

〔論 文〕

地方自治体の監査委員監査の課題及び改革の方向性 — 英国地方自治体における制度設計を手がかりとして —

長 崎 浩 介*

*日本文理大学経営経済学部経営経済学科

Issues and Directions of Reformation of Audit System in Local Government — From the Viewpoint of Practices in the United Kingdom —

Kosuke NAGASAKI*

*Department of Business and Economics, School of Business and Economics, Nippon Bunri University

Abstract

Audits of local governments in Japan have been mainly conducted by auditors inside the local governments and have been criticized for their lack of independency and lack of expertise. In this paper, I will point out issues and directions of reformation of the system, referring to practices of local governments in the United Kingdom. Summary of the conclusion is as follows: first, unified auditing standards for local governments in Japan are needed. Second, auditors shall audit or evaluate the utility of the internal control system more than pointing out administrative errors. And finally, the auditing system of local governments should be transferred to an “assuring-type audit” from “pointing-out type audit”.

キーワード：地方自治体，監査委員，保証型監査，内部統制

Keywords : local government, auditor, assuring-type audit, internal controls

1. はじめに

わが国の地方自治体の監査委員監査（以下単に「監査委員監査」という。）制度は、1947年の地方自治法制定による創設以来、数次の制度改正を重ねてきた。そして、その方向性は一貫して、監査委員の独立性の確保と監査の機能強化に向けたものであった。しかし、監査委員監査の有効性については、その後の地方自治体の不適正経理の発覚などもあって、今なお批判が根強い⁽¹⁾。

監査委員監査制度が、これまで幾度も制度改正を重ねながら十分な有効性を持ち得なかった理由のひとつは、企業会計の分野で発展した監査論の知見がほとんど反映、活用されていなかったことにある。

本稿では、このような問題意識のもと、1980年代からのいわゆるNPM（New Public Management）改革の過程で一定の成果を挙げた英国の地方自治体における内部監査の制度設計を参照して、①監査主体、②監査の実施及び③監査報告の3つの観点から、監査委員監査制度の課題を明らかにするとともに、その改革の方向性を示す。

なお、本稿では、監査委員監査のうち定期監査⁽²⁾を考察の対象とする。その理由は、英国地方自治体における内部監査はもっぱらガバナンス、リスクマネジメント及び内部統制の有効性の評価を目的としており⁽³⁾、わが国でこれに対応するのは、地方自治体の財務に関する事務の適切性を監査対象とする定期監査と考えられるからである。

2. 監査主体

(1) 課題

監査委員監査に対する批判のひとつに、独立性の欠如がある⁽⁴⁾。

すなわち、監査委員は、識見委員と議会選出委員で構成されるが、このうち識見委員は監査客体である当該団体の首長部局の職員であった者が多く、また、監査委員の補助機関である事務局職員は、当該地方自治体全体の人事ローテーションの中で配属される。監査委員監査の担い手は、監査客体のいわば身内であり、独立性が期待できない、とする批判⁽⁵⁾である。

監査委員制度は、その創設以来一貫して、その独立性の確保と強化に向けた改革を重ねてきたが、それでも不適正経理の抑止力とならなかった。上記の批判が当を得ているとしても、監査委員監査の独立性のさらなる強化のみで不適正経理を十分に抑止できるのか。そもそも不適正経理の防止という目的に対して監査委員監査の枠組みは有効なのか。このような観点から以下検討する。

(2) 英国の状況

英国における自治体監査は、外部監査と内部監査に分けられる。外部監査は、中央政府と自治体のいずれにも属さない独立・公共的な組織である PSAA : The Public Sector Audit Appointment Company が任命する外部監査人により実施されており、財務諸表監査と VFM⁽⁶⁾監査を担当している。一方、内部監査は、地方自治体の理事者である事務総長の直属あるいは事務総長配下の財務部長に属する HIA : Head of Internal Audit (内部監査責任者) を責任者とする内部監査部門により実施されており、内部統制監査を担当している。

