

学校法人の継続法人の前提に関する Q & A

2020 年 3 月 17 日
日本公認会計士協会

はじめに

企業会計審議会が 2018 年 7 月 5 日付けで「監査基準の改訂に関する意見書」を公表したことに伴い、関連する監査基準委員会報告書を改正された。これを踏まえ、私立学校振興助成法に基づいて公認会計士又は監査法人が学校法人監査を実施する際の監査上の取扱い及び監査報告書の文例について取りまとめた学校法人委員会実務指針第 36 号「私立学校振興助成法に基づく監査上の取扱い及び監査報告書の文例」（以下「実務指針第 36 号」という。）を改正した。

この改正において、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。）を学校法人に当てはめた「継続法人の前提」（学校法人が将来にわたって事業活動を継続するとの前提）に関する項目（実務指針第 36 号第 23 項）を新たに追加し、継続法人の前提に関する事項について、監査報告書の記載事項として明示されることとなった。

企業の財務諸表は一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に準拠して作成されており、当該会計基準は継続企業の前提を基礎としていると解されている。

他方で、学校法人会計基準（昭和 46 年文部省令第 18 号）においては、この「継続企業の前提」について計算書類に記載を求める明文の規定はない。しかし、学校法人会計基準第 34 条第 8 項では、「その他財政及び経営の状況を正確に判断するために必要な事項」の注記が求められていることから、「継続法人の前提」に関する事項を記載する必要があると学校法人が判断した場合には記載する（実務指針第 36 号第 23 項参照）。

そこで、会員が実務指針第 36 号に照らして学校法人監査をするに当たり、監査基準委員会報告書 570「継続企業」（以下「監基報 570」という。）を適用する際の参考とするため、Q & A 形式の解説として本研究報告を、取りまとめた。

なお、本研究報告では、関連する監査基準委員会報告書における「経営者」とあるのは「理事者」と、「取締役」は「理事」と、「監査役及び監査役会」及び「監査役等」とあるのは「監事」と読み替えるものとする。また、監査基準委員会報告書 580「経営者確認書」（以下「監基報 580」という。）における「経営者」は、取締役又は執行役のうち、企業における業務の執行において責任を有する者をいい、適用される財務報告の枠組みに準拠して財務諸表を作成する責任を有する（監基報 580 第 7 項）。

Q 1 「継続企業の前提」は学校法人会計においても前提とされるのでしょうか。

A 継続企業の前提の下では、企業が予測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に、財務諸表は作成されている。一般目的の財務諸表は、経営者に当該企業の清算若しくは事業停止の意図があるか、又はそれ以外に現実的な代替案がない場合を除いて、継続企業の前提に基づき作成される（監基報 570 第 2 項参照）。

学校法人においても、同様に学校法人が予測し得る将来にわたって存続し、教育事業を継続することを前提に計算書類が作成されており、いわゆる「継続企業の前提」は学校法人会計においても前提とされている。

Q 2 継続法人の前提に関連する理事者の責任はどのようなものがありますか。

A 我が国の企業会計においては、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に準拠して財務諸表を作成する責任は経営者にある。したがって、経営者は、財務諸表の作成に当たり、継続企業の前提が適切であるかどうかを評価することが求められるとされる。また、経営者は、継続企業の前提に関する評価の結果、期末において、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は、継続企業の前提に関する事項を財務諸表に注記することが必要となるとされる（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「監査・保証実務委員会報告第 74 号」という。）第 3 項参照）。具体的には財務諸表の表示に関する規則等に従って、継続企業の前提に関する注記及び開示の実務が行われている（監基報 570 第 3 項参照）。

一方で学校法人会計基準においては、継続法人の前提に関する注記は義務付けられておらず、理事者に対して継続法人の前提に関する一定の評価を行うことを要求する明示的な規定は存在しない。しかしながら、学校法人会計基準第 34 条 8 項では、「その他財政及び経営の状況を正確に判断するために必要な事項」の注記が求められており、近年の学校法人を取り巻く環境を鑑みれば、学校法人は継続法人の前提に関する事項を記載する必要があるか否かを検討する必要がある（実務指針第 36 号第 23 項参照）、理事者は計算書類の作成において継続法人の前提を評価することが求められると考えられる（監基報 570 第 4 項参照）。

