

地方公共団体における外部監査制度の問題点と将来展望

— 英国外部監査制度との比較を手掛かりとして —

ひろ た みち と
廣 田 達 人

序章	418
第1章 わが国の外部監査制度の創設	419
1. わが国の外部監査制度導入の経緯	419
2. 外部監査の実施主体	420
3. 包括外部監査契約	421
4. 個別外部監査契約	424
5. 外部監査人の責務	424
第2章 英国の監査委員会と外部監査人の独立性	425
1. 英国監査委員会の創設	425
2. 外部監査における独立性の階層性	430
3. 中央政府からの監査委員会の独立性（監査委員会の憲法上の地位）	430
4. 監査委員会からの監査人の独立性	432
5. 地方公共団体からの監査人の独立性	434
6. 英国における監査委員会と行政の説明責任（誰に対する説明責任？）	435
第3章 わが国の外部監査制度の課題と将来展望	437
1. 外部監査人の独立性	438
2. 外部監査機構による外部監査人の独立性強化	440
3. 外部監査機構による外部監査人の専門性強化	441
4. 外部監査人が実施する監査の範囲と権限	442
第4章 むすび	444
1. 外部監査人の独立性・専門性と外部監査の枠組	444
2. 外部監査における説明責任	444

序章

わが国における行政・財政は、長引く不況等による近年の巨額な財源不足と高い公債依存度に加え、少子化・高齢化社会の到来を目前にし、今後の行政・財政の在り方に関する社会的関心が、急速に高まっている。

一方で、最近一部の地方公共団体で明るみに出た不正経理事件などの財務事務の不適切な執行により、行政に対する信頼が揺らいでいる。

こうした中、第25次地方制度調査会は、その答申において「地方分権の推進に伴い、国が行ってきた地方公共団体の行政に対する関与等は縮減することとなるが、地方公共団体自らのチェック機能をさらに充実することが必要とされる」と述べた。さらに、「一部の地方公共団体で見受けられる予算の不適正な執行について、各方面の厳しい指摘が続いている。このようなことは、地方公共団体に対する住民の信頼を著しく損なうとともに、これからの地方分権のあり方についても憂慮すべき影響を与えかねないと危惧される」と指摘している。そして、このような観点から、この答申は、既存の監査委員制度の機能強化を進めるとともに、新しい観点を含めての監査制度の改革として、外部監査制度を導入するのが適当であると結論付けたのである。

これまでの監査委員制度の改革も、その「独立性」と「専門性」の強化という一貫した観点で行われてきている。しかし、監査委員の事務局自身が不正経理事件に関与していたという事実が、一部で明らかになったり、監査委員は地方公共団体の執行機関の一つで、身内に甘いのでは、という議論が起こっている。

監査委員制度の問題点は、監査委員という執行機関を構成する自然人たる監査委員と、それを支える監査委員事務局（の職員）の双方にある。

監査委員は、議会選出の監査委員（議選監査委員）と識見監査委員とがある。議選監査委員は、議員の中から選出されるものであるが、名誉職化されているという批判も多い。一方、識見監査委

員の場合は、近年、民間から選出するなどの改善が進んでいるが、当該地方公共団体の職員出身者などを当てる場合が多い。当該地方公共団体の固有の事情に精通しているといった長所はあるが、自らが行ってきたこれまでの事務を批判するには困難が伴う。

また、識見監査委員自身が独立していても、その監査委員の職歴が当該地方公共団体の職員出身者などであった場合には、監査の結果を利用しようとする住民からみれば、独立性を疑わしくするような外見があるともいえる。

一方、監査委員を補佐する監査委員事務局の職員の独立性・専門性にも問題がある¹。事務局職員は、当該地方公共団体の職員であり、長部局内の様々な部課の異動を経て、たまたま監査委員事務局での勤務を命ぜられた者であり、独立性の保持に困難が伴う。また、一般に、人事異動の期間が数年と短期間であるために、監査技術の習得が追いつかず、監査事務を行う専門性においても課題が残る。

監査委員は、地方公共団体の長から独立した執行機関であるが、地方公共団体の執行機関の一つである。そこで、監査機能の独立性強化のため、「地方公共団体の機関でない外部の者」による監査が必要になったのである。同時に、監査委員の専門性に対する疑問に対し、監査機能の専門性を制度的に強化する必要も生じた。

そうした背景から、第25次地方制度調査会の答申に基づいて、平成9年の地方自治法改正で導入されたのが、わが国の外部監査制度である。地方公共団体の長が、民間の公認会計士、弁護士といった外部の職業専門家と契約して、外部監査を実施させる制度である。外部監査人の「独立性」と「専門性」の強化という観点から、外部監査人の資格者には、職業的専門家としての制度的基盤を有する者を中心に設定されている。

しかし、わが国の外部監査制度には問題点も多い。独立性強化という観点から、「外部の契約者」が監査を実施するものの、外部監査を受ける地方公共団体の長が、自らの外部監査人の選定を行う

という仕組みである。

外部監査人の専門性についても、単に公認会計士等の職業専門家であるだけでは十分ではない。地方公共団体の財務に関する専門性を客観的に評価し、また、外部監査の品質を管理する強力な独立機関が必要である。

また、監査範囲は、決算審査等の定例監査が除外され、随時の財務監査に限定されている。さらに、監査機能の担い手として、監査委員と外部監査人とが併存しており、その役割分担については、今後の課題として残されたままになっている。

この点、海外の事例をみると、英国の地方公共団体にも、米国の州や地方政府にも外部監査制度がある。どちらの外部監査制度においても、当該地方公共団体等の執行機関から独立した、外部の民間の職業会計士が中心となって監査機能を担っている。英国の場合も、米国の場合も、監査機能の担い手の問題や監査の範囲の問題は、それなりに改善されている。

しかし、地方公共団体の長が個々の外部監査人を選定することの問題点については、外部監査制度導入当時の英国や現在の米国も同様である。しかし、英国では、外部監査を受ける団体が、自ら外部監査人を選任できるとするのは、原理的に誤っていると考えた。そこで、現在では、1982年地方財政法に基づき、地方公共団体から独立し、全国で単一の独立機関である「監査委員会」が創設され、そこに外部監査人の選任権限が一元化されている。さらに、監査委員会は、外部監査人の専門性を強化し、外部監査の品質を高めるため、監査実施準則を作成するなどの機能も担っている。

しかし、監査委員会の創設を中心とした外部監査制度にも、いまだ中央政府との関係や説明責任の明確化など数々の問題点が未解決のまま残っている。個々の外部監査人の独立性は、地方公共団体からの独立性のみならず、監査委員会からの独立性も確保しなければならない。また、監査委員会の中央政府からの独立性も確保しなければならない。さらに、説明責任の有無などが問われている。

この論文では、わが国の外部監査制度の仕組みや創設の経緯を概観した後、その問題点と将来展望を検討する。ここでは、監査制度において最も重要な課題である監査人の独立性の強化という観点に重きを置く。また、専門性の強化については、独立性を支え、住民の信頼を得る基礎となるという点で重要であり、併せて論じて行く。さらに、外部監査人の監査の範囲や監査委員との役割分担についても最後に触れる。

この際、外部監査人の独立性と専門性を強化すべく、制度的改革を繰り返し、監査委員会を創設するといった、大々的な改善策を講じた英国の外部監査制度の変遷と現在の問題点を明らかにしておくことは有益である。この論文では、英国の外部監査制度を、わが国の外部監査制度との比較検討の素材にする。

第1章 わが国の外部監査制度の創設

1. わが国の外部監査制度導入の経緯

外部監査導入の議論がなされはじめたのは、昭和末期ころからである²。しかし今回の外部監査導入の直接的な議論の出発点となったのは、平成6年の地方六団体が地方分権に関してまとめた「地方分権の推進に関する意見書」³である。これを踏まえて、第24次地方制度調査会でも、専門小委員会中間報告が「地方分権の推進に伴う地方行政体制の整備・確立についての専門小委員会報告」⁴により、外部監査制度の検討を提言した。その後、第25次地方制度調査会になって、地方分権に耐え得る監査制度の構築を議論し、同年12月10日の段階でたたき台を出した。そして、翌年2月24日に1) 外部監査制度の導入と2) 監査委員制度の充実を求た「監査制度の改革に関する答申」⁵が出された。これを受けて同年3月に地方自治法改正法案が国会に提出され、5月28日に衆参両院を通過、6月4日に改正地方自治法が公布された。

本章では、監査機能の独立性・専門性の強化という観点から、外部監査の実施主体、包括外部監査、個別外部監査および外部監査人の責任について概観し、若干の検討を加えることにする。この

章で検討する制度の解釈等については、日本公認会計士協会『JICPAジャーナル1997 September Vol. 9 No. 9』掲載された自治省行政局行政課課長補佐（当時）山崎重孝氏の談話を、一部において参考にした。

2. 外部監査の実施主体

外部監査制度改革の本質的目的は、「監査機能の専門性・独立性の強化」⁶である。平成9年度の監査制度改革において、監査委員監査の改革よりも、外部監査制度の導入に重きを置いたのは、ある意味では、監査委員監査の専門性と独立性の向上には限界があると認識されていたからであろう。もちろん、外部監査においても、独立性と専門性の高い監査制度を構築するためには、外部監査の実施主体をどのように設定するのが重要である。

独立性については、外部監査人の実施主体を、地方公共団体の外部の民間人に限定することで強化を図っている。専門性については、職業的専門家として制度的基盤を有する者に限定することで強化を図っている。以下、独立性および専門性という観点を中心に、わが国外部監査制度における外部監査の実施主体について検討する。

(1) 監査人の独立性と外部性

地方公共団体の外部監査とは、被監査対象の外部の機関の監査を受ける制度であり、内部の機関の監査を受ける制度が内部監査である⁷。すなわち、地方公共団体の監査のうち、当該団体の組織に属さず、その身分も当該地方公共団体の公務員でない外部の専門的知識を有する者が、法令又は契約に基づいて行うものが外部監査である⁸。「外部」には、様々な段階がある。第1に、地方公共団体の執行機関である長からの外部性（この意味では、監査委員による監査も外部監査である）。第2に、地方公共団体の執行機関からの外部性（この意味では、議会からの監視は、外部性を持つ）。第3に、地方公共団体の機関からの外部性（会計検査院や中央政府による検査なども、これに該当するであろう）。第4に、広く「行政」からの外部

性（わが国の外部監査制度）。

わが国の民間部門においては、広く外部監査と認識されている制度がいくつかある。証券取引法に基づき、証券取引所に上場されている有価証券の発行会社等に適用される財務諸表監査⁹、商法特例法に基づく会計監査¹⁰などである。「会社役員としての監査役による監査が内部監査であり、会計監査人による監査が外部監査である¹¹」と考えられる。

それでは、地方自治法の第13章が定める外部監査契約に基づく監査は、外部監査といえるのだろうか。当該地方公共団体のいかなる機関でもなく、外部の専門的知識を有する者が、外部契約者として、法令又は契約に基づいて行うという構成から、紛れもなく外部監査である。もともと、外部監査の目的は、あくまで「独立性」と「専門性」の強化であり、「外部」とは、その手段の一つというべきであろう。この独立性とは、外部監査人が外部監査のあらゆる過程のなかで、常に公正不偏の態度を保持し、かつ、そのような外見を保持することである。わが国の外部監査制度が、それを満たすか否かについては、この論文における中心課題であるから、順を追って検討することにする。

(2) 外部監査人となる資格を有する者

外部監査人となることができる者は、まず、法252条第1項資格者として次の3者のいずれかである。弁護士（弁護士となる資格を有する者を含む）、公認会計士（公認会計士となる資格を有する者を含む）、国の行政機関において会計検査に関する行政事務¹²に従事した者又は地方公共団体において監査若しくは財務に関する行政事務に従事した者であって、監査に関する実務に精通しているものとして、政令で定めるもの（以下「行政精通者」という）の3者である。さらに、外部監査契約を円滑に締結し、又はその適正な履行を確保するため必要と認めるときは、同法第2項に基づき、税理士（税理士となる資格を有する者を含む）と外部監査契約を締結することができる。ただし、上記のいずれの者であっても、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であることが条件である。

地方制度調査会の答申と当初の政府改正法案では、資格者を第1項の3者に限定していた。これらは、専門性についても、優れた識見と経験とを「制度的にもっている」という背景がある程度明確な者という、制限的に相当厳しい基準で答申されているのである。すなわち、監査の職業的専門家である公認会計士¹³、法律の専門家である弁護士、それと行政機関において実際に、監査、検査、財務等の実務に携わり、その蓄積のある行政事務の精通者である。

ところが、全国の地方公共団体の多くがこの外部監査制度を導入しようとするすると、弁護士、公認会計士の地域的な偏在というものが国会において問題となった。そこで、一定の条件の下、税理士を外部監査人として行うことができるということになったのである¹⁴。

ただし、税理士が、それ以外の資格者と並列的に252条の28第1項において規定されず、同条の第2項において、「必要と認めるときは、前項の規定にかかわらず、…外部監査契約を締結することができる」とされたのは、税理士は、弁護士・公認会計士と法制度上能力的に並ぶものではないとの考えによると思われる。

(3) 法人の扱い

法人は、外部監査人となることはできない。前述した法252条の28が定めた外部監査人は、公認会計士、弁護士、税理士は、それぞれ公認会計士法等において自然人に限定されているし、行政精通者も一定の行政事務に従事した者であり、自然人に限定されると解される。

これには、外部監査人の監査の結果に関する責任関係を明確にするという趣旨がある。また、外部監査人に関しては、公務員の規定が一部において適用されることから¹⁵、自然人であることが必要となったのも一つの理由であろう。また、法人は、その業務目的が法律や定款に限定されていることも一因である。この点、公認会計士の行う業

務を行う法人として監査法人がある¹⁶。監査法人が外部監査人資格者にならなかったのは、公認会計士法第2条1項及び2項が定める監査法人の業務範囲に、今度の外部監査が入らないことが、別の理由として考えられる¹⁷。

(4) 監査補助者

監査人がその監査の事務を他の者に補助させる場合、一般に、その者を監査人補助者と呼んでいる。外部監査人は、1人であるが、外部監査を1人で実施するか、補助者を使用するかは、外部監査人の判断である（法第252条の32）。これは、外部監査を受ける外部監査契約の内容や地方公共団体の規模、さらには、選定した外部監査のテーマなどによって、実施される外部監査の内容や事務量が全く異なることから、補助者の使用を認めたものと考えられる。

外部監査補助者は、外部監査人の責任の下、一緒にパートナーとして監査に携わる者という位置付けの者も含まれる。この点、外部監査補助者の登用に当り、監査委員との協議を要し、外部監査補助者としての詳細な告示がなされることになっているのは、この現れである。

3. 包括外部監査契約

(1) 包括外部監査契約の締結

包括外部監査契約とは、都道府県、政令で定める市又は契約に基づく監査を受けることを条例により定めた市町村が、法第2条第13項及び第14項の規定の趣旨を達成するため、法第252条の28に規定された公認会計士等の外部監査人資格者による監査を受けるとともに監査の結果に関する報告の提出を受けることを内容とする契約である。長は、毎会計年度、速やかに当該監査を行う一の者と締結する。（法第252条の36～38）。

① 包括外部監査人の人数

法は「一の者」と契約するとし（法252条の36第1項、法252条の39第5項）、外部監査人を1人に限定している。被監査団体の規模に係わりなく、外部監査人はともに1人であるが、外部監査人補

助者の活用により対応できるようになっている。

外部監査人そのものを1人としたのは、包括外部監査の責任の所在を明らかにするためである。

② 同一の者との契約の制限

包括外部監査対象団体は、連続して4回、同一の者と包括外部監査契約を締結してはならない(法第252条の36第3項)。外部監査における緊張関係を維持することが趣旨である。また、連続3回までとされたのは、地方公共団体の長の任期が4年であることとの関係で、1人の長に複数の者が外部監査に当ることにより、外部監査の実効性を高める趣旨があると考えられる。

