

関西学院大学審査博士学位申請論文

(題目)

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

指導教員：石 原 俊 彦 教授

2013年6月

経営戦略研究科博士課程後期課程

D0953 丸 山 恭 司

目 次

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	1
1 夕張の財政破たん監査リスク	1
2 地方公共団体が直面するリスクと監査における固有リスク	1
3 リスク・アプローチ監査とは	8
4 地方公共団体へのリスク・アプローチ監査の展開	12
第2章 監査委員監査の現状	21
1 問題の所在	21
2 地方公共団体における監査の現状	21
3 地方自治法の沿革	28
4 監査委員監査の制度上の課題	31
5 監査委員監査の抜本的見直しの必要性	33
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	37
1 問題の所在	37
2 監査の主題からの整理	37
3 情報監査と実態監査の関係	43
4 実態監査の特徴と課題	46
5 監査委員監査の性質から導出される課題	48
第4章 決算審査意見書の実態分析	53
1 決算審査意見書とは	53
2 地方公共団体における決算審査意見書の比較	55
3 「審査結果」部分の考察	69
4 民間企業の監査報告書と決算審査意見書の比較分析	81
5 決算審査意見書から明らかとなる決算審査の問題点	85
第5章 都道府県の定期監査結果の実態分析	
ー重要性概念を中心とした考察	89
1 監査リスクと重要性	89
2 都道府県における定期監査結果	90
3 監査プロセスにおける重要性概念	114

4	監査上の重要性概念の必要性	117
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	122
1	問題の所在	122
2	監査証拠研究の史的整理	123
3	証拠法における証拠概念	125
4	監査証拠概念の整理	128
5	合理的心証形成に向けた課題	131
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	138
1	問題の所在	138
2	内部統制と内部監査の関係	139
3	英国地方公共団体における内部監査責任者	141
4	わが国の地方公共団体における監査部門の現状	145
5	わが国の内部監査責任者としての監査委員事務局長の課題	147
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	153
1	問題の所在	153
2	地方公共団体における監査委員監査の特徴	155
3	先進国における政府監査基準の比較分析	161
4	監査基準設定主体に関する議論の沿革	163
5	ソフト・ローから見た監査基準のあり方	166
6	監査基準の設定に関するわが国への示唆	167
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	174
1	監査の実効性と監査責任の重要性	174
2	組織におけるガバナンスと監査機構の地位	175
3	機関としての責任のあり方	178
4	責任追及のあり方	184
5	監査委員に善管注意義務を負担させる場合の課題	188
第10章 監査委員制度改革に向けた提言		
		194

1	本論文の要約	194
2	リスク・アプローチ監査の定式から見た整理	199
3	分析視角の検証	201
4	わが国監査制度改革に向けた5つの提言	203
	参考文献	207

図表目次

図表 1-1	夕張市の債務総額（2005年決算ベース）	2
図表 1-2	ジャンプ方式と呼ばれる会計処理	3
図表 1-3	財務諸表レベルの固有リスク評価要因の分類	4
図表 1-4	地方公共団体を取り巻くリスク	6
図表 1-5	米国におけるリスク・アプローチ監査の史的変遷	8
図表 1-6	監査アプローチの史的変遷	9
図表 1-7	民間と地方公共団体における各リスクの比較	13
図表 1-8	各リスクの相関関係	14
図表 1-9	各リスクの関係と必要とされる監査証拠の強度	15
図表 2-1	監査委員の就任状況（平成19年）	22
図表 2-2	監査委員の月額報酬（平成21年）	22
図表 2-3	監査事務局の職員数（平成21年）	23
図表 2-4	県における監査の種類	24
図表 2-5	監査の年間スケジュール（東京都・平成19年度）	27
図表 3-1	監査の主題と監査の枠組み	37
図表 3-2	情報監査・実態監査と会計監査・業務監査	38
図表 3-3	県における監査の種類	40
図表 3-4	言明・非言明の監査と各監査概念の整理	42
図表 3-5	情報監査・実態監査の目的・手段による整理モデル	43
図表 3-6	民間企業における監査と地方公共団体における監査の比較	46
図表 4-1	形式における各都道府県の決算審査意見書の比較	55
図表 4-2	決算審査意見書のページ数別分布	57
図表 4-3	図表を多用した決算審査意見書の例（奈良県）	57
図表 4-4	決算審査意見書における決算審査内容の比較	58
図表 4-5	歳入・歳出の表示	60
図表 4-6	特別会計・財産の表示	61
図表 4-7	決算分析	63
図表 4-8	審査意見書の構成比較	65

図表 4-9	情報量と決算書の内容による分布	67
図表 4-10	標準的な審査結果の記載内容	69
図表 4-11	審査の主眼を修正している地方公共団体	71
図表 4-12	特徴的な審査対象となっている地方公共団体	73
図表 4-13	審査対象を限定している地方公共団体	74
図表 4-14	決算審査における証拠の明示状況	75
図表 4-15	審査の規準を明示している地方公共団体	76
図表 4-16	審査意見における6つの類型	77
図表 5-1	各都道府県の定期監査結果の概要	91
図表 5-2	各都道府県における指摘等の定義	92
図表 5-3	図表 5-2 中の各都道府県における定期監査結果の類型化	98
図表 5-4	各都道府県における報告区分別の数	99
図表 5-5	指摘の具体的基準（鳥取県）	100
図表 5-6	歳入・歳出等の区分別の指摘等の事項数	103
図表 5-7	指摘金額の最低金額	106
図表 5-8	既知の誤謬、最も見込みのある誤謬、可能な誤謬の関係	108
図表 5-9	指摘区分別の報告件数の比率	114
図表 5-10	監査上の重要性と監査プロセスとの関係	116
図表 5-11	重要性ガイドライン	118
図表 6-1	米国における監査証拠研究の展開	123
図表 6-2	わが国における監査証拠研究の展開	124
図表 6-3	証拠法と監査における基礎概念の比較	126
図表 6-4	各分野における証拠の比較	127
図表 6-5	監査証拠の概念フレームワーク	129
図表 6-6	公開会社の財務報告プロセス	131
図表 7-1	内部統制に関する一般的定義の変遷	139
図表 7-2	3つの防衛線モデル	141
図表 7-3	H I Aの5原則	142
図表 7-4	地方自治法における監査機構の変遷	146
図表 7-5	H I A意見書から見たわが国の監査委員事務局長の評価	147

図表 8-1	内部監査と外部監査の区別	157
図表 8-2	日米英における地方公共団体における外部監査・内部監査	158
図表 8-3	民間企業と地方公共団体における監査基準の要求水準	160
図表 8-4	政府監査のアプローチ 概念図	162
図表 8-5	日米における監査基準の策定主体に関する沿革	164
図表 8-6	ソフト・ローの形成主体と内容	167
図表 10-1	本論文の構成	194
図表 10-2	監査リスクモデルと本論文の関係	200
図表 10-3	本論文の分析視角	203
図表 10-4	監査制度改革に向けた5つの提言	203

第1章 地方公共団体の監査リスク —リスク・アプローチ監査の必要性

1 夕張の財政破たんと監査リスク

2006年6月に北海道夕張市において市長が市議会にて自力での財政再建が困難であるとして、地方財政再建促進特別措置法の適用による法の下での財政再建に取り組むとの発言を行った。これをきっかけに地方公共団体の財政破たんが表面化し、その後、現在に至るまで夕張の財政再建計画の実施は継続している。財政破たん後、夕張市による市民での説明会では「監査委員は機能していたのか」という発言がある¹⁾など監査委員の責任も議論となった²⁾。本章では夕張市の財政破たんを例にとって地方公共団体が直面しているリスクに関連させて監査委員による決算審査および監査を考究する。

民間企業における財務諸表監査の監査意見形成における理論の中核には、リスク・アプローチ監査の思考がある。リスク・アプローチ監査とは、「監査リスクの評価と統制を通じて監査意見形成の合理的基礎を確立する概念フレームワーク」であり、監査の失敗を発生させる可能性を合理的に低い水準に抑えることを意図している³⁾。監査リスク・アプローチは、監査リスクと重要性を核として構成されている⁴⁾ことから、リスク・アプローチの生成にさかのぼって監査のアプローチにおけるリスク・アプローチ監査の本質を確認する。その上で、地方公共団体における決算審査および定期監査をリスク・アプローチで実施することの必要性と課題を考察する。

本章では、夕張市の財政破たんの事案を端緒に地方公共団体を取りまくリスクを整理する。その上で、先行研究を基礎に史的変遷を踏まえてリスク・アプローチ監査の意義を確認し、地方公共団体にリスク・アプローチ監査を適用するに当たっての課題を考察する。

2 地方公共団体が直面するリスクと監査における固有リスク

(1) 夕張市の財政破たん

2006年6月に北海道夕張市が事実上の財政破たんを宣言した後、策定された財政再建計画のもとで現在に至るまで大幅な人件費の削減と事務事業の抜本的見直しを中心とした財政再建計画が実施されている。北海道は、夕張市の財政状況や財務処理の状況を調査し、その結果を公表している⁵⁾。夕張市の財政は、会計間および会計年度間の操作を行うことで決算書を黒字であるかのように操作を行い、こうした粉飾を行うことで図表 1-1にあるように632億円にものぼる巨額の債務があることを露見することを避けてきた。夕張市の

人口は約13,000人であり、年間の税収が約10億円であることからすると、いかにこの債務の金額が大きいかがわかる。

図表 1-1 夕張市の債務総額（2005年決算ベース）

会計の種類				金額（億円）	
夕張市	普通会計	普通会計		270.8	
		特別会計		53.4	
		普通会計小計（ア）		324.2	
	公営事業会計	公営企業会計	法適用	上水道事業	24.1
				病院事業	31.5
			法非適用	公共下水道事業	21.7
				市場事業	-
				観光事業	142.6
				宅地造成事業	6.1
		公営企業会計小計			226.0
		事業会計	国民健康保険事業		9.6
			老人保健医療事業		4.0
			介護保険事業		0.3
	事業会計小計			13.9	
	公営事業会計小計（イ）			239.9	
夕張市中計（ア+イ）				564.1	
公社等	第3セクター	（株）石炭の歴史村観光		19.3	
		夕張観光開発（株）		5.9	
		夕張木炭製造（株）		-	
		第3セクター小計		25.2	
	地方公社	夕張土地開発公社		42.7	
		（財）夕張振興公社		0.4	
		地方公社小計		43.1	
公社等中計（ウ）				68.3	
総計（ア+イ+ウ）				632.4	

出所) 梅原英治「北海道夕張市の財政破綻と財政再建計画の検討(5)」『大阪経大論集』第60巻第6号、2010年3月、187頁をもとに筆者作成。

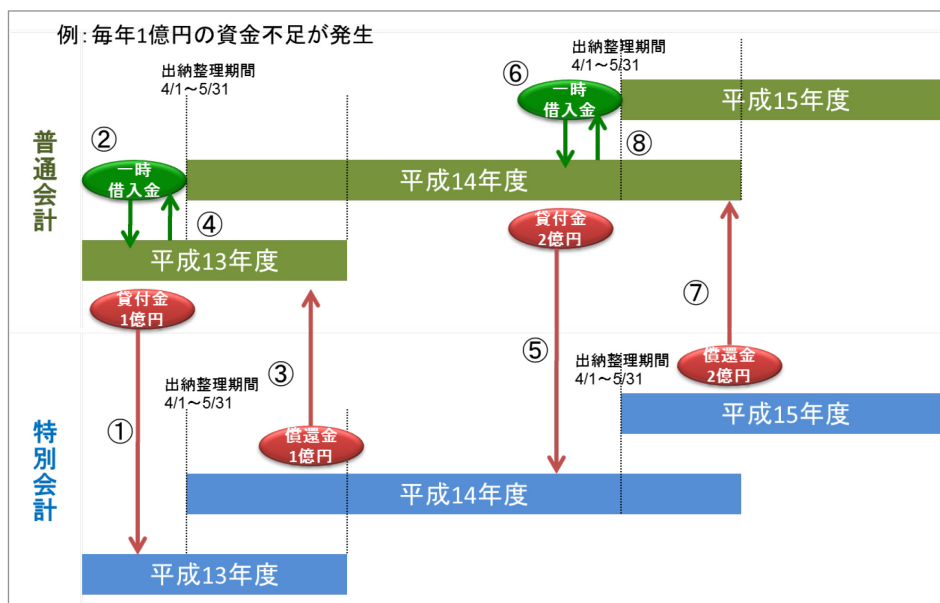
問題視されるべきは出納整理期間を悪用し、一般会計と観光事業会計との相互の金銭のやり取りを軸としながら、特別会計、公営事業会計、および第三セクターを含めて広範囲、大規模かつ重層的に「ジャンプ方式」（図表 1-2 を参照。）と呼ばれる不正な財務会計処理をしていた事実である。こうした不正によって夕張市は、24年連続で黒字を重ね、地方債の残高も少しずつ減り始めていた。

しかし、2005年度の決算は、81万5千円の黒字から一転して約8億5098万円の赤字に転落

している。監査委員は、こうした財政状態をどのように認識し、決算審査における意見形成にどのように反映させていたのか。夕張市の監査委員には、こうした事情を熟知していたと強く推測される元財政部長が就任していたという特殊事情もある⁶⁾。しかし、議会や住民すらまったく問題視していなかったことから推測すると、こうしたリスクを十分に理解し、かつその対応ができていなかったことには、監査委員としての責任が追及されてもしかるべきである。

夕張市の財政破たんの間接的な原因には、炭鉱の廃止による税収の極端な縮小⁷⁾、リゾート開発の破たんとその処理⁸⁾、三位一体改革による交付税の削減⁹⁾といった財政的要因のみならず、首長の威圧的なリーダーシップ¹⁰⁾など組織風土ともいべき問題が重層的に重なっていることが明らかとなっている。夕張市の事案を振り返ったとき、あらためて地方公共団体は、その地方公共団体だけでは対応が困難であり複雑かつ重大なリスクに直面する可能性があることが認識できる。

図表 1-2 ジャンプ方式と呼ばれる会計処理



出所) 北海道企画振興部『夕張市の財政運営に関する調査』2006年9月11日、3頁をもとに筆者作成。

(2) 監査における固有リスクとは

平成14年に改訂された企業会計審議会の監査基準では、固有リスクは「関連する内部統制が存在していないとの仮定の上で、財務諸表に重要な虚偽表示がなされる可能性をいい、経営環境により影響を受ける種々のリスク、特定の取引記録及び財務諸表項目が本来有す

るリスクからなる。」と定義されている¹¹⁾。このようにリスクは、「可能性」と定義されており、発生確率と解釈できる。1961年のマウツは、監査に自然科学の知見を活用することを引き合いに出し、監査意見は確率的言明であることから確率論を適用できる可能性を提唱している¹²⁾。この点について、リスクの大きさを確率としてではなく、平均値からのかい離である分散の大きさとして表現する見解もある¹³⁾。リスク・マネジメントに関するISO13000では、好ましくない事態ばかりでなく、好ましい事態も含めて期待値からのかい離をリスクと認識している¹⁴⁾。しかし、監査リスクの場合には、財務諸表における虚偽表示の有無が究極的要証命題であり、好ましい事態の可能性を監査意見形成の考慮に入れる必要はない。そこで、本章ではリスクを確率と解釈して議論を進める。

では、民間企業の直面するリスクにはどのようなものがあるか。民間企業で財務諸表に影響を与える固有リスクは、図表 1-3 のとおり整理されている。この整理で特徴的であるのは、トレッドウェイ委員会組織委員会 (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission: COSO) が「統制環境」と評価している項目を、Colbert¹⁵⁾ は固有リスクとしていることである。わが国においても、監査基準委員会報告書第5号と同時に公表された日本公認会計協会会長通牒『より深度のある監査の実施について』では、内部経営環境が固有リスクの評価に影響を及ぼす要因として認識されてしまっている。

しかし、固有リスクと統制リスクは明確に識別されるべきである¹⁶⁾。この識別を通じて監査意見形成の論理性および監査実施の効率性を高めるとともに、内部統制構造に関する監査人の理解を深め、実態監査的な要素を包含した財務諸表監査の展開につながる¹⁷⁾。

図表 1-3 財務諸表レベルの固有リスク評価要因の分類

Colbertの分類	固有リスク評価要因	COSOの統制環境
外部環境	経済諸要素（たとえば、インフレーションなど）に対する企業の業績は敏感である。	
組織構造	経営上や財務上の決定事項が個人または少数により支配されている。	
経営上層部に関する特性	経営者のボーナス制度が報告利益に連動している。	○
	過去数年にわたり、経営陣の交代が早い。	
	過去数年にわたり、経理担当社員の交代が早い。	
	経営陣に異例の事業評価リスクを受け入れる評判がある。	
	会計基準に対する企業の経理担当者の知識の程度は低い。	○
	経営者は、利益計画を達成することを過度に重視する。	○
	取締役会の監督または監査役会（監査委員会）もしくは監査役の監査の機能が有効ではない。	○
財務体質や会計慣行	企業が属する産業が他企業と比較して、企業の収益性は不十分または変わりやすい。	

Colbertの分類	固有リスク評価要因	COSOの統制環境
	企業が属する産業は安定的ではなく、その事業の失敗に伴い衰退している傾向がある。	
	経営陣が、たとえば利益を増加させる会計方針を積極的に適用するなど、有利な決算報告をする傾向がある。	○
懸案事項	以前に監査を受けたことのない新しい企業か、あるいは前任監査人から十分な情報を入手できない。	
	過去に経営陣は監査事務所の監査修正を不本意ながら受け入れた経緯がある。	
	ゴーイングコンサーンとして継続する企業の能力について重要な疑義を生じさせる内的あるいは外的問題が存在する。	
	前記の財務諸表監査で発見された既知のあるいは見込まれる誤謬や不正の性質、原因や金額が重大である。	○
	多くの異論を生じる困難な会計上の問題が存在する。	
	通常の業務過程にない重大かつ例外的な関係者の取引が存在する。	

出所) 宮本京子『監査契約リスクの評価』中央経済社、2005年4月、60-62頁より抜粋。

(3) 公的部門の固有リスク

民間部門と公的部門では、直面するリスクに違いがあるのだろうか。地方公共団体においては、リスクは危機管理と同義ととらえられる傾向がある。公務員を読者として想定している一般書では、災害対策、事故対応、公務員不祥事の対応、セクハラ防止などがリスクであると認識されている¹⁸⁾。確かに、これらの事象は固有リスクではある。しかし、いわゆるクライシス (crisis) というべきリスクであり、監査で議論している監査リスクの構成要素としての固有リスクとは性質を異にしている。

この点、英米の公的部門に関するリスク・マネジメントの概説書は、公的機関には、公平性、基本的人権の尊重、政治家との関係などの政治的社会的な側面および公共財を提供主体としての経済的側面から見た特異性が、リスクの内容を特徴付けると指摘している¹⁹⁾。さらに民間部門に対し公的部門の方が利害関係者の範囲が広く、かつその意思決定が社会に対し強い影響力を持っていることが指摘されている²⁰⁾。公的部門に対する要求の強い文化 (claims culture) が、公的部門のリスク回避の姿勢を強化しているという指摘もある²¹⁾。

わが国では、総務省に設置された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、101項目のリスクをそのイメージとして例示している²²⁾。この整理にあるように地方公共団体の直面するリスクは多様である。前述の固有リスクとここで言及するリスクは厳密にいうと同一ではない。しかし、監査のリスク対応を考察する見地から地方公共団

体における決算審査（監査）においてこれらのリスクについてどの程度の認識・評価をしているのかを分析することには意味がある。地方公共団体の監査委員が、決算審査（定期監査）において検証している内容²³⁾と夕張市の財政破綻において問題となった事象²⁴⁾を対比すると図表 1-4のとおりである。

監査委員監査の実務では、監査に関して情報を収集し、監査証拠を形成しているのは、固有リスクの中でも財務や会計に直接的に関連する部分に限定されている。図表 1-4において夕張市の財政破たん²⁵⁾の諸要因について見たとき、現実の監査対象とのかい離していることが認識される。特に「人事管理」、「不正行為の検出を目的とした契約・経理関係」、および「財政破たんに関する固有リスク」（図表 1-4の網掛け部分）は、現行の監査制度においては盲点となっている。

図表 1-4 地方公共団体を取り巻くリスク

	中項目	小項目 【101項目】	監査対象	夕張
業務の有効性および効率性	プロセス	不十分な引継、説明責任の欠如、進捗管理の未実施、情報の隠ぺい、業務上の出力ミス、郵送時の手続ミス、郵送時の相手先誤り、意思決定プロセスの無視、事前調査の未実施、職員間トラブル、委託業者トラブル【11項目】	△	○
	人事管理	硬直的な人事管理【1項目】	×	○
	IT管理	システムダウン、コンピュータウイルス感染、ブラックボックス化、ホームページへの不正書込【4項目】	△	
	予算執行	予算消化のための経費支出、不適切な契約内容による業務委託【2項目】	△	○
法令等の遵守	事件	職員等の不祥事（勤務外）、職員等の不祥事（勤務中）、不正請求、不当要求、セクハラ・パワハラ【5項目】	×	
	書類・情報の管理	書類の偽造、書類の隠ぺい、証明書発行時における人違い、証明書の発行種類の誤り、なりすまし、個人情報の漏えい・紛失、機密情報の漏えい、不正アクセス、ソフトの不正使用、コピー、違法建築物の放置【12項目】	△	
	予算執行	勤務時間の過大報告、カラ出張、不必要な出張の実施【3項目】	○	
	契約・経理関係	収賄、横領、契約金額と相違する支払、不適切な価格での契約【4項目】	△	○
	過大計上	過大計上	○	
	架空計上	架空計上	○	○
	過小計上	過小計上	○	○
	計上漏れ	検収漏れ	○	
財務報告の信頼性	不正確な金額による計上	財務データ改ざん、支払誤り、過大入力、過小入力、システムによる計算誤り【5項目】	○	
	二重計上	データの二重入力、二重納品処理【2項目】	○	
	分類誤りによる計上	受入内容のミス、システムへの科目入力ミス、科目の不正変更【3項目】	△	

	中項目	小項目 【101項目】	監査対象	夕張
資産の保全	資産管理	不十分な資産管理、固定資産の非有効活用、無形固定資産の不適切な管理、不適切な不用決定、耐震基準不足、現金の紛失	○	○
	二重計上	二重記録、二重発注【2項目】	○	
	不正確な金額による計上	発注価額の誤り、固定資産の処分金額の誤り【2項目】	○	
	計上漏れ	固定資産の処分処理の漏れ、固定資産の登録処理の漏れ【2項目】	△	
経営体リスク（その他のリスク）	自然災害、事故	地震・風水害・地盤沈下・停電、渇水、火災、NBC災害、放火、公共施設建築現場における事故、公営住宅の老朽化等に伴う事故、医療施設における事故、公共施設における事故、主催イベント時の事故【10項目】	×	
	健康	感染症、食中毒、不審物による被害、医療事故、院内感染	×	
	生活環境	公害発生、産業廃棄物の不法投棄、公共施設内のアスベスト被害、水質事故	×	
	社会活動	児童・生徒に対する危害、施設開放時の事故、児童虐待、教育施設への不審者の侵入【4項目】	×	
	経済活動	財政破たん、指定金融機関の破たん、家畜伝染病の発生【3項目】	×	○
その他	首長の不在、管理職又は担当者の不在、庁舎内来訪者の被害、訪問先でのトラブル、職員と住民間トラブル、マスコミ対応、増大する救急出動、広域的救急医療事案の発生、テロ発生【9項目】	×		

出所) 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『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目指して』2009年3月、25-27頁をもとに筆者作成。監査対象については、注23)、および夕張市については、注24)を参照。

※ ○…監査対象としている、△…監査対象になる場合もある、×…監査対象としていない。

リスク認識は、地方公共団体の規模、地理的条件、住民の年齢構成など諸要件により差異が生じる。リスクへの対応はリスクの発生頻度やリスクが発生した場合の影響度をもとにリスクを評価し、組織が実現しようとする目的や費用対効果を勘案し、回避、除去・軽減、移転・転嫁および保持・受入の対応を行う²⁵⁾。

リスク評価における影響度は、民間企業の場合、金額を測定基準とした影響度の測定がなされている。前述の総務省研究会報告書では、地方公共団体のリスク評価尺度として「信頼される行政の実現」という観点が提案されている²⁶⁾。地方公共団体の場合には利害関係者が多く、リスク認識が一致しない可能性が高い。たとえば事務処理ミスの場合、地方公共団体の職員は過小評価する傾向がある半面、住民はそうしたミスに重大な関心を持ち、報道でも厳しく非難される。こうしたリスク認識の相違が、地方公共団体のレピュテーション・リスクを増大させることにもつながる。リスクに関する地方公共団体と住民との認識のずれを小さくするためにもリスクの影響度と発生頻度を測定したリスクマップを作成し、広く住民に公表することが重要となる。三重県では平成18年度から「リスク把握取組の結果」を公表しており²⁷⁾、リスクについて住民との共通認識を形成する取組として評価される。

民間部門と公的部門の固有リスクには、このような差異があり、公的部門が直面するリスクは、民間企業と比較して実に多様かつ不確実性が高いといえる。その要因には、公的機関と企業のガバナンス構造の違いを指摘できる。具体的なガバナンス構造の差異としては、複数任務（multiple task）、複数依頼人（multiple principal）およびパフォーマンス計測・評価の困難性の3つの要素が指摘されている²⁸⁾。公的機関の場合には、達成すべき任務が多様であり、地方公共団体の依頼人としての住民の利害も複雑となる。パフォーマンスの測定が困難であることから、職員のインセンティブは、出世願望（career concerns）となる²⁹⁾。特に経営者不正などの事案においては、リスクに対するコントロールが機能不全に陥る可能性が高く、夕張市の財政破綻の事案もこの一類型であると見ることができる。

こうした公的機関の直面する固有リスクの大きさを見たときに、監査においてもリスクを正しく認識し、監査人の意見形成を適正化する必要性が強調される。監査人の意見形成の不確実性を正面にとらえて、リスク・アプローチ監査という基礎的な概念フレームワークを導入することで監査プロセスにおいて監査計画、監査実施、そして監査報告が連結されるのである。

3 リスク・アプローチ監査とは

(1) 史的考察

リスク・アプローチ監査の意味や具体的内容を確認するために、その生成過程を史的にたどる。リスク・アプローチは、統計的サンプリングと監査の基礎的な概念の融合が端緒となっていた。その後、監査手続における準拠性テストや個別監査項目の実証的テストとの関連性が、SAP第54号で明らかとなり、SAS第39号で、サンプリングに関する諸概念が明確に定義されるなどして具体化された。これに対し、1983年のSAS第47号では、これまでの伝統的監査アプローチや戦略的アプローチからさらに前進をして、現在のリスク・アプローチ監査の基礎となる監査意見形成との関係で監査リスクを把握している点で、新展開があったと評価されている³⁰⁾。これらの歴史的な流れは、図表 1-5 のとおり整理できる。

図表 1-5 米国におけるリスク・アプローチ監査の史的変遷

年	基準名称	内容
1962	『統計的サンプリングと独立会計士』 ³¹⁾	統計的サンプリングの基礎概念と監査の基礎概念を結び付ける。リスク・アプローチの嚆矢となる。

1971	S A P 第54号『監査人による内部統制の調査及び評価』 ³²⁾ 付録B『監査における統計的サンプリングの精度と信頼性』	精度や信頼性の概念が、遵守性テストと（個別項目の）実証性テストと関連付けされる。
1981	S A S 第39号『監査サンプリング』 ³³⁾	監査リスクが具体化される。
1983	S A S 第43号『監査基準に関する種々の意見書』 ³⁴⁾	内部統制に依拠するかどうかを監査戦略の上の意思決定を合理的に説明される ³⁵⁾
1983	S A S 第47号『監査における監査リスクと重要性』 ³⁶⁾	リスク・アプローチ・モデルの基本構造の確立、監査人の確信度を中心とした構成、監査証拠のフレームワークとなる。
1988	S A S 第55号『財務諸表監査における内部統制構造の検討』 ³⁷⁾	リスク・アプローチによる監査プロセスの明示
2003	I S A 第200号第16項	重要な虚偽表示のリスク（RMM）が、固有リスクと統制リスクの結合形式で評価される。

出所) 石原俊彦『リスク・アプローチ監査論』中央経済社、1998年3月、25-31頁をもとに筆者作成。

監査アプローチという観点からこれらの歴史を整理すると、石原は伝統的アプローチ、戦略的アプローチ、およびリスク・アプローチの3つのアプローチに整理しており、それぞれの内容をまとめると図表 1-6 のとおりとなる。

伝統的なアプローチから戦略的アプローチへの変化においては、内部統制のシステムの予備的検討が付加されるものであった。これに対してリスク・アプローチの段階においては、それまでの伝統的アプローチから戦略的アプローチへの変化とは異なり、監査におけるリスクを多面的に評価し、監査プロセスが根本的に変化したといえる。

図表 1-6 監査アプローチの史的変遷

伝統的アプローチ	S A P 第54号	(I) 内部統制の調査と評価 (a) 内部統制システムの検討-「システムの検討」 (b) 遵守性テスト (II) 実証的テスト (c) 取引および残高の個別項目テスト (test of details) (d) 分析的検討手続 (analytical review procedure)
戦略的アプローチ	S A S 第30号	(I) 内部統制の調査と評価 (a) <u>内部統制システムの予備的検討</u> (b) 内部統制システムの検討 (c) 遵守性テスト (II) 実証的テスト (d) 取引および残高の個別項目テスト (e) 分析的検討手続
リスク・アプローチ	S A S 第55号	(I) 固有リスクの評価 (II) 内部統制構造 (internal control structure) の理解 (III) 統制リスクの評価 (a) テスト・オブ・コントロール

		(IV) 発見リスクの統制 (b) 分析的検討手続(analytical review procedure) (c) 取引および残高の個別項目テスト
--	--	--

出所) 石原俊彦『リスク・アプローチ監査論』中央経済社、1998年3月、12、15および35頁をもとに筆者作成。

次にリスク・アプローチ監査の変遷を監査リスク式の変遷から確認をする。1971年のSAP第54号では、実証的テストにおける信頼水準は、監査人の内部統制やその他の関連要素への信頼性に基づいて決定されるべきとして実証的テストにおける信頼水準をSとしたときに、要求される結合信頼水準(R)と内部統制やその他の関連要素への信頼性(C)は、式(1.1)として表現され、監査リスクモデルの初期形態が示されている³⁸⁾。

$$S = 1 - \frac{(1 - R)}{(1 - C)} \quad (1.1)$$

1981年のSAS第39号では、究極的リスク(Ultimate Risk:UR)は、内部統制上のリスク(IC)、その他の監査手続のリスク(AR)、個別項目に関するテストのリスク(TD)で構成され、式(1.2)と表現されている。ここでは、固有リスクは1と想定されている。また、IC、AR、およびTDは、それぞれ独立である。この式(1.2)は、監査終了時の監査結果評価モデルの原型と理解できる³⁹⁾。

$$UR = IC \times AR \times TD \quad (1.2)$$

式(1.2)をTDから変形すると式(1.3)になる。これは、個別項目の実証的テストにおける過誤選択リスクを計算する式であり、監査計画段階の評価モデルである⁴⁰⁾。

$$TD = \frac{UR}{IC \times AR} \quad (1.3)$$

新展開のあったSAS第47号では、究極的リスクは、監査リスク(Audit Risk:AR)という概念に改訂され、ARは、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)を乗じた式(1.4)で示された。固有リスクは、マキシマム(1)以下で評価する場合には、その評価した根拠を要求しているため、基本的には「高」評価を前提としているとされる⁴¹⁾。

$$AR = IR \times CR \times DR \quad (1.4)$$

式(1.4)をDRから変形すると、式(1.5)となる。これは、発見リスクの構成要素を

明らかにする式であり、監査計画定式と呼ばれている⁴²⁾。

$$DR = \frac{AR}{IR \times CR} \quad (1.5)$$

このように式の変遷を見たとき、監査リスクを構成する要素が精緻化されるとともに、相互の関係が整理されていることがわかる。ただ、2002年改訂ISAでは、IRとCRは結合されて重要な記載誤りのリスク(Risk of Material Misstatement: RMM)として評価され、式(1.6)とされている⁴³⁾

$$AR = RMM \times DR \quad (RMM = IR \times CR) \quad (1.6)$$

このように監査リスクは歴史的に一貫して乗法公式の形式によって表現されてきた。しかし、乗法によるモデルでは、各構成要素を増やした時に「積である監査リスクの水準は必然的に小さくなるという批判に無防備」という欠陥がある⁴⁴⁾。そこで、監査計画段階と監査終了段階を峻別した上で、計画上の監査リスク、固有リスク、統制リスク、および発見リスクならびに重要性金額をそれぞれpAR、pIR、pCR、pDR、pmに、達成された監査リスク、固有リスク、統制リスク、および発見リスクならびに重要性金額をaAR、aIR、aCR、aDR、amとしたときに、監査計画段階の監査リスクの統制モデルを式(1.7)に、監査終了段階の監査リスクの評価モデルを式(1.8)として認識することが提案されている⁴⁵⁾。

$$pDR = f(pAR, aIR, aCR, pm) \quad (1.7)$$

$$aAR = f(aIR, aCR, aDR, am) \quad (1.8)$$

(2) リスク・アプローチ監査の意味

リスク・アプローチ監査は、監査戦略と密接な関連を持っている。すなわち、財務諸表監査の戦略性は、20世紀初頭の米国における短期信用目的証券の流動性を測定するために登場した貸借対照表監査(balance sheet audit)から発展した。この貸借対照表監査では、資産・収益の過大計上と負債・費用の過小計上に重点を置く監査が実施された。現代の財務諸表監査は、重要性(materiality)や虚偽表示を生み出しそうなリスクを考慮し、加えて内部統制の有効性を取引サイクルを基本単位としてモデル化ないしシステム化し、試査を組み合わせることでリスク・アプローチ監査は完成した⁴⁶⁾。

リスク・アプローチ監査の背景には、反証主義による監査認識が理論的根拠となってい

るとの指摘がある⁴⁷⁾。監査手続には、財務諸表の適正さについてその確からしさを実証するという実証主義と、監査人が反証命題（重要な虚偽表示）を裏付ける証拠を見つけにかかるとい反証主義がある。監査基準の求める職業的懐疑心を前提とした場合には、反証主義が基礎として展開される必要がある。反証主義が基礎とならなければ、「実際になされる監査手続は旧態依然たるもの」になるとされている⁴⁸⁾のである。また、貸借対照表監査を起源には重要性とリスク概念を基礎とした監査プロセスの精緻化がなされてきた歴史がある。

史的変遷の考察からは、監査人が金額的に重要な虚偽表示の記載を看過する危険性を監査リスクとして認識し、その評価と統制を通じて合理的な監査意見を形成し表明しようとするのがリスク・アプローチ監査の本質である⁴⁹⁾。

ただし、リスク・アプローチ監査を理解するに当たっては、3つの留意点がある。

第1の留意点は、期待ギャップ論やゴーイング・コンサーン問題を取り組む包括的概念ではないということである。リスク・アプローチ監査は、その本質に照らすと、監査人の監査意見表明に伴う不確実性の認識以外の何物でもないためである⁵⁰⁾。

第2の留意点は、効率的な監査意見形成は、リスク・アプローチ監査だけの特質ではない。リスク・アプローチ監査以外にもIT活用など効率的監査手法の検討は進められてきたのであり、リスク・アプローチ監査が持つ特徴の一つにすぎない⁵¹⁾。

第3の留意点は、リスク・アプローチ監査は不正摘発だけを目的としているわけではないということである。不正の発見は、SAS第53号やSAS第82号で議論されたようにリスク・アプローチ監査とは議論を分けて考察すべきなのである⁵²⁾。監査委員による監査においても、リスク・アプローチ監査を標榜して実施している地方公共団体は存在する⁵³⁾。しかし、監査資源の効率的活用を目的とした効率性の向上や、不適正経理に代表される不正の発見を主目的とした第3の留意点が十分に考慮されていないままに、リスク・アプローチ監査の名の下で監査を実施している可能性がある。その意味で、地方公共団体における監査委員監査の関係者がリスク・アプローチ監査の本質を理解することは、その実践を円るに当たって重要な意義がある。

4 地方公共団体へのリスク・アプローチ監査の展開

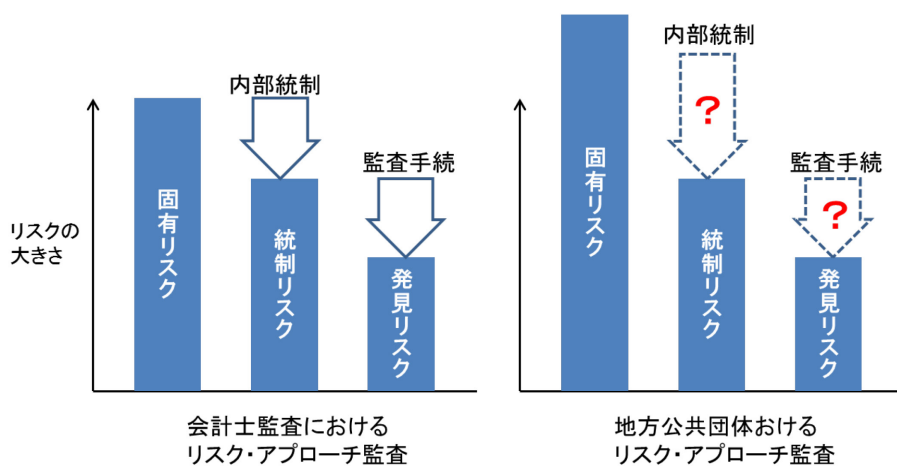
(1) リスク・アプローチ監査の必要性

地方公共団体における監査委員による決算審査および定期監査では、リスク・アプロー

チ(Risk-Driven Audit Approach)の手法に基づいた監査基準ではなく、その一世代前の旧来型の手続準拠性のアプローチ(Procedure -Driven Audit Approach) が採用されている⁵⁴⁾。手続準拠性アプローチではマニュアル的に実施すべき監査手続が列挙され、監査対象の抱えるリスクを考慮せず、監査手続を執行することが目的化されている。

こうした手続目的型の現行の決算審査および定期監査では、結果として前述に夕張市に代表される「監査の失敗」を招いていたのではないだろうか。これまでの考察を踏まえて民間企業で行われている監査と地方公共団体における監査を固有リスク、統制リスク、および発見リスクという観点で比較すると、図表 1-7 のとおりとなる。地方公共団体では、「固有リスクが大きい」「内部統制の体制が十分に構築されていないことから統制リスクの状況が不明確である」「監査手続における専門性の欠如に起因して、発見リスクが十分に低減されていない可能性が高い」という3つの特徴を指摘できる。

図表 1-7 民間と地方公共団体における各リスクの比較



出所) 筆者作成。

(2) リスク・アプローチ監査と監査手続

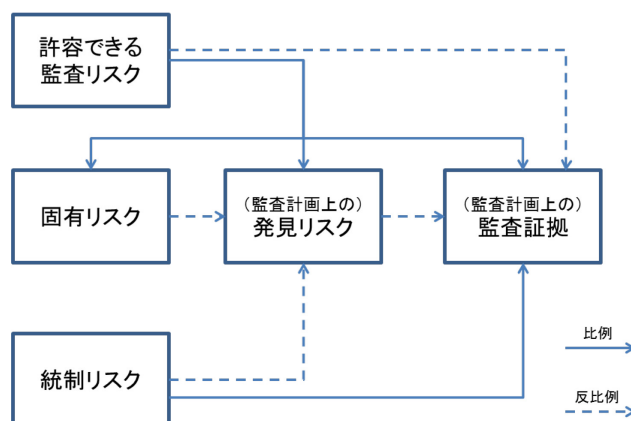
リスク・アプローチ監査という概念を実際の監査プロセスに展開するとどのようになるか。前記3(1)(8頁を参照。)で考察したようにリスク・アプローチ監査は、監査計画から監査手続の監査プロセス全体に関連する概念である。リスク・アプローチ監査では、特に監査計画が重要となる。

監査計画に至る過程は4つの手順に分解できる⁵⁵⁾。第1の手順は達成すべき監査リスク(AR)と監査人の受容する重要性の基準値の設定である。要証命題に対してどの程度の

監査証拠を形成するかには相関関係がある。ARと重要性は、監査を効率的に実施するための目標値として重要である。第2の手順は財務諸表リスク(FR)の評価の実施である。不正や粉飾を発見するためにどの程度の監査スタッフを投入し、専門家の支援を得るかどうかの判断を行う。第3の手順は財務諸表項目レベルでの結合リスク(IR×CR)の評価の実施、あるいはIRとCRに係る個別評価の実施がなされる。ここで監査計画定式が利用される。第4の手順は発見リスクの評価と監査計画の修正である。監査調書のレビューを行うことで、CRやDRの当初の判断と実際の結果とのずれに基づいて監査計画を修正することになる。

このようにリスク・アプローチ監査においては、監査の初めの段階で各リスクの目標値を設定した上で、各手順においてリスクの評価を行い、目標値との乖離を確認することで、監査人が唯一左右することのできる発見リスクについて監査手続を変更することで変化させ、入手する監査証拠の強度を考慮することになるのである。そのため、各監査リスクの相関関係を監査人は理解しておく必要があり、それを整理すると図表 1-8 のとおりとなる。

図表 1-8 各リスクの相関関係



出所) Arens, A. A., Elder, R. J. and Beasley, M. S., *Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach*, Prentice Hall, 2010, p. 268.

理論的には、IR、CR、DRおよびAR各リスクは、確率で表現される。しかし、会計士監査実務では、高・中・低という3段階で判断されることが多い。こうした段階評価で判断される各リスクと監査証拠を整理すると、図表 1-9 のとおりとなる。この点、政府部門のリスク・アプローチ監査のあり方について、「政府部門では、まず内部統制が未整備であるか整備不十分であることが多く、事実上、統制リスクの評価に重点を置いた財

務諸表監査を新たに導入することを意味する」との見解がある⁵⁶⁾。しかし、固有リスクと統制リスクは確率的に見たときには相互に独立であり、許容できる監査リスクも明らかでない。統制リスクのみに限定することには課題がある。

図表 1-9 各リスクの関係と必要とされる監査証拠の強度

	許容できる 監査リスク	固有リスク	統制リスク	(計画上の) 発見 リスク	監査証拠の強度
1	高	低	低	高	低
2	低	低	低	中	中
3	低	高	高	低	高
4	中	中	中	中	中
5	高	低	中	中	中

出所) Arens, A. A., Elder, R. J. and Beasley, M. S., *Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach*, Prentice Hall, 2010, p270.

(3) リスク・アプローチ監査の実施にむけた課題

考察を通じて地方公共団体の決算審査および定期監査におけるリスク・アプローチ監査の必要性とその具体的内容を確認した。地方公共団体の決算審査および定期監査は、これまで監査理論に立脚した先行研究が乏しい。こうした状況もあり監査実務において専門性の必要が十分に認識されず、リスク・アプローチ監査という精緻な監査の理論と監査委員監査の実務の現状は、かけ離れた状況にある。そうした現状を変革するには、精緻な概念であるリスク・アプローチ監査の本質を理解した上で、その実践を定着させなければならない。本研究はわが国地方公共団体におけるリスク・アプローチ監査の実践を企図している。本章以下で具体的考察をするに当たって、リスク・アプローチ監査の本質から次章以降に連関する3つの課題を指摘する。

第1の課題は、リスク・アプローチ監査概念の正確な理解を前提とした監査プロセスへの展開の重要性である。リスク・アプローチ概念は、その抽象性から期待ギャップ論やゴーイング・コンサーン問題など監査に関する諸課題を克服する概念として過大視される傾向が否定できない。まずリスク・アプローチ概念は、監査人が金額的に重要な虚偽表示の記載を看過する危険性を監査リスクとして認識し、その評価と統制を通じて合理的な監査意見を形成し表明しようとする⁵⁷⁾と概念の射程範囲を限定する必要がある。また、リスク・アプローチ概念ではリスク概念ならびに重要性概念が重要となる。この点について

では、地方公共団体の定期監査の結果を渉猟し、地方公共団体における重要性概念の現状を分析し、第5章（89頁以降を参照。）で考察する。

第2の課題は、サンプリングの意味の考察である。3（1）で考察したようにリスク・アプローチは、サンプリング理論を淵源として誕生した⁵⁸⁾。リスク・アプローチによる監査の実践がないわが国地方公共団体においては、米国が1960年代前半に統計的サンプリングを基礎として統計学的理論を監査理論に有機的に関連させ監査理論を精緻化させてきた当時の状況には有益な示唆がある。わが国の地方公共団体における決算審査（定期監査）においては、試査を原則とした監査証拠形成が行われているものの、統計的サンプリング、非統計的サンプリングのいずれの側面においても、統計学や監査論の知見が看過された形で前例や経験のみに基づいた主観的サンプリングが、適正性の検証を受けないままに実施されている。監査におけるサンプリングにおいて重視されるべきは、 β リスク、すなわち誤ったものを正しいとする監査の失敗である。サンプリングの正確な展開は、監査コストを低減し、監査の経済性を向上させる効果が期待される。

第3の課題は、不正を念頭に置いた重要な虚偽表示の検出のために監査証拠の概念フレームワークの構築である。不正発見は、リスク・アプローチ監査の主目的ととらえることはその本質に反している。しかし、財務諸表に関する不正は監査のあり方に影響をあたえる契機となった。夕張市の事案に代表される地方公共団体の財務管理に絡む不正は、地域住民の生活に直結する問題であり、監査委員のこうした職責に鑑みたときに、リスク・アプローチ監査の先にある監査の使命として不正の検出は、期待される使命である。監査証拠の概念フレームワークについては、第6章（122頁以降を参照。）において考察する。さらに、民間企業の監査では、監査において不正を発見した場合にその問題解決を図るための「不正の直接開示」が課題として認識されている⁵⁹⁾。地方公共団体においても、リスク・アプローチ監査の実践が確立と同様に不正の検出とその後の確実な解決に向けた仕組みの構築が課題となる。

注

- 1) 鷲田小彌太『「夕張問題」』祥伝社、2007年5月、51頁。
- 2) 小西砂千夫『自治体財政のツボ 自治体経営と財政診断のノウハウ』関西学院大学出

版会、2007年12月、21頁では、市議会議員、監査委員、北海道庁などは、「なんとなくわかっていた」が、「誰も火中の栗を拾おうとはしなかった」とあり、監査部門の強化の必要性が指摘されている。

- 3) 石原俊彦『リスク・アプローチ監査論』中央経済社、1998年3月、39頁。
- 4) 『同上書』103-105頁。
- 5) 北海道は、夕張市の財政破たんについて、次の3点の資料をホームページで公表している。①北海道企画振興部『夕張市の財政運営に関する調査（中間報告）』2006年6月29日、<http://www.pref.hokkaido.lg.jp/ss/scs/grp/12/tyuukan.pdf>（2013年2月24日アクセス）、②北海道企画振興部『夕張市の財政運営に関する調査（経過報告）』2006年8月21日、<http://www.pref.hokkaido.lg.jp/ss/scs/grp/09/keika1.pdf>（2013年2月24日アクセス）、③北海道企画振興部『夕張市の財政運営に関する調査』2006年9月11日、<http://www.pref.hokkaido.lg.jp/ss/scs/grp/08/honpen.pdf>（2013年2月24日アクセス）。
- 6) 読売新聞北海道支社夕張支局『限界自治夕張検証 女性記者が追った600日』梧桐書院、2008年3月、51頁。
- 7) 保母武彦、河合博司、佐々木忠、平岡和久『夕張破綻と再生 財政危機から地域を再建するために』自治体研究社、2007年2月、50-54頁。
- 8) 『同上書』54-56頁。
- 9) 『同上書』56-61頁。
- 10) 読売新聞北海道支社夕張支局『前掲書』142-143頁。
- 11) 企業会計審議会「監査基準の改定について」前文 三 3、平成14年1月25日。
- 12) Mautz R. K. and H. A. Sharaf, *The Philosophy of Auditing*, American Accounting Association, 1961, pp. 38-39.
- 13) 高田敏文『監査リスクの基礎』同文館出版、2007年5月、29頁。
- 14) 野口和彦『リスクマネジメント 目標達成を支援するマネジメント技術』日本規格協会、2009年10月、17頁。

- 15) Colbert, J.L., "Use the Concept of Inherent Risk-It Helps." *Internal Auditor*, 1987, pp. 45-48. および宮本京子『監査契約リスクの評価』中央経済社、2005年4月、59-62頁。
- 16) 石原俊彦『前掲書』110頁。
- 17) 『同上書』110頁。
- 18) 大塚康男『自治体職員が知っておきたい危機管理術リスクマネジメント完成へのステップアップ [新版]』ぎょうせい、2012年9月。
- 19) Martin Fone and P. C. Young., *Public sector risk management*, Butterworth - Heinemann, 2000, pp. 8-11.
- 20) Drennan, L. T. and McConnell, A., *Risk and crisis management in the public sector*, Routledge, 2007, pp. 8-10.
- 21) *Ibid.* p.9.
- 22) 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『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目指して』2009年3月、25-27頁。
- 23) 筆者の岐阜県における決算審査および定期監査に従事した6年間の経験ならびに全国の監査委員事務局書記(約200名)とメーリングリストや実際の聞き取り調査を通じて知りえた知見を基礎としている。
- 24) 紙幅の関係で詳述できないが、夕張市の財政破綻について公表されている以下の資料をもとに作成した。
 - ・保母武彦、河合博司、佐々木忠、平岡和久『夕張破綻と再生 財政危機から地域を再建するために』自治体研究社、2007年2月。
 - ・梅原英治「北海道夕張市の財政破綻と財政再建計画の検討(5)」『大阪経大論集』第60巻第6号、2010年3月、177-195頁、同「北海道夕張市の財政破綻と財政再建計画の検討(6)」『大阪経大論集』第61巻第1号、2010年5月、71-93頁、同同「北海道夕張市の財政破綻と財政再建計画の検討(7)」『大阪経大論集』第61巻第4号、2010年11月、181-204頁。
 - ・北海道新聞取材班『追跡・「夕張」問題 財政破綻と再起への苦闘』講談社、2009年4月。

- ・読売新聞北海道支社夕張支局『限界自治夕張検証 女性記者が追った600日』梧桐書院、2008年3月。
- ・鷺田小彌太『「夕張問題」』祥伝社、2007年5月。
- 25) 地方公共団体におけるリスクの対応については、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『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目指して』2009年3月、6頁を参照。民間企業におけるリスクの対応については、鳥羽至英『内部統制の理論と制度 執行・監督・監査の視点から』国元書房、2007年5月、229-231頁。
- 26) 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『前掲書』39頁。
- 27) 三重県防災対策部危機管理課『平成22年度リスク把握取組の結果』、2011年3月 (http://www.pref.mie.lg.jp/D1BOUSAI/kikikanri/22_risk-kekka.pdf (2013年2月25日アクセス))
- 28) 鶴光太郎『日本の経済システム改革 「失われた15年」を超えて』日本経済新聞社、2006年7月、264-267頁。
- 29) 『同上書』267頁。
- 30) 石原俊彦『前掲書』中央経済社、1998年、33-34頁。
- 31) AICPA, Committee on Statistical Sampling, “Statistical Sampling and the Independent Auditor,” *The Journal of Accountancy*, Feb 1962, pp. 60-62.
- 32) AICPA, SAP No. 54, *The Auditor's Study and Evaluation of Internal Control*, Nov 1972.
- 33) AICPA, SAS No. 39, *Audit Sampling*, June 1981.
- 34) AICPA, SAS No. 43, *Omnibus Statement on Auditing Standards*, August 1982.
- 35) 石原俊彦『前掲書』14頁。
- 36) AICPA, SAS No. 47, *Audit Risk and Materiality in Conducting an Audit*, December 1983.
- 37) AICPA, SAS No. 55, *Consideration of the Internal Control Structure in a Financial Statement Audit*, April 1988.
- 38) 石原俊彦『前掲書』29頁。

- 39) 鳥羽至英『財務諸表監査 理論と制度【基礎編】』国元書房、2009年3月、249頁。
- 40) 石原俊彦『前掲書』32頁。
- 41) 千代田邦夫『アメリカ監査論 マルチディメンショナル・アプローチ&リスク・アプローチ』中央経済社、1994年12月、316頁。
- 42) 『同上書』316頁。
- 43) 五十嵐達朗『財務諸表監査私論』日経事業出版センター、2012年3月、58-59頁。
- 44) 石原俊彦『前掲書』36頁。
- 45) 『同上書』38頁。
- 46) 山浦久司『会計監査論 [第5版]』中央経済社、2008年2月、214-216頁。
- 47) 鳥羽至英『前掲書』243頁。
- 48) 『同上書』243頁。
- 49) 石原俊彦『前掲書』62頁。
- 50) 『同上書』53頁。
- 51) 『同上書』54頁。
- 52) 『同上書』54頁。
- 53) 大阪府監査委員事務局は、監査の実施方法に関して「3E（経済性、効率性、有効性）の視点や年間計画に定める重点監査項目に留意し、リスクアプローチにより課題を抽出して監査を実施します。」とホームページで公表を行っている。（<http://www.pref.osaka.jp/kansa/jisshi/index.html> 平成24年3月1日アクセス）。
- 54) 石原俊彦「地方自治体の監査と内部統制ーガバナンスとマネジメントに関連する諸問題の整理」『ビジネス&アカウンティングレビュー』第6号、2010年12月、10-11頁。
- 55) 鳥羽至英『前掲書』255-265頁。
- 56) 中西一「リスクアプローチによる政府財務諸表監査と会計検査院の役割」『会計検査研究』第44号、2011年9月、131頁。
- 57) 石原俊彦『前掲書』62頁。
- 58) 『同上書』26-27頁。
- 59) 町田祥弘・松本祥尚編『会計士監査制度の再構築』中央経済社、2012年2月、133頁。

第2章 監査委員監査の現状

1 問題の所在

会計検査院が実施する会計検査では、毎年のように地方公共団体における不適正経理が指摘されている。こうした公金取扱の現状は、住民に対するスチュワードシップ（受託責任）の観点から看過できない問題である。住民の近いところで自分たちのことは自分たちで決めるという住民本位の地域経営を実現するには、地方公共団体が住民から信頼され、公金が「最少の経費で最大の効果」（地方自治法（以下、「自治法」とする。）2条14項）を発現できるよう執行されなければならない。相次ぐ取引業者への「預け」に代表される裏金問題などの不適正経理を防止し、地方公共団体のマネジメントやガバナンスを確実にするために総務省では、平成24年度より地方行財政検討会議¹⁾を立ち上げ、自治法の抜本改正に向けた検討を行ってきた。

本章では、地方行財政検討会議での中心論点となった地方公共団体における監査委員監査の現状とその背景となっている自治法の改正沿革を紹介した上で、その問題点を明らかとする。

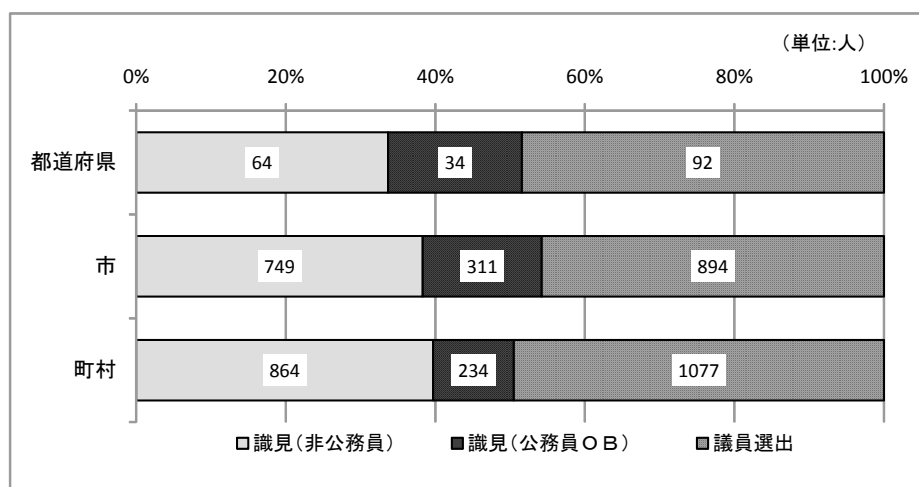
2 地方公共団体における監査の現状

(1) 監査委員

監査委員は、自治法で地方公共団体に設置することが義務付けられている。原則として都道府県で4人、市町村では2人となっている（自治法195条）。最近になって裏金などの不適正経理が問題となった地方公共団体では、条例によって法律上の定数よりも多くの監査委員を選任する例が多い。

監査委員は、その地方公共団体の議員（議選監査委員）と人格が高潔で地方公共団体の財務管理や事業体の経営管理について識見を有する者（識見監査委員）から選任される。また、識見監査委員のうち少なくとも1名以上は、常勤としなければならない（自治法196条5項）。総務省によれば、図表 2-1 のとおり識見監査委員と議選監査委員は、おおむね半々となっており、その中で公務員経験者は約1割を占めている²⁾。

図表 2-1 監査委員の就任状況（平成 19 年）



出所) 地方行財政検討会議・第2分科会第4回 参考資料をもとに筆者作成。

また、監査委員の報酬は図表 2-2 のとおり、地方公共団体の間で大きな格差がある。また、識見監査委員の方が、議選監査委員よりも高額月額報酬を得ている。しかし、監査委員に公認会計士などの専門家の人材を求めても、常勤である場合には、公認会計士などの人材が地域間に偏在するという問題があり極めて困難となっている。

図表 2-2 監査委員の月額報酬（平成 21 年）

		都道府県				政令市			
		最高額		最低額		最高額		最低額	
常勤	識見	907,000	東京	451,000	群馬	825,000	横浜	580,000	川崎
非常勤	議選	241,000	東京	82,500	兵庫	110,000	大阪	47,000	新潟
	識見	600,000	神奈川	169,000	和歌山	500,000	福岡	79,000	新潟

出所) 全国市民オンブズマン連絡会議『監査委員アンケート調査結果』2009年8月、3頁。

(2) 監査委員事務局

監査委員事務局の体制については、自治法に「事務局長、書記その他の職員を置く」としか規定されていない（自治法200条2項）。事務局の職員定数は、各地方公共団体の条例で定めることになっている（同法同条6項）。都道府県や政令市における監査委員事務局の職員数は、図表 2-3 のとおりとなっている。職員数はおおむね地方公共団体の人口規模にほぼ比例しているといえる。しかし、町村のような小規模地方公共団体では、監査委員補助職員の条例定数の平均は1.7人となっている。また、補助職員の92.8%が議会事務局

や首長部局（たとえば、総務課など）との兼任となっている³⁾。監査委員事務局の体制を見ると、その人的規模においてかい離が大きく、制度改正には考慮が必要となる。

図表 2-3 監査事務局の職員数（平成 21 年）

（単位：人）

都道府県				政令市			
最多		最少		最多		最少	
90	東京都	13	愛媛、香川、島根、福井	48	大阪	11	岡山

出所) 全国市民オンブズマン連絡会議『監査委員アンケート調査結果』2009年8月。

職員の平均在職年数は、都道府県では、最長が東京都と福岡県の5年、最短は岡山県の0.98年であった。また、政令市では、最長が堺市の4年、最短が川崎市の1.6年であり、中核市では最長が奈良市の6.4年、最短は前橋市の0.9年であった⁴⁾。一般的な地方公共団体職員の人事異動サイクルが3年であることと比較すると、監査委員事務局の職員を長期間在職させることによって組織の独立性や専門性を向上させる配慮がされていないのではないかと評価することもできる。

（3）内部監査か、外部監査か

監査委員監査は、内部監査なのか、外部監査なのか、いずれに相当すると判断するかについてはいくつかの見解がある。たとえば、第29次地方制度調査会では監査委員監査に外部監査としての機能が期待されていると示している⁵⁾。監査委員は、議員および外部の民間人が就任している事実や自治法の改正経緯から「外部監査」であるとみることもできる。その一方で、監査委員監査において、監査証拠の収集および監査証拠の分析や評価の大部分は、監査委員事務局の職員が行っている。こうした事務局の職員にとっては、同じ地方公共団体の職員という立場であるために自分たちの業務を「内部監査」と認識している現実もある。

自治法では、監査委員事務局職員による監査の実施は、監査委員から独立した別個の業務とは想定されていないけれども、事務局職員に外部監査を補佐しているとの認識は低い。やはり、監査委員監査には、マネジメントの関係であれば内部監査、ガバナンスとの関係であれば外部監査としての機能が期待される⁶⁾。こうした機能の面から監査委員監査を理論的に再定義する必要がある⁷⁾。この点については、監査基準と関連することから第8章

(156頁以降を参照。) において詳述する。

(4) 監査の実施

① 多種類に及ぶ監査

監査委員の監査内容の概要は、自治法に規定され、県における監査の種類を列挙すると図表 2-4 のとおり16種類が定められている。監査は、大別すると定期監査や行政監査に代表される「一般監査」、首長・議会・住民などの要求などが端緒となる「特別監査」、法律上定められた決算を審査する「決算審査と出納検査」、地方公共団体の財政の健全化に関する法律に基づく「健全化比率審査」そして「その他の監査」がある。これらの中で、監査委員が主体的かつ例年実施しているものは、定期監査、財政的援助団体等監査、行政監査、例月出納検査、決算審査および財政の健全性に関する比率の審査がある⁸⁾。

図表 2-4 県における監査の種類

	監査の種類	法令	監査の範囲	監査の種別	例年実施
1	定期監査	199条4項	県の財務に関する事務の執行、経営に係る事業管理および事務の執行の監査	一般監査	●
2	行政監査	199条2項	県の事務の執行に関する監査		●
3	随時監査	199条5項	県の財務に関する事務の執行、経営に係る事業管理および事務の執行の監査		
4	財政的援助団体等監査	199条7項	県が交付した補助金交付金等補助部分に係る出納その他の監査	特別監査	●
5	知事要求監査	199条6項	県の事務の執行に関する監査		
6	議会要求監査	98条2項	県の事務に関する監査		
7	直接請求監査	75条	県の事務の執行に関する監査		
8	例月出納検査	235条の2第1項	県の収支に係る現金の出納の検査	決算審査と出納検査	●
9	決算審査(普通会計)	233条2項	県の決算並びに歳入歳出決算事項別明細実質収支および財産の審査		●
10	指定金融機関監査	235条の2第2項、地方公営企業法27条の2	県の公金の収納または支払の事務の監査		
11	決算審査(公営企業会計)	地方公営企業法30条2項	県の公営企業の決算書並びに決算の付属書の審査		●
12	財政の健全性に関する比率の審査(健全化判断比率)	地方公共団体の財政の健全化に関する法律3条1項	健全化判断比率および算定の基礎となる事項を記載した書類の審査	健全化比率審査	●

