

平成22年度調査研究報告

望ましい自治体監査機能のあり方についての研究

2011（平成23）年3月

神奈川県 政策研究・大学連携センター～シンクタンク神奈川～

目 次

【概 要】

報告書の概要	3
--------	---

【本 論】

はじめに	23
------	----

I 監査制度の現状と改革の経緯	24
-----------------	----

1 地方自治法上の規定 (24)

- (1) 監査委員についての地方自治法上の規定の概要
- (2) 外部監査についての地方自治法上の規定の概要

2 監査制度改革の経緯 (28)

- (1) 監査委員制度の導入
- (2) 監査の強化の視点からの制度改革
- (3) 第29次地方制度調査会での論点
- (4) 地方行財政検討会議での論点

II 神奈川県における監査	39
---------------	----

1 監査委員監査 (39)

- (1) 監査委員
- (2) 監査委員の職務
- (3) 監査委員監査の概要
- (4) 監査事務局

2 外部監査 (41)

- (1) 包括外部監査人
- (2) 包括外部監査の実施
- (3) 庁内における事務の所管

3 その他 (43)

- (1) 会計局における指導の概要
- (2) 新たな内部検査体制

4 監査における課題の整理 (43)

Ⅲ 有識者ヒアリング	46
1 監査委員のあり方 (46)	
(1) 議選委員	
(2) OB委員	
(3) 監査委員の選任方法	
2 監査制度のあり方 (49)	
(1) 企業における監査制度と内部統制	
(2) 自治体における内部監査、外部監査、内部統制の機能分担	
(3) 監査事務局体制	
(4) 監査実務	
3 不適正経理の防止と監査制度改革 (58)	
(1) 不適正経理や不祥事防止のための制度	
(2) 地方行財政検討会議における監査制度改革案について	
Ⅳ 信頼される自治体運営のための監査機能のあり方	63
1 監査制度改革・運用改革についての考え方 (63)	
(1) 監査制度改革の前提としての「不正と誤謬」	
(2) 監査制度改革の方向性としての役割分担と権限・責任の明確化	
(3) 国における監査制度改革の動向とその課題	
2 監査機能の改善と今後の監査制度改革 (67)	
(1) 現行制度の中での監査改革のあり方	
(2) 監査制度改革試案	
おわりに	77
主要参考文献	79

概 要

報告書の概要

はじめに

今般、神奈川県では、多額の不適正経理処理の事案が確認されるとともに、一部の私的流用も判明した。その原因究明と再発防止策の検討が行われ、神奈川県職員等不祥事防止対策協議会から知事への提言を踏まえて、39 項目の再発防止策がまとめられた。本研究はその一つとして実施されることとなったものである。

地方分権が進展する中、地方行政に対する住民の信頼を確保していくため、行政運営の透明性ととも、チェック機能を高めていく必要がある、地方自治体における監査機能の重要性はこれまで以上に大きくなっている。

現在、国においても、地方自治法の抜本改正の動きと合わせて、自治体監査制度についてのゼロベースの検討が、地方行財政検討会議で進められている。それらの背景も踏まえ、本研究は、まず、監査制度の現状と改革の経緯および神奈川県における制度等について概観する。その上で、有識者に対して行ったヒアリング結果を概括し、それらの検討を通して、これからの監査のあり方について考察する。

<本報告書の構成>

はじめに

- I 監査制度の現状と改革の経緯
 - II 神奈川県における監査
 - III 有識者ヒアリング
 - IV 信頼される自治体運営のための監査機能のあり方
- おわりに

I 監査制度の現状と改革の経緯

現行の地方自治法において監査委員については主に 195 条から 202 条に、外部監査については、主に 252 条に規定されている。

監査委員制度については、戦後の地方自治制度改革における 1946（昭和 21）年の地方 4 法改正・1947（昭和 22）年の地方自治法制定の際に定められ、数度の改正がなされてきた。

1991（平成 3）年改正では、行政監査の権限の付与や退職職員の選任制限の創設、監査委員の一部常勤化の義務づけなどの監査権限の充実や独立性・専門性の強化が行われた。

最近の大きな改正は、1995 年前後に全国各地の自治体でいわゆる裏金問題が発覚し、予算の不適正な執行が指摘され、経理の適正化・不正の防止を図るための制度の必要が認識されたことなどを受けて行われた 1997（平成 9）年改正による外部監査制度の導入である。

このときの第25次地方制度調査会では、「地方公共団体の共同の外部監査組織による監査」ということも議論されたが、財政的な観点などから断念された。

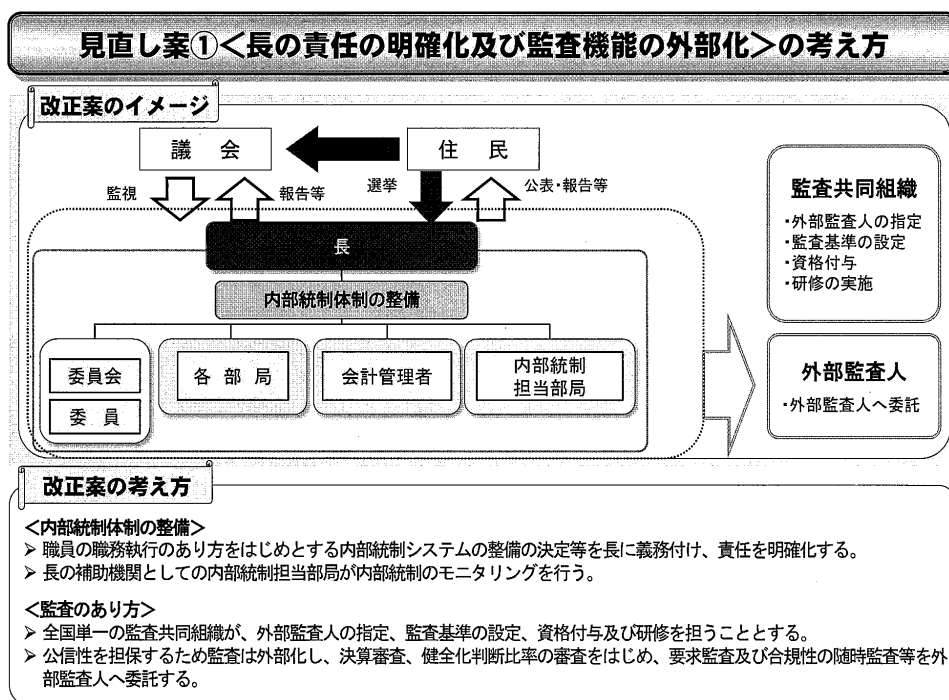
その後、第29次地方制度調査会において、夕張市の財政破綻などを背景に、2009年6月に『今後の基礎自治体及び監査・議会制度のあり方に関する答申』が出された。財政健全化法も制定され、有識者による小委員会等での議論では、監査を強化し、監査委員については独立性・専門性を高めるべきとの意見が強く出されたものの、自治体関係者の委員等からの反対意見も強く、答申内容についてもトーンダウンし、「引き続き検討」とされ、具体的な改革・改正には至らなかった。

2010年1月に設置された地方行財政検討会議においても、会計検査院の検査等により広範囲の地方公共団体で不適正経理が判明したことから、現在の監査制度が有効に機能しているかという問題意識の下、現行の監査委員制度、外部監査制度について、廃止を含め、ゼロベースで大胆に制度を見直すとして検討が行われてきた。

2010年11月29日付け会議資料「地方自治法抜本改正についての考え方（平成22年）」（仮称・案・第2分科会関係）によれば、見直しの方針は、「監査の存廃と担う主体の別」と「内部統制システム」の観点から示されている。同資料及び2011年1月26日付け「地方自治法抜本改正についての考え方（平成22年）」では、具体的な制度設計案として次の3案が提示されているが、一方で、地方公共団体の監査関係者を中心として見直しに慎重な意見もある。

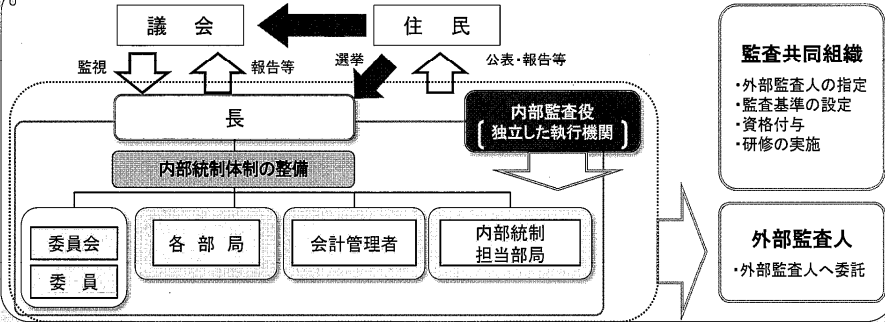
(別紙2)

監査制度の見直しの方向性について（たたき台）（地方行財政検討会議・第二分科会（平成22年7月22日））



見直し案② <内部と外部の監査機能の明確化> の考え方

改正案のイメージ



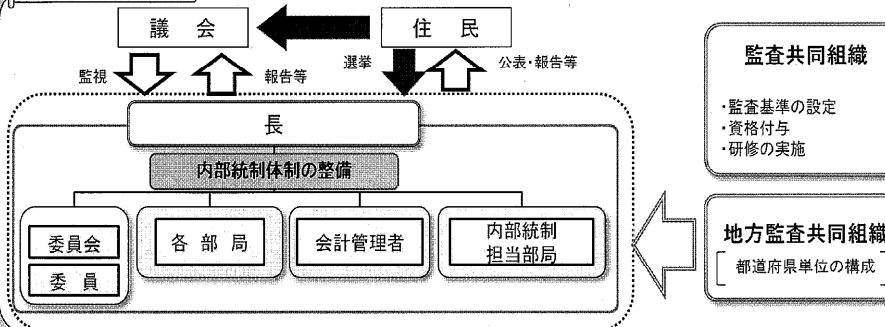
改正案の考え方

- <内部統制体制の整備>
- 職員職務執行のあり方をはじめとする内部統制システムの整備の決定等を長に義務付け、責任を明確化する。
 - 長の補助機関としての内部統制担当部局が内部統制のモニタリングを行う。
- <内部の監査のあり方>
- 長の補助機関である会計管理者とは別に独立した執行機関として「内部監査役（議会の同意を得て、長が任命）」を設ける。
- <外部の監査のあり方>
- 全国単一の監査共同組織が、外部監査人の指定、監査基準の設定、資格付与及び研修を担うこととする。
 - 決算審査、健全化判断比率の審査及び合規性の随時監査等を外部監査人へ委託する。

- 23 -

見直し案③ <監査機能の共同化> の考え方

改正案のイメージ



改正案の考え方

- <内部統制体制の整備>
- 職員職務執行のあり方をはじめとする内部統制システムの整備の決定等を長に義務付け、責任を明確化する。
 - 長の補助機関としての内部統制担当部局が内部統制のモニタリングを行う。
- <内部監査機能の共同化のあり方>
- 複数の地方公共団体が地方監査共同組織を設立して定期監査等を行うこととし、併せて決算審査等についても共同組織において行う。
 - 組織の設立の主体については、都道府県単位の構成とする。
 - ※複数の都道府県が共同組織を設けることもありうる。
 - 全国単一の監査共同組織が、監査基準の設定、資格付与及び研修を担うこととする。

- 24 -

(見直し案①～③図は地方行財政検討会議12月3日資料「地方自治法抜本改正についての考え方(平成22年)」(仮称・案) pp. 22 - 24から転載)

Ⅱ 神奈川県における監査

1 監査委員監査

(1) 監査委員

監査委員は、地方自治法第 195 条の規定に基づき定数 4 人をもって設置されていたが、今般の監査機能を強化する目的から、神奈川県監査委員に関する条例を改正し、平成 22 年 12 月 1 日付けで識見を有する者を 1 人増とし、計 5 人（識見 3 人、議選 2 人）とした。

(2) 監査委員の職務

監査委員の職務は、地方自治法の規定に基づいて行う監査、検査、審査等であり（表）、神奈川県監査委員職務執行規程、監査実施基準等に基づき実施されている。

表 監査委員の職務

項 目	法 規 定
定期監査 財務監査	法第 199 条第 1 項
定期監査 行政監査	法第 199 条第 2 項
随時監査	法第 199 条第 5 項
財政的援助団体等の監査	法第 199 条第 7 項
指定金融機関等の監査	法第 235 条の 2 第 2 項、地方公営企業法第 27 条の 2 第 1 項
例月出納検査	法第 235 条の 2 第 1 項
決算審査	法第 233 条第 2 項、地方公営企業法第 30 条第 2 項
基金運用状況の審査	法第 241 条第 5 項
直接請求による監査	法第 75 条第 1 項
議会の請求による監査	法第 98 条第 2 項
知事の要求による監査	法第 199 条第 6 項
住民の請求による監査	法第 242 条第 1 項
職員の賠償責任に関する監査	法第 243 条の 2 第 3 項、地方公営企業法第 34 条
外部監査契約に基づく契約等にかかる意見の提出、協議、公表等	法第 252 条の 36 第 1 項等
健全化判断比率及び資金不足比率に係る審査	地方公共団体の財政の健全化に関する法律第 3 条第 1 項、第 22 条第 1 項

（出典）筆者作成

(3) 監査委員監査の概要

神奈川県では、定期監査において、財務監査（法第 199 条第 1 項）と行政監査（法第 199 条第 2 項）の 2 つの監査を行う。定期監査は、毎監査年ごとに策定する監査実施方針・監査執行計画に基づき、本庁各課・出先各所を対象に 1～8 月に実施され

る。

定期監査は、委員自身が実地に監査を行う「甲監査」と、職員調査の結果等を書面により委員が決裁する「乙監査」に区分される。いずれも、監査事務局職員による職員調査を実施し、その結果を踏まえて監査委員が監査することとなるため、監査事務局による調査は重要な役割を担っている。

平成 22 年は、定期監査として甲監査は本庁 223 箇所、出先機関 64 箇所の計 287 箇所を実施し、乙監査は本庁 10 箇所、出先機関 313 箇所の計 323 箇所を実施した。その他甲監査で財政的援助団体 8 箇所、乙監査で随時監査 20 箇所、財政的援助団体 10 箇所、指定金融機関 1 箇所、例月出納検査 3 箇所の計 42 箇所を実施した。

(4) 監査事務局

監査事務局の組織は、事務局長以下 42 人（再任用 1 人を含む）であり、事務局長、副事務局長の下、総務課（課長を含め 12 人）と監査課（課長を含め 28 人）の 2 課が置かれており、定期監査、随時監査、財政的援助団体等監査などの実務は監査課中心に行われている。監査課においては、技術職員も配置されており、専門技術に関する知識が要される監査対象にも配慮されている。

2 外部監査

(1) 包括外部監査人

包括外部監査人については、公認会計士、弁護士、税理士の 3 会に推薦を依頼し、候補者から選定している。平成 11 年度から 19 年度までは公認会計士（3 年間ずつ 3 人）、平成 20 年度から平成 22 年度までは税理士が選任されている。

(2) 包括外部監査の実施

平成 21 年度の包括外部監査は、税理士である包括外部監査人及び補助者 9 人により、「都市公園事業の財務に関する事務の執行について」他計 4 件のテーマを対象に実施された。監査の結果、いわゆる「指摘事項」は全体で 10 件あった。また、「監査の結果に関する報告に添えて提出する意見」は 37 件であった。

(3) 庁内における事務の所管

包括外部監査の事務の所管は、地方公共団体により異なる。神奈川県では外部監査契約の事務の所掌は行政事務監察課に置いている。千葉県等では監査事務局に置いている。

3 その他

(1) 会計局における指導の概要

会計・経理にかかるチェック機能に相当するものとして、「会計局」に内部の会計・経理の指導機能がある。会計管理者の下、個別の支出に対する出納審査とは別に、研修、相談、検査等を通じて執行機関及び会計職員に対して会計事務指導を行って

いる。このうちの会計事務検査は、監査としての位置づけではないが、内部統制のひとつに位置づけられる。会計事務検査の対象となる事務の範囲は、支出、前渡金出納、現金領収、物品出納である。原則として企業庁を除くすべての執行機関に対し年1回、半日～1日実施している。

(2) 新たな内部検査体制

不適正経理事件の再発防止策の一環として、平成22年10月1日に「特別会計事務検査」実施体制が整備された。

特別会計事務検査は、県職員から不適正経理への働きかけがあった業者から県に通報があった場合に、該当する所属に対し抜き打ちで実施することが基本とされている。内部統制機能の範疇ではあるが、会計局指導課長がリーダーとなって検査に臨むとしていることや検査結果を公表していることなど、会計事務検査よりも検査としての性格を強めたものになっている。

4 監査における課題の整理

神奈川県での監査の仕組み、体制、運用実態を傍観したところ、Iで示した国における議論において想定された論点といずれも変わらず、重複することが確認された。

Ⅲ 有識者ヒアリング

自治体監査制度や監査のあり方について、これまでの研究の蓄積がないわけではないが、特に外部監査制度導入以降の自治体監査のあり方について論じているものが少ない。そのため、自治体監査あるいは企業監査について識見や経験を有する方々に直接意見を伺うことにより、自治体監査のあり方について検討することとした。ヒアリングは、平成22年7月から8月にかけて行った。対象の有識者は、経営学の専門家、会計学の専門家、自治体監査委員の経験者（公認会計士、職員OB）、企業監査の担当者、自治体マネジメント経験者など6名の方である。その知見について、テーマごとに整理した。

1 監査委員のあり方

(1) 議選委員

議選委員の意義や果たす役割について、議選委員は首長と対抗する形でのチェックを行っているなど、一定の評価を与える意見の一方で、必ずしも会計・監査の知識を有していないこと、実態として1年交替で専門的監査が困難であること、議会も監査対象の1つであることなど、その独立性、専門性などについて課題を指摘する意見もあった。

(2) OB委員

当該自治体職員出身の監査委員(OB委員)については、長が選任することもあり、

内部者による監査であり、独立性が確保されないとの指摘があった。また、実務経験は豊富だが、監査についての知識・専門能力については必ずしも備わっていないことも指摘された。

一方で、公認会計士などの委員であっても、企業監査の専門家は必ずしも自治体の業務に通じていないとの指摘があり、また、報酬面などから人材が得にくいとの意見があった。

そこで、出身自治体以外の自治体において、優秀な人材のOBは監査委員や事務局職員に任用するという提起もあった。

(3) 監査委員の選任方法

長が議会の同意を得て選任する（地方自治法 196 条）とされているが、監査を受ける対象である長が選任するのでは監査委員の独立性が保てないのではないかという選任方法の課題について指摘された。監査の独立性・専門性・実効性を担保するためには、監査委員の選任方法を見直すことが避けられない課題だとの指摘が多くあった。例として、独立した選定委員会による選任や外部監査人候補者リストから県民が選任する方法があげられた。選任においても、専門性と独立性の確保は重視されるとされた。専門性の担保という視点において、国家認定資格の設置などもあげられた。

一方で、現在の制度を前提にするとどのように選任しても課題はあるという意見や、委員の選び方にはいくつかのタイプがあってもよく、選任方法は自治体に任すとよいという意見もあった。

2 監査制度のあり方

(1) 企業における監査制度と内部統制

企業の監査についてのしくみを概観した上で、企業と自治体を比較してのコメントを整理した。自治体においては、監査委員制度（内部監査）と外部監査制度の 2 つの制度が設けられているが、外部監査の役割が十分に果たされているか、また内部監査と外部監査の適切な機能分担がなされているかといった課題が指摘されている。また、自治体においては、内部統制システムが法定されておらず、内部統制的なチェックシステムはあっても必ずしも体系的なものではないと指摘されている。一方、企業においては、監査役ないし監査委員会による内部監査と執行機関内部における内部統制の連携により、チェック体制を整えていることが強調されている。しかし、そのような体制をとっていても失敗も生じているという例も挙げられた。制度改革の方向性としても多様な意見があった。監査担当者・組織は首長に直結した位置づけとすべきであるといった意見の他、監査組織として、組織常識や組織風土に屈しない独立性と、監査意見の具申過程で調整や横やりが入らない位置づけや権限が必要であるとの指摘があった。併せて、監査委員・監査の担当者の責任の厳

格化について意見を受けた。

(2) 自治体における内部監査、外部監査、内部統制の機能分担

企業における監査制度のあり方なども鑑みると自治体の監査制度について内部監査・外部監査の分担やそのための組織のあり方が不分明であることをはじめとした多くの課題が指摘されている。地方行財政検討会議においては、以下のような監査の分担の方針に従って制度を見直すということが打ち出されている。

- ・(現在は監査委員が担っている) 決算審査・例月出納検査・基金運用状況の審査・健全化判断比率の審査については、外部主体が担う。
- ・財務監査(合規性監査)は内部主体が担う。
- ・行政監査(3E監査)は議会の監視機能や長の行政評価等に委ね、廃止する。
- ・事務監査請求・住民監査請求等は内部・外部いずれもあり得る。
- ・内部統制システムの整備・実施・報告等を地方自治法に規定する。

有識者のヒアリングでは、地方行財政検討会議の意見と重なる意見もあったが、必ずしも重ならない多様な意見があった。しかしながら、機能分担について何らかの整理が必要ではないかという方向の意見が多く見られた。

(3) 監査委員事務局

独立した行政委員会である監査委員が任免権を持つ独立の機関とされながらも、実際には首長部局の職員が出向する形で配置されていることが多いため、職員の独立性や専門性について指摘する意見が多くあった。現在のように人事ローテーションに基づく異動による配置では独立性の確保が難しいことの指摘、また、資格による専門性の確保などの提起があった。

専門性については、公認会計士資格が、自治体監査の専門性を保証するものではないことについて、留意すべきとの指摘があった。

また、監査事務局の独立性、専門性の向上は必要とされながらも、コスト負担や人事の固定化による弊害などが課題であるとの意見もあった。

(4) 監査実務

監査の実務については、膨大な自治体の業務・会計において、どのようにしたら効率的に誤謬・不正が発見できるか、あるいは抑止できるかという視点からの指摘が多くあった。

- ・金庫・現物の確認、抜き打ちの実査の重要性
- ・効率的監査の実施(危険度、金額などに応じた監査)
- ・監査の目的と基準の整理と整備の必要
- ・コンピュータシステムに適応した監査の必要
- ・不正を見抜く専門性の確保

など具体的な意見があった。

また、重要な指摘として、監査情報の十分な公開の必要と指摘事項への迅速な対処、そして、コストをどこまでかけていくべきかといった提起があった。

3 不適正経理の防止と監査制度改革

(1) 不適正経理や不祥事防止のための制度

不適正経理や不祥事の防止のための問題点の指摘は数多く、制度や工夫を考えるヒントについても多くの提起がされ、監査のあり方に限らず、監査の前提となる会計や予算制度のあり方などにも及んだ。

(内部統制) 組織として内部統制の仕組みを確立することや実地棚卸しの要領の作成、会計担当者以外の立会いとその者に署名捺印させることといった具体的なやり方の指摘があった。

(会計、予算) 予算の使い切りなどの組織慣習の問題点、執行と翌年度予算の関係などが指摘された。財務規定の硬直化が問題であり、補助金に対する自治体の裁量をふやさすべきという意見もあった。

(内部通報制度、情報公開、トップの意識、処罰など) 独立した立場の内部監査部門が処理する内部通報制度の必要、情報公開の徹底、住民監査請求による緊張感、トップの意識改革、コンプライアンス違反についての個人責任の追及などの指摘も受けた。

(2) 地方行財政検討会議における監査制度改革案について

地方行財政検討会議で提起されている監査制度改革の案(見直し案①②③)については以下のような意見があった。

- ・ 会計監査をみる人は、外部監査の位置づけがよい。業務評価・業務監査は内部監査機能におき、モニタリング部門を格上げするのがよいのではないかと。
- ・ 共同監査組織の設置については、責任の所在が不明確になる虞があること、国の機関として組織を設置する場合、地方分権の時代において、意義づけが難しい。

その一方で、会計検査院のような組織が必要との意見もあった。

また、監査は、これまでの指摘型から保証型へ移行し、外部監査により大きなリスク・ミスはないことを保証し、内部統制によりリスクを小さくすることが併せて必要であることが指摘された。

