

地方自治体監査委員監査における監査技術の 理論的フレームワーク

丸 山 恭 司
石 原 俊 彦

要 旨

本稿では、わが国の地方自治体で実施されている監査委員監査が監査技術の視点から理論的に考察されている。「監査技術」概念と「監査手続」概念を明確に区別して認識した上で、地方自治体監査のモデルとなっている監査基準などから地方自治体監査で選択・適用されている監査技術を明らかとし、民間企業の内部監査と対比することで、両者の差異を考察する。その際、監査の理論的フレームワークの見地から、地方自治体監査における諸問題の関係について整理する。これらの検討からは、地方自治体監査委員監査を監査理論における基礎概念の視点から考究することの有用性が確認される。

I はじめに

総務省地方行財政検討会議において大都市の監査委員からは「監査は機能している」との証言がある¹⁾。しかし、地方都市や小規模自治体では、監査委員および監査委員事務局の職員に会計や監査に関する専門的知識を有する人材が不足している。また、監査の実施方法も、法律や条例に具体的な定めがなく、監査委員の自由な裁量で行われている。

本稿は「監査技術」を明確に定義した上で、地方自治体における監査技術の選択・適用の実態と民間企業のそれを比較し、自治体の監査技術における問題点を明らかにする。その上で、監査の理論的考察によって、これらの問題が何が要因となり、そしてどのような影響をもたらしているかを検討し、今後の自治体監査の理論的フレームワーク形成における端緒として位置付けるものとする。

II 監査手続・監査技術に関する諸概念の定義

1 監査手続概念と監査技術概念

まず監査の実態を分析するフレームワークとして、「監査技術」概念を「監査手続」概念と比較し、定義を明確にすることからはじめよう。「監査手続」と「監査技術」の概念を明確に峻別し、定義付けを行った研究にはモイヤーがある²⁾。モイヤーは、監査技術を「適格な証拠資料を入手するために監査人が利用することのできる方法または手段」と定義し、監査手続を「特定の監査における特定の局面に監査技術を適用すること」と定義している³⁾。モイヤーは、2つの概念を識別することが、監査計画の適切な編成に役立つとしている⁴⁾。監査の実施に関するモイヤーの分析は、精密かつ計画的な監査に貢献するとの視座からの展開であり、監査に関する諸概念が曖昧となっている地方自治体監査の世界にも極めて有益である。

ところで、わが国における両概念は、どのように認識されてきたのであろうか。監査人が準拠する監査基準では、「監査手続」と「監査基準」の概念は、揺らいでおり両者の区別は曖昧なものとなっている⁵⁾。まず、昭和25年8月に経済安定本部企業会計基準審議会が公表した『監査実施準則』では、「監査手続とは、職業的監査人が、財務諸表に関する自己の意見に対して、合理的な基礎を与えるため証拠を求める手段をいい、証拠の性質によって、これを証憑突合、実査、確認その他の手続に分類することができる」としている。

これに対し、昭和31年12月に大蔵省企業会計審議会が中間報告として公表した『監査実施準則』では、「監査手続とは、職業的監査人が、財務諸表に対する自己の意見を保証するに足る合理的な基礎を与えるため、証拠を求めて会計記録の正確性又は妥当性を確かめることをいう」としていた。現行の『監査基準』と『監査実施準則』でも、監査手続に関する定義を削除しており、「監査技術」と「監査手続」の差異は判然となっていない。こうした文言は、現場の監査人が持つ実感には合うとの意見もある⁶⁾。しかし、本稿では、モイヤーの指摘にあるように精緻な理論を構築し、地方自治体監査における諸問題の所在を明確にする見地から、「監査手続」と「監査技術」を峻別して議論を進めることにする⁷⁾。

2 監査技術の諸相

監査技術には、多様な方法があり、監査技術の統一および定義は成功していないといわれている⁸⁾。ここでは、ひとまず監査技術を「監査を行うにあたって、監査人が利用するために選ぶ諸手段⁹⁾」と定義する。そして、監査技術の視点から地方自治体における監査実務を分析する目的で、監査技術の類型化を行う。

監査技術に関する代表的考察として、石田は、モイヤー、マウツ、ステットラーなどの

議論を整理した上で、基礎的な監査技術を「突合」「計算調」「通査」「実査」「立会」「確認」「質問」「分析」の8つに分類している¹⁰⁾。鳥羽は、石田などの先行研究を起点に、照合手段の監査手続として「実査」「立会」「確認」「質問」「視察」「閲覧」「証憑突合」「帳簿突合」「計算突合」「勘定分析」「通査」「調整」「再実施」「分析的手続」の14の監査技術を示している¹¹⁾。

Ⅲ 地方自治体監査委員監査での監査技術

1 地方自治法と監査技術

地方自治体監査の基本法は、地方自治法である。監査の実施主体である監査委員や監査委員事務局の組織、実施する監査の内容、監査結果の報告方法等は、地方自治法、同法施行令および同法施行規則に準拠しなければならない。しかし、これらの法令には、監査技術に関する規定はない。また、各地方自治体では、それぞれで監査委員条例を制定している。しかし、そのほとんどは、監査委員の定数など監査組織の基礎的事項を規定するのみであり、法令同様、監査技術に言及している条例は、確認されなかった¹²⁾。

2 監査委員連合組織の監査基準における監査技術概念

各地方自治体の都道府県、市および町村ごとに監査委員の連合組織が組織されており、各団体が構成組織の実務の参考として監査基準¹³⁾を定めている。これらの監査基準では監査委員監査における監査技術についての説明が行われている¹⁴⁾。

