

国立大学法人等監査に関する実務上の留意点

平成17年4月18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

1. はじめに

平成16年3月29日付けで、国立大学法人会計基準等検討会議（以下「検討会議」という。）は「国立大学法人に対する会計監査人の監査に係る報告書」（以下「国立大学法人監査基準」という。）を公表した。

国立大学法人監査基準は、企業会計審議会の監査基準及び独立行政法人に対する会計監査人の監査に係る報告書（独立行政法人会計基準研究会 財政制度等審議会 財政制度分科会 法制・公会計部会 公企業会計小委員会。以下「独立行政法人監査基準」という。）を参考としつつ、国立大学法人及び大学共同利用機関法人（以下「国立大学法人等」という。）の特性を踏まえて取りまとめられたものであり、国立大学法人等に対する会計監査人の監査の基準の部分と、当該基準を検討するに当たって国立大学法人等の公共的性格及びその教育研究の特性に配慮しつつ取りまとめられた部分で成っている。

検討会議は、「国立大学法人等に対する会計監査人の監査（その具体的な指針等も含む。）に係る検討については、今後は、日本公認会計士協会が関係者と協議の上、適切に、かつ、継続して行っていくことが必要」としている。このため、本実務指針は、独立行政法人監査に係る実務上の留意点について取りまとめた公会計委員会実務指針第2号から第5号及び第7号を前提に、国立大学法人等監査に特有な部分を中心に実務上の留意点を記載したものである。

また、平成27年3月10日付けで、独立行政法人通則法（平成11年法律第103号）改正に対応するため、独立行政法人監査基準等を参考として、国立大学法人監査基準の改訂がなされている。

2. 国立大学法人等に対する監査実施上の基本的考え方

国立大学法人監査基準は、一般的かつ標準的な監査の基準を示すものであり、ここに定められていない事項については、一般に公正妥当と認められる監査の基準に従わなければならないとされている。

上記のとおり、国立大学法人監査基準は、企業会計審議会の監査基準及び独立行政法人監査基準を参考として作成されたものであり、その制定経緯からも、国立大学法人等の監

査に当たっては、企業会計審議会の監査基準やその実務指針のほか、基本的に独立行政法人監査に係る実務指針についても準拠すべきと考えられる。

3. 国立大学法人等の経営環境

国立大学法人等を取り巻く環境は、18歳人口の減少による定員割れの危機が既に現実問題と化していること、また、国の財政難が背景にあることなどから、制度上、私立大学や民間企業とは組織形態や財務構造が異なるとはいえ、総じて厳しくなるものと思われる。

このような環境の中で、生き残りのために積極的に大学の特徴をアピールしていかなければならないという状況があり、そこに虚偽表示のリスクがあることを考慮する必要がある。例えば、積極的な外部資金の導入を図る必要があることから、寄附金や受託研究、受託事業などの取引は、民間企業に対する監査の場合に比べて、より重要となることが想定される。また、科学研究費補助金のように当該国立大学法人等以外を補助対象とする補助金の取扱いなどもある。

また、国立大学法人等は、その公共的性格から、法規準拠性はもちろんのこと、経済性や効率性の面で、民間企業とは異なる行動原理が求められることもある。さらに、国立大学法人等は、その設立の経緯からも国の財政や会計の仕組みによる影響を受けており、財務諸表のほかに、決算報告書が作成・開示の対象に含まれるなど、予算を強く意識する傾向がある。

国立大学法人等の監査においては、このような国立大学法人等の特性を理解し、そこから派生する国立大学法人等特有のリスクに十分に留意して監査を実施する必要がある。

4. 国立大学法人等監査の根拠法

国立大学法人等の法制度は、基本的に独立行政法人制度の枠組みを利用しながら、一方で国立大学法人等の自主性・自律性に配慮し、また、教育・研究が主な事業であるという国立大学法人等の特性を踏まえて作られた制度である。このため、国立大学法人法（平成15年法律第112号）は、多くの項目で独立行政法人通則法（平成11年法律第103号）を準用する形で制定されている。

