

住民自治と監査制度の改革

隅 田 一 豊

I 行政監視と監査委員制度

わが国地方自治体における監査委員制度の淵源は、明治中期に制定された府県制、市制及び町村制に求められうる¹⁾。そこでは、国及び上級官庁（内務大臣・知事）の後見的な監督のもとに、府県については府県参事会に決算の検査を義務づけるとともに、府県参事会により選出された名誉職参事会員に出納検査権を付与した。また市・町村については、市・町村会に市・町村の事務に関する書類及び計算書、事務の管理、議決の執行及び出納に関する書類検査と議員より選出した委員に市・町村長又は長の指定した吏員の立会のもとに、これらの事項に関する実地検査権を認めたのである。

しかし、その後、中央集権主義のもとで、戦時体制を確立・強化するための地方制度の改革に際して、府県参事会及び市・町村議会のこれらの権限は大幅に縮小されることになったのである。すなわち、昭和18年の府県制及び市・町村制の一部改正では、府県参事会による出納検査権が廃止され、また市・町村議員による実地検査権に関する規定が削除された。そしてこの改正の際に京都、大阪、名古屋、横浜などの8大都市では、市長が議会に諮って選任する考査役制度が新設されることになった。考査役の身分は、任期4年の有給の吏員であり、市長の監督を受けて市の経営に係る事業の管理および出納その他の事務の執行を考査することを任務とするもので、いわゆる内部監査制度である。

第二次大戦後においては、昭和21年に地方制度の大改正がおこなわれた。その改正の際には議会による監査権限を復活し、大都市の考査役による考査の制度を廃止するとともに、これをベースに地方自治の一環として監査委員制度が創設されたのである。この監査委

員制度は翌22年に制定された地方自治法に継承され、爾後、数次にわたる法律改正を経て、漸次、整備・改善され、現在に至っている。この間、地方財務会計制度調査会の答申（昭和37年3月）を受けて、昭和38年には地方自治法の大規模な改正が行われた。すなわち、この改正では、すべての地方自治体において監査委員を必置制としたほか、定員の変更、知識経験を有する委員の資格条件の明確化、監査委員の職務権限の改正、事務局設置の法制化、代表監査委員制度の設置等がおこなわれた。かくてこの改正により、監査委員制度は、ほぼ現行制度の枠組みを確立することになったのである。

ところで、戦後の地方自治制度の下では、国等に対して法的に独立した地方自治体の存在を認め、それに十分な自治権を保障するという団体自治の確立によって、地方自治体に対する国等の後見的な監督権限が排除された。そして、地域の政治や行政が出来るだけ直接に住民の意思に基づいて行われるべきであるとする住民自治の原理に基づき、公正で合理的かつ効率的な行政運営を保障する制度として監査委員制度が創設され、地方自治制度の重要な柱の一つとして位置づけられたのである。

住民自治の実現のためには、主権者である住民がその生活に影響を及ぼす政策の決定及び執行過程に積極的に参加することが必要である。住民の地域行政過程への実質的な参加を促進するためには、地域行財政に関する情報公表義務制度の確立が不可欠な前提条件となる。「情報なくして参加なし」といわれるように、主権者である住民は、行財政情報の公表によって当該自治体の現状と諸問題に対する理解を深め、よりの確な判断と行動が可能となるのである。しかもそれによって直接請求、住民監査請求、住民訴訟など各種の直接民主主義的な制度が保障する住民の権利を有効・適

切に行使することも容易となるのである²⁾。

地方自治体における監査制度は、行政の住民に対する会計責任、すなわち、財務・合規性会計責任、経済性・効率性会計責任及び有効性会計責任を客観的に検証するための制度であり、まさに上述のような情報公表義務制度を充実・補完させるものとして重要な役割を担うものである³⁾。わが国における監査委員の職務権限は、後に検討するように、(1)一般監査(定例監査、随時監査、補助団体等に対する監査)、(2)特別監査(直接請求、議会の要求監査、主務大臣又は知事等の要求監査など)、(3)その他の監査など(出納検査、公金の収納等の監査、決算審査など)広範・多岐にわたっている。監査委員は、住民自治の立場から、地方自治体の財務に関する事務の執行や経営に係る事業の管理などを監査することによって、不正・腐敗の防止、能率の改善等をはかるとともに、当該地方自治体の行政運営の実態を定期的に住民に公表することによって、行政運営に対する住民の批判と監視を促進し、行政に対する住民の信頼を高めるための制度であるといわれてきた。

しかし、このような地方自治体の監査委員制度については、これまでさまざまな問題点の指摘とともに、同制度の改革提案がなされてきた。例えば、地方制度調査会の第18次答申(昭和55年12月)では、次の3点について監査委員制度の整備を図ることを提言している。すなわち、(1)監査委員の監査対象及び職務権限の拡大(機関委任事務を含めた一般行政事務の監査、公の施設の管理の受注者に対する監査)、(2)監査委員の職務の専門性及び独立性の確保(監査委員の選任資格の明確化、OBを監査委員に選任する際の制限、服務、懲戒等の身分規定の整備)及び(3)監査実施体制の整備(監査委員の常勤化、監査委員事務局の整備、監査委員の合議決定)である。

また「新行革審答申」⁴⁾では、地方自治体の自己改革の推進との係わりで、住民の監視機能を充実するために、監査委員制度の活性化について、次のような提言を行っている。すなわち、(ア)監査委員及びその事務局について、専門有職者の選任、専門職員の養成、第3者による調査・診断の積極的活用により、その機能の充実を図ること、(イ)市町村において、専門能力の向上と体制の充実を図る等の観点から、監査に必要な事務を他の市町村若しくは都道府県と共同して実施し、又はこれらに委託することを積極的に推進し、これに

