

地方公共団体の公監査の体系

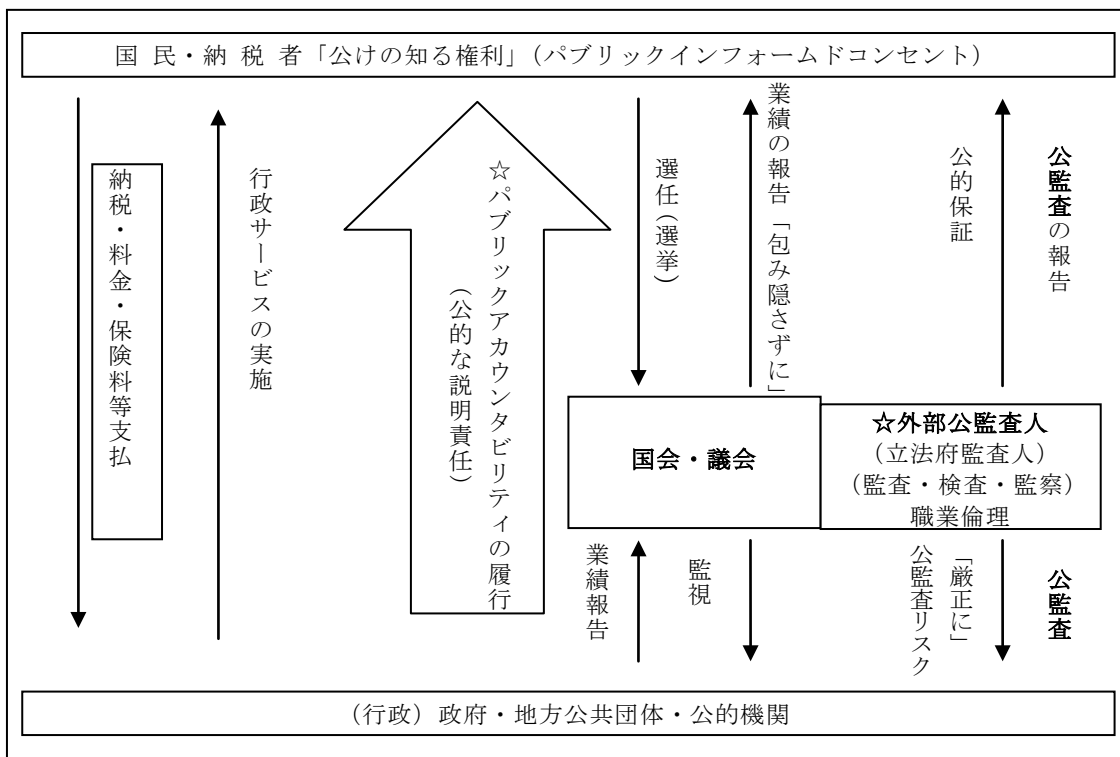
青山学院大学大学院 鈴木 豊(100831)

1. パブリックアカウントビリティチェーンの識別の必要性

(図表 1) 公監査目的のパブリック・アカウントビリティ

企業会計的 ←————→ 公会計・公監査的	公会計・公監査機能の拡張
①財政的アカウントビリティ→ 管理的アカウントビリティ→ プログラムアカウントビリティ	法規準拠性から業績監査へ
②誠実性・合法性アカウントビリティ → プロセスアカウントビリティ → 業績アカウントビリティ → プログラムアカウントビリティ → ポリシーアカウントビリティ	業績監査、効率性、有効性監査へ
③準拠性アカウントビリティ → 倫理的アカウントビリティ	公平性・公正性・倫理性監査
④事後的アカウントビリティ → 事前のアカウントビリティ	予算、業績計画監査へ
⑤行政的アカウントビリティ → 政治的アカウントビリティ	政策価値判断監査へ
⑥手続的アカウントビリティ → 管理的アカウントビリティ	ガバナンス監査へ
⑦客観的アカウントビリティ → 主観的アカウントビリティ	公正性・妥当性監査へ
⑧量的アカウントビリティ → 質的アカウントビリティ	有効性・アウトカム・インパクトへ
⑨法規的(個別的統制)アカウントビリティ → 価値的(全体ガバナンス)アカウントビリティ	業績・経営・ガバナンス監査へ
⑩法規準拠的アカウントビリティ → 業績・法規準拠的アカウントビリティ	業績・法規準拠性監査へ

