
地方公監査の発展と公認会計士の役割

—より健全なパブリック・ガバナンスの実現に向けて—

遠藤尚秀

[抄録]

昨今、民間企業における不適切な会計処理を巡って、社会の関心が高まるとともに、監査の基準の一部改正が議論されたが、あくまでも財務諸表監査の範疇に限定されている。

他方、公監査とりわけ自治体における「地方公監査」については、地域住民の情報ニーズの拡大（説明責任の拡大）に伴い、英米のみならずわが国においても、準拠性監査・財務監査（財務諸表監査）・業績監査といった異なる機能の監査が重層的に発展してきた。わが国の地方公監査制度に関して、公認会計士は多大な貢献をしており、本稿ではまずその実態を明らかにする。次に、異なる機能を有する地方公監査が、パブリック・ガバナンスの諸課題やガバナンスの諸原則といかに関連しているかについての研究がわが国では進んでいないため、英国におけるパブリック・ガバナンスの理論と原則を元に整理し、1つの方向性を示す。最後に、厳しい地方財政に対応すべく、包括外部監査制度や行政監査制度が、「保証業務」の概念に整合した業績監査へと理論的に純化するための要件も明らかにしたい。

[キーワード]

地方公監査、準拠性監査、財務諸表監査、業績監査、パブリック・ガバナンス原則、ガバナンスの諸要素、保証業務

I はじめに

わが国の自治体を対象とする会計検査院検査や監査委員監査の結果、不適正会計が今なお指摘され、不適正会計を排除すべく、ガバナンス担当者の機能強化、内部統制の整備・運用、準拠性監査（compliance audit）の整備について議論がなされている。

他方、国および自治体における財政状況の悪化、少子高齢化社会への対応、インフラ資産の更新等国および自治体を取り巻く外部環境はそ

の厳しさを増している。平成12年に国の機関委任事務廃止を柱とする地方分権一括法が施行されて以降、「地方分権」の理念が推進される中、『簡素で効率的な政府を実現するための行政改革の推進に関する法律』（平成18年6月2日法律第47号）が成立した。その結果、資産・負債の実態を把握するため、複式簿記・発生主義に基づく新地方公会計制度や財務諸表監査（financial statement audit）⁽¹⁾の必要性、経済性・効率性・有効性（以下、3E）の観点からの業績監査（performance audit）の重要性が認識されつつある。

* 論文受付日：2012年10月23日。

このように、自治体を巡る「監査」の概念は、公認会計士法第2条第1項業務にあたる財務諸表監査にとどまらず、自治体におけるコンプライアンスやパフォーマンスもその対象範囲としており、総称して「地方公監査」と呼ぶこととする。本稿では、現行の地方公監査制度における公認会計士の関わりをまず整理する。続いて、地方公監査の底流に流れるパブリック・ガバナンスの理論・原則と地方公監査の機能との関係を確認するとともに、保証業務の国際的な基準である国際監査・保証基準審議会（以下、IAASB）の「国際保証業務基準公開草案（International Standard on Assurance Engagement 3000, exposure draft ;以下、ISAE3000ED）」²⁾に基づいて、地方公監査の概念を整理し、公認会計士が活躍すべき今後の地方公監査制度の方向性を明らかにしたい。

II わが国地方公監査実務における公認会計士の貢献

1. 地方独立行政法人監査制度等の財務諸表監査

外部監査人による自治体の財務諸表監査として、地方独立行政法人監査制度がある。国においては、中央省庁等改革の一環として、平成11年に独立行政法人通則法（平成11年法律第103号）が制定され、独立行政法人制度が創設された。自治体については、行政改革大綱（平成12年12月1日閣議決定）において「国における独立行政法人化の実施状況等を踏まえて、独立行政法人制度についての地方への導入を検討すること」とされ、平成14年8月に総務省が地方独立行政法人制度創設に係る報告書を公表し、平成15年に地方独立行政法人法を公布し、平成16年度より施行された。

下記のように地方独立行政法人法において、資本金100億円以上又は負債額200億円以上の地方独立行政法人に、会計監査人による財務諸表監査が義務付けられている。

（地方独立行政法人通則法）

第三十五条（会計監査人の監査）地方独立行政法人（その資本の額その他の経営の規模が政令で定める基準に達しない地方独立行政法人を除く。）は、財務諸表、事業報告書（会計に関する部分に限る。）及び決算報告書について、監事の監査のほか、会計監査人の監査を受けなければならない。