必要な条件整備を図ること、(ウ)全国的及び地域的な監査委員等の組織の機能の充実を図り、地方公共団体の連携協力、国及び民間の監査機関等の情報交換、専門職員の養成・確保等を積極的に行わせること、及び(エ)現在国会に提出されている地方自治法の一部を改正する法律案の早期成立を図ることである。

こうした提言等を踏まえた「地方自治法の一部を改正する法律案」は、本年4月第120回通常国会でようやく成立した⁵⁾。同法律案のうち、監査委員制度に関する改正要点は、(1)監査委員の選任要件(第196条1項)、(2)OB選任の制限(第196条2項)、(3)監査委員の常勤化(第196条4項・5項)、(4)監査委員の服務・懲戒規定(第197条の2)、(5)監査委員による監査対象の拡大(第98条2項、第199条2項・6項)及び(6)合議制の拡大(第75条、第198条2項・4～7項、第133条2項)である。

しかし、これらの部分的な法律改正によって、監査委員制度は公正で合理的かつ効率的な行政運営を保障する制度として、その監査機能の充実・強化が果たして図られうるものであろうか。本稿では、住民自治の視点から、地方自治体における監査委員制度を公会計責任との関連において考察し、現行制度が孕んでいる問題点を明らかにするとともに、現行制度改革の方向を探ることにしたい。

Ⅱ 監査委員制度とその問題点

1. 独立性及び専門性の欠如

監査委員は、教育委員会、公安委員会などとともに、行政委員会の一つとして地方自治体では必置とされ、財務に関する事務の執行、経営に係る事業の管理等に関する監査の遂行を任務とする執行機関である。ただ教育委員会などとは異なり、法律で別段の定めがある場合を除き、各委員は単独で監査をなすうる独任性の実働機関である。地方自治法では、このような監査委員の資格要件及び選任方式について、次のように規定している。すなわち、「監査委員は、普通地方公共団体の長が、議会の同意を得て、人格が高潔で、普通地方公共団体の財務管理、事業の経営管理その他行政運営に関し優れた識見を有する者(以下、「識見を有する者」)及び議員のうちから、これを選任する。」(第196条)と定めている。

この規定が孕んでいる第1の問題点は、首長が議会の同意を得て監査委員を選任するという、選任方式に

係わって生ずる独立性の欠如の問題である。被選任者（識見を有する監査委員）が選任権者（首長）の行政活動を監査する場合には、選任権者に対する恩義や遠慮から監査活動に手心が加えられる虞れがあるだけでなく、首長と監査委員とのいわゆるなれあい監査によってヤミ給与、カラ出張、汚職など不正・腐敗の温床となる危険性を多分に孕んでいる。特に監査委員が再選を希望している場合には、首長にとって不利益となるような行政運営の実態を進んで住民に公表することはあり得ないであろう。つまり、現行の選任方式によっては監査委員の独立性を確保することが難しいということである。

また監査委員の選任状況に関して、主に関西地区の自治体にたいして行われたアンケート調査（以下、調査〔A〕）によれば、監査委員のうち知経委員（識見を有する者）の83%は、当該自治体関係者によって占められている⁶⁾。ほぼ同時期に行われた他の実態調査（以下、調査〔B〕）でも、都道府県、指定都市、人口25万以上の都市及び人口10万以上25万未満の都市では、いわゆるOBから選任された監査委員の数が多いことを示している。しかもこの実態調査では、OBになって1年以内に知経委員に就任するケースが多く、特に都道府県の場合には76%にも達している⁷⁾。このように識見を有する者がOBである場合には、かつての上司、同僚、部下などの行政活動を監査することになる訳であるから、上述のケースと同様、監査委員に公正・不偏な職務の遂行を期待することは困難であるといえよう。

こうした批判に応え、今回の法律改正では、識見を有する者のうちから選任される監査委員の数が2人以上である普通地方公共団体にあっては、少なくともその1人以上は、選任前5年間において当該普通地方公共団体の職員で政令で定めるものでなかった者でなければならない（第196条2項）と改め、甚だ不十分ながらOBの制限条項が創設されたのである。

第2の問題点は、議員選出委員の独立性及び専門性の欠如に係わる問題である。かつて地方財務会計制度調査会の小委員会では、名誉職的な議員選出委員を監査委員に加えることの是非をめぐり、相当の討議がなされた模様である。当時、議員選出委員の短期交替が大きな問題となっていたことと、監査委員の専門化が望ましいという見地から、答申試案では、監査委員は、会計経理、経営管理について専門の知識・経験を有す

る者であること、そして学識経験を有する者の中から選任することとし、議員を監査委員から排除することとしたのである⁸⁾。しかし、この試案に対しては、地方公共団体（全国都道府県監査委員協議会連合会など）側から強力な反対意見が提出され、結局、現行法のような規定に収まったという経緯がある。

現行制度では、議員のうちから選任する監査委員の数は、監査委員の定数が4人のときは2人又は1人、3人以内のときは1人⁹⁾とすると規定している。また監査委員の任期は、識見を有する者のうちから選任される者にあつては4年とし、議員のうちから選任される者にあつては議員の任期による（第197条）と定めている。実態調査〔B〕によって明らかなごとく、このような議員選出委員は、町・村を除いて与党会派から選任されている者が圧倒的に多く、特に政令指定都市では90%、特別区でも80%を占めしている（pp.34-35）。かかる場合には、議員選出委員が中立的な立場を保持しうるかという問題点とともに、上述のような独立性の欠如の問題を内在している。

