社会医療法人債を発行した社会医療法人に対する監査上の取扱い

平成 21 年 4 月 14 日

改正 平成 24 年 4 月 10 日

日本公認会計士協会

はじめに

平成 18 年の医療法の改正により、救急医療、災害医療、へき地医療等の公益性の高い医療を行う社会医療法人制度が創設され、社会医療法人には社会医療法人債の発行が認められることになった。社会医療法人債は、社債券と同様に広く流通することを前提としており、投資者保護の観点から開示規制の対象とする必要があることから、社会医療法人が社会医療法人債を発行した場合には医療法に基づく監査の対象となり、さらに一定の要件を満たす社会医療法人債を発行した場合には医療法に基づく監査に加えて金融商品取引法に基づく監査の対象ともなる。

現在、医療法人への会計基準の適用に関する規定としては、医療法第 50 条の 2 において「医療法人の会計は、一般に公正妥当と認められる会計の慣行に従うものとする。」と規定されているのみであり、医療法人会計基準及び社会医療法人会計基準は存在していない。このような監査環境の中で、本指針は社会医療法人債を発行した社会医療法人に監査を実施する場合の取扱いを定めたものである。

本指針の適用範囲

本指針は社会医療法人が社会医療法人債を発行した（又は発行しようとする）ことにより、公認会計士又は監査法人の監査を受ける場合に適用が求められるものである。

具体的に本指針の適用対象となるケースは以下のように整理される。

社会医療法人が一定の要件を満たす社会医療法人債を発行することにより、医療法に基づく監査の適用対象となると同時に金融商品取引法に基づく監査の適用対象となる場合

社会医療法人債を発行したことにより医療法に基づく監査の適用対象となるが、社会医療法人債の発行が一定の要件を満たさないため金融商品取引法に基づく監査の適用対象とはならない場合

なお、本指針の直接の対象とはならない社会医療法人債を発行していない社会医療法人及びその他の医療法人においても、今後は経営の更なる公益性・透明性が求められることから、社会医療法人債を発行していない社会医療法人及びその他の医療法人

が任意に公認会計士又は監査法人の監査を受ける場合に本指針の取扱いに準じて監査を実施することも差し支えないものとする。

社会医療法人債を発行した社会医療法人が適用すべき会計基準

1．社会医療法人債を発行した社会医療法人に適用される開示規定

医療法施行規則の一部を改正する省令（平成 19 年厚生労働省令第 39 号）において、医療法施行規則第 33 条第 2 項が設けられたことにより、社会医療法人債を発行した医療法人が医療法第 51 条第 1 項の規定に基づき事業報告書等を作成するに当たっては、別に厚生労働省令で定めた「社会医療法人債を発行する社会医療法人の財務諸表の用語、様式及び作成方法に関する規則」に従って作成することとされている。

一方、一定の要件を満たす社会医療法人債を発行した社会医療法人は金融商品取引法上の開示規制の対象となる。平成 19 年 4 月の「財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則」（以下「財務諸表等規則」という。）の改正により、社会医療法人債を発行した社会医療法人が行う業務（医業）が別記事業に指定されている。別記事業に指定されたことにより、財務諸表等規則第 2 条（特定事業を営む法人に対する財務諸表等規則の適用）により、金融商品取引法上の開示規制の対象となる社会医療法人債を発行した社会医療法人は「社会医療法人債を発行する社会医療法人の財務諸表の用語、様式及び作成方法に関する規則」が第一に適用され、当該規則に定めがない部分については本則に戻り、財務諸表等規則が適用されることとなる。

2．社会医療法人債を発行した社会医療法人が適用すべき会計基準

医療法人への会計基準の適用に関する規定としては、医療法第 50 条の 2 において「医療法人の会計は、一般に公正妥当と認められる会計の慣行に従うものとする。」と規定されているのみであり、医療法人会計基準及び社会医療法人会計基準は存在していない。このような中で社会医療法人債を発行した社会医療法人に対して監査を実施する場合に、監査上妥当と認められる会計基準をどのように考えればよいか明確にしておく必要がある。