	監査の種類	法令	監査の範囲	監査の種別	例年実施
13	財政の健全性に関する比率の審査 (資金不足比率)	地方公共団体の財政の健全化に関する法律22条1項	資金不足比率および算定の基礎となる事項を記載した書類の審査		●
14	住民監査請求	242条	知事、委員会等または職員に係る違法、不当行為および怠る事実の監査	その他の監査	
15	職員の賠償責任監査	243条の2 地方公営企業法34条	職員の故意または過失等による財務行為に伴う損害事実、賠償責任の有無および賠償額の決定		
16	基金審査	241条5項	特定目的のための定額資金運用基金の運用状況の審査		●

出所) 筆者作成。

※ 法律名のないものは、自治法を指す。

② 定期監査

自治法上、年1回以上期日を定めて実施するとされている。(自治法199条1項、4項)。監査委員が実施する監査を日数ベースで見たときにその大半を占めるのは、この定期監査である⁹⁾。原則として各書記が各課や現地機関を訪問し、財務会計行為を主に予算執行の合規性や正確性の観点から監査を行っている。また、定期監査を実施する過程で計数等の確認を行い、後述する決算審査の一部を並行して実施している。さらに、後述の行政監査の監査結果となる事実がないか、3E(経済性(Economy)、効率性(Efficiency)および有効性(Effectiveness))という観点からも情報収集を行っている。

③ 財政的援助団体等監査

地方公共団体は、その関連する社団法人、財団法人、第3セクターなど出資をし、地域振興などの公益目的のために補助金を交付している。こうした補助金などの財政的な援助を受けている団体を監査委員は監査できることとなっている(自治法199条7項)。地方公共団体の規模によっては、財政的な援助を受けている団体数は数千団体に及ぶこともある。したがって、ほとんどの地方公共団体では、当該地方公共団体との関連性の強さや財政的援助の金額などから監査対象を抽出し、監査を行っている。

④ 行政監査

地方公共団体の「事務の執行」について監査できる(自治法199条2項)。地方公共団体の監査において近年までその対象は財務会計行為に限定されてきた。平成3年の法改正によ

って行政運営全般が監査の対象となり経済性、効率性および有効性の観点から行政運営を包括的に検証できるようになった¹⁰⁾。このように行政監査の歴史は浅く、実施内容は地方公共団体によってさまざまである。行政監査に専従する担当を置く例もあれば、年度前半において定期監査を実施し、後半で行政監査を実施するという例もある。行政監査には、行政の不経済・非効率を摘発する機能があり、住民からの期待が高い。しかし、監査結果とするための判断基準の設定が困難である、首長部局で行われる「行政評価」との住み分けがわかりにくいなどの問題点が指摘されている¹¹⁾。

⑤ 例月出納検査

一般会計、特別会計および公営企業会計について、毎月、会計管理者から資料の提出を求め、提出された出納計算書等に基づく関係書類の計算確認、保管現金の残高確認、収入支出状況や資金運用状況の調査などの審査を実施している(自治法235条の2第11項)。自治法で「現金」を検査することとされており、検査の対象が限定されている。この例月出納検査の積み重ねが決算審査の正確性を担保しているといえることができる。

⑥ 決算審査

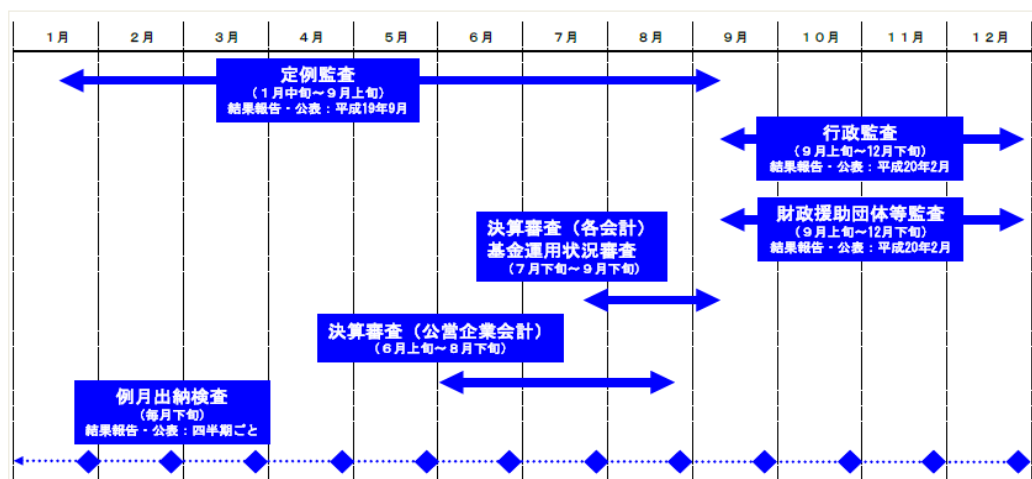
地方公共団体の首長は、決算および証書類その他政令で定める書類を監査委員の審査に付さなければならない(自治法233条2項)。関連書類の提出を受けた監査委員は、その書類を審査し、決算その他関係諸表等の計数の正確性を検証し、あわせて歳入歳出予算の執行や事業の経営が、適正かつ効果的に行われているかどうかという観点からも審査を行う。監査委員事務局が実施している監査の多くは、各種の法令に照らして会計行為などが適正になされているかという観点で実施する、いわゆる「指摘型」の監査となっている。しかし、この決算審査は、例外的に首長が作成した決算書が正しく表示されているどうかを審査しており、いわゆる「保証型」の監査となっている。指摘型、保証型については、第3章で監査対象の目的に関連づけて理論的な考察を行う(37頁以降を参照。)

⑦ 各監査の相互関係

監査委員が実施する各監査は、地方公共団体の決算日程と連動して、相互に有機的な関連をもって実施されている。たとえば、東京都の年間監査計画は、図表 2-5 のとおりである。年間の前半で定期監査と例月出納検査を実施しながら、決算審査に向けて監査や検

査を実施し、9月に開催される議会に間に合うように決算審査を実施する。その後、定期監査などで発見した事実などを端緒に行政監査を実施するとともに、財政的援助団体等監査を行うという監査日程となっている¹²⁾。

図表 2-5 監査の年間スケジュール（東京都・平成19年度）



出所) 地方行財政検討会議・第2分科会第4回 参考資料より抜粋

ここで決算審査と定期監査の関係について整理する。自治法は決算審査（自治法233条2項）と定期監査（同法199条4項）の関係については何ら規定していない。筆者の調査では2つの立場が確認されている。第1の立場は、決算審査を最終目標として例月出納検査および定期監査を実施し、それらの検査や監査で形成した監査証拠を決算審査の意見形成に用いる立場である。第2の立場は、決算審査、定期監査および例月出納検査を別々のものと認識し、それぞれで認識した事実を独立のものとして意見形成をしている立場である。

監査委員監査においては、手足となる監査委員事務局の職員の事務分掌が、決算審査、定期監査および例月出納検査の別で設定される場合がある。こうした場合に、それぞれで収集した監査証拠が監査委員に正確に伝達されない場合には、地方公共団体の行財政運営全体について監査委員が正しく意見形成をされない可能性が生じる。自治法は、多種類の監査を実施することで多角的に地方公共団体の行財政運営を監査委員がモニタリングすることを期待していると考えられる。

したがって、本来は第1の立場を基礎に決算審査意見書における意見形成を最終目標として例月出納検査や定期監査などの各種の監査を有機的に関連させ、監査計画を立案し、実施していくことが望ましい。本研究においては、地方公共団体における決算審査を中心

的な考察対象とするが、定期監査の監査証拠が決算審査の意見形成に強く影響をあたえているという認識から定期監査における監査のあり方についても研究対象に含めて考察を行うこととする。

3 地方自治法の沿革

(1) 地方自治法制定前

地方自治法が制定される以前の旧制度では、地方公共団体の監査機構には、執行機関による自己監査と議決機関による監査の2種類の監査が存在した¹³⁾。府県においては府県参事会の実施出納検査、市町村においては議会による事務の一般的な書面検査および実地検査が行われていた¹⁴⁾。このように府県と市町村では、監査機構の性格が異なる。これは、前者では「地方官制を中心とした官治行政」であり、後者では「自治行政」の一環としてそれぞれ監査機構が制度設計されたものとされている¹⁵⁾。こうした監査機構は、昭和18年の府県制改正まで存続した。

昭和18年に行われた府県制の改正では、戦時体制への移行のために監査権限が大幅に縮小され、府県では議決機関による監査に関する規定が削除された。市町村では実地検査の規定が廃止され書面検査のみとなった¹⁶⁾。京都、大阪、名古屋、横浜、神戸、広島、福岡および川崎の大都市では、市制において「考査役」が設置され、市長の監督に服する吏員による執行機関内部の内部監査が実施された¹⁷⁾。ただ、この考査役の考査は、監査機構の明文化が不十分であり、権限が明確ではないなど戦後において行政担当者から批判された¹⁸⁾。

(2) 地方自治法制定後の状況

昭和22年の自治法制定によってわが国に監査委員制度が構築された。監査委員制度は、地方公共団体の自己監査機能強化、ならびに住民監査請求と事務監査請求に対する応答義務による監査制度の民主化という2つの視点から制度設計がなされた¹⁹⁾。こうした背景には、地方行政事務の公正確保、戦災復旧事業などの財政膨張に対する財政監督の必要性および旧制度下のいわゆる素人監査の問題点の解消という3点の社会的要請があった²⁰⁾。その後、監査委員制度は数次改正を経て、制定後、一貫して監査の実効性の向上に向けて改正が行われてきた。

第1に監査委員の選任における委員数と任期を見る。監査委員の人数は制定後、段階的

に増員されてきた。昭和22年の監査委員制度の創設時には、監査委員の定数は、都道府県においては4人、市町村においては2人とされ、市町村においては、設置は任意とされていた²¹⁾。翌年には、市町村でも条例で4名まで選任できるように改正された。ただ、昭和27年の改正で4名に増員できるのは、政令で指定される市に限定された²²⁾。昭和38年には、地方財務会計制度の改正が行われ、それにあわせて市町村においても監査委員が必置となり、定数も4名が原則とされた。ただし、地方公共団体の実情に合わせるという観点から、政令で指定する市を除いて条例によって市においては3名または2名、町村にあつては2名または1名とすることもできた²³⁾。平成9年の改正では、第25次地方制度調査会の「監査制度の改革に関する答申」を受けて町村の監査委員も2名とするように改正がなされた。

監査委員の任期を見ると、昭和22年の制定時には2年であった。その後、昭和33年の改正で議員から選任される監査委員の任期は議員の任期、学識経験者から選任される委員の任期は、3年となり、昭和49年の改正によって任期は4年にまで延長され、今日に至っている。

第2に監査の対象範囲を見る。昭和22年の制定時は、監査委員の監査対象範囲は、「普通地方公共団体の経営に係る事業の管理及び普通地方公共団体の出納その他の事務の執行」とされていた。昭和25年の改正で、「補助金、交付金、貸付金その他財政的援助を与えているもの出納その他の事務の執行」が加わり、いわゆる財政的援助団体への監査が可能となった。これは当時の都道府県の監査委員協議会連合会などからの要望に基づくものであった²⁴⁾。昭和31年の改正では、負担金、損失補償、利子補給といった財政的援助や地方公共団体が出資をしている団体についても監査できるようになった。昭和38年の改正では、「出納その他の事務の執行」が「財務に関する事務の執行」に改正がなされ、法第2編第9章で規定される財務会計事務を包括的に監査の対象とすることになった。平成3年の改正では、行政監査に関する規定が創設され、地方公共団体に関する事務の執行全般が監査対象となり、これは昭和55年の第18次地方制度調査会の『地方行財政に関する当面の措置等についての答申』に対応したものである。このように監査対象は、地方公共団体からその関係する団体へ、財務から非財務の行為までを包摂するように一貫して拡大されてきた。

第3に監査方法を見る。監査方法については、自治法は詳細な定めをしていない。しかし、昭和31年の改正で関係人への出頭や記録の提出を求める関係人調査の規定が創設された。関係人調査の規定は昭和25年の改正時にも議論されたが、監査委員側の要望に基づい

で改正が実現した²⁵⁾。さらに昭和38年の改正では随時監査の権限が付与され²⁶⁾、いわゆる抜き打ち監査の権限が監査委員に与えられた。

(3) 外部監査の導入時の議論

平成9年には、地方公共団体に外部監査制度が導入されている。この制度は、監査委員制度のアンチテーゼとして導入された経緯がある。平成5年に国会で地方分権推進決議が可決され、地方公共団体に対する国の監督や関与が縮小され、地方公共団体が自らをチェックする機能が強調されるようになった。その後、平成7年以降、全国の地方公共団体に公金の不正使用の事実がマスコミから指弾されるようになり、地方公共団体の監査に関する制度改正が取り込まれることとなった²⁷⁾。

当時、一部の監査委員事務局においても裏金問題が発覚し、組織内での監査が、馴れ合いではないかという点が問題となった²⁸⁾。そこで、自治法の改正に関する議論において、組織の外部者による監査の制度設計がなされ、公認会計士などの外部監査人の適正を考慮し、監査の範囲は財務会計行為を対象とするいわゆる財務監査を原則として包括外部監査が制定された。

さらに、直接請求に係る監査（自治法75条1項）や住民監査請求（自治法242条1項）などの要求監査は、監査委員でない者が実施することに意味があることから、こうした要求監査に個別に対応する個別外部監査制度も追加され、2つの類型をもつこととなった。

ただ、外部監査には監査人への監査報酬のために相当のコストがかかる。このために包括外部監査制度は、都道府県、政令指定都市および中核市には義務付けられているが、それ以外の地方公共団体では任意とされた。また、監査の担い手については、政府原案では、公認会計士、弁護士と監査に関する公務精通者²⁹⁾に限定されていたが、税理士関係者の要望や一般の市町村にも広く外部監査の適用が広がるのが望ましいことから国会の審議の過程で税理士も監査契約を締結できることになった³⁰⁾。なお、この検討過程では、立法担当者は地方公共団体から完全に切り離された政府組織が監査を行う英国地方自治体監査委員会（Audit Commission）を想起し、特殊法人的な形態、あるいはブロック単位または都道府県単位での制度構築を検討した。しかし、行財政改革への取組や国会の地方行政委員会の質疑でこうした外部監査機構を牽制され、実現には至らなかった³¹⁾。

このように最近でも、地方公共団体の監査委員制度改革に関する議論は、絶えず行われているが、財政負担の問題や小規模地方公共団体における人材確保といった点が常に課題となり、抜本的な改正には至っていない。

4 監査委員監査の制度上の課題

(1) 監査委員の課題

① 選任における独立性

監査を行う側と受ける側の間に人的・金銭的などの利害関係があることは、公正かつ客観的な監査を実施する上で障害となる。このような利害関係がない状態を監査論では、「独立性」の保持または担保という。首長が「議会の同意」を得て監査委員が選任する（自治法196条1項）。識見監査委員の場合には、一般的には、首長部局の人事部門が、職業団体などからの推薦を受けて適任と思われる人物に監査委員への就任を依頼している。当然、首長の意向が反映され、外形的に見て監査委員の独立性が十分に担保されていない懸念がある。第29次地方制度調査会でも同旨の議論があり、その解決策として「議会の選任」に改めるべきとの意見もある³²⁾。

② 公務員経験者の監査委員の評価

従来、識見監査委員にその地方公共団体を退職した公務員（以下、「公務員経験者」とする。）が就任することが通例であった。こうした公務員経験者は、かつての同僚や部下を思いはかり、どうしても監査が甘くなるという危険性が指摘されてきた³³⁾。こうした危険性から公務員経験者の就任は、平成3年の法改正で、識見監査委員が2名以上の地方公共団体では少なくとも1名以上は「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者」でなければならないとされた。

平成9年の法改正で公務員経験者は1人以内と厳格化された（自治法196条2項）。公務員経験者の監査委員は、精神的独立性の確保のみならず、住民から見た外見的独立性の確保の観点からも重要な問題である。

しかしながら、公務員経験者は行政実務や当該地方公共団体の固有リスクを十分に把握しており、その経験や知識は監査に有用である³⁴⁾。地方における監査の人材不足を考慮すると、公務員経験者を完全に排除することには熟慮を必要とする。

③ 議選監査委員の実効性

議選委員は、一般的に当選回数が多い議員から選任される慣行がある。法律上、議選監査委員の任期は、議員の任期とされている（自治法197条）が、各地方公共団体の議会における慣行によって1年ごとに交代する例が多い。議員は議会審議などを通じて、その地方公共団体の事情に精通している。また、監査結果を首長部局に確実に改善させるには、権威が必要であり議員の関与には意味がある。しかし、持ち回りの人事慣行が定着すると、監査経験を積み重ねで培われる監査能力の向上は期待できない。名誉職として選任されている議選委員による実効性のある監査を期待することは難しいとも指摘されている³⁵⁾。

（２）監査委員事務局の問題点

① 独立性

監査委員事務局は、都道府県では設置が義務付けられ、市町村は条例によって設置することができる（法200条1項、2項）。しかし、小規模な市および町村においては、監査委員の手足となる事務局が任意であるために設置していない地方公共団体もある。

実際の監査では、監査委員事務局の書記が監査に伴う業務の大半を実施しており、その独立性も監査委員の独立性と同様に重要である。しかしながら、実際には首長部局の職員が人事異動で監査委員事務局に配置され、再び首長部局に配属されている。行政実務や組織の内情に精通しているものの、首長部局から圧力を受けた場合には精神的な独立性を確保できない可能性が高い。第29次地方制度調査会においてもこの点が議論され、監査委員事務局と他の執行機関との人事異動を制限すべきではないかといった意見もあるが、逆に優秀な人材確保が困難になるのではないかと、特に小規模地方公共団体では人事の硬直化を招くのではないかと意見もある。また、地方公共団体で監査委員監査に従事する監査委員事務局書記へのアンケートでも、かつての同僚などから問題点を指摘しないように迫られるという利益相反の立場に陥ったとの結果もある³⁶⁾。

② 専門的能力

住民ニーズの高度化や情報通信技術の発達により地方公共団体が執行する事務は高度化や複雑化が進んでいる。そのため、地方公共団体の監査人には、専門的能力が不可欠となっている。平成20年度より「地方公共団体の財政の健全化に関する法律」が施行され、財政健全化に関する4指標の審査が監査委員の業務に加わった。また、地方公共団体の連結

対象ともいべき公営企業や第3セクター等の経営改革は急務である。これらの団体の行財政改革は喫緊の課題であり、監査委員監査でも財政援助団体等監査（自治法199条7項）に対する期待も高まっている。これらの公営企業や第3セクターでは、地方公共団体内部で行われている現金主義・単式簿記のいわゆる官庁会計ではなく、企業会計を採用している。そのため、企業会計についての経験や研鑽を積まない限り、こうした団体への監査は、実効性ある形で実施することはできない。

監査人としては、企業会計に関する知識のみならず、監査理論に対する十分な理解が不可欠である。監査技術の適用方法、監査証拠の評価など監査理論の成果を十分に認識しなければならない。地方公共団体における監査の目的は単に不正や誤謬を発見し、報告することだけではない。地方公共団体という組織体の目標、つまり住民の福祉向上に資することが目的である。合法かつ正確な事務執行を担保するには問題の発生原因を突きとめ解決策を提案できる問題解決能力、そして監査の相手方とのコミュニケーション能力が欠かせない。こうした監査人に求められる専門的能力は、広範かつ奥が深く、専門的知識に通暁した人材を一朝一夕に養成できるものではない。

しかし、監査の専門家たる公認会計士との協働やその支援を受けて、時間と資源を投入して地方公共団体における監査委員監査に必要とされる人材育成は可能である。こうした人材育成が進めば、コンピュータ支援監査技術（Computer Assisted Audit Techniques: CAATs）やコントロール自己評価（Control Self Assessment: CSA）などの監査に係るコストを低減しつつ、効率的に監査証拠を入手できる高度な監査手法を採用でき、人材育成への投資コストは十分に回収できるのではないだろうか³⁷⁾。

5 監査委員監査の抜本的見直しの必要性

「監査委員に能率監査を遂行するに適した人を得ることが難しいという点である。今日では、2人乃至は4人の監査委員の半数を占める議会選出の監査委員は議員の一種の名誉職と考えられ、任期は2年であるにもかかわらず、1年で就任して他に譲る習慣が可なり広く行われ、真に監査に適した人物を獲得するには、甚だ遠い実情にある場合が多い。また、学識経験者より選出される委員にも名誉職的色彩が尚濃厚である」「現在の事務局（又は書記）は、その規模に於いて、また、その能力に於いて、さきに述べたような科学的な能率監査を遂行する能力がない」。これは、足立が約60年前にある地方公共団体における監査委員の経験を踏まえて発表した論文での一節である³⁸⁾。半世紀以上たった今日でも監

査委員や監査委員事務局に対する指摘が当てはまることに驚きを禁じ得ない。自治法の抜本改正は積年の課題である。監査が機能化することで、首長のマネジメントや地方公共団体のガバナンスも機能し、住民の負託に応える地方公共団体マネジメントが実現する。

注

- 1) 地方行財政検討会議の内容は、随時、総務省のホームページhttp://www.soumu.go.jp/main_sosiki/kenkyu/chihou_zaisei/index.htmlにて公開されている。
- 2) 総務省・地方行財政検討会議第2分科会第4回資料、7頁。平成19年4月1日現在の状況。
- 3) 全国町村監査委員協議会連合会『町村等監査委員に関する実態調査結果(平成20年度)』、第5表、2009年2月。
- 4) 岡山県の回答には、「2009年8月1日現在の在職年数と付記されており、他の都道府県と単純比較できるかは疑問が残る」とのコメントが付記されている。全国市民オンブズマン連絡会議『監査委員アンケート調査結果』2009年8月、6頁。
- 5) 総務省・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、19頁。
- 6) 石原俊彦「自治体経営と監査制度の抜本改革(特集 自治体の経営改革)」『都道府県展望』第620号、2010年5月、6頁。
- 7) この点については、第10章でさらに詳しく検討を行う。
- 8) ここで説明する内容は、筆者の属する岐阜県での実務であり、法に定めがない点は監査委員の裁量で実施できるために地方公共団体によって差異がある。また、鈴木孝幸、前掲稿、38頁参照。
- 9) 筆者の聞き取り調査では、町村などの小規模自治体では、定期監査ではなく、例月出納検査や決算審査しかできていないとの声があった。
- 10) 松本英昭『新版 逐条地方自治法[第4次改訂版]』学陽書房、2007年3月、624頁。
- 11) 筆者の行った地方公共団体における監査委員事務局関係者に対するインタビューにおいて確認した発言内容である。一部の地方公共団体ではなく、数多くの地方公共団体において共通認識となっている。

- 12) 年間の監査日程については、都道府県や市町村といった規模別や地域によっても、かなりの相違点があることが、筆者の聞き取り調査で確認されている。
- 13) 古川卓萬・澤井勝編『逐条研究 地方自治法Ⅳ』敬文堂、2000年1月、956頁。
- 14) 明治32年府県制、明治44年市制および同町村制
- 15) 地方自治制度研究会編『監査委員制度の運営』港出版合作社、1949年9月、37頁。
- 16) 府県制第67条、市制45条2項および町村制42条2項の削除がなされた。
- 17) 市制75条の2および96条の2
- 18) 地方自治制度研究会編『前掲書』40頁。
- 19) 『同上書』43頁。
- 20) 古川卓萬・澤井勝編『前掲書』960頁。
- 21) 昭和22年地方自治法195条
- 22) 行政機構の簡素化、国民負担の軽減は、講和後の喫緊の要事であることが、その改正理由であるとされている。長野士郎『改正地方自治法逐条解説』港合作出版社、1952年11月、134-135頁。
- 23) 昭和38年地方自治法195条2項
- 24) 『改正地方制度資料第6部』134頁。
- 25) 当時の大臣答弁資料でそのような指摘がなされている。『改正地方制度資料第12部』671-672頁参照。
- 26) 宮本義雄『地方財務会計制度の改革と問題点』学陽書房、1963年11月、396-398頁。
- 27) 松本英昭『自治制度の証言 こうして改革は行われた』ぎょうせい、2011年11月、268-271頁。
- 28) 『同上書』271頁。
- 29) 法252条の28第1項3号、地方自治法施行令174条の49ノ21
- 30) 『同上書』275頁。
- 31) 『同上書』272頁。
- 32) 総務省・第29回地方制度調査会『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、14頁。
- 33) 碓井光明著『要説 自治体財政・財務法〔改訂版〕』学陽書房、1999年8月、292頁。

- 34) 公的部門における内部監査責任者に必要とされる経験や知識については、第7章において詳述している。
- 35) 吉見宏「地方自治体における不正と監査」『経済学研究（北海道大学）』第47巻第1号、1997年6月、97頁。
- 36) 馬場伸一『前掲稿』21頁。
- 37) 地方公共団体におけるCAATSやCSAの適用事例については、拙稿「自治体監査における民間内部監査手法の活用—岐阜県の取組から（特集 不正を防ぐ！自治体監査のあるべき姿をさぐる）」『地方財務』第673号、2010年7月、30頁を参照。
- 38) 1950年代から監査委員事務局の職員の専門性については指摘されていた。足立忠夫「資料 改正地方自治法に於ける監査委員制度の問題点 特に中小都市の場合」『法と政治（関西学院大学）』第4巻第2号、1953年5月、1182頁。

第3章 地方公共団体における監査の目的 — 監査の主題から見た理論的分析

1 問題の所在

地方公共団体における6年間の監査業務経験¹⁾や上場企業を中心とした民間企業の内部監査人との意見交換²⁾、監査理論という理論的視点からの検討、そして英国の地方公共団体の内部監査部門の責任者への聞き取り調査を実施³⁾した中で、わが国地方公共団体における監査委員監査は、企業の財務諸表監査および内部監査、さらには英国の地方公共団体で実施されている内部監査とも、監査の目的や実施方法などあらゆる点で相違点があると認識した。

本章では、監査人に結論が求められる対象である監査の主題という着眼点から、地方公共団体における監査委員監査の現状を監査理論の見地から分析し、民間企業で実施されている監査との相違点を明確にした上で、今後のわが国地方公共団体における監査制度改革における留意点を明らかにする。なお、鳥羽の監査の主題、言明の監査、行為の監査という諸概念を概念用具として議論を展開している⁴⁾。

2 監査の主題からの整理

(1) 監査の主題と監査の枠組み

監査人は監査を実施し、監査手続を通じて監査証拠を収集し、それらを総合して監査意見を形成する。しかし、監査人が認識したすべての事項を監査意見とするのではなく、監査人が必要とする事項に限定して監査意見としている。この絞り込みを行う概念が「監査の主題」である。社会においては監査と呼ばれるものには、さまざまなものがあるが、監査の主題によって二分でき、「言明の監査」と「非言明の監査」と呼ばれる⁵⁾。前者は、当事者の言明(Statement)を監査の主題とする監査であり、後者は、当事者の言明以外の当事者の行為、業務プロセス、システムなどを監査の主題とする。代表例とあわせて整理すると図表3-1のとおりとなる。

図表 3-1 監査の主題と監査の枠組み

監査の主題	言明	非言明
監査の基本形	言明の監査	非言明の監査
代表例	・財務諸表監査 ・内部統制報告書監査(日本)	・不正摘発監査 ・コンプライアンス監査

監査の主題	言明	非言明
	・ 事業報告（書）監査	・ 内部統制システム監査（米国）
認識の特徴	・ 言明を裏付ける（言明立証型） ・ 監査人が従事する認識の方向や範囲は言明により決定される。	・ 狙いを定め関連事実を探索（事実検出型） ・ 監査人が従事する認識の方向や範囲は監査人の自由裁量による。

出所) 鳥羽至英『財務諸表監査 理論と制度【基礎編】』国元書房、2009年3月、10頁をもとに筆者作成。

(2) 会計監査と業務監査による区別

「言明の監査」と「非言明の監査」という概念とは別の定義として、前者を「実態監査」、後者を「情報監査」という定義がある。これより先では定義として一般的である情報監査、実態監査という概念によって論を進める。もちろん、情報監査という「情報」は、実態監査の「実態」と表裏一体の関係にある。理想的にはすべての実態が正しく、すべての情報に実態が反映されて信頼性が保証されることが望ましい。そのため、監査の経済性・効率性を考慮しつつ、情報監査および実態監査の範囲は、ともに拡大傾向にある。

監査を分類する別の概念として「会計監査」「業務監査」という概念の方が一般的である。この区別は、「会計」を監査対象とするか、それ以外のものを監査対象とするかで区別を行う。会計に関連するかどうかというメルクマールで区別することから一見わかりやすい区別の方法ともいい得る。鳥羽は、情報監査・実態監査と会計監査・業務監査という軸から監査の概念を4つの類型に分類し、図表 3-2 のとおり整理している⁶⁾。

図表 3-2 情報監査・実態監査と会計監査・業務監査

		業務の種類	
		会計監査	業務監査
監査の主題	情報監査	①	③
	実態監査	②	④

出所) 鳥羽至英『財務諸表監査 理論と制度【基礎編】』国元書房、2009年3月、10頁をもとに筆者作成。

カテゴリー①の代表例として公認会計士の財務諸表監査がある。財務諸表監査は、会計監査であり同時に情報監査である。しかしながら、会計監査は、必ずしも情報監査と同義ではない。

カテゴリー②の代表例として、現金の出納に従事する担当者の不正摘発監査（会計帳簿

監査)がある。会計に関する監査でも実態監査があり得るのである。

カテゴリー③の代表例には、監査役が行う営業報告書における会計以外の部分の監査がある。この監査は、情報監査であり業務監査でもある。従来の監査の分類では、業務監査の一部と考えられてきた。しかし、情報監査と性格づけたところで、その性格から監査の本質を情報監査と位置付けることは困難であるとされる⁷⁾。

カテゴリー④の代表例としては、株式会社の監査役が行う監査役監査が該当する。監査役監査では、財務諸表の情報について監査するのみならず、株式会社の業務執行の適法性および妥当性について監査するとされている(会社法381条)。ただし、定款で会計監査に限定することもできる(会社法389条1項)⁸⁾。この点、フランスの会計監査役の監査は、実態監査を中心にしながらも、一般投資家を意識してリスク・アプローチといったアングロサクソン流の監査思考を導入したとの指摘もある⁹⁾。監査役監査は、会社法の沿革や諸外国の制度を比較した場合にも多彩なものとなっている。

こうした会計監査と業務監査による区別は感覚的に理解が容易である。しかしながら、この区別には2つの問題があると指摘されている¹⁰⁾。

第1の問題点は区別の判断基準となる会計の多義性である。ここでいう会計とは、財務諸表や会計帳簿などの言明と関連する場合もあれば、会計手続、会計処理という非言明と関連させている場合もある。

第2の問題点は会計以外の業務に関する情報に対して監査をうまく分類できないという点である。この監査は言明を監査する情報監査であるが、業務監査の範疇とすることにも正確性を欠く。したがって、会計か業務かという視点からの分類は、監査の本質を捉える概念としては不正確であり、監査の主題における言明の有無によって理解すべきであると指摘されている¹¹⁾。

(3) 地方公共団体における監査の分析

① 地方自治法における監査の種類

監査委員による監査は、地方自治法(以下、「自治法」とする。)において図表 3-3 のとおり16種類の監査が定められている¹²⁾。各種類の監査が理論上の実態監査に該当するのか、または情報監査に該当するのかという問題について検討する。

第2章(24頁参照)で敷衍したように、地方公共団体の監査委員監査には、定期監査、行政監査および決算審査がある。定期監査は、地方自治法では年1回以上期日を定め

て実施すると規定され(自治法199条1項、4項)。地方公共団体の規模によって各監査に対する監査資源の投入方法は異なっているが、おおむね地方公共団体における監査委員監査の中心的業務は定期監査といえることができる。原則として監査委員を支える監査委員事務局の職員が、各課や現地機関を往査し、財務会計行為を主として予算執行の合規性や正確性の観点から監査を行っている。たとえば、岐阜県における監査実務においては、定期監査を実施しながら、計数等の確認を行い、決算審査の一部をあわせて実施しているという整理を行っている。行政監査とは、地方公共団体における事務の執行を監査の対象に経済性(Economy)、効率性(Efficiency)および有効性(Effectiveness)という3Eの観点から行う監査である(自治法199条2項)。

また、決算審査とは、地方公共団体の首長は、決算および証書類その他政令で定める書類を監査委員の審査に付さなければならない(自治法233条2項)。関連書類の提出を受けた監査委員は、その書類を審査し決算その他関係諸表等の計数の正確性を検証し、あわせて歳入歳出予算の執行や事業の経営が、適正かつ効果的に行われているかどうかという観点からも審査を行っている。

地方公共団体における16種類に及ぶそれぞれの監査について、言明を前提とするのか、またはしないのかという観点から分類すると、図表 3-3 のとおりとなる。監査の大部分が非言明に関する監査であり、決算審査などの限られた監査が例外的に言明に関する監査として分類できる。このように地方公共団体における監査機構が実施している監査の多くは、監査の対象である言明がないところで実施されており、非言明の監査、すなわち、実態監査が中心となっている。筆者が実施した全国における地方公共団体の監査実務担当者へのインタビューによると、業務にかかる時間から判断される業務比率は、情報監査と実態監査と比較すると、平均して2対8程度であるとする回答が多かった。地方公共団体の監査の現場においては、実務担当者は実態監査を実施しているという認識が確認されたといえる¹³⁾。

図表 3-3 県における監査の種類

	監査の種類	法令	監査の範囲	主題
1	定期監査	199条4項	県の財務に関する事務の執行、経営に係る事業管理および事務の執行の監査	非言明
2	行政監査	199条2項	県の事務の執行に関する監査	非言明
3	随時監査	199条5項	県の財務に関する事務の執行、経営に係る事業管理および事務の執行の監査	非言明

	監査の種類	法令	監査の範囲	主題
			査	
4	財政的援助団体等監査	199条7項	県が交付した補助金交付金等補助部分に係る出納その他の監査	非言明
5	知事要求監査	199条6項	県の事務の執行に関する監査	非言明
6	議会要求監査	98条2項	県の事務に関する監査	非言明
7	直接請求監査	75条	県の事務の執行に関する監査	非言明
8	例月出納検査	235条の2第1項	県の収支に係る現金の出納の検査	非言明
9	決算審査(普通会計)	233条2項	県の決算並びに歳入歳出決算事項別明細実質収支および財産の審査	言明
10	指定金融機関監査	235条の2第2項 地方公営企業法第27条の2	県の公金の収納または支払の事務の監査	非言明
11	決算審査(公営企業会計)	地方公営企業法30条2項	県の公営企業の決算書並びに決算の付属書の審査	言明
12	財政の健全性に関する比率の審査(健全化判断比率)	地方公共団体の財政の健全化に関する法律3条1項	健全化判断比率および算定の基礎となる事項を記載した書類の審査	言明
13	”(資金不足比率)	” 22条1項	資金不足比率および算定の基礎となる事項を記載した書類の審査	言明
14	住民監査請求	242条	知事、委員会等または職員に係る違法、不当行為および怠る事実の監査	非言明
15	職員の賠償責任監査	243条の2 地方公営企業法34条	職員の故意または過失等による財務行為に伴う損害事実、賠償責任の有無および賠償額の決定	非言明
16	基金審査	241条5項	特定目的のための定額資金運用基金の運用状況の審査	言明

出所) 筆者作成。

※ 上記で法律名の記載のない法令は、地方自治法(昭和22年法律第67号)を指す。

② 情報監査と実態監査からの整理

地方公共団体における監査委員監査の現場では、「会計監査」「行政監査」の分類で監査を分類することが多い。つまり、財務会計行為を監査対象とする会計監査と、財務会計行為以外の行政運営や事務の執行まで広く監査対象とする行政監査とするのかで分類するのである。これは自治法に定める監査は、歴史的には財務会計行為のみを対象とするとして規定されていたが、平成3年の自治法改正によって財務会計行為から「地方公共団体の事務の執行」まで監査対象が拡大し、行政監査が可能となったという沿革がその背景となっている。自治法242条に基づく住民監査請求では、監査の対象が財務会計行為に限定されており、地方公共団体の監査を担っている監査委員事務局の職員は、監査を行う際には常

に財務会計行為との関連性において監査を認識せざるを得ないこともその一因となっている。

そこで、わが国地方公共団体における監査委員監査について、民間企業における監査と比較するために会計監査と業務監査、および情報監査と実態監査という軸で分類すると、図表 3-4 のとおりに整理できる。

民間企業における監査の分類で問題となったように地方公共団体における監査においても、会計行為との関係性で監査を分類することには限界があることが認識できる。たとえば、①裏金問題に代表される不正行為の摘発を目的とした監査は、会計監査でも業務監査でも監査対象となってしまう、②行政監査(自治法199条2項)を実施している過程において決算の数値に影響するような問題を発見した場合や、定期監査や決算審査の過程において、会計とは直接関係のない行政運営上の問題点(たとえば無駄な事業費支出がある)を発見した場合、どの種類の監査で監査結果を表明するかという点で対応に苦慮する¹⁴⁾ という理論的な問題点を指摘することができる。

図表 3-4 言明・非言明の監査と各監査概念の整理

		情報監査	実態監査
民間企業	会計監査	<ul style="list-style-type: none"> ・財務諸表監査 ・会計帳簿監査 ・会計情報の監査 	<ul style="list-style-type: none"> ・不正摘発監査
	業務監査		<ul style="list-style-type: none"> ・コンプライアンス監査 ・不正摘発監査 ・能率監査 ・システム監査
	分類困難な監査	<ul style="list-style-type: none"> ・事業報告(書)の監査 ・業務情報やデータの監査 	
地方公共団体	会計監査	<ul style="list-style-type: none"> ・決算審査 ・健全化比率審査 	<ul style="list-style-type: none"> ・定期監査 ・随時監査
	業務監査		<ul style="list-style-type: none"> ・行政監査 ・定期監査 ・随時監査
	分類困難な監査	<ul style="list-style-type: none"> ・行政監査(総合計画などの実施状況に関する監査、行政情報に関する監査) 	

出所) 鳥羽至英『財務諸表監査 理論と制度【基礎編】』国元書房、2009年3月、13頁をもとに筆者作成。

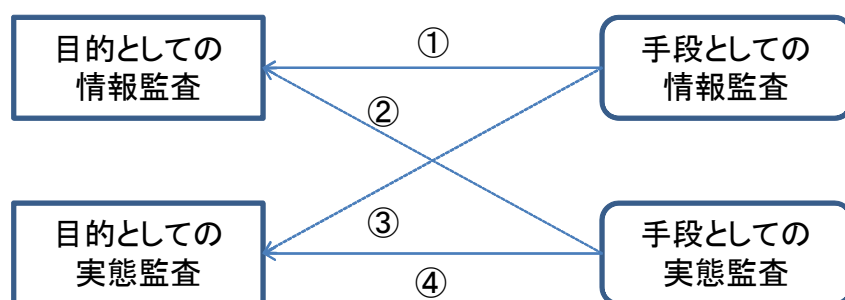
3 情報監査と実態監査の関係

(1) 目的・手段からの整理

ある特定の監査方法を情報監査か実態監査かのいずれに該当するかという視点で分類することによって、理論的な識別を可能とする。さらに、監査の機能や手法を考慮して目的と手段の関係という観点から情報監査と実態監査の関係を明らかし、実際の監査のあり方を立体的に把握することもできる¹⁵⁾。

具体例で説明をすると、民間企業の財務諸表監査において「企業の財政状況および経営成績の良否を検討すること」は、一方では「目的としての実態監査」であるといえるが、他方では財務諸表監査の手段として、リスク・アプローチ監査の一部である固有リスクの評価に役立つ「手段としての実態監査」ともいえるのである。また、監査技術の一つである分析的手続は、会計情報のみならず非会計情報もあわせて検証することが多いことから、情報監査の「手段としての情報監査」といえる。他方、実態をあわせて検証していることから情報監査の「手段としての実態監査」ともいえる。以上を総合し情報監査と実態監査という概念と、目的ないし手段という概念を組み合わせ、目的としての情報監査および実態監査と手段としての情報監査および実施監査の4つの概念と相互の関係性についてモデルを設定すると図表 3-5 のとおりの4つの関係性を導出することができる。

図表 3-5 情報監査・実態監査の目的—手段による整理モデル



出所) 筆者作成。

(2) 株式会社における三様監査と地方公共団体における監査委員監査との比較

株式会社では「内部監査部門による内部監査」、「監査役による監査役監査」、そして「公認会計士による財務諸表監査」があり、総称して三様監査と呼ばれる。この三様監査に対して上記の関係性モデルを適用して分析を行った後、地方公共団体における監査との比較を行う。

内部監査は、企業経営者のために経営管理のすべてを監査対象とする¹⁶⁾ので、情報監査と実態監査の双方を目的としている。内部監査の国際基準や筆者のこれまでの上場企業の内部監査部門の担当者へのインタビューから手段としての監査の中には情報監査と実態監査それぞれの手法を採用しているといえる。したがって、それぞれの目的に対して手段としての情報監査および手段としての実態監査が結びつくこととなる。すなわち、図表 3-5 の①ないし④のすべての関係性があるといえることができる。

なお、英国の地方公共団体における内部監査について、このモデルによる分析をした場合、地方公共団体における内部監査人は、職業的専門職団体が設定・公表している監査基準に準拠して監査が実施されている。その監査基準における内部監査の定義においては、監査の目的は、保証（assurance）にあることを明確に定めている。英国においては、首長が作成する年次ガバナンス報告書（annual governance report）という言明があり、それに対する保証を提供することが監査人の目的であり、その意味で目的としての情報監査であることが明確になっている¹⁷⁾。

では、わが国の民間部門の場合はどうか。株式会社について検討する。監査役監査では、取締役の職務執行のすべてが監査対象となる（会社法381条）。会社法では、監査役監査は会計監査と業務監査に分類して実施される¹⁸⁾。会計監査は情報監査を目的としている。会計監査を実施するための手段として情報監査および実態監査が必要であり、監査役および監査役室の従事者によって実施されている（①および②）。これに対して、業務監査は実態監査という性質を持つと認識されており、この業務監査は、理論的に見ると適法性監査と妥当性監査に分けて説明される。適法性監査は、取締役の不正行為など取締役の職務執行が法令や定款に違反していないかを主眼に実施される。妥当性監査は、取締役の経営判断に関わる事項について不当な点がないかが監査される。ただし、経営判断に係る妥当性は、取締役相互または取締役会の職務執行の監督によって是正されるべき問題である。したがって、監査役は妥当性監査のみを目的に監査を実施するわけではなく、適法性監査や財務諸表に関する監査との関係で実施していると見るべきである。その点で、妥当性監査は目的としての情報監査にも役立つのみならず、目的としての実態監査にも貢献していると見るべきである。

公認会計士による会計監査は、金融商品取引法に基づく財務諸表監査および会社法に基づく会計監査人監査として行われる。これらの監査の目的は貸借対照表などの財務諸表に関する正確性の保証を目的としていることから、情報監査を目的としているといえる。こ

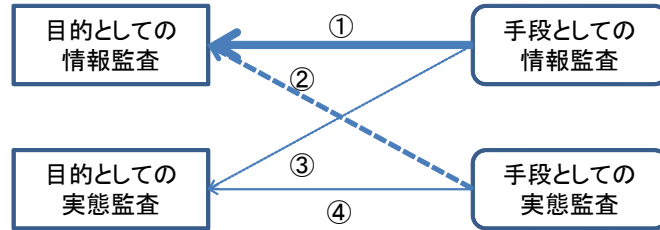
の点、不正への対応については留意を必要とする。すなわち、不正の問題、特に経営者不正は情報監査の過程で発見される可能性もあるが、むしろそうしたケースは稀であり経営者の行為を広く対象としなければ発見することは困難である。したがって、不正の探知は本質的には実態監査と結びつく。しかしながら、基本的には期待ギャップ論でも指摘されているように、現実の公認会計士による財務諸表監査は、情報監査の枠内において不正の発見を目的とした監査が実施される。監査での不正の発見には限界があるといわざるを得ない。単に受託責任の観点から監査人の監査責任を重視することは、フレームワークのない監査職能観を展開し、財務諸表監査を自己崩壊させる危険性があると指摘されている¹⁹⁾。また、手段としての実態監査は、リスク・アプローチ監査および分析的手続の一環として利用されていることから②の関係性もあるといえる。

では、民間部門や英国における分析を前提としたとき、地方公共団体における監査委員監査の場合、これらの関係をどのように解釈することができるのだろうか。これらの関係を対比して示すと、図表 3-6 のとおりとなる。

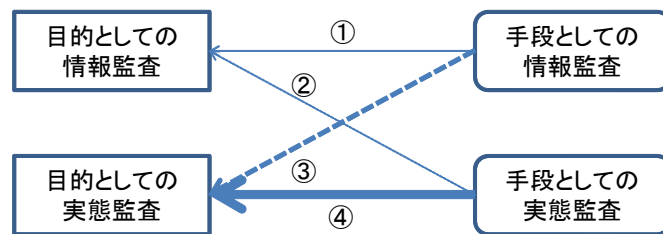
地方公共団体における監査委員監査は、定期監査、行政監査、決算審査など多岐に渡るが、業務量の比重や監査結果への重点の置き方から見ると、「目的としての実態監査」中心の実務となっている。これに対応して手段も実態監査で用いられる手法を中心に実施されていることから、④の関係性は重要視されている。しかしながら、分析的手続きや適切なサンプリングの実施など情報監査における通常の実査技術は、地方公共団体における監査においては適切に適用されていない²⁰⁾。したがって、①および③の関係性は弱くなっているとみなすことができる。

図表 3-6 民間企業における監査と地方公共団体における監査の比較

〈民間企業における財務諸表監査の場合〉



〈地方公共団体における監査の場合〉



出所) 筆者作成

4 実態監査の特徴と課題

(1) 実態監査の特徴

実態監査は、特定の事象について当事者による言明が存在しない状況のもとで、監査人が、人間の行為に注目し、それを認識の対象とする監査である。実態監査の代表例は、不正摘発監査といえる。不正摘発を目的として監査では、不正疑惑のある当事者の言明があることはありえない。そのため、監査は監査人が一方的に実施せざるを得ない。こうした事情もあり、監査委員の任務に例月出納検査があるなど監査と検査が混同して実施されているのが、わが国の地方公共団体における監査の問題点である。こうした言明を前提としない実態監査には、証拠形成、免責基準および監査報告の3点において特徴を有している。

① 証拠形成上の特徴

実態監査では、当事者による言明が存在しないために監査人が監査の過程において監査要点を観念上設定して行わざるを得ない。このことを鳥羽は、監査要点を意識しながら証拠を形成する「事案検出アプローチ (fact-finding approach)」と呼んでいる²¹⁾。今日の監査において情報監査が原則的な形態として位置付けられながらも、実態監査が存在するのは、こうしたアプローチが、監査人をして「人の問題」に接近する唯一の方法である

ためであるとされる²²⁾。監査の歴史から見た場合にも、近代的な監査制度発祥の地である英国における当時の監査は財務的責任を持っている人々の誠実性を調べることを目的としていた²³⁾。最近でもエンロン事件に代表される大企業による巨額の不正事案を契機として米国では財務諸表監査の目的が、不正の対応を考慮した実態監査への傾向を強めている²⁴⁾。実態監査では、監査要点を監査人が観念上で設定しつつ証拠形成を行うという困難さがある。換言すれば、事前の監査計画において監査要点を緻密に設計し、監査手続の適用の場面で検証するという情報監査の手法は、実態監査を実施していく場面にはそのまま適用することは困難であるということ認識しなければならない。

② 免責基準の特徴

実態監査は当事者の言明を前提としない。したがって、監査要点は、監査人が主観的に設定したものにすぎない。このように実態監査には監査要点について監査を受ける者との合意が成立しておらず、監査人の責任の範囲が限定されないという特徴がある。

もちろん、監査人が、自らが監査の対象をあらかじめ限定してしまえば、このような問題は小さくなる。しかしながら、監査の責任の範囲を限定するために監査の領域を限定してしまうと、不正や誤謬を発見する可能性が比例して小さくなっていく危険性を持っており、監査の目的を達成できないおそれが大きくなる。

この点、情報監査である会計監査の場合には、「重要性の基準」により免責の領域を設定することがなされているが、この基準を実態監査にそのままあてはめることは妥当ではない。なお、この地方公共団体の監査上の重要性の概念については、第5章において詳述する。

③ 監査報告の特徴

実態監査には、言明という前提を欠く。その結果、情報監査で行われている信頼性を宣言する「積極的保証」をとることはできない。すなわち、情報監査の場合には、言明を対象として監査の結果、正確であった、または正確でなかったことについて監査人は保証をすることができる。しかし、実態監査の場合には言明を前提としないことから、積極的に正確または正確でないことを宣言することはできない。したがって、実態監査での監査報告は、事実検出型に基づく消極的保証(negative assurance)となる。つまり、監査人は実施した監査手続の内容と範囲をできるだけ個別に記載するとともに、上記の監査手続を採

用した限りにおいて不正もしくは法令などに違反した事実はなかったという形で監査意見を表明することとならざるを得ない。

こうした報告上の相違点から、実態監査を実施する監査人は、監査報告において①どのような監査手続を適用し、②どの範囲にわたって実施したかを示した上で、監査報告書の読者に対してわかるように説明することが必然的に求められる²⁵⁾。

(2) 実態監査の課題

実態監査にはこうした3つの特徴があり、これらの監査の特徴が、監査人に大きな2つの負担を生じさせる²⁶⁾。

第1の負担は、実態監査の基準の不明確さから生じる困難である。実態監査では、特定の人間の行為についての責任を問うこととなる。その場合、監査をする側とされる側の間で監査の対象および基準について合意形成があればよい。しかし、実際にはこの合意形成は困難である。その結果、監査をする側は価値観を押しつけ、監査を受ける側は押しつけられたという状況が形成される。また、こうした対立状況を解消しようと監査人が意識した場合には監査人に「監査結果なし」という方向への誘因が強く働くことがある。現に第5章で行った都道府県の定期監査結果を見ると、たとえば「某課においては、指摘または指導事項に該当するものは認められなかった」とする監査結果が列挙されている監査結果の事例が数多く確認されている²⁷⁾。

第2の負担は、実態監査の監査結果では行為の評価を表明されるため、人格的評価に言及せざるを得ない点である。情報監査の場合には、情報が記載された書面が矢面に立つのに対して、実態監査の場合には、いわば生身の人間が矢面に立つことが多い。こうした抵抗感や心理的なプレッシャーは相当に大きい。監査人の心理的負担は、監査部門の独立性や専門性を確保することによって低減することは考えられる。しかし、こうした心理的負担が実態監査の本質的性格から導かれるものであることからすると完全に解消することは不可能である。実態監査を本質とする監査の制度を構築するに当たっては、こうした監査の有する本質的性格を看過してはならない。

5 監査委員監査の性質から導出される課題

(1) 実態監査という性質から

監査の主題に関して情報監査と実態監査という枠組みから地方公共団体における監査を

見たとき、監査委員監査は基本的には実態監査を目的として実施されていることを確認した。こうした認識を基礎とした場合、情報監査を念頭として行われている、いわゆる財務諸表監査において形成されてきた監査理論を地方公共団体における監査委員監査にどこまで適用するかについては、慎重に検討する必要があるといえる。

実態監査という特徴があることを正面に捉えて、「監査の実施方法の明確化とその合意形成」と「監査結果における監査対象領域の明確な宣言」という点は、特に留意されなければならない。こうした点を看過した実態監査は、監査の独善化や形式化・儀式化を招き、監査の目的を十分に達成できないおそれがある。地方公共団体における監査の機能不全もこうした点とは無関係ではない。

現在の自治法のもとでは、首長と監査委員との関係は、監査をされる側と監査をする側という程度の定めしかない。そして、監査の実施方法および報告方法については、そのほとんどが監査委員の裁量に委ねられている。その結果、前例踏襲型の監査を実施し、十分な情報量を欠いた監査結果を首長、議会に通知し、住民に公表するだけの関係になってしまっているのではないだろうか。

実態監査を機能させるためには、監査の実施方法や監査の対象領域について綿密に首長と監査委員との間で協議を行い、合意を形成する必要がある。加えて、監査結果についても、どのような監査対象に対して、どのような監査手法・監査技術を適用した結果、監査で指摘すべき内容が確認されたかを詳細に監査結果の読者に対して説明する必要がある。

(2) 情報監査からの影響

地方公共団体における監査は実態監査を中心に行われている。さらに決算審査や健全化判断比率審査のように明らかに情報監査の性格を有する監査も行われている。一部の地方公共団体では、定期監査や例月出納検査を決算審査に有機的に関連させて、監査を戦略的に実施している地方公共団体もある²⁸⁾。したがって、情報監査と実態監査をどのように関連させて実施していくべきかという点もあわせて考究していかなければならない。

この点、公認会計士による財務諸表監査では、情報監査と実態監査は、目的と手段の関係に立つ。地方公共団体における監査は、実態監査という性格をもつ情報監査とは別の異質な監査であることを根拠として、民間企業における財務諸表監査を中心とした情報監査の議論は地方公共団体には妥当しないという反論が地方公共団体の監査実務担当者には根強い。

しかし、決算審査については、目的としての情報監査と手段としての実態監査が融合している性格がある。こうした監査の特徴を明確に認識した上で、民間で実施されている監査の実践において十分な適用可能性がある部分については、地方公共団体における監査への積極的な導入を検討すべきである。たとえば、ITを活用した分析的手続の導入や客観的なサンプリングによる合理的な推計手法は、地方公共団体においても十分適用可能であり、監査の効率性を飛躍的に向上させる可能性を持っている。また、実態監査の側面についても、心理的な負担を克服するためにも監査部門における専門的人材の活用は検討すべきである。この点は、第7章において監査部門の責任者の要件として考察を行う。

このように地方公共団体における監査委員監査の制度設定に関連する当事者や地方公共団体の監査を担う監査委員および監査委員事務局の担当者には、地方公共団体における監査を理論的視座から正確に把握し、改善や改革の方向性を考究する姿勢が求められる。

注

- 1) 筆者は、2007年より6年間にわたって岐阜県監査委員事務局において監査業務に従事した。
- 2) 筆者は公認内部監査人(CIA)であり、社団法人日本内部監査協会を通じて民間企業における内部監査人と交流をしている。
- 3) 英国の自治体監査の現状については、拙稿「英国自治体監査部門訪問記」『地方財務』第690号、2011年12月、54-64頁。
- 4) 監査の主題、言明の監査、行為の監査という概念については、鳥羽至英『財務諸表監査の基礎理論』国元書房、2002年8月および『財務諸表監査 理論と制度【基礎編】』国元書房、2009年3月などの一連の著作における諸概念を基礎としている。
- 5) 鳥羽至英『前掲書』6頁。
- 6) 鳥羽至英『監査基準の基礎 [第2版]』中央経済社、1992年9月、113頁。
- 7) 『同上書』114頁。
- 8) 江頭憲治郎『株式会社法 [第3版]』有斐閣、2009年12月、483頁。
- 9) 蟹江章「フランスにおける情報監査と実態監査」『経済学研究(北海道大学)』第46巻第4号、2000年3月、60頁。

- 10) 鳥羽至英、前掲『財務諸表監査 理論と制度【基礎編】』13頁。
- 11) 鳥羽至英、前掲『監査基準の基礎 [第2版]』114頁。
- 12) 地方自治体監査の詳細な状況については、石原俊彦・丸山恭司「地方自治体監査の現状と課題」『監査研究』第36巻13号、2010年12月、1-9頁を参照されたい。
- 13) これは、筆者の個人的感覚であるが、地方公共団体の監査委員事務局職員に対する聞き取りの中での、ほぼ同様の認識が示されている。
- 14) 実務上は、こうした問題が発生した場合、監査委員の裁量で判断できるとしてその都度、監査委員や監査委員事務局が判断を行っている。
- 15) 森實『内部統制の基本問題』白桃書房、2000年9月、224-240頁。
- 16) 内部監査の監査項目については、社団法人日本内部監査協会「第55回内部監査実施状況調査結果」『監査研究』第37巻第14号、2011年12月臨時増刊号を参考とした。
- 17) 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』中央経済社、2010年6月、104頁。
- 18) 江頭憲治郎『前掲書』484-485頁。
- 19) 山浦久司『会計監査論 [第5版]』中央経済社、2008年2月、22頁。
- 20) 地方公共団体の監査における監査技術に関しては、丸山恭司・石原俊彦「地方自治体監査委員監査における監査技術の理論的フレームワーク」『ビジネス&アカウンティングレビュー』第7号、2011年3月、77-93頁を参照。
- 21) 鳥羽至英、前掲『財務諸表監査の基礎理論』国元書房、2002年8月、74頁。
- 22) 『同上書』74頁。
- 23) 片野一郎訳『リトルトン 会計発達史 [増補版]』同文館出版、1978年7月、372頁。
- 24) 米国の監査基準（SAP、SASなど）における財務諸表監査の目的を見ると、企業の不祥事を契機に、監査における不正発見への積極的な取組が行われるようになってきている。千代田邦夫「財務諸表監査の目的—財務諸表の適正性に関する意見の表明と財務諸表の重要な虚偽表示の発見との関係」『会計監査と企業統治（体系 現代監査第7巻）』（千代田邦夫・鳥羽至英編）中央経済社、2011年10月、3-50頁。
- 25) 鳥羽至英『前掲書』77頁。
- 26) 『同上書』78頁。

27) たとえば、2010（平成22）年に公表された定期監査結果においては、茨城県（平成22年9月24日公表・茨城県報第2217号）や石川県（平成22年5月11日定期監査結果公表）などがある。

28) 2011年3月24日に奈良県の谷川代表監査委員にインタビュー調査をした際、定期監査、例月出納検査および決算審査を有機的に関連させて実施しているとの証言があった。

第4章 決算審査意見書の実態分析

1 決算審査意見書とは

本章では、全国の都道府県監査委員が公表している決算審査意見書¹⁾を素材に監査委員の監査または決算審査の内容とそのあるべき姿を考察することを目的としている。考察対象として平成21年度決算に関して各都道府県の監査委員が公表している決算審査意見書を収集・調査し、分析を行う。加えて、民間企業の監査意見報告書との相違点を明らかにし、監査論の視点から検討することによって監査委員がどのような監査または審査を意図し、実施しているかを考察する。

(1) 地方自治法の規定

地方自治法（以下、「自治法」とする。）では、「会計管理者は、毎会計年度、政令の定めるところにより、決算を調製し、出納の閉鎖後3箇月以内に証書類その他政令で定める書類とあわせて、普通地方公共団体の長に提出しなければならない」（自治法233条1項）とし、同条5項は「決算を議会の認定に付するに当たっては、当該決算に係る会計年度における主要な施策の成果を説明する書類その他政令で定める書類を併せて提出しなければならない」としている。これを受けて同法施行令では、「決算は、歳入歳出予算についてこれを調製しなければならない」（同法施行令166条1項）とし、「政令で定める書類」として、「歳入歳出決算事項別明細書、実質収支に関する調書及び財産に関する調書」を掲げている（同条2項）。また、「決算の調製の様式及び前項に規定する書類の様式は、総務省令で定める様式を基準としなければならない」（同条3項）としている。

これらの書類を作成した後に、首長は、決算および自治法233条1項の定める書類を監査委員の審査に付さなければならない（同条2項）。監査委員の審査結果は、「決算審査意見書」という文書としてとりまとめられ、次の通常予算を議する会議までに議会の認定を受ける（同条3項）。また、決算審査意見の決定は、監査委員の合議で決するとされている（同条4項）。

監査委員が決算書を審査し、決算審査意見書を議会に提出するという制度は、憲法83条の定める財政民主主義の趣旨を地方公共団体の財政に及ぼしたものである²⁾。監査委員の意見を踏まえて決算の認定を行うことで、行政の説明責任(アカウンタビリティ)に資する。すなわち、歳入については予算のとおり財源が確保されているか、歳出については関連法規や議会の議決を遵守しているかなどの点について慎重に審議し、決算認定を行うこと

がこの制度の趣旨であるとされている³⁾。このように決算審査に関する自治法の規定は簡潔な規定しかないことから、その実施方法は監査委員の裁量に委ねられている。ただ、地方公共団体への発生主義会計導入に関する議論では、決算審査に関する監査委員の審査のあり方や監査結果の法的効果については論点が多いという指摘がある⁴⁾。

さらに決算の内容および手続に関してどこまで政令または条例にゆだねることができるかという地方自治法の解釈上の論点もある。地方公共団体の財政は国家財政と地方交付税や諸税法と緊密な連携を持っていること、住民から見た他の地方公共団体との比較可能性を担保する必要があるとの見地から、決算の内容および手続は、原則として法律事項であるとする見解が有力である⁵⁾。

(2) 決算審査実務の現状

地方公共団体の会計年度は例年3月31日までとされ、その後の2か月間を最終的な会計事務処理期間としていわゆる出納整理期間の運用がなされている。そのため監査委員事務局では、例年6月頃から決算審査の業務が始まり、7月から8月にかけて出納部門、財政部門および財産管理部門⁶⁾から各種資料を収集し担当者への質問などを実施し、決算審査を進め、9月中旬をめぐりに監査委員の数次の協議を経て審査意見がとりまとめられる⁷⁾。通常は、監査委員事務局の職員が、定期監査(自治法199条1項、4項)と並行して決算審査の情報収集および分析を行っている⁸⁾。ほとんどの地方公共団体において財務会計データの処理は、財務会計システムなどと呼ばれる情報システムを通じてなされ、決算書の作成も同システムを活用してほとんどの処理が自動化されている⁹⁾。そのために決算書の作成自体は以前ほど職員の手間や時間を必要としないようになっている。しかし、決算審査は、地方公共団体が総務省に対して提出する決算統計と呼ばれている約60頁に及ぶ「地方財政統計調査」を基礎資料とされることが多い。その作業には、おおむね1箇月の期間がかかる¹⁰⁾。

地方公共団体の監査委員事務局における実務では、決算書の完成後に監査委員事務局の職員が、決算統計などの関連資料を収集し、それらの資料間の比較などの分析的手続により短期間で審査を実施しているのが現状となっている。最近では、これらの決算審査業務に加えて、監査委員の業務には財政健全化比率の審査も加わっており、例年8月になると、地方公共団体の財政および監査の担当者は短期間に集中して業務をこなす必要がある¹¹⁾。こうした決算審査を踏まえて、議会では、11月中旬に決算特別委員会にて審議がなされ、

その後、12月に開催される各地方公共団体の議会における本会議において決算認定議案の採決がなされる。

2 地方公共団体における決算審査意見書の比較

(1) 形式面からの分析

① 全般的状況

都道府県の監査委員が公表している決算審査を分析するために、各都道府県監査委員が、それぞれの監査委員事務局のホームページで公表している平成21年度決算に係る決算審査意見書を収集し分析を行った。全国の監査委員事務局が公表する資料は、全体で2,745頁に及ぶ大量なものとなった。全国の都道府県の決算審査意見書の記載内容について審査内容の概要、収入支出の表示、特別会計および財産の表示ならびに決算分析という4つの視点から比較を行った。

