライン I－5 (1) の定めによる「正味財産増減計算書」をいう。）、キャッシュ・フロー計算書（注 5）及び財務諸表に対する注記並びに附属明細書について監査し、併せて、貸借対照表内訳表及び正味財産増減計算書内訳表（以下、これらの監査の対象書類を「財務諸表等」という。）について監査を行った。

私たち（注 3）は、上記の財務諸表等が、我が国において一般に公正妥当と認められる公益法人会計の基準に準拠して、当該財務諸表等に係る期間の財産、損益（正味財産増減）及びキャッシュ・フロー（注 6）の状況を、すべての重要な点において適正に表示しているものと認める。

監査意見の根拠

私たち（注 3）は、我が国において一般に公正妥当と認められる監査の基準に準拠して監査を行った。監査の基準における私たち（注 3）の責任は、「財務諸表等の監査における監査人の責任」に記載されている。私たち（注 3）は、我が国における職業倫理に関する規定に従って、法人から独立しており、また、監査人としてのその他の倫理上の責任を果たして

いる。私たち（注3）は、意見表明の基礎となる十分かつ適切な監査証拠を入手したと判断している。

財務諸表等に対する理事者及び監事の責任

理事者の責任は、我が国において一般に公正妥当と認められる公益法人会計の基準に準拠して財務諸表等を作成し適正に表示することにある。これには、不正又は誤謬による重要な虚偽表示のない財務諸表等を作成し適正に表示するために理事者が必要と判断した内部統制を整備及び運用することが含まれる。

財務諸表等を作成するに当たり、理事者は、継続事業の前提に基づき財務諸表等を作成することが適切であるかどうかを評価し、我が国において一般に公正妥当と認められる公益法人会計の基準に基づいて継続事業に関する事項を開示する必要がある場合には当該事項を開示する責任がある。

監事の責任は、財務報告プロセスの整備及び運用における理事の職務の執行を監視することにある。

財務諸表等の監査における監査人の責任

監査人の責任は、監査人が実施した監査に基づいて、全体としての財務諸表等に不正又は誤謬による重要な虚偽表示がないかどうかについて合理的な保証を得て、監査報告書において独立の立場から財務諸表等に対する意見を表明することにある。虚偽表示は、不正又は誤謬により発生する可能性があり、個別に又は集計すると、財務諸表等の利用者の意思決定に影響を与えると合理的に見込まれる場合に、重要性があると判断される。

監査人は、我が国において一般に公正妥当と認められる監査の基準に従って、監査の過程を通じて、職業的専門家としての判断を行い、職業的懐疑心を保持して以下を実施する。

（注7）

- ・ 不正又は誤謬による重要な虚偽表示リスクを識別し、評価する。また、重要な虚偽表示リスクに対応した監査手続を立案し、実施する。監査手続の選択及び適用は監査人の判断による。さらに、意見表明の基礎となる十分かつ適切な監査証拠を入手する。
- ・ 財務諸表等の監査の目的は、内部統制の有効性について意見表明するためのものではないが、監査人は、リスク評価の実施に際して、状況に応じた適切な監査手続を立案するために、監査に関連する内部統制を検討する。
- ・ 理事者が採用した会計方針及びその適用方法の適切性、並びに理事者によって行われた会計上の見積りの合理性及び関連する注記事項の妥当性を評価する。
- ・ 理事者が継続事業を前提として財務諸表等を作成することが適切であるかどうか、また、入手した監査証拠に基づき、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関して重要な不確実性が認められるかどうか結論付ける。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は、監査報告書において財務諸表等の注記事項に注

【資料 2-6】

意を喚起すること、又は重要な不確実性に関する財務諸表等の注記事項が適切でない場合は、財務諸表等に対して除外事項付意見を表明することが求められている。監査人の結論は、監査報告書日までに入手した監査証拠に基づいているが、将来の事象や状況により、法人は継続事業として存続できなくなる可能性がある。

