

# 地方自治体の監査と内部統制

——ガバナンスとマネジメントに関連する諸問題の整理——

石 原 俊 彦

## 要 旨

わが国の地方自治体が直面する諸問題に対峙するために、自治体のガバナンスとマネジメントのシステムを再構築する必要がある。その主たる論点は、内部統制と監査に関するものである。この問題は、現在、総務省の地方行財政検討会議でも議論が行われている、今後の地方自治法の改正では、地方自治体の長に内部統制を整備し運用する責任があることが明記されると予想される。また、監査委員制度、包括外部監査制度、さらには、監査事務局監査についても、多面的な改革が予定されている。本稿では、こうした総務省の取り組みを踏まえ、わが国地方自治体のガバナンスとマネジメントのあるべき姿を、英国の現状を斟酌しながら整理する。

## I はじめに

現在、総務省は、地方行財政検討会議、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、今後の新地方公会計の推進に関する研究会などを設置して、地方自治体におけるガバナンスとマネジメントの構造のあり方について、論点整理を行っている。その背景には、地方自治体を取り巻く環境の変化、民間企業経営を自治体に取り入れようとする機運、新しい公共の創出などに関する市民意識の向上などがある。

本稿の目的は、地方自治体におけるガバナンスとマネジメントに関する諸問題を、監査と内部統制の視点から考察して、総務省等におけるこれまでの議論を整理し、今後のあるべき方向性について私見を明らかにすることにある。

## II ガバナンスとマネジメントの連携

### 1 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：New Public Management）が、わ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。たとえば、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。ここではまず、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について整理する。

周知のとおり、監査の問題は自治体経営（マネジメント）のあり方と、経営を監視するガバナンスのあり方に、大きな影響を及ぼしている。たとえば、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。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。

ところで、第29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、監査委員監査のあ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。

さらに平成20年度決算で、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、地方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（Value For Money：最少の経費で最大の効果を上げること）に取り組むことが、都道府県をはじ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明確ではない。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（しかも多くの場合兼務）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。

## 2 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、2009年3月に総務省は、「地方公共団体の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～信頼される地方公共団体を目指して～』（以下、総務省内部統制研究会報告書とする）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4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4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、これまで自治体が行ってきた有効な行政経営手法はすべて、内部統制の一部を構成している。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他ならない。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。

時に流用や預けなどの不適正経理は、自治体の側からは、国の補助金制度のあり方にも

問題点があると指摘されている。予算制度や補助金のシステムもまた重要な内部統制であり、制度やシステム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内部統制上の欠陥が存在する。ルール of 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。

### 3 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知できないでいる。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1940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6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り、首長は、きちんとした内部監査組織を整備・運用する責務がある。

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体200条7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29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。この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、外部監査と位置づ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づ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、ほぼすべての自治体関係者の認識である。

### 4 監査委員監査は外部監査か内部監査か

第29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。たとえば、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196条1項の規定は、監査委員の首長に対する外見的（経済的）独立性を必ずしも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、監査理論上大きな問題がある。

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からではない。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2つの側面があり、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のである。

たとえば、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。こうした想像は何人も容易に行い得るものであり、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はなく、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196条1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い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、監査委員の選任は独立した機関によって行われる必要がある。憲法93条では地方自治体における二元代表制が明記されており、議会がその構成員である議員を独立性が期待される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。

## 5 英国における地方自治体監査委員会の設置

独立した機関による監査委員の選任に関連して、英国で創設されている地方自治体監査委員会（Audit Commission）の取り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（業績やVMFの監査）、包括的地域評価（Comprehensive Area Assessment：CAA）を行っている。英国自治体の決算書監査はわ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る。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り組みである。CAAはわ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、1982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、1997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はなく、各自治体毎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財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 明名誉教授から、「平成10年度に施行の包括外部監査導入の議論で、外部監査のあり方を議論した際、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（2010年4月21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制度を見直し、監査委員監査と包括外部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、たとえば、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。監査人には独立性や専門的能力に加えて、被監査対象に対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、税理士は必ずしも行政のプロ（経験者やOB）ではない。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、否定できないのである。

