

# 公企業における監査の現状と課題 —公企業における外部監査の目的と地方公営企業への 外部監査導入に向けて—

藤岡 英治\*

(大阪産業大学経営学部・大学院経営流通学研究科教授)

## 梗概

「企業」と名の付く公企業は、公共性（公共の福祉の増進）と経済性（企業性の発揮）の両面が求められている組織体である。その公企業の中で地方公共団体の内部組織である地方公営企業は、企業会計と同等の地方公営企業会計を採用し、公共性と経済性の衝突が強く生じる組織体である。近年では経営悪化に伴い、地方公共団体の他会計からの多くの繰出金の抛出の発生や民営化などによる経営形態の移行などの問題に直面している。

多くの公企業においては、社会的説明責任を果たすために、公認会計士または監査法人による外部監査が法定または任意で実施されているが、地方公営企業においては、その経済性を測定する情報の信頼性を確かめる公認会計士または監査法人による外部監査は実施されていない。

そこで本稿では、地方公営企業における外部監査の導入を念頭に置き、外部監査がすでに実施されている公企業における外部監査の実施状況を整理し、その整理から公企業における外部監査の課題を抽出している。その課題には、公企業における外部監査は保証業務であるか否か、また、監査証明業務であるか否かについてまず検討している。この検討から、公企業における外部監査の目的を明らかにするとともに、地方公営企業における外部監査のあり方、すなわち地方公営企業を取り巻く限られた想定利用者である地方公共団体の長、議会、そしてその背後の市民や住民による監督等の機能の一環としての監査類似業務である外部監査（限定した想定利用者に対する説明責任のための外部監査、ガバナンス体制の強化のための外部監査）と位置づけている。さらに、社会福祉法人における公認会計士または監査法人による外部監査と所轄庁による指導監督との連携事例をもとに、現行の地方公営企業における監査委員監査や外部監査契約に基づく監査と連携する外部監査の活用について提起をしている。

公企業における公認会計士または監査法人による外部監査は、これまであまり研究対象とされてこなかった。この公企業における監査研究の中心は、会計検査院の検査、監査委員監査および外部監査契約に基づく監査（包括外部監査・個別外部監査）の研究が主であった。本稿の検討は、公企業さらには非営利組織体やパブリックセクター全般にわたる監査論研究の一助となることを目指している。

\* 1993年 北九州大学（現北九州市立大学）商学部卒業。1999年3月 関西学院大学大学院商学研究科博士課程後期課程単位取得満期退学。1999年4月～ 甲子園大学経営情報学部専任講師。2007年4月～ 大阪産業大学経営学部准教授。2012年4月～ 大阪産業大学経営学部教授。所属学会は、日本監査研究学会、日本会計研究学会、国際会計研究学会、政府会計学会。主な著書は『医療機関のガバナンスと監査』（中央経済社、2013年）、「医療法人における決算届出書類監査の役割」（『現代監査』第18号、2008年、91-98頁）など。

## 1. はじめに

公企業とは、国や地方公共団体が出資や運営に関与し、民間組織では対応が困難な公共目的の実現を行う組織である。公企業の多くは、行財政改革や特殊法人等整理合理化計画等により民営化や他の組織形態に移行しているが、現在も国が関与する組織体として特殊法人、公庫および官民ファンド、地方公共団体が関与する組織体として地方公営企業、地方公社および第3セクター等がある。

これまで、公企業における監査論研究は、古くはかつての三公社（日本専売公社、日本電信電話公社、日本国有鉄道）における監査について、テネシー川流域開発公社（Tennessee Valley Authority : TVA）の事例との比較により公認会計士による監査の必要性を示した占部（1953）、公企業の監査の実務面について概説した国弘（1955）、および地方公営企業における監査の必要性を内部統制の整備とともに指摘した近沢（1959）などがあった。

その後の研究では、公会計および公監査研究の一部として公企業の監査を扱った日本監査研究学会地方自治体監査研究部会（1991）、園部（1997）、監査法人トーマツパブリックセクターグループ（1997）、鈴木（2014）、一般社団法人青山公会計公監査研究機構（2018）、また、地方公営企業の監査委員監査や外部監査契約に基づく監査（包括外部監査・個別外部監査）に関連して監査実務面を中心に検討した太田昭和監査法人公会計本部（1999）、中央監査法人（1999）、守屋（1999）などがあった。いずれも、公企業に対して公認会計士または監査法人（以下、公認会計士等とする）が実施する外部監査に関する理論的な研究を対象としておらず、その検討の中心は実務面に関するものであった。さらに、近年では、病院事業を行う公企業と同様に医療機関を運営する非営利組織体における外部監査の導入の必要性を検討した藤岡（2013）、営利組織体のみならず様々な非営利組織体や地方公共団体における外部監査やその保証水準について比較検討を行った松本（2014）、那須・松本 他（2015）、浅野・鎌田（2019）、地方公営企業における会計と監査の制度的な枠組みを解説した児山（2017）、地方公営企業の会計の論点と方向性についての検討の中で財務情報の信頼性とガバナンスの視点について検討した日本公認会計士協会（2019a）、地方公共団体における内部統制に関する研究の一部として地方公営企業が取り扱われた日本公認会計士協会（2020）、パブリックセクター全般にわたる監査の問題点を指摘した吉見（2020）が発表されるなど、非営利組織体や地方公共団体に関わる監査論研究を通してその研究が行われている。

この研究の動向は、近年、地方公共団体における監査や内部統制の体制の整備の影響に加えて、公企業における運営上の課題として、人口減少に伴う料金収入の減少とそれに伴う損失の計上、施設等の老朽化とそれに伴う大量更新期の到来、さらには近年の災害などに対応した危機管理体制の確立などの課題が提示されるなど、企業性を有する組織として、その運営の効率性、透明性が求められ、それに対応する方策として、公認会計士等の外部監査や内部統制の整備、運用への期待が高まっていることから生じているが、その研究の中心は実務面での検討が多くを占めている。

そこで本稿では、これまでの公企業における監査論研究について、公企業全般にわたる体系的な研究の

先駆けとして、公企業における監査の実態を把握するために監査の実施状況の整理を行っている<sup>1)</sup>。この整理により、これまでの先行研究では個々の組織体でのみ把握していた公企業全体の監査の状況を俯瞰することができる。また、その整理の過程から公企業における外部監査の課題について以下の2点を取り上げている。

- ・ 公企業における外部監査は、保証業務としての要件を満たし、その保証水準は財務諸表監査と同様に高い監査証明業務であるのか
- ・ 公企業の中で外部監査が導入されていない地方公営企業において、外部監査は必要かどうか。必要な場合には、どのような目的を持った外部監査が実施されるべきか

上記の2点について、まず、公企業における監査実施の実施状況の整理から、様々な監査が実施されていることを把握する。その整理から、公企業における外部監査が営利組織体において行われている財務諸表監査と同列のものであるのか、すなわち、それは保証業務であり、かつ監査証明業務であるのかという視点から公企業における外部監査の位置づけを検討する。また、多くの公企業が外部監査を実施する中、その導入がなされていない地方公営企業における外部監査実施の必要性とその導入のあり方を検討し、公企業における外部監査の目的に関する検討、さらには外部監査が実施されていない地方公営企業における外部監査導入について、その導入のあり方について検討をしている。