(図表 2 - 1) 国民・納税者へのパブリックアカウントビリティの履行

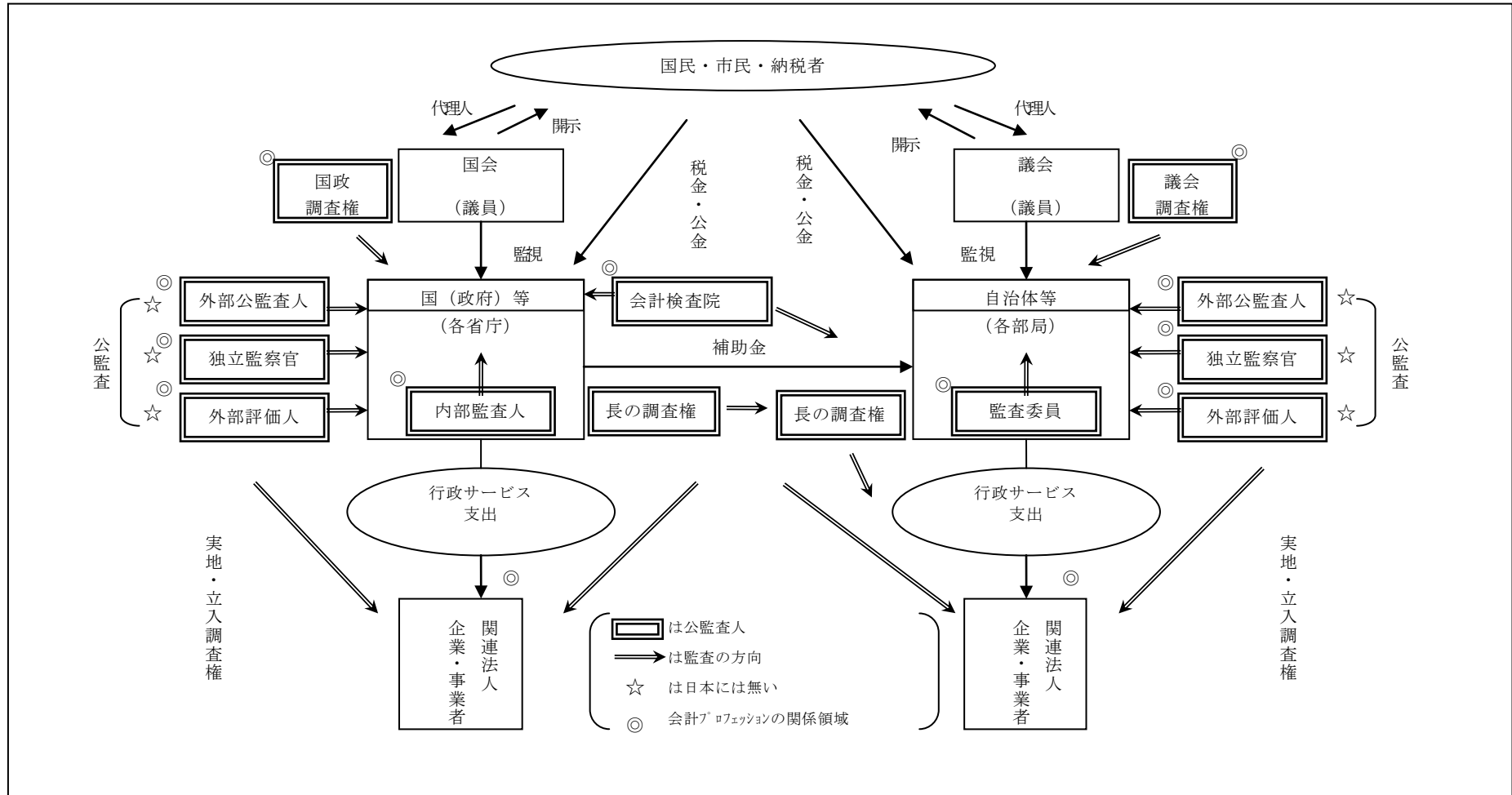


□公会計・公監査制度の利害関係者とその効果 (行政・業績管理統制)