(1) 金融商品取引法に基づく監査を実施する場合に適用すべき会計基準

社会医療法人債の発行により金融商品取引法の適用を受ける社会医療法人が開示する財務諸表に関しては、財務諸表等規則第 1 条において「この規則において定めのない事項については、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に従うものとする。」とされており、また、同条第 2 項においては「企業会計審議会により公表された企業会計の基準は、前項に規定する一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に該当するものとする。」と規定されている。したがって、社

会医療法人債の発行により金融商品取引法の適用を受ける社会医療法人が作成する財務諸表については、企業会計原則を始め、連結財務諸表原則、金融商品に関する会計基準、退職給付に係る会計基準など金融商品取引法の適用を受ける企業が適用する会計基準と同一の会計基準が適用されることになる。

(2) 医療法に基づく監査を実施する場合に適用すべき会計基準

金融商品取引法に基づく監査の適用対象となる社会医療法人は同時に医療法に基づく監査の適用対象ともなるが、医療法に基づく監査の対象となる財務諸表が金融商品取引法に基づく監査の対象となる財務諸表と異なった会計基準により作成されることは財務諸表の利用者の判断を著しく誤らせるおそれがあり監査上容認されるものではない。

したがって、本指針においては、金融商品取引法に基づく監査の適用対象となる社会医療法人に対して医療法に基づく監査を実施する場合には、金融商品取引法の適用を受ける企業に適用される会計基準と同一の会計基準を適用するものとする。

また、まれなケースと思われるが、社会医療法人債を発行したことにより医療法に基づく監査の適用対象となるが、社会医療法人債の発行が一定の要件を満たさないため金融商品取引法に基づく監査の適用対象とはならない場合も考えられる。この場合、社会医療法人債の発行規模等により医療法上のみの監査対象となった社会医療法人と金融商品取引法上の監査対象となった社会医療法人において、それぞれ社会医療法人債を取得した債権者及びその他の利害関係者が受け取る会計情報によってもたらされる保護の程度に差異を設ける理由はなく、提供される会計情報はいずれの場合も同一レベルの会計基準によって作成されていることが必要となる。

したがって、本指針においては、社会医療法人債の発行により医療法のみ監査対象となった社会医療法人であっても、金融商品取引法上の監査対象となった社会医療法人と比較して特段の差異はなく、金融商品取引法の適用を受ける社会医療法人に適用される会計基準と同一の会計基準を適用するものとする。

監査報告書の標準文例

金融商品取引法に基づく監査報告書（年度連結・個別）及び医療法に基づく監査報告書について、それぞれ無限定適正意見の監査報告書標準文例を示している（別表1～3）。

なお、金融商品取引法の適用対象となる場合には、非公開企業としての取扱いとなり中間財務諸表の作成が必要となるが、ここでは中間監査報告書の標準文例の記載は省略している。金融商品取引法の適用対象となる非公開企業の中間監査報告書に準じ

て作成されたい。

1. 準拠すべき会計基準の文言

(1) 金融商品取引法に基づく監査報告書

金融商品取引法に基づく監査報告書においては、「財務諸表等の監査証明に関する内閣府令」第4条（監査報告書等の記載事項）にて、監査報告書には「監査の対象となった財務諸表等が、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」意見を記載しなければならないとされていることから、準拠すべき会計基準の文言としては、金融商品取引法の適用を受ける企業の場合と同様に「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」としている。

なお、財務諸表の作成に際しては「社会医療法人債を発行する社会医療法人の財務諸表の用語、様式及び作成方法に関する規則」が財務諸表等規則に優先して適用されることになるが、金融商品取引法監査における監査報告書の文例に合わせて、監査報告書上は明示しないこととした（監査・保証実務委員会実務指針第85号「監査報告書の文例」）。

(2) 医療法に基づく監査報告書

「社会医療法人債を発行した社会医療法人が適用すべき会計基準」に記載されているとおり、社会医療法人債を発行した社会医療法人が適用すべき会計基準は、金融商品取引法の適用対象となった企業と同様の会計基準となる。

