

氏名	遠藤 尚秀
学位の専攻分野の名称	博士（先端マネジメント）
学位記番号	甲経営第1号（文部科学省への報告番号甲第375号）
学位授与の要件	学位規則第4条第1項該当
学位授与年月日	2011年3月16日
学位論文題目	<b>英国地方自治体における公会計・監査に関する制度的考察 —わが国の地方公会計・監査制度の改革に向けた提言—</b>
論文審査委員	（主査）教授 石原 俊彦 （副査）教授 杉本 徳栄 教授 稲澤 克祐

## 論文内容の要旨

日本経済が抱える重要な課題に、政府と地方自治体の財政問題の克服がある。事業佐分けは、これに関連して近年特に注目された歳出削減のための一つの手法である。しかし歳出削減のための方法は、これだけではない。政府や地方自治体といった公的部門が最少の経費で最大の効果を発現できるような財政運営を行うために、日本国憲法は会計検査院による検査を定めている。また、地方自治法は監査委員や包括外部監査人による監査制度を定めている。ここにおいて検査や監査が有効に機能するためには、その前提として会計制度と財務報告の精緻化が重要な課題となる。

遠藤尚秀氏の博士学位申請論文「英国地方自治体における公会計・監査に関する制度的考察—わが国の地方公会計・監査制度の改革に向けた提言—」（以下、「本論文」とする）は、英国地方自治体における会計制度・監査制度の考察を基礎にして、わが国地方自治体の会計制度・監査制度改革のあり方を探求した論文である。本論文は、わが国地方自治体が、財政危機を克服し、住民福祉の一層の向上を実現するために、その具体的な手立てを会計制度と監査制度の改革に求めている。そして、その具体的な方策を、英国地方自治体の会計と監査の実務・制度・理論の三つの側面から考察することで提示しようと試みている。

英国自治体の会計と監査の制度的な側面については、これまでに一定の研究結果が公表されている。しかし、その内容を実務的な視点で分析し、理論的な考究を加味して、わが国の制度改革への示唆を得ようとする研究は、存在していない。その意味において、本論文で考察された内容の多くは、非常に独創的なものである。

本論文は、次のような9章立ての考察から構成されている。第1章では問題提起が行われ、第2章では第3章以下の準備的考察が展開されている。第3章から第8章は、英国地方自治体の会計制度と監査制度の現状を緻密に実務的・制度的に考究した章であり、第9章では前章までの考察に理論的な検討を加え、本論文の結論がまとめられている。

第1章 わが国における地方公会計・監査制度の現状と課題

第2章 英国における地方行政改革の系譜と英国地方自治体における行政経営

第3章 英国地方自治体のコーポレート・ガバナンスの原則と諸要素

第4章 英国地方自治体における財務報告基準について

—英国勅許公共財務会計協会の勧告実務書を中心として—

- 第6章 地方自治体監査委員会による地方公監査制度について  
—主として財務諸表監査制度の内容と監査報告書の事案に関して—
- 第7章 英国地方自治体の財務情報における原価計算制度について  
—CIPFAのベスト・バリュー会計実務規範を中心として—
- 第8章 VFM監査・BV業績計画監査制度と監査報告書の事案
- 第9章 わが国における地方公会計制度・公監査制度改革のための提言  
—英国地方自治体における会計・監査制度の現状を踏まえて—

## 第1章 わが国における地方公会計・監査制度の現状と課題

第1章ではまず、わが国地方自治体における会計制度と監査制度の現状と課題が整理されている。本論文は、わが国地域主権改革の展開において、地方自治体に公的説明責任の遂行やコンプライアンスの遵守が求められていること、また、地方財政の借入金残高が平成21年度末で197兆円にのぼり、地方自治体財務の健全化が急務となっていることに付言し、「最少の経費で最大の効果」を発揮できる地方自治体の適切な財政運営を実現する制度改革の主軸として、地方公会計制度と地方公監査制度改革が必要であると考察している。

