

## 「地方自治法抜本改正に向けての基本的な考え方」（第2分科会関係）（案）

平成 22 年 5 月 24 日

## 1. 監査制度と財務会計制度をめぐる状況

## （地方公共団体の行政運営の適正の確保のための諸制度）

- 地方公共団体の適正な行政運営を確保するためには、長をはじめとする執行機関がそれぞれの判断と責任で行政運営に当たるとともに、議会が執行機関に対する監視機能を適切に行使しなければならない。
- これに加えて、地方自治法は、公正で、合理的かつ効率的な事務処理を確保するために、監査制度を設けている。具体的には、
  - ・ 全ての地方公共団体に長と独立した執行機関として監査委員の設置が義務付けられ、監査委員は例月出納検査、決算審査、財務監査、行政監査等を行うものとされている。
  - ・ また、一定の資格等を有する外部の専門家（外部監査人）による外部監査制度が設けられている。
- また、監査委員は、健全化判断比率の対象となる財政指標を審査事項としている。この財政指標のいずれかが早期健全化基準を超えた場合、個別外部監査の実施が義務付けられている（地方公共団体財政健全化法）。
- 一方、地方自治法は、地方公共団体の財務に関し、予算・決算、収入・支出、契約、現金及び有価証券、時効、財産について基本的なルールを定め、並びに住民監査請求及び住民訴訟等の制度を設けている。

これは、地方公共団体の自主的な財政運営に関わる財務の事務に関して、民主的統制を保障するとともに、税を原資とする地方公共団体の財政運営についてはその財務の事務に関し特に適正かつ明確な処理を確保する要請があるためである。すなわち、財政民主主義の観点から、地方公共団体の予算に関しては議会による統制が確保される必要があり、その前提として、予算・決算制度は明確で分かり易いものであること、住民に対して財政状況等の説明責任を十分に果たすものであることを求めている。また、財務の事務のうち会計事務の適正な執行を確保するための内部牽制の仕組みとして長の補助機関でありながら職務上独立した会計管理者を設けている。

なお、国と地方公共団体の財政運営はともに税を原資とするものであり公金の適正執行に対する要請は共通であること、また、国と地方公共団体の財政運営は相互に密接な関係にあることから、地方公共団体の財務会計制度は、国の制度と基本的に共通のものとなっている。

### (監査制度と財務会計制度をめぐる状況)

- 一昨年以来、広範囲の地方公共団体において国庫補助事業に係る不適正な経理処理等が行われていたことが会計検査院の検査によって判明している。これを契機として、多くの地方公共団体で全庁的な調査を行った結果、不適正な経理処理等が蔓延している事実が明らかになった。  
一部の地方公共団体においては、不適正な決算が調製され、監査委員の審査も不十分であったため、財政状況等について正確な情報が住民に十分に開示されなかったとの指摘がある。  
これらを踏まえると、監査委員制度、外部監査制度からなる地方公共団体の監査制度が有効に機能しているのか疑問も多い。
- なお、これらの原因としては、予算単年度主義、予算流用の硬直性、国庫補助事業の仕組み等、現在の財務会計制度がそもそも不正に陥りやすい仕組みになっていることにあるのではないかという指摘がある。
- また、地方公共団体の現在の財政状況は極めて厳しい。自らの財政状況に関する情報を正確かつ簡明に公開した上で、住民の理解を得て財政運営を行う要請は従来にも増して高まっている。このような観点からも、現在の地方自治法が定める予算・決算制度が、住民に対する財政状況等の説明責任の観点から、さらに、民主的統制の観点から十分なものであるかどうか検証することが必要である。

## 2. 監査制度の見直しの考え方

### (1) 現行制度の課題

#### (監査が果たすべき機能の観点からの課題)

- 地方公共団体においては、議会が執行機関に対する監視機能を有しており、また、行政評価をはじめとして、執行機関が自ら行政運営の適正を確保するための仕組みを有しているほか、監査委員と外部監査人による監査制度が設けられている。
- 政府部門における監査は、その機能に着目すると、一般に、法令等のルールへの適合性を検証する法規性監査、経済性、効率性、有効性等を検証する業績監査に整理することができる。法規性監査には財務関係書類、決算の正確性を検証する監査も含まれる。これを前提とすると、監査委員と外部監査人による監査制度については、次のような課題を指摘することができる。
  - ・ 監査委員による監査については、例月出納検査が現金出納を対象として、決算審査が決算を対象として、ともに法規性監査として行われる。また、財務監査が財務に関する事務処理全般を対象として、行政監査が地方公共

