

地方自治体監査制度に関する国際比較

隅 田 一 豊

I 地域行政の活性化と監査制度

先年、臨時行政改革推進審議会は「国と地方の関係等に関する答申」（以下「新行革審答申」）の中で、地方自治体の自己改革の推進との係わりにおいて、住民の参加と監視機能の充実が行財政改革の見地のみならず、地域行政の活性化にとっても不可欠な課題であり、住民への情報提供の拡充、監査委員制度の活性化、住民の参加機会の拡大等を通じて、住民の選択と責任の原則の下に多様な地域行政を展開することを提言した。

これらの提言のうち、監査委員制度の活性化については、(1)監査委員及びその事務局について、専門有識者の選任、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、(2)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視点から、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、(3)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を提案している。

ところで、われわれは、既に別稿において、わが国地方公会計制度について、次のような問題点を指摘した。すなわち、わが国の地方自治法では、地方財務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、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」という官僚的な秘密主義の姿勢である。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。現行制度の記録（単式簿記）、測定（現金収支会計）及び決算（予算対比の決算）の各レベルに存在する諸問題の根源は、まさに地方財務会計制度を内部管理事務組織として規定するところに求められうる。

また現行法では、財政情報に関する公表義務制度として、予算要領・決算要領の公表及び財政状況の公表を規定している。しかし、地方の市町村レベルにおける財政状況の開示は、一応最低限の法定事項は充足しているものの、全体的に甚だお粗末であり、事実上、財政状況の公開にはなっていない。これに対して大都市のそれは、図表・グラフ等を用い、また参考資料・付表を添付し、当該自治体の財政事情を詳細に報告している。しかし、普通会計においては、貸借対照表、経常収支計算書、主要な会計方針などは掲載されておらず、また財産及び物品は物量単位による表示であり、さらに監査報告書も添付されていないのである。これらの問題は、地方財務会計制度が住民に対する財務報告を意識の外に置き、専ら内部管理事務に役立つ会計制度として規定されているところに、根本的な原因がある。

さらに、監査委員制度についても、現行法では、監査委員の資格要件、選任方式、監査実施体制、監査委員の職務権限等について詳細な規定を設けている。監査委員制度は、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であり、情報公表義務制度を充実・補完するものとして重要な役割を担うものである。すなわち、監査委員は、住民自治の立場から、財務に関する事務の執行等を監査することによって、不正・腐敗の防止、能率の改善等を図るとともに、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なければならない。

しかし、監査委員制度については、従来、各方面からさまざまな問題点の指摘とともに、制度改革に関する

る具体的な提案がなされてきた。例えば、地方制度調査会の第18次答申では、次の3点について監査委員制度の整備・改善を図ることを提言している。(1)監査委員の監査対象及び職務権限の拡大、(2)監査委員の職務の専門性及び独立性の確保及び(3)監査実施体制の整備を図ることである。こうした提言等を踏まえて、永年懸案となっていた「地方自治法の一部を改正する法律案」は、平成3年4月の第120回通常国会においてようやく成立したのである。同改正法案のうち、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、(2)OB選任の制限、(3)監査委員の常勤化、(4)監査委員の服務・懲戒規定、(5)監査委員による監査対象の拡大、(6)合議制の拡大等である。

今回の法律改正により、これまで、多くの論者が提起し、改善提案を行ってきた問題点の幾つかは解決されることになった。しかし、残念ながら、わが国の監査委員制度が孕んでいる根本的な問題は殆ど解決されず、「新行革審答申」の言う監視機能の充実による地域行政の活性化は、将来の課題として先送りされることになったのである。すなわち、第1に、わが国の監査委員制度では、従来、財務運営の適正性を検証する財務監査と財政関連法規・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の経済性、効率性及び有効性を検証するいわゆるVFM監査の実施を認めていなかった。今回の法律改正では、行政監査は、監査委員が「必要あると認める時」にのみ実施されるものであり、行政の住民に対する会計責任を客観的に検証するための制度としては極めて不十分である。

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困難な状況にあるのである。これは、現行法が監査委員制度を内部監査として位置づけ、住民に対する監査結果の報告を軽視しているためである。すなわち、現行制度は、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制度として十分な機能を果していないということである。

そこで、本稿では、先進諸国の中で最先端にあるとされる英国地方自治体の監査制度を取りあげ、先ず、

新監査制度の特徴と制度改革の背景を明らかにする。次に、監査機能の充実という視点から、日英両国の地方自治体監査制度の比較を行い、わが国制度が孕んでいる上記の諸問題が英国ではどのように処理され、その解決が図られているかを検討し、わが国の制度改革の手懸かりを探ることにする。そして最後に英国地方自治体監査の特徴であるVFM監査について考察し、その概要と監査人の責任を明らかにすることにした。

Ⅱ 新監査制度の特徴とその背景

英国(イングランド・ウェールズ)では1982年に地方財政法(以下、82年法)が改正され、翌1983年4月1日から地方自治体における新監査制度が発足した。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「監査委員会」等においてその詳細が規定されている。新監査制度の最大の特徴は、支出に見合った価値又は支出に見合った対価の監査(以下、VFM監査)を導入したこと、及び「イングランド・ウェールズの地方自治体に対する監査委員会」(以下、「監査委員会」)を創設した点にあるといえよう。

新監査制度のもとでは、伝統的な合規性監査や財務監査に加えて、新たに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により、監査範囲が拡大されることになった。すなわち、82年法では、監査人は、(1)財務諸表等が「会計及び監査に関する規則」に従って作成され、かつすべての他の法律規定に合致していること(合規性監査)、(2)財務諸表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ための適切なアレンジメントを設定していること(VFM監査)を、会計の検査等によって納得しなければならない、と規定している。

このようなVFM監査の導入による監査範囲の拡大には、近年における地方政府支出の急激な増大、これに対応した経済的・効率的な行政運営に対する住民の関心の高まり、保守党政権成立後における公共部門支出の実質的な削減要求、特に地方自治体に対する補助金削減策、住民の政府に対する公会計責任の要求の増大、さらに1960年以降における米国連邦政府等による新しい行政管理技術の開発などが主要な影響を与えていることは明らかである。

