

氏名	丸山恭司
学位の専攻分野の名称	博士（先端マネジメント）
学位記番号	甲経営第7号（文部科学省への報告番号甲第492号）
学位授与の要件	学位規則第4条第1項該当
学位授与年月日	2013年9月18日
学位論文題目	<b>わが国地方公共団体における監査委員監査の制度的考察 ーリスク・アプローチ監査への展開に向けた提言ー</b>
論文審査委員	（主査）教授 石原俊彦 （副査）教授 稲澤克祐 教授 西尾宇一郎 教授 林隆敏

## 論文内容の要旨

### 1. 本論文の構成

丸山恭司氏の博士学位申請論文「わが国地方公共団体における監査委員監査の制度的考察ーリスク・アプローチ監査への展開に向けた提言ー」（以下、「本論文」とする）は、わが国地方公共団体における監査委員監査の実践をリスク・アプローチ監査に転換することを企図し、その課題と方向性を研究対象としている。調査研究の手法は、監査理論、法律学、英国での優れた監査実践からの示唆を中心に展開されている。

丸山氏は岐阜県監査委員事務局に6年間の勤務経験を有している。本論文は丸山氏の監査委員事務局における実務経験を踏まえた問題提起、ならびに、わが国監査委員監査の現状分析から演繹される問題提起から、検討課題が抽出されている。現在、わが国地方公共団体の監査実務については、その詳細が学術的に解明されているわけではない。本論文はその実態を明らかにしたという点で新規性があり、独自性のある研究と評価することができる。

本論文は、10章から構成されている。第1章では、わが国監査委員監査にリスク・アプローチ監査を導入する意義が明確にされている。第2章から第4章では、わが国の地方公共団体における監査委員による決算審査およびその他の監査の現状分析が行われている。第5章および第6章では、発見リスクへの対応という視点から、監査委員監査における重要性概念と監査証拠の理論的フレームワークについての考察がなされている。第7章では、統制リスクに関して監査部門の責任者が果たすべき役割について日英の比較分析がなされ、第8章では、監査委員の行為規範たる監査基準の設定主体のあり方、第9章では地方公共団体における監査委員の法的責任についての検討が行われている。第10章では、前章までの考察を総括し、監査委員監査制度改革に資する5つの制度改革的提言がなされている。

本論文の具体的な構成は、以下のとおりである。

#### 第1章 地方公共団体の監査リスク

ーリスク・アプローチ監査の必要性

#### 第2章 監査委員監査の現状

#### 第3章 地方公共団体における監査の目的

ー監査の主題から見た理論的分析から導出される課題

- 第4章 決算審査意見書の実態分析
- 第5章 都道府県の定期監査結果の実態分析
  - 重要性概念を中心とした考察
- 第6章 監査証拠の概念フレームワーク
  - 監査証拠研究の変遷と証拠法との対比
- 第7章 内部監査責任者に求められる役割・能力・資質
  - 英国における実践とわが国制度改革への示唆
- 第8章 地方公共団体における監査基準設定のあり方
  - 監査基準設定に関する国際比較
- 第9章 監査委員の法的責任の考察
  - 株主代表訴訟と住民訴訟の比較
- 第10章 監査委員制度改革に向けた提言

## 2. 各章の概要

第1章では、地方公共団体を取り巻く多様な監査上のリスクについて、北海道夕張市の財政破たんを端緒に考察が進められている。同市の財政破たんの一因として監査委員監査の機能不全があったことを指摘し、公表された資料の分析を通じて、夕張市において顕在化していたリスクを分類、整理し、その上で同市での監査委員監査において、それらのリスクがどのように認識されていたかが明らかにされている。加えて、公的部門と民間部門を比較し、公的部門における固有リスクの複雑さを指摘し、リスク・アプローチ監査を基礎とした監査の実践に有用性があると主張している。さらに、リスク・アプローチ監査の史的変遷を概観し、その概念的有用性を明らかにした上で、地方公共団体における監査委員監査にリスク・アプローチ監査を導入するに当たっては、その本質を理解することの重要性が指摘されている。

第2章では、監査委員監査の現状と沿革が分析されている。地方公共団体における監査制度の現状に関して、監査委員の人数、報酬などの全国の監査委員の監査の状況が整理されている。また、地方公共団体の監査制度を規律する地方自治法（以下「自治法」という）の沿革を紹介しながら、地方公共団体における不正経理が社会問題化する度に、監査委員監査制度の改正が行われたにも関わらず、抜本的な解決に至っていない事実が指摘されている。そして、リスク・アプローチ監査の導入が、こうした諸問題を解決する手立てになるという言及が行われている。

