

今般の包括外部監査において、県が所管する社会福祉法人に対する法人監査を対象として、各法人の直近の監査調書を読覧し、指導監査の実施過程を確認したところ、一部の監査実施部署においては、要綱の様式（指導監査調書（別記3））をそのまま用いず、異なった様式の調書が使用されている状況が認められた。これは、当該部署において監査ガイドラインが更新されていることに気づかず、過年度のものをそのまま使用していたことによるものである。

また、「秋田県社会福祉法人等指導監査実施要綱」や指導監査調書においては、現状、調書の記載方法について特段の方針や記載例などは示されておらず、担当者に一任されているように見受けられる。

今般の包括外部監査において、県が所管する社会福祉法人に対する法人監査を対象として、各法人の直近の監査調書を読覧し、指導監査の実施過程を確認したところ、監査調書の記載事項について以下のような傾向が認められた。

- ・要綱では、「社会福祉法人等の運営・管理・処遇の状況を具体的に調査し、指導監査調書に記録する」とされているが、実際の運用としては、調査結果を記録した文書というよりは、実施した手続の網羅性を確認するチェックリストのような使い方をしているように見受けられた。具体的には、一部の例外を除き、ガイドラインが要求している確認事項に対応して、何を閲覧し、どのような回答を得たのか、手続の結果、どのような問題点があったのかなかったのか、問題点に対してどのような指導をしたのか、指摘事項にならないレベルの助言は行ったのかどうか、指摘事項とするかどうかの判断基準は何か、等の記録が十分残っておらず、事後的に調書を読覧しても指導監査の実施状況を再現できないケースが認められた。
- ・監査調書を見ると、監査年度や担当によって記録された情報の範囲・深度が異なり、統一性がない。事後的に見て当時の現場の状況がわかりにくく、引継ぎ資料としては必ずしも十分ではないように見受けられる。

さらに、「秋田県社会福祉法人等指導監査実施要綱」や指導監査調書においては、監査対象法人ごとの指導監査資料として整理保管すべき書類の範囲について特段の定めは示されていない。ただし、要綱や指導監査調書において入手または作成すべきものと規定されている資料を列挙すると以下のとおりであり、原則として、これらの資料は監査資料として整理保管されることになるものと解される。

（監査資料の範囲）

- ・指導監査担当部署があらかじめ対象社会福祉法人等に対して通知した実施期日・提出資料等の必要な事項を記載した通知書の控え

- ・指導監査担当部署があらかじめ対象社会福祉法人等に対して指導監査実施期日の2週間前までに提出を要請し入手した、法人等の概要や帳簿等の整備状況を記載した資料
- ・社会福祉法人等の内部文書・帳簿・決算書類等のうち、監査手続上、入手が必要と監査部署が判断した資料
- ・文書または口頭による「改善を要する事項」（指摘事項）の通知文書控え及び文書指摘事項に対する法人等からの改善報告（改善が認められない場合は改善勧告の通知文書控え及びそれに対する改善報告）
- ・上記の指摘事項の顛末に関する管理台帳（指導改善状況管理台帳）
- ・知事への指導監査実施報告書（復命書）
- ・その他、指導監査において記録・保存が必要と認められる資料

今般の包括外部監査において、県が所管する社会福祉法人に対する法人監査を対象として、各法人の直近の監査調書を閲覧し、指導監査の実施過程を確認したところ、基本的には上記の範囲の資料について簿冊として整理保管しているものの、事前に監査対象法人へ提出を依頼した資料の一部が簿冊に綴じこまれていないケースが散見されたり、「指導改善状況管理台帳」が綴られておらず、前回監査において指摘した項目についてどのように改善状況を点検したのかが確認できなかった事例が複数認められた。これらの傾向は監査年度や監査担当部署によって差異があり、取扱いが不統一である印象を受けた。

（所見）

社会福祉法人の指導監査は、法令により都道府県、市町村又は特別区が処理することとされる事務のうち、国または都道府県が本来果たすべき役割に係るものであって、国または都道府県においてその適正な処理を特に確保する必要があるものとして法令で特に定めるもの、すなわち「法定受託事務」（地方自治法第2条第9項）である。したがって、指導監査における監査調書は、行政文書としての位置づけを有するものと解される。

