

地方独立行政法人監査に関する実務上の留意点

平成24年4月10日

日本公認会計士協会

1. はじめに

平成16年3月24日付けで、地方独立行政法人会計基準等研究会（以下「研究会」という。）は、地方独立行政法人に対する会計監査人の監査に係る報告書（以下「地方独立行政法人監査基準」という。）を公表した。

地方独立行政法人監査基準は、企業会計審議会の監査基準、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。）及び国立大学法人に対する会計監査人の監査に係る報告書（国立大学法人会計基準等検討会議。以下「国立大学法人監査基準」という。）を参考としながら、地方独立行政法人に対する会計監査人の監査の基準に関する検討を行った結果を報告書に取りまとめたものである。

また、平成24年3月30日付けで、明瞭性プロジェクトによる改訂後の国際監査基準に対応するため、同様の趣旨で改訂がなされた独立行政法人監査基準等を参考として、地方独立行政法人監査基準についても改訂がなされている。

研究会は、「今後、地方独立行政法人に対する会計監査人の監査に係る実務的・具体的な検討について、日本公認会計士協会が関係者と協議の上、適切に、かつ、継続して行われることが必要」としている。このため、本指針は、独立行政法人監査及び国立大学法人等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7号を前提に、地方独立行政法人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。

2. 地方独立行政法人に対する監査実施上の基本的考え方

地方独立行政法人監査基準は、一般的かつ標準的な監査の基準を示すものであり、同監査基準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、地方独立行政法人監査基準は、企業会計審議会の監査基準、独立行政法人監査基準及び国立大学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、地方独立行政法人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及び国立大学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. 監査報告書の様式及び記載内容

(1) 監査報告書

地方独立行政法人においても、独立行政法人と同様な財務諸表の体系を採用している（地方独立行政法人法（平成15年法律第118号。以下「法」という。）第34条）。このため、監査報告書についても、独立行政法人と同様、財務諸表（利益の処分又は損失の処理に関する書類（案）を除く。以下同じ。）に対する監査意見区分と、利益の処分又は損失の処理に関する書類（案）及び決算報告書に対する意見区分並びに事業報告書（会計に関する部分に限る。）に対する報告区分に区分される。監査報告書の記載内容についての考え方は、独立行政法人と同様である（公会計委員会実務指針第7号第6項から第33項）。

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、事業別財務諸表及び法人単位財務諸表がある場合の文例及び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。

《文例》

ここに掲げる監査報告書の文例は、会計監査人が無限責任監査法人の場合で、かつ、指定証明であるときのものである。

文例 個別財務諸表（事業別財務諸表及び法人単位財務諸表なし。無限定適正意見）

<u>独立監査人の監査報告書</u>	
	平成×年×月×日
地方独立行政法人（注1） ○○○○	
理 事 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
	（注2）
<財務諸表監査>	
当監査法人（注3）は、地方独立行政法人法（以下「法」という。）第35条の規定に基づき、地方独立行政法人（注1）○○○○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に関する書類（案）（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、行政サービス実施コスト計算書、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。	

財務諸表に対する地方独立行政法人（注1）の長の責任

地方独立行政法人（注1）の長の責任は、我が国において一般に公正妥当と認められる地方独立行政法人の会計の基準に準拠して財務諸表（利益の処分に関する書類（案）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地方独立行政法人（注1）の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3）の責任は、当監査法人（注3）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3）は、我が国において一般に公正妥当と認められる地方独立行政法人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3）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、地方独立行政法人（注1）の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3）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3）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、地方独立行政法人（注1）の長が採用した会計方針及びその適用方法並びに地方独立行政法人の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3）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3）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地方独立行政法人（注1）の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3）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地方独立行政法人（注1）の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3）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地方独立行政法人の会計の基準に準拠して、地方独立行政法人（注1）〇〇〇〇の財政状態、運営状況（注6）、キャッシュ・フローの状況及び行政サービス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。

<法が要求する利益の処分に関する書類（案）及び決算報告書に対する意見>

当監査法人（注3）は、法第35条の規定に基づき、地方独立行政法人（注1）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に関する書類（案）及び決算報告書について監査を行った。