1973年に環境省が公表した監査実施コードも、そのような影響を受けたものの一つである。すでにそこではVFM監査のうち、資産の利用に関する経済性及び効率性の問題について言及がなされている。すなわち、実施コードでは、公共の利益のために、公表財務諸表との関係で生ずる問題について、報告書の提出を監査人に要求している。このことは監査人が単に財務諸表の様式や合規性だけでなく、それから生ずる実質的な問題、すなわち、無駄、浪費、不効率な財務管理、不十分なVFM、間違い又はその他の原因から生ずる損失の可能性についても関心を持たなければならないことを意味するものである。実施コードでは、このようにVFM監査を、監査人の義務の一部として具体的に明示したが、実際には殆ど実施はされなかったようである。その主要な理由は、相当量にのぼるVFM監査業務の遂行に見合った監査報酬の引き上げが行われなかったことなどによるものであり、このことがこの領域の発展を遅らせる一因になったとさえ言われている。

その後、1976年に公表された「地方財政委員会」（レイフィールド委員会）の報告書では、地方サービスへの公金の支出に対して明確な会計責任が存在しないことを指摘するとともに、中央政府及び地方政府から完全に独立した地区監査局の設置を要求している。この報告書が82年法に対して重要な影響を与えたことは周知の事実である。

更に1980年3月に、中央政府は「会計検査院長の役割」と題するグリーン・ペーパーを公表した。ここでは、政府監査の機能として、財務・正規性監査の他に、経済性・効率性及び有効性監査の実施を提案し、3E監査を次のように規定している。すなわち、経済性及び効率性監査（ここではこの両者をVFM監査と呼ぶ）とは、無駄、浪費又は対価のない支出、収入を最大化することの失敗、国庫に損害を及ぼすアレンジメントなどを明らかにするための検査であり、有効性監査とは、確定した政策目標又は目的を達成するために着手されたプログラム又はプロジェクトが、これらの目的を成就したか否かを評価するための検査である。

ところで、新監査体制のいま一つの特徴である監査委員会は、どのような理由から創設されたのであろうか。旧制度のもとでは、監査人（地区監査官及び公認監査人）の任命及び監査実施に関する事務等は、一世紀以上に亘り、環境大臣・環境省の管轄下にあった。勿論、地区監査人は法律で委譲された責任、義務及び

権限を有し、中央政府から独立していたが、監査人は環境大臣により任命され、環境省から報酬を受けていた。このため監査人の独立性の面でしばしば誤解されがちであったこと、また地方議会が当該自治体の監査人の任命権を有することは、独立性の面で問題があると考えられたこと、さらに地方政府に対する住民の期待の高まり、地方議会による公金の支出方法に関する住民の関心の増大などに鑑みて、国会は監査機能を強化・拡大する必要があると考えたのである。かくて82年法では、監査人の独立性を確保し、より公正な監査を保障するという見地から、監査人の任命権を各地方自治体から監査委員会に移管することとしたのである。

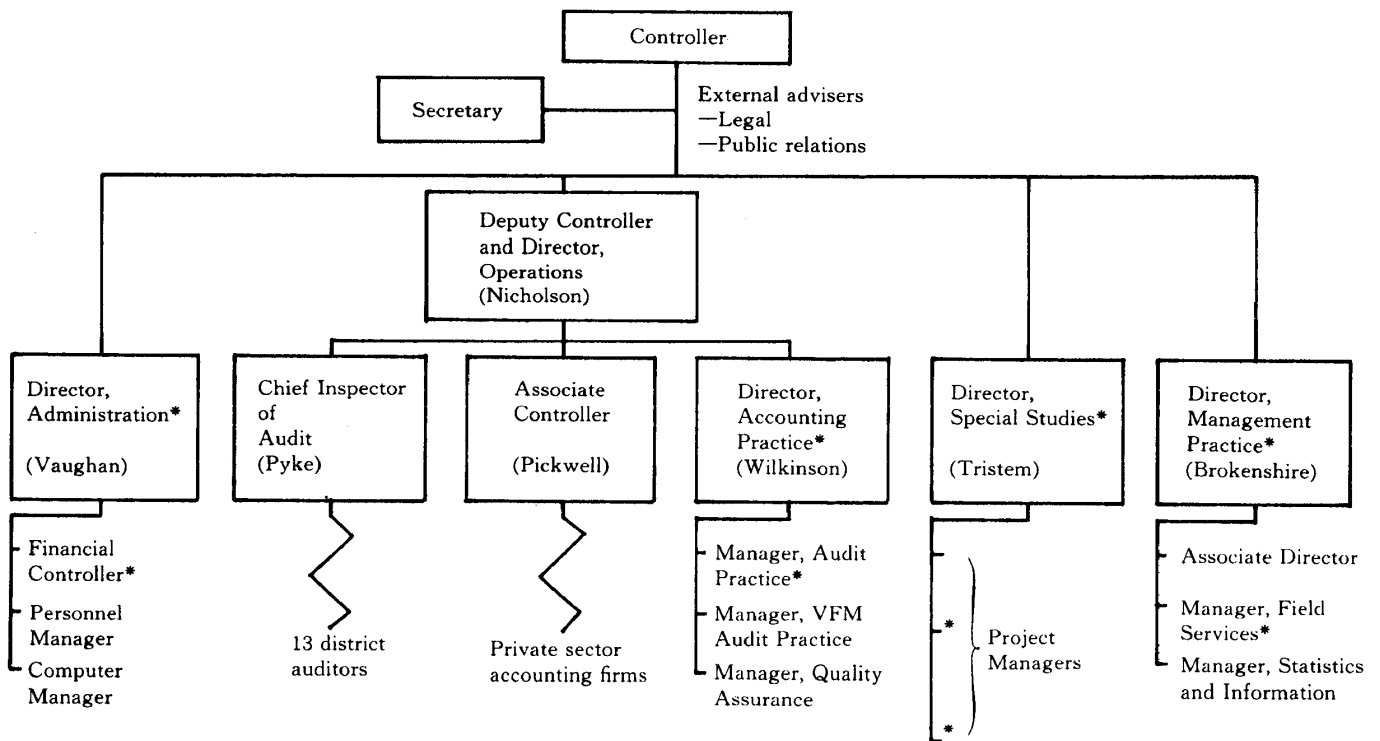
監査委員会は法人団体であり、委員長（初代の委員長はJ. L. Read）他15名（定員は13～17名）の委員から構成されている。委員は、産業界、地方自治体、会計専門家団体、労働組合など広い範囲から、環境大臣及びウェールズの国務大臣が地方自治体の関係諸団体、会計士団体等と協議の上、合同で任命する。委員の当初の任期は3年であり、その給与・報酬等は国務大臣が決定することになっているのである。

