

国際監査基準
公的部門特有の考慮事項の検討

平成 25 年 6 月 4 日
日本公認会計士協会

— 目 次 —

| | 頁 |
|---------------------------------------|-----|
| はじめに | 2 |
| I S A 200～299 監査全般にわたる基本的事項と責任..... | 14 |
| I S A 300～499 リスク評価及び評価したリスクへの対応..... | 68 |
| I S A 500～599 監査証拠..... | 102 |
| I S A 700 監査の結論及び報告..... | 138 |
| ISQC1：監査事務所における品質管理..... | 140 |
| 参考 ISSAI 1240 「財務諸表監査における不正」付録..... | 148 |

はじめに

平成 22 年 3 月 26 日、我が国の監査基準に、監査報告書の記載区分及び追記情報などに係る「報告基準」の改訂が行われた。これは、国際監査基準（I S A）における明瞭性プロジェクト¹への対応として行われた改訂である。この改訂等に対応して、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。以下「独立行政法人監査基準」という。）も平成 24 年 3 月 26 日に、明瞭性の観点から当面最小限必要な改訂がなされたところである。また、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。）監査、地方独立行政法人監査においても、それぞれ対応する監査基準の改訂がなされてきた²。

I S A は、企業はもとより公的部門の財務諸表監査にも対応できるよう、必須手続以外の手続区分において、「公的部門特有の考慮事項」を設けている（I S A 序文第 17 項）。明瞭性プロジェクトの一環として、我が国において監査基準委員会報告書が改訂されたが、監査基準委員会報告書においては、I S A における「公的部門特有の考慮事項」に相当する適用上の留意事項は示されていない。

一方、独立行政法人、国立大学法人等、地方独立行政法人監査における会計監査人の指針として、日本公認会計士協会より各種監査実務指針が公表されている（公会計委員会実務指針第 2 号から第 8 号）。これらの指針については、平成 24 年改訂後の独立行政法人監査基準等に沿った改訂を既に行ったところである。しかしながら、I S A における公的部門特有の考慮事項に関しては、いまだに検討がなされていない。そこで、本研究報告では、I S A における「公的部門特有の考慮事項」を踏まえ、独立行政法人や国立大学法人等の財務諸表等監査にどのような示唆が得られるのか、検討を行うことを目的とする。

I I S A 公的部門特有の考慮事項について

I S A は、民間部門のみならず、公的部門の監査にも共通的に適用される。要求事項と適用指針に分かれており、「公的部門特有の考慮事項」は全て適用指針として規定されている。「公的部門特有の考慮事項」の検討は、I S A の明瞭性プロジェクト開始当初から、並行して進められた。検討は、国際監査・保証基準審議会（IAASB）と最高会計検査機関国際組織（INTOSAI）の共同で進められた。INTOSAI は各国会計検査院の連合組織であり、各国会計検査院が参考とすべき政府検査の基準及び指針を公表している。

¹ 全ての監査基準を必須手続（要求事項）とそれ以外の手続（適用指針）に明確に区分することなどを内容とする。

² 国立大学法人等監査について、「国立大学法人に対する会計監査人の監査に係る報告書（平成 16 年 3 月 29 日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。）」、地方独立行政法人監査について、「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（平成 16 年 3 月 24 日地方独立行政法人会計基準等研究会）」。

改訂後の I S A は、INTOSAI が公表する最高会計検査機関国際基準 (ISSAI) の一部としてその全文が取り入れられている³。

(参考)

ISSAI の構成は以下のとおりである。I S A 全文の前に、実務上の留意点 (Practice Note) が大項目として追加され、公的部門の監査において考慮すべき事項が説明されている (以下は ISSAI 1000 「INTOSAI 財務監査指針の概要」第 27 項による。)

| 実務上の留意点 | | | | | | | | | | | | | |
|---------------|--|---|--------------------------|---|---|---|---|---|--------------------------|---|---|---|--|
| (1) | <p>背景 (Background)</p> <p>I S A に関する情報 (I S A 概要紹介等) や、実務上の留意点の概要が紹介されている。</p> | | | | | | | | | | | | |
| (2) | <p>公的部門監査における I S A の適用可能性 (Applicability of the I S A in Public Sector Auditing)</p> <p>監査人が公的主体であった場合の法令上の責任や追加的要求事項 (適法性又は合規性、準拠性及び業務監査に関するもの) が、I S A の適用可能性にどのように影響するのかを説明している。</p> | | | | | | | | | | | | |
| (3) | <p>公的部門の論点に関する追加的指針 (Additional Guidance on Public Sector Issues)</p> <p>公的部門の監査人が、公的部門の主体監査において I S A を適用する手助けとなるように、追加的指針を提供している。I S A を参照している条項もあり、公監査において適切な事例を記載していることもある。以下は論点の例である。</p> <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tbody> <tr> <td>①</td> <td>公的部門において適用される特定の法令に関する論点</td> </tr> <tr> <td>②</td> <td>公的部門において検討すべき全般的論点 (例えば、受託者責任、説明責任や透明性について)</td> </tr> <tr> <td>③</td> <td>各国最高検査機関の形態の相違に関する論点 (会計検査院モデルや、会計裁判所モデル)、外部監査事務所に対してアウトソースしている最高検査機関に関する論点</td> </tr> <tr> <td>④</td> <td>公的部門の主体に特有の会計原則や実務に関する論点</td> </tr> <tr> <td>⑤</td> <td>ある政府主体特有の論点 (省庁、政府機関、準政府機関や、部門 (財政、防衛、法務、福祉、環境等))</td> </tr> <tr> <td>⑥</td> <td>公的部門の財務監査において I S A を適用するに際し直接の関連性を有する他の論点</td> </tr> </tbody> </table> | ① | 公的部門において適用される特定の法令に関する論点 | ② | 公的部門において検討すべき全般的論点 (例えば、受託者責任、説明責任や透明性について) | ③ | 各国最高検査機関の形態の相違に関する論点 (会計検査院モデルや、会計裁判所モデル)、外部監査事務所に対してアウトソースしている最高検査機関に関する論点 | ④ | 公的部門の主体に特有の会計原則や実務に関する論点 | ⑤ | ある政府主体特有の論点 (省庁、政府機関、準政府機関や、部門 (財政、防衛、法務、福祉、環境等)) | ⑥ | 公的部門の財務監査において I S A を適用するに際し直接の関連性を有する他の論点 |
| ① | 公的部門において適用される特定の法令に関する論点 | | | | | | | | | | | | |
| ② | 公的部門において検討すべき全般的論点 (例えば、受託者責任、説明責任や透明性について) | | | | | | | | | | | | |
| ③ | 各国最高検査機関の形態の相違に関する論点 (会計検査院モデルや、会計裁判所モデル)、外部監査事務所に対してアウトソースしている最高検査機関に関する論点 | | | | | | | | | | | | |
| ④ | 公的部門の主体に特有の会計原則や実務に関する論点 | | | | | | | | | | | | |
| ⑤ | ある政府主体特有の論点 (省庁、政府機関、準政府機関や、部門 (財政、防衛、法務、福祉、環境等)) | | | | | | | | | | | | |
| ⑥ | 公的部門の財務監査において I S A を適用するに際し直接の関連性を有する他の論点 | | | | | | | | | | | | |
| 対応する I S A 全文 | | | | | | | | | | | | | |

³ ISA は、ISSAI 1000 から始まる財務検査指針に取り込まれており、各 ISSAI の下 3 桁が、対応する ISA の番号を示している。例えば、ISSAI 1200 は、ISA 200 を取り込んでいる。

II 公的部門特有の考慮事項一覧

I S Aにおける公的部門特有の考慮事項は以下のとおりである。次章以降において、それぞれ対応する独立行政法人監査基準等を参照し、検討する。

| ISA 番号 | 監査基準委員会 報告書（日本） | No. | 公的部門における考慮事項 （番号は、I S A適用指針の番号） | 類 型 | 参照頁 |
|----------------------------------|--------------------------|-----|--|--------|-----|
| 200 - 299 監査全般にわたる基本的事項と責任 15 項目 | | | | | |
| 200 | 財務諸表監査に おける総括的な 目的 | 1 | A11. 財務諸表監査実施の基礎となる公的 主体の経営者の責任の前提は、追加的な責 任を含むことがある。 | ② | 14 |
| | | 2 | A57. 法令等により、I S Aに準拠する財務 諸表監査において求められている事項以 上の監査を求められることがある。 | ② | 14 |
| 210 | 監査業務の契約 条件の合意 | 3 | A27. 法令等が監査契約の条項を詳細に記 載していても、監査人は、当該条項を含む 監査契約書を発行することが有益と判断 することがある。 | ③ | 23 |
| | | 4 | A37. 主体による監査範囲の制限の大臣等 への報告など、強制的監査を律する法規に 特有の要求事項が存在することがある。 | ② | 31 |
| 220 | 監査業務におけ る品質管理 | 5 | A7. 法定監査人を代理する監査人における 品質管理 | ① | 34 |
| | | 6 | A9. 監査人の選任が、法で定められた手続 によるため、受嘱・継続時の関与先との関 係についてI S A 220 の規定が当てはま らないこともある。 | ① | 37 |
| | | 7 | A12. 公的部門の監査人は監査指令におい て追加的職務能力を求められることがあ る。 | ② | 39 |
| | | 8 | A30. 監査人が法令により任命されている 場合に、審査担当者に求められる要件。 | ③ | 42 |
| | | 9 | A31. 広範な利害関係者が存在する公的 主体の場合（例：国有企業等）、監査人は、 どの主体が審査対象かについて評価する。 | ③ | 44 |
| 230 | 監査調書 | | 該当なし | | |
| 240 | 財務諸表監査に おける不正 | 10 | A6. 財務諸表の重要な虚偽表示リスクの検 討に限定されない、追加的責任を負う場合 がある。 | ② | 48 |
| | | 11 | A57. 業務の強制的性質又は公共の利益の ために、監査契約の解除ができない場合が ある。 | ① | 54 |
| | | 12 | A67. 不正を報告する要求事項は、監査に関 する規定又は関連法令等に従うこととな る。 | ① | 56 |

| ISA 番号 | 監査基準委員会 報告書（日本） | No. | 公的部門における考慮事項 （番号は、ISA適用指針の番号） | 類 型 | 参照頁 |
|--|---|-----|---|--------|-----|
| 250 | 財務諸表監査に おける法令の検 討 | 13 | A6. 財務諸表監査や主体の他の事業運営に 影響を及ぼす法令を検討するに際し、追加 的な監査責任が発生する可能性がある。 | ② | 58 |
| | | 14 | A20. 主体の法令の不遵守について、監査人 が政府当局への報告や、監査報告書におけ る報告義務を負うことがある。 | ② | 61 |
| 260 | 監査役等とのコ ミュニケーショ ン | | 該当なし | | |
| 265 | 内部統制の不備 に関するコミュ ニケーション | 15 | A27. ISAで要求されている以上のコミュ ニケーション、発見した不備に対する取 扱いを要求されることがある（例：重要な 不備について議会等に報告する）。 | ② | 63 |
| 300 - 499 リスク評価及び評価したリスクへの対応 12項目 | | | | | |
| 300 | 監査計画 | | 該当なし | | |
| 315 ⁴ | 企業及び企業環 境の理解を通じ た重要な虚偽表 示リスクの識別 と評価 | 16 | A13. 経営者は内部統制及び法令遵守に対 する追加的責任を負うことがある。計監 査人は、内部監査部門への質問により、 関連するリスクを識別できる可能性があ る。 | ② | 68 |
| | | 17 | A28. 公的主体の事業運営に影響を及ぼす 法令等を理解することが必要である。 | ③ | 73 |
| | | 18 | A42. 公的主体の経営目的は法令等に規定 されたものを含むことがある。 | ③ | 76 |
| | | 19 | A72. 内部統制の検討は、より広範で詳細な ものになる場合がある。 | ② | 68 |
| | | 20 | A126. 法令の遵守に関するアサーションは 財務諸表監査の範囲に含まれることがあ る。 | ③ | 82 |
| 320 | 監査の計画及び 実施における重 要性 | 21 | A2. 財務諸表の利用者として議会・規制当 局を想定 ⇒ 経済的意思決定以外に財 務諸表が利用される。重要性は、各種情報 ニーズと、法令上の要件の影響を受ける。 | ③ | 87 |
| | | 22 | A9. 費用合計・純費用や、資産（公共資産 の管理を行っている場合）が、重要性の適 切な指標となることがある。 | ③ | 92 |
| 330 | 評価したリスク に対応する監査 人の手続 | 23 | A17. 監査上の権限及び他の要件が、監査手 続の内容、時期、範囲に影響する。 | ③ | 95 |
| 402 | 業務を委託して | 24 | A10. 公的部門の監査人は、法令に基づく広 | ③ | 97 |

⁴ ISA315は、2012年3月に改訂されており、本研究報告では、改訂後のISA315について検討を行っている。

| ISA 番号 | 監査基準委員会 報告書（日本） | No. | 公的部門における考慮事項 （番号は、ISA適用指針の番号） | 類 型 | 参照頁 |
|-----------------------------|---------------------------|-----|--|--------|-----|
| | いる企業の監査 上の考慮事項 | | 範な調査権を有している。しかしながら、 管轄外の受託会社については、当該区域 での関連法規を理解する場合、委託会社 と受託会社の契約に調査権を組み込むこ とを求める場合がある。 | | |
| | | 25 | A11. 法令遵守に関する監査手続を受託会 社監査人に求めることもある。 | ③ | 97 |
| 450 | 監査の過程で識 別した虚偽表示 の評価 | 26 | A19. 虚偽表示の重要性評価は、法令と不正 等の追加的報告責任による影響を受け る。 | ③ | 100 |
| | | 27 | A20. 法令等の遵守に関する項目について はその性質が重要性判断に影響する可能 性がある。 | ③ | 100 |
| 500 - 599 監査証拠 11 項目 | | | | | |
| 500 | 監査証拠 | | 該当なし | | |
| 501 | 特定項目の監査 証拠 | | 該当なし | | |
| 505 | 確認 | | 該当なし | | |
| 510 | 初年度監査の期 首残高 | 28 | A1. 後任監査人が前任監査人から入手でき る情報に法令上の制約がある可能性があ る。 | ① | 102 |
| | | 29 | A2. 法令が選任した監査人が民間の監査事 務所に監査を外注し、前年度と当年度で 外注先の監査事務所を変更した場合（法 令上は監査人の交代ではないが）、初年度 監査とみなされることがある。 | ③ | 105 |
| 520 | 分析的手続 | 30 | A11. 財務諸表項目間の関連性が営利企業 と異なるため、分析において考慮すべ きである。 | ③ | 106 |
| 530 | 監査サンプリン グ | | 該当なし | | |
| 540 | 会計上の見積り の監査 | 31 | A11. 公正価値その他の時価を測定するこ とが困難な資産（市場性のない資産）保有 が多い。 | ③ | 109 |
| 550 | 関連当事者 | 32 | A8. 関連当事者関係・取引に関する監査人 の責任には法令が影響することがあり、監 査人は追加的責任を負う可能性がある。 | ② | 113 |
| 560 | 後発事象 | 33 | A5. 財務諸表の発行日は、監査済み財務諸 表が議会に提出された日又はその他の方 法で公表された日となる場合がある。 | ③ | 121 |
| | | 34 | A10. 監査人は、議会の公式記録を査閲し たり、公式記録が未発表となっている事 項に関して質問したりすることができる。 | ③ | 123 |

| ISA 番号 | 監査基準委員会 報告書（日本） | No. | 公的部門における考慮事項 （番号は、ISA適用指針の番号） | 類 型 | 参照頁 |
|--------------------------------|--|-----|--|--------|-----|
| | | 35 | A14. 公的主体の経営者が財務諸表を修正しない場合に、監査人は議会等の報告階層に報告することがある。 | ③ | 125 |
| | | 36 | A17. 法令により修正財務諸表の公表が認められていない国がある。議会への報告が求められる場合がある。 | ① | 128 |
| 570 | 継続企業 | 37 | A1. 継続企業の前提は公的主体においても検討する。 | ③ | 131 |
| 580 | 経営者確認書 | 38 | A9. 公的主体の財務諸表に対する監査指令が広範である可能性があるため、追加的な経営者への確認事項が必要となることがある。 | ② | 135 |
| 600 - 699 他者の作業の利用 | | | | | |
| 600 | グループ監査 | | 該当なし | | |
| 610 | 内部監査の利用 | | 該当なし | | |
| 620 | 専門家の業務の利用 | | 該当なし | | |
| 700 - 799 監査の結論及び報告 1項目 | | | | | |
| 700 | 財務諸表に対する意見の形成と監査報告 | | 該当なし | | |
| 705 | 独立監査人の監査報告書における除外事項付意見 | | 該当なし | | |
| 706 | 独立監査人の監査報告書における強調事項区分とその他の事項区分 | | 該当なし | | |
| 710 | 過年度の比較情報－対応数値と比較財務諸表 | | 該当なし | | |
| 720 | 監査した財務諸表が含まれる開示書類におけるその他の記載内容に関連する監査人の責任 | 39 | A7. 公的部門では契約解除や意見不表明が不可能である場合があり、その場合には、適切な議会に相違の詳細を示す報告書を提出することがある。 | ① | 138 |
| 800 - 899 特殊な監査業務 | | | | | |
| 800 | 特別目的の財務報告の枠組みに準拠して作成さ | | 該当なし | | |

| ISA 番号 | 監査基準委員会 報告書（日本） | No. | 公的部門における考慮事項 （番号は、ISA適用指針の番号） | 類 型 | 参照頁 |
|---------------------------|---|-----|--|--------|-----|
| | れた財務諸表に 対する監査 | | | | |
| 805 | 単独の財務諸 表、財務諸表の 特定の構成要 素、勘定又は項 目に対する監査 | | 該当なし | | |
| 810 | 要約財務諸表に 関する報告業務 | | 該当なし | | |
| 900 - 999 その他 | | | | | |
| 900 | 監査人の交代 | | 該当なし | | |
| 910 | 中間監査 | | 該当なし | | |
| 国際品質管理基準（ISQC） 6項目 | | | | | |
| ISQC 1 | 監査事務所にお ける品質管理 | 40 | A15. 公的部門の指令を考慮して独立性に 対する阻害要因がないか検討する。 <u>【ISA220 A7項において検討】</u> | ① | 140 |
| | | 41 | A16. 規模・複雑性・公益性の面で、広範な 利害関係者が存在する可能性があるため、 上場企業でなくとも、監査事務所は、詳細 な審査手続を決定することがある。 <u>【ISA220 A31項において検討】</u> | ② | 140 |
| | | 42 | A17. 法規等が公的部門の監査人を選任等 している場合があるため、ローテーション の要求事項を厳格に遵守できない場合が ある。 | ① | 141 |
| | | 43 | A23. 監査人が法的手続に従って選任され ることがあるため、監査契約の受嘱・継続 について、ISQCの要求事項が該当しない 場合がある。 | ① | 144 |
| | | 44 | A46. 上場企業でなくとも、公的主体によっ ては審査手続を適切に実施する重要性が ある可能性がある。 <u>【ISQC1 A16項において検討】</u> | ② | 140 |
| | | 45 | A51. 監査人が法令により選任されている 場合に、審査担当者に求められる要件につ いて <u>【ISA220 A30項において検討】</u> | ③ | 147 |

これら「公的部門特有の考慮事項」は、おおむね以下の類型に分けることができる。

- ① 監査契約の受嘱、監査人の独立性や監査範囲等に制約が及ぶ可能性を示唆するもの
- ② 公的部門の監査人が負う可能性のある追加的責任について説明するもの
- ③ 公的部門の特徴を踏まえた監査上の留意事項について説明するもの

Ⅲ 本報告書の構成

本研究報告では、ISA中に規定される「公的部門特有の考慮事項」のそれぞれについて、我が国の独立行政法人監査基準や国立大学法人監査基準等現行の制度との関係でレビューし、留意すべき点や特徴的な点を述べる。

前述の類型①及び②については、現行制度上同様の制約や追加的責任が存在しているか否か、存在する場合はどのように監査上対応しているか、又は対応していくことが適切かという点について述べる。類型③については、「公的部門特有の考慮事項」で挙げられた点に関して、各制度ではどのようなことが想定されるか、例を挙げて解説する。

なお、同考慮事項は、公的部門の監査人（会計検査院等）を前提としている記述もある。現行の独立行政法人等の会計監査人は民間監査事務所を前提としているため、該当しない部分もあるが、独立行政法人等の会計監査人が監査を遂行する上で有益な点については記述することとする。

Ⅳ 独立行政法人等の監査制度に係る提言

1. 現行制度の概要とその課題

独立行政法人、国立大学法人等及び地方独立行政法人（以下本節において「独立行政法人等」という。）では、その法人形態ごとに対応する監査基準がそれぞれ設定されており、他の法人形態（株式会社、公益法人及び学校法人等）と異なる。

一方、企業会計審議会の定める監査基準（昭和31年企業会計審議会。以下「一般の監査基準」という。）は、「財務諸表の種類や意見として表明すべき事項を異にする監査も含め、公認会計士監査の全てに共通するものである（監査基準平成14年改訂前文二3）」とされているため、一般の監査基準と独立行政法人等の監査基準の適用関係が問題となる。

この点、独立行政法人監査基準では、独立行政法人監査基準に「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（独立行政法人監査基準 第6章 第1節）」とされている（この点は国立大学法人等及び地方独立行政法人においても同様である。）。「一般に公正妥当と認められる監査の基準」には、一般の監査基準、日本公認会計士協会が定める実務指針が該当するとされている（平成24年3月26日 独立行政法人会計基準研究会議事概要より）。

独立行政法人等の監査基準は、その特殊性を踏まえた追加項目又は削除項目⁵が規定されているものの、基本的な構造は一般の監査基準と同様であり、規定に重複が見られる。したがって、一般の監査基準が改訂された場合、その都度、法人形態ごとの監査基準も改訂が必要となる。

以上より、複数の監査基準が併存しているため、適用関係が複雑になっている点と、各監査基準にそれぞれ規定されている類似した規定を同時並行的に改訂することは非効率である点が課題である。

2. 提言

独立行政法人等監査も原則として一般の監査基準に準拠すべきこととしてはどうか。

一般の監査基準に追加すべき公的部門特有の視点等があれば、その限りにおいて、独立行政法人、国立大学法人等及び地方独立行政法人の法人形態に関わらず、公的部門共通の事項として基準化することを提案する。また、法人形態により追加的な責任を負う事項や適用除外事項については、指針等に規定することも考えられる。

この方法を採用した場合、独立行政法人等以外の公的部門において財務諸表監査が新たに制度化された場合、指針の改訂により対応することが可能となる。

V I S A 公的部門特有の考慮事項を踏まえた提言

今後、独立行政法人監査基準等及び公会計委員会実務指針等の改訂等が必要と思われる事項をここにまとめて記述する。いずれも現在の監査実務と異なるものではないが、国際監査基準と我が国の監査実務指針の整合性を詳細なレベルで図るために今後見直しが必要と考えられる事項である。

1. I S A 240 A6 項について（48 頁参照）

(1) 公的部門特有の考慮事項の概要

公的部門の財務監査の目的は、財務諸表が全ての重要な点において、適用される財務報告の枠組みに準拠して作成されているかどうかの意見を表明することよりも範囲が広く、法令、政府方針等から生じる監査指令は追加的な目的を伴う場合がある。また追加的な目的となっていなくとも、社会的な期待も考えられる。

公的部門の監査人は、監査を計画し実行する場合には、これらの追加的な責任及び関連する不正のリスクを考慮する。

(2) 提言

公的部門における不正リスクの検討については ISSAI 1240 第5項に記載があり、監

⁵ 法規準拠性の観点、経済性及び効率性等の観点は、一般の監査基準に追加された項目である。また、削除項目の例として、継続企業の前提の監査に関する適用除外が挙げられる。

査基準委員会報告書 240 にも同様の内容が示されている。

例示の追加記載として、ISSAI 1240 の付録 1：公的部門環境での追加的な不正リスク要因の例示、付録 2：公的部門環境における不正による重要な虚偽表示に関するリスク対応手続の追加例示、付録 3：公的部門環境において不正による重要な虚偽表示の兆候を示す状況の追加例示を、公会計委員会実務指針第 2 号等において追加する等の対応が考えられる。なお、ISSAI 1240 の付録については本研究報告末章に添付している。

なお、ISSAI 1250 の P4. にある「指針の準拠性報告を行ってほしいという一般社会の期待が存在」は、我が国の独立行政法人及び国立大学法人等の監査においても同様であると考えられる。独立行政法人及び国立大学法人等に対しては、現在、会計監査人による財務諸表監査と会計検査院による検査が実施されており、両者の間で、その機能に応じて適切に責任・役割の分担を行うことにより、限られた監査資源により一般社会の期待に応じていく方法を検討していくことが必要である。

2. I S A 300-499 リスク評価及び評価したリスクへの対応に関する ISSAI の参照について

I S A 300-499 に関する ISSAI において、公的部門の監査におけるリスク評価の参考となる内容が例示を含めて多く記載されている。これらの記載については、現在の実務において活かすとともに、今後の実務指針改訂の参考とすることが考えられる。

(1) I S A 315 A42 項について (80 頁参照)

ISSAI 1315 第 12 項及び第 14 項では、全般的な考慮事項として、主体とその環境を理解するために考慮すべき事項の例及び内部統制の理解に際して考慮すべき事項の例等を挙げている。

(2) I S A 320 A2 項について (90 頁参照)

ISSAI 1320 第 6 項及び第 7 項では、監査計画の策定時における重要性の基準値と手続実施上の重要性の決定に関して、議会及び規制当局のニーズについての解説を行っている。

また、ISSAI 1320 第 10 項では、特定の取引種類、勘定残高、開示又は財務報告の枠組みの一部であるその他のアサーションが、その内容から見て重要であるかどうかを決定する場合に考慮すべき事項の例を挙げている。

(3) I S A 320 A9 項について (94 頁参照)

ISSAI 1320 第 11 項では、重要性の指標の識別について解説するとともに、質的な重要性を考慮する際に有用な指標の例を挙げている。

3. I S A 520 A11 項について (106 頁参照)

(1) 公的部門特有の考慮事項の概要

分析的手続に関して、政府等の公的部門の監査においては、伝統的に考えられている個々の財務諸表内の相関関係が必ずしも適切とは言えない可能性があり、比較目的のための業界情報や統計数値が入手できない可能性があるため、特別な考慮事項が規定されている。

(2) 提言

公的部門の主体では、財務データと非財務データとの間に存在すると推定される相関関係等を分析・検討することによって財務情報を評価することは、今後より一層重要になると考えられる。今後、財務指標の例示など補足的な指針を提供するための研究を行うことが考えられる。

4. I S A 540 A11 項について (109 頁参照)

(1) 公的部門特有の考慮事項の概要

会計上の見積りとは、正確に測定することができないため、金額を概算することをいい、見積りが要求されるだけでなく、見積りの不確実性が存在する場合に公正価値によって測定される場合も含んでいる。

会計上の見積りには、見積りの不確実性が相対的に低いものもあるが、公的部門の主体における資産は、キャッシュ・フローを生成せず、活発な市場を持たないことが多いため、公正価値等の測定に当たって容易に入手可能で信頼性のある情報源を持たない場合が多い。そのため、通常見積りを必要とするが、複雑になることがあり、稀に全く測定不能なこともあるなど、見積りの不確実性が相対的に高いものがある。

(2) 提言

公会計委員会実務指針等で、公正価値について個々の独立行政法人における特有の測定と開示の慣行が存在している場合を示唆し、会計上の見積りに当たって十分に慎重な判断を促すことが考えられる。

5. I S A 550 A8 項について (113 頁参照)

(1) 公的部門特有の考慮事項の概要

I S A 550 A8 項では関連当事者との関係及び関連当事者との取引に関する公的部門の監査人の責任について、監査に係る命令又は法令若しくはその他の指針等による義務によって影響を受けることがあるとしている。

その結果、公的部門の監査人の責任は、関連当事者との関係及び関連当事者との取引に伴う重要な虚偽表示リスクへの対応に限定されないが、関連当事者と事業を行う際の特定の要求事項を定め、公的部門の組織を統治する法令及びその他の指針等への違反リスクに対応するため、より広範な責任を含んでいることもある。さらに、公的部門の監査人は、民間の主体とは異なる、関連当事者との関係及び関連当事者との取引について、

公的部門の財務報告に関する要求事項の検討が必要になることがある。

(2) 提言

独立行政法人監査においても、監査基準委員会報告書 550 に定める関連当事者取引に関する監査手続が必要とされることを確認している。

また、監査基準委員会報告書 550 第 9 項の関連当事者定義規定それぞれについて、現行独立行政法人会計基準を踏まえると何が想定されるか、検討を行った。これらを公会計委員会実務指針に記載することが望ましい。

6. I S A 560 A10 項について (123 頁参照)

(1) 公的部門特有の考慮事項の概要

後発事象に係る経営者への質問について、公的部門では、監査人は、関連する議会審議の公式記録を通読すると共に、公式記録がいまだ入手可能でない審議の中で取り上げられた事項について質問を行うことがある。

(2) 提言

独立行政法人会計基準に記載されている重要な後発事象の例としては、主要な業務の改廃、中期計画の変更、国又は地方公共団体からの財源措置の重大な変更がある。これらについては監査基準や実務指針で明示されていないため、留意点としてとりまとめることが考えられる。

ISA 200～299 監査全般にわたる基本的事項と責任

ISA 200：独立監査人の総括的な目的及び国際監査基準に準拠した監査の実施（A11 項、A57 項）

I 公的部門特有の考慮事項

公的部門の主体の財務諸表に関する監査指令は、他の主体の財務諸表に関する監査指令よりも広義になることがある。そのため、結果的に、経営者の責任に関する監査の前提も拡大されることがある。一般に公正妥当と認められる監査の基準に準拠した監査は、経営者が ISA 200 A2 項(1)から(3)の三つの責任を有することを認識し理解しているという監査実施の前提に基づいて実施される。公的部門の主体の場合、財務諸表監査を実施する基礎となる経営者の責任に関する前提は、この三つの責任に加えて、法令又はその他の指針等に従った取引及び事象の執行責任等のような追加的責任を含むことがある。

○監査基準委員会報告書 200 第 4 項、第 17 項（ISA 200 第 4 項、第 18 項）に対応する適用指針 公的部門の主体特有の考慮事項（ISA 200 A11 項、A57 項）

A11. 公的部門の主体の財務諸表に関する監査指令は、他の主体のそれより広義になることがある。結果的に、公的部門の主体の財務諸表監査を実施する基礎となる経営者の責任に関する前提は、法令又はその他の指針等に従った取引及び事象の執行責任等の追加的責任を含むことがある。

A57. ISA は、公的部門の業務に関連している。しかしながら、公的部門の監査人の責任は、ISA に準拠する財務諸表監査よりも広い範囲を包含することがある、監査指令又は法令又はその他の指針等（省令、政府の政策要請又は議会決議等）から生じる公的部門の主体に関する義務によって影響を受けることがある。これらの追加的な責任は、ISA で扱われていない。それらは、最高会計検査機関国際組織又は国内の基準設定主体の公式見解や政府の監査機関が作成した指針の中で扱われることがある。

関連規定

○監査基準委員会報告書 200 第 4 項、A2 項、A10 項、第 17 項（ISA 200 第 4 項、A2 項、A10 項、第 18 項に相当）

4. [本文略] ただし、一般に公正妥当と認められる監査の基準に準拠した監査は、経営者が監査実施の基礎となる経営者の責任を認識しているという前提に基づいて実施される。財務諸表監査は、経営者又は監査役等のこれらの責任を軽減するものではない。（A2 項から A10 項参照）

A2. 法令等が、財務報告に関連する経営者の責任を規定することがあるが、責任の範囲や規定の方法は国により異なる。これら法令等による規定上の差異に関係なく、一般に公正妥当と認められる監査の基準に準拠した監査は、経営者が以下の責任を有することを

認識し理解しているという監査実施の前提に基づいて実施される。

- (1) 適用される財務報告の枠組みに準拠して財務諸表を作成すること（適正表示の枠組みの場合は、財務諸表を適正に表示することを含む。）
- (2) 不正か誤謬かを問わず、重要な虚偽表示のない財務諸表を作成するために経営者が必要と判断する内部統制を整備及び運用すること
- (3) 以下を監査人に提供すること
 - ① 経営者が財務諸表の作成に関連すると認識している記録や証憑書類等のすべての情報
 - ② 監査人が監査の目的に関連して経営者に依頼する、すべての追加的な情報
 - ③ 監査人が監査証拠を入手するために必要であると判断した、企業構成員への制限のない質問や面談の機会

A10. 監査実施の前提は重要であるため、監査基準委員会報告書210に記載のとおり、監査人は、監査契約の新規の締結又は更新の前提条件として、経営者がA2項に記載した責任を認識し理解していることについて、経営者と合意することが要求される（監査基準委員会報告書210 第4項(2)参照）

17. 監査人は、監査基準、及び監査基準委員会報告書を含む日本公認会計士協会が公表する監査実務指針のうち個々の監査業務に関連するものはすべて遵守しなければならない。〔後段落〕

II 関連基準の規定とその検討

1. 独立行政法人関連規定とその検討

I S A 200 A11 項で示されている追加的な責任は、I S A 本体では取り扱われていない。独立行政法人監査基準や実務指針等では、監査人の追加的な責任として、(1) 法規準拠性、(2) 経済性及び効率性等の視点が規定されている。

また、監査基準委員会報告書又は I S A における財務諸表⁶以外の書類（(3) 利益処分案、決算報告書及び事業報告書）について、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。）等で会計監査人の追加的な責任が定められている。通則法第 38 条第 2 項は、決算報告書に対して、会計監査人の意見を求めている。事業報告書（会計に関する部分に限る。）については、監査意見は求められていないものの、監査を受けることが求められている（通則法第 39 条）。

(1) 法規準拠性

① 監査人の責任

○独立行政法人監査基準

⁶ 監査基準委員会報告書 200 第 12 項 (9) において、財務諸表とは「財務報告の枠組みに準拠して、過去財務情報を体系的に表したもの」と規定されており、通則法上の財務諸表である利益処分案等は、過去情報を体系的に表したものではないため、監査基準委員会報告書における財務諸表には含まれないことになる（公会計委員会実務指針第 7 号第 13 項）。

第1章 独立行政法人に対する会計監査人の監査(基本的な考え方)

第3節 会計監査人の監査における法規準拠性の考え方

[第一・第二段落略]

独立行政法人の会計監査は、企業の会計監査と同様に、財務諸表等の正確性の証明、すべての違法行為等の発見を目的としているわけではない。しかしながら、財務諸表等に重要な影響を与える違法行為等については、会計監査人が積極的に発見するよう努めていかなければならない。また、財務諸表等に重要な影響を与えるには至らない違法行為等を発見した場合であっても、独立行政法人の会計監査人は、必要な報告を行うなど、適切に対応しなければならない。

その他独立行政法人監査基準第5章第3節(49頁参照)及び公会計委員会実務指針第2号にも会計監査人の責任について規定されている(49頁参照)。

② 経営者の責任

○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

独立行政法人の長の責任

1. 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。

(2) 経済性及び効率性等の視点

① 監査人の責任

独立行政法人の会計監査人は、財務諸表監査の実施過程において、非効率的な取引等(経済性及び効率性等の観点から問題があると認められる取引及び会計事象をいう。以下同じ。)を発見した場合は、独立行政法人の長及び監事並びに独立行政法人の長を経由して主務大臣に報告を行うなど、適切に対応することが求められている。

○独立行政法人監査基準

第1章 独立行政法人に対する会計監査人の監査(基本的な考え方)

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

[第一段落略]

[第一文略] また、会計監査人による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を目的として行われるものであり、会計監査が、独立行政法人の業務が効率的かつ効果的に実施されたことの証明及び全ての非効率的な取引等(経済性及び効率性等の観点から問題があると認められる取引及び会計事象をいう。以下同じ。)の発見を目的として行われるわけではない。

しかしながら、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について

は、主務大臣をはじめとする関係者及び国民の重要な関心事項であり、非効率的な取引等については、会計監査人により指摘されることを期待しているものとする。このため、独立行政法人の会計監査人は、財務諸表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、独立行政法人の長及び監事並びに独立行政法人の長を経由して主務大臣に報告を行うなど、適切に対応しなければならない。また、会計監査人には、財務諸表監査の実施過程において、独立行政法人の非効率的な取引等の発見に努めることが期待されているものとする。

