

改正地方自治法と監査基準

伊藤 龍 峰

I. はじめに

第193通常国会（平成29年1月20日～同年6月18日）で「地方自治法等の一部を改正する法律案」が成立し、改正地方自治法として昨年6月9日に公布された。主な改正内容は、「内部統制に関する方針の策定等」「監査制度の充実強化」「決算不認定の場合における長から議会等への報告義務」および「地方公共団体の長等の損害賠償責任の見直し」の4点であるが、今回の改正は、地方自治体の運営や監査委員監査において、近年にはない重要な内容を含んでいる。たとえば、「内部統制に関する方針の策定等」の場合、都道府県及び指定都市（以下、都道府県等）の長は、「財務に関する事務等の適正な管理及び執行を確保するための方針」（以下、内部統制）を策定し、これに基づき必要な体制を整備しなければならない¹⁾、とされており、都道府県等に対する内部統制に関する方針の策定と内部統制体制の整備の義務付けに係るこのような改正は、今後の行財政運営に大きな影響を及ぼすことが容易に推測できる。加えて、都道府県等の長が作成する内部統制評価報告書に対する監査委員による審査（第150条第5項）が新たに監査委員監査に加わったことにより、今後の監査委員監査のあり方や監査委員監査制度それ自体の変革も余儀なくされることになるであろう。「内部統制に関する方針の策定等」については別の機会に取り上げることとし、本稿では、上記4点の改正内容のうちの「監査制度の充実強化」、とりわけ監査基準に係る箇所に焦点を絞って検討することとしたい。

1) その他の市町村長は努力義務に留まる。

これまで地方自治法はその改正の都度、監査制度の充実強化を図ってきた経緯がある。しかしながら、今回の「監査制度の充実強化」策は、監査委員監査制度の根幹に関わるほどの重要な内容を含んでいる。具体的な改正内容は、①監査委員による監査基準の設定・公表の義務付けと監査委員監査における監査基準への準拠性（第198条の3第1項、第198条の4）、②監査委員による長への勧告制度の創設（第199条第11・12・15項）、③議選監査委員の選任の選択制（第196条第1項）、④監査専門委員の設置（第200条の2）等²⁾である。

今回の改正の基本スタンスは、広く地方公共団体のガバナンスの観点から監査委員監査制度の見直しを行おうとするところであり、その一環として、監査委員監査の実効性を確保するために、監査制度を充実強化させようとするための対応とみることができる。その際を中心に位置付けているのが、監査委員監査の信頼性の確保であり、その対応策として、改正法で「①監査委員による監査基準の設定・公表の義務付けと監査委員監査における監査基準への準拠性」が規定化されたと理解しなければならないであろう。

本稿では、改正法における「①監査委員による監査基準の設定・公表の義務付けと監査委員監査における監査基準への準拠性」に至るまでの経緯について確認し、これらに対する若干の私見を述べたい。

II. 改正法の背景

今回の地方自治法の改正は、第31次地方制度調査会答申（以下、答申）³⁾を受けての対応である。答申は、「人口減少社会に的確に対応する地方行

2) 監査委員監査制度の改正ではないが、包括外部監査が義務付けられていない地方公共団体（都道府県・指定都市・中核市以外の特別区を含むその他の市町村）に対して、包括外部監査実施の増加を図るために、財政的負担軽減策として、条例で定める会計年度のみ包括外部監査を実施できることとする、実施頻度の緩和（第252条の36第2項）を規定している。

3) 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」2017年3月16日総理手交）

政体制及びガバナンスのあり方」をテーマとして、住民からの地方公共団体に対する信頼性の向上のために、住民、長、議会、監査委員がそれぞれの立場に応じて適切に役割を分担するとともに、それを地方公共団体の事務処理の適正化に繋げることを目的として行われている。

答申では、本稿のテーマである監査基準について、「統一された監査基準の必要性」として採り上げられており、これが、改正法での以下の2点へと結び付いている⁴⁾。

- (1) 監査委員監査にあたっては、監査委員は監査基準に従うこととし、監査基準は、各地方公共団体の監査委員が定め、公表することとする。
- (2) 総務大臣は、監査基準の策定について指針を示すとともに、必要な助言を行うこととする。