監査委員会の本部はロンドン及びブリストルにおかれ、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、環境省による当初の運営資金の助成は別として、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人を越す監査職員（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。因に、監査委員会の本部組織図を示せば、第1図の通りである。

監査委員会の主要な目的は、(1)地方自治体が法律に準拠して貨幣を支出し、かつ財政状態を報告すること、そして不正・腐敗に対して適当な予防手段を講じていることを保証することによって、地方政府の誠実性を促進すること、及び(2)地方政府におけるVFMを促進することである。このような目的を達成するために、監査委員会は、以下のような多様な任務を遂行している。

(1) 監査人の任命 委員会は各自治体と協議の後、イングランド・ウェールズの全地方自治体に対して監査人を任命する責任がある。監査人の任期は通常5年である。委員会の設立以前は、全監査の85%を地区監査局が担当していたが、監査人の過重な負担を軽減し、必要な専門的知識をもった民間資源を活用するべく、

第1図 監査委員会：組織図



*To be filled

資料出所：〔2〕p. 106.

監査法人等による監査を拡大してきたのである。現在、監査業務の70%は委員会に属する監査人により、残りの30%は9大会計士事務所が担当しているが、将来は50%まで民間監査法人の割合を拡大する計画である。因に、委員会の監査人は毎年約9000に及ぶ広範・多様な団体の財務諸表監査を実施している。

(2) 3Eの改善勧告を行うための特別研究 委員会は、先ずVFMの達成のために適切な機会を提供する活動領域(研究主題)を確認し、当該主題の妥当性について自治体協会や労働組合と協議する。そして決定された主題の調査研究及び分析を行うためにチームが編成され、多くの自治体が当該主題に取り組んでいる方法を分析して、適切なマネジメント実務の重要な要因や改善勧告に役立つ業績指標が確認される。調査研究の結果は広範囲に亘る自治体でテストされ、最終報告(研究成果)及び詳細な監査ガイドが作成・公開されるのである。従来、委員会が公開した研究成果には、車両の管理、購買管理、キャッシュ・フロー管理などが含まれている。

委員会は、このようなVFM問題の特別研究と共に、経常収入及び資本支出に対する中央政府の統制が地方

政府の様々な局面に及ぼす影響について詳細な評価を実施している。これは特別研究の場合と同様の方法で組織され、地方自治体のマネジメント業績の改善を助けるために、中央政府がどんな行動をとるべきかを明らかにする。その成果は会計検査院に送付されている。

委員会はまた各地方自治体に関して毎年包括的な“プロフィール”を作成している。これは最も信頼しうる最新の情報であり、当該自治体に関する詳細な一般的、社会的、人口調査統計及び財務統計を表示するものである。監査人は、これを用いて当該自治体のマネジメント・アレンジメントを評価し、また類似する自治体との比較を行い、改善の余地がある領域又はより詳細に検査する価値がある領域を確認することが可能となるのである。

(3) 監査委員会のその他の任務 ①監査実施コード(以下、コード)の作成 82年法では、監査人はコードに従って合规性、財務及び3E監査を実施することを要求している。コードは総則、第1部監査人の一般的義務、第2部監査の実施及び付録から構成されており、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。これは両院の議会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年ごとに両院の議会の承認を得なければならない。

②監査報酬の決定 委員会は地方自治体協会及び会計専門家団体との協議の後、82年法で規定するすべての監査に関して、委員会に支払われる報酬（料金表）を規定しなければならない。

③特別監査の実施命令 地方自治体のある領域について有権者の申し立てによるか、又はそうすることが望ましいと思われる場合には、委員会は特別監査の実施を監査人に命令する権限を与えられている。また国務大臣は、公共の利益のために望ましいと考える場合には、委員会に特別監査を命令することを要求できる。

Ⅲ 日英両国制度の比較

1. 監査人の独立性と専門性 わが国の監査委員は、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。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。

これに対して英国では、上述のごとく、中央及び地方政府から完全に独立した法人団体としての監査委員会が、被監査団体と協議のうえ、監査人を任命することになっている（第13条）。しかも監査人については、委員会に所属する監査人（地区監査人）、国務大臣が有資格者と認めた個人及びそのメンバー全員が会計専門家団体（イングランド・ウェールズ、スコットランド及びアイルランドの勅許会計士協会、勅許理財官協会など）に所属する会計士事務所（監査法人）であることが要求される。

わが国制度の第1の問題点は、監査委員が地方自治体の執行機関であり、首長が議会の同意を得て監査委員を選任するために、その独立性の確保が極めて困難であるという点にある。換言すれば、監査委員による監査は、英国のように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ために、監査人の独立性という点で問題を孕んでいるので

ある。また選任された監査委員（識見を有する者）の多くは当該自治体の関係者（いわゆるOB）で占められており、しかもOBになって一年以内に委員に就任するケースが多い。このため監査委員に公正・不偏な職務の遂行を期待することが困難な状況にあった。しかし、平成3年の自治法改正により、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人以上である場合には、少なくともその1人以上は、選任前5年間に於いて当該自治体の職員で、政令で定める者でなかった者でなければならないという、OBの制限条項が創設されたのである。