(1) 都道府県

都道府県の監査委員は、合議により意思決定を行うこととされている（地方自治法第199条第11項）。この合議のために監査委員協議会が開催される。都道府県レベルにおいては、この監査委員協議会が、連合組織として「全国都道府県監査委員協議会連合会」を構成している。同連合会が示す監査基準では、図表1のとおり、10の監査技術を示している。各都道府県では、おおむねこれらの監査技術を採用することをそれぞれの自治体で定める監査基準に規定している。

(2) 市

市レベルでは、780市などが参加し全国都市監査委員会を構成している。この委員会は、『都市監査基準準則』を策定し、その第26条で監査技術を定めている。その概要は図表2のとおりである。監査技術を一般監査技術、個別監査技術、その他の個別監査技術の3つ

【図表 1】 都道府県における監査技術

監査技術名	監査技術の内容
通査	各種監査の諸資料をひととおり検討して例外事項、異常現象を発見し、問題点を把握する。
照合	関係諸記録を相互に突合し、その記録または計算の正否を確かめる。これには、証拠突合、帳簿突合、計算突合、陳述突合及びその他資料突合がある。
実査	事実の实在性について直接検証する。これには、現物検証、現場検証等がある。
立会	現場に立会い、その実施状況を視察して正否を確かめる。
確認	事実の实在性を写真、証拠及び第三者の証言をもって確かめる。
質問	事実の实在性又は問題点に関し、当事者、関係者、第三者等に対して質問する。
調整	関連のある調査項目相互の相違点を、別の関係資料によって補足し、その実質的一致を確かめる。
分析	事実の根拠を究明して、これを要素別、次元別、問題別等に分析し評定する。これには、比率分析、時系列分析等がある。
総合	分析した事実をさらに根拠別に再構成して評定する。
比較	各種の経営分析手法、統計手法、その他の比較手法を利用し、数値やその他をもって差異を明らかにして事態を認識し、合法性、合目的性、合理性の観点から、事実の性格程度等の問題点を究明する。

に大別した上で、11の監査技術を示している。各都市でも、おおむねこうした監査技術をそれぞれの定める監査基準に明文化している。

3 実務手引書における監査技術

地方自治体の監査基準は、監査手続の概要を規定しているものの、監査技術の選択・適用に関する具体的記載に乏しく、監査を実施する上で実務担当者の指針として機能を果たしていない。その代わりに現場で指針として機能しているのは、さまざまな公刊された実務手引書である。監査委員事務局には、事務の一助として多数の法令、総務省や旧自治省からの通知や行政実例をとりまとめた書籍が置かれ、それらに加えて、自治体監査実務に精通した実務家¹⁵⁾による実務手引書¹⁶⁾が、監査担当者の手引きとして活用されている。たとえば、原は、「監査で通常実施される手続は、証憑突合で、質問、視察、閲覧等の諸手続で補完することとなる」¹⁷⁾としている。実際の現場でも、適用される監査技術は、証憑突合を原則とし、それに付加されてなんらかの監査手続が選択・適用されていることがわかる。

4 自治体監査実務の現状とその問題点

図表3は、鳥羽の整理を基にして、都道府県や政令指定都市の監査基準で定められている監査技術および自治体監査実務で実際に用いられている監査技術¹⁸⁾をまとめたものであ

【図表 2】 政令指定都市における監査技術

監査技術名	監査技術の内容	
照合	証憑突合、帳簿突合および計算突合のように関係書記録を相互につきあわせ、その記録又は計算の正否を確かめる	一般監査技術
実査	事実の存否について、現地に現物検証、現場検証等によって直接検証すること	個別監査技術
立会	主として物品等の在庫高調査又は実地棚卸しを行う際に、現場に立ち合い、その実施状況を視察して正否を確かめること。	
確認	事実の存否について、写真その他の証拠書類、又は当該事項に関係のない第三者の証言等をもって確認すること。	
質問	事実の存否又は問題点について、監査対象部局の職員などに質問して、回答又は説明を求めること。	
分析	事実の性質、内容を究明し、これを構成要素別、時間別、比率別、問題別等に分析して異常の有無を確かめること。	
比較	年度別、時間別、関係要素別等による複数の数値を対照させ観察し、その異同を通じ問題点の有無を確かめること。	その他の 監査技術
通査	帳簿等関係諸記録を一通り検討して、異常事項や例外事項を発見し、問題点を明らかにすること。	
比率吟味	分析上の比率法を応用して、記録の正否又は適否を大局的に判断すること。	
調整	源泉を等しくし、相互に関連のある計数が別々に整理されている場合、それら2組の計数の過不足を追及し両者が事実上一致するかどうかを確かめること。	
総合	諸種の事実を総合して、総括的な観点から事実を判断すること。	

る。監査技術として列挙されている内容は、都道府県と市ではほぼ同様となっているが、地方自治体での監査実務や公認会計士による財務諸表監査で採用される監査技術には、ある程度の差異が認められている。これらの対比から、以下の4点を考察することができる。

第一に、地方自治体の監査でも、民間企業での監査と共通して「質問」「実査」および「証憑突合」という手法が、中心的な監査技術として実施されている¹⁹⁾。「質問」という監査技術は、確証的証拠 (corroborative evidence)²⁰⁾ を提供するものであり、証憑突合との確に組み合わせて実施することで、十分かつ信頼できる監査証拠の入手可能性が認められる。しかし、実際には、監査の担当職員には監査証拠の適格性 (competence) や信頼性 (reliability) に関する認識が乏しく、比較的成本がかからないという理由で質問という監査技術を選択していると考えられる。

第二に、地方自治体監査では、最近になって「実査」が重視されている。自治体においては近年、財務諸表の作成が求められ、また、逼迫する財政状況が影響し、資産の有効活用が急務となっていることから、公有財産や物品の厳正な管理が求められ、監査における

