

## 第 14 章

### 新公会計制度のもとでの地方公共団体の財務書類等の監査

—第 31 次地方制度調査会答申を中心として—

山浦 久司（明治大学）

#### 1 問題の提起

1990 年代後半に始まった地方公共団体の公会計制度改革も、いよいよ、仕上げの段階に入った。すなわち、総務省は、平成 26（2014）年 4 月、「今後の新地方公会計の推進に関する研究会報告書」を公表し、地方公会計の各モデル併存状況から一歩進めて、発生主義に基づく共通の基準のもとで統一化することの重要性を明らかにし、そのための固定資産台帳の整備ならびに複式簿記仕訳の導入の必要性を示した。

この報告書を受けて総務大臣は平成 26 年 5 月に「今後、平成 27 年 1 月頃までに具体的なマニュアルを作成した上で、原則として平成 27 年度から平成 29 年度までの 3 年間で全ての地方公共団体において統一的な基準による財務書類等を作成するよう要請する予定である」旨の通知を各地方公共団体に発した<sup>1</sup>。現在、各地方公共団体においては、この通知に沿う方向で公会計改革が急速に進められているところである。

一方、地方公共団体の監査制度については、平成 28（2016）年 3 月 16 日に、第 31 次地方制度調査会から「人口減少社会に的確に対応する地方行政体制及びガバナンスのあり方に関する答申」が総理大臣に提出され、ここでは、「個性を活かし自立した地方をつくる観点から、人口減少社会に的確に対応する三大都市圏及び地方圏の地方行政体制のあり方、議会制度や監査制度等の地方公共団体のガバナンスのあり方等について、調査審議を求める。」という諮問事項<sup>2</sup>に答える形で、多くの改革事項が提起されている。

従来であれば、この答申に基づいて地方自治法の改正が行われることになることから、法案の発表を待つしかないが、実は、上記答申書には新公会計制度から作成される財務書類等<sup>3</sup>の監査に直接に対応した記述はない。しかし、新公会計制度における会計システムは、これまで多数の地方公共団体に採用されていた総務省方式改訂モデルにみられるものとは異なり、地方公共団体の会計システムのメインフレームを形づくるもの<sup>4</sup>であり、これをもとに作成される財務

書類は地方公共団体の説明責任の根幹部分を成すものであり、その監査は極めて重要である。

以下、本稿では、地方公共団体の新公会計制度のもとでの、特に財務書類等の監査に関する制度改革の方向性に関して、上記答申書に盛り込まれた事項ならびにこれまでの改革の経緯や提案された改革課題等も踏まえて考察するものである。

## 2 地方公共団体監査制度の改革の経緯

まず、地方公共団体の監査制度に関する、これまでの変遷の経緯を簡単にみてみよう。

監査委員制度の導入は、日本国憲法の公布（昭和 21（1946）年 11 月 3 日、昭和 22（1947）年 5 月 3 日施行）に先立って行われた、東京都制、府県制、市制、町村制の改正（同年 9 月 27 日公布）による。これは、従来の中央集権的な地方制度を改め、地方住民の選挙権・被選挙権の拡充、直接請求制度、都長官・府県知事・市町村長の公選、議会の権限強化、選挙管理委員制度などと共に施行された制度であり、地方自治を担保する制度の一つとして生まれたものである。

その後、地方自治法の制定（昭和 22（1947）年 4 月 17 日公布、5 月 3 日施行）により、監査委員の員数、職務権限等がより明確になり、地方公共団体の経営に係る事業の管理、出納その他の事務の執行の監査、ならびに決算の審査に関する権限が付与され、財政援助団体等の監査や長による要求監査、行政監査などが、順次、追加されていった。また、監査委員の員数に関しても、とくに昭和 38（1963）年の地方自治法の改正により、それまでの都道府県での必置要件を市町村にまで拡充し、さらに平成 3（1991）年の改正で、いわゆる地方公共団体職員 O B 委員の制限や常勤委員の必置制なども入れられてきた。

