

# わが国地方自治体における監査制度のあり方

——公正かつ能率的な行政の確保をめざして——

隅 田 一 豊

## I 地方分権の推進と監査制度の充実・強化

### 1. 住民自治と情報公表義務制度

わが国の地方行政システムは、統一性と公平性を重視するこれまでの中央集権型から脱却して、地域の個性や主体性を発揮しうる地方分権型への転換過程にある。分権型行政システムのもとでは、民主的にして公正かつ能率的な行政の確保を図り、住民の自治意識を一層高揚して、住民自治を充実・活性化し、住民の選択と責任のもとに、地域の实情に即した個性的で多様性に富んだ地域行政が展開されなければならない。したがって、今後、地方分権が進むにつれて、地方自治体はもとよりのこと、主権者である住民の果たすべき役割はますます重要なものとなるであろう。

しかし、住民自治を充実・活性化するためには、住民の地域行政過程への実質的な参加を促進しうる行財政情報の公表義務制度の確立が不可欠な前提条件となる。けだし、「情報なくして参加なし」といわれるように、行財政情報の公開によって、住民は当該自治体の行財政の現状と課題について理解を深め、よりの確な判断と行動が可能となるからである。しかも、このような行財政情報の公表義務制度は、直接請求、住民投票、住民監査請求、住民訴訟など、各種の民主的な制度が保障する住民の権利の適切な行使を可能ならしめるものである。

行財政情報の公表義務制度は、本来、歳入歳出予算、その執行状況及び執行結果（財政状態や財務活動成績など）、財政関連諸法規等の遵守の程度、行政活動の効率性や有効性に関する情報を広く住民に公表することによって、住民の行政参加、行政監視を促進し、地方行財政に関する住民の理解と協力を得て、民主的にして公正かつ能率的な行政を確保しようとするものである。

ところが、実際に公表されている行財政情報は、目的適合性、理解可能性、適時性など本来情報が具備すべき重要な条件を欠如している<sup>1)</sup>。このため、住民はこれらの情報に基づいて当該自治体の行財政の現状と課題について理解を深め、その生活に重要な影響を及ぼす政策の決定や執行過程に参加することは極めて困難であると思われる。つまり、現行の情報公表義務制度は、その本来的な趣旨とは著しく掛け離れたものとなっており、住民の「知る権利」を保障する制度として有効に機能していないということである<sup>2)</sup>。

### 2. 地方公会計制度とアカウンタビリティ

情報公表義務制度が有効に機能しえない主要な理由は、行政の住民に対するアカウンタビリティの評価と意思決定に役立つ情報<sup>3)</sup>を作成しえない地方公会計制度の不備・不完全さと、情報開示に対する自治体の消極的な姿勢、すなわ

ち、自ら進んで当該自治体の行財政の実態を開示し、住民の行政参加、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が見られないことに求められる。とりわけ、わが国の公会計制度は、首長など行政管理者に役立つ情報を提供するための内部管理事務組織として位置づけられている。すなわち、それは、いまだに大福帳的な単式簿記による現金収支会計と予算対比の決算を採用しており、当該自治体の財政状態及び財務活動成績など、財政実態に関する適切な情報を作成しうる住民のための外部報告会計制度として確立されていないのである<sup>4)</sup>。

かつて、地方財務会計制度調査会は、地方自治体が住民に対して「真の意味の会計責任」を果たすためには、会計決算制度の導入とそれに基づく決算報告書の公表が不可欠であると主張したが、その後、30数年を経過した現在も、なお明治以来の前近代的な会計制度が現実に機能しているのである。わが国の現行制度は、アメリカでいえば、連邦会計制度が発足した1789年から1910年代に至るいわば公会計前史の状態にあると言っても過言ではない。こうした現状は、まさにわが国における地方民主主義の遅れを天下に示すものであり、早急に改善されねばならない。

少なくともアメリカやイギリスの地方自治体なみに、複式簿記に基づく近代的な会計制度を導入すること、すなわち、住民による行政のアカウンタビリティの評価と経済的、社会的及び政治的な意思決定に役立つ情報を提供しうる会計制度を確立することが必要不可欠である。ここでいうアカウンタビリティ（会計責任または説明責任）とは、当該自治体の財政状態や財務活動成績等に関する財務会計責任、法令や予算等の行為準則への準拠に関する合規性又は準拠性会計責任、資源の経済的・効率的な利用に関する経済性・効率性会計責任及びプログラム等の有効性に関する有効性会計責任である<sup>5)</sup>。

### 3. 公正かつ能率的な行政運営と監査制度

地方自治体における監査制度は、このようなアカウンタビリティ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果たすものである。本来、地方自治体の監査制度は、住民自治の立場から、行財政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・腐敗の防止や能率の改善等を図るとともに、当該自治体の行財政運営の実態を定期的に住民に公表することによって、行財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。

しかし、残念ながら、わが国の監査委員制度は、このような本来あるべき姿からは甚だしく掛け離れたものとなっている。すなわち、それは、専ら首長など行政管理者に奉仕するための制度として位置づけられているのである。このため、つい最近まで監査結果の概要すら住民には公表されておらず、民主的な統制の手段として十分に機能していないのが実態である。しかし、こうした監査制度によっては、不正・腐敗を防止し、能率の改善等を図り、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ことはとうてい不可能であるといえよう<sup>6)</sup>。

事実、地方行政における不正・腐敗はまさに全国に蔓延しており、新聞・テレビ等でも大々的に取り上げ、深刻な社会問題にまで発展しているのである。こうした状況を改善し、公正かつ能率的な行政運営を確保するために、これまでさまざまな改善提案がなされてきた。例えば、自治体のトップと建設業界との癒着による公共工事の入札をめぐる収賄事件等を契機として、全国知事会など地方六団体は、「地方分権の推進に関する意見書」において、公正かつ効率的な財政運営を確保するため、監査委員による監査に加え、財務監査について外部監査制度を導入するよう提言しているのである<sup>7)</sup>。

しかし、その後も行政部局におけるヤミ給与、

カラ出張、カラ会議、カラ接待などによる裏金づくりや公費の流用、また官官接待に係わる公金の不正支出や不正な経理操作、さらに、本来、こうした不正・腐敗をチェックし、防止すべき立場にある監査委員事務局までがカラ出張等で裏金をつくり、それを飲食費等に充当するなど、行政に対する住民の信頼を失墜させる事件はあとを絶たないのである。地方制度調査会（以下、地制調）では、こうした事態を重視し、地方行政のチェック体制を充実・強化するために、外部監査機構を導入する方向で検討を進めているところである<sup>8)</sup>。

今後、地方分権がさらに進み、国庫補助金等が大幅に削減されると<sup>9)</sup>、当然、会計検査院等による地方自治体の検査の機会は少なくなるであろう。こうした状況のもとで、各自治体が責任ある行政主体として公正かつ能率的な行政運営を確保するためには、今まで以上に強力な監査体制を確立することが必要となるのである。

