

関西学院大学審査博士学位申請論文

(題目)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—

指導教員:石原俊彦教授

2010年12月

経営戦略研究科博士課程後期課程

D8901 遠藤 尚秀

【目次】

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	5
1 地方公会計制度・監査制度改革の意義.....	5
2 地方自治体における財政状況	5
3 地方公会計制度の現状	7
(1) 地方公会計制度の範囲	7
(2) 地方自治体の予算の運営に関する原則.....	8
(3) 地方自治体の決算制度と新地方公会計.....	10
4 地方公監査制度の現状	17
(1) 監査主体	17
(2) 監査対象	18
(3) 監査基準	21
5 地方公会計・監査制度の課題.....	21
(1) 総務省の見解.....	21
(2) 日本監査研究学会の見解.....	25
(3) 日本公認会計士協会の見解.....	29
(注)	
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.....	35
1 1979年以降の各政権下における主な行財政改革.....	35
(1) サッチャー保守党政権(1979.5～1990.11)	35
(2) メイジャー保守党政権(1990.11～1997.5).....	37
(3) ブレア労働党政権(1997.5～2007.6).....	40
2 英国自治体における行政経営の進展とコーポレート・ガバナンス	42
(1) 行政経営の進展.....	42
(2) 行政経営とコーポレート・ガバナンス	45
3 中央政府の業績評価制度.....	46
(1) ベスト・バリュー制度	46
(2) 包括的業績評価制度	48

(3) 包括的地域評価制度	50
(注)	
第3章 英国地方自治体のガバナンスの原則と諸要素.....	53
1 地方自治体におけるコーポレート・ガバナンス論.....	53
2 英国地方自治体におけるガバナンス原則の歴史的変遷.....	54
3 CIPFA/SOLACE によるガバナンスのフレームワークと自己評価事項.....	59
(1) ガバナンスの定義と原則.....	59
(2) 自己評価事項.....	62
4 制定法と規則に基づくガバナンスの諸要素.....	64
(1) 制定法に基づくガバナンスの諸要素.....	64
(2) 会計監査規則に基づくガバナンスの諸要素.....	67
5 勧告実務書と指針に基づくガバナンスの諸要素.....	71
(注)	
第4章 英国地方自治体における財務報告基準について.....	77
— 英国勅許公共財務会計協会の勧告実務書を中心として —	
1 英国勅許公共財務会計協会.....	77
2 財務管理責任者の設置と制定法.....	77
3 2003 年会計監査規則と適切な会計慣行.....	80
4 CIPFA の勧告実務書.....	81
(1) 英国会計基準審議会による会計基準の設定.....	81
(2) 勧告実務書.....	83
5 英国自治体財務会計の特徴.....	89
(1) 会計上の基礎概念.....	89
(2) 経常会計.....	91
(3) 資本金会計.....	92
(注)	
第5章 英国地方自治体会計報告書の内容と実態分析.....	99

1 実態分析の意義	99
2 会計報告書の構成内容	99
3 英国地方自治体の会計報告書実態分析の前提.....	105
(1) 分析対象の母集団.....	105
(2) 情報の区分と分析対象	107
4 会計報告書実態分析の結果.....	108
(1) 会計報告書における財務諸表情報	108
(2) 会計報告書における記述会計情報	114
(3) 財務報告制度を補完するガバナンス関連情報	116
(注)	
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.....	123
— 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 —	
1 英国地方自治体における「公的説明責任」の推移.....	123
2 地方自治体監査委員会と監査実務規範.....	124
(1) 地方自治体監査委員会	124
(2) 監査実務規範の特徴	128
3 財務諸表監査における監査人の責任.....	129
4 監査報告の原則と財務諸表監査の意見.....	131
(1) 監査報告の原則	131
(2) 財務諸表監査の意見	132
5 財務諸表監査における監査報告書の事案	133
(注)	
第7章 英国地方自治体における原価計算制度について.....	141
— CIPFA のベスト・バリュー会計実務規範を中心として —	
1 ベスト・バリュー会計実務規範.....	141
(1) 制度的基礎.....	141
(2) 主な特徴.....	143
2 英国地方自治体における原価計算制度.....	144

(1) 財務報告における原価情報	144
(2) 財務管理における原価情報	149
3 会計報告書における原価情報の適用事案	150
(1) 財務報告における適用事案	150
(2) 財務管理における適用事案	151
(注)	
第8章 VFM 監査・BV 業績計画監査制度と監査報告書の事案.....	154
1 地方自治体における VFM 監査の背景要因	154
(1) 包括的業績評価制度における VFM 監査	154
(2) 包括的地域評価制度における VFM 監査	157
2 資源の利用に関する監査人の責任	159
3 VFM 監査の結果と事案	160
(1) VFM 監査の結果	160
(2) VFM 監査報告書の事案	163
(注)	
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	173
— 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 —	
1 地方公会計・監査制度の課題の再整理	173
2 ガバナンス原則に関連する課題への英国からの示唆	176
(1) ガバナンス原則 1(ビジョンの創造・実践)に関連する課題への示唆	176
(2) ガバナンス原則 2(議員と職員の明確な役割)に関連する課題への示唆	179
(3) ガバナンス原則 3(高い価値観の明示)に関連する課題への示唆	180
(4) ガバナンス原則 4(監視とリスク・マネジメント)に関連する課題への示唆	181
(5) ガバナンス原則 5(議員・職員の能力開発)に関連する課題への示唆	183
(6) ガバナンス原則 6(公的説明責任)に関連する課題への示唆	184
3 地方公会計制度・公監査制度改革のための提言	190
【参考文献】	

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

1 地方公会計制度・監査制度改革の意義

わが国の総務省および内閣府に設置されている諸会議（地方行財政検討会議、地域主権戦略会議等）において、地域の自主性を高める観点から地方自治体のあり方や地方自治法の抜本改正等が審議されている。地域の自主性が高まることで、地方自治体における予算および権限が拡大する反面、地方自治体はより一層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。しかしながら、夕張市に代表される地方自治体財務の健全化が急務とされる一方で、高齢化問題¹⁾や高度経済成長期を中心に大量に整備・蓄積された道路・橋梁・各種施設等の社会資本の維持管理・更新の費用の増大見込み²⁾等、国・地方自治体を巡る社会・経済環境はますます厳しくなっている。そのような中、最少の経費で最大の効果を発揮できるように、今後の地方自治体の適切な行政運営を確保するための諸制度の改正の論点として、地方自治体における会計制度と内部・外部監査制度の見直しが議題としてあがっている。

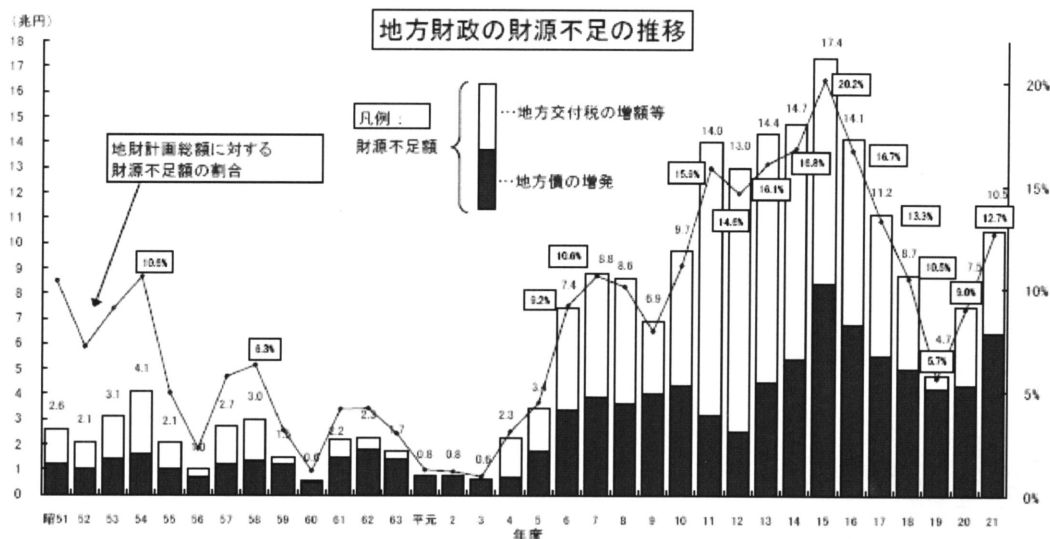
本論文は、今後のわが国における地方公会計制度と公監査制度改革に関する有効な示唆をえるため、英国地方自治体における地方公会計・監査制度を考察することを意図しているが、それに先立ち、わが国の地方自治体における会計・監査制度の現状についてまず明らかにする。

2 地方自治体における財政状況

地方財政の借入金残高は、平成21年度末で197兆円と見込まれている。この内訳は、交付税特別会計借入金残高（地方負担分）34兆円、公営企業債残高（普通会計負担分）25兆円、地方債残高138兆円である。また、景気後退に伴い地方税や地方交付税の原資となる国税5税が急速に落ち込む一方で、公債費が高い水準で推移することや社会保障関係経費の自然増等により、【図表 1-1】のとおり、平成21年度には10.5兆円の財源不足となり、地方財政計画の12.7%に達する規模となっている。

さらに、平成20年度末の国および地方の長期債務残高（公債残高、借入金残高等の国の

【図表 1-1】わが国の地方財政の財源不足



(注) 財源不足額及び補てん措置は、補正後の額である(平成21年度は当初)。

出典: 総務省ホームページ <http://www.soumu.go.jp/iken/11534.html>

長期債務残高と地方債務残高の合計)は778兆円程度にのぼり、【図表 1-2】のとおりここ数年もまだ上昇傾向にある。また、一般政府の債務残高の対GDP比を見ても、他の主要先進国は着実に財政健全化を進めた結果、横ばい又は減少する傾向にあるが、日本は急速に悪化しており、主要先進国中最悪の水準の170.9%となっている。

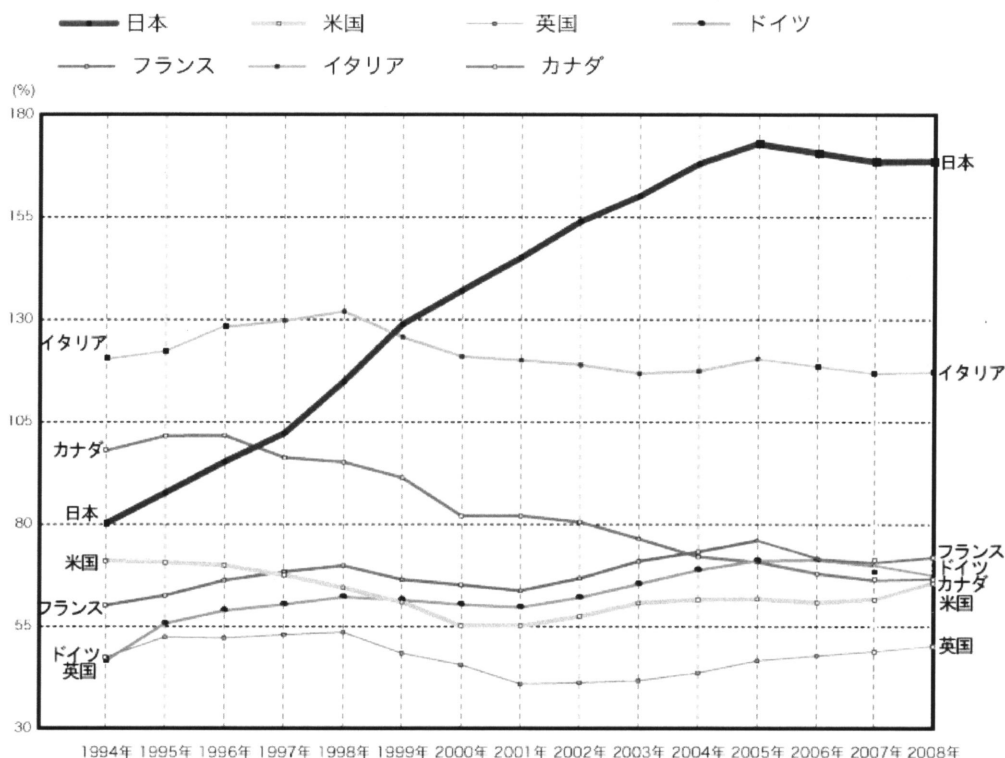
【図表 1-2】国および地方の長期債務残高

(単位:兆円)

	7年度末 (1995年度末) 〈実績〉	12年度末 (2000年度末) 〈実績〉	18年度末 (2006年度末) 〈実績〉	19年度末 (2007年度末) 〈実績〉	20年度末 (2008年度末) 〈予算〉
国	297程度	491程度	594程度 (573程度)	602程度 (585程度)	615程度 (595程度)
普通国債残高	225程度	368程度	532程度 (510程度)	541程度 (524程度)	553程度 (533程度)
対GDP比	45.4%	72.9%	103.9% (99.6%)	105.1% (101.8%)	105.0% (101.2%)
地方	125程度	181程度	200程度	199程度	197程度
対GDP比	25.1%	36.0%	39.1%	38.6%	37.4%
国と地方の重複分	▲12程度	▲26程度	▲34程度	▲34程度	▲34程度
国・地方合計	410程度	646程度	761程度 (739程度)	767程度 (750程度)	778程度 (758程度)
対GDP比	82.6%	128.1%	148.7% (144.4%)	148.9% (145.6%)	147.6% (143.8%)

出典: 財務省ホームページ http://www.mof.go.jp/zaisei/con_03_g03.html

【図表 1-3】債務残高の国際比較(対GDP比)



出典：財務省ホームページ http://www.mof.go.jp/zaisei/con_03_g05.html

以上、国家財政と地方財政の共進的危機という状況を見るとき、地方財政問題への対応が急務であることが理解できる。このような地方自治体を取り巻く厳しい経済環境下において、わが国の地方自治体における公会計制度および監査制度の現状について以下、考察する。

3 地方公会計制度の現状

(1) 地方公会計制度の範囲

わが国の地方公会計制度を検討するにあたり、議論を整理するためにその守備範囲を最初に明らかにしておく。最近の地方自治体の会計関連の書籍や総務省の各種研究会において、「地方公会計制度(地方自治体会計、地方自治体の財務会計制度)」は、概ね以下の意味で使用されている。

① 地方自治法の「財務」に関する制度

② 地方自治体の管理会計と決算制度

③ 地方自治体の財務報告制度

まず、①については、現行の地方自治法(以下、法)「第9章 財務」において規定されている会計区分、予算・決算、収入・支出、契約、現金及び有価証券、時効、財産、住民監査請求及び住民訴訟等について、その内容・手続き等を議論する際に利用される。平成22年9月15日に開催された総務省地方行財政検討会議第二分科会第6回の議論は、この意味で「財務会計制度」という言葉が使用されていた。

次に、②について、上記の地方自治法における予算制度・決算制度や事業別財務書類の作成や活動原価計算制度を含む地方自治体の管理会計と財務会計の双方を含む会計として「公会計」を使用する場合がある。

最後の③については、主に地方自治体における財務報告に焦点を当てる場合に利用されており、東京都や総務省における新たな地方自治体の財務会計を「新地方公会計(制度)」と称している。

本論文では、「公会計制度」に関しては、法令をベースとした地方自治体の財務報告制度について主に検討するが、地方自治体の行政運営の経済性・効率性を測定することも重要であるとの考えから、「コスト計算」に係る規範についても、後半で触れている。

(2) 地方自治体の予算の運営に関する原則

わが国の地方自治体の決算を理解する予備知識として、まず予算の原則について述べる。各地方自治体の長は毎会計年度予算を調製し、年度開始前には、議会の議決を経てはじめて予算が成立する(法第211条第1項)。

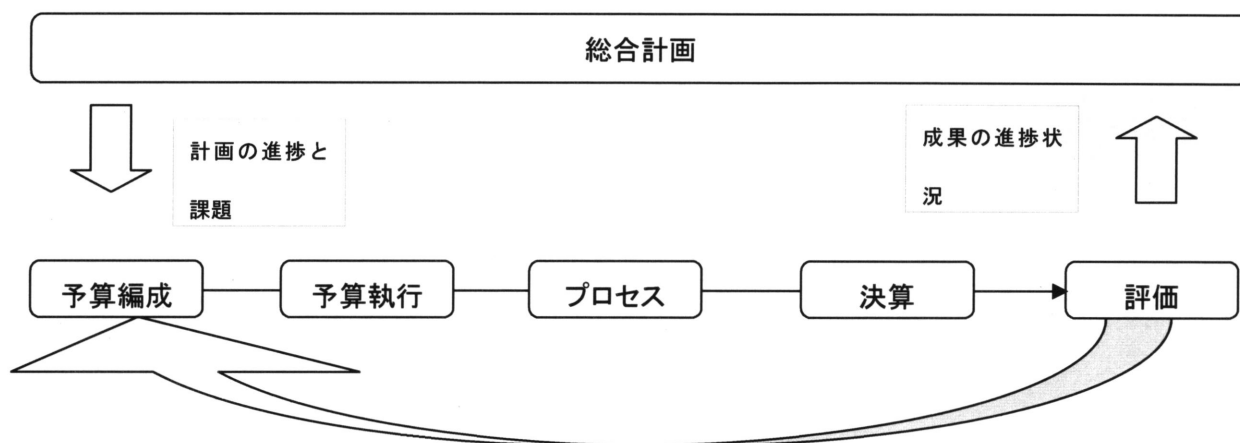
民間企業における「予算」は、取締役会等で決定した経営計画を具体的な財務数値に置き換え、一定期間の企業活動の目標値として適宜、実績と比較されモニタリングされるべき尺度として機能している。他方、公金を取り扱う地方自治体において、予算は以下の機能を有している³⁾。

- ① 議会による民主的統制機能: 予算を議会という民主的コントロールのもとにおくことで国民の意思を反映する機能
- ② 行政に対する財政統制機能: 議会で議決した予算の内容について、行政へ執行を義

務付けることによる財政による統制

- ③ 民間経済に対する経済政策機能: 財政の役割を具体的に表した予算を通じた政策の効果への期待

【図 1-4】一般的な総合計画と予算・決算による総合計画のマネジメント



また、予算の運営に関する原則としては、以下の諸原則がある。

- ① 予算事前決定の原則(法第11条第1項): 予算は、1会計期間が始まる前に議会の議決を経なければならない。
- ② 予算公開の原則(法第219条第2項、法第243の3第1項): 財政民主主義を保証するためには、予算の内容、執行状況等広く公開されなければならない。
- ③ 総計予算主義の原則(法第210条): 一切の収支を住民の統制下におくため、歳出と歳入のすべてが完全に計上され、住民にみえない収支があってはならない。
- ④ 単一予算主義の原則: すべての収入を一括計上し、これを望ましい支出項目に適正に配分するため、すべての収支を一つの会計で処理しなければならない。
- ⑤ 会計年度独立の原則(法第208条第2項): 1会計年度の予算の歳出は、その年度の歳入で賄われる必要があり、歳出予算の経費は翌年度に持ち越してはならない。

会計年度独立性の原則は、財政法第12条における「各会計年度における経費は、その年度の歳入を以て、これを支弁しなければならない」との規定を根拠としている。

また、上記の例外事項として、①については、長の予算専決処分(法第179条および第

180 条)、④については特別会計、⑤については、1)継続費(大規模な建設事業などで、事業の実施が2会計年度以上に渡ることが確実な場合に、全体の総事業費と年度ごとの事業費について、あらかじめ一括した予算として定めておく費用)、2)繰越明許費(何らかの事情でその年度内に支出を終了することができない経費について、特別に、翌年度1年間に限り繰越して使用することができる費用)、3)事故繰越(年度内に支出負担行為をし、避けがたい事故のため年度内に支出を終わらなかったものを翌年度に繰り越して使用する費用)がある。

以上の予算に関する原則は、行政における事前統制に力点が置かれており、環境の変化に適正に対処しにくい側面がある。

(3) 地方自治体の決算制度と新地方公会計

各地方自治体において、会計管理者は毎会計年度、決算の調整をおこない、出納閉鎖後3箇月以内に証書類等をあわせて、長に提出する(法第230条第1項)。その後、長は、決算および証書類を監査委員の審査に付し、監査委員の意見を付けて議会の認定に付さなければならない(法条第2項および第3項)。この手続きにより、歳入歳出予算に対する実際の収支状況が明らかとなり、予算の適正執行の是非が問われる。この決算の結果については、都道府県にあっては総務大臣、市町村にあっては都道府県知事に報告し、その要領を住民に公表している(法条第6項)。

わが国の地方自治体における決算、とりわけ一般会計と地方公営企業を除く特別会計の特徴は、測定の焦点を主として現金におきつつも、会計年度末から2箇月間の出納整理期間(法第235条の5)内に現金の収受が完了した未収・未払金についても当年度の収入・支出として処理するいわゆる「修正現金主義」にある(地方自治法施行令第142条および第143条)。民間企業で実施されている、経済資源すべてを測定の焦点とした「発生主義」と対峙している。このような現金主義をベースとしている主な要因は以下のとおりである。

- ① 予算自体が現金主義で作成されており、法的に承認された予算と決算を比較する際には、決算も現金主義で処理した方が議会や住民に説明しやすい。
- ② 現金主義は、家計簿と同じで極めて単純でわかりやすく、かつ見積りや評価の要素が介入しないため、検証可能性が高い。

しかし、地方自治体を取り巻く経済環境の複雑化にともない、現金主義では議会や住民へ

有用な情報を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、との東京都をはじめとした、以下のような批判が指摘されるようになった⁴⁾。

- ① ストック情報の欠如:すべての資産・負債情報を提供しない。公有財産・物品・債権が統一的に管理できない。財政状態を全体として表示できない。
- ② コスト情報の欠如:行政サービスに費やされたコストが把握できない。
- ③ アカウンタビリティの欠如:①、②の結果、費用対効果の説明や、現在世代と将来世代の負担の状況について、住民に説明できない。
- ④ マネジメントの欠如:会計システムと連動した管理すべき固定資産や債権のあるべき残高が適宜把握できないため、資産管理が困難となる。また経済性・効率性指標の元となるコスト情報を入手できないため、業績指標が示されない。

そこで、以下のとおり、政府における「小さな政府」を実現する手段の一つとして新たな公会計を利用しようとする動きと呼応して、総務省においても現行の現金主義会計を維持しつつも、上記のような欠陥を改善するために、発生主義会計をベースとした以下のような取り組みが実施された。

政府の方針

① 「行政改革の重要方針(2005年12月24日閣議決定からの抜粋)」

5 政府資産・債務改革

政府資産・債務改革は、「小さくて効率的な政府」を実現し、政府債務の増大を圧縮するために、欠くことができない。

(5) 地方における取組み

地方においても、国と同様に資産・債務改革に積極的に取組む。各地方公共団体の資産・債務の実態把握、管理体制状況を総点検するとともに、改革の方向と具体的施策を明確にする。総務省は、各地方公共団体と協議しつつ、目標と工程表の作成などの改革を推進するよう要請する。

② 「財政運営と構造改革に関する基本方針2006について」

2. 「簡素で効率的な政府」への取組み

(資産・債務の管理に必要な公会計制度の整備)

・ 資産・債務の管理に関し、政府においてこれまでに整備されてきた財務書類の一層の活用を図るとともに、国、地方、独立行政法人等の財務情報の整備を一体的に推進する。

(特別会計改革の推進等)

・ 公会計制度について複式簿記のシステム化の検討を行うなどその整備を促進するとともに、財務書類の公表を迅速化させ分析・活用を図る。地方には、国の財務書類に準拠した公会計モデルの導入に向けて、団体規模に応じ、従来型モデルも活用しつつ、計画的に整備を進めるよう要請する。

(予算制度改革)

・ 成果目標(Plan)－予算の効率的執行(Do)－厳格な評価(Check)－予算への反映(Action)を実現する予算制度改革を定着させるため、「成果重視事業」や「政策群」の取組を引き続き進める。

・ また、政策ごとに予算と決算を結び付け、予算とその成果を評価できるようにする仕組みについて、引き続き予算書・決算書の見直しを行い、平成20年度予算を目途に実施する。

③ 「経済財政改革の基本方針2007について」

6. 資産債務改革

【改革のポイント】

2. 独立行政法人、国立大学法人や地方公共団体等について、それぞれ国の取組を踏まえつつ目標を明確にし、改革を推進する必要がある。
3. 特別会計改革や公会計改革を資産債務改革と並行して進め、相乗効果を得る。

法令上の対応

『簡素で効率的な政府を実現するための行政改革の推進に関する法律』(2006年6月2日法律第47号、以下、行政改革推進法)が成立し、財政の健全化のための資産売却や債務の圧縮等を目指した資産・債務改革を進める上で、資産・負債の実態を把握するために公会計制度の整備が求められ、その際に以下のとおり、企業会計の慣行を参考にすることとされた(行政改革推進法第62条)。

(地方公共団体における取組み)

第 62 条 地方公共団体は、第五十八条から第六十条までの規定の趣旨を踏まえ、その地域の実情に応じ、次に掲げる施策を積極的に推進するよう努めるものとする。

一 当該地方公共団体の資産及び債務の実態を把握し、並びにこれらの管理に係る体制の状況を確認すること。

二 当該地方公共団体の資産及び債務に関する改革の方向性並びに当該改革を推進するための具体的な施策を策定すること。

2 政府は、地方公共団体に対し、前項各号の施策の推進を要請するとともに、企業会計の慣行を参考とした貸借対照表その他の財務書類の整備に関し必要な情報の提供、助言その他の協力を行うものとする。

また、『地方公共団体の財政の健全化に関する法律』(2007年6月22日法律第94号)の国会での審議においても、資産及び債務の状況を総合的に把握し、住民に対する一層の説明責任を果たすことのできる地方公会計の整備が求められた(2007年第166回国会衆・参総務委員会附帯決議)。

地方公共団体の財政の健全化に関する法律案の施行を実効あらしめ、地方自治体の財政の健全性を高めるためには、自治体の財務状況を正確に把握することが不可欠であり、監査委員制度と外部監査制度の充実強化及び公会計制度の整備が急務である。政府は以上の観点に立って次の措置を講ずること。

一～四(省略)

五 地方自治体において、企業会計を参考とした貸借対照表その他の財務書類の整備の促進を図る措置を講ずること。この場合の財務書類は、地方独立行政法人、地方三公社、一定の出資法人等を含めた資産及び負債の状況等を総合的に把握することができるようなものとする。

六(省略)

総務省の取組みと財務書類作成状況

総務省(旧自治省)は2000年3月に「調査研究報告書」を公表し、その後、多くの地方自治体において決算統計データを活用したバランスシートや行政コスト計算書が作成・公表されてきた(平成12年以前からバランスシートの作成を自主的に試行してきた地方公共団体もある)。

さらに、上記の資産・債務改革の求めに応じるため、2006年5月18日に「新地方公会計制度研究会報告書」(以下「制度報告書」とする)を、さらには2007年10月17日には「新地方公会計制度実務研究会報告書」(以下「実務報告書」とする)を公表し、貸借対照表、行政コスト計算書、資金収支計算書および純資産変動計算書の財務書類4表を、「基準モデル」または「総務省方式改訂モデル」(以下「改訂モデル」という)新地方公会計モデルにより整備することが地方自治体に求められることとなった。

これらの会計基準の運用は、総務省から以下の通知・連絡および公会計に関するブック説明会を通じて全国の地方自治体へ周知された。

- ① 2006年8月31日付け「地方公共団体における行政改革の更なる推進のための指針の策定について」
- ② 2007年10月17日付け総財務第218号総務省自治財政局長「公会計の整備推進について」(通知)
- ③ 2007年10月17日付け事務連絡総務省自治財政局財務調査課「公会計に関するブック説明会及び公会計の整備スケジュールについて」

上記①では、公会計制度整備の取組みが進んでいる団体、都道府県、人口3万人以上の都市は平成21年度までに、また取組みが進んでいない団体、町村、人口3万人未満の都市は、平成23年度までに財務書類4表を作成することを求めていた。しかし、③において、その後の地方公共団体財政健全化法の成立等により、一定の資産評価を行った上で財務諸表を整備することが重要であるとされ、地方自治体に対して早期の取組みとして平成20年度中の財務書類4表の試作が求められた。その結果、総務省が、2010年3月31日現在ですべての地方自治体における財務書類の作成状況を分析すると、以下のような結果となった。

まず、平成20年度(2008年度)決算においては、都道府県で42団体(89.4%)、指定都市で17団体(94.4%)、指定都市を除く市区町村で1,102団体(63.6%)が財務書類を作成している。前年度に実施した調査時に比べ、200団体(対前年比20.8%)増加した。また、団体の人口規模ごとに見た場合、指定都市・特別区および人口3万人以上の市においては、747団体中532団体(71.2%)で作成を完了し、うち528団体(70.7%)で新地方公会計モデルを採用している⁵⁾。

また、平成20年度決算における財務書類の作成にあたり、新地方公会計モデルを用いて

連結財務書類4表を作成済の団体は、都道府県で36団体(76.6%)、指定都市で17団体(94.4%)、指定都市を除く市区町村で655団体(37.8%)となり、昨年行った調査時に比べ、669団体(対前年比1715.4%)の増加となった。

次年度については団体の人口規模ごとに見た場合、指定都市・特別区および人口3万人以上の市においては、745 団体(99.7%)において何らかのモデルによる作成を見込んでいる。うち新地方公会計モデルでの作成を見込んでいる団体は740 団体(99.1%)、新地方公会計モデルにより連結財務書類4表を作成する見込みの団体は696団体(93.2%)となっている。

【図表 1-5】平成21年度決算に係る連結財務書類の作成見込み

(単位: 団体、%)

	都道府県	市区町村	指定都市	指定都市を除く 市町村区	指定都市・特別区および3万人以上の市
作成予定	47(100.0%)	1,701(97.2%)	18(100%)	1,683(97.2%)	745(99.7%)
基準モデル	3(6.4%)	164(9.4%)	3(16.7%)	161(9.3%)	86(11.5%)
連結財務書類4表まで	2(4.3%)	135(7.7%)	3(16.7%)	132(7.6%)	83(11.1%)
単体財務書類4表まで	1(2.1%)	24(1.4%)	0(-)	24(1.4%)	3(0.4%)
一部の財務書類まで	0(-)	5(0.3%)	0(-)	5(0.3%)	0(-)
総務省方式改訂モデル	41(87.2%)	1,447(82.7%)	15(83.3%)	1,432(82.7%)	654(87.6%)
連結財務書類4表まで	40(85.1%)	990(56.6%)	15(83.3%)	975(56.3%)	613(82.1%)
全体/普通会計財務書類4表まで	0(-)	140(8.0%)	0(-)	140(8.1%)	19(2.5%)
普通会計財務書類4表まで	1(2.1%)	267(15.3%)	0(-)	267(15.4%)	16(2.1%)
一部の財務書類まで	0(-)	50(2.9%)	0(-)	50(2.9%)	6(0.8%)
総務省方式	0(-)	76(4.3%)	0(-)	76(4.4%)	2(0.3%)
その他のモデル	3(6.4%)	14(0.8%)	0(-)	14(0.8%)	3(0.4%)
作成予定なし	0(-)	49(2.8%)	0(-)	49(2.8%)	2(0.3%)
計	47(100%)	1,750(100%)	18(100%)	1,732(100%)	747(100%)

※「全体/普通会計財務書類4表まで」とは、普通会計と公営事業会計を合わせたもの

以上、過去10年間、わが国における自治体公会計を巡り、政府・総務省・公認会計士協会がどのような対応をしてきたかについて一覧にしたものが【図表 1-6】である。

【図表 1-6】自治体公会計を巡る政府・総務省・公認会計士協会の動き

	政府の方針・関連法令	総務省	日本公認会計士協会の自治体会計関連公表物
2000年 3月		「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(普通会計バランスシートの作成モデルを公表)	
2002年 5月			「地方公共団体の財務諸表実態分析(公会計委員会研究報告第5号)」
2003年 2月			「公会計原則(試案)(公会計委員会研究報告第7号)」
2003年 3月			「公会計概念フレームワーク」
2003年 9月			「公会計における財務報告の目的についての論点整理(公会計委員会研究資料第1号)」
2004年11月			「地方公共団体の会計基準形成に当たっての考え方(公会計委員会研究報告第12号)」
2005年12月	「行政改革の重要方針」(平成17年12月24日閣議決定) ・地方においても、国と同様に資産・債務改革に積極的に取り組むよう要請		
2006年 5月		「新地方公会計制度研究会報告書」公表 ・基準モデル及び総務省方式改訂モデルによる財務4表の作成手順の提示	
2006年 6月	「簡素で効率的な政府を実現するための行政改革の推進に関する法律」成立(平成18年6月2日法律第47号)		
2006年 7月	経済財政運営と構造改革に関する基本方針2006について(平成18年7月7日閣議決定) ・資産・債務の管理に関し、政府においてこれまでに整備されてきた財務書類の一層の活用を図るとともに、国、地方、独立行政法人等の財務情報の整備を一体的に推進する。	「新地方公会計制度実務研究会」発足 ・「新地方公会計制度研究会報告書」を踏まえ、実証的検証及び資産評価方法の諸課題について検討	
2006年 8月		「地方公共団体における行政改革の更なる推進のための指針」総務事務次官通知 ・新地方公会計モデルを活用した財務書類の整備、資産・債務改革に関する具体的な施策の策定を要請	
2006年12月	「地方分権改革推進法」(平成18年12月15日法律第111号)		
2007年 6月	経済財政改革の基本方針2007について(平成19年6月19日閣議決定) ・国の資産債務改革を踏まえて、地方も同様の改革を推進する中で、公会計改革を資産債務改革と並行して進め、相乗効果を得る。		「インフラ資産の会計処理に関する論点整理(公会計委員会研究報告第16号)」
2007年 6月	「地方公共団体の財政の健全化に関する法律」(平成19年6月22日法律第94号)成立		
2007年 8月		「地方公共団体における行政改革の更なる推進のための指針の策定について」	
2007年10月		「公会計の整備推進について」(自治財政局長通知) ・新地方公会計モデルを活用した財務書類の整備、資産・債務改革に関する具体的な施策の策定を改めて要請するとともに、「財務書類の分かりやすい公表に当たって留意すべき事項」を提示	
2007年10月		「新地方公会計制度実務研究会報告書」の公表 ・「新地方公会計制度研究会報告書」で示されたモデルの実証的検証及び資産評価方法等の諸課題について検討したうえで、財務書類の作成や資産評価に関する実務的な指針を公表	
2008年 6月		「地方公会計の整備促進に関するワーキンググループ」発足 ・「基準モデル」及び「総務省方式改訂モデル」による財務諸表の整備が中小規模団体でも円滑に進むよう、作成上の課題に対する解決方策の検討や連結財務諸表作成のより詳細な手順などを検討	
2008年10月			「地方公共団体の会計に関する提言(公会計・監査特別委員会研究報告第1号)」
2009年12月	(内閣府)地域主権戦略会議発足		
2010年1月		地方行財政検討会議発足。地方自治法の抜本改正を検討	
2010年9月		今後の新地方公会計の推進に関する研究会発足	

* 日本公認会計士の動向については、IPSASの翻訳、IPSASB公開草案へのコメントおよび監査関連は除いている。

4 地方公監査制度の現状

(1) 監査主体

監査委員の専門性と独立性

まず、監査委員の専門性の要件については、第196条第1項において、「監査委員は、普通地方公共団体の長が、議会の同意を得て、人格が高潔で、普通地方公共団体の財務管理、事業の経営管理その他行政運営に関し優れた識見を有する者(略)及び議員のうちから、これを選任する」として規定しているが、具体的な資格要件については、法律上、明定されていない。

なお、組織的な監査体制の構築のため、法第200条第1項および第2項によると、都道府県は監査委員事務局を置かなければならないが、市町村の監査委員は条例により監査委員事務局を置くことができる規定になっている。監査委員事務局の設置が義務づけされていないため、同事務局が存在しない中小規模の市町村も存在する。監査委員事務局が設置されている場合においても、事務局職員が2、3名程度の地方自治体も多く、公平委員会等と監査委員事務局を兼務している場合も多い。

また、独立性、中立性の観点から、「識見を有する者のうちから選任される監査委員の数が二人以上である普通地方公共団体にあつては、少なくともその数から一を減じた人数以上は、当該普通地方公共団体の職員で政令で定めるものでなかった者でなければならない。」としていわゆるOB職員の就任制限規定を設けている(同条第2項、同法施行令第140条の3)。さらに、兼職の禁止(法第196条)、罷免規定(法第197条の2)、親族の就職禁止(法第198条の2)、監査執行上の除斥(法第199条の2)等が規定されている。

外部監査人の専門性と独立性

外部監査制度は、第25次地方制度調査会の答申に基づき、1997年の地方自治法の一部改正により創設されたものである。この制度は、従来の監査委員制度に加えて、地方自治体に属さない一定の資格等を有する専門家が地方自治体との契約に基づき監査を行うことによって監査の独立性を確保し、監査の専門性を強化することを目的としている。外部監査契約を締結できる者は、地方自治体の財務管理、事業の経営管理その他行政運営に関し優れた識見を有する者であつて、次の各号のいずれかに該当するものである(法第252条の28第1

項および第2項)。

- ① 弁護士(弁護士となる資格を有する者を含む。)
- ② 公認会計士(公認会計士となる資格を有する者を含む。)
- ③ 国の行政機関において会計検査に関する行政事務に従事した者又は地方公共団体に
おいて監査若しくは財務に関する行政事務に従事した者であつて、監査に関する実務に
精通しているものとして政令で定めるもの
- ④ 税理士(税理士となる資格を有する者を含む。)

総務省において公表している「地方公共団体における外部監査制度に関する調査の結果」(以下、総務省調査結果)によれば、約9割の団体が公認会計士としており、ついで弁護士、税理士となっており、実務精通者とする団体はない⁶⁾。都道府県等のうち89団体(86.4%)が公認会計士と包括外部監査契約を締結した(前年度は91団体(91.9%))。10団体(9.7%)が弁護士と、4団体(3.9%)が税理士と包括外部監査契約を締結した。実務精通者と契約を締結した団体はなかった。なお、37団体(35.9%)が前年度と同一の者と契約を締結し、そのうち14団体(13.6%)が3年連続して同一の者と契約を締結した。

また、包括外部監査条例制定市区町村のうち13団体(86.7%)が公認会計士と、1団体が弁護士と、1団体が税理士と包括外部監査契約を締結した。5団体(33.3%)が前年度と同一の者と契約を締結し、そのうち2団体(13.3%)が3年連続同一の者と契約を締結した。

なお、外部監査の実施にあたり、通常、外部監査人の他、4～5名程度の補助者と監査チームが組成される。外部監査人が公認会計士の場合、補助者には、弁護士・税理士・システム監査人などの専門家が参画するケースも多いが、公認会計士試験に合格したが未だ公認会計士となっていない、いわゆる準会員のケースも多いと聞く。しかし、現状では特に、外部監査のチーム全体としての品質管理について、特段の制度は見受けられない。

(2) 監査対象

監査委員

現在、監査委員の職務権限に基づく監査には、いわゆる「監査」とよばれるもの以外に、「検査」、「審査」と呼ばれる以下のものが含まれる。

- ① 一般監査(定期監査、随時監査、補助団体等に関する監査等)
- ② 特別監査(直接請求監査、議会の請求監査、長の要求監査等)

③ 特別な職務権限に基づく監査(例月出納検査、決算審査、財政健全化比率等の審査等)

なお、従来、監査委員の監査権限は、当該地方自治体の財務に関する事務の執行および経営に係る事業の管理(法第199条1項)、いわゆる財務監査に限られていたが、1991年の法改正により、地方自治体の処理する行政全般について公正と能率が確保されるよう、機関委任事務(現在の法定受託事務)を含め一般行政事務についても監査できることとなり⁷⁾、当該地方自治体の事務または当該地方自治体の長等の執行機関の権限に属する事務(法施行令第140条の5で定めるものを除く。)の執行もその職務権限に含まれることになった(法第199条第2項)。

外部監査人

まず、包括外部監査については、都道府県、指定都市および中核市に義務づけられ、その他の市町村においては、条例により導入することができることとされている。包括外部監査を導入した地方公共団体においては、毎会計年度、包括外部監査契約を締結しなければならないものとされ、契約の期間内に少なくとも1回以上包括外部監査人による監査を受けなければならないものとされている。

次に、個別外部監査については、各地方公共団体の条例により任意に導入することができることとされているが、包括外部監査と同様に導入が進んでおらず、監査機能の充実の観点からは、幅広く活用されていくことが求められる。

個別外部監査には、事務監査請求、議会の請求、長の要求および住民監査請求に基づく4種類のものがあるが、現行では、いずれも条例を定めなければ行うことができないこととされているため、住民が個別外部監査を請求しようとする場合、条例が制定されていなければ請求することができない。

以上、監査委員監査および外部監査の内容をまとめたものが【図表 1-7】である。

【図表 1-7】わが国地方自治体における監査制度

区分	財務監査			財政援助団体等監査	例月出納検査	決算審査	行政監査	特別監査			「職員の賠償責任に関する監査」	「公金の収納又は支払事務に関する監査」	「住民の直接請求による監査」	「議会の請求による監査」	「長の要求による監査」	
	定期監査	随時監査	工事監査					住民監査請求	包括外部監査	個別外部監査						
監査主体	監査委員							外部監査人			監査委員					
内容	地方公共団体の財務に関する事務の執行、地方公共団体の経営に係る事業の管理の監査	財務監査のうち毎会計年度1回以上、上期日を定めて実施する監査	財務監査のうち監査委員が必要と認め実施する監査	工事費予算の執行に関する監査（財務的援助の執行の監査の一環としての）	財政援助を与えている団体等の出納その他の事務の執行に当該財政的援助の係るものに関する監査	毎月例日を定めて実施する現金の出納検査	・決算書類の審査（一般会計・公営企業） ・基金の運用状況	財務事務等にとどまらず、行政事務全般に対して適法性・効率性・能率性といった観点から実施する監査	住民による地方自治体等の違法・不当な財務会計行為等の防止・是正のため監査請求に基づく監査	包括外部監査人が、毎会計年度1回以上、効率性・有効性等を達成するため必要と認める特定のテーマについて財務監査を行うもの	直接請求、議会からの請求、長からの要求、住民監査請求において、外部監査を求められ、相当と認められた場合に個別外部監査人により監査を行うもの	職員が故意又は過失により、保管現金や使用物品等を亡失または損傷したことに對する事実調査の監査	地方公共団体の長の要求がある時に、指定金融機関が取り扱う公金の収納又は支払事務に對して実施する監査	住民の請求による地方公共団体の事務の執行に関する監査	議会の請求による地方公共団体の事務に関する監査	地方公共団体の長による要求に基づく地方公共団体の事務の執行に関する監査
根拠条文	地方自治法 199条1項	地方自治法 199条2項	地方自治法 199条5項		地方自治法 199条7項	地方自治法 235条の2第2項 地方公営企業法 第27条の2第1項	地方自治法 233条第2項 地方公営企業法 30条2項 地方自治法 241条	地方自治法 199条2項	地方自治法 232条	地方自治法 252条の36～38 地方自治法 252条の39～44	地方自治法 243条の2第3項 地方公営企業法 34条	地方自治法 第235条の2第2項 地方公営企業法 第27条の2第1項	地方自治法 第75条	地方自治法 第98条第2項	地方自治法 第199条第6項	
目的	①地方公共団体の財務に関する事務の執行が適切かつ効率的に行われているか。 ②経営に係る事業の管理が合理的かつ効率的に行われているか。 ③事務事業執行に係る工事の設計・施工等が適切に行われているかを監査する。		当初の目的にそって設計図どおりに完成し、工事費として支出された金額が妥当かを検証	非援助団体等を通じて支出された公金が支出目的のとおりに適正に運用されているかどうか	現金の収支が現金出納簿に正確に記帳され、保管現金が出納簿と一致しているか	計数の正確性、予算執行の適正性、収入支出の合法性等を審査	一般行政事務（部課の組織、職員の配置、事務処理の手続、行政の運営等）につき、その適正性及び効率性・能率性の確保等の観点から実施	住民による地方自治体又は職員等の違法・不当な財務会計行為等の防止・是正のため	地方公共団体の組織に属さない外部専門家を監査人として、市との外部監査契約に基づいて、市の財務の監査を行う	その事実があるかの事実確認						
実施時期	—	毎会計年度1回以上	必要と認められた時	必要と認められた時	毎月例日を定めて実施	決算期	必要と認められた時	住民の監査請求時	毎期	必要と認められた時	地方公共団体の長が損害を与えたと認められた時	地方公共団体の長の要求時	住民の請求時	議会の請求時	地方公共団体の長による要求時	
監査対象	地方公共団体の財務に関する事務の執行及び経営に係る事業の管理の監査			・工事事務（工事計画、設計、積算、契約、施工、委託業務） ・工事技術（工事計画、設計、積算、施工）	地方公共団体が①財政的援助（補助金、交付金、負担金、貸付金、損失補償、利子補給等）を与えているもの ②出資しているもの ③借入金の元金又は利子の支払を保証しているもの ④当該普通地方公共団体が受益権を有する信託で政令で定めるものの受託者及び公的施設	・収入役の所管する現金出納 ・公営企業等の管理 者等の所管する現金出納 ・金融機関が取り扱う地方公共団体の公金の収納又は支払の事務	・決算書類（一般会計・公営企業）	一般行政事務（部課の組織、職員の配置、事務処理の手続、行政の運営等）	職員等の違法・不当な財務会計行為等（違法・不当な公金の支出、財産の取得、管理若しくは処分、契約の締結・履行）	特定のテーマについて財務監査を実施	指定されたテーマ（導入する場合は条例により定めることが必要）	職員が故意又は過失により、保管現金や使用物品等を亡失または損傷したこと	指定金融機関が取り扱う公金の収納又は支払事務	地方公共団体の事務の執行		