第2の問題点は、議員選出委員の専門性及び中立性の欠如に係わる問題である。監査人の任期は英国では通常5年であるが、わが国では識見を有する者の場合は4年とし、議員の場合はその任期によると定めている（第197条）。しかし、議員選出委員の任期に関する実態調査では、在職年数2年以下の自治体が圧倒的に多いのである。しかも議員の場合は、上述のごとく、自治体の財務管理、事業の経営管理その他行政運営に関して優れた識見を有することが、その資格条件となっていないため、必ずしも会計・監査等に精通した議員が専任されるわけではない。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、こうした短期交替や専門性の欠如は重大な問題を孕んでいる。さらに議員選出委員は大半の自治体では与党会派から選出されているのが実態であり、その場合、委員の中立性・独立性の面でも問題を内在している。

第3の問題点は、監査委員事務局職員の専門性、独立性の欠如に係わる問題である。わが国では、監査委員事務局は、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等を置かなければならない。事務局長、書記等は、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。事務局長は監査委員の命を受け、書記等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）。

現在、監査委員の定数は、都道府県及び人口25万人の市は4人、その他の市は条例の定める所により3人又は2人、町村は条例の定めるところにより2人又は1人である（第195の2条）。しかも、常勤監査委員は、従来、都道府県及び政令指定都市でさえも必置要件とされていないかったのである。このような少数のしか

も非常勤の監査委員が、大・中規模の自治体における財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下に、事実上事務局職員が監査に従事しているのである。

しかし、事務局職員はもともと当該自治体の職員であり、定期的（3～4年）に他の部局に転任するのが普通である。しかも監査事務に従事する専任職員の絶対数が非常に少なく、特に大部分の町村では選任職員を置いていないのが実態である。このような事務局職員の身分、員数、短期転任の状態は、上記の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。特に専任職員が不在の自治体の場合には、自己監査となる可能性を十分に孕んでおり、かかる状況のもとでは、公正で合理的かつ効率的な行政運営は決して保障され得ないであろう。

2. 監査基準 英国の82年法では、上述のごとく、監査委員会に対して、監査人の職務の遂行方法を定めたコードの作成を要求するとともに、監査人が監査実施時に効力を有するコードに従うことを義務づけている（第14条、第15条）。このコードの第Ⅰ部では、地方自治体の監査人に課せられた特別の役割、責任及び義務のほか、監査人の独立性、職業上の正当な注意義務、公衆に対する責任、質問及び異議申し立て、監査人の意見表明、公共の利益のための報告、マネジメント・レターの作成など監査人の一般的義務を詳細に規定している。

またコードの第Ⅱ部「監査の実施」では、監査人は、監査実施委員会が設定した「監査人の実施基準」にしたがって、次のような監査の各段階における責任を果たすことを要求している。

(1)計画、統制及び記録 監査人はその業務を適切に計画し、統制しかつ記録しなければならない。

(2)会計システム 監査人は、取引を記録し、かつ処理する自治体のシステムを確認するとともに、レリバントな財務諸表を作成するための基礎として当該システムの適正性を評価しなければならない。

(3)監査証拠 監査人は、合理的な結論を引き出すことを十分可能にするレリバントで、かつ信頼しうる監査証拠を入手しなければならない。

(4)内部統制 監査人は、内部統制に信頼を置くためには、内部統制を確認し、評価し、かつその機能について準拠性テストを実施しなければならない。

(5)レリバントな財務諸表のレビュー 監査人は、入手したその他の監査証拠から引き出した結論と共に、財務諸表に対する意見に合理的な基礎を与え得るように、レリバントな財務諸表のレビューを実施しなければならない。

以上、(1)～(5)の各段階に関連した手続き及び方法の適用については、勅許理財管協会（以下 CIPFA）が公表した地方自治体等の外部監査基準において、詳細なガイドラインを規定している。さらにコードでは、以上のような監査人の責任に加えて、不正、腐敗及びVFMに関する監査人の責任を詳細に規定している。

言うまでもなく、監査基準を設定し、これを遵守させることは、監査制度を確立し、監査に対する信頼を高め、監査人の任務の範囲を限定し、利害関係者並びに監査人自身の利益を擁護するために必要・不可欠である。ところが、わが国の地方自治法では、監査委員が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のである。したがって、すべての地方自治体に対して適用しうる統一的な監査基準は未だ存在しないのである。ただ各地方自治体では、全国都道府県監査委員協議会連合会や全国監査委員会による「都市監査基準準則」等を参考にして、これまで独自の監査基準や監査規定を設定してきた。しかし、都道府県及び指定都市を除き、監査基準等の設定状況は極めて不十分な状況にある。このような監査基準の不在の状況は、監査委員の監査責任の所在を不明確にするだけでなく、監査の権威とその客観性をも保障し得なくするという重大な問題を孕んでいるのである。

3. 住民の権利 わが国の地方自治法では、住民自治の立場から、住民の批判と監視による公正な行政運営の確保を目的とし、また職員の違法又は不当な財務行為の是正を目的として、(1)選挙人の要求監査（第75条）、(2)住民監査請求（第242条）及び(3)住民訴訟（第242条の2）を提起する権利を住民に認めている。

(1)選挙人の要求監査 選挙権を有する者は、政令の定めるところにより、その総数の50分の1以上の者の連署を以て、その代表者から、監査委員に対して当該自治体の事務並びに首長及び教育委員会等の権限に属する、いわゆる機関委任事務の執行に関し監査の請求が認められている。

(2)住民監査請求 これは、住民が地方自治体の長、委員会、職員等による財務・会計上の違法又は不当な

行為について、監査委員に対し、監査を求め、当該行為の防止、是正又は損害の補填に必要な措置を講ずべきことを要求することを認めるものである。これは前記(1)と異なり、住民が単独でも請求することができるが、請求にあたっては、違法・不当な行為等を証明する書面を添付しなければならない。なお、正当な理由がある場合を除き、当該行為のあった日又は終わった日から1年を経過した時は、請求をすることが認められない。

