

# 非営利組織体に関する外部監査 ～公益法人、医療法人、社会福祉法人を中心に～

藤 岡 英 治

## External Audit for Not-for-profit organization

Eiji Fujioka

### I. はじめに

わが国における非営利組織体には、学校法人、社会福祉法人、宗教法人、医療法人、更生保護法人、特定非営利活動法人（NPO 法人）および公益法人<sup>1)</sup>といった法人がある。これらの非営利組織体は、公益に寄与することから税務上の優遇を受けている場合、その運営にあたって国民の税金が投入されている場合など、様々な恩恵を受けていることが多い。したがって、非営利組織体は、国民に対してその法人運営に関する説明責任を十分に果たすことが求められている。ところが、これらの非営利組織体に対しては、天下りの受け皿、税金の無駄遣い、営利法人化などの問題が取り沙汰され、決して法人内容の透明性が高いとは言えないものであった。

このような状況を受け、公益法人制度にあっては、2006（平成18）年に初めてとなる大

---

<sup>1)</sup>「公益法人」という用語は、広義には非営利組織体のすべてを包含する場合がある。本稿では、2008（平成20）年12月1日より施行された公益法人関連3法による組織形態への移行が移行期間中（2013（平成25）年12月1日まで）であることを踏まえ、「公益法人」と記した場合には、新制度における公益社団法人・公益財団法人、一般社団法人・一般財団法人および特例民法法人のすべてを含む。すなわち旧制度における公益法人と同じ範囲で用い、新制度の法人を個別に指摘する場合には、その各名称を用いることにする。また、新旧の公益法人制度を比較するために「旧公益法人」あるいは「旧公益法人制度」という表現を用いることもある。なお、言うまでもなく、新制度下での公益法人は、公益社団法人・公益財団法人のみとなる。

改革が行われ、医療法人にあっても公益法人改革に呼応し、公益性の高い法人制度が設定され、各法人の制度上の不備の是正とともに、その組織体に関する様々な情報を積極的に公開することが求められ、その改革が行われてきた。

そこで、本稿では、改革後の非営利組織体に関する監査および指導監督の主要なものについて、公認会計士（監査法人を含む、以下同じ）による会計監査および公認会計士以外の監督官庁などによる指導監督などをともに外部監査<sup>2)</sup>として位置づけ、その現状と、その両者の連携についてまとめることにする。なお、本稿では、公益法人（公益社団・公益財団法人、一般社団・一般財団法人および特例民法法人）、医療法人および社会福祉法人を検討対象に絞る<sup>3)</sup>。

## II. 法人制度の概要

本節では、各法人制度の概要を確認する。特に、公益法人制度は、2008（平成20）年、医療法人制度は、2006（平成18）年に新制度の施行が始まっているため、その法人制度の現状をつかんでおく必要がある。

### 1. 公益法人制度

旧公益法人制度における公益法人には、社団法人および財団法人があり、これは、1896（明治29）年制定の民法に基づき設立された法人である。この設立に当たっては、1府11省の

---

<sup>2)</sup> 本稿における非営利組織体に関する外部監査という用語には、主として独立の第三者である公認会計士による会計監査を中心とする監査業務に加え、公認会計士または公認会計士以外の者（税理士、監督官庁など）によって実施される指導監督などを含んだものとして使用している。これは、非営利組織体の中には、公認会計士による監査を受けるほどの規模にない法人も多い。そこで公認会計士による監査は実施できないが、公認会計士および税理士などによる財務諸表に対する指導をも外部監査に含め、財務諸表の適正化、情報開示、法人の透明性を高めるために、その実施が求められている法人もあるためである。

<sup>3)</sup> 本稿において上記の3法人に限定する理由には、その法人の規模、既存法人数、事業内容がある。すなわち、不特定かつ多数の者の利益の増進に寄与することを目的とすることが公益とする趣旨（「公益社団法人及び公益財団法人の認定等に関する法律」（平成18年法律第49号）第3条四および「公益法人の設立許可及び指導監督基準」（平成8年9月20日）1. 目的）を考慮するならば、学校法人は生徒、学生など、宗教法人は信者、檀家など、および更生保護法人は、罪を犯した者の更生を目的としていることから、ある程度限られた者を対象としているためである。また、特定非営利活動法人（NPO法人）は、不特定多数の者に事業を提供するところでは、検討対象である3法人と共通するが、その事業がボランティア活動を中心とした小規模なものが多いため、その規模の側面から除外した。

主務官庁（内閣府および11省）がその公益性（積極的に不特定多数の者の利益を実現することを目的とする事業を行うこと）の判断を行い（主務官庁制という）、その設立の許可を出す許可主義がとられていた。

これに対して、わが国における民間非営利部門は、行政や民間営利部門では満たすことのできない社会ニーズに対応する様々なサービスを柔軟に提供し、社会経済システムの中での役割が重要となってきた。その中で旧公益法人は、非営利部門の活動を担う代表的な組織体として大きな役割を果たしてきた面もある一方で、民法制定以来、抜本的な見直しが行われず、多くの問題も生じていた。それは、主務官庁による許可主義では、法人設立が簡便でなく、その公益性の判断基準が主務官庁により裁量的に行われるために不明確、公益性を時代に即して柔軟に見直す仕組みがないなどの問題であった<sup>4)</sup>。また、旧公益法人の中には、2000（平成12）年の「財団法人ケーエスデー中小企業経営者福祉事業団（KSD）」が起こしたKSD事件を始めとして、理事者により私物化された法人、営利法人化した法人、天下りの受け皿となっていた法人などの問題や不祥事があった。

このような状況を受けて、2006（平成18）年3月には、以下の公益法人制度改革関連3法案が国会に提出され、国会における審議を経て可決・成立し、同年6月2日に公布され、2008（平成20）年12月1日施行に至った。

- 「一般社団法人及び一般財団法人に関する法律」（平成18年法律第48号）
- 「公益社団法人及び公益財団法人の認定等に関する法律」（平成18年法律第49号）
- 「一般社団法人及び一般財団法人に関する法律及び公益社団法人及び公益財団法人の認定等に関する法律の施行に伴う関係法律の整備等に関する法律」（平成18年法律第50号）

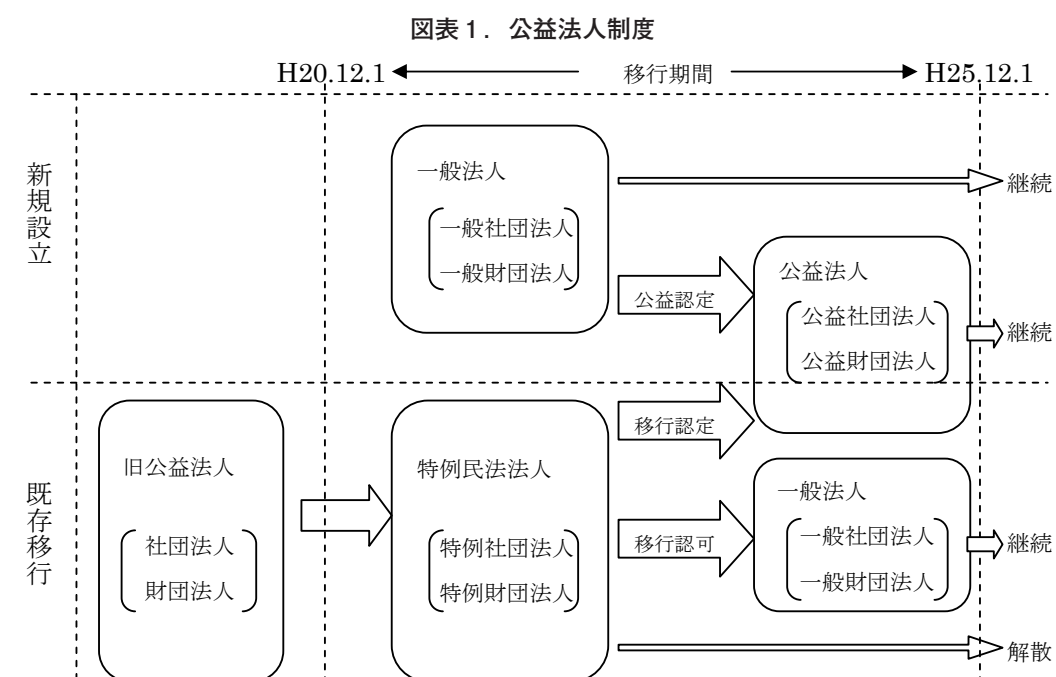
新制度では、設立許可と一体であった公益性の判断が分離され、法人の設立については、これまでの許可主義に代わり、準則主義（登記）により簡便に法人（一般社団法人または一般財団法人）が設立でき、これらの中から法令で定められた明確な基準によって公益性の認定（公益性の認定は、民間有識者からなる合議制機関（公益認定等委員会、公益認定審議会など）の意見に基づき、国にあっては内閣府、地方にあっては都道府県知事である行政庁が一元的に行い、旧制度とは異なり、省庁から切断されることとなった。また、認定後の公益法人に対する指導監督についても、行政庁が行う<sup>5)</sup>。）を受けた法人が公益法人（公益社団法人または公益財団法人）となる。なお、旧公益法人における社団法人および財団法人は、2013（平成25）年12月1日までに新制度における一般社団法人・一般財団

