

## 独立行政法人監査における法規準拠性

平成16年2月17日

改正 平成24年4月10日

最終改正 平成27年4月14日

日本公認会計士協会

### 本実務指針の目的

1. 本実務指針は、独立行政法人に対する財務諸表等監査の一環として行われる法規準拠性の観点から踏まえた監査の実務上の指針を提供するものである。なお、本実務指針に記載がない事項については、監査基準委員会報告書240「財務諸表監査における不正」及び同250「財務諸表監査における法令の検討」による。

### 法規準拠性の観点から踏まえた財務諸表等監査における不正及び誤謬並びに違法行為

2. 独立行政法人は、主として、税金等の公的資金を財源として国の事務・事業を実施するために設立されているものであるため、国民等は独立行政法人の不正及び誤謬並びに違法行為（以下「違法行為等」という。）の有無について重大な関心がある。そのため、会計監査人は財務諸表等が独立行政法人通則法（平成11年法律第103号。以下「通則法」という。）を始めとする関連法規に準拠して作成されているか否かについて適切な判断を下すことが独立行政法人の監査の基準において求められている。
3. 会計監査人は、監査計画の策定、監査の実施及び監査意見の表明の各段階において、違法行為等が財務諸表等に重要な影響を及ぼす場合があることに留意しなければならない。
4. 財務諸表等の虚偽表示は、不正又は誤謬から生ずる。不正及び誤謬は、財務諸表等の虚偽表示の原因となる行為が、意図的であるか否かにより区別する。

### 定 義

5. 法規準拠性とは、財務諸表等に重要な影響を与える法令に準拠することである。
6. 不正とは、不当又は違法な利益を得るために他者を欺く行為に係る独立行政法人の長、役員又は第三者による意図的な行為をいう。不正には、不正な財務報告（いわゆる粉飾）と資産の流用とがある。
7. 違法行為とは、故意若しくは過失又は作為若しくは不作為を問わず、独立行政法人が関係する法令違反となるものをいう。このような行為には、独立行政法人が行う取引、独立行政法人の名前で行う取引又は独立行政法人のために独立行政法人の長又はその他の役員若しくは職員が行う取引が含まれる。違法行為には、独立行政法人の長又はその他の役員

若しくは職員による独立行政法人の業務運営活動に関連しない個人の違法行為は含まれない。

### 法律上の判断

8. ある行為が違法か否かの判断は、法律上の判断に属するため、会計に関連する法令以外の法令違反については、通常、会計監査人の専門的能力を超える場合が多い。

会計監査人は、会計監査の実施過程で自らの知識又は経験から特定の行為が違法行為であると判断した場合や違法行為であるかもしれないとの疑念を持つ場合がある。このような場合、確実な証拠がある場合は別として、当該行為が違法行為であるか又はその疑いが強いかについての判断は、適切な法律専門家の助言に基づく必要がある。

なお、ある行為が違法か否かについては、最終的に裁判所の判決等でなされるものであることに留意する必要がある。

### 財務諸表等との関連性

9. 財務諸表等は、種々の法令と関連性を有している。法令には、独立行政法人の財務諸表の表示等について規定しているもの、独立行政法人の事業の許認可や規制等について規定しているものなど種々のものがある。

法令とは、法律・政令・省令をいい、さらに、独立行政法人の主務官庁が定めている訓令のほか、業務方法書、会計規程、報酬の支給基準等の独立行政法人が定めている内部規定も含まれる。法規準拠性の対象となる法令とは、財務諸表等に重要な影響を与える法令であり、各独立行政法人に一律に限定されるものではないが、独立行政法人に一般的に適用されると考えられる法令等を例示すれば、別紙のとおりである。

違法行為の結果、独立行政法人に罰金、課徴金等が課され、又は被害者から損害賠償金等の請求を受けることにより、当期又は次期以降において財務諸表に関連することがある。

### 違法行為の分類

10. 違法行為は、次のように分類することができる。

- (1) 会計処理に影響を及ぼす違法行為
- (2) 会計処理に影響を及ぼさない違法行為

会計処理に影響を及ぼす違法行為は、通常、会計上の不正又は誤謬となる。財務諸表等監査は、独立行政法人が作成した財務諸表等の適正性の証明等を目的として行うものであるから、会計監査人が監査報告書に記載する対象となるものは会計処理に影響を及ぼす違法行為のうち、財務諸表に重要な影響を与えるものである。ただし、当期において会計処理に影響を及ぼさない違法行為でも、次期以降の財務諸表に影響を与えるものがあることに留意しなければならない。