まず決算審査意見書のページ数、表数などの形式面を概観する。都道府県の決算審査意見書のページ数などの形式は、図表4-1のとおりである。多くの決算審査意見書はA4縦の形式で作成され、平均すると58.4頁、掲載された表の数は平均して82.96となっていた。ただ、石川県の12頁から東京都の148頁までかなりの相違が確認された。

図表 4-1 形式における各都道府県の決算審査意見書の比較

都道府県名	向き	ページ数※1			表数	グラフ数	表示金額の単位	決算書外の情報量※2
		偏差値	順位					
北海道	縦	76	56.7	6	77	0	円単位	★
青森県	縦	51	47.2	32	77	0	円単位	★★
岩手県	縦	28	38.4	42	22	0	円単位	★
宮城県	横	42	43.7	35	24	0	円単位	★★
秋田県	縦	68	53.7	12	117	7	円単位	★★
山形県	縦	52	47.5	30	71	0	千円単位	★★
福島県	横	60	50.6	21	73	0	円単位	★★
茨城県	縦	61	51.0	20	97	5	千円単位	★★
栃木県	縦	56	49.1	25	95	0	円単位	★★
群馬県	縦	53	47.9	28	133	0	円単位	★★
埼玉県	縦	22	36.1	46	16	4	円単位	★★★★
千葉県	縦	42	43.7	35	109	0	円単位	★★
東京都	縦	148	84.3	1	265	0	千円単位	★★
神奈川県	縦	67	53.3	13	79	5	円単位	★★★★
新潟県	縦	27	38.0	43	30	0	円単位	★★
富山県	縦	55	48.7	26	71	0	円単位	★

都道府県名	向き	ページ数※1			表数	グラフ数	表示金額 の単位	決算書外の 情報量※2
		偏差値	順位					
石川県	縦	13	32.6	47	2	0	円単位	★
福井県	縦	71	54.8	9	88	7	円単位	★★
山梨県	縦	69	54.1	10	84	16	円単位	★★
長野県	縦	101	66.3	4	185	6	円単位	★★★
岐阜県	横	92	62.9	5	131	10	円単位	★
静岡県	縦	65	52.5	16	96	13	円単位	★★★
愛知県	縦	112	70.5	3	163	0	円単位	★
三重県	縦	124	75.1	2	228	6	円単位	★★★
滋賀県	縦	53	47.9	28	61	9	円単位	★★
京都府	縦	49	46.4	33	67	0	円単位	★★
大阪府	縦	67	53.3	13	52	4	百万円	★★★
兵庫県	縦	75	56.4	7	89	16	円単位	★★
奈良県	縦	43	44.1	34	68	11	円単位	★★
和歌山県	縦	62	51.4	19	119	6	円単位	★★
鳥取県	縦	32	39.9	32	17	1	円単位	★
島根県	縦	31	39.5	41	12	12	円単位	★
岡山県	縦	63	51.8	18	80	9	円単位	★★
広島県	縦	36	41.4	38	33	12	円単位	★★★
山口県	縦	32	39.9	39	36	7	円単位	★★
徳島県	縦	69	54.1	10	149	0	円単位	★
香川県	縦	73	55.6	8	106	19	円単位	★★★
愛媛県	横	59	50.2	23	68	0	円単位	★
高知県	縦	26	37.6	44	15	6	円単位	★★
福岡県	横	55	48.7	26	36	0	円単位	★★
佐賀県	縦	60	50.6	21	96	10	円単位	★★★
長崎県	縦	24	36.8	45	18	8	円単位	★★
熊本県	縦	39	42.6	37	73	0	円単位	★
大分県	縦	67	53.3	13	115	37	円単位	★★★
宮崎県	縦	52	47.5	30	72	0	円単位	★
鹿児島県	縦	58	49.8	24	81	0	円単位	★★
沖縄県	縦	65	52.5	16	103	0	円単位	★★
合計		2745			3899	246		
平均		58.40			82.96	5.23		

出所) 筆者作成。

※1 ページ数は、別表、参考資料、白紙の頁を除外している。

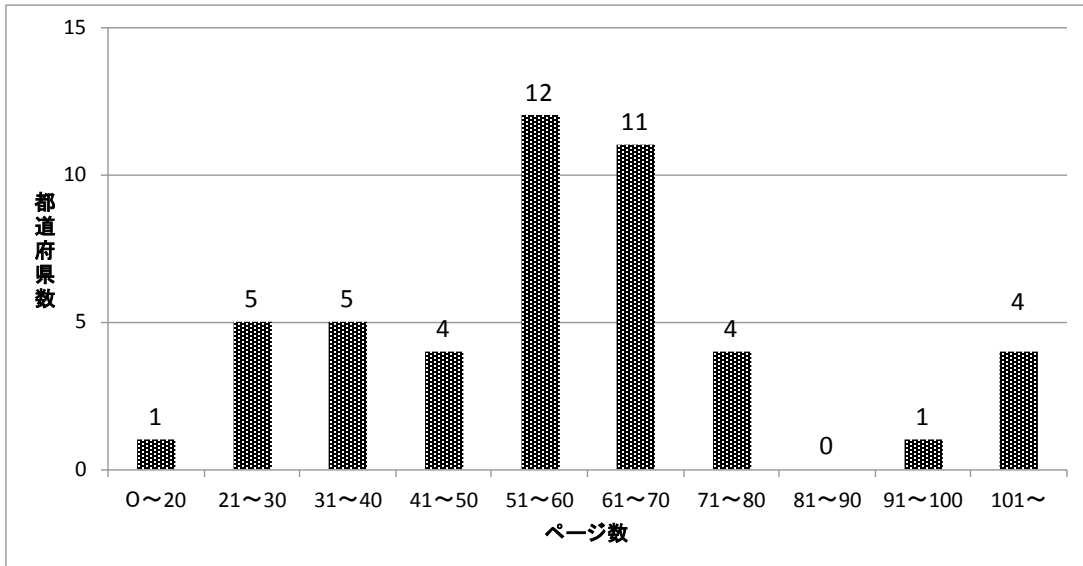
※2 決算書外の情報量は、平均的な分量を★★として、多いものを★★★、少ないものを★とした。

ページ数別の全国の分布状況は、図表 4-2 のとおりとなっており、地方公共団体によって決算審査意見書の分量にばらつきがみられた。

また、図表 4-3 のとおり、グラフや図表を多用した表現をしている都道府県も多い。監査委員が決算審査意見書の読者として住民を意識していることが推測でき、各地方公共団体の決算や財務内容に関する詳細な情報を住民に伝達しようとする意図を読み取ること

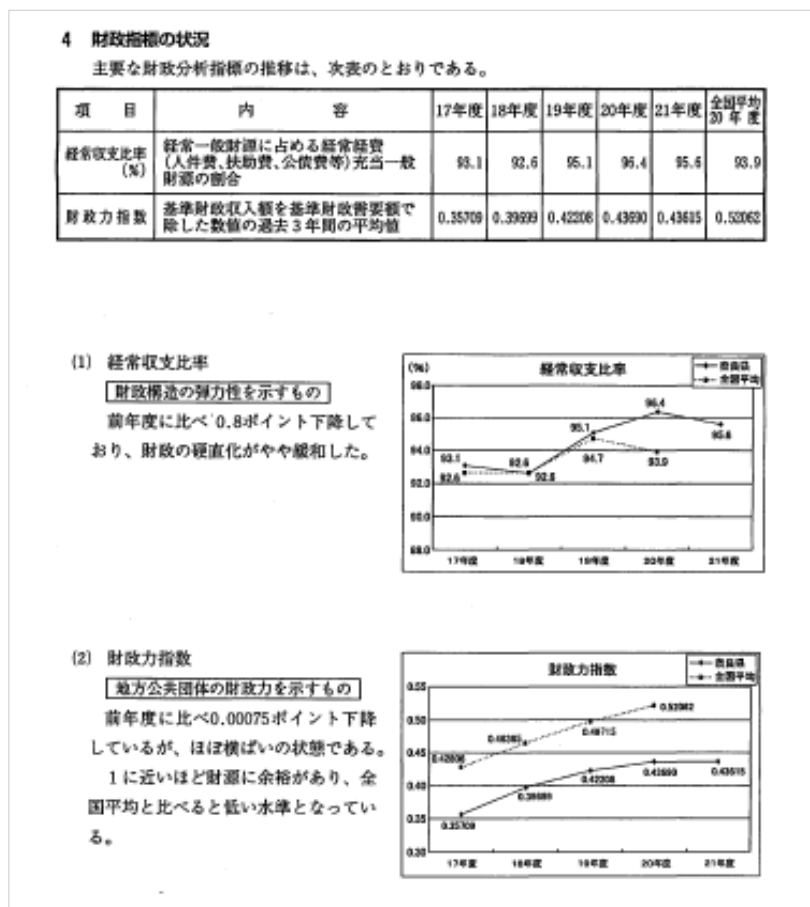
ができる¹²⁾。

図表 4-2 決算審査意見書のページ数別分布



出所) 筆者作成。

図表 4-3 図表を多用した決算審査意見書の例(奈良県)



出所) 奈良県歳入歳出決算審査意見書(平成21年度)

② 記載内容の比較

決算審査意見書のうち、決算審査の内容の比較を行った。何に着眼して審査を行っているかという「審査の着眼点」、裏金問題や業者への預けといった「不適正経理への言及の有無」、定期監査結果と決算審査への影響に関する「定期監査との関連性」、前年度の決算審査における意見の改善状況といった「前年度審査のフォローアップ」、決算審査を踏まえた「改善意見」をまとめると、図表 4-4 のとおりとなる。その結果、ほとんどの地方公共団体では、定期監査結果との関連性への言及が見られた。定期監査結果を決算審査の監査証拠に活用していることがうかがわれる。また、それを踏まえた改善意見についても北海道を除くすべての都道府県で言及がなされていた。不適正経理への言及は、近年、当該地方公共団体に問題が生じ、会計検査院の指摘やマスコミの報道があった場合には記載がなされていると思われるが、すべての地方公共団体において言及されているわけではない。監査制度改革の議論において、地方公共団体における不適正経理問題は、制度改革の前提とされている。しかし、必ずしも都道府県では、共通の問題意識となっていない可能性がある。

図表 4-4 決算審査意見書における決算審査内容の比較

都道府県名	審査の着眼点 ^{※1}	不適正経理への言及 ^{※2}	定期監査との関連性 ^{※3}	前年度審査のフォローアップ ^{※4}	改善意見
北海道	3	×	△	×	×
青森県	4	×	○	×	○
岩手県	4	×	△	○	○
宮城県	4	×	○	○	○
秋田県	4	×	○	×	○
山形県	4	○	○	×	○
福島県	4	○	△	×	○
茨城県	4	×	○	×	○
栃木県	4	×	○	×	○
群馬県	4	×	○	×	○
埼玉県	4	×	×	×	○
千葉県	4	○	○	×	○
東京都	4	×	○	×	○
神奈川県	4	○	○	×	○
新潟県	4+歳入	×	○	×	○
富山県	4	○	○	×	○
石川県	4	○	○	×	○
福井県	4	×	○	×	○
山梨県	4	×	△	×	○

都道府県名	審査の着眼点※ ¹	不適正経理への言及※ ²	定期監査との関連性※ ³	前年度審査のフォローアップ※ ⁴	改善意見
長野県	4	×	△	×	○
岐阜県	3	×	○	×	○
静岡県	4+健全財政	×	○	×	○
愛知県	4	×	△	×	○
三重県	4	×	○	×	○
滋賀県	4	○	○	×	○
京都府	4+歳入	×	△	×	○
大阪府	なし	×	◎	×	○
兵庫県	4	×	○	×	○
奈良県	4	○	○	×	○
和歌山県	4	×	○	×	○
鳥取県	4	×	○	×	○
島根県	4	×	△	×	○
岡山県	4	×	△	×	○
広島県	4	×	○	×	○
山口県	4	×	×	×	○
徳島県	4	×	○	×	○
香川県	4	○	○	×	○
愛媛県	4	○	○	×	○
高知県	4	×	○	×	○
福岡県	4	×	○	×	○
佐賀県	4+歳入	×	◎	×	○
長崎県	4+事務効率	×	◎	×	○
熊本県	4	○	◎	×	○
大分県	4	×	◎	×	○
宮崎県	4	×	◎	×	○
鹿児島県	4	×	◎	×	○
沖縄県	4+書式	×	△	×	○

出所) 筆者作成。

※1 審査の着眼点の項目数を記載している。多くの地方公共団体が4項目となっているので、それ以外の都道府県については、項目の内容を略記している。

※2 取引業者への預け、年度を越えた納品などの不正または不適正な経理について言及がある場合には○、そうでない場合には×を記載している。

※3 定期監査結果との関係性について、定期監査結果を決算審査意見書において引用している程度によって◎>○>△>×という順序を付けて記載している。

※4 前年度の決算審査において指摘した事項の改善状況を記載している場合には○、そうでない場合には×を記載している。

歳入と歳出の決算審査意見書における表示内容を比較すると、図表 4-5 のとおりとなる。地方公共団体の歳入歳出予算は、款項目という大項目から順に小さいな項目に細分化・体系化がなされている。どのようなまとめ方をおこなって表示しているかは、地方公共団

体によってまったく異なる状況となっている。また、予算額との差異である不用額、明許繰越金額、事故繰越金額については比較的多くの都道府県で表示がなされている。これに対して、前年度との増減については表示をしていない都道府県が見られた。

図表 4-5 歳入・歳出の表示

都道府県名	歳入			歳出					
	款項目別 ※1	県税の表記	主な増減 ※2	款項目別 ※1	不用額	執行率	明許繰越金額	事故繰越金額	主な増減 ※2
北海道	款	税目別	○	款	○	×	○	○	○
青森県	款	一括	○	款	○	○	○	○	○
岩手県	一括	一括	×	一括	○	○	○	○	×
宮城県	一括	一括	×	一括	○	○	○	○	×
秋田県	款	税目別	○	款項	○	○	○	○	○
山形県	款	税目別	○	款	○	○	○	○	○
福島県	款	税目別	○	款	○	○	○	○	○
茨城県	款	一括	○	款	○	○	○	○	○
栃木県	款項	税目別	○	款項	○	○	○	○	○
群馬県	款	税目別	○	款	○	○	○	○	○
埼玉県	款	一括	×	款	○	○	○	○	×
千葉県	目	税目別	○	款	○	○	○	○	○
東京都	款	一括	○	款	○	○	○	○	○
神奈川県	款	税目別	○	款項	○	○	○	○	○
新潟県	一括	一括	×	一括	○	○	○	○	○
富山県	款	税目別	×	款	○	○	○	○	×
石川県	一括	一括	×	一括	×	×	×	×	×
福井県	款	税目別	○	款	○	○	○	○	○
山梨県	款	税目別	○	款	○	○	○	○	○
長野県	款項	税目別	○	款項	○	○	○	○	○
岐阜県	款項	税目別	○	款項	○	○	○	○	○
静岡県	款	税目別	○	款項	○	○	○	○	×
愛知県	款項目	税目別	○	款項目	○	○	○	○	○
三重県	款項目	税目別	○	款項目	○	○	○	○	○
滋賀県	款	税目別	○	款	○	○	○	○	○
京都府	款	税目別	×	款	○	○	○	○	×
大阪府	一括	税目別	×	一括	○	○	○	○	×
兵庫県	款	税目別	○	款	○	○	○	○	×
奈良県	款	一括	×	款	○	○	○	○	○
和歌山県	款	税目別	○	款	○	○	○	○	○
鳥取県	一括	税目別	×	一括	×	×	×	×	×
島根県	一括	一括	×	一括	×	×	×	×	×
岡山県	款	一括	○	款	○	○	○	○	○
広島県	一括	一括	×	一括	○	○	○	○	×

都道府県名	歳入			歳出					
	款項目別 ※1	県税の表記	主な増減 ※2	款項目別 ※1	不用額	執行率	明許繰越金額	事故繰越金額	主な増減 ※2
山口県	一括	一括	×	一括	○	○	○	○	×
徳島県	款項目	税目別	○	款項目	○	○	○	○	○
香川県	款項	税目別	○	款項	○	○	○	○	○
愛媛県	款	税目別	○	款	○	○	○	○	○
高知県	一括	なし	×	一括	○	○	○	○	×
福岡県	一括	税目別	×	一括	○	○	○	○	×
佐賀県	款	税目別	○	款	○	○	○	○	○
長崎県	一括	税目別	×	一括	○	○	○	○	×
熊本県	款項	税目別	○	款項	○	○	○	○	○
大分県	款	税目別	○	款	○	○	○	—	○
宮崎県	款	一括	○	款	○	○	○	○	○
鹿児島県	款	一括	○	款	○	○	○	○	○
沖縄県	款	税目別	○	款	○	○	○	○	○

出所) 筆者作成。

※1 地方公共団体の歳入および歳出は、いわゆる款項目節という名称で区分されている。

※2 前年度との比較した予算と比較した増減額の記載がある場合には○、そうでない場合には×を記載している。

特別会計や財産の表示については、図表 4-6、決算書以外の財務数値の表示内容は、図表 4-7のとおりとなっている。それぞれの内容の記載の有無だけではなく、項目のまとめ方、掲載する金額の基準など都道府県ごとにさまざまとなっている。各都道府県の監査委員は、前例を踏襲してそれぞれの地方公共団体における方法や形式に倣って決算審査意見書を作成し、公表している。形式面の比較から全国的に統一されていない決算審査実務の現状を認識できる。

図表 4-6 特別会計・財産の表示

都道府県名	特別会計			財産		
	会計目的 ※1	表示方法※ 2	貸付・償還 状況※3	記載内容※4	物品※5	債権※6
北海道	×	個別	×	全体+増減	—	個別
青森県	×	個別	×	全体+増減	100万円	一括
岩手県	×	一括	×	全体+増減	種別	一括
宮城県	×	一括	×	全体+増減	—	一括
秋田県	×	個別	×	全体+増減	300万円	一括
山形県	×	個別	×	全体+増減	—	—
福島県	×	個別	○	全体+増減	種別	個別
茨城県	×	個別	×	全体+増減	種別	一括
栃木県	×	個別	×	全体+増減	種別	—
群馬県	×	個別	○	全体+増減	種別	一括

都道府県名	特別会計			財産		
	会計目的 ※1	表示方法※ 2	貸付・償還 状況※3	記載内容※4	物品※5	債権※6
埼玉県	×	一括	×	—	—	—
千葉県	×	個別	○	個別+増減	種別	一括
東京都	○	個別	○	個別+増減	種別	個別
神奈川県	×	個別	○	個別+増減	100万円	一括
新潟県	×	一括	×	個別+増減	200万円	一括
富山県	×	個別	×	全体+増減	100万円	一括
石川県	×	一括	×	—	なし	—
福井県	×	個別	×	個別+増減	種別	個別
山梨県	×	個別	×	個別+増減	種別	一括
長野県	×	個別	○	個別+増減	200万円	個別
岐阜県	×	個別	○	個別+増減	種別	一括
静岡県	×	個別	×	全体+増減	100万円	一括
愛知県	×	個別	×	全体+増減	100万円	一括
三重県	×	個別	×	個別+増減	1,000万円	個別
滋賀県	×	個別	×	全体+増減	種別	一括
京都府	×	個別	×	個別+増減	100万円	一括
大阪府	×	個別	×	個別+増減	—	一括
兵庫県	×	個別	×	個別+増減	200万円	個別
奈良県	×	個別	×	全体+増減	—	一括
和歌山県	×	個別	○	個別+増減	種別	一括
鳥取県	×	個別	×	個別+増減	100万円	一括
島根県	×	個別	×	個別+増減	200万円	一括
岡山県	×	個別	×	個別+増減	種別	一括
広島県	×	一括	×	個別+増減	300万	個別
山口県	×	一括	×	全体+増減	種別	一括
徳島県	×	個別	×	個別	種別	一括
香川県	×	個別	○	個別+増減	種別	個別
愛媛県	×	個別	×	全体+増減	1,000万円	一括
高知県	×	一括	×	全体+増減	種別	一括
福岡県	×	一括	×	個別+増減	—	一括
佐賀県	×	個別	○	個別+増減	100万円	一括
長崎県	×	一括	×	—	—	—
熊本県	○	個別	×	個別+増減	種別	個別
大分県	○	個別	○	個別+増減	種別	一括
宮崎県	○	個別	×	個別+増減	100万円	個別
鹿児島県	×	個別	×	個別+増減	種別	個別
沖縄県	○	個別	○	全体+増減	種別	個別

出所) 筆者作成。

※1 特別会計ごとに当該会計の設置目的について言及があれば○、そうでない場合には×を表示している。

- ※2 特別会計それぞれについて個々の情報を詳細に言及している場合には「個別」、金額のみを一覧表で表示している場合には「一括」と表示している。
- ※3 中小企業向けの貸付についての特別会計など特別会計で貸付を行っている場合に、その貸付や償還額の表示がある場合には○、そうでない場合には×を表示している。
- ※4 土地、建物などについてその内訳を表示している場合には「個別」、そうでない場合には「全体」を表示し、前年度との増減について言及がある場合には「増減」という表記を付している。
- ※5 自動車、通信機器などの種別に表示がある場合には「種別」と表記し、一定金額以上の物品の個数を表示している場合には、その金額を表示している。
- ※6 個々の債権の種別ごとに金額を表示している場合には「個別」、債権を一括として合計金額を表示している場合には「一括」と表示した。

図表 4-7 決算分析

都道府県名	目的別 ※1	性質 別※2	財政指標※3	収入未 済	不納欠 損	予算 流用	依存 財源	債務負 担行為	公債 残高	基金 残高
北海道	×	×	×	○	○	×	×	×	×	○
青森県	×	×	経・公・力	○	○	×	×	×	○	○
岩手県	×	×	経・公	○	○	○	×	×	○	○
宮城県	×	×	×	○	○	×	×	×	○	○
秋田県	○	○	経・公	○	○	×	×	×	○	○
山形県	○	○	経・公・実公	○	○	×	×	×	○	○
福島県	○	○	×	○	○	×	×	×	○	○
茨城県	○	×	経・公・力	○	○	×	×	×	○	○
栃木県	○	×	経・公・実公・ 力	○	○	×	×	×	○	○
群馬県	×	×	経・自・公・実 公・起	○	○	×	○	×	○	○
埼玉県	○	×	経・自・実公・ 起・人	○	○	×	◎	×	◎	○
千葉県	×	×	経	○	○	×	○	×	○	○
東京都	○	×	×	○	○	×	×	×	×	○
神奈川県	○	○	経・実公・力	○	○	○	○	×	○	○
新潟県	○	○	経・実公	○	○	○	×	×	○	○
富山県	×	×	×	○	○	×	○	×	○	○
石川県	×	×	×	○	×	×	×	○	○	×
福井県	○	○	経・実公・力・ 将	○	○	×	○	×	○	○
山梨県	○	○	経・公・実公・ 起・力	○	○	×	×	×	○	○
長野県	○	○	×	○	○	×	×	◎	◎	○
岐阜県	○	×	経・実公・将	○	○	×	×	×	◎	○
静岡県	○	○	経・自・公・実 公・将	○	○	×	○	○	○	○
愛知県	×	×	×	○	○	×	×	×	×	○
三重県	○	○	×	○	○	○	×	×	◎	○
滋賀県	○	○	経・公・力	○	○	×	×	×	○	○
京都府	○	○	経・公・力	○	○	×	×	×	○	○
大阪府	○	○	×	○	○	×	◎	○	×	○
兵庫県	○	○	経・実公・将	○	○	×	×	×	○	○
奈良県	○	○	経・力	○	○	×	×	×	△	○
和歌山県	○	○	経・自・公・義	○	×	×	×	×	○	○

都道府県名	目的別 ※1	性質 別※2	財政指標※3	収入未 済	不納欠 損	予算 流用	依存 財源	債務負 担行為	公債 残高	基金 残高
鳥取県	○	○	経・公・実公	○	△	×	○	×	○	○
島根県	○	○	経・公・実公・ 起	○	△	×	○	×	○	○
岡山県	○	○	経・自・公・実 公・力	○	○	×	×	○	○	○
広島県	○	○	経・公・力・実 収	○	○	×	○	×	○	○
山口県	○	○	経・実公・力	○	△	×	○	○	○	○
徳島県	○	○	×	○	○	×	×	×	×	○
香川県	○	○	経・実公	○	○	○	○	○	○	○
愛媛県	×	×	×	○	○	×	○	×	×	○
高知県	○	○	経・力・起	○	○	×	○	×	○	○
福岡県	○	○	×	○	○	×	○	×	○	○
佐賀県	○	×	経・公・実公・ 力・実収	○	○	×	○	×	○	○
長崎県	○	○	×	○	○	×	○	×	○	×
熊本県	○	×	×	○	○	×	○	×	×	○
大分県	○	×	経・公・実公・ 力・起	○	○	×	×	×	○	○
宮崎県	○	○	×	○	○	×	○	×	○	○
鹿児島県	○	○	経・自・実公・ 力・将	○	○	×	○	×	○	○
沖縄県	○	○	実・経・公・実 公・力	○	○	×	○	×	○	○

出所) 筆者作成。

※1 教育、福祉、土木というように行政目的別に予算を分類する項目で予算書の款・項・目に対応している。こうした目的別の集計表が掲載されている場合には○、そうでない場合には×を表示している。

※2 人件費、物件費というように横断的にその性質によって分類する方法を性質別分類といい、こうした性質別の集計表が掲載されている場合には○、そうでない場合には×を表示している。

※3 財政指標の略記は次のとおり。経（経常収支比率）、公（公債費比率）、実公（実質公債費比率）、起（起債制限比率）、自（自己財源比率）、力（財政力指数）、将来（将来負担比率）、実収（実質収支比率）、義（義務的経費比率）

※4 収入未済から基金残高までの欄については、記載の分量に応じて、◎>○>△>×という順序をつけて記載している。

（2）決算審査意見書の基本構成

決算審査意見書の基本的構成は、ほぼ共通していることが確認された。冒頭に審査の対象を明示し、審査の手続を示し、結論として審査結果を述べるという構造になっており、代表例は資料 4-1 のとおりである。

資料 4-1 決算審査意見書の基本構成

第1 審査対象
第2 審査手続
第3 審査結果及び意見 審査結果、審査意見、定期監査の結果、財政運営上の意見など
第4 決算概況
1 決算分析 2 一般会計 3 特別会計 4 財産

出所) 筆者作成。

全国の都道府県における決算審査意見書の内容を比較すると、図表 4-8 のとおりとなる。

図表 4-8 審査意見書の構成比較

要素	対象①	監査証拠 ^{※1}			意見①	対象② ^{※2}				規準		除外事由	意見②			
		決算	関係諸帳簿	証書類		残高証明書	正確	予算の執行	収入	支出	財産の管理		関係法規	議会の議決	改善を要するものがある	適正
合計	46	34	34	26	46	45	42	42	43	7	9	32	5	40	2	2
比率(%)	98	72	72	55	98	96	89	89	91	15	19	68	11	85	4	4
北海道	●	●	●	●	●	●	●	●	●			●		●		
青森県	●		●	●	●	●	●	●	●					●		
岩手県	●	●	●	●	●	●	●	●	●			●		●		
宮城県	●				●	●	●	●	●	●				●		
秋田県	●	●	●		●	●	●	●	●			●		●		
山形県	●				●	●	●	●	●			●		●		
福島県	●	●	●	●	●	●	●	●	●			●		●		
茨城県	●	●		●	●	●	●	●	●		●	●		●		
栃木県	●	●	●		●	●	●	●	●			●		●		
群馬県	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●		
埼玉県	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●		●		
千葉県	●	●	●	●	●	●						●		●		
東京都	●		●		●	●						●	●			
神奈川県	●				●	●	●	●	●	●		●		●		
新潟県	●	●			●	●	●	●	●			●		●		
富山県	●	●	●		●	●	●	●	●					●		
石川県	●	●	●	●	●	●	●	●	●					●		
福井県	●	●	●	●	●	●	●	●	●					●		
山梨県	●	●	●	●	●	●	●	●	●				●			
長野県	●				●	●	●	●	●			●		●		
岐阜県	●	●	●		●	●			●		●			●	●	
静岡県	●	●	●	●	●	●	●	●	●			●		●		
愛知県	●	●	●	●	●	●	●	●	●		●			●		

要素	対象①	監査証拠※1			意見①	対象② ※2				規準		除外事由	意見②			
		決算	関係諸帳簿	証書類		残高証明書	正確	予算の執行	収入	支出	財産の管理		関係法規	議会の議決	改善を要するものがある	適正
三重県	●	●	●	●	●	●	●	●	●			●		●		
滋賀県	●				●	●	●	●	●			●		●		
京都府	●				●	●	●	●	●			●		●		
大阪府	●			●	●	●	●	●	●	●		●		●		
兵庫県	●			●	●	●	●	●	●					●		
奈良県	●	●	●		●	●	●	●	●			●		●		
和歌山県	●	●	●	●	●	●	●	●	●			●		●		
鳥取県	●				●	●	●	●	●			●		●		
島根県						●	●	●	●					●		
岡山県	●	●	●	●	●											
広島県	●	●	●	●	●											
山口県	●	●	●	●	●	●	●	●	●			●		●		
徳島県	●	●	●	●	●	●	●	●	●			●		●		
香川県	●				●	●	●	●	●			●	●			
愛媛県	●	●	●		●	●	●	●	●		●			●		
高知県	●	●	●		●	●	●	●	●			●		●		
福岡県	●	●	●	●	●	●	●	●	●			●	●			
佐賀県	●	●	●	●	●	●	●	●	●		●	●		●		
長崎県	●	●	●		●	●	●	●	●					●		
熊本県	●	●	●		●	●	●	●	●		●	●		●	●	
大分県	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●	●		●		
宮崎県	●	●	●	●	●	●	●	●	●			●		●		●
鹿児島県	●	●	●	●	●	●	●	●	●			●		●		●
沖縄県	●	●	●		●	●	●	●	●	●				●		

出所) 筆者作成。

※1 「○○等」という表現を用いている場合には、すべての項目が該当していると判断した。

※2 「予算の執行等」など「等」を用いている場合には、すべての項目が該当するとした。

(3) 内容からの分析

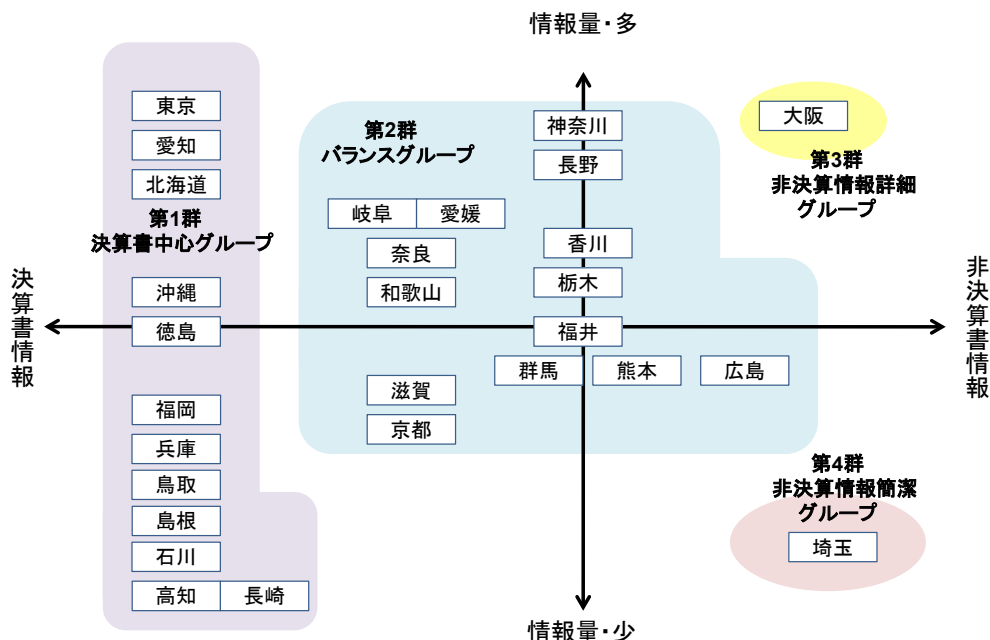
各都道府県の決算審査意見書は、形式面においても相当なばらつきが確認された。そこに記載されている内容面においても大きな相違点がある。そこで、決算審査意見書の内容的な特徴のばらつきを確認するために「全体としての情報量の多さ」と「決算書に関する情報との関連性」という軸で整理をした(図表 4-9を参照)。全国の決算審査意見書を見た上で、それぞれの決算審査意見書の内容を相対的に位置付けていくと、4群に分類することができる。

第1群は、決算書の内容を基礎としたグループである。このグループは決算書の内容について経年比較を行い、歳入歳出の内容を款項目レベルまで詳細に紹介するかどうかにより情報量はさまざまである。第2群は決算書とそれ以外の項目、つまり、定期監査の結果、財政指標の分析など決算書以外の情報をバランス良く配置し、財政運営上の問題点を紹介しようとするグループであり、この群に位置付けられる府県が数としては多い。

第3群および第4群は、非決算情報を中心に紹介するグループといえる。このグループのうち、決算審査意見書における情報量の多い群を第3群、少ない群を第4群とした。全体的な傾向としては、決算書に相当する「歳入歳出決算書」「歳入歳出決算事項別明細書」「実質収支に関する調書」および「財産に関する調書」の内容を再掲する形の意見書が多い。しかし、決算書に記載されていない情報の分量を見たとき、決算書以外の情報に言及しない都道府県から、決算書以外の情報を監査委員が独自に集計・分析を行って積極的に掲載している地方公共団体までさまざまであった。

地方公共団体間での大きな相違はあったものの、大阪府を除き審査方法、審査意見、決算状況および財産状況という基本的な決算審査意見書の構成は、全国共通の内容となっていた。

図表 4-9 情報量と決算書の内容による分布



出所) 筆者作成。

(4) 特徴的な記載となっている都道府県

都道府県の決算審査意見書は4群に分類できるものの、その内容にかなりのばらつきがある。具体例として大阪府（第3群）、埼玉県（第4群）、東京都（第1群）を紹介するとともに、記載内容に特徴がある岩手県の決算審査意見書を紹介する。

① 大阪府

審査意見において「すべての事案を網羅的に検討したものではない」と試査を行ったことに言及がなされている¹³⁾。また、決算審査意見書全体を見たとき、定期監査の結果との関連性を意識した記述がなされている。他の地方公共団体と比較しても、定期監査結果の情報が詳細に記載されている。

具体的な内容としては、たとえば府が出捐している財団法人に関連する多額の損失補償や債務保証が、今後の府財政に影響を与える可能性に言及する¹⁴⁾など「追記情報」あるいは「継続企業の前提」に係る意見表明とも解釈できる記述が見られる。大阪府では、監査業務に公認会計士が関与しており¹⁵⁾、こうした専門家の監査論に係る知見が決算審査意見書に反映されたことが推測される。

② 埼玉県

決算審査意見書の分量は、22頁と全国的に見て極めて少ない分量となっている。しかし、定期監査の結果に関する説明や財政指標の推移や資金運用状況への詳細な言及がなされている。これらの情報を加え決算書情報の踏み込んだ内容について詳細な分析を行った上で、意見を導いている。同県の識見監査委員にも公認会計士が就任しており¹⁶⁾、専門的知見が反映された可能性が高いと推測できる。

③ 東京都

全体のページ数は、148頁と最も多い分量となっている。しかし、決算審査意見書の内容のほとんどが地方公共団体の首長が作成する決算書と同じ内容を重ねて記載している。他の地方公共団体の多くが掲載している定期監査結果、財務分析などの非決算書情報については決算審査意見書においては言及がなされていない。全体としての情報量が多くなっているのは、部局別に決算情報を記載しているためである。また、文字の配置や表の記載も余白の多い体裁をとっていることもページ数が増大した要因になっている。

④ 岩手県

全体のページ数が28頁と少なく、しかも決算書に関する情報を全体として表にまとめ、集約した情報となっている。さらに決算書以外の情報がほとんど掲載されていない。このように決算書ばかりでなく、全体として情報を絞り込んだ記載をしている例は特異な事例といえる。また、同県のみが、前年度において公表した意見について、翌年度に検証を行った旨の記載があった（資料 4-2 を参照）。他の地方公共団体では決算審査意見書のフォローアップを行っているところはほとんどなく、この点でも、他の地方公共団体とは異なったものとなっている。

資料 4-2 特徴的な審査結果の事例（岩手県）

また、前年度の審査意見において、年々増加する収入未済額及び繰越額の縮減に向けた取組みを求めたところであるが、21年度会計において収入未済額、繰越額ともさらに増加していることから、より一層の強力な取組みにより縮減に努められたい。

出所) 『平成21年度岩手県歳入歳出決算』審査意見書

4つの特徴的内容を持つ決算審査意見書を紹介した。これらの特徴は、監査委員の決算審査に対する考え方や当該地方公共団体における不祥事案の発生などの個別の事情が作用した結果であると考えられる¹⁷⁾。決算審査意見書の作成主体である監査委員の監査結果に対する強い意図が反映された結果として作成されたと推測され、その中でも会計専門職である公認会計士が関与している決算審査意見書について特徴的な内容が検出された点に注目したい。民間企業における財務諸表監査の経験が、地方公共団体の監査においても活かされているものと推測される。今後の官民の監査のコンバージェンス（収斂化）を考えていく上で有益な示唆が得られた。

3 「審査結果」部分の考察

(1) 標準的な審査結果

各都道府県の決算審査意見書のうち、特に結論部分である「審査結果」について比較を行った。「審査結果」の記載内容は、図表 4-10のとおりにまとめることができる。

図表 4-10 標準的な審査結果の記載内容

項目	内容
審査対象	① 歳入歳出決算書(附属書類を含む)

項目	内容
	② 財務会計行為（予算の執行、収入、支出および財産の管理）
審査証拠	関係諸帳簿および証書類
規準	（記載なし）
除外事由	改善を要するものがある
審査意見	① 正確 ② おおむね適正

出所) 筆者作成。

上記の代表的事例は、奈良、長崎の両県であり、具体的な記載は、資料 4-3 および資料 4-4 のとおりである。

資料 4-3 標準的な審査結果の事例 その1（奈良県）

平成21年度一般会計及び特別会計の歳入歳出決算については、計数は関係諸帳簿及び証拠書類に合致しており、正確なものと認められた。

予算の執行、収入支出事務、財産の管理等については、一部に留意又は改善を要するものが見受けられたものの、概ね適正に行われていると認められた。

出所) 平成21年度 奈良県歳入歳出決算並びに基金の運用に関する審査意見書

資料 4-4 標準的な審査結果の事例 その2（長崎県）

平成21年度一般会計並びに特別会計の歳入歳出決算書、歳入歳出決算事項別明細書及び実質収支に関する調書の計数は、各部局の諸帳簿及び証書類と合致しており、財産に関する調書についても、関係台帳と照合した結果、計数が正確であることが認められた。

また、予算の執行並びに会計経理事務及び財産の管理等の財務に関する事務の執行については、是正又は改善を要する事項が一部見受けられるものの、全体としておおむね適正で効率的・効果的に処理されていると認められた。

出所) 平成21年度 長崎県歳入歳出決算審査意見書

（2）審査意見書の項目別考察

審査意見の構成を考察するために審査の主眼、審査の対象、審査証拠および審査規準について考察する。

① 審査の主眼

ほとんどの地方公共団体では、①決算の計数は正確か、②予算の執行は、議会の議決の趣旨に沿って適正かつ効率的になされていたか、③収入および支出の事務は、適正に処理されていたか、④財産の管理は適正になされていたか、の4点を主眼として審査を行った

との記載がなされている。

しかしながら、図表 4-11にあるように5府県で審査の主眼を追加し、1県で審査の主眼を削除している地方公共団体がみられた。歳入に関する追加を行っている地方公共団体が3府県（新潟、静岡および京都）となっており、それ以外は財政の健全運営、事務執行の効率性、様式の準拠性などさまざまとなっていた（具体的な記述は、資料 4-5、資料 4-6、資料 4-7、資料 4-8、資料 4-9を参照）。

図表 4-11 審査の主眼を修正している地方公共団体

地方公共団体名	変更内容
新潟	(追加) 歳入は、予定されたとおり収納されているか
静岡	(追加) 財政は、健全に運営されているか
京都	(追加) 歳入は、予定されたとおり確保されたか
長崎	(追加) 事務事業の執行は、地方自治法第2条第14項及び同条第15項（能率化・合理化等の原則）の趣旨に沿っているか
沖縄	(追加) 決算の様式は所定の様式に従って調製されているか
岐阜	(削除) 予算の執行は、議会の議決の趣旨に沿って適正かつ効率的になされていたか

出所) 筆者作成。

資料 4-5 審査の主眼を追加した事例 その1（新潟県）

平成21年度一般会計及び特別会計の決算審査に当たっては、審査に付された歳入歳出決算書、歳入歳出決算事項別明細書、実質収支に関する調書、財産に関する調書及び証書類について、

- 1 決算の計数に誤りがないか
- 2 収入支出の事務は、法規に準拠し、適正に処理されているか
- 3 歳入は、予定されたとおり収納されているか
- 4 予算は、議決の趣旨に沿って執行されているか
- 5 財産の管理は、適正になされているか

等に重点をおき、関係者の説明を聴取し、併せて定期監査、例月現金出納検査などの結果も参考にして慎重に審査を行った。

出所) 平成21年度 新潟県歳入歳出決算並びに基金の運用に関する審査意見書（下線は筆者。他の都道府県とは異なっている審査の主眼となっている部分である）。

資料 4-6 審査の主眼を追加した事例 その2（静岡県）

平成21年度静岡県一般会計及び特別会計の歳入歳出決算の審査は、次の点を重点に関係諸帳票、

証拠書類の照査、関係当局から聴取等を行うとともに、定期監査、例月出納検査等の結果も考慮し実施した。

- (1) 決算計数は、正確であるか
- (2) 会計事務は、関係法令等に適合して処理されているか
- (3) 予算の執行は、議決の趣旨に沿って適正かつ効率的になされているか
- (4) 財政は、健全に運営されているか
- (5) 財産の取得、管理及び処分は、適正に処理されているか

出所) 平成21年度 静岡県歳入歳出決算並びに基金運用状況審査意見書(下線は筆者。他の都道府県とは異なっている審査の主眼となっている部分である。)

資料 4-7 審査の主眼を追加した事例 その3 (京都府)

審査は、知事から提出された一般会計及び各特別会計の歳入歳出決算書、歳入歳出決算事項別明細書、実質収支に関する調書及び財産に関する調書について、次の点に主眼を置いて行うとともに、経済性、効率性、有効性の視点からも審査を行った。

- 1 決算の計数に誤りはないか
- 2 歳入は、予定されたとおり確保されたか
- 3 歳出は、予算の議決の趣旨に沿って適正かつ効率的に執行されたか
- 4 財務事務は、関係法令に基づき適正に処理されているか
- 5 財産の管理及び運用は、適切に行われているか

出所) 平成21年度 京都府歳入歳出決算並びに基金運用状況審査意見書(下線は筆者。他の都道府県とは異なっている審査の主眼となっている部分である。)

資料 4-8 審査の主眼を追加した事例 その4 (長崎県)

地方自治法第233条第2項の規定により審査に付された平成21年度一般会計並びに特別会計の歳入歳出決算書、歳入歳出決算事項別明細書、実質収支に関する調書及び財産に関する調書について審査した。審査に当たっては、

- ・決算の計数は、正確であるか
- ・予算の執行は、予算議決の目的に従い、適正かつ効率的になされているか
- ・事務事業の執行は、地方自治法第2条第14項及び同条第15項(能率化・合理化等の原則)の趣旨に沿っているか
- ・財務に関する事務は、関係法令等に準拠して適正に処理されているか
- ・財産の取得、管理及び処分は、適正に処理されているか

などに主眼を置き、各所属別に歳入歳出決算調書と監査資料の計数を点検照合し、さらに監査資料をもとに関係諸帳簿・台帳及び証書類との確認を行うとともに、併せて定期監査及び例月出納検査等の結果も参考にして慎重に審査した。

出所) 平成21年度 長崎県歳入歳出決算並びに基金運用状況審査意見書(下線は筆者。他の都道府県とは異なっている審査の主眼となっている部分である。)

資料 4-9 審査の主眼を追加した事例 その5 (沖縄県)

審査に当たっては、歳入歳出決算書、歳入歳出決算事項別明細書、実質収支に関する調書及び財産に関する調書について、決算の計数は正確であるか、決算の様式は所定の様式に従って調製されているか、予算執行は法令に適合して行われているか、財政運営は合理的かつ健全に行われているか、財産の取得、管理及び処分は適正に行われているか等の諸点に主眼をおき、決算書と関係諸帳簿及び証拠書類等との照合を行い、必要に応じ資料の提出を求め関係当局の説明を聴取し、さらに例月現金出納検査及び定期監査の結果も踏まえて審査を実施した。

出所) 平成21年度 沖縄県歳入歳出決算審査意見書(下線は筆者。他の都道府県とは異なっている審査の主眼となっている部分である)。

② 審査の対象

ほとんどの地方公共団体が「決算書の正確性」と「財務会計行為の適正」を審査意見の対象としていた。しかし、図表 4-12のとおり、一部の地方公共団体においては、一方の項目のみを審査意見の対象としている例があった(具体的な記述は、資料 4-10、資料 4-11、資料 4-12を参照。)

図表 4-12 特徴的な審査対象となっている地方公共団体

内容	地方公共団体
決算書の正確性のみ	岡山、広島
財務会計行為の適正のみ	島根

出所) 筆者作成。

資料 4-10 決算書の正確性のみを審査対象としている事例 その1 (岡山県)

平成21年度一般会計及び特別会計の歳入歳出決算額は、関係諸帳簿及び証拠書類と合致するとともに、県指定金融機関から提出された出納総決算書と一致し、その計数は正確であることを確認した。

また、財産についても、帳簿及び書類と符合していることを確認した。

出所) 平成21年度 岡山県歳入歳出決算審査意見書(下線は筆者。)

資料 4-11 決算書の正確性のみを審査対象としている事例 その2 (広島県)

審査に付された一般会計及び12の特別会計の歳入歳出決算書並びに附属書類は、関係資料などと照合審査した結果、いずれもその計数が正確であると認められた。

出所) 平成21年度 広島県歳入歳出決算審査意見書(下線は筆者。)

資料 4-12 財務会計行為の適正のみを審査対象としている事例（島根県）

平成21年度一般会計及び各特別会計に係る予算の執行、会計及び財産に関する事務については、おおむね適正に行われているものと認められた。

出所) 平成21年度 島根県歳入歳出決算審査意見書（下線は筆者。）

審査対象とした「財務会計行為」の内容を分析する。多くの地方公共団体では、たとえば予算の執行「等」という表現を行うことで、予算の執行、収入、支出および財産の管理といった地方公共団体が行う財務会計行為全般を包括的にその対象とする表現を多用していた。しかし、図表 4-13のとおり、一部の都県では、予算の執行や財産の管理に限定した記載を行っており、一般的に財務会計行為の範疇に入る行為の一部に限定して決算審査の対象とする表現を採用していた。

地方公共団体の決算書は、現金の出入の観点から整理された歳入と歳出について記載される現金主義を採用しており、いわゆるフロー情報がほとんどである。例外的に附属書類として「財産に関する調書」（自治法施行規則別記）のみにストック情報が記載されている。決算審査においては、フロー情報とストック情報は、審査や監査の手法が本質的に異なっている¹⁸⁾。また、予算の執行は、単なる財務会計行為の正確性だけではなく、経済性、効率性および有効性といういわゆる3Eを包括していると考えるのが自然であり、その予算執行の適正性を監査委員が保証することは現実的でない。

しかしながら、一部の地方公共団体の決算審査意見書においては、そうした予算執行の適正性への言明がなされており、監査そのものの対象とその監査結果の持つ意味についての十分な理解がなされているのか疑問を呈さざるを得ない状況にある。

図表 4-13 審査対象を限定している地方公共団体

内容	地方公共団体名
「予算の執行」に限定	東京都、千葉
「予算の執行」と「財産の管理」に限定	岐阜

出所) 筆者作成。

資料 4-13 審査対象を限定している事例（東京都）

審査に当たっては、

- (1) 決算計数は、正確であるか
- (2) 予算の執行は、適正かつ効率的になされているか
- (3) 資金は適正に管理され、効率的に運用されているか
- (4) 財産の取得、管理、処分は、適正に処理されているか

などに主眼を置き、決算書等及び証拠書類の照合等を行うとともに、関係部局から決算についての説明を聴取するなどの方法により審査を実施した。

出所) 平成21年度 東京都各会計歳入歳出決算審査意見書(下線は筆者。)

資料 4-14 審査対象を限定している事例 (岐阜県)

決算の審査に当たっては、知事から提出された平成21年度一般会計並びに特別会計の歳入歳出決算書、歳入歳出決算事項別明細書、実質収支に関する調書及び財産に関する調書について

- (1) 決算の計数は、正確か
- (2) 予算の執行は、議会の議決の趣旨に沿い、適正かつ効率的に執行されているか
- (3) 財産の取得、管理及び処分は、適正に行われているか

などの諸点に主眼をおき関係諸帳簿等証拠書類の調査照合を実施したほか、定期監査及び出納検査の結果を参考にして審査した。

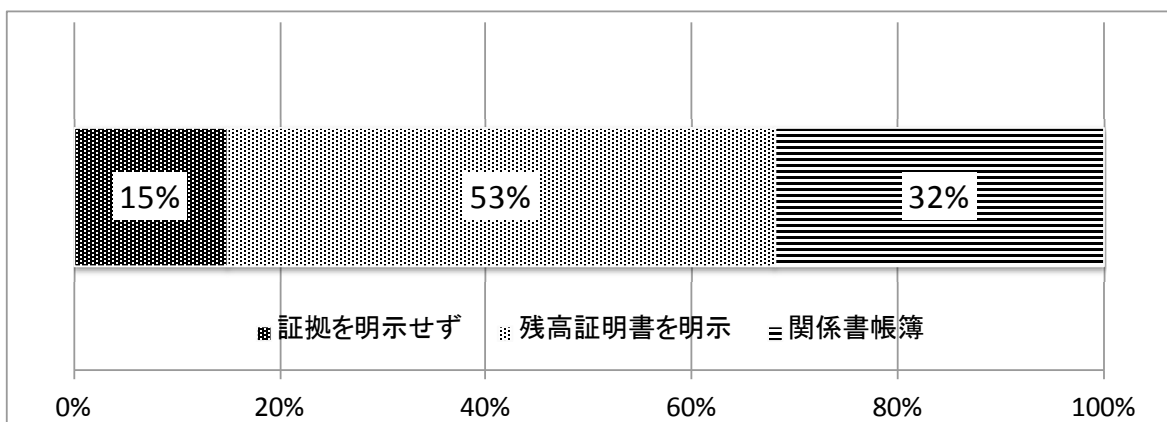
出所) 平成21年度 岐阜県歳入歳出決算審査意見書(下線は筆者。)

③ 審査証拠

審査証拠については、「関係諸帳簿」「証書類」「(指定金融機関の)残高証明書」を審査の証拠として審査を行っている地方公共団体が多い。図表 4-14のとおり、7府県が審査証拠を明示しておらず、審査証拠のうち、「(指定金融機関の)残高証明書」については、全体の約半数である25道府県のみが審査証拠に採用したことを明示していた。

監査委員の決算審査および定期監査を経て監査委員が意見を表明するには監査証拠が重要となる。ただ、地方公共団体における監査委員監査の現場では監査証拠の重要性に関する理解は十分ではない。この点は、第6章(122頁以降)において詳細に検討する。

図表 4-14 決算審査における証拠の明示状況



出所) 筆者作成。

④ 審査規準

審査をする際には、その判断基準である「規準」が問題となる。決算審査意見書では、図表 4-15のとおり、予算の執行という観点から「議会の議決」を審査規準としている地方公表団体が7府県、財務会計手続という観点から「関係法令」を審査規準としている地方公共団体が9県あった（具体例は、資料 4-15および資料 4-16）。しかし、それらの規準を明示する地方公共団体は、全体の中では少数であった。一般的に地方公共団体などの公的部門における監査では、法律や各地方公共団体の定める条例の遵守がコンプライアンスの観点から重視されており、法準拠性をモニタリングすることが監査委員監査の重要点と認識されていることがわかる。

図表 4-15 審査の規準を明示している地方公共団体

内容	地方公共団体名
関係法令 (7府県)	宮城、栃木、埼玉、神奈川、大阪、大分、沖縄
議会の議決 (9県)	茨城、群馬、埼玉、岐阜、愛知、愛媛、佐賀、熊本、大分

出所) 筆者作成。

資料 4-15 審査の規準を明示している事例 その1 (栃木県)

平成21年度一般会計及び各特別会計の歳入歳出決算審査に当たっては、

- (1) 決算の計数は、正確であるか
- (2) 予算の執行は、議決の趣旨にのっとり適正かつ効率的に執行されているか
- (3) 収入及び支出事務は、関係法規に則し適正に処理されているか
- (4) 財産の取得、管理及び処分は、関係法規に則し適正に処理されているか

などの諸点に主眼をおき、決算書、関係諸帳簿その他証拠書類等を照合するとともに、必要な資料の提出を求め、関係者の説明を聴取したほか、定期監査及び例月現金出納検査の結果をも考慮に入れて、慎重に審査を実施した。

出所) 平成21年度 栃木県歳入歳出決算審査意見書 (下線は筆者。)

資料 4-16 審査の基準を明示している事例 その2 (愛媛県)

決算審査に当たっては

- (1) 決算の計数は正確であるか
- (2) 予算の執行は議決の趣旨に沿って適正かつ効率的に行われているか
- (3) 会計事務は関係法規に基づき合法かつ適正に処理されているか
- (4) 財産の管理は適正になされているか

などの諸点に主眼を置き、平成21年度の一般会計及び特別会計の歳入歳出決算書、同附属書、財産に関する調書、関係諸帳簿及び証書類について調査するとともに、各会計の現状、事業の実施状況、当面する課題等について関係職員から説明を聴取し、さらに定期監査及び例月出納検査の結果も考慮して審査を実施した。

出所) 平成21年度 愛媛県歳入歳出決算審査意見書 (下線は筆者。)

(3) 除外事項と審査意見

決算審査意見書の結論部分には「定期監査の結果、改善を要する部分があったが、」「なお、改善を要する点が見受けられた」という表現で、審査結果に除外事項を明示したり、限定付き適正意見と解釈できる意見を述べている例が、30都道府県において確認された。

歳入歳出決算を審査対象とした地方公共団体のすべてが審査結果として「正確」と結果を述べている。これに対して、財務会計行為については、「適正」と結論づけるものが5都県、「おおむね適正」「総体として適正」と結論づけるものが、40道府県あった。除外事項なく適正と判断した都道府県はなく、それ以外に適正と判断した地方公共団体のすべてにおいて除外事項が示されていた。

「おおむね適正」「総体として適正」との判断を決算審査意見としている40道府県の中でも、除外事項があったとした地方公共団体は、28道府県と全体の約7割に及んでいる。除外事項の有無と財務会計行為の適正性に関する表現をまとめると、図表 4-16のとおりであり、6つの類型があることが確認された(具体的な記述は、資料 4-17、資料 4-18、資料 4-19、資料 4-20、資料 4-21、資料 4-22を参照)。

図表 4-16 審査意見における6つの類型¹⁹⁾

	除外事項あり (32都道府県)		除外事項なし (15県)	
適正 (5 都県)	東京ほか3県	①	山梨	
おおむね適正 (40道府県)	北海道ほか27府県	②	宮城ほか11県	③
効率的 (2 県)	岐阜、熊本	④	なし	
所期の成果あり (2 県)	鹿児島	⑤	宮崎	⑥

※ 岡山、広島県は、適正性および除外事項に関する表示がなかったため、上記の表は 45 都道府県の状況を示している。

出所) いずれも筆者作成。

※ 適正性に関する表示と除外事項との関係を整理すると、上段の表となる。これに加えて、「効率的」「所期の成果あり」という表示を加えている例がある。

資料 4-17 除外事項あり+適正パターン：①（福岡県）

平成21年度一般会計及び特別会計の歳入歳出決算書、歳入歳出決算事項別明細書及び実質収支に関する調書の計数は、各部局の諸帳簿及び証書類並びに指定金融機関の収入金総括原簿及び支払金総括原簿の各計数と合致しており、財産に関する調書についても、関係台帳と照合した結果、計数が正確であることが認められた。

また、予算の執行、収入及び支出に関する事務並びに財産の取得、管理及び処分については、一部の改善を要するものを除き適正に処理されていると認められた。

出所) 平成21年度 福岡県歳入歳出決算審査意見書（下線は筆者。）

資料 4-18 除外事項あり+おおむね適正パターン：②（北海道）

審査の結果、平成21年度北海道一般会計及び特別会計歳入歳出決算の計数は、関係諸帳簿及び証書類並びに北海道指定金融機関の預金残高証明書と符合し、相違ないことを確認した。

また、予算の執行及び収入、支出、財産の管理等財務に関する事務等については、総体として適正に執行されたものと認める。

しかし、定期監査等において是正又は改善を要するものがあったので、これらについて適切な措置を求めるものである。

出所) 平成21年度 北海道各会計決算審査意見書（下線は筆者。）

資料 4-19 除外事項なし+おおむね適正パターン：③（宮城県）

平成21年度宮城県歳入歳出決算において審査した結果、一般会計及び特別会計の歳入歳出決算における計数は正確と認められた。また、予算執行、収入支出事務、契約事務及び財産管理等の財務に関する事務の執行については、関係法令等に従い、概ね適正に処理されているものと認められた²⁰⁾。

出所) 平成21年度 宮城県歳入歳出決算審査意見書（下線は筆者。）

資料 4-20 除外事項あり+効率的パターン：④（熊本県）

審査の対象とした平成21年度一般会計及び特別会計の歳入歳出決算書、歳入歳出決算事項別明細書、実質収支に関する調書及び財産に関する調書の計数は、関係諸帳簿及び証ひょう書類の計数と符合し、いずれも正確であることを確認した。

また、予算の執行並びに会計経理事務及び財産の管理等の財務に関する事務の執行については、前年度のような「預け金」・「差し替え」等の不適正な経理処理の事例は認められず、全体として議決の趣旨に沿い、適正かつ効率的・効果的に処理されていると認められたが、一部において、改善又は留意を要する事項が見受けられた。 【以下略】

出所) 平成21年度 熊本県歳入歳出決算審査意見書（下線は筆者。）

資料 4-21 除外事項あり＋「所期の成果」の事例：⑤（鹿児島県）

一般会計及び特別会計の歳入歳出決算額は、第4 決算の概要に示すとおりで、関係諸帳票、証拠書類及び総括指定金融機関の会計別収支月計表等と合致しており、決算計数は正確であることが確認された。予算に計上された各般の事務事業は、その目的に沿って執行され、おおむね所期の成果を収めていると認められた。また、収入支出等の事務、財産の取得、管理及び処分等の財務に関する事務については、検討改善を要する事項があったものの、おおむね適正に執行されていると認められた。

出所）平成21年度 鹿児島県歳入歳出決算審査意見書（下線は筆者。）

資料 4-22 除外事項なし＋「所期の成果」の事例：⑥（宮崎県）

平成21年度の一般会計及び特別会計の歳入歳出決算額は、関係証書類及び指定金融機関の収支金報告書と符合し、正確であることを確認した。予算に計上された各般の事務事業は、その目的に沿って執行され、おおむね所期の成果を収めていると認められた。また、財産の取得、管理及び処分並びに財務会計事務については、おおむね適正に執行されていると認められた。

出所）平成21年度 宮崎県歳入歳出決算審査意見書（下線は筆者。）

監査理論において議論されている除外事項付意見は、財務諸表上の重要な虚偽表示の有無と重要性（materiality）と広範性（pervasiveness）に関する監査人の判断によって、図表 4-17のとおり 4つの類型に分類することができる。監査人が監査において十分かつ適切な監査証拠を収集することができなかつたために、重要な虚偽表示の可能性がある場合、監査人が当該除外事項は重要だが、影響を及ぼす範囲が広範ではない場合には、範囲区分に記載される限定付適正意見（qualified opinion）を表明することとなる（セル①）。これに対して、広範性があると判断する場合には、財務諸表の利用者の判断を誤らせる恐れがあるとして意見不表明・意見拒否（disclaimer of opinion）となる（セル②）。

逆に、監査人が財務諸表に重要な虚偽表示があると判断した場合、除外事項が重要だが広範ではない場合、意見区分に記載される限定付適正意見（セル③）、広範であると判断される場合には、不適正意見（adverse opinion）を表明することとなる（セル④）。

地方公共団体の決算意見書と民間企業の監査報告書における除外事項と監査報告書の4類型とを比較するとどのような示唆が導かれるのか。民間企業における無限定適正意見を表明している都道府県の決算審査意見書は存在しないという事実がある。民間企業の監査報告書の大半は、無限定適正意見となっていることに比較して対照的である。

除外事項から分析すると、約7割の都道府県において除外事項を表示している。意見不表明、意見拒否および不適正意見を表示していないという理由から限定付適正意見を表明していると判断することができる。問題は、監査証拠の入手可能性について言及がないこ

とからセル①に該当するのか、セル③に該当するのかは判別できない状態にある点にある。このように審査証拠についての分析（75頁を参照）で明らかとなったように決算審査における証拠、つまり監査証拠についての言及がないことは、監査報告における理論的分析を困難としているという影響を及ぼしていることがわかる。

図表 4-17 除外事項付意見の類型

監査人の判断 除外事項の判断	重要だが広範ではない	重要かつ広範である
十分かつ適切な監査証拠が入手できず、重要な虚偽表示の可能性はある。	①：限定付適正意見 (範囲区分)	②：意見不表明
財務諸表に重要な虚偽表示がある。	③：限定付適正意見 (意見区分)	④：不適正意見

出所) 長吉眞一ほか『監査論入門』中央経済社、2013年4月、139頁を参考に筆者作成。

さらに、予算の執行に関しては、「効率的であった」「所期の成果をあげた」という質的な判断をした地方公共団体が4県あった。財務会計行為の正確性や準拠性のみならず、地方公共団体の事業運営や予算執行についても一定の判断を行っている。英国で実施されている3E監査またはVFM監査での経済性(Economy)、効率性(Efficiency)、有効性(Effectiveness)と決算審査意見書で述べられている「効率」「所期の成果」という概念が同一であるかどうかという点は、さらに検討を要する。しかしながら、少なくとも財務会計行為の正確性よりもさらに高次の問題であるVFM(Value For Money)の次元に踏み込んで決算審査を行い、監査委員が住民に対して意見を表明している点は注目に値する。