【図表3】各監査技術と自治体での適用状況

No	監査技術	内容	都道府県	市	実務
1	実査 (physical inspection)	「実物検査」の略語。基本的には、監査人が物理的証拠資料に直接接触し、五感をもって①対象物の識別と実在性の立証、②数量の決定、③所有権の識別および④対象物の存在状態の把握という複数の立証目的をもった複合技術	●	●	◎
2	立会 (observation taking)	被監査会社の業務現場に監査人が直接立ち会い、その実施状況をつぶさに観察することにより、当該業務の妥当性を批判的に判断する監査技術	●	●	×
3	確認 (confirmation)	監査人が外部の関係者（被監査会社の取引先や顧問弁護士など）に直接文書により照会して一定の事実や取引の存在、その内容あるいは計算の正否を確認してもらい、その回答を文書の形で監査人が直接（被監査会社を経由せず）入手する監査技術	●	●	△
4	質問 (inquiry)	被監査会社の役員、従業員あるいは被監査会社の外部の関係者に不明な事実や疑問点を問い合わせ、それについての回答を得る監査技術	●	●	◎
5	視察 (observation)	監査人が特定の監査要点を立証するために、あるいは、被監査会社で行われている業務についての実態把握を目的として監査人が業務現場に赴き、そこで行われている業務活動の状況や手続などをつぶさに、そして批判的に観察することを目的とする監査技術			
6	閲覧 (review)	ある特定の立証目的について文書に記載されている内容を批判的に検討し知悉する監査技術			
7	証憑突合 (vouching)	①会計帳簿記入とそれを裏づける原始記録たる証憑書類とを突き合わせることによって、会計帳簿記入の正確性を立証すること、および②当該証憑書類自体の真正性を確かめること、という2つの立証目的をもった複合技術	●	●	◎
8	帳簿突合 (posting checking)	会計帳簿間の転記の正否を確かめることによって、記帳の正確性を確かめる監査技術	●	●	△
9	計算突合 (footing, computation)	被監査会社の行った計算を監査人が再度検算することによって、当該計算の正確性を確かめる監査技術			△
10	勘定分析 (account analysis)	勘定の借方・貸方をその構成要素別に分解し、当該勘定がいかなる内容の取引から構成されているかを分析的に明らかにする監査技術			×
11	通査 (scanning)	特定の監査項目に関して異常な項目や例外的な事項を発見するために文書の証拠資料を批判的に通読する監査技術	●	●	◎
12	調整 (reconciliation)	独立の証拠資料から監査人が入手した2つ以上の金額や数量に差異がある場合に、その内容を調査し、それらが実質的に符合することを確かめる監査技術	●	●	△
13	再実施 (reperformance)	被監査会社が内部統制の一環として実施している手続や統制手続が有効に機能しているかどうかを確かめるために、監査人がその手続などを自ら実施する監査技術			×
14	分析的手続 (analytical procedure)	財務データ相互間、または財務以外のデータと財務データ間の関係を利用して推定値を算出し、相互間の矛盾や異常な変動の有無を検討し、財務情報の合理性を確かめる監査技術	●	●	○

注) 鳥羽²¹⁾を参考に筆者作成。表中の記号は、それぞれ「●…規定がある。◎…よく選択されている、○…選択されている、△…選択されることがある、×…選択されることはない」を意味する。

「実査」の重要性が高まっている。

第三に、「立会」「再実施」といった監査技術は、自治体においては、ほとんど行われていない。地方自治体での監査では原則として監査実施日が受検機関に事前に通知されている。監査を円滑に行うために受検機関が書類等の準備をするという配慮のためである。また、地方自治体職員の定数は年々削減されており、監査に対応しながら、通常業務を並行して実施する余裕がなくなっているのが実情である。したがって、「立会」「再実施」の実行可能性は、ますます乏しくなっている。

第四に、「計算突合」「確認」は、ほとんど実施されていない。民間企業の公認会計士監査では、必須の技術として実施されていることと比べると、大きな相違である。自治体の財務会計行為のほとんどは、情報システムを活用して処理されており、その処理結果を信用して計算突合が実施されることは少ない。情報システムの信頼性を検証せずに、その信頼性に依拠する自治体監査の現況には大きな問題点がある。また、確認には、確認状発送や内容確認に費用や手間がかかることから敬遠されていると推察される。

以上から監査委員監査が準拠する法律、条例、各自治体の監査基準および実務手引書は、監査技術が並んでいるだけで、監査技術の適用に係る指針として機能していないと言える²²⁾。また、監査基準の内容や公認会計士の選択する監査技術とも大きな差異があり、監査委員やその補佐を行う監査担当職員の主観的判断や感覚を頼りとした監査技術の選択と適用が行われていると推察される。

IV 内部監査の国際基準における監査技術

1 IIAの国際基準

内部監査の国際的な専門職業団体として内部監査人協会（Institute of Internal Auditors：IIA）がある。世界110カ国以上に支部を持ち、約10万人の会員を擁している。IIAは、内部監査に関する基準として『専門職的实施の国際フレームワーク』（International Professional Practices Framework, IPPF）を策定している。この基準は、内部監査を実施する組織および集団の特性を規定する「人的基準（Attribute Standards）」、内部監査の性質や業績を測定するための質的基準を規定する「実施基準（Performance Standards）」、特定の業務の属性や実行基準を規定する「実施準則（Implementation Standards）」の3つの基準により構成されている。

IPPFでは、「監査技術」に関して具体的な言及はないものの、同基準2300の各条項には、監査で収集すべき監査証拠の量的および質的内容について、次のように定めている。

