

独立行政法人監査基準の改訂に関する論点の整理

1. 検討の背景と今後の方向性

- ✓ 令和2年9月18日開催の第11回独立行政法人評価制度委員会会計基準等部会において、独立行政法人監査基準の改訂について議論がなされた。その結果、具体的な課題の検討については、独立行政法人評価制度委員会会計基準等部会と財政制度等審議会財政制度分科会法制・公会計部会の下に設置された共同ワーキング・チーム（以下「共同WT」という。）で行うこととされた。

（参考）第11回独立行政法人評価制度委員会 会計基準等部会 資料5（一部加工）

- ✓ 独立行政法人の会計は、「原則として企業会計原則によるものとする」（通則法）としつつ、「公共的な性格を有し、利益の獲得を目的とせず、独立採算制を前提としない等の独立行政法人の特殊性を考慮して必要な修正を加える」（「中央省庁等改革の推進に関する方針」平成11年4月27日中央省庁等改革推進本部決定）こととされている。
- ✓ 通則法第37条に基づく主務省令においては、基準及び注解が企業会計の基準に優先して適用されることが定められている。
- ✓ 企業会計の基準が公表・改訂された場合には、独立行政法人の会計においてはそれを踏まえた基準及び注解の改訂の検討がなされてきた。また、独立行政法人の会計監査においても、その基準である独立行政法人に対する会計監査人の監査に係る報告書（令和2年3月26日改訂。以下「独立行政法人監査基準」という。）について同様に検討がなされてきたところである。
- ✓ 令和2年3月23日に金融庁企業会計審議会監査部会より、「監査基準の改訂について（公開草案）」が公表され、監査報告書における「その他の記載内容」に係る監査人の役割のより一層の明確化（令和4年3月決算に係る財務諸表の監査から実施）及びリスク・アプローチの強化（令和5年3月決算に係る財務諸表の監査から実施）が盛り込まれた。
- ✓ これらの最新の基準に規定される内容を、独立行政法人の会計監査に反映することについて、その必要性も含め、検討をしてはどうか。

2. 「その他の記載内容」に係る論点

【論点1】独立行政法人の監査への反映について

- ✓ 独立行政法人の監査に反映することについては、以下のとおり整理できるのではないかと。

「監査基準の改訂について（公開草案）」（以下「改訂案」という。）では、企業会計において、監査した財務諸表を含む開示書類のうち当該財務諸表と監査報告書とを除いた部分の記載内容（以下「その他の記載内容」という。）について、①監査人の手続を明確にするとともに、②監査報告書に必要な記載を求めることとされている。

↓

独立行政法人において反映しない特段の理由が存在しないと考えられることから、独立行政法人監査基準に改訂案の内容を取り入れることが考えられるのではないかと。

- ✓ 独立行政法人の会計監査における「その他の記載内容」は、以下のとおり整理できるのではない
か。

「改訂案」において、「その他の記載内容」とは、監査した財務諸表を含む開示書類のうち当該財務諸表と監査報告書とを除いた部分の記載内容、とされている。また、監査基準委員会報告書 720「その他の記載内容に関連する監査人の責任」（公開草案）において、「監査した財務諸表を含む開示書類」は通常、年次報告書（法令等又は慣行により経営者が通常年次で作成する単一又は複数の文書であり、企業の事業並びに財務諸表に記載されている経営成績及び財政状態に関する情報を所有者（又は類似の利害関係者）に提供することを目的としているものをいう。年次報告書には、財務諸表及びその監査報告書が含まれているか、又は添付されており、通常、企業の動向、将来の見通し、リスク及び不確実性に関する情報並びに企業のガバナンスに関する情報が含まれる）とされている。

↓

同公開草案において、特定の利害関係者グループの情報ニーズを満たすために作成された報告書や、特定の規制による報告要請に準拠するために作成された報告書は年次報告書とは異なるとされており、具体例として以下が列挙されている。

- 銀行、保険等の特定業種で作成が求められる規制上の報告書（例えば、自己資本の適切性に関する報告書）
- 企業の社会的責任に関する報告書
- サステナビリティ報告書 など