(4) 決算審査意見書の分析からの考察

都道府県の決算審査意見書を比較した結果、基本的な構成は一致するものの、それ以外の点では、かなり大きな相違があることが確認された。監査委員の行為規範は、自治法であるが、簡潔な規定しかない。また、実務の指針となる監査基準の不存在が、全国の都道府県における決算審査意見書の方式にばらつきを生じさせる原因となっている。地方公共団体の財政に関する自律性を尊重すれば、こうしたばらつきのある現状は、地方公共団体の自主性を尊重した結果であると正当化することも論理的に可能である²¹⁾。しかし、決算書に係る地方公共団体間における比較可能性の確保や決算内容に関する専門性の高さを考

慮すると、こうしたばらつきのある現状は好ましいものではないという評価をせざるを得ない²²⁾。

民間の監査結果報告書であっても、アメリカでは1930年代まで、監査報告書の記載内容は、監査意見の内容においてどの部分の意見を限定しているか不明確であり、実に多彩な記述がなされていたとの指摘がある²³⁾。監査報告書は、実務の慣行から最良の実践が行為規範に成熟していく過程をたどることが通例である。こうした監査理論の進展を考えたとき、わが国の都道府県における決算審査意見書は発展途上の段階にあるといえる。

しかしながら、公認会計士が監査委員として関与している都道府県では、前述のような民間へのコンバージェンスが見られる。3Eを意識した審査結果の文言も一部の地方公共団体で確認された。一部の地方公共団体では公的部門における監査の国際的傾向に合致する動きもある。こうした監査理論との発展と会計専門職による関与水準の相関関係を考えると、地方公共団体における決算審査業務に会計専門職への関与を必要とする理由が説得的となる。

4 民間企業の監査報告書と決算審査意見書の比較分析

(1) 民間企業における監査報告書の構成要素

民間企業では、貸借対照表や損益計算書などの財務諸表は、金融商品取引法または会社法に基づき公認会計士による会計監査を受けることが義務付けられている。財務諸表は、貸借対照表における残高や損益計算書の計上額のように数多くの要素から構成され、それぞれが経営者の主張（assertions）が言明であり、それらを全体として立証している論理や証拠はない。監査人は各構成要素で表現されている経営者の主張の適正性、各構成要素の適正性、そして財務諸表の全体の適正性というプロセスを通じて監査意見を形成する²⁴⁾。

現行の監査報告書の形式は、期待ギャップ・プロジェクトのもとでアメリカ公認会計士協会の標準監査報告書を範として、平成14年の監査基準の改定作業に連動する形で日本公認会計士協会が標準監査報告書として採用している。標準的な記載例は資料 4-23のとおりである。

資料 4-23 監査報告書 (パナソニック)

<u>独立監査人の監査報告書</u>	
パナソニック株式会社 取締役会 御 中	平成22年 5 月 6 日
あずさ監査法人	

指定社員
業務執行社員 公認会計士 目加田 雅洋
指定社員
業務執行社員 公認会計士 近 藤 敬
指定社員
業務執行社員 公認会計士 竹 内 毅

当監査法人は当監査法人は、会社法第436条第2項第1号の規定に基づき、パナソニック株式会社の平成21年4月1日から平成22年3月31日までの第103期事業年度の計算書類、すなわち、貸借対照表、損益計算書、株主資本等変動計算書及び個別注記表並びにその附属明細書について監査を行った。この計算書類及びその附属明細書の作成責任は経営者にあり、当監査法人の責任は独立の立場から計算書類及びその附属明細書に対する意見を表明することにある。

当監査法人は、我が国において一般に公正妥当と認められる監査の基準に準拠して監査を行った。監査の基準は、当監査法人に計算書類及びその附属明細書に重要な虚偽の表示がないかどうかの合理的な保証を得ることを求めている。監査は、試査を基礎として行われ、経営者が採用した会計方針及びその適用方法並びに経営者によって行われた見積りの評価も含め全体としての計算書類及びその附属明細書の表示を検討することを含んでいる。当監査法人は、監査の結果として意見表明のための合理的な基礎を得たと判断している。

当監査法人は、上記の計算書類及びその附属明細書が、我が国において一般に公正妥当と認められる企業会計の基準に準拠して、当該計算書類及びその附属明細書に係る期間の財産及び損益の状況をすべての重要な点において適正に表示しているものと認める。

追記情報

重要な会計方針の変更に記載されているとおり、会社は当事業年度より有形固定資産（リース資産を除く）の減価償却の方法を変更している。

会社と当監査法人又は業務執行社員との間には、公認会計士法の規定により記載すべき利害関係はない。

出所) パナソニック株式会社 『有価証券報告書』2010年3月期。

監査報告書には、監査意見を述べる「意見区分」(opinion paragraph)の他に、表題、監査人、宛先を示す「導入区分」、実施した監査の概要を記す「概要区分」の3つの区分が原則的な区分として記載されている²⁵⁾。さらに必要に応じて、財務諸表の適正性の判断に関して説明を付する必要がある事項、または財務諸表の記載について強調する必要がある事項を監査報告書に情報として追記する場合、意見の表明と明確に区別して「追記情報」を記載することもある²⁶⁾。

民間企業の監査報告書は、株主総会の資料や有価証券報告書の資料として用いられ、利害関係者に開示されている。これに対して、地方公共団体の決算審査意見書は、決算書と同時に議会に提出される。しかしながら、一般住民に理解できるようにわかりやすく財政状況を説明した「財政のあらまし」などの文書が、すべての地方公共団体で作成されているわけではない。

(2) 監査報告書と決算審査意見書との相違点

民間企業の監査報告書は、監査基準に基づき標準化が図られている。そこで、監査報告

書の構成要素を基礎として、決算審査意見書の内容を考察すると、図表 4-18のとおりとなった。

図表 4-18 監査報告書と決算審査意見書の構成要素の比較

監査報告書（民間企業）			決算審査意見書（都道府県）	
No	項目	内容	有無	内容
1	表題	独立監査人の監査報告書	○	歳入歳出決算審査意見書
2	宛先	取締役会	○	知事
3	導入区分	財務諸表の範囲	○	この点は、まったく言及されない。 ・準拠する規準の表示が少ない。
4		二重責任の原則① 経営者の責任	×	
5		二重責任の原則② 監査人の責任	×	
6	概要区分	監査基準の準拠性	×	・抽象的な文言による、限定付 適正意見がほとんどで、監査の 対象や方法の詳細は明示され ていない。
7		合理的な保証を得た	×	
8		試査を基礎		
9		全体としての財務諸表の表示を検討		
10	意見区分	G A A P に準拠した適正表示に係る意見	△	・合理的保証、試査、G A A P に類する記述はない。
11	追記情報	会計方針の変更、重要な偶発事象、重要な後発事象、財務諸表の表示とその他の記載内容との重要な相違、継続企業に関わる重要な疑義	◎	・公債残高、財務指標の記載な どの継続企業に類似する記載 がある。 ・決算書以外の大量の情報が記 載されている。

出所) 筆者作成。

表題および宛先は、地方公共団体に相当する名称になっており、それに相当する文言は存在している。ただし、「導入区分」については、決算審査の対象となっている会計の名称は明示されているものの、二重責任に関する記述はなく、責任自体の所在について言及している例はなかった。

概要区分および意見区分では、監査基準の準拠性、合理的な保証、試査を基礎としたことなど、監査の実施内容、心証の程度といった審査の実施に関する言及もなされていなかった。

追記情報に関して特に著しい差異がある。株式会社に代表される民間企業の場合には、利害関係者への情報提供機能という観点から、①正当な理由による会計方針の変更、②重

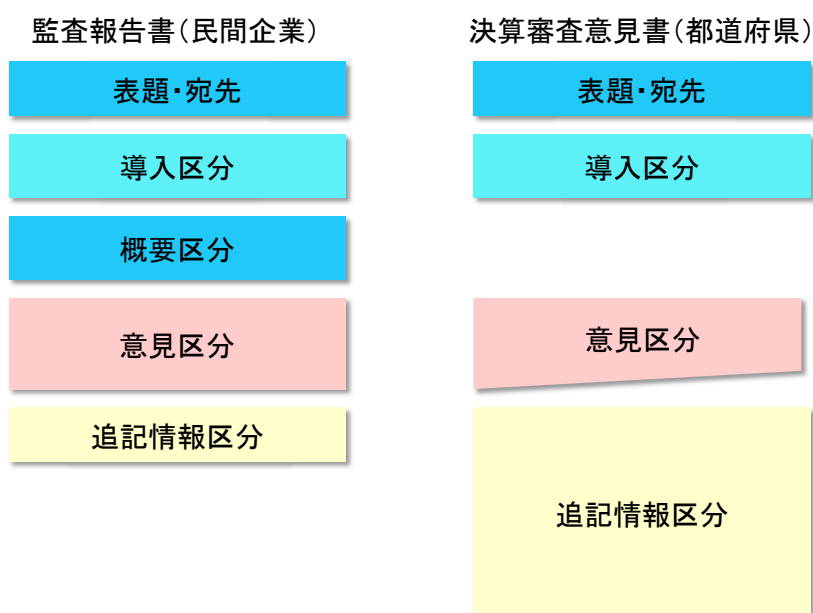
要な偶発（後発）事象、③監査した財務諸表を含む開示書類における当該財務諸表の表示とその他の記載内容との重要な相違など例外的な場合に追記情報を記載することとなっている²⁷⁾。そのため、追記情報は可能な限り制約的に取り扱わなければならないとされている²⁸⁾。

これに対して決算審査意見書では、そのほとんどの部分が首長が作成する決算書を基礎として作成されており、そのデータに決算書に記載されていない収入未済や不納欠損に関する詳細なデータや監査委員の意見を付加するという構成になっていた。

決算審査意見書の主たる目的は、追記情報を通じた情報提供機能にあると認識されていることが決算審査意見書の文面上も明らかとなった。ただし、監査報告書における追記情報の取扱に比べると、決算審査意見書における追記情報は、「追記」と表現することに躊躇を感じるほど肥大化しており、図表 4-19のとおりとなっている。

地方公共団体では、そもそも二重責任の原則は意識されていない。首長も地方公共団体の財務に関する住民への情報提供については、住民向けの広報の一環として認識されていることが多い。このような地方公共団体における財務に関する情報提供が、不十分な状況について、監査委員が独自の判断で、住民に対して決算審査意見書の公表という手段を通じて実施している可能性が高い。

図表 4-19 区分別の比較イメージ図



出所) 筆者作成。

5 決算審査意見書から明らかとなる決算審査の問題点

各都道府県の監査委員が公表している決算審査意見書を比較することで監査委員による審査の現状を考察した。各都道府県の監査委員は、他の地方公共団体の決算審査意見書を参考としており、基本的な決算審査意見書の構成には共通点が確認された。

しかし、記載する情報量や図表の用い方、決算書以外の情報への言及の程度は、図表4-1ないし図表4-7にあるようにそれぞれの監査委員の裁量のもとにさまざまな形式や内容の決算審査意見書が住民に向けて公表されていることが確認された。特に大阪府や埼玉県といった一部の地方公共団体においては監査委員に公認会計士が就任し、その知見を生かして民間の監査報告書への近接化する傾向も確認された。

決算審査意見書の中心的内容となる審査意見を考察する中では、行政の事務執行に関する経済性、効率性および有効性で構成される3Eの視点から知事部局の予算執行に対して意見を述べている決算審査意見書もあった。決算審査意見書は首長が作成した計算書類の保証のみを目的とするのではなく、第3章で考察したように実態監査の性質をもっているという意識を有し、その結果を決算審査意見書に反映させた証左と心得る。

さらに決算書以外の大量の情報をグラフなどを用いて詳しくかつ理解可能な形に加工し、住民に対して理解が容易な決算審査意見書の作成が企図されている²⁹⁾。住民に対して地方公共団体の財務について説明責任を積極的に果たすという使命感が、決算書を加工し住民に向けて公表するという行動に導いていると推測される。

しかし、地方公共団体の財務状況を表現する計算書類の作成は、首長の責任であり、その内容を住民や議会に公表し、当該地方公共団体の財務管理に関する説明責任を解除することは首長の責任である。監査委員は、その内容の正確性・適正性を保証する責任を果たすことが、いわゆる二重責任の原則に照らすと妥当である。地方公共団体における監査委員監査に、民間企業の財務諸表監査における基本原則である二重責任の原則をどのように適用するかについては、理論的見地から研究が必要となる。

決算審査の内容に着眼したとき、「審査意見」という決算審査意見書の結論というべき重要部分において、審査の主眼、審査の対象、審査証拠、審査の規準のすべての点において地方公共団体の間でばらつきがある。除外事項や意見の表現においても、除外事項を付加され、または「おおむね」という表現が用いられていた。こうした表現は決算審査意見書の保証機能を減殺する危険性がある。これらのあいまいな表現への誘因は、審査や監査における要証命題や監査要点の不存在に起因している。監査委員や監査委員事務局の担当

者が実施すべき監査のあるべき姿を描けていないことが背景となっていると推測される。

地方公共団体における監査委員監査は、その多くの監査資源を定期監査（自治法199条1項）に費やしている。決算審査も、定期監査において収集した監査証拠をその意見形成に用いている。次章では、公表されている定期監査結果の内容、特に重要性（materiality）に関する評価を考察することでリスク・アプローチ監査の実践という観点から監査委員による監査実施のあり方について考察する。

注

- 1) 全国47都道府県の監査委員が公表している「平成21年度歳入歳出決算意見書」を検討対象とする。ほとんどの都道府県の監査委員は、それぞれの監査委員事務局のホームページにおいて公表を行っていた。しかし、一部の県においては、インターネットを通じた公表を行っていない自治体も見られた。こうした地方公共団体については郵送によって決算審査意見書の提供を受けた。
- 2) 廣田達人「自治体決算に関する法政策的考察—『会計決算』の性質・内容と法制化の意義を中心に」『信州大学経済学論集』第55号、2006年、4頁。
- 3) 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基礎』税務経理協会、1998年9月、108頁。
- 4) 廣田達人「前掲稿」20頁。
- 5) 「同上稿」13頁。
- 6) 地方公共団体の庁舎などの財産は、出納管理を行う部署とは別の「管財課」などという名称の部署が管理をしている。
- 7) この日程は岐阜県における決算審査の日程を事例として紹介したものであり、他の地方公共団体では日程が前後することもある。
- 8) 石原俊彦、丸山恭司「自治体監査の現状と課題」『監査研究』第36巻第13号、2010年12月、3頁。
- 9) 松木茂弘『自治体財務の12か月』学陽書房、2010年7月、21頁。
- 10) 『同上書』22頁。
- 11) 『同上書』119頁。

- 12) 奈良県の元代表監査委員である谷川正嗣氏へのインタビュー調査（2011年3月24日実施）においても、一般住民にも理解が容易な決算審査意見書の作成に心がけているという回答があった。
- 13) 大阪府監査委員「平成21年度 大阪府一般会計及び特別会計の歳入歳出決算に対する意見書」3頁。なお、この意見書には、ページ数の記載がないためホームページに掲載されている資料について表紙を1頁とした。
- 14) 『同上書』5頁。
- 15) 大阪府では、監査法人に監査業務を業務委託を実施していた。大阪府ホームページ <http://www.pref.osaka.jp/kansa/itakusoukatu/index.html>（2013年5月30日アクセス）
- 16) 埼玉県監査委員事務局ホームページ <http://www.pref.saitama.lg.jp/uploaded/attachment/437375.pdf>（2011年6月3日アクセス）
- 17) たとえば、平成20年に公表のされた岐阜県の決算審査意見書 (http://www.pref.gifu.lg.jp/kakushu-iinkai/kansa-iinkai/kansatono-kekka/kessan/kessan19.data/k_shinsa19-1.pdf（2013年4月19日アクセス）、平成22年に公表された千葉県の決算審査意見書 (<http://www.pref.chiba.lg.jp/kansa/chousei/shurui-kekka/documents/h21-kessan-ikensyo.pdf>（2013年4月18日アクセス）には、裏金問題などの不正に関する言及がなされている。
- 18) 山浦久司『会計監査論〔第5版〕』中央経済社、2008年2月、311－328頁。
- 19) 岡山県および広島県では、財務会計行為の適正性について意見の表示がなかった。また、「効率的」「所期の成果」という表記は、「適正」「おおむね適正」と並んで表記されるためにに合計が必ずしも全都道府県の数である47とは一致しない。詳細は、図表4-8を参照。
- 20) ただし、これに続いて「なお、留意すべき事項は以下のとおりである」としていくつかの意見が記載されている。これを除外事項と読むこともできないことはない。
- 21) 廣田達人「前掲稿」5頁。
- 22) 『同上稿』5頁。
- 23) 永見尊『条件付監査意見論』国元書房、2011年3月、35－37頁。
- 24) 石原俊彦『監査意見形成の基礎 監査保証論の展開』中央経済社、1995年4月、11頁。

- 25) 鳥羽至英『財務諸表監査 理論と制度【基礎編】』国元書房、2009年3月、308－309頁。
- 26) 山浦久司『前掲書』408頁。
- 27) 企業会計審議会『監査基準』第四 報告基準 七 追記情報
- 28) 鳥羽至英『前掲書』316頁。
- 29) 奈良県の元代表監査委員である谷川正嗣氏へのインタビュー調査（2011年3月24日実施）でも、決算審査意見書の作成において、グラフや表で工夫することによって住民が容易に理解できる決算審査意見書を目指しているとの説明があった。

第5章 都道府県の定期監査結果の実態分析 ー重要性概念を中心とした考察

1 監査リスクと重要性

監査リスクと監査上の重要性 (materiality) 概念は、密接な関係がある。監査基準委員会報告書第5号¹⁾では、監査上の重要性と監査リスクには相関関係があること、および監査人は監査計画の策定において、実施する監査手続、実施の時期および範囲を決定するために、この監査上の重要性概念と監査リスクの合理的に低い水準との相関関係を勘案することの2点が定められている。

監査上の重要性概念と監査リスクの関係は、単なる相関関係ではなく、監査上の重要性概念が監査リスクの前提概念となる。つまり、監査リスクは重要な虚偽記載が一連の監査プロセスで看過される可能性を前提としており、何が重要な虚偽記載であるのかが明確にされない限り、監査人は監査リスクの水準を評価・統制することは不可能となるためである²⁾。

こうした監査上の重要性概念が、監査リスクの考察に当たって明らかにされなければならない重要な監査上の概念であることを前提に、本章では平成22年度に実施された平成21年度決算を対象とする全国の都道府県の監査結果を分析対象³⁾に監査結果において監査上の重要性が認識されているかどうかを明らかにすることを目的としている。

監査上の重要性とは、「財務諸表を信頼して意思決定をするために必要な通常的能力を有する人が、どの虚偽表示により、自らの決定を変更したり、影響を受けたりする程度」⁴⁾または「財務諸表利用者の経済的意思決定に影響を及ぼす情報の影響力の大きさ」⁵⁾と定義されている。監査人は、この重要性に応じて監査手続の強弱、すなわち監査手続の種類やその適用の方法および範囲を変える⁶⁾。したがって、平成14年に改訂された監査基準においても、監査上の重要性については詳細な解説が追加され、この重要性が計画の策定、監査の実施、監査証拠の評価および監査意見形成のすべての局面に関連することを明らかとしており、監査プロセスの全体に関わる極めて重要な概念であることを確認できる。

わが国の監査委員による定期監査結果の内容を分析し、何を発見事項として重要視しているかを解釈することで、監査上の重要性概念を読み取り、そこから監査委員監査における重要性概念の有無や監査実践のあり方について考察することを企図している。

2 都道府県における定期監査結果

(1) 定期監査結果報告書の形式

地方自治法（以下、「自治法」とする。）199条9項は、監査委員は監査の結果を決定し、これを普通地方公共団体の議会、長などに提出し、かつ、これを公表しなければならないと規定している。全国の都道府県における定期監査結果では、監査委員において是正・改善が必要と考えられる事項を個別具体的な事象ごとにその事実関係を公表している。

自治法199条9項は監査の結果を「公表」することのみを規定しているだけで、公表の形式、公表すべき内容、公表すべき時期などの詳細を定めていない。定期監査結果は、各地方公共団体の公報で公表されているほか、各監査委員事務局のホームページにおいて監査結果、監査年報などの名称で公表されている。その形式面の概要を示すと図表 5-1 のとおりである

定期監査結果は、大別して各地方公共団体の一般的な公告手段である「公報」への告示文書といったやや形式面を重視した記載方法によって公表しているか、監査結果を住民向けにわかりやすいレポート形式に編集を加えて公表している「レポート」形式によっているかの2種類の公表方法がある。

公報に掲載する場合には、年度ごとに一括して公報に掲載して公表するケースと年間数回から多いところでは、香川県のように16回に分けて公表している県もあった。レポート形式であっても、年間2～3回に分けたり、広島県のように8回に分けたりして公表を行っている地方公共団体もあった。

分量を見たときには、2頁の一覧表のみでネットのホームページで公表している県から、広島県の145頁までの違いがあり、平均すると約38.54頁となっていた。なお、前章で考察した決算審査意見書のページ数と定期監査結果のページ数の両者の相関係数を計算すると、0.27と計算され、両者には統計学的な相関関係は認められなかった。

記載項目についても、各都道府県で共通となっている項目は、ほとんどなく決算審査意見書で考察した標準的な記載例が、定期監査結果については存在していないといえる。監査における着眼点を記載していた都道府県は、13都道府県にすぎない。また、定期監査においては、各年度では重点的に監査を実施する項目を設定して監査を実施することがあり、その項目を明示している都道府県は、16都道府県存在した。

また、決算年度と監査実施年度の対応を見たとき、41の都道府県ではその対応が記載上判断することができた。しかしながら、一部の地方公共団体においては、監査を実施した

時期は明確であるが、どの決算時期を対象として定期監査を実施したのかを記載から判断できなかった。

図表 5-1 各都道府県の定期監査結果の概要

都道府県名	頁数	方式	公表単位	公表回数	着眼点	重点項目	決算年度の対応※	監査対象機関数
北海道	38	レポート	全庁一括	1	○	×	○	529
青森県	101	公報	所属単位	3	×	×	○	249
岩手県	2	一覧表	全庁一括	1	×	○	○	298
宮城県	27	公報	所属単位	4	×	○	○	299
秋田県	9	公報	全庁一括	1	×	×	○	270
山形県	11	公報	所属単位	3	×	×	○	225
福島県	38	公報	所属単位	4	×	×	○	227
茨城県	20	公報	所属単位	4	×	×	×	373
栃木県	16	公報	所属単位	4	×	×	○	268
群馬県	42	公報	所属単位	5	×	×	○	306
埼玉県	22	公報	所属単位	4	○	×	○	582
千葉県	14	レポート	所属単位	1	×	×	○	447
東京都	71	レポート	部局単位	1	○	○	○	445
神奈川県	88	レポート	所属単位	1	○	×	○	607
新潟県	41	レポート	部局単位	1	×	×	○	370
富山県	21	公報	所属単位	7	×	×	○	287
石川県	22	公報	所属単位	10	×	×	○	238
福井県	27	公報	所属単位	3	×	○	○	233
山梨県	71	公報	所属単位	2	×	×	○	254
長野県	45	レポート	所属単位	1	×	○	○	341
岐阜県	21	公報	所属単位	5	×	○	○	352
静岡県	49	公報	所属単位	5	×	×	○	466
愛知県	53	レポート	所属単位	1	○	○	○	504
三重県	109	レポート	所属単位	1	○	×	○	232
滋賀県	22	公報	所属単位	4	×	×	○	227
京都府	29	公報	所属単位	2	○	○	○	156
兵庫県	74	レポート	所属単位	3	○	○	○	298
奈良県	27	レポート	所属単位	2	○	○	○	295
和歌山県	33	公報	所属単位	8	×	×	○	116
鳥取県	26	レポート	所属単位	1	×	×	○	206
島根県	14	レポート	所属単位	1	×	○	○	150
岡山県	29	公報	所属単位	1	×	×	○	142
広島県	145	レポート	所属単位	8	×	○	○	96
山口県	15	公報	所属単位	2	×	×	×	234
徳島県	22	公報	所属単位	3	×	×	△	228
香川県	29	公報	所属単位	16	×	×	△	173
愛媛県	16	レポート	所属単位	1	×	○	○	230
高知県	28	レポート	所属単位	1	×	×	×	238
福岡県	27	公報	所属単位	7	○	○	○	396
佐賀県	91	レポート	所属単位	2	○	×	○	218
長崎県	40	レポート	所属単位	2	○	○	○	247
熊本県	21	公報	所属単位	7	×	×	○	303

都道府県名	頁数	方式	公表単位	公表回数	着眼点	重点項目	決算年度の対応※	監査対象機関数
大分県	23	公報	所属単位	4	×	○	○	275
宮崎県	57	レポート	所属単位	3	×	×	○	254
鹿児島県	15	公報	所属単位	2	○	○	○	345
沖縄県	32	レポート	所属単位	1	×	○	○	325
合計	1,773				13	18	41	

出所) 筆者作成。大阪府は、各監査対象機関ごとに膨大な監査結果がホームページで公開されているなど記載方法が他の都道府県と著しく異なることから本論文の考察対象から除外した。

※ 決算年度と明確に対応していることが記載上明確である○、指摘等事項の内容から推測して決算年度を対応している判断できるものを△、決算年度との対応が記載上明確でないものは×と表記している。

(2) 指摘・指導などの報告区分の比較

各都道府県では、定期監査において発見された事項について指摘、指導などの報告区分を設けて発見事項が公表されている。調査の結果、23都道府県において指摘や指導の定義を定期監査結果にあわせて、もしくは各県の監査委員事務局のホームページにおいて公表している。各報告区分の名称は、地方公共団体ごとに異なっているものの、最も不正や誤謬の程度が高いものを「指摘」、それに次ぐ発見事項を「指導」とした例が、代表的な報告区分となっていた。その定義をまとめると図表 5-2 のとおりである。

図表 5-2 各都道府県における指摘等の定義

都道府県名	指摘	指導	その他
北海道	【指摘】 (1) 法令、条例、規則又は通達に違反しているもの (2) 収入確保に適切な措置を要するもの (3) 予算を目的外に支出しているもの (4) 予定価格の算定に誤りがあり、契約金額が正当な積算金額を上回っているもの (5) 経済性、効率性及び有効性の視点から改善を要するもの (6) 経営の健全化を図る必要があるもの又は事業の管理運営に改善を要するもの (7) 交通事故等が発生しているもの	【指導】 指摘事項に該当するもののうち軽易と認められるもの	【検討】 改善を求める事項の発生が制度に起因していると認められるものなどで、その改善について検討を要するもの
栃木県	【指摘】 事務が著しく不適正又は経済性、効率性及び有効性の視点から著しく不適切と認められるもの		
群馬県	【指摘】 適正を欠くと認められ、改善を要するもの	【注意】 軽易な誤りがあり、改善を要するもの	【検討】 事務の効率化等の面から検討を要するもの
埼玉県	【指摘】	【注意】	

都道県名	指摘	指導	その他
	財務に関する事務の執行及び経営に係る事業の管理並びに事務の執行（以下「事務事業の執行等」という。）が、次の各号のいずれかに該当すると認められるもの ア) 事務事業の執行等に重大な誤りがあったため、当該事業の是正や今後の改善が必要と認められるもの イ) 事務事業の執行等において、その効果が極めて不十分なため抜本的な改善が必要と認められるもの	事務事業の執行等が次の各号のいずれかに該当すると認められるもの ア) 事務事業の執行等に誤りがあったため、当該事務の是正や今後の改善が必要と認められるもの イ) 事務事業の執行等において、その効果が不十分なため一層の改善、工夫が必要と認められるもの	
東京都	【指摘】 是正・改善を求めるもの		【要望・意見】 改善について検討を求めるもの
神奈川県	【指導】 次の各号のいずれかに該当すると認められる事案で、改善及び是正の措置等を講ずべき事項 (1) 法令に違反すると認められる事案 (2) 予算目的に反していると認められる事案 (3) 不経済な行為又は損害が生じていると認められる事案 (4) 事務処理等が適切を欠くと認められる事案 (5) 経済性、効率性又は有効性の観点から改善が必要と認められる事案 (6) 事務・事業の執行に当たり、今後、改善又は見直しが必要であると認められる事案 (7) 前回までの監査で指導事項、要望事項又は留意事項となっている事案であって、是正、改善等のための努力又は検討がなされていないと認められるもの	【留意】 次の各号のいずれかに該当すると認められる事項 (1) 指導事項の(1)から(4)までに掲げる事案のうち、次のいずれかに該当すると認められる事案 ア 過誤の金額が1万円未満のもの（単純な計算誤り等その原因が軽易なものに限る。） イ 調定時期、支払時期等の遅れが3ヶ月以内のもの（遅延利息支払等の損害が発生しているものを除く。） ウ その他事務処理の誤り等の程度が上記に類すると認められるもの (2) 事務・事業の執行について、今後、改善等を検討する必要があると認められる事案	
富山県	【指摘】 ア 違法、不当若しくは誤りの程度が重大なもの又は著しく経済性に欠けるもの イ 故意又は重大な過失が原因となっているもの	【注意】 ア 違法、不当等の程度が指摘事項に至らないもの イ 過失が原因となっているもの	
福井県	【指摘】 ・ 違法または不当な事項で、誤りの程度が重大なものまたは経済性に欠けるもの ・ 故意または過失が原因となっているもの	【指導】 指摘事項にまでは至らないが、適正を欠くもの	
山梨県 ^{※1}	【指摘】 法令等に違反するなど著	【指導】 指摘事項外で特に改善を	【注意】 不適切な処理の内容が軽

都道県名	指摘	指導	その他
	しき不適切な事務処理等と認められるもの	要すると認められるもの	易なもので、単純な誤謬に起因すると認められるもの
長野県	【指摘】 明らかに法令等に違反しているもの、故意又は重大な過失によるもの、特に指摘すべき重大な事項であると認められるもの	【指導】 指摘には至らないが改善を要するもの	【検討】 制度又は運用の改善の検討を求めるもの、統一的な指導を求めるもの
岐阜県	【指摘】 是正又は改善を求める事項のうち、重大と認めた事項	【指導】 是正又は改善を求める事項のうち、指摘事項を除いた事項	【本課検討】 現地機関を所管する課に対して、検討を求める事項
静岡県	【指摘】 財務に関する事務の執行及び経営に係る事業の管理について、次のいずれかに該当すると認められる場合又はその他特に指摘すべき重大な事項であると認められる場合 a 法令・条例・規則に違反している事項 b 収入確保に適切な措置を要する事項 c 予算を目的外に支出している事項 d 著しく不経済な支出又は著しい損害を生じている事項 e 既に指示事項又は指摘事項としたもので是正又は改善がされていない事項 f 経済性、効率性、有効性の見地から改善を要する事項	【指示】 指摘に掲げる事項のうち、軽微な誤謬等と認められる場合又はその他特に指示すべき事項であると認められる場合	【意見】 監査結果に基づいて、組織及び運営の合理化に資するため、必要があると認められる場合
愛知県	【指摘】 ・ 法令等に違反すると認められるもの ・ 故意又は過失による事故等で、県に損害が生じていると認められるもの ・ 経済性、効率性又は有効性の観点から改善を要すると認められるもの ・ その他改善を求める必要があると認められるもの	【指導】 指摘事項に該当する場合で、その程度が軽微なもの	
和歌山県	【指摘】 (1) 法令、条例、規則等に違反した事項 (2) 著しく妥当性を欠く事実があると認められる事項 (3) その他、特に指摘すべき重大な事項	【注意】 指摘事項にまでは至らないが妥当性を欠く事項	【検討】 事務事業等で、経済性・効率性・有効性の観点等から、検討を要する事項
鳥取県	【指摘】 1 法令（条例、規則その他の規程を含む。以下、同じ。）に違反したもの又は不当なもので、重大なもの 2 著しく妥当性を欠くもの 3 著しく不経済又は非効率なもの	【注意】 次に掲げる不適正の度合いが比較的軽易なもの ア 予算事務 債務負担行為限度額を超えての支出（流用執行） イ 収入事務：調定の漏れ又は調定金額の誤り、調定の遅延、証紙徴収整理簿の記載漏れその他の収	

都道県名	指摘	指導	その他
		<p>入事務手続の不適正</p> <p>ウ 支出事務：契約伺への債務負担行為の議決書等の写しの未添付、支出金額の誤り、年度区分又は支出科目の誤りその他の支出事務手続の不適正</p> <p>エ 契約事務：契約書の内容不備、契約書に定める書類の未受理、検査員の任命の伺いの未作成その他の契約事務手続の不適正</p> <p>オ 補助金等事務：交付申請書の受理の遅延、実績報告書の受理の遅延、額の確定の遅延その他の補助金等に係る事務処理の不適正</p> <p>カ 工事の執行事務：工事内容変更に係る協議書の未作成その他の工事の執行に係る事務手続の不適正</p> <p>キ 財産管理事務：公有財産台帳の未整備、郵券印紙受払簿の記載漏れ、物品保管主任の任命伺の未作成その他の財産管理事務手続の不適正</p> <p>ク その他の事務：歳入歳出外現金の証拠書類の未編さんその他の事務手続の不適正</p>	
島根県	<p>【指摘】 定期監査の結果、速やかに是正又は改善等を要する事項で、公表することが相当と認められるもので、次に該当する事項</p> <p>(1)法律、条例、規則等に違反したもの(違法又は不当な事項)</p> <p>(2)県に損害を与えたもの(故意又は重大な過失が認められるもの)</p> <p>(3)機関の意思決定がされていなかったもの</p> <p>(4)経済性、効率性及び有効性に著しく欠けるもの</p> <p>なお、上記基準にかかわらず、前回「指示」を行った事項で、是正又は改善等の努力が認め難い場合は、「指摘」とする場合があります。</p>	<p>【指示】 指摘事項以外のもので、該当所属に対して文書によって指示し、是正を求めることが適当なもの</p> <p>なお、「指摘」に該当する場合であっても、改善努力等が特に認められるもの、その他相当の理由があるものについては、「指示」とする場合があります。</p>	
広島県	<p>【指摘】 不適正であることが明らかであり、速やかに是正・改善を求める事項及び長期未納があるもの</p>	<p>【意見】 指摘には至らないが、改善又は改善についての検討を求める事項など</p>	<p>【付記】 指摘事項や意見以外に監査対象機関に対し注意喚起、問題提起又は要望する事項など</p>
愛媛県	<p>【指摘・公表事項】 監査委員が、指摘事項を公表(県報掲載)するもの</p>	<p>【指摘・文書通知事項】 監査委員が、監査を実施した機関に対して、指摘事</p>	<p>【指導】 監査委員が、改善すべき事項を口頭等で伝達するも</p>

都道県名	指摘	指導	その他
		項を文書で通知するもの	の
長崎県	【指摘】 ①法令、条例又は通達等に違反しているもの ②機関の意思決定が適切になされていないもの ③収入確保に適切な措置を要するもの ④予算を目的外に支出しているもの ⑤不必要な予算執行をしているもの又は損害を生じているもの ⑥経済性・効率性、有効性の観点から改善を要するもの ⑦前回指摘事項又は指導事項とした事項のうち、是正・改善されていないもの ⑧その他、不当又は適正を欠く事項で指摘が適当であると認められるもの	【指導】 指摘事項の項目に該当するもののうち、軽易と認められるもの(文書指導)	【意見】 ①執行機関等に改善・検討などを促し、又は注意を喚起することが必要と認められるもの ②県の組織及び運営の合理化を図るため、特に措置を要すると認められるもの
熊本県	【指摘】 以下のような事柄に該当し、改善が必要とされる課題です。 (1) 条例、法令、規則、通知、通達違反で事務執行不適正となっているもの (2) 未収金解消対策が的確に講じられていないもの (3) 予算の執行、財産管理等において、適正を欠くもの (4) 故意・重大な過失に起因する不経済や損害を生じさせたもの (5) 経済性、有効性、効率性が著しく低いもの (6) 事務・事業の執行に是正・改善が必要であると認められるもの (7) 前年度監査において注意事項とされていた事項で是正又は改善がされていないもの		
大分県 ^{※2}	【指摘】 是正又は改善を要するものとして、文書により厳重に注意することが適当と認められるもので、概ね次に該当するもの ① 違法又は不当な事項で、その程度が重大なもの ② 故意又は重大な過失が認められるもの ③ 事務処理等が著しく適正を欠くもの ④ 著しく経済性、効率性、有効性に欠けるもの	【指導】 是正又は改善を要するものとして、文書により注意することが適当と認められるもので、概ね次に該当するもの ① 違法又は不当な事項で、その程度が比較的軽微なもの ② 過失が認められるもの ③ 事務処理等が適正を欠くもの ④ 経済性、効率性、有効性に欠けるもの	
宮崎県	【指摘】 是正又は改善を必要とする事項のうち、特に重要な	【注意】 是正又は改善を必要とする事項のうち、「指摘事項」	【要望】 「指摘事項」及び「注意事項」に至らない事項で、

都道府県名	指摘	指導	その他
	事項として文書をもって指摘したもの	に至らない事項で、文書をもって注意を行ったもの	文書をもって要望したもの
鹿児島県	【指摘】 法令、規則等に違反するもの又は著しく妥当性を欠く事実があると認められるもの	【文書注意】 指摘事項に至らない事項で、さらに的確な事務の執行等を促す必要があると認められるもの	

出所) 平成22年度に実施の各都道府県の定期監査結果報告書および各都道府県の監査委員事務局のホームページ(番号表記については、筆者が修正。)

※1 これ以外にも意見(監査結果に基づき組織及び運営の合理化等に資すると認められる事項)がある。

※2 平成24年3月30日公表・大分県監査委員公表第522号(平成23年度監査実施)から引用。

なお、三重県では、資料5-1のとおり指摘という表現がなく、分野別に問題の件数などを表現している。

資料5-1 指摘事項という表現を用いない監査結果の記載例(三重県)

(3) 人件費	
事務処理上不適切な事案が見受けられたので、留意のうえ、今後、適正な事務処理に努められたい。	
箇所名	内容
情報化・統計分野	(1) 通勤手当の事後確認の書類が添付されていなかった。
	(2) 報酬の支払いにおいて、月末払いのところを誤って25日払いとしたことにより歳出戻入を行っていた。
東紀州対策局	(3) 報酬の二重払いにより歳出戻入を行っていた。
尾鷲県民センター	(4) 通勤手当の通勤距離の測定が誤っていた。※
※の記載のあるものは、平成22年度に事務引継ぎされた総務部総務事務室において監査を行ったものである。ただし、監査対象は21年度支出にかかる諸手当のため、職員の所属箇所意見を記載した。	

出所) 平成22年11月2日・三重県公報号外 15頁。

各地方公共団体の報告区分は、指摘や指導という名称は類似しているが、定義の内容は地方公共団体によってさまざまであった。そこで、各地方公共団体の報告区分の定義についての4つの軸によって整理を試みる(図表5-3を参照)。

第1の軸は、不正や誤謬の程度によって報告基準の有無を分けているかどうかである。23都道府県のうち、20道県において不正などの程度の悪いものを指摘、それ以外を指導または指示などの名称を付けて区分を行っていた。段階を付けて報告を行うことで、不正や誤謬の程度の認識を監査対象機関にフィードバックを行うとともに、社会にその事実を公表することで再発防止を図っていると推測される。また、神奈川県や静岡県などでは、一度指摘や指導事項となったものについて再度、同様の事実があった場合には、指摘事項とするなどの運用を行っている例もあった。

第2の軸は、法令違反への言及の有無である。23都道府県のうち、15道県において法定違反の有無を判断基準の要素に位置付けていることが確認された。指摘事項の内容として列記している中では、法令違反は最も上位に位置付けられていることも多く、それだけ監査委員監査における法準拠性の視点が重要視されていると見ることができる。

第3の軸は、指摘基準における経済性 (Economy)、効率性 (Efficiency) および有効性 (Effectiveness) より構成される3Eへの言及の有無である。指摘の判断基準の内容に「経済性」「効率性」「有効性」に相当する文言が含まれている場合には、3Eに言及がなされているものと判断をした。分析の結果、23都道府県のうち、半数弱の11県において3Eへの言及がなされていることが確認された。「経済性」「効率性」「有効性」に相当する文言がなくとも、監査委員が「不当」と考えて指摘事項にするという運用もあることから3Eへの言及がないこと自体を一概に問題視することはできない。しかし、報告基準に3Eに関する言及の有無から当該地方公共団体の3Eに関する監査への姿勢を推測できる。

第4の軸は、事務分掌や業務の進め方などの制度自体に対する指摘事項が念頭に置いているかどうかである。特に都道府県という広域の地方公共団体においては、本庁と現地機関とは物理的に距離が離れており、本庁において設計された制度と現地機関という現場での運用にかい離が生じ、それが不正や誤謬という形で監査において顕在化することがある。こうした「制度自体」に問題があるケースについては、たとえ現地機関の財務会計行為に問題がある場合でも、本庁において制度を所管する課などに発見事項を報告するという手法を採用している地方公共団体があったが、23の都道府県のうち、5道県と極めて少数の地方公共団体であることが明らかとなった。

図表 5-3 図表 5-2 中の各都道府県における定期監査結果の類型化

整理軸	有無	あ り	な し
①程度の種類		北海道、群馬、埼玉、神奈川、富山、福井、山梨、長野、岐阜、静岡、愛知、和歌山、島根、鳥取、広島、愛媛、長崎、大分、宮崎、鹿児島 【20道県】	栃木、東京、熊本 【3都県】
②法令違反への言及		北海道、神奈川、富山、福井、山梨、長野、静岡、愛知、和歌山、鳥取、島根、長崎、熊本、大分、鹿児島 【15道県】	栃木、群馬、埼玉、東京、岐阜、広島、愛媛、宮崎 【8都県】
③3Eへの言及		栃木、群馬、神奈川、静岡、愛知、和歌山、鳥取、島根、長崎、熊本、大分 【11県】	北海道、埼玉、東京、富山、岐阜、福井、山梨、長野、広島、愛媛、宮崎、鹿児島 【12道都県】
④制度自体への指摘		北海道、長野、岐阜、静岡、長崎	栃木、群馬、埼玉、東京、神奈川、富山、福井、山梨、愛知、和歌山、鳥取、

有無 整理軸	あ り	な し
	【5道県】	島根、広島、愛媛、熊本、大分、宮崎、 鹿児島 【18都県】

出所) 筆者作成。

指摘や指導の件数は、図表 5-4 のとおりであった。指摘や指導に該当する事実が発生するかどうかは予想が難しいが、人口や財政規模の違いを考慮しても、それ以上のばらつきが生じていることを確認できる。

図表 5-4 各都道府県における報告区分別の数

都道府県名	区分	監査 機関 数	件数			指摘比率		割合		
			指摘	指導	注意 等	1機関当 たりの 指摘数	順位	指摘	指導	その他
北海道	指摘、指導、検討	529	127	236	18	0.72	13	33%	62%	5%
青森県	指摘、注意、口頭注 意、検討	249	70	89	7	0.67	15	42%	54%	4%
岩手県	指摘	298	63	0	0	0.21	34	100%	0%	0%
宮城県	指摘	229	33	0	0	0.11	39	100%	0%	0%
秋田県	改善すべき事項	270	73	0	0	0.27	29	100%	0%	0%
山形県	指摘、注意	225	29	31	0	0.27	30	48%	52%	0%
福島県	指摘、指導	227	16	154	0	0.75	12	9%	91%	0%
茨城県	指摘、注意	373	5	15	0	0.05	44	25%	75%	0%
栃木県	指摘	268	29	0	0	0.11	41	100%	0%	0%
群馬県	指摘、注意、検討	319	11	22	6	0.12	38	28%	56%	15%
埼玉県	指摘、注意	582	4	39	0	0.07	43	9%	91%	0%
千葉県	指摘、注意、意見	447	5	45	228	0.62	16	2%	16%	82%
東京都	指摘、意見・要望	445	46	4	0	0.11	40	92%	8%	0%
神奈川 県	指導、留意、要望	607	147	33	0	0.30	27	82%	18%	0%
新潟県	指摘、注意	370	48	212	0	0.70	14	18%	82%	0%
富山県	指摘、注意	287	7	45	0	0.18	37	13%	87%	0%
石川県	(区分なし)	238	4	0	0	0.02	46	100%	0%	0%
福井県	指摘、指導	233	42	449	0	2.11	4	9%	91%	0%
山梨県	指摘、指導、注意、 意見	254	1	212	60	1.07	10	0%	78%	22%
長野県	指摘、指導、検討	341	2	26	2	0.09	42	7%	87%	7%
岐阜県	指摘、指導、本課検 討	352	64	140	3	0.59	21	31%	68%	1%
静岡県	指摘、指示、意見、 検討	466	52	184	42	0.60	20	19%	66%	15%
愛知県	指摘、指導	504	28	81	0	0.22	33	26%	74%	0%
三重県	(区分なし)	232	142	0	0	0.61	17	100%	0%	0%
滋賀県	指摘、指導	227	59	174	29	1.15	9	23%	66%	11%
京都府	指摘、注意	156	15	59	0	0.47	24	20%	80%	0%
兵庫県	指摘	298	148	0	0	0.50	22	100%	0%	0%
奈良県	指摘、注意、意見	295	17	48	15	0.27	28	21%	60%	19%
和歌山 県	指摘、注意、検討	116	1	209	24	2.02	5	0%	89%	10%
鳥取県	指摘、注意	206	18	702	0	3.50	1	3%	98%	0%
島根県	指摘、指示	150	7	334	0	2.27	2	2%	98%	0%
岡山県	指摘、意見	142	43	0	2	0.32	26	96%	0%	4%

都道府 県名	区分	監査 機関 数	件数			指摘比率		割合		
			指摘	指導	注意 等	1機関当 たりの 指摘数	順位	指摘	指導	その他
広島県	指摘、意見、付記	96	130	44	38	2.21	3	61%	21%	18%
山口県	指摘、意見	234	86	0	4	0.38	25	96%	0%	4%
徳島県	改善を要するもの、 意見	228	48	0	6	0.24	32	89%	0%	11%
香川県	指摘、指導注意、検 討指示	209	0	88	15	0.49	23	0%	85%	15%
愛媛県	指摘（公表）、指摘 （非公表）、指導	230	96	205	148	1.95	6	21%	46%	33%
高知県	特別指摘、指摘、注 意、検討	238	39	277	45	1.52	7	11%	77%	12%
福岡県	是正を要すもの	396	19	0	2	0.05	45	90%	0%	10%
佐賀県	重要な指摘、その他 指摘、検討	218	11	299	10	1.47	8	3%	93%	3%
長崎県	指摘、指導、意見	247	97	119	12	0.92	11	43%	52%	5%
熊本県	指摘	303	64	0	0	0.21	35	100%	0%	0%
大分県	指摘、注意	275	15	151	0	0.60	18	9%	91%	0%
宮崎県	指摘、注意、要望	254	63	87	3	0.60	19	41%	57%	2%
鹿児島 県	指摘、文書注意	345	5	66	0	0.21	36	7%	93%	0%
沖縄県	指摘	325	77	0	0	0.24	31	100%	0%	0%
合計			2,106	4,879	719					

出所) 筆者作成。

なお、鳥取県では、指摘事項に該当するかどうかについて、金額や事務処理の遅延日数を明示した判断基準を図表 5-5 のとおり公表している。このように具体的な数値を公表していることは、極めて珍しい。これらの金額や遅延日数には自治法上に対応する数値を読み取ることが困難であることから、鳥取県における過去の定期監査結果の集積や職員間で共有された認識に基づいて形成されている可能性が高い。

図表 5-5 指摘の具体的基準（鳥取県）

区分	項目	指摘の具体的基準
1 予算	○予算執行の不適正	○予算を目的外に使用しているもの ・重大なもの又は著しいもの
2 収入	○調定の不適正	○調定漏れ又は調定金額の誤っているもの ・5件以上又は合計額1万円以上 ○調定の遅延しているもの ・合計額50万円以上で3か月以上 ・合計額10万円以上で6か月以上
	○現金収受の不適正	○直接収納した収納金の払込みの遅延しているもの ・合計額5万円以上で1週間以上 ・合計額1千円以上5万円未満で1か月以上
	○未収金の整理の不 適正	○未収金に対する措置が適正を欠くもの ・未収金の額が5万円以上のもの。ただし、未収金の額又は徴収率から改善されていると判断されている場合又は具体的な改善の努力が認められる場合は、「注意」とする。

区分	項目	指摘の具体的基準
3 支出	○支出命令の不適正	○支出金額の誤っているもの ・ 5 件以上又は合計額 1 万円以上 ○支払の遅延（延滞金等を伴うもの）しているもの ・ 重大なもの又は著しいもの ○年度区分又は支出科目を誤っているもの ・ 5 件以上 ○資金前渡又は概算払の精算の遅延しているもの ・ 返納額の合計額10万円以上で1か月以上 ・ 返納額の合計額 1 万円以上で 3 か月以上 ・ 返納額の合計額 1 千円以上 1 万円未満で 6 か月以上
	○予定価格の不適正	○予定価格が決定されていないもの ・ 競争入札に付したのもの又は 1 件100万円以上のもの
	○契約書の不適正	○契約書の作成手続き又は内容が適正でないもの (1) 契約業務の完了 ・ 随意契約の金額50万円以上で遡及期間が 1 か月以上 ・ 随意契約の金額50万円未満で遡及期間が 3 か月以上 (2) 委託業務の未完了 ・ 遡及期間が 3 か月以上
	○契約変更の不適正	○契約変更の理由、金額及び手続きの適正でないもの ・ 重大なもの又は著しいもの
	○その他	○契約書等に規定された完了報告書等の受理が遅延しているもの ・ 6 か月以上の遅延
5 補助金	○補助金等の交付事務の不適正	○交付申請(変更を含む。)が遅延しているもの (1) 交付要綱・通知等で提出期限があるもの ・ 6 か月以上の遅延 (2) 提出期限の定めがないもので既に事業着手している単県事業 ・ 6 か月以上の遅延 (3) 提出期限の定めがないもので既に事業完了している単県事業 ・ 6 か月以上の遅延 ○交付決定が遅延しているもの ・ 6 か月以上の遅延 ○実績報告書の受理が遅延しているもの ・ 6 か月以上の遅延 ○額の確定が遅延しているもの ・ 6 か月以上の遅延
6 工事の執行	○検査の不適正	○工事の完成検査（中間検査を含む。）をしていないもの又は不十分なもの ・ 重大なもの又は著しいもの
7 財産	○県有財産及び物品の管理の不適正	○取得又は処分の事務手続きが適正でないもの ・ 著しいもの ○管理が適正でないもの (1) 郵券の年度末残高が年間使用額の 2 倍以上 ・ 年度末残高100万円以上 (2) 管理の事務手続きが適正でないもの ・ 著しいもの

出所) 鳥取県・平成21年度決算に係る定期監査結果報告書 24-26頁。

(3) 歳入などの指摘事項の区分の比較から考察

諸外国における政府部門における監査上の重要性に関する研究では、公的部門の監査は、歳入や歳出などの特定の項目に限定した部分のみに関心が集中しているとの指摘がある⁷⁾。では、わが国ではどのようなになっているか。歳入・歳出などにおける区部別発見事項数の分布を考察して、各都道府県監査委員の定期監査に対する考え方の相違点を分析する。都道府県における指摘等事項の数を、歳入、歳出、財産およびその他の4つに区分し、その指摘事項の出現数をまとめると、図表 5-6 のとおりとなる。

歳入に関する指摘等事項としては、地方公共団体の歳入のうち、収入未済となったものに関する指摘が最も多い。たとえば、資料 5-2 のような指摘が典型例となっている。地方公共団体の歳入は、原則として調定決議行為を行って収入される予定額を決定した後に現金の受け入れを行う。収入未済額とは、地方公共団体が歳入を徴収しようとする際に、調定決議行為を行ったにもかかわらず、出納閉鎖日の5月末日までに収納されなかった金額のことを指す。この収入未済額は翌年度に繰り越され、引き続き督促等を行い徴収に努めることとなり、歳入項目に関する定期監査において重要な監査項目となっていることがわかる。

歳出に関する指摘には、支出、契約事務、工事などに関する指摘事項が含まれる。全国的に見たときにこの区分に関する指摘事項が最も多くなっている。一般的に地方公共団体の財務会計行為の数、すなわち、民間企業での取引数に相当する数が歳入よりも歳出に関するものの方が圧倒的に多く、公金の支出に関する自治法や各地方公共団体における会計規則が詳細な定めを置いていることがその背景にあると考えられる。この区分に比較的多く見られる指摘事例は、契約に関する検査手続の誤り（たとえば、資料 5-3 のような事例が典型例）や職員に対する手当の支給に関する誤り（たとえば、資料 5-4 のような事例が典型例）となっている。

財産に関する指摘事項には、物品管理や公有財産の管理に関する指摘事項が含まれる。物品や公有財産に関する台帳への記載漏れや行政財産に関する手続違反などがある。典型例は、資料 5-5 のとおりである。

歳入、歳出、財産以外の項目を、その他の指摘事項として整理した。地方公共団体の監査は、財務会計行為を検証することを主眼に実施されている。ただ、それに加え、法律や各地方公共団体で制定している条例や規則に準拠して行政運営がなされているかという点についても主眼に監査が実施されており、決算書に影響が大きい項目についても、数

多くの指摘がなされている。この区分に関する指摘は、質的重要性の観点から報告対象となっている可能性が高く、監査委員がどういった事象に対して質的重要性が高いと判断しているかを推測することができる。この区分の典型例としては、公用車による交通事故（たとえば、資料 5-6 の事例が典型例）や資金前渡手続における手続違反（たとえば、資料 5-7 の事例が典型例）がある。交通事故についてみたとき、都道府県という広域の地方公共団体においては、警察関係機関も監査対象となり、監査対象全体が保有する車両は相当数に及ぶ。こうした車両は日頃の行政運営に利用されており、一定数の交通事故の発生は不可避である。しかしながら、交通事故に対する都道府県の定期監査における対応を見た場合、ほとんど言及していない地方公共団体から少額の物損事故であっても定期監査結果として公表している地方公共団体まで差異があることが確認された。

図表 5-6 歳入・歳出等の区分別の指摘等の事項数

都道府県名称	歳入	歳出	財産	その他	合計	最頻出区分*
北海道	14	265	25	77	381	歳出
青森県	59	69	33	5	166	歳出
岩手県	21	39	1	2	63	歳出
宮城県	25	3	0	5	33	歳入
秋田県	65	7	1	0	73	歳入
山形県	9	35	11	5	60	歳出
福島県	23	128	13	6	170	歳出
茨城県	7	7	4	2	20	歳入・歳出
栃木県	0	29	0	0	29	歳出
群馬県	14	21	2	2	39	歳出
埼玉県	1	29	5	8	43	歳入
千葉県	21	14	9	6	50	歳入
東京都	16	16	0	18	50	その他
神奈川県	31	102	29	18	180	歳出
新潟県	87	71	18	84	260	歳入
富山県	7	20	0	25	52	その他
石川県	1	1	1	1	4	-
福井県	24	316	75	76	491	歳出
山梨県	72	90	108	3	273	財産
長野県	8	20	2	0	30	歳出
岐阜県	51	68	31	57	207	歳出
静岡県	41	80	27	130	278	その他
愛知県	7	60	12	30	109	歳出
三重県	23	61	24	34	142	歳出
滋賀県	61	147	24	30	262	歳出
京都府	4	46	12	12	74	歳出
兵庫県	64	34	29	21	148	歳入
奈良県	29	23	12	16	80	歳入
和歌山県	88	86	51	9	234	歳入
鳥取県	197	358	158	7	720	歳出

都道府県名称	歳入	歳出	財産	その他	合計	最頻出区分*
島根県	67	231	43	0	341	歳出
岡山県	22	14	6	3	45	歳入
広島県	43	78	42	49	212	歳出
山口県	33	46	5	6	90	歳出
徳島県	38	12	4	0	54	歳入
香川県	19	50	23	11	103	歳出
愛媛県	90	227	45	87	449	歳出
高知県	34	250	26	51	361	歳出
福岡県	18	2	0	1	21	歳入
佐賀県	77	99	126	18	320	財産
長崎県	73	46	83	26	228	財産
熊本県	11	19	7	27	64	その他
大分県	23	79	43	21	166	歳出
宮崎県	37	94	12	10	153	歳出
鹿児島県	21	27	3	20	71	歳出
沖縄県	20	46	6	5	77	歳出
全国平均	37	78	26	22	163	

出所) 筆者作成。

※ 歳入、歳出、財産、その他という区分で最も指摘等が多い区分を指す。

資料 5-2 収入未済に関する指摘事例（宮城県）

(1) 税務課・地方税徴収対策室

県税において、収入未済があったので、県税事務所に対する収納促進の指導徹底と適切な債権管理を図られたい。

- (内容)
- ・ H21年度収入未済額
 - 現年度分 3,067,580,116円
 - 過年度分 5,700,994,581円
 - 合 計 8,768,574,697円
 - ・ H20年度収入未済額
 - 現年度分 3,170,285,635円
 - 過年度分 4,997,142,850円
 - 合 計 8,167,428,485円

出所) 宮城県・平成22年9月21日宮城県監査委員告示第9号

資料 5-3 検査手続に関する指摘の典型例（愛知県）

指摘事項 愛知芸術文化センター愛知県図書館

清掃業務の委託において、次のとおり監督・完了検査等の手続に不備が見受けられた。

- ・ 契約書に定める勤務表や作業員名簿の提出を受けていなかった。
- ・ 日常清掃については、清掃業務報告書により毎日報告を受けているが、編冊するだけで、内容の確認や上司への回覧等がされていなかった。
- ・ 定期清掃(床面洗浄仕上げ：月1回、ワックス掛け：年1回等)及び特別清掃(窓ガラス清掃：年

2回)の実施結果報告書の提出がなく、実施日も明確でなかった。

出所) 愛知県・平成22監査年度 定期監査の結果に関する報告 15頁。

資料 5-4 職員への手当の支給に関する指摘の典型例（和歌山県）

(管財課)

超過勤務手当について、勤務時間（代休を除く。）が週38時間45分を超えていないにもかかわらず、25/100の手当を支給していた事例や、勤務時間（代休を除く。）が週38時間45分を超えているが、時間の計算を誤って、25/100の手当を支給していた事例により、2,498円が過支給となっているので、返還措置を講じられたい。

出所) 和歌山県・平成22年11月19日・和歌山県監査公表第19号

資料 5-5 財産に関する指摘の典型例（佐賀県）

(武雄土木事務所に対する指摘)

財務に関する事務の執行及び経営に係る事業の管理は、おおむね適正と認められたものの、一部に是正又は改善を要するものが見受けられた。

- ① 【略】
- ② 道路占用許可で処理すべきものを普通財産の貸付で処理しているものがあった。
- ③ 県有地を道路台帳で管理しているにもかかわらず、公有財産台帳（土地）にも記載し、二重管理しているものがあった。
- ④ 土地で未登記になっているものがあった。
- ⑤ 重要物品の活用について検討を要するものがあった。

出所) 佐賀県・定期監査結果報告書 平成22監査年度第1回 18頁。

資料 5-6 交通事故に関する指摘の典型例（熊本県）

(玉名地域振興局への指摘事項)

職員の交通事故等について

平成21年度に、過失割合が高い人身事故が1件、物損事故が4件発生している。このうち毀損額の大きい公用車の物損事故が2件ある。この他、交通法規違反が発生している。

職員の交通安全意識の高揚を図るとともに、事故原因等に応じた具体的な交通事故・違反防止対策を講じること。

出所) 熊本県・平成23年1月28日・熊本県監査公告第3号。

資料 5-7 資金前渡手続に関する指摘の典型例（福井県）

(健康福祉部政策推進グループへの指摘事項)

年度当初に資金前渡した交際費について、現金で保管していなかったため、休日に必要となった

香典代を職員が立替払していた。

出所) 福井県・平成22年12月28日・福井県監査告示第17号。

(4) 個別の定期監査結果の考察

① 少額な指摘・指導事例

重要性の基準値を全国における都道府県の定期監査結果における最低金額を確認することで導く。定期監査結果の最低金額をまとめると、図表 5-7 のとおりとなっていた。47 都道府県の中で指摘や指導の金額のいずれかを公表している都道府県は、16 道県にすぎなかった。また、公表している地方公共団体にあっても、財務諸表の勘定科目に相当する決算書の項目に対する具体的な過不足の金額を表示している例は少ない。関連している債権の全体金額や問題があった契約手続の契約金額全体を公表していることが多い。

そのため、実際に確認された指摘の最低金額は、今回検証を行った7,704件の指摘等の中でも、図表 5-7 の16件の報告事案しか具体的な金額を確認することができなかった。その中でも最少の金額となったのは、指摘区分では、北海道の3,200円の事案(資料 5-8)、指導区分では神奈川県32円(資料 5-9)、であった。前者は、支払期限後となったために延滞金が発生した事案であり、後者は、計算方法を誤ったために使用料の収入に不足があったという事案である。いずれも担当者の事務手続に関する誤謬に起因して地方公共団体の過大な歳出や歳入不足を生じさせていることには間違いがない。

しかしながら、決算書全体との関係や監査に要するコストを考えると、監査の経済性に改善の余地がある。定期監査結果に記載されていない事情、たとえば同種の誤謬事案が繰り返し発生しているなどの事情があったかもしれない。しかし、この監査結果を文面から解釈すると当該地方公共団体では監査上の重要性の基準値を設定していないか、相当程度少額なものとして設定している可能性を示唆している。

図表 5-7 指摘金額の最低金額

都道府県名称	指摘等の金額表示	指摘最低金額	指導最低金額	指摘金額
北海道	○	¥3,200	-	¥3,200
宮城県	×	¥3,445	-	¥3,445
福島県	○	¥8,000	¥10,500	¥8,000
群馬県	×	¥324,640	¥1,192	¥1,192
千葉県	×	¥12,774	-	¥12,774
神奈川県	○	-	¥32	¥32
山梨県	○	-	¥800	¥800

都道府県名称	指摘等の金額表示	指摘最低金額	指導最低金額	指摘金額
長野県	○	¥1,131,297	¥89	¥89
愛知県	○	-	¥3,717	¥3,717
滋賀県	×	¥118,800	-	¥118,800
兵庫県	×	¥50,085	-	¥50,085
奈良県	○	¥66,940	¥1,260	¥1,260
和歌山県	○	-	¥880	¥880
島根県	×	¥4,912	-	¥4,912
佐賀県	○	¥10,000	-	¥10,000
沖縄県	○	¥33,000	-	¥33,000

出所) 筆者作成。個別の指摘事項において決算書に影響する具体的な過不足の金額が明示されている例のみを抽出した。

資料 5-8 時間外勤務の算定を誤っていた事案（北海道）

(教育庁への指摘事項)

