

地方公共団体の外部監査に関するQ&A

平成15年10月6日
日本公認会計士協会

目 次

外部監査制度概要	Q 1
一般的事項	
独立性	Q 2～Q 4
正当な注意義務	Q 5～Q 9
守秘義務	Q10
地方公共団体外部監査の基本方針	Q11～Q17
実施に関する事項	
外部監査の計画的実施	Q18～Q19
外部監査人補助者	Q20
外部監査の手続	Q21
包括外部監査人における特定の事件の選定	Q22～Q32
外部監査の結果の報告に関する事項	
外部監査の結果報告書	Q33～Q44
外部監査における意見の提出	Q45～Q47

外部監査制度概要

Q 1：外部監査制度が導入されることとなった背景と立法趣旨はどのようなものでしょうか。

A 地方公共団体に外部監査制度が導入されることとなった社会的背景と立法趣旨は次のとおりです。

(1) 経緯

平成6年に地方六団体が地方分権を推進すべきであるという趣旨の意見書を提出し、外部監査制度の導入を提言しました。平成9年2月には地方制度調査会の答申、同年3月には地方自治法改正案の国会提出、同年6月には改正地方自治法公布となり、外部監査制度は導入されました。

(2) 地方分権の大きな流れ

地方分権のためには、地方公共団体の自己決定権が確立又は拡充されなければなりません。そのためには自己チェックの体制を整えなければならないこととなり、監査機能の強化が必要となりました。

(3) 不適正な予算の執行

一部の地方公共団体において不適正な予算の執行があり、カラ出張や不当な食糧費支出等が問題となりました。信頼回復のためには透明かつ公正な行政が確保されなければならない、自浄能力を高めることが重要な課題となりました。

(4) 外部からのアプローチ

地方公共団体と外部監査人とは契約関係にあり、外部監査人は公務員の身分を持っておりません。外部監査を導入することにより、納税者であり受益者でもある住民からみて行政の信頼性が高まることが期待されております。

一般的事項 独立性

Q 2：監査法人は外部監査人になり得ませんが、監査法人の社員が外部監査人に就任することには何か問題があるでしょうか。特に公認会計士法第34条の14(社員の競業の禁止)の規定に抵触しないでしょうか。

A 地方自治法上は特に問題はありません。外部監査人の資格要件は、専門家としての弁護士、公認会計士等の自然人であり、監査法人とならなかったのは、法技術的な理由からと理解されます。

また、「社員の競業の禁止」についてですが、地方公共団体の外部監査業務が公認会計士法第2条第1項又は第2項業務に該当するか否かという問題がありますが、それには該当しないと解釈されています。また、監査法人ができない業務ですので、そこで競業の問題は発生しないと言えます。

したがって、監査法人の社員が外部監査人に就任することは地方自治法及び公認会計士法上からは問題はありません。各監査法人内の服務規定の上でどのように取り扱うかという課題になります。

Q 3：次のような場合は、外部監査人又は外部監査人補助者となりうる資格があるでしょうか。

- (1) 過去に当該地方公共団体に勤務していた者
- (2) 当該地方公共団体のいわゆる第三セクターと、監査又は税務の契約がある場合
- (3) 審議会の委員に就任している場合

- (4) 親族が市の職員である場合
- (5) 本人又は親族が市議会議員である場合
- (6) 外部監査の対象となる県や市町村の所在地に住んでいる者

- A (1) 地方公共団体の外部監査は外部からの客観的な監査であるという趣旨からして、当該地方公共団体の職員で政令で定めるものであった者は、当該地方公共団体の外部監査人となることはできないことになっています(地方自治法(以下「法」という。)第252条の28第3項第9号)。
- (2) 外部監査人は自己の従事する業務に直接の利害関係のある事件については監査することができません(法第252条の29)が、財政援助団体も外部監査人の監査の対象となり得ます(法第252条の37第4項)。
- このため、関係を有す第三セクターについては(特定の事件の内容により)監査することができない場合があるが、当該地方公共団体の外部監査人には就任できると解されます。
- (3) 各種の審議会の委員は地方公務員法第3条により「特別職」としての公務員となります。したがって、外部監査人にはなり得ません(法第252条の28第3項第8号)。
- (4) 法第252条の28第3項第10号では、長、副知事若しくは助役、出納長若しくは収入役、副出納長若しくは副収入役又は監査委員について、親族関係にある者は当該地方公共団体の外部監査人となることはできないとしています。この規定の反対解釈として、ここに列挙された以外の職員と親族関係にある者が当該地方公共団体の外部監査人となることは、法的には、差し支えないと解されます。
- (5) 本人が市議会議員であるときは、当該市の外部監査人となることはできません(法第252条の28第3項第7号)。親族が市議会議員であるときは、法第252条第3項第7号の規定の反対解釈から、当該市の外部監査人となることは、法的には、許されるものと解されます。
- (6) 外部監査の対象となる県や市町村の所在地に住んでいる者であっても、法的には、外部監査人に就任することは差し支えありません。

Q 4：包括外部監査人が、当該地方公共団体が60%相当の持分を所有している第三セクターの役員に就任することは、法第252条の28第3項第11号の定めるところに違反しないのでしょうか。また、包括外部監査人がそのような第三セクターの会計監査人に就任することはどうでしょうか。

- A 当該地方公共団体に対し請負をする者又は請負と同一の行為をする法人の代表者等は、外部監査契約を締結することはできません。

法第252条の28第3項第11号に規定する「主として同一の行為をする法人」とは、当該地方公共団体に対する請負又は当該地方公共団体において経費を負担する事業についての請負が、当該法人の業務の主要部分を占める法人のことであり、「主として同一の行為をする法人」の無限責任社員、取締役若しくは監査役若しくは「これらに準ずべき者」、支配人及び清算人は、当該地方公共団体の外部監査人となることはできません。

「主として」とは、当該地方公共団体に対する請負量が当該法人全体の業務量の2分の1を超える場合を意味しますが、2分の1を超えない場合であっても、当該請負が当該法人の業務の相当な部分を占め、また、質的な重要度が高いと認められるときは、当該法人は「主として同一の行為をする法人」に該当します。

「これらに準ずべき者」とは、法人の無限責任社員、取締役若しくは監査役と同等程度

の執行力と責任とを持っている者を意味します。

外部監査人が第三セクターの役員を兼ねることが、この禁止規定に該当するかどうかは個別的・具体的な状況に応じて検討しなければなりません。また、この禁止規定に該当するかどうかを問わず、外部監査人としての外形的独立性は保持されなければなりません(地方公共団体監査特別委員会研究報告第2号「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」1-2-2)。