また議員選出委員の任期に関する調査〔A〕では、8ヶ月で委員を交替するという結果が出ている（pp.4-5）。他の調査〔B〕でも在職年数2年以下と回答した都道府県と指定都市が90%、特別区が100%、人口25万以上の都市が85%、人口10万以上25万未満の都市が67%となっている（pp.35-36）。しかし、議員選出委員には財務の専門家が選任されるという保証はない訳である。したがって相当の専門的能力と実務経験が要求される監査において、こうした短期の交替は、専門性の面で重大な問題を孕んでいる。後述のごとく、特に監査委員事務局体制が不十分な場合には、監査委員の果たすべき役割は一層大きくなるだけに、問題は極めて深刻であるといえよう。なお、これらの問題に加えて、議員選出委員については、決算審査報告書の作成者としての立場と同報告書を議会で審査する議員としての立場を併有するという、制度上の問題も有している。

第3の問題点は、監査委員事務局職員の独立性の欠如に係わる問題である。事務局職員は、後述するように、もともと当該自治体の職員であり、その任免権は法的には代表監査委員に委ねられている。しかし、実際には首長が握っており、事務局に配属された職員は定期的（3～4年）に他の部局に転任するのがふつうである。このような事務局職員の身分及び短期転任の

状態は、監査委員の場合と同様に、独立性及び専門性の面で重大な欠陥を有している。また小規模町村における併任の問題は、極めて重要であるが、これについては監査実施体制のところ、取りあげることにしたい。

2. 監査実施体制の不備

地方制度調査会の第18次答申では、上述のごとく、監査実施体制の整備に関して監査委員の常勤化、監査委員の合議決定（合議制の拡大）及び監査委員事務局の整備を提言している。これらのうち前二者については、今回の法律改正により改善が図られたが、事務局の整備に関しては将来の課題として先送りされることになった。監査委員事務局は、もともと監査委員による監査機能の充実・強化を図るために、地方財務会計制度調査会の答申に基づき、昭和38年の地方自治法の改正に際して創設されたもので、それ以前には監査委員の補助組織は法律上認められていなかったのである。

監査委員事務局は、現在、都道府県では必置とされ、市では条例の定めるところにより置くことができる。事務局を置かない市及び町村は、監査委員の事務を補助させるため書記その他の職員を置かなければならない。事務局長、書記その他の職員は、代表監査委員が任免し、その定数は条例で定めることになっている。そして事務局長は監査委員の命を受け、書記その他の職員は上司の指揮を受け、それぞれ監査委員に関する事務に従事するものと規定している（第200条）。

監査委員は、上述のごとく、制度上、独任性の実働機関として位置づけられている。従って事務局職員は、単独で監査をすることはみとめられず¹⁰⁾各委員は、一般監査、特別審査、決算審査などその広範な職務権限を自ら行使するものとされてきた。しかし、監査の執行方法に関する実態調査〔B〕によれば、監査委員が全員共同で実施するが76.5%、班別に編成して実施するが10%、完全に独立して実施するが2.3%となっている。特に政令指定都市及びその他の市町村では全員が共同で実施するが圧倒的に多い。また監査の実施方法に関する調査でも、監査委員が直接監査対象となる公署に出張して実査するが26.5%、書類審査・意思決定のみを担当するが19.6%、前二者の折衷が46.5%となっており（pp.46-48）、必ずしも監査委員が実働機関として現場で実査を行っている訳ではない。

少数の監査委員が大・中規模の自治体における行政

活動全般にわたって監査を実施することは、実際問題として不可能である。したがって、どの自治体でも監査委員の指導のもとに事務局職員が監査に従事することにならざるを得ない。その際、問題になるのは事務局職員の専門的能力の欠如と監査事務に従事する専任職員の絶対数が少ないことである。実態調査〔B〕によると特別区及び人口25万以上の都市では、専任職員6~10人の団体が約74%を占め、人口10万以上25万未満の都市及び人口10万未満の都市では、専任職員5人以下の団体がそれぞれ70.3%と86.4%となっている。特に問題なのは、町村では専任職員を置かない団体が約97%を占め、監査事務の補助は併任職員によって行われている点である（p.58参照）。

このような少数の専任職員によって果たして十分な財務監査を実施しうるのであろうか。加えて直接民主主義的な制度として認められている直接請求、住民監査請求、住民訴訟などが行われた場合、その対応において重大な支障を生ずることはないであろうか。特に専任職員を置かない自治体の場合には、自己監査となる可能性を十分に孕んでおり、こうした状況のもとでは、公正で合理的かつ効率的な行政運営は決して保障されえないであろう。

監査実施体制に係かわる第2の問題は統一な監査基準が存在しないという点にある。監査基準を設定し、これを遵守させることは、監査制度の確立と維持、監査に対する信頼の高揚と任務の範囲の限定、及び利害関係人並びに監査人自身の利益の擁護のために必要・不可欠である¹¹⁾。ところが、地方自治法では、監査委員が自治体の財務に関する事務の執行等の監査をする際に、準拠すべき監査基準について全く規定を設けていない。現在、すべての地方自治体に対して適用しうると統一な監査基準は存在しないのである。営利企業では考えられないことであるが、これが自治体監査の実態である。

かつて地方財務会計制度調査会は、その答申において「会計における監査機能の重要性が十分に自覚されていないため、監査委員の意見がどのような手続きと根拠に基づいて形成されるものであるかが明確にされおらず、監査の権威と責任及びその客観性を保障する制度となっていない。」という当時の現状に関する問題点を指摘した。そして次のような方針で監査委員制度の強化をはかることを提言している。すなわち、「監査委員の監査責任を明確にするとともに、監査委