<sup>4)</sup> 総務省『平成20年度 公益法人に関する年次報告』2008年、87頁。

<sup>5)</sup> 同上書、87頁。

法人に移行するか、公益社団法人・公益財団法人に移行認定する必要がある、それらが完了しない場合には、解散となる。移行期間中は、特例民法法人（特例社団法人および特例財団法人）として存続することになる。

以上、旧公益法人制度および新たに制定、施行された公益法人制度との関係ならびにその法人組織形態をまとめるならば図表1のようになる。2013（平成25）年12月1日より存続する公益法人は、公益社団法人および公益財団法人のみとなる。なお、本稿では、特例民法法人および一般社団法人・一般財団法人をも含めて検討する。



(出所) 青森県 HP : <http://www.pref.aomori.lg.jp/soshiki/soumu/gakuji/files/image.pdf> を一部加筆修正

## 2. 医療法人制度

医療法人とは、人の生命、健康に関わる医療行為を行うことを唯一認められた医師または歯科医師（以下、医師と表記した場合には歯科医師を含む）がその医療行為を行うために設立する場（法人）である。1950（昭和25）年に制定された医療法人制度における医療法人の組織形態は、医療法人（社団医療法人・財団医療法人）のみであった。

1964（昭和39）年には、同族割合、給与支給額などの一定要件を満たした場合、国税庁長官により承認され、軽減税率（22%、その他は30%）が適用となる特定医療法人（租税特別措置法第67条の2）および1998（平成10）年には、同様の要件を満たした場合には、

一定の収益業務（医療介護療養用品の販売、一般駐車場経営など）が認められる特別医療法人制度が創設された。

また、1985（昭和63）年には、医師が常時3名以上勤務していることが医療法人設立の要件とされていたものが、医業の近代化、合理化を目的として一人または二人の医師でもその設立を認めた一人医師医療法人制度、2004（平成14）年にはこれまで非営利性を否定する一要因であった残余財産の分配を明確に否定した出資限度額法人が厚生労働省通知として通達された。

さらに、2006（平成18）年には、小泉純一郎総理大臣（当時）による聖域なき構造改革に基づく株式会社による病院経営参入に対抗すべく、医療法人の非営利性を徹底するため、これまで認められてきた持分の定めのある社団医療法人制度を廃止、出資限度額法人に代わるものとして基金拋出型法人を新設し、また、これまで公的医療機関が行ってきたへき地医療、災害医療、小児緊急医療などを代わって実施することにより医療提供体制の官から民へのシフトを促す社会医療法人（医療法第42条の2）が特別医療法人に代わるものとして新設された。

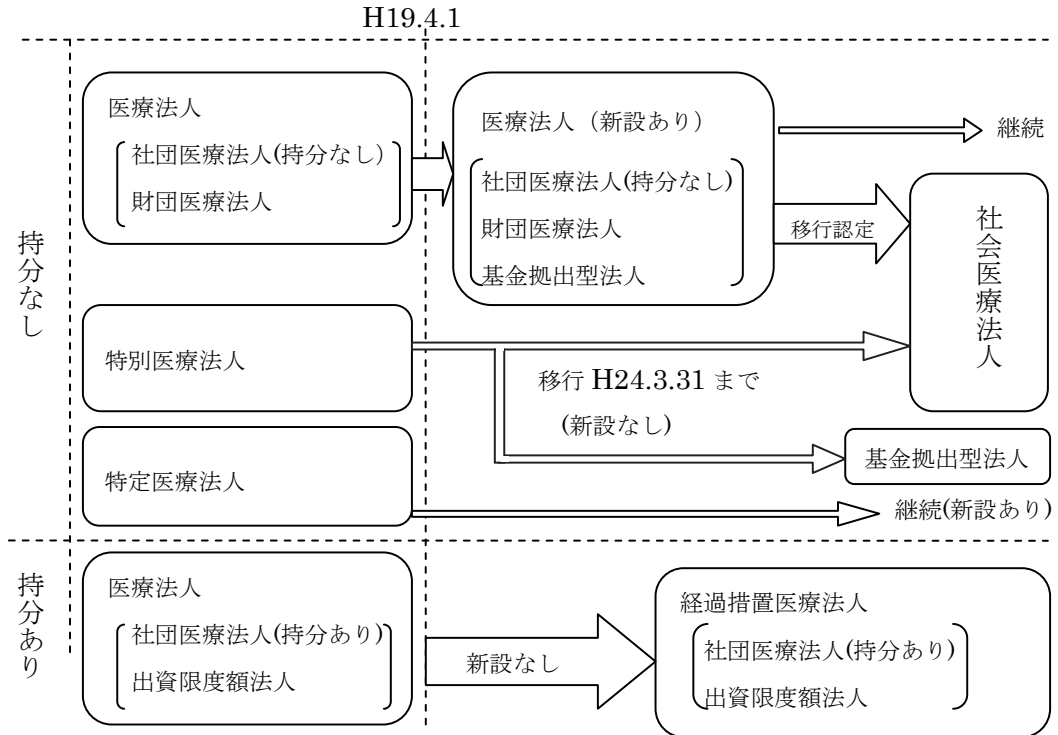
なお、2006（平成18）年の医療法改正により、社団医療法人における持分の定めのあるものおよび出資額限度額法人については、2007（平成19）年4月以降の新設は認められなくなった。だが、既存のものについては、経過措置によりその存続が半永久的に認められている（経過措置医療法人という）。また、特別医療法人も同じく、2007（平成19）年4月以降の新設は認められず、かつ既存のものについては2012（平成24）年3月末までに基金拋出型法人または社会医療法人に変更しなければならない<sup>6)</sup>。

以上、新しい医療法人制度をまとめるならば、図表2のようになる。2012（平成24）年4月以降に医療法人として存続する形態には、社団医療法人（持分なし）、財団医療法人、基金拋出型法人、特定医療法人、経過措置医療法人（社団医療法人（持分あり）、出資限度額法人）および社会医療法人となる。本稿では、まずこれらすべての医療法人に関する外部監査について取り上げ、その中で社会医療法人などの別の扱いがある部分を紹介する。

---

<sup>6)</sup> 日本監査研究学会課題別研究部会「会計事務所の組織形態研究～最終報告」2007年9月、63頁。

図表2. 医療法人制度



### 3. 社会福祉法人制度

社会福祉法人とは、社会福祉事業を行うことを目的として、社会福祉法の定めるところにより設立される法人である（社会福祉法第22条）。社会福祉法人は、社会福祉事業として第1種社会福祉事業および第2種社会福祉事業（社会福祉法第2条第1項<sup>7)</sup>を事業とすることができ、その経営する社会福祉事業に支障がない限り、公益を目的とする事業（「公