さらにまた、第 25 次地方制度調査会の答申（「監査制度の改革に関する答申」（平成 9（1997）年 2 月））に基づく地方自治法の一部改正（平成 9 年）により、町村での監査委員の必置数の増や外部監査制度の導入などの大きな改正が行われ、その後、第 26 次ならびに第 28 次地方制度調査会による地方自治法の一部改正（平成 14（2002）年と平成 18（2006）年）で、住民監査請求時の監査委員による会計行為に対する暫定的な停止の勧告制度の創設や識見委員の条例による増員などが行われた。

以上のように、監査委員制度創設以来、順次、監査委員の必置化や権限の拡充、また外部監査人制度の新設による独立性や専門性の導入など、一貫して監

査制度全体の底上げ強化が図られてきたのであるが、なおも、監査の実効性を高めるための取り組みが続けられた。

第 29 次地方制度調査会（平成 19（2007）年 7 月発足）でも、監査制度改革が大きな審議課題となり、「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（2009）年 6 月 16 日）が出された。

そこでは、監査委員事務局の共同設置、監査結果の報告等の決定に関する多数決制、監査委員を公選制、決算財務書類の包括外部監査人による監査、包括外部監査の義務付け拡大、小規模団体のための共同の外部監査組織の設置など、監査の実効性の確保のための様々な新しい提起がなされたが、その後の地方自治法の改正では、監査委員事務局の共同設置が可能とする点のみの改革にとどまっている。

この背景には、会計検査院の地方公共団体の不適切経理に関する検査報告がある<sup>5</sup>。会計検査院は、平成 19 年度決算検査報告で 12 道府県、平成 20 年度決算検査報告で 26 府県および 2 政令市について、国庫補助事業に係る事務費（需用費、賃金、旅費等）等の経理の状況を検査した結果を報告した<sup>6</sup>。その報告によれば、40 道府県市のすべてにおいて、預け金、一括払い、差替え、翌年度納入、前年度納入、補助対象外支払い、所在不明金・物品等のいずれかの不適切な経理があることを指摘したのである<sup>7</sup>。

総務省地方行財政検討会議は、監査委員と外部監査制度が有効に機能していないことが明らかであるとして、監査委員制度・外部監査制度の廃止を含め、ゼロベースで大胆に見直し、制度を再構築するべきであるとの厳しい見解を示したのである<sup>8</sup>。

### 3 第 31 次地方制度調査会答申と監査制度への提言

このような経緯の中で冒頭の第 31 次地方制度調査会の答申が生まれたのであるが、この答申書で重要な点は、地方公共団体の行政体制においてガバナンスの機能を確保するには、地方公共団体の事務を全般的に統轄し、地方公共団体を代表する立場にある首長の役割が重要であるとの基本認識が示された点である<sup>9</sup>。

そのうえで、民間企業と同じく、まず首長が責任主体となって地方公共団体の内部統制の整備・運用を図るべきとする。すなわち、地方公共団体における事務が適切に実施され、住民の福祉の増進を図ることを基本とする組織目的が達成されるよう、事務を執行する主体である長自らが行政サービスの提供等の事務上のリスクを評価およびコントロールし、事務の適正な執行を確保する体

制（これを「内部統制体制」という。）を整備および運用することが求められるとする。

そして、内部統制の整備・運用により、①マネジメントの強化、②事務の適正性の確保が促されること、③監査委員の監査の重点化・質の強化・実効性の確保の促進、④議会や住民による監視のための必要な判断材料の提供等の意義が考えられる、とするのである<sup>10</sup>。

さらに、本答申は監査委員等の監査制度に言及し、監査の実効性確保のあり方等について以下の提言を行っている<sup>11</sup>。

- (1) 監査の実効性確保のあり方
  - ① 統一的な監査基準の必要性：
  - ② 監査委員の合議が調わない場合の措置
  - ③ 監査結果の効力
- (2) 監査の独立性・専門性のあり方
  - ① 監査の独立性を高める方策
  - ② 監査委員等の専門性を高める方策
- (3) 監査への適正な資源配分のあり方
  - ① 議選監査委員のあり方
  - ② 監査執行上の工夫
  - ③ 外部監査制度のあり方
  - ④ 監査委員事務局の充実
  - ⑤ 全国的な共同組織の構築