(3) 監査基準

たとえば浜田市で定められている監査基準は、一般基準、実施基準、報告基準、監査等の実施および監査等の結果から構成される⁸⁾。一般基準は、目的、基本方針、監査委員の使命、監査委員責務、事務職職員の心得について規定されている。実施基準は、実施の基本方針、監査等の調整、監査等の実施手続の適用基準、合理的基礎確保の基準について規定されている。報告基準は、報告・意見の提出、監査等の作成、報告等の提出以前の周知の禁止、について規定されている。

これらの基準は、全国都市監査委員会が定める都市監査基準準則をもとに作成されていると推測されるが、この監査の準則には法的な根拠がなく、全国で統一された監査基準も存在しない。

5 地方公会計・監査制度の課題

わが国地方自治体における地方公会計制度あるいは地方公監査制度の現状について考察した。ところで、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、地方自治の本旨に基づいて、地方公共団体の区分並びに地方公共団体の組織および運営に関する事項の大綱を定め、国と地方公共団体との間の基本的関係を確立することを目的としている。制定から60年以上が経過し、これまで幾多の改正が行われてきたが、この間、平成11年の地方分権一括法を除けば、制定当初の大枠がほぼ維持されてきた。

しかし、最近、地域の自主性を高めるため地方自治体のあり方や地方自治法の抜本改正等が審議されており、総務省、日本監査研究学会および日本公認会計士協会では、わが国の地方公会計制度および地方公監査制度の諸課題について、各種提言あるいは研究報告を公表している。ここで、各団体の意見を以下、確認する。

(1) 総務省の見解

平成22年6月22日、中央政府において「地域主権戦略大綱」が、閣議決定された。その『第8 地方政府基本法の制定(地方自治法の抜本見直し)』において、以下のように監査制度および財務会計制度の変革が提言されている⁹⁾。

3 監査制度

地方公共団体が住民の信頼を得ながらその役割を果たしていくためには、財務を始めとする事務の処理の適正を確保することが必要不可欠である。昨今、地方公共団体において不適正な経理の状況が明らかになっており、その要因の一つとして、監査制度が有効に機能しているのかが問われている。こうした点を踏まえ、現行の監査委員制度・外部監査制度について、廃止を含め、抜本的に再構築することとし、例えば、以下の事項について検討を進める。

- ・ 監査制度を内部の監査と外部の監査に再構築し、対象及び観点を制度上明確に区分する。
- ・ 内部の監査については、議会の監視機能との役割分担を踏まえた組織形態の在り方、執行機関における内部統制システムの構築等について具体的な制度設計を検討する。
- ・ 外部の監査については、監査対象からの独立性を確保した、組織的な外部監査体制の構築について具体的な制度設計を検討する。
- ・ 監査の客観性・実効性確保のため、専門的な知識を有する人材の確保の方策、監査基準の設定について検討する。

4 財務会計制度

現行の予算・決算制度を始めとする財務会計制度は、財政の民主的統制を保障する役割、財政状況に関する情報を正確かつ簡明に地域住民に公開する役割を担っている。

しかしながら、現行の予算単年度主義や国庫補助制度が地方公共団体の予算執行の現状にそぐわず、不適正な経理を誘発する一因となっているのではないかという指摘がある。また、地方の財政事情の的確な公開のためには、地方公共団体全体の決算情報のより充実した提供も重要な課題である。さらに、ストック情報を含めた財務状況の透明性の確保のため、発生主義の考え方を取り入れた予算・決算制度の在り方を検討すべきとの指摘がある。これらの点を踏まえ、地方自治法の財務規定の在り方について、国の財務会計制度との整合性を踏まえつつ検討を進める。

この内容を受けて、平成22年6月22日、総務省地方行財政検討会議から「地方自治法抜本改正に向けての基本的な考え方」が公表された¹⁰⁾。16頁(目次を1頁含む)に及ぶ当該報告書において、実に監査制度と財務会計制度に関する記述は、6頁とかなりのボリュームに及んでおり、今回の地方自治法改正にあたって監査制度および財務会計制度の変革が非常に重視されていることが読みとれる。

まず、当報告書が提示した監査制度の現状における課題について要約すると、以下のとおりである。

監査制度の課題¹¹⁾

地方自治体の監査制度に関する課題として、以下の点が指摘されている。

- ① 複数の監査主体が果たすべき機能
- ② 監査委員の独立性の限界
- ③ 監査委員の専門性の限界
- ④ 外部監査人の専門性の限界
- ⑤ 外部監査制度の組織性の限界
- ⑥ 監査の担い手
- ⑦ 監査基準

複数の監査主体が果たすべき機能に関して、監査委員による監査においては、例月出納検査が現金出納を対象として、決算審査が決算を対象として、ともに合規性監査として行われる。また、財務監査が財務に関する事務処理全般を対象として、行政監査が地方自治体の事務処理全般を対象として行われるが、その観点は合規性監査から業績監査まで及ぶものとされている。監査委員の法的責任については、例月出納検査、決算審査、財務監査、行政監査のいずれについても、その職務権限が適切に行使されなかった場合に直ちに監査委員が損害賠償責任等の責任を問われることはされていない。外部監査人による監査については、包括外部監査は包括外部監査人自身の判断によって特定のテーマを設定して行われるが、監査委員による財務監査と同様、財務に関する事務処理全般を対象とし、その観点も同じく合規性監査から業績監査まで及んでいる。包括外部監査契約を適正に履行しなかった場合の包括外部監査人の責任は、地方自治体に対する契約責任が基本である。複数の階層の監査主体が設けられているにもかかわらず、それぞれの監査の対象および観点は明確に区分されていない。

監査委員の独立性の限界に関しては、監査委員には識見委員として当該団体の職員OBが就任することも多い。監査委員の事務を補助する職員として任じられている者は、当該地方自治体の職員として採用され、他部局等にも異動するのが一般的であり、監査を受ける立場の職員との一体性が高く、また、将来は、監査を受ける立場にもなり得る。このような現状を見ると、現行の監査委員制度では、たとえば、財務に関する事務処理の組織的・慣習的な不正行為を是正する機能を十分に発揮できないのではないかという批判がある。

監査委員の専門性の限界に関して、監査の専門性という観点からは、監査委員、監査委員の事務を補助する職員の監査に関する専門的な知識・経験が不十分であるという指摘がある。近年では、弁護士、公認会計士等を監査委員として選任する地方自治体もあるが、監査主体を組織全体としてみたときには、やはりこのような指摘を払拭することはできない。

外部監査人の専門性の限界に関して、外部監査制度は、地方自治体が、弁護士・公認会計士・税理士の資格を有する者等、外部の専門家(外部監査人)と契約を締結して監査を受ける制度である。

これらの弁護士、公認会計士、税理士等の専門的知識を活用できる分野においては、地方自治体の監査においても外部監査人として機能を発揮できる。しかしながら、不適正な経理処理の指摘を含め、地方自治体の財務に関する事務処理のチェックを行う上での知識・経験を当然有しているとは言い難い。

外部監査制度の組織性の限界に関して、外部監査制度は、個人である外部監査人が地方自治体と契約を締結して、特定のテーマを対象として監査を行うものであり、そもそも組織として十分な監査を行う制度にはなっていない。そのため、組織的・慣習的な不正行為の指摘も視野に入れて、監査の対象を拡大することについては、基本的な制度設計の観点から、限界があると考えられる。

監査の担い手に関して、監査を担う人材という面からは、本来、地方自治体の監査には、企業の監査とは異なる専門性が求められるにもかかわらず、わが国では、このような人材の確保の必要性は特段意識されてこなかった。これまで地方自治体の監査に全く携わったことがなかった者が、長の任命によって監査を担い、あるいは監査の事務を補助することになり、実務経験の中で知見を蓄えようとしているのが現実である。地方自治体がこのような人材を独自に育成し、確保することも考えられるが、人材育成の手法、処遇の面等で限界があるのも事実である。

他方、外部監査においても、各地方自治体が個々の監査人を選定し、場合によっては1年で契約を解除するケースもある。

監査基準について、監査委員制度、外部監査制度を問わず、現行の地方自治体の監査では、監査の観点は合規性監査や業績監査とされつつ、極めて広範囲に及ぶ監査対象に対して具体的にどのような基準に従って監査を行うのかが明確でない。監査の手法は地方自治体によって、あるいは監査の主体によって必ずしも統一しておらない。一部の地方自治体では「監査基準」が作成されているが、法的位置づけがあるわけではなく、また、これらの内容が監査基準として十分なものと言えるか疑問である。

財務会計制度の課題

予算執行も含めた、財務会計制度については、以下の3点を課題としている。

- ① 予算の執行
- ② 現金主義による財務情報の限界
- ③ 開示方法

予算の執行について、以下の理由により、不適正な経理処理を誘発したり、効率的かつ効果的な行政執行を阻害する一因となっているのではないかとされている。

- ① 過度に予算単年度主義にこだわった予算の執行
- ② 国庫補助事業についての補助対象経費の不明確さ
- ③ 国庫補助金の交付決定以降でなければ執行ができないための、短期間での事業の実施

現金主義による財務情報の限界について、現金主義を基本とする予算・決算制度については、企業会計に比べると、ストック情報を含む財務状況の開示という点には限界があるという問題意識から、発生主義を制度化する方向で現行の予算・決算制度を見直すべきという指摘がある。発生主義に立った財務会計制度への移行については、以下のような意見がある。

- ① 説明責任をより一層果たす観点からは財務4表が不可欠であるとして積極的に考える意見
- ② 道路など売却できない行政財産の評価の問題など、発生主義の意義やその位置づけについて慎重に議論すべき、住民にわかりやすく将来負担を示すことができれば必ずしも貸借対照表である必要はないのではないかという意見

開示方法について、総務省から発生主義の考え方を取り入れた財務書類の作成要領が示され、多くの地方自治体で取組みが進められ、たとえば、各団体のホームページで財政事情を見られるようになっているが、地域の住民の判断と責任を求めるとに当たって、財政状況に関する情報開示が、住民にとってより、理解しやすい様式を検討すべきである。

(2) 日本監査研究学会の見解

日本監査研究学会の地方公会計・監査制度についての研究・報告としては、公監査研究特別委員会から「公監査を公認会計士・監査法人が実施する場合に必要な制度要因の研究調査」

12)、課題別研究部会から「地方自治体監査基準(中間報告書)-わが国における地方自治体監査基準設定に関する論点の整理」¹³⁾が公表されている。

公監査研究特別委員会については、公認会計士・監査法人が、中央政府・地方自治体・独立行政法人等で公監査を実施する場合の制度要因を、諸外国の制度も参考にしつつ研究したもので、日本公認会計士協会から日本監査研究学会へ研究委託された成果物である。

他方、課題別研究部会の研究部会は、地方行財政検討会議第2分科会の構成委員でもある関西学院大学石原俊彦教授を部会長として、現在の監査委員制度や包括外部監査制度を必ずしも前提として監査基準のあり方を議論するのではなく、地方自治体のあるべき監査制度に関する議論を通じて、地方自治体監査基準(案)の策定に向けて調査研究を図ることを目的としている。①の特別委員会の成果にも十分に考慮しつつ、その議論の過程において、明らかとなった論点を整理したものが、この「地方自治体監査基準(中間報告書)」であり、筆者も当部会の構成員として参加した。

上記の総務省地方行財政検討会議に少し遅れた時期に発足した日本監査研究学会課題別研究部会の「当中間報告書の論点整理」¹⁴⁾をもとに、さらに一部加筆・修正を加えた地方自治体の監査制度に関する課題は、以下のとおりである。

監査制度の課題

日本監査研究学会課題別研究部会で指摘された主な課題は、以下のとおりである。

- ① 地方自治体の監査目的と範囲
- ② 内部統制の整備・運用の基準
- ③ マネジメントと監査の関係
- ④ 監査基準の設定
- ⑤ 監査主体としての資格要件
- ⑥ 地方自治体の責任と監査主体の責任
- ⑦ 監査実施のアプローチ
- ⑧ 監査報告

地方自治体の監査目的と範囲に関しては、現状の監査制度においては、本章で検討したとおり、監査・検査・審査の異なる用語が使用されているのみならず、いわゆる「指摘型監査」と企業の財務諸表監査などで行われてきたいわゆる「保証型監査」の区分が明確になっていない¹⁵⁾。また、地方自治体に求められる監査機能には、法規準拠性や経済性・効率性・

有効性の監査もある。これらの監査について、内部監査・外部監査のいずれが担うのか、保証型・指摘型のいずれの監査が適切かをまず議論し、さらに各監査の目的と範囲を明確化することが必要である。

内部統制の整備・運用の基準については、昨今の不適切な経理問題、不正行為など行政活動に起こっている事象を踏まえて、現在の内部統制(財務会計処理、起案決裁手続き、契約事務など)の中で脆弱な部分の整理を図り、日々の業務実施の中で注意すべき行動規範と行動・仕組みについて考えることが必要である。しかし、内部統制全般に関する具体的な基準も現状、希薄であり検討が必要である。

マネジメントと監査の関係については、行政改革の主要なツールとして行政評価が、市長部局側においていわゆる行政経営のための管理サイクルを展開するために導入されたが、この行政評価と監査委員による業績監査について、その目的や役割等のフレームワークの整理と相互関連の整理を図ることが重要である。

他方、包括外部監査は、当時の官官接待やカラ出張などの不正経理を契機として制度導入されたため、財務処理が予算や法令等に従って適正になされているか(合規性)の観点で、独立した第三者として実施される。また、法律上「住民福祉の増進」「最少の経費で最大効果」「組織運営の合理化」「規模の適正化」などがうたわれているため、毎年テーマを選定しそのテーマについて、経済性・効率性・有効性の観点を含んだ監査も行なわれる。その結果、違法ないし不当な事項については、「結果」(指摘事項)として監査報告書に記載し、監査対象団体の組織および運営の合理化に資する事項については、「結果」とは区分して「意見」として包括外部監査報告書に記載される(法252条の38第2項)。

しかし、長等は、監査結果に基づき、または監査結果を参考として措置を講じたときは、その措置状況を監査委員へ通知し、これを監査委員が公表することとなっているが(法252条の38第3項)、措置を講じない場合においては、その旨を通知する義務はない。実際、包括外部監査を実施したとしても、地方自治体が改善措置を取らない場合もあり、そのため、ここ数年「措置の状況」を包括外部監査のテーマに選定する事例もある。監査の結果・意見は、必ずマネジメントに生かされなければ意味がない。

監査基準の設定については、現状では全国都道府県監査委員協議会連合会と全国都市監査委員会が、監査基準と準則(監査のガイドライン)を作成・公表し、各地方自治体の監査委員監査に利用されているが、本来監査基準設定主体としてどのような団体が望ましいか、今後の外部監査の基準とも合わせて、議論すべきである。さらに、公的セクター・民間セクターを

問わず財務諸表監査に適用される監査基準として、国際会計士連盟(International Federation of Accountants)の国際監査・保証基準審議会(International Auditing and Assurance Standards Board)から公表されている国際監査基準(International Standards on Auditing: 以下、ISA)がある。最高会計検査機関国際組織(International Standards of Supreme Audit Institutions: 以下、INTOSAI)も関与の上、作成されておりINTOSAIの監査基準の一部にもなっている。今後、地方自治体に財務諸表監査に係る監査基準を導入する場合、民間の監査基準との整合性のみならず、ISAとの整合性についても留意すべきである。

監査主体としての資格要件については、地方自治体における監査主体の資格要件として、監査に関する高度な知識・経験と、地方自治制度や地方自治体の財務管理および事業の経営管理に関して優れた識見と経験を有するという意味での「専門性」と、業務関与先のみならず長や議会との実質的あるいは外観的な「独立性」の2要件は、極めて重要である。とりわけ、監査委員監査においては、2009年6月16日に第29次地方制度調査会によって公表された「今後の基礎自治体及び監査・議会制度の在り方に関する答申について」第2監査機能の充実・強化の中で、監査機能の充実・強化の必要性に関して、議会による選挙や「議選監査委員」の廃止等を含む監査委員の選任方法と構成(第2・1・(1))と公認会計士等の会計および監査の実務に精通している者を「識見監査委員」として積極的に登用することと監査委員事務局の共同設置の検討等からなる監査能力の向上と実施体制の強化(第2・1・(2))が指摘されている¹⁶⁾。

地方自治体の責任と監査主体の責任について、特に財務諸表監査においては、地方自治体の財務諸表について重要な問題がないことに対して監査人が保証を与える仕組みであるため、その導入の前提として、長が重要な問題がないと合理的に確信できる状態であればならない。長が財務諸表の適正性とそれを可能にする内部統制の整備に第一義的な責任を有しており、監査人の責任はそれを独立した第三者の立場から確認することにあるからである(監査における二重責任の原則)。しかし、内部統制の整備や適正な財務報告に関する長および地方自治体の最高財務管理者の責任と、合理的な基礎をもとにして財務諸表等に保証を与える監査人の責任の範囲については、制度上明確にされていない。

監査実施のアプローチについては、現状の監査委員がよりどころとしている監査のガイドラインには、監査等の着眼点が網羅的に記載されているものの、民間の監査のように体系的なリスク・アプローチの意識が希薄である。とりわけ、いわゆる「保証型監査」における監査計

画策定時から、リスク・アプローチを十分に検討する必要がある。

監査報告について、現状の監査委員監査の中で、決算書をその対象とする決算審査に関する「歳入歳出決算審査意見書」を見ると、多くの場合かなりの長文式である。また「審査の概要」として、監査(審査)対象と監査(審査)目的・監査技法(証憑突合、確証的質問等)が記載されているものの、「審査の結果」については、「歳入歳出決算書が各部局の諸帳簿、証書類ならびに指定金融機関の収入金総括原簿、支払金総括原簿の各計数と合致しており、計数が正確である」といった意見表明が概ねなされるのみで、民間の財務諸表監査の監査意見とは大いに異なっている。また、監査への制約があった場合に、その旨を監査結果に表示する方法についても、特に標準の様式はない。業績監査についても、現状、指摘型であるが、今後、保証型の場合のひな型も検討しなければならない。

(3) 日本公認会計士協会の見解

日本公認会計士協会では、協会本部に公会計委員会があり、地方自治体の会計については、過去、様々な提言をおこなってきた。最近では、「地方公共団体の会計基準形成に当たっての考え方(公会計委員会研究報告第12号)」¹⁷⁾と「地方公共団体の会計に関する提言(公会計・監査特別委員会研究報告第1号)」¹⁸⁾が公表された。

上記の報告書および2010年6月まで、筆者も委員を務めていた日本公認会計士協会公会計・監査特別委員会で議論されていた公会計制度に関する主な課題は以下のとおりである。

財務会計制度の課題

日本公認会計士協会は、会計プロフェッションとして、現行の財務会計制度に対して、以下の課題を指摘している。

- ① 現金主義による財務情報の限界(現行の予算・決算制度)
- ② 外郭団体との取引の開示が不十分(現行の予算・決算制度)
- ③ 統一的な公会計基準の未整備(新地方公会計)
- ④ 公会計基準設定主体について(新地方公会計)
- ⑤ 正規の簿記の原則との整合性(新地方公会計)

現金主義による財務情報の限界について、現状の現金主義に基づく歳入歳出決算の情報も、議会による事前統制とその結果を示す意味では重要な情報ではあるが、地方自治体が住民・議会等にアカウンタビリティ(説明責任)を果たし、住民等が地方自治体の運営に関して意思表示をするための情報としては、コスト情報や固定資産等のストック情報が欠落しており、それだけでは不十分である。

外郭団体との取引の開示の不十分性について、歳入歳出決算書は、会計ごとに作成され、また地方自治体外の組織(外郭団体、第3セクター等)の活動も地方自治体の業務と密接に関係し、また住民の将来負担となるものが存在するが、それらを歳入歳出決算書から読み取ることはできない。

統一的な公会計基準の未整備について、多くの地方自治体が作成・公表している財務書類に関して現在、総務省方式(改訂モデル、基準モデル)以外にも、旧総務省方式や東京都モデル等複数の公会計モデルが存在するため、他の団体との比較が困難である。将来、一般目的財務諸表を前提として、「統一的な地方公会計基準」の設定が必要である¹⁹⁾。なお、将来、「統一的な地方公会計基準」の整備を検討する際に、民間企業の会計基準との関係について、公的セクター特有の要素をどの程度会計基準の策定上考慮するのか、その場合の判断基準は何かを、民間企業の会計基準の改正への対応方法も含め、再度検討する必要がある²⁰⁾。

公会計基準設定主体(新地方公会計)²¹⁾については、現在、国、地方自治体の財務書類の作成方法および独立行政法人、国立大学法人、地方独立行政法人、地方公営企業に適用される会計基準が、それぞれ異なる組織によって作成されている。これらの基準等は、相互に整合性を保つように配慮して作成されているものの、相違点も多く見られる。公会計基準が、その適用対象ごとに異なることが、財務諸表利用者の理解を困難にし、作成された財務諸表の利用の妨げになっている面がある。また、会計基準が多数存在することは、財務諸表作成者や監査人といった公会計専門家の育成においても障害となっている。統一的な地方公会計基準を設定するに当たっては、地方自治体や地方独立行政法人、地方三公社、地方公営企業等に適用される会計基準を統一的に制定する公会計基準設定主体を設置することを検討すべきである。

正規の簿記の原則との整合性(新地方公会計)については、複式簿記を導入していない地方自治体が現在多く、以下の理由により、作成される財務書類の正確性が低く、民間企業で

実施している財務諸表監査と同様の保証水準による適正性の検証がやや困難である²²⁾。

すなわち、財務報告は、経済資源の増減・変動について報告するものである。この経済事象と財務報告を結び付ける記録の整理・保存方法として簿記形態がある。基本的に、このような記録を帳簿記入により実施するのであるが、この帳簿記入は、財務報告を行う上で、記録の網羅性・記録の検証可能性・記録の秩序性という要件を満たさなければならない(正規の簿記の原則)とされている。単式簿記でも上記の3要件を満たすものであれば、正規の簿記として認められるが、地方自治体が作成すべき財務報告の一環としての財務諸表は、財務資源のみならず経済資源を含めた広範な事象をその記録の対象としているため、現金・預金を中心とした単式簿記では記録の網羅性に欠けることになる。

また、単式簿記においても、個別の勘定科目ごとの増減変動と残高の間における貸借が一致する自動計算機能は存在しているが、勘定科目間を統合した自動検証機能は、単式簿記には存在しておらず、記録の検証可能性および秩序性に欠けることになる。現実にも、地方自治体は統計的技法により貸借対照表を作成しているが、そこで問題点として指摘されているのは、個別に把握されている固定資産の管理が現金・預金の記録と連動性を有していないために生ずる記録の脱漏である。

さらに、財務報告として求められる財務諸表は経済資源を含む広範な事象を対象とし、これらについて統一的な自動検証機能を有する記録システムとして、複式簿記の採用が望まれる。

監査制度の課題

わが国で唯一、財務諸表監査を実施している専門家の集団として、以下の3点について現在、監査制度の課題を指摘している。

- ① 監査委員の独立性・専門性
- ② 財務諸表監査の前提としての適正な内部統制・複式簿記の未整備
- ③ 財務諸表監査制度の未整備

監査委員の制度上の独立性・専門性については、監査委員監査について、厳格な独立性・専門性が制度上要求されていないため、それらが担保されていない点に問題があると考えられる(監査委員監査を支える監査委員事務局の独立性・専門性の問題を含む)。財務諸表監査の前提としての適正な内部統制・複式簿記の未整備について、監査を有効に機能させるためには、地方自治体において内部統制が適切に構築・運用されること、財務報告制度に複式簿記による発生主義を導入することを含む検証可能性が高い情報作成プロセスが構築

される必要がある。現状は、有効な内部統制が構築・運用されていない例が多く、また、現金主義による単式簿記が行われており、監査が有効に機能する前提条件を欠いていると考える。財務諸表監査制度の未整備について、現在、地方自治体の作成している財務書類については、その適正性を担保する仕組みがなく、住民や議会に説明責任を果たし、住民等が意思表示を行うために必要な財務情報の信頼性が担保されていない。

以上、わが国における地方公会計・監査制度の現状と総務省・日本監査研究学会・日本公認会計士協会の指摘する課題について考察した。地方自治体の財政運営は主に税を原資とするものであり、住民から負託をうけたこの公金の効率的かつ有効な執行に対する要請は、極めて切実なものである。地方自治法制定から60年以上を経て、地方自治体を取り巻く社会・経済環境が激変する中、地方自治体の適正な行政運営を確保するためには、長をはじめとする執行機関がそれぞれの判断と責任で行政運営に当たるとともに、議会や地方自治体内外の監視機関による執行機関に対する監視機能を適切に行使しなければならない。そのためにも、行政運営のインフラとしての地方公会計・監査制度の改革は、急務である。このような危機意識をベースとして、本論文はその解決の糸口を、英国で実践されてきた地方自治体における公会計・監査制度に求めるものである。

ところで、地方公会計・監査制度における具体的な仕組みは、英国の地方自治体を取り巻く政治・経済・社会環境の変化に大きく左右される。したがって、制度の内容を検討する前に、第2章において、英国地方自治体の行政改革の潮流について考察し、第3章以降の制度の理解の助けとしたい。すなわち、第2章は、第3章以降の序章として、位置づけられる。

(注)

- 1) 内閣府『平成22年度高齢社会白書』2010年5月、によれば、我が国の65歳以上の高齢者人口は、昭和25(1950)年には総人口の5%に満たなかったが、昭和45(1970)年に7%を超え(国連の報告書において「高齢化社会」と定義された水準)、さらに、平成6(1994)年には14%を超えた(「高齢社会」と称された)。そして、今、まさに22%を超え、5人に1人が高齢者、10人に1人が75歳以上人口という「本格的な高齢社会」となっている。
<http://www8.cao.go.jp/kourei/whitepaper/w-2010/zenbun/html/s1-1-1-01.html>
- 2) 下の国土交通省のホームページを参照。
<http://www.mlit.go.jp/hakusyo/mlit/h17/hakusho/h18/html/H1038c10.html>
- 3) 鈴木豊・兼村高文編著『公会計講義』税務経理協会、2010年5月、19頁。
- 4) 東京都会計管理局管理部会計企画課「東京都のあらたな公会計制度 解説書～多様な財務諸表を迅速かつ正確に～」2008年4月、5頁を参照。東京都は、2005年8月に発生主義に基づく「東京都会計基準」を策定し、2006年4月から新財務会計システムを導入し、日々の会計処理の段階から複式簿記の処理を行い、財務諸表を作成する「新公会計制度」を導入した。
- 5) 以下の総務省のHPからダウンロードできる。
http://www.soumu.go.jp/menu_news/s-news/02zaisei07_02000031.html
- 6) 以下の総務省の以下のHPからダウンロードできる。
http://www.soumu.go.jp/menu_news/s-news/24899.html
- 7) 自治体行政局行政課長通知「地方自治法の一部を改正する法律等の施行について(第三)」1991年。
- 8) 浜田市の監査基準は、以下のホームページを参照した。
<http://www.city.hamada.shimane.jp/gaiyou/kansa/kansakijyun22.html>
- 9) 内閣府「地域主権戦略大綱」平成22年6月22日。
- 10) 総務省地方行政財政検討会議「地方自治法抜本改正に向けての基本的な考え方」平成22年6月22日。
- 11) 「同上稿」11-16頁。
- 12) 日本監査研究学会公監査研究特別委員会「公監査を公認会計士・監査法人が実施する場合に必要な制度要因の研究調査」平成21年9月。
- 13) 日本監査研究学会課題別研究部会「地方自治体監査基準(中間報告書)・わが国におけ

る地方自治体監査基準設定に関する論点の整理」平成22年10月。

- 14) 「同上稿」14・28頁。
- 15) 現行の地方自治体における包括外部監査監査では、監査により発見された事項を指摘するものの、一定の監査範囲に対して「重要な問題がない」等の保証を与える監査意見の表明を行っておらず、指摘がされなかった事項に関して監査人がどのような所見を持っているのか監査報告書では明らかにされていない。ここでは、このような監査を便宜上「指摘型監査」と呼ぶ。これに対して民間企業や独立行政法人等の財務諸表監査は、監査報告書において「財務諸表がすべての重要な点において適正に表示されていると認める」旨の監査意見が表明されており、監査範囲において適正な表示に影響を及ぼす重要な問題がなかったとの監査人の所見が明確になっている。ここでは、このような監査を便宜上「保証型監査」と呼ぶ。
- 16) 総務省第29次地方制度調査会「今後の基礎自治体及び監査・議会制度の在り方に関する答申について」2009年6月16日、12・18頁。
- 17) 日本公認会計士協会「地方公共団体の会計基準形成に当たっての考え方(公会計委員会研究報告第12号)」2004年11月1日。
- 18) 日本公認会計士協会「地方公共団体の会計に関する提言(公会計・監査特別委員会研究報告第1号)」2008年10月7日。
- 19) 将来、統一的な公会計基準を設定することは、平成21年4月に施行された「地方公共団体の財政の健全化に関する法律」の決議に際して、参議院で以下の附帯決議がなされた。
(第166回国会参議院総務委員会平成19年6月14日附帯決議)
政府は、本法施行に当たり、次の事項についてその実現に努めるべきである。
一～四(省略)
五、地方公共団体において、貸借対照表その他財務書類の整備を促進する措置を講ずることにより、地方独立行政法人、地方三公社、一定の出資法人等を含めた資産及び負債の状況等を総合的に把握できるようにするとともに、統一的な地方公会計基準について早急に具体的な検討を進めること。
- 20) 日本公認会計士協会「前掲稿18)」5・6頁。
- 21) 「同上稿」7頁。
- 22) 日本公認会計士協会「前掲稿17)」28・29頁。

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

1 1979年以降の各政権下における主な行財政改革

民間の上場企業では、資本市場の国際化に伴い、EUをはじめ多くの国で国際財務報告基準(International Financial Reporting Standards)を連結ベースの会計基準として採用しあるいは採用を予定している。このように、会計システム(財務会計・管理会計・監査)は、外部圧力や内部圧力を受けることで、しばしば変革されることがある。たとえば、外部圧力および内部圧力の例としては以下のものが指摘されている¹⁾。

(外部圧力)

- ① 業績圧力:業績の改善を求める圧力
- ② 市場圧力:資本市場を含む市場からの圧力
- ③ アカウンタビリティ圧力:説明責任や組織内部の透明性を要求する圧力

(内部圧力)

- ④ 方針/政策の転換
- ⑤ 法令等の制定

以上の観点から、本章の目的は、第3章以降で英国自治体の公会計・監査制度を検討する背景を明確にし、英国における制度改革の方向性を整理することにある。とりわけ、地方自治体と密接な関係にある中央政府における政権の方針や地方自治体に影響を及ぼす各種具体的な施策を明らかにしたい。すなわち、1970年代後半にいわゆる「英国病」に陥り、極度の財政難が中央政府および地方自治体に及ぼした「業績圧力」と、それに呼応して政権が交代し、「方針/政策」変更が余儀なくされ、その後「新たな法令等の制定」等に波及した実態について、特に英国自治体の行財政改革を断行したサッチャー保守党政権とメイジャー保守党政権、さらにブレア労働党政権に焦点をあてて、以下論じる。

(1) サッチャー保守党政権(1979.5~1990.11)

第二次大戦後、英国では、政府がパターンリズム(温情主義)に基づき福祉国家として国民に「ゆりかごから墓場まで」手厚い保護をおこなってきた。この時代は、パブリック・サービスの提供主体は、あくまでもパブリック・セクターとしての政府(ガバメント)であった。

ところで、1970年代の英国では、インフレ率は26%に急騰し、失業者も100万人を超え、いわゆるスタグフレーションの時代であった²⁾。1972年、74年には英国国有産業の炭鉱労働者のストライキが起こり、1974年の選挙で政権を保守党から奪回した労働党政権は、炭鉱労働者に有利な条件でストライキを収束した。その結果、ますます財政上の困難が増大し、国際収支危機が膨大な財政赤字と並行して進んだ。1975～76年には、IMFからの借入に救いを求めたことにより、IMFの財政抑制・緊縮命令に従い、福祉国家的支出の過酷な削減が実行された。その結果、1978年、公共部門(鉄道、病院等)の労働者たちは、大規模なストライキを次々と敢行し、世論の支持が労働党から離れていったのである。

その結果、保守党のサッチャーは、1979年5月に政権を労働党から奪回した。サッチャー政権の特徴は、公共部門に「市場原理主義」を持ちこみ、公共支出を削減して「小さな政府」を標榜し、「経済性」「効率性」を最も重要な改革の価値尺度と考えるとともに、特に労働組合弱体化の方向性を模索し、労働組合を支持基盤とする自治体の改革を強め中央政府への権限集中化を図った点が挙げられる。

具体的なサッチャー政権下の主な行財政改革としては、以下のような施策が実行された³⁾。なお、「2 英国自治体における行政経営の進展とコーポレート・ガバナンス」以降に関連する事項については、後に具体的に説明する。

国営企業の民営化

公営企業の大規模な民営化を実施した。資産売却により国庫は潤い、他方、失敗した国営企業の面倒をみる義務もなくなった。1984年のブリティッシュ・テレコム、ブリティッシュ航空等の民営化や公営住宅を低価格で売却した事実は特筆される。

地方自治体の歳入改革

中央政府は、地方自治体に対して国庫補助金を削減し地方財政支出への締め付けをおこなったが、当時の固定資産評価に基づく地方税(レイト: Rates)を引き上げることで地方自治体自身は容易にこの問題に対処した。そこで、そのような権限を地方自治体からはく奪するため、特に居住用財産に課せられるドメスティック・レイト(Domestic Rate)を廃止する一方、財産税より逆進的なコミュニティ・チャージ(通称、人頭税(Poll Tax))へ移行した。

契約方法の変更

『1980年地方自治・計画・土地法』(Local Government, Planning and Land Act 1980)によって、強制競争入札(Compulsory Competitive Tendering: 以下、CCT)が導入され、その後の地方自治法等の改正によりその対象範囲が拡大された。特に、1988年の『地方自治法』改正で地方自治体のかなりの業務に導入された。

地方自治体の構造改革

大ロンドン県(Greater London Council)も含めて6つの大都市圏の県の廃止を決定した⁴⁾。その理由としては、「大ロンドン県の支出額は、当該地域の公的支出額の16%、他の大都市圏の県でも26%に過ぎず、限定した機能しか果たしていない。政府は公共支出削減のために1981年から支出目標を設定したが、大ロンドン県と6つの大都市圏の県の支出額はこの目標を大幅に上回っている」とした。財政の肥大化が改善されないという理由で『1985年地方自治法』(Local Government Act 1985)によりこれらの県廃止が決定、1986年3月末をもって廃止されたのである

(2) メイジャー保守党政権(1990.11~1997.5)

その後、同じく保守党のメイジャー政権下では、行政サービスを改善するための以下の基本原則(The six principles of public service)を掲げた市民憲章(Citizen's Charter)が1991年に導入された⁵⁾。

- ① サービスの標準化(Standards)
- ② 情報公開(Information and Openness)
- ③ 国民のニーズを基本に置いた選択肢の提供(Choice and Consultation)
- ④ 洗練され使い勝手の良いサービス(Courtesy and Helpfulness)
- ⑤ 苦情処理手続きの充実(Putting Things Right)
- ⑥ VFM(Value for Money)

また、1991年11月に「*Competing for Quality*」という白書を発表、英国政府組織の内的効率性(Internal efficiency)を高めるために全公共部門における政府サービスの提供に公正かつ公開された競争を促進する旨公表した⁶⁾。この白書は費用の価値と質の向上のために最も効果的な方法として競争と民間の参与の拡大を提案している。精密調査により必要と判断された場合、1)既存の政府機能の民営化(Privatization)、2)民間委託(Contracting Out)、3)民

間資本導入(Private Finance Initiative)などを積極的に実施する。また政府が継続的に機能を遂行する場合は、市場の競争(Market Testing)要素を導入し、業務の効率性とサービスの質的水準を高めることを明らかにしている⁷⁾。

メイジャー政権下の主な行財政改革としては、以下のような施策が実施された。

地方自治体の歳入改革

コミュニティ・チャージの導入に対しては各地で抗議活動が相次ぎ、1990年の下院補欠選挙および地方選挙で保守党が大敗したのを受けて、サッチャー政権は退陣することとなった。そして、同年11月に誕生したメイジャー政権の下で1993年にコミュニティ・チャージは廃止され、新たに資産税の側面と人頭税の側面を併せもつカウンシル・タックス(Council Tax)が導入された。

また、1990年に単一地域振興予算(Single Regeneration Budget:以下、SRB)が導入された⁸⁾。SRBとは、それまで5つの省庁の25の補助金に分断されていた地域再生策を1つの補助金に集約して、その補助金の獲得をコンペ方式で行うというものである。コンペの評価者は内閣であり、評価の視点は、民間企業等といかなるパートナーシップを形成し、民間企業等の財源・人的資源・物的資源を、いかに引き出しているかという点であった。この施策を進める中核的存在として地方自治体は位置づけられ、コミュニティ再生に向けてリーダーシップを発揮して、民間企業等とのパートナーシップによって地域再生のための課題を解決していくことが望まれたのである。財源の逼迫に悩む自治体にとっては、交付期間が最長7年に及び、その用途も包括的となっている「包括補助金(block grant)」であるSRBは関心が高く、1995年の導入以来多くの実績を挙げてきている。なお、その効果を認識した労働党政権においてもSRBは、後にSB(Single Budget)と名称を変えて引き継がれ、2003年まで存続していた。

民間とのパートナーシップによる契約

1992年11月、当時のラモント財務相により、公共事業のうちとくに民営化や完全な外注化が難しいものについて、事業効率改善を進めるための切り札として、PFI(Private Finance Initiative)の導入が正式に発表された。民間部門とのパートナーシップを活用することにより、公共部門が効率性の向上を達成するためのひとつのメカニズムであるといわれる。これにより公共部門は、従来型の公共財産(道路、橋、建物など)を所有し、住民が求める行政サー

ビスを運営、提供していた「サービスの提供者」から、実際にサービスを提供する民間部門との契約に基づき、長期にわたりサービスを購入する「サービスの購入者」へとその役割を大きく変化させることになった。

地方自治体の構造改革⁹⁾

メイジャー保守党政権に移行するとすぐに、民間企業出身のヘーゼルタイン(M. Heseltine)環境大臣のもとで、大都市圏以外の地域での一層制化が検討された。一層制のメリットとしては、県にあたる広域自治体(County)と市にあたる基礎自治体(District)の事務調整が不要となり効率的な事業が実施できる点と地域社会と地方自治体とを密接に関連づける機会を与える等が指摘され、結果、以下のような自治体再編が実行された。

イングランドにおいては、1990年以降のメイジャー保守党政権は、大都市圏以外の地域における39カウンティと296ディストリクトから成る二層制の地方構造をユニタリー(Unitary)という一層制の地方自治体に再編していくことを目標とした。しかし、各地方自治体の思惑や利害が絡み、作業は困難を極め、最終的には「一層制の導入を原則とする(二層制は例外とする)」という当初の方針も「二層制の維持も選択肢として認める」へと大幅に修正された。その結果、47のユニタリー・カウンシルが新設されることとなり、再編前に39あったカウンティが34に減少し、同様に296あったディストリクトも238となった。

ウェールズでは、政府のウェールズ省主導の下に『1994年ウェールズ地方自治法(Local Government (Wales) Act 1994)』に従って、従来の二層制の地方自治体(8カウンティと37ディストリクト)に代わって22の一層制の地方自治体であるユニタリー(Unitary Authorities: UA)への移行が行われた。

スコットランドでは、政府のスコットランド省主導の下に『1994年スコットランド地方自治法(Local Government (Scotland) Act 1994)』に従って、1996年4月に従来の二層制(9リージョンと53ディストリクト)から一層制の地方自治体であるUAへの移行が行われた。

北アイルランドでは、1973年に既に地方自治体の構造改革が行われ、26の一層制の地方自治体であるディストリクト(District Council)が設立され現在に至る。

なお、イングランドにおける二層制の自治体の機能については、以下のように業務が完全に分担されており、わが国の都道府県と市町村が重畳的な関係にあるのと異なる。

- ① County(県レベル):教育、公共交通、社会福祉、消防等
- ② District(市レベル):住宅、レジャー他

(3) ブレア労働党政権(1997.5～2007.6)

18年間の保守党政権の後、1997年にはニュー・レーバーの中道左派としてブレア労働党が誕生し、パターンリスティックな福祉主義でもなく、またネオ・リベラリズムの市場原理主義でもない、いわゆる「第三の道」を選択した¹⁰⁾。具体的には、保守党政権において効果のあった政策は継承しつつ、ブレア政権下の主な行財政改革としては、以下のような施策が実施された。

行政サービス提供の理念

地方自治体から非常に評判のよくなかった CCT について廃止するとともに、その代替案としてサービス・ファースト(Service First)をめざすベスト・バリュー(Best Value: 以下、BV)という施策が発表された。

パートナーシップ

さらに、労働党政権では「パートナーシップ」の概念が非常に重視されている点が特徴的である。すなわち、公共セクター、企業セクター、ボランティア・セクターおよびコミュニティ・セクターの三者の協働により「地域戦略パートナーシップ」(Local Strategy Partnership)を促進していく施策がとられた。また、これら三つのパートナーを支援する中間組織としてパートナーシップUKや4P'sなど「地域開発エージェンシー」(Local Development Agencies)が各地に配置された。このことにより、公民パートナーシップ(Public Private Partnerships)が本格的に推進されたのである¹¹⁾。さらに、2000年には、『地方自治法』(Local Government Act 2000)が改正されて「コミュニティ戦略(Community Strategy)」の策定が地方自治体に義務づけられた点も特筆されよう¹²⁾。