地方公会計制度改革に関しては、現状の地方自治体会計の特徴として「修正現金主義」を示し、経済資源すべてを測定の対象とした「発生主義」との対比から、現金主義ではストック情報やコスト情報などの有用な情報を議会や住民へ提供することに限界があり、十分な説明責任を果たせないと整理を行っている。また、総務省における新地方公会計改革に向けた取り組みを考察するとともに、地方公監査制度改革に関しては、監査委員監査と包括外部監査人監査の現状と課題、「監査」「検査」「審査」といった自治体監査等における概念定義の不完全さに言及し、根本的な監査制度改革の必要性を唱えている。

その上で本論文では、昭和22年に制定された地方自治法は、憲法の附属法典として制定から60年以上が経過し、最近、地域の自主性を高めるために、その抜本改正等が審議されている動向に注目している。そして、わが国地方自治体の会計制度や監査制度改革に関する総務省、日本監査研究学会、日本公認会計士協会などの各種提言あるいは研究報告について、「統一した観点」からの議論が不十分であると結論付けている。第1章はこのような問題意識から、先進的な行財政改革を実践している英国自治体におけるコーポレート・ガバナンス原則を「統一した観点」として注目し、この原則に即してわが国自治体が直面する19個の会計制度と監査制度に関わる課題の改革を考究すべきであると、本研究のベクトルを示している。

## 第2章 英国における地方行財政改革の系譜と英国地方自治体における行政経営

本論文では、第3章以下の考究を展開するための準備的な考察として、英国地方自治体で会計と監査の制度改革を実現した行財政改革の系譜が整理されている。第2章で取り上げられる系譜は、サッチャー保守党政権（1979年5月～1990年11月）以降の地方自治体に関係する行財政改革の取り組みである。

第2章ではまず、サッチャー政権が1980年の地方自治・計画・土地法によって、強制競争入札（Compulsory Competitive Tendering：CCT）を導入し、公共部門に市場原理主義が持ち込まれたことに言及している。そしてサッチャー政権を、公共支出を削減した「小さな政府」作りが標榜された政権であり、効率性を最も重要な改革の価値尺度と位置づけた政権であるとしている。メイジャー保守党政権（1990年11月～1997年5月）については、行政サービスを改善するための市民憲章（Citizen's Charter）を1991年に導入し、サービスの標準化、情報公開、VFM（Value for Money：支出に見合う価値、または、最少の経費で最大の効果）等が推進され、業務の効率性に加えてサービスの質的水準を高めることにも注

力した政権であると整理している。ブレア労働党政権（1997年5月～2007年6月）については、パートナーリスティックな福祉主義でもなく、ネオ・リベラリズムの市場原理主義でもない第三の道の選択が行われたことに注目している。そして、CCTの廃止とその代替案としてのベスト・バリュー（Best Value : BV）施策、2000年地方自治法改正によるコミュニティー戦略の策定、さらには、BV制度の実行性を担保するためのBV監査、BV検査、包括的業績評価制度（Comprehensive Performance Assessment : CPA）、包括的地域評価制度（Comprehensive Area Assessment : CAA）について考察を行っている。

第2章ではまた、地方自治体に関する「マネジメント」と「ガバナンス」について特徴的な分析を行っている。すなわち、一般的には「マネジメント」は、職員と組織の双方のアウトプットによる成果の測定に多くの注意を向けるが、「ガバナンス」は、より高いレベルの成果（市民や関係先によるアウトカム）を達成するため、異なった組織間で、どのように相互に作用しあうかに、より多くの注意を向けるものと理解されている。しかし本論文では、「ガバナンス」と「マネジメント」の相違点は、「ガバナンス」が地方自治体のステークホルダーの視点から行政のあり方について議論をするのに対して、「マネジメント」は住民を顧客とみなして行政経営管理者（わが国では長を中心）の視点で主に行政サービス提供のパフォーマンスについて議論を行う点にあるとしている。そして、両者は異なる視点に立って議論がなされるものの、互いに相容れない概念ではなく、地方自治体という車の両輪としてうまく機能することで、主権者たる住民へよりよい行政サービスを効率的に提供し、住民の「生活の質」を向上することが可能となると結論付けている。この点は、本論文において終始意識されている重要な概念整理である。

