



自治体経営と監査制度の抜本改革

関西学院大学専門職大学院経営戦略研究科
教授 石原 俊彦



マネジメントとガバナンスの間に介在する監査

企業経営の発想や手法を積極的に公共部門に導入しようとするニュー・パブリック・マネジメント(NPM)が、我が国自治体の行政経営改革で試行されて久しい。NPNに関連して最近、地方自治体関係者の間で頓に言及される概念が「パブリック・ガバナンス」である。監査の概念は、ガバナンスの論理と密接に関連している。例えば、現在、地方自治法が都道府県等に課している包括外部監査は、監査がガバナンスとして機能している一例である。本稿は、マネジメントとガバナンスの視点から、地域主権の展開にふさわしい地方自治体の監査制度改革の検討を企図するものである。

周知のとおり、監査の問題は自治体経営(マネジメント)の在り方と、経営を監視するガバナンスの在り方に、大きな影響を及ぼしている。例えば、自治体のマネジメントには内部統制の整備と運用が不可欠であり、監査委員やその事務局による監査は、事実上、内部監査として、内部統制の重要な一部を構成していると認識されている。また、首長のマネジメントは、議会や包括外部監査人によってガバナンスされている。しかし、第二十九次地方制度調査会は、監査委員の専門性と独立性を向上させ、監査

委員監査が実質的な外部監査機能を発揮するような方向で議論が展開された。これに関連して、監査委員監査の在り方が問われている。具体的には、監査委員は、執行機関としてマネジメントの一翼を担うのか、それとも、監視機関としてガバナンス機能を担うのか、という問題である。

さらに昨年度、都道府県等の会計検査で発覚した多額の不適正経理の問題は、住民の行政に対する信頼を大きく裏切る結果となった。法令等遵守を前提に、強固な財務体質を構築し、地域主権時代に相応しい住民への恒常的な行政サービスの提供とその質量の改革改善、すなわち、VFMに取り組むことが、都道府県を始めとする地方自治体の最重要課題となっている。

この課題に取り組むときに忘れてはならないのが、地方自治体における監査機能の重要性である。現行の監査委員監査制度は、例月出納検査、決算審査、財務監査、行政監査等の形態をとり、期待される目的は、正確性(誤謬の発見)、適法性(合規性)、VFM(経済性、効率性、有効性)など多様である。どの監査形態が、どの監査目的を実現する監査制度であるのかという点も不明確である。実務的には、監査委員の適格性、報酬、責任などについて問題点が指摘されている。中小自治体では、そもそも監査が実際に機能しているのかという問題さえ提起され

ている。月額報酬数万円の監査委員と、それを支えるわずかの職員(しかも兼務)で、制度が期待する監査機能が発揮されているとは思えない。このような理由から、監査制度をいま一度立ち止まって、抜本的に見直すことが必要なのである。

自治体マネジメントは内部統制の構築から

監査と内部統制は密接な関係にある。自治体関係者の間において、内部統制という概念は正直、まだ十分に浸透しているわけではない。しかし、二〇〇九年三月に総務省は、「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(主査・碓井光明明治大学教授)」から「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」を公表している。ここでは、内部統制を地方自治体における組織マネジメント全般を意味する概念として定義し、内部統制は業務の有効性及び効率性、財務報告の信頼性、資産の保全、法令等の遵守という四つの項目(目的)に関して組織が抱えるリスクを軽減するために構築された手続・規定・ルール等であると説明が加えられている。

端的に整理すれば、内部統制とは、自治体が業務の有効性及び効率性などの四つの目的の実現に関して、それが達成できない可能性(リスク)を事前に合理的な水準にまで統制する(引き下げる)ために設定された一連の手続等となる。予算制度はもとより、多くの自治体で導入されている行政評価など、これまで自治体を取り組んできた行政経営の手法はすべて、内部統制を構成していると整理することができる。内部統制の概念は、こうした既存の手法そのものを、リスクの予防・発見・修正という視点から見直したものにほかならない。また、内部統制を

整備・運用する責任は、もとより、自治体の首長にある。自治体経営に内部統制の概念を浸透するには、内部統制の構築責任が首長にあるという点を、地方自治法において明示する必要がある。首長が責任をもって内部統制の構築に取り組むことで、自治体のコンプライアンスやVFM(最少の経費で最大の効果)というマネジメント上の諸問題は、かなりの程度解決されると期待される。