本稿は、以上のような現状認識に基づいて、住民自治の視点から、先ず、わが国の監査委員制度、とりわけ監査人の独立性と専門性、監査実施体制及び監査範囲・対象に係わる問題点を摘出して、現行監査制度の限界を明らかにし、次に、先進的なイギリス及びアメリカの州・地方自治体の監査制度のもとでは、これらの問題点及び限界をどのように処理し、かつ克服しているかについて考察を加え、最後に、公正かつ能率的な行政運営を確保するために必要な現行制度の改革に関する具体的な提案と今後の検討課題を明らかにしようとするものである。

## Ⅱ わが国における監査委員制度とその限界

### 1. 監査委員制度の沿革

わが国地方自治体の監査委員制度の淵源は、明治中期に制定された府県制、市制及び町村制のもとで、国及び上級官庁の後見的な監督のもとに決算や出納等の検査権を付与された府県参事会、市・町村会等に求められうる。その後、中央集権主義のもとで、戦時体制を確立・強化

するために、昭和18年に行われた府県制及び市・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8大都市では、首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のである。考査役は任期4年の有給の吏員であり、首長の監督を受けて当該自治体の経営に係る事業の管理及び出納その他の事務の執行を考査する、いわゆる内部監査制度である<sup>10)</sup>。

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行われた。そこでは、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。この制度は翌22年に制定された地方自治法に継承された。爾来、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を受けて、昭和38年に地方自治法の大規模な改正が行われたが、この改正では、すべての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等が図られ、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。

さらに、最近では、地方制度調査会の第18次答申や臨時行政改革推進審議会の答申<sup>11)</sup>等を踏まえ、平成3年4月に地方自治法の一部改正が行われ、この改正により監査委員の選任要件の拡充、OB選任の制限、監査委員の常勤化、監査委員の服務・懲戒規定、監査委員による監査対象の拡大、合議制の拡大等が図られることになったのである。

### 2. 監査委員制度とその問題点

#### (1) 監査委員の独立性と専門性の問題

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。地方自治法では、このような監査委員の資格要件及びその選任方式を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。」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、選任方式から生ずる監査委員の独立性にかかわる問題である。識見を有する者が首長の行政活動を監査する場合には、首長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り、監査委員の独立性を確保することは困難である。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希有なケースであろう。

また、監査委員の選任状況は、実態調査によって明らかなごとく、特に、都道府県及び大都市の場合には、当該自治体のOBから選任された監査委員の数が非常に多い（表1参照）。このように識見を有するものが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、首長と監査委員の場合と同様に、いわゆる馴れ合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おり、公正・不偏な職務の遂行を期待することは難しい。

こうした批判に応じて、平成3年の法律改正では、識見を有する者のうちから選任された監査委員の数が2人以上である自治体においては、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もの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、議員選出委員の中立性、独立性及び専門性にかかわる問題である。現行制度では、議員のうちから選任される監査委員の数は、委員の定数が4人（都道府県及び政令市）の場合は2人又は1人、3人以内（その他の市町村）の場合は1人である。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ものは4年、議員のうちから選任される者はその任期によることになっている。実態調査によれば、議員選出委員は、与党派から選出される場合が多いとされるが、かかる場合に、首長との関係で、委員の独立性・中立性を完全に保持しうるかという問題が生ずる。

また議員選出委員の任期に関する実態調査で

表1 監査委員数（平成5年度）

|                                | 都道府県  | 指定都市  | 市<br>(定数4名) | 市<br>(定数3名) | 市<br>(定数2名) | 町 村<br>(定数2名) | 町 村<br>(定数1名) |
|--------------------------------|-------|-------|-------------|-------------|-------------|---------------|---------------|
| 団体数                            | 47    | 12    | 84          | 93          | 497         | 2,562         | 9             |
| 監査委員数                          | 188   | 48    | 336         | 279         | 994         | 5,121         |               |
| うち識見を有する者                      | 94    | 24    | 171         | 186         | 497         | 2,560         |               |
| うち常勤の者の割合                      | 64.9% | 54.2% | 49.7%       | 9.1%        | 9.3%        | 0.04%         |               |
| 当該地方公共団体のOB（退任後5年以上経過している者も含む） | 79.8% | 58.3% | 48.5%       | 36.0%       | 44.9%       | 27.3%         |               |
| 職員                             | 94    | 24    | 165         | 93          | 497         | 2,561         | 9             |

資料出所：第24次地制調第11回専門小委員会資料

は、識見を有する委員に較べて、短期間に委員を交替するケースが多いとされているが、議員選出委員の場合には必ずしも財務管理や経営管理等の専門家が選出されるという保証はない。したがって、高度の専門的能力と相当の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のである。特に、監査委員事務局体制が十分でなく、しかも監査委員の定数が2名以下の市町村の場合には、監査委員の果たすべき役割は重大であり、委員の専門性の欠如は極めて深刻な問題であるといえよう。

## (2) 監査実施体制の問題

①監査委員事務局の整備 監査委員事務局(以下、事務局)は、もともと監査機能の充実・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ある。現在、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、それぞれ監査に関する事務に従事するものと規定している。

事務局の整備に係わる第1の問題点は、職員の独立性と専門性をどのように確保するかという点にある。監査委員の定数は、上述のごとく、都道府県及び政令市の場合でも最大4名であり、かかる少数の委員が大規模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、事実上不可能である。したがって、どの自治体でも監査委員の指導のもとに、通例、事務局職員が監査に従事することになっているのである。

しかし、事務局職員は、もともと長部局の職員であり、その任免権は法的には代表監査委員

に委ねられているものの、実際には首長がその権限を握っており、事務局職員も定期的(2~3年)に他の部局に転任するのが慣例となっている。このような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確保という点で重大な欠陥を有するものである。すなわち、長部局からの出向職員という不安定な身分のために、上司や同僚への恩義や遠慮から、監査に手心が加えられ、公正・不偏な職務の遂行を期待しえないこと、また短期転任のために専門的な知識や能力をもった職員の育成が極めて困難であることである。

事務局職員に係わる第2の問題点は、監査事務に従事する専任職員の絶対数が少ないという点にある。第24次地制調の専門小委員会の資料によれば、平均的な専任職員数は、都道府県が約21名、指定都市が約26名、人口25万人以上の市が約8名、その他の市が2~4名である。そして事務局を設置できない町村の場合は1~2名で、大半が他の部局との併任となっている(表2参照)。しかし、後述するように、監査範囲・対象は、一般監査、特別監査、決算審査、行政監査など、広範多岐にわたっており、このような少数の専任職員によっては、十分な監査を実施することは極めて困難である。加えて住民の直接請求に基づく監査や住民監査請求などが行われる場合には、その対応に重大な支障を生ずることになるであろう(表3参照)。特に、専任職員を置かない大半の町村の場合には、一般に行政事務を処理する職員が監査事務も併任することになる訳であるから、自己監査となる可能性が高く、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を保障することは困難である。

②統一的な監査基準の設定 監査基準を設定し、監査人にこれを遵守させることは、監査制度を確立しかつ維持するために、また、監査に対する住民の信頼を高め、任務の範囲を限定するために、さらに、利害関係者及び監査人自身の利益を擁護するために必要不可欠な条件であ