しかし、新しい外部監査人はゼロからのスタートであり、その地方公共団体の実情に精通するまでには追加的な費用が発生することも考えられる¹⁸。

③ 契約締結時期

「速やかに」とは、基本的に、外部監査人による監査事務の連続性が遮断されることのないように、4月1日から監査を開始できるようにする趣旨の定めである。従って、遅くとも前年度の最終の議会(例えば3月議会)において外部監査人選任の議決を経ることが必要である。

④ 契約締結の手續

地方公共団体の長は、包括外部監査契約を締結する場合において、あらかじめ監査委員の意見を聴くとともに、議会の議決を経なければならない(法第252条の36第1項)。この規定は、外部監査においても、一定の民主的統制が働く仕組みを加えておこうとするものである。

(2) 包括外部監査人の権限

① 財務監査限定制(行政監査の除外)

包括外部監査は、地方公共団体の財務に関する事務の執行および経営に係る事業の管理について、法2条13項および14項の規定の趣旨を達成するために必要と認める事件について監査するものである(法252条の37)。地方公共団体の監査の範囲を財務監査と行政監査とに分けるならば、包括外部監査人が行うのは、財務監査である。

もともと監査委員による監査も、一般監査(長や議会などの他の機関や住民の請求により行われる特別監査以外のもの)は、財務監査が基本に据えられていた。そこに、平成3年の地方自治法の改正によって、行政監査の権限が付与されたのである(法199条2項)。

しかし、現在、行政監査として実施されているものの中には、財務監査として実施することもできるものもあると考えられる。平成3年の改正は、そのような財務監査が実施可能であることをより明確にするために設けられたものとも考えることも可能である¹⁹。

財務監査が合規性の監査に限定されるべきではないということは、法2条第13項および第14項の規定を尊重すべきことが強調されていること(法252条の37第1項、第2項)にも現れている。この規定は、住民の福祉の増進に努めるとともに、最小の費用で最大の効果を挙げるようにしなければならないということと、組織及び運営の合理化に努めるとともに、他の地方公共団体に協力を求めてその規模の適正化を図らなければならないとするものである。この規定に特に意を用いなければならないとする義務は、外部監査人に限らず、監査委員による財務監査においても課せられている(法199条第3項)。

しかしながら、特に外部監査人による監査の場合には、法第252条の37第1項において、事件を選定する場合において、「2条第13項及び第14項の趣旨を達成するため必要と認められる特定の事件について監査するものとする」とも定められている。

行政監査との対比で財務監査という概念を用いてはいるが、いわゆるVFM(Value for Money)監査の視点も含まれていると考えられる²⁰。

② 随時監査限定制(決算審査等の定例監査の除外)

包括外部監査人は、「特定の事件」についての監査を実施する(法252条37第1項)。この「特定の事件」とは、外部監査人が実施する監査の「随時性」を端的に表現したものと考えられる。すなわ

ち、例月出納検査、定期監査そして決算審査に至る一連の定例監査には属さない随時監査を、外部監査人の権限としたことを示すものである。決算審査は、次の2つの観点から監査委員監査の独占としている。1) 決算審査は、決算の前提となるもので、相当の定期性が要求される監査である、2) 監査委員は地方公共団体の執行機関として、住民に対して政治責任を負っていることである。監査委員は、長が議会の議決を経て選任し、住民による直接の解職請求の対象にもなる。

「特定の」とは、外部監査が、全ての事務事業を外部監査人が監査の対象とするというのではなく、何らかの監査視点で監査の範囲を区分して監査を実施することを意味する。この点、包括外部監査人は、非常に強い主体性が与えられている。それは広く浅いテーマにもなるし、狭く深いテーマにもなりうるであろう。

また、行政改革的視点からの監査、いわゆる改善勧告型の監査の方が、より法の趣旨にかなうものともいえよう²¹。

③ 財政援助団体等監査

法は、外部監査の対象として、当然には財政援助団体等を含めていない。財政援助団体を外部監査の範囲に含めるためには、条例で定めなければならない(法252条の37第4項)。財政援助団体については、地方公共団体が、この部分に改善策を講じるに当たって、専門家の外部監査人の意見を聞きたいと考えるのであれば、条例で対象に含めればよい。

④ 調査権等

包括外部監査人は、監査のため必要があると認めるときは、監査委員と協議して、関係人の出頭を求め、若しくは関係人について調査し、又は関係人の帳簿、書類その他の記録の提出を求めることができる(法第252条の38第1項)。監査人は、監査意見を形成するために、必要かつ十分な合理的な基礎を得なければならない。そのために必要な「質問」という当然の手續を定めたものである。監査委員には、法第199条第8項により規定されている。この関係者とは、当該地方公共団体の関係

者について、その内部のものと外部のものと両方が含まれると解する²²。

⑤ 監査結果の報告と改善措置の公表

包括外部監査人は、包括外部監査契約の期間内に、監査の結果に関する報告を決定し、議会、長及び監査委員並びに関係のある委員会又は委員に提出しなければならない(法第252条の37第5項)。これを受けて、監査委員は、包括外部監査人の監査の結果に関する報告を公表する(法第252条の38第3項)。

監査結果の一つに「意見差控え」がある。これは、捜査等の特別の事情や、監査を受ける側の非協力により、求めた資料が入手できなかったなどの理由で、監査意見を形成するに足る合理的な基礎を得ることができない場合に起こる。法律上は、監査結果の報告を出すのであるから、意見を差し控えるというのが監査の結果であると考えられる。地方公共団体の外部監査への協力義務(法252条の33第1項)を担保することにもなるであろう。なぜならば、意見差控えという監査結果が認められなければ、地方公共団体は、資料提供を拒否し続けることにより、外部監査人が別のテーマを選択するように仕向けることができってしまうからである。

監査の結果の公表は、監査委員が行う。これは、地方公共団体の対外的な権限行使の場面には、外部監査人という外部契約者ではなく、当該地方公共団体の執行機関である監査委員が行うことが適当であるとの考えによるものと思われる。この点は、後述する個別外部監査においても現れている。

さらに、監査の結果に関する報告の提出を受けた議会、長又は関係のある委員会若しくは委員が、当該監査の結果に基づき、又は当該監査の結果を参考として措置を講じたときは、監査委員に通知し、監査委員はその旨を公表しなければならないとされている(法第252条の38第6項)。監査委員の監査の結果に対する改善措置が講じられた場合にも同様の手續がとられることになった(法第199条第13項)。監査の実効性を高めるための新しい規定である。

4. 個別外部監査契約

(1) 個別外部監査の種類

個別外部監査は、監査委員が行う特別監査のうち、住民、議会または長が要求する事務監査（法75条、98条2項、199条6項）、財政援助団体等に関して長が要求する監査（199条7項）および住民監査請求（法242条）のそれぞれについて、外部監査人がその監査過程の相当部分の役割を担うことになる「特例」として構成されている。この論文では、個別外部監査については、その概要と住民監査請求に係る外部監査の特徴について簡単に論じるに留める。

(2) 個別外部監査人の役割

定例監査の場合、包括外部監査人による監査は、監査委員による監査に代替するのではなく、制度的に並列し、補完する位置付けにあるが、この点、個別外部監査においても同様である。

① 住民監査請求に係る監査の特例以外の個別外部監査

住民、議会または長が要求する事務監査（法75条、98条2項、199条6項）や財政援助団体等に関して長が要求する監査（199条7項）の特例として位置付けられる個別外部監査（法252条の39～41）は、個別外部監査の請求を監査委員が受理し、長に通知され、監査委員の意見聴取や議会の議決を経て、個別外部監査契約が締結される。その後、個別外部監査人が監査を実施し、その監査の結果が、議会、長、監査委員および関係する委員会または委員に提出される。包括外部監査と同様、監査委員は、これを公表しまたは請求に係る代表者に送付することになる。

② 住民監査請求に係る個別外部監査

個別外部監査契約の中で、住民監査請求に係る外部監査だけは他と異なる特徴がある。外部監査に基づく監査によることが相当であるかを、監査委員が判断するという仕組みである。相当であると認めるときは長へ通知し、相当であると認めないときは、その理由を請求人に書面により通知し、これを公表したうえで監査委員自らが監査を実施

する（法252条の43）。

これは、住民監査請求の特質に起因している。まず、1) 住民が、違法若しくは不当な事実を証する書面を添えて行えば、何度でも別件として監査請求をすることができ、住民1人でも可能であることである。これを前提に、その度に議会を開催することは不可能である。そこで、対外的な監査責任を持つ執行機関である監査委員がこれを判断するのである。

もっとも、外部監査人による監査によることについての議会の議決を、専決処分として、長に当該事件を処分させる方法もありえよう。議会を招集する暇がない場合、議会が予めそのことを指定した場合（法180条）などである。この専決処分は、議会の議決権の趣旨を没却しない範囲内で行われなければならないことは言うまでもない。

それに対して、他の要求監査には、ある一定の民主的基盤が存在する。従って外部監査人が監査した方がよいかどうかの判断は、議会を開催して判断することが合理的である。

次に、2) 住民監査請求の法的な効果の特徴である。通常の監査では、監査の結果が公表されると、その後の措置は、長、議会、住民の判断に任せられるところであるが、住民監査請求の場合は、一定の法的拘束力のある勧告を、監査委員が出すことができるのである。すなわち、監査委員の勧告を受けた議会、長その他の執行機関または職員は、当該勧告に示された期間内に必要な措置を講じなければならないのである（法242条7項）。こういった拘束力の伴う判断まで、外部の者が行うことの困難性を配慮し、最終的な勧告の決定権を監査委員に留保したのである²³。

5. 外部監査人の責務

外部監査人には基本的には監査委員とほぼ同等の権限が与えられている。一方で、外部監査人の責務については、外部監査人はいわゆる政治責任は負っていないので、包括外部監査契約や個別外部監査契約に基づいて契約責任を負うことになる。このほか、法252条の31によって、善良なる管理者

としての注意義務(第1項)、精神的独立性保持の義務(第2項)、刑事罰で担保された守秘義務(第3項、第4項)、その他公務員とみなしての刑事罰が科されることになっている(第5項)。また外部監査人の業務を妨害すると、通常の私人であれば威力業務妨害罪であるが、公務執行妨害罪が成立することになる²⁴。こうした意味では、外部監査人は基本的には契約責任であるが、監査委員と同じ法的責任を刑事罰によって担保されている部分がある。

外部監査人の契約責任は、法と外部監査契約の定めるところによる。外部監査契約は、監査の結果に関する報告を出してはじめて完結するのであり、監査結果が出せない、あるいは結果がでていても報告を出していないのは無価値であると考えられる。外部監査人の事情で契約解除となった場合には、損害賠償等の対象となると考える。監査結果との関係では、「意見差控え」も、一つの監査結果であるから、そのような結果に至る過程において、なんら外部監査人の責務に反するものがなければ、「意見差控え」の監査報告をなすことにより、契約責任は解除されると考える。

また、外部監査人は、監査委員の監査の実施に支障を来さないように配慮する義務がある(法252条の30第1項)。このことは、監査委員の側も同様に、外部監査人の監査の実施に支障を来さないように配慮する義務がある(法252条の30第2項)。

第2章 英国の監査委員会と外部監査人の独立性

わが国の外部監査制度は、監査機能の独立性と専門性の強化を図ることを主な目的として創設された。そのため、地方公共団体の外部にある民間の職業的専門家を監査の実施主体とする制度となったということを第1章で述べた。

この点、英国の外部監査制度においても同様である。しかし、英国の場合、外部監査人の独立性をさらに高めるために(専門性の強化もその一貫として考慮しているが)、監査委員会(Audit Commission²⁵)を創設した。すなわち、地方公共団体の外部にある職業的専門家を、監査の実施主

体とすることのみならず、その選任権を監査を受ける地方公共団体から取り除き、独立機関である監査委員会に一元化し、外部監査人の独立性の一層の強化を図っているのである。

この章では、外部監査人の独立性強化という、監査機能の最も重要な命題に対して、英国の外部監査制度がいかにして発展し、そしてなお、どのような問題点を抱えているのかについて検討する。そしてこれを、わが国の外部監査制度の問題点と将来展望を論じる手掛かりにし、第3章で論じることにする。

なお、英国の外部監査制度を取り扱った著書、論文として、若林茂信『新イギリス・アメリカ公会計』(昭和62年高文堂出版社)や林考栄『英国地方公共団体の外部監査制度』(東京大学都市行政研究会 研究叢書3)などがある。この章の「1. 英国監査委員会の創設」についての部分は、これらの先行研究を基本資料として参考にしている。また、この章の「2」から「6」で述べる外部監査人の独立性等については、Kathryn Hollingsworth, Fidelma White, Ian Hardenらがまとめた論文“Audit, accountability and independence: the role of Audit Commission”(18 Legal Studies, 1998)の紹介を中心に検討し、これに、Reginald Jones氏の著書Local Government Audit Law, Second Edition (London, Her Majesty's Stationery Office, 1985)の記述を加味して、英国の外部監査制度の独立性に対する一般的な評価とした。

1. 英国監査委員会の創設

(1) 英国地方自治監査制度の創設・発展

① はじめに

現在の英国の外部監査制度は、1982年の地方財政法(Local Government Finance Act 1982)によって、その基盤が形成された。この地方財政法は、監査委員会の創設による外部監査人の独立性強化が主な柱であるが、そこまでには、様々な制度的な変遷があった。

すなわち、1) 地方自治監査の制度的体系は救

貧法の改正とともに、逐次その監査の範囲や権限を拡大してきたこと、2) わが国の公認会計士に相当する英国の勅許会計士が地方自治監査の一部を担うようになったこと、3) レイフィールド委員会の答申が出された結果、1982年地方財政法により、監査委員会の創設を含めた大掛かりな変更が行われたことである。以下では、その制度的変遷を概観し、外部監査人の独立性がいかんして強化されてきたのかを検討する。

② 監査のはじまり

英国地方公共団体において、法律に基づく本格的な監査制度が最初に創設されたのは、1597年の救貧法 (Poor Relief Act 1597) の施行からと一般に考えられている。この法律は、貧民の救済資金がその目的に従って適正に使用されることを目的とする監査の実施を定めた。

1601年の改正救貧法 (Poor Relief Act 1601) では、治安判事 (Justice of Peace) による監査を行うことによりその実効性を確保しようとした。英国では、行政が公金を適正に使用したことを外部から証明するという法的な仕組みが、17世紀の初頭から既に導入されていたことが注目される。

③ 職業的専門家による監査のはじまり

その後それなりの制度改革を経たが、1810年には、治安判事に「根拠のない支出を否認し、過大な支出を減額する」権限を与えた²⁶。さらに、1834年改正救貧法 (The Poor Law Amendment Act 1834) は、従来、治安判事が担当してきた監査機能を、新たに設置された中央政府の一部局である「救貧法委員会 (Poor Law Commissioners)」(後の環境省)²⁷に移管した。この改正法で特徴的なのは、「会計の監査を実施し、その処理 (の適正性) を認め、あるいは否認する能力を有すると救貧法委員会が認める有給の監査人」²⁸を任命することになったことである。初めて職業的専門家による監査が実施されることになった。しかし、その監査人の選任、報償額の決定は監査を受ける地方公共団体に任されていた²⁹。

④ 地区監査人・地区監査官の誕生と監査範囲の拡大

1844年改正救貧法により、「地区監査人 (district auditor)」が創設された。地区監査人は「会計を監査し、帳簿に記載された事項を認め、もしくは否認し、また、会計系の故意、過失によって生じた不足額、損失額、もしくは、地方公共団体の金庫に納入されなかった金額を当該責任者個人に請求する」³⁰権限を持った。

