

国際公会計学会

第 15 回 全国大会

報告要旨集

2012 年 8 月 4 日(土)

5 日(日)

千葉商科大学 市川キャンパス

目次

自由論題報告 1	1
フランス地方自治体における公会計改革とその意味	2
英国地方自治体の年次財務報告書における IFRS 導入の現況	6
政策評価における発生主義財務情報の活用状況	11
自由論題報告 2	15
地方自治体における VFM 監査のパブリック・アカウンタビリティ	16
公会計は財政危機回避に有用か	20
高等教育機関における会計の役割	22
イタリアの事例を中心として	22
自由論題報告 3	27
業績情報の予算編成への活用に関する考察	28
英国地方自治体における内部監査基準の策定とわが国地方自治体への示唆	33
地方自治体における内部監査基準の設定	38
自由論題報告 4	45
政府会計における企業会計手法導入の意義	46
韓国発生主義政府会計における監査法人の活用	48
政策評価に資する公会計情報の機能	52
財政ディスクロージャー研究特別委員会 中間報告	57
東京都の消防組織とディスクロージャーの現状と課題	58
世界先進 14 か国の自治体監査の動向	62
地方自治体サービスの原価と分析	68
統一論題 均衡財政と公会計	73
公会計研究所の会計原則	74
自治体再生のツールとしての公会計 市民への報告、市長の業績査定	82
公会計：総務省方式でよいのか	92

自由論題報告 1

1210 教室 司会 石川 恵子（実践女子大学 准教授）

2012 年 8 月 4 日（土） 10 時 20 分～11 時 50 分

報告 1 曾場 七恵（南山大学大学院 院生）

フランス地方自治体における公会計改革とその意味

報告 2 酒井 大策（関西学院大学院 院生 摂津市役所）

英国地方自治体の年次財務報告書における IFRS 導入の現況

ー英国財務担当者へのヒアリング調査から考えられる現況ー

報告 3 東 信男（会計検査院）

政策評価における発生主義財務情報の活用状況

ーイギリスにおける新たな政策評価制度と我が国への示唆ー

フランス地方自治体における公会計改革とその意味

曾場七恵（南山大学大学院総合政策研究科博士後期課程）

1. はじめに

わが国においてはじめて公会計制度が整備された明治時代、制度の模範としたのはフランスの制度であった。元来、フランコ・ジャーマン型の制定法主義による体制を採用してきたものの、第2次世界大戦以降、アメリカ・イギリスを中心とする慣習法主義の思考が重視され、2つの大きく異なる概念が混在することとなった。わが国の公会計制度はこの問題に対する対処はなされないまま今日に至っている。

公的部門の行財政運営を取り巻く厳しい環境は、世界各国で繰り広げられている。フランスもまた、この問題に直面している国のひとつであり、その対策として長年培ってきた中央集権国家体制を後退させて地方分権化を推進し、その一環として地方自治体での公会計改革が行われた。

これまでの先行研究では、1990年代に台頭するフランス地方自治体における公会計改革について、その改革の発生過程から実施時までの研究報告はみられるが⁶、改革が執行されてから以後の動向についての報告は成されていない。そこで、本研究ではわが国の公会計制度の原点であるフランスの地方公会計制度について、近代フランス地方公会計改革の主軸といえる M14 改革の施行後の現状について焦点をあて、その現状と背景を分析し、分権化後の地方公会計制度の改革の動向とその意味について検討する。

2. フランス地方自治体の公会計改革の背景

1970年代の世界的な経済不況時に、他国同様に深刻な財政危機に陥ったフランスでは、国家財政の改善のために地方政府へ大幅な財源移譲と権限委譲を伴う分権化

(décentralisation) と分散化 (déconcentration) を実施した。1982年地方分権化法制定後、地方の事務権限（教育、文化、社会面等）の予算収支は1980年時点では2,500億フランであったが1995年には7,650億フランに増加し、地方債もGDP比8%に増加した。急激に中央政府から権限および財源を一度に担うこととなった地方自治体では従来の行政シ

⁶ フランスの公会計制度に関する先行研究を以下に列举すると、以下のとおりである。
加藤達彦(稿)「フランスにおける国の会計制度と監査制度改革」(『明大商学論叢』第84巻第4号、(2002.04)、pp.495-512、所収)
木村琢磨(稿)「フランスにおける予算会計改革の動向ー日本法への示唆を求めてー」(『季刊行政管理研究』第106号、(2004.06)、pp.20-40、所収)
小関誠三(稿)「プラン・コンタブル・ジェネラルと公会計ー情報連環の体系を基軸としてー」(野村健太郎(編)『プラン・コンタブルの国際比較』、中央経済社、(2005)、所収、第21章)
山下 茂(稿)「フランスにおける地方団体の予算・決算・会計制度改革」(『ガバナンス研究』、明治大学、第3巻、(2006)、pp.75-106、所収)
黒川保美(稿)「フランスにおける新しい政府会計制度」(石崎忠司・黒川保美 編著『公共性志向の会計学』、中央経済社、(2009)、所収、第13章)
中西 一(著)『フランス予算公会計改革ー公共政策としての公共経営ー』、創成社、(2009)

システムでは対応が困難となり、その改善の必要性に迫られた。従来よりも広い裁量が与えられたことで、特に、財政基盤の小さな弱小自治体では政策失敗に伴う財政破綻のリスクが高まり、公債費の膨張と大規模自治体への依存する傾向となった。

公会計部門においては、行財政運営における責任を全うすること、および複雑化した資金調達の手法に対応できる様なシステムの形成が求められ、会計情報の有効的な利用によって行財政の健全化を図ることをめざした。分権化後、自治体の実状により適した会計制度を整備するための 1994 年地方自治体に関する予算・会計法が自治体の公会計改革を進行させた。M14 と称される、わが国の市町村に相当するコミューン（commune）のレベルでの公会計改革が先行した。

3. 公会計改革の進展

1996 年の M14 改革では、自治体に自治能力と責任概念を植え付けることを念頭に地方分権化政策促進のために自治体公会計基準を 1982 年版プラン・コンタブル・ジェネラル（以下、PCG(1982)）に接近させることで、財政情報の透明化と財務分析の有用性を高めることとした。自治体事務活動の特殊性を認識したうえでの公会計と PCG（1982）の接近は、現金収支会計である従来の自治体会計に発生主義概念の導入がなされることとなり、これまで不十分であった財務分析の活性化に繋がるように勘定分類や予算分類の再整備が行われた。

M14 では、元来性質別分類で作成されてきた予算書類を、人口規模別に目的別分類に基づく資料作成も求め、複数の予算書を作成することでより精密な予算立案を可能とした。従来の現金収支ベースでの予算編成には、費用・収益の対応概念の導入に伴い減価償却と引当金の予算計上の義務づけ、そして決算においては、行政特有の科目を除き PCG（1982）に則り、発生主義概念に基づく貸借対照表と成果計算書、資金計算書と附属書類から成る決算書類を会計官吏が作成することとなった。

コミューン・レベルで盛んとなったこの会計改革は、より広域の自治体会計でも踏襲され、その影響は中央政府の会計制度改革にも及んだ。

4. 自治体会計基準の改良点

フランス地方会計制度に発生主義の概念が導入したものの、当初予測されていたほどの結果は得られなかった。制度施行にあたり利害関係者の反対があったり、減価償却費用の予算計上においては自治体の保有財産の中心となる鉄道・道路・上下水道等のいわゆるインフラ資産が償却の対象外となっていたり、作成資料の大幅な増加による負担増、会計制度とシステム運営に専門知識をもつ職員を全自治体に派遣したものの、それでも小規模自治体での適用は複雑困難で、財務分析も活用されなかったことが原因である。

M14 発令後、1999 年に PCG（1982）が改定されるが、これも踏まえ 2002 年にコミューンの人口規模別の会計処理方法と制度の簡易化の要望が高まり、2005 年に M14 は当初規定の主要部分を残したうえで改正された。この改正では、特に予算手続きと予算に関す

る財務書類の近代化と簡易化を目的とし、将来リスクの回避に向けて資産と財務状況をより正確かつ明確に把握することを重視した。

改正後の予算書類と手続きの展開は、小規模コミュニティの予算執行をサポートできる様な全体を把握する体系となり、コミュニティ・レベルの資産もより正確に把握することで、地方自治体における行財政活動全体の情報の補完性が高まった。また、負債情報に関しては、これまで掲載されなかった債務負担情報も計上され、誠実性が高められた。

2000 年以降の M14 改正では、より小規模の自治体においても確実に実施できるように制度の簡略化だけでなく、さらには地方自治体全体での会計情報の整合性を高めることまで含めたフランス国土全体の会計システムの近代化を目指してきた。この点が市町村合併の推奨や道州制論の高まっているわが国の地方分権化の動向と異なる点であり、効果的かつ効率的な行財政運営を実現できる適切な自治体規模は拡大さえすれば良いとは限らないことがいえる。また、フランスでは消防や上下水道等の大がかりな事務の実行は自治体の共同体を活用しており、小規模自治体のままでも行財政運営が可能な体制を整えている。

5. 中央政府の予算会計改革と地方会計改革の関係

フランスの公会計改革は地方自治体では 1990 年代に先行されたが、中央政府での改革は 2001 年から実施された。LOLF と称される中央政府の会計改革は地方における会計改革だけでなく、NPM の手法や国際公会計基準（IPSAS）も参考としており、よりアングロ・サクソン型の影響が強くみられる。

ここでの論点として、LOLF は地方自治体の模範として役に立つのか否かを取り上げたい。中央政府による公式な見解は曖昧な態度の中でも LOLF を模範として制度改善を推進する傾向にあるが、研究者及び関係者の見解は分かれている。これは、LOLF が地方自治体にとって単なる後追いにすぎない改革だとも、地方にとって指導的モデルになりうる改革とも考えられることによる。

肯定的な見解は、LOLF 生成に携わった研究者が多いが、地方にとって模範となりうる部分としては、予算の領域が挙げられる。LOLF では、予算はミッション、プログラム、アクションの予算編成過程を通じて可決し提示するので直接的に成果管理が可能であることから多様な予算編成に対応できる。地方事務執行に成果理論が適用されれば、予算会計の情報の明解さと明瞭さ、そして民主的統制による予算審議がこの改革進展の充実によって補強可能となる。

一方の消極的な見解では、LOLF は中央政府の予算改革のために構築されたシステムであり、地方にそのまま導入しても、中央と地方のシステム及び制度の統一化を図ることは不可能であると主張している。また、LOLF から地方制度に移転適用が可能なのはごくわずかであるとの指摘もあり、その例として、予算編成時の議会重視の体制や誠実性の原則の重視、制度全体の PCG（1982）への接近、会計検査院を利用した成果の評価報告書の活用等が挙げられる。

実際に、地方自治体においても中央政府のように予算・会計の近代化を目指すとともに

「成果」の評価を重視する傾向が見られ、これらに準じた制度改革も望ましいとの意見も多い。そのためには、LOLF というプログラム段階の設置と、そこでの明確な目的の確立と明確な評価基準を設定することの有用性も認められている。ただし、その適用範囲は全地方自治体ではなく、人口 10,000 人以上のコミュン及びそれ以上の規模レベルの自治体にとどまるため、対象となる自治体数は 1,300~1,400 程度となる。

地方では、小規模自治体における成果管理手法の概念の必要性はないと解されており、小規模自治体への会計制度活用に着目している地方政府の制度改革に LOLF プロセスの導入は消極的となってしまう。さらに、地方政府としては先に近代会計改革を実施したという自負もあり中央政府の制度をそのまま模倣することには抵抗があることも影響している。

6. 中央政府の影響力は健在か

1982 年からの大々的な地方分権化の効果はどこまで波及しているのか。財政及び公会計の部門では、いまだ中央―地方間の完全なる独立体制は確立されていないといえよう。

LOLF 改革の施行後の政府の意向には、地方自治体の自律性をより高めようとする動きが見られる。それは 1980 年代の地方分権化改革時と同様の理由であるが、増大し続ける中央政府支出の削減のため、地方政府への支援負担を削減したいためである。そのため、中央政府としては地方政府においても成果管理手法を導入し、さらなる行財政運営の効率化を図りたく、LOLF プロセスを地方にも適用し、判断基準を画一化したいのである。

しかしながら、2005 年及び 2006 年の報告書によると地方自治体においても予算支出の削減のための改革は必要であるが、中央政府と成果及び行財政運営の管理判断基準を同一化し、地方予算・会計基準としての「地方版 LOLF」を作成する必要はなく、その義務もないと公表されたことから、地方政府の自律性と自主性は尊重されていると考えられる。

英国地方自治体の年次財務報告書における IFRS 導入の現況

—英国財務担当者へのヒアリング調査から考えられる現況—

関西学院大学大学院経営戦略研究科研究員

酒井 大策

1. 英国地方自治体財務報告制度の研究意義

わが国地方自治体の財務報告制度について、総務省を中心に改正の議論が近年行われている。平成23年1月に公表された「地方自治法抜本改正についての考え方(平成22年)」では、「8. 監査制度・財務会計制度の見直し(3) 財務会計制度の見直し」として現在の財務会計制度の問題点が指摘され、地方自治法改正を中心として、財務会計制度の大きな変革の可能性が考えられる。しかしながら、これまでの議論では、発生主義会計の導入の是非についてが中心となっていることはいなめず、導入後の会計基準、その設定団体について、また特に財務報告の活用についての議論は活発に行われていないといわざるをえない。

行政評価や指定管理者制度、PFI など、わが国が地方自治体行財政改革のモデルとして積極的に研究されてきた英国では、すでに発生主義会計が導入されている。英国では英国勅許公共財務会計協会(Chartered Institute of Public Finance and Accountancy: 以下 CIPFA) が中心となって、財務報告を作成する際に各地方自治体が遵守する実務規範(Code of Practice on Local Authority in United Kingdom: 以下 Code) が策定されてきた。CIPFA は2009/10会計年度まではUK-GAAPを会計基準としてCodeを作成してきたが、2010/11会計年度より国際財務報告基準(IFRS)を会計基準としてCodeを作成した。それにともない、各地方自治体はIFRSに基づくCodeを遵守した年次財務報告書を作成することとなり、2011年に最初のIFRSベースの年次財務報告書(Statement of Accounts)が各地方自治体より公表された。英国地方自治体のIFRSに基づく財務報告制度のフレームワークおよび公表されたIFRSベースの財務報告を調査することは、発生主義の導入および財務報告の活用を検討していくうえで極めて有益なものになると考えられる。

本報告では、まず、英国地方自治体のIFRSに基づく財務報告制度の基盤となるフレームワークについて考察する。その上で、公表されたIFRSベースの年次財務報告書に対する地方自治体監査委員会(Audit Commission: 以下 AC)の意見書の内容を紹介し、それらを踏まえたうえで平成24年に行った英国地方自治体財務報告書作成担当者へのヒアリング調査の結果をまとめる。

2. 英国地方自治体財務報告制度のフレームワーク

英国の地方自治体の財務報告制度の法的な根拠として、「2003年地方自治法 (Local Government Act 2003)」があげられる。「2003年地方自治法」では、地方自治体は「適切な慣行 (proper practices)」にそって会計実務を行うことが求められている。しかしながら「2003年地方自治法」では、「適切な慣行」を具体的に示しているわけではなく、具体的な「適切な慣行」を確認するためには、「2003年地方自治法」に基づく「2003年地方自治体 (資本財政および会計) 規則 (The Local Authorities (Capital Finance and Accounting) (England) Regulations 2003)」をみる必要がある。「2003年地方自治体 (資本財政および会計) 規則」では第31節において、「2003年地方自治法第21節(2)」の示す適切な会計慣行について記載されている。CIPFA/LASAAC の『英国における地方自治体の会計実務規範 (Code of Practice on Local Authority Accounting in the United Kingdom: a Statement of Recommended Practice)』は、ここで地方自治体が参照すべき文書と具体的に示されている。

このような法規則によって、「適切な慣行」として、CIPFA およびスコットランド地方自治体会計諮問委員会 (Local Authority (Scotland) Accounts Advisory Committee : LASAAC) (以下、CIPFA/LASAAC) の Code が英国地方自治体の Code として認められている。

3. 地方自治体への IFRS 導入の経緯

英国地方自治体への IFRS 適用議論のきっかけとなったものは、2007年3月に財務省 (HM Treasury) より公表された2007政府予算 (2007 Budget) である。2007政府予算では、財務報告に関連する部分として以下が公表された。

- ・ これまで財務諸表は UK GAAP 適用して作成されてきたが、本予算において IFRS を適用した会計を公的部門が準備する必要があることを宣言する。
- ・ 2008/09会計年度より初めて発表される予定の公共部門全体財務諸表 (WGA) は、IFRS を適用する。

2007政府予算による政府の財務諸表および WGA の IFRS 適用の宣言は、WGA の構成主体の一つである地方自治体に IFRS への対応を迫ることになった。地方自治体への要請はその Code を作成する CIPFA/LASAAC に対して対応を求めることであり、CIPFA/LASAAC は協議を重ねることとなる。CIPFA/LASAAC にとって最大の懸念事項は、これまでどおり UK-GAAP にそって財務報告を作成することによって、WGA への対応が行えるかということであった。CIPFA/LASAAC は、各地方自治体に混乱と負担を避けることを優先して、最終的に2010/11会計年度より、中央政府の会計基準を作成する財務報告諮問委員会 (Financial Reporting Advisory Board : FRAB) の承認を得る IFRS 準拠の Code を公表することを決定した。

4. AC 報告書 “Let’s be Clear” からみえる IFRS 化による課題

これまで英国地方自治体の財務諸表監査を行ってきた AC は、2012 年 1 月に地方自治体の財務報告の IFRS 化について、報告書“Let’s be Clear”を発表した。AC は、報告書の中で、現在の財務報告書は、地方自治体の議会議員や市民にとって理解すること困難であり、より理解できる方法で公表されるべきであると指摘している。AC は下記の内容を報告書で提案している。

- ・ 議会議員や市民は、各地方自治体の財政状態や業績についての重要な情報を提供する、十分に用意された財務報告書からの抜粋にアクセスすることにより、便益を得ることができる。
- ・ 専門家や AC は、法により要請させた財務報告書の不必要な内容を、監査人や財務報告責任者が削減することをもっと支援することができる。
- ・ 各地方自治体は財務報告書をより短く、よりアクセスし易いように確保することができる。用意される財務報告書は、これまでの財務報告書をより詳細に分析する必要がある。次の財務報告書が用意されるまでに、どのようにしてより明確に、より焦点をあてるべきかについて特定すべきである。

AC は、財務報告の分量・注記が大幅に増えたことを特に問題点として指摘している。AC の報告書によると、2010/11 年度の財務報告書のページ数は以下のとおりである。

地方自治体の種類	最小ページ数	最大ページ数	平均ページ数
全ての地方自治体	39	250	113
一層性の地方自治体	72	237	139
ディストリクト (二層性下位自治体)	60	180	104
カウンティ (二層性上位自治体)	88	250	151

Audit Commission, *Let’s be clear*, 2012, p6. を基に作成

AC の報告書によれば、2007/2008 年度の一層性自治体およびカウンティの財務報告書の平均ページ数は 90 ページであり、一層性自治体で約 40 ページ、カウンティでは約 60 ページの増加がみられる。特に主要な財務諸表に関する注記の大幅なページ数の増加が顕著にみられ、2007/2008 年度の一層性自治体およびカウンティの注記の平均ページ数は 36 ページに対して、2010/11 年度は 64 ページと財務報告書のほぼ半分を注記が占めることとなっている。AC はこのような財務報告書および注記のページ数の大幅な増加が、議会議員や市民の理解可能性を著しく低下させる原因の一つであると考えている。

AC は報告書において上記のような指摘を行っているが、IFRS 化自体を問題点として指摘しているわけではない。また、Code の設定主体である CIPFA/SOLACE から IFRS 化を見直す

動きが現在あるわけではない。

5. 英国地方自治体財務報告担当者へのインタビュー調査

AC の報告書を踏まえ、平成 24 年 5 月 2 日から 5 月 5 日まで英国地方自治体の財務報告担当者へインタビュー調査を実施した。今回訪問した自治体は以下の 4 つである。なお、インタビューの実施にあたっては、わが国の基礎地方自治体への示唆を得ることを念頭に置き、10 万人前後（わが国の一般市規模）より 2 市、30 万人前後（中核市・特例市規模）より 2 市を選択し、訪問を行った。

自治体名	自治体の種類	人口	2010/11 年度の財務報告書のページ数
Coventry City Council	metropolitan districts	315,700	122
Malvern Hills District Council	non-metropolitan district	75,400	88
Wychavon District Council	non-metropolitan district	117,000	87
Dudley Metropolitan Borough Council	metropolitan districts	307,400	116

まず、AC の報告書で指摘にある財務報告書が議会議員や市民が利用するには非常に難解であるという点について、各担当者に意見を伺った。各担当者の意見は、AC 報告書と同様に、議会議員や市民が理解するのは困難であると回答であった。担当者からは、地方自治体を専門としない会計士では理解が困難な部分も含まれるという意見もあり、特に注記は理解が困難なもの、一般の利用者には不必要なものが含まれるとの指摘があった。

財務報告の主たる利用者はどのような利害関係者と考えるかという問いに関しては、市民という意見もあったが、各自治体で指摘された利用者は、外部監査人および監査委員会（Audit Committee）であった。外部監査人については、これまで AC が担当してきたが、今後は各地方自治体が監査人を選任することとなり、上記の各地方自治体はともに Grant Thornton を選任予定であった。英国の地方自治体は、法規則によって監査人による財務諸表監査が義務付けられており、財務報告書には監査人の意見が付される。すなわち、各地方自治体は説明責任の履行のために監査人が適正意見を述べる Code に沿った財務報告書を作成する必要があり、その要請にこたえるために財務報告書を作成しているといえる。監査員会は各地方自治体内で設置される、議会議員によって構成される独立した委員会であり、財務報告、財政状態及び業績について議論が行われる。市民に対しては、財務報告書作成後、一定期間閲覧と質問を受け付ける期間を設けるが、この期間に市民から質問が寄せられることはほとんどないとのことであった。

IFRS を導入するメリットについては、CIPFA の導入議論でも述べたとおり、WGA への参加

が容易になる点があげられていた。また、民間委託や民営化において、民間企業と同様の会計基準を採用することにより、比較することが可能になるとの指摘もあった。しかしながら、地方自治体全体として民間企業と比較することや今後考えられる海外の地方自治体との比較については、目的や組織構造が異なるので有用性は低いとの意見を得た。

議会議員や市民にとって理解が困難な点について、各担当者から記述的情報の重要性が指摘された。財務報告書に含まれる序文は、財務報告書の利用者が財務諸表を理解するために必要な情報を提供する役割を持ち、序文の充実が利用者の理解を深めるために必要であるとの意見を得た。また、財務諸表のサマリーや業績情報と組み合わせたアニュアル・リポートの公表がすでに行われていた。これらは法規則で要請されているものではないが、ほとんどの地方自治体で自発的に取り組みが行われている。Wychavon District Council では、年次財務報告書の注記について、必要なものと削除するものの検討が行われており、次年度以降の年次財務報告書は今年度と比較してページ数を削減する予定であるとのことであった。

各担当者へのインタビュー調査では、IFRS 導入に関して、積極的な肯定意見を得ることはできなかった。しかしながら、各担当者とも発生主義会計や IFRS 導入自体に関する否定的な意見があったわけではない。IFRS 化によって生じた年次財務報告書の大幅なページ数の増加などを課題として認識し、一般利用者がより活用できるよう改善に取り組んでいる段階にあるといえる。

6. 利用者の活用を視点とした議論の必要性

IFRS の適用によって、英国地方自治体では AC 報告書に代表されるように、新たな課題が発生している。議論の中心となっているのは、IFRS 化が会計知識の乏しい議会議員や市民が財務報告を活用することを困難にしているということである。しかしながら、会計基準としての IFRS を否定するのではなく、AC 報告書および各担当者の意見は、いかに財務報告を有益に利用していくかということに焦点が当てられている。序文の充実、アニュアル・リポートの作成、サマリーの作成は、財務報告を基礎とし記述的情報やその他の情報を組み合わせて、より一般利用者にとって活用しやすい情報を提供することを意図するものである。わが国地方自治体の財務会計制度の改革においても、このような最終的な利用者が活用できる情報とは何かを視点として議論が活発化されるべきであり、英国地方自治体の事例は十分な示唆を与えるものであると考えられる。

政策評価における発生主義財務情報の活用状況

－イギリスにおける新たな政策評価制度と我が国への示唆－

東信男（会計検査院）

1 はじめに

イギリスのキャメロン連立政権は、労働党政権が政策評価の枠組みとして用いていた公的サービス合意（Public Services Agreement）を廃止し、新たに公的サービス透明性フレームワーク（Public Services Transparency Framework）を導入した。新たなフレームワークでは、業績情報と財務情報をリンクさせるため、インプット（コスト）指標が採用された。キャメロン連立政権はインプット指標により政策手段の効率性を把握した上で、行政サービスの提供方法を改善したり、効率性の高い政策手段により多くの資源を配分したりすることを目指している。

一方、我が国は公会計に企業会計の考え方を取り入れる公会計改革に取り組んできたが、その成果は説明責任の向上に止まっているのが現状である。我が国の財政状況が深刻さを増し、財政健全化が最優先の課題になっている中で、公会計改革は説明責任の向上に止まらず、財政活動の効率化に貢献することが求められている。キャメロン連立政権の政策評価は、発生主義財務情報を活用した効率的な資源配分を目指しており、我が国において、企業会計の考え方を財政活動の効率化に取り入れる方法を検討する上で示唆に富むものとなっている。

2 キャメロン連立政権の政策評価

各府省は公的サービス透明性フレームワークにおいて、2011-12年度から2014-15年度まで（2010年SRの対象期間）を計画期間とする事業計画（Business Plan）を作成するとともに、当該年度終了後、年度報告・決算書（Annual Report and Accounts）を作成することとされた。

2. 1 事業計画の内容

（1）ビジョン（Vision）

ビジョンでは、各府省が2010年SRの対象期間に達成すべき目的を設定している。この目的は、各府省が連立政権の公約を実現するために進める改革の概要を記述している。

（2）連立の優先事項（Coalition Priorities）

連立の優先事項では、各府省が2010年SRの対象期間に達成すべき政策目標を設定している。この政策目標は、保守党と自由民主党が2010年5月に作成した二つの連立合意文書で設定した連立政権の目標と一致している。

（3）構造改革計画（Structural Reform Plan）

構造改革計画では、各府省が連立の優先事項で設定した政策目標を達成するために行う今後2年間の行動（Action）を設定している。行動については、その進捗状況を測定する

ため、具体的な活動に細分化した里程碑（Milestone）、その開始期限及び完了期限を設定している。構造改革計画は事業計画の大部分を占めており、全府省を合わせて 1200 以上の行動、600 以上の里程碑が設定されている。

（４）透明性（Transparency）

透明性では、投入された公的資金の効率性及び有効性を測定するため、アウトプットの提供に要するインプットに関する指標（Input Indicator）と、連立の優先事項で設定した政策目標のインパクトに関する指標（Impact Indicator）を設定している。全府省を合わせて 112 のインプット指標、146 のインパクト指標が設定されている。これらの指標には、公表開始期限、公表の頻度及び集計のレベルに関する説明が附記されている。全府省のインプット指標の約 60%は、アウトプット 1 単位当たりの提供に要するコスト（環境政策の事例では、再生可能エネルギーTWh 当たりの転換奨励に要するコスト）又はアウトカム 1 単位当たりの改善に要するコスト（通商政策の事例では、イギリスへの対外直接投資 1 件当たりの誘致に要するコスト）となっている。

2. 2 年度報告・決算書の内容

各府省は構造改革計画に関して、当該年度に完了しなければならない里程碑の件数、完了した里程碑の件数、1 か月、2 か月又は 3 か月以上遅延している里程碑の件数をそれぞれ開示することとされた。当該年度に完了しなければならない里程碑のうち、遅延したものについては、その理由を記述することとされている。また、インプット指標及びインパクト指標に関しては、当該年度の実績値とともにベースラインとして 2009-10 年度の実績値を開示することとされている。

2. 3 政策評価の特徴

キャメロン連立政権の政策評価では、インプット指標の中でアウトプット 1 単位当たりの提供に要するコストを設定させ、アウトプットとコストをリンクさせた。同一のアウトカムを達成するために複数のアウトプットが提供され、それぞれアウトカムが改善されている場合、インプット指標の実績値を複数のアウトプットの間で比較し、低コストのアウトプット、つまり、効率性の高いアウトプットにより多くの資源を配分することが可能となる。また、アウトプットが 1 つの場合でも、ベンチマークの手法を採用すれば、インプット指標の実績値を組織内で比較したり、類似のアウトプットを提供している他府省又は民間企業と比較したりして、アウトプットの提供方法を改善することが可能となる。