外部監査・検査および評価制度の構築

BV制度の実行性を担保するために、以下のように制度が構築された。

- ① BV 監査(Audit)
- ② BV 検査(Inspection)
- ③ 包括的業績評価制度(Comprehensive Performance Assessment: 以下、CPA)

④ 包括的地域評価制度(Comprehensive Area Assessment: 以下、CAA)

上記 4 つの制度の内容については、後ほど検討する。

英国地方自治体では、行政権と立法権を同時に掌握する議会が大半を占め、議会の力が事務局に対して圧倒的に強いため、外部監査や検査、評価の制度が強化されている点が特徴的である。

地方自治体の構造改革

その選挙公約に沿い、ロンドンの広域行政を担当する広域自治体を復活させ、グレート・ロンドン・オーソリティー(Greater London Authority: 以下、GLA)を 2007 年 7 月 3 日に設立した。また、サッチャーによる中央集権政策への反省から地方の自治・自立を促すため、各地方に地方議会を設置した¹³⁾。

スコットランドにおいては、1997 年に誕生したブレア政権は地方分権に積極的で、その一環として、スコットランド議会(Scottish Parliament)の設立を提案した。これを受けて 1997 年 9 月、議会設立の是非を問う住民投票が実施され、74.3%の賛成票を得た結果、翌年の『1998 年スコットランド法(Scotland Act 1998)』制定を経て 1999 年 5 月、第 1 回議員選挙が小選挙区比例代表併用制で行われた後に、同年 7 月スコットランド議会が正式発足した。

ウェールズは、13 世紀末にイングランドに征服され、1536 年の合同法によって正式にイングランドに併合された。しかし、1997 年 9 月にスコットランドと同時に行われた議会設立の是非を問うための住民投票で 50.3%の賛成票を得た結果、ウェールズ議会の設立を定める『1998 年ウェールズ政府法(Government of Wales Act 1998)』が制定され、1999 年 5 月に第 1 回議員選挙が小選挙区比例代表併用制で実施された結果、同年 7 月にウェールズ議会(The National Assembly for Wales)が正式発足した。

北アイルランドでは、1998 年 4 月、英国・アイルランド共和国両政府による北アイルランド和平プロセスが最終合意に達し、北アイルランド議会の設置や武装解除による平和的な社会の確立、全住民の平等な権利の保障等が決定された。これを受けて同年 5 月に北アイルランド議会(Northern Ireland Assembly)設立の是非を問う住民投票が行われ、94.4%の住民がその設立に賛成し、1 箇月後には第 1 回議員選挙が実施された。

以上、サッチャー政権からブレア政権までの主な行財政改革の流れを説明した。これに関して、ロンドン大学の社会学者アンソニー・ギデンズ氏による英国における政府の役割の変

遷についての記述に、英国の政権交代の時期と重ね合わせて表にまとめたものが以下の【図表 2-1】である¹⁴⁾。

【図表 2-1】英国における政府の役割の変遷

政府観	イデオロギ	政府の役割		重点
福祉国家 ↓	古典的社会民主主義 (classical socialism) ・従来の労働党	社会生活や経済生活への 国家の関与(大きな政府)	国家は『ゆりかごから墓 場まで』市民を保護 (富の再分配)	ケインズ主義的 需要管理
新産業主義国家 ↓	新自由主義 (neoliberalism: サッチャーリズム) ・保守党	できるだけ小さな政府	セイフティネットとして の国家	市場原理主義 (富の創出)
市民国家	新社会民主主義 (new social democracy) ・新生労働党	政府と市民の協力関係 (governmentから governanceへ)	国境を越えた組織がガ バナンスに参画	経済問題よりも 生活の質

2 英国自治体における行政経営の進展とコーポレート・ガバナンス

(1) 行政経営の進展

前述したサッチャー政権下、1980年のCCT導入は、地方自治体の行政運営に著しい影響を与えた。CCTとは、地方自治体の部局も入札者となって民間企業等と競争入札に参加して落札しなければ当該業務を担うことはできず、落札されなければ当該部局は廃止されるという厳しい制度であった。この入札に参加する部門は、「直営現業部門(Direct Labour Organization)」あるいは「直営サービス部門(Direct Service Organization)」と呼ばれており、地方自治体内で機能を分離された組織であり、評価する別部門といわば「内部市場」を形成していたのである¹⁵⁾。

その結果、地方自治体に競争の原理が導入され、地方自治体の担当部署は、公共サービスの提供者から契約を通じて公共サービスを最も安価に提供する者から当該サービスを購入する買い手としての役割に変化した。

さらに、CCTによる契約文化の醸成とともに進展したのが、顧客主義(consumerism)の考え方であった¹⁶⁾。住民を地方公共サービスの対価を支払う顧客として見ることで、誰に向けた公共サービスかを明確にするという経営改革は、多分に民間企業の経営理念・手法を

意識したものであった。民間企業と同様の顧客主義をとる以上、公共サービスの質 (quality) は顧客満足度 (customer satisfaction) と同義となり、住民満足度の向上が公共サービスの求めるところであり、公共サービスの業績／成果 (performance) であるという理解から、業績／成果の重視が問われるようになる。競争原理、顧客主義、サービスの業績／成果が地方自治体経営の視点として重視されるに従って、地方自治体の業績／成果を客観的に測定し、他と比較できることの要請から業績測定 (performance measurement) の重要性が認識されるようになってくる。

こうした経営改革の視点を端的に表した政策が、メイジャー政権下で 1991 年に導入された「市民憲章 (Citizen's Charter)」である。市民憲章には、行政サービスの質、競争原理による選択、サービスの基準、バリュー・フォー・マネーの 4 つのテーマが盛り込まれている¹⁷⁾。特に、サービスの基準では、公共部門が提供するサービスの業績／成果を数値で表すことなどの原則がうたわれ、『1992 年地方自治法』(Local Government Act 1992) に基づき、地方自治体間の業績比較同一自治体の経年比較を担保するために、地方自治体監査委員会 (Audit Commission) が作成する業績指標 (Performance Indicators) によって測定された結果を一覧で比較できるような公表が、1993 年から義務づけられるようになった。このように、法令をベースに、英国地方自治体における行政運営において競争原理の導入により、行政サービスの質の向上と業績測定/業績管理 (performance measurement/ performance management) が実践され、英国におけるいわゆるニュー・パブリック・マネジメント (NPM) の進展が見てとれるのである。

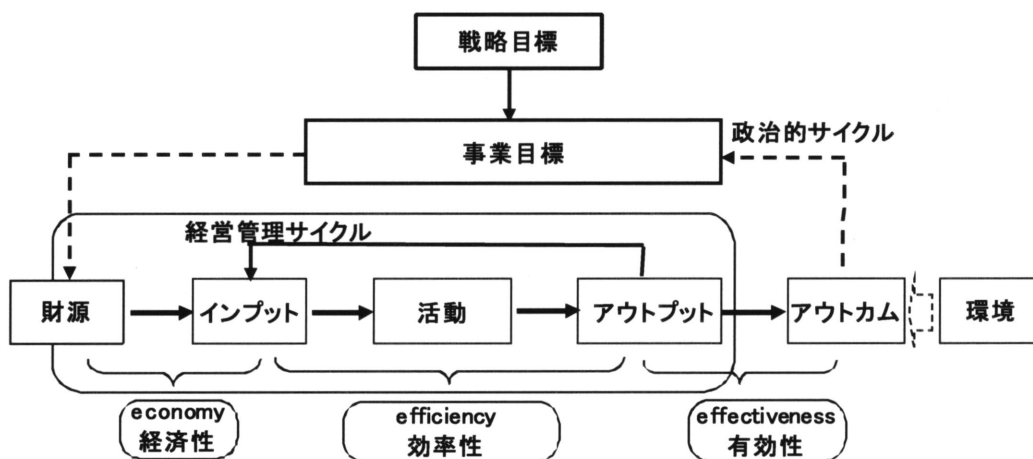
ここで、業績測定におけるインプット・アウトプットモデルをもとに、行政組織における政治サイクルと経営サイクルの全体像について、Bouckaert 氏の説明によれば、【図表 2-2】として表現される¹⁸⁾。

経営管理サイクルは、行政組織が管理可能な活動領域である。すなわち、インプットとは、いわゆる行政資源 (人、インフラ、財務、土地等) のことであり、行政活動を通じてアウトプットとしての行政サービスが提供され、地域住民に影響を与えることとなる。次のステップとして、行政組織のミッションや経営戦略目標と、地域のアウトカムを反映した政治的なサイクルにより、次期の事業目標が設定され、予算が策定され、資源配分の計画が確定する。なお、業績管理を行う際の業績指標には、通常、以下の代表的な指標が含まれる。

- ① 経済性指標: 通常、産出量を固定化し、一定の産出量をより少ない投入で実現できたかを測定する指標

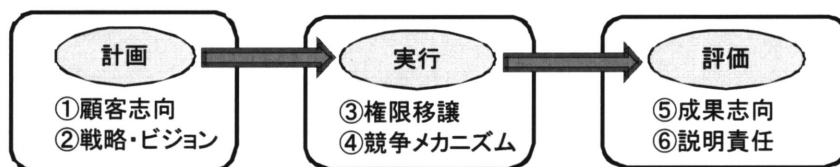
- ② 効率性指標:より多くの産出量を一定の投入で実現するできたか否かを測定する指標。(たとえば、同一コストで退院した患者数等)
- ③ 有効性指標:一定のアウトプット実績で、より高いアウトカムを享受できたか否かを測定する指標(アウトカムが定量化しにくいあるいはその効果の発現に時間がかかる場合、指標として利用しにくい面もある。)
- ④ 社会環境指標:たとえば、人口構造、GDPの成長率のような、組織をとりまく社会環境の現状を表す指標

【図表 2-2】政治サイクルと経営管理サイクル



他方、石原教授は、経営管理サイクルを計画(plan)、実施(do)、評価(see)の循環ととらえた場合、NPMの基本原則との関係を以下のとおり整理されている¹⁹⁾。

【図表 2-3】経営管理サイクルとNPMの基本原則の関係



以上、行政活動がますます複雑化すれば、組織としてサービスの品質を向上させるためには、個々の職員のサービス提供能力の増進とともに、組織として地方自治体の資源の利用・管理とパフォーマンスを向上させる施策を計画し、実施する必要がある。ここに、英国自治体において、個々の職員の業績サービス向上といったレベルから、外部環境と行政資源に着

目し、より長期的な視点にたった行政運営を行うための「戦略経営」へと、地方自治体のかじ取りが変化していくのである。

(2) 行政経営とコーポレート・ガバナンス

以上、英国地方自治体における「行政経営 (public management)」について考察してきた。ところで、20世紀中頃において、公務員やその他公共の役人の仕事の研究は、通常、行政管理 (public administration) と名付けられていた²⁰⁾。その言葉からは、硬直化した官僚機構、積極性の欠如、「知らしむべからず、寄らしむべし」といった、行政から市民への一方通行のコミュニケーションを想起させるものである。したがって、行政管理から行政経営への呼称の変更は、上記の【図表 2-3】のような原理に即して、予算の確保でなく予算管理を、前例踏襲主義から企業家精神を、さらには押しつけ型の行政サービスの提供から市民との協働も意識しつつ必要最小限の公共サービスの提供へと、地方自治体の軸足が大きく変化したことを意味していることが理解できる。

他方、行政経営と対峙する今一つの概念が、公共ガバナンス (public governance) である。地方自治体におけるガバナンスの原則に関する詳細な議論は、次章で行うが、ここでは、筆者の考え方を整理しておきたい。

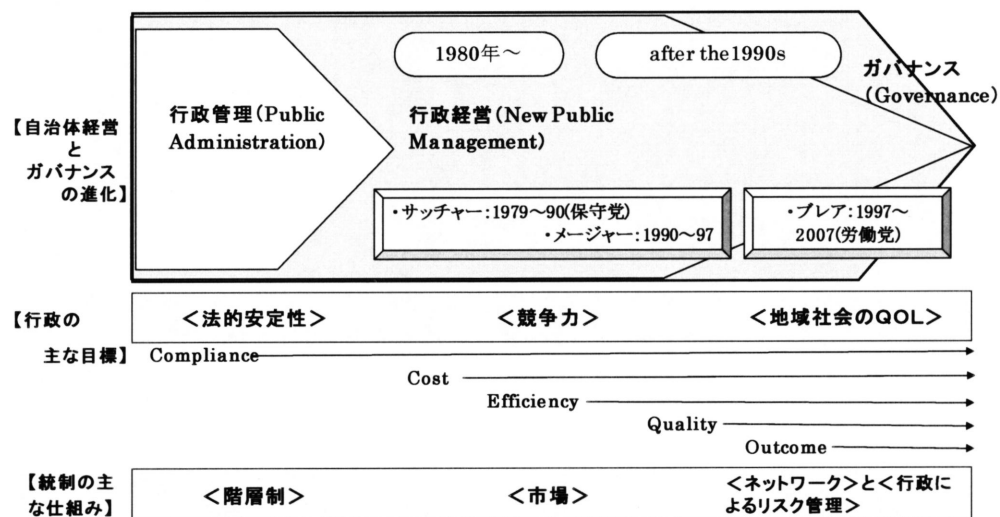
マネジメントとガバナンスは異なるものとの認識はあるものの、公共に関するガバナンスについては、学術的には様々な定義がなされている。一般的には、NPMは、職員と組織の双方のアウトプットによる成果の測定に多くの注意をむけるが、公共ガバナンスは、より高いレベルの成果 (市民や関係先によるアウトカム) を達成するため、異なった組織間で、どのように相互に作用しあうかに多くの注意をむけるものとされている²¹⁾。例えて言えば、町の美化に関して、経営志向の行政組織では、街路清掃とごみ収集のサービスの効率化に努力を払うが、地域ガバナンスのアプローチによれば、第一に、誰もが通りにごみを捨ててはならず、ごみのもとを捨てるのではなくリサイクルすべし、との地域の要請を尊重するのが、市民の役割であると強調する。

第3章におけるガバナンスの議論に先んじて、筆者の見解をまとめると、地方自治体の組織そのものとしての公共ガバナンスとNPMは、以下のように整理できるのではないかと。すなわち、両者の相違点は、一言でいえば、前者が地方自治体のステークホルダー (主として、税金の委託者としての住民を中心) 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、

後者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。行政活動に関して言えば、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。このことは、第3章におけるガバナンス原則の一つにビジョンの創造・実践(戦略の策定と実施)が含まれている点や、地方自治体監査委員会(AC)が、地方自治体の戦略的財務管理の中で「優れた財務管理は、優れたコーポレート・ガバナンスの要素である」²²⁾との記述からも、明らかである。以上の内容を時間軸に沿ってまとめたものが、【図表 2-4】である。

なお、最近、「ローカル・ガバナンス」といったタイトルの書籍が目につくが、本論文では、主として地方自治体の組織そのものの仕組みについて、特に公会計・監査制度に関連して、議論を展開していくため、組織そのもののガバナンスに焦点を当てるものである。

【図表 2-4】英国自治体における行政経営とガバナンスの進展



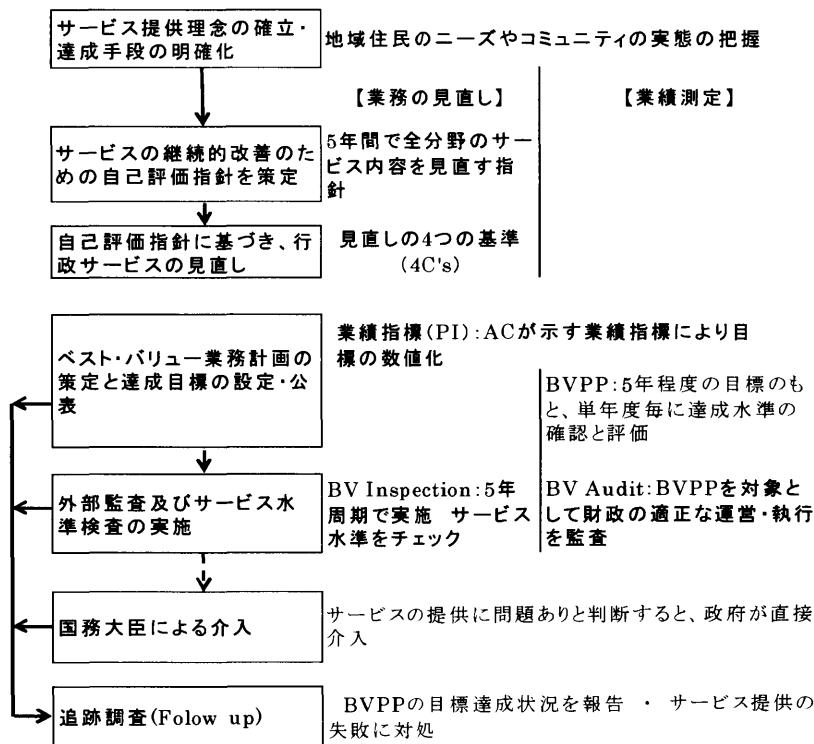
3 中央政府の業績評価制度

(1) ベスト・バリュースタンド制度

本章の最後にあたり、中央政府による地方自治体の業績評価について言及する。サッチャー保守党政権はCCT制度の導入により、公共部門に市場原理を浸透させることに成功したものの、一方では地方自治体側のコスト偏重により、サービス水準の低下や労働環境の悪

化などが顕在化した。これに対して、1997年に発足したブレア労働党政権は、限られた資源の中で最大の行政サービスを提供するための手法として、ベスト・バリュー (Best Value: 以下、BV)制度を提唱した。ベスト・バリュー制度は『1999年地方自治法(Local Government Act 1999)』により法的にも整備され、2000年4月1日からイングランドおよびウェールズの全地方自治体で、自治体監査委員会(Audit Commission:AC)により実施された。全体的な枠組みは、以下のとおりである²³⁾。ポイントは、5年間で全てのサービスを点検する業績見直し (Performance Review)と、毎年、指標を利用して目標と実績の乖離をモニタリングする業績測定 (Performance Measurement)について、それぞれベスト・バリューサービス検査(BV Inspection)とベスト・バリュー監査(BV Audit)でチェックされる点にある。特に、業績測定については、業績測定の結果のみならず、その見直し計画も含めて「ベスト・バリュー業績計画 (Best Value Performance Plan (以下、BVPP))」と呼び、BV監査で一定水準を保った計画策定を保証する制度である。『2007年地方自治体・保健サービスへの住民関与法(Local Government and Public Involvement in Health Act 2007)』により、ウェールズ以外の自治体においては、行政サービスの見直しおよびベスト・バリュー業績計画は、義務ではなくなっている。

【図表 2-5】BV制度の枠組み



(2) 包括的業績評価制度

前述のとおり、各地方自治体の行政サービスの内容における改善状況やその向上の見込みについて、ACをはじめとする公的検査機関が当初実施していたベスト・バリュー検査 (Inspection) では、地方自治体の個々のサービス分野ごとに詳細な検査や評価しか行われていなかった。すなわち、地方自治体は費用対効果の最大化を目指す上で重要な4つのC (Challenging: サービスへの挑戦、Comparing: 外部との比較、Consulting: 住民や関係団体との協議、Competition: 競争原理) を基本に据え、毎年の作成が義務づけられているベスト・バリュー業績計画書の中で、いかにこれらを実現していくか示さなければならなかった。

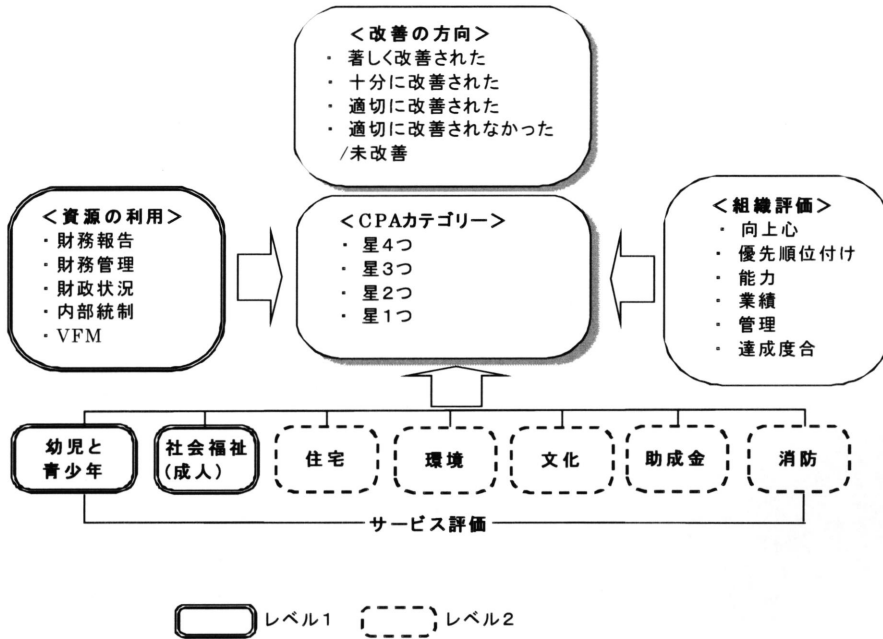
しかし、そもそも個々の行政サービス水準のみをいくら詳細に検証しても、地方自治体自体に行政サービス向上に関する方針や具体的な計画、住民のニーズを把握する仕組みや資源投入の優先順位づけがなければ、その地方自治体の行政サービス全体としての質を向上することはむずかしい。そこで、個々のサービス評価のみを行うのではなく、地方自治体の組織全体としての包括的な評価を実施する必要性から、全国共通の基準に基づき地方自治体を総合的に評価し、各地方自治体が5段階に評価され、その成績を一律公開する包括的業績評価制度 (Comprehensive Performance Assessment: 以下、CPA) が、2002年度から導入された²⁴⁾。

具体的には、CPA導入当初は、1) 6つの行政サービス分野 (教育、社会福祉、環境、図書館・レジャー、住宅、助成金) と資源の利用 (Use of resources)、2) 組織能力の評価 (corporate assessment) の2分野について、サービス検査、監査、自己査定、訪問検査等を実施した結果を、サービス業績評価とコーポレート・アセスメントの各々について、それぞれ1～4点で得点が付された²⁵⁾。

そして、最終的に地方自治体のカテゴリーを「優秀 (excellent)」、「良好 (good)」、「普通 (fair)」、「弱体 (weak)」、「劣悪 (poor)」の5つに区分した。

しかし、CPAの地方自治体へのインパクトは、非常に大きく、様々な批判もでてきたためACでは2004年までのCPAの枠組みを大幅に変更し、検査の削減、公表の際に内容に関する概要も併記するなどの改良を加えて、CPAの新たな枠組みを2005年に発表した。主な具体的な変更点は、以下のとおりである。

【図表 2-6】一層制自治体と県(county councils)におけるCPA の枠組み(2008年度)²⁶⁾



- ① 「資源の利用(Use of resources)」の評価の強化
- ② 6つのサービス分野を「幼児と青少年」と「社会福祉(成人)」、住宅、環境、文化、助成金、消防に分類
- ③ 最終の評価は、星の数で評価(【図表 2-7】を参照)。

【図表 2-7】CPA 評価の方法

組織評価 (コーポレート ・アセスメント)	サービス・レベル1 ・自治体資源の活用状況 ・児童青少年サービス ・成人福祉サービス	サービス・レベル2 ・住宅 ・環境 ・文化 ・助成金	CPA 評価
4	全て3以上	全て2以上	☆☆☆☆
4	全て2以上	2未満が1項目以下	☆☆☆
4	2未満が1項目以下	2未満が1項目以下	☆☆
4	どれにも属さない		☆
3	全て3以上	全て3以上	☆☆☆☆☆
3	全て2以上	全て2以上	☆☆☆☆
3	全て2以上	2未満が1項目以下	☆☆☆
3	どれにも属さない		☆☆
2	全て3以上	全て2以上	☆☆☆☆
2	全て2以上	全て2以上	☆☆☆
2	2未満が1項目以下	2未満が1項目以下	☆☆
2	どれにも属さない		☆
1	全て3以上	全て2以上	☆☆☆☆
1	全て2以上	全て2以上	☆☆☆
1	どれにも属さない		☆☆

(3) 包括的地域評価制度


2006年10月に、国の白書「力強く繁栄するコミュニティー(Strong and prosperous communities)」²⁷⁾において、2009年4月よりCPAから、地域の公的サービスが住民の生活を改善しているか否かについての包括的地域評価制度(Comprehensive Area Assessment: 以下、CAA)²⁸⁾へ移行した。主な特徴は、個々の地方自治体の業績結果のみならず、地域の公共サービスの質の向上に重点をおき、アウトカムに重点をおいた全国統一資料(National Indicators Set)を用いて評価する点にあり、CPAを内包した新たな評価制度といえる。したがって、資源の利用とパフォーマンス管理のスコアに基づいた「組織評価(Organisational Assessment)」と、地域協定(Local Area Assessment)における地域の優先事項と持続可能な地域戦略(Sustainable Community Strategies)をもとにして、旗の色(赤旗と緑旗)で優れたパフォーマンスであるか否かを表示した「地域評価(Area Assessment)」の二つの要素からなりたっている。なお、2010年5月に、キャメロン政権で、歳出カットのためにCAAの廃止を決定している。

以上、サッチャー保守党政権以降、各政権下実施された改革の導入目的、改革レベル、改革の主な手法、さらには改革の視点がどのように変化してきたかについて、まとめたものが【図表 2-8】である。特に、ブレア政権下でBVの施策が推進されることで、従来、重視されていた「経済性」「効率性」から、行政サービスというアウトプットを通じてアウトカムがどのように達成されたかをしめす「有効性」に改革の軸足がシフトされた点は、英国地方自治体改革の変遷の特徴と言える。

【図表 2-8】英国地方自治体改革の手法と視点 ²⁹⁾

政権	導入時期	導入目的	改革レベル	改革手法	改革の視点	地方自治体の役割
保守党	1980～2000年	コスト削減	各事業・部局	強制競争入札(CCT)	経済性	公共サービスの 購買者*
	1992年～	コスト削減と質の確保		PFI		
	91年～	質の確保		市民憲章(Citizen's Charter)		
	1994年～	パートナーシップと質の確保	各エリア	単一地域振興予算(SRB)	効率性・有効性	
労働党	2000年～	パートナーシップと戦略経営	各自治体組織	ベスト・バリュール/CPA		自立した組織
			各エリア	CAA		地域のリーダー

* それ以前は、供給者としての役割を担っていた。

 : 労働党政権においても継続され、また発展解消されている。

(注)

- 1) 山本清『政府会計の改革 一 国・自治体・独立行政法人会計のゆくえ一』中央経済社、2001年7月、33-37頁。
- 2) 渡辺治監訳『新自由主義 一その歴史的展開と現在』作品社、2009年3月、82-87頁を参照。原文は、Harvey,D., *A Brief History of Neoliberalism*, Oxford University Press, January 2007.
- 3) 『同上書』85-86頁。
- 4) (財)自治体国際化協会「英国の地方政府改革の系譜」2006年1月、1頁。
- 5) HMSO, *the Citizen's Charter -Raising the Standard*, July 1991, p.4.
- 6) HMSO, *Competing for Quality (Buying better Public Service)*, November 1991.
- 7) HMSO, *the Government's Guide to Market Testing*, August 1993.
- 8) (財)自治体国際化協会「前掲稿」26頁。
- 9) (財)自治体国際化協会「英国の地方自治体(概要版)-2009年度改訂版」2010年2月、22-24頁。
- 10) 詳細については、Giddens,A., *The Third Way: The Renewal of Social Democracy*, Polity Press, 1998.佐和隆光訳『第三の道: 効率と公正の新たな同盟』日本経済新聞出版社、2007年4月を参考とした。
- 11) 山本啓編『ローカル・ガバメントとローカル・ガバナンス』(財)法政大学出版局、2008年2月、9-10頁。
- 12) Local Government Act 2000, § 4.
- 13) (財)自治体国際化協会「前掲稿8」22-23頁。
- 14) 佐和隆光訳『前掲訳書』46-50頁。
- 15) CCTの内容については、以下の書籍に詳細に論じられている。
稲沢克祐『自治体の市場化テスト』学陽書房、2006年6月、43-63頁。
- 16) (財)自治体国際化協会「前掲稿4」24頁。
- 17) HMSO, *op. cit.* 5), p.4.
- 18) Bouckaert, G. and W. V. Dooren, *Public management and Governance Second edition*, Routledge, 2009, pp. 152-153. 図表の一部を筆者が加筆修正している。
- 19) 石原俊彦編著INPM行政評価研究会『自治体行政評価 ケーススタディ』東洋経済新報社、2005年7月、37頁。

- 20) Bovaird, T. and E. Loffler, *Public management and Governance Second edition*, Routledge, 2009, P.6. 稲澤克祐・紀平美智子監修、みえガバナンス研究会訳『公共経営入門 公共領域のマネジメントとガバナンス』公人の友社、7頁。
- 21) *Ibid.*, pp. 8-12.
- 22) Audit Commission, *Strategic financial management in councils- Delivering services with a reduced income*, September 2010, p.8.
- 23) (財)自治体国際化協会「前掲稿8」69-70頁。
- 24) The Secretary of State for Transport, Local Government and the Regions,,*Strong Local Leadership –Quality Public Services*, December 2001により、ベスト・バリュー制度の見直しのために、業績結果と業績改善能力を点数化することが提言された。
- 25) 「同上稿」72-74頁。
- 26) Audit Commission, *CPA The Harder Test: Scores and analysis of performance in single-tier and county councils 2008*, March 2009.
- 27) Department for Communities and Local Government, *Strong and prosperous communities*, DCLG, October 2006.
- 28) Audit Commission, Commission for Social care Inspection, Healthcare Commission, HM Inspectorate of Constabulary, HM Inspectorate of Prisons, HM Inspectorate of Probation and Ofsted, *Comprehensive area assessment – Joint Inspectorate Proposals for Consultation*, 2008.
- 29) 稲澤克祐『英国地方政府会計改革 –NPM改革による政府間関係変容の写像』ぎょうせい、2006年1月、173頁。図表8-1を一部、修正加筆している。

第3章 英国地方自治体のガバナンスの原則と諸要素

1 地方自治体におけるコーポレート・ガバナンス論

わが国では地方自治法を抜本的に改正しようとする動きがある中、地方公会計制度および公監査制度の改革が急務とされている。しかし、第1章において提示されている地方公会計・監査制度に関連する諸課題を解決するための体系的な取り組みが必要となるものの、未だ具体的な取り組みはなされていない。そこで、このような課題に対処するため、その解決の糸口を、地方自治体におけるガバナンスの原則とその具体的な取り組みに求めるものである。

地方自治体は、国とともに統治機構の一翼を担うものであることから、わが国において地方自治体のガバナンスに関する分析の多くは、憲法、地方自治法等の公法体系が規定する地方自治制度を対象にしていた¹⁾。しかし、最近では以下の理由から会社組織に関してコーポレート・ガバナンス論で展開されている議論を参考にして、わが国の地方自治体をガバナンスの観点から検討する論文も公表されている。

第一に、第1章で記載したとおり、景気後退に伴い地方税や地方交付税の原資となる国税5税が急速に落ち込む一方で、公債費が高い水準で推移することや社会保障関係経費の自然増等により、平成21年度には10.5兆円の財源不足となり、地方財政計画の12.7%に達する規模となっている。この地方財政問題に関する諸論点に対して、地方自治体のガバナンスの視点、すなわち地方自治体に関わる制度設計が規律ある財政運営を確保するうえで十分に機能するデザインとなっているかについて熟考し、より適切なガバナンス構造への移行のための方策を検討することは一定の有効性をもつと考えられる。

第二に、地方自治体も法的ないし政治的な委任関係に支えられた組織体である以上、地方自治の主体である住民の意思や利益が代理人である執行機関の組織運営に適切に反映されないという、いわゆるプリンシパル＝エージェンシー問題の発生を免れない²⁾。とりわけ、近年の統一地方選挙における投票率の趨勢的低下に見られるような代表民主制プロセスの弱体化現象のもとでは、プリンシパル＝エージェンシー問題への対応にあたり、地方自治体における意思決定やチェック機能においてコーポレート・ガバナンスを十分に意識した制度的な対応が重要なポイントとなる。

第三に、公共サービスの提供および監視において、市場化テスト等の規制緩和による官

業への民間参入、指定管理者やPFI等を通じた民間活力の活用の促進、行政事務・事業の民間委託(アウトソーシング)の拡大等を通じて、地方自治体が提供する各種の公共サービスを民間の企業やNPOが担うケースが増加している。さらに、地方自治体の会計処理・人事管理等の内部組織管理は、これまで地方自治法、地方公務員法等により企業とは異なる公法的規律のもとにおかれてきたが、ニュー・パブリック・マネジメント(NPM)等に基づく行政への経営的手法の導入などを契機に、企業をモデルにした効率的な内部組織管理が模索されている。このような行政活動と企業活動の境界の流動化という今日的な状況に即して見ると、民間で議論されているコーポレート・ガバナンス論に基づく制度設計が有効に機能する社会的実態が形成されつつあると考えられる。

本章では、地方自治体におけるガバナンスの体系的な構造を明らかにする上で、英国地方自治体で実践されているガバナンスの仕組みをその拠り所とする。しかし、地方自治体のガバナンスに関して、英国の地方自治体におけるガバナンスを研究対象とした体系的な成果(著書)は、わが国ではほとんど公表されていない。

そこで、2007年に英国勅許公共財務会計協会(Chartered Institute of Public Finance and Accountancy: 以下、CIPFA)と全英地方自治体経営者協会(Society of Local Authority Chief Executives: 以下、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(以下、ガバナンス・フレームワーク)』³⁾とそのガイダンス・ノート⁴⁾を中心に、英国地方自治体におけるガバナンスの執行体制(enforcement mechanism)に関して、制定法、規則、実務勧告、指針の階層別に検討し、明らかにするものである。なお、最近では、地方自治体と地域住民や非営利法人等がパートナーシップを組んで公共サービスを有効的かつ効率的に提供する様態を「ローカル・ガバナンス」と称することがあるが本章の対象外としている。

2 英国地方自治体におけるガバナンス原則の歴史的変遷

CIPFA/SOLACEによる6つのガバナンス原則とその具体的なガバナンスの諸要素を明らかにする前に、それ以前に英国で公表されたガバナンス原則に関する各種ガバナンス委員会報告について、CIPFA/SOLACEが2007年に公表したガイダンス・ノートを参照しつつ、以下、時系列に概観する⁵⁾。

キャドベリー報告書(Cadbury Report,1992)・グリーンベリー委員会(Greenbury Report 1993)・ハンペル報告書(Hampel Report,1998)・統合規範(the Combined Code,1998)

英国の民間部門におけるコーポレート・ガバナンス論の実質的な出発点は、当報告書にある⁶⁾。当委員会は、エイドリアン・キャドベリー卿に率いられた学会・監査法人・法曹界・証券取引所・イングランド銀行等から委員を徴集し、報告書の題名が「コーポレート・ガバナンスの財務的側面」である点からも明らかなように、もともと会計報告書やアカウントビリティに焦点が当てられていた。しかし、同時期に発生したマックスウェル事件等、取締役会や会計監査機能に関連した企業破たん⁷⁾の発生を契機として、会計報告書への信頼性確保とともに、取締役会の機能強化や会計監査人との関係強化、非業務・業務執行社員の選任や役割・公正な報酬制度の確立、監査委員会の設置、内部統制システムの実効性の報告等に関して、好ましい実務慣行を特定して、最善の実務規範(the Code of Best Practice)を作成した。また、内部統制システムやゴーイング・コンサーン等についてあらたなガイドラインを制定するように、会計士協会等の業界に検討を求めた。さらに、ロンドン証券取引所上場企業に対して規範遵守の状況を報告書として開示するように求め、1993年に上場規則に記載義務が採用された。

当該最善の実務規範におけるコーポレート・ガバナンスの原則として、公開性(Openness)、誠実性(Integrity)、説明責任(Accountability)の3つの基本原則が公表された。

「公開性」とは、あらゆる利害当事者が当該組織自体を信頼するためには、オープンなアプローチが必要である。オープンな情報開示は実効的で迅速な行動をもたらし、それ自体が必要な監視に役立つことになる。

「誠実性」とは、「率直な対応」と「網羅性」の双方を意味している。これは、当該組織の年次報告が率直で、バランスの取れた視点による記述に反映される。報告書の誠実性は、これを作成・提示する者の誠実性に依存しており、さらにそれは、組織内の職業倫理基準を反映している。

「説明責任」とは、個人がその行動に対して責任を取るプロセスである。これは、自らの責任を明確に理解し、明確に定義された役割を有するすべての当事者によって、確固たる組織構造を通じて実現される。

キャドベリー委員会は、実務規範の遵守状況やその後の展開に合わせて実務規範自体

の見直しを目的として後継委員会の設置を求めたため、その後も、グリーンベリー委員会やハンペル委員会が設置された。特に、1981年1月のハンペル報告書は、キャドベリー報告書の考え方を一段とすすめて、以下のような新しい考え方を採用した⁷⁾。

- ・ コーポレート・ガバナンス体制の強化とその定着を実現するためには、企業の事業発展とアカウンタビリティの調和が重要であり、取締役会の第一の責任は事業の長期的繁栄を促進することにある。

- ・ コーポレート・ガバナンス体制を機械的・形式的にチェックするのではなく、柔軟に個々の企業の事情を考慮して検討されなければならない。

- ・ 取締役会は、株主の投資および会社資産を保全するため、健全な内部統制システムを維持しなければならない。

- ・ 機関投資家には、企業とのコミュニケーションを柔軟におこない、その議決権を十分考慮して行使する責任がある。

ハンペル委員会の勧告を受け、ロンドン証券取引所は、キャドベリー委員会とグリーンベリー委員会が定めた最善の実務規範に、ハンペル委員会の最終報告書のコーポレート・ガバナンス原則を追加して新たな規範を作成し、統合規範として1998年6月に公表された。統合規範は、その後も継続的に改訂された。

ノーラン委員会報告書(the Nolan Committee,1995)

当委員会では、公務に携わる者(Holders of public office)が準拠すべき行動原則について、献身性(Selflessness)、誠実性(Integrity)、客観性(Objectivity)、説明責任(Accountability)、公開性(Openness)、正直さ(Honesty)、指導性(Leadership)の7つの行動原則を掲げている。

「献身性」とは、公務に携わる者は、公共の利益という点のみにおいて意思決定を行うべきである。自分自身や家族・友人のための金銭的その他物質的な利益を得ることを目的として意思決定を行うべきではない。

「誠実性」とは、公務に携わる者は、その公務の遂行において影響を及ぼすような外部の個人または組織に対して、金銭的その他の債務を負う状態にあるべきではない。

「客観性」とは、公務の任命、契約の締結、報奨に関して個人を推薦するなどの公務を行うに際して、公務に携わる者は実績に基づいた選択を行うべきである。

「説明責任」とは、公務に携わる者は、自らの決定および行動について、市民に対する説

明責任を負っており、その職務に対する適切な監視を受けなければならない。

「公開性」とは、公務に携わる者は自らの意思決定および行動について、できるかぎりオープンでなければならない。自らの意思決定および行動の理由を明らかにすべきであり、より大きな公共の利益の観点から明らかに必要である場合に限って情報を制限すべきである。

「正直さ」とは、公務に携わる者は、公務に関連する私的な利害関係がある場合には、これを明らかにし、これによって生じる利益相反を公共の利益を守るような形で解決する措置をとる義務を負う。

「指導性」とは、公務に携わる者は、リーダーシップを発揮し模範を示すことにより、これらの原則を促進・支援すべきである。

CIPFA/SOLACE『地方自治体におけるコーポレート・ガバナンス—コミュニティ・ガバナンスのための布石：フレームワーク』(2001)

キャドベリー委員会のコーポレート・ガバナンスに関する定義に立脚し、公的部門の状況を反映するように、キャドベリー委員会の3原則とノーラン委員会の7原則を反映して、公開性(Openness)・包括性(Inclusivity)、誠実性(Integrity)、説明責任(Accountability)の3原則を掲げている。

「公開性」・「包括性」とは、ステークホルダーとの誠実な協議を通じて公開性を高め、完全・正確で明確な情報へのアクセスを提供すれば、効果的で迅速な行動につながり、必要な監視に役立つことになる。また公開性を高めるには、すべてのステークホルダーおよび潜在的なステークホルダーが、地方自治体の意志決定プロセスおよび行動に効果的に関与する機会を得られるようにする、包括的なアプローチも必要である。そのためには、外部への配慮と、ステークホルダーとの共同作業への注力が必要であり、協議とサービス提供に対する革新的なアプローチが求められる。

「誠実性」とは、率直な対応と網羅性によって構成される。それは正直さ、献身性、客観性、および公的資金の管理と機関事務の運営における高い水準の正当性と潔癖性に立脚する。これは、統制フレームワークの実効性、組織内の議員、スタッフの人格や職業意識に左右される。誠実性は、組織の意思決定手続、サービス提供、財務報告・業績報告の質に反映される。

「説明責任」とは、地方自治体およびその内部の議員、スタッフが、その意思決定・行動(公的資金の管理および業績のあらゆる側面を含む)について責任を持ち、外部からの適切

な査察に従うプロセスである。これは、そのような責任を明確に理解し、明確に定義される役割を有するすべての当事者によって、確固たる組織構造を通じて実現される。

公共サービスにおける優れたガバナンスに関する独立委員会報告書(2004)

CIPFAが行政経営局(Office for Public Management)と協力して設立した委員会で、ノーラン委員会報告の原則に立脚し、民間部門の「統合規範」(Combined Code)のような共通のガバナンス原則が存在すべきであるとして、6つのガバナンス原則を述べている。

- ① 団体の目的と期待される成果に関する明確な定義
- ② 機能と責任の明確な定義
- ③ 適切な企業文化
- ④ 透明性の高い意思決定
- ⑤ 強力なガバナンス担当チーム
- ⑥ ステークホルダーに対する実質的な説明責任

以上、『ガバナンス・フレームワーク』のガイダンス・ノートで記述されているとおり、公的部門のコーポレート・ガバナンスや内部統制のあり方については、【図表 3-1】のような民間企業のフレームワークを参考にしつつ、同様のフレームワークを有するに至った点がまず特徴的である。特に、英国では、ローマ法を背景にもつ欧州大陸とは異なり、判例・慣習が重視され、米国のように法令による規制(たとえば、サーベンス・オクスリー法)を強化するのではなく、企業の自主性を重視した規範を作成することに重点をおく点が、際立った特徴と言える。すでに英国企業あるいは、地方自治体において培われた優れたコーポレート・ガバナンスの実務が存在しており、最善の実務規範はそれを特定し、集約することでその実務慣行を拡大・定着することを目的としていた。さらに、企業・地方自治体は、最善の実務規範に沿った自身の規範を設定しその自主的な遵守を求め、もし未達成であれば説明することを義務づける「遵守か、さもなければ説明を(Comply or Explain)」の原則を採用したものである⁸⁾。

このような歴史的変遷を経て、2007年12月にCIPFA/SOLACEによる『ガバナンス・フレームワーク』において6つのガバナンスの原則が形成され、現在の英国地方自治体のコーポレート・ガバナンス実践の中核を担うこととなる。