一般的事項 正当な注意義務

Q5：外部監査人にはいわゆる善管注意義務がありますが、具体的にはどのような点に注意すればよいのでしょうか。

A 法第252条の31(監査の実施における外部監査人の義務)では外部監査人は、外部監査契約の本旨に従い、善良なる管理者の注意を持って、誠実に監査を行う義務を負う、と規定されております。財務諸表の虚偽記載について、商法では、公認会計士、監査法人に対して民事の立場からは損害賠償を、刑事の立場からは刑事責任を問えることになっています。これに対し、外部監査人の監査業務については刑事責任を追及できるような明確な罰則規定は設けられませんでした。民事上の債務履行責任を追及できるよう規定されたのが本条です(ただし、守秘義務に対して及びみなし公務員としての刑事上の責任は存在します。)

当協会からも「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」が公表されております。このガイドラインでは、善管注意義務に対し、「専門家としての正当なる注意」が必要であるとし、外部監査人には、優れた見識を持った地方公共団体の外部監査の専門家としての注意義務が必要である旨を明確にしております。なお、このガイドラインは、必ずしも外部監査人を拘束するものではありませんが外部監査の指針を示したもので、外部監査を実施する上での善管注意義務の一つの基準になるものであるといえます。

最近、住民監査請求で外部監査人の善管注意義務違反を追求する事例が出てきております。具体的には、当該自治体に対して、外部監査の報酬に比べて外部監査報告書の内実が乏しく、無駄な支出ではないのかという監査請求ですが、自治体側は、報告書を妥当なものとして評価し、その成果を出すように努めているというような対応がなされています。したがって、地方自治法に沿って適切な外部監査が実施されれば、問題ありません。

具体的に留意すべき点としては、

- (1) テーマの選定が適切であるか。
- (2) 外部監査は、合規性についての監査が中心であるが、業務運営の合理化に資するように経済性、効率性、有効性についても配慮して、監査が行われているか。
- (3) 結果と意見を明確に区別し、指摘事項は自治体が改善措置をとりやすいよう、具体的に記載されているか等が挙げられます。

なお、外部監査人が善管注意義務をもって監査を実施したことを立証するためには適切な監査調書の整理、保管も必要となりますので十分に留意する必要があります。ガイドラインにおいてもこの点を示しており、さらに完全性、秩序性、明瞭性その他の諸要件を具備すること、監査終了後も相当の期間調書を保存することを明確にしております。

Q6：外部監査人は、違法行為や不正・誤謬に対して、どのように対処すべきでしょうか。

A 我が国の企業会計の監査基準においては、国際監査基準の導入により、監査人の不正を発見する姿勢の強化が行われました。誤謬は意図的でない誤りであり、不正は意図的な行

為であると定義されています。不正は、不正な財務報告(粉飾)と資産の流用に区分されます。監査人は不正に起因する虚偽の表示を看過しないように、不正リスク要因をチェックして、それを識別した場合には十分な対応をとることが求められています。

一方、外部監査においては、企業の財務諸表監査と異なり、財務事務の合规性(適法性、正当性)の監査が要求されています。外部監査人は、当該地方公共団体が適切な財務管理の基準を維持し、違法行為や不正・誤謬を防止し発見するために、適切な体制を整備しているかどうかを考慮しなければなりません。違法行為や不正を防止したり発見したりすることは、外部監査人の機能ではありませんが、外部監査人は、監査業務のすべての視点から、適切な財務管理の基準に対する違反あるいは不正の可能性に注意を払わなければなりません。違法や不正の兆候や疑念は、どのような情報であれ、いかなる金額であれ、直ちにフォローアップされなければなりません。外部監査人は、監査委員等へその旨を報告し、状況により警察や他の関係省庁へ通知することを含めて必要な行動を取るよう推奨することで、その責任を免除されると考えられます。

Q 7：包括外部監査を行った地方公共団体において不正経理が発見された場合には、外部監査人の責任はどうなるのでしょうか。

A 外部監査人は改正地方自治法により罰則が適用されるのは秘密を漏洩したとき(法第252条の31第3項、第4項)及び贈収賄罪が成立するとき等(法第252条の31第5項)です。したがってご質問のようなケースにおいて単純に罰則が適用されることはありません。

ただし、罰則はありませんが外部監査人は善管注意義務や公正不偏の態度を保持する義務を負っています(法第252条の31第1項、第2項)。したがって、特定の事件の選定において著しく合理性を欠いたり、選定した特定の事件と発見された不正経理の事案との間に多大なる関係がある場合には何らかの問題となると言えますが、それ以外の場合には少なくとも法律上は何等の問題もないと言えます。

Q 8：監査対象から外した項目に不正等が発生したときの外部監査人の損害賠償責任はどのようなのでしょうか。一般住民から外部監査人が訴えられることがあるのでしょうか。

A 外部監査人の職務権限とそれに伴う責任は、監査委員と同等のものです。両者の相違点は、監査委員は、住民の選挙により選出された長により選任され民主的基盤の上に立っているのですが、一方で、外部監査人と当該地方公共団体とは契約関係にあるということです。外部監査人は、契約上の責任のほかは、ご質問のような責任は負いません。外部監査人が負うべき契約上の責任とは、突き詰めれば、契約期間内に監査の結果の報告と意見を提出することですから、その提出そのものを怠ったときは当該地方公共団体から損害賠償責任を追及されることはあり得ますが、その内容についての損害賠償責任は問われません。

ただし、外部監査人は、その外部監査が不適切あるいは不十分であるとして、住民、マスコミあるいは議会よりの批判に曝されることになる惧れはあります。その経済性・効率性に問題ありとして、住民監査請求の対象となりえます。また、包括外部監査契約は1年更新ですから、翌年度の監査契約の締結に支障を来すことになるかも知れません。

なお、外部監査人は、監査の事務に関しては、刑法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されます(法第252の31第5項)。

Q 9：監査の過程で不正行為を発見した場合、公務員には告発義務がありますが、外部監査人はどのように対応したらよいでしょうか。

A 外部監査人は、公務員ではありませんので告発義務はないと考えられます(通説)。しかしながら、外部監査人には道義的な責任があることから、告発義務があるという意見もあります。したがって、外部監査人は、不正を発見した場合には適時、監査委員等と相談するなどの慎重な対応が望まれます。

一般的事項 守秘義務

Q10：外部監査人は、監査の実施に関して知り得た秘密を漏らしてはならないとされています。監査人の守秘義務として、保護すべき秘密はどのようなものですか。

A 「秘密」とは、「一般に了知されていない事実であって、それを一般に了知せしめることが一定の利益の侵害になると客観的に考えられるもの」と解されています。

個人的な秘密については、そのことを一般に知られることが本人の不利益になると客観的に考えられるかどうかによって判断すべきです。

何が秘密に該当するかどうかは、判例等を参照しながら監査人自身が判断しなければなりません。

一般的事項 地方公共団体外部監査の基本方針

Q11：会計検査院の検査と外部監査人の監査とは、どのように異なるのでしょうか。

A 会計検査院の国の機構における位置付け、検査の目的、検査の対象、検査の運営等の詳細は、「地方公共団体外部監査実務の手引(その1)208頁～214頁」を参照していただくことにして、検査の観点に絞って外部監査人の監査(包括外部監査に限定します。)の観点と比較してみました。