このうち、統一的な監査基準の必要性については、現在の監査委員の監査の目的や方法が確立しておらず、そのために監査委員の裁量に委ねられる場合が多く、判断の基準や職務範囲が不明確となっている。このことは、監査委員の監査結果をどのように受け止めるべきか、監査を受ける側も、また議会や住民もわかりにくいということから提起されている問題である。

実際、監査委員の職務としては、財務監査、行政監査、財政支援団体監査、決算審査、出納検査、基金運用審査、健全化判断比率審査、住民・議会・首長からの各種請求監査、職員賠償責任監査などが挙げられるが、それぞれの監査の目的、手法、達成度などは監査委員の人的な資質（経験や知識や技術力の度合い、独立性、使命感など）に依存する面が多く、一定の基準があれば、監査委員の監査の実効性の向上に役立つであろう。しかも、基準設定を国が行うのではなく、地方自治の観点から地方公共団体が共同して行うべきとしている。

また、監査結果に対する監査委員の合議が調わないときも、監査の内容や監査委員の個別の意見が明らかになるような措置を設けるべき（会社法の監査役

の独任制的な考え方)とか、監査結果に対する勧告と被監査側の説明責任の義務化なども監査の実効性を高めるための提言として注目される。

さらに、監査委員の独立性を高めるために公選制や議会での選挙といった選任制度を採り入れるとの提案に対しては、それらが専門的な能力を有する人材の選出につながるか明確でなく、また制度的な位置付けも検討しなければならないことから慎重にすべきとする。むしろ外部監査制度の充実や外部の専門的知見の活用等によって監査を充実したり、監査委員の権限を拡充したりすることによって監査の独立性の向上につなげ、また監査委員事務局の活用や外部の専門性の高い人材の活用、ならびに監査委員の研修により専門性を高める必要があるとする。

またさらに、監査にかかる資源にも限りがあるなかで、議会は議会選出の監査委員を置かず、監視機能に特化していくということも選択肢とし、また監査委員は外部の専門的知見を活用することが効果的な監査は外部に委ね、自らは重点を置きたい監査に集中するという考え方もあるとする。

そのうえで、外部監査については、監査委員の監査を外部の目から補完する観点から有用であり、包括外部監査制度導入団体を増やす必要があり、また適切なテーマ選定に資するよう地方公共団体を巡る課題についての情報提供を行う等、包括外部監査人をサポートする仕組みや包括外部監査人に対する研修制度の導入により、その監査の質を更に高める必要があるとする。なお、個別外部監査の促進については慎重で、むしろ監査委員監査の充実強化の方向で対応すべきとする。

また、監査委員を補助する監査委員事務局の充実については、専門性を有する優秀な人材の確保や研修の充実を効率的、効果的に行うための方策を講ずる必要があるとし、市町村が連携して事務局の共同設置を行うことも有効な方策であるとする。

最後に、全国的な共同組織の構築という点も本答申の重要な提言である。すなわち、監査資源が限られる中で、効率的・効果的に、監査委員等の専門性を確保し、監査の品質向上を図るためには、地方公共団体に共通する監査基準の策定や、研修の実施、人材のあっせん、監査実務の情報の蓄積や助言等を担う、地方公共団体の監査を支援する全国的な共同組織の構築が必要であるとし、この場合、小規模な市町村等からの求めがあるときは、その監査の支援を当該共同組織が行うことも考えられるとするのである。

#### 4 新地方公会計システムのもとの財務書類の性格

以上が、第31次地方制度調査会答申書の監査制度に係る答申部分であるが、ここには、新地方公会計システムのもとで生み出される地方公共団体の財務書類等の監査に関する明示的な記述はない。

無論、現在、監査委員や包括外部監査人が行っている「財務監査」という監査行為が財務書類等の監査に該当するのであり、したがって、答申書においても財務書類等の監査は措定されている、という理解は自然であろう。

しかしながら、現行の「財務監査」の内容は、主として地方公共団体の財務事務の合規性、つまり法律ならびに予算への準拠性の監査であり、決算審査のための参考に供する問題指摘型の監査をいう。では、答申書は財務書類等の監査についても問題指摘型の監査を措定しているのかといえ、それも明示的ではない。また、東京都のように<sup>12</sup>、企業会計の財務諸表監査に相当する保証型監査を行っていると考えられる地方公共団体もあるが、これは一般的ではない。要は、新地方公会計システムのもとで生み出される財務書類等をどのように監査するのかという点については答申では特定されていないと考える。