国立大学法人法第35条において準用する独立行政法人通則法（以下「準用通則法」という。）第37条では、国立大学法人等の会計は原則として企業会計原則によるものとし、第38条で国立大学法人等に対して財務諸表の作成と文部科学大臣による承認を受けること並びに財務諸表、事業報告書及び決算報告書に関して会計監査報告を付すことを義務付けるとともに、第39条で国立大学法人等に対して、財務諸表、事業報告書（会計に関する部分に限る。）及び決算報告書（以下「財務諸表等」という。）について、会計監査人による監査を受けることを義務付けている。

5. 国立大学法人会計基準の特性

国立大学法人等が財務諸表を作成する際の基準として、検討会議から、「国立大学法人会計基準」及び「国立大学法人会計基準注解」（以下「国立大学法人会計基準」という。）並びにその実務指針が設定されている。国立大学法人会計基準は、基本的には「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。）と同様の考え方によって作成されているが、教育・研究機関であることの特性などを反映して、例えば、以下のような点で独立行政法人会計基準とは異なる処理を求めている。

- (1) 国立大学法人等の行う業務である教育・研究は、期間の経過に伴って業務が進行すると考えられることから、運営費交付金債務の収益化に当たっては、原則として、期間進行基準を採用している。
- (2) 国立大学法人等の行う業務である教育・研究の基礎となる図書や美術品は、取得時に費用処理せず、取得価額で資産計上する。また、図書は使用期間においては減価償却は行わず、除却時に費用処理する。
- (3) 自己収入の一つである授業料は、学生から負託された業務である授業に対する対価として、受領時には一度債務として負債計上し、期間の進行とともに収益計上する。
- (4) 法律の要請に基づく区分経理単位ごとの財務諸表、いわゆる勘定別財務諸表の作成を要しない。

また、同種の法人が多数設立されたことから、国立大学法人等間における一定の統一取扱いが必要とされている。このような国立大学法人会計基準と独立行政法人会計基準との違いについて留意して、監査を実施することが必要である。

6. 国立大学法人監査基準の特性

前述のとおり、国立大学法人監査基準の基本的な構造は、独立行政法人監査基準の構造を踏襲している。そのため、独立行政法人監査基準に掲げられている独立行政法人監査特有の項目は、国立大学法人監査基準においても同様に掲げられている。例えば、第1章第3節「会計監査人の監査における法規準拠性の考え方」や、第1章第6節「会計監査人の監査における経済性及び効率性等の視点」などがこれに該当する。しかし一方で、国立大学法人等は教育・研究を主な業務とすることから、効率性の判断においてもその特性に配慮することを要請するなど、一部については内容を変更して策定されている。

以下では、国立大学法人等監査の実施に当たって、独立行政法人監査に係る実務上の留意点について取りまとめた公会計委員会実務指針に準拠する場合に、国立大学法人等特有のものとして留意すべき事項について解説を加えている。

(1) 監査報告書

① 宛先

監査報告書の宛先は、法令等において規定されていることが多い。監査対象となる財務諸表を作成する企業の機関設計に応じて、監査報告書の提出先を宛先とする（監査基準委員会報告書700「財務諸表に対する意見の形成と監査報告」A16項）。

国立大学法人法においては、学長（又は機構長）及び理事で構成する「役員会」（国立大学法人法第11条、第25条）、学外の有識者も加え国立大学法人等の経営に関する重要事項を審議する「経営協議会」（国立大学法人法第20条、第27条）が機関として定められている。しかし、学長（又は機構長）は、国立大学法人等を代表し、そ

の業務を総理すること（国立大学法人法第11条第1項、第25条第1項）、また理事の任免権を有すると定められていること（国立大学法人法第13条、第17条、第26条）から、監査報告書は学長（又は機構長）宛とすることとした。

なお、会計監査人は準用通則法第40条の規定により文部科学大臣に選任されることをもって、宛先を文部科学大臣にすることは適当ではない。会計監査人は、被監査国立大学法人等と会計監査契約を締結し、その監査契約に基づき監査を実施するためである。

② 会計監査人の責任区分及び監査意見区分

国立大学法人等の監査報告書の様式は、独立行政法人に対する監査における監査報告書と同様、会計監査人の責任区分に特徴がある。

国立大学法人監査基準では、会計監査人は、財務諸表が国立大学法人等の財務情報等を適切に表示しているかどうかを判断する手続の一環として、法規準拠性の観点から踏まえた会計監査を実施することが求められている。具体的には「学長又はその他の役員若しくは職員による不正及び誤謬並びに違法行為が財務諸表の重要な虚偽の表示をもたらす要因となることに十分留意して計画し」監査を実施した旨を記載する。