員の意見がどのような手続きと根拠に基づいて形成されなければならないかを定めた監査基準を設定し、監査手続きを明確にする」ことである。

こうした提言に応じて、その後、全都道府県監査委員協議会連合会や全国監査委員会により「都市監査基準準則」等が設定・公表され、各自治体ではこれらの準則等を参考にして独自の監査基準等を設定してきた。しかし、実態調査〔B〕によれば、都道府県及び指定都市を除き、監査基準の設定状況は極めて不十分な状況にある。すなわち、監査基準を設定している特別区は47.4%、人口25万以上の都市が54.8%、人口10万以上25万未満の都市が51.4%、人口10万未満の都市が29.5%、特に町村では各々14.7%及び10%と極めて低調な設定状況を示している（pp.43-44）。また調査〔A〕でも36都市のうち、監査規定（監査の種類・実施、代表監査委員及び監査事務局に関する事項の規定）のみ有りが10件（28%）、監査基準（監査の実施方針及び実施手続）のみ有りが5件（14%）となっている（pp.7-8）。

このような状況は、上記答申が「監査責任を明確にし、監査の客観性を保障する等の措置を講ずることにより監査の充実強化をはかる」ことを提言した昭和37年当時と較べ、必ずしも改善がはかられてきたとは考え難い。監査基準が存在しないという状況が自治体監査の権威を弱めていることは明らかである。「議員のように羈束されない独立の地位にある者を同時に伴っていないければ、目的に適合する徹底した監査を行ない得ない¹²⁾」といった主張は、まさにこうした状況に起因するものであるといえよう。

また監査基準の不在は、次に示すように、監査委員の責任の所在を不明確にするという重大な問題を孕んでいる。すなわち、「たとえば、定例監査や例月出納検査において、相手を信頼し説明を聞いただけで、確認行為がいっさい行われず、いわばおざなりで終わった後に、予算の不正執行が明るみに出たり、あるいは一時借入金の操作による収入役の使い込みが発覚したような場合においても、直ちには監査委員の職務上の責任は追及されない。監査が十分であったかどうかによって、責任の所在を明らかにする物差しがないし、職務が行われておれば、責任を果たしたことになるからである¹³⁾。」と。

Ⅲ 外部監査制度の導入

わが国地方自治体の監査委員制度は、以上の考察によって明らかなごとく、監査委員並びに事務局職員の独立性及び専門性の面において重大な問題を孕んでおり、また監査の実施体制も極めて不備・不完全である。これらの問題点はこれまでも多くの論者によって指摘され、その改革提案¹⁴⁾がなされてきたところである。それにも拘わらず、未だに抜本的な改革がなされないのは何故であろうか。その根源的な原因は、制度上、監査委員監査が内部監査として位置づけられていることに求められる。

監査委員監査の本質¹⁵⁾が内部監査とされる根拠は、監査委員の身分が当該地方自治体に所属し、独立性を欠如していること、換言すれば、地方自治体の外部に監査機構を有する独立した外部の第三者による監査ではないという点にある。もし「監査委員の監査を外部監査とみるならば、長が議会の同意を得て監査委員を選任するのは問題であり、その身分上の独立性を強化すべき¹⁶⁾」であろう。また監査委員の専門的能力や監査実施体制の充実・強化も不可欠である。監査委員監査は、上述のごとく、戦前の議会による監査及び考査役による考査に代わる制度として制定されたという沿革からも、内部監査と考えられうる。

かかる見解に対して、「主務大臣等の要求による監査は、外部機関に代わって行う監査であり、外部監査とみるべきものであろうし、直接請求や住民監査請求に基づく監査は、まさに住民に代わって執行機関の行政運営を監視するためのものであり、外部監査そのものである。」¹⁷⁾という主張がある。しかし、例え外部機関や住民に代わって行う監査であっても、監査人の身分が当該自治体に所属し、その独立性を欠如する限り、それは、内部監査人による監査であって外部監査ではありえない。地方自治体の監査は、もともと行政の住民に対する会計責任（財務、合規性、経済性・効率性及び有効性）を住民に代わって検証する手続であり、その監査結果を住民に公表することによって、行政の監視と批判を促進するためのものである。

ところで、上述のように独立性等の問題が内在する内部監査制度によっては、公正で合理的かつ効率的な行政運営を保障することは困難であろう。職員汚職等不正・腐敗が後を絶たぬのは、その一つの証左である。したがって、またかかる監査制度による監査の結

果を公表して、行政運営に対する住民の批判と監視を促進することは不可能であろう。現行法は何故このような内部監査制度を容認してきたのであろうか。それは、従来、地方自治法が住民に対する監査結果の報告を意識の外に置いてきたためである。事実、地方自治体では、首長は、決算をその認定に関する議会の議決とあわせて、自治大臣・都道府県知事に報告し、かつその要領を住民に公表しなければならない（第233条5項）とのみ規定し、監査委員の意見（決算審査報告書）の公表を義務づけていなかったのである¹⁸⁾。

この点に関連して、既に別稿において、地方自治法では、地方公会計制度を内部管理事務組織として規定しており、そこでは、主権者である住民に対する財務報告を意識の外に置くものであることを明らかにするとともに、その問題点を指摘した。すなわち、「現行法の『財務』に関する規定には、自治体財政に関する情報を進んで住民に公表し、住民の積極的な行政参加・行政監視を促進し、開かれた行政を実現しようとする姿勢はみられない。そこにあるのは『依らしむべし、知らしむべからず』という官僚的秘主義の姿勢である。これは住民自治ではなく、明らかに住民統治の思想である¹⁹⁾」といえよう。