本稿の検討を通して、これまで実務的な検討が中心であった公企業における監査について、監査の理論的なフレームワーク検討の先駆けとなり、非営利組織体や地方公共団体などのパブリックセクターを含めた、非営利全般の外部監査研究の発展に寄与することを目指している。

## 2. 公企業とその分類

公企業は、明治政府による行政近代化と富国強兵政策の一環として導入されて以来、今日まで継承されている組織体である（岡田，2012，73 頁）。公企業は、主として公共目的を有し、公的所有（全部または一部）があり、公的支配や公的支援を受け、経費を主としてその事業からの収益により賄うことができる企業性を有した組織体である（遠山，1985，89-95 頁；衣笠，2007，4-5 頁）。

この公企業には、表1に示すように、①行政組織の内部組織でありながら、経営自主性を一定程度有する独立的官庁企業形態、②行政組織からは独立した法人企業形態として完全公有である公共体企業形態、および③民間の出資も含む公私混合企業形態が国と地方公共団体の双方にある（山本，1994，44-64 頁；佐々木，1997，6-11 頁；衣笠，2007，5 頁）<sup>2)</sup>。

<sup>1)</sup> 本稿では、公企業の各組織体について定義や設立根拠法等の詳細な検討は割愛している。また、本稿にて使用している「監査」、「外部監査」および「監査証明業務」については、以下のように分類して用いている。

監査	内部監査、外部監査、監査委員監査、外部監査契約に基づく監査（包括外部監査・個別外部監査）、監事監査等の監査、および主務大臣や地方公共団体の長による監督等のすべてを総称したもの。
外部監査	独立した第三者である公認会計士または監査法人等の外部専門家が実施する監査。ただし、地方公共団体における外部監査契約に基づく監査は含まない。
監査証明業務	公認会計士法第2条1項「公認会計士は、他人の求めに応じ報酬を得て、財務書類の監査又は証明をすることを業とする。」に規定されている公認会計士の独占業務として実施するもの。

<sup>2)</sup> 公企業の意義およびその分類について、遠山（1985）、山本（1994）、佐々木（1997）、衣笠（2007）において検討されている。衣笠（2007）では、行政組織の中に完全に組み込まれている純粋官庁企業形態および民間の出資が100%である公益事業部門として公益企業（私企業）を取り上げているが、本稿では割愛している。

表1 公企業の形態とその設立例

	出資割合	公企業の形態	設立形態例
国	公 100%	①独立的官庁企業形態	かつての三公社（日本専売公社，日本電信電話公社，日本国有鉄道）
		②公共体企業形態	特殊法人（公庫や特別な学校法人を含む） 独立行政法人
	公-民(100~0%) 公-民(0~100%)	③公私混合企業形態	官民ファンド，特殊会社
地方公共団体	公 100%	①独立的官庁企業形態	地方公営企業
		②公共体企業形態	地方三公社（地方住宅供給公社，地方道路公社，土地開発公社） 地方独立行政法人
	公-民(100~0%) 公-民(0~100%)	③公私混合企業形態	第三セクター

出所) 衣笠 (2007, 6頁, 表1) をもとに筆者作成。設立形態例は代表的なものを示し，組織体が限定されている場合，( ) 内に例示している。

各公企業の設立形態には，政府系金融機関として民間の投資を補完する公庫，公共部門として実施すべき事業のうち，民間企業の手法を取り入れるために特別法に基づき設置されるもの（特殊法人，地方三公社），国民や住民の社会生活上，確実に実施される必要があるもので，民間に委ねた場合には必ずしも実施されるとは限らない事業を行うもの（独立行政法人，地方独立行政法人），地方公共団体の内部組織として，水道事業や病院事業等の事業を行うもの（地方公営企業），官民が出資を行い設立されるもの（官民ファンド，第三セクター）がある。

### 3. 公企業における監査とその実施状況

公企業における監査は，国が出資あるいは補助金等による財政援助を与えている組織体に対しては会計検査院が行う検査が行われ，地方公共団体が出資，財政援助を行っている公企業，あるいは地方公共団体の内部組織である地方公営企業に対しては，監査委員監査および外部監査契約に基づく監査（包括外部監査・個別外部監査）が行われている。また，設立根拠法に基づき設立された各公企業では，地方公営企業を除き，組織内の機関として監査役や監事等が設置されているとともに，公認会計士等による外部監査が法定化あるいは任意で実施されている。さらに，各組織体の設立根拠法等において，公企業に対する主務大臣，設立団体の長等による監督，評価等（以下，監督等とする）も実施され，公企業が国や地方公共団体による関与を受ける中で運営されている。

以下の表2は，表1の公企業形態に公企業における監査とその実施状況を例示したものである。

表2 公企業の形態とその監査の実施状況（例示）

公企業の分類（形態）		監査の種類					
		監査委員監査 外部監査契約	監督等	監査役監査・監事監査	外部監査		
国	① 独立的官庁 企業形態	沖繩振興開発金融 公庫	・主務大臣による監督、報告及び検査	監事	実施なし（行政コスト計算書については監査法人による作成支援あり）		
				特殊法人	農林水産大臣による監督	任意で実施（適正性監査）	
					日本中央競馬会 日本私立学校振 興・共済事業団 放送大学学園	独立行政法人通則法を準用した法定 監査の実施（準拠性監査） 放送大学学園監査に関する基準に基 づく法定監査の実施（適正性監査）	
	② 公公共体企業 形態	独立行政法人	・主務大臣による報告および検査 ・行政執行法人に対する監督命令 ・各設置根拠法に基づく所轄官庁による監 督	監事	会計監査人の法定監査（一定規模以上 の法人）の実施（適正性監査等）		
				官民ファンド（一般社団法人、会 社法人、独立行政法人等）	設立された法人形態に応じた法定監 査の実施		
	③ 公私混合企 業形態	地方公営企業	・地方公共団体の長による職員に対する指 揮監督権と管理者に対する指示権 ・議会の関与	設置なし	実施なし		
				地方三公社	監督	一部公社にて任意で実施（適正性監 査）	
							地方住宅供給公社
							地方道路公社
				土地開発公社			
③ 公私混合企 業形態	地方独立行政法人	・設立団体の長による評価 ・地方独立行政法人評価委員会による意見 ・議会の議決事項	監事 （外部監事に関する規 定あり）	会計監査人の法定監査（一定規模以上 の法人）の実施（適正性監査等）			
			第三セクター （一般社団法人・一般財団法人、 会社法人）	設立された法人形態に応じた法定監 査（適正性監査） 法定監査対象外法人については積極 的な活用を推奨			

出所）各設立根拠法に基づき筆者作成（会計検査院による検査は割愛している）。官民ファンドは、松浦（2019）を参照している。なお、一例として、特殊法人等整理合理化計画により放送大学学園は、法律に基づく特別な学校法人となったが、総務省における特殊法人一覧に掲載されていることから特殊法人として表記している。

ここで表2にある外部監査の実施について注目する。公企業における外部監査は、設立根拠法に基づき法定で実施、あるいは任意で実施しており、その実施内容は、会計監査人による法定監査を準用するもの他、特定の組織形態に対して所轄庁などが独自に定めた会計基準に基づき作成された財務情報について、同じく独自に定められた監査の基準に基づき実施されている。一例を挙げれば、民間の出資が入る公企業では、営利組織体において実施されている財務諸表監査と同様のあり方で実施しているところから、独立行政法人では、「独立行政法人会計基準」および「独立行政法人会計基準注解」に基づき会計処理がなされ、「独立行政法人に対する会計監査人の監査に係る報告書」に示されている監査の基準に基づき監査が実施され、その結果を示す監査報告書においては、その前段が財務諸表監査の適正性意見が述べられ、その後段では利益処分案に関する法令への適合性や事業報告書（会計の部分のみ）および決算報告書がその状況を「正しく示している」と認められるか否かについての意見が併記される、財務諸表監査とは異なる報告がなされている（「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2および第5）<sup>3)</sup>。このことは、各公企業の設立根拠に基づき想定される利害関係者、それに対する財務情報の作成と開示、ならびに外部監査が設定されていることから、組織体によって外部監査の実施のあり方が異なってきている。