### 第3章 英国地方自治体のコーポレート・ガバナンスの原則と諸要素

第3章ではまず、わが国では先進的な行財政改革を断行する英国自治体のコーポレート・ガバナンスを対象とした研究がほとんど行われていない点を確認している。そして、最新の英国自治体におけるコーポレート・ガバナンスの事例として、2007年に英国勅許公共財務会計協会（CIPFA）と全英地方自治体経営者協会（SOLACE）の合同ワーキンググループが発表した『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』とその『ガイダンス・ノート』に注目している。そこでは、ビジョンの創造と実践、議員・職員の役割の明確化、高い価値観の明示、有効な監視とリスク・マネジメント、議員・職員の能力開発、公的説明責任の確保という6つの『ガバナンスの基本原則』と、それらが実務的に実践可能となるような『ガバナンスの補足原則』が準備されていることを紹介している。そして論文申請者本人による英国での実地調査の結果を通して、『ガバナンスの基本原則』と主なガバナンスの諸要素の関係を下記のように整理している。

- 第1原則（ビジョンの創造と実践）……予算書、BV業績計画書の策定と監査、VFM監査、CPA
- 第2原則（議員・職員の役割の明確化）……職務権限規定、責任報告書
- 第3原則（高い価値観の明示）……基準委員会、議員の倫理コード、モニタリング職員
- 第4原則（有効な監視とリスク・マネジメント）……内部監査と内部監査規範、内部統制システム、監査委員会、年次ガバナンス報告書
- 第5原則（議員・職員の能力開発）……継続的な人材開発制度
- 第6原則（公的説明責任の確保）……第151条職員、年次ガバナンス報告書を含む会計報告書と地方自治体の会計規範、外部監査制度と監査実務規範

### 第4章 英国地方自治体における財務報告基準について

—英国勅許公共財務会計協会の勧告実務書を中心として—

第4章では、CIPFAによる地方自治体会計基準設定の現状が詳細に考察されている。ここでの考察は、

第3章の『コーポレート・ガバナンス原則』の第6原則の公的説明責任と密接に関連するものである。第4章における考察は、1972年地方自治法第151条に定められた財務管理責任者の設置、1998年地方自治体監査委員会法第27条に定められた会計基準設定のための国務大臣による具体的な規則への展開、2003年会計監査規則（イングランド）を中心としている。

ここでは英国内の地方自治体における財務報告の運用については現在、会計基準審議会（ASB）が民間企業向けに設定している財務報告基準（FRS）に原則として依拠するセクター・ニュートラルの立場が採用されている点と、『2003年会計監査規則ガイドライン』で言及された「公正な会計慣行」として、CIPFAの『地方自治体会計実務書』（COPLAA）がASBにより勧告実務書（Statement of Recommended Practice：SORP）として権限付けられている点が明らかにされている。さらにまた、CIPFAのSORPでは目的適合性、信頼性、比較可能性、理解可能性、重要性などの会計上の概念フレームワークが言及されている点に注目し、わが国の『新地方公会計制度研究会報告書（平成18年5月）』や国際公会計基準（IPSAS）との類似の存在を強調している。

## 第5章 英国地方自治体会計報告書の内容と実態分析

第5章では、英国地方自治体における財務報告の実務的側面が考察されている。分析対象として、地方自治体監査委員会（AC）が実施したCPAやCAAで高得点を獲得した自治体の会計報告書が取り上げられている。本章の目的は第4章で考察された英国地方自治体の会計基準適用の現状を考察し、わが国地方自治体の財務報告会計制度改革に寄与する諸事象等を解明することにある。本章では、英国地方自治体の財務報告の現状に関して、次のような分析結果が導かれている。

### ① 財務諸表情報：「財務諸表」「会計方針書」「注記事項」

総資産に占める固定資産の割合は、概ね7割から9割弱が平均値である。また、一層制や二層制の県レベルの大規模自治体では、固定資産取得の財源の約40%を過去世代が負担しているのに対して、二層制の市レベルでは、約80%を過去世代が負担している。