会計検査院の検査は、次の四つの観点から行われています。

- (1) 決算が予算執行の状況を正確に表示しているか(正確性)
- (2) 会計経理が予算や法令などに従って適正に処理されているか(合规性)
- (3) 個々の事業が経済的、効率的に実施されているか(経済性、効率性)
- (4) 事業全体が所期の目的を達成し、効果を上げているか(有効性)

両者で大きく異なる点は、外部監査では決算検査は対象外です。つまり、会計検査院検査の観点(1)は、外部監査の対象とはなっていません。

観点(2)、(3)、(4)は、法第2条第14項の規定している「地方公共団体は、その事務を処理するに当たっては、住民の福祉の増進に努めるとともに、最少の経費で最大の効果を挙げるようにしなければならない。」の趣旨に含まれていると解釈されていますので、これら3点は共通しています。

Q12：包括外部監査人の職務権限はどのようなものですか。

A 包括外部監査人の職務権限は、法第252条の37第1項に規定されております。その規定によれば、「包括外部監査人は、包括外部監査対象団体の財務に関する事務の執行及び包括外部監査対象団体の経営に係る事業の管理のうち、第2条第14項及び第15項の趣旨を達成するため必要と認める特定の事件について監査するものとする。」としています。

地方公共団体には執行機関として監査委員がおかれており、定期監査や例月出納検査あるいは決算審査のような定期性のある監査のほか随時監査を行います。随時監査とは、必要と認められるテーマについて随時に行われる財務監査です。

また、監査委員は要求・請求監査と呼ばれる監査も行います。監査委員は、長や議会又は住民から要求・請求があるときは、その要求・請求に基づく監査を行う権能を持っているのです。

このたび導入された外部監査は監査委員が行う監査と併存しているのですが、監査委員が行う随時監査に相当するものが包括外部監査であり、要求・請求監査は個別外部監査として整理されております。

包括外部監査人は、「財務に関する事務の執行」及び「経営に係る事業の管理」について特定の事件を選定し、その特定の事件について「監査」を行い、その監査の結果について「報告」を行うことになります。

Q13：法第252条の37第1項には、包括外部監査人は、法第2条第14項及び第15項の規定の趣旨を達成するため必要と認める特定の事件について監査するものとする規定されていますが、それはどのようなことを意味するのでしょうか。

A 監査を行うに当たっては法第2条第14項及び第15項の規定の趣旨に則ってなされているかどうか、特に、意を用いなければならないという点では包括外部監査人と監査委員は同様です。両者は同じように監査を行います(法第199条第1項及び第3項、法第252条の37第1項及び第2項)。

すなわち、包括外部監査人は、特定の事件を選定するに当たっても法第2条第14項(住民福祉の増進、最少の経費で最大の効果)及び第15項(組織・運営の合理化、規模の適正化)の規定の趣旨を達成することを念頭に置かなければなりません。包括外部監査人は住民の福祉を増進させることや最少の経費で最大の効果を挙げることに配慮しながら監査の対象を決定しなければなりません。

Q14：法第199条第2項に規定する監査委員が行う行政監査とはどのようなものなのでしょうか。

A 監査委員は、必要があると認めるときは、当該地方公共団体の事務の執行について監査をすることができます(いわゆる行政監査)。

行政監査は平成3年の地方自治法の改正で導入されました。法第199条第1項の財務監査を通じて一般行政事務にアプローチすることは可能ではあるのですが、公正で能率的な行政の確保に関する住民の関心が高まっていることに応じて、監査委員による監査機能の強化を図るため、財務監査に加えて、組織、人員、事務処理方法その他の行政全般についても、適法性の確保及び能率性の観点から監査できることとする必要があるとされたのです。

行政監査では、一般行政事務それ自体について、すなわち、部課等の組織、職員の配置、事務処理の手続、施設運営等について、その適正かつ効率的な運営を確保するため、合理性及び能率性の観点から監査を行います。

Q15：包括外部監査人は監査委員が行う行政監査に相当する監査を行うことができるのでしょうか。

A 包括外部監査人は「財務に関する事務の執行」及び「経営に係る事業の管理」を監査するものですが、「経営に係る事業の管理」を監査する場合を除いて、外部監査人が行政監査に相当する監査を行うことはできません。

Q16：監査委員が行う監査と包括外部監査人が行う監査の相違点は何ですか。

A 監査委員が監査をすることのできる対象は、地方公共団体の財務に関する事務の執行及び地方公共団体の経営に係る事業の管理等、並びに一般行政事務の監査です。

それに対して包括外部監査人を行う監査は地方公共団体の財務事務や事業について、特定のテーマを自己の識見に基づいて選択し実施する監査であります。

包括外部監査人を行う監査は、監査委員を行う監査の中の随時監査に当たり、その範囲内においては、包括外部監査人と監査委員の監査に相違はありません。

Q17：包括外部監査人が監査を行うに当たって遵守すべき監査基準はないのでしょうか。

また、欧米では、公的部門の監査人のための監査基準はあるのでしょうか。

A 地方自治法には監査基準のうちの人的基準等に相当する基準が定められております。すなわち、外部監査契約を締結できる者が定められており、包括外部監査人は、善良な管理者の注意をもって誠実に監査しなければならないこと、及び、常に公正不偏の態度を保持し自らの判断と責任において監査をしなければならないこと、並びに、法第2条第14項及び第15項の規定の趣旨を達成するために必要と認める特定の事件を選定し、包括外部監査契約の期間内に少なくとも一回以上は監査をしなければならないことが定められております。

しかしながら、地方自治法には、上記のような包括外部監査人の適格性に関する規定及び監査の目的に関する規定を除いては、監査基準に相当する事項を定める規定はありません。

米国にはGAO(会計検査院)が定めた監査基準がありますし、英国には監査委員会が定めた監査実務規則があります。

なお、当協会では、地方公共団体監査特別委員会研究報告第2号「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」を公表しております。

また、全国都市監査委員会(全都監)は監査委員監査のための「都市監査基準準則」を公表しております。都道府県には全都監の準則に相当するものではありませんが、都道府県ごとに監査委員監査の規則を定めております。

実施に関する事項 外部監査の計画的実施

Q18：監査の過程で、当初に計画又は意図していたことと全く異なる事項について問題点(不正、不公正、ムダなど)を発見した場合、その部分も新たな監査対象や意見表明の対象に含めてもよいのでしょうか。