内部監査責任者は、理事者の補助機関であり、この点において首長から独立して権限を行使する監査委員より独立性の程度は低いといえるが、内部監査責任者を理事者の補助機関の中でも上級管理者と位置付け、「いかなる場合においても組織のすべて、特に幹部・監視委員会と日常的かつオープンな関係を構築」するとともに、監

査客体から一定の独立性を確保する⁽⁷⁾ための配慮がなされている。

(3) 改革の方向性

わが国の地方自治体における不適正経理の発生は、内部統制の不備によるものであり、監査制度の問題というよりも、一義的には内部統制の問題である。

一般に、内部統制システムの整備は理事者の責任において行うものとされる⁽⁸⁾。また、一般的な内部統制システムにおいては、内部監査とは内部統制の有効性を評価するための手続と位置付けられており、その権限もまた理事者に属するものとされる⁽⁹⁾。英国自治体の内部監査もまた、これらの原則に沿った制度設計となっている。

監査委員監査における定期監査は、地方自治体の財務に関する事務の適切性を評価の対象とするものであり、その機能は、一般的な内部統制システムにおける内部監査に対応する。しかし、首長の補助機関でないがゆえに、内部監査の重要な機能である内部統制の評価と、それを通じた首長部局のマネジメント機能の強化まで踏み込むことができず、このことが定期監査の性格を中途半端なものとしている。

地方自治体の定期監査(内部監査)については、内部統制システムの整備を前提として、一般的な内部統制システムと同様、首長部局の権限とし、内部統制システムの整備・運用と一体的に実施するのがより有効であると思われる。その場合はもちろん、内部監査責任者に相当の地位及び権限を付与する等により、内部監査部門が首長部局の中にあっても一定の独立性を保持するような制度設計をしなければならない。

3. 監査の実施

(1) 課題

監査委員監査に対するもうひとつの批判として、専門性の低さがある⁽¹⁰⁾。

すなわち、監査委員は、現在の制度上会計あるいは監査の専門家であることを要求されておらず⁽¹¹⁾、実態としても監査の専門家であることは多くない。事務局職員は当該団体全体の人事ローテーションの中で配属が行われるため、専門的な教育を受けた者が少ない。また、平均的な在職年数も短く、十分な経験を蓄積しないうちに転出してしまふ、とする批判⁽¹²⁾である。

この見解を掘り下げると、監査委員監査の担い手は、リスク・アプローチや監査上の重要性概念等の監査理論

に関する知識が乏しいため、その監査の実施方法が効率的でなく、また、得られた成果の品質にばらつきがあり、その有効性に疑問がある、ということになる。専門性の欠如は、監査実施における監査理論の欠如と言い換えることもできる。

(2) 英国の状況

英国地方自治体の内部監査において、内部監査責任者を始めとする内部監査部門のスタッフは「職業的専門家としての資格を有し、十分な経験を持たなければならない」⁽¹³⁾ものとされており、実際にスタッフの多くがCPFA：Chartered Public Finance Accountant（英国勅許公共財務会計士。英国におけるパブリック・セクターを専門とする公認会計士）の有資格者で占められている。

また、英国においては、公共部門における内部監査基準であるPSIAS：Public Sector Internal Audit Standards（公共部門内部監査基準）⁽¹⁴⁾が制定されており、地方自治体においてはこれに基づいた内部監査が実施されている。

監査理論に基づく監査とは、すなわち監査基準に準拠した監査である。英国地方自治体における内部監査は、監査基準に準拠し、かつ監査理論に関する専門的な知識を有する担い手によって実施されているといえる。

(3) 改革の方向性

監査委員監査においては従来より監査基準が存在せず、各地方自治体が独自に監査を実施する状態が長く続いた。2010年代より各地方自治体において独自に監査基準を設定する動きが見られるようになったものの、いまだ地方自治体へ統一的に適用される監査基準の策定をみていない。今後の監査実務の蓄積を踏まえつつ国際的な監査基準とも整合した、地方自治体向けの統一的な監査基準の開発が期待される。

また、担い手である事務局職員の専門性の向上については、専門人材の確保・育成に意を用いることは必要であるものの、その一方で、監査基準に基づく監査が定着すれば、一般的な地方自治体における人事ローテーションの中にあっても、（監査理論に基づく）知識、経験及びノウハウを内部監査部門の内に蓄積していくことは、他の部署と同様に十分可能であると思われる。