表2 監査委員事務局等の職員数 (平成7年1月1日現在)

平均の件数

|                  |           | 都道府県            | 指定都市            | 市<br>(定数4名)     | 市<br>(定数3名)    | 市<br>(定数2名)    | 町 村<br>(定数2名)   | 町 村<br>(定数1名)  |
|------------------|-----------|-----------------|-----------------|-----------------|----------------|----------------|-----------------|----------------|
| 団体数              |           | 47              | 12              | 84              | 93             | 497            | 2,562           | 9              |
| 事務局を設置している団体数    |           | 47              | 12              | 84              | 93             | 495            | —               | —              |
| 専任の事務局職員         |           | 20.8            | 26.3            | 8.1             | 3.5            | 1.6            | 0.06            | 0.2            |
| 経<br>験<br>年<br>数 | 3年未満      | 16.0<br>(76.9%) | 17.7<br>(67.3%) | 4.8<br>(59.3%)  | 2.2<br>(62.9%) | 1.1<br>(68.8%) | 0.05<br>(83.3%) | 0.1<br>(50.0%) |
|                  | 3年以上10年未満 | 4.0<br>(19.2%)  | 7.5<br>(28.5%)  | 2.9<br>(35.8%)  | 1.2<br>(34.3%) | 0.5<br>(31.2%) | 0.01<br>(16.7%) | 0.1<br>(50.0%) |
|                  | 10年以上     | 0.8<br>(3.9%)   | 1.1<br>(4.2%)   | 0.4<br>(4.9%)   | 0.1<br>(2.8%)  | 0.0<br>(0.0%)  | 0.00<br>(0.0%)  | —              |
| 兼任の事務局職員数        |           | 0.5             | —               | 0.1             | 0.3            | 0.5            | 1.5             | 1.0            |
| 経<br>験<br>年<br>数 | 3年未満      | 0.4<br>(80.0%)  | —               | 0.05<br>(50.0%) | 0.2<br>(66.7%) | 0.3<br>(60.0%) | 1.0<br>(66.7%)  | 0.6<br>(60.0%) |
|                  | 3年以上10年未満 | 0.1<br>(20.0%)  | —               | 0.05<br>(50.0%) | 0.1<br>(33.3%) | 0.2<br>(40.0%) | 0.5<br>(33.3%)  | 0.4<br>(40.0%) |
|                  | 10年以上     | —               | —               | —               | —              | 0.0<br>(0.0%)  | 0.0<br>(0.0%)   | —              |

資料出所：第24次地制調第11回専門小委員会資料

表3 要求監査の件数

(昭和57年4月1日から平成4年3月31日まで)

|      | 事務監査請求による監査 |    |     | 住民監査請求   |       |
|------|-------------|----|-----|----------|-------|
|      | 住民          | 議会 | 長等  | 住民<br>訴訟 |       |
| 都道府県 | 230         | 4  | 1   | 225      | 91    |
| 指定都市 | 16          | 0  | 0   | 16       | 66    |
| 市町村  | 1,207       | 82 | 748 | 377      | 2,062 |
| 計    | 1,453       | 86 | 749 | 618      | 2,565 |

資料出所：第24次地制調第15回専門小委員会資料

る<sup>12)</sup>。ところが、わが国では、従来、地方自治体における監査機能の重要性が十分認識されてこなかった。このため、地方自治法では、監

査の実施に当たって、監査委員は、特に、次の点に留意するよう規定するとどまっている。すなわち、地方自治体が、その事務処理に当たって、住民福祉の増進に努め、最少の経費で最大の効果を上げているか否か、そして常にその組織及び運営の合理化に努め、その規模の適正化を図っているか否かに意を用いることである。

このように地方自治法では、財務監査及び行政監査に際して、監査委員が遵守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。すなわち、わが国では、すべての自治体に対して、適用しうる統一的な監査基準は存在しないということである。もとより各自治体では、監査委員の全国組織、例えば「全国都市監査委員会」の「都市監査基準準則」<sup>13)</sup>等を参考にして、独自の監査基準や監査等の着眼点を設定し、それに準拠して監査を実施している。しかし、自治体における監査基準等の設定状況は必ずしも十分ではない。特に、小規模市町村におけるそ

の設定状況は極めて低調である。このような状態は、地方自治体監査の権威を弱め、監査の客観性を保証しえないだけでなく、監査委員の責任の所在をも不明確にするという重大な問題を孕んでいるのである。

### (3) 行政監査に係わる問題

地方自治体における監査委員の監査は、(1)一般監査(定例監査、随時監査、財政援助団体等に対する監査)、(2)特別監査(住民の直接請求に基づく監査、議会、主務大臣又は知事等の要求監査など)及び(3)その他の監査(出納検査、公金の収納等の監査、決算審査、住民の監査請求に基づく監査など)に大別され、監査委員の職務権限は広範多岐にわたっている。しかし、これまでは主に財務監査に重点がおかれ、いわゆる行政監査はその監査対象に含まれていなかったのである。

しかし、近年、地方自治体における公債等の残高は累増し、また経常収支比率や公債費負担率も高水準で推移するなど、地方財政の構造は硬直性を増大しつつある<sup>14)</sup>。このため、どの自治体でも住民の理解と協力のもとに、事務事業の見直し、組織・機構の簡素合理化、給与・定員管理の適正化など、自主的・計画的な行政改革を推進しているところである<sup>15)</sup>。いうまでもなく、行政活動における非能率は、増税や料金値上げ等を通じて、最終的には主権者である住民の財政的な負担の増加をもたらすことになる。特に、利潤の獲得を主要な目的としない行政活動の場合には、営利企業なみの競争原理が働きにくく、とかく非能率に陥りやすいため、住民が能率的な行政の確保に重大な関心をもつのは当然のことである。

このような自治体による行財政改革の推進及び能率的な行政の確保に対する住民の関心や期待の高まりを踏まえ、平成3年の地方自治法の改正では、監査範囲・対象の拡大が図られたのである。すなわち、そこでは、行政活動全般にわたり、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、公の施設の管理受託者についても、これを監査対象に含めることとし、監査機能が充実・強化されたのである。もちろん、地方自治法上、このような行政監査の実施が保証されたことは高く評価されねばならない。ただ、行政監査に関する現行規定のもつ重要な問題点は、監査委員が「必要あると認めるとき」にのみ、行政監査を「実施することができる」と定めている点にある。すなわち、行政監査は、財政援助団体等に対する監査と同様に、随時監査であって、決算審査のような強制力がないために、とかくご都合主義に流れやすいという重大な問題を有しているのである。