[第二・第三段落略]

第6章 独立行政法人に対する会計監査人の監査の基準

第3節 一般基準

6 会計監査人は、監査手続の実施過程において、独立行政法人の非効率的な取引等の発見に努めなければならない。

第5節 報告基準

第1 基本原則

4 会計監査人は、監査手続の実施過程において発見した、独立行政法人の非効率的な取引等（軽微なものを除く。）について、①非効率的な取引等の概要、②非効率的な取引等の金額、③非効率的な取引等と判断した理由を明かにした書類を、独立行政法人の長を経由して主務大臣に提出しなければならない。

② 経営者の責任

○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

独立行政法人の長の責任

5. 独立行政法人の長は、独立行政法人を経済的かつ効率的に運営するために必要な内部統制を整備し、運用するなど必要な措置を講ずることについての責任を有している。

(3) 利益処分案、決算報告書及び事業報告書（会計に関する部分に限る。）

① 監査人の責任

○独立行政法人通則法

(財務諸表等)

第38条 独立行政法人は、毎事業年度、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で定める書類及びこれらの附属明細書（以下「財務諸表」という。）を作成し、当該事業年度の終了後三月以内に主務大臣に提出し、その承認を受けなければならない。

2 独立行政法人は、前項の規定により財務諸表を主務大臣に提出するときは、これに当該事業年度の事業報告書及び予算の区分に従い作成した決算報告書を添え、並びに財務諸表及び決算報告書に対する監事の意見（次条の規定により会計監査人の監査を受けなければならない独立行政法人にあっては、監事及び会計監査人の意見。以下同じ。）を付

けなければならない。

3・4 [略]

(会計監査人の監査)

第39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。）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。

○独立行政法人監査基準

第1章 独立行政法人に対する会計監査人の監査(基本的な考え方)

第1節 会計監査人の監査の導入目的

[第一・第二段落略]

このような観点から、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。）は、第37条で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し、第38条で独立行政法人に対して財務諸表の作成と主務大臣による承認を受けること並びに財務諸表及び決算報告書に関して会計監査人の意見を付すことを義務付けるとともに、第39条で独立行政法人に対して、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原則として義務付けている。[以下略]

第2節 会計監査人の監査の位置付け

[前略] 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。

決算報告書も、財務諸表を提出する際に添付される書類であり、主務大臣の承認の対象ではない。決算報告書の監査は、決算報告書が予算の区分に従って決算の状況を正しく表示しているかどうかをチェックするためのものである。

第6章 独立行政法人に対する会計監査人の監査の基準

第5節 報告基準

第1 基本原則

1 会計監査人は、独立行政法人の長が作成した財務諸表等に対して、次に掲げる事項について意見等を表明した監査報告書を作成しなければならない。

(1) 財務諸表（利益処分案を除く。以下同じ。）が一般に公正妥当と認められる独立行政法人の会計の基準に準拠して独立行政法人の財政状態、運営状況、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かどうか

(2) 利益処分案が法令に適合しているかどうか

(3) 事業報告書（会計に関する部分に限る。）が独立行政法人の財政状態及び運営状況を正しく示しているかどうか

(4) 決算報告書が独立行政法人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

2. 国立大学法人等関連規定とその検討

経済性及び効率性等の視点について「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」旨規定されている点が国立大学法人等における特徴である。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きを実施し、教育研究の特性にも配慮してその妥当性を判断する」こととされている。また、独立行政法人においては非効率的な取引等を発見した場合には主務大臣に書類を提出することが求められているが、国立大学法人等においては文部科学大臣に対する書類の提出は求められていない。

他については国立大学法人等と同様である。

○国立大学法人監査基準

第1章 国立大学法人等に対する会計監査人の監査（基本的な考え方）

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

国立大学法人等の制度の特徴は、法人に自主的、自律的な業務運営を行わせるとともに、業務の状況について適切な事後評価を行うことにより、国民のニーズに応じた業務を実施することにある。また、国立大学法人等は、必ずしも利益の獲得を目的としていない、業務の運営には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率的かつ効果的に実施されたかについては、文部科学大臣をはじめとする関係者及び国民の重要な関心事項である。

もとより、国立大学法人等の業務が効率的かつ効果的に実施されたかの評価は、財務諸表、事業報告書及び決算報告書等を通じて文部科学大臣及び国立大学法人評価委員会により行われるものである。

また、会計監査人による監査は国立大学法人等が作成した財務諸表等の適正性の証明を目的として行われるものであり、会計監査が、国立大学法人等の業務が効率的かつ効果的に実施されたことの証明及び全ての非効率的な取引等（経済性及び効率性等の観点から問題があると認められる取引及び会計事象をいう。以下同じ。）の発見を目的として行われるわけではない。

しかしながら、国立大学法人等の業務が効率的かつ効果的に実施されたかについては、文部科学大臣をはじめとする関係者及び国民の重要な関心事項であり、非効率的な取引等については、会計監査人により指摘されることを期待しているものとする。このため、国立大学法人等の会計監査人は、財務諸表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、会計監査人には、財務諸表監査の実施過程において、国立大学法人等の

非効率的な取引等の発見に努めることが期待されているものとする。

なお、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きを実施し、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。

第6章 国立大学法人等に対する会計監査人の監査の基準

第3節 一般基準

6 会計監査人は、監査手続の実施過程において、国立大学法人等の非効率的な取引等の発見に努めなければならない。なお、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きを実施し、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。

第5節 報告基準

第1 基本原則

4 会計監査人は、監査手続の実施過程において発見した、国立大学法人等の非効率的な取引等（軽微なものを除く。）について、①非効率的な取引等の概要、②非効率的な取引等の金額、③非効率的な取引等と判断した理由を明らかにした書類を、国立大学法人等の長に提出しなければならない。

3. ISAの考慮事項を踏まえた検討

ISAの考慮事項における「他の事業体よりも広範な監査指令」として、我が国独立行政法人監査では、(1) 法規準拠性、(2) 経済性及び効率性等の視点及び(3) 利益処分案及び決算報告書に対する意見並びに事業報告書（会計に関する部分に限る。）に対する報告の3点が想定される。

(1)の法規準拠性に関して、「他の事業体よりも広範な監査指令」として、違法行為等を発見した場合の独立行政法人の長等への報告義務が規定されている。なお、その他に法規準拠性の観点から「他の事業体よりも広範な監査指令」として規定されているものはない。ただし、独立行政法人及び国立大学法人等の各制度においては、民間に比して法令により規制されている事項が多く、また、特に異なる責任を有しないとしても、監査手続においては留意が必要となるため、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が策定されている（詳細についてはISA250 A6の検討（58頁）及びISA250 A20（61頁）の検討を参照）。

(2)の経済性及び効率性等の観点については、公会計委員会実務指針第3号「独立行政法人監査の経済性、効率性等」において整理がなされている。ただ、経営者の責任については、独立行政法人監査基準及び国立大学法人監査基準上において明確ではなく、会計監査人との責任との比較の観点では、両監査基準上での規定の必要性について検討を行う必要がある。

また、(3) 利益処分案及び決算報告書に対する意見並びに事業報告書（会計に関する部分に限る。）に対する報告については、平成 24 年 3 月の独立行政法人監査基準の改訂により、財務諸表監査とは区別して会計監査人及び経営者の責任が規定されることとなり対応が図られている。

Ⅲ ISSAI における記述とその検討

1. 該当規定の紹介・解説

小規模な主体に特有の考慮事項について、ISSAI 1200 第 9 項に以下の記述がある。ここでは、小規模な公的部門の主体については、一部の I S A に含まれる小規模な主体の監査に特有の考慮事項が、通常は適用されない旨が説明されている。

○ISSAI 1200

P9. I S A には、小規模な主体の監査に特有の考慮事項が規定されている。公的部門の主体及び政府補助を受けている主体の監査においては、職員が少数であるか、単純な業務を実施しているか、又は相対的に少ない予算であっても当該考慮事項は通常は適用されない。公的部門の主体は小規模であったとしても、他の政府からの移転を始めとする複雑な取引を行っている。また、法令及び上位の政府によって決定された方針及びシステムに準拠しなければならず、納税資金の使用に対して説明する責任も負っている。したがって、公的部門の監査人は、小規模主体に対する考慮事項が関連するかどうかを注意深く検討する。本実務指針は、必要と認めた場合、小規模公的主体の監査に関する追加的指針を含めることがある。

○監査基準委員会報告書 200 A62 項（I S A 200 A64 項に相当）

小規模企業に特有の考慮事項

A62. 監査基準委員会報告書における「小規模企業」とは、相当に小規模な企業を想定しており、我が国の監査基準に基づく監査を行う上では適用することになる例が少ないと考えられる。このため、適用に当たっては十分に留意する必要がある。なお、以下は、監査基準委員会報告書が想定している小規模企業が有する特徴を例示したものである。ただし、例示しているすべての特徴があらゆる小規模企業に該当するとは限らず、また必ずしも小規模企業の特徴を網羅的に示したものでもない。

- (1) 所有と経営が少数に集中していること（多くの場合は 1 人である。なお、他の小規模企業に所有されている場合も含む。）
- (2) (1) に該当する場合で、以下の事項のうち少なくともいずれかに該当していること
 - ① 単純な取引のみを行っていること
 - ② 会計システムが単純であること
 - ③ 少数の事業のみ行っており、取り扱う製品の種類も少数であること

- ④ 内部統制が限定的であること
- ⑤ 経営者の人数が少数であり、それぞれが広範囲な内部統制に対する責任を有していること
- ⑥ 企業構成員が少数であり、広範囲な職務を担っていること

2. 現行実務との関連で検討すべき論点

独立行政法人及び国立大学法人等に対する監査においては、現状適用されないと考える。

ISA 210 : 監査契約の約定項目の合意 (A27 項)

I 公的部門特有の考慮事項

公的部門の監査の実施を律する法令は、公的部門の監査人を選任することを義務付け、監査人の責任と権限についても規定していることが一般的である。

公的部門の監査人は、当該法令が監査契約の約定項目を十分詳細に規定している場合においても、ISA210 第 11 項が認めるよりも充実した監査契約書を発行する方が良いと考えることがある。

ISA210 第 11 項、第 12 項⁷に対応する適用指針

公的部門の主体に特有の考慮事項 (ISA210 A27 項)

A27. 公的部門の監査の実施を律する法令は、一般的に、公的部門の監査人の選任を命じ、通例、公的部門の監査人の責任と、公的主体の記録と他の情報へのアクセス権を含む、権限を設定している。法令が監査契約の約定項目を十分詳細に規定している場合、公的部門の監査人は、それでもなお、第11項が認めるよりも十分な監査契約書の発行に利点があると考えることがある。

関連規定

○監査基準委員会報告書 210 第 7 項、第 8 項 (ISA210 第 9 項、第 10 項に相当)

7. 監査人は、監査業務の契約条件について経営者と合意しなければならない。(A21項参照)
8. 監査業務の契約条件の合意された内容として、以下の事項を監査契約書又はその他の適切な形式による合意書(以下「監査契約書」という。)に記載しなければならない。(A22項からA25項参照)
 - (1) 財務諸表監査の目的及び範囲
 - (2) 監査人の責任
 - (3) 経営者の責任
 - (4) 財務諸表の作成において適用される財務報告の枠組み
 - (5) 監査報告書の想定される様式及び内容並びに状況により想定された様式及び内容と異なる場合がある旨

関連規定

○ISA 210 第 11 項 (監査基準委員会報告書 210 には対応する規定なし。)

11. 法令が第10項 [監査基準委員会報告書210 第 8 項に相当] に記載の監査契約の約定項目を十分詳細に規定している場合、監査人は、そのような法令が適用されており、経営

⁷ 監査基準委員会報告書 210 には、ISA210 A27 項が説明を行っている ISA210 第 11 項及び第 12 項に対応する規定がないため、ISA210 の項番号を記載している。

者が第6項(b) [監査基準委員会報告書210 第4項(2)に相当] に示されたその責任を認識し理解している事実を除いて、書面による合意にそれらを記録しなくてもよいことがある。(A22項 [監査基準委員会報告書210 A22項に相当]、A26-A27項 [監査基準委員会報告書210に対応する規定なし。] を参照)

II 関連基準の規定とその検討

1. 独立行政法人関連規定とその検討

我が国の独立行政法人監査の実施を律する法令等として、通則法、独立行政法人監査基準、公会計委員会実務指針が挙げられるが、これらに監査基準委員会報告書 210 第8項に掲げる約定項目以外に監査契約書の約定内容に加えることに利点があると考えられる内容が規定されているかどうかについて検討する。

「公的部門の監査の実施を律する法令は、一般的に、公的部門の監査人の選任を命じている。これに関しては、通則法第39条において独立行政法人（政令に定める一定の基準に達しないものを除く。）については会計監査人の監査を受けなければならない旨（46頁参照）及び同法第40条で会計監査人の選任は主務大臣が行う旨規定されている。

○独立行政法人通則法

（会計監査人の選任）

第40条 会計監査人は、主務大臣が選任する。

ISA210 A27 項では、「通例、公的部門の監査人の責任と、公的主体の記録と他の情報へのアクセス権を含む、権限を示している」とされているが、独立行政法人については法令上の具体的な定めはない。そこで、独立行政法人監査基準において、当該権限を会計監査契約で規定する必要性が記述されている。

○独立行政法人監査基準

第1章 独立行政法人に対する会計監査人の監査（基本的な考え方）

第7節 会計監査契約

[第一段落略]

なお、当該会計監査契約は前節までに検討した会計監査人の監査の適切な実施を担保する内容でなければならない。会計監査人と被監査独立行政法人との間で、上記の範囲を超える内容を締結することを妨げるものではないが、それによって通則法第39条により義務付けられている会計監査の範囲及びその内容が影響を受けるわけではないことに留意しなければならない。

第3章 独立行政法人の特性に基づく監査

第2節 連結財務諸表監査

[第一～第三段落略]

このように、会計監査人による特定関連会社及び関連会社の監査は、連結財務諸表の適正性を保証する上で必要な監査手続であることから、独立行政法人の長は特定関連会社及び関連会社が監査に協力するよう措置すべきである。なお、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合理的基礎が得られない場合の責任は、独立行政法人の長にある。

また、上記の趣旨については、会計監査人と独立行政法人との間で締結される会計監査契約において、明確に定めることが望ましい。

[第六～第八段落略]

第5章 会計監査人の地位（職務、権限、義務、責任）

第1節 会計監査人の職務

(1) 会計監査人と被監査独立行政法人との関係について

[第一～第三段落略]

また、会計監査人との連携の確保による監事の職務遂行の効率化の観点から、会計監査人は、監査報告書等を独立行政法人の長に提出する際には、当該監査報告書等を監事に対しても提出すべき旨が当該会計監査契約に定められることが必要である。

(3) 会計監査人と主務大臣等との関係について

会計監査人と主務大臣、主務省に置かれる独立行政法人評価委員会及び総務省に置かれる政策評価・独立行政法人評価委員会（以下「主務大臣等」という。）との関係について、会計監査人は、通則法第40条の規定に基づき、主務大臣に選任されるものであるが、いわゆる上級庁一下級庁の関係に立つものではなく、主務大臣等は、会計監査人に対して報告を要求する権限を有してはいない。

この場合、会計監査人が業務上知り得た被監査独立行政法人の情報を主務大臣等に提供することについて、公認会計士の守秘義務を定めた公認会計士法第27条の正当な理由に該当するかどうかの問題となる。正当な理由に該当するかどうかの判断は、情報提供により失われる当該法人の利益と、主務大臣等に情報が提供されることにより得られる利益を比較衡量すべきものと解されている。この点について

① 株式会社の場合、原則として定時総会で財務諸表の承認を得ることとされているが、会社法第398条第2項の規定に基づき定時総会の決議があったときは、会計監査人は、定時総会に出席して意見を述べなければならない。この場合、公認会計士の守秘義務は解除されるものと解されている。独立行政法人においても、主務大臣から財務諸表の承認を受けることとされており、その際に主務大臣は独立行政法人評価委員会の意見を聴くこととされている。また、会計監査人は、株式会社では株主総会で選任されるのに対し、独立行政法人では主務大臣が選任することとされている。

したがって、少なくとも財務諸表の承認に関しては、会計監査人が主務大臣等に対して情報提供を行うことに正当な理由があると解すべきである。

② 独立行政法人制度は、法人に対する国の事前関与を最小限にする一方、各府省に置

かれる独立行政法人評価委員会及び総務省に置かれる政策評価・独立行政法人評価委員会による事後チェックが極めて重要なものと位置付けられている。また、独立行政法人はいわゆる公法人であり、その情報を外部へ開示する必要性が民間と比べて高い。

したがって、会計監査人が主務大臣等に対して情報を提供することにつき正当な理由があると考えられる範囲は、財務諸表の承認にとどまらず、法令の規定による事後チェック等のために必要なことにも及ぶと解することが適当である。

以上を踏まえると、会計監査人は、業務上知り得た被監査独立行政法人の情報について、財務諸表の承認や業務実績に対する事後評価等に関し主務大臣等に情報提供を行うことができることとすることが適切である。

ただし、独立行政法人制度上、法人に対する国の事前関与は最小限とされており、主務大臣等への報告事項も法令に限定されていることから、主務大臣等が情報提供を求めるのは、法令に規定された権限の行使に関連した事項に限るべきである。主務大臣等が会計監査人に対し情報提供を求める際は、その情報が、どういう権限の行使のために必要と考えられるかに関し法令上の根拠を示す必要がある。

独立行政法人制度においては、会社法第398条に相当する規定が存在しないため、法令の解釈に関する無用のリスクを回避する観点から、上記の趣旨を踏まえて、会計監査契約において予め合意をしておく必要がある。具体的には、主務大臣等から法令に規定された権限の行使のために必要があるとして求められた場合、又はこの監査基準において主務大臣に報告すべきことが求められている場合には、会計監査人が主務大臣等に対し業務上知り得た被監査独立行政法人の情報を提供することについて、包括的に同意しておくべきである。

他方、会計監査人は、主務大臣等が法令上規定する権限の行使に伴い必要とされる場合には、主務大臣等に対して適時かつ適切に情報の提供を行うことが期待される。

なお、会計監査人が被監査独立行政法人の同意を得て、業務上知り得た被監査独立行政法人の情報を提供した場合であっても、会計監査人が当該行為により第三者に損害を与えた場合は、被監査独立行政法人の同意を得ていることをもって、会計監査人は、当該第三者に対する不法行為責任等を当然に免れるものではない。

第2節 会計監査人の権限

[前略] 上記の目的を達成するために、会計監査人と独立行政法人との間で締結される会計監査契約において、会計監査人の権限及び独立行政法人の長の責任の範囲が明確に定められることが必要である。

第3節 会計監査人の義務

独立行政法人の会計監査人の義務に関する法令上の具体的な定めはない。

独立行政法人に対する会計監査を適切かつ円滑に遂行するために、本報告書6章⁸の記載

⁸ 第6章では「独立行政法人に対する会計監査人の監査の基準」として、「監査の目的」、「一般基準」、「実施基準」及び「報告基準」が規定されている。

中、会計監査人の義務に相当する内容については、会計監査人と独立行政法人との間で締結される会計監査契約において、会計監査人の義務の範囲として明確に定められることが必要である。

[第三段落略]

さらに、監事の職務遂行の効率化の観点から、会計監査人は、当該事実を被監査独立行政法人の長に報告したときは、被監査独立行政法人の監事に対しても、当該事実を報告すべき旨が当該会計監査契約に定められることが必要である。

[第五段落略]

第4節 会計監査人の責任

[前略] 民事責任について、会計監査人と被監査独立行政法人とは、準委任の關係に立ち、会計監査人は、善良なる管理者の地位をもって職務を行う義務を負うことから、会計監査人が、当該義務に違反した場合には、被監査独立行政法人に対して債務不履行の責任を負うことになる。

2. 国立大学法人等関連規定とその検討

独立行政法人と基本的には同様である(国立大学法人監査基準 第1章 第7節 会計監査契約)。

○国立大学法人監査基準

第1章 国立大学法人等に対する会計監査人の監査(基本的な考え方)

第7節 会計監査契約

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ものであるが、その地位(職務、権限、義務、責任)に関する法令上の具体的な定めはない。したがって、会計監査人は、被監査国立大学法人等とその会計監査に係る準委任契約(以下「会計監査契約」という。)を締結し、当該会計監査契約に基づき監査を実施することになる。

なお、当該会計監査契約は前節までに検討した会計監査人の監査の適切な実施を担保する内容でなければならない。会計監査人と被監査国立大学法人等との間で、上記の範囲を超える内容を締結することを妨げるものではないが、それによって準用通則法第39条により義務付けられている会計監査の範囲及びその内容が影響を受けるわけではないことに留意しなければならない。

3. ISAの考慮事項を踏まえた検討

公的部門の監査を律する法令に監査契約の約定項目を十分詳細に規定している場合には、ISA210第11項が認めるよりも充実した監査契約書を発行する方が良いと考えることがある。監査基準委員会報告書210第8項に掲げる約定項目以外に、ISA200 A11項及びA57項の検討で触れたように、独立行政法人監査基準において、法規準拠性や経済性・効率性等について定めが置かれている(15頁参照)

したがって、監査基準で要求されている事項に即し、監査契約の約定項目として、例えば監査約款において、法規準拠性等に係る十分詳細な規定を設けることが望ましい。

Ⅲ ISSAI における記述とその検討

1. 該当規定の紹介・解説（第3項、第6項、第7項）

(1) 公的部門の監査における I S A の適用可能性

○ISSAI 1210

P3. 公的部門における監査契約の約定項目は通常は指令に基づくものであり、経営者からの要求及び経営者との取決めに影響されることはない。したがって、I S A の規定は、公的部門に適用する場合には、経営者と監査人のそれぞれの役割と責任の共通かつ正式な見解を確立する上で有益である。公的部門の監査人は、通常、議会に属し、その管理下にあるため、合意はしばしば、議会と経営者の双方によりなされる。

(2) 監査の前提条件

○ISSAI 1210

P6. 経営者（場合により議会及び統治責任者）と監査人の間で、I S A 210 第6項(b)に定める責任を認識し、かつ、理解しているとの合意を得る場合、公的部門の監査人は、経営者（及び統治責任者）は民間部門における経営者の責任よりも範囲が広い可能性があるということに留意する。経営及び統治の構成とともに議会の形態は、公的部門の中でも多様であるため、その責任の認識と理解を正式なものとする必要性が高まる。

(3) 監査契約の約定項目

○ISSAI 1210

P7. 公的部門においては、I S A 210 A23 項で列举した例示に加えて、公的部門の監査人がその監査の実施過程で気づいた場合に報告しなければならず、したがって、監査契約書に関連項目の追加を検討すべき事項が存在する可能性がある。例えば、以下の事項である。

- ・ 効果的でない活動－効果的かつ効率的な方法で活動を行わなければならないという経営者の責任に関係する。
- ・ 指針等に対する非準拠の事例－立法府及びその他関連する全ての指令によって付与された権限に従って、活動を行い、資源を使用し、また、説明責任を履行するという経営者の責任に関係する。
- ・ 浪費－公的資金を浪費することなく資源を経済的な方法によって獲得し活用するという経営者の責任に関係する。
- ・ 悪用の事例－適切な行動基準に関連して議会及び公共の期待に応えるという経営者の責任に関係する。

また、公的部門の監査人の独立性を守るための取決めに規定することが望ましい場

合もある。適切と認められる場合、監査指令が規定しているその他の監査目的を監査契約書に含まれる可能性もある。

2. 現行実務との関連で検討すべき論点

(1) ISSAI 1210 第3項について

会計監査人は、通則法第40条の規定に基づき、主務大臣に選任されるものであるが、いわゆる上級庁一下級庁の関係に立つものではなく、主務大臣等は、会計監査人に対して報告を要求する権限を有してはいない(独立行政法人監査基準 第5章第1節(3))。また、議会の管理下に置かれるものでもない。この点は、国立大学法人等監査においても同様である。

したがって、我が国の独立行政法人監査や国立大学法人等監査において、議会と監査契約を締結することは想定されない。本件について、現行実務との関連で検討すべき論点は特にないと考える。

(2) ISSAI 1210 第6項について

ISSAI 1210に規定する「経営者及び統治責任者は民間部門のそれらの責任よりも範囲が広いという事実を考慮に入れる」ことについては、独立行政法人監査基準の「第3節 会計監査人の監査における法規準拠性の考え方」(16頁参照)等により、公的部門の監査人は、経営者及び統治責任者は民間部門のそれらの責任よりも範囲が広いという事実を考慮に入れている。

本件について、現行実務との関連で検討すべき論点は特にないと考える。

(3) ISSAI 1210第7項について

独立行政法人監査基準の規定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」及び第3号「独立行政法人監査における経済性・効率性等」において、法規準拠性や経済性・効率性等に係る追加的な事項が既に存在している。当該事項は、監査契約書の様式に反映されている。

○独立行政法人監査契約書 様式2 監査約款

第2条(受嘱者の責任) [略]

- 2 受嘱者の監査は、法規準拠性の観点からの監査（財務諸表、利益処分案等、決算報告書及び事業報告書（以下「財務諸表等」という。）に重要な影響を与える法令に準拠しているかどうかの観点からの監査をいう。）を含むものとし、受嘱者は財務諸表等に重要な影響を与える不正若しくは誤謬又は違法行為（以下「違法行為等」という。）の発見に積極的に努めるとともに、監査の実施過程において非効率的な取引等（経済性及び効率性等の観点から問題があると認められる取引及び会計事象をいう。以下同じ。）の発見に努めるものとする。なお、受嘱者の監査は、委嘱者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われるものであり、委嘱者の業務が効率的かつ効果的に実施されたことの証明並びにすべての違法行為等及び非効率的な取引等の発見を目的として行うものではない。
- 3 受嘱者は、財務諸表等監査の実施過程において、違法行為等（軽微な誤謬を除く。）を発見した場合は、財務諸表等に重要な影響を与えないものであっても、委嘱者の長及び監事又は主務大臣（独立行政法人通則法第68条に規定する主務大臣をいう。以下同じ。）に報告するなど適切に対応しなければならない。
- 4 受嘱者は、財務諸表等監査の実施過程において、非効率的な取引等（軽微なものを除く。）を発見した場合は、委嘱者の長及び監事並びに委嘱者の長を経由して主務大臣に報告する。

本件について、現行実務との関連で検討すべき論点は特にないと考える。

ISA 210 : 監査契約の約定項目の同意 (A37 項)

I 公的部門特有の考慮事項

監査基準委員会報告書 210 第 17 項 (ISA 210 第 21 項) では、法令等に準拠して実施される監査について、監査報告書に、監査報告書に追加的な説明を記載することによっても同項(1)の可能性を軽減できないと判断した場合、一般に公正妥当と認められる監査の基準に準拠して実施された監査であることを示すような記載を行ってはならない旨規定されている。

また、公的部門では、監査指令を規定する法令中に、主体が監査の範囲を制限しようとした場合、監査人が大臣、議会又は公衆に直接報告するよう求められること等の特有の要求事項が存在する場合がある。

○監査基準委員会報告書 210 第 17 項 (ISA 210 第 21 項) に対応する適用指針

公的部門の主体特有の考慮事項 (ISA 210 A37 項)

A37. 公的部門では、例えば、主体が監査の範囲を制限しようとする場合、監査人が大臣、議会又は公衆に直接報告するよう求められることがあるなど、監査指令を規定する法令の中に特有の要求事項が存在することがある。

関連規定

○監査基準委員会報告書 210 第 17 項 (ISA 210 第 21 項に相当)

17. 関連する法令等により、監査報告書について、一般に公正妥当と認められる監査の基準の要求事項と著しく異なる様式や用語が規定されていることがある。この場合、監査人は、以下を評価しなければならない。

- (1) 財務諸表監査から得られる保証について誤解が生じる可能性があるかどうか。
- (2) 誤解が生じる可能性がある場合、監査報告書に追加的な説明を記載することによって、そのような可能性を軽減できるかどうか。(監査基準委員会報告書706参照)

監査人は、このような誤解が生じる可能性を、監査報告書に追加的な説明を記載することによっても軽減できないと判断した場合、法令等に要求されていない限り、監査契約を締結してはならない。このような法令等に準拠して実施される監査は、一般に公正妥当と認められる監査の基準に準拠したものではない。したがって、監査人は、監査報告書に、一般に公正妥当と認められる監査の基準に準拠して実施された監査であることを示すような記載を行ってはならない。(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」第40項参照)(A34項参照)

II 関連基準の規定とその検討

1. 独立行政法人関連規定とその検討

I S A 210 A37 項に対応する、大臣、議会又は公衆への直接の報告を求めるなどの「特
有な要求事項」は、通則法その他法令において規定されていない。一方で独立行政法人
監査基準及び公会計委員会実務指針には、法規準拠性に基づく主務大臣等への報告の定
めが置かれている（I S A 200 A11 項の検討を参照）。

2. 国立大学法人等関連規定とその検討

I S A 210 A37 項に対応する、大臣、議会又は公衆への直接の報告を求めるなどの「特
有な要求事項」は、国立大学法人法その他法令において規定されていない。一方で国立
大学法人監査基準及び公会計委員会実務指針には、法規準拠性に基づく文部科学大臣等
への報告の定めが置かれている。

3. I S A の考慮事項を踏まえた検討

I S A 210 A37 の定める「要求事項」に関して、独立行政法人及び国立大学法人等に対
する監査においては法規準拠性に関する要求事項が定められている。これらに関して、
現状の基準等に特に追加の改訂等は不要と考えられる。

III ISSAI における記述とその検討

1. 該当規定の紹介・解説

I S A 210 A37 項の「主体が監査の範囲を制限しようとする場合」について、ISSAI 1210
では、経営者や議会が範囲制限を課すならば、監査人が財務諸表に関する意見を拒否す
ることや、議会に独立した報告を行う可能性があることに触れている。

○ISSAI 1210

P9. 公的部門では、I S A 210 第 7 項 [監査基準委員会報告書 210 第 5 項に相当] における
受嘱と継続のプロセスについて、公的部門の監査人に、監査を拒否又は辞退する選択肢
がない点が影響する。しかしながら、経営者又は議会が契約の開始以前に監査範囲に制
限を課す場合で、その影響により、監査人が財務諸表に対する意見を拒否する可能性が
ある場合、公的部門の監査人は、当該事象を検討し、それがリスク評価、監査アプロー
チ及び監査意見へ及ぼす影響を検討する。議会に別途報告することが適切となる場合も
ある。

P10. I S A 210 第 8 項 [監査基準委員会報告書 210 第 6 項に相当] は、監査契約の受嘱に
影響を及ぼすその他の要素について検討している。監査の前提条件が表示されない状況
で、かつ、公的部門の監査人が監査契約を断る選択肢を持たない場合の適切な対応には、
I S A 210 第 19 項及び第 20 項 [監査基準委員会報告書 210 第 15 項及び第 16 項に相当]
の規定に加え、議会への通知を含むこともある。

2. 現行実務との関連で検討すべき論点

現行の独立行政法人監査の実務において監査の範囲制限を課された場合、会計監査人が監査の受嘱を辞退することは可能であり、また、監査範囲を制限するような監査契約の変更等を断ることができる。したがって、監査契約を断る選択肢を有している。このため、議会に独立した報告を行うことができるような選択肢を加える等の改訂は監査基準等に対応する範囲を超えているため、現行実務との関連で検討すべき論点は特にないと考える。

ISA 220 : 財務諸表監査の品質管理 (A7 項)

I 公的部門特有の考慮事項

公的部門の主体に対する監査指令は、他の主体に対する監査指令より拡大される場合がある。公的部門の監査人への指令が監査業務の辞退を認めない場合も想定されることから、公的部門の監査人の独立性のセーフガードを提供するものとして法的な手段が挙げられている。

○監査基準委員会報告書第 220 第 10 項(3) (ISA 220 第 11 項(c)) に対応する適用指針 公的部門の主体特有の考慮事項 (ISA 220 A7 項)

A7. 法的な手段が公的部門の監査人の独立性に対するセーフガードを提供することがある。しかしながら、国の指令規定によっては、公的部門の監査人又は法定監査人の代理として公的部門の監査業務を遂行する監査事務所は、第11項 [監査基準委員会報告書220第10項に相当] の精神の遵守を促進するために独立性を保持するための方針や手続を修正しなければならない可能性がある。公的部門の監査人への指令が監査業務の辞退を認めない場合、当該修正は、その監査人が民間部門の監査人であったなら監査を辞退したであろう原因となった事象についての公的な報告を通じて開示することを含む。

関連規定

○公認会計士法 (昭和 23 年法律第 103 号)

(特定の事項についての業務の制限)

第 34 の 11 監査法人は、財務書類のうち、次の各号のいずれかに該当するものについては、第 2 条第 1 項の業務を行ってはならない。[以下略]

関連規定

○監査基準委員会報告書 220 第 10 項 (ISA 220 第 11 項、A6 項に相当)

10. 監査責任者は、監査事務所の定める独立性の保持のための方針及び手続を遵守するとともに、監査チームのメンバーがこれを遵守していることを確かめなければならない。そのために監査責任者は、以下を実施しなければならない。(A5項及びA6項参照)

(1)・(2) [略]

(3) 独立性を阻害する要因を識別した場合には、これを許容可能な水準にまで軽減又は除去するためにセーフガードを適用する。また、適切であると考えられる場合には、監査契約を解除する。なお、監査責任者は、適切な対応によっても問題を解決できないときには、監査事務所に速やかに報告する。

A6. 監査責任者は、監査業務においてセーフガードを適用しても許容可能な水準にまで軽減又は除去することができないような独立性に対する阻害要因を識別することがある。

その場合、第10項(3)に記載のとおり、監査責任者は、独立性に対する阻害要因を生じさせるような行為や関係の排除、監査契約の解除等の適切な対応を決定するために、監査事務所内の適切な者に報告する。

II 関連基準の規定とその検討

1. 独立行政法人関連規定とその検討

法令としては、公認会計士法第34条の11において、独立性に関するセーフガードが規定されている。通則法第41条第2項においても、会計監査人の独立性について規定されている。

監査基準等としては、独立行政法人監査基準第4章において会計監査人の独立性が規定されているが、これは民間企業と同等の規定である。また、公会計委員会実務指針第5号は、セーフガードを提供しているのではなく、独立行政法人に関する評価委員会との関係を整理し、指針を提供しているに過ぎない。

ISA220 A7 項にある「公的部門の監査人又は法定監査人の代理として公的部門の監査業務を遂行する監査事務所」は、独立行政法人監査において該当しない。また、「公的部門の監査人への指令が監査業務の辞退を認めない場合」以下の記載についても独立行政法人監査には該当しない。A7 項は会計検査院による検査や、会計検査院が民間監査事務所に監査を委託する場合を想定しているものと思われる。

○独立行政法人通則法

(会計監査人の資格)

第41条 [略]

2 公認会計士法の規定により、財務諸表について監査をすることができない者は、会計監査人となることができない。

○独立行政法人監査基準

第4章 会計監査人の独立性

第1節 被監査独立行政法人に対する独立性について

通則法第39条に定める会計監査人の監査に当たっては、会計監査人は、被監査独立行政法人に対して、独立の立場にある者でなければならない。[以下略]

独立行政法人監査において監査業務の辞退が認められるか否かについて、公会計委員会実務指針第2号第42項において「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」旨規定されており、監査人が監査継続を辞退できることが前提されていると考える。

○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

監査契約の継続の検討

42. 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、たとえ当該違法行為に係る事項が財務諸表等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。 [以下略]

2. 国立大学法人等関連規定とその検討

独立性に関するセーフガードについては、独立行政法人と同様に規定されている(公認会計士法第34条の11、国立大学法人法第35条及び通則法第42条第2項)。

上記A7項にある「公的部門の監査人又は法定監査人の代理として公的部門の監査業務を遂行する監査事務所」は、国立大学法人等監査において該当しない。また、「公的部門の監査人への指令が監査業務の辞退を認めない場合」以下の記載についても国立大学法人等監査には該当しない。

国立大学法人等の監査契約の継続の可否については、公会計委員会実務指針第6号において、同指針第2号を参考にする旨の記載がある。

○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

6. 国立大学法人監査基準の特性

(2) 法規準拠性

[第一・第二段落略]

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」を参考にする必要がある。[以下略]

3. ISAの考慮事項を踏まえた検討

ISAにおける要求事項と独立行政法人監査及び国立大学法人等監査において求められる独立性に関して特段相違する点はない。また、法規準拠性に関する規定において、監査人に監査契約継続の検討が認められていることから、ISA220 A7項における「監査人の辞退を認めない」場合は、我が国では想定されていないと考えられる。

