

補論 3 公社等法人に対する外部経営監査機能の導入

公社等法人の経営が、本来の設立目的・事業目的を適確に遂行し、赤字の発生や累積、経営破綻等を未然・確実に防止するためには、現行法定監査に加えて、県民向け情報開示を主要な目的の一つに含む「外部経営監査」（注1）機能の導入が必要である。

以下は、このための新しい外部経営監査機能の導入案の概要である。但し県は、この導入案の実施を考えるに当たって、関連ある現行諸制度（「監査委員」、「外部監査制度」）との整合性を十分に考慮して、設計する必要がある。その場合に、委員会の提唱する機能導入案の要点は、次の4点である。すなわち 監査の内容は会計監査ではなく、経営監査であること。 監査人は当該法人・所管部・その他関係業界等々と、過去・現在とも全く関係のない外部者であって、独立の監査意見が明らかに期待できること。 監査業務に対しては、無報酬であること。 監査結果は県民に対する情報開示の形式を満足すること。以上の4点が確保されれば、導入に当たっての制度・形式は重要ではない。

1 現行監査制度と運用実態

（1）現行監査制度の概要

県に係わる公社等法人（以下、法人）における現行監査制度は、通常は基本的に内部監査に限られている。すなわち法人が株式会社の場合には「監査役」が、公益法人・特殊法人等の場合には「監事」等が、当該法人の役員として、監査に当たる。これは内部監査であって、経営者が所定の経営を不正・誤謬なく予定どおり実行しているかどうかを監査することを目的とし、したがって常時監査または期末監査で行われ、主たる内容は狭義の会計監査である。すなわち財務諸表が公正妥当な会計基準に則し、かつその他の求められる法規制等に適合して、法人の財政状態や経営成績を適正に表示しているか否かを監査するものである。

（2）制度運用の実態

現在の運用実態を見ると、まず多くの法人の監査役または監事には、県出納長または副出納長のいずれか一人が非常勤役員として、その職務に就いている例（あるいは出納局経理課長、出納課長の場合もある。）が多い。監査役・監事が複数人ある場合は、出納長・副出納長の他には、出資市町村の首長または収入役等、県所管部役職者、その他の有識者等が就いている。監査は通常は期末に行われ、実際の作業に当たっては出納局の直轄部下を使うことが多い。出納長・副出納長は複数法人の監査役・監事として、複数法人の期末監査を行うことになる。

(3) 現行監査制度の諸問題

現行監査制度及びその運用実態から、次のような諸問題を指摘できる。

公社等法人の現行監査制度は、内部監査でかつ対象は基本的に会計監査に限られている。現在、多くの法人が経営環境の変化に適應することに苦闘しており、少なくない法人が構造的赤字に直面している状況に照らして、求められる監査機能としては、会計監査だけでは不十分であると言わなければならない。むしろ狭義の会計監査の範囲を越えた「経営監査」にこそ、これからの公社等法人に対する監査の力点を置かなければならない。これは勿論、会計監査が無用になったと言うのではない。

公社等法人の真の所有者が県民であることを考えれば、その監査制度はまず、県民への一層の情報開示を目的に、法人経営の実態、経営問題の所在と改革の方向、現経営者の経営理念と経営目標（これらはすべて、すでに制度導入されている「目標管理型経営」に収斂する。）等について、外部から独立的立場で定期的に経営監査し、経営政策と傾注する努力の内容の妥当性を評価し、その監査結果と理由・根拠を、県民に広く簡潔・明確に公開することを優先すべきである。このためには「外部経営監査」機能の導入が必要である。

2 外部経営監査機能の概要（注2）

(1) 機能の目的

外部経営監査機能は、公社等法人の現行監査制度（内部監査・会計監査）では十分に明らかにし得ない、経営問題の解明に専ら監査の重点を置き、監査結果報告（情報）として、これを法人の実質所有者たる県民に開示し、他方で監査対象法人の経営改革・改善努力を支援することにある。

(2) 経営監査の対象

外部経営監査が解明しようとする主たる問題は、次の3点である（注3）。

ア 経営業績評価（効率性・公共性の整合化の努力を評価する。）

法人の当該財・サービスの供給には公共性があり、その法人の資本の全部または一部は県（及び他の公共部門）が提供する公的資本である。したがって事業遂行にも効率性と公共性の整合化の努力が課せられている。このために経営目標もまた、この2つの尺度で目標が設定されるべきであるが、そのための現行「中長期経営計画」の策定・管理等においては、これら整合化の経営努力は抽象的表現に止まって、十分な効果を挙げていない。