行政文書は「当該行政機関における経緯も含めた意思決定に至る過程並びに当該行政機関の事務及び事業の実績を合理的に跡付け、又は検証することができるよう、処理に係る事案が軽微なものである場合を除き」作成される文書として規定されており（公文書管理法第4条）、秋田県行政文書管理規則においても、「職員は、県がその諸活動を説明する責務を有することを認識し、常に行政文書の所在を明確にする等行政文書を適正に管理しなければならない。」（同規則第3条）と定められている。すなわち、監査調書は、指導監査事務に関する実施過程や結果を「合理的に跡付け、又は検証することができる」形で作成されるとともに、「その

諸活動を説明する責務を有することを認識し、「適正に管理」されるべき文書であると言える。

また、例えば、監査の専門家である公認会計士業界においては、監査調書は「監査人の総括的な目的の達成に関する監査人の結論についての基礎」であり、かつ「一般に公正妥当と認められる監査の基準及び適用される法令等に準拠して監査計画を策定し監査を実施した」という証拠として作成されるものである（日本公認会計士協会監査基準委員会報告書 230「監査調書」）。これを県の包括外部監査に準用し照らし合わせれば、指導監査調書は、県知事並びに監査対象法人へ報告されるべき指導監査の実施結果についての基礎を形成するものであるとともに、指導監査事務が適切に実施されたことを示す証拠としての位置づけとなろう。

したがって、監査調書は統一的なルールに基づき、上記の趣旨の観点から適切に作成され保管されることが望まれる。

監査調書の様式については、全ての監査実施部署においてガイドラインが原則毎年更新されることを十分に周知させ、事前の方針に準拠した業務の実施を徹底されたい。

また、実施した監査手続の監査調書への記録については、草稿・結論に至っていない考えや予備的な情報を書いたメモとして作成されるものではなく、目的に照らして必要十分な情報が記録されるべきであることから、過度に詳細である必要はないが、手続の目的や実施過程と結果が簡潔明瞭にとりまとめられるように作成されることが望ましい。

さらに、県職員の人事異動に伴って指導監査担当者が交替していくことを踏まえると、監査調書は所管の社会福祉法人の状況についての引継ぎ記録としての役割も担うことになるため、監査手続の実施結果については、事後的に後任担当者が当時の手続の実施過程をある程度理解できるようにわかりやすく整理された形で記録を残すことが有用である。その観点から、監査調書として保管すべき資料の範囲を明確にするとともに、閲覧によって検査した書類等、監査手続の対象となった法人資料についても、必要十分な範囲で、県の文書管理のルールに基づく方法で整理保管することが望ましい。

【意見 5】

法人関係者に対する特別の利益供与に関する監査手続について

(事実)

社会福祉法人は、公益性が高い法人として公費の投入や税制優遇を受けていることから、当該法人の評議員、理事、監事、職員その他の関係者に対して特別の利益を与えてはならないこととされている（社会福祉法第 27 条）。

県の「法人指導監査ガイドライン」によれば、「特別の利益」とは、社会通念に照らして合理性を欠く不相当な利益の供与その他の優遇をいう。例えば、当該法人の関係者からの不当に高い価格での物品等の購入や賃借、当該法人の関係者に対する法人の財産の不当に低い価格又は無償による譲渡や賃貸（規程に基づき福利厚生として社会通念に反しない範囲で行われるものを除く。）、役員等報酬基準や給与規程等に基づかない役員報酬や給与の支給というような場合は該当するとされている。

また、社会福祉法人は、関係者に対する報酬、給与の支払や法人関係者との取引に関しては、報酬等の支払が役員等報酬基準や給与規程等に基づき行われていることや、これらの規程の運用について根拠なく特定の関係者が優遇されていないこと、取引が定款や経理規程等に定める手続を経て行われていること等関係者への特別の利益の供与ではないことについて、説明責任を負うとされている。