Ⅲ. 答申の整理と改正法までの経緯

答申は、監査基準に関して、「統一的な監査基準の必要性」の表題の下に、以下のように述べている。

現行の監査制度においては、監査の目的や方法論等の共通認識が確立されておらず、監査基準に関する規定が法令上ないことから、それぞれ独自の監査基準によって、あるいは監査委員の裁量によって監査を行っていることにより、判断基準や職務上の義務の範囲が不明確となっている。

このため、監査を受ける者にとっては、監査結果についてどのように受け止めるべきかが明確ではなく、監査の成果を十分に生かしておらず、住民から見ても分かりにくい状態になっている。

こうしたことを踏まえると、一般に公正妥当と認められるものとして、監査を実施するに当たっての基本原則や実施手順等について、地方公共団体に共通する規範として、統一的な基準を策定する必要がある。

その場合、地方公共団体は、統一的な監査基準に従って監査を実施することとするが、当該監査基準の内容については、地方分権の観点から、国が定めるのではなく、地方公共団体が、地域の実情にも留意して、専門家や実務家等の知見も得ながら、共同して定めることが適当である。

答申は、現行の監査委員監査は、統一的な監査基準の欠如によって監査委員の判断基準や職務上の義務の範囲が不明確となっていること、そのことを原因として住民の十分な理解が得られていない状況にあると指摘するのであり、かかる問題意識の下に、以下の3点を提案している。

- (1) 一般に公正妥当と認められるものとして、地方公共団体に共通する規範となる統一的な監査基準の策定の必要性
- (2) 統一的な監査基準に従った監査の実施
- (3) 統一的な監査基準の内容は、地方分権の観点から、地方公共団体が地域の実情に留意して、共同して定める

3つの提案の中で、提案(2)については、関係諸団体からは積極的に受け止められたが、提案(1)と(3)についての反応は厳しいものとなった。なぜならば、提案(1)については、監査委員は各地方公共団体の事情等によって監査基準の内容が異なるとの見解から、「地方公共団体に共通する規範となる統一的な監査基準」に対する反対意見が多く寄せられる結果となった。また、提案(3)についても「共同して定める」の文言に抵抗が示されたのである。

以下では、提案(1)と提案(3)の2点を取り上げて、答申から法律案へ、そして改正法へと至った経緯について見ていくことにする。

- (1) 提案(1) 一般に公正妥当と認められるものとして、地方公共団体に共通する規範となる統一的な監査基準の策定の必要性

提案(2)で提言されているように、監査委員監査の実施にあたっては「統一的な監査基準に従った監査の実施」が求められているが、監査委員監査の実施における、いわゆる、「監査基準への準拠性」については、議論の余地はないとの合意が形成されているようである。現行の監査委員監査にあっても、名称上は監査基準とよばれるものが存在し、多くの地方公

- 4) 各地方公共団体は、総務大臣が示す指針を踏まえて検討し、平成32年4月1日までに監査基準を策定しなければならない。なお、監査基準の策定は、監査委員の合議によらなければならないが、監査委員は監査基準を策定したときは、直ちに議会、長等に通知するとともに、これを公表しなければならないとされている。(改正法第198条の4)

共団体の監査委員は「監査基準への準拠性」を監査結果報告書に記載するかどうかは別にして、監査基準に準拠して実施されている現状にあるからである。しかしながら、現行の監査基準は、一般的承認を得たとは言いがたく、また、その内容も監査の質や保証内容等に関わるものではなく、単に、監査手続や報告に係る具体的手続等を規定するものから構成されており、そのため、監査基準の名称に相応しい内容を備えているとは言えず、監査基準としての一般的承認性や規範性からは程遠い状態にあると言わざるを得ない。

一般に、特定の個人や団体が独善的に監査基準を策定し、当該監査基準への準拠性をもって、監査の正当性を主張してはならない。監査委員監査における監査基準も例外ではない。しかしながら、現行の監査委員監査における監査基準とよばれているものは、各地方公共団体の監査委員が独自に策定⁵⁾し、利用しているのが現状である。かかる現状に鑑み、ようやく、地方制度調査会が提案(1)として答申したのである。今回の地方制度調査会の答申以前には、監査基準という用語自体が見られなかったことを考慮すれば、答申は、監査基準の策定とそれへの準拠性を初めて求めたのであり、その意味で、画期的であると評価しなければならないであろう。