(3)住民訴訟 これは、住民監査請求の延長として認められた制度であり、住民監査請求を行った住民が監査委員の監査の結果、勧告又は自治体の議会、長、職員等の措置に不服があるとき、裁判所に対して当該行為の差止め、取り消し、無効確認、損害賠償、不当利得返還等の請求をすることを認める制度である。

これに対して、英国では、一般公衆の権利は監査委員会の創設によって一層強化されることになった。82年法は、以下で詳述するように、一般公衆に対して、(1)会計関連書類の閲覧、(2)監査人に対する質問、(3)監査人に対する異議申し立て(第17条)、(4)会計報告書及び監査報告書の検査(第24条)といった広範な権利を与えて、公衆の「知る権利」を保障している点が大きな特徴である。

(1)会計関連書類の閲覧及び複写 82年法では、利害関係者は、監査の対象となるすべての会計関連書類(会計帳簿、契約書、請求書、領収書などの証憑書類)を閲覧し、かつこれらの書類の全部又は一部を複写することができる。そして地方自治体は、決算が完了し、監査が終了する以前に、最低15日間、これらの書類を公衆の閲覧に供することを公示すると共に、これらについて監査人に質問できる公衆の権利を明示しなければならない。

(2)監査人に対する質問 82年法は、会計に関連する事項について当該地方自治体の有権者から請求がある時は、有権者又はその代理人に対して、当該事項について監査人に質問する機会を与えることを保証している。有権者の監査人に対する質問権は、会計に関連する事項に限定されており、監査人は、当該監査中の年度の会計に関係のない一般的な問題については答える必要はない。また監査人は、地方自治体の同意なしに、当該自治体と業者との契約といった機密事項について、情報を提供することは認められない。

(3)有権者による異議申し立て 有権者又はその代理

人は、次の事項の決定について不服がある場合には、監査人に異議を申し立てることができる。すなわち、①会計上の取り扱いに関する違法性の確認(第19条)、②収納されなかった金額や故意による違法行為から生じた損害額の弁済請求(第20条)、及び公共の利益のために監査人が報告することができる事項(第15条(3))である。上記①及び②に関する監査人の決定に不服のあるものは、その決定の通知を受けた後、6週間以内に、監査人にその決定の理由を文書によって回答するように求めること、及び監査人の決定を裁判所に訴えることができるのである。

(4)会計報告書及び監査報告書の検査並びに複写 被監査団体が管轄する地域の有権者は、会計報告書及び監査報告書を検査し、かつ複写すること、並びにこれらの書類の有料による郵送を要求することができる。

4. 監査の範囲 わが国地方自治法では、監査委員の職務権限に属するものとして、一般監査(定例監査、随時監査、補助団体等に対する監査)、特別監査(一定数の連署に基づく選挙人の要求監査、議会の要求監査、主務大臣又は都道府県知事等の要求監査、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)およびその他の監査(現金の出納検査、公金の出納等の監査、決算及び証書類その他政令で定める書類の審査、住民の請求による監査など)について詳細な規定を設けている。

監査委員の職務権限はこのように広範多岐にわたっている。しかし、従来、わが国では、予算の執行、収入支出、契約、現金及び有価証券の出納保管、財産の管理など、財務に関する事務の執行に係わるいわゆる財務監査に限定され、一般行政事務及び機関委任事務の監査、すなわち、行政監査はその職務権限には含まれていなかったのである。しかし、近年における教育、保健・衛生、住宅等に係わる地方政府支出の急激な増大に対応して、行政全般についての公正と能率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・強化のための改革・改善提案がなされてきたのである。

このような監査機能の充実・強化の提案等を踏まえて、上述のごとく、平成3年4月に地方自治法が改正され、条件付きながら、一般行政事務も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、委員会等の権限に属する

事務の執行について、監査することができることとしたのである(第199条の2項)。また機関委任事務についても、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理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と判断され、平成3年の改正では、第98条2項を新設して、議会の監査請求権を求めることとしたのである。すなわち、議会は、監査委員に対して、当該地方自治体の事務又は当該自治体の長、委員会等の権限に属する事務に関する監査を求め、監査の結果に関する報告を請求することができるよう改正したのである。

これに対して、英国の地方自治体では、上述のごとく、既に82年法において、監査人の一般的義務として、伝統的な会計監査(合規性及び財務監査)に加えて、VFM監査又は3E監査を監査人の職務権限に含めるよう規定し、監査範囲の拡大が図られてきた。すなわち、82年法の規定に準拠して行われる財務諸表等の監査に際して、監査人は会計の検査及びその他の方法によって、次の事項について納得しなければならない(第15条)。

(a)財務諸表等が「会計及び監査に関する規則」に従って作成され、かつ会計に適用される他のすべての法規の要求に合致していること(合規性監査)。

(b)財務諸表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)。

(c)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ための適切なアレンジメントを設定していること(VFM監査)である。

また同条第3項では、監査人は、公共の利益という観点から、関係自治体による検討又は公衆に対する注意を喚起するために、監査過程で発見した重要事項に関して報告書を作成すべきか否か、また監査終了前にそのような問題について臨時的報告書を作成するか否かを検討することを要求している。コードでは、この規定を受けて、公共の利益のための報告書の作成が要求される事例として、次のものを指摘している。すなわち、(1)会計報告書に関して監査人の意見が限定されているという事実、(2)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アレンジメントの欠如又は欠陥、(3)無駄、浪費、不効率な財務管理、不十分なVFM、間違い等に起因する無用な支出又は収入の喪失、(4)法律規定の不遵守、(5)地方税基金等の不足

額、受託者の義務の不履行、(6)異議申し立て、会計行為の違法性の確認を裁判所に求めること、及び収納すべき金額が収納されず、また故意による違法行為により損失が発生した場合、収納すべき金額及び損失額の弁済に関する証明をすること、及び(7)違法行為又は不正である。なお、公共の利益のための報告書は、問題が当該自治体又は公衆の注意を喚起しなければならないなど重要である場合にのみ、作成されるものである。