<sup>7)</sup> 第1種福祉事業には、以下の事業（抜粋）がある（社会福祉法第2条第2項）。

- ① 生活保護法に規定する救護施設、更生施設などを経営する事業
  - ② 児童福祉法に規定する乳児院、母子生活支援施設、児童養護施設などを経営する事業
  - ③ 老人福祉法に規定する養護老人ホーム、特別養護老人ホーム、または軽費老人ホームを営する事業
  - ④ 障害者自立支援法に規定する身体障害者更生援護施設を営する事業
  - ⑤ 障害者自立支援法に規定する知的障害者援護施設を営する事業
  - ⑥ 売春防止法に規定する婦人保護施設を営する事業
  - ⑦ 授産施設を営する事業および生計困難者に対し無利子又は低金利で資金を融通する事業
- 第2種福祉事業には、社会福祉の増進に貢献し、第1種社会福祉事業ほど強い規制や経営主体に制限されることのない事業（児童デイサービス、老人デイサービスなど）がある（社会福祉法第2条第3項）。

益事業』) またはその収益を社会福祉事業もしくは公益事業の経営に充てることを目的とする事業（「収益事業」）を行うことができる（社会福祉法第26条）。

社会福祉法人は、公益法人および医療法人のように多くの類型が設置されているものではなく、一つの社会福祉法人の組織形態が存在するのみである。

### Ⅲ. 各法人に関する外部監査制度

本節では、各法人における外部監査の現状をまとめる。この外部監査には、公認会計士による監査証明業務に加え、公認会計士が当該法人を指導する場合の指導機能、ならびに監督官庁または所轄庁などによる指導監督などが含まれる。

#### 1. 公益法人

##### (1) 公益法人に関する公認会計士による外部監査

公益法人に関する公認会計士による外部監査の実施は、財団法人ケーエスデー中小企業経営者福祉事業団（KSD）が2000（平成12）年に起こしたKSD事件が契機となっている。この事件は、公益法人が舞台となった贈収賄事件として注目され、公益法人のあり方、主務官庁などの指導、監督体制などに対する国民の注目を集めることになった。

この事件を受け、2001（平成13）年2月に「公益法人の指導監督体制の充実等について」が公益法人などの指導監督などに関する関係閣僚会議幹事会申し合わせとして決定され、所管官庁に通達された。その項目の1つに、一定規模以上の公益法人に関する公認会計士による外部監査について以下のような要請が含まれた（「公益法人の指導監督体制の充実等について」3 その他（2））。

##### 外部監査の要請

各府省は、資産額が100億円以上若しくは負債額が50億円以上又は収支決算額が10億円以上の所管公益法人に対し、公認会計士等による監査を受けるよう要請する。

この申し合わせ規定を受け、総資産100億円以上または負債50億円以上もしくは収支決算額10億円以上の大規模公益法人は、公認会計士による外部監査が要請されるようになった。この申し合わせ規定は、現行の特例民法法人に対しても適用され、大規模特例民法法人にあっては、公認会計士による外部監査の実施が要請されている。

これに対して、公益法人制度改革を受け新設される一般社団法人・一般財団法人のうち負債額200億円以上の大規模法人にあっては、会計監査人の設置が強制された。また、公益社団法人・公益財団法人のうち、負債額50億円以上、または収益の部計上合計額が1,000

億円以上、あるいは費用および損失の部計上合計額が1,000億円以上の大規模法人にあっては、公益法人としての認定基準の一つに会計監査人の設置が強制され、その他の規模の法人であっても、情報開示の適正化を含む公益認定基準において、法人に対して公認会計士などの職業専門家の関与を求め、公認会計士による監査の強制およびその関与が求められるようになった（図表3参照）。

公益法人に関する公認会計士による外部監査は、新制度において初めて一定規模以上の法人に対して強制されたが、規模に関する金額基準がこれまでの基準（特例民法法人に対する要請基準）と比較すると緩やかになっており、一部の限られた大規模公益法人のみが対象となっている点は、今後の状況を見たとえで改善が求められるところでもある。

## （2）公益法人に関する指導監督

旧公益法人に関する指導監督は、2006（平成18）年改正前民法第67条において主務官庁による法人の監督（1項）、監督上の必要な命令（2項）および法人の業務および財産の状況の検査（3項）にもとづき、その具体的な手続については、主務官庁の裁量に任されていた<sup>8)</sup>。したがって、積極的な指導監督を行う主務官庁とそうでないところがあった。その不公平感の是正のために先の「公益法人の指導監督の充実等について」において、①各府省に総括公益法人指導監督官などと連絡会議を設置する指導監督の責任体制の確立、および②少なくとも3年に1回の立入検査の実施を強制し、その実施に当たってはチェックリストの作成とその立入検査の結果の公表を行う立入検査の充実が求められることになった。これを受けて、各主務官庁および所管官庁は、個別に実施要領、事務ガイドラインなどを作成して、現在も特例民法法人に対して個別に指導監督を実施している<sup>9)</sup>。

これに対して新制度における一般社団法人・一般財団法人に関する指導監督は、法人の自律的な判断に基づく活発な活動に期待するところから、その指導監督は、特例民法法人から一般社団法人・一般財団法人への移行を行う際に生じうる公益目的支出計画<sup>10)</sup>に係

<sup>8)</sup> 「一般社団法人及び一般財団法人に関する法律及び公益社団法人及び公益財団法人の認定等に関する法律の施行に伴う関係法律の整備等に関する法律」第95条において、特例民法法人に対する指導監督については、従前の例に基づく旨の規定がある。

<sup>9)</sup> 特例民法法人に対する立入検査等の実施要領、事務ガイドラインは各主務官庁などが作成し、公表している。たとえば金融庁の作成したものとして以下のものがある。

「公益法人設立許可及び指導監督に当たっての留意事項について」

<http://www.fsa.go.jp/koueki/koueki04a.pdf>

「公益法人検査に係る実施要領について」

<http://www.fsa.go.jp/koueki/koueki04b.pdf>

「公益法人検査用チェックリスト」

<http://www.fsa.go.jp/koueki/koueki04c.pdf>



図表3. 公益法人に関する公認会計士による外部監査とその関与

	特例民法法人	一般社団法人・一般財団法人	公益社団法人・公益財団法人
規定	<ul style="list-style-type: none"> <li>公益法人の指導監督体制の充実に実等について</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>一般社団法人及び一般財団法人に関する法律</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>公益社団法人及び公益財団法人の認定等に関する法律（以下、図表3では法とする）</li> <li>公益社団法人及び公益財団法人の認定等に関する法律の施行令（以下、図表3では施行令とする）</li> <li>公益認定等に関する運用について（公益認定等ガイドライン；以下、図表3ではガイドラインとする）</li> </ul>
大規模法人	<p>以下の公益法人は外部監査を受けることが要請されている。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>総資産 100 億円以上</li> <li>負債 50 億円以上</li> <li>収支決算額 10 億円以上</li> </ul>	<p>負債の部に計上した額が 200 億円以上の大規模一般社団法人（第 2 条第 2 号）および大規模一般財団法人（第 2 条第 3 号）は会計監査人を置かなければならない（第 62 条・171 条）</p>	<p>公益認定基準の 1 つとして会計監査人の設置を条件（法第 5 条第 12 号）。ただし、以下のいずれかの法人でなければその限りではない（施行令第 6 条）。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>収益の部の計上合計額 1,000 億円以上</li> <li>費用及び損失の部の計上合計額 1,000 億円以上</li> <li>負債の部計上額 50 億円以上</li> </ul>
その他の規模の法人	<p>その他の規模の法人にあってもその実施は任意。</p>	<p>その他の規模の法人にあっては、その設置は任意。設置の場合には、定款にその旨定め（第 60 条第 2 項・第 170 条第 2 項）、かつ会計監査人を設置した一般社団法人にあっては、監事を置く必要がある（第 61 条）。</p>	<p>その他の規模の法人にあっては、その設置は任意。ただし、公益認定基準の 1 つである「公益目的事業実施に必要な経理的基礎（①財政基盤の明確化、②経理処理、財産管理の適正化、③情報開示の適正化）および技術的能力を有するものであること。」（法第 5 条第 2 号）における情報開示の適正化を確保するために、以下を実施する必要がある（ガイドライン I-2-(3)①・②）。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>i. 外部監査を実施すること</li> <li>ii. そうでない場合には、費用及び損失の額または収益の額が 1 億円以上の法人については監事（2 名以上の場合には少なくとも 1 名）を公認会計士または税理士が務めること</li> <li>iii. 1 億円未満の法人にあっては、営利または非営利の経理事務をたとえば 5 年以上従事した者などが監事を務めること</li> </ul> <p>上記の体制にない法人は、公認会計士、税理士またはその他の経理事務の精通者が法人の情報開示にどのように関与しているかの説明をもとに情報開示の適正化が個別判断される。</p>