ISA 220 : 財務諸表監査の品質管理 (A9 項)

I 公的部門特有の考慮事項

公的部門の監査に当たって、監査人が法的手続により選任される場合、選任には法的な拘束力があると考えられる。したがって、監査の受嘱及び継続又は辞退に関して必要な手続や情報の一部はこのような法的手続では使用せず、その他の主体の監査の場合よりも、手続・情報が限定的になることがある。

○監査基準委員会報告書 220 第 11 項、第 12 項 (ISA 220 第 12 項、第 13 項) に対応する適用指針

公的部門の主体特有の考慮事項 (ISA 220 A9 項)

A9. 公的部門では、監査人が法的な手続に従って選任される場合がある。したがって、第 12 項、第 13 項及び A8 項 [監査基準委員会報告書 220 第 11 項、第 12 項、A7 項に相当] で定められているような、関与先との関係及び監査業務に係る受嘱及び継続に関する要求事項及び考慮事項の一部は、関連しない可能性がある。それでもなお、ISA に示されたプロセスを実施した結果収集された情報は、リスク評価の実施及び報告責任の遂行において、公的部門の監査人に有用であることがある。

関連規定

○監査基準委員会報告書 220 第 11 項、第 12 項、A7 項 (ISA 220 第 12 項、第 13 項、A8 項に相当)

11. 監査責任者は、監査契約の新規の締結及び更新が、監査事務所の定める方針及び手続に従って適切に行われていることを確かめ、その結論が適切であることを判断しなければならない。(A7 項参照)

12. 監査責任者は、契約の締結を辞退する原因となるような情報を監査契約締結後に入手した場合、監査事務所及び監査責任者が必要な対応をとることができるように、その情報を監査事務所に速やかに報告しなければならない。

A7. 品質管理基準委員会報告書第 1 号は、新規の関与先と契約の締結を行う場合、既存の関与先と既存の契約を更新するかどうかを判断する場合及び既存の関与先と新規の契約の締結を検討する場合、その状況において必要と考えられる情報を入手することを監査事務所に求めている。(品基報第 1 号第 26 項(1)参照) 以下の情報は、監査責任者が関与先と監査契約の新規の締結又は更新に関する結論が適切であるかどうか判断する際に有用となる。

- ・ 主な株主、主要な経営者及び監査役若しくは監査役会又は監査委員会 (以下、監査役若しくは監査役会又は監査委員会を「監査役等」という。) の誠実性
- ・ 監査チームが、時間及び人的資源を含め、監査業務を実施するための適性及び能力を

有していること

- ・ 監査事務所及び監査チームが、関連する職業倫理に関する規定を遵守できること
- ・ 当年度又は過年度における監査業務の実施中に生じた重要な事項と、それらが契約の更新の判断に与える影響

II 関連基準の規定とその検討

1. 独立行政法人関連規定とその検討

独立行政法人監査基準において、監査契約の新規の契約及び更新に際しての監査手続については定めがない。なお、公会計委員会実務指針第2号第42項には、「監査契約の継続の検討」について以下の記述がある。

○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 監査契約の継続の検討

42. 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、たとえ当該違法行為に係る事項が財務諸表等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討議することが望ましい。

2. 国立大学法人等関連規定とその検討

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」において、同実務指針第2号「独立行政法人監査における法規準拠性」を参考にする必要性について規定されており、独立行政法人と同様の取扱いとなる。

3. ISAの考慮事項を踏まえた検討

監査基準委員会報告書220 A7項では、監査業務の受嘱及び継続を検討するに当たって、「その状況において必要と考えられる情報の入手」を要求している。ISA220 A9項において「受嘱及び継続に関する要求事項及び考慮事項の一部は、関連しないことがある」とあるが、独立行政法人の監査業務受嘱及び継続に際して「関連しないことがある」事項は一般的に想定しづらい。

ISA220 A7項における要求事項と独立行政法人監査及び国立大学法人等監査の受嘱及び継続に関して特段相違する点はない。

ISA 220 : 財務諸表監査の品質管理 (A12 項)

I 公的部門特有の考慮事項

公的部門の監査においては、監査人の適性として、公的部門特有の技能が追加されることがある。

公的部門の監査は他の主体の監査に比べて広範囲となることがある。公的部門は、公的資金を財源として事業を行っていることが一般的であるから、他の主体の監査とは異なり、不正や汚職にも意を用いることが要求されていることによると思われる。なお、監査範囲が広義となる点については、ISA 200 A11 項に関する検討 (14 頁) を参照されたい。

○監査基準委員会報告書 220 第 13 項 (ISA 220 第 14 項) に対応する適用指針

公的部門の主体に特有の考慮事項 (ISA 220 A12 項)

A12. 公的部門における適切な適性として、特定の国における監査指令上の条件を満たすために必要となる技能が追加されることがある。当該適性には、例えば、議会若しくは他の政府組織への報告又は公益のための報告といった、適用される報告の取決めにに関する理解がある。公的部門の監査範囲は、例えば、業務監査のある局面や、法令及びその他の指針等の遵守並びに不正や汚職の防止及び発見に関する包括的な評価などを含むことがある。

他の主体の監査を行うに当たって、監査チームに期待される適切な適性及び能力については監査基準委員会報告書 220 A9 項に記載がある。

関連規定

○監査基準委員会報告書 220 第 13 項、A9 項 (ISA 220 第 14 項、A11 項に相当)

13. 監査責任者は、職業的専門家としての基準及び適用される法令等に準拠して監査を実施し、状況に応じた適切な監査報告書を発行することができるように、監査チームと監査人が業務を依頼する外部の専門家が、全体として適切な適性及び能力を有していることを確かめなければならない。(A8項及びA9項参照)
- A9. 監査チームに期待される適切な適性及び能力を検討する場合、監査責任者は、以下の事項を考慮することがある。
- ・ 業務の内容と複雑さの程度が類似した監査業務への従事及び適切な訓練を通じて得られた監査業務の理解の程度並びにこれまでの実務経験
 - ・ 職業的専門家としての基準及び適用される法令等についての理解
 - ・ ITの知識及び会計又は監査の特定の領域を含む専門的知識
 - ・ 関与先が属する産業に関する知識
 - ・ 職業的専門家としての判断能力

- ・ 監査事務所の定める品質管理に関する方針及び手続についての理解

II 関連基準の規定とその検討

1. 独立行政法人関連規定とその検討

独立行政法人監査における適性及び能力に関して、独立行政法人監査基準の第6章第3節一般基準の1に次の規定がある。

○独立行政法人監査基準

第6章 独立行政法人に対する会計監査人の監査の基準

第3節 一般基準

- 1 通則法第39条に定める会計監査人の監査は、監査人として適切な専門能力と実務経験を有し、かつ、当該独立行政法人に対して独立の立場にある者によって行われなければならない。
- 2 会計監査人は、職業的専門家として、その専門能力の向上と実務経験等から得られる知識の蓄積に常に努めなければならない。

上記規定は独立行政法人監査を行うに当たって必要とされる専門能力及び実務経験、独立性について言及した一般的な規定である⁹。なお、独立行政法人監査においては、法規準拠性、経済性及び効率性に留意した監査を実施する必要があるため、かかる事項についての知見が求められている。

2. 国立大学法人等関連規定とその検討

公会計委員会実務指針第6号において、「6. 国立大学法人監査基準の特性」に「6. (1) 法規準拠性」及び「6. (2) 経済性・効率性等」の記載がある。基本的には独立行政法人に係る公会計委員会実務指針を参考にした記載になっているが、国立大学法人等監査の場合は、独立行政法人に関するものと同様の規定に加えて、「教育研究の特性に配慮」することとされている。

○国立大学法人監査基準

第6章 国立大学法人等に対する会計監査人の監査の基準

第3節 一般基準

- 1 準用通則法第39条に定める会計監査人の監査は、監査人として適切な専門能力と実務経験を有し、かつ、当該国立大学法人等に対して独立の立場にある者によって行われなければならない。
- 2 会計監査人は、職業的専門家として、その専門能力の向上と実務経験等から得られる知識の蓄積に常に努めなければならない。

⁹ 独立行政法人監査基準第6章第3節第2項の規定は、一般の監査基準の第二一般基準の第1項の規定と同様である。

3. I S Aの考慮事項を踏まえた検討

会計監査人に期待される適切な適性及び能力として、監査基準委員会報告書 220 A9 項に加えて独立行政法人及び国立大学法人等の監査に必要な専門能力及び実務経験が求められている。したがって、現行の独立行政法人関連規定と I S Aの規定に齟齬はないものと考えられる。

I S A 220 : 財務諸表監査の品質管理 (A30 項)

I 公的部門特有の考慮事項

法令により任命された監査人は、公的部門の監査において、監査法人の監査責任者のような責任と権限を負うことがある。

そのような場合、審査担当者の選定では、被監査主体からの独立性及び審査担当者の能力評価を行う。

○監査基準委員会報告書 220 第 19 項、第 20 項 (I S A 220 第 20 項、第 21 項) に対応する適用指針 公的部門の主体特有の考慮事項 (I S A 220 A30 項)

A30. 公的部門では、法令により任命された監査人 (例えば、会計検査院長又はその代理として選任された他の適格者) は、公的部門の監査に対する全般的な責任を負う監査責任者と同等の役割で行動することがある。そのような状況において、該当ある場合、審査担当者の選定は、被監査主体からの独立の必要性及び監査業務に係る審査の担当者の客観的な評価を提供する能力の考慮を含む。

関連規定である監査基準委員会報告書 220 第 19 項及び第 20 項については、44 頁を参照

II 関連基準の規定とその検討

1. 独立行政法人関連規定とその検討

独立行政法人の会計監査人は、公認会計士又は監査法人の中から主務大臣が選任を行うことになるため (通則法第 40 条及び 41 条第 1 項)、I S A 220 A30 項に規定するように、法令により一定の者が会計監査人として任命されるものではない。

2. 国立大学法人等関連規定とその検討

国立大学法人等の会計監査人は、公認会計士又は監査法人の中から文部科学大臣が選任を行うことになるため (国立大学法人法第 35 条)、I S A 220 A30 項に規定するように、法令により一定の者が会計監査人として任命されるものではない。

3. I S A の考慮事項を踏まえた検討

I S A 220 A30 項における、法令により選任された監査人は、独立行政法人及び国立大学法人等の会計監査人とは異なるため、検討は不要と考える。

III ISSAI における記述とその検討

1. 該当規定の紹介・解説

ISSAI 1220 第 6 項は、国によって異なる会計検査院の形態に応じて I S A 220 A30 項を読み替えることを求めている。

○ISSAI 1220

契約の実施

P6. ISA 220 A30 項で使用されている用語は、会計裁判所等の特定の監査環境においては、最高検査機関の統治機構を踏まえて解釈すべきである。

2. 現行実務との関連で検討すべき事項

特になし。

ISA 220 : 財務諸表監査の品質管理 (A31 項)

I 公的部門特有の考慮事項

審査について、ISA 220 第 21 項及び A28 項 (監査基準委員会報告書 220 第 20 項及び A25 項に相当) において言及されている大会社等は、公的部門では一般的に該当があるものではない。しかしながら、規模、複雑性又は公益の側面によって重要となり、したがって、広範囲の利害関係者がいるようなその他の公的部門の主体に対して重要性の決定の基礎となる固有の客観的な規準はなく、公的部門の監査人は、どの主体が、審査業務の実施に値するだけの十分な重要性を持っているかについて評価する必要があることを考慮事項としている。

これは、監査基準委員会報告書 220 A26 項において、民間の主体においては、大会社等以外の審査では、審査に関する方針及び手続に従い、監査の品質が合理的に確保される範囲において、前項の事項等を簡素化又は柔軟に実施することができることとされていることから、公的部門の主体においても同様な重要性の判断が求められる前提をおいての考慮事項と考えられる。

○監査基準委員会報告書 220 第 19 項、第 20 項 (ISA 220 第 20 項、第 21 項) に対応する適用指針 公的部門の主体に特有の考慮事項 (ISA 220 A31 項)

A31. 第21項及びA28項において言及されている上場企業¹⁰は、公的部門では一般的ではない。しかしながら、規模、複雑性又は公益の側面によって重要となり、したがって、広範囲の利害関係者がいるようなその他の公的部門の主体があることがある。その例には、国有企業と公共事業がある。公的部門内部の進行中の変革により、新たな種類の重要な主体が生じることもある。重要性の決定の基礎となる固有の客観的な規準はない。当該事実にかかわらず、公的部門の監査人は、どの主体が、審査業務の実施に値するだけの十分な重要性を持っているかについて評価する。

関連規定

○監査基準委員会報告書 220 第 19 項、第 20 項、A25 項、A26 項 (ISA 220 第 20 項、第 21 項、A28 項、A29 項に相当)

19. 審査担当者は、監査チームが行った重要な判断や監査意見を客観的に評価しなければならない。この評価には、以下の事項を含めなければならない。(A23 項、A24 項及び A26 項参照)

- (1) 重要な事項についての監査責任者との討議
- (2) 財務諸表と監査報告書案の検討
- (3) 監査チームが行った重要な判断とその結論に関する監査調書の検討

¹⁰ 我が国においては、公認会計士法上の大会社等が該当する。

(4) 監査意見の評価及び監査報告書案が適切であるかどうかの検討

20. 審査において、審査担当者は、以下の事項を検討しなければならない。(A25 項及び A26 項参照)

(1) 独立性に関する監査チームの評価

(2) 監査上の判断の相違、又は専門性が高く判断に困難が伴う事項や見解が定まっていない事項について適切な専門的な見解の問合せが行われたかどうか、及び専門的な見解の問合せから得られた結論

(3) 重要な判断に関する監査調書には、実施した手続とその結論が適切に記載されているかどうか。

《大会社等の審査》(第 20 項参照)

A25. 第 20 項に記載されている事項に加えて、監査チームが行った重要な判断について、大会社等の監査の審査において検討され評価される事項には、以下の事項が含まれることがある。

- ・ 監査基準委員会報告書 315 「企業及び企業環境の理解を通じた重要な虚偽表示リスクの識別と評価」に準拠して監査中に識別された特別な検討を必要とするリスク、同 330 「評価したリスクに対応する監査人の手続」に準拠した当該リスクに対する対応、及び同 240 「財務諸表監査における不正」に準拠した監査チームの不正リスクの評価と対応
- ・ 監査の基本的な方針と詳細な監査計画の内容（監査期間中に行われた重要な修正を含む。）
- ・ 監査上の判断、特に重要性及び特別な検討を必要とするリスクに関して行った判断
- ・ 監査の実施中に識別した修正された又は未修正の虚偽表示に関する重要性の判断及びその対処
- ・ 経営者及び監査役等、該当する場合、規制当局などの第三者に伝達する事項
これらの事項は、状況に応じて、大会社等以外の財務諸表監査の審査にも適用されることがある。

《小規模企業に特有の考慮事項》(第 19 項から第 20 項参照)

A26. 大会社等以外の審査では、審査に関する方針及び手続に従い、監査の品質が合理的に確保される範囲において、前項の事項等を簡素化又は柔軟に実施することができる。なお、審査を実施するために委託審査制度を利用する場合、「監査意見表明のための委託審査要領」（日本公認会計士協会）等が参考になる。

II 関連基準の規定とその検討

1. 独立行政法人関連規定とその検討

通則法第 39 条の規定により会計監査人の監査を受けなければならない独立行政法人については、公認会計士法上の「大会社等」に該当することになる（公認会計士法第 24 条

の2第6号、公認会計士法施行令第10条第5号)。

また、品質管理基準委員会報告書第1号第34項及びA37項より、大会社等¹¹の監査については、審査に関する方針及び手続を定めることとされている。

したがって、通則法第39条により要請される法定監査において、規模要件等を満たす独立行政法人は公認会計士法上の大会社等となるため、監査基準委員会報告書220 A26項の審査の簡素化は適用されず、大会社等と同様の審査が求められる。

○公認会計士法

(大会社等に係る業務の制限の特例)

第24条の2 公認会計士は、当該公認会計士、その配偶者又は当該公認会計士若しくはその配偶者が実質的に支配していると認められるものとして内閣府令で定める関係を有する法人その他の団体が、次の各号のいずれかに該当する者(以下「大会社等」という。)から第2条第2項の業務(内閣府令で定めるものに限る。)により継続的な報酬を受けている場合には、当該大会社等の財務書類について、同条第1項の業務を行ってはならない。

(1)～(5) [略]

(6) 前各号に掲げる者に準ずる者として政令で定める者

○公認会計士法施行令(昭和27年政令第343号)

(大会社等の範囲)

第10条 法第24条の2第6号(法第16条の2第6項において準用する場合を含む。)に規定する政令で定める者は、次に掲げる者とする。

(1)～(4) [略]

(5) 独立行政法人通則法(平成11年法律第103号)第39条の規定により会計監査人の監査を受けなければならない独立行政法人

(6)・(7) [略]

○独立行政法人通則法

(会計監査人の監査)

第39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。)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。

○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

(会計監査人の監査を要しない独立行政法人の範囲)

第2条 通則法第39条に規定する政令で定める基準に達しない独立行政法人は、次の各号のいずれにも該当する独立行政法人(通則法第1条第1項に規定する個別法により長期借入金又は債券発行をすることができる独立行政法人を除く。)とする。

¹¹ 定義規定(品質管理基準委員会報告書第1号第11項(15))より公認会計士法の大会社等が該当

- (1) 通則法第39条に規定する財務諸表、事業報告書（会計に関する部分に限る。）及び決算報告書に係る事業年度の開始の日における資本金の額が100億円に達しないこと。
- (2) 通則法第 38 条第 1 項の規定により主務大臣の承認を受けた最終の貸借対照表（以下この号において「最終の貸借対照表」という。）の負債の部に計上した金額の合計額（新たに設立された独立行政法人であって最終の貸借対照表がないものにあつては、当該独立行政法人の負債の金額に相当する金額として主務大臣の定める方法により算定した額）が 200 億円に達しないこと。

○品質管理基準委員会報告書第 1 号第 34 項、A37 項

34. 監査事務所は、原則として、全ての監査業務について監査チームが行った監査手続、監査上の重要な判断及び監査意見を客観的に評価するために、審査に関する方針及び手続を定めなければならない。（A37項参照）
- A37. 大会社等以外の審査では、業務の品質が合理的に確保される範囲において、以下の事項を考慮して審査の方法、内容、時期及び範囲を簡素化又は柔軟に実施することができる。
- ・ 監査業務の目的や内容（社会的影響の程度を含む。）
 - ・ 個々の監査業務において識別した通例でない環境又はリスクの重要性

2. 国立大学法人等関連規定とその検討

国立大学法人等は全て公認会計士法の大会社等と規定されているため、独立行政法人の法定監査と同様、審査の簡素化は適用されず、上場企業と同様の審査が求められる。

○公認会計士法施行令

第10条 法第24条の2第6号（法第16条の2第6項において準用する場合を含む。）に規定する政令で定める者は、次に掲げる者とする。

- (1)～(5) [略]
- (6) 国立大学法人及び大学共同利用機関法人

3. ISAの考慮事項を踏まえた検討

独立行政法人の法定監査及び国立大学法人等監査においては、監査基準委員会報告書220において求められている大会社等と同様の審査が既に求められている。

ISA 240 : 財務諸表監査における不正に関する監査人の責任 (A6 項)

I 公的部門特有の考慮事項

公的部門の財務監査の目的は、財務諸表が全ての重要な点において、適用される財務報告の枠組みに準拠して作成されているかどうかの意見を表明することよりも範囲が広く、法令、政府方針等から生じる監査指令は追加的な目的を伴う場合がある。また、追加的な目的となっていなくとも、そのような社会的な期待がある場合も考えられる。

公的部門の監査人は、監査を計画し実行する場合には、これらの追加的な責任及び関連する不正のリスクを考慮する。

○監査基準委員会報告書 240 第 3 項 (ISA 240 第 3 項) に対応する適用指針

公的部門の主体特有の考慮事項 (ISA 240 A6 項)

A6. 不正に関連する公的部門の監査人の責任には、公的部門の主体に適用される法令又はその他の指針等に基づくものや、監査人の義務に別途含まれているものがある。したがって、公的部門の監査人の責任には、財務諸表の重要な虚偽表示リスクの検討に限定されないものがあり、不正リスクを検討する責任より広い責任を負うこともある。

関連規定

○監査基準委員会報告書 240 第 3 項 (ISA 240 第 3 項に相当)

3. 不正は様々な意味をもつ広範囲な概念であるが、本報告書では、監査人が財務諸表監査において対象とする重要な虚偽表示の原因となる不正について取り扱う。

不正には、不正な財務報告（いわゆる粉飾）と資産の流用がある。監査人は、不正の発生が疑われる場合や、まれに不正の発生を識別した場合においても、不正の発生に関する法的判断は行わない。(A1 項から A5 項参照)

II 関連基準の規定とその検討

1. 独立行政法人関連規定とその検討

不正に関連する会計監査人の責任について、独立行政法人監査基準第 1 章第 3 節、第 5 章第 3 節、公会計委員会実務指針第 2 号第 14 項から第 18 項に記載がある。

○独立行政法人監査基準

第 1 章 独立行政法人に対する会計監査人の監査(基本的な考え方)

第 3 節 会計監査人の監査における法規準拠性の考え方

企業会計における財務諸表監査においては、財務諸表に重要な影響を及ぼす不正及び誤謬並びに違法行為（以下この節において「違法行為等」という。）の存在を看過することなく監査を実施するという実務慣行が存在する。公共的性格を有する独立行政法人に対する

会計監査人の監査においては、企業の会計監査にも増して、違法行為等の発見に対する重大な関心があると思料されるところである。会計監査人の監査の性質を検討するに当たっては、このような重大な関心について適切に考慮することが必要である。特に、会計監査人には、財務諸表等が通則法を始めとする関連法規に準拠して作成されているかどうかという点について適正な判断を下すことが求められる。

これらのことから、独立行政法人に対する監査においては、会計監査人は、財務諸表等が独立行政法人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しなければならない。通則法第39条による独立行政法人に対する監査は、あくまで財務諸表等の監査であることから、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ということであると考えられる。公共性の高い事務・事業を行う独立行政法人は、民商法等の私法のみならず、公法体系の法令が適用される局面も多く、準拠すべき法令やその内容を網羅的に列挙することは極めて困難であり、実務上も現実的ではないと考える。

独立行政法人の会計監査は、企業の会計監査と同様に、財務諸表等の正確性の証明、すべての違法行為等の発見を目的としているわけではない。しかしながら、財務諸表等に重要な影響を与える違法行為等については、会計監査人が積極的に発見するよう努めていかなければならない。また、財務諸表等に重要な影響を与えるには至らない違法行為等を見つけた場合であっても、独立行政法人の会計監査人は、必要な報告を行うなど、適切に対応しなければならない。

第5章 会計監査人の地位（職務、権限、義務、責任）

第3節 会計監査人の義務

[第一・二段落略]

また、会計監査人は、財務諸表等に重要な影響を与えない不正及び誤謬並びに違法行為について積極的にその発見に努める義務を負うものではないが、その権限を行使し会計監査を行う過程で当該事実を発見した場合は、独立行政法人の公共的性格にかんがみ当該事実を被監査独立行政法人の長に報告することを要する。

さらに、監事の職務遂行の効率化の観点から、会計監査人は、当該事実を被監査独立行政法人の長に報告したときは、被監査独立行政法人の監事に対しても、当該事実を報告すべき旨が当該会計監査契約に定められることが必要である。

[第五段落略]

○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

会計監査人の責任

14. 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、すべての違法行為等を見つかることを目的としていない。
15. 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。[以下略]

16. 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。
17. 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。
18. 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。

2. 国立大学法人等関連規定とその検討

国立大学法人監査基準においても、独立行政法人監査基準と同様の規定が、第1章第3節及び第5章第3節に設けられている。

また、公会計委員会実務指針第6号第6項に同指針第2号を参考にする旨の記載がある。

○国立大学法人監査基準

第1章 国立大学法人等に対する会計監査人の監査（基本的な考え方）

第3節 会計監査人の監査における法規準拠性の考え方

企業会計における財務諸表監査においては、財務諸表に重要な影響を及ぼす不正及び誤謬並びに違法行為（以下この節において「違法行為等」という。）の存在を看過することなく監査を実施するという実務慣行が存在する。公共的性格を有する国立大学法人等に対する会計監査人の監査においては、企業の会計監査にも増して、違法行為等の発見に対する重大な関心があると思料されるところである。会計監査人の監査の性質を検討するに当たっては、このような重大な関心について適切に考慮することが必要である。

特に、会計監査人には、財務諸表等が通則法を始めとする関連法規に準拠して作成されているかどうかという点について適正な判断を下すことが求められる。

これらのことから、国立大学法人等に対する監査においては、会計監査人は、財務諸表等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しなければならない。準用通則法第39条による国立大学法人等に対する監査は、あくまで財務諸表等の監査であることから、

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ということであると考える。公共性の高い教育研究に係る業務を行う国立大学法人等は、民商法等の私法のみならず、公法体系の法令が適用される局面も多く、準拠すべき法令やその内容を網羅的に列挙することは極めて困難であり、実務上も現実的ではないと考える。

国立大学法人等の会計監査は、企業の会計監査と同様に、財務諸表等の正確性の証明、すべての違法行為等の発見を目的としているわけではない。しかしながら、財務諸表等に重要な影響を与える違法行為等については、会計監査人が積極的に発見するよう努めていかなければならない。また、財務諸表等に重要な影響を与えるには至らない違法行為等を発見した場合であっても、国立大学法人等の会計監査人は、必要な報告を行うなど、適切に対応しなければならない。

第5章 会計監査人の地位（職務、権限、義務、責任）

第3節 会計監査人の義務

[第一・第二段落略]

また、会計監査人は、財務諸表等に重要な影響を与えない不正及び誤謬並びに違法行為について積極的にその発見に努める義務を負うものではないが、その権限を行使し会計監査を行う過程で当該事実を発見した場合は、国立大学法人等の公共的性格にかんがみ当該事実を被監査国立大学法人等の長に報告することを要する。なお、被監査国立大学法人等の長は、会計監査人から当該事実の報告を受けた場合は、適切な是正措置を講じるべきである。

さらに、監事の職務遂行の効率化の観点から、会計監査人は、当該事実を被監査国立大学法人等の長に報告したときは、被監査国立大学法人等の監事に対しても、当該事実を報告すべき旨が当該会計監査契約に定められることが必要である。

[第五段落略]

○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

6. 国立大学法人監査基準の特性

(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、法規準拠性の観点を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」を参考にする必要がある。

3. ISA の考慮事項を踏まえた検討

財務諸表等監査の実施過程においてという限定は付されているものの、その報告義務等から、我が国においても、民間部門の監査人よりも広い責任を含むことがある、と解することができる。

III ISSAI における記述とその検討

1. 該当規定の紹介・解説

○ISSAI 1240

全般的考慮事項

P5. [前略] 通常、不正が生じる場合には三つの条件が存在する。この条件は公的部門では様々な形で存在する。例えば、以下が挙げられる。

- ・動機又はプレッシャー（経営者又は職員に、彼らが不正を犯す理由を与えることになる）－公的部門の職員は、多くの場合に、僅かな資源で高度な品質のサービスを提供し、予算の期待に応えるというプレッシャーを有している。[後略]
- ・機会（不正を犯すことを可能にする主体に関連した特質又は状況）－困難な求人環境又は十分に有能な人材の欠乏が公的部門ではより一般的な場合もある。[中略] 大量で、少額の現金取引の広範囲の使用はそれらのリスクを高めることがある。[後略]
- ・姿勢又は正当化（個人が不正を犯す理由を正当化することを許す行動、特徴、又は倫理的価値）－一般的に、民間部門と比較した公的部門における低い給与レベルは、職員が、資金の不正使用を正当化できると信ずることにつながりかねない。[後略]

2. 現行実務との関連で検討すべき事項

公会計委員会実務指針第 2 号では、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」によるとされている。

監査基準委員会報告書 240 の《付録 1 不正リスク要因の例示》に、以下の記載がある。

○監査基準委員会報告書 240 《付録 1 不正リスク要因の例示》

《(1) 動機・プレッシャー》

1. ～ 3. [略]
4. 経営者や営業担当者が、取締役会等が掲げた売上や収益性等の財務目標を達成するために、過大なプレッシャーを受けている。

《(2) 機会》

1. ～ 3. [略]
4. 内部統制が、次のような要因により不備を有している。
 - ・従業員の転出入率が高くなっている、又は十分な能力をもたない経理、内部監査若しくはITの担当者を採用している。手許現金又は現金の取扱高が多額である。

《(3) 姿勢・正当化》

- ・従業員の処遇や企業に対する不満が存在する。

公的部門における不正リスクの検討について、ISSAI 1240 第5項に記載があり、監査基準委員会報告書 240 の上記記載においても同様の内容が示されている。

ただし、例示の追加記載として、ISSAI 1240 の付録 1：公的部門環境での不正リスク要因の追加例示、付録 2：公的部門環境における不正による重要な虚偽表示に関するリスク対応手続の追加例示、付録 3：公的部門環境において不正による重要な虚偽表示の兆候を示す状況の追加例示を、公会計委員会実務指針第 2 号等において追加する等の対応も考えられる（本報告書の 46 頁を参照）。

ISA 240 : 財務諸表監査における不正に関する監査人の責任 (A57 項)

I 公的部門特有の考慮事項

監査契約の継続・解除の問題は様々な状況で起こり得るが、公的部門においては、法令、政府方針等から生じる監査指令から契約の解除が想定されない場合が考えられる。そのような状況の想定及び対応について、独立行政法人監査基準や実務指針等における追加的対応の要否を検討する必要がある。

○監査基準委員会報告書 240 第 37 項 (ISA 240 第 38 項) に対応する適用指針 公的部門の主体特有の考慮事項 (ISA 240 A57 項)

A57. 公的部門では、監査指令又は公共の利益を考慮することにより、監査契約の解除という選択ができない場合が多い。

関連規定

○監査基準委員会報告書 240 第 37 項 (ISA 240 第 38 項に相当)

37. 監査人は、不正又は不正の疑いにより虚偽表示が行われ、監査契約の継続が問題となるような例外的な状況に直面した場合には、以下を実施しなければならない。(A52 項から A54 項参照)

- (1) その状況において必要となる職業的専門家としての基準及び適用される法令上の責任を判断すること (企業、監査役等又は規制当局等の第三者への報告が必要かどうかを含む。)
- (2) 監査契約の解除が可能な場合、監査契約の解除の当否を考慮すること
- (3) 監査人が監査契約を解除する場合には、以下の事項を実施すること
 - ① 監査契約の解除及びその理由に関して、適切な階層の経営者及び監査役等と協議すること
 - ② 職業的専門家としての基準及び適用される法令等に基づき、企業又は規制当局等に、監査契約の解除及びその理由を報告する必要性について検討すること

II 関連基準の規定とその検討

1. 独立行政法人関連規定とその検討

監査契約の解除が可能かどうかについては、公会計委員会実務指針第 2 号第 42 項に詳細な記載がなされている。

○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

42. 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、たと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討議することが望ましい。

2. 国立大学法人等関連規定とその検討

国立大学法人等監査においては、公会計委員会実務指針第6号第6項において、同指針第2号を参考にする旨の記載がある（51頁参照）。

3. ISAの考慮事項を踏まえた検討

我が国の場合には、監査契約の解除は可能である。ただし、解除する場合には慎重な検討及び対応が必要となってくるものと考えられる。

Ⅲ ISSAIにおける記述とその検討

1. 該当規定の紹介・解説

○ISSAI 1240

契約の継続が不可能な監査人

P19. ISA第38項(c) [監査基準委員会報告書240第38項(3)に相当] で説明しているように、公的部門の監査人は通常、監査契約を解除する選択肢を有していない。したがって、公的部門の監査人は、議会に独立して報告するか及び／又は、機密扱い又は制限扱い報告を発行するのが適切であるかどうか等、監査意見の影響及びその他の形式による報告要求を検討する。

2. 現行実務との関連で検討すべき事項

我が国の独立行政法人及び国立大学法人等の会計監査人には、監査契約の解除が想定されている。したがって、ISA240 A57に関して追加の検討は不要と考える。

ISA 240 : 財務諸表監査における不正に関する監査人の責任 (A67 項)

I 公的部門特有の考慮事項

公的部門の監査では、監査の実施過程において発見されたかどうかに関係なく、特定の指令上の規定等に基づき不正を報告するよう要求されることがある。

○監査基準委員会報告書 240 第 42 項 (ISA 240 第 43 項) に対応する適用指針 公的部門の主体特有の考慮事項 (ISA 240 A67 項)

A67. 公的部門では、監査の実施過程において発見されたかどうかに関係なく、特定の監査指令上の規定又は関連法令若しくはその他の指針等に基づき不正を報告するよう要求されることがある。

関連規定

○監査基準委員会報告書 240 第 42 項 (ISA 240 第 43 項に相当)

42. 監査人は、不正を識別した場合、法令等の規定により、規制当局等に対し報告する責任があるかどうかを判断しなければならない。

監査人は、守秘義務があるため、被監査会社の同意がある場合や法令等の規定に基づく場合等正当な理由がある場合を除き、企業の外部に対して報告又は漏えいしてはならない。(A62項参照)

II 関連基準の規定とその検討

1. 独立行政法人関連規定とその検討

不正に関する報告については、ISA 240 A6 項において検討したように、独立行政法人監査基準の第 1 章第 5 節及び第 5 章第 3 節並びに公会計委員会実務指針第 2 号第 32 項から第 41 項に規定されている (48 頁参照)。

独立行政法人の監査において、会計監査人は、財務諸表等に重要な影響を与えるに至らない不正、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する旨の追加的な責任を有している。ただし、この追加的な責任は、財務諸表等監査の実施過程において発見した場合に対応を求められているものであり、「監査の実施過程において発見されたかどうかに関係なく」(ISA 240 A67 項) 対応を求められているものではない。

2. 国立大学法人等関連規定とその検討

国立大学法人監査基準においても、独立行政法人監査基準と同様の規定が、第 1 章第 3 節及び第 5 章第 3 節に設けられている。

また、公会計委員会実務指針第 6 号第 6 項において、同指針第 2 号を参考にする旨の

記載がある（51 頁参照）。

3. ISA の考慮事項を踏まえた検討

独立行政法人及び国立大学法人等の会計監査における法規準拠性に関する報告は、財務諸表等監査の実施過程において発見した場合に対応を求められているものであるため、ISA240 A67 項を踏まえた対応は必要ない。また、その他の調査機関への協力義務や司法機関等への不正又は悪用の可能性を示唆する状況を報告する義務も負わされていない¹²。

Ⅲ ISSAI における記述とその検討

1. 該当規定の紹介・解説

| |
|--|
| <p>○ISSAI 1240</p> <p>規制当局等への報告</p> <p>P21. 公的部門における不正の報告に対する規定は、主体外の当事者への報告に関する ISA 240 第 43 項 [監査基準委員会報告書 240 第 42 項に相当] に従って、特定の監査指令上の規定又は関連法令の対象となることがある。主体外の当事者として、規制当局等が挙げられる。環境によっては、調査機関に対して不正の兆候を照会し、また、不正又は悪用が発生しているかどうかを決定するため、調査機関に協力する義務が存在することもある。あるいは、公的部門の監査人が、管轄の司法機関又は政府若しくは議会の適切な部門（検察官、警察及び（法律に関連性があれば）影響を受けた当事者など）に対して不正又は悪用の可能性を示唆する状況を報告する義務を負わされることもある。<u>公的部門の監査人は、潜在的な調査又は訴訟手続を妨害することを避けるように注意する。</u>また、不正の疑いのある兆候の報告、コミュニケーション及び調書作成に関する適用される法令に精通する必要がある。さらに、公的部門の監査人は不正の兆候に関する問題における法律上の助言を得る必要性を考慮する。</p> |
|--|

2. 現行実務との関連で検討すべき事項

下線部 1 文目については、ISSAI では公的部門の監査人による監査が想定されており、我が国の監査基準等の対応での枠外と考えられる。

下線部 2 文目及び 3 文目については、公会計委員会実務指針第 2 号第 8 項等において対応済と考えられる。

¹² 我が国の会計検査院は、会計検査院法第 33 条の規定により、「検査の結果国の会計事務を処理する職員に職務上の犯罪があると認めるときは、その事件を検察庁に通告」する義務を負っている。

ISA 250 : 財務諸表監査における法令の検討 (A6 項)