#### 4. 公企業における監査を巡る課題

先に示したように本稿では、表2より公企業における外部監査を巡る課題として以下の2点を取り上げる<sup>4)</sup>。

- ・公企業における外部監査<sup>5)</sup>は、設立根拠法等に基づき様々な形で実施されている。その外部監査は保証業務としての要件を満たし、その保証水準は財務諸表監査と同様に高い監査証明業務であるのか
- ・公企業の中で外部監査が導入されていない地方公営企業において、外部監査は必要かどうか。必要な場合には、どのような目的を持った外部監査が実施されるべきか

まず前者は、そもそも外部監査は営利組織体に対する財務諸表監査をはじめ様々な組織体を対象に実施されているが、公企業における外部監査は営利組織体における財務諸表監査と同じ保証水準のものであり、かつ公認会計士法第2条1項に求められている監査証明業務であるのかという点に関する先行研究に基づき検討を行っている。つまり、公企業の外部監査を監査証明業務か監査類似業務かに切り分け、監査証明業務ではない監査類似業務として公企業の外部監査を位置づけ、その外部監査が、どのような目的で実施されているのかを検討している。

また、外部監査が導入されていない地方公営企業は、現在、全国に約8,300の事業所（2018年度）を展

<sup>3)</sup> 日本公認会計士協会（2019b）の文例1において監査報告書のひな型が示されている。同様の記載内容の監査報告書が特殊法人である日本年金機構の監査報告書でも見受けられる。

<sup>4)</sup> この2点の課題は、公企業のみならず非営利組織体における監査においてもあてはまるものである。非営利組織体においても、組織体から独立した専門家による監査を外部監査として法令等によりその実施が求められ、近年、その実施が拡大している。その導入にあたっての検討では、保証業務や監査証明業務に関する外部監査の目的に関する議論ではなく、外部監査の導入が組織体の透明性向上につながるという、外部監査という行為の実施に関する視点からの議論であった。

<sup>5)</sup> 那須・松本 他（2015）および浅野・鎌田（2019）では、公認会計士が専門業務として受託可能な事業一覧（監査対象、会計基準、監査基準、想定利用者、業務の結論等）を示している。本稿に關係する組織体として、一般社団法人・一般財団法人、地方公共団体の包括外部監査・個別外部監査、独立行政法人、地方独立行政法人、放送大学学園が例示されている（那須・松本 他、2015、30-33頁；浅野・鎌田、2019、44-46頁）。

開している。昨今、その運営を取り巻く環境の悪化により、地方公共団体から多くの繰出金が拠出され、その存続、組織変更が問題とされている。それにも関わらず、その経営健全化、経営基盤の強化を行うための判断材料である財務情報について、正しい財政状態、経営成績に関する情報が求められるにもかかわらず、外部監査が実施されていないことなどから、外部監査の実施の必要性を示すとともに、どのような視点で外部監査を導入すべきかを考察している。

なお、表2より、地方公営企業における監査役または監事の設置、監事等をすでに設置している公企業における外部監事の設置、それらの公認会計士等との連携なども課題として取り上げることができる。また、内部統制の整備、運用の課題も見出すことができるが、本稿では上記2点に絞って検討を行っている。

#### 4.1 公企業における外部監査～保証業務と監査証明業務

公企業における外部監査は、営利組織体における財務諸表監査と同じ保証水準で実施されているのか。この点に関して、「公認会計士は、他人の求めに応じ報酬を得て、財務書類の監査又は証明をすることを業とする」と定めた公認会計士法第2条1項の業務（以下、1項業務とする）としてとらえられている多くの外部監査の中には、保証水準が低い監査類似業務が混在していることを指摘した松本（2014）の研究がある。本節では、この先行研究に基づき公企業における外部監査が保証業務であるのか、さらにそれは1項業務として監査証明業務であるのかについて検討する。

##### (1) 保証業務としての公企業の外部監査

保証業務（Assurance Engagements）とは、国際監査・保証基準審議会（International Auditing and Assurance Standards Board : IAASB）が「保証業務の国際的枠組み（International Framework for Assurance Engagements）」の中で「業務実施者が、主題情報（すなわち、基礎にある主題を規準によって測定または評価した結果）について、責任当事者以外の想定利用者のその結果に対する信頼の程度を高めることを意図した結論を表明するために、十分かつ適切な証拠を収集することを目的とする業務」（IAASB, 2013, par.12）と示している。この定義から保証業務には、三者関係（責任当事者、業務実施者、想定利用者）、適切な基礎にある主題、適合する基準、十分かつ適切な証拠、書面による保証報告書という要素が求められており、これらの要件を満たさないものは保証業務ではないことになる<sup>6)</sup>。

松本氏は、わが国の公認会計士等が提供する業務の中で、1項業務である監査証明業務としての要件を満たさないものまでが、監査証明業務としてとらえられていることを指摘し、上記の保証業務の定義に準拠する形で公認会計士等が提供する業務が保証業務であるか否か、保証業務であるならば監査証明業務に該当するものであるか否かについて、明確な切り分けをする必要があることを示している（松本、2014、60-63頁）。そこで松本氏は、公認会計士等による外部監査を法定化しているものについて、保証業務の要素を以下の表3のようにまとめ、各法定監査が保証業務への適合度が高いかどうかについて検討している（松本、2014、64-67頁）。

<sup>6)</sup> 保証業務は、①財務諸表の適正性の監査や内部統制の有効性の監査等の保証水準が高い狭義の保証業務のみならず、②保証業務の定義を満たすがIAASB（2013）のいう保証業務でない業務（会計、監査、税務等に関する訴訟手続において証明するための業務、利用者が何らかの保証を得ようとする職業的専門家の意見、見解または標記を含む業務）、および③保証業務の定義を満たさない業務（合意された手続、調整、税務申告書の作成、コンサルティング業務）に分けられている（内藤、2014、4頁）。

なお、公監査の領域において用いられる用語として、保証型監査、指摘型監査がある。この用語の明確な定義は示されていないが、保証業務と保証型監査は異なるものであり、本稿では、保証型監査という表現は用いないものとする。清水（2019）では、保証業務と保証型監査について検討し、その中で保証型監査は対象が決算数値やそれから導かれる指標等の特定の対象物に対して正確（あるいは適法）かどうかという判断を下すものとしている（清水、2019、79-81頁）。

表3 法律に基づき公認会計士等による[監査]業務と位置づけられている業務(例示)