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うるほど、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、組織監査を展開する上では、監査調書の体系整備や収集された証拠の評価（これに関しては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ている。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、わが国の自治体の監査を組織的に展開する上でも、必要不可欠な要請となる。

### Ⅲ 監査制度改革の方向性

#### 1 地方自治法抜本改正の取り組み

地方制度調査会に代わる組織として、2010年1月、原口総務大臣を座長に地方行財政検討会議が立ち上げられた。地域主権を実現するために必要な地方自治法の改正に取り組むのがこの会議の第一義的な役割とされている。構成員は、総務省の政務三役、地域主権担当の内閣総理大臣補佐官、地方六団体の代表を中心とする地方自治体関係者8名、それに学者6名（憲法、行政学、行政法、財政学、財政法、会計学）の合計18名からなっている。検討会議の下部組織として2つの分科会も設置され、この分科会にも約10名の専門委員が参加されている。

この地方行財政検討会議とその第二分科会で、現在、慎重に議論されているのが地方自治体の監査制度である。自治体の監査は監査委員監査と、都道府県や政令市を対象とする包括外部監査という2つの監査制度から構成されている。その中心となるのは言うまでもなく監査委員監査制度である。ところが、この監査委員監査制度が実質的に有効に機能しているかどうかという点に関しては、かなりの疑問がある。2008年度に厚生労働省や農林水産省から地方自治体に支出された補助金の会計検査でも、非常に多くの自治体で不適正経理が摘発されている。また、それ以外の自治体でも、公金である税金の不正使用に関連して、住民からの信頼を著しく失墜してしまっている団体は非常に多い。監査が存在するにもかかわらず、なぜこれほどの不適正経理が続発し、根絶されないのであろうか。

換言すれば、地方自治体における監査制度は必ずしも有効に機能していない。もとより、監査が有効に機能せず、公金に対する厳正な執行が管理監視されないような自治体に、地域主権の担い手としての役割を果たす資格はない。住民が納めた尊い税金の適正な取り扱いができない自治体に、今後増大する自主財源や一般財源をゆだねることなど不可能であるからである。

さらに、地域主権の担い手として各自治体が住民から信頼されるには、公金執行のコンプライアンスに加え、公金の執行が「最少の経費で最大の効果」を発現できるような支出を行っていることも保証される必要がある。監査には、合規性や合法性などのコンプライアンスの監査に加えて、経済性・効率性・有効性などの業績の監査（VFMの監査ともいう）という2つの側面があり、自治体の監査はこの双方で機能するものでなければならない。しかし、現行の監査委員監査は、VFMの監査に対しても十分な成果を上げているとは言えないのである。

コンプライアンスとVFMという2つの機能を発揮できる監査システムを構築することは、個々の自治体の努力のみではきわめて困難である。監査には非常に高い専門性が求め

られる。ごく一部の大規模自治体を除き、単独の自治体の努力であるべき監査のシステムを構築することはできない。自治体に求められるあるべき監査システムの構築のためには、地方自治法の改正を通じて、日本全国のすべての自治体に、一定水準以上の監査が機能するような手立てが必要である。また、地方自治法の改正趣旨を踏まえた補足的措置（たとえば、自治体外部監査の専門機関の設置や自治体監査専門家を養成する資格制度の構築など）も求められよう。地方行財政検討会議では、地域主権の実現に向け、これらのことを念頭に監査制度の抜本改革が真剣に議論されている。

## 2 監査委員監査が抱える現状と課題

監査委員監査は、地域主権の担い手となる地方自治体のマネジメントおよびガバナンスで非常に重要な役割の発揮が期待されている。この期待に監査委員監査が応えることで、公金の使途に関するコンプライアンスやVFM（Value For Money：最少の経費で最大の効果）への担保が可能になり、地域主権を実現する一つの重要な必要条件が整備されることになる。ここでは、現行の監査委員監査が直面している現状と課題を整理しよう。