さて、地方自治体に整備されている内部統制のおかげで、監査事務局職員や監査委員は、日常の監査業務において精査(全数検査)という方法ではなく、試査(サンプリング)によって監査業務を実施している。例月出納検査や財務監査は、一定の内部統制の信頼性を前提として実施されるべきものであり、監査委員等が全数の検査や監査を行うわけではない。理論上、内部統制に一定の信頼性が認められる地方自治体では、その信頼性が監査業務におけるサンプル数を減少する根拠となっている。現行の監査制度は潜在的に、こうした内部統制の信頼性の存在を前提としている(内部統制の信頼性そのものを監査委員が検証する手続については言及されていなくとも)。したがって、一定の信頼性を具備する内部統制、すなわち行政経営(マネジメント)のシステムが構築されているという点は、監査制度を設計する際の大前提となる。内部統制の構築の責任者である首長が良好な内部統制というマネジメント・システムを構築し、自治体から独立した監査人が内部統制の信頼性を前提に外部監査というガバナンス行為を行うことで、業務や会計に関する自治体の行為の正当性が担保されることになるわけである。

の整備状況に実質的な瑕疵があるときに、運用面での弾力的な解釈や行為が不適正経理ともし判断されるとすれば、そこには改善されなければならない不幸が存在する。ルールの整備においては、こうした状況を斟酌し、より良い内部統制システムが構築されるように、関係各位の努力が求められている。

内部監査は内部統制の重要な構成要素

内部監査が、内部統制の重要な構成要素であるという点について、実は相当多くの自治体関係者が認めていない。アメリカの企業監査で内部統制の概念がはじめて取り上げられた一九四〇年代、内部統制は当初、内部けん制(internal check)と内部監査(internal audit)から構成されると定義されていた。先ほどの総務省内部統制研究会報告書でも、内部監査は内部統制の六つの構成要素の一つであるモニタリングの一種であると説明している。つまり、内部監査機能の具備されていないマネジメント・システムは、内部統制とは言えないのである。首長にはもとより内部統制の構築責任があるわけで、それと同時に首長には、きちんとした内部監査組織を整備する責務がある。

多くの自治体では、監査事務局の監査を内部監査とイメージしている。これに関連して地方自治法二〇〇条七項では、監査事務局職員は、「監査委員に関する事務に従事」と規定されている。つまり、監査事務局職員と監査委員は一心同体の関係にある。これに関連して、第二十九次地方制度調査会では、監査委員をより独立性と専門性の高いものへと変身させるように議論が展開された。地方制度調査会の議論は、監査委員を外部監査として機能強化しようとするものであり、同時に、監査事務局職員の監査もまた、自治法上は、外部監査と位置付けられ

ることになる。しかし、監査事務局職員の監査を外部監査と位置付けることに、納得する自治体の監査関係者は、おそらく一人もいないと思われる。監査事務局の監査は、紛れもなく内部監査というのが、大多数の自治体関係者の認識である。

監査委員監査は外部監査か内部監査か

第二十九次地方制度調査会が示した監査委員監査の外部監査化というベクトルに関しては、幾つかの論点がある。例えば、行政OBの監査委員の場合、議会の同意を得て首長が選任するという地方自治法百九十六条一項の規定は、監査委員の首長に対する外見的(経済的)独立性を保証するものではない。地方自治体の財務や行政に対する外部監査システムを構築するベクトルに異論を挟む余地はなくとも、外部監査を現行の監査委員が担うというスキームには、法的な問題点がある。

一般的な監査の理論では、監査人は被監査対象に対して独立性を有する必要がある、と整理されている。ここにおける独立性とは、実質的(精神的)な独立性だけではなく、外見的(経済的)な独立性を伴うものではない。つまり、監査人の独立性には、実質的独立性と外見的独立性の二つの側面がある。自治体の外部監査のように監査が社会制度として機能することを企図している場合、制度が成立する前提として、外見的独立性の重要性を看過してはならない。

例えば、定年を迎えた県庁の幹部職員が監査委員に選出された場合、監査委員の生計は、県庁からの監査委員報酬でまかなわれることになる。この監査委員は当該報酬がなければ生活に窮することになる。したがって、選出した首長に対して遠慮の気持ち(選出された恩義の気持ち)が強くなって、適正

な監査を執行できないのではないか。こうした思考からも明らかのように、外部監査人には、実質的に独立した立場で監査を行うだけでなく、外見的に独立性がなければ、社会制度としての監査への信頼性は担保できない。社会的に信頼されていない監査制度は、外部監査の機能を果たすことはできない。監査の理論的考察からは、地方自治法百九十六条一項の規定ゆえに、監査委員の監査を外部監査として制度整備しようとする発想には無理があると言わざるを得ないのである。