内部統制の構築は自治体の首長に任されるべきであるが、首長の責任であることは法改正により明記すべきあるとの意見があった。

IV 信頼される自治体運営のための監査機能のあり方

1 監査制度改革・運用改革についての考え方

(1) 監査制度改革の前提としての「不正と誤謬」

自治体の会計・経理および監査における誤りや不正の見ごしはゼロである、ということが住民の期待ではあるが、「会計のあるところ、不正と誤謬あり」と言われるように、「古今東西を問わず、ありとあらゆる会計に誤謬と不正が付きものだ」とも言われている。現在、自治体の監査に課されている役割は、決算の監査はもちろんのこと、財政健全化判断比率審査や事業やその執行に無駄がないかを検討する行政監査から財務監査、例月出納検査まで大変に幅広く、コストを考えても全てを完全に監査・検査することは難しい。

監査制度を考える際には、「監査の全能性」とでもいえる誤解から脱却して監査の限界を踏まえると同時に、行政あるいは自治体には間違いはあり得ない、不祥事が起こることはあり得ないという「行政の無謬性」の神話からも脱却しつつ、制度運用や内部統制の仕組み全体を検討する必要がある。

(2) 監査制度改革の方向としての役割分担と権限・責任の明確化

監査制度改革の方向として、監査人・首長・議会の役割分担と権限・責任をより明確にすべきであるという点には、反論の余地は少ないように思われる。その具体的な制度設計となると多様な意見があるが、地方行財政検討会議で示された3つの案に共通する下記の点については参考にすべきだと考える。

- ① 監査人は独立性と専門性を有し、作成する監査報告書に責任をもつ保証型の監査を行うべきである。
- ② 首長は内部統制のシステムを構築し、その運用に責任をもつべきである
- ③ 議会はガバナンスの観点から、監査・執行をチェックする責任をもつべきである。

(3) 国における監査制度改革の動向とその課題

「地方自治法抜本改正についての考え方（平成22年）」（総務省、2011年1月26日）では3案の「監査制度の見直しの方向について（たたき台）」が示されている（I章に既に記載）。

見直し案①は、自治体の内部においては内部統制体制を整備してチェックを行い、決算等の監査については、ナショナルレベルの監査共同組織が指定する外部監査人が行うというものである。

見直し案②は、①案と同様、内部統制体制の整備と監査共同組織が指定する外部監査人への監査の委託を行うが、加えて、独立した執行機関として内部監査役（議会の同意を得て長が任命）を置き、内部監査を行うというものである。企業におけ

る監査役ないし監査委員会を意識した制度といえるだろう。

見直し案③は、①案と同様、自治体の内部においては内部統制体制の整備によりチェックを行うが、監査については、都道府県単位で設ける地方監査共同組織が行う。ナショナルレベルの監査共同組織は監査基準の設定・資格付与・研修を行う組織となっている。

3案とも、ナショナルレベルの監査共同組織を置くことが共通し、監査共同組織は英国の「オーディット・コミッション」が1つのモデルとなっているが、英国においてはオーディット・コミッションの廃止が決定され、その背景としてコスト負担の大きさが挙げられている。監査共同組織の設置については、国・地方とも財政が厳しい中でコスト負担の課題をクリアする必要がある。また、ナショナルレベルの監査共同組織を置くことについては、地方分権に反しないか、監査基準や監査人の資格についても自治体に任されるべきではないかといった意見がある。地域共同監査組織における監査人や監査を補助するプロパー職員の養成は専門性の向上が期待できる一方、プロパー職員が自治体の実務の現場から離れてしまい、予算や執行の仕組みに熟知した上で、起こり得るリスクや追求すべき効率性の限界を踏まえるといった「現場に即した監査スキル」が失われる懸念も指摘される。

2 監査機能の改善と今後の監査制度改革

今回の研究で得られた知見を基に、以下に、今後の制度改革等の検討材料として、(1) 現行制度の中での改善を指向した監査改革のあり方、および(2)自治体間の広域連携の活用や企業の監査を参考にした試案を提示する。

(1) 現行制度の中での監査改革のあり方

① 監査コストの見直し

財政が厳しい中ではあるが、監査は自治体ガバナンスにとって重要なものであり、ある程度のコストをかけるべきであるという住民理解や組織内共通認識を醸成していくことも必要である。

② 内部統制システムの構築

地方自治法の改正などの進展を待たずして、各自治体は内部統制システムの検討を行い、その構築、充実に不断に取り組むべきである。特に、どのような不正や誤謬・不適正経理が起こり得るのかというリスクを組織全員で共有し、それを防ぐための内部的なチェックシステムの整備を行う必要がある。

③ 監査についての専門性の向上

マニュアル通りに計数の整合をチェックするだけでは、誤謬は発見し得ても、不正や不適正経理を発見することは難しい。会計処理や財務処理においてどのようなリスクが存在し、どのような視点で何をチェックすれば発見し得るのか、知識を共有し吸収する形の研修や習熟が望まれる。また、監査事務局を自治体経営・自治体

マネジメントの一環と位置付けて職員配置し、組織におけるリスクを体系的に洗い出して、そのリスクマネジメントとして監査計画・監査業務を設計していく体制づくりも考えられよう。

④ 監査における現場の重視

実施時期や頻度などを含めた工夫で実査・棚卸を重視している姿勢を示すことも重要であろう。抜き打ち検査も、現場において緊張感のある事務処理を行うことに資すると考えられ、事務効率を阻害しない程度に検討されてもよい。

⑤ 監査への住民参加

予算・会計をもっと住民にわかりやすいものとし、議員や住民がチェックしやすいようにすることや、住民参加型の監査として、住民が参加する「監査審査会」のようなものが考えられてもよい。

また、監査についての評価はなされていない。監査そして内部統制について評価の視点を入れ、その仕組みを考えることもできよう。

⑥ 組織風土

職員は通常周囲に倣う形で行動規範を形成する。私的流用ではなく組織のためにと考えて行った不適正経理処理などの場合にも、そうした行動規範を選択した各個人の問題としてその責任を問うことで、組織の責任という曖昧な責任意識からの組織的な脱皮が可能になる。

内部通報制度については、通報者の秘密を守り不利益を被らない形での運用とともに、通報をするような事実はないはずであり、通報をするのは変わり者であると評価する組織風土があれば改める必要がある。

内部統制にせよ、監査にせよ、気がついた誤りについては積極的な指摘をする必要がある。修正を忌避し、事前に水面下で調整するような組織風土は情報隠蔽体質となりやすい。無謬をあたりまえとせず、情報公開を積極的に行うことがアカウンタビリティの基本、監査・内部統制の前提であり、真のガバナンスの実現のためには必要である。

⑦ その他

国の補助金のあり方をはじめ、国・地方を通じての予算・会計制度上の制約となっている問題について、ガバナンス・説明責任と無駄のない予算執行とを両立させるための制度改革も必要であると考えられる。

2 監査制度改革試案

監査制度の構築には、その役割についての考え方も含め、住民や実務者等を交えた自治体自身による十分な議論が求められるが、そうした議論のひとつの材料として、試案をまとめた。

<監査制度改革試案A>

監査委員および監査事務局の専門性・独立性についての課題に応えるために、広域連携（神奈川県の場合であれば「9 都県市の連携」「関東地方 1 都 9 県の連携」等）を活用した制度の構築を意図したのが試案 A である（図 1）。また、実施されている監査についての評価システムの構築も含まれる。

① 監査委員

- ・当該自治体関係者（退職者・議員も含む）の選任は止める。
- ・定数の半数以上を専門資格者（弁護士、公認会計士、税理士＝外部監査委員の専門資格者に同じ）とする。
- ・専門資格者以外の委員は、「人格が高潔で、普通地方公共団体の財務管理、事業の経営管理その他行政運営に関し優れた見識を有する者」として広域連携の自治体で作成する「監査委員候補登録者リスト」の中から同自治体関係者以外の者を選任する。

② 監査事務局

- ・職員の一定割合については、他の自治体や監査法人などから交流人材として任用する。
- ・首長部局から異動する職員の配属期間は 4～5 年程度、監査・会計についての研修を必須とし、他の自治体との交流人事も行う。

③ 監査評価機関

- ・監査法人との間で、監査システムが有効に機能しているかを審査する外部審査契約を結び、その結果を公表する。
- ・現行の外部監査制度は廃止する。

査を審査するダブルチェックを行う。自治体の財政状況や業務の効率性などについても、各部局から報告を受けて審査し、長と議会に報告する。

長は内部統制によるチェックを徹底する役割を負うと同時に、監査役は議会に代わって監査を行い議会・長に報告する。議会は監査役・会計監査人を選任し、また、監査役の報告を受けての慎重なチェックが求められることから議会の果たす役割も重いものとなる。

① 監査役

- ・議会が、自らが担う「行政執行についてのチェック機能」を分任させるべく監査役を選任する。議会では監査役の報告を踏まえ、審議した上で決算認定を行う。
- ・監査役は半数以上は外部の者から選任し、自治体の規模に応じて常勤の人数を定める。

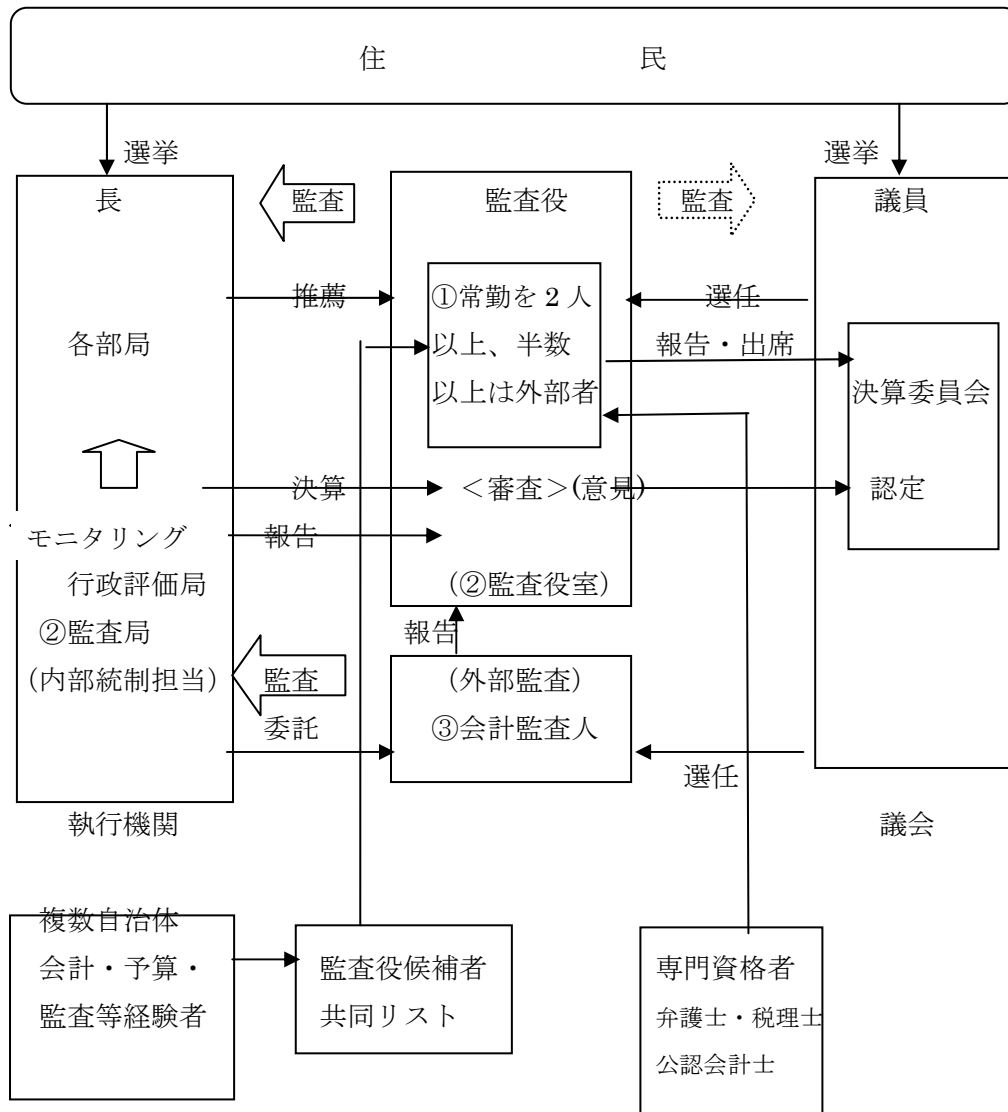
② 監査局

- ・内部統制を担当する部署を設け、会計等のチェックを合規性とともにもリスクマネジメントの観点から行う。行政評価の担当の部署とともに各部局のモニタリングを行い、その結果を監査役に報告する。

③ 会計監査人

- ・従来、監査委員が担うとされていた例月出納検査のような会計の検査を中心とする監査や決算審査・健全化判断比率審査については、議会が選任した監査法人・会計事務所等に委託し、監査役はその報告を受け取る。

図2 監査制度試案B



(出典) 筆者作成

おわりに

本論では、有識者から頂いた意見を参考にあるべき監査機能のあり方について検討してきたが、監査制度改革については1つのあるべき制度を示すことは難しい。しかしながら、以下のことを提起しておきたい。

- ① 議会・監査人・首長の責任と役割が明確化される制度への改革が指向されるべきだということ。

② 現在の行政委員（会）制度としての監査委員制度という枠組み自体を問い直し、自治体が監査組織を住民のガバナンスが効く組織として設計できるような法改正等を求めていく方向もあるのではないかとのこと。

また、制度改革案としては、自治体サイドからの議論の手がかりとして2つの試案を提起した。

③ 広域連携による監査委員候補者共同リストの作成や人事交流により、専門性を有しかつ緊張感のある監査を可能にする制度改革（試案A）。

④ 企業型の内部統制の整備と監査役の設置を行い、会計監査人へのアウトソーシングも含めて、監査の充実と効率性の両立をめざす制度改革（試案B）。

そして、監査機能強化の改革として以下の7つについて提起を行った。

① 監査コストについては、住民・議員・職員が監査の重要性を認識できるような工夫をした上で、充実した監査が行われるよう適切なコストをかける。

② リスクマネジメントの観点から、体系的かつ機能的な内部統制のシステムを構築・運営し、その評価をする。

③ 研修や職員配置の工夫などによる監査事務局等の専門性の向上を図る。

④ 業務効率に配慮しつつ、棚卸しや現場での確認作業などを増やし、緊張感のある監査を行う。

⑤ 住民の視点を取り入れた監査・内部統制の評価や情報公開の充実を図る。

⑥ 組織内の論理よりも住民の視点や合规性を重視する組織風土、組織内に存在するリスクを認識し正すことを厭わない組織風土を醸成する。

⑦ 状況に変化があっても現場で必要な経費が措置され、また執行残があっても翌年度等に生かすことができるような予算・会計上の仕組みが可能となるよう、地方自治法および地方財政法等における規定の見直しを国の機関等に働きかけ、あるいは実際にそうした運用を行える仕組みを検討する。

本 論

はじめに

今般、神奈川県では、国庫補助金等の経理調査をはじめとして、県単独事業を対象に全庁調査を実施した。その結果、多額の不適正な経理処理の事案が確認されるとともに、一部に私的流用が行われていたことが判明した。これに対し、原因究明と再発防止策の協議、検討が行われ¹、神奈川県職員等不祥事防止対策協議会からの知事への提言を踏まえて、平成 22 年 3 月 29 日、全体で 39 項目の再発防止策がまとめられた²。この再発防止策の一つとして「望ましい自治体監査機能のあり方」について研究することが盛り込まれた。

地方分権が進展する中、地方行政に対する住民の信頼を確保していくためには、行政運営の透明性ととも、チェック機能を高めていく必要があり、自治体における監査機能の果たす役割はこれまで以上に大きくなっている。こうした中で、不適正経理の再発防止に向け現行制度の中でできるあらゆる対策に加えて、経理・会計をチェックする役割を負っている監査制度そのものについても原点に立って研究しようと考えたものである。

現在、総務省に設置された地方行財政検討会議においても、地方自治法の抜本改正の動きと合わせて、自治体監査制度についてのゼロベースの検討が進められているところである³。本研究においては、それらを参考にするとともに、研究者をはじめ、広く実務経験者、会計学等の専門家などの有識者の方々から、できるだけ実務に即した意見を伺い、また、民間企業の監査、諸外国のシステムなどにも学びながら調査・検討を行い、県民に信頼される自治体運営を支える「これからの自治体に求められる監査機能のあり方」についての研究を行うこととした。

まず、監査制度の現状と改革の経緯および神奈川県における制度等について概観した上で、有識者に対して行ったヒアリング結果を概括する。そして、それらの検討を通して、これからの監査のあり方について考察する。

I 監査制度の現状と改革の経緯

1 地方自治法上の規定

(1) 監査委員についての地方自治法上の規定の概要

「地方行政の公正で効率的な運営を保障する責任は、もっぱら当該地方公共団体にあり、この点に関して、重要な使命を果たすことを期待されているのが監査委員制度である」⁴。

地方自治体における監査制度は、「行政の住民に対する財務・合規性、経済性・効率性及び有効性に関するアカウンタビリティを客観的に検証するための制度」⁵であるとされている。地方自治法上の規定は、監査委員についての規定と外部監査制度についての規定に大別されるが、監査委員については主に 195 条から 202 条に規定されている。その概要については以下のようなものである（都道府県の場合）。・監査委員の定数（県では 4 人）は条例で増加することができる（195 条第 2 項）

なお、「監査委員の定数は複数であるが、選挙管理委員会のように合議制の執行機関ではなく、独任制の執行機関である。」（松本英昭著『逐条地方自治法』（以下この章において「逐条」という。））

- ・監査委員は長が議会の同意を得て選任する（196 条）

「地方公務員法上の特別職に属する職員」（逐条）である。

- ・議員のうちから選出する委員（議選委員）は 2 人又は 1 人（196 条）
- ・OB 委員を識見委員とするのは 1 人まで（196 条 2 項）

「その趣旨は、監査委員の独立性を確保するため、当該普通地方公共団体の職員であった者の監査委員への就任を制限しようとするものである。」（逐条）

- ・識見委員のうち 1 人以上は常勤としなければならない（196 条 5 項）

本項は「監査委員の常勤化により継続的な監査体制を確保しようとする趣旨」（逐条）である。

- ・委員の任期は 4 年（議選委員は議員任期）（197 条）
- ・長による委員の罷免は議会の同意（と委員会における公聴会）が必要（197 条の 2）
- ・職務は自治体の財務に関する事務の執行及び経営に係る事業の管理の監査（**財務監査**）（199 条）

財務に関する事務の執行とは、「予算の執行、収入、支出、契約、現金及び有価証券の出納保管、財務管理等の事務の執行をすべて包含する」（逐条）。

- ・その他、必要があると認めるときは、自治体の事務の執行を監査できる（**行政監査**）（199 条 2 項）

本項の監査は、「一般行政事務そのもの、すなわち内部組織、職員の配置、事務処理の

手続、行政の運営等につき、その適正及び効率性・能率性の確保等の観点から行う監査である。」（逐条）

- ・事務の執行、事業の管理が第2条第14項（住民の福祉の増進と最少の経費で最大の効果）及び第15項（組織及び運営の合理化と規模の適正化）の趣旨に則ってなされているかどうか特に意を用いて監査する（199条3項）
- ・会計年度に1回は期日を定めて財務監査を行わなければならない（**定期監査**）（199条4項）
- ・定期監査の他に必要があればいつでも財務監査を行うこともできる（199条5項）
- ・長から要求があれば、その事項を監査しなくてはならない（199条6項）
- ・財政的援助団体等（当該援助に係るもの）についての監査もできる（199条7項）
- ・関係人の出頭、書類提出、学識経験者等の意見聴取ができる（199条8項）
- ・監査結果報告は、長・議会・関係行政委員会に提出し公表する（199条9項）
- ・監査結果報告に添えて、意見を提出することができる（199条10項）
- ・監査結果報告及び意見の決定は監査委員の合議による（199条11項）
- ・監査結果報告に基づき措置を講じた場合、知事等は監査委員に通知する（199条12項）
- ・代表監査委員は監査委員の裁決等に係る自治体を被告とする訴訟の代表となる（199条の3第3項）
- ・都道府県の監査委員に事務局を置く（200条）
- ・事務局職員の任免権者は代表監査委員である（200条5項）
- ・事務局の常勤職員の定数は条例による（200条6項）
- ・地方自治法・政令以外の必要事項は条例による（202条）

その他、財務についての条文中にも、監査委員についての規定が存している。

- ・長は、決算及び関係書類を監査委員の審査に付さなければならない（**決算審査**）（233条2項）
- ・長は、監査委員の審査に付した決算を監査委員の意見を付けて議会の認定に付さなければならない。監査意見の決定は、監査委員の合議による（233条3項・4項）
- ・現金の出納は、毎月例日を定めて監査委員がこれを検査しなければならない（**例月出納検査**）（235条の2）
- ・監査委員は、必要があると認めるとき又は長の要求があるときは、指定金融機関が取り扱う当該団体の公金の収納又は支払の事務について監査できる（235条の2 2項）
- ・監査委員は例月出納検査、指定金融機関監査の報告を議会及び長に提出しなければならない（235条の2 3項）
- ・基金を設けた場合、長は毎会計年度その運用の状況を示す書類を作成し、監査委員の審査に付し、その意見を付けて議会に提出しなければならない（241条5項）

そして、住民監査請求については 242 条で規定されている。

- ・住民は、違法あるいは不当な公金支出や財産管理等について監査委員に対して監査を求め、損害の補填の措置を請求することができる（**住民監査請求**）（242 条）

また、2007 年に制定された財政健全化法（地方公共団体の財政の健全化に関する法律）においては以下のように規定されている。

- ・長は、前年度の決算の提出を受けた後、速やかに、実質赤字比率、連結実質赤字比率、実質公債費比率及び将来負担比率、並びに算定の基礎となる書類を監査委員の審査に付し、その意見を付けて議会に報告し、公表しなければならない（**健全化判断比率の審査**）（3 条）

その要点としては、監査委員は、長が議会の同意を得て選任し、財務監査、行政監査、決算審査、例月出納検査、健全化判断比率の審査、および住民監査請求・長や議会からの要求に基づく監査等を行うということになる。

（2）外部監査についての地方自治法上の規定の概要

1997 年 6 月の地方自治法改正により創設された外部監査制度は、「従来の監査委員制度に加えて、地方公共団体の専門家と個々に契約して監査を受ける制度である」が、「地方公共団体に属さない者が地方公共団体と契約を結んで監査を行うことによって独立性を強化し、一定の資格等を有する専門家とに限り契約できることとすることによって専門性を強化することとする等、従来からの監査委員による監査との役割分担を図っている。」（逐条）とされるが、外部監査制度については、地方自治法の第 13 章（252 条の 27 以下）に規定がされている。概要は以下の通りである。なお、外部監査契約には、「包括外部監査契約」と「個別外部監査契約」があるが、以下では毎会計年度ごとに契約締結が義務付けられている「包括外部監査契約」を中心に概要を記載する。（個別外部監査契約：252 条の 27、3 項）

- ・外部監査契約できるのは、弁護士、公認会計士、監査実務に精通している税理士である（252 条の 28、1 項及び 2 項）
- ・外部監査人は、監査実施に当たり、監査委員にその旨を通知する等相互の連絡を図り、監査委員の監査に支障を来さないよう配慮しなければならない。監査委員も同配慮が必要（252 条の 30）
- ・長による外部監査契約の解除は、監査委員の意見（合議による）を聴き、議会の同意を得る必要がある（252 条の 35 2 項及び 4 項）
- ・都道府県・指定市及び中核市において包括外部監査は必須である（252 条の 36）
- ・包括外部監査人は、財務に関する事務の執行及び経営に関する事業の管理のうち、特定の事件について、第 2 条第 14 項（住民の福祉の増進と最少の経費で最大の効果）及び第