外部監査の区分	外部監査の対象	主題の提示	業務実施者	想定利用者	適合する規準	証拠の十分性・適切性	結論の表明方法	保証業務への適合度
財務諸表監査	財務諸表	財務諸表の適正性	公認会計士・監査法人	投資者	GAAP	必須	監査報告書	○
一般社団法人・一般財団法人監査(法定/任意)	貸借対照表, 損益計算書, 附属明細書	計算書類の法令/定款への適合性(財産・損益の状況の正確性)	会計監査人	社員(定時総会の承認/理事会承認の場合は報告)決算公告	公益法人会計基準(内閣府公益認定等委員会)	必須	監査報告書 (JICPA 非営利法人委員会実務指針#34)	○
独立行政法人監査	財務諸表, 事業報告書, 決算報告書	財務諸表の適正性, 利益処分案の適合性, 業務運営状況の表示の正確性(不正・誤謬・違法行為の存否), 決算報告書の予算区分準拠性	会計監査人	主務大臣の承認後, 官報による公告備え置き・閲覧	独立行政法人会計基準	必須 特有の監査手続 GAAS	監査報告書 (JICPA 公会計委員会実務指針#7)	△
地方独立行政法人監査	財務諸表, 事業報告書, 決算報告書	同上	会計監査人	設立団体の長の承認, 公告, 備え置き・閲覧	地方独立行政法人会計基準	必須 特有の監査手続 GAAS	監査報告書 (JICPA 公会計委員会実務指針#8)	△
放送大学学園監査	貸借対照表, 収支計算書, その他の財務計算に関する書類	財務諸表の適正性	公認会計士	主務大臣へ届出	放送大学学園会計基準	必須 特有の監査手続 GAAS	監査報告書	△

出所) 松本(2014, 図表4-2)より, 財務諸表監査および本稿に関係する外部監査を抜粋し, 一部加筆修正をしている。

表3で例示されている公企業における外部監査は, 保証業務の要件を満たしているが, 表3の証拠の十分性・適切性に示されているように, 外部監査の対象や監査手続が各公企業の外部監査の基準により異なることから, 公企業特有の監査手続が実施されているところがある(独立行政法人, 地方独立行政法人, 放送大学学園)。したがって, 財務諸表監査とは異なる証拠の十分性と適切性となっている組織体もあることから, 保証業務への適合度が示すように, 公企業における外部監査は, 財務諸表監査における合理的な保証となっていない保証水準の低いものが含まれている<sup>7)</sup>。

## (2) 監査類似業務としての公企業における外部監査

前項の検討から, 公企業における外部監査には合理的な保証となっていない保証水準の低いものが含まれている。つまり, 公企業の設立形態の例示として挙げられた独立行政法人, 地方独立行政法人, 放送大学学園については保証業務への適合度が低い監査類似業務である可能性が高く, このことから表2の特殊法人等も同様のものである可能性が高いと言える。

では, 監査類似業務の可能性が高い公企業における外部監査には, 監査証明業務が有する特徴とは異なる特徴があるはずである。これについては, 同じく松本氏の先行研究では法定監査である外部監査が監査証明業務である1項業務に該当するか否かについて, 「財務諸表監査のように想定利用者と情報作成者との間の情報の非対称性を解消する目的で, 第三者としての職業専門家たる公認会計士が監査人として関与する業務が独占化されるためには, 公益的な観点からの証明業務として1項業務に位置付けられる必要があ

<sup>7)</sup> 本稿で検討している公企業の中で官民ファンドや第三セクターがその設立形態として選択する会社法法人や一般社団法人・一般財団法人については, 営利組織体における財務諸表監査と同様にその保証業務への適合度は高い。一般社団法人・財団法人については, 法人が自主的に管理する体制, 特に大規模一般社団・財団法人は企業との接点も多いことから, 企業に信頼してもらえ体制整備を指向する点(非営利法人格選択に関する実態調査委員会, 2015, 63-64頁), 営利組織体と変わらない保証水準が求められている理由であると思われる。



る」(松本, 2014, 61 頁) と想定利用者の視点からの公益性が 1 項業務における必要条件であることを取り上げている。

この公益性の観点から見てみると、公企業における外部監査は、金融商品取引法に基づく財務諸表監査のような不特定多数の想定利用者は存在しない予め特定された利害関係者であり、それは規制の一環として監督等に基づく限られた想定利用者が対象となっている。また、表 2 で示した監督等の状況から、公企業は、主務大臣、地方公共団体の長や議会を念頭においた運営と情報開示が行われており、公益性の面は低いものである。この点から、公企業における外部監査は、規制の一環としての監督官庁等の監督機能の代替としての特徴を有する監査類似業務である<sup>8)</sup>。

なお、この公益性の観点の違いは、各組織体において財務情報を作成する際に適用される会計基準の違いにもあらわれている。すなわち、不特定多数の想定利用者を念頭においた組織体では、それに見合った財務情報の作成と開示を行う必要があり、その要求に対応した基準設定がなされている。これに対して、限られた想定利用者が対象となっている公企業では、その対象者に応じた財務情報の作成基準が各会計基準の設定主体により策定されており、公益性に基づく想定利用者は、当該組織体の財務情報の作成、開示にもその特徴があらわれている<sup>9)</sup>。

## 4.2 地方公営企業における外部監査

### 4.2.1 地方公営企業とその取り巻く環境

地方公営企業は、住民の生活や地域の発展に欠かすことのできない事業<sup>10)</sup>を行う地方公営企業単独では法人格を持たない地方公共団体の内部組織としての企業である。地方公営企業は、経営に必要とする経費を各事業の料金収入をもって充てる独立採算制を採用し、会計基準については、企業会計と同等の地方公営企業会計を採用することができる。また、その企業性の発揮のため、一般的な行政事務に比べて弾力的運用を行うために管理者が設置されている。

独立採算制や管理者の設置により、企業としての独立性がある程度確保されている一方で、地方公共団体の内部組織であり、長の補助機関としての位置づけから、①予算の調整(原案の作成は管理者)、②議会への議案の提出、および決算を監査委員の審査および議会の認定に付すこと、③管理者に対し罷免、懲戒の処分を行うこと、④住民の福祉に重大な影響がある業務の執行に関し、住民の福祉を確保するために必要がある場合または地方公共団体の他の機関の事務と地方公営企業の業務との調整をはかるため必要がある場合に管理者に対して必要な指示を出すこと、⑤職員に対する指揮監督権など(地方自治法第 154 条; 細谷, 2018, 52-53 頁)は、地方公共団体の長の権限として残っている。また、地方公営企業法において議会の関与も規定されており、地方公営企業は、管理者の設置や独立採算制をとりながらも、地方公共団体の長や議会による関与などを受けている企業である。したがって、地方公営企業は、営利組織体や他の公企業が設置している監査役や監事ならびに外部監査(外部監査契約に基づく監査を除く)が導入されていない。

<sup>8)</sup> 民間の出資が入る公企業においても所轄官庁等による監督等があることから、規制の一環として外部監査が求められている。

<sup>9)</sup> 財務情報の内容に基づき監査が実施可能であるか否かとの視点から、公企業の財務情報の作成、開示を営利組織体のように充実させ、営利組織体と同様のガバナンス、内部統制の整備、運用、そして営利組織体と同様の外部監査の実施が必要という面からの検討も考えられるが、公企業においては、そもそも限定された想定利用者という現状から、営利組織体における監査可能性の検討を当てはめることができないため、本稿では、そのような切り口での検討は行っていない。

<sup>10)</sup> 水道事業(簡易水道事業を除く)、工業用水道事業、軌道事業、自動車運送事業、鉄道事業、電気事業、ガス事業(以上、地方公営企業法の規定を全部適用する事業)、病院事業(地方公営企業法の規定のうち、財務規定を適用する事業、全部適用も可)ならびに交通(船舶)、簡易水道、公共下水道等の自主的に地方公営企業法を適用する任意適用事業がある(地方公営企業法第 2 条第 1 項から第 3 項)。