### 違法行為と内部統制

11. 内部統制の存在は、違法行為が発生する可能性を減少させるが、内部統制には、所定の

目的どおりに機能しないという可能性も常に存在する。さらに、内部統制は、一般的には共謀による違法行為又は独立行政法人の長自身が行う違法行為に対しては有効に機能しないことが多い。したがって、会計監査の過程において会計監査人は、内部統制が、違法行為の発生する可能性を低くすることはできても、完全に除去することができないことに留意する必要がある。

12. 以下は、独立行政法人が違法行為の防止及び発見のために適用する方針及び手続の例示である。

- ・ 法令に基づいて要求される事項のモニタリング及び当該事項を満たす業務上の手続の確保
- ・ 適切な内部統制の整備及び運用
- ・ 行動規範の策定、公表及び遵守
- ・ 職員による行動規範についての適切な研修受講及び理解の確保
- ・ 行動規範の遵守状況のモニタリング及び行動規範に違反する職員に対する適切な懲戒処分
- ・ 法令に基づいて要求される事項のモニタリングのために法律顧問と相談すること
- ・ 特定の産業において遵守が要求される重要な法令の一覧及び通報記録の保持
- ・ 内部監査部門の設置及びその運用
- ・ コンプライアンス部門の設置及びその運用
- ・ 内部告発制度の導入

### 独立行政法人の長の責任

13. 独立行政法人の長は、監事等による監視の下で、独立行政法人の財務諸表等の金額又は開示に関する法令を遵守することを含め、法令に従った業務の実施を確保する責任を有する。

### 会計監査人の責任

14. 会計監査人は、その任務を怠ったときは、独立行政法人に対し、これによって生じた損害を賠償する責任を負っている（通則法第25条の2）。

15. 会計監査人は、独立行政法人の違法行為の防止に対して責任を負わない。また、独立行政法人の財務諸表等監査は、全ての違法行為等を発見することを目的としていない。

16. 会計監査人は、不正によるか誤謬によるかを問わず、全体としての財務諸表に重要な虚偽表示がないことについて合理的な保証を得る責任がある。財務諸表監査の実施に際して、会計監査人は、独立行政法人に適用される法令を考慮する。監査の固有の限界のため、一般に公正妥当と認められる独立行政法人の監査の基準に準拠して適切に監査を計画し実施しても、重要な虚偽表示が発見されないという回避できないリスクがある。法令に関連して、会計監査人が重要な虚偽表示を発見できるかどうかには監査の固有の限界が及ぼす影響は、次のような理由によって高まる。

- ・ 主に独立行政法人の業務運営の側面に関連し、通常は財務諸表に影響を及ぼさないた

め、独立行政法人の財務報告に関連する情報システムにより把握されない法令が多数存在すること。

- ・ 違法行為は、共謀、文書を偽造すること、取引を故意に記録しないこと、独立行政法人の長による内部統制の無効化又は会計監査人に対する意図的な虚偽の陳述などの、違法行為を隠蔽するための行為を伴う場合があること。
- ・ ある行為が違法行為となるかどうかは、最終的には裁判所による司法判断に属する事項であること。

通常、違法行為と財務諸表に反映される事象及び取引との関連性が低くなるほど、会計監査人が違法行為を認識する可能性は低くなる。

17. 会計監査人は、独立行政法人に影響を及ぼす法令の範囲を考慮して、監査基準委員会報告書200「財務諸表監査における総括的な目的」に従い、監査の過程を通じて職業的懐疑心を保持することが重要である。
18. 財務諸表に重要な虚偽の表示をもたらす独立行政法人の長又はその他の役員若しくは職員による違法行為等の存在に関する事実（監査を実施した範囲に限る。）は、意見表明の基礎に含まれる。
19. 会計監査人は、財務諸表等監査の実施過程において、役員（監事を除く。）の職務の執行に関し不正の行為又は法令に違反する重大な事実があることを発見した場合には、通則法第39条の2に基づき、監事の業務監査や独立行政法人の長及び主務大臣への報告を促すために、発見した事実を遅滞なく監事に報告しなければならない。