15 項（組織及び運営の合理化と規模の適正化）の趣旨に則ってなされているかどうかについて特に意を用いて監査する（252 条の 37 1 項及び 2 項）

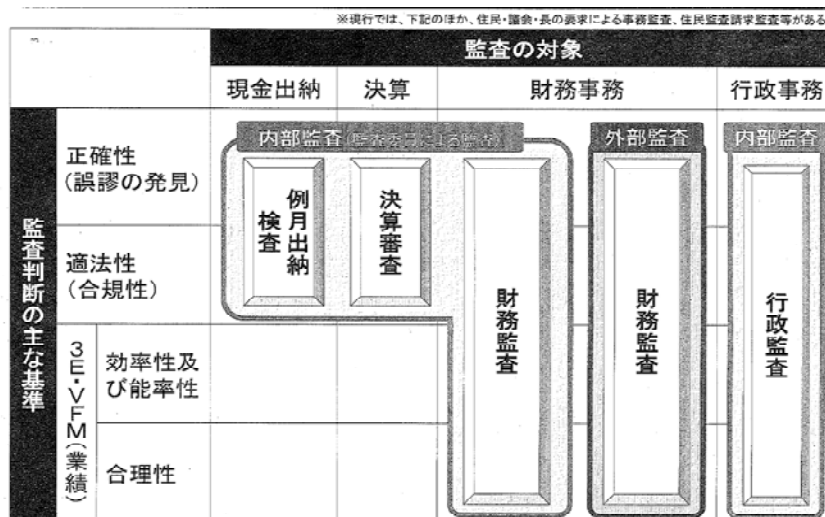
包括外部監査人が行う監査は、いわゆる「行政監査」は含まない。「これは包括外部監査の導入に際し、包括外部監査人が地方公共団体の外部から契約に基づいて監査を行うこと

を踏まえ、客観的な判断が基本とされる財務監査にまずは限定することが適当であると判断されたものである。」（逐条）とされる。また、包括外部監査人は、「自己の見識と判断に基づいて」、上記の法の趣旨に則って「一番効果的であると考えられる「事件」を選択して」監査を行う。「この「特定の事件」の選択については、包括外部監査人に任されており、その対象や範囲についても特に制限はない。」（逐条）

- ・ 包括外部監査人は、議会、長及び監査委員、関係の行政委員会に監査結果報告を提出する（252 条の 37 5 項）
- ・ 包括外部監査人は、監査委員に協議し、関係人の出頭・記録提出を求め、学識経験者等から参考意見聴取等ができる（252 条の 38 1 項）
- ・ 包括外部監査人は監査の結果報告に添えて意見を提出できる（252 条の 38 2 項）
- ・ 監査委員は、包括外部監査の結果に関し、必要に応じ合議による意見を提出することができる（252 条の 38 4 項）
- ・ 包括外部監査の結果やそれに対する措置の公表は監査委員が行う（252 条の 38 3 項及び 6 項）
- ・ 住民監査請求において、監査委員に代えて個別外部監査契約に基づく監査を請求することができる（条例に定めのある場合）（252 条の 39）

このように、外部監査は主に、会計士や弁護士・税理士などの専門家が、特定の事業等を取り上げて行う財務監査であるといえよう。しかし、事実上行政監査の要素も含む監査が行われているとも言われており、監査委員による監査と外部監査の対象や基準は、必ずしも峻別されているわけではなく、重なる部分も考えられる（図 I - 1）

図 I-1 地方公共団体における監査機能について



(出典)地方行財政検討会議第二分科会(第2回)H22.4.21 資料2 4pより引用

2 監査制度改革の経緯

(1) 監査委員制度の導入

上に挙げた地方自治法上の監査制度のうち、監査委員制度については戦後の地方自治制度改革において、1946(昭和21)年の地方4法改正・1947年の地方自治法制定の際に定められ⁶、いくつかの改正がなされてきた。

歴史的な経緯を追ってみると、明治期の府県制(1890(明治23)年)においては、府県知事が府県参事会⁷に決算を検査させ、府県会⁸の認定に付すものとされていた。また、市制町村制(1888(明治21)年)においては、市町村長がまたは代理者が行う例月検査と、市町村長または代理者と市町村会の互選した議員1名以上が立会う年1回以上の臨時検査が定められていた⁹。そして、1899(明治32)年の改正府県制では、「124条 …府県知事は決算を府県会に報告する前、府県参事会の審査に付すべし。若し府県知事と府県参事会と意見を異にする時は府県知事は府県参事会の意見を決算に添え府県会に提出すべし。…」¹⁰とされていた。

戦後になり、1947年制定の地方自治法においては、監査について、

第240条 普通地方公共団体の出納は毎月例日を定めてこれを検査し、且つ、毎会計年度少なくとも2回臨時検査をしなければならない。

2 検査は、監査委員がこれを行う。臨時検査には、普通地方公共団体の議会の議員において互選した2人以上の議員の立会を必要とする。

3 監査委員は、検査の結果を普通地方公共団体の議会及び長に報告しなければならない

い。

4 監査委員を置かない市町村においては、第 2 項の検査及び前項の報告は、市町村長がこれを行う。

と定められ、また監査委員については

第 195 条 都道府県に監査委員を置く。

2 市町村は、条例で監査委員を置くことができる。

3 監査委員の定数は、都道府県にあつては 4 人、市町村にあつては 2 人とする。

第 196 条 監査委員は、普通地方公共団体の長が、議会の同意を得て、議員及び学識経験を有する者の中から、各々同数を選任しなければならない。

2 監査委員は、地方公共団体の有給の職員と兼ねることができない。

(第 197 条以下 略)

と定められていた¹¹。

「監査委員の半数をその議会の議員から選任しなければならないとされているのは、当該普通地方公共団体の長と対等の地位にある者をして、主として長の行政を監査の面から批判させることによって、監査を実効あらしめようとするのであろう。…」¹²というように、府県制・市制町村制時代の議員の立会や議会への報告といった、議会のチェック機能を意識しながらも、学識経験者を入れた独立性を有する委員制度とされたのである。

(2) 監査の強化の視点からの制度改革

地方自治法制定後も数次の改正がなされ、近年ではたとえば 1991 (平成 3) 年改正で、行政監査の権限の付与や退職職員の選任制限の創設、監査委員の一部常勤化の義務づけなどの監査権限の充実や独立性・専門性の強化が行われたが、大きな改正としては 1997 (平成 9) 年改正による外部監査制度の導入が挙げられる。これは 1995 年前後に全国各地の自治体でいわゆる裏金問題が発覚し、予算の不適正な執行が指摘され、経理の適正化・不正の防止を図るための制度の必要が認識されたことなどを受けたものである¹³。第 25 次地方制度調査会の「監査制度の改革に関する答申」(1997 (平成 9) 年 2 月 24 日)に基づいて、地方自治法 252 条に外部監査制度が規定されることとなった。

第 25 次地方制度調査会では、「地方公共団体の共同の外部監査組織による監査」¹⁴ということも議論されたが、国レベルで行政改革が進められている最中であり、財政的な観点などから断念されたという¹⁵。

(3) 第 29 次地方制度調査会での論点

その後、第 29 次地方制度調査会においても、「…近年、一部の地方公共団体で不適正な財務処理等が指摘されるなど、地方公共団体におけるチェック機能のあり方が問われている。住民自治の根幹をなす地方議会の役割や地方公共団体における監査機能は、一

層その重要性を増している。」(答申、前文)として、2009年6月、『今後の基礎自治体及び監査・議会制度のあり方に関する答申』が出された。

これは、2006年に夕張市が財政破綻するという事態が生じたが¹⁶、その際には、財政負担や後年度負担を軽視した公共事業や第3セクターのあり方などの行財政運営とともに、出納整理期間を利用した会計間でのやりとりなど不適正な経理も見られ、財政運営のチェックのあり方が問われることとなったことなどが大きく影響していよう。夕張市の財政破綻は全国の自治体が厳しいまなざしをもって財政運営のあり方を見直す契機となり、また、財政健全化法も制定されたが、第29次地方制度調査会答申¹⁷では、監査制度のあり方について以下のような点が指摘されている。

- ・ 監査を受ける立場である長が選任しているため、監査委員の独立性が十分ではないのではないか。
- ・ 議選委員については、短期で交代する例が多く、団体の内部の者であり、監査が形式的になりがちではないか。
- ・ 監査委員を議会の選挙により選任することに改めるべきではないか。
- ・ 議選委員を廃止し、議会は当該地方公共団体の行政全般にわたって幅広い見地から執行機関をチェックするという本来の機能を果たしていくべき。

これに対し、

- ・ 執行機関を監視するという議会の役割にかんがみると議選委員は維持されるべき、監査委員の選任を議会の選挙とすることについては、慎重に検討すべきとの意見もあり、賛否両論があったとされ、公選による選出も含めて引き続き検討を行う必要があるとされたにとどまっている。

また、監査能力の向上と実施体制の強化として、

- ・ 監査委員の専門性を高めるという見地から、弁護士、公認会計士又は税理士の資格を有する者、会計検査や監査の実務に精通している者等の積極的な登用を促進していく
- ・ 小規模自治体の監査委員事務局の共同設置を可能とする制度改正の検討
- ・ 監査委員事務局の職員の大部分を、長部局からの出向による職員が占めることにより、監査委員事務局の長部局からの独立性の確保と専門性の確保が困難ではないかといった指摘がある。
- ・ しかしながら、それについての対応は、人事異動を制限すると優秀な人材の確保が困難となり、また人事の硬直化が進むのではないかといった懸念が指摘され、現行法上「事務局職員の任免権を有している代表監査委員が任命権を実質的に行使していくことが重要である」、「監査委員や事務局職員の資質の向上の観点から、専門性を高めるための研修を充実していくことが必要である」といった意見にとどまっている。

また、監査の実効性・透明性の確保の観点から、

・監査結果の報告及び提出意見は、監査の慎重な実施と社会的信頼を確保する趣旨から、監査委員の合議、現行では全監査委員の意見が一致することが必要とされているため、意見が一致しないときには、監査結果の報告等が行われませんが、多数決によることができるものとするのが適当である。

・長等は、監査結果に基づき、又は監査結果を参考として措置を講じたときは、その措置状況を監査委員へ通知し、これを監査委員が公表することとなっているが、措置を講じない場合においては、その旨を通知することとはされていない。何ら措置を講じなかった場合においても、その旨を監査委員へ理由を添えて通知することとするのが適当である。

といった指摘がなされている。

外部監査制度については、

・包括外部監査は、監査の独立性・専門性を強化する観点から、監査対象の選定を包括外部監査人のイニシアティブに委ねることとされているが、株式会社の会計監査人は、貸借対照表、損益計算書等の財務諸表を監査することとされている。地方公共団体においても、専門性が要求される決算の財務書類を包括外部監査人の必要監査事項として義務付けてはどうか。

・一方、これらの監査を包括外部監査人が行うとした場合には、業務が膨大となることに伴う費用の増加や包括外部監査人となり得る資格者が限定されること等の課題があることから、引き続き検討を行う必要がある。

・包括外部監査については、都道府県、指定都市及び中核市に義務付けられ、その他の市町村においては、条例により導入することができることとされているが、義務付け対象団体以外の団体では導入が進んでおらず、義務付け対象団体の範囲を拡大するべきではないか。一方で、財政面等で過大な負担が生じていることが、導入の支障になっているのではないかと意見が出されている。毎会計年度、外部監査を受ける方式に加え、条例により複数年度に1回、包括外部監査を受ける方式を導入することが適当である。

・その他の市町村への義務付けの拡大については、引き続き検討を行うべきである。

・個別外部監査については、各地方公共団体の条例により任意に導入することができることとされているが、包括外部監査と同様に導入が進んでいない。事務監査請求、議会の請求、長の要求及び住民監査請求に基づく4種類のいずれも条例を定めなければ行うことができないこととされているため、住民が個別外部監査を請求しようとする場合、条例が制定されていなければ請求することができない。導入の前提として必要とされている条例の制定を不要とすることが適当である。

・小規模団体における外部監査の導入については、コストや人材の確保の課題が指摘されているが、地方公共団体の共同の外部監査組織の設置や外部監査人の有資格者に関する情報提供など外部監査人となる人材の確保を支援する方策について、今後引き続き検

討していく必要がある。

・外部監査の実効性を確保するためには、地方公共団体の事務の改善につながる有効な外部監査が実施されることが重要であり、外部監査人に対して外部監査の具体的事例の紹介により情報提供を図るなどの方策が必要である。

等の指摘がなされている。

第29次地方制度調査会において、有識者による小委員会等での議論では、監査を強化し、監査委員については独立性・専門性を高めるべきとの意見が強く出されたものの、自治体関係者の委員等からの反対意見も強く、答申内容についてもトーンダウンし、「引き続き検討」とされ、具体的な改革・改正には至らなかった。引き続きの課題とされたことについては、批判的な論考も出されているが¹⁸、そうしたことを受けて、民主党政権となった後、2010年1月に設置された地方行財政検討会議においても、監査制度の改革が議論のテーマとして取り上げられることとなった。

(4) 地方行財政検討会議での論点

地方行財政検討会議は、「地域主権の確立を目指した地方自治法の抜本的な見直しの案を取りまとめるため、総務省において…開催する」19と規定されている会議であり、総務大臣を議長とし総務副大臣・総務大臣政務官他、地方関係者や有識者により構成されている。

本会議の他、2つの分科会が設けられ、財務会計制度や住民訴訟制度などとともに監査制度は第2分科会で検討がなされてきている。

第2分科会では、「一昨年以來、会計検査院の検査等により広範囲の地方公共団体で不適正経理が判明している。一部の地方公共団体で、不適正な決算が調製され、監査委員の審査が不十分であったため、財政状況等について正確な情報が住民に十分開示されなかったとの指摘がある。これらを踏まえると、監査委員制度、外部監査制度からなる監査制度が有効に機能しているか疑問も多い」20との問題意識の下、「現行の監査委員制度、外部監査制度について、廃止を含め、ゼロベースで大胆に制度を見直す」21との検討が行われた。

2010年11月29日付け会議資料「地方自治法抜本改正についての考え方（平成22年）」（仮称・案・第2分科会関係）によれば、見直しの方針は、概略、以下のようになっている。

① 監査の存廃と担う主体の別

・主に正確性の観点から行う決算審査（地方自治法第233条第2項）、例月出納検査（地方自治法第235条の2第1項）、基金の運用状況の審査（地方自治法第241条第5項）、健全化判断比率の審査（地方公共団体の財政の健全化に関する法律第3条第1項）は、

外部主体が担う。

- ・ 主に合規性の観点から行う財務監査（地方自治法第 199 条第 1 項、第 4 項、第 5 項）は、内部主体が担う。
- ・ 主に 3 E（経済性・効率性・効果性）の観点から行う行政監査（地方自治法第 199 条第 2 項）は、議会の監視機能や長の行政評価等の類似の機能に委ね、廃止する。
- ・ 要求監査のうち、事務監査請求による監査（地方自治法第 75 条）、住民監査請求による監査（地方自治法第 242 条）、職員による現金等の損害事実の有無の監査（地方自治法第 243 条の 2 第 3 項）は存置し、内部又は外部いずれもあり得る。
- ・ 長又は議会の請求による監査（地方自治法第 98 条第 2 項・第 199 条第 6 項）については、長や議会それぞれの本来の機能として実施可能であり、廃止する。
- ・ 財政援助団体等の監査（地方自治法第 199 条第 7 項）、指定金融機関等の監査（地方自治法第 235 条の 2 第 2 項）は廃止し、財政援助団体等は長が、指定金融機関等は会計管理者が自らチェックする。

② 内部統制システム

- (i) 地方公共団体の内部統制の義務及びその実施状況を議会及び住民に報告する義務について、地方自治法に規定する。
- (ii) 地方公共団体は、条例等により次の体制を構築する。
 - ・ 首長及び職員の職務の執行が法令等に適合することを確保するための体制
 - ・ 職務の執行に関わる情報の保存及び管理に関する体制
 - ・ リスクの管理に関する規程その他の体制
 - ・ 内部統制の整備・運用の状況に関する報告及び公表
 - ・ その他内部統制の整備・運用を行うための体制
- (iii) 管理職・職員に対する周知徹底やモニタリング活動、ルール・体制についての適宜見直し等を行い、PDCA サイクルとして内部統制を機能させる。

具体的な制度設計案については、①②の見直し方針を踏まえた 3 案が提示されている（次頁図参照²²）。

<見直し案 1> 長の責任の明確化及び監査機能の外部化

監査機能： 長の責任をより明確化にし、監査の独立性・専門性を高めるために、予算執行等については長が内部統制機能としてチェックを行い、決算等は外部監査人が監査を行う。

内部統制体制： 内部統制システムの整備の決定等を長に義務付け、長の補助機関としての内部統制担当部局が内部統制のモニタリングを行う。

外部監査体制： 全国単一の監査共同組織が、外部監査人の指定、監査基準の設定、資格付与及び研修を担う。決算審査、健全化判断比率の審査、要求監査及び合規性の随

時監査等を外部監査人へ委託する。

<見直し案2> 内部と外部の監査機能の明確化

監査機能： 予算執行等については内部監査役が監査を行い、決算等については外部監査人が監査を行う。

内部統制体制： 内部統制システムの整備の決定等を長に義務付け、長の補助機関としての内部統制担当部局が内部統制のモニタリングを行う。

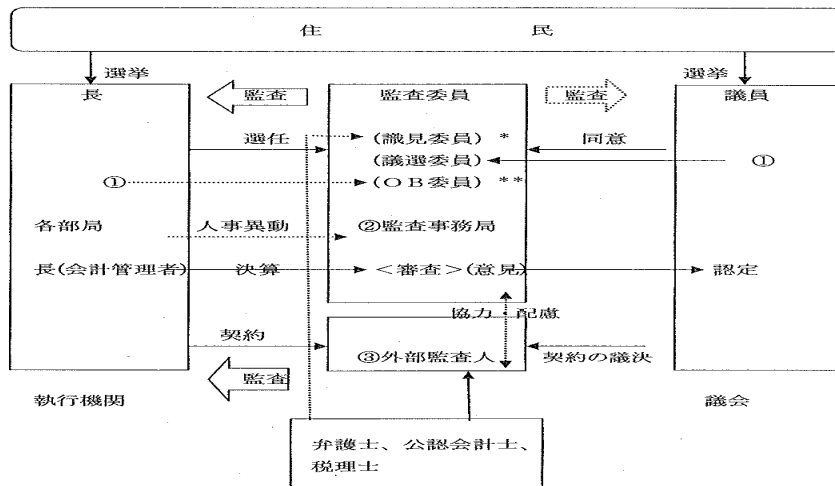
内部監査体制： 会計管理者とは別に、独立した執行機関として「内部監査役（議会の同意を得て、長が任命）」を設ける。

外部監査体制： 全国単一の監査共同組織が、外部監査人の指定、監査基準の設定、資格付与及び研修を担う。 決算審査、健全化判断比率の審査、合規性の随時監査等を外部監査人へ委託する。

<見直し案3> 監査機能の共同化

監査機能： 地方公共団体が地方監査共同組織を設立して、監査等を共同して行う。 予算執行や決算等については地方監査共同組織が監査を行う。

図 I ? 2 監査制度（現在）



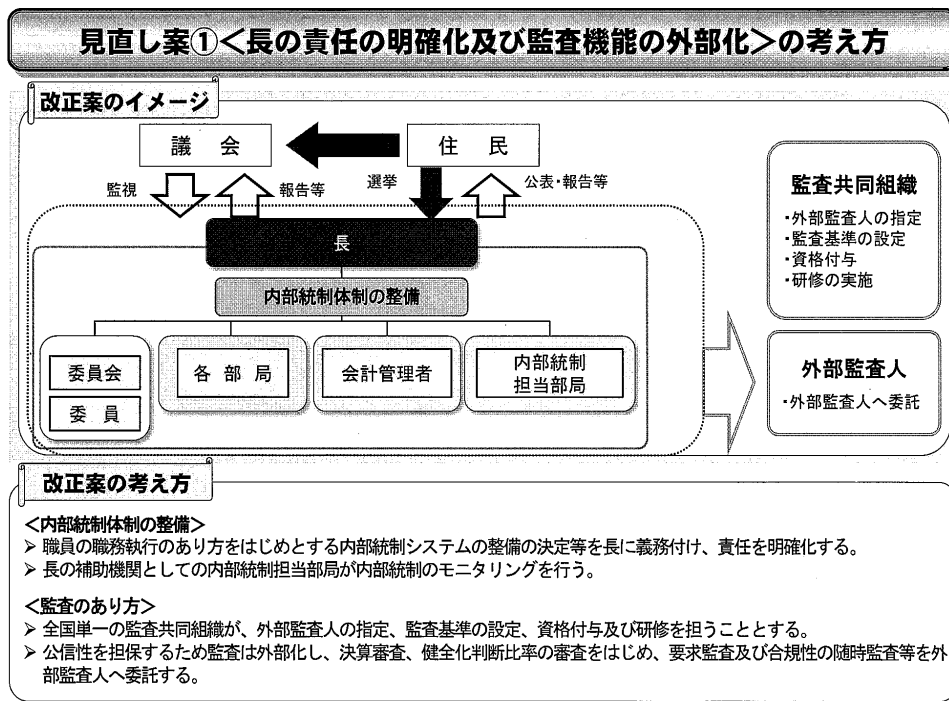
(* 意見委員は専門資格者であることは必須となっていない。
** OB委員は意見委員のうちで自治体の元職員である者)

(出典)シンクタンク神奈川作成

図 I-3 地方行財政検討会議・見直し案①

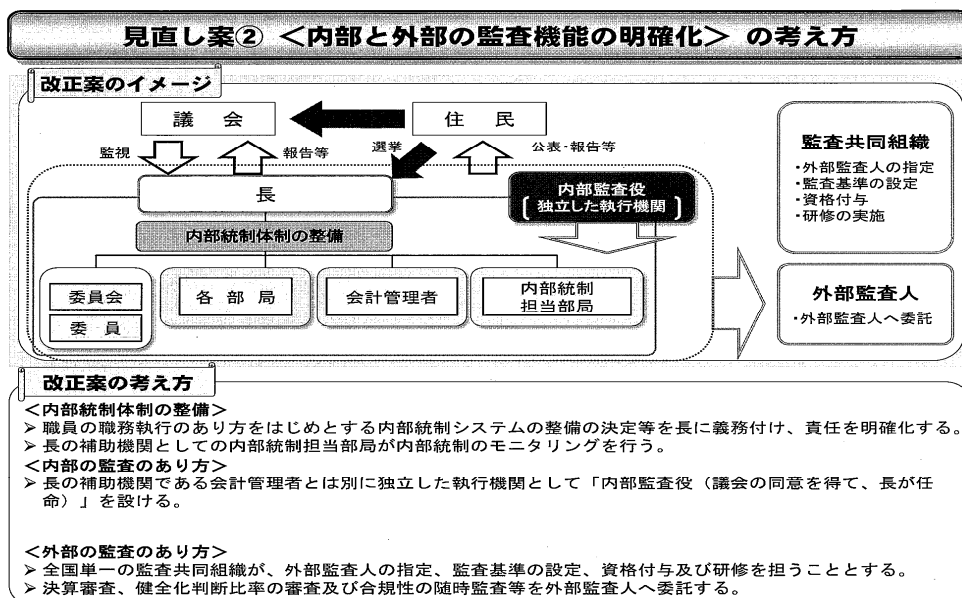
(別紙2)

監査制度の見直しの方向性について(たたき台) (地方行財政検討会議・第二分科会(平成22年7月22日))



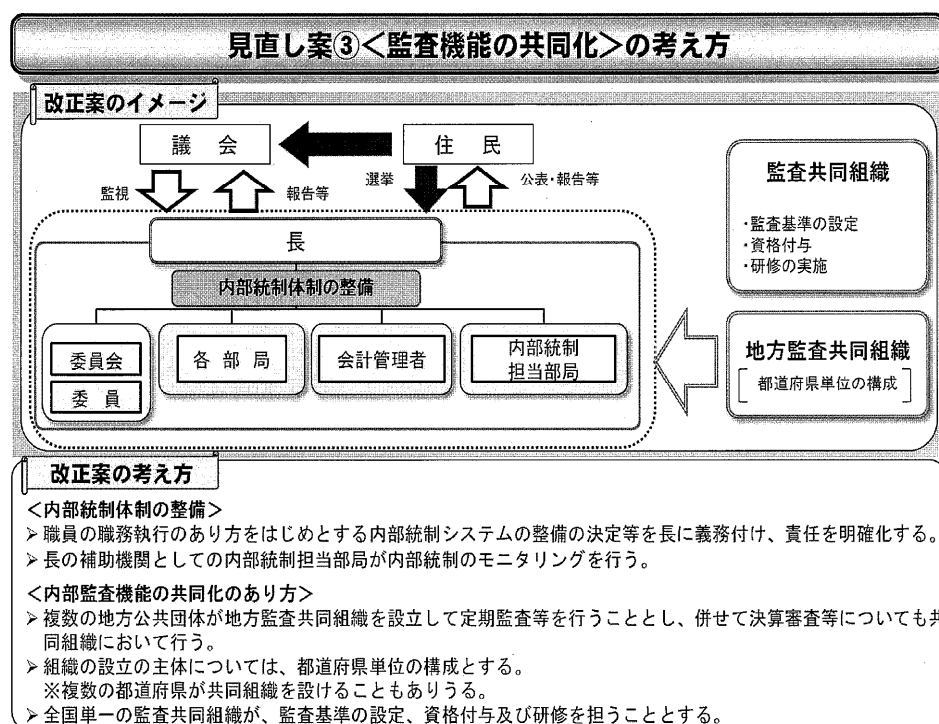
- 22 -

図 I-4 地方行財政検討会議・見直し案②



- 23 -

図 I—5 地方行財政検討会議・見直し案③



- 24 -

(見直し案①～③図は地方行財政検討会議2010年12月3日資料「地方自治法抜本改正についての考え方(平成22年)」(仮称・案) pp. 22 - 24から転載)

