

監査委員監査の実務問題

——実働機関としての観点を交えて——

上 田 耕 治

要 旨

地方公共団体の監査委員には、目的の異なる多様な監査が法定されており、その機関としての性格も地方公共団体により判断機関たるものから実働機関たるものまで一様ではない。監査委員は、多様な監査実務をそれぞれの地方公共団体の実情に応じて実施して、その地方公共団体のガバナンスを担う役割を果たしている。本稿は、現行の監査委員実務における諸問題を踏まえて共有すべき論点と課題を検討している。

I はじめに

1 執行機関としての監査委員

地方公共団体には、各種の監査委員監査が法定されているが、それを担う機関（者）が監査委員であり、監査委員は、地方公共団体のガバナンスの担い手として機関としても個人としても重要な役割を期待されている¹⁾。監査委員は、地方公共団体の必置機関であり（法180の5①）、いわゆる行政委員会的一种であって、その職務行為について上級機関からの指揮命令を受けず長から独立して権限を行使する²⁾執行機関である。監査委員は、議会の同意を得て長により任命された「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（識見を有する者）」たる委員（以下、識見委員と称する。）と議員たる委員（以下、議選委員と称する。）の通常2名以上の員数で構成される（法196①）が、他の執行機関による行政事務についての適否や助言を意見として表明するという職務の性格から、監査委員各員が単独に監査を実施する³⁾独任制の機関として位置づけられている。地方自治法では、機関たる監査委員の組織について会議体による合議制を規定しておらず、そのため、「監査委員会」ではなく「監査委員」という名称となっている。

2 監査委員監査の種類

監査とは、主として監察的見地から、事務もしくは業務の執行または財産の状況を検査

し、その正否を調べ（松本 [2013a], p. 563）その結果を意見として表明することをいう。地方自治法等に定められる監査委員の監査を「監査委員が通常行う監査」と「監査委員が任意にまたは要求・請求により行う監査」に区分して示すと以下のとおりである。名称は、監査、審査、検査と異なるものがあるが、いずれも監査委員が検査または調査して結論としての意見を表すものであり、その目的、効果および表現方法に差はあっても全て監査とすることができる。

「監査委員が通常行う監査」

- ①定期監査：財務に関する事務の執行および経営に係る事業の管理の監査（法 199①④）
- ②決算審査（法 233②・公企法30②）
- ③例月出納検査（法 235の 2 ①）
- ④基金の運用状況の審査（法 241⑤）
- ⑤健全化判断比率等の審査（健全化法 3 ①）

「監査委員が任意にまたは要求・請求により行う監査」

- ⑥随時監査：財務に関する事務の執行および経営に係る事業の管理の監査（任意）（法 199①⑤）
- ⑦行政監査（随時監査）：地方公共団体の事務の執行に係る監査（任意）（法 199②）
- ⑧財政援助団体等の監査（任意または長の要求）（法 199⑦）
- ⑨指定金融機関等の監査（任意または長・公営企業管理者からの要求）（法 235の 2 ②・公企法 27の 2 ①）
- ⑩事務監査請求による監査（住民の請求、議会・長からの要求）（法 75・98②・199⑥）
- ⑪住民監査請求による監査（法242）
- ⑫職員による現金・物品等の損害事実の有無等の監査（長からの要求）（法 243の 2 ③⑧・公企法 34）
- ⑬普通地方公共団体の廃置分合があった場合の決算の審査（令 5 ③）
- ⑭一部事務組合等の解散に伴う決算の監査（昭27, 8, 9 行実・令 5 ③）

本稿は、これら各種の監査委員監査のうち主なものを実務的な観点から検討し（Ⅱ）、監査委員の監査結果の性格と監査の機能を整理して監査の種類ごとに分析し（Ⅲ）、実働機関としての観点も交えて監査委員監査の実務上の問題を示している（Ⅳ）。あわせて、監査委員実務からの内部統制に関連した指摘等をもって、全体として、地方公共団体の監査委員監査の論点と課題を検討している（Ⅴ）。

監査委員制度については、「地方自治法抜本改正についての考え方（平成22年）（総務省 [2011]）」において、廃止を含め、ゼロベースでの再構築が示されているところであるが、そこにおいても、「現行の監査委員制度の運用面を充実させればよいのではないか。」との

め「随時監査」と呼ばれている（松本 [2013a], p.574）。なお、随時に行う財務監査のみを特に「随時監査」と称することもある。「財務監査」「行政監査」と「定期監査」「随時監査」は、図表1のように整理できる。

図表1 「財務監査」「行政監査」と「定期監査」「随時監査」

	財務監査 199①		行政監査 199②
	財務事務執行	経営事業管理	行政事務一般
定期監査 199④	199①+199④		
随時監査 199②⑤	199①+199⑤		199②
留意事項	199③ = 2 ⑭⑮ 2 ⑭ 組織・運営の合理化 2 ⑮ 福祉増進・最小経費最大効果		199③+令140の6 2 ⑭⑮+適正・適時

監査委員は、普通地方公共団体の財務に関する事務の執行および普通地方公共団体の経営に係る事業の管理を監査する（法 199①）が、「財務に関する事務の執行」は、予算の執行、収入、支出、契約、現金および有価証券の出納保管、財産管理等の事務の執行を包含するものである（昭38, 12, 19行実）とされている。また、「経営に係る事業とは、地方公営企業法第2条第1項または第2項にいう企業よりも、また地方財政法第6条の公営企業よりも範囲は広く、森林、牧野、市場の経営等を行うことも包含され・・・収益性の観点のないものは含まれないものと解する。管理とは、広く当該業務の運営全般を指す（松本 [2013b], p.670）」とされていることから、監査対象としての「経営に係る事業の管理」は、地方公営企業法等の適用を受けない収益事業（たとえば、下水道事業特別会計等）から地方公営企業法適用の収益事業（たとえば、水道事業会計等）にまで至るものである。これにより、特別会計の事業も公営企業の事業も同様に定期監査を実施している。