### 現行監査委員監査の位置づけに問題が多い

第一に、監査委員監査は、内部監査と外部監査のいずれに相当するののかという問題がある。監査委員監査には、マネジメントの関係であれば内部監査、ガバナンスとの関係であれば外部監査の機能が期待される。2009年度の第29次地方制度調査会では、監査委員監査に外部監査機能が期待されている。その一方で、監査委員を補佐する監査事務局職員が遂行する監査は、ほとんどの自治体関係者が内部監査と認識しているという現状がある。地方自治法においても、監査事務局職員は監査委員を補佐する立場にあり、監査委員とは独立して別個の業務を行うものとは想定されていない。しかし、監査事務局職員に外部監査を補佐しているという認識は、相当に低いのではないかと考えられる。

### 監査形態や目的が不明確である

第二に、監査委員が担う監査の範囲は地方自治法上、例月出納検査、財務監査（定期監査）、決算審査、行政監査に識別される。おおよそ、前三者の主たる目的が合規性（準拠性）の監査、行政監査が経済性・効率性・有効性といった業績（VFM）の監査を企図するものとされている。しかし、財務監査を通じてVFMの監査、行政監査を通じて合規性の監査が執行されるケースも多い。つまり、それぞれの監査形態が、どの監査目的や監査要点と関連するものであるかという理論的な整理が、地方自治法上なされていないのである。



### 指摘型の監査では不十分である

第三に、監査委員監査の監査結果が「指摘型」となっており「保証型」になっていない。監査委員監査とは別個に遂行される包括外部監査においても同様に、監査委員や監査人の最終的な監査結果が「指摘型」に終始することになると、「指摘した以外の不正や誤謬の『不存在』について、監査委員や監査人は、なんら保証しない」ことになる。しかしながら、監査に対する社会的な期待は一般に、この保証なのである。監査委員や包括外部監査人が監査を行った後に、不正や重要な誤謬が発見され、「指摘型の監査ですから」という言い訳が出てしまうようでは、多くの住民が何のための監査かと思われ、監査の社会的な信頼性に大きな疑念を有することになる。

### 監査委員の適格性を整理する

第四に、監査委員の独立性、専門的知識、実務経験などの適格性における問題点である。監査委員には、監査対象となる地方自治体の行財政や監査についての専門的能力と、一定年限以上の自治体における実務経験が求められるべきである。また、監査を遂行する際の精神的な独立性（その具現としての正当な注意の行使を含む）と外見的・経済的独立性も必須の要件となる。現在選任されている監査委員のなかには、これらの諸要件を具備していないケースが相当にある。特に第29次地方制度調査会の議論のように、監査委員に外部監査機能が期待される場合、行政OB職員が当該自治体の監査委員に就任するケースは、決定的に外見的・経済的独立性に問題があると言わざるを得ない。

### リスク・アプローチ監査の採用へ

第五に、現行の監査委員監査には、リスク・アプローチの手法に基づいた監査基準が設定されていない。すでに都道府県、都市（市）、町村のそれぞれの監査委員の全国的な協議会で、監査基準に相当するものが策定されている。しかしそこでは、リスク・アプローチ（Risk - Driven Audit Approach）の一世代前の旧来型の手続準拠性のアプローチ（Procedure - Driven Audit Approach）が採用されている。手続準拠性アプローチでは、マニュアル的に実施すべき監査手続が列挙され、監査対象の抱えるリスクを斟酌することなく、手続の執行が主目的化されてしまう。十分な専門的知識や実務経験のない監査委員や監査事務局職員が、前年度の監査手続書や監査調書を参考に当該年度の監査を執行する姿はまさに、手続準拠性監査アプローチの実際そのものである。こうした旧来型のアプローチでは、変化する自治体の監査を都度適切に行うことは困難である。監査委員は、監査の費用対効果を加味し、限られた監査資源（人員・時間・費用など）を有効活用するためにも、リスクの少ない監査領域や対象に対して、非効率に監査資源を投入すべきではな