ここで、新地方公会計システムのもとで作成される財務書類等の監査はどのようなタイプのものであるべきかを考える前に、新地方公会計システムのもとで作成される財務書類の性格の変化について考えたい。

まず、総務省が導入を進めている新地方公会計システムとそこから作成される財務書類等が地方公共団体の会計システムのメインフレームを形成するものとなった、という点は重要である。

すなわち、新地方公会計システムは、日々仕訳にせよ、期末仕訳にせよ、複式仕訳の完了をもって完結するのであり、財務4表は会計システムの総括として、また歳入歳出ベースの決算書は会計システムの一部の抜出し情報として位置付けられる。そして、これらの財務書類等が会計記録システムと一体となって地方公共団体の会計システムのメインフレームを形成する。

一方、地方公共団体のうち、もっとも多く採用されている総務省方式改訂モデルの場合、あくまでも歳入歳出データの記録システムと決算書類作成がメインフレームであり、財務4表の財務書類はそのデータを組み替え、さらに減価償却などの計算作業を加えて作成される補足的なものにしかすぎない。また、基準方式や東京都等の一部団体での会計制度は、それ自体が事実上のメインフレームであるが、総務省方式改訂モデルが主流を成したために、財務4表の補足情報性という公式的な性格を変えることができなかった。

もちろん、新地方公会計システムでも、現在のところ、財務4表は補足デー

と位置付けられている<sup>13</sup>が、新地方公会計システムでは、固定資産台帳や資産負債内訳簿とも連携した総勘定元帳の体系が形成されるのであり、その決算書である財務4表を作成しなければ、会計手続上、次の会計年度には進めないのである。したがって、新地方公会計システムでも財務4表を補足情報として位置付けると表明してはいるが、パブリックアカウンタビリティ（公会計説明責任）は、必然的に財務4表を加えたものにならざるを得ない。

さらにまた、地方公共団体のパブリックアカウンタビリティについての基本認識として、地方公共団体が住民税等の地方税と地方交付税、さらに各種国庫支出金を主たる財源として運営されており、その意味で、パブリックアカウンタビリティの対象には、住民・議会のみならず、地方自治法に明示されない国民・国会、さらには住民・議会以外の地方公共団体の各種ステークホルダーも含まれるものと考えべきであり、歳入歳出決算書だけでは、各種ステークホルダーの情報要求に応えることはできない。

ましてや、今後、新地方公会計システムから引き出される会計情報の利活用の拡張場面が想定されているが、そのなかでも監査委員による決算審査や「財政健全化法」に基づく健全化判断比率審査については、機能充実は避けられない。とりわけ、健全化判断比率審査にあたっての現行判定基準は寛容度が高く、現在の地方財政の窮迫度を考えると、より精度の高いものへと移行させる必要があるが、このような利用にあたっては正確で信頼のおける財務書類は不可欠であり、何らかの監査が必要とされる理由となる。

その他、たとえば、将来、国からの地方交付税や各種助成金、補助金の算定基礎に財務書類を使うとすれば、信頼性が高いものが必要であるし、地方債の発行にあたってのIR情報として使ったりするうえでも監査による検証は必要となろう。

このように考えると、首長のパブリックアカウンタビリティの証として財務書類等に対する何らかの監査は不可欠であり、監査がなければ、財務書類等に信任は得られないし、その利活用にも制約が課されるものと考えべきであろう。

## 5 財務書類等の監査のあり方

次に、財務書類等の監査は、どのようなタイプのものが望ましいのか、保証型か問題指摘型か、あるいはその混合（ハイブリッド）型か、また保証型については、適正意見表明方式か準拠性意見表明方式か、そしてそのような監査は誰が行うのか等々の問題を考えなければならない。

まず、結論を先に述べるならば、財務書類等の監査に限れば、それは保証型監査が望ましいと考えられる。なぜならば、問題指摘型監査は、指摘した問題点に対する結論以外は意見が付されないために、財務書類等全般に関する首長のパブリックアカウンタビリティの履行を担保するという意味での監査には不向きであるからである。保証型監査であれば、監査人が財務書類等全般に関して合理的保証を行う。