【図表 3-1】英国におけるコーポレート・ガバナンスの原則に関する各種報告⁹⁾

年代	民間部門	公的部門(主に地方自治体)
1992年12月	『コーポレート・ガバナンスの財務的側面に関する委員会報告書』(キャドベリー報告書:FRC設置)	
1992年12月	『内部統制と財務報告:英国で登録されている上場会社の取締役のためのガイダンス』(ラットマン報告書)	
1995年5月		『公務員における行動基準』(ノーラン委員会)
1995年7月	『取締役の報酬に関する報告書』(グリーンベリー研究会報告書:英国産業連合の要請)	『コーポレート・ガバナンス:公共サービス機関のためのフレームワーク』(CIPFA/SOLACE公表)
1998年1月	『コーポレート・ガバナンス検討委員会:最終報告書』(ハンベル報告書)	
1998年6月	『統合規範(the Combined Code)』(上記の3委員会の成果の集大成。2003年、2006年、2008年に改訂)	
1999年9月	『内部統制:統合規範に関する取締役のためのガイダンス』(ターンブル委員会報告書:イングランド&ウェールズ勅許会計士協会設置)	
2001年5月		『地方自治体におけるコーポレート・ガバナンスーコミュニティガバナンスのための布石:フレームワーク』(CIPFA/SOLACE公表)
2003年1月	『非業務執行取締役の役割に関する検討』(ヒッグス委員会報告書:財務大臣・通商産業大臣の委託)	
2004年		『公共サービスにおける優れたガバナンス基準』(公共サービスにおける優れたガバナンスに関する独立委員会)
2005年10月	『監査委員会のガイダンス』(スミス委員会報告書:FRC設置)	
2005年10月	『改訂版 内部統制:統合規範に関する取締役のためのガイダンス』(FRC公表)	
2007年		『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』、『同ガイダンス・ノート』(CIPFA/SOLACE公表)

3 CIPFA/SOLACE によるガバナンスのフレームワークと自己評価事項

(1) ガバナンスの定義と原則

コーポレート・ガバナンスは、「企業統治」と訳されることもあるが、論者によってその意味する具体的な内容は異なる。英国の『ガバナンス・フレームワーク』では、地方自治体に関するガバナンスが以下のとおり定義されている¹⁰⁾。

ガバナンス：地方自治体が、どのようにして適切な人々を対象に、適切な方法で、適切なことを、適切なタイミングで、包括的にまたオープンで誠実かつ説明責任を伴い、実行するかを意味する言葉である。地方自治体が指揮・統制される際の、また地方自治体がそれぞれの地域社会に対して説明をおこない、関与し、また状況に応じてこれを指揮する際のシステム、プロセス、文化、価値観から構成される。

つづいて、『ガバナンス・フレームワーク』において、優れたガバナンス(Good Governance)とは次のような意味をもつとし、各地方自治体等¹¹⁾が以下の6つの基本原則(Core Principles)を基にして、自らのガバナンス構造を見直すことを提唱している¹²⁾。

- ① 地方自治体等の目的およびコミュニティにとってのアウトカムに注目した、その地域のビジョンの創造・実践
- ② 議員および職員が、明確に定義された機能・役割のもとで、共通目標の達成に向けた協力関係の構築
- ③ 高いレベルの行動規範・職務規程を掲げることによる優れたガバナンスを重視する価値観の明示
- ④ 有効な監視(scrutiny)¹³⁾、リスク・マネジメントに依拠した情報に基づく、透明性の高い意思決定
- ⑤ 有効なサービスを行うための議員・職員の能力開発
- ⑥ 地域住民その他のステークホルダーの関与により、強固な説明責任の確保

さらに、上記の基本原則のもと、【図表 3-2】のとおり、各々に補足原則(Supporting Principles)を明記することで、様々な規模の地方自治体に設けられる規範(Local Code)に反映すべき具体的な要件範囲を提示している¹⁴⁾。

このような自治体のガバナンスにおける6つの基本原則の中で、特筆すべきは第1章でも指摘したとおり、ガバナンス原則の第1の原則に、ビジョンの策定や資源の有効活用、納税者およびサービス利用者のバリュー・フォー・マネー(VFM)の確保など、いわゆる戦略を意識した地方自治体運営を促している点にある。したがって、ガバナンスの原則の一つに、行政経営が深くかかわっていることが示唆されており、その結果、管理会計とも密接にリンクしている。また、ガバナンス原則の第4の原則は、建設的な監視・有効なリスク・マネジメント・シ

システムを前提とした、透明性の高い意思決定についての記述であり、監査制

【図表 3-2】ガバナンスの基本原則と補足原則

補足原則	
①	地方自治体の目的及びビジョンまた市民・サービス利用者のための成果を取りまとめ、これを明確に伝達することにより、戦略的なリーダーシップを発揮する。
	直接、あるいは提携を通じて、または委託により、利用者が質の高いサービスを受けられるようにする。 地方自治体が資源を最大限活用し、納税者およびサービス利用者が高いVFM を得られるようにする。
②	地方自治体全体を通じて有効なリーダーシップを確保し、実務機能およびそれ以外の機能について、また監視部門の役割・責任について明確にする。
	地方自治体の議員および公務員の間建設的な協力関係を確保し、地方自治体の議員及び公務員の任務が高い水準で果たされるようにする。 地方自治体と一般市民の関係が明確になり、お互いが他方に何を期待しているかが分かるようにする。
③	地方自治体の議員および公務員が、高いレベルの行動規範と実効的なガバナンスの模範となるような形で行動することにより、リーダーシップを発揮する。
	組織としての価値観が実践され、有効であるようにする。
④	厳格かつ透明性の高い方法で意思決定を行い、建設的な監視の結果に耳を傾け、それに従って行動する。
	サービスが有効に提供され、地域社会が求め必要とするものになるよう、質の高い情報・勧告・支援を得る。
	有効なリスクマネジメントシステムを確実に導入する。 市民および地域社会に十分な利益をもたらすよう、法律上の権限を行使する。
⑤	議員・公務員が、それぞれの役割において十分な実績をあげるために必要なスキル、知識、経験、資源を有するよう配慮する。
	ガバナンス上の責任を担う者の能力を開発し、個人として、またグループとして、彼らの実績を評価する。 継続性と刷新のバランスをとるうえで個人のスキルおよび資源を最大限活用できるよう、地方自治体の構成員の新たな能力の育成を奨励する。
⑥	地域住民および地域の制度的ステークホルダーを（パートナーシップなどにより）効果的に関与させるような強固な監察機能を通じてリーダーシップを発揮し、建設的な説明責任の関係を開発する。
	地方自治体による直接的な、またはパートナーシップあるいは委託を通じた有効かつ適切なサービス提供を確保するため、公衆との対話および彼らに対する説明責任について、積極的かつ計画的なアプローチをとる。 スタッフに対する責任を果たすため、積極的かつ計画的なアプローチをとることにより、人的資源を最大限に活用する。

度に深く関連している。さらに、ガバナンス原則の第6の原則は、地方自治体と地域住民やパートナーあるいは職員の責任者とスタッフ等の間における説明責任の重要性を指摘したものであり、とりわけ地域住民への適時・適切な情報発信は、まさに財務会計制度の整備を前提として可能となる。この結果、CIPFA/SOLACEによる『ガバナンス・フレームワーク』の示唆するように、地方自治体において有効なガバナンスを実践するためには、地方自治体における適正な公会計・監査制度の構築・運営が必須といえる。

(2) 自己評価事項

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)により公表された『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』をうけて、ガバナンス原則に関するガイダンスでは、各ガバナンス原則を実践に落とし込み、各地方自治体の独自のガバナンス規範として利用する際に、地方自治体の議員や職員が自己評価すべき事項を以下のとおり列挙している¹⁵⁾。わが国の地方自治体運営にも、非常に示唆に富むものであるため、以下に要約して記載する。

ガバナンス原則 1: 地域のアウトカム志向に基づくビジョンの創造・実践(戦略経営)に関する自己評価のための質問事項

- ① 計画や意思決定に際する、具体的な地方自治体の達成目標・達成度合の明確化
- ② 初期の成果達成度合いの確認
- ③ ビジョンの地域社会への伝達
- ④ 利用者の(サービスの)質に関する意見の定期的・包括的な情報の入手
- ⑤ 市民およびサービス利用者の意見の利用度合い

ガバナンス原則2: 議員と職員の役割の明確化と協力関係の構築に関する自己評価のための質問事項

- ① 我々が何をすることを期待されているかについての全員の理解
- ② 地方自治体の主要機能に対する地方自治体の議員全員・リーダー・内閣の上級議員の理解
- ③ どのような種類の意思決定が執行機関に委任され、どのような種類の意思決定を議会が留保しているかの公式な合意
- ④ 組織の規模や複雑さの、ガバナンスの主要な機能へのアプローチ方法にとっての意味づけ
- ⑤ ガバナンスに関する仕組みの理解
- ⑥ 非執行機関と執行機関について、また議長および事務総長について、各々の役割・責任の明確な定義
- ⑦ すべての議員の意思決定についての集団責任

ガバナンス原則 3: 高いレベルの行動規範の遵守に関する自己評価のための質問事項

- ① 統治機構(governing bodies)として集团的に、また個々の統治者(governors)として個別的に、組織とステークホルダーに対する責任を理解すること
- ② 我々の行動によって、組織の目的・価値観を弱めるようなことがあるか
- ③ 基準委員会の意識向上のための主要な手段としての機能の有無
- ④ スタッフの振る舞い・行動に反映する価値観
- ⑤ このような価値観の意思決定に対する反映の方法
- ⑥ これらの価値観の確実な行動指針への落とし込み

ガバナンス原則4: 有効な監視、リスク・マネジメントと透明性の高い意思決定に関する自己評価のための質問事項

- ① リスク・マネジメント・システムの有効性
- ② リスク・マネジメント・システムの検証方法
- ③ 欠陥のあるリスク・マネジメント・システムの修正計画
- ④ 上記修正計画の公表の有無
- ⑤ 監視機能への適切な資源配分
- ⑥ 建設的な監視の結果の措置状況

ガバナンス原則5: 議員と職員の能力開発に関する自己評価のための質問事項

- ① 職務を有効に果たすための議員のスキル
- ② 政党は、選挙をめざすうえで必要なスキルを持つ人々をどの程度の確に特定できているか、また、社会の幅広い層にそのような人材を求めているかということ
- ③ 地方自治体の議員になることが現実的なことであるとできるだけ多くの人々に確させるために、もっとできることがあるとすればそれは何かということ
- ④ 有効なスキル開発、知識更新
- ⑤ 政党による個々の議員の成果検証
- ⑥ 地方自治体としての能力を改善するために、行動計画を実践しているかということ
- ⑦ 職員への適切な資源配分
- ⑧ 地方自治体の議員のなかで、「知識の継続性」と「考え方の刷新」の間で適切なバランスを見つけることは可能か、今後の計画についての政策は決まっているかということ

ガバナンス原則6: 公的説明責任の確保に関する自己評価のための質問事項

- ① 説明責任の内容と提供先の明確化
- ② 説明責任機能の有効性の判定
- ③ 異なる個々の説明責任上の関係におけるバランスの保持
- ④ 地域社会の相対立する要求・優先課題への対処方法
- ⑤ 住民およびサービス利用者との協議に際しての組織ポリシーの明確化
- ⑥ 我々が良好な関係を持たなければならない制度上のステークホルダーの確定
- ⑦ 地域社会への「リーダーシップ」の発揮の有無
- ⑧ ガバナンスに関する仕組みとその実践の定期的検証
- ⑨ 検証の結果と将来の改善に向けた計画の公表の有無

4 制定法と規則に基づくガバナンスの諸要素

(1) 制定法に基づくガバナンスの諸要素

地方自治体におけるガバナンスの執行体制として、その担い手や手法もさまざまである。上記の実務指針レベルのガバナンスの原則以外にも制定法で強制されるものもあれば、各地方自治体で任意に設定するものもある。

そこで、CIPFA/SOLACE による『ガバナンス・フレームワーク』の6つのガバナンス原則を具現化したガバナンスの主要な諸要素¹⁶⁾についてその設定根拠に着目する。具体的な考察にあたり、まず、最も強制力のあるガバナンスの諸要素として、制定法と規則に基づく諸要素について考察する。

法定職員(Statutory Officers)

英国の地方自治体職員の中で、制定法に基づき地方自治体に必ず配置することが義務づけられている職員は、第151条職員(Section 151 Officer)、モニタリング職員(Monitoring Officer)である。

まず、第151条職員は、『1972年地方自治法』第151条において、以下のように地方自治体に財務管理(Financial Management)の責任者を設置することが求められている。

すべての地方自治体は、財政状況を適切に管理するために調整を行ない、財政状況の管理について責任をもつ幹部職員を配置すべきである。

当該地方自治体職員は、1975年に英国における6つの会計団体によって設立された会計団体合同諮問委員会(Consultative Committee of Accountancy Bodies: 以下、CCAB)から認定されなければならない、その後の英国地方自治体における財務報告制度の変革における実務上のキーマンとして、重要な位置づけを担うものである。

次に、モニタリング職員は、『1989年地方自治・住宅法』第5 a) とb) 節および第2 a) とb) 節に基づき設置され、地方自治体が法に準拠して活動し、あらゆる個人に不正や不手際を引き起こさないことを確実にすることをその責務としている。通常、当該地方自治体の専属弁護士が兼任しているケースが多い。

基準委員会(Standards Committee)と議員の行動規範(Code of Conduct for Members)

『2000年地方自治法』は、地方自治体に対する以下のような内容の新倫理枠組みを確立した¹⁷⁾。

- ① 国務大臣とウェールズ議会(NAW)の行動に関する一般原則開発の権限の保持
- ② 選出議員の行動を網羅する行動規範モデルを作り、地方自治体が規範モデルの公表から6箇月以内に規範モデルの必須要素を地方自治体自身の行動規範に採用することの義務づけ
- ③ 町(town)、パリッシュ(parish)およびコミュニティー以外の全ての地方自治体が「基準委員会」を設置することの義務づけ
- ④ 基準委員会の委員からの、直接選挙で当選した市長か執行部のリーダーの排除
- ⑤ 基準委員会の議長の選出からの執行部のメンバーの排除
- ⑥ 国務大臣とウェールズ議会への、委員会の規模や独立したメンバー任命を含む基準委員会に関する規則策定権限の付与
- ⑦ 基準委員会による議員の行動規範の遵守の支援と、行動規範について職員の研修実施
- ⑧ 地方自治体のモニタリング職員(Monitoring Officer)の役割強化

⑨ 地方自治体の行動規範の不履行を調査するためのイングランド基準審議会
(Standards Board for England:SBE)の創設

『2000年地方自治法』をうけて、副首相府(ODPM)は、以下の4つの標準的な議員の行動規範(Model Codes of Conduct for Members)を公表した。これらは2001年11月6日に国会に提出された。

- ① 2001年地方自治体令(標準行動規範)(イングランド) *the Local Authorities (Model Code of Conduct)(England) Order 2001*
- ② 2001年パリッシュ令(標準行動規範)(イングランド) *the Parish Councils (Model Code of Conduct) Order 2001*
- ③ 2001年国立公園・湖沼機構令(標準行動規範)(イングランド) *the National Park and Broads Authorities (Model Code of Conduct)(England) Order 2001*
- ④ 2001年警察令(標準行動規範) *the Police Authorities (Model Code of Conduct) Order 2001.*

4つの規範は、それぞれ、地方自治体(SI3575)、パリッシュ(SI3576)、公園機構(SI3577)および警察機構(SI3578)に適用される。ウェールズ議会は2001年3月にモデル規範を公表した。その後、前述の白書『力強く繁栄するコミュニティー(Strong and prosperous communities)』において、より明確で、わかりやすく、バランスのとれた地方自治体職員向けの行動規範を2007年5月までに制定する、という政府の意思が表明された。

白書の提案に対して効力を与えるのに必要となる詳細な修正案は、2007年1月に発行された『地方自治体の議員に対する標準的な行動規範の修正に関する協議書(以下、協議書)』に記されている¹⁸⁾。

この行動規範の修正が決定されたことで、地方自治体に適用される行動に関する国のより広いレビュー体制の一部が構築された。その結果、最も深刻な不正行為を除いたすべての調査、決定に対してより地元中心の意思決定体制へと移行しなければならないが、基準の一貫性を保つための新たな戦略的、規則的な役割をもった新体制の中心として、国にSBEをおくこととなった。提案された修正は、以下の項目を含むものである。

- ① 非合法的な差別、いじめ・守秘情報の開示・職務外の行為・贈答・供応
- ② 職に就く前の刑事犯罪行為・不適切な影響行使あるいは要求
- ③ 広報に関する規範・規範違反報告および脅迫禁止

- ④ 市民の意見あるいは政策に影響を与える団体
- ⑤ 家族、友人、個人的に関係のある人の利害関係
- ⑥ 個人的利害の定義と公表・公共サービスの利害・検査・監視委員会

当該協議書の作成にあたり、数多くの提案が修正規範に組み込まれた。なお、その提案のなかには、規範の利便性を改善し、偏見を抱かせる利害関係や議員が個人の裁量内で行った行為に関連するルールをさらに修正する内容が含まれていた。

新規範の各地方自治体での適用を受けて、修正標準規範の規定はイングランドの地方自治体の議員に適用されている。『*The Local Authorities (Model Code of Conduct) Order 2007*』が4月4日に公表され、新たな行動規範が実行され、2001年に公表された4つに分別された行動規範に取って代わった。

(2) 会計監査規則に基づくガバナンスの諸要素

内部統制システム(System of Internal Control)

内部統制システムとは、ある組織が効率的かつ有効的に運営されることを保証するために、特定のシステムにおける統制(control: 処理手続について秩序をもって効率的な方法で運営し、法令上・経営上の要請を遵守し、資産を保全し、記録の完全性・正確性を確保し不適切なものを特定・修正すること)を設計・実施・検証・修正する方法の総称で、コーポレート・ガバナンスの枠組みの重要な部分である。内部統制システムは、地方自治体の方針、目的、目標の合理的な達成に係るリスクを認識し、優先順位をつけ、リスクが実現化する可能性とリスクが実現化した際の影響を評価し、また効率的・有効的・経済的にリスクを管理することを意図した継続的な過程を基礎としている¹⁹⁾。イングランドでは、2003年度版から改正された『2006年会計監査規則(*Accounts and Audit Regulations 2006*) (規則4)財務管理の責任(Responsibility for financial management)』により以下のような具体的な法的な要請が課せられている。

- ① 地方自治体の内部統制の有効性に関するレビューの実施
- ② 発見事項に関する委員会(監査委員会あるいは同等の委員会)か議員による検討
- ③ 財務諸表とともに内部統制に関する報告書を毎年公表すること

内部監査 (Internal Audit) と内部監査の実務規範

地方自治体には、適切なリスクマネジメント・プロセス、統制システム、会計記録、ガバナンスに関する仕組みを整備し、継続的に運用する責任がある。内部監査は、これらの仕組みを整備し、あるいは適正に運用するよう勧告するという重要な役割を担っている。2006年にCIPFAが公表した『英国自治体における内部監査のための実務規範 (以下、内部監査の実務規範)』(Code of Practice for Internal Audit in Local Government in the United Kingdom 2006)によれば「内部監査とは、組織の目標の実現に向けて統制環境 (control environment) がどれだけ有効であるかを評価することにより、統制環境について独立した立場で客観的な意見を組織して提供する保証機能を有する」²⁰⁾と定義されている。

『2006年会計監査規則 (イングランド)』、『2005年会計監査規則 (ウェールズ)』、『1973年地方自治法第95条 (スコットランド)』、『1972年地方自治法第54条 (北アイルランド)』が適用されるすべての主要な地方自治体および関係機関は、CIPFAの当該規範の趣旨に沿うような内部監査に関する規程を策定すべきである。なお、内部監査機能に関する要請は、明示的であれ暗示的であれ、地方自治体の条例によって示される。イングランドにおける『2006年会計監査規則』では、以下のような具体的な法的な要請が課せられている²¹⁾。

また、ウェールズ、北アイルランドについては、以下の規則により、同様の義務が課せられている。

- ① ウェールズについては、『2005年会計監査 (ウェールズ) 規則』の規則4[2]
- ② 北アイルランドについては、『2006年地方自治体 (会計監査) (北アイルランド) 規則』の規則2A

なお、スコットランドでは、同様の義務は規則により定められていないものの、自発的に年1回の内部統制システムの有効性のレビューとAGSの公表を行っている。

(規則4)内部監査

地方自治体は、年に一度は内部監査により、システムの有効性に関してレビューをしなければならない。また、レビューにおける発見事項については、委員会あるいは地方自治体の議員によって検討されなければならない。

内部監査の実務規範によれば、内部監査の範囲(基準1)として、地方自治体のすべての統制環境を含むものである。内部監査責任者は、どの部分に重点をおいて監査を行うかについて、リスク・マネジメントの仕組みを含めて、組織目標達成のための組織的な保証やモニタリング機能を考慮しなければならない(para.1.2)。なお、「1.4 不正行為と汚職」に関して、

不正行為および汚職のリスクの管理責任は経営管理者にあり、その予防または発見については、内部監査人は責任を負うものではないとしている。その理由として、監査手続だけでは、たとえ十分な専門家としての正当な注意(due professional care)をもってしても、不正行為と汚職を保証できるだけの心証を得られないからである(para.1.4)。なお、個々の内部監査人は、自らの業務に対して、専門家としての正当な注意を払い、それに応じた行動をする個人的な責任があるとして、利益相反の回避や業務上知り得た情報を個人的な利得に用いない等を例示している(para.9.2)。

また、実務規範において、(基準2)として内部監査人に関する「独立性」を、また(基準3)として内部監査人が準拠すべき「倫理」を定めている。

まず、「独立性」については、内部監査人は、公正かつ有効な専門的判断・勧告を行うことにより、内部監査人の職務を遂行するため、監査対象である業務から独立していなければならないとし、内部監査責任者は、個々の内部監査人の利害関係に関する宣誓(Declaration of Interest)を検証しなければならない(para.2.6)。さらに、独立性保持の前提条件として、以下のとおり、内部監査人の地位と内部監査の予算確保を強調している(para.2.2)。

- ① 内部監査人は、内部監査が有効に機能するような地位にいなければならない。組織の支援は不可欠であり、内部監査人の独立性を尊重することは、内部監査の有効性の基盤となる。
- ② 組織は、内部監査人が組織上の独立性を確保できるように、適切な予算に基づき組織の資源を与えられるよう措置を講じるべきである。

他方、内部監査人が準拠すべき倫理に関して、主要な原則として「誠実性(Integrity)」、「客観性(Objectivity)」、「コンピテンシー(Competency)」、「守秘義務(Confidentiality)」の4つの原則を掲げている。

すべての内部監査人は、業務のすべての側面において「誠実性」を保持しなければならないとしている(para.3.2)。次に、「客観性」とは、検証の対象となる業務・プロセスに関連するすべての考察について、個人的な利害や他者の意見による不当な影響を受けずに検証するような精神的状態である。内部監査人は、職業的又は個人的関係から生じる利害相反、組織内又は監査対象の業務における利害相反、金銭上の利害相反、その他利益相反などの、いかなる利害相反も回避し、また業務の範囲や実行についての制約や修正につながるような、あるいは内部監査報告書の内容や判断に大きな影響を与えるような不当な影響を拒むことにより、客観的に行動しなければならない(para.3.3)。

「コンピテンシー」とは、内部監査人が、内部監査にあたり知識・技能・経験を活用し業務が十分に行われるよう、必要に応じて追加的な指導及び支援を求めなければならないとして、補助者も含めて、専門性を維持する必要性を強調するものである(para.3.4)。また、内部監査人は、内部監査業務の過程で入手した情報については、その秘密を保持しなければならない(para.3.5)。

つぎに、内部監査業務の品質に関しては、(基準6)として「継続的な専門能力開発」(Continuing Professional Development)と(基準11)として内部監査責任者による「品質保証」(Quality Assurance)を定めている。

「継続的な専門能力開発」とは、内部監査責任者が、適切な監査従事者を登用する責任があるとして、個々の内部監査人を、あらかじめ定められた技能およびコンピテンシーを基準として、定期的に評価しなければならない。なんらかの研修・能力開発の要望がある場合には、組織独自あるいはCIPFAによる専門能力開発に参加を促している(para.6.2)。

「品質管理」については、内部責任者は、監査業務が適切な技能、経験、コンピテンシーを有する監査従事者に割り当て、内部監査サービスに関する業績管理(Performance Management)と品質管理(Quality Assurance Framework)の枠組みを導入しなければならない。具体的には、監査利用者からの定期的なフィードバック、内部監査の実務規範や監査マニュアルに確実な準拠性を検討するための定期的な内部品質レビューを実施する(para.11.2-11.3)。

内部監査の報告に関しては、(基準10)で取り扱われている。内部監査人の報告の目的は、組織の管理者に対して、統制環境やリスク・脅威について独立した客観的な意見を表明し、合意された措置を講じるように管理者を促すことにある。管理者は、合意された改善措置を確実に講じる責任を負う。もし、合意された日までに、改善措置が講じられない場合には、上申手続(escalation procedures)をとることとなる。内部監査報告書では、統制環境の適切性と有効性に関する総合意見を述べなければならない(para.10.1-10.4)。

この内部監査の責任者は、「監査委員会」に対して、適切に説明する責任を負い同委員会が有効に機能するよう支援し、他の者(たとえば第151条職員やモニタリング職員、事務総長等)との関係との間で適切なバランスを図らなければならない(para.4.2)。

さらに、内部監査人と外部監査人の関係については、内部監査人が、組織内における独立性のある保証機関であるのに対し、外部監査人は、財務諸表についての独立した意見、また組織の資源利用における経済性・効率性・有効性を確保するための仕組みについての

結論を提供する責任を負っており、こうした役割・責任の違いを考慮する必要がある。内部監査人と外部監査人は、相互の尊重および尊敬のもとで協力して成果を向上し、業務の重複の回避に結びつけることを志向すべき関係にあるとされている(para.5.4)。

5 勧告実務書と指針に基づくガバナンスの諸要素

年次ガバナンス報告書の様式

年次ガバナンス報告書(Annual Governance Statement:以下、AGS)は、英国地方自治体の会計報告書(a Statement of Accounts)の一部をなし、2007年度以前までは「内部統制報告書」として公表されていた。当該会計報告書は、『英国における地方自治体会計実務規範』(*Code of Practice on Local Authority Accounting in the United Kingdom*)において、その具体的な規定と様式が定められている。この実務規範は、英国の会計基準審議会(Accounting Standards Board)がその策定を許可する勧告実務書(Statement of Recommended Practice:以下、SORP)²²⁾の一つで、地方自治体の会計という特殊領域の会計とその関連部分に関する実務上のルールを定めている²³⁾。

AGSに盛り込まれる詳細な内容については、第5章にて改めて考察するためここでは省略する。

監査委員会(Audit Committee)

英国の公的部門、民間部門の多くの組織において監査委員会の設置が求められているが、監査委員会を持っている地方自治体はイングランド・ウェールズの半分にも満たなかった。そこで、2005年にCIPFAが出した新ガイドライン『監査委員会—地方自治体のための実務ガイダンス—』(*Audit Committees-Practical Guidance for Local Authorities*)は、監査委員会がまだない地方自治体には設置を促し、既にある地方自治体には委員会がより有効に機能するように指導している。

監査委員会は良きガバナンスの鍵といわれている。すなわち、監査委員会の目的は、リスク・マネジメントのフレームワークおよび関連する統制環境に独立した立場から保証を行い、財務業績および非財務業績を監視して、財務報告の過程を監督することである。また監査委員会は内部統制報告書をチェックする。理想的には監査委員会は執行部、監視の取り決めから分離されたものでなければならず、これらの機能からは独立した委員長を選任すべきで

ある。監査委員会のステータス、独立性は重要であるが、有効的であるということはすなわち、監査委員会のメンバーが十分な情報を入手し、議会に対して正しいプロセスが取られており、地方自治体の財務的な受託責任および全体的なガバナンスが信頼のおけるものであるということ、確信をもって伝えることができるということである。

以上、その設定根拠の分類に基づき、制定法と規則、SORP、各種ガイドラインに区分して、ガバナンス原則と上記のガバナンスの諸要素を分類したものが、【図表 3-3】である。

【図表 3-3】主なガバナンスの諸要素の設定根拠に基づく階層

主なガバナンスの諸要素	設定根拠	
優れたガバナンスの基本原則と補足原則に基づいたガバナンス規範	CIPFAフレームワークとガイダンス(2007年)	指針
監査委員会	CIPFAガイドライン(2005年)	
内部監査	CIPFAガイドライン(2006年)	
年次ガバナンス報告書を含む会計報告書の記載様式	自治体版SORP、BVACOP	実務慣行
内部監査の基準	内部監査規範(2006年)	
外部監査の基準	監査実務規範	
内部統制システムの構築義務	会計監査規則・監査実務規範	規則
年次ガバナンス報告書作成義務	会計監査規則	
内部監査制度の構築義務	会計監査規則	
第151条職員(CFO)	1972年地方自治法	制定法
モニタリング職員	1989年地方自治・住宅法	
外部監査制度(地方自治体監査委員会)	1982年地方財政法、 1998年地方自治体監査委員会法	
包括的業績評価制度	1999年地方自治法	
新たな経営管理構造	2000年地方自治法	
基準委員会設置と議員の倫理コード	2000年地方自治法	

以上、本章では英国(主として、イングランドとウェールズを中心に)の地方自治体におけ

るガバナンスの執行体制に関して、ガバナンスの諸原則を中心に据えて、法定職員、基準委員会、議員の行動規範、内部統制システム、内部監査、年次ガバナンス報告書、監査委員会といった主なガバナンスの諸要素の内容を考察することで整理した。

その際に、ガバナンスの基本原則については、民間部門で培われた原則をもとに公的部門の状況を反映するかたちで、進化してきたことが確認された。

また、ガバナンスの諸要素の設定根拠に着目し、制定法と規則、勧告実務書、指針といった階層構造を意識しつつ整理した結果、まず英国地方自治体におけるコーポレート・ガバナンスの中心に、指針レベルのCIPFA/SOLACEの『ガバナンス・フレームワーク』におけるガバナンスの基本原則が据えられており、各地方自治体の自主性を重んじられている点の特徴的である。いわゆる「プリンシプル・ベース」に基づくガバナンスの執行が実践されているのである。

さらに、ガバナンスのフレームワークの検証については、地方自治体内部においては法定職員や基準委員会さらには内部監査を配置して、一定レベル以上のガバナンスの水準を制度として維持している点も理解できた。なお、上記に記載したガバナンス以外にも、英国地方自治体外部のガバナンスの諸要素としての包括的業績評価制度・包括的地域評価制度・外部監査制度や、その他内部のガバナンスの諸要素としての会計規範等が存在するが、別の章にて検討するためここでは省略する。

(注)

- 1) 地方自治体のコーポレート・ガバナンス論の意義については、喜多見富太郎「地方財政の再設計—地方ガバナンス改革からの視点」、RIETI Discussion Paper Series 04-J-017、(独)経済産業研究所、2004年に依拠している。
- 2) 企業におけるプリンシパル＝エージェンシー問題とは、経営者と株主との間の契約の不完備性や情報の非対称性等を原因として、経営者が株主の利益を犠牲にして自己の利益を追求するというモラルハザードが生じる可能性があることを指す。小佐野広『コーポレート・ガバナンスの経済学』日本経済新聞社、2001、7-8頁。
- 3) CIPFA/SOLACE, *Delivering Good Governance in Local Government Framework*, CIPFA, 2007.石原俊彦監訳、新日本有限責任監査法人『地方自治体のパブリック・ガバナンス—英国地方政府の内部統制と監査—』中央経済社、2010年6月。
- 4) CIPFA/SOLACE, *Delivering Good Governance in Local Government, Guidance Note for English Authorities*, CIPFA, 2007.『同上訳書』。
- 5) *Ibid.*, pp. 5-9.
- 6) Cadbury Report: *Report of the Committee on the Financial Aspects of Corporate Governance: the Code of Best Practice*, Gee Professional Publishing, December 1992. 翻訳は、日本コーポレート・ガバナンス・フォーラム編『コーポレート・ガバナンス—英国の企業改革』商事法務研究会、2001年、259-295頁。
- 7) Hampel Report: *The Final Report*, The Committee on Corporate Governance and Gee Professional Publishing, 1998. 翻訳は、『同上書』、366-410頁。
- 8) Solomon, J., *Corporate Governance and Accountabilty*, John Willy & Sons Ltd, 2010, p.63.
- 9) 図表中の「FRC」とは、財務報告協議会(Financial Reporting Council)のことで、保証有限責任会社として設立され会計基準審議会の上部機関である。2004年1月以降は、会社報告および民間のコーポレート・ガバナンスを規制する独立した統一機関として機能している。
- 10) CIPFA/SOLACE, *Framework*, *op. cit.*, pp. 2-3.
- 11) CIPFA/SOLACE による『ガバナンス・フレームワーク』の対象となるauthority には、以下のものが含まれている。 *Ibid.*, pp.1-2.
・county councils(県) ・district councils(市) ・most-purpose authorities

- ・Greater London Authority and functional bodies
- ・city region
- ・the Corporation of London
- ・fire authorities
- ・joint authorities
- ・police authorities
- ・national park authorities

- 12) *Ibid.*, p. 7.
- 13) scrutinyの訳語としては、松田徳一郎監修『*Dictionary for the General Reader*』研究社、1991によれば、精密な調査、監視等と記載されており、現在、定まった訳がない。Audit Commission, *In the know – Using information to make better decisions*-, February 2008, p14によれば、scrutinyには、内部監査・外部監査はもとより、業績評価や選挙における説明も含む広範な概念であるとされている。英国地方自治体においては、Overview/Scrutiny Committeesを設置している団体も多いが、その機能としては、執行部が議会の方針をいかに実施したかをモニタリングし、目標がどのように達成されたかを詳細に検討することにある。そこで、本論文のscrutinyの訳としては、「監視」とした。
- 14) *Ibid.*, pp. 8-9.
- 15) CIPFA/SOLACE, *Guidance*, CIPFA, 2007, pp.14-34. 石原俊彦監訳、新日本有限責任監査法人『前掲書』、63-90頁。
- 16) 2008年9月に、関西学院大学石原俊彦教授主催のUK Study Tourに参加した際に、バーミンガム市等を訪問してコーポレート・ガバナンスに関する講演を拝聴した際に、具体的なガバナンスの内容がKey elements of the governance framework として説明されていた。そこで、コーポレート・ガバナンスの具体的な構成内容を「ガバナンスの諸要素」と表現した。
- 17) 2000年度地方自治法(Local Government Act 2000)パートIII 地方自治体の議員と職員、49条該当する地方自治体の議員の行動を統治する原則を参照。
- 18) Department for Communities and Local Government, *Consultation on Amendments to the Model Code of Conduct for Local Authority Members*, DCLG, January 2007.
- 19) CIPFA, *Code of Practice for Internal Audit in Local Government in the United Kingdom 2006*, CIPFA, 2006, p 30.およびBirmingham City CouncilのAnnual Governance Statement 2008/09の「The Purpose of the Governance Framework」を参照。バーミンガム市のホームページは以下の通り。
<http://www.birmingham.gov.uk/cs/Satellite?c=Page&childpagename=SystemAd>

min%2FCFPageLayout&cid=1223233319955&packedargs=website%3D4&page
name=BCC%2FCommon%2FWrapper%2FCFWrapper&rendermode=live

- 20) *Ibid.*, p. 2. ここでは、16の内部監査の実務規範の条文の引用を多用するため、各引用文章の末尾に(para)として、何条から引用したかを明らかにしている。
- 21) Office of Deputy Prime Minister, *Accounts and Audit (Amendment) (England) Regulations 2006*, March 2006.
- 22) わが国では通常、業種別会計というイメージで認識される特定領域の実体に関する会計の指針が、英国ではSORP として設定されている。第4章を参照のこと。
- 23) 遠藤尚秀、石原俊彦「英国地方自治体の財務会計基準設定に関する一考察 — CIPFAにより設定されたSORPを中心として—」『ビジネス&アカウンティングレビュー』第4号、2009年3月、107－122頁。

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 －

1 英国勅許公共財務会計協会

英国勅許公共財務会計協会(Chartered Institute of Public Finance and Accountancy: 以下、CIPFA)は、英国における地方自治体の財務報告と会計基準の設定に大きな役割を果たしている。英国地方自治体における外部財務報告の基礎となる会計基準設定の詳細は、関連する制定法、規則、会計基準、勧告実務書、実務指針などの内容を整理することで明らかになる。CIPFA は英国の地方自治体会計基準を設定する団体であると一般に理解されている。CIPFA がそのような機能を果たしている背景には、どのような法的根拠があるのだろうか。本章の目的は、この点について考察を展開することにある。本章の整理を通じて、CIPFA により策定された勧告実務書(Statement of Recommended Practice: 以下、SORP)が英国地方自治体の会計基準の設定において実質的に中心的な役割を果たしていること、また、CIPFA のSORPが軸となって英国地方自治体の財務会計基準を設定していることが解明されることになる¹⁾。

ところで、英国の公会計、特に、地方自治体会計を研究対象にした体系的な成果(著書)は、これまで、ほとんど公表されていない²⁾。それゆえに、現在の英国地方自治体の会計基準設定が、何を法的な根拠としてどのように制度的に、また、実務的に具現化されているのかを解明しようとする場合には、相当に広範囲の文献等を渉猟する必要がある。また、この渉猟と、1985年の会社法で用いられた「真実かつ公正な概観」(True and Fair View)を実現するための要件との関係を見無視することはできない³⁾。

2 財務管理責任者の設置と制定法

1972 年地方自治法

現在の英国における地方自治体会計基準設定の根源となる制定法の規定を、1972年地方自治法第151条に求めることとする。そこでは、地方自治体に財務管理(Financial Management)の責任者を設置することが求められる。財務管理の責任者を設置しなければ、その先の財務報告や会計基準の設定は非常に困難である。英国の地方自治体では、

1972年の地方自治法の規定により、財務管理の専門的知識をもつ幹部職員（単に職員ではなく、責任者・幹部職員という部分が重要である）の設置が要請されている。英国における地方自治体の財務報告や会計基準の設定に関する一連の議論では、こうした財務管理責任者の配置という規定を原点に位置づけることで、より具体的な制度的・実務的展開への端緒とすることができる⁴⁾。

ところで、現在、英国の地方自治体における外部報告義務や会計帳憑の作成管理は、財務管理責任者の設置を求めた『1972年地方自治法』以降、次のような法的要請等に基づいて修正、展開されている。

① 地方自治法 (the Local Government Act)⁵⁾

1982年・1985年(情報接近に関わる)・1986年・1988年・1992年・1999年・2000年・2003年

② 地方自治・計画・土地法 (Local Government Planning and Land Act) 1980年

③ 地方自治財政法 (the Local Government Finance Act) 1982年

④ 情報保護法 (the Data Protection Act) 1984年

⑤ 地方自治・住宅法 (the Local Government and Housing Act) 1989年

⑥ 地方自治体監査委員会法 (the Audit Commission Act) 1998年

⑦ 情報公開法 (the Freedom of Information Act) 2000年

1982年制定法

『1972年地方自治法』以降、『1980年地方自治・計画・土地法』第2節では、情報公開の重要性について記述するとともに、国務大臣に情報の公開に関する実施規範の策定権限を与えている。この実施規範は年次報告書、人事統計、地方税の徴税に関する情報などを対象とするものであった。

『1982年地方自治法』では、『1980年地方自治・計画・土地法』の流れを受ける形で、地方自治体に、年次会計報告書 (Annual Accounts) の公表が義務づけられた。『1982年地方自治財政法』では、地方自治体の会計記録の作成と管理に関する主な法的事項が定められた。『1982年地方財政法』第3編では、「地方自治体監査委員会」、「財務諸表の監査」、「その他・補足」という見出しのもとで、主として地方自治体監査委員会が担う財務諸表監査の議論の一環で会計基準の設定等についての言及も行なわれている。特に、第23条の財務諸表

に関する規則には注目する必要がある。

『1982年地方自治財政法』第3編第23条(1)(2)は、『地方自治法』や『地方自治財政法』などの制定法(statute law)の条文に基づいて、規則(regulation)が制定される根拠となる重要な条文である。特に(1)では、国務大臣は、本法本編に準拠して財務諸表の監査を受けることが求められている団体に、規則によって財務諸表の継続記録、様式などを規定すると説明されている点、また(2)で、本節に基づいて設定される規則は、団体の状況に対応して異なる規定となることがある、と説明されている部分は留意すべき箇所である。すなわち、この箇所の2つの規定によって、1983年の『会計監査規則』(Accounts and Audit Regulations)が制定され、また、日本的には業種別会計とイメージされるような特殊領域の会計(たとえば、企業会計に対して地方自治体会計)の存在(後述のSORP)が容認されているからである。

1982年地方自治法や地方自治財政法第3編第23条(1)のもとで策定された1983年『会計監査規則』は、公表用の財務諸表の内容や作成手続を定めており、その発展版である2003年版は後述のように、英国における今日の地方自治体会計の概要を規定している⁶⁾。

1989年制定法と「適切な会計慣行」の概念

その後、『1985年地方自治(情報接近)法』では、報道関係者を含む市民に、ほとんどの議会や委員会への傍聴が認められた。また、注目すべき制定法として『1989年の地方自治・住宅法』(the Local Government and Housing Act)では、第4編「地方自治体の経常会計と資本調達(Revenue Accounts and Capital Finance of Local Authorities)」において、地方自治体における短期と長期の資金調達について詳細に規定している。この法律では、適切な会計慣行(Proper Accounting Practice)という概念がはじめて制定法の上で明記されている。

1998年地方自治体監査委員会法

『1998年地方自治体監査委員会法』(Audit Commission Act)は、第27条の規定で、「規則」(Regulation)を制定できる権限を国務大臣に与えている。2003年『会計監査規則』(Accounts and Audit Regulations)は、『1998年地方自治体監査委員会法』の第27条の規定に基づいて策定されたもので、現在、英国の地方自治体で実践されている会計制度と監査制度を支える実務的な基盤フレームワークを提供している。2003年『会計監査規則』は、今日の地方自治体会計のあり方を規定する法的要請を、制定法のレベルから規則のレベル

へと転換する最も重要な法的条項である。『1998年地方自治体監査委員会法』で、国務大臣に付与された内容には、次のような事項が含まれている。

- ① 会計記録の継続的な記帳
- ② 会計報告書の様式と作成と証明
- ③ 会計記録の保管
- ④ 会計記録と会計報告書に関する情報の公表
- ⑤ 検査および反論の権利と選挙民へのこれらの権利の告知

3 2003 年会計監査規則と適切な会計慣行

地方自治法や地方自治体監査委員会法などの制定法に基づく地方自治体の会計に関する規定は、『1998年地方自治体監査委員会法』第27条が保証するように、国務大臣の手によって、より具体的な規則(regulation)⁷⁾へとその内容が展開されている。『1982年地方自治法』のもとでは、地方自治体が公表する財務諸表の内容、要求される会計記録、内部統制システム等に関する特別な条件が含まれているが、2003年4月1日から施行されている会計監査規則(イングランド)は、1982年地方自治法と『1998年地方自治体監査委員会法』の規定に基づいて、当時の副首相府(ODPM)が制定したものである。2003年会計監査規則は現在、3度の修正を経て、地方自治体等の会計と監査の内容を規定する重要な規則となっている。