このように地方公会計制度が内部管理事務組織、すなわち首長及び自治体内部の管理者に対して有用な情報を提供する内部報告のための会計制度であるとするならば、殊更に独立した外部の第三者による監査制度は必要とされないであろう。換言すれば、監査委員監査が独立性の欠如等の問題を孕む内部監査制度であっても、それが首長、行政管理者、議員等にとって特段の不都合が生じない限り、問題にはならないであろう。

しかし、このような内部監査の本質を有する監査委員監査は、公正で合理的かつ効率的な行政運営を保障しえないだけでなく、行政の住民に対する会計責任、すなわち現行制度下では財務及び合規性会計責任を客観的に検証することが困難である。換言すれば、現行監査制度は、行政運営の実態を住民に公表し、行政に対する住民の批判と監視を促進し、開かれた行政を実現するという方向とは明らかに矛盾するものであるといえよう。かかる状況を抜本的に改革し、時代の要請に応える制度を実現するための一つの重要な方向として、既に英・米の自治体において実践されている外部監査制度の導入が考えられよう。

外部監査の制度化については、すでに地方財務会計

制度調査会答申において、監査委員制度の強化策の一環として、町村について監査に関する事務を共同処理する一部事務組合の設立等を奨励している。また地方制度調査会の第18次答申においても、いわゆる外部監査については、引き続き、新たな第三者機関の創設等現行監査委員制度とは別途の制度を検討することを約束しているところであるが、未だ具体的な提言がなされるまでには至っていない。そこで以下では、英国（イングランド・ウェールズ）の地方自治体における監査制度について考察し、わが国の現行制度改革のための手懸かりを探ることにしたい。

英国では1982年に地方財政法²⁰⁾（以下、82年法）が改正され、翌83年4月1日から地方自治体における新監査制度²¹⁾が発足した。この新制度については、82年法の第Ⅲ部「会計及び監査」（第11条～第36条）及びスケジュール3「監査委員」等においてその詳細を規定している。新制度の大きな特徴の一つは監査委員会を創設した点にある。1983年4月1日以前までは、監査人（地区監査官及び公認監査人）を任命する責任は各地方自治体にあった。しかし、監査の独立性を確保し、より公正な監査を保障するという見地から、監査人の任命権を監査委員会に移管することにしたのである。

監査委員会は、国務大臣が地方自治体の関係諸団体、会計士団体等と協議の上任命する委員長（J.L. Read）他15名（定員は13名～17名）の委員から構成されており、その当初の任期は3年であった。委員は産業界、地方自治体、会計専門家団体など広い範囲から選ばれている。そして委員の給与・報酬等は国務大臣が決定することになっている。

監査委員会の本部はロンドンおよびブリストルに置かれ、中央及び地方政府から独立した組織として、また財政的にも毎年の監査収入等によって当該年度の必要経費を賄う独立採算制を採用している。委員会の事務局には600人近い監査職員（旧地区監査官が大半を占める）等があり、メトロポリタン他12の監査地区の監査事務に従事しているのである。

監査委員会が任命する監査人は、委員会に所属する監査職員の他に、国務大臣が有資格者と認めた個人及び会計専門家団体（イングランド・ウェールズ勅許会計士協会、勅許理財官協会など5団体と国務大臣が認めた会計士の団体）に所属する会計士事務所（監査法人）である。現行制度下では監査業務の70%は委員会

に所属する監査人により、残りの30%は9大会計士事務所により行われている。

新監査制度のいま一つの特徴は、伝統的な会計監査に加えて、新たに「支出に見合った価値の監査」（以下、VFM監査）又は経済性、効率性及び有効性の監査（以下、3E監査）を監査人の職務権限に含めることとした点にある。すなわち82年法では、監査人は、(1)計算書類等が「会計及び監査に関する規則」²²⁾に従って作成されており、かつそれに適用される他の法律規定に合致していること（合规性監査）、(2)計算書類等の作成に際して適正な実務が遵守されていること（財務監査）、及び(3)被監査団体が資源の利用に関して、経済性、効率性及び有効性を確保するような適切な制度を確立していることを、計算書類等の検査によって確認しなければならない、と規定している。

また82年法では、監査人が「監査実務コード²³⁾」（以下、実務コード）に従うことを要求している。この実務コードは、第1部監査人の一般的職務と第2部監査実務とに分かれており、82年法に基づく監査に際して、監査人が採用すべき基準、手続き等に関する最高水準の専門的事項をまとめたものである。これは両院の承認によって効力を発し、その効力を延長するためには5年ごとに両院の承認を得ることが必要である。

Ⅳ 監査範囲の拡大

地方自治法では、自治体の行政運営全般にわたり、次のごとく、(1)一般監査、(2)特別監査及び(3)その他の監査等、監査委員の職務権限について詳細な規定を設けている。

(1)一般監査 監査委員は、地方自治体における財務に関する事務の執行及び経営に係わる事業の管理について監査をする権限を有している（第199条2項）。ここで財務に関する事務の執行とは、予算の執行、収入支出、契約、現金及び有価証券の出納保管、財産の管理等に関する事務の執行をいい、いわゆる機関委任事務や一般行政事務の監査は含まれていないのである。これに対して経営に係る事業の管理については、財務に関する事項だけでなく、当該事業が合理的かつ能率的に運営されているか否かをも監査できるものとされてきた。