I 公的部門特有の考慮事項

公的部門の財務監査の目的は、民間企業における監査よりもその範囲が広く、法令、政府方針等から生じる指令等追加的な目的を伴う場合が考えられる。また、追加的な目的となっていなくとも、社会的な期待も考えられる。

したがって、公的部門の監査人は、これらの追加的な責任及び法規の準拠性を考慮する必要性があり、独立行政法人監査基準や実務指針等における追加的対応の要否を検討する必要がある。

○監査基準委員会報告書 250 第 4 項 (ISA 250 第 3 項～第 8 項) に対応する適用指針 公的部門の主体特有の考慮事項 (ISA 250 A6 項)

A6. 公的部門においては、財務諸表監査に関連することや主体の他の事業運営面にまで影響を及ぼすような法令の検討に関して、追加的な監査責任が生じる場合もある。

関連規定

○監査基準委員会報告書 250 第 4 項 (ISA 250 第 4 項に相当)

4. 本報告書の要求事項は、違法行為による財務諸表の重要な虚偽表示の識別に資するように記載されている。しかしながら、監査人は企業の違法行為の防止に対して責任は負わず、違法行為のすべてを発見することが期待されているわけではない。

II 関連基準の規定とその検討

1. 独立行政法人関連規定とその検討

法令の検討に関する追加的な責任に関する記述として、独立行政法人監査基準の第 1 章の第 3 節の「会計監査人の監査における法規準拠性の考え方」(48 頁参照)において、通則法第 39 条による独立行政法人に対する監査は、財務諸表等の監査であり、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ということである旨を記述している一方、公共的性格を有する独立行政法人に対する会計監査人の監査においては、企業の会計監査にも増して、違法行為等の発見に対する重大な関心があること、財務諸表等に重要な影響を与える違法行為等については、会計監査人が積極的に発見するよう努めていかなければならないことが記述されている。

2. 国立大学法人等関連規定とその検討

国立大学法人監査基準の第 1 章第 3 節 (50 頁参照)においても、独立行政法人監査基準と同様に「会計監査人の監査における法規準拠性の考え方」が示されている。

また、公会計委員会実務指針第 6 号において、同指針第 2 号を参考にする旨の記載がある (51 頁参照)。

3. ISAの考慮事項を踏まえた検討

現行の独立行政法人監査基準及び国立大学法人監査基準は、財務諸表等に重要な影響を与える違法行為等の発見について会計監査人は責任を負っているものであり、追加的な監査責任が生じるものではない。ただ、独立行政法人及び国立大学法人等の財務諸表監査において検討を要する法令は多様であり、実務の進展に応じて、「財務諸表監査に関連することや主体の他の事業運営面にまで影響を及ぼすような法令の検討」に関して、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」及び公会計実務指針第6号「国立大学法人等に関する実務上の留意点」の内容に反映をさせていくことが必要となる。

Ⅲ ISSAI における記述とその検討

1. 該当規定の紹介・解説

○ISSAI 1250

- P4. 公的部門における財務監査の目的はしばしば、財務諸表が、適用される財務報告の枠組み（ISAの範囲内の）に準拠して、全ての重要な点において作成されているかどうかに関する意見表明（ISA250 A6 項）よりも広範である。法令、大臣の命令、政策上の要請、議会の決議に基づく公的部門の主体に対する監査指令又は義務により、監査目的が追加されることがある。追加された監査目的には、予算及び説明責任等に関する指針等への準拠性違反に関する監査及び報告責任を含むことがある。しかしながら、監査目的が追加されてない場合でも、指針の準拠性報告を行ってほしいという一般社会の期待が存在することがある。公的部門の監査人はこのような期待を念頭において、準拠性違反がないか注意する。
- P5. 公的部門では、法令遵守に関する検討が、ISAに定められた範囲よりもしばしば広範となる。例えば、主体の法令遵守に関して意見を表明する責任を負うことがある。
- P6. ISA250 第2項で記載されているように、法令が財務諸表に及ぼす影響は様々である。公的部門においては、例えば、政府機関が補助金や助成金を配分する特別の法令が存在することがあり、それらは財務諸表に直接影響する。財務報告の枠組みは、予算報告、支出報告又は事業実施報告などの情報に関しても規定していることがある。財務報告の枠組みがこれらについても規定している場合、公的部門の監査人はこれらの情報に直接又は間接に影響を及ぼす特別の法令を検討する必要がある。
- P7. 公的部門の監査人がISA250 A6 項及び上述の4. に記載された広範囲な指令を受けている場合、追加的な監査責任に関する気づき事項が財務諸表及び監査報告に及ぼす潜在的な影響を評価するに当たっては、ISAの枠組みに準拠して検討することに留意する。

2. 現行実務との関連で検討すべき事項

ISSAI においても、あくまで広範囲な指令を受けている場合に追加的な責任が生じるのであり、特に指令がない場合にまで追加的な責任を負うとは記載されていない。

ISSAI 1250 の P4. 「指針の準拠性報告を行ってほしいという一般社会の期待が存在」は、我が国においても同様であると考えられる。独立行政法人及び国立大学法人等に対しては、現在、会計監査人による財務諸表監査と会計検査院による検査が実施されており、両者の間で、その機能に応じて適切に責任・役割の分担を行うことにより、限られた監査資源により一般社会の期待に応えていく方法を検討していくことが必要である。

I S A 250 : 財務諸表監査における法令の検討 (A20 項)

I 公的部門特有の考慮事項

監査人は、違法行為を識別したか又は違法行為の疑いがある場合、当該識別した違法行為又は違法行為の疑いを主体外部の当事者に報告する責任があるかどうかについて判断しなければならないとされている。公的部門の監査に当たっては、政府等に対する追加的な責任及び社会からの期待を考慮する必要性がある。

○監査基準委員会報告書 250 第 27 項 (I S A 250 第 28 項) に対応する適用指針

公的部門の主体に特有の検討事項 (I S A 250 A20 項)

A20. 公的部門の監査人は、違法行為の事実について議会若しくはその他の政府当局に報告する、又は監査報告書において報告する義務を負うことがある。

関連規定

○監査基準委員会報告書 250 第 27 項 (I S A 250 第 28 項 に相当)

27. 監査人は、違法行為を識別した又はその疑いがある場合、法令に基づき、規制当局等に対し報告する責任があるかどうかを判断しなければならない。(A18 項参照)

II 関連基準の規定とその検討

1. 独立行政法人関連規定とその検討

違法行為に関する報告については、独立行政法人監査基準及び公会計委員会実務指針第 2 号第 37 項に定められている (I S A 240 A67 項の検討の II の 1 を参照)。ここでは、財務諸表等に重要な影響を与えない違法行為等についても、独立行政法人の長及び監事又は主務大臣に報告することが求められている。

また、独立行政法人監査基準第 5 章第 1 節の「(3) 会計監査人と主務大臣等との関係について」において、主務大臣、主務省に置かれる独立行政法人評価委員会及び総務省に置かれる政策評価・独立行政法人評価委員会 (以下「主務大臣及び評価委員会等」という。)から法令に規定された権限の行使のために必要があるとして求められた場合又はこの監査基準において主務大臣に報告すべきことが求められている場合には、会計監査人が主務大臣及び評価委員会等に対し業務上知り得た被監査独立行政法人の情報を提供することについて包括的に同意しておくべきこと、並びに、会計監査人は、主務大臣及び評価委員会等が法令上規定する権限の行使に伴い必要とされる場合には主務大臣及び評価委員会等に対して適時かつ適切に情報の提供を行うことが期待される旨規定されている。

2. 国立大学法人等関連規定とその検討

国立大学法人監査基準第 1 章第 3 節及び第 5 章第 3 節において、独立行政法人監査基

準と同様な事項が規定されている。公会計委員会実務指針第6号第6項においても、同指針第2号を参考にする旨の記載があり（51頁参照）、財務諸表等に重要な影響を与えない違法行為等についても国立大学法人等の長及び監事又は文部科学大臣に報告することが求められている。

また、国立大学法人監査基準第5章第1節の「(3) 会計監査人と文部科学大臣等との関係について」において、文部科学大臣、文部科学省に置かれる国立大学法人評価委員会及び総務省に置かれる政策評価・独立行政法人評価委員会（文部科学大臣及び国立大学法人評価委員会等）に対する情報提供に関して規定されている（内容は、独立行政法人と同様である。）。

3. ISAの考慮事項を踏まえた検討

財務諸表等に重要な影響を与えない違法行為等についての報告義務については、ISAの範囲外の「他の事業体よりも広範な監査指令」に該当する可能性がある。現状では、報告義務についてのみ規定されており、他の監査手続との関係が不明確であったため、ISA315 A126（82頁）において検討を行っている。

独立行政法人監査基準第5章第1節の(3)の主務大臣及び評価委員会等に対する情報の提供については、「法令に規定された権限の行使のために必要があるとして求められた場合」の範囲が明確ではなく、その範囲の具体化に向けた検討を行うことが必要であると思料される。また、国立大学法人監査基準第5章第1節の(3)の文部科学大臣及び国立大学法人評価委員会等に対する情報提供についても同様である。

III ISSAIにおける記述とその検討

1. 該当規定の紹介・解説

○ISSAI 1250

P9. ISA第22項 [監査基準委員会報告書250第21項に相当]における統治責任者への報告の要請に加えて、公的部門の監査人は、発見した全ての違法行為について、それが明らかに重大でない場合であっても意見交換する場合がある。[後段略]

P10. ISA第28項 [監査基準委員会報告書250第27項に相当]の要求事項の検討に際し、公的部門の監査人はまた、議会及び（又は）他の関連当局（例えば、検察、警察（法律に関連する場合）影響を受ける第三者など）へ報告する責任があるかどうかを判断することもある。

2. 現行実務との関連で検討すべき事項

公会計委員会実務指針第2号「独立行政法人における法規準拠性」の第32項、第37及び第39項に違法行為を発見した場合の協議、報告等について規定している。違法行為が明らかに重大ではない場合の独立行政法人等におけるISSAI 1250の第9項に関する取扱いについては、今後の実務の進展に応じて具体的に検討していくことが考えられる。

ISA 265 : 内部統制の不備に関するコミュニケーション (A27 項)

I 公的部門特有の考慮事項

監査人は監査中に識別した内部統制の重要な不備について、統治責任者及び適切な責任を有する経営者に適時にコミュニケーションを行わなければならないとされている。公的部門においては、監査人は上記以外の関係者にも追加的なコミュニケーションを行う責任を負うことがあるとされている。

○監査基準委員会報告書 265 第 8 項、第 9 項 (ISA 265 第 9 項、第 10 項) に対応する適用指針 公的部門の主体特有の考慮事項 (ISA 265 A27 項)

A27. 公的部門の監査人は、監査中に識別した内部統制の不備について、本 ISA で想定されていない担当者に対し、想定されていない方法で、詳細にわたりコミュニケーションを行う追加的な責任を負うことがある。例えば、重要な不備について、議会又は他の政府機関ともコミュニケーションを行わなければならないことがある。法令又はその他の指針等が、同様に、内部統制の不備に見込まれる影響の重要性と関係なく、公的部門の監査人が当該不備を報告することを強制している場合もある。さらに、法は、公的部門の監査人に、例えば、法令上の規制、規則又は契約条項若しくは許諾合意の遵守に関連する内部統制について、本 ISA がコミュニケーションを行うべきであると要求している内部統制の不備よりも広範な内部統制の関連事項に関して、報告を要求していることもある。

関連規定

監査基準委員会報告書 265 第 8 項、第 9 項 (ISA 265 第 9 項、第 10 項に相当)

8. 監査人は、監査の過程で識別した重要な不備を、適時に、書面により監査役等に報告しなければならない。(A12項からA18項参照)
9. また、監査人は、適切な階層の経営者に、以下について適時に報告しなければならない。(A19項参照)
 - (1) 重要な不備 (経営者に直接報告することが適切ではない場合を除く。) この報告は書面により行われ、その時期は監査役等への報告の前後いずれでもよい。(A14項及びA20項からA21項参照)
 - (2) 監査の過程で識別したその他の内部統制の不備のうち、他の者により適切な階層の経営者に報告されておらず、監査人が職業的専門家として、適切な階層の経営者の注意を促すに値すると判断したもの (A22項からA25項参照)

II 関連基準の規定とその検討

1. 独立行政法人関連規定とその検討

独立行政法人監査基準の第2章第1節において、「内部統制組織に改善すべき点がある場合には、適時かつ積極的に改善に向けての指摘を行うことが望ましい」とされている。

○独立行政法人監査基準

第2章 監査の前提条件

第1節 内部統制

[前略] なお、内部統制の確立、維持自体は、独立行政法人の長の責任において行うべきものである。会計監査人は、監査の効率化や監査リスクの判断に内部統制を活用するだけであって、内部統制の確立、維持は会計監査人の責務ではない。しかし、内部統制の有効性が監査の方法や結果に重要な影響を及ぼすことから、会計監査人は独立行政法人の内部統制に重大なる関心を持つことが必要であるとともに、内部統制組織に改善すべき点がある場合には、適時かつ積極的に改善に向けての指摘を行うことが望ましい。

公会計委員会実務指針第2号は、法規準拠性に関して「違法行為が生じる原因となった内部統制の重要な不備について、独立行政法人の長及び監事、又は主務大臣に報告する」と定めている。主務大臣はISAが定める「追加的な責任」によるコミュニケーション対象者に該当すると考えられる。

○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

内部統制に関する報告

39. 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。
40. 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、あるい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も多い。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。

公会計委員会実務指針第3号は、非効率的な取引等（軽微なものを除く。）について独立行政法人の長及び監事並びに主務大臣に報告することを定めているが、その前提となる内部統制に重要な不備があった場合に、そのこと自体をコミュニケーションの対象とは定めていない。

○公会計委員会実務指針第3号 独立行政法人における経済性・効率性等

独立行政法人の長の責任

5. 独立行政法人の長は、独立行政法人を経済的かつ効率的に運営するために必要な内部統制を整備し、運用するなど必要な措置を講ずることについての責任を有している。
7. 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。

しかしながら、会計監査人は、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、効率的に業務を実施した場合に削減できるであろうコストを独立行政法人に見積もるように依頼し、会計監査人がその妥当性を判断して、非効率的な取引等（軽微なものを除く）を独立行政法人の長及び監事並びに主務大臣に対する報告の対象とする。

正式な実務指針等ではないが、当協会は監査契約書の標準様式を作成・公表している。同様式の監査約款には、内部統制の重要な不備を識別した場合の取扱いが記載されている。

○独立行政法人監査契約書 様式2 監査約款

第4条（監査の限界）

- 3 受嘱者の行う財務諸表等の監査の目的は、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、受嘱者は、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、財務諸表等の作成と適正な表示等に関連する内部統制を検討する。なお、受嘱者は、監査の過程で識別した内部統制の重要な不備を、適時に、書面により委嘱者の長及び監事に報告するものとする。

2. 国立大学法人等関連規定とその検討

国立大学法人監査基準においても、独立行政法人と同様に、第2章第1節において、「内部統制組織に改善すべき点がある場合には、適時かつ積極的に改善に向けての指摘を行うことが望ましい」とされている。

○国立大学法人監査基準

第2章 監査の前提条件

第1節 内部統制

[前略] なお、内部統制の確立、維持自体は、国立大学法人等の長の責任において行うべきものである。会計監査人は、監査の効率化や監査リスクの判断に内部統制を活用するだけであって、内部統制の確立、維持は会計監査人の責務ではない。しかし、内部統制の有効性が監査の方法や結果に重要な影響を及ぼすことから、会計監査人は国立大学法人等の

内部統制に重大なる関心を持つことが必要であるとともに、内部統制組織に改善すべき点がある場合には、適時かつ積極的に改善に向けての指摘を行うことが望ましい。

3. ISAの考慮事項を踏まえた検討

独立行政法人監査基準には違法行為等が生じる原因となった重要な不備を除き、内部統制の不備を指摘する相手や方法の定めが置かれていない。

一方、監査基準委員会報告書 265 では内部統制の不備について、統治責任者及び経営者に適切にコミュニケーションを行うことが求められている（第5項）。監査基準委員会報告書ではコミュニケーションが義務化されており、現行の独立行政法人監査基準の「望ましい」規定よりも強力で、法規準拠性に限らない幅広いコミュニケーションを求めている。独立行政法人及び国立大学法人等における統治責任者には、監事が該当すると考えられる。

また、監査基準委員会報告書 265 では内部統制の不備を指摘する方法について、統治責任者に対しては書面によるコミュニケーションを義務付け、経営者に対しては状況に応じたコミュニケーション方法が定められている（第9項及び第10項）。

独立行政法人監査においても以上の監査基準委員会報告書 265 の要求事項を実施することが求められる。

Ⅲ ISSAI における記述とその検討

1. 該当規定の紹介・解説

○ISSAI 1265

要求事項

P4. ISA 265 A27 項で述べているように、公的部門の監査人は内部統制の不備についてのコミュニケーションに関連した追加的な責任を有している。このような責任には、ISA 第9項及び第10項[監査基準委員会報告書 265 第8項及び第9項に相当]の要求事項に関連した問題のコミュニケーションと共に議会などその他に対する報告責任があることもある。

公的部門における統治責任者の識別

P5. ISA 265 第9項[監査基準委員会報告書 265 第8項に相当]の要求事項を考慮する場合、公的部門の監査人は、公的部門において統治責任者を識別することは民間部門ほど単純ではないと考える。ISSAI 1260 は、公的部門の主体における統治責任者の識別に関連して公的部門の監査人へ指針を提供している。

内部統制の不備が識別されているかどうかの判断

P6. 内部統制の不備が識別されているかどうかを判断する場合、公的部門の監査人は、公的部門の主体の内部統制に関する法律及びその法律の要求事項を識別する必要がある。

第5項の統治責任者の民間との差異は、統治責任者の権限が制限され省庁・法人又は職層の全てが対象とならない場合などを想定している。

2. 現行実務との関連で検討すべき事項

独立行政法人や国立大学法人等における監事の権限は、通常は法人全体に及ぶと考えられる。

ISA 300~499 リスク評価及び評価したリスクへの対応

ISA 315：主体及びその環境の理解を通じた重要な虚偽表示リスクの識別と評価（A13、A72項）

I 公的部門特有の考慮事項

監査人は監査に関連する内部統制を理解する必要があるが、公的部門の主体の監査では、民間部門の監査と異なり、法令、規制又はその他の指針等の遵守について報告責任を負う場合がある。内部統制及び法令遵守に関する経営者の追加的責任が A13 項において記載され、対応して監査人も追加的責任を負うことがある旨の A72 項の記載がある。

また、A13 項の後段では、監査人が、追加的責任を遂行するために強化された内部監査部門に質問することにより、違法行為リスクや財務報告に係る内部統制の不備に関するリスクを識別できる可能性が指摘されている。

○ ISA 315 第 6 項 (a) に対応する適用指針

公的部門の主体特有の考慮事項（ISA 315 A13 項）

A13. 公的部門の主体はしばしば、内部統制及び法令遵守に関して追加的責任を負っている。内部監査部門の担当者へ質問することにより、監査人は重要な違法行為のリスクや財務報告に係る内部統制の不備に関するリスクを識別することができる。

○ 監査基準委員会報告書 315 第 11 項（ISA 315 第 12 項）に対する適用指針

公的部門の主体特有の考慮事項（ISA 315 A72 項）

A72. 公的部門の監査人は、実務規範の遵守に関する報告のように、しばしば内部統制に関する追加的な責任を有する。また、法令又はその他の指針等の遵守について報告責任を有する可能性がある。その結果、監査人による内部統制の検討は、より広範で詳細なものになる場合がある。

関連規定

○ 監査基準委員会報告書 315 第 11 項（ISA 315 第 12 項に相当）

11. 監査人は、監査に関連する内部統制を理解しなければならない。監査に関連する内部統制のほとんどは財務報告に係る内部統制であるが、財務報告に係る内部統制がすべて監査に関連するとは限らない。内部統制が、単独で又は他のいくつかとの組合せで、監査に関連しているかどうかは、監査人の職業的専門家としての判断によることとなる。（A39項からA61項参照）

II 関連基準の規定とその検討

1. 独立行政法人関連規定とその検討

独立行政法人の内部統制に関する追加的責任としては、ISA 265 内部統制の不備に関するコミュニケーション A27 項で検討した主務大臣への報告が該当すると考えられる（64

頁参照)。

独立行政法人への監査指令が広範となる点については、法規準拠性や報告責任における監査上の取り扱いに関し、独立行政法人監査基準（第1章第3節（48頁参照）及び第1章第6節（16頁参照））及び公会計委員会実務指針第2号に定めが置かれている。

○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

会計監査人の責任

15. 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。〔第三段以降略〕

監査の実施

24. 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。

25. 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あ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を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。

37. 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。

○独立行政法人監査基準

第6章 独立行政法人に対する会計監査人の監査の基準

第3節 一般基準

5 会計監査人の監査とは、独立行政法人が作成した財務諸表等の表示の適正性等に関する監査であるが、財務諸表等の作成に際し重要な影響を与える法令に準拠しているかどうかの観点を含むものとする。

10 会計監査人は、被監査独立行政法人の公共的性格を十分に認識し、適切な監査を行わなければならない。

第4節 実施基準

第2 監査計画の策定

2 会計監査人は、監査計画の策定に当たり、独立行政法人の業務の範囲、長期借入金の可否及びその手続、区分経理の要否等独立行政法人の会計処理と関連を有する独立行政法人設立根拠法等の法令の規定に関する情報、独立行政法人の中期目標、中期計画及び年度計画等の計画に関する情報並びに独立行政法人の組織、人的構成、情報技術の利用状況その他独立行政法人の業務運営に関わる情報を入手して、固有リスクと統制リスクを暫定的に評価しなければならない。

独立行政法人監査基準では、他の会計監査人等の利用の一環として、内部監査部門に言及されている。会計監査人が内部監査部門に質問することにより、違法行為リスクや内部統制の不備に係るリスクを識別できることがある旨は、規定されていない。

○独立行政法人監査基準

第6章 独立行政法人に対する会計監査人の監査の基準

第4節 実施基準

第4 他の会計監査人等の利用

4 会計監査人は、独立行政法人の内部監査の目的及び手続が会計監査人の監査の目的に適合するかどうか、内部監査の方法及び結果が信頼できるかどうかを評価した上で、内部監査の結果を利用できると判断した場合には、財務諸表等の項目に与える影響等を勘案して、その利用の程度を決定しなければならない。

2. 国立大学法人等関連規定とその検討

国立大学法人等の監査指令が広範となる点に関連して、法規準拠性や報告責任における監査上の取り扱いは、国立大学法人監査基準において、独立行政法人監査基準と同様の言及がされている。なお、公会計委員会実務指針については、独立行政法人と同様である。

○国立大学法人監査基準

第1章 国立大学法人等に対する会計監査人の監査

第3節 会計監査人の監査における法規準拠性の考え方

国立大学法人等の会計監査は、企業の会計監査と同様に、財務諸表等の正確性の証明、すべての違法行為等の発見を目的としているわけではない。しかしながら、財務諸表等に重要な影響を与える違法行為等については、会計監査人が積極的に発見するよう努めていかなければならない。また、財務諸表等に重要な影響を与えるには至らない違法行為等を発見した場合であっても、国立大学法人等の会計監査人は、必要な報告を行うなど、適切に対応しなければならない。

第6章 国立大学法人等に対する会計監査人の監査の基準

第3節 一般基準

- 5 会計監査人の監査とは、国立大学法人等が作成した財務諸表等の表示の適正性等に関する監査であるが、財務諸表等の作成に際し重要な影響を与える法令に準拠しているかどうかの観点を含むものとする。
- 10 会計監査人は、被監査国立大学法人等の公共的性格を十分に認識し、適切な監査を行わなければならない。

3. ISAの考慮事項を踏まえた検討

ISA315 A13 項、A72 項に挙げられている監査人の追加的な責任について、上記関連規定において既に言及されていることから追加的対応は不要と思われる。

Ⅲ ISSAI における記述とその検討

1. 該当規定の紹介・解説

ISSAI 1315 第 15 項は、主体のリスク評価プロセスを理解するために考慮すべき事項を挙げている。

○ISSAI 1315

全般的な考慮事項

P4. [74 頁参照。ISA315 A28 項の解説で記載済み。]

P14. [81 頁参照。ISA315 A42 項の解説で記載済み。]

P15. ISA315 第 15 項[監査基準委員会報告書 315 第 14 項に相当]で要求される主体のリスク評価プロセスを理解するためには、公的部門の監査人は当該プロセスが法令で定められているか、指令に含まれているか又は他の公的部門の主体によって実施されているかを考慮に入れる。

監査基準委員会報告書 315 第 14 項、A75 項（ISA315 第 15 項、A79 項に相当）

《企業のリスク評価プロセス》

14. 監査人は、企業が以下の事項に関するプロセス（以下「企業のリスク評価プロセス」という。）を有しているかどうかを理解しなければならない。（A75項参照）

- (1) 財務報告に影響を及ぼす事業上のリスクの識別
- (2) リスクの重要度の見積り
- (3) リスクの発生可能性の評価
- (4) リスクに対処する方法の決定

《(5) 内部統制の構成要素－企業のリスク評価プロセス》（第14項参照）

A75. 企業のリスク評価プロセスは、管理の対象とすべきリスクを経営者がどのように決定するか的基础となる。企業のリスク評価プロセスは、企業の内容、規模及び複雑性を含むその環境にとって適切である場合には、監査人の重要な虚偽表示リスクの識別に役立つ。

企業のリスク評価プロセスがその環境において適切であるか否かは、監査人の判断事項である。

2. 現行実務との関連で検討すべき事項

独立行政法人及び国立大学法人等に対する監査では、関連する法令及び監査基準において、各法人のリスク評価プロセスについて詳細な規定はされていない。そのため、関連する監査基準委員会報告書を踏まえた監査実務がなされている。したがって、特に検討すべき事項はない。

ISA 315: 主体及びその環境の理解を通じた重要な虚偽表示リスクの識別と評価 (A28 項)

I 公的部門特有の考慮事項

監査人は、財務諸表全体レベルの重要な虚偽表示リスクと、アサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクを識別し評価する基礎を得るために、リスク評価手続を実施する必要がある（監査基準委員会報告書 315 第 4 項）。

公的部門の主体は、法令及びその他の指針等が事業運営に影響を及ぼす場合があるため、監査においても法令等を踏まえることが求められている。

○監査基準委員会報告書 315 第 10 項 (1) (ISA 315 第 11 項 (a)) に対応する適用指針 公的部門の主体特有の考慮事項 (ISA 315 A21 項)

A28. 公的部門の主体の監査において、法令又はその他の指針等が主体の事業運営に影響を及ぼすことがある。この点は、主体及びその環境を理解する際に検討することが不可欠である。

関連規定

○監査基準委員会報告書 315 第 10 項 (ISA 315 第 11 項に相当)

10. 監査人は、以下の事項を理解しなければならない。

- (1) 企業に関連する産業、規制等の外部要因（適用される財務報告の枠組みを含む。）
(A16項からA20項参照)
- (2)～(5) [略]

II 関連基準の規定とその検討

1. 独立行政法人関連規定とその検討

独立行政法人は、通則法及び通則法に基づく個別法に基づき設立された法人であり、各種法令の影響を受ける。会計に関しても各種法令に従わなければならない（例えば、公会計委員会実務指針第 2 号の別紙）。

2. 国立大学法人等関連規定とその検討

国立大学法人等は、国立大学法人法に基づき設立された法人であり、その事業は、法令の影響を受ける。会計に関しても各種法令に従わなければならない（例えば、公会計委員会実務指針第 6 号の別紙）。

3. ISA の考慮事項を踏まえた検討

ISA 315 A28 項において挙げられている法令又はその他の指針等が主体の事業運営に影響を及ぼす点は、独立行政法人及び国立大学法人等においても同様であり、事業の理解に当たって考慮する必要がある。

Ⅲ ISSAI における記述

1. 該当規定の紹介・解説

ISSAI 1315 第4項では、法令等に基づき、追加的な監査目的が生ずる場合があることが説明されている。当該追加目的はリスク評価手続にも影響することが、第5項で述べられている。また、公的部門における質問対象者として想定される者が、第6項において列挙されている。

○ISSAI 1315

主体とその環境の理解を通じた重要な虚偽表示リスクの識別と評価

全般的な考慮事項

P4. 公的部門の財務監査の目的はしばしば、財務諸表が全ての重要な点において、適用される財務報告の枠組み（つまり、ISAの範囲）に準拠して作成されているかに関して意見を表明することよりも範囲が広がる。監査指令又は監査義務は法令、省令、政府の政策による要求、議会決議に基づくものであり、追加的な監査目的を生じさせることもある。この追加的な目的には、監査及び報告責任を伴うものもある。例えば、予算及び説明責任の枠組み等に関する指針への違反事例の検出に関する報告、及び／又は内部統制の有効性に関する報告が挙げられる。追加的な目的に対応するために、重要な虚偽表示の追加的なリスクを評価する可能性もある。しかしながら、追加的な目的が課せられなくとも、指針違反事例の報告又は内部統制の有効性の報告を行うことについて、一般社会の期待が存在することがある。したがって、監査を計画し実施する場合、このような期待に留意しつつ、指針に違反するリスク又は内部統制の有効性に関するリスクが生じる領域に注意を払う。

リスク評価手続と関連する活動

P5. ISA315 第5項から第10項[監査基準委員会報告書315 第4項から第9項に相当]に規定されているリスク評価手続とその関連業務を実施する場合には、上記第4項で述べたとおり、監査指令の幅広い目的を考慮する。

P6. ISA315 第6項(a)及びA6項[監査基準委員会報告書315 第5項(1)及びA6項に相当]におけるリスク評価手続の一環として、主体内の経営者及びその他の者に質問する場合には、公的部門の監査人は以下のような追加的な情報源から情報を得ることができる。

- ・当該主体の業務監査及びその他の監査に関与している監査人
- ・政府公務員
- ・議会の報告書又は議事録

2. 現行実務との関連で検討すべき事項

ISSAI 1315 第4項のような追加的な監査目的が課せられているケースとして、現行の独立行政法人及び国立大学法人等に対する監査では、以下が該当する。

- ① 法規準拠性の観点を踏まえた監査（独立行政法人監査基準第1章第3節）
- ② 監査手続の実施過程において発見した、独立行政法人の非効率的な取引等（軽微なものを除く。）に関する主務大臣への報告義務（独立行政法人監査基準第6章第5節第14）
- ③ 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の、法人の長及び監事、又は主務大臣への報告義務（公会計委員会実務指針第2号第37項）。

上記 ISSAI 1315 第4項から第6項の記載事項については、現行監査実務でも行われているところである。特に検討すべき事項はない。

ISA 315: 主体及びその環境の理解を通じた重要な虚偽表示リスクの識別と評価 (A42 項)

I 公的部門特有の考慮事項

監査人は、主体の目的及び戦略並びに関連する事業上のリスクを識別し評価する必要がある。主体の経営者は産業、規制などの要因を背景としてその事業を行い、これらの要因に対応するために主体の目的を明確にしている。

公的部門の主体は公的な事業目的及び法規制等に基づき事業を行うことから、当該主体の経営者は、かかる事項の影響を受ける場合があると考えられるため A42 項の記載がある。

○監査基準委員会報告書 315 第 10 項 (4) (ISA 315 第 11 項 (d)) に対応する適用指針 公的部門の主体特有の考慮事項 (ISA 315 A35 項)

A35. 公的部門の主体の監査において、「経営者の目的 (management objectives)」は、公的説明責任に対する関心の影響を受ける場合や法令又はその他の指針等に基づく目的を含む場合がある。

関連規定

○監査基準委員会報告書 315 第 10 項、A27 項 (ISA 315 第 11 項、A29 項に相当)

10. 監査人は、以下の事項を理解しなければならない。

(1)～(3) [略]

(4) 企業目的及び戦略並びにこれらに関連して重要な虚偽表示リスクとなる可能性のある事業上のリスク (A27項からA32項参照)

(5) [略]

A27. 企業は、産業、規制その他の内外の要因に沿って事業を行っている。これらの要因に対応するため、企業の経営者等は、企業目的¹³を定義し、これが企業の全般的な計画となる。戦略は、経営者が企業目的を達成するための方法である。企業の目的と戦略は、時とともに変化する。

II 関連基準の規定とその検討

1. 独立行政法人関連規定とその検討

独立行政法人の監査に当たり、経営者の目的が公的説明責任に対する関心の影響を受けたり、法規制などに基づく目的を含んだりする場合がある点に関連して、通則法、各個別法及び独立行政法人監査基準において以下のとおり言及されている。

¹³ 監査基準委員会報告書 315 第 10 項及び A27 項における「企業目的」は、ISA315 A35 項では“management objectives”とされている。

○独立行政法人通則法

(定義)

第2条 この法律において「独立行政法人」とは、国民生活及び社会経済の安定等の公共上の見地から確実に実施されることが必要な事務及び事業であって、国が自ら主体となって直接に実施する必要のないもののうち、民間の主体にゆだねた場合には必ずしも実施されないおそれがあるもの又は一の主体に独占して行わせることが必要であるものを効率的かつ効果的に行わせることを目的として、この法律及び個別法の定めるところにより設立される法人をいう。

○(例)独立行政法人科学技術振興機構法(平成14年法律第158号)

第4条 独立行政法人科学技術振興機構(以下「機構」という。)は、新技術の創出に資することとなる科学技術(人文科学のみに係るものを除く。)に関する基礎研究、基盤的研究開発、新技術の企業化開発等の業務及び我が国における科学技術情報に関する中枢的機関としての科学技術情報の流通に関する業務その他の科学技術の振興のための基盤の整備に関する業務を総合的に行うことにより、科学技術の振興を図ることを目的とする。

○独立行政法人監査基準

第1章 独立行政法人に対する会計監査人の監査(基本的な考え方)

第1節 会計監査人の監査の導入目的

独立行政法人の制度設計の主眼は、国民生活及び社会経済の安定等の公共上の見地から確実に実施されることが必要な事務・事業のうち一定のものについて、国とは別の法人格を有する独立行政法人を創設して事務・事業を行わせることとし、法人に自主的、自律的な業務運営を行わせるとともに、業務の実績について適切な事後評価を行うことにより、国民のニーズに即応した効率的な行政サービスの提供等を実現することにある。

このような制度設計の主眼を実効あるものとするためには、独立行政法人の業務の効率性、質の向上や透明性の確保を図ることが肝要であり、特に法人の財務運営に関する真実の情報が報告され、この情報に対して適切な事後チェックを行う仕組みが用意されることが必要である。

[第三・第四段落略]

第6章 独立行政法人に対する会計監査人の監査の基準

第4節 実施基準

第2 監査計画の策定

2 会計監査人は、監査計画の策定に当たり、独立行政法人の業務の範囲、長期借入金の可否及びその手続、区分経理の要否等独立行政法人の会計処理と関連を有する独立行政法人設立根拠法等の法令の規定に関する情報、独立行政法人の中期目標、中期計画及び年度計画等の計画に関する情報並びに独立行政法人の組織、人的構成、情報技術の利用状況その他独立行政法人の業務運営に関わる情報を入手して、固有リスクと統制リスクを暫定的に評価しなければならない。

2. 国立大学法人等関連規定とその検討

国立大学法人法において通則法とは異なる目的が規定されている。国立大学法人等の監査上の取り扱いについては、国立大学法人監査基準において言及されている。

○国立大学法人法

(目的)

第1条 この法律は、大学の教育研究に対する国民の要請にこたえとともに、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を図るため、国立大学を設置して教育研究を行う国立大学法人の組織及び運営並びに大学共同利用機関を設置して大学の共同利用に供する大学共同利用機関法人の組織及び運営について定めることを目的とする。

(定義)

第2条 この法律において「国立大学法人」とは、国立大学を設置することを目的として、この法律の定めるところにより設立される法人をいう。

2 この法律において「国立大学」とは、別表第一の第二欄に掲げる大学をいう。

3 この法律において「大学共同利用機関法人」とは、大学共同利用機関を設置することを目的として、この法律の定めるところにより設立される法人をいう。

4～8 [略]

○国立大学法人監査基準

第1章 国立大学法人等に対する会計監査人の監査（基本的な考え方）

第1節 会計監査人の監査の導入目的

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。）の制度設計の主眼は、大学の教育研究に対する国民の要請にこたえとともに、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を図るため、国とは別の法人格を有する国立大学法人等を創設して教育研究に係る業務を行わせることとし、国立大学法人等に自主的、自律的な業務運営を行わせるとともに、業務の状況について適切な事後評価を行うことにより、国民のニーズに応じた業務を実施することにある。