会計報告書

2003年『会計監査規則』は、第4条(1)で、地方自治体等の関係団体は、その財務管理が適切で有効であることを保証する責任を有し、リスク・マネジメントを含む健全な内部統制システムを構築しなければならないと説明している。そして、(2)においては、諸勘定についての報告書や歳入と歳出の勘定、残高勘定について、適切な慣行に準拠した内部統制報告書を作成しなければならないとしている。

また、第7条では、「関係団体は、下記を含む会計報告書を毎年、適切な慣行(Proper Practice)に準拠して作成しなければならない」として、会計報告書等の作成を、適切な会計慣行に基づいて行なうことを求めている。

なお、英国(イングランド)の年次報告書においては、財務担当責任者は会計報告が会計

年度末における地方自治体の財政状況および会計期間における財務活動を適正に表現している旨を、署名し日付を入れて承認しなければならないとされている。また、年次報告書の公開に関しては、2006年3月の『会計監査規則』の改訂で、地方自治体は会計年度終了後6箇月以内に、外部監査が終了しているか否かにかかわらず会計報告書を公表し、関心をもつ者が購入できるように準備しておかなければならないとされている。また、外部監査が終了している場合には監査報告書を、終了していない場合もその旨を、明示しなければならないとした。決算の終了に関しては、決算日から6箇月以内とされていたものを、2004年3月度からは5箇月、2005年3月度からは4箇月に短縮することが、2006年の改訂で求められている。

2003年ガイダンス

2003年会計監査規則の内容は、2003年3月に公表されたガイダンスによって補足説明されている⁸⁾。この補足説明についてCIPFA は、「国務大臣は2003年会計監査規則についてのガイダンスを発行した。当ガイダンスは、2003年規則におけるいくつかの変更点を立案した際の背景についても記述している。また、適切な会計慣行の問題と、適切な会計慣行を設計すると一般に認識されている公表された規範について、ガイダンスを提供しようとしている」と解説を行っている⁹⁾。これらの解説は、英国における地方自治体会計基準の設定や適切な会計慣行に関する整理を行なう上で、特に重要な記述である。

4 CIPFA の勧告実務書

(1) 英国会計基準審議会による会計基準の設定

英国地方自治体の財務報告に関する会計基準の設定は、以上に整理した法律と規則に基づいて展開されている。しかし、すでに確認したように、地方自治法や『会計監査規則』に規定されている内容は、実際の財務報告の局面においては非常に抽象的なもので、具体的な実務作業の局面では、より具体的な基準や指針が必要になる。

英国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 (Accounting Standards Board :以下、ASB) が民間企業向けに設定している財務報告基準 (Financial Reporting Standards :以下、FRS) に原則として依拠するセクター・ニュート

ラル(private sectorもpublic sectorも同様の会計基準の適用)の立場が、採用されている。

英国における会計基準の設定は、1970年にイングランド・ウェールズ勅許会計士協会(The Institute of Chartered Accountants in England and Wales)によって創設された会計基準運営委員会(Accounting Standards Steering Committee:以下、ASSC)が、英国におけるその他5つの会計士協会の合同委員会として再編された時期に遡ることができる。ASSCは、1976年2月には、会計基準委員会(Accounting Standards Committee:以下、ASC)に改称され、1976年から6つの会計士協会による会計団体合同諮問委員会(Consultative Committee of Accountancy Bodies:以下、CCAB)の一つの委員会として、財務報告に関する会計基準を継続して検討してきた。その際、ASCは、CCABを構成する会計士協会の理事会に標準会計実務書(Statement of Standard Accounting Practices:以下、SSAP)とその解説書を提案してきた。

ASCによるSSAPの提案方式は、1990年に保証有限責任会社として財務報告協議会(Financial Reporting Council:以下、FRC)が設立され、その下部機関としてASB(同様に、保証有限責任会社)が設けられて、会計基準の設定という目的をASBに任務を引き継ぐまでの約15年間継続された。ASCを引き継いだASBの目標は、上場会社およびその他の組織における受託責任の遂行において、投資家、市場および公衆の信頼を維持するというものである。

このために、ASBは、財務情報の利用者・提供者・監査人の便益のために、財務会計および財務報告の基準を設定し発展させるというミッションを有していた。ASBの設定するFRSに対して、ASCが提案したSSAPは、1990年の時点で22本がASBによって採択された。しかし、その後は新しいFRSがSSAPにとって代わるなどの措置が進められつつ、現在でも効力をもつSSAPが残っている¹⁰⁾。なお、緊急の会計上の課題については、ASBの小委員会である緊急問題専門委員会(Urgent Issues Task Force:以下、UITF)が適用書(Abstracts)を別途、公表している。これは、会計基準(FRSのこと)とは異なり、法律上の地位を有するものではないが、英国の企業会計では「真実かつ公正な概観」(True and Fair View)¹¹⁾を判断する際の基準の一つとされている。

ASCとASBが設定・公表する会計基準のもつ法的な根拠については、『1989年会社法』(the Companies Act 1989)に関連する条文を見出すことができる。1989年会社法には、次のような規定が設けられている¹²⁾。

- ① 「会計基準」とは、原則で定める機関が発行する標準的会計実務書をいう(第256条(1))。
- ② 「会社の年次財務諸表に適用しうる会計基準」とは、当該会社の置かれている状況に適合する基準をいう(第256条(2))
- ③ 国務大臣に対して、(a)会計基準を公表する機関、(b)会計基準の公表を指揮・監督する機関、(c)会計基準や会社法の会計規定からの離脱を調査し、これらを遵守させるために必要な措置をとる機関を認可する権限を付与する(第256条(3))。

ここまでの考察で、『1982年地方自治法』と『地方自治財政法』が、地方自治体が公表する財務諸表の内容、要求される会計記録、内部統制システム等に関する規定を設けており、『1998年地方自治体監査委員会法』第27条は、そうした規定の内容をより具体的に規定する権限を国務大臣に与えていることが解明された。すなわち、この3つの法律を根拠に、国務大臣(2003年当時は副首相、2006年の改訂時にはコミュニティー・地方自治相)の手によって設定されたのが、2003年4月1日から施行されている『会計監査規則(イングランド)』である。そして2003年会計監査規則のガイダンス¹³⁾は、この会計監査規則に基づいて実践される適切な慣行について、具体的な印刷物を例示してその内容を紹介しているのである。

ここでは、つぎに2003年会計監査規則ガイドラインで紹介された公正な会計慣行として、CIPFAのSORPに関する論点を整理することにする。すなわち、CIPFAのSORP(具体的には、Code of Practice on Local Authority Accounting in the United Kingdom: Statement of Recommended Practice)は、何ゆえに適切な会計慣行と認識されているのであろうか。以下では、この問題を検討する準備として、英国会計基準審議会の活動内容を整理することからはじめることとする¹⁴⁾。

(2) 勧告実務書

ASBの目標は、財務情報の利用者・提供者・監査人のために、財務会計および財務報告の基準を設定し発展させることにある。それゆえ、ASBは本来、会社の一般目的財務諸表に適用される会計基準を設定している。したがって、特別な産業や特別なセクターにおいては、会計基準を有効に実施させるために、さらなる会計上の指針が必要となる。わが国でも通常、業種別会計というイメージで認識される特定領域の会計実体に関する会計指針が、英国ではSORPとして設定されている。英国のこの指針は、ASBにより指針設定が承認された団体

から勧告実務書(SORP)という形式で公表されている。それゆえに、CIPFAが公表する実質的な地方自治体の会計基準に相当するSORP以外にも、英国内には複数のSORPが存在する。

SORPは、特別な産業や部門(セクター)についての会計慣行に関する勧告実務書であり、特別な産業あるいは部門において普及している特殊要因や履行されている取引に焦点をあてて会計基準や他の法令・規則の要求を補完するものと言える。SORPは、ASBによって発行されるものではなく、ASBによってその目的が承認された産業あるいは部門の団体(SORP設定団体)によって策定されるものである¹⁵⁾。

SORP設定の方針と実務規範

SORPの策定に関する基本方針として、ASBは次のような指摘を行なっている¹⁶⁾。ASBはSORPを発行する諸団体を承認している。これらの団体は、下記の事項を満たさない限り、ASBによって承認されることはない。ASBによる事前チェックで、SORPの内容は、それぞれの部門や業種の実態を熟知した団体等によって設定される仕組みが出来上がっている。

- ① その業界または部門に、会計基準の明確化やその解釈が必要となる会計または財務報告上の問題がある。
- ② SORPを設定する団体は、関連する所管の財務報告目的について、産業または部門の全体または主要な部分を代表している。
- ③ SORPを設定する団体は、公共のために財務報告の基準を高め、維持するというASBの目的を共有している。
- ④ SORPを設定する団体は、SORPの設定団体として承認される際に、ASBの実務規範を遵守することに同意している。
- ⑤ その業界または部門が他の団体に規制もしくは資金提供されている場合、規制当局あるいは資金提供している団体は、ASBによる承認を求めている団体が、SORPをその業界または部門に普及することに同意している。

また、以上のような条件によりASBから承認されたSORP設定団体が、SORPを開発する際には、下記のような点に留意が必要とされている¹⁷⁾。

- ① SORPは、現行の会計慣行に即して開発されるべきである。特に考慮されるべきは、SORPが法の規定、会計基準等に優先するものではないという点である。また、SORPの規定が最新の会計基準等と矛盾している場合は、これらの規定は有効ではなくなる。

- ② SORPは、より好ましい会計処理を勧告することで、業界内や部門内の会計処理の相違の範囲を少なくすることを目的とすべきである。また、実践的でかつ適切な場合には、SORPは類似の業界あるいは部門で採用されているアプローチと一致するアプローチを、その業界または部門で採用すべきである。
- ③ SORPの草案作りは、SORP設定団体自身か、SORP設定団体の作業部会によって行われなければならない。その過程においては、関連業界または部門の代表、広く公共の利益を代表する独立した外部者、また、可能であれば財務諸表利用者の参加を確保し、十分な専門的な会計支援を受けるべきである。
- ④ SORPの設定に際しては、関連業界・部門の組織および個人に加えて、その業界・部門で活発に関与している監査人、関連規制機関、政府省庁等との幅広い協議を行うなど適切な過程を経る必要がある。
- ⑤ SORPの確定版を発行する前に、SORP設定団体は公開草案を公表してコメントを入手するための合理的な期間を設けるなど、一般からのコメントを求めなければならない。
- ⑥ すべての公開草案および確定版のSORPは、公表前にコメントを得るために、関連するASBの委員会に提出されるべきである。発表前の段階では、常にこうして委員会に十分な時間を提供し、必要な変更があれば決定し、SORPのなかに取り入れるようにする必要がある。

ASBは上記の③に関連して「財務セクターおよび他の特殊な産業委員会」(the Financial Sector and Other Special Industries Committee)と「公益組織おける会計委員会」(the Committee on Accounting for Public Benefit Entities)の2つの専門的な諮問委員会(Advisory Committees)を設けて、SORPの設定に関する提言を行なっている¹⁸⁾。

地方自治体版SORP 遵守の法的根拠

CIPFAとLASAAC(Local Authority Scotland Accounts Advisory Committee: スコットランド地方自治体会計諮問委員会のこと) の策定する『英国における地方自治体会計の実務規範: SORP』(Code of Practice on Local Authority Accounting in the United Kingdom: A Statement of Recommended Practice)は、このようなSORPに対するASBの要請をクリアして策定されている。ここではつぎに、英国の地方自治体の実質的な会計基準を意味するCIPFA /LASAACのSORPに対して、どのような法的整備によって、SORPの

存在が認められているのかについて確認することにする。

英国には、イングランド、ウェールズ、スコットランド、北アイルランドという4つ地域があり、それぞれに独立した議会を有している。この関係で、CIPFAのSORPを実質的な地方自治体会計基準として法的に根拠づける条文等は、すべて異なることになる。地方自治体が会計報告書作成のために適正な会計慣行を構成する上記の英国地方自治体版SORPの遵守義務について、イングランド、ウェールズ、スコットランド、北アイルランド別にその法的根拠を記載すると以下のとおりである¹⁹⁾。

- ① イングランド：『2003年地方自治法』第21条(2)と『2003年度会計監査規則』
- ② ウェールズ：『2003年地方自治法』第21条(2)と『2005年会計監査(ウェールズ)規則』
- ③ スコットランド：『1985年地方自治体会計(スコットランド)規則』と『2003年スコットランド地方自治法』第12条
- ④ 北アイルランド：『2005年北アイルランド地方自治法』第24条と『2006年地方自治体(会計監査)(北アイルランド)規則』第4条

なお、会計報告書における財務諸表監査制度については、イングランドでは『1998年地方自治体監査委員会法』第5条、ウェールズでは『2004年公的監査(ウェールズ)法』、スコットランドでは、『1973年地方自治法(スコットランド)法』第99条と『2003年スコットランド地方自治法』第12条、北アイルランドでは、『2005年北アイルランド地方自治法』第24条と『2006年地方自治体(会計監査)(北アイルランド)規則』第4条において制定されている。

地方自治体版SORPの概要

地方自治体版SORPとなるCOPLAAは、英国の地方自治体における外部財務報告に関する枠組みを提示しており、開示と表示に関して最小限の必須事項と地方自治体の財政状態や取引を適正に表示している会計報告書を作成するのに必要となる会計原則や会計実務を規定している。ただし、地方自治体が会計処理を行なう場合に、CIPFAのSORPではカバーされず、現存するSSAPやFRS、UITF適用書、あるいは、その他のSORPによってカバーされる会計処理や情報開示の条件が適用されるような珍しいケースもある。このような場合には、CIPFAのSORPは、FRS、UITF 適用書あるいは別のSORPの内容に従うことになる。CIPFAのSORPは、継続的に見直されており、1998年、2000年、2002年に修正されて以降、毎年改訂されている²⁰⁾。

ところで、多くの地方自治体は、サービス提供についての伝統的な方法から離れ、官民間
わず他の団体との協働で、あるいは他の団体を通して仕事をするケースが増えている。

このことにより、地方自治体単体の財務書類のみでは地方自治体の活動やコントロール
できる資源あるいは直面するすべての財務上のリスクの発現を正しく開示できなくなってい
る。

【図表 4-1】地方自治体版SORP（2009年度版）の内容

1. 序
2. 会計の基礎概念（Accounting concepts）
3. 会計方針と見積りの技法
4. 金融商品（Financial instruments）
5. 単体の会計報告書（The single entity statement of accounts）
様式と内容
説明序文
会計方針書
単体の核となる財務諸表
(The core single entity financial statements)
財務諸表への注記
単体の補足的な財務諸表
年金基金報告書
6. グループ会計報告書（The group accounts）
7. 会計報告書の作成責任報告書
(The statement of responsibilities for the Statement of Accounts)
8. 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
(Statements reporting reviews of internal controls or internal financial controls)
9. 用語集

このことは、連結会計報告書を作成しない地方自治体にはその活動を適正に表示できな
いリスクが存在することを意味している。

そこで、2004年CIPFAのSORPでは、新たに連結会計が導入され、2004-05年から義務
付けられている(ただし、移行時の措置として2005-06年からの導入も認められた)。CIPFA
の地方自治体会計審査会告示(Local Authority Accounting Panel Bulletin：以下、
LAAP) 60号と61号では、2004年CIPFAのSORPによって新たに導入された連結会計に関
するアプローチの概略が説明されている。

IFRS へのコンバージェンス

現在、国際会計基準審議会(International Accounting Standards Board:以下、IASB)
が作成する国際財務報告基準(International Financial Reporting Standards :以下、
IFRS)を採用済み、あるいは、将来的に採用することを表明している国は、EU諸国をはじめ、

オーストラリア、ニュージーランド、カナダ、韓国、インドなど世界100カ国以上に及んでいる。

英国においても、会計基準の国際的収斂(International Convergence)の問題はかなり以前から意識されていた。そもそも英国は、1973年のIASC(IASBの従来の呼称)の発足に携わり、ASC体制のもとではSSAPにおいてIAS(IFRSの従来の呼称)との共通点や相違点を説明するなど、IASとの調和に早くから取り組んできた。さらに、ASBはEUとの関係も重視し、2004年3月に公表した討議資料「英国会計基準:IFRSとの収斂のための戦略」では、英国会計基準とIFRSとの具体的な収斂計画を明らかにした。また、2005年3月にASBの方針書の公開草案として「変化する環境のもとでの会計基準設定:会計基準審議会の役割」を公表し、このなかでASBの重要な役割の一つとして、会計基準の方向に関する国際的な議論に対して貢献することをあげている²¹⁾。

ところで、英国自治体の公会計基準についても、地方自治体版SORPを開発してきた。CIPFA/LASAACの地方自治体SORP審議会(CIPFA/LASAAC Local Authority SORP Board)は、2010年度からIFRSの内容を『規範』(Code)として履行する旨の意思決定を公表している。ASBの財報報告基準がIFRSを完全採用した場合や、ASBがIFRS履行に伴う『規範』のようなガイダンスを監督し続けるか否かについては、当初、数々な不確定要素が存在していた²²⁾。

CIPFA/LASAACは、ASBの支援のもとSORPを作成し続けるべきか否かについて熟慮した結果、特に、英国会計基準とIFRSの両基準に基づく報告書の期間延長のリスクに繋がる不確定要素が引き金となり、政府の2007年度予算書の公表に続き、地方自治体SORP審議会は、公会計の実務規範として、従来のASBにSORPとして認定されるというガバナンスの枠組みから、財務報告諮問審議会(Financial Reporting Advisory Board:以下、FRAB)という中央政府およびNHSの会計ガイダンスを監督する独立機関にリンクしたガバナンスの枠組みに、2010年度から移行すべきであるとの結論に達した。

IFRSの地方自治体会計基準としての適用に際して、CIPFA/LASAACは、FRABに関する責任等についての取り決めのもとで実務規範の設定主体として存続し、CIPFA自体も“実務家向けのガイダンスノーツ”を引き続き作成していくことになる。CIPFAは英国地方自治体公会計基準に対して今後も重要な役割を担うことになっている。

CIPFA リカットソン国際部長の整理

本稿の執筆に際して、CIPFAのキャロライン・リカットソン(Caroline Rickatson)国際部

長からは、英国の地方自治体会計基準が、英国財務会計基準審議会の財務報告基準（現存する財務会計委員会のSSAPを含む）に準拠したSORPから、IFRS準拠へと変更する今回の取り組みに関して、その概要を整理する小稿が寄せられた。ここでは、CIPFAのIFRS準拠への取り組みが、包括的政府会計（Whole of Government Accounts）の誕生への布石として認識されている²³⁾。

BVACOP

『1999年地方自治法』では、ベスト・バリュー（Best Value）との関連で財務報告に関する新たな要請が課されている²⁴⁾。これを受ける形で、CIPFAは、2000年1月に、初めてベスト・バリュー会計実務規範（the Best Value Accounting Code of Practice：以下、BVACOP）を公表した。CIPFAが発行する『ベスト・バリュー会計実務規範：BVACOP』は、『1999年地方自治法』で求められる利害関係者への財務報告に関する指針を提供しているのである。BVACOPはSORPではないものの、CIPFAの公式報告書である。詳細は、第7章で検討する。

5 英国自治体財務会計の特徴

(1) 会計上の基礎概念

SORPでは、序章に続き、会計上の諸概念（Accounting Concepts）が規定されている。適正な開示（Present Fairly）の要件を充たすためには、通常、地方自治体の適正な会計慣行を遵守すること、殊に財務諸表に関する書式や内容に関するSORPの要件を遵守することが必要となる。財務諸表は下記に示される財務報告の質的特性に則って準備される必要がある。特に、会計方針の選択、適用、算出方法、および専門的判断を行使する際にこれら諸概念を用いることに留意しなければならない。

- ① 目的適合性（Relevance）
- ② 信頼性（Reliability）
- ③ 比較可能性（Comparability）
- ④ 理解可能性（Understandability）
- ⑤ 重要性（Materiality）

目的適合性

財務諸表の目的は、自治体の財務業績および財政状態に関する情報を提示することで、公的な資金に対する受託責任を解除し、経済的意思決定に資することにある。

信頼性

財務的情報が信頼できるのは以下の場合である。

- ① それが、代表することを意図された、あるいは代表することを合理的に求められるものを公正に代表し、業務やその他活動の本質を反映する場合
- ② 意図的な、あるいは組織的な偏見を持たない場合(すなわち中立であること)
- ③ 重大なミスが無い場合
- ④ 重要性の境界内において完全である場合
- ⑤ 不確定な状況においては、慎重に準備されたものである場合(判断を下し、必要な計算を行う際にはある程度の用心深さを持って行うこと)

比較可能性

財務諸表の情報は、その組織の他の期間、あるいは他の時点に関する類似した情報と比較される場合、また、他の組織に関する類似情報と比較される場合に有効性を増す。比較可能性は、一貫性および十分な開示に拠る。会計方針を採用する際には、開示主体は継続性および比較可能性の重要性を考慮すべきである。しかしながら、継続性自体は目的ではないため、より良い会計実務の導入の妨げにはならない。SORP および必要であればBVACOP の条項を適用することは、十分な開示、継続性および比較可能性を保証するものである。

理解可能性

SORP が基礎をおく会計原則には、会計諸概念、会計処理および会計用語が含まれる。財務諸表を的確に理解するためには、それらを読み解くためには会計と地方政府に関する相応の知識、勉強が必要となる。

重要性

重要性は、ある一連の財務諸表においてどのような情報が盛り込まれるかに関する最後

の試練である。上記パラグラフは、提示されれば財務情報の有用性が最大限になる特質を記述しているのに対して、重要性は、その情報があまりに重要で、財務諸表に含める正当な理由があるかどうかを確定する入り口となる特質である。

また、発生主義(Accruals)と継続事業(Going Concern)の概念は、広く普及された会計概念であるとされている。

以上、英国自治体に関する会計情報の基礎概念を紹介したが、わが国でも、2006年5月に『新地方公会計制度研究会報告書』において、基礎概念の一つとして財務書類を作成する目的を達成する上で、財務情報として具備すべき定性的な要件を「財務書類の質的特性」と定義し、理解可能性の原則、完全性の原則、目的適合性の原則、信頼性の原則、その他の一般的特性(重要性、比較可能性)について、同様の規定がなされている²⁵⁾。

また、国際会計士連盟(the International Federation of Accountants)の独立した基準設定機関である国際公会計基準審議会(International Public Sector Accounting Standards Board)は、2010年12月に概念フレームワーク公開草案1(CF·ED1)「公的部門の組織の一般目的財務報告の概念フレームワーク」を2010年12月に公表した²⁶⁾。当概念フレームワークにおいて、「一般目的財務報告書に含まれる情報に関する質的特徴」として目的適合性、忠実な表示、理解可能性、適時性、比較可能性、検証可能性を、また「一般目的財務報告書に含まれる情報に関する制約」として、重要性、コスト対便益、質的特徴間のバランスが紹介されており2011年6月15日までにコメントが募集されている。

(2) 経常会計

CIPFA が自治体関係者に公表している多くの書籍の中で、地方自治体の財務管理の基本書の一つとして、『地方議員のための自治体ファイナンス』(Councillors' Guide to Local Government Finance 2008 Full Revised Edition: 以下、CG)がある。その中で、地方自治体の財務会計制度の前提として、経常会計(Revenue Account)²⁷⁾と資本会計(Capital Account)の峻別(複会計の導入)がなされている点はわが国と比較して特徴的である。そこで、各々の会計について、以下言及する。

第5章から第9章では、地方自治体の経常的支出の財源とその歳出についての説明が行われている。第5章と第6章ではまず2006年度の予算ベースで、支出の内訳とその財源の内訳が取り上げられている。経常的支出の52%を人件費が占めていること、13%を個人向

け補助金に充当していることなどが、ここでは特徴的である。また、経常的支出の予算から約9%の投資的支出への振替があることも興味深い。

経常的支出の目的別分類では、社会福祉(48%)、警察(29%)、個人向け各種手当て(31%)の比率が高くなっている。経常的支出の財源については、カウンスル・タックスはわずか20%にとどまり、財源の多くが政府からの特定補助金(specific grants)と特別補助金(special grants)から構成されている(37%)。この他国内非居者用資産レイト(NNDR)も財源の17%を占めている。地方自治体の経常的支出の財源は、75%以上が中央政府からの補助金等によって構成されている。第6章ではその中心となる各種の補助金について詳細な説明が行われている。

第7章と第8章では、経常的支出の重要な財源となるカウンスル・タックスと非居住用資産レイト(NNDR)の課税と徴収の概要について説明が行われている。現在、非居住用資産レイトの課税権は中央政府がもっており、地方自治体は中央政府に代わって非居住用資産レイトの徴税を行い、徴税したレイトを一定の計算に基づいて、中央政府は地方自治体へ再配分を行っている。

第9章は、経常的支出の目的別分類が大きなウェイトを占める各種手当ての管理業務について説明が行われている。従来から英国の地方自治体では、こうした個人向けの各種手当ての支給業務が、業務のなかでも相当の分量となっていた。2006年度に13%の個人向け手当ては、1996年度には20%にも達していたのである。中央政府は、特にこの10年、個人を対象とする給付(手当)を削減する方向で政策の調整を行った結果、現在の英国地方自治体では各種手当の支給事務に関するウェイトは小さくなってきた。

その分、地方自治体には、業績サービスの提供を通じて住民の福祉を向上するというミッションが重くのしかかっている。その背景には、1979年にサッチャー政権が誕生して行政サービスの効率的な提供策が模索されたという端緒がある。効率性の流れは、1991年のメイジャー政権にも引き継がれつつ、当時の政府は行政サービスの質的な向上を地方自治体にも求めてきた。1997年に誕生したブレア政権は、ベスト・バリュー政策で、この流れを一層加速させた。

(3) 資本金

CG第10章、第11章によれば、英国の地方自治体では、投資的支出の制度が、2004年

4月1日から開始された自主決定方式を基に展開されている。ここに至る背景としてまず、『1989年の地方自治・住宅法』(the Local Government and Housing Act)では、投資的支出の内容が次のような項目をリストアップする方法で定義されている。

- ・ 土地の取得、改良、区画整理
- ・ 道路、建物、その他構造物の取得、建築または取り換え(replacement)
- ・ 動産または不動産である工場、機械、設備、車両、船舶の取得、設置または取り換え

1989年地方自治・住宅法では、学校など地方自治体自らが所有する固定資産への投資、ならびに、慈善団体等のその他の組織・個人への資本補助金(Capital Grant)が資本的支出とされた。中央政府から地方自治体への資本補助金と経常補助金(Revenue Grant)も区別されている。資本補助金とは、家屋改修補助金など地方自治体の投資への支出に対して行われる補助金である。将来に発生する解雇に伴う増額退職手当など、固定資産以外にも資本的支出とされるものがあった。

『2003年地方自治法』(the Local Government Act)では、『1989年地方自治・住宅法』の定義とは異なって、明確に資本的支出を特定することを行わなかった。『2003年地方自治法』では、担当大臣(Secretary of State)の権限によって、何を資本的支出とするかが規則によって示されると、されたのである。

イングランドとウェールズの資本的支出総額は2006年度において、180億ポンドを超え、2001年度と比較すると86%も増加している。イングランドの資本的支出の動向を見ると、雇用政策を除くすべての資本的支出が増加している。特に増加が顕著なのは、金額ベースでは、教育、交通、一般公共サービス、割合ベースでは環境対策、一般公共サービス、農業、漁業と林業、そして社会保障である。ウェールズの資本動向も年々増加しており、2001年度と2006年度を比較すると97%増加している。

下記で考察する新たな資本システムである自主決定方法(Prudential Rules Systems)によって、地方法自治体は資産管理計画(Asset Management Plans)や資本戦略の承認を政府事務所(Government Office)から受ける必要がなくなった。2004年まで政府は債務保証(Credit Approval)を行い、長期の借入金の上限を設定し、借入の財務コストに対して歳入援助交付金(Revenue Support Grant)や公営住宅会計助成金(Housing Revenue Account Subsidy)を割り当てていた。債務保証は2004年4月から廃止され、地方自治体の資本投資への政府からの補助は、補助資本支出(資本補助金)<SCE(C)(Supported Capital Expenditure (Capital Grant))>と、補助資本支出(経常)<SCE(R)(Supported

Capital Grant (Revenue))>になった。地方自治体はこうした政府の補助を受けるために、次の予算年度までに自主決定上限を定める必要があるとされている。

自主決定方式

2001年度から2004年度まで、英国の自治体では、3つの異なる資本財政システムが年度ごとに採用されていた。2001年度が1989年地方自治法によるシステム、2002年度は単一資本金制度(Single Capital Pod)、そして、2004年度からの自主決定方式である。自主決定方式は、CIPFAによって設定された実施規範(Prudential Code)をその基礎とする。自主決定方式の特徴は、自治体は自らの財政的余裕度によって資本投資額を自由に設定することができる点である。

自主決定方式について『2003年地方自治法』第1編では、下記事項を求めている。

- ・ 自治体に対して、CIPFAの実施規範に沿って上限額を設定すること
- ・ 新システム下の借入詳細を明らかにすること
- ・ 自治体は財政的な余裕と資産の機能に関する目的に適切な自主決定運営を明らかにすること
- ・ 担当大臣により公布されたガイダンスに注意を向けること

自主決定方式においても、政府には国内の経済的な理由によって上限額を設定する力が留保されており、また、資本収益について規制を設けることができるとされている。自治体の会計基準については、政府が法定のフレームワークを提供する。自主決定方式の基準として定められているのは、CIPFAの実施規範、経常補助金システム(Revenue Grant System)、会計基準、そして地方自治体によって設定される自主基準である。自主決定方式を採用した政府の目的は、地方自治体が自らの財政的状況によって資本投資を重点課題に対して行うこと、地方自治体がより良い説明責任を果たすこと、住民の声が決定に反映されることである。

(注)

- 1) 本章では、英国の地方自治体財務会計基準を、米国会計基準の「GAAPの家」(House of GAAP)をイメージした整理を目指している。本章の記述の本文は、Capaldi, A. ed., *Councillors' Guide to Local Government Finance : 2008 Fully Revised Edition*, CIPFA, 2008の第17章、第21章、第22章の記述を参考に展開したものである。
- 2) 英国の公会計については、たとえば、若林茂信著『新アメリカ・イギリス公会計論制度と実務』高文堂出版社、1987年がある。しかし、この20年間、英国の地方自治体会計に關係する書物は、わが国では発行されていない。
- 3) すなわち、FRSや一部存続しているSSAPに準拠することが、「真実かつ公正な概観」を有することを意味する。
- 4) 英国の地方自治体では現在、CIPFAやCIMAなどの会計士資格をもつ職員を最低1名は雇用しなければならないとされている。CIPFAの歴史が、120年以上前の会計部長や財務部長のインフォーマルな会合であったことから推察されるように、地方自治体に財務管理(や会計等)の専門家を幹部職員として配置することが、地方自治体の財務管理、財務報告、会計基準の設定には不可欠である。
- 5) Local Government Actの訳出については、「地方自治法」だけではなく「地方政府法」という訳も相当用いられている。本稿では、英文の日本国憲法第8編で、Local Self-Governmentを地方自治と訳していることを参考にして、「地方自治法」と訳出した。なお、日本国憲法(原本英語)では、Local Public Entityを、地方公共団体と翻訳している。
- 6) 『会計監査規則』は、その後、1996年と2003年に改訂されている。2003年『会計監査規則』にはガイダンスも発行されており、このガイダンスの規定により、CIPFAから発行されている各種印刷物が、実質的に会計基準の一部を構成することが説明されている。
- 7) 2003年会計監査規則は、同年の規則(Statutory Instrument:SI)第533号として、副首相府(Office of the Deputy Prime Minister)の政務次官(Parliamentary Under Secretary of State)であるChristopher Leslie氏の署名で公表されている。また、2003年会計監査規則は、2004年規則556号、同年規則3168号、2006年規則564号で修正されている。
- 8) Office of Deputy Prime Minister, *Guidance on the Accounts and Audit*

Regulations 2003, 14 March 2003. なお、2006年規則564号で修正された会計監査規則については、2006年8月にガイダンスが公表された。このガイダンスは、コミュニティー・地方自治省(Department for Communities and Local Government : DCLG)が作成したものである。このように、1998年地方自治体監査委員会法が規定した(会計や監査関係の規定制定の権限をもつ) 国務大臣(Secretary of State)は、当時の政権が会計や監査関係にどのような省庁を編成しているかによって、その担当省が異なっていることに留意する必要がある(副首相府からコミュニティー・地方自治省へ)。

9) Capaldi, A. ed., *op. cit.*, CIPFA, 2008, p. 452.

10) 2010年1月1日現在、有効なSSAPとFRSは下表のとおりである。

FRS の一覧(2009年1月1日現在)

NO	IAS/IRFS	タイトル	
FRS 30		歴史的遺産	Heritage Assets
FRS 29	IFRS 7	金融商品の開示	Financial Instruments: Disclosures
FRS 28		関連数値	Corresponding Amounts
FRS 27		生命保険	Life Assurance
FRS 26	IAS 39	金融商品の認識と測定	Financial Instruments: Recognition
FRS 25	IAS 32	金融商品の開示と表示	Financial Instruments: Disclosure and
FRS 24	IAS 29	超インフレ経済化における財務報告	Financial Reporting in Hyperinflationary Economies
FRS 23	IAS 21	外国為替レート変動の影響	The Effects of Changes in Foreign
FRS 22	IAS 33	一株当たり利益	Earnings per share
FRS 21	IAS 10	後発事象	Events after the Balance Sheet Date
FRS 20	IFRS2	株式その他の資本項目に基づく支出	Share-based Payment
FRS 19		繰延べ税金	Deferred Tax
FRS 18		会計方針	Accounting Policies
FRS 17		退職給付	Retirement Benefits
FRS 16		カレントタックス	Current Tax
FRS 15		有形固定資産	Tangible Fixed Assets
FRS 14		一株当たり利益	Earnings per Share
FRS 13		金融派生商品およびその他金融派生	Derivatives and other Financial Instruments: Disclosures
FRS 12		引当金、偶発債務、偶発資産	Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets
FRS 11		固定資産とのれんの減損	Impairment of Fixed Assets and
FRS 10		のれんおよび無形固定資産	Goodwill and Intangible Assets
FRS 9		関連会社およびジョイント・ベンチャー	Associates and Joint Ventures

FRS 8		関連当事者の開示	Related Party Disclosures
FRS 7		会社取得における公正価値	Fair Values in Acquisition Accounting
FRS 6		合併と買収	Acquisitions and Mergers
FRS 5		取引の実態の報告	Reporting the Substance of
FRS 4		潜在的資本商品	Capital Instruments
FRS 3		財務業績報告	Reporting Financial Performance
FRS 2		子会社の会計	Accounting for Subsidiary
FRS 1		キャッシュ・フロー計算書 (1996年改訂)	(Revised 1996) - Cash Flow Statements

SSAP の一覧(2010年1月1日現在)

SSAP 25		セグメント報告	Segmental reporting
SSAP 24		年金費用会計	Accounting for pension costs
SSAP 21		リースおよび買取選択 権付会計	Accounting for leases and hire purchase contracts
SSAP 20		外国通貨取引	Foreign currency translation
SSAP 19		投資不動産会計	Accounting for investment properties
SSAP 17		後発事象の会計	Accounting for post balance sheet
SSAP 13		研究開発会計	Accounting for research and
SSAP 9		棚卸資産および長期請負契約	Stocks and long-term contracts
SSAP 5		付加価値税会計	Accounting for value added tax
SSAP 4		政府補助金会計	Accounting for government grants

* IAS: 国際会計基準、IFRS: 国際財務報告基準

- 11) 財務諸表の適正性と一般的に呼ばれる概念を、英国の会社法(1985年)では「True and Fair View」と説明している。同様に英国の地方自治体会計では「Proper Accounting Practice」がこの適正性に相当する概念を形成しているのではないかと推察される。
- 12) なお、第256条(3)の(a)と(b)は、それぞれASB とFRC が該当する。(1)の標準会計実務書はASCのSSAPをさす。
- 13) Office of Deputy Prime Minister, *op. cit.*, 14 March 2003.
- 14) ここでの記述のうち、地方自治体の財務報告と会計基準設定に関する部分以外の箇所については、斎野純子著『イギリス会計基準設定の研究』同文館、2006年3月の第1章と第2章に依拠している。
- 15) SORPの詳細については、次の文献を参照されたい。Accounting Standards Board, *SORP s : Policy and Code of Practice*, the Accounting Standards Board, July

2000.

16) *Ibid.*, p. 2.

17) *Ibid.*, pp 5_11.

18) SORPの明細については、次の文献が参考になる。

Accounting Standards Board, *SORP s Fact Sheet*, November 2008.

19) CIPFA/LASAAC, *Code of Practice on Local Authority Accounting in the United Kingdom 2008*, CIPFA, 2008. p. 1.

20) ここでの記述は、Capaldi, A. ed., *op. cit.*, CIPFA, 2008の第17章と第21章に基づいている。

21) ここでの説明は、下記の文献に基づいている。

Capaldi, A. ed., *op. cit.*, CIPFA, 2008, 第21章(特に、446頁)。

斎野純子著『イギリス会計基準設定の研究』同文館、2006年3月、181頁。

CIPFA, *Code of Practice on Local Authority Accounting ('the SORP')*

Consultation on Future Governance Framework, CIPFA, January 2008. p. 3.

FRAB Meetings, Secretariat Paper, 2 October 2008. p. 2. を参照

22) ここでの問題は、英国自治体公会計実務規範(*The Code of Practice on Local Authority Accounting in the United Kingdom*)が、英国会計基準審議会(ASB)の支援のもと調整され続けなければならないか否かについて、CIPFAの見解を固めるという協議である。

23) 原文は次のURL から入手できる。

<http://ishihara.t.mepage.jp/materials/ishihara/cipfa/>

24) ここでの記述は、Capaldi, A. ed., *op. cit.*, CIPFA, 2008.の第17章と第21章に基づいている。筆者の所属した博士課程のゼミでテキストの1つとして利用された。

25) 総務省「新地方公会計制度研究会報告書」2006年5月。

26) International Public Sector Accounting Standards Board, *Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities: • Role, Authority and Scope; • Objectives and Users; • Qualitative Characteristics; • Reporting Entity (Conceptual Framework Exposure Draft 1)*, December 2010.