また、財務諸表に対する意見表明の基礎には「会計監査人が監査を実施した範囲においては、財務諸表に重要な虚偽の表示をもたらす学長又はその他の役員若しくは職員による不正及び誤謬並びに違法行為の存在は認められなかったとの事実を含んでいる」旨を記載する（国立大学法人監査基準第6章 第5節 第3 無限定適正意見の記載事項 2(3) 会計監査人の責任）。

以上の点については、意見の表明とは明確に区分し、「会計監査人の責任」に記載する。

以下に、無限定適正意見の監査報告書の文例を示す。

なお、意見に関する除外及び監査範囲の制約等がある場合の文例、連結財務諸表に関する監査報告書の文例については、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」を参考にされたい。

独立監査人の監査報告書

平成×年×月×日

国立大学法人 ○○○○

学長 ○○○○殿

○ ○ 監 査 法 人

指 定 社 員

業 務 執 行 社 員

公 認 会 計 士 ○○○○ 印

指 定 社 員

業 務 執 行 社 員

公 認 会 計 士 ○○○○ 印

<財務諸表監査>

当監査法人（注2）は、国立大学法人法第35条において準用する独立行政法人通則法（以下「準用通則法」という。）第39条の規定に基づき、国立大学法人〇〇〇〇の平成×年×月×日から平成×年×月×日までの第×期事業年度の利益の処分又は損失の処理に関する書類（案）（注3）（注4）を除く財務諸表、すなわち、貸借対照表、損益計算書、キャッシュ・フロー計算書、国立大学法人等業務実施コスト計算書、重要な会計方針、その他の注記及び附属明細書（注5）について監査を行った。

財務諸表に対する学長の責任

学長の責任は、我が国において一般に公正妥当と認められる国立大学法人等の会計の基準に準拠して財務諸表（利益の処分又は損失の処理に関する書類（案）（注4）を除く。以下同じ。）を作成し適正に表示することにある。これには、不正及び誤謬並びに違法行為による重要な虚偽の表示のない財務諸表を作成し適正に表示するために学長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。

会計監査人の責任

当監査法人（注2）の責任は、当監査法人（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。当監査法人（注2）は、我が国において一般に公正妥当と認められる国立大学法人等の監査の基準に準拠して監査を行った。この監査の基準は、当監査法人（注2）に財務諸表に重要な虚偽の表示がないかどうかの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。監査は、学長又はその他の役員若しくは職員による不正及び誤謬並びに違法行為が財務諸表に重要な虚偽の表示をもたらす要因となる場合があることに十分留意して計画される。

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、当監査法人（注2）の判断により、不正及び誤謬並びに違法行為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、当監査法人（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、学長が採用した会計方針及びその適用方法並びに学長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。

当監査法人（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。この基礎には、当監査法人（注2）が監査を実施した範囲においては、財務諸表に重要な虚偽の表示をもたらす学長又はその他の役員若しくは職員による不正及び誤

謬並びに違法行為の存在は認められなかったとの事実を含んでいる。なお、当監査法人（注2）が実施した監査は、財務諸表の重要な虚偽の表示の要因とならない学長又はその他の役員若しくは職員による不正及び誤謬並びに違法行為の有無について意見を述べるものではない。

監査意見

当監査法人（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国立大学法人等の会計の基準に準拠して、国立大学法人〇〇〇〇の財政状態、運営状況、キャッシュ・フローの状況及び業務実施コスト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。

<利益の処分又は損失の処理に関する書類（案）（注4）、事業報告書（会計に関する部分に限る。）及び決算報告書に対する報告>

当監査法人（注2）は、準用通則法第39条の規定に基づき、国立大学法人〇〇〇〇の平成×年×月×日から平成×年×月×日までの第×期事業年度の利益の処分又は損失の処理に関する書類（案）（注4）、事業報告書（会計に関する部分に限る。）及び決算報告書について監査を行った。なお、事業報告書について監査の対象とした会計に関する部分は、事業報告書に記載されている事項のうち会計帳簿の記録に基づく記載部分である。