継続法人の前提に関する評価は、継続法人の前提に重要な疑義を生じさせるような事象又は状況を解消し、又は改善するための理事者の対応策を含み、合理的な期間（少なくとも貸借対照表日の翌日から 1 年間）にわたり学校法人が事業活動を継続できるかどうかについて、入手可能な全ての情報に基づいて行うことが適切であるとされている（監査・保証実務委員会報告第 74 号第 6 項参照）。

Q 3 理事者が計算書類の作成において継続法人の前提を評価するに当たり、継続法人を前提として計算書類を作成することが適切でない場合とはどのような場合ですか。

A 監基報 570 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。」とされており、同報告書 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。

学校法人においては、同報告書 A25 項を考慮すると、継続法人を前提として計算書類を作成することが適切でない場合には、例えば、次のような一定の事実が存在する場合がありますと考えられる。

- ・ 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
- ・ 私立学校法第 62 条第 1 項による所轄庁の解散命令（同法第 50 条第 1 項第 6 号）

Q 4 理事者が計算書類の作成において継続法人の前提を評価するに当たり、継続法人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は、どのようなものがありますか。

A 貸借対照表日において、単独で、又は複合して継続法人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>

- ・ 教育活動収入の著しい減少
- ・ 継続的なマイナスの教育活動資金収支差額の計上
- ・ 重要なマイナスの教育活動資金収支差額の計上
- ・ 継続的なマイナスの経常収支差額の計上
- ・ 重要なマイナスの経常収支差額の計上
- ・ 翌年度繰越支払資金の継続的な減少
- ・ 翌年度繰越支払資金の重要な減少

<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
- ・ 新たな資金調達への困難性
- ・ 債務免除の要請
- ・ 支払不能すなわち資金ショートに陥るリスクがあること。
- ・ 債務超過又は債務超過に陥るリスクがあること。

<事業活動関係>

- ・ 重要な設置校、学部等の募集停止
- ・ 重大な災害による損害の発生
- ・ 継続的な学生生徒数の著しい減少
- ・ 重要な補助金の減額又は不交付の決定
- ・ 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
- ・ 法令又は所轄庁の規制に基づく重要な事業の制約

<その他>

- ・ 巨額な損害賠償金又はデリバティブ取引の解約に伴う損失の負担の可能性
- ・ 不祥事などによるブランド・イメージの著しい悪化

これらの項目の中には、単独の事象又は状況により、破産の原因となる事実が生じるおそれや、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、場合によっては民事再生等の手続に移行することもあり得るため、より慎重に検討を行うことが適切である。

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、理事者は継続法人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法人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、総合的に判断することが適切である。

また、上記に示した各項目は例示であり、その学校法人の規模等によっては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る。また、学校法人の特殊性等を考慮し、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、これらの項目とは異なる事象又は状況が継続法人の前提に重要な疑義を生じさせるような場合もある。なお、例示のうちの一つ以上が存在する場合に、必ずしも重要な不確実性が存在していることを意味するわけではないことに留意する。

Q 5 継続法人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ある場合、計算書類においてどのような対応をすればいいですか。

A

1. 学校法人会計基準において、いわゆる「継続企業の前提」について計算書類に記載を求める明文の規定はないが、継続法人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、又は複合して継続法人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法人の前提に関する重要な不確実性が認められ、継続法人の前提に関する事項を記載する必要があると学校法人が判断した場合には、学校法人会計基準第 34 条第 8 項の規定に従い、「その他財政及び経営の状況を正確に判断するために必要な事項」として注記する（実務指針第 36 号第 23 項）。

注記する事項は、例えば、以下が考えられる。

- 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 計算書類は継続法人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計算書類に反映していない旨

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

その他財政及び経営の状況を正確に判断するために必要な事項

(継続法人の前提に関する注記)

当法人は、当事業年度において、翌年度繰越収支差額が XX 円のマイナスを計上した結果、XX 円の債務超過になっております。当該状況により、継続法人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、次の施策を行うこととしております。

(1) ……

(2) ……

しかしながら、これらの対応策は実施途上であり、関係当事者との最終的な合意が得られていないものもあるため、現時点では継続法人の前提に関する重要な不確実性が認められます。