- (1) 立法府、行政府、独立監査人
- (2) 国民・市民・納税者
- (3) 債権者、投資家、公経営管理者

(図表 2 - 2)

公会計・公監査モデル



2. 公監査制度確立の必要要件

(図表 3) 公監査制度構築の必要要件

① 根拠法規	② 目的設定のガイダンス
③ 公監査の体系または範囲	④ 公監査基準の範囲
⑤ GAAS との関係	⑥ 基準設定主体
⑦ 規制・監視機関	⑧ GAAP と開示基準
⑨ 監査人の独立性	⑩ 実施・手続基準
⑪ 業績測度基準	⑫ 監査対象期間
⑬ 監査意見基準	⑭ 報告書基準
⑮ フォローアップ	⑯ 不正・違法行為
⑰ 外部 QC システム	⑰ ゴーイング・コンサーン情報
⑲ 政策判断の可否	⑲ 公監査人の責任
⑳ 政策評価およびコスト便益	⑳ 立法府との関係
㉑ 保証水準 (公監査リスク)	㉑ 国際公監査基準とのコンバージェンス

3. 公監査目的 10 段階の識別の必要性

(図表 4) 公監査包括目的の体系と展開段

政府監査の類型区分			監査判断の基準及び測度		展開	
財務監査	広義の合法性または準拠性ないしは法規準拠性監査	①狭義の合法性監査	法規違反行為・不正・濫用の摘発		第1段階	
		②合規性・準拠性監査	政策方針および予算の目的・手続・契約・要件の妥当性・適切性の検証、内部統制とガバナンスの有効性		第2段階	
	正確性または決算監査	③財務諸表監査	財務諸表の適正性・決算の正確性の検証		第3段階	
		④財務関連監査	予算・財務関連事項の正確性・妥当性の検証		第4段階	
包括監査または完全監査	(業績監査の類型)	(測度の類型)		(主な測度又は指標)	(測度の特質)	
		広義の効率性または生産性監査	⑤経済性監査	インプット測度	インプットコスト、作業量、サービスニーズと量、プログラムインプット	(1) 目的適合性 (2) 有効性 (有用性)
	⑥効率性監査		アウトプット測度	提供財・サービスの質、一定の質のサービス量、アウトプットプロセス	(3) 反応性 (4) 経済性 (管理可能性)	
		狭義の有効性監査	⑦目的達成の監査	有効性測度		プログラム有効性、ポリシー有効性、コスト有効性
	広義の有効性監査		⑧アウトカムの監査	アウトカム測度	コストベネフィット、コストアウトカム、サービスの質	(6) 明瞭性 (理解可能性)
		インパクト測度		短期的インパクト、長期的インパクト		
		⑨代替案の監査	代替案決定の条件・プロセスの評価	説明測度	説明・記述情報	(7) 互換性 (8) 接近可能性
	政策評価監査	⑩価値判断の監査	政策の功罪・政治的判断の評価	政策の根拠、政策目的の功罪、政治的意思決定の賢明性	(9) 包括性	第10段階
					(10) 精選性	
					(11) 正確性	
				(12) 信頼性		
				(13) ユニーク性		
				(14) 適時性		
				(15) 完全性		

(図表5) 各国の公監査展開の現状 — 国民・納税者のための公監査 (10段階説)

包括 監査 または 完全 監査	査 法 規 準 拠 性 監 査	①合法(規)性監査	日本	米 国	英 国
		②準拠性監査			
	会 計 監 査	③財務諸表(書類)監査			
		④財務関連監査			
	業 績 行 政 ・ 5 E ・ V F M 監 査	⑤経済性監査			
		⑥効率性監査			
		⑦有効性監査			
		⑧成果(アウトカム)監査			
		⑨代替案の監査			
		⑩政策(価値)判断の監査			