提案(1)に対しては、各方面から意見が寄せられている。意見の中心は、「統一的な監査基準」の策定主体に関するものであり、その意見の多くが「監査基準」(あえて、「統一的な」を外している)の必要性は認めるが、それが「統一的な監査基準」である必要はないという否定的な意見であったようである。以下では、「統一的な監査基準」の策定の賛否に関する代表的なものを掲げておくことにする。

5) 都道府県、市、町村の単位で監査委員の協議会が組織されており、それぞれの協議会で模範的な監査基準が策定されて、各所属の公共団体は、かかる監査基準を参考に独自の監査基準を策定しているのが現状である。ただし、各協議会が策定している監査基準それ自体が監査の質的保証を担保する規定はなく、具体的な監査手続や報告に終始しているのが現状である。

《日本公認会計士協会》⁶⁾

【賛同する論点】

統一的な監査基準の整備について賛成します。とりわけ、監査委員監査における監査基準策定に当たっては、準拠性監査・財務監査・業績監査の公監査の種類に応じて、一般基準・実施基準・報告基準を策定することが望まれます。

なお、監査基準と監査実務指針の区分、地方公共団体の規模の大小による監査基準の取扱いに関して、日本公認会計士協会は積極的に意見を発信して参ります。

【さらなる検討が必要と考えられる論点】

監査基準は、監査実務の拠り所となるものであり、その策定に当たっては、十分な透明性・独立性の確保と専門性の担保が求められます。

このため、監査基準の策定には、例えば監査実務に精通した都道府県・市・町の監査委員の代表、有識者、監査・法律の職業的専門家を構成員とする第三者的な組織である審議会等が関与すべきです。よって、監査基準の策定に当たって、共同組織はその策定の支援を行うにとどまることが求められます。

なお、監査基準は監査実施に当たって準拠すべき大枠の原則を規定したものであり、詳細な監査手続方法等は、監査実務指針で規定されるものです。よって、監査基準の策定は、第三者的な組織である審議会等が関与すべきですが、監査実務指針の策定は、共同組織が実施することも考えられます。

6) 日本公認会計士協会、「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に対する意見書』の公表について」、p.p.2～3、2016年6月22日。

《全都道府県監査委員協議会》⁷⁾

- ①全ての地方公共団体に共通する規範としての統一監査基準の必要性には疑問がある。
- ②地域の実情に応じ、各地方公共団体に監査基準の策定を委ねるべきである。

【代表的な理由】

- ・そもそも共通する監査基準は存在しないし、存在しても意味がない。
- ・民間の財務諸表監査は「保証」であり、投資家が判断するという点からも統一監査基準は必要だが、自治体の監査は民間の財務諸表監査とは異なり、「保証」がそもそも予定されておらず、全国統一の基準は必要ない。
- ・都道府県、市町村の各自自治体の規模、行政内容、レベルなどが異なる中で、統一するとなると、あまねく妥当な部分の基準化に留まる可能性が高く、そのようなものは有効なものとはならない。甘い全国一律の統一的な基準に流される弊害も懸念する。
- ・監査は財務に留まらず、行政一般に及ぶものであり、監査に対する住民ニーズの多様化、高度化の中で、柔軟に対応する必要がある。

《日本弁護士連合会》⁸⁾

地方公共団体においては、各々の団体において、監査委員等監査従事者が準拠すべき一般的な「基本原則や実施手順」をあらかじめ設けておくことは、監査の独立性・公正性・計画性・効率性を確保する観点から必要であると考えられる。しかしながら、統一的な監査基準は、その内容が不明確であり、無限に拡大する可能性を内在している。そのため、当該地方公共団体以外の組織が、監査基準を全国的に統一し、統一的な監査基準に準拠した監査の実施を一律に義務付けることは、監査基準の内容及び規範性の程度いかんによっては、地方公共団体の自主性や監査委員等の監査執行上の裁量を損ない、あるいは、地方公共団体毎に相違する監査資源の実情を無視したものとなりかねない。

