

独立行政法人における連結財務諸表監査

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. 「独立行政法人に対する会計監査人の監査に係る報告書」において、独立行政法人についても民間企業と同様に、個別財務諸表監査と連結財務諸表監査を区別することなく会計監査人の監査が必要である旨述べられている。

一方、独立行政法人における連結財務諸表は、その作成目的、連結の範囲、その他において、民間企業の連結財務諸表とは異なる特徴を有している。本実務指針は、このような独立行政法人における連結財務諸表の特徴を踏まえた上で、連結財務諸表監査の実務上の指針を提供するものである。

連結財務諸表の作成目的

2. 民間企業における連結財務諸表の作成目的が、支配従属関係にある企業集団を単一の組織体として捉え、その財政状態及び経営成績を総合的に報告することにあるのに対して、独立行政法人における連結財務諸表の作成目的は、独立行政法人とその出資先を公的な資金が供給されている一つの会計主体として捉え、その財務情報を開示することにより公的な資金がどのように使われているかについての説明責任を果たすことにある。

連結財務諸表監査の必要性

3. このように、連結財務諸表は独立行政法人に交付された公的資金が、さらに独立行政法人を通して民間企業に供給されたものを含め効率的に使用されているか等を示すものであり、その意味において個別財務諸表と連結財務諸表の役割に違いはない。したがって、財務諸表の信頼性を担保するという会計監査人監査の目的も、個別財務諸表監査と連結財務諸表監査とで区別する理由はなく、連結財務諸表についても、会計監査人による監査が必要となる。

連結財務諸表の位置付け

4. 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。）第38条第1項

において、財務諸表として、貸借対照表、損益計算書、利益の処分又は損失の処理に関する書類その他主務省令（当該独立行政法人を所管する内閣府又は各省の内閣府令又は省令をいう。ただし、原子力規制委員会が所管する独立行政法人については、原子力規制委員会規則とする。以下同じ。）で定める書類及びこれらの附属明細書が規定されている。連結財務諸表についても、主務省令において規定することにより通則法第38条第1項の財務諸表に位置付けられている。したがって、通則法第39条により、独立行政法人（その資本の額その他の経営の規模が政令で定める基準に達しない独立行政法人を除く。）における連結財務諸表も、会計監査人の監査の対象となる。

監査の対象となる連結財務諸表の範囲

5. 独立行政法人の連結財務諸表は、①連結貸借対照表、②連結損益計算書、③連結キャッシュ・フロー計算書、④連結剰余金計算書及び⑤連結附属明細書から構成され、また、法律の規定により区分して経理することが要求されている独立行政法人については、勘定別と法人単位の2種類の連結財務諸表を作成することが要求されるが、いずれも会計監査人の監査の対象となる。なお、法人単位の連結財務諸表においては、法人単位連結剰余金計算書を含めないこととされており（「独立行政法人会計基準」及び「独立行政法人会計基準注解」（以下「独立行政法人会計基準」という。）第111第2項及び注78）、監査の対象とはならない。

連結の範囲

6. 独立行政法人においては、原則として全ての特定関連会社を連結の範囲に含めなければならないこととされている（独立行政法人会計基準第107第1項）。

特定関連会社の意義

7. 特定関連会社は、独立行政法人が、政策目的のため法令等で定められた業務として出資する会社等であって、以下の要件のいずれかに該当する会社をいう（独立行政法人会計基準第107第2項から第4項）。

- (1) 会社の議決権の過半数を所有しているという事実が認められる場合
- (2) 会社の議決権の過半数を所有していなくても高い比率の議決権（おおむね40%以上）を保有している場合で、一定条件に該当する場合
- (3) 独立行政法人及び特定関連会社が、他の会社に出資することにより、独立行政法人及び特定関連会社の議決権を合わせて過半数を所有しているという事実が認められる場合
- (4) 独立行政法人及び特定関連会社が、他の会社に出資することにより、独立行政法人及び特定関連会社の議決権を合わせて会社の議決権の過半数を所有していなく

ても高い比率の議決権（おおむね40%以上）を保有している場合で、一定条件に該当する場合

(5) 上記以外の場合でも、当該会社に多大な影響力を与えているという事実が認められる場合

8. 特定関連会社の範囲の決定については、企業会計基準適用指針第22号「連結財務諸表における子会社及び関連会社の範囲の決定に関する適用指針」及び監査・保証実務委員会実務指針第52号「連結の範囲及び持分法の適用範囲に関する重要性の原則の適用等に係る監査上の取扱い」等により判断することとなる。