監査機能の共同化：複数の地方公共団体が地方監査共同組織を設立して定期監査等を行う。決算審査等についても共同組織において行う。共同組織は都道府県単位(複数の都道府県によることもありうる)。全国単一の監査共同組織が、監査基準の設定、資格付与及び研修を担う。

その上で、今後の検討の方向性について、

- ・ 独立性の確保、監査結果の品質管理、監査・公会計基準の設定、監査目的の明確化が必要
- ・ 見直し案2は規模の大きな地方公共団体に適し、見直し案3は規模の小さな地方公共団体に現実的
- ・ 専門性の向上のため、監査共同組織による監査関係者に対する研修が必要などという意見がある一方で、地方公共団体の監査関係者を中心として、
- ・ 現行の監査委員制度の運用面を充実させればよい
- ・ 行政監査、長又は議会の請求による監査を廃止する必要はない
- ・ 多くの監査を監査法人等に委託すること、新たな組織を創設することは、費用

が膨大になり、国・地方を通じた行財政改革の流れに逆行する

- ・ 財務会計制度は地方自治法等の法令で規定をされているので、統一した基準は必要なく、各地方公共団体のマニュアルで対応できる
- ・ 公会計監査の専門資格を設けることは必ずしも必要ないという慎重な意見もあることが指摘されている。

2011年1月26日付け「地方自治法抜本改正についての考え方(平成22年)」(総務省)においても、同様の記述であり、「……状況を踏まえると、地方公共団体の監査機能の充実・強化は喫緊の課題である。具体的な制度設計の3つの案を踏まえ、制度化に向け、それぞれの監査の対象及び観点、担うべき主体とその責任のあり方を含め、関係者の意見を聞きながらさらに詳細な検討を行う。全国統一の監査基準の設定、地方公共団体の監査の専門資格制度、研修等人材の育成方策、他団体の比較に視するような監査に関する情報提供、さらにはこれらを担う主体としての監査共同組織のあり方等の課題について併せて検討を進める」(pp. 25-26)とされている。つまり、2011年1月末現在においては、監査制度改革としては、即時的に地方自治法改正につながる成案の形となっていない。なお、内部統制体制の整備については、「……長は、条例の定めるところにより法令等の遵守等の目的を達成するための体制の整備等必要な措置を講ずる義務と、内部統制の実施状況を議会及び住民に報告・公表する義務があるものとし、その旨を地方自治法に規定する」(同 p. 22)とされている。

1 庁内調査チームによる調査を神奈川県職員等不祥事防止対策協議会・不適正経理調査部会が引き継いだ調査結果(「不適正経理に関する調査結果報告書」2010年3月25日)によれば、カラ出張、カラ雇用などは見られなかったが、以下のような不適正経理処理が認められた。

ア 預け金：架空発注により支払いを行い、当該支払金を業者に預け金として保有させ、後日、これを利用して契約した物品とは異なる物品を納入させるもの

イ 一括払い：支出負担行為等の正規の経理処理を行わないまま、随時、業者に物品を納入させた上で、後日、納入された物品とは異なる物品の請求書等を提出させ、これにもとづき一括して代金を支払うもの

ウ 差し替え：事務用品や備品等を購入するため、実際には契約した物品とは異なる物品に差し替えて納入させるもの

エ 翌年度納入：物品が翌年度に納入されているにもかかわらず、現年度に納入されたこととして支払いを行っていたもの

オ 先払い：物品が納入される前に、これらが納入されたとする内容の関係書類を作成するなどして代金を先に支払うもの

カ 前年度納入：物品が前年度に納入されていたのに、実際の納品日より後の日付を記載することなどにより、物品が現年度に納入されたこととして支払いを行っていたもの

キ 契約前納入：契約手続きを行わないまま物品を納入させていたのに、物品が契約締結後に納入されたとする内容の関係書類を作成し支払いを行っていたもの

ク 目的外支出：県の事業に係る経費を国庫補助負担金で支払ったもの。

既に明らかになっている税務課の事案以外の私的流用は見られなかった。また私的流用が行われた税務課における預けの流れは主に以下のようなものであったという(「総務政策常任委員会調査会資料」平成22年1月20日付)。

<定時入札時の預けの手順>

会計局から業者に入札通知→指名業者決定→税務課から会計局に物品あっせん依頼→入札執行→落札(実際には物品を納入しない預け業者が最安値で落札)→納品なしで履行確認(税務課担当者による書類

上の納品検査) →支払い(預けの発生)

² 再発防止策の実効性を高める観点から、7月に一部見直し・追加が行われ、現在、41項目となっている。

³ 2011年1月26日付で「地方自治法抜本改正についての考え方(平成22年)」(総務省)が出された。監査制度改革については、後述するが「引き続き検討」とされている。

⁴ 松本英昭『新版逐条地方自治法第5次改訂版』2009年、学陽書房、p624

⁵ 隅田一豊『住民自治とアカウントビリティー日・米・英の地方公会計及び監査制度の概要』1998年、税務経理協会、p.170

⁶ 昭和21年の地方4法(都制、府県制、市制、町村制)の大改正時に監査委員制度が創設され、翌年制定の地方自治法に引き継がれている。

⁷ 府県参事会は、府県知事、高等官2名および議員から互選される名誉職参事会員からなる副議決機関である。

⁸ 府県の議会。

⁹ 亀掛川浩『地方制度小史』1962年、勁草書房

¹⁰ 自治振興中央会編『府県制度資料』1941年

¹¹ 若林仙二『注釈地方自治法逐条解義』1948年、東光出版社

¹² 井上鼎『地方自治監査規範』1951年、良書普及会

¹³ 「また、最近、一部の地方公共団体で見受けられる予算の不適正な執行について、各方面の厳しい指摘が続いている。このようなことは、地方公共団体に対する住民の信頼を著しく損なうとともに、これからの地方分権のあり方についても憂慮すべき影響を与えかねないと危惧されるものである。以上のようなことから地方公共団体の予算執行の適正化、行政監理の充実、監査機能の強化などのチェック機能の向上を図ることが緊要である。」第25次地方制度調査会『監査制度の改革に関する答申』

¹⁴ 『地方制度調査会資料 第25次関係資料集I』自治大臣官房企画室編 p.101

¹⁵ 池田昭義「地方分権時代における監査制度」『地方議会人』2005年3月号、松本英昭「地方制度改革の取り組みを振り返って第15回外部監査制度の研究」『地方財務』2010年12月号

¹⁶ 夕張市は2007年4月、財政再建団体となった。

¹⁷ 『今後の基礎自治体及び監査・議会制度のあり方に関する答申』2009年6月

¹⁸ 齊藤誠「自治体におけるチェック機能の強化と議会・監査制度」『自治フォーラム』2009年10月号

¹⁹ 「地方行財政検討会議の開催について」(平成22年1月1日総務大臣決定)

²⁰ 「地方自治法抜本改正に向けての基本的な考え方」(2010年6月22日・総務省)

²¹ 同上

²² 同上資料より。

II 神奈川県における監査

神奈川県における監査について、監査委員監査と外部監査を中心に概観し、課題について整理しておきたい。

1 監査委員監査

(1) 監査委員

神奈川県における監査委員は、地方自治法（昭和 22 年法律第 67 号。以下「法」という。）第 195 条の規定に基づき定数 4 人をもって設置されていたが、今般の監査機能を強化する目的から、神奈川県では、「神奈川県監査委員に関する条例」（昭和 36 年神奈川県条例第 3 号）を改正し、識見を有する者を 1 人増とし、計 5 人（識見 3 人、議選 2 人）とした。

表 II-1 神奈川県の監査委員の概要

区分	任期	就任年月日	備考
識見（常勤）	4 年	平成 22 年 3 月 1 日	職員 OB
識見（非常勤）	4 年	平成 15 年 4 月 1 日 (平成 19 年再任)	弁護士
識見（非常勤）	4 年	平成 22 年 12 月 1 日	公認会計士
議会	議員の任期による	平成 22 年 5 月 27 日	県議会議員
議会	〃	平成 22 年 5 月 27 日	県議会議員

平成 22 年 12 月 1 日現在

(出典) 筆者作成

職員 OB の就任については、平成 3 年の法改正において、識見監査委員が 2 人以上の地方公共団体では少なくとも 1 人以上は、選任前 5 年間に当該地方公共団体の常勤職員でなかったものでなければならないとされ、平成 9 年の法改正において、現在の法第 196 条第 2 項のとおり、OB は 1 人以内と厳格化されたところである。

今般、神奈川県において、増員された識見を有する委員は公認会計士であり、既に置かれている弁護士の委員とともに専門的な知識を有する外部者の視点から監査を行うことでの監査機能の強化が期待されている。

(2) 監査委員の職務

監査委員の職務は、地方自治法の規定に基づいて行う監査、検査、審査等（表 II-2）であり、その職務執行に関しては、神奈川県監査委員職務執行規程（昭和 54 年 4 月 13 日監査委員告示第 1 号。以下「職務執行規程」という。）監査実施基準等に基づき実施されている。

また、委員の合議及び委員相互の連絡調整のため、職務執行規程により、監査委員協議会を毎月1回開催することを例としている。協議事項は、規程の制定及び改廃に関すること、委員の職務執行の一般方針に関すること、監査の執行計画に関すること、監査の請求又は要求に基づく監査の実施に関すること、その他となっている。

表Ⅱ－２ 監査委員の職務

項目	法 規 定
定期監査 財務監査	法第 199 条第 1 項
定期監査 行政監査	法第 199 条第 2 項
随時監査	法第 199 条第 5 項
財政的援助団体等の監査	法第 199 条第 7 項
指定金融機関等の監査	法第 235 条の 2 第 2 項、地方公営企業法第 27 条の 2 第 1 項
例月出納検査	法第 235 条の 2 第 1 項
決算審査	法第 233 条第 2 項、地方公営企業法第 30 条第 2 項
基金運用状況の審査	法第 241 条第 5 項
直接請求による監査	法第 75 条第 1 項
議会の請求による監査	法第 98 条第 2 項
知事の要求による監査	法第 199 条第 6 項
住民の請求による監査	法第 242 条第 1 項
職員の賠償責任に関する監査	法第 243 条の 2 第 3 項、地方公営企業法第 34 条
外部監査契約に基づく契約等にかかる意見の提出、協議、公表等	法第 252 条の 36 第 1 項等
健全化判断比率及び資金不足比率に係る審査	地方公共団体の財政の健全化に関する法律第 3 条第 1 項、第 22 条第 1 項

(出典) 筆者作成

(3) 監査委員監査の概要

神奈川県では、定期監査において、財務監査（法第 199 条第 1 項）と行政監査（法第 199 条第 2 項）の 2 つの監査を行う。定期監査は、毎監査年ごとに策定する監査実施方針・監査執行計画に基づき、本庁各課・出先各所を対象に 1～8 月に実施されている。

定期監査の概要は、委員自身が実地に監査を行う「甲監査」と、職員調査の結果等を書面により委員が決裁する「乙監査」に区分される。いずれにおいても、監査事務局職員による職員調査を実施し、その結果を踏まえて、監査委員が監査を実施することとなるため、監査事務局による調査は監査作業において、重要な役割を担うこととなる。甲監査においては、職員調査の結果に基づき、原則として識見委員 1 名と議選

委員 1 名による本監査が実施される。一方、乙監査は、事務局職員が職員調査の結果について復命書を作成し、これを基に、監査結果を取りまとめ、委員が決裁を行う。いずれの監査結果も定例県議会時に議長、知事等に報告し、公報により公表される。監査結果に基づき講じられた措置について、知事等から通知があった場合は、公報により公表している。

定期監査は、平成 22 年は、甲監査は本庁 223 箇所、出先機関 64 箇所の計 287 箇所を実施し、乙監査は本庁 10 箇所、出先機関 313 箇所の計 323 箇所で行った。その他甲監査で財政的援助団体 8 箇所、乙監査で随時監査 20 箇所、財政的援助団体 10 箇所、指定金融機関 1 箇所、例月出納検査 3 箇所の計 42 箇所を実施し、すべて合計すると定期監査で本庁 233 箇所、出先機関 377 箇所、随時監査 20 箇所、財政的援助団体 18 箇所、指定金融機関 1 箇所、例月出納検査 3 箇所の計 652 箇所で行った。

(4) 監査事務局

監査事務局の体制は、法第 200 条第 2 項において「事務局長、書記その他の職員を置く」、同条第 6 項において「事務局長、書記その他の常勤職員の定数は、条例でこれを定める」とされている。

本県の監査事務局の組織は、事務局長以下 42 人（再任用 1 人を含む）であり、事務局長、副事務局長の下、総務課（課長を含め 12 人）と監査課（課長を含め 28 人）の 2 課が置かれており、定期監査、随時監査、財政的援助団体等監査などの実務は監査課中心に行われている¹。監査課においては、技術職員も配置されており、専門技術に関する知識が要される監査対象も配慮されている。

他の地方公共団体の監査事務局の状況は、平成 21 年において、都道府県では最大が東京都 90 人、最少が愛媛県、香川県、島根県、福井県で 13 人、政令市では最大が大阪市 48 人、最少が岡山市 11 人である。²

本県においては、職員は知事部局の職員の中から出向する形で配置される（任命は代表監査委員による）。配置職員は、他の多くの地方公共団体と同様に特別な資格要件は設けられていない。

2 外部監査

(1) 包括外部監査人

第 25 次地方制度調査会の答申に基づき、平成 9 年の地方自治法一部改正により創設された外部監査制度は、従来の監査委員制度に加えて、地方公共団体に属さない一定の資格等を有する専門家が地方公共団体との契約に基づき、監査を行うことにより監査の独立性・専門性を強化するものである。監査は、財務監査に限定されている。定期的な監査を除外することとする等、監査委員による監査との役

割が設けられている。外部専門家（自己の見識と判断に基づき、テーマを選択して行うこと。また、4回（4年）連続して包括外部監査契約を締結することができないこと）などに、知事からの独立性の視点が見受けられる。

資格要件としては、法第252条の28第1項及び第2項により、弁護士、公認会計士、国又は地方公共団体のOBで監査実務に精通しているもの、税理士等³が要件とされており、都道府県においては、公認会計士と契約するケースが多い。監査法人との契約は不可であるため、自然人を選任し、その者が補助者を設置し、実施するのが一般的である。

神奈川県では、公認会計士、弁護士、税理士の3会に一定の経験や識見を有する者の推薦を依頼し、その中から候補者を選定している。

なお、神奈川県では、平成11年度から19年度までは公認会計士（3年間ずつ3人）、平成20年度から22年度までは税理士が選任されている。

（2）包括外部監査の実施

平成21年度の包括外部監査は、税理士である包括外部監査人及び補助者9人により、次の対象について実施した。

- 都市公園事業の財務に関する事務の執行について
- 財団法人神奈川県公園協会（指定管理事業）
- 株式会社湘南なぎさパーク（指定管理事業）
- 神奈川県立保健福祉大学の財務に関する事務の執行について

地方自治法第252条の37第5項の規定に基づく「監査の結果」として、規則や規定等に違反しているか、著しく適切さを欠くものと判断されたもので、いわゆる「指摘事項」は、全体で10件あった。また、法第252条の38第2項の規定に基づき「監査対象団体の組織及び運営の合理化に資するため、監査の結果に関する報告に添えて提出する意見」は、37件であった。⁴

（3）庁内における事務の所管

地方公共団体における包括外部監査の事務の所管は、地方公共団体により異なる。神奈川県では外部監査契約の事務の所掌は、行政事務監察課に置いている。千葉県等では監査事務局に置いている。

3 その他

(1) 会計局における指導の概要

会計・経理にかかるチェック機能に相当するものとして、会計局（地方自治法第171条第5項に規定する会計管理者の権限に属する事務を処理するため、神奈川県行政組織規則で設けた局）に内部の会計・経理の指導機能がある。会計管理者の下、個別の支出に対する出納審査とは別に、研修、相談、検査等を通じて執行機関及び会計職員に対して会計事務指導を行っているもので、このうちの会計事務検査は、監査としての位置づけではないが、内部統制のひとつに位置づけられる。

会計事務検査の対象となる事務の範囲は、支出、前渡金出納、現金領収、物品出納であり、平成21年度から本庁に部局完結型会計事務執行体制⁵が導入されたことに伴い、出先と本課を同じ体制で行っている。

原則として企業庁を除くすべての執行機関に対し年1回、半日～1日実施しており、検査対象期間は、前年度の検査日から検査当日の前日までの1年間とされている。

(2) 新たな内部検査体制

不適正経理事件の再発防止策の一環として、平成22年10月1日に「特別会計事務検査」実施体制⁶が整備された。

特別会計事務検査は、指導機能として行われる前述の会計事務検査と異なり、検査対象を県職員による不適正経理処理に特化して実施する検査で、県職員から不適正経理への働きかけがあった業者から県に通報があった場合に、該当する所属に対し抜き打ちで実施することが基本とされている。

特別会計事務検査も会計管理者の指揮下に行われるものなので、内部統制機能の範疇ではあるが、常に会計局指導課長がリーダーとなって検査に臨むとしていることや検査結果を公表するとしていることなど、会計事務検査より検査としての性格を強めたものになっている。

4 監査における課題の整理

以上神奈川県における監査を概観してきたが、改めてその仕組みや運用について、本論Iで示した第29次地方制度調査会及び地方行財政検討会議における議論の中で想定されている仕組み、体制、運用実態と、本県のそれについて比較・検証したい。

(仕組み、体制)

まず、基本的な制度骨格は、地方自治法によって、詳細に規定されており、神奈川県における監査は、監査委員の選任方法、定数、職務、監査委員の行う監査・審査・検査の内容、監査事務局の体制、外部監査人の資格など、いずれも同法に基づき設定されて

いる。

地方自治法の 202 条には、「この法律及び政令に規定するものを除くほか、監査委員に関し必要な事項は、条例でこれを定める」とし、これを受けた「神奈川県監査委員に関する条例」には、議員のうちから選任される委員の数を定めているほか数条が規定されているのみであるが、この点も他の都道府県の規定と大きく異なるところはない。

いくつか、具体例で見ても、

- 監査委員の選任については、地方自治法に基づく選任方法により議会の同意を得て首長が選任しており、独立性についての議論の論点があるままにあってはまる。
- 委員の数については、地方自治法の規定に基づく定数について、条例でその定数を増加することができることとされ、神奈川県では、条例改正により識見を有する者を 1 人増員し 5 人としているが、構成からみると、識見委員は職員 OB である常勤 1 人を含む 3 人、議選委員は 2 人となっており、職員 OB の選任、議選委員については、論点を共有する。
- 事務局の体制についても、長部局からの出向による職員が占めており、独立性、専門性の確保の点で、議論は共通する。

(運用)

次に、運用実態についても、1(3)、2(2)に整理したとおり、年間を通して実施され、また相当数の指摘もおこなわれている。

いくつか、具体例で見ても、

- いわゆる定期監査については、地方自治法では「毎会計年度 1 回以上」との回数のみ規定しているが、神奈川県では全所属を年 1 回監査している。
- 監査の結果については、公報のほか「監査年報」や「かながわの監査」を作成し、神奈川県の監査のあらましに情報提供されている。措置状況についても公表されている。

以上のように、神奈川県における監査については、想定されている仕組み、体制、運用実態のいずれも、地方自治法に基づく全国の都道府県の仕組みと基本において変わらず、本県においても課題として想定される論点は、これらにおける課題として想定される論点と重なるものと認められる。そこで、地方自治体のガバナンスとしての監査の仕組み、それに必要な人的要件、実務の手法などの視点から、次章から監査委員のあり方及び監査制度のあり方における論点を扱い、考察を行っていくこととする。

- 監査委員のあり方：現在の議選委員・OB 委員、選任方法など
- 監査制度のあり方：外部監査と内部統制としての内部監査、扱う監査の種類、事務局の位置づけ、事務局職員の要件、効率的に誤謬・不正を発見する実務など

¹ 平成 22 年 12 月 1 日現在。

² 石原俊彦、丸山恭司「地方自治体監査の現状と課題」『月刊監査研究』2010.12 (No. 442) 2p 図表

3 より引用

³ 普通地方公共団体は、外部監査契約を円滑に締結し又はその適正な履行を確保するため必要と認めるときは、前項の規定にかかわらず、同項の識見を有する者であつて税理士（税理士となる資格を有する者を含む。）であるものと外部監査契約を締結することができる（法第 252 条の 28 第 2 項）

⁴ 平成 22 年 2 月 8 日結果報告記者発表資料から引用：

<http://www.pref.kanagawa.jp/press/1002/015/index.html>

⁵ 本庁各部局総務課等に出納員を配し、予算執行から出納審査までの事務を部局内で完結される体制

⁶ 当初、リーダーに公認会計士資格を持つ者とした特別会計検査チーム（会計Gメン）を設置する構想が示されていたが、公認会計士の公募が不調であったこと等から、会計局指導課長をリーダーとし、名称も見直されたものである。

Ⅲ 有識者ヒアリング

自治体監査制度や監査のあり方について、これまでの研究の蓄積がないわけではないが、特に外部監査制度導入以降の自治体監査のあり方について論じているものが少ない。そのため、自治体監査あるいは企業監査について識見や経験を有する方々に直接意見を伺うことにより、自治体監査のあり方について検討することとした。

ヒアリングは、平成 22 年 7 月から 8 月にかけて行った。対象の有識者は、経営学の専門家、会計学の専門家、自治体監査委員の経験者（公認会計士、職員 O B）、企業監査の担当者、自治体マネジメント経験者など 6 名の方である。それぞれのヒアリング概要については後掲させていただいたが、その知見について、テーマごとに見ていきたい。

1 監査委員のあり方

(1) 議選委員

監査委員には議会議員の中から選出されるいわゆる議選委員が 1 ないし 2 名含まれている（都道府県の場合）。議選委員は、地方自治法制定時から置かれており、首長に対峙し得る立場から選出するという点と議会が果たすべきチェック機能の一環として、その必要性が説明されてきた。しかし、第 29 次地方制度調査会での議論をはじめとして、議選委員の独立性・専門性などについての疑問も呈されてきた。

- ・ 議選委員は必ずしも会計・監査の知識を有していない。
- ・ 実態として 1 年交替の形では専門的な監査は難しい。
- ・ 議会も監査対象の 1 つであるということを考えると独立性に疑問がある。
- ・ 議会のチェック機能としては、議会での予算・決算の審議等で果たせるのではないかと指摘されている¹。

本研究の有識者ヒアリングにおいては、議選委員について、以下のような意見があった。

- ・ 大会派から 1 人ずつ議選の監査委員になってもらった。比較的若手の方が就任し、対抗意識も持ちつつ熱心に取り組まれた。議会が上げてくる候補者を機械的に任命するのではなく、やる気のある人になってもらう必要がある。（マネジメント経験者）
- ・ 議会での決算などのチェックは監査委員ほど細かくはできないので、議選の監査委員は詳細にチェックするという点での意味はある。（マネジメント経験者）
- ・ 議員が監査委員に含まれていることは、監査を受ける側の職員にとって心理的影響が大きい。尊重しなければならないという認識がより高くなり、緊張感も高くなる。地方自治法が監査委員に議員を入れたのは、一種の権威づけでもある。（監査委員経験者）
- ・ 見方によれば、監査の場において、いわば実務的、会計的に議選委員が厳しく突っ込むことは少ないかもしれない。いわば社会的な視点からの指摘が多いかもしれない。もっとも、自分で会社を経営しているような人は、会計書類の見方に慣れており、様々なことを突っ込んでいくこともあり、正直、あっと思われることも少なくない。（監