7) 全都道府県監査委員協議会、「第31次地方制度調査会についての各県の意見」。

8) 日本弁護士連合会、「地方公共団体の監査制度の見直しに関する意見書」、p.p.6～7、2016年6月16日。

《大阪弁護士会》⁹⁾

確かに、地方公共団体における監査について、一定レベルの水準を確保する意味で監査基準が存在することは望ましいといえる。しかし、答申は、地方公共団体における行財政の監査と、企業における財務諸表の監査の本質的な相違点を看過している。

以上のように、「統一的な監査基準」の策定に対する関係諸団体の反応は、日本公認会計士協会を除き、好意的には受け取られていないことがわかるであろう。そのため、法律案では、以下のような内容で規定化を図ろうとしたのである。

(a) 法律案での対応

法律案では、「監査基準は監査委員が定めるものとする。」「監査基準は、総務省令で定める基準を参酌して各地方公共団体の監査委員が定めて公表する」（法律案第198条の4）としている。すなわち、監査基準の策定主体は監査委員であると明示し、監査委員が監査基準を策定するにあたっては、「総務省令で定める基準を参酌する」としているのである。総務省令において、監査委員が監査基準を策定する際の参酌基準についての根拠を明示してはいるが、具体的な参酌基準の設定主体については何ら説明してはいない。法律案は総務省等の国の機関や他の権威ある団体等に設定を委任するということを予定してことが推測できるであろう。

法律案は、国の機関や権威ある団体等によって設定された基準を、参酌基準としてオーソライズするために、「総務省令で定める基準」の文言で当該基準に法的根拠を与えるとともに、各地方公共団体の監査委員が独自に策定するのではなく、「総務省令に定める基準」を参酌させることで、一定の範囲内での監査基準を策定させようとするのである。法律案では、提案(1)の「統一的な監査基準」の策定に対する反対意見を取り入れながらも、法務省令による参酌基準としての基準の設定にこだわっている

9) 大阪弁護士会、「地方自治法改正に関する意見書」、p9、2016年2月5日。

ことが解る。

(b) 改正法での対応

法律案での「総務省令で定める基準」は、最終的には、「総務大臣は、監査基準の策定について指針を示し、必要な助言を行う」との文言に変更されて、改正法として成立している。かかる変更の理由として、以下のような議論があったことが推測できる。

- ① 総務省令上に「基準」の用語を用いることは、当該「基準」と監査基準とが混在することになって、誤解を与える可能性があるため
- ② 地方公共団体の監査委員に監査基準を策定させるとする一方で、監査基準の法的根拠や内容の妥当性等を担保するための何らかの基準に相当するものを示すことで、監査基準の策定根拠とする必要があるため

(c) 私見

地方公共団体の監査委員が策定すべきは、監査基準それ自体ではなく、監査委員が監査を実施するにあたっての個々具体的な実施や報告のための準則にあたる実務指針や要綱等に相当するものであろう。たとえ、総務大臣によって監査基準の策定に関しての指針を示したとしても、かかる指針に必ず準拠して監査基準を策定しなければならないとはなっていないため、どのような監査基準が策定されるか懸念されるところである。もともと、現場の監査委員が監査基準を策定して良いとする論理には無理がある指摘しなければならない。かかる観点から、今回の改正法には問題があると言わざるを得ないと考える¹⁰⁾。

- (2) 提案 (3) 統一的な監査基準の内容は、地方分権の観点から、地方公共団体が地域の実情に留意して、共同して定める

10) 改正地方自治法が公布されて半年以上が経過しているが、総務大臣は、どのような主体が「指針」の設定に相応しいかについて、脱稿の時点(1月25日時点)において何等の情報発信をしていない。