このような制度設計の主眼を実効あるものとするためには、国立大学法人等の業務の特性に則した効率性、質の向上や透明性の確保を図ることが肝要であり、特に法人の財務運営に関する真実の情報が報告され、この情報に対して適切な事後チェックを行う仕組みが用意されることが必要である。

[第三～第五段落略]

第6章 国立大学法人等に対する会計監査人の監査

第4節 実施基準

第2 監査計画の策定

2 会計監査人は、監査計画の策定に当たり、国立大学法人等の業務の範囲、長期借入金の手続等国立大学法人等の会計処理と関連を有する法人法等の法令の規定に関する情報、国立大学法人等の中期目標、中期計画及び年度計画等の計画に関する情報並びに国立大学法人等の組織、人的構成、情報技術の利用状況その他国立大学法人等の業務運営に関わる情報を入手して、固有リスクと統制リスクを暫定的に評価しなければならない。

3. ISAの考慮事項を踏まえた検討

(1) 独立行政法人監査

通則法第2条において、独立行政法人は、「国が自ら主体となって直接に実施する必要のないもののうち、民間の主体に委ねた場合には必ずしも実施されないおそれがあるもの又は一の主体に独占して行わせることが必要であるものを効率的かつ効果的に行わせることを目的」として設立される法人であるとされている。効率的に事業が実施されているかという観点からは、独立行政法人監査において経済性及び効率性等の視点が導入されていることから、通則法に規定された目的に沿った監査制度が導入されていると言える（独立行政法人監査基準 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）。

また、独立行政法人監査基準第6章第4節の第2の2において、会計検査人は、監査計画の策定に当たり、「独立行政法人の中期目標、中期計画及び年度計画等の計画に関する情報」等「独立行政法人の業務運営に関わる情報を入手」する旨規定されており、独立行政法人制度における業務運営の仕組みを踏まえたものとなっている。

(2) 国立大学法人等監査

国立大学法人法上、国立大学法人等は、大学の教育研究に対する国民の要請にこたえるとともに、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を図る目的を有する国立大学を設置することを目的として設立される法人として規定されている。また、国立大学法人監査基準では、国立大学法人等に自主的、自律的な業務運営を行わせるとともに、業務の状況について適切な事後評価を行うことにより、国民のニーズに応じた業務を実施することを国立大学法人制度の主眼として記載している。

それを受けて、国立大学法人監査基準においても経済性及び効率性等の視点が導入されている。ただ、国立大学法人等においては、「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」旨規定されている点が特徴となっている。

また、国立大学法人監査基準においても第6章第4節の第2の2において、会計検査人は、監査計画の策定に当たり、「国立大学法人等の中期目標、中期計画及び年度計画等の計画に関する情報」等「国立大学法人等の業務運営に関わる情報を入手」する旨規定されており、国立大学法人等制度における業務運営の仕組みを踏まえたものとなっている。

Ⅲ ISSAI における記述とその検討

1. 該当規定の紹介・解説

ISSAI 1315 第 11 項では、財務報告の枠組みと追加的な監査目的について討議する必要性が指摘され、討議には、当該公的主体の業務監査従事者及びその他の監査業務従事者の参加も有益であるとされている。さらに、公的主体とその環境を理解するために考慮すべき事項の例（第 12 項）及び内部統制の理解に際して考慮すべき事項の例（第 14 項）を挙げている。

○ISSAI 1315

全般的な考慮事項

P4. [74 頁参照 I S A 315 A28 項の解説で記載済み。]

P6. [74 頁参照 I S A 315 A28 項の解説で記載済み。]

P11. I S A 315 第 10 項[監査基準委員会報告書 315 第 9 項に相当]は、監査責任者と監査チームの主要メンバーに、財務諸表に重要な虚偽表示が行われる可能性並びに主体の実態及びその環境に基づき適用される財務報告の枠組みについて討議しなければならないとしている。公的部門においては、この討議には上記第 4 項で議論されているように追加的な目的及び関連する重要な虚偽表示リスクも含む場合もある。公的部門の監査人は、このような議論に主体の業務監査及びその他の監査活動に従事している監査人を含めてもよい。

P12. I S A 315 第 11 項[監査基準委員会報告書 315 第 10 項に相当]で要求される主体とその環境を理解するためには、公的部門の監査人は以下の事項を考慮に入れる。

(a) 決定は政治的なプロセスの結果として主体の外部で生ずることがある。このような決定は経営者の活動に影響を与える。例えば、以下の事項が挙げられる。

- ・新規拠点又は既存拠点の閉鎖
- ・他の主体への活動の移転等の組織再編成
- ・新たなプログラム領域
- ・予算制約又は予算削減

(b) 関連する規制上の要因には主体が影響を受ける特定の法令及び法令違反の潜在的な影響を含む。

(c) 適用される財務報告の枠組み等、その他の外部要因が特定の報告目的に影響を及ぼすことがある。

(d) 関連するプログラム等、政府において実行されている事業活動に関する知識が、事業活動の理解につながる可能性がある。

(e) プログラムの目的及び戦略には公共政策の要素を含み、したがってリスク評価に影響を及ぼす可能性がある。

(f) 公的部門の主体に対する所有権は民間部門ほど重要でない可能性がある。公的部門

ではむしろ、市民の代表としての統治責任者の役割に重点がある。

(g) 統治機構の構成は、例えば、省、庁、局、その他等、主体の法律上の組織に影響される。

(h) 継続企業に関する経営者の前提についての論点は重要でないことがある。

P14. I S A 315 第 12 項[監査基準委員会報告書 315 第 11 項に相当]で要求される内部統制の理解に際し、公的部門の監査人は以下の事項を考慮する。

(a) 内部統制に関連する追加的な報告責任

(b) 指針等に対する準拠性に関する統制

(c) 予算に対する実績監視に関する統制

(d) 他の主体に対する予算資金の移転に関する統制

(e) 国家安全保障及び個人情報（税及び健康状態等）に関する統制

(f) 監督及びその他の統制が主体の外部の当事者によって実施され以下のような分野に関連することもある。

- ・ 調達規則への準拠性
- ・ 予算の執行
- ・ 法令又は監査指令が定めるその他の分野
- ・ 経営者の説明責任

2. 現行実務との関連で検討すべき事項

上記 ISSAI 1315 の記載事項については、現行監査実務でも行われているところであるが、今後の実務指針改訂において考慮することが望まれる。

ISA 315: 主体及びその環境の理解を通じた重要な虚偽表示リスクの識別と評価 (A126 項)

I 公的部門特有の考慮事項

監査人は、財務諸表全体レベルとアサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクを識別し評価する基礎を得るために、リスク評価手続を実施する必要がある。

公的部門の主体の監査に関しアサーションについて理解する必要があるが、民間部門の監査と異なり、法令又はその他の指針等の遵守についてのアサーションについても財務諸表監査の範囲に含まれることがあることから A126 項の記載がある。

○監査基準委員会報告書 315 第 24 項 (2) (ISA 315 第 25 項 (b)) に対する適用指針 公的部門の主体特有の考慮事項 (ISA 315 A126 項)

A126. 公的部門の主体が財務諸表についてアサーションを行う場合、A124 項 [監査基準委員会報告書 315 A107 項に相当] で提示されたアサーションに加えて、経営者はしばしば、取引及び事象が法令又はその他の指針等に従って実施されたものであると主張することがある。このアサーションは、財務諸表監査の範囲に含まれることがある。

関連規定

○監査基準委員会報告書 315 第 24 項、A107 項 (ISA 315 第 25 項、A111 項に相当)

24. 監査人は、リスク対応手続を立案し実施する基礎を得るために、以下の二つのレベルで重要な虚偽表示リスクを識別し評価しなければならない。

- (1) 財務諸表全体レベル (A101 項から A104 項参照)
- (2) アサーション・レベル (A105 項から A108 項参照)

A107. 発生する可能性のある様々な種類の潜在的な虚偽表示を考慮するために監査人が利用するアサーションは、以下の三つの区分に分類される。

- (1) 監査対象期間の取引種類と会計事象に係るアサーション
 - ① 発生
記録された取引や会計事象が発生し企業に関係していること
 - ② 網羅性
記録すべき取引や会計事象がすべて記録されていること
 - ③ 正確性
記録された取引や会計事象に関する金額や他のデータが正確に記録されていること
 - ④ 期間帰属
取引や会計事象が正しい会計期間に記録されていること
 - ⑤ 分類の妥当性
取引や会計事象が適切な勘定科目に記録されていること

- (2) 期末の勘定残高に係るアサーション
- ① 実在性
資産、負債及び純資産が実際に存在すること
 - ② 権利と義務
企業は資産の権利を保有又は支配していること。また、負債は企業の義務であること
 - ③ 網羅性
記録すべき資産、負債及び純資産がすべて記録されていること
 - ④ 評価と期間配分
資産、負債及び純資産が適切な金額で財務諸表に計上され、評価の結果又は期間配分調整が適切に記録されていること
- (3) 表示と開示に係るアサーション
- ① 発生及び権利と義務
開示されている取引、会計事象及びその他の事項が発生し企業に関係していること
 - ② 網羅性
財務諸表に開示すべき事項がすべて開示されていること
 - ③ 分類と明瞭性
財務情報が適切に表示され開示が明瞭であること
 - ④ 正確性と評価
財務情報及びその他の情報が適正かつ適切な金額で開示されていること

II 関連基準の規定とその検討

1. 独立行政法人関連規定とその検討

独立行政法人監査では、独立行政法人監査基準第1章第3節（48頁参照）、公会計委員会実務指針第2号の規定により「法規準拠性の観点」を踏まえた会計監査が要請されている。

独立行政法人監査における法規準拠性は、「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。法規準拠性に係る会計監査は、あくまで財務諸表等が独立行政法人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実施されるものである。

独立行政法人の会計監査は、「すべての違法行為等の発見を目的としているわけではない」が、「財務諸表等に重要な影響を与える違法行為等については、会計監査人が積極的に発見するよう努めていかなければならない。」

法規準拠性に係る監査手続として、経営者確認書の入手、法令等の理解、法令等遵守のための内部統制の理解を行う。会計監査人が監査の過程において違法行為等を発見し、

それが財務諸表に重要な影響がある場合は、監査報告書上除外事項として取り扱う。財務諸表に重要な影響を与えるには至らない違法行為を発見した場合でも、独立行政法人の長及び監事又は主務大臣への報告義務がある。

○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

20. 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（括弧内略）を記載した経営者確認書を入手する必要がある。

24. 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。

2. 国立大学法人等関連規定とその検討

独立行政法人監査と同様、法規準拠性に関する監査は、財務諸表等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実施される旨規定されている（国立大学法人監査基準第1章第3節（50頁参照））。

3. ISAの考慮事項を踏まえた検討

現行の独立行政法人及び国立大学法人等の財務諸表においては、取引及び事象が法令その他の指針等に従って実施されたとの主張を明示的には行っていないものとする。ただし、現状の独立行政法人監査基準において法規準拠性の観点が強調されていることや財務諸表等に重要な影響を与えるに至らない違法行為等の報告義務が含まれていることを踏まえると、黙示的なアサーションに含まれていることを完全に否定することはできないと考えられる。

この点については、現行の独立行政法人監査基準上では不明確であり、現行の実務の状況や利害関係者の議論を重ねることにより、アサーションにおける位置付けを明確にしていく必要があると考える。

Ⅲ ISSAI における記述

1. 該当規定の紹介・解説

ISSAI 1315 第17項及び第18項では、重要な虚偽表示リスクの識別と評価に関して、公的部門特有の環境を踏まえた考慮事項が記載されている。

○ISSAI 1315

全般的な考慮事項

P4. [74頁参照。ISA 315 A28項の解説で記載済み。]

P17. 公的部門の監査人が、ISA 315 第25項及び第26項[監査基準委員会報告書315第25項に相当]に従って重要な虚偽表示リスクを識別し、評価する場合には、公的部門の

監査人は以下の事項のような追加的な事項を考慮に入れる。

- ・財務諸表全体レベル及びアサーション・レベルのリスクの識別と評価が、政治情勢、公共の利益及びプログラムの感応度に関する論点を含む可能性があること
- ・取引の種類、勘定残高及び開示に関するアサーションが、取引及び事象が I S A 315 A113項における法令又は適切な指針に準拠して行われているというアサーションを含むように拡大される可能性があること

P18. どのリスクが I S A 315 第 28 項[監査基準委員会報告書 315 第 27 項に相当]における特別な検討を必要とするリスクであるか判断する場合、以下の事項も考慮に入れる。

- (1) 規則及び指令の複雑さと不整合
- (2) 指針等への違反
- (3) 予算策定過程と予算の執行

公的部門の予算は議会が決定した強制力を有するツールである。したがって、公的部門の監査人は、通常、予算策定過程を単に管理手続としてではなく、主体及びその環境並びにリスク評価の必要不可欠な一部と捉える。

○監査基準委員会報告書 315 第 25 項、第 27 項（ I S A 315 第 26 項、第 28 項に相当）

25. 監査人は、重要な虚偽表示リスクを識別し評価するために、以下の事項を実施しなければならない。

- (1) 企業及び企業環境（虚偽表示リスクに関連する内部統制を含む。）を理解する過程を通じて、また、取引種類、勘定残高、開示等を検討することにより、虚偽表示リスクを識別する。（A109項及びA110項参照）
- (2) 識別した虚偽表示リスクが、財務諸表全体に広くかかわりがあり多くのアサーションに潜在的に影響を及ぼすものであるかどうかを評価する。
- (3) 識別した虚偽表示リスクが、アサーション・レベルでどのような虚偽表示になり得るのかを関連付ける。このとき、当該リスクに関連する内部統制を考慮する（運用評価手続の実施を予定している場合）。（A111項からA113項参照）
- (4) 複数の虚偽表示につながる可能性も含め、虚偽表示の発生可能性を検討し、潜在的な虚偽表示の影響の度合い（重要な虚偽表示となるかどうか。）を検討する。

27. 監査人は、識別した重要な虚偽表示リスクが特別な検討を必要とするリスクであるかどうかを決定する際、少なくとも以下の事項を考慮しなければならない。（A114項からA118項参照）

- (1) 不正リスクであるかどうか。
- (2) 特別な配慮を必要とするような最近の重要な経済、会計などの動向と関連しているかどうか。
- (3) 取引の複雑性
- (4) 関連当事者との重要な取引に係るものであるかどうか。

- (5) リスクに関連する財務情報の測定における主観的な判断の程度（特に広範囲にわたって測定に不確実性がある場合）。
- (6) 企業の通常取引過程から外れた取引又は通例でない取引のうち、重要な取引に係るものであるかどうか。

2. 現行実務との関連で検討すべき事項

独立行政法人及び国立大学法人等に対する監査では、既に法規準拠性の観点から監査が要請されているところである。ISSAI 1315 第 17 項及び第 18 項については、監査基準委員会報告書 315 の定めに加えて、現行の監査実務において考慮されていると考えられる。したがって、特に検討すべき事項はない。

ISA 320 : 監査の計画及び実施における重要性 (A2 項)

I 公的部門特有の考慮事項

監査基準委員会報告書 320 第 9 項において、「監査人は、監査の基本的な方針を策定する際、重要性の基準値を決定しなければならない」とされている。

その重要性の決定については、同報告書第 4 項にあるように、「職業的専門家としての判断事項であり、財務諸表の利用者が有する財務情報に対するニーズについての監査人の認識によって影響を受ける」とされているが、民間部門の主体と公的部門の主体の財務諸表の利用者の状況に相違があるため考慮が必要になる。

公的部門の主体においては、その財務諸表の主たる利用者が議会や規制当局である場合が多く、また、民間部門の財務諸表のように経済的意思決定を行うために利用されるだけでなく、利用者の目的が別の意思決定で利用することも想定される。

したがって、公的部門の主体の財務諸表監査における財務諸表全体に対する重要性の決定においては、利用者の経済的意思決定に影響を与えるような要因だけではなく、法令又はその他の指針等及び公的部門の事業計画に関係する議会と一般社会の財務情報ニーズを考慮することも求められる。

○監査基準委員会報告書 320 第 9 項 (ISA 320 第 10 項) に対応する適用指針

公的部門の主体特有の考慮事項 (ISA 320 A2 項)

A2. 公的部門の主体の場合、議会と規制当局が、その財務諸表の主たる利用者であることが多い。また、財務諸表は、経済的意思決定以外の意思決定を行うために利用されることがある。したがって、公的部門の主体の財務諸表監査における財務諸表全体に対する重要性 (場合により、特定の取引種類、勘定残高又は開示に対する重要性の基準値も) の決定は、法令又はその他の指針等や、公的部門の事業計画に関する議会と一般社会の財務情報ニーズの影響を受ける。

関連規定

○監査基準委員会報告書 320 第 4 項、第 9 項 (ISA 320 第 4 項、第 10 項に相当)

4. 監査人の重要性の決定は、職業的専門家としての判断事項であり、財務諸表の利用者が有する財務情報に対するニーズについての監査人の認識によって影響を受ける。監査人は、通常、財務諸表の利用者として以下を想定している。

- (1) 事業活動、経済活動及び会計に関する合理的な知識を有し、真摯に財務諸表上の情報を検討する意思を有している。
- (2) 財務諸表が重要性を考慮して作成、表示及び監査されることを理解している。
- (3) 見積り、判断及び将来事象の考慮に基づく金額の測定には、不確実性が伴うものであることを認識している。

(4) 財務諸表上の情報に基づいて合理的な経済的意思決定を行う。

9. 監査人は、監査の基本的な方針を策定する際、重要性の基準値を決定しなければならない。[以下略]

II 関連基準の規定とその検討

1. 独立行政法人関連規定とその検討

独立行政法人の会計監査における重要性判断については、独立行政法人監査基準の第1章第5節「会計監査人の監査における重要性の判断」において、「独立行政法人の公共的性格、監査実施の効率性等を勘案して、職業的専門家としての会計監査人は、専門的見地から個別に重要性の判断を行わなければならない」とされている。

なお、当該重要性の判断においても独立行政法人の公共的性格や効率性を踏まえてという前提はあるものの、個々に職業的専門家の専門的見地に基づく判断を行うというスタンスは、民間部門の主体の監査業務と同様である。

○独立行政法人監査基準

第1章 独立行政法人に対する会計監査人の監査

第5節 会計監査人の監査における重要性の判断

独立行政法人会計基準では、「独立行政法人の会計は、国民その他の利害関係者の独立行政法人の状況に関する判断を誤らせないようにするため、取引及び事象の金額的側面及び質的側面の両面からの重要性を勘案して、適切な記録、計算及び表示を行わなければならない」として、独立行政法人会計における重要性の原則を明らかにしている。加えて監査判断に関する重要性の原則が存在する点では、独立行政法人の会計監査においても企業の会計監査と同様である。したがって、対象となる事項が財務諸表等に対してどの程度の影響を与えるかを金額的に判断する量的基準と、対象事項自体の性格により判断する質的基準を総合的に勘案して、監査における重要性の判断を行う必要がある。

独立行政法人の会計監査におけ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かんがみ、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くてはならない。

もっとも、独立行政法人の会計監査の目的は、財務諸表等の正確性の証明、すべての誤謬等の発見にあるわけではなく、また、重要性の判断基準について、独立行政法人の会計監査のすべてに妥当するような一般的かつ客観的な具体的基準を示すことは、独立行政法人の規模、形態等の多様性、あるいは判断に当たって検討すべき諸条件の複雑さから、事実上極めて困難であり、画一的な基準設定はむしろ問題を生む恐れがあると考えられる。

したがって、独立行政法人の会計監査においては、企業の会計監査においても重要性判断に対する期待水準が高まりつつある傾向を踏まえ、独立行政法人の公共的性格、監査実施の効率性等を勘案して、職業的専門家としての会計監査人は、専門的見地から個別に重

要性の判断を行わなければならない。

[第五段略]

第6章 独立行政法人に対する会計監査人の監査の基準

第4節 実施基準

第2 監査計画の策定

2 会計監査人は、監査計画の策定に当たり、独立行政法人の業務の範囲、長期借入金の可否及びその手続、区分経理の要否等独立行政法人の会計処理と関連を有する独立行政法人設立根拠法等の法令の規定に関する情報、独立行政法人の中期目標、中期計画及び年度計画等の計画に関する情報並びに独立行政法人の組織、人的構成、情報技術の利用状況その他独立行政法人の業務運営に関わる情報を入手して、固有リスクと統制リスクを暫定的に評価しなければならない。

2. 国立大学法人等関連規定とその検討

国立大学法人等の会計監査における重要性判断については、国立大学法人監査基準の第1章第5節「会計監査人の監査における重要性の判断」において、「国立大学法人等の会計監査においては、企業の会計監査においても重要性判断に対する期待水準が高まりつつある傾向を踏まえ、国立大学法人等の公共的性格、監査実施の効率性等とともに、主たる業務内容が教育研究である特性を勘案して、職業的専門家としての会計監査人は、専門的見地から重要性の判断を行わなければならない」とされている。

なお、当該重要性の判断においても国立大学法人等の公共的性格、効率性及び教育研究事業の特性を踏まえてという前提はあるものの、個々に職業的専門家の専門的見地に基づく判断を行うというスタンスは民間主体の監査業務と同様である。

○国立大学法人監査基準

第1章 国立大学法人等に対する会計監査人の監査

第5節 会計監査人の監査における重要性の判断

国立大学法人会計基準では、「国立大学法人等の会計は、国民その他の利害関係者の国立大学法人等の状況に関する判断を誤らせないようにするため、取引及び事象の金額的側面及び質的側面の両面からの重要性を勘案して、適切な記録、計算及び表示を行わなければならない」として、国立大学法人会計における重要性の原則を明らかにしている。加えて監査判断に関する重要性の原則が存在する点では、国立大学法人等の会計監査においても企業及び独立行政法人の会計監査と同様である。

したがって、対象となる事項が財務諸表等に対してどの程度の影響を与えるかを金額的に判断する量的基準と、対象事項自体の性格により判断する質的基準を総合的に勘案して、監査における重要性の判断を行う必要がある。国立大学法人等の会計監査における重要性を判断するに際しては、国立大学法人等の公共的性格にかんがみ、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くてはならない。

もつとも、国立大学法人等の会計監査の目的は、財務諸表等の正確性の証明、すべての誤謬等の発見にあるわけではなく、また、重要性の判断基準について、国立大学法人等の会計監査のすべてに妥当するような一般的かつ客観的な具体的基準を示すことは、国立大学法人等の規模、形態等の多様性、あるいは判断に当たって検討すべき諸条件の複雑さから、事実上極めて困難であり、画一的な基準設定はむしろ問題を生む恐れがあると考えられる。

したがって、国立大学法人等の会計監査においては、企業の会計監査においても重要性判断に対する期待水準が高まりつつある傾向を踏まえ、国立大学法人等の公共的性格、監査実施の効率性等とともに、主たる業務内容が教育研究である特性を勘案して、職業的専門家としての会計監査人は、専門的見地から重要性の判断を行わなければならない。

第6章 国立大学法人等に対する会計監査人の監査の基準

第4節 実施基準

第2 監査計画の策定

2 会計監査人は、監査計画の策定に当たり、国立大学法人等の業務の範囲、長期借入金の手続等国立大学法人等の会計処理と関連を有する法人法等の法令の規定に関する情報、国立大学法人等の中期目標、中期計画及び年度計画等の計画に関する情報並びに国立大学法人等の組織、人的構成、情報技術の利用状況その他国立大学法人等の業務運営に関わる情報を入手して、固有リスクと統制リスクを暫定的に評価しなければならない。

3. ISAの考慮事項を踏まえた検討

ISA320 A2 項において示されている重要性判断に関する内容は、独立行政法人監査基準や国立大学法人監査基準において示されている。

Ⅲ ISSAI における記述とその検討

1. 該当規定の紹介・解説

公的部門の主体の財務諸表の主な利用者とされる議会及び規制当局のニーズについて解説を加えている。また、公的部門の監査の計画における重要性の決定において考慮すべき事項を例示して解説している。

○ISSAI 1320

監査における重要性

P6. ISA320 A2 項は、議会及び規制当局は、多くの場合に公的主体の財務諸表の主要な利用者であり、財務諸表は経済的な意思決定以外の決定を行う場合に使用されることがあると述べている。議会は市民を代表し、多様な政府プログラム、活動及び機能に資金

を提供する。議会及び/又は規制当局は、頻繁に主体の活動について評価し、また、決定を行う。その他の利用者には主体経営者、公債所有者又はメディアを含むであろう。また、議会及び規制当局のニーズを満たす財務諸表は、他の利用者のニーズの大部分も満たすであろう。

P7. また、財務諸表は一般社会に対する公的主体の説明責任の主要な要素を表示するであろう。説明責任の枠組みは異なるレベルでの重要性の決定に影響を与えるその他の要因を導き出すであろう。その結果、重要性は、量的及び質的な要因を踏まえ、特定の取引種類、勘定残高及び開示等に対する重要性の基準値はしばしば低い水準に設定されることがある。

監査計画の策定時における重要性の基準値と手続実施上の重要性の決定

P10. ISA 320 A2 項は、公的部門における重要性の決定に特有の考慮事項を説明している。特定の取引種類、勘定残高、開示又は財務報告の枠組みの一部であるその他のアサーションが、その内容から見て重要であるかどうかを決定する場合には、公的部門の監査人は以下の事項のような質的な側面を考慮に入れる。

- ・ 例えば、その事項が指針、法令準拠の対象にもなるか、又は、法令が金額に関わらず公的資金の超過支出を禁じているかどうかなど、その事項が示している内容
- ・ 多様な利害関係者のニーズ及び彼らが財務諸表をどのように利用しているか
- ・ 財務諸表の利用者に対する影響が大きいと考えられる取引の内容
- ・ 一般社会の期待と公共の利益（議会における関連委員会（公会計委員会など）が着目する特定の事項や開示要請を含む。）
- ・ 一定の分野における法制上の監視及び規制の必要性
- ・ 情報公開及び透明性の必要性（例えば、不正又はその他の損失に対する特別な開示要請が存在する場合）

2. 現行実務との関連で検討すべき事項

上記 ISSAI 1320 の例示については、現行監査実務でも行われているところであるが、今後の実務指針改訂において考慮することが望まれる。

ISA 320 : 監査の計画及び実施における重要性 (A9 項)

I 公的部門特有の考慮事項

監査基準委員会報告書 320 第 9 項において、「監査人は、監査の基本的な方針を策定する際、重要性の基準値を決定しなければならない」としている。

また、財務諸表全体に対する重要性を決定する出発点として、特定の指標が選択され、その指標に対する割合が、重要性の基準値として適用されることが多い。適切な指標の識別に影響を与える要因が、監査基準委員会報告書 320 A2 項に列挙されている。また、監査基準委員会報告書 320 A3 項において「企業の状況に応じた適切な指標の例示としては、公表財務諸表で表示されている、税引前利益、売上高、売上総利益及び費用合計などの損益項目、株主資本合計又は純資産がある」としている。

一方、公的部門の主体においては、その財務諸表の主たる利用者が議会や規制当局である場合が多く、民間部門の財務諸表のように経済的意思決定を行うためのみに利用されるのではない。したがって、公的部門の主体の財務諸表監査における財務諸表全体に対する重要性の決定においては、法令又はその他の指針等及び公的部門の事業計画等に関係する議会と公衆の財務情報ニーズを考慮することが求められる。

このような背景から、公的部門の主体の監査では、財務諸表全体に対する重要性を決定する適切な指標として、コスト合計又は純コスト（収益控除後の費用又は収入控除後の支出）が、計画事業活動等に対する適切な指標になる場合がある。

○監査基準委員会報告書 320 第 9 項 (ISA 320 第 10 項) に対応する適用指針

公的部門の主体特有の考慮事項 (ISA 320 A9 項)

A9. 公的部門の主体の監査では、コスト合計又は純コスト（収益控除後の費用又は収入控除後の支出）が、計画事業活動に対する適切な指標であることがある。公的部門の主体が公的資産の管理を行っている場合には、資産が適切な指標になることがある。

関連規定

○監査基準委員会報告書 320 第 9 項、A2 項、A3 項 (ISA 320 第 10 項、A3 項、A4 項に相当)

9. 監査人は、監査の基本的な方針を策定する際、重要性の基準値を決定しなければならない。[後段落]

A2. 重要性の決定には、職業的専門家としての判断を伴う。監査人は、通常、重要性の基準値を決定する際に、最初に指標を選択し、その指標に対して特定の割合を適用する。適切な指標の識別に影響を与える要因には、以下が含まれる。

- ・財務諸表の構成要素（例えば、資産、負債、純資産、収益、費用）
- ・当該企業の財務諸表の利用者が特に注目する傾向にある項目の有無（例えば、業績評価のため、財務諸表の利用者が利益、収益又は純資産に注目する傾向がある。）

- ・企業のライフサイクルの特性及び企業が属する産業や経済環境
- ・企業の所有構造と資金調達方法（例えば、企業が主に借入で資金調達している場合、財務諸表の利用者は、企業の利益よりも資産の状況を重視することがある。）
- ・選択した指標の相対的な安定性

A3. 企業の状況に応じた適切な指標の例示としては、公表財務諸表で表示されている税引前利益、売上高、売上総利益及び費用合計などの損益項目、株主資本合計又は純資産がある。営利を目的とする企業では、税引前利益が使用されることが多い。業績が不安定な状況等においては、売上総利益や売上高などの他の指標がより適切な場合がある。

II 関連基準の規定とその検討

1. 独立行政法人関連規定とその検討

独立行政法人の会計監査における重要性判断については、独立行政法人監査基準の第1章第5節「会計監査人の監査における重要性の判断」において、「独立行政法人の公共的性格にかんがみ、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くてはならない」とされている（88頁参照）。

しかしながら、具体的に財務諸表全体に対する重要性を決定する適切な指標の例示はしておらず、「重要性の判断基準について、独立行政法人の会計監査の全てに妥当するような一般的かつ客観的な具体的基準を示すことは、独立行政法人の規模、形態等の多様性、あるいは判断に当たって検討すべき諸条件の複雑さから、事実上極めて困難であり、画一的な基準設定はむしろ問題を生む恐れがあると考えられる」として、「独立行政法人の公共的性格、監査実施の効率性等を勘案して、職業的専門家としての会計監査人は、専門的見地から個別に重要性の判断を行わなければならない」と結論付けている。

2. 国立大学法人等関連規定とその検討

国立大学法人等の会計監査における重要性判断については、主たる業務内容が教育研究である特性を勘案する点以外は、国立大学法人監査基準においても独立行政法人監査基準と同様に規定されている（国立大学法人監査基準第1章第5節（89頁参照））。

3. ISAの考慮事項を踏まえた検討

ISA320 A9項で示している財務諸表全体に対する重要性を決定する適切な指標は、独立行政法人関連規定においては規定がされていない。

その理由としては、独立行政法人の会計監査の全てに妥当するような一般的かつ客観的な具体的基準を示すことは、その規模や形態等の多様性から事実上極めて困難であり、画一的な基準設定はむしろ問題を生む恐れがあると考えられるからであり、あえて独立行政法人関連規定に追加する必要はないと考える。

一方、国立大学法人監査基準においても、「重要性の判断基準について、国立大学法人等の会計監査のすべてに妥当するような一般的かつ客観的な具体的基準を示すことは、

国立大学法人等の規模、形態等の多様性、あるいは判断に当たって検討すべき諸条件の複雑さから、事実上極めて困難であり、画一的な基準設定はむしろ問題を生む恐れがある」旨規定されているが、国立大学法人等においては独立行政法人と同様な多様性及び複雑性を有してはいないと思料され、国立大学法人等監査に関しては公会計委員会実務指針等において対応していくことも考えられる¹⁴。

Ⅲ ISSAI における記述とその検討

1. 該当規定の紹介・解説

公的部門の主体の監査における財務諸表全体に対する重要性を設定する際に指標とすべき項目について例示して解説を行っている。

○ISSAI 1320

P11. I S A 320 A9 項は、財務諸表に関する重要性の適切な指標の識別について議論している。コストを回収するか又は損益均衡が予想される公的部門の主体について、純コストは適切な指標ではない場合もある。これらの場合に、総支出又は総収益がより目的適合性のある指標かもしれない。多額の金額の資産の管理人である公的部門の主体にとって、それらが財務諸表に記帳されるのであれば総資産、総負債、純資産又は純負債又は一定の種類資産は適切な指標になる場合もある。特に質的な重要性を考慮する場合、他の種類の指標も有用である可能性がある。例えば、

- ・あるプログラムに参加する利用者又は主体の総数の一定割合に影響を受ける利用者又は主体の数
- ・公会計委員会など議会の委員会によって以前に重要であると考えられていた金額
- ・例えば、公的部門のプログラムに従って支出される退職者又は障害者など月額給付支払の受給資格者に対する必要性のような生活費指標と対比した給付支払

2. 現行実務との関連で検討すべき事項

上記 ISSAI 1320 における例示については、現行監査実務でも行われているところであるが、今後の実務指針改訂において考慮することが望まれる。

¹⁴ 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（地方独立行政法人監査基準）の第1章第5節にも、独立行政法人監査基準及び国立大学法人監査基準と同様の規定がある。地方独立行政法人についても、地方独立行政法人法第21条で業務の種類が規定されており、規模・形態等の多様性、諸条件の複雑さに独立行政法人とは同様ではないと思料される。

ISA 330 : 評価したリスクに対応する監査人の手続 (A17 項)

I 公的部門特有の考慮事項

アサーション・レベルでの重要な虚偽表示リスクの評価に基づいてリスク対応手続を実施する必要があり、その計画に当たっては、監査基準委員会報告書 330 第 6 項に示す内容を考慮することが求められている。

公的部門の主体の監査については、民間部門の監査と異なる監査要請が求められているという前提で、監査上の権限及び他の特別な監査上の要件が、同項に示すリスク対応手続の内容、時期及び範囲に関する監査人の考慮すべき事項に影響することがあるとしている。

○監査基準委員会報告書 330 第 6 項 (1) (ISA 330 第 7 項 (a)) に対応する適用指針 公的部門の主体特有の考慮事項 (ISA 330 A17 項)

A17. 公的部門の主体の監査については、監査上の権限及び他の特別な監査上の要件が、リスク対応手続の内容、時期及び範囲に関する監査人の考慮すべき事項に影響することがある。

関連規定

○監査基準委員会報告書 330 第 6 項 (ISA 330 第 7 項に相当)

6. 監査人は、リスク対応手続の立案に当たって、以下を実施しなければならない。

(1) 取引種類、勘定残高、開示等の各々について、評価したアサーション・レベルの重要な虚偽表示リスクの根拠を、以下の事項を含めて考慮すること (A9項からA17項参照)

- ① 関連する取引種類、勘定残高、開示等に係る特性に起因する重要な虚偽表示の発生の可能性 (固有リスク)。
- ② 関連する内部統制を勘案しているか (統制リスク)。すなわち、実証手続の種類、時期及び範囲の決定において、有効に運用されている内部統制への依拠を予定しているか。この場合には、内部統制の運用状況が有効であるかどうかを判断するための監査証拠を入手することが必要である。

(2) 評価した重要な虚偽表示リスクの程度が高いほど、より確かな心証が得られる監査証拠を入手すること (A18項 参照)

II 関連基準の規定とその検討

1. 独立行政法人関連規定とその検討

独立行政法人の監査指令が広範となる点に関連して、法規準拠性、経済性及び効率性における監査上の取り扱いについて、独立行政法人監査基準 (第 1 章第 3 節 (15 頁参照) 及び第 6 節 (16 頁参照)) 及び各公会計委員会実務指針において、それぞれ言及されてい

る。

2. 国立大学法人等関連規定とその検討

国立大学法人等の監査指令が広範となる点に関連して、法規準拠性、経済性及び効率性等における監査上の取り扱いについて、国立大学法人監査基準第1章第3節（50頁参照）、第6節等において、それぞれ言及がされている。なお、公会計委員会実務指針については、独立行政法人と同様である。

3. ISAの考慮事項を踏まえた検討

ISA330 A17項において説明されている監査上の権限及び他の特別な監査上の要件が、独立行政法人監査におけるリスク対応手続の内容、時期及び範囲に関する監査人の考慮すべき事項に影響する点については、独立行政法人監査基準等において対応内容の具体例は示されていないものの留意事項としては示されており、追加的対応は不要と思われる。