そこで、県は指導監査において、監査対象法人の関係者に対する報酬、給与の支払や法人関係者との取引について、特別の利益供与となっていないか確認を要するものがある場合には、当該法人に対して定款や各規程等に基づく適正な取扱いであることの説明を聴取した上で、特別の利益の供与に該当していないかを確認している。

上記の法人関係者に対する特別の利益供与に関する監査手続につき、今般の包括外部監査において、県が所管する社会福祉法人に対する法人監査を対象として、各法人の直近の監査調書を閲覧し、指導監査の実施過程を確認したところ、名称等の外見上、関係者（理事長の親族）である可能性がある取引先について、当該先が特別な利益供与の有無を検討すべき相手でないかどうかの確認が十分行われていないケースや、報酬や旅費等について確認手続を行っているものの、それ以外の支出（経費等）について関係者への特別な利益供与に該当するものがないかどうかの確認が十分行われていないケースが認められた。

また、社会福祉法人会計基準においては、社会福祉法人の関係者のうち一定範囲に該当する者につき「関連当事者」として取り扱われる。関連当事者と当該法人との間の取引は、当該法人の計算書類の注記事項として情報開示しなければならないこととされているが（社会福祉法人会計基準第 29 条第 1 項）、監査対象法人の関係者との取引について、会計基準上の「関連当事者取引」に該当する可能性が

あるにもかかわらず、当該取引が計算書類に注記されていないことについて、法人の判断が妥当か否かの確認が行われていないケースが認められた。もし当該取引が注記の対象に該当する場合は、当該法人において重要な注記の記載漏れということになり、指摘事項とすべきものであった可能性がある。

(参考) 関連当事者取引の注記について (「社会福祉法人会計基準の制定に伴う会計処理等に関する運用上の留意事項について」第26項)

1. 関連当事者の範囲

- (1) 当該社会福祉法人の常勤の役員または評議員として報酬を受けている者
- (2) 上記(1)の該当者の近親者(3親等内の親族及びこの者と特別の関係にある者)

親族及びこの者と特別の関係にある者とは、以下の3つの関係にある者を指す。

- ① その役員または評議員とまだ婚姻の届け出をしていないが、事実上婚姻と同様の事情にある者
- ② その役員または評議員から受ける金銭その他の財産によって生計を維持している者
- ③ ①または②の親族で、これらの者と生計を一にしている者

- (3) 上記(1)及び(2)の該当者が議決権の過半数を有している法人
- (4) 支配法人(当該社会福祉法人の財務及び営業または事業の方針を支配している他の法人。)

財務及び営業または事業の方針を支配しているとは、評議員の総数に対して、法人の役員または評議員、法人の職員の数の割合が過半数を超えることをいう。

- (5) 被支配法人(当該社会福祉法人が財務及び営業または事業の方針を支配している他の法人。)
- (6) 当該社会福祉法人と同一の支配法人をもつ法人

2. 開示対象の範囲

- (1) 関連当事者のうち、上記(1)から(3)に掲げる者との取引
事業活動計算書項目及び貸借対照表項目いずれに係る取引についても、年間1000万円を超える取引については全て開示の対象となる。

ここでの役員については、概ね週4日以上役員として専ら法人の経営に参画し、かつ、役員としての地位に基づいて報酬を得ている有給常勤役員を指す。社会福祉法人においては、施設長兼理事長や園長兼理事長など、理事が職員として勤務していることが多く、職員として

の地位に基づいて給与を得ている場合もあるが、その場合は、給与のうち役員報酬のみの金額が取引額となる。

(2) 関連当事者のうち、上記(4)から(6)に掲げる者との取引

① 事業活動計算書項目に係る取引

サービス活動収益(費用)又はサービス活動外収益(費用)の各項目に係る関連当事者との取引については、各項目に属する科目ごとに、サービス活動収益(費用)とサービス活動外収益(費用)の合計額の100分の10を超える取引を開示する。

② 貸借対照表項目に係る取引

貸借対照表項目に属する科目の残高については、その金額が資産の合計額の100分の1を超える取引について開示する。

(所見)

社会福祉法人の関係者への特別な利益供与については、社会福祉法人制度改革において、ガバナンス上の重要事項としてあげられており、指導監査においても重点的に確認すべき事項であるが、特別な利益供与がないことを確認することになるため、関係者との取引について網羅的な把握が重要となる。