査委員経験者)

といったように、議選委員の意義や果たす役割について一定の評価を与える意見である。その一方で、議選委員についての限界や課題を指摘する意見もあった。

- ・ 県レベルでは、監査対象機関がかなり多い。書類での監査は毎年行えても、実地監査は毎年全てについて行うことは時間的にできない。それでも年間 50 日以上は午前・午後と一日監査のために費やすことになり、特に議選委員にとっては時間的に負担が大きいと思われる。そういったこともあってか、実質 1 年交替となっている。(監査委員経験者)
- ・ 議選委員は、副議長前くらいの議員のポストになっており、実質 1～2 年しか務めない。監査委員に求められる①専門的能力(監査論を修めているなど)、②実務経験、③外見的独立性の 3 点から適切ではないといえる。①②がある者が選任されるわけではなく、議員の経費も監査対象となっていることから③は問題である。こういったことから、議選監査委員は適格性がないと指摘されている。(会計学専門家)

識者の意見からは、現在の監査委員制度において、議選委員は首長と対抗する形でのチェックを行い、一定の役割を果たすことが可能であるが、その前提には、監査の業務負担に耐えられ、ある程度の知識や専門性を補うだけの熱意のある委員が選任されればという条件がおかれていることが指摘できる。戦後、議選委員がおかれた地方自治法制定時とは比較にならないほど自治体の業務が高度化・複雑化・増大化した今日において、その前提条件は、監査の専門性や業務量、また議員の議会活動との両立を勘案すると、担保し得ないケースも多いことが想定できる。それは、第 29 次地方制度調査会の議論において提起され、また地方行財政検討会議においても提起されている、議会によるチェックと監査によるチェックの役割分担が必要であるという意見とも重なってくる。

(2) OB 委員

監査委員のあり方については、議選委員の他にも、退職した自治体職員で総務や会計等に詳しい者の中から選任する委員(OB 委員)について問題が指摘され、地方自治法の 1991(平成 3)年改正では OB 委員の選任制限(人数制限)が設けられたが(第 196 条第 2 項)、ヒアリングにおいては、現状においても問題があるとの指摘があった。

- ・ 会社法により監査役の半数以上は就任以前に当該会社及び子会社で一度も取締役や従業員でなかった社外監査役でなければならない。このように外部者の導入により監査の独立性を確保する。これは、社長が選任する社内監査役が機能せず、多くの企業の不正行為が生じたために講じられた法改正である。(経営学専門家)
- ・ 代表監査委員の多くは OB 委員から任命される。総務部長で退職した者がなっていることが多い。監査委員には①専門能力、②実務経験、③独立性が絶対要件だが、①②はある人もいない場合も多い。首長の推薦により就任しているので、首長に恩義があり、独立性については難しい。(会計学専門家)

しかし、一方では、公認会計士などの企業監査の専門家であっても、地方自治体の業務に通じていなくては、十分な自治体監査はできないとの指摘もある。

- ・現在では、地域の事情にもよるが、働き盛りの公認会計士等に監査委員に就任してもらうのは報酬などの処遇面で難しい点もある。また、行政監査や事務監査は行政のことが分かっていないと機能しにくい。……会計だけわかればよいということではなく、会計処理について、行政のことを踏まえて、批判的な目で監査ができることが重要である。現実の問題として、監査委員は職員が支える組織でなければ行政のことがわかりにくいだろう。(監査委員経験者)

そこで、以下のように、出身自治体以外の自治体において、職員OBを監査委員や監査事務局職員として任用するという提起もある。

- ・OB委員の中にも自治体によっては優秀な人材もいる。この分野で優秀な人材は希少であり、職員OBだからという理由で優秀な人材を排除するのは損失である。出身自治体以外の自治体の監査を担当すれば、独立性の問題はクリアされ、専門能力・実務経験・独立性すべての要件を満たす者に監査を委ねることができる。(会計学専門家)

(3) 監査委員の選任方法

監査委員については、委員の属性の問題以外にも選任方法についての指摘がされてきた。現在は長が議会の同意を得て選任する(地方自治法 196 条)とされているが、監査を受ける対象である長が選任するのでは監査委員の独立性が保てないのではないかという選任方法の課題である。監査担当者の独立性の問題については、企業においても同様の指摘がある。

- ・(企業で) 社外取締役と社外監査役の独立性・中立性を確保するには2つの壁—①報酬による経済的依存関係、②社長に選んでもらったという恩義による心理的依存関係、がある。公認会計士(外部監査法人)にも同じ課題がある。公認会計士、弁護士だからといって、独立性・中立性が確保されているとは限らない。米国のエンロン社²他が好例である。(経営学専門家)

そして、監査の制度設計とも密接に関係するが、監査の独立性・専門性・実効性を担保するためには、監査委員の選任方法を見直すことが避けられない課題だとの指摘は多い。

- ・独立監査委員を誰がいかなる過程により選ぶかが重要である。公募を原則とするが、決定は独立した選定委員会で行う。委員会は外部の人物によるものとする。委員には、学者、経営者経験者などの中でも実績・情熱があり、現実の問題に関心が高く、社会への使命感がある、独立性・中立性・高潔性が高い人を庁内全体から提案させて、委員会をつくる。多くの候補者を10人程度に絞り、各人に自分の経験と抱負を発表させ、その結果により選任する。これまでと同じ選任方法では、不適正経理など同じことを繰り返すことになる。(経営学専門家)
- ・自治体で言えば、外部監査人は県民が選び、独立性を持つべきである。例えば外部監査人の候補者の中から県民が選ぶという制度でもよいと思う。議会が選ぶのでは、独

立性をもっているかどうかはわからない。職員 OB が入っていると、特定の行政部局や議員との関係性が強い可能性があり、独立性が確保されているとは言えない。(経営学専門家)

- ・「地方監査士」などの試験による国家認定資格を設置すれば、アメリカのように、地方監査士の資格を持つ者の中から、議会で選ぶ形でもよいと思う。監査には「住民の目線を持った専門家」が必要である。監査は他の行政委員とは異なる。行政委員を一律に日当制にする議論があるが、それはそれぞれの行政委員が何を目的に置かれているかを理解しない者の主張である。(会計学専門家)
- ・(現在の制度では、監査委員を) 首長が恣意的に選ぶ可能性もあるが、選挙管理委員のように議会が選んだからといって大丈夫とも限らない。選択肢として、選び方にはいくつかのタイプがあって良い。議選委員は止めた上で、議会の選挙で選ぶ、一般選挙で選ぶ、などが考えられる。市民オンブズマンに頼むという手もあるのではないか。監査委員の選び方は、自治体に任されると良い。(マネジメント経験者)

2 監査制度のあり方

(1) 企業における監査制度と内部統制

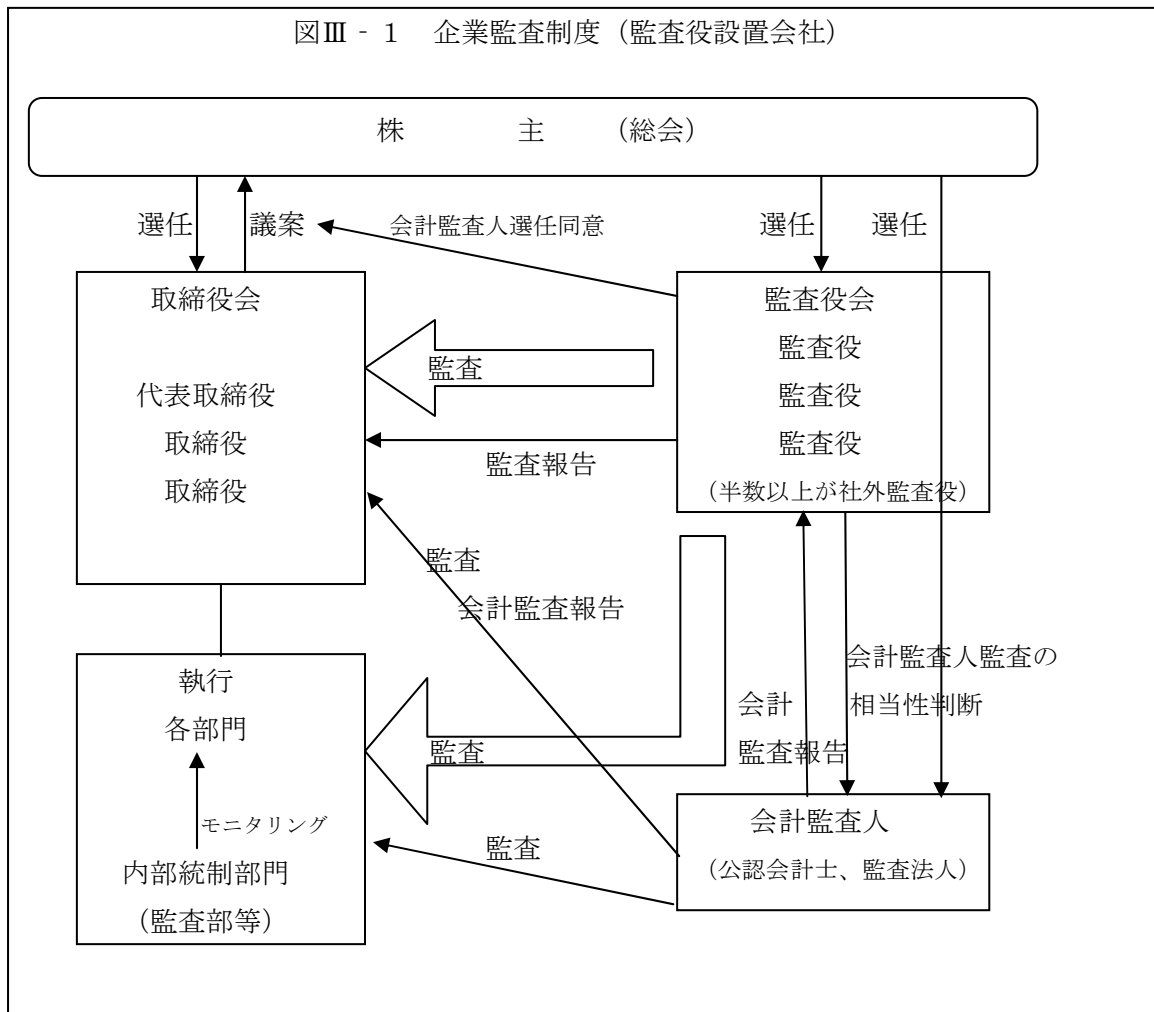
自治体監査制度の現状は、監査委員制度と外部監査制度の2つの制度が設けられているが、小規模自治体についてはコスト面などから外部監査の導入が進んでいないといった指摘がなされているのに加えて、外部監査を導入している自治体においてもその役割が十分に果たされているか、また現行の監査委員制度の位置づけも含めて内部監査と外部監査の適切な機能分担がなされているかといった課題が指摘されている³。また、企業では監査の前段として内部統制の仕組みが設けられ、そのあり方が重視されているが、地方自治体においては、法定の制度としての内部統制はなく、内部統制的なチェックシステムはあっても必ずしも体系的なものではないとの指摘もある。そのため、監査制度と合わせて体系的な内部統制の整備についても論点となっており、地方行財政検討会議では、「一方、株式会社においては、監査とは別に内部統制システムが構築され、両者が相まって適正の確保がなされており、地方公共団体においても、執行機関内部に事務処理の適正確保の体制を構築し、監査と相まって適正の確保を達成すべきとの考え方がある」⁴と指摘されている。

そこで、まず、企業における監査の制度、社内外組織の役割分担などについての意見を見ながら企業における監査制度と内部統制の仕組みについて概観しておきたい。

図Ⅲ-1は「公開会社」である「大会社」における委員会設置会社以外の場合の概要である。委員会設置会社以外においては監査役会設置義務がある(会社法328条1項)。監査役会においては、監査役を3人以上置き、その半数以上が社外監査役(過去に当該株式会社及び子会社の取締役・会計参与・執行役・使用人でないものをいう(会社法2条16号))でなければならないとされている。

監査役は、株主総会によって選任される。監査役は、取締役会・執行部門を監査する。

また、株主総会が選任し、監査役会が同意して会計監査人（公認会計士ないし監査法人が選任される）が置かれ、会計監査人は取締役会・執行部門の会計監査を行い、監査役会に会計監査報告を行う。また、執行部門では、内部に監査部などを設けてモニタリングを行う。



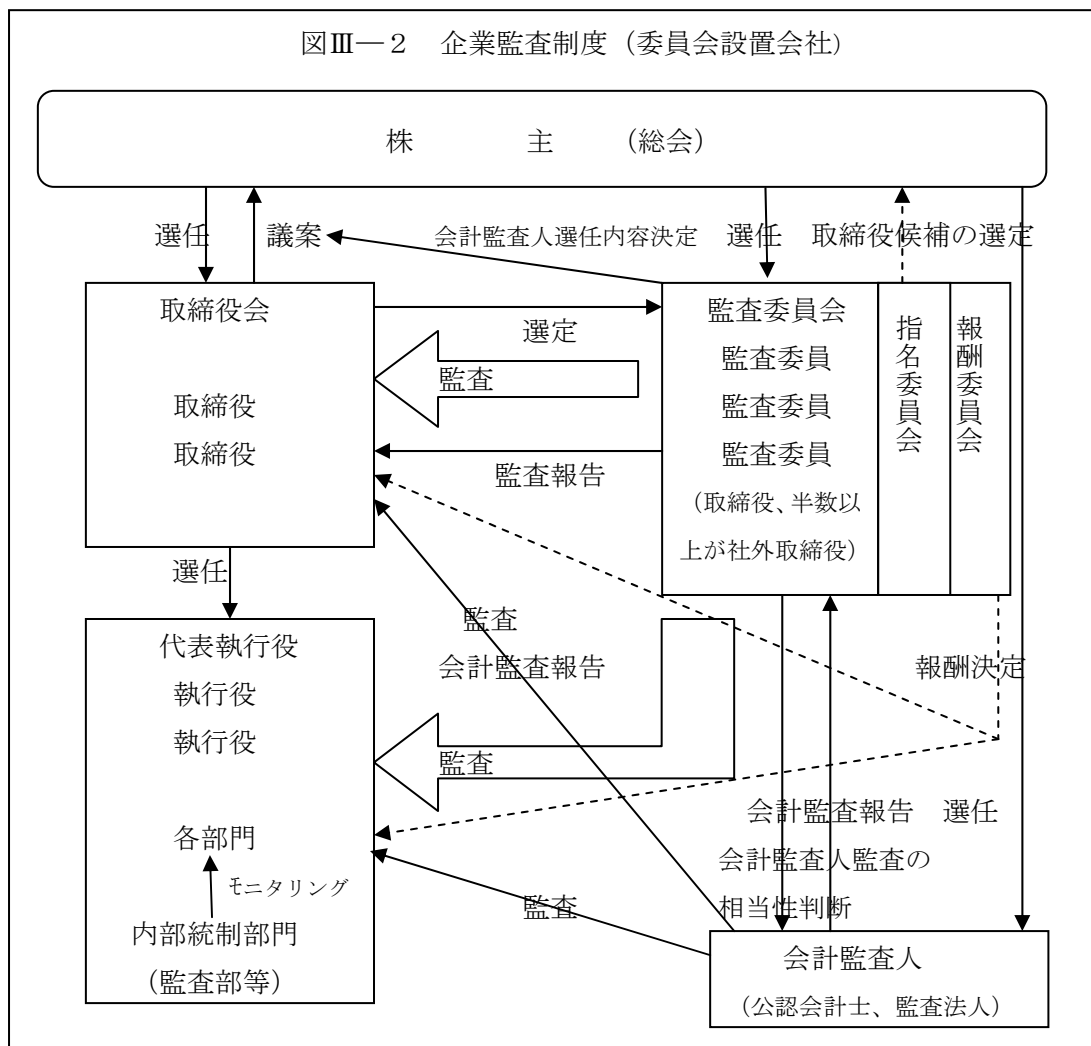
(出典) 筆者作成

図Ⅲ - 2は委員会設置会社の場合である。公開会社である大会社では、監査役会をおかない場合は、委員会設置会社の形態をとることになる（会社法 328 条 1 項）。取締役は原則として業務の執行をすることはできない。執行役にゆだねられる（同 415 条、418 条）。ただし取締役は執行役を兼任することができる（同 402 条 6 項）。

各委員会は 3 名以上の取締役で構成し、その過半数は社外取締役（現在及び過去において、当該株式会社またはその子会社の代表取締役・業務執行取締役・執行役・使用人ではないものをいう（会社法 2 条 15 号））でなければならない。監査委員会の取締役は執行役を兼ねることができない。

監査については、監査委員会によるものと会計監査人によるものがある。また、執行

部門においても監査部などによるモニタリングが行われる。



（出典）筆者作成

また、監査と密接に関係する内部統制について、会社法では、取締役会に「取締役の職務の執行が法令及び定款に適合することを確保するための体制その他株式会社の業務の適正を確保するために必要なものとして法務省令で定める体制の整備」（会社法 362 条 4 項 6 号）を義務づけており、この体制が会社法にいう「内部統制システム」を意味している。相次ぐ企業不祥事が発生する中、2006 年 5 月の会社法改正で義務化（大会社のみ）され、さらに同年 6 月に成立した金融商品取引法（いわゆる 日本版 SOX 法）により、2009 年 3 月期からは上場会社（連結子会社を含む）には「内部統制報告書^{5*}の作成」等が導入されることとなった。以下は、金融庁企業会計審議会内部統制部会の公開草案で定義され、2007 年（平成 19 年）1 月 31 日に了承された内部統制の定義である。

「内部統制とは、基本的に、業務の有効性及び効率性、財務報告の信頼性、事業活動に関わる法令等の遵守並びに資産の保全の 4 つの目的が達成されているとの合理的な保証

を得るために、業務に組み込まれ、組織内のすべての者によって遂行されるプロセスをいい、統制環境、リスクの評価と対応、統制活動、情報と伝達、モニタリング（監視活動）及びIT（情報技術）への対応の6つの基本的要素から構成される。」

このように、近年、会社法や金融商品取引法に位置づけられた「内部統制」だが、この概念自体は、従来から企業で行われてきた企業価値向上のためのしくみとして何らかのかたちで企業内に存在し、さらにはあらゆる組織において整備、運用されてきた、又は構築すべきシステムとして捉えることができ、企業や政府機関を含めたあらゆる組織が、その業務の適正を確保するための体制を構築していくシステムを指す。「組織がその目的を有効・効率的かつ適正に達成するために、その組織の内部において適用されるルールや業務プロセスを整備し運用すること、ないしその結果確立されたシステム」（ウィキペディア）であり、「具体的には、組織形態や社内規定の整備、業務のマニュアル化や社員教育システムの整備、規律を守りながら目標を達成させるための環境整備、および財務報告や経理の不正防止が挙げられる。」（同）

企業における監査および内部統制の役割分担等については、以下のようなコメントがあった。

（内部監査：監査役・監査委員会を主とする監査）

- ・（企業における）内部監査の基本的な流れは、①リスク評価（監査対象部門が抱えるリスクの種類・程度を統一的な手法で評価）→②年度監査計画（重点監査目標・対象および実施予定）→③個別監査計画→④監査通知→⑤予備調査（資料の収集・分析）→⑥監査プログラムの作成（監査項目ごとの手法・手続き）→⑦実地監査（実施、監査調書・指摘票の作成、講評会）→⑧監査報告書の作成と経営者への報告→⑨フォローアップ（指摘事項について改善状況を定期的に確認）→⑩品質評価と継続的改善 となる。（企業監査担当者）
- ・株式公開会社では、……監査役会の設置が必要であり、これが業務監査・会計監査を行う。会計監査は、外部の監査法人—公認会計士と共同して行う。業務監査は適法性と妥当性を監査する。妥当性監査は、意思決定の経済的合理性についても監査する。妥当性監査において、企業の場合、意思決定が、会社、従業員、株主・顧客などの利害関係者のためになっているかということを見る。（経営学専門家）
- ・（ドイツにおいて）日本の取締役会に相当する社外役員により構成される監査役会は、法制化された1870年当時から必ずしも実効性が高いとは言えない。……実例として、ダイムラークライスラーの監査役会長は最高経営責任者と親密な関係にあったため、何年も赤字を出しながら首を切らなかった。（経営学専門家）
- ・2003年4月の商法改正により、委員会設置会社制度が導入され、監査役制度か監査委員会制度かの選択が可能になった。弊社は、2003年6月から委員会設置会社となった。法的には監査委員会は過半数以上が社外委員とされているが、弊社では全員社外委員としている。（企業監査担当者）
- ・（弊社では、）監査部による監査活動のサマリーを四半期毎に監査委員会に報告する。

また、外部監査人である会計監査人は監査委員会に報告を行う。……金融商品取引法で報告が義務付けられている内部統制報告書については、監査部で経理業務の統制を評価して作成する。……日本では監査役制度を選択している会社がほとんどである。監査役制度は制度としては立派だが形骸化しているという見方もある。(企業監査担当者)

監査役設置会社と委員会設置会社の比較については、監査役制度においても、「補助使用人体制の充実を含む内部統制システム整備の義務化など、委員会設置会社の監査委員会に用意された幾つかの仕組みについて、法改正を通じて新しく取り込むに至って」おり、「監査役設置会社のうち内部統制部門等を設置している会社は上場会社で 9 割を超えている状況にあるなど、監査体制の整備の面でも監査役設置会社と委員会設置会社の差は近似したものとなっているのが実態である」⁶といった報告もあり、むしろ、両制度とも取締役会における発言は社外監査役や社外監査委員において活発に行われているといった指摘もあるように、制度面の差よりも運用上の差の方が大きいとも考えられる。

- ・(企業においては、) 日常の起票・承認・決裁といったプロセスにおける牽制や統制(内部統制)が有効に機能しているかをみるのが内部監査である。牽制が有効に働いているか、適切な者が決裁しているか。権限の委譲がなされた場合でも、任せきりになっていないかなどのチェックが必要である。(企業監査担当者)

以上のように有識者コメントからは、企業においては、監査役ないし監査委員会による内部監査と執行機関内部における内部統制の連携により、チェック体制を整えていることが強調されている。しかし、そのような体制をとっていても失敗も生じているという例も挙げられている。

(外部監査)

一方、会計監査人が担当する外部監査については以下のようなコメントがあった。

- ・独立監査委員という名称を使うことが重要である。「外部」監査人というだけでは独立性を保証しない。独立と名づけることで、絶えず独立性を意識することになる。公開会社の場合、社外取締役でも「独立」社外取締役となっていることがある。公認会計士などから逮捕者もでていることを考えると、この意識づけが重要である。(経営学専門家)

以上のように、会計監査人の独立性が強調されるとともに、独立性と関連して保証型監査であることが指摘されている。

- ・(外部) 監査はアシュアランス、合理的な保証である。(自治体における監査制度改革にあたって) 監査に過大な期待を持たれているようにも思われるが、誤解はないか。監査は悉皆ではない。アシュアランスとは、サンプリングで科学的に合理的な数について、合理的な手続きで調べ、合理的な保証を行うものである。よって、監査には限界がある(ことを考慮すべきである)。(企業監査担当者)
- ・公認会計士の企業監査報告には「重要な虚偽記載が含まれている可能性は大きくない」と記載される。これは、企業規模を勘案してあるレベル以上の額について監査し、「合

理的な水準で保証する」という「保証型」監査の考え方である。自治体の予算より大規模なトヨタの会計について、公認会計士が「1円の誤りもないと保証する」とは言えない。

また、企業においては、監査をアシュアランス（保証）と位置付けた上で、監査部・監査委員会・会計監査人の役割分担と責任が決められ、それぞれがその責任と役割を果たしていく構成となっている。そして、企業においては監査人の独立性が重視されている。監査報告書は、クライアント（企業経営者等）との癒着等がなく、独立した公平・公正が確保された監査人が監査を行うことが要請されており、「独立監査人による監査報告書」と呼ばれている⁷。（会計学専門家）