特殊勤務手当の支給において、教育業務連絡指導手当については、業務に従事した時間が引き続き3時間45分以上の場合に支給できることとなっているが、従事時間を誤ったことなどから、10名分、3,400円が過払い、6名分、3,200円が未支給となっていた。

出所) 北海道・平成21年度定期監査結果報告書(平成22年8月) 14頁。下線は筆者。

資料 5-9 電話回線使用料の期限後支払に対する指導事案（神奈川県）

(保健福祉企画調整部への指導事項)

次のとおり、事務処理が著しく不適切であった(経理課)

【中略】

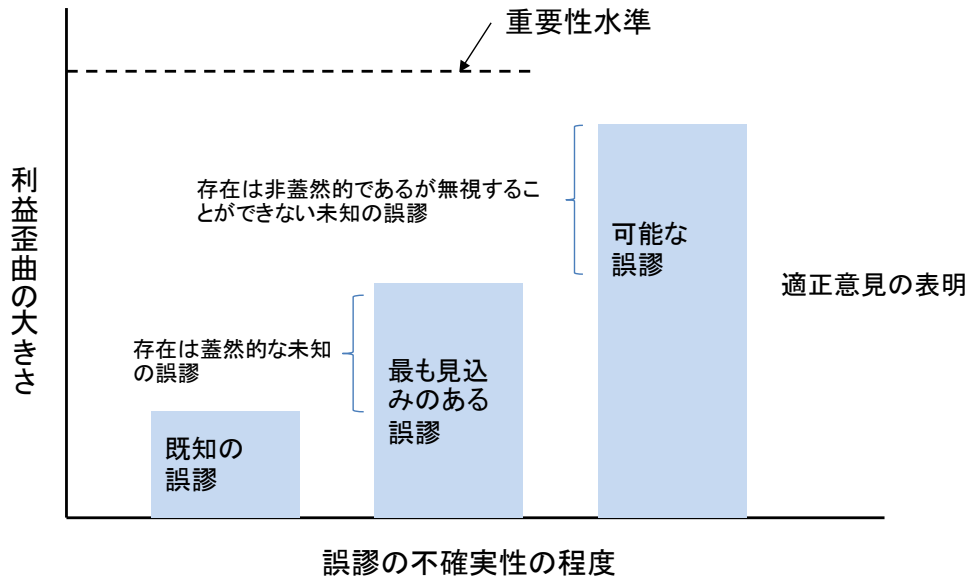
2 支出事務において、次のとおり誤りがあった。

(1) 電話回線使用料を支払期限後に支払ったため、延滞利息32円を支払っていた。

出所) 神奈川県・平成23年監査年報 33頁。下線は筆者。

地方公共団体における誤謬と重要性の基準値との関係については、誤謬の不確実性と決算書に与える影響について考察する必要がある。この点、アンダーソンによる実証的検証における重要性概念の整理が参考となる⁸⁾。アンダーソンは、誤謬の存在の確実性と利益歪曲の大きさによって誤謬を3つの水準に定義し⁹⁾、これらの誤謬と重要性の基準値について図示すると図表 5-8のとおりである。

図表 5-8 既知の誤謬、最も見込みのある誤謬、可能な誤謬の関係



出所) 石原俊彦『石原俊彦『監査意見形成の基礎 監査保証論の展開』中央経済社、1995年4月、57頁をもとに筆者作成。

第1は、既知の誤謬 (known errors)である。既知の誤謬とは、監査において実際に発見され経営者によって修正されていない誤謬である。第2は、最も見込みのある誤謬 (most likely errors)であり。最も見込みのある誤謬とは、最終的に立証されていないが、調査された監査証拠を基礎に最も確実に存在する誤謬で、それに対する処置が経営者によって行われていない誤謬である。この最も一般的な例は、テスト結果からの推定において発生する。第3は、可能な誤謬である。可能な誤謬は最も見込みのある誤謬の構成要素を除いて蓋然性はないが、希望された監査保証水準の制約の範囲内では、調査された監査証拠によって起こりうる誤謬である。監査結果の評価における監査人の意思決定指針は、可能な誤謬が重要性の金額を超えていないという合理的な保証の程度を入手することにある¹⁰⁾。

地方公共団体の監査結果で報告されている誤謬をどのように解釈されるか。既知の誤謬であることが疑いない。ただ、発見された誤謬からどの程度の見込みがあるのかについては、おそらく地方公共団体における監査では、深く探求はされていない。客観的な統計的サンプリングが行われず、これがどの程度の可能性で発生するという点が監査の現場において監査理論を背景とした考察が行われていることがないためである¹¹⁾。監査上の重要性を軸とした監査プロセスの適正化を図る際には、こうした発見された誤謬と決算書への影響の可能性の考察も大切な課題として認識できる。

② 特徴的な監査結果

民間の財務諸表監査における定期監査結果報告は、短文の形式で例文もあらかじめ監査基準に準拠している。これに対して、都道府県の監査報告には、準拠すべき定めがまったく存在しないことから多様な形式による監査結果の報告がなされていることが確認された。形式だけではなく監査理論の見地から、地方公共団体の監査を特徴づける3つの定期監査結果を紹介する。

第1は、金額的な重要性が判然としない監査結果が散見された。たとえば、資料5-10のように問題として認識された事実があったことがわかるが、あまりにも簡潔に表現されているために金額的重要性や質的な重要性が判断できない公表事例が全国的に見ても数多く見受けられた。これに対して、資料5-11の東京都のリース契約に係るケースでは、不適正とされる金額の認定を行っている。東京都の例のように金額的評価を行うことが住民にとってわかりやすい監査結果ともいえる。ちなみに、会計検査院では、資料5-12のように背景金額という名称で影響範囲を公表している。都道府県の監査において監査による指導機能を発揮するのであれば、背景金額を明示した上で、当該年度の背景金額の総額を明示するなどの工夫が求められる。

資料 5-10 問題となる金額が判然としない指摘事例（青森県）

（情報システム課への指摘事項）

2 財務事務について

- （1）委託料において成果品が活用されていないものがある。
- （2）委託料において、支払手続が遅延しているものがある。

出所）青森県・平成22年9月6日青森県報号外第66号 5頁。

資料 5-11 不経済支出に認定した事例（東京都）

ア リース契約において適正な数量の借入を行うべきもの

部は、組織改変及び故障時における機器交換等のため、所要台数のほかに予備機器115台を借り入れている。

しかしながら、組織改変については、発生時に対応すべきであり、故障時については、代替機の設置を保守要件として契約していることから、これらを理由として予備機器を借り入れていることは適正でない。

この結果、331万余円（監査事務局試算）が、不経済支出となっている。

部は、リース契約において適正な数量の借入を行われたい。

出所）東京都・平成22年各会計定例監査（平成21年度執行分）報告書 36頁、下線は筆者。

資料 5-12 会計検査院の検査結果における指摘金額・背景金額の定義

指摘金額：不適切な会計経理により生じた徴収不足額や過大支出額、決算の表示漏れの額などです。

収入関係

租税や社会保険料の徴収漏れ・徴収不足あるいは取り過ぎの額

診療収入、賃料等各種収入金の収納不足額や不当に免除した額

土地等の財産の売払額や貸付料が低価に過ぎた額など

支出等関係

医療費や年金、各種保険給付金の払い過ぎた額

工事請負、物品調達、業務委託の計画や積算が不適切で過大に支払われた額

工事の設計や施工が不適切で所要の安全度が確保されていない構造物の工事費

対象事業費の算定が不適切で、過大に交付され又は貸し付けられた補助金又は貸付金の額

法令に定める手続に違反して行われた契約や支払の額

計算書や財務諸表等に適切に表示されていなかった資産等の額など

背景金額：検査の結果、法令、制度又は行政に関して改善を必要とする事項があると認める場合や、政策上の問題から事業が進ちよくせず投資効果が発現していない事態について問題を提起する場合において、「指摘金額」を算出できないときに、その事態に関する支出額や投資額等の全体の額を示したものを「背景金額」と呼んでいます。なお、背景金額は個別の事案ごとにそのとらえ方が異なるため、金額の合計はしていません。

出所) 会計検査院ホームページ

第2は、地方公共団体に代わり職員個人が弁済していた事例である。分析対象とした平成22年度に実施された定期監査結果報告においても、2つの事例が確認された(資料 5-13 および資料 5-14)。こうした事例は、新聞等で報道される。こうした事案は、決算書への実質的な影響は大きくないと思われる。しかし、公務員の活動に対する正確性や適法性の住民から見た要求水準が極めて高いことを推認させる監査結果であると見ることができる。

資料 5-13 県が負担すべき支払を職員が自弁した指摘事案（新潟県）

(指摘事項)

平成20年度から平成21年度における公務中の職員の交通事故で、相手方への賠償金等を県が負担すべきところ職員等が負担していたものが4件あった。今後このようなことのないよう、適正な手続を行われたい。

出所) 新潟県・平成21年度 監査結果の概況 40頁。

資料 5-14 県が負担すべき支払を職員が自弁した指摘事案（長野県）

(指摘事項)

県費で支払うべき経費を事務担当者が自費により支払っているものが平成19年度からあり、平成21年度は87件、1,131,297円あった。このうち一部の支払いについては、支払期限を経過してから行われているなど、当該支払に関して会計処理上、不適切な処理が行われていた。

出所) 長野県・平成22年度 定期監査の結果に関する報告 3頁。

第3は、いわゆる3Eや事業執行の内部統制自体に関する指摘事例が少なかったことである。分析対象とした平成22年度に実施された定期監査結果においても、いくつかの事例が確認された（たとえば、資料 5-15および資料 5-16は極めて稀な事例である）。

3Eの概念や内部統制の整備は、地方公共団体の監査において重要な課題として認識されてきている。指摘や指導の区分の考察において検討したように、3Eに関する事項を「検討」事項としたり、監査委員の意見（自治法199条10項）として公表したり、行政監査（同法同条2項）の監査結果として公表しているケースもある。しかし、3Eによる視点からの定期監査結果となる事例は少ないことが確認された。この背景には、3Eに関する判断基準はないことや監査委員や監査委員事務局職員における問題発見能力に課題があることが推測される。

資料 5-15 3Eに関する指摘事案（熊本県）

(指摘事項) (物品の計画的購入について)

同じロッカー(29,925円)を、同じ業者から5回にわたって購入しており(計149,625円)、計画的な物品購入が行われていない。物品購入に当たっては、購入計画を立案し、できる限り一括して購入するとともに、10万円を超える場合は、3者から見積書を徴取することによりコスト削減に努めること。

出所) 熊本県監査委員公告第18号

資料 5-16 事業執行に対する意見（三重県）

総務部

1 事業執行に対する意見

(「みえ経営改善プラン」および「平成22年度経営改善目標」の後継計画の策定)

(1) 総務省の新地方行革指針に基づいた「集中改革プラン」として公表の要請に応じて、平成17年度～21年度の5年間の行政改革の目標として計画した、「みえ経営改善プラン(改訂計画を含む)」の期間が終了したが、その数値目標等として設定した項目のうち6項目が達成されなかった。

現在、国においては、国と地方の役割分担の見直しなども予想されており、一方県では、「県民

しあわせプラン」の次期戦略計画の策定前でもあり、「みえ経営改善プラン」の個々の取組目標を1年間延長している。今後も、中期的な目標を設定した新たな経営改善の取組を策定するなど不断の改善に取り組む体制を継続されたい。(組織・職員分野)

(「みえ行政経営体系」の運用による内部統制機能の強化)

(2) 二重払いによる戻入や職員手当の過払いなどの不適切な経理処理が依然として散見され、件数は減少しているものの、内部統制の整備、チェック機能の強化が急務となっている。

県では、「みえ行政経営体系」が有効に機能することによる内部統制の整備を期待されているが、平成21年度の職員基礎調査においては、未だ17.8%の職員に当体系の理解が浸透していない状況である。今後も、「みえ行政経営体系」に基づく取組と職員に対する意識の浸透を一層推進することにより、内部統制の機能が発揮されるよう努められたい。(組織・職員分野)

出所) 三重県・平成22年11月2日三重県公報号外 17頁。

(5) 定期監査結果の問題点

定期監査結果の分析結果から判明した都道府県監査委員監査、特に定期監査に関する重要性の概念の観点から考察したとき、次の3つの問題点を指摘することができる。

第1は、重要性概念の欠如である。2(3)(92頁を参照。)において、指摘などの事項における歳入、歳出、財産およびその他という区分別の報告件数を分析した結果、各地方公共団体で大きな相違のある出現頻度で報告事項が公表されていた。気候、風土および経済環境の相違を考慮しても、地方公共団体は類似の業務を行っているのであって、地方公共団体間で監査結果の内容がここまでのかい離が生じるとは考えにくい。決算書の項目ごとに対する重要性の認識の違いが相当程度あることが推測できる。

また、(4)①(106頁を参照。)で指摘したように一部の県の定期監査結果において3,200円や89円で指摘事項や指導事項として公表を行っている事実が確認された。法準拠性の観点を重視し、法令や条例違反の事実について質的重要性を重く評価することには一定の理解はできる。しかし、家計の場合には年収、企業の場合には売上に相当する数値である地方公共団体の標準財政規模¹²⁾は、北海道は約1兆3,927億円、神奈川県が約1兆2,561億円となっている。こうした巨額の財政規模に対して100円未満の誤謬事案についてコストをかけて監査で発見し、報告することについての経済性・有効性の意味を十分に認識する必要がある。都道府県の監査委員監査では、監査上の重要性概念の認識は十分になされないままに監査の実施が行われていると言わざるを得ない¹³⁾。

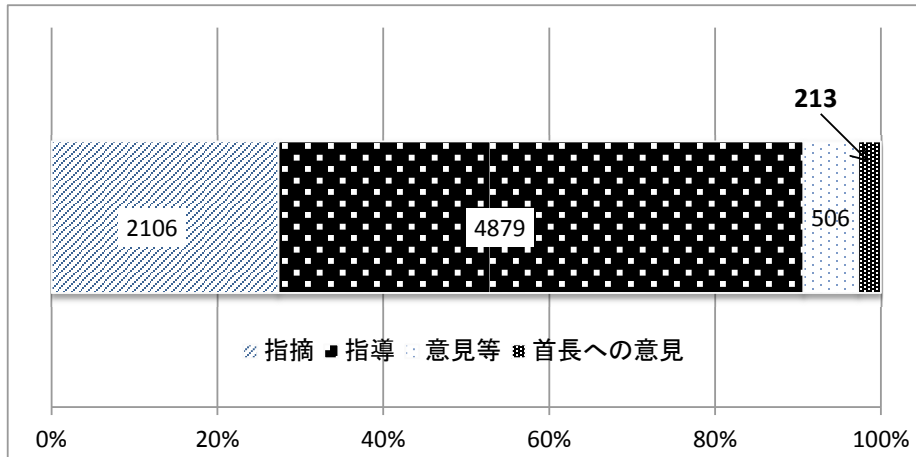
第2は、監査意見形成における重要性の問題である。監査手続において収集された虚偽

表示の事実、財務諸表の各項目、小計額および合計額と関連付けられて集計され、その数値が、項目ごとに設定された重要性の基準値と比較されることで監査人の評価につながっていくとされる。これが監査理論における重要性概念である。しかしながら、地方公共団体の監査においては、監査の対象は、いわゆる所属単位という各課や県立学校、警察署、公立病院などの機関を単位として実施され、監査意見形成も各所属単位で完結している。そのために、膨大な数の指摘事項が報告事項として首長、議会、そして一般市民に対して公表されている。詳細な情報を提示することは重要であるが、地方公共団体という組織全体として見たときに年間の財務会計行為が適正でなされていたかという点で統合がなされていない。そのことが、決算審査と定期監査結果との有機的な連続性を阻害しているといえる¹⁴⁾。

最後に検討事項に代表される制度自体に対する報告事項の件数が極端に少ない点を指摘したい。図表 5-9 のとおり、制度自体の改善や修正の検討を求める内容の報告は、報告事項全体の7,704に対して、検討事項の数は全体の約2.8%の213にすぎない。検討事項は、現場の問題点を本庁に対して再検討を求める指摘であり、いわば経営層に対する意見を提示する性格を持っている。定期監査は、財務会計行為の適切さを主眼に実施され、制度改善を必要とする事実を発見することは行政監査で実施したり、監査意見（自治法199条10項）で対応したりしていることも考えられる。

しかしながら、こうした別手法による解決策が講じられているとしても、あまりにも件数が少ない。指摘事項の少なさは、監査委員事務局書記が同じ都道府県の職員により構成されていることが原因の一つとして考えられる。こうした独立性の欠如が、監査意見を提示することに萎縮することに関係していると推測できる。不正への対応を考えたとき、こうした定期監査結果における姿勢は憂慮される。内部統制で対応可能な職員による不正には、現在の監査機構でも対応できるものの、組織ぐるみ、もしくは首長が主導する経営者不正に類する不正には、現状の監査機構は脆弱であることを示唆している。

図表 5-9 指摘区分別の報告件数の比率



出所) 筆者作成。

3 監査プロセスにおける重要性概念

(1) 民間部門における監査上の重要性概念

監査上の重要性の概念は、監査プロセス全体に関連する概念であるとともに、その意味は多義的である。地方公共団体における重要性概念を構築するに当たって、監査論で展開されている重要性概念の諸相を概観する。

監査計画の段階では、重要性の基準値 (materiality for the Financial Statement as a Whole) を設定する。民間企業の財務諸表監査における監査意見は、財務諸表の全体を保証することを目的としている。この値は、税引前利益、売上高、売上総利益などの損益項目や、株主資本合計額の金額に一定の割合を乗じて算出されることとされている¹⁵⁾。たとえば、上場会社の場合には、投資家の関心が高いことから税引前利益、経常利益などの予算や予想額を利用するか、当該会社の正常利益 (異常または特殊な事情がない通常の場合に獲得できるはずの利益水準) を算出し、たとえば5%などの一定率を乗じて算出されるとされている¹⁶⁾。ただ、ここで算出される数値は金額的重要性にすぎない。勘定科目の内容や特性を考慮した質的重要性も合わせて考慮されることとなる¹⁷⁾。金額的重要性のみならず質的重要性の考慮が、監査人の懐疑主義の表れであるとも言われている¹⁸⁾。この重要性の基準値の算出は、監査リスク・アプローチにとっても極めて重要な数値であり、監査人の判断でなすべきものであって、形式的な数式で算出したり、特定の企業における算出方法に準拠することはするべきではないと指摘されている¹⁹⁾。

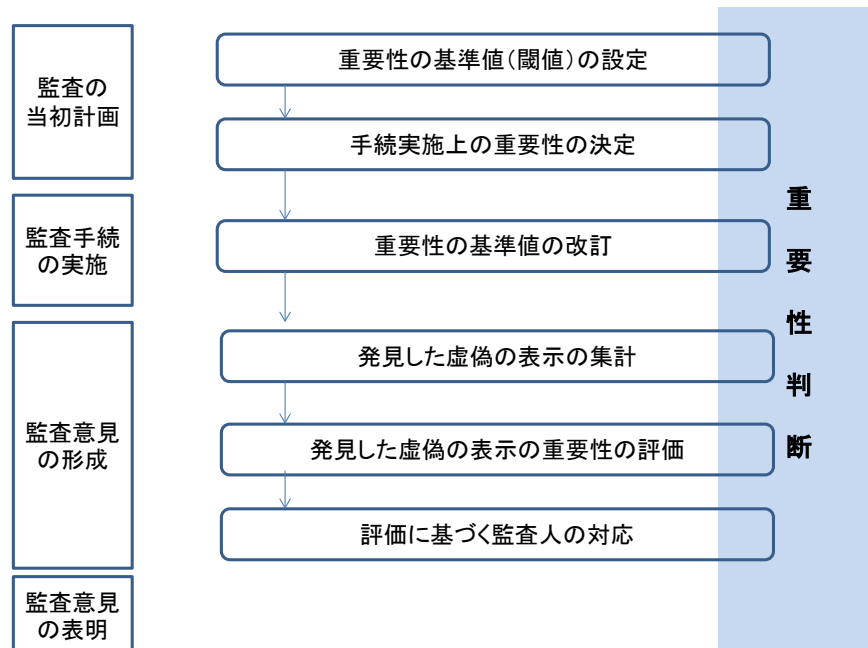
さらに、重要性の基準値を基礎として、監査手続実施上の重要性（performance materiality）が設定されることとなる。監査手続実施上の重要性は、未修正の虚偽表示および未発見の虚偽の表示の合計が重要性の基準値を超える可能性を適切な低い水準に引き下げするために、重要性の基準値よりも「低い」金額として設定される²⁰⁾。これは、監査が試査を基礎として実施していることから未発見の虚偽表示の存在が想定されること、そして、個別では重要ではないが合計すると重要な虚偽表示となる可能性があることを根拠としている。

監査実施の局面において重要性の基準値は見直されることになる。基準値の水準は、監査人の入手する監査証拠の水準に影響を与え、監査リスクに影響を与えるためである。監査人は、監査を実施しながら監査の基準値を改訂する。監査人が重要性の基準を大きくすれば、その基準値の下で監査人は監査証拠が十分かつ適切に収集されているかを検討する。不足があれば追加の監査手続を適用して監査証拠を入手することとなる。逆に、重要性の基準値を小さくした場合には、監査の経済性が損なわれる過剰監査の恐れがある。そのため、重要性の基準値は常に適切であるかを考慮する必要がある。

監査意見の形成の段階では、まず監査人は、財務諸表の各項目で発見した虚偽表示の合計額を集計することとなる。次いで、重要性の基準値に比べて、当該合計値を比較し評価を行う。最終的には評価を踏まえて重要であると判断した場合には、経営者に虚偽表示の訂正を求め、または、推定する虚偽の表示を確定するために実証的手続を追加するなどの監査人としての対応をとることとなる²¹⁾。

このように監査上の重要性の基準値は、監査計画、監査実施および監査意見形成のいずれのプロセスにおいても、単に金額的側面において異なるだけではなく、質的側面においても考慮すべき内容が異なっており、監査における会社やその会社を取り巻く環境の変化によって動的に変化する概念であることを理解する必要がある。このような監査上の重要性概念と監査プロセスの関係を図示すると、図表 5-10のとおりとなる。

図表 5-10 監査上の重要性と監査プロセスとの関係



出所) 伊豫田隆俊ほか「ベーシック監査論 [5訂版]」178頁を参考に筆者作

(2) 監査委員監査における重要性概念の欠如とその影響

定期監査結果の分析を踏まえて、都道府県における監査上の重要性概念はどのようになっているか、監査理論における重要性のプロセスと対比して考察する。

まず、監査計画段階では、手続実施上の重要性を決定していないことから、その前提となる重要性の基準値（閾値）も設定されていないと推測される。したがって、重要性の基準値がとても小さい金額で設定されていると考えられる。その結果、監査を実施するに当たっても、往査の機会には存在する監査証拠を時間のある限り、金額を度外視して網羅的に収集するか、各担当者の主観に依存した証拠の収集が実施されるといったことが起こる。

前提となる重要性の基準値が存在しないことから、監査の実施において監査計画とのかい離も存在しないこととなり、たとえば当初想定されていた内部統制による統制リスクが監査の実施によって覆ったとしても、重要性の基準値を改訂することで監査手続の変更やサンプルサイズの変更という客観的かつ合理的な方法による監査証拠プロセスの改訂も行われない。

さらに、監査意見形成においては決算書の項目ごとの合計やその合計数値と重要性の基準値の比較という評価作業が実施されず、個別具体的な指摘事項の評価が単体としてな

れるにすぎない。そのために、定期監査は定期監査のみで完結し、発見された事項が、監査対象機関または当該事務を行った担当者のみの問題として矮小化されてしまう可能性が高い。

このようにわが国都道府県における監査プロセスにおける監査上の重要性概念の欠如は、監査計画、監査実施および監査意見形成の全体に影響を及ぼし、合理的かつ実効性ある監査の実施を阻害しているといえる。

では、諸外国ではどのようになっているのか。米国においても、政府の監査上の重要性の基準値の設定が是非とも必要であるとの指摘がなされている²²⁾。さらに米国の政府監査基準、いわゆるイエローブックにおいても、重要性の判断基準は一般に認められた監査基準 (Generally Accepted Auditing Standards : G A A S) に比べて低いと考えられているとされている²³⁾。筆者が2013年3月に訪英して実施した英国中央政府における内部監査の実情調査におけるインタビューにおいても、内部監査においては重要性の基準値を設定していないとの証言があった²⁴⁾。英国においても公的部門における内部監査は、第3章で考察した非言明を対象とした実態監査を志向していることも背景になっている。ただ、公的部門における監査においては、英米においても民間企業における監査と同様の考え方をそのまま適用することには消極的であり、どのようにして重要性の基準値を設定し、どのような事象について閾値を変更するかについては試行錯誤の段階にある²⁵⁾。

4 監査上の重要性概念の必要性

わが国地方公共団体における定期監査結果の分析を通じて、監査上の重要性概念が欠如していることを確認し、そこから派生する問題点を指摘した。わが国の監査委員監査をリスク・アプローチに転換する必要がある立場からは、監査委員監査に重要性の概念を導入することが重要な課題である。そこで、外国での議論を参考としつつ、わが国公的部門における監査に監査上の重要性概念を図る場合における3つの課題を整理する。

第1は、重要性の基準値設定に関するガイドラインの設定である。たとえば、米国では、図表 5-11にあるように金額区分別のガイドラインを設定し、各地方公共団体の実情に応じてそれを修正して適用する提案がなされている²⁶⁾。わが国では、監査委員監査の関係者間に、監査理論における重要性概念の認識すら乏しいのが現状であり、こうしたわかりやすいガイドラインの提示が有益な方法である。

図表 5-11 重要性ガイドライン

基礎となる合計値	重要性の計算値
～ \$ 100,000	\$0 または 5%
\$ 100,000～ \$1,000,000	\$5,000 または 4%
\$1,000,000～ \$5,000,000	\$41,000 または 3%
\$5,000,000～ \$10,000,000	\$161,000 または 2.5%
\$10,000,000～ \$50,000,000	\$286,000 または 2%
\$50,000,000～ \$1,000,000,000	\$1,086,000 または 1%
\$1,000,000,000～	\$1,586,000 または 0.5%

出所) Raman, K. and D. R. Van, “Materiality in Government Auditing”, *Journal of Accountancy* Vol.177 1994, p. 76 EXHIBIT4をもとに筆者作成。

第2は、量的重要性和質的重要性の整理である。わが国都道府県の監査結果では、指摘や指導の定義を比較すると相当程度、法準拠性を考慮しており、質的重要性を重視していることが確認できた。そのため、金額的重要性と質的重要性の関連性を整理することが監査実施において重要となる。この点、金額的重要性と質的重要性の関係については、両者を連結して考えるアプローチ (Conjoint approach) と両者を分けて考えるアプローチ (Disjoint approach) がある。後者の場合、質的重要性に関する監査については、投資に関する専門的知識を必要とするなどコストを要する。そのために両者アプローチの選択に当たっては費用対効果を勘案して監査人が専門職の判断としてどちらかを選択すべきであるとの指摘がある²⁷⁾。質的重要性の考慮の重みが民間部門に比して相対的に大きな公的部門の監査には、専門家としての判断が極めて重要となるのであり、重要性の判断と地方公共団体における監査機能の人的条件については、監査部門の責任者の資質に関連して第7章において考察する。

第3は、監査上の重要性の基準につき、原則ベースのアプローチを採用するか、ルール・ベースのアプローチを採用するかである。どのようなアプローチを採用するかという議論は、会計基準でも大きな論点となっている。この点、ルール・ベース・アプローチは、監査を実施する者としては明快でわかりやすいという判断もある。しかし、ルール・ベースによる場合には、定義が複雑なものとなり、一般市民から見た場合にわかりにくく財務諸表利用者から見た透明性を阻害するという問題点が指摘されている²⁸⁾。国際的な議論を参考とした場合には、監査基準に原則を記述し、各地方公共団体において重要性の基準値を設定するという方法がよいと考える。この問題は、監査基準の議論とも関連するので、第8章 (153頁以降参照) で監査基準の設定主体の議論と関連してさらに考察する。

以上のように考察をしたとき、監査実施のフレームワークとしてのリスク・アプローチ、その前提となる監査上の重要性(materiality) は、監査プロセス全体を通じて有機的関連性をもって考慮される概念であることを確認することができた。地方公共団体における監査委員監査に監査上の重要性の概念を導入することは、リスク・アプローチによる監査の実践にとって解決が必要な課題であり、監査の実践に展開するには監査証拠との関係にも深く影響を与えることとなる。そこで、次章では地方公共団体の監査委員監査における監査証拠概念の理論的側面について考察を行うこととする。

注

- 1) 日本公認会計士協会・監査基準委員会報告書第5号、平成7年3月28日制定（平成17年3月17日最終改正）。
- 2) 石原俊彦『リスク・アプローチ監査論』中央経済社、1998年3月、104－105頁。
- 3) ただし、福島県、埼玉県、神奈川県については、平成25年3月の調査時点で定期監査結果をホームページで十分な資料を確認できなかったことから、次年度の平成22年度決算（平成23年度に監査が実施）の定期監査結果を分析対象とした。大阪府は所属別に詳細かつ膨大な分量の監査結果が公表されている。しかし、他の都道府県に比べて公表方法が著しく異なっていることから分析対象から除外した。大阪府の監査では、監査業務を監査法人に外部委託し、監査委員事務局の管理職に公認会計士を登用し、定期監査結果の内容は研究する価値の高い内容となっており、筆者の今後の課題としたい。
- 4) 山浦久司『会計監査論 [第5版]』中央経済社、2008年2月、220頁。
- 5) 鳥羽至英『財務諸表監査 理論と制度 【基礎編】』国元書房、2009年3月、276頁。
- 6) 山浦久司『前掲書』221頁。
- 7) Zhou, Y., “Government Audit Materiality (Part One): How and Why is It Different from Corporate Audit Materiality-A Theoretical Matrix on Three Materiality Differences and Corresponding Contextual reasons”, *International Journal of Economics and Finance*, January 2012, p. 86.
- 8) 石原俊彦『監査意見形成の基礎 監査保証論の展開』中央経済社、1995年4月、54頁。
Anderson, R. J., *The External Audit*, 2nd ed., Copp Clark Pitman Ltd., 1984.

- 9) 『同上書』54頁。Anderson, R. J., *The External Audit*, 2nd ed., Copp Clark Pitman Ltd., 1984, pp. 382-384. アンダーソンが指摘する3つの誤謬概念については、石田三郎『監査意見形成論』中央経済社、1983年10月、149-153頁を参照。
- 10) 『同上書』55頁。
- 11) 筆者の6年間の監査実務や100名以上の他の地方公共団体との意見交換の中で統計的サンプリングを理解し、実施している事例はなかった。
- 12) 普通地方公共団体の財政の規模を表す指標。地方財政健全化法に基づく財政健全化指標を算出する際にも利用される数値であり、この数値を分母として実質収支比率、実質公債費比率、連結実質赤字比率、将来負担比率、経常収支比率などの数値が計算されている。
- 13) 筆者は6年間にわたって岐阜県で監査業務に従事した。実際の業務において重要性の概念を用いた監査を見聞きしたことがない。多くの地方公共団体の監査委員事務局担当者との意見交換した中でも、監査上の重要性という概念を知っている書記はほとんど存在しなかった。
- 14) 多くの地方公共団体における監査においては、実務上も決算審査と定期監査を合理的に関連付けて実施されている例は少ない。地方公共団体における監査の実情については、丸山恭司・石原俊彦「地方自治体監査の現状と課題」『監査研究』第36巻第13号、2010年12月、1-9頁を参照。
- 15) 鳥羽至英『前掲書』281頁。
- 16) 五十嵐達朗『財務諸表監査 私論』日経事業出版センター、2012年3月、74頁。
- 17) たとえば、関連当事者取引に関する開示や製薬会社の研究開発費という勘定科目の項目がこれに該当することとなる。伊豫田隆俊・松本祥尚・林隆敏『ベーシック監査論 [5訂版]』同文館出版、2011年11月、175頁。
- 18) 鳥羽至英『前掲書』278頁。
- 19) 五十嵐達朗『前掲書』75頁。
- 20) 伊豫田隆俊ほか『前掲書』176頁。
- 21) 『同上書』178頁。
- 22) Raman, K. and D. R. Van, “Materiality in Government Auditing”, *Journal of*

accountancy ,Vol.177 , 1994, pp. 71-76.

- 23) 鈴木豊訳『完全解説 アメリカの政府監査基準』中央経済社、2005年12月、251頁。
- 24) インタビュー調査では、内部監査の担当者に内部監査における重要性概念の存否について調査した。公的部門における財務諸表にかかる外部監査においては重要性の基準値が設定された上で監査がなされている。
- 25) この点、重要性の概念について、先進5か国の監査基準の概念的な意味を考察した論考にPrice, Renee, and W. A. Wallace, “An International Comparison of Materiality guidance for Governments, Public Services and Charities” , *Financial Accountability & Management*, August 2002, pp. 291-308. がある。たとえば、ニュージーランドでは、重要性概念をsignificantとmaterialに分け、前者は経営管理者に報告すべき問題、後者は第三者にも報告すべき問題としている事実について紹介がなされている。
- 26) Raman, K. and D. R. Van, *op cit.*, p. 76.
- 27) Ramamoorti, S. and A. L. Hoey, “Qualitative Materiality In Government Audit Planning” , *The Government Accountants Journal* ,Vol.47 ,1998, pp. 47-48.
- 28) Schaik, F. van, “Materiality in Government Auditing” , *International Journal on Governmental Financial*, 2010, p. 11.

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

1 問題の所在

地方公共団体における決算審査（地方自治法（以下、「自治法」とする。）233条3項）は、定期監査（同法199条1項）とは別の制度として規定されている。しかし、実態としては定期監査を実施しながら、決算書の正確性や適正性の審査をするための資料収集を行っている。本論文では定期監査を決算審査の要素として位置付けている。

監査委員による決算審査および定期監査、特に監査実施の側面では監査委員やその手足となる監査委員事務局職員の専門性の欠如が指摘されている¹⁾。監査委員の決算審査および定期監査では、監査委員事務局書記が往査を行い、資料を収集している²⁾。こうして収集された資料から監査結果の原案を作成し、監査委員が合議により意見を決定し（自治法233条4項）、首長が作成する決算書に添付され、首長が議会に提出している（同法同条3項）。こうした意見形成過程においては、高度な判断が求められ、その技術性や専門性が大きな課題となっている。

公認会計士による財務諸表監査は、監査計画の策定、監査手続の実施、監査調書の作成とレビュー、監査意見の審査というプロセスになっている³⁾。監査人が適切な監査意見を形成するためには、こうした監査プロセスを一体のものとして理解し、中でも監査意見を実質的に支える個別証拠の総体である監査証拠を評価することは、監査人が行使する監査判断の中でも最も重要かつ難しく高度な判断が求められる⁴⁾。ところが、監査委員の決算審査および定期監査の現場では、証拠収集に当たって監査要点を設定することもなく、要証事実の認識はなされていない。加えて、第5章（89頁を参照。）で考察したように重要性の概念を欠如していることから、適切な監査計画の立案もなく監査手続が適用され、場当たり的に資料が収集されているという現実がある。

監査証拠を論ずることには、①基本命題に関する心証形成の過程を明らかにする、②監査人の心証形成を合理的に担保する、③監査人に対する社会の期待を監査人の心証形成過程に組み込む、という3つの意義がある⁵⁾。監査証拠研究の視座から地方公共団体の監査委員による決算審査および定期監査における監査証拠の考察を通じて監査委員監査を批判的に考察する。本章では、監査証拠概念の史的変遷を整理した後、法学における証拠法の諸概念と対比することで監査証拠の概念フレームワークの構築を考究する。

2 監査証拠研究の史的整理

(1) 米国における監査証拠研究の史的展開

わが国の監査証拠の議論は、米国における議論から大きな影響を受けて発展した。そこで、米国における監査証拠研究の変遷を確認した後、わが国における監査証拠研究の変遷を見る⁶⁾。鳥羽は、米国最初の監査書といわれるメッテンハイマー (H. J. Metttenheimer) の著作が発刊されてから、今日に至るまでの時代を4つに区分し、図表 6-1 のとおりに整理をしている⁷⁾。監査証拠の議論は、証拠に対する意識の低かった時代から、1938年末に発生したマケソン&ロビンス会社事件以降に監査証拠に関する研究が盛んとなり⁸⁾、監査証拠概念の精緻化された時代に向け発展してきた。鳥羽は、全体としては、十分な適格性を有する証拠資料 (sufficient competent evidential matter) という枠組みの中で議論が展開されたと認識した上で、①命題を中心にした監査証拠論の構築を試みたマウツの一連の監査研究⁹⁾、および②監査証拠の説明の中で会計上の主張 (assertions) を強調した『監査基準書第31号』¹⁰⁾ の2つの監査証拠研究に学術的意義があるとされている¹¹⁾。ただ、監査基準の設定過程における適格性 (competence)、関連性 (relevance)、有効性 (validity)、十分性 (sufficiency) および信頼性 (reliability) といった概念の定義や概念相互の連関が不明確であり、そのことが後の議論に大きな混乱を与えたとされている¹²⁾。

図表 6-1 米国における監査証拠研究の展開

時代区分	概要
胎動期 (1868-1938年)	メッテンハイマーの著作からマケソン&ロビンス会社事件までの期間で、監査証拠への認識が低かった時代
揺籃期 (1939-1947年)	マケソン&ロビンス会社事件を契機にアメリカ会計士協会 (American Institute of Accountants) より監査手続委員会特別報告書が公表されるまで。ブロードなどにより監査証拠概念が認識され始めた時代
発展期 (1948-1969年)	監査証拠研究に学問的・理論的基礎を与えたマウツ・シャラフの研究を中心とした時代
完成期 (1970年-現在)	監査人の心証形成や要証命題の立証プロセスと関連させて証拠概念を考察しようとする時代

出所) 鳥羽至英『監査証拠論』国元書房、1983年9月、16頁をもとに筆者作成。

(2) わが国における監査証拠研究の史的展開

鳥羽は、わが国の監査証拠研究についても4つの時代区分に分けて整理しており、図表 6-2 のとおりとされている¹³⁾。胎動期では、英米の監査書における証拠概念をそのまま

わが国に紹介されていた。その後、ブロードによる合理的監査証拠の理論を基礎に、監査実施基準に「監査意見を表明するためには、その意見を保証するに足る合理的証拠を確かめなければならない」と規定がなされ、わが国に合理的証拠理論が導入された¹⁴⁾。

わが国にはブロードの合理的証拠 (reasonable evidence) 概念¹⁵⁾ が大きな影響を及ぼしている。ブロードは、監査証拠を、正当な注意 (due care) 、重要性 (materiality) 、相対的危険 (relative risk) に並ぶ監査の基本原則として定めた¹⁶⁾。ブロードの理論をわが国に紹介した嚆矢となった岩田は、合理的証拠を監査の中心概念として据えた。しかしながら、証拠の必要性和入手可能性を監査証拠の要件としているために、証拠の事前評価、あるいは監査計画の編成上の目的概念にとどまっている点が批判されている¹⁷⁾。

1956年以降は、監査基準の改正議論とともに監査証拠概念の議論も深まった。この時期を代表する監査証拠理論の研究者である日下部は、監査証拠の要件として、証拠の必要性和および充分性を主張した¹⁸⁾。しかし、証拠の充分性は証拠入手後にしか判断できず、これを監査計画編成時点で検討することには問題があるとされていた¹⁹⁾。1970年以降、石田が合理的監査証拠概念の再構築を行なった。石田は、証拠の事前評価としては証拠の入手可能性と証拠の必要性が、証拠の事後評価としては証拠の有効性和および充分性が必要であると主張した²⁰⁾。しかし、証拠の事後評価は、証拠の有効性和充分性にとどまるものではなく、心証形成全般にわたるべきであり、証拠の事後評価を割り切りすぎた点が批判されている²¹⁾。

このようにわが国の監査証拠研究の史的展開を見たとき、監査証拠概念は、監査人が具体的に収集する帳簿や伝票といった「証拠資料」と証拠資料を評価した上で監査人の心証として内心に形成される「証拠」が未分化であった。証拠概念を精緻に構成するには、証拠には、証拠資料と証拠という2つの意味があること、つまり証拠の二義性を認識する必要がある。わが国では証拠の二義性が明確に認識されなかったために監査証拠の概念フレームワークがあいまいなものとなり、監査人の心証形成の過程を包摂する明確な概念フレームワークを構築することができなかった。

図表 6-2 わが国における監査証拠研究の展開

時代区分	概要
胎動期 (1893-1950年)	英米の監査書をそのまま継承
揺籃期 (1950-1955年)	1950年 (昭和25年) 制定の監査基準に合理的証拠概念が明示される。

時代区分	概 要
胎動期（1893-1950年）	英米の監査書をそのまま継承
発展期（1956-1969年）	昭和25年監査基準の改正を通じた監査証拠概念の二義性が意識される。
完成期（1970-現在）	監査人の心証形成や要証命題の立証プロセスと関連させて証拠概念を考察しようとする。

出所) 鳥羽至英『監査証拠論』国元書房、2002年8月、61頁をもとに筆者作成。

3 証拠法における証拠概念

(1) 証拠法における基本的概念

監査と証拠法では、その基本理念が異なっているため、証拠法における基本理念を概観する。証拠法の基本理念には、真実発見、当事者主義訴訟構造および手続的正義（due process）がある²²⁾。まず、民事訴訟、刑事訴訟を問わず、裁判での正確な事実認定は、証拠を基礎に行われる。裁判では事実認定を行い、法を解釈し、適用するという法的三段論法による解決を図られる。前提となる事実認定は正確になされなければならない（真実発見の理念）。また、民事訴訟でも、刑事訴訟でも対立する二当事者による訴訟活動によって証拠調が進行する訴訟構造を採用している（民事訴訟法246条、刑事訴訟法256条6項、298条1項など）。証拠法では、当事者が対等かつ十分に攻撃防御を尽くすことが真実発見につながるとされている（当事者主義訴訟構造）。さらに、人々は結論だけではなく、手続（プロセス）が公平かつ適正に行われることに対しても価値を認め、それが実体的正義を進展する原動力になると考えられるようになった。そこで、伝聞証拠の排除（刑事訴訟法320条）や、証言拒絶権（民事訴訟法196条および197条）が証拠法では認められている（手続的正義の理念）。監査と証拠法を比較した場合には、当事者主義構造と手続的正義という点は、相違があり、こうした側面においては、証拠法の理念が監査には必ずしも当てはまらない点に留意する必要となる。

では、証拠法において証拠の二義性は、どのように認識されているか。証拠法では、民事訴訟、刑事訴訟を問わず、証拠方法、証拠資料および証拠原因という分類がなされている。まず、証拠方法とは、証拠調の対象となる有形物を指し、これは物証と人証に分かれる。物証には書証と検証が、人証には証人、鑑定人および当事者がある。書証に対しては、文書を見読し、検証は事物の形状を検査しその結果を証拠とする。人証に対しては、口頭で質問し応答を受けて証拠調を行う（民事訴訟法202条）²³⁾。

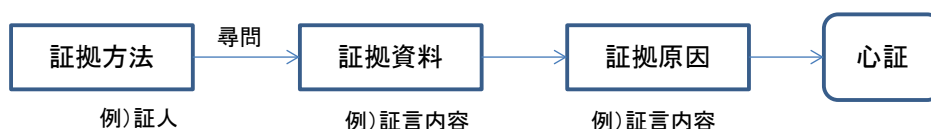
証拠資料とは、証拠方法の証拠調を行うことで裁判官が獲得した内容である（民事訴訟

法247条)。証拠原因とは、裁判官の心証形成の原因となるものを指す。民事訴訟では、証拠資料のほかに口頭弁論の全趣旨も証拠原因となる（民事訴訟法247条）が、刑事訴訟の場合には、証拠資料しか証拠原因とすることができない（刑事訴訟法317条）²⁴⁾。

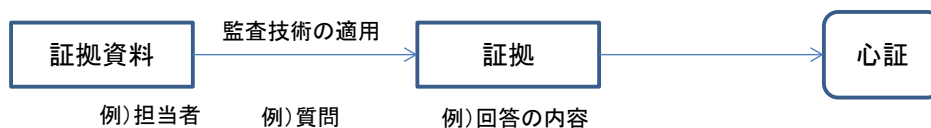
このように証拠法では、証拠となる資料から裁判官の心証形成に至る過程は、証拠方法、証拠資料および証拠原因という順序で明確に定義され、確固としたものとなっている。監査証拠研究で課題となっていた証拠の二義性は、問題として認識されていない。証拠、証拠資料などの諸概念を区別する証拠法の立場と、監査理論において証拠資料と証拠を区別する立場を対比すると、図表 6-3 のとおりとなる。証拠資料という用語の使い方が異なっているものの、証拠の源泉から心証にいたる各段階を分析的に考察する視点は、共通していることが確認できる。

図表 6-3 証拠法と監査における基礎概念の比較

証拠法の場合



監査の場合



出所) 筆者作成。

(2) 刑事訴訟と民事訴訟の違い

証拠法は、民事訴訟、刑事訴訟を問わず裁判共通の中核である法とされている²⁵⁾。しかし、民事訴訟と刑事訴訟における証拠は、証明度という点で大きな違いがある。裁判例では、民事訴訟、刑事訴訟を問わず「高度の蓋然性」を証明すれば足り、その判定は、通常人が疑いを差し挟まない程度の真実性の核心によるとされている²⁶⁾。しかし、英米やわが国の学説上、民事訴訟では「証拠の優越 (preponderance of evidence)」が、刑事訴訟では「合理的な疑いを入れない程度の証明 (proof beyond reasonable doubt)」が必要とされ、刑事訴訟の方がより高度な証明が必要とされている²⁷⁾。刑事訴訟の場合、近代刑事法の大原則である「疑わしきは被告人の利益に」の原則、や無罪推定の原則が背景にあるために、

民事訴訟に比べて高度の証明が必要とされるようになった²⁸⁾。また、民事訴訟では、債務の履行や損害賠償など金銭的な解決がなされるのに対して、刑事訴訟では、場合によっては死刑や長期にわたる懲役刑という判決結果に違いがあり、こうした心的緊張や事実問題解決に対する要求水準の違いが指摘されている²⁹⁾。こうした事実認定における証明度の違いから、民事訴訟よりも刑事訴訟における事実認定の方が、精緻であると認識されており、たとえば、民事訴訟と刑事訴訟との心証の違いを白黒映画とカラー映画、芝居の台本を読むのと実際に上演したビデオを見るほどの違いがあるともいわれている³⁰⁾。

(3) 監査論と刑事訴訟の対比

マウツは、各分野における証拠の特性を①証拠が関係する学問分野の目的、②学問分野で取り上げられる主題、③証拠の収集方法あるいは展開方法、④証拠の利用に関する規則、⑤判断過程に及ぼす時間の影響、⑥証拠が判断形成者の心証に及ぼす影響という6つの観点から整理している³¹⁾。加えて、鳥羽は、「証拠の利害性」つまり、判断形成者による証拠の取り上げ方が証拠関係者の利害に直接的または間接的に影響を及ぼすかどうか、を証拠の特性に追加すべきであるとしている³²⁾。

以上の7つの視点から、歴史学、監査および刑事訴訟法における証拠を比較して整理すると、図表 6-4 のとおりとなる³³⁾。このように監査における証拠と刑事訴訟における証拠は、その性格において類似しているものの、事実についての論理的推定、証拠の認容および適切性という点で監査論の未熟性や未発展が指摘されている³⁴⁾。たとえば、伝聞証拠の排除（刑事訴訟法320条）は、監査における証拠には適用されない。こうしたことから、証拠法の議論を参照しつつ、当事者主義構造や手続的正義に関連する証拠法の諸原則に対しては、留意が必要となる³⁵⁾。

図表 6-4 各分野における証拠の比較

	歴史学	監査	刑事訴訟
証拠が関係する領域の特定目的	過去の出来事の解明と理解	財務諸表の受け手保護	社会的正義の維持
証拠が関連する主題	出来事および発展が人間の組織および行動に及ぼす影響	財務諸表の主張	一定の時刻および場所における事件
収集・展開の方法	現存する資料の収集および批判的検査のための提出	利害ある（ない）者による提出および独立当事者からの収集	対立者による陳述

	歴史学	監査	刑事訴訟
証拠利用に関する法則	外部ないし内部からの批判の法則	職業的専門家としての基準	自然的関連性および法的関連性 ³⁶⁾
判断過程に及ぼす時間の重要性（時間的限界の有無）	あまり重要ではない	支配的要素である	
判断形成の際の証拠の強制の程度	説得的	絶対的なものから説得的なものまでさまざま	説得的
証拠の利害性	なし	直接的	直接的

出所) Mautz R. K. and H. A. Sharaf, *The Philosophy of Auditing*, American Accounting Association, 1961, p. 73、および石田三郎『監査証拠論』中央経済社、1987年1月、96頁をもとに筆者作成。

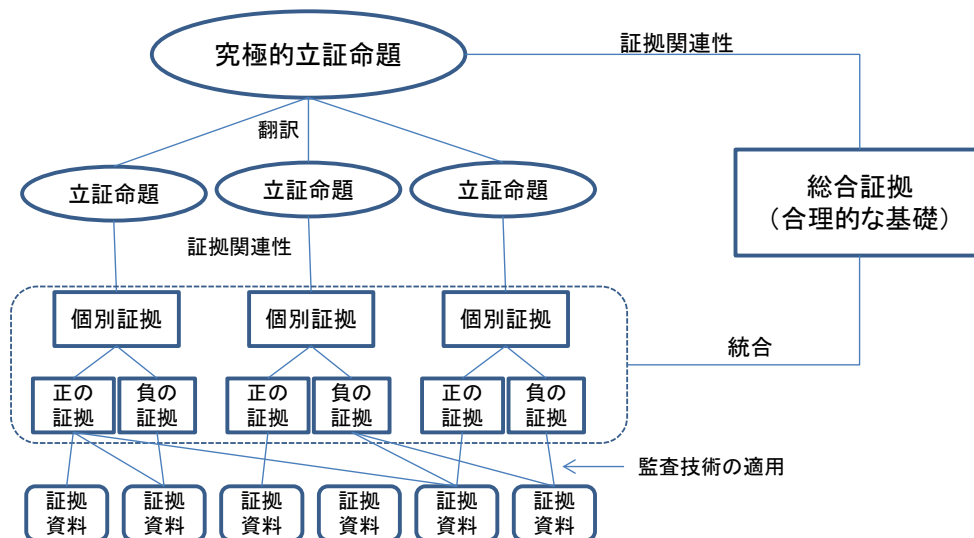
4 監査証拠概念の整理

(1) 概念フレームワーク

マウツの監査証拠研究、アメリカ会計学会基礎的監査概念委員会の監査証拠研究（Statement of Basic Auditing Concepts : A S O B A C）およびわが国における監査証拠研究は、監査証拠の分類や証拠判断の影響に関する研究に費やされた。この要因の一つに「証拠の二義性」を見落とし、監査証拠論における概念枠組みに消化できなかったことが指摘されている³⁷⁾。証拠法の分野では証拠の二義性という議論はない。そこで、監査における証拠資料と証拠を明確に区分する立場³⁸⁾を支持する。証拠資料と証拠を区別する代表的見解である鳥羽による監査証拠に関する概念フレームワークを紹介する³⁹⁾。監査証拠は「ある要証命題の立証に関連して入手した証拠資料に、監査技術を適用することによって立証または反証された命題」と定義される⁴⁰⁾。つまり、監査証拠は、要証命題との関係で理解される。要証命題は、監査の主題について設定される究極的立証命題である。具体的には、「財務諸表は会社の財政状態、経営成績およびキャッシュ・フローの状況を適正に表示されている」という内容が究極的立証命題である。この命題は、直接立証することができないことから、監査人が立証することができる命題に分解して、翻訳がなされる。監査人は、個々の立証命題ごとに証拠資料から証拠関連性を持つ個別証拠を形成する。監査人は、相互に影響しシナジーを有する個別証拠を統合することによって総合証拠を形成し、その証拠は、究極的立証命題を支えることとなる。証拠資料を確認する過程で監査人は、立証命題に対して正の証拠ないし負の証拠を形成する。その際に、監査人は、負の証拠、つまり立証命題の成立を否定するような監査証拠を形成しても、財務諸表全体への影響がない場合には、監査報告書において一切言及することなく、無限定適正意見を表明するこ

ととなる。個別証拠から究極的立証命題に機能する監査証拠概念フレームワークは、リスク・アプローチ監査の本質そのものに関連する監査人の行為と認識できるのである⁴¹⁾。これらの概念相互の連鎖を図示すると、図表 6-5 のとおりとなる。

図表 6-5 監査証拠の概念フレームワーク



出所) 鳥羽至英『財務諸表監査 理論と制度【基礎編】』国元書房、2009年3月、287頁をもとに筆者作成。

こうした監査証拠の概念フレームワークを実際の監査プロセスに展開すると4段階の手续へと敷衍できる。第1段階である監査計画の策定においては、財務諸表の全体のリスクを事前に評価し、あわせて総合証拠の實質的内容を構成する個別証拠の範囲を予定する個別証拠の事前評価である。第2段階である監査手続の実施では、証拠資料を収集し、監査手続を適用し、評価を行い、証拠を形成する。通常はこの段階では、証拠の真正性、信頼性および適格性が評価される⁴²⁾。第3段階では、監査調書のレビューが実施される。これにより監査証拠の事後評価が実施され、組織的に監査が実施される際には、上席の監査人において個別証拠が統合され、総合証拠が形成される。第4段階では、監査調書の総括レビューおよび監査報告書の審査が実施される。ここで、総合証拠の事後評価がなされ、究極的立証命題と総合証拠との関連性が確認される。

地方公共団体における監査委員による決算審査は、保証型の外部監査である。監査証拠に関する概念フレームワークは、監査委員による決算審査に十分適用可能である。監査証拠の概念フレームワークから現行の決算審査実務を見たとき、4つの

問題点を指摘できる。第1の問題点は、第1章（3頁参照。）で検討したように地方公共団体は多様なリスクに直面しているが、ほとんどの地方公共団体の監査においてリスク評価手続が実施されていない。その結果、証拠の事前評価手続もなされず、監査計画が単なる監査日程の調整に留まっている。

第2の問題点は監査人の専門性である。証拠資料から監査手続を適用して、監査証拠を形成する局面では、専門的能力に加えて、十分な経験や判断能力が必要とされる。しかし、地方公共団体の現場においては、こうした必要とされる能力や訓練が実施されないままに監査が行われている。

第3の問題点は、個別証拠から総合証拠に統合する過程が確立していないことである。監査委員による決算審査においては、通常、監査の記録を監査調書にまとめている。しかし、多くの地方公共団体では監査の際に収集したコピーを綴じた程度の内容になっており、監査手続が適切に適用されたかをレビューできる程度に整備されていない現実がある。また、わが国の監査委員のほとんどは非常勤であり、監査委員事務局書記と常時緊密な連携がとれていない⁴³⁾。さらに、監査委員事務局内においても、事務局長や管理職に関する専門的資格や必要条件が定められていないために、監査調書のレビューの過程で個別証拠から総合証拠へ統合する過程が十分に機能していない。

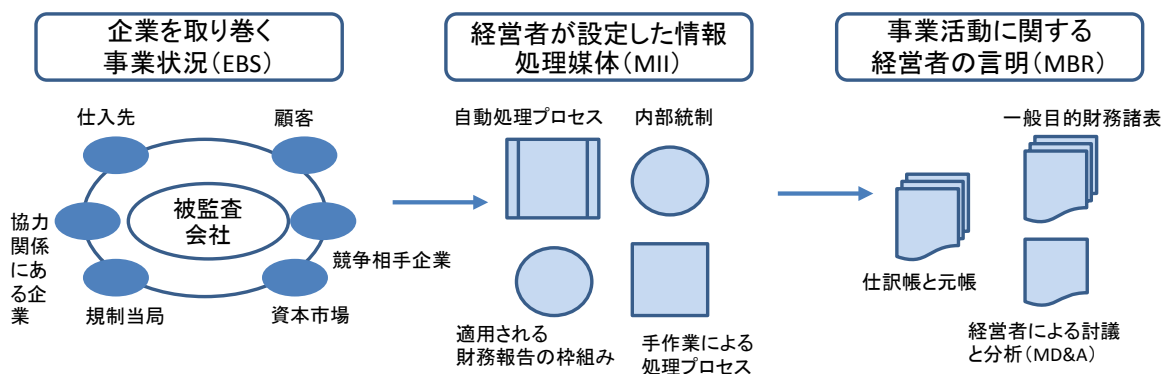
第4の問題点は、究極的要証命題の認識不足である。都道府県の監査委員においては定期監査（自治法199条1項）の業務比率が圧倒的に多く、定期監査で形成した心証が決算審査に大きな影響を与える。そのため、決算書が適正に表示されているかどうかという立証命題への認識は相対的に小さくなっている可能性が高い。また、前章で確認されたように重要性の原則も適用されていないことから、究極的立証命題と関連性のない個別証拠が監査証拠として混入し、総合証拠への統合を阻害している可能性が高い。

（2）三元的証拠入手法

三元的証拠入手法(Triangulation of Audit Evidence)とは、複合的なアプローチを用いて複合的な源泉から証拠を入手し統合することであり、KPMGが採用している監査手法に基づいて提示された概念である⁴⁴⁾。この概念は、「企業を取り巻く事業状況」(Entity Business States : EBS)を起点に、それが「経営者が設定した情報処理媒体」(Manage

-ment Information Intermediaries: MII)を経て、最終的に「事業活動に関する経営者の言明」(Management Business Representation: MBR)に変換されるという公開会社による一連の財務報告プロセスである。このプロセスを図示すると、図表 6-6 のとおりとなる。

図表 6-6 公開会社の財務報告プロセス



出所) Bell, T. B., M. E. Peecher and I. Solomon., *The 21st Century Public Company Audit : Conceptual Elements of KPMG's Global Audit Methodology*. KPMG International, 2005, p. 4、および鳥羽至英、秋月信二、福川裕徳訳『21世紀の公開会社監査 KPMG監査手法の概念的枠組み』国元書房、2010年3月、7頁をもとに筆者作成。

EBSには、被監査会社とその経済的ネットワークに関する事業戦略、状況、プロセス、経済活動と経済事象、およびその他の事業体との関係が、MIIには、適用される財務報告および内部統制の枠組み、コンピュータ・ネットワークおよび情報システムなどが、MBRには、仕訳帳や元帳、経営者による討議と分析といった形での選択されたEBSに関する経営者の言明があるとされている。監査人は、EBS、MIIおよびMBRから十分かつ適切な証拠を入手しなければならない。EBS、MIIおよびMBRは、証拠の基本的源泉を構成し、特にEBSを源泉とする証拠は、MIIやMBRを源泉とする証拠に比べて経営者による支配や歪曲を受ける可能性が低い。このように三元的証拠入手法は、異なる3点の証拠源泉から証拠を入手することで監査人が十分に正当化された信念を形成し、改定するのに役立つとされ、EBSの活用が監査人の職業的懐疑心を働かせ、そのことを論証するとされる⁴⁵⁾。

5 合理的心証形成に向けた課題

地方公共団体の監査委員監査において、合理的な心証形成のための監査証拠について4

つの課題を指摘する。

第1の課題は、地方公共団体における三元的証拠の必要性である。第1章で考察したように地方公共団体を取り巻くリスクは、その性質、発生する頻度および損失の可能性は、さまざまである。また、正確な監査証拠の形成のためには、EBSが重要となる。しかし、現行の監査委員による決算審査では、EBSからの監査証拠形成が行われることはまれである。地方公共団体におけるEBSには何が相当することになるのだろうか。民間企業における三元的証拠の概念フレームワークに対応させて考えたとき、取引先は調達先、顧客は住民に相当すると認識できる。しかし、地方公共団体を取り巻く社会経済的状況は、人口動態、地域における税収見込みなど広範な事情がその状況の内容に含まれる。これでは、あまりにも監査のための証拠資料の範囲が拡大し、監査証拠形成のためのコストも莫大となる。どのような事象を監査証拠にとって認識が必要なEBSとするかは今後の研究課題となる。

第2の課題は、事実認定能力向上のための専門的能力と経験ある監査人の養成である。近時、刑事訴訟では犯人の自白や直接的な物証がない場合であっても、状況証拠の積み重ねによる犯罪の立証が行われ、こうした認定は増加傾向にある⁴⁶⁾。刑事訴訟では裁判官によって事実認定が困難な事案において犯罪を構成する要素以外の状況証拠に対する細心の注意が、事実認定の適正化に資すると指摘されている⁴⁷⁾。証拠法の分野において事実認定能力を向上させるためには、訴訟特有の証拠評価ばかりを勉強するのではなく、人間や社会に対する好奇心を持ち続け、さまざまな経験を通して学び、自らの想像力を共感を豊かなものにしていくことが大切であるとされている⁴⁸⁾。地方公共団体における決算審査および定期監査においては、監査に関する専門知識は当然のことながら、想像力や共感性の涵養も重要な課題となる。

第3の課題は、認知心理学などの心理学における知見の導入である。たとえば、認知心理学では、監査人の行動が考察の対象になっており、経験から得た知識よりも学習から得た知識よりも強い影響力を持っていること⁴⁹⁾や、経験のある監査人の方が経験のない監査人よりも自由再生能力が高い⁵⁰⁾ことが研究成果として報告されている⁵¹⁾。こうした監査人の監査証拠形成における心理プロセス自体について考究していく必要がある。

第4の課題は監査証拠形成の客観化である。監査証拠の形成および評価は、監査人が行使する判断の中でも最も重要で困難なものである。また、多くの監査証拠の判断は、定量的な判断になじまないことから、客観化は困難であるといわれている。しかし、前述のよ

うに個別証拠から総合証拠に統合する過程や、総合証拠が究極的立証命題を指示しているかどうかを客観的に検証できる仕組みを構築することは、監査意見形成の適正化に資する。こうした見地から、民事訴訟では、ベイズの定理を応用した事実認定の合理化が提案されている⁵²⁾。監査の分野でも、監査人の意見形成に対してベイズの定理を適用して数量化し、リスクの評価や監査証拠の評価をする試みもある⁵³⁾。ここで注意すべきは、監査意見形成において統計的手法を用いた数学的アプローチが従来の手法に置換されるわけではないことである。個別証拠が相互に影響し、時には証明度を高め、時には減殺するというシナジーを有しており、こうしたシナジーを数学的処理に置換することには困難が伴うためである⁵⁴⁾。

しかし、近年、犯罪捜査の分野では、ベイズの定理やそれを基礎としたベイジアン・ネットワークを応用することで犯罪捜査の実効性を向上させる取組が実績をあげつつある⁵⁵⁾。地方公共団体における決算審査および定期監査の分野においても、監査リスク、特に固有リスクの評価という限定的課題に対しベイズの定理を応用した監査証拠の形成は十分な可能性を持っている。