なお、財務監査である「経営に係る事業の管理」の監査については、「普通地方公共団体の経営に係る事業であれば、単にその財務に関する事項ばかりでなく、その事業が合理的かつ能率的に経営されているかどうかという観点から監査を行うことももちろんできる」とされている（松本 [2013b], p.670）。したがって、「経営に係る事業の管理」についての適正性監査は、財務監査なのか行政監査なのか区分は難しそうである。同様に、「財務に関する事務の執行」についても財務監査と行政監査の区別はつきにくい面がある。

地方公営企業法の事業会計についての定期監査と決算審査の位置づけは、年一回以上の趣旨と合わせて考えると、かつて財務諸表監査でリスク・アプローチ⁵⁾の導入前に適用されていた、いわゆる手続的アプローチ⁶⁾の手法に近いように思われる。

2 決算審査

決算その他関係諸表等の計数の正確性を検証するとともに、予算の執行または事業の経

営が、適正（傍点筆者）かつ効率的に行われているかどうかを主眼として実施するものである（必携，p.18）。決算審査の意義等については、「議会の決算報告の認定は，執行機関の行った出納事務に対して団体意思を確認するための行為であるから，その審査は，概括的審査にとどまってもさしつかえないが，個々の収入，支出の適否について具体的に審査することが適当である。（昭31,2,1行実）」とされている。

決算認定に關しての決算調製から議案提出までの流れは，次のとおりである。

- i 会計管理者は，毎会計年度，出納の閉鎖後3ヵ月以内に，「歳入歳出決算」，「関係帳簿および証書類等の証書類」，「歳入歳出決算事項別明細書」，「実質収支に関する調書」および「財産に関する調書」を，普通地方公共団体の長に提出しなければならない（法233・令166）。
- ii 普通地方公共団体の長は，これらの書類を監査委員の審査に付さなければならない（法233②）。
- iii 普通地方公共団体の長は，監査委員の審査に付した「歳入歳出決算」を監査委員の意見を付けて次の通常予算を議する会議までに議会の認定に付さなければならない。その際，「主要な施策の成果を説明する書類」，「歳入歳出決算事項別明細書」，「実質収支に関する調書」および「財産に関する調書」を併せて提出しなければならない（法233③⑤）。

「主要な施策の成果を説明する書類」は，当然に監査の対象とはならない（昭31,9,28行実）として，監査委員の監査に付される「財産に関する調書」は，議会での認定対象である「歳入歳出決算」の計数と直接関係がないことから，これを監査対象とするべきか，もし監査対象とする場合，「財産に関する調書」の不適正は，「歳入歳出決算」に対する審査意見（すなわち，審査結果）に影響があるかが問題となる。

決算審査の目的は，「歳入歳出決算」の議会審議に用いられることにあることから，決算と必ずしも関連のない「財産に関する調書」を審査意見の対象外とする実務もあるようであるが，法令により監査委員の監査に付された書類は，全て決算審査の意見の対象で良いと考える。その上で思うに，たとえば，「財産に関する調書」に軽微でない記載もれ等があった場合も，個別意見の対応で足り「歳入歳出決算」を不適正とする状況はあまりないのではないかと，一方，「財産に関する調書」所載の計数に著しい不備がある財産をその不備を解決しないまま売却したような場合には，「歳入歳出決算」を適正と認めにくい状況もあるのではないかと考える。いずれにせよ，議会の認定と監査委員の決算審査の意見は連動しているわけではないので，監査委員としては，実施した監査について議会審議に役立つ明瞭な監査結果報告を行うのが肝要である。

なお，地方公共団体の財産管理の実務には改善の余地があると思われることから，「財

産に関する調書」の監査はその意味でも有意義であると考えられ、各々の実情に合った手法の検討が望まれる。

3 例月出納検査

会計管理者および公営企業管理者の保管する現金（歳計現金、歳入歳出外現金、一時借入金、基金に属する現金および預り金を含む。）の在高および出納関係諸表等の計数の正確性を検証するとともに、現金の出納事務が適正に行われているかどうかを主眼として実施するものである（必携、p.18）。例月出納検査を「監査」とせず、「検査」と規定しているのは、その用例から監査よりもより具体的に詳細に調べるという意を表したものである（松本 [2013b], p.915）。

普通地方公共団体の現金の出納は、毎月例日を定めて監査委員がこれを検査しなければならない（法 235の2①）。地方公営企業においても例月出納検査が実施されている。地方公営企業法には例月出納検査に相当する監査規定がなく地方自治法に基づいている⁷⁾。

地方公営企業の例月出納検査は、企業経営を行っている普通地方公共団体の現金出納の監査であるが、財務諸表監査の慣行で考えると、現金出納に関する内部統制の検討と位置づけられる。財務諸表監査が資産・負債の全般に、内部統制の検討を含め監査手続きを実施することを考えると、地方公営企業の例月出納検査は、現金出納の内部統制に過重な監査手続きに見える。しかし、普通地方公共団体は、現金の出納につき、一般会計、特別会計、企業会計、基金等、会計区分の垣根が低いこともあり、同時性等現金出納に特に留意した監査手続きを行う必要があるものと考えられる。

例月出納検査は、月次に行う現金の残高および出納伝票ごとの収支（出納取引）の監査であるが、それにあわせて質問等を用いた試査による出納取引等の監査を行うのが通常である。例月出納検査での出納取引の14ヵ月（出納閉鎖期間を含む。）合計が年度決算に連携するため、出納取引等の監査を、契約に及んで実施する等、十分な深度で検討する場合には、例月出納検査は、年度決算審査や定期監査の前倒しもしくは一部代替と位置づけることもできる。例月出納検査は、分析的な手続きではなく、出納取引を確証等により直接検証することもできるため、行政監査のような指摘となる場合も少なくない。また、例月出納検査は、事務補助職員の実質審査により広範な取引を検査することができ、その習熟や教育的な機会としての役立ちも期待できる。そして、地方公共団体の会計が現金収支の簿記に基づいていることを考慮すると、現金の残高に着目する監査手続きは、監査手法として特に重要であると考えられる。