なお、平成24年4月1日現在、地方独立行政法人の業務別の団体数として、大学が59、公営企業（病院）が35、試験研究機関が9、社会福祉が1の合計104団体で、対前年比、大学が3、公営企業が6、試験研究機関が2の合計11団体増となっている。

地方独立行政法人以外の外部監査人による自治体関連の財務諸表監査として、新地方公会計制度の導入、「地方公共団体の財政の健全化に関する法律（以下、財政健全化法）」への対応等、自治体における連結ベースでの財務情報が重視され、外郭団体の財務諸表監査を任意で公認会計士が受嘱するケースも見受けられる。

2. 包括／個別外部監査制度における準拠性監査・業績監査

平成7年頃から官官接待・裏金・カラ出張等を契機として、自治体の監査機能の専門性・独立性の強化及び自治体の監査機能に対する住民の信頼性の向上が喫緊の課題となった。その結果、平成9年に第25次地方制度調査会が監査制度の改革に関する答申を行い、地方自治法改正

により、財務諸表監査以外の地方公監査として、以下のとおり包括外部監査・個別外部監査制度（地自法第252条の27第1項）が創設された。

「包括外部監査制度」とは、中核市以上の規模の自治体において、最少の経費で最大の効果、組織及び運営の合理化（地自法第2条第14項及び第15項）を達成するため、外部監査契約を締結できる者が実施する外部監査である（地自法第252条の27第2項）。包括外部監査報告書は長文式で作成される。その中で、監査の結果（指摘）として、合規性の観点から当然に是正・改善を求める事項と、経済性・効率性・有効性の観点から強く対応を求める事項が開示される。また、意見として、結果（指摘）には該当しないが組織及び運営の合理化に資するため、是正・改善に向けた検討を求める事項も合わせて記載される。

「個別外部監査制度」とは、次の事項について、市民、議会または市長から要求あるいは請求があった場合に、監査委員の監査に代えて、市と契約を締結した外部監査人が行う監査である（地自法第252条の27第3項）。

- ① 選挙権を有する者の50分の1以上の連署をもって行われる監査請求（地自法第75条第1項）
- ② 議会による監査請求（地自法第98条第2項）
- ③ 地方公共団体の長からの監査要求（地自法第199条第6項）
- ④ 財政的援助を与えているもの等に係る監査要求（地自法第199条第7項）
- ⑤ 住民監査請求に係る監査請求（地自法第242条）

包括／個別外部監査契約を締結できる者には、公認会計士以外に、弁護士、自治体において監査若しくは財務に関する行政事務に従事し

た者等で、監査に関する実務に精通しているものとして政令で定めるものおよび税理士が含まれる（地自法第252条の28第1項又は第2項）。平成23年度末、包括外部監査対象団体117の内、公認会計士の包括外部監査人は106名であった。

平成18年6月に北海道夕張市が地方財政再建促進特別措置法（昭和30年12月29日法律第195号）に基づく財政再建を表明する等、地方財政の健全化への関心が高まる中、総務省の「新しい地方財政再生制度研究会」により平成18年12月にまとめられた「新しい地方財政再生制度研究会報告書」に基づく法案化作業が急ピッチで進められた。その結果、財務指標の整備とその開示を徹底し、財政の早期健全化及び再生を図る「地方公共団体の財政健全化に関する法律（以下、財政健全化法）案」が平成19年3月に閣議決定され、平成19年6月に財政健全化法として公布され、平成21年度から施行された。当該法令に基づき、健全化判断比率（実質赤字比率、連結実質赤字比率、実質公債費比率及び将来負担比率をいう。）が早期健全化基準以上又は資金不足比率が経営健全化基準以上である場合に、財政健全化計画、財政再生計画又は経営健全化計画（以下、財政健全化計画等）を定めなければならない。

当該自治体の長は、これらの計画を定めるに当たっては、あらかじめ、当該自治体の財政健全化のために改善が必要と認められる事務の執行について個別外部監査の要求を行わなければならない旨が規定された（財政健全化法第26条第1項）。平成20年度決算から平成23年度決算について、健全化判断比率または資金不足比率が、各々の基準以上であった団体数または会計数は**図表1**のとおりである。