- ・ 財務諸表等の表示及び注記事項が、我が国において一般に公正妥当と認められる公益法人会計の基準に従って適切であるかどうかとともに、関連する注記事項を含めた財務諸表等の表示、構成及び内容、並びに財務諸表等が基礎となる取引や会計事象を適正に表示しているかどうかを評価する。

監査人は、監事に対して、計画した監査の範囲とその実施時期、監査の実施過程で識別した内部統制の重要な不備を含む監査上の重要な発見事項、及び監査の基準で求められているその他の事項について報告を行う。

＜財産目録に対する意見＞

財産目録に対する監査意見

私たち（注３）は、公益社団法人及び公益財団法人の認定等に関する法律第 23 条の規定に基づき、公益社団（財団）法人〇〇の×年×月×日現在の××事業年度（注４）の財産目録（「貸借対照表科目」、「金額」及び「使用目的等」の欄に限る。以下同じ。）について監査を行った。

私たち（注３）は、上記の財産目録が、我が国において一般に公正妥当と認められる公益法人会計の基準に準拠しており、公益認定関係書類（注８）と整合して作成されているものと認める。

財産目録に対する理事者及び監事の責任

理事者の責任は、財産目録を、我が国において一般に公正妥当と認められる公益法人会計の基準に準拠するとともに、公益認定関係書類（注８）と整合して作成することにある。

監事の責任は、財産目録作成プロセスの整備及び運用における理事の職務の執行を監視することにある。

財産目録に対する監査における監査人の責任

監査人の責任は、財産目録が、我が国において一般に公正妥当と認められる公益法人会計の基準に準拠しており、公益認定関係書類（注８）と整合して作成されているかについて意見を表明することにある。

利害関係

法人と私たち（注９）との間には、公認会計士法の規定により記載すべき利害関係はない。

【資料 2-6】

以 上

(注1) 監査報告書の宛先は、法令等又は契約条件において規定されていることがある。
監査対象となる財務諸表等を作成する法人の機関設計に応じて、監査報告書の提出先を宛する。

(注2) ① 会計監査人が無限責任監査法人の場合で、指定証明であるときには、以下とする。

○ ○ 監 査 法 人
○ ○ 県 □ □ 市
指 定 社 員
公認会計士 ○○○○ 印
業 務 執 行 社 員
指 定 社 員公認会計士 ○○○○ 印
業 務 執 行 社 員

② 会計監査人が無限責任監査法人の場合で、指定証明でないときには、以下とする。

○ ○ 監 査 法 人
○ ○ 県 □ □ 市
代 表 社 員
公認会計士 ○○○○ 印
業 務 執 行 社 員
業 務 執 行 社 員 公認会計士 ○○○○ 印

③ 会計監査人が有限責任監査法人の場合は、以下とする。

○ ○ 有 限 責 任 監 査 法 人
○ ○ 事務所 (注 10)
指定有限責任社員
公認会計士 ○○○○ 印
業 務 執 行 社 員
指定有限責任社員
公認会計士 ○○○○ 印
業 務 執 行 社 員

(注3) 会計監査人が監査法人の場合には、「当監査法人」とする。

(注4) 法人の会計年度の呼称に合わせる。

(注5) 認定法の基準によりキャッシュ・フロー計算書を作成しない場合には、「貸借対照

【資料 2-6】

表、損益計算書（公益認定等ガイドラインⅠ－5(1)の定めによる「正味財産増減計算書」をいう。）及び財務諸表に対する注記並びに附属明細書」とする。

（注6） 認定法の基準によりキャッシュ・フロー計算書を作成しない場合には、「当該財務諸表等に係る期間の財産及び損益（正味財産増減）の状況」とする。

（注7） 財務諸表等に対する監査で監査基準委員会報告書 600「グループ監査」を適用する場合には、以下の文を実施項目に追加する。

- ・ 財務諸表等に対する意見を表明するために、財務諸表等に含まれる構成単位の財務情報に関する十分かつ適切な監査証拠を入手する。監査人は、構成単位の財務情報に関する監査の指示、監督及び実施に関して責任がある。監査人は、単独で監査意見に対して責任を負う。