2300 内部監査人は、業務目標を達成するため、量的にも十分な情報を識別・分析・評価および記録しなければならない。

2310—情報の識別

内部監査人は、業務目標を達成するため、量的に十分であり、信頼性、関連性があり、かつ有用な情報であることを識別しなければならない。

具体的な監査手続や監査技術に関する規定はなく、どのような監査技術を選択し、適用するかは、業務目標に照らして監査人の判断にゆだねられている。しかし、内部監査の国際基準は、監査証拠の要件として「充分性 (sufficient)」「信頼性 (reliable)」「関連性 (relevant)」および「有用性 (useful)」という4要件を示している。また、IIAの公認内部監査人 (CIA) は、専門職として「専門的知識と正当な注意」が求められている (同基準1200)。したがって、「監査証拠の要件の明示」と「監査人の専門的知識および正当な注意」が結びつき、適用すべき監査技術の合理的な選択が制度的に担保されていると整理できる。

また、このIPPFの解釈として実践要綱 (Practice Advisories) が、公表されている。この実践要綱の遵守は、任意とされている。しかし、この要綱では、監査技術の一種であるCAATs (コンピュータ支援監査技法)、分析の手続およびCSA (コントロール自己評価) に関して、定義、実施方法および留意点を詳細に示している²³⁾。新しく登場する監査技術に関しては、監査基準ではなく、その細則において詳細を定める手法は、社会や時代の変化に即応することを可能とし、監査技術の進展を促す方法として注目に値する。

2 英国地方自治体における内部監査実務規範

英国の自治体で、監査担当者のバイブルとして活用されている文献に英国勅許公共財務会計協会が (CIPFA) が発行している『英国地方自治体における内部監査実務規範 [2006年度版] (Code of Practice for Internal Audit in Local government in the United Kingdom 2006)』²⁴⁾ がある。この文献では、内部監査の論理から内部監査の実践について体系的にかつ簡潔に記載がなされている。同実務規範では、監査技術という文言は用いられていない。しかし、「基準8 監査業務の実施」は、以下のように定めている²⁵⁾。

8.2 監査のアプローチ

8.2.1 監査業務は、リスクベースの監査手法により実施される。

8.2.2 監査の各段階において、内部監査人は、独立性ある客観的な監査意見を裏付けるには、具体的にどのような作業をどのような作業を行う必要があるのか、またどのような証拠を収集すべきかを考慮しなければならない。

監査技術の明示はないものの、収集すべき監査証拠という目的から監査技術の選択と適用を考慮することが求められており、リスク志向の監査基準の設定は、わが国の地方自治体監査基準の設定に有益な示唆となっている。

3 公認内部監査人が実施する内部監査の実際²⁶⁾

CIA が実施する監査では、実際にも公認会計士による監査と同様の手法が用いられている。日本内部監査協会の調査結果では、「証憑突合」「責任者および担当者への質問」「現金・有価証券の実査」という監査技術が、内部監査の実地監査で中心的に採用されている²⁷⁾。監査技術の適用を外観的に比較すると、自治体の監査実務と同様の監査技術が民間企業でも採用されているようにみえる。

ところで、会社法や金融商品取引法が内部統制の体制整備を義務づけている上場企業や大企業では、CIA などの有資格者を内部監査部門に配置し、IPPF や IPPF に準拠した『内部監査基準』²⁸⁾ に則って内部監査が実施されている。また、CIA は、資格試験出願の際に IIA が定める倫理綱要 (Codes of Ethics)²⁹⁾ の遵守について署名が必要である。この倫理綱要では、内部監査の実施において IPPF を遵守することが定められている。その結果、監査技術の選択においても、単に担当者の主観に基づく選択ではなく、リスク・アプローチ³⁰⁾によって監査を実施する前に固有リスクや統制リスクを認識し、その上で要証命題について必要な監査証拠の目標を設定し、その監査証拠を十分に入手するためには、どのような監査技術を選択すべきかを合理的に選択することが義務となっている。特に、上場企業で内部監査の体制が構築され、内部監査の経験を積んだ企業では、CAATs や CSA などの先進的な監査技術を採用がはじまっている³¹⁾。特に、金融商品取引法や会社法の要請を受けて内部統制の構築が、大企業には求められ、それを受け企業の内部監査部門の多くは最高経営責任者に直属し、内部統制の構築において主導的な機能を果たしている³²⁾。こうした経験をふまえて民間企業における内部監査の監査技術は、近年、格段に進化しているのである。

V 監査技術からみる問題の所在

1 監査技術に「与える」問題

(1) 監査論に通じた人材の不足

現在、監査委員や監査委員事務局職員に、専門的知識を有する人材は不足し、その教育研修や人材育成は順調ではない³³⁾。もちろん、大都市では、公認会計士が監査委員に就任したり、または公認会計士への外部委託を活用することで公認会計士の専門性の導入が図られている。しかし、多くの地方自治体では、監査委員および監査委員事務局職員には、会計や監査に精通した人材が選任されることは少ない³⁴⁾。監査委員事務局職員も、監査に関する知識やノウハウの不足を強く感じる職員が、約7割という調査結果もある³⁵⁾。こうした状況が長く続いた結果、監査論という学問領域で構築された概念フレームワークが妥当しない自治体監査独自の監査が生成されることとなった。