以上のような監査人の一般的義務の他に、82年法では、当該自治体の有権者から請求があった時、及び委員会が監査報告書に基づき又はその他の理由から望ましいと考えた時には、委員会は特別監査を監査人に命令することができる。また国務大臣が公共の利益のために望ましいと認めた時には、同大臣は委員会に対して特別監査を要求することができるのである。

Ⅳ VFM監査と監査人の責任

VFMという言葉は、広範なしかも時には曖昧な意味をもつ用語であるが、英国では、通常、公共支出の削減等に関する政治的な議論の場で、キャッシュ・リミット等の語句と共に使用されている。一般的に特定部門又はプログラムがVFMをもたらしということは、サービスを提供するために努力している人々が利用可能な資源及びその活動環境の下で、最善を尽くしているということを意味している。別言すれば、VFMは、公共団体が低いコストで高い標準の職務を遂行する時、つまり立派な仕事が行われている時に達成されるのである。

82年法では、上述のごとく、伝統的な財務・合規性の監査に加えて、監査人は、会計の検査及びその他の方法によって、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ための適切なアレンジメントを設定していることに納得することを要求している。これら経済性・効率性及び有効性は相互に関連を有する概念である。ここで経済性とは、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する。経済的な活動は適切な品質と数量の資源を最低のコストで獲得することである。経済性がマネジメントによる「節約の美德」とか「上手な家政」と呼ばれるのはこのためである。したがって、例えば、過剰な人員の配置、不必要な資格を有する職員や高価すぎる施設の利用などは、経済性の欠如を意味するものである。

効率性とは、産出された財貨又はサービスとそれら

$$(1) \frac{\text{時間あたりの実際レート}}{\text{時間あたりの標準レート}} =$$

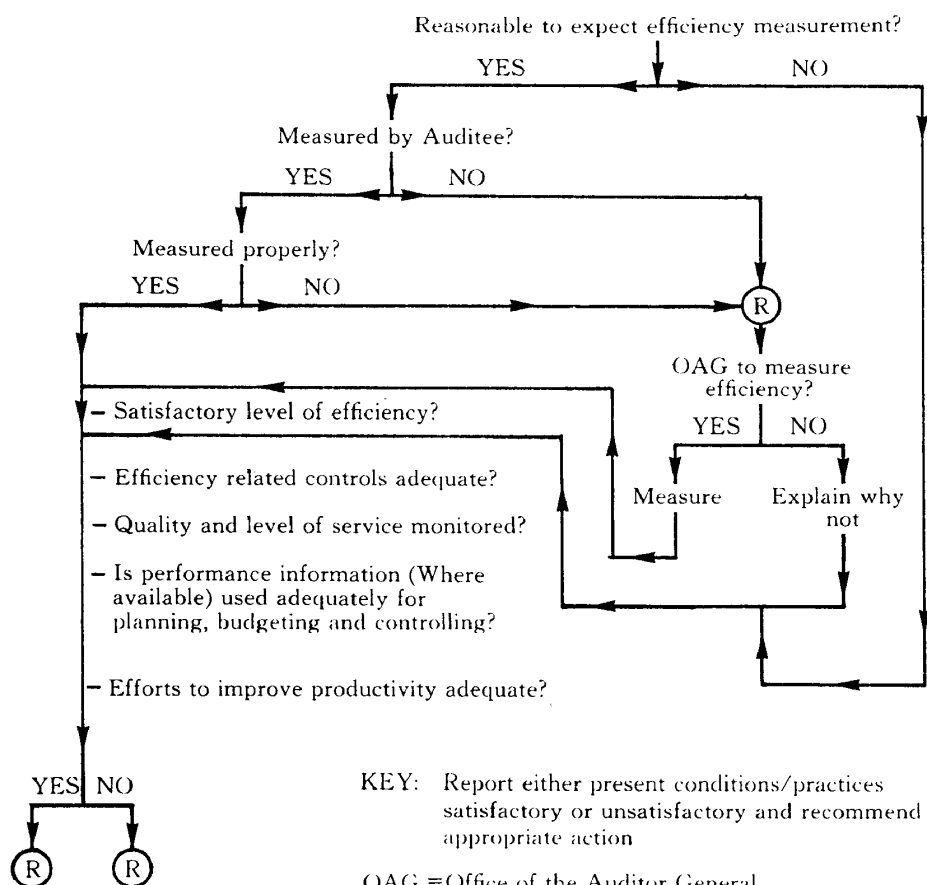
$$\frac{6.60 \text{ 処方薬}}{6 \text{ 処方薬}} \times 100 = 110\%$$

$$(2) \frac{\text{標準時間/処方薬}}{\text{實際時間/処方薬}} = \frac{10\text{分}}{9.09\text{分}} \times 100 = 110\%$$

$$(3) \frac{\text{標準コスト/処方薬}}{\text{実際コスト/処方薬}} = \frac{85\text{p}}{77\text{p}} \times 100 = 110\%$$

経済性と効率性はともに資源の節約という点で関係がある。経済的で不効率な状態は存在し得るが、効率

第2図 効率性監査の概要図



資料出所：〔2〕p. 112.