### ② 記述会計情報：財務分析をメインに記載した「序文」

序文（記述会計情報）はかなり充実しており、注記事項（財務諸表情報）と合算すれば、会計報告書の全体の半分以上を占めている。また、財務諸表本体を詳細に補足している点が特徴的である。

### ③ ガバナンス関連情報：「会計報告書に対する責任報告書」「内部統制あるいは財務に係る内部統制のレビュー報告書」

具体的なガバナンス体制や会計報告書に関する責任について、地方自治体の外部へ明確に開示されている点が特徴的である。

## 第6章 地方自治体監査委員会による地方公監査制度について

—主として財務諸表監査制度の内容と監査報告書の事案に関して—

第6章では、ACによる外部監査制度についての考察が展開されている。ACは、地方自治体から独立して監査等を行っている組織で、1983年に設立されていること、英国地方自治体の外部監査・サービス検査を規制する独立機関として、英国の4つの地区（イングランド、ウェールズ、スコットランド、北アイルランド）に、2,000名以上のスタッフを抱え運営されていること、さらには、その主な機能が監査人の選任、監査実務規範の設定、監査（財務諸表監査、VFM監査）の実施とサービス検査、調査・分析であることが整理されている。

ここでは、ACの機能の重要な一つとして、外部監査人による財務諸表監査の『実務規範』（Code of Audit Practice）を作成することがあり、『監査実務規範』は、一般原則、財務諸表監査、資源の利用に関

連した監査人の責任、監査の結果の報告、地方自治体の監査人の特別な権限と義務という5つの章から構成される英国地方自治体等の監査の実務規範であるとしている。

その上で『監査実務規範』では、財務諸表監査と資源の利用に関する監査を可能な限り統合して監査する「統合監査」の概念が導入されており、わが国には前例のない特徴的な監査の実施方法であることを指摘している。また、1998年地方自治体監査委員会法第9条(1)(a)によれば、外部監査人は実務規範に準拠して監査を実施し監査を完了しなければならない、以下のような監査に関する内容と成果を、監査の報告書として公表しなければならない点に言及している。そして、この点こそが、わが国地方自治体監査制度改革においても、外部監査に関する情報の透明性確保の観点から参考となると指摘している。

- 監査計画書
- 地方自治体職員に対する口頭または文書による報告書または覚書、発生した課題についての口頭または文書による報告書または覚書
- ガバナンスに関する責任主体への監査人の結論の要約報告書
- 財務諸表に関する監査人の意見および資源の利用に係る3Eを確保するために妥当な仕組みが整備されていることへの結論を含む監査報告書
- 財務諸表の監査が法令上の要求に準拠して終了していることの証明
- 年次監査レターと、サービス検査が実施された場合には年次監査・検査レター

## 第7章 英国地方自治体における原価計算制度について

—CIPFAのベスト・バリュー会計実務規範を中心として—

第7章では、CIPFAが公表した『ベスト・バリュー会計実務規範』(BVACOP)の策定背景と法的根拠、ならびに、その具体的な内容が考察されている。

策定背景に関しては、1997年発足以降、ブレア政権の核となるベスト・バリュー政策では、行政サービスの質やその成果(アウトカム)が次第に重視されたが、継続的かつ比較可能なサービスの「総原価」の計算もまた、ベスト・バリュー政策の中核をなしていると分析している。その根拠として、1998年3月、環境・交通・地域省は、緑書『地方自治体の現代化—ベスト・バリュー政策を通じて地域サービスを改善する』を公表し、同年7月に白書『現代の地方自治体：住民と手を携えて』が公表された点に付言し、これらに関わる原価計算の指針としてCIPFAは2000年1月にBVACOPを公表したと分析している。

法的根拠に関しては、2000年度版の時点では、BVACOPは未だ「適正な会計慣行」としては位置づけられていなかったが、2003年地方自治法第21条(2)(b)の会計慣行として「国務大臣によって策定された規則によって、その規定の趣旨に沿った実務規範か他の文書に含められているもの」との規定が置かれたことなどが、その根拠になっていると分析している。