### 経営者確認書の入手

20. 独立行政法人に対する法規準拠性の観点から踏まえた監査においても、財務諸表監査の一環として行われることから、法令を遵守することについての独立行政法人の長の責任と監査の意見表明についての会計監査人の責任とを分担し、相互に協力し合いながら監査制度に対する社会的信頼性を高める必要があり、会計監査人は経営者確認書を入手することが必要である。ただし、会計監査人は、経営者確認書を入手したことを理由として、監査の実施において必要と判断した監査手続を省略することはできない。
21. 上記の理由から、会計監査人は監査計画の策定に当たって、法令を遵守することについての責任を有する独立行政法人の長から、独立行政法人の長が認識している財務諸表等の作成に重要な影響を与える法令の範囲及び法令に準拠するための内部統制の整備状況（業務方法書、会計規程、報酬の支給基準等の当該法人が定めている内部規定の制定状況を含む。）を記載した経営者確認書を入手する必要がある。また、会計監査人が顧問弁護士に対して係争事件の有無を確認することも有効な監査手続である。
22. なお、監査終了時に当たっては、監査基準委員会報告書580「経営者確認書」に従って、財務諸表等に重要な影響を与える違法行為がないことなどを記載した経営者確認書を別途入手しなければならない。

## 監査計画の策定

23. 監査計画の策定に当たり、会計監査人は、独立行政法人及び法人が実施する業務に関連する法令並びにその遵守のための内部統制について理解する必要がある。特に、財務諸表等の作成に重要な影響を与える法令について十分理解する必要がある。
24. 会計監査人は、独立行政法人の長から入手した経営者確認書に基づき、独立行政法人が認識している財務諸表等の作成に重要な影響を与える法令の範囲及び独立行政法人の内部統制の整備状況（業務方法書、会計規程、報酬の支給基準等の当該法人が定めている内部規定の制定状況を含む。）について検討しなければならない。なお、当該経営者確認書に記載されている財務諸表等の作成に重要な影響を与える法令以外の法令については、法規準拠性の観点から踏まえた監査の対象としない趣旨ではないことに留意する。

## 監査の実施

25. 会計監査人は、経営者確認書に記載された財務諸表等の作成に重要な影響を与える法令に準拠しているかどうかについて監査を実施する。
26. 会計監査人は、監査計画の策定段階で入手した経営者確認書に記述されたように内部統制が整備・運用されているかどうかを確かめるために、統制評価手続を実施しなければならない。本来、法規準拠性を検討する統制評価手続と財務諸表の適正性意見表明のために実施する統制評価手続は監査手続を実施する目的が異なる。ただし、法規準拠性の検討は飽くまでも財務諸表監査の一環として行われることから、財務諸表監査で実施する統制評価手続に法規準拠性の観点から踏まえた統制目標を追加して法規準拠性を検討する統制評価手続を実施することになる。
27. 会計監査人が、以下の事項が存在すること又は以下の事項に関する情報に気付いた場合、それが違法行為の兆候となることがある。
- ・ 主務省や政府機関による調査の実施又は罰金若しくは課徴金の支払
  - ・ コンサルタント、関係法人、職員又は官公庁職員への詳細が不明なサービスに対する支払又は貸付け
  - ・ 独立行政法人における通常の支払額又は実際に提供されたサービスに比して過度に多額の手数料
  - ・ 市場価格を著しく上回る価格又は下回る価格での購入
  - ・ 通例でない現金若しくは小切手による支払、又は匿名銀行口座への振込
  - ・ 租税回避地域に登録されている会社との通例でない取引
  - ・ 商品の原産国やサービスの提供国以外の国に対する対価の支払
  - ・ 適切な外国為替管理書類のない支払
  - ・ 意図的か偶然かを問わず、適切な監査証跡や十分な証拠を提供しない情報システムの存在
  - ・ 未承認又は適切な記録のない取引
  - ・ マスコミによる批判的な報道

28. 会計監査人は、違法行為又はその疑いに関する情報に気付いた場合、以下を実施しなければならない（第27項参照）。
- (1) 行為の性質及び当該行為が発生した状況について理解すること
  - (2) 財務諸表に及ぼす影響を評価するために詳細な情報を入手すること
29. 会計監査人は、違法行為が疑われる場合、当該事項について独立行政法人の長及び必要に応じて監事等と協議しなければならない。独立行政法人が法令を遵守していることを裏付ける十分な情報を独立行政法人の長及び監事等を通じても入手できず、違法行為が財務諸表に重要な影響を及ぼす可能性がある場合、会計監査人が判断した場合、会計監査人は、法律専門家に助言を求める必要があるかを検討しなければならない。
30. 会計監査人は、違法行為の疑いに関して十分な情報を入手できない場合、十分かつ適切な監査証拠が入手できないことによる監査意見への影響を評価しなければならない。
31. 会計監査人は、違法行為が監査の他の局面（会計監査人のリスク評価及び経営者確認書の信頼性を含む。）に及ぼす影響を評価し、適切な措置を講じなければならない。