A 包括外部監査、個別外部監査いずれの場合でも監査対象事項が確定され、個別監査計画策定の段階で監査目的を明確に定義し、目的達成に向けて諸監査手続を実施することになります。監査実施過程では様々な問題(不正、不公正、ムダ等、つまり予算の不当、不適切な執行等)、課題が発見されることは十分考えられます。それらが当初計画又は意図していたか否かにはかわりなく摘出整理しておく必要があります。

そこで、ご質問にありますように、こうした問題点、課題(以下「問題点等」という。)にどのように対応するかということです。

(1) 発見された問題点等に対しても諸監査手続を実施することが、当初の監査目的達成に必要不可欠と判断すれば、監査手続の拡大等を含めて監査計画を見直し、監査を続行することになります。

(2) 発見された問題点等に対し、諸監査手続を実施することが、当初の監査目的達成に

は特に必要ないと判断すれば、問題点等は少なくとも監査の結果報告書には明瞭に記載しなければなりませんし、また必要と認めるときは意見を提出することができます。

- (3) さらに当該問題点等が、改めて特定の事件(テーマ)として選定するために適切であると判断した場合には、これを特定の事件として選定し、個別監査計画を策定し、監査を実施することになります。したがって、この場合は、当初確定した監査対象事項と並行して監査を実施するか、あるいは、それが終了してから着手するか、外部監査人側の状況、監査対象団体側の状況等を十分考慮し、計画を策定する必要があります。

なお、個別外部監査人は、要求・請求に係る事件(テーマ)に限定して、監査を実施することになりますから、自らが事件(テーマ)を選定することはできませんので念のため申し添えます。

Q19：地方公共団体の外部監査人は、一定期間で交代することが予定されています。この場合、前監査人と新監査人とで監査項目や監査の方法などについて引継ぎを行う必要はないでしょうか。

- A 包括外部監査対象団体は、連続して4回、同一の者と契約を締結してはならないとなっており、一定期間で交代することが予想されます。

監査人が交代する際の監査業務の引継ぎに関しては、倫理規則第16条において、「会員は、監査業務の契約に際し、前任者がある場合においては、必要と認められる事項について、相互に十分な引継ぎを行わなければならない。」と規定されています。

しかし、財務諸表監査と異なり、包括外部監査人は自己の識見に基づいて、当該団体の財務事務や事業について、特定のテーマを自己の責任で選択し監査を行うこととなりますし、個別外部監査においてはそのテーマは、種々異なると予想されます。このように特定のテーマについての網羅性、継続性等はありません。このため引継ぎは必ずしも必要ではありませんが、対象団体についての理解をより深めるため、あるいは特定のテーマの選定等に当たり前監査人の意見を参考にするため、引継ぎを行うことは十分に意義のあることと思います。

実施に関する事項 外部監査人補助者

Q20：外部監査人となっていた者が、次の会計年度に外部監査人補助者になることはできますか。

- A 外部監査人補助者については、特に法令上の資格要件はありませんが、外部監査人は補助者を使う場合あらかじめ監査委員に協議しなければなりません(法第252条の32第1項)。この趣旨は、外部監査契約の履行を補助する者として適当かどうかを当該地方公共団体と調整を図る必要があるためです。

一方、外部監査人については法的要件が規定されているほか、地方公共団体は連続して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とされています(法第252条の36第3項)。この趣旨は、地方公共団体の長が同一の者と継続して外部監査契約を締結することにより、外部監査人が内部化し、外部専門家による監査機能の独立性・専門性の充実という外部監査制度の趣旨が没却されるおそれがあるためです。

したがって、連続して3回外部監査契約を締結して外部監査人となっていた者が、次の会計年度に外部監査人補助者となることは可能ではあるものの、外部監査制度の趣旨からは好ましいこととはいえないと考えます。もしも補助者として前回の外部監査人を選定す

るような協議を申し入れた場合、当該地方公共団体の監査委員によって慎重に検討されることになります。

実施に関する事項 外部監査の手続

Q21：外部監査において内部統制の検証をすべきでしょうか。

A ご質問にお答えする前にまずご認識いただきたいのは、地方公共団体の外部監査においては財務諸表監査の場合と異なり、必ず内部統制の検証が行われるというのではなく、特定の事件の内容あるいは請求・要求の事項の内容等により必要に応じて行うものである、ということです。例えば、設置した公園が住民に有効に利用されているかどうかを監査する場合には、内部統制についてを検証する必要はおそらくないでしょう。また、財務諸表監査においては試査が前提となるため内部統制の検証が是非とも必要とされるわけですが、地方公共団体の外部監査においては試査を前提として考えてはなりません。精査によるか試査によるかは、あくまで特定の事件の内容あるいは請求・要求の事項の内容いかんによります。例えば、不正経理問題を監査する場合には精査が求められるでしょうから、内部統制を検証するにしてもその意味合いは通常より薄いものと言えます。このように、内部統制の検証についての監査上の意義は財務諸表監査の場合と比較して低いと言えるものであり、この点について十分にご理解いただきたいと思います。

なお、地方公共団体監査特別委員会研究報告第1号「地方公共団体における内部統制」も参照してください。

実施に関する事項 包括外部監査人における特定の事件の選定

Q22：包括外部監査人は「財務に関する事務の執行」について特定の事件を選定して監査を行うのですが、ここでいう「財務」とはどのようなことを意味するのでしょうか。

A 「財務に関する事務の執行」というときの「財務」の概念は、地方自治法の「第9章 財務」にいう財務と同一のものです。

「財務に関する事務の執行」の範囲は次の事項が含まれます。

- (1) 予算
- (2) 収入
- (3) 支出
- (4) 契約
- (5) 現金及び有価証券の出納保管
- (6) 財産管理等の事務の執行

また、支出については、支出の原因となる「先行行為」も監査を行うに当たっては留意することが必要です。

財務監査は、当該地方公共団体の事務で財務に関するものであれば対象となります。しかし、財務事務の執行についての監査は当然執行後に行われるべきですから、予算編成に関わるものは除かれます。

Q23：法第252条の37第1項にいう地方公共団体の「経営に係る事業の管理」とは具体的に何を意味するのでしょうか。

A 包括外部監査人は「財務に関する事務の執行」のほかに「経営に係る事業の管理」について監査を行う職務権限を有します。

「経営に係る事業の管理」についての監査は単なる財務監査だけでなく、事業の合理

的・能率的運営が行われているかどうかにも及びます。

「経営に係る事業」とは地方自治法、地方公営企業法にいう企業よりも範囲は広く、森林、牧野、市場の経営等の収益事業を行うことも包含されますが、授産施設、養老施設の経営等の収益性の加わらないものは含まれません。「管理」とは、広く当該事務の運営全般を指すとされています。