い。手続準拠的な監査基準やマニュアル、監査要綱を採用している自治体では、この失敗を起こしている可能性が極めて大きく、結果として「監査の失敗」を招いている。

#### 監査に関わる人材育成が求められる

第六に、監査委員だけではなく、監査事務局職員など監査業務に関する人材を育成する環境の整備と運用の問題がある。監査事務局職員のなかには最近、自治体監査のプロフェッションとして、公認内部監査人（CIA）や公認不正検査士（CFE）などの資格取得や、会計専門職大学院などで修士学位や専門職学位レベルの高等教育を受講する人材が増えてきた。しかし、その数は非常に限定的であり、多くの監査事務局職員の教育研修や人材育成は、順調に推移しているわけではない。人材育成が進めば、CAATなどの高度な監査手法を監査実務に適用することも可能になる。首長部局における人事ローテーションでたまたま監査事務局に配属された職員が、監査に関する専門的知識や経験もなく監査業務に従事しているという現状は、当然のこととして改められなければならない。

#### 監査における重要性概念の導入を

第七に、地方自治体の監査に重要性（特に金銭的な）の概念が浸透していない。住民が納めた税金は貴重な公金として厳正な取り扱いが求められる。このことは当然、すべての監査委員と監査事務局職員が共有すべき認識である。しかし1円や10円といった僅少な金額の不正に対して、住民が厳正な監査対応を求めていると認識することは適切ではない。住民は巨額の不正に対しては徹底的な監査対応を求める一方で、相対的に金銭的に重要性の少ない不正には、監査資源を加味した費用対効果を求めているのではないだろうか。ましてや、手続準拠性の監査アプローチに執着するあまり、金銭的に重要性のない監査項目の監査に大量の監査資源を投入し、肝心のリスク項目の監査が不十分のまま放置されるようでは、本末転倒である。監査における金銭的重要性概念の導入は、リスク・アプローチの手法の導入とセットで、監査実施段階における最も重要な課題である。

### 3 英国に見る監査制度抜本改革のヒント

監査委員監査を中心にわが国の監査制度が抱える以上のような問題を解決する一つのヒントが、英国の地方自治体監査制度にある。英国の地方自治体には首長部局にまず内部監査チームが設置されており、内部統制の重要な一部として機能している。首長は、この内部監査チームの活動を通じて、公金である税金の使途に執行の責任者としての目を光らせている。ここでは、公金執行の準拠性やVFMに、首長が第一義的な責任を担い業務を遂行しているという姿がある。

英国にはわが国とは異なって、地方自治体や NHS（国民医療サービス）などの公共部門を専門にする勅許公共財務会計士（CPFA）という資格がある。自治体の内部監査チームには、この資格を有する者が一定数存在する。また、ほとんどの自治体が全額公費負担で、CPFA の資格を取得させるために職員を英国勅許公共財務会計協会（CIPFA）での研修に派遣している（平均期間として3年程度。月に1回程度の間隔でCIPFA の研修を受講し、自己学習とセットでCPFA の資格取得を目指す）。英国の自治体には、およそ5千人のCPFA やその資格取得を目指す職員が勤務している。

次に、英国の自治体監査で特徴的なのは、外部監査について地方自治体監査委員会が制度的な対応を行っているという点である。1982年、当時のサッチャー首相は、地方自治体の財務諸表の信頼性の検証や、税金の用途の合规性やVFMを検討するために、地方自治体や英国議会から独立した政府機関として地方自治体監査委員会を設置した。保守党のサッチャー首相が創設した地方自治体監査委員会は、1997年に労働党のトニー・ブレア党首が首相に就任して以降も、制度的な発展を積み重ねてきた。二大政党制の英国では、政権が交代した場合、地方自治体監査委員会のような政府機関のあり方については、抜本的な見直しの可能性がある。それにもかかわらず、地方自治体監査委員会は、そうした状況でも生き残った組織である。この点、地方自治体の監査や検査のあり方について、英国では、地方自治体監査委員会の重要性が強く理解されていると判断する理由となる。なお、2010年総選挙で誕生した連立政権が打ち出した地方自治体監査委員会廃止の方針については、別途検討するものとする。

英国の地方自治体監査委員会は、決算書の監査（audit）、税金等の用途のVFMの検査（inspection）、それに、2002年以降は、包括的業績評価（Comprehensive Performance Assessment：CPA）という3本立てで業務を遂行している。わが国の監査委員監査と比較すると、決算書の監査に例月出納検査、財務監査、決算審査が含まれ、VFMの検査は行政監査が対応する。わが国には、CPAに対応する監査の制度はない（CPAの制度は2009年度にはさらに、包括的域評価〈CAA〉のシステムにバージョン・アップされている）。