第3章では、監査主題の視点から、民間部門における財務諸表監査と地方公共団体における監査委員監査が対比され考察されている。地方公共団体における監査委員監査は決算審査を除いて言明を対象とした監査ではないこと、また、決算審査は、民間企業の財務諸表監査で実践されている情報監査に関する理論が適用可能であることが確認されている。本論文では、監査委員監査において言明の監査と非言明の監査を区別することが重要であるとされ、将来の監査制度改革を検討する際にこの区別を踏まえた論究の必要性が指摘されている。

第4章では、47都道府県の監査委員が公表する決算審査意見書の実態分析が行われている。ここでは決算審査を収集、分析し、緻密な分析が行われており、その結果は本論文の創造性を示す特徴的な章となっている。本章では、決算審査意見書の記載内容は、自治法等に具体的な規定がないために、監査委員の裁量による任意の報告が常態化しており、その結果、形式、内容のいずれにおいても多様な監査報告が存在することが解明されている。決算審査意見書の結論に相当する審査意見の部分に着目した比較分析においても、審査の対象、主眼、証拠および基準について、都道府県ごとに著しく差異があることが確認されている。特に重視すべきは、リスク・アプローチ監査が適用されていないにもかかわらず、審査意見の結論部分において「お

おむね適正」であるという表現が安易に多用されている点に言及していることである。

第5章では、都道府県が公表している定期監査結果を分析し、監査委員監査における重要性（materiality in auditing）概念の有無が検討されている。決算審査意見書と同様に、定期監査結果についても形式・内容において多様な監査結果が公表されている。地方公共団体の監査委員監査の監査報告においては、一般に指摘事項や指導事項という形で意見が公表されているが、指摘や指導などの定義は、都道府県間でさまざまであり、その結果、監査における金額的な重要性の概念についても、明確な基準や一定の思考が存在していないことが確認されている。こうした実態の背景には、法準拠性を過度に重視した業務を対象とした監査が優先して実務的に遂行されている現状があると指摘している。

第6章では、日米における監査証拠研究の史的変遷を踏まえた上で、法律学における証拠概念と監査における証拠概念との対比が行われている。そして、監査証拠は監査意見を表明する基礎を形成するために、証拠資料から個別証拠、総合証拠を統合する概念であり、監査委員が実践する決算審査においては、こうした監査意見形成における監査証拠のフレームワークを適用することが重要であるという結論が導かれている。

第7章では、監査証拠を収集評価するための監査体制のマネジメントに関連して、英国地方自治体の内部監査責任者（Head of Internal Audit: HIA）への聞き取り調査結果と、わが国地方公共団体における監査委員事務局長の実態との比較分析が行われている。地方公共団体の監査人は監査委員であるが、実際の監査業務において、監査現場を統括するのは監査委員事務局長である。本章では、この監査委員事務局長のあり方が、英国勅許公共財務会計協会（Chartered Institute of Public Finance and Accountancy : CIPFA）が公表している（『The Role of the Head of Internal Audit』）（以下、「HIA 意見書」とする）の考察内容を通じて検討されている。HIA 意見書に示される HIA の5原則から、わが国地方公共団体における監査委員事務局長の現状を考察し、監査委員事務局長には、個人の資質としての専門的知識と実務経験に問題があることが指摘されている。監査委員監査制度改革の議論ではこれまで、監査委員に関する議論が中心とされてきた。本章では、議論が不十分であった監査委員事務局長を考察の対象に取り上げ、監査委員監査におけるマネジメント体制のあり方について、斬新な切り口で考察がなされている。

第8章では、公的部門における監査基準の設定についての考察がなされている。わが国の地方公共団体には「監査基準」という名称のツール・手順書は存在するが、これらの基準は、監査理論の発展を十分に斟酌した内容ではなく、監査人の行為規範として実質的には機能していない。この現状を打開するためには一般に公正妥当と認められる「監査基準」の策定が急務である。本章では、民間部門における監査基準の適用可能性を検討するために、民間部門における監査と公的部門における監査との対比が行われている。そして、先進諸国における政府監査のアプローチの比較、米国における監査基準の変遷、英国でのヒアリング調査結果など多角的な視点から考察を行い、結論として、①国際基準に準拠した公的部門の監査基準の策定が急務であること、②全国のあらゆる規模の地方公共団体にも適用可能な監査基準であること（共通のかつ中核的部分に限定して監査基準を策定すること）が、重要であると指摘されている。