本論文ではさらに、BVACOPは、英国自治体の財務報告制度に重要な影響を与えているが、行政経営の枠組みでも、BVACOPをベースとして作成されたコスト情報が、予算書、ベスト・バリュー業績計画書(BVPP)、コストベースの業績指標にも反映されていると分析するとともに、このような統一されたコスト情報をベースに、各地方自治体がビジョン実現のために、計画、実施、評価の経営管理サイクルをスムーズに機能させて、最少の経費で最大の効果を実現しようと取り組む仕組みが、制度上、英国の自治体では整備されている点に注目し、その重要性と特殊性を強調している。

## 第8章 VFM監査・BV業績計画監査制度と監査報告書の事案

第8章ではACが定めるVFM監査とBV業績計画監査を詳細に考察し、次の3点の確立や開発が、英国自治体でVFMやBV業績計画の監査制度が構築された直接的な要因になっていると分析している。

- ① 評価のフレームワークとしての CPA や CAA 制度における資源の利用 (Use of Resources : UOR) 概念の確立
- ② VFM 監査の行為規範としての『Key Lines of Enquiry for Use of Resources (KLOE)』の確立
- ③ 適切な証拠としての業績指標 (Performance Indicators) の開発

第8章では、CPA のフレームワークにおいて、最も重要な評価が UOR の評価であるという認識を提示し、コーポレート・ガバナンスの発想から外部監査人は地方自治体の資源の利用を評価する役割を担っており、具体的には財務報告、財務管理、財政状態、内部統制、VFM の5つの各評価項目について KLOE が用意されており、その各々について1～4点で評価されるとしている。

また、KLOE を駆使した CPA に関する UOR の評価結果に、戦略目標とコミュニケーション、業績管理、データの品質の現状を加味した結果が、2005年度版の『監査実務規範』に合致した VFM 監査の結果として利用される関係にあることを解明している。さらには、KLOE に基づいて4段階に評価する際に、地方自治体間の業績の比較可能性を担保するために、副首相府が公表している全国統一の業績指標であるベスト・バリュウ業績指標 (BVPI) が利用されている点も、英国における VFM 監査実施の背景として結論づけている。

## 第9章 わが国における地方公会計制度・公監査制度改革のための提言

—英国地方自治体における会計・監査制度の現状を踏まえて—

本論文は、第1章で考察されたわが国自治体の会計制度と監査制度が直面する19の課題を、第3章で考究された『ガバナンスの基本原則』と『ガバナンスの補足原則』に関連づけるとともに、基本原則や補足原則を実現する具体的な諸要素(手法等)の具体的な展開を、英国自治体の会計や監査の実務・制度に求めている。

次図は、『ガバナンスの基本原則』に照らして本論文の一連の考究から導出された結論である。そこでは、わが国の地方自治体が直面する会計制度や監査制度上の課題を解決する英国のガバナンスの諸要素(具体的な実務や制度)と期待される効果が整理されている。大きな効果が期待されるのは CIPFA、SORP、BVACOP、監査実務規範、年次ガバナンス報告書、内部監査などで、いずれも現在、わが国自治体の会計や監査の実務や制度において具体的な施策が展開されていないものである。

ガバナンスの基本原則	わが国地方自治体が直面する会計制度・監査制度上の課題	関連する英国のガバナンス諸要素			
1 ビジョンの創造と実践	効率的かつ有効な予算執行の欠如	△	BVPP	△	CPA
	マネジメントと監査の関係	◎	内部監査	○	VFM監査
	内部監査と外部監査の果たすべき機能の峻別 (VFM監査)	○	VFM監査	△	CPA
	VFM 監査報告書の内容	△	監査報告書	—	—
2 議員・職員の役割の明確化	財務報告における地方自治体の責任と監査主体の責任の区別	◎	CFOの責任	◎	責任報告書
3 高い価値観の明示	内部監査と外部監査の果たすべき機能の峻別 (財務諸表監査を除く法規準拠性監査)	◎	議員の倫理規範	—	—
4 有効な監視とリスク・マネジメント	内部統制システムの整備と内部統制システムのレビュー	◎	内部監査・外部監査	◎	年次ガバナンス報告書
	内部監査人の独立性の確保	◎	内部監査規範	—	—
5 議員・職員の能力開発	内部監査人の専門性	◎	責任者の要件	◎	補助者の継続実務研修