（2）自治体における内部監査、外部監査、内部統制の機能分担

こうした企業における監査制度のあり方なども鑑みて自治体の監査制度について考えるとき、内部監査・外部監査の分担やそのための組織のあり方が不分明であることをはじめとした多くの課題が指摘されているが、制度改革の方向性としても多様な意見がある。

- ・（監査で）隅々まで見ることは難しい。監査は外部化し、職員は内部統制機構として内部統制をきっちりに行った方がよい。首長がまずはきちんと見る事が重要である。（監査委員経験者）
- ・内部監査と外部監査の2本立てでしっかりやればいいのかもかもしれないが、人的資源も限られている現状では難しい面も出てこよう。（監査委員経験者）
- ・例月出納検査のような定型的なチェック、経理的な面は公認会計士に外部委託している県もある。余った人手でより突っ込んだ監査をするのは1つの方策であるが、今般の人員削減の情勢ではその分人員削減されてしまいかねず、（監査向上のための）工夫が実効性をもつことは難しいかもしれない。（監査委員経験者）
- ・監査は基本的には事後の点検なので、内部統制は重要である。（監査委員経験者）
- ・包括外部監査のテーマ設定については、内部監査とコミュニケーションもとりながら決めていくが、設定には苦勞もあるようで、監査を受ける部署やテーマがかたよってきってしまったりする。（監査委員経験者）

また、現在は監査委員については、監査遂行の際の責任について明示されていないため、不正や不適正経理が監査の不備で発見し得なかったとしても責任を問われるケースが殆ど見られない。また、外部監査人についても、契約責任の形で問われるのみである。そのため、監査委員・監査の担当者の責任について地方自治法上に明記すべきであるとの意見が、地方行財政検討会議第2分科会では出されている⁸。

- ・監査報告書には（監査人・監査委員）全員に署名させる。署名することは、報告書に責任を持つということであり、責任を自覚することにも繋がる。（経営学専門家）

地方行財政検討会議においては、以下のような監査の分担の方針に従って制度を見直すということが打ち出されている⁹。

- ・（現在は監査委員が担っている）決算審査・例月出納検査・基金運用状況の審査・健全

化判断比率の審査については、外部主体が担う。

- ・財務監査（合規性監査）は内部主体が担う。
- ・行政監査（3E監査）は議会の監視機能や長の行政評価等に委ね、廃止する。
- ・事務監査請求・住民監査請求等は内部・外部いずれもあり得る。
- ・内部統制システムの整備・実施・報告等を地方自治法に規定する。

（3）監査事務局体制

監査事務局については、独立した行政委員会である監査委員が任免権を持つ独立の機関とされながらも、実際には首長部局の職員が出向する形で配置されていることが多い。そのため、職員の独立性や専門性についての指摘が多く見られた。

- ・人事ローテーションで能力も訓練もなく配置された者では監査は難しい。（しかしながら、）監査事務局には、若手が配置される方がよい。多くのベテランは自治体行政に対する知識はあっても、望ましいとは言えない組織文化に染まっている。批判精神が旺盛で地位において失うものが少ない、批判精神の旺盛な若者に適切な教育訓練をほどこせば、経験の不足を十分補うはずである。これはこれまでの学生に接した経験に基づく確信である。（経営学専門家）
- ・監査事務局職員はプロではない者が人事異動ではりつけられる。監査のための調査はマニュアルに頼って、揚げ足取りのようなチェックだけになる。そうした補助員の報告書を見て、監査委員は監査することになる。本来は監査のプロが調査し、専門家として報告書を作成し、それをもとにパブリックガバナンスの観点から議会で議論すればよい。（会計学専門家）
- ・監査事務局において調査を担当する職員（補助員）も、資格を要件化する必要がある。そうすれば、監査事務局の能力がアップする。（会計学専門家）
- ・監査事務局の職員は知事部局から出向でいくところが多い。身内を洗うのは難しいので、（人事を）独立させた方がよいという議論が昔からあった（採用、職員の固定化などの問題があり、そうはなっていない）。（監査委員経験者）
その一方で、監査の実務には業務の実態を知る職員の存在が大きい、むしろその力を最大限に発揮させるべきとする指摘もあった。
- ・工事などの金額の大きな契約は技術系の職員が担当していることが多い。監査事務局にも内容がわかる技術系の職員が必要であり、知事部局からの出向でカバーしているところが多い。（監査委員経験者）
- ・監査委員が監査事務局職員の防波堤になる必要がある。監査委員から「よく働いてくれた監査事務局職員の処遇をしっかりとしてほしい」と言われた。監査事務局職員はよく働いたら、評価される必要がある。監査委員が形だけでなければ、職員の評価もできる。（自治体マネジメント経験者）
- ・監査事務局（職員）が実働を担い、監査委員は実働しない判断機関と位置づけられている。実務的な監査機能は職員が担っている。（監査委員経験者）
- ・監査委員は事務局職員（監査補助員）が挙げてくるポイントを元に監査を行っている

のが実態だ。(会計学専門家)

また、監査の位置づけやその機能を発揮できるような環境整備について、次のような提言等もあった。

- ・監査の位置づけは、知事に直結した機関とすべきである。知事直属にしなければ、権限がないので役割が発揮できないのではないか。(経営学専門家)
- ・指摘事項について、担当部署からの横やりをいれずに発表することは(監査委員とともに)監査事務局職員の成果の公表でもあり、モチベーションアップにつながる。(自治体マネジメント経験者)

監査担当者・組織は首長に直結した位置づけとすべきであるといった意見の他、監査組織として、組織常識や組織風土に屈しない独立性と、監査意見の具申過程で調整や横やりが入らない位置づけや権限が必要であるとの指摘である。また、下記のような企業の実態と比較すると、自治体監査の人員体制は弱いということがいえよう。

- ・(大企業の)監査の人員は全従業員の1~2%が普通である。金融メガバンクは2%、平均では1.5%程度である。(企業監査担当者)

また、英国の公監査や企業における人事配置の実情などから、次のような意見もあった。

- ・企業会計を見るための資格が公認会計士であり、公認会計士であれば、すなわち公監査ができるというものではない。英国のオーディット・コミッションでは、半数は勅許公共財務会計士(CPFA)である。しかし、そこで(公監査を支える)軸となっているのは、会計士だけではなく、「プロパー職員」である。プロパー職員の方が望ましいが、それを言い出すと、人件費がかさむなどの問題が出てくる。たとえば、「地方監査士」といった技能資格を設け、資格をとった人たちがプロパーで監査の下支えに従事し、10年経ったら外部監査人として下の人を指導していくキャリアアップをすればよい。(会計学専門家)
- ・(弊社においては、)内部監査部門の人材は、管理部門の業務経験から監査へすすむ者と、専門職ルートとして中途採用で監査業務についての専門性を持つ者とがいる。ただ、専門性を有する者とは多様であり必ずしも公認会計士を指していない。監査手法、監査論を理解していることが、内部監査の専門性を有するということである。(企業監査担当者)

ヒアリングからは、監査事務局の独立性・専門性の向上は必要であるが、その専門性のあり方、コスト負担や人事の固定化による弊害といった課題など様々な要素をどのようにクリアした仕組みにしうるのか、制度設計の難しさも浮き彫りになった。

(4) 監査実務

監査の実務については、監査制度の問題とも深く関わるが、膨大な自治体の業務・会計において、どのようにしたら効率的に誤謬・不正が発見できるか、あるいは抑止できるかという視点からの多くの指摘がなされている。

(実査、抜き打ち、棚卸し)

- ・金庫・現物の確認は重要である。サンプルでも良いので、抜き打ちで実査をすることが必要である。随時監査をやっているとしても、抜き打ちをやっているところは少ない。
(監査委員経験者)
- ・監査は、実地棚卸に立会う必要がある。預けの実体が見えるのは、3月31日の実地棚卸だが、なかなかやられていない。(監査委員経験者)
- ・例月出納検査は、現金のみでなく、前渡金まで公金のすべてを見るべきである。(監査委員経験者)
- ・例月出納検査で見ないと不正経理はわからない。表面的な情報だけチェックしても意味はない。実態監査は重要な証拠でやらなければならない。内部監査の結果のみをながめても意味はなく、外部証拠を見なければわからない。(会計学専門家)

(監査の目的と基準)

- ・財務監査、行政監査、例月出納検査、決算などの目的を整理していくことが重要である。監査は何を保証するものなのかが正しく理解されなければ、自治体監査は正常に機能しない。(会計学専門家)
- ・(監査基準について)多くの県の監査要綱を見たが、監査基準ではなく、レディメイドの手続き集(チェックのやり方集)としか言えない。チェック制では、会計のすべてを突合できないため、意味がない。企業監査は、手続き準拠型監査からリスクアプローチ型監査に移行している。(会計学専門家)

そのほか、コンピュータ処理が進む現状や監査の効率性の面などから、次のような指摘もあった。

- ・コンピュータでの会計処理・伝票処理が進んでいる。旅費や出退勤管理なども一元管理されるようになってきているが、データ上でどこまで見ることができるのかといった監査事務遂行上の問題も言われるようになってきている。また、入力等のミスがなければ計算上の間違いはなくなるが、数字自体の意味が見えなくなる。(監査委員経験者)
- ・効率的監査の実施が重要である。重要性(金額)、危険性の大きいもの、信頼性の低いものから見ていくべきである。現在の試査は5%ほどであるが、実査で監査をすることが重要である。金庫(現金)はきちんと見なければいけない。(監査委員経験者)
- ・膨大な資料の全頁を丹念に見ることはできないため、的を絞って見ることになる。その前提としてこんな問題があり得るということを把握しておくことが必要である。(監査委員経験者)
- ・書類上の調査でも、監査事務局職員が、たとえば「この物品の数量が多すぎるのではないか」といった「勘」を働かせることが必要である。会計の専門知識もさることながら実務経験がものを言う。(監査委員経験者)

また、重要な指摘として、監査情報の十分な公開の必要と指摘事項への迅速な対処、そして、コストをどこまでかけていくべきかといった提起があった。

- ・監査委員は、指摘事項等について知事報告後、すぐに記者発表を行っていた。監査事務局職員が一生懸命仕事をして、非違事項を発見したとしても、職員の上司が該当課に伝えて、直させて、監査委員に指摘事項にしないように頼みに行くといったようなことがかつて行われていた。こっそり直すのでは、監査事務局職員のモチベーションも下がることになる。そして、監査委員から指摘されたことはホームページに掲載し、必ずフォローアップし改善するようにした。(自治体マネジメント経験者)
- ・現在の監査委員監査は「指摘型」である。指摘を受けても、内部で修正がなされず、毎年同じ指摘を繰り返していることもある。指摘型監査は、内部統制を効かせて、繰り返さないようにすることがセットとして必要である。(会計学専門家)
- ・(企業では監査にコストをかけるのは、)当然のことである。外部の公認会計士による監査だけでも5、6千万はかかっている。それにプラスして社内でもやっているの、人件費もそれだけかかっている。(大企業では)億、10億単位でやっている。自治体でも、財政規模から考えても、監査機能全体ではそのくらいはかかることは意識しなければならないであろう。(経営学専門家)

3 不適正経理の防止と監査制度改革

(1) 不適正経理や不祥事防止のための制度

不適正経理や不祥事の防止のための問題点の指摘は数多く、制度や工夫を考えるヒントについても多くの提起がされた。それは、監査のあり方に限らず、監査の前提となる会計や予算の仕組み、内部統制のあり方などにも及んでいる。

(内部統制)

- ・(監査以前に)組織の仕組みによるチェックが重要である。納入日をこえていないか、分割納入で随意契約にしていかななどのチェックが必要である。不適正経理を、なぜ、行政のチーム、会計のチームでみつけられなかったかという原因から、掘り下げることが必要である。チェックリスト方式ではみなOKとなってしまう。なぜOKとしたかをつきつめていくことが重要である。(企業監査担当者)
- ・実地棚卸の実施要領をつくり、実行することが必要である。会計担当職員以外の職員を立会人としておくことが重要。立会人には、報告書に署名捺印をさせる。動きの激しい物品を中心にチェックする。デパート・スーパーにおいて実地棚卸をする専門の会社がある。その会社は、棚卸を実施したという証明を行う。そのような外注を(自治体もすること)も考えられる。(監査委員経験者)

(会計、予算)

- ・昔と比べて出納局が厳しくなくなったという声もある。取り扱う案件が増大するとどうしても目が行き届かなくなる面が出てくるのは避けがたいし、会計に限らずいわゆる職人とかプロと言われる職員が育ちにくいかもしれない。監査だけでなく、個々の事務の実行時点で会計担当部署がもう少し厳しく見る必要もある。(監査委員経験者)

- ・国から年度末になって補助金がくることも多々ある。実情としては、返すことは想定されておらず、使い切らなくてはならないとの思いこみもあったかもしれない。(そのように) もともとルールに則って処理するのに苦勞するケースもある。(監査委員経験者)
- ・予算は余らせてはいけないという思いこみ、使い切り予算の慣行がある。議会で決算における不用額が多いと追及されたことがあるが、本来、予算は使える上限を定めたもので、余らせても良いものだ。……不適正経理の防止ということでは、「使い残し予算」ということを強調した。「予算を残してもいい」というのではなく、予算は上限であるという意識が重要である。残った場合には、理由をヒアリングする。入札残や不要なことを止めるなど様々な工夫で少ない予算で済んだなどである。工夫により、予算を余らせることができた場合には、人事評価に反映させた。(自治体マネジメント経験者)
- ・現場における会計上のやりくりは組織風土として許されてきた面があるのではないかと(不正でなければ)。窮余の策であり、民間では柔軟に対応できて当たり前のケースが少なくないとの声もある。予算の仕組み上、ルール違反が起こっても仕方がないといっても、世間には通用しない。しかし、限られた時間とルールの狭間で適正な処理ができるか、制度的にどうしたらよいかという問題がある。(監査委員経験者)
- ・不正経理として問題になっている内容は一様ではない。「預け」と「流用」は違う。預けは不正だが、流用は目的外使用であり、主として旅費、人件費などである。正当に使われている分も合算されて扱われている。あまりに財務規定が杓子定規であることも原因のひとつであるといえる。地方自治体の裁量があってもよい。6月22日に示された「地域主権戦略大綱」において、ヒモツキ交付金の一括交付金化が示されているが、(交付金等について) 用途を特定しないことが重要である(会計学専門家)
- ・「預け」があったというのは、予算に余裕があったということである。国からの補助事業で機械的についてきた事務費を使い切れなかったことや国でも返されても困るだろうとの認識が背景にあったのではないかと。また、次年度のシーリングに影響するので予算を使い切る必要があるという気持ちもあったのではないかと。返した上で、査定は査定で改めて行われ、きちんと予算がつくようになっていけば違ったのではないかと。(監査委員経験者)

(内部通報制度、情報公開、トップの意識、処罰など)

- ・内部統制が上手く機能するには、内部通報制度が必須である。通報は同僚を告発するという認識ではなく、会社にとっての損失を防ぐためである。弊社では2002年からコンプライアンス部門が匿名で通報を処理している。通報後、不正に対しての具体的調査が必要になった場合には、独立した立場の内部監査部門が処理する必要がある。(企業監査担当者)
- ・通報制度については、窓口をどうするかが重要である。内部部署ではなく、外部的な位置づけとなっている監査委員を窓口とする方がよい。弁護士事務所に委託している

自治体もある。(監査委員経験者)

- ・不正の防止には、情報公開の徹底が重要である。大きい組織であっても、情報公開請求されたときには、全て出すという形で透明化を図ることはできる。おかしなことがあったら、住民が住民監査請求をすることも重要である。住民監査請求などがなされれば、職員はピリッとするようになる。(自治体マネジメント経験者)
- ・不適正経理のケースでは、組織ぐるみ・関係者ぐるみで「共通の経費」を生み出そうとして行っている。組織ぐるみなのだから、トップの意識をまず変えることが必要である。飲食の際、誰がその経費を払ったのか考えれば、それが組織ぐるみで生み出された共通経費であることは実は明らかだ。(自治体マネジメント経験者)
- ・共有の経費を生み出すためであっても、コンプライアンスに反することをすれば、職員個人に責任をとらせる。私的流用でなくとも処罰対象だということをタテマエだけではなく徹底すれば、職員はリスクを負って仕事をするようになる。(自治体マネジメント経験者)

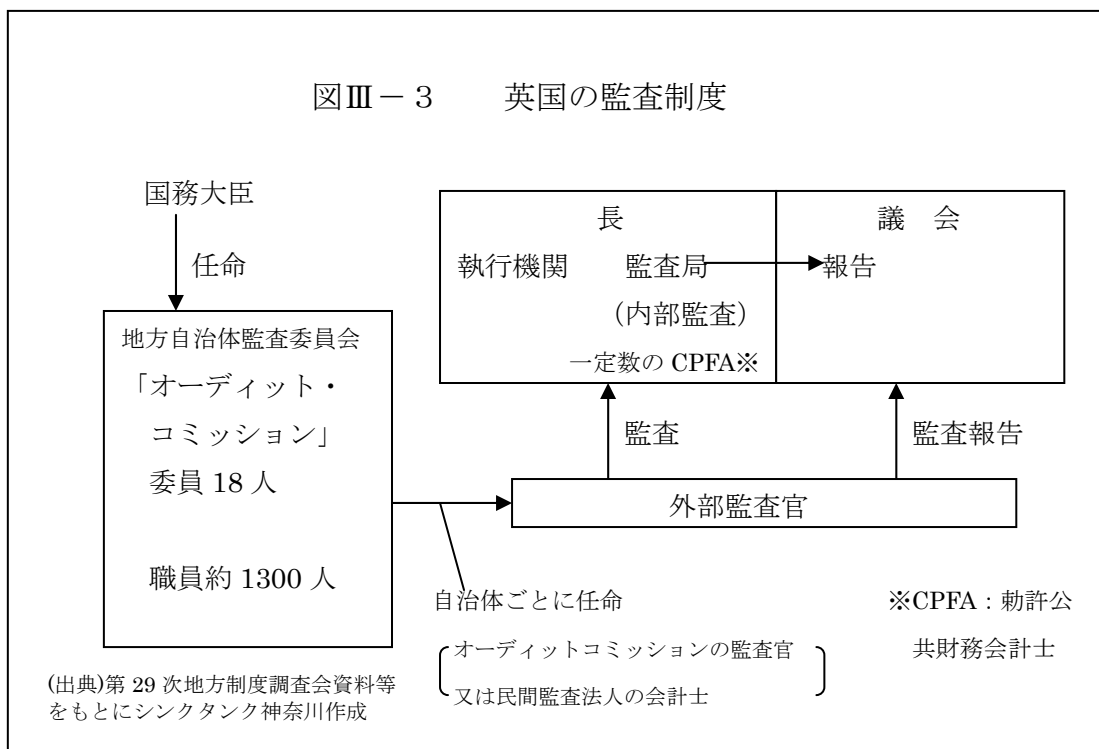
(2) 地方行財政検討会議における監査制度改革案について

地方行財政検討会議で提起されている監査制度改革の案(主に見直し案①②③第I章の図等を参照)について伺った意見は以下のようにになっている。

- ・会計監査をみる人は、外部監査の位置づけがよい。業務評価・業務監査は内部監査機能におき、モニタリング部門を格上げしてそのモニタリング結果をみるのがよいのではないか。また、モニタリングをチェックすることが重要である。行政事務監察担当的役割の部署があたるべきである。現物のチェックは、特に重点的にみるべきである。網羅的にやっても意味はなく、表面的になり、不正を発見できる確率は極めて低い。重点化してみることは、サンプリングチェックを容認することでもある。(企業監査担当者)
- ・自治体が共同で監査の組織を置くことについては、一部事務組合のような形をとると住民の目が届きにくいいため責任の所在がはっきりせず、無責任体制になりやすい。(自治体マネジメント経験者)
- ・自治体にも会計検査院のような組織が必要かもしれない。10~20年経験を積みばかなり専門性は高まる。工事などの事業を見る際には、日本技術士会と提携して技術面の知識を補完してもらおうとよい。(監査委員経験者)
- ・地方自治法の改正について、次のことが必要だと考える。①臨時出納検査を復活させること(昭和38年改正において、抜き打ち検査ではなく予告検査になってしまった。これが不正経理につながっている。検査は本来予告なしで行うべきである。金庫を見ない監査は、不正を生む)、②例月出納検査(で現金の出納をみる)だけでなく、契約(書類)についての監査を恒常的にやるべきである。預け金の摘発なども必要である、③地方6団体が要求した外部監査機構をつくる、④監査委員監査は実際には自己監査になっているため、現在の監査は内部監査(内部統制)とする、⑤外部監査人は廃止し、外部監査機構として共同設置する(1500名くらいが必要となるだろう)。(監査委

員経験者)

- ・英国では、国を監査する機関（ナショナル・オーディット・オフィス）と地方自治体を監査するオーディット・コミッションの2つがある。日本では会計検査院が国のみをチェックする機関として設置されている。オーディット・コミッションとの比較でいうと、日本では監査（対象 1700 自治体）+外部包括監査で 400 億円の経費がかかっているが、英国では監査対象自治体が 500 で 280 億円（140 円/ポンド）の経費がかかっている。（会計学専門家）



- ・今の制度では適正な監査は不可能だと町村議長会野村会長は発言している（人口 1 万人の町役場では職員は 150 人程度であり、監査の事務職員は平均 0.6 人とのこと）。自治体が事務組合として地方監査機構のような組織を作り、各自治体が現在の職員を外向させる。外向者は所属する自治体以外を監査するのであれば独立性は確保される。地方共同法人として競争環境をつくることもありえる。監査委員の候補者はこの中でリスト化し、その中から議会で選任すればよい。監査に携わる者は、客が増えるほど赤字になる事業がある、などの会計的知識がなければならない。地方監査機構で監査に携わる者は「地方監査士」の資格者であることを必須とする。行財政に精通していることを認定するものであり、公認会計士であっても地方監査士の資格を持たなければならないとすべきである。公認会計士であれば一律に、地方自治体を監査する能力を有しているわけではない。（会計学専門家）
- ・監査は専門家の仕事である。地域主権時代の監査は、これまでのような指摘型ではなく、保証型しかありえない。外部監査により、リスクが小さいということ、大きなミスはないことを保証する。また、内部統制によりリスクを小さくする事が必要である。（会計学

専門家)

- ・内部統制は自治体内部のことであり、どのように構築するかは首長に任されるものである。ただ、内部統制を構築することは首長の責任であるという1行は地方自治法に規定した方がよい。外部監査制度については、地方行財政検討会議で国としての議論が進められている。首長の自助努力として内部監査を含む的確な内部統制を構築することはコンプライアンスの向上や無駄遣いの削減につながる。(会計学専門家)
- ・国の機関として地方の監査機関をつくるということ、地方分権の時代においてどう意義づけるのか問題となろう。ただ、経理処理は共通部分があり、そうしたテクニカルな部分は自治体が共通にやってもよい。その上で、限られた財源の中で各自治体での監査は行政監査に軸足を移していくことも考えられる。(監査委員経験者)

地方行財政検討会議では、「地方公共団体の監査関係者を中心として、現行の監査委員制度の運用面を充実させればよいのではないか。…」¹⁰といった意見あったことから、制度化については「さらに詳細な検討を行う」¹¹とされているところであるが、ヒアリングにおいては、何らかの制度改革がなされた方がよいのではないかという意見の方が多く見られた。

1 「議員は地方公共団体の行政全般にわたって幅広い見地からの監査を行うことが期待でき、監査の結果を実効あらしめるためには有意義であるという意見や、議会の有する本来の性格から執行機関をチェックするという監査委員の機能に適しているという意見がある。しかしながら、議員選出の監査委員は短期で交代する例が多い。当該団体の内部にある者であるということで、その監査が形式的になりがちではないかという意見があるなど、賛否両論のあるところである」(第29次地方制度調査会第6回専門小委員会議事録)

「監査委員の監査の専門性を高めていくべきではないか、OB委員につきましては、身内に甘いという批判があるのではないか、議選委員につきましては、短期で交代する例が多い、また当該団体の内部にある者ということ、その監査が形式的になっているのではないかという意見があるということでございます。」(同上第7回専門小委員会議事録) といった意見が出されている。

2 CEO ケネス・レイの下、社員2万人を超える大会社でありながら、不正経理・損失隠しなどが明るみに出たのをきっかけに2001年12月に破綻。当時、アメリカ史上最大の企業破綻といわれた。それらの教訓からアメリカでは2002年、SOX法といわれる企業会計・財務報告に関する法が制定された。