また、例え監査委員が行政監査の必要があると認めた場合でも、上述のごとく、事務局職員の絶対数が少なく、しかも職員が行政監査に関して十分な専門的知識と豊富な実務経験を有していない状況のもとでは、十分な監査を実施することは物理的にも困難である。事実、行政監査は財務監査に較べてはなほだ不十分な実施状況にある。例えば、第24次地制調第11回専門小委員会の資料によれば、行政監査の執行状況は、47都道府県が年平均2.8件、12指定都市が年平均2.3件であるのに対して、2,562町村では年平均0.6件となっており、町村では殆ど行われていないのが実態である。地方自治体では、行財政改革との関連でとりわけ能率的な行政の確保が重要な課題となっている時期<sup>16)</sup>でもあり、こうした現状は速やかに改善されねばならない。

### 3. 内部監査制度の限界

わが国の監査委員制度は内部監査として位置づけられている。その根拠は、監査委員の身分が当該自治体に所属し、独立性を欠如していること、すなわち、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ことに求められる。また現行制度は、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設定されたという、その沿革からも明

らかに内部監査であるといえよう。

このような現行制度は、上述のごとく、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の面でも極めて不備・不完全な状態にあり、本来的な監査機能を果たしてこなかったのである。しかし、それにも拘わらず、今日まで抜本的な改革が行われなかった最大の理由は、わが国における地方民主主義の遅れに求められよう。つまり、わが国では、欧米に較べて住民の自治意識が低く、民主主義に不可欠なアカウントビリティという考え方が十分に育っていないことにある。平成3年の地方自治法の改正前まで、監査委員の意見（決算審査報告書）の公表が義務づけられていなかったのは、まさにかかる理由によるものである。

従来、地方公会計制度及び監査委員制度は、主権者である住民に対するアカウントビリティ・レポートの公表を軽視し、アカウントビリティの評価と意思決定に役立つ十分な情報を提供してこなかった。すなわち、これらの制度は、内部管理事務組織及び内部監査制度として位置づけられ、専ら首長などの行政管理者に役立つ情報を提供するための制度として機能してきたのである。したがって、行政管理者等にとって特段の不都合を生じない限り、行政管理者の側から制度改革を提起することはありえないことである。特に、公会計制度が行政管理者に対する内部報告のための会計制度であるとするならば、ことさら独立した第三者による外部監査制度を導入する必要はないであろう。

しかし、独立性や専門性等の面で重要な問題をもつこのような内部監査制度によっては、いわゆるゼネコン汚職や官官接待等に係わる不正・腐敗を防止し、公正かつ能率的な行政運営を確保することはとうてい困難である。また専ら行政管理者に奉仕するための現行制度は、住民の「知る権利」を保障し、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するという住民自治の思想とも明らかに矛盾

するものである。したがって、こうした現状を早急に改善し、行政に対する住民の信頼を回復しなければならない。行政全般にわたり公正と能率を確保するためには、現行の内部監査制度を抜本的に改革すること、すなわち、行政の住民に対するアカウントビリティを客観的に検証し、かつ情報公表義務制度を充実・補完しうる外部監査制度を導入することが必要不可欠であると考えられる。

### Ⅲ イギリス及びアメリカの外部監査制度

#### 1. イギリス地方自治体の外部監査制度

イギリス（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）並びにスケジュール3「監査委員会」<sup>17)</sup>等において詳細を規定しているが、新制度の最大の特徴は、監査委員会（以下、委員会）を創設したことと、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）を導入した点にある<sup>18)</sup>。

##### (1) 監査委員会

新制度以前には、地区監査官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誤解を生じがちであったこと、また地方議会が監査人を任命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や公金の支出方法に関する住民の関心が高まってきたことなどを踏まえ、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証するという見地から、監査人の任命権を地方自治体から委員会に移管することにしたのである。

委員会は法人団体であり、創設時には、委員長（J. L. Read）他15名の委員（定員は13～17名）で構成されている。委員は、国務大臣が地



方自治体の関係団体、会計専門家団体等と協議の上、産業界、地方自治体、会計専門家団体、労働組合などの中から任命されている。委員の当初の任期は3年で、その給与・報酬は国務大臣が決定することになっている。

委員会の本部はロンドンと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で必要経費を賄う独立採算性が採用されている。委員会の事務局には600人をこす監査職員がおり、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。

委員会の主要な目的は、地方政府の誠実性を促進し、かつVFMを高めることにある。委員会は、かかる目的を達成するために、以下のような多様な任務を遂行している。すなわち、①各自治体と協議の後、監査人（任期は通常5年）を任命すること、②車両の管理、購買管理、キャッシュフローの管理など、3Eに関する改善勧告のための特別研究を行うこと、③人口調査統計や財政統計などを含む各自治体の包括的なプロフィールの作成、④監査実施コード（以下、コード）の作成、⑤地方自治体協会及び会計専門家団体との協議の後、監査報酬（料金表）を決定すること、⑥有権者の申し立て等による特別監査の実施を監査人に指示することなどである。

## (2) 監査人の資格、任務及び監査基準

①監査人の資格 委員会が任命する監査人は、委員会に所属する監査職員（その大半は旧地区監査官である）の他に、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、公認会計士協会、勅許理財官協会など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。委員会が創設されるまでは、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、かつ民間の

人的資源を積極的に活用するという方針のもとに、監査法人等による自治体監査の割合は次第に拡大されつつある。最近では監査業務の70%は委員会に所属する監査人が担当し、残りの30%は9大会計士事務所が引き受けている。しかし、将来的には民間監査法人等の割合を50%までさらに拡大する計画であるといわれる。

②監査人の任務 新監査制度のもとでは、合規性監査や財務監査に加えて、VFM監査又は3E監査を監査人の職務権限に含めることにより、監査範囲の拡大が図られることになった。82年法では、監査人は、会計検査及びその他の方法によって、次の事項を確認するよう要求している。すなわち、(イ)財務諸表が「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）、(ロ)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(ハ)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（制度）を設けていること（VFM監査又は3E監査）である。

ここで経済性とは、当該自治体が人的・物的資源を調達する際の条件、すなわち、最低のコストで適切な品質と数量の人的・物的資源を獲得することである。また効率性とは、産出された財貨・サービスとそれらを産出するために使用された資源の関係、すなわち、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、又は提供される一定の数量及び品質のサービスに対して最少のインプットを使用することを意味する。さらに、有効性とは、組織体が市民の要求を充足すること、及びあるプログラム又は活動がその設定された目標又は目的を達成することを意味している<sup>19)</sup>。

このような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制度が存在するかどうかにかかっている。しかし、かかる制度を設定し、有効に機能させるのは、被監査団体の責任である。監査人の責任は、当

該制度が当をえたものであり、かつ有効に機能していることを独自に検証することである<sup>20)</sup>。

また、監査人は、3Eを保証するために設定されている制度について見解を形成する際に、次のような領域における適切な実務に特別な注意を払わねばならない。例えば、戦略的な指令及び業績の検査、計画及び財務管理のシステム、資産の管理、人的資源の問題、サービスの提供、適切な実務に反する業績などである。

さらに、全般的な管理制度及び特定のサービスを検討する際に、決定された政策そのものを問題にすることは監査人の任務ではない。しかし、政策の影響及び政策を決定するための制度、例えば、政策の代替案を検討するための十分な制度が存在するか否か、政策目的や目標が明確に定められているか否か、多様な政策目的又は政策遂行のために採られた手段の間で矛盾がないか否か、などを検討することは監査人の責任である<sup>21)</sup>。