一方、インプット指標の中でアウトカム 1 単位当たりの改善に要するコストを設定しているものは、若干見られるに過ぎない。これは、アウトプットの提供とアウトカムの改善にはタイムラグがあること、アウトカムにはアウトプットの提供だけではなく外部要因も影響することから、公的資金の投入の効果は必ずしも当該年度のインパクト指標の実績値に反映されるとは限らないからである。このため、新たな政策評価でも、費用対効果の高いアウトプットにより多くの資源を配分するために必要な財務情報は十分に提供できな

いことになる。

3 我が国への示唆

3. 1 我が国の現状

我が国では、2008 年度予算から予算書・決算書の項・事項が政策評価で行われる実績評価の評価単位と原則として対応することとなったため、決算書等を基礎に作成される省庁別財務書類を活用して政策別のコスト分析を行う体制が整えられた。しかし、予算書・決算書では、政策を実施するための人件費、物件費等については共通経費として一括計上され、政策別の事業費を集計した項・事項には計上されていなかった。このような状況を踏まえ、一括計上されている共通経費を一定の仮定に基づき各政策に配分することにより、政策全体としてのコストを把握するため、2010 年 7 月に「政策別コスト情報の把握と開示について」が作成され、各府省はこれに基づき 2009 年度から政策別コスト情報を公表している。

3. 2 政策別コスト情報の課題

財政活動の効率化を図るためには、各府省がより低いコストで政策目的を達成できるアウトプットを採択するために必要な情報を入手できる体制を整備する必要がある。つまり、「アウトプットを更に 1 単位提供するためには、あとどれだけのコストが必要になるのか？」或いは「アウトカムを更に 1 単位改善するためには、あとどれだけのコストが必要になるのか？」という問いに答えることができるような体制が整備されて始めて、発生主義財務情報は効率的な資源配分に関する意思決定に貢献することができる。

ところが、現在の政策別コスト情報は政策評価との連携が図られていないため、業績情報と財務情報がリンクされていない状況となっている。つまり、アウトプット別にコストを集計した上で、実績評価でアウトプットの提供状況を測定するために設定しているアウトプット指標 1 単位当たりのコストを算定したり、アウトカムの改善状況を測定するために設定しているアウトカム指標 1 単位当たりのコストを算定したりしていないため、上記のような情報を提供することができない。従って、現状では政策全体のコスト情報の提供に止まり、他事業との比較を通じた効率化への取り組みを促す効果は期待できそうにないと考えられる。

3. 3 政策別コスト情報の今後の展望

イギリスの新たな政策評価で採用されたインプット指標は、プログラム評価で用いられている分析手法の一つである費用効果分析（Cost-Effectiveness Analysis）を応用したものである。イギリスの事例は、上記で述べた政策別コスト情報の課題を解決する上で選択肢の一つになると考えられる。そこで、財政活動の効率化に資する政策別コスト情報を作成するため、実績評価のスキームを利用しながら費用効果分析を応用とした場合、例えば次のような分析手続が考えられる。

- (ア) 同一のアウトカムを達成するために実施する施策別に、年度開始前にロジック・モデルを設計し、政策体系を明確にする。この場合、アウトプットが提供されていることを測定するためのアウトプット指標、アウトカムが改善されていることを測定するためのアウトカム指標を設定する。アウトプット指標は、最終的に1単位当たりのコストを算定し、相互に比較する必要があるため、人数、件数、時間、金額等の量的かつ共通単位で設定する。
- (イ) アウトプット別に、アウトプット指標の当該年度の実績値を把握し、アウトプットが提供されたことを確認する。
- (ウ) アウトプット別に、アウトカム指標の当該年度の実績値を把握し、アウトプットの提供前と比較してアウトカムが改善されたことを確認する。これは、アウトプット1単位当たりのコストが低くてもアウトカムが改善されていない場合があるからである。
- (エ) アウトプット別に、その提供に要した当該年度のコストを発生主義で集計する。
- (オ) アウトプット別に、集計したコストをアウトプット指標の当該年度の実績値で除して、アウトプット1単位当たりのコストを算定する。これにより、「アウトプットを更に1単位提供するためには、あとどれだけのコストが必要になるのか？」という問いに答えることができるようになる。そして、相互に比較して1単位当たりのコストが一番低いアウトプットが、同一のアウトカムを達成する上で最も効率性の高いアウトプットということになる。

4 おわりに

イギリスのキャメロン連立政権は、新たに導入した政策評価でインプット（コスト）指標を採用し、アウトプットとコストをリンクさせた。これにより、主要な政策のアウトプットの効率性を把握することが容易になり、アウトプットの提供方法を改善したり、効率性の高いアウトプットにより多くの資源を配分することが可能となった。このように単年度ごとに業績目標の達成状況に応じて政策の見直しを行う政策評価では、発生主義財務情報が活用されている。これは、アウトプットを提供するために投入される公的資金には経常的支出と資本的支出があり、単年度ごとにアウトプットの効率性を把握するためには、現金主義財務情報より発生主義財務情報の方が優れていると認識されているからである。

我が国では、2008年度から予算書・決算書科目の見直しが行われたり、2009年度から政策別コスト情報の作成が行われたりして、省庁別財務書類に関して内容等の改善が図られた。これらの取組みにより、説明責任の向上に資する財務情報を提供できるようになったものの、依然として業績情報と財務情報がリンクされていないため、財政活動の効率化に資する財務情報を提供できない状況になっている。我が国でも、発生主義財務情報の活用方法を検討する上で、イギリスの事例は参考になると考えられる。

自由論題報告 2

121 1 教室 司会 山本 清 (東京大学大学院 教授)

2012 年 8 月 4 日(土) 10 時 20 分～11 時 50 分

報告 1 川嶋 徹也 (関西学院大学大学院 院生 枚方市監査委員事務局)
地方自治体における VFM 監査のパブリック・アカウンタビリティ
—英国地方自治体監査委員会からの示唆—

報告 2 清水 涼子 (関西大学大学院 教授)
公会計は財政危機回避に有用か
—ヨーロッパ諸国比較研究から—

報告 3 城多 努 (広島市立大学国際学部 准教授)
高等教育機関における会計の役割
—イタリアの事例を中心として—

地方自治体における VFM 監査のパブリック・アカウンタビリティ

—英国地方自治体監査委員会からの示唆—

関西学院大学大学院（枚方市役所） 川嶋徹也

1 公監査とパブリック・アカウンタビリティ

わが国の長引く経済不況のなか、住民の行政へのニーズが多様化する一方、国・地方の財政状況は厳しい状態にあり、歳出削減等を進めて財政健全化を図ることが喫緊の課題となっている。政権交代後、民主党が進めている地域主権改革は、国と地方の役割を見直すものであると同時に、地方自治体と住民との行政における受託関係を強めていくものといえる。それゆえ、行政サービスの受託者である地方自治体は、委託者である市民（将来世代を含む）に対して、受託責任（stewardship）を負っており、説明責任（accountability）をさらに一層果たしていかなければならない。その意味では、パブリック・アカウンタビリティ（公的説明または会計責任）の解除を目的とする公監査の役割も以前に増して重要になっている。特に、すべての地方自治体で行われている監査委員監査の諸問題を、パブリック・アカウンタビリティと関連づけて考察することは有意義であり、現在、政府で検討されている自治体の監査制度の見直しに一定の示唆を与えることができると思われる。

2 内部統制から見た VFM 監査の重要性

総務省の『地方公共団体における内部統制のあり方に関する研究会報告書』⁷では、地方自治体の内部統制の4つの目的として、法令遵守、業務の有効性と効率性、財務報告の信頼性、資産の保全が示されている。同報告書では「住民の税を基本として住民サービスを実施する性格を踏まえると、地方公共団体の事務の原則である業務の有効性及び効率性の追求が重要であり、その前提として、公平性・公正性が求められることから、法令等の遵守に基づく合法性や合規性の確保がその基礎となる。」とされている。すなわち、4つの目的のうち法令遵守はあくまで前提条件で、業務の有効性と効率性が最も重要な目的とされている。石原・新日本有限責任監査法人⁸は英国勅許公共財務会計協会（Chartered Institute of Public Finance Accountancy：CIPFA）と全英地方自治体経営協会（Society of Local Authority Chief Executive and Senior Manager：SOLACE）の「地方自治体における優れたガバナンスの実践」フレームワークを引用し、ガバナンスについて「地方自治体が、どのようにして、適切な方法で、適切な人々を対象に、適切なタイミングで、包括的かつオープンで誠実に、説明責任を伴う形で、適切なことを実行していることを保証するかとい

⁷ 地方公共団体における内部統制のあり方に関する研究会「内部統制による地方公共団体の組織マネジメント改革～信頼される地方公共団体を目指して～」総務省、2009年、29頁。

⁸ 石原俊彦監修・新日本有限責任監査法人編「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、21頁。

う意味合いの言葉である。」とし、さらにガバナンスは「システム、プロセス、文化、価値観によって構成されており、それによって地方自治体が指揮統制されるものであるとともに、それを通じて地方自治体がそれぞれの地域社会に対して説明を行い、関与し、また状況に応じてこれを指導するものである。」と述べている。このフレームワークにおけるガバナンスについての記述の後段は明らかに内部統制のことを示唆していることから、内部統制はパブリック・ガバナンスにおいて根幹となるものであるといえる。すなわち、内部統制が目指す業務の有効性と効率性つまり VFM の視点による行政サービスは、パブリック・アカウンタビリティを果たすうえでも非常に重要といえる。それゆえ、公監査においても、VFM 監査は財務監査とともに重要な位置付けがなされるべきである。

VFM 監査の重要性の認識は高まっている一方で、これまでの地方自治体の監査委員監査では、主として合規性に着眼した財務監査が行われており、経済性・効率性・有効性に着眼した VFM 監査による業績監査は十分には行われてこなかった。日本監査研究学会課題別研究部会⁹は「行政監査を実施しない地方公共団体では、合規性や合法性に力点が置かれた財務事務の監査のみが定期監査として執行され、事実上、経済性や効率性に関する監査が十分に展開されないケースも見受けられる。」と指摘する。合規性を主眼とした監査とともに重要な VFM 監査が十分に行われてこなかったことは、パブリック・アカウンタビリティの観点から大きな問題であることは明らかである。

3 VFM 監査における問題点

VFM 監査を「監査」として捉えようとするとき、以下のような問題に直面する。

- ① 合意された判断規準
- ② 情報監査と実態監査としての整理
- ③ 外部監査と内部監査としての整理
- ④ Public Interest を保証する監査人のあり方（専門知識、実務規範など）
- ⑤ リスク・アプローチ監査としての整理

こうした VFM 監査を取り巻く諸問題を考察する上の足がかりとして、NPM の取り組みのなかで、先進的に VFM 監査を強化してきた英国の事例を研究し、検討を行っていく。

4 英国における VFM 監査の変遷

英国の NPM による自治体経営改革は、1980 年のサッチャー保守党政権時の CCT(Compulsory Competitive Tendering)の導入で経済性と効率性を、その後メイジャー政権は「市民憲章」で有効性の視点を強調しており、VFM における 3E の視点はこの時期に本格導入されたといえる。その後ブレア労働党政権になって、経済性、効率性および有効性の観点から業務を改善し、質の高いサービスを提供することを義務づけた制度としてのベストバリュー (Best Value: BV) が導入され、VFM 監査における制度改革が本格化していく。

⁹日本監査研究学会（課題別研究部会「地方自治体監査基準」「地方公共団体監査基準（案）」2011 年、7 頁要約。

その後、2002 年から導入された包括的業績評価制度（Comprehensive Performance Assessment : CPA）、包括的地域評価（Comprehensive Area Assessment : CAA）のフレームワーク作成のなかで、資源の活用評価（Use of Resources）の点数化が行われ、4 段階評価によるランク付けによるベスト・プラクティスな状態が公表された。こうしたパブリック・アカウンタビリティに資する監査制度改革は、地方自治体監査委員会（Audit Commission : AC）を中心としたものであった。

5 合意された判断規準

英国では、AC が「合意された判断規準」として、監査人が各地方自治体の資源の利用状況を評価する際の判断規準の評価項目として利用する「Key Lines of Enquiry : KLOE」を作成し、財政運営、財務状態、内部統制、VFM、財務報告の 5 つの項目から、それぞれ以下の 4 段階の評価を行うことにより、ベストプラクティスな状態を示すことで、パブリック・アカウンタビリティに資する外部監査が行われている。しかし、KLOE は、例えば「住民の満足度」といった地域へのパブリック・アカウンタビリティを意識しているかといった疑問が残り、それゆえ、英国におけるパブリック・アカウンタビリティについての考えがわが国とは少し異なっていると理解される。

なお、KLOE は度々改訂が行われ、2008 年の KLOE は、VFM の項目の中で、①全体コストだけでなく、単位コスト、工程コストの把握、②サービス改善、VFM、サービスへの利便性のための ICT の活用を指摘している（Audit Commission, Use of resources Guidance for councils - 2008 assessments, March 2008, p22）。

6 VFM 監査の課題

AC による外部監査としての VFM 監査は、BV 業績指標（Best Value Performance Indicators : BVPIs）をベースとして、KLOE の達成状況をランク付け評価するものであるから、外部監査による情報監査としての性格が強いものである。しかし、一方で、AC は、VFM を達成する様々な方法として以下のような例を挙げている（Audit Commission, Use of Resources Audit Commission auditor guidance, Effective from April 2009, p24）。

- ① より高サービス高コストへととなっていくニーズの防止または低減及び需要の管理
- ② 大半の有効なサービスの保証を委任により確保
- ③ アウトプットを保持したまま、インプット（例：人、資産、エネルギー、資材）を低減させる
- ④ 同じインプットで、品質を向上させ、アウトプットを大きくさせる
- ⑤ 資源の増加に見合った品質改良とアウトプットの大きさの調整

また、AC が VFM へのアプローチ際に拠り所としている原則には、「公正なサービス利用の確保への整理の考察」「達成成果の証拠と VFM 改善に向けた活動の有効性への依拠」といったものがあり、こうした状態を保証する VFM 監査、また、KLOE を監査の要証命題としたとき、VFM 監査は情報監査としての性格より、実態監査としての性格が強いものと考えられる。

7 The abolition of the Audit Commission—AC の廃止—

デイビッド・キャメロン政権になった 2010 年、英国のコミュニティ・地方自治省 (Department for Communities and Local Government : DCLG) は AC を 2012 年に廃止することを公表した。AC の廃止の主目的は監査コストの縮小と考えられている。その際に、DCLG は 2011 年 3 月公表された報告書『Future of local public audit』 (<http://www.communities.gov.uk/publications/localgovernment/localpublicauditconsult?view=Standard>)」のなかで、外部監査と自治体内部の監査委員会 (Audit Committee) との連携強化を打ち出している。その内部監査へのシフトが VFM 監査のあり方を考える上で大きな転換点となるのと推測し、英国の今後の動きに注視していきたいと考える。内部監査へのシフトは、ともすれば、VFM 監査の実態監査の性格を強化することにつながると考えられる。

一方で、AC の廃止が英国のパブリック・アカウンタビリティに与える影響を注視していかなければならない。『Future of local public audit』では、「local accountability」の重要性がより大きくなってきていることに触れられて¹⁰おり、監査コスト削減がパブリック・アカウンタビリティ上の問題とならないよう、同様に注視していきたいと考える。

8 わが国地方自治体における監査制度の見直しへの示唆

総務省の地方行財政検討会議が 2010 年にまとめた「監査制度の見直しの方向性について (たたき台)」¹¹では、一般的に VFM の監査と言われている行政監査について「行政監査については、議会の監視機能や長の行政評価等の類似の機能との役割分担を図る。」という整理がなされている。また、内部統制について「職員の職務執行のあり方をはじめとする内部統制体制の整備等を長に義務付け、責任を明確化する」こと、また「長の補助機関としての内部統制担当部局が内部統制のモニタリングを行う」と強化の方向を打ち出している。先述したように、内部統制において業務の有効性と効率性が最も重要な目的であるから、そのモニタリングとしての内部監査には、VFM 監査が大きな役割を果たすといえよう。英国の VFM 監査では KLOE による VFM の視点での改善の方向性が重視されている。こうした項目が内部監査の要証命題となり、監査結果から業務改善へとつながれば、ガバナンスが強化され、組織の信頼感も高まっていくと思われる。

こうした点を斟酌することで、わが国監査制度の見直しの議論において、内部監査としての VFM 監査の研究に非常に大きな意義が見出されるのである。

¹⁰ DCLG 『Future of local public audit』 p40

¹¹ 総務省ホームページ、http://www.soumu.go.jp/main_content/000098615.pdf

公会計は財政危機回避に有用か

関西大学大学院 教授 清水 涼子

2010 年から 12 年に掛けて EU を襲った政府債務問題は、世界中の国々にも多大な影響を与え、日本においても円高株安が深刻化している。ユーロ危機は、EU や国際レベルでの団結した支援行動の成果もむなしく、依然として世界的な金融システムに対する重大なリスクとなっている。

過去を振り返れば、これまでも多くの国が債務不履行に陥り、投資家は公的債務の償却を余儀なくされた。2011 年に至る 21 年間に於いて、25 の政府債務のリストラクチャリングが行われたという。政府債務危機の一つの原因は、公的財務管理の失敗とされている。現に 1990 年代に通貨危機に陥った韓国は、支援を受けた IMF から財務管理の改善という課題を与えられ、以後国家を挙げてこの改善に取り組んだ。

政府債務危機の要因は様々であろう。政府の財政状態を表すための会計的側面にのみ焦点を当てた場合、十分な政府の財務管理が行われてきたかどうか、それが政府債務危機回避に有用であったのかという疑問が湧く。高度に複雑化した一国の財政状態に関して、予算編成、予算配分、財務報告を現金主義のみで行うこと自体無理があるともいえる。不十分な会計基準では、オフバランス取引をはじめとする政府にとって不都合な状況は報告されず、真の財政状態は公にされないことが多い。これによって政府は、何とか一定期間の間、現金支出に耐え本来は抱えきれないはずの負債を負うことが可能となる。財政状態が正確に把握されない中で我が国の不安定な国政運営も羅針盤のない船のようだ。本来、政府の資産・負債が適切に記録、報告、開示され、その結果を有効に監視するためには、適切な発生主義会計が必要であることは間違いない。

ところが、今回のユーロ危機の舞台は、公会計先進国であるはずのヨーロッパであった。1980 年代以降始まったヨーロッパ諸国の公会計改革の一つの契機は、特に EU 加盟のために努力する国にとって、近代的で積極的な国としてのイメージを国際的に与えることであったという。ヨーロッパにおいては、現金主義会計から発生主義会計への変遷は 1980 年代に始まり、2010 年代となったいまや多くの中央政府、地方政府及び政府機関でその移行を完了している。発生主義会計が実践されておらず、また実践への動きがない唯一の例はドイツ連邦政府のみという。しかし、発生主義会計の内容は国によって異なるばかりか、一国の中でも中央政府と地方政府でも異なり、さらに一国の地方政府の中でもばらつきがある。測定の焦点、測定方法や予算における発生主義の活用も様々である。

国自体が粉飾を行ったギリシャはさておき、同じく深刻な事態に陥っているスペインは、他のヨーロッパ諸国に先駆けて公会計改革を行った公会計先進国であった。財務管理の向上を目指して改革が進められてきた公会計であったのに、今回の危機を回避するには無力であったのか、或いは改革が不十分であったのか。

発生主義会計は、現時点での財政状態や財務構造を正確に把握するうえで必須である。一

方で発生主義会計は財務管理上有用なツールであるが、長期的な財政分析には十分対応していないとの批判がある。財政危機を回避するためには、現在の優れた実務に加え、潜在的なリスクに係る情報を提供できるような工夫が必要である。発生主義会計の導入自体が目的ではなく、現状をできるだけ的確に財務諸表に反映させるための不断の努力が必要である。さらに、予算編成や財政規律といった政策に係る分野での活用を進める必要があるのではないか。

以上

高等教育機関における会計の役割

イタリアの事例を中心として

広島市立大学・城多 努

概要

昨年のイタリアにおける財政危機と IMF 監視下入り、そしてモンティ内閣の成立は記憶に新しいが、イタリアにおいてはここ数年来高等教育機関に対する財政措置のあり方、ガバナンス構造および会計のあり方が大きく変化してきている。1998年に始まった大学への財政措置へのパフォーマンス指標の導入は、各大学への予算額の10%を占めるまでにいった。また2010年の大学改革に関連する法律（通称ジェルミニ法）の制定により、イタリアの各大学は組織構造の大幅な効率化とコスト管理システムの導入が義務付けられることになった。本報告においては、イタリアにおける大学への財政措置の変遷およびジェルミニ法によって導入された制度、ボローニャ大学におけるコスト管理システム導入への取り組みに関する事例の分析を通じて、高等教育機関における会計の役割について考察する。

イタリアの行財政改革と高等教育機関

イタリアにおける国家財政は1970年代から悪化の一途をたどってきた。とくに1974年の石油ショックは同国の財政に深刻な打撃を与え、その後イタリアは恒常的な財政赤字に悩まされるはイタリアにおける公共インフラ整備の遅れや、南部と北部の深刻な経済格差とその是正の遅れなど、行政をより一層困難な状況に追い込んでいった。しかし EU の設立とその後の共通通貨ユーロの導入は、イタリアにおける国家財政運営を一時的ではあるが、その悪化を食い止める効果をもたらした。共通通貨ユーロに加盟する国は、1997年までにマーストリヒト条約に基づく EU 財政安定協定に基づき原則として財政赤字を国内総生産（GDP）の3%以内、政府の債務残高を対 GDP 比60%以内に抑えなければならないという規定が盛り込まれた。またマーストリヒト条約が締結された1992年には、当時の通貨リラの暴落も経験しており、財政改革は待ったなしの状況であった。

イタリアの財政はそれまで公的な事業や年金といった経常支出の割合が多く、相対的に資本支出の割合が低くなっていた。また当時は小規模事業者による脱税や徴税漏れが多く発生しており、歳入・歳出面での改革が必要となっていた。そこでイタリア政府は公共事業に対する支出の削減、年金給付の引き下げのほか所得税の増税や財務警察制度の導入による脱税摘発強化といった、財政・税制面での改革を推し進めていった。1997年には

地方自治体への財源移譲の一環として、一部の税に関する課税権が国から州へと移管された。

この一連の財政改革の流れもあり、イタリアにおいても政府部門における資源利用の効率性の向上に力が注がれるようになると、1980年代からアングロサクソン諸国に端を発したニューパブリックマネジメント（NPM）の動きは1990年代に入りイタリアにも波及し、政府部門の効率化を指向する諸政策が実行に移されていった。この動きを決定づけたのは、1997年に公布された、行政改革と行政簡素化のための州および地方団体への職能と権限委譲法である。同法は立案者である公共職能大臣フランコ・バッサニーニの名前をとりバッサニーニ法と呼ばれる。

バッサニーニ法においては高等教育機関に新たな位置づけを与える規定を設けた。イタリアにおける国立大学は国の一部局として、イタリア大学研究科学技術省（MURST）の強いコントロール下にあった。バッサニーニ法第21条および関連法規では、大学に対し自治権を付与し、法人格（*Personalita Giuridica*）を与えることが可能となり、イタリアの国立大学はそれまでより広範な自律性のある組織として再編成されることとなった。その結果イタリアの国立大学は各大学が学内における資源配分は勿論のこと、外部資金の獲得にも積極的に乗り出すことになり、財政の自律性は高まってゆくことになった。詳しくは後述するが、大学間不公平是正や資源の効率的な利用を目標とした、

加えてこれまでは国にコントロールされていた教員の任免や配置といった事柄についても、1998年にそれぞれの大学に決定権が移ることになり、イタリアの国立大学は財政・人事両面においてこれよりも大きな自治権を得ることになった。現在イタリアにおいて、国立大学の管理運営に関する権限はそのほとんどが各大学に移譲され、国が留保しているのは教員採用ルールの設定権、新設大学の許認可権、教育課程への入学者の制限、授業料の上限設定といった限られた権限に過ぎない。

イタリア高等教育機関へのパフォーマンス配分導入

1993年まで、イタリアの国立大学に対する国からの交付金は国の予算システムに準じ、ラインアイテム型の予算であった。当然ながら予算執行には費目の縛りがあり、各国立大学は予算執行における自由度が低かった。しかしこのシステムは1994年から大幅に変更され、必要な資源を費目の縛り無しに一括して配分する予算システムが導入された。これはFFO交付金（*Fond di Finanziamento Ordinario*）と呼ばれる。このことによって各大学は学内の資源配分を自主的に決定することが出来るようになり、財務上の自律性は大きくなることになった。ただしその結果大学間格差のさらなる拡大などの問題への懸念から、従来の積み上げ方式の予算配分に加え、フォーミュラ（公式）を用いた予算配分が導入された。この方式が導入される動機には資源の効率的配分もさることながら、イタリアにおける大学間格差の是正も含まれる。

(1) 1998年モデル

1998年モデルの特徴は、学生数に基づいて資源配分を行う点である。配分額のうち70%が学生数、のこりの30%が標準単位取得数を乗じた学生数であり、前者は教育活動への需要、後者は教育効果の代理変数と考えられていた。これらの指標に基づいて学生一人当たりの配分額を乗じて各大学への配分額が決定されていた。しかしながらこの配分モデルは、教育と並んで重要な研究活動について一切考慮していなかったこと、および学生数が配分の基礎となるため大規模大学に著しく有利になってしまうということ、国から配分される予算のわずか1%にとどまったことから、本来の政策目標を達成することは出来なかった。

(2) 2004年モデル

2004年モデルでは、フォーミュラ予算配分対象額のうち、1/3を学生数、1/3を卒業生数（標準年限以内で卒業した学生数と学生によって取得された単位数とをウェイト付けしたもの）、1/3を外部資金獲得率とMIURからの研究資金獲得率によって配分するというものである。この2004年モデルから、大学の活動について教育活動だけでなく、研究活動についてもパフォーマンスを認識し、予算配分に反映させる基礎が出来た。ただフォーミュラによる配分は、依然として経常支出分として配分される予算の3%を占めるにとどまっており、また研究成果の配分基礎となる指標も、外部資金の獲得を研究の質の代理変数としている。

(3) 2009年モデル

2009年モデルの特徴は、配分の割合が大きく変更されたことである。2004年モデルで2/3を占めていた教育パフォーマンス指標は、2009年モデルでは33%まで縮小された。一方これまで1/3にとどまっていた研究パフォーマンス指標が67%にまで拡大されることになった。またフォーミュラを用いて配分される予算の割合も、これまでの3%から7%へ、2010年には10%へと拡大されることになった。またフォーミュラの中身も、これまでの変数をより精緻化し、5つの教育パフォーマンス指標、4つの研究パフォーマンス指標が採用されている。

高等教育機関におけるコスト・マネジメントの導入

イタリアの高等教育機関がコストマネジメントシステム導入へと動き出したのは2008年からのことである。CORNと呼ばれるプロジェクトとして高等教育機関においてコスト・マネジメントに資する会計システム（Analytical Accounting）の導入のためにシステム構築が始められた。この動きの背景としては、高等教育機関における資源の効率的利用の促進もさることながら、EUからの圧力によるところが大きい。EUでは研究資金への応募にあたって、高等教育機関における総経済コスト算定を求める動きを強めており、

将来的にこれを義務化する方向へと動いていった。当時イタリアはEU内他国と比較して、総経済コスト算定の動きに乗り遅れていたが、EUにおける動きに呼応する形でコストマネジメントシステムの導入に動いたのである。

ボローニャ大学においては、2005年ごろより発生主義会計導入を手掛けており、イタリアの大学の中では早くから会計制度改革に着手していた。そういった経緯もあり、2009年度のデータをもとにしたコストマネジメントシステムの試行に着手することとなった。ボローニャ大学が中心となり会計コンサルタント会社を巻き込み、CINECAと呼ばれる会計システム・コンサルティング団体を立ち上げ、システムの構築から必要なソフトウェアの作成を行っていった。そして2010-11年度にこのシステムの試行を行った。このシステムでは大学について教育を行う学部、研究単位、管理部門、図書館などに分け、人件費および物件費を集計する。また講義室、実験室、その他施設にかかるコスト（物件費のみ）についてもそれぞれ集計が行われる（第一次配賦）。第一次配賦で集計されたコストのうち、講義室、実験室、その他施設を単位として集計されたコストについては、学部、研究単位、管理部門、図書館がその利用度に応じて負担することとなる。これにより最終的に学部、研究単位、管理部門、図書館といった大学を構成する組織ごとにコストが集計され、各学内組織のコスト構造が把握することが可能になる。この会計システムは2014年度の本格導入に向け、現在試行が続けられている。