また、医療法に基づく監査の対象には企業会計の基準に定めのない財産目録も含まれる。財産目録は「社会医療法人債を発行する社会医療法人の財務諸表の用語、様式及び作成方法に関する規則」に準拠して作成されることから、準拠すべき会計基準の文言においてもそれを明確にすることが適当と考えられる。

そこで、準拠すべき会計基準の文言は「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準及び社会医療法人債を発行する社会医療法人の財務諸表の用語、様式及び作成方法に関する規則」を標準文例としている。

2. 医療法に基づく監査の対象となる財務諸表の範囲

社会医療法人債を発行した社会医療法人は財産目録、貸借対照表、損益計算書のほかに純資産変動計算書、キャッシュ・フロー計算書、附属明細表を作成しなければならない（医療法第51条第1項及び医療法施行規則第33条第1項）が、医療法に基づく監査の対象は、このうち財産目録、貸借対照表、損益計算書のみとなる（医療法第51条第3項）。

なお、金融商品取引法に基づく監査においては財産目録は監査の対象とはならないが、医療法に基づく監査においては財産目録が監査の対象となることに留意する必要がある。

適用

- 1 . 本報告は、平成 21 年 4 月 1 日以後開始する会計年度に係る監査から適用する。
ただし、平成 21 年 3 月 31 日以前に開始する会計年度に係る監査において適用することも差し支えないものとする。
- 2 . 「非営利法人委員会報告第 33 号「社会医療法人債を発行した社会医療法人に対する監査上の取扱い」の改正について」(平成 24 年 4 月 10 日)については、平成 24 年 3 月 31 日以後終了する会計年度に係る監査から適用する。

以 上

独立監査人の監査報告書

平成×年×月×日

社会医療法人〇〇〇〇
理事長 〇〇〇〇 殿

〇〇〇〇公認会計士事務所

公認会計士

印

(注1)

私(注2)は、金融商品取引法第193条の2第1項の規定に基づく監査証明を行うため、「経理の状況」に掲げられている社会医療法人〇〇〇〇の平成×年×月×日から平成×年×月×日までの連結会計年度の連結財務諸表、すなわち、連結貸借対照表、連結損益計算書、連結包括利益計算書(注3)、連結純資産変動計算書、連結キャッシュ・フロー計算書、連結財務諸表作成のための基本となる重要な事項、その他の注記及び連結附属明細表について監査を行った。

連結財務諸表に対する理事者の責任

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企業会計の基準に準拠して連結財務諸表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連結財務諸表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。

監査人の責任

私(注2)の責任は、私(注2)が実施した監査に基づいて、独立の立場から連結財務諸表に対する意見を表明することにある。私(注2)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。監査の基準は、私(注2)に連結財務諸表に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るために、監査計画を策定し、これに基づき監査を実施することを求めている。

監査においては、連結財務諸表の金額及び開示について監査証拠を入手するための手続が実施される。監査手続は、私(注2)の判断により、不正又は誤謬による連結財務諸表の重要な虚偽表示のリスクの評価に基づいて選択及び適用される。財務諸表監査の目的は、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、私(注2)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、連結財務諸表の作成と適正な表示に関連する内部統制を検討する。また、監査には、理事者が採用した会計方針及びその適用方法並びに理事者によって行われた見積りの評価も含め全体としての連結財務諸表の表示を検討することが含まれる。

私(注2)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。

監査意見

私（注２）は、上記の連結財務諸表が、我が国において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、社会医療法人〇〇〇〇及び連結子会社の平成×年×月×日現在の財政状態並びに同日をもって終了する連結会計年度の経営成績及びキャッシュ・フロー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。