3 「監査委員と外部監査人による現行の監査制度については、複数の階層の監査主体が設けられているにもかかわらず、……、それぞれの監査の対象及び観点は明確に区分されていない。」(「地方自治法抜本改正に向けての基本的な考え方」平成22年6月22日総務省)

4 「地方自治法抜本改正に向けての基本的な考え方」平成22年6月22日総務省

5 「事業年度ごとに、当該会社の属する企業集団及び当該会社に係る財務計算に関する書類その他の情報の適正性を確保するために必要なものとして内閣府令で定める体制について、内閣府令で定めるところにより評価した報告書(以下「内部統制報告書」という。)」(金融商品取引法24条の4の4)

6 「監査役設置会社と委員会設置会社の比較検討」平成22年10月14日(社)日本監査役協会ケース・スタディ委員会

7 浜田康『会計不正』p118

8 「日本の地方自治体の監査制度が企図しているような大きな成果が出ていない一つの根本的な原因は、監査委員に実質的ないわゆる責任規定がないからではないか。」「監査委員の責任というのは、これをきちんと議論し、明確に定めるべきではないか。」「地方行財政検討会議・第2分科会(第2回)議事要旨」(平成22年4月21日)より。しかしながら、その後の見直し案等では、監査人等への責任規定への言及は見られない。

9 「地方自治法抜本改正についての考え方(平成22年)」(仮称)(案)(地方行財政検討会議平成22年12月3日資料)

10 「地方自治法抜本改正についての考え方(平成22年)」(総務省)2011年1月26日、p.25

11 同上

IV 信頼される自治体運営のための監査機能のあり方

以上、識者のヒアリングを中心に自治体監査をめぐる課題についてみてきた。それらの知見を踏まえて、課題について考察していきたい。

1 監査制度改革・運用改革についての考え方

(1) 監査制度改革の前提としての「不正と誤謬」

リスクマネジメントは組織内におけるリスクを前提としている。監査もまた「不正、誤謬」の起こりうることを前提としている。監査制度改革・運用改革の考え方を整理するにあたり、まず、その前提についての考え方を整理したうえで、信頼される自治体運営のための監査機能のあり方を考えたい。

「会計学でいう会計は、①お金をかぞえ、伝票を切り、簿記をするという「計理」と、②一定のときに決算をして「会計報告」をすることが主たる仕事となっているが、その際に自分以外の第三者に計算が間違いないかどうか検算をしてもらい、言い換えると監査を受けるのも会計職員の仕事となっている。」¹との指摘がある。このように監査の原点には、会計書類等から、うそ偽り・不正を発見すること、重大なミス、軽微なミスを発見することといった役割が期待されている。そして、その監査が機能するには、支出手続き・物品納入の適正な手続きや複数の者による監視システムといった内部統制の仕組みが機能していることが不可欠であるとされている。それら内部統制の仕組みが適切に整備されていれば、監査の必要はないようにも思われるが、さらに、二重三重のチェック体制として充実した監査が必須とされている。

では、なぜそこまでのチェックが必要なのかといえ、²「会計のあるところ、不正と誤謬あり」と言われるように、「古今東西を問わず、ありとあらゆる会計に誤謬と不正が付きものだ」²という前提に立っているからである。

しかし、監査において見ることのできる証拠や試査・実査の限界などがあり、地方自治法が考えている監査も「見た限り間違いがないという監査責任」であるという指摘もあるように、誤りや不正の見過ごしは皆無ではないということの意味している。にもかかわらず、自治体の会計・経理および監査における誤りや不正の見過ごしはゼロである、ということが住民の期待であり、自治体に対する信頼の前提である、と考えるならば、できるかぎり見過ごしをゼロに近づけるための監査機能・監査制度という方向で検討すべきだということになる。

一方で、そもそも監査や内部統制はリスクをゼロにするものではない、という考え方もある。監査・企業ガバナンスの仕組みが進んでいると言われる米国等においても大小の不正経理事案があり、日本の企業においても粉飾決算などを監査が見抜けなかったということから監査や企業ガバナンスを高めるための改革が法改正も含めて行われてきている。その方向は主に、経営責任、執行責任をはっきりさせ、監査についても共通の基準を設けた上で、金額や重要性などの視点から一定の範囲で保証するという責任の明確化、いわゆる保証型監査の方向である。

しかし、それぞれが限定された責任を果たせばよく、たとえば監査で100万円単位の不適正が見だし得るならば、1000円単位の誤りは可とするといった考え方は行政にはなじみにくいかもしれない。しかし、監査にどれだけのコストをかけるのかという点を鑑みるならば、広がりや金額などから重要性の高い事項を優先し、ある程度の線引きを行うことはやむを得ないことである³。また、そもそも自治体の監査に課されている役割は、決算の監査はもちろんのこと、財政健全化判断比率審査や事業やその執行に無駄がないかを検討する行政監査から財務監査、例月出納検査まで大変に幅広いものである。不適正経理等の防止として小さな齟齬も見逃さないように検査することに力点を置く監査と、自治体の財政状況を保証したり、事業の効率性や効果を検証する監査とは、かなり方向が異なる。

いずれにせよ、監査制度を考える際には、「監査の全能性」とでもいえる誤解から脱却して監査の限界を踏まえると同時に、行政あるいは自治体には間違いはあり得ない、不祥事が起こることはあり得ないという「行政の無謬性」の神話からも脱却しつつ、制度運用や内部統制の仕組み全体を検討する必要がある。

(2) 監査制度改革の方向としての役割分担と権限・責任の明確化

現状の制度においては、会計や財務上の不適正な処理や不正が発覚したとしても、監査を担当した監査委員や決算認定をした議会の責任が追及されることは殆どなかった。今般の地方行財政検討会議を中心とする監査制度改革の議論にせよ、企業の会計・監査に詳しい専門家の議論にせよ、監査委員ないしは監査人といった監査担当者の独立性・専門性の確保と、その責任を明確化すべきであるといった意見が強く出されている。それは監査を担当する組織をどのように位置付け、監査担当者をどのように選任するかという監査制度の設計と同時に、首長・議会がどのように役割と責任を分担するのか、という点とも密接な関係をもつ。

監査制度改革の方向として、監査人・首長・議会の役割分担と権限・責任をより明確にすべきであるという点には、反論の余地は少ないように思われる。しかし、その具体的な制度設計となると多様な意見があり、地方行財政検討会議でも3つの案が示され、引き続き検討するとされている。

成案として絞られてはいないが、見直しの考え方等でも示されてきたとおり、3案に共通して解決をめざそうとしている課題として、以下の3点が挙げられよう。

- ① 監査人は独立性と専門性を有し、作成する監査報告書に責任をもつ保証型の監査を行うべきである。
- ② 首長は内部統制のシステムを構築し、その運用に責任をもつべきである
- ③ 議会はガバナンスの観点から、監査・執行をチェックする責任をもつべきである。

個々の課題について概観してみたい。

① 監査人の独立性・専門性と保証型監査

監査については、いわば外部の目から見る制度とするために、首長や議会・行政組織

から独立的な制度設計ができないかということが議論されている。監査される側と監査する側の関係を分離し、県民から見てより公正なチェック機能の発揮が期待できると感じられるような方向での制度の見直しが求められている。

また、専門性については、企業会計と異なる公会計の特徴を踏まえたうえで、やはり豊富な知識・経験に裏付けられたチェック機能の発揮が期待できるような方向での充実が求められる。

これらと併せてして提言のあった保証型監査については、これまでのような指摘型ではなく、企業の監査が不正・誤謬の存する確率が十分に低いことを保証すると同時に、監査人が重大な不正等が生じた場合の責任を問われるのと同様の「保証型」の監査を行うことを目指すべきとの提言である。

しかし、保証型の監査といっても、膨大な自治体の事務事業すべての会計や執行状況についてチェックができるわけではない。むしろ、監査結果を保証するためには一定の範囲を限定し、その範囲内で責任をとることとなる。事前に決めた範囲のチェックをし、合理的な水準とされる監査をしさえすれば、後は責任を逃れることができる構造であるともいえる。そのような限定的な責任のあり方で十分な効果を上げることができるのか、ということになると監査の効果もやはり限定的なものとなることが考えられる。

② 首長責任と内部監査

監査責任を明確化することは、内部統制の仕組みを整備し運用することとセットとなる。主に出納の完了を待って行う監査は事後的なチェックであるが、内部統制は事前に不正や誤謬を防止するシステムとして位置付け得る。その内部統制システムのトップである首長の責任が重くなるということでもある。

内部統制は、企業においてはそのシステムの整備が要請されている。「財務報告に係る内部統制の評価及び監査の基準」（企業会計審議会、2007年2月15日）によれば、内部統制とは、次の4つの目的を達成するために企業内のすべての者によって遂行されるプロセスとされている。

- i 業務の有効性・効率性の向上
- ii 財務報告の信頼性確保：財務諸表および財務諸表に重要な影響を及ぼす可能性のある情報の信頼性を確保すること
- iii 事業活動に関わる法令等の遵守
- iv 資産の保全：資産の取得・使用・処分が正当な手続・承認のもとで行われるようにし、資産の保全を図ること

自治体の内部統制については、今後、地方自治法等で法定される可能性もあるが、法定の成否にかかわらず、不適正経理や不祥事の防止に努める自治体は、内部統制の構築、充実に取り組むべきであろう。現在、各自治体でも事務事業の一斉点検、会計における電算上のチェックシステムの構築、内部通報制度など、いくつかの取り組みが行われているが、リスク評価の実施や内部統制についての報告書作成、モニタリング実施に至るまでの内部統制システムが構築されているところは殆どないと思われる。「地方自治法抜本改正についての考え方（平成22年）」においても、長が内部統制の体制整備を行い、そ

の状況を議会・住民に報告・公表することを地方自治法に規定することとされているが⁴、企業における内部統制を参考にしながらも、自治体の目的や事業、ガバナンスのあり方に即した内部統制システムの構築や充実がめざされるべきである。

③ 議会の責任とガバナンス

監査が議会の役割とされていた歴史的経緯を鑑みても、議会が監査機能について果たす役割は小さくないはずである。そのために現在でも、議員の中から監査委員の一部が選任されているが、識者の指摘にもあるように、そのような形では、当該監査委員の行った監査について議会がチェックをすることはなじまない一方で、監査委員は各委員が独立であるといっても、議会の監査を行いきにくい面があることは想像に難くない。監査人は会計・経理・財務が適切であるかを中心にチェックを行い、議会はそれらの報告を受けて適切性を判断するとともに、より政策的な観点から行政の執行についてのチェックを行うというように監査人と議会は適切な役割分担をするということも1つの方向ではないかと思われる。報告や情報交換など監査と議会が共同してチェック機能を果たすことも考えられるが、それぞれの立場から厳正なチェックを行うためには、その負担も鑑みれば、議員と監査人の兼任の形はとらない方がよいという考え方もある。

また、識者からは、監査や決算について議会の責任を果たすためには、決算についても認定ではなく、予算と同様、議決を要する規定にすべきであるとの意見もあった。いずれにせよ、議選委員の是非や議会の役割について考える際には、予算・決算の審議等議会の有する権能や、監査人との役割分担に留意しつつ、住民に対してどのような形で責任を果たすべきか十分に考慮することが求められる。

(3) 国における監査制度改革の動向とその課題

地方行財政検討会議においては、ゼロベースでの監査制度の研究が目指された。その結論やスケジュールは、現時点において必ずしも明確ではないが、「地方自治法抜本改正についての考え方（平成22年）」（総務省、2011年1月26日）⁵で提起されている監査制度の見直しの方向について（たたき台）の3案は、実施されるならば、どれもドラステックな改革となるものである⁶。

見直し案① 長の責任の明確化及び監査機能の外部化

見直し案② 内部と外部の監査機能の明確化

見直し案③ 監査機能の共同化

の3案であるが、①案は、自治体の内部においては内部統制体制を整備してチェックを行い、決算等の監査については、ナショナルレベルの監査共同組織が指定する外部監査人が行うというものである。②案は、①案と同様、内部統制体制の整備と監査共同組織が指定する外部監査人への監査の委託を行うが、加えて、独立した執行機関として内部監査役（議会の同意を得て長が任命）を置き、内部監査を行うというものである。企業における監査役ないし監査委員会を意識した制度といえるだろう。③案は、①案と同様、自治体の内部においては内部統制体制の整備によりチェックを行うが、監査については、

都道府県単位で設ける地方監査共同組織が行う。ナショナルレベルの監査共同組織は監査基準の設定・資格付与・研修を行う組織となっている。

3案とも、ナショナルレベルの監査共同組織を置くことが共通している。監査共同組織の設置は、監査基準を全国統一的に設定すること、公認会計士であるというだけでは十分には行えない公会計・自治体業務についての監査資格を設けてその認定を行うこと、監査人や監査を担当する職員の研修を行うこと、により、監査のレベルの維持・向上を図ることが目的だと考えられる。

監査共同組織は英国の「オーディット・コミッション」が1つのモデルとなっているが、先般、英国においてはオーディット・コミッションの廃止が決定された。廃止は数年程度先になると見られるが、廃止の背景として、コスト負担の大きさが挙げられている。監査共同組織の設置がなされるについては、国・地方とも財政が厳しい中で、どのようなコスト負担とするのかという論点をクリアする必要がある。また、ナショナルレベルの監査共同組織を置くことについては、地方分権に反しないか、監査基準や監査人の資格についても自治体に任せられるべきではないかといった意見がある。都道府県と市町村、そして自治体の規模のばらつきも大きい中で、全国組織をつくることで監査レベルの向上を図るのか、それとも個々の自治体に任せた形で行うのがよいのか、この点についても大きな論点であると考えられる。

また、監査共同組織、あるいは小規模自治体に適していると言われている地域共同監査組織における監査人や監査を補助するプロパー職員の養成により、監査人や補助職員の専門性の向上が期待できる一方で、プロパー職員だけでは自治体の実務の現場から離れてしまい、予算や執行の仕組みに熟知した上で、起こり得るリスクや追求すべき効率性の限界を踏まえるといった「現場に即した監査スキル」が失われる懸念も指摘される。

地方行財政検討会議の議論とは離れるが、監査委員が地方自治法上に位置づけられているところの行政委員（行政委員会）制度については、そのガバナンスのあり方をはじめとして、様々な課題が指摘されている。行政委員会は長・議会からは離れた中立的な立場で判断を行い、担当の行政を執行するための組織形態とされているが、監査委員の他の行政委員会においても、委員の選出が住民にとっては間接的なものであるために、選任の仕方の妥当性が問われたり、その行政活動が伝わりにくいといったことがこれまで挙げられてきている。自治体の監査委員制度が、様々な規定の枠内である行政委員（会）制度であり、地方自治法上に詳細な規定を有する制度であるということを勘案するならば、行政委員（会）制度の枠内でよいのか、ということも含めて、より独立性の高い監査制度のあり方、そして地方自治体の住民のガバナンスが効きやすい制度の設計が可能になるような地方自治法の改正なども検討すべきだと考えられる。

2 監査機能の改善と今後の監査制度改革

さて、これまで見てきたように、新たな監査制度を考える際には、首長の構築する内部統制の仕組みや議会との役割分担を併せて議論、検討すべきであるとともに、コスト

負担の問題を含めて自治体監査に何をどこまで期待するか、その目指すべき方向性について自治体住民のガバナンスという視点から議論がなされなくてはならない。

一方、今般の地方行財政検討会議で議論されてきた監査制度改革の見込みやスケジュールについては現時点においては不透明であり、またもし改革が動き出したとしても、具体化に向けては、監査資格の創設、共同監査組織のプロパー職員養成、現行監査体制からの移行と新機構への人件費や運用経費予算の集約等その実現に向けたハードルは高い。

そこで、こうした議論、検討の一層の進展に期待しつつ、今回の研究で得られた知見を基に、以下に、今後の制度改革等の検討材料として、(1)現行制度の中での改善を指向した監査改革のあり方、および(2)自治体間の広域連携の活用や企業の監査を参考にした試案を提示したい。

(1) 現行制度の中での監査改革のあり方

まず、漸進型の改革として、現行制度の中で監査をより有機的に機能させるための改革について検討する。

① 監査コストの見直し

1 つには、現状の制度にあっても、監査委員や監査事務局職員を増員したり、これまで内部の監査事務局等で行っていた会計のチェックなどを会計事務所に委託して外部化するなど、監査を重視し、よりコストをかけることによって監査が充実できるのではないかと指摘がある。神奈川県においても 2010（平成 22）年 12 月 1 日付けで、監査委員の増員が図られ、4 名から 5 名となった。2006 年 6 月の地方自治法改正で条例による監査委員の増員が可能となっており、鳥取県（6 名）など他にも監査委員の増員を図っている自治体もある。監査先の業務スケジュールや体制等もあり限界はあるかもしれないが、監査委員等の増員は一定程度の監査の充実が期待できる。財政が厳しい中、難しい対応ではあるが、監査は自治体ガバナンスにとって重要なものであり、ある程度のコストをかけるべきであるという住民理解や組織内共通認識を醸成していくことも必要である。

② 内部統制システムの構築

地方行財政検討会議第 2 分科会でも提起され、地方自治法における義務づけの明記が見込まれる内部統制体制の整備については、先行的な検討として、総務省に「地方公共団体における内部統制のあり方に関する研究会」が置かれ、2009 年 3 月には報告書（『内部統制による地方公共団体の組織マネジメント改革～信頼される地方公共団体をめざして～』）が出されている。報告書においては、リスクマネジメントの考え方にに基づき、首長・会計管理者・監査委員・外部監査・議会・住民それぞれの役割等が記述されているが、具体的な制度設計が提起されているわけではない。しかしながら、地方自治法の改正などの進展を待たずして、各自治体において、内部統制システムの検討を行い、その構築、充実に不断に取り組むべきであると考えられる。特に、どのような不正や誤謬・不適正経理が起り得るのかというリスク

を全員で共有し、それを防ぐための内部的なチェックシステムの整備を行う必要がある。そしてそれを運用する中で不断の見直しを行うことが求められる。

神奈川県では 30 年近く前、出納事務所で 1 億円以上の着服が発覚するという事件があった。公金支出については電算処理でチェックの手順も定められていたが、決裁印の偽造を行ったことに加えて、伝票作成者とチェック者が同一人であったことが原因として挙げられた⁷。今般の神奈川県における不適正経理事件でも、「預け」の流れにおいて、納品検査を同じ担当者ないし当該課で行っていたことがそれらのチェックをくぐり抜ける要因の 1 つになっていたと考えられる。

現在でも様々な形での内部的なチェックが行われているが、会計処理のマニュアルや決裁手順等について実情に沿っているかを常に見直し、どのようなリスクがあるか、その金額や重大性も把握しつつ、形式主義に陥らない機能的な内部統制システムを構築し運用する必要性を指摘できよう。

③ 監査についての専門性の向上

監査における試査は、企業の監査でもそうだが、会計書類の計数と計数の整合や支出負担の根拠となる決裁書類と会計書類との整合のチェックなど計数・書類の突合が主となりがちである。しかしながら、識者の指摘にもあるように、マニュアル通りに計数の整合をチェックするだけでは、誤謬は発見し得ても、不正や不適正経理を発見することは難しいと考えられる。不正や不適正経理の多くは、書類の計数上は整合のとれるように調整されているだろうからである。

監査の現場において、監査基準には準ずるとしても画一的なマニュアルから脱却したより実践的な監査を今以上に進めようとするれば、監査委員や監査事務局職員の専門性や経験値をさらに高める必要がある。会計処理や財務処理においてどのようなリスクが存在し、どのような視点で何をチェックすれば発見し得るのか、知識を共有し吸収する形の研修や習熟が望まれる。また、監査事務局を自治体経営・自治体マネジメントの一環と位置付けて職員を配置し、そこで組織におけるリスクを体系的に洗い出して、そのリスクマネジメントとして監査計画・監査業務を設計していくような体制づくりも考えられよう。一方で、公認会計士などの有識の監査委員にも公会計や自治体業務の特質に通暁していただくための機会が必要である。

④ 監査における現場の重視

識者のヒアリングでは実査を重視すべきであるとの厳しい指摘もあった。企業監査においては、現場における実査や棚卸の立会などが重要な作業とされている。自治体においても、ある程度行われており、また監査のコストや人員を鑑みるならば限界はあるが、実施時期や頻度などを含めた工夫で実査・棚卸を重視している姿勢を示すことも重要であろう。抜き打ち検査も、現場において緊張感のある事務処理を行うことに資すると考えられ、事務効率を阻害しない程度に検討されてもよいであろう。

⑤ 監査への住民参加

鳥取県のホームページには、鳥取県監査委員のミッションとして、「監査が、「県

民一人ひとりの幸せに役立っているか」を常に心に銘記し、県民に代わり、県の行財政の事務の執行等について「県民の視点」でチェックする。」と書かれている。監査委員は、県民に負託されて、県の機関を、正確性、合規性、経済性、効率性、有効性の観点からチェックするものとされている。先に述べたように、監査についての知識・技術など、携わる職員の専門性の向上は必要であるが、同時に監査に携わる者が、現場感覚や市民感覚をもって、県民の視点から監査を行うことも大変に重要である。

さらに、実際に住民自身がチェックに参加する手法の可能性について検討することも考えられる。現状では、住民は公開されている監査報告を見ることのほか、情報公開や住民監査請求といった制度を活用することでより詳細な情報を得ることができる。しかし、予算・会計をもっと住民にわかりやすいものとし、議員や住民がチェックしやすいようにすることや、住民参加型の監査として、住民が参加する「監査審査会」のようなものが考えられてもよいかもしれない。これまで、行政評価に住民が参加するシステムを設けている自治体の例がある。住民参加型の機構については、チェックや監査という業務が住民参加に向いているか否かなどの課題もあろうが、自治体の財務や決算の状況を住民にもっと開示していくための工夫が考えられてもよいだろう。また、神奈川県において、行政評価はシステムとして行われているが、監査についての評価はなされていない。監査そして内部統制について評価の視点を入れ、その仕組みを考えることもできよう。

⑥ 組織風土

監査改革の前提としての組織風土の課題への対応にも触れておきたい。識者からは組織風土に属する課題も多く指摘された。

その一つは組織の中での個人の責任意識とでもいうものである。職員は通常周囲に倣う形で行動規範を形成する。組織として行われていることが住民常識や法の遵守とずれていたとしても、当たり前のこととして捉えてしまう可能性がある。組織ぐるみで「共通の経費」を生み出そうとするようなケースも、組織の常識や組織への責任が優先された行動の結果ということもできる。しかし、組織への責任よりも住民への責任を優先するならば、どの行動規範に従うかは異なってくる。組織のトップや幹部が住民への責任を常に優先する姿勢を体現することはもちろん、職員個人の責任についても、私的流用ではなく組織のためにと考えて行った不適正経理処理などの場合にも、そうした行動規範を選択した各個人の問題としてその責任を問うことが必要である。そうして初めて、組織の責任という曖昧な責任意識からの組織的な脱皮が可能になるものとする。

また、内部通報制度の必要とその整備を指摘する声もあった。神奈川県にも整備されている他、少なからぬ自治体で内部通報制度が設けられているが、その実効性にはばらつきがあると言われている。体制として通報者の秘密を守り不利益を被らない形で運用がされるかということが大きな課題とされている。通報をするような事実はないはずであり、通報をするのは変わり者であると評価する組織風土によつ

て運用が上手くいかないようであれば問題である。

そして、内部統制にせよ、監査にせよ、気がついた誤りについては積極的な指摘をすることが必要である。修正を忌避し、事前に水面下で調整するような組織風土は情報隠蔽体質となりやすい。無謬をあたりまえとせず、情報公開を積極的に行うことがアカウンタビリティの基本、監査・内部統制の前提であり、真のガバナンスの実現のためには必要である。

⑦ その他

不適正経理の背景には、今回の研究の範囲外とした予算制度や会計制度の問題点も指摘されている。たとえば、神奈川県の不適正経理に関する調査結果報告書⁸においても、「…集中経理を開始する以前は、需用費等の予算が余ることはなく…」、「…集中化の結果として、毎年度、執行残額が出るようになり、「預け」が行われるようになった」と指摘されている。集中化等の工夫は、効率化の一方で逆に無駄を生む可能性をはらんでいたということもできる。また、不適正経理の背景には、行政の現場で、実際に使う必要の生じた経費が執行できない、あるいは執行に相当な時間や手間がかかると判断し、予算・会計上の「工夫」に向かうといった状況もあったのではないか。