Q24：外部監査人が、特定の事件を選定する場合、その項目は予算、決算、契約等のすべてを網羅しなければならないでしょうか。企業会計監査のように抽出でもよいでしょうか。

A ご質問の内容を整理しますと三つに分かれると思います。

第1番目は特定の事件の選定に当たり、いわゆる財務事務(予算の執行、収入、支出、契約、現金及び有価証券の出納保管、財産管理等)すべてを対象としなければならないのか？

第2番目は、すべてではなく、抽出された財務事務を対象とすればよいのか？

第3番目は、ある財務事務を特定の事件として選定した場合に、その事務を構成している会計取引等をすべて対象にするか、あるいは抽出された対象にのみ限定してよいのか？

第1番目と第2番目とは相互関連しますので、一緒に回答いたします。

包括外部監査において特定の事件を選定するに際して、すべての財務事務を対象領域とすることができますが、監査対象としての特定の事件(テーマ)は、この広範囲な領域の中からいくつかのテーマに絞り込みます。したがって、特定の事件(テーマ)は、結果的に抽出された財務事務が監査対象となります。

第3番目のご質問は財務諸表監査を想定されているかと思いますが、包括外部監査は財務諸表監査とは本質的に異なります。つまり財務諸表監査では内部統制を検証することにより、その結果いかんで試査にするか精査するかを決定しますが、包括外部監査においては、選定した特定の事件の性質、内容等によって、この事件を構成する会計取引等を精査するか試査にするかを決めます。財務諸表監査と同じように、内部統制に依拠して試査により監査を実施するのか、内部統制それ自体の信頼性等を監査するのか、最初から試査を排除し、精査するのか、特定の事件の性質、内容等により、監査実施の方法は異なりますのでご注意ください。なお質問21の回答も合わせてお読みください。

Q25：包括外部監査においては政策的可否について論評することはできないのですか。例えば、AとBという異なるプランがあり、Aが施策として採用されることとなったがVFM(バリューフォーマネー=3E)の観点からしてAの方がBより明らかに劣っていた場合はどうですか。

A 地方自治法からして地方公共団体そのものは議会と執行機関とからなるわけですが、地方公共団体の外部監査は監査委員監査と同様に執行機関に対する監査です。議会の構成員たる議員は住民の直接選挙によるものですので、議会に関してはその決議内容も含め外部監査及び監査委員監査の対象外とされます。このような意味から「政策的可否については論評できない」わけです。

したがって、議会の決議によらない事項はこの内には含まれず、当然に外部監査人はその監査の俎上に載せることができると言えます。また、議会の決議による事項であったとしても決議後それなりの年月が経過しており、改めて政策についてを見直すべきであるにも拘わらずその見直しのための議案が出されないということは、ある意味で執行機関の対応の不十分さとも言えますので、このような場合も監査の俎上に載せることができるであろう、と考えています。

Q26：包括外部監査契約の期間の終期は会計年度の末日とする旨が、法第252条の36第6項に定められておりますので、当該会計年度の決算を監査することはいわば物理的に不可能なのですが、前会計年度の決算の状況を特定の事件として選定することは可能なのでしょうか。

A 外部監査制度導入の際の立法趣旨では、監査委員が行う定期監査や決算審査に相当する定期性のある監査は監査委員の役割分担であるとされております。外部監査人は監査委員が行う随時監査に相当する監査を行います。すなわち、外部監査人は法第2条第14項及び第15項の規定の趣旨を達成するため必要と認める特定の事件について監査します。

監査契約期間の終期が3月31日に法定されている関係で、当該事業年度の決算に関して監査を行うことは時間的に不可能なのですが、包括外部監査人が財務諸表の適正性(または適法性)を監査することは元来適当ではありません。

しかしながら、当該地方公共団体の財務に関する事務の執行を監査するに当たって、過去の決算の内容に関する事項を特定の事件として選定する場合も想定できるのではないかと思います。

Q27：内部統制については特定の事件とできるのでしょうか。また、EDPの内部統制についてはいかがでしょうか。

A 地方公共団体の内部統制の状況を特定の事件として選定することはできないと考えられます。

そもそも包括外部監査の対象は、「包括外部監査対象団体の財務に関する事務の執行及び包括外部監査対象団体の経営に係る事業の管理」(法第252条の37第1項)です。財務に関する事務の執行を適切に行うためには内部統制の整備は欠くべからざるものであり、財務に関する事務の執行と内部統制とは密接な関係を有しております。しかし、包括外部監査は行政事務そのものをテーマとして監査する建前とはなっておりません。したがって、内部統制そのものを監査テーマとすることはできないと考えられます。

ただし、内部統制の状況を監査の対象とすることは、差し支えありません。したがって、特定の事件に関連して、適正な財務の執行を確保するための内部統制についての結果、あるいは意見として記載することは差し支えないと考えてよいと思われます。特に重要なEDPシステムのセキュリティーに関する事項や、重要な物品管理についての内部統制の欠如については、違法とは言えない場合であっても、不当行為として監査結果に記載できるのではないかと考えます。

Q28：前年度以前の監査結果の措置の状況を監査テーマに選定することは可能でしょうか。

A 地方自治法で包括外部監査に関する法第252条の38第6項は、包括外部監査に関する措置を講じた場合には措置に関する事項を公表しなければならないと定めているだけで、措置を義務付けているものではありません。また、措置を講じた場合の公表についてもいつまでにどのような形で行うかは定かではありません。このため、多くの自治体では措置の公表が簡略的なものとなり、監査結果への対応状況が曖昧になっています。中には措置の状況を公表していない自治体もあります。このような状況の中で、包括外部監査の有用性を高め、意義あるものにしていくために、前年度以前の監査結果に関する措置の状況を監査テーマに選定して、外部監査人が自ら措置状況をフォローすることが考えられます。実際、いくつかの自治体で措置状況を監査テーマに選定しています。

Q29：外郭団体の出納事務、財務状況等を「特定の事件」として、人事組織の改善提案(適材適所の人事組織への改善等)を包括外部監査結果報告書に記載してよいでしょうか。

A 外郭団体に対する外部監査は「補助金、交付金、負担金、貸付金、損失補償、利子補給その他の財政的援助を与えているものの出納その他の事務の執行で当該財政的援助に係るもの」に関する財務監査です。したがって、財政的援助を与えている団体等が監査対象ではなく、当該団体の出納その他の事務の執行状況が監査の対象となります。

本問の人事組織の改善提案は、「特定の事件」の対象には該当しません。しかし、当該事項が外郭団体等の財政状況等に重要な影響を与える事実が判明した場合には、「意見」として記載することが適当です。

Q30：社会福祉法人会計基準が新たに定められ、平成12年4月1日から適用されることになりました。社会福祉協議会の新会計基準への対応が適切であるかどうかを監査することは、法第252条の37第4項にいう「出納その他の事務の執行で当該財政的援助に関わるもの」の監査に該当するのでしょうか。

