

企業会計の場合、財務諸表の数字等の正確性を検証するための仕組みとして監査がある。一方で自治体においては、地方自治法等の法令等に基づき監査が行われている。本章においては、企業会計における監査の仕組みを参考にし、事業執行者の立場から自治体における財務諸表を用いた監査についてみていく。

第1節 監査とは

(1) 監査の概念

企業会計における監査は財産の委託・受託という関係において、委託者が受託者の財産の保全、管理、運用の状態を把握するために、必要な制度として発生したものである。また、監査は、委託者と受託者の間の時間的・場所的・人的な制約関係から、受託者が委託者から預かった財産の受託管理責任を解除するための方法として発展してきた。

このため監査は、財産の委託・受託関係を前提にして、委託者を主とする利害関係者からの要請に基づき、受託者からの報告や情報の信頼性を検証し、利害関係者に伝達する活動であるといえることができる。

こうした監査の仕組みは基本的に民間企業で発達してきたものである。自治体においては、民間企業と法制度や会計制度が異なり、監査に対する考え方も異なる。しかし、今日、行政に対して、合規性・正確性の観点から予算を一定のルールに従って適法に執行するというだけでなく、経済性、効率性、有効性という3E⁵に基づき、業績評価の観点から無駄のない効率的な予算執行を行うことが求められている。また、財務諸表の作成によって、新たにコスト情報、ストック情報等を得ることが可能となった。これにより監査につ

いても財務諸表を用いることで新たな監査が可能となる。

(2) 外部監査と内部監査

監査は監査主体や監査報告対象の相違から、外部監査と内部監査に区分される。

民間企業の監査を例にとると、監査法人等による会計（財務諸表）監査は外部監査、企業の内部監査部門が実施する監査は内部監査に区分される。民間企業の外部監査と内部監査は図表1のとおりである。

図表1 民間企業の外部監査と内部監査

	外部監査 (監査法人等の会計(財務諸表)監査)	内部監査 (内部監査部門による監査)
監査主体	外部の監査法人又は公認会計士	企業内の内部監査部門
監査目的	投資家の適正な意思決定に資するため	経営者の経営効率や経営成績の向上のため
報告対象	株主総会 (※監査報告書の宛先は取締役会であるが、監査報告書は株主総会に提出される)	経営者

自治体においては、自治体の執行機関の一部であるが、知事とは独立した委員である監査委員による監査を基本とした制度となっている。さらに自治体に属さない独立した立場から専門的な知識に基づき監査を実施する外部監査が、監査機能の独立性と専門性を強化するために設けられている。

⁵ 経済性 (Economy)、効率性 (Efficiency)、有効性 (Effectiveness) の3つの頭文字をとって3Eと呼ばれる。

(3) 監査種別

監査は、監査対象の全体としての信頼性に関する総合的意見を表明する保証型監査と、監査対象の個別の問題点などに関する個別的意见を表明するいわゆる指摘型監査に区分することができる。

民間企業などの財務諸表監査は、財務諸表という経営活動の成果を示す情報を対象としており、また財務諸表全体の信頼性について総合的な意見表明を行うため、保証型の情報監査に区分される。

現行の自治体の監査制度では指摘型監査が一般的である。指摘型監査の場合、監査対象とした個別の案件に対しての意見であり、組織全体の会計処理等の適正性に関する総合的意見を表明するものではない。

一方で、民間企業で外部の第三者が監査を行う制度としては、監査法人等による会計監査など保証型の情報監査が一般的となっている。

第2節 自治体における財務諸表の監査

1 財務諸表の検証の必要性

財務諸表を作成・公表し、パブリックアカウンタビリティを履行するためには、その財務諸表の信頼性を確保するために、正確性を検証する必要がある。しかし、現行の法令上、財務諸表について監査を実施する仕組みはないため、財務諸表を検証する仕組みについて制度上の位置付けを明確化し、また、財務諸表が検証可能な仕組みで作成される必要がある。

2 財務諸表監査の実施のために

(1) 統一的な会計基準

一般的に、財務諸表監査の命題は、経営者によって作成された財務諸表が定められた会計基準に準拠して、適正に対象団体の財政状態などの実態を表示しているか否かである。

このため、財務諸表監査の前提として、定められた会計基準の存在が重要となる。会計基準が整備されていないことは、財務諸表の信頼性を検証する尺度が存在しないことを意味する。また、会計基準は各セクターにおいて統一の基準が設定されることが通常であり、現行の制度監査も統一の会計基準に基づ

いて実施されている。

しかし、現在自治体の財務諸表を作成するための統一的な基準はないため、財務諸表監査制度の前提として、まずは統一的な会計基準の制定が必要となる。

(2) 検証可能性の確保

財務諸表の監査を行うには、財務諸表の作成過程が客観的に検証できることが重要な前提となる。つまり、監査においては財務諸表を勘定科目や業務プロセスに分解して、最終的には1つの取引や契約まで遡って検証することになるため、財務諸表から1つの仕訳や1つの取引伝票まで、一連の過程で遡ることができる仕組みの存在が重要となる。