27) ここでの記述は、Capaldi, A. ed., *op. cit.*, CIPFA, 2008.の第5章から第9章に基づいている。

第5章 英国地方自治体会計報告書の内容と実態分析

1 実態分析の意義

前章では、英国(主としてイングランドとウェールズを中心に)の地方自治体における財務報告や会計基準の法的要件、実務的な展開を、関連する制定法、規則、会計基準、勧告実務書、実務指針などの内容を考察することで整理してきた。米国の民間企業に対して適用される「一般に公正妥当と認められる会計原則」(Generally Accepted Accounting Principles:以下、GAAP)の概念をイメージして、英国地方自治体の財務報告や会計基準を「GAAPの家(House of GAAP)」と同じような階層構造で整理すると、そこでは、制定法をベースに、会計監査規則、財務報告基準、実務勧告、その他の会計慣行の連鎖で財務報告と会計処理の諸基準が構築されていることが理解される。

本章は、前章をベースとして、今後のわが国における地方自治体財務報告制度改革に関する有効な示唆となるように、英国地方自治体における財務報告の現状を考察する。なお、考察に際して、単に簿記的な解説や概念論のみに終始するのであれば、地方自治体における財務報告制度の実務上の運用に関して示唆を与えるものとは必ずしもなりえない。それゆえ、会計規範(Code of Practice)をベースに、地方自治体監査委員会(Audit Commission:以下、AC)が比較的高く評価した複数の地方自治体の会計報告書(2008年度版)における会計情報および関連する非会計情報の特徴、情報量、その含意について分析したい。

2 会計報告書の構成内容

勧告実務書(Statement of Recommended Practice:以下、SORP)によれば、英国地方自治体における「会計報告書(The Statement of Accounts:以下、SOA)」は、【図表 5-1】の記載事項から構成されている。

会計報告書において、地方自治体の各会計年度における行政サービスコスト・財源の発生と会計年度末における財政状態等を示す財務情報を直接開示する手段が、財務諸表(Financial Statement:FS)であるが、英国地方自治体における財務諸表の具体的な構成と内容は、【図表 5-2】のとおりとなっている。

【図表 5-1】会計報告書の構成

①	序文
②	会計方針書
③	会計報告書に対する責任報告書
④	財務諸表
⑤	注記事項(年金関連を含む)
⑥	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

【図表 5-2】財務諸表の構成内容

①	単体の主たる財務諸表
	1) 収支計算書
	2) 一般ファンド変動計算書
	3) 認識済み総利得・損失計算書
	4) 貸借対照表
	5) キャッシュ・フロー計算書
②	付加的な単体財務諸表
	1) 徴収ファンド
	2) 公営住宅損益会計における収支計算書と残高表
③	グループ財務諸表
	1) 収支計算書
	2) 単体の収支計算書の余剰(損失)とグループ財務諸表の収支計算書の余剰(損失)の調整
	3) 認識済み総利得・損失計算書
	4) 貸借対照表
	5) キャッシュ・フロー計算書

まず、「主たる単体財務諸表」(The Core Financial Statements)のうち、1)収支計算書(The Income and Expenditure Account:以下、I&E)、4)貸借対照表(The Balance Sheet:以下、BS)、5)キャッシュ・フロー計算書(The Cash Flow Statement:以下、CF)については、後ほどベスト・プラクティスの中で、2007年度・2008年度2期連続して地方自治体監査委員会(Audit Commission:以下 AC)が4点という最高点を付した Staffordshire Moorlands District Council の実際の会計報告書を引用しつつ解説する¹⁾。

2)一般ファンド変動計算書(The Statement of Movement on General Fund Balance)は、収支計算書の余剰あるいは損失に、制度上あるいは適正な慣行に基づき一般ファンドに含められるが収支計算書に計上されない項目(資本的支出等)あるいはその逆の場合の

項目(減価償却費や減損費用等)を加減算し、さらに期首一般ファンド残高を加算して期末一般ファンド残高を確定するための報告書である²⁾。3) 認識済み総利得・損失計算書(The Statement of Total Recognised Gains and Losses)は、英国の一般に公正妥当と認められる会計原則(UKGAAP)に基づき、固定資産の再評価に伴う評価益や年金の発生費用あるいは評価益等は収支計算書に反映されないため、認識された利得あるいは損失の総合計を把握するための報告書である。

次に、「付加的な単体財務諸表」(Supplementary Single Entity Financial Statements)として、特定の分野の取引や残高を管理するために設けられたファンド会計を開示することが法令で強制されているものには、公営住宅会計(Housing Revenue Account)と徴収ファンド(Collection Fund)がある。

前者については、イングランドおよびウェールズにおいて 1989 年の地方自治・住宅法(the Local Government and Housing Act 1989)第 6 部に準拠して開示されるもので、公営住宅の収支を明らかにする公営住宅収支計算書と、公営住宅会計の余剰あるいは損失の累計を示す残高表がある。後者については、徴収自治体(billing authorities)に対してカウンシル税(council tax)とノン・ドメスティック・レート(non-domestic rates)³⁾に関する徴収と分配の動きを説明する。

最後に、「グループ財務諸表(The Group Accounts)」について、英国自治体で法令等の理由により、地方自治体本体の支配のもと、本体とは別の組織で行政サービスの一環を担う場合、単体財務諸表のみでは、地方自治体全体の経済活動や財政状況などを開示できないため、グループ財務諸表が必要となる。なお、単体財務諸表と連結財務諸表との収支の差異を明らかにするため、「単体の収支計算書の余剰(損失)とグループ財務諸表の収支計算書の余剰(損失)の調整」表を作成する。

では、主たる単体の基本となる財務諸表 3 表の具体的な開示内容について、2008 年度に AC の評価において、財務報告に関して最も評価の高かった Staffordshire Moorlands District Council を例に挙げて、以下言及する。

収支計算書(I&E)

地方自治体の広範な事業の活動コストとその財源を明らかにするものである。開示は、以下の【図表 5-3】のとおり 3 つの区分からなる。

- ① 異なる行政サービス毎に、総コストから特定補助金(specific grants)や受益者負担

額を差し引き、純コストを計算する区分

- ② 地方自治体全体に係る収益と費用を開示し、純コストに加減することで純事業支出を計算する区分
- ③ 地方税や一般政府補助金等の収入を開示し、当該年度の純損失あるいは余剰を計算する区分

【図表 5-3】収支計算書(Staffordshire Moorlands District Council, 2008)

2007/8/1 純費用 £000	注記	2008/09 総費用 £000	2008/09 総収益 £000	2008/09 純費用 £000	
976 本部サービス	1	1,520	(712)	808	①
10,299 文化、環境、法令、都市計画サービス	2	14,965	(4,118)	10,847	
753 高速道路、一般道路、	3	1,664	(502)	1,162	
1,280 住宅サービス	4)	17,335	(15,957)	1,378	
2,087 組織管理・議会関連費(CDC)	5	2,423	(204)	2,219	
0 未配分コスト	6	420	(65)	355	
15,395 純サービスコスト	7	38,327	(21,558)	16,769	
39 固定資産売却(益)損				(151)	②
972 徴収委託自治(パリッシュや町)の税徴収費用				896	
10 支払利息および関連費用	8			93	
(875) 受取利息・配当				(819)	
10 住宅会計資本的収入への繰出し				4	
(146) 年金の利息費用 & 期待運用収益	10iii.			646	
(35) 金融商品に関する損(益)	20iii.			24	
(635) その他収益	13ix.			(475)	③
14,735 純事業コスト				16,987	
(5,858) 徴収ファンドからの繰入				(5,933)	
(1,282) 一般政府補助金	9			(1,223)	
(6,327) ノン・ドメスティック・レイトからの配分				(6,596)	
1,268 当期(余剰)/損失				3,235	

また、その特徴は以下のようにまとめられる。

- ① コストは発生主義ベースのため、固定資産について減価償却費や減損、FRSNO.17の退職給付会計に基づく現在サービスコスト等も認識する。
- ② BVACOP に準拠して、行政サービスコストをセグメント別に関示することで他団体との比較可能性が確保されている。

貸借対照表(BS)

年金、信託ファンドあるいは第三者のために管理している類似のファンドを除くすべての資産・負債を開示するための報告書である。貸借対照表の特徴は、以下のとおりである。

- ① 資産の配列については、流動性の低い固定性配列法が採用されている。

② インフラ資産およびコミュニティ資産⁵⁾を除き、固定資産は期末で時価評価されるため
固定資産の再評価益は再評価積立金として開示されている。

③ 総資産からまず流動負債を控除し、その後に、固定負債を差し引く。その結果差額と
して計上される純資産について、再評価積立金や各種準備金の財源を明示する。

【図表 5-4】貸借対照表(Staffordshire Moorlands District Council, 2008)

2007/8/1		注記	2008/9/1	
£000	£000		£000	£000
43		12	43	
0			(15)	
	43			28
		13i		
23,294			23,775	
6,776			8,524	
0			0	
187			280	
	30,257			32,579
		13i		
3,368			3,392	
18			31	
3,112			2,829	
	6,498			6,252
	(4,093)	13i		(6,017)
	32,705			32,842
5,260		14	3,111	
53		20iii	18	
103		15	82	
	5,416			3,211
78			118	
59			369	
6,061		16	5,428	
(1,326)		16	(1,194)	
4,995			7,215	
	9,867			11,936
	47,988			47,989

2007/08			2008/09	
£000	£000	注記	£000	£000
(82)		17	(70)	
(3,859)		18	(4,567)	
(136)			(460)	
	(4,077)			(5,097)
	43,911			42,892
(3)		20iii	0	
(119)			(1,206)	
(236)			(235)	
(362)			(313)	
(2,423)			(2,541)	
(54)			(27)	
(103)			(93)	
(10,809)		10v	(17,812)	
	29,802			20,665
4,951		13ix	4,298	
69		13ix	59	
3,686		13ix	3,953	
26,476		13ix	25,142	
1,371		19	1,111	
3,220		19	3,244	
869		19	682	
(31)			(12)	
(10,809)		10v.	(17,812)	
	29,802	21		20,665

キャッシュ・フロー計算書(CF)

以下の7つに区分して、キャッシュの流入と流出を明らかにする報告書である。

- ・ 収益的活動
- ・ 合併事業からの配当
- ・ 投資からの回収
- ・ 資本的活動
- ・ 合併と処分
- ・ 流動的資源の管理
- ・ 資金調達

【図表 5-5】キャッシュ・フロー計算書(Staffordshire Moorlands District Council, 2008)

2007/08			2008/09	
£000	£000	注記	£000	£000
収益的活動				
	610	収益的活動における純資金(流入)/流出		(204)
投資のリターンと財務サービス				
資金流出				
3		支払利息	4	
5		ファイナンスリース利息	91	
資金流入				
(837)		受取利息	(831)	
	(829)	財務サービスにおける純資金流入		(736)
資本的活動				
資金流出				
3,017		固定資産の購入	2,250	
2,000		長期投資	0	
		その他資本的支出		2,250
	5,017	資金流入		
(758)		固定資産売却額	(794)	
(22)		その他資本的収入	(12)	
(1,029)		資本的補助金-政府	(977)	
0		資本的補助金-その他	(112)	
0	(1,809)	長期投資の返却	(2,050)	(3,945)
	3,208	資本的活動における純資金流出		(1,695)
	2,989	資金調達前純資金流出		(2,635)
流動資源の管理				
(3,298)		短期預金の純増加/(減少)	23iv	2,134
資金調達				
資金流出				
0		借入金返済額		15
24		ファイナンスリース元金返済		504
資金流入				
(10)		借換え		(4)
(7)		新規借入額		0
	(3,291)	資金調達における純資金流入		2,649
	(302)	資金の(純増加額)/純減少額	23ii	14

3 英国地方自治体の会計報告書実態分析の前提

(1) 分析対象の母集団

地方自治体版 SORP(2008 年度版)によれば、イングランドおよびウェールズにおいて、地方自治体は 2009 年 6 月 30 日までに財務管理者の責任のもと、会計報告書(SOA)を作成し、議会の承認をえなければならない⁶⁾。

他方、『1998年度地方自治体監査委員会法』(Audit Commission Act 1998)第9条

(1)(b)および2003年『会計監査規則』(Accounts and Audit Regulation 2003)第11条(1)と(3)によれば、2005年度以降、外部監査人は当該年度の翌年9月までに、会計報告書に関する監査意見を表明しなければならず、その結果を受けて各地方自治体は、原則として監査意見を付した会計報告書を監査報告書期限と同じ、9月までに公表しなければならない。

そもそもACをはじめとする公的検査機関が当初実施していた「ベスト・バリュウ検査」(Inspection)では、地方自治体の個々のサービス分野ごとに詳細な検査や評価しか行われていなかった。しかし、個々の行政サービス水準のみを検証しても、地方自治体自体に行政サービス向上に関する方針や具体的な計画、住民のニーズを把握する仕組みや資源投入の優先順位づけがなければ、その地方自治体の行政サービス全体としての質を向上することはむずかしい。

そこで、個々のサービス評価のみを行うのではなく、地方自治体の組織全体としての包括的な評価を実施する必要性から、全国共通の基準に基づき地方自治体を総合的に評価し、各地方自治体が5段階に評価され、その成績を一律公開する包括的業績評価制度(Comprehensive Performance Assessment: 以下、CPA)が導入された⁷⁾。具体的には、「資源の利用(Use of resources)」とサービス分野のうち、「幼児と青少年」「社会福祉(成人)」を合わせて「サービス・レベル1」、残りのサービス分野を「サービス・レベル2」と規定して、それぞれ1~4点の得点が付される。

- ① 1点 : 不可(最低限の法的要件を充たしていない)
- ② 2点 : 可(最低限の法的要件のみを充たしている)
- ③ 3点 : 優秀(最低限の法的要件を超えている)
- ④ 4点 : 最優秀(最低限の法的要件をかなり超えている)

さらに、「組織評価(コーポレート・レベル)」とあわせて集計結果がまとめられ、0~4点の星の数で評価を示したスコア・カードが公表された。この地方自治体の「資源の利用」に関して、ACがチェックする項目が10項目(Key Lines of Enquiry: 以下、KLOE)あり、その中の1項目に、以下の財務報告に関する検査が含まれている⁸⁾。

「地方自治体が、様々なステークホルダーのニーズに合致した財務報告を、適時にかつ信頼性を確保して行われたか」⁹⁾

上記のステークホルダーには、住民のみならず地方自治体内部の情報利用者(internal users)も含まれている。したがって、上記の財務報告に関する検査は、一般目的のための財務情報の作成に加えて、地方自治体の経営管理に必要な以下の情報の作成の有無につい

でも検査の対象としている。

- ① 地方自治体が、年間の業績をモニタリングするための財務情報および関連する業績情報を利用しているか。
- ② 地方自治体が、戦略的な意思決定をサポートする明確で、目的に合致した財務報告を作成しているか。

以上、2008年度の財務報告に関するACの検査の結果、英国地方自治体の規模別・レベル別の団体数は以下のとおりとなった。

【図表 5-6】2008年度財務報告に関するCAAの結果（単位：団体数）

	STCC	Districts
4点	0	1
3点	74	62
2点	69	127
1点	7	11
合計	150	201

- STCC : (Single Tier and County Councils) 一層制か二層制の県レベルの大規模自治体
- Districts: 二層制の市レベル

以上、一般目的の財務情報と管理目的の財務情報の双方に関連して、ACによる財務報告に関する評価の実態を理解できたが、一般目的の財務情報のみの単独の評価が存在しないため、会計報告書の評価の代替的な指標として当該ACによる評価結果を利用し、2008年度版会計報告書を母集団として、以下分析を行う。

(2) 情報の区分と分析対象

まず、会計報告書の記載内容の分析にあたり、会計報告書の記載事項について、以下の3区分に分類する¹⁰⁾。

① 財務諸表情報:

会計情報のメインである「財務諸表」、財務諸表作成の前提としての「会計方針書」、さらには財務諸表の付加的情報としての「注記事項」の3項目

② 記述会計情報:

財務諸表等をもとにした財務分析をメインに記載した「序文」と用語集

③ ガバナンス関連情報:

財務報告制度を補完するガバナンスの諸要素としての非会計情報の「会計報告書に対する責任報告書」と「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」

上記の財務諸表情報・記述会計情報・ガバナンス関連情報の3区分毎に、以下の分析対象(サンプル)に関して具体的な記載内容の特徴と情報量について考察していく。

すなわち、【図表 5-7】の財務報告に関する AC の評価において、2007 年度に 4 点かつ 2008 年度に 3 点以上の高得点と評価した英国地方自治体を分析対象とする。具体的に該当する団体は、一層制あるいは二層制の県レベルの大規模自治体(STCC)で 12 団体、二層制の市(District)レベルでは 11 団体存在した。そこで、「IV 会計報告書分析の結果」以降では、当該 23 団体の 2008 年度会計報告書をベスト・プラクティスと位置づけて、当該会計報告書の記載内容を分析するものである¹¹⁾。

4 会計報告書実態分析の結果

(1) 会計報告書における財務諸表情報

ベスト・プラクティスにおける会計報告書の記載事項について、3 区分に分類して分析する前に、まず 3 区分(上記の①~③)と全体の頁数は以下のとおりであった。

【図表 5-7】ベスト・プラクティスにおける3区分の頁数 (単位:頁数)

(District)					(STCC)				
自治体名	①	②	③	合計	自治体名	①	②	③	合計
Basingstoke and Deane Borough	42	17	8	67	Darlington Borough Council	51	14	12	77
Braintree District Council	68	10	8	86	Herefordshire Council	50	19	13	82
Cambridge City Council	69	19	10	98	Leeds City Council	103	10	15	128
Castle Point Borough Council	50	8	7	65	Oxfordshire County Council	89	10	16	115
East Hertfordshire District Council	46	6	17	69	Peterborough City Council	56	9	22	87
Gedling Borough Council	59	4	6	69	Shropshire County Council	155	56	54	265
Hertsmere Borough Council	70	26	21	117	St Helens Metropolitan Borough Council	68	16	16	100
Runnymede Borough Council	82	18	10	110	Stockton-on-Tees Borough Council	75	11	7	93
South Ribble Borough Council	44	5	9	58	Sunderland City Council	88	23	9	120
South Somerset District Council	52	18	5	75	Torbay Borough Council	117	28	21	166
Staffordshire Moorlands District	54	14	10	78	Wokingham Borough Council	84	12	10	106
West Lancashire Borough Council	54	8	7	69					

また、平均頁数として、①財務諸表情報は District が 58 頁・STCC が 85 頁、②記述会計情報が District13 頁・STCC19 頁、③ガバナンス関連情報が District10 頁・STCC18 頁、総平均頁数が District80 頁・STCC122 頁と全体としてかなりの分量であった。

財務諸表 (the Accounting Statements)

では、ベスト・プラクティスの団体における財務諸表のうち、特に I&E と BS の金額と各地方自治体の人口 (2008 年度の見込み、【図表 5-8】の①) をもとに、主に資産割合の大きな固定資産と原価について、以下の比率分析を行った。【図表 5-8】は、その結果をまとめたものである¹²⁾。

(固定資産関連)

- ② 市民一人当たり固定資産
- ③ 総資産に占める固定資産比率
- ④ 固定資産長期適合率 (固定資産 / (固定負債 + 純資産) * 100)
- ⑤ 社会資本形成の将来・現役世代の負担比率 (純資産 / 固定資産 * 100)

(原価関連)

- ⑥ 市民一人当たり総サービスコスト

以下、特徴的な比率について言及する。

②については District のうち、ロンドンから北東約 80km に位置する Cambridge City Council が 5,928 ポンド、ロンドンへの通勤圏として栄える Runnymede Borough Council が 3,714 ポンドと突出していた。さらに注記を見ると、いずれも固定資産の約 7 割が公営住宅で、各々の戸数は前者が 7,387 戸、後者が 2,897 戸であった。

③については、概ね 7 割から 9 割弱が平均値で、唯一 45% と固定資産比率が最小であったのが East Hertfordshire District Council であった。その主な理由は、当自治体では固定資産とほぼ同額の 69 百ポンドを銀行預金と短期投資信託で運用していることに起因していた。

安全性分析の指標である④については、ほとんどの自治体で 100% を下回っているものの、STCC のうち Peterborough City Council と Leeds City Council の 2 自治体が 100% をやや上回っており、固定資産の維持調達について流動負債にも依存していることを示すことから、資金繰りがかなり厳しい状態と考えられる。

⑤について、現存する社会資本がどれだけこれまでの世代の負担で賄われたかを示す指標であり、STCC では平均約 40%がこれまでの世代が負担し残りの 6 割を将来世代が負担する構図となっている。他方、District では平均約 80%がすでにこれまでの世代が負担しており、中には Basingstoke and Deane Borough Council や East Hertfordshire District Council のように、すべてこれまで世代で負担が完了している自治体も見受けられた。

最後に、⑥について、District は平均 829 ポンド/人、STCC では District の約 3 倍の平均 2,346 ポンド/人のサービスコストが費やされていた。また、サービス内容に関しては二層制の英国地方自治体では、サービス機能が県(County)と市(District)で機能分担されており、県が教育・社会福祉・都市計画・道路維持、市が住宅・環境・文化等のサービスを提供しており¹³⁾、ベスト・プラクティスの団体では STCC では教育サービス、District では公営住宅サービスに通常、最も費用を費やしていた。なお、District のうち Cambridge City Council のみ文化サービスコストが公営住宅サービスコストを上回っており、市の特徴が見受けられた。

【図表 5-8】ベスト・プラクティスにおける I&E と BS の分析

(District)

自治体名	人	£/人	%	%	%	£/人
	①	②	③	④	⑤	⑥
Basingstoke and Deane Borough	161,700	1,610	62	64	127	537
Braintree District Council	142,100	512	66	76	49	512
Cambridge City Council	122,800	5,928	91	93	98	1,503
Castle Point Borough Council	89,800	1,405	91	95	81	786
East Hertfordshire District Council	135,500	523	45	48	158	573
Gedling Borough Council	112,100	319	78	87	29	1,991
Hertsmere Borough Council	98,700	1,081	79	83	96	596
Runnymede Borough Council	83,400	3,714	95	95	96	1,187
South Ribble Borough Council	107,200	431	75	81	57	429
South Somerset District Council	158,700	442	70	77	67	519
Staffordshire Moorlands District	95,500	378	75	84	57	401
West Lancashire Borough Council	109,400	2,255	90	93	91	915
平均値	118,075	1,550	77	81	84	829

(STCC)

自治体名	人	£/人	%	%	%	£/人
	①	②	③	④	⑤	⑥
Darlington Borough Council	100,500	4,503	89	99	42	2,741
Herefordshire Council	179,300	2,254	87	100	25	2,042
Leeds City Council	770,800	5,133	96	106	32	3,106
Oxfordshire County Council	639,700	2,363	86	93	30	1,671
Peterborough City Council	164,000	2,737	85	104	29	2,728
Shropshire County Council	292,800	3,227	92	98	49	1,580
St Helens Metropolitan Borough Council	177,500	2,446	82	98	19	2,610
Stockton-on-Tees Borough Council	191,900	3,798	85	90	49	2,939
Sunderland City Council	280,300	4,281	84	93	59	2,707
Torbay Borough Council	134,000	3,128	83	92	32	2,363
Wokingham Borough Council	159,100	4,512	90	94	82	1,885
平均値	280,900	3,489	87	97	41	2,397

会計方針書(The Statement of Accounting Policies)

会計に関する取引・事象等の認識・測定・開示における基礎を説明することを目的として作成されるものであり、以下の場合には必ず記載が求められている。

- ① 発生主義などの基本的な会計原則に準拠しない場合、その影響額と理由の説明
- ② たとえば、ある特定の分野の資産の取得原価が再評価された場合のように、会計慣行が適用された場合の内容
- ③ 重要性の高い見積り方法の記述
- ④ 会計方針の変更による、前期の影響

ベスト・プラクティスによれば、ほとんどの団体で、SORP および BVACOP に準拠して会計報告書が作成されている点と収支を発生主義で認識している点を記載している。また、主な資産・負債・財源の項目ごとに選択された会計方針の内容、根拠(法令、会計基準)、内訳等が、図表をまじえて記載されている。

さらに、会計方針の平均開示頁数は、District で 7 頁、STCC で 13 頁となり、開示場所は通常、財務諸表の直前に記載されるが、ベスト・プラクティスの中で財務諸表の後に記載されている団体が District と STCC の以下のとおり各々 1 団体ずつ見受けられた。

- ・ Cambridge City Council (District)
- ・ Torbay Borough Council (STCC)

注記事項(Notes to the accounts)

注記事項は、財務諸表本体の補足情報であるため、上記で検討した各財務諸表毎に記載されるもので、ベスト・プラクティスのすべての団体で、該当する財務諸表の直後に記載され、かつ財務諸表に注記事項の該当番号が記載され参照しやすいように配慮されている。

またその中において、主たる単体財務諸表の注記事項は【図表 5-9】のとおり、かなり詳細に記載されている。なお、ベスト・プラクティスによれば、平均頁数は、主たる単体財務諸表については District で 32 頁、STCC で 51 頁、補足財務諸表については District・STCC とともに 4 頁であり、グループ財務諸表については District で 2 頁、STCC で 5 頁であった。

多くの団体でかなりの紙面を割いて記載されていた事項は、以下のような固定資産に関する注記であった。

- ・固定資産の増減明細 ・有形固定資産の内訳明細 ・固定資産の売却/資本的収入
- ・固定資産関連契約 ・資本的支出と財源 ・固定資産種類別取得原価と再評価の明細
- ・ファイナンスリース取引 ・オペレーティングリース取引 ・再評価と減損

【図表 5-9】ベスト・プラクティスにおける注記事項 (単位: 頁数)

(District)

(STCC)

自治体名	①	②	③	自治体名	①	②	③
Basingstoke and Deane Borough	23	1		Darlington Borough Council	25	5	
Braintree District Council	37	9		Herefordshire Council	28	2	
Cambridge City Council	42	7		Leeds City Council	57	12	9
Castle Point Borough Council	28	6		Oxfordshire County Council	57		
East Hertfordshire District Council	25	2		Peterborough City Council	36	1	
Gedling Borough Council	29	7		Shropshire County Council	90		4
Hertsmere Borough Council	29	3	2	St Helens Metropolitan Borough Council	41	2	
Runnymede Borough Council	54	4		Stockton-on-Tees Borough Council	37	6	2
South Ribble Borough Council	29	3		Sunderland City Council	66	3	
South Somerset District Council	28	1	2	Torbay Borough Council	78	4	
Staffordshire Moorlands District	39	2		Wokingham Borough Council	42	4	
West Lancashire Borough Council	25	7					

* ① 主たる単体 FS 注記 ② 補足 FS 注記 ③ グループ FS 注記

また、英国地方自治体独自の注記事項としては、以下のような注記が記載されていた。

- ① 法令で開示が強制されているもの(『1970 年地方自治法』(財・サービス法)のもとにおける他の公共団体からの収入と費用、『1972 年地方自治法』第 137 条で開示が要求されるチャリティや NPO への支出、『1986 年地方自治法』第 5 条によるリクルートや広報に関する支出等)
- ② 会計・監査規則 2006 年度に基づく職員の報酬テーブル(50 千ポンド以上)
- ③ 貸借対照表やキャッシュ・フロー計算書の遡及修正
- ④ 地方自治体監査委員会へ支払った監査報酬
- ⑤ Private Finance Initiative やその他パートナーシップの計画に関する十分な情報
- ⑥ 特定目的学校補助金(Dedicated Schools Grant)、地域基盤補助金(Area Based Grant)や損益収支補助金(Revenue Support Grant)等の一般政府補助金 General Government grants の内訳
- ⑦ トラストファンド(Trust Fund)
- ⑧ 最小損益引当金(Minimum Reserve Provision):資本調達必要額の最低 4%を借入金返済等として留保することが求められている。

さらに、第 7 章で検討する BVACOP が要請している以下のような注記情報がある。

- ⑨ サービス支出分析(Service Expenditure Analysis)の開示
収支計算書では、支出をサービスの内容毎に区分しているが、地方自治体間の比較可能性を担保し、またより明瞭な情報を外部に開示するために、各サービスをより詳細な「部門(Division)」に分解して注記として開示することが要請されている。
たとえば、社会福祉(Adult Social Care)というサービス分野について、より詳細な部門(Divisions of Service)として、以下のような分類が義務付けられている。
 - ・ サービス戦略 ・ 高齢者(65 歳以上および高齢精神障害者を含む)
 - ・ 65 歳未満の身体障害者 ・ 65 歳未満の学習障害者 ・ 雇用支援
 - ・ 65 歳未満のメンタルヘルスケアの必要な者 ・ その他の社会福祉
- ⑩ 組織内の商業活動に対する商業会計(Trading Accounts)の開示
地方自治体が運営している商業活動には 5 つの主なタイプがある¹⁴⁾。
 - ・ 公衆あるいは第三者との商業活動あるいは取引(たとえば、ケイタリングサービス、市場、廃棄物回収など)
 - ・ 他の公共団体から契約を勝ち取った外部の商業組織(External Trading

Organisations: ExTOs)

- ・ 自発的な競争入札から発生した内部の商業組織 (Internal Trading Organisations: InTOs) によって行われる活動
- ・ 望めば外部からも自由に購入できる、学校あるいは他の予算管理者に対して提供される自由な内部市場におけるサポート・サービス¹⁵⁾
- ・ 制約された内部市場において提供されるサポート・サービス (たとえば、すべての予算管理者が、見積価格でサービスの量や種類を自由に決定できるものの外部からは購入できないサービス)

この注記の主な目的としては、以下のような点が挙げられる。

- ① 地方自治体の経営管理者や監査人、市民に商業取引の結果を開示するため。
- ② 予算とコストを比較することで予算責任者が帰属を明確化するため。
- ③ 地方自治体の経営管理者や入札に失敗した者に、ExTOs や InTOs 入札が総原価をカバーしているか否かを理解できるようにするため。

他方、そもそも民間の UKGAAP を前提とした会計基準をベースに、SORP が設定されているため、以下のような民間と同様の注記事項も記載されていた。

- ・ 関連当事者取引 ・ 金融商品取引の時価 ・ 偶発債務 ・ 後発事象 ・ 退職給付

(2) 会計報告書における記述会計情報

序文 (an explanatory foreword)

議会や住民への開示を目的とした一般目的財務諸表の解説および説明は、極めて重要な情報である¹⁶⁾。SORP では、会計報告書の序文作成は必須としており、会計報告書に関連して不正確な記載や事実誤認のないように留意しなければならないとしている¹⁷⁾。

ベスト・プラクティスによれば、序文において以下のような内容が概ね記載されていた。

- ① 2008 年度の財務的なトピックス
- ② 重要な会計方針の変更内容
- ③ 重大な年金資産・負債の簡単な説明
- ④ 損益会計と資本会計の各々の当初予算額 (Original Budget) と実績額 (Actual) お

よびその差異(Difference)

- ⑤ 予算額と実績額の差異の内容の説明
- ⑥ 財政状態に関する包括的な説明(重要な資産の取得、重要な負債の発生を含む)
- ⑦ 財務管理責任者の財務諸表に対する適正意見の表明
- ⑧ 会計報告書が承認された日時と事実の表明(監査会計委員会あるいは監査ガバナンス委員会委員長のサインを付す場合がある)

また、序文の前に年次報告として地方自治体の組織構造や中期目標・戦略や首長からのメッセージを記載している地方自治体も、複数見受けられた。このような非財務情報は、一般的にはナラティブ・レポーティング(Narrative Reporting)と呼ばれ、企業が公表する年次報告書においても、経営者による財務、経営成績の分析情報等の情報が記載され、注目されている。地方自治体においては、様々な指標に基づき業績評価がなされることもあり、より高度な説明責任を果たす上で、非財務情報の重要性もますます、高まっていく。

ベスト・プラクティスにおける年次報告等と序文の開示頁数は、以下のとおりで、序文の平均頁数は、District で 6 頁、STCC で 10 頁とそれなりの頁数が割けられていた。

【図表 5-10】ベスト・プラクティスにおける序文等の記載ボリューム (単位:頁数)

(District)			(STCC)		
自治体名	①	②	自治体名	①	②
Basingstoke and Deane Borough	2	4	Darlington Borough Council		6
Braintree District Council		7	Herefordshire Council	7	9
Cambridge City Council	10	5	Leeds City Council		10
Castle Point Borough Council		6	Oxfordshire County Council		6
East Hertfordshire District Council		6	Peterborough City Council		5
Gedling Borough Council		3	Shropshire County Council	8	28
Hertsmere Borough Council	9	8	St Helens Metropolitan Borough Council		4
Runnymede Borough Council		12	Stockton-on-Tees Borough Council		7
South Ribble Borough Council		5	Sunderland City Council	1	9
South Somerset District Council		10	Torbay Borough Council		18
Staffordshire Moorlands District	2	8	Wokingham Borough Council		9
West Lancashire Borough Council		7			

* ① 年次報告書、首長からのメッセージ ② 序文

用語集(glossary)

わが国の有価証券報告書では見られない情報として、会計報告書の末尾に記載される用

語集がある。ベスト・プラクティスでも 23 団体中、実に 19 団体の会計報告書に記載されていた。SORP によれば、会計報告書ではできるだけ平易な単語を使用し、専門用語は必要最低限に留め、専門用語を使用した場合は用語集で明瞭に説明すべきとされている。一般市民の理解可能性を十分に意識した配慮であり、わが国でも見習うべきであろう。

なお、ベスト・プラクティスにおける用語集の平均頁数は、District で 5 頁、STCC で 8 頁であった。

(3) 財務報告制度を補完するガバナンス関連情報

年次ガバナンス報告書

年次ガバナンス報告書(Annual Governance Statement: 以下、AGS)は、英国地方自治体の会計報告書(Statement of Accounts)の一部をなし、2007 年度以前までは「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(Statements on Reporting Reviews of Internal Controls and Internal Financial Controls)」として公表されていた¹⁸⁾。作成の法的根拠はイングランドの地方自治体では、『2006 年会計・監査規則』第 4 条(2)に、またウェールズについては、『2005 年会計・監査(ウェールズ)規則』第 4 条(2)に求められる。

AGS作成の背景として、英国地方自治体に関するガバナンスの基本原則が、民間部門で培われた原則をもとに公的部門の状況を反映するかたちで進化してきたことが挙げられる¹⁹⁾。現在、英国地方自治体におけるガバナンスに関して、指針レベルのCIPFA/SOLACEの『ガバナンス・フレームワーク』²⁰⁾においてガバナンスの6つの基本原則(Core Principles)が設定されており、その一つに説明責任の確保が記載されている。

<基本原則第6>

地域住民その他のステークホルダーの関与により、強固な説明責任を確保する。

さらに補足原則(Supporting Principles)が基本原則を補完し、地方自治体の自主性を重んじつつコーポレート・ガバナンスの枠組みが提示されている²¹⁾。

現在、当該報告書は、SORP において、その具体的な内容と様式が定められており、すべてのサンプルにおいて、以下の 5 項目が盛り込まれていた。

- ① 内部統制システムを含む健全なガバナンスのシステムが存在することを確保する責任

の範囲の明示

- ② 地方自治体のガバナンスを構成するシステムとプロセスの保証水準の指摘
- ③ ガバナンスのフレームワークに関する主要な要素の簡潔な記述
- ④ ガバナンスの仕組みの有効性をレビューする際に適用されているプロセスについての簡潔な記述(執行部、監査委員会/監督・監視委員会/リスク・マネジメント委員会、基準委員会、内部監査等の役割を含む)
- ⑤ 重要なガバナンス上の諸課題に対して、採択されあるいは提案された行動に関する概要および承認済みのアクション・プラン

イングランド・ウェールズ・北アイルランドにおける当該報告書の末尾には、首長(Leader)と事務総長(Chief Executive)の署名がなされていた。なお、スコットランドの場合には、財務管理責任者(Chief Financial Officer:以下、CFO)の署名が必要であり、さらに事務総長の署名を記載する場合もある。

また、ベスト・プラクティスにおけるAGSの記載ボリュームは、【図表 5-11】のとおりで、Districtで平均9頁、STCCで平均17頁が割かれていた。

【図表 5-11】ベスト・プラクティスにおける AGS の記載ボリューム (単位:頁数)

(District)		(STCC)	
自治体名		自治体名	
Basingstoke and Deane Borough	7	Darlington Borough Council	11
Braintree District Council	7	Herefordshire Council	12
Cambridge City Council	9	Leeds City Council	14
Castle Point Borough Council	6	Oxfordshire County Council	15
East Hertfordshire District Council	16	Peterborough City Council	21
Gedling Borough Council	5	Shropshire County Council	52
Hertsmere Borough Council	20	St Helens Metropolitan Borough Council	15
Runnymede Borough Council	9	Stockton-on-Tees Borough Council	6
South Ribble Borough Council	8	Sunderland City Council	8
South Somerset District Council	4	Torbay Borough Council	19
Staffordshire Moorlands District	9	Wokingham Borough Council	8
West Lancashire Borough Council	6		

会計報告書に対する責任報告書(a Statement of Responsibilities for the Statement of Accounts)

すべてのサンプルにおいて、当該報告書には、SORP が記載を要求している以下の二つの情報が含まれており CFO の署名がなされていた²²⁾。

① 地方自治体の責任:

- ・ 地方自治体は、財務に責任を有する職員を確保する。これは、1972 年地方自治法の第 151 条において、地方自治体に財務管理(Financial Management)の責任者を設置することを求めていることに起因する。
- ・ 地方自治体は、資源の利用における経済性・効率性・有効性を確保し、資産を保全するために事業を管理する。
- ・ 地方自治体は、会計報告書を承認する。

② CFO の責任:

- ・ SORP に記載された適正な実務慣行に準拠した会計報告書を準備する。
- ・ 適正な会計方針を選択し、継続して適用する。
- ・ 合理的な判断および評価を行う。
- ・ 適正な会計記録をつける。
- ・ 不正および誤謬に対する事前および事後の合理的な手段を講じる。

以上、ベスト・プラクティスに基づく STCC と District の I&E と BS との財務諸表の実態分析の特徴は、前者の市民一人当たりの固定資産残高が後者の 2 倍でありその結果、将来世代の負担の割合が約 60%と後者の約 3 倍となっている点とサービスコストの機能別分類として、前者が教育サービスに、後者が公営住宅サービスに最も経費を費やしている点にあった。

また、公表された会計報告書の量的な側面については、平均頁数が比較的規模の大きな地方自治体である STCC レベルで 121 頁、District レベルで 80 頁とかなり充実しており、中でも注記事項(財務諸表情報)と序文(記述会計情報)が、全体の半分以上を占めて、財務諸表本体を詳細に補足している点がかかなり特徴的であった。

今後、わが国の地方自治体財務会計制度の改革においても、類似団体とのより詳細な財務比較可能性を担保しつつ、コーポレート・ガバナンスを十分に斟酌した英国地方自治体財務報告制度が大きな示唆を与えるものと期待できる。

(注)

- 1) Staffordshire Moorlands District Councilの会計報告書については、以下のURLから入手した。
http://www.staffsmoorlands.gov.uk/site/scripts/download_info.php?fileID=6473
- 2) 英国地方自治体会計はファンド会計と呼ばれ、目的毎にファンドが設定され、会計報告がなされる。「一般ファンド」は、英国地方自治体会計の中心をなすファンドであり、地方税需要額を決定するものであり、住宅会計等は含まれない。詳細は、CIPFA/LASAAC Joint Committee, *Code of Practice on Local Authority Accounting in the United Kingdom* 2008, CIPFA, May 2008, pp.75-76を参照。
- 3) 「ノン・ドメスティック・レイト」は、居住用資産以外の資産(工場等)に課せられる税金で、1990年より国税化され、一旦国庫に納付された後に地方自治体に配分される。
- 4) CDC(Corporate Democratic Core)とは、BVCOPにおいて「DRM(Democratic Representation & Management:議員関連費用)とCM(Corporate Management:組織全体のインフラおよび公的説明責任関連費用)という2つのサービス分野を含むコスト」として定義され、議会制民主主義の根幹として別記されている。CIPFA, *Best Value Accounting Code of Practice 2008*, CIPFA, December 2008, p. 2.33.を参照。
- 5) 「コミュニティ資産」とは、たとえば公園や歴史的な建造物のように、地方自治体が永久に保有する意図で所有し、耐用年数が決定できない資産をいう。
- 6) CIPFA/LASAAC Joint Committee, *op. cit.*, p.5.
- 7) 英国では2009年4月より、CPAから包括的地域評価制度(Comprehensive Area Assessment)へ移行し、地方自治体の組織的評価(Organisational Assessment)のみならず、地域評価(Area Assessment)もあわせて実施されることとなった。
- 8) CPAおよびCAAにおいて、外部監査人が各地方自治体の「資源の利用」を評価する際の判断規準として利用するのがKLOE(Key Line of Enquiry for use of resource)である。CPAに関しては、石川恵子「英国におけるVFM監査の制度と運営の現状」『企業会計』Vol.59、2007年9月を参照。
- 9) Audit Commission, *Use of Resources Framework – Overall approach and key lines of enquiry*, October 2009, p.12.
- 10) 平松一夫『年次報告書会計』中央経済社、1986年3月の米国年次報告書における会計情報の分析方法を参考にした。

11) 会計報告書のデータは、以下のベスト・プラクティス対象自治体のホームページから入手した。

(District)

- Basingstoke and Deane Borough council:
http://www.basingstoke.gov.uk/council/financial/2008to2009/statement+of+accounts+2008_09.htm
- Braintree District Council:
<http://www.braintree.gov.uk/NR/rdonlyres/D219D524-6E72-45EC-B44A-12A5D30B087C/0/StatementofAccounts200910.pdf>
- Cambridge City Council:
<http://www.cambridge.gov.uk/ccm/content/council-and-democracy/how-the-council-works/council-finance/statement-of-accounts.en>
- Castle Point Borough Council:
<http://www.castlepoint.gov.uk/main.cfm?type=5084>
- East Hertfordshire District Council:
<http://www.eastherts.gov.uk/index.jsp?articleid=10868>
- Gedling Borough Council:
<http://www.gedling.gov.uk/index/fin-home/fin-accounts.htm#fin-statementacc>
- Hertsmere Borough Council:
http://www.hertsmere.gov.uk/councildemocracy/dnld_100004/SOA_2008-09_v8_FINAL_SIGNED.pdf?action=open
- Runnymede Borough Council:
http://www.runnymede.gov.uk/portal/binary/com.epicentric.contentmanagement.servlet.ContentDeliveryServlet/RBC%2520Portal/LGCL%2520Categories/Economics%2520and%2520finance/Finance/Statement_accounts/fin_state_0809.pdf
- South Ribble Borough Council:
<http://www.southribble.gov.uk/Section.asp?sectiontype=listseparate?catid=300301&docid=302>
- South Somerset District Council:
<http://ww2.southsomerset.gov.uk/index.jsp?articleid=436>

- Staffordshire Moorlands District Council:
http://www.staffsmoorlands.gov.uk/site/scripts/download_info.php?downloadID=1298&fileID=6473
- West Lancashire Borough Council:
http://www.westlancsdc.gov.uk/council__democracy/budget,_strategies_and_plans/council_budget.aspx

(STCC)

- Darlington Borough Council
<http://www.darlington.gov.uk/Democracy/Financial+Services/Statement+of+Accounts.htm>
- Herefordshire Council
http://www.herefordshire.gov.uk/council_gov_democracy/council/1858.asp
- Leeds City Council
<http://www.leeds.gov.uk/Page.aspx?pageIdentifier=825C79FBD9F3F5AD80256E0F003F9298>
- Oxfordshire County Council
http://www.oxfordshire.gov.uk/wps/portal/publicsite!/ut/p/c5/04_SB8K8xLLM9MSSzPy8xBz9CP0os3gzC
- Peterborough City Council
<http://www.peterborough.gov.uk/PDF/SOA%2008-09%20%20Final%20%201.pdf>
- Shropshire County Council
<http://www.shropshire.gov.uk/finance.nsf/open/530B915CCBE070BD802576800047F42F>
- St Helens Metropolitan Borough Council
<http://www.sthelens.gov.uk/openfile.htm?id=1262>
- Stockton-on-Tees Borough Council
<http://www.stockton.gov.uk/yourcouncil/finances/soa/soa0809/>
- Sunderland City Council

- <http://www.sunderland.gov.uk/CHttpHandler.ashx?id=2408&p=0>
- Torbay Borough Council
<http://www.torbay.gov.uk/statementofaccounts0809.pdf>
 - Wokingham Borough Council
<http://www.wokingham.gov.uk/council/plans/key-strategies/statement-of-accounts/?locale=en>
- 12) ベスト・プラクティスとして取り扱った各自治体の人口のデータは、Office for national statisticsの以下のホームページから、Table 8 Local Authority selected age groups 2008 (27 August 2009)をダウンロードして参照した。
http://www.statistics.gov.uk/downloads/theme_population/Mid_2008_UK_England_&_Wales_Scotland_and_Northern_Ireland_27_08_09.zip
- 13) (財)自治体国際化協会「英国の地方政府改革の系譜」2006年1月、7頁。
- 14) CIPFA, *op. cit.*, p. 2.27.
- 15) BVACOPの付録Aによれば、たとえばビル修繕に関して自治体内部のInTOsと自治体自身が契約を締結する場合の事例が示されている。
- 16) 英国地方公会計における記述情報に関しては、CIPFA, *Narrative Reporting : A Public Services Perspective*, CIPFA, 2009. が参考となる。
- 17) CIPFA/LASAAC Joint Committee, *op. cit.*, p.5.
- 18) *Ibid.*, p.5.
- 19) 遠藤尚秀「英国地方自治体のコーポレート・ガバナンス- CIPFA/SOLACEによるガバナンス・フレームワークの検討-」『ビジネス&アカウンティングレビュー』第5号、2010年3月。
- 20) CIPFA/SOLACE, *Delivering Good Governance in Local Government, Framework*, CIPFA, June 2007. 翻訳書としては、石原俊彦監訳、新日本有限責任監査法人訳『地方自治体のパブリック・ガバナンス』中央経済社、2010年6月を参照した。
- 21) 詳細については、CIPFA/SOLACE, *Delivering Good Governance in Local Government, Guidance Note for English Authorities*, CIPFA, 2007.を参照。
- 22) CIPFA/LASAAC Joint Committee, *op. cit.*, p.181.