団体の事務処理全般を対象として行われるが、その観点は合規性監査から業績監査まで及ぶものとされている。例月出納検査、決算審査、財務監査、行政監査のいずれについても、その職務権限が適切に行使されなかった場合に直ちに監査委員が損害賠償責任等の法的責任を問われることとはされていない。

- ・ 外部監査人による監査については、包括外部監査は包括外部監査人自身の判断によって特定のテーマを設定して行われるが、監査委員による財務監査と同様、財務に関する事務処理全般を対象とし、その観点も同じく合規性監査から業績監査まで及んでいる。包括外部監査契約を適正に履行しなかった場合の包括外部監査人の責任は、地方公共団体に対する契約責任が基本である。

以上のように、複数の階層の監査主体が設けられているにもかかわらず、それぞれの監査の対象及び観点は明確に区分されていない。

- なお、株式会社においては、会社法上、取締役の職務執行全般の合規性・業績の監督を取締役相互又は取締役会が、このうち合規性の監査を監査役が、さらに財務諸表の正確性・企業会計原則準拠性の監査を外部機関である会計監査人（監査法人・公認会計士）が担っている。すなわち、監査主体によってその役割や、監査の対象及び観点が明確に区分されている。また、監査主体に任務懈怠があり、これによって会社に損害を与えた場合、会社に対して損害賠償責任を負い（会社法第 423 条等）、悪意・重過失等によって損害を与えた第三者にも損害賠償責任を負う（同法第 429 条）。

#### （監査委員制度の課題 ～独立性・専門性に限界～）

- 監査委員には識見委員として当該団体の職員OBが就任することも多い。監査委員の事務を補助する職員として任じられている者は、当該地方公共団体の職員として採用され、他部局等にも異動するのが一般的であり、監査を受ける立場の職員との一体性が高く、また、将来は、監査を受ける立場にもなり得る。

現行の監査委員制度では、例えば、財務に関する事務処理の組織的・慣習的な不正行為を是正する機能を十分に発揮できないのではないかという批判がある。

- 加えて、監査委員、監査委員の事務を補助する職員の監査に携わる者としての専門性という観点から、監査に関する専門的な知識・経験が不十分であるという指摘がある。近年では、弁護士、公認会計士等を監査委員として選任する地方公共団体もあるが、監査主体を組織全体としてみたときには、やはりこのような指摘を払拭することはできない。

#### （外部監査制度の課題 ～専門性・組織性に限界～）

- 外部監査制度は、地方公共団体が、弁護士、公認会計士、税理士の資格を有する者等、外部の専門家（外部監査人）と契約を締結して監査を受ける制度である。

例えば、公認会計士は企業の会計基準に沿って財務書類の監査を行う専門性を、弁護士は事務処理が法令に適合しているかについて監査を行う専門性を有しており、地方公共団体の監査でもこれらが活用できる分野ではそれぞれ外部監査人として機能を十分に発揮できる。しかしながら、不適正な経理処理の指摘を含め、地方公共団体の財務に関する事務処理のチェックを行う上での知識・経験を当然に有しているとは言い難い。

- また、外部監査制度は、個人である外部監査人が地方公共団体と契約を締結して監査を行うものである。外部監査人は一定の条件の下に補助者を使うことも可能であるが、組織として十分な監査を行う制度にはなっておらず、特定のテーマを対象として監査を行う制度として設計されている。組織的・慣習的な不正行為の指摘も視野に入れて、監査の対象を一層拡大しようとした場合、その発揮できる能力には自ずと限界があると言わざるを得ない。

#### （監査を担う人材の課題）

- 監査を担う人材という面からは、本来、地方公共団体の監査には、企業の監査とは異なる専門性が求められるにもかかわらず、我が国では、このような人材の確保の必要性は特段意識されてこなかった。これまで地方公共団体の監査に全く携わったことがなかった者が、長の任命によって監査を担い、又は監査の事務を補助することになり、実務経験の中で知見を蓄えようとしているのが現実である。個々の地方公共団体がこのような人材を独自に育成し、確保することも考えられるが、人材育成の手法、処遇の面等で限界があるのも事実である。