注

- 1) 日本監査研究学会地方自治体監査研究部会『地方自治体監査』第一法規出版、1991年6月、36頁、および隅田一豊『住民自治とアカウントビリティ 日・米・英の地方公会計及び監査制度の基礎』税務経理協会、1998年9月、177頁。
- 2) 町村など小規模自治体においては、監査委員事務局は必置とされていない（地方自治法200条2項）ために、選挙管理委員会書記などと兼務することが多い。筆者のインタビュー調査においても、監査委員事務局の職員数が2名程度という地方公共団体も少なくない。こうした地方公共団体では、監査委員自らが書類の閲覧、職員への質問などを行っていることが多い。
- 3) 鳥羽至英『財務諸表監査 理論と制度【基礎編】』国元書房、2009年3月、295頁。
- 4) 『同上書』3-4頁。
- 5) 『同上書』295-296頁。
- 6) 鳥羽至英『監査証拠論』国元書房、1983年9月、16-97頁。

- 7) 『同上書』16頁。
- 8) 石田三郎『監査証拠論』中央経済社、1978年1月、34頁。
- 9) 鳥羽至英『前掲書』2009年、95頁。Mautzによる1954年から1961年の著作は、以下の4つである。Robert K. Mautz, *Fundamentals of Auditing*, John Wiley & Sons, Inc., 1954, Robert K. Mautz “The Nature and reliability of Audit Evidence”, *The Journal of Accountancy*, May 1958, pp. 44-45., Robert K. Mautz “Evidence, Judgment, and the Auditor’s Opinion,” *The journal of Accountancy*, April 1959, pp. 40-44., Mautz R. K. and H. A. Sharaf, *The Philosophy of Auditing*, American Accounting Association, 1961.
- 10) AICPA, SAS No. 31, *Evidential Matter*, August 1980.
- 11) 鳥羽至英『前掲書』95頁。
- 12) 『同上書』33頁。
- 13) 『同上書』61頁。
- 14) 『同上書』62頁。
- 15) 石田三郎「監査の基礎概念としての監査証拠 S. J. ブロードの合理的証拠を中心として」『商學論究』第21巻第3号、1973年12月、59-73頁、鳥羽『同上書』24-31頁。
- 16) 石田三郎「同上稿」62頁。
- 17) 鳥羽至英『前掲書』64頁。
- 18) 日下部与市『新会計監査詳説 [新版]』中央経済社、1966年11月、71-72頁および120-125頁。
- 19) 鳥羽至英『前掲書』1983年、81頁。
- 20) 石田三郎『前掲書』161頁。
- 21) 鳥羽至英『前掲書』1983年1月、93頁。
- 22) 小林秀之『新証拠法 [第2版]』弘文堂、2003年5月、8-10頁。
- 23) 刑事訴訟の場合には、書証には、記載内容のみが証拠となる「証拠書類」と記載内容だけではなく、書面の存在や状態も証拠となる「証拠物たる書面」の2つがある点が、民事と異なる。池田修・前田雅英『刑事訴訟法講義』東京大学出版会、2004年6月、296頁。

- 24) 刑事訴訟の場合には、古くから証拠方法と証拠資料は区別されている。平野龍一『刑事訴訟法』有斐閣、1958年12月、191頁。
- 25) 小林秀行『前掲書』4頁。
- 26) 同上書』71頁。民事訴訟については、ルンバール事件（最判昭和50年10月24日、民集第29巻第9号1417頁）、刑事訴訟については、最判昭和23年8月5日、刑集第2巻第9号1123頁）。
- 27) 『同上書』71頁。英米では、陪審制度との関係で、詐欺、不当威迫（undue influence）などの事案では、「明白かつ説得的な証明（clear and convincing proof）」という中間的な証明の程度も設定されている。
- 28) 門口正人編『民事証拠法大系 第1巻』青林書院、2007年4月、275頁。
- 29) 『同上書』275頁。
- 30) 倉田卓次「民事事実認定と裁判官の心証」『判例タイムズ』第53巻第4号、2002年2月、17頁。
- 31) Mautz R. K. and H. A. Sharaf, *The Philosophy of Auditing*, American Accounting Association, 1961, pp.73-79.
- 32) 鳥羽至英『前掲書』110頁。
- 33) マウツは、法学一般と比較している。本章では、民事訴訟よりも刑事訴訟における事実認定の方が精緻であることから刑事訴訟を比較対象として設定した。
- 34) 石田三郎『前掲書』97頁。
- 35) 石原俊彦『リスク・アプローチ監査論』中央経済社、1998年3月、135頁。
- 36) 刑事訴訟における関連性には、要証事実に対して必要最小限度の証明力を有しているという自然的関連性と、伝聞証拠（刑事訴訟法320条）や違法収集証拠（最判昭和53年9月7日、刑集第32巻第6号1672頁）のように誤った心証形成をさせるおそれが強い場合にそれが否定される法的関連性がある。平野龍一『刑事訴訟法』有斐閣、1958年12月、192-193頁、および池田修・前田雅英『刑事訴訟法講義』東京大学出版会、2004年6月、303頁。
- 37) 鳥羽至英『前掲書』1983年、101頁。
- 38) 高田敏文「監査人の意見形成の論理-論理的アプローチの一適用」『研究年報経済学』

第40巻第3号、1978年12月、251-266頁は、証拠と証拠資料を二分する考え方に対して批判的である。しかし、こうした見解に対し鳥羽は、「相互に糸の絡まりあった監査証拠論上の複雑な課題を統一的な観点から体系的に解決することができない」と反論をしている。『同上書』103頁。

- 39) 『同上書』102-105頁、鳥羽至英『前掲書』2009年、285-296頁。
- 40) 鳥羽至英『同上書』1983年、103頁。
- 41) 石原俊彦『前掲書』120頁。
- 42) 鳥羽至英『前掲書』2009年、292頁。
- 43) 監査委員のこうした執務状況に対して月額定額の報酬が支払われていることについて、住民訴訟が提起された。最高裁判所（平成23年12月15日、民集第65巻第9号3393頁）では住民側が敗訴しているが、監査委員の執務状況については批判的意見がある。佐伯彰洋「判例解説 県労働委員会等委員月額報酬支出差止請求住民訴訟事件(滋賀県)[大阪高裁平成22.4.27判決]」『判例地方自治』第339号、2011年3月、33-35頁参照。
- 44) Bell, T. B., M. E. Peecher and I. Solomon., *The 21st Century Public Company Audit : Conceptual Elements of KPMG's Global Audit Methodology*. KPMG International, 2005. p. 4 ; 鳥羽至英、秋月信二、福川裕徳『21世紀の公開会社監査 KPMG監査手法の概念的枠組み』国元書房、2010年3月、7頁。
- 45) Bell et al., *ibid.* pp.33-34. および鳥羽『同上書』54-55頁。民間企業の公正価値測定におけるEBSに関する監査証拠の重要性について、永見尊「公正価値の監査と監査証拠」『大系 現代会計学 [第7巻] 会計監査と企業統治』（千代田邦夫、鳥羽至英編）中央経済社、2011年10月、267-306頁。
- 46) 木口信之「状況証拠による事実認定 - 裁判の立場から」『新刑事手続Ⅲ』（三井誠編）悠々社、2002年6月、80頁。状況証拠の積み重ねによって犯罪事実を認定した代表的事案にいわゆるトリカブト殺人事件（東京高等裁判所（平成10年4月28日、『判例時報』第1647号53頁）がある。
- 47) 門野博、福崎伸一郎「事実認定 裁判の立場から」『新刑事手続Ⅲ』（三井誠編）悠々社、40-41頁では、侵入型強盗・恐喝事件や密室型殺人事件などの具体的事件を素材に幅広い状況証拠の検討が重要であると指摘している。

- 48) 土屋文昭ほか『ステップアップ民事事実認定』有斐閣、2010年12月、37頁。
- 49) Bonner, S. E., R. Libby and M. W. Nelson., “Audit Category Knowledge as a Precondition to Learning from Experience” , *Accounting, Organizations and Society* Vol.22 No.5 ,1997, pp. 387-410.
- 50) Choo, F. and Trotman, K., “The Relationship between Knowledge Structure and Judgments for Experienced and Inexperienced auditors” , *Accounting Review*, No.66,1991, pp .464-485.
- 51) 伍井和夫『監査人のための認知心理学 監査人を見守る科学のまなざし』東京図書出版、2012年6月。
- 52) 太田勝造『裁判における証明論の基礎 事実認定と証明責任のベイズ論的再構成』弘文堂、1982年12月、95-127頁。ただ、同著85頁では、ベイズの定理によって証明力を数値化し、実際に計算できるわけではないと指摘している。
- 53) 監査人の思考判断を数量化する手法としてベイズの定理の適用を試みた文献として、A. Steele, *Audit Risk and Audit Evidence: The Bayesian Approach to Statistical Auditing*. Acad. Press, 1992. (吉田忠ほか訳『ベイズ監査入門 監査リスクと監査証拠』ナカニシヤ出版、1997年10月。)がある。また、個別判断の形成における統計学的合理性を論証しているものに、内藤文雄『監査判断形成論』中央経済社、1995年9月、11-28頁がある。
- 54) 石原俊彦『監査意見形成の基礎 監査保証論の展開』中央経済社、1995年4月、72-74頁。
- 55) ベイジアン・ネットワークによる犯人の推定に応用した事例に、財津亘『犯罪者プロファイリングにおけるベイズ確率論の展開』多賀出版、2011年10月がある。同著の筆者は、富山県警察本部刑事部科学捜査研究所主任研究官でありベイジアン・ネットワークを活用した犯人像の絞り込み（プロファイリング）を行い、犯罪捜査の効率性の向上に貢献している。

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

1 問題の所在

地方公共団体では、監査委員が監査主体となって監査を行っている（自治法（以下、「自治法」とする。）199条）。監査制度改革の議論でも、監査委員に関する制度のあり方が議論の対象となってきた¹⁾。しかし、現実の地方公共団体における監査委員監査においては、監査証拠の収集、評価および報告で構成される監査業務は、監査委員の補助機関である監査委員事務局の職員²⁾が担っている。常勤の代表監査委員を除くほとんどの監査委員が非常勤であり、監査機構全体のマネジメントやガバナンスを果たしているかどうか疑問がある。

さらに、監査委員監査を内部監査と理論的に位置付けるには問題点がある³⁾ものの、内部監査機能の一部としてのモニタリング機能を果たしているといえる。したがって、監査委員監査によるモニタリング機能の実効性は、地方公共団体の財務事務における統制リスクと直結する問題となる。リスク・アプローチ監査を実践するためには、統制リスクに関連する要素として地方公共団体における監査委員監査の実効性を考察する必要性があり、リスク・アプローチ監査と監査機構における責任者の役割を考察する意義がここにある。

これに対して英国では地方公共団体の内部監査部門に内部監査責任者（Head of Internal Audit : H I A）という幹部職員が監査機構に設置され、内部監査の監査戦略および監査計画を立案し、年次監査意見（annual audit report）を作成し、表明している。

本章では、英国勅許公共財務会計協会（Chartered Institute of Public Finance and Accountancy : C I P F A）⁴⁾が2010年12月に公表した意見書『*The role of head of Internal audit*』⁵⁾（以下、「H I A意見書」とする。）および英国でのインタビュー調査から英国公的部門におけるH I Aが果たす役割、能力および資質を明らかにする。その上で、わが国地方公共団体における「監査委員事務局長」の現状と比較し、地方公共団体のガバナンス、特に内部統制における監査委員事務局長が果たすべき役割や必要とされる能力および資質を明らかとする。今後のわが国地方公共団体における監査委員監査について、監査責任者としての監査委員事務局長のあり方を改善するための課題を導出し、監査機構自体のガバナンス向上とそれによる統制リスクの低減を図り、もって地方公共団体における監査のリスクの低減を企図するものである。

2 内部統制と内部監査の関係

(1) 内部統制概念の変遷

内部監査の国際基準である専門職的実施の国際フレームワーク（International Professional Practices Framework: I P P F）⁶⁾において内部監査は当該組織におけるガバナンスへの貢献が意図され⁷⁾、内部監査は組織のガバナンス、リスクコントロール、およびコンプライアンスとの関係性が定義に内包されている。これに対して、内部統制概念には、数多くの議論がある。ここで内部監査責任者を考察する前提問題として内部統制概念の変遷を概観する。

一般的に認知されている内部統制の定義は、図表 7-1 のとおりである⁸⁾。1949年の米国公認会計士協会（American Institute of Certified Public Accountants: A I C P A）が公表した定義は、第二次世界大戦後の不況時に粉飾決算が横行したことを受けて策定された背景があり、世界で初めて内部統制概念を包括的に定義した。その後、1970年にわが国で日本監査研究学会が公表した定義も A I C P A の定義に沿ったものといえる。

1992年には米国トレッドウェイ委員会組織委員会（The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission: C O S O）が公表した報告書『Internal Control - Integrated Framework（内部統制—統合的枠組み）』の定義は、C O S O フレームワークとも呼ばれ、内部統制の世界標準といえる定義である。1949年の A I C P A がの定義と C O S O 報告書の定義には、①人間の行動という側面を重視し、②コーポレート・ガバナンスとの接点を確保し、③統制目的としての法令遵守を明示している点が特徴である⁹⁾。わが国地方公共団体の内部統制は、総務省に設置された研究会で検討され、この C O S O フレームワークが妥当するものとして提言がなされている¹⁰⁾。以下の議論でも、世界標準となっている C O S O フレームワークの内部統制概念が、地方公共団体にも適用可能性がある。

図表 7-1 内部統制に関する一般的定義の変遷

文書名	内部統制の定義
A I C P A 報告書（1949年）	内部統制は、企業の資産を保全し、会計記録の正確性と信頼性を保証し、経営機能を増進し、そして、経営者の定めた諸方針の順守を促進するために、企業内部において設定された、組織、計画、手続、調整のための方法や手段を総称するものである。
日本会計研究学会『財務諸表監査における内部統制の研究』（1970年）	内部統制は、企業の資産を保全し、会計記録の正確性と信頼性を確保し、かつ経営活動を総合的に計画し、調整し、評定するために経営者が設定した制度・組織・方法および手続

文書名	内部統制の定義
	を総称するものである。
COSO報告書（1992年）	<p>内部統制は、以下の範疇に分けられる目的の達成に関して合理的な保証を提供することを意図した、事業体の取締役会、経営者およびその他の人々によって遂行されるプロセスである。</p> <ul style="list-style-type: none"> ・業務の有効性と効率性 ・財務報告の信頼性 ・法規の順守

出所) 高田敏文『監査リスクの基礎』同文館出版、2007年5月、138-142頁をもとに筆者が作成。

(2) 内部監査と内部統制の関係

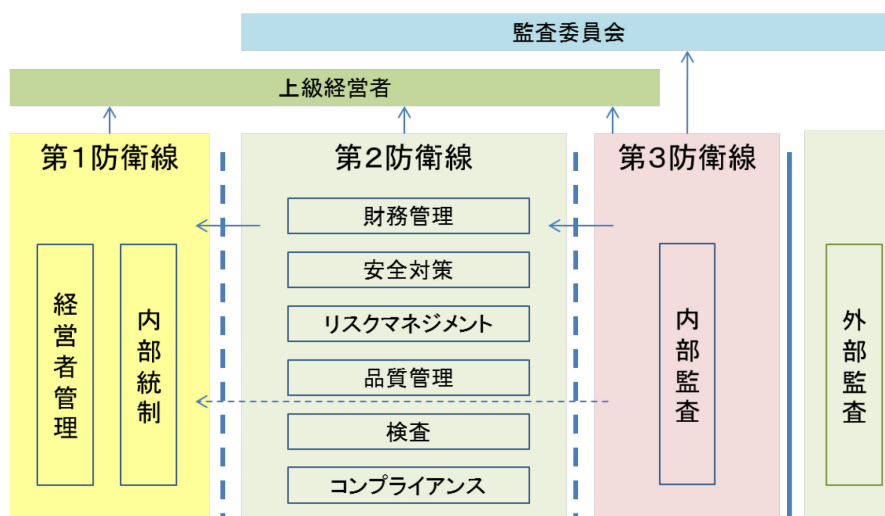
内部監査は、内部統制の一部とする見解¹¹⁾がある一方、内部監査と内部統制は別概念であるとの見解もある¹²⁾。内部監査と内部統制の関係をいかに理解するべきか。

この点、英国勅許内部監査人協会（Chartered Institute of Internal Auditors: C I I A）のニコルソン氏¹³⁾から、「3つの防衛線モデル」という概念について説明があったので紹介をする。同モデルは、欧州内部監査人協会連合（European Confederation of Institutes of Internal Auditing: E C I I A）および欧州リスク・マネジメント協会連合（Federation of European Risk Management Associations: F E R M A）が、欧州会社法指令の解説（Guidance）として公表し、英国勅許会計士協会（Association of Chartered Certified Accountants: A C C A）や英国金融サービス機構（Financial Services Authority: F S A）が推奨する内部統制の概念フレームワークとして紹介している。このモデルでは、（広義の）内部統制は3つの防衛線から構成されており、図表 7-2のとおりである。第1防衛線は日常的業務管理で行われている（狭義の）内部統制である。第2防衛線はリスク・マネジメントやコンプライアンスなどの監督として行われる活動を指す。第3防衛線はリスク・アプローチで実施され、保証を提供する内部監査である。この3つの防衛線モデルは、金融機関の内部統制を念頭に概念が形成されてきたという沿革があるものの、他業種¹⁴⁾や公的部門にも適用可能とされている¹⁵⁾。

このように組織体における内部統制の構成要素を3つの要素として理解すれば、（狭義の）内部統制と内部監査は、別概念と理解できる。第1の防衛線である内部統制で組織の不正などのリスクを抑え、内部監査は、組織のガバナンスの最終的防衛線として機能すべきである。会社における職能を「執行」「監督」「監査」の3つの職能に分けて検討する見解¹⁶⁾とも符合する。

したがって、内部監査機能は、組織全体から見たときは、（広義の）内部統制の一部であり、その不備は監査リスクに影響する統制リスクを左右するものと理解でき、内部監査とリスク・アプローチ監査との関連性がある。したがって、H I Aの役割は組織全体の内部統制において重要であり、最終防衛線として組織のガバナンスを考慮する上で大切な地位であることを確認できる。

図表 7-2 3つの防衛線モデル



出所) FERMA , *Guidance on the 8th EU Company Law Directive article 41*, September 2010, p. 9 をもとに筆者作成。

3 英国地方公共団体における内部監査責任者

(1) C I P F A 意見書

C I P F Aは、H I A意見書に先立ち、財務管理責任者（Chief Finance officer : C F O）に関する意見書『*the role of the Chief Financial officer :In Local Government*』¹⁷⁾を公表し、H I A意見書は、財務管理責任者に関する意見書に準じて策定されている¹⁸⁾。英国地方公共団体におけるH I Aは財務管理者に匹敵する重要な職務である証左である。

H I A意見書は、H I Aの果たすべき役割を5つの原則として示し、その概要は図表7-3のとおりである¹⁹⁾。第1原則は、内部監査の目的を組織のガバナンスを意識して設定する。第2原則は、監査基準に準拠した専門職的实施と国際基準に適合した監査の実施を求めている。第1原則および第2原則は、内部監査の目的や機能に関する原則であり、H I Aの役割を規定する基礎的内容を定めていると理解できる。

これに対して第3原則ないし第5原則は、組織における内部監査の地位、監査資源の確保、H I Aに必要な知識と経験を定めている。監査機構のガバナンスや監査人の能力に関

する内容であり、監査基準における人的基準に含まれる内容の多くが関連している諸原則となっている。したがって、第3原則ないし第5原則は、第1原則および第2原則の手段的な原則と位置付けられる。H I A意見書は、5つの各原則について組織、役割および個人という3つの分類を設けて、それぞれについてのH I Aの必要要件を定め、H I A意見書全体で128項目の必要要件が列記されている。

図表 7-3 H I Aの5原則

原則	内容
第1原則 ガバナンスやリスク管理への意見表明	<p>H I Aは、組織のガバナンス構築のベストプラクティスを支援し、ガバナンスやリスク管理が適切になされているかどうかを客観的に評価し、潜在的リスクや改善点への対応について意見を表明することがその使命とされている。ガバナンス構築の責任は首長にある。</p> <p>H I Aは、そのガバナンスの構築を側面から支援し、組織内だけではなく外部の利害関係者との関係構築が必要とされている。ガバナンスは、組織の目標達成の手段であって、H I Aが実施する内部監査でも、地方公共団体の目標達成と結びついた形での保証だけではなく、助言（Consultancy）も期待されている。</p>
第2原則 客観性と証拠に基づく監査の実施	<p>H I Aはガバナンス、リスク・マネジメントおよび内部統制のすべての側面において目標を設定し、証拠に基づいた意見を表明する。</p> <p>地方公共団体の監査でも、客観性は求められる。しかし、内部監査という性格上、外部監査と異なって、監査の対象業務と監査人の業務における関係性を絶つことはできない。また、効率的な監査実施のために常に統制環境を把握することが求められ、証拠に基づいた監査実施やリスク・ベースの監査計画が必要とされている。</p>
第3原則 しかるべき地位	<p>H I Aは、常勤の上級幹部職員でなければならない。リーダーシップ・チームや監査委員会との緊密な連携が求められる。H I Aは、上位の役職・地位にあることが求められ、首長に対する意見表明の実効性を図っている。</p>
第4原則 十分な監査資源の確保	<p>監査部門に組織の資源が割り当てられ、H I Aは内部監査部門を率い、指揮しなければならない。H I Aは地方公共団体の実施する事業にも精通していなければならない。さらに専門家が準拠すべき基準を遵守し、</p>

原則	内容
	その状況が絶えず検証されなければならない。
第5原則 専門的知識と十分な経験	H I Aは専門的資格を有し、かつ十分な経験がなければならない。専門職としての知識が不可欠であり、その知識獲得の手段としての専門職団体への加入や資格取得が必要となる。さらに、H I Aには十分な経験に基づいた対人コミュニケーション能力や、十分な実務経験などの資質が求められる。

出所) H I A意見書をもとに筆者が翻訳・作成。

(2) H I Aへの聞き取り調査

H I A意見書は、C I P F Aが公表しているガイドラインであり、英国における監査実務における実態との相違が考えられた。そこで、筆者は2011年10月および翌年2月に英国を訪問し、H I A、ならびにC I P F AやC I I Aといった会計専門職団体にインタビューを実施した²⁰⁾。調査地点はイングランドとウェールズを選定し、都市部と地方部の都市の双方を調査し、英国全体の状況を把握するように調査対象を分散をした。

まず都市部の地方公共団体としてロンドンのタワーハムレッツ特別区とクロイドン特別区のH I Aにインタビューを行った。双方の特別区においてもC I P F Aが公表している内部監査基準²¹⁾に基づく内部監査が実施されており、それぞれのH I Aは内部監査に関する専門用語や監査に関する概念について正確に理解しており、監査に関する十分な経験と知識を有していることを調査で確認できた。英国ではH I Aを地方公共団体の内部監査部門に設置することは、英国地方自治法 (Local government Act) などの法令には規定がない。したがって、H I Aの役割も法令上の定義は存在しない。しかし、会計や監査の基準は、C I P F Aに代表される会計専門職団体が設定し、こうした団体が公表する意見書への準拠の必要性が強調された。インタビューの中では、C I P F Aの公表しているH I A意見書は、H I Aが果たすべき役割を振り返るチェックリストとして有用であるとのコメントがあった。

タワーハムレッツ特別区のH I Aへのインタビューでは、組織におけるガバナンス (第1原則)に関連し、近時はI Tを活用した不正対策に重点を置いているとの説明があった。わが国地方公共団体ではI Tを活用したコンピュータ支援監査技法 (Computer Assisted Audit Techniques: C A A T s) の取組は遅れ、この点でも先進性がある。

クロイドン特別区では、他の特別区との共同による監査法人との官民パートナーシップ（Public private partnership：PPP）を実施し、監査コストの低減と実効性の向上を図っているとのことであった。クロイドン特別区は、ロンドンの他の14特別区をとりまとめ、監査法人と10年間の監査契約を締結している。多くの地方公共団体をまとめ、監査契約期間を長期とすることでコスト削減を実現した。2011 - 12年における日数ベースの監査計画では、全体で1,721日分の人量を見込むところ、職員が実施するのは120日分、全体の7%にすぎない。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である。H I A意見書の第2原則を徹底することが、監査法人への大胆なアウトソーシングを可能としていると推測される。

会計専門職の人材を得ることが容易な都市部に対して地方における地方公共団体の状況はどのようになっているか。インタビューを実施したデンビシャーは、ウェールズの北部に位置し、農業と観光を主産業とする人口約9万7千人の地方都市である。H I Aであるイヴァン・バトラー氏²²⁾によれば、デンビシャーの職員数は4,502人、うち内部監査部門には10名の職員が配置され、その半数以上が公認内部監査人（Certified Internal Auditor：C I A）などの会計や監査に関する専門資格を保有している。わが国の地方公共団体に関する監査に関する議論において、地方では会計や監査に関する専門的知識を有する人材の確保が困難であると指摘される。

しかし、デンビシャーでは、公務員の安定した身分への魅力や積極的な募集によって人材が確保されているとのことであった。H I A意見書の第5原則に当てはまる人材が、地方でもH I Aの役職に確保されている好事例である。デンビシャーの内部監査部門は、H I Aであるイヴァン氏のリーダーシップで、システム・シンキングなどの業務改善手法を用いた監査業務の効率化に取り組んでいることが紹介された。また、財務監査と非財務に係る監査の比率が1対9の比率であり、わが国の監査実務との大きな違いが見られた。これは①リスク・アプローチ型監査で不正や誤謬が低減し財務監査に必要なコストが低下したこと、②行政部門の経済性や効率性に関する住民の関心が強く非財務に関する監査の比率が大きくなってきたとのことであった。H I A意見書の第1原則や第2原則に適合する監査実務のあり方といえる。

英国のH I Aへのインタビューによって、積極的にコンピュータ利用監査技法（CAATs）を採用したり、監査法人と同じ技術水準で活用したりするなど高い実効性を持った

監査が実施され、会計や監査の技術水準は高いということが確認された。内部監査基準やH I A意見書についても、インタビューを行ったH I Aにとっては共通認識となっており、H I Aの横のネットワークの強さも確認できた。こうした背景には、英国では伝統的に会計専門職団体が会計や監査の基準を設定し、資格制度を設けるなど地方公共団体の監査制度を牽引してきた歴史がある。さらにH I Aは、多くの地方公共団体に会計に関する専門的資格を保有している者が公募という透明性のある手続を経て採用されている。こうした資格制度と上級公務員人事に係る流動性の高さが、英国地方公共団体における監査のレベルアップに貢献していると考えられる。

4 わが国の地方公共団体における監査部門の現状

(1) 地方自治法の沿革

自治法は、監査委員を支える補助機関について、都道府県では事務局を必置とし（自治法200条1項）、市町村では事務局の設置を任意としている（同条2項）。事務局には、事務局長、書記その他の職員を置き（自治法200条3項）、市町村においても、書記を置くことは必須となっている（同条4項）。監査委員事務局長、書記その他の職員に必要とされる資格、経験の定めはなく、単に監査委員や上司の指揮を受けて事務に従事すべきことが規定されているにすぎない（自治法200条7項）。

地方公共団体で監査を担う監査機構に関する自治法の沿革を確認すると図表 7-4 のとおりである²³⁾。監査委員制度は、明治23年の府県制、市制および町村制を起源とし戦前では、現在の監査は、「考査」または「検査」と呼ばれた時期もある。この時期における監査は、議会の検査の一環として実施され、行政視察という内容で実効性に乏しかった²⁴⁾。第二次世界大戦中には国家統制の色彩が強まり、地方公共団体における監査は形骸化していた。戦後、地方自治法（昭和22年法律第67号）が制定され、監査委員制度が創設された。創設時、監査委員は、長の指揮下に置かれその補助職員の任免権すら監査委員は有していなかった。しかし、地方公共団体における裏金問題などを契機に監査委員監査制度の改正が数次行われ、監査委員の定数の増加、識見監査委員の任期の長期化、議会との関係の明確化など監査委員制度は、専門性および独立性を強化するために制度改正が行われた²⁵⁾。

これに対し、監査委員の補助機関については、昭和38年に法定化された以降、改正はなかった。監査委員事務局職員に係る法的責任も、対外的責任は監査委員のみが負担し、補助機関の職員は、地方公務員法上の責任を負担するにすぎないとする見解²⁶⁾があり、監査

委員事務局を外部から規律する法規範はなく、それぞれの自律性に任されている。

図表 7-4 地方自治法における監査機構の変遷

年	監査委員	補助機関
明治23年	府県制、市制、町村制に基づく監査の実施 ※ 議会議員から委員を選出して検査を実施、行政視察的な内容であった。	
昭和18年	府県制、市制および町村制の改正 ① 議員の委員による検査を廃止。主に内務大臣の行政監査に服することになる。 ② 京都、大阪ほか4都市で考査役を設置することを市制で明文化	
昭和21年	監査委員制度の創設 ※ 監査委員は、長の監督に服し、監査結果の公表は、長が実施するなど独立性に課題	従来の考査、監査の事務を担当した職員を監査委員の事務機構とする（内務省通知）
昭和22年	監査委員の独立性強化 → 長と対等の立場に、議会への出席義務	監査委員事務局の職員は、監査委員が任命する（自治法200条）
昭和23年		書記の任免権を明確化
昭和27年	識見監査委員の常勤制の導入	
昭和31年	監査委員の任期延長（2年→3年）	
昭和38年	市町村監査委員の必置化、監査対象事項を財務に限定、代表監査委員制度の創設 → 外部監査の性格強化	監査委員事務局制度の法定化
昭和49年	識見監査委員の任期延長（3年→4年）	
平成3年	行政監査を実施できるよう監査権限を拡充	
平成9年		町村の監査委員事務局を任意に設置可能とした。

出所) 筆者作成。

(2) わが国における実務の現状

英国のH I Aに相当するわが国の役職は、「監査委員事務局長」（自治法200条3項）である。監査委員監査における書類の検証および質問は、書記が実施し、監査計画や監査結果の実務レベルにおいては実質的に決定をしているのは監査委員事務局長である。監査結果の内容に関して、首長部局との意見調整においても、監査部門の責任者としてを監査委員事務局長が実施していることからH I Aと同等の機能を果たしていると評価できる側面の一つである。

この点、常勤の代表監査委員（地方自治法199条の3）が監査部門の責任者と見ることもできるが、地方自治法199条の3にある「代表」は、監査委員事務局の補助職員の任命など庶務事項を処理させる意味であり、監査委員を代表する趣旨ではないとされており、監査部門の長と評価するには課題がある²⁷⁾

H I A意見書の5つの原則から、わが国の監査委員事務局長を評価すると図表 7-5のとおりとなる²⁸⁾。英国とわが国では、法や制度が異なることを考慮しても、相当な相違点

がある。特に、専門職的实施を支える前提条件としての事項（図表 7-5 の④、⑤、⑨、⑬、⑭）および個人の能力・資質に係る事項（図表 7-5 の⑩、⑪、⑫、⑬、⑭）につき、課題がある。これに対し、第3原則に関する③、⑧、⑫は、比較的充足されていた。これらの項目は、監査部門の法的地位に関する内容であり、ほとんどが地方自治法に類似の条項があったためである。

図表 7-5 H I A意見書から見たわが国の監査委員事務局長の評価

	第1原則 組織のガバナンス	第2原則 専門職的監査 の実施	第3原則 しかるべき地 位	第4原則 十分な監査資 源の確保	第5原則 専門的な知識 と経験
組織	0/13 ①	9/12 ②	3/7 ③	0/14 ④	0/12 ⑤
	×	○	△	×	×
役割	3/6 ⑥	2/12 ⑦	2/3 ⑧	0/9 ⑨	-
	△	×	○	×	-
個人	0/4 ⑩	2/7 ⑪	3/5 ⑫	2/11 ⑬	1/8 ⑭
	×	×	△	×	×

出所) 筆者作成。

5 わが国の内部監査責任者としての監査委員事務局長の課題

わが国と英国における地方公共団体の監査実務において、監査機構のガバナンス、特に監査部門の責任者の役割・機能に差異が生じている原因はどこにあるのだろうか。

わが国地方公共団体では、組織上、監査部門が首長部局から独立し、研修の機会や組織資源の配分への十分な配慮が欠けている。さらに、地方公共団体相互の情報交換も少なく、英国地方公共団体のH I Aに対するインタビュー調査で言及されたような会計専門職団体を通じた情報共有の機会もない。加えて、監査実施に関する行為規範である監査基準²⁹⁾が存在せず、専門性の担保に有用な資格制度もない。監査業務は、職務の性質上、専門職が担うべき業務にもかかわらず専門的知識や監査実務の経験が十分ではない職員が数年ごとの人事異動サイクルで監査委員事務局長の地位に就く。

こうした諸要因が地方公共団体における監査の実効性に課題を生み出してきた³⁰⁾。従来の地方公共団体における監査についての制度改革論議においては、監査委員に関する制度論が中心であった。将来的には監査機構全体を視野に入れた議論が求められ、特にキーパ

ーソンである監査委員事務局長のあり方は、検討に含まれるべき課題となっている。

本章での考察の結果、わが国の監査機構における監査委員事務局長の現状については、英国におけるH I Aと比較をすることで3つの問題点が明らかとなった。

第1の問題点は、監査委員事務局に関する実態把握の必要性である。実態把握は、制度改正の不可欠な前提であり、特に監査部門の人員、経験年数、能力およびそれに要するコストなどのデータは、具体的な制度設計の基礎となる。たとえば、民間の内部監査部門では、1社平均で7,306万円のコストがかかり、法定監査の平均契約額2,421万円の3倍以上が支払われているとの調査結果がある³¹⁾。都道府県の監査部門は、民間の上場企業より人員が多く、職員の年齢構成も高いため、民間以上に地方公共団体の監査部門ではコストが費やされている可能性が高い。

第2の問題点は監査委員事務局の地位の明確化である。地方公共団体における監査委員監査が、外部監査か、内部監査かという論点には課題が多い³²⁾。地方公共団体には会計管理者による統制(自治法170条)も存在し、監査委員事務局の監査との棲み分けも明確でない。民間企業の内部監査の歴史は、日常業務と監査業務を兼務した段階から、内部監査業務専従者の常置化、内部監査部門の形成による組織化とライン部門との並列配置、そして内部監査部門の独立性を意識したスタッフとしての配置へと展開してきた³³⁾。こうした歴史から内部監査部門のあり方を学ぶ必要がある。加えて、欧州での3つの防衛線モデルが示すように内部監査は、組織の第3の防衛線であって最終かつ重要な任務を担う。地方公共団体における内部統制の整備と並行し、監査委員事務局長を頂点とした監査委員事務局と監査委員ないし会計管理者との関係は、明確にそれぞれの機能を整理した上で、相互の関係を含めて定義されなければならない。

第3の問題点は、監査委員事務局長の能力および資質に係る必要条件の設定である。英国における地方公共団体におけるH I AへのインタビューによってH I AがI T活用や民間の監査法人と共同し、高い専門性を持って監査業務に従事していることが確認できた。これに対して監査委員事務局長には、資格要件もなく、監査業務の経験のない職員が監査委員事務局長に就任する事例も少なくない。監査機能は組織のガバナンスや内部統制にとって重要な機能であり、H I A意見書が要求するしかるべき地位(H I Aの第3原則)と専門的知識と経験に裏付けられた人材(同第5原則)は、わが国地方公共団体の監査機構に欠けている要素であり、早急な対応が必要となっている。

この点、わが国の現状を調査する中で、奈良県で注目すべき事例がある³⁴⁾。谷川正嗣代

表監査委員(平成22年当時)は、奈良県で長年、財政部局の経験を経て奈良県代表監査委員に就任した。谷川氏は、監査委員就任時に大学院修士課程に入学し、会計や監査の研鑽を進めながら監査委員を務められた。インタビュー調査では、大学で得た知見を地方公共団体における監査業務に展開すべく奈良県における例月出納検査と決算審査を一体的に実施する監査手法など先進的取組を行ったことについて説明を受けた。監査に関する専門的知見を背景とした監査業務の改善事例であり特筆に値する。

谷川氏は、監査委員事務局長ではなく代表監査委員であった。しかしながら、わが国のH I Aとしての一つのあるべき姿を提示している。監査委員事務局長のあり方を考察するに当たり、わが国でもこうした良い実例も参照しつつ、英国地方公共団体における監査部門のH I Aによるベスト・プラクティスから示唆を得てわが国に展開していくことが望まれる。このように内部監査の実効性を向上し、地方公共団体における内部統制、特にモニタリング機能を向上することが地方公共団体における第3の防衛線を確認としたものにする。わが国の監査委員事務局長が、H I A意見書にて提言されている必要条件を満たすことによって、地方公共団体における内部統制の実効性が向上し、統制リスクが低減される。監査委員事務局長の内部統制における実効性向上は、リスク・アプローチ監査を実践し経済的・効果的に監査を実践するための前提条件となるのである。

注

- 1) 政府における監査制度改革の議論や今後の方向性については、総務省『地方自治法抜本改正に向けての基本的考え方』(2010年6月22日報道資料) http://www.soumu.go.jp/main_content/000071414.pdf (2012年6月22日アクセス) および同『地方自治法抜本改正についての考え方(平成22年)』(平成23年1月26日報道資料) http://www.soumu.go.jp/main_content/000098615.pdf (2012年6月22日アクセス)、「地域主権戦略大綱 第8 地方政府基本法の制定(地方自治法の抜本改正) 3 監査制度」(2010年6月22日閣議決定)を、学会での検討内容については、日本監査研究学会地方自治体監査研究部会『地方自治体監査』第一法規、1991年6月を参照。
- 2) 自治法では、職員ではなく「書記」と規定されている(自治法199条3項ないし7項)が以降では「職員」と表記する。

- 3) 地方公共団体の監査委員監査が、内部監査か、外部監査かについては、第8章において詳細に考察する。
- 4) 英国勅許公共財務会計協会(CIPFA)の成り立ちや英国公的部門における具体的な活動内容については、石原俊彦『CIPFA 英国勅許公共財務会計協会』関西学院大学出版会、2009年3月を参照。
- 5) CIPFA, *the Role of the Head of Internal Audit in Public Service Organisations*, December 2010.
- 6) 内部監査人協会・檜田信男監訳『専門職的实施のフレームワーク』日本内部監査協会、2006年7月、19頁。
- 7) 柿崎環『内部統制の法的研究』日本評論社、2005年5月、264頁では、内部監査人協会(IIA)が提示している内部監査の定義の変遷から、内部監査の性質は「経営スタッフとしての独立評定活動」から「組織体への奉仕」に変化したとしている。
- 8) 高田敏文『監査リスクの基礎』同文館出版、2007年5月、138-142頁。
- 9) 鳥羽至英『内部統制の理論と制度 執行・監督・監査の観点から』国元書房、2007年5月、8頁。
- 10) 地方公共団体における内部統制のあり方研究会『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目指して』2009年3月、http://www.soumu.go.jp/main_sosiki/kenkyu/internal_control/12172.html (2012年6月22日アクセス)
- 11) 鳥羽至英『前掲書』273頁、および高田敏文『前掲書』30頁などがある。
- 12) タワーハムレット特別区HIAのジャニ氏およびデンビシャーHIAのバトラー氏は、2011年10月に英国で意見交換した際に内部統制と内部監査は別概念であるという認識を示された。
- 13) 筆者は、2012年2月22日にロンドンの英国勅許内部監査人協会(CIIA)を訪問し、クリス・ベーカー氏およびフランシス・ニコルソン氏に英国の公的機関における内部監査の状況についてインタビューすることで確認した。
- 14) 英国勅許会計士協会の内部監査に関する揭示、http://archive.newsweaver.com/acc aiabulletin/newsweaver.co.uk/accaiabulletin/e_article00102615464e4.html (2012

年6月22日アクセス)

- 15) 2012年2月22日に実施したC I I Aのフランシス・ニコルソン氏のインタビューでは、「このモデルは、英国ではよく知られており、公的部門を含めたすべてのセクターに適用できる」とのことであった。
- 16) 鳥羽至英『前掲書』85-88頁および内藤文雄「コーポレート・ガバナンスにおける監査役監査の位置付け」『会計監査の企業統治（体系現代会計学[第7巻]）』（千代田邦夫・鳥羽至英編）中央経済社、2011年10月、341-347頁。
- 17) CIPFA, *the Role of the Chief financial officer In Local Government*, 2010.
- 18) 2012年1月18日に実施したH I A意見書の策定に関わったクリーブ・ダラコット氏へのインタビュー、ならびに2012年2月23日に実施したC I P F Aへのインタビュー調査やH I A意見書およびC F Oに関する意見書の関係について説明を受けた。
- 19) H I A意見書の翻訳は、井上直樹「地方自治体における内部監査責任者の役割—英国勅許公共財務会計協会（C I P F A）の討議資料を参考に」『公会計研究』第12巻第2号、2011年3月、1 - 15頁を参照。
- 20) 2011年10月3日にロンドンのタワーハムレッツ特別区のH I Aであるメニシュ・ジャニ氏およびクロイドン特別区のH I Aであるサイモン・マドック氏を、同月4日は、英国勅許公共財務会計協会（C I F P A）のテクニカルマネージャのキーリー・ランド氏を、6日にデンビシャー（ウェールズ）のH I Aであるイヴァン・バトラー氏にそれぞれの自治体及び団体の事務所を訪問してインタビュー調査を行った。なお、この調査には、関西学院大学より研究費用の助成を受けた。ここで厚く御礼を申し上げる。訪問内容の詳細は、拙稿「英国自治体監査部門 訪問記」『地方財務』第690号、2011年12月、54-64頁にて詳細に報告を行った。
- 21) Chartered Institute of Public Finance and Accountancy, *Code of Practice for Internal Audit in Local Government in the United Kingdom 2006*, Chartered Institute of Public Finance and Accountancy, 2006. 邦訳は、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』中央経済社、2010年6月、101-155頁。
- 22) デンビシャーのH I Aであるイヴァン・バトラー氏は、公務員就職後、大学院に通い

- MBAを取得し、公認内部監査人（CIA）の資格者である。CIAにて自治体における監査部門の業務改善につき講演を依頼されるほど、見識に優れた専門職である。
- 23) 自治法の沿革については、池田昭義『監査制度 仕方・受け方の実務[第1次改訂版]』学陽書房、2000年6月、4-13頁、および原典男『監査委員実務マニュアル』ぎょうせい、1996年10月、2-3頁を参考とした。
 - 24) 『同上書』6頁。
 - 25) この点は、本論文第1章にて詳述している。
 - 26) 宮本義雄『地方自治体の監査委員[改訂版]』学陽書房、1993年12月、41-42頁。
 - 27) 松本英昭『新版 逐条地方自治法 [第4次改訂版]』学陽書房、2007年3月、635頁。
 - 28) 筆者は、監査委員事務局での6年間在籍し、その間に5名の監査委員事務局長のもとで業務に従事した。また、在籍期間中に他自治体の監査委員事務局の職員50名以上と意見交換を行っている。この評価は、こうした参与観察に基づく分析である。
 - 29) この点は、本論文第8章にて監査基準の設定に関して考察を行っている。
 - 30) 日本監査研究学会地方自治体監査研究部会『地方自治体監査』第一法規、1991年6月、84頁。
 - 31) 加藤康彦『監査のコストパフォーマンス 日米欧国際比較』同文館出版、2003年10月、188頁。
 - 32) 石原俊彦「自治体経営と監査制度の抜本改革（特集 自治体の経営改革）」『都道府県展望』第620号、2010年5月、7頁。
 - 33) 津田秀雄『日本内部監査制度の史的展開』森山書店、2012年2月、209頁。
 - 34) 2011年3月24日、奈良県庁において当時、奈良県代表監査委員であった谷川正嗣氏にインタビューを行った。

第8章 地方公共団体における監査基準設定のあり方 ー監査基準設定に関する国際比較

1 問題の所在

(1) 監査基準の機能

わが国地方公共団体における決算審査および定期監査には、監査理論の進展が反映されないで各地方公共団体が独自に監査を実施・運用することが当然となっている。監査における監査人の行動規範であって監査人の責任の判断基準となる規範は、監査基準と呼ばれる。適切な監査基準が策定され、その監査基準に準拠して監査が実施されれば、地方公共団体における監査実務の問題点は顕在化しなかった可能性がある。監査基準は、監査理論と実務を架橋する役割を果たさなければならない。本章では、こうした問題意識を端緒として地方公共団体における監査委員監査をリスク・アプローチ監査に転換する重要な論点の一つとして監査基準の問題を考察する。

監査基準は、監査のあり方を規律する規範として極めて重要かつ多面的な機能を有している。鳥羽は、監査基準には、①役割基準、②財務諸表全体の品質基準、③監査人の責任基準、④監査規範、⑤経験の蒸留、⑥新しい監査実践の創造、⑦専門職業基準、⑧利害調整の基準および⑨専門技術的基準の9つの機能があるとしている¹⁾。これらの機能は、過去の監査の実践から帰納的かつ、監査に対する社会的要請から演繹的に形成されており、各機能は有機的に相互に関連して監査人の行動規範として監査を規律し、監査の実践を発展させている²⁾。監査基準自体の重要性は、外部監査と内部監査の双方に共通している。もちろん、監査人の独立性については、内部監査人と外部監査人では異なっている。外部監査人の場合、二重責任の担保と公正な判断の担保という要請があるために監査人という主体と監査対象という客体の間には外見的独立性が求められる³⁾。

これに対して、内部監査人の場合には、内部監査部門を代表取締役などの経営者の直属部門とすることで監査対象からの独立性が確保されるよう企図される。こうした監査対象と監査人の関係性に関して外部監査と内部監査では、明確な差異がある。しかしながら、監査人の独立性や組織構造に依拠しない事項（たとえば、監査の実施に関わる事項）については、外部監査と内部監査を問わず、多くの共通点があるといえる。現に内部監査の国際的専門職団体である内部監査人協会（Institute of Internal Auditor: I I A）が設定している内部監査の国際基準である専門職的实施の国際フレームワーク

(International Professional Practices Framework: I P P F)は、外部監査の監査基準と類似し、財務諸表監査の公準と多くの共通点を持っている⁴⁾。

本章は、民間部門、公的部門を問わず、外部監査および内部監査の監査基準の策定主体や策定プロセスを広く渉猟し、比較考察することで、わが国地方公共団体の監査を規律する監査基準の策定プロセスのあるべき姿を考察することを目的としている。

(2) わが国地方公共団体における監査基準の実態

監査基準の重要性を考えると、わが国地方公共団体における監査委員監査における監査基準の設定および運用には課題が多い。筆者は、監査実務における経験や他の地方公共団体の監査実務担当者との意見交換⁵⁾を行ってきた。このフィールドワークの結果、明らかとなったことは、わが国の地方公共団体は、全国都道府県監査委員協議会連合会（以下、「全監連」とする。）や全国都市監査委員会といった全国規模の連絡組織が策定したモデルとなる監査基準を参考に各地方公共団体の監査委員が独自に固有の監査基準を策定し、この基準に基づき各地方公共団体でそれぞれに監査を実施している。すでに第4章での決算審査意見書および第5章での定期監査結果の考察においても明らかとなったように各地方公共団体が独自の監査を実施していることは実証されている。

地方公共団体における監査の現場では、こうした固有の監査基準を基礎に監査委員事務局の書記が、自分たちの実施してきた監査に関する経験を所与としてその方法の情報共有や技術継承を主眼に監査計画や監査マニュアルを作成し、監査実務を運用している。多くの監査委員事務局で作成されているマニュアルは、監査技術の適用方法や監査の際に作成するチェックリストなどの様式集の体裁になっていることが多い⁶⁾。このため監査理論の理解や監査実務の経験がなくとも、形式的には監査を実施することが可能となっている。

しかし、全監連の策定したモデルは、昭和40年11月に制定されたものであり、策定からすでに40年以上経過している。公認会計士が準拠する監査基準に照らして監査基準に記載されている内容を見たとき、地方公共団体の監査委員が準拠する監査基準は、監査理論の進展を十分に理解し、監査委員監査の実務に反映された内容とはなっていない。

地方公共団体の監査委員においても、監査における監査基準の果たすべき機能を十分に理解した上で、策定・運用しているとはいえない。こうした課題の多い監査基準を基礎に専門的知識や経験が十分とはいえない監査担当職員である書記が、これまでの監査

の前例を参考に監査マニュアルを作成し、監査委員監査が実施されている。こうした監査基準策定プロセスに起因し、監査基準と監査手続が混同されたり⁷⁾、監査計画として欠かすことのできない「重要性 (materiality)」の概念が看過されたり⁸⁾ するなど監査理論の進展が反映されず、監査の基礎的概念が欠落されたままの監査が実施されており、監査人の行為規範としての監査基準にふさわしい内容とはなっていない。

これらの監査基準の不完全さに起因し、①監査人の行為規範や責任の判断基準として機能せず、②監査基準を標準としてなされる内部の監督および外部からの品質管理も実施されていない。こうした監査基準の不備が、地方公共団体における監査委員監査の非専門職的实施と非難される根本的要因の一つとなっている。こうした現状を改善するためには、監査理論の発展に裏付けられた監査基準の策定が急がれる。

なお、本章で考察している監査基準は、地方公共団体における定期監査（地方自治法（以下、「自治法」とする。）199条1項）および決算審査（同法233条2項）を対象とする監査基準を想定している。第2章で考察したように地方公共団体における監査委員は、多様な種類の監査を実施している。

しかし、地方公共団体によっては、例月出納検査、定期監査および決算審査それぞれを別の担当者が担当し、監査委員にあっても多様な監査の種類とそれらの有機的関連性を看過して監査を実施しているケースが見られる。町村のような小規模な地方公共団体においては、定期監査や決算審査に割り当てる監査資源が不十分で、例月出納検査を実施する程度の人員や予算しかなく、定期監査や決算審査を簡略化せざるを得ないという問題点もある。本来は、毎月実施される例月出納検査（自治法235条の2第1項）と年1回が実施される定期監査によって証拠を十分に収集した上で、決算審査において第6章で言及した総合証拠を形成し、決算審査における監査委員の意見書を作成することが望ましい。

本章で言及する監査基準は、決算審査のみならず、定期監査や例月出納検査などの監査委員が担当する監査、審査および検査を対象とし、監査理論と地方公共団体の監査実務を架橋する重要な機能を果たす重要な行為規範であることを確認し、議論を進めることとする。

2 地方公共団体における監査委員監査の特徴

国際的視点から見て、監査主体と被監査主体の関係、監査実施および監査報告の対象

から分類すると、公的部門に関しても多様な監査が存在する。地方公共団体における監査委員監査は、どのような特徴を持っているのか、内部監査・外部監査の別および民間部門との相違点を明らかにすることが、公認会計士が準拠し、一般的に受け入れられている監査基準を地方公共団体に適用する可能性を論ずる意味で有益であることから、これらの視点で整理する。

(1) 監査委員監査は内部監査か、外部監査か

まず、地方公共団体における監査委員監査は、外部監査または内部監査のいずれに位置付けられるのか、という論点がある。内部監査と外部監査の区分については、株式会社の監査役監査についても同様の議論があり、友杉は、図表 8-1 のとおり、監査の主体および目的という2つの観点から株式会社における内部監査および外部監査を4つの型に整理している⁹⁾。

株式会社においては、いわゆる三様監査として公認会計士による外部監査（会社法396条）、監査役による監査（会社法381条）、経営者直属の内部監査という3つの態様の監査機構があり、株式会社のガバナンスを構成している。前2者は、法定の制度である。内部監査は法定の制度ではないが、株式会社における内部統制の構築が会社法によって取締役求められる（たとえば、会社法362条4項6号）、金融商品取引法の適用がある大会社においては、内部監査制度はほぼ定着してきたといえる。株式会社における3つの監査主体は、相互に監査実施時期や監査対象を調整し、監査を行う。

また、内部監査部門が機能すれば、内部統制の強化につながる。第7章(122頁を参照。)で考察したように統制リスクが減少していると監査人は認識することが可能であり、たとえばサンプル数の減少、または監査手続における監査証拠に求める証明力を弱くすることも可能である。さらに、外部監査による指摘事項を内部監査がフォローアップすることを通じて、各監査結果を別の監査主体がいわば複眼的に株式会社全体のマネジメントやガバナンスが実現されることになる。こうした機能を発揮するためには三様監査の各主体が三位一体となって緊密に情報交換や連携を行うことが重要となる。

では、地方公共団体の監査委員監査はどうか。三様監査の議論は株式会社に代表される民間企業の組織体に係る監査に関するものである。地方公共団体の監査委員監査に目を向けたとき、マネジメントの関係であれば内部監査、ガバナンスとの関係であれば外部監査機能が監査委員監査に期待されるはずである¹⁰⁾。友杉の整理を用いると、地方公共団体における監査主体は、監査委員のうち、常勤となっている監査委員（自治法196

条5項)には公務員経験者が就任する例が多くC型、非常勤の監査委員および外部監査人(同法第13章)はD型といい得る。監査委員監査は、監査委員事務局の書記によって実施されている。これらの書記は、首長部局の職員であるために「内部」の人材であり、各自が所属する地方公共団体のために監査をするという意識を否定することはできず、経営内部を目的の対象として認識している。したがって、監査委員事務局は、A型の監査であると認識することもできる。このように地方公共団体における監査機構は、地方自治法上、監査委員とその手足となる監査委員事務局として単一の主体を想定されているが、実態として主体や目的が異なっている監査人による複合的性格があると指摘できる。監査機構内部に複数の性格を持った監査主体が混在した状況が、地方公共団体に係る監査委員監査に関する監査基準のあり方を考察する上で混乱を引き起こす要因の一つとなっている。

図表 8-1 内部監査と外部監査の区別

		誰のために(目的)	
		経営 内部	経営 外部
誰が (主体)	内部	A型 内部監査 例) 内部監査人監査 監査委員事務局	C型 外部監査の内在化監査 例) 社内監査役監査 常勤監査委員
	外部	B型 内部監査の外在化 例) 内部監査の外部委託 監査委員事務局業務の外部委託	D型 外部監査 例) 公認会計士監査、社外監査役監査 非常勤監査委員、外部監査人

出所) 友杉芳正「グローバル時代における内部監査の現状と課題」『監査研究』第38巻第12号、2012年12月、12頁をもとに筆者が作成。

こうした外部監査と外部監査の整理を前提としたときに、わが国地方公共団体における監査委員監査をどのように評価するべきか。監査委員事務局の書記による監査を「外部監査」として評価してもよいのだろうか。わが国の地方公共団体の監査委員監査は、監査委員の選任に議会の同意を必要とし(自治法196条1項)、監査委員事務局のスタッフの任命権が代表監査委員にある(同法200条5項)など組織としては首長部局からの独立性に一定の配慮がなされている。こうした地方自治法の規定内容を解釈すると外部監査の特徴を有しているといい得る。

しかし、監査を実際に従事する職員は、首長部局の人事により選任され、監査実施に関する予算も首長部局が決定権も持っており、外部監査の独立性の判断要素として必須

の要件ともいえる外見的独立性はない。法的にも監査委員は、地方自治法の第7章に規定されている執行機関に位置付けられている。このような組織構成や地方自治法の解釈としても、監査委員監査を外部監査と識別することは困難である。

では、監査委員監査を「内部監査」として識別することはできるのか。確かに、監査委員監査の内容は、地方自治法および同施行令で規定されている決算書（自治法233条、同法施行規則第16条および第16条の2）の正確性に関する保証よりも、不正行為の摘発や行政事務の経済性や効率性を主要な着眼点として実施されており、民間企業の内部監査部門の実施している監査の内容と類似性を持っている。しかし、地方公共団体の首長と監査委員の間には、指揮命令関係は地方自治法上にはなく、地方公共団体の運営に責任を有する首長との指揮命令関係が切断されており、I P P Fなどの内部監査の国際基準に照らしても監査委員監査を内部監査と評価することは、妥当ではない¹¹⁾。

以上より、自治法における地方公共団体における監査委員監査は、外部監査とも内部監査とも位置付けられないあいまいな監査主体であると認識せざるを得ない。外部監査として保証型監査を実施する監査主体とするのか、内部監査として首長のマネジメントやガバナンスに貢献するのかを明確にすることが、監査委員監査制度の改善・改革の議論において常に問題となってきたのであり、現に総務省に設置された地方行財政検討会議でもこの点は議論となった¹²⁾。

この点、諸外国では、地方公共団体に係る外部監査と内部監査はどのような主体により実施されているのか。米国および英国では、地方公共団体の内部か、外部かによって区別され、それぞれ別の主体がそれぞれの監査基準に基づき監査を実施している（図表8-2を参照）。このように英米では、内部監査と外部監査は明確に峻別され、別の監査主体が実施していることがわかる。

しかし、わが国においては、個別の契約によって公認会計士や税理士などが監査主体となる外部監査制度を除き、監査委員監査が内部監査か外部監査かを判別できない状況にあり、その監査委員監査が地方公共団体に関する監査の大部分を占めている。こうした国際比較からも、わが国の監査委員監査の特徴を再確認できる。

図表 8-2 日米英における地方公共団体における外部監査・内部監査

	日本	米国	英国
外部監査	包括外部監査人など	外部監査人	Audit Commission※
	監査委員	<AICPA>	<Audit Commission>
内部監査	<各地方公共団体>	内部監査人	内部監査人
	—	<IIA etc.>	<CIPFA etc.>

出所) 筆者作成。

※ 英国では、地方公共団体の監査を地方自治体監査委員会(Audit Commission)が実施しており、一部は民間の監査法人に外部委託を行い、専門職である会計士が地方公共団体の監査に従事している。英国の連立政権は、地方自治体監査委員会を歳出削減を目的に2010年に廃止する旨を決定した。< >は、それぞれが依拠する監査基準の策定主体を指す。

(2) 監査基準における公的部門と民間部門との異同

内部監査・外部監査という点を捨象して民間企業の監査と比較した場合、公的部門の監査にはどのような相違点があるか。隅田は、公的部門の監査は①受益者が多く、監査範囲が拡大している、②財務監査のみならず、準拠性監査および業績監査が付加され監査報告が拡張している、③公的部門の効率性は国民の関心事であり独立性の強化が必要である、という3点の相違点を指摘している¹³⁾。

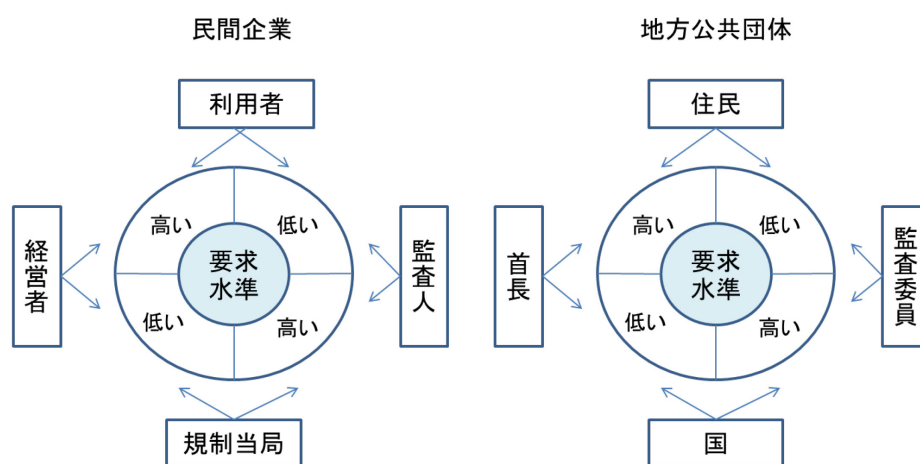
ニュージーランドやオーストラリアにおける民間部門と公的部門の監査の相違点に関する質問票調査では、財務管理責任者への報告、外部委託や外部監査との連携の程度において差異があるとの指摘がある¹⁴⁾。民間部門と対比したとき、公的部門における監査が有している特性のほとんどが、わが国地方公共団体の監査においても妥当すると考える。

次に問題となるのは、公的部門の監査の特性を持ったわが国地方公共団体の監査委員監査において民間部門で定着している監査基準の適用可能性があるのかどうかである。この適用可能性を判断するために監査基準に関する利害状況と監査に関わる当事者が他の利害関係者に対してどのような利害状況にあるのかを考察する。

この点、山浦は、監査に関係する利害関係者ごとにトレード・オフの関係があると指摘している¹⁵⁾。すなわち、第1に監査人にとっては、監査の保証水準を上げれば、自らの業務上の失敗リスクを低減でき、報酬を引き上げることができる。他方で監査報酬が高額化すれば、監査依頼者は上場を取りやめるなどの監査を不要とする行動を採ることで、監査業務と収益を減らすというコストを発生させてしまう。第2に監査依頼人にとっては、精緻な監査を受けることで財務情報の正確な評価を通じてマネジメントの精度

や株主に透明性や受託責任を主張するという利点を享受できるが、他方で監査報酬自体が会社の収益性にマイナスの影響を及ぼす。第3に監査の結果利用者にとっては、監査の精度向上によって利用する情報の正確性が向上するが、他方で監査報酬が情報コストに転嫁され、自らの収益の減少にもつながる。第4に規制当局にとっては、厳密な監査は政策の達成度を高めるという利点があるが、他方で過度な監査の要求はいわゆる監査の忌避を招き、自らの権限離れを引き起こす可能性が生じるのである。これらのトレード・オフの関係を図示すると、図表 8-3 のとおりである。

図表 8-3 民間企業と地方公共団体における監査基準の要求水準



出所) 山浦久司『会計監査論 [第5版]』中央経済社、2008年2月、153頁をもとに筆者作成。

地方公共団体の監査委員監査における利害関係者相互の利害状況は、経営者を首長、利用者を住民、規制当局を国に読み替えることができる。監査の保証水準の向上や厳格な監査の要求は、他方で監査を避ける行動を誘発し、組織の収益性や各当事者にデメリットや負担を生じさせる可能性が想定され、民間部門の監査における利害関係と類似の利害状況にあるといい得る。諸外国における民間部門の外部監査および内部監査の基準、ならびに公的部門の監査基準は、国際監査基準 (International Standard of Auditing: ISA) や内部監査の国際基準である専門職的实施の国際フレームワーク (IPPF) に収斂してきている。監査基準のほとんどは、監査論の分野で議論される監査基準の内容とほぼ同一であり、地方公共団体の監査委員監査においても適用可能性は高い¹⁶⁾。

地方公共団体における監査は、公的部門の監査の特性を持っていることは自明であるが、内部監査か、外部監査か明確には識別できない。したがって、諸外国の公的部門における外部監査や内部監査における監査基準をただちにわが国に展開するには課題が多