地方公営企業を取り巻く環境は、人口減少に伴う料金収入の減少、地方公営企業における施設等の老朽化とそれに伴う大量更新期の到来、さらには近年の災害などに対応した危機管理体制の確立など厳しい状況にある。地方公営企業は、企業性の発揮と独立採算制が掲げられているものの、実際には他の会計からの多額の繰出金を受けており(2018年度は全体で約2兆9,000億円あり、そのうち下水道事業が最も多い)、財政運営上の課題が多い公共性(公共の福祉の増進)と経済性(企業性の発揮)の衝突が生じる組織体である(佐々木, 1997, 11-12頁; 細谷, 2018, 422頁)。

#### 4.2.2 地方公営企業における外部監査の必要性

地方公共団体の内部組織である地方公営企業は、監査委員監査および外部監査契約に基づく監査(包括外部監査・個別外部監査)が実施されている。監査委員監査は、外部監査か内部監査かとの議論はあるものの、監査委員監査に対する「身内による監査」との批判から外部監査契約に基づく監査が導入された経緯から(長吉・伊藤, 2019, 219頁)、制度上は、他の公企業における組織体の機関として監事や監査役の位置づけとしての監査委員会監査、組織体外部の専門家が実施する外部監査としての外部監査契約に基づく監査が整えられているとも言える<sup>11)</sup>。

これに対して、地方公営企業における外部監査の実施については、「企業」と名が付く上において、内部統制の整備とともに外部監査が当然実施されるべきことが早くから指摘されていた(近沢, 1959, 16-17頁)。近年では、日本公認会計士協会公会計委員会研究報告第25号「地方公共団体の内部統制及び監査委員監査の論点と方向性」において、水道事業を一例に取り上げ、老朽化したインフラの更新投資による水道料金の値上げの前提となる財務情報の信頼性確保の観点、すなわち正しい財政状態、経営成績に関する情報の把握の必要性から地方公営企業における外部監査の必要性が示されている(日本公認会計士協会, 2020, 58-60頁)。この水道事業における財務情報の信頼性確保の観点は、地方公営企業の経営健全化、経営基盤の強化を行うための経済性検証のための判断材料である財務情報について、正しい財政状態、経営成績に関する情報把握の点から求められている。

また、企業会計と同等である地方公営企業会計の導入の意義は、民間企業比較、地方公共団体間比較等を効果的に行う観点にある(一般社団法人青山公会計監査研究機構, 2018, 77頁)。その比較を行う上で、その情報の信頼性が確保されていないことは問題である。つまり、地方公営企業が実施する事業と同事業を行う比較対象の組織体は存在し、その組織体が地方公営企業の経営形態の移行候補としても取り上げられている。組織体比較を行う上においても、地方公営企業において外部監査の実施は必要である。

ここで特定の事業を様々な組織体が行う一例として病院事業<sup>12)</sup>を行う公営企業型地方独立行政法人と医療法人を取り上げてみる。

公営企業型地方独立行政法人(以下、公営地方独法とする)<sup>13)</sup>は、地方公営企業として運営されていた公立病院の経営悪化に伴う経営形態移行の受け皿の一つであり、地方公営企業の病院事業が移行するために設置された法人である。この公営地方独法では、法人に自主的、自律的な業務運営を行わせるとともに、

<sup>11)</sup> 外部監査契約に基づく監査は、保証業務であるが公認会計士等が実施する外部監査とは異なるものを多く含んでいることから(吉見, 2020, 159-162頁)、それをもって外部監査の代替とはならない立場から、本稿では地方公営企業における外部監査の検討において外部監査契約に基づく監査との比較は行っていない。

<sup>12)</sup> 病院事業を行う地方公営企業には、地方公営企業法を全部適用するものと、地方公営企業法の財務規定の部分のみを適用するものがある。病院事業については、企業経営の実態を有するが、一般行政との関係が密接であるため、組織、職員の身分取扱いについては適用せず、財務規定等のみ適用を認めている(総務省, 2014, 68頁)。

<sup>13)</sup> 公営地方独法とは、地方独立行政法人法第21条第3項に定める事業(水道事業(簡易水道事業を除く)、工業用下水道事業、軌道事業、自動車運送事業、鉄道事業、電気事業、ガス事業、病院事業、その他政令で定める事業)について、住民の生活の安定ならびに地域社会および地域経済の健全な発展に資するよう努め、企業の経済性の発揮が求められている法人である。

住民のニーズに即応した効率的な行政サービスの提供のため、法人の業務の効率性、質の向上や透明性の確保を図る必要があること、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必要であることから（地方独立行政法人会計基準等研究会「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」第1章第1節 会計監査人の監査の導入目的）、資本金の額が100億円以上または負債総額が200億円以上の場合には会計監査人による外部監査の実施が定められている（地方独立行政法人法第35条、地方独立行政法人法施行令第7条）。

医療法人についても、病院事業を実施する民間の法人として、医療法人に対するガバナンスの強化と法人の透明性確保の観点から（厚生労働省医政局医療経営支援課，2017，3頁），2017年4月2日より開始する事業年度より、貸借対照表の負債の部に計上した額の合計額が50億円以上または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は公認会計士等による外部監査（準拠性監査）が強制されている（医療法第51条第5項；医療法施行規則第33条の2第1項；藤岡，2018）。この医療法人も公営地方独法と同様に病院事業を行う地方公営企業の移行先の一つ（民間譲渡）、あるいは指定管理者として病院事業を代わって運営を行う組織体でもある。

以上から、地方公営企業は、地方公共団体の長や議会等という限られた想定利用者に対し、①地方公営企業における企業性の発揮を判断する材料としての財務情報の信頼性確保のため、②同事業を運営する他の組織体との比較を行うため、さらには③比較対象である公営地方独法や医療法人のように外部監査の実施が法人業務の透明性、法人のガバナンス体制強化につながることから、公認会計士等による外部監査の導入が必要であり、その外部監査は、先の監査類似業務としての公企業における外部監査の検討から、規制の一環としての監督等の代替としての目的を有する監査類似業務の導入が想定される。なお、地方公営企業における外部監査の導入にあたっては、限られた想定利用者を対象としているものの、公営地方独法や医療法人の場合と同様に財務情報の開示の拡大なども外部監査の実施とあわせて必要であり、それによって、地方公営企業が他の公企業よりもその特徴をより強く有している公共性（公共の福祉の増進）と経済性（企業性の発揮）の衝突を調和させる有効な制度となるものと思われる。

### 4.2.3 地方公営企業における外部監査

#### (1) ガバナンス体制の強化およびアカウンタビリティ解除のための外部監査

地方公営企業における外部監査には、公営地方独法や医療法人における導入の目的から様々なものが考えられる。その際の検討において拠るべき先行研究として吉見（2020）がある。吉見氏は、「パブリックセクターの監査の行方」として、公企業のみならず地方公共団体や非営利組織体における外部監査、すなわち非営利目的の組織体全般における外部監査について検討を行っている。その中で吉見氏は、「パブリックセクターにおける監査とガバナンス」としてパブリックセクターに属する組織体に対する外部監査は、社会的なガバナンスを担っており、営利組織体とは異なる「公共の利益」の達成のための財務情報や非財務情報に関する異なる内容と水準の証明を必要とする（吉見，2020，244頁）ガバナンスのための外部監査を提示している。また、それに引き続き、行政組織のアカウンタビリティは、議会ではなく、国民や市民に直接果たす必要があり、公共の利益の達成報告を社会が直接求めていることから、その報告に対する外部監査（吉見，2020，245頁）、すなわちアカウンタビリティ解除のための外部監査を提示している<sup>14</sup>。