2010年末に成立した通称ジェルミニ法と呼ばれる、高等教育機関の改革に関する法律は、イタリアの大学に大幅な組織変革・運営改革を迫る内容になっているが、その中で大学内の組織単位的大幅削減とともに、大学における責任会計の導入が義務付けられることになった。伝統的なイタリアの大学は、教育と研究は組織上分離されており、教育を行う学部のほかに、専門分野ごとに細かく分かれた研究単位(Department)によって構成されているが、今回大学における研究単位の最大数は33、最小人員35名までに制限された。ボローニャ大学の場合現在71ある研究単位を半数以下に削減しなければならない。そして組織単位をコストセンターとし、フルコストの集計を行うことで学内組織の業績管理を推進し、大学運営の効率化が推進されようとしている。

このようにイタリアの高等教育機関ではいったん自律性の拡大へと舵を切りながら、一方でアカウンタビリティの向上にとどまらず、組織内のマネジメントの在り方についても強制力を以て規制しようとする「自律性の拡大」と「コントロールの強化」というある意味二律背反的な政策が行われている。そして会計というツールがこの政策においてどのような役割を果たすのか、今後の動向を含め興味深い。

自由論題報告 3

1210 教室 司会 石原 俊彦（関西学院大学大学院 教授）

2012 年 8 月 5 日（日） 10 時 20 分～11 時 50 分

報告 1 坂元 英毅（関西学院大学大学院 院生 大阪市財政局財務部）

業績情報の予算編成への活用に関する考察

—地方自治体への聞き取り調査および行政評価シートの分析から—

報告 2 井上 直樹（関西学院大学大学院 院生）

英国地方自治体における内部監査基準の策定とわが国地方自治体への示唆

—内部監査基準諮問委員会による公的部門の内部監査基準を中心として—

報告 3 丸山 恭司（関西学院大学大学院 院生 岐阜県監査委員事務局）

地方自治体における内部監査基準の設定

—英国の動きとわが国の状況の比較分析—

業績情報の予算編成への活用に関する考察

—地方自治体への聞き取り調査および行政評価シートの分析から—

坂元 英毅

1 はじめに

地方自治体の多くは、これまで行政評価の取り組みを実施してきており、行政評価はもはや行政経営のツールとして欠くことのできない存在となってきたと考えられる。またその内容は、事務事業評価であったり、政策・施策評価であったり、そのいずれもであったりと様々ではあるが、相当数の自治体で行政評価が身近な言葉となっている、と言えるだろう。

しかし、こと「導入」については飽和状態とも言える現在においては、行政評価が、その次の段階として「どのように活用されているか」、という点が重要となっているのである。行政評価においては、もちろん、評価を実施すること自体が目的ではなく、その結果をいかに行政活動の改善へと結び付けていくかが肝要である。この意味で、自治体の行政活動の血流とも言える予算に対して行政評価がどれほど、またどのように貢献できるか、という点が重要となってくる。

本報告は、業績情報を予算編成に活用する手段としての業績予算¹²からの示唆をもとに、業績情報の質に着目してわが国自治体における行政評価の現状を検証するものである。

2 業績情報の予算への活用にあたっての基本的な視点

業績予算を予算編成・執行・決算という予算循環の各局面から具体的に示すと次のようになると考えられる。予算編成時には、資源配分の意思決定にあたって供給されるサービスレベルの考慮や、有効性・効率性の概念を参照することができる。予算執行時点においては、住民のサービス需要の変化を業績指標によって察知し、資源の再配分を試みることができる。決算では、組織目的への業績の適合を測定・把握する事が可能となり、アカウンタビリティに資するとともに、次年度予算編成活動への大きな手掛かりとなりうるのである。

すなわち、業績情報を予算に活用するためには、前述の予算循環からみた分析によれば業績情報には①適時性、②連動性、③網羅性という質が求められる。

①適時性とは、予算の各段階、すなわち予算編成・執行・決算の時点において適時に必要な業績情報が得られ、検討されることである。このことは、それぞれの段階における意思決定の迅速性に資するものである。

②連動性とは、業績情報と予算の間にいかなる因果関係が認められるかを把握、分析することで両者の関連について客観性を付与する事をいう。

③網羅性とは、適時性や連動性の前提となり、予算編成段階における次年度業績目標、執行段階における当年度目標達成見込み、そして決算段階における目標達成状況の全ての情報が収集さ

¹² 業績予算には明確な定義が存在せず、様々な定義が先行研究の中で検討されてきたが、端的には「評価と予算のリンク」と表現することができる。すなわち、業績予算の目的は業績情報を予算に関連付けることによって、資源配分における意思決定の質を向上させることである、と言えるだろう。

れることをいう。

3 行政評価の導入状況と課題

わが国地方自治体の行政評価の導入状況については、毎年度総務省が調査を実施している。平成22年度10月1日現在の当該調査における、予算要求・査定への活用状況と、課題認識の対象としての予算編成等への活用について政令指定都市に限定して回答状況を示した（図1）。

政令指定都市のほとんど全ての団体が何らかの形で予算要求・査定へ行政評価を活用しているが、他方でその具体的な形に差はあれども、なお予算編成等へのさらなる活用を望んでいる、という姿勢を窺い知ることができる。

4 聞き取り調査からの分析

筆者は、図1に挙げた政令指定都市を対象に電話あるいはメールによって聞き取り調査を試みた。有効な回答が得られた団体は10団体である。調査の視点は、①予算編成における行政評価情報の活用の具体的な内容、②活用にあたって重視する情報、③評価のタイミング、④課題認識の具体的な対象である。

①活用の具体的な内容からは、業績情報の適時性や連動性を窺い知ることができると考えられる。活用の内容としては、ほとんど全ての団体に共通する事象として、前年度決算にもとづく評価シートを各事業所管部門が作成し、これらを検討材料として予算要求・査定時の財政部門との折衝の中で利用する、というものであった。このことは、適時性に関して検討の余地があることを示している。すなわち、予算要求時点において前年度決算時点の業績情報は存在するが当該予算年度における業績、もしくは成果情報が収集されているか、という点が明らかになっていないからである。

次に「直接反映している」事例と「参考資料としている」事例に大きな差異は認められなかったが、「直接反映している」と回答したことの根拠について、当該団体の解釈では、評価単位となる事業区分が予算編成における事業区分と一致、もしくは整合していることを挙げている（6団体中1団体）。また、「参考資料としている」と回答した団体の解釈としては、評価結果を具体的に予算査定にリンクさせるためのスキームが確立されていないため、「直接反映している」とは言い難いというものであった（4団体中3団体）。この点から連動性については、評価と予算の区分の一致や評価結果の予算への間接的なリンクと言う点からある程度意識されたものとなっていることが想定される。

②重視される評価情報は、どのような情報が収集され利用されているか、という点で連動性の写像となる。豊富に産出される定量的・定性的評価情報の中で、予算要求・査定時に特に重視さ

図1 政令指定都市の行政評価の活用状況

	予算要求・査定への活用状況		課題認識
	直接反映している	参考資料としている	予算編成等への活用
札幌		○	
仙台		○	
さいたま			
千葉		○	○
横浜	○		
川崎		○	○
相模原	○		○
新潟	○		○
静岡		○	○
浜松		○	○
名古屋		○	○
京都	○		○
大阪	○		○
堺		○	○
神戸	○		○
岡山	○		
広島	○		
北九州		○	○
福岡		○	

【総務省調査から抜粋】

れる情報は何か、という問いに対してはほとんど全ての団体が、「指標や定性的情報も含め全ての情報をもとに総合的に判断する」と回答した。ただし、強いて挙げるならば事業所管部門が評価結果を踏まえ、拡充や廃止など将来の方針を自由に記載する「今後の方向性」欄を設ける団体が3団体あり、この場合は予算査定においても比較的議論の対象となるようである。また妥当性、有効性、効率性などの指標を特に重視するケースも少数であるが見受けられた（10団体中2団体）。ここでは単に業績やインプットのみならず3E指標やその他定性的情報などの業績情報が収集、利用されていると考えられる。しかし、これが連動性の点から予算との因果関係をどの程度明らかにしているのかについてはさらなる検証が必要である。

③評価のタイミングは業績情報の適時性、網羅性を左右する。今回の調査における事務事業評価に関しては全団体を通じて前年度決算にもとづく事後評価を基礎としている。評価時点での当年度予算の執行状況や業績を反映する仕組みを持っていると回答した団体はゼロであった。さらに、事前情報については翌年度の成果目標を設定している団体は多いが、事後情報と同じ水準での業績情報となっていると回答した団体はゼロであった。しかしこれらは公表を前提としたわが国自治体の行政評価制度、すなわち評価シートに表れる情報に限っての状況であることに留意しなければならない。予算プロセスは行政内部で実施、完結される部分も多く、その局面に限り業績情報の適時性や網羅性が担保されうる可能性を無視する事はできない。

④予算編成への課題を認識している7団体は、②と関連して予算への反映が必ずしも具体的ではないことを挙げている。「総合的に判断」と言えども、あくまで各事業の結果の善し悪しを議論するにとどまるがゆえ、次年度予算を査定するための明確な根拠とはなっていない、というものである。この点については予算編成への課題を認識している、と回答していない団体においても今後の検討事項として認識していた。また、評価と予算の所管部門が異なることで両者の意思疎通が図れていないことや、決算と予算という时期的な乖離を指摘する声もあった。ここでは自治体自身の課題に対する認識を問うたが、全体的な傾向として評価情報と予算との具体的な関連や実施部門の相違（連動性）や、実施時期の乖離による情報鮮度（適時性）を懸念しているものと思われる。

政令指定都市における行政評価から産出されている評価情報は、量的な部分では十分に活用しうる条件を満たしていると考えられる。しかし、質的な側面として適時性・連動性・網羅性の観点からは、業績情報が予算編成・執行・決算の各段階で適時に参照され、それらの情報と予算の因果関係が把握されることが肝要である。例えば、それが決算時点のみの評価である場合、もしくは予算編成時に前年度決算を参照する、といったように情報鮮度が低い場合は、業績情報が十分に活用されていない可能性がある。また荒川・左近(2003)は、わが国の行政評価の特徴として、「静態的」である事を指摘している¹³。すなわち、評価表を用いることによって行政活動の一時点においてのみ評価が行われていることが課題であり、事前に評価した視点と同じ視点で中間、さらに事後段階で評価が実施される動態的な評価の仕組みが必要とされるのである。

¹³ 荒川・左近（2003）p79

5 京都市の事例にみる連動性の検証

京都市の行政評価と予算編成について、前述の聞き取り調査における市担当者によれば、各事業所管部門は主体的に自らの事務事業評価結果を真摯に受け止めて、評価から得られる情報を総合的に判断して改善策を打ち出し予算に反映させることとしている。この点について、筆者は連動性の視点から評価シートの分析を実施した。

平成 24 年度予算編成時においては、平成 22 年度評価結果をもとに今後の方向性を 5 段階で評価している¹⁴。そこで、この方向性において「充実」とされた事業と「見直し」とされた事業について、それぞれ目標達成度（成果）と効率性の評価がどのように関連しているかについて評価シートをもとに集計した（図 2）。

図 2 評価結果と予算の方向性

充実150事業のうち一般・施設型121事業						
		効率性				
		良い	ふつう	悪い	不明	計
成果	良い	42	10	24	7	83
	ふつう	2	0	7	2	11
	悪い	1	0	5	2	8
	不明	2	0	1	16	19
	計	47	10	37	27	121
		38.8%	8.3%	30.6%	22.3%	100.0%

見直し77事業のうち一般・施設型114事業						
		効率性				
		良い	ふつう	悪い	不明	計
成果	良い	45	10	27	1	83
	ふつう	3	2	6	0	11
	悪い	0	0	5	2	7
	不明	4	0	1	8	13
	計	52	12	39	11	114
		45.6%	10.5%	34.2%	9.6%	100.0%

【筆者作成】

図 2 によれば、「充実」とされた事業と「見直し」とされた事業の成果や効率性の評価結果割合にほとんど大きな差異が見られない。この結果から、予算編成にあたっては、成果が高い事業ほど充実化されやすい、もしくは効率性が低い事業ほど見直しの対象とされやすい、というような直接的な関連性は認められないことになる。

評価シートをもとに、評価結果とそれにもとづいた今後の方向性の傾向の一部を図 3 に示した。ただし、今後の方向性の記載については、事業の統廃合によるものを除く評価シートの記述を概観した筆者の仮説である。

図 3 評価結果と今後の方向性

評価結果	予算反映	今後の方向性
成果高	充実	新たな取り組みなどによって、より成果を上げる
成果低	充実	成果の向上をはかるため事業実施手法の見直しや、環境の変化に対応する
効率性高	見直し	アウトプットの水準を保持できる範囲で実施手法の見直しにより効率化をはかる
効率性低	見直し	補助金の廃止など根本的な見直しにより効率化をはかる

【評価シートをもとに筆者作成】

図 3 からわかるように、評価結果を一律に予算の増減と結び付けるのではなく、評価結果を踏まえた上で成果向上や効率化の観点から総合的判断により今後の方向性が定められている。この意味で、京都市の行政評価では連動性、すなわち評価結果と予算額の間にある相関関係について一定の分析がなされているものと言えよう。

¹⁴ 5 段階とは、①充実②現状のまま継続③効率化等による見直し④縮小等による見直し⑤終了である。本報告では③と④を併せて「見直し」とする。

6 おわりに

今回の調査は必ずしも検証が網羅的でないことに加えて、適時性・網羅性については十分な情報が得られていない。これらの点と京都市の事例に関する仮説については、今後、さらなる検証が必要であると考えている。

参考文献

- General Accounting Office (1998) ,*PERFORMANCE MEASUREMENT AND EVALUATION Definition and Relationships*
- Janet M. Kelly, W. C. (2011) ,*Performance Budgeting for State and Local Government 2nd edition*, M.E.Sharpe
- OECD (2007) ,*Performance Budgeting in OECD Countries*.,OECDpublishing
- 荒川潤・左近靖博 (2003).「カナダ 成果重視の経営とアカウンタビリティの枠組み(RMAF)の革新性」『UFJ Institute Report』Vol.8(No.2) pp 76-92
- 石原俊彦・INPM 行政評価研究会 (2005)『自治体行政評価ケーススタディ』東洋経済新報社
- 稲澤克祐 (2008)『行政評価の導入と活用ー予算・決算、総合計画ー』イマジン出版
- 上山信一 (1998)『行政評価の時代 経営と顧客の視点から』NTT 出版
- 島田晴雄・株式会社三菱総合研究所 (1999)『行政評価』東洋経済新報社
- 総務省 (2011)『地方公共団体における行政評価の取り組み状況(平成 22 年 10 月 1 日現在)』総務省行政評価局
- 田中秀明 (2005a)『業績予算と予算のマイクロ改革(上)』「季刊行政管理研究」No.110,pp 25-55
- 田中秀明 (2005b)『業績予算と予算のマイクロ改革(中)』「季刊行政管理研究」No.111, pp 20-50
- 田中秀明 (2005c)『業績予算と予算のマイクロ改革(下)』「季刊行政管理研究」No.112, pp43-62
- 福井健太郎・左近靖博 (2004)『業績予算導入に向けたわが国の公共経営の在り方(1)～新たな公共経営モデルの導入に向けたストラテジー～』「UFJ Institute Report」Vol.9(No.2), pp65-79
- 松尾貴巳 (2006)「地方公共団体における業績評価システムの導入研究-予算編成における行政評価システムの意義とその効果についての実証分析-」『会計検査研究』No.33, pp121-135

英国地方自治体における内部監査基準の策定とわが国地方自治体への示唆 —内部監査基準諮問委員会による公的部門の内部監査基準を中心として—

関西学院大学大学院経営戦略研究科大学院研究員 井上直樹

Ⅱ 報告要旨

1 本報告の目的

筆者は、2011年10月3日から7日に指導教授・研究室の大学院生とともに複数の英国地方自治体を訪問し、適切な内部監査慣行の実態などを中心とした調査を実施した。調査の結果、CIPFA (Chartered Institute of Public Finance and Accountancy: 英国勅許公共財務会計協会) の『英国地方自治体における内部監査の実務規範 2006年版』(*Code of Practice for Internal Audit in Local Government in the United Kingdom 2006*) にもとづいて内部監査を実施している一方で、CIIA (Chartered Institute of Internal Auditors: 英国勅許内部監査人協会) が策定した『内部監査の専門職的实施の国際基準』(*International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing*) を実務の指針としている地方自治体の存在を確認した。

本報告は、2012年5月23日・24日に英国ノッティンガムで開催された CIPFA Audit Conference 2012 へ指導教授と出席し、2012年3月に CIPFA と CIIA の協働によって設立された IASAB (Internal Audit Standards Advisory Board: 内部監査基準諮問委員会) Janet Eilbeck 委員長・事務局担当者である CIPFA の Keeley Lund 政策・技術課長へ調査を実施した結果である。両協会が IASAB を設立した背景・PSIAS (Public Sector Internal Audit Standards) のフレームワークなどを考察し、わが国地方自治体における内部監査基準策定への示唆とすることを目的としている。

2 英国地方自治体における内部監査基準の変遷

(1) 『公的部門における内部監査実務基準¹⁵⁾』

1972年地方自治法のもとに制定された1974年会計監査規則によって、地方自治体において、財務管理責任者に最新の内部監査を継続的に実施する義務が課された。しかし、それ以前から、多くの地方自治体は、施策を独立的に評価する、という利点に着目し、自主的に内部監査を導入していた¹⁶⁾。

CIPFA が1979年に公表した本基準は、役割・目的基準・その他の基準から構成されており、英国地方自治体における最初の内部監査基準と考えられる。13の基準から構成されているが、各基準の解説は非常に簡潔であり、用語集のように整備されている。

¹⁵⁾ CIPFA, *Statements on Internal Audit Practice – Public Sector*, July 1979.

¹⁶⁾ CIPFA, *Internal Audit Management*, April 1987, p.3.

(2) 『内部監査人のためのガイダンス¹⁷⁾』

APC (Auditing Practices Committee: 監査実務委員会) は、1977 年に CCAB (Consultative Committee of Accountancy Bodies: 会計団体合同諮問委員会¹⁸⁾) の委員会として設立された。APC が 1990 年に公表した本ガイダンスは、官民・適用される組織の規模にかかわらず、すべての内部監査人に適用された。

策定された基準は 9 つのみであるが、幅広い分野において活躍する内部監査人へ適用されるため、各基準により詳細な解説がなされている。本ガイダンスは CIPFA の『公的部門における内部監査実務基準』に代わって適用された。

(3) 『英国地方自治体における内部監査の実務規範¹⁹⁾』

ブレア労働党政権が導入したベスト・バリュース政策、2000 年地方自治法などの法令改正に対応するため、地方自治体の現状に適合した内部監査基準が必要となった。2000 年に CIPFA が公表した本実務規範は『内部監査人のためのガイダンス』に代わって適用された。

現在、地方自治体の内部監査を規定している会計監査規則には、適切な内部監査慣行として本実務規範が挙げられている。英国地方自治体における内部監査の制度的フレームワークは、11 の基準から構成される本実務規範にもとづいて構築されている。

3 英国地方自治体における内部監査の制度的フレームワーク

(1) 法的根拠

地方自治体における内部監査は 1972 年地方自治法 (Local Government Act 1972) を根拠とする法定監査である。最高財務責任者が財務管理上の説明責任を果たすためには、独立した第三者による会計記録・内部統制システムの検証が不可欠であり、内部監査がその役割を担っている。

現在、内部監査を直接的に規定しているのは 2011 年会計監査規則 (Accounts and Audit Regulations 2011) である。地方自治体は、少なくとも年に 1 回、内部統制システムの有効性を評価し、適切な慣行に準拠した AGS (Annual Governance Statement: 年次ガバナンス報告書) を作成することに加え、年に 1 回、内部監査システムの有効性を評価し、適切な内部監査慣行に準拠した適切かつ有効な内部監査システムを継続的に運用することが課されている。

(2) 監査主体

地方自治体においては、CPFA (Chartered Public Finance Accountant: 勅許公共財務会計士) など監査の専門資格・実務経験を有する内部監査責任者 (Head of Internal Audit: HIA) が内部監査部門を率いて内部監査を実施している²⁰⁾。内部監査部門は、事務総長 (Chief Executive) の直轄ラインなどに属することが多く、被監査部門からの独立性が確保されて

¹⁷⁾ Auditing Practices Committee, *Guidance for Internal Auditors*, 1990.

¹⁸⁾ 1975 年に CIPFA など英国の 6 つの会計専門職業団体によって設立された。

¹⁹⁾ CIPFA, *Code of Practice for Internal Audit in Local Government in the United Kingdom*, 2000.

²⁰⁾ 内部監査責任者は内部監査部門の長を表す一般的な名称であり、地方自治体ごとにその役職名は異なっている。

いる。

内部監査責任者は、適切な内部監査従事者の配員・評価を行う必要がある。すべての内部監査人は、職業的専門家として正当な注意を払い、継続的な専門能力開発プログラムに参加し、コンピテンシーの維持・開発に自己責任を負わなければならない。

(3) 監査実施

内部監査責任者は、内部監査業務と組織全体としての目標・優先課題の関連性を記載した、3年間程度の中期的な監査戦略を策定しなければならない。監査戦略は、内部監査の目標・成果、リスクの特定・対処方法、監査戦略実現に必要な組織の資源・技能などを盛り込まなければならない、監査委員会による承認を受ける必要がある。

監査戦略の実現に向けて、内部監査責任者は、保証業務・それ以外の業務を区分して、1年間の監査計画を立案する。その際、部局ごとにリスク・コントロール・マトリックスと呼ばれる一覧表を作成し、発生頻度・影響度によってリスクが高い分野を評価する。その結果、リスクが高い分野へ監査資源を重点的に配分するリスク・アプローチによって監査の範囲が決定され、監査証拠を収集し、内部統制の評価・財務監査・VFM（最少の経費による最大の効果）監査・コンプライアンス監査・IT監査などを実施している。

(4) 監査報告

個々の監査業務終了後、内部監査責任者は、監査の範囲・目的、被監査部門の経営管理者との協議によって合意された経営上の措置・勧告などを記載した監査報告書を被監査部門へ提出しなければならない。また、内部監査責任者は、監査対象分野におけるリスク・内部統制について意見を表明し、統制環境に関する年次意見を形成する。

実施した監査の結果は年次内部監査報告書にまとめられ、事務総長などの経営管理者および監査委員会（Audit Committee²¹）へ報告される。監査委員会は、地方自治体における財務報告プロセスの監視・AGSのレビューなどの責務を負っている。AGSのレビューによって、地方自治体のリスク・マネジメントのフレームワーク・統制環境の妥当性について独立した保証を提供し、内部監査部門の有効性・品質評価を実施することで、適切な内部監査の慣行に準拠した、有効な内部監査の継続的運用を確認している。

4 IASAB による PSIAS の策定

(1) IASAB 設立の背景

上記のとおり、CIPFA は『英国地方自治体における内部監査の実務規範』を策定するなど、特に地方自治体の内部監査に強みがある。一方で、CIIA の『内部監査の専門職的实施の国際基準』は特定の部門に限定されない、一般的な内部監査基準として策定されている。

英国の公的部門においては、中央政府、高等教育機関、国民医療サービスなど各分野で

²¹ 筆者は 2012 年 5 月 24 日、バーミンガム大学 INLOGOV（Institute of Local Government Studies：公共政策学部）Chris Game 客員教授に英国地方自治体における監査委員会を中心に調査を実施・回答を得た。内閣からの独立性を確保するためには、少なくとも、監査委員会の委員長は野党議員であるべき、監査委員会の地位向上のためには内部監査責任者だけではなく、事務総長も監査委員会へ出席すべき、といった示唆があった。

それぞれの内部監査基準が存在し、各基準の更新プロセスには一貫性がない。CIPFA と CIIA は IASAB を設立・各分野に幅広く適用できる PSIAS を策定することで、ベスト・プラクティスを内部監査基準に反映し、公的部門全体として内部監査の強化を企図している。

(2) PSIAS のフレームワーク

PSIAS は 2012 年 7 月に討議資料、12 月に最終版が公表され、2013 年 4 月から中央政府・地方自治体・国民医療サービスなどで運用が開始される。PSIAS は、内部監査の定義・倫理要綱・国際基準から構成される CIIA の拘束的な性格をもつ要素をもとに策定される。

PSIAS はすべての公的部門を対象とする内部監査基準であるが、地方自治体など各分野については新たにガイダンスが策定される予定である。IASAB が設立されたことにより、公的部門の各分野における内部監査基準の相違点に対応することが可能となった。

5 わが国地方自治体における内部監査基準の課題と PSIAS による示唆

(1) わが国地方自治体における内部監査基準の課題

総務省は、2010 年 1 月から地方行財政検討会議を開催し、地方自治法の抜本的な見直し案の審議を進めてきた²²。その第二分科会のなかで、地方自治体における監査制度の見直しが審議され、監査委員監査および外部監査の監査基準が作成されていないことが課題となっている²³。

わが国地方自治体には全国統一の監査基準が存在しない。一部の地方自治体においては監査基準が作成されているが、法的な位置づけがあるわけではない。全国都道府県監査委員協議会連合会・全国都市監査委員会・全国町村監査委員協議会が監査基準・準則を作成し、それらをもとに各地方自治体の監査委員事務局は監査を実施しているが、監査実務マニュアルとしての要素を含んでおり、監査基準として十分であるとは考えにくい。

(2) PSIAS による示唆

現行のわが国地方自治体の監査基準には、監査人の責任、リスク・アプローチによる監査実施など重要な項目が規定されていない。PSIAS やガイダンスを参考に、公的部門や地方自治体を対象とした新たな内部監査基準・ガイダンスを策定する必要がある。

CIPFA は今後、CIIA だけではなく、IIA 全体との連携についても言及している。一方で、IIA-Japan（日本内部監査協会）には、地方自治体をはじめとした公的部門との連携を企図した動きは少ない。国際的な状況やわが国地方自治体の改革に内部監査機能の強化が重要であることを加味すると、IIA-Japan が公的部門の内部監査強化へより積極的に取り組むべきではないだろうか。

6 本報告の結論

英国地方自治体においては、適切な内部監査基準をもとにした内部監査の制度的フレームワークが確立されている。PSIAS の策定により公的部門全体としてさらなる内部監査の充実が企図されているが、わが国地方自治体においても新たな内部監査基準が必要である。

²² 現在、地方行財政検討会議における審議内容は、第 30 次地方制度調査会へ引き継がれている。

²³ 総務省『地方自治法抜本改正についての考え方（平成 22 年）』2011 年 1 月、18-20 頁。

ここ数年、地方自治体関係者に対して、内部統制を包含するガバナンスシステムの構築の要請が強まってきている²⁴。パブリック・ガバナンスはパブリック・マネジメントを包含する概念であり、適切なパブリック・マネジメントの整備・運用が、適切なパブリック・ガバナンスの構築に資する²⁵。CIPFA は、監査戦略は、組織に対して内部監査人がどのように貢献するかを伝達するものであり、内部監査人の業務は、地域的・国家的な重要課題・リスクをどのように特定し、対処するかを盛り込むべきである、と主張している²⁶。つまり、地方自治体の内部監査は、内部統制の有効性評価によるマネジメントの強化に加えて、コーポレート・ガバナンスひいてはパブリック・ガバナンスにも重要な役割を担っている。

²⁴ 石原俊彦「地方行革と職員の創造力向上」『月刊ガバナンス』第134号、2012年6月、27頁。

²⁵ 筆者は、2012年5月23日、CIPFA Audit Conference 2012において、講演者のバーミンガム大学 INLOGOV の Tony Bovaird 教授にパブリック・マネジメントとパブリック・ガバナンスの関係などについて調査を実施・回答を得た。

²⁶ CIPFA, *Code of Practice for Internal Audit in Local Government in the United Kingdom 2006*, 2006, p.17. 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』中央経済社、2010年6月、120-121頁。