A 社会福祉法人の会計基準には規範性が認められますから、出納その他の事務の執行が遵守すべき規則や基準に則っているかどうかを監査することは、合規性の観点からの監査の範疇に入りますので、ご質問の監査は、「包括外部監査対象団体の財務に関する事務の執行」の監査に該当すると考えられます。

しかしながら、外部監査制度の制度設計の上では、定期性のある監査は監査委員の守備範囲であることが予定されておりますので、財務諸表が適正(又は適法)かどうかについては監査委員が監査することが適当です。

包括外部監査人は、財政援助団体等に関する特定の事件について監査するに当たっては、当該団体そのものを監査するのではなく、当該地方公共団体の普通会計との係わり合い(出納その他)に関して監査します。

包括外部監査人は、会計基準に関する種々の相談には忠実に対応すべきですが、制度の趣旨に照らせば、会計基準そのものに過度に関与することは好ましくありません。

Q31：代表的な特定の事件ごとに標準的な監査要点がありましたら、教えてください。

A 外部監査の結果報告書は、各地方公共団体で公表されており、特定の事件ごとの監査要点、監査手続も記載されております。

なお、これまでに公表された報告書の中から比較的多く見受けられた特定の事件と、その監査要点をまとめると、下記のとおりです。

特定の事件	監査要点
共 通	事務事業の合規性、会計処理の適正性、公営企業・公益法人等の場合は各法令等への準拠性、金銭出納管理・債権管理・物品管理・固定資産管理等の内部管理の適正性、委託事務の適正性、情報システムの整備運用状況の良否
住宅供給公社	時価評価の観点からの保有資産の妥当性、分譲事業の販売状況の良否、賃貸事業の効率性、遊休資産の有無
道路公社	有料道路の採算性、債務の償還可能性、
土地開発公社	事業遂行の計画性、時価評価の観点からの保有資産の妥当性、遊休資産の有無、債務の償還可能性

財政援助団体	事業評価・財務評価・組織評価の観点からの適正性、対象団体が公益法人である場合の指導監督体制の良否
病院事業	利益管理の適正性、一般会計からの補助金・負担金の合理性、医業未収金管理の適正性、医薬品購入事務の適正性
公の施設管理	運営の効率性、施設利用者の意見の反映度
水道事業	独立採算原則の達成度、損益管理の妥当性、補助金繰入額の妥当性、環境問題に対する取組みの妥当性、債務の償還可能性、受益者負担の賦課・計上の適正性
補助金	補助対象事業の公益性、補助対象事業と交付団体独自の事業との区分の明確性、実績報告内容の適正性、補助効果の観点からの整理・見直しの必要性
貸付金等 (債権管理)	担保等の設定の妥当性、回収手続の適正性、延滞債権管理の適正性、償還免除・履行期間延長についての手続の適正性、貸付金残高・延滞債権についてのディスクロージャーの適正性
徴収等事務	調停額算定の適正性、網羅性、収納事務の適正性、滞納整理事務の適正性
契約(入札)事務	入札・契約制度の透明性・客観性・市場性、予定価格の妥当性、契約履行の管理・確認検査の適正性

Q32：外部監査人が、「特定の事件」の選定に当たって、どのようなことに留意したらよいのでしょうか。

A 地方公共団体監査特別委員会研究報告第2号「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」2-7 包括外部監査人における特定の事件の選定において、次のような留意事項が示されています。

- (1) 監査対象団体の外部環境(行政環境、経済環境、他の地方公共団体の調査分析等)及び内部環境(当該地方公共団体の財務内容の分析、各種内部資料の分析等)を十分に把握し、重要性と危険性とを十分に勘案し、選定する。
- (2) 外部監査対象団体の内部環境を把握するため。必要に応じて、長、監査委員、その他の委員会又は委員あるいは議員等から、その意見を徴する。ただし、その内容の決定に当たっては、外部監査人自身の判断に基づいて行う。
- (3) 事務の執行の法律的な趣旨を尊重するとともに、次の事項に留意する。
 - ① 重点政策に係るものかどうか。
 - ② 議会が注目しているものかどうか。
 - ③ 住民が関心をもっているものかどうか。
 - ④ 計画されてから一定期間を経過したものかどうか。
 - ⑤ 産業構造の変化、環境変化、高度情報化、人口変動、高齢化等の構造的な変化に対応するものかどうか。
 - ⑥ 監査委員の監査の結果及び意見に係るものかどうか。
- (4) 外部監査人は、特定の事件の内容について他に誤認を生じさせることのないよう、特定の事件について明確に決定する。

外部監査の結果の報告に関する事項 外部監査の結果報告書

Q33：包括外部監査結果報告書の記載方法を見ると、地方公共団体によって様々ですが、

どのように記載するのが望ましいのでしょうか(特に利害関係、補助者、実施期間など)。

- A 包括外部監査結果報告書等の記載方法については、特に決まっておりません。外部監査人の判断で考えていただいてよいものと思います。ここでは、考えられる記載例を挙げてみます。

包括外部監査の結果報告書

(1) 外部監査の概要

- ① 外部監査の種類(注1)
- ② 選定した特定の事件(テーマ)
- ③ 外部監査対象期間
- ④ 外部監査対象機関(部局)(注2)
- ⑤ 特定の事件(テーマ)を選定した理由
- ⑥ 外部監査の方法
 - イ. 監査要点
 - ロ. 主な監査手続(注3)
- ⑦ 外部監査の実施期間(注4)
- ⑧ 外部監査人及び補助者(注5)

(2) 外部監査対象の概要

(3) 外部監査の結果

(4) 利害関係(注6)

包括外部監査の結果報告書に添えて提出する意見

- (注1) 監査の種類を明確にし、監査人の責任を明確にするという観点を考慮しますと、「外部監査の種類」の項目において根拠条文を記載しておくことが望ましいと考えます。包括外部監査の規定としては、法第252条の27(外部監査契約)、法第252条の36(包括外部監査契約の締結)、法第252条の37(包括外部監査人の監査)がありますが、根拠条文としてふさわしいのは、監査の内容それ自体を規定している法第252条の37第1項、第2項であると考えられます。なお、特定の事件として財政援助団体等に関わる事柄を選定した場合には、当該条例と、その旨を定めた条文である法第252条の37第4項を上記に加えて記載することが望ましいと考えます。
- (注2) 外部監査対象機関部局については、選定した特定の事件、監査結果の項目に記載している事例もありますが、項目を設けて、別に記載することが望ましいと考えます。
- (注3) 監査手続を実施する際に試査による場合には、その旨、及び試査の基準(サンプルの抽出基準)を記載しておくことが望ましいと考えます。ただし、試査の基準については詳細にわたるケースもありますので、適宜他の場所で記載することも考えられます。
- (注4) 外部監査の実施期間については、いろいろな考え方があると思われますが、監査委員に特定の事件を通知した日を開始日とし、地方公共団体の外部監査室で実質的に監査業務を終了した日までとすることが一つの方法として考えられます。
- (注5) 外部監査を実施した者を明確にするために、包括外部監査人、補助者についてその氏名、資格を記載することが望ましいと考えます。
- (注6) 利害関係については、そもそも利害関係のあるものは監査を実施できないので記載する必要はない、との考え方もありますが、ここで、「法第252条の29の規定により、記載すべき利害関係はない。」と明確に示しておくことが望ましいと考えま