4 行政監査

必要があると認めるとき、普通地方公共団体の事務（自治事務および法定受託事務）の執行が、合理的かつ効率的に行われているか、法令等の定めるところに従って適正に行われているかどうかを主眼として適時に実施するものである（必携、p.16 参考）。

前述のように、財務監査と行政監査の区分は容易ではない。定期監査や例月出納検査で行政監査が実施されることも多く、決算審査でも検討される場合がある。図表1から分かるように、行政監査は、財務監査に加えて適正性の観点から検討を深めたものとも位置づけられ、財務監査の実施に加え、監査委員の監査範囲や監査意見が、適正性の着眼点に行き届くことに意義がある。したがって、「行政監査を実施した」ことの形式や認識も重要であるが、実質的に行政実務の改善に役立つ監査結果が求められていると考えるべきである。

図表2に、全国都市監査委員会の調べによる行政監査実施状況を示す⁸⁾。相当数の都市において行政監査が実施されており、その際、定期監査と併行またはその中で実施されていることがわかる。ここで、他の都市が行政監査を実施していないとみるのは早計かもしれない。財務監査等の一環で行政事務の適正性に関する意見を提示することもあるからである。

図表2 平成25年度行政監査実施都市数

平成26年7月1日現在調べ（単位：市）

区分／人口	3.5万未満	3.5万～5万	5万～10万	10万～25万	25万～50万	50万～100万	100万以上	計	一部事務組合等
会員都市数	128	128	266	174	63	17	11	787	24
独立して実施	3	8	17	20	22	9	5	84	0
テーマを設定し定期（財務）監査と併行実施	8	3	20	14	8	1	3	57	2
テーマを設定せず定期（財務）監査の中で実施	27	23	52	38	13	6	2	161	1
その他	0	0	3	0	2	0	1	6	0
合計	38	34	92	72	45	16	11	308	3

5 住民監査請求による監査

住民監査請求は、職員の違反または不当な財務会計上の行為を防止、是正するための手段であり、住民訴訟とあわせて制度化されている。住民監査請求の請求対象については、次のように規定されている。

「普通地方公共団体の住民は、その普通地方公共団体の長もしくは委員会もしくは委員またはその普通地方公共団体の職員について、違法もしくは不当な公金の支出、財産の取得、

管理もしくは処分、契約の締結もしくは履行もしくは債務その他の義務の負担がある（その行為がなされることが相当の確実さをもつて予測される場合を含む。）と認めるとき、または違法もしくは不当に公金の賦課もしくは徴収もしくは財産の管理を怠る事実（以下、怠る事実という。）があると認めるときは、これらを証する書面を添え、監査委員に対し、監査を求め、その行為を防止し、もしくは是正し、もしくはその怠る事実を改め、またはその行為もしくは怠る事実によってその普通地方公共団体のこうむった損害を補填するために必要な措置を講ずべきことを請求することができる（法 242）。」

住民監査請求は、住民訴訟に必須の前置手続きであり、住民が違法または不当の指摘および事実証明を行い、監査委員は、請求書、事実証明書類、陳述および関係職員調査等の監査の実施をもって、請求人の請求「理由」の存否に関する判断を意見として表明する。

住民監査請求の意義および直接請求としての事務監査請求（法 75）との差異については、次のような解説がある。直接請求としての事務監査請求および住民監査請求は、「いずれも住民の発言権を認め、監査委員の監査を請求するという点では変わりはないのであるが、直接請求としての監査請求は、住民が直接地方行政に参加するところに本来の意義があり、したがって広く行政運営上の問題について請求することができるが、請求の効果は監査の公表により責任の所在および行政の適否を明らかにすることにつきる。また、住民参政の手段の一つであるから多数の有権者の参加が必要とされる。これに対し、本条の「住民（筆者注）」監査請求は住民全体の利益を確保する見地から行うもので、不正行為の生じやすい財務会計上の違法行為等を防止是正することを直接の目的とするものであるから、請求権は選挙権の有無にかかわらず住民に与えられ、住民一人でも請求することができる反面、請求の対象は職員の具体的な不正行為に限られる。また、監査の結果、地方公共団体の処置に不服の場合は出訴することができ、直接請求の場合とはその趣旨目的を異にするものである。（地方自治法令研究会 [2014], pp.180-181）」

2つの監査の特質は、図表3のように比較できる。

図表3 直接請求監査と住民監査請求

	直接請求としての事務監査請求（法75）	住民による監査請求（法242）
監査請求者	有権者の1/50以上の署名の代表者	住民（未成年者・法人も）1人でも可
請求対象	行政事務全般	不正行為・怠る事実
請求期限	なし	行為日等から1年間
監査の効果	適否の公表	損害補填
意義	住民の直接的な政治参加（参政権）	住民全体の利益の確保

住民監査請求は、各種監査の一類型ではあるが、住民訴訟の前置として位置づけられていることから、監査プロセスや手順までもが法令や慣行で定められており、他の監査委員

監査の実務以上に手続きの準拠性や透明性に留意が必要となる。また、住民監査請求は、損害補填という効果を求めて請求されるものであるから、不正行為・怠る事実であっても、損害を与えないまたは与えるおそれがない行為・事実については、住民監査請求になじまないということも特徴である。なお、監査委員が、監査を実施するために、着眼点や端緒を含め自ら監査証拠を収集するという他の監査類型と異なり、事実証明に係わらないという点でも異質であると考えられる。これらのような位置づけから、住民監査請求の監査の結論は、住民監査請求によって指摘された行為または事実の「適否」ではなく、その事実証明による請求人の請求に「理由があるかないか」（「理由の存否」）となっている。