↓

独立行政法人において、財務諸表、事業報告書及び決算報告書を除き、通常年次で作成される文書として、以下が考えられる。

- 独立行政法人通則法（平成 11 年法律第 103 号）第 32 条第 2 項などに基づき、主務大臣の評価を受けようとするときに提出する報告書

→当該報告書は、同公開草案に記載されている「企業の事業並びに財務諸表に記載されている経営成績及び財政状態に関する情報を所有者（又は類似の利害関係者）に提供することを目的」としたものではないため、年次報告書とは異なると考えられるのではないか。

- 環境情報の提供の促進等による特定事業者等の環境に配慮した事業活動の促進に関する法律（平成 16 年法律第 77 号）に基づき作成される環境報告書

→当該報告書は「企業の社会的責任に関する報告書」や「サステナビリティ報告書」といった性質があると考えられることから、年次報告書とは異なると考えられるのではないか。

↓

以上より、監査した財務諸表を含む開示書類には財務諸表、事業報告書、決算報告書及び監査報告書が該当すると考えられるのではないか。

↓

独立行政法人において、会計監査人の監査対象は、財務諸表、事業報告書（会計に関する部分に限る。）及び決算報告書が該当する。会計に関する部分とは、会計帳簿の記録に基づく記載部分をいう。

↓

独立行政法人における「その他の記載内容」（監査した財務諸表を含む開示書類のうち当該財務諸表と監査報告書とを除いた部分の記載内容）に相当する部分は、事業報告書のうち「会計に関する部分以外の部分」が該当するものと考えられるのではないか。

参考（下線は事務局が加筆）

独立行政法人通則法（平成 11 年法律第 103 号）

第三十九条 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。以下この条において同じ。）は、財務諸表、事業報告書（会計に関する部分に限る。）及び決算報告書について、監事の監査のほか、会計監査人の監査を受けなければならない。この場合において、会計監査人は、主務省令で定めるところにより、会計監査報告を作成しなければならない。

独立行政法人に対する会計監査人の監査に係る報告書第 1 章第 2 節

事業報告書は、独立行政法人が主務大臣に財務諸表を提出する際、添付される書類であり、業務運営の状況を報告することを目的とするものである。事業報告書は、財務諸表とは異なり、主務大臣の承認の対象ではなく、提出に際しても、通則法上、会計監査人の意見が付されることを要しない。事業報告書に対する監査は、財務諸表と密接に関連する会計に関する部分、すなわち、事業報告書の記載のうち、会計帳簿の記録に基づく記載部分について、財務諸表と矛盾する記載がないかどうか、確認的に行われるものと解される。

日本公認会計士協会

公会計委員会実務指針第 7 号 独立行政法人の財務諸表に関する監査上の取扱い及び監査報告書の文例<付録 独立監査人の監査報告書の文例>

1. 無限定適正意見を表明する場合の監査報告書の文例 文例 1（注 10）

事業報告書の記載事項のうち会計に関する部分とは、会計帳簿の記録に基づく記載部分（独立行政法人監査基準第 1 章第 2 節）であり、当該記載部分を会計監査人は網羅的に監査する必要がある。

会計に関する部分の具体的記載内容を分類して例示すれば、次のようになる。

(1) 事業報告書に記載される項目のうち、「予算と決算との対比」や「財務諸表」などに記載される、会計監査人が監査対象とした財務諸表及び決算報告書（予算額を除く。）又はそれらの要約情報に記載される金額（概数及び概算額を含む。）

(2) 事業報告書に記載される項目のうち、「財政状態及び運営状況の法人の長による説明情報」や、その他の項目で記載される会計帳簿に基づく金額及び会計帳簿の金額を基礎として導き出された比率等

例えば、以下のようなものが含まれる。

① 行政コスト、費用、収益、当期総利益、純資産等の金額で、会計帳簿に基づく数値（概数及び概算額を含む。）。したがって、会計帳簿に基づかない数値及びその記載、例えば予算に係る情報や翌事業年度以降の財務予想値などは含まれない

② 行政コスト、費用や収益の対前年増減額や増減率、収益や費用の構成割合、時系列推移を示すグラフ等の会計帳簿の金額を基礎として導き出された比率、指数、図表等

- ✓ 「その他の記載内容」に対する手続及び監査報告書の記載は、「改訂案」を踏まえて以下のとおり整理できるのではないか。

【手続】

○監査人は、「その他の記載内容」を通読し、「その他の記載内容」と財務諸表又は監査人が監査の過程で得た知識との間に重要な相違があるかどうかについて検討する。

○監査人が監査の過程で得た知識には、入手した監査証拠及び監査における検討結果が含まれるが、「その他の記載内容」の通読及び検討に当たって、新たな監査証拠の入手が求められるものではない。