③監査基準 82年法では、委員会が作成・管理するコードには、監査人が採用すべき基準、手続及び方法に関して最高水準の専門的実務を収めること、そして監査実施時に効力を有するコードに従って、監査人が職務を遂行するよう義務づけている。このコードは両院の決議による承認を得て発効するものであり、その効力を持続するには5年以内に同様の承認が必要となる。最初のコードは1984年に制定<sup>22)</sup>されたが、爾来、数次にわたる改訂が行われ、漸次、精緻化され体系化されてきた。1995年7月に公表されたその最新版は、総則の他、①監査の目的、②監査人の権限と任務、③監査アプローチ、④監査によるアウトプット、⑤特別な権限の行使の5章から構成されており、そこでは監査人の職務の遂行方法等を詳細に規定している。

### (3) 住民の権利

新制度のもとでは、住民に対して、以下に示すような広範な権利を保障し、住民の「知る権利」の拡充が図られている。

①会計関連書類の調査 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、請求書などの証憑書類）を調査し、かつこれらの書類を複写することができるのである。なお、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住民の閲覧に供することを公示するとともに、これらについて監査人に質問できる住民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 会計に関連する事項について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保証している。ただ有権者の質問は、監査中の年度の会計に関連する事項に限定されている。また監査人は、自治体の同意なしには、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のである。

③有権者による異議の申し立て 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、(イ)会計項目に関する違法性の確認、(ロ)説明されていない金額の返還や故意による違法行為から生じた損害額の弁済請求、及び(イ)公共の利益のために監査人が報告する事項である。上記(イ)及び(ロ)に関する監査人の決定に不服の有る者は、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で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調査権 被監査団体の有権者は、当該団体の会計報告書及び監査報告書を調査しかつ複写すること、そして料金を支払いこれらの書類の郵送を要求することができることになっている。

## 2. アメリカの州・地方政府の外部監査制度

### (1) 単一監査法の目的と監査対象

①単一監査法の目的 アメリカでは1984年に単一監査法<sup>23)</sup>（以下、法）が制定された。同

法の制定以前には、州及び地方政府（以下、州政府等）は、連邦政府から補助金等の交付を受けた場合、当該補助金ごとに外部監査を受けることを義務づけられていた。このため、例えば、州政府等が連邦財政援助プログラム（FFAP）に基づいて複数の機関から数種類の補助金を受領している場合には、年間を通して複数の監査が同時併行的にあるいは重複して行われ、しかも連邦機関によって監査の要件が異なる場合もあるために、監査人の質問や文書の検索など、職員はその対応に多大の時間と過重な労力を強いられることになる。さらに、補助金ごとの監査の場合には、当該補助金に関連する事項のみに監査範囲が限定されるために、被監査団体全体の財務諸表の適正性や合規性等についての意見が表明されえないという、重要な問題を孕んでいたのである。

単一監査法の目的はこうした現状を改善すること、すなわち、(イ)FFAPに関する州政府等の財務管理を改善すること、(ロ)州政府等に提供する連邦財政援助（FFA）に関して統一的な監査要件を確立すること、(ハ)監査資源（監査人）の効率的かつ効果的な利用を促進すること、及び(ニ)連邦諸機関が、最大限実行可能な範囲で、本法に従って実施された監査結果を信頼し利用することを保証することにある。従って、法は、かかる目的を達成するために、従来の補助金ごとの監査にかえて、州政府など組織単位ごとに監査を実施するものである。かくて、複数の連邦機関から補助金等を受けている場合でも、同法のもとでは、ただ一つの監査を受ければよいことになるのである。

②監査対象 しかし、少額のFFAを受けている組織に対してまで法を適用することは、逆に当該組織に過重な負担をかけることになる。そこで、法は一会計年度に受けた財政援助総額の多寡により、監査対象を決定することにしてるのである。すなわち、(イ)10万ドル以上の財政援助を受けた政府には単一監査を強制すること、(ロ)25,000ドル以上10万ドル未満の財政援助

を受けた政府は単一監査又は補助金ごとの監査のいずれかを選択できること、及び(ハ)25,000ドル未満の財政援助を受けた政府は、これらの監査が免除されるというものである。なお、FFAには補助金、契約、貸付、利子補給、協力契約、財産供与、保険債務保証等を含み、また財政援助総額の算定にあたっては、連邦政府から直接受け取ったFFAとともに、他の州政府等を経由して間接的に受領したものも含まれるのである。

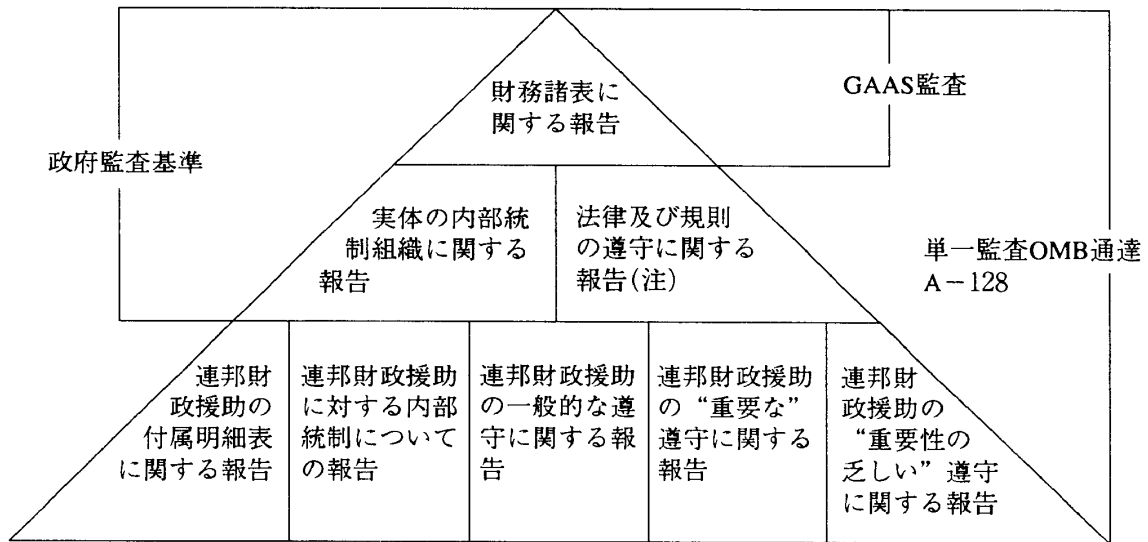
## (2) 監査人の資格、監査範囲及び監査基準

①監査人の資格 州政府等では、通常、選挙又は議会の任命によって独立監査人を決定している。独立監査人には、(イ)被監査団体の公務員である監査人、(ロ)被監査団体以外の政府職員である監査人及び(ハ)公認会計士又は監査法人の3つのタイプがある。なお、一部の州を除き、地方政府の監査は一般に民間の監査法人等によって行われている。