第9章では、監査委員の法的責任についての考察が行われている。地方公共団体における監査委員監査の実効性を法制度として確立するには、監査委員の法的責任の確立が重要であるという認識のもとに、株式会社における監査役の法的責任との対比が行われている。地方公共団体と株式会社は、各組織の統治機構における構成要素とそれらの関係性に共通点が存在している。株式会社における監査役や会計監査人については、善管注意義務（会社法330条、民法644条）を基礎に、株主による株主代表訴訟（会社法847条1項）の途が確保されている。本章ではこのことが、株式会社におけるガバナンスに貢献していることに注目すべきであると言及がなされている。また、これに対して地方公共団体では、住民監査請求（自治法242条）や住民訴訟（同法242条の2）の制度が形骸化していることが指摘され、法的責任の基礎となる監査人の法的義務を明記することが重要であるという結論が導かれている。これまで監査委員の法的責任に関する先行研究は必

ずしも十分ではない。本章における考察は、この未開拓な部分に挑戦したという意味で創造的と考えられる。

第10章では、結論として監査委員監査制度改革に向けて5つの提言が行われている。①重要性の基準値の設定、②監査証拠を軸とした監査プロセスの適正化、③監査基準の設定、④監査委員事務局長などの専門的人材の育成、⑤監査人が負担する法的責任の明確化の5つである。本章では、第4、5章の実態分析結果から重要性の基準値を設定することが最も重要な提言として位置付けられている。また、監査実施全体に関連する概念として監査証拠概念を位置づけ、監査証拠を起点として監査手続の適正化を企図している。さらに第8章で考察したように監査全体の適正化に向けた制度基盤としての監査基準の重要性に鑑み、監査基準設定の必要性が提案されている。そして、監査の担い手としての人的基盤も不可欠の要素であるとし、英国のHIAからの示唆を得て、監査委員事務局長に代表される監査機構の責任者に専門的知識を有する人材を登用することが主張されている。最後には、監査の失敗を予防するための制度的基盤として監査責任の明確化についても提言されている。その具体的手法としては、監査委員の善管注意義務を自治法に規定し、法的側面からの監査委員の責任の明確化を企図すべきであると指摘されている。

## 論文審査結果の要旨

### 1. 本論文の評価と貢献

本論文では、英国の地方自治体における監査に係る事例を先進例として、わが国への示唆を得ようとしている。わが国地方公共団体の監査について、決算審査意見書に係る詳細な整理、わが国地方公共団体の監査報告書の網羅的検証、英国における現地調査など、多様な手法により、検討を進めており、それら調査から得られる知見は、十分に評価できる内容となっている。

また、本論文は、経験の蒸留という実務慣行を確立するための営みが十分に行われず、理論的な裏付けも乏しい地方公共団体の監査委員監査制度に焦点を合わせ、制度の実態を把握するとともに、財務諸表監査の理論を応用して監査委員監査の問題点を明らかにし、監査の有効性と効率性を高めるための提言を行っている意欲作であり、丹念に時間をかけて執筆された労作である。

しかも、執筆者の実務経験から得られた問題意識と分析視角に基づき、膨大なデータを収集、整理して、現行の監査委員監査制度の実態を克明に描き出している点は高く評価できる。具体的には、第2章「監査委員監査の現状」、第4章「決算審査報告書の実態分析」および第5章「都道府県の定期監査結果の実態分析」がこれに該当する。「わが国の地方公共団体における監査委員監査の現状を詳細かつ客観的に分析する。」という本論文の目的の1つは十分に達成されていると評価できる。

加えて、本論文全体を見たとき、リスク・アプローチ監査におけるリスクの構成要素という観点からの包括的な考察が展開されており、監査委員監査制度の課題が、監査リスクの評価と統制の観点から詳細にもれなく検討がなされている。すなわち、リスク・アプローチ監査では、監査における重要性概念を前提に、監査リスク（Audit Risk：AR）概念を、固有リスク（Inherent Risk：IR）、統制リスク（Control Risk：CR）、および発見リスク（Detection Risk：DR）の諸関係として表現がなされているところ、固有リスクに関しては第1章、発見リスクについては第5、6章、統制リスクについては第7章、監査における重要性については第5章で考察が行われている。監査委員監査のフレームワークを、本論文のようにリスク・アプローチ監査の視点で体系的に整理した研究成果は先行研究には存在せず、その点に意欲的に取り組み詳細な考察と具体的な提言を行ったことが、本論文の意義であり顕著な貢献であると評価することができる。