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 -

1 英国地方自治体における「公的説明責任」の推移

本章では、まず、第4章、第5章で明らかとなった英国の地方自治体財務報告制度に基づき作成された財務諸表の情報の正確性を担保するために、外部監査制度がいかに構築され、運用されているかを明らかにする。なお、VFM監査については、地方自治体の行政経営と表裏一体の関係にあるため、第8章であらためて考察する。

ところで第3章では、現在の英国地方自治体のコーポレート・ガバナンスの理論的なバックボーンとしてのCIPFA/SOLACEによる『ガバナンス・フレームワーク』の6つのガバナンス原則を紹介した。当該原則の6番目の原則が「公的説明責任の確保」であったが、その内容も時代とともに変化している。

この点に関して、地方自治体監査委員会(Audit Commission:以下、AC)の研究・情報部(Study & Knowledge)の部長で大学の教授でもあるマイケル・ヒューズ氏の説明によれば、以下のとおり、英国における住民の関心事の変遷とともに、外部監査人・外部検査人による監査・サービス検査・評価の内容の重点も変化してきている¹⁾。

(住民の関心事)

- ① 1840年代: 私たちの税金は法令に基づいて、利用されているのか。
- ② 1980年代: 税金に見合った価値を享受しているのだろうか。
- ③ 1990年代: よい品質の公共サービスを享受しているのだろうか。
- ④ 2009年: 私の住んでいる地域は住みやすい場所であるだろうか。

(外部監査・サービス検査・評価)

- ① に対応するための財務監査(Financial Audit)
- ② に対応するためのバリュー・フォー・マネー監査(Value for Money Audit)
- ③ に対応するためのサービス検査と包括的業績評価制度(Service Inspection & CPA)
- ④ に対応するための包括的地域評価制度(CAA)

まず、①については、AC が設立される以前の地方自治体の監査を、地区監査人(District Auditor)が実施していた。1844 年、イングランドとウェールズにおいて、はじめて会計に関する取締りについての制度的な権限を有し、地方自治体の監査を受けもつ地区監査人が誕生した²⁾。その背景には、1601 年に制定された『貧困救済法』(the Poor Relief Act 1601)によって教会区民に税金が課せられ、地元のジェントリー層が税金について監視する体制が約 200 年間続いたが、不正の余地がかなりあったため、1834 年に当該法令が修正され、それに伴い監視体制が強化される必要があったことが挙げられる。

その後、地区監査人は、財務に関する不正の摘発に特に重点を置いて活動していたが、1900 年代に入ると、公共部門の会計における重大な不正の発見もかなり収束に向かうとともに、地区監査人の業務が、詳細な会計記録の監視とともに、税金の支出の内容(substance of spending)にも目を向けるべきであるとの指摘が、地方自治体を所管する大臣からあがった。

その結果、1950 年代後半までに地方自治体に関する VFM 監査のニーズが明らかとなり、1976 年 5 月に公表されたレイフィールド報告書(the Layfield Report)において VFM の章が設けられ、現在の AC の構想についても詳細に記述されていた。そして、第 2 章で記述したとおり、1979 年サッチャー保守党政権が誕生するとともに、公共部門の中でも特に歳出が拡大する方向にあった地方自治体における監査に際して、AC が設立されるとともに、効率性に軸足を置いた VFM 監査の導入の萌芽が見られるようになった。

2 地方自治体監査委員会と監査実務規範

(1) 地方自治体監査委員会

AC は、中央政府と地方自治体から独立して事業を行っている公共的な組織(Public Corporation)であり、『1982 年地方財政法』(the Local Government Finance Act 1982)によって 1983 年に設立され、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運営されている。

AC の運営

現在の AC の理事会は、民間組織、地方自治体、ボランティア団体、学会等からの代表者により構成されている。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る。なお、英国のイングランド以外においては、スコットランドではスコットランド監査局(Audit Scotland)、北アイルランドでは北アイルランド監査事務局(The Northern Ireland Audit Office)、ウェールズではウェールズ監査事務局(Wales Audit Office)が担当している。

年間の総収益は、200百万ポンドを超え(2009年度は、213.1百万ポンド)で、その約4分の3は監査(Audit)およびサービス検査(Inspection)・評価の実施に伴う報酬であり、国からの補助金は10%強(2009年度は、28百万ポンド)、その他収益は利息等である。

他方、2009年度の費用は、220百万ポンドであり、そのうち職員人件費は13.5百万ポンド増加し、他のコストの削減と相殺された³⁾。職員人件費の増加の主な理由の一つに、仕事量の減少に伴うフルタイムの職員の退職の勧奨を行った結果、57人は自主的に、また18人は強制的に退職したため、一時的に5.3百万ポンドの人件費が増加したことが挙げられる。なお、ACは、日本の会計検査院にあたる国家監査局(National Audit Office:以下、NAO)の監査を受けている。

ACの4つの主要な制度上の役割

ACの主な機能は、以下のとおりであり、その責任に関しては『1998年地方自治体監査委員会法』(the Audit Commission Act 1998:1998年AC法)において規定されている⁴⁾。

- ① 監査(Audit):監査人の選任、規制、監査(財務諸表監査、VFM監査)の実施
- ② サービス検査(Inspection)と評価(assessment)
- ③ 調査・分析(Research&Analysis)
- ④ データの照合(Data-matching)

付言すると、監査については、地方自治体や警察・消防署等に対する監査に関連して、ACは以下の責任を有している。

- ① 地方自治体の監査人を任命する(1998年AC法第3条)。

ACは、自らのスタッフあるいは民間の監査法人の会計士から監査人を任命する⁵⁾。1998年AC法では、監査人の資格要件として原則として職業会計士団体の会員であることを規定し、イングランド・ウェールズ勅許会計士協会(ICAEW)、スコットランド勅許会計士協会(ICAS)、公認会計士協会(ACA)、勅許公共財務会計協会(CIPFA)およびアイルラ

ンド勅許会計士協会(ICAI)を列挙している。

- ② 任命した監査人に求める監査の実務規範を設定する(1998年AC法第4条)。
- ③ 監査の品質を規制する。

ACは、専門的な事柄について監査人にアドバイスし、サポートするとともに、厳格な品質レビュー・プロセス(quality review process)を通じて、監査人の業績をモニタリングしている点は、極めて重要である。ACは、任命する監査人の基準を設定し、パフォーマンスについてモニタリングを行っている。基準のモニタリング、監査・サービス検査の質の評価は、主に年に一度の品質レビュー・プロセスによって行っている。このプロセスの目的は、ACの監査人が、監査される組織での業務の質を確保し、監査指示プロセスや監査サービスを浸透させるのに必要な適正なシステムや手続きを採用していることに対する保証を与えることにある⁶⁾。この品質レビュー・プロセスは、以下に述べる相互関連要素によって成り立っている。

品質管理(quality control)およびモニタリングの仕組み(monitoring arrangements)

まず、各サービス提供者が、自らのサービスが要求された基準をみたとすように、自らが設定した品質管理および品質モニタリング計画を自己評価するよう求めることから始まる。自己評価を支援するために、ACは網羅して欲しい問題点のチェックリストを作成する。これら自己評価の結果をレビューし、それをもとに、特定の分野における品質レビュー・プロセスの範囲および限度を決定する。

監査実務者と監査法人は、確定した手順に従うことが求められる。これらの手順が、監査実務審議会(Audit Practice Board)⁷⁾によって設定された最低限の専門的基準を満たし、また、ACに特定される追加的な要求にも見合ったものであることが前提である。これらの手順には、少なくとも三年に一回行われるレビュー、書面化されたレビュー手順および発見事項(evidence of findings)が含まれる。また、監査される組織において行われた業務の影響がどのように評価されたかについても質問する。これら毎年提出されるものをデスクトップでレビューし、以下のような対応をとっている。

- ① 仕組みが十分に果たされていると評価した場合、更なるアクションは取らない。
- ② 自己評価において聞かされたことを試すために、通常三年のサイクルでサービス提供者を訪問する。
- ③ あるいは、懸念がある場合は、払拭する為に当該年度中に訪問する。

ACはまた、ある特定の問題をレビューし、不測の事態に対応したいと考えた場合は、いかな

る時でも特別レビューを行う権限を有する。

被監査団体の調査

被監査団体、すなわち、AC の監査の受け手、支払い手の見解は AC にとって重要であるので、満足度調査を行っている。監査に関する指示プロセスについての情報を提供し、AC の監査体制についてのフィードバックを得るためである。

品質レビュー・プロセスの報告

品質レビュー・プロセスの結果報告には以下が含まれる。

- ① 品質管理およびモニタリングの仕組みについてのサービス提供者 (Supplier) の自己評価に関するフィードバック・レポート(品質レビューチームによって実施されたレビューを含む)
- ② 被監査団体に対する監査業務・サービスの品質に関して AC の監査委員会 (Audit Committee) に提出される年次レポート
- ③ 監査実務および監査法人の業務の品質に対する AC の見解を記載した、AC がホームページに公表する報告書

サービス検査と評価については、監査委員会は、地方自治体の監査を規制し、公的サービスサービスの供給のための資源に係る経済性・効率性・有効性(3E)についてその改善を促すだけでなく、特定の地方自治体についてベストバリュー (Best Value) のサービス検査 (inspection) を実施し、また地方自治体の業績評価に関連した法的な責任を負うものである。

調査・分析については、VFM に関する諸研究を行い、複雑な社会問題へ洞察を与え、またそのような課題に取り組むためのベスト・プラクティスを提供するものである。

データ照合について、AC は 1996 年から国家不正イニシアティブ (The National Fraud Initiative) を実施しており、たとえば人件費や年金の記録といった一連の電子データを比較して、地方自治体等が不正や誤謬を未然に防止できるように支援している。その結果、1996 年から累計で 664 百万ポンドの不正・誤謬および支払超過による支出を認識した。

(2) 監査実務規範の特徴

外部監査人の実務上の拠り所となる規範が、ACにより設定された『監査実務規範』(*Code of Audit Practice*)であり、『1998年AC法』第5条(2)において、外部監査人が準拠すべきとされている。ACは5年ごとに監査実務規範の見直しを行なうことが求められている。

2008年度版の『監査実務規範』は、以下の5つの章から成り立っている⁸⁾。

- ① 一般原則(*general principles*)
- ② 財務諸表監査(*auditing the financial statements*)
- ③ 「資源の利用」に関連した監査人の責任(*auditors' responsibilities in relation to the use of resources*)
- ④ 監査の結果の報告(*reporting the results of audit work*)
- ⑤ 地方自治体の監査人の特別な権限と義務に関する原則(*principles relating to the exercise of specific powers and duties of local government auditors*)

財務諸表監査に関する②と④の内容については、4以降で記述し、またVFM監査に関連した③と④については第9章にて別途、検討する。ここでは、①の監査の一般原則について以下言及する。

監査の範囲(Scope of the audit)

まず、監査人の責任の範囲は、被監査団体の財務諸表および内部統制報告書(現在の年次ガバナンス報告書: *Annual Governance Statement*: 以下、AGS)のみならず、資源の利用に係る経済性・効率性・有効性(3E)を確保するための適正な仕組みまで網羅している。これは、公金(*public money*)という納税者から強制的に公的機関に寄託された資金に関連した特別な説明責任(*special accountabilities*)の解除を取り扱うためであり(para.6)、上記に記載のとおり、1950年代から注目されるに至ったものである。

さらに、1999年地方自治法第7条の下で、ベスト・バリュー業績計画(*Best Value Performance Plan*: 以下、BVPP)の監査に関連した責務を監査人が果たす際に、採用すべき方法を規定する実務規範を設定しなければならない(para.2)。

監査のアプローチ

監査人は、監査遂行にあたり、3Eに十分に反慮しなければならない(para.10)。そのため、監査実務規範では、以下のような特徴を有するアプローチを採用している。

- ① リスク・アプローチに基づく監査
- ② 統合監査(Integrated Audit)
- ③ 地方自治体のパートナーシップへの配慮
- ④ 被監査団体とのタイムリーなコミュニケーション
- ⑤ 内部監査人との協働
- ⑥ 被監査団体への規制に対する負荷の軽減

まず、①については、監査人は監査計画の立案および監査の履行に際して、被監査団体の監査リスクを十分に考慮して、監査資源を配分しなければならない。そのためには、必要な情報の入手や説明を受けなければならない。したがって、監査人はすべての財務システムやその他のシステム、あるいはすべての会計取引の詳細なテストを実施する必要はない。

②については、当該統合監査の概念はすでに『2003年度版監査実務規範』において明示されており、『2005年度版監査実務規範』では1)ガバナンスの財務的側面のレビュー、2)財務諸表監査、3)業績管理の側面のレビューという3つの監査人の責任領域の統合を意味し、さらに2008年度版監査実務規範では1)財務諸表監査と2)資源の利用(use of resources)の側面に係る監査人の関与に集約された。

③については、公共サービスの提供方法が、地方自治体のみならず、他の公共部門とのジョイント・ワーキングやボランティア団体、民間組織等とのパートナーシップにより実施される局面が増加していることに留意することを指摘している。したがって、監査人は、公金がそのような地域の関連諸団体にうまく配分されているかについても、配慮が必要となる。

④および⑤については、①とも関連するが、リスク・アプローチによる監査が十分機能するためには、被監査団体とのタイムリーかつ十分なコミュニケーションおよび当該組織についてより多くの知識を有する内部監査人との有効な協力関係の構築により、監査リスクを事前に十分に入手すべきことを意味している。

⑥については、監査実施過程で被監査団体に過度の負荷を与えないように、監査人はACや法定のサービス検査人(inspectorates)と有効な協力関係を構築する必要がある。

3 財務諸表監査における監査人の責任

実務規範は、前述のように統合監査概念を基礎として、被監査団体の1)財務諸表および内部統制報告書、および2)資源の利用に係る3Eの確保のために妥当な体制を整備しているかについてレビューを行い、報告することが監査人の目標であると規定している(para.7)。

当規範において監査人の業務の中心は、リスク評価に基づく監査計画の立案(リスク・アプローチ)の採用であり、全体としての被監査団体の公的事业に係る知識と関連のある事業リスクの評価を反映させるものとしている。

ところで、監査人の責任を議論する前に、まず、公表された会計報告書の一部を構成する財務諸表が、資源の受託責任と資源の利用に係るその財務業績を説明するために不可欠な手段であるとして、被監査団体は、以下について責任を負うものとしている(para.13)。

- ① 取引の合規性(regularity)および合法性(lawfulness)を確保するための内部統制システムの整備
- ② 適切な会計記録の保全
- ③ 財政状態およびその収支を適正に表示した(あるいは真実かつ公正な概観を与える)財務諸表の作成
- ④ 内部統制報告書の作成と公表(para.14)

他方、監査人は、『1998年AC法』(the Audit Commission Act 1998)により、以下を内包した財務諸表の監査と意見表明が要求されている(para.15)。

- ① 財務諸表が、当該被監査団体の財政状態および当該年度の収支を、間違いなく適正に表示しているか否か。
- ② 財務諸表が関連法規および適用しうる会計基準に準拠して適切に作成されているか否か。
- ③ 地方保護観察審議会に対する収支の合規性について意見が表明されているか。

以上は、被監査団体と外部監査人の責任範囲が異なる点を指摘したものであり、通常、監査論で「二重責任の原則」と称されている重要な事項である。

また、監査人は、財務諸表に対して以下に関する「合理性保証(reasonable assurance)」を与えるべきとされる(para.16)。

- ① 不正あるいは違法または誤謬を理由とした重要な(material)虚偽記載がないこと
- ② 法令その他適用される要求を遵守していること
- ③ 会計上の開示に関連したすべての要求を遵守すること

この点においては、民間の財務諸表監査と同様、「合理的な保証」と「重要な虚偽記載」の概

念が非常に重要となる。監査の教科書でいえば「監査人の責任は、財務諸表にとって重要な虚偽記載を監査人が看過しないという合理的な保証を得るように、監査を計画し、実施することを監査人に求めたものであり」、リスク・アプローチの理論を構成する最も基本的な概念である⁹⁾。

したがって、リスク・アプローチで指摘したとおり、すべての取引について詳細な検証を行うものではなく、被監査団体による重要な見積もりや判断を評価することになる。

さらに、監査人は内部統制報告書(現在のAGS)が関連する要求に従って表示されているかどうかをレビューし、以下の場合には、報告することが求められている(para.17)。

- ① これらの要求に合致していない。
- ② 誤解を招きうる。
- ③ 監査人が発見した他の情報に整合しないか、あるいは不完全である。

なお、この監査過程において、外部監査人は資源の利用における3E確保のための被監査団体の仕組みに関連した知識の取得についても十分に考慮すべきである。

4 監査報告の原則と財務諸表監査の意見

(1) 監査報告の原則

1998AC 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、監査に関する成果物(outputs)を、監査の過程におけるキーポイントとして公表しなければならない。

- ① 監査計画書
- ② 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もしくは、必要であれば、監査の結果あるいは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
- ③ ガバナンスに関する責任主体への監査人の結論(conclusion)の要約報告書
- ④ 財務諸表に関する監査人の意見(opinion)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(conclusion)を含む監査報告書(an audit report)

なお、特定の地方自治体に対しては、BVPPの監査に関する監査人の報告書のなかに

その結論を含める

- ⑤ 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(certificate)
- ⑥ 年次監査レター(annual audit letter)あるいは、サービス検査も実施された場合には年次監査・検査レター(annual audit and inspection letter) (para.31)

さらに、必要な場合には、下記の報告書を公表しなければならない。

- ① 『地方自治体監査委員会法』第8条に基づき、監査人が公益上、必要と認めた課題についての報告書
- ② 『地方自治体監査委員会法』第11条(3)に基づき、公益性を考慮して被監査団体に対する勧告事項

また、監査報告の原則(principles of audit reporting)として、監査人が定期的に被監査団体とのコミュニケーションを確保し、明らかになった発見事項が、最も適切と考えられる組織担当者と適時に検討されるべきことを規定する(para.33)。

さらに、以上の監査に基づくすべての報告について、以下の要件を具備すべきとしている(para.34)。

- ① 明確かつ簡潔に表明されること。
- ② 被監査団体のニーズに適合していること。
- ③ いつ結論を記載し、勧告を実施したかの時点を明示すること。
- ④ 監査の過程における適切な時点で即座に公表されること。

また、監査人は、①監査業務の目的と範囲、②監査業務において生じた重要な課題、③監査人が抱いた特定の関心事の性質とその背景、④適切な場合には、改善を確保するために被監査団体により採用される必要のある行動、の各事項について被監査団体の議員あるいは職員が理解しうるような報告を行なうべきとされる(para.35)。

(2) 財務諸表監査の意見

監査報告書には、以下の内容が含まれる(para.41)。

- ① 財務諸表(financial statements)に関する意見(opinion)
- ② 被監査団体が資源の利用において、経済性・効率性・有効性を確保する妥当な仕組みを構築していたか否かについての結論(conclusion)
- ③ ベスト・バリュ自治体については、ベスト・バリュー業績計画が関連する要請に準拠

して作成され、公表されたか否かについての結論(conclusion)

- ④ 内部統制に関する報告
- ⑤ 重要な除外事項
- ⑥ その他勧告事項等

また、監査人は、監査の責任の期限を明確にするため、監査の業務終了について証明する必要がある(para.42)。

5 財務諸表監査における監査報告書の事案

監査意見の公表時期

英国地方自治体では、外部監査人は当該年度の翌年9月までに、会計報告書に関する監査意見を表明しなければならず、その結果を受けて各地方自治体は、原則として監査意見を付した会計報告書を監査報告書期限と同じ、9月までに公表しなければならない。

なお、2008年度(2008年4月1日が期首)においては、43団体(11%)が法定期限後に会計報告書を公表しており、そのうち14の団体が2009年9月までに地方自治体間の合併により報告主体の地方自治体そのものが消滅していた。また、Ellesmere Port and Neston Borough市は、2009年4月1日に消滅し、Cheshire West and Chester 市に引き継がれて間もないため、2009年11月30日になってもまだ会計報告書が公表されていない状態であった。このように、地方自治体の組織再編が続く英国において、会計報告書をタイムリーに公表することが極めて困難なケースが発生することが理解できる。

他方、ACが指名した英国地方自治体の外部監査人が監査意見を公表したタイミングについて、2008年度の実績は以下のとおりであった¹⁰⁾。

- ① 2009年9月30日までの法定期限内……………334 団体(85%)
- ② 2009年10月1日～11月30日まで……………45 団体(12%)
- ③ 2009年11月30日以降 ……………12 団体(3%)

法定期限内に監査意見を公表できず、一旦、監査未了のまま会計報告書を提出せざるを得なかった主な理由は、以下のとおりである。

- ① 会計報告書の承認が遅れたため(Brentwood Borough Council)

② 監査時に様々な誤謬を発見したため(Ashfield District Council等)

③ 組織再編成で、監査対応の十分なスタッフが不足したため

英国地方自治体の2008年度会計報告書と監査報告書の作成・公表の時期と実績を一覧にまとめたものが【図表6-1】である。

【図表 6-1】2008年度会計報告書と監査報告書の公表実績

上段: 団体数

下段: %

2009年	5月	6月	7月	8月	9月	10月	11月	12月以降	合計
SOA承認日	2	362	17	2	8				391
	1	92	4	1	2				100
SOA公表日	348					42	1		391
	89					11	0		100
AO日	334					45	12		391
	85					12	3		100

* SOA:会計報告書(The Statement of Accounts) 、AO:監査意見表明(Audit Opinion)、

(太線は法定期限)

財務諸表監査の分類

財務諸表監査における監査の分類は、以下の5分類に区分できる¹¹⁾。

- ① 無限定適正意見(Unqualified opinion)
- ② 限定付適正意見-範囲限定(Qualified except for opinion – limitation of scope)
- ③ 限定付適正意見-意見限定(Qualified except for opinion – disagreement)
- ④ 不適正意見(Adverse opinion)
- ⑤ 意見差控(Disclaimer of opinion)

無限定適正意見は、財務諸表が重要な点において地方自治体版SORPに準拠し、適正に表示されていることを意味する。

限定付適正意見-範囲限定は、たとえば監査人が重要な取引あるいは残高の会計記録が不適正と判断した場合のように、重要な監査証拠を入手できない時の監査意見である。

限定付適正意見-意見限定は、財務諸表の内容について、監査人と被監査団体との間で重要な意見の不一致が発生した場合に表明する監査意見である。

不適正意見は、重要な意見の不一致が存在するため、財務諸表が全体として誤解を与える、

あるいは、不完全である場合の監査意見である。

意見差控は、監査人が十分な監査証拠を入手できなかったため、意見表明ができない場合である。

2008年度において、ほとんどの地方自治体について、監査人は①の無限定適正監査意見を表明したが、以下のとおり、11地方自治体で①以外の監査意見が公表された¹²⁾。

【図表 6-2】無限定適正意見以外の監査意見が表明された地方自治体(2008)

限定付適正意見	範囲限定	Arun District Council
		Bromsgrove District Council
		Hertfordshire County Council
		Oxford City Council
		Caradon District Council (Cornwall Council)
		Carrick District Council (Cornwall Council)
		Kerrier District Council (Cornwall Council)
		North Cornwall District Council (Cornwall Council)
		Penwith District Council (Cornwall Council)
	意見限定	Bromsgrove District Council
		West Sussex County Council
意見差控	Eastbourne Borough Council	

* Bromsgrove District Council については「範囲限定」と「意見限定」が共に表明された。

以上のとおり、限定付適正意見を表明された地方自治体の中で、範囲限定が数の上では最も多い。なお、Caradon District Council から Penwith District Council までの5団体については、合併で消滅して Cornwall Council に統合されたため、監査期間内に十分に会計関連資料が入手できなかったものと推察される。

監査報告書の具体例

2008年度にACの評価において、財務報告に関して最も評価の高かった Staffordshire Moorlands District Council を例に挙げて、以下具体的な監査報告書の例を掲げる。

監査報告書(Auditor's Report)¹³⁾

財務諸表に関する意見

私は、1998年地方自治体監査委員会法に基づき、2009年3月31日を決算日とする会計年度の Staffordshire Moorlands District Council の会計報告書ならびに関連する注記を監査し

た。当該会計報告書は、収支計算書、一般ファンド変動計算書、貸借対照表、認識済み総利得・損失計算書、キャッシュ・フロー計算書、徴収ファンドと関連注記から構成されている。これらの財務諸表は、会計方針書の中で示された会計方針に従って作成されている。

本報告書は、1998年地方自治体監査委員会法第Ⅱ部に従い、Staffordshire Moorlands District Councilに対して作成されたものであり、地方自治体監査委員会により設定された「監査人および被監査組織の責任報告書」の第49項で規定されているとおり、その他の目的をもつものではない。

最高財務担当責任者と監査人の各責任

最高財務担当責任者が、適用される法令・規則の要請および2008年度英国地方自治体会計に関する実務規範に準拠して財務諸表を作成する責任については、会計報告書に対する責任報告書において表明されている。

私の責任は、関連する法令上の要請ならびに国際監査基準(英国およびアイルランド)に準拠して財務諸表を監査することにある。

私は、財務諸表が、適用される法令・規則の要請および2008年度英国地方自治体会計に関する実務規範に準拠して、当自治体の財政状態、収支を適正に表示しているかについて、私の意見を当地方自治体に対して報告する。

私は、ガバナンス報告書が、2007年6月に勅許公共財務会計協会(CIPFA)/全英地方自治体経営者協会(SOLACE)が公表した、『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』への準拠性を反映しているか、レビューを行った。私は、報告書がCIPFA/SOLACEが明示した妥当な実務に準拠していないか、あるいは、誤解を招いたり、私が財務諸表の監査を通じて得たその他の情報と矛盾する場合には、報告を行うものである。私は、ガバナンス報告書がすべてのリスクおよび統制を網羅しているかどうかについて、考慮することは求められておらず、また考慮していない。私はまた、当地方自治体のコーポレート・ガバナンスの手続きまたはそのリスクおよび統制に関する手続きの有効性に関して意見を形成することも要求されてはいない。

私は、財務諸表とともに公表されたその他の情報を読み、監査済み財務諸表と首尾一貫しているかを熟慮した。その他の情報とは、序文(foreword)と年次報告書の内容である。私は、明らかな誤表示または財務諸表との重大な矛盾に気づいた場合には、当報告書における意思表示において考慮する。私の責任は、その他の情報までは及ばない。

監査意見の基礎

私は、『1998年地方自治体監査委員会法』および自治体監査委員会が公表した監査実務規範ならびに監査実務審議会(APB)が公表した国際監査基準(英国およびアイルランド)に準拠して監査を行った。監査は、財務諸表および注記における金額および表示に関連のある証拠について、試査による検証を含むものである。また、財務諸表の作成に際して、当自治体によって行われた重要な見積もりや判断、および会計方針が当自治体の環境にとって妥当なものであり、一貫して適用されているか、および十分に開示されているかについての評価を含んでいる。

意見

私の意見として、当該財務諸表は、関連する法令・規則の要請および2008年度英国地方自治体会計に関する実務規範に準拠して、当自治体の2009年3月31日を決算日とする財政状態および当該年度における収支を適正に表示している。

(VFM 監査報告部分 省略)

証明

私は、『1998年地方自治体監査委員会法』の要請および、自治体監査委員会が公表した監査実務規範に準拠して、会計監査を終了したことを証明する。

Grant Patterson (地方自治体監査委員会職員)

地方自治体監査委員会

2009年9月24日

以上、上記の財務諸表に関する監査報告書から、その特徴点をまとめると以下のとおりとなる。基本は、民間企業の財務諸表監査と同様の記載となっている。

- ① 監査の範囲となる財務諸表が明確に記載されている。
- ② 地方自治体における最高財務担当責任者(いわゆる CFO)の責任と監査人の責任が明確に区分されている(監査における二重責任の原則)。
- ③ 監査の実施基準が明確に記載されている。特に、財務諸表監査にあたっては、国際会計士連盟の国際監査・保証基準審議会(International Auditing and Assurance

Standards Board : IAASB) が作成した国際監査基準 (International Auditing Standards: ISA) と整合した ISA (UK/IR)¹⁴⁾ にも準拠している旨の記述がなされている。

- ④ 財務諸表監査にあたり、地方自治体の内部統制の仕組みを記載した「ガバナンス報告書」についても、レビューした旨が記載されている。また序文や年次報告書といった定性情報にも十分、配慮された旨が記述されている。
- ⑤ 監査実施が、試査で行った旨が明記されている。

(注)

- 1) 2010年11月3日に、石原教授と他数名でロンドンのACの事務所を訪問した際のインタビューによる。
- 2) ACの設立以前の地域における監査については、Campbell-Smith, D. *Follow the Money -The Audit Commission, Public Money and the Management of Public Service, 1983-2008*, ALLEN LANE, 2008.の第1章を参照した。
- 3) Audit Commission, *Annual report and accounts 2009/10*, July 2009, p.17.
- 4) 上記1のインタビューの際に配布されたレジメおよび以下のACのホームページを参照した。
<http://www.audit-commission.gov.uk/aboutus/pages/default.aspx>
- 5) Audit Commission, *Code of Audit Practice 2008*, July 2008, p.4.
- 6) ACの以下のホームページにあるFAQs 15「Who audits the auditors?」から引用している。
<http://www.audit-commission.gov.uk/aboutus/pages/faqs.aspx>
- 7) 監査実務審議会(Audit Practice Board:APB)の作成する基準は、もともと民間企業の財務諸表監査に適用するために作成されているが、国家監査事務局長の決定に基づき、国家監査事務局長が行う財務諸表監査にも適用されている。
- 8) 本章では、5)の2008年度版監査実務規範の条文の引用を多用するため、各引用文章の末尾に(para)として、引用が何条から引用したかを明らかにしている。なお、2010年度版監査実務規範も最近公表されているが、本論文では、具体的な会計報告書や監査報告書事案の考察に関して2008年度を対象としていること、およびCAAに関連する項目を除き、2008年度版とほとんど内容に変更がない点を考慮して、2008年度監査実務規範の内容の検討をおこなっている。
- 9) 石原俊彦『リスク・アプローチ監査論』中央経済社、平成10年3月、96頁。
- 10) Audit Commission, *Auditing the accounts 2008/09*, December 2009, p.8.
- 11) *Ibid.*, p. 10.
- 12) *Ibid.*, p. 11.
- 13) 以下のStaffordshire Moorlands District Councilのホームページから、会計報告書に含まれる監査報告書を参照した。
http://www.staffsmoorlands.gov.uk/site/scripts/download_info.php?downloadID=

1298&fileID=6473

- 14) ISA(UK/IR)には、財務諸表監査に適用される原則および基本的な手続が具体的に定められているが、APBは国際監査・保証基準審議会(International Auditing and Assurance Standards Board: IAASB)が作成したISAをベースに、イギリスおよびアイルランドで適用されていた既存の監査基準に適合するよう必要な修正を加えている。

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 -

1 ベスト・バリュー会計実務規範

(1) 制度的基礎

1997年に、18年間の保守党政権にピリオドがうたれ、代わってブレア労働党政権が発足したことは第2章で考察した。ブレア政権の核となるベスト・バリュー(best value: 以下、BV)政策では、行政サービスの質やその効果(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」の計算もベスト・バリュー政策の中核をなしていた¹⁾。

まず、1998年3月、環境・交通・地域省(DETR)は、緑書『地方自治体の現代化ーベスト・バリュー政策を通じて地域サービスを改善する』“*Modernising Local Government –Improving Local Services through Best Value*”を公表し²⁾、同年7月に引き続き白書『現代の地方自治体:住民と手を携えて』“*Modern Local Government :in Touch with the People*”が公表された³⁾。ウェールズでも、同様の書物が公表された。両書物は、BVの会計に関して最善の慣行を表現した財務および会計の取決めを開発し、勧告する必要があると表明した⁴⁾。

(白書 地方政府の現代化:住民と手を携えて(1998.7))

第5章 地方における財務上の説明責任

5.1 地方における財務上の説明責任を強化することは、極めて重要である。……

5.2 強力な地方における財務上の説明責任とは、住民が議会の支出や税の決定に関して影響を行使できることを意味する。これらの意思決定は、公開されかつわかりやすいものであることが必要である。住民は、これらの意思決定の結果に責任を負う必要がある。

1998年6月に環境・交通・地域省(Department of the Environment, Transport and the Regions: 以下、DETR)は、地方自治体協会(Local Government Association: 以下、LGA)に以下の書簡を送った。

大臣は、国務大臣により発行された法律に基づく以下の点についてのガイダンスにより、地方自治体における財務と会計の仕組みを構築することを望んでいる。

- (a) 最善の慣行となる。
- (b) サービスと地方自治体間の正確な比較を促す。
- (c) すべてのサポート・サービスコストを再計上する仕組みを強化することで、最前線のサービスに合理的に費用を計上し、その結果、サポート・サービスの効率性に関するプレッシャーが、最前線のサービスのプレッシャーと同等なものとなる。

当該白書を受けて、『1999年地方自治法』(Local Government Act 1999)では、BV政策との関連で財務報告に関する以下の新たな要請が課された。

(1999年地方自治法)

23. 会計報告

- 1) 国務大臣は、ベスト・バリュー地方自治体による会計報告の作成に関する規則を策定する。

LGAでは、地方自治体の会計慣行をレビューするために、CIPFA、DETR、地方自治体監査委員会(Audit Commision)からの代表を含む運営委員会を組成した。当運営委員会は、CIPFAの地方自治体会計審査会(Local Authority Accountig Pannel)を通じて、CIPFAがそのレビューを行い、そしてそのステアリング・グループにベスト・プラクティス・アプローチを勧告するように招聘した。その結果、CIPFAは、2000年1月に、初めて『ベスト・バリュー会計実務規範』(Best Value Accounting Code of Practice: 以下、BVACOP)を公表し、イングランドとウェールズの大蔵大臣は、2000年度版BVACOPを正式に認証した。

しかし、この時点では、BVACOPは未だ「適正な会計慣行」としては位置づけられておらず、その法的位置づけがあいまいであった。そこで、『2003年地方自治法』において、以下のような条文が規定された。

21. 会計慣行(Accounting practices)

- (1) 国務大臣は、規則によって特に経常会計における費用負担に関して、地方自治体が遵守すべき会計慣行に関する規定を策定する。

- (2) 地方自治体の会計に関連して、会計慣行とは以下のものをいう。
- (a) 法令の下、遵守が要求されるものか
- (b) 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

上記第 21 条(2)(b)を受けて、たとえばイングランドにおいては、『2003 年地方自治体規則 (資本調達と会計)』(The Local Authorities (Capital Finance and Accounting) (England) Regulations 2003)の第 31 条により、ステークホルダーに対する財務報告に関連した適切な慣行 (proper practice) を構築するものであることが明示された。なお、実務勧告書 (Statement of Recommended Practice: 以下、SORP) ではない点は留意すべきである。

(2) 主な特徴

BVACOP は、以下の章から成り立っている。

第1章	導入
第2章	総原価 (Total Cost) の概念
第3章	サービス支出分析 (Service Expenditure Analysis)
第4章	優れた実務ガイダンス
第1節	導入と背景
第2節	ベスト・バリューにおける間接費会計
第3節	減価償却費と減損の配賦
第4節	ベスト・バリューにおけるパートナーシップの会計
第5節	ベスト・バリュー報告における商業会計
第6節	退職給付の配賦
第7節	複数部門間の原価の分析
第8節	ベスト・バリュー業績計画における財務諸表あるいは他の業績報告
第9節	推奨する標準的な主観的分析

たとえば、2008 年度版 BVACOP は、以下の財務情報の作成において、BVACOP に利用をすべての地方自治体に義務付けている⁵⁾。

- ① 2009 年度ベスト・バリュー業績計画書 (BVPP) / BVPP の改善計画もしくは BVPP の要約
- ② 2008-09 年度会計報告書
- ③ 2008-09 年度業績指標

④ 2009-10 年度予算書

BVACOP は、イングランド・ウェールズ向けとスコットランド・北アイルランド向けの版を区別し、異なる地域のベスト・バリュースタンドガイドラインにおける進展に配慮し、BVACOP の内容は毎年見直しの対象とされている。

BVACOP の主な役割は、以下のとおりである。

- ① BVACOP は、「適切な会計慣行」として認識されるべきものである。
- ② 財務報告目的、統計目的、業績評価目的のための報告要件を可能な限り調和化するものである。
- ③ 「Total Cost」の概念は、実務報告書(SORP)により確立された財務会計フレームワークと矛盾しない。原則、すべてのサポーティング・サービス・コストを含む。未配賦のコストは、組織管理・議会費(Corporate and Domestic Core: 以下、CDC)あるいは未配分コスト(Non Distributed Costs: 以下、NDC)として表示される。
- ④ 「Total Cost」のセグメント報告(Segmental Reporting)のルールを提供する。
- ⑤ 商業会計(Trading Accounts)は、外部競争にさらされるすべてのサービスや決められた値段でサービスを提供する場合に適用されるべきである。
- ⑥ パートナーシップやジョイント・ワーキングの取り組みについて、正確かつ首尾一貫して報告されるべきである。
- ⑦ BVACOP は、「規則(regulation)」に基づき見直しがなされる。

2 英国地方自治体における原価計算制度

(1) 財務報告における原価情報

総原価(Total Cost)

英国地方自治体の業務運営において、競争の原理が導入されたが、異なる地方自治体間でコストを比較する上で、コストをどのようにとらえるかは極めて重要と言える。BVACOP では、まず「総原価」の概念を導入することでその問題を克服しようとしている。総原価とは、サービス/事業に帰するすべての費用を含み、職員人件費や建物や交通に関連する費用、支給品やサービスに関連する費用、第三者への支払いや移転支出、支援サービスや減価償却に関連する費用を含んでいる。その際に、総原価は、すべての支援サービスと他の間

接費 (Overhead Cost) の適切な配分を含んでおり、以下の 7 つの一般原則 (Seven General Principles) に即して、利用者・他の受益者に対して負担させられ、配分 (Allocation) あるいは配賦 (Apportion) される⁶⁾。

【図表 7-1】間接費の 7 つの原則⁴⁾

原則	勧告
間接費再負担の完全性 (Complete recharge of overheads)	未配分コストあるいは組織管理・議会費と定義されていない間接費は全て、BVACOP 第 3 章に定義されているように、サービス支出項目に完全に配賦されなければならない。
配賦先の適切性 (Correct recipients)	使用されるシステムは、間接費を誰が負担すべきかを適切に特定しなければならない。
透明性 (Transparency)	配賦先は、各配賦が網羅するものを理解し、そのアプローチに対処できるだけの十分な情報を与えられなければならない。
柔軟性 (Flexibility)	再配賦の仕組みは、再配賦が十分規則的に行われ、詳細度合いが利用者とサービス提供者双方のニーズに適切に合致するように、十分な柔軟性を持たなければならない。
現実性 (Reality)	再配賦は、事実を基礎とした実際原価の配分でなければならない。
予測可能性/安定性 (Predictability/Stability)	再配賦について実務上の制約があろうとも、可能な限り予測できなければならない。
重要性 (Materiality)	シンプルなシステムが、上記に掲げた以外の要件を充たすのに十分であるとは考えにくい。しかしながら、システム運用にかかるコストを最小限にするために、重要性に関して十分な配慮がなされるべきである。

総原価の例外

各サービス単位へ配賦されない例外的な原価がある。

- ① 組織管理・議会費 (CDC)
- ② 未配分コスト (NDC)

特に、①の CDC は、英国固有の勘定科目で、さらに民主代表関連コスト (Democratic Representation and Management: 以下、DRM) と組織管理費用 (Corporate Management: 以下、CM) から成り立っており⁷⁾、収支計算書 (The Income and Expenditure Account: 以下、I&E) に使用される英国特有の科目でもある。

DRMには、議員の電話代、郵便、備品費、歓迎、教育と会議費等のすべての費用と、適正なアドバイスや支援活動に費やされた職員の時間に関連したコスト、さらには、地方自治体関連団体と県議会への寄付金が含まれる⁸⁾。

また、CMは、地方自治体によってサービスを実施しようがしまいが、サービスが提供されることを可能とするインフラやアカウントビリティのため必要となる情報を提供する事業やコストに関係しており、下記の事業あるいは機能に係るコストはCMとして定義されている。

- ① サービスに対する直接的な経営管理や、議員へのアドバイスや支援に係る機能を除き、サービス業務のトップに任命された個人(しばしば、最高経営管理者)の機能
- ② 法的記録の維持、すなわち、サービス支出分析(Service Expenditure Analysis: 以下、SEA)に含まれるサービスの機能として特に定義されているものを除き、政治的にセンシティブなポスト、遊休土地、議員への支払い等
- ③ 法的権利の行使において、議員により要求された情報の提供
- ④ すべてのサービス部門のスタッフ報告書、会計報告書、年次報告書、公的業績報告書、地方自治体の業績計画の完成、提出および公表
- ⑤ 資本的補助金、補助借入れ、その他の資本的財源、地方税徴収、ブロック補助金や税金のような組織単位の財源を見積もり、折衝し、説明し、配分すること
- ⑥ 地域戦略パートナーシップ支援に係るコスト
- ⑦ 財務管理と銀行手数料
- ⑧ 外部監査

サービス支出分析(SEA)に基づく表示

地方自治体は様々な事業を営んでおり、他の地方自治体と比較するには【図表 7-2】のようなサービス事業別に分類する必要がある。そこでいわゆるセグメント情報(segmental accounting information)を収支計算書(I&E)で開示することとしている。ところで、各サービスは標が補助部門レベルで示される項目に関係する場合は、総コストはより下位のレベルで計算される必要がある。この場合の区分は、各自治体の任意レベルであり、各自治体は自身の状況に応じてできるだけ忠実にしたがうことが推奨される。

【図表 7-2】サービス分類⁹⁾

1	社会福祉	Adult Social Care
2	本部サービス	Central Services
3	児童・教育サービス	Children's Education Services
4	法廷サービス	Court Service
5	文化・環境・法令・都市計画サービス	Cultural, Environmental, Regulatory and Planning Services
6	消防・救急サービス	Fire and Rescue Services
7	高速道路・交通サービス	Highways and Transport Services
8	住宅サービス	Housing Services
9	国立公園サービス	National Park Services
10	警察サービス	Police Services

具体的には、社会福祉(Adult Social Care)というサービス分野について、より詳細な部門(Divisions of Service)として、以下のような分類が義務付けられている。

【図表 7-3】社会福祉のサービス部門/補助部門¹⁰⁾

	サービス部門	補助部門
1	サービス戦略	<ul style="list-style-type: none"> ・戦略経営 ・苦情処理過程
2	65歳以上あるいは高齢精神障害者を含む高齢者	<ul style="list-style-type: none"> ・評価とケアマネジメント ・介護の斡旋 ・老人ホーム斡旋 ・その他の支援施設 ・直接給付 ・ホームケア ・デイケア ・器具および住居の改造 ・食事 ・その他
3	65歳未満の身体障害者の大人	<ul style="list-style-type: none"> ・評価とケアマネジメント ・介護の斡旋 ・老人ホーム斡旋 ・その他の支援施設 ・直接給付 ・ホームケア ・デイケア ・器具および住居の改造 ・食事 ・その他

4	65歳未満の学習障害者の大人	<ul style="list-style-type: none"> ・評価とケアマネジメント ・介護の斡旋 ・老人ホーム斡旋 ・その他の支援施設 ・直接給付 ・ホームケア ・デイケア ・器具および住居の改造 ・食事 ・その他
5	65歳未満のメンタルヘルスケアの必要な者大人	<ul style="list-style-type: none"> ・評価とケアマネジメント ・介護の斡旋 ・老人ホーム斡旋 ・その他の支援施設 ・直接給付 ・ホームケア ・デイケア ・器具および住居の改造 ・食事 ・その他
6	その他の大人向け社会福祉	<ul style="list-style-type: none"> ・評価とケアマネジメント ・HIV/エイズ ・薬物乱用(中毒) ・亡命希望者 ・その他

組織内の商業活動の業績表示

地方自治体自身の活動の中に、市場を通じた商業活動(trading operations)も含まれている。そこで、このような活動に関する収支を対応させるために商業会計(trading accounts)が設けられている¹¹⁾。

地方自治体が運営している商業活動には5つの主なタイプがある。

- ① 公衆あるいは第三者との商業活動あるいは取引。例えば、ケイタリングサービス、マーケット、廃棄物回収など
- ② 他の公的団体から契約を勝ち取った外部の商業組織(ExTOs)
- ③ 自発的な競争入札から発生した内部の商業組織(InTOs)によって行われる活動
- ④ 望めば外部から自由に購入できる、学校あるいは他の予算単位に対して提供される自由な内部市場におけるサポート・サービス
- ⑤ 制約された内部市場において提供されるサポート・サービス。すなわち、すべての予算単位は見積価格でサービスの量や種類を自由に決定できるものの外部からは購入

できないサービス

税収入の伸び悩む中、公的資金の流れとは別に、商業活動における収支を把握する意義は大きい。

(2) 財務管理における原価情報

第2章で英国自治体における行政経営と中央政府による業績評価について考察した。1999年地方自治法において、国務大臣は地方自治体の業績計画において、扱われるべき課題を明確にするよう申し入れる権限が与えられた。1999年の地方自治法第6条に基づき、全ての地方自治体は業績計画に以下の項目を含まなければならない。

