

## 医療法人の計算書類に関する監査上の取扱い及び監査報告書の文例

2017 年 3 月 28 日  
改正 2019 年 7 月 18 日  
改正 2020 年 4 月 9 日  
最終改正 2021 年 8 月 19 日  
日本公認会計士協会

### 項番号

I	本実務指針の適用範囲	
1.	適用範囲	1
2.	背景	4
II	財務報告の枠組み	
1.	財務報告の枠組み	
(1)	一般目的の財務報告の枠組みと特別目的の財務報告の枠組み	9
(2)	適正表示の枠組みと準拠性の枠組み	10
2.	法令等に定める計算書類及び監査対象	18
III	監査上の取扱い	
1.	簡便的な会計処理を採用している場合の留意点	19
2.	その他の記載内容	21
3.	記載順序	22
4.	任意監査について	23
IV	適用	24
付録	独立監査人の監査報告書の文例	

## 《 I 本実務指針の適用範囲》

### 《 1. 適用範囲》

1. 本実務指針は、医療法人における法定監査及びこれに準ずる監査上の取扱いについてまとめたものである。
2. 本実務指針の適用に際し関連する監査基準委員会報告書は、主に以下のとおりである。
  - ・ 監査基準委員会報告書 210「監査業務の契約条件の合意」（以下「監基報 210」という。）
  - ・ 監査基準委員会報告書 570「継続企業」
  - ・ 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」
  - ・ 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」
  - ・ 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」
  - ・ 監査基準委員会報告書 720「その他の記載内容に関連する監査人の責任」（以下「監基報 720」という。）

なお、適用に際しては、本実務指針に記載されている監査基準委員会報告書のみでなく、個々の監査業務に関連する全ての監査基準委員会報告書と併せて理解することが求められている（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」第 17 項から第 19 項及び第 21 項）。

3. 本実務指針は、監査基準委員会報告書に記載された要求事項を遵守するに当たり、当該要求事項及び適用指針と併せて適用するための指針を示すものであり、新たな要求事項は設けていない。

### 《 2. 背景》

4. 2015 年（平成 27 年）9 月の医療法の改正により、医療法人の経営の透明性を高めることを目的として、一定の基準に該当する医療法人については公認会計士又は監査法人による監査を義務付けることとされた。当改正以前は、社会医療法人債を発行している社会医療法人は公認会計士又は監査法人の監査を受けることとされていたが、当改正に伴い、その事業活動の規模その他の事情を勘案して厚生労働省令で定める基準に該当する医療法人についても公認会計士又は監査法人（以下、「公認会計士等」という。）の監査を受けることが定められた。2016 年（平成 28 年）4 月 20 日に公布された厚生労働省令第 96 号に定める基準とは以下のとおりである。
  - (1) 最終会計年度に係る貸借対照表の負債の部に計上した額の合計額が 50 億円以上又は最終会計年度に係る損益計算書の事業収益の部に計上した額の合計額が 70 億円以上である医療法人
  - (2) 最終会計年度に係る貸借対照表の負債の部に計上した額の合計額が 20 億円以上又は最終会計年度に係る損益計算書の事業収益の部に計上した額の合計額が 10 億円以上である社会医療法人
  - (3) 社会医療法人債発行法人である社会医療法人

これらのうち、(1)及び(2)に該当する医療法人は、新たに2017年(平成29年)4月2日以降開始する会計年度から、厚生労働省令で定めるところにより、財産目録、貸借対照表及び損益計算書を作成し、公認会計士等による監査を受けることが義務付けられた。

5. 従来、医療法人の会計処理の基準については、「医療法人会計基準について」(平成26年3月19日 医政発0319第7号 厚生労働省医政局長通知)により示されている「医療法人会計基準に関する検討報告書」(平成26年2月26日 四病院団体協議会 会計基準策定小委員会)に基づく医療法人会計基準(以下「四病協の医療法人会計基準」という。)の活用が求められてきたところである。

6. 今回の医療法の改正に伴い、一定の基準に該当する医療法人に対しては、医療法第51条第2項の規定により作成する貸借対照表及び損益計算書の作成のための会計処理の方法として「医療法人会計基準」(平成28年4月20日 厚生労働省令第95号)が公布され、併せてその内容を補足する通知として「医療法人会計基準適用上の留意事項並びに財産目録、純資産変動計算書及び附属明細表の作成方法に関する運用指針」(最終改正 平成30年12月13日 医政発1213第3号 厚生労働省医政局長通知、以下「運用指針」という。)が発出された。

今回の医療法の改正により、法定監査の対象となる一定の基準に該当する医療法人は、「四病協の医療法人会計基準」に代わって、上記に示した厚生労働省により制定された「医療法人会計基準」が適用されることになる。

「四病協の医療法人会計基準」は、前述の平成26年3月19日医政発0319第7号厚生労働省医政局長通知において、医療法第50条に規定される「一般に公正妥当と認められる会計の慣行」の一つとして依然として認められるものであり、法定監査の対象とならない医療法人においては引き続きその活用が求められることになる。