地方自治体における内部監査基準の設定

－英国の動きとわが国の状況の比較分析

関西学院大学大学院経営戦略研究科 博士課程後期課程

(岐阜県監査委員事務局) 丸山 恭司

1 監査基準の機能から見た実務の現状

(1) 監査基準の果たす機能

監査人の行動規範であり、責任の判断基準は、「監査基準」と呼ばれる。監査のあり方を規律する規範として極めて重要である。監査基準は、多面的な機能を有している。鳥羽(1994)の整理では、監査基準には、①役割基準、②財務諸表全体の品質基準、③監査人の責任基準、④監査規範、⑤経験の蒸留、⑥新しい監査実践の創造、⑦専門職業基準、⑧利害調整の基準、⑨専門技術的基準の9つの機能があるとされ、それぞれの機能は、重層的な構造となつて関連しながら監査人の監査を規律し、発展させている。

(2) 自治体監査実務の現状

では、わが国自治体監査に関する監査基準の設定・運用は、どのような現状にあるか。この点、わが国の現状を網羅的に調査した結果はない。しかし、報告者の監査実務の経験や他の自治体の監査実務担当者との意見交換では、わが国の自治体においては、全国都道府県監査委員協議会連合会（以下、「全監連」という。）や全国都市監査委員会といった監査委員の連絡組織が策定したモデル監査基準を参考に「監査基準」を策定し、加えて監査計画や監査マニュアルを作成し、実務を運用している。しかし、全監連の策定したモデル基準は、昭和40年に制定されたものであり、すでに40年以上経過している。公認会計士が準拠する監査基準に照らしても、監査基準の機能を果たしうるものではない。そもそも基準を作成者と被適用者が同一であれば、前記の9つの機能を果たすことは極めて困難であることは自明である。各自治体の監査基準を精査すると、監査基準と監査手続を混同して記載されているなど監査論から見た問題点も散見される。こうした問題点に起因し、「監査基準」は、監査人の行動指針や責任の判断基準として機能せず、監査部門の内部での監督および外部からの品質管理の実施を困難としており、自治体監査の専門職的实施を妨げている根本的要因の一つとなっている。監査論の知見に裏付けられた監査基準の策定が急がれる。

今回の報告では、わが国の自治体に係る監査基準のあるべき姿を考察することを目的に自治体監査の特徴を明らかとし、諸外国の公監査基準を概観し、監査の策定主体の議論に焦点を絞って検討する。研究対象は、自治体に限定せず、中央政府や民間部門の監査基準も広く対象とすることとした。また、英国における公的部門の内部監査基準の策定について注目すべき動きがあったことから、その調査結果を紹介し、自治体監査基準の策定プロセスについての示唆を導く。

2 自治体監査の特徴

(1) 内部監査か、外部監査か

自治体監査は、外部監査、内部監査のいずれに位置づけられるのだろうか。英米では、自治体の組織の内部か、外部かによって区別され、別の主体が、独自の監査基準に基づいて監査を実施している（表 1）。これに対し、わが国の自治体監査は、監査委員の選任や地方自治法上の組織構成を見ると、首長部局からの独立性に一定の配慮がなされており、外部監査の特徴を有する側面がある。しかし、監査を実際に従事する職員は、首長部局の人事により選任され、監査に関する予算の決定権も首長部局が握っている。地方自治法で監査委員は、地方自治法第 7 章の「執行機関」に位置づけられている。監査内容も、不正行為の摘発や行政事務の経済性や効率性を主な着眼点として実施されており、民間企業の内部監査と親和性がある。したがって、わが国の自治体監査は、基本的に内部監査の理が妥当するものとして議論を進めることとする。

表 1 日英米における自治体における外部監査・内部監査

	日本	英国	米国
外部監査	包括外部監査人など <明確な監査基準はない>	Audit Commission ※ <Audit commission>	外部監査人 <AICPA>
	監査委員		
内部監査	<各自治体>	内部監査人	内部監査人
	—	<CIPFA etc>	<IIA etc>

注 1 ※英国の Audit Commission は、2010 年に廃止する旨が決定された。

注 2 <>は、それぞれの依拠する監査基準の策定主体を指す。

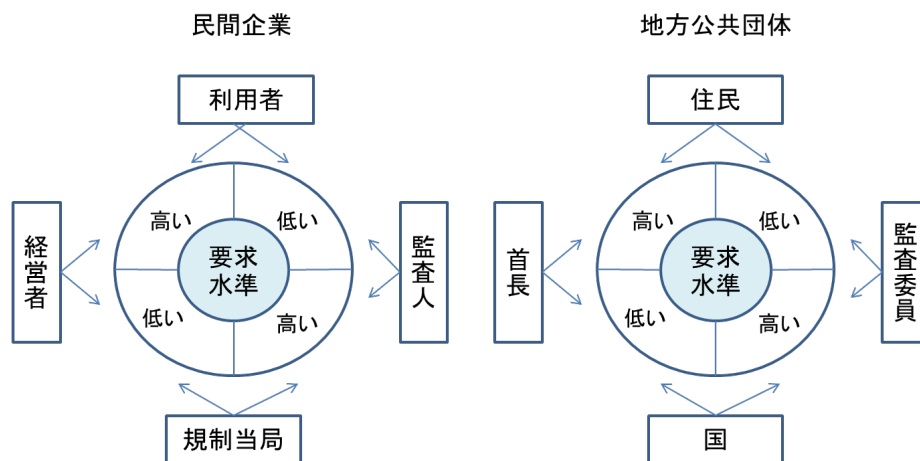
(2) 民間部門の監査基準との異同

隅田（2005）は、公監査と民間企業の監査と比較し、公監査には「受益者が多く、監査範囲が拡大している」「財務監査のみならず、準拠性監査および業績監査も付加され、監査報告が拡張している」「公的部門の効率性は、国民の重大な関心事であり、独立性の強化が必要である」の 3 つの特徴があると指摘している。同じ理は、自治体監査にも妥当する。

では、民間部門の監査基準を自治体監査には適用できないのであろうか。監査基準に関する利害状況と要求水準について、山浦（2005）は、監査の利害関係者ごとにトレードオフの関係があるとする。例えば、監査人が保証水準を上げるために監査コストをあげようとする、監査を依頼する経営者は、監査を不要とする行動をとる。こうした利害状況は、経営者を首長、利用者を住民、そして規制当局を国に置き換えるとほぼ妥当する。報告者が体験した内部監査人の資格認定試験でも、その中心は内部監査人協会（IIA）策定の内部監査基準であった。内部監査の国際基準のほとんどは、監査論で議論される監査基準の内

容と整合しており、民間の監査基準の中核的部分は、自治体監査実務に適用可能であると実感している。

図 1 民間企業と自治体における監査基準の要求水準



出所）山浦（2005）153 頁を基に発表者が作成

3 外国の政府監査基準の比較分析 諸外国の知見の適用可能性

（1）4つのアプローチ

山本（2005）は、Politt et al.,（1999）を参考に先進諸国における公監査の機能を「法律」「会計」「社会科学」および「経営」という4つのアプローチから分類している。わが国やフランスでは、不正や誤謬の発見を主眼とした法律的方法を起点としている。これに対し、英米のアングロサクソン諸国では、会計専門職による監査実施という歴史を背景に会計的方法を起点に公監査は実施されてきた。しかし、政府をとりまく社会経済状況の変化やNPMと呼ばれる1980年代以降の行政改革の流れを背景として世界的に社会科学的アプローチや経営的方法が求められ、業績監査の潮流へとつながっているとされている。こうした分析からみて、①財務か、業績かという法律や会計という枠組みからの公監査の分析は限界があり、②わが国と英米諸国には、沿革において大きな違いがあることに留意が必要となることがわかる。

（2）政府の財務マネジメントに関する内部監査の国際比較

Jack（1994）は、国際通貨基金（IMF）の報告書「政府の財務マネジメントに関する内部監査の役割：国際的な視点から」で経済協力開発機構（OECD）加盟国の中央政府における内部監査を「分権型」と「中央集権型」の2つに分類している。前者は、英国やオランダに代表され、各省庁に内部監査部門を置き、それぞれが内部監査を実施し、財務省が内部監査の基準設定などを行っている。後者は、フランスやポルトガルなどに代表され、財務省が各省庁の内部監査を実施している。どちらの型に優位性があるわけではないが、内部監査が発展途上にある国においては、初期段階では中央集権型で体制を構築し、徐々に分権型に移行していくことを示唆している。監査体制を固定的に考えて制度を構築していく

のではなく、諸外国の状況を踏まえ、長期的視野で制度設計をしていくことも有効な方策の一つといえる。

4 監査基準設定主体に関する議論の沿革

(1) 日米における監査基準設定主体に関する沿革

監査基準の設定主体に関しては、公認会計士の財務諸表監査の監査基準のわが国と米国の変遷を概観する。米国では、会計基準や監査基準に関しては議会の勧告を受け、公認会計士協会に独立委員会が組織され、その委員会が関係者の意見を聞きながら意見集約を図り検討が進められてきた。そこで、監査基準の設定主体について議論したコーエン委員会、オリファント委員会及びトレッドウェイ委員会の検討結果とわが国の状況を時系列で整理すると表 2 のとおりとなる。両者の違いは、米国ではすでに米国公認会計士協会 (AICPA) などの会計専門職が発達し、自律的に専門職のルールを定める能力を持つ専門職団体があり、監査基準の策定と実施を強力に主導した。それに対し、わが国では、米国に比べて会計専門職の歴史が浅く、行政機関や学識経験者が主体とならざるを得なかったことがわかる。

(2) 英国における公的部門にかかる内部監査基準の動き

今年 2 月に報告者は、英国の勅許財務会計協会 (CIPFA) および勅許内部監査協会 (CIIA) を訪問し、公的部門の監査基準に関して聞き取り調査を行った。調査の結果、両団体は協働して公的部門の内部監査基準を策定することに合意し、今年からその具体的作業に着手している。この作業においては、独立した委員会を会計専門職を中心とした関係者で組織し、監査基準案の策定プロセスにおいては、基準案を公表し、意見を反映させる計画であり、会計専門職が監査基準を策定するという意味で、米国の監査基準策定に見る沿革と整合する。また、聞き取りでは、英国財務省は、こうした公的部門の内部監査基準の策定を働きかけており、IIA の国際基準に準拠する旨が明らかとなった。

5 ソフト・ローから見た監査基準のあり方

(1) ソフト・ローとは

民事法では、裁判所の強制執行が、刑事法では国家による刑罰権の発動によって法の実現が保証されている。こうした法律は、ハード・ローと呼ばれる。これに対し、ソフト・ローとは、国家などによる強制力のない規範を指す。元来は、20 世紀後半に国際法学で誕生した概念であり、最近は商事法などの分野でも研究が進んでいる。

小塚 (2008) によると、ソフト・ローの具体例は、表 3 のとおり紹介されている。会計基準は、ソフト・ローの成功事例として紹介されている。

ソフト・ローには、利害関係者の合意形成がなされているため実現可能性が高く、資本市場における効率性の要請が直接的に反映されるメリットがあるとされる。その半面で、①財務諸表作成者の意見に傾きがちな点である、②基準の合意形成に時間がかかる、③立法府の意見が反映されづらいという問題点も指摘されている。

こうしたソフト・ローの視点から見ると、英国における公的部門の内部監査基準に係る CIPFA と CHIA との協働は、会計専門職や関係当事者を広く取り込みながら、あるべき監査基準の合意形成を促進する動きであり、表 3 の特定の価値の実現（Goal attainment）の動きとして有効な合意形成過程として注目に値する。ソフト・ローとしての監査基準の策定を考えると、わが国では、①自治体の事情に精通した会計や監査の専門職が非常に少ない、②国、住民などの極めて多くの利害関係者がおり、合意形成に多大なコストを必要とするなどの課題も改めて浮き彫りとなる。

表 2 日米における監査基準の策定主体に関する沿革

年	米国	日本
1938 年	McKesson&Robiins 事件	
1941 年	『財務諸表規則』に監査基準の用語が誕生	
1947 年	AICPA『監査基準試案』公表	
1950 年		経済安定本部企業会計基準審議会『監査基準』『監査実施準則』公表
1956 年		企業会計基準審議会「監査基準」等を公表
1974 年	コーエン委員会 「監査基準は、政府ではなく、職業会計人が設定すべきである」「公認会計士協会内部の組織によって検討されるべきである」	※ この間、「官」が主導し監査基準の改定が実施されてきた。
1977 年	オリファント委員会 「監査基準を設定する委員会の委員長及び委員は、非常勤とする」「議決要件の緩和を図る」など	
1985 年	トレッドウェイ委員会 「コーエン委員会の内容に沿って監査基準審議会を再編成すべき」「第三者委員の関与を求める」など	
1991 年		監査基準の全面改訂により日本公認会計士協会の役割の明確化
2002 年		監査基準改定により、日本公認会計士協会の指針が一体となり監査基準を形成

出所) 鳥羽 (1994)、林 (2012) を参考に発表者作成

表 3 ソフトローの形成主体と内容

機能分類	ソフトローの具体例
財貨の配分(Adaptation)	ダイヤモンド取引、業界団体の標準契約書、インターネットドメイン
特定の価値の実現ないし権力の配分 (Goal attainment)	会計基準、フランチャイズ契約の業界自主ルール
構成員の帰属の確保(Integration)	裁判外紛争手続 (ADR)
社会が前提とする行動様式(Latency)	コーポレート・ガバナンスコード、新聞倫理綱領

出所) 小塚 (2008) を基に発表者作成

(2) わが国自治体監査基準への示唆

わが国自治体の監査基準の策定に当たっては、先進諸外国とわが国の監査に関する沿革や社会経済的状況の差異を十分に念頭に置いたうえで、適用可能な先進的取り組みを貪欲に取り込んでいく必要がある。こうした視点から英国における最近の公的部門の監査基準策定の動きは、監査実務者の立場から見ても、合理的かつ示唆に富む取組あり、ソフト・ローの視点からの分析と整合すると評価することができる。

ただ、英国の取り組みをわが国に展開するには、困難を生じる2つの前提条件の大きな相違点を指摘できる。第1に、わが国においては、公的部門、とりわけ自治体の財務・業務に精通した会計専門職が英国に比べて圧倒的に少なく、監査の担い手の育成と監査制度の構築を一気に進展させていかなければならない。その点で、3(2)で述べた自治体監査制度を抜本的に改正する初期段階では、中央集権的に制度構築を図ることも有効な方策として検討に値する。第2に、わが国の自治体は、監査基準を策定した経験がなく、そもそも監査基準の設定主体についての共通認識がないという違いもある。英米では、監査基準は、会計専門職が策定するという共通認識が確立されていた。こうした共通認識がない中で、近年の英国と同様の策定プロセスと採用した場合、利害調整に時間を要し、策定プロセスに参加者の声の大小によって監査基準の内容が歪曲される恐れもある。監査基準の策定対象を監査基準の中核的部分に限定し、議論の過程の透明化を図るなどの工夫が求められる。

主要参考文献

Jack Diamond, *“The role of internal audit in government financial management: an international perspective The role of internal audit in government financial management: an international perspective”*, IMF working paper(Feb 1994)

小塚 一郎「形成主体の側から見たソフトロー ソフトローを形成する「団体」 藤田友敬『ソフトローの基礎理論』有斐閣、2008年所収。

隅田一豊「第1章政府監査の基礎構造 第3節 基礎構造としての監査公準」鈴木豊編著

『政府監査基準の構造』同文舘出版、2005 年所収。

鳥羽至英『監査基準の基礎（第 2 版）』白桃書房、1994 年。

林隆敏「監査基準の変化と国際監査基準」企業会計 64 巻 1 号（2012 年）85－91 頁。

山本清「第 1 章 政府監査の基礎構造 第 4 節 政府監査の機能と国際比較」鈴木豊編著
『前掲書』。

山浦久司『会計監査論（第 5 版）』中央経済社、2008 年。

自由論題報告 4

1212 教室 司会 会田 一雄（慶應義塾大学 教授）

2012 年 8 月 5 日（日） 10 時 20 分～11 時 50 分

報告 1 権 大煥（明治大学大学院・院生）

政府会計における企業会計手法導入の意義

—韓国における 1960 年代財政制度改革によせて—

報告 2 中西 一（佐賀大学 教授）

韓国発生主義政府会計における監査法人の活用

報告 3 宮本 幸平（神戸学院大学 教授）

政策評価に資する公会計情報の機能

—均衡財政のための政策評価と公会計—

政府会計における企業会計手法導入の意義

—韓国における 1960 年代財政制度改革によせて—

権 大煥（明治大学大学院生）

【研究目的・対象】

本報告は、1960 年初頭の韓国の政府会計における企業会計手法導入の意義を解明しようとするものである。予算会計法上に明定された企業会計手法適用の根拠は、韓国の「会計制度」形成段階において重要な機能を果たしたと考えられる。ここでは、韓国会計制度研究²⁷の一環として、とくに 1960 年代の財政の場面を取り上げ、上記の意義解明に接近する。本報告では、韓国の場合、会計現象が特に政府会計内の予算現象（会計文書）として現出した点に分析視角を置き、韓国の会計が個別企業の会計問題としてではなく「会計制度」として現出する点を浮き彫りにするものである。

【報告概要】

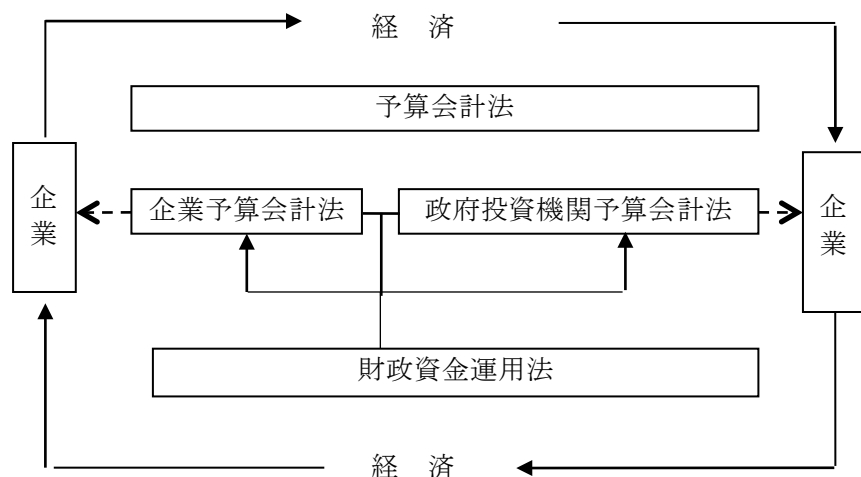
本報告では、次のような内容を中心に取り上げる。すなわち、韓国では 1961 年制定の予算会計法（以下、会計法）を根拠として、公企業の会計（会計法第 13 条）と政府投資機関の会計（会計法第 14 条）に、「発生主義会計」と「正規の簿記の原則」（以下、企業会計手法）が適用されるようになった。会計法によって政府会計の基本体制が決められ、同年制定の「財政資金運用法」がこの体制を支えるというのが大きな枠組みである（図を参照）。この体制に注目するのは、こうした財政構造が 1962 年に始まる「経済開発 5 カ年計画」に狙いを定めた体制であること、その後の韓国財政構造の基礎として現在に至っていることによる。次に述べるように、各々予算諸法の機能は多様である。まず、公企業を対象とする「企業予算会計法」は、公企業を中心に社会インフラの形成に重点を置き、財政運用特別会計から流れる資金を財政投資資金として直接配分するものである。この公企業には、たとえば、交通、通信、鉄道などの社会インフラに関する事業を行う企業と規定がなされている（企業予算会計法施行令第 2 条）。次に、政府投資機関を対象とする「政府投資機関予算会計法」は、財政運用特別会計から流れる資金を企業（公企業を含む）へ融資資金として直・間接的に配分する際に機能を果たす法律である。たとえば、韓国産業銀行、中小企業銀行、韓国電力公社などが投資機関として挙げられている（政府投資機関予算会計法施行令第 1 条）。とくに韓国産業銀行は、財政資金の融資体制においてもっとも重要な役割を果たしたと言

²⁷ 拙稿、以下同じ、「韓国会計制度の構図—制度成立の根拠を中心に—」『商学研究論集』第 34 号、「韓国『政府会計制度』改革の構造—その機能の解明に向けた予備的考察—」『商学研究論集』第 35 号、「韓国における政府会計制度と企業会計制度の結節点—会計制度成立の定着期における根拠をたずねて—」『商学研究論集』第 36 号、「韓国『融資会計準則』の機能と意義」『商学研究論集』第 37 号（2012 年 6 月 6 日掲載決定、同年 9 月発行予定）。

え、本報告では同銀行の役割を多く取り上げる予定である。このように、国家経済の開発計画（政策）の推進段階において、一つの窓口を通じて集めた資金を「投資と融資」に明確に区分・配分する政府会計の仕組みが構築されたのである。

本報告は、韓国における政府会計制度への企業会計手法導入の意義を、国家予算と会計の関係から解明しようとするものである。たとえば、なぜ、「正規の簿記の原則」という会計原則が突如条文上に現れたのかという問題は、同原則が機能する諸関係から析出されている。こうした関係性を重視した上で、予算会計諸法を取り上げ、同法制定当初から成果主義・健全財政²⁸を基調とした政府会計と企業会計手法との関係性を明らかにしようとしている。こうした作業は、2009年度施行版の新たな「政府会計²⁹」の制度的意義の解明につながるものと考えている。

図：1960年初頭の政府会計と経済への影響



²⁸ 1953年韓国戦争休戦直後の約13億ドルであった韓国のGDPは、2010年現在1兆ドル超になっている（国家予算政策処、『2012年度大韓民国財政』2012年(韓国語資料)）。また、2010年現在の国家債務はGDP比約33%で、OECD平均97.6%を大きく下回っている（OECD, *Economic Outlook*, No. 89, May 2011, p.233.）。なお、1961年予算会計法の基調にあった成果主義・健全財政思考は、2006年新たに制定され「国家財政法」上、法の目的に明定されている（第1条）。

²⁹ 周知のとおり、韓国では2006年新たに、従来の予算会計法から「国家財政法」に政府会計体制が変更されている。国家財政法をもとに、2009年には発生主義・複式簿記を適用した「国家財政法」が制定され、同年「国家会計基準」（국가회계기준에 관한 규칙）が公表されている。大きな特徴としては、予算段階では従来の現金主義・単式簿記に基づく予算会計体制を堅持し、決算段階では発生主義・複式簿記会計を行うという二段階体制をとるという点である。ここでの発生主義・複式簿記は、特別会計だけでなく一般会計および基金をも含めてすべての国家会計において適用される。新たな政府会計は2009年試験適用され、2011年度決算より国会提出された。韓国で始めて公表される予定の「国家財務諸表」は、現在国会審議中にある（2012年5月31日企画財政部（日本の財務部に当たる）報道資料）。

韓国発生主義政府会計における監査法人の活用

佐賀大学 中西 一

韓国では経済危機下の IMF の要請、及び当該問題に関心の深かった金大中政権の影響の下で、1998 年ごろから政府部門への発生主義会計の導入が進められるようになった。その導入は地方自治体が先行し、国はそれに追随するパターンをたどっている。99 年の富川市とソウル市江南区の実験的導入を皮切りに準備が進められ、2007 年より全地方自治体で導入され、2009 年には国にも導入されている。

韓国会計改革の様々な特徴のうちの一つに、監査法人による監査が採り入れられていることである。正確にはこれは「レビュー」（「検討」と韓国では称されるが）であり、通常の監査よりはより簡素な手続きとなっている。それは同時に日本にも存在する監査委員制度との共存が図られているためでもある。制度的に日本に近い環境の中で監査法人による監査に近似する手続きが導入されている状況を理解することで、日本で同様の改革が検討される場合にどのような留意点があるかをあらかじめ予想することができると考えられる。また民間監査における「レビュー」の意味合いが、公的監査の文脈でそのまま表れるものなのか、それとも公的機関特有の特質というものを帯びるようになるのかについても、隣国の事情を知ることは有益な示唆を与えるものと考えられる。

本報告では、このような日本に近い環境の中での監査法人による「レビュー」の公的特殊性を伴う実態を、監査法人や自治体へのヒアリングを踏まえつつ報告し、今後の示唆となるべき点を探る。追加的に、今年 5 月 31 日に初めての国会提出がなされた国レベルの財務諸表監査に、監査法人に対する監査業務委託が大々的に採り入れられていることについても一定の情報提供を行う。

1. 韓国地方自治体財務諸表監査の制度的外観

当該問題については韓国の地方財政法第 53 条において、「地方自治団体の長は財務会計の決算を行わねばならず、決算監査のために監査委員に決算監査に必要な書類を提出するとき、財務報告書に対する公認会計士の検討意見を添付しなければならない。」と定められている。この「検討」がレビューの意味であり、独立した公認会計士の意見を財務報告書に付与するものであるが、それはあくまで監査委員への必要書類の中で「添付」されねばならないという位置づけになっている。この監査委員制度が地方議員、退職職員、公認会計士などを委員として含みながら、十分な実効性が見られないことへの批判があることは日本と同様の事情であるようであり、公認会計士による財務報告

として財務諸表が重要性の観点から一般的に認定された会計処理基準に基づき作成されていないと審議することができる事項が発見されたかどうかについて報告するのが目的となっている（消極的確信）。実際のレビュー報告書にも以下のような記載がなされるのが通例である。

「私たちは「地方自治団体財務報告書レビューに関する規定」に基づき、レビューを実施しました。この規定は私たちが、財務報告書が重大に歪曲表示されてはいなかったことに関して、普通水準の確信を得ることができるようレビューを計画し実施するものとして規定されています。レビューは主に質問と分析的手続きに基づき、遂行されており、監査よりは低い水準の確信を提供します。私たちは監査を実施してはいなかったため、監査意見を表明してはおりません。」

「私たちのレビュー結果は、上記財務報告書には「地方自治団体会計基準に関する規則」および「地方自治団体財務会計運営規定」に重要な違反となる表示がされていたということは発見されなかったというものです。」

このように限定的な手続きによる、消極的な形式による意見表明がなされるのがレビューの特徴となっている。このようなレビューの、形式はともかくとして、実態はどうなっているかを、日本で行われている制度としての四半期レビューの実態から想像すると以下のようなものとなろう。レビューであっても、現在の監査理論に基づく限りにおいて、COSOフレームワークが参照されているはずである。統制環境、リスク評価、統制活動、情報とコミュニケーション、監視活動の各段階に置ける内部統制評価が行われており、特にガバナンスに関わる側面まで内部統制に含むと考えられる。実際には監査対象となる企業に対しレビューを行うため、日本の場合内部統制評価が入る必要がないが、個別にレビューを行う場合は内部統制評価から行われねばならない。他方で質問に対する回答についての証拠の入手などは要求されていないと解される。このように想定される「レビュー」手続きが、韓国の地方自治体の環境でどのように運用されているかが問題となる。

2. レビューの実態

韓国地方自治体のレビューは確かに監査とは言い難い側面を持っていることは確かである。しかしそれはレビューの定義上の意味によるものではない。

韓国地方自治体のレビュープロセスは、どこにも規定されていない会計作成補助の性質を強く帯びている点に特徴がある。監査法人の立場から言うと、地方自治体の財務諸表は「提示」されないということになる。つまり監査の対象となる以前の状態で、誤りを含んでいるか、監査法人に手助けを求められる状態のまま渡されることがしばしばである。財務会計システムである e-hojo の性能に大きく依存する予算取引に関しては問題が少ないが、

発生主義会計固有の処理に大きく関わる予算外取引については不十分な点が多く、特に監査法人の手助けを必要としている部分である。それ以外にも、一般に証憑を提出する能力が低い。国に対する監査業務補助の際には特別に感じられていないことであるようだが、自治体の場合にはその行政力の低さから、監査法人関与の実態が作成補助に限りなく近づいている実態がうかがえる。

内部統制評価については、自治体の場合、業務分担、承認手続などが中心となり、元来法律で規定されている要件が多い。しかもそれが財務会計システムの中に反映されている。予算処理から財務会計作成まで、クリックするときの内部統制の仕組みがあり、また複式簿記担当者の責任が明確化されている。ただし予算外取引は自動処理ができないため一定の問題が生じる。基本は電算監査である。以上、法律要件と情報システムの整備により内部統制評価が容易になっている事情がうかがえるが、他方でそのことに対する信頼から、ガバナンス等の評価は行われず、内部統制評価は簡素化された手続きとなっている。

レビューは監査法人が自治体を訪れ時間や人員を相談した後、通常複数名が関与し分野ごとに分担してレビュー業務が行われる。質問と、それに加えて趨勢分析や比率分析等の分析的手続きが中心となるが、勘定項目ごとに会計システム上の記録が予算執行の形で反映されているかを見る。ここで注目すべきは、しばしば証拠の要求が行われているということである。例えばソウル市が購入した樹木について、正確には自治区にお金を払って樹木を買わせた場合など、市の財産として実在するのかを確かめようとする。