利益の処分又は損失の処理に関する書類（案）（注4）、事業報告書及び決算報告書に対する学長の責任

学長の責任は、法令に適合した利益の処分又は損失の処理に関する書類（案）（注4）を作成すること、財政状態及び運営状況を正しく示す事業報告書を作成すること並びに予算の区分に従って、決算の状況を正しく示す決算報告書を作成することにある。

会計監査人の責任

会計監査人の責任は、利益の処分又は損失の処理に関する書類（案）（注4）が法令に適合して作成されているか、事業報告書（会計に関する部分に限る。）が財政状態及び運営状況を正しく示しているか並びに決算報告書が予算の区分に従って決算の状況を正しく示しているかについて、独立の立場から報告することにある。

利益の処分又は損失の処理に関する書類（案）（注4）、事業報告書（会計に関する部分に限る。）及び決算報告書に対する報告

当監査法人（注2）の報告は次のとおりである。

(1) 利益の処分又は損失の処理に関する書類（案）（注4）は、法令に適合しているも

のと認める（注3）。

(2) 事業報告書（会計に関する部分に限る。）は、国立大学法人〇〇〇〇の財政状態及び運営状況を正しく示しているものと認める。

(3) 決算報告書は、学長による予算の区分に従って決算の状況を正しく示しているものと認める。

利害関係

国立大学法人と当監査法人又は業務執行社員（注2）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) ① 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

代 表 社 員

業 務 執 行 社 員

業 務 執 行 社 員

公認会計士 〇〇〇〇 印

公認会計士 〇〇〇〇 印

② 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

指 定 有 限 責 任 社 員

業 務 執 行 社 員

指 定 有 限 責 任 社 員

業 務 執 行 社 員

公認会計士 〇〇〇〇 印

公認会計士 〇〇〇〇 印

③ 会計監査人が公認会計士の場合には、以下とする。

○ ○公認会計士事務所

公認会計士 〇〇〇〇 印

○ ○公認会計士事務所

公認会計士 〇〇〇〇 印

(注2) 会計監査人が公認会計士の場合には、「私」又は「私たち」とする。

(注3) 準用通則法第38条第1項により、国立大学法人等は利益の処分又は損失の処理に関する書類を作成し、当該事業年度の終了後3か月以内に文部科学大臣に提出し、その承認を受けなければならないが、同法第38条第2項により、財務諸表を文部科学大臣に提出するときは、財務諸表に関する会計監査人の会計監査報告を添付しなければならないとされているため、会計監査人が監査の

対象とするのは、同法第 44 条第 3 項に基づく文部科学大臣の承認を受ける前の「利益の処分（又は損失の処理）に関する書類（案）」である。その後、文部科学大臣が財務大臣と協議して経営努力の認定の可否と認定額を決定するため、目的積立金への処分額を国立大学法人等の提出した利益処分（案）と異なる額として承認する場合がある。この場合、国立大学法人等は目的積立金への処分額を修正した財務諸表の再提出は行わず、また会計監査人の監査報告書の再度の提出も要しない。

(注 4) 国立大学法人の作成状況に応じて、「利益の処分に関する書類（案）」又は「損失の処理に関する書類（案）」とする。

(注 5) 連結財務諸表を作成せず、財務諸表の附属明細書に関連公益法人等に関して記載している場合には、「附属明細書（関連公益法人等の計算書類及び事業報告書等に基づき記載している部分を除く。以下同じ。）」とする。

(2) 法規準拠性

国立大学法人等に対する監査においては、独立行政法人に対する監査と同様に、財務諸表等監査の手続の一環として、法規準拠性の観点から踏まえた監査を実施すべきことが、国立大学法人監査基準の特徴として規定されている。国立大学法人等は、税金等の公的資金を財源として、我が国の高等教育及び学術研究の水準の向上と均衡ある発展のために設立されているものであり、国民等は国立大学法人等の違法行為等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国立大学法人法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国立大学法人監査基準において求められている。

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、不正及び誤謬並びに違法行為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。

また、法規準拠性に関する監査の実務上の指針としては、監査基準委員会報告書240「財務諸表監査における不正」、同250「財務諸表監査における法令の検討」及び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」を参考にすることが必要である。なお、具体的な国立大学法人等に関連する主な会計関連法令等は別紙のとおりである。