4. 監査報告

(1) 課題

監査の分類方法のひとつに、「指摘型監査」と「保証型監査」を区分するものがある⁽¹⁵⁾。

指摘型監査は、監査において検出された事項のみを指摘、報告する監査であり、保証型監査は、監査の範囲においてすべての重要な点について、監査客体の活動または表示の適切性に影響を及ぼす重要な問題がなかったという監査人の意見を表明するものである。

指摘型監査の代表的なものに会計検査院の決算検査報告書があり、保証型監査の代表的なものに会社法及び金融商品取引法に基づく会計監査人の監査報告書がある。監査委員監査における定期監査は、指摘型監査に属する。

指摘型監査は、検出された事項のみを指摘するにとどまり、保証型監査のように監査客体の活動等の全般について評価し、保証を付与するものではないため、その報告内容において有用性が劣る。

(2) 英国の状況

英国地方自治体の内部監査は、PSIASを行為基準として、監査客体のガバナンス、リスクマネジメント統制についての妥当性及び有効性を主題として行われている。すなわち、内部統制の整備・運用状況等を評価し、その水準について保証を付与する保証型監査が行われている。

(3) 改革の方向性

内部監査とは、内部統制システムの一部を構成するものであり、組織において実施されている内部統制の（全体的な）有効性を評価することが期待されているから、内部監査は保証型監査と親和的であり、その充実に積極的に貢献するものである。

したがって、わが国地方自治体においても、内部統制システムの導入及び整備を推進する観点から、内部監査報告において内部統制の水準についての保証を提供する保証型監査を導入すべきである。

保証型監査導入に当たっての課題は、監査の担い手にとって難易度が高いことである。保証型監査は、重要な問題が存在しないことについての保証を提供する監査であるが、一般に「存在しないことの証明」は困難であり、監査理論の裏付け及び監査基準への準拠なしには実施できない。保証型監査の導入に当たっては、3で指摘した

のと同様、監査基準の整備、普及と、それに準拠した監査実務の定着が必要となる。

5. 結び

以上、地方自治体の監査委員監査制度改革について、独立性の観点、専門性の観点及び指摘型／保証型監査の観点から、英国における実践を参照しながら改革の方向性を示した。これらのうち指摘型／保証型監査の論点については、近年地方自治体の行政実務及び監査実務に新しい動きがみられる。稿を結ぶに当たり、これらの動きを2点指摘する。

ひとつは、2020年度から都道府県及び政令指定都市に内部統制体制の整備及び内部統制報告書の作成が義務付けられるとともに、内部統制報告書を監査委員の審査に付することになった⁽¹⁶⁾。監査委員監査が保証型監査にその重心を移す契機であり、今後の各地方自治体の取組が注目される。

もうひとつは、地方自治体において、監査基準策定の動きに加えて監査報告の記載事項の充実を図る等自主的な改革の動きが見られることである。

例えば、兵庫県における定期監査の監査報告書⁽¹⁷⁾について直近20年余の変化を見ると、単なる期間ごとの監査結果の羅列から、定期監査結果の総括と特徴的な指摘事項の紹介、テーマ性を帯びた重点監査項目に係る監査結果の講評及びこれらに対する監査委員の具体的な意見表明へと、記載内容の充実が認められる。

都道府県等への内部統制義務化に伴う監査委員監査の対応及び地方自治体の監査委員の自主的な改革の動向及びその評価については、稿を改めて検討したい。

注

- (1) 2008年から2013年にかけて、地方自治体の内部統制あるいは監査制度について総務省が相次いで有識者研究会を開催し、報告書を公表している。これらの動きは、会計検査院の2007年度決算検査報告書において明らかにされた複数の地方自治体における物品調達事務に係る不適正経理（例えば、物品納入業者と通謀した資金プール等の行為）と、これに対する世論の批判を多分に意識したものとみられる。
- (2) わが国の地方自治体において監査委員が行う監査等の種類は十数件に及ぶが、その主たるものは定期監査（地方自治法第199条第1項及び第4項）