監査委員は、これらの事項を毎会計年度少なくとも1回以上期日を定めて監査しなければならない。また必要があると認める時はいつでも監査することができる

（第199条4・5項）。前者が①定例監査であり、後者が②随時監査である。これらの監査を実施するに際しては、「住民の福祉の増進」に努めているか否か、「最小の経費で最大の効果」をあげている否か、「組織及び運営の合理化」に努め、かつ「規模の適正化」を図っているか否かについて配慮することが要求されるのである（第199条3項）。

監査委員は、必要があると認めるとき、又は首長の要求があった時は、補助金、交付金等の財政援助を与えているものの出納等の事務の執行で、当該財政援助に係るものを監査することができる（第199条7項）。これがいわゆる③補助団体等に対する監査である。

(2)特別監査 これには、①一定数の連署に基づく選挙人の要求監査（第75条）、②議会の要求監査（第98条1項）、③主務大臣又は都道府県知事等の要求監査（第199条6項）及び④主務大臣又は都道府県知事の国の事務についての要求監査（第246条の4）がある。

(3)その他の監査等 これには、①毎月一定日に行われる現金の出納検査（第235条の2、1項）、②指定金融機関が取り扱う当該自治体の公金の出納等の監査（同2項）、③決算及び証書類その他政令で定める書類の審査（第233条2項）、④住民の請求による監査（第242条）などが含まれる。

以上のごとく、監査委員の職務権限は広範多岐にわたっているが、これまでは財務監査、すなわち、財務・合规性会計責任の客観的な検証に限定され、一般行政事務及び機関委任事務の監査、すなわち、経済性、効率性及び有効性会計責任の客観的な検証は、その職務権限に含まれていなかったのである。しかし、近年、公正で能率的な行政の確保に対する住民の関心や期待が高まり、地方自治体における監査機能の充実・強化が叫ばれてきた。このため、かかる要請に応じて、地方制度調査会の第18次答申では、自治体の処理する行政全般について、公正と能率が確保されるよう機関委任事務を含めた一般事務の監査とともに、公の施設の管理の適正化をはかるため、その管理の受託者に対しても監査できるよう提言したのである。

こうした提言等を踏まえて、本年4月の地方自治法の改正に際しては、条件付きながら、公園、運動場、広場、緑地、道路等の設置、管理などの一般行政事務が監査対象に含まれることになったのである。すなわち、監査委員は「必要があると認めるときは、普通地方公共団体の事務又は普通地方公共団体の長若しくは

委員の権限に属する事務の執行について監査することができる。」(第199条22項)と規定した。

また機関委任事務については、第20次答申でも、議会の検閲、検査権、監査請求権を認めるとともに、それを監査の対象とすべきことを提言している。ただし、それが地域住民の利害に密接に関連しており、その管理や執行は当該自治体の機関が自己の経費で行っていることから、住民の意思を反映した適正な執行を確保する必要があるからである。

今回の改正では、こうした提言を受け入れ、第98条2項を新設して、機関委任事務についても議会の監査請求権を認めることとしたのである。さらに公の施設の管理受託者についても第199条7項を改正し、これを監査対象に含めることとした。

以上のごとく、ようやくわが国でも条件付ではあるが、行政監査(経済性、効率性及び有効性の監査)の実施が制度上保障されることになったのである。これに対して、英国の地方自治体では、上述のごとく、82年法においてVFM監査又は3E監査の制度化が行われ、爾来、約10年間にわたって実践されてきた。また米国では、1970年代の初期から会計検査院(GAO)によって主に連邦レベルにおいて業績監査が実施されており、既に20年近い経験を有しているのである²⁴⁾。ここでは、両国におけるこれらの監査制度を詳述する余裕はないが、以下では、その骨子を明らかにすることにしたい。

英国の場合は、82年法第15条(1)(C)において、監査人に対して、計算書類等の検査によって、当該監査を受けている自治体が、その資源の利用に関して経済性、効率性及び有効性を確保するための適切な制度を確保していることを確認するよう要求している。上述のごとく、このような資源の利用に関する経済性、効率性及び有効性の監査をVFM監査²⁵⁾又は3E監査と呼んでいる。

実務コードによれば、ここでいう経済性とは、地方自治体が人的及び物的資源を獲得する際の条件を意味している。したがって、経済的な活動というのは、適切な質と量の資源を最低のコストで獲得することである。また効率性とは、産出された財貨又はサービスとそれらを産出するために使用された資源との関係をいう。したがって、効率的な活動というのは、ある一定量の資源のインプットで最大のアウトプットを産出すること、又は提供されるある一定の量及び質のサービ

スに対してインプットを最小にすることである。そして有効性とは、あるプログラム又は活動が設定された目標又は他の意図された効果をいかに適切に達成しているかということである。このような経済性、効率性及び有効性(3E)が達成されるということはまさに「支出に見合った価値」(VFM)が確保されたということである。

実務コードでは、このようなVFMに関する監査人の責任として、(1)資源の利用に関する計画、評価、授権及び統制のための健全な制度が存在し、かつ有効であることを検証すること、(2)特定のサービスや活動に関して3Eを確保するための制度の成功例に注意を払い、現在監査中の自治体にそれを適用することが出来ないか否かを検討すること、(3)政策の結果を検討し、かつ政策決定が行われる手順を検査すること、及び(4)3Eを確保するための制度が重要な悪影響を及ぼしている場合で、当該自治体の統制外にある決定の結果を確認することを挙げている。