7. 本実務指針はこれらの制度の制定を踏まえ、厚生労働省令第95号(平成28年4月20日)において定められた医療法人会計基準及びこれに関連する医政局通知等に準拠して作成された医療法人の計算書類の監査に対応するための一般的指針として作成したものである(なお、本報告書において「計算書類」とは、一定の基準に該当する医療法人が「医療法人会計基準」に基づいて作成する貸借対照表、損益計算書、重要な会計方針及びその他の注記並びに財産目録をいう。)

8. 本実務指針の取りまとめに当たっては、Ⅱにおいて、財務報告の枠組みについて言及し、Ⅲにおいて、監査報告書の文例を作成する前提として監査上の取扱いについて検討を行い、付録の文例を作成した。

8-2. さらに、企業会計審議会から2018年7月5日付けで「監査基準の改訂に関する意見書」が公表されたことに伴い、関連する監査基準委員会報告書が改正された。本実務指針は、当該監査基準委員会報告書の改正を受け、独立監査人の監査報告書の文例の改正を行うとともに、一部内容の見直しを行ったものである。

8-3. 企業会計審議会から2019年9月3日付けで「監査基準の改訂に関する意見書」が公表されたことに伴い、関連する監査基準委員会報告書が改正された。本実務指針は、当該監査基準委員会

報告書の改正を受け、独立監査人の監査報告書の文例のうち除外事項付意見の文例を改正したものである。

8-4. 企業会計審議会から「監査基準の改訂に関する意見書」(2020年11月6日)が公表された。また、2021年5月12日付けの公認会計士法の改正において、監査報告書への押印が廃止され、監査報告書等の交付を電磁的方法により行うことが可能となったこと等に対応して、財務諸表等の監査証明に関する内閣府令及び公認会計士法施行規則においても関連する改正が行われた。これらの改正に伴い、関連する監査基準委員会報告書が改正された。本実務指針は、当該監査基準委員会報告書の改正を受け、独立監査人の監査報告書の文例を改正したものである。

## 《Ⅱ 財務報告の枠組み》

### 《1. 財務報告の枠組み》

#### 《(1) 一般目的の財務報告の枠組みと特別目的の財務報告の枠組み》

9. 医療法人の会計は、医療法及び医療法に基づく厚生労働省令の規定、一般に公正妥当と認められる会計の慣行に従うものとされている(医療法第50条)。今回の医療法の改正に伴い、厚生労働省令によって医療法人会計基準が制定されており、併せてその内容を補足する運用指針が制定されている。

厚生労働省令第95号(平成28年4月20日)において定められた医療法人会計基準及びこれに関連する医政局通知等は、いずれも広範囲の利用者及び共通する財務情報に対するニーズに基づき厚生労働省により策定されたものであり、法令により規定されている財務報告の枠組みは、反証がない限り、一般目的の財務諸表のために受入可能であると推定されることから、一般目的の財務報告の枠組みとして受入可能であると推定される(監基報210のA9項)。

#### 《(2) 適正表示の枠組みと準拠性の枠組み》

10. 医療法人が適用する会計基準について検討する場合には、医療法人は病院、診療所、介護老人保健施設等の限られた範囲に業務が制限されるとともに、剰余金の配当が禁止されているなど、株式会社等の企業とは組織特性が大きく異なる法人であることを十分に考慮しなければならず、必ずしも株式会社等の企業が適用する会計基準又は開示レベルが求められるものではない。

11. 一方で、昨今の公益法人、社会福祉法人等の非営利法人における会計基準においても企業会計の基準が一部取り入れられてきている。これは非営利法人においても、その組織特性によって非営利法人固有の会計基準が適用される場合を除き、一部の企業会計の基準を適用して財務諸表を作成することが、非営利法人の財政状態や運営状況を把握するに当たってより有用な情報となり得る場合があるからである。

12. 特に今回の医療法の改正により法定監査の対象となる一定の基準に該当する医療法人は、その規模も大きく、より多くの利害関係者が存在することから、公益法人、社会福祉法人等において適用されている一部の企業会計の基準を同様に適用して計算書類を作成することが、計算書類の利用者にとってより有用な情報となり得るものと思われる。
13. しかしながら、厚生労働省令により制定された医療法人会計基準及びその運用指針においては、公益法人、社会福祉法人等において適用されている企業会計の基準について、以下のような簡便的な会計処理の採用が容認されている。
- (1) リース取引開始日が、前々会計年度末日の負債総額が 200 億円未満である会計年度である、所有権移転外ファイナンス・リース取引について、賃貸借処理を行うことができること（運用指針第 9 項）。
  - (2) 前々会計年度末の負債総額が 200 億円未満の医療法人においては、法人税法（昭和 40 年法律第 34 号）における貸倒引当金の繰入限度相当額が取立不能見込額を明らかに下回っている場合を除き、その繰入限度額相当額を貸倒引当金に計上することができること（運用指針第 12 項）。
  - (3) 退職給付引当金の計上は、「退職給付に関する会計基準」に基づいて行うものであるが、前々会計年度末日の負債総額が 200 億円未満の医療法人については、簡便法を適用することができること（運用指針第 12 項、「医療法人会計基準について（Q&A）」（平成 30 年 3 月 30 日 医政局医療経営支援課 事務連絡 Q11））。
14. これらの簡便的な会計処理が採用された場合、本来の原則的な方法を採用した場合と比較して、場合によっては計算書類に重要な影響を与え、原則的な方法を採用した場合との差異の金額が計算書類の利用者に誤解を与える程度に生じる可能性も考えられる。
15. 厚生労働省令による医療法人会計基準は、公益法人、社会福祉法人等の非営利法人における会計基準とは異なる緩やかな取扱いが容認されていることから、適正表示の枠組みとして取り扱うことは適切でなく、準拠性の枠組みとして取り扱うことが妥当と考えられる。
16. 以上の検討の結果、医療法人が作成する計算書類の財務報告の枠組みとしての、厚生労働省令により制定された医療法人会計基準及び運用指針は一般目的の財務報告の枠組みであり準拠性の枠組みであると考えられる。
17. なお、公認会計士等の監査報告書の内容として、医療法施行規則第 33 条の 2 の 5 第 1 項第 2 号において、「財産目録、貸借対照表及び損益計算書が法令に準拠して作成されているかどうかについての意見」が求められており、法令上も準拠性の意見が求められている。

