

## 地方公共団体の包括外部監査人の責任についての一考察

小 西 一 正

はじめに

- I 包括外部監査人の責任
  - II 包括外部監査の監査結果報告書
  - III 監査結果及び添える意見への対応
  - IV 監査結果とそれに添える意見との差異
- むすび

はじめに

我が国の地方公共団体の監査は、明治時代の府県制や市制・町村制から始まり、長い歴史を持っているが、平成9年に外部監査制度が地方自治法(以下法とする)の改正により、はじめて、わが国の地方公共団体(以下地方自治体とする)に外部監査制度が導入された。この改正により、わが国の地方自治体の監査制度は、従来の監査委員監査と職業専門家による外部監査と地方自治体の監査制度は二元化されることになった。

職業専門家による外部監査人の監査は、包括外部監査契約に基づく監査と個別外部監査契約に基づく監査に分けることができる。包括外部監査人の監査とは、この法(第252条の27の第2項)で都道府県、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、この法第2条第14項及び第15項の規定の趣旨を達成するために、外部監査人の監査を受けるとともに監査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って、毎会計年度、当該監査を行うものと監査契約を締結するとしている。この法第2条第14項及び第15項の規定は、地方公共団体の事務を処理するに当たって、住民の福祉の増進に務めることと最少の経費で最大の効果を挙げること、その組織及び運営の合理化に務め、さらに、その規模の適正化を図ることを規定されたものであるが、このことは、財務監査のなかで、かなり広い範囲の監査を実施することであり、従来、監査論で説明されてきた財務監査の思考とは、かなり異なっているといえる。

本小稿では、この法で明確にされなかった地方自治体の包括外部監査契約に基づく監査における包括外部監査人の責任を中心として検討してみたいと考えている。

### I 包括外部監査人の責任

#### 1 包括外部監査人の責任について

この法の改正において、明確にされなかったものに外部監査人の責任がある。外部監査人の責任について、法では、外部監査人の義務として、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実施しなければならないとするが、特に、外部監査人の責任に関して、直接に記載している条文は見当たらないが、法第252条の31の第1項において、外部監査人は、外部監査契約の本旨に従い、善良な管理者の注

意をもって、誠実に監査を行う義務を負うと示している。この善良な管理者の注意は、社会における共同生活において、通常要求される注意のことであるが、特に、監査に従事する職業専門家として考えた場合は、その職業専門家としての当然通常要求される注意のことであると考えられるが、一般に監査でいわれている職業専門家としての正当な注意義務に該当すると考えられる。しかし、この法における地方自治体監査では、弁護士など業種の異なる職業専門家が担当するので、この善良な管理者としての注意義務の解釈も職業専門家によっても異なる可能性もあるように思われる。このように監査における善良な管理者としての注意義務が示されることにより、当然、外部監査人の責任も生じるものと考えられる。また、監査の考え方としても、包括外部監査人の監査責任があることによって、包括外部監査人は監査実施やその監査結果の報告、それに添える意見に誠実に取り組むのである。また、包括外部監査人の監査結果の報告やそれに添えて意見を述べることは、包括外部監査人の責任を明確にすることでもある。これは地方自治体側の行政に対する説明責任（accountability）<sup>(1)</sup>と包括外部監査人が負担すべき監査責任を分離することであり、地方自治体での包括外部監査人の責任（監査で一般的に言われている監査の二重責任）を明確にすることでもある。これによって地方自治体の監査制度の発展が考えられるのである。従来、監査委員監査では、地方自治体側の責任と監査委員の責任が不明確であり、結果的に住民に対して、監査委員制度の信頼が低下し、弱体化に繋がったと考えられるからである。

次に、私たちが過去に地方自治体に対する調査を実施したが、外部監査人の責任について地方自治体の監査の担当部局・監査事務局の担当者は、以下のように回答されてきた<sup>(2)</sup>。