なお、計算書類は継続法人を前提として作成しており、継続法人の前提に関する重要な不確実性の影響を計算書類に反映しておりません。

Q 6 継続法人の前提に重要な疑義を生じさせるような事象又は状況を識別した場合、必要となる理事者確認書の記載について教えてください。

A 監基報 570 第 15 項によれば、継続法人の前提に重要な疑義を生じさせるような事象又は状況を識別した場合、追加的な監査手続（当該事象又は状況を解消する、又は改善する要因の検討を含む。）を実施することにより、継続法人の前提に関する重要な不確実性が認められるかどうか判断するための十分かつ適切な監査証拠を入手しなければならないとされている。当該追加的な監査手続については、同項の(5)を踏まえると、「理事者に、理事者の対応策及びその実行可能性に関して記載した理事者確認書を要請する」ことが求められている。

この場合の追加的な理事者確認書の記載例としては、以下が考えられる（監基報 580 付録 2 「4. その他追加項目の確認事項（財務諸表監査全般に共通する事項）の記載例」参照）。なお、継続法人の前提に重要な疑義を生じさせるような重要な事象又は状況が存在する場合には、状況に応じて記載することに留意する。

（継続法人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が、継続法人の前提に関する重要な不確実性が認められないとき）

- ・ 継続法人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が、貴殿に提示した対応策により、継続法人の前提に関する重要な不確実性は認められないと判断しております。

(継続法人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し、継続法人の前提に関する重要な不確実性が認められるとき)

- ・ 継続法人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し、継続法人の前提に関する重要な不確実性が認められると判断しております。
- ・ 継続法人の前提に基づいて計算書類を作成することが適切であると判断しております。
- ・ 継続法人の前提に関する事項は全て計算書類に注記しております。
- ・ 計算書類に注記した継続法人の前提に関する事項を除き、継続法人の前提に関する重要な不確実性が認められる事象又は状況はないと判断しております。
- ・ 貴殿に提示した対応策は実行可能であり、継続法人の前提に関する重要な疑義を生じさせるような事象又は状況を解消（又は改善）するよう努力しております。

Q 7 継続法人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. 継続法人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法人の前提に関する重要な不確実性が認められず、継続法人を前提として計算書類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. 継続法人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法人の前提に関する重要な不確実性が認められる場合

(1) 継続法人を前提として計算書類を作成することが適切であり、かつ、重要な不確実性に係る注記事項が適切であると判断したときには、無限定意見を表明し、計算書類における注記事項について注意を喚起するために、監査報告書の監査意見の根拠の次に「継続法人の前提に関する重要な不確実性」という見出しを付した区分を設け、次の事項を記載する（監基報570第21項参照）。

- ① 継続法人の前提に関する重要な不確実性が認められる旨
- ② 当該事項は監査人の意見に影響を及ぼすものではない旨

(「継続法人の前提に関する重要な不確実性」区分を設けた場合の文例)

継続法人の前提に関する重要な不確実性

計算書類に対する注記「その他財政及び経営の状況を正確に判断するために必要な事項」に記載されているとおり、法人は……の状況にあることから、継続法人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しており、現時点では継続法人の前提に関する重要な不確実性が認められる。なお、当該事象又は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。計算書類は継続法人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計算書類に反映されていない。
当該事項は、私たちの意見に影響を及ぼすものではない。

(2) 継続法人を前提として計算書類を作成することが適切であるが、重要な不確実性に係る注記事項が適切でないと判断したときは、状況に応じて限定意見又は否定的意見を表明し、監査報告書の「限定意見の根拠」又は「否定的意見の根拠」区分において、継続法人の前提に関する重要な不確実性が認められる旨及び計算書類に当該事項が適切に注記されていない旨を記載する（監基報 570 第 22 項参照）。

なお、継続法人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も、Q 5 の 1. にあるように、学校法人会計基準第 34 条第 8 項の規定に従い、「その他財政及び経営の状況を正確に判断するために必要な事項」とであると判断した場合に注記するものであり、継続法人の前提に関する事項の注記が必要であるかどうかは、学校法人の判断によることに留意する。

注記事項の記載を不要とする学校法人の判断に同意できず、学校法人会計基準第 34 条第 8 項の規定に反していると監査人が判断する場合には、限定意見又は否定的意見を表明することが適切である。

3. 継続法人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場合（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、監査基準委員会報告書 705「独立監査人の監査報告書における除外事項付意見」の定めに従い、限定意見を表明するか、又は意見不表明とすることが適切と考えることがある。