また、新地方公会計システムのもとで、以下のような、いくつかの監査環境が整備され、保証型監査を可能にしたという側面も重要である。

(1) 自動検証装置を内包する自己完結の複式簿記システムの導入により、監査対象が明確となり、虚偽表示リスクに重点をおいた保証型監査が可能になる。総務省方式改訂モデルでは、財務書類が歳入歳出データの組み替えによって作成されるため、監査人に可能なのは、各地方公共団体の組み替えの根拠と結果の正確性を跡付けるのが精々であり、それは財務書類の調製 (compilation)、あるいは合意された手続 (agreed upon procedures) に近く、保証業務としての監査とはいえない。

(2) 総務省「今後の新地方公会計の推進に関する研究会報告書」(平成 26 年 4 月)ならびにその後の「統一的な基準による地方公会計マニュアル：財務書類作成要領」(平成 27 年 1 月)などの公表により、会計基準に相当するものが設定された。これにより、財務書類を作成する側、監査人、そして財務書類の利用者との間に共通の規範が生まれ、監査人は財務書類の基準準拠性や適正表示について客観的に評価し、結論を表明できるようになった。無論、個別基準でも保証業務が成立しないわけではないが、その場合は、監査人自身はその個別基準の適合性等を判断することになり、主観性が介在して、保証業務として成立が難しくなる可能性がある。

さらに、前述の第 31 次地方制度調査会の答申にあるように、今後、地方公共団体に内部統制の整備が進めば、公認会計士や監査法人が企業の財務諸表監査で採用しているリスク・アプローチ監査を適応しやすくなり、これも保証型監査導入の環境整備といえることができる。

次に、保証型監査を導入するとした場合、適正意見表明方式で行うか、準拠性意見表明方式で行うかの問題がある。とりわけ、上記の「今後の新地方公会計の推進に関する研究会報告書」や「統一的な基準による地方公会計マニュアル：財務書類作成要領」などの公表により会計基準に相当するものが公表されているが、当面は減損をしないとか、取得原価の判明／不明の判断については、特定の時期を設定し、それ以前のもの、原則として取得原価不明なものとして取り扱うとか、道路等の土地のうち、取得原価が不明なものについては、原



則として備忘価額1円とするとかの特別な会計基準が設定されている。

このような点を考慮すれば、保証型監査を導入するにしても、監査人に財務書類等の適正表示に関する意見を表明させるよりは、財務書類等が公会計基準に準拠して作成されている旨の準拠性意見を表明させる枠組みが妥当と考えられるのである<sup>14</sup>。

なお、本来、このような保証業務のタイプを検討するにあたっては、最初に保証水準の問題を考えねばならない。企業会計審議会（金融庁）の「財務情報等に係る保証業務の概念的枠組みに関する意見書」（平成16年11月）では、保証業務を、保証水準の違いにより限定的保証と合理的保証の2つのタイプに分ける。企業の財務諸表監査は合理的保証業務である。限定的保証は四半期レビューにみられるような、限定的手続により消極的保証を行う保証業務であり、財務書類等において「適切に表示されていないと信じさせる事項がすべての重要な点において認められなかった」という消極的結論を表明することになる。費用や時間を加味すれば、地方公共団体の財務書類等の「検証」に限定的保証のタイプの保証業務も制度選択の一つとしてあり得ると考えるのである。

## 6 財務書類等の監査とパブリックアカウンタビリティとの関係

ここで、財務書類等の監査が独立した監査人によって行われることは、監査が成立するための必須の要件であるが、同時に、監査対象である財務書類等の内容に精通し、かつまた監査に関する専門的能力を有することが監査人に求められることは論をまたない。その意味では、公認会計士ないし監査法人が監査人として最もふさわしいし、もし新たな監査機関なり、資格者を設けようとしても、そのためのコストは、公認会計士らへの監査報酬等のコストを上回り、また監査の実効性も加味すれば、結局、公認会計士や監査法人を活用するのが合理的な選択になるのではないだろうか。