「外部監査人の監査責任」に関して、外部監査人には監査責任はない、については、都道府県では8.1%、政令指定都市では10%、中核都市では19%であり、多くは、外部監査人に監査責任はないについては支持されていない。また、監査上の任務（監査人として正当な注意義務）を怠った場合は、損害賠償責任はあるについては、都道府県では59.5%、政令指定都市では40%、中核都市57.1%であり、外部監査人としての正当な注意を怠った場合の監査責任について、かなり多く支持されていると考えられる。さらに、外部監査人の監査に成果が見られない場合には、支払った監査報酬に対して住民監査請求の可能性があるについては、都道府県では16.2%、政令指定都市では30%、中核都市23.8%であり、かなり監査の結果に成果が見られない場合について、住民監査請求があるのではないかと推測しているように見受けられた。

これらの回答から、地方自治体の関係者も包括外部監査人の責任を意識しているといえる。また、包括外部監査人の責任を明確にしておかないと包括外部監査人の監査が住民監査請求の対象になったり、さらに、住民訴訟の対象になったりする場合も考えられるからである。すでに現在においては、実際に包括外部監査人の監査結果の報告書を巡って、住民が住民監査請求を行ったり、また、住民訴訟が行われているのである。

## 2 依頼者である地方自治体の長に対する包括外部監査人の責任

包括外部監査人として、また、職業的専門家として、監査の実施及び監査報告書の作成に当たって、善良な管理者としての注意義務を払うことになるが、監査の実施及び監査報告書の作成に当たって払わなかった時は、包括外部監査人としての責任を追及されることにもなると考えられる。多くの地方自治体の包括外部監査人が公認会計士が担当している実状から、一般に監査で言われる正当な注意義務が包括外部監査を担当する会計士にも適用されると考えられる。

次に、監査実施における包括外部監査人の責任としては、法第2条第14項でいう住民の福祉の増進、最少の経費で最大の効果を達成しているか及び第15項でいう組織運営の合理化、規模の適正化についての規定の趣旨を達成しているか、どうかについて、善良な管理者としての注意義務を払った監査実施をせねばならない。

すなわち、包括外部監査人は、必要と認める特定の事件の監査における監査の実施の過程で、善良な管理者としての注意義務に対する違反によって包括外部監査の過程で、外部監査人の過失、職務懈怠などにより、記録の正確性及び適正性、不正や非違、関係法規の準拠性、資産や負債の実在性などを看過した場合は、当然、包括外部監査人としての責任を問われることになるが、他にも、包括外部監査人は法第2条第14項及び第15項の趣旨を達成する監査観点・要点も含めて監査を実施する必要がある、この監査観点・要点を看過し、これに関する監査を実施しなかった場合も、包括外部監査人の責任として問題になることも考えられる。

何故ならば、包括外部監査契約書において、法第252条の27の第2項に規定する包括外部監査契約を締結するものであり、また、同項には、法第2条の第14項及び第15項の趣旨を達成するためとの文言が記載されているからである。

これらの監査観点・要点は、従来の証券取引法や商法特例法の監査で意図されている財務諸表の適正性の監査では意図されなかったものであり、地方自治体監査としての固有のものであるといえる。

さらに、依頼者である地方自治体の長に、包括外部監査人の善良な管理者としての注意に対する違反により、損害を与えた場合には、損害賠償の責任に問われる場合も考えられる。例えば、監査報酬（監査費用）の支払いを行ったが、先に述べた理由により、監査目的の達成が不十分の場合には、支払った監査報酬に見合う監査が実施されなかったことにより、損害賠償の責任が外部監査人に生ずることになることも考えられる。このことは、前述したように包括外部監査契約が法第252条の27の第2項に基づき締結されるが、この第2項のなかに、第2条の第14項及び第15項の趣旨の達成が含まれることになり、包括外部監査人の監査責任の範囲はかなり広いものになると考えられる。企業の財務諸表監査では、経済性、効率性、有効性、いわゆる3E監査を目的とする監査でなく、財務諸表の適正性の監査であるが、それに対して、包括外部監査は、3E監査よりも監査範囲が広い住民の福祉の増進が含まれ、それに3E監査に含まれる最少の経費で最大の効果を達成しているか及び組織運営の合理性、規模の適正性についても、財務監査を実施することになる<sup>(3)</sup>。

これらに関しては、包括外部監査人の立場として、包括外部監査の内容が容易であるとの立場や認識から、取り上げる事件を特定することは、最初から、法の意図を達成しなくなり、依頼者（自治体の長）にとっては、特定した事件の内容の検討、すなわち、事件が特定された理由及びその監査の必要性などの検討も重要であり、さらに、依頼者は、包括外部監査人が特定した事件及びその監査の結果に満足できることが必要であると思われる。