#### 4 監査機能の外部委託と監査組織の編成

こうした地方自治体監査委員会の存在によって、英国では地方自治体の外部監査機能の徹底が実現されている。わが国の監査委員監査が内部監査か外部監査かという問題に対しては、英国では、地方自治体監査委員会による外部監査と、地方自治体の首長部局に帰属する内部監査チームという二本立てで、監査のシステムが構築されているという状況が問題解決のヒントになる。つまり、外部監査を担う日本版地方自治体監査委員会の設置であ

る。現在の監査委員と監査事務局職員を、監査委員は転籍、事務職員については出向も含めた方法で、たとえば、地方共同法人としての日本版地方自治体監査委員会に結集し、独立性を意識して（出身母体となる自治体の監査は担当しないという意味）監査を行ってはどうか。筆者が先に提示した課題の多くは、日本版地方自治体監査委員会を設置することで解決される。

さて、監査類型と監査目的に関して、地方自治体監査委員会の決算書監査が、保証型の監査を遂行しているという点に注目したい。この決算書監査では、わが国でも一般的な民間企業の公認会計士監査と同様に、地方自治体監査委員会の地方監査官や勅許会計士（監査法人）の監査証明が付与されている。そこでは、決算書に一定金額以上の不正や誤謬が決算書には含まれないことを、地方監査官や勅許会計士が監査意見の表明を通じて保証している。発見された不正や誤謬の内容を監査報告として指摘する指摘型監査ではなく、重要な不正や誤謬の不存在を保証しているのが、地方自治体監査委員会の保証型決算書監査である。この事実、わが国の監査制度改革（特に決算審査）で「保証型」監査にベクトルを変更する力強いエンジンとなる。

また、地方自治体監査委員会の検査は、住宅、道路、図書館、ごみ収集などの主要な行政サービス提供の領域ごとに、監査委員会の職員が現地に泊り込みで調査を行うなどして徹底的な詳細調査を行い、その結果を、長文の報告書を通じて、問題点の指摘、改革改善方法の指摘などを行っている。検査報告書のなかには、他団体との比較データなども利用され、ベンチマーキングの手法も適用されている。CPA や CAA の制度では、業績指標（performance indicator）を積極的に用いて、自治体のパフォーマンスを積極的に相対評価（自治体間比較が可能な形式で）している。わが国地方自治体の行政監査を、実質的に業績監査や VFM 監査として機能させるためには、ベンチマーキングの手法を積極的に取り込むことも重要である。

## 5 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4400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400億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、2008年度報告書によると監査の部分で約1.1億ポンド（約150億円）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500団体（人

口は日本の約半分の6500万人)であり、日本の約1800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、わが国で現状発生している監査コストの範囲内で可能なように推測されるのである。

ここにおいて、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13年12月19日閣議決定))。地方共同法人には、①出資は地方公共団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3つの特徴がある。いずれも地域主権を推進する視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、全国展開された共同監査組織を設置すべきである。

## 6 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ことが次なる課題となる。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、監査委員のなかには、一定の専門的能力を具備し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。民間組織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)を設定することも検討に値する。

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、資格保持者はお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。筆者はこの資格をもつ唯一の日本人として、この資格の意義と重みを実感している。

こうした技能資格の創設により、たとえば、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。たとえば、各自治体の議会は、長と議長の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しよう。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、CPFAに相当する技能資格を有しているとすると、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。

## 7 許されない監査のダブルスタンダード

### —地域主権改革と監査の充実—

さて、以上の考察を踏まえ、さらにもう一点整理をしておかなければならない問題がある。地方自治体監査基準の設定における基本的な考え方として、「監査のダブルスタンダードは許されない」ということである。総務省地方行財政検討会議では、地域主権改革の実現に向けて、地方自治法の抜本改正に関わる議論が展開されている。地域主権改革を最も簡潔に表現すれば、「地方や地域のことは、地方や地域で決定することができるようにすること」と定義できるであろうか。しかしここでは、すべてのことを地方や地域で決定することが地域主権ではなく、地域主権には責任が伴うということを看過してはならない。