地方自治体監査では、内外の文献で最も広く受け入れられているアメリカ会計学会（基礎的監査概念委員会）が公表した報告書『基礎的監査概念報告書』（*A Statement of Basic Auditing Concepts*：ASOBAC）が示している監査の定義³⁶⁾、監査における要証命題や監査要点など監査の構成する概念フレームワークを意識することなく監査が実施されている。ASOBACでの監査の定義は、財務諸表の信頼性を判断とする情報監査を対象としており、実態監査が中心となっている地方自治体監査には直ちに妥当しないともいえる。しかし、このように監査の前提となる基礎的概念についての整理が制度的に不十分である結果、監査技術の選択においても、専門的知識が十分でない担当者に判断がゆだねられ、正確な監査業務の実施を妨げている可能性が高いと言わざるを得ない。

(2) リスクとの関係

公認会計士の財務諸表監査や民間企業における内部監査では、リスク・アプローチを実施面の基本構造とした監査が実施されている³⁷⁾。しかし、自治体の監査実務では、静岡県監査委員事務局でリスク・アプローチによる監査が試行的に実施されたこと³⁸⁾を除き、リスク・アプローチは採用されていない³⁹⁾。それでも、地方自治体では、会計行為の総量が小さい機関については、実地監査ではなく、書面監査と呼ばれる手法で監査が行われている⁴⁰⁾。書面監査とは、監査対象機関から会計に関する書類の写しなどを監査委員事務局に提出させ、その書類に基づいて机上で確認する監査である。これなどは機関の重要性に着眼して、監査手法を区別していることから、リスク・アプローチ的な運用ともいえる。

しかし、実際には、事前にリスクに関する評価を実施した上で、監査対象の切り分けをしている例は少ない。法律が年1回の監査を義務づけている（地方自治法第199条第4項）

ために、地方自治体ではまんべんなく監査を実施する必要がある。限られた監査資源のなかで、旅費や人員の不足からやむえず、書面による監査とせざるを得ないのが現実なのである。

リスク・アプローチにおいて根幹となる概念は、監査リスクと監査における重要性(materiality)という概念である⁴¹⁾。この基礎的概念である重要性も意識されず、監査が実施されている。たとえば、地方自治体の監査では、1円の誤謬についても指摘または指導といわれる監査結果となる可能性が高い。1円の公金も大切にすると精神は大切である。しかし、監査論における重要性⁴²⁾は、監査戦略や監査計画を策定する上での判断基準である。1円の誤謬を問題とすることは、重要性の基準値を極限值の設定していることであり、膨大な監査証拠を収集し、評価しなければならぬ。その結果、重点的かつ戦略的な監査の実施が困難な状況となり、監査資源の浪費を招く。要証命題や重要性の認識が不十分であるために収集すべき監査証拠の定義があいまいとなり、過大な監査証拠を収集し、経済性という監査証拠の要件を具備しない結果となりうるのである⁴³⁾。

2 監査技術が及ぼす影響

(1) 不十分な監査証拠

監査証拠は、適格性と信頼性も満たす必要がある。前者は「証拠として用いることができるか」という問題であり、後者は「その証拠が証明力も持っているか」という問題である⁴⁴⁾。刑事訴訟における証拠能力と証明力の関係と類似している⁴⁵⁾。両者は、論理的な先後関係があり、事実認定を誤らないために適格性のない証拠は排除する必要がある⁴⁶⁾。こうした適格性および信頼性という監査証拠の要件から考えたときに、地方自治体監査における監査技術の適用はどのように評価されるべきか。

前述のように自治体監査の現場では、合理的な監査技術の選択と適用が行われていない。収集される監査証拠には、職員によって監査証拠の質および量においてもばらつきが生じている。適格性の観点から、本来は排除すべき監査証拠が判断対象に混入している可能性が高い。また、信頼性という観点から見ても、要証命題を認識していない結果、組織が保有している内部証拠への偏重がみられるなど、証明力の低い証拠によって監査結果の判断を行っている可能性もある。つまり、監査の行為基準としてのリスク・アプローチに基づいた監査基準が機能していない結果、主観的かつ正当な注意を欠いて監査技術が適用され、適格性および信頼性の双方において不十分な監査証拠が、監査人の判断に影響すると懸念が払拭できないのである。

(2) 不完全な監査計画

公認会計士が実施する『監査基準』に準拠した財務諸表監査では、戦略的に監査を実施するためにその実施プロセスを詳細に定め、一般的に以下の4つのフェーズから構成されるといわれる⁴⁷⁾。

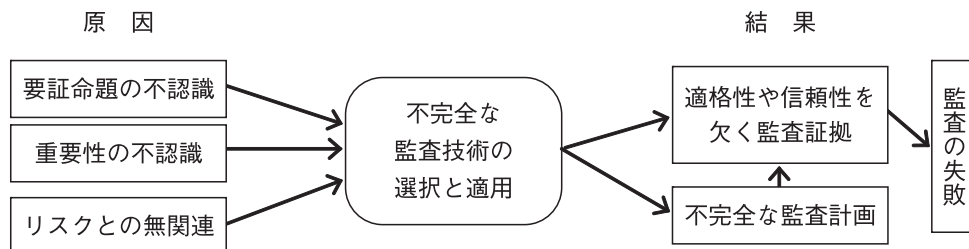
- ① 監査の全体計画
- ② 内部統制の運用状況の統制評価および取引の実証手続の実施
- ③ 分析的手続と残高手続の実施
- ④ 監査の完了と監査報告書の作成

特に①のフェーズでは、具体的に「誰が」「いつ」「どこで」「どのような要証命題を」「どのような証拠資料を」「どの範囲で求めるか」を決定する必要がある⁴⁸⁾。このうち要証命題と監査証拠の決定は、監査計画の重要な要素である⁴⁹⁾。監査計画立案には、監査証拠を監査の事前に評価することが監査人に求められる⁵⁰⁾。監査技術を合理的に選択する能力は、監査計画の立案に不可欠なのである⁵¹⁾。