6 公的説明責任の確保	正規の簿記の原則に準拠した発生主義による財務情報の提供	◎	SORP基礎概念	—	—
	統一的な公会計基準の整備	◎	SORP	◎	BVACOP
	公会計基準設定団体の設定	○	CIPFA	—	—
	開示内容の検討	◎	SORP	◎	BVACOP
	内部監査と外部監査の果たすべき機能の峻別（財務諸表監査）	◎	外部監査	—	—
	財務諸表監査報告書の内容	◎	監査実務規範	—	—

◎ 非常に参考になる ○ 参考に値する △ わが国への適用は困難である  
 BVPP：ベスト・バリュース業績計画書 CFO：最高財務担当職員

## 論文審査結果の要旨

本論文の意義は、現在わが国の地方自治体が直面する会計制度と監査制度の課題を整理するとともに、課題解決のための処方箋を、自治体経営（マネジメント）とガバナンスで非常に大きな成果を実現している英国自治体の実務と制度の理論的な考察を通じて導出している点に認められる。わが国でこれまで展開された英国自治体の会計制度や監査制度に関する研究は、制度の概要を分析して整理するものが中心で、本論文のようにわが国自治体の課題とその解決のための英国自治体の先進事例を関連づけた研究は存在しない。この点で、本論文にはまず大きな独創性が認められる。

また、本論文申請者の遠藤尚秀氏は現在、日本公認会計士協会において公会計担当の常務理事としてわが国の公認会計士業界を先導する立場にあり、豊富な実務経験を有している。本論文で展開された各種の実務的分析と制度的分析は、遠藤氏の公認会計士としての卓越した実務経験を背景とするものである。遠藤氏は、本論文をまとめるに際して、4回の英国自治体の訪問調査を行ない、自身の日本国内における実務経験だけではなく、英国自治体の実務の現状を渉猟して本論文を作成した。その成果は、CIPFA、SORP、BVACOP、CPA、CAA、さらには、地方自治体監査委員会（AC）の定めた『監査実務規範』の詳細な考察にあらわれている。特に、英国における地方自治体の会計制度と監査制度に大きな影響を与えているCIPFAとACについての詳細な考察は、わが国における両組織に関する未開拓な研究分野を切り開いたものとして、高く評価することができる。

加えて本論文では、英国自治体の会計制度と監査制度に関する詳細な文献渉猟（主として関連法規の緻密な分析）が行われている。実務を支える法律や規則がどのような体系で定められているかを理解することを通じて、本論文の実務研究と制度研究は有機的に関連づけられている。本論文で解明された実務を支える制度に関する文献的な発見と確認、さらには、その緻密な整理もまた、本論文の一つの優れた点である。

圧巻なのは、第9章における理論的な考察である。本論文の中核となるガバナンスの基本原則や補足原則は非常に抽象的な内容を伴っている。一方で実務と制度の研究は具体的な内容となる。この本質的に異なった両者（三者）を有機的に関連づけるために、本論文の第9章では非常に重要な理論的考察が展開されている。この理論的分析は、本論文における結論の導出において特に論文提出者が考究した独創的内容となっている。

以上のように本論文は、わが国の地方自治体における会計制度改革と監査制度改革に非常に多くの有益な示唆を展開する有用な研究として高く評価することができる。しかし、その一方で、本論文にはいくつかの問題点を指摘することができる。

まず本論文は、英国地方自治体に関する会計制度・監査制度の考察を基礎にしている。特に英国自治体におけるコーポレート・ガバナンス原則などの知見をもとに、日本の地方自治体の会計制度・監査制度改革