る部分に関する指導監督のみとなっている。ただし、一般社団法人・一般財団法人の自主性、自立性に任せるといっても、これらに対する指導監督がまったくないことは、債権者などが法人に対する不安を募らせることから、貸借対照表の決算公告（「一般社団法人及び一般財団法人に関する法律」第128条第1項：大規模一般社団法人・一般財団法人にあっては損益計算書も含み、一般社団法人は貸借対照表の要旨）に加えて、会計監査人設置一般社団法人・一般財団法人が会計監査において不適正意見が表明された場合には、その旨の公告などが義務付けられている（「一般社団法人及び一般財団法人に関する法律施行規則」第49条三）<sup>11)</sup>。

また、公益社団法人・公益財団法人に関しては、「公益社団法人及び公益財団法人の認定等に関する法律（以下、公益認定法とする）」の第2章第3節「公益法人の監督」において、指導監督に関する規定が設けられている<sup>12)</sup>。次頁の図表4にまとめた規定にもとづき行政庁が個別に公益社団法人・公益財団法人の指導監督を行っている。

以上の公益法人に関する指導監督をまとめるならば図表5になる。公益法人に関する指導監督において、特例民法法人に対する立入検査に関連して公認会計士などの職業専門家との連携、会計監査人を設置している一般社団法人・一般財団法人において、監査意見において不適正意見が表明された場合には、その旨の公告が義務付けられ、間接的ではあるが公認会計士との関与が求められている。

さらに、公益社団法人・公益財団法人では、図表5の指導監督に関連し、その提出が義務づけられている財産目録など（各事業年度に係る計算書類（貸借対照表および損益計算書）、事業報告、附属明細書、事業計画書、収支予算書、財産目録、役員等名簿、報酬等の支給の基準を記載した書類、社員名簿など）に関する外部監査において間接的に公認会計士が関わっている。つまり、公認会計士による外部監査の中心は、会計に関する部分となるが、日本公認会計士協会非営利委員会報告第34号「公益社団・財団法人及び一般社団・財団法人における監査上の取扱い」（平成22年3月12日）において示されている公益社団法人・公益財団法人で法定監査の場合の監査報告書のひな型では、財産目録の「使用目的

---

<sup>10)</sup> 公益目的支出計画とは、旧公益法人が税制上の優遇により内部留保された公益に使用すべき財産を一般社団法人・一般財団法人への移行にあたって公益目的に使用し、その額をゼロにするものである（「一般社団法人及び一般財団法人に関する法律及び公益社団法人及び公益財団法人の認定等に関する法律の施行に伴う関係法律の整備等に関する法律」第119条）。

<sup>11)</sup> 洪谷幸夫著『公益社団法人・公益財団法人 一般社団法人・一般財団法人の機関と運営』全国公益法人協会、2009年10月、832-836頁。

<sup>12)</sup> 規定の詳細な解説は以下の文献に詳しい。  
洪谷幸夫、同上書、176-181頁。

図表 4. 公益社団法人・公益財団法人に対する監督規定

監督方法	内容
報告（報告徴収） （第 27 条第 1 項）	行政庁（内閣総理大臣または都道府県知事）は、運営組織および事業活動の状況に関する必要な報告を求めることができる。
検査（立入検査） （第 27 条第 1 項）	行政庁またはその職員は、運営組織および事業活動の状況もしくは帳簿、書類その他の物件を検査することができ、当該検査対象について関係者に質問することができる。
勧告とその公表 （第 28 条第 1 項、 第 2 項・第 29 条第 2 条）	行政庁は、法人が以下のいずれかに該当すると疑うに足りる相当な理由がある場合には、当該公益法人に対して、期限を定めて、必要な措置をとるべき旨の勧告を行うことができる。勧告をした場合には、勧告内容を公表しなければならない。 ① 公益認定基準に適合しなくなった場合 ② 公益法人の事業活動に係る規定（公益認定法第 14 条～26 条）を遵守しない場合 ③ 法令または法令に基づく行政機関の処分に違反した場合
命令とその公示 （第 28 条第 3 項、 第 4 項）	行政庁は、勧告を受けた法人が正当な理由がなく、その勧告に係る措置を取らなかった場合には、勧告に係る措置をとるべきことを命ずることができる。行政庁は命令を行った場合には、その旨を公示しなければならない。
意見聴取（第 28 条 第 5 項）	行政庁は、勧告および命令を行おうとする場合、その事由の有無について、その事由の区分（許認可等行政機関、警察庁長官等、国税庁長官等）に応じて意見を聞くことができる。
公益認定の取消し （第 29 条）	行政庁は、必要に応じて公益認定の取消しを行うが、取消しを行う前に、行政機関などに取消し事由の有無について意見聴取することができ、また、公益認定取消しの場合には、その旨の公示をしなければならない。
財産目録等の提出 （第 22 条）	毎事業年度の経過後 3 カ月以内に財産目録などの書類を行政庁に提出しなければならない。

等」の欄の記載内容が、公益認定関係書類に基づき作成されているかどうかに関する意見を表明することとなっていることから、公認会計士が公益社団法人・公益財団法人の公益事業に関する監視的な役割を担っているともいえる。

また、実際に行政庁として公益認定および指導監督を行う公益認定委員会の委員には、公認会計士が加わっていることなどから、指導監督にあたって公認会計士の役割が重要視されていることもうかがえる。

図表5. 公益法人に対する指導監督（公認会計士による外部監査以外のもの）

法人		指導監督内容	実施者
特例民法法人		H13.2.9「公益法人の指導監督の充実等について」（公益法人等の指導監督等に関する関係閣僚会議幹事会申し合わせ） ・立入検査の定期的な実施（少なくとも3年に1度） ・立入検査実施計画の策定 ・的確かつ体系的な検査のための措置（チェックリストの作成 <sup>注）</sup> 、公認会計士などの専門家との連携など） ・立入検査の実施結果の公表	主務官庁または所管官庁
一般社団法人・一般財団法人	新設	なし	—
	特例民法法人から移行中の法人	「一般社団法人及び一般財団法人に関する法律及び公益社団法人及び公益財団法人の認定等に関する法律等施行に伴う関係法律の整備等に関する法律」第117、119条 ・公益目的支出計画に係る監督	行政庁（内閣総理大臣・都道府県知事）
公益社団法人・公益財団法人		「公益社団及び公益財団法人の認定等に関する法律」 ・報告及び検査（報告徴収及び立入検査）（第27条） ・勧告、命令、意見聴取（第28条） ・公益認定の取消し（第29条） ・財産目録等の行政庁への提出及び公開（第22条）	行政庁（内閣総理大臣・都道府県知事）

注) チェックリスト（立入検査票）の例示が申し合わせの別紙として示されている。具体例の抜粋は、以下の通りである。

- I 法人の業務の運営状況（各種書類及び帳簿の備付状況、役員及び評議員の選任、会務執行状況など）
- II 事業の内容及び実施状況（公益事業の内容及び実施状況、目的外事業を行っていないかなど）
- III 会計処理、収支及び資産の状況（会計処理体制の状況、監査は適切に行われているかなど）
- IV 予算及び決算の状況（予算の編成状況、内部留保の状況、財産目録の状況など）

