

地方自治体監査改革の方向性

1 保証型監査と指摘型監査について

① 課題

現状の自治体監査制度（別表参照）において、監査が保証型か指摘型かの区別が明確となっていない。また、保証型監査の前提条件としての判断基準や行為基準が明確になっていない。

② 改革の方向性

地方自治体におけるコーポレート・ガバナンスをいかに設計すべきかという観点から、各監査主体（監査委員、外部監査人、内部監査人）の監査目的別に保証型か指摘型かを議論すべきである。その際のポイントは以下のとおりである。

- ・ 「保証型監査」の前提条件としての判断基準や行為基準をいかに設定すべきか。
- ・ 「業績監査」は、保証型であるべきか、指摘型であるべきか。
- ・ 「重要性」の概念を導入すべきか。
- ・ 「監査調書」をいかに整備すべきか。
- ・ 「組織的監査」をいかに構築するのか。

以上のような内容を整理することで、監査の諸類型を保証型と指摘型に識別し、それぞれの監査の監査目的を明確にすべきである。この場合、一つの議論として、現行の財務監査が指摘型監査で良いのかという問題提起をしたい。財務監査は、財務会計システムという内部統制の信頼性を確認し、一部の取引記録（←旧監査基準の専門用語）の信頼性を担保（保証）する監査として位置づけるべきではないか。

たとえば、財務監査（定期監査）は、小規模自治体ほど、実質的に多くの時間をかけて監査手続が実施されている（という現状も示唆されている）。逆に、規模の大きな自治体では、十分な財務監査が行われていない。結果、中小自治体では財務監査の保証の水準は高く、大規模自治体では保証の水準が低くなっている。これでは、不正や違法行為などの不適正経理十分に発見することはできない。

なお、監査における「保証」の概念については、日本公認会計士協会「公認会計士等が行う保証業務等に関する研究報告」（監査・保証実務委員会研究報告第 20 号）平成 21 年 7 月が参考になる。

2 監査人の独立性・専門的能力・実務経験

① 課題

いかなる監査人にも、被監査対象への独立性が求められる。また、監査対象に関する専門的能力と実務経験を具備していることが、監査人としての必要条件となる。独立性、専門的能力、実務経験はいかなる監査人にも求められる一般的な要件である。しかし、現状の包括外部監査、監査委員監査、監査事務局監査にはそれぞれ、この3つの一般条件を満たしていない現状がある。

- ・ 包括外部監査人……行財政についての専門的能力と実務経験
- ・ 監査委員……地方自治体に設置されている監査委員は、地方自治体の執行機関のひとつで、地方公共団体の財務や事業について監査をおこなう機関であり、合議制ではなく、委員一人一人の独任制である（監査委員については地方自治法第195条～202条を参照）。現状、議会の同意を得て地方自治体の長が選任するため、自治体の経営執行部からの外観的独立性が低い。また、議会選出の監査委員も、議会費などの監査は自己監査となり、その部分で独立性が非常に微弱なものとなる。それゆえ、監査委員監査を自治体の外部監査と位置づけるには、無理がある。本質は、内部監査である。
- ・ 監査事務局監査……監査事務局職員の専門的能力と実務経験は、不十分なケースが垣間見られるのではないかと（監査事務局職員の人事も、首長部局の人事の一部として認識されており、監査の専門家を育成するキャリアパスを経た職員が監査を必ずしも担当しているわけではない）。

② 改革の方向性

「独立性」「専門的能力」「実務経験」の概念は、自治体監査の一般基準（←監査主体を扱う）において、もっとも重視されるべき内容である。したがって、地方自治体における監査主体（監査委員、外部監査人、内部監査人）の各々について、独立性等が担保される制度設計が重要である。

3 業績監査（VFM監査）について

① 課題

業績監査とは、VFM 監査ともいわれ、制約された財源のもと行政サービスの継続的な質を改善するために、資源の利用について、経済性、効率性、有効性の観点から実施される監査である。現状、監査委員監査（行政監査）や包括外部監査において指摘型監査として実施されているが、その結果として指摘された事項について担当部局が適時、有効に措置されているか、またその措置状況をすべての自治体がフォローしているかについては、明確ではない。