したがって経営監査は、サービス供給の効率性と公共性の両面から、経営業績を評価し、経営上の問題点を指摘しなければならない。評価の具体的手法は、法人の業種、財・サービスの内容・種類等に応じて、具体的に開発しなければならない。少なくとも経営目標（または予算）と決算の差異分析は形式に止まらず、より実質的な分析に深めること、赤

字要因が一時的なものか構造的なものかを明らかにすること。生産性分析や原価差異分析も部門やサービス種類別に、顧客の満足度など、公共性達成指標の手法等の探求が必要である。

イ 戦略的対応評価（環境変化への経営適合の努力を評価する。）

公社等法人もまた民間企業と同様に、経営環境の変化に適合しなければならない。民間企業は利益極大化を指標に、事業目的や事業領域等を自主的かつ迅速に転換し対応できるが、法人は政府（県）によって目的・領域等を制約されている。さらに公共性、その他の政府関与、官庁的組織文化、等々の制約がある。法人経営者はこれらの諸制約の中で、経営戦略的観点から、市場の変化、自社の競争優位・劣位要因を評価し、これに見合って資源を再配分し、組織・人事・販売経路・研究開発、等々の経営戦略の再設計による経営構造の再構築を迫られている。

したがって外部経営監査は、法人の環境変化への経営適合の努力を評価し、なにが不足か、何処にどんな経営資源をより集中的に投入すべきか等について、基礎的・構造的経営問題（経営戦略）を監査することによって、当該法人の経営問題・改革の方向性を提起することが求められている。

ウ 企業存続性評価（法人・事業の存続合理性・妥当性等を評価する。）

公社等法人及び担当事業が環境・市場の変化の中で、なお存続し事業を継続する合理性・妥当性・効率性等があるかどうか。発足当初の意義・有効性が変化していないか。公社等法人による公共政策（担当事業）をなお継続して実施することが適切か。公共政策の目的・ニーズに変化はないか。他のより有効かつ経済的な代替手段はないか。これらの観点から、法人・事業の廃止・縮小・市場化など、企業と事業の再構築等の可否について監査する。したがって「ウ」は実質的には、企業と事業に関する政策評価の意味を持ち、当事者（当該法人及び所管部）からは問題提起が困難な改革課題を、独立した外部経営監査人が提起することが期待される。

（3）外部経営監査人と支援体制

ア 外部経営監査人は有識者5人、任期3年（2、3人ずつ交替）とし、外部経営監査委員会を組織する。外部経営監査人は、業務の専門性と広範な識見・経験を必要とすることから、50才以上、65才未満の年齢制限を設ける。独立性を確保し、また外部経営監査人が県の予算に拘束されずに、業務遂行を徹底できるようにするため、無報酬とする。（注4）

外部経営委員会は5人程度のスタッフ支援を受ける（スタッフは県職員以外の人材を、県の支出負担で確保する。）。

イ 外部経営監査はヒアリング・実地調査等を主体とし、法人・所管部は監査に協力する。内部監査情報を自由に利用できる。外部経営監査対象法人毎に特定の外部経営監査人がチーフを勤める。

ウ 外部経営監査日時は特定せず、常時外部経営監査とする。1年に5社程度を対象に、1法人当たり5～6年に1回の外部経営監査サイクルを予定する。

エ 経営目標の具体的設定等について、外部経営監査人は法人経営者に助言することが望ましい（経営目標の客観的数値化、外部経営監査による問題の所在と改革課題の目標化等）。

（4）外部経営監査結果の開示ほか

外部経営監査人は経営監査結果を合議してまとめ文書で報告する（年1回、5社分）。外部経営監査意見が一致しない場合には、各外部経営監査人の意見を併記する。外部経営監査結果に対する対象法人経営者の意見を、文書に併載し合わせて開示する。

外部経営監査機能の導入に合わせ、これと連携して現行「公社等総合調整会議」の機能活発化が必要である。例えば同会議は、外部経営監査報告に対する法人の批判・対応の努力や施策、特に法人・事業の再構築等について、積極的にこれを取り上げ、担当所管部は外部経営監査結果に対して、受入・反論、あるいは政策見直し案を示すなどして、同会議構成メンバーは当該所管部の枠を越えて討論し、全庁的立場からの活発な討論・政策論争を展開することによって、県公社等法人問題の迅速・適確な対応がなされるための場となる必要がある。