## 《 2. 法令等に定める計算書類及び監査対象 》

18. 事業活動の規模その他の事情を勘案して厚生労働省令で定める基準に該当する医療法人は、事業報告書、財産目録、貸借対照表、損益計算書、純資産変動計算書、附属明細表、関係事業者との取引の状況に関する報告書その他厚生労働省令で定める書類を作成しなければならない（医療法第 51 条第 1 項 医療法施行規則第 33 条第 1 項）。

また、これらの書類のうち、財産目録、貸借対照表及び損益計算書については公認会計士等の監査を受けなければならないこととされている（医療法第51条第5項）。

## 《Ⅲ 監査上の取扱い》

### 《1. 簡便的な会計処理を採用している場合の留意点》

19. 上述のとおり、医療法人会計基準において、前々会計年度末日の負債総額が200億円未満の医療法人は、簡便的な会計処理を採用することが容認されている。医療法人が簡便的な会計処理を採用しているかどうかは、計算書類の利用者が計算書類を理解する基礎として重要な項目であると考えられる。

医療法人が簡便的な会計処理を採用している場合には、計算書類の重要な会計方針等において当該簡便的な会計処理方法が明瞭に注記されていなければならないが、注記が不十分な場合には監査人は適切な指導を行う必要があることに留意しなければならない。また、理事者確認書においても当該簡便的な会計処理を採用している旨の記載を求めることを検討する。

なお、計算書類の利用者に特に注意を喚起しておく必要があると認められる場合には、監査人は監査報告書に「強調事項」区分を設けて、簡便的な会計処理が採用されている旨を記載する必要があるかを検討することとなる。

20. なお、厚生労働省令による医療法人会計基準において容認されている簡便的な取扱いを採用せず、原則法のみによって計算書類が作成された場合であっても、医療法人会計基準という財務報告の枠組み自体が準拠性の枠組みとして取り扱われることから、適正表示の枠組みとして取り扱うことはできないことに留意する。

### 《2. その他の記載内容》

21. その他の記載内容とは、監査した財務諸表を含む開示書類のうち当該財務諸表と監査報告書とを除いた部分の記載内容をいう。その他の記載内容は、通常、財務諸表及びその監査報告書を除く、企業の年次報告書に含まれる財務情報及び非財務情報である（監基報720第11項(1)）。

また、年次報告書とは、法令等又は慣行により経営者が通常年次で作成する単一又は複数の文書であり、企業の事業並びに財務諸表に記載されている経営成績及び財政状態に関する情報を所有者（又は類似の利害関係者）に提供することを目的としているものをいう。年次報告書には、財務諸表及びその監査報告書が含まれているか、添付されており、通常、企業の動向、将来の見通し、リスク及び不確実性に関する情報並びに企業のガバナンスに関する情報が含まれる（監基報720第11項(3)）。

医療法人における年次報告書としては、医療法第51条第1項に規定する事業報告書、財産目録、貸借対照表、損益計算書（注記を含む。）、関係事業者との取引に関する報告書、医療法施行規則第33条第1項（三）に規定する純資産変動計算書及び附属明細表が該当する。また、社会医療法人

債発行法人については加えて医療法施行規則第 33 条第 1 項（二）ロに規定するキャッシュ・フロー計算書が該当する。

医療法人は、毎会計年度終了後 2 月以内に厚生労働省令で定めるところにより、事業報告書等を作成しなければならないとされているが、当該事業報告書等には計算書類及びその監査報告書が含まれており、通常、法人の動向、将来の見通し、リスク及び不確実性に関する情報並びに法人のガバナンスに関する情報も含まれていることから年次報告書に該当する。

### 《 3 . 記載順序》

22. 「継続事業の前提に関する重要な不確実性」区分、追記情報（強調事項又はその他の事項）及び「その他の記載内容」区分の記載順序については、利用者にとって関心の高い情報、つまり相対的重要性に関する監査人の判断によって決定することになる。

### 《 4 . 任意監査について》

23. 医療法第 51 条第 2 項に定める要件に該当しない医療法人が、これに準じてその計算書類について任意に公認会計士等の監査を受ける場合には、本実務指針が準用して適用されることに留意する。