<sup>14</sup> 「ガバナンスのための外部監査」および「アカウンタビリティ解除のための外部監査」は、筆者の表現である。

なお、日本公認会計士協会においても議会や住民による監視強化の点から外部監査の必要性に触れられている（日本公認会計士協会，2020，58-60頁）。

様々な事業を実施する地方公営企業は、組織体のガバナンス体制向上や透明性確保の面では外部監査を導入する目的は共通するものの、アカウントビリティ解除の側面では、水道事業における水道料金設定のように、議会や住民がその設定の前提となる財務情報の信頼性を求めるところがあれば、鉄道事業のように料金設定に許認可が伴うところ、病院事業のように料金が診療報酬制度により制約されていることから料金設定の基礎資料として財務情報の信頼性にあまり意味を持たないところもある。営利組織体においても様々な事業があるが、投資意思決定のための外部監査との統一の理解が得やすいが、同じく様々な事業がある地方公営企業においては、議会、その背後に存在する市民や住民といった利害関係者のアカウントビリティ解除の内容が異なることから、地方公営企業を一括りにした外部監査制度にも課題が残るところがある。

この点に関して、吉見氏は、同一事業を実施する様々な組織体を統一する横断的な外部監査、すなわち学校であれば教育監査、病院であれば医療監査といった監査対象の業務ごとに監査の基準を設け、同一の保証水準での展開を示唆している（吉見，2020，246頁）。この横断型の外部監査の導入は、確かに様々な事業を展開している地方公営企業においては有効な方法の一つである。かつて様々な設立主体が設置した病院に対する共通の施設会計基準である病院会計準則のように横断型の制度導入には比較可能性という利点も見出せるが、業務ごとの外部監査は、設立主体による会計基準の相違やわが国における縦割り社会の弊害など解消すべき課題もある。

## (2) 地方公共団体の長や議会による監督等との連携のための外部監査

地方公営企業は、地方公共団体の長や議会からの関与を受け、地方公共団体の長や議会、その背後の市民や住民に対して説明責任を果たす必要がある。アカウントビリティ解除のための外部監査は、その一翼を担うものである。そのアカウントビリティ解除をより効果的に行うために、現在行われている地方公共団体における監査委員監査や外部監査契約に基づく監査との連携を視野に入れた外部監査の導入が考えられる<sup>15)</sup>。

これについて、社会福祉法人で実践されている事例が参考になる。社会福祉法人では、法人の健全な経営の確保を図る目的で所轄庁が行う指導監査として法人監査（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）があり、その各々の監査には一定周期で実施する一般監査と随時実施する特別監査がある。一般監査は、運営等に問題がないと判断された法人については、3箇年に1度の周期で実施されるようになっている。この指導監査の部分において、以下の表4に示す会計監査人による外部監査の実施などの条件を満たした場合には、一般監査の周期の延長、および指導監督上の「会計管理」に関する監査事項の省略や「経営組織」に関する監査事項の効率的な実施が定められている（厚生労働省雇用均等・児童家庭局長，2016，2-4頁）。

<sup>15)</sup> 地方公共団体における監査委員監査や外部監査契約に基づく監査の公認会計士等への外部委託が取りざたされているが（丸山，2018），これは地方公共団体における既存の監査委員監査や外部監査契約に基づく監査の実施主体の委託となるため，外部監査との連携には該当しない。ただ，公認会計士等が地方公共団体の監査に関与する点では，連携に向けた重要な内容である。

表4 社会福祉法人における外部監査と指導監査に関する連携例

一般監査の周期延長の条件例	一般監査の実施周期
会計監査人を設置している法人において、会計監査報告に「無限定適正意見」または「除外事項を付した限定付適正意見」（除外事項について改善されたことが確認できる場合に限る。）が記載された場合	5箇年に1回
会計監査人を設置していない法人において、会計監査人による監査に準ずる監査（会計監査人を設置せずに、法人と公認会計士または監査法人との間で締結する契約に基づき行われる監査であって、会計監査人による監査と同じ計算関係書類及び財産目録を監査対象とする監査において作成された会計監査報告に、「無限定適正意見」または「除外事項を付した限定付適正意見」（除外事項について改善されたことが確認できる場合に限る。）が記載された場合	5箇年に1回
公認会計士、監査法人、税理士または税理士法人（以下「専門家」という。）による財務会計に関する内部統制の向上に対する支援又は財務会計に関する事務処理体制の向上に対する支援を受けた法人において、専門家が当該支援を踏まえて作成する書類として別に定めるものが提出された場合	4箇年に1回

出所）厚生労働省雇用均等・児童家庭局長（2016、2-3頁）より筆者作成

このように外部監査を実施した組織体に対して、所轄庁が実施する監督等の実施を延長するあり方は、地方公共団体の内部組織である地方公営企業における地方公共団体の長や議会による監督等との連携、監査委員監査や外部監査契約に基づく監査と外部監査との連携にいかせる面がないかを検討する意義があると考えている。つまり、社会福祉法人における公認会計士等による外部監査と所轄庁等が実施する一般監査は、その実施内容が異なるものである。社会福祉法人の一般監査は、「社会福祉法人指導監査実施要綱」を受け、その監査の対象事項を示した「指導監査ガイドライン」に示されているように、法人の機関設計やその委員の適格性をはじめとして公認会計士等による外部監査にはなじまない内容も含まれている。そのような性格の異なる監査の連携が実際に取り入れられているところを参考にして、地方公営企業における外部監査と監査委員監査や外部監査契約に基づく監査との連携にいかすところが見出せるものである。