この6月に閣議決定された地域主権戦略大綱では、地域主権を推進する見地から、補完性の原則や緑の分権改革といった発想を基にして、さまざまな改革のベクトルが示唆されている。そこでは、地方や地域にこれまで以上の権限と財源が委譲されようとしている。地方や地域の自立とセットで大綱が求めているのが、責任である。地域主権改革は、「地方や地域の自立と責任の改革」なのである。

地域主権でより大きな権限と財源をもつ地方自治体は、住民との協働や参画、それに、行政サービスの提供を通じて、ひととき大きな経済実体として機能することになる。社会的公器としての自治体には、当然のこととして、これまで以上に大きな責任が求められる。プロセス責任としての透明性の維持、結果責任としてのアカウンタビリティ（説明責任）の確保、社会責任としての外部監査制度の充実という3つの課題は、地方自治体が真に地域主権改革の担い手として自立する際に、避けて通ることのできない問題である。

地方行財政検討会議の第二分科会では、これらの問題に関連して、監査制度改革と財務会計制度改革についての具体的な検討が行われている。特に監査制度改革について議論は活発で、この8月には東京都や大阪市の代表監査委員を招聘しての意見聴取なども行われている。筆者はこの検討会議に構成員として参加している。第二分科会でも東京都や大阪市の先進的な事例を意見聴取させていただき、両自治体の監査実務の充実に目を見張った。

しかし、一つ大きな違和感を感じた点があった。それは、東京都や大阪市と同じような水準の監査を日本全体の自治体で展開しようとする機運、あるいは、リーダーシップが必ずしも両自治体から感じ取れなかったことである。実際、同じように意見聴取の対象となった鳥根県東出雲町の代表監査委員からは、大阪市が代表を務める全国都市監査委員協議会との合同研修の提案などが断られた経緯があるという説明もあった。

地域主権改革は、日本全国の地方や地域が自立と責任の体制を構築することを意味し、地方都市の監査が東京都や大阪市の監査未満でも良いという発想はどこからも出てこない。地方自治法の抜本改正において監査委員の権限と責任を明記し、東京都や大阪市の匹敵する水準の監査を地方都市にも構築しなければ、本当の意味での地域主権は実現されない。自治法改正において、大都市と地方都市を区別する監査のダブルスタンダードは許されないのである。

#### IV 地域主権戦略大綱と監査制度改革

##### 1 自立と責任を求める地域主権戦略大綱

すでに述べたように、平成22年6月22日、菅内閣は参議院議員選挙のさなか、地域主権戦略大綱を閣議決定した。大綱には、日本という国の将来の姿が「地域主権」、すなわち「地方や地域のことは、地方や地域が主体的に決定する」という考え方で明示されている。大綱にはこの考え方を実現するための手立てとして、政府省庁から自治体への義務付け・枠付けの廃止（自治体における条例制定権の拡大）、基礎自治体への権限委譲、国の出先機関の原則廃止、ひも付き補助金の一括交付金化、地方税財源の充実、国直轄事業負担金の廃止、地方自治法の抜本改正などの具体策が列挙されている。これらは同時に、自治体の行政改革で加味することが求められる重要なテーマでもある。

大綱では、地域主権とは「自立と責任の改革」であると言及されている。地域主権を推進するという視点からは、しばしば自立の局面が強調され、責任についての言及はめったに聞かれることがなかった。しかしこれは「地域のことは地域で決定するのだから」という発想の誤った暴走であり、自立と同時に、地域主権改革では、責任の遂行が求められているという点にも十分に配慮する必要がある。

自立の観点からは、「地域のことは地域で決定できる」意思決定や業績評価システムの構築が求められる。責任の観点からは、透明性、アカウントビリティ、外部監査などを実現するためのマネジメントとガバナンスのシステム構築が課題となる。財源が大幅に移譲される地域主権では、この財源を法規等に違反することなく、しかも、最少の経費で最大の効果が発現されるように執行されていることを、自治体の長自らが、プロセス責任と結