#### **監事への確認**

32. 会計監査人が監事に対し、その職務遂行上発見した財務諸表等に重要な影響を与える違法行為等の有無を確かめることは、違法行為等を発見するのに効果的である。

#### **発見した違法行為等の取扱いと監査結果の報告**

33. 会計監査人が違法行為を発見した場合には、十分な理解を得るために独立行政法人の長及び主務省と協議を行い、必要に応じ適切な法律専門家に助言を求めなければならない。また、通則法第39条の2に基づき、必要に応じ監事への報告をしなければならない。
- なお、会計監査人は、監査の結果を報告するに当たっては、公会計委員会実務指針第7号「独立行政法人監査における監査報告書の文例」に従って、監査意見を表明する。
34. 会計監査人が法規準拠性に関して監査報告書に記載するか否かを判断する重要性は財務諸表の適正性意見表明に関する重要性と同じである。ただし、会計監査人は財務諸表の適正性意見表明に関する重要性と同様に、法規準拠性に関する重要性を判断するに際しては、独立行政法人の公共的性格に鑑み、企業の会計監査と比較して量的及び質的側面の双方について、一層の慎重性が求められることに留意しなければならない。
35. 適正意見の表明の基礎には、監査を実施した範囲において、財務諸表に重要な影響を与える違法行為等の存在が認められなかったとの事実を含んでいる。
36. 会計監査人が財務諸表に重要な影響を与える違法行為を発見し、監査報告書に記載するときは、違法行為が財務諸表に重要な影響を与えている旨を「限定付適正意見の根拠」又は「不適正意見の根拠」の区分に記載して除外事項を付した限定付適正意見又は不適正意見を表明する。
37. 会計監査人は発見した違法行為が、当期において会計処理に影響を及ぼさない場合でも、次期以降の財務諸表に影響を与えるかどうかについて検討しなければならない。

その場合には、罰金、課徴金、損害賠償金、資産の没収、事業活動の休停止などの内容とこれに伴う損失の発生の可能性についての開示の必要性を検討する必要がある。

発見した違法行為の内容とこれに伴う損失の発生の可能性についての開示が適切になされていないことが重要な虚偽の表示の原因となる場合には、会計監査人は監査意見への影響を検討しなければならない。

38. 会計監査人は、財務諸表等監査の実施過程において、財務諸表等に重要な影響を与えるには至らない不正、誤謬（軽微なものを除く。）及び違法行為を発見した場合には、独立行政法人の長及び監事、又は主務大臣に報告するなど適切に対応しなければならない。ただし、不正、誤謬（軽微なものを除く。）及び違法行為を発見した場合でも、全ての報告を主務大臣に提出するものではないことに留意する。

また、この場合、独立行政法人の長は経営者確認書に、会計監査人が発見した違法行為等に関係する未訂正の財務諸表等の虚偽の表示があるが、財務諸表等に重要な影響は与えない旨を記載する必要がある。

39. 監査対象とした事業年度中に違法行為等があったとしても、財務諸表作成時までに訂正又は反映された結果、財務諸表の重要な虚偽の表示とならない場合には、会計監査人は監査報告書には何ら記載しない。

ただし、この場合でも、会計監査人は、財務諸表等監査の実施過程において、不正、誤謬（軽微なものを除く。）及び違法行為を発見した場合には、独立行政法人の長及び監事、又は主務大臣に報告するなど適切に対応しなければならないことに留意する。

### 内部統制に関する報告

40. 会計監査人が法規準拠性に関して監査報告書に記載、又は、独立行政法人の長及び監事若しくは主務大臣に報告するなど適切に対応する必要がある場合には、違法行為等が生じる原因となった内部統制の重要な不備についても、独立行政法人の長及び監事、又は主務大臣に報告する。

41. 役職員による収賄については、通常、意図的な隠蔽が行われたり、又は会計処理に表面上影響を及ぼしたりしない場合もあること等から、法規準拠性の観点による監査を実施しても発見が困難な場合が多い。しかし、会計監査人は役職員による収賄が生じないように独立行政法人の長が整備している内部統制が有効に運用されているかどうかについて検討し、内部統制の重大な欠陥があれば独立行政法人の長及び監事、又は主務大臣に報告する。