## 《IV 適用》

24. 本実務指針は、2017 年 4 月 2 日以降に開始する会計年度に対して行われる監査から適用する。
25. 「非営利法人委員会実務指針第 39 号「医療法人の計算書類に関する監査上の取扱い及び監査報告書の文例」の改正について」（2019 年 7 月 18 日）については、2020 年 3 月 31 日以後終了する会計年度に係る監査から適用する。
26. 「非営利法人委員会実務指針第 39 号「医療法人の計算書類に関する監査上の取扱い及び監査報告書の文例」の改正について」（2020 年 4 月 9 日）については、2020 年 3 月 31 日以後終了する会計年度に係る監査から適用する。
27. 「非営利法人委員会実務指針第 39 号「医療法人の計算書類に関する監査上の取扱い及び監査報告書の文例」の改正について」（2021 年 8 月 19 日）については、2022 年 3 月 31 日以後終了する会計年度に係る監査から適用する。ただし、2021 年 3 月 31 日以後終了する会計年度に係る監査から適用することができる。また、2021 年 5 月 12 日付けの公認会計士法の改正を踏まえた改正については、2021 年 9 月 1 日以降に提出する監査報告書から適用する。

## 《付録 独立監査人の監査報告書の文例》

以下において、医療法人において法定監査を実施する場合の監査報告書の文例を示し、実務の参考に供するものとする。

### 1. 無限定意見

文例 1 – 医療法第 51 条第 5 項に基づく計算書類に対する法定監査である場合の文例

文例 2 – 「継続事業の前提に関する重要な不確実性」が認められる場合において、継続事業の前提に関する事項が計算書類に適切に記載されていると判断して無限定意見を表明する場合の文例

### 2. 除外事項付意見

#### (1) 限定付意見

文例 3 – 重要な虚偽表示による限定付意見の場合の文例

文例 4 – 監査範囲の制約による限定付意見の場合の文例

#### (2) 否定的意見

文例 5 – 否定的意見の文例

#### (3) 意見不表明

文例 6 – 監査範囲の制約による意見不表明の文例

### 3. 「強調事項」区分を設ける場合の文例

文例 7 – 「強調事項」区分を設ける場合の文例



# 1. 無限定意見

## 文例1－医療法第51条第5項に基づく計算書類に対する法定監査である場合の文例

(文例の前提となる状況)

監査人は、監査報告書の日付以前にその他の記載内容の全てを入手し、その他の記載内容に関して重要な誤りを識別していない。

### 独立監査人の監査報告書

×年×月×日

医療法人〇〇  
理事会 御中 (注1)

〇〇監査法人  
〇〇県〇〇市  
指定社員 公認会計士 〇〇〇〇  
業務執行社員  
指定社員 公認会計士 〇〇〇〇  
業務執行社員  
(注2) (注3)

#### 監査意見

当監査法人(注4)は、医療法第51条第5項の規定に基づき、医療法人〇〇の×年×月×日から×年×月×日までの××会計年度(注5)の貸借対照表、損益計算書、重要な会計方針及びその他の注記並びに財産目録(以下「計算書類」という。)について監査を行った。

当監査法人(注4)は、上記の計算書類が、全ての重要な点において厚生労働省令第95号(平成28年4月20日)において定められた医療法人会計基準及びこれに関連する医政局通知等に準拠して作成されているものと認める。

#### 監査意見の根拠

当監査法人(注4)は、我が国において一般に公正妥当と認められる監査の基準に準拠して監査を行った。監査の基準における当監査法人(注4)の責任は、「計算書類の監査における監査人の責任」に記載されている。当監査法人(注4)は、我が国における職業倫理に関する規定に従って、法人から独立しており、また、監査人としてのその他の倫理上の責任を果たしている。当監査法人(注4)は、意見表明の基礎となる十分かつ適切な監査証拠を入手したと判断している。

#### その他の記載内容

その他の記載内容は、事業報告書、関係事業者との取引の状況に関する報告書、純資産変動計算書及び附属明細表(注6)である。理事者の責任は、その他の記載内容を作成し開示することにある。また、監事の責任は、その他の記載内容の報告プロセスの整備及び運用における理事の職務の執行を監視することにある。

当監査法人(注4)の計算書類に対する監査意見の対象にはその他の記載内容は含まれておらず、当監査法人(注4)はその他の記載内容に対して意見を表明するものではない。

計算書類の監査における当監査法人(注4)の責任は、その他の記載内容を通読し、通読の過程において、その他の記載内容と計算書類又は当監査法人(注4)が監査の過程で得た知識との間に重要な相違があるかどうか検討すること、また、そのような重要な相違以外にその他の記載内容に重要な誤りの兆候があるかどうか注意を払うことにある。

当監査法人(注4)は、実施した作業に基づき、その他の記載内容に重要な誤りがある

と判断した場合には、その事実を報告することが求められている。

その他の記載内容に関して、当監査法人（注4）が報告すべき事項はない。（注7）

#### 計算書類に対する理事者及び監事の責任

理事者の責任は、厚生労働省令第95号（平成28年4月20日）において定められた医療法人会計基準及びこれに関連する医政局通知等に準拠して計算書類を作成することにある。これには、不正又は誤謬による重要な虚偽表示のない計算書類を作成するために理事者が必要と判断した内部統制を整備及び運用することが含まれる。