## 5. おわりに～地方公営企業における外部監査導入に向けての方向性

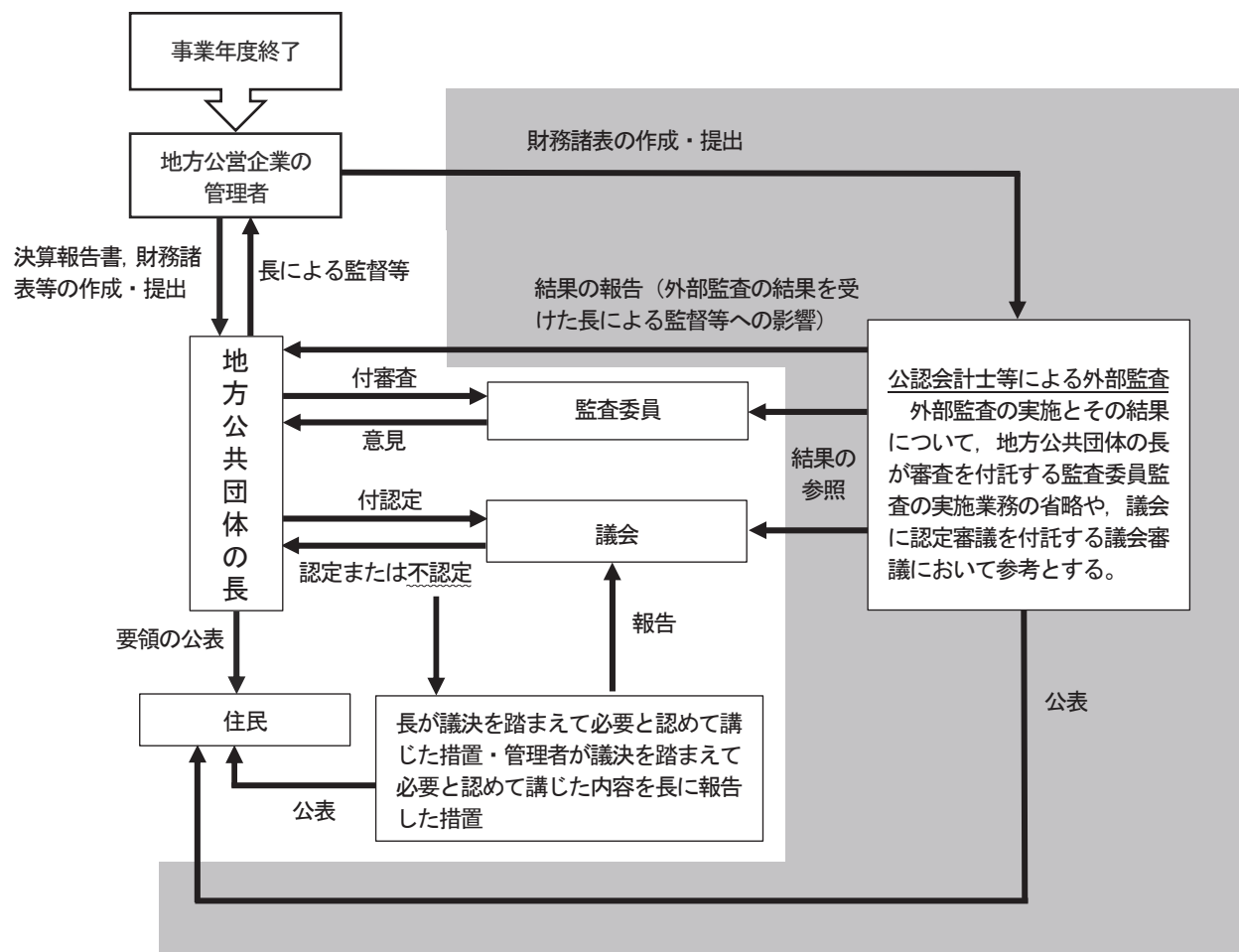
本稿では、公認会計士等による外部監査が実施されていない地方公営企業において外部監査を実施する際に、どのような目的の外部監査の導入を行うべきかという視点から、公企業における監査の実施状況、公企業において実施されている外部監査について、保証業務であるか否か、監査証明業務であるか否かについて検討を行った。その検討から、公企業における外部監査は営利組織体に対する財務諸表監査である監査証明業務とは異なる監査類似業務であり、その外部監査の目的も財務諸表監査とは異なるものであることを指摘した。

これを受け、営利組織体と同様の企業会計の基準を採用しているにもかかわらず、外部監査が実施されていない地方公営企業における外部監査の必要性、そして外部監査を導入する場合の外部監査の目的、そのあり方について検討を行った。その結果、地方公営企業は、地方公共団体の内部組織としての位置づけから、「企業」と名がついてはいるが、営利組織体における財務諸表監査とは異なり、限られた想定利用者である地方公共団体の長や議会、その背後の市民、住民への説明責任を果たすためのアカウントビリティ解除のための外部監査、ガバナンス体制の強化を目的としたガバナンスのための外部監査としての導入の方向性について指摘した。

では実際に、地方公営企業において外部監査を導入するにあたっては、多くの課題が生じることは想像に難くない。すなわち、現行の地方公営企業における監査委員監査および外部監査契約に基づく監査、な

らびに地方公共団体の長や議会による監督等の枠組みに公認会計士等による外部監査を導入することは、性格の異なる監査を連携させることになり、制度上の無理がある<sup>16)</sup>。したがって、日本公認会計士協会公会計委員会研究報告第23号「地方公営企業の会計の論点と方向性」において指摘されているように、財務情報の信頼性を保証する監査の導入の必要性も考えられるが、まずは、住民の関心が特に高い料金（使用料）・料金原価（使用料原価）について、既存の制度の枠組みの中で監査委員による決算審査機能の強化を図る（日本公認会計士協会，2019a，25頁）との視点からアプローチをする必要がある。

図 地方公営企業における決算手続、長および議会等の監督等の連携（例示）



出所) 細谷 (2018, 226 頁) に加筆している。網掛け部分が現行の枠組みに追加した部分を示している。

<sup>16)</sup> 地方公営企業における既存の監査委員監査および外部監査契約に基づく監査と公認会計士等の外部監査の連携について、公認会計士であり、かつ地方公共団体の監査委員経験者へのインタビューにおいても、現行制度の枠組みの中で連携を直接的に行うことは難しいとのコメントを頂いた。実際の実務レベルでの見解からも性質の異なるものの連携には困難が伴うものの、日本公認会計士協会 (2019a) が指摘するように住民の関心の高い事業からその連携を行うなどの段階的な実施が必要である。

そのアプローチとして、4.2.3 (2) で検討した「地方公共団体の長や議会による監督等との連携のための外部監査」で検討した社会福祉法人の事例が参考になる。図は、この点を組み入れたもので、監査委員監査や地方公共団体の長や議会との外部監査との連携を視野に入れたものである。この例示は、外部監査の導入が監査の性質の異なる監査委員監査における決算審査に直接的な影響を与えるものではないが、公認会計士等による外部監査の実施により、長による地方公営企業の管理者に対する監督等に影響を与え、ひいてはその背後にいる市民、住民への説明責任に貢献するものである。すなわち、地方公共団体の長は、地方公営企業の管理者に対する罷免権(①管理者が心身の故障のため職務の遂行に堪えないと認める場合、②管理者の業務の執行が適切でないため経営の状況が悪化したと求める場合その他管理者がその職に必要な適格性を欠くとみる場合(地方公営企業法第7条の2第7項))があり、常に外部からの視点を有した外部監査の実施とその結果(意見以外の様々な情報提供を含む)の利用が地方公営企業の管理者の執行の適切性判断に活用される可能性がある。

この例示は、前述の社会福祉法人の場合のように、直接的な監査実施周期の延長などが即座に生ずるものではなく、あくまで社会福祉法人の事例のように、監査委員監査と外部監査に共通する<sup>17)</sup>「会計管理」や「経営組織」に関する監査事項の省略や監督等に関する参考として活用するものである。だが、この図の例示の実施から、①地方公営企業と同事業を実施している公営地方独法などとの監査済財務情報に関する組織間の比較可能性の側面、②水道事業のように、その料金設定の前提である地方公営企業における財務情報の信頼性向上の側面、③監査実施テーマの重複や同一地方公営企業に対する実施を避ける傾向がある包括外部監査では、常に外部の視点からの確認が行われていない側面のような各側面の解消につながるものである。

なお、地方公営企業における外部監査の導入は、地方公営企業内における内部統制の整備、運用の問題にも影響を及ぼすものである。それは日本公認会計士協会(2020, 57-60頁)が指摘しているように、地方公共団体における内部統制の整備、運用がなされている今、地方公営企業における内部統制についても外部監査の導入とあわせて検討されるべきものである。言い換えるならば、地方公営企業における内部統制の整備がその外部監査の実施についても影響を及ぼすものである。