III ISSAIにおける記述とその検討

1. 該当規定の紹介・解説

法規準拠性に係る手続は、取引及び事象の発生都度すなわち年度内に実行できるが、予算執行結果に対する手続は通常、予算執行が終了する年度末に実施することが説明されている（ISSAI 1330 第5項）。

また、公的主体の監査において、監査指令及びその他の特別な監査要請が、リスク対応手続の内容、時期及び範囲に及ぼす影響について考慮すべき事項について述べている（ISSAI 1330 第6項）。

○ISSAI 1330

アサーション・レベルで評価された重要な虚偽表示リスクに対応する監査手続

P5. ISA330 第6項 [監査基準委員会報告書330 第5項に相当] におけるリスク対応手続の時期を計画する場合、公的部門の監査人は法令への準拠性に係る手続は年内に実行されるが、予算執行に係る手続は通常は年末に完了することを考慮に入れる。

P6. ISA330 A17項は、監査指令及びその他の特別な監査要請は、リスク対応手続に関する内容、時期及び範囲について監査人の考慮に影響を与える場合もあると述べている。このようなその他の要請の例には、予算の執行又は調達分野に関連する一定の規則への非準拠性に関するテスト及び報告がある。

2. 現行実務との関連で検討すべき事項

ISSAI 1330 第5項及び第6項については、現行監査実務でも対応されているところである。特に検討すべき事項はない。

ISA 402 : 業務を受託している企業の監査上の考慮事項 (A10 項及び A11 項)

I 公的部門特有の考慮事項

委託会社監査人は、委託会社がその事業運営において受託会社の業務をどのように利用しているかを理解する必要がある。その際、受託会社が引き受ける活動に関する契約条項を含む、委託会社と受託会社の関係についても理解することが必要になる。また、受託会社監査人と委託会社監査人の関係についても検討が必要になる。

この点、制度設計によっては、公的部門の監査人が法令上の広範なアクセス権を持っている場合や、公的部門の監査人が受託会社監査人に手続の実施を依頼する場合も想定されるため、A10 項及び A11 項において公的部門の主体特有の考慮事項が規定されている。

○監査基準委員会報告書 402 第 8 項 (4) (ISA 402 第 9 項 (d)) に対応する適用指針 公的部門の主体特有の考慮事項 (ISA 402 A10 項、A11 項)

A10. 公的部門の監査人は、一般的に、法令に基づく広範なアクセス権を持っている。しかしながら、例えば、受託組織が他国に所在する場合など、当該アクセス権が利用出来ない事情が存在することがある。そのような場合、公的部門の監査人は、適切なアクセス権を得ることができるかどうかを判断するため、その国において適用される法令を理解することが必要となるか、又は、委託組織と受託組織の間で何らかの契約上の合意事項としてアクセス権を組み込むことを、委託組織に求めることがある。

A11. 公的部門の監査人は、法令又はその他の指針等への遵守に関する運用評価手続又は実証手続の実施を、受託組織監査人に要請することもある。

関連規定

○監査基準委員会報告書 402 第 8 項、A8 項、A9 項 (ISA 402 第 9 項、A8 項、A9 項に相当)

8. 監査基準委員会報告書 315 第 10 項に従って委託会社 [ISA では user entity] を理解する場合、委託会社監査人は、委託会社がその事業運営において、以下を含め、受託会社の業務をどのように利用しているかを理解しなければならない。(A1 項から A2 項参照)

- (1) 受託会社 [ISA では service organization] が提供する業務の内容と委託会社にとっての当該業務の重要性 (委託会社の内部統制に与える影響を含む。) (A3 項から A5 項参照)
- (2) 受託会社が処理する取引、又は影響を与える勘定や財務報告プロセスの内容と重要性 (A6 項参照)
- (3) 受託会社の活動と委託会社の活動との相互関連の度合い (A7 項参照)
- (4) 受託会社が引き受ける活動に関する契約条項を含む、委託会社と受託会社の関係 (A8 項から A9 項参照)

A8. 委託会社と受託会社間の契約書又は業務内容合意書 (サービス・レベル・アグリー

メント)には、以下の事項が含まれることがある。

- ・委託会社に報告されるべき情報と、受託会社が引き受ける活動に関連して取引を開始する責任
- ・規制当局の要求に対応する記録の様式又は記録へのアクセス
- ・業務不履行時に委託会社に提供される補償がある場合には、その内容
- ・受託会社がその内部統制に関する報告書を提供するかどうか、提供する場合、当該報告書はタイプ1の報告書とタイプ2の報告書のいずれであるか。
- ・委託会社監査人が、受託会社の記帳する委託会社の会計記録と監査の実施に必要なその他の情報にアクセス権を有しているかどうか。
- ・委託会社監査人と受託会社監査人との間の直接のコミュニケーションを許容しているかどうか。

A9. 受託会社と委託会社の間、及び受託会社と受託会社監査人の間には、契約による直接的な関係がある。これらの関係は、必ずしも、委託会社監査人と受託会社監査人の間に直接的な関係をもたらすものではない。委託会社監査人と受託会社監査人の間に直接的な関係がない場合、両者間のコミュニケーションは、通常、委託会社と受託会社を通じて実施される。直接的な関係は、倫理及び秘密保持に関する事項を考慮した取り決めにより、委託会社監査人と受託会社監査人の間に構築されることもある。委託会社監査人は、例えば、以下のような手続の実施について、自らの実施に代えて、受託会社監査人を利用することがある。

- (1) 受託会社における運用評価手続
- (2) 受託会社が記帳する、委託会社の財務諸表を構成する取引と残高に対する実証手続

II 関連基準の規定とその検討

1. 独立行政法人関連規定とその検討

独立行政法人監査基準及び公会計委員会実務指針においては、業務を委託している企業の監査上の考慮事項に関連する特段の規定はない。

2. 国立大学法人等関連規定とその検討

独立行政法人に対する監査と同様に、国立大学法人監査基準及び公会計委員会実務指針においては、業務を委託している企業の監査上の考慮事項に関連する特段の規定はない。

3. ISAの考慮事項を踏まえた検討

独立行政法人及び国立大学法人等の会計監査人に対して、特別のアクセス権は設定されておらず、また、受託会社の監査人との関係が変更されているという事実もないため、ISAの考慮事項を踏まえた検討は不要と判断される。

Ⅲ ISSAI における記述とその検討

1. 該当規定の紹介・解説

ISSAI 1402 は、全般的な考慮事項として、第4項に次のように記載している。ここでは、公的部門の監査人は一般社会の期待を心に留めて一定の注意を払わなければならない旨が説明されている。

○ISSAI 1402

P4. 公的部門の財務監査の目的は、多くの場合に、財務諸表が全ての重要な点において、適用される財務報告の枠組み（つまり、ISAの範囲）に準拠して作成されているかどうかの意見を表明することよりも範囲が広い。法令、省令、政府方針の要求又は議会の決議から生じる監査指令又は公的部門の主体の義務には、追加的な目的を伴うことがある。これらの追加的な目的には、例えば、公的部門の監査人が、予算及び説明責任及び/又は内部統制の有効性に関する報告を含めて指針等への非準拠性の事例を発見したかどうかの報告に関連する監査及び報告の責任を含むであろう。しかしながら、このような追加的な目的がなくても、公的部門の監査人が、権限に対する非準拠性の報告又は内部統制の有効性の報告を行うことに関する一般社会の期待が存在するであろう。したがって、主体が受託主体を利用する場合には、公的部門の監査人は、このような期待を心に留めて、指針等に対する非準拠性のリスク又は効果的な内部統制の欠如に注意を払わなければならない。

2. 現行実務との関連で検討すべき論点

確認的な記載に過ぎないため、現行実務との関係で検討すべき論点はないと考える。

ISA 450 : 監査の過程で識別した虚偽表示の評価 (A19 項及び A20 項)

I 公的部門特有の考慮事項

監査人は未修正の虚偽表示、すなわち、監査人が監査の過程で集計対象とした虚偽表示のうち、修正されなかった虚偽表示が財務諸表に与える影響を評価しなければならない。その際、監査人は、全体としての財務諸表及び関連する取引種類、勘定残高又は開示等に対する虚偽表示の大きさ、内容及び虚偽表示が発生した特定の状況について考慮しなければならない。

ここで、公的部門の主体の監査において虚偽表示の重要性について評価する際には、法令等により設定される監査人の責任による影響や、公共の利益等の確保といった課題による影響についても、考慮すべき場合がある。

○監査基準委員会報告書 450 第 9 項、第 10 項 (ISA 450 第 10 項、第 11 項) に対応する適用指針 公的部門の主体特有の考慮事項 (ISA 450 A19 項、A20 項)

A19. 公的部門の主体の監査の場合、虚偽表示が重要であるかどうかの評価は、例えば不正を含む特定の事項について報告する際の法令又はその他の指針等により設定される監査人の責任によっても、影響を受けることもある。

A20. さらに、公共の利益、説明責任、誠実性及び有効な立法上の監視の確保のような課題は、特に、ある項目がその性質を理由として重要であるかどうかの評価に影響することがある。これは、特に、法令又はその他の指針等の遵守に関連する項目に対して該当する。

関連規定

○監査基準委員会報告書 450 第 9 項、第 10 項 (ISA 450 第 10 項、第 11 項に相当)

9. 監査人は、未修正の虚偽表示が与える影響を評価する前に、監査基準委員会報告書 320 に従って決定した重要性の基準値が、実績値に照らして依然として適切であるかどうかを検討しなければならない。(A10 項から A11 項参照)

10. 監査人は、個別に又は集計して、未修正の虚偽表示が重要であるかどうかを判断しなければならない。監査人は、この評価を行うに当たって、以下を考慮しなければならない。

- (1) 全体としての財務諸表及び関連する取引種類、勘定残高又は開示等に対する虚偽表示の大きさと内容、並びに虚偽表示が発生した特定の状況 (A12 項から A16 項)
- (2) 過年度の未修正の虚偽表示が全体としての財務諸表及び関連する取引種類、勘定残高又は開示等に与える影響 (A17 項参照)

II 関連基準の規定とその検討

1. 独立行政法人関連規定とその検討

法規準拠性については独立行政法人監査基準の第1章第3節（16頁参照）、重要性については、独立行政法人監査基準の第1章第5節（88頁参照）に言及されている。

2. 国立大学法人等関連規定とその検討

法規準拠性及び重要性の判断に関して、国立大学法人監査基準に独立行政法人監査基準と同様の規定がある（国立大学法人監査基準第1章第3節（50頁参照）及び第5節（89頁参照））。

3. ISAの考慮事項を踏まえた検討

独立行政法人及び国立大学法人等に対する監査については、上記のとおり、独立行政法人監査基準及び国立大学法人監査基準に記載があるため、これに留意すべきであるが、追加的に検討すべき事項はないと考えられる。

III ISSAIにおける記述とその検討

1. 該当規定の紹介・解説

ISSAI 1450 は、一般的な考慮事項として、第4項に以下のとおり記述している。ここでは、公的部門の監査においては、財務報告枠組みへの準拠性の評価に加えて、追加的な監査及び報告の責任が求められる点に言及したうえで、それぞれの報告責任は別々に評価されると説明されている。

○ISSAI 1450

P4. 公的部門の財務監査の目的は、多くの場合に、財務諸表が全ての重要な点において、適用される財務報告の枠組み（つまり、ISAの範囲）に準拠して作成されているかどうかの意見を表明することよりも範囲が広い。公的部門の財務監査目的には、例えば、予算及び説明責任の枠組み等に関する指針への違反事例があったかどうかに関する報告や、内部統制の有効性に関する報告等の、追加的監査又は報告責任が含まれることもある。虚偽表示を評価することに加えて、公的部門の監査人は指針等に対する非準拠性の事例を評価し、内部統制の有効性に関する報告も行う可能性がある。公的部門の監査人がこの追加的な報告責任を有する場合、それぞれの報告責任は別々に評価される。

2. 現行実務との関連で検討すべき論点

独立行政法人及び国立大学法人等に対する監査においては、財務諸表に対する監査意見と財務諸表以外の書類（利益処分案、決算報告書及び事業報告書）に対する意見等については、記載事項が区分して規定されている。したがって、会計監査人の責任が、上記のように別々に評価されていると解される。よって、特に検討すべき事項はない。

ISA 500~599 監査証拠

ISA 510 : 初年度監査の期首残高 (A1 項)

I 公的部門特有の考慮事項

監査人は、期首残高に当年度の財務諸表に重要な影響を及ぼす虚偽表示が含まれているかどうかについて十分かつ適切な監査証拠を入手しなければならない。

また、監査人は、期首残高に当年度の財務諸表に重要な影響を及ぼす可能性のある虚偽表示が含まれているという監査証拠を入手した場合、当年度の財務諸表に対する影響を判断するために、個々の状況に応じた適切なリスク対応手続を実施しなければならないとされている。

しかし、公的部門においては、プライバシーや機密に関する法令が存在することによって、後任監査人は、前任監査人から十分かつ適切な監査証拠を入手できない可能性があるため特有の考慮事項が規定されている。

○監査基準委員会報告書 510 第 5 項 (ISA 510 第 6 項) に対応する適用指針

公的部門の主体特有の考慮事項 (ISA 510 A1 項)

A1. 公的部門においては、後任監査人が前任監査人から入手できる情報には、法令上の制約が存在する可能性がある。例えば、法令により選任された監査人（例えば、会計検査院長や院長の代理として選任された相応の資格を有する他の者）により過年度に監査を受けていた公的部門の主体が民営化される場合、法令により選任された監査人が民間企業の後任監査人に提供できる監査調書又はその他の情報の量は、プライバシー又は機密に関する法令により制約を受ける場合がある。このようにコミュニケーションが制約される状況においては、監査証拠は他の手段によって入手する必要があり、十分かつ適切な監査証拠が入手できない場合には、監査意見に及ぼす影響を検討する。

関連規定

○監査基準委員会報告書 510 第 5 項 (ISA 510 第 6 項に相当)

5. 監査人は、以下の事項を通じて、期首残高に当年度の財務諸表に重要な影響を及ぼす虚偽表示が含まれているかどうかについて十分かつ適切な監査証拠を入手しなければならない。

- (1) 前年度の期末残高（訂正報告書が提出されている場合には、訂正後の残高）が当年度に正しく繰り越されているかどうか、又は、修正再表示が行われている場合は、当該修正再表示後の残高が当年度に正しく繰り越されているかどうかについて確かめること
- (2) 期首残高に適切な会計方針が適用されているかどうかについて確かめること
- (3) 以下の手続のうち、一つ又は複数の手続を実施すること (A1項からA5項参照)

- ① 前年度の財務諸表が監査されている場合、期首残高に関する監査証拠を入手するため、前任監査人の監査調書を閲覧すること
- ② 当年度に実施した監査手続によって期首残高に関する監査証拠を入手できるかどうかについて評価すること
- ③ 期首残高に関する監査証拠を入手するために特定の監査手続を実施すること

II 関連基準の規定とその検討

1. 独立行政法人関連規定とその検討

独立行政法人監査基準及び公会計委員会実務指針においては、初年度監査の期首残高に関連する特段の規定はない。

2. 国立大学法人等関連規定とその検討

国立大学法人監査基準及び公会計委員会実務指針においては、初年度監査の期首残高に関連する特段の規定はない。

3. ISAの考慮事項を踏まえた検討

独立行政法人及び国立大学法人等の監査においては、ISAで例示されるような、法令により選任された監査人から監査調書やその他の情報を入手する状況に置かれておらず、法令上の制約も特にないため、初年度監査の期首残高に関する監査証拠を入手するための手続に関して、特に考慮すべき事項はないと考える。

III ISSAI における記述とその検討

1. 該当規定の紹介・解説

ISSAI 1510 では、監査対象の主体が増えることで期首残高の監査が必要になる場合を説明している。

また、前年度の財務諸表監査における除外事項が、当年度財務諸表に関連し重要な影響を及ぼしている場合に、公的部門の監査人が別の責任に関係する可能性があることに触れている。

○ISSAI 1510

公的部門の論点に関する追加的指針

P4. 期首残高の監査はある主体が新たな主体を設立することなく国有化される場合又は公的部門の監査人の指令が既存の主体の新たな監査を行うように変更される場合に生ずるであろう。また、期首残高の監査は、公的部門の主体が設立された場合であって、法令又は枠組みが、前任監査人が監査していた従前の公的部門の主体の前期残高の全て又は一部を、当該公的主体に配分するよう要求する場合にも発生するであろう。

監査の結論及び報告

P6. 前年度の財務諸表に対する前任監査人の監査報告書において、除外事項付意見が表明されており、除外事項付意見の原因となった事項が当年度の財務諸表に関連し重要な影響を及ぼしている場合（ISA第13項[監査基準委員会報告書510第12項に相当]）、当該除外事項が監査人に追加的責任をもたらす可能性がある。

関連規定

○監査基準委員会報告書510第12項（ISA510第13項に相当）

12. 前年度の財務諸表に対する前任監査人の監査報告書において、除外事項付意見が表明されており、除外事項付意見の原因となった事項が当年度の財務諸表に関連し重要な影響を及ぼしている場合には、監査人は、監査基準委員会報告書705及び710に従って、当年度の財務諸表に対する監査意見を除外事項付意見としなければならない。（A7項参照）

2. 現行実務との関連で検討すべき論点

独立行政法人に対する監査では、ISSAIで示されている内容のうち、「法令又は枠組みが、前任監査人が監査していた従前の公的部門の主体の前期残高の全て又は一部を、当該公的主体に配分するよう要求する場合」に期首残高を行うことは想定されるが、現行の実務指針等に特に追加の定めを置く必要はないと考える。

また、前年度の財務諸表に関連して除外事項が、当年度の財務諸表に重要な影響を及ぼしている場合に、独立行政法人の会計監査人は、除外事項付意見を表明することなどの対応が可能である。また、監査意見の表明を適切に行う限り、公的部門特有の別の責任を追及されることも考えられないことから、現行実務との関連で検討すべき論点は特にないと考える。

ISA510 : 初年度監査の期首残高 (A2 項)

I 公的部門特有の考慮事項

法令により選任された監査人が、公的部門の主体の監査を民間部門（監査法人）に外注している場合で前年度の財務諸表を監査した法人を変える場合においては、法令により選任された監査人は交代しないが、外注契約の内容によっては、民間の監査人の責任の履行という観点から初年度監査とみなされることがあるため、公的部門特有の考慮事項として規定されている。

○監査基準委員会報告書第 510 第 5 項（ISA510 第 6 項）に対応する適用指針

公的部門の主体特有の考慮事項（ISA510 A2 項）

A2. 法令により選任された監査人が、公的部門の主体の監査を民間の監査事務所に外注し、かつ前年度に公的部門の主体の財務諸表を監査した監査事務所以外の監査事務所を選任する場合は通常、法令により選任された監査人にとって、監査人の交代とはみなさない。しかしながら、外注契約の内容によっては、当該監査業務は、民間の監査人の責任の履行という観点から、初年度監査とみなされることがある。この場合は本 ISA が適用される。

関連規定である監査基準委員会報告書 510 第 5 項については、102 頁を参照

II 関連基準の規定とその検討

1. 独立行政法人関連規定とその検討

初年度監査に関連する特段の規定はない。

2. 国立大学法人等関連規定とその検討

初年度監査に関連する特段の規定はない。

3. ISA の考慮事項を踏まえた検討

独立行政法人及び国立大学法人等に対する会計監査において、ISA で例示されるような法令により選任される監査人から監査法人が監査業務を受託するケースは想定されないため、特段の検討事項はないと考える。

ISA 520 : 分析的手続 (A11 項)

I 公的部門特有の考慮事項

分析的手続とは、財務データ相互間又は財務データと非財務データとの間に存在すると推定される相関関係を分析・検討することによって、財務情報を評価することをいう。

分析的手続には、主体の財務情報と例えば、比較可能な過年度情報、主体の期待値あるいは業界の類似情報との比較検討を含んでいる。また、主体の実績が示すパターンに基づいて一定の推定が可能な財務情報の諸要素間の相関関係（例えば、売上総利益率など）や財務情報とそれに関連する非財務情報との相関関係についての検討も含んでいる。

しかし、政府等の公的部門の監査においては、伝統的に考えられている個々の財務諸表内の相関関係が必ずしも適切とは言えない可能性があり、比較目的のための業界情報や統計数値が入手できない可能性があるため、特別な考慮事項が規定されている。

○監査基準委員会報告書 520 第 4 項 (ISA 520 第 5 項(a)) に対応する適用指針

公的部門の主体特有の考慮事項 (ISA 520 A11 項)

A11. 企業の監査で伝統的に考えられている個々の財務諸表内の関係は、政府又は非営利主体の監査においては必ずしも適切とはいえない場合もある。例えば、多くの非営利の公的部門の主体では、収益と費用が直接関係することはあまりないこともある。さらに、資産の取得に関する支出は、資産計上されない可能性があるため、例えば、たな卸資産と固定資産への支出と財務諸表に計上されたそれらの資産の金額との間に関係がないこともある。さらに公的部門において比較目的のための業界情報や統計数値は入手が困難である。しかしながら、その他の関係は認められる可能性がある。例えば、道路建設におけるキロ当たり原価の変動又は廃棄車両に対する取得車両の台数の変動が挙げられる。

関連規定

○監査基準委員会報告書 520 第 4 項 (ISA 520 第 5 項に相当)

4. 監査基準委員会報告書 330 に従った実証手続として、単独で又は詳細テストとの組合せにより、分析の実証手続を立案し実施する場合に、監査人は以下を行わなければならない (監基報 330 第 17 項参照)。(A4 項から A5 項参照)

(1) 特定のアサーションに関して評価した重要な虚偽表示リスクと対応する詳細テスト (該当する場合) を考慮に入れ、これらのアサーションに対して特定の分析の実証手続が適切かどうかを判断すること (A6 項から A10 項参照)

(2)~(4) [略]

II 関連基準の規定とその検討

1. 独立行政法人関連規定とその検討

独立行政法人監査基準及び公会計委員会実務指針においては、分析的手続に関連する特段の規定はない。

2. 国立大学法人等関連規定とその検討

国立大学法人監査基準及び公会計委員会実務指針においては、分析的手続に関連する特段の規定はない。

3. ISAの考慮事項を踏まえた検討

ISAに例示されているように、公的部門において、資産の取得に関する支出が資産計上されない場合や、比較目的のための業界情報や統計数値を入手しづらい場合が考えられるので、ISAと同程度の記述を公会計委員会実務指針へ盛り込む事の検討の価値がないわけではない。

しかし、監査基準及び公会計委員会実務指針に規定されていない状況は、監査人の目的である監査証拠の入手や財務諸表に関して全般的な結論を形成するために行う分析などの現行実務には重要な影響を与えていないと考えられるため、特筆して規定する積極的な理由はないと考える。

III ISSAIにおける記述とその検討

1. 該当規定の紹介・解説

ISSAIでは、公的部門の財務監査の目的は、財務諸表が全ての重要な点において、適用される財務報告の枠組みに準拠して作成されているかどうかの意見を表明することよりも範囲が広く、法令、省令、政府方針の要求又は議会の決議から生じる、監査指令又は公的部門の主体の義務には追加的な目的を伴うことがあるとしている。また、追加的な目的がなくても、一般社会の期待が存在するとしている。

そのため、公的部門の監査人は、これらの追加的な目的に鑑みて分析的手続を設計し、実施することを規定している。

○ISSAI 1520

全般的な考慮事項

- P4. 公的部門の財務監査の目的は、多くの場合に、財務諸表が全ての重要な点において、適用される財務報告の枠組み（つまり、ISAの範囲）に準拠して作成されているかどうかの意見を表明することよりも範囲が広い。法令、省令、政府方針の要求又は議会の決議から生じる、監査指令又は公的部門の主体の義務には追加的な目的を伴うことがある。これらの責任には、例えば、指針等への非準拠性の事例、及び内部統制の有効性の実施手続及び報告などを含むであろう。しかしながら、このような追加的な目的がなくても、そのことに関する一般社会の期待が存在するであろう。公的部門の監査人はこれらの追加的な目的に鑑みて分析的手続を設計し、かつ、実施する。しかしながら、これらの手続はそれ自体でこれらの追加的な責任を満たすために効果的であるとは限らない。
- P5. 公的部門内部のプログラムの支出に関連する分析的手続には、通常は、分析的手続を実行するための比較財務情報が少ないため非財務データとの比較を含むことが多いであろう。したがって、分析的手続に使用される非財務情報の信頼性の統制の評価は公的部門内では重要である。

2. 現行実務との関連で検討すべき論点

独立行政法人監査基準において、独立行政法人に対する会計監査は、企業に対する会計監査と同様に、財務諸表等の正確性の証明、全ての違法行為等の発見を目的としているわけではないが、財務諸表等に重要な影響を与える違法行為等については、会計監査人が積極的に発見するように努めていかなければならないと規定されている。しかし、法規準拠性の観点から踏まえた会計監査は、財務諸表等が独立行政法人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で実施されることを期待されている。

また、追加的な目的については、ISA200 A11 項等の議論を参照されたい。

追加的な目的に関して公的部門の主体では、財務データと非財務データとの間に存在すると推定される相関関係等を分析・検討することによって財務情報を評価することは、今後より一層重要になると考えられるから、財務指標の例示など補足的な指針を提供するための研究を行う価値はあると考える。

ISA 540 : 会計上の見積りの監査 (A11 項)

I 公的部門特有の考慮事項

会計上の見積りとは、正確に測定することができないため、金額を概算することをいい、見積りが要求されるだけでなく、見積りの不確実性が存在する場合に公正価値によって測定される場合も含んでいる。

会計上の見積りには、見積りの不確実性が相対的に低いものもあるが、公的部門の主体における資産は、キャッシュ・フローを生成せず、活発な市場を持たないことが多いため、公正価値等の測定に当たって容易に入手可能で信頼性のある情報源を持たない場合が多い。そのため、通常見積りを必要とするが、複雑になることがあり、稀に全く測定不能なこともあるなど見積りの不確実性が相対的に高いものがある。

このような公的部門に特有の考慮事項として以下の検討事項が規定されている。

○監査基準委員会報告書 540 第 2 項 (ISA 540 第 2 項) に対応する適用指針

公的部門の主体特有の考慮事項 (ISA 540 A11 項)

A11. 公的部門の主体は、公正価値若しくはその他現在価値基準又は両者を組み合わせた基準による測定に当たり、容易に入手可能で信頼性のある情報源がない特別な資産を相当程度保有している場合がある。当該資産は、キャッシュ・フローを生成せず、活発な市場を持たないことが多い。したがって、公正価値での測定に当たっては、通常見積りを必要とし、複雑になることがある。また、稀ではあるが、全く測定不能なことがある。

関連規定

○監査基準委員会報告書 540 第 2 項、A4 項、A5 項) (ISA 540 第 2 項、A4 項、A5 項に相当)

2. 財務諸表に計上される一部の項目は、正確に測定することができず、見積りが必要となる場合がある。本報告書では、このような財務諸表に計上される項目に含まれる会計上の見積りを取り扱っている。

経営者が会計上の見積りを行う際に、裏付けとして利用可能な情報の性質及び信頼性は様々であるため、会計上の見積りに伴う見積りの不確実性の程度は、これらの影響を受ける。見積りの不確実性の程度は、経営者の偏向が意図的であるか否かを問わず、偏向によって見積りが影響を受ける可能性に関連し、会計上の見積りに関する重要な虚偽表示リスクに結果的に影響を与えることになる。(A1項からA10項参照)

A4. 見積りの不確実性の程度は、会計上の見積りの性質、会計上の見積りを行うために一般的に広く知られる方法やモデルの存在、又は使用される仮定の主観の程度に大きく左右される。

場合によっては、会計上の見積りの不確実性が高いため、適用される財務報告の枠組みで要求される認識の要件を満たさず、会計上の見積りを行うことができないこともあ

る。

A5. 公正価値での測定が要求される財務諸表に計上される項目すべてに見積りの不確実性が伴うわけではない。例えば、活発な公開市場が存在し、その取引価格の信頼性が高く、かつ容易に利用可能なことがある。この場合、通常、公表された取引価格は公正価値に関する最善の監査証拠となる。

一方、評価方法やデータが明確であっても、見積りの不確実性が存在することもある。例えば、市場規模に比べて上場有価証券を大量に保有している場合や譲渡制限がある場合には、活発な公開市場において売買されている上場有価証券の市場価格について調整が必要となることがある。また、例えば、特定の市場における流動性が低い場合などの評価時点における経済環境が見積りの不確実性に影響を与えることがある。

II 関連基準の規定とその検討

1. 独立行政法人関連規定とその検討

○独立行政法人監査基準

第6章 独立行政法人に対する会計監査人の監査の基準

第4節 実施基準

第3 監査の実施

3 会計監査人は、会計上の見積りの合理性を判断するために、独立行政法人の長が行った見積りの方法の評価、その見積りと会計監査人の行った見積りや実績との比較等により、十分かつ適切な監査証拠を入手しなければならない。

2. 国立大学法人等関連規定とその検討

○国立大学法人監査基準

第6章 国立大学法人等に対する会計監査人の監査の基準

第4節 実施基準

第3 監査の実施

3 会計監査人は、会計上の見積りの合理性を判断するために、国立大学法人等の長が行った見積りの方法の評価、その見積りと会計監査人の行った見積りや実績との比較等により、十分かつ適切な監査証拠を入手しなければならない。

3. ISAの考慮事項を踏まえた検討

現行の独立行政法人会計基準では、公正価値の測定と開示については、一般的な指針を提供しているにすぎず、業界特有の測定と開示の慣行を規定していない。

しかし、独立行政法人には、個別法や省令等において、資産や負債などに係る会計上の見積方法が、独自に規定されていることもあると考える。また、独立行政法人会計基準では、例えば、固定資産に係る減損会計により明らかなように、将来キャッシュ・フ

ローの生成を前提とした考え方をとっておらず、ISAに示されているとおりである。

独立行政法人の中には、公正価値の測定に当たって、通常見積りを必要とし、複雑になることがあるため、ISAに例示されているような公的部門特有の考慮事項は存在すると考えられる。

そこで、公会計委員会実務指針等で、公正価値について個々の独立行政法人における特有の測定と開示の慣行が存在している場合を示唆し、会計上の見積りに当たって十分に慎重な判断を促すことも一つの考えである。

なお、国立大学法人等においても同様である。

Ⅲ ISSAI における記述とその検討

1. 該当規定の紹介・解説

ISSAI では、政府の活動の内容によっては、公的部門の主体のいくつかの会計上の見積りは、その不確実性の程度が高くなる旨記述している。

また、会計上の見積りの合理性や関連する開示に関する十分な監査証拠を入手するに当たっては、公的部門の監査人は、非財務情報にも見積りが含まれる可能性があることや、見積りの不確実性が高いため負債としては認識されないが、その見積りの不確実性について開示を要求される可能性があることを考慮することが求められている。

○ISSAI 1540

会計上の見積りの内容

P4. 公的部門の主体がいつ、どのように会計上の見積りを使用するかは、報告される財務項目の種類と適用される財務報告の枠組みによって異なる。公的部門におけるいくつかの重要な見積りは、例えば、以下のような資産、負債及び開示項目に関連するであろう。

- ・ 社会保険プログラム
- ・ 政府従業員の年金プログラム
- ・ 医療関連プログラム
- ・ 退役軍人プログラム
- ・ 政府保証プログラム
- ・ 環境債務
- ・ 税金及び受取勘定
- ・ 特定の財産及び施設（特定の軍事施設及び文化遺産など）

P5. 政府の活動の内容によって、公的部門の主体のいくつかの会計上の見積りは、不確実性が高いことがある。例えば、借入又は困窮主体に関連する保証などである。

P6. ISA A11 項で提供される指針のほか、公的部門では、公正価値による測定は必ずしも適用される財務報告の枠組みでは要求されていない。このような場合に、公的部門の監査人は使用されている代替的な評価方法を評価し、それが適用される財務報告の枠組

みに準拠しているものであるか、また、誤解を与えるものでないかどうかを判断する。

目的

P7. 財務報告目的の観点から会計上の見積りが合理的であるか、及び、関連する開示が十分であるかについて十分かつ適切な監査証拠を得るという I S A の目的を考慮するに当たって、公的部門の監査人は以下の項目について考察する必要がある。

- ・財務報告の枠組みは、プログラムの結果及びその他の活動上の情報などの非財務的情報を含めることを要求する場合がある。この情報は見積りに基づくことになる可能性がある。
- ・公的部門の主体における負債の一部は、見積りの不確実性が非常に高いため、適用される財務報告の枠組みによっては認識されないものがあるが、見積りの不確実性を開示することを要求されることがある。これらの潜在的な負債が政府プログラムの持続可能性を危うくするような場合には、公的部門の監査人はその問題を際立たせるため、強調事項区分又はその他の事項区分を使用することもある。

2. 現行実務との関連で検討すべき論点

会計上の見積りは適用される財務報告の枠組みによって異なるため、それぞれの部門における資産、負債等の関連要素を十分に考察する必要性や見積りの不確実性が高いことに留意した確認的な記載と考えるが、I S A の公的部門特有の考慮事項でも記述したように、公会計委員会実務指針等で、ISSAI で規定される内容を示唆し、会計上の見積りに当たって十分に慎重な判断を促すことも一つの考えである。

I S A 550 : 関連当事者 (A8 項)

I 公的部門特有の考慮事項

公的部門の監査人の関連当事者に関する責任は、監査指令等により影響を受けることにより、営利企業の監査に比べて広範となる場合がある。また、関連当事者との関係や取引も公的部門特有のものとなる場合がある。

○監査基準委員会報告書 550 第 10 項 (I S A 550 第 11 項) に対応する適用指針

公的部門の主体に特有の考慮事項 (I S A 550 A8 項)

A8. 関連当事者との関係及び関連当事者との取引に関する公的部門の監査人の責任は、監査に係る命令又は法令若しくはその他の指針等による責務によって影響を受けることがある。その結果、公的部門の監査人の責任は、関連当事者との関係及び関連当事者との取引に伴う重要な虚偽表示リスクへの対応に限定されないが、関連当事者と事業を行う際の特定の要求事項を定め、公的部門の組織を統治する法令及びその他の指針等への違反リスクに対応するため、より広範な責任を含んでいることもある。さらに、公的部門の監査人は、民間の主体とは異なる、関連当事者との関係及び関連当事者との取引について、公的部門の財務報告に関する要求事項の検討が必要になることがある。

関連規定

○監査基準委員会報告書 550 第 10 項 (I S A 550 第 11 項 に相当)

10. 監査人は、監査基準委員会報告書 315 第 4 項及び監査基準委員会報告書 240 第 15 項で要求されているリスク評価手続とこれに関連する活動の一環として、第 11 項から第 16 項に記載する監査手続とこれに関連する活動を実施して、関連当事者との関係及び関連当事者との取引に伴う重要な虚偽表示リスクを識別するための情報を入手しなければならない。

II 関連基準の規定とその検討

1. 独立行政法人関連規定とその検討

関連当事者としての特定関連会社等に関連する会計監査人の責任について、独立行政法人監査基準の第 3 章第 2 節に以下のように記載がなされている。

○独立行政法人監査基準

第 3 章 独立行政法人の特性に基づく監査

第 2 節 連結財務諸表監査

独立行政法人の連結財務諸表は、民間企業の連結財務諸表とはその性格を異にし、独立行政法人に交付された公的資金が更に特定関連会社等に供給されている場合において、独

立行政法人のみではなく、特定関連会社等を含め、公的資金がどのように使用されているかを明らかにすることにその主たる目的がある。

[中略]

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が、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りる基礎を得るために必要な監査を行わなければならない。なお、監査に当たって、特定関連会社及び関連会社の協力が得られないことから、監査の全部又は一部が実施できなかった場合は、監査報告書にその旨を記載し、除外事項を付した意見表明を行い、あるいは、意見表明のための基礎を得ることができない場合は、意見を表明してはならない。

このように、会計監査人による特定関連会社及び関連会社の監査は、連結財務諸表の適正性を保証する上で必要な監査手続であることから、独立行政法人の長は特定関連会社及び関連会社が監査に協力するよう措置すべきである。なお、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合理的基礎が得られない場合の責任は、独立行政法人の長にある。

また、上記の趣旨については、会計監査人と独立行政法人との間で締結される会計監査契約において、明確に定めることが望ましい。

特定関連会社及び関連会社が他の会計監査人の監査を受けている場合は、監査の効率化の観点から可能な限り、他の会計監査人の監査結果を利用することが望まれる。なお、この場合においては、会計監査人は、他の会計監査人によって監査された財務諸表の重要性及び他の会計監査人の信頼性の程度を勘案して、他の会計監査人の実施した監査が適切であるかを評価し、他の会計監査人の実施した監査の結果を利用する程度及び方法を決定しなければならない。