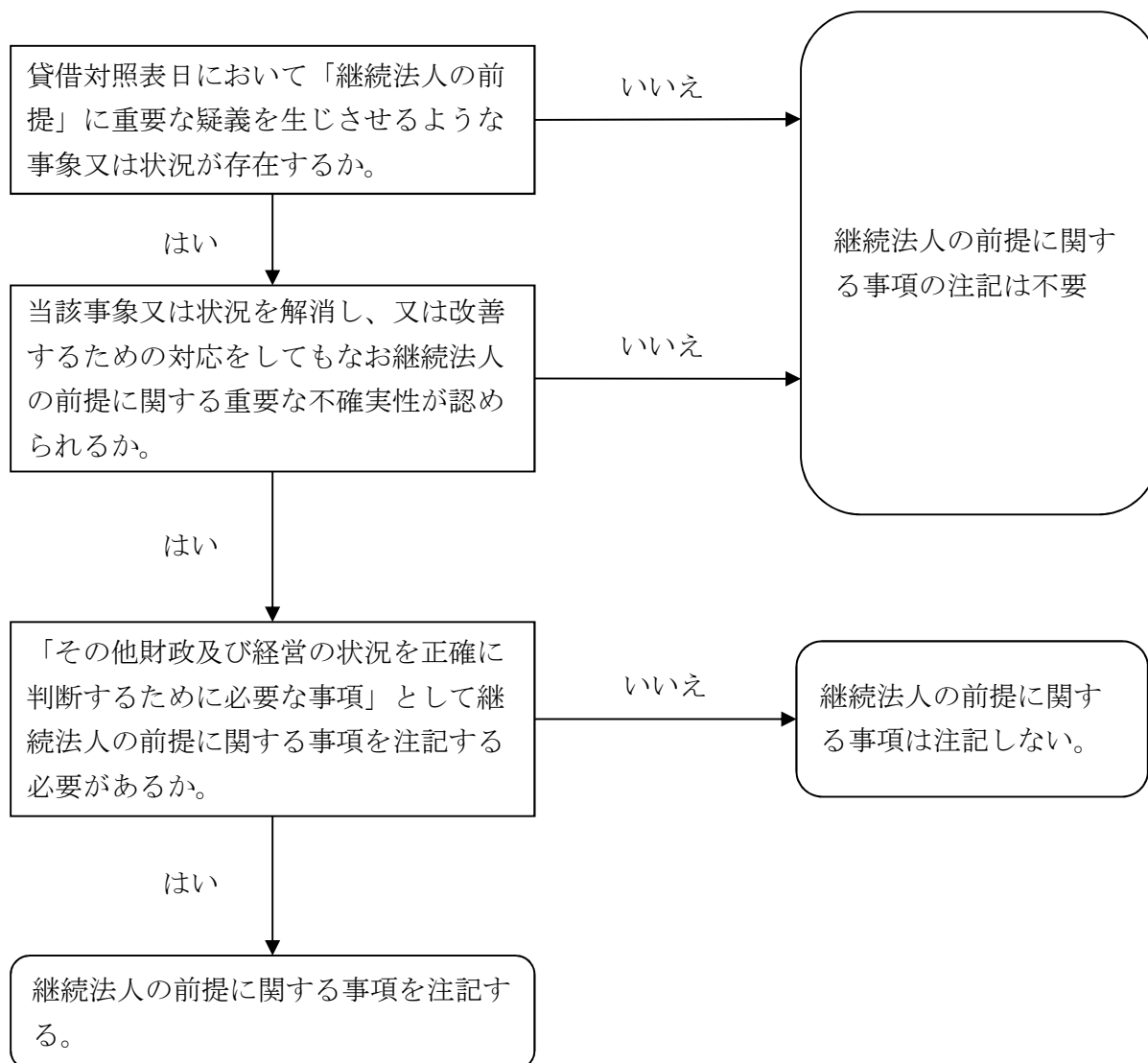
4. 継続法人の前提が成立していないことが一定の事実をもって明らかな場合

- ・ 計算書類が継続法人の前提に基づいて作成されている場合は、監基報 570 第 20 項の定めに従い、否定的意見を表明する。

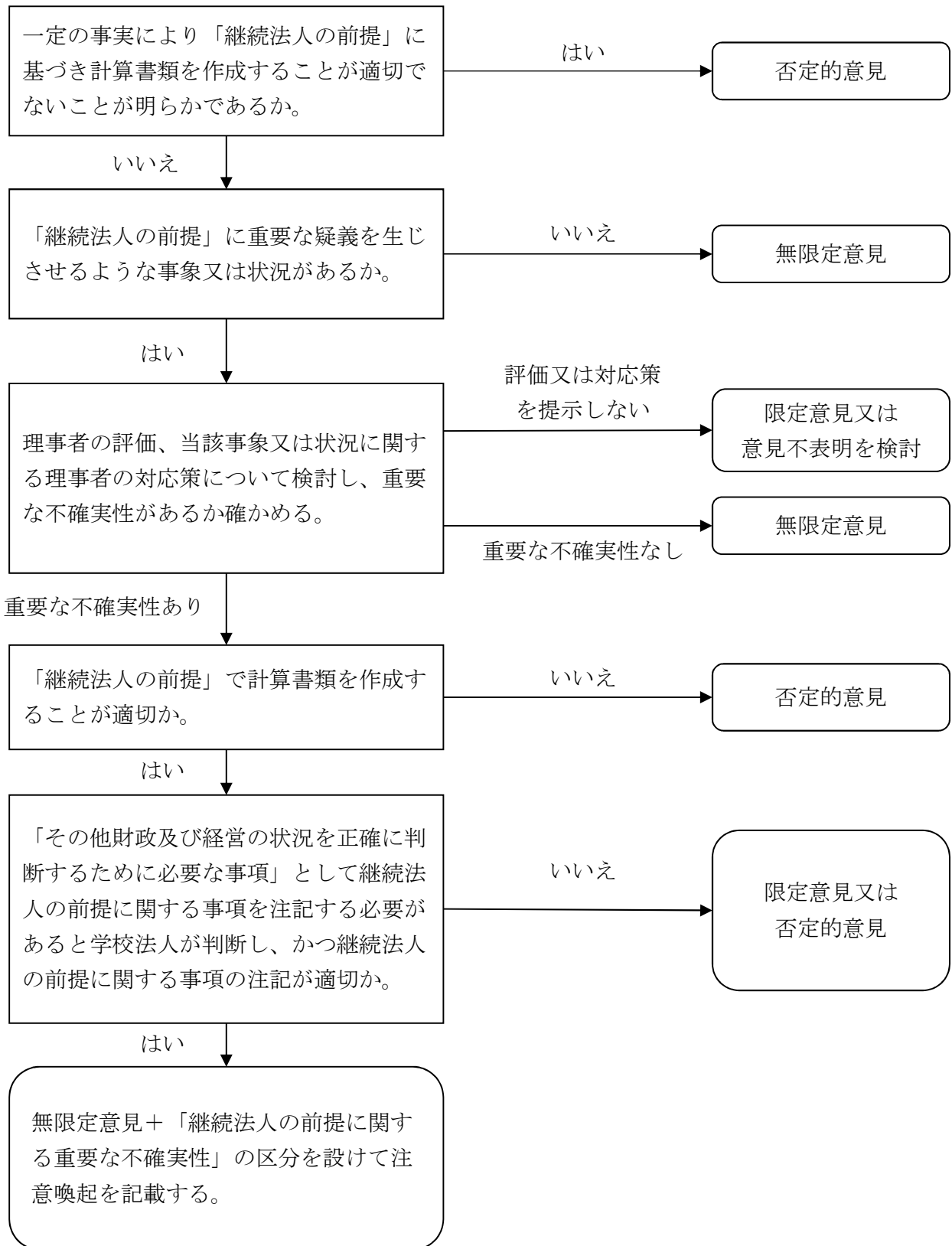
5. 極めてまれな状況ではあるが、重要な不確実性が複数存在し、それが計算書類に及ぼす可能性のある影響が複合的かつ多岐にわたる場合

- ・ 監査人は、継続法人の前提に関する重要な不確実性区分の記載に代えて意見不表明とすることが適切となることがある（監基報 570 A32 項参照）。

付録1 継続法人の前提に関する注記：学校法人の対応フローチャート



付録2 継続法人の前提に関する監査人の監査手続及び監査報告書上の取扱いに関する
フローチャート



以 上