② 改革の方向性

以下の点について留意して、制度設計がなされる必要がある。

- ・ 業績監査の監査基準をいかに設定すべきか。
- ・ 保証型の業績監査の場合、特に業績指標をいかに構築するのか。
 - ▶ ベンチマーキング
- ・ 業績監査の監査報告の結果をいかに記載するのか。
- ・ 内部統制と業績監査をいかにリンクさせるか。
- ・ 監査結果と改善報告をいかに行うか。
- ・ 内部監査人と外部監査人の VFM 監査に関する役割をいかに分担させるか。

以上

混乱のある自治体監査に関する基本的用語

No	用語	混乱点など	コメント
1	保証	自治体監査の担当者には、おそらく「保証」概念についての理解はほとんどない。	保証業務は、監査の一つの基本的業務であり、決算審査では特に意識すべき項目
2	独立性	自治体監査では、組織上や倫理上の独立性のみが議論されることが多い。	人的基準としては、独立性のみでは不十分で、監査人個人の「客観性」も必要。
3	業績監査、VFM監査	おそらく実務の間では、経済性、有効性、効率性などについて明確に定義付けをして議論をしていることは少ない。内部統制の一環として実施されている行政評価を、外部監査として実施する業績監査で活用するなど、内部監査と外部監査の融合の可能性がある。	ベンチマークなどを設けて他の自治体間との比較することで見えてくる問題もある。国が定義・標準を示して自治体間を比較できる環境を整備する必要がある。特に比較的歴史の浅い行政監査については、各自治体がそれぞれ自由なレポートを作成しているのが実態。
4	監査、検査、審査	これらの3つの用語について明確に意識して使い分けていない。法律の言い方に従っているだけ。	監査は、監査論という学問の蓄積があり、他の2つの用語とは分けて使用すべきではないか。
5	分析的手法(手続)	監査の基本的手法であるが、この用語を知らない担当者は多い。	内部監査でも、不正検査でも分析的手続は、基本中の基本であり、その用語についての理解は欲しい。
6	実査、立会、確認	現地に行って何かをすることについては、実査、往査、ヒアリング、突合、照合などの様々な言葉が、定義が不明確なままに使用されていることが多い。	個々の監査として行ったことを定義できないために、自分たちが入手した監査証拠が証拠として一般的にどの程度の証明力があるかあいまいにされているところがある。

No	用語	混乱点など	コメント
7	指摘、指導、注意	一般的に「指摘」は、重大な問題、「指導」がそれに至らないものという理解だが、その定義や公表等の取扱いについては各自治体ではばらばらとなっている。	指摘型監査の「出口」論として指摘、指導の用語については定義をしておいた方が自治体間の比較が可能となるのではない。
8	内部統制、内部牽制	自治体内では、複数の職員で確認する行為を「内部統制」「内部牽制」と様々な言われ方がされている。	内部統制は、COSOフレームワークや総務省研究会「内部統制による地方公共団体の組織マネジメント改革」でも明確に定義されている。4つの目的と6つの基本要素については、自治体監査においても導入すべき概念である。
9	行政監査	行政監査でも、当然、財務会計行為の正確性、合法性を監査するし、定期監査と重なる面もある。そのあたりの識別があいまいになっている。	報告の基準があいまいになっているために住民からするとどの監査の結果を見ると、自治体の何が分かるのかが非常にわかりにくくなっている。 ※ 当県では、ほかに事務事業監査というものもある。当県の理解については、別紙「監査の相互関係」(powerpointファイル)を参照。
10	コンプライアンス	法令遵守は、当然のように各自治体で求められている。しかし、監査では、どうしても規則にあるから規則どおりにという監査結果を出しがちになっている。また、倫理面についても、強く出しにくいことがある。	コンプライアンス監査でなすべきことについて、その具体論を明確に定義すべき。
11	監査基準、実務要領、マニュアル	監査人の行為基準については、様々な名称の文書で各自治体で使用されている。	細かなマニュアルはともかく基本的な行為基準については、「監査基準」の定義を明確にした上で各自治体で整備すべき。