しかし、この地区監査人による外部監査制度は救貧法に基づく事務の会計についてのみ適用されるものであった。ただ、当時の英国の地方公共団体における財政支出のほぼ半分は救貧法にかかるものであったとされている³¹。それ以外の支出は別の法律による監査が適用されていた。

この地区監査人は、1868年改正救貧法以後は、中央政府がその任命権を行使する国家公務員、すなわち「地区監査官 (district auditor)」³²となり、以後1983年初頭まで続く。その後、次第にその監査対象の範囲を拡大し、19世紀の末までには道路建設、医療、教育といった諸分野がそこに含まれるようになった。また、初等教育法 (Elementary Education Act 1870) の規定によりつくられた各地方の教育委員会 (school boards)、公衆衛生法 (Public Health Act 1872) によって各都市および農村部に設けられた公衆衛生局 (sanitary authorities) などの、純然たる地方公共団体以外の組織も、地区監査官の監査の対象に含められるようになった³³。

⑤ 民間の職業会計士の参画

1933年地方自治法 (Local Government Act 1933) では自治都市 (Borough) の監査人に地区監査官を選任するか、勅許会計士 (CA: Chartered Accountant/勅許会計士協会 (Institute of Chartered Accountants: 1844創立) の会員である職業的専門家を公認監査人 (approved auditor) とするか、いずれかを選択することにした。しかし、勅許会計士の場合には、外部監査制度の中心をなす支出の承認、否認の権限は認められていなかった。この枠組はその後約40年近く続いた。

1972年改正地方自治法 (Local Government Act 1972) より、従来地区監査官がもっていた違

法支出の認定と、その返還を支出責任者に求める権限は、裁判所に移された。また、従来特権都市にのみ認められていた、地区監査官か公認監査人のいずれかを選任する制度は、その他の地方公共団体に拡大された。

⑥ 監査委員会の創設

1976年には、「レイフィールド委員会(Layfield Committee of Inquiry into Local Government Finance)」が外部監査制度について、抜本的な改革を求める調査報告書をまとめ、主に次の2つの問題点を指摘した。

- 1) いかなる公共団体も、その監査人を自ら選任できる地位にあることは、原理的に誤っている。
- 2) 監査人はVFM (value for money) 監査の機能について特別の注意を払うこと。

その後の議論の中には、地方公共団体の監査を会計検査院(NAO=National Audit Office)が行うとする案もあったが、この方法では、地方公共団体に対する中央政府の過剰な介入を招き、地方公共団体の憲法上の地位に反するものとして退けられた。そして、さまざまな議論の結果、地方公共団体の監査は、1982年の地方財政法第3章(PartIII)の規定によって実施されることになった。この法律による制度の主な新設・改正点は次のとおりである。

- 1) 外部監査運営に大きく係わる組織として、監査委員会を創設する。
- 2) 監査委員会は「支出に見合う価値」(VFM: Value for Money)に関する研究を行い、全国的な報告を行なう。
- 3) 監査の実施主体として、「地区監査官」および「公認監査人」を「監査人(auditor)」に一本化する。
- 4) 地区監査官による監査を受ける場合は環境大臣³⁴が任命し、公認監査人の場合は各地方公共団体が任命しているが、これを監査委員会が一元的に行う。
- 5) 手数料の支払先を監査委員会に一元化し、監査委員会が、個々の監査人に支払う。
- 6) 監査の範囲を拡大し、VFM監査を含める。
- 7) 外部監査の基本原則を定める「監査実施準則」を監査委員会が作成する。
- 8) 監査報告書中に、「監査証明(監査を法令の規定に従って完了したという証明)」の

ほか、「監査意見」を記載する。なお、監査報告書の他に、監査の実施の過程において、住民の利害に係る重要な事項が検出されたときは、住民の注意を喚起するために、公益報告書(public interest report)を作成しなければならない(地方財政法15条第3項)。さらに、外部監査人は、監査終了後、被監査団体に対して行う改善提案等の報告は、マネジメントレター(management letter)に基づいて説明しなければならない(監査実施準則 para81~88)とされている。

以上、1982年地方財政法によって、今日の外部監査制度の枠組が形成されたと言ってよい。なお、この制度を定めた地方財政法の第3章は、1998年、AUDIT COMMISSION ACT 1998として独立の法律となった。内容に変更はないので、この論文では、旧法の条文名を用いている。

(2) 監査委員会の組織と役割

① 地位

監査委員会は、独立の法人であり、国王(Crown)の代理として活動するものではないとされ、また、委員会、委員会の委員、監査官および一般事務職員は、皆、国王に服する公務員(Crown servant)ではない³⁵。従って、形式的には、監査委員会は、独立性の高い公的機関である。しかし、委員の任命権が環境大臣にあること、業務等が、環境大臣、議会、会計検査院等による統制を受けていることなどから、わが国の特殊法人と共通する性格をあわせ持つ法人であると考えられる³⁶。

② 委員および委員長

監査委員会は、委員長1名、副委員長1名および委員によって構成されている。委員は環境大臣が任命し、委員長および副委員長も環境大臣が任命する(地方財政法11条2項、3項)。ただし、任命の際には、環境大臣は、地方公共団体関係者など環境大臣が地方公共団体に関係があると認める団体または個人と事前に協議を行わなければならない(同法同条3項)。なお、委員長の任命は、最初は、環境大臣が行なったが、2回目以降は、監査委員会自体が選定している。

③ 事務局

監査委員会には、設立当初で監査スタッフは550人、その他のスタッフは60人とされているが、最近の状況は、減少傾向で、1995/1996は1,336人で、1996/1997は、1,227人となり、少しずつ減少している³⁷。事務所としては、本部の他、所轄区域内に13の地区監査事務所 (District Audit Service) が設置されている。事務局長の下には、地区監査事務所³⁸の他、5つの部局が設置されている。地方政府研究局 (Local Government Studies)、健康保険機関局 (Health and Personal Services)、監査支援局 (Audit Support)、管理局 (Resources) および購買局 (Purchasing)³⁹である。

④ 地方財政法が定める監査委員会の権限・任務

監査委員会の任務は、大きくは4つある。1) 地方公共団体等の監査業務。すなわち、監査業務を推進するため、監査委員会は、地方公共団体等ごとに、監査人を任命すること (地方財政法13条)、監査実施準則を定めること (同法14条)、監査報酬を定めること (同法21条)、特別監査業務 (同法22条)、これらの目的を遂行するために、地方公共団体等に対して文書等を請求すること (同法28条) などである。2) 地方公共団体の事務に関する調査研究業務。行政運営の効率性、経済性および有効性を増進するための調査報告をするための研究をすること (同法26条1項)。3) 行政運営改善のための情報交換を促進するため、その参考調査資料を公表すること (同法26条2項, 3項)。4) 中央政府が行う立法 (特定の法律の規定の効力など)、政策 (特定の国務大臣の指導など) の地方公共団体への影響について研究すること (同法27条)。

さらに、監査委員会自身の年次報告書 (Annual Report) を調製・公表し、環境大臣に提出する。環境大臣は、これを議会に提出する。

⑤ 地方自治法が定める監査委員会の権限・任務

1992年の地方自治法は、監査委員会に地方公共団体を指導して年ごとに比較業績指標値 (Performance Indicator) を発表させる任務を新設した。指標値の具体例としては、例えば、住民サービス

に関しては、電話の対応、庁舎へのアクセスなどの様々な指標がある。

⑥ 監査人の任命

監査委員会は、監査の対象となる地方公共団体等ごとに、外部監査人を任命する。外部監査人となる資格者は、1) 監査委員会の職員である監査官 (officer)、2) 監査委員会の職員ではない個人、3) 監査委員会の職員ではない個人によって構成される法人 (firm) である (地方財政法13条1項)。この個人とは、英国の4つの勅許会計士協会のいずれかの会員であるか、公共体財務会計担当者勅許協会の会員であるか、若しくは環境大臣が特別に認めた会計士団体の会員である (同法13条5項)。地方財政法の本文において限定的に列記されている⁴⁰。

外部監査人の任期は通常5年で、一つの地方公共団体で監査官と個人たる監査人とを選任できる。

(3) 監査実施準則

1982年地方財政法以前の制度では、監査実施準則を何らかの機関に作成を義務づける明文規定は存在しなかったが、実際には、環境省通達 (Circular) 79/73の附属IIとして「地方公共団体監査実施準則」が定められ、公表されていた。

これに対して、1982地方財政法では、監査委員会が監査実施準則⁴¹を作成し、定期的に見直すことになった。この準則は、外部監査人が職業的専門家として満たすべき基準、実施すべき監査手続および監査技術になどを定めたものである (地方財政法14条1項, 2項)。この準則は、議会の両院の承認を要し、さらに長くとも5年ごとに同様の手続を経なければならない (同法同条3項)。監査委員会は、作成した準則を環境大臣へ提出し、環境大臣が議会に提出する。委員会は、これを公表しなければならない (同法同条5項)。また、監査委員会は、この準則を立案する前の段階で、地方公共団体、勅許会計士団体と協議しなければならない (同法同条6項)。なお、現在の監査実施準則は、1995年7月に改正されたものである。

(4) 外部監査人の義務と権限

外部監査人の義務としては、地方公共団体の会計が正しく処理され、その財産が適正に管理されていることを確認する義務、会計の法令や規則への準拠性、経済性、効率性および有効性を確保するための仕組みが構築されていること等について、合理的な心証を得るまで監査を実施しなければならない義務、公正な監査慣行 (audit practice) に準拠する義務 (地方財政法15条3項) などである。

一方、外部監査人は、外部監査に必要な資料・情報収集について強い権限を有している。監査対象となった団体の資料で、外部監査人が必要と認めたらゆる文書や情報に合理的な時期に接近する権利を有し、また、必要と認められる場合には、関係者に対して、情報若しくは説明のために出頭し又は資料の作成を求めることができる (地方財政法16条1項, 2項)。これをうけて、地方公共団体の側も、外部監査人の職務の遂行のために合理的に必要とされる施設等の利便並びに情報を提供しなければならない (同条3項)。さらに、これらの外部監査人の権限を刑罰により担保するため、これらの要求に対して合理的な理由なしに従わなかった者は、一定の罰金に処されるものとされている (同条4項)⁴²。

(5) 違法な会計処理等に対する措置

① 1982年地方財政法以前

1844年改正救貧法の下では、外部監査機能を担っていた「地区監査人 (district auditor)」は、会計を監査し、帳簿に記載された事項を認め、もしくは否認し、また、会計担当者の故意、過失によって生じた不足額、損失額、もしくは、地方公共団体の会計に納入されなかった金額を当該責任者個人に請求する権限が与えられていた。一方で、1972年改正後は、地区監査官が外部監査人となっていた場合には、裁判所が違法性を確認した。公認監査人が外部監査人となっていた場合には、公認監査人は、環境省に対し、地区監査官による特別監査を実施すべきかどうか検討を求めることになっていた。地区監査官が再度監査を実施すると

いう意味では、公認監査人の監査判断は、地区監査官と同程度に尊重されていなかったといえよう。この点、1982年地方財政法によって、次の通り、監査人の種類に区別はなく、権限は一元化されている。

② 1982年地方財政法19条

監査人が違法性を発見した場合には、当該事項の違法性の確認を裁判所に求めることができる (同条1項)。裁判所は、審理のうえ、この違法性を確認した場合には、その支出等の発生、承認に責任をもつ者に対して、その全部または一部を当該地方公共団体へ返還するよう命令することができる。この場合、さらに、裁判所は、この違法な支出額が2,000ポンドを超え、支出の発生、承認に責任を有する者が現職の議会議員であるか、その行為の時点でそうであった場合には、一定期間議員としての資格および被選挙権を剥奪することができる。さらに、当該会計帳簿の修正を命じることができる (同条2項)。

(6) 監査実施主体におけるプライベティゼーションの進行

1982年地方財政法による監査制度改革は、監査機能の実施主体を官から民へ移行させるものであった。いわゆる監査のプライベティゼーション (Privatization)⁴³である。それまで行われてきた1972年地方自治法の下での外部監査は、基本的に環境省 (環境大臣) が主管する事務であった。というのも、その外部監査の実施主体は、その大部分は環境省に所属する国家公務員である地区監査官によって行われていたからである。また、監査人の選任や監査実施準則等の規則の制定など外部監査に関する多くの権限を環境大臣が有していた。

ところが監査委員会が外部監査人の選任機関として設立され、監査の実施主体は、国家公務員である地区監査官ではなく、民間会計士や地区監査人になった。外部監査実施主体におけるプライベティゼーションが進んだと言ってよい。

2. 外部監査における独立性の階層性

監査委員会は、外部監査人の独立性を強化することを主たる目的として創設された。しかし、監査委員会は、外部監査人の選任機関であって、実施主体ではない。それゆえに、外部監査人の独立性は、それまでより複雑なものになっている。

一方、英国における国レベルの監査機能を担っている会計検査院 (NAO: National Audit Office) は、その院長 (C & AG: Comptroller and Auditor General) の統率の下、自らが外部監査⁴⁴を実施する機関である。

ここでは、監査委員会とNAOの比較検討を行うことにより、監査委員会が存在することによる外部監査人の独立性の特徴を明らかにする。

この点、Kathryn Hollingsworth氏らは、外部監査人の独立性について、NAOと比較しながら、次のように論じている。

「構造と機能の点で言えば、監査委員会はNAOとは極めて異なる組織である。監査委員会は監査人の指名とその規律の責任を負っているが、NAOとは異なり委員会それ自体はいかなる会計監査も行わない。その代わりに、地区監査人 (DA: District Auditor) かあるいは民間の監査人を指名し、監査を行わせる。これはつまり、監査の『独立性』の問題は多面的であるということである。監査の独立性を検討するには、どのような場合も、個々の監査人と委員会とを区別し、まずは委員会の憲法上の地位、特に大臣との関係、そして次に個々の監査人の地位を考えなければならない。後者はさらに2つの観点から考えなければならない。すなわち、個々の監査人の委員会との関係と、個々の監査人の被監査団体との関係である」⁴⁵。

この主張は、外部監査人の選任機関である監査委員会が存在することにより、外部監査人の独立性は、1) 監査委員会の中央政府からの独立性、2) 個々の監査人の監査委員会からの独立性、3) 個々の監査人の地方公共団体からの独立性、いう3層構造になっていることを指摘している。外部監査人の独立性というと、直接的には、3) の独立性のことをいうと考えられる。しかし、1) お

よび2) における独立性が、外部監査人の独立性に対して、直接的または間接的に影響することは間違いない。特に、監査委員会の職員である地区監査人が外部監査人となった場合には、外部監査人は、監査委員会と密接な関係を持つことになる。以下では、Kathryn Hollingsworth氏ら論文に従って、外部監査人の独立性について、それぞれの階層ごとに検討する。

3. 中央政府からの監査委員会の独立性 (監査委員会の憲法上の地位)

(1) 監査委員会の創設目的と残された課題

監査委員会は、監査の実施主体である個々の監査人の、地方公共団体からの独立性を高めることを主要な目的として創設された。すなわち、地方公共団体自身による外部監査人の任命を廃止し、委員会が外部監査人を指名することを定めた。

しかし、一方では、監査委員会自体の中央政府からの独立性の問題が残る。

(2) 監査委員会の地位、経営面における中央政府からの独立性

監査委員会は、政府からの出資を受けており、また法律により設立された全国唯一の機関であることからすると、わが国でいえば、特殊法人に近い性質の組織と考えられる⁴⁶。わが国では、特殊法人は、それを主管する官庁によってさまざま統制を受けていると認識されているが、監査委員会の場合はどうであろうか。