住民監査請求の監査結果には、請求に「理由」がない場合であっても、要望・意見があれば、その内容を記述する。要望については、是正等の希望を見解として述べ、意見については、政策遂行上で配慮を期待するものがあれば適宜見解を述べるものとされている（必携、p.150）。実務上、「所感」等の表現が用いられることも多い。

住民の行政参加の意識の高まりとともに、住民監査請求の制度上の期待は大きく、多くの実務事例が蓄積されてきていると思われる。たとえば、住民監査請求の結論に付された「所感」は、場合によっては、行政事務の改善等に役立つものも多いのではなかろうか。制度上の位置づけから「所感」の効果は限定的かもしれないが、このような監査委員の地道な活動も監査委員監査の信頼を得るために重要と思われる。

6 一部事務組合等の解散に伴う決算の監査

普通地方公共団体の廃置分合があった場合の決算は、事務を承継した各普通地方公共団体の長においてこれを監査委員の審査に付し、その意見を付けて議会の認定に付さなければならない（令5③）。一部事務組合や広域連合が再編等により解散する場合には、この取扱いが準用される。

一部事務組合の解散に伴う決算は、令5条を準用し、旧組合の管理者が行い、これを構成団体の長に送付し、構成団体の監査委員がこれを監査し、構成団体の議会がこれを認定する（昭27.8.9行実）。

広域行政推進の流れもあり、一部事務組合等の再編等による解散は少なくないと考えられるが、一部事務組合等の解散の場合の決算上の取扱いとして、「収支は消滅の日をもってこれを打ち切り・・・決算する」との準用規定がある（令5②）。債権・債務を含め事務が他に承継されているので致し方ないが、出納閉鎖を設定せずに収支が打ち切られた経理は、それ自体が会計ルール違反であり決算としては適正ではない。また、普通地方公共団体の廃置分合の場合は、承継先で監査を行うが、一部事務組合等の解散の場合には、各構成団体で今まで関係のなかった監査委員がそれぞれ監査を行わなければならない。これ

は、監査委員にとって容易な仕事ではない。しかし、このような監査が法定されていることは、議会を始めとする地方公共団体の意思決定や合意のしくみの中に監査委員監査が組み込まれている、すなわち、監査委員監査が地方公共団体のガバナンスを担っていることの証左でもある。監査委員には、議会認定に相応しいかどうかという観点での監査の実施や判断が求められており、監査職能としては重要な役割だと考えられる。

Ⅲ 監査委員監査の役割

1 監査結果の意見としての性格

①監査の結果に関する報告

監査委員は、監査の結果に関する報告を決定し、これを普通地方公共団体の議会および長等に提出し、かつ、これを公表しなければならない（法 199⑨）。

②監査の結果に関する報告に添えて提出される意見

監査委員は、監査の結果に基づいて必要があると認めるときは、その普通地方公共団体の組織および運営の合理化に資するため、監査の結果に関する報告に添えてその意見を提出することができる（法 199⑩）。実務上、「所感」「個別意見」等の表現を用いることもある。

監査結果の報告は、職務の完了に必須である⁹⁾が、ここでは監査結果の性格について考える。監査は、監査上の判断を文書化したものとしての結果報告に結実する。他の行政事務では、通常執行機関の判断が具体的な効果（たとえば、許可や決定）に現れるのに対して、監査では監査結果の判断を行うために累積的に行われる個々の判断も全て監査上の判断であり、過程も結果も判断から構成されている。監査結果の判断は、監査上「意見」と位置づけられるが、監査委員監査のように多様な目的の各種監査類型が存在し監査結果報告が自由に行われる場合、過程と結果の区分が明確でなく、監査結果報告に文書化してはじめて「意見」の範囲が明確になり責任が生まれる。このとき、監査委員監査に求められる多様な目的と「意見」の関係が問題となる。

「監査の結果報告に必然的に含まれる意見は、監査の対象の範囲内に限られるものであり、組織および運営の合理化に資するための意見は、必ずしも調査の対象の範囲内に限られるべきものでなく、監査の対象の範囲外にある事項についても提出しうるのであるから、両者の意見は自らその内容を異にするもので、それぞれ区分されるものではある・・・（昭27, 10, 6行実）。（傍点筆者）」

これにより、法令による目的の差異から2つの「意見」が区分され、法律上の効果には違いがあることがわかる。しかし、監査委員の「意見」が公のものであることを考えた場

合、2つの「意見」に監査委員の責任の差が生じるものではないと思われる。監査委員は、各種監査の目的や要求に限定されることなく、決定した「意見」の全てに責任を負うのである。したがって、監査委員には「意見」に求められる監査の機能の理解も重要となる。

2 監査の機能

(1) 保証機能

財務諸表監査の理論では批判的機能と呼ばれるものである。「批判的機能というのは、会社の経理または財務諸表の適否を公正妥当な会計基準に照らして批評し批判することをいい、本源的な監査機能である。・・・結論として財務諸表がその会社の財政状態と経営成績を適正に表示しているか否かというその信頼性について意見を述べるのである。(日下部 [1975], pp. 22-23)」

たとえば、監査委員の決算審査は、普通地方公共団体の長が、議会への決算認定（法96①三）議案の提出に際して「決算は認定に値するものである。」という監査委員の支持（意見）を得るために監査委員に審査を依頼するものである。監査委員は、監査結果としての決算審査意見を長に提出するが、この決算審査意見は、決算を認定するかどうかについての議会の意思決定情報として用いられる。決算審査意見の例として、次のものがある。

審査の結果

審査に付された各会計決算及び添付書類はいずれも関係法令に準拠して調製され正確であると認められた。

また、予算の執行状況はおおむね適正であると認められた。

この場合の監査の「意見」は、「関係法令に準拠して調製され正確であると認められた。」というように「正確」「適法」「適正」と認める等を内容とし、決算審査意見の利用者に決算等の信頼性について「保証」を与えるものとなっている。このことから、本稿では「正確」等の信頼性の付与の機能を「保証機能」と称する。なお、監査委員の審査意見は、住民の決算理解にも役立つ。