さらに82年法第15条(3)では、監査人の一般的責任として、監査人は公共の利益のために、監査過程で発見した重要事項に関して報告書を作成するか否か、また監査終了前に臨時的報告書を必要とするか否かを検討することを要求している。3E監査に関連して報告が必要となる事例として、実務コードでは、(1)資源の利用に関して経済性、効率性及び有効性を確保するための制度の欠如又は欠陥、(2)無駄、浪費、不効率な財務管理、お粗末なVFM、誤り等に起因する不必要な支出又は収入の喪失を指摘している。

次に、米国の場合には、会計検査院が1972年6月に「イエローブック」として知られている監査基準書「政府の組織、プログラム、活動及び機能の監査基準²⁶⁾」を公刊した。この基準書は、その後、数次にわたる改訂を経て、1988年7月にその最新版「政府監査基準²⁷⁾」が公表されている。この基準書では、政府監査のタイプを財務監査(財務諸表監査と財務関連監査)と業績監査(経済性・効率性監査とプログラム監査)とに分類し、一般基準の他、両監査の実施基準及び報告基準について詳細な規定を設けている。ここでは、業績監査については次のような規定を行っている。

(1)経済性と効率性監査 これらの監査は、①実体がその資源(職員、財産、場所など)を経済的・効率的に取得し、保管し、かつ利用しているか否か、②不効率又は不経済な業務の原因、及び③実体が経済性及び

効率性の問題に関して法律及び規則に従っているか否かを決定することである。このような経済性と効率性の監査において、監査人は、必要である場合には、実体の次のような事項について検討すべきであるとする。

すなわち、(a)健全な調達実務に従っているか。(b)必要な時に、適切なタイプ、品質及び数量の資源を最低のコストで取得しているか。(c)その資源を適切に保全し、かつ維持しているか。(d)職員による努力の重複や殆ど又は全く成果を生まない業務を回避しているか。(e)怠惰で過剰な職員を避けているか。(f)効率的な業務手続きを採用しているか。(g)適時な方法で、適切な数量と品質の財貨又はサービスを生産あるいは提供する際に、最低量の資源（職員、設備及び施設）を使用しているか。(h)実体の資源の取得、保全及び利用に重要な影響を与える法律や規則の要求に従っているか。(i)経済性及び効率性に関する業務を測定し、かつ報告するための適切な制度を有しているかなどである。

(2)プログラム監査 この監査は、①立法府又は他の権威ある団体が確定した望ましい成果又は便益がどの程度達成されているか、②組織、プログラム活動又は機能の有効性、および③実体が当該プログラムに適用されうる法律及び規則に従っているか否かを決定することである。このプログラム監査の場合にも監査人が、適当と考えるときは、次のような事項について評価、決定を行うべきであるとする。

すなわち、(a)新規又は進行中のプログラムの目的が適切であり、レリバントであるか否かを評価する。(b)プログラムがどの程度プログラム成果の望ましい水準を達成しているかを決定する。(c)プログラム及び個々のプログラムの構成要素の有効性を評価する。(d)満足な業績を阻害している要因を確認する。(e)マネジメントがより効果的に又はより少ないコストで、望ましい成果を産み出すようなプログラムを遂行するために、代替案を検討しているか否かを決定する。(f)当該プログラムが他の関連プログラムと補完しあい、重複し、又は矛盾しているか否かを決定する。(g)プログラムの作業を適切にするための方法を確認する。(h)プログラムに適用される法律及び規則への準拠を評価する。(i)有効性を測定し、かつ報告するためのマネジメント・システムの適切性を評価することなどである。

このような業績監査は、政府実体が経済性と効率性、有効性及び適用される法律、規則並びに命令の遵守を管理しているか否かを評価する VFM 監査を包摂する

ものであり、業績監査の目的は VFM 監査のそれよりもより包括的であるとされる。なお、米国の場合には、業績監査は、特殊な場合（例えば、連邦政府から補助金等の資金援助を受けた場合など）を除き、州・地方政府レベルでは実施されておらず、一般には政府の内部監査部門で行われているのである²⁸⁾。

V 結 び

近年における福祉国家又はサービス提供国家の出現により、その基礎をなす教育、保健、衛生、住宅等に係かわる地方政府支出は急激に増大しており、これに対応して公正で合理的かつ効率的な行政運営に対する住民の関心は一段と高まってきている。したがって、かかる要求に応えるためには、地方自治体の監査制度は、住民自治の立場から、行政運営全般にわたり監査を実施することによって、不正・腐敗の防止、能率の改善等を図るとともに、その監査結果を定期的に住民に公表することによって、行政運営に対する住民の信頼を高めるものでなければならない。

しかし、わが国地方自治体における監査制度は、次のような重要な問題点を有している。すなわち、第1に、わが国の監査委員制度は、従来、伝統的な会計監査、すなわち財務運営の適正性を検証する財務監査と法律・規則等の遵守の程度を検証する合規性監査に限定され、一般行政事務及び機関委任事務に関する行政監査、すなわち経済性・効率性及び有効性を検証する VFM 監査又は業績監査は行われてこなかったのである。平成3年4月の地方自治法改正により、条件付きで行政監査を認めたことは一応評価すべきであるが、行政の住民に対する会計責任を客観的に検証するための制度としては未だ充分であるとはいえない。

第2に、現行制度は、監査委員並びに事務局職員の独立性及び専門性の面で重大な欠陥を孕んでいるだけでなく、監査実施体制も極めて不備・不完全であり、行政の住民に対する会計責任を客観的に検証することが極めて困難な状況にあるのである。これは、地方自治法が監査委員制度を内部監査制度として位置づけ、住民に対する監査結果の報告、すなわち、行政運営に関する実態の公表を極めて軽視していることを示すものである。