計算書類を作成するに当たり、理事者は、継続事業の前提に基づき計算書類を作成することが適切であるかどうかを評価し、厚生労働省令第95号（平成28年4月20日）において定められた医療法人会計基準及びこれに関連する医政局通知等に基づいて継続事業に関する事項を開示する必要がある場合には当該事項を開示する責任がある。

監事の責任は、財務報告プロセスの整備及び運用における理事の職務の執行を監視することにある。

#### 計算書類の監査における監査人の責任

監査人の責任は、監査人が実施した監査に基づいて、全体としての計算書類に不正又は誤謬による重要な虚偽表示がないかどうかについて合理的な保証を得て、監査報告書において独立の立場から計算書類に対する意見を表明することにある。虚偽表示は、不正又は誤謬により発生する可能性があり、個別に又は集計すると、計算書類の利用者の意思決定に影響を与えると合理的に見込まれる場合に、重要性があると判断される。

監査人は、我が国において一般に公正妥当と認められる監査の基準に従って、監査の過程を通じて、職業的専門家としての判断を行い、職業的懐疑心を保持して以下を実施する。（注8）

- ・ 不正又は誤謬による重要な虚偽表示リスクを識別し、評価する。また、重要な虚偽表示リスクに対応した監査手続を立案し、実施する。監査手続の選択及び適用は監査人の判断による。さらに、意見表明の基礎となる十分かつ適切な監査証拠を入手する。
- ・ 計算書類の監査の目的は、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、監査人は、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、監査に関連する内部統制を検討する。
- ・ 理事者が採用した会計方針及びその適用方法の適切性、並びに理事者によって行われた会計上の見積りの合理性及び関連する注記事項の妥当性を評価する。
- ・ 理事者が継続事業を前提として計算書類を作成することが適切であるかどうか、また、入手した監査証拠に基づき、継続事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して重要な不確実性が認められるかどうか結論付ける。継続事業の前提に関する重要な不確実性が認められる場合は、監査報告書において計算書類の注記事項に注意を喚起すること、又は重要な不確実性に関する計算書類の注記事項が適切でない場合は、計算書類に対して除外事項付意見を表明することが求められている。監査人の結論は、監査報告書日までに入手した監査証拠に基づいているが、将来の事象や状況により、法人は継続事業として存続できなくなる可能性がある。
- ・ 計算書類の表示及び注記事項が厚生労働省令第95号（平成28年4月20日）において定められた医療法人会計基準及びこれに関連する医政局通知等に準拠しているかどうかを評価する。

監査人は、監事に対して、計画した監査の範囲とその実施時期、監査の実施過程で識別した内部統制の重要な不備を含む監査上の重要な発見事項、及び監査の基準で求められているその他の事項について報告を行う。

#### 利害関係

法人と当監査法人又は業務執行社員（注4）の間には、公認会計士法の規定により記

載すべき利害関係はない。

以 上

(注1) 監査報告書の宛先は、法令等又は契約条件において規定されていることがある。監査対象となる計算書類を作成する法人の機関設計に応じて、監査報告書の提出先を宛先とする。

(注2) 監査責任者が電子署名を行う場合には、監査報告書にその氏名を表示する。

(注3) ① 独立監査人が無限責任監査法人の場合で、指定証明でないときには、以下とする。

〇〇監査法人  
〇〇県〇〇市  
代表社員  
業務執行社員 公認会計士 〇〇〇〇  
業務執行社員 公認会計士 〇〇〇〇

(注2)

② 独立監査人が有限責任監査法人の場合は、以下とする。

〇〇有限責任監査法人  
〇〇事務所(注9)  
指定有限責任社員 公認会計士 〇〇〇〇  
業務執行社員  
指定有限責任社員 公認会計士 〇〇〇〇  
業務執行社員

(注2)

③ 独立監査人が公認会計士の場合には、以下とする。

〇〇〇〇公認会計士事務所  
〇〇県〇〇市  
公認会計士 〇〇〇〇  
〇〇〇〇公認会計士事務所  
〇〇県〇〇市  
公認会計士 〇〇〇〇

(注2)

(注4) 独立監査人が公認会計士の場合には、「私」又は「私たち」とする。

(注5) 法人の会計年度の呼称に合わせる。

(注6) 社会医療法人債発行法人については、「キャッシュ・フロー計算書」を追記する。

(注7) 監査報告書日より後にその他の記載内容の一部又は全部を入手する予定である場合は、監基報720付録2文例2又は文例3を参照。また、監査報告書日以前にその他の記載内容を全て入手したが、当該その他の記載内容に関して重要な誤りが存在すると結論付けた場合には監基報720付録2文例4を参照。

なお、医療法第51条第1項において、「医療法人は、毎会計年度終了後2月以内に、事業報告書、財産目録、貸借対照表、損益計算書、関係事業者（理事長の配偶者がその代表者であることその他の当該医療法人又はその役員と厚生労働省令で定める特殊の関係がある者をいう。）との取引の状況に関する報告書その他厚生労働省令で定