信頼性について保証の提供は、「歳入歳出決算」という会計情報だけでなく、予算の執行のような「行為」についても監査の対象として行うことができる。「予算の執行状況はおおむね適正であると認められた。」との意見は、「おおむね適正」という表現ではあるが、予算の執行という「行為」についての適否の意見を示している。「行為」についての意見は、決算審査のほか、長等の個々の職務執行についても対象とすることができ、このような「行為」の保証を行う例は、特に長等の要求による監査に見られるところである。たとえば、「契約事務手続き」「事業計画の進め方の妥当性」の例がある¹⁰⁾。

このような、信頼性を保証するという監査は、財務諸表監査において本源的な監査機能であるとされているのと同様に、地方公共団体の監査委員監査においても中心的な役割といえる。

(2) 助言機能

財務諸表監査の理論では指導的機能（日下部 [1975], pp. 22-23）と呼ばれるものであるが、地方公共団体の監査意見は、指導的性格よりもより広範な意見を監査委員に求めているものと考えられる。

たとえば、「平成19年度以降、財政健全化計画の進展や土地開発公社の経営健全化計画の実行により、指標数値は大きく改善しているが、本年度なお年間財源の2.5倍程度の将来負担を抱えている。財政健全化により経費節減を含む構造改革は順調に図られているものの、公債費は依然増加傾向にあり、関連財政指標も厳しい財政状況を示していることから、今後も市民の理解と協力を得て、歳入確保と歳出抑制に尽くすことを望むものである。（高石市平成23年度一般会計・特別会計決算審査意見）」という意見は、決算審査意見に添えて提出された意見（個別意見）の性格を有するものであるが、財政状況に関する具体的な数値を示して長に対する要望や配慮の期待を述べたものであるものの、改善勧告や指導とまでは言いにくい。このことから、本稿では監査委員のこのような意見が有する作用や効果を指導的要素も含んで広く「助言機能」と称する。

監査委員監査における助言は、事案により次のような性格を含んでいると考えられる。

①不適切な事務事業に関する指摘

これには、不適切な事務事業の指摘とともに、改善対応を求める意見、および、再現性がない等により改善対応は求めないで注意を促す意見があると思われる。

②監査委員の要望や配慮の期待の表明

不適切な事務事業を指摘するのではないが、その普通地方公共団体の組織および運営の合理化に資するような事項について、長に対して働きかけるものである。

③監査委員の提案的な意見

①②が改善および合理化を意図しているのに対して、それら以外の内容、たとえば政策に係わるようなアイデアを意見するような実務も現にあるのではないかと考える。しかし、監査委員の職責としては必須のものではない。

「地方公共団体の監査は、不正または非違の摘発を旨とする点にあるのではなく、行政の適法性または妥当性の保障にあるというべきであり、いかにすれば公正かつ適正で、合理的かつ効率的な地方公共団体の行政を確保することができるかということが最大の関心事でなければならない。（松本 [2013a], p. 572）」

したがって、監査委員監査は、保証機能と助言機能とが有効に働くことにより、公正かつ適正で合理的かつ効率的な行政を確保することに役立っているものと位置づけるべきである。助言機能に関しては、定期監査、行政監査のみならず、各種監査結果報告に添えて提出される「所感」や「個別意見」も重要となる。当然として、住民の期待も高いものと思われる。

(3) 裁定機能

監査委員の監査は、保証機能、助言機能等を通じて、地方公共団体の決算審査や事務改善に役立terるという位置づけがあるものの、これら2つの機能は、いわば、議会に参考意見を提供したり、長等に対応を促したりするもので、強制的な効果を伴わないものであった。一方、これら2つの機能に加え、住民監査請求や職員による損害事実等の監査も役割とする監査委員監査には、もう一つの機能を認めることができると考える。これらの監査では、監査委員は、住民訴訟のプロセス、長による職員の賠償責任の追及プロセスにおいて、監査意見にいわば強制的な効果が法定されている。これらの2つの監査の意見と効果の内容は、次のとおりである。

①住民監査請求

i 意見の内容

請求の対象となった財務会計行為等について、「違法であると思慮するに足る相当の理由」の存否に関する判断としての意見。

ii 効果の内容

請求に理由がないと認めるとき——住民訴訟は、住民監査請求をした場合における、その監査やその監査を経た長等の措置への不服請求として位置づけられているため、監査委員が「請求に理由がないと認めるとき」には、住民は、訴訟を提起することができる（法242の2①）。

請求に理由があると認めるとき——監査委員は、長等に期間を示して必要な措置を講ずべきことを勧告し、長等は期間内に必要な措置を講ずるとともに、その旨を監査委員に通知しなければならない（法242④⑨）。

②職員による現金・物品等の亡失・損傷の場合の損害事実、賠償責任および賠償額等の監査

i 意見の内容

損害の事実の有無に係る監査結果としての意見、賠償責任の有無および賠償額の決定としての意見¹¹⁾

ii 効果の内容

地方公共団体の長は、監査委員の決定に基づき、期限を定めて賠償を命じなければならない（法 243 の 2 ③）。長の賠償命令は、原則として、監査委員の決定に一致しなければならない（松本 [2013b], p. 1022）。

これらの監査結果の作用や効果を監査の機能として説明することは一般的ではないが、地方公共団体の機関構成において監査委員の位置づけが重視されているものであり、その普通地方公共団体の「決定」的な効果を有することから、本稿では「裁定機能」と称する。ここでも、監査委員は、監査を実施することを通して、地方公共団体のガバナンスを担っていることがわかる。この裁定機能は、議選委員も含む監査委員が、議会の同意を経て任命されていることにも依拠していると思われ、現行監査委員制度の機関設計上の特長であると考えられる。