次に、依頼者に対しては、監査結果の報告書やそれに添える意見について、包括外部監査人の責任が生じる。例えば、包括外部監査人が特定の事件として、地方公営企業を取り上げた場合、重要な問題のある決算報告書や赤字の累積している地方公営企業に対して、赤字の累積についての原因や対策などの監査結果を述べなかったり、また、包括外部監査人としては、当然、必要があると思われるにもかかわらず、その地方公営企業に対する対策や合理化などに関する監査結果やそれに添える意見を全く述べない場合などは、包括外部監査人の責任が問われる場合もあると考えられる。これは包括外部監査人の監査報告書における監査結果やそれに添える意見に、依頼者としては、職業専門家としての見解がなく、その監査結果に対して満足することができない場合である。包括外部監査人の監査の結果が効果的でなく、前述した法の趣旨を達成できない場合には、包括外部監査人としては、その職務を懈怠したことになり、これによって依頼者に効果のない監査を行ったことによる監査費用の無駄使いという損害を与えたことにもなると思われる。

### 3 住民に対する包括外部監査人の責任

住民と包括外部監査人との間には契約に基づく法的な関係は存在しないが、包括外部監査人の監査結果の報告書には、包括外部監査が監査対象とした事件及びその概要、監査を実施した期間、監査の結果及びそれに添える意見、その他必要と認める事項が記載されるが、これらの監査報告書は住民に財務監査の情報として、情報公開されることになる。行政を長を代表とする行政側に委託した住民に対して、受託者としての地方自治体は運営されるものであり、そのため長（行政側）は住民に対して受託責任（説明責任）を有し、その行政の結果に対して報告される外部監査人の報告書は、住民に対しての報告責任として、行政側は開示していく責任がある。この法では、252条の38の3項で、包括外部監査人の監査結果報告書の提出があったときは、これを公表しなければならないとし、また、監査結果を受けて、措置を講じたときは、同条の6項で公表するように規定している。

外部監査制度としては、地方自治体の公正性と能率性の確保と予算執行の適正性について保証することである。これは行政の委託者側の住民に対して包括外部監査人が監査の結果やそれに添える意見を長（行政側）が公表することにより、住民が地方自治体の提供する財務情報に信頼が置けることを意味している。これらは地方自治体側の説明責任とそれに関連して提供された情報に対する信頼性の保証を包括外部監査人の監査によって確保されることであると考えられる。ここに外部監査の社会的な役割がある。

さて、具体的には、包括外部監査人が取り上げる包括外部監査の事件（テーマ）であるが、住民にとって、その内容が理解できることが重要である。さらに、包括外部監査人が包括外部監査を行うことにより、住民の立場から、包括外部監査人が監査対象として取り上げた事件とそれを監査することにより、住民に対して、監査によって保証される内容が住民の立場からどのような有用性があるのかが理解できることが必要である。さらに、包括外部監査人としては、住民に対して、包括外部監査が住民の福祉の増進、最少の経費で最大の効果を達成しているか及び組織運営の合理化、規模の適正化についての規定の趣旨も達成しているか、どうかの監査観点より、包括外部監査の事件を特定する必要があると考えられる。

このように包括外部監査において、包括外部監査人にとって、特定する事件の内容については、住民の立場において検討する必要があると考えられる。その際の監査の重要性は、住民の視点から眺めた重要性が判断基準になり、取り上げた特定のテーマや金額が住民とどのように関わっていくのかが、重要性の判断の要件になると考えられる。これは、企業の監査で考えられているような重要性の判断のようなものではないといえる。

住民にとって、包括外部監査が有用でないと判断した場合には、また、監査費用が無駄使用であると思われた場合は、前述したように、監査委員に対する住民監査請求（法第242条）や個別外部監査としての住民監査請求に基づく監査（法第252条の43の第1項）の請求やさらに、住民訴訟（法第242条の2）が生ずる可能性があり、それによって有用でない監査に支払われた監査費用の返還を求めたりする場合も考えられる。また、包括外部監査人が監査において、善良な管理者としての注意義務を果たさない場合も、同様な監査請求が行われるのではないかと予測される。