監査委員会の中央政府からの独立性について、Kathryn Hollingsworth氏らは、次のように述べている。

「監査委員会は法令に定められた団体であり、行政の非省庁公共団体 (NDPB: Non Departmental Public Body) として“公共団体”のひとつとされ、環境省、健康省、ウェールズ局から資金が拠出されている⁴⁷。法律に基盤を持つことにより、機関としての監査委員会は、報告を喜ばない大臣からある程度保護されている。というのは、法案を通過させなければ委員会を廃止したりその

義務や権限を変更したりはできないからである。監査委員会自体の会計はNAOが監査する。経費をまかなう収入については、監査報酬によるものが主であって⁴⁸、省庁からの資金ではないという意味で、監査委員会は自己資金で運営されている。監査報酬の水準は監査委員会自体が規定するが、国務大臣が法的権限によって報酬の基準を変更することができる。しかしこの予備的意味合いの権限はいまだ一度も行使されたことはない。大臣は委員会の予算に直接的影響力を持たないため、監査委員会は他の多くの特殊法人(quangos)に比べて省庁からの財政的圧力の影響を受けにくい。しかし、大臣は他の方法により監査委員会を統制・指揮することができ、その中には監査委員会の委員の指名権限や1982年の地方財政法に規定された一連の大臣権限などがある⁴⁹。

監査委員会に法律による根拠のある地位を持たせ、また、資金面においても、運営経費を監査報酬による収入で賄っていることは重要である。特に、毎年の運営経費が中央政府からの補助金等に依存していたのでは、その補助金等の決定により、監査委員会の独立性が損なわれるおそれがあると考えたのであろう。

しかし、一方で、人的側面および経営面における独立性について、委員の指名権限が環境省に残っている。以下では監査委員会に対する中央政府の影響力について、監査委員会の委員の指名権とその他の権限に分けて見て行く。

(3) 国務大臣による監査委員会委員の指名と委員会構成

監査委員会の委員は、関係団体との協議の過程を経て、拠出金を出している3つの省の国務大臣により指名される⁵⁰。この点、Kathryn Hollingsworth氏らは、協議義務といっても、国務大臣は表明された意見を考慮しさえすればよいのであり、指名の最終的権限は政府の大臣にあることをもって、監査委員会の構成は政府の大臣によって統制される危険もないわけではないと危惧している。さらに、会計検査院のC & AGの指名は、首相の国

王への推薦が、憲法上の慣習により野党議員が務めることになっているPAC (Public Accounts Committee) の委員長の同意を得なければならず、政府と野党の合意が前提になっていることと対照的であるとも指摘している⁵¹。

会計検査院のC & AGと監査委員会の委員の任命とを同列に論じることは難しい。しかしながら、監査委員会の委員の選任手続が、最終的には、外部監査人の独立性に影響する可能性もあり、重要な課題であることには違いない。

(4) その他の大臣権限

Kathryn Hollingsworth氏らは、中央政府レベルの監査機関の国際組織である最高監査機関国際機構 (INTOSAI: International Organization of Audit Institutions) が最高監査機関の独立性を評価する基準は、監査委員会においても重要であると強調し、次のように述べている⁵²。

すなわち、「SAIの独立性にとって、SAIの任務の履行に関して行政部によるいかなる指導もなされないことが重要である。SAIは、監査の実施、修正、あるいは差控え、または監査結果、結論あるいは勧告の差控えや修正を強制されてはならない⁵³」ことなどである。そして、1982年地方財政法にはこの基準に適合しない規定がいくつかあると指摘している。国務大臣は、①違法な会計処理、会計に収納すべき金額を収納していないことに承認を与えること、②会計に入れられていない額があった場合には監査委員会に命じて特別監査を実施させること、③監査委員会に対してその職務の遂行について指示を与えそれに従わせること、ができる点である。

一方で、監査委員会、環境省、健康省、ウェールズ局が1994年に発表した『説明責任についての共同声明』(“Joint statement of responsibility and accountability”) が、監査委員会の政府からの独立を強調していることから、大臣は監査委員会の独立性を相当程度認めていることにも言及している。ただ、この事実によつてどのような憲法上の重要性を付与すべきかは、それほどはっきりしない。

憲法上の慣習 (Convention [義務がある]) というのは、関係する行為者が、ある一定の方法で行動しなければならない場合に存在し、一方、憲法の実践 (Practice [現状として]) は単に行行為者が習慣上 (Customarily) どのように行動するかを表すものに過ぎないからということである。そして、監査委員会の政府からの独立は、憲法の実践の観点から分析できるが、それが憲法上の慣習の問題であるとは認めがたいとしている。

一方、Reginald Jones氏も、その著書Local Government Audit Law, Second Edition (1985)において、管理・監督的機能を備えた大きな権限を与えているとしている⁵⁴。すなわち、Reginald Jones氏は、監査委員会の創設時に、それまでの地区監査官の任命権などを監査委員会に一元化し、国務大臣から取り除いたにも関わらず、委員の選任や全般的監督などの大きな権限を国務大臣に与えていることを指摘しているのである。

大方の見方として、監査委員会は、それなりに中央政府から独立した機関であるが、一部において中央政府からの影響を受ける可能性があると評価されているようである。

4. 監査委員会からの監査人の独立性

(1) 監査委員会と監査人

個々の監査人は、自らの専門的判断のみに基づいて監査を実施しなければならないのであり、地方公共団体や中央政府はもとより、監査委員会からも独立していなければならない。この点、監査実施準則も、監査人は被監査団体のみならず、監査委員会からも独立して活動しなければならないと定めている⁵⁵。しかし、外部監査人には、監査委員会の職員である地区監査人と民間会計士事務所の2種類があるが、前者については、地区監査人が監査委員会からの独立性が確保されていなければ、事実上、監査委員会自らが監査したのと同じことになってしまう。

1982年地方財政法に基づいて、監査委員会が創設される前は、中央政府が地区監査官か公認監査人を外部監査人として任命していた。現在の個々

の外部監査人における監査委員会からの独立性を検討するのに、当時の地区監査官と中央政府との関係を検討することが有益である。

(2) 1982年地方財政法以前の地区監査官の独立性

地区監査官の独立性について、Reginald Jones氏は、地区監査官の職務は、地区監査官本人に対して法的に与えられたものなので、地区監査官は、その職務の遂行に当たって、大臣の管理から完全に独立しているということは明確であると述べている⁵⁶。この点は、アイルランド高裁におけるR. Bridgeman V. Drury (1894) 2 I. R. 489においても明示されている⁵⁷。地区監査官は、その判断に対し大臣が反対しているという理由で、解雇されたり、または降格されることは許されないと考えられており、独立性に対する保護は相当に認識されているようである。

(3) 監査委員会と地区監査人

現行の地区監査人の監査委員会からの独立性はどうであろうか。1994年11月以来、監査委員会の監査スタッフは「地区監査人」(DA:一般に“District Auditor”と呼称されている「agency」)として知られる出先機関で管理されている。DAと監査委員会の関係は、ネクスト・ステップ機関(Next Steps' Agency)⁵⁸と政府の省の関係と近似しているとされる⁵⁹。また、DAのスタッフは監査委員会の職員(employees)のままである⁶⁰。まず、Kathryn Hollingsworth氏らの記述を見る。

「監査人がDAから選任される場合には、DAは監査委員会に『所有』(owned)されているため、監査の独立性はより複雑になる。監査委員会はDAに関して2つの役割がある。まず、購買・品質管理委員会を通して監査の購入者の役割を果たし、DAあるいは民間会計士事務所を選んで監査を実施させ、監査報酬を設定する。次に、監査委員会はDAの『所有者』であり、DA委員会を通して所有権を行使する。この2つの役割の事務分掌を維持するために、DA委員会の委員は購買委員会の委員を兼任しないという慣習になっている。(中

略)

DA委員会は監査委員会の副委員長と他の4人の委員からなるが、DAの戦略統治委員会として機能し、チーフ・エグゼクティブ(Chief Executive)が準備したDAの予算案を承認する。DA委員会はまた、品質と活動の目標を定めるだけでなく監査日数予測を基にDAの収入と貢献の目標を定める。DAは監査委員会が完全に所有している機関であり、監査委員会からの完全な独立を目指してはいない。DA委員会は運営面では監査委員会に対して説明責任がある。ネクスト・ステップ・モデルは、DAに、合意された枠組みの中で自己運営するより大きな自由を与える一方、この説明責任を達成しようとしている。これはもちろん、個々の監査人の職業的独立(Professional Independence)に直接的影響を与えるものではない。DAからでも民間の会計士事務所からでも、すべての指名された監査人は法令に定められた責務を遂行する上で同等に職業的に独立している⁶¹。

1982年地方財政法による改革以前の地区監査官と改革後の地区監査人の大きな違いは「所有者」の違いであろう。地区監査官は環境省の職員であるが、地区監査人は、実質的には、監査委員会の職員である。Kathryn Hollingsworth氏らは、地区監査官も地区監査人もともに、以前の公認監査人や現行の民間会計士事務所と同等に、法的にも職業的にも独立しているとした。

この点、独立性のうち、特に外見面での前進があったのではないだろうか。地区監査官と地区監査人の所有者は、それぞれ環境省と監査委員会である。前者は、中央政府であり、後者は独立機関である。監査の結果を利用しようとする者から見れば、前者は中央政府による地方公共団体への外部監査であり、後者は独立機関による地方公共団体への外部監査ということになり、大きな相違がある言えよう。

(4) 監査委員会が作成する監査実施準則と外部監査人の独立性

前で触れたが、監査委員会の役割の一つとして

監査実施準則の作成がある。監査実施準則は、議会の承認が必要である(地方財政法14条3項)。さらに、監査委員会は、年次指導書(annual guidance letter)をもってこれを補完しなければならず、監査実施準則とともに監査委員会の購買・品質管理委員会が準備する⁶²。

この監査実施準則は、監査委員会によって作成されるにしても、その存在によって外部監査人の独立性が阻害されることはないと考えられる。むしろ、監査実施準則は「概要部分で『監査人は、委員会、委員会職員、地方公共団体のすべてから独立してその任務を遂行すると期待されている』と述べているように、監査実施準則は、一般的な指針を与えているだけであり、議会法により直接与えられた任務を果たすときの、監査人の法的独立性を損なうものではない⁶³といえよう。

監査実施準則は、その作成者が環境省であっても同様である。むしろ、外部監査人の独立性と専門性を向上させ、品質を保持するためには、統一的な基準として、監査実施準則を設け、外部監査人に遵守させることは、監査委員会の重要な役割の一つといえよう。

(5) 監査委員会による品質管理と外部監査人の再指名

外部監査人が独立していても、その専門的能力が乏しく、品質が低い場合は、そもそも外部監査制度が機能しない。そこで、監査実施準則の作成を担当する監査委員会の購買・品質管理委員会は、サンプリング・メソッドによる品質管理審査を実施する監査人を指名することになっており、「品質管理審査の結果は、監査人を再指名するかどうかを決定するにあたって考慮される」ことになっている⁶⁴。

もちろん、監査委員会が外部監査人の監査を審査することが、外部監査人の独立性を害することになってはならない。そこで、「監査委員会は監査人の判断の是非は問わず、監査の過程のみを審査することになっている。〔また、異議申立て(complaints)の取り扱い手続きがあるが、その〕(中略)

中には特別品質管理調査につながる異議申立てもあり、そのため再指名の決定にも関連がある。異議申立ての手続きは規定により制度化されており、その取扱は、購入・品質管理委員会に一元化されている」⁶⁵

このように、監査委員会による審査は、外部監査人の監査判断そのものに対するものではないので、その独立性を阻害するものではない。むしろここで重要なのは、監査人の専門性強化としての機能である。専門性の確保は、その資格を職業的専門家に限定することのみでは不十分であり、継続的な専門性強化施策が必要である。監査委員会が、外部監査人の専門性を評価し、再指名に際して考慮することは、外部監査人の品質向上の競争を促し、専門性の向上につながるであろう。

(6) 特別監査と外部監査人の独立性

監査委員会は、必要と認める場合には、監査人に特別監査の実施を指示することができる。地方公共団体の場合には、これは当該団体の地域の有権者による申し立てに応じて行われる（地方財政法22条1項）。この特別監査の手續と外部監査人の独立性について、Kathryn Hollingsworth氏らは、2つの側面を強調している⁶⁶。まず、外部監査人の意思と無関係に監査委員会は特別監査を命じることができること。そして、より重要なのは、外部監査人は自らの判断では、特別監査を行う権限がないということである。監査人がどうしても特別監査を行いたければ、監査委員会に申し立てなければならない。

監査委員会が特別監査の範囲と内容を決定するが、監査の実施方法までは指導することはできない。監査の実施および結果については、監査人の職業的独立性は守られると考えられる。特別監査の請求権は、法が住民等に対して特別に認めた権利である。従って外部監査人にそれを実施するか否かを決定する権限がなくても、それは外部監査人の権限の範囲の問題であり、独立性に影響する問題とはいえない。また、特別監査の実施を監査委員会が外部監査人に命じるとはいえ、その前提

には、住民による請求があり、そこには民主的基盤があることから外部監査人の独立性を阻害するものではないと考える。

5. 地方公共団体からの監査人の独立性

(1) 被監査団体からの外部監査人の独立性（第一義的な独立性）

一般に、監査人の独立性というとき、第一義的には、監査人の監査を受ける者からの独立性をいい、監査に係る諸原則のなかで、最も重要な原則の1つである。このことは、監査委員会も強調している⁶⁷。監査実施準則も、監査人は監査される団体から独立して責務を遂行しなければならないと規定している。さらに、それを疑われるような外見を呈してはいけないとも定めている⁶⁸。

前述した、中央政府からの監査委員会の独立性や、監査委員会からの監査人の独立性は、監査人の地方公共団体からの独立性に影響する他の諸関係における独立性である。ゆえに、それらは、「監査人と地方公共団体との関係における監査人の独立性」を高めるためにはどのような関係にあれば良いか、という視点から検討されるべきものである。

監査人の地方公共団体からの独立性において重要なのは監査委員会の役割である。監査委員会は、監査人の独立性強化のために、様々な配慮をしているが、その中でも、外部監査人の選任の手續と、任期の定めが注目される。

(2) 監査委員会による監査人の選任と監査人の任期

① 監査人の選任

これまでにも述べてきたように、監査委員会創設の大きな目的は、外部監査人の選任権を、監査を受ける側から取り除くことにあった。監査委員会による外部監査人の指名の実際について、Kathryn Hollingsworth氏らは次のように述べている。

「監査人の指名の権限は、監査委員会のみにある。地方公共団体の場合は法令で協議することが

定められているが、NHS団体の場合はそうではない。実際には、監査委員会はどちらのタイプの被監査団体からも予め意見を徴し、提案されている監査人に対する正当な反対意見に関しては和解（調整）を試みている」⁶⁹。

ただ、監査委員会が指名するのは、DAあるいは民間会計士事務所であって、実際に監査を実行する特定の監査人（Particular Auditor）を選ぶのは監査委員会に指名されたDAあるいは民間会計士事務所であることにも留意する必要がある。

これを見る限りにおいて、外部監査人の選任手続きから見た独立性強化は、かなりの程度改善されているように思える。地方公共団体自ら外部監査人を選任する仕組みになっているわが国の外部監査制度と大きく異なっている。

② 監査人の任期

外部監査人の独立性確保のため、その任期と再任の取り扱いをどう定めるかは重要な問題である。任期が短すぎると、外部監査人が監査対象の理解に時間がかかり、専門性を十分に発揮するのに障害にもなる。しかし、任期が長すぎる、あるいは再任に制限がないのは、監査を受ける側との緊張関係が緩むおそれもある。