## 2. 医療法人

### （1）医療法人に関する公認会計士による外部監査

医療法人に関する外部監査は、1990（平成2）年、当時の厚生省により示された「医療法人運営管理指導要綱」（健政発第110号、平成14年4月1日一部改正・医政発第0401017号）において任意監査であるが導入された。この指導要綱では、「病院又は介護老人保健施設等を開設する医療法人の監査については外部監査が行われることが望ましい。特に負債総額100億円以上の医療法人については公認会計士または監査法人の監査あるいは指導

を受けることが望ましい。」と、監査の実施を要望するという形で示された。この通知は、すべての医療法人に対する要望である。

これに対して、2004（平成16）年には、医療法人の経営の安定性を高めるために直接金融の一手法として導入された医療機関債（私募債）の発行を行う医療法人が「医療機関債の発行により負債総額が100億円以上となる場合を含め負債総額が100億円以上である場合又はそれぞれ1回当たりの発行総額が1億円以上若しくは購入人数が50人以上である場合には、公認会計士又は監査法人による監査を受けるものとする。なお、これらの場合のほか、医療法人が医療機関債を発行するときは、公認会計士又は監査法人による監査を受けることが望ましいものであることに留意すること。」（厚生労働省医政局長通知「医療機関債発行のガイドラインについて」医政発第1025003号、第2遵守すべき事項等②）と公認会計士による外部監査が限られた医療法人に対してではあるが強制された。

また、2006（平成18）年の医療法改正により導入された高度に公益性を備えた社会医療法人が救急医療等確保事業を実施するための資金調達手段として社会医療法人債（公募債）を発行する場合、医療法に基づく公認会計士による外部監査が強制され（医療法第51条第3項、第52条第3項、「良質な医療を提供する体制の確立を図るための医療法等の一部を改正する法律の一部の施行について」厚生労働省医政局長通知（医政発第0330010号）第63（1）<sup>13)</sup>、さらに、その発行が一定要件を満たす場合には、金融商品取引法に基づく外

---

<sup>13)</sup> 以下のように規定されている。

医療法第51条第3項「社会医療法人(厚生労働省令で定めるものに限る。)の理事長は、財産目録、貸借対照表及び損益計算書を公認会計士又は監査法人に提出しなければならない。」

医療法第52条 「医療法人は、厚生労働省令で定めるところにより、毎会計年度終了後3月以内に、次に掲げる書類を都道府県知事に届け出なければならない。

1. 事業報告書等
2. 監事の監査報告書
3. 第51条第3項の社会医療法人にあつては、公認会計士等の監査報告書

「良質な医療を提供する体制の確立を図るための医療法等の一部を改正する法律の一部の施行について」

第63（1）「また、ウの法人（社会医療法人債を発行している医療法人：筆者注）の財産目録、貸借対照表、損益計算書、純資産変動計算書、キャッシュ・フロー計算書及び附属明細書の作成に当たっては、「社会医療法人債を発行する社会医療法人の財務諸表の用語、様式及び作成方法に関する規則」(平成19年厚生労働省令第38号)の定めるところにより作成しなければならない（新省令第33条第2項）とともに、当該法人の理事長は、財産目録、貸借対象表及び損益計算書について、公認会計士又は監査法人の監査を受けなければならないこと。」

部監査の実施が強制されるようになった（金融商品取引法第2条第1項第3号）。

以上の医療法人を巡る公認会計士による外部監査のうち、債券発行に伴う外部監査（強制）は、営利企業に対して実施される公認会計士による監査と同様のものである。これに対して、すべての医療法人にその実施を要望する外部監査（任意）は、通知内において「監査あるいは指導」と示されるごとく、その内容は医療法人の経理体制の充実に貢献する指導的機能としての公認会計士の関与を期待しているものと思われる。以上の内容をまとめたものが、以下の図表6である。

図表6. 医療法人における公認会計士による監査

監査の種類		意義	実施者
決算届 出書類 監査	任意	都道府県または厚生労働省に対して毎年提出が義務付けられている決算届出書類(医療法第52条)に対する監査または指導(「医療法人運営管理指導要綱」(健政発第110号))。	公認会計士 または監査 法人
	強制	医療機関債(私募債)を発行する医療機関において、(7) 医療機関債を発行する医療法人で、医療機関債の発行により負債総額が100億円、(i) 一回あたりの発行総額が1億円以上である場合、および(ウ) 購入人数が50人以上である場合には公認会計士または監査法人の監査が強制(厚生労働省医政局長通知:医政発第1025003号)。  都道府県による医療法人の設立許可後に社会医療法人審議会による社会医療法人としての認定を受けた高度に公益性を備えた社会医療法人が社会医療法人債(公募債)を発行する場合、医療法にもとづき監査が強制(医療法第51条、第52条など)。  社会医療法人債を発行した社会医療法人債が一定要件を満たす場合には、金融商品取引法にもとづき監査が強制(金融商品取引法第2条第1項第3号)	公認会計士 または監査 法人

## (2) 医療法人に関する指導監督

医療法人に関する指導監督には、医療法人が設置する医療機関(病院など)に対する指導監督(医療法第4章 病院、診療所及び助産所 第3節 監督)および医療法人に対する指導監督(医療法第6章 医療法人 第6節 監督)がある。前者には、命令(業務停止命令、修繕命令、改善命令を含む:第23条2、第24条)、立入検査(第25条)および開設許可取消(第

29条）があり、後者には、立入検査（第63条）、命令（第64条）業務停止命令（第64条2）、役員解任勧告（第64条3）、社会医療法人に対する業務停止命令（第64条2）、および設立許可取消（第65条、第66条）がある。

このうち法人および施設に対する立入検査は、医療法人が医療法および関連法令により規定された人員および構造設備を有し、かつ、適正な管理を行っているか否かについて検査することにより、病院を科学的で、かつ、適正な医療を行う場にふさわしいものとするを目的として医療監視員が実施することから医療監視<sup>14)</sup>とも言われ、通常、毎年1回以上実施されている。

これらの指導監督に加えて、医療法人が患者に提供する医療行為の対価である診療報酬の適正化および保険医療の質的向上を目的として実施される医療監査（狭義）がある<sup>15)</sup>。医療法人における診療報酬に対しては、診療報酬制度における社会保険診療報酬支払基金や都道府県国民健康保険団体連合会（以下、支払基金等という。）による審査（レセプト審査）によって医療法人が請求する診療報酬の妥当性について審査している<sup>16)</sup>。

以上の立入検査を中心とする医療監視に診療報酬に関する医療監査（狭義）を併せて、医療監査（広義）とし、これに、都道府県知事への決算届出書類の届出規定（第52条）が加わり、医療法人に対する指導監督が行われている（図表7参照）。なお、指導監督の個々の手続については、厚生労働省からの「医療法人運営管理指導要綱」などの通知にもとづき行われている。

医療監査（狭義）の具体的な内容については、「保険医療機関等及び保険医等の指導及び監査について」において、指導大綱および監査大綱としてその指針がまとめられている（図表8参照）。すなわち、医療監査（狭義）における指導には、指導対象となる保険医療機関または保険医等（以下、対象者とする。）を一定の場所に集めて講習などの方式で行う集団指導、対象者を一定の場所に集めて個別に簡便な面接懇談方式により行う集団的個別指導および対象者を一定の場所あるいは当該保険医療機関などにおいて個別に面接懇談方式で行う個別指導がある。個別指導が実施された医療法人に対しては、その診療内容および診療報酬の請求の妥当性などにより、①概ね妥当、②経過観察、③再指導および④要

---

<sup>14)</sup> 厚生労働省医政局「医療法第25条第1項の規定に基づく立入検査要綱」2009年4月、1頁。  
立入検査の具体的な内容について、立入検査要綱を参照されたい。

<sup>15)</sup> 厚生労働省医政局長「保険医療機関等及び保険医等の指導及び監査について」（保発第0930008号）、2008年9月、指導要綱第1目的、監査要綱第1目的。

<sup>16)</sup> 医療法人における診療報酬制度と監査の役割については以下の文献を参照されたい。  
拙稿「医療法人における決算届出書類監査の役割」『現代監査』No.18、2008年3月、94-95頁。