(3) 経済性・効率性等

国立大学法人等に対する監査においては、独立行政法人に対する監査と同様に、経済性・効率性等の視点を持って監査を実施すべきことが、国立大学法人監査基準の特徴として規定されている。民間企業は、利益の獲得を目的としているため、利益の最大化を目指す過程において経済的・効率的に事業経営を行う。これに対して、国立大学法人等は必ずしも利益の獲得を目的とせず、業務の運営に公的な資金が使用されているといった特質を有している。このため、国立大学法人等の業務が効果的かつ効率的に実施され

たかどうかについては、文部科学大臣を始めとする関係者及び国民の重要な関心事項である。

会計監査人は、非効率的な取引等を発見するための特別な監査手続を実施する必要はないが、財務諸表等監査の実施過程において、非効率的な取引等を発見した場合は、国立大学法人等の長及び監事に報告を行うなど、適切に対応しなければならない。

また、経済性・効率性に関する監査の実務上の指針としては、公会計委員会実務指針第3号「独立行政法人監査における経済性・効率性等」を参考にする必要がある。

なお、国立大学法人等監査における経済性・効率性等の視点については、独立行政法人監査基準の規定に加えて、「教育研究の特性に配慮」することとされている。すなわち、教育・研究の内容等は国立大学法人等内部の教育研究評議会や独立行政法人大学評価・学位授与機構などの関係諸機関が評価することになり、教育研究の内容そのものの評価については、会計監査人の監査における経済性・効率性等の検討対象とはならない。また、会計監査人が監査の実施過程で非効率的な取引等の発生又は存在の可能性に気付いた場合には、関連書類・資料の閲覧、関係者への質問、専門家の意見の聴取等の適切な手続を実施し、教育研究の特性にも配慮してその妥当性を判断する必要があるとされていること、非効率的な取引を発見した場合の報告先が国立大学法人等の長及び監事とされていることなどの点で、独立行政法人監査の場合とは若干趣を異にしていることに留意する必要がある。

(4) 国立大学法人等監査における連結財務諸表監査

国立大学法人等における連結財務諸表監査の実務上の指針としては、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」を参考にする必要がある。

なお、国立大学法人等は国立大学法人法により当該国立大学又は大学共同利用機関における技術に関する研究の成果の活用を促進する事業であって政令で定めるものを実施する者（以下「TLO」という。）に出資し、また、産業競争力強化法（平成25年法律第98号）により認定特定研究成果活用支援事業者（以下「投資事業実施会社」という。）が認定特定研究成果活用支援事業計画に従って実施する特定研究成果活用支援事業の実施に必要な資金を出資することが認められている。この場合、TLOが他の会社の株式を所有し、また、投資事業実施会社が出資した投資事業有限責任組合が特定研究成果活用事業者に投資している場合が考えられる。

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」に従って検討する必要がある。特に、国立大学法人等がTLOに直接出資しないとしても、緊密な者又は同意している者が出資していることにより、TLOが特定関連会社又は関連会社として判定される場合があることに留意し、また、国立大学法人等が投資事業実施会社に出資するほか、投資事業有限責任組合に出資することがあることに留意する必要がある。

7. 適用

- ・本報告は、平成17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。
- ・「公会計委員会報告第6号「国立大学法人等監査に関する実務上の留意点」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。
- ・「公会計委員会実務指針第6号「国立大学法人等監査に関する実務上の留意点」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

国立大学法人等に関連する主な会計関係法令等

1. 国立大学法人関係法令等
 - ・国立大学法人法（平成 15 年法律第 112 号）
 - ・国立大学法人法施行令（平成 15 年政令第 478 号）
 - ・国立大学法人法施行規則（平成 15 年省令第 57 号）
 - ・国立大学法人法等の施行に伴う関係法律の整備等に関する法律（平成15年法律第117号）及び関係政省令
 - ・独立行政法人通則法（平成 11 年法律第 103 号）
 - ・各国立大学法人等の中期目標、中期計画、年度計画
 - ・各国立大学法人等の業務方法書、会計規程、報酬等の支給基準

2. 国立大学法人等に直接適用される公法体系
 - ・政府調達協定
 - ・各税法
 - ・国家公務員共済組合法（昭和 33 年法律第 128 号）

3. 国の財政会計関連法令等
 - ・財政法（平成 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）

(注) 本表は、国立大学法人等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。