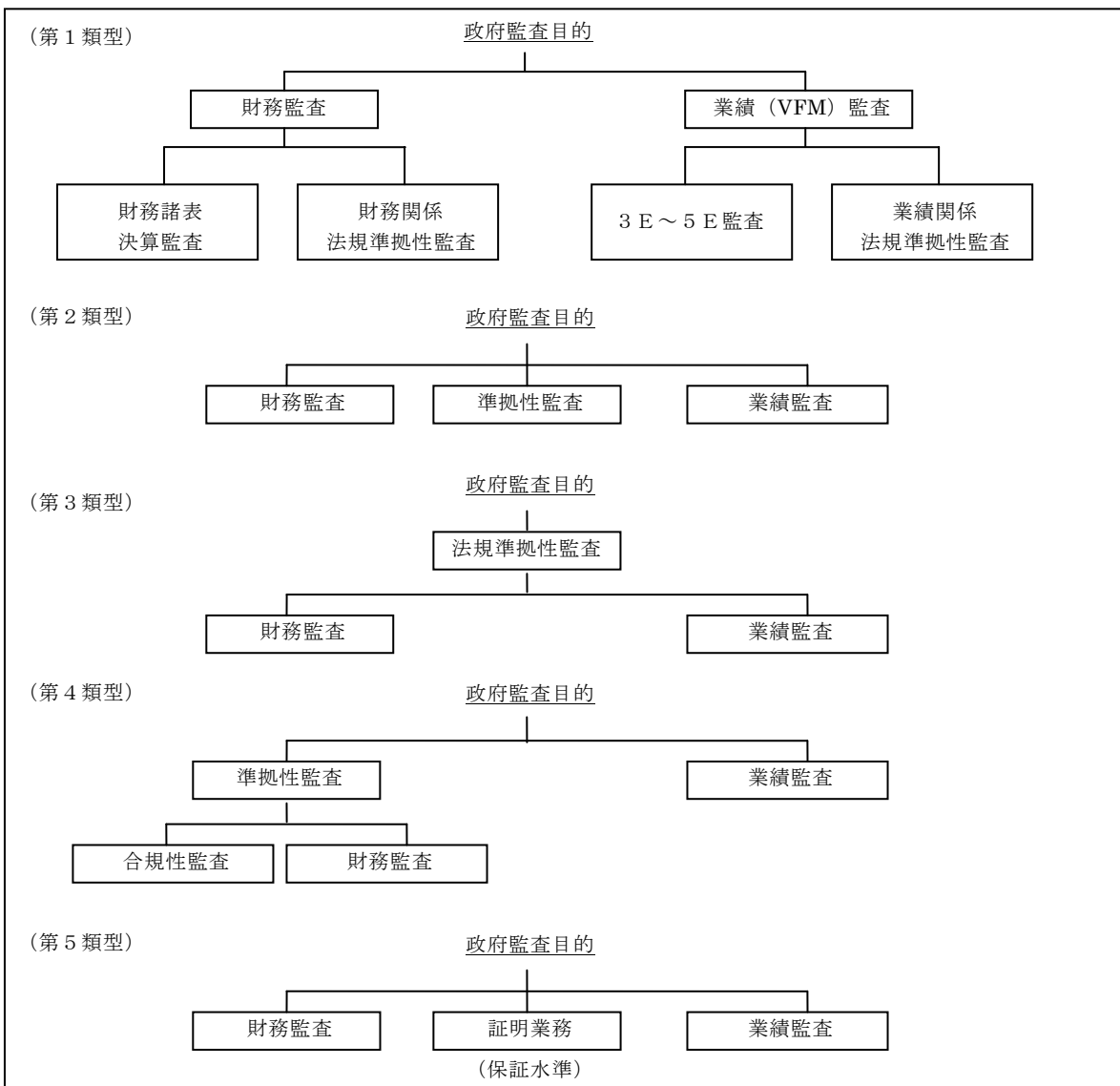
英米は、「ここまで監査している」

日本は、「ここまでしか監査していない」

4. 公監査基準の体系

(図表6)