したがって、現行の監査制度を大きく変えないで、監査人に財務書類等の監査のみを求めるのであれば、制度設計は比較的簡単であろう。監査人としては公認会計士あるいは監査法人が適任者であり、監査委員が選任して委嘱するか、包括外部監査人の資格を公認会計士（あるいは監査法人も含める）に限定して財務書類等の監査を責任事項として明示するかのいずれかとなる。公認会計士資格を持つ監査委員を必置とするという案もあり得るが、監査法人格を監査委員に据えることができるようにするには法律上の特別な措置が必要となる。

一方で、公会計の監査人の役割は、「公的部門の広義の受託責任・会計責任

としての賦課から解除に至るパブリックアカウンタビリティチェーンの中で、営利企業の会計監査とは違った異質的側面が多いことを識別しておく必要がある<sup>15</sup>という側面は重要であるが、公会計に求められる説明責任、すなわちパブリックアカウンタビリティは、単に財務書類等の保証型監査を受けることで解除されるものではない。しかしながら、年度会計の決算を経て作成される財務4表と歳入歳出決算書の信頼性について保証型の監査を受けることで一定の担保を得、議会と住民に説明責任を果たすことは重要である。

また、わが国の制度では、公金に関わる責任が「監査を受けることで解除される」という仕組みは採り入れられていない。実際、税金等の公金の用途については、たとえ少額でも、詳らかな説明と法規則の遵守の証が求められるからである。かかる公会計の性格は、保証型監査の手法として国際的に普及したリスク・アプローチの手法、ならびに監査判断にあたって本質的に適用される重要性の概念とは相容れない面がある。

実際、住民や議会の監査に対する要望には、裏金や預け金等の不正経理に対する摘発機能を果たすことへの期待が込められており、このことが保証型監査の実際の機能との間に「期待のギャップ」を生み出す可能性がある<sup>16</sup>。また、いわゆる3E（経済性・効率性・有効性）監査、ないし業績監査の機能も求められるかもしれない。

したがって、保証型監査を入れる場合であっても、たとえば、予算執行のコンプライアンス、財政支援団体への助成金監査、内部統制報告書監査など、財務書類等の監査の延長線上にある業務として公認会計士あるいは監査法人にも能力的に受け入れ可能なものと、そうでないものとの線引きと、さらに内部監査や監査委員監査などの他の監査機関との棲み分け、あるいは共同作業が必要になるものと考えられる<sup>17</sup>。

最後に、保証型監査が制度化される場合に解決しておかねばならない点は重要性の判断基準である。重要性の概念は、監査対象の財務書類等の利用者の意思決定に重要な影響を与えるか否かによって決定される。そして、重要性の基準値が厳密であれば、監査手続はタイトなものとなるし、コストは嵩む。しかし、重要性の判断の目安となる地方公共団体の財務書類等の利用者のニーズは明確ではないし、どの程度の重要性の許容度があるのか明確でない。また、「一円たりとも虚偽は許さない」という公会計独特のスタンスがある。この点を厳密に考えると、保証型監査が成立する余地はなくなる。

だが、保証型監査を必要なものとして制度化するのであれば、社会的に受け入れ可能なコストと制度化に伴う便益とのバランスのもとで導入されねばならないという点も自明である。したがって、無暗に厳密な重要性の基準値を設け

することはできない。多分に、一般企業の財務諸表監査で培われた保証の程度を援用し、そこを出発点として地方公共団体の監査ニーズを、どの程度取り込むかというアプローチで適切な重要性の着地点を見つけるしかないであろう。

## 7 今後の展望

以上、新公会計制度のもとでの会計システムが複式簿記と発生主義に基づく統一的な基準のフレームワークで運営されることになり、自ずと財務4表の位置づけが、補助的なものから、主たるものへと変わらざるを得ない。無論、歳入歳出の決算書を蔑ろにするのではなく、これは財政民主主義の柱として決算報告の重要な一部であることに変わりはない。

こうした公会計制度改革のもとで、財務書類等の監査は新たな意味を持つことになる。つまり、首長のパブリックアカウンタビリティを担保する意味でも、また行政に活用したり、政府をはじめとして、議会や住民やその他の外部のステークホルダーが安心して会計データを活用したりするためにも、財務書類等の監査は不可欠となる。