No	用語	混乱点など	コメント
12	着眼点、監査目的	監査目的や着眼点は、監査論で定義されているように使用されることは少ない。 「保証」という概念がないので、アサーションという認識もほとんどない。	会計士の参入の道を開くためにも監査の基本概念については、共通化を図る方が望ましい。
13	重要性	少なくとも自治体監査での「重要性」は金銭的価値とは無関係なところで決まることが多い。また、監査委員・事務局の主観によるところも多い。	「重要性」についての理解や判断基準がないために、指摘型監査の結果であっても、何が問題であったか不明確で発見された事象の単なる羅列になってしまう。住民は1円単位の正確性を求めているのではない！とう前提に立つべきである。リスク・アプローチ監査の導入へ。
14	監査調書	どの自治体でも作成しているが、記録すべき内容が明確になっていない。	当県でも過去の状況をさかのぼろうとしても分からないことが多く、記録管理についても最低限満たすべき要件が是非とも必要。
15	(監査の) 結果、意見	自治法では、「結果」「意見」が明確に書き分けている。しかし、その違いを明確に理解して、報告書を記載している例は少ない。	定義を明確にしないと、首長サイドで何について改善して良いかが認識されなかったり、監査結果が無視されたりすることもあり得る。
16	監査人の責任	監査の失敗について、自治体の監査人の責任を追及する根拠が示されていない。	責任の伴わない監査は一般に、存在しない。
17	不正	地方自治体の監査においては、不適正経理などの不正や違法行為の摘発が、監査の主目的になっている。	摘発型ではなく、保証型の不正監査を導入すべきである。氷山の一角を指摘したところで、効果としては不十分である。