私見ではあるが、監査委員を外部監査として外見的にも機能させるためには、監査委員の選任は議会が行うべきである。また、議会によって監査委員が選任される場合には、いわゆる議会選出の監査委員という概念も存在しないことになる。議会がその構成員である議員を監査委員として選出することは、監査委員の外見的独立性を大きく損なう可能性があるからである。

英国における地方自治体監査委員会の設置

実務的な課題として、議会による監査委員の選任は、その候補者のリストアップ等具体的な作業に困難が伴うと予想される。この点に関連して、英国で創設されている地方自治体監査委員会(Audit Commission)の取組みが非常に参考になる。英国では、地方自治体監査委員会が、地方自治体の決算書の監査、検査(業績監査)、包括的的地方評価(Comprehensive Area Assessment: CAA)を行っている。英国の決算書の監査は我が国の財務監査や決算審査、検査は行政監査に重ねてイメージすることができ。また、CAAは自治体間のベンチマーキング手法で、より良いベスト・プラクティスを実現した自治体を「緑の旗」(反対に、実績の伴わない

自治体には「赤い旗」を付与)で賞賛し、自治体経営や地域経営を護送船団的に向上しようとする取組みである。CAAは我が国には制度として存在しない仕組みではあるが、英国ではCAAを通じて、各自治体が最高の行政経営と地域経営のパフォーマンスを目指し、切磋琢磨することになる。CAAのようなベンチマーク的手法は、究極的な業績監査の一手法として整理することができる。

英国の地方自治体では、こうした監査、検査、それにCAAを、自治体とは完全に切り離された独立の地方自治体監査委員会という政府組織で行っている。地方自治体監査委員会は、一九八二年に当時のサッチャー首相によって創設された政府機関で、一九九七年に保守党から労働党へと政権が交代した以降も、引き続き重要な役割を担っている。英国では、地方自治体監査委員会だけでなく、各自治体ごとに内部監査を担当するセクション(通常、Audit Team と呼称されている)が存在する。これらのセクションは、企画(PLAN)や総務(SEE)系の部署に設置され、首長(英国自治体の場合は、大半が議院内閣制なので、議会与党とそのリーダー)が権限委譲した行政内部の諸機関のマネジメントの執行をモニタリングする内部監査機関として、内部統制の重要な一部を構成している。

ところで、筆者は構成員として参加する地方行政検討会議の議論で、地方制度調査会の議論に長く参画された東京大学の西尾 勝名誉教授から、平成十年度に施行の包括外部監査導入の議論で、外部監査の在り方を議論した際、イギリスの、Local Audit Commission の制度も吟味したというお話を伺ったことがある(二〇一〇年四月二十一日開催の第二分科会)。ここであらためて筆者は、現行の監査委員制度と包括外部監査人制度を合わせて見直し、監査委員監査と包括外部監査人監査という二本

立ての状況を、日本版地方自治体監査委員会の設立へと一本化する議論を提案したい。

監査委員制度が抱える問題に加え、包括外部監査制度では、例えば、包括外部監査人の行政における実務経験の欠如が指摘されている。民間の目線で行政を刷新するという発想は重要であるが、自治体に関する知見が不足しては、自治体関係者に説得的な監査結果を導くことはできないのではないだろうか。監査人には独立性や専門的能力に加えて、被監査対象に関する実務経験の蓄積が求められている。実務経験という観点からは、公認会計士、弁護士、税理士は必ずしも一般的に行政のプロ(経験者やOB)ではない。「こうさいひ」と発音は同じでも、民間企業の「交際費」が役所では「公債費」となる。そんな基本的な部分から、知識を集積してゆかなければならない包括外部監査人や補助者の存在も、否定できないのではないだろうか。

外部監査人の独立性や実務経験、さらには、専門的知識といった監査人の人的要件を充足した外部監査制度を構築するには、日本版地方自治体監査委員会を設置するしか方法はないように思われる。また、自治体関係者が監査に関して見落としているのは、都道府県はもとより、一般的な規模の自治体で行われる監査も、決して個人の監査人によって遂行し得るほど、業務量は少なくないという点である。つまり、自治体監査は組織的監査として実施されるべきものであり、組織的監査を展開する上では、監査調査の体系整備や収集された証拠の評価(これに関して刑事訴訟法の証拠収集と評価の論理が自治体監査でも探求されるべきである)など、連携した作業の蓄積が求められる。英国の地方自治体監査委員会のような監査の専門的な機関を設置することは、我が国の自治体監査を組織的に展開する上で、必要不可欠な要請となる。