める書類（以下「事業報告書等」という。）を作成しなければならない。」とあることから、会計年度終了後2月以内の期間を超えて監査報告書が発行される場合には、上述の「監査報告書日より後にその他の記載内容の一部又は全部を入手する予定である場合」は想定されない。

(注8) 計算書類に対する監査で監査基準委員会報告書600「グループ監査」を適用する場合には、以下の文を実施項目に追加する。

- ・ 計算書類に対する意見を表明するために、計算書類に含まれる構成単位の財務情報に関する十分かつ適切な監査証拠を入手する。監査人は、構成単位の財務情報に関する監査の指示、監督及び実施に関して責任がある。監査人は、単独で監査意見に対して責任を負う。

(注9) 事業所の都市名を記載する場合は、「〇〇県〇〇市」のように記載する。

文例 2 – 「継続事業の前提に関する重要な不確実性」が認められる場合において、継続事業の前提に関する事項が計算書類に適切に記載されていると判断して無限定意見を表明する場合の文例

監査意見

(文例 1 に同じ)

監査意見の根拠

(文例 1 に同じ)

その他の記載内容

(文例 1 に同じ)

継続事業の前提に関する重要な不確実性

継続事業の前提に関する注記に記載されているとおり、法人は、……の状況にあることから、継続事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しており、現時点では継続事業の前提に関する重要な不確実性が認められる。なお、当該事象又は状況に対する対応策及び重要な不確実性が認められる理由については当該注記に記載されている。計算書類は継続事業を前提として作成されており、このような重要な不確実性の影響は計算書類に反映されていない。

当該事項は、当監査法人（注 4）の意見に影響を及ぼすものではない。

計算書類に対する理事者及び監事の責任

(文例 1 に同じ)

計算書類の監査における監査人の責任

(文例 1 に同じ)

(注 4) 文例 1 に同じ。

## 2. 除外事項付意見

### (1) 限定付意見

#### 文例3－重要な虚偽表示による限定付意見の場合の文例

(文例の前提となる状況)

監査人が監査報告書日以前に全てのその他の記載内容を入手し、計算書類の重要な虚偽表示があり、その他の記載内容にも影響する。

#### 限定付意見

当監査法人(注4)は、医療法第51条第5項の規定に基づき、医療法人〇〇の×年×月×日から×年×月×日までの××会計年度(注5)の貸借対照表、損益計算書、重要な会計方針及びその他の注記並びに財産目録(以下「計算書類」という。)について監査を行った。

当監査法人(注4)は、上記の計算書類が、「限定付意見の根拠」に記載した事項の計算書類に及ぼす影響を除き、全ての重要な点において厚生労働省令第95号(平成28年4月20日)において定められた医療法人会計基準及びこれに関連する医政局通知等に準拠して作成されているものと認める。

#### 限定付意見の根拠

法人は、……について、……ではなく、……により計上している。厚生労働省令第95号(平成28年4月20日)において定められた医療法人会計基準及びこれに関連する医政局通知等に準拠していれば……を計上することが必要である。この結果、……は××百万円過大(過少)に表示されている。この影響は……である(注10)。したがって、計算書類に及ぼす影響は重要であるが広範ではない。

当監査法人(注4)は、我が国において一般に公正妥当と認められる監査の基準に準拠して監査を行った。監査の基準における当監査法人の責任は、「計算書類の監査における監査人の責任」に記載されている。当監査法人(注4)は、我が国における職業倫理に関する規定に従って、法人から独立しており、また、監査人としてのその他の倫理上の責任を果たしている。当監査法人(注4)は、限定付意見表明の基礎となる十分かつ適切な監査証拠を入手したと判断している。

#### その他の記載内容

その他の記載内容は、事業報告書、関係事業者との取引の状況に関する報告書、純資産変動計算書及び附属明細表(注6)である。理事者の責任は、その他の記載内容を作成し開示することにある。また、監事の責任は、その他の記載内容の報告プロセスの整備及び運用における理事の職務の執行を監視することにある。

当監査法人(注4)の計算書類に対する監査意見の対象にはその他の記載内容は含まれておらず、当監査法人(注4)はその他の記載内容に対して意見を表明するものではない。

計算書類の監査における当監査法人(注4)の責任は、その他の記載内容を通読し、通読の過程において、その他の記載内容と計算書類又は当監査法人(注4)が監査の過程で得た知識との間に重要な相違があるかどうか検討すること、また、そのような重要な相違以外にその他の記載内容に重要な誤りの兆候があるかどうか注意を払うことにある。

当監査法人(注4)は、実施した作業に基づき、その他の記載内容に重要な誤りがあると判断した場合には、その事実を報告することが求められている。

上記の「限定付意見の根拠」に記載したとおり、法人は、……を計上することが必要であった。

当監査法人(注4)は、同様の理由から、事業報告書、関係事業者との取引の状況に関する報告書、純資産変動計算書及び附属明細表(注6)に含まれる……を計上しなかったこ

とにより影響を受ける数値又は数値以外の項目に関して、その他の記載内容に重要な誤りがあると判断した。

計算書類に対する理事者及び監事の責任  
(文例 1 に同じ)