利害関係

社会医療法人〇〇〇〇と私（注４）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。

以 上

別表２ 金融商品取引法に基づく個別財務諸表の監査報告書の標準文例 （連結財務諸表を開示していない場合）

独立監査人の監査報告書

平成×年×月×日

社会医療法人〇〇〇〇

理事長 〇〇〇〇 殿

〇〇〇〇公認会計士事務所

公認会計士

印

（注１）

私（注２）は、金融商品取引法第 193 条の 2 第 1 項の規定に基づく監査証明を行うため、「経理の状況」に掲げられている社会医療法人〇〇〇〇の平成×年×月×日から平成×年×月×日までの第×会計年度の財務諸表、すなわち、貸借対照表、損益計算書、純資産変動計算書、キャッシュ・フロー計算書、重要な会計方針、その他の注記及び附属明細表について監査を行った。

財務諸表に対する理事者の責任

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企業会計の基準に準拠して財務諸表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。

監査人の責任

私（注２）の責任は、私（注２）が実施した監査に基づいて、独立の立場から財務諸表に対する意見を表明することにある。私（注２）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。監査の基準は、私（注2）に財務諸表に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るために、監査計画を策定し、これに基づき監査を実施することを求めている。

監査においては、財務諸表の金額及び開示について監査証拠を入手するための手続が実施される。監査手続は、私（注2）の判断により、不正又は誤謬による財務諸表の重要な虚偽表示のリスクの評価に基づいて選択及び適用される。財務諸表監査の目的は、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、私（注2）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、財務諸表の作成と適正な表示に関連する内部統制を検討する。また、監査には、理事者が採用した会計方針及びその適用方法並びに理事者によって行われた見積りの評価も含め全体としての財務諸表の表示を検討することが含まれる。

私（注2）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。

監査意見

私（注2）は、上記の財務諸表が、我が国において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、社会医療法人〇〇〇〇の平成×年×月×日現在の財政状態並びに同日をもって終了する会計年度の経営成績及びキャッシュ・フロー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。

利害関係

社会医療法人〇〇〇〇と私（注4）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。

以 上

別表3 医療法に基づく監査報告書の標準文例

独立監査人の監査報告書

平成×年×月×日

社会医療法人〇〇〇〇

理事長 〇〇〇〇 殿

〇〇〇〇公認会計士事務所

公認会計士

印

（注1）

私（注2）は、医療法第51条第3項の規定に基づき、社会医療法人〇〇〇〇の平成×年×月×日から平成×年×月×日までの第×会計年度の財産目録、貸借対照表、損益計算書、重要な会計方針及びその他の注記（以下「計算書類」という。）について監査を行った。

計算書類に対する理事者の責任

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企業会計の基準及び社会医療法人債を発行する社会医療法人の財務諸表の用語、様式及び作成方法に関する規則に準拠して計算書類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計算書類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。

監査人の責任

私（注2）の責任は、私（注2）が実施した監査に基づいて、独立の立場から計算書類に対する意見を表明することにある。私（注2）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。監査の基準は、私（注2）に計算書類に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るために、監査計画を策定し、これに基づき監査を実施することを求めている。

監査においては、計算書類の金額及び開示について監査証拠を入手するための手続が実施される。監査手続は、私（注2）の判断により、不正又は誤謬による計算書類の重要な虚偽表示のリスクの評価に基づいて選択及び適用される。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、私（注2）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、計算書類の作成と適正な表示に関連する内部統制を検討する。また、監査には、理事者が採用した会計方針及びその適用方法並びに理事者によって行われた見積りの評価も含め全体としての計算書類の表示を検討することが含まれる。

私（注2）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。

監査意見

私（注2）は、上記の計算書類が、我が国において一般に公正妥当と認められる企業会計の基準及び社会医療法人債を発行する社会医療法人の財務諸表の用語、様式及び作成方法に関する規則に準拠して、社会医療法人〇〇〇〇の平成×年×月×日現在の財政状態及び同日をもって終了する会計年度の経営成績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。

利害関係

社会医療法人〇〇〇〇と私（注4）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。

以上

（注1） 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		
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		

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

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

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

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2) 監査人が監査法人の場合には、「当監査法人」とする。
- (注3) 連結損益及び包括利益計算書を作成している場合には、「連結損益計算書、連結包括利益計算書」を「連結損益及び包括利益計算書」とする。
- (注4) 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。