## II 包括外部監査の監査結果報告書

包括外部監査人は、地方自治体の首長と監査契約を結ぶことになるが、その監査契約は民法上の準委任契約と考えられる。包括外部監査人は、首長に対して、監査契約期間内に包括外部監査の監査結果に関する報告書を提出しなければならない。地方自治体においては、包括外部監査結果の報告は公報に記載して公表されている。前述したように、これは法第252条の38の第3項において、「監査の結果に関する報告の提出があったときは、これを公表しなければならない」とされているが、条例に基づき、その監査結果の

報告書を公報で開示している。住民は公報を読むことによって包括外部監査の結果について理解することができる。

さらに、法では第252条の38の第2項では、「監査結果に関する報告に添えてその意見を提出できる」としており、この意見については、法では公表するようにされていないが、実際には、多くの地方公共団体では、包括外部監査結果の報告書とともに、それに添える意見を含めて公報に記載して公表している。それだけ住民に対しての情報の公開を意識しているともいえる。また、公報に記載されている一部の地方公共団体では、公報に、添える意見を公表しても地方自治法に触れるものではないとの解釈もある。また、公表しない地方公共団体では、監査結果の報告書については、その公表は法で規定されているが、添える意見については、公開請求が無い限り公開されることはないとの解釈で公開されていない。

次に、この監査結果の報告書の形式については、特に、法律で定められていないが、ただ、包括外部監査契約書（地方自治法施行令の一部を改正する政令等に関する説明会資料）のなかで、監査の結果に関する報告の項目が示される。その項目は、監査を実施した期間、監査の対象とした事件（監査テーマ）およびその概要、監査の結果、その他必要と認める事項となっている<sup>(4)</sup>。

監査結果報告書の中には、報告書のなかで包括外部監査人の名前や利害関係が記載されていない場合もあるが、これは、すでに、地方自治法の規定に従って包括外部監査人の氏名が告知（公報に記載されている）されていたり、また利害関係がある場合は包括外部監査人に就任できないとの解釈があると思われるが、読者から見た場合は、包括外部監査人の氏名があるほうが望ましいと思われる。

### Ⅲ 監査結果及び添える意見への対応

包括外部監査人が監査結果の報告書なかで指摘した事項については、地方自治体では、指摘を受けた部・課・係では、それについての改善の方策を考えることは当然である。法第252条の38の第6項では、「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ものとする」としている。この場合において、監査委員は、当該通知に係る事項を公表しなければならない<sup>(5)</sup>としているので、地方公共団体では、包括外部監査で指摘された事項について、公報などで講じた処置を公表している。また、地方自治団体においては改善措置を講じた場合、公報でこのようなことを改善したと公表しているが、さらに、インターネットでも改善措置について公表しているところもある<sup>(5)</sup>。

地方自治体では、包括外部監査の結果報告書で指摘された事項については、改善措置を講ずることは当然であるし、また、その改善した措置について、報告していくことは、包括外部監査の結果報告書の開示に関連して、どのように改善措置をしたかについて、説明責任があるものと思われる。

つぎに、検討せねばならないのは、監査結果に添えて提出される意見についての改善措置の問題である。多くの地方自治体においては、前述したように公報等で監査結果に添えて提出される意見も公表してしている。このように、この監査結果に添えて提出される意見は、「地方公共団体の組織及び運営の合理化に資するため」に提出される意見と思われるが、依頼者側にとっては、大きな課題になることも多いと思われる。なかには、首長の政策に影響を与える場合も考えられる。この添える意見の公表および改善措置の公表については、法で規定されたものではないが、多くは、監査の結果報告書とそれに添える意見を公報で公表しているが、公表する以上は、その添える意見に対して、どのような改善措置を行ったかについて住民に対しての説明責任が行われるべきと考えられる。

それでないと監査報告書に添える意見を公報で公表した意味が無いように思われる。すでに、一部の地方公共団体においては、添える意見に対して行った改善措置を公表しているが、この公表は、地方公共団体側の説明責任を果たしたものと思われる。