計算書類の監査における監査人の責任  
(文例 1 に同じ)

(注 4) (注 5) (注 6) 文例 1 に同じ。

(注 10) 「……」には、重要ではあるが広範ではないと判断し、否定的意見ではなく限定付意見とした理由を、計算書類利用者の視点に立って分かりやすく具体的に記載する。広範性の判断の記載に当たっては、監査基準委員会研究報告第 6 号「監査報告書に係る Q & A」Q 1 - 6「除外事項の重要性と広範性及び除外事項の記載上の留意点」を参照する。

## 文例 4 – 監査範囲の制約による限定付意見の場合の文例

(文例の前提となる状況)

監査人が監査報告書日以前に全てのその他の記載内容を入手し、計算書類の重要な項目に関して監査範囲の制約があり、当該制約がその他の記載内容にも影響する。

### 限定付意見

当監査法人(注4)は、医療法第51条第5項の規定に基づき、医療法人〇〇の×年×月×日から×年×月×日までの××会計年度(注5)の貸借対照表、損益計算書、重要な会計方針及びその他の注記並びに財産目録(以下「計算書類」という。)について監査を行った。

当監査法人(注4)は、上記の計算書類が、「限定付意見の根拠」に記載した事項の計算書類に及ぼす可能性のある影響を除き、全ての重要な点において厚生労働省令第95号(平成28年4月20日)において定められた医療法人会計基準及びこれに関連する医政局通知等に準拠して作成されているものと認める。

### 限定付意見の根拠

法人は、……している。当監査法人は、……により……できなかつたため、……について、十分かつ適切な監査証拠を入手することができなかつた。

したがって、当監査法人は、これらの金額に修正が必要となるかどうかについて判断することができなかつた。この影響は……である(注11)。したがって、計算書類に及ぼす影響は重要であるが広範ではない。

当監査法人(注4)は、我が国において一般に公正妥当と認められる監査の基準に準拠して監査を行った。監査の基準における当監査法人(注4)の責任は、「計算書類の監査における監査人の責任」に記載されている。当監査法人(注4)は、我が国における職業倫理に関する規定に従って、法人から独立しており、また、監査人としてのその他の倫理上の責任を果たしている。当監査法人(注4)は、限定付意見表明の基礎となる十分かつ適切な監査証拠を入手したと判断している。

### その他の記載内容

その他の記載内容は、事業報告書、関係事業者との取引の状況に関する報告書、純資産変動計算書及び附属明細表(注6)である。理事者の責任は、その他の記載内容を作成し開示することにある。また、監事の責任は、その他の記載内容の報告プロセスの整備及び運用における理事の職務の執行を監視することにある。

当監査法人(注4)の計算書類に対する監査意見の対象にはその他の記載内容は含まれておらず、当監査法人(注4)はその他の記載内容に対して意見を表明するものではない。

計算書類の監査における当監査法人(注4)の責任は、その他の記載内容を通読し、通読の過程において、その他の記載内容と計算書類又は当監査法人(注4)が監査の過程で得た知識との間に重要な相違があるかどうか検討すること、また、そのような重要な相違以外にその他の記載内容に重要な誤りの兆候があるかどうか注意を払うことにある。

当監査法人(注4)は、実施した作業に基づき、その他の記載内容に重要な誤りがあると判断した場合には、その事実を報告することが求められている。

上記の「限定付意見の根拠」に記載したとおり、当監査法人(注4)は、……について、十分かつ適切な監査証拠を入手することができなかつた。

したがって、私たちは、当該事項に関するその他の記載内容に重要な誤りがあるかどうか判断することができなかつた。

### 計算書類に対する理事者及び監事の責任



(文例 1 に同じ)

計算書類の監査における監査人の責任  
(文例 1 に同じ)

(注 4) (注 5) (注 6) 文例 1 に同じ。

(注 11) 「……」には、重要ではあるが広範ではないと判断し、意見不表明ではなく限定付意見とした理由を、計算書類利用者の視点に立って分かりやすく具体的に記載する。広範性の判断の記載に当たっては、監査基準委員会研究報告第 6 号「監査報告書に係る Q & A」Q 1 - 6「除外事項の重要性と広範性及び除外事項の記載上の留意点」を参照する。

## (2) 否定的意見

### 文例 5－否定的意見の文例

(文例の前提となる状況)

監査人が監査報告書日以前に全てのその他の記載内容を入力し、計算書類に対する否定的意見がその他の記載内容にも影響する。

#### 否定的意見

当監査法人(注4)は、医療法第51条第5項の規定に基づき、医療法人〇〇の×年×月×日から×年×月×日までの××会計年度(注5)の貸借対照表、損益計算書、重要な会計方針及びその他の注記並びに財産目録(以下「計算書類」という。)について監査を行った。

当監査法人(注4)は、上記の計算書類が、「否定的意見の根拠」に記載した事項の計算書類に及ぼす影響の重要性に鑑み、厚生労働省令第95号(平成28年4月20日)において定められた医療法人会計基準及びこれに関連する医政局通知等に準拠して作成されていないものと認める。