利益の処分に関する書類（案）及び決算報告書に対する地方独立行政法人（注1）の長の責任

地方独立行政法人（注1）の長の責任は、法令に適合した利益の処分に関する書類（案）を作成すること及び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

当監査法人（注3）の責任は、利益の処分に関する書類（案）が法令に適合して作成されているか及び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、独立の立場から意見を表明することにある。

法が要求する利益の処分に関する書類（案）及び決算報告書に対する監査意見

当監査法人（注3）の監査意見は次の通りである。

(1) 利益の処分に関する書類（案）は、法令に適合しているものと認める。（注4）

(2) 決算報告書は、地方独立行政法人（注1）の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。

<事業報告書に対する報告>

当監査法人（注3）は、法第35条の規定に基づき、地方独立行政法人（注1）〇〇〇〇の平成×年×月×日から平成×年×月×日までの第×期事業年度の事業報告書（会計に関する部分に限る。）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。

事業報告書に対する報告

当監査法人（注3）は、事業報告書（会計に関する部分に限る。）が地方独立行政法人（注1）〇〇〇〇の財政状態及び運営状況（注6）を正しく示しているものと認める。

利害関係

地方独立行政法人（注1）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) 地方独立行政法人が公立大学法人の場合は「公立大学法人」とする。

(注2) 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。

〇 〇 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

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 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

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 ○○○○ 印
○ ○ 公認会計士事務所
公認会計士 ○○○○ 印

(注3) 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4) 法第34条第1項により、地方独立行政法人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か月以内に設立団体の長に提出し、その承認を受けなければならない。同法第34条第2項により、財務諸表を設立団体の長に提出するときは、財務諸表に関する会計監査人の意見を付け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40条第3項に基づく設立団体の長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、設立団体の長が、評価委員会の意見を聴取した上で、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地方独立行政法人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、地方独立行政法人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。

(注6) 公営企業型地方独立行政法人の監査報告書においては、「経営成績」とする。

(2) 法規準拠性

地方独立行政法人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、地方独立行政法人監査基準に規定されている。地方独立行政法人は、税金等の公的資金を財源として事務・事業を実施しているため、住民等は地方独立行政法人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地方独立行政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に当たっては、監査基準委員会報告書240「財務諸表監査における不正」、同報告書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」を参照する必要がある。なお、具体的な地方独立行政法人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

地方独立行政法人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、地方独立行政法人監査基準に規定されている。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、地方独立行政法人は必ずしも利益の獲得を目的とせず、事務・事業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、地方独立行政法人の事務・事業が効率的かつ効果的に実施されたかどうかについては、設立団体の長をはじめとする関係者及び住民等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、地方独立行政法人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に当たっては、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」を参照する必要がある。

(4) 地方独立行政法人監査における連結財務諸表監査

地方独立行政法人における連結財務諸表監査に当たっては、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」を参照する必要がある。

4. 適用

本指針は、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。

以 上

地方独立行政法人に関連する主な会計関係法令等

1. 地方独立行政法人関係法令等
 - ・地方独立行政法人法（平成 15 年法律第 108 号）
 - ・地方独立行政法人法施行令（平成 15 年政令第 486 号）
 - ・地方独立行政法人法施行規則（平成 16 年省令第 51 号）
 - ・地方独立行政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 119号）及び関係政省令
 - ・設立団体の定める規則
 - ・各地方独立行政法人の中期目標、中期計画、年度計画
 - ・各地方独立行政法人の定款、業務方法書、会計規程、報酬等の支給基準

2. 地方独立行政法人に直接適用される公法体系
 - ・各税法
 - ・地方公務員法（昭和 25 年法律第 261 号）
 - ・地方公務員等共済組合法（昭和 37 年法律第 152 号）
 - ・地方公務員災害補償法（昭和 42 年法律第 121 号）
 - ・国家賠償法（昭和 22 年法律第 125 号）

3. 地方公共団体に関する財政会計関連法令等
 - ・地方自治法（昭和 22 年法律第 67 号）、地方自治法施行令（昭和 22 年政令第 16 号）、地方自治法施行規則（昭和 22 年内務省令第 29 号）、設立団体の予算
 - ・地方公共団体の財政の健全化に関する法律（平成 19 年法律第 94 号）
 - ・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）

(注) 本表は、地方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。