以上

地方自治体における監査

区分	財務監査			財政援助団体等監査	例月出納監査	決算審査	行政監査	特別監査			「職員の賠償責任に関する監査」	「公金の収納又は支払事務に関する監査」	「住民の直接請求による監査」	「議会の請求による監査」	「長の要求による監査」	
	定期監査	随時監査	工事監査					住民監査請求監査	包括外部監査	個別外部監査						
監査主体	監査委員							外部監査人			監査委員					
内容	地方公共団体の財務に関する事務の執行 地方公共団体の経営に係る事業の管理の監査	財務監査うち毎会計年度1回以上期日を定めて実施する監査	財務監査うち監査委員が必要と認めて実施する監査	工事費予算の執行監査（財務に関する事務執行の監査の一環としての）	財政援助を与えている団体等の出納その他の事務の執行で当該財政的援助に係るものに関する監査	毎月例日を定めて実施する現金の出納検査	・決算書類の審査（一般会計・公営企業） ・基金の運用状況	財務事務等にとどまらず、行政事務全般に対して適法性・効率性・能率性といった観点から実施する監査	住民による地方自治体等の違法・不当な財務会計行為等の防止・是正のため監査請求に基づく監査	包括外部監査人が、契約により毎会計年度1回以上、効率性・有効性等を達成するため必要と認める特定のテーマについて財務監査を行うもの	直接請求、議会からの請求、長からの要求、住民監査請求において、外部監査を求められ、相当と認められた場合に個別外部監査人が契約により監査を行うもの	職員が故意又は過失により、保管現金や使用物品等を亡失または損傷したことに對する事実調査の監査	地方公共団体の長の要求がある時に、指定金融機関が取り扱う公金収納又は支払事務に對して実施する監査	住民の請求による地方公共団体の事務の執行に関して実施する監査	議会の請求による地方公共団体の事務に関する監査	地方公共団体の長による要求に基づく地方公共団体の事務の執行に関する監査
根拠条文	地方自治法199条1項	地方自治法199条2項	地方自治法199条5項	-	地方自治法199条7項	地方自治法235条の2第2項	地方自治法233条第2項	地方自治法199条2項	地方自治法232条	地方自治法252条の36～38	地方自治法252条の39～44	地方自治法243条の2第3項	地方自治法第235条の2第2項	地方自治法第75条	地方自治法第98条第2項の規定	地方自治法第199条第6項
目的	①地方公共団体の財務に関する事務の執行が適切かつ効率的に行われているか、 ②経営に係る事業の管理が合理的かつ効率的に行われているか、 ③事務事業執行に係る工事の設計・施工等が適切に行われているかを監査する。			当初の目的にそって設計図どおりに完成し、工事費として支出された金額が妥当かを検証	非援助団体等を通じて支出された公金が支出目的のとおり適正に運用されているかどうか	現金の収支が現金出納簿に正確に記帳され、保管現金が出納簿等の残高と一致しているか	計数の正確性、予算執行適正性、収入支出の合法性等を審査	一般行政事務（部課の組織、職員の配置、事務処理の手段、行政の運営等）につき、その適正及び効率性・能率性の確保等の観点から実施	住民による地方自治体又は職員の違法・不当な財務会計行為等の防止・是正のため	地方公共団体の組織に属さない外部専門家を監査人として、市との外部監査契約に基づいて、市の財務の監査を行う	その事実があるかの事実確認					
実施のタイミング	-	毎会計年度1回以上期日を定めて実施	必要と認められた時	必要と認められた時	必要と認められた時	毎月例日を定めて実施	決算期	必要と認められた時	住民の監査請求時	毎期	必要と認められた時	地方公共団体の長が損害を与えたと認められた時	地方公共団体の長の要求時	住民の請求時	議会の請求時	地方公共団体の長による要求時
監査対象	地方公共団体の財務に関する事務の執行及び経営に係る事業の管理の監査			・工事事務（工事計画、設計、積算、契約、施工、委託業務） ・工事技術（工事計画、設計、積算、施工）	地方公共団体が①財政的援助（補助金、交付金、負担金、貸付金、損失補償、利子補給等）を与えているもの ②出資しているもの ③借入金の元金又は利子の支払を保証しているもの ④当該普通地方公共団体が受益権を有する信託で政令で定めるものの受託者及び公的施設	・収入役の所管する現金出納 ・公営企業等の管理者等の所管する現金出納 ・金融機関が取り扱う地方公共団体の公金の収納又は支払の事務	・決算書類（一般会計・公営企業）	一般行政事務（部課の組織、職員の配置、事務処理の手段、行政の運営等）	職員等の違法・不当な財務会計行為等（違法・不当な公金の支出、財産の取得、管理若しくは処分、契約の締結・履行）	特定のテーマについて財務監査を実施	指定されたテーマ（導入する場合は条例により定めることが必要）	職員が故意又は過失により、保管現金や使用物品等を亡失または損傷したこと	指定金融機関が取り扱う公金収納又は支払事務	地方公共団体の事務の執行		
その他				工事に必要な知識が必要	出納その他の事務の執行で当該財政的援助に係るものに限る				（都道府県、政令指定都市、中核市は義務）	外部監査人の資格 ①弁護士 ②公認会計士 ③監査若しくは財務に関する行政事務の精通者 ④税理士						・有権者の50分の1以上の者の連署が条件。

地方自治体における監査制度改革の方向性(別表)