い。そこで、次節以降では、政府監査の国際比較、日米における監査基準設定の沿革、英国における公的部門における統一的内部監査基準策定の動き、そして法学におけるソフト・ロー概念を用いた考察といった多面的視点によって検討し、わが国地方公共団体における監査委員監査が準拠すべき監査基準の設定について考察する。

3 先進国における政府監査基準の比較分析

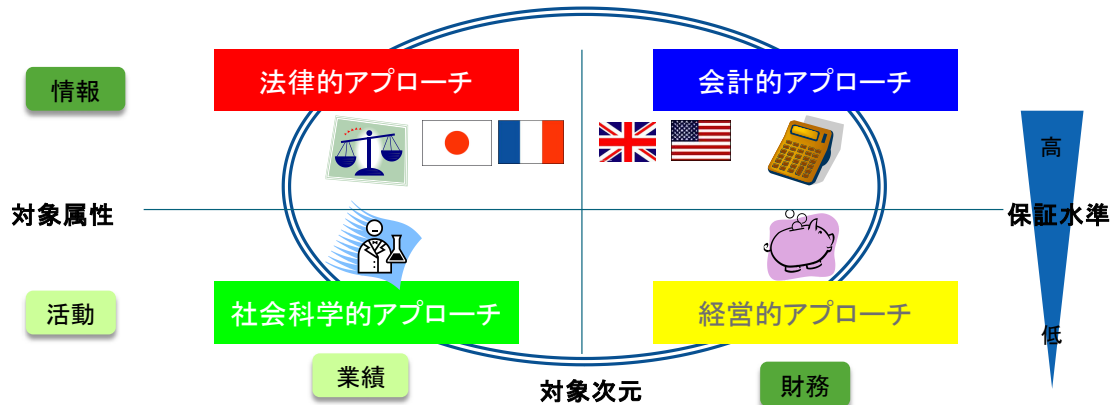
(1) 4つのアプローチ

山本は、先進諸国の政府監査¹⁷⁾を法律、会計、社会科学および経営という4つのアプローチから分類している¹⁸⁾。「情報か、活動か」という監査の対象属性に係る軸と、「財務か、業績か」といった監査の対象次元に係る軸によって4つの象限を設けて先進諸国の監査を分析すると、図表 8-4のとおり分類される。政府監査については、伝統的に英米では、財務に関する情報を対象として監査が実施され、会計専門職が「会計的アプローチ」で監査を行ってきた歴史があり、こうした実務慣行から会計基準および監査基準が形成されてきたのであって、政府監査と民間企業の監査の垣根が伝統的に低いことも英米の特徴である¹⁹⁾。

これに対して、フランス²⁰⁾では、法律家が「法律的アプローチ」で法準拠性を中心とした監査を実施してきた。すなわち、フランスでは、伝統的に会計行為の法準拠性や違法性の有無を判断基準に不正や誤謬の発見を目的とした監査が実施されてきた²¹⁾。こうした法律的アプローチでは、会計行為の正確性・妥当性を検証するために被監査主体から書類の提出を受けて、それを検証するという形態が採用されている。こうした書面監査（検査）という手法が、法律的なアプローチのメルクマールとなる²²⁾。

しかし、近年、政府部門の監査では、情報のみならずその活動自体を監査対象とする傾向があり、財務という次元では経営学を基底とした「経営的アプローチ」が、業績という次元では、心理学や社会学の知見を援用する「社会科学的アプローチ」による監査が実施されているとされる²³⁾。伝統的に法律的アプローチと会計的アプローチの2極に整理できた政府監査が、経営的アプローチや社会科学的アプローチという2極を加え、4つのアプローチに発展した。その背景には政府をとりまく社会経済状況の変化やNPMと呼ばれる1980年代以降の行政改革の流れがあると指摘されている²⁴⁾。

図表 8-4 政府監査のアプローチ 概念図



出所) 山本清「政府監査の基礎構造 第4節 政府監査の機能と国際比較」鈴木豊編『前掲書』同文館出版、2005年、28-33頁を参考に筆者作成。

わが国の地方公共団体における監査委員監査は、どのアプローチに位置付けることができるか。自治法はフランス法およびドイツ法を継受し制定されていること、②第2章(21頁を参照。)で考察したように現実の監査委員監査では決算書の保証ではなく、法準拠性を主眼とした情報監査を中心として行っていること、地方公共団体の監査では会計検査院の検査手法と同様に計算書などの書面の提出を事前に受けてそれを確認するという監査手法(会計検査院法24条)を基礎としていること²⁵⁾から考えて、フランスなどの大陸法諸国で実施されている「法的アプローチ」がその基礎にあると分析することができる。

こうした国際比較から導かれる政府監査のアプローチの発展を見たとき、地方公共団体の監査も同一の文脈で発展し、または発展することが期待される。わが国の監査委員監査の実務担当者の認識としては、地方自治法や各地方公共団体における会計規則などの会計関係規則を準拠していることをモニタリングすることのみが監査委員監査の目的と認識されており、会計的アプローチ、経営的アプローチおよび社会科学的アプローチは、監査におけるアプローチとしてはあまり考慮されずに監査が実施される傾向がある。

しかし、世界における政府監査の状況を見たとき、こうした監査のアプローチに関する一面的な認識には問題が多い。旧来の「財務か、業績か」「情報か、活動か」といった単純な枠組みからの分析は困難となりつつある。こうした昨今の公的部門における複雑性という観点から見ても、わが国の公的部門の監査のあり方を考察するに当たって諸外国における実践から学ぶ必要性は増しているのである。

（２）政府の財務マネジメントに関する内部監査の国際比較

国際通貨基金（IMF）の報告書『政府の財務マネジメントに関する内部監査の役割：国際的な視点から』では、経済協力開発機構（OECD）加盟国の政府における内部監査を分権型と中央集権型²⁶⁾の２つの類型に分類している²⁷⁾。前者は、英国やオランダに代表され、政府の各省庁に内部監査部門を置き、それぞれが各省庁の内部監査を実施、財務省が内部監査の基準設定などを行っている²⁸⁾。後者は、フランスやポルトガルなどに代表され、各省庁にも内部監査人は存在するが、財務省自身も各省庁の内部監査を実施している²⁹⁾。それぞれの国の歴史、統治機構に応じて内部監査のあり方が異なっているだけであり、どちらの型に優位性があるわけではない。ただ世界を見たとき、内部監査の品質確保が容易であり、監査人の独立性を確保できるように中央集権型による内部監査の実施が大勢を占めている。しかし、中央集権型の内部監査には、内部監査を所掌する財務省自身の説明責任・透明性の確保、被監査機関との協働関係が困難となるという課題も指摘されている³⁰⁾。

内部監査制度が発展途上段階にある国々では、制度構築の初期段階では中央集権的に体制を構築し、段階的に分権型に移行していく手法が有益であると意見書で指摘されている³¹⁾。前節で考察したようにわが国地方公共団体においては、内部監査は存在していないという基本認識を前提とすると、わが国においては、内部監査の体制を改善するという段階ではなく、創設段階にあるといわざるを得ない。今後は、先進諸国における監査の進展を参照し、諸外国の公的部門における監査理論の発展と監査の優れた実践を十分に把握し、長期的視野に立って公的部門における監査制度を創設し、継続的に改善を図るという方針によって、わが国公的部門の監査基準策定は実施されるべきである。

４ 監査基準設定主体に関する議論の沿革

（１）日米における監査基準設定主体に関する沿革

監査基準を策定するに当たっては、はじめに誰が監査基準を策定するのかという監査基準設定主体の問題が解決されなければ、策定は進展しない。ここで監査基準の設定主体のあり方を考察するために米国とわが国における公認会計士が行う財務諸表監査の監査基準がどのように変遷したかを時系列で整理し比較すると、図表 8-5 のとおりとなる。

米国では、会計基準や監査基準に関しては議会の勧告を受け公認会計士協会に独立した委員会が組織され、多くの利害関係者の意見を聞きながら意見の集約を図る形で検討が進められてきた。公認会計士の実施する監査基準については、コーエン委員会³²⁾、オリファント委員会³³⁾ およびトレッドウェイ委員会³⁴⁾ での検討が監査制度の構築過程では、重要なものされている。1960年代から70年代中頃にかけてこれらの委員会において行われた議論は、米国大企業による虚偽の財務報告や経営者不正を端緒としている。これらの不祥事を受けて、議会は会計基準と監査基準は政府が主体となって設定すべきであるという勧告を行っていた³⁵⁾。しかし、コーエン委員会は、監査基準の設定主体という問題については、職業会計人から監査基準の設定機能を奪うことには、職業会計人のプロフェッショナルリズムに悪影響を与えること、従来の監査基準設定プロセスは良好に機能してきたことなどを理由として監査基準の設定主体は、会計専門職団体にあることを確認している³⁶⁾。

歴史的には米国が先行して監査基準の策定が行われ、その後、数々の委員会での検討を踏まえて監査基準が発展、策定されてきたことがわかる。米国ではすでにA I C P A（米国公認会計士協会）などの会計専門職団体が発達し、自律的に専門職のルールを定める能力を持った団体があり、そうした団体が監査基準の策定とその実施に強力な主導権を有していた。これに対して、わが国における監査基準の策定に関する沿革を見たとき、企業会計審議会という政府機関がリードする形で長期にわたって監査基準が検討され、近年になってようやく会計専門職団体である日本公認会計士協会に役割が移されたという経緯をたどっている。米国に比べて会計専門職の制度の歴史が浅く、当時の会計専門職団体には監査基準策定に十分な時間や資源を投入できなかったために行政機関や一部の学識経験者が主体とならざるを得なかったのである³⁷⁾。

図表 8-5 日米における監査基準の策定主体に関する沿革

年	米国	日本
1938年	McKesson&Robiins事件	
1941年	『財務諸表規則』に監査基準の用語が誕生	
1947年	A I C P A 『監査基準試案』公表	
1950年		経済安定本部企業会計基準審議会『監査基準』『監査実施準則』公表
1956年		企業会計基準審議会「監査基準」等を公表
1974年	コーエン委員会	

年	米国	日本
	「監査基準は、政府ではなく、職業会計人が設定すべきである」「公認会計士協会内部の組織によって検討されるべきである」	※ この間、政府が主導して監査基準の改定を実施
1977年	オリファント委員会 「監査基準を設定する委員会の委員長および委員は、非常勤とする」「議決要件の緩和を図る」など	
1985年	トレッドウェイ委員会 「コーエン委員会の内容に沿って監査基準審議会を再編成すべき」「第三者委員の関与を求める」など	
1991年		監査基準の全面改訂により日本公認会計士協会の役割の明確化
2002年		監査基準改訂により、日本公認会計士協会の指針が一体となり監査基準を形成

出所) 鳥羽至英『監査基準の基礎』中央経済社、1992年9月、83-114頁をもとに筆者作成。

(2) 公的部門の内部監査に関する英国での動き

英国公的部門における内部統制・内部監査は、民間部門における内部統制の整備を後追いする形で進展した。これらの端緒は、1992年のキャドベリー報告書³⁸⁾と1994年のラットマン報告書³⁹⁾である。その後、各委員会での検討を経て、中央政府における各省庁は、上場企業と同様の内部統制の構築が求められている。地方公共団体においても、英国勅許公共財務会計協会(Chartered Institute of Public Finance and Accountancy : C I P F A)や英国勅許内部監査人協会(Chartered Institute of Internal Auditors : C I I A)といった会計専門職団体が主導する形で内部統制・内部監査の体制整備は進展し、2003年会計監査規則(Accounts and Audit Regulation 2003)によって地方公共団体における内部監査の実施が法定された。

2012年2月に筆者はC I P F AおよびC I I Aの2つの会計専門職団体を訪問し、英国における公的部門の監査基準設定の現状を確認するために聞き取り調査を行った⁴⁰⁾。この調査において、近時、英国における有力な2つの専門職団体が協働して公的部門に関する統一内部監査基準を策定することに合意し、2012年から具体的な作業に着手し、円滑に作業が進んでいることを両団体の担当者から紹介された。この統一内部監査基準の策定に関する独立した委員会を関係者で組織し、監査基準案を公表した上で、パブリックコメントを募集し、その結果を踏まえて統一内部監査基準が策定されている。会計専門職が監査基準を策定するという意味では、米国の監査基準に見る沿革と整合性ある

経緯をたどっている。英国財務省は、公的部門の内部監査基準を主導し、監査基準の設定に当たっては、I I Aの国際基準に準拠する旨を明らかとした⁴¹⁾。

2013年3月には、英国財務省の内部監査部門担当者にロンドンにて聞き取り調査を行った。この中で、英国財務省は、英国の公的部門全体の内部監査について法律的根拠はないものの、歴史的に他の省庁に対して強い影響力を有しており、これは公金の使途に関する説明責任を果たす重要性と深く関わりがあり、英国会計検査院(National Audit Office: NAO)からの指摘によるものであること、国際基準に準拠することが世界的傾向であり自然であるとの説明があった⁴²⁾。

5 ソフト・ローから見た監査基準のあり方

(1) ソフト・ローとは

法の実現は、国家的な強制力を背景に行われる。民法や商法などの私人間の権利義務関係に関する紛争を取り扱う民事法では裁判所による強制執行によって、社会の秩序維持や個人の生命、身体、財産という法益保護に関わる刑事法では国家による刑罰権の発動によって、社会における法の強制的な実現が保証されている。こうした法による正義の実現は、ハード・ローと定義されている。これに対して、強制力を背景としない法の実現としてソフト・ローという概念が提案され、その枠組みからの研究が盛んになされている。元来、ソフト・ローという概念は20世紀後半に国際法学で誕生した概念であり、最近では国際法に加えて商事法などの分野でも研究が進められてきた⁴³⁾。

小塚によると、ソフト・ローの具体例は、図表 8-6 のとおり紹介され⁴⁴⁾、ソフト・ローと評価できる規範には多様なものがある。こうしたソフト・ローと認識できる法規範の中でも、「会計基準」はデファクト・スタンダードを形成し、社会に定着している事例として評価されている⁴⁵⁾。ソフト・ローとしての会計基準が評価されるのは、利害関係者の合意形成がなされているために実現可能性が高く、資本市場における効率性の要請が直接的に反映されるという利点があるとされている。

しかし、ソフト・ローにも策定プロセスに関連して、3つの課題が指摘されている。すなわち、①財務諸表作成者の意見に傾きがちである、②基準の合意形成に時間がかかる、③関係者だけによる規範の策定が行われることから立法府の意見が反映されにくい、という問題である⁴⁶⁾。

図表 8-6 ソフト・ローの形成主体と内容

機能分類	ソフトローの具体例
財貨の配分(Adaptation)	ダイヤモンド取引、業界団体の標準契約書、インターネットドメイン
特定の価値の実現ないし権力の配分 (Goal attainment)	会計基準、フランチャイズ契約の業界自主ルール
構成員の帰属の確保(Integration)	裁判外紛争手続 (ADR)
社会が前提とする行動様式(Latency)	コーポレート・ガバナンスコード、新聞倫理綱領

出所) 小塚莊一郎「形成主体の側から見たソフトロー ソフトローを形成する「団体」『ソフトローの基礎理論』(中山信弘・藤田友敬編)有斐閣、2008年11月、112-118頁。

(2) ソフトローとしての監査基準

英国の公的部門の内部監査基準に係るC I P F AとC I I Aとの協働は、会計専門職や関係当事者を広く取り込みながら、あるべき監査基準の合意形成を促進する動きであり、ソフトローとしての会計基準と同様の規範形成プロセスであるとみなすことができる。こうした先進的な取組は、わが国の監査基準策定に当たって有益な示唆に富む取組であるといえる。また、こうした策定プロセスは、図表 8-6における「特定の価値の実現 (Goal attainment)」を目的とした手法であり、社会の公的部門に対する信用とそれをモニタリングする監査部門への期待に対応するための合理的な合意形成過程と分析できる。

ただ、ソフトローを形成するためには、専門的知識や経験を持った専門家が十分に議論を行い、議論を通じて利害関係者が合意できるルールを形成するという過程が不可欠となる。わが国地方公共団体などの公的部門に係る監査基準の策定に当たっても、これらの課題は当てはまるのであって、①地方公共団体の事情に精通した会計や監査の専門職が非常に少ない、②国、住民などの極めて多くの利害関係者がおり、合意形成に多大なコストを必要とするという問題は、克服されなければならない。

6 監査基準の設定に関するわが国への示唆

監査基準の設定主体およびプロセスに関して、国際比較、沿革および法学からの考察を行った。公的部門における監査の世界的傾向を見たとき、法律や会計という2つのア

アプローチのみから分析を行うことには限界がある。公的部門における監査対象となる領域が拡大し、監査の深度も決算書の正確性から行政活動自体の経済性、効率性および有効性まで深まっている。こうした監査の進展にともなって、経営学的アプローチや社会科学的方法を含めた多面的視点で再構築を図る必要性を確認できた。こうした課題を見たとき、最近における英国公的部門における監査基準策定において国際基準に準拠する形で複数の会計専門職団体や地方公共団体における専門職が協働し、あらゆる知見を結集して公的部門の監査基準を設定したことは、先駆的かつ合理的である。また、ソフトローという視点から考察しても、合理的な策定プロセスであると評価することができる。

ただ、英国のような公的部門の内部監査基準の策定をわが国にそのまま展開することには困難が予想される。比較制度分析という分析手法で指摘されているように他国の制度を導入する際には、制度の背景となる歴史や社会経済的状況を切り離すことはできないのである⁴⁷⁾。

そこで、わが国公的部門における監査制度の発展状況を前提に今後の課題を2点指摘する。第1の課題は、わが国におけるすべての地方公共団体が準拠する統一監査基準策定が急がれることである。地方公共団体における監査委員監査の機能不全の大きな要因には、監査基準による歯止めがなく、監査委員における自由裁量の余地が大きすぎる点を指摘できる。監査の失敗を防止し、地方公共団体におけるガバナンスを構成する監査委員監査の実効性を高めるには、監査基準を策定することが急がれる。わが国では、本章で英米諸国に比べて公的部門、とりわけ地方公共団体の財務や業務に精通した会計専門職が圧倒的に少ない。したがって、監査の担い手の育成と監査基準の策定を一気に進展させていかなければならない。

こうした観点から、前述のように監査制度の抜本改正に着手する段階では、ある特定の主体がリーダーシップを発揮して中央集権的に制度構築することも一つの方策として有効である。各地方公共団体が、政策や財政運営において自主的・自律的に意思決定をするという地方分権という課題と監査を全国的に統一的・標準的な手法で実施するという課題は、十分に両立するのである。

第2は、監査基準の策定範囲を限定する必要性である。わが国において、公的部門に関する監査基準設定は、独立行政法人でしか行われていない⁴⁸⁾。まして中央政府と地方公共団体といった公的部門では統一された監査基準を策定した経験がない。当然、地方

公共団体に関わる利害関係者が多いにもかかわらず、各関係者の監査基準設定主体に関する共通認識もない。

英米では、民間部門、公的部門を問わず、会計専門職による監査の実践を踏まえて「監査基準は会計専門職が策定する」という共通認識が確立されている。そうした共通認識がわが国には存在しない。こうした中で英国で見られる策定プロセスと採用した場合には、監査人が監査報酬の増額のために不必要に過大な監査を要求することが、地方公共団体関係者にとって懸念されるなど、利害調整に時間がかかるおそれがある。さらに、策定プロセスに参加する当事者の政治的影響力の強さによって策定され、結果として第1節で紹介した監査基準の果たすべき機能を果たしえない内容となる恐れは十分想定される。したがって、監査基準の中核的部分（たとえば、大都市ばかりでなく、小規模な地方公共団体においても共通する事項に限定するなど）に限定して監査基準を策定するという現実的対応も求められる。

注

- 1) 鳥羽至英『監査基準の基礎』中央経済社、1992年9月、57-74頁。
- 2) 『同上書』75-76頁。
- 3) 山浦久司『会計監査論 [第5版]』中央経済社、2008年2月、159頁。
- 4) 友杉芳正『内部監査の論理』中央経済社、1992年9月、157-161頁。
- 5) 筆者は、岐阜県監査委員事務局において6年間にわたって監査実務に従事した。また、インターネットのメーリングリストおよび各地での講演にて数多くの地方地方公共団体の監査委員及び監査委員事務局書記と10回以上の意見交換を実施している。本章における監査実務の紹介はこうしたフィールドワークの成果である。
- 6) こうした地方公共団体における実務の実態も、注5)と同様に筆者のフィールドワークを根拠としている。
- 7) 地方地方公共団体における監査委員監査の監査技術については、丸山恭司・石原俊彦「地方自治体監査委員監査における監査技術の理論的フレームワーク」『ビジネス&アカウンティングレビュー』第7号、2011年5月、77-93頁を参照。。
- 8) 地方公共団体の監査実務において、監査の手順を示す「監査手続」と監査人の行為規

範としての「監査基準」は混同して使用されている。また、筆者が所属する岐阜県監査委員事務局の監査基準には、「重要性」に関する規定はなく、他の地方公共団体においても同様の状況にある。

- 9) 友杉芳正「グローバル時代における内部監査の現状と課題」『監査研究』第38巻第12号、2012年12月、12頁。
- 10) 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』第673号、2010年7月、4頁。
- 11) 石原俊彦・丸山恭司・井上直樹「英国公共部門における統一内部監査基準の設定 P S I A S 策定の検証とわが国公共部門への示唆」『監査研究』第39巻第5号、2013年5月、9-10頁。
- 12) 総務省「地方行財政検討会議第2回議事要旨」http://www.soumu.go.jp/main_content/000062414.pdf (2013年4月12日アクセス) では、地方公共団体における監査に係る外部性、内部性の議論が行われている。
- 13) 隅田一豊「第1章 政府監査の基礎構造 第5節 政府監査の企業監査の異同点」鈴木豊編『政府監査基準の構造』同文館出版、2005年5月、33-37頁。
- 14) Goodwin, J., “A Comparison of Internal Audit in the Public Sectors”, *Managerial Auditing Journal*, Vol. 19 No. 5, 2004, pp. 640-650.
- 15) 山浦久司『前掲書』153頁。
- 16) 筆者は、国際機関である内部監査人協会 (I I A) が認定している公認内部監査人の資格を保有している。その資格認定で必要とされる知識は、地方公共団体における監査においても十分に役立っているという心証を持っている。
- 17) 山本清「政府監査の基礎構造 第4節 政府監査の機能と国際比較」鈴木豊編『前掲書』、ここでは、Pollitt, C., X. Girre, J. Lonsdale, R. Mul, H. Summa and M. Waeness, *Performance or Compliance?*, Oxford University Press, December 1999, pp. 103-108 を参考に各国における政府監査の分析が展開されている。ここで言及されている政府監査は、地方公共団体の監査ではなく、その文脈から中央政府の監査を対象としている。本章は、民間部門、公的部門を広く鳥瞰して監査基準設定のあり方を考察することを目的としており、中央政府に関する議論も地方公共団体の監査に適用できるものとして考

察を進めることとする。

- 18) 「同上稿」 30-33頁。
- 19) 「同上稿」 30-31頁。
- 20) 中西一「第Ⅱ部 フランスの予算及び会計制度」亀井孝文編『ドイツ・フランスの公会計・検査制度』中央経済社、2012年4月、136-141頁では、フランスの会計検査院においても、保証型監査が導入され、従来の指摘型から変化を見せている点が指摘されている。
- 21) 「同上稿」 31頁。
- 22) 「同上稿」 31頁。
- 23) 「同上稿」 31頁。
- 24) 「同上稿」 37-42頁。
- 25) 地方公共団体は、国庫からの補助金を受ける立場にあり、定期的に会計検査院による会計検査を受検する（会計検査院法20条）。そのために、地方自治体は、会計検査と監査を同一視して評価する傾向がある。また、地方公共団体の監査部門と会計検査院との人事交流も実施されており、地方公共団体は、監査を会計検査院の検査と同義と認識していると考えられる。
- 26) 中央集権型の国としてフランス、ポルトガル、スペインのほか、英国の植民地であったケニヤ、ウガンダ、マラウイなどが例示されている。
- 27) Diamond Jack, *The Role of Internal Audit in Government Financial Management: an International Perspective*. . International Monetary Fund Vol. 2, May 2002. p. 10.
- 28) *Ibid.*, pp. 11-13.
- 29) *Ibid.*, pp. 13-15.
- 30) *Ibid.*, pp. 20-21.
- 31) *Ibid.*, p. 22.
- 32) 鳥羽至英『財務諸表監査の基本的枠組み 見直しと勧告』白桃書房、1990年6月を参照。
- 33) 鳥羽至英・橋本尚『会計原則と監査基準の設定主体』白桃書房、1997年1月を参照。

- 34) 鳥羽至英・八田進二『不正な財務報告 結論と勧告』白桃書房、1991年2月を参照。
- 35) U. S. Senate, Subcommittee on Reports, “Accounting and Management of the Committee on Government Operations” , *The Accounting Establishment*, U. S. Government Printing Office, 1977, p. 22. および鳥羽至英『監査基準の基礎』85頁を参照。
- 36) 鳥羽至英『前掲書』248頁。
- 37) 鳥羽至英『監査基準の基礎』中央経済社、1992年9月、109頁。
- 38) Cadbury Report: *Report of the Committee on the Financial Aspects of Corporate Governance: the Code of Best Practice*, Gee Professional Publishing, December 1992.
- 39) Rutteman Working Group, *Internal Control and Financial Reporting: Guidance for Directors of Listed Companies*, Institute of Chartered Accountants of England and Wales, 1994.
- 40) 英国での調査結果の概要は、拙稿「英国勅許内部監査人協会（C I I A）を訪問して 英国公的部門の内部監査と統一的な内部監査基準策定の動き」『監査研究』第38巻第11号、2012年11月、41-48頁にて公表している。
- 41) 2012年12月に英国財務省は、内部監査人協会の公表する国際基準（I P P F）を2013年4月から公的部門に適用する旨を公表し、Public Sector Internal Audit Standards Applying the IIA International Standards to the UK Public Sectorという公的部門に係る内部監査基準を公表している。http://www.hm-treasury.gov.uk/d/public_sector_internal_audit_standards_december2012.pdf（2013年1月24日アクセス）。
- 42) 2013年3月13日に英国財務省を訪問し、Lead Assurance and Risk Policy Advisorであるステファン・トリース氏に英国中央政府における内部監査の体制やP S I A S策定の社会的背景についてインタビュー調査を行い、英国中央政府における内部監査の状況や社会的背景を確認した。
- 43) わが国でのソフト・ローの研究は、東京大学大学院法学政治学研究科が、「国家と市場の相互関係におけるソフトロー 私的秩序形成に関する教育研究拠点形成」として平成20年度のグローバルCOEプログラムに採択され、実施している。
- 44) 小塚荘一郎「形成主体の側から見たソフトロー ソフトローを形成する「団体」『ソ

- フトローの基礎理論』(中山信弘・藤田友敬編)有斐閣、2008年11月、112-118頁。
- 45) 小賀坂敦「デファクト・スタンダードとしての会計基準の形成」『ソフトロー研究』第9号、2007年7月、60-61頁。
- 46) 「同上稿」69頁。
- 47) 青木昌彦『比較制度分析序説 経済システムの進化と多元性』講談社、2008年12月を参照。
- 48) 独立行政法人の監査基準の課題については、東信男「独立行政法人監査基準の課題 グローバルスタンダードを目指して」『会計監査研究』第37号、2008年3月、99-113頁を参照。

第9章 監査委員の法的責任の考察 一株主代表訴訟と住民訴訟の比較

1 監査の実効性と監査責任の重要性

地方公共団体は、法人である。法人は自然人と異なり、組織として意思を決定し活動する。そのために誰が意思決定をし、誰が執行するのかをあらかじめ決めておかなければならない。さらに、意思決定や執行における適正を担保するために意思決定機関と執行機関だけではなく、監督機関も必要となる。監督機関は執行機関を監督し、組織の倫理機構として機能する。株式会社での監督機関は、監査役（会社法381条）である。これに対して地方公共団体における監督機関は、監査委員（地方自治法（以下、「自治法」とする。）195条）である。これらの監査機構は、監査を通じて組織の倫理機構として機能する。それらの組織の業務執行はそれぞれ代表取締役（会社法363条3項）や首長（自治法148条）が行うのであり、一次的な責任はこれらの業務執行者にある。監査役や監査委員は業務執行者の業務執行が適正になされ、業務執行の結果として作成される財務諸表（会社法426条）や決算書（自治法233条）が適正に作成されていることを保証する責任を有している¹⁾。

経済学では、監査を必要とする理論的根拠には議論がある。その中でもスチュワードシップ仮説が有力である。スチュワードシップ仮説とはある当事者が意思決定権を委任された場合、モニタリング活動から得られる便益が、モニタリング活動に関連するコストを超過するとすれば、受託者にはチェックされることに同意する誘因があるとする理論である²⁾。このスチュワードシップの関係は政府と納税者の関係にも適用することは困難ではなく³⁾、住民を委託者に、地方公共団体の長である首長を受託者と見れば、この議論は地方公共団体にもあてはまる。

株式会社も地方公共団体も法人であり、経済学的に見ても監査を必要とし、会社法および地方自治法は、制度としてそれぞれ監査役、監査委員を置くことを求めており（会社法381条、自治法195条）、組織における監査機能のあり方を考える上で比較することが可能である。会社法1条は、「会社の……組織、運営及び管理については、……この法律の定めるところによる。」と定め、自治法1条は、「この法律は、地方自治の本旨に基いて……地方公共団体の組織及び運営に関する事項の大綱を定め……地方公共団体における民主的にして能率的な行政の確保を図るとともに、地方公共団体の健全な発達を保障することを目的とする。」と規定している。

会計検査院は例年のように地方公共団体による不適正な経理処理があった旨の検査結果

を内閣総理大臣に報告している⁴⁾。さらに、一部の地方公共団体では、不適正な決算が調製され、監査委員の審査も不十分であったために財政状況等につき、正確な情報が住民に十分に開示されなかったとの指摘もある⁵⁾。

法令に適合した業務執行や正確な決算書の調整は、一義的には首長の責任である。しかし、昨今の地方公共団体における不祥事が一向に解消されない現状を見たとき、首長を監督し、決算書の正確性や適正性を保証する監査委員の法的責任についても検討する重要性は高まっているといえる。会社法も自治法も組織運営の基礎法であり、組織のガバナンスを規定している。これまで監査の実施および監査部門における責任者のあり方、そして監査基準の設定について議論をしてきた。最終的には地方公共団体における監査の実効性を担保するためには監査基準に違反した場合の監査人の法的責任を規定していくことは、制度設計において重要となる。本章では、監査リスク・アプローチを監査責任の観点から確実なものとするを企図して、会社法と自治法を比較し、地方公共団体における監査委員の責任のあり方を考察する。

2 組織におけるガバナンスと監査機構の地位

(1) 地方公共団体における監査

地方公共団体における機関設計を整理すると、4つの特徴を導くことができる⁶⁾。第1の特徴は、二元代表制である。住民は直接選挙で議員および首長を選出し（公職選挙法9条2項）、相互に抑制と均衡を図っている。第2の特徴は執行機関の多元主義である。地方自治法は第7章で普通地方公共団体の長のほか、長の所轄の下にさまざまな委員会や委員を系統的に設置している（自治法138条の3第1項、138条の4第1項）。これは権限を分掌させることで民主的行政運営を図ることを趣旨としている。第3の特徴は画一性である。地方公共団体の組織のあり方は憲法92条に規定があり地方自治法に授権するとしている。会社法では39種類の機関設計のパターンが想定されており、各株式会社の判断で柔軟に機関設計をすることができることがその特徴となっている⁷⁾。第4は、「民主・自治」と「能率化・合理化」を原則とする点である。地方公共団体の組織は「民主的にして能率的な行政の確保を図る」（自治法1条）、「地方公共団体は、常にその組織及び運営の合理化に努め」（同法2条15項）と定められている。

では、監査委員は地方公共団体のガバナンスにおいてどのように位置付けられるか。監査委員は議会の同意を得て地方公共団体の長から選任され（自治法196条1項）、罷免の際

にも議会の同意が必要とされる（同法197条の2）。このように監査委員の任免に議会の関与を求めることで独立性を付与し、多元主義の趣旨を実現することで地方公共団体の自浄作用を図っている。しかし、監査機構全体としての独立性は不十分である。条文上も地方自治法第7章「執行機関」の中に規定されており、実際に監査委員の指示を受けて監査をしている書記は、首長部局の職員が人事異動で配属されている。

地方公共団体の財政悪化、入札談合や裏金問題などの不祥事がある度に監査の充実・強化に関する議論は繰り返され⁸⁾、その都度、監査制度は多くの改正が行われた。地方自治法制定前の昭和21年の地方制度改革では、大都市に設置された考査役制度をもとに監査委員制度が創設された（昭和21年自治法195条）。このときから監査委員の半数は議員から選任されている。昭和22年に現行法の基礎となる自治法が制定され、監査委員は首長と対等の立場で監査をするとされた（昭和22年自治法199条⁹⁾）。昭和38年改正法では、地方公共団体の財務会計制度が全面改正されたのに伴い、監査の対象が財務会計行為であることが明確化された（昭和38年自治法199条1項）。平成3年改正法では、かつての機関委任事務を監査の対象として含む行政監査にまで監査権限を拡大させた（平成3年自治法199条2項）。

このように会社法と同様に地方自治法は、戦前からの沿革と戦後における占領政策の反映があり、比較法的に見てもドイツ、フランスおよび米国の法制の影響を受けたモザイク的側面があるとされている¹⁰⁾。

しかし、地方公共団体の監査委員制度は、監査委員の独立性と専門性、議選監査委員の実効性、監査委員事務局の独立性と専門性および包括外部監査の制度的限界が指摘されており¹¹⁾、地方公共団体のガバナンスに貢献しているといえるほどに機能していないのが現状である。

（2）株式会社における監査

「監査」という言葉は、会社法に監査役制度が導入された際に事前監査としての「監督」と事後監督としての「検査」が組み合わされて作られたとされる¹²⁾。株式会社が、本質的に監査を必要とする理由を3点指摘することができる。

第1は、法人は、多数の投資家から資本を集め、事業を実施し、配当を株主に還元する組織である。出資者が多ければ、直接的な経営への関与は困難となる。他方、企業が大きくなれば、経営の専門技術化も進展し「所有と経営の分離」という現象が生まれる。その結果、経営者が株主の利害を損なうおそれが生じるため経営の監督を専門職に委ねた「所

有と監督の分離」という現象も生まれる¹³⁾。

第2は、株式会社の間接有限責任（会社法104条）との関係である。株式会社は、間接有限責任であるために時には会社財産を株主が分けて偽装倒産をすることが可能となり債権者を害するおそれがある。そのため、会社債権者保護のために独立して会社の財産状態を確認する監査が必要となる¹⁴⁾。

第3は、企業の社会的責任との関係である。資本主義の発展によって企業は国民経済や国家経済に影響を与えるほどの規模となり社会的責任が問われることとなる。企業が内在的・自治的に責任を果たせないと自由主義経済体制は崩壊する。自由主義経済体制を維持するための内在的な倫理機構として監査機能は必要とされるのである¹⁵⁾。

わが国の監査役制度は、明治から現代に至るまで比較法的に独自の変遷を経てきた。この変遷を見ることは、監査の意義を確認する意味がある。監査役制度には、比較法的に見て大きく2つのモデルがある。大陸法モデルと英米法モデルである。前者は監査役が取締役の選任権と解任権を持ち、この権限を行使することで取締役を監督する。後者は監査役も取締役と同じ委員会(board)の一員となり監督する。明治23年商法は大陸法を範としながらも、取締役の選任・解任権はなく、株主総会への報告機能しか担えなかった¹⁶⁾。昭和25年商法では英米法的な取締役会が導入され（昭和25年商法260条）、監査役の機能は取締役会が担い、監査役の権限が会計監査に限定されることとなった（昭和25年商法274条）。

ところが、昭和30年代末から40年代にかけての企業の大型倒産を契機に取締役の業務監督機能が不完全であるとして昭和49年商法274条1項で業務監査機関としての監査役が復活する。あわせて株式会社の監査等に関する商法の特例に関する法律（以下、「特例法」とする。）が制定され、大会社では専門職による会計監査が必須となった（特例法22条、25条）。さらに、昭和56年特例法3条2項および6条の4で、監査役に会計監査人の選任、解任権が与えられた。こうして監査役が会計監査人との接点となり、監査役の固有の職能は業務監査であるとされた¹⁷⁾。このように監査役制度は歴史的に試行錯誤を重ねながら変遷したが、監査という機能が株式会社において不可欠であるがゆえに絶えず制度改善がなされており、このことは監査機能の重要性を示唆しているといえる¹⁸⁾。

地方公共団体の適正運営を実現するためには、地方公共団体における監査が適正に機能することが不可欠である。地方自治法における監査委員監査は、監査機能を十分に果たしているのだろうか。会社法における監査役の責任や責任追及のあり方を整理し、有益な示唆を得た上で会社法の論理を地方公共団体に展開するために監査委員の法的責任のあり方

を考察することには意義がある。

3 機関としての責任のあり方

(1) 監査委員

地方公共団体の監査委員には、どのような権限があるのか。株式会社との対比を明確にするために地方自治法における監査の内容を改めて概観をする。監査委員の実施する監査には、定期監査（自治法199条1項、4項）や行政監査（同法199条2項）の「一般監査」、直接請求による監査（同法75条）、議会の要求による監査（同法98条2項）、首長の要求による監査（同法199条6項）および財政的援助を与えているもの等に対する監査（同法199条7項）といった「要求等監査」、決算審査（同法233条2項）、地方財政健全化法に基づく健全化判断比率および資金不足比率に係る審査（地方財政健全化法3条）、現金出納の検査（自治法235条の2）、指定金融機関が取り扱う公金の収納又は支出の事務の監査（同条2項）、定額の資金を運用するための基金の運用状況の審査（同法241条5項）、住民監査請求に係る監査（同法242条）、職員の賠償責任についての監査（同法243条の2）、指定金融機関等の検査結果についての報告徴収（自治法施行令168条の4）などがある。これらの中で、監査委員が主体的かつ例年実施しているものは、定期監査（地方自治法199条1項、4項）、行政監査（同法199条2項）、財政的援助団体等についての監査（同法199条7項）、決算審査（同法233条2項）および例月出納検査（同法235条の2第1項）である¹⁹⁾。

これに対し、監査委員の義務を定める規定は、地方自治法198条の3のみである。同条1項で「常に公正不偏の態度を保持すること」、2項で守秘義務を定めているにすぎず、他の特別職の地方公務員と同様に罰則による担保もなされていない（同法252条の31第3号、4号参照）。監査委員の権限については、さまざまな監査が定められ、数多くの規定があるのに対して義務に関する規定がほとんど整備されていない。

監査委員制度については、地方公共団体でのカラ出張や裏金問題などの違法行為が発覚する度に見直しが行われ、昭和54年の第17次地方制度調査会、昭和55年の第18次地方制度調査会、平成3年および平成9年の自治法改正などで、公務員経験者の監査委員就任が制限され、町村における監査委員事務局の設置は行われるなど一貫して監査委員の権限が拡充され、職務の専門性および独立性の確保、監査実施体制の整備が図られてきた。

しかし、地方公共団体のガバナンスという側面から見たとき、議会や首長との関係や監査委員の義務に関する大きな見直しは行われていない。監査委員は、事実行為として監査

結果を議会や首長に報告するという事後監査の機能を果たしているに留まっており、組織のガバナンスに貢献するには、数多くの課題があると言わざるを得ない。

では、地方公共団体における監査委員の法的責任は、現行法のもとではどのように解釈できるか。監査委員の法的責任に関連する規定は、地方自治法などの法律や規則に存在しない。民事上の責任やその追及についても、これを論じた文献は存在しない²⁰⁾。

裁判例においても、住民監査請求を却下したことにつき国家賠償請求法に基づく損害賠償請求がなされた事案において、裁判所は「監査委員がその請求を実質的に妨害する意図であえて不当な判断をするなど、その本来の権限を越えて著しく濫用して違法に却下したような場合には違法と評価することが相当とする」²¹⁾と判断しているにすぎない。現行法では、監査委員に故意がある場合など極めて限定的な場合に国家賠償法上の賠償責任があるとするとどまっている。理論上は法的責任があるが、現実的には監査委員の法的責任の追及ができない状況にあると解釈できる。

このように監査委員の法的責任については、実体法に定めがなく判例法の集積もほとんどなく、自治法の解釈や判例から監査委員の法的責任を導くことには限界がある。そこで、会社法における監督機関である監査役および会計監査人の権限、義務および責任について法律上どのような制度設計がなされているかを整理し、その上で責任追及がなされた裁判例における裁判所の判断を考察する。

(2) 監査役と会計監査人

① 監査役

株式会社における監査役の権限および義務を確認する。監査役が持つ権限で最たるものは、株式会社における取締役の職務執行を監査する権限である(会社法381条)。この監査の対象は多くの変遷を経ている。明治32年商法181条では、監査役には業務監査と会計監査の双方の権限があるとされていた。

しかし、昭和25年商法では、前述のように取締役会制度の導入に伴い、監査対象が会計監査に限定されることとなった。ところが、昭和49年商法274条1項では、取締役の職務執行を監査するという基本的職務内容の再定義がなされ、業務監査が復活することとなった。ただ、同年に制定された特例法では、資本金の額が1億円以下の小会社については、監査の対象は会計監査に限定されることとなった。現行の会社法381条は「職務の執行を監査する」と定め、会計監査と業務監査の双方が対象となっている。ただし、原則として適法性

の監査に限られ、相当でない事項または著しく不当な事項を限定して指摘し得るにとどまる（会社法384条、会社法施行規則129条1項5号、130条2項1号）²²⁾。監査の方法については、会社法に明確な定めがなく、実務慣行や各会社の判断にゆだねられている。

しかし、日本監査役協会が監査役監査の指針となる「監査役監査基準」を策定し、公表している²³⁾。監査権限の実効性を高めるために取締役や使用人への報告請求権（会社法381条2項前段）、業務および財産の調査権（同条同項後段）、子会社に対する報告・調査権（同条3項）および取締役の行為の差止め（会社法385条）という権限が監査役に付与されている。いずれの権限も企業の不祥事が社会で問題となったことを契機に拡充されたものである。

では、株式会社における監査役の義務はどのようになっているのか。最も重要となる監査役の義務は、他の役員と同様に善管注意義務（会社法330条、民法644条）を負うことである。会社法は、株式会社と監査役の法律関係は、「委任」であると明記している（会社法330条）。委任者の事務処理を行うとき、委任における受任者は、善良なる管理者の注意義務をもってあたかなければならない（民法644条）。ただし、監査役は業務執行に従事しておらず、その意思決定の一員ではないために忠実義務（会社法355条）、競業避止義務（会社法356条1項、365条1項）などの会社との利益対立に関する規定はない。

加えて会社法は、監査役の具体的義務として3つの法的義務を定める。第1の法的義務は、取締役への報告義務（会社法382条）である。本条の前身は昭和56年商法260条の3第2項である。

第2の法的義務は、取締役会への出席および意見陳述義務（会社法383条）である。監査役監査は、職務を事後的に評価する事後監査だけではなく、取締役が違法または不当な業務執行を防止する事前監査も含んでいる。監査役は取締役会に出席することで経営情報にアクセスし、事前ないし事後の監査で組織のガバナンスに貢献することが期待されている。昭和56年改正商法では単なる権限規定であったが、監査機能の充実によるコーポレート・ガバナンスの確保を目的として義務化された経緯がある。

第3の法的義務は、株主総会への報告義務（会社法384条）である。取締役が違法または不当な議案等を株主総会に提出し、違法または不当な議決がなされることを防止することを目的としている。本条は明治32年商法183条に由来し、昭和13年商法275条に相当する。

地方公共団体における監査委員の法的義務と比較すると、会社法は監査役に取締役や株主総会へのアクセスを義務化し、会社のコーポレート・ガバナンスの構成要素として機能

することを意図していることが明確となる。また、取締役と同様に善管注意義務を負担させることで会社の役員として経営に関与し果たすべき義務を明確に定めている。組織のガバナンス強化の観点から監査機能の充実を考えると監査機関という組織の一部を強化するだけではなく、他の機関との連関を意識し、組織全体に監査の機能がどのように作用するかを意識して検討していくべきである。

こうした監査役の権限に対して法的責任はどのようになっているのか。監査役がその任務を怠ったときには、会社に対して連帯してこれによって生じた責任を賠償する責任を負う（会社法423条）。会社が監査役に対して責任追及の訴えを提起する際には、代表取締役が会社を代表する（会社法349条4項）。この責任は本来は被害者たる会社が主体となり、監査役の責任追及をすることを想定している。

しかし、株式会社が法的責任追及を行わない場合、株主が株主代表訴訟として責任追及を行うこととなる（会社法847条1項）。任務を行うについて悪意または重過失があった監査役は、第三者に対して生じた損害賠償責任を負う（会社法429条1項、430条）。ただし、中小企業の場合には、監査の範囲が会計に限定される（会社法389条1項、会社法の施行に伴う関係法律の整備等に関する法律24条、53条）ため、この責任が認められることは少ないとされている²⁴⁾。こうした中小企業への制度設計の段階的設定は、地方公共団体の制度設計においても、町村に代表される小規模な地方公共団体との監査機構の制度設計を検討する際に有益な示唆となる。

② 会計監査人

監査役の法的責任を明確にするために会計監査人の権限、義務および責任について概観する。大会社や委員会設置会社は、会計監査人を設置しなければならない（会社法328条、327条5項）。会計監査人は、会社の計算書類および附属明細書を監査し、会計監査報告を作成する（会社法396条1項）。そのため、会計監査人は、監査役と同様に会社に対して善管注意義務を負う（会社法330条、民法644条）。具体的な権限として、会計監査人は、会計帳簿の閲覧および取締役に対する報告徴取権（会社法396条2項、6項）を持つ。

さらに会計監査人は、不正行為を発見したときには、遅滞なく監査役に報告しなければならない（会社法397条）。計算書類等が法令や定款に適合するかどうかについて監査役と会計監査人との意見が異なるときには、定時株主総会に出席して意見を述べることができる（会社法398条）。会計監査人を設置する株式会社には、必ず監査役が設置される（会社法

327条3項)。会社法は外部の会計専門職である会計監査人と、会社の内部精通者で取締役の業務執行を監査する監査役を組み合わせることで相互相乗的にガバナンスの機能向上を図っている²⁵⁾。

会社法において会計監査人は、取締役や監査役と同様「役員等の損害賠償責任」（会社法423条）と同様の責任を負う。まず、会計監査人に任務懈怠があった場合には、監査契約の当事者である被監査会社に対して、任務懈怠によって生じた損害を賠償する責任を負う（会社法423条）。ここで、どのような場合に任務懈怠があるとされるかが問題となるが、一般的には監査基準に準拠して監査を実施したかどうかという事実認定を基礎に判断される²⁶⁾。つまり、監査基準が会計監査人の責任を判断する基準となっている。

次に、会計監査人は、会計監査報告等に虚偽の記載または記録をしたときには、第三者に生じた損害を賠償する責任を負う（会社法429条1項）。ただし、会計監査人がその職務執行につき注意を怠っていなかったことを証明すれば免責され、挙証責任の転換がなされている（会社法429条2項）。これは会計監査は本質的に専門性が高く、知識や実務経験のない第三者による評価が困難であり、原告たる株主が証拠となる監査調書を手に入れることが困難であるという情報の非対称性に配慮したものである。しかし、会計監査人が悪意または重過失であった時には、こうした挙証責任の転換はなされない（会社法429条1項）。

わが国では、会社法制定によって、初めて会計監査人の責任が株主代表訴訟の対象となったために現時点で株主代表訴訟を通じて会計監査人の責任を認めた裁判例はない。そこで、わが国で初めて監査契約の債務不履行による損害賠償請求を認容した東京地裁平成3年3月19日判決²⁷⁾を紹介する。本件は某外資系有限会社から任意監査を依頼された監査法人が、会社の経理部長の不正行為を看過して無限定適正意見の監査報告書を提出し、会社が監査法人に損害賠償請求をした事案である。裁判では多くの争点があったが、特に監査基準、内部統制の状況と会計監査人の責任に関する判断が注目される。判決において裁判所は、内部統制組織に不備がある場合の監査手続に言及し、「（被告監査法人は）不正行為の発見摘発を目的とすると、財務諸表監査であることと矛盾するかのようというが、監査手続の実施面で慎重かつ厳格になったからといって、財務諸表監査の実現が阻害されることは考え難い」と述べるなど、裁判所として公正妥当な監査実務の内容を検討し判示している。

さらに、判決は監査人の責任を認めながらも、8割の過失相殺を行っている。「企業の所有と経営が分離されている場合でも、経営者と企業の所有者との関係は、監査人と企業

の所有者との関係に比較するならば、はるかに密接であって、監査人から見るならば、経営者の過失は、企業の側の過失と評価できるのである。このように見てくると、従業員の不正行為によって損害が生じた場合において、企業の所有者は、その経営者の過失によって生じた損害の全部を、企業の外にある監査人に負担を求めることができなくても、やむを得ない」と判断し、不正行為の結果責任ではなく、監査人としての責任の範囲を判断している。詳細な事実認定を基礎とした過失相殺を通じ、公平な損害の分担がなされている点が注目に値する。

(3) 監査委員の法定責任を強化する必要性

会社法と地方自治法を比較したとき、明治に商法が制定されて以来、会社法は数々の法改正を経て、監査役の権限、義務および責任を株式会社のコーポレート・ガバナンスの強化という観点から発展させてきた。

これに対して、自治法も監査の機能を強化すべく監査の種類を多様とし、監査委員や監査委員事務局の強化などを図ってきた。しかし、議会や首長との関係について抜本の見直しが行われていないために地方公共団体のガバナンスを向上させるまでには至っていない。現行の地方自治法の下では、監査委員への法的責任の追及は、会社法と比較しても法律の整備が不十分であり、その結果として監査委員の責任が極めてあいまいな状況となっている。裁判例も存在せず、監査委員の法的責任追及の道が閉ざされている。こうした地方公共団体における監査機構の法律が定める制度を見たとき、監査委員の法的責任について法の欠缺があると言わざるを得ない。

そこで、地方公共団体と監査委員との基本的な法的関係は、会社法330条と同様に「委任」関係にあることを明確とするために会社法の相当する条項を自治法に整備することを提言したい²⁸⁾。住民の視点から地方公共団体の運営の適正化を考えたとき、会社法にならい、地方公共団体と監査委員との関係は、委任（民法643条）であることを自治法に明記することで、地方公共団体の監査委員に善管注意義務があることが確立する。法律関係が整備されれば、監査役の責任に関する裁判例の考察からもいえるように住民訴訟（地方自治法24条の2）を通じて監査委員の果たすべき善管注意義務の具体例が示され、この集積を通じて監査委員が果たすべき注意義務の内容が具体的に明らかとなる。ひいては住民による責任追及が容易となり、司法を通じた地方公共団体の適正運営を図る途が確保されるのである。

しかし、責任を法定しただけでは画餅に帰する。責任追及の途までを見通して制度設計はなされるべきである。会社法では、機関による監督だけではなく、株主代表訴訟（会社法847条1項）によっても監督がなされている。地方公共団体においても住民訴訟（自治法242条の2）があり、株主代表訴訟と同様の機能を担っている。監査委員の責任追及のあり方を考究していく上でも、両制度の変遷を比較して考察していくことに意義がある。

4 責任追及のあり方

（1）株主代表訴訟

① 変遷

株主代表訴訟制度は、GHQの影響下で昭和25年にわが国に導入された。GHQは財閥解体に伴い大衆株主が増加し、株主に米国並みの制度的保護がなければ、投資が積極的に行われないことを懸念し²⁹⁾、クラス・アクション制度に基づく米国の株主代表訴訟制度を導入した。昭和25年商法改正は、株主の地位強化を図ることで会社経営の適正を図るといふ趣旨によるものであり、従来のドイツ法に依拠した会社法制からアメリカ法に依拠した会社法制への転換点となった。この改正で、英米法における衡平法の趣旨を継承する株主代表訴訟がわが国に初めて導入された。

しかし、株主代表訴訟は、訴訟費用が高額で、仮に株主が勝訴しても原告株主には弁護士費用の経済的負担があるために活用されず、約40年近く商法改正の俎上に載ることがなかった。

平成5年になると証券会社による相次ぐ巨額の損失補填、総会屋への利益供与が明るみになった。加えて、米国との貿易収支不均衡の解消を目的に開催された日米構造協議にて株主代表訴訟制度の問題点が指摘された³⁰⁾。こうした社会的背景を受けて平成5年改正では、①株主代表訴訟における訴訟の目的の価額算定は「財産上ノ請求ニ非ザル請求ニ係ル訴」とみなし、訴訟費用を一律8,200円とし（平成5年商法267条4項）、②勝訴株主が会社に対して勝訴のために支出した費用のうち相当額の支払を請求できるようにした（同法267条ノ2第1項）。この改正の結果、株主は以前に比べて金銭的に容易に訴訟提起をできることとなり、原告株主の経済的負担への手当がなされた。

平成5年改正によって株主代表訴訟が大幅に増加し、たとえば、大和銀行事件³¹⁾では、取締役の故意ではなく過失による場合でも、取締役の資力を超えた損害賠償額が認定された事例が見られるようになった。このことを契機に経営が萎縮することを問題視した経済

界から商法改正の声が強まった³²⁾。その結果、平成13年の議員立法による商法改正³³⁾によって取締役の責任軽減制度の創設（平成13年商法266条7項ないし23項）、監査役の考慮期間の延長（平成13年商法267条3項）、一般株主に対する訴訟提起の公告・通知制度の創設（平成13年商法268条4項）、会社の被告取締役への補助参加の明確化（平成13年商法268条8項）がなされた。

しかし、取締役などの責任軽減を認めた平成13年改正は、コーポレート・ガバナンスによる企業の健全性確保とは論理的関係はなく³⁴⁾、制度趣旨から見て2つの問題があった。第1の問題点は、株主代表訴訟の経営適正化機能を軽視し、業務執行者の責任軽減を図った点である。現実の株主代表訴訟で会社が敗訴した事案は、自己株式取得、贈賄事件などの具体的な法令違反が問題となった事案がほとんどで、経営判断を問われた事例は存在しない³⁵⁾。確かに、総会屋が株主代表訴訟を悪用する事案があったことは否定できない。しかし、取締役の業務執行に係る違法性を社会に明らかにした事案もあり³⁶⁾、株主代表訴訟が会社の適正経営に貢献したことは否定できない。株主代表訴訟の経営適正化を過小評価した点には問題があったと指摘せざるを得ない。

第2の問題点は、不法行為を行った取締役に有利な訴訟構造に転換したことである。この改正によって監査役の同意を条件に会社が被告取締役を補助するために株主代表訴訟への参加が可能となる旨が規定された（平成13年商法268条8項）。会社の被告取締役側への補助参加に関する最高裁平成13年1月30日判決³⁷⁾に沿ったものである。監査役の同意を条件としたのは、この改正で監査役の取締役会への出席義務（平成13年商法260条の3第1項）、監査役の任期延長（同法273条1項）などに見られる監査役の地位強化と関連している。株式会社が被告取締役への株主代表訴訟に補助参加することで会社の立場を裁判で明確にし、株式会社が有する証拠資料の提出を可能とすることで、審理の迅速化に貢献することが改正の趣旨とされている³⁸⁾。

しかし、株主代表訴訟で株主が取締役の責任を追及する事案では、具体的な法令違反が問題となっている場合がほとんどである。こうした訴訟において会社が、取締役を援護する形で訴訟に補助参加することは、加害者に被害者が加勢する構図となり、株主の権利保護や会社経営の健全化という株主代表訴訟の趣旨に反する結果を生じさせる。

② 裁判例

監査役の法的責任をより具体的に考察するため、株主代表訴訟で監査役の法的責任を認

めた大阪高裁平成18年6月9日判決³⁹⁾を紹介する。あるファーストフードチェーンを運営する株式会社が販売した食品の中に、食品衛生法上使用が許されていない添加物が混入し、そのまま販売された事案があった。しかし、当該株式会社はその事実が判明したものの取締役会への報告を行わず、しかもその事実を公表しなかったために会社が多額の損害を被った。この損害について株主が、取締役および監査役を被告として株主代表訴訟を提起したという事案である。

控訴審⁴⁰⁾では、違法性を認識したすべての取締役および監査役に善管注意義務違反があると認定した。取締役および監査役の善管注意義務違反の判断で、裁判所は食品会社の社会的責任を重視し、取締役や監査役にどのような義務があったかを詳細に認定している。たとえば、違法性の認識後に非公表とした判断に関しては、「重大な違法行為によって株式会社Aが受ける企業としての信頼喪失の損害を最小限度に止める方策を積極的に検討することこそが、このとき経営者に求められていたことは明らかである。ところが、Yらはそのための方策を取締役会で明示的に議論することもなく、「自ら積極的に公表しない」などというあいまいで、成り行き任せの方針を手続的にもあいまいなままに黙示的に事実上承認し」「到底、「経営判断」というに値しない」「監査役であったYも、自ら上記方策の検討に参加しながら、以上のような取締役の明らかな任務懈怠に対する監査を怠った点において、善管注意義務違反があることは明らかである」と判断としている。

本件判決は、取締役や監査役が社内でどのような行動をとっていたかにつき、従来の判決に比べ詳細な事実認定を行っている⁴¹⁾。監査役の善管注意義務違反の判断において事実認定を詳細に行うことで、内部統制の構築、カンパニー制での監査のあり方、不祥事における是正に向けた監査役の関与のあり方など監査役が具体的状況でどのような義務を尽くすべきであったかを示している。

また、監査過程の立証または反証を可能とするために監査内容や社内でのやりとりを詳細かつ正確に記録することが大切であることがわかる。こうした裁判例が集積されることで監査役の法的義務が明確となることから裁判所による法創造機能⁴²⁾が期待される。

(2) 住民訴訟

① 変遷

GHQが、条例の改廃の直接請求の改正案として住民訴訟制度を提案し、昭和23年の地方自治法第2次改正で住民訴訟制度が創設された⁴³⁾。GHQ案では、住民が直ちに裁判所

に提訴する設計であった。しかし、旧内務省廃止後の暫定後継機関である内事局は、納税者が直ちに裁判所に出訴するのではなく、監査委員に監査を請求し、監査委員から長に是正の措置を請求し、その措置によっても改善されない場合に初めて当該行為の制限および禁止を裁判所に出訴できるとする制度設計を行った⁴⁴⁾。その後、行政委員会などが住民訴訟の対象となるのかなどの手続規定の明確化がなされた⁴⁵⁾。また、被告の応訴費用についての規定がなく、職員が勝訴しても弁護士費用などを負担することとなり、職務遂行への志気と能率性を損なっていたために平成6年改正法で職員が勝訴したときは、議会の議決で弁護士報酬の相当と認められる額が公費負担の取扱いを受けることになった。

住民訴訟制度は平成14年自治法改正で大きく転換した。平成7年以降の市民オンブスマンによる官官接待やカラ出張の追求は、住民による行政監視という考え方を広め、4号請求を増加させた⁴⁶⁾。その結果、首長などが個人で応訴して4号請求の形態で多額の損害賠償請求が認容される事例が登場するようになった。こうした状況を受けて第26次地方制度調査会は、平成12年に住民訴訟制度の見直しを求める答申⁴⁷⁾を内閣総理大臣に提出した⁴⁸⁾。

この答申を受けた平成14年自治法改正で住民訴訟の構造が大きく変わった。住民訴訟が当該地方公共団体の執行機関または職員を相手方として請求する訴訟へと変更されたのである。従来の4号請求は、住民が地方公共団体に代位する訴訟であり、「当該職員に対する損害賠償の請求若しくは不当利得返還の請求」または「当該行為若しくは怠る事実に係る相手方に対する法律関係不存在確認の請求、損害賠償の請求、不当利得返還の請求、原状回復の請求若しくは妨害排除の請求」であった。

しかし、この改正によって被告は、法律関係の当事者たる権利主体ではなく、機関としての「執行機関又は職員」となり、住民訴訟は4号請求も1号ないし3号の請求と同じ訴訟構造へと変化し、組織としての財務会計行為のあり方が訴訟で争われることとなった⁴⁹⁾。

この変更で損害賠償請求および不当利得返還の請求の相手である当該職員および当該行為または怠る事実の相手方は、被告の立場から退き、訴訟告知を受けて訴訟参加する立場となった。4号請求訴訟にて住民が勝訴した場合、当該地方公共団体の長は、その判決に従い所定の期限までに損害賠償金または不当利得返還金の支払請求をし(自治法242条の3第1項)、支払のないときは、当該地方公共団体は、「当該損害賠償又は不当利得返還の請求を目的とする訴訟」を提起しなければならない(同条第2項)。この改正の趣旨は、個人としての長や職員ではなく、地方公共団体の執行機関が被告となることによって当該地方公共団体が保有する証拠資料の活用がなされ、審理の充実や真実の追究に資すること

が期待され、その効果として地方公共団体における違法行為の抑止が図られることにあるとされている⁵⁰⁾。

② 問題点

地方公共団体の場合、先行行為による違法性の継承を理由に政策の当否を争うために住民訴訟が濫用されるおそれがある。しかし、訴訟の濫用を防止するために訴訟構造まで再構成する必要があったのだろうか。住民訴訟での争点は、損害賠償請求または不当利得返還請求権であり、その核心は首長、職員などの行為に違法性があるかどうかである。違法性の有無は、首長や当該職員が反論し得る内容である。これまで住民訴訟が官官接待、カラ接待、異常に高額な不動産購入を明らかにした実績を考えると違法行為を行った個人の責任追及をその者に対して行うことは当然である。地方公共団体自体が組織としてその訴訟に対応することには疑問がある⁵¹⁾。地方公共団体側が勝訴した場合には、平成6年改正で訴訟費用は公費で対応できるようになった（自治法242条の2第12項）。また、当面の自己負担が問題であれば、弁護士費用の公費での貸付と職務専念義務の免除で対応することもできる。やはり法改正によって訴訟の相手方の変更まで行う必要はなかったといえる⁵²⁾。

現行の住民訴訟制度は、地方公共団体としての責任を追及する方法に転換し、住民訴訟によって地方公共団体の首長の責任を問えない制度に変容させてしまった。前述のように現行法のもとでは監査委員の責任を住民訴訟で問うことは困難となっている。こうした状況を抜本的に改善するには、住民の立場から地方公共団体の運営適正化を図る最後の砦ともいべき住民訴訟を真に機能させる必要がある。訴訟の提起や遂行において住民の負担を軽減するよう訴訟構造のあり方も含めた見直しが必要となっている。