単一監査法では、監査人の独立性を重視しており、独立監査人のみが監査を実施しうるものと規定する。ここで独立監査人とは、上記の(ロ)又は(ハ)、すなわち、一般に認められた政府監査基準（GAGAS）における独立性の基準を充足する外部の州又は地方政府の監査人、もしくは同基準を充足する公共会計士のいずれかである。

②監査範囲 単一監査法に基づく監査は、州政府等の財務活動全体を包摂するとともに、次の4つの事項について決定し報告することを要求している。すなわち、(イ)当該政府実体の財務諸表が一般に認められた会計原則（GAAP）に準拠して財政状態及び財務活動成績を適正に表示しているか否か（財務監査）、(ロ)当該政府実体が財務諸表に重要な影響を与える法律や規則に従っているか否か（合規性又は準拠性監査）、(ハ)当該政府実体は法律や規則に従ってFFAPを管理する合理的な内部統制制度を有しているか否か（内部統制の検査）、及び(ニ)当該政府実体が主要なFFAPに重要な影響を与

図1 政府単一監査における報告のレベル



(注) 違法行為に関する報告を含む

資料出所：AICPA, Audits of State and Local Governmental Units (New York: AICPA, 1994).

える法律や規則に従っているか否か（合規性監査）を決定し報告することである（図1参照）。ここで注目すべきは、単一監査の場合には、イギリス地方自治体の監査と異なり、業績監査（経済性・効率性監査及びプログラム監査）が監査範囲に含まれていない点である。もちろん、州政府等においても業績監査は極めて重視されており、従来、それは主に内部監査部門によって実施されてきたのである<sup>24)</sup>。

③監査基準 独立監査人は、単一監査の実施に際して、アメリカ公認会計士協会（AICPA）の一般に認められた監査基準（GAAS）及び会計検査院（GAO）のGAGASに準拠するとともに、行政管理予算局（OMB）の通達等に従ってFFAPに関する追加的な監査手続きを採用することを義務づけられている。GAASは、一般基準（専門的能力、独立性及び専門家としての正当な注意）、実施基準（計画と監督、内部統制、適切な証拠の入手）及び報告基準（GAAPへの準拠、首尾一貫性、情報開示及び意見表明）から構成されており、監査の実施に関する質的基準を詳細に規定している<sup>25)</sup>。また1994年に改訂されたGAGASは、一般基準、

財務監査の実施基準・報告基準及び業績監査の実施基準・報告基準からなり、すべての政府組織、プログラム、活動及び機能の監査に適用することを意図しているのである<sup>26)</sup>（表4参照）。

### (3) ポートランド市の監査制度

地方政府は、民間の監査法人等への監査業務の委託や専門監査官の採用など、多様な組織・運営の形態により監査機能を遂行することが可能である。例えば、オレゴン州のポートランド市では、立法府及び行政府とは独立した機関として、市監査官1名（公認会計士）を市民の直接選挙で選出している。市の憲章は、選出された監査官に財務監査及び業績監査を実施する権限と義務を与えている。

このような市監査官の広範な任務を補佐するために創設された監査業務部<sup>27)</sup>は、現在、会計、行政、経営、法律、統計、コンピューターなど、多様な教育的背景をもつ10名の専門職員から構成されており、平均約80万ドルの年次予算ですべての業務を運営している。監査業務部の専門職員は、GAOのGAGASを遵守し、監査業務（業務計画、実地調査、調査報告、追跡

表4 政府監査基準

| 監 査 業 務 の 範 囲  |  |
|--|--|
| 財務監査   | 業績監査   |
| 財務諸表監査<br>財務関連監査   | 経済性及び効率性監査<br>プログラム監査  |
| 一 般 基 準  |  |
| 資格, 独立性, 専門家としての正当な注意, 品質管理  |  |
| 実 施 基 準 と 報 告 基 準  |  |
| 財務監査   | 業績監査   |
| 実施基準<br>計画<br>不正行為, 違法行為及びその他の不準拠<br>内部統制<br>監査調書<br>財務関連監査<br>報告基準<br>監査委員会又は他の責任者との意思の疎通<br>GAGAS への報告準拠<br>法律及び規則への準拠と内部統制に関する報告<br>特権情報と機密情報<br>報告書の配布<br>財務関連監査 | 実施基準<br>計画<br>監督<br>法律及び規則への準拠<br>マネジメント・コントロール<br>証拠<br>報告基準<br>形式<br>適時性<br>報告書の内容<br>報告書の提示<br>報告書の配布 |

資料出所: Comptroller General of the United States, *Government Auditing Standards*.

調査など) のすべての局面で独立性と客観性を保持することを義務づけられている。ただ、財務監査については民間の監査法人に業務を委託しているため、同部では主に業績監査に重点をおいているのである。

つまり、監査業務部の主要な使命は、行政活動の公正性、効率性、有効性及び透明性を高めることにある。この使命を達成するために、従来、同部では、プログラムの効率性と有効性の評価、財務報告と管理情報の正確性の評価、無駄を省きかつ資産を保全するための統制の適正性に関するテスト、法律や規則の遵守に関する検査などを実施することによって、市民、議会及び行政管理者に対して、多くの有用かつ客観的な情報を提供してきた。例えば、サービスの

提供努力と成果に関する報告書、財政動向に関する分析報告書、包括的年次財務報告書など、1988年以降、年平均9つの報告書を作成・公表し、市政府の業績及びアカウンタビリティの改善に努めている。また各部局の管理者もこれら行政サービスの提供等に係わる改善勧告書のうち、約90%について十分な対応を図り、業務の改善に努力してきたのである。因に、1984年以降、業績監査等の実施によって、2,150万ドル以上の財務上の便益の獲得が確認されている。

さらに、監査業務部は、最近、住民に対するアカウンタビリティを改善するために、サービスのコスト、その成果及び財政状況に関して、市民向けの報告書<sup>28)</sup>を公表している。そこでは、多くの図表やグラフを使用し、また時系列

比較や他都市との比較をまじえ、(イ)消防、警察、上下水道、住宅、道路・交通、公園など、主要なサービスのコスト及びその支出動向、(ロ)サービス提供の成果、すなわち、公共の安全性（犯罪や火災の発生件数など）、居住適正（公園や道路・交通などの整備状況）及び清潔な環境作り（上下水道の整備状況、水質や料金など）、さらに(ハ)過去3年間の連結貸借対照表を要約表示するとともに、数期間の財政動向（活動剰余、流動性、ファンド残高など）を分析することによって、財政の健全性を分かり易く解説しているのである。

#### IV 監査制度の改革と今後の課題

地方自治体における外部監査制度は、①イギリス型（監査委員会型）、②アメリカ型（独立監査人型）及び③その他のハイブリッド型の3つのタイプに大別することができる。わが国地方自治体における監査制度の改革を考える場合、特に、配慮すべき事項は、(イ)監査人の独立性と専門性を確保することと、(ロ)業績監査の実施を徹底することの二つである。①及び②はともに監査人の独立性及び専門性の要件を十分に満たしている。ただ、②が業績監査を外部監査人の任務から除外しているのに対して、①は財務・合規性監査に加えてVFM監査も監査人の職務権限に含めており、その意味では、自治体監査の理想型に近いものであるといえよう。