この証拠の要求であるが、監査の意味合いでこれを行っているわけではないようである。システム上のデータとの突合の観点から、会計士が見てこれはおかしいと思ったら証拠を要求する。正確に言うと、レビューなので証拠を持ってこいとは言わないのだが、会計作成にあたってそれが規定に則った作成になっているのかどうかを確かめる（確かめさせている）ということである。財務報告書とシステムの突合はするが、さらにその背景となる元帳簿との突合まではしない。しかし数字が間違っていたりすると元はどうなっているのか出せとは言ってくるということである。したがって会計士の事実上の業務としては監査と同様の証拠の収集をしているにもかかわらず、位置づけとしてはあくまで作成補助（ないしは訂正させる）のためにこれを行っているという実態が大きな特徴となっている。

3. 韓国地方自治体レビュー制度の監査制度への転換と作成補助の問題

もちろんこのようなレビュー制度は韓国でも

当することができるよう規定しており、韓国規定の方が厳格である。にもかかわらず韓国地方自治体レビューの実態はこれを行うものであり、いわば表では説明のつかないものとなっている。

したがって改革論としては、監査制度への早急な転換を求める声の他、監査人の独立性に矛盾をきたさないよう、当面作成補助を必要とする現状から、一定期間の間はレビューではなく「作成指導」や「合意された手続きの遂行」業務を会計士が担当する規定としてはどうかという提案もある。

しかしながら、このように合理的な説明の難しい実態ではあっても、発生主義会計導入後日が浅く、かつ国と比べて行政力の伴わない自治体も多く含まれる現状から言って、改革のニーズへの合致という視点で言えば現状でも十分会計士は役に立っているのではないかというのが隣国から見た率直な感想である。韓国自らの改革は韓国で考えられるべきこととして、我々がここから学ぶうことは何であるかが次の課題となる。

4. 公的環境における監査法人関与の現実性

まず韓国の実態は、日本とよく似た制度の下で公認会計士が財務監査に携わることが十分可能であり、現実的であることを示している。監査委員制度は否定せず尊重したままであり、その上で監査法人による認証業務が確保されている。公共部門、特に地方自治体の環境におけるレビューの実態は会計士の通例考えるものとは隔たっているが、それはそれで十分意味を成しているとも解することができる（この点は幅広い議論の対象となろう）。

またよく見ると、日本の現状では、東京都・大阪府などの方式ではもちろん監査可能性が担保されると考えられるが、総務省方式改訂モデルなどであっても、監査が導入された際に一定の現実性が感じられる。韓国の実務では予算取引は財務会計システムの精度に依存し、予算外取引が自動化されず主に監査法人の指導が入っているが、この予算外取引は日本で予算会計から会計年度終了後に発生主義財務諸表を作り替えるプロセスに似ており、日本でも監査法人の「作成補助」に関与させることで発生主義会計の全面普及を支えるシナリオが考えられるということである。ただし、監査ないしレビューは資産の実在性を問題にするものであるから、言うまでもないことだが、会計改革導入以前の資産評価を前提としている（韓国では2007年導入よりも前にこれが行われた（取得原価主義））。

その他、監査報酬の問題、また監査（レビュー）の独立性をどう確保するか等の問題もあるが、会場で議論することとしたい。同様に国会に提出されたばかりの初めての国の財務諸表（監査済み

政策評価に資する公会計情報の機能

—「均衡財政」のための政策評価と公会計—

神戸学院大学 宮 本 幸 平

1. 考察所在と報告構成

- 【1】 歳出増加に起因したわが国地方政府の財政状況悪化に伴い、施行政策に対する業績評価による、適正な予算配分へのフィードバックが今日要請されている。
- 【2】 本報告は、政策評価を実施するうえで、これに資する会計情報が如何なるものであるかという、「公会計情報の機能」について考察する。
- 【3】 そして特に、政府全体としての「均衡財政」を達成するため、施行政策のセグメントである「事業」の評価で如何なる会計情報を利用すべきか、当該測定値の利用によりどの様にして「均衡財政」が査定され得るか、につき明らかにしていく。
- 【4】 まず第2節において、政策評価に係る理論の先行研究を概観することで、政策評価システムのプロセスと評価基準を示す。ここにおいて、会計情報は、投入された資源（インプット）の貨幣価額であり、コストをできるだけ少なくする「経済性」の業績評価機能を具備することが示される。そして「経済性」の追求が「均衡財政」につながることを前提として設定する。
- 【5】 次に第3節で、「均衡財政」の査定に資する政策評価の測定値について考察される。「資源配分」・「所得再配分」・「経済安定化」のための支出およびファイナンスの価額について、①予算の達成度、②過去のトレンドなどで「均衡財政」の査定が可能となることを述べている。また、事業コストの現在価値合計、未実現財源消費（赤字公債等）の測定値により、当該事業の将来コスト負担額が把握され、長期的な「均衡財政」達成の計画策定に資する情報となることが示されている。
- 【6】 そして第4節で、消費者余剰アプローチに基づく、新たな政府支出額が受益者便益の増加額の大きさを上回り、投資価額を上回る便益をもたらさない状況（会計的測定値が便益を示す数値と等価でない）を示している。この場合、支出を他に振り向けるかもしくは歳出削減する方がより大きな便益をもたらす可能性がある。そこで、便益測定値が「均衡財政」のための意思決定に資する情報となり得ることを示している。

2. 政策評価における会計測定値の位置付け

2. 1 政策評価システムのプロセス

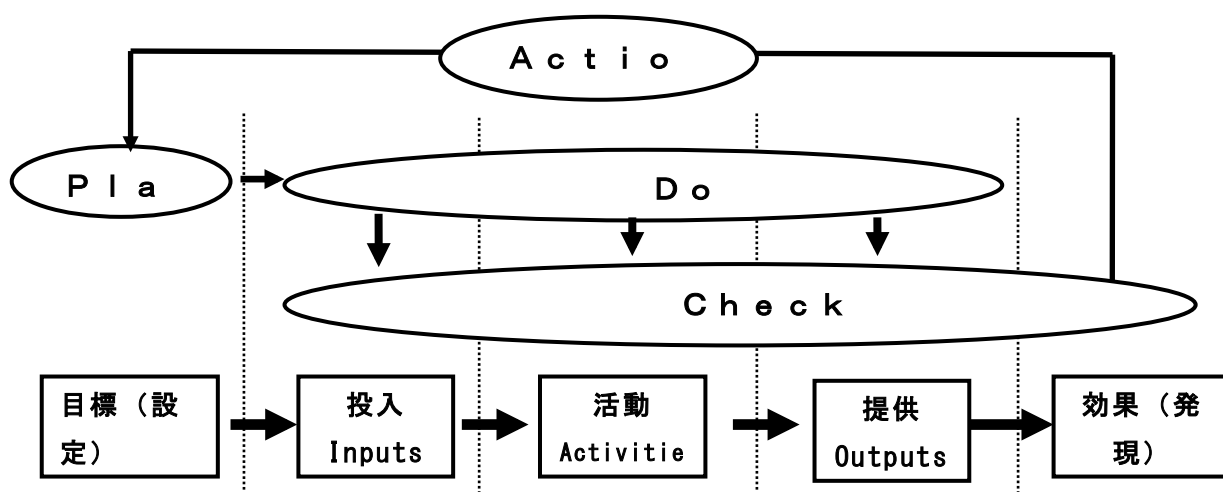
- 【7】 政策のプロセスは、最初に「目標」（Objectives）設定が行われ、これを達成するた

めの活動に要する経営資源が「投入」(Inputs、インプット)されて「活動」(Activities)が展開され、住民に材・サービスが「提供」(Outputs、アウトプット)されて「効果」(Outcomes、アウトカム)が発現する。

【8】 このプロセスを“Plan-Do - Check-Action - Plan・・・”のマネジメント・サイクルに当てはめると、“Plan”が「目標設定」のプロセス、“Do”が「投入」・「活動」・「提供」の実施プロセス、“Check”は発現した「効果」である業績の測定・評価プロセスとなる。そして“Action”は、業績の測定・評価に基づき次期予算編成へのフィードバック業務である。

【9】 ただし“Check”プロセスにおける業績の測定・評価について、インプット、アウトプットを含めるのが通説である。こうして図1のとおり、インプット、アウトプット、アウトカムの「業績測定」に基づいて「業績評価」(Performance Evaluation)が行われ、当該結果のフィードバックが行われて、新たな「目標」が設定される。

図1 マネジメント・サイクルの政策プロセスへの当てはめ



2. 2 「業績評価」の三つの基準

【10】 そして、適正なフィードバック（Action プロセス）を実施するための「業績評価」基準として、「経済性」(Economy)・「効率性」(Efficiency)・「有効性」(Effectiveness)の3基準が設定されている。

なる。

[13] 会計情報は、投入された資源の貨幣価額を表示するのであり、政策プロセスにおいては、インプットの測定値がこれに該当する。そして、インプットの測定値を利用することにより「経済性」の業績評価ができる。会計情報は、政策評価システムにおける「経済性」評価のための測定値である。

[14] さらに、コスト削減による「経済性」追求が「均衡財政」につながると考えると、会計情報による「経済性」の査定とこれを踏まえたフィードバックが、長期的には「均衡財政」達成につながるものとなる。

3. 「均衡財政」のための会計情報の役割

[15] 総務省「新地方公会計制度実務研究会報告書」の「基準モデルに基づく財務書類作成要領・補論1」では、公会計情報（とくに純資産変動計算書）が具備する会計機能が明らかにされている。財政学上、政府の財政活動には三つの役割すなわち「資源配分」、「所得再分配」、「経済安定化」があるとされる。各々の活動に関する取引事象とその表示については、表1のとおりである。

表1 財政活動の取引事象とその表示

	財政活動	取引事象およびその表示
1	資源配分	・取引事象は、収益的支出および資本的支出。 ・収益的支出は、純資産変動を伴う損益取引で、行政コスト計算書で処理・表示が可能。 ・資本的支出は、純資産の総額の変動は伴わず、純資産の内部構成変動を伴う損益外の取引のため、純資産変動計算書で処理・表示が可能。 ・支出のファイナンス（負債・純資産の発行による資源の調達）について、損益外取引のため純資産変動計算書が不可欠。
2	所得再分配	・取引事象は、社会保障給付（扶助費）や補助金（移転的収支）等。 ・マネジメント・レベルで範囲外の非交換性取引につき、純資産変動計算書で処理・表示。
3	経済安定化	・取引事象は、公共事業（固定資産形成）や余剰金積立（金融資産形成）、公債発行等。 ・上記はすべて損益外の取引事象であり、純資産変動計算書で処理・表示。

出所：総務省「新地方公会計制度実務研究会報告書」、2007年、138頁をもとに作成。

業」についても、「資源配分」・「所得再分配」・「経済安定化」のための支出価額およびファイナンス価額について、①当初予算の達成度、②過去のトレンドなどの分析によって「均衡財政」の査定が可能となる。

[17] また、事業コストの現在価値合計、未実現財源消費（赤字公債等）の測定により、当該事業の将来コスト負担額が把握される。これは、長期的な「均衡財政」達成のための計画策定に資する情報となり得る。

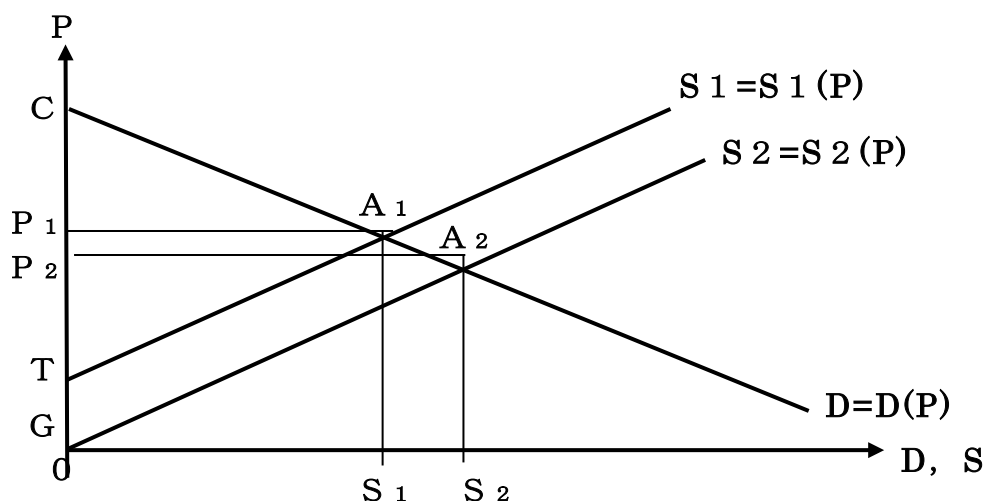
4. 「均衡財政」のためのアウトカム測定値の機能

[18] 政府が支出する社会資本形成などの価額は、費用／便益分析理論において、生産者余剰価額の一部を構成する。図2では、グロスの消費者余剰 $\square CA_1S_1O$ から社会的費用 $\square TOS_1A_1$ を差引いた価額が社会的余剰 $\triangle CA_1T$ であるが、社会的余剰の構成要素である生産者余剰 $\triangle P_1A_1T$ のなかに、固定費用であり政府支出額である社会資本形成価額が含まれている。

[19] そして社会資本への追加的支出を想定すると、供給関数は S_1 から S_2 へシフトし、社会的余剰（消費者余剰＋生産者余剰）は $\square TGA_2A_1$ だけ増加する。これに対し社会資本形成価額は、供給者利潤をゼロに近似とした場合、最大で $\triangle P_2GA_2$ である。

[20] この場合、新たな政府支出額の大きさ（ $\triangle P_2GA_2$ ）が便益の増加額の大きさ（ $\square TGA_2A_1$ ）を上回り、投資価額を上回る受益者便益をもたらさない可能性がある。その場合、支出額（会計的測定値）が便益価額と等価ではない。

図2 政府支出が受益者便益を上回るケース（消費者余剰アプローチ）



[21] 以上のようなケースでは、政府支出を他に振り向けるかまたは削減する方が、より大きな便益をもたらす可能性がある。したがって、費用／便益分析理論に基づく便益測定値が、「均衡財政」のための意思決定に資する情報となり得る。

財政ディスクロージャー研究特別委員会 中間報告

1211 教室 司会 兼村 高文（明治大学大学院 教授）

2012 年 8 月 5 日（日） 10 時 20 分～11 時 50 分

報告 1 米田 正巳 （公認会計士）

東京都の消防組織とディスクロージャーの現状と課題

報告 2 筆谷 勇 （LEC 会計大学院特任教授・公認会計士）

世界先進 14 か国の自治体監査の動向

ー日本の自治体監査へのインプリケーション

報告 3 豊島 成彦 （日本公認会計士協会準会員）

地方自治体サービスの原価と分析

東京都の消防組織とディスクロージャーの現状と課題

(中間報告 要旨)

公認会計士 米田 正巳

1.はじめに

地方公共団体は事務を行うについて、種々の機能が与えられているが、その主なものの一つに自治行政権がある。この自治行政権には、いわゆる管理行政を行う機能のほか、権力行政たる警察、消防行政などがある。住民の安全・安心に直接的に関係しているのは、消防行政である。わが国の消防組織には、救急業務も含まれている。

東京都は都知事が特別区の消防を管理する。東京都以外の道府県の「消防に関する責任」は市町村にある。東京都多摩地域(1市を除く)の市町村は東京都と委託契約を行い、消防事務を都に委託している。また、都道府県では市町村の消防が十分に行われるよう消防に関する当該都道府県と市町村との連携および市町村相互間の連絡協調を図るほか、消防に関して、消防職員の教養訓練・活動の指導などをつかさどるとある。したがって、東京都以外、道府県には消防・救急の実働隊はない。実働隊は市町村の常備消防(消防本部・消防署)と、非常備消防の消防団である。

平成 21 年度の地方財政白書によると、わが国の消防費の純計は、1 兆 8,278 億円(人件費が 73.8%)であり、その内都道府県分は 2,155 億円であり全体の 11.8%にすぎない。

本稿は、東京都の消防組織とディスクロージャーの現状と課題について、論述するものである。

2.東京都の消防組織の状況

(1) 東京都の消防体制について

わが国の消防機関は、市町村に常備消防と呼ばれる消防本部・消防署と、非常備消防である消防団により構成されている。いずれの組織も、住民に最も身近な自治体である市町村の責任のもとに設置され、市町村長の管理下で活動している。しかし、東京都の体制は特別区(23 区)を有しているため、消防組織法により他道府県とは異なる消防体制をとっている。

東京都は、特別区における消防本部として東京消防庁を条例により設置している。稲城市を除く多摩地域(武蔵野市など 25 市、3 町、1 村)は、消防団および消防水利を除く消防事務を東京消防庁に委託している。そのため、多摩地域(稲城市を除く)には、消防本部を設置していない。東京都と委託契約を行っていない「島しょ地域」の 9 町村の内、大島町、三宅村、八丈町の 3 町村は消防本部を設置しているが、他の 6 村については消防本部を設置していない。

(2) 東京都の消防組織について

消防組織法(以下「法」という。)第 6 条は、「市町村は、当該市町村の区域における

消防を十分に果たすべき責任を有する。」と規定しており、法 8 条は、「市町村の消防に要する費用は、当該市町村がこれを負担しなければならない。」と規定している。したがって、消防の実働隊は、市町村の責任において整備されるということである。しかし、東京都は「特別区(23 区)」があるので他の道府県と異なった取扱いとなっている。法 27 条は、「都知事が特別区の消防を管理する。」と規定しており、特別区においては、東京都が消防組織の責任を負い、消防常備組織をもつことが出来る。特別区以外の地域については、東京都と消防事務の委託契約を締結し、各市町村は受託費を東京都に支払い、消防事務を東京都に委託している。

(3)消防事務の受託および受託費について

東京都は、地方自治法の規定により、昭和 35 年 4 月 1 日から市町村の消防事務(消防団に関するもの並びに水利施設の設置、維持および管理に関する事務を除く。)を受託している。当初は八王子市をはじめ 16 市町であったが、年々増加し、平成 24 年 4 月 1 日現在、東京都内のうち「稲城市」と「島しょ地域」を除く 29 市町村から消防事務を受託している。

平成 23 年度の受託費は、「平成 23 年度消防委託事務の管理に要する経費負担に関する協定書」に基づき、地方交付税法第 11 条の規定により算定される当該年度の基準財政需要額のうち、水利費を除く常備消防費の相当額 45,329,637 千円(平成 23 年度の「単位費用」は、人口一人当たり、11,200 円である。)である。

3.東京都の財務諸表

(1) 東京都の新公会計制度について

東京都の新公会計制度(発生主義・複式簿記)は、地方自治法などの法令で定められた従来の単式簿記・現金主義会計による決算制度の仕組みは維持する必要があるという前提条件を満たすため、従来の公会計と両立できる制度である。平成 18 年度より新公会計制度による財務諸表(貸借対照表、行政コスト計算書、キャッシュ・フロー計算書、正味財産変動計算書)を作成している。

新公会計制度による東京都財務諸表は、「決算参考書財務諸表」として取りまとめ、監査委員の監査を受け、官庁会計による決算書などとともに東京都議会に提出している。また、局ごとの財務諸表についても、決算を審査する決算特別委員会の分科会に提出している。

(2) 事業別・組織別の財務諸表の作成について

東京都の財務諸表は、東京都の全体や会計ごとという大きなレベルだけでなく、個別の組織や事業についての財務諸表を作成できる仕組みになっており、各事業についても発生主義会計によりコスト情報を把握し、事業の改善や見直しにつなげていくことが可能である。

事業別財務諸表の試みとして、平成 16 年 7 月に東京都専門委員が、「機能するバランスシート—救急事業とバランスシートの役割—(以下、「救急事業とバランスシート」

という。)」を公表した。救急事業は、行政サービスの提供に伴う必要経費を基本的に税金で賄うことを前提とする「税金投入型事業」である。

「税金投入型事業」の分析のポイントは、①精密な原価計算の作成が必要、②「有効性（住民満足度などに関連）」概念と「効率性（コスト削減などに関連）」概念の対比が重要となり、行政コスト計算書が重要な位置づけを持つことになる。

（３） 東京消防庁事業のバランスシート

「救急事業とバランスシート」では、東京消防庁の業務を①消防活動、②救急活動、③防災事業、④予防事業などの４区分に分類した。

この業務区分ごとの行政コスト計算書の概要は次のとおりである。

東京消防庁事業の業務別行政コスト計算書（平成 14 年度）の概要

（単位：百万円）

	消防	救急（注 4）	防災	予防	合計
受託事業収入等（注 1）	32,276	5,323	774	6,581	44,954
その他の収入	1,002	185	303	489	1,978
収 入 計	33,278	5,508	1,077	7,070	46,932
人 件 費	147,857	24,384	3,547	30,148	205,936
その他の費用	25,652	4,168	5,170	3,442	38,433
費 用 計 （注 2）	173,509	28,552	8,717	33,590	244,369
収支差額（注 3）	△140,232	△23,044	△7,641	△26,520	△197,437

（注 1）受託事業収入は、東京消防庁が多摩地域の市町村（稲城市、東久留米市を除く）

からの受託事業収入である。東久留米市は、平成 22 年 4 月 1 日より東京都と委託契約を締結している。

（注 2）費用は、発生主義により算定した。費用合計の内、四つの事業のうち消防事業が 71.0%である。費用計のうち人件費が 84.3%となっている。

（注 3）収支差額に対しては、主に一般財源を充当することで対応している。

（注 4）救急の費用計 28,552 百万円は、年間出場件数 約 630,000 件に対するものである。救急出場 1 回当たりのコストは、約 45,000 円である。

救急事業の問題点は、軽傷者がタクシー代わりに救急車を利用することであった。同様のことは、使用料を請求しない英国でも生じている。米国では、状況に応じて料金（1 出場あたり約 30,000 円）を請求しているようである。

「東京都専門委員の提言」により、東京消防庁は、これらの問題点を解消するための方策として、災害救急情報センターに救急隊指導医が 24 時間体制で常備し、患者の障害の状況を振り分け、救急サービスの効率・有効化を図った。また、タクシー会社と業務協力を結び、軽傷者を「タクシー」で有料搬送する体制を整備した。このことは、事業別財務諸表の作成による、業務改善の一つの例と言えるものであった。

(4) 東京消防庁の事業別財務諸表

東京消防庁は平成 18 年度より、事業別財務諸表である「東京都決算参考書 財務諸表」を作成し、審査済みの財務諸表を議会へ提出し、公表している。

この財務諸表の目次は、次のとおりである。

- I. 財務諸表（総括）1 財務諸表の総括、2 財務諸表の概要、
- II. 財務諸表 1 貸借対照表、2 行政コスト計算書、3 キャッシュ・フロー計算書、
4 正味財産変動計算書、5 有形固定資産及び無形固定資産附属明細書、6 注記
- III. 事業別情報 ①消防装備整備事業、②消防施設整備事業

4.まとめにかえて

東日本大震災などに対し迅速かつ適切な対応を可能にするためには、現状のような市町村レベルの消防・救急組織で良いのか、検討課題である。また、各市町村の消防予算では、その額に限界があり、自治体ごとに間接費の負担が必要となり、支出等の無駄が当然のこととして発生すると考えられる。このような市町村レベルの対応ではなく、国を含めた都道府県全域を一元的に管轄するなど消防・救急の広域化を実現する必要がある。

現状において参考となるのは、東京都の消防・救急組織である。東京消防庁は、本部のもと 10 消防方面本部、81 消防署、3 消防分署、208 消防出張所に、職員 18,080 人を擁し、ポンプ車、化学車、はしご車、救助車、救急車、消防艇、ヘリコプターなど近代装備を有する消防車両など 1,908 台を配置して、災害にそなえている（平成 23 年 4 月 1 日現在）。特に、大災害に対して活躍しているのは、東京都の消防救助機動部隊（ハイパーレスキュー隊）である。

消防事務のディスクロージャーについて、消防行政を種々の報告書で広報している。また、東京都は平成 18 年度より公会計制度を現金主義・単式簿記から発生主義・複式簿記に改正した。東京都全体の財務諸表とともに、事務事業別財務諸表である「東京消防庁・財務諸表」を公表している。

通常の火災・救助において、隣の市町村からの派遣であれば、効率的・有効的な場面が多々見受けられる。平成 23 年の東日本大震災や台風 12 号による深層崩壊などの大規模災害への消防の災害対応における「迅速出動」、「命令の一元化」、「高度な資機材」などの必要性が改めて認識させられている。

災害などに際して、住民（ボランティア）・消防団などによる「自助」、「共助」の必要性は十分に認識させられることではあるが、江戸時代の大岡越前守が組織した「町火消（いろは四十八組）」の延長のような現行消防組織法などの改正が望まれる。

この課題は、わが国の全地域における問題であり、消防・救急の予算処置を伴った広域化の実現は急務と考える。

世界先進 14 か国の自治体監査の動向

—日本の自治体監査へのインプリケーション—
スウェーデンによる世界各国の自治体監査の実態調査

LEC 会計大学院特任教授・公認会計士筆谷 勇

(総 括)

I. アカウンタビリティ監査

大部分の国は、国民（市民）が政治的アカウンタビリティ（説明責任）を求めているために、一般選挙においてアカウンタビリティに関係した監査が重要視される。監査人の義務は国民を支援することであり、この点からして監査人の勧告に従って事務事業は改善されるものと考えられている。このような状況は、特に、イングランド、ニュージーランド及びノルウェーにおいて見られる。

このスウェーデンにおける調査においては、犯罪事件が疑われる場合においては、法定の地域会計検査院（フランス）が取り上げるようなアカウンタビリティ監査に関する法的手続きが取り上げられている。このような場合においては、財務監査と同時に法的アカウンタビリティ監査も求められており、この傾向は特にフランス、スペイン及びオーストリアにおいて著しい。更に、数少ない国々においては政治的アカウンタビリティをも監査対象にしている。

アカウンタビリティ監査は、フィンランド及びスウェーデンにおいては、地方においても行われていて、監査報告もされている。スウェーデンにおいては、アカウンタビリティは政治家のみに対してテスト（監査）されるが、フィンランドにおいては地方政府職員に対してもアカウンタビリティ監査が行われている。そこで求められているアカウンタビリティは政治的、財務的、かつ、法律的なものである。フィンランド及びスウェーデンにおける監査業務は、事務事業の支援と同時にアカウンタビリティをテストすることも含まれる。

II. 監査人の組織上の位置づけ

政治的に選出された排他的監査人だけが監査をしている唯一の国はスウェーデンのみである。フィンランドにおいては監査委員会には政治的に選出された監査人が存在するが、彼らは専門的(職業的)監査人の補助を受けている。ノルウェー、イングランド及び USA における共通点は、選出された監査人が監査委員会に所属しているということである。これらの委員会は異なった地位と役割を有している。

大部分の国においては、地方レベルの監査に従事している監査人は専門的(職業的)監査人である。これらの国においては、地方政府職員は、通常、それ自身の財務的責任を有しているが、その責任はアカウンタビリティの観点（普通は法律的な）から監査を受

けている。ここには監査をする人とされる人との理論的プロセスが存在する。即ち、政治家が監査人によって監査を受ける義務を負っている場合には、監査を実施するのは政治的に選出された監査人である。一方、地方政府職員が監査を受ける義務を負っている場合には、監査を実施し、かつ、アカウンタビリティを監査するのは専門的（職業的）監査人である。

更に、地方政府の財源のあり方及び監査の組織的あり方に関してのパターンが存在する。地方政府レベルが課税権の自由を有している国においては、スウェーデン、フィンランド及びノルウェーのように監査業務はしばしば地方政府単位で実施される。地方政府レベルの財源が主に政府補助金に依存しているか、または、地方政府の課税権が制限を受けている場合には、ニュージーランド、オーストリア及びオーストラリアのように、監査業務は地域的または政府による監査が実施されることになる。また、地方政府の大部分の財源がしばしば中央政府に依存している場合には、イングランド、フランス、スペインおよびアイルランドのように、排他的な中央政府監査が実施されることになる。このことから結論されることは、資金供給者は監査結果に大きな関心を持っており、かつ、監査そのものを独占するような絶大なる権限を有することになっている。

また、監査が地域会計検査院又はそれに類似する裁決を必要とするようなベースで組織されている場合には、それはその国の伝統に依拠しているケースにみられる。フランス、スペインおよびオーストリアにおいては、監査は地域会計検査院として組織されている。これらの国々は、同様な伝統と歴史を有している。