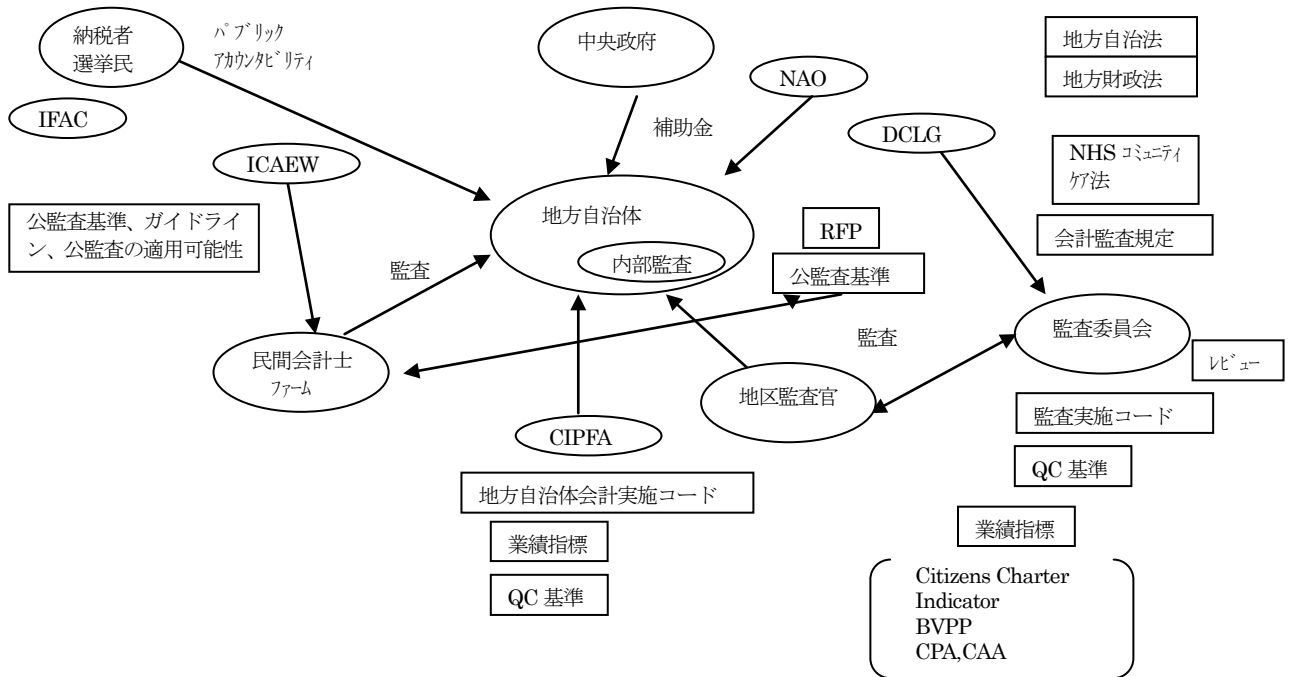
公監査基準の体系の類型



5. イギリス地方自治体監査制度と新動向

(図表 7)