#### 否定的意見の根拠

法人は、……について、……ではなく、……により計上している。厚生労働省令第95号(平成28年4月20日)において定められた医療法人会計基準及びこれに関連する医政局通知等に準拠していれば……を計上することが必要である。この結果、……は××百万円過大(過少)に表示されている。

当監査法人(注4)は、我が国において一般に公正妥当と認められる監査の基準に準拠して監査を行った。監査の基準における当監査法人(注4)の責任は、「計算書類の監査における監査人の責任」に記載されている。当監査法人(注4)は、我が国における職業倫理に関する規定に従って、法人から独立しており、また、監査人としてのその他の倫理上の責任を果たしている。当監査法人(注4)は、否定的意見表明の基礎となる十分かつ適切な監査証拠を入手したと判断している。

#### その他の記載内容

その他の記載内容は、事業報告書、関係事業者との取引の状況に関する報告書、純資産変動計算書及び附属明細表(注6)である。理事者の責任は、その他の記載内容を作成し開示することにある。また、監事の責任は、その他の記載内容の報告プロセスの整備及び運用における理事の職務の執行を監視することにある。

当監査法人(注4)の計算書類に対する監査意見の対象にはその他の記載内容は含まれておらず、当監査法人(注4)はその他の記載内容に対して意見を表明するものではない。

計算書類の監査における当監査法人(注4)の責任は、その他の記載内容を通読し、通読の過程において、その他の記載内容と計算書類又は当監査法人(注4)が監査の過程で得た知識との間に重要な相違があるかどうか検討すること、また、そのような重要な相違以外にその他の記載内容に重要な誤りの兆候があるかどうか注意を払うことにある。

当監査法人(注4)は、実施した作業に基づき、その他の記載内容に重要な誤りがあると判断した場合には、その事実を報告することが求められている。

上記の「否定的意見の根拠」に記載したとおり、法人は、……を計上することが必要であった。

当監査法人(注4)は、同様の理由から、事業報告書、関係事業者との取引の状況に関する報告書、純資産変動計算書及び附属明細表(注6)に含まれる……を計上しなかったことにより影響を受ける数値又は数値以外の項目に関して、その他の記載内容に重要な誤りがあると判断した。

計算書類に対する理事者及び監事の責任  
(文例1に同じ)

計算書類の監査における監査人の責任  
(文例1に同じ)

(注4) (注5) (注6) 文例1に同じ。

### (3) 意見不表明

#### 文例 6－監査範囲の制約による意見不表明の文例

監査人が計算書類に対する意見を表明しない場合、その他の記載内容に関する区分は含めない（監基報 720 A56 項参照）。

##### 意見不表明

当監査法人（注 4）は、医療法第 51 条第 5 項の規定に基づき、医療法人〇〇の×年×月×日から×年×月×日までの××会計年度（注 5）の貸借対照表、損益計算書、重要な会計方針及びその他の注記並びに財産目録（以下「計算書類」という。）について監査を行った。

当監査法人（注 4）は、「意見不表明の根拠」に記載した事項の計算書類に及ぼす可能性のある影響の重要性に鑑み、計算書類に対する意見表明の基礎となる十分かつ適切な監査証拠を入手することができなかつたため、監査意見を表明しない。

##### 意見不表明の根拠

当監査法人（注 4）は、……（意見表明の基礎となる十分かつ適切な監査証拠を入手できなかった理由を記載する。）……。その結果、当監査法人（注 4）は、……に関して、何らかの修正が必要となるか否かについて判断することができなかつた。

##### 計算書類に対する理事者及び監事の責任

（文例 1 に同じ）

##### 計算書類の監査における監査人の責任

監査人の責任は、我が国において一般に公正妥当と認められる監査の基準に準拠して監査を実施し、監査報告書において意見を表明することにある。しかしながら、本報告書の「意見不表明の根拠」に記載されているとおり、当監査法人（注 4）は計算書類に対する意見表明の基礎となる十分かつ適切な監査証拠を入手することができなかつた。当監査法人（注 4）は、我が国における職業倫理に関する規定に従って、法人から独立しており、また、監査人のその他の倫理上の責任を果たしている。

（注 4）（注 5） 文例 1 に同じ。

### 3. 「強調事項」区分を設ける場合の文例

以下において、簡便的な会計処理の適用による影響が重要であることから「強調事項」を記載する場合の文例を示すこととする。「強調事項」を記載する場合には、計算書類における記載箇所と関連付けて強調する事項を明瞭に記載する必要がある。

#### 文例7－「強調事項」区分を設ける場合の文例

監査意見

(文例1に同じ)

監査意見の根拠

(文例1に同じ)

その他の記載内容

(文例1に同じ)

強調事項

重要な会計方針の記載及び貸借対照表等に関する注記Xに記載されているとおり、法人は、前々会計年度末日の負債総額が200億円未満であることから、……に係る会計処理については……という簡便的な処理を採用している。(注12)

当該事項は、当監査法人(注4)の意見に影響を及ぼすものではない。

計算書類に対する理事者及び監事の責任

(文例1に同じ)

計算書類の監査における監査人の責任

(文例1に同じ)

(注4) 文例1に同じ。

(注12) 監査人は、重要な会計方針の記載及び貸借対照表等に関する注記で使用されている用語を使用する。

以 上