図表 1 早期健全化基準以上又は経営健全化基準以上の団体／会計数⁽³⁾

		H20年度	H21年度	H22年度	H23年度
健全化判断比率	実質赤字比率	※2団体	なし	なし	なし
	連結実質赤字比率	※2団体	なし	なし	なし
	実質公債費比率	※20団体	※12団体	※4団体	※1団体
	将来負担比率	3団体	3団体	2団体	2団体
資金不足比率		61会計	49会計	38会計	36会計

※うち1団体が財政再生基準以上

3. 監査委員監査制度と監査事務局の一部委託における準拠性監査・財務諸表監査・業績監査

監査委員は、執行機関のひとつで、自治体の財務や事業について監査を行う機関である。監査委員は複数いるが、合議制でなく委員一人一人の独任制で、図表2のような地方公監査・審査等を実施する。平成23年6月30日現在の監査委員は、識見委員が1,023名、議選委員が855名（内、公認会計士の識見監査委員は101名）である。

地方行政に対する住民の信頼を確保し、透明性のあるものとしていくためには、自治体自らのチェック機能を高めていくことが重要であり、地方分権が推進されていく中、自治体における監査機能の果たす役割はさらに増している。このような状況を踏まえ、自治体における監査機能の一層の充実・強化を図るため、監査能力向上に向けた以下のような答申が、平成21年6月16日に第29次地方制度調査会から公表された⁽⁵⁾。

監査能力の向上を図るためには、監査委

図表 2 監査委員監査の種類と機能⁽⁴⁾

監査の種類	監査の契機	監査の目的	着眼点
財務監査（定期） （随時）	義務（年度1回） 任意	財務の事務執行が法令に則って適正に行われていることを担保	合規性・3E
行政監査（随時）	任意	事務執行が法令に則って適正に行われていることを担保	合規性・3E
財援団体等監査	長の要求・任意	財政援助団体等の出納その他の事務で財政援助等に係るものが適正に行われていることを担保	合規性
指定金等監査	長の要求・任意	指定金等が扱う公金の収納・支払事務の適正さを担保	合規性
決算審査	義務（年度1回）	会計管理者の調製した決算の正確性を担保	正確性
例月出納検査	義務（月1回）	会計管理者の現金の出納の正確性を担保	正確性
基金運用審査	義務（年度1回）	長の基金の運用の正確性を担保	正確性
健全化判断比率審査	義務（年度1回）	長の計算した健全化判断比率の正確性を担保	正確性
直接請求監査	住民の請求	住民の請求により事務執行を監査し住民自治を保証	合規性・3E
住民監査請求	住民の請求	住民の請求により財務の事務執行を監査し住民自治を保証。住民訴訟の前置機能	合規性
職員賠償責任監査	長の要求	職員の賠償責任の有無及び額の決定	合規性
長の要求監査	長の要求	長の要求により事務執行を監査し長に政策判断の材料を提供	合規性・3E
議会の請求監査	議会の請求	議会の請求により事務執行を監査し議会に政策判断の材料を提供	合規性・3E

*「合規性」は、事業実施の法令等への準拠性と財務諸表の適正性の両概念を包含している。

図表3 監査事務局の外部化による成果⁽⁶⁾

監査結果の区分	内 容	平成21年度 結果件数 (上半期)	平成22年度 結果件数 (上半期)	平成23年度 結果件数 (上半期)
委員意見	主に「行政運営の改善」を求めたもの	14件	46件	31件
指摘事項	主に法令違反等を指摘したもの	27件	26件	27件
指示事項	主に法令違反以外の改善を要する事項を指示したもの	1件	8件	11件
	合 計	42件	80件	69件

*平成21年度・22年度には、水道部に関する結果を除いている。

員の専門性を高めるとい見地から、弁護士、公認会計士又は税理士の資格を有する者、会計検査や監査の実務に精通している者等の積極的な登用を促進していく必要がある。

このような国の動きを受けて、例えば大阪府では、平成21年度に任期付き職員として公認会計士等を採用し、平成22年度に事務局監査等の業務の一部を複数の監査法人に委託し、平成24年度には公認会計士を監査委員事務局の管理職として採用した。