（注1）ここで「外部経営監査」の用語に関して、委員会内部では「監査」(auditing, audit)に代えて「評価」(evaluation)の用語がより適切であるとの意見もあった。

しかし「監査」には不正、詐欺、背任、横領、誤謬等の防止目的（このためには常時監査または期末監査、かつ自己監査が多い。）よりは、最近世界的に、むしろ経営者が経営目的を予定どおり遂行しているか否かを「監査」する、「経営監査」の意義と役割が重視されていること、委員会提案は経営外部の独立的立場からの監査機能の提案であること、監査目的の力点は短期の経營業績よりは経営目的の遂行状況や環境変化に対する組織適応力（組織開発）等にあること、他方、「評価」は業績評価(performance evaluation)や官庁組織の評価(evaluation of governmental organizations)等のような使用例が多いことから、「評価」の用語は委員会の提案内容とのズレが感じられ、「監査」の用語を用いている。

(注2) 外部経営監査機能(制度)を新たに導入しても、現行の内部監査制度は継続する。但し、会計監査の精度を現行以上にできる限り高め、形式化を避けるなどの努力が必要である。そのためには出納長・副出納長が複数法人の監査役・監事を同時重複して勤める現状は、監査業務が形式化に流れる恐れがあり、見直しが必要であろう。

(注3) 経営評価として、ここでは3つの柱を置いている。

経營業績評価は短期的視点からの評価であって、一般私企業とは異なって効率性・公共性の整合の下での経営努力が対象である。

戦略的対応評価は、より長期的・経営構造的・戦略的視点からの評価である。ここでは政府(県)の管理・支配下において、一般私企業よりは環境変化への適応に制約と困難があり、したがって経営リスクの相対的に大きい公社等法人の、経営構造の転換・再構築、戦略的対応への経営努力が対象である。ここでは評価することの他に、法人経営者に対し経営改革問題の見方、考え方を啓発することにも、多くの効果と意義があろう。

企業存続性評価は、法人及び事業の存続自体の合理性・妥当性の視点からの経営評価である。ここでは「小さい政府・市場化指向」の原則に立って、法人設立後に、政策環境に大きな変化が生じたにもかかわらず、法人・事業が惰性的に存続する不合理性・不経済性が対象である。

経営評価の3つの柱ごとに、評価の具体的な対象・手掛かりとなる項目等を例示的に挙げているが、外部経営監査人は法人毎の具体的な問題状況に応じて、このような項目のいくつかを考案・選択し、外部経営監査活動を進めなければならない。ここで委員会内部で討論した問題の一つは、公共性の評価方法についてである。効率性とは異なって、公共性の実現程度を数値化し、これを客観的な指標に置き換えることは極めて難しい。しかしこのような難しさはここでの法人だけではなく、すべての非営利組織(国及び自治体の公会計を含む。)の経營業績評価に共通する難問である。

他方、私企業においても、企業の社会的責任の遂行度合いや研究開発リスクの数量化など、極めて重要でありながら、数値化の困難な問題が少なくないが、最近の管理会計学(及び先進的企業)はこれらを含めて、費用効果分析やマネジメント・コントロールのための管理会計システムによって対応しつつある。我々は困難だから諦めるのではなく、試行錯誤を重ねながら、より良いものを求めて進むことが大事であって、その過程自体が経営技術・ノウハウ、及び人的資源の開発・蓄積に繋がり、経営革新をもたらすのである。

(注4) 「外部経営監査人の無報酬」を巡って、委員会内でも若干の異なる考え方があった。すなわち、無報酬について、一つの考え方は外部独立性(いわば県民代表性)の確保、県の予算制約に拘束されない独立性、及び監査人のボランティア的性格と機能の尊重からの肯定的な考え方である。もう一つの考え方は現実性がない、制度上不可能である(この点は研究が必要であるが、仮に制度上不可能であ

れば、受けた報酬を有意義な組織・活動等に寄付することも考えられる。)ことから、否定的な考えである。ボランティア的性格・機能とは、一定の能力等(資源)を持つ県民は、「誰でも可能な範囲で」、自発的に無償でその資源を公共的なニーズに提供することは、3部門構成の市場経済体制のもとで、今後、益々増大する社会的要請を意識したものである。なお、無報酬の外部経営監査人制度に便乗して、公職選挙の立候補への悪用の恐れを指摘する意見もあった。

これは外部経営監査人が任期中及び退任後の一定期間は公職選挙に立候補しないことを、社会的公約とするなどの対応が考えられる。