イギリス地方自治体監査の制度フレームワーク

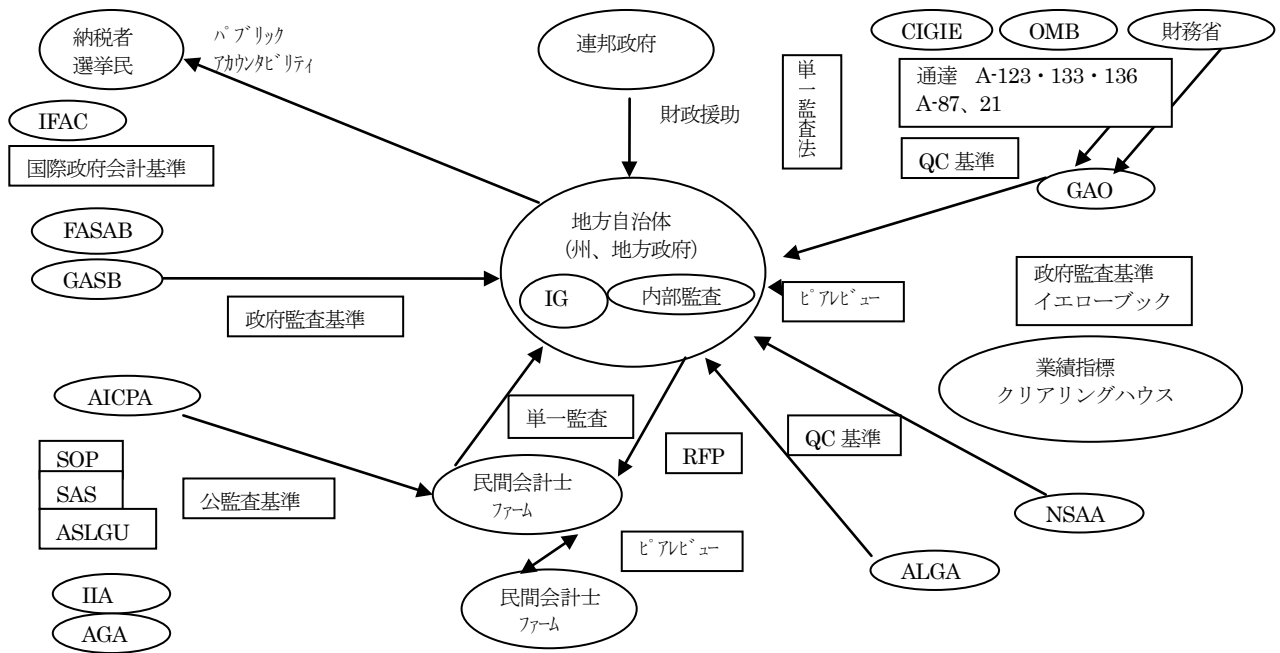


- 業績監査の強化
- 監査委員会の改組

6. アメリカ地方自治体監査制度と新動向

(図表 8)

アメリカ地方自治体監査の制度フレームワーク

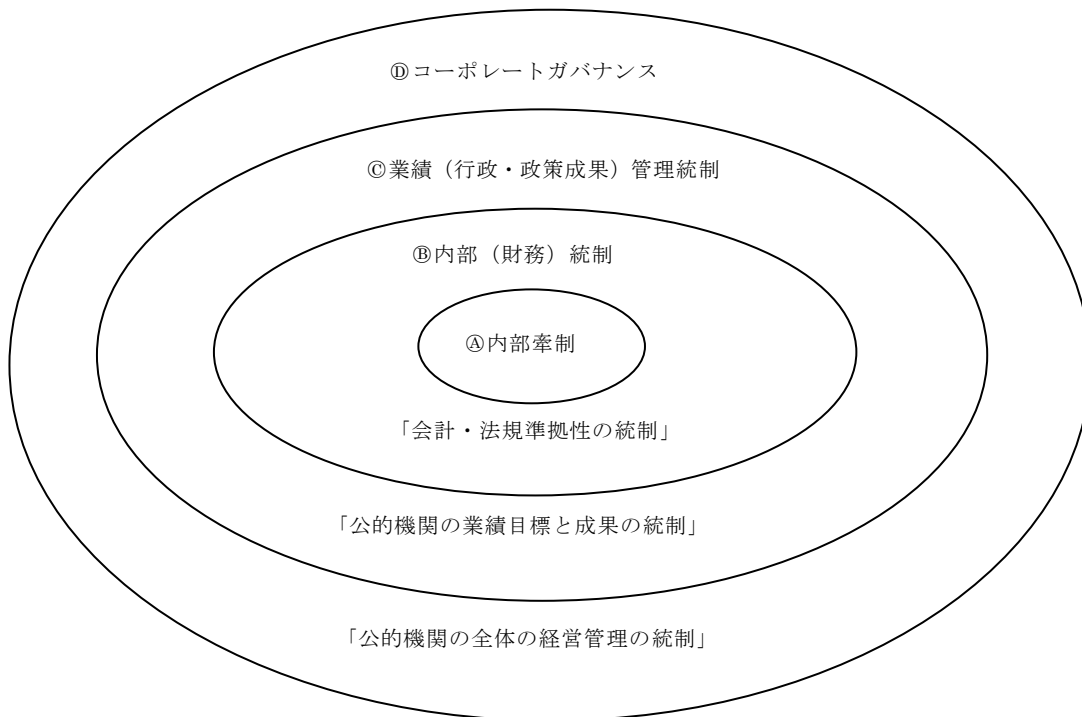


- 単一監査法の QC 強化
- 不適切支出の IG 監査の強化

7. 公的機関の統制範囲

(図表 9)