その結果、図表3のとおり、監査結果における件数（とりわけ、委員意見数）が飛躍的に伸びており、また、平成24年1月12日開催の第2回大阪版市場化テスト対象業務モニタリング委員会でも、「新公会計制度は監査法人の専門分野でもあり、資産評価や仕訳の適正な取扱い確認を重点的監査項目としていたが、事務局監査を通じて的確な指摘や指導は高く評価できる。」との評価を受けている。

以上、わが国の地方公監査の実務において、公認会計士が様々な局面で重要な機能を発揮していることが理解できた。

Ⅲ パブリック・ガバナンスの理論・原則と地方公監査

1. パブリック・ガバナンス論と地方公監査

地方公監査は、地域住民の情報ニーズの拡大（説明責任の拡大）に伴い、その守備範囲を重層的に拡大してきた結果、各種機能（準拠性監査、財務諸表監査、業績監査）を有するに至った。ここで、パブリック・ガバナンスとりわけ自治体組織のガバナンスに重点をおいたコーポレート・ガバナンスの視点から地方公監査の機能を整理する。

自治体組織の統治に関して、以下の2つの課題領域が存在する⁽⁷⁾。

- ① 倫理の課題：エージェント（受託者：首長）が自己の利益のために受託財産を使用するなど、エージェントが契約や法令を無視した行政活動を実施したり、プリンシパル（委託者：納税者）の意図と異なる仕事を行うなどの課題である。

〈課題の原因〉

- 1) プリンシパル（納税者）はエージェント（首長）に財産を委託し効用を拡大化

しようとするものの、プリンシパルとエージェントの利害が必ずしも一致しないケースがある（利害の不一致）。

2) プリンシパルは常に仕事の現場にいるわけではなく、情報の収集・伝達に自ずと限界があるため、エージェントと同じだけの情報を適宜、把握できない（情報の非対称性）。

② 効率性・持続可能性の課題：エージェントが、受託した行政資源を効率的かつ効果的に活用し、継続して組織価値を維持しあるいは発展させることで、プリンシパルに貢献できる仕組みを構築しかつ運用できているか否かについて、いかにモニタリングすべきかの課題である。特に、パブリックである自治体は、民間企業と異なり利益追求団体ではなくまた徴税権を有するため、公共サービス提供において「効率性」や「持続可能性」がそもそも発揮しにくい側面がある。しかし、昨今の国及び自治体の危機的な財政状況のもと、この課題は極めて重要性を増している。

以上の異なる次元の課題を克服するための具体的な手段・仕組み（ガバナンスの諸要素）としては、以下が考えられる。

① 1) の課題を克服する予防的あるいは発見的な手段・仕組み

- ・ 議員、職員、首長の倫理規範の明確化と遵守
- ・ ガバナンス担当者（監査委員等）の機能強化
- ・ 内部通報制度を含む内部統制制度の整備・運用
- ・ 「準拠性監査制度」の構築・運用

① 2) の課題を克服する予防的あるいは発見的な手段・仕組み

・ 適時かつ明瞭な財務および非財務情報の開示制度の整備

・ 内部財務統制制度の整備・運用

・ 財務情報の適正性を担保する「財務諸表監査制度」の構築・運用

②の課題を克服する予防的あるいは発見的な手段・仕組み

・ 地域ビジョンや戦略の策定

・ 業績指標・業績測定を含む業績管理統制の整備・運用

・ 「業績監査制度」の構築・運用

以上、地方公監査と関連する諸制度が、パブリック・ガバナンスの異なる課題を克服するための「ガバナンスの諸要素」として各々機能していることが理解できる。

2. 英国自治体におけるパブリック・ガバナンス原則と地方公監査

英国では、民間企業におけるガバナンスに関する報告書（キャドバリー報告書等）や英国の公務員の行動に関する原則（ノーラン委員会報告書）を基礎とし、2007年12月に英国勅許公共財務会計協会（Chartered Institute of Public Finance and Accountancy；以下、CIPFA）と全英自治体事務総長協会（Society of Local Authority Chief Executives；以下、SOLACE）の合同ワーキンググループが発表した『自治体における優れたガバナンスの実践：フレームワーク（以下、ガバナンス・フレームワーク）』⁸⁾において、以下の6つのガバナンス原則が形成され、現在の英国自治体のコーポレート・ガバナンス実践の中核を担っている。