3 各種の監査委員監査の機能

これらの監査意見の性格を踏まえ、各種の監査委員監査は図表 4 のように機能区分できる。監査委員監査は、3つの機能に係わる広い意見によって、ガバナンスを担う役割を果たしている。

図表 4 各種監査委員監査の機能

		保証機能	助言機能	裁定機能
通常 監査	①定期監査	○	◎	—
	②決算審査	◎	○	—
	③例月出納検査	◎	○報告外	—
	④基金審査	◎	○	—
	⑤健全化法審査	◎	△	—
任意・ 要求 監査	⑥随時監査	○	◎	—
	⑦行政監査	—	◎	—
	⑧財政援助監査	○	○	—
	⑨指定金融監査	◎	—	—
	⑩事務監査請求	○	◎	—
	⑪住民監査請求	—	○	◎
	⑫職員損害監査	—	—	◎
	⑬合併決算審査	◎	—	—
	⑭解散決算監査	◎	—	—

- ◎ 主に機能する。
○ 意見に応じ機能する。
△ 適用する場合もある。
— 目的外・適用しない。

IV 監査委員監査の実情

これまでに見てきた監査委員監査の有するさまざまな特質は、監査委員監査の実務上の問題にも関連している。ここでは、特に小規模かつ多くの普通地方公共団体に見られる監査委員監査の実情を指摘して実務上の問題点を検討する。

1 実働機関たる独任制の執行機関であること

監査委員は、監査委員会ではなく「監査委員」としての独任制の執行機関である。その意味で、法の基本的な位置づけは判断機関ではない。また、監査の事務補助職員は、基本的に監査委員の指示を受けて全ての監査事務を行う。当然、日常的事務については一般的な委任や一般的な指示によることもあるが、監査は監査委員の「意見」を文書公表する事務であり、非定型的非日常的であることも多い。したがって、監査委員の十分な関与が求められることにも留意が必要である。この点、権限と事務が日常的に分掌され（法 158）条例化されている長等の部局と異なる。

さらに、他の行政委員会が会議体としての執行機関（会議制あるいは審議制の機関）であることも異なっている。行政委員会の委員長は、委員会（およびその議決結果）を代表するが、監査委員は、代表監査委員（識見委員）が各監査委員の監査権限を代表するものではない。一方、委員会は、会議体であるため議決を経なければ機能しないが、監査委員の合議は方法を問わない（必携、p.148）。通常は会議とされるが、稟議等其他の方法でも差し支えない。監査委員が実働機関たる場合、会議とする位置づけは無理がある。

監査手続きは、その全ての段階において判断を伴うものであり、この判断が監査委員に託されているところ、監査委員事務局が会議の一般的な手続きや手順に基づき、監査事務全般の審議を行う会議の事務局として機能するには、相応の監査資源が必要であろうし、事務手続き上監査委員との相当の連携が必要となる。少なくとも、「監査委員に監査をお願いする。」「監査委員に市長部局等を直接調べてもらい、監査委員が意見書を作成する。」という状況では、会議体としての事務執行は容易ではないと思われる。

これらのことから、現行の監査委員実務では、組織としても各員としても監査委員が実働機関としての性格を持つ場合があることも考慮に入れなければならない。地方自治法の規定からも実働機関の想定がうかがえるところである。一方で、次のような指摘がある。「監査委員は、実働機関であって、その補助職員が単独で、監査を行うことはできないしくみになっている。国の会計検査院の検査官は、実働機関ではなく、事務総局による検査を、検査官会議において、最終的に決定する判断機関になっている。監査委員が独任制の実働機関であるところから、東京都をはじめ大きな地方公共団体にあっては、わずか4人

の監査委員をもってして、実働機関としての役目を果たすことは、ほとんど不可能に近い。また、小規模の地方公共団体においても非常勤の監査委員制度では監査論でいう「監査」を実施することは困難である。そこで、実際には、前記の会計検査院方式で行わざるをえない。すなわち、補助職員の監査の結果を、監査委員が最終的に決定し、監査委員の名と責任において報告し、公表するという方法である。このような実態が段々多くなると、現行の監査委員制度について、再検討することが必要となってくる。昭和38年の改正で監査委員事務局を設置することができることになり、従来にもまして監査委員が判断機関として機能することになったと考えられる。(池田 [2008], p. 32)]

比較的小規模の地方公共団体で、助言機能を有効に果たしていく場合、依然として「監査委員は判断機関である」という実態から遠い状況もあるのではないだろうか。したがって、監査委員監査の制度は、規模を考慮した検討も必要ではないかと考える。多様な規模と種類の地方公共団体があるなかで、同一の監査の手法や手続きが一律に採用できない現実がある。そのような場合には、手法や手続きが異なるそれぞれ監査を定めることもあるのではないかとと思われる。

2 常設の執行機関で非常勤という機関設計が許容されていること

個人として働き機関として機能する監査委員であるが、監査委員は、常設の執行機関とされている。したがって、常勤の監査委員の役割は大きい。監査委員監査に事務補助職員の補助は必須であるが、その事務補助職員に適時に指示をして監査事務を統括するには権限者である監査委員の存在は不可欠である。しかし、都道府県および政令で定める市においては、識見を有する者のうちから選任される監査委員のうち少なくとも1人以上を常勤としなければならない(法 196⑤)との規定はあるものの、地方自治法では監査委員全てが非常勤という機関設計も許容されており、多くの地方公共団体でそのような現状になっている。全国都市監査委員会の調べでは、監査委員3人以下の普通地方公共団体695市において常勤の監査委員を設置しているのは39市との数値がある¹²⁾。