的で不経済的という状態はあり得ない。したがって効率性は経済性を包含する概念である。なお効率性が、上例のように事前に決定された標準との比較であるとすれば、それは生産性とは異なる概念である。けだし生産性とは、生産された財貨又はサービスの量と生産過程で使用された資源の量との算術的比率であるからである。因に、カナダにおける効率性監査の概略図を示せば、第2図のようになる。

ところで、VFM という概念は、上述のごとく、当初は資源の利用に関する経済性と効率性のみに限定され、有効性は含まれていなかった。このため、経済性と効率性の概念に関しては、現在殆ど議論の余地はなく、その評価にも相当な経験の蓄積を有しており、この領域の監査には大きな障害はないとされる。これに対して有効性は比較的に新しい概念であり、厳密な定義づけが難しく、その評価には多くの困難な課題が存在している。コードの定義によれば、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その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。すなわち、有効性はあるプログラム又は活動の目標とアウトプットとの関係に関する検査である。したがって、有効性を評価するには、先ず目的を決定し、それを具体化・明確化することが必要である。そして次に、適切な修正勧告や改善行動がとられ

得るように、当該目的に対応する業績が評価されねばならない。

プライス・ウォーターハウスのVFM 監査マニュアルでも、有効性の評価における目的の重要性は十分に承認されている。そこでは、有効性の評価に対するアプローチを確認するために、次のような質問を使用している。すなわち、

(1)目標は明確に確認され、順位づけがなされているか

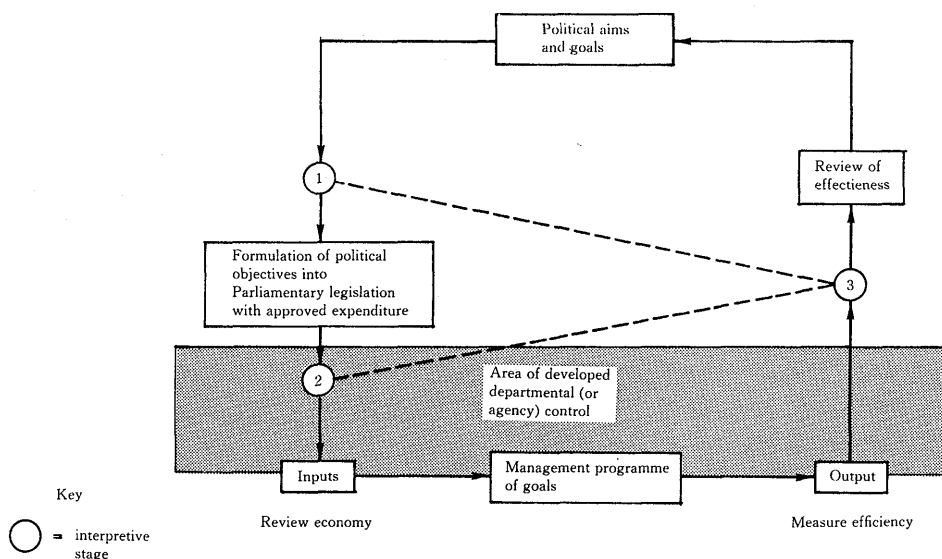
(2)目標の進捗度は客観的に評価されうるか

(3)“目標”となるサービス・レベルは明確に知らされているか

これらの質問に対する答えが全て Yes である場合には、有効性は十分合理的にレビューされうる。しかし、(3)の答えが No の場合には、評価は極めて主観的になる。また(1)の答えが No である場合は、政策の有効性の解釈は、政治的なプロセスとなりうる。かくて、これらの両ケース、特に後者の場合には、有効性監査を実施することは極めて困難である。

また J. Glynn は、政府活動の有効性に関する統制は、効果的な管理による政治目標の実現にあるとし、政府活動の循環過程を第3図のように示している。この図では、権限を委譲された部門又は代理機関による日常業務の遂行に必要な活動計画を提供するために、

第3図 政府活動の有効性



資料出所：〔2〕p. 49.

政治的な目標の法律又は大臣指令への展開、及び循環過程に現れる3つの解釈段階を示している。すなわち、第1段階は、主に政治的な議論と必然的な妥協の結果であり、第2段階は、冗漫な政策決定を具体的な活動計画に転換する結果として生ずる。そして有効性のレビューに導く第3段階は、増々要求されるようになりつつある新しい段階である。

因に、プライス・ウオーターハウスのマニュアルに従ってVFM監査の3つの構成要素（経済性、効率性及び有効性監査）の差異を示せば、次のようになる。

部 局：環境衛生局

政 策：規則正しいゴミの回収により住民の健康状態を守ること

政策目的：自治体内の労働力を使って週1回、当該地区内の各戸から家庭内のゴミを回収すること

監査目的：経済性 例えば、大量購入の方法により、より安くプラスチックのゴミ袋を取得することにより、サービスのレベルがより安い原価で維持されうるか否かを確定すること

：効率性 例えば、より効率的な回収ルートを導入することによって、サービスのレベルが、全く追加的なコストなしに改善されうるか否かを調査すること

：有効性 毎週の回収目的がどれ位充足されていないかを確定すること

これら3Eの区別は重要であるが、VFM監査の遂行に際しては、3Eが各々独立して存在するものとしてではなく、相互依存の関係にあるものとして取り扱われねばならない。

さて、以上のようなVFM監査に関して、コードでは監査人の責任を次のように規定している。すなわち、VFM又は3Eの達成は、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アレンジメントが存在するかどうかにかかっている。しかし、このようなアレンジメントを確保し、かつそれが適切に機能することを保障するのは、マネジメントの責任である。監査人の責任は、当該自治体の3Eに関するアレンジメントが当を得たものであり、かつ有効に機能していることを独自に検証することにある。したがって、監査人はアレンジメントのレビューの過程で問題点を発見した場合でも、彼の役割は、それについて政策立案者に注意を喚起することであって、問題の解決とは直接関係がないのである。解決策を検討するのはあくまでマネジメントの責任である。もし監査人が問題の解

決に責任をもつ場合には、独立した検査及びサービスの評価を行うという監査人の客観性及び地位を喪失することになるであろう。なお、監査人は、アレンジメントの妥当性を検討する際に、当該自治体の統制の範囲外にある決定が重要な悪影響を及ぼしている場合には、当該決定の影響を確認しなければならない。

第2に、監査人は、特定のサービスや活動に関して経済性、効率性及び有効性を確保している他の自治体のアレンジメントの成功例に十分注意を払い、現在監査中の自治体に当該成功例を適用することが可能かどうかを、検討しなければならない。コードでは、重要領域を検査する際に、監査人が特定の注意を払うべき適切なマネジメント実務の例として、次の事項を指摘している。