しかし、地方自治体監査における監査計画は、「年間計画表」の形式がほとんどである⁵²⁾。リスク・アプローチによる監査が実施されていないことも要因としてあるものの、それに加え、監査委員および監査委員事務局職員が、「自分たちがどのような監査技術を選択すべきか」という問題について解を導くことが困難であるために年間計画表に過ぎない監査計画を生み出していると推測される。

図表4は、自治体監査における監査技術の問題を概観したものである。

【図表4】 監査技術の問題を取り巻く諸要素



注) 「不十分な監査証拠」とは、適格性および信頼性が十分でない監査証拠しか得られない事態を、「監査の失敗」とは、誤った監査結果を報告することを指す⁵³⁾。

VI む す び

本稿では、監査技術概念を整理した上で、地方自治体監査で認識されている監査技術と民間企業の内部監査で認識されている監査技術を比較することで、監査技術の選択と適用

についてその相違を考察した。そして、監査の理論的フレームワークの見地から監査証拠論として研究されてきた先行研究を手がかりに地方自治体監査における監査技術における諸問題が、どのような要素によって発生し、それらがどのように影響し合っているかを考察した。

監査の実施方法、特に監査技術の適用に関しては、既存の法令、各自治体の作成する監査基準および各種の実務の手引書が、具体的な指針を与えるものとはなっていない。監査の基本ルールとしての「地方自治体監査基準」の不存在が、監査技術の合理的な選択適用を阻害することとなっている。現在、総務省の地方行財政検討会議で監査制度の抜本改革が議論されている。また、日本監査研究学会課題別研究部会が、「地方自治体監査基準(案)」の策定に向けて作業を進めている。こうした一連の動きの中で監査技術についても、一般的に認められる監査基準(Generally Accepted Auditing Standards : GAAS)に準拠した監査基準が策定されることが急がれる。

地方自治体の監査制度改革を成功に導くには、監査における理論的フレームワークを正しく理解した上で、得られる示唆を自治体の実務に展開していく必要がある。マウツは、「監査に関する諸問題を解決するには幸運に頼るのではなく、特定の学問の哲理(philosophy)を形成しているある種の基礎的概念(basic ideas)の助けを借りるべきである」としている⁵⁴⁾。地方自治体監査の制度設計に絡む諸問題を解決には、監査における基礎的概念の理論的考察が必要である。本稿は、監査技術を中心にこの問題と探求するための準備的考察である。

注

- 1) 総務省・地方行財政検討会議第2分科会第5回(平成22年8月31日開催) http://www.soumu.go.jp/main_sosiki/kenkyu/chihou_zaisei/34217.html (平成22年11月19日アクセス)
- 2) 鳥羽至英『監査証拠論』国元書房、1983年9月、210頁。Cf. C. A. Moyer, "Relationship of Audit Programs to Audit Standards, Principles, Techniques, and Procedures," *The Journal of Accountancy* December 1952, p. 687.
- 3) 『同上書』210頁。
- 4) 『同上書』210頁。
- 5) 『同上書』211頁。
- 6) 『同上書』213頁。
- 7) 監査手続と監査技術を明確に区別する見解として、石原俊彦『リスク・アプローチ監査論』中央経済社、1998年3月、169頁。中平榮一「監査技術に関する若干の考察—財務諸表監査について」『駒大経営研究』29巻第3・4号、1998年3月、251-265頁等がある。
- 8) 『同上書』213頁、石田三郎『監査証拠論』中央経済社、1978年1月、169-174頁。
- 9) 石田三郎『前掲書』167頁。

- 10) 『同上書』174頁。
- 11) 鳥羽至英『財務諸表監査 理論と制度【発展編】』国元書房，2009年3月，40-48頁。
- 12) 全国の都道府県及び政令指定都市のホームページから各自治体の条例を検索し、「監査委員条例」と呼ばれる自治体監査の基礎的事項を定める条例を調査した（平成22年12月1日現在）。
- 13) 各地方自治体の監査委員が定める監査基準は，監査論で必要とされている監査の実務規範としての監査基準とは異質な内容であり，監査委員事務局の組織や監査で必要となる様式などを定めていることが多い。
- 14) 町村の監査委員監査の実務については，全国町村監査委員協議会がモデルである監査基準を策定し，公刊している。全国町村監査委員協議会編著『町村監査必携』第一法規，1999年4月。
- 15) たとえば，池田は，総務省・地方自治大学校において監査専門課程の講師を担当し，こうした機会を通じて監査技術の適用に関して明らかとしている。
- 16) 実務手引書には，池田昭義『地方公共団体の監査制度—仕方と受け方の実務』学陽書房，1991年12月，同『監査実務質疑応答集—仕方と受け方のすべて』学陽書房，1993年6月などがある。
- 17) 原典雄『監査委員監査 実務マニュアル』ぎょうせい，1998年10月，24頁。
- 18) 自治体での監査実務については，筆者の一人である丸山の実務経験や実務を通じて情報交換を行っている他の自治体の監査委員事務局職員への聞き取りを基に監査の提供状況について整理した。
- 19) 石川恵子「地方自治体監査の考え方」『地方財務』673号，2010年，10頁。
- 20) SAS No. 106 *Audit evidence* AU §326.34, December 2006; ISA500 *Audit evidence* para. A23, December 2009.
- 21) 鳥羽至英『前掲書』40-48頁。
- 22) 日本監査研究学会地方自治体監査研究会編『日本監査研究学会研究シリーズ 地方自治体監査』第一法規，1991年6月，81頁。
- 23) 日本内部監査協会『内部監査協会 専門職の実施のフレームワーク』日本内部監査協会，2004年7月。コンピュータ支援監査技法（CAATs）については，121-129頁，分析的手続については347-349頁，コントロール自己評価（CSA）については，197-303頁を参照。
- 24) この基準の邦訳は，石原俊彦監修・新日本有限責任監査法人訳編『地方自治体のパブリック・ガバナンス 英国地方政府の内部統制と監査』中央経済社，2010年6月に所収されている。
- 25) 石原俊彦監修・新日本有限責任監査法人訳編『前掲著』122頁。
- 26) 内部監査の実態に関しては，筆者の一人である丸山が，わが国の内部監査の基準設定やCIAの資格認定を行っている社団法人日本内部監査協会の主催するセミナーにおけるグループ討議やCIAが参加する自主的な勉強会である「CIAフォーラム」にて聞き取り調査した結果である。
- 27) 日本内部監査協会「[調査報告] 第16回監査総合実態調査集計結果 2007年監査白書」『監査研究』34巻6号，2008年5月，126頁。
- 28) 平成16年6月に社団法人日本内部監査協会が策定している。
- 29) 内部監査人協会『専門職の実施のフレームワーク』日本内部監査協会，2004年7月，21頁。
- 30) IIAの国際基準では，「内部監査部門長は，組織体のゴールと調和するように内部監査部門の業務の優先順位を決定するために，リスク・ベースの監査計画を策定しなければならない（実