公的機関の統制範囲の構造モデル



8. たたき台の公監査上の問題点

(1) 見直し案 ①

- ㊦ 長自体の監査のみでは監査の実行性は困難である。
- ㊧ 外部監査人の実行性は困難である。

(2) 見直し案 ②

- ㊦ 内部監査役の独立性と適格性の条件が不十分である。
- ㊧ 外部監査人の実行性は困難である。

(3) 見直し案 ③

- ㊦ 内部監査役の全国的共同化はコスト・スタッフ面に困難性がある。
- ㊧ 外部監査人の共同化の要件充足に困難性がある。

(4) 共通

- ㊦ 独立性が不完全、㊧ 包括監査目的が不明確、㊨ 行政すなわち業績監査の廃止は欠陥、㊩ 準拠開示（公会計）基準と公監査基準が不完全、㊪ 外部監査人の準拠要件が不完全、㊫ 公監査のコストベネフィットが不明確、㊬ 品質管理システムが不十分。

9. 我が国地方公共団体の公監査制度の方向性

(1) 中長期的

- ① 独立した規制・品質管理機関としての全国監査共同組織の必要性はある。
- ② 法規準拠性、財務、業績監査の必要要件を完備した公監査制度を確立すべきである。

(2) 短期的

- ① 現行の監査委員と考えられる内部監査役の独立性を高めるべきである。方式は、議会指名、公選、議会の外部者を含めた指名委員会等。事務局の独立性を強化すべき。方式は、外部へ切り出し、ローテーションなし、共同組織へ配属。
- ② 公監査基準・統一的公会計基準及び準拠規準を設定し、外部監査人を活用強化すべきである。

- ③ 内部監査役監査と外部監査人監査の品質管理のためのレビュー制度を構築すべきである。方式は、監査共同組織、ピアレビュー等。
- ④ 小規模自治体のための都道府県単位の監査実施共同組織を設置する。
- ⑤ 規制・統制のための全国監査規制組織を④の上部に設置する。

10. 地方公共団体の公監査基準（設定すべき基準と準拠基準）

（1）公監査の一般基準

- ①パブリックアカウンタビリティの基準、②独立性の基準、③職業専門的判断、正当な注意の基準、④品質管理の基準

（2）財務監査基準

〔1〕実施基準

- ①営利組織監査の準拠基準、②監査目的の基準、③公会計基準の準拠基準、④計画性の基準、⑤不正・違法・非準拠性の基準、⑥内部統制の基準、⑦リスクアプローチの基準、⑧監査調書の基準、⑨品質管理の基準、⑩財務関連監査基準

〔2〕報告基準

- ①コミュニケーションの基準、②監査基準（GAAS）準拠の基準、③内部統制と法規準拠性の基準、④監査意見の基準、⑤財務関連監査の意見基準、⑥特別許可および極秘情報の基準、⑦監査報告書配布基準

（3）法規準拠性監査基準

〔1〕実施基準

- ①準拠性の範囲基準、②重要性の基準、③コーポレートガバナンスの基準、④財務取引の合法性の基準、⑤財務実施および不正・濫用の摘発・防止基準、⑥財務状況の基準、⑦内部統制の基準、⑧追加的手続の基準

〔2〕報告基準

- ①意見表明の基準、②非準拠性報告の基準、③報告書形式の基準、④重要性の水準、⑤コミュニケーションの基準、⑥コーポレートガバナンスの報告基準、⑦監査人の特別の権利と義務の基準、⑧市民の関心に対する特別報告の基準

（4）業績および政策評価の監査基準

〔1〕実施基準

- ①監査計画性の基準、②3E-5E監査の基準、③業績測度・指標の基準、④業績（政策・行政評価）報告書作成の基準、⑤法規準拠性の基準、⑥内部統制の基準、⑦重要性の基準、⑧準拠基準およびガイダンス設定の基準、⑨監査証拠の基準、⑩監査調書の基準、⑪組織的監査の基準、⑫フォローアップの基準、⑬他の専門家利用の基準

〔2〕報告基準

- ①業績監査報告書形式の基準、②適時性の基準、③報告内容の基準、④監査目的および範囲の報告基準、⑤監査結果および理由の報告基準、⑥業績測度・指標評定の基準、⑦政策（行政）評価監査の基準、⑧改善勧告の報告基準、⑨監査報告書の作成基準、⑩監査報告書の配布基準

詳しくは、日本監査研究学会・公監査研究特別委員会「公監査を公認会計士・監査法人が実施する場合に必要な制度要因の研究調査」（日本公認会計士協会ホームページ参照）、鈴木豊著「公監査基準」、同訳・著「アメリカの政府監査基準」（中央経済社刊）を参照。