地方共同法人としての地方自治体監査機構の創設

日本版地方自治体監査委員会の創設に際しては、監査委員監査に現在充当されている人件費や経費等の相当部分を、この委員会創設のために、全国の地方自治体が拠出する方法を検討すべきである。概算ではあるが、日本全国の自治体に監査事務局職員として勤務する職員は約四千四百名と推計される。この人件費と日本全国で監査委員報酬として支払われている人件費、さらには、外部監査のコスト、そして、関連する諸経費を積算すると、日本全体の地方自治体監査に関するコストは四百億円を上回ると推計される。

英国地方自治体監査委員会の収益は、二〇〇八年度年次報告書によると監査の部分で約一・一億ポンド(約百五十億円)となっている。英国の地方自治体は市町村合併の効果で約五百団体(人口は日本の約半分の六千五百万人)であり、日本の約千八百団体と単純に比較することはできない。しかし、英国の地方自治体監査委員会が行っている非常に緻密で精緻な監査の実施ですら、費用面で見ると、我が国で現状発生している監査コストの範囲内で対応可能のように推測されるのである。

また、日本版地方自治体監査委員会は、英国とは異なり政府機関としてではなく、地方共同法人としての「地方自治体監査機構」として設置してはどうだろうか(特殊法人等整理合理化計画(平成十三年十二月十九日閣議決定))。地方共同法人には、①出資は地方自治体の共同出資のみであること、②国の関与の縮小で経営の自立化や自主性を獲得していること、③機関の議決・経営機能の強化が図られていること、という三つの特徴がある。いずれも地域主権を推進する観点からは望ましい特徴であり、この

フレームワークを用いて、地方が主体的に各自治体の監査を行うための共同監査組織を設置すべきである。

監査専門の技能資格試験の創設

地方自治体監査機構には、現職の監査事務局職員の転籍や出向、監査委員経験者の雇用、公認会計士・弁護士・税理士などの専門職業人の雇用を通じて、全国の地方自治体監査に対応できる人的スタッフを確保する。また、その資格者や潜在的な対象者を拡大する意図で、地方自治体監査に特化した技能資格の創設を検討すべきである。現状の監査事務局職員、あるいは、監査委員の中には、一定の専門的能力を具備していない人材が存在するリスクがある。このリスクを回避し、地方自治体関係者に広く行財政全般と監査についての専門的知識を有する人材の育成を図ることが重要である。民間企業主催で自治体法務検定(政策法務)が始まろうとしており、地方自治体監査機構が主催して、こうした技能資格(必ずしも国家資格である必要はない)を設定すべきである。

地方自治体の会計や監査の先進国である英国では、勅許公共財務会計士(CPFA)という会計士資格がある。この資格は通常の公認会計士資格とは別個の資格で、資格保持者はもっぱら自治体等の公的部門に勤務する公務員である。CPFAの資格保持者は、英国自治体の会計制度、監査制度、内部統制、財務管理などについて一定の専門的知識を有すると認定されている。英国内の自治体には約五千人のCPFAが現在勤務していると推測されている。

こうした技能資格の創設により、監査事務局職員の技能向上に加え、天下りと揶揄されている監査委員に、本当に優秀な行政OBを選出することが可能

になる。例えば、各自治体の議会は、議長名で地方自治体監査機構に当該自治体の外部監査人の推薦を地方自治体監査機構に依頼し、その候補者の審議を行って選出するとする。そして、候補者は当該自治体にまったく縁もゆかりもない他の自治体のOB職員で、日本版CPFAに相当する技能資格を有しているとする。そうすると、その候補者は、他自治体のOBということで独立性に問題はなく、行政マンとしての実務経験も有していることになる。また、CPFA試験にも合格しているので、専門的能力にもまったく問題がない。天下りという揶揄に対して、苦渋を感じている自治体関係者は多い。もし、以上のようなプロセスで監査委員が選出されるとすれば、本当に優秀な行政OBが監査委員として堂々と選出される道を切り拓くことにもなる。

監査制度改革の方向性

内部監査と外部監査の充実強化は、自治体のマネジメントとガバナンスの水準を向上し、地域主権時代に求められる自治体の自己責任能力を大きく高めると期待される。現行制度の問題点を吟味し、自治体の監査制度を抜本的に改革することで、地方自治体は力強い組織へと変貌するのである。本稿は、英国の監査制度を参考にして、我が国の自治体監査制度の抜本的改革に付言した小稿である。

〔付記〕英国地方自治体監査委員会の概要については、石原俊彦他編著『自治体職員がみたイギリス』関西学院大学出版会、二〇〇八年の第二章、勅許公共財務会計士制度については石原俊彦著『CIPFA(英国勅許公共財務会計協会)』関西学院大学出版会、二〇〇九年の第一章と第五章を参照されたい。