施基準2010)」とされ、内部監査の分野では、「リスク・ベース (risk-based)」という表現がなされることが多いが、内容的にはリスク・アプローチと同旨である。

- 31) 民間における CAATs や CSA の取組に影響を受けて、岐阜県の監査委員監査で、CAATs や CSA を実施した例がある。丸山恭司「自治体監査における民間内部監査手法の活用―岐阜県の取組から」『地方財務』673号, 2010年7月。30-44頁
- 32) いわゆる J-SOX 法対応と内部監査の関連は、CIA フォーラム関西研究会 NO.16「CIA フォーラム研究会報告2年目以降のJ-SOX対応と内部監査「肝心なことは何か」を問いかけよう!」『監査研究』36巻4号, 2010年4月, 44-63頁を参照。
- 33) 石原俊彦「地方自治法の改正と監査制度の抜本改革」『地方財務』673号, 2010年, 6頁。
- 34) 吉見宏「地方自治体における不正と監査」『経済学研究(北海道大学)』47巻1号, 1997年6月, 98頁。さらに会計知識のみならず、経営コンサルタントなどを適格要件としてあげる見解として、石川恵子「監査委員制度の機能化に向けての問題の視点」『実践女子大学人間社会学部紀要』4号, 2008年4月, 95頁がある。
- 35) 馬場伸一「改革のために必要なこと 自治体監査の能力活用法, 育成手法, 意識改革」『地方財務』673号, 2010年, 21頁では、全国の監査委員事務局職員96名へのアンケートで「ときどき深刻に困っている」または「しょっちゅう大いに困っている」と回答した職員は69名、全体の74.1%が監査に関する知識やノウハウの不足を自覚しているとの調査結果が示されている。
- 36) 青木茂男監訳・鳥羽至英訳『基礎的監査概念』国元書房, 1982年6月, 3頁。Committee on Basic Auditing Concepts, *A Statement of Basic Auditing Concepts* (American Accounting Association, 1973)
- 37) わが国の財務諸表監査においては、リスク・アプローチ以外による監査意見形成は基本的に認められていない。石原俊彦『リスク・アプローチ監査論』中央経済社, 1998年3月, 1頁。
- 38) 静岡県では、リスク・アプローチ監査の実施について検討し、試行的に実施している。静岡県県公会計監査研究会『平成17年度静岡県公会計監査研究会報告書』2006年3月。[https://www2.pref.shizuoka.jp/all/file_download1600.nsf/E957E17F3DD796FB49257378001D170C/\\$FILE/17houkoku.pdf](https://www2.pref.shizuoka.jp/all/file_download1600.nsf/E957E17F3DD796FB49257378001D170C/$FILE/17houkoku.pdf) (平成22年12月1日アクセス) を参照。
- 39) 地方自治体では、リスク・アプローチではなく、1世代前の手続準拠型アプローチがなされている。石原俊彦「前掲論文」5頁。
- 40) 平成22年度の京都府監査委員事務局の監査計画では、原則として機関別に監査を実施するとしながらも、一部の機関は「書面監査」を実施することとしている。京都府監査委員事務局『平成22年度年間監査計画』。http://www.pref.kyoto.jp/kansa/resources/22plan_2.pdf (2010年12月2日アクセス)。
- 41) 石原俊彦, 前掲『リスク・アプローチ監査論』39頁。
- 42) 重要性とは、「財務諸表を信頼して意思決定をするために必要な能力を有する人が、その虚偽表示により、自らの決定を変更したり、影響を受けたりする程度」であり、リスク評価、内部統制評価と並ぶ監査戦略の要とされる。山浦久司『会計監査論 [第5版]』中央経済社, 2008年2月, 220頁。
- 43) 石原俊彦, 前掲『監査意見形成の基礎』62頁。
- 44) 鳥羽至英, 前掲『監査証拠論』189-200頁。この点、「必要にして十分な証拠能力を持つ証拠