また、地方公営企業における外部監査の導入は、監査報酬負担の面における課題も考慮する必要がある。一部事務組合や病院事業の場合のように、地域医療の連携、広域連携などによりその事業の効率化が図られている事業圏と同様に、例えば、事業の共同化にあわせた外部監査の導入の共同化なども検討すべきところではある。

地方公共団体の内部組織であり、公共性と経済性という相反する側面を強く有した地方公営企業であるがゆえ、外部監査の導入に向けては課題も多く存在するが、実務面の研究とともに、今後、理論的な枠組みでの研究が進められ、地方公営企業を含めた公企業、さらには非営利組織体、パブリックセクター全般にわたる公認会計士等による外部監査の研究が必要不可欠である。

<sup>17)</sup> 監査委員監査と公認会計士等による外部監査との異同点については、中央監査法人(1999, 90-92頁)に紹介されている。

## 参考文献

- 赤井伸郎 (2005) 「地方公社 (住宅・道路・土地) の実態と課題」『フィナンシャル・レビュー』第 76 号, 76-123 頁。
- 浅野信博・鎌田啓貴 (2019) 「日本基準」松本祥尚『監査・証明業務の多様性に関する研究』所収第 1 部第 3 章, 日本公認会計士協会出版局。
- 一般社団法人青山公会計公監査研究機構 (2018) 『自治体連結経営のための会計・公監査ガイドブック』同文館出版。
- 占部都美 (1953) 「公企業の会計監査について」『企業会計』第 5 巻第 2 号, 261-265 頁。
- 太田昭和監査法人公会計本部 (1999) 『地方公営企業の会計と監査』中央経済社。
- 大野浩 (1985) 「特殊法人会計と監査」『金沢大学経済論集』22 号, 1-21 頁。
- 岡田清 (2012) 「公企業制度の変遷と諸問題」『成城大学経済研究』第 198 号, 73-90 頁。
- 監査法人トーマツパブリックセクターグループ (1997) 『自治体監査の実際』中央経済社。
- 衣笠達夫 (2007) 「公企業の種類と役割」『追手門経済論集』第 42 巻第 2 号, 1-11 頁。
- 国弘員人 (1955) 「公営企業監査の着眼点」『監査と地方自治』第 68 号, 1-43 頁。
- 厚生労働省医政局医療経営支援課 (2017) 「医療法の一部を改正する法律について (平成 27 年改正)」2. 医療法人制度の見直し (1) 医療法人の経営の透明性確保及びガバナンスの強化に関する事項, [https://www.mhlw.go.jp/file/06-Seisakujouhou-10800000-Iseikyoku/0000106957\\_12.pdf](https://www.mhlw.go.jp/file/06-Seisakujouhou-10800000-Iseikyoku/0000106957_12.pdf) (2020 年 8 月 28 日参照)。
- 厚生労働省雇用均等・児童家庭局長 (2016) 「社会福祉法人指導監査実施要綱の制定について」<https://www.mhlw.go.jp/file/06-Seisakujouhou-12000000-Shakaiengokyoku-Shakai/0000163975.pdf> (2020 年 8 月 28 日参照)。本通知の中に指導監査ガイドラインも含まれている。
- 児山法子 (2017) 「非営利組織の会計・監査シリーズ (9) 地方公営企業」『会計情報』42-46 頁。
- 佐々木弘 (1997) 『公営企業のための経営学』地方財務協会。
- 清水涼子 (2019) 『地方自治体の監査と内部統制』同文館出版。
- 鈴木豊 (2014) 『公会計・公監査の基礎と実務』法令出版。
- 総務省 (2014) 「地方公営企業法の適用に関する研究会報告書」[https://www.soumu.go.jp/main\\_content/000282229.pdf](https://www.soumu.go.jp/main_content/000282229.pdf) (2020 年 8 月 28 日参照)。
- 園部逸夫 (1997) 『自治体の監査<改訂版>—公営企業, 特殊法人等を含めて』ぎょうせい。
- 近沢弘治 (1959) 「地方公営企業の監査について」『都市問題研究』第 11 巻第 8 号, 15-25 頁。
- 中央監査法人 (1999) 『地方公営企業の監査』ぎょうせい。
- 東条正美 (2005) 「地方自治体・公営企業監査—日米の制度をみる」『公営企業』第 37 巻第 2 号, 9-17 頁。
- 遠山嘉博 (1985) 「公企業とその関連用語の概念」『追手門経済論集』第 20 巻第 2 号, 87-108 頁。
- 内藤文雄 (2014) 『監査・保証業務の総合研究』中央経済社。
- 長吉眞一・伊藤龍峰 他 (2019) 『監査論入門 (第 4 版)』中央経済社。
- 那須伸裕・松本祥尚・町田祥弘 (2015) 『公認会計士の将来像』同文館出版。
- 日本監査研究学会課題別研究部会 (2015) 『会計検査の研究—最終報告—』。
- 日本監査研究学会課題別研究部会 (2020) 『監査領域の拡大を巡る問題—最終報告—』。
- 日本監査研究学会地方自治体監査研究部会 (1991) 『地方自治体監査』第一法規。
- 日本公認会計士協会 (2013) 「第三セクター等と事業再生」経営研究調査会研究報告第 52 号。
- 日本公認会計士協会 (2019a) 「地方公営企業の会計の論点と方向性」公会計委員会研究報告第 23 号。



- 日本公認会計士協会（2019b）「独立行政法人監査における監査報告書の文例」公会計委員会実務指針第 7 号。
- 日本公認会計士協会（2020）「地方公共団体の内部統制及び監査委員監査の論点と方向性」公会計委員会研究報告第 25 号。
- 非営利法人格選択に関する実態調査委員会（2015）「非営利法人格選択に関する実態調査報告書」[http://www.kohokyo.or.jp/research/docs/research-hieiri-sentaku-chousa\\_2015.pdf](http://www.kohokyo.or.jp/research/docs/research-hieiri-sentaku-chousa_2015.pdf)（2020 年 8 月 28 日参照）。
- 藤岡英治（2013）『医療機関のガバナンスと監査』中央経済社。
- 藤岡英治（2018）「医療法人に関する監査と内部統制」『大阪産業大学経営論集』第 19 巻第 2・3 合併号，85-101 頁。
- 細谷芳郎（2018）『図解 地方公営企業法（第 3 版）』第一法規。
- 松浦茂（2019）「官民ファンドの動向と課題」『レファレンス』第 69 巻第 1 号，47-71 頁。
- 松本祥尚（2014）「保証業務と 2 条 1 項業務」内藤文雄編著『監査・保証業務の総合研究』所収第 4 章，中央経済社。
- 丸山恭司（2018）「自治体監査の外部委託及び共同化に関する現状と課題」『現代監査』第 28 号，57-68 頁。
- 守屋俊晴（1999）『外部監査制度と地方公営企業』中央経済社。
- 山本政一（1994）「公企業の系譜」『九州産業大学商経論叢』第 35 巻第 2 号，41-71 頁。
- 吉見宏（2014）「保証業務としての地方公共団体の監査」内藤文雄編著『監査・保証業務の総合研究』所収第 11 章，中央経済社。
- 吉見宏（2020）「パブリックセクターの監査の行方」『會計』第 197 巻第 2 号，238-247 頁。
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) (2013) *ISAE 3000(Revised) Assurance Engagements Other than Audits or Reviews of Historical Financial Information.*