現在の自治体の財務諸表は、その多くが単式簿記・現金主義会計により作成された決算を組み替えて作成されているため、勘定科目と取引との対応関係がなく、遡って検証することが困難な状況となっている。複式簿記・発生主義会計による経常的な仕訳処理に基づく検証可能な会計制度の導入が求められる。

3 業績監査

自治体における財務諸表の監査に関して、鈴木豊教授がその相互の関連要素を示す類型を体系化したものとして図表2を示している。

図表2 公（政府）監査（検査・評価・監察）目的の基準の体系と展開10段階

政府監査の類型区分			監査判断の基準及び測度			展開	
財務監査	広義の合法性、準拠性又は法規準拠性監査	狭義の合法性監査	法規違反行為・不正・濫用の摘発			第1段階	
		合規性・準拠性監査	政府方針及び予算の目的・手続・契約・要件の妥当性・適切性の検証・内部統制とガバナンスの有効性			第2段階	
	正確性又は決算監査	財務諸表監査	財務諸表の適正性・決算の正確性の検証			第3段階	
		財務関連監査	財務関連事項の正確性・妥当性の検証			第4段階	
包括監査又は完全監査	業績（行政・3E・5E・VFM）監査	業績監査の類型		測度の類型	主な測度又は指標	測度の特質	
		広義の効率性又は生産性監査	経済性監査	インプット測度	インプットコスト、作業量、サービスニーズと量、プログラムインプット	①目的適合性 ②有効性（有用性） ③反応性 ④経済性（管理可能性） ⑤比較可能性 ⑥明瞭性（理解可能性） ⑦互換性 ⑧接近可能性 ⑨包括性 ⑩精選性 ⑪正確性 ⑫信頼性 ⑬ユニーク性 ⑭適時性 ⑮完全性	第5段階
				アクティビティ測度	サービス努力、活動プロセス、資源の利用プロセス		
		効率性監査	アウトプット測度	提供財・サービスの質、一定の質のサービス量、アウトプットプロセス	第6段階		
			効率性測度	プログラム効率性、ポリシー効率性			
		狭義の有効性監査	目的達成度の監査	有効性測度	プログラム有効性、ポリシー有効性、コスト有効性		第7段階
				アウトカムの監査	アウトカム測度		コストベネフィット、コストアウトカム、サービスの質
		インパクト測度	短期的インパクト、長期的インパクト				
		説明測度	説明・記述情報				
		代替案の監査	代替案決定の条件・プロセスの評価	代替案の提示、代替コースのレイアウト	第9段階		
価値判断の監査	政策の功罪・政治的判断の評価	政策の根拠、政策目的の功罪、政治的意思決定の賢明性	第10段階				

鈴木豊・兼村高文編著「公会計講義」（税務経理協会）

パブリックアカウンタビリティの履行のために自治体の監査を実施していくには、執行の合規性や財務諸表の適正性といった財務監査だけでなく、さらに3Eなどの業績についての監査が重要となる。

3Eに基づいた業績監査を行う場合、第1に経済性を判断する。経済性とはより少ない支出で執行することであり、単式簿記でも複式簿記でも同様である。しかし、複式簿記に基づくものであると、当該年度の負担か次年度以降にも効果が及ぶものなのか否かが明らかとなるため、より長期的な視点による判断が可能となる。

第2に効率性を判断する場合、事業の効率性、つまり同じ支出でより大きな成果を得られるかという検証が必要である。このためには、現金主義だけでは捕捉できないフルコスト情報が有用となるため、複式簿記・発生主義会計による財務諸表の作成が一層重要となる。

第3に当該施策の有効性を検証するに当たっては、経済性と効率性の観点を組み合わせて、総合的に行政の効果の評価を行うことが必要となる。このため、複式簿記・発生主義会計の導入が、3Eによる検証をより実効的にするといえる。

こうした業績に関する監査が3Eに基づき執行されているかを第三者が検証することで、効率的な事業執行により住民が期待する最大限の行政サービスを実現することにつながる。

4 組織別・事業別財務諸表

3Eに基づく業績監査を行う際には、個々の事業や組織といったレベルにおいて執行の効率性・有効性を検証できる仕組みが必要となる。そのためには、組織別・事業別といった単位の財務諸表を作成すること、それが検証可能な形で提供される必要がある。

現在、多くの自治体において財務諸表を作成しているが、自治体全体の財務諸表の作成に留まり、組織別・事業別といった単位で財務諸表を作成している自治体は多くない。また、組織別・事業別で財務諸表を作成する場合、管理費等を事業等に配賦する必要があるが、そうした基準等も整備されていない。フルコスト情報を活用した3Eに基づく業績監査を可能にするためには、組織別・事業別に財務諸表を作成できる仕組みが必要である。