革のあり方について研究したものである。その意味からすれば、日本の地方自治体の制度への各種提言の基本は、本論文では英国自治体の諸制度にあると言える。しかしこの点に関連して本論文では、そもそもなぜ自治体の諸制度の研究対象として英国を選択したのかについては、必ずしも説明が明確にされているとはいえない。本論文における研究の出発点から、その検討成果を踏まえた日本の地方自治体の会計制度・監査制度のあり方への提言部分である最終地点までを、より太い線で結びつけていなければ、場合によっては提言部分に説得力を欠き、せっかくの詳細かつ緻密な研究成果に対する評価も少し霞んでしまう恐れがある。この意味において、本論文で採り上げられた英国の改革手法について、その優位性および先進性を主張するのであれば、その論拠を行政経営改革の効果として定量的に、あるいは、一層の文献研究を通じて示すべきである。その際さらに、改革手法導入に伴う逆機能に関して文献研究をすべきであったのではないだろうか。

また、本論文では、わが国自治体の会計制度・監査制度の改革に向けた提言の中核に据えた英国自治体におけるコーポレート・ガバナンスのあり方や原則の検討について、やや雑なところがみられることは否定できない。たとえば、英国自治体におけるコーポレート・ガバナンス原則の歴史の変遷を検討した第3章において、コーポレート・ガバナンスに関わる代表的な検討成果であるキャドベリー報告、ノーラン委員会報告および独立委員会報告などを取り上げているが、単に各報告でのコーポレート・ガバナンス原則の指摘に留まっており、これらの各報告の目的や役割だけでなく、各報告間の相互関係や発展的展開がみられる理由などがまったく明らかにされていない。この相互関係や発展的展開の解明が行われていないため、本論文が最も重視する2007年のCIPFAとSOLACE報告への結び付きも不明確なものとなっている。たとえば、コーポレート・ガバナンス原則を改革手法の分類のために採り上げるにとどまらず、わが国自治体にコーポレート・ガバナンスを確立することを目標に改革手法を展開するという議論の組み立てにすべきではなかったのかという点もここで指摘しておきたい。

さらに、コーポレート・ガバナンス原則に限らず、主なガバナンスの諸要素の設定根拠に基づいた階層の検討から、英国地方自治体におけるコーポレート・ガバナンスの中心として据えた指針の意味合いや、また規制力・強制力の強弱の見地からまとめたはずの階層において、当該指針の位置づけとコーポレート・ガバナンスの中心とする見解との間に、少し説得力を欠くところも散見される。

もとより、首尾一貫した方法論で問題意識を展開することは、多くの時間と労力を必要とする。時間を要するがゆえに、当初使用していたはずの用語の用い方に統一性がみられなくなることもある。たとえば、アカウントビリティと説明責任、リスク・アプローチとリスク・ベース・アプローチ、パブリック・アカウントビリティと公金（Public Money）に対するアカウントビリティなど、前出時の用語利用のあり方も含めて注意を要すべきところも認められる。

以上のような注意を要する点や改善が求められる点がみられるものの、だからといって本論文がわが国自治体の会計制度改革や監査制度改革に有益な研究であり、学会においても非常に大きな役割を果たすこと、さらには、その価値を否定するものでは決してない。むしろ、本論文が試みた英国地方自治体に関する会計制度・監査制度の検討は、明確な問題意識があるからこそ全体の論旨の展開は明確で、ぶれるところがない。しかも、その検討手法は長年培ってきた実務界での経験と知識をもとに緻密である。本論文が解明した点や提言には十分な説得力があり、わが国地方自治体の会計や監査の実務と制度のあり方（改革）に大きく貢献する優れた研究論文であることに変わりはない。本論文で整理された地方自治体の会計制度と監査制度の改革に向けた提言は、必ずやわが国の具体的な制度改革に活用されることが期待されるのである。

よって、本博士論文審査委員会は、全員一致で遠藤尚秀氏が博士（先端マネジメント）の学位を授与されるにふさわしいと評価したので、これを同審査委員会の最終結論として報告する。