監査の措置がとられる<sup>17)</sup>。

また、個別指導の結果、要監査の措置がとられた場合など、監査の実施が必要となった場合には、対象者に対して監査が実施される。なお、この監査の結果としての行政上の措置として、①取消処分、②戒告および③注意がとられ、経済上の措置として、不正または不正の事実により返還金が生じた場合には、返還金額などに関する通知を行い、返還金額

図表7. 医療法人に関する指導監督

監査の種類		意義	実施者
医療 監査 (広義)	医療 監査 (狭義)	保険医療の質的向上および適正化を目的とし、診療内容および診療報酬請求に対して実施される指導および監査（「保険医療機関等及び保険医等の指導及び監査について」（保発第 0930008 号））。指導には、集団指導、集団的個別指導および個別指導がある。	地方厚生（支）局長が指名する技官および事務官、並びに非常勤の医師、歯科医師、薬剤師および看護師、厚生労働省保険局医療課の医療指導監査担当官など
	医療 監視	自治体などの行政が医療機関に対して、立入検査という行政権限の行使。通常、1年に1回以上実施される（「医療法第25条第1項の規定に基づく立入検査要綱」）。	医療監視員
	決算 届出	毎会計年度終了後3月以内に事業報告書等、監事の監査報告書および公認会計士等の監査報告書（社会医療法人債を発行する社会医療法人）を都道府県知事に提出（医療法第52条）	—

- <sup>17)</sup> 概ね妥当・・・診療内容及び診療報酬の請求に関し、概ね妥当適切である場合  
 経過観察・・・診療内容又は診療報酬の請求に関し、適正を欠く部分が認められるものの、その程度が軽微で、診療担当者等の理解も十分得られており、かつ、改善が期待できる場合（経過観察の結果、改善が認められないときは、当該保険医療機関等に対して再指導を行う。）  
 再指導・・・診療内容又は診療報酬の請求に関し、適正を欠く部分が認められ、再度指導を行わなければ改善状況が判断できない場合（不正または不当が疑われ、患者から受療状況等の聴取が必要と考えられる場合は、速やかに患者調査を行い、その結果を基に当該保険医療機関等の再指導を行う。患者調査の結果、不正または著しい不当が明らかとなった場合は、再指導を行うことなく当該保険医療機関等に対して「監査要綱」に定めるところにより監査を行う。）  
 要監査・・・指導の結果、「監査要綱」に定める監査要件に該当すると判断した場合

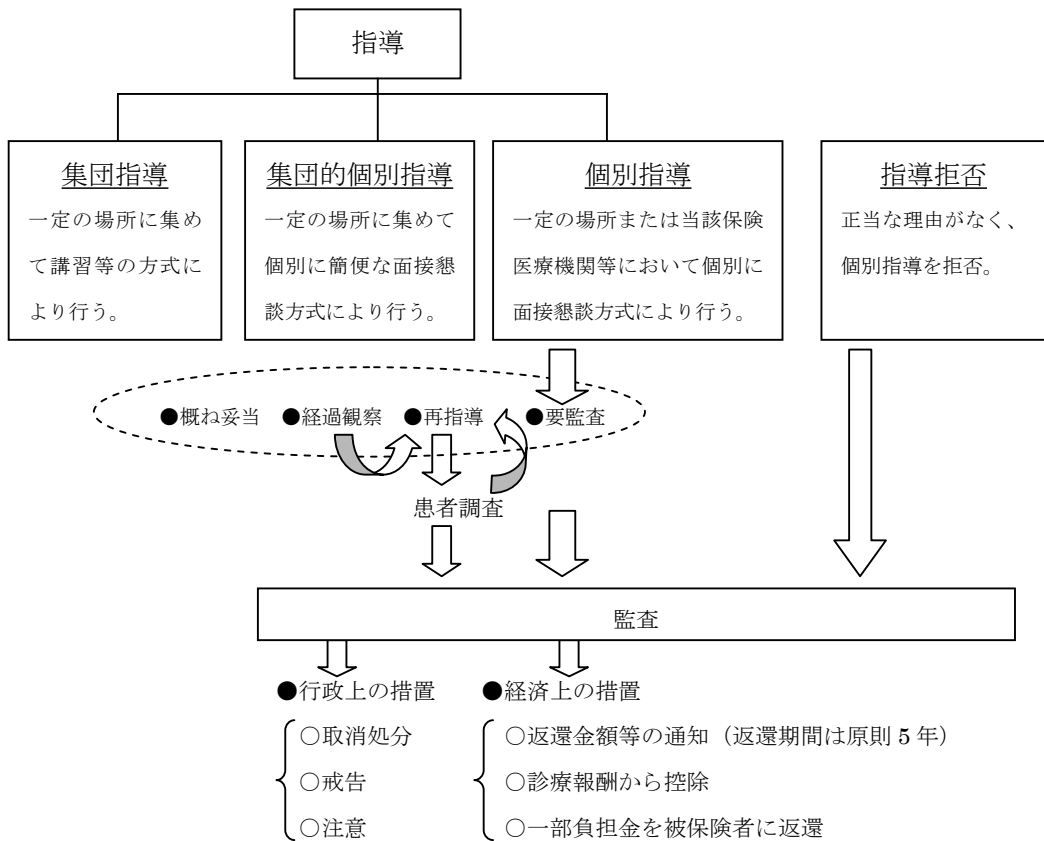


非営利組織体に関する外部監査（藤岡英治）

については診療報酬からの控除を支払基金等に措置し、被保険者に一部負担金を返還するように指導することになる。

図表 8. 医療法人に関する医療監査（狭義）

		「保険医療機関等及び保険医等の指導及び監査について」	
		指導大綱	監査大綱
方針		保険診療の取扱い、診療報酬の請求等に関する事項について周知徹底させることを主眼とし、懇切丁寧に行う。	保険医療機関等の診療内容又は診療報酬の請求について、不正又は著しい不当が疑われる場合などにおいて、的確に事実関係を把握し、公正かつ適切な措置を採ることを主眼とする。
形態		1. 集団指導 2. 集団的個別指導 3. 個別指導	—
選定	集団指導	新規指定の保険医療機関等および診療報酬改定時、保険医療機関等の指定更新時などにおいて指導の目的と内容を勘案して選定	次のいずれかに該当する場合に行う。 ① 診療内容に不正又は著しい不当があったことを疑うに足りる理由がある時。
	集団的個別指導	1件当たりの平均点数の高い順に保険医療機関等が選定	② 診療報酬の請求に不正又は著しい不当があったことを疑うに足りる理由がある時。 ③ 度重なる個別指導によっても診療内容又は診療報酬の請求に改善が見られない時。
	個別指導	① 支払基金等、保険者、被保険者等から診療内容又は診療報酬の請求に関する情報の提供があり、都道府県個別指導が必要と認められた保険医療機関等 ② 個別指導の結果、が「再指導」であった保険医療機関等または「経過観察」であって、改善が認められない保険医療機関等 ③ 監査の結果、戒告または注意を受けた保険医療機関等 ④ 集団的個別指導の結果、指導対象となった大部分の診療報酬明細書について、適正を欠くものが認められた保険医療機関等 ⑤ 集団的個別指導を受けた保険医療機関等のうち、翌年度の実績においても、なお高点数保険医療機関等に該当するもの（ただし、集団的個別指導を受けた後、個別指導の選定基準のいずれかに該当するものとして個別指導を受けたものについては、この限りでない。） ⑥ 正当な理由がなく集団的個別指導を拒否した保険医療機関等 ⑦ その他特に都道府県個別指導が必要と認められる保険医療機関等	④ 正当な理由がなく個別指導を拒否した時。



出所) <http://www.medsafe.net/contents/hot/25kansa.html> を加筆修正

以上、医療法人に対する指導監督の中心は、施設、人員など医療行為提供に関わる部分である。昨今では、財団法人日本医療機能評価機構が実施する医療機能評価における法人の財務、経営管理の項において公認会計士による外部監査の実施がその評価項目に含まれるなど、その認識が高まっているが<sup>18)</sup>、医療法人の指導監督における公認会計士の役割は大きいと言えないものである。だが、診療報酬という医療法人の収入に関わる部分および施設、運営状況など内部統制の整備に関わる部分で公認会計士の果たす役割が存在すると思われ、その積極的な連携、言い換えるならば、医療法人に対して公認会計士が積極的に関与する方向へと進むべきである<sup>19)</sup>。