#### （監査の基準についての課題）

- 監査委員制度、外部監査制度を問わず、現在の地方公共団体の監査では、監査の観点合規性監査や業績監査とされつつ、極めて広範囲に及ぶ監査対象に対して具体的にどのような基準に従って監査を行うのかが明確でない。そのやり方は地方公共団体によって、あるいは監査の主体によってまちまちである。一部の地方公共団体では「監査基準」が作成されているが、これらの内容が監査基準として十分なものと言えるか疑問がある、法的位置付けがない、という指摘がある。

### （2）見直しの考え方 ～ 廃止を含め、ゼロベースで～

#### （基本的な考え方）

- 以上の諸課題は、現行制度そのものに内在する課題であり、制度の運用の

みでは根本的な解決が困難であると考えられることから、現行の監査委員制度、外部監査制度については、廃止を含め、ゼロベースで大胆に制度を見直すこととし、次の考え方に沿って制度を再構築すべきである。

- まずは、地方公共団体の適正な行政運営の確保は、執行機関が自らの判断と責任において行うこととし、議会が執行機関に対して監視機能を適切に行使することが基本である。
- その上で、公正で、合理的かつ効率的な地方公共団体の事務処理を確保するための地方公共団体の監査機能を適切に発揮する観点からは、地方公共団体の内部の主体が担う監査と、地方公共団体の外部の主体が担う監査を設けることとすべきである。そして、それぞれの監査主体が担う監査の対象及び観点は制度上も明確に区分される必要がある。

#### (内部の監査のあり方と内部統制システム)

- このうち、地方公共団体の内部の主体が担う監査のあり方については、現行の監査委員制度のように、地方公共団体の内部であっても監査対象からの一定の独立性が確保されてこそ実効ある監査が確保できるという立場から、長から独立した執行機関の責任において監査を行う手法が望ましいという考え方がある。

逆に、株式会社の監査役に取締役会への出席義務、必要な場合に意見を陳述する義務があるように、むしろ地方公共団体の内部にあってもこそ実効ある監査が確保できるという立場から、長の補助機関である監査主体が監査を行う手法を採用すべきであるという考え方もあり得る。

- また、議員のうちから監査委員の一部を選任する現行制度は、議会による執行機関に対する監視機能の一部という側面もある。地方公共団体の監査機能は、議会による執行機関の監視機能と峻別した上で、制度設計するべきであるという意見もあり、これを含めて検討を進める。

- 一方、株式会社においては、会社法及び金融商品取引法に基づき、法令等の遵守、財務報告の信頼性等を目的として内部統制の仕組みが存在しており、金融商品取引法はこの仕組みそのものを会計監査人（同法上は「監査人」）の監査の対象としている。このような内部統制システムは、監査役又は会計監査人による監査とは別に構築されるものであり、監査を有効に機能させる前提でもある。つまり、取締役の職務の執行の法令適合性、会社の業務の適正、財務計算に関する書類の適正等の確保は、監査役又は会計監査人による監査と、内部統制の構築が相まって達成されると考えられる。

地方公共団体においても同様に、事務の処理の適正の確保は、監査のみではなく、執行機関の内部に、執行機関の事務の処理の適正の確保のための体

制を構築させ、これと相まって達成するべきであるという考え方もある。

- これらの考え方を踏まえて、地方公共団体の内部の主体が担う監査の制度設計、及び地方公共団体の内部統制システムのあり方について今後具体的な検討を進める。

この場合、長の支出命令の適法性等を確認する権限を有する会計管理者、予算調製を担当する部局、行政評価を担当する部局等との関係も整理が必要であろう。

#### (外部の監査のあり方)

- 一方、内部の監査には独立性の限界があり、これに期待できない機能については、地方公共団体の外部の主体による監査が不可欠である。

- 例えば、住民に対する財政状況等の説明責任は、議会による統制が機能するための最低限の前提であることを踏まえれば、決算やその前提となる財務に関する事務処理については、地方公共団体の外部の主体が担う監査によってその正確性、合規性を担保すべきという考え方がある。

また、不適正な経理処理は地方公共団体の内部統制システムや内部の監査によって是正されるべきであるが、個人的・偶発的な不正行為にとどまらない組織的・慣習的な不正行為の指摘、また、内部統制システムそのものの適切な構築の担保については、外部の主体による監査が担うべきであるという考え方がある。

- 地方公共団体の外部の主体が担う監査には、内部の監査に期待できない機能が求められることを踏まえれば、その制度設計に当たって、まず、監査対象からの独立性が求められることは言うまでもない。