（注8） 公益認定関係書類とは、公益認定申請書・移行認定申請書、定期提出書類、公益社団・財団法人の事業報告等の提出書類をいう。

（注9） 会計監査人が監査法人の場合には、「当監査法人又は業務執行社員」とする。

（注10） 事業所の都市名を記載する場合は、「〇〇県□□市」のように記載する。

（公益社団・財団法人で法定監査に準ずる任意監査である場合）

文例1から、根拠条文である「公益社団法人及び公益財団法人の認定等に関する法律第23条の規定に基づき、」の文言を「……の規定に基づく監査に準じて、」に変更することになる。

なお、認定法施行規則第28条第1項第1号では、認定法第5条第12号の規定により会計監査人を設置しなければならない公益社団・財団法人以外の法人は、キャッシュ・フロー計算書を作成しないことができることとされているため、キャッシュ・フロー計算書を作成しない場合には、キャッシュ・フロー計算書に関する記述を削除することになる。

国際公会計基準(IPSAS®)

IPSAS 第 1 号「財務諸表の表示」

(一部抜粋)

(国際公会計基準書ハンドブック 2017 年版)

IPSAS®

翻訳：



～以下、継続主体に関する記述部分を抜粋～

継続主体

38. 財務諸表の作成に際して、主体が継続主体として存続する能力があるのかどうかを検討しなければならない。この検討は、財務諸表の作成に責任を負う者によって行われなければならない。経営者に当該主体の清算若しくは事業停止の意図がある場合、又はそうする以外に現実的な代替案がない場合を除いて、財務諸表は継続主体の前提により作成されなければならない。財務諸表作成責任者が、この検討を行う際に、当該主体の継続主体としての存続能力に対して重大な疑義を生じさせるような事象又は状態に関する重要な不確実性を発見した場合には、それらの不確実性を開示しなければならない。財務諸表が継続主体の前提で作成されていない場合には、その事実を財務諸表作成の基礎及び当該主体が継続主体とは認められない理由とともに開示しなければならない。
39. 財務諸表は、通常、主体が継続主体で、予見可能な将来において事業を継続し、法定義務を満たし続けるという前提で作成される。継続主体の前提が適切かどうかを検討する際に、財務諸表作成責任者は、将来（少なくとも財務諸表の承認日から 12 か月が必要であるが、それに限定されない。）に関する全ての入手可能な情報を検討しなければならない。
40. 検討の程度はそれぞれの場合の事実関係に左右されるが、継続主体の前提の検討は、通常、企業に適用される支払能力テストに基づいて行われるものではない。流動性と支払能力を査定する通常の継続企業テストでは好ましくないように思われるにもかかわらず、他の諸要素が主体は継続主体であることを示す場合がある。例えば、
- (a) 政府が継続主体かどうかを検討する際には、たとえ主体が長期間、純資産・持分がマイナスであっても、料金又は税金を課す権限を持つ場合は、主体が継続主体であると認定できる場合がある。
 - (b) 個々の主体にとって、報告日の財政状態計算書を検討すると継続主体の前提が適切でないと考えられる場合があるかもしれない。しかし、主体の事業継続を保証する多年度にわたる資金提供契約又はその他の取り決めがある場合もあるだろう。
41. 継続主体の前提が適切かどうかの検討は、政府全体よりも、主に個々の主体に関連するものである。個々の主体にとって、継続主体が適切かどうかを検討する際には、財務諸表の作成責任者は、継続主体の前提が適切であると判断する前に、(a) 現在及び将来の業績、(b) 潜在的及び公表された組織単位の事業再編、(c) 収益の見積り又は政府が継続して資金を拠出する見込み、及び(d) 資金調達のために可能な財源に関する広範囲の要因を検討する必要があるだろう。

以上