しかし、長期目標としてはともかく、今直ちにわが国に、①を導入することは、事実上、不可能であると思われる。例えば、①に倣い、自治省・自治大臣の管轄下に全国規模の監査委員会を創設すると仮定した場合に、解決すべき第一の問題は、監査資源（監査人）をいかにして確保するかである。イギリスの場合は、旧地区監査官を委員会所属の監査官として登用することが可能であったが、わが国では、広範な専門的能力と実務経験をもった膨大な数の監査人を確保することは極めて困難である。

また監査委員会の組織形態を国の特殊法人と

する場合には、それが官僚の天下り先になる可能性は非常に高い。したがって、委員会のメンバー構成及びその運用の仕方いかんによっては、国の後見的な監督のもとに実施された戦前の監査制度のごとく、国の主導によって地方自治が侵害される危険性を多分に孕んでいるといえよう。そのような方向は地方分権の思想とは明らかに逆行するものである。さらに、①を導入する場合には、当然、地方自治法の大規模な改正が必要となるが、今日のような切迫した状況のもとで、短期間に抜本的な改革を実行することは、実際問題として不可能である。

このようなイギリス型に較べてアメリカ型、特に、ポートランド市型の監査制度の導入は、比較的の小規模でかつ障害の少ない制度改革によって、わが国の現状を改善することが可能であり、また実行可能性という点でも、①よりもはるかに優れていると思われる。そこで、以下では、ポートランド市型に倣って、現行制度改革に関する具体的な提案の骨子と今後の検討課題を明らかにすることにしたい。

##### (1) 外部監査機構の設置とその運営

制度改革に関する提言の第一は、監査人及び監査担当職員の独立性と専門性を確保し、かつ業績監査を徹底して実施しうる体制を確立するために、例えば、GAOやわが国の会計検査院のごとく、行政府及び立法府とは独立した外部監査機構を創設することである。すなわち、現行の監査委員及び監査委員事務局を発展的に解消し、これに代わる必置の監査機構として自治体監査人（以下、監査人）とその業務を補佐するための監査局を新設することである。かかる監査機構の設置主体は、基本的には都道府県、政令都市など、各自治体であるが、小規模市町村の場合には都道府県または他の市町村と共同して設置することを検討すべきである。なお、この場合、外部監査機構の創設及び運営に係わる一切の支出は、現行制度の場合と同様に、当該自治体の歳入（予算）で賄うことになる。

## (2) 監査人の選任方法と資格要件

改革提言の第二は、首長が議会の同意を得て監査人を選任するという選任方式を廃止して、首長と同様に監査人も住民の直接選挙により選出するか、あるいは議会の選挙で選出する方式に改めることである。もちろん、公選による場合は、首長や議員と同様に、住民投票による監査人の解職請求の規定を検討する必要がある。選出される監査人としては、当面、公認会計士など監査に関する専門的能力と実務経験を有する者をあてることが望ましい。しかし、今後、自治体の監査業務に精通した人材を育成しかつその量的拡充を図るためには、例えば、公認会計士試験制度（試験科目に法律や行財政関連科目の追加）等の改革や自治体監査士制度の創設等も十分検討すべきであろう。

監査局に所属する専門職員の採用、昇任、解雇等に係わる一切の権限は監査人に委ねることとし、監査局が固有の専任職員を採用し、長部局との間の人事移動は原則として認めないものとする。なお、専門職員の採用に際しては、会計・監査のみでなく、広範多岐にわたる監査業務の遂行に必要なすべての専門領域を網羅するよう配慮すべきである。そして採用後も、例えば、会計検査院等との人事交流や局内外の研修等によって職員の資質の向上を図るとともに、給与や昇任などを含め職員の身分を保証し、勤労意欲を高めるよう十分な手立てを講ずる必要がある。

## (3) 監査人の任務と監査基準

提言の第三は、監査人及びこれを補佐する専門職員に対して、財務監査及び業績監査の両者を実施するに必要なすべての権限と責任を与えることである。したがって、現行制度上、住民の権利として認められている選挙人の要求監査や住民監査請求などは、監査人に対して請求することになる。ただし、財務監査については、さしあたり、独立性と専門性を確保するという見地から、外部の第三者である公認会計士また

は監査法人に業務を委託し、その監査結果を監査人がレビューする方式を採用すべきである。もちろん、将来、専門職員が業務の遂行に必要な専門的能力と十分な実務経験を積んだ段階では、財務監査も担当することになる。しかし、当面、専門職員の中心的な任務は、監査人の指導監督のもとに、能率的な行政運営の確保に関して十分なチェックをすること、具体的にはGAOで実施されている業績監査（経済性・効率性監査とプログラム監査）の遂行に重点をおくことである。

ここでいう経済性・効率性の監査とは、当該自治体はその資源を経済的・効率的に取得し、保全し、かつ利用しているか否か、非効率または不経済的な業務の原因及び経済性・効率性の事項に関連する法律や規則等に準拠しているか否かを決定することである。また、プログラム監査とは、立法府等が決定した所期の成果・便益をどの程度達成しているか、組織、プログラム等の有効性及びプログラムに適用される法律や規則等に準拠しているか否かを決定することである<sup>29)</sup>。なお、すでにVFM監査のところで指摘したように、政策の評価には監査人の価値判断が介入し、その評価は極めて困難である。従って、業績監査には政策そのものの評価を含めるべきではない。

提言の第四は、監査人及び監査担当職員が広範な監査業務を有効かつ適切に遂行し、かつ自治体監査に対する住民の信頼を高めるために、全自治体に対して適用しうる統一的な監査基準を早急に設定することである。監査基準の設定に当たっては、自治省が中心となり、例えば、全国都市監査委員会の都市監査基準準則、イギリスの監査実務コード、AICPAのGAAS、GAOのGAGASなど、内外の諸基準を詳細に検討するとともに、監査委員、日本公認会計士協会会員、学識経験者などの意見を総合的に勘案することによって、わが国の実情に則した基準を速やかに作成する必要がある。