果責任というアカウントビリティの2つの側面から説明する責任がある。

ここにおいて日常業務のプロセス責任は、過程の透明性を確保することによって担保されるであろう。また、年度単位で編成される予算の執行の結果責任としては、財務決算情報の積極的な公開が求められる。透明性や財務決算情報の公開は、それを可能にする内部統制の構築という課題とも直結する。その上で、アカウントビリティが適正に遂行されていることを検証するために、有効に機能する外部監査の制度設計が求められる。

図1 地域主権改革の責任の側面

自治体のマネジメント	プロセス責任	→	透明性の確保
	結果責任	→	財務決算情報開示の充実
自治体のガバナンス	社会責任	→	外部監査制度の再構築

## 2 補完性の原則こそ自治体改革の基本原則

さて、地域主権戦略大綱では、基礎自治体（市町村）の自立に関連して、「補完性の原則」と「緑の分権改革」を重要な基本原則として位置づけている。補完性の原則は、基礎自治体への権限委譲や国の出先機関の廃止など、大綱で示される改革の重要なベクトルを理論的に支える基本原則として、もっとも重視されている思考の論理であり、自治体における内部統制の構築にも大きな影響を及ぼすものである。

もとより、補完性の原則は、1992年に欧州連合（EU）協約として定められたマーストリヒト条約や、1999年に発効されたアムステルダム条約に示された考え方であり、EUとEU加盟各国間の関係を整理する原理としてEU条約にも組み込まれている。補完性の原則という考え方からは、自助、共助、扶助、公助の発想が演繹され、公共サービスの創出に関連しては、「公共の第一義的な担い手は住民である」という思考が導かれている。わが国でもこの発想と類似の発想は、1999年の三重県の行政システム改革で示唆された「生活者起点」の考え方や、総務省が近年、社会に啓蒙活動を行っている「新しい公共の創出」といった考え方において潜在的に意識されている。「生活者起点」や「新しい公共の創出」という理念には、公共サービス、あるいは、公共の担い手として、第一義的に積極的な住民の姿が想定されているからである。

補完性の原則を理解するときに参考になるのが、「すぐやる課」の問題である。日本が高度経済成長の昭和40年代、一部の地方自治体では、住民からの照会や問い合わせに「すぐやる」姿勢を前面に押し出した組織が編成された。「すぐやる課」の取り組みは、多くの住民からの支持を得、全国各地から先進的な自治体として賞賛の対象とされた。現在でもこの発想を大切にしている自治体は存在する。しかしここで立ち止まって考えなければ



ならないのは、「なんでもかんでも」すぐに対応するという姿勢は誤りであるという点である。官と民の役割分担、行政の守備範囲という用語が昨今の自治体行政改革では多用されているように、役所と住民の間にはまさに、それぞれが担うべき本質的な役割があつて、自治体の行政改革では今後ますますこの点が強調されることになる。補完性の原則は、このことを明示的に示すフレームワークでもある。

同じように全国の地方自治体ではいま、住民基本自治条例が制定され、住民と行政との協働や、公共活動への住民の積極的参画がうたわれている。協働や参画の発想の背景には、従来は官が行政サービスとして提供していた内容を、今後は民間主導により提供する方法へと転換しようとする考えが潜在している。行政サービスの単純な民間委託だけでなく、指定管理者制度の導入やPFI、事業そのものの民営化など、行政がこれまで担ってきたサービスを民間部門のイニシアティブに委ねようとする行政改革もまた、補完性の原則を背景にしたものといえよう。

図2は、補完性の原則を、基礎自治体で認識する際のイメージ図である。ここでは、公共サービスの第一義的な担い手は民間（住民や企業）であるという理解から出発し、民間企業ベースや個々の住民の努力で対応（自助）できないものについては、ボランティアや地域コミュニティが対応し（共助）、それが困難なものについては一定の採算を必要とするNPMが取り組む（扶助）という内容が示されている。そして、自助・共助・扶助が困難な場合には、官が公助の観点からその公共サービスを行政サービスとして提供することになる。もちろん、行政が公共サービスに関わる場合にも、受益者である住民に最も近い市区町村が最初に対応し、以降、都道府県や政府という順序となる。