したがって、監査手続を行うにあたっては、法人関係者との取引である可能性を示唆する情報がある場合は、漏れのないように踏み込んで確認するとともに、特段の情報がない場合であっても、報酬や旅費にとどまらず、支払手数料や委託費・雑費など、関係者との通例でない取引が計上されやすい項目は慎重に検討することが望ましい。

さらに、関連当事者取引の把握は社会福祉会計基準に規定の「関連当事者」の範囲についての理解が必要不可欠となるため、指導監査に当たっては、監査対象法人側の理解度を確認し、必要に応じて助言指導することも望まれる。

【意見6】

理事の報酬水準に関する監査手続について

(事実)

社会福祉法人の理事、監事及び評議員に対する報酬等については、民間事業者の役員の報酬等及び従業員の給与、当該法人の経理の状況その他の事情を考慮して、不当に高額なものとならないような支給の基準を定めなければならないとされている（社会福祉法第45条の35第1項）。当該報酬等の支給基準が「不当に高額」でないことについては、法人側に説明責任がある。そのため、支給基準が、民間事業者の役員の報酬等及び従業員の給与、当該法人の経理の状況その他の事情を考慮した上で定めたものであることについて、どのような検討を行ったかを含め、具体的に説明できることが求められる。

県の指導監査においては、「指導監査ガイドライン」に基づき、民間企業等の役員報酬水準の統計データなどを参照するとともに上記の観点から法人の支給基準の設定状況について確認が行われているが、「指導監査ガイドライン」では、法人が支給基準を設け、その基準の「検討過程」について内容を問わず何らかの説明ができており、当該基準が評議員会で承認されていれば、金額にかかわらず手続上は問題ないという取扱いになっている。

つまり、法人側が所定の手続に基づいて「不当に高額ではない」という評価をしている場合は、指導監査担当者が疑義を持った場合であっても、踏み込んで指導の対象とするのが難しいことになる。

(所見)

報酬が不当に高額かどうかは相対的な価値判断にならざるを得ず、法人によって経理の状況や諸事情が異なることから、一概に定量基準を設定するのは困難であると思われる。

とはいえ、例えば介護報酬等については高額な理事報酬を含む実質的な剰余金の配当と認められる経費への支出が禁止されている（私立保育所の委託費の用途制限の取扱い）など、法令等に定めがあるものを含め、理事の報酬の妥当性については、社会福祉法人のガバナンス強化という制度改革の趣旨に照らして、監査上の重点事項として慎重に手続を実施する必要がある。

また、「指導監査ガイドライン」では法人におけるルールに基づき決定された場合はそれを尊重する立て付けになっているが、高度なガバナンスが保持された内部統制制度を有した法人であればともかく、一般的な中小規模の社会福祉法人の現状を鑑みれば、評議員会等の運営自体が形骸化しているという状況も考えられ、その点で形式が整っているだけでは実効性があるとは必ずしも言えない。

したがって、理事の報酬水準に関する監査手続を実施するにあたっては、係るリスクも踏まえ、形式だけでなく実態も勘案して、当該理事が報酬に見合った役務を法人へ提供しているか等まで含めた多角的な検討が行われることが望ましい。

実態判断の基準としては、例えば以下のような視点が考えられる。

- ・常勤理事としての十分な勤務実態があるか、概ね週4日以上役員として専ら法人の経営に参画している事実が認められるか、等
- ・職員給与とのバランスが極端に乖離していないか、財務内容が悪化し職員給与・賞与カットが実施されている状況にもかかわらず理事の報酬がカットされていないということがないか、等
- ・当該報酬を受け取っている理事以外の役員による内部けん制が効いているか、理事会や評議員会において形骸化することなく理事報酬の妥当性につき審議が行われているか

これらの実態に鑑み、理事が報酬に見合った役務の提供を行っていると言い難い状況にあるのであれば、その状況を是正する方向性での助言指導も有益であろうし、短期的に当該状況の改善が見込めないのであれば、その事実をもって現状の報酬水準が不当に高いと言える可能性がある。