す。

Q34：包括外部監査の結果報告書の「結果」に、指摘事項として記載する際の判断基準は、どのようなものですか。

A 包括外部監査の結果報告書の「結果」に記載する指摘事項について、具体的には、監査慣行として確立されて行くものですが、指摘事項として記載する際の判断基準は以下のとおりとなります。

(1) 特定の事件の対象が普通会計(一般会計、特別会計)の場合

「財務に関する事務の執行」に関する合規性(適法性と正当性)の次のような指摘事項は「結果」に記載します。

- ① 「適法性」については、軽微なものの以外を違法行為として記載
- ② 「正当性」については、「一般的に時価により購入しうる物品について額のいかんにかかわらず当該支出が不適当」などの事例を記載

(2) 特定の事件の対象が公営企業等の場合

- ① 「財務に関する事務の執行」に関する合規性(適法性と正当性)の指摘事項については上記(1)普通会計の場合と同様です。
- ② 「経営に係る事業の管理」に関する合理性と能率性については、重要な指摘事項を「結果」に記載します。

(3) 特定の事件の対象が財政的援助団体等の場合

「補助金、交付金、負担金、貸付金、損失補償、利子補給その他の財政的援助を与えているものの出納その他の事務の執行で当該財政的援助に係るもの」に関する合規性(適法性と正当性)については、上記(1)普通会計の場合と同様です。

Q35：外部監査の結果報告書に指摘事項として記載する場合の判断基準として、適法性と正当性があります。そこで、適法性や正当性に違反するものとしての違法行為と不当行為の判断について説明をしてください。

A 違法行為と不当行為の解釈は重要であり、「違法行為」と「不当行為」を一表にすると次のようになります。ただし、「不当」であるというためには、その判断基準となるべきものが必要ですが、現実的には難しい面もあり、総合的な判断が必要とされます。また、「正当性」や「妥当性」の判断には、法令等の解釈が多様であることや、法令等が行政に広い裁量権を与えていることに留意する必要があります。

違法行為	不当行為
法令、条例、規則等の形式的な違反がある。	法令、条例、規則等の形式的な違反はない。
法令等の実質的な違反がある場合 ① 裁量権の逸脱あるいは濫用 ② 行為の程度が法令等の予定している程度を越えている場合で、客観的にみて社会通念上、著しく適切を欠いた場合に限り違法とされる。	法令等の実質的な違反とはいえないが、 ① 行為の目的が、その法令等の予定するものとは別のものである。 ② 法令等の運用の仕方が不十分である、あるいは不適切である。 ③ 社会通念上、適切でないもの
<事例> ① 作為に基づく法令違反(不正) ② 法令等の解釈・適用の誤りに基づくもの(誤謬)	<事例> ① 通常の時価よりも著しく高い価格での物品購入 ② 公益性はあるが必要以上に多額な支出

Q36：結果において、「条例、規則に準拠し、適正に処理されていた」という記載がありますが、具体的に条例、規則等を列挙した方が解りやすいのではないのでしょうか。

A ご指摘のように、結果報告書の結果において、「条例、規則に準拠し、適正に処理されていた」という記載は、多くの結果報告書に見受けられます。条例、規則の名称が明らかでなく、読者にとって解りにくいと同時に、外部監査人の監査責任を明確にするうえからも、適切な表現ではないといえます。したがって、具体的な名称によって条例、規則等を記載した方がよいと考えます。

Q37：結果報告書を見ると、「結果」と「意見」を一緒に記載している例がありますが、明確に区分して記載すべきですか。あるいは一緒に記載してもよいのでしょうか。

A 「意見」については、地方公共団体において公表が強制されるわけではなく、また、「添えて」とあるのですから、主体的な位置付けにあるのではなく、従たるものであると解することができます。したがって、結果報告書の中で「結果」と「意見」を混同することは、望ましくありません。結果報告書を作成するに当たっては、どこまでが「結果」なのかをはっきり認識して作成すべきであり、「結果」と「意見」の住み分けをしておくことが必要でしょう。

Q38：結果報告書において、公営企業等の経営分析そのものを、「結果」あるいは「意見」の区分に記載している例がありますがよいのでしょうか。

A 経営分析そのものは、事実関係の範疇であり、「結果」でも「意見」でもありません。したがって、経営分析のみを「結果」あるいは「意見」の区分に記載することは適当ではありません。経営分析のみを記載する場合は、参考資料あるいは添付資料として、「結果」又は「意見」とは別にすべきであると思われます。

Q39：包括外部監査結果報告書に、指摘事項は記載していますが、改善提案は記載しなくてよいのでしょうか。

A 「指摘事項」は包括外部監査結果報告書に記載することが必要です。原則として、「改善提案」の記載は「結果」でなく、「意見」として記載することになりますが、結果報告書に「改善提案」を記載する場合には、「指摘事項」と「改善提案」を区分して記載することが必要です。すなわち、「改善提案」は、監査対象団体が改善措置をする上での参考となるもので、具体的な改善措置が要求される「指摘事項」とは、明確に区分して記載する必要があります。

Q40：改善提案等が包括外部監査結果報告書に記載されているが、その内容には金額の記載がまったくなく、抽象的文章になっていますが、結果報告書として、それでよいのでしょうか。

A 包括外部監査人は、「財務に関する事務の執行」及び「経営に係る事業の管理」について特定の事件を選定し、その特定の事件について監査を行い、その監査の結果について報告を行うことになります。

包括外部監査人は基本的に財務監査を実施することになります。したがって、金額の表示がないものは財務監査の結果報告書として適当なものとはいえません。例えば、支出手続に関連して法令・規則等で決められた手続に従っていないような事実があった場合においても、そのことによる金額的影響額を記載するなどの方法により、その監査の結果につ

いて報告を行うことが必要です。

また、監査対象団体が措置を実施するに当たっても抽象的な表現であれば改善のための措置を行う事が困難となります。そのために、問題点・改善点を明確に金額で示し、具体的な改善提案を記載することが必要となります。