事務補助職員(監査委員事務局)にいわゆる実質審査等を委ねるとしても、そのことで監査委員が実働機関であることから解放されるわけではない。監査委員事務局が監査委員の指示のもと監査事務を実施し、「監査委員会議程」等に基づいて機関としての監査委員を運営するような場合に、判断機関として機能することが確保されるのであり、監査委員事務局にも相当の監査資源と能力が必要となる。通常、常勤の監査委員は不可欠と思われる。常設の執行機関として機能しなければ判断機関として機能しないからである。

このように見ると、監査委員が判断機関として機能するか、実働機関として機能するかの境目は、長によるその地方公共団体の機関設計の方針、すなわち、常勤の監査委員を設

置するか否かに係わっているともいえる。関連して、外部有資格者の監査委員への登用は重要であるが、その地方公共団体出身者（いわゆる OB）が監査委員に就任しているとしても、それが常勤を置く趣旨なのであれば、積極的な意義もあると考えられる。

ここでの議論は、判断機関としての監査委員こそが望ましいということではない。非常勤の監査委員の立場からは判断機関としての事務の執行（たとえば、会議による監査の実施）は無理があるということである。その上で、行政文書の作成方針等も含め実働機関に相応しい事務整理ができれば、実働機関でも有効に監査を実施できると考える。監査委員監査は、非常に柔軟な法制度からなっているが、その運用の工夫によってより多くの成果が期待できると考えられる。

3 全員一致の合議という決議方法が定められていること

「監査の結果に関する報告」および「監査の結果に関する報告に添えて提出される意見」の決定は、監査委員の合議によるものとする（法 199①）。ここで、「合議によるとは、監査委員全員の協議によりその意見を一致させることである。同一事項について各委員が異なった判断をした場合であっても、合議が成立するよう最大限努力するべきであるが、合議が整わない場合は、監査結果の報告等は決定し得ないこととなる。（松本 [2013b], p. 678）」これは、監査委員監査に特徴的な意見決定方法である。独任制の執行機関の他の例として、たとえば、会社法の監査役（会）には、少数意見を付記できる規定（会社計算規則 123②）があり、多数決による監査役会の意見（および付記された少数意見）で監査意見が構成されているのに対し、監査委員監査では、意見の一致を求め監査委員各々の意見を禁止している。監査委員監査に助言機能を求めるならば、広く各監査委員の意見を取り入れる考え方もあって良いはずであるが、そうになっていないところに、監査の実施を通じて、地方公共団体のガバナンスを担うしくみとしての監査委員制度の意義があると思われる。先に検討した裁定機能や保証機能、また、特に一部事務組合等の解散に伴う決算の監査のような、議会での合意形成（すなわち、地方公共団体の意思決定）を支援するための監査業務は、まさに、監査委員がガバナンスに係わる存在であることを示している。

一方で、全員一致の合議は、監査の透明性を阻害しているとの指摘もある。「監査結果の報告およびこれに添えて提出できる意見についての決定は、監査の慎重な実施を期するとともに監査の社会的信頼を確保するという趣旨から、監査委員の合議によることとされている。現行の合議による制度においては、監査結果の報告等の決定に当たっては全監査委員の意見が一致することが必要とされているため、全監査委員の意見が一致しないときには、監査結果の報告等が行われないこととなる。監査の実効性を高めるためには、監査結果の報告およびこれに添えて提出できる意見の決定については多数決によることができ

るものとし、少数意見を付記して公表することとすることが適当である。このことによって、個々の監査委員の視点も明確となり、監査の透明性の確保にも資するものと考えられる。(総務省[2009])」これは、監査意見の助言機能に注目した検討と考えられるが、地方公共団体の意思決定に果たす監査委員の役割を考えた場合には、現行の合議のような慎重な判断原則も重要な意味を持っていると考えられる。

4 規模の大小を問わず同一の法令で規制していること

地方自治法は、憲法の地方自治に係る組織および運営に関する基本法であるため、地方公共団体の規模の大小を問わず同一の法令で規制するのは当然であるが、都道府県から市町村まで広く同一に監査委員監査を規制している。そのような性格から、前述の「非常勤の常設機関」のように、基本部分では非常に緩やかな規定ぶりとなっており、監査事務の先進団体では、あえて、監査委員の規程において会議体を選択して、いわば、大都市の特例のような扱いで、より効果の高い監査事務を実践している状況がある。

過去の不祥事や監査への期待の高まりのなか、大都市の特例の扱いであるような監査の実践が、社会から期待され、特に実働機関として活動しているような小規模の地方公共団体へも同様の思想が及んでいるように思われる。

しかし、監査に対する社会の期待は、そのコミュニティの大きさによって異なるかもしれない。また、監査実施面でも、小規模団体では、事務の執行方法を監査することを選択するのに対し、大規模団体では、指標化された事務の効果を監査するような傾向もあるかもしれない。もし、規模により、住民の監査に対する期待や監査人の視点が異なるのであれば、大規模団体に倣うだけではない柔軟な監査対応が可能な監査制度も必要であると考えられる。

V 監査委員監査の課題

本稿では、これまで、監査委員の実働機関としての位置づけも交え、監査委員が地方公共団体のガバナンスを担う立場から、保証機能、助言機能および裁定機能を有する意見表明業務を行ってきていることを検討し、現行の監査主体による監査実務を論じてきた。

ここでは、近時の監査制度改正の議論(総務省[2013])にもある内部統制の整備および運用に注目して現金出納を例に指摘する。例月出納検査において、大規模団体の監査では全ての出納伝票のチェックができないし、小規模団体の監査では出納伝票の書類ミスがなくなるといいう状況はないか。チェックが詳細なのかもしれないが、本来、現金出納は、①支出負担行為(法232の3)、②支出負担行為確認(法170②六)、③支出命令(法

232の4①), ④支出確認(法232の4②)のプロセスを経て, 監査委員の監査までにチェックが完了しているはずの内部統制である。監査委員事務局が原課と会計管理者のチェック係になってしまうと監査委員本来の役割を發揮できないことも考慮しなければならない。