[中略]

関連公益法人等については、附属明細書による情報開示に止まり、連結の範囲に含まれないことから、関連公益法人等の財務諸表監査は実施しないこととする。なお、会計監査人は、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であり、監査報告書において、その旨を明かにする必要がある。

また、公会計委員会実務指針第4号には、特定関連会社等の定義が示されているほか、以下のとおり、監査範囲について記載がなされている。

○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

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)による情報開示に止まる。

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、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。

2. 国立大学法人等関連規定とその検討

国立大学法人等監査においては、以下のとおり、国立大学法人監査基準及び公会計委員会実務指針第6号において、独立行政法人と同様の記載があり、特別な出資に係る留意についての記載もなされている。

○国立大学法人監査基準

第3章 連結財務諸表監査

国立大学法人等の連結財務諸表は、民間企業の連結財務諸表とはその性格を異にし、国立大学法人等の資金が特定関連会社等に供給されている場合において、国立大学法人等のみではなく、特定関連会社等を含め、当該資金がどのように使用されているかを明らかにすることにその主たる目的がある。

[中略]

国立大学法人等の特定関連会社及び関連会社への出資は、国立大学法人等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を実施する者に対する出資であり、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が、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りる基礎を得るために必要な監査を行わなければならない。なお、監査に当たって、特定関連会社及び関連会社の協力が得られないことから、監査の全部又は一部が実施できなかった場合は、監査報告書にその旨を記載し、除外事項を付した意見表明を行い、あるいは、意見表明のための基礎を得ることができない場合は、意見を表明してはならない。

このように、会計監査人による特定関連会社及び関連会社の監査は、連結財務諸表の適正性を保証する上で必要な監査手続であることから、国立大学法人等の長は特定関連会社及び関連会社が監査に協力するよう措置すべきである。なお、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合理的基礎が得られ

ない場合の責任は、国立大学法人等の長にある。

また、上記の趣旨については、会計監査人と国立大学法人等との間で締結される会計監査契約において、明確に定めることが望ましい。

特定関連会社及び関連会社が他の会計監査人の監査を受けている場合は、監査の効率化の観点から可能な限り、他の会計監査人の監査結果を利用することが望まれる。なお、この場合においては、会計監査人は、他の会計監査人によって監査された財務諸表の重要性及び他の会計監査人の信頼性の程度を勘案して、他の会計監査人の実施した監査が適切であるかを評価し、他の会計監査人の実施した監査の結果を利用する程度及び方法を決定しなければならない。

関連公益法人等については、附属明細書による情報開示に止まり、連結の範囲に含まれないことから、関連公益法人等の財務諸表監査は実施しないこととする。なお、会計監査人は、附属明細書記載事項のうち、国立大学法人等の財務諸表により確認可能な事項については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であり、監査報告書において、その旨を明らかにする必要がある。

○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

6. 国立大学法人監査基準の特性

(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。）に出資することが認められている。また、TLOが他の会社の株式を所有している場合も考えられる。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。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する。

3. ISAの考慮事項を踏まえた検討

独立行政法人会計基準等、独立行政法人に適用される財務報告の枠組みにおいて、企業会計の関連当事者取引に関する開示基準に相当する規定はない。したがって、監査基準委員会報告書550第9項第(1)②に規定する「適用される財務報告の枠組みにおいて関連当事者についての事項が定められていない場合」に該当する。

独立行政法人監査基準や公会計委員会実務指針においても、関連当事者に対する監査

に関する規定はないため、一般に公正妥当と認められる監査の基準を参照することとなる（独立行政法人監査基準第6章第1節）。

したがって、独立行政法人監査においても、監査基準委員会報告書550に定める関連当事者取引に関する監査手続が必要とされることとなる。

ここで、監査基準委員会報告書550第9項の関連当事者定義規定それぞれについて、現行独立行政法人会計基準を踏まえると何が想定されるか、検討する。なお、監査基準委員会報告書では、「企業」と訳出しているが、ISA原文(entity)では、企業以外の主体も想定していると考えられるため、関連当事者として企業以外にも検討対象とする。

| 監査基準委員会報告書550第9項(1)② | 独立行政法人会計基準 において想定される主体 |
|---|---|
| ア. 個人又は他の企業が、直接又は間接に、財務諸表作成会社を支配しているか又は重要な影響を及ぼしている場合の当該個人又は他の企業 | 独立行政法人を直接支配：国 独立行政法人を支配する個人： 独立行政法人の役員及び近親者※ |
| イ. 財務諸表作成会社が、直接又は間接に、支配しているか又は重要な影響を及ぼしている他の企業 | <ul style="list-style-type: none"> ● 特定関連会社 ● 関連会社 ● 関連公益法人等 ● 関連公益法人等の特定関連会社又は関連会社 |
| ウ. 以下のいずれかによって財務諸表作成会社と共通支配下にある他の企業 <ul style="list-style-type: none"> ・ 共通の支配力を有する所有者 ・ 近親者である所有者 ・ 共通の主要な経営者 ただし、政府（例えば、国又は地方公共団体など）の共通支配下にある企業の場合には、重要な取引があるか、又は相互に経営資源を相当程度共有している場合を除き、当該企業は関連当事者とはみなされない。 | 他の独立行政法人、国立大学法人等 (左記、ただし書きにも留意) |

※ ただし、役員に対しては、利益相反の禁止や兼職禁止が法定されている（通則法第54条及び第61条）。

なお、上記の検討内容について、実務指針に記載することが望ましい。また、記載する実務指針については、公会計委員会実務指針第4号が考えられるが、現行記載の関連公益法人等の開示も含め、連結財務諸表を作成しない法人の監査においても留意する必要があるため、実務指針の名称・目的を変更することも考えられる。

Ⅲ ISSAI における記述とその検討

1. 該当規定の紹介・解説

関連当事者について ISSAI 1550 は詳細な I S A の解釈説明を行っている。関連当事者の定義に関しては、第 5 項及び第 6 項で、国の共通支配下にある主体の除外について解説を行っている。関連当事者との関係と取引については、第 8 項でリスク評価を行う際に考慮すべき事項を例示している。重要な虚偽表示リスクの評価に関しては第 11 項から第 13 項、リスクへの対応に関しては第 14 項から第 16 項で解説を行っている。

○ISSAI 1550

全般的な考慮事項

P4. 公的部門の主体はまた、関連当事者で行うことができる取引の内容と範囲に関して特別な制約を受けることがある。その制約は公的部門外の関連当事者では許容される取引又は慣行をも禁ずることがある。

定義

P5. I S A 第 10 項(b) [監査基準委員会報告書 550 第 9 項(1)に相当]は、適用される財務報告の枠組みに関連当事者についての事項が定められていない場合又は最小限の事項しか定められていない場合における関連当事者（共通支配下にある主体を含む。）を定義している。公的部門の監査人は、この定義によって、国（つまり、中央、州又は地方政府）の共通の支配下にある主体は、それらが互いに重要な取引に従事しているか、又は相当な程度まで資源を共有していない限り関連当事者とは考えないことに留意する。

P6. 公的部門の監査人は、国の共通支配下にある主体を関連当事者の定義から除外することにより、公的部門の主体に対する監査上のリスクを増大させることがないかどうか検討する。[後略]

P7. 公的部門の監査人は、I S A を適用する場合には、関連当事者について幅広い定義があり得ることに留意する必要がある。

リスク評価手続及び関連する活動

P8. 公的部門の監査人は、公的部門の主体の、関連当事者との関係と取引を理解するために、I S A 第 11 項から第 14 項 [監査基準委員会報告書 550 第 10 項から第 13 項に相当] に規定する手続の他に以下の事項も考慮する。

- ・例えば、その主体が省、部局、庁又はその他の公的主体の形態であるかどうかに関して、主体と関連当事者を統治する法律的構成及び規制上の要求事項。
- ・公的部門の主体の事業活動を理解するに当たり、実行中の政府活動の種類に関する知識（関連するプログラムとその主要執行機関に関する知識を含む。）を得ることもある。
- ・公的部門では統治責任者が市民の代表として振る舞うことを前提とした、主体を支配

し、説明責任を課すための組織構造。公的部門の主体に対する所有権は、民間部門ほど目的適合的ではないことがある。

- ・ 関連当事者との関係及び取引に関する開示等、主体の報告要求事項を理解すること
- ・ 関連当事者と取引を行う公的部門の主体の能力に関連するその他の規則。これには、公的部門の主体が関連当事者との取引が独立第三者間取引条件で行われていることを立証するための要求事項等、調達規則の遵守も含むことがある。

P9. 公的部門においては、財務諸表に重要な虚偽表示が行われる可能性に関する議論には、ISA A8 項において検討されている追加的な目的及び重要な虚偽表示リスクも含まれる。公的部門の監査人は、このような検討に主体の業務監査及びその他の監査活動に従事する監査人を含めることがある。

P10. 公的部門においては、不正に関連した監査チームの検討には、主体の調達プロセスにおいて、関連当事者によって、又は関連当事者を通じた不正の可能性に関するものが含まれることがある。

関連当事者との関係及び関連当事者との取引に伴う重要な虚偽表示リスクの識別と評価

P11. ISA315 A113 項のアサーションに加えて、公的部門の主体の経営者は、取引及び事象は法令又は適当な指針に準拠して実行されていると主張するであろう。このようなアサーションは関連当事者との関係と取引にまで拡張され、財務諸表監査の範囲内となることがある。

P12. 公的部門の監査人は、自らの指令に基づき、主体を統治する法的枠組み及び規則並びに、関連当事者との間で取引関係及び契約関係に入る際に、主体、統治責任者、経営者及び職員に課される要求事項又は特定の制限を検討することを要求される可能性がある。また、公的部門の主体は、関連当事者とみなされる可能性のある、全額又は一部所有の主体を設立する能力が制限されることもある。

P13. 公的部門の主体の統治責任者、経営者及び職員が、専門的又は商業ベースで取引を行う主体への利害関係を宣言する要求事項もあるかもしれない。このような法令上の規定が存在する場合、公的部門の監査人は、これらの要求事項に対する非準拠から生じる重要な虚偽表示リスクを識別し、評価するためにリスク評価手続を適用する必要がある。

関連当事者との関係及び関連当事者との取引に伴う重要な虚偽表示リスクへの対応

P14. ISA第20項から第24項[監査基準委員会報告書550第19項から第23項に相当]で説明されているように関連当事者から生ずる重要な虚偽表示リスクに対応するための手続を設計し、実施する場合には、公的部門の監査人は、規則への準拠性のような公的部門における報告の追加的な要求事項があるかどうかを考察する。

P15. ISA第23項(b)[監査基準委員会報告書550第22項(2)に相当]は、監査人に対して、主体の通常の事業過程外で行われた関連当事者との重要な取引が適切に権限付与され、また認められたものであるか、証拠を得るように要求している。公的部門においては、監査指令が、法令準拠に関する報告責任を要求することがある。これには、関連当事者

との関連性と取引が法令に準拠しており、また権限の付与と承認が行われていることの証拠を得る責任を含んでいる。また、公的部門の監査人は、経営者が議会、財務省又は「親主体」すなわち支援部局若しくは適切な監督機関から権限と承認を得ているという証拠を求めなければならない。この手続は、取引が重要であるか、又は通常の事業過程外のものであるかどうかに関わらず適用される。

P16. ISA第24項[監査基準委員会報告書550第23項に相当]は、監査人に対して、関連当事者との取引は実勢の独立第三者間取引による取引と同等の条件で実行されているという経営者のアサーションについて十分かつ適切な証拠を得るように要求している。公的部門においては、調達に関連する法令は、第三者（関連当事者を含む。）との契約が、「金額に見合う価値（VFM）」を実現するため、競争入札又はその他の形式による「市場化テスト」の対象とすることを要求するであろう。

2. 現行実務との関連で検討すべき事項

ISSAI 1550 には監査基準委員会報告書 550 の定めに加えて、公的部門の主体について検討すべき事項の例示が含まれている。第8項のリスク評価の際に考慮すべき事項の例等が該当する。これらについては今後の監査実務指針の改訂において参考とすることが考えられる。

ISA560 : 後発事象 (A5 項)

I 公的部門特有の考慮事項

ISAでは、「財務諸表の発行日」に関する具体的定めについて、公的部門特有の考慮事項を以下のように挙げている。

**○監査基準委員会報告書 560 第 4 項 (5) (ISA560 第 5 項 (d)) に対応する適用指針
公的部門の主体特有の考慮事項 (ISA560 A5 項)**

A5. 公的部門の場合、財務諸表の発行日は、監査済み財務諸表及びそれに対する監査報告書が議会に提出されるか、又は、別の方法で公表された日付となることがある。

関連規定

○監査基準委員会報告書 560 第 4 項 (ISA560 第 5 項に相当)

4. 本報告書における用語の定義は、以下のとおりとする。

(1)～(4) [略]

(5) 「財務諸表の発行日」-監査報告書と監査した財務諸表を第三者が入手可能となる日付をいう。(A4 項参照)

(6) [略]

II 関連基準の規定とその検討

1. 独立行政法人関連規定とその検討

上記検討事項に関して、公会計委員会実務指針第 7 号は、財務諸表の発行日が主務大臣への財務諸表提出日であることを明記している。

○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

3. 後発事象

《(1) 定義》

53. 後発事象及び事後判明事実については、監査基準委員会報告書 560 において実務上の指針が提供されている。監査基準委員会報告書 560 第 4 項の用語の定義に関して、独立行政法人監査における取扱いは以下の通りである。

[中略]

(5) 「財務諸表の発行日」-監査報告書と監査した財務諸表を第三者が入手可能となる日付をいい、通常、企業に適用される法令等によって決まる(監査基準委員会報告書 560 A4 項)か、場合によっては、規制当局に財務諸表を提出する日となることもある。

独立行政法人では、通則法第 38 条第 1 項において、財務諸表について各事業年度の終了後三月以内に主務大臣に提出し、その承認を受けなければならないとされている。

以上より、本指針において、財務諸表の発行日は、財務諸表を主務大臣に提出した日とする。

2. 国立大学法人等関連規定とその検討

国立大学法人等監査においては、以下のとおり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こととされており、ここには公会計委員会実務指針第7号も含まれる。

○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

1. はじめに

[第一～第三段落略]

[第一文略] 本指針は、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。

2. 国立大学法人等に対する監査実施上の基本的考え方

[第一段落略]

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. ISAの考慮事項を踏まえた検討

独立行政法人及び国立大学法人等の財務諸表の発行日は、公会計委員会実務指針第7号において定義されているため、追加の検討は不要であると考えられる。

ISA560 : 後発事象 (A10 項)

I 公的部門特有の考慮事項

後発事象に係る経営者への質問の中で、公的部門特有の考慮事項として、ISAでは以下のように公式記録未入手の状況下での質問事項の検討が記載されている。

これについて、独立行政法人監査基準や実務指針等における追加的対応の要否を検討する必要がある。

○監査基準委員会報告書第560第6項(3) (ISA560第7項(c))に対応する適用指針 公的部門の主体特有の考慮事項 (ISA560 A10 項)

A10. 公的部門では、監査人は、関連する議会審議の公式記録を通読すると共に、公式記録がいまだ入手可能でない審議の中で取り上げられた事項について質問を行うことがある。

関連規定

○監査基準委員会報告書560第6項 (ISA560第7項に相当)

6. 監査人は、期末日の翌日から監査報告書日までの期間を対象として、第5項が要求する手続を実施しなければならない。

監査人は、第5項の監査手続の種類及び範囲を決定する際には、リスク評価の結果を勘案しなければならない。これらの監査手続には、以下のものを含めなければならない。

(A6 項から A7 項参照)

(1) (2) [略]

(3) 期末日後に取締役会、監査役会又は監査委員会、株主総会が開催されている場合、その議事録を閲覧する。議事録が入手できない場合には、会議で討議された事項について質問すること

(4) [略]

II 関連基準の規定とその検討

1. 独立行政法人関連規定とその検討

上記のような具体的な質問事項については、現状、特段の明示がなされていない。

2. 国立大学法人等関連規定とその検討

独立行政法人と同様、具体的な質問事項については、現状、特段の明示がなされていない。

3. ISAの考慮事項を踏まえた検討

上記の検討事項は例示であり、ISA560 A9 項 (監査基準委員会報告書第560 A8 項に

相当)に記載されている質問の例示やISA315で識別したリスクへの対応において、含まれているものと考えられる。このため、現状の監査基準・実務指針の中で対応できているものとして、追加の対応は必須でないと考えられる。

しかし、独立行政法人会計基準に記載されている重要な後発事象の例としては、主要な業務の改廃、中期計画の変更、国又は地方公共団体からの財源措置の重大な変更もあり、これらについても監査上の明示がないため、上記の検討事項を含め、留意点としてとりまとめることも考えられる。

Ⅲ ISSAI における記述とその検討

1. 該当規定の紹介・解説

○ISSAI 1560

P7. ISA560 A10 項の手續に加え、公的部門の監査人は、議会又はその他関連機関での審議事項のうち、監査期間中に、期末日又は期末日以降に起こることが予定されており、財務諸表の修正又は開示を要する可能性のある事項を考慮する。

2. 現行実務との関連で検討すべき事項

○独立行政法人監査基準

第1章 独立行政法人に対する会計監査人の監査(基本的な考え方)

第4節 リスク・アプローチに基づく監査の実施

リスク・アプローチに基づいて監査を実施するためには、会計監査人による各リスクの評価が決定的に重要となる。このため、独立行政法人の会計監査人は、独立行政法人の会計処理と関連を有する独立行政法人設立根拠法等の法令の規定に関する情報、独立行政法人の中期目標、中期計画及び年度計画等の計画に関する情報、独立行政法人の組織や人的構成、内部統制の機能その他の情報を入手することが必要となる。

また、国立大学法人監査基準第1章第4節においても同様の規定がある。

監査基準委員会報告書315等と併せ、上記の考慮事項は既存の実務指針等に内包されていると考えられる。よって、追加の検討は必須ではないと考えられるが、Ⅱ3.で述べた公的部門特有の具体的な例示を取りまとめる場合は、併せて記載することが考えられる。

ISA560 : 後発事象 (A14 項)

I 公的部門特有の考慮事項

ISA560 A13 項において、国によっては財務諸表の修正が要求されていない場合が想定されている。この場合において、同 A14 項において、別途の報告について記載されているため、独立行政法人監査基準や実務指針等における追加的対応の要否を検討する必要がある。

○監査基準委員会報告書第 560 第 12 項 (ISA560 第 13 項) に対応する適用指針

公的部門の主体特有の考慮事項 (ISA560 A14 項)

A14. 公的部門において経営者が財務諸表を修正しない場合に13項に従って取られる行動には、財務諸表と監査報告書に与える後発事象の影響に関して、議会や報告階層における他の関連機関に、別途報告することも含まれている。

関連規定

○監査基準委員会報告書 560 第 12 項 (ISA560 第 13 項に相当)

12. 監査人が財務諸表の修正又は財務諸表における開示が必要であると判断する状況において、経営者が財務諸表の修正又は開示を行わない場合には、以下のいずれかの手続を実施しなければならない。

- (1) まだ監査報告書を企業に提出していない場合、監査基準委員会報告書705「独立監査人の監査報告書における除外事項付意見」に従って、監査意見に及ぼす影響を考慮した上で、監査報告書を提出すること
- (2) すでに監査報告書を企業に提出している場合、監査人は、経営者及び監査役等に、必要な財務諸表の修正又は財務諸表における開示を行うまでは、財務諸表を第三者に対して発行しないよう通知すること

それにもかかわらず、必要な修正又は開示を行う前の財務諸表が発行された場合、監査人は、財務諸表の利用者による監査報告書への依拠を防ぐための適切な措置を講じなければならない。(A11項からA12項参照)

○ISA560 A13 項

経営者による財務諸表の無修正 (ISA560第13項参照)

A13. 国によっては、経営者が、法令、規制又は財務報告の枠組みによって、修正した財務諸表の発行を要求されないことがある。これは、適切な開示が当該財務諸表で行われているという条件で、翌年度の財務諸表の発行が迫っている場合の事例であることが多い。

II 関連基準の規定とその検討

1. 独立行政法人関連規定とその検討

独立行政法人の監査に関しては、I S A 560 A14 項の前提である A13 項の状況下になく、以下のとおり監査基準委員会報告書 560 による修正対応が想定されている。

○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

3. 後発事象

《(2) 期末日の翌日から監査報告書日までの間に発生した事象》

54. 会計監査人は、監査基準委員会報告書 560 第 5 項及び第 6 項に従って実施した手続の結果、財務諸表の修正又は財務諸表における開示が要求される事象を識別した場合、それらの事象が財務諸表に適切に反映されているかどうか判断しなければならない（監査基準委員会報告書 560 第 7 項）。

4. 事後判明事実

《(1) 監査報告書日の翌日から財務諸表の発行日までの間に会計監査人が知るところとなった事実》

55. 独立行政法人の長が財務諸表を修正又は財務諸表に開示する場合、会計監査人は以下の手続を実施しなければならない（監査基準委員会報告書 560 第 10 項）。

- (1) 当該修正又は開示に関して、必要な手続を実施すること
- (2) 監査基準委員会報告書 560 第 11 項が適用される場合を除き、以下の手続を実施すること
 - ① 監査基準委員会報告書 560 第 5 項及び第 6 項の監査手続を、当該修正又は開示が追加された財務諸表に対する監査報告書日までの期間に拡大して実施すること
 - ② 監査報告書を、当該修正又は開示が追加された財務諸表に対する監査報告書に差し替えること

修正又は開示が追加された差替後の財務諸表に対する監査報告書の日付は、差替後の財務諸表に係る独立行政法人の長による承認日より早い日付としてはならない。

《(2) 財務諸表が発行された後に会計監査人が知るところとなった事実》

56. 独立行政法人の長が財務諸表を訂正する場合、会計監査人は以下の手続を実施しなければならない（監査基準委員会報告書 560 第 14 項）。

- (1) 当該訂正に関して、必要な監査手続を実施すること
- (2) 財務諸表の訂正について、以前に発行した財務諸表とその監査報告書を受領したすべての者に対して伝達するために独立行政法人の長が行う対応を検討すること
- (3) 監査基準委員会報告書 560 第 11 項が適用される場合を除き、以下の手続を実施すること
 - ① 監査基準委員会報告書 560 第 5 項及び第 6 項の監査手続を、訂正後の財務諸表に

対する監査報告書日までの期間に拡大して実施すること。訂正後の財務諸表に対する監査報告書の日付は、訂正後の財務諸表に係る独立行政法人の長による承認日以降の日付とする。

② 訂正後の財務諸表に対する監査報告書を提出すること

(4) 監査基準委員会報告書 560 第 11 項が適用される場合、第 11 項に従って、訂正後の財務諸表に対する監査報告書を提出すること

57. 監査人は、訂正後の財務諸表に対する監査報告書の強調事項区分又はその他の事項区分に、以前に発行した財務諸表を訂正した理由を詳細に記載している財務諸表の注記を参照し、会計監査人が以前に提出した監査報告書について記載しなければならない（監査基準委員会報告書 560 第 15 項）。

2. 国立大学法人等関連規定とその検討

国立大学法人等監査においては、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こととされており（公会計委員会実務指針第 6 号 1 及び 2）、ここには公会計委員会実務指針第 7 号も含まれている。

3. ISA の考慮事項を踏まえた検討

公的部門の考慮事項と独立行政法人監査及び国立大学法人等監査については、前提が異なるため、追加対応は不要と考えられる。

ISA560 : 後発事象 (A17 項)

I 公的部門特有の考慮事項

ISAでは、公的機関において財務諸表を一度発行した後は、法令等により修正が禁止されている場合もあることから、当該取扱いについて検討を行っている。独立行政法人監査基準や実務指針等における追加的対応の要否を検討する必要がある。

○監査基準委員会報告書 560 第 14 項 (ISA560 第 15 項) に対応する適用指針

公的部門の主体特有の考慮事項 (ISA560 A17 項)

A17. 法令により、公的部門の主体が修正した財務諸表を発行することを禁止している国がある。監査人にとって、法的機関へ報告することが適切な場合もある。

関連規定

○監査基準委員会報告書 560 第 14 項 (ISA560 第 15 項に相当)

14. 経営者が財務諸表を訂正する場合、監査人は以下の手続を実施しなければならない。

- (1) 当該訂正に関して、必要な監査手続を実施すること
- (2) 財務諸表の訂正について、以前に発行した財務諸表とその監査報告書を受領したすべての者に対して伝達するために経営者が行う対応を検討すること
- (3) 第 11 項が適用される場合を除き、以下の手続を実施すること
 - ① 第 5 項及び第 6 項の監査手続を、訂正後の財務諸表に対する監査報告書日までの期間に拡大して実施すること。訂正後の財務諸表に対する監査報告書の日付は、訂正後の財務諸表の承認日以降の日付とする。
 - ② 訂正後の財務諸表に対する監査報告書を提出すること
- (4) 第 11 項が適用される場合、第 11 項に従って、訂正後の財務諸表に対する監査報告書を提出すること

II 関連基準の規定とその検討

1. 独立行政法人関連規定とその検討

上記検討事項に関して、公会計委員会実務指針第 7 号において、独立行政法人の長が財務諸表を訂正する場合の監査人の対応が明記されており、財務諸表の修正が禁止されていない。

○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

4. 事後判明事実

《(2) 財務諸表が発行された後に会計監査人が知るところとなった事実》

56. 独立行政法人の長が財務諸表を訂正する場合、会計監査人は以下の手続を実施しなけ

ればならない（監査基準委員会報告書 560 第 14 項）。

- (1) 当該訂正に関して、必要な監査手続を実施すること
- (2) 財務諸表の訂正について、以前に発行した財務諸表とその監査報告書を受領したすべての者に対して伝達するために独立行政法人の長が行う対応を検討すること
- (3) 監査基準委員会報告書 560 第 11 項が適用される場合を除き、以下の手続を実施すること
 - ① 監査基準委員会報告書 560 第 5 項及び第 6 項の監査手続を、訂正後の財務諸表に対する監査報告書日までの期間に拡大して実施すること。訂正後の財務諸表に対する監査報告書の日付は、訂正後の財務諸表に係る独立行政法人の長による承認日以降の日付とする。
 - ② 訂正後の財務諸表に対する監査報告書を提出すること
- (4) 監査基準委員会報告書 560 第 11 項が適用される場合、第 11 項に従って、訂正後の財務諸表に対する監査報告書を提出すること

2. 国立大学法人等関連規定とその検討

国立大学法人等監査においては、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こととされており（公会計委員会実務指針第 6 号 1 及び 2）、ここには公会計委員会実務指針第 7 号も含まれている。

3. ISA の考慮事項を踏まえた検討

公会計委員会実務指針第 7 号において定義されているため、追加の検討は不要であると考えられる。

Ⅲ ISSAI における記述とその検討

1. 該当規定の紹介・解説

○ISSAI 1560

- P3. ISA 560 A5 項、A10 項及び A17 項は、公的部門の主体に特有の考慮事項と共に適用とその他の説明資料を含んでいる。
- P4. 後発事象に関する公的部門の要求事項は、監査人の報告書の日付と目的関連性のある法令で定められている要求事項に関して異なる場合もある。公的部門の監査人は後発事象に関して適用される法令に精通しなければならない。
- P5. 監査指令が取引の合規性に関する目的を含んでいる場合には、公的部門の監査人は、裁判の結果などの取引の合規性に関する追加的な証拠を提供する後発事象を考慮する必要性があろう。公的部門の監査人は ISSAI 4200¹⁵を考察する。

¹⁵ ISSAI 4200 「準拠性監査指針－財務諸表監査に関連する準拠性監査」

2. 現行実務との関連で検討すべき事項

ISSAI 1560 第4項に相当する要求事項はないことから特に追加の検討は必要ない。また、第5項については通常の後発事象に対する手続を述べているに過ぎず、特段の追加の検討は必要ない。

ISA570 : 継続企業 (A1 項)

I 公的部門特有の考慮事項

特別な理由により存続の危機にさらされている場合の指針としてISAが有用な指針となる旨を記載している。

○監査基準委員会報告書 570 第 2 項 (ISA570 第 2 項) に対応する適用指針

公的部門の主体特有の考慮事項 (ISA570 A1 項)

A1. 継続企業の前提に関する経営者の評価は、公的部門の主体にもまた関連する。例えば、国際公会計基準 (IPSAS) 第 1 号は、継続企業として存続する公的部門の主体の能力についての問題を取り扱っている*。継続企業のリスクは公的部門の主体が営利目的で事業を行う状況、政府による支援が縮小されるか打ち切られるような状況又は民営化において発生することがあるが、それらに限られない。公的部門における継続企業として存続する主体の能力について重要な疑義を抱かせるような事象又は状況は、公的部門の主体の存続のための資金調達が困難な場合又は当該公的部門の主体が提供するサービスに影響を及ぼす政策の決定が行われる場合を含む。

* 2009年1月1日時点のIPSAS第1号「財務諸表の表示」第38項から第41項。

関連規定

○監査基準委員会報告書 570 第 2 項 (ISA570 第 2 項に相当)

2. 継続企業の前提の下では、企業は予測し得る将来にわたって事業を継続することが想定されている。一般目的の財務諸表は、経営者に当該企業の清算若しくは事業停止の意図があるか、又はそれ以外に現実的な代替案がない場合を除いて、継続企業の前提に基づき作成される。特別目的の財務諸表は、継続企業の前提が関連する財務報告の枠組みに準拠して作成されることもあれば、そうでない場合もある (例えば、一部の国においては、税務目的で作成された財務諸表には継続企業の前提が必ずしも関係しないこともある。)。継続企業の前提に基づくことが適切な場合、企業の資産及び負債は、通常の事業活動において回収又は返済できるものとして計上されている。

II 関連基準の規定とその検討

1. 独立行政法人関連規定とその検討

上記検討事項に関して、独立行政法人監査基準の平成15年改訂前文において、独立行政法人制度の仕組みから継続企業の前提に関して検討を要する状況が想定し難い旨明記している。また、それを受けて、公会計委員会実務指針第7号においても、継続企業の前提についての検討は行わないと明記している。

○独立行政法人に対する会計監査人の監査に係る報告書の改訂について（平成 15 年）

2 独立行政法人に対する会計監査人の監査に係る報告書の改訂の内容

[前略] なお、全面的に改訂された企業会計の監査基準では、継続企業の前提に関して監査人が検討を行うこととされているが、独立行政法人については、その制度の仕組みから、継続企業の前提に関して検討を要する状況が想定し難いことから、独立行政法人に対する会計監査人の監査の基準には特段の規定を置かないこととした。[以下略]

○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

51. 「独立行政法人に対する会計監査人の監査に係る報告書の改訂について」（平成 15 年 7 月 4 日）の 2 では、「独立行政法人については、その制度の仕組みから、継続企業の前提に関して検討を要する状況が想定し難いことから、独立行政法人に対する会計監査人の監査の基準には特段の規定を置かないこととした。」とされている。

52. 継続企業の前提に関して検討を要する状況が想定し難い理由としては、長期借入、債券発行などには主務大臣の承認が必要とされるため、独立行政法人独自の資金調達から生じる継続企業の問題は生じないこと、独立行政法人においても企業同様に債務超過などの事象は発生する可能性があると考えられるが、仮に発生したとしても当該独立行政法人に対して運営費の交付その他の所要の財源措置を行うこととされ（中央省庁等改革基本法第 38 条）、独立行政法人の縮小・廃止・解散等については、別途法律で定める（通則法第 66 条）ことになるなど、独立行政法人の独自の運営上の継続企業の前提についての疑義ではなく、大臣承認など政策上の判断となるためである。そのため、監査上は、継続企業の前提に関する検討は基本的に行わず、独立行政法人の解散に関する法律等の制定や閣議決定があった場合には、独立行政法人の財務諸表上に適切な開示が行われる必要があり、二重責任の原則に基づき財務諸表に記載されている事項を対象に監査報告書上、追記情報を記載することとする。

なお、区分経理が要請されている場合も、区分経理の趣旨にかんがみて、勘定ごとに、財務諸表に関する監査報告書の記載と同様に取り扱う。

2. 国立大学法人等関連規定とその検討

国立大学法人監査基準においても独立行政法人監査基準と同様に継続企業の前提に関しては規定がなされていない。

国立大学法人等監査においては、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こととされており（公会計委員会実務指針第 6 号 1 及び 2）、ここには公会計委員会実務指針第 7 号も含まれている。

3. ISA の考慮事項を踏まえた検討

以上より、追加検討は不要である。

Ⅲ ISSAI における記述とその検討

1. 該当規定の紹介・解説

○ISSAI 1570

P3. I S A 570 A1 項で説明しているように、継続企業の前提に関する経営者の評価は、公的部門の主体にも関連性がある。独立した政府、特に中央政府は通常、公共料金、利用料又は租税を課す広範囲な権力を有し、それらの債務を支払うべく収益を調整することができるため、法的に支払い不能又は破産に陥ることはない。とはいえ、場合によっては、政府が経済規模又は公共料金、利用料若しくは租税を課す能力に比較して多額の正味負債を抱えたり、実質的にその他の政府の支援に依存したりすることがある。一般的ではないが、中央政府を含む政府は、例えば、債務の返済の繰り延べができない場合などに、それらの債務の支払期限が到来した場合にそれを支払うことができないという意味で支払不能に陥り得る。政府がその債務を支払うことが不能であるということは、それに対して政府又はそれに代わってその中央銀行によって発行される通貨の量によっても影響を受け、その財政的債務を支払うための代替手段として受け入れられ続けるであろう。このため、公的部門の監査人は I S A の規定及び指針を適用する。

継続企業の前提

P5. 公的部門の監査人は、I S A 570 と直接的に関連性を有する責任以外に継続企業に関連する責任を有する場合がある。公的部門の監査人は、その全般的財政状態を維持するための主体の処理に関するレビューと報告を要求されるであろう。

P6. 公的部門の主体は、その収入が支出よりも少ない、又は、資産を超える負債があるなど、一年間で賄える資源よりも多くを消費することがある。しかしながら、活動に必要な財政手当が調達できない、又は、債務超過になる結果として、その業務が中止されたり、活動規模が縮小されたりする事態は一般的ではない。

P7. 公的部門の主体の休止は、政府の政策的な決定に基づくことが多い。政策的な決定は、主体の活動全体を清算若しくは解散する、その活動を縮小してその機能の一部を他の公的部門に移転する、他の公的部門の主体と合併させる、又は主体を民営化するために行われる。これらのケースのいずれにおいても、主体の全て又は一部の活動は休止する。主体の継続性のない解散の場合にのみ、継続企業の前提は、適切性を失うだろう。他の場合には、公的部門の監査人は、決算日において資産及び負債を放棄する主体の立場で、活動が移転されることを基準として考慮する。

P8. その活動を継続する主体の能力についての見解を形成するに当たり、継続企業に関する公的部門の監査人の考察には、独立しているが、重複する場合がある二つの要因を包含する。

- ・ 政策の方向性変更に関連して増加するリスク（例えば、政府内に変動がある場合）
- ・ 活動上又は事業上、まれに生じるリスク（例えば、主体が現行のレベルで活動を継続するためには稼働資本が不十分である場合）

P9. 継続企業の前提に影響を与えることがある監査人の目に届かない政府方針の変動のリスクを最小限にするために、監査人は以下の事項について確認する。

- ・ 政府は被監査主体に影響を与える政策分野を見直す意思を表明しているか。
- ・ 見直しが公表されており、実施中であるか。
- ・ 見直しは、被監査主体の整理合理化又は主体の方向性に関する再検討を示唆するものか。
- ・ 被監査主体の活動を民営化する政府方針があるか。

経営者の評価の査定

P10. 公的部門の監査人は、政府方針の変更が、公的部門の主体の位置付けと機能に重要な影響を及ぼす可能性を認識している。しかしながら、方針の決定は、多くの場合に、民間部門の主体が直面する予測不能のリスクと同様に不確実なものである。

2. 現行実務との関連で検討すべき事項

ISSAI 1570 に関連する記載があるとはいえ、監査上、継続企業の前提に関する検討は独立行政法人及び国立大学法人等に対する監査においては基本的に行わないことから、検討は不要と判断する。

ISA 580 : 経営者確認書 (A9 項)