Q41：監査結果報告書に基づく措置を確実に実行してもらうためにはどのような点に注意すればよいでしょうか。

A 地方自治法では監査結果に基づく措置を義務付けておらず、公表された措置の状況は簡略なものが多いのが現状ですが、包括外部監査制度を有意義なものにするには、自治体が監査結果に関する措置を確実に行之、措置状況を詳細に公表することが重要です。

このためには、外部監査人が監査結果を具体的に指摘し、できれば改善提案を記載すべきです。曖昧で抽象的な指摘では、措置も曖昧になりがちです。改善提案を記載すれば、措置がより具体的に行之やすくなります。また、外部監査人が結果報告書に指摘事項の数を記載し、これを受けて自治体は措置状況の公表で対応済みのものと未対応のものの数を記載している例もあります。こうすれば措置の進捗度合いが明確になり、措置の確実な実行が担保されます。また、包括外部監査とは別契約で措置状況のフォローを行っている例があります。外部監査人と自治体が協議して措置のために連絡することが重要となります。

Q42：包括外部監査の結果報告書に行政事務の合理性と能率性に関する指摘事項を記載することはできないのでしょうか。

A 包括外部監査人は、「財務に関する事務の執行」及び「経営に関する事業の管理」に関し、特定の事件をテーマに選定し、それらが最少の経費で最大の効果を挙げているかどうか等を念頭に置きながら監査を行い、結果報告書を作成します。ここで、行政事務の合理性と能率性に関する事項を結果として記載することができるのは、「経営に係る事業の管理」に関する監査を行った場合に限られます。

「財務に関する事務の執行」に関する監査では、結果報告書には、合規性(適法性と正当性)に係る事項が記載されるのであり、監査の過程で行政事務の合理性と能率性に関する事項が発見され、それが当該地方公共団体にとって有用なものであるときは、外部監査人は、結果報告ではなくて、意見として指摘することになります。

特定の事件の対象が、普通会計(一般会計、特別会計)及び財政援助団体等の場合、「財務に関する事務の執行」に関する監査として合規性が結果報告の対象となります。一方、特定の事件の対象が公営企業等の場合、合規性監査のほか「経営に係る事業の管理」に関する監査の視点も加わり、行政事務の合理性と能率性も結果報告の対象になると思われます。

Q43：物品の管理状況を把握するための台帳残高(財産に関する調書も含む)と現物との照合が実施されていないので、その旨及び改善提案を包括外部監査結果報告書に記載してよいでしょうか。

A 包括外部監査人は、「財務に関する事務の執行」及び「経営に係る事業の管理」について特定の事件を選定し、その特定の事件について監査を行い、その監査の結果について報告を行うことになります。

特定の事項の対象が普通会計の場合、包括外部監査人は、財務監査を行うことになりま

す。したがって、現物との照合が実施されないことにより、財務に影響するような重要な損失、不当な公金の支出が発生した事実が発見されれば「結果」に記載することになり、それらの発生の特徴があれば、「意見」として記載することになります。単に、現物との照合がないだけの指摘ではなく、そのことの影響額等を記載することが必要でしょう。

ただし、特定の事件の対象が公営企業等の場合、そのことが「経営に係る事業の管理」について、合理性と能率性を欠くもので重要なものは「結果」に、その他は「意見」として記載することになります。

Q44：「財産に関する調書」には金額表示がなく、また、建物及び物品について減価償却が実施されていないので、その旨及び改善提案を包括外部監査結果報告書に記載してよいでしょうか。

A 包括外部監査人は「財務に関する事務の執行」及び「経営に係る事務の管理」について特定の事件を選定し、その特定の事件について監査を行い、その監査の結果について報告を行うことになります。

包括外部監査の結果報告書の「結果」には、「財務に関する事務の執行」に関する合规性(適法性と正当性)及び「経営に係る事業の管理」に関する合理性と能率性についての意見を記載します。

「財産に関する調書」は、法施行令第166条で定める決算の書類であり、その様式は、施行規則で定められています。その様式によれば、金額表示、減価償却は記載要件ではなく原則的に数量表示でよいことになっています。

したがって、それらの記載のないことは、上記の合规性や能率性に関する意見に該当せず、結果報告書にこの改善提案を記載することは適当ではありません。

外部監査の結果の報告に関する事項 外部監査における意見の提出

Q45：「財産に関する調書」の出資団体の財務状況が非常に悪化している団体について、その旨を「財産に関する調書」に記載すべきであるとする提案を、「意見」として提言してよいでしょうか。

A 「財産に関する調書」は、法施行令第166条で定める決算の書類であり、その様式は施行規則で定められています。その様式によれば出資団体の財務状況が非常に悪化している団体について、「その旨」の記載は記載要件ではありません。

したがって、「財産に関する調書」に「その旨」を記載すべきであるという意見は適当とは言えません。しかし、悪化している団体が監査対象団体に重要な影響を及ぼすと考える事実が発生しているのであれば、「その旨」を「意見」として記載することは適当です。

Q46：外部監査人は、議会や委員会に出席することがあるのでしょうか。

A 外部監査は、長と外部監査人との間における委託契約により成立するものです。基本的には、外部監査人の選定に当たっては議会の議決を必要とし、議会のチェックを受けますが、外部監査に関する民主的コントロールという観点から、法第252条の34では次のように規定されています。

- (1) 普通地方公共団体の議会は、外部監査人の監査に関し必要があると認めるときは、外部監査人又は外部監査人であった者の説明を求めることができる。
- (2) 普通地方公共団体の議会は、外部監査人の監査に関し必要があると認めるときは、外部監査人に対し意見を述べることができる。

以上の内容からもご理解いただけたと思いますが、議会への説明、外部監査人への意見陳述は文書による場合もあれば、外部監査人(又は外部監査人であった者)が議会本会議をはじめとして議会設置の常任委員会、特別委員会に出席して行われる場合もあります。むしろ議会本会議・委員会に出席の場合の方が多いのではないかと考えられます。

Q47：包括外部監査の結果報告書の内容について住民から問い合わせがきた場合、どのように対応したらよいか教えてください。

A 地方自治法上は、包括外部監査人は地方公共団体と監査契約を締結し(法第252条の27)、当該団体の議会、長、監査委員、関係のある各行政委員会又は委員へ結果報告書を提出し(法第252条の37第5項)、議会に対して説明義務を負っています(法第252条の34第1項)。したがって、結果報告書を提出する相手に対しての説明の必要性はありますが、住民へ直接説明する必要性はないものと解されます。結果報告書の公表義務は監査委員にあるため(法第252条の38第3項)、監査委員へ連絡して対応すべきです。その場合留意すべきこととしては、一般的な質問や秘密保持に関する質問については受け付けない、再検討の必要がある事項であれば速やかに対応できるように体制を整えるなどが考えられます。

なお、結果報告の概要について記者発表を行い、外部監査に関する記者の質問に答えることは差し支えありませんが、この場合も守秘義務については十分留意する必要があります。

以 上