## 注

- 1) アメリカ公会計基準審議会 (GASB) の概念報告書 (CS) 第1号では、財務報告の主要な利用者として、(1)市民グループ、(2)立法府・監督官吏及び(3)投資家・債権者の3つのグループを確認し、これらの利用者に対する情報伝達が有効に行われるためには、財務報告は、理解可能性、信頼性、目的適合性、適時性、首尾一貫性及び比較可能性という基本的な情報特性を具備しなければならないとする。  
GASB, Concepts Statement No. 1 of the Governmental Accounting Standards Board, *Objectives of Financial Reporting*, GASB, May 1987, pp. 22-24.
- 2) わが国地方自治体における財政情報の公表義務制度の概要、それが孕んでいる問題点及び現行制度の改革の方向については、例えば、隅田一豊「住民自治と情報開示制度」『横浜経営研究』第12巻第2号 (1991.9) 及び隅田一豊「地方自治体における会計責任概念の拡充とSEA報告—民主的にして能率的な行政の確保をめざして」『横浜経営研究』第15巻第3号 (1994.11) を参照されたい。
- 3) GASBのCS第1号では、州及び地方政府の環境特性、財務報告の利用者及び利用目的等を明らかにしたのち、財務報告の目的を政府のアカウンタビリティの評価と経済的、社会的及び政治的な意思決定に役立つ情報の提供に求めている。  
GASB, Concepts Statement No. 1 of the GASB, *op. cit.*, pp. 26-29.
- 4) わが国の地方公会計制度とそれが孕んでいる問題点の詳細については、例えば、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) 及び隅田一豊「住民自治と地方公会計制度の改革」『会計』第141巻第1号 (1992.1) を参照。
- 5) パブリック・アカウンタビリティについては、例えば、隅田一豊「アカウンタビリティの拡充とSEA報告—民主的にして能率的な行政の確保をめざして—」『会計』第148巻第6号 (1995.12) を参照されたい。
- 6) 隅田一豊「住民自治と監査制度の改革」『横浜経営研究』第12巻第3号 (1991.12) を参照。
- 7) 地方六団体「地方分権の推進に関する意見書—新時代の地方自治—」「地方分権推進要綱」第6「地方公共団体の行政運営の民主化、公正・透明化及び効率化」第3. (監査機能の強化) (平成6年9月26日) を参照。
- 8) 地方制度調査会「地方分権の推進に伴う地方行政体制の整備・確立についての専門小委員会報告」(平成8年4月16日) では、地方公共団体の監査機能の充実強化に関して審議を重ねてきたが、時間的な制約等もあり、結論を得るまでには至っておらず、とりあえず、同小委員会では、現行の監査委員制度の充実強化と外部監査制度の導入の両面から検討すべきという点で意見の集約がなされている。
- 9) この点に関して、地方分権推進法 (平成7年5月19日法律第96号) では、「地方分権の推進に関する国の施策」として、国は、地方公共団体への権限の委譲を推進するとともに、国の関与、必置規制、機関委任事務及び国の負担金、補助金等の整理及び合理化その他所要の措置を講ずるものと規定している。
- 10) 監査委員制度の沿革については、例えば、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』(1988.4) 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』(第一法規, 1991) を参照されたい。
- 11) 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」「IV地方自治体の自己改革の推進」(ぎょうせい, 1990年) pp. 31-37を参照。
- 12) 黒沢清外『監査基準』(中央経済社, 1957年) pp. 3-7を参照。
- 13) 全国都市監査委員会編著『監査手帳—改定版—』(第一法規, 平成5年)。
- 14) 自治省編『地方財政白書』平成8年版 (大蔵省印刷局, 平成8年4月, p. 208) では、この点について、「地方債現在高が累増していることに加え、交付税特別会計の借入金も多額になり、実質的な将来の借入金残高は平成7年度末約124兆円の規模にまで拡大している。また、財政構造の弾力性を示す指標である経常収支比率は、地方税の減収等に伴い、5年連続して上昇しており、公債費に充当された一般財源の一般財源総額に占める割合を示す公債費負担比率も3年連続して上昇するなど、地方の財政構造は硬直化が進んでいる状況にあり、地方財政の前途には厳しいものがある。」としている。
- 15) 国は、昭和60年の「地方行革大綱」策定のための通達に続き、平成6年10月に各自治体に対して「地方公共団体における行政改革推進のための指針の策定について」と題する自治省事務次官通知を発行した。そこでは、行革推進のための重点事項 (事務事業の見直し、組織・機構の見直し、定員管理及び給与の適正化の推進、効果的な行政運営と職員の能力開発等の推進など6項目) を踏まえ、行政の組織・運営全般にわたる総点検を行い、改革・改善を要する事項について新たな行政改革大綱を自主的に策定するとともに、その計画的推進を図るよう要請しているところである。
- 16) 上記15)の自治省事務次官通知においても、行



政改革大綱の進行管理との関連で、「監査委員による事務事業の効果測定等適正な行政運営のための行政監査の結果を行政改革大綱の策定や見直し等に反映させるとともに、その計画的推進についても行政監査の有効な活用を検討する」よう要請しているところである。

- 17) Local Government Finance Act 1982, Part III *Accounts and Audit* (Section 11-36) and Schedule 3, The Audit Commission.
- 18) わが国とイギリスの地方自治体監査制度の比較については、例えば、隅田一豊「地方自治体監査制度に関する国際比較」『横浜経営研究』第13巻第2号(1992.9)を参照。なお、VFM監査又は3E監査については、例えば、次の文献を参照されたい。  
Price Waterhouse, *Value for Money Auditing Manual*, The investigation of Economy, Efficiency and Effectiveness in Local Government, 1984, John J. Glynn, *Value for Money Auditing in the Public Sector*, Prentice Hall International, 1985 (日本公認会計士協会公会計特別委員会訳「VFM監査の理論と実際」)(同文館, 1988) and P. C. Jones and J. G. Bates, *Public Sector Auditing*, Chapman & Hall, 1994.
- 19) Audit Commission, *Code of Audit Practice for Local Authorities and the National Health Service in England and Wales*, July 1995, pp. 2-3.
- 20) Audit Commission, *ibid.*, p. 9.
- 21) Audit Commission, *ibid.*, pp. 15-16.
- 22) Audit Commission, *Code of Local Government Audit Practice for England and Wales*, 1984.
- 23) Single Audit Act of 1984. Chapter 75—*Requirements for Single Audits* (Section 7501-7507). 単一監査法に基づく監査については、例えば、次の文献を参照されたい。Robert J. Freeman and Craig D. Shoulders, *Governmental and Nonprofit Accounting: Theory and Practice*, Fifth ed., Prentice Hall, 1996, pp. 789-808, Patricia P. Douglas, *Governmental and Nonprofit Accounting, Theory and Practice*, 1991, pp. 434-450 and Nicholas G. Apostolou and D. Larry Crumbley (eds.), *Handbook of Governmental Accounting and Finance*, John Wiley & Sons, 1994, pp. 24.1-24.31.
- 24) Robert J. Freeman and Craig D. Shoulders, *ibid.*, p. 781.
- 25) American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), *Codification of Statements on Auditing Standards* (New York: AICPA, 1995).
- 26) Comptroller General of the United States, *Government Auditing Standards*, 1994 Revision, (Washington, D.C.: U.S. General Accounting Office, 1994).
- 27) 監査業務部の業務概要については、Office of the City Auditor, City of Portland, Audit Service Division, *Promoting Accountability*, April 1994を参照。
- 28) City of Portland, Oregon, Office of City Auditor, *Report to Citizens*, September 1995.
- 29) Comptroller General of the United States. *Government Auditing Standards*, *op. cit.*, pp. 14-16.  
[すみた かずとよ 横浜国立大学経営学部教授]