また、地方公共団体の外部の主体が監査を行うこととする場合、地方公共団体の職員に事務を補助させては、実質的に独立性が確保されないことになる。すなわち、監査主体には地方公共団体に依存しないような補助体制、つまり、組織的な外部監査体制の構築が制度の本質として求められる。

さらに、監査主体が監査に関する専門的な知識を有し、かつ、行財政制度、特に財務会計制度について必要な知識も備えていることが不可欠の要素である。

- このような要請に対応する方策としては、例えば、イギリスの監査委員会 (Audit Commission) のように地方公共団体から独立した機関や、複数の地方公共団体が共同で設立した機関を設けて、こうした機関が監査にかかわっていくことが考えられるが、具体的な制度設計を今後検討する。

#### (監査を担う人材の確保)

- 地方公共団体の監査機能を適切に発揮するためには、監査主体のあり方とともに、監査を担う人材の確保が重要な課題である。地方公共団体の外部の監査を担う主体については、監査証拠を収集し、監査調書を体系的に作成した上で、意見を表明するための合理的な基礎を形成するという組織的な監査手法等に関する専門的な知識を有し、同時に、行財政制度、特に財務会計制度について必要な知識を備えた者であることによって、期待される機能が十分に発揮できる。したがって、こうした知識を有する者についての資格制度のほか、地方公共団体から独立した機関、複数の地方公共団体が共同して設立した機関に人材を集約する制度についても検討する必要がある。

このような専門性が求められる点では、地方公共団体の内部の監査を担う主体、また、これを補助する職員も同様であり、あわせて検討する。

#### (監査の基準)

- 地方公共団体の外部の主体が担う監査であればもちろんのこと、内部の主体が担う監査であっても監査には一定の客観性が求められるべきであり、監査に係る公正で合理的な基準を全国的に統一した形で設定すべきであるとの意見があり、この点についても検討を進める。

### 3. 財務会計制度の見直しの考え方

- 地方自治法が定める予算・決算制度は、予算の単年度主義を採用して年度を超える支出に一定の制約を課し、また、予算に款項の区分を設けてこれを超えた予算の流用を制限している。これらは、民主的統制に資するためであると説明されてきた。また、資金の動きが明確、かつ客観的である現金主義で組み立てられている。
- しかしながら、過度に予算単年度主義にこだわった予算の執行に関する規定が地方公共団体に予算の無理な執行を強いているのではないか、この結果、会計検査院により指摘されている「預け金」等の不適正な経理処理が行われるようになった側面もあるのではないかという指摘がある。
- さらに、国庫補助金を受け入れて行う事業の場合には、
  - ・ 関連する事業を単独事業として行っている場合でも、国庫補助事業と明確に区分しなければならず、一層、地方公共団体に予算の無理な執行を強いている。この場合、国庫補助事業の補助対象経費が不明確であることもあり、現場を混乱させている。
  - ・ 国庫補助金の交付決定以降でなければ執行ができないため、短期間に無理に事業を実施し、予算執行することになりがちである。という指摘があり、やはり不適正な経理処理を誘発しているという見方もある。

- もう一つの論点として、新しい公会計制度の導入のあり方について論点がある。現金主義を基本とする予算・決算制度については、企業会計に比べると、ストック情報を含む財務状況の開示という点には限界があるという問題意識から、多くの地方公共団体において、発生主義の考え方を取り入れた財務4表の導入が進められてきている。この動向を受けて、発生主義を制度化する方向で現行の予算・決算制度を見直すべきという意見があるが、これについては、
- ・ 説明責任をより一層果たす観点からは財務4表が不可欠である、
  - ・ として積極的に考える意見がある一方で、
  - ・ 道路など売却できない行政財産の評価の問題など、発生主義の意義やその位置付けについて慎重に議論すべき、
  - ・ 住民にわかりやすく将来負担を示すことができれば必ずしも貸借対照表である必要はないのではないか、
- という意見もある。総務省では発生主義の考え方を取り入れた財務書類の作成要領を示しているが、地域の住民の判断と責任を求めるに当たって、財政状況に関する情報開示のあるべき姿について、議論を深める。
- 財務会計制度の見直しについては、以上の点を考慮の上、国の財務会計制度との整合性を踏まえつつ、今後、検討を進めていくことが必要である。