答申における提案（3）の前半部分は、提案（1）で検討したことであり、ここでは重複は避けることとし、後半部分の「共同して定める。」について検討を加える。

「共同して定める。」は、いわゆる設定主体の正当性の問題である。一般に、監査基準が「一般に公正妥当と認められる監査の基準」であるためには設定主体の正当性が前提条件となる。提案（3）は、設定主体を個々の地方公共団体の監査委員ではなく、社会的に認められた権威ある団体が設定する方式を採用することで、「一般に公正妥当と認められる監査の基準」としての前提条件を備えさせようとしたのであり、かかる設定主体として、地方公共団体の監査を支援する全国的な監査共同組織の構築を想定したものである。

全国的な監査の共同組織についても、各方面から批判的な意見が多く表明されている。以下に代表的な意見を掲げておくことにする。

《日本公認会計士協会》¹¹⁾

【さらなる検討が必要と考えられる論点】

監査基準の策定には、例えば監査実務に精通した都道府県・市・町の監査委員の代表、有識者、監査・法律の職業的専門家を構成員とする第三者的な組織である審議会等が関与すべきです。よって、監査基準の策定に当たって、共同組織はその策定の支援を行うにとどまることが求められます。

なお、監査基準は監査実施に当たって準拠すべき大枠の原則を規定したものであり、詳細な監査手続方法等は、監査実務指針で規定されるものです。よって、監査基準の策定は、第三者的な組織である審議会等が関与すべきですが、監査実務指針の策定は、共同組織が実施することも考えられます。

11) ibid. 日本公認会計士協会、2p。

《全都道府県監査委員協議会》¹²⁾

- ①全国共同組織については、その必要性、有効性について疑問がある。
- ②権限や財源、組織体制が不明確な中では、議論できない

【代表的な理由】

- ・どのような組織形態が適当なのかについては、今後、自治体で議論、調整が必要だが、全都道府県監査委員連合会や全国都市監査委員会がそのような全国的な共同組織の母体になり得るから
- ・統一監査基準は必要なく、新たなコストをかけて全国的な共同組織を構築する必要はない(各地方公共団体に負担を強いることは、地方分権の流れに逆行)。
- ・共同組織の議論の前提となっているのは、優秀な人材の確保や研修の充実を効率的に行うことであるが、優秀な人材についての議論がない。
- ・創設を必要とする「全国的な共同組織」のコスト、得られる効果、権限等が不明確であり、必要性が疑問である。
- ・全国的な共同組織の構築が必要であるかどうかについては、国による地方公共団体に対する関与にならないように配慮する必要がある。

《日本弁護士連合会》¹³⁾

答申は、「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が確保され、監査の品質向上が図られるようにするためには、……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」としているが、当連合会は、以下の理由から全国的組織を構築することは必要ではなく、反対する。

(ア)地方分権の流れに逆行する

(イ)各地方公共団体に適合した監査をするには、「全国的な共同組織」の創設は不要である

12) ibid. 全都道府県監査委員協議会、

13) ibid. 日本弁護士連合会、p.p.10～11。

《大阪弁護士会》¹⁴⁾

監査委員及び監査事務局職員をサポートする組織としては、「全国都市監査委員会」「全都道府県監査委員協議会連合会」「全国町村監査委員協議会」等が既に存在しており、監査実務の情報やノウハウについての情報交換がなされ、また監査の実施手順等が公表されている。そして、現に多くの地方公共団体の監査委員及び監査事務局職員は、その実施手順等を参考に監査を行っている。

このように、既に多数の監査サポート組織等が公民を問わず存在し、……自己実績も行われているにもかかわらず、それに加えて、新たに「全国的な共同組織」を創設することについて、具体的に、どの程度の組織・人員・コストを要するか、天下りや利権の温床にならないか、個々の地方公共団体や監査従事者にとってどの程度のコストや負担を強いる結果となるか、これらのコストや負担を上回るだけの必要性や有効性は存在するか等、費用対効果について慎重に吟味することが必要であるが、その検証は全くなされていない。

(a) 法律案での対応

法律案では、答申で「統一的な監査基準」の設定主体として提案された、「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」は見送られて、今後の検討課題となっている。理由は、答申で提示された全国的な共同組織の設立は、財政負担等の面で地方公共団体の理解を得るのは現時点では難しいと判断したことによるらしい。そのため、法律案は、前述したように、各地方公共団体の監査委員を監査基準の設定主体とし、その前提として、「総務省令で定める基準」を設定し、監査委員が監査基準を策定する際の参酌基準とする方法を採用したのである。