#### Ⅳ 監査結果とそれに添える意見との差異

監査結果とそれに添える意見について、両者の法上の差異について検討する。包括外部監査人が報告する監査結果とは、法第252条の37の第5項において、包括外部監査人は、包括外部監査契約で定める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、これを包括外部監査対象団体の議会、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と規定している。それに対して、法第252条の38の第2項において「包括外部監査人は、監査の結果に基づいて必要があると認めるときは、当該包括外部監査対象団体の組織及び運営の合理化に資するため、監査の結果に関する報告に添えてその意見を提出することができる」と規定している。

包括外部監査人が監査の対象とする範囲は、法では、財務に関する事務の執行及び包括外部対象団体の経営に係る事業の管理についての監査であるが、財務に関する事務の執行については、法第2編第9章に規定されている範囲に該当すると考えられる。すなわち、行政の適法性、妥当性の立場から、予算執行、収入・支出、契約、現金及び有価証券の管理、財産管理など行政事務の執行の監査である。また、不正や非違についての監査も当然に含まれる。さらに、経営に係る事業の管理については、財務に関する事務の執行の監査および地方公営企業や事業の決算報告書、財務諸表、決算付属書類などの分析を通じての経営管理についての監査である。包括外部監査人の監査において、以上の範囲における監査が第2条第14項及び第15項の規定の趣旨を達成しているかについて監査を実施することになるが、これらについて、包括外部監査人は、監査結果で指摘することになると考えられる。

つぎに、監査結果に添える意見については、今までの包括外部監査人の監査結果報告書を眺めてみると監査結果報告書のなかで添える意見を述べているもの、別添として添える意見を述べているものに大別できる。この添える意見についての考え方に差異がある理由の一つは、法第252条の37の第1項で「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対象団体の経営に係る事業の管理のうち、第2条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について監査するものとする」と規定されている条文の解釈の違いにあると思われる。この第2条14項及び第15項の規定の趣旨を監査範囲のなかで意識することによって、どうしても監査結果報告書のなかで添える意見を述べることになるものと思われる。

私たちは、平成12年8月にすべての包括外部監査を実施している地方公共団体の外部監査担当部局に監査結果と添える意見の違いについて、各担当者としては、どのように考えておられるかについて、質問書を送付して調査したが、返送されてきた回答は、かなりまちまちであり、それだけ包括外部監査で述べられている監査結果と添えられる意見は、各地方公共団体でも違いがあるものと考えられる。

これらの地方自治体の回答を要約すると監査結果とそれに添える意見について、次のように考えることができる。

監査結果は、特定の事件（監査テーマ）に関係し、監査対象の範囲に限定されて提出されるものであり。監査に伴い必然的に生ずる指摘事項等は監査結果に含まれる。具体的には、法令適用の誤り、錯誤、違法又は不当な場合などである。

それに対して添える意見は、特定の事件（監査テーマ）に関係するが、監査に伴い必然的に生ずる指摘事項等の監査結果に直接的に関係せず、組織の改善や運営の合理化に資することを目的とするものである。また、監査対象の範囲に限定されるものではないと考えられる。

## むすび

外部監査人の義務については、法では、次のように述べている（法第252条の31）。

1. 善良な管理者としての注意をもって、監査を行う義務。
2. 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の実施。
3. 秘密保持の義務。
4. 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す。

これらは外部監査人に対する第4項の適用を除き、企業の財務諸表監査で一般に言われている監査人の精神的独立性、正当な注意義務、秘密保持の義務と同義である。ただ、第4項の規定に抵触する場合には、懲役または罰金に処せられることもある。これらは一般に言われている監査責任の問題とは、異なるものと思われる。

つぎに、包括外部監査人の責任については、法では、特に、規定されていないが、つぎのように考えることができると思われる。

外部監査人の責任について、法第252条の31の第1項において、外部監査人は、外部監査契約の本旨に従い、善良な管理者の注意をもって、誠実に監査を行う義務を負うことを示しているが、この善良な管理者の注意義務は、監査に従事するそれぞれの職業専門家としての要求される注意である。このように監査における義務が示されることにより、当然、外部監査人の責任も生じるものと考えられる。また、包括外部監査人の監査の結果やそれに添えて意見を述べることは、包括外部監査人の責任を明確にすることでもある。すなわち、これは地方自治体側（行政）が実施している財務に関する事務の執行及び経営に係る事業の管理に対する説明責任（accountability）と包括外部監査人が負担すべき監査責任を分離することである。これらは、地方自治体での行政側の責任と包括外部監査人の責任を明確にすることでもある。