Ⅲ．監査の対象

全ての国々において、財務会計勘定及び財政状態が監査対象になっている。幾つかの国々においては、“相当程度”までの業績監査も実施されている。業績監査が、“相当程度”、実施されているのはフィンランド及びスウェーデンである。業績監査が、“ある程度”、実施されているのはイングランド、デンマーク及び USA である。しかし、イングランドにおいてはいわゆる「ベスト・バリュエーション監査」が実施されているが、それは監査の一要素として実施されているに過ぎないのであって、監査業務そのものという程度までは行われてはいない。このことは、業績監査はイングランドにおいては相対的には制限されていることを示している。フランス及びスペインのような国々においては、業績監査は非常に制限されている。フランス、スペインおよびオーストリアにおいては、合規性監査の観点からの監査が重要な要素を占めている。

Ⅳ．監査の今後の動向

スウェーデンによる諸外国の調査結果として、ノルウェーの監査は、フィンランド及びスウェーデンの監査アプローチに近似している、と指摘している。ノルウェーの監査委員会（Kontrolludvalget）は、監査のコンサルティング・サービスの獲得に努めており、或る程度まで、それを監査要点に生かすように努めている。Kontrolludvalget は、

それ自身の管理者の仕事に対するコンサルティング・サービスを生かすように努めている。ノルウェーにおけるトレンドとしては、選挙による委員の役割を高めるようにしてきている。更に、Kontrolludvalget はかなりな程度においてイングランド及び USA の監査委員会に類似しているが、相違点はノルウェーの Kontrolludvalget は選挙による政治家のみによって構成されている点である。

スウェーデンによる調査資料によると、オーストラリア、ノルウェー、フィンランド及び USA のような国々が監査のコンサルティング・サービスの獲得を行っていることを指摘している。ノルウェーにおける最近の傾向としては、格安な監査のコンサルティング・サービスの入手を図っている。スウェーデンの調査資料によると、複数の他の国々においてもこの傾向が一般的になっていると言えなくもない、という点を指摘している。スウェーデンは地方政府レベルにおいて監査のコンサルティング・サービスの格安な入手を行っており、フィンランドもまた監査のコンサルティング・サービスの獲得を行っている。

監査の世界においては、エンロン及びワールドコムに関係した大きなスキャンダルに起因して発生した監査人の独立性に関する議論が交わされている。更に、選挙による代表者に関しての信頼性の要素についての監査もすべきであるという意見が述べられている。イングランドにおいては、全ての監査結果が監査に基づく監査報告に反映されないこともあるが、事務事業監査（業績監査）の比重を高めていることが、スウェーデンの調査によって明らかにされてきている。ノルウェーにおいては、業績監査要素を増加させているが、この点に関して「ノルウェー監査人協会」は業績監査の基準と方法論の開発について検討を行っている。

V. 日本の自治体監査の「致命的な欠陥」とその「改善策」について

——（スウェーデンによる自治体監査の国際的調査の日本の自治体監査に対するインプリケーション）——

・日本の自治体監査の「致命的な欠陥」とは、「会計の基礎」を「単式簿記・現金主義会計」に基づいた「現金出納帳」のみにベースを置いた監査を実施している点が挙げられる。（平成 15 年 6 月「公会計に関する基本的考え方」：財務省主計局公会計室）

公的部門において、このような監査を実施している先進諸外国としてはドイツ連邦の例が挙げられているが、ドイツにおいてはドイツ連邦を形成する 16 州の大部分においては「複式簿記・発生主義会計」が取り入れられており、実質的にはドイツ連邦そのものも「会計の基礎」は「発生主義会計」であるものと言えるのであって、今や、世界の先進国（国際会計士連盟 IFAC 加盟 124 か国）の公的部門において「会計の基礎」を「現金主義会計」にしている国は「我が日本国のみ」、という非常に困難な監査環境に自治体監査担当者が置かれている、という事実を認識せざるを得ないものと言える。

「現金主義会計」は、言うまでもなく、現預金期末残高のみについては期末残高が会計制度を通じて正確に把握できるが、総務省等で推奨している方式（基準モデル、改訂版

総務省方式)によっては、「会計制度」を離れて(統計、台帳、等)で把握される期末残高では、その数値についての「追跡可能性・検証可能性」(トレーサビリティ)あるいは[信頼性・正確性]に問題があり、この不確かな正確性に欠けるフロー情報及びストック情報に基づいては、監査とかマネジメントなどのための有効な経営情報は得られないのである。

・また、「改善策」としては、当然、「単式簿記・現金主義会計」を「複式簿記・発生主義会計」に改めることが唯一の方策であるが、ここでは、「会計の基礎」を「発生主義会計」に改めることによって得られるメリットの具体的で最も簡単な事例について検討をすることにする。

ア.「会計の基礎」を「発生主義」にするということは、言うまでもなくこの世の中の「経済的事象」とか「経済取引」を現預金の授受の時ではなくて、それらの「事象等が発生」したときに「会計取引」として認識し、会計帳簿に計上をすることを意味していることから、当然、会計制度に基づいたB/S(貸借対照表)及びP/L(損益計算書)が作成されることになる。

ここで、世上に行われている「重大な誤解・謬見」について若干触れることにすると、「公的部門は私的部門(企業等)とは違って損益を目的として経済活動をしているのではないから、P/Lは不要である」という主張をする人々が多くみられるが、「財務報告の目的」が「財務の健全性判断」のために存在するという事実(資産・負債アプローチ、包括利益)を見逃した極めて「重大な誤解・謬見」であり、そのためには公的部門と雖もP/Lは必須の財務諸表の一つであることを理解する必要がある。

つまり、公的部門とか私的部門とかの別を問わず、財務報告のためには会計制度に基づくB/SとP/Lは、不可欠の「財務報告の道具＝数学を基調とした道具」であることを理解する必要がある。

このような考え方は、国際公会計基準審議会IPSASBにおいても「セクター中立性」とか[取引の中立性]の問題として現在見直し中の「公会計概念フレームワーク」においても検討が行われている。「経済主体が異なる」とか「組織目的が異なる」とかの理由から、「公的部門と私的部門とは異なる」ということを強調して、「公的部門の特異性」を強調するあまりに公的部門の財務報告に「会計制度とは異なる別の計算体系」を持ち込もうとする人々(日本、USA及びカナダ、等)が多いために、「公会計特異論」がはびこってしまったのである。

つまり、「経済主体」とか「組織目的」などを云々する以前の問題として、「会計そのものの本質」について考慮を払う必要が存在する(英国、オーストラリア、ニュージーランド、等の見解)という議論が欠落しているためとしか言いようがない。「会計」そのものは単なる「道具」に過ぎないのであって、会計自体は自己目的的にB/SとP/Lを作成せざるを得ない「本質」を有しており、「会計」という「道具」を使用しようとする人の「意図には関係しない本質」を有していることを悟るべきである。もちろん、英国においても主張されているように、「公会計特有の事象」については、「別の計算構

造」が必要ではあるが、そのような場合でも「会計自体の本質」には変化を与えることはないのである。

イ．B／S 及び P／L の監査、マネジメント等における簡単な活用事例の紹介（公認会計士監査の監査要点・監査手法に学ぶ！！）

- ・資産・負債の管理：先ず、B／S からは、言うまでもなく資産・負債の明細が得られるので、月次決算残高又は期末決算残高について、当該自治体の B／S から得られる各局別、または、支部別、部課別等の自治体の各下部組織別の残高明細表(A)と各下部組織が保有している（保有しておくべき）現物台帳等 (B) とを、定期的に照合して、「(A)：理論値＝ (B)：実際値」であることを確認する。

- ・固定資産管理：特に、固定資産に関しては、上述の照合の他に評価及び減価償却の妥当性について検討をする必要がある。

- ・年金管理：年金の「預り金個人別明細」を巡っては、国家的に大問題になっており、未解決の不明残高が未だに問題になっているが、この問題の解決には「発生主義会計導入」が不可欠であって、「発生主義会計の必要性」を理解しようとししない議員、官僚等が未だに多数存在しているという事実は、誠に嘆かわしいことと言わざるを得ない。{年金の預かり時に、(借方：現預金／貸方：預り金) という仕訳をしておき、支払時にはその逆の仕訳をしておいて、定期的に、「個人別残高明細表」(上述の(A)に相当する) を把握した上で、本人に「確認」(上述の(B)に相当する) を取っておけば、絶対に発生しなかった問題である。}

- ・年齢調表の作成：主な債権・債務・棚卸資産、等について、年齢調表を作成する。

- ・主な損益項目の管理：サンプリング等の手法によって選定した損益項目について、バウチャー・チェックを行う。(トレーサビリティ検証可能性の確認)

- ・予算編成等への活用、効果的な財政運営、日々仕訳方式による財務諸表の活用、決算書等の公表。

- ・財務指標による自治体間比較、固定資産の更新需要、事業・施設別のコスト情報の開示。

- ・「包括外部監査」と「発生主義会計」：最近、「包括外部監査」は、監査対象項目が一巡して、「種切れ状態である」という陰口が囁かれているが、「会計の基礎」を「発生主義会計」に改めた自治体については、B／S 項目については無限に近い監査対象が存在しておるのであり、「監査委員等」による「内部監査」の充実と相携えることによって、極めて有効な監査を実施することが可能であって、スウェーデンが標榜するような各種のアカウンタビリティ監査が実施可能となる。

- ・上述のような、簡単な「発生主義会計監査」が定着するまでは、ABC 分析、BSC 分析、EVA 分析、DCF 分析等の高度なマネジメント手法に基づく監査は必ずしも必要ではない。

(以 上)

(参考文献)

1. 「自治体監査」(スウェーデンによる国際調査—2005 年)
2. CLAIR REPORT (財団法人 自治体国際化協会)
3. 「地方自治体監査」——日本監査研究学会地方自治体監査研究部会(第一法規出版)
4. 「公会計改革白書」——複式簿記・発生主義会計による自治体経営改革—— (東京都&大阪府)

地方自治体サービスの原価と分析

－ 区立幼稚園のコスト分析 教職員の人件費に焦点を当てて －

豊島 成彦（日本公認会計士協会準会員）

発表者が補助者として従事した平成 23 年度江東区包括外部監査では区立幼稚園のコスト分析が行われている。その要旨を紹介したい。

（１）概要

① 区立幼稚園フルコスト試算の総括的な結果

平成 22 年度及び平成 21 年度の区立幼稚園全体にかかる発生主義によるフルコストを試算した。

	21 年度	22 年度	増減額
総コスト（千円）	1,352,380	1,375,998	23,617
うち人件費（千円）	1,072,659	1,098,727	26,067
事業収入（千円）	175,136	169,598	△5,537
園児数（H21/5/1, H22/5/1）	2,043 人	1,961 人	△82
一人当たりの総コスト（円）	661,958	701,682	39,724

園児一人当たりのコスト増の原因は①平成 22 年度の園児が 1,961 人と 21 年度に比べてマイナス 82 人(4.0%)減少したこと、②平成 22 年度の総コストは 13 億 7,600 万円と 21 年度に比べてプラス 2,362 万円(1.7%)増加したことが影響している。

② 総コスト増加の原因

総コストの増減に、どの勘定がどれだけ影響を及ぼしているのか勘定別に分解してみると減価償却費の減少が 28.1%とコスト減に寄与しているが、人件費の増が 110.4%と大きく影響を与えており、幼稚園のコスト増の原因は、人件費の増が大きく影響している。

③ 人件費増加の原因

人件費を職種別に分解すると次のようになる。

（単位：千円）

		H21 年度	H22 年度	増減
園長	人件費合計（注 1）	133,567	157,502	23,936
	人件費平均	12,142	12,116	△27
	平均年齢	54.5	54.7	0.2
	人数	11	13	2
副園長	人件費合計（注 1）	122,898	124,011	1,112
	人件費平均	11,173	11,274	101

	平均年齢	49.9	50.9	1.0
	人数	11	11	0
教諭	人件費合計（注1）	596,150	554,492	△41,658
	人件費平均	6,932	7,019	87
	平均年齢	34.7	35.8	1.1
	人数	86	79	△7
用務	人件費合計（注1）	118,371	112,315	△6,056
	人件費平均	7,398	7,488	89
	平均年齢	50.8	51.7	0.9
	人数	16	15	△1
産休補助	人件費合計（注1）	21,927	71,569	49,642
	人件費平均	5,482	6,506	1,024
	平均年齢	44.3	43.4	△0.9
	人数	4	11	7
全体	人件費合計（注1,2）	992,914	1,019,889	26,975
	人件費平均	7,757	7,906	149
	平均年齢	40.0	41.5	1.5
	人数	128	129	1
総人件費のうち園長の人件費率		13.5%	15.4%	1.9%

注1 ここで掲示した人件費合計は各人の給与等のほか共済費も含み、退職金の負担分は含めていない。共済費は総額で把握しており、均等な率で各人に配賦している。

注2 フルコスト計算書の人件費には非常勤報酬や賃金等が含まれているので数値が異なっている。

注3 この表には教育委員会指導室に配置されている指導員も含まれているため、⑤「園児一人当たりの人件費」の表の教職員の合計人数と一致していない。

人件費が増加した原因は、平成22年度の全体の人件費平均が平成21年度よりも148,978円増加したこと及び全体の人数が1名増加したことによる。全体の人件費平均が増加した原因は、平均年齢が1.5歳増加したことによる給与等の増等と考えられる。全体の人数が増加した原因は、産休補助が7名増加したこと、園長が2名増加したことによる。

④ 園長への配置転換による影響

園長が2名増加した原因は、A幼稚園及びB幼稚園に配置されていた副園長が園長に配置転換されたことである。人事異動がコストに与えた影響を分析すると次のとおりになる。

年度	幼稚園	園長 人	副園長 人	教諭 人	用務 人	産休補助 人	合計 人	学級 数	平均 年齢	人件費平均 円	園児数 人	園児一人当り 人件費 円
22	A	1		3	1	1	6	2	40.0	7,363,158	52	849,595
21			1	2	1		4	2	40.3	7,548,208	44	686,201
22	B	1		3	1		5	2	44.4	8,718,111	55	792,556
21			1	3	1		5	3	38.6	7,771,760	74	525,119

A幼稚園の園児一人当たりの人件費が変動した要因には④主任教諭が1名増加したこと⑤教諭の産休に伴ない、産休補助教諭を配置したこと⑥副園長から園長に配置転換された

こと①昇給等があったこと⑤園児数が増加したことが考えられる。それらの影響を計算すると次のとおりである。

A 幼稚園の園児一人当たりの人件費増の原因内訳

①昇給等による影響 23,309 円 14.3%	⑤園児数増加による影響 154,472 円 94.5%	平成 22 年度人件費 ÷ 21 年度園児数 1,004,067 円
③園長への配置転換による影響 13,771 円 8.4%(注 3)		
②産休に対応するための影響 68,997 円 42.2% (注 2)		
④主任教諭 1 名配置による影響 211,789 円 129.6% (注 1)	園児一人当たり 人件費増 +163,394 円 +100.0%	平成 22 年度園児一人当たり人件費 849,595 円
		平成 21 年度園児一人当たり人件費 686,201 円

注 1 主任教諭人件費を昇給等の影響調整の上、21 年度の園児数で除している。

注 2 産休対応による人件費増を昇給等の影響調整の上、21 年度の園児数で除している。

注 3 副園長から園長へ配置転換されたことによる人件費増を昇給等の影響調整の上、21 年度の園児数で除している。

⑤ 園児一人当たりの人件費について

平成 22 年度の総人件費等を園別に分解すると次のとおりである。

幼稚園名	教職員数 人	学級数	平均年齢	平均給与 円	園児数 人	園児一人当り人件費 円
A	6	2	40.0	7,363,158	52	849,595
B	5	2	44.4	8,718,111	55	792,556
C	4	2	45.8	8,848,945	46	769,473
D	5	3	40.4	8,054,178	56	719,123
E	4	2	54.3	9,697,379	58	668,785
F	7	4	41.9	8,002,357	91	615,566
G	5	3	38.2	7,944,390	65	611,107
H	11	6	43.0	7,266,645	132	605,554
I	4	2	54.3	9,260,032	67	552,838
J	4	2	45.5	8,482,575	63	538,576
K	6	4	37.7	8,167,399	94	521,323
L	5	3	38.8	7,769,089	75	517,939
M	9	4	39.7	6,765,844	126	483,275
N	4	2	42.0	8,107,315	69	469,989
O	7	4	43.4	8,115,194	125	454,451
P	11	6	41.1	7,703,128	192	441,325
Q	7	4	40.6	7,965,403	127	439,038
R	7	4	41.0	7,628,459	129	413,947
S	7	5	37.7	7,762,747	135	402,513
T	10	6	34.8	7,319,006	204	358,775
総計	128	70	41.4	7,877,081	1,961	514,159

なお教育委員会では併設校の園長は、原則小学校長が兼任するものとしているが、大規模園については専任の園長を配置しているとのことであった。

(2) 意見

① 園児一人当たり人件費

平成 22 年度に副園長から園長へと配置転換した A 幼稚園の園児一人当たりの人件費が区立幼稚園の中で最も高い金額となり、同様に B 幼稚園がそれに次ぐ金額となっている。もっとも低い金額となった T 幼稚園に比較して A 幼稚園が約 2.4 倍、B 幼稚園が約 2.2 倍の額となった。園児一人当たりの人件費は、公平性の観点からは原則として均等であることが望ましい。

また、一般的に言って、管理部門に係る経費は事業部門を含む総経費に比してより低率になることが望ましい。管理部門はあくまでも事業部門が利用者に直接提供するサービスを間接的にバックアップするに過ぎないためである。総人件費のうち、管理者である園長の人件費の割合は平成 22 年度 15.4%と 21 年度に比して 1.9%増加している。

② 校長兼務園長の推奨（その 1）

区では、「独立園には専任園長を配置」し、「小学校との併設園は小学校長が幼稚園長を併任」することを基本としている。しかしながら、幼稚園長を併任する小学校長が小学校と幼稚園の両方の教育課程を管理しなければならず、特別支援学級等を設置する小学校ではその教育課程も管理する必要がある。更に、都職員である小学校の教職員と区職員である幼稚園の教職員の二種類の人事管理を行わなければならず、併任小学校長の業務が多忙を極める実態がある。そこで、併設園であっても、園の規模や施設の状況、併設小学校の状況等を総合的に勘案して、専任の園長を配置する場合があるとのことである。しかし、現在専任の園長を配置している併設園について、具体的にどのような状況を勘案して専任の園長を配置したのかを示す資料が残っていない。

先に掲げたように幼稚園の園長の人件費は平均 1,200 万円を超えている。事務量が多いことや二重の人事管理を行うなどがあったとしても、小規模園と大規模園の園長の事務の質的側面では特段の格差がないのならば、併設園にあつては、専任の園長を配置すべきではないと考える。

③ 校長兼務園長の推奨（その 2）

効率化のための提言として、ここで仮にケース①平成 22 年度に A 幼稚園と B 幼稚園の配置転換がなかった場合、及びケース②加えて併設隣接する小学校長が園長を兼任した場合の総コストを計算すると次のとおりである。

	現行	ケース①	ケース②
総コスト（千円）	1,375,998	1,374,795	1,347,403
事業収入（千円）	169,598	169,598	178,685
園児数（H22/5/1, H21/5/1）	1,961 人	1,961 人	1,961 人

一人当たりの総コスト(円)	701,682	701,069	687,100
---------------	---------	---------	---------

ケース①だけでも総コストは、1,202,953 円の減、園児一人当たりでも 613 円の減となる。加えてケース②となると総コスト 28,595,337 円の減、園児一人当たり 14,582 円の減となる。コストの観点のみから言えば、A 幼稚園と B 幼稚園など、平成 21 年度に園長が兼務していた園において、当時特段の問題が発生しなかったのならば、園長を兼務配置とすることで、結果として区民の負担額も減少し、その分経営資源を他の区民サービスに振り替えることができると考える。

統一論題 均衡財政と公会計

1212 教室 統一論題

司会 松下 芳男 千葉商科大学大学院 教授

2012 年 8 月 4 日(土) 14 時 20 分～16 時 30 分

報告 1 藤井 一夫 東洋大学 PPP 研究センター リサーチパートナー
公会計研究所の会計原則 ―ポリシーとその特徴―
長野県 77 市町村の貸借対照表分析を通して―

報告 2 中川 暢三 大阪市北区区長 前兵庫県加西市長 兵庫総合研究所理事長
自治体再生のツールとしての公会計 市民への報告、市長の業績査定

2012 年 8 月 5 日(日) 13 時 00 分～15 時 00 分

報告 3 菅原 敏夫 財団法人地方自治総合研究所研究員
公会計:総務省方式でよいのか

報告 4 津久井 富雄 栃木県大田原市長
公会計はハリのムシロ

討議

公会計研究所の会計原則

長野県 77 市町村のバランスシート分析を通して

藤井 一夫 （東洋大学 PPP 研究センター）

1. はじめに

夕張市の財政破綻は多くの市民に対し、自治体の財政運営に強い関心を持たせるきっかけを作ってくれた。筆者も夕張問題に関して幾つかの本や新聞・雑誌の記事などを読み漁ったが、その中の一つに「自治体連続破綻の時代」³⁰があった。

この本は二つのことを教えてくれた。ひとつは、市民は自治体を監視せよということ、二つ目は、監視のモノサシとして利用できる資料には「決算カード」と「バランスシート」があるということであった。

ここでは監視のモノサシとしての「バランスシート」について考察したい。夕張市が破綻した当時、自治体運営の良否を判断する方法について書かれた本はほとんど見当たらなかった。そんな中で「自治体連続破綻の時代」は「住民のための自治体バランスシート³¹」という本があることを教えてくれた。

「住民のための自治体バランスシート」は、公会計研究所³²の会計原則³³に則って作成されており、4つの原則から成り立っている。その内容は、

1. 報告範囲決定の原則—会計報告の場所的および期間的な範囲は、行政責任者の責任のおよぶ範囲により決定されること。
 2. 帰属主体峻別の原則—主権者に提供された財と、行政責任者の管理する財を混同しない。
 3. 有用性の原則—会計報告は、主権者の意思決定に有用でなければならない。
 4. 保守主義の原則—主権者に不利な影響をおよぼす可能性は開示する。
- というものである。

「報告範囲決定の原則」は、首長が影響を及ぼすことができる範囲として一般会計、特別会計、公営企業会計それと補助金・受託料により経営を維持し、代表者や職員を派遣している外郭団体にも責任が及び、かかる組織も会計報告の範囲とすべきとしている。

「帰属主体峻別の原則」は、主権と権力が分離した統治形態では、供用を開始した公共財は主権者の資産として首長の貸借対照表から除き、住民の貸借対照表に計上するよう求めている。首長のする支払いの原資と行政サービス提供の過程にある資源が首長の

³⁰ 松本武洋『自治体連続破綻の時代』洋泉社、2006 年

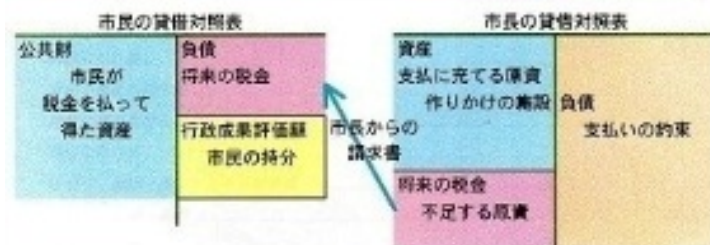
³¹ 吉田 寛『住民のための自治体バランスシート』学陽書房 2003 年

³² 「公会計研究所」<http://www.catallaxy.jp/IPSA/Top.html>

³³ 吉田 寛『公会計の理論』東洋経済新報社 2009 年増補改訂版 p237～

貸借対照表の資産に計上され、首長の貸借対照表上の資産と負債の差額が将来の税金³⁴となる。均衡財政を損なった自治体では、この金額が首長から住民への請求書となる。

主権者たる納税者は首長や公務員が毎日行う全ての仕事を監視することは出来ない。そこで将来の税金として示された金額を期間比較することで、税を扱う責任者の能力を評価することができる。「将来の税金」を図示すると次のようになる。



(出典：「大田原市民の貸借対照表・大田原市長の貸借対照表」 p3 より)

「有用性の原則」は、首長を選任する市民が、その再任を検討するのに有用でなければならない。また、提供される会計情報が主権者に容易に理解されることが求められ、そのため住民一人当たりの金額で表示されることが求められる

「保守主義の原則」は前任の首長が残した支払いの約束は前任の首長が支払いの原因を生じさせた時に認識し記録することを求める。この原則により現職の行政改革の成果を将来の税金に敏感に反映することができる。と定義されている。

このように公会計研究所の会計原則は、主権と権力が分離した統治形態において、税の運営を委ねられた権力者の均衡財政を維持する能力に焦点を当てている。稲沢克祐教授は著書の中で“公会計改革に関する独自の先進的取り組み³⁵”としてこれを紹介している。

そこでこの会計原則が、具体的に新公会計基準の財務諸表として作成されている事例を眺めてみたい。

2. 大田原市民と大田原市長の貸借対照表

平成 23 年 7 月に公表された「大田原市民の貸借対照表・大田原市長の貸借対照表」³⁶は、公会計研究所の会計原則に則り作成されている。この貸借対照表は平成 22 年 3 月 31 日現在で大田原市が作成した連結貸借対照表を用いて「将来の税金」を明らかにしている。津久井富雄市長は平成 22 年 4 月 8 日に、前市長より大田原市の運営を引き継いだ。この貸借対照表は津久井市長の財政運営の出発点を示すことになる。

以下に大田原市「市長の貸借対照表」の特徴を列挙する。

(1) 資産の部には、行政経営に有用な資源と、市民に供用を開始する途上にある建

³⁴ 前掲書 『公会計の理論』 p241

³⁵ 稲沢克祐『自治体における公会計改革』同文館出版 2009 年 p107

³⁶ 平成 21 年度大田原市長の貸借対照表 <http://bit.ly/KXJjz4>

設仮勘定を計上している。負債の部には市長の名において約束された支払いが計上されている。以下に注目すべき個所をとりあげてみると、

- ① 臨時財政対策債、合併推進債、合併特例債に対する地方交付税として、回収見込み対象額の現在価値を「未収交付税」として計上している。
- ② 現金預金は 3 月 31 日現在の手許現金ならびに銀行預金残高を計上。出納閉鎖期間中の収入分は「未収金」として処理し、同期間中に支出される金額は「未払い金」として計上している。
- ③ 近頃話題になっている社会資本の老朽化に関し、この貸借対照表は担当課ごとの取得価格（再調達価格）および償却累計額の計算を行っており、このように計算された減価償却累計額を、次の更新に引き当てる金額として「市長の貸借対照表」の負債に計上している。また一部の連結対象外郭団体においては減価償却累計額と同額を預金で引き当てている。

- (2) 公会計研究所の会計報告で計算した連結ベースの「将来の税金」は市民 1 人あたりで「1,070 千円」となり、総務省方式改訂モデルでのそれでは「610 千円」となった。普通会計ベースの将来の税金は「380 千円」である。

この結果から、公会計研究所の会計原則に則って作成された貸借対照表が、いかに厳密に発生主義の原則を貫いて作成されたかが推測できる。

平成 21 年度大田原市長・大田原市民のバランスシート要約

(単位：千円)

人口(人) 74,089	科 目	総務省改定モデル 普通会計	総務省改定モデル 連結会計	公会計研究所方式 連結会計
市長 の B/S	資産の部	10,828,047	15,947,539	36,655,506
	負債の部	39,044,043	61,140,670	115,942,266
	市長の請求書	△28,215,996	△45,193,131	△79,286,760
市民 の B/S	将来の税金	△28,215,996	△45,193,131	△79,286,760
	公共財	117,779,620	161,011,581	187,249,057
	市民の持分	89,563,624	115,818,450	107,962,297
市民 1 人当り将来の税金		380,839	609,984	1,070,156

- (3) ロナルド・レーガンは、大統領就任演説で「まず棚卸から始めよう³⁷⁾」と訴えた。棚卸は首長が前任者から財政運営を引き継いだ時点での状態を確定する手続きである。均衡財政という目的地が記された地図に、人・物・金といった資源の実在性と有用性を確認した結果を反映し、住民の貸借対照表と首長の貸借対照表を作成する。ここで明らかになった「将来の税金」が、新任の首長が行政運営を引き継いだ時点の現在地となる。その首長が任期中に行った財政改革の成果が「将来の税金」の減少額となる。

自治体が固定資産の棚卸をすることは、その実在性や網羅性の確認のみならず、固定資産にかかわって将来発生する費用を見通すよい機会となるのである。

大田原市の津久井市長は、平成 22 年 3 月 31 日付で「公会計研究所の公会計原則」に則り作成された貸借対照表が示す「将来の税金」を出発点とし、これからの任期中、そして任期が終了した時点での財政状態、すなわち「将来の税金」の増減を比較することにより“この人に任せて良かったか否か”が市民によって評価されることになるのである。