I 公的部門特有の考慮事項

ISA では、公的部門に対する財務諸表監査権限が広範であることを受けて、追加的な経営者への確認について検討を行っている。独立行政法人監査基準や実務指針等における追加的対応の要否を検討する必要がある。

○監査基準委員会報告書 580 第 9 項、第 10 項 (ISA 580 第 10 項、第 11 項) に対応する適用指針 公的部門の主体特有の考慮事項 (ISA 580 A9 項)

A9. 公的部門の主体の財務諸表に対する監査指令は、他の主体に対する監査指令よりも広範であることがある。このため、公的部門の主体に対する財務諸表監査の前提となる経営者の責任に関して、追加の確認事項が生じる場合がある。当該追加確認事項として、例えば、取引及び事象が法令又はその他の指針等に従って実行されているという旨の確認が挙げられる。

関連規定

○監査基準委員会報告書 580 第 9 項、第 10 項 (ISA 580 第 10 項、第 11 項に相当)

9. 監査人は、監査基準委員会報告書 315 「企業及び企業環境の理解を通じた重要な虚偽表示リスクの識別と評価」で要求されるリスク評価手続を実施する際、継続企業の前提に重要な疑義を生じさせるような事象又は状況が存在するか否かについて考慮しなければならない。その際、監査人は、経営者が継続企業の前提に関する予備的な評価を実施しているかどうかを判断した上で、以下のいずれかを実施しなければならない。(A1 項から A4 項参照)

- (1) 経営者が予備的な評価を実施している場合、当該評価について経営者と協議し、単独で又は複合して継続企業の前提に重要な疑義を生じさせるような事象又は状況を経営者が識別したかどうかを判断する。さらに、経営者がそのような事象又は状況を識別している場合、当該事象又は状況に対する経営者の対応策について経営者と協議する。
- (2) 経営者が予備的な評価を未だ実施していない場合、経営者が継続企業を前提として財務諸表を作成しようとする根拠について経営者と協議する。さらに、単独で又は複合して継続企業の前提に重要な疑義を生じさせるような事象又は状況が存在するかどうかについて経営者に質問する。

10. 監査人は、監査の過程を通じて、継続企業の前提に重要な疑義を生じさせるような事象又は状況に関する監査証拠に留意しなければならない。(A5 項参照)

II 関連基準の規定とその検討

1. 独立行政法人関連規定とその検討

上記検討事項に関して、公会計委員会実務指針第2号において、計画段階及び意見表明段階での経営者確認書の入手を求めている。

○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

19. 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。
20. 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。

○独立行政法人監査基準

第6章 独立行政法人に対する会計監査人の監査基準

第4節 実施基準

第3 監査の実施

- 7 会計監査人は、独立行政法人の長による確認書を入手しなければならない。確認書には少なくとも次に掲げる事項が記載されなければならない。
- (1)～(7) [略]
- (8) 適正な財務諸表等を作成するため、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ため、有効な内部統制を確立し、維持する責任は独立行政法人の長にある旨
- (9)～(10) [略]

2. 国立大学法人等関連規定とその検討

国立大学法人等監査においては、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こととされており（公会計委員会実務指針第6号1及び2）、ここには公会計委員会実務指針第7号も含まれている。

3. ISAの考慮事項を踏まえた検討

法規準拠性に関しては計画段階・意見表明段階ともに理事者確認書の入手が求められる

ている。なお、現行の独立行政法人監査基準は、記載事項の限定を行っているものではない。独立行政法人監査基準及び公会計委員会実務指針に定めがないものについては、監査基準委員会報告書 580 に従って記載事項の追加を検討する。

Ⅲ ISSAI における記述とその検討

1. 該当規定の紹介・解説

○ISSAI 1580

- P4. 公的部門の財務監査の目的は、多くの場合に、財務諸表が全ての重要な点において、適用される財務報告の枠組み（つまり、ISAの範囲）に準拠して作成されているかどうかの意見を表明することよりも範囲が広い。法令、省令、政府方針の要求、又は議会の決議による監査指令又は義務には追加的な目的を伴うことがある。これらの追加的な目的には、例えば、公的部門の監査人が予算及び説明責任を含む指針への違反事例を発見したかどうかの報告及び/又は内部統制の有効性に関する報告に関連した監査及び報告の責任などを含むであろう。
- P5. 公的部門の経営者の責任は、民間部門の経営者の責任より範囲が広い可能性がある。経営者の責任について確認書を要求する場合には、公的部門の監査人はこの前提を考慮する。

付録1：ISAの「経営者確認書の記載例」の付録2に対する追加的な例示

ISAの付録2は、経営者確認書記載例について、説明的な例示を提供している。関連する法律、法令又は監査指令に基づいて、公的部門の監査人は、経営者確認書に以下の追加的な項目を含めることができる。

- ・活動及び財務取引がそれらを規制する指針に準拠している旨
- ・内部統制組織は、監査対象期間を通じて有効に機能していた旨
- ・内部監査機能は、監査対象期間を通じて有効に機能していた旨
- ・政府プログラムXYZは経済的、効率的かつ効果的な方法で実行された旨
- ・経営者は解釈が分かれる要求事項への準拠について、自らの解釈を提供した旨
- ・プログラム資金の使用について、合意に関する全ての契約書、補助金契約書及びその他の通信記録を入手可能とした旨
- ・法令違反事例に関する受託会社とのコミュニケーション記録を含む受託会社との全ての契約書及び合意書を開示した旨

2. 現行実務との関連で検討すべき事項

ISSAI 1580の内容はISA 580 A9項を補足しているものであるため、独立行政法人監査基準及び公会計委員会実務指針に定めがないものについては、記載事項の追加を検討する。

ISA 700 監査の結論及び報告

ISA 720 : 監査済財務諸表を含む書類におけるその他の情報 (A7 項)

I 公的部門特有の考慮事項

監査基準委員会報告書 720 第 9 項では、監査した財務諸表及び監査報告書が含まれる開示書類のうち、財務諸表及び監査報告書以外の法令等又は慣行に基づき作成された情報に修正が必要であるが経営者が修正することに同意しない場合、監査人は、監査報告書を発行しない、可能な場合には監査契約を解除するなどの方法のいずれかを執ることを求めている。この規定を受けて、ISA 720 A7 項では、公的部門においては、監査契約の解除又は監査意見不表明が選択肢として採用し得ない場合について検討を行っている。

○監査基準委員会報告書 720 第 9 項 (ISA 720 第 10 項) に対応する適用指針

公的部門の主体特有の考慮事項 (ISA 720 A7 項)

A7. 公的部門では、契約の解除又は意見の不表明が選択肢とならないことがある。この場合、監査人は、適切な議会に相違の詳細を示す報告書を発行することがある。

関連規定

○監査基準委員会報告書 720 第 9 項 (ISA 720 第 10 項に相当)

9. その他の記載内容に修正が必要であるが、経営者が修正することに同意しない場合、監査人は、監査役等に当該事項を報告するとともに、以下のいずれかを行わなければならない。(監査基準委員会報告書 260「監査役等とのコミュニケーション」第 14 項参照)
- (1) 監査基準委員会報告書 706「独立監査人の監査報告書における強調事項区分とその他の事項区分」第 7 項に従って監査報告書にその他の事項区分を設け、重要な相違について記載する。
 - (2) 監査報告書を発行しない。
 - (3) 可能な場合、監査契約を解除する。(A6 項参照)

II 関連基準の規定とその検討

1. 独立行政法人関連規定とその検討

独立行政法人監査における監査契約では、契約解除が可能であることについては、ISA 220 A7 項の検討 (34 頁) を参照。契約解除が不可能となる基準や法令等は特に存在しない。また、監査範囲に制約を受けた場合は、監査意見不表明も明確に規定されている。

○独立行政法人監査基準

第6章 独立行政法人に対する会計監査人の監査基準

第5節 報告基準

第5 監査範囲の制約

- 2 会計監査人は、重要な監査手続を実施できなかったことにより、財務諸表全体に対する意見表明のための基礎を得ることが出来なかったときには、意見を表明してはならない。[以下略]

2. 国立大学法人等関連規定とその検討

独立行政法人監査と同様に、国立大学法人等監査においても、監査契約の解除が可能である。

また、監査範囲に制約を受けた場合は、監査意見不表明も明確に規定されている。

○国立大学法人監査基準

第6章 国立大学法人等に対する会計監査人の監査の基準

第5節 報告基準

第5 監査範囲の制約

- 2 会計監査人は、重要な監査手続を実施できなかったことにより、財務諸表全体に対する意見表明のための基礎を得ることができなかったときには、意見を表明してはならない。[以下略]

3. ISAの考慮事項を踏まえた検討

上記より、監査人の判断に基づき、監査契約の解除及び監査意見不表明を選択することが可能であることから、追加検討の必要はないと考える。

ISQC1：監査事務所における品質管理

ISQC1 A15 項：公的部門の監査人の独立性

○品質管理基準委員会報告書第1号第24項（ISQC1第25項）に対応する適用指針
公的部門の監査組織特有の考慮事項（ISQC1 A15 項）

A15. 法的な手段が公的部門の監査人の独立性に対するセーフガードを提供することがある。それでもなお、独立性の阻害要因は存在する。したがって、第20項から第25項〔品質管理基準委員会報告書第1号第19項から第24項に相当〕において要求されている方針及び手続を定めるに際し、公的部門の監査人は公的部門の指令について考慮し、独立性に対する阻害要因がないか検討する。

= I S A 220 A7 項において検討済みである（34 頁参照）。

ISQC1 A16 項、A46 項：公的部門監査における審査手続

○品質管理基準委員会報告書第1号第24項（ISQC1第25項）に対応する適用指針
公的部門の監査組織特有の考慮事項（ISQC1 A16項）

A16. 第25項及びA14項において言及されているような上場企業は、公的部門では一般的でない。しかし、規模、複雑性又は公益の側面によって重要となり、その結果、広範囲の利害関係者がいるようなその他の公的部門の主体が存在することがあるかもしれない。したがって、事務所がその品質管理の方針及び手続に基づいて公的部門の主体が拡充された品質管理の手続のために重要であると判断する場合がある。

○品質管理基準委員会報告書第1号第37項（ISQC1第38項）に対応する適用指針
公的部門の監査組織特有の考慮事項（ISQC1 A16項、A46項）

A46. A16項と同様、大会社等でなくとも、公的部門の主体によっては、審査を実施するほどの重要性があることがある。

= I S A 220 A31 項において検討済みである（44 頁参照）。

ISQC1 A17 項：ローテーションルール

I 公的部門特有の考慮事項

ローテーションルールに関しては、法令等により監査責任者の職責・選任・任期が規定されていることがあるため、上場企業¹⁶に対して想定されるルールを遵守することが困難な場合がある（A17 項）。

○品質管理基準委員会報告書第 1 号第24項（ISQC1第25項）に対応する適用指針

公的部門の監査組織特有の考慮事項（ISQC1 A17 項）

A17. 公的部門では、立法措置により監査責任者の職責とともに、監査事務所の選任と任期を規定していることがある。結果として、上場企業に対して想定されるような監査責任者のローテーションの要求事項を厳格に遵守できないことがある。それでもなお、A16項において示されているような、重要であると考えられる公的部門の主体に対して、公的部門の監査組織が監査責任者の職責のローテーションの精神を遵守することを促進する方針及び手続を定めることは、公共の利益になることがある。

参考規定

○品質管理基準委員会報告書第 1 号第 24 項（ISQC1 第 25 項に相当）

24. 監査事務所は、監査業務の主要な担当者の長期間の関与に関して、以下の事項に係る方針及び手続を定めなければならない。（A10 項、A12 項から A14 項参照）

- (1) 監査業務の主要な担当者が長期間に亘って継続して同一の監査業務に従事している場合、独立性を阻害する馴れ合いを許容可能な水準に軽減するためのセーフガードの必要性を決定する規準を設定すること。
- (2) 大会社等の監査業務については、監査責任者、審査担当者及び該当する場合にはローテーションの対象となるその他の者に対して職業倫理に関する規定で定める一定期間のローテーションを義務付けること。

II 関連基準の規定とその検討

1. 独立行政法人関連規定とその検討

一定規模以上の独立行政法人は、公認会計士法上の大会社等とされている。（公認会計士法第 24 条の 2 第 6 号、公認会計士法施行令第 10 条第 5 号）

このため、大会社等と同様に公認会計士法上のローテーションルールが適用される。（同法第 24 条の 3 第 1 項）

○公認会計士法

第24条の 3 公認会計士は、大会社等の 7 会計期間（括弧内略）の範囲内で政令で定める

¹⁶ 我が国では、公認会計士法上の大会社等が該当する。

連続する会計期間（括弧内略）のすべての会計期間に係る財務書類について監査関連業務を行つた場合には、当該連続会計期間の翌会計期間以後の政令で定める会計期間に係る当該大会社等の財務書類について監査関連業務を行つてはならない。

○公認会計士法施行令

（監査関連業務の禁止における連続する会計期間）

第11条 法第24条の3第1項(法第16条の2第6項において準用する場合を含む。)に規定する7会計期間の範囲内で政令で定める連続する会計期間は、7会計期間とする。

上記に加え、独立行政法人監査基準の第4章 第4節において、各独立行政法人の中期目標及び中期計画期間との関連を踏まえて、監査責任者は交替することが適切であるとされている。

○独立行政法人監査基準

第4章 会計監査人の独立性

第4節 監査責任者の交替について

〔前略〕通則法上、中期目標期間が3年以上5年以下とされていることにかんがみ、独立行政法人の連続する5事業年度又は中期目標期間の全ての事業年度において会計監査における監査責任者となった者は、その後、会計監査人の独立性及び監査の品質確保の観点から適当と認められる期間は、原則として、当該独立行政法人の会計監査における監査責任者となることができないという監査責任者の交替ルールを確立することが適切であると考えられる。

2. 国立大学法人等関連規定とその検討

国立大学法人等については規模要件が存在しないため、規模に関わらず、全ての国立大学法人等が公認会計士法上の大会社等に該当する(公認会計士法施行令第10条第6号)。したがって、公認会計士法上の大会社等と同様、ローテーションルールが適用される。

また、国立大学法人監査基準においても、独立行政法人と類似したローテーションルールが規定されている(国立大学法人監査基準第4章第4節)。

○国立大学法人監査基準

第4章 会計監査人の独立性

第4節 監査責任者の交替について

〔第一～第三段落略〕

具体的には、法人法上、中期目標期間が6年間とされていることにかんがみ、国立大学法人等の連続する6事業年度において会計監査における監査責任者となった者は、その後2年間は、原則として、当該国立大学法人等の会計監査における監査責任者となることができないという監査責任者の交替ルールを確立することとする。

3. ISAの考慮事項を踏まえた検討

政令で定める規模以上の独立行政法人と、全ての国立大学法人等は、公認会計士法上の大会社等であり、大会社等監査に対するローテーションルールが適用される。また、独立行政法人監査基準及び国立大学法人監査基準において、公認会計士法及び公認会計士法施行令よりも厳格な期間の定めが置かれている。

したがって、ISQC1 A17 項における考慮事項は、我が国では実質的に対応済みであり、追加検討する必要は特にないと思われる。

Ⅲ ISSAI における記述とその検討

1. 該当規定の紹介・解説

INTOSAI が公表している ISSAI 1000 「INTOSAI 財務監査指針の概要 (General Introduction to the INTOSAI Financial Audit Guidelines)」において、ローテーションルールに関する以下の記述がある。

○ISSAI 1000

66. さらに、ISQC1 は、一定期間上場企業に關与した監査責任者の交替を求めている (ローテーションルール)。公的部門においても、特に重要な公益事業主体に対して当該要求事項は適用され得る。ただし、法令により会計検査院長の任命・任期が規定されている場合は、ローテーションが実務上不可能なことがある (may make rotation impractical)。最高検査機関は、ISQC1 において要求されているローテーションルールの意を用いて (promote compliance with the spirit of this requirement) 検査方針・検査手続を設定することができる (例えば、当該監査業務における現場責任者の交替を要求する、審査やピアレビューを要求する等)。

ISQC1 A23 項：監査契約受嘱・継続時の手続

I 公的部門特有の考慮事項

公的部門の監査人は、法に定められた手続（statutory procedures）により監査人として選任されることがあるため、監査契約の受嘱・継続に関する I S A の規定が関連しないことがある（例えば、選任された監査人は、自らの判断により受嘱・継続を拒絶することができない状況が想定される。）。それでもなお、契約の受嘱又は継続に当たっての方針及び手続を定めることがある（A23 項）。

○品質管理基準委員会報告書第 1 号第25～第27項（ISQC1第26項～第28項）に対応する適用指針 公的部門の監査組織における特有の考慮事項（ISQC1 A23 項）

A23. 公的部門では、監査人が法的な手続に従って選任される場合がある。したがって、第26項から第28項及びA18項からA22項において示されている関与先との関係及び個別の業務に関する受嘱及び継続についての要求事項及び検討事項は、関連しない可能性がある。それでもなお、上記規定に沿った方針及び手続を定めることは、リスク評価を実施して報告責任を遂行するに当たって、公的部門の監査人に有用な情報を提供することがある。

関連規定

○品質管理基準委員会報告書第 1 号第 25～第 27 項（ISQC1 第 26 項～第 28 項に相当）

《5. 契約の新規の締結及び更新》

25. 監査事務所は、関与先との契約の新規の締結又は更新に関する方針及び手続を定めなければならない。この方針及び手続は、以下の全てを満たす場合にのみ、関与先との契約の新規の締結又は更新を行うことを合理的に確保できるよう定めなければならない。（ISQC1第26項）

- (1) 監査事務所が、時間及び人的資源を含め、業務を実施するための適正及び能力を有していること（A15項、ISQC1 A23項参照）
- (2) 事務所が、関連する職業倫理に関する規定を遵守できること
- (3) 監査事務所が、関与先の誠実性を検討し、契約の新規締結や更新に重要な影響を及ぼす事項がないこと（A16項からA17項、ISQC1 A23項参照）

26. 前項の方針及び手続には、以下の事項を含めなければならない。（ISQC1第27項）

- (1) 監査事務所が、新規の関与先と契約の締結を行う場合、既存の関与先と既存の契約を更新するかを判断する場合、及び既存の関与先と新規の契約の締結を検討する場合、それぞれの状況において必要と考えられる情報を入手しなければならない（A18項、ISQC1 23項参照）
- (2) 新規又は既存の関与先から新規の契約を締結する際に利益相反の可能性が識別された場合、監査事務所が当該契約を締結することが適切であるかどうかを判断しな

ればならないこと

- (3) 問題点が識別されたにもかかわらず、監査事務所が関与先と契約の新規の締結又は更新を行う場合、監査事務所がその問題点をどのように解決したかを文書化しなければならぬこと

27. 監査事務所は、契約の締結を辞退する原因となるような情報を契約締結後に入手した場合の契約の締結又は解除に関する方針及び手続を定めなければならない。(ISQC1 28項) そのような方針及び手続には、以下の事項を考慮することを含めなければならない。(A19 項参照)

- (1) それぞれの状況で適用される職業的専門家としての責任及び法令上の責任（監査事務所が、業務の依頼人等、又は場合によっては規制当局に報告を行う義務があるかどうかを含む。）
- (2) 一部又は全ての契約を解除する可能性（ISQC1 A23項参照）

II 関連基準の規定とその検討

1. 独立行政法人関連規定とその検討

独立行政法人監査における会計監査人は主務大臣が選任する（通則法第 40 条）。ただし、選任の具体的な手続については法令等で定められていない。また、会計監査人の地位（職務、権限、義務、責任）に関する法令上の具体的な定めもない。したがって、選任された会計監査人は、被監査独立行政法人と会計監査人の間で監査契約を締結し、当該監査契約に基づき監査を実施することになる。また、契約締結前に、会計監査人自ら受嘱又は継続の可否を決定する機会がある。

○独立行政法人監査基準

第 1 章 独立行政法人に対する会計監査人の監査（基本的な考え方）

第 7 節 会計監査契約

会計監査人は、通則法第 40 条の規定により主務大臣に選任されるものであるが、その地位（職務、権限、義務、責任）に関する法令上の具体的な定めはない。したがって、会計監査人は、被監査独立行政法人とその会計監査に係る準委任契約（以下「会計監査契約」という。）を締結し、当該会計監査契約に基づき監査を実施することになる。

参考）株式会社において、会計監査人と株式会社の関係は、役員（取締役等）と同様、委任関係にある（会社法第 330 条）。

なお、監査契約の継続に関しては、公会計委員会実務指針第 2 号に以下の規定がある。この規定は、監査契約を解除できることを示唆している。

○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 監査契約の継続の検討

42. 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、たと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討議することが望ましい。

2. 国立大学法人等関連規定とその検討

国立大学法人等では、通則法第 40 条が準用されているため、文部科学大臣が会計監査人を選任する（国立大学法人法第 35 条の規定による通則法第 40 条の読替え）。独立行政法人と同様、被監査国立大学法人等と監査契約を締結することにより監査業務を実施するため、会計監査人自ら受嘱又は継続の可否を決定する機会がある。

3. ISA の考慮事項を踏まえた検討

独立行政法人監査及び国立大学法人等監査において、ISQC1 A23 項の規定は該当しない。

Ⅲ ISSAI における記述とその検討

1. 該当規定の紹介・解説

ISSAI 1000 第 66 項において会計検査院長の選任手続について触れられているのみである。

ISQC1 A51 項：審査担当者に求められる要件

○品質管理基準委員会報告書第1号第39項（ISQC1第40項）に対応する適用指針 公的部門の主体特有の考慮事項（ISA 220 A51 項）

A51. 公的部門では、法令によって選任された監査人（例えば、会計検査院長又はその代理として選任された他の適格者）は、公的部門の監査に対する全般的な責任を負う監査責任者と同等の役割で行動することがある。そのような状況において、該当ある場合、審査担当者の選定は、被監査主体からの独立の必要性の検討及び監査業務に係る審査の担当者の客観的な評価を提供する能力を含む。

関連規定

○品質管理基準委員会報告書第1号第39項（ISQC1第40項に相当）

39. 監査事務所は、審査担当者の客観性の保持に関する方針及び手続を定めなければならない。（A44 項から A45 項参照）

= ISA 220 A30 項において検討済みである（42 頁参照）。

参考 ISSAI 1240「財務諸表監査における不正」付録

付録 1：公的部門環境での追加的な不正のリスクの要因の例示

本付録で識別される不正リスク要因は、公的部門の監査人が直面する要因の例示である。リスク要因は広範囲の状況をカバーしているが、それらは単に例示であり、したがって、公的部門の監査人は、追加的なリスク要因又は異なるリスク要因を識別することもある。これら全ての例示があらゆる環境に関連するものではなく、公的部門の主体の規模の大小や置かれている環境により、重要性は異なる可能性がある。また、本付録の不正リスク要因は、重要度や発生の頻度順に例示しているわけではない。

1. 不正な財務報告による虚偽表示に関する要因

不正な財務報告による虚偽表示に関するリスク要因は、不正が存在する場合に一般的に存在する三つの条件によって分類される。

(1) 動機・プレッシャー

(a) 次のような政治的、経済的、財政的又は主体の業務環境によって財務的不安定性又は脅威が生じている。

- ・ 不十分な予算統制
- ・ 民営化
- ・ 新規プログラム
- ・ 既存のプログラムの大規模変更
- ・ 新たな資金源
- ・ 新たな法令又は指令
- ・ 業務再編等の政治的決定
- ・ 十分な資源配分及び資金手当のないプログラム
- ・ 防衛等、一定の産業における財貨及びサービスの調達
- ・ 政府活動の外注
- ・ 特別な調査の対象となる業務
- ・ 政権交代
- ・ 官民パートナーシップ (PPP)

(b) 経営者が、次のような第三者又は統治責任者からの要求又は期待に応えなければならぬ過大なプレッシャーを受けている。

- ・ 一般社会の期待の高まり
- ・ 予算達成に対する過剰な期待
- ・ サービス提供の削減を伴わない予算の削減

(2) 機会

(a) 公的部門の環境特性が、次のような要因による不正な財務報告にかかわる機会をもたらしている。

- ・強力な政治的ネットワーク及び結束を伴う閉鎖された環境
- ・階層的及び官僚的な組織構造と、強力で詳細に定義された指揮命令系統が生み出した忠誠と服従の文化
- ・「資金追跡」を困難にし、実際の資金支出の性質が不明瞭になりがちな、機関間での迂回の資金移転
- ・権限を乱用する機会を持つ高い地位にある公務員
- ・落札の見返り等として与えられる、勤続期間終了後の民間部門における役員待遇
- ・財務情報における誤謬の許容

(b) 経営者の監視が、次のような状況により有効でなくなっている。

- ・強力な政治的動機、結束及び忠誠心
- ・不安定な政治的環境

(c) 組織構造が、次のような状況により複雑又は不安定となっている。

- ・政府活動を伴う多数の地点の存在（例えば、遠隔地にある地方自治体）

(d) 内部統制が、次のような要因により不備を有している。

- ・困難な求人環境及び（又は）有能な人材の欠乏
- ・公的部門に特有なニーズのために設計される高度の IT ソフトウェア及び基盤の欠如
- ・分断され、統合されていない IT インフラ

(3) 姿勢・正当化

- ・民間部門に比較して公的部門の給与レベルが全体的に低いことは、特に賞与支払等の動機が存在する場合、職員が不正な財務報告を正当化する可能性がある。
- ・民間部門では、罰金、解雇又は禁錮刑が科せられるような、政府の違反を軽視する可能性がある。

2. 資産の流用による虚偽表示に関する要因

資産の流用による虚偽表示に関する要因の例は、以下のとおりである。なお、資産の流用による虚偽表示の場合にも、不正な財務報告による虚偽表示に関する要因が存在することがある。例えば、資産の流用による虚偽表示が存在するときにも、経営者の監視が不十分であることや、内部統制が不備を有していることがある。

(1) 動機・プレッシャー

(a) 現金等の窃盗されやすい資産を取り扱う職員が、公的主体と次のような対立関係になっている。

- ・硬直的な公的部門の報酬構造が職員の期待に反している。
 - ・業績よりも年功による報酬が決定されている。
- (b) 調達及び入札過程に、次のような公的部門特有の側面が存在することがある。
- ・政治的影響を受けやすい契約
 - ・多量及び多額の契約により生じた競争は、賄賂やリベートの支払のリスクを生みやすい。
 - ・関連当事者との契約
 - ・武器や天然資源等、リスクがある政府活動
- (c) 権力及び権限の乱用
- ・補助金交付、事業又は居住許可又は市民権付与に関する決定等、機密分野での決定を行う場合の賄賂

(2) 機会

- (a) 資産の特性や状況が、次のような要因により資産を流用する機会をもたらしている。
- ・文化遺産の実際の価値と帳簿価額の不整合
 - ・次のような現金主義会計の欠点
 - － 記帳されていない資産が存在することがある。
 - － 土地及び建物等、所有権に関する詳細記録がないことがある。
 - － 取引の計上時期を操作することができる。
 - － 現金主義会計から発生主義会計への移行が管理されない又は体系化されない可能性がある。

(3) 姿勢・正当化

- ・政府のクレジット・カードの乱用等、公務員個人としての取引と政府としての取引を区別していない。
- ・給与水準が民間部門の役員と同等の生活水準には不十分である場合、上級公務員の権限レベルが、民間部門の役員と同等の生活水準を正当であると考えられる。
- ・職員を解雇又は配置転換することが困難である状況における受忍しがたい行動の許容

付録2：公的部門環境における不正による重要な虚偽表示に関するリスク対応手続の追加例示

不正な財務報告による重要な虚偽表示に関するリスク対応手続

ISAにおける例示に加えて、次のような例示が、公的部門に適用される。

(1) 監査計画

付録1におけるリスクの一般的な特徴から、リスクに対応するため、より強力な計画プロセスが必要となる可能性がある。実施される手続は民間部門と同じであろうが、潜在的により高リスクと評価された場合は、より詳細な手続が必要になる。

強力な計画プロセスに関して、以下を考慮する。

利益相反

- ・ 例えば、以下の事項に関連する追加的情報のデータベースの整備、維持及び検索
 - － 報告された不正
 - － 報道発表
 - － 職員に対して取られた懲罰措置
 - － 苦情
 - － 一般社会及び利害関係者の反応
 - － 公的部門の監査人が、重要と考える規制当局、検察官、重大経済犯取り締まり又はその他の調査機関から得られた情報の入手
 - － 不平を持つ公務員、公益通報者からの情報等
 - － 犯罪科学調査又は業務監査の結果（特に、調達及びインフラ投資と関連して）

(2) 調達プロセス

公的部門の調達は、通常、数多くの法令の制約を受ける。法令はしばしば、全ての利害関係者に、あらゆる点において同じ入札案内を受領し、等しく入札に参加できるように調達手続を詳細に規定している。この手続はまた、業者選定手続は、全ての入札参加者に対する透明で公正な取り扱いの要請を満たすように設計されている。手続は民間部門と同様であるが、高リスクと評価された場合には、より詳細な手続が必要とされる。

より強化された計画プロセスという意味で以下の事項への配慮が必要である。

調達システム

- ・ 調達システムが開発及び運用されており、財貨及びサービスの調達と公有資産の処分と貸与の双方を処理しているかどうか、経営者に質問する。
- ・ システムに、公正性、公平性、透明性、競争力、費用対効果を阻害する可能性がある要

求事項に対する調達システムの文書を閲覧する。

- ・ 調達システム文書を、適用法令と比較する
- ・ 調達システムが、類似システムの標準的な又は指標となる要求事項を処理しているかどうか決定するため、調達システム文書を閲覧する。

利益相反

- ・ 経営者とのディスカッション、調達システム文書及び入札委員会の議事録を通して、調達担当公務員及びその他担当者に関して次の事項を確認する。
 - － 発生可能性のある利益相反を認識又は開示したか。
 - － 業者及び業者となり得る者を公平に扱ったか。
 - － 個人的な利益のため又は他の者に利するために自らの地位を利用しなかったか。
 - － 贈答品の受領、接待又はその他の行為により、調達システムの信用又は完全性を損ねることはなかったか。
 - － 公的財産の使用において誠実であったか。
 - － 調達システムにおける汚職と不正に取り組むため、会計担当公務員及び担当部局を支援したか。
- ・ 施行された制度が、利益相反を報告することを可能とし、報告された利益相反事例がスタッフに伝達されているかどうか質問又は閲覧する。
- ・ 倫理的な基準に準拠するシステムが調査対象期間に機能していたかどうかを確認するため、根拠資料を閲覧する。

不適切な行為、準拠性違反

- ・ 調査対象期間中に調達システムに対する不適切な行為又は準拠性違反の申立てがあったかどうか経営者に質問する。
- ・ 他の監査プロセスにおいて識別された調達システムに対する違反又は準拠性違反が報告され、かつ、適切に処理されているかどうか確かめる。また、適切な当局に注意を促したかも確認する。
- ・ 調査対象期間中に契約の獲得競争で入札者が不正行為を犯した事例がないかどうか経営者に質問する。不正行為が生じていた場合には、経営者にその入札者からの札入れを拒否したかどうかを質問する。
- ・ 被監査主体が内部告発制度を採用している場合、事例が組織内でどのように報告され、処理されたかを確認する。内部告発の結果を、内部監査担当者と議論の上確認し、準拠性違反の場合には取られた是正措置を確認する。
- ・ 経営者に対して、調査対象期間中に関連する利害関係者から、調達プロセス及び調達情報に関して苦情が寄せられていたかどうかを質問する。苦情を受けている場合には、苦情に対して採られた対応策を検討する。

(1) 実証手続

- ・ 次の事項を確かめるため、記録及び文書を閲覧する。
 - － 通例でない取引先名と所在地
 - － 原本に代わる書類のコピー（請求書、注文書等）
 - － 既に十分在庫を有する資材の注文
 - － 陳腐化のため処分が予定されている資材の注文
 - － 主体の指令及び業務と矛盾する資材の注文
 - － 上位者承認を必要とする水準を少し下回る数量又は金額での購入
 - － 現在の規則から免れるための、注文書等を分割することによる購入
 - － 通常の調達システム以外による取引先への支払
 - － 通常は部下により署名される書類への、経営者／監督者の署名（それにより、通常
の統制手続を無視する）
 - － 公的部門の主体から、著しく多額の取引を獲得している取引業者
 - － 特に大量の購入がある場合の市場又は予想市場価格を超える価格
 - － 入札が持ち回りであることを示唆する契約締結のパターン
 - － 高い価格又は高い不良品率を伴う低品質
 - － 単一の大量購入元
 - － 例外的・略式・緊急調達手続の多用

(2) 予算調整

- ・ 予算プロセスが法的要求に準拠していることを確認する。
- ・ 適正な予算承認を確認する。
- ・ 月次の報告プロセス（予算と実績）を検討する。
 - － 例外（過大又は過小支出）、業務内容とともに例外となった理由を調査する。
 - － 必要であれば例外事象の承認を確認する。
- ・ 期末、期末間際及び期末以後における多額の予算調整、プログラム間の過大な資金の移動及びその理由について検討する。
- ・ 戦略計画に基づく目的の重要な不実施に関する業績報告及び年度終了時における多額の過大及び過小の支出に関する業績報告を検討する。
- ・ 必要な場合には、期末、期末間際及び期末以後における予算調整が、立法機関によって適時適切に承認されているかを検討する。

(3) 人件費

- ・ 次の事項がないか、出張報告及び旅費報告を閲覧することにより確かめる。
 - － 個人的な費用が含まれていないか。
 - － 規則に反する宿泊、食事又は接待費の請求がないか。
 - － 通常の上司ではない者による承認はないか。
 - － 請求された費用に関連して異常又は不合理な日付、時期又はその他がないか。

- ・次の事項がないか、勤務記録を閲覧することにより確かめる。
 - － 通常の上司ではない者による承認はないか。
 - － 特に、同一の従業員に反復性がある場合には、紛失、異常な又は改変されたタイム・シートはないか。
 - － 過大又は異常な残業金額はないか。
 - － 異常又は不適切なタイム・コード又は従業員区分コードはないか。
- ・次の事項がないか、人件費勘定の実証手続により確かめる。
 - － 過大又は承認されていない残業金額
 - － 予算対実績数字、または季節変動についての異常な変動
 - － 異常な銀行勘定番号又は異常な場所の口座へなされた支払（例えば、同一銀行に対してある期間に複数以上の支払があれば架空の従業員かもしれない）
 - － 適切な従業員カテゴリーに対する標準的な報酬レベルと従業員／従業員のグループの年末の報告賃金との比較
- ・求人プロセスとその統制を検討し、次の事項について確かめる。
 - － 空きポストの公募は適切に承認されているか。
 - － 公募は規則に則って広告されているか（透明で公正な競争か等）
 - － 求人プロセスにおいて通常実施すべき手続が遵守されているか（面接、照会、経歴チェック、適正な給与水準など）。
 - － 親密な人間関係、公的主体に対する不利益の可能性がある場合、適切に対応したか。
 - － 求人プロセスに関して受けた苦情は適切に処理されているか。

付録3：公的部門環境において不正による重要な虚偽表示の兆候を示す状況の追加例示

不正による重要な虚偽表示の兆候を示す状況の例は、以下のとおりである。

(1) 会計記録の矛盾

- ・基金及び（又は）プログラム間における取引の多額の移転。

(2) 通例でない予算執行

- ・多額の予算調整が存在する。
- ・追加的資金需要が要求される。
- ・承認外の予算調整がある。
- ・多額の超過又は過小支出がある。
- ・業績情報が重要な業務不履行を示唆している。

(3) 調達プロセス

- ・訴訟が起こされている。
- ・調達関係法令が不十分である。
- ・調達関係法令が改正されている。
- ・法令が、複雑又は不明瞭である。
- ・防衛分野等多額の金銭が関係する。
- ・規制当局によって検査が行われている。
- ・入札を検討している業者から、入札における不公正な慣行について苦情を受けている。
- ・公務員だった者が、落札した会社の役員を務めている。

(4) 補助金及び受贈による調達

- ・補助金規定に違反している。
- ・補助金規定が不明瞭である。
- ・補助金が、当初予定された受領者まで到達していない。
- ・受領予定者又は関係者から苦情がある。

(5) 資産

- ・資産が承認外使用される。
- ・携帯電話、デジタル・カメラ、コンピューター、車両、器具等の備品が、個人的に又はプログラム外に使用される。
- ・使用されていないか又は遠隔地の建物、空き地、陳腐化した機器、放棄資産等の有形資産が、個人的利用又は再利用の対象となる。
- ・身元確認書類及びパスポート等、政府内部プロセスで使用される資料が紛失している。