① 自治体の目的と住民のアウトカムに注目した地域ビジョンの創造・実践

② 各々の役割のもと、共通目標の達成に向けた議員および職員の協力関係の構築

- ③ 高いレベルの行動規範・職務規程を掲げることによる優れたガバナンスを重視する価値観の明示
- ④ 有効な監視、リスク・マネジメントに依拠した透明性の高い意思決定
- ⑤ 有効なサービスを行うための議員・職員的能力開発
- ⑥ 地域住民その他のステークホルダーの関与による強固な公的説明責任の確保

Ⅲ 1. で記述した次元の異なるパブリック・ガバナンスの課題、すなわち倫理の課題（利害の対立と情報の非対称性）および効率性・持続可能性の課題と上記の6つのガバナンス原則の関係は、以下のとおりである。

- ・ 倫理の課題（利害の不一致）
 - 高いレベルの行動規範【第3原則】、有効な監視とリスク・マネジメント（特に、準拠性監査制度）【第4原則】
- ・ 倫理の課題（情報の非対称性）
 - 公的説明責任の確保【第6原則】、有効な監視とリスク・マネジメント（特に、財務諸表監査制度）【第4原則】
- ・ 効率性・持続可能性の課題
 - ビジョンの創造と実践【第1原則】、有効な監視とリスク・マネジメント（特に、業績監査制度）【第4原則】
- ・ 上記のすべての課題の前提
 - 議員と職員の役割の明確化【第2原則】、議員と職員的能力開発【第5原則】

CIPFA/SOLACEによるパブリック・ガバナンス原則にもとづき、英国自治体では法令あるいは各自治体の諸規範に基づき、具体的なガバナンスの諸制度（ガバナンスの諸要素）が導入されている。英国におけるガバナンスの諸要素を、すべてわが国へそのまま導入することはできないが、当該ガバナンス原則は極めて重要な

示唆を与えている。

IV 保証業務の概念と今後の地方公監査制度

1. IAASBにおける保証業務の概念

わが国の制度上、過去の財務情報の監査あるいはレビューを独立の第三者の立場で実施できる主体は、公認会計士のみである。では、この財務諸表監査とそれ以外の地方公監査、とりわけ業績監査を「地方公監査」として同一概念でとらえる根拠を、どこに見出せるのであろうか。この点において筆者は、「地方公監査」を「保証業務（Assurance Engagement）」の一環として、健全なパブリック・ガバナンスを実現するための重要な領域であるとしてとらえている。以下、2011年4月にIAASBが公開草案として公表したISAE3000EDおよび「保証業務の国際的枠組み」に基づいて概念の整理をおこなう。

保証業務とは、「業務実施者（practitioner）が、基礎にある主題（subject matter）を規準（criteria）に沿った測定あるいは評価の結果について、責任当事者（the responsible party）というよりも想定利用者（intended users）の信頼性を高めることを意図した結論（conclusion）を表明するために、十分かつ適切な証拠（sufficient appropriate evidence）を入手することを目的とした業務である⁹⁾。」

すなわち、保証業務は、以下の5つの要素から構成されている。

- ・ 三当事者の存在（業務実施者、責任当事者、想定利用者）
- ・ 適切な主題
- ・ 適合する規準
- ・ 十分かつ適切な証拠
- ・ 適切な様式による保証報告書

図表 4 証明業務と直接業務の区別¹⁰⁾

	主題情報の作成者	主題情報の形態	主題情報の開示場所
証明業務	責任当事者	責任当事者の言明	責任当事者による報告書
直接業務	業務実施者	業務実施者による結論	業務実施者による保証報告書

また、主題情報を誰が測定あるいは評価し、作成するのかによって、保証業務を「証明業務 (attestation engagement)」と「直接業務 (direct engagement)」に区別している。主な相違点は図表 4 のとおりである。

以上、財務諸表監査と業績監査を「地方公監査」という統一した概念で整理するためには、上記の保証業務の 5 つの構成要素を充たし、証明業務あるいは直接業務として実施されることが必須となる。