会計検査院の調査によれば、国の補助事業の事務費をめぐり、全都道府県と 18 政令指定市で不適正経理が行われていたことが判明したという⁹。国・地方を通じての予算・会計制度の制約上の問題も少なからずあり、ガバナンス・説明責任と、無駄のない予算の執行とを両立させるための制度改革も必要であると考えられる。

(2) 監査制度改革試案

主に現行の監査制度を前提とした改革については以上の通りであり、監査制度の改革については地方行財政検討会議で議論をされているところであるが、それらの議論、そしてこれまでの検討を踏まえた上で、監査機能の強化の視点から、自治体の現場からの提起を視野に入れる形で監査制度そのものについても検討しておきたい。地方行財政検討会議の3つの案は、専門人材の確保の困難な小規模自治体や地方の自治体までを視野に置き、制度設計がなされている。また、監査共同組織の先進例とされる英国の「オーディット・コミッション」はコスト負担の大きさ等から先般その廃止が決定された。新しい監査制度については、地方分権時代にあつて国はどこまで規定すべきかというそもそも論もある中、新たな全国組織の設置や資格を持った人材の確保など、国・地方とも財政が厳しい中で、そのコスト負担や既存組織の存廃の議論など、制度構築にはいくつかの問題と越えるべきハードルがある。

一方、監査に期待するものとして、軽微な会計上の誤謬の発見から、有効性、効率性といった会計上の誤りを越えた税の使われ方のあり方に及ぶチェックまで様々なレベルの要請があるが、議会がその審議を通じて執行機関の政策の妥当性や有効性をチェックし、また、昨今の事業仕分けなど住民に開かれた形で執行機関自らが実施する行政評価

などの充実が図られる中、監査の原点に立って、その役割を整理することも必要であろう。監査制度の構築には、こうした役割論も含め、住民や実務者等を交えた自治体自身による十分な議論が求められるが、そうした議論のひとつの材料として、試案をまとめた。

<監査制度改革試案A>

地方行財政検討会議での議論および本研究における有識者ヒアリングにおいて、監査委員および監査事務局の専門性・独立性について課題とする意見があった。それに応えるために広域連携（神奈川県の場合であれば「9都県市の連携」「関東地方1都9県の連携」等）を活用した制度を構築し、それにより充実した監査を実現することを意図したのが試案Aである（図IV-1）。また、実施されている監査についての評価が行われておらず、その有効性について検証されていないことから、評価システムの構築を意図するものである。

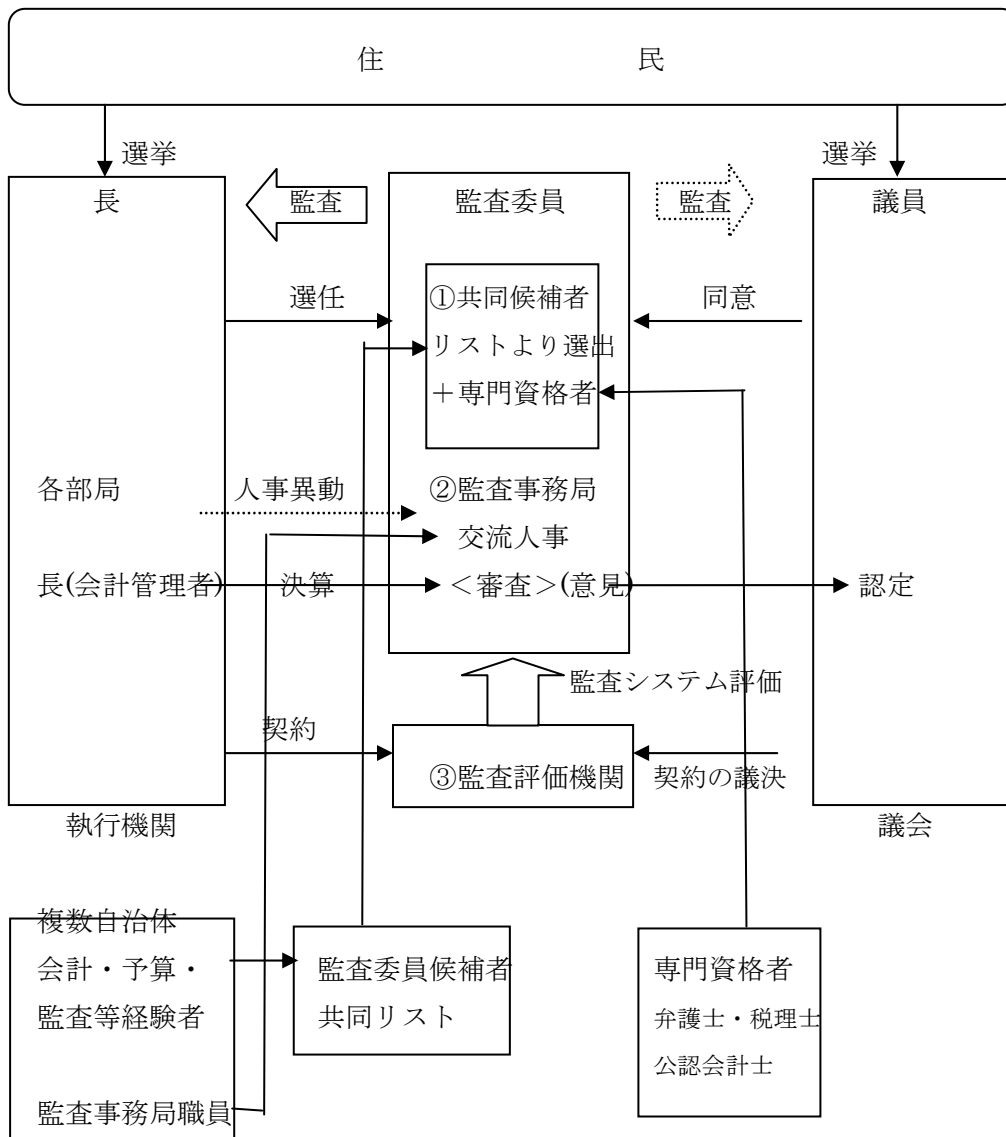
① 監査委員

監査委員は、地方自治法 196 条において、長が議会の同意を得て、識見を有する者および議員のうちから選任するとされている。多くの自治体においては、議員である委員 1～2 名および当該自治体を退職した職員の外、公認会計士や弁護士・税理士などの専門家を選任している。議選委員は当該自治体内部者であり、退職職員も自治体への所属意識からは脱し得ないという独立性の問題が指摘されている。また、会計や経理などの専門性の重要性も指摘されているが、専門家であっても自治体の事業や会計・経理と民間のそれらとは大いに異なることから、自治体に勤務しそれら業務に携わった経験は実効ある監査のために必要でもある。そこで、監査委員の選任にあたって、以下のような仕組みとする。

- ・当該自治体関係者（退職者・議員も含む）の選任は止める。
- ・定数の半数以上を専門資格者（弁護士、公認会計士、税理士＝外部監査委員の専門資格者に同じ）とする。
- ・専門資格者以外の委員は、「人格が高潔で、普通地方公共団体の財務管理、事業の経営管理その他行政運営に関し優れた見識を有する者」として広域連携の自治体で作成する「監査委員候補登録者リスト」に登録された者であって同自治体関係者以外の者の中から選任する。

この仕組みによって、その独立性を阻害されずに、自治体の監査・会計・予算などの業務経験とその知識を有する者の選任が可能となる。

図IV-1 監査制度試案A



(出典) 筆者作成

② 監査事務局

監査事務局職員は監査委員が任免するが、その多くは首長部局からの異動による者となっており、監査にあたって仲間内意識が働きやすく緊張感を保てないのではないかと指摘もある。そこで、専門性と独立意識を高めるための以下のような仕組みを設ける。

- ・職員の一部の割合については、他の自治体や監査法人などから交流人材として任用する。
- ・首長部局から異動する職員の配属期間は4・5年程度、監査・会計についての研修を必須とし、他の自治体との交流人事も行う。

③ 監査評価機関

現在は監査の有効性について評価するシステムがなく、一方で外部監査制度については、不適正経理等の防止や発見といった点に関して監査委員制度の補完的な役割が期待される仕組みではなく、またテーマの設定についても難しいなどの指摘がある。そこで新たに外部から監査委員監査を評価する機関として構築する。

- ・ 監査法人との間で、監査システムが有効に機能しているかを審査する外部審査契約を結び、その結果を公表する。
- ・ 現行の外部監査制度は廃止する。

以上の〈試案A〉については、地方自治法中の以下の箇所等の改正が必要となる。

196条 「…識見を有する者及び議員のうちから、これを選任する。この場合において議員のうちから選任する監査委員の数は、都道府県及び前条第2項の政令で定める市においては2人又は1人、その他の市及び町村にあつては1人とするものとする。」

252条の27～同条46 外部監査契約に基づく監査についての箇所。

〈監査制度改革試案B〉

地方行財政検討会議においても、企業における監査のあり方を意識した部分が見直し案の中に見られる。見直し案②を参照し、企業における監査のあり方から取り入れるべき要素として、内部統制体制の整備と、監査の責任を担う役員にあたるポジション（執行役、取締役に対する監査役）の創設を念頭においたのが試案Bである(図IV-2)。監査役を創設して監査の責任を明確化するとともに、例月出納検査・決算審査・健全化判断比率審査等については外部監査として会計監査人が、外からの目でより厳密なチェックを行う。監査役は、会計・経理の誤謬や不正については、内部統制によるモニタリングや会計監査人による監査を審査するダブルチェックの役割を負う。自治体の財政状況や業務の効率性などについても、各部局から報告を受けて審査し、長と議会に報告する。

長は内部統制によるチェックを徹底する役割を負うと同時に、監査役は議会に代わって監査を行い議会・長に報告する。議会は監査役・会計監査人を選任し、また、監査役の報告を受けての慎重なチェックが求められることから議会の果たす役割も重いものとなる。

① 監査役

- ・ 監査委員を監査役に代える。企業における監査役と同様に組織内部に位置付けられるが、議会が、自らが担う「行政執行についてのチェック機能」を分任させるべく監査役を選任する。運営方針・予算を定め、また決算を認定し、長の執行をチェックする役割を負う議会に対して、監査役は監査についての責任を負う。監査役は議会における決算委員会等に出席して説明責任を果たし、議会ではその説明を踏まえ、審議した上で決算認定を行う。
- ・ 監査役は半数以上は外部の者から選任し、自治体の規模に応じて常勤の人数を定める。

② 監査局

- ・ 内部統制を担当する部署を設け、会計等のチェックを合規性とともにもリスクマネジメ

ントの観点から行う。また、行政評価の担当の部署とともに各部局のモニタリングを行い、その結果を監査役に報告する。

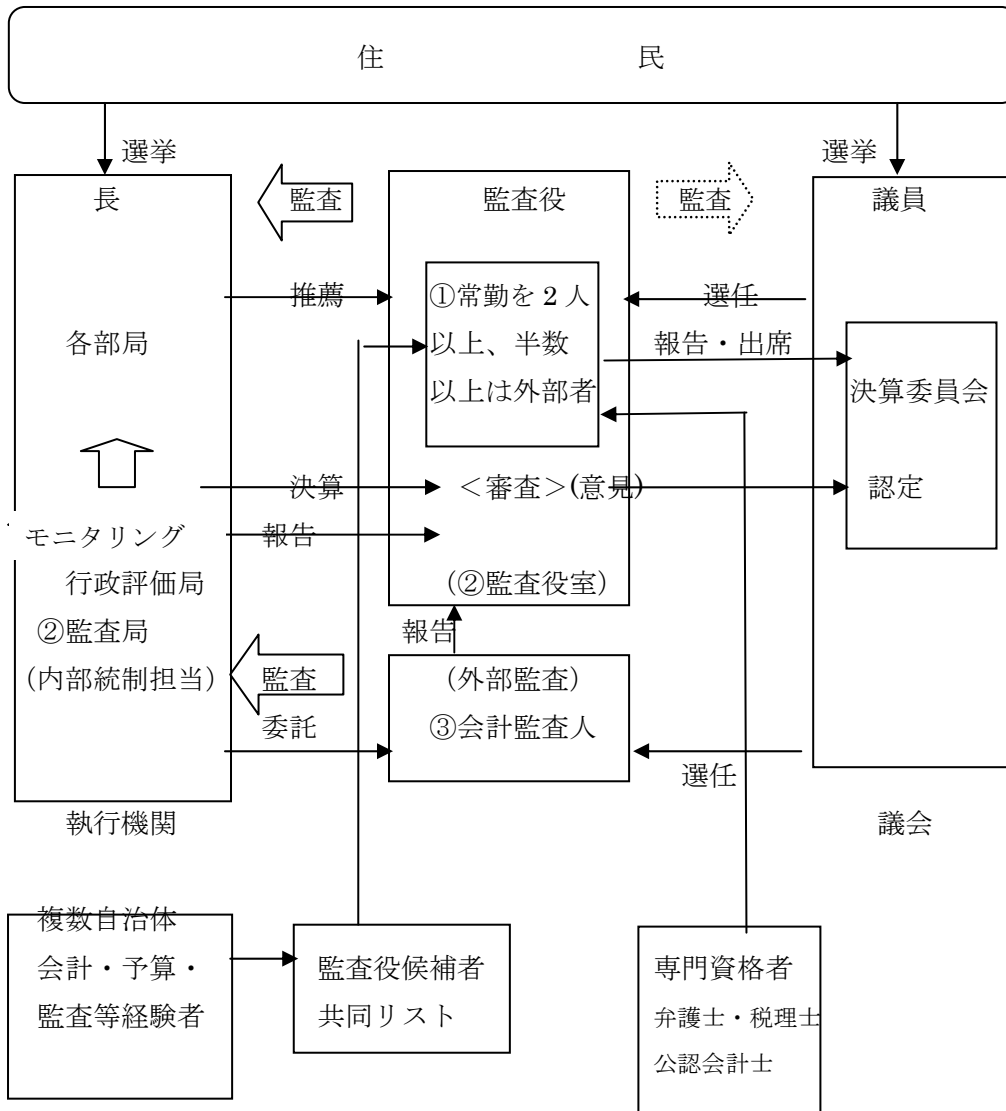
- ・監査役の補助については監査役室といった別の組織を設ける。

③ 会計監査人

- ・従来、監査委員が担うとされていた例月出納検査のような会計の検査を中心とする監査や決算審査・健全化判断比率審査については、議会が選任した会計事務所等に委託し、監査役はその報告を受け取る。

<試案B>については、地方自治法 180 条の 5（委員会及び委員についての通則）、同 195 条～202 条（監査委員についての規定）、および同 252 条の 27～同条 4（外部監査契約に基づく監査についての箇所）等の改正が必要となる。

図IV—2 監査制度試案B



(出典) 筆者作成

以上の試案はヒアリング等の情報収集とその検討を進めてきた中で湧いてきた1つのアイデアであり、詳細な制度設計には至っていない。先にも述べたように、監査制度の改革にあたっては、住民や実務者等を交えた十分な議論が必要となる。地方自治法の抜本改正についても検討されている今後において、自治体の立場からも大いに問題提起を行う必要がある。そのための材料をこうした試案の形で今後も検討していくことが重要であると考えたものである。

おわりに

本論では、有識者から頂いた意見を参考に望ましい監査機能のあり方について検討してきた。監査制度改革については、これまで、また現在においても様々な検討が重ねられつつも結論が出ていないように、1つのあるべき制度を示すことは難しいが、以下のことを提起しておきたい。

- ① 議会・監査人・首長の責任と役割が明確化される制度への改革が指向されるべきだということ。
- ② 現在の行政委員（会）制度としての監査委員制度という枠組み自体を問い直し、自治体が監査組織を住民のガバナンスが効く組織として設計できるような法改正等を求めていく方向もあるのではないかということ。
また、制度改革案としては、自治体サイドからの議論の手がかりとして2つの試案を提起したところである。
- ③ 広域連携による監査委員候補者共同リストの作成や人事交流により、専門性を有しかつ緊張感のある監査を可能にする制度改革（試案A）。
- ④ 企業型の内部統制の整備と監査役の設置を行い、会計監査人へのアウトソーシングも含めて、監査の充実と効率性の両立をめざす制度改革（試案B）。

そして、監査機能強化の改革として以下の7つについて提起を行った。

- ① 監査コストの見直しについては、住民・議員・職員が監査の重要性を認識できるような工夫をした上で、充実した監査が行われるよう適切なコストをかける。
- ② リスクマネジメントの観点から、体系的かつ機能的な内部統制のシステムを構築・運営し、その評価をするようにしていく。
- ③ 研修や職員配置の工夫などによる監査事務局等の専門性の向上を図る。
- ④ 業務効率に配慮しつつ、棚卸しや現場での確認作業などを増やし、緊張感のある監査を行う。
- ⑤ 住民の視点を取り入れた監査・内部統制の評価や情報公開の充実を図る。
- ⑥ 組織内の論理よりも住民の視点や合规性を重視する組織風土、組織内に存在するリスクを認識し正すことを厭わない組織風土を醸成する。
- ⑦ 状況に変化があっても現場で必要な経費が措置され、また執行残があっても翌年度等に生かすことができるような予算・会計上の仕組みが可能となるよう、地方自治法および地方財政法等における規定の見直しを国の機関等に働きかけ、あるいは実際にそうした運用を行える仕組みを検討する。

以上のように見てきたが、自治体における監査、公会計監査の批判や改革の議論は、自治体監査が企業監査に比べて遅れているという前提に立って進められているように思われる。確かに、企業における不祥事で監査の不備や責任が問われた際に、しばしばそれを契

機に企業監査制度の改革が行われてきたのに比べて、自治体監査制度の改革は小幅なものにとどまってきた。自治体には外形的には首長や議会と独立した機関として監査委員が置かれてきたが、今般はその内実を問い直す動きになってきている。その際には、企業の株主に対する説明責任と同じように、住民に対する説明責任を十分に果たすためにはどのような制度がふさわしいかという観点から考えていく必要があるだろう。

また、監査制度改革がいずれの形で進められようとも、自治体で行われている膨大な事務事業、それにまつわる出納・会計についてくまなく試査・実査ができるわけではなく、見ることでできない部分は残る。監査を含めて様々な形でチェックが行われること、また、内部通報、外部告発のような制度も必要であろうが、組織風土の改革が重要であることはいうまでもない。企業不祥事の分析でも、監査の問題点が指摘されるとともに、組織風土の問題が指摘されている。何が許され、何が許されないことなのか、その考え方は時代によって、制度の変化によって変わってくる部分もある。そうした考え方についてはっきりさせた上で、組織全体で共有することが不正・不適正経理防止の前提となる。倫理性の高い組織という抽象的なレベルではなく、一つ一つの事務の執行・会計・出納等について、住民のためとしてきちんと説明ができ、住民に胸を張れる体制づくりが求められる。そうした形でアカウンタビリティを内実化することが必要だといえるだろう。

1 池田昭義「地方分権時代における監査制度」地方議会人 2005.3月号

2 池田、同上

3 「監査人としての監査委員及び監査委員事務局職員の監査責任は、限られた職員、限られた日時、限られた予算でどのように効率的な監査を実施したのかという点に絞られるので、会頭はおのずから①重要性和②相対的危険性と③内部統制の信頼度と④経済的制約の絡みで、求める証拠の質と量を時評のような関係で入手しなければならない」（池田昭義「監査委員監査の実務」『自治フォーラム』2006年5月号、p30）

4 「地方自治法抜本改正についての考え方（平成22年）」（総務省、2011年1月26日、p.22）

5 「地方自治法抜本改正についての考え方（平成22年）」（仮称・案）（2010年12月3日付資料）で示されている案と同じものとなっている。

6 見直し案については本稿I章を参照

7 朝日新聞 1982年6月8日付記事

8 平成22年2月、神奈川県職員等不祥事防止対策協議会不適正経理調査部会

9 朝日新聞 2010年10月4日付記事

【主要参考文献】

- あずさ監査法人『内部統制の実践的マネジメント 構築・運用・評価の実際』第2版、2009年、東洋経済新報社
- 飯田悦功、棟近雅彦、住本守、平本良人、福丸典芳『ISO9001:2008 要求事項の解説』、2009年、日本規格協会
- 池田昭義「地方分権時代における監査制度」『地方議会人』2005年3月号
- 池田昭義「監査委員監査の実務」『自治フォーラム』2006年5月号
- 石原俊彦『CIPFA—英国勅許公共財務会計協会』2009年、関西学院大学出版会
- 石原俊彦監修・新日本有限責任監査法人訳・編『地方自治体のパブリック・ガバナンス—英国地方政府の内部統制と監査』2010年、中央経済社
- 石原俊彦「地方自治法の改正と監査制度の抜本改革」『地方財務』2010年7月号
- 石原俊彦「自治体における内部統制のあり方：首長による構築責任とガバナンスとの連携」『月刊自治フォーラム』2010年7月号
- 石原俊彦「自治体経営と監査制度の抜本改革」『都道府県展望』2010年5月号
- 井上鼎『地方自治監査規範』1951年、良書普及会
- 加護野忠男、砂川伸幸、吉村典久『コーポレート・ガバナンスの経営学～会社統治の新しいパラダイム』2010年、有斐閣
- 亀掛川浩『地方制度小史』1962年、勁草書房
- 齋藤正章、蟹江章『組織運営と内部監査』2009年、放送大学教育振興会
- 斉藤誠「自治体におけるチェック機能の強化と議会・監査制度」『自治フォーラム』2009年10月号
- 自治振興中央会編『府県制度資料』1941年
- 自治大臣官房企画室編『地方制度調査会資料 第25次関係資料集Ⅰ』
- 隅田一豊『住民自治とアカウンタビリティ—日・米・英の地方公会計及び監査制度の概要』1998年、税務経理協会
- 第29次地方制度調査会『今後の基礎自治体及び監査・議会制度のあり方に関する答申』2009年6月
- 地方行財政検討会議『地方自治法抜本改正についての考え方(平成22年)』2011年1月26日付、総務省
- 浜田康『会計不正—会社の「常識」監査人の「論理」』2008年、日本経済出版社
- 福丸典芳『品質マネジメントシステムの効果的な内部監査 ISO19011による基礎と活用法』2006年、日本規格協会
- 松本英昭『新版逐条地方自治法第5次改訂版』2009年、学陽書房
- 松本英昭「地方制度改革の取り組みを振り返って第15回外部監査制度の研究」『地方財務』2010年12月号
- 弥永真生『会計監査人の責任の限定』2000年、有斐閣
- 吉森賢『企業統治と企業倫理』2007年、放送大学教育振興会
- 若林仙二『注釈地方自治法逐条解義』1948年、東光出版社

「望ましい自治体監査機能のあり方についての研究」における名簿

【御助言をいただいた有識者（於：Ⅲ 有識者ヒアリング）】

氏名	職名	御助言をいただいた日
石原 俊彦	関西学院大学専門職大学院 教授	平成22年 7月 1日
吉森 賢	横浜国立大学 名誉教授	平成22年 7月 2日
村田 一	オリックス(株)監査部 副部長	平成22年 7月26日
片山 善博	慶應義塾大学法学部 教授	平成22年 7月28日
池田 昭義	(株)浜銀総合研究所 顧問	平成22年 8月 2日
山下 重毅	千葉経済学園 法人事務局長	平成22年 8月 5日

(掲載は御助言をいただいた順・敬称略・職名は御助言をいただいた時点)

【報告書執筆者】

氏名	職名
中村 博	神奈川県政策研究・大学連携センター 担当課長
中畠 いづみ	神奈川県政策研究・大学連携センター 専門委員
岡野内 俊子	神奈川県政策研究・大学連携センター 副技幹

【調査研究体制】

氏名	職名
中畠 いづみ	神奈川県政策研究・大学連携センター 専門委員
多田 彰吾	神奈川県政策研究・大学連携センター 主幹
岡野内 俊子	神奈川県政策研究・大学連携センター 副技幹

— 禁無断転載・複製 —

神奈川県政策局政策調整部総合政策課横浜西駐在事務所

政策研究・大学連携センター～シンクタンク神奈川～

〒220-0073

横浜市西区岡野2-12-20

神奈川県横浜西合同庁舎5階

電話 (045) 411-2580 (政策研究チーム直通)