外部監査人の任期は通常5年間である。この任期は外部監査における費用対効果に優れている。通常、新任の監査人は被監査団体の実態を知るのに時間がかかるからである。また継続性による監査の網羅性や効率性も得られる。しかし、たとえ任期が延長されても、「個々の監査人（individual Auditor）やマネージャー（audit manager）は特別な事情がない限りは7年ごとに交代しなければならない。この『ローテーション』⁷⁰の規定は監査人の被監査団体からの独立を保証する上で重要だと考えられている。ノーラン委員会⁷¹は、ローテーションの間隔を7年おきから5年おきに短縮することを提言している」⁷²。

1995年に、監査委員会は委託調査を実施し、同年にバトラー報告が刊行された。バトラー報告によると、「ローテーションの時期が来ると、ほとんどの被監査団体は同じ監査人がとどまることを望

む、としている。新しい監査人には不確定要素があり、新しい関係を築くのに費用がかかることを考えれば、容易に理解できる。バトラー報告は、それでもなお監査委員会はノーラン委員会の提言を実施するよう努めるべきだと結論を出した」⁷³ということである。

英国では、原則5年、わが国では3年である。しかし、Kathryn Hollingsworth氏らが論じている英国の外部監査制度とわが国の外部監査制度とは、制度構成そのものに違いがあるので、同一に議論することはできない。英国の外部監査の場合、わが国と異なり、わが国の決算審査に該当する監査が含まれている。決算審査では、前年度の決算数値（当期の期首残高の数値）が正しいことを前提に当年度の監査を行なう。前年度と当年度と、監査人が異なる場合には、決算書の適正性についての責任の所在が不明確になる恐れもある。決算審査を含む外部監査における任期という点に留意すると、5年というのは、決して長い期間ではないといえよう。

任期についても、再任の回数制限についても、短すぎず、長すぎず、適当な期間や回数を定める必要がある。その際、外部監査制度の内容、すなわち、定例的な監査を含むのか、随時的な監査のみなのかを考慮したうえで検討することが必要であろう。

6. 英国における監査委員会と行政の説明責任（誰に対する説明責任？）

英国の外部監査制度において、外部監査人の独立性を強化する観点から、監査委員会および個々の外部監査人は、地方公共団体から完全に独立した機関とされている。そこで、外部監査人や監査委員会の一連の監査関連活動について、行政の説明責任との関係が問題となる。外部監査人や監査委員会は、地方公共団体から独立した地位にあって独立した活動を行なうものであるから、行政が説明責任を果たして行く中で、直接的に監査活動が説明される訳ではない。ゆえに、外部監査人や監査委員会の活動と、行政の説明責任とがどのよ

うな関係にあるべきなのか検討する必要がある。

この点、Kathryn Hollingsworth氏らは、行政の説明責任を3つの領域に区分し、それぞれの領域における監査活動の位置付けを説明している。その上で、監査報告のもっとも重要な価値は、支出決定の責任者に説明責任を果たさせるために用いる専門的情報の源となることとし、①監査情報がどの程度公開されるべきか、そして、②そのような情報を最大限に活用するために専門の聴取機関 (audience) を存在させるべきかどうかについて論じている。

「この2つの問題を分析するためには、説明責任の3つの領域に区分するのが有効である。政府の住民に対する民主的説明責任 (democratic accountability)、政府の省、機関、および地方公共団体の公務員が体系内の上級者に対して負う管理上の説明責任 (managerial accountability)、行動の指針となるようあらかじめ定められた規則や原則の監視や強制からなる法的説明責任 (legal accountability) である。この3つの説明責任の領域は、理論的にも実際にも互いに重なり合う。たとえば、DAと監査委員会の関係はネクスト・ステップ機関と政府 (省) の関係をモデルにしている。この関係は管理上のものでもあり、あらかじめ確立された規則に基づいているという意味では (たとえその規則には公の法的地位がまったくない、あるいは少なくとも明らかではないにしろ) 法的なものでもある。

監査の過程は、説明責任の三つの領域すべてにかかわる情報を与えてくれる。監査過程は法的説明責任との関係では司法や行政の役割をも含んでいるかもしれない。禁止命令 (prohibition order) や課徴金 (surcharge) などがその例である。管理上の説明責任については、監査人のVFMを知るための評価システムにおける業務とVFMを管理する役割のある運営側の業務は、明らかに互いに重なり合う。この重なり合いは混乱を招くことがある。監査人の役割は、運営側を助けるために情報を提供することだろうか、あるいは他の人が運営側の業績を評価するための情報を提供することだ

ろうか。『内部』と『外部』を区別しても問題が完全に解決するわけではない。というのは、外部の監査人であっても運営側に情報を提供するからである。このことは現実的な問題を生じさせる。公衆は外部の監査人が運営側に提供する情報を見る権利があるか問題となる」⁷⁴。

2つの問題点を検討する必要がある。(a) 個々の外部監査人や監査委員会の一連の監査関連活動について、その情報のうち、どのような活動に係るものが公開されるべきなのかということ。(b) 外部監査人や監査委員会そのものに、説明責任を負わせ、その履行をもとめる専門の聴取機関を設置すべきなのかということである。

(1) 公的領域にある情報

監査に係る情報のうち、どのようなものが公開されるべきかは、監査に係るさまざまな活動が、行政の3つの説明責任のうち、いずれと関係するかによる。制度上は、外部監査人の監査証明と監査意見、それにあらゆる公益報告書 (public interest report) は公開される。地方公共団体ごとの個別のVFM報告書は、一般的には公開されていない。Kathryn Hollingsworth氏らは、3つの説明責任は、相互に重なり合うため、情報の性質も複雑であるとしながらも、一定の視点を示している。

「地方公共団体に関しては、民主的説明責任にかかわるあらゆる監査情報は、たとえ公式に発表されない場合でも、請求があれば公開されるべきだとする明白な議論がある。住民や地方の納税者には、外部の監査人が地方公共団体の業績をどう思うかについて知る合法的関心がある。(中略) VFM監査は何も重要な新情報をもたらさず公開しても意義がないか、重要な新情報があつて地域の住民や納税者が見る権利があるかのどちらかである。

マネジメント・レターについては公開しなければならないという法的規定はないが、監査委員会は公開を奨励している。最近の調査では、マネジメント・レターは豊富な情報を含んでおり、地方

公共団体に影響を与える重要な問題についての独立の見解を提供するので、公開が薦められている。また（中略）、現状ではマネジメント・レターは行政の活動についての内部の者への報告なのか、行政の活動への意見なのか、両者の混合なのか、あるいは実際に監査人自身の業務を反映するものとして役に立たせるためのものなのか、はっきりしないということである。このようにマネジメント・レターの地位と目的が表面上混乱していると、監査の結果の聴衆は主に誰、あるいは何なのか、という根本的問題が発生する。これは監査人自身のみならず監査委員会にも影響を与える問題である⁷⁵。

監査に係る情報の公開性を検討するには、監査の一連の活動のそれぞれの部分が、行政のどの説明責任と関係を有するのにかよるといえる。Kathryn Hollingsworth氏らは、地方公共団体の民主的説明責任に係わるあらゆる監査情報は、公開されなければならないとしている。公益報告書は、公開されているし、VFM報告書も、公開されるべきであるとしている。しかし、マネジメント・レターについては、地位と目的次第としている。

もともと、マネジメント・レターは、監査責任を果たす過程で作成されるものではなく、任意の情報提供である。監査人も、これを公表するとなると、その提出そのものに慎重になるであろう。マネジメント・レターの記載内容にもよるが、それは、管理上の説明責任に属するものであり、一律に公表されるべきではないのではなかろうか。そもそも公表されるべき内容であれば、監査報告書への記載義務を定めるべきであろう。

(2) 監査の聴取機関 (The audience(s) for audit)

外部監査人に対して、特定の者に対する説明責任を負わせ、その聴取機関を存在させるべきであろうか。この点、国の監査機関であるNAOの場合には、議会の決算委員会 (PAC) が聴取機関として機能している。このことについて、Kathryn Hollingsworth氏らは、PACとNAOは、公費支出

過程の内部規制者として財務省と同じ方向にあり、PACは、NAOの監査業務にかなりの「政治的影響力」を及ぼしながら、管理上の説明責任と民主的説明責任を補完的につないでいると指摘している⁷⁶。

一方、監査委員会にはPACのような聴取機関は存在しない。ただ、監査委員会自体はその機能の遂行について毎年環境大臣に対して報告を行い、環境大臣が報告を議会に公表する。しかし、監査委員会自身の全国レベルのVFM報告書も、指名された監査人による地方公共団体やNHS団体についての報告書も、議会には提出されない。

同氏らの主張は、監査委員会の最も重要な機能は、監査報告についての議論の集まりの場を提供することであるが、地方公共団体における監査委員会は、地方公共団体が全体として有権者に対して説明責任を果たすための仕組みではないということである⁷⁷。

これに対して、議会のレベルでは、第88憲章は監査委員会もNAOと同様にPACに対して報告すべきであるとしている⁷⁸。また、労働党は、監査委員会が環境特別委員会に対して報告することによって、議会の参加を深めるよう提案している。しかし、PAC、財務省、NAOの三者は、同じ方向に向かい、政党政治がおおよそ排除されているので、民主的説明責任と管理上の説明責任をつなぐ役割を果たしている。それとは対照的に、英国における中央と地方の関係は地域間対立によって特徴付けられ、財務によるものではない。以上から、同氏らは、議会や労働党の提案は念を入れて検討せねばならないとしている。

第3章 わが国の外部監査制度の課題と将来展望

序章で述べた通り、わが国の監査制度改革は、監査人の「独立性」と「専門性」の強化の歴史であったといつてよい。外部監査制度の導入は、この方向に向かって大きな第一歩を踏み出した。しかし、未だ継続して検討すべき課題も多く、試験的な導入ということもできよう⁷⁹。本章では、第2章で論じた英国の制度を念頭に置く。わが国の外

部監査制度の検討課題として、外部監査人の独立性と専門性の強化について検討し、さらに外部監査人の権限などについても触れる。

1. 外部監査人の独立性

(1) 監査人の独立性とは

外部監査人の独立性の重要性について、Kathryn Hollingsworthらも「外部監査の主体が、その地方公共団体から独立していることは重要である。公的部門の監査人の監査報告の主要な価値は、監査結果が政府の会計や業績の客観的評価を表していることである。政府に説明責任を果たすように求める者にとっては、そのような情報は強力な道具になる。また、そのような情報は、政府の会計行為をより信頼できるものにする。監査人がいかなる利害関係者の指揮や影響にも縛られてはいけないというのは、客観性を保証するためである」⁸⁰とし、独立性の重要性を強調している。

監査人の精神的独立性が少しでも損なわれ、監査のあらゆる過程において、住民福祉の増進に合致しないような監査判断を行い、住民以外の者の利益を優先するようなことがあれば、監査制度は直ちに立ち行かなくなる。

さらに、監査人の監査の結果を利用する者に、監査人の独立性に疑念を持たれるような外見が存在する場合には、監査制度の社会的信頼性が損なわれ、監査の目的を達成することはできなくなる。

① 内面的独立性と外見的独立性

監査人の独立性には、2つの側面がある。第1に、監査人が公正不偏の態度を保持するということ（以下、「内面的独立性」という）、第2に、監査人が公正不偏の態度を保持していると認められる外見を持つこと（以下、「外見的独立性」という）である。

監査人の内面的独立性が十分に確保されていなければ、監査の結果が不当に歪められる危険がある。また、内面的独立性が満たされていても、監査の結果を利用しようとする者からみて、監査人の独立性を疑わしく思うような事実があったり、又はそのような外見を呈している場合、すなわち

外見的独立性が満たされていない場合には、監査結果の利用者は、監査の結果を信用することができない。

この点、わが国では、監査人の独立性は強調されてはいるが、その独立性のうち、第2の側面、すなわち外見的独立性については、より十分に議論される必要がある。たとえば、地方自治法も、監査委員や外部監査人に「公正不偏の態度」を保持するように求めている（法199条の3第1項、法252条の31第2項）が、外見的独立性についての明文規定はない。

② 各種の監査実務指針における独立性

監査人の独立性について、わが国の民間における監査人、市の監査委員、英国の地方公共団体の外部監査人および米国の政府機関の監査人の場合、それぞれの監査実務の指針である「監査基準」は、監査人の独立性について、以下のとおり定めている。

1) わが国の民間における監査人

大蔵省企業会計審議会中間報告「監査基準」（昭和31年12月25日）「第一 一般基準 一」は、「…監査は、監査人として適当な専門的能力と実務経験を有し、かつ、当該企業に対して独立の立場にある者によって行われなければならない」とし、さらに「一般基準二」では、「監査人は、事実の認定、処理の判断及び意見の表明を行うに当って、常に公正不偏の態度を保持しなければならない」として、監査人の独立性の保持が定めているが、「外見」については明記していない。

2) わが国の市の監査委員

「都市監査基準準則」（昭和60年8月29日、最終改正平成4年8月20日）⁸¹は、「監査委員は、(中略)その職務を遂行するに当たっては、常に公正不偏の態度を保持して、監査等を実施しなければならない」（第1章総則 第1節一般原則 第4条）と定めている。こちらも「外見」については明記していない。

3) 英国の地方公共団体の外部監査人

一方、英国の監査実施準則は、次のように外見的独立性を明記している。

para 8「監査人は、誠実性 (integrity)、客観性 (objectivity) および独立性 (independence) を保持してその職務を遂行しなければならず、職業的専門家としての正当な注意を払わなければならない」

para 9「監査人の意見、結論、判断、勧告は公正であり、また、公正に見えるような外見を有していなければならない (be and be seen to be impartial)。監査人とその補助者は、被監査団体と委員会から独立して行動しなければならないし、精神的な意味における独立かつ客観的態度 (independent and objective attitude of mind) を保持しなければならない」⁸²

4) 米国の政府機関の監査人

米国会計検査院 (General Accounting Office) の政府監査基準 (Government Auditing Standards June 1994) は、「第3章 一般基準」の「独立性」において、次のように述べている。

(3.11)「監査業務に関する全ての事案において、政府又は公共の監査組織および個々の監査人は、政府又は公共を問わず、その独立性を損なうような人的および外的な障害をもってはならず、組織的に独立していなければならない、かつ、独立した態度及び外見 (independent attitude and appearance) を維持していなければならない」。

(3.12)「この基準は、意見、結論、判断および勧告が不偏のものであり、識見のある第三者から公平であると認められるよう、独立性を維持する責任を各監査人および監査組織に負わせるものである」。

(3.13)「監査人は、単に、自からが独立性を持ち、その態度及び精神が独立していると認められるかどうかだけでなく、自分たちの独立性について他人に疑念を抱かれる (question their independence) ような事情や状況 (anything about their situation) があるかどうかについても考慮しなければならない。監査人は、実際上独立不偏であることに止まらず、識見ある第三者にもそうであると認められることも必須であ

地方公共団体における外部監査制度の問題点と将来展望
ることから、あらゆる状況が考慮されなければならない」。

以上、公正不偏の態度 (内面) のみならず、「外見」を別記して強調している。なお、監査人の独立性は、精神的独立性と、特別の利害関係を持たないという経済的独立性の2つからなると説明される場合もある⁸³。精神的独立性は、監査人の独立性の本質を説明したものである。経済的独立性は、精神的独立性を維持するための必要条件ともいうべきものであり、監査人の独立性を疑わしく思われるような外見を呈しないための必要条件の1つでもある。

(2) わが国外部監査人の独立性

わが国の外部監査制度の創設が意図した独立性とは、上記の両面の独立性を配慮したものと思われる。まず、内面的独立性については、それを十分に確保することができる環境にある者を外部監査の実施主体とするべく構成されている。すなわち、序章で述べたような強い「外部性」を求め、地方公共団体の執行機関ではない、外部の監査実施主体による外部監査としているのである。さらには、それを担保する具体的な仕組みも用意されている。すなわち、1) 外部監査人は、善良なる管理者としての注意義務を負うとする規定 (252条の31第1項)、2) 外部監査契約の履行に当たっては、常に公正不偏の態度 (精神的独立性) を保持しなければならないとする規定 (252条の31第2項)、3) 自己や親族等と利害関係がある特定の事件についての監査を制限する規定 (法252条の29)、4) 地方公共団体の長は、連続して4回同一の者と包括外部監査契約を締結してはならないとする規定 (法252条の36第3項) などである。