2. 包括外部監査あるいは行政監査と業績監査の関係

わが国の地方公監査の実務において、前述のとおり、3E の観点とりわけ経済性・効率性の観点から、包括外部監査あるいは監査委員による行政監査等が実施され、監査の結果あるいは意見を通じて、財政難の自治体に対して、重要な役割を担ってきた。

ところで、わが国の自治体において、行政資源の利用状況を開示するための「資源の有効利用報告書 (Statement on effective use of resources)」や「VFM 報告書」等を作成する慣行はない。また自治体の包括外部監査あるいは行政監査等において、重要な業績指標 (Key Performance Indicators) をその対象とした取組み事例は、ほとんど見受けられない。したがって、包括外部監査人あるいは監査委員自身が主題情報を作成し、自身の監査報告書においてその内容を開示することとなる。

その意味で、現行の包括外部監査および行政

監査は、「直接業務」に近い業務を実施していると言えるが、果たして本来の「地方公監査」として機能してきたのであろうか。業績を測定しあるいは評価するための「適合する規準」が確立しておらず、また、業績監査基準もないため「十分かつ適切な証拠」の入手や定型化された「適切な様式による保証報告書」も存在していない。残念ながら上記の保証業務概念の 5 つの構成要素をすべて充たしておらず、現状では「地方公監査」の水準には達していない。今後、業績監査が、「地方公監査」として純化していくためには、保証業務の 5 つの構成要素を充たすように、地方公監査制度が変更されることが、強く望まれる。

V むすび

地方分権の理念が推進される中、厳しい財政状況の下、わが国自治体におけるパブリック・ガバナンスの諸課題を克服するために、監査委員監査制度や包括／個別外部監査制度が、重要な役割を担ってきた点は大いに評価できる。しかし、新地方公会計改革や自治体内部統制の整備・充実と相まって、より健全なパブリック・ガバナンスの実現に向けて、地方公監査制度が「保証業務」の一環として、さらに充実・強化されることが望まれる。これまで地方公監査の実務に深くかかわってきた公認会計士業界において、会計プロフェッションとして、公認会計士が地方公会計・公監査改革に関与することがますます求められており、今後さらなる活躍が

期待されている。

[注]

- (1) 公監査の分類について、準拠性監査、業績監査以外に通常、「財務（報告）監査」が挙げられる。「財務監査」には、財務諸表の適正性・決算の正確性の観点からの「財務諸表監査」と予算・財務関連事項の正確性・妥当性を検討する「財務関連監査」が含まれる。ここでは、民間企業における「監査」との比較を明確にするために「財務諸表監査」の用語を使用した。
- (2) International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) [2011a] *Proposed International Standard on Assurance Engagement (ISAE)3000 (Revised), Assurance Engagement Other Than Audits or Reviews of Historical Financial Information*, Exposure Draft, April.
- (3) 総務省公表の報道資料「健全化判断比率・資金不足比率の概要」に基づき作成。
- (4) 総務省「地方公共団体の監査制度に関する研究会」での（配布資料3）1頁の一部抜粋。
- (5) 総務省第29次地方制度調査会 [2009]「今後の基礎自治体及び監査・議会制度の在り方に関する答申について」16頁。

- (6) 平成24年1月12日開催の第2回大阪版市場化テスト対象業務モニタリング委員会での配布資料を抜粋した。下記のhpからダウンロード可能である。
<http://www.pref.osaka.jp/gyokaku/sijouka/dai2kaimonitaringu.html>
- (7) 遠藤尚秀 [2012]『パブリック・ガバナンスの視点による地方公会計制度改革』中央経済社、17-26頁を参照。
- (8) CIPFA/SOLACE [2007] *Delivering Good Governance in Local Government, Framework*. (石原俊彦監訳・新日本有限責任監査法人訳 [2010]『地方自治体のパブリック・ガバナンス』中央経済社、23頁。)
- (9) International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) [2011b] *International Framework for Assurance Engagement, Proposed Consequential Amendments*, April, para.10.
- (10) 日本監査研究学会2012・2013年度課題別研究部会 [2012]『監査・保証業務研究（中間報告書）』15頁、およびInternational Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) [2011a], op.cit., para.12-15.を参照した。

（筆者＝新日本有限責任監査法人パートナー
／公認会計士・博士）