なお、企業会計基準適用指針第22号第9項にいう「緊密な者」には、独立行政法人と取引等で深い繋がりがある関連公益法人等も含まれることに留意する。例えば、独立行政法人と取引等で深い繋がりがある関連公益法人等が、他の会社の議決権の過半数を所有している場合、当該関連公益法人等は「緊密な者」に該当し、当該他の会社は特定関連会社となる。

9. 直接の出資がない場合でも特定関連会社に該当する場合があるということは、連結の範囲について独立行政法人の財務諸表では判断ができない部分が存在することを意味する。直接の出資がない特定関連会社も含め、特定関連会社に該当するかどうかの判断は、独立行政法人の長の責任となる。一方、特定関連会社に該当するか否かの判断については会計監査人の監査対象となる。このため、監査上その判断に当たっては、関係書類のレビューや独立行政法人に対するヒアリングなどによって慎重に実施しなければならない。

連結の範囲及び持分法適用に関する重要性の適用

10. 特定関連会社は原則として連結の範囲に含めるが、重要性が乏しい特定関連会社は連結の範囲に含めないことができる。また、連結の範囲に含めない特定関連会社及び関連会社に対する出資は原則として持分法を適用しなければならないが、連結財務諸表に重要な影響を与えない場合には、持分法を適用しないことができる。

11. 連結の範囲及び持分法適用の範囲における重要性の判断基準については、監査・保証実務委員会実務指針第52号における、資産基準、売上高基準、利益基準及び利益剰余金基準によって判断することが合理的であるが、監査上もこの基準に基づき、慎重に連結の範囲及び持分法適用の範囲を判断する必要がある。

特定関連会社及び関連会社の監査への非協力と独立行政法人の長の責任

12. 独立行政法人の特定関連会社及び関連会社への出資は、独立行政法人が業務として行った資金供給目的の出資が大半であり、必ずしも支配従属関係が認められないといった特性が存在する。このため、連結財務諸表監査においても特定関連会社及び関連会社の協力が得られず、監査意見表明のための基礎が得られない状況も考え得る。

13. 独立行政法人の会計監査人の権限については、通則法第39条第3項において、会計監査人は、特定関連会社の業務及び財産の状況の調査権を有することが規定されている。なお、独立行政法人の長は、通則法第39条第3項を踏まえ、特定関連会社が監査に協力するよう措置しなければならない。また、同様の趣旨から、独立行政法人の長は関連会社に対しても監査に協力するよう措置すべきである。
14. 通則法第39条第4項の規定に基づく場合を除き、特定関連会社及び関連会社の協力が得られないことにより会計監査人が監査意見表明のための基礎が得られない責任は、独立行政法人の長にある。

会計監査人の監査意見

15. 会計監査人は、特定関連会社及び関連会社についても、監査意見を形成するに足る合理的な基礎を得るための必要な監査手続を実施しなければならない。
16. なお、特定関連会社及び関連会社の協力が得られず当該会社の監査の全部又は一部が実施できず、無限定適正意見を表明できない場合には、その重要性を勘案し、監査報告書にその旨を記載した上で、除外事項を付した限定付適正意見を表明するか、又は意見を表明しないこととなる。

関連公益法人等

17. 関連公益法人等については、連結の範囲には含まれず、連結財務諸表の附属明細書（連結財務諸表を作成していない場合には、個別財務諸表の附属明細書）による情報開示にとどまる。
18. 会計監査人は、関連公益法人等に関する附属明細書記載事項のうち、独立行政法人の財務諸表により確認可能な事項については、独立行政法人の財務諸表と附属明細書との整合性を確認するといった監査上の責任を有するが、関連公益法人等の計算書類等によらなければ確認することが困難な事項については会計監査人の責任外となる。
この場合、監査報告書において、関連公益法人等の会計監査は実施しておらず、附属明細書記載事項のうち、関連公益法人等の計算書類等によらなければ確認することが困難な事項については、会計監査人の監査の責任外であることを明記する必要がある。
19. 関連公益法人等に該当するか否かの判断、つまり附属明細書に記載する関連公益法人の網羅性についても、会計監査人の監査対象外である。

適用

20. 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。
21. 「公会計委員会報告第4号「独立行政法人における連結財務諸表監査」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。

22. 「公会計委員会実務指針第4号「独立行政法人における連結財務諸表監査」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