包括外部監査人の責任を明確にしておかないと包括外部監査人の監査が住民監査請求の対象になったり、さらに、住民訴訟の対象になったりする場合も考えられるからである。すでに、前述したように一部の地方公共団体においては、住民監査請求や住民訴訟が生じていることは述べた。

つぎに、包括外部監査人の具体的責任としては、前述してきたように次のように要約できる。

- ① 包括外部監査人として、監査の実施及び監査報告書の作成に当たって、善管注意義務（正当な注意）を払うことが必要である。
- ② 包括外部監査人としては、法第2条第14項でいう住民の福祉の増進、最少の経費で最大の効果を達成しているか及び第15項でいう組織運営の合理化、規模の適正化について、規定の趣旨にのっとってなされているか、どうかについて、特に、意を用いた監査をせねばならない。
- ③ 包括外部監査人は、必要と認める特定の事件の監査における監査実施の過程で、善管注意義務違反による過失、職務懈怠などにより、記録の正確性及び適正性、不正や非違、関係法規の準拠性、資産や負債の実在性などについて看過した場合は、当然、包括外部監査人としての責任を問われることになる。
- ④ 包括外部監査人の監査実施及び監査結果報告書の内容が、監査報酬に比較して相対的に問題があり、依頼者である地方自治体の首長に損害を与えた場合には、責任を問われる場合も考えられる。
- ⑤ 包括外部監査人にとって取り上げる事件の特定は、財務監査のなかで、地方自治体や住民にとって重要であり、法第2条第14項、住民の福祉の増進、最少の経費で最大の効果を達成しているか、第15項、組織運営の合理化、規模の適正化について、規定の趣旨にのっとっているか、どうかの監査観点・要点より事件を特定する必要がある

## 注

- (1) 行政に対する説明責任 (accountability) とは、本稿では、住民が地方公共団体の首長及び職員に対して、住民が地方公共団体の行政を委託したことに対して、行政側が受託者として、行政活動の結果について、住民に報告する責任であると解釈している。一般的に、納税者に対しての行政側の受託責任に対する報告責任を述べる見解があるが、住民の中には、所得が少ないとか、固定資産を所有しない等の理由で税を負担しない住民も見られることや現在の地方公共団体のなかには、住民からの税で地方公共団体の財政を全部賄っていない場合も見られるからである。
- (2) 小西一正(研究代表者)編著、地方自治体の外部監査制度導入に関する研究と調査(文部省科学研究費補助金による研究調査)、金井平版印刷、1999年3月、23頁。
- (3) 包括外部監査人は、地方自治体の事務や長その他の執行機関の権限に属する事務の適正な執行を確保するために、財務監査の範囲より必要であると判断した事件(目的、内容、範囲)を特定して、外部監査人のイニシアティブにより、財務監査を実施するのである。
- (4) 過去に、包括外部監査人が報告してきた監査結果報告書を眺めてみると次のような形式になっている。
  - 1 包括外部監査結果報告書
    - 1) 外部監査の概要
      - ア 外部監査の種類(法第252条の37第1項に基づく包括外部監査)、イ 選定した監査テーマ、ウ 監査テーマを選定した理由、エ 監査対象期間、オ 外部監査の方法(監査の要点、主な監査手続)、カ 包括外部監査人名、キ 外部監査の実施期間
      - 2) 監査の結果
      - 3) 利害関係
    - 2 包括外部監査の結果に添える意見

以上が、主な項目であるが、一般的には、包括外部監査の結果報告書と同時に添える意見が提出されている場合が多いが、包括外部監査の結果に添える意見は必要がない場合は、包括外部監査人は意見を提出する必要がない。また、監査結果の報告書とは、別に提出する場合もあるので、監査結果の報告書に添付して提出されないこともある。
- (5) 公表されるまでの主な過程は、つぎのようになっている。
  - 1 包括外部監査人より外部監査結果報告書の提出・議会、首長、監査委員、関係ある委員会へ。
  - 2 監査委員は、包括外部監査の結果報告書を公報などで公表。
  - 3 当該包括外部監査で指摘された事項について、改善措置を講じたときは、その旨を監査委員に通告する。
  - 4 監査委員は、改善措置を条例に従って公報で公示。