わが国の地方公共団体を取り巻く財政は深刻な状況にある。増税だけでなく、歳出削減実現が日本経済の重要な課題である。その際、地方公共団体における監査機能の向上が、この重要な課題に有用な処方箋を提供すると考えられている。本論文はこうした社会からの要請にも合致した、非常に進取性の高い研究の成果である。

## 2. 本論文の課題

1. のように本論文は、監査委員監査におけるリスク・アプローチの適用に関する優れた研究であるが、次のような課題も残されている。

第一に、本論文の副題は「リスク・アプローチ監査への展開に向けた提言」となっているが、本論文におけるリスク・アプローチ監査への言及は必ずしも十分ではない。特に、本論文全体の構成（論理展開）においてリスク・アプローチがどのような役割を果たしているのかが明確ではない。リスク・アプローチとは一般に、監査意見形成、言い換えれば合理的な基礎を獲得するためのアプローチであり、監査リスクと重要性の概念を中核として、監査証拠の収集および評価の論理を提供するフレームワークである。したがって、リスク・アプローチを監査委員監査に適用して検討するのであれば、監査リスク・モデルを援用するだけでなく、アサーションの識別—監査要点の設定—監査手続の計画と実施—監査証拠の事後評価という監査意見形成の構造においてリスク・アプローチを適用した場合の具体的な事項を検討することが望まれる。

第二に、監査における民間手法の適用可能性について、「地方公共団体に関する監査業務の大半を監査法人から調達できるのは、民間企業でも実施している監査手法が地方公共団体にも適用できる素地があるため」（144頁）としており、会計制度がセクター・ニュートラルであることを想定させるところである。しかし、わが国においては、官民の会計基準が大きく異なり、かつ、地方公共団体の監査基準については存在していない状況である。一方で、本論文では、まさに民間企業における監査手法としてリスク・アプローチに着目し、わが国地方公共団体への示唆とするところである。したがって、わが国と英国とでは、会計制度と監査基準における官民間の相違があることを前提として適用可能性について一層慎重な論考を進めていくべきである。

第三に、本論文では、英国のHIAとわが国の監査委員事務局長の比較を行うとともに、英国の上級公務員人事における流動性の高さに言及している（145頁）。実際に、英国自治体職員の流動性を担保しているのは、年金一元化、職能制労働組合、TUPE（Transfer of Undertaking Protection of Employment：事業譲渡時の被雇用者雇用保護制度）などである。この日英の相違を考えれば、現在こうした人事上の制度的インフラのないわが国において、HIAに相当する職能や資格制度を維持するための具体的方策には限界があることを踏まえた政策提言のあり方について検討する必要がある。

第四に、監査は「確立された規準との合致の程度を確かめる」という性質を有する。この確立された規準に該当する地方公共団体の会計基準の問題を検討することが望まれる。また、監査委員監査の対象は言明（情報）の監査と非言明（行為、実態）の監査に大別されるが、本書では主として言明の監査が考察されている。今後、監査委員監査全般をリスク・アプローチの枠組みで統合的に説明ができるように、非言明の監査についても一層研究を進展させてほしい。

## 3. 審査委員会の結論

本論文には以上のように課題が残るとはいえ、これらは今後の研究の発展の方向性を示すものであり、本研究の意義と価値を揺るがすものでもなく、研究の緻密さと研究手法としての独創性を歪めるものでもない。加えて本学位申請論文の申請者である丸山恭司氏は、本論文の第2章の基礎になった論文で2011年に第25回日本内部監査協会青木賞論文賞を、また第7章の基礎になった論文で2012年度国際公会計学会学会賞（論文部門）を受賞するなど、学会における評価も高い。

以上により、審査委員会は2013年7月31日に実施した公開発表会を兼ねた口頭試問の結果も踏まえ、全員一致で、丸山恭司氏の学位申請論文が、博士（先端マネジメント）の学位に相当する論文であると判断し、ここに報告するものである。