<sup>18)</sup> 医療機能評価の認定が医療法人の診療報酬の加点に影響する部分もある。

<sup>19)</sup> 医療法人に対する公認会計士の役割については以下の文献で検討している。  
拙稿、前掲論文、95-96頁。

### 3. 社会福祉法人

#### （1）社会福祉法人に関する公認会計士による外部監査<sup>20)</sup>

社会福祉法人に関する公認会計士による外部監査は、「社会福祉法人の認可について」（平成12年12月1日、最終改正平成21年4月30日）の別紙として、各所轄庁（都道府県知事または政令指定都市、中核市に所在する法人にあっては当該市長、2以上の都道府県にまたがる場合には厚生労働大臣）による社会福祉法人の設立の認可要件をまとめた別紙1「社会福祉法人審査基準」において、以下のように示されている。

「（1）財産状況等の監査に関しては、法人運営の透明性の確保の観点から、公認会計士、税理士等による外部監査の活用を積極的に行うことが適当であること。

特に、資産額が100億円以上若しくは負債額が50億円以上又は収支決算額が10億円以上の法人については、その事業規模等に鑑み、2年に1回程度の外部監査の活用を行うことが望ましいものであること。これらに該当しない法人についても、5年に1回程度の外部監査の活用を行うなど法人運営の透明性の確保のための取組を行うことが望ましいものであること。」（第3法人の組織運営 5法人の組織運営に関する情報開示等）

この通知は、社会福祉法人における会計情報の作成、開示とその外部監査の役割が重視されたことから出されたものである。つまり、社会福祉法人は、先に検討した公益法人および医療法人と異なり、その施設利用者が、その利用に当たって多くの資金（入居金）を法人（福祉施設等）に支払うことが多く、仮に入居後に当該法人が解散した場合には、多大な損害を被る可能性がある。したがって、入居に当たって、当該施設の運営法人の財政状況などを確認する必要があるため、会計情報の開示とそれに対する公認会計士の監査が重視されている<sup>21)</sup>。

また、この通知における公認会計士の役割に関して、「社会福祉法人審査基準」の監事に関する項目において、「監事は、法人の財産状況等の監査を行うものであることから、うち一人は法第44条に規定する財務諸表等を監査し得る者でなければならないこと。」（「社会福祉法人審査基準」第3法人の組織運営 3監事（2））と示されている。「財産状況等の監査」には、監事の業務である業務監査を含み、さらにその実施者に税理士などの専門家をも含めており、外部監査を担当する公認会計士に対して監査業務に加え、指導をも実施することを求めているものといえる。なお、公認会計士以外の税理士などは、監査証明

---

<sup>20)</sup> 社会福祉法人の監査に関しては以下の文献が詳しく、本稿も多くをこの文献によっている。

総合福祉研究会編『社会福祉法人のための外部監査の受け方・進め方』清文社、2006年。

<sup>21)</sup> 総合福祉研究会編、前掲書、25頁。

業務を行うことはできない<sup>22)</sup>。

## (2) 社会福祉法人に関する指導監督

社会福祉法人に関する指導監督は、社会福祉法第6章 社会福祉法人 第5節 助成及び監督における、報告（報告徴収）、検査（立入検査）、命令、業務停止命令、解職勧告、解散命令の各規定、および第59条における所轄庁への書類の届出規定において定められている。社会福祉法に定める指導監督に関する規定をまとめるならば、図表9のようになる。

所轄庁は、この社会福祉法の指導監督規定を基礎として、より具体的に法人運営、事業経営についての指導監督事項についてまとめた「社会福祉法人指導監査要綱の制定について」によって社会福祉法人の運営全般について助言、指導を行い、適正な法人運営と円滑な社会福祉事業の経営の確保を図ることを目指している<sup>23)</sup>。

具体的な指導監督としては、先の医療法人に関する指導監督と同様に、法人に対する法人監査（法人指導監査）と法人が開設する施設などに対する施設等監査（施設指導監査）に分けられ、法人運営と施設事業とは、密接に関係していることから、施設等監査における指摘事項を把握した上で法人監査が実施される。なお、その各々の監査において、一般監査（実地監査・書面監査）と特別監査が実施されることになっている（図表10参照<sup>24)</sup>。

ここで、一般監査とは、特に運営に問題が認められない法人に対する監査であり、その場合には、実地監査を2年に1回にすることができるとなっている。なお、実地監査を2年に1回とした場合でも書面による監査は行わなければならない。これは、指導監督の効率性の観点から行われているものである。さらに、社会福祉法人が前節の公認会計士による外部監査を実施している場合で、かつその結果などに基づく所轄庁の判断として問題がなければ、公認会計士による外部監査を2年に1回実施される実地監査とみなすこと

---

<sup>22)</sup> 総合福祉研究会編、前掲書、27頁。

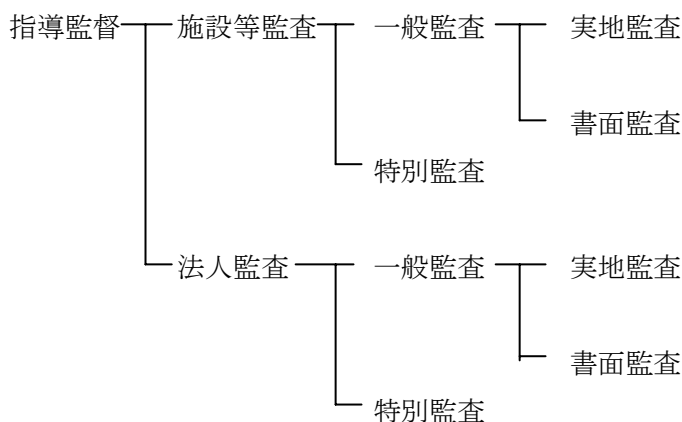
<sup>23)</sup> 厚生労働省雇用均等・児童家庭局長、厚生労働省社会・援護局長、厚生労働省老健局長通知「社会福祉法人指導監査要綱の制定について」（平成13年7月23日、最終改正平成20年3月31日）  
1 指導監査の目的。

<sup>24)</sup> 法人監査における監査項目については、「社会福祉法人指導監査要綱の制定について」の別添の「社会福祉法人指導監査要綱」で具体的に示されている。また、施設等監査は、適正な施設等の運営を確保する見地から、①利用者の処遇面、②経営面、および③施設設備等事業運営の全般にわたって行うことを目的とするものであり、単なる経理の指導監査や形式的な指示指摘にとどまる指導監査ではないことが「社会福祉法人の認可等の適正化並びに社会福祉法人及び社会福祉施設に対する指導監査の徹底について」（厚生労働省雇用均等・児童家庭局長、社会・援護局長、老健局長連名通知：最終改正平成19年3月30日）において示されている。

図表9. 社会福祉法における監督

監督	内容
報告・検査 (第56条)	所轄庁は、法令、法令に基づく行政庁の処分および定款が遵守されているかどうかを確かめるために必要があると認めるときは、その業務または会計の状況に関し、報告を徴収し、または当該職員に、業務及び財産の状況を検査させることができる。
命令 (第56条2)	所轄庁は、法令、法令に基づく行政庁の処分もしくは定款に違反し、またはその運営が著しく適正を欠くと認めるときは、期限を定めて、必要な措置を採るべき旨を命ずることができる。
業務停止命令・解職勧告 (第56条3)	所轄庁は、所轄庁による命令に従わないときは、期間を定めて業務の全部もしくは一部の停止を命じ、または役員の見職を勧告することができる。
解散命令 (第56条4)	所轄庁は、法令、法令に基づく行政庁の処分もしくは定款に違反した場合であつて他の方法により監督の目的を達することができないとき、または正当の事由がないのに1年以上にわたつてその目的とする事業を行わないときは、解散を命ずることができる。
届出 (第59条)	毎会計年度終了後3月以内に、事業の概要その他の厚生労働省令で定める事項を、所轄庁に届け出なければならない。