及び決算審査（同第233条第2項）である。

定期監査とは、地方自治体の「財務に関する事務の執行」及び「経営に係る事業の管理」を監査するものであり、「毎会計年度1回以上期日を定めて」行わなければならない。

一方、決算審査とは、企業の財務諸表監査に相当する。わが国では監査委員の権限であるが、本文で後述のとおり英国においては外部監査として実施されている。

- (3) CIPFA (2019) p. 6 (principle 1). なお、CIPFA : Chartered Institute of Public Finance & Accountancy 英国勅許公共財務会計協会とは、CPFA (英国勅許公共財務会計士) を構成員とする職能団体であり、英国におけるパブリック・セクターの財務会計に関する諸基準及びフレームワーク等の開発も行っている。HIA (本文後述) の行為規範であるCIPFA (2019) もCIPFAが設定主体となっている。
- (4) 池田は、これを「馴れ合い監査」として批判する。池田 (1997) p. 45
- (5) 例えば、吉見 (1997) p. 97
- (6) VFM : Value for Money 「最小の経費で最大の効果」の意。NPM その他行政改革の文脈でしばしば言及される。石原 (2010) p. 8など。
- (7) CIPFA (2019) p. 11 (principle 3)
- (8) 例えば、会社法において、内部統制システムの整備は取締役 (会) の権限とされている (第348条第3項第4号、第362条第4項第6号など)。
- (9) 例えば、わが国企業における内部監査の準則である「内部監査基準」(日本内部監査協会 (1960)) によると「内部監査部門は、組織上、原則として、最高経営者に直属」するものとされている。同基準 [2] 2.
- (10) 池田は、これを「シロウト監査」として批判する。池田 (1997) p. 45
- (11) 監査委員の資格要件は、地方自治体の行政管理に関し識見を有する者 (識見委員) 及び議員とされる (地方自治法第196条第1項) が、会計又は監査に関する有資格者等であることまでは要求されていない。
- (12) 例えば、吉見 (1997) pp. 97-98
- (13) CIPFA (2019) p. 16 (principle 5)
- (14) CIPFA et al. (2017). 同基準は、企業等の内部監査人の国際的職能団体である IIA : Institute of Internal Auditors 内部監査人協会が定めた内部

- 監査に関するフレームワークを英国のパブリック・セクターに適合させた基準であり、CIPFA及び関係する英国の政府機関等が共同で設定主体となっている。
- (15) 石原 (2010) p.9, 中西 (2011) p.131など。
- (16) 地方自治法第150条各項。なお、政令指定都市以外の市町村については、内部統制体制の整備は努力義務とされている。
- (17) 兵庫県ウェブサイトでは、1999年度公表分以降の監査報告書をすべて掲載している。https://web.pref.hyogo.lg.jp/ka02/ad01_000000050.html 参照
- standards/public-sector-internal-audit-standards
(2023年6月12日閲覧)
- 池田昭義 (1997) 『地方公共団体の外部監査制度』一藝社, 1997年
- 石原俊彦 (2010) 「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, 関西学院大学, 2010年12月

参考文献

- CIPFA (2019) *Role of the Head of Internal Audit in Public Service Organisations*, 2019 edition.
<https://www.cipfa.org/policy-and-guidance/reports/the-role-of-the-head-of-internal-audit>
(2023年6月12日閲覧)
- 日本内部監査協会 (1960) 「内部監査基準」
<https://www.iaajapan.com/leg/guide/kijyun/>
(2023年6月12日閲覧)
- 吉見宏 (1997) 「地方自治体における不正と監査－北海道監査委員事務局の事例を中心に－」『経済学研究』第47巻第1号, 北海道大学, 1997年6月
- 中西一 (2011) 「リスクアプローチによる財務諸表監査と会計検査院の役割」『会計検査研究』第44号, 会計検査院, 2011年9月
- CIPFA et al. (2017) *Public Sector Internal Audit Standards*, updated March 2017.
<https://www.cipfa.org/policy-and-guidance/>

(2023年6月13日受理)