さらに、外見的独立性については、民間の職業専門家を外部監査人としたことに現れている。その「外部性」を「行政からの外部」まで拡大し、民間の職業専門家を外部契約者として外部監査人に据えたとみることでもできよう。

(3) 外部監査人の独立性と選任手続

外部監査人の選任（外部監査契約の締結）手続で重要なのは、監査を受ける側が、自分に都合のよい監査人を選任することがないようにすることである。包括外部監査契約の場合では、長が、あらかじめ監査委員の意見を聴き、議会の議決を経て、当該会計年度に係る包括外部監査契約を締結することになっている（法252条の36第1項）。個別外部監査契約の場合も、監査委員の意見と議会の議決が手続要件となっている（法252条の39から252条の43）。基本的に、地方公共団体の長が外部監査人を選定する仕組みになっているが、その公平性は、監査委員の意見と議会の議決を要件とすることにより、それを確保しようとしている。この点は、監査委員の選任と大きく構造が異なるものではない⁸⁴。

このような、外部監査を受ける者が自ら外部監査人を選任することができるという仕組み自体は、内外の行政機関における外部監査制度、民間法人の外部監査制度において、決してめずらしいものではない。しかし、第2章で述べてきたように、英国の地方公共団体の外部監査においては、レイフィールド委員会報告が出され、監査人の選任機関として監査委員会を創設し、そこに選任権限を一元化した。

英国のこの制度改革は、外部監査の結果を利用する者から見た外部監査の結果の信頼性を高め、もって外部監査制度の社会的信頼性を向上させたであろう。わが国の外部監査制度においても、現行の外部監査制度の運用次第によっては、外部監査人の独立性強化の重要な仕組みとして、外部監査人の選任権限を地方公共団体から取り除き、それを一元管理する第三者機関（仮に外部監査機構という）を創設する必要性と課題について検討するべきである。

2. 外部監査機構による外部監査人の独立性強化

(1) 外部監査人の地方公共団体からの独立性

① 外部監査人の選任権と外部監査人の独立性

外部監査人の独立性には、様々な局面があるこ

とについては、英国の制度を事例にして既に説明した。ただ、最も基本的な外部監査人の独立性は、監査を受ける地方公共団体からの独立性である。その独立性を強化する方法として、外部監査人の専任権を、地方公共団体から取り除くことが重要である。

② 外部監査機構の役割（実施機関方式と選任機関方式）

外部監査人の選任権限を地方公共団体から取り除き、第三者に一元化するための方法には2通りある。第1の方法（実施機関方式）は、外部監査機構そのものが、強い独立性を保持することを前提に、自らが全国唯一の外部監査人となり、全ての地方公共団体の外部監査を一元的に実施する方法である。こうすれば、地方公共団体自身による外部監査人の選任問題は解消する。第2の方法（選任機関方式）は、外部監査機構は、自らは外部監査を実施する機関とはならず、地方公共団体からの要請を受けて、適当と思われる外部監査人を選任する第三者機関となるという方法である。

英国では、監査委員会は自らが監査を実施する機関としてではなく、外部監査人(DAまたは民間会計士事務所)を選任する機関として創設されている。外部監査機構が外部監査人の選任機関として機能しさえすれば、外部監査人の選任手続という観点からの外部監査人の独立性確保の問題は解決するからである。また、運用面でも、外部性向上の観点から、民間が監査の実施主体になることを志向しているように見える⁸⁵。

以下、実施機関方式と選任機関方式とを1)「外部」性の確保と、2)外部監査の効果的実施の観点から検討する。

1) 「外部」性の確保と外部監査機構の役割

わが国の外部監査制度は、これまでの監査委員制度と異なり、「外部」性⁸⁶が強調されている。もし、外部監査機構が自ら外部監査を実施する方法による場合、外部監査機構の性格付けが問題となる。この場合、その監査証明や監査意見書は、機関として提出することになる。また、外部監査機構は全国1つであり、独占して法定事務を処理

することになるのであるから、第二会計検査院のような存在になりかねない。

次に問題となるのは、外部監査制度というときの「外部」の意味である。外部監査人が外見的独立性を保持するためには、わが国の場合、「外部」とは、「行政機関」からの外部性を持っていることが求められているとも言える。すなわち、監査人を選任する主体はともかく、実際に監査を実施する主体は民間の外部契約者である、という点に「外部」という強調の意味があるのではないだろうか。外部監査人の資格者（法252条の28）に、現役の公務員を含めていないのはそれゆえかもしれない。監査の外部性を強固に維持するためには、外部監査の実施主体を民間の職業専門家に委ね、外部監査機構は外部監査人の選任機関とする構成が妥当と考える。そうすることが、住民の目からみた「外部」性を満たす監査制度を構築するのにも重要である。

2) 外部監査の効果的実施と外部監査機構の役割

外部監査機構が自ら外部監査を実施することは、技術的、財政的な側面での困難もあろう。決算審査にしても、例月出納検査にしても、時期的、季節的な業務の偏りが激しい。さらに、外部監査機構を構成する職員の質的・量的な確保の困難性からすれば、外部監査機構は、外部監査人の選任機関として創設するのが妥当である。また、そうすることが外部監査の実施主体となる民間の職業的専門家が、より効果的な外部監査を実施しようと競争し合いながら、地方公共団体の外部監査の質を高めて行くことにもつながるであろう。

(2) 中央省庁からの外部監査機構の独立性

外部監査機構は、独立した公的機関となろうが、法律で定められた全国で唯一の機関ということになれば、特殊法人等のように中央政府との係りが深くなることが予想される。この点、地方自治の本旨の観点からみて、中央政府と関係の深い機関となると、地方分権という大きな流れとの整合性に配慮が必要となる。

もともと、地方公共団体の執行機関から独立し

た外部からの監査という要件を満たすだけで足りるならば、会計検査院を活用すれば効率的であったはずである。それにもかかわらず、民間の職業専門家を外部監査の実施主体に据えたのは、こうした配慮によるところもあろう⁸⁷ ⁸⁸。こうした意味からも、外部監査機構は、あくまで監査人の選任機関とし、外部監査の実施主体を民間の外部契約者に置くことが望ましい。

それにしても、外部監査機構の中央政府からの独立性も十分に確保できるような制度設計になっていなければならない。特に、人的な面での独立性と財政的な面での独立性の双方から慎重を期することが重要である。英国の場合、監査委員会は独立機関であるが、中央政府の統制を受ける可能性も残っていることの問題点が指摘されている。わが国においても、英国の事例が参考になる。

(3) 外部監査人の外部監査機構からの独立性

外部監査機構が監査の実施主体とならず、外部監査人の選任機関となるならば、外部監査人の外部監査機構からの独立性という新しい領域が発生する。

英国においても、監査委員会からの地区監査人または民間会計士事務所の独立性の確保にも配慮がなされている。特に地区監査人は、監査委員会の出先機関といった位置付けで、いわば監査委員会の職員である。そこで、地区監査人の監査委員会からの独立性を確保するために、監査委員会では、地区監査人の担当委員会と、購買担当委員会とは、委員は兼任しないという慣習を維持している。わが国の場合、地区監査人制度はないので、英国ほど問題は複雑ではない。

3. 外部監査機構による外部監査人の専門性強化

外部監査制度が機能するためには、外部監査人の独立性のみならず、外部監査人の専門性の向上も不可欠である。

事実、英国の監査委員会は、外部監査人の専門性の向上を高めるべく多くの役割を担っている。たとえば、1) 監査実施準則を定めること、2)

行政運営の効率性、経済性および有効性を増進するための研究等を行うこと、3) 行政運営改善のための情報交換を促進するため、その参考調査資料を公表すること、4) これら手段として、地方公共団体等に対して文書等を請求する権限を持つことなどである。以下では、外部監査機構に期待される役割として、外部監査の専門性強化の観点から検討することにする。

(1) 外部監査人の選定と外部監査人の専門性

外部監査人の専門性向上の観点からも、地方公共団体が自ら外部監査人を選定することには問題がある。地域経済対策を考慮した地元志向や、長の地元業界団体との「お付き合い」が考慮されるおそれがあるからである。

これに対し、外部監査機構が全国の外部監査人の選任権限を一元的に持つことになれば、専門性の観点から外部監査人を選定できる。地方公共団体の側も、地元付き合いに陥ることなく、真に専門性のある外部監査人を迎えることができよう。

(2) 監査実施準則の制定

外部監査機構に期待される外部監査の品質維持活動として、監査実施準則の制定が重要である。英国では、監査実施準則は、英国監査委員会が作成し、環境省が議会の両院の承認を得て制定される。また、定期的な見直しが制度化されている。

わが国の外部監査制度において、外部監査人の資格者が様々であるがゆえに、監査実施準則は策定されていない。日本公認会計士協会は、「地方公共団体の外部監査人のための外部監査のガイドライン」⁸⁹を公表したが、それは、外部監査人資格者の一つに留まるものである。外部監査全体としての監査実施準則を制定し、外部監査人の専門性の向上を推進する役割も外部監査機構には期待されよう。

(3) その他の品質管理機能

英国の監査委員会は、地方公共団体の事務に関する調査研究活動を重んじており、多数の調査結

果を公表している。さらに、地方公共団体の相互の情報交換を推進する事業や、中央政府が行う立法・政策による、地方公共団体への影響なども調査している。この調査は、地方公共団体の健全な発展という、広い視野に立つものとして注目されるべきである。外部監査が、地方自治の発展を推進するものになるには、外部監査人を総理する外部監査機構が総合的な役割を果たすことが望まれよう。

4. 外部監査人が実施する監査の範囲と権限

(1) 監査範囲

わが国の外部監査制度は、既存の監査委員制度の機能を維持したうえで、それを補完する形で導入されている。すなわち、包括外部監査においては、監査委員の監査機能のうち、随時の財務監査を外部監査人にも実施させ、個別外部監査においては、監査委員による監査の特例という位置付けである。

これまで行政機関の外部の契約者が、制度的に監査機能の一部を担うことはなかった。今回の外部監査は、今後の監査制度のあるべき姿を模索するために、第一歩という位置付けにあらう。監査委員制度に代替し、それを超える効果が期待できる制度をいきなり導入するには、それに耐えうるだけの質的、量的な受け皿が、現在のところ、民間部門に育成されていないとう、現実的な障害もあったかもしれない。

英国においても、1972年の法改正で、民間の勅許会計士を外部監査人に参画させ、その実施状況を見ながら、また、プライベート化の流れの中で、1982年の大々的な制度改正に踏み切ったのである。

以下では、今回の外部監査制度導入に際して、外部監査人に与えなかった種々の監査権限について、外部監査人がそれらを実施しないことによるどのような意味があったのかについて若干の検討を加えたい。

① 決算審査

わが国の外部監査制度においては、現在の監査

委員が行っている決算審査（法233条2項）をその対象としていない。決算審査を外部監査人の監査の範囲から除外しているのは、1）決算審査は、決算の前提となるもので、相当の定期性が要求される監査である、2）監査委員は地方公共団体の執行機関として、住民に対して政治責任を負っている、というのが理由であるといわれている。主な理由は、1）ではないかと思われる。

まず、2）について、決算を調製する長には、当然に民主的説明責任という政治責任がある。その責任の履行の過程において、長から独立した監査機関からの監査証明を添付することは、監査実施主体の政治責任としてではなく、長の政治責任の解除の過程で必要なのである。ゆえに、2）には十分な根拠がない。

問題は、1）である。決算審査は、決算書の単なる計数チェックではいので、一会計年度の各一定期間ごとの定期監査が必要で、その一定期間内の月次監査である例月出納検査が必要となる。もし、外部監査人が決算審査を実施するならば、監査委員監査と全面的に重複してしまう。

1972年当時の英国においては、外部監査人が外部監査機能の全てを担っている。しかし、それは、勅許会計士などによる外部監査を受ける場合には、地区監査官による外部監査は必要とされないものであり、重複の危険がないからである。

わが国の外部監査制度と英国の外部監査制度とは、一見似ているように見えるが、実は、構造的に異なっている。当時の英国の外部監査制度が「代替型」なら、わが国の外部監査制度は、「補完型」である。わが国の外部監査人が決算審査を監査の範囲としていないのは、このような外部監査制度の構造の違いからくるものであると考えられる⁹⁰。

② 行政監査

包括外部監査についていえば、監査委員が実施する行政監査（法199条4項）に該当するものは、包括外部監査人の権限には含まれていない。その理由については、決算審査を除外した理由である1）の定期性、2）の政治責任ともに、行政監査には該当しない。強いて理由を探せば、平成3年

の地方自治法改正までは、監査委員においても行政監査の権限は認められていなかったこととの整合性くらいであろう。

外部監査制度が導入された背景には、行政改革に対する住民の強い要望が挙げられる。そのような観点から、随所において、地方自治法2条13項および14項の趣旨に則って外部監査を実施すべきことを定めている（法252条の37第1項、第2項）。また、この規定に係る限りにおいて行政監査的な監査に踏み込むことも許されると解釈すべきとする有力な見解もある⁹¹。一方、英国の監査委員会による外部監査においても、「支出に見合う価値」（VFM：Value for Money）についての監査機能を充実させることを最も重要な課題の1つとしている。わが国においても、外部監査人の監査の範囲に行政監査を含めることは、早い段階で検討されるべきである。

(2) 監査の結果の法的効力と改善措置

外部監査が監査の過程において、違法・不当な事実を発見した場合、それは監査の結果の中に反映させるべきである。しかしながら、わが国の外部監査人には、監査の結果によって、地方公共団体に対して特定の行為を強制し、または差し止めることを強制する権限はない。地方公共団体に義務付けられているのは、当該監査の結果に基づき、又は当該監査の結果を参考として措置を講じたときは、その旨を監査委員に通知することだけであり、監査委員も、それを公表するだけである（法252条38第6項）。

しかし、英国の外部監査制度における1982年地方財政法19条が定めるような司法権の発動を促すような措置権限はない。わが国において、同様な権限を外部監査人に付与する必要があるかどうかは断定できない。違法な行為等が監査の結果として公表された場合において、これを無視するようなことは通常考えられないし、そのような権限がなくても、外部監査の目的は達成できるようなにも思われる。ただし、外部監査人は、監査の結果に対する改善措置が講じられたか否かについて、その

てん末を、十分に見届ける必要はあろう。

第4章 むすび

1. 外部監査人の独立性・専門性と外部監査の枠組

外部監査制度において、外部監査人の独立性を強化することは最も重要な課題である。そしてこの独立性は、1)外部監査人自身が独立しているということと、2)外部監査の結果を利用する者から見て外部監査人が独立しているような外見を維持していることが条件となる。これらがいまって、外部監査制度が社会的信頼性を得て、その効果を発揮することができるのである。特に2)の要件をも満たすには、民間の外部契約者が監査の実施主体となるというレベルにおける外部性が必要である。

また、外部であっても、地方公共団体の言いなりになってしまう外部者では問題解決にならない。この点、わが国の外部監査制度では、地方公共団体が外部監査人を選任することになっていることが問題である。英国が、外部監査人の選任機関として監査委員会を創設したことが参考になる。

さらに、外部監査人は、独立していても、専門性が足りないのでは意味がない。外部監査人資格者は、それなりに限定されているが、それだけは十分ではない。相当厳しい基準で、外部監査人資格者の専門性を評価できる選任機関も必要である。専門性強化のためには、外部監査人は、住民から選出することに固執せず、全国的にみて、少々の寡占化が進んだ方が専門性の向上につながる場合もあろう。