図表10. 社会福祉法人の指導監督



が示されている。このことは施設等監査における利用者処遇面以外の部分にも同様の扱いがなされることになっている<sup>25)</sup>。

以上、社会福祉法人においては、公認会計士による外部監査と所轄庁の行う指導監督と

の連携が深く行われている。これは、所轄庁による指導監督に関する詳細な規定が、法人の自主性を阻害し、法人の負担増加をもたらしたことから、その軽減を図り、かつ監事監査および指導監督の補充制度または代替制度となりうるために、第三者であり、会計面などの領域で専門知識を持った外部監査制度の積極的な活用を行ったためである<sup>25)</sup>。この点は、公益法人および医療法人において、いまだ公認会計士による外部監査が積極的に活用されていない部分と大きく異なるところである。

#### IV. おわりに～公認会計士による外部監査と指導監督の連携における課題

本稿では、公益法人（公益社団法人・公益財団法人、一般社団法人・一般財団法人、特例民法法人）、医療法人、社会福祉法人の公認会計士による外部監査および公認会計士以外（行政庁、所轄庁など）が実施する外部監査（指導監督）の現状とその両者の関係についてまとめた。本稿において検討した非営利組織体の外部監査の現状をまとめるならば、図表11のようになる。

非営利組織体における外部監査の状況は、各法人とも金額基準を設けて大規模法人を中心として公認会計士による外部監査が推進している点、および法令に基づき指導監督が実施されている点では大きく異なるところはない。ただ、両者の連携については、公認会計士による外部監査を強制していない社会福祉法人がより積極的に所轄庁の指導監督との連携（公認会計士による外部監査が所轄庁の指導監督における実態監査の代替となる）している状況にある。公認会計士の外部監査には、法人組織内の経営管理、内部統制に関する部分もあることから、今後はいずれの法人においても公認会計士による外部監査の活用が積極的に行われるべきであると思われる。

だが、積極的な活用と言っても注意を要する点がある。それは、非営利組織体における外部監査の機能の位置づけである。社会福祉法人を例にとるならば、「社会福祉法人審査基準」にある「財産状況の監査」との文言には、会計監査および業務監査、すなわち公認会計士による監査証明業務および公認会計士または税理士などの専門家による指導が混在している。言い換えるならば、公認会計士による外部監査には、保証型の監査と指摘型の

---

<sup>25)</sup> 「社会福祉法人の認可等の適正化並びに社会福祉法人及び社会福祉施設に対する指導監督の徹底について」 3 法人に対する指導監督の徹底について、4 施設等に対する指導監督の徹底について。

総合福祉研究会編、前掲書、31-32頁。

<sup>26)</sup> 総合福祉研究会編、前掲書、25頁。

非営利組織体に関する外部監査（藤岡英治）

図表11. 非営利組織体における外部監査

	公益法人			医療法人		社会福祉法人
	特例民法法人	一般社団法人・一般財団法人	公益社団法人・公益財団法人	医療機関債発行医療法人	社会医療法人	
強制	「一般法」第62条 以下の場合強制 負債200億円以上	「公益認定法」第5条第12号 以下のいずれかの場合強制 ・収益の部の計上合計額 1,000億円以上 ・費用及び損失の部の計上合計額 1,000億円以上 ・負債の部計上額50億円以上	「医療機関債発行のガイド ラインについて」 以下のいずれかの場合強制 (ア) 医療機関債の発行に より負債総額が100億 円 (イ) 一回あたりの発行総 額が1億円以上 (ロ) 購入人数が50人以上	「医療機関債発行のガイド ラインについて」 以下のいずれかの場合強制 (ア) 医療機関債の発行に より負債総額が100億 円 (イ) 一回あたりの発行総 額が1億円以上 (ロ) 購入人数が50人以上	「医療機関債発行のガイド ラインについて」 以下のいずれかの場合強制 (ア) 医療機関債の発行に より負債総額が100億 円 (イ) 一回あたりの発行総 額が1億円以上 (ロ) 購入人数が50人以上	—
公認会計士による監査	「公益法人の指導監督体制の充 実等について」 以下のいずれかの場合要請 総資産100億円以上 負債50億円以上 収支決算額10億円以上	「公益認定法」第5条第2号 情報開示の適正化において公 認会計士による監査・指導の活 用を規定	「医療法人運営管理指導要綱」 負債総額100億円以上の場合は要しない	「社会福祉法人審査基準」 以下の場合2年に1回程度の外部監査 の活用が適当 資産額が100億円以上 負債額が50億円以上 収支決算額が10億円以上	「社会福祉法人審査基準」 以下の場合2年に1回程度の外部監査 の活用が適当 資産額が100億円以上 負債額が50億円以上 収支決算額が10億円以上	—
指導監督	「一般社団法人及び一般財団法 人に関する法律及び公益社団法人及 び公益財団法人の認定等に關する 法律の施行に伴う関係法律の整 頓等に関する法律」第119条 公益目的支出計画に係る監督	「一般社団法人及び一般財団法人 に関する法律及び公益社団法人及 び公益財団法人の認定等に關する 法律の施行に伴う関係法律の整 頓等に関する法律」第119条 公益目的支出計画に係る監督	「医療法」第4章 命令（業務停止命令、修繕命令、改善命令）、立入検査、開設許可取消 医療法第6章 立入検査、命令、業務停止命令、役員解任勧告、社会医療法人に対する業務停止命 令および収立許可取消 医療法第52条 決算届出書類の提出	「社会福祉法人審査基準」 以下の場合2年に1回程度の外部監査 の活用が適当 資産額が100億円以上 負債額が50億円以上 収支決算額が10億円以上	「社会福祉法人審査基準」 以下の場合2年に1回程度の外部監査 の活用が適当 資産額が100億円以上 負債額が50億円以上 収支決算額が10億円以上	—
通知	「改正前民法」第67条 監督、命令、業務・財産状況 の検査	「一般法」第128条第1項 決算公告など	「医療法人運営管理指導要綱」 「保険医療機関等及び保険医療等の指導及び監査について」 「医療法」第25条第1項の規定に基づく立入検査要綱」など	「社会福祉法人指導監督要綱」の制定につ いて 「社会福祉法人指導監督要綱」など	「社会福祉法人指導監督要綱」の制定につ いて 「社会福祉法人指導監督要綱」など	—

※ 太枠で囲んだところは、公認会計士による監査と指導監督との連携がとられているところである。

指導（機能）が含まれている<sup>27)</sup>。通常、営利法人に対する監査であれば、二重責任の原則の観点から、監査と指導の同時提供の禁止などが明確に否定されている。ところが、営利法人とは利害関係者との関係が異なることから、非営利組織体の外部監査を巡っては、監査と指導が混在するケースが多く見受けられる。

そこで、所轄庁による指導監督の代替といった場合、保証型の監査のみが代替しているのか、それとも指摘型の指導のみ、またはその両方が代替しているのかが不明確であり、この点を明確にした上での連携を考えるべきと思われる。

また、同じことが医療法人に対する指導監査にも見受けられる。医療法における「業務若しくは会計が法令、法令に基づく都道府県知事の処分、定款若しくは寄付行為に違反している疑いがあり」（医療法第63条）との規定から、所轄官庁は、会計についても法令、基準との合致の程度、すなわち GAAP 準拠性について検討し、必要な場合には、指導を施しているとも受け取れる。この点から、医療法人において公認会計士による外部監査が監督官庁による指導監督のどの部分と連携、代替を考えているのか、非営利組織体に対する外部監査機能、さらには、公認会計士の監査の機能そのものを検討して、そのあり方を決定する必要がある。

---

<sup>27)</sup> 日本公認会計士協会においては当然ながら、社会福祉法人に対する監査を実施するにあたって取扱いを出している。日本公認会計士協会非営利法人委員会報告第26号「社会福祉法人の外部監査の取扱いについて」平成16年2月17日。この中で、監査以外の調査、指導の実施に関しては、法人との協議を行うことを指摘している（4頁）。