42. 独立行政法人の長は、内部統制の構成要素の一つとして、業務が役職員によって法令等に適合した上で効果的かつ効率的に行われることを確保するための体制を構築する。会計監査人は、監査の過程において、適正な財務諸表等の作成及び財務諸表等に重要な影響を与える法令に準拠していることを確保する部分について、内部統制の重要な不備を識別した場合には、適時に、書面により独立行政法人の長（独立行政法人の長に直接報告することが適切でない場合を除く。）及び監事に報告する。

### 第三者への報告

43. 会計監査人は、守秘義務があるため、独立行政法人の同意がある場合や法令等の規定に基づく場合、主務大臣及び総務省に置かれる独立行政法人評価制度委員会に対して情報の提供を行う場合等正当な理由がある場合を除き、発見した違法行為について第三者に対して報告又は漏らしてはならない。違法行為に関して第三者に対する報告が必要な場合には、それが正当な理由に該当するかどうかについては、通則法の所管省庁である総務省や適切な法律専門家に助言を求めることが有益である。

#### **監査契約の継続の検討**

44. 違法行為が存在するか又は違法行為が存在する可能性が高い場合で、例え当該違法行為に係る事項が財務諸表に重要な影響を与えていなくても、違法行為に対して独立行政法人の長が誠実に対応しないときは、監査契約の継続の可否に関する検討が必要となることがある。この検討に当たっては、適切な法律専門家に助言を求めることが有益である。

その検討の結果、契約を解除する場合、会計監査人は、監査契約の解除及びその理由について、独立行政法人の長及び監事と協議しなければならない。

#### **会計監査人予定者への引継**

45. 会計監査人が交代する場合において、会計監査人予定者は、当協会倫理規則及び監査基準委員会報告書900「監査人の交代」に基づき必要と認められる事項について十分な引継を行い、前任の会計監査人はこれに適切に対応しなければならない。

#### **監査調書**

46. 会計監査人は、識別された違法行為又はその疑いと、独立行政法人の長及び適切な場合には監事等並びに独立行政法人以外の第三者と協議した結果を含め、会計監査人の対応について監査調書に記載しなければならない。

#### **適用**

47. 本報告は、平成16年2月17日に発効し、平成16年3月31日に終了する事業年度に係る監査から適用する。

48. 「公会計委員会報告第2号「独立行政法人監査における法規準拠性」の一部改訂について」（平成24年4月10日）は、平成24年3月31日以降終了する事業年度に係る監査から適用する。

49. 「公会計委員会実務指針第2号「独立行政法人監査における法規準拠性」の改正について」（平成27年4月14日）は、平成27年4月1日から適用する。

以 上

(別紙)

## 独立行政法人に関連する主な会計関係法令等

### 1. 独立行政法人関係法令等

- ・独立行政法人通則法（平成11年法律第103号）
- ・独立行政法人個別法
- ・独立行政法人の組織、運営及び管理に係る共通的な事項に関する政令（平成12年政令第316号）
- ・独立行政法人通則法等の施行に伴う関係政令の整備及び経過措置に関する政令（平成12年政令第326号）
- ・各独立行政法人個別法に基づく施行令
- ・各独立行政法人の財務及び会計に関する省令
- ・各独立行政法人の中期目標等、中期計画等、年度計画
- ・各独立行政法人の業務方法書、会計規程、報酬等の支給基準

### 2. 独立行政法人に直接適用される公法体系

- ・政府調達協定
- ・各税法
- ・国家賠償法（昭和22年法律第125号）
- ・国家公務員共済組合法（昭和33年法律第128号）
- ・国家公務員退職手当法（昭和28年法律第182号）
- ・国家公務員災害補償法（昭和26年法律第191号）
- ・国家公務員宿舎法（昭和24年法律第117号）

### 3. 国の財政会計関連法令等

- ・財政法（昭和22年法律第34号）、会計法（昭和22年法律第35号）、予算決算及び会計令（昭和22年勅令第165号）、国の予算
- ・補助金等に係る予算の執行の適正化に関する法律（昭和30年法律第179号）
- ・国有財産法（昭和23年法律第73号）
- ・特別会計に関する法律（平成19年法律第23号）

(注)本表は、多くの独立行政法人に一般的に適用されると考えられる代表的な法令等を例示したものである。また、独立行政法人の性格により適用されない法令もある。