5 監査委員に善管注意義務を負担させる場合の課題

現状では、地方公共団体の監査委員の果たすべき権限や義務の内容が監査委員の裁量に委ねられ、責任の範囲が不明確となっている。そのために抽象的な善管注意義務を具体化するに当たって2つの課題がある。

第1の課題は、監査基準の策定である。第8章で考察した監査基準の問題は、監査人の法的責任と密接に関連する大きな課題である。会計監査人の場合、監査責任を果たしているかは、監査基準に準拠して判断がなされる。監査基準には、会計監査人が払うべき注意の標準としての「職業的専門家としての正当な注意（due care）」いわゆる職業的懐疑心

の内容が明示されているためである。

しかし、監査委員の義務は、地方自治法198条の3のみしかなく、公認会計士が準拠する「職業的専門家としての正当な注意」の内容に匹敵する監査基準はわが国には存在しない。判断基準がなければ、監査人としてどこまでの義務を果たすべきかという責任の外延を画することができない。監査委員の責任の判断基準として機能する監査基準の策定は、法的責任を強化する不可欠の前提となる。

第2の課題は監査人の法的責任を正確に認定するためには「監査調書」の整備が必要とされる点である。公認会計士による監査の場合、監査調書は完全性、秩序性、明瞭性および真実性の原則のもとに作成される。この調書は担当者が理解できる水準ではなく、監査法人の内部レビュー、日本公認会計士協会の品質管理レビューおよび金融庁の品質管理検査に適合する水準が求められている⁵³⁾。会計監査人は、監査に関し訴訟を提起された場合、会計監査人に挙証責任があるために監査調書を証拠として提出し、職業的専門家としての正当な注意が払われたことを立証できる。

これに対し、地方公共団体の監査では監査調書に求められる必要条件に関する基準は存在しない。裁判例では監査過程で収集した監査証拠の不開示が許容されているにもかかわらず⁵⁴⁾、住民から各地方公共団体が定める情報公開条例による開示請求を想定し監査調書に記録する情報を最小限に絞りこむ実務や運用が、地方公共団体の監査機構に見られる。これでは監査委員の法的責任が追及された場合にも、監査委員には立証や反証が困難となる。監査過程の可視化を図るために会計監査人に準じた監査調書の整備が求められる。

監査役が、会社の倫理機構として権限、義務および責任を果たすことを会社法は定めている。しかし、監査役が機能しないことも想定される。想定される事態には、やはり会社の倫理機構を担うべき者を委任した株主が、自ら最終的な倫理機構として機能する必要がある、会社法は株主代表訴訟制度(会社法847条1項)を設けている⁵⁵⁾。

地方公共団体では、監査委員が株式会社における監査役の機能を担い、株主代表訴訟の機能は住民訴訟(自治法242条の2)が果たしている。組織のガバナンスを徹底し、住民の利益を保障するには、監査委員の責任強化は不可欠である。さらに、会社法の論理を地方公共団体に展開するためには、住民訴訟を通じた監査委員への責任追及手段を確保する必要がある。そのための地方自治法の抜本的改正が求められている。

注

- 1) こうした業務執行者の責任に加え、監査人が財務諸表の適正表示について責任を負担することを「二重責任の原則」と呼ぶ。この原則は、公認会計士による財務諸表監査に妥当する原則である。山浦久司『会計監査論 [第5版]』中央経済社、2008年2月、69頁を参照。ただし、株式会社の監査役および地方公共団体の監査委員は、取締役会や庁議に参加することで監督機関として業務執行にも関与しており、公認会計士監査に適用される二重責任の原則がそのまま妥当するかはさらなる研究を要する。
- 2) ワンダ・A・ウォーレス著・千代田邦夫ほか訳『ウォーレスの監査論』同文館出版、1991年7月、17頁。
- 3) 『同上書』17頁。
- 4) 会計検査院法30条の2の規定に基づく報告書『都道府県及び政令指定都市における国庫補助事業に係る事務費等の不適正な経理処理等の事態、発生の背景及び再発防止策について』会計検査院、2010年12月8日、22頁。
- 5) 総務省・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）」平成23年1月26日、http://www.soumu.go.jp/main_content/000098615.pdf（平成24年4月24日アクセス）。
- 6) 松本英昭『地方自治法の概要 [第4次改訂版]』学陽書房、2012年2月、196-198頁。
- 7) 江頭憲治郎ほか編『会社法大系3』青林書院、2008年8月、7-19頁、伊藤靖史ほか『会社法 [第2版]』有斐閣、2011年、130頁。
- 8) 松本英昭『前掲書』338頁。
- 9) 政府の原案では監査委員を長の身分上の監督下に置くとされたためにGHQから強い修正意見があったとされている。今村都南雄『逐条研究 地方自治法Ⅲ』敬文堂、2004年1月、1014頁。
- 10) 松本英昭『前掲書』62頁。
- 11) 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』中央経済社、2010年6月、8-11頁。
- 12) 倉澤康一郎『株式会社監査機構のあり方』慶応大学出版会、2007年8月、121頁。
- 13) 『同上書』327頁。
- 14) 『同上書』267頁。

- 15) 『同上書』 327頁。
- 16) 『同上書』 251頁。
- 17) 『同上書』 278頁。
- 18) 『同上書』 279頁。
- 19) 各監査の具体的な内容や課題については、石原俊彦・丸山恭司「地方自治体監査の現状と課題」『監査研究』第36巻第13号、2010年12月、1-9頁。
- 20) 碓井光明「監査による監視」『都市問題』第82巻第8号、1991年8月、73頁。
- 21) 福井地方裁判所平成14年7月10日判決、『判例時報』第1808号、2003年、59頁。
- 22) なお、大会社及び委員会設置会社では、会計監査人の設置が義務付けられ(会社法328条、327条5項)、株式会社の計算書類について監査し(会社法396条1項)、取締役の職務執行に不正行為等があったときには、監査役に報告する義務がある(会社法397条1項)とされている。
- 23) 落合誠一遍『会社法コンメンタール8-機関(2)』商事法務、2009年1月、396頁。
- 24) 江頭憲治郎ほか編『前掲書』498頁。
- 25) 山浦久司『前掲書』119頁。
- 26) 鳥羽至英『財務諸表監査 理論と制度【基礎編】』国元書房、2009年3月、209頁。
- 27) 『判例時報』第1381号、1991年、116頁。
- 28) なお、地方自治法138条の2は、普通地方公共団体の執行機関に対して自らの判断と責任において、誠実に管理し及び執行する義務があると規定している。同条の義務と会社法330条から導かれる善管注意義務との差異については、今後の検討課題としたい。
- 29) 山田泰弘「国際的潮流から見た日本の株主代表訴訟制度-特に株主代表訴訟の原告適格を巡って」『立命館法學』第4号、2007年、1086頁。
- 30) 高橋均『株主代表訴訟の理論と制度改正の課題』同文館出版、2008年11月、19頁。
- 31) 大阪地判平成12年9月20日、『判例時報』第1721号、2000年、3頁。
- 32) 江頭憲治郎『株式会社法[第3版]』有斐閣、2009年12月、443頁、および神田秀樹編『企業統治に関する会社法改正(別冊商事法務第253号)』商事法務、2002年8月。
- 33) 高橋均『前掲書』52頁。

- 34) 南保勝美「取締役の責任軽減の法理—その批判的検討」『法律論叢』第74巻第4・5号、2002年2月、243頁。
- 35) 第141回国会衆議院法務委員会会議録第5号（平成9年11月7日）3頁（前田庸発言）。
- 36) 高橋均『前掲書』46頁。たとえば、贈収賄の有罪判決が確定した「ハザマ組事件（東京地判平成6年12月22日、『判例時報』第1518号、1995年、3頁）」、ニューヨークにおける違法取引の損害及び罰金支払による損害賠償請求事件である「大和銀行事件（大阪地判平成12年9月20日『金融・商事判例』第1101号、2000年、3頁）」、デリバティブ取引による損失が争われた「ヤクルト本社事件（東京地判平成16年12月16日、『判例時報』第1888号、2005年、3頁）」などがある。
- 37) 最判平成13年1月30日、民集第55巻第1号、2001年、130頁。
- 38) 高橋均『前掲書』65頁。
- 39) 大阪高判平成18年6月9日『判例タイムズ』第1214号、2006年9月、115頁。
- 40) 『同上稿』115頁。
- 41) 松井秀征「ダスキン株主代表訴訟の検討〔上〕」『商事法務』第1834号、2008年6月、5頁。
- 42) 裁判例の積み重ねによる判例法の形成により法律が制定されたのと同等の機能を果たすことを意味する。天野和夫・P・アーレンス・J・Lジョーウェル・王叔文編『裁判による法創造』晃洋書房、1989年3月を参照。
- 43) GHQの原案は、民政局行政課長のティルトン中佐のもとで府県係長をしていたポーター氏が、出身地であるオハイオ州の地方自治法を参考に起草したとされている。自治大学校編『戦後自治史Ⅶ』自治大学校、1965年3月、193頁。
- 44) 『同上書』199頁。
- 45) 自治省行政課編『改正地方自治法詳説』帝国地方行政学会、1963年10月、327頁。
- 46) 碓井光明『要説 住民訴訟と自治体財務〔改訂版〕』学陽書房、2002年10月、7頁。
- 47) 第26次地方制度調査会『地方分権時代の住民自治制度のあり方及び地方税財源の充実確保に関する答申』（平成12年10月25日）<http://www.soumu.go.jp/news/001030.html>（2010年10月29日アクセス）。
- 48) 成田頼明「住民監査請求・住民訴訟制度の見直しについて（上）」『自治研究』第77

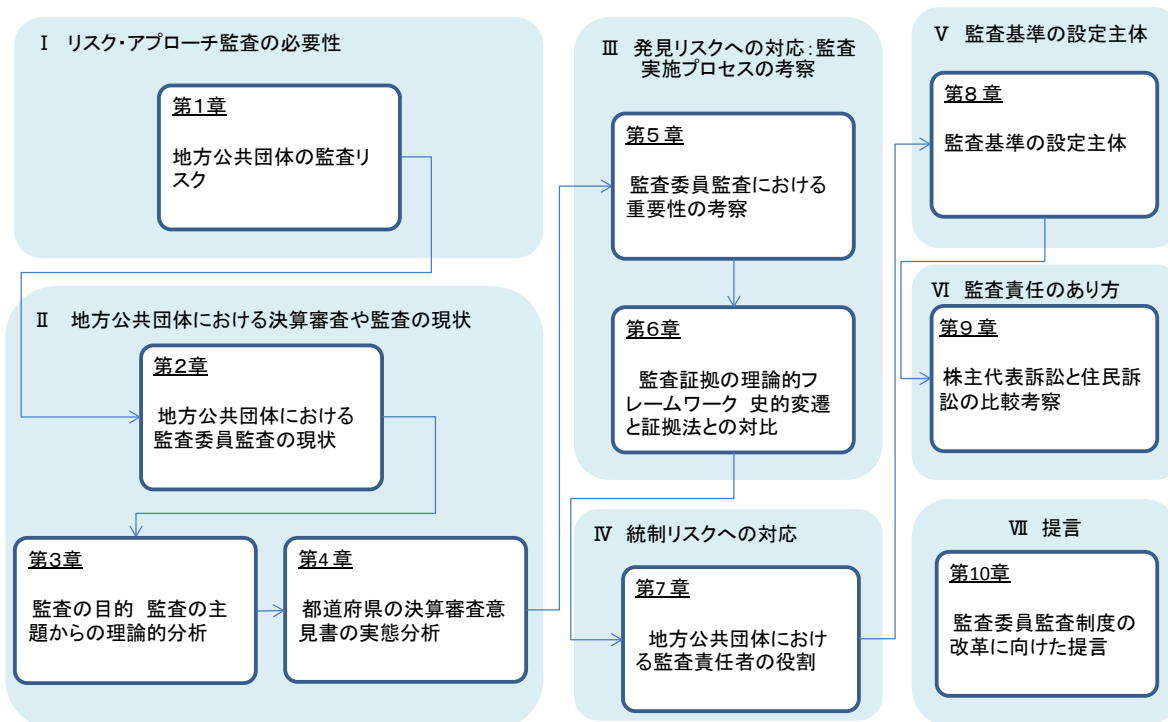
- 卷第5号、2001年5月、7頁。
- 49) 碓井光明『前掲書』8頁。
- 50) 島崎邦彦「1 総論 [自治法242条、242条の2]」園部逸夫『住民訴訟（最新地方自治講座④）』ぎょうせい、2002年、13頁。
- 51) 阿部泰隆「住民訴訟改正案へのささやかな疑問」『自治研究』第77巻第5号、2001年5月、28頁。
- 52) 『同上書』29頁。
- 53) 鳥羽至英『前掲書』30頁。
- 54) 逗子市の住民監査請求に係る情報公開に関する最判平成11年11月19日、民集53巻8号、1999年、1862頁、および品川区の住民監査請求に関する最判平成21年12月17日、『判例時報』第2068号、2010年、28頁。
- 55) 倉澤康一郎『前掲書』20頁。

第10章 監査委員制度改革に向けた提言

1 本論文の要約

本論文は、わが国地方公共団体における監査の実践をリスク・アプローチに転換するための制度的提言を行うことを目的としている。現状における監査委員監査の実情について公表されている決算審査意見書や定期監査結果を多角的に分析し、筆者の実務経験から生じた問題意識を基底として法的側面からの考察、監査理論との比較分析、そして英国に代表される優れた実践との対比を中心に研究を進めた。本論文の全体構成を概観すると、図表 10-1 のとおりとなる。

図表 10-1 本論文の構成



出所) 筆者作成。

(1) リスク・アプローチ監査の必要性

第1章では、地方公共団体を取り巻くさまざまなリスクについて、北海道夕張市の事案を端緒に分析を行った。夕張市の財政破綻の一因に監査委員監査の機能不全があることを問題認識の基礎としている。公表資料から夕張市に関する顕在化していたリスクについて、総務省の公表しているリスクの分類¹⁾にあてはめて整理し、その上で今日の監査委員監査実務においてどの程度把握されているかを分析した結果、特に不正への対応や財政状況へ

の対応などについて盲点があることを確認した（6頁参照）。

公的部門と民間部門を比較したときに、公的部門における固有リスクの方が複雑であるとする評価²⁾もあり、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いい得る。

こうした観点から、リスク・アプローチ監査の史的変遷を見るために先行研究を渉猟し、伝統的アプローチや戦略的アプローチからリスク・アプローチにおいて、パラダイムの変化というべき大きな転換があり、監査の実施が精緻化されていることを論じた。その上で、リスク・アプローチ監査の史的変遷から明確となったリスク・アプローチ監査の本質を理解する必要がある。特に期待ギャップ論などの概念を包摂するまでの広範な概念ではないこと、監査の効率化のみを希求する概念ではないことを理解する必要があること、この点は公的部門にリスク・アプローチ監査を展開する際にも留意する必要があることを強調した。

（２）現行制度の問題点

第2章から第4章においては、まず現行制度における監査制度の問題点を論じるために監査制度の歴史と制度を概観した（第2章）。その後、監査の主題という側面から監査理論の見地より地方公共団体の監査の目的を中心に分析し（第3章）、具体的な監査実務の課題を検証するために都道府県の監査委員が公表している決算審査意見書の実態分析を行った（第4章）。

第2章では、地方公共団体における監査制度の現状について監査委員の人数、報酬そして監査委員事務局の職員数、ならびに16種類に及ぶ地方自治法（以下、「自治法」とする。）に規定されている監査の種類を紹介した。地方公共団体の監査制度は自治法に定められており、地方自治法の制定前から今日に至る法改正の変遷を確認した。地方公共団体の経理に関して不正が発覚する度に一貫して監査部門の強化や監査方法の実効性を高める法改正が行われてきた事実が明らかとなった。

しかし、英国の地方自治体監査委員会（Audit Commission）を範とした純粋な外部監査制度の創設などの抜本改正には至っていない。そのために、監査委員においては選任における独立性の確保や議選監査委員の監査における実効性の確保、監査委員事務局においては首長部局からの独立性や専門性の確保などの問題を内包している。こうした監査部門における問題点はリスク・アプローチ監査の実践が行われていないことを要因としていることを示唆した。

第3章では監査の主題という側面から地方公共団体における監査を考察した。言明を監査の対象にしているのか、非言明を監査の対象としているのかという着眼点から民間部門における財務諸表監査と対比して理論的に考察した。地方公共団体における監査のほとんどは言明を対象とした監査ではなく、監査対象による非言明を対象として監査人が要証命題を設定する監査が実施されていることを明らかにした。

そもそも地方公共団体における決算審査は言明を対象とする監査であり、財務諸表監査における情報監査に関する理論の適用可能性を確認した。さらに、目的や手段という視点に加えて地方公共団体の決算審査を分析することで、実態監査に重点が置かれている監査委員監査の実態を示した。実態監査を中心に行われている監査委員監査には、証拠形成、免責基準および監査報告の諸点において財務諸表監査に代表される情報監査の議論とは異なる課題があることを示した。それらの課題を克服する必要性は、地方公共団体の監査委員監査にも共通し、監査における実施方法の明確化、監査人と監査対象との事前の合意形成、そして監査報告における監査対象の明確な宣言が重要となることを確認した。

第4章では監査委員が公表している決算審査意見書の実態分析を行うことで地方公共団体における決算審査の問題点を分析した。決算審査意見書の記載方法は、法律に定めがないために各都道府県において監査委員による裁量で分量、形式、そして内容においても実に多様な監査報告がなされていることを実態分析により明らかとした。

また、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各都道府県においてさまざまとなっていることを確認した。審査意見においては、定期監査において問題があると指摘した事項を除外して適正である、またはおおむね適正であるという表現が多用されており、決算審査の保証機能が減殺されている事実を実証した。

監査委員監査の現状分析を通じてリスク・アプローチ監査の実践には程遠い状況にあることが確認されるとともに、地方公共団体における監査実施プロセスについて深く考察する必要がある。

(3) 監査実施プロセスに関する課題

地方公共団体における監査事務の実態については、先行研究³⁾が少なく既存の研究において監査委員監査における問題点の整理が十分に行われていなかったといえる。そこで、本論文では、監査実務の実態についてさらに深く探究するために定期監査の結果について

実態分析を行う（第5章）とともに、監査の実施において重要となる監査証拠の概念フレームワークを検討するために法律学における証拠法の諸概念との対比を行った（第6章）。

第5章では、各都道府県が公表している定期監査結果を渉猟し、その内容を分析することで重要性（materiality）の概念の有無について考察した。前章で考察した決算審査意見書と同様に、定期監査結果についても地方公共団体によって形式および内容においてさまざまな監査結果が公表されている事実を明らかとした。

第3章で考察した監査の目的に関連して実態監査を企図した監査が行われており、監査報告においては指摘事項や指導事項という名称によって監査による発見事項について特徴的な公表方法が採用されている。しかし、指摘や指導などの定義はさまざまであり、金額的な重要性の概念については存在しないか、または著しく少額の金額を基準値として設定した監査が実施されていることを明らかとした。法準拠性を重視した実態監査が強く意識されていることがその背景となっていることにも言及した。こうした重要性概念を内包しない監査が実施されるために監査証拠の形成や監査意見形成における合理性が損なわれている可能性を示唆した。

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を行うことで、監査における証拠概念をより精緻に整理することを試みた。こうした検討を踏まえて、監査証拠は監査プロセス全体に影響する基礎的な概念であると認識し、証拠資料から個別証拠を形成し、個別証拠から総合証拠を統合し、究極的な立証命題を明らかとすることで監査意見を表明する一連の概念フレームワークについて先行研究を基礎として整理を行った（128頁参照。）

この概念フレームワークに鑑みてわが国の監査委員監査を見たときには、証拠の事前評価における不十分さ、監査証拠を評価する専門性の欠如、個別証拠から総合証拠への統合の不完全さ、および究極的要証命題の認識不足という課題を指摘した。

（4）統制リスクへの対応

第7章では、英国での内部監査責任者（Head of Internal Audit: H I A）への聞き取り調査とわが国の地方公共団体における監査機構のH I Aに相当する監査委員事務局長の実態を比較分析することで地方公共団体の監査機構における人的側面に着目した。監査部門の責任者に求められる役割、資質および能力に関して、英国勅許公共財務会計協会

（Chartered Institute of Public Finance and Accountancy : C I P F A）が公表してい

る『*The role of the head of Internal audit*』⁴⁾（以下、「H I A意見書」とする）を紹介し、分析のフレームワークとした。内部監査は、内部統制の一部であり、組織のガバナンスにおけるモニタリング機能を果たしている。英国の公的部門においては、内部監査部門の重要性が認識されており、H I A意見書はこうした認識を基礎にH I Aについて5つの原則を提示し、公的部門における内部監査部門の責任者のあるべき姿を明らかにしている。

このH I A 5原則に照らしてわが国の地方公共団体におけるH I Aの職に相当する監査委員事務局長の現状を批判的に考察し、専門職的な実施を支える前提条件となる監査資源の確保や個人の資質としての専門的知識および経験について課題があることを確認した。従来のわが国における議論は監査委員に関する点に偏っており、監査委員事務局長の地位が必ずしも重要視されていなかったこと、監査委員事務局長の必要条件について地方自治法に定めがなかったことなどがわが国における監査委員事務局長の問題点に影響していることを論じた。

（5）監査基準の策定と監査責任の明確化

リスク・アプローチ監査を構築し、制度として定着を図るためには地方公共団体の監査「制度」としての側面からの検討は欠かせない。こうした問題認識から監査人の行為規範となる監査基準、特に制度構築段階の課題として重要となる監査基準の設定主体の論点について諸外国との制度比較を中心に考察した（第8章）。最終的に監査人による監査の失敗を防止し、監査の適正化を図るには、監査人が果たすべき任務を怠った場合における法的責任を明確化することは欠かせない。そこで、株式会社における監査機構に関する法的責任との比較を通じて地方公共団体における監査委員の法的責任について検討した（第9章）。

第8章では、監査人の行為規範である監査基準の重要性に鑑みて公的部門における監査基準の設定について国際比較と法学におけるソフト・ローの概念を援用して考察した。わが国の地方公共団体には「監査基準」という名称の規則は存在している。しかし、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機能していないのが現状である。こうした現状のもとで監査基準の策定が必要とされるのである。参考となるべき監査基準を考察するために監査委員監査が、内部監査か、外部監査かを整理した後、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を監査基準における要求水準という点から考究した。また、先進諸国における政府監査のアプローチの比較や米国における監査基準の変遷、さらには英国に訪問して実施したインタビュー調査⁵⁾で確認された公的部門における統一的な内部監査基準の動きを参照した。その結果、国際基準⁶⁾に準拠する形でのわが国における公的部門の監査基準の策定が急務であること、そして監査基準の策定においては、全国のあらゆる規模の地方公共団体にも適用可能となる監査基準であって、共通的かつ中核的部分に限定して策定するを検討されるべきであると論じた。

第9章では、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ために監査委員の法的責任について株式会社における監査役の法的責任との対比を行うことで詳述した。地方公共団体と株式会社は、各組織のガバナンスの構造（統治機構）に類似性があり、比較可能性があることを確認した後、地方自治法と旧商法、商法および会社法における統治機構の変遷を時系列で比較を行った。その結果、株式会社における統治機構、特に監査機構に関する部分については、歴史的に先行して制度の改正が実施されており、監査機構の実効性を高める人的構成や監査人の権限について参照すべき点があることを明らかにした。

さらに、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）を基礎に法的責任追及の手段としての株主代表訴訟（会社法847条1項）の途が確保されており、株主による株式会社のガバナンスの適正化手段が確保されている。これに対して、地方公共団体においては、住民監査請求（自治法242条）や住民訴訟（同法242条の2）が制度としては存在する。しかし、法的責任の基礎となる監査人の法的義務に関する規定が十分ではないことから住民の発意によって監査機構の適正化を確保する手段が十分に機能していないという問題点を明らかにした。結論として監査委員の善管注意義務を地方自治法に規定することを提言した。

2 リスク・アプローチ監査の定式から見た整理

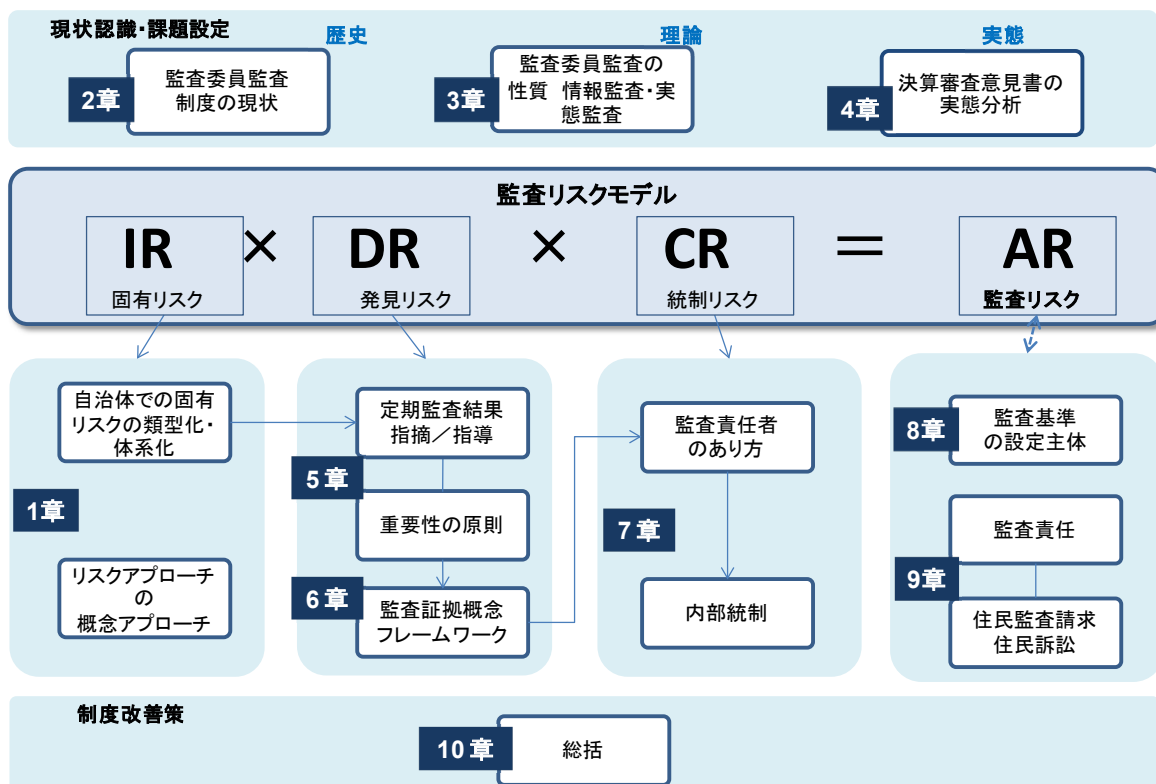
第1章において、リスク・アプローチ監査という概念について、監査のアプローチに関する変遷を紹介し、そのアプローチとしての適格性を確認した（8頁を参照。）。SAS第47号⁷⁾では、監査リスク（Audit Risk：AR）という概念は、固有リスク（Inherent Risk：IR）、統制リスク（Control Risk：CR）、および発見リスク（Detection Risk：DR）を乗じた式（式1.4）で示されていることを紹介した。

$$AR = IR \times CR \times DR$$

(1.4)

この監査定式にはリスク・アプローチ監査における各リスクの相関関係が集約されている。本論文の内容をこの定式にしたがって整理すると、図表 10-2 のとおりとなる。

図表 10-2 監査リスクモデルと本論文の関係



出所) 筆者作成

固有リスク（IR）に関する問題については、第1章において夕張市の事案をケース・スタディとして地方公共団体を取り巻くリスクについて分析を行うとともに、監査委員監査における把握の度合いについての考察を踏まえ、地方公共団体における固有リスクの類型化と監査における対応の必要性を展開した。

発見リスク（DR）については、第5章および第6章において考察を行った。第5章では、定期監査の結果を考察対象として監査上の重要性（materiality）について考察した。重要性概念は、監査実施プロセス全体に関連するが、特に監査計画において監査の有効性および効率性を左右する基礎概念である。地方公共団体における重要性概念の実態を明ら

かにすることが、監査委員監査が行っている発見リスクへの対応を明らかにすることに連関する。続く第6章では、監査証拠概念に着目して概念フレームワークの整理を行った。監査手続は個々の監査要点についてそれが立証されるかどうかを示す根拠として監査証拠を得るための監査人の認識活動である⁸⁾。監査証拠の形成プロセスを監査理論の観点より概念フレームワークとして整理し、現実の監査委員監査の監査手続を考察することは、監査人の認識活動の適正化を図るための課題抽出に有益であったといえる。

統制リスク（CR）については、第7章における内部監査責任者の役割や地位を考察する中で、組織における内部統制と内部監査の関係性を明らかとした。その上でモニタリング機能は、組織における統制活動を強化することになると位置付け、地方公共団体における監査機能の実効性を高めることは、統制活動の強化にもつながり、統制リスクの低減に資すると論じた。

第8章で考察した監査基準の設定という課題、および第9章で考察した監査責任という課題は、固有リスク（IR）、発見リスク（DR）および統制リスク（CR）と直接的に関連しない。しかし、両者の課題は、監査人の監査手続について制度として適正なものとして構築し、実効性を高めるための制度的な基盤として整備すべき必要性のある課題である。

第2章から第4章までの考察によって、わが国地方公共団体における監査委員監査の問題点は、地方自治法によって整備されている監査制度自体の不十分さに起因していることを明らかとした。こうした制度の不完全さを克服するには制度基盤としての監査基準の策定と監査責任の明確化を図るといふ課題は看過できない。

3 分析視角の検証

本論文においては、監査理論からの考察を中心としつつ、多角的な考察を進めてきた。各章の分析視角を整理すると、図表 10-3 のとおりとなる。筆者は、地方公共団体における監査実務経験者⁹⁾である。第1、2、4および5章において、筆者の実務経験を踏まえながら、わが国の地方公共団体における監査実務の現状を客観的に論ずることに努めた。

わが国地方公共団体における監査委員監査に係る今後のあるべき姿を描くために、英国における公的部門の先事例を参照した。英国を考察するのは、公的部門における監査制度の歴史があり、第8章（165頁参照。）でも紹介したように改善・改革を積み重ねていることを根拠としている。本論文では、英国に3回渡航してインタビュー調査を実施した。

こうした日英の地方公共団体における監査実務の比較を行うことで、C I P F Aに代表される会計専門職団体が、監査基準の設定や会計専門職としての監査人の要請に重要な役割を果たしていることを確認した。

本論文では、監査委員監査制度が地方自治法によって規律されていることを重視し、法的な側面から監査委員監査のあり方についても考察した。第2章では地方自治法の沿革を、第6章では民事裁判および刑事裁判における証拠法との比較、第8章では法学におけるソフト・ローの視点、そして第9章では商法および会社法における組織のガバナンスや監査人の法的責任との対比を行い、監査委員監査の問題点を明確に識別し、今後の改善・改革のための提言に資する示唆を得た。

監査制度は、人的な基盤となる監査機構、監査手続の具体的適用である監査実施、そして監査意見の公表となる監査報告という3要素によって構成されている。本論文では、第2章で現行の地方自治法における監査委員監査の組織の問題点を明らかとし、第7章で英国の内部監査責任者の役割や地位という観点から先進事例を参照することで、わが国の地方公共団体における監査機構の範となる事例として位置付けて分析をした。

監査実施については、本論文の中心的命題と認識して第1、3、4、5、6および8章において考察を行った。監査理論を基礎に監査委員監査の実態を決算審査意見書および定期監査結果を対象として実態分析を行うとともに、国内外の文献渉猟、英国における現地調査、および法律学からの考察を加えることで多面的な考察を行った。

わが国の監査委員監査は、各地方公共団体の監査委員の裁量のもとで自由に監査が実施されており、監査理論の進化を踏まえたものでなく、合理的な監査意見形成が行われていないことが実証された。こうした実務の現状を改善するには、監査理論を踏まえた制度設計が不可欠であり、その中で選択すべき監査理論の発展の成果が、リスク・アプローチ監査であると論じた。

監査報告については、第4章で考察した決算審査意見書、および第5章で考察した定期監査結果が該当する。ただ、本論文は、監査報告から監査の実施内容を演繹するために決算審査意見書や定期監査結果の多角的分析を実施した。監査報告そのもののあり方については、考察が十分ではない。今後、筆者に課せられた研究課題としたい。

図表 10-3 本論文の分析視角

		第1章	第2章	第3章	第4章	第5章	第6章	第7章	第8章	第9章	第10章
主 題		リスク	現状	監査目的	決算審査	重要性	監査証拠	監査責任者	監査基準	監査責任	提言
実務	日本	◎	◎	○	◎	◎	○	○	○	○	◎
	英国							◎	◎		○
法律・制度			◎		○				○		◎
理論	組織		○								○
	実施	○	○	○		◎					◎
	報告				○	○					○

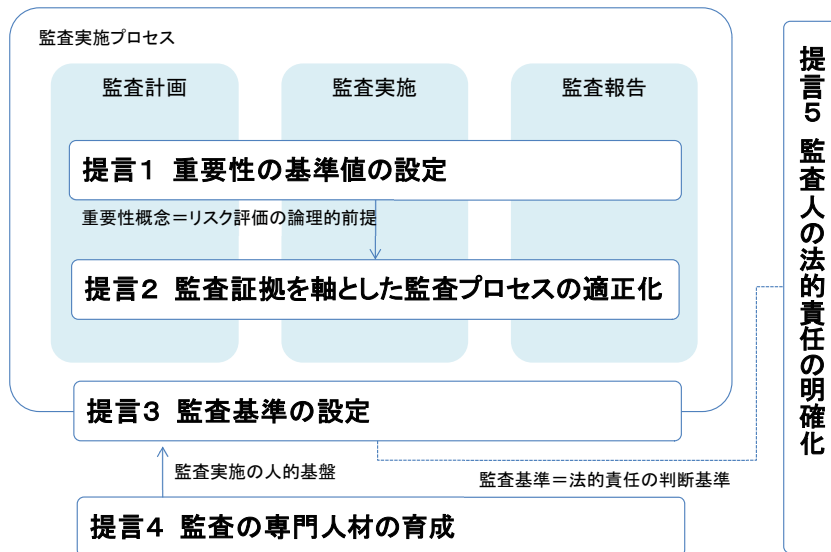
出所) 筆者作成。

※ 重点的に考察をしている項目は◎を、考察の対象としている項目を○としている。

4 わが国監査制度改革に向けた5つの提言

第1章から第9章では、現行のわが国における地方公共団体で実施されている決算審査および定期監査の実態分析を中心として、わが国の地方公共団体にリスク・アプローチ監査を展開するために必要な現状分析を行い、今度の制度改革に向けた課題を考察した。これらの考察から得られた示唆を斟酌し、今後のわが国の監査制度改革に資する提言を行う。監査実施のプロセスの時系列にあわせて提言を整理すると、図表 10-4 のとおりとなる。

図表 10-4 監査制度改革に向けた5つの提言



出所) 筆者作成。

(1) 重要性の基準値の設定

第5章での考察では、現状の監査委員監査実務では、監査上の重要性の基準値の設定がない、または著しく少額の金額を基準値として設定されていることが示唆された。重要性の基準値を監査計画策定段階で設定し、監査実施において改訂を行い、監査報告で評価をするというプロセスを監査委員監査に導入することは、監査実施の有効性および効率性を飛躍的に向上させる可能性を持つ。民間部門における重要性の基準値の設定を斟酌しつつ、公的部門の特性を加味し、重要性の基準値のガイドラインを設定し、監査を合理的に進めていく取組が期待される。リスク・アプローチ監査においては、重要性の概念が論理的前提となることから重要性概念の具体的展開は、第1に実現されるべき提言である。

(2) 監査証拠を軸とした監査プロセスの適正化

第6章での考察を通じて、わが国の監査委員監査の実務における監査証拠は、現実の監査実務では単なる証拠資料として認識されているに過ぎず、監査証拠から究極的要証命題に至る概念の連鎖としてのフレームワークが欠如している実態を指摘した。今後の監査委員監査、特に監査実施プロセスから監査報告までを再構築し、リスク・アプローチ監査における固有リスクと統制リスクを評価した上で、発見リスクを合理的に調整するためには監査証拠における概念フレームワークを構築し、監査の実施方法において具体的に展開を図っていくことが重要となる。

(3) 監査基準の設定

第8章の考察では、地方公共団体においては、監査人の行為規範として十分な内容を持った監査基準は存在していないことを指摘した。英国における公的部門における統一的な監査基準の動きは、監査人の行為規範の策定手法としても、監査の合理化に寄与し、国際基準との整合性も確保される取組であり、有益な示唆に富んでいる。わが国では監査基準を無から創設する段階にあると認識すべきであり、共通的かつ中核的な内容に限定するなどの手段を講ずることで早急な監査基準の設定が求められる。地方公共団体における監査の適正化とその状態の維持、さらには監査人の法的責任を判断する基準としても監査基準の設定は急がれる。

(4) 監査委員事務局長などの専門的人材の育成

第7章の考察では、わが国の監査委員事務局長は英国の内部監査責任者に比べて役割や能力という観点からも課題があることが確認された。監査に関する制度を整備してもそれを運用する人材に専門的な知識や経験を欠く場合には、監査制度は十分に機能しない。監査制度の改革に当たっては、第1の提言である重要性の概念や、第2の監査証拠の概念フレームワークについて十分に理解し、監査の実務において確実に実施できる経験を持った人材が、地方公共団体における監査機構の担い手となるような要件の設定、人材の育成、資格制度といった能力の認定など、専門人材の育成も制度の改善・改革の要素とされなければならない。

(5) 監査人が負担する法的責任の明確化

第9章では、地方公共団体の監査委員には具体的な法的責任が明確になっていないことが監査の実効性を阻む要因の一つとなっていることを指摘した。地方公共団体と株式会社を比較した場合、それぞれの組織を取り巻く利害関係は多様であり、法制度は両団体においてきわめて類似したガバナンス構造を有している。地方公共団体は、株式会社におけるガバナンスの仕組みから学ぶ点が多く、監査役や会計監査人の善管注意義務を起点とした法的責任の明確化という法制度には有益な示唆がある。地方公共団体の監査を機能させ、監査の失敗を回避するためには監査委員の法的責任を明確にすることが不可欠である。こうした見地から監査委員の善管注意義務を地方自治法に規定することを提言する。

わが国地方公共団体における監査委員監査は、監査理論の観点から検討した場合には、多くの点において理論に立脚した合理的な監査が実施されていないことが明らかとなった。本論文での5つの提言は、いずれも従来わが国における監査制度改革に関する議論においては必ずしも十分な検討がなされていないように思われる。

しかし、監査の実効性、効率性を高めるためにはいずれも重要な内容を含むものであって、英国などの先進事例や民間部門における優れた実践については、監査理論の発展や地方自治体に関する周辺諸制度との整合性に留意をしつつ、積極的な導入を検討し、抜本的に地方自治法の改正を実施することで監査委員監査制度の改革が実現されることを期待したい。

注

- 1) 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『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目指して』2009年3月、25-27頁。
- 2) Martin Fone and Peter C. Young, *Public Sector Risk Management*, Butterworth-Heinemann, 2000, pp. 8-11.
- 3) わが国の監査委員監査に関する代表的な研究事例は、日本監査研究学会の課題別研究会の成果として、日本監査研究学会編・地方自治体監査研究部会『地方自治体監査』第一法規、1991年6月がある。また、最近では、地方公共団体の監査基準に関してに同学会の課題別研究部会の成果として、平成23年度日本監査研究学会・課題別研究部会「地方自治体監査基準」による最終報告書『地方公共団体監査基準（案）』平成23年9月12日がある。
- 4) CIPFA, *the Role of the Head of Internal Audit in Public Service Organisations*, December 2010.
- 5) 英国での調査結果の概要は、拙稿「英国勅許内部監査人協会（C I I A）を訪問して 英国公的部門の内部監査と統一的な内部監査基準策定の動き」『監査研究』第38巻第11号、2012年11月、41-48頁にて公表している。
- 6) この国際基準としては、専門職的实施の国際フレームワーク（International Professional Practices Framework: I P P F）を想定している。内部監査人協会・檜田信男監訳『専門職的实施のフレームワーク』日本内部監査協会、2006年7月。ただ、この基準は内部監査の基準である。現行法において地方公共団体における監査委員監査は、内部監査とは定義できない中で、この基準を適用するに当たっては、監査委員監査を内部監査とするか、外部監査とするかという論点整理は必要となる。
- 7) AICPA, SAS No. 47, *Audit Risk and Materiality in Conducting an Audit*, December 1983.
- 8) 鳥羽至英『財務諸表監査 理論と制度【基礎編】』国元書房、2009年3月、285頁。
- 9) 筆者は、岐阜県監査委員事務局で平成19年度から6年間にわたって監査委員監査の実務に従事した。

参考文献

(英語文献)

- AICPA, Committee on Statistical Sampling, “Statistical Sampling and the Independent Auditor,” *the Journal of Accountancy*, Feb 1962, pp. 60-62.
- AICPA, SAP No. 54, *The Auditor’s Study and Evaluation of Internal Control*, November 1972.
- AICPA, SAS No. 39, *Audit Sampling*, June 1981.
- AICPA, SAS No. 31, *Evidential Matter*, August 1980.
- AICPA, SAS No. 47, *Audit Risk and Materiality in Conducting an Audit*, December 1983.
- AICPA, SAS No. 55, *Consideration of the Internal Control Structure in a Financial Statement Audit*, April 1988.
- Anderson, R. J., *The External Audit*, 2nd ed., Copp Clark Pitman Ltd., 1984.
- Arens, A. A., Elder, R. J. and Beasley, M. S., *Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach*, Prentice Hall, 2010.
- Anthony Steele, *Audit Risk and Audit Evidence: The Bayesian Approach to Statistical Auditing*, Acad. Press, 1992. (吉田忠ほか訳『ベイズ監査入門 監査リスクと監査証拠』ナカニシヤ出版、1997年10月。)
- Bell, T. B., M. E. Peecher and I. Solomon., *The 21st Century Public Company Audit : Conceptual Elements of KPMG’s Global Audit Methodology*. KPMG International, 2005.
- Bonner, S. E., R. Libby and M. W. Nelson., “Audit Category Knowledge As a Precondition to Learning From Experience.”, *Accounting, Organizations and Society* Vol 22 No. 5, 1997, pp. 387-410.
- Cadbury Report: *Report of the Committee on the Financial Aspects of Corporate Governance: the Code of Best Practice*, Gee Professional Publishing, December 1992.
- CIPFA, *the Role of the Head of Internal Audit in Public Service Organisations*, December 2010.
- CIPFA, *the Role of the Chief financial officer: In Local Government*, 2010.
- CIPFA, *Code of Practice for Internal Audit in Local Government in the United*

- Kingdom 2006*, 2006.
- CIPFA, Department of Health, Department of Finance and Personnel, HM treasury, Welsh Government, Scottish Government, *Public Sector Internal Audit Standards Applying the IIA International Standards to the UK Public Sector*, 2012, (http://www.hm-treasury.gov.uk/d/public_sector_internal_audit_standards_december2012.pdf)
- Choo, Freddie, and K. T. Trotman, “The Relationship between Knowledge Structure and Judgments for Experienced and Inexperienced Auditors” *The Accounting Review*, No.66,1991, pp. 464-485.
- Colbert, J.L., “Use the Concept of Inherent Risk-It Helps,” *Internal Auditor*, 1987, pp. 45-48.
- FERMA , *Guidance on the 8th EU Company Law Directive article 41*, September 2010.
- Drennan, L. T. and A. McConnell, A, *Risk and Crisis Management in the Public Sector*, Routledge, 2007.
- Diamond, J., *The Role of Internal Audit in Government Financial Management: an International Perspective..* International Monetary Fund Vol. 2, May 2002.
- Goodwin, J., “A Comparison of Internal Audit in the Public Sectors” , *Managerial Auditing Journal* Vol.19 No.5, 2004, pp.640-650.
- Martin Fone and P. C. Young, *Public Sector Risk Management*, Butterworth Heinemann, 2000.
- Pollitt,C., X. Girre, J. Lonsdale, R. Mul, H. Summa. and M. Wæ-ness, *Performance or Compliance?*, Oxford University Press, December 1999.
- Price, Renee. and W. A. Wallace., “An International Comparison of Materiality Guidance for Governments, Public Services and Charities” , *Financial Accountability & Management.*, August 2002, pp. 291-308.
- Ramamoorti, S. and A. L. Hoey, “Qualitative Materiality In Government Audit Planning” , *The Government Accountants Journal* , Vol.47 1998, pp. 44-49.

- Raman, K. and D. R. Van, "Materiality in government auditing", *Journal of accountancy* Vol.177 1994, pp. 71-76.
- Mautz R. K., *Fundamentals of Auditing*, John Wiley & Sons Inc., 1954.
- Mautz R. K., "The Nature and Reliability of Audit Evidence", *The Journal of Accountancy*, May 1958, pp. 44-45.
- Mautz R. K., "Evidence, Judgment, and the Auditor's Opinion", *The Journal of Accountancy*, April 1959, pp. 40-44.
- Mautz R. K. and H. A. Sharaf, *The Philosophy of Auditing*, American Accounting Association, 1961. (近澤弘治監訳・関西監査研究会訳『監査理論の構造』中央経済社、1987年11月。)
- Samuel J. Broad, "The Need for a Statement of Auditing Standards," *The Journal of Accountancy*, July 1942, pp. 25-35.
- Van Schaik, F. "Materiality in Government Auditing", *International Journal on Governmental Financial*, 2010. pp. 2-12.
- Zhou Yining, "Government Audit Materiality (Part One): How and Why is It Different from Corporate Audit Materiality-A Theoretical Matrix on Three Materiality Differences and Corresponding Contextual reasons", *International Journal of Economics and Finance*, January 2012, pp. 80-89.
- Zhou, Yining, "Government Audit Materiality (Part Two): Conceptual and Practical Implications of a Qualitative Materiality Framework: Seven Case Studies and a Comparative Conceptual Work", *International Journal of Economics and Finance*, February 2012, pp. 85-93.

(日本語文献)

- 青木昌彦『比較制度分析序説：経済システムの進化と多元性』講談社、2008年12月。
- 青山伸一、鴨川正樹、小俣雅弘、白山真一、宮本和之著『すぐに役立つ公会計情報の使い方』ぎょうせい、2010年3月。
- 東信男「独立行政法人監査基準の課題 グローバルスタンダードを目指して」『会計監査研究』第37号、2008年3月、99-113頁。

- 足立忠夫「資料 改正地方自治法に於ける監査委員制度の問題点 特に中小都市の場合」『法と政治（関西学院大学）』第4巻第2号、1953年5月、1175-1184頁。
- 阿部泰隆「住民訴訟改正案へのささやかな疑問」『自治研究』第77巻第5号、2001年5月、19-42頁。
- 今村都南雄『逐条研究 地方自治法Ⅲ』敬文堂、2004年1月。
- 五十嵐達朗『財務諸表監査 私論』日経事業出版センター、2012年3月。
- 池田昭義『監査制度 仕方・受け方の実務〔第1次改訂版〕』学陽書房、2000年6月。
- 池田修・前田雅英『刑事訴訟法講義』東京大学出版会、2004年6月。
- 石川恵子「監査委員制度の機能化に向けての問題の視点」『実践女子大学人間社会学部紀要』第4号、2008年4月、87-98頁。
- 石田三郎「監査の基礎概念としての監査証拠 S. J. ブロードの合理的証拠を中心として」『商學論究』第21巻第3号、1973年12月、59-73頁。
- 石田三郎『監査証拠論』中央経済社、1978年1月。
- 石田三郎『監査意見形成論』中央経済社、1983年10月、
- 石原俊彦「監査の基礎概念としての監査危険」『関西学院商学研究』第20号、1986年5月、19-40頁。
- 石原俊彦『監査意見形成の基礎 監査保証論の展開』中央経済社、1995年4月。
- 石原俊彦『リスク・アプローチ監査論』中央経済社、1998年3月。
- 石原俊彦『C I P F A 英国勅許公共財務会計協会』関西学院大学出版会、2009年3月。
- 石原俊彦「自治体経営と監査制度の抜本改革（特集 自治体の経営改革）」『都道府県展望』第620号、2010年5月、6-9頁。
- 石原俊彦「地方自治法の改正と監査制度の抜本改革（特集 不正を防ぐ！自治体監査のあるべき姿をさぐる 信頼される公監査を行うためのヒント）」『地方財務』第673号、2010年7月、2-9頁。
- 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』中央経済社、2010年6月。
- 石原俊彦「地方自治体の監査と内部統制 ガバナンスとマネジメントに関連する諸問題の整理」『ビジネス&アカウンティングレビュー』第6号、2010

- 年12月、1-19頁。
- 石原俊彦・丸山恭司「地方自治体監査の現状と課題」『監査研究』第36巻第13号、2010年12月、1-9頁。
- 石原俊彦・丸山恭司。井上直樹「英国公共部門における統一内部監査基準の設定 P S I A S 策定の検証とわが国公共部門への示唆」『監査研究』第39巻第5号、2013年5月、9-21頁。
- 市川茂「事例 三重県監査委員による評価方式の行政監査(三重県)(特集 監査制度を考える)」『自治フォーラム』第560号、2006年5月、35-40頁。
- 伊豫田隆俊・松本祥尚・林隆敏『ベーシック監査論 [5訂版]』同文館出版、2011年11月。
- 岩田巖「監査基準」岩田巖他『会計監査』春秋社、1951年。
- 碓井光明「監査による監視」『都市問題』第82巻第8号、1991年8月、65-77頁。
- 碓井光明『要説 自治体財政・財務法 [改訂版]』学陽書房、1999年8月。
- 碓井光明『要説 住民訴訟と自治体財務 [改訂版]』学陽書房、2002年10月。
- 梅原英治「北海道夕張市の財政破綻と財政再建計画の検討(5)」『大阪経大論集』第60巻第6号、2010年3月、177-195頁。
- 梅原英治「北海道夕張市の財政破綻と財政再建計画の検討(6)」『大阪経大論集』第61巻第1号、2010年5月、71-93頁。
- 梅原英治「北海道夕張市の財政破綻と財政再建計画の検討(7)」『大阪経大論集』第61巻第4号、2010年11月、181-204頁。
- 江頭憲治郎ほか編『会社法大系3』青林書院、2008年8月。
- 江頭憲治郎『株式会社法 [第3版]』有斐閣、2009年12月。
- 太田勝造『裁判における証明論の基礎 事実認定と証明責任のベイズ論的再構成』弘文堂、1982年11月。
- 大塚康男『自治体職員が知っておきたい危機管理術リスクマネジメント完成へのステップアップ [新版]』ぎょうせい、2012年9月。
- 落合誠一遍『会社法コンメンタール8-機関(2)』商事法務、2009年1月。
- 会計検査院法30条の2の規定に基づく報告書『都道府県及び政令指定都市における国庫補助事業に係る事務費等の不適正な経理処理等の事態、発生の背景及び再発防止策について』会計検査院、2010年12月8日。

- 柿崎環『内部統計の法的研究』日本評論社、2005年5月。
- 片野一郎訳『リトルトン 会計発達史 [増補版]』同文館出版、1978年7月。
- 加藤康彦『監査のコストパフォーマンス 日米欧国際比較』同文館出版、2003年10月。
- 門口正人編『民事証拠法大系 第1巻』青林書院、2007年4月。
- 蟹江章著「フランスにおける情報監査と実態監査」『経済学研究(北海道大学)』第46巻第4号、2000年3月、46—61頁。
- 門野博、福崎伸一郎「事実認定 - 裁判の立場から」三井誠『新刑事手続Ⅲ』悠々社、2002年6月所収。
- 亀井孝文『ドイツ・フランスの公会計・検査制度』中央経済社、2012年4月。
- 日下部与市『新会計監査詳説 [新版]』中央経済社、1966年11月。
- 倉澤康一郎『株式会社監査機構のあり方』慶応大学出版会、2007年8月。
- 倉田卓次「民事事実認定と裁判官の心証」『判例タイムズ』第53巻第4号、2002年2月、15-24頁。
- 伍井和夫『監査人のための認知心理学 監査人を見守る科学のまなざし』、東京図書出版、2012年6月。
- 小賀坂敦「デファクト・スタンダードとしての会計基準の形成」『ソフトロー研究』第9号、2007年7月、59-77頁。
- 小関勇「地方公共団体監査のあり方と課題 (特集 監査制度を考える)」『自治フォーラム』第560号、2006年5月、2-3頁。
- 小西一正『内部統制の理論』中央経済社、1996年4月。
- 小西砂千夫『自治体財政のツボ 自治体経営と財政診断のノウハウ』関西学院大学出版会、2007年12月。
- 小林秀之『新証拠法 [第2版]』弘文堂、2003年5月。
- 財津亘『犯罪者プロファイリングにおけるベイズ確率論の展開』多賀出版、2011年10月。
- 佐伯彰洋「判例解説 県労働委員会等委員月額報酬支出差止請求住民訴訟事件 (滋賀県) [大阪高裁平成22. 4. 27判決]」『判例地方自治』第339号、2011年3月、33-35頁。
- 自治大学校編『戦後自治史Ⅶ』自治大学校、1965年3月。
- 自治省行政課編『改正地方自治法詳説』帝国地方行政学会、1963年10月。

島崎邦彦「1 総論 [自治法242条、242条の2]」園部逸夫『住民訴訟（最新地方自治講座④）』ぎょうせい、2002年12月。

鈴木孝幸「地方自治体の監査に関する一考察－公会計における監査の重要性」『名古屋学院大学大学院経済経営論集』第8号、2005年2月、35-49頁。

鈴木豊編著『政府監査基準の構造』同文館出版、2005年5月。

鈴木豊訳『完全解説 アメリカの政府監査基準』中央経済社、2005年12月。

隅田一豊『住民自治とアカウントビリティ－日・米・英の地方公会計及び監査制度の基礎』税務経理協会、1998年9月。

全国市民オンブズマン連絡会議『監査委員アンケート調査結果』2009年8月。

全国町村監査委員協議会連合会『町村等監査委員に関する実態調査結果（平成20年度）』2009年2月。

総務省・第29回地方制度調査会『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。

総務省・地方行財政検討会議『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。

総務省・地方行財政検討会議第2分科会第4回資料『監査制度の見直しの方向性について（たたき台）』2010年7月。

総務省・地方行財政検討会議第2分科会第4回参考資料『現行の地方公共団体の監査機能について』2010年7月。

高田敏文「監査人の意見形成の論理 論理的アプローチの一適用」『研究年報 経済学』第40巻第3号、1978年12月、251-266頁。

高田敏文『監査リスクの基礎』同文館出版、2007年5月。

高橋均『株主代表訴訟の理論と制度改正の課題』同文館出版、2008年11月。

田島四郎『監査証拠論』同文館出版、1961年1月。

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『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目指して』2009年3月。

地方自治制度研究会編『監査委員制度の運営』港出版合作社、1949年9月。

千代田邦夫『アメリカ監査論 マルチディメンショナル・アプローチ&リスク・アプローチ』中央経済社、1994年12月。

千代田邦夫、鳥羽至英、松本祥尚、内藤文雄、福川裕徳、前山政之、永見尊ほ

か『会計監査と企業統治』中央経済社、2011年10月。

津田秀雄『日本内部監査制度の史的展開』森山書店、2012年2月。

土屋文昭・林道晴編『ステップアップ民事事実認定』有斐閣、2010年12月。

鶴光太郎『日本の経済システム改革 「失われた15年」を超えて』日本経済新聞社、2006年7月。

鳥羽至英『監査証拠論』国元書房、1983年9月。

鳥羽至英『財務諸表監査の基本的枠組み 見直しと勧告』白桃書房、1990年6月。

鳥羽至英・八田進二『不正な財務報告 結論と勧告』白桃書房、1991年2月。

鳥羽至英『監査基準の基礎〔第2版〕』白桃書房、1994年4月。

鳥羽至英・橋本尚『会計原則と監査基準の設定主体』白桃書房、1997年1月。

鳥羽至英『財務諸表監査の基礎理論』国元書房、2002年8月。

鳥羽至英『内部統制の理論と制度 執行・監督・監査の視点から』国元書房、2007年5月。

鳥羽至英『財務諸表監査 理論と制度【基礎編】』国元書房、2009年3月。

鳥羽至英『財務諸表監査 理論と制度【発展編】』国元書房、2009年3月。

鳥羽至英『監査基準の基礎』中央経済社、1992年9月。

鳥羽至英ほか共訳『21世紀の公開会社監査 KPMG監査手法の概念的枠組み』国元書房、2010年3月。

友杉芳正『内部監査の論理』中央経済社、1992年9月。

友杉芳正「グローバル時代における内部監査の現状と課題」『監査研究』第38巻第12号、2012年12月、8-22頁。

トレッドウェイ委員会組織委員会著・鳥羽至英・八田進二・高田敏文共訳『内部統制の統合的枠組み〔理論編〕』白桃書房、1996年5月。

内藤文雄『監査判断形成論』中央経済社、1995年9月。

中西一「リスクアプローチによる政府財務諸表監査と会計検査院の役割」『会計検査研究』第44号、2011年9月、131-144頁。

長野士郎『改正地方自治法逐条解説』港合作出版社、1952年11月。

永見尊『条件付監査意見論』国元書房、2011年3月。

長吉眞一・伊藤龍峰・北山久恵・井上善弘・異島須賀子『監査論入門』中央経済社、2013年4月

- 成田頼明「住民監査請求・住民訴訟制度の見直しについて（上）」『自治研究』第77巻第5号、2001年5月、3-18頁。
- 南保勝美「取締役の責任軽減の法理－その批判的検討」『法律論叢』第74巻第4・5号、2002年2月、243-278頁。
- 日本監査研究学会編・地方自治体監査研究部会『地方自治体監査』第一法規、1991年6月。
- 日本監査研究学会・課題別研究部会「地方自治体監査基準」による最終報告書『地方公共団体監査基準（案）』、平成23年9月12日。
- 野口和彦『リスクマネジメント 目標達成を支援するマネジメント技術』日本規格協会、2009年10月。
- 馬場伸一「改革のために必要なこと 自治体監査の能力活用法、育成手法、意識改革（特集 不正を防ぐ！自治体監査のあるべき姿をさぐる）」『地方財務』第673号、2010年7月、19-29頁。
- 林隆敏「監査基準の変化と国際監査基準」『企業会計』第64巻第1号、2012年1月、85-91頁。
- 原典男『監査委員実務マニュアル』ぎょうせい、1996年10月。
- 平野龍一『刑事訴訟法』有斐閣、1958年12月。
- 廣田達人「自治体決算に関する法政策的考察－「会計決算」の性質・内容と法制化の意義を中心に」『信州大学経済学論集』第55号、2006年、1-21頁。
- 中山信弘・藤田友敬編『ソフトローの基礎理論』有斐閣、2008年11月。
- 古川卓萬・澤井勝編『逐条研究 地方自治法IV』敬文堂、2000年1月。
- 保母武彦・河合博司、佐々木忠、平岡和久『夕張破綻と再生 財政危機から地域を再建するために』自治体研究社、2007年2月。
- 北海道新聞取材班『追跡・「夕張」問題 財政破綻と再起への苦闘』講談社、2009年4月。
- 北海道企画振興部『夕張市の財政運営に関する調査（中間報告）』2006年6月29日、<http://www.pref.hokkaido.lg.jp/ss/scs/grp/12/tyuukan.pdf>（2013年2月24日アクセス）
- 北海道企画振興部『夕張市の財政運営に関する調査（経過報告）』2006年8月21日、<http://www.pref.hokkaido.lg.jp/ss/scs/grp/09/keika1.pdf>（2013年2月24日アクセス）

北海道企画振興部『夕張市の財政運営に関する調査』2006年9月11日、<http://www.pref.hokkaido.lg.jp/ss/scs/grp/08/honpen.pdf> (2013年2月24日アクセス)

町田祥弘・松本祥尚編『会計士監査制度の再構築』中央経済社、2012年2月。

松井秀征「ダスキン株主代表訴訟の検討〔上〕」『商事法務』第1834号、2008年、4-14頁。

松木茂弘『自治体財務の12か月』学陽書房、2010年7月。

松本英昭『新版 逐条地方自治法〔第4次改訂版〕』学陽書房、2007年3月。

松本英昭『自治制度の証言 こうして改革は行われた点』ぎょうせい、2011年1月。

松本英昭『地方自治法の概要〔第4次改訂版〕』学陽書房、2012年2月。

丸山恭司「自治体監査における民間内部監査手法の活用-岐阜県の取組から（特集 不正を防ぐ!自治体監査のあるべき姿をさぐる）」『地方財務』第673号、2010年7月、30-44頁。

丸山恭司「地方自治体監査委員監査における監査技術の理論的フレームワーク」『ビジネス&アカウンティングレビュー』第7号、2011年3月、77-93頁。

丸山恭司「英国自治体監査部門 訪問記」『地方財務』第690号、2011年12月、54-64頁。

丸山恭司「英国勅許内部監査人協会（C I I A）を訪問して 英国公的部門の内部監査と統一的な内部監査基準策定の動き」『監査研究』第38巻第11号、2012年11月、41-48頁。

宮本義雄『地方財務会計制度の改革と問題点』学陽書房、1963年11月。

宮本義雄『地方自治体の監査委員〔改訂版〕』学陽書房、1993年12月。

三重県防災対策部危機管理課『平成22年度リスク把握取組の結果』三重県ホームページ、2011年3月 (http://www.pref.mie.lg.jp/D1B0USAI/kikikanri/22_risk-kekka.pdf (2013年2月25日アクセス))。

宮本京子『監査契約リスクの評価』中央経済社、2005年4月。

森實『内部統制の基本問題』白桃書房、2000年9月。

山浦久司『会計監査論〔第5版〕』中央経済社、2008年2月。

山田泰弘「国際的潮流から見た日本の株主代表訴訟制度—特に株主代表訴訟の原告適格を巡って」『立命館法學』第4号、2007年、1078-1119頁。

山本敏行「事例紹介「財務会計のアウトソーシング」『みえ監査フォーラム2007（資料）』三重県監査委員事務局ホームページ、2007年1月。<http://www.pref.mie.jp/KANSAI/HP/12forum/H18forum/naiyo/07koen03.pdf>

読売新聞北海道支社夕張支局『限界自治夕張検証 女性記者が追った600日』梧桐書院、2008年3月。

吉田忠ほか訳『ベイズ監査入門 監査リスクと監査証拠』ナカニシヤ出版、1997年10月。

吉見宏「地方自治体における不正と監査」『経済学研究（北海道大学）』第47巻第1号、1997年6月、96－112頁。

鷺田小彌太『「夕張問題」』祥伝社、2007年5月。

ワンダ・A・ウォーレス著・千代田邦夫ほか訳『ウォーレスの監査論』同文館出版、1991年7月。