(1)経常収支及び資本収支を計画し、予算化し、かつ統制するためのシステム並びに稀少資源を配分するためのシステム

(2)人的資源管理（常置人員レベルを決定し、かつ検討するためのアレンジメントや職員の採用、訓練、報酬その他の動機づけのためのアレンジメントを含む）

(3)当該自治体の全資産の適切な管理に関するアレンジメント

(4)特に財貨や用役の獲得に際して、規模又は熟練による経済的利益を得るために設けられたアレンジメント

(5)3Eを改善するために取られた明確なイニシアチブ

(6)責任、権限及び会計責任の適切な成文化

(7)優れた業績を奨励し、このましくない業績を是正するために、事前に決定した業績目的及び標準と比較して監視する制度である。

第3に、議会で決定された政策そのものを問題にすることは監査人の職責ではないが、しかし、政策の影響を検討すること、及び政策が決定されるに至るアレンジメントを検討することは、監査人の責任である。コードでは、監査人がかかる責任を果たすために、次のような事項を検討すべきであるとする。

(1)適切な権限をもつ者によって政策目的が決定され、かつ政策決定が行われたか

(2)どの程度、政策目的及び政策決定が、十分な、レリバントなそして信頼しうる財務・その他のデータに基づき、しかも重要な基礎的前提に従って設定され、かつ行われているか

(3)代替案の確認, 選択及び評価を含めて, そのような代替案を検討するための十分なアレンジメントが存在するか否か

(4)確定した政策目的が明確に記述されているか否か, 政策の実施に係わる決定が承認された目的と首尾一貫しているか否か, そして適切なレベルで, 適切な権限をもつ者によって行われているか否か, 職員に対する指示は, 承認された政策目的や政策決定と一致しているか否か, そして関係する職員によって明確に理解されているか否か

(5)多様な政策目的又はそれらの目的を遂行するために選択された手段の間に矛盾はないか否か

(6)代替的なサービスレベルのコスト等は検討されているか, かつコストが変化するつどレビューされているか否か, である。

V 結び

以上の考察から明らかなごとく, わが国地方自治体の監査制度は, 監査委員及び事務局職員の独立性と専門性の面で重大な欠陥を孕んでおり, 監査実施体制も極めて不備・不完全である。しかも制度上は財務・合規性監査に力点が置かれ, 監査委員が必要と認めない限り, 行政監査は実施され得ないのである。つまり, 現行制度は, 行政の住民に対する財務・合規性, 経済性・効率性及び有効性に関する会計責任を客観的に検証するための制度として, また住民参加の前提となる情報公表義務制度を充実・補完するものとして十分な機能を果たしていないということである。

現行制度が孕んでいるこうした欠陥の根源的な原因は, 監査委員制度を住民のための外部監査制度としてでなく, 首長及び部局管理者のための内部監査制度として位置づけているところに求められうる。したがって, 地方自治体監査によって不正・腐敗を防止し, 合理的かつ効率的な行政運営を保障すると共に, 当該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信頼を高めるためには, 現行の内部監査制度を抜本的に改革し, 住民のための外部監査制度を確立しなければならない。

現行制度のこのような抜本的改革を検討する際に, 英国地方自治体監査制度は, 多くの有益な指針と手懸かりを提供している。すなわち, 第1に, 中央及び地方政府から独立した監査委員会を創設することによって監査人の職務の専門性と独立性を確保し, より公正

な監査を保障していることである。第2に財務・合規性監査に加えて, VFM 監査を導入することによって監査対象及び監査人の職務権限の拡大を図り, 被監査団体の資源の利用に関して経済性, 効率性及び有効性を保障していることである。第3に, 公共の利益という観点から, 被監査団体による検討又は住民に対する注意を喚起するために, 監査過程で発見した重要事項について公共の利益のための報告書の作成を義務づけ, 住民に対する情報提供を拡充していることである。第4に, 会計帳簿, 契約書, 請求書, 領収書などの証憑書類の閲覧及び複写, 会計関連事項に関する監査人への質問など, 住民に広範な権利を与えることによって, 住民の「知る権利」を保障していることである。

こうした先進国の監査制度を参考にし, かつわが国の実情を踏まえた監査機能の充実, 住民への情報提供の拡充及び住民の参加機会を拡大するための制度改革は, 「新行革審答申」のいう地方行財政改革の推進及び地域行政活性化の要求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の実現」であるといえよう。

参考文献

- [1] P. C. Jones and J. G. Bates, *Public Sector Auditing*, Practical techniques for an integrated approach, Chapman and Hall, 1990.
- [2] John J. Glynn, *Public Sector Financial Control and Accounting*, Basil Blackwell, 1987.
- [3] Rowan Jones and Maurice Pendlebury, *Public Sector Accounting*, Second edition, Pitman, 1988.
- [4] Roger Buttery and Robert K. Simpson, *Audit in the Public Sector*, Woodhead-Faulkner, 1989.
- [5] John J. Glynn, *Value for Money Auditing in the Public Sector*, Prentice / Hall International, 1985.
- [6] Price Waterhouse, *Value For Money Auditing Manual*, The investigation of Economy, Efficiency and Effectiveness in Local Government, 1984.
- [7] CIPFA, *Standards for the External Audit of Local Authorities and other Public Bodies Subject to Audit under PartⅢ of the Local Government Finance Act 1982*, 1982.
- [8] Audit Commission, *Code of Local Government Audit Practice for England and Wales*, HMSO, 1984.
- [9] Audit Commission, *Auditing Local Government*, A guide to the work of the Audit Com-

mission, 1983.

- [10] 拙稿「住民自治と情報開示制度」,『横浜経営研究』第12巻第2号, 1991年9月。
- [11] 拙稿「住民自治と基金会計システム」,『経理研究・中央大学経理研究所』第35号, 1991年11月。

[12] 拙稿「住民自治と監査制度の改革」,『横浜経営研究』第12号第3号, 1991年12月。

[13] 拙稿「住民自治と地方公会計制度の改革」,『会計』第141巻第1号, 1992年1月。

[すみた かずとよ 横浜国立大学経営学部教授]