以上、独立性および専門性を強化する方策として、英国の監査委員会に類する外部監査機構を創設することが一つの解決策となろう。この論文の第3章では、その点を中心に論じてきた。

一方で、わが国の外部監査制度は、現行の監査委員制度の「補完型」として、随時の財務監査と特別監査に限定して導入された。将来展望として、外部監査を中心に据え、外部監査の監査範囲を完全なものとし、監査委員監査と選択関係に置く「代

替型」も視野に入れて良いのではないか。そうすると、監査委員制度をどのように位置付けるのが問題となる。

この点、英国では、1982年地方財政法施行前の地区監査官は、その後監査委員会の出先機関としての地区監査人となり、引き続き外部監査の担い手となった。わが国の現行外部監査制度においても、監査委員の経験者のうち、法令が定める一定条件を満たす者は、外部監査人資格者となっている。英国のように、監査委員を外部監査人資格者として吸収する方法も一策として考えられる。逆に、監査委員制度を、完全なる内部監査として位置付けて、併存させる方法もあろう。その場合、民間の商法会社における監査役と会計監査人との関係が参考になる。監査役は、業務監査と会計監査を実施し、会計監査人は、会計監査のみを専門的に実施する。監査役は、会計監査人の会計監査の監査結果を妥当と認める場合は、自らは会計監査の手段を実施せず、会計監査人の監査を相当と認める旨の監査報告書を作成するのである。

これを、地方公共団体の監査制度に当てはめれば、例月出納検査・定期監査・決算審査といった定期性のある財務監査を外部監査人が実施する。そのうえで、重複による不効率を避けるため、監査委員は、外部監査人の監査を相当と認める場合には、決算審査を実施しないで良いとする方法である。

ただ、この場合であっても、現行の複数種類の外部監査人資格者を同列に扱って良いかは別問題である。決算審査は、会計に関する高度な専門技術を要するものであり、わが国の法制度上は、これを業としてなす資格者を公認会計士法が限定している⁹²。例月出納検査から決算審査に至る一連の定例監査については、その専門性について、既に制度的基盤を有する公認会計士に限定し、その他の随時の外部監査を現行制度通りとするのも一つの方法であろう。

2. 外部監査における説明責任

外部監査人の独立性と専門性に加え、外部監査

人や外部監査人機構の説明責任も重要な課題である。わが国において、行政の説明責任は、広く社会の認識するところとなっており、情報公開法(行政機関が保有する情報の公開に関する法律)においても、説明責任がうたわれている⁹³。外部監査人は、行政の一部ではないし、外部監査機構も行政から独立した機関と考えるべきである。しかし、外部監査は、多分に公共的性質の強い機能であり、その公的な役割を公的資金によって担っており、何らかの説明責任を負うとするが妥当である。外部監査人は、監査の結果の報告のみでなく、守秘義務の範囲内で、積極的に公の場において、ある種の説明責任を果たすべきである。

英国の監査委員会の場合、中央政府による出資が行われているということもあり、監査委員会における説明責任のあり方が広く議論されている。わが国の情報公開法も、特殊法人にも説明責任があるとして、第42条において、「…特殊法人の保有する情報の開示及び提供が推進されるよう、情報の公開に関する法制上の措置その他の必要な措置を講ずるものとする」とされている。また、内閣から独立した地位にある会計検査院も、この情報公開法では、実施機関となっている⁹⁴。以上、外部監査人の説明責任および外部監査機構を創設する場合には、その説明責任をどのような方法で果たさせるのか、併せて検討される必要があるだろう。

註

- 1 確井光明「地方公共団体外部監査制度の意義と課題」『都市問題』第89巻 第8号1998年8月号7頁も同様の指摘をしている。同氏は、「独立性との関係において、事務局がどのように構成されるかが、むしろ大きな意味をもっている。長の下において、それぞれのセクションを異動していくシステムでは、各セクションに決定的ダメージを与えるような監査委員の行動は、事務局職員によって、事前に抑制されてしまう可能性が高い」と述べている。
- 2 この頃の外部監査制度に関する論議は、具体的にわが国に外部監査制度の導入を求めるというものではなく、英米でそのようなものがあることを紹介

するものであった。英米の外部監査制度を紹介した文献等として、若林茂信著『新アメリカ・イギリス公会計』高文堂出版社(昭和62年)、ジョン・ジェー・グリーン著『VFM監査の理論と実際』日本公認会計士協会訳(昭和63年、同文館)、林孝栄「英国地方自治体の外部監査制度」(平成3年)などがある。

- 3 地方6団体は、平成6年9月26日に「地方分権の推進に関する意見書」を発表し、その「第六 地方公共団体の行財政運営の民主化、公正・透明化及び効率化」の三(監査機能の強化)において、「①地方公共団体の公正かつ効率的な財政運営を確保するため、地方公共団体は、現行の監査委員による監査に加え、財務監査には、外部監査制度を導入するものとする。②地方公共団体は、共同して外部監査の実施機関として、連合監査機構を設置することができる。③連合監査機構は、地方公共団体の長、議会又は住民(一定数以上の住民の連署を要件とする。)から請求があった場合に、外部監査を実施し、公表するものとする」としている。
- 4 「第1 監査機能の充実について」の「2 外部監査制度の導入について」において、外部監査制度の必要性として、地方公共団体の執行機関の1つとして位置づけられている現行の監査委員制度では、監査を行う側と受ける側の緊張関係が薄くなりがちであり、監査機能の独立性・専門性を十分に確保するという点では限界があるとする見方が多いと述べている。
- 5 この答申では、外部監査導入の背景として、2つの事情を説明している。第一に、現在進められている分権型行政システムへの転換に対応して、地方公共団体自らのチェック機能を充実させる必要があること。第二に、一部の地方公共団体で明るみにでた予算の不適正な執行によって損なわれた住民の信頼を回復する必要があること。そして、外部監査制度の導入と現行の監査委員制度の充実の2つの視点から、改革を促し、現行地方自治法の外部監査制度の元となる具体的な仕組みを示した。
- 6 第25次地方制度調査会答申「第2 外部監査制度の導入」1「外部監査制度導入の趣旨」の(2)において述べられている。

- 7 碓井光明「地方公共団体外部監査制度の意義と課題」『都市問題』第89巻第8号1998年8月号3頁。
- 8 成田頼明「外部監査制度導入の背景とその趣旨」『税理』第41巻第5号, 1998年, 45頁, 46頁。
- 9 証券取引法第193条の2第1項。
- 10 株式会社の監査等に関する商法の特例に関する法律(昭和49年法律第22号)は, 資本金5億円以上, 又は負債合計額200億円以上の株式会社については, 会計監査人(公認会計士又は監査法人)による監査を義務付けている。
- 11 成田頼明「外部監査制度導入の背景とその趣旨」『税理』第41巻第5号, 1998年, 45頁。
- 12 行政事務というと, 一般には, 地方公共団体の処理する事務のうち, 公権力を伴って行う事務をいう。すなわち, 積極的に住民の福祉を図るものではなく, 消極的に住民の福祉を妨げるものを排除するためなど, 住民に対して優越的な立場に立ち, 一方的に住民の権利を規制したり, 義務を課したりする事務である。しかし, 本号でいう行政事務とは, そのような限定的な意味ではなく, 行政機関が処理する事務を広く一般的な意味で用いているものと考えられる。
- 13 平成10年度の10月から, 包括外部監査契約に基づく監査を実施する北海道庁では, 外部監査人の選任にあたり, 第1項資格者である3者のうち, 公認会計士から選出することを決めた。これは, 外部監査という新しい制度において, まずは, 民間法人を対象とした外部監査において実績がる公認会計士から選出することが適当であるとの判断によるものとされている(道庁担当者の話)。
- 14 税理士が, 外部監査人資格者となったことに関する研究として, 小林宏之「自治体外部監査制度と税理士」『都市問題』第89巻第8号1998年8月号がある。
- 15 法第252条の31第5項は, 「外部監査人は, 監査の事務に関しては, 刑法(明治40年法律第45号)その他の罰則の適用については, 法令により公務に従事する職員とみなす。」と規定し, 外部監査人をいわゆるみなし公務員としている。
- 16 民間法人における外部監査制度の多くを公認会

計士が担っているが, 外部監査人は, 公認会計士又は監査法人とされるのが一般的である。商法特例法(株式会社の監査等に関する商法の特例に関する法律:昭和49年法律第22号)は, 大会社の会計監査について, 外部の会計監査人を選任しなければならないとしているが, そこでは, 「公認会計士又は監査法人でなければならない」(同法4条1項)としている。もっとも, ここでの会計監査とは, 地方自治法の財務監査とは一致するものではなく, 財務書類の監査である。

- 17 公認会計士及び監査法人が行う業務は, 公認会計士法第2条1項「他人の求めに応じ報酬を得て, 財務書類の監査又は証明をすること」と同2項「他人の求めに応じ報酬を得て, 財務書類の調製をし, 財務に関する調査若しくは立案をし, 又は財務に関する相談に応ずること」とされている。この点, 地方自治法の財務監査, すなわち「財務に関する事務の執行」及び「経営に係る事業の管理」は, 上記第1項の「財務書類の監査」以外の部分を含んだものであると考えられる。

もっとも, この公認会計士法の規定を改正すれば, 監査法人も地方自治法の外部監査人資格者となることが困難とする2つ目の障害は解消できると考えられる。

- 18 民間機関における外部監査制度には, 同一の者との契約の制限はない。その外部監査の現場においては, 外部監査人の連続性によるメリットが認識されている。継続的検討を要する複雑な案件について, 人的な面においても, 監査調査等の資料の面においても, 監査技術と監査情報の蓄積が得られるからである。

ただ, 上記の外部監査は, わが国の地方公共団体の外部監査制度とは異なり, 財務諸表監査(決算審査)である。したがって, 被監査団体のあらゆる活動に目を向けて監査し, 決算書が, その団体の諸活動全体を適正に表示しているかどうかを判断しなければならない。そうなると, 監査の対象が「特定の事件」に限定されていないため, 例えば事業所のような出先機関であっても, 数年に一度は巡回して監査する必要があるし, 小さな事業規模であって

も、大きな不正事件が発生する可能性もある。すると短期的に外部監査人が交代するとなると継続的な監査が阻害され、同一の者との契約を制限することによるデメリットが目立つ可能性がある。

わが国の地方公共団体の外部監査制度が随時監査のみでなく、決算審査を対象とすることがあるとするならば、同一の者との契約の制限は、また別に検討する必要があるように思える。

19 日本公認会計士協会『JICPAジャーナル1997 September Vol. 9 No. 9』44・45頁 自治省行政局行政課課長補佐山崎重孝氏は、外部監査人が実施する財務監査について、「それまでも実は行政監査に類することも財務監査の一環でできていたのですが、それをより明確にするために、(中略)このような権能を監査委員が持つこととされたわけです」「行政監査との対比で財務監査という概念を使っていますが、数字を前提にしさえすれば相当なことを行っていただけ」と述べている。

20 「議会からの個別外部監査の請求」(242条の40) または「長からの個別外部監査の要求」(252条の41) として実施する分には、当然に、行政監査に属する監査が実施される場合がある。

21 第25次地方制度調査会「監査制度の改革に関する答申」(平成9年2月24日)は、「地方公共団体の組織に属さない外部の専門的な知識を有する者が監査を行うという外部監査の特性を活かすため、地方公共団体の組織及び運営が社会経済情勢の変化に適切に対応したものとなるよう合理化を図ることなど行政改革の観点についても特に留意するものとすべきである」と述べている。また、監査委員による監査の限界として、「従来の慣行にとらわれることのない監査が行われにくいのではないかという見方がある」と述べている。この記述は、地方公共団体の監査機能に従来の監査では十分に行われてこなかった新しい視点が求めていることの現れとも読める。

また、自治省行政局行政課課長補佐山崎重孝氏は、「外部の専門家の目を生かして、行政の内部ではいろいろな罣に陥っている部分があるだろうと、それで行政改革の観点も含めて、具体的に財務を前提

地方公共団体における外部監査制度の問題点と将来展望にしながらいろいろなことをご指導賜って、地方公共団体がより良くなっていくための契約だと位置付けています」(日本公認会計士協会『JICPAジャーナル1997 September Vol. 9 No. 9』45頁)と述べている。

22 市の特定の事務または特定の事業の経営を私人に委託した場合、委託を受けた私人の事務そのものは、監査の対象とすることはできないが、委託した地方公共団体の事務を監査するのに必要があれば、当該委託を受けた者に対して出頭を求め、調査し、または帳簿書類その他の記録の提出を求めることはできるとされている(昭和44.5.8行政実例)。

23 日本公認会計士協会『JICPAジャーナル1997 September Vol. 9 No. 9』49頁 自治省行政局行政課課長補佐山崎重孝氏は、「外部の有識者ではあるが、政治責任を有しない外部監査人をお願いするのは酷ではないかということ考えた部分もあります」と述べている。

24 山崎重孝「地方自治法の一部を改正する法律について(上)」『地方自治』第599号, 1997年, 24頁。

25 正確には、Audit Commission for Local Authorities and the National Health Service in England And Walesという。

26 Poor Rate Act 1810

27 「救貧法委員会」は、その後の変遷を経て、現在の「環境省(Department of the Environment)」となっている。

28 The Poor Law Amendment Act 1834, Section 46 Reginald Jones, Local Government Audit Law, Second Edition (London, Her Majesty's Stationery Office, 1985), p. 3.