その場合、どのような設計で財務書類等の監査を制度化するか、また、誰が監査人として適任かを考えた時、独立性と専門性を備えた公認会計士あるいは監査法人が何らかの形で関与することが望ましいと考える。また、その監査は保証型監査であり、財務書類等の全般的な信頼性を担保するものが適している。その際、地方公共団体の不正経理の監査や3E監査ないし業績監査などについては、内部統制、内部監査、監査委員等の既存の監査機関との連携や協業により充実を図るべきであろう。

とはいえ、現行の監査制度のもとでは、監査委員のうち識見委員に公認会計士が就任するケースがあるものの、全国地方公共団体における監査委員実数（4,300人前後）に比して余りにも少ない<sup>18</sup>。また、包括外部監査人については、この数年の選任団体数が120前後であるのに対して、100人余の公認会計士が就任している（日本公認会計士協会調べ）ことから、弁護士や税理士に比べて比率的には圧倒しているが、包括外部監査人導入団体が少なすぎるため、普及しているとは言えない。

このような状況には背景がある。歴史的に公認会計士や監査法人は営業の重点を私企業に置いてきた。今、急にこの姿勢を改めるにも、たとえば地方自治法から始まる地方公会計について知識や経験の蓄積がないために、専門性を発揮できないでいるのが実情である<sup>19</sup>。

一方、地方公共団体の側でも、財政の悪化に伴って、人員削減などの措置を

とってきているが、監査に充てる経費も例外ではない。これが、公認会計士や監査法人にも低廉な報酬の提示しかなされず、採算性という点で業務引き受けに消極的とさせる。

その他にも種々の要因があるが、現在進行中の新公会計制度のプラットフォームは複式簿記と発主義であり、公認会計士らの専門能力との親和性は高い。しかも、内部統制の整備や監査委員事務局の共同設置、また監査基準の設定とかの監査業務環境の整備も進む見込みである。もし、この分野に公認会計士らが参加できる環境を整えば、第31次地方制度調査会の答申にある、地方公共団体のガバナンスの向上に大きく貢献することになると考えられる。

---

1 総財務 第102号 平成26年5月23日

2 第31次地方制度調査会第1回総会（2014年5月15日開催）の資料参照

3 本稿で「財務書類等」とは、歳入歳出決算書、歳入歳出決算事項別明細書、実質収支に関する調書、財産に関する調書等の決算書類、ならびに貸借対照表、行政コスト計算書、純資産変動計算書、資金収支計算書の財務4表（行政コスト計算書と純資産変動計算書を結合した場合は3表）指す。

4 地方公共団体のこれまでの会計システムから新公会計システムに変換する場合、取引の都度、伝票単位ごとに仕訳を行う日々仕訳のシステムに変換するのが原則であるが、現行の財務会計システムから歳入歳出データを取得し、さらに歳入歳出外現金、各種原簿・台帳からのデータを加えて、これを一括して複式仕訳に変換する期末一括仕訳のシステムが現実的な方式となると考えられている。総務省「統一的な基準による地方公会計マニュアル：財務書類作成要領」（平成27（2015）年1月）もこの方式をもとに解説している。

5 総務省地方行財政検討会議「地方自治法抜本改正に向けての基本的な考え方」（平成22（2010）年6月22日）、および第31次地方制度調査会答申「人口減少社会に的確に対応する地方行政体制及びガバナンスのあり方に関する答申」（平成28（2016）年3月16日）、p.15を参照。また、その他にも、夕張市において、不適正に調製された決算報告書を監査委員が見逃したために、夕張市の財政の悪化を誰も把握できず、結果的に同市は平成19（2007）年3月6日に財政再建団体の指定を受けたが、このことも影響している。

6 会計検査院は平成19年度決算検査報告「都道府県等における国庫補助事業に係る事務費等の経理等の状況について」において、合計で11億3700万円余、平成20年度決算検査報告で29億2700万円余の不適正経理を指摘している。

7 さらに会計検査院は、自治体自身が点検した結果も含めて、「都道府県及び政令指定都市における国庫補助事業に係る事務費等の不適切な経理処理等の事態、発生の背景及び再発防止策についての報告書」を平成22（2010）年12月に公表し、内部統制を含めた地方自治体での不適切経理の再発防止のための取り組みなどについてもまとめている。