図2 補完性の原則と公共サービスの担い手

公共サービス<住民・民間企業<ボランティア・地域コミュニティ<NPO<行政（市区町村<都道府県<政府）

### 3 監査制度の抜本改革と長の意識改革

自治体の行政改革に関連して、これまで監査制度のありようについて具体的に論じられることは、あまりなかった。それは監査委員制度や包括外部監査の仕組みが地方自治法に規定された制度的要請に基づくものであったことにも起因する。しかし、現在、総務省地方行財政検討会議では、自治体の監査制度の抜本改革が検討されている。これまでの議論の多くは会議の第二分科会で行われており、その詳細な内容は総務省のホームページから確認することができる。各自治体の行政改革では、地方行財政検討会議の監査制度改革に関する議論に注視する必要がある。地域主権戦略大綱が閣議決定されたのと同じ日に総務

省は「地方自治法抜本改正に向けての基本的な考え方」を公表している。この考え方の本文は15頁からなるが、そのうちの6頁（40%）が監査制度改革に関連する言及であるという点にも、今回は留意する必要がある。今後の自治体行政改革において、監査制度改革が占める比重は、非常に大きくなると予想される。

従来の監査制度改革は、自治体職員の不祥事に関連したコンプライアンスの問題、あるいは、不適正経理に代表される財務報告の信頼性の観点から検討されることが多かった。これらの諸問題を是正し、住民に信頼される行政という本来の姿を取り戻すために、監査制度改革が行われてきたと跡付けることができよう。しかし、監査制度改革の取り組みに対しては常に一部の自治体から、「われわれのところでは、きちんとできている」という主張がなされる。今回の監査制度改革に関連しても、8月31日に開催された第二分科会の第5回会合で、意見聴取に対応した東京都や大阪市の代表監査委員から、現状の監査制度を肯定する説明が繰り返されている。しかし、ここで重要なことは、日本全国のほとんどの自治体では、東京都や大阪市のレベルで監査が遂行されているとは到底考えられないという点である。同会合において、中小の自治体における監査の現状を説明された島根県東出雲町の代表監査委員の発言が、このことを端的に物語っている。

現在検討されている監査制度改革は、地域主権改革を推進する社会責任の一環としての監査制度のありようを吟味するものである。日本全国で、基礎自治体を中心に地域主権が浸透していくためには、市区町村の自立に加えて、個々の市区町村の監査の水準を一定水準以上に向上させる必要がある。自治体関係者のなかには、都市部の大規模自治体と地方の中小自治体の監査の水準に差が生じるのは、致し方ないことであるという主張も存在する。しかし、中小といえども人口3万人の市役所の予算は、すべての会計を合算すると200億円を超える。この金額は製造業で言えば、地方都市の一大中核企業の売上高に匹敵する。小規模の市役所で扱う予算額といえども、一般常識からすれば極めて大きな金額であり、しかもその財源はほとんど税金である。この部分の監査がよい加減な状態で放置されて、地域主権に求められる責任の改革を実現することは不可能である。

不祥事や不適正経理への対応ではなく、本当の地域主権を実現するために、監査制度改革が自治体の行政改革の中心課題になっているという認識を、多くの自治体関係者は共有しなければならない。監査の結果を受け止めて行政執行に反映させるのは、自治体の長である。そして、内部統制の整備と運用も長の責任である。いままさに、長の監査と内部統制に対する意識改革が求められている。

## V むすびに代えて

地域主権改革を推進するためには、地方自治体のガバナンスとマネジメントの構造を抜本的に見直す必要がある。そこでは、内部統制の構築に関する議論や、現行の監査制度を抜本的に見直す機運が求められる。そしてわれわれは、その成果を地方自治法の改正に結実しなければならない。わが国自治体の監査と内部統制はこれまで、諸外国の優れた制度を十分に学習し制度設計されてきたとは言えない。公的債務残高1000兆円という国難に直面するいま、謙虚に英国をはじめとするガバナンスとマネジメントの先進国の取り組みに学び、わが国の自治体ガバナンスとマネジメントを改革してゆかねばならない。

### [付記]

本稿は2009年度に関西学院大学より与えられた個人特別研究費「地方自治体における財務報告に関する内部統制の整備と運用のありかたについての研究」の研究成果の一部である。