3. 長野県 77 市町村のバランスシート分析結果

総務省は平成 19 年 10 月 17 日に各都道府県知事及び政令指定都市長あてに「公会計の整備推進について」を通知³⁸した。ここで総務省は人口 3 万人以上の都市は平成 20 年度決算までに、取り組みが進んでいない団体、町村、3 万人未満の都市は平成 22 年度決算までに単体及び連結ベースで財務 4 表を整備するよう要請した。

長野県では総務部市町村課財政係で県内市町村の決算に基づく財務書類を取りまとめているが³⁹、ホームページ掲載日や県への提出期限は定まっていないようである。ちなみに東京都では「機能するバランスシートの作成」に向けてその中身やシステム化、翌年度予算への反映のために“迅速な財務諸表の作成”という目標を掲げて、当該年度 5 月出納閉鎖後 8 月には従来ベースの決算と財務諸表の公表を実行⁴⁰しているが、長野県の市町村では平成 22 年度の財務諸表が平成 24 年度 7 月 19 日現在、15 の市町村でホームページに掲載されていない状態である。

とはいえ、集まったバランスシート（以後 B/S と表す）を、公会計研究所の分析方法で、「将来の税金」を計算した結果は次の通りである。（詳細は別表 1 参照）

長野県市町村バランスシート分析結果順位一覧表									
平成24年7月19日現在									
A. 将来の税金順位表(昇順)					A. 将来の税金順位表(降順)				
総合 順位	普通会計 平成22年度のみ		型 式	掲載 年度	総合 順位	普通会計 平成22年度のみ		型 式	掲載 年度
1	南相木村	-2,572,789	改	H21	66	王滝村	2,014,991	改	H22
2	下條村	-734,765	旧	H22	65	生坂村	1,072,267	改	H22
3	軽井沢町	-477,317	改	H22	64	泰阜村	924,070	改	H22
4	原村	-223,655	改	H22	63	南木曾町	899,139	改	H22
5	立科町	-185,902	改	H22	62	天龍村	881,934	改	H22
6	喬木村	-170,768	基	H22	61	筑北村	661,258	基	H22
7	南箕輪村	6,114	改	H22	60	小海町	657,990	改	H20
8	大鹿村	13,794	旧	H22	59	駒ヶ根市	618,508	改	H22
9	松川町	73,807	改	H22	58	中川村	603,001	旧	H18
10	佐久穂町	74,917	改	H22	57	売木村	562,597	改	H22
基＝基準モデル 改＝改定モデル 旧＝総務省旧方式モデル									

以下に「将来の税金」を昇順で解説する。

³⁸ 東京都新公会計制度研究会編著『新地方公会計の実務』都政新報社 2008 年 p56

³⁹ Web site 信州 <http://www.pref.nagano.lg.jp/soumu/shichoson/koukaikai.htm>

⁴⁰ 石原慎太郎企画監修『もう、税金の無駄遣いは許さない！』WAC 2006 年 巻末資料 p 6

1位の南相木村の場合は、東京電力南相木ダムが建設されたことに伴う固定資産税等の増収により財政が回復。2006年度からは地方交付税の不交付団体となった。

2位の下條村はNHKでも行革の取り組みが紹介され全国から注目が集まった。生活道路は自分たちで作り、制約の多い補助金なしで村営の集合住宅を作って2LDKの広さで月3万6000円の家賃を設定、都会から若者を呼び込み出生率2.04という“奇跡”の村を形成した。

3位の軽井沢町は地方交付税の不交付団体。東京から1時間という立地条件とブランドを生かした別荘地として、旧西武鉄道と一体となって観光リゾート地を作り上げた。

5位の立科町は自然環境の良さを生かして蓼科山中腹に広がる白樺高原として観光客を集め、高原牧場や信州リンゴの産地として知名度を高め、クライנגルテン、農商工連携など町ぐるみ新たな取り組みに挑戦し町の発展に努めている。

次に「将来の税金」を降順で分析する。

66位の王滝村は、平成22年9月15日瀬戸普村長が、平成21年度決算に基づく実質公債費比率が23.0%となり「早期健全化団体」を脱却することとなったと発表⁴¹。村の大部分を占めるヒノキの森、国有林野事業、牧尾ダム、おんたけスキー場開発と「官」に翻弄⁴²されながら再生に向かって歩み始めた過疎の村。

55位の栄村（別表1参照）は、2011年3月12日長野県北部地震で震度6強、その後も2度の余震で震度6弱を観測。住宅33棟が全壊、169棟が半壊し壊滅的な被害を受けた。総人口の90%にあたる住民2000人以上が避難、平成24年豪雪により地震で通行止めとなっていた橋が積雪で崩落するなど例年雪害は甚大である。しかし秋山郷栄村の人々は内発的発展を模索し頑張り続けている。

B/Sの形式には、基準モデル、総務省方式改訂モデル、総務省方式があり、分析した市町村での内訳は、基準モデル4団体、総務省方式改訂モデル53団体、総務省旧方式9団体であった。長野県77市町村のうち66市町村のB/Sを「将来の税金」というモノサシで計ってみて、

「なるほど」と納得できる結果が多いことに気付いた。その反面「この自治体はどうして」と考えさせられることもあった。疑問を持った自治体については今後の研究課題としたい。

公会計研究所長の吉田寛氏は「市長の業績は、市長に就任した時点の財政状態と、任期中、そして任期が終了した時点での財政状況を比較することで把握される。他の自治体と比較するのは二の次です」⁴³と述べておられるが、筆者は長野県の自治体すべてを「将来の税金」というモノサシで計ってみたい衝動に駆られ、最初に取り組んだ次第である。ただし自分の住む御代田町については、10年間の推移を分析している。できればこの作業を毎年繰り返し、長野県77市町村が年々変化してゆく姿を「将来の税金」を通して眺めてみたいと考えている。

⁴¹ 王滝村ホームページ

http://www.vill.otaki.nagano.jp/sonchositsu/H22/10soncho_temp.html

⁴² 信濃毎日新聞社編集局編『民が立つ』信濃毎日新聞社2007年 p567

⁴³ 吉田寛の「こちら公会計研究所」第⑤回できました！大田原“市長”のバランスシートより

5. むすび

各自治体のホームページからB／Sを探し出す作業は少々労力を要した。最初は掲載されていなかった自治体のB／Sも何週間か経つと掲載されている場合がある。電話で問い合わせても必ずしも快く対応してくれない場合が多い。このような経験を含めて、自治体の財務諸表に興味を持つ一市民としては、次のような注文を自治体並びに総務省に出したい。

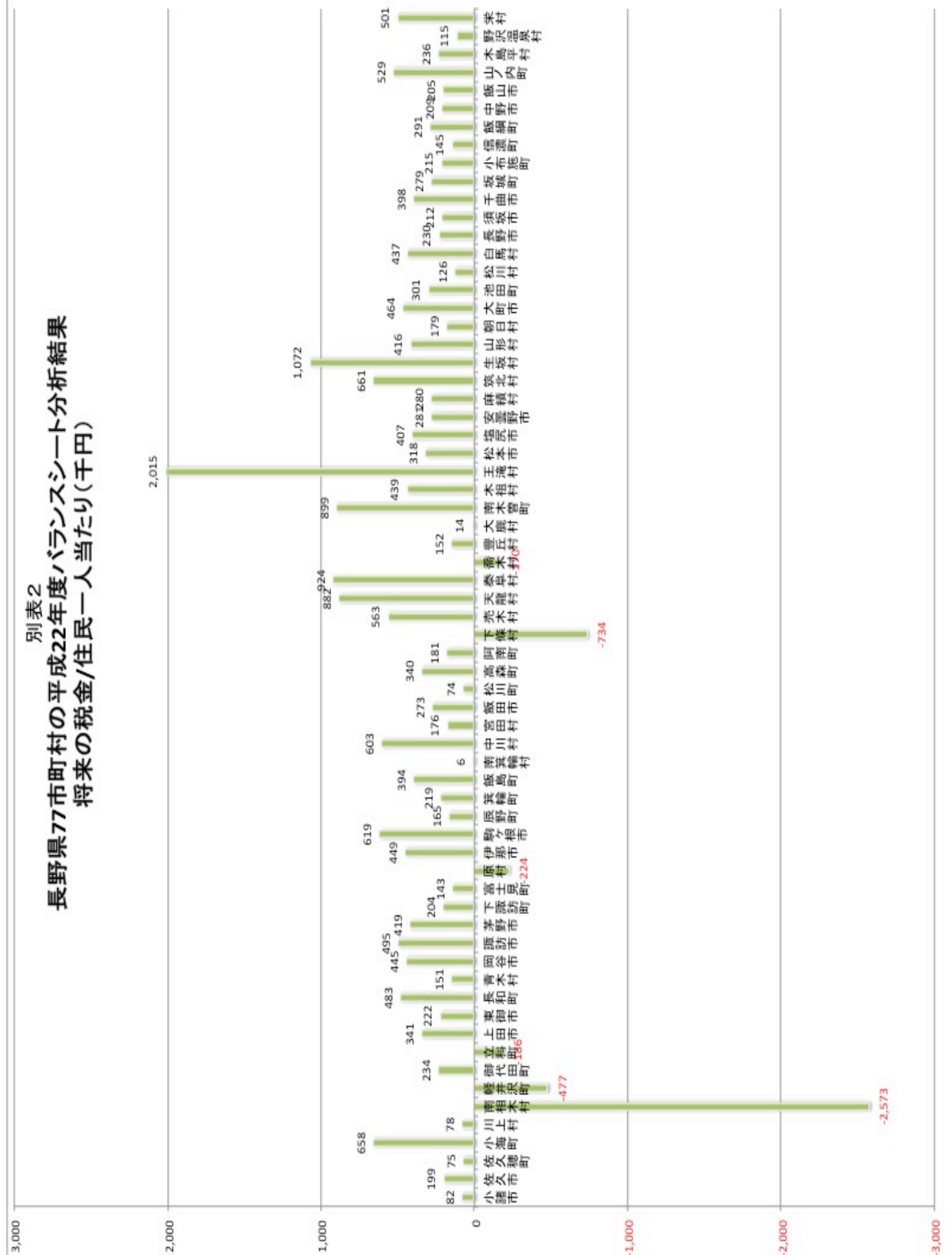
- (1) 基準モデル、総務省方式改訂モデル、総務省旧方式などの各方式を早い時期に統一して、他の自治体と同一基準で比較できるようにして欲しい。また発生主義会計の徹底を希望する。
- (2) 公表時期をもっと早めていただきたい。平成 22 年度の財務諸表の場合、出納整理期間終了後 3 か月後（8 月末）⁴⁴には従来ベースの決算共々財務 4 表を公表してほしい。そうすることで自治体も 9 月議会においてこの利活用が図れ、翌年度予算への反映が可能となる。
- (3) 作成された財務諸表は公認会計士のような有資格者による第三者監査を義務付けて欲しい。会計検査院の検査だけでは手が回らないであろう。
- (4) 民主主義の下での行政の運営に対するガバナンスを働かせるために、主権者たる市民が為政者の財政運営能力を判断できる会計報告を、スチュワードシップの精神で作成してほしい。
- (5) 平成 19 年 10 月総務省自治財政局長通知「公会計の整備推進について」で示された『財務書類の分かりやすい公表にあたって留意すべき事項』に沿って、公会計に詳しくない市民に配慮した開示を、自治体の首長は心がけてほしい。
- (6) 自治体の公共的施設に係る将来更新投資金額を認識している自治体はまだ少数であるが、最近「公共施設白書」を作って公共施設の統廃合・再配置を検討する自治体が増えてきた。この中で減価償却累計額からの老朽化比率の把握と、ソフトによる将来更新投資額の推計、更には施設ごとの利用率やコスト計算が行われるようになった。これに公会計の固定資産台帳を有機的に結合することで、部門間を通して有効に共有し活用できる資料を作るよう工夫していただきたい。
- (7) B／Sによる分析は連結によることが望ましい。これは大田原市長のB／S分析で明らかとなった。今回は資料が揃わなかったが、普通会計と連結会計での比較が必要だ。

公会計研究所の会計原則に基づく「将来の税金」という切り口で、一市民の立場から長野県の自治体B／Sを分析して改めて感じたことは、市民に提供された公共資産と行政成果評価額（純資産）の差を「将来の税金」と名付け、「子どもにツケをまわさない」という親しみやすい表現を用いて世代間会計としての有効性を保持し、加えて均衡財政の重要性を表現した発想の素晴らしさに共感した。この方法ならば絵解き話で、公会計に興味を示さない市民に対しても、必ずや共感し納得が得られるものと信じる次第である。主権者市民にとって「将来の税金」というモノサシを得たことは、良い首長を選択する強い武器となるであろう。

⁴⁴ 地方自治法第 233 条 1 項（決算）

別表 1	長野県市町村バランスシート分析結果一覧表										平成24年7月19日現在				平成24年7月19日現在				平成24年7月19日現在				
	住民一人当たりの将来の税金・資産の増減率・健全化比率										平成22年度外の年度を加味				A. 将来の税金増減率(昇順)				A. 将来の税金増減率(降順)				
		平成22年度										平成22年度外の年度を加味				A. 将来の税金増減率(昇順)				A. 将来の税金増減率(降順)			
地 域	No.	市町村名	将来の税金 (単位:円)	資産の増減率 化比率	実質赤字比率 15.00%	20.00%	25.00%	350.0%	モデル	普通交付税 決定額:千円	総合 順位	将来の税金	B/S年度	総合 順位	普通会計 平成22年度のみ	式	増減 率	総合 順位	普通会計 平成22年度のみ	式	増減 率	総合 順位	
佐久	1	小諸市	81,848		(13.30)	(18.30)	9.4	—	改	3,944,208	12			1	南相木村	-2,572,789	改	H21	66	王滝村	2,014,991	改	
	2	佐久市	198,936		(11.98)	(16.98)	5.7	—	改	11,067,599	23			2	下條村	-734,765	旧		65	生坂村	1,072,267	改	
	3	佐久穂町	74,917		(14.58)	(19.58)	11.5	—	改	3,891,376	10			3	軽井沢町	-477,317	改		64	泰阜村	924,070	改	
	4	小海町	657,990		(15.00)	(20.00)	13.1	52.1	改	1,588,151	60	657,990	平成20年度	4	原村	-223,855	改		63	南木曽町	899,139	改	
	5	川上村	78,332		(15.00)	(20.00)	7.4	—	改	1,880,595	11			5	立科町	-185,902	改		62	天蔵村	881,934	改	
	6	南牧村			(15.00)	(20.00)	6.6	—	x	1,600,406	未			6	妻木村	-170,768	基		61	筑北村	661,258	基	
	7	南相木村	-2,572,789		(15.00)	(20.00)	9.0	—	改	37,441	未	-2,572,789	平成21年度	7	南箕輪村	6,114	改		60	小海町	657,990	改	
	8	北相木村			(15.00)	(20.00)	9.2	—	x	718,049	未			8	大鹿村	13,794	旧		59	駒ヶ根市	618,508	改	
	9	軽井沢町	-477,317		(13.75)	(18.75)	1.1	—	改	0	3			9	松川町	73,807	改		58	中川村	603,001	旧	
	10	御代田町	233,824		(15.00)	(20.00)	8.2	—	改	1,244,819	32			10	佐久穂町	74,917	改		57	売木村	562,597	改	
	11	立科町	-185,902		(15.00)	(20.00)	13.7	—	改	1,732,993	5			11	川上村	78,332	改		56	山ノ内町	528,590	改	
上小	12	上田市	340,822	46.7	(11.47)	(16.47)	11.4	104.6	改	14,070,195	42			12	小諸市	81,848	改		55	栄村	501,177	改	
	13	東御市	222,304		(13.48)	(18.48)	12.6	62.3	改	4,174,918	30			13	野沢温泉村	115,469	改		54	諏訪市	494,726	改	
	14	長和町	482,784		(15.00)	(20.00)	15.6	31.4	改	2,712,315	53	482,784	平成21年度	14	松川村	126,490	改		53	長和町	482,784	改	
	15	青木村	151,405		(15.00)	(20.00)	12.3	16.9	旧	1,321,903	17			15	富士見町	143,432	旧		52	大町市	464,014	改	
諏訪	16	岡谷市	444,596		(13.05)	(18.05)	12.7	111.1	改	3,408,163	50			16	信濃町	144,977	旧		51	伊那市	449,066	改	
	17	諏訪市	494,726		(13.13)	(18.13)	9.8	143.3	改	2,286,584	54			17	青木村	151,405	旧		50	岡谷市	444,596	改	
	18	茅野市	419,353		(12.81)	(17.81)	11.7	111.7	改	4,216,762	47			18	豊丘村	151,708	改		49	白根村	439,438	改	
	19	下諏訪町	204,043		(15.00)	(20.00)	8.9	84.0	旧	1,508,219	24			19	辰野町	165,358	改		48	白馬村	437,597	改	
	20	富士見町	143,432		(14.94)	(19.94)	9.7	57.7	改	1,903,430	15			20	宮田村	175,542	改		47	茅野市	419,353	改	
	21	原村	-223,855		(15.00)	(20.00)	10.3	—	改	1,502,890	4			21	朝日村	178,550	改		46	山形村	415,897	改	
上伊那	22	伊那市	449,066		(12.47)	(17.47)	17.6	125.8	改	8,897,505	51			22	阿南町	181,182	旧		45	塩尻市	407,345	改	
	23	駒ヶ根市	618,508		(13.49)	(18.49)	16.1	167.7	改	3,179,738	59			23	佐久市	198,936	改		44	千曲市	398,473	改	
	24	辰野町	165,358		(14.54)	(19.54)	13.6	49.7	改	2,397,685	19			24	下諏訪町	204,043	旧		43	飯島町	394,058	改	
	25	箕輪町	218,741		(14.35)	(19.35)	15.4	88.7	改	1,848,356	29			25	飯山市	204,959	改		42	上田市	340,822	改	
	26	飯島町	394,058		(15.00)	(20.00)	13.4	73.9	改	1,501,091	43			26	中野市	208,819	改		41	高森町	340,424	改	
	27	南箕輪村	6,114		(15.00)	(20.00)	10.6	18.8	改	1,176,935	7			27	須坂市	212,224	改		40	松本市	317,936	基	
	28	中川村	603,001		(15.00)	(20.00)	12.3	11.3	旧	1,663,276	58	603,001	平成18年度	28	小布施町	215,331	改		39	池田町	301,428	改	
	29	宮田村	175,542		(15.00)	(20.00)	16.8	128.6	改	1,082,642	20			29	箕輪町	218,741	改		38	飯綱町	290,643	改	
	30	飯田市	273,070		(11.95)	(16.95)	9.9	8.3	基	10,836,659	34			30	東御市	222,304	改		37	安曇野市	281,124	改	
飯田 下伊那	31	松川町	73,807		(15.00)	(20.00)	16.4	—	改	2,299,732	9			31	長野市	229,722	改		36	麻績村	280,375	改	
	32	高森町	340,424		(15.00)	(20.00)	16.9	107.1	改	2,039,430	41			32	御代田町	233,824	改		35	坂城町	278,558	旧	
	33	阿南町	181,182		(15.00)	(20.00)	10.8	—	旧	2,172,938	22			33	木島平村	236,169	改		34	飯田市	273,070	基	
	34	阿智村			(15.00)	(20.00)	11.6	—	x	2,936,490	未			34	木島平村	273,070	基		33	木島平村	236,169	改	
	35	平谷村			(15.00)	(20.00)	10.3	—	x	885,439	未			35	坂城町	278,558	旧		32	御代田町	233,824	改	
	36	根羽村			(15.00)	(20.00)	10.6	—	x	948,263	未			36	麻績村	280,375	改		31	長野市	229,722	改	
	37	下條村	-734,765		(15.00)	(20.00)	-2.4	—	旧	1,273,419	2			37	安曇野市	281,124	改		30	東御市	222,304	改	
	38	売木村	562,597		(15.00)	(20.00)	15.7	14.6	改	588,288	57			38	飯綱町	290,643	改		29	箕輪町	218,741	改	
	39	天蔵村	881,934		(15.00)	(20.00)	12.7	—	改	1,255,271	62			39	池田町	301,428	改		28	小布施町	215,331	改	
	40	泰阜村	924,070		(15.00)	(20.00)	16.1	21.4	改	1,068,114	64			40	松本市	317,936	基		27	須坂市	212,224	改	
	41	妻木村	-170,768		(15.00)	(20.00)	13.0	—	基	1,807,120	6			41	高森町	340,424	改		26	中野市	208,819	改	
	42	豊丘村	151,708		(15.00)	(20.00)	9.5	—	改	1,614,238	18			42	上田市	340,822	改		25	飯山市	204,959	改	
	43	大鹿村	13,794		(15.00)	(20.00)	15.6	—	x	1,080,098	8			43	飯島町	394,058	改		24	下諏訪町	204,043	旧	
木曽	44	木曽町			(13.89)	(18.89)	14.7	66.8	x	4,791,531	未			44	千曲市	398,473	改		23	佐久市	198,936	改	
	45	上松町			(15.00)	(20.00)	12.6	128.4	x	1,594,870	未			45	塩尻市	407,345	改		22	阿南町	181,182	旧	
	46	南木曽町	899,139		(15.00)	(20.00)	14.7	102.3	改	1,752,434	63			46	山形村	415,897	改		21	朝日村	178,550	改	
	47	木曽村	439,438		(15.00)	(20.00)	10.9	—	改	878,379	49			47	茅野市	419,353	改		20	宮田村	175,542	改	
	48	王滝村	2,014,991		(15.00)	(20.00)	12.4	56.3	改	821,369	66			48	白馬村	437,597	改		19	辰野町	165,358	改	
	49	大桑村			(15.00)	(20.00)	16.1	93.4	旧	1,536,525	未			49	木曽村	439,438	改		18	豊丘村	151,708	改	
松本	50	松本市	317,936		(11.25)	(16.25)	9.3	32.6	基	15,969,971	40			50	岡谷市	444,596	改		17	青木村	151,405	旧	
	51	塩尻市	407,345		(12.68)	(17.68)	10.6	81.5	改	5,223,971	45			51	伊那市	449,066	改		16	信濃町	144,977	旧	
	52	安曇野市	281,124		(12.08)	(17.08)	13.6	49.0	改	9,928,830	37			52	大町市	464,014	改		15	富士見町	143,432	旧	
	53	麻績村	280,375		(15.00)	(20.00)	13.5	29.4	改	1,330,847	36			53	長和町	482,784	改	H21	14	松川村	126,490	改	
	54	筑北村	661,258		(15.00)	(20.00)	16.7	22.9	基	2,621,661	61			54	諏訪市	494,726	改		13	野沢温泉村	115,469	改	
	55	生坂村	1,072,267		(15.00)	(20.00)	14.9	41.8	改	1,133,563	65			55	栄村	501,177	改		12	小諸市	81,848	改	
	56	山形村	415,897		(15.00)	(20.00)	14.1	—	改	1,311,166	46			56	山ノ内町	528,590	改		11	川上村	78,332	改	
	57	朝日村	178,550		(15.00)	(20.00)	12.9	16.3	改	1,338,159	21			57	売木村	562,597	改		10	佐久穂町	74,917	改	
大町 北安曇	58	大町市	464,014		(13.17)	(18.17)	18.0	78.2	改	5,645,794	52			58	中川村	603,001	旧	H18	9	松川町	73,807	改	
	59	池田町	301,428		(15.00)	(20.00)	13.2	20.8	改	1,785,195	39			59	駒ヶ根市	618,508	改		8	大鹿村	13,794	旧	
	60	松川村	126,490		(15.00)	(20.00)	9.7	—	改	1,459,1													

別表2
長野県77市町村の平成22年度バランスシート分析結果
将来の税金/住民一人当たり(千円)



自治体再生のツールとしての公会計 市民への報告、市長の業績査定

大阪市北区区長
前兵庫県加西市長 兵庫総合研究所理事長
中川 暢三

1. はじめに 自己紹介

前加西市長で先日まで一般社団法人兵庫総合研究所の理事長でした中川暢三と申します。私のふるさと兵庫県加西市は、国の内需拡大策に応じて、将来負担も考えることなく、下水道工事など過大な公共投資を続けました。その結果、市税収入の10年分を上回る借金を積み上げていました。平成17年7月、私は財政破綻の危機に瀕した加西市を救おうと市長選に立候補し、初当選しました。私は昨年、加西市長を退任しましたが、加西市の実質累積債務を5年間で25%削減、6年間では33%削減しました。なぜ増税によらずに大幅削減できたのか。それは、一言で申せば市民や職員が頑張ってくれたからではありますが、市役所の経営効率と資産効率を高め、市長以下の意思決定を速めて、行政の生産性を高めたからです。また、成長分野や将来の税収が増える分野に税金投入し、好循環を生み出し、雇用と税収が増えたからです。また、主体的に業務に取り組む職員を育て、従来3人でやっていた仕事を2人でするなど、改善・改良と付加価値の高い仕事を心掛けさせた結果でもあります。

ただ、私の在職年数は2期6年間で変則的でした。なぜそうなったと申しますと、初当選して2年で抵抗勢力の議員から市長不信任を2度出され失職したからです。今から5年前、改革を着実に進めていく私を追い出したい職員組合と守旧派議員が結託して、市の職員採用で私が不正採用をしたとでっち上げられ、議会から不信任決議を受けました。私は対抗して議会を解散しましたが、再選した議員らが二度目の不信任決議をしたため、1期目は2年で終わってしまったのです。長年、議員が口利きしてきた職員採用を見直し、私は任用権者としての責任と義務において、市民のために本当に役立つ真に優秀な人材を採用決定したものです。

私は、自治体再生には公会計と資産マネジメントが不可欠と考えています。市長時代には関西大学の芝先生ほかのご指導をいただき、市の財政担当者とともに公会計を研究しました。現在も早稲田大学パブリックサービス研究所の招聘研究員として研究を続けております。また、東洋大学 PPP 研究センターの客員

研究員として、公民連携（PPP）やシティ・マネジメントの研究もしております。どちらも自治体経営、特に財政再建と公共資産の適正マネジメントには必須のスキルであると考えます。

公共部門は、高度成長期、税収も人口も増えた豊かな時代に多くの資産を保有してきましたが、時代が変わってその資産を維持することができなくなっています。行政は本来、資産保有が目的ではなく、むしろ公共サービスの環境整備こそ究極の役割ではないでしょうか。

本日はその辺りの経験談や今後の課題などについてお話ししたいと思います。

2. なぜ役所の行財政改革が進まないか

公務員は言うまでもなく、多くの国民・納税者も役所は潰れないと信じているのではないのでしょうか。役人自身も余計な仕事は増やしたくない、自分が担当している間は現状維持で大過なく過ごせばよい、などの本音があるから、掛け声ばかりで、抜本的な行財政改革は進みません。

多くの首長は、自治体財政の現状を知りながらも、市民に事実を正確に伝えることを怠り、大なたを振ることを避けています。改革には相当のエネルギーを要し、覚悟とリーダーシップがなければできません。

市長を務めて驚いたことの一つは、行政の職員には補助金をもらい起債して公共工事をする方が得という思い込みがあることです。起債すれば後年度に地方交付税交付金も増えるから、実質的に腹は傷まないという乱暴な考えが横行しています。当該工事の将来負担についても市民に説明することなく、工事着手しています。これでは財政規律の面でモラルハザードが生じます。

これに対して、私は補助金などに頼るな、財政赤字を助長する補助金など要らないと言い続けてきました。補助金を下手に貰うとハード事業偏重となり、不要不急の公共施設を造ってしまいます。これでは将来のメンテナンスや更新費用が嵩むだけでなく、ソフトサービスが疎かになりかねません。

また、補助金制度は事細かな要綱が定められ、大変使い勝手の悪いです。補助金を受けるための申請事務、そして受けた後の事後処理や決算報告などに時間を要し、大変非効率です。補助額の多寡に関係なく、補助金は事業費の一律何割という決め方です。したがって、それに関与する職員の人件費や事業の拘束性を考えると、数千万円程度の事業なら補助金制度を使わない方が事業を円滑に進められます。

野田総理が財務副大臣当時から、私は野田氏や財務省に対して、基礎自治体の立場からは、例えば10億円の補助金をもらうより、7億円の一括交付金の方が有り難い。一括交付金に替えるか、補助金制度をやめて税源を早く基礎自治体に与えてほしいと要望してきました。私は近畿財務局での地方財政制度審議会