29 ここでの地方公共団体とは、救貧法委員会(Poor Law Commissioners)が定める監査区域(Districts for the Audit of Accounts)のことである。監査人の任命はそれぞれの監査区域に置かれた管理委員会(boards of guardians)の委員長および副委員長によって行われた。

30 The Poor Law Amendment Act 1844, Section 32 Reginald Jones, Ibid., pp. 3-4.

- 31 1843年に刊行されたthe Report on Local Taxationによれば、当時の地方の総支出額は、1万2千ポンドで、そのうち救貧法による支出額は6千ポンドであった。Reginald Jones, Ibid., p. 4.
- 32 「地区監査人」は、(district) auditorであり、「地区監査官」は、'district auditor'として1864年法で公務員の職を与えられたものと考えられるので、両者を区別することにする。Reginald Jones, Ibid., p. 4.
- 33 林孝栄「英国地方公共団体の外部監査制度」東京大学都市行政研究会 研究叢書3によると、「このような監査対象範囲の拡大は、現在の地方税が当初救貧法 (Poor rate) として設けられその後目的を漸次広め、ついに地方公共団体の行政全般を目的とするようになったという税の歴史的経緯と符合する。」とされている。
- 34 環境大臣は、環境省 (Department of the Environment) の長である国務大臣である。環境省は、わが国の自治省の所掌事務の大部分の機能を包含する中央の行政機関である。
- 35 Local Government Finance Act 1982 Schedule 1, 2.
- 36 成田頼明「外部監査制度導入の背景とその趣旨」『税理』第41巻第5号, 1998年, 46頁によれば、同氏も「我が国でいえば特殊法人の一種というべきものであろう」と述べている。
- 37 Audit Commission, Annual Report and Accounts year ended 31 march 1997, p. 45
- 38 Ibid., p. 46.
- 39 監査委員会は、「購買」(Purchasing) という表現を用いている。監査委員会は、地方公共団体から受入れた監査報酬を、個々の外部監査人に支払い、外部監査を実施させているので、監査という役務を購入しているという意味で用いているものと考えられる。
- 40 4つの勅許会計士協会とは、1. イングランド・ウェールズ勅許会計士協会 (the institute of Chartered Accountants in England and Wales), 2. スコットランド勅許会計士協会 (The institute of Chartered Accountants of Scotland), 3. 公認会計士協会 (the Association of Certified Accountants), 4. 公共体財務会計担当者勅許協会 (CIPFA: Chartered Institute of Public Finance and Accountancy), 5. アイルランド勅許会計士協会 (the institute of Chartered Accountants in Ireland), 6. 以上のほか、英国 (UK) 内で設立された会計士の団体で、環境大臣がこの条文目的のために認められたもの。
- 41 正しくは、「イングランド及びウェールズの地方公共団体監査実施コード」(Code of Local Government Audit Practice for England and Wales) という。総則, 第1章「監査人の一般義務」, 第2章「監査の実施」, 付録としての「監査報告書及びその附表」から構成されている。
- 42 違反が継続する期間中, 1日につき20ポンドの付加的罰金が科される (地方財政法16条4項)。
- 43 林孝栄「英国地方公共団体における監査のプライベート化」(会計検査研究第5号)は、監査委員会の創設を柱とする1982年地方財政法による外部監査制度改革を、監査のプライベート化という観点から論じている。この論文では上記論文の考え方を参考にしている。
- 44 中央政府においても、外部監査とは別に、内部監査があり、各官庁の長が責任をもって実施することになる。その内部監査の指針として、「中央政府の内部監査マニュアル」(Government Internal Audit Manual) がある。
- 45 Kathryn Hollingsworth, Fidelma White, Ian Harden "Audit, accountability and independence: the role of Audit Commission" (18 Legal Studies, 1998), p. 81.
- 46 成田頼明「外部監査制度導入の背景とその趣旨」『税理』第41巻第5号, 1998年, 46頁によれば、同氏も監査委員会を「我が国でいえば特殊法人の一種というべきものであろう」と述べている。
- 47 監査委員会の正味財産13,061千ポンドのうち、資本拠出は、3,734千ポンドとなっている。環境省等の資本拠出は、この部分とおもわれる。Audit Commission, Ibid., p.65.
- 48 監査委員会の損益計算書 (Income and Expendi-

ture Account for Year Ended 31 March 1997) によると、監査委員会の主な、営業収益91,945千ポンドのうち、監査報酬は、89,900ポンドとなっており、収益の大半を監査報酬でまかなっていることがわかる。Audit Commission, Ibid., p. 55.

49 Kathryn Hollingsworth, Fidelma White, Ian Harden, Ibid., pp. 82-83.

50 Local Government Finance Act 1982 11 (2), (3)

51 Kathryn Hollingsworth, Fidelma White, Ian Harden, Ibid., pp. 82-83.

52 Ibid., pp. 83-84.

53 National Auditing Standards, ch2, para 56.

54 1982年地方財政法は、国務大臣から監査人の任命又は、任命の承認という主要な機能を取り上げてしまったにもかかわらず、下記に挙げるような監督、法的、行政的機能を備えた大きな権限を与えている。(1) 委員、正副委員長の任命、解任。(2) 決算書の作成期限 (alternative date) の指示。(3) 監査人の資格 (alternative qualification) の承認。(4) 議事に監査実施準則を提出する、(5) 違法な会計処理、会計に収納すべき金額を収納していない場合に対し承認を与える、(6) (協議のうえ) 委員会が提出した監査料金表に代わり、料金表を設定する、(7) 委員会に特別監査を行うよう要求する、(8) 地方公共団体の会計及び決算に関する規則を決定する、(9) 契約により監査を引き受ける委員会に同意する、(10) 1982年地方財政法第三章を輸送公社の子会社に適用する規則を設定する、(11) 開始条項及び暫定条項についての規則を設定する、(12) 委員会の初期費用の捻出、補助金を出す、(13) 大蔵省の合意を得たうえで、委員会の職員の報酬を決定する、(14) 監査事務局長の任命を承認し、第1期事務局長を任命する、(15) 地区監査官の契約期間を設定、関係スタッフの指名する、(16) 大蔵省の合意を得たうえで、委員会への融資を承認する、(17) 委員会の会計報告様式を定め、会計検査院に送付する、(18) 委員会の会計報告書を国会に提出する根源などである。

さらに、「国務大臣は1982年地方財政法(スケジュール3条)に基づき、委員会の職務の遂行に指

地方公共団体における外部監査制度の問題点と将来展望を示す全般的な権限を持ち、委員会は与えられた指示に対応しなければならない。委員会は、国務大臣が要請する場合、その職務遂行についての情報を提出し、国務大臣が指名した者がその資料を査閲することを認め、資料について説明ができるようにしなければならない。これは、監査の対象となる特定の団体に関して、指示をしたり、情報を要求するのではない。また、国務大臣は、指示を下す前に、委員会、地方公共団体、会計士協会と協議する。また指示は公表されなければならない」と述べ、国務大臣の関与の可能性が大きく残っていることが指摘されている。Reginald Jones, Ibid., pp. 39-40.

55 Code of Audit Practice, para 9.

56 Reginald Jones, Ibid., pp. 43-44.

57 この判決では、地方政府を監査する者は全ての点において地区監査官と同様の地位を有するかについて議論している。オブライエン判事(O'Brien J.)は、議論の過程で出されたある意見は、危うくも行政の優位性を主張し、官庁が監査人に干渉する権利を与えるものであったと述べ、その問題を指摘した。

58 柴健次「イギリスにおける政府組織の市場化とアカウンタビリティ」(『会計検査研究』第10号1994.9)39頁によると、ネクスト・ステップ機関とは、次のような性質を有する機関として紹介されている。

『政府におけるマネジメントの改善：ネクスト・ステップス』(Efficiency Unit, 1988)の提言を受けて、政府組織の実施機能をエージェンシー (executive agencies) に移管する計画を開始した。Bogdanor, V. (1990) は、この計画が「多くの機能を民間部門に移管し、そこで市場規律 (market discipline) に従わせることにより、アカウンタビリティを回復させる」というサッチャー政権の基本姿勢から生まれたものであることを指摘する。

ネクスト・ステップス計画の特徴は、(1) 政府の政策策定機能 (policy-making function) と政策実施機能 (executive functions) を分離すること、(2) 後者の機能を果たす自律組織 (エージェンシー) をつくること、(3) エージェンシーに日々の活動に責

任を持つチーフ・エグゼクティブを置くこと、(4) そのチーフ・エグゼクティブはエージェンシーのアカウンティング・オフィサーとなる点にある。エージェンシーの最高責任者で同時に会計責任者でもあるチーフ・エグゼクティブは民間からも採用される。また、チーフ・エグゼクティブに対しては、所管大臣との間で交わされる業績目標の「約束」(3年ごとの見直し)の達成いかんでボーナスが支払われるというインセンティブが与えられている。

59 Kathryn Hollingsworth, Fidelma White, Ian Harden, *Ibid.*, p. 85.

60 *Ibid.*, p. 85.

61 *Ibid.*, p. 85.

62 *Ibid.*, p. 86.

63 Reginald Jones, *Ibid.*, p. 44.

64 Kathryn Hollingsworth, Fidelma White, Ian Harden, *Ibid.*, p. 86.

65 *Ibid.*, p. 86.

66 *Ibid.*, p. 87.

67 監査委員会自らが、公共団体の監査の重要な原則として、監査人の被監査団体からの独立性を掲げている。年次報告書の冒頭には、次のように記載されている。Audit Commission, *Ibid.*, p. 1。「公共のお金が使われるいかなる場合にも、監査委員会は下記原則が適用されるべきであると信ずる。

- ・ 外部監査人は被監査団体から独立しているべきである。
- ・ 地方監査では公正さと規則に対する遵守だけでなくVMFの要素が必須事項として含まれるべきである。これは、被監査団体が経済性、効率、効果を保証するために適切な措置をとっていることを確認するためである。
- ・ 監査人は公益のためになると信ずる場合には重大な問題について報告書を発行する権利を有する」

そして、それらが、「監査委員会が公共生活における行動規範(Standards of Conduct in Public Life)についてノーラン委員会に提言し、ノーラン委員会の同意を得た内容の核をなしている」とした。また、監査委員会は、「この3つの原則を推進するために、独立の団体が以下の事を行うべきものと信ず

る」として、4つの手段を掲げている。

「・監査人を指名し、監査報酬を決定する。・監査の質を規制、統制する。・適正な実務のあり方を明らかにする。・VFM調査や地方監査の全国レベルでの意味合いについて報告する」

以上を概観すると、監査の原則として「監査人の被監査団体からの独立性」を第1に掲げ、その手段として、「独立の団体が、監査人を指名」することの大切さを挙げている。

68 Code of Audit Practice, para 8~11

69 Kathryn Hollingsworth, Fidelma White, Ian Harden, *Ibid.*, p. 88.

70 監査委員会は、「監査委員会が指名する監査人の最初の任期は多くの場合5年間である(ただし市場試験監査(market-tested audits)の場合は3年)が、任期はもう一期延長することもできる。多くの被監査団体は継続性による利益を得るという観点から同一の監査人が長期間とどまるほうを好むが、監査人の独立性と客観性をどう受けとるかという点では問題が起こりうるかもしれない。よって、監査委員会では少なくとも7年に一度はDA, パートナー, 監査管理者(audit manager)を変更するよう定めている。さらに、供給者間のある程度の指名ローテーションを確実にするため、監査委員会は毎年監査のごく一部を会計事務所間,あるいは会計事務所とDAとの間で交代させている。今年は25の監査ローテーションを行った。監査委員会は必ずローテーションにかかわる被監査団体と協議する。しかしある種の状況においては監査人の変更を強く主張しなければならない場合もある」と説明している。Audit Commission, *Ibid.*, p. 9.

71 First Report of the Committee on standards in Public Life, Cm 2850-1, para 108

72 Kathryn Hollingsworth, Fidelma White, Ian Harden, *Ibid.*, p. 88.

73 *Ibid.*, p. 88.

74 *Ibid.*, pp. 96-97.

75 *Ibid.*, pp. 97-98.

76 *Ibid.*, pp. 98-99.

77 *Ibid.*, pp. 98-99.

78 In a joint report with Democratic Audit and Professor Patrick Dunleavy Reinventing Parliament-Making the Commons More Effective (1995)

79 碓井光明「地方公共団体外部監査制度の意義と課題」『都市問題』第89巻第8号1998年8月号12頁においても、「過渡的な、あるいは一応の妥協の産物と見るべきであろう」と指摘されている。

80 Kathryn Hollingsworth, Fidelma White, Ian Harden, Ibid., p. 80.

81 全国651市11組合5企業団(昭和61年2月時点)を会員として構成される全国都市監査委員会が、監査委員の監査、検査および審査の実施に必要な事項を定めた基準(昭和60年8月29日制定)。

82 さらに監査実施準則は、次のように規定している。

para 9(続き)「特に、次の行為は回避すべきである。

(a) 監査人に、監査の範囲やキャラクターを制限することにつながる資質や影響をもつことになる、公的、専門的、私的な関係を有すること。

(b) 被監査団体の意思決定または管理機能へ関与すること。もし、委員会により選任(appointed)された事務所の監査人、他の社員、委員会の監査業務に従事する補助者のメンバーが被監査団体の職員への就任や任命を受託した場合には、委員会は当該任命を解除する。

(c) 納税者や被監査団体のサービスを一般受益者として供給を受ける場合を除き、被監査団体からサービスを受けるか、直接または間接に取引関係を持つこと。

監査人は、監査の実施上、その判断に影響する不当な働きかけに応じてはならない」

para10「監査人または監査人が関係するいかなる事務所も、監査人の独立性を害し、またはそのように合理的に予想されるような被監査団体の事務を行ってはならない」

para11「監査人が、監査人としての職務に直接には関係しない付加的業務が、監査人としての独立性を損なわず、また、一般公衆がそう認めるであろう

地方公共団体における外部監査制度の問題点と将来展望

と確信する場合で、かつ、被監査団体の各年度の付加的事務に対する対価が総額で少額である場合には、自らの判断で、それを引き受けることができる。委員会が設定した少額とされる金額は、現在年間で12,500ポンドであり、この場合レビューの対象となる。しかし、各年度のある被監査団体への追加的業務の対価が、総額で少額とされる金額を超える場合には、監査人は事務を始める前に、委員会の承認を受ける必要がある。委員会は、監査人の独立性が害されない、または害されている外見を持たないということ、および、監査人以外の者よりも、被監査団体の監査人が事務を行うことが、被監査団体の資金をより経済的、効率的ないし有効的に利用することになることに確信が持てることを通常期待する」。

83 高田正淳編『監査論』昭和54年改訂版(有斐閣双書)21頁によると、「いわゆる監査人の独立性には、大別して精神的独立性と外観的独立性がある」とし、「外観的独立性とは、経済的または身分的独立性であって、企業と特別な経済的利害がないこと…」としている。この論文で用いている「外見的独立性」とは、明確な経済的利害関係を含み、さらに、米国のGAOの基準が示すように、精神的独立性を損なわせ、またはそのように見られる「あるあらゆる状況」を含むものとして位置付けたい。

84 外部監査契約の締結と監査委員の選任が、全く同一という訳ではない。前者は、「議会の議決」(法252条の36等)が要件であり、後者は、「議会の同意」(法196条1項)が手続要件となっている。

85 1972年地方自治法当時は、監査の約85%は地区監査官が行い、公認監査人が残りの15%を行っていたのにすぎないのに対し、新法の下では、監査委員会は当面、民間監査人による監査の比率を30%にまで引き上げることを目標とし、1983,84年度において、456の基本的地方自治団体のうち、338の地方公共団体が地区監査官による監査、115の地方公共団体が民間会計士による監査、残りの3の地方公共団体が地区監査官と民間会計士との共同監査をそれぞれ受けており、単純計算では、民間会計士が25%以上占めていることになる(林孝栄「英国地方公共団体

における監査のプライベートイゼーション」会計検査研究第5号)。

86 碓井光明「地方公共団体外部監査制度の意義と課題」『都市問題』第89巻第8号1998年8月号3, 4頁では、「外部」性について、「地方公共団体と外部監査人との間が「契約」によって構成されることで、外部監査人は地方公共団体の外部にあるということが出来る」とし、「契約」関係から「外部」性を見出している。

87 成田頼明「外部監査制度導入の背景とその趣旨」『税理』第41巻第5号, 1998年, 48頁によると、英国の監査委員会を「公正で強力な第二会計検査院ともいふべき外部監査機関であるが、大臣が委員を任命する方式は中央集権的で我が国が目指す分権型社会には適合しない」と述べられている。

88 碓井光明「地方公共団体外部監査制度の意義と課題」『都市問題』第89巻第8号1998年8月号13頁では、「国による財務監査は、自治体にとって無用の威圧となるおそれがある」と指摘されている。

89 日本公認会計士協会公会計委員会研究報告第2号(平成10年5月12日)。

90 もっとも、わが国の普通会計は、いわゆる官庁会計であり、資金の出入りをただ記したにすぎないものである。この決算書を監査することは、会計の専門家でなくても必ずしも難しくない。そこには、「会計上の判断」を必要とする局面は少ないからである。

91 成田頼明「外部監査制度導入の背景とその趣旨」『税理』第41巻第5号, 1998年, 48頁。

92 公認会計士法第2条第1項によると、「公認会計士は、他人の求めに応じ、報酬を得て、財務書類の監査又は証明をすることを業とする」と規定されている。

93 同法第1条によると「…政府の有する諸活動を国民に説明する責務が全うされるようにするとともに、国民的的確な理解と批判の下にある公正で民主的な行政の推進に資することを目的とする」とされている。

94 情報公開審査会については、他の行政機関とは切り離し、会計検査院法を一部改正し、「会計検査院情報公開審査会」を設置することになっている(情報

公開法の整備に関する法律第1条)。これにより、会計検査院が内閣から独立した地位にあることとの整合性を図っている。