(b) 改正法での対応

「全国的な共同組織の構築」は、法律案で採用されなかったため、改正法での対応はない。ただ、衆参両院の総務委員会において、「地方公共団体における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、監

14) *ibid.* 大阪弁護士会、p.p.8～9。

査を支援する組織・体制の在り方について引き続き検討を行うこと。」¹⁵⁾とする附帯決議がなされている。

(c) 私見

「全国的な共同組織」が監査基準の策定主体として適切であるかどうかの議論はさておくとしても、監査実務に関する情報の蓄積や助言等のための組織として機能する団体の存在の必要性は考えられるであろう。確かに、かかる共同組織が専門的知識や経験を有した者から構成されているとするならば、たとえば、(中小の)地方公共団体に監査担当者を派遣することも、監査委員監査の実効性から検討に値するものと思われる。しかしながら、「全国的な共同組織」が機能する範囲の明確化、当該組織内の構成員の資格要件、共同組織の財源等、「全国的な共同組織の構築」にあたって、解決されなければならない課題が多く残されており、その意味で、今回の法律案に盛り込むことは時期尚早であったと考える。

IV. むすびに代えて

改正法について、答申と法律案を材料として、監査委員監査における監査基準の設定のあり方について検討を加えてきた。改正法では監査基準の設定を各地方公共団体の監査委員に委ねることとなったが、監査担当者である監査委員が監査基準の設定主体となることは、監査基準の本来的な趣旨からすれば、問題なしとはしないであろう。監査基準は、いわゆる、一般的承認性が備わっていなければならないからであり、そのためには、設定主体が監査委員であってはならない。たとえ、監査基準の策定に関して総務大臣による指針が示されたとしても、そして、それを拠り所として監査委員が監査基準を策定し、長や議会によって当該監査基準の承認を得る手続きを経たとしても、それが一般的承認を得たことにはならないと考

15) 「地方自治法等の一部を改正する法律案に対する附帯決議」、2017年5月18日衆議院総務委員会及び2017年6月1日参議院総務委員会。

えるからである。監査委員監査が社会的な信頼性を得るための手段として、監査基準をどのような主体が設定すべきであるかの問題と、監査委員監査の実践可能性の問題とは分けて議論されるべきである。

監査基準は監査実施にあたって準拠すべき原則を規定したものであり、個々具体的な実施や報告の手続きを規定するものではない。その意味で、改正法は、監査基準設定ための基本要件の認識を欠いた規定となっていると言わざるを得ないのである。

もちろん、監査委員監査における監査基準が公認会計士による財務諸表監査における監査基準のような精度が必要であるか、また、非職業的専門家である監査委員が準拠すべき内容とは如何なるものであるか等についての議論がなされなければならないであろう。しかしながら、たとえ非職業的専門家である監査委員による監査であるとはいっても、監査委員の行動、責任、そして当該監査の品質に関する一定に基準に準拠して監査が実施されなければ、当該監査の質的水準を確保できないことは言うまでもないが、ただ、かかる監査基準の策定を監査の担い手である個々の監査委員に委ねるべきではない。

参考までに、パブリック・セクターにおける監査基準は、以下の①から④の目的に資するものでなければならない¹⁶⁾とする見解を掲げておくが、総務大臣による指針がかかる目的を導くためのものとして設定され、監査委員が監査基準を策定する際の枠組みとして有効に機能することを願うばかりである。

- ①監査基準は、監査人が保持すべき適格性と達成すべき監査の質を明確にする。
- ②監査基準は、監査人の業務を評価する際の基準である。
- ③監査基準は、監査人と当該業務の利用者との間のコミュニケーションを確立するとともに、信頼性はこのコミュニケーションの成果に基づ

16) “Audit Standards in the Public Sector-An Analysis of Comparative Experience”, UNITED NATIONS. Department of Technical Cooperation for Development, 1987, p.21

く。

- ④監査基準は、職業的監査専門家の成熟度を反映し、専門性を促す。