- があるときは、証拠に適格性がある」とし、適格性と信頼性という問題を一体として判断する見解もある。田島四郎『監査証拠論』同文館出版、1961年1月、146頁。
- 45) 刑事訴訟法における証拠能力と証明力の関係については、松尾浩也『刑事訴訟法〈下〉[新版補正版]』弘文堂、1997年3月、10-11頁。
- 46) 鳥羽至英『前掲書』192頁。
- 47) Arens, A. A., R. J. Elder, and M. S. Beasley, *Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach*. Global ed. of 13th revised ed., PEARSON Education, 2009, pp. 423-263. 山浦久司『前掲書』258-261頁。
- 48) 鳥羽至英『前掲書』315頁。
- 49) 『同上書』316頁。
- 50) 石田三郎『前掲書』161頁。
- 51) 石田は、ブロードの合理的証拠概念を再構築し、証拠の評価は、証拠の入手を予定する段階(監査計画編成)での事前評価と意見形成段階での事後評価があり、合理的証拠概念は双方にかかわり、監査証拠と監査計画は関連するとしている。『同上書』161頁。Cf. Samuel J. Broad, "The Need for a Statement of Auditing Standards," *The Journal of Accountancy*, July 1942, pp. 25-35.
- 52) たとえば、千葉県監査委員事務局の監査計画では、監査の重点項目を掲げた上で、以下はほとんどが年間の監査日程が計画の主要な内容となっている。千葉県監査委員事務局「監査計画(平成21年度)」<http://www.pref.chiba.lg.jp/kansa/chousei/keikaku.html> (2010年12月2日アクセス)。
- 53) Arens, A. A., R. J. Elder, and M. S. Beasley, *op. cit.*, p. 79.
- 54) Mautz, R. K. and H. A. Sharaf, *The Philosophy of Auditing*, AAA, 1961, p. 4. 近澤弘治監訳・関西監査研究会訳『監査理論の構造』中央経済社、1987年、5-6頁参照。

参 考 文 献

- 池田昭義『地方公共団体の監査制度—仕方と受け方の実務』学陽書房、1991年12月。
- 池田昭義『監査実務質疑応答集—仕方と受け方のすべて』学陽書房、1993年6月。
- 池田昭義「監査委員監査の実務(特集 監査制度を考える)」『月刊自治フォーラム』560号28-34頁、2006年。
- 石川恵子「監査委員制度の機能化に向けての問題の視点」『実践女子大学人間社会学部紀要』4号、2008年4月、87-98頁。
- 石川恵子「地方自治体監査の考え方」『地方財務』673号、2010年7月、10-18頁。
- 石田三郎『監査証拠論』中央経済社、1978年1月。
- 石原俊彦『監査意見形成の基礎』中央経済社、1995年4月。
- 石原俊彦『リスク・アプローチ監査論』中央経済社、1998年3月。
- 石原俊彦「地方自治法の改正と監査制度の抜本改革」『地方財務』673号、2010年、2-9頁。
- 石原俊彦監・新日本有限責任監査法人訳・編『地方自治体のパブリック・ガバナンス 英国地方政府の内部統制と監査』中央経済社、2010年6月。
- CIA フォーラム関西研究会 NO.16 「CIA フォーラム研究会報告2年目以降のJ-SOX 対応と内部

- 監査「肝心なことは何か」を問いかけてよう！」『監査研究』36巻4号, 日本内部監査協会, 2010年4月, 44-63頁
- 静岡県公会計監査研究会『平成17年度静岡県公会計監査研究会報告書』2006年3月。
[https://www2.pref.shizuoka.jp/all/file_download1600.nsf/E957E17F3DD796FB49257378001D170C/\\$FILE/17houkoku.pdf](https://www2.pref.shizuoka.jp/all/file_download1600.nsf/E957E17F3DD796FB49257378001D170C/$FILE/17houkoku.pdf) (平成22年12月1日アクセス)。
- 全国町村監査委員協議会編著『町村監査必携』第一法規, 1999年4月。
- 田島四郎『監査証拠論』同文館出版, 1961年1月。
- 鳥羽至英『監査証拠論』国元書房, 1983年9月。
- 鳥羽至英『財務諸表監査 理論と制度【発展編】』国元書房, 2009年3月。
- 中平榮一「監査技術に関する若干の考察—財務諸表監査について」『駒大経営研究』29巻第3・4号, 1998年3月, 251-265頁。
- 日本内部監査協会「[調査報告] 第16回監査総合実態調査集計結果 2007年監査白書」『監査研究』34巻6号, 2008年5月, 1-217頁。
- 内部監査人協会『専門職の実施のフレームワーク』日本内部監査協会, 2004年7月。
- 馬場伸一「改革のために必要なこと 自治体監査の能力活用法, 育成手法, 意識改革」『地方財務』673号, 2010年7月, 19-29頁。
- 原 典雄『監査委員監査 実務マニュアル』ぎょうせい, 1998年10月。
- 日本監査研究学会地方自治体監査研究部会編『地方自治体監査』第一法規, 1991年6月。
- 松尾浩也『刑事訴訟法 下 [新版補正版]』弘文堂, 1997年3月。
- 丸山恭司「自治体監査における民間内部監査手法の活用—岐阜県の取組から」『地方財務』673号, 2010年7月, 30-44頁。
- 山浦久司『会計監査論 [第5版]』中央経済社, 2008年2月。
- 吉尾宏「地方自治体における不正と監査」『経済学研究 (北海道大学)』47巻1号, 1997年6月, 96-112頁。
- AAA, *A Statement of Basic Auditing Concepts*, 1973. 青木茂男監訳・鳥羽至英訳『基礎的監査概念』国元書房, 1982年6月。
- Arens, A. A., R. J. Elder, and M. S. Beasley, *Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach*. Global ed. of 13th revised ed., PEARSON Education, 2009.
- R. K. Mautz, H. A. Sharaf, *The Philosophy of Auditing*, AAA, 1961. 近澤弘治監訳・関西監査研究会訳『監査理論の構造』中央経済社, 1987年。
- S. J. Broad, The Need for a Statement of Auditing Standards, *The Journal of Accountancy*, July 1942, pp. 29-35.