制度的にも実務的にも課題を有する監査委員監査であるが, 監査委員の仕事が外部から見えないという閉鎖性も問題である。意見を述べる業務でその意見が社会に行き届かなければ, 監査委員の仕事が正しく評価されないのも当然である。監査委員の監査意見を機能させるためには, 立法による方法もあるが, 実務面で全監査全文のweb公表がまず有効だと考える。全文公表することにより監査委員も長等関係職員も住民も一定の緊張感を持つことができる。監査委員のガバナンスの役割からも有効であり, 助言機能も高めることができると考えられる。

監査委員が地方公共団体のガバナンスを担っているという思考は, 監査委員監査の実務の各局面において常に認識されるべきである。監査委員が, 長等部局に改善を提案するように, 監査委員の監査事務も自ら改善していく監査を目指さなければならない。

注

- 1) 本稿の論点のひとつである実働機関として監査委員を想定すれば, 監査委員は実質的に各員個人が機関としての責任を担っている場合があることも留意すべきである。
- 2) 執行機関の組織は, 普通地方公共団体の長の「所轄の下に」置かれる(法138の3①)ため, 監査委員は長と対等の関係にあるわけではないが, この長の「所轄」に係る総合調整権(法180の4)は, 監査委員が法令に基づいて行使する権限の内容にまで立ち入りこれに干渉を加えるものではない(池田[2008], pp.34-35 参考)。
- 3) 独任制の制度上の理解としては, 監査委員各員が単独に監査を実施できると解するのが適当であるが, 心証的な性格を有する監査証拠の収集プロセスにおいて, 監査人がそれぞれ自らの心証を固めるという行為は共同で行うものではない。したがって, 合議による「監査の結果に関する報告または意見の決定(法199⑩)」以外の監査の実施局面では, 監査人は単独で監査を実施すると概念することが監査委員の実務的な感覚に合致するものとする。
- 4) 筆者は2005-2013年高石市監査委員を務めた。
- 5) リスク・アプローチは, 監査人が「経営者が作成した財務諸表に重要な誤りが生じている可能性」を評価して検証し, その検証した「経営者が作成した財務諸表に重要な誤りが生じている可能性」の程度に応じて, 監査人が「財務諸表数値」を検証することにより, 監査後の財務諸表に重要な誤りが含まれないことについて, 効果的かつ効率的に監査を実施する手法であり, 現行の財務諸表監査の基礎となる考え方である。
- 6) いわゆる手続的アプローチは, 通常実施すべきとされる「取引記録の監査手続」と「財務諸表項目の監査手続」をそれぞれ期中および期末に行った上で, 監査人が財務諸表の適否を判断する手法であり, 平成3年の監査基準改正前に財務諸表監査に適用されていた考え方である。
- 7) 「地方公営企業は, あくまでもその地方公共団体の事務の一部である以上, 地方公共団体の組織および運営の基本法である地方自治法や, 地方公共団体の財政に関する基本法である地方

- 財政法，地方公共団体の職員に関する基本法である地方公務員法の規定が原則として適用される。(総務省 [2014], p. 2)』
- 8) 全国都市監査委員会 会員実態調査の集計結果「基本数」および「行政監査実施状況」から筆者において作成。(http://www.zenkan.jp/jittai/index.html, http://www.zenkan.jp/jittai/kekka12.html, 参照2015年3月3日。)
- 9) 合議が整わない，監査が完了しない等，監査結果を報告できないことも実務としてあり得ると考えるが，その場合には，その旨の通知等，監査委員の責任解除のための方法を検討すべきである。住民監査請求では，合議が整わない場合には，その旨を請求人に通知するのが望ましいとされている (必携, p. 152)。
- 10) 全国都市監査委員会 監査請求提出状況参考。(http://www.zenkan.jp)
- 11) 職員による現金・物品等の亡失・損傷の場合，その職員はその損害を賠償しなければならないが，この際，地方公共団体の長は，その職員が損害を与えたと認めるときは，監査委員に対し，その事実があるかどうかを監査し，賠償責任の有無および賠償額を決定することを求め，その決定に基づき，期限を定めて賠償を命じなければならない (法 243の2 ①③)。
- 12) 全国都市監査委員会 会員実態調査の集計結果「監査委員の定数及び勤務形態」。(http://www.zenkan.jp/jittai/kekka01.html, 参照2015年3月3日。)

法令名等略称

法	地方自治法
令	地方自治法施行令
公企法	地方公営企業法
健全化法	地方公共団体の財政の健全化に関する法律
行実	行政実例

参 考 文 献

- 池田昭義 [2008] 『地方財政健全化法監査』一藝社。
- 日下部興市 [1975] 『新会計監査詳説全訂版』中央経済社。
- 全国町村監査委員協議会 [2013] 『監査必携第三版』第一法規。
- 総務省 [2009] 「今後の基礎自治体及び監査・議会制度のあり方に関する答申」平成21年6月。
- 総務省 [2011] 「地方自治法抜本改正についての考え方 (平成22年)」平成23年1月。
- 総務省 [2013] 「地方公共団体の監査制度に関する研究会報告書」平成25年3月。
- 総務省 [2014] 「地方公営企業法の適用に関する研究会報告書」平成26年3月。
- 地方自治制度研究会 [2003] 『改正住民訴訟制度逐条解説』ぎょうせい。
- 地方自治制度研究会 [2014] 『地方自治小六法平成27年版』学陽書房。
- 地方自治法令研究会 [2014] 『自治六法平成27年版』ぎょうせい。
- 原典雄 [2010] 『全訂監査委員監査実務マニュアル』ぎょうせい。
- 松本英昭 [2013a] 『要説地方自治法第八次改訂版』ぎょうせい。
- 松本英昭 [2013b] 『新版逐条地方自治法第7次改訂版』ぎょうせい。
- 松本英昭 [2014] 『地方自治法の概要第6次改訂版』学陽書房。