でも提案しましたが、そんな声を財務省が本気で聞き入れるはずがありません。

3. 遅れたコンプライアンス、ガバナンス、アカウンタビリティ

民間上場会社は個人株主にも経営状況などについて年二回報告します。他方、行政分野では、経営状況や運営実態について開示されず、殆んど見えません。有権者・納税者への情報開示がなされず、些細なことでも情報公開請求という面倒な手続きを要する仕組みになっています。民主主義実践の場（行政）において、主権者である国民・納税者に積極的に情報開示する仕組みがありません。自治体の財務内容や決算などについては、議員などから求めがあれば開示されるのですが、一般市民に対しては今でも閉鎖的で、有権者・納税者には開示内容も不十分かつ分かりにくいと思います。

バブル崩壊後の10年間で私が確信したのは、日本ではコンプライアンス、ガバナンス、アカウンタビリティの三つが大変遅れていることです。民間企業は、資本調達や事業継続のためにも積極的に対応していますが、役所は酷いもので、10年経った今でもこの傾向は基本的に変わっていません。

事実とデータと政策に基づいて有権者が主体的に考える、市民の政治参加を進めなければ、日本の政治や行政は良くならないという信念に芽生えた私は、10年前に退職し、今日まで財政再建と行政イノベーション、そして有権者の意識改革をテーマに活動してきました。

4. 公会計の意義

企業会計に比べて役所会計はストック情報（資産・負債）もコスト情報（減価償却費）も希薄で、毎年のお金の出入りと帳尻だけを管理するものでした。これでは市民・納税者に対するアカウンタビリティは不十分で、フルコスト情報に基づいた行政のマネジメントはできません。

それゆえ公会計も、政策目的やマニフェスト実現のために執った戦略や手段が妥当なものであったか、あるいは投資や財政支出が有効であったか、客観的な判断材料を市民・納税者に与えるものでなければなりません。説明責任を負う行政と、税の無駄遣いをチェックする市民・納税者の双方が、会計という共通言語で対話することが大事です。会計が言わばインターフェイスのような機能を果たす訳です。

数字にして初めて見える化でき、データに基づいて客観的な議論・検討ができます。行政サービスが有効で効率的かを検証し、それを踏まえて次の政策を決定する仕組みがなければ、行財政改革はできません。私は、そこにこそ公会計の意義があると思います。

5. 公務員の人件費コスト、サービスコスト

地方公務員の年収や生涯収入は民間企業・地元企業などと比較すると2倍以上とも言われています。例えば、年収600万円の職員の給料も市民・納税者が負担する額としては年収1000万円にもなります。これを時給換算すると1時間当たり4千円5百円を超えます。それゆえ、私は加西市の職員にも、大阪市北区の職員にも、市民が負担している人件費コストを自覚させて、それに相応しく、付加価値を高め、生産性を高めるよう指導してきました。

加西市立図書館の運営コストを年間利用者数で割ると、一冊貸出当たりのコスト、来館者一人あたりのコストが算定できます。一冊貸すのに1500円、来館者一人では500円を要しており、この金額は他市の図書館でも大差はありません。図書館を止めて、市民には欲しい本を一冊買う時に1500円補助をするという考え方も成り立ちます。

6. 「子供にツケをまわさない」

市長に初当選して数か月後に、福岡県福津市でユニークな公会計が導入されたことを知り、千葉商科大学の吉田先生にお会いし、加西市の財政再建にもご協力をお願いしました。「市長の貸借対照表」とか「市民の貸借対照表」とか「将来の税金」という概念は、とても新鮮で、市民感覚に近くて分かり易いと思いました。また、将来の税金が増えたかどうかで市長の成果や能力を判断する点や、将来の管理費負担のために管理引当金という概念を設定している点も「なるほど」と感心しました。

市長と市民の双方に貸借対照表を設定することで、市長のアクション結果がいかにより市民に波及するのかなど、市長・市民双方の役割や責任分担を、会計上も明確にできます。私は、この吉田方式の素晴らしさを知って、早速、市の財政課長ほかに研究するように指示しましたが、数日後、返ってきた回答は、「よその自治体が採用していないので、この方式では使えません。」というものでした。

残念ながら、財務部長以下は判を押したように自分たちの狭い視野だけで価値判断をするのです。財務部長や財政課長にとっては、実績もなく能力も未知数の新人市長の指示に従うよりも、目先の僅か数十万円の節約が美德だったものと、私は受け止めています。

平成18年5月、吉田先生に無理をお願いして加西市でご講演いただきました。職員研修費から遣り繰りし、職員だけでなく一般市民も広く参加できる形で研修会を開催し、約150名が参加しました。「子供にツケをまわさない。市長は、市民の役に立っているのか？」をテーマにお話しいただきました。

有権者・納税者として、市民が財政状況を知り、市の予算をどの分野に優先

的に投入すべきかを市民自ら考えてもらうことの意義は大きいと思いました。この講演を機に、加西市役所の正面玄関の自動ドアに、「子供にツケをまわさない」ポスターを掲示し、私が退任するまで掲示されていました。

7. 会計は市民・納税者のためにある

公会計で判る「良い市長、悪い市長」

約束を守ることから信頼が生れます。公約通り政策を履行したかは会計情報にはっきりと表れます。市民の税金を預かる市長は、税を使った成果を市民・納税者に示さなければなりません。公会計は、税金の使われ方が妥当か否か、市民がチェックし財政を考える材料を提供するものです。

税を預かる市長が、市民・納税者に対する責任を積極的に果たし、市民も市長の業績や市の財政状態を正しく認識するための公会計でなければなりません。また、市民・納税者がその権利を主張し義務を履行するためにも、公会計は重要です。例えば、「市長の貸借対照表」における「将来の税金」は、子供に回したツケです。「将来の税金」が減少していれば、市長は的確妥当な財政運営をしていると言えます。今の市長を選べない将来世代の税金を充てすることは禁じ手であるのに、現実には、子供たちからの「将来の税金」を充てにした財政運営をしている市長が殆んどです。市民も、目先のバラマキ給付や施設整備を求めることの愚かさに気付き、「将来の税金」を認識するべきです。

加西市での講演の中で、吉田先生は「この会計手法によって、よい市長を見つけることが可能になり、またよい市長は会計報告により守られます。」と力説されたことを私は鮮明に記憶しています。しかし、現実には私は守られなかったのです。私は自治労や守旧派議員から事実無根のデマや誹謗中傷を流され、残念ながら三期目の市長選で落選したのでした。

もっとも、加西市がちゃんと吉田方式を導入し、多くの市民が事実とデータでものを考え、私の実績や政策を評価できていれば、落選することはなかったと思います。

7. 加西市の財政状況

加西市では予算の編成過程を平成21年度編成分から公表・公開しています。22年度決算ベースで、加西市の一般会計は193億円。そのうち市税収入が64億円で歳入の3分の1を占め、約50%は国からの交付税・交付金です。私が市長に就任した平成17年7月時点、言い換えれば、平成16年度決算時点での加西市の市債残高（一般会計、水道会計、下水道会計、病院会計）は656億円あ

りましたが、平成23年度決算では439億円となる見込みです。6年間で33%の削減が果たせた計算です。

これは、1年間に約18億2千万円、1日500万円、1時間21万円ずつ減ってきたことを「借金時計」で時々刻々と表示してきました。しかし、市長交代してからは、財政拡大路線が顕著になり、借金時計はホームページの目立たぬスペースに移されてしまったので、借金時計も早晚消え失せるものと思います。

因みに、実質公債費比率の推移は次の通り。19%（H17）、21.1%（H18）、20.8%（H19）、20.8%（H20）、20.3%（H21）、18.6%（H22）、17.1%（H23）

- ・大規模財政支出から7年～10年のタイムラグで財政が苦しくなる。
- ・財政の悪化は早く、好転には時間を要する。
- ・H19年度は経常収支比率96.5%で最悪期だった。
- ・H21年度に単年度収支を黒字化（黒字額7293万円）
- ・H21年度以降、基金の取り崩しなく、H23年度末で26.5億円まで回復
- ・H23年度市税収入62.1億円（1億円増）、医業収入71億円（5億円増）

8. 本格的な公会計への模索、財務4表の作成

平成19年9月、関西大学「政府公会計フォーラム」に私も副座長として参加してきました。平成20年4月、加西市は関西大学と連携協定を締結し、平成21年度の総務省方式改訂モデルの財務4表作成・公表に向けて、関西大学のご指導を仰ぎながら公会計改革への取組みを本格スタートさせました。

年次財務報告書は平成20年度分から作成しました。20年度版を22年4月に、21年度版を23年4月に、22年度版を24年3月に発表しました。平成19年度までは、貸借対照表、連結貸借対照表、行政コスト計算書、キャッシュフロー計算書を作成していましたが、平成20年度からは、貸借対照表、連結貸借対照表、行政コスト計算書に加えて、連結行政コスト計算書、純資産変動計算書、連結純資産変動計算書、資金収支計算書、連結資金収支計算書を作成してきました。

22年度は、総務省方式改訂モデルでの財務4表作成の初年度となりました。「総務省方式改訂モデル」に基づき、財務書類4表（①貸借対照表②行政コスト計算書③資金収支計算書④純資産変動計算書）を作成しました。

「総務省方式改訂モデル」は、各自治体の作成作業の負荷を考慮して、固定資産台帳や個々の複式記帳によらず、既存の決算統計情報を活用して作成することが認められています。それゆえ、開始貸借対照表の整備が基準モデルに比べて比較的容易ですが、一方で公有財産等の額に正確さや厳密性に欠け、結果を十分に活用されていません。

「行政コスト対公共資産比率」すなわち公共資産に対する経常費用（経常行政

コスト)の割合からは、加西市がどれだけの資産でどれだけの行政サービスを提供しているか、資産がどれくらい効率的に活用されているかが分かります。この比率が高いほど資産が効率的に活用されています。加西市の比率は、平成21年度27.9%、平成22年度28.5%となっています。

「資金収支計算書」は、加西市は前年度に比べて資金が5億7千万円増えました。平成23年度もほぼ同じ水準で資金が増える見込みです。「経常的収支の部」では53億円も黒字になっていますが、「投資・財務的収支の部」では借金の返済がまだまだ多額のため赤字です。

私は加西市長就任以来、プライマリーバランスに留意し、行財政改革を進めた結果、一昨年、昨年は単年度黒字で決算できましたが、市長が替わるや財政調整基金を取り崩し、再び赤字決算になる見込みです。

加西市の貸借対照表を、市民一人あたりに換算すると、資産283万円、負債119万円、純資産164万円となっています。前年度からは資産が1万円の増、負債が5万円の減、純資産が6万円の増となっている。これは、現世代の負担により資産形成が進み、将来世代の負担割合が減少したことを示しています。

9. 提言① 監査制度改革のために

2年前、加西市は公認会計士資格を有する職員を任期付で採用し、まずは監査委員会事務局に配置し、いずれ財務部門にも配転してプロパー職員の資質向上にも資することとしました。多くの市役所では、監査や会計の専門家を未だ採用されておらず、市役所内の各部署をローテーションする人事ではプロフェッショナルは育ちません。自治体と監査法人等との間での人事交流や派遣研修を推進すべきと考えます。

適切な財務書類が作成できなければ、真面な監査を受けられないし、自治体実務に精通した監査人でなければ有効な改善策を提言できません。財務書類を作成する自治体職員、監査を担当する監査委員、そして外部監査人に対しても十分な研修が必要です。

また、現状の監査委員会事務局は実質的には内部職員による監査であり、そこから脱却し外部化を進めるべきです。これまでの事務局を首長直轄の内部監査室とするとともに、外部監査を義務付けてはどうでしょうか。それが負担だという自治体にはそもそも自治体をマネジメントする力量も資格もないと、私は思います。

外部監査人が事務局と曖昧な形で繋がっているのは、客観的なガバナンスが不十分であり、内部監査室と新・監査委員会事務局との間にファイアー・ウォールを設け、監査法人等が事務局を担える仕組みに改めてはいかがでしょうか。執行機関に対する十分な監査権限を持ち、かつ議会や住民に対するプロフェッシ

ヨナルな説明責任を負う仕組みが必要と考えます。

10. 提言② 全国統一の会計システムを

韓国では、国も地方も複式簿記発生主義会計を導入し、ICTを活用して自治体職員の負担を軽減し、国と地方を連結させた公会計システムが構築されています。残念ながら、日本では国による公会計改革の方向性が不明確であり、費用と手間をかけて既存システムから複式簿記システムを単独で開発しようとする自治体は少ないのが実情です。韓国でシステム化が進んだのは、国が大号令をかけソフトウェアを配付したからです。日本は未だ自治体レベルでの試行錯誤の段階であり、諸外国でも中央政府が主導しています。

ICTを活用した電子行政が進化すれば、国や各自治体の業務が一体化されて、全体の赤字額を小さくできます。同じ公会計のシステムを導入する自治体が増えれば、効率は相乗的に高まります。その効果は最終的には国の財政再建にも寄与し、国民負担も軽減されるものです。全国統一システムの導入に向けた首相の強いリーダーシップこそ、野田総理には示してもらいたかったところです。

11. 公共資産マネジメント

高度成長期に整備された公共インフラや各種公共施設が軒並み老朽化し、更新の時期を迎えている。自治体が保有する施設のうち広域施設。例えば、図書館、市民病院、博物館、市民ホール、市立体育館などの地域にひとつしかないような大型施設。多くの自治体が補助金をもらって同様の施設を競うように整備してきました。財政負担の大きさを考えれば、隣町にあれば隣町の施設を使わせてもらい、複数の自治体でお互いに施設を利用し合う「共同利用」なしは「広域化」を図っていくべきです。

次に、小中学校、保育所、幼稚園、公民館など、大抵は学校区ごとに置かれてきました。建て替える時は、学校単体ではなく、保育所、公民館などと一緒に複合化します。老朽化したら同じ場所で建て替えずに、当該機能を例えば学校などに移転・集約します。そうすれば、単独施設であれば必要な玄関、階段、廊下などの共用部分が不要になります。「複合化」「多機能化」です。多くの機能が集まれば色々な人が集まり、地域の核となります。

最後に、集会所や市営住宅のような徒歩圏にある施設です。例えば、集会所は民間の施設を借りる。市営住宅も民間のアパートやマンションを借りて、家賃補助をする方法に切り替えます。自治体はハードな資産を持たないというソフト化戦略です。自治体が住宅を所有する必要はありません。人口減少の今日、官も民も過剰な資産を抱えており、官が資産を増やすことをやめ、民の余剰資産を活用すれば、官民双方にメリット大です。

余った土地を民間に貸せば賃料が入り、売れば売却益が入ります。これまでかかっていた管理費用の負担も役所の会計からは無くなります。民間の資産となった時点で固定資産税も課税できます。

12. 大阪市の課題

私は8月1日から大阪市の北区長となり、日本初のシティマネージャーに任命されました。人口200万人以上の自治体であれば、東京都以外でも特別区を置けるよう法律が成立する見込みです。公募区長の最も重要なミッションは、大阪市24区を8区～9区に統合・再編し、基礎自治体として独立させることです。先ずは、福島区や都島区などと合区して30万～40万人の新区を目指します。その実務を私たち公募区長が担うのです。

大阪市の平成24年度予算は、一般会計1.6兆円、特別会計・企業会計2.2兆円にものぼります。うち北区は人口規模から按分すると一般会計だけでも約700億円の予算規模です。北区からの市税収入は年間1100億円で、大阪市全体の市税収入6566億円の17%に相当します。これまでは全て市役所本庁各局が予算の99%を決めており、従前の北区長には僅か2.3億円の予算があっただけです。

基礎自治体として新区の将来像や財政規模を描くにも、現在の北区にある財産など全ての資産・負債などの切り分け、財務4表の切り分けができていません。現状、区内にある市有地の管理はタテ割りで、その利用実態を全て掌握している部署がありません。今後は、北区長が全体を掌握する必要があります。北区単独の財務4表の作成が当面の課題です。是非、ご協力を賜りたく存じます。

公園（ゆとりみどり振興局）、用地（契約管財局）、住宅・事業用地（都市整備局）、保健所（健康保険局）、幼稚園（こども青年局）、小中学校（教育委員会）など、施設ごとに所管が異なり、全貌をつかめていないのが実情です。全施設の名寄せ、資産ごとに減価償却、更新履歴、管理コストなどを把握する必要があります。

土地については、大阪市有地57.9km²、一般会計分に限っても55.3km²あり、市域の24.9%に相当します。平成18年度から4年間で166件、42万m²、945億円で売却されるも未だまだ。市設建築物は一般会計分だけでも2661件、1405万m²。使用廃止済み建物200件。大阪市未利用地 933件（281万m²、簿価3471億円）の内、北区には228件があります。処分検討地 385件（147万m²、簿価1623億円）を前倒しで処分・利活用しなければなりません。

これらの土地は簿価ゼロに近く、売却すれば相当な含み益を実現できます。また行政には容積率指定や許認可などの権限があり、付加価値を付けた処分・利活用を検討するべきと考えています。

北区は大阪市の中でも税収や立地条件にも恵まれたリーディングシティです。規制緩和や固定資産税の減免などにより、アジアの成長を呼び込み、北区を元気にして関西全体の復権に繋がたいと考えています

・ 最後に ご参考

効率的で持続可能な自治体経営と効果的公共サービスを実現するために、公会計は内部マネジメントのツールとして活用できる優れたものです。

同時に、市民・納税者に分かり易く開示することで、緊張感のあるアカウンタビリティを実現する有効な手段でもあります。

財政健全化には市民参加が不可欠であり、そのために市民に分かり易い公会計が必須です。即ち、現世代と将来世代の負担関係の情報を分かり易く市民・納税者に提供されなければなりません。

それゆえ、貸借対照表も財政状態だけでなく、「将来世代負担」を表すものであってほしい。行政コスト計算書には財務業績とともに、将来世代への負担繰越額を表示されるべきではないかと考えます。

兵庫総合研究所が企画・共催・協力するイベント
8月10日シティマネジメントセミナー（東洋大学）
8月21日公会計シンポジウム（早稲田大学）

公会計：総務省方式でよいのか

菅原敏夫（公益財団法人地方自治総合研究所）

結論

現行の自治体財務では「現金主義」の限界が露わになってきている。測定の時点としての現金主義のみならず、測定の対象としての経済資源を現預金（相当物）に限る、対象としての現金主義も限界だ。不幸な歴史を背負った「新地方公会計」を清算するくらいの知恵が求められている。

なんの役に立つのか

のっけから私事で恐縮だが、公会計の話をして、一番たくさんいただく質問は、「なんの役に立つのですか」というものだ。冷たい質問のときもあるし、熱い質問のときもある。（このことは私的にだけでなく、小西『公会計改革の財政学』にも同様のことが述べられている。）しかし、「地方公共団体の総合的な財政分析に関する調査研究会報告書」（2000年3月29日 自治省財政局）という今の公会計方式の元になった「旧総務省モデル」の公表から12年、「改訂総務省モデル」の公表からももう6年が過ぎた。それでもなお、使い道が分からないというのは、大きな課題があることを推測させる。

どこに原因があるのだろうか。

自治体財務の枠組み

第一に先の質問の質問者のセンチメントに問題があることは明らかだ。質問の趣旨として続く言葉は、「現行の決算統計でも相当のことがわかる。新しい公会計を導入して今以上の成果が得られるのか」であることが多い。現在の自治体財務パラダイムの枠内での発言だ。公会計の伝道師をこのパラダイムに引き込んでしまえば勝敗は明瞭だ。こうした「問答」はあらゆるパラダイム間の接触場面で起こっている事柄だが、支配的パラダイムの自省に結びついていない傾向がある。また護教的な言説になってしまう。パラダイムを守ることが目的化してしまっているために、現行の官房的自治体財務は理論的につぎはぎだらけとなり、単純な事実を明らかにするだけのことにバロック化した理論装置を必要とする。民衆の理解からかけ離れ、専門知が一般理解を妨げる。

今誰もが見て、貨幣資産と貨幣負債だけの関係から自治体財務を理解する限界に気がついている。しかし気づかないふりをするか、無理で回答を見いだそうとしている。この貨幣的勘定を財務的、実現可能的、正味的、総的資産と負債に拡張すれば現金主義の不可知領域を超えていくことができる。出口はみえている。

では、第二に、「基準モデル」「改訂総務省モデル」を採用すれば課題は解決するのかというと、残念ながらそうではない。両モデルは本質的な点で官房的自治体財務のパラダイムに妥協してしまったがために、そのパラダイムの枠内にあり、僕（しもべ）の地位から抜け出せない。本質的な点とは、取引の発生を認識する時点とそれを表出する時点とのずれを放置し、その都度の記帳と報告を前提としていないために、発生主義でも、複式簿記でもないものとなっている点である。簿記組織が完成しても、「別枠の発生主義」（出納整理期間の取引の修正）がある限り、一括処理を待たなければ、認識が完成しないのでは、両モデルの実際上の意味は支配的パラダイムの枠の中である。

第三に、総務省の行動の問題もある。本来ならば、自治体の取引行動の記録及び説明のルールに関する総務省の役割は限定的なものである。二つのモデルの提示も「助言」（地方自治法第245条の4第1項の技術的助言）であって、処理基準ではまったくくない。しかしその助言の真実性を疑わせるような行動を総務省は常にとっている。最近の例でも、新地方公会計制度を推進すべく設置された「今後の新地方公会計の推進に関する研究会」（2010年9月から）は2012年5月までに16回もの研究会を重ねているが、結論の方向性は見えていない。議論の過半は二つのモデル以外の事例に費やされ、二つのモデルが標準の地位を獲得する勢いにはない。構成員名簿だけが変遷していく。状況依存的な見方をすれば、二つのモデルに真剣に取り組むことのリスクは大きいと判断せざるを得ないだろう。模様ながめと状況依存だけでは会計的イノベーションは望めず、状況を超える様々な取り組みが存在していることを知りつつも、たぶん官房学の中では二つのモデルの役割は終わっているのだろう。

新地方公会計の役割

ではなぜ二つのモデルの役割は終わらざるを得ないのか。

それは最初に期待された役割を果たすことができなかったもので、当然に消える運命にあるのだ。この両モデルの登場した背景と状況を思い起こせば容易に理解できる。

「新地方公会計制度研究会報告書」が公表されたのは2006年5月18日のことである。過程は非公開で、自治体の実務を代表する委員もなく、きわめて短期間、少ない会合で作られたという手続き上のことは今は問わない。しかし、方式そのものに、当時自治体が置かれている状況に対する認識が欠けており、それを修正するチャンスがいくらでもあったにもかかわらず、追いつくことができなかったことは今日の状況を説明する。

この報告書のほぼ1ヶ月後に夕張市の不適切経理問題が露見する。不適切ではあるが違法ではない。北海道庁による是正の根拠となった、基金の取り崩し問題も、結果からいうと実質的に追認されることとなる。

夕張市の会計上の問題の本質は何かというと、観光事業という地方公営企業会計と出納整理期間を利用した資金の転がし、一時借入金という合法財源の借入と返済、「期間」計算を超えた「ジャンプ」である。

地方公営企業会計との関係と出納整理期間の問題を解決しない限り、危機に対応でき亡かった、ということである。2006年6月20日、夕張市議会最終日は自治体会計の運命の日でもあった。

その日を境に自治体の財政健全化の法制度整備が急ピッチで行われた。その時点では、上に述べたように、報告書も公表されており、細部にまでわたる財務諸表の様式まで明らかになっていたのだから、会計方式を一新し、説明責任に重きを置いた制度を採用する可能性があったにもかかわらず、新地方公会計方式（両モデル）は一顧だにされなかった。新地方公会計方式では、出納整理期間が存置されており、地方公営企業会計との関係も明瞭でなかったからだ。新地方公会計方式は初手から、財政危機に対して脆弱性の穴を持つものであることが露わになった。

自治体財政健全化法の登場

それによって法制化されたのが自治体財政健全化法の会計方式であった。それは、長らく放置されていた「決算統計」に、健全化判断比率の算定の名目で法的根拠を与え、監査の対象（健全化判断比率に算定の範囲内においてではあるが）とした。あまつさえ、健全化判断比率第3、及び第4指標は、自治体の一般会計に、資産、実現可能的資産負債、正味資産負債の（いわば発生主義的）概念を大量に持ち込んだ。論理的整合性にやや難があるとはいえ、現金主義の敗北を公式に認めるものとなった。決算統計もその線に沿って作業を大幅に拡

充した。それでもなお現金主義に移入された発生主義たる（したがって修正現金主義）出納整理期間は廃止されなかった。中途半端な発生主義の導入に留まっている。

合理的な自治体会計のためにはその都度記帳される簿記（複式による記録となろう）と発生主義による認識体系の構築が最低限求められていることは明らかである。それをつぎはぎで導入しようとすることは、自治体財務のさらなる複雑化をもたらすことに結果する。

さらに悪いことに、地方公営企業法の改正が行われて、2012年の1月にはそれに基づく会計処理の方法も定まった。新地方公会計方式との差は再び拡大してしまったのである。地方公営企業会計が単純に企業会計の一般的原則を採用し（その問題についてはかつて触れた）、地方独立行政法人との整合性をとろうとする今日、自治体の一般会計がそれらとも異なる、新地方公会計制度を採用・維持する必要はほとんどない。公益法人会計も一新されたのだから（2008年）非営利、営利会計を通じる一般原則に則り、どの項目をどのように適用するか判断に注意を集中することが合理的な選択となった。独自性は尊重されなければならない。

つまり、出納整理期間と地方公営企業の危機に対応できていなかったのだ。

メリットは

こうした本質的な問題からいえば些末なことがらだが、自治体の状況対応的行動様式にも触れておこう。最初の質問者はメリットについて述べただけではなく、デメリットのことについても述べていると解される。つまり、採用するメリットがみえないだけでなく、採用しないことによって被るデメリットがみえないのだ。なんのサンクションもない（それ自体はあり得ることだが）、合意を取り付けようとする努力（総務省、地方6団体）も見られない。先に述べたように新地方公会計制度を推進するその後継の研究会はあろう事か、その他の方式の研究にいそしんでいる。基準設定主体が不在なのだ。自ずと結論は、基準設定主体の形成の必要性である。

またさらに些末なことだが、普及には目に見えるメリットも必要となろう。自治体青色申告制度のようなものはどうだろう。正規の簿記の原則で、発生の実実に基づいて作成された財務諸表を監査・公表している自治体には地方財政法の記載関与の特例を認めるとか。

財務諸表作成の状況

上のような検討を経た上で、財務書類の作成状況を総務省の調査を要約する形で示しておこう。なんの役に立つのか分からない、という状況の中で、これほど多くの自治体の労力が割かれていることの闇の深さに驚かざるを得ない。あわせて、総務省も（まったく）やっていない各自治体財務諸表の収集整理を手がけている生産性本部の努力によって相互の比較可能性が拡大していることは制度形成過程への貢献として評価しておきたい。それによって各方式の差異と説明力が比較検討できるようになり、来たるべき新々地方公会計制度への準備も整いつつある。

2012年6月22日公表 総務省「地方公共団体の平成 22 年度版財務書類の作成状況等」より作成。（総務省調査日：2012年 3 月 31 日）対象は2010年度決算に基づく財務諸表。

財務諸表のモデル別作成状況

	都道府県	構成比	2009年	市町村	構成比	2009年	構成比
基準モデル	3	6.4	3	165	9.5	100	5.8
改訂モデル	39	83.0	40	1057	60.7	867	50.5
旧総務省	1	2.1	1	35	2.0	100	5.8
東京その他	2	4.3	2	11	0.6	10	0.6
合計	45		46	1268	(72.8)	1077	(62.8)

合計の（）内構成比は市町村1742（2010年度）、1716（2009年度）を分母とする割合。

この調査の中にはどのように活用されているかという問いも含まれている。複数回答でなおかつ、目標設定、評価、予算への参照、（最もメリットがみえるはずの）資産管理への活用についても著しく低い数字であることは、新地方公会計制度の成果を測る上で深刻な事態であろう。

財務書類の活用状況

	都道府県 (%)	市町村 (%)
住民等に対する財務状況の説明	64.4	43.1
議会に対する財務状況の説明	51.1	45.2
財務状況の分析（他団体との比較・自団体の経年比較）	71.1	58.9
財政運営上の目標設定・方向性の検討	2.2	6.0
行政評価との連携	0	0.9
施策の見直し	0	1.0
予算編成の参考資料	2.2	5.0
資産管理への活用	2.2	4.9
研修等を通じた職員の意識改革	0	6.2
その他	2.2	8.8

複数回答

作成済み団体である、都道府県 45、市町村 1268 が分母