○監査人は、「その他の記載内容」の通読及び検討に当たって、財務諸表や監査の過程で得た知識に関連しない内容についても、重要な誤りの兆候に注意を払う。

○監査人が、上記の重要な相違に気付いた場合や、財務諸表や監査の過程で得た知識に関連しない「その他の記載内容」についての重要な誤りに気付いた場合には、独立行政法人の長（「改訂案」では、「経営者」と記載）や監事（「改訂案」では、「監査役等」と記載）と協議を行うなど、追加の手続を実施することが求められる。「その他の記載内容」に重要な誤りがある場合において、上記の追加の手続を実施しても当該重要な誤りが解消されない場合には、監査報告書にその旨及びその内容を記載するなどの適切な対応が求められる。

【監査報告書の記載】

○監査人は、監査報告書に「その他の記載内容」の区分を設け、

- ・ 「その他の記載内容」の範囲
- ・ 「その他の記載内容」に対する独立行政法人の長（「改訂案」では、「経営者」と記載）や監事（改訂案）では、「監査役等」と記載）の責任
- ・ 「その他の記載内容」に対して監査人は意見を表明するものではない旨
- ・ 「その他の記載内容」に対する監査人の責任
- ・ 「その他の記載内容」について監査人が報告すべき事項の有無、報告すべき事項がある場合はその内容

【論点2】適用時期について

- ✓ 企業会計と同様に令和4年3月決算に係る財務諸表の監査からの適用とすることが考えられるのではないか。
- ✓ 独立行政法人監査基準の改訂は、令和2年度中に対応する方向で検討することが考えられるのではないか。

3. 「リスク・アプローチ」に係る論点

【論点1】独立行政法人の監査への反映について

- ✓ 独立行政法人の監査に反映することについては、以下のとおり整理できるのではないか。

「改訂案」では、重要な虚偽表示のリスクの評価に当たり固有リスク及び統制リスクを分けて評価することなどの明確化がなされている。



独立行政法人において反映しない特段の理由が存在しないと考えられることから、独立行政法人監査基準に改訂案の内容を取り入れることが考えられるのではないか。

- ✓ 「リスク・アプローチの強化」は、「改訂案」を踏まえて以下のとおり整理できるのではないか。

○財務諸表全体レベルにおいて固有リスク及び統制リスクを結合した重要な虚偽表示のリスクを評価する考え方は維持しつつ、財務諸表項目レベルにおいては、固有リスクの性質に着目し重要な虚偽の表示がもたらされる要因などを勘案することが重要な虚偽表示のリスクのより適切な評価に結び付くことから、固有リスクと統制リスクを分けて評価する。

○財務諸表項目レベルにおける重要な虚偽表示のリスクを構成する固有リスクについては、重要な虚偽の表示がもたらされる要因を勘案し、虚偽の表示が生じる可能性と当該虚偽の表示が生じた場合の影響を組み合わせて評価する。当該影響には、金額的影響だけでなく、質的影響も含まれる。

○財務諸表項目レベルにおける評価において、虚偽の表示が生じる可能性と当該虚偽の表示が生じた場合の影響の双方を考慮して、固有リスクが最も高い領域に存在すると評価したリスクを特別な検討を必要とするリスクと定義する。

○会計上の見積りについては、リスクに対応する監査手続として、原則として、独立行政法人の長（「改訂案」では、「経営者」と記載）が採用した手法並びにそれに用いられた仮定及びデータを評価する手続が必要である。

【論点2】適用時期について

- ✓ 企業会計と同様に令和5年3月決算に係る財務諸表の監査からの適用とすることが考えられるのではないか。
- ✓ 独立行政法人監査基準の改訂は、令和2年度中に対応する方向で検討することが考えられるのではないか。

4. スケジュール

令和3年	1月	第22回共同WT（独立行政法人監査基準改訂案取りまとめ）
	2月	パブリック・コメント及び各府省意見照会
	3月	第23回共同WT（検討状況の共有）
	3月	第12回会計基準等部会（独立行政法人監査基準改訂案の了承）