このような監査委員制度は、住民の「知る権利」を保障することによって、住民の積極的な行政参加、行政監視を促進し、開かれた行政を実現するという方向

とは明らかに矛盾するものである。こうした状況を改善するためには、監査範囲の拡大をより徹底するとともに、現行の内部監査制度を抜本的に改革し、行政の住民に対する会計責任（財務、合規性、経済性・効率性及び有効性会計責任）を客観的に検証しうる外部監査制度を確立しなければならない。こうした制度改革の一つの方向として、1983年4月1日以降、英国地方自治体において実践されてきた外部監査制度の導入が考えられる。かかる方向での改革は、行財政改革の推進及び地域行政の活性化という「新行革審答申」の立場とも調和するものであり、まさに時代の要請に応えた制度改革であるといえよう。

注

- 1) 監査委員制度の沿革については、財団法人地方自治協会『地方公共団体における監査委員制度—その実態と改革の方向』（1987年3月）、加藤富子「現行監査委員制度の問題点と改革試案」、『会計ジャーナル』（1988年4月）及び小西一正「地方自治体監査制度の歴史と意義」、日本監査研究会・地方自治体監査研究部会編『地方自治体監査』（第1法規、1991年）を参照。
- 2) 隅田一豊「住民自治と基金会計システム」、『中央大学経理研究所・経理研究』第35号（1991年）、pp.100-101を参照。
- 3) 西尾氏は、会計報告と決算審査の関係について「通常の会計報告、決算報告が明らかにしていることは、行政活動全体のごく限られた一面でしかありません。会計帳票それ自体は、行政活動の全貌を解明するための一つの手掛かり、guide mapのようなものにすぎない。決算報告は、明らかにしている部分より、明らかにしていない部分、非公開の部分の方がはるかに多いのであります。」「……ガイドマップである会計帳票、決算報告から出発して、行政活動の全貌を体系的に解明していくという作業がだれかによって行われなければ、国民は政府の活動の良否を判断することができないわけであり、これを行うのが議会による決算審査の役割であるはずであります。」と説明している。西尾勝「アカウントビリティの概念」、『会計検査研究』創刊号（1989.8）、p.31。
- 4) 臨時行政改革推進審議会事務局監修『「地方の時代」の新展開—新行革審答申』（ぎょうせい、1990年）、pp.31-34。
- 5) 第107回国会に提出された「地方自治法の一部を改正する法律案」のうち、監査委員制度の改革に関する部分の内容については、財団法人地方自治協会『前掲書』、pp.15-18、及び同改正点については伊藤龍峰「地方自治法改正の検討」、日本監査研究会・地方自治体監査研究部会編『前掲書』、pp.89-97を参照されたい。
- 6) 日本公認会計士協会・近畿会・社会会計委員会「地方自治体の監査制度の実態調査の結果報告」『近畿C.P.A. ニュース』第331号（1987年2月10日）、p.4。
- 7) 財団法人地方自治協会『前掲書』pp.37-40。
- 8) 宮元義雄『地方財務会計制度の改革と問題点』（学陽書房、1963年）、pp.231-241及び宮元義雄『地方自治体の監査委員』（学陽書房、1984年）、p.35を参照。
- 9) 地方自治法では、監査委員の定数は、町村にあっては条例の定めるところにより2人または1人と規定している（第195条2項）。従って監査委員1人の町村の場合には、議員選出委員のみで識見を有する監査委員がいないという制度上の問題を孕んでいる。
- 10) 「出先機関等の監査において、監査委員が事務局職員に命じて、その出張調査の結果に基づいて状況判断を行うことは違法であるとの行政解釈も出ている」宮元義雄『逐条問答地方財務の基礎知識』（ぎょうせい、1989年）、p.376を参照。
- 11) 黒沢清外『監査基準』（中央経済社、1957年）、pp.3-7参照。
- 12) 財団法人地方自治協会『前掲書』、p.95参照。
- 13) 宮元義雄『地方自治体の監査委員』、p.30参照。
- 14) 例えば、サンケイ行革法曹研究会（代表林修三）「地方行革推進のための緊急提言」（1984年6月5日）を参照されたい。
- 15) 加藤氏によれば、監査委員監査の本質は、戦後改革に紛れてそっと挿入された内部監査であるとされる。加藤芳太郎「状況と反省」『会計検査研究』創刊号（1989）、pp.4-5。
- 16) 財団法人地方自治協会『前掲書』、pp.92-93。
- 17) 財団法人地方自治協会『前掲書』、p.93。
- 18) しかし、今回の法律改正によって、首長は、決算をその認定に関する議会の議決及び第3項の規定による監査委員の意見と併せて、自治大臣・知事に報告し、かつその要領を住民に公表しなければならない（第233条6項）と改訂した。
- 19) 隅田一豊「住民自治と基金会計システム」『経理研究』第35号（1991）、p.110。
- 20) Local Finance Act 1982。本法における「会計及び監査」の概要については、隅田一豊「イギリス公会計制度の研究—地方自治体会計の基本的枠組み」中部大学産業経済研究所『経営情報』第6巻第2号（1987年12月）を参照されたい。
- 21) 新監査制度については、例えば、R. Butter and R. K. Simpson, *Audit in the Public Sector*, Woodhead-Faulkner 1989, pp. 114-124, R. Jones and M. Pendlebury, *Public Sector Accounting*, Second ed., Pitman 1988, pp. 233-246, Audit Commission, *Auditing Local Government, A guide to the work of the Audit Commission*, 1983, 若林茂信『新アメリカ・イギリス公会計』（高文堂出版社