8 総務省地方行財政検討会議（注3）は、「地方自治法抜本改正に向けての基本的な考え方」において、内部の監査と外部の監査に再構築し直し、監査の対象、観点を制度上明確に区分すべきこと、内部の監査として独立執行機関による監査や長の補助機関による監査が考えられること、内部統制システムのあり方についても、今後、具体的に検討すべきこと、内部の監査に期待できない機能（例

: 決算やその前提となる財務に関する事務処理、組織的・慣習的な不正行為の指摘等)については外部の監査が不可欠であり、外部の監査は監査対象からの独立性、組織的な体制の構築が必要であり、地方公共団体から独立した機関(例:イギリスの監査委員会)や、複数の地方公共団体の共同設立機関などが考えられ、具体的な制度設計を今後検討すること、外部の監査については、組織的な監査手法等に関する専門的知識、および行財政制度や財務会計制度についての知識の両者を備えた人材から構成される組織が前提となり、そのための資格制度や人材を集約する制度についても検討すること、また、専門性の要請は、内部の監査を担う主体に対しても同様であり、あわせて検討すること、さらに監査の客観性確保のため、公正で合理的な監査基準の設定および公表を検討することなどの監査制度改革のための具体的方向性を示した。

9 第31次地方制度調査会「人口減少社会に的確に対応する地方行政体制及びガバナンスのあり方に関する答申」、平成28(2016)年3月16日、pp.12-13.

10 Ibid. p.13.

11 なお、この提言は、総務省が平成24(2012)年に立ち上げた「地方公共団体の監査制度に関する研究会」の報告書(平成25(2013)年3月)の提言を受けており、さらにこの報告書は、第29次地方制度調査会ならびに地方行政検討会議の答申ならびに検討結果を踏襲したものである。

12 東京都の場合は、度東京都財務諸表(貸借対照表、行政コスト計算書、キャッシュ・フロー計算書、正味財産変動計算書及び附属明細書)が、東京都会計基準に準拠しているかを検証することを目的として実施している。なお、東京都は大阪府と共同して公表した「公会計白書」(平成22(2010)年11月)において、保証型の財務諸表監査の必要性を提唱していることから、上記監査もこの提唱に添うものと考えられる。

13 総務省「今後の新地方公会計の推進に関する研究会報告書」(平成26年4月)、p.4には「地方公会計は、(中略)、発生主義により、ストック情報やフロー情報を総体的・一覽的に把握することにより、現金主義会計による予算・決算制度を補完するものとして整備するものである」としている。

14 この点に関しては、監査基準、第一 監査の目的2、第四 報告基準 一基本原則1、八 特別目的の財務諸表に対する監査の場合の追記情報、日本公認会計士協会、監査基準委員会報告書800、および805を参照。

15 鈴木豊稿、日本監査研究学会、公監査研究特別委員会研究報告「公監査を公認会計士・監査法人が実施する場合に必要な制度要因の研究調査」(平成21年9月)、p.5.

16 同上、第13章「公監査にかかるアンケート調査」p.162.

17 参考までに、鈴木豊稿、同上、p.147に拠れば、諸外国の公監査基準を5つの類型に分類するが、基本的には、公監査は財務監査と業績監査から構成され、これに法規準拠性監査を3つ目の分類として別建てにするか、財務監査を保証型監査と法規準拠性監査に分けるかの違いである。ただし、同じ監査主体がすべてのタイプの監査を実施するという意味ではない。(1)国、または地方の政府が運営する会計検査院的な監査機関が監査する場合と(2)民間の職業監査人に監査を委ねる場合と(3)国または地方行政府と民間の職業監査人が分業または協業する場合に大きく分かれるが、少なくとも、同一の監査機関がすべてのタイプの監査を行う例はないように考えられる。

18 日本公認会計士協会の調べでは、公認会計士が監査委員に就任した実績は、平成21年(108人)、平成22年(118人)、平成23年(117人)、平成24年(132人)、平成25年(128人)、平成26年(129人)である。

---

<sup>19</sup> 日本公認会計士協会では、近年の公的な分野での業務拡大に対応するために、公会計協議会を設置し、継続研修の単位を付与して、専門性の向上に努めている。