区分	財務監査			財政援助団体等監査	例月出納監査	決算審査	行政監査	特別監査			「職員の賠償責任に関する監査」	「公金の収納又は支払事務に関する監査」	「住民の直接請求による監査」	「議会の請求による監査」	「長の要求による監査」	
	定期監査	随時監査	工事監査					住民監査請求監査	包括外部監査	個別外部監査						
監査主体	監査委員							外部監査人			監査委員					
内容	地方公共団体の財務に関する事務の執行の経営に係る事業の管理の監査	財務監査うち毎会計年度1回以上期日を定めて実施する監査	財務監査うち監査委員が必要と認めて実施する監査	工事費予算の執行監査(財務執行の監査の一環としての)	財政援助を与えている団体等の出納その他の事務の執行で当該財政的援助に係るものに関する監査	毎月例日を定めて実施する現金の出納検査	・決算書類の審査(一般会計・公営企業) ・基金の運用状況	財務事務等にとどまらず、行政事務全般に対して適法性・効率性・能率性といった観点から実施する監査	住民による地方自治体等の違法・不当な財務会計行為等の防止・是正のため監査請求に基づく監査	包括外部監査人が、契約により毎会計年度1回以上、効率性・有効性等を達成するため必要と認める特定のテーマについて財務監査を行うもの	直接請求、議会からの請求、長からの要求、住民監査請求において、外部監査を求められ、相当と認められた場合に個別外部監査人が契約により監査を行うもの	職員が故意又は過失により、保管現金や使用物品等を亡失または損傷したことに對する事実調査の監査	地方公共団体の長の要求がある時に、指定金融機関が取り扱う公金収納又は支払事務に對して実施する監査	住民の請求による地方公共団体の事務の執行に関して実施する監査	議会の請求による地方公共団体の事務に関する監査	地方公共団体の長による要求に基づく地方公共団体の事務の執行に関する監査
根拠条文	地方自治法199条1項	地方自治法199条2項	地方自治法199条5項	-	地方自治法199条7項	地方自治法235条の2第2項 地方公営企業法第27条の2第1項	地方自治法233条第2項 地方公営企業法30条2項 地方自治法241条	地方自治法199条2項	地方自治法232条	地方自治法252条の36～38	地方自治法252条の39～44	地方自治法243条の2第3項 地方公営企業法34条	地方自治法第235条の2第2項 地方公営企業法第27条の2第1項	地方自治法第75条	地方自治法第98条第2項の規定	地方自治法第199条第6項
目的	①地方公共団体の財務に関する事務の執行が適切かつ効率的に行われているか、 ②経営に係る事業の管理が合理的かつ効率的に行われているか、 ③事務事業執行に係る工事の設計・施工等が適切に行われているかを監査する。			当初の目的にそって設計図どおりに完成し、工事費として支出された金額が妥当かを検証	非援助団体等を通じて支出された公金が支出目的のとおり適正に運用されているかどうか	現金の収支が現金出納簿に正確に記帳され、保管現金が出納簿等の残高と一致しているか	計数の正確性、予算執行適正性、収入支出の合法性等を審査	一般行政事務(部課の組織、職員の配置、事務処理の手段、行政の運営等)につき、その適正及び効率性・能率性の確保等の観点から実施	住民による地方自治体又は職員の違法・不当な財務会計行為等の防止・是正のため	地方公共団体の組織に属さない外部専門家を監査人として、市との外部監査契約に基づいて、市の財務の監査を行う	その事実があるかの事実確認					
監査対象	地方公共団体の財務に関する事務の執行及び経営に係る事業の管理の監査			・工事事務(工事計画、設計、積算、契約、施工、委託業務) ・工事技術(工事計画、設計、積算、施工)	地方公共団体が①財政的援助(補助金、交付金、負担金、貸付金、損失補償、利子補給等)を与えているもの ②出資しているもの ③借入金の元金又は利子の支払を保証しているもの ④当該普通地方公共団体が受益権を有する信託で政令で定めるものの受託者及び公的施設	・収入役の所管する現金出納 ・公営企業等の管理者等の所管する現金出納 ・金融機関が取り扱う地方公共団体の公金の収納又は支払の事務	・決算書類(一般会計・公営企業)	一般行政事務(部課の組織、職員の配置、事務処理の手段、行政の運営等)	職員等の違法・不当な財務会計行為等(違法・不当な公金の支出、財産の取得、管理若しくは処分、契約の締結・履行)	特定のテーマについて財務監査を実施	指定されたテーマ(導入する場合は条例により定めることが必要)	職員が故意又は過失により、保管現金や使用物品等を亡失または損傷したこと	指定金融機関が取り扱う公金収納又は支払事務	地方公共団体の事務の執行		
型	保証型(内部統制の信頼性の監査／取引記録の監査)			保証型(取引記録の監査)	保証型(内部統制と取引記録)	保証型(財務諸表)	指摘型(コンプライアンス・VFM)	指摘型	指摘型	指摘型	指摘型	指摘型	指摘型	指摘型		

※ 本表は日本公認会計士協会の研究成果を基礎に石原・遠藤(日本公認会計士協会理事)が一部加筆を加えて作成した。