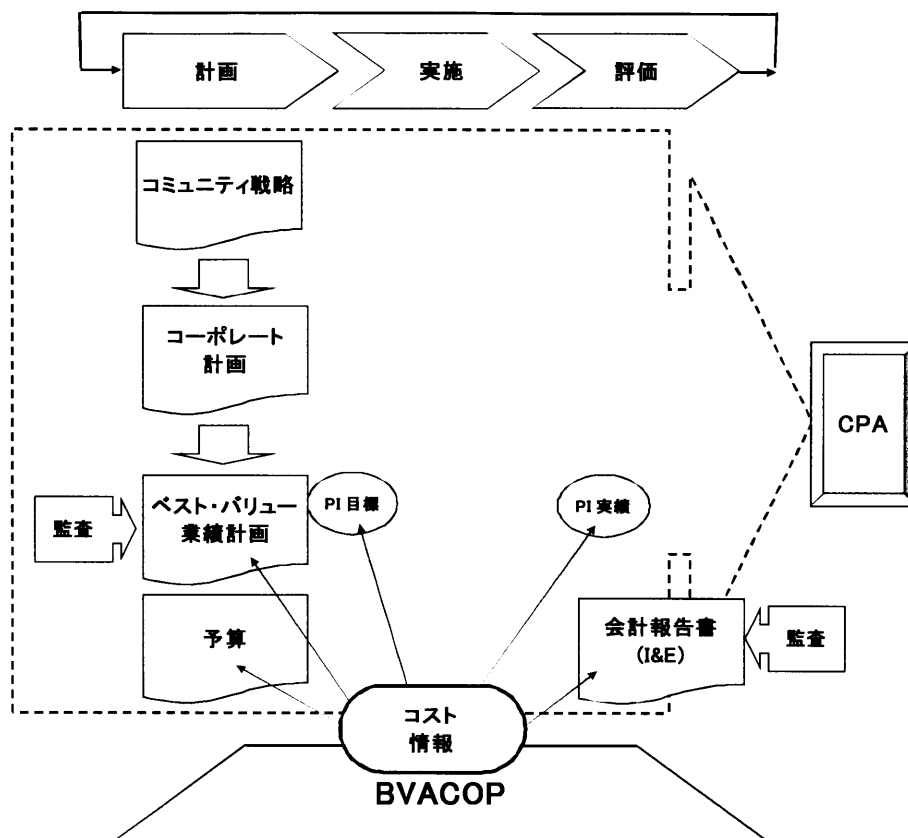
- ① ビジョン、コミュニティー戦略、あるいは CPA から導かれた地方自治体の戦略目標と改善の優先順位の要約
- ② CPA スコア、国・地方の優先順位の進捗状況とそのための将来計画
- ③ 地方と国の業績指標に照らした過去、現在、将来の業績の詳細
- ④ 契約説明書(雇用関係)
- ⑤ 財務情報の要約

地方自治体はその議会の納税者・住民・企業に対して、業績の説明をおこなう主な手段として意図されたものである。そのような、行政経営の枠組みの中で、BVACOP をベースとして作成されたコスト情報が、予算書や 47 頁で検討したベスト・バリュージェット計画書(BVPP)、コストベースの業績指標(PI)に反映されることとなる。このような統一されたコスト情報をベースに、各地方自治体はその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あげる仕組みの構築が可能となる。そして、各地方自治体が、どのようなパフォーマンスを実現できたかについて、中央政府は包括的業績評価制度(CPA)、包括的地域評価制度(CAA)における『資源の利用(Use of Resources)』をキーとして、全国レベルでの業績評価がおこなわれたのである。(CPA、CAA、VFM 監査についての詳細は、第8章を参照)

コスト情報が、行政経営のどの仕組みに影響を与えているかについて図式化したものが【図表 7-4】である。なお、予算編成は、地方自治体の中で最も中心的な財務プロセスである。

それは多くの側面による複雑なプロセスであり、地方自治体の戦略的計画、事業計画 (service planning) およびベスト・バリュー計画プロセスと完全に統合されていなければならない。

【図表 7-4】行政経営におけるコスト情報の役割



3 会計報告書における原価情報の適用事案

(1) 財務報告における適用事案

BVACOPに基づいた収支計算書の具体的な形式の解釈については、第5章で記載済みであるので、ここでは特徴的なSEAに関する注記について考査する。

SEAに関して、注記で記載している地方自治体は、第5章でベスト・プラクティスとして実態を把握した母集団の地方自治体のうち、会計報告書の注記事項として比較的わかりやすい例が県レベルのOxfordshire County Councilであった。

【図表 7-5】2008 年度 Oxfordshire County Council サービス支出分析の要約 ¹²⁾

	2007-08	2007-09
	£000	£000
児童・教育サービス	93,988	282,981
社会福祉サービス	127,282	154,738
高速道路・交通サービス	40,197	47,778
環境・法令・都市計画サービス	23,555	24,628
文化サービス	14,510	17,049
警察・救助サービス	25,843	27,778
法定サービス	698	690
本部サービス	1,287	1,022
その他組織サービス	14,924	10,519
純サービスコスト	342,284	567,183

上記のサービス分類に加えて、サービス部門までブレイク・ダウンした前期比較の情報が開示されていた。特に、児童・教育サービスで発生した 189 百万ポンドの差異の主な理由は、固定資産の市況が悪化して、減損を 197 百万ポンド計上したこと起因している(主に、小学校、中学校で)。それ以外に著増減はなかった。

(2) 財務管理における適用事案

Conwy County Borough Council の 2010-2011 年度の予算書の前半では、以下の通り、BVACOP に沿って、サービス部門毎(客観的分析)に、2 年前の実績額、前年度の実績見込額そして次年度の予算額の損益を記載してある¹³⁾。特筆すべきは、費用項目は人件費や建物関連費用、交通費等の性質別分類で統一されており、BVACOP の第 9 章で推奨している標準的な主観的分析も同時におこなっている点にある。

- ① 経常予算
- ② 経常見積概要
- ③ その他サービス見積
- ④ 文化・環境・プランニング見積
(文化・関連サービス、環境サービス、プランニングおよび開発)
- ⑤ 教育見積
- ⑥ 高速道路・一般道および交通見積

- ⑦ 住宅見積
- ⑧ 社会サービス見積
- ⑨ サポート・サービス

【図表 7-6】Conwy County Borough の 2010 年度セグメント予算

文化および関連サービス
サービス

劇場:

(単位:ポンド)

	2008/09 実績	2009/10 当初予算	2009/10 実績見込	2010/11 予算
費用				
従業員	1,245,717	1,356,630	1,356,630	1,395,528
土地	400,734	351,310	365,310	383,300
輸送	2,917	3,550	3,550	4,800
供給品およびサービス	3,247,937	2,781,650	2,781,650	3,144,014
代理店(第三者支払い)	2,500	2,500	2,500	2,500
直接歳出	4,899,805	4,495,640	4,509,640	4,930,142
収入	-3,769,904	-3,487,300	-3,487,300	-3,886,300
補助金	-103,257	-80,000	-80,000	-100,000
準備金からの繰入れ	-7,266	0	0	0
純直接歳出	1,019,378	928,340	942,340	943,842
間接費の配賦	125,774	151,400	151,400	150,558
キャピタル・チャージ	445,105	364,673	364,673	364,673
繰延べ政府補助金	-478,742	0	0	0
純費用合計	1,111,515	1,444,413	1,458,413	1,459,073

以上、地方自治体の行政経営の遂行に関して、「業績指標」とともに、「財務情報」が重要な「経営の羅針盤」として極めて有用な情報を地方自治体の管理者あるいはステークホルダーに提供することとなる。

但し、「財務情報」が、「経済性」「効率性」の判定のために有効に機能するための前提として、「財務情報」とりわけ「コスト情報」の信頼性、比較可能性を確保するための制度や基準の存在が不可欠であり、その意味で英国におけるBVACOPの存在は特筆されるものといえる。

【注】

- 1) CIPFA Local Authority Accounting Panel, *Best Value Code of Practice (Bulletin 42)*, February 2000.
- 2) Department of the Environment, Transport and the Regions, *Modernising Local Government –Improving Local Services through Best Value*, March 1998.
- 3) Department of the Environment, Transport and the Regions, *Modern Local Government: in touch with people*, DETR, July 1998
- 4) CIPFA, *Best Value Accounting Code of Practice 2008*, CIPFA, 2008, p.ix
- 5) *Ibid.*, p.1.3.
- 6) *Ibid.*, pp.2.2.-2.3.
- 7) *Ibid.*, p.2.7.
- 8) *Ibid.*, pp.2.33.-2.35.
- 9) *Ibid.*, p.3.4.
- 10) *Ibid.*, p.3.7.
- 11) *Ibid.*, p.2.27.
- 12) Oxfordshire County Council, *Statement of Accounts 2008/2009*, p.41.
- 13) CIPFA事務総長Freer氏から、厳格に予算管理を行っている地方自治体として、Conwy County Borough Councilを紹介され、以下のホームページからBVACOPに基づく予算書を手に入れた。
http://www.conwy.gov.uk/upload/public/attachments/417/BVACOP_1011_Complete1.pdf

第8章 VFM 監査・BV 業績計画監査制度と監査報告書の事案

1 地方自治体における VFM 監査の背景要因

(1) 包括的業績評価制度における VFM 監査

第6章で指摘したように、英国における地方自治体の活動に対する住民の関心事が時代とともに変化するに伴い、公的な事業活動および公金の支出に責任を負う主体としての地方自治体は、法規および基準等に従ってその事業活動を行うことにくわえて、公金(public money)を保全し、それを正しく説明し、そして資源の利用に係る経済性(economy)、効率性(efficiency)および有効性(effectiveness)(以下、3E)を確保することの諸点において、アカウントビリティを履行することが要請されてきた。さらに、地方自治体は公共サービスの供給に係るガバナンスのあり方と公的資源に係る受託責任を果たすための妥当な仕組みを整備することに責任を負うものである。

他方、公金を扱う地方自治体におけるアカウントビリティのプロセスにおいて不可欠な役割を果たす地方自治体の外部監査(external audit)の範囲も、このような地方自治体のアカウントビリティの変化に即応するため、財務諸表監査にとどまらず、法規への準拠性および資源の利用に係る3Eの確保のための体制の整備の確認にまで拡張されることになった。

第2章において、1979年度から2007年6月までのサッチャー保守党政権から、メイジャー保守党政権、ブレア労働党政権に至る英国における行財政改革の潮流を概観した結果、主として「経済性」、「効率性」重視から「有効性」重視に軸足が移されつつあることが確認された。しかし、「効率性」の促進は、引き続き非常に重要な指標であり、昨今の金融危機以降においてもますます重要性を帯びている。

では、このような重要性の極めて高い Value for Money 監査(以下、VFM 監査)の実施を可能にした直接的な背景要因は、いかなるものであったのだろうか。結論から言えば、以下の三要素の確立に起因しているといえる¹⁾。

- ① 評価のフレームワークとしての包括的業績評価制度(CPA)、包括的地域評価制度(CAA)における『資源の利用(Use of Resources:以下、UOR)』概念の確立
- ② VFM 監査の判断規準(criteria)として、Key Lines of Enquiry for Use of Resources(以下、KLOE)の確立

③ 適切な証拠としての業績指標(Performance Indicators)の開発

CPA および CAA の制度概要については、第 2 章にて、すでに検討したのでここでは割愛し、UOR についてのみ検討する。

まず、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。第 3 章で検討した「コーポレート・ガバナンス」の概念を中心に、外部監査人は地方自治体の「資源の利用(UOR)」を評価する役割を担っており、具体的には 5 つの各評価項目について、2008 年度では下記のような実施規準として 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²⁾。

財務報告(Financial Reporting)

(KLOE)

- ① 包括的な調書に基づき、適合する基準やタイムテーブルに合致した会計報告書の作成
- ② 外部に対する説明責任の促進

(監査証拠)

2007年度版財務諸表、要約財務情報、年次報告書

財務管理(Financial Management)

(KLOE)

- ③ 戦略的優先順位を提供できる中期財務戦略、予算、資本計画に立案
- ④ 予算に対応した業績管理
- ⑤ 資産管理

(監査証拠)

2008年度版予算書、前年度以前に公表された中期財務戦略

財政状態(Financial Standing)

(KLOE)

- ⑥ 利用可能な資源の範囲内での支出管理

(監査証拠)

2007年度の監査済みの実績額(outturn)と2008年度予算における準備金計上方針に一致した財政状況

内部統制 (Internal Control)

(KLOE)

- ⑦ 重要なビジネスリスクの管理
- ⑧ 健全な内部統制システム (a sound system of internal control)
- ⑨ 事業の遂行上の高潔さや正当性を促進する仕組み

(監査証拠)

2007年度ガバナンス報告書

Value for Money

(KLOE)

- ⑩ よりよい VFM の達成
- ⑪ VFM の管理および改善

(監査証拠)

2007年度に関連したコストと業績指標

上記の KLOE を駆使した CPA に関する UOR の評価結果に、戦略目標 (strategic objectives) とコミュニケーション、業績管理 (performance management)、データの品質の現状を加味した結果が、『2005 年度版監査実務規範』に合致した VFM 監査の結果 (the value for money conclusion) として利用される関係にあった³⁾。

また、KLOE に基づき 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、副首相府 (Office of the Deputy Prime Minister: 以下、ODPM) が公表している全国統一の業績指標であるベスト・バリュー業績指標 (Best Value Performance Indicators: 以下、BVPI) を利用した。その結果、各地方自治体が目標と比較して、どの程度業績を達成したかが明らかとなった。ただし、各地方自治体は、BVPI 以外にも独自の指標を設定しており、中央政府は、年に 1 度、BVPI の改廃、新設について協議書を出して地方自治体および関係団体から意見を募り、その結果を考慮した上で、その年度の BVPI を決定した。業績指標の数は、2000 年度に BV 制度が導入されて以降、地方自治体の現場から簡素化要望が強く、2000 年度に 224 項目、2001 年度に 166 項目、2007 年度に 81 項目と減少傾向にあった⁴⁾。

(2) 包括的地域評価制度におけるVFM 監査

他方、CPAに代わって、2009年度から新たに導入されたCAAの組織評価におけるUORの評価の枠組み(3つのテーマとKLOE)は、以下のとおりである⁵⁾。

財務管理(Managing finances)

(KLOE)

- ① 戦略的な優先順位を提供し、健全な財務状況を確保する計画(1.1)
- ② コストの理解と効率性達成(1.2)
- ③ 内部利用者、ステークホルダー、地域住民のニーズに合致した適時性、信頼性を有する財務報告(1.3)

事業におけるガバナンス(Governing the business)

(KLOE)

- ④ 地域のニーズにマッチした業務委託およびサービス購入(2.1)
- ⑤ 意思決定を支援し、業績を管理することに適合した信頼に足るデータ及び情報の提供(2.2)
- ⑥ 優れたガバナンスの原則の実践および促進(2.3)
- ⑦ リスク管理と内部統制(2.4)

資源管理(Managing resources)

(KLOE)

- ⑧ 天然資源の有効利用(3.1)
- ⑨ 戦略的な資産管理(3.2)
- ⑩ 適材適所な人員の配置計画と展開(3.3)

また、業績指標に関しては、上記の中央政府が定めるBVPIに加えて、各地方自治体が独自に設定した業績指標も存在し複雑化したため、これに置換わる新たな指標として、下記の原則に沿った198項目の全国統一指標(National Indicators Set:以下NIS)が発表された⁶⁾。これは、地方自治体が、単独あるいはパートナーシップにより中央政府に業績を報告する際の唯一の指標であり、CAAの運用に組み込まれた。

CAAの評価には、地域評価(area assessment)と組織評価(organisational assessment)

の2つの対象がある。特に、特徴な点は地域評価にあり、中央政府・地方自治体と地域のサービス提供パートナー間での活力の共有や、過程・制度・インプット(processes, institutions and inputs)よりも地域住民や地域のビジネスへのアウトカムの改善に焦点を当て、地域の業績管理(rigorous performance management)を行う点にある。そして、地域住民に他の自治体と比較して、自身の地域サービスの質を判断する権限を与えた。

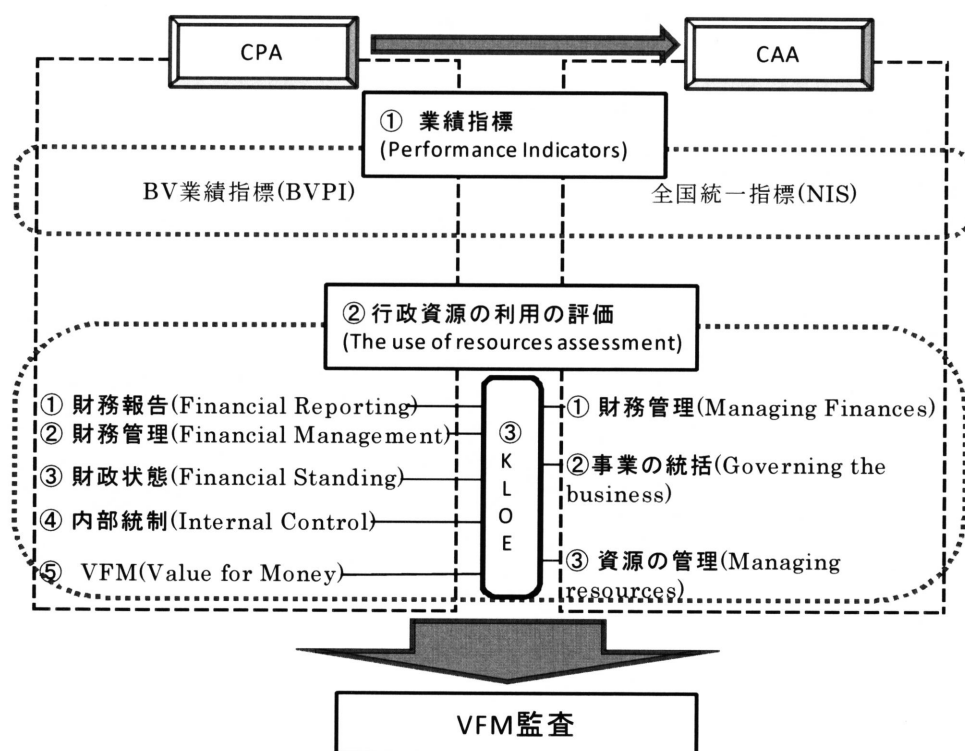
他方、組織評価に関しては、資源の利用と業績管理は、各々1から4までのスコアで評価され、そのマトリックスで全体としての組織評価が実施された⁷⁾。

NIS の具体的な指標の例は、以下のとおりである⁸⁾。

- ・ 強固で安全なコミュニティ：(NI9)公立図書館の利用率、
- ・ 子どもと若者：(NI55)小中学校生の肥満、(NI114)学校の不登校率

以上、VFM 監査の三つの背景要因に関して、CPA から CAA の枠組みが移行したことで具体的な内容がどのように変更したかを図で示すと以下のとおりとなる。UOR の評価の具体的な内容が、CPA から CAA へ移行したことにともない、より良いガバナンスを構築すべく、地域のニーズを十分に意識した地方自治体の組織評価の実態が明らかとなった。

【図表 8-1】 VFM 監査制度の枠組みの変更



2 資源の利用に関する監査人の責任

『2008年度版監査実務規範』⁹⁾では、資源の利用に関連して、監査人が被監査団体の責任に対応してレビューを実施すべきであるとする¹⁰⁾。

すなわち、被監査団体は、以下の事項に責任を負うものである。

- ① 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
- ② 適切な受託責任とガバナンスが確保されていること
- ③ これらの妥当性と有効性に係る定期的なレビューが実施されていること

このような組織における業績管理(performance management)と財務管理(financial management)の仕組みは、内部統制システムの重要な部分を形成し、以下の事項に関連した仕組みを含んでいる(para.19)。

- ① 戦略目標および事業上の目標を設定する。
- ② 政策を決定し、意思決定を行なう。
- ③ 公的事業サービスが利用者および納税者のニーズに合致し、より広い地域社会に貢献することを確証する。
- ④ 確立した方針、手続き、法令および規則に準拠することを確証する。
- ⑤ パートナーシップおよび共同事業への参加から生じうるリスクを含む業務上および財務上のリスクと機会を識別し、評価し、管理する。
- ⑥ 適用しうる場合には、ベストバリュウの一般的義務の遵守を保証する。
- ⑦ 被監査団体の財務状況を保全するための体制を含む財務その他の資源を管理する。
- ⑧ データの質を保証するための仕組みを包含した業績のモニタリングとレビューを実施する。
- ⑨ 被監査団体の活動が適切な行動基準に従って管理され、不正や汚職を予防し、発見することを保証する。

被監査団体は、年次内部統制報告書の一部として、これらの仕組みに関する報告を行なう責任を負うものである(para.20)。

このように、監査人は、被監査団体が資源の利用にあたり3Eを確保する適正な仕組みを構築しているとの確証をえる責任がある。この責任を全うするためにも、監査人は、レビューを実施すべきであるとされ、それが適切な場合には、業績管理や財務管理の体制に関連した証拠を検証し、これらの仕組みについて報告することが求められる。また、監査人は特定の地方自治

体に対して、ベスト・バリュー業績計画 (Best Value Performance Plan: 以下BVPP)の作成と公表に関する法令上の要求への準拠性を検討し、報告する責任を負うものである(para.21)。なお、『2007年地方自治、保険サービスへの住民関心法』(Local Governmental Public Involvement in Health Act 2007)により、ウェールズ以外の地方自治体においては、行政サービスの見直しおよびベスト・バリュー業績計画は義務ではなくなった。

また、被監査団体の3E確保のための仕組みに関連して、監査人の責任が解除されるための監査人の保証のよりどころが、以下のように列挙されている(para.22)。

- ① 内部統制報告書において報告された被監査団体の内部統制全体のシステム
- ② 制度上のサービス検査人(inspectorates)の結果が監査人の責任に影響する場合には、その結果
- ③ ACが監査人の機能遂行を支援するにあたり特定した業務
- ④ その他責任の解除のために必要と認められるその他の業務

なお、留意すべきは、資源の利用に係る仕組みを監査人がレビューする際には、政策(方針)の価値それ自体を問うことは監査人の業務ではなく、政策(方針)決定がどのような方法で達成されるか、また政策方針の実施の効果を考慮することを通じて、その仕組みを検討するものである点である。監査人による勧告を実行するかどうか、またその方法を決定する責任は、あくまでも被監査団体側にある。すなわち、監査人は、被監査団体の意思決定に係る仕組みそのものに関してある一定の役割を担う、といった認識をもつことは避けるべきである(para.24)。

なお、『監査実務規範』は、資源の利用に係る3Eに関連した監査業務を計画する際、監査人は、被監査団体の法定上の機能や目標達成に対する重大な業務上のリスクおよび財務リスクを考慮し、評価することを求めている(para.25)。リスク評価に際し、監査人は、①すべての被監査団体が直面する潜在的な事業リスクの関連性や重大性、②被監査団体に個別に該当するその他のリスク、③被監査団体によるリスク評価および④そのリスクを管理するための仕組みを考慮すべきである(para.26)。

3 VFM 監査の結果と事案

(1) VFM 監査の結果

VFM監査報告書について、具体的に事案について考察する。第6章では、財務諸表監査報

告書についてACの2008年度の評価が最も高かったStaffordshire Moorlands District Councilを例に挙げたが、BVPPに関するBV監査の記載がなく、網羅的なVFM監査報告書のイメージがとらえにくいいため、比較的規模の小さいStaffordshire Moorlands District Councilではなく、2008年度で最も「資源の利用」に関する3つのテーマの平均得点が高かったStockton on Tees Borough Councilについて、以下具体的な監査報告書の例を挙げる。

資源の利用に係る経済性、効率性および有効性を確保するための仕組みに関する結論
(Conclusion on arrangements for securing economy, efficiency and effectiveness in the use of resources)

地方自治体の責任

当地方自治体は、資源の利用に係る経済性、効率性および有効性を確保し、また受託責任とガバナンスの妥当性を確保するための妥当な仕組みを構築し、かかる仕組みの妥当性と有効性について定期的にレビューする責任がある。1999年地方自治法により、地方自治体は、ベスト・バリュウ業績計画の策定、公表が求められている。その計画は、経済性、効率性および有効性の組み合わせを十分に考慮したものであり、地方自治体がうまく機能するような方法で、持続的な改善を確保するための仕組みを構築するという、地方自治体の法律上の義務に対する地方自治体の業績および状態を地方自治体が評価したものの要約である。

監査人の責任

私は、1998年地方自治体監査委員会法に従い、資源の利用に係る経済性、効率性および有効性を確保するために、妥当な仕組みが当地方自治体により構築されていることを保証することを求められている。地方自治体監査委員会が公表した監査実務規範は、地方自治体監査委員会が明記している関連する規準(criteria)を尊重し、適切な仕組みに関する私の結論を報告することを求めている。私は、地方自治体が妥当な仕組みを構築していると結論づけることを妨げるような、重大な課題に気づいた場合には報告を行う。

私は、資源の利用に係る経済性、効率性および有効性を確保するための地方自治体の仕組みのすべての側面が有効に機能しているかについての考慮は要求されておらず、また考慮していない。

私は、1999年地方自治法第7条に従い、自治体のベスト・バリュウ業績計画の監査を行い、

報告書を発行することを求められている。その報告書で、私は当計画の監査および報告書作成を行ったことを証明し、当計画が1999年地方自治法第6条および法令上のガイダンスで求められている法的要件に従って準備され、公表されていると考えるかどうかを述べ、関連している場合には1999年地方自治法第7条に従い、勧告を行うものである。

結 論

私は、監査実務規範に準拠して監査を実施し、地方自治体監査委員会により明示され、2007年12月に公表された主要地方自治体のための規準を尊重して監査を行った。Stockton on Tees Borough Councilが、すべての重要な側面において、2009年3月31日を決算日とする会計年度の資源の利用に係る経済性、効率性および有効性を確保するための適切な仕組みを整備していることを確認した。

Signature: _____ Date: _____

(氏 名)

地区監査人(District Auditor)

Audit Commission

以上、VFM監査も保証業務であるので、わが国の民間企業の財務諸表監査報告書と、形式的には類似しているものの、その中身はかなり趣を異にする。

ところで、保証業務は、一般に次の要素から構成され、それぞれの要素に関する要件に適合である必要があると考えられる¹¹⁾。

- ① 業務実施者、主題に責任を負う者、想定利用者によって構成される保証業務に関わる三当事者の関係

【図表 8-2】保証型 VFM 監査と財務諸表監査の比較

	わが国の民間企業	英国自治体	
	財務諸表監査	財務諸表監査	VFM監査
業務実施者	公認会計士	外部監査人	外部監査人
主題に責任を負う者	企業	CFO	地方自治体
適切な主題	財務諸表の適正表示 (fairly stated)	財務諸表の適正表示 (fairly stated)	資源の利用に係る経済性、効率性および有効性を確保するために、適切な仕組みが地方自治体により構築されていること
評価又は測定の規準	GAAP	SORP	KLOE・指標
監査意見	適正意見	適正意見	結論

- ② 保証業務における適切な主題
- ③ 主題を評価または測定するのに適した規準
- ④ 十分かつ適切な証拠
- ⑤ 合理的保証または限定的保証を表現するために、適切な様式により書面をもって提供される保証報告書

財務諸表監査は、財務データの保証であるのに対して、VFM監査は、資源の利用に係る3E確保のための重要な仕組みの状況(実態)を総括的に述べるものである。上記で述べたとおり、資源の利用に関する評価対象の確定と、十分な業績指標のノウハウがあって初めて成り立つものである。

(2) VFM 監査報告書の事案

監査関連資料の提出状況

CAAにおける「資源の利用」の評価とVFM監査の結果に関して、2008年度の実態分析を実施するために、第5章で財務報告に関してベスト・プラクティスと認められた各地方自治体(大規模が11団体、中小規模が12団体)について、会計報告書¹²⁾を入手して、監査/サービス検査計画、年次ガバナンス・レポート、財務諸表監査報告書、VEM結果の報告、資源の利用(UOR)に関するスコア・レポート、総括としての年次監査レターの監査関連の成果物の提出月を調査した。

その結果、【図表8-3】のとおり、地方自治体の規模の大小(大規模自治体としてのSTCCは、Single Tier and County Councilsの略で、一層制か二層制の県レベルの大規模自治体をさし、中小規模のDistrictsは二層制の市レベルを指す)にかかわらず、ほぼ同じ時期に成果物が報告されていることが明らかとなった。これは、特に、財務諸表監査日が制度上、監査対象年度の翌年9月までに原則、期限が区切られているため、監査戦略上、その日程に基づき監査計画および監査の実施がなされていることに起因していると考えられる。

監査報告日に関しては、財務諸表に対する監査意見とVFM監査に関する結果の報告書日は、すべて同じ日になされていた。監査の意見・結果は、監査人の責任について時間的な範囲を限定するもので重要な意味を有するが、財務諸表監査とVFM監査が統合監査として実施された結果、その最終成果物も同じ日で記載されたものと推察され、その意義は大きい。

【図表 8-3】監査関係資料の提出のタイミング(2008 年度)

(District)

自治体名	監査/サービス 検査計画	年次ガバナンス・ レポート	財務諸表について の意見	VFM 結果	UORスコア・リ ポート	年次監査レター
Basingstoke and Deane Borough council			9月	9月		12月
Braintree District Council	5月	9月	9月	9月	11月	12月
Cambridge City Council	6月	9月	9月	9月	11月	12月
Castle Point Borough Council	5月	8月	9月	9月	11月	12月
East Hertfordshire District Council	3月	9月	9月	9月	11月	11月
Gedling Borough Council	5月	9月	9月	9月	12月	12月
Hertsmere Borough Council	5月	9月	9月	9月	12月	12月
Runnymede Borough Council	5月	9月	9月	9月		12月
South Ribble Borough Council	6月	9月	9月	9月	11月	12月
South Somerset District Council	4月	9月	9月	9月		12月
Staffordshire Moorlands District Council	3月	9月	9月	9月	10月	12月
West Lancashire Borough Council		9月	9月	9月	12月	12月

(STCC)

自治体名	監査/サービス 検査計画	年次ガバナンス・ レポート	財務諸表について の意見	VFM 結果	UORスコア・リ ポート	年次監査レター
Darlington Borough Council						12月
Herefordshire Council	3月	6月	9月	9月	11月	12月
Leeds City Council	6月	9月	9月			12月
Oxfordshire County Council		9月	9月	9月		11月
Peterborough City Council	6月	9月	9月	9月	10月	12月
Shropshire County Council	5月	9月	9月	9月	12月	12月
St Helens Metropolitan Borough Council	5月	9月	9月	9月		12月
Stockton-on-Tees Borough Council	4月	9月	9月	9月	11月	11月
Sunderland City Council	5月	9月	9月	9月	10月	11月
Torbay Borough Council	5月	9月	9月	9月	11月	12月
Wokingham Borough Council	3月	9月	9月	9月	10月	11月

CAA の評価結果と VFM 監査の結果

上記と同じ地方自治体に関して、2008 年度の年次監査レター(annual audit letter)を入手し¹³⁾、CAA の各テーマ別、KLOE 別の 2008 年度の評価結果をピックアップした結果が、【図表 8-4】である。最低限の要請をクリアしている際には、ランク 2 が付され、ランク 2 を基準にそれ未満の場合はランク 1、最低限の要請をやや超えている場合はランク 3、非常に超え

ている場合はランク 4 として結果を公表している。テーマ別に比較すると、ほとんどの地方自治体が、「財務管理」のスコアが 3 以上であったが、「事業ガバナンス」や「資源管理」については、ランク 2 もかなり見受けられた。特筆すべきは、特に小規模な District において、「優れたガバナンス原則の実践・促進」(KLOE2.3)の項目において、12 団体中 7 団体(約 58%)がランク 2 であり、規模の比較的大きな STCC が 11 団体中 4 団体のみ(約 36%)がランク 2 という結果となり、対象的であった点である。やはり、規模が小さな地方自治体では人的資源も限られており、内部統制をはじめとした、ガバナンス体制の構築が比較的大規模な地方自治体に比べてやや弱い点が浮き彫りとなった。

【図表 8-4】Use of Resources スコアの結果(2008 年度)

(District)

テーマ	財務管理				事業におけるガバナンス					資源管理				VFM Conclusion
	1.1	1.2	1.3	テーマスコア	2.1	2.2	2.3	2.4	テーマスコア	3.1	3.2	3.3	テーマスコア	
Basingstoke and Deane Borough council	3	3	3	3	3	3	3	2	3	NA	NA	2	2	U
Braintree District Council	3	2	3	3	2	2	2	2	2	NA	NA	3	3	U
Cambridge City Council	3	3	3	3	2	3	2	3	3	NA	NA	2	2	U
Castle Point Borough Council	3	2	3	3	3	3	2	3	3	NA	NA	2	2	U
East Hertfordshire District Council	2	3	3	3	2	3	2	2	2	NA	NA	2	2	U
Gedling Borough Council	2	3	3	3	3	2	2	2	2	NA	NA	2	2	U
Hertsmere Borough Council	3	2	3	3	2	2	2	2	2	NA	NA	2	2	U
Runnymede Borough Council	3	3	3	3	3	3	2	2	3	NA	NA	2	2	U
South Ribble Borough Council	3	3	3	3	3	3	3	3	3	NA	NA	3	3	U
South Somerset District Council	3	3	3	3	3	3	3	2	3	NA	NA	3	3	U
Staffordshire Moorlands District Council	3	3	4	3	4	3	3	3	3	NA	NA	3	3	U
West Lancashire Borough Council	3	3	3	3	3	2	3	2	2	NA	NA	2	2	U

*U は特に限定が付いていない「無限定」を意味する。

(STCC)

テーマ	財務管理				事業におけるガバナンス					資源管理				VFM Conclusion
自治体名	1.1	1.2	1.3	テーマ スコア	2.1	2.2	2.3	2.4	テーマ スコア	3.1	3.2	3.3	テーマ スコア	
Darlington Borough Council	3	2	3	3	2	3	3	3	3	2	2	NA	2	U
Herefordshire Council	3	2	3	3	2	2	2	2	2	2	2	NA	2	U
Leeds City Council	3	2	3	3	2	2	2	3	2	3	3	NA	3	U
Oxfordshire County Council	3	3	3	3	3	2	3	3	3	2	3	NA	2	U
Peterborough City Council	3	3	3	3	3	2	3	3	3	2	3	NA	2	U
Shropshire County Council	3	4	3	3	4	3	3	3	3	3	3	NA	3	U
St Helens Metropolitan Borough Council	4	3	3	3	3	3	3	3	3	2	3	NA	2	U
Stockton-on-Tees Borough Council	4	4	3	4	4	4	3	3	4	2	4	NA	3	U
Sunderland City Council	4	3	3	3	3	3	3	4	3	2	2	NA	2	U
Torbay Borough Council	2	2	3	2	2	2	2	2	2	2	3	NA	2	U
Wokingham Borough Council	3	3	3	3	2	2	2	2	2	2	2	NA	2	U

また、CAAの制度を基盤としてVFM監査が実施されているが、そのVFM監査の結果、対象自治体のすべてで、特に限定が付けられていなかった。スコア1の自治体は全くなかったため、最低限の制度要求は満たしていたため、結果としてVFM監査でもそのような結果となったと理解できる。CAAの制度は、2年間の運営の後、今後、廃止の方向となったが、CAAと密接にリンクしたVFM監査は今後、どのような仕組みで英国において運営されるのか、引き続き注視していきたい。

(注)

- 1) 石川恵子「英国における VFM 監査の制度と運営の現状」『企業会計』第 59 巻・第 9 号、2007 年 9 月、92 頁。
- 2) Audit Commission, *Key lines of enquiry for use of resources 2008 assessments*, July 2007.
- 3) Audit Commission, *Use of resources – Guidance for councils – 2008 assessments*, March 2008.
- 4) (財)自治体国際化協会、「英国の地方自治体(概要版)－2009 年度改訂版」2010 年 2 月、71 頁。
- 5) Audit Commission, *Use of Resources Framework – Overall approach and key lines of enquiry*, February 2009, pp.11-14.
- 6) Department for Communities and Local Government, *National Indicators for Local Authorities and Local Authority Partnerships: Handbook of Definitions*, May 2008.
- 7) Audit Commission, Commission for Social care Inspection, Healthcare Commission, HM Inspectorate of Constabulary, HM Inspectorate of Prisons, HM Inspectorate of Probation and Ofsted, *Comprehensive area assessment – Joint Inspectorate Proposals for Consultation*, 2008, p.28
- 8) 下記の HP を参考とした。
<http://www.communities.gov.uk/publications/localgovernment/finalnationalindicators>
- 9) Audit Commission, *Code of Audit Practice 2008*, July 2008.
本章では、2008 年度版『監査実務規範』の条文の引用を多用するため、各引用文章の末尾に(para.)として、引用が何条から引用したかを明らかにしている。
- 10) Howard Davis & Steve Martin, *Public Service Inspection in the UK*, Jessica Kingsley Publishers, 2008.の著者で、地方自治体のインスペクションに関する研究で有名なカディフ・ビジネス・スクール(Cardiff business School)教授 Stephan Martin氏によれば、英国における‘review’という単語は、auditと比較して保証水準の低い保証行為を意味するのではなく、サービスの分析(analysis)に近い行為であるとの証言を得ている。

- 11) 日本公認会計士協会『公認会計士等が行う保証業務等に関する研究報告(監査・保証実務委員会研究報告第20号)』2009年7月。
- 12) VFM監査の結果は以下のHPから会計報告書入手し、当該会計報告書に含まれている監査報告書を参照した。

(District)

- ・ Basingstoke and Deane Borough council:
http://www.basingstoke.gov.uk/council/financial/2008to2009/statement+of+accounts+2008_09.htm
- ・ Braintree District Council:
<http://www.braintree.gov.uk/NR/rdonlyres/D219D524-6E72-45EC-B44A-12A5D30B087C/0/StatementofAccounts200910.pdf>
- ・ Cambridge City Council:
<http://www.cambridge.gov.uk/ccm/content/council-and-democracy/how-the-council-works/council-finance/statement-of-accounts.en>
- ・ Castle Point Borough Council:
<http://www.castlepoint.gov.uk/main.cfm?type=5084>
- ・ East Hertfordshire District Council:
<http://www.eastherts.gov.uk/index.jsp?articleid=10868>
- ・ Gedling Borough Council:
<http://www.gedling.gov.uk/index/fin-home/fin-accounts.htm#fin-statementacc>
- ・ Hertsmere Borough Council:
http://www.hertsmere.gov.uk/councildemocracy/dnld_100004/SOA_2008-09_v8_FINAL_SIGNED.pdf?action=open
- ・ Runnymede Borough Council:
http://www.runnymede.gov.uk/portal/binary/com.epicentric.contentmanagement.servlet.ContentDeliveryServlet/RBC%2520Portal/LGCL%2520Categories/Economics%2520and%2520finance/Finance/Statement_accounts/fin_state_0809.pdf
- ・ South Ribble Borough Council:
<http://www.southribble.gov.uk/Section.asp?sectiontype=listseparate?catid=300301&docid=302>

- South Somerset District Council:
<http://ww2.southsomerset.gov.uk/index.jsp?articleid=436>
- Staffordshire Moorlands District Council:
http://www.staffsmoorlands.gov.uk/site/scripts/download_info.php?downloadID=1298&fileID=6473
- West Lancashire Borough Council:
http://www.westlancsdc.gov.uk/council__democracy/budget,_strategies_and_plans/council_budget.aspx

(STCC)

- Darlington Borough Council
<http://www.darlington.gov.uk/Democracy/Financial+Services/Statement+of+Accounts.htm>
- Herefordshire Council
http://www.herefordshire.gov.uk/council_gov_democracy/council/1858.asp
- Leeds City Council
<http://www.leeds.gov.uk/Page.aspx?pageIdentifier=825C79FBD9F3F5AD80256E0F003F9298>
- Oxfordshire County Council
http://www.oxfordshire.gov.uk/wps/portal/publicsite!/ut/p/c5/04_SB8K8xLLM9MSSzPy8xBz9CP0os3gzC-MgU09LYwN_P0tzA08Dj0A_IwNjQwMfA6B8JJK8gZGZpYFRmJ9fkLm5q2GwhykB3eEg-_DrB8kb4ACOBmj6LQzcQTaYObuE-nkZuPub4ZU3MDXX9_Plz03VL8iNMMj01HUEAO8FRnQ!/dl3/d3/L2dJQSEvUUt3QS9ZQnZ3LzZfNjgzUjVJOTMwODBHNzBJMDZDRFVOSjAwSjc!/?WCM_GLOBAL_CONTEXT=http://apps.oxfordshire.gov.uk/wps/wcm/connect/occ/Internet/About+your+council/Council+tax+and+finance/CD+++CTF+++Spending+and+accounts
- Peterborough City Council
<http://www.peterborough.gov.uk/PDF/SOA%2008-09%20%20Final%20%201.pdf>
- Shropshire County Council

<http://www.shropshire.gov.uk/finance.nsf/open/530B915CCBE070BD802576800047F42F>

- St Helens Metropolitan Borough Council
<http://www.sthelens.gov.uk/openfile.htm?id=1262>
- Stockton-on-Tees Borough Council
<http://www.stockton.gov.uk/yourcouncil/finances/soa/soa0809/>
- Sunderland City Council
<http://www.sunderland.gov.uk/CHttpHandler.ashx?id=2408&p=0>
- Torbay Borough Council
<http://www.torbay.gov.uk/statementofaccounts0809.pdf>
- Wokingham Borough Council
<http://www.wokingham.gov.uk/council/plans/key-strategies/statement-of-accounts/?locale=en>

13) 年次監査レターは、以下のHPから入手した。

- Basingstoke and Deane Borough council:
<http://www.audit-commission.gov.uk/SiteCollectionDocuments/AnnualAuditLetters/2009/BasingstokeandDeaneBoroughCouncil.pdf>
- Braintree District Council:
<http://www.audit-commission.gov.uk/SiteCollectionDocuments/AnnualAuditLetters/2009/BraintreeDistrictCouncil.pdf>
- Cambridge City Council:
<http://www.audit-commission.gov.uk/SiteCollectionDocuments/AnnualAuditLetters/2009/CambridgeCityCouncil.pdf>
- Castle Point Borough Council:
<http://www.audit-commission.gov.uk/SiteCollectionDocuments/AnnualAuditLetters/2009/CastlePointBoroughCouncil.pdf>
- East Hertfordshire District Council:
<http://www.audit-commission.gov.uk/SiteCollectionDocuments/AnnualAuditLetters/2009/EastHertfordshiredistrictCouncil.pdf>
- Gedling Borough Council:

<http://www.audit-commission.gov.uk/SiteCollectionDocuments/AnnualAuditLetters/2009/GedlingBoroughCouncil.pdf>

- Hertsmere Borough Council:

<http://www.audit-commission.gov.uk/SiteCollectionDocuments/AnnualAuditLetters/2009/HertsmereBoroughCouncil.pdf>

- Runnymede Borough Council:

<http://www.audit-commission.gov.uk/SiteCollectionDocuments/AnnualAuditLetters/2009/RunnymedeBoroughCouncil.pdf>

- South Ribble Borough Council:

<http://www.audit-commission.gov.uk/SiteCollectionDocuments/AnnualAuditLetters/2009/SouthRibbleBoroughCouncil.pdf>

- South Somerset District Council:

<http://www.audit-commission.gov.uk/SiteCollectionDocuments/AnnualAuditLetters/2009/SouthSomersetDistrictCouncil.pdf>

- Staffordshire Moorlands District Council:

<http://www.audit-commission.gov.uk/SiteCollectionDocuments/AnnualAuditLetters/2009/StaffordshireMoorlandsDistrictCouncil.pdf>

- West Lancashire Borough Council:

<http://www.audit-commission.gov.uk/SiteCollectionDocuments/AnnualAuditLetters/2009/WestLancashireBoroughCouncil.pdf>

(STCC)

- Darlington Borough Council

<http://www.audit-commission.gov.uk/SiteCollectionDocuments/AnnualAuditLetters/2009/DarlingtonBoroughCouncil.pdf>

- Herefordshire Council

<http://www.audit-commission.gov.uk/SiteCollectionDocuments/AnnualAuditLetters/2009/HerefordshireCouncil.pdf>

- Leeds City Council

<http://www.audit-commission.gov.uk/SiteCollectionDocuments/AnnualAuditLetters/2009/LeedsCityCouncil.pdf>

- ters/2009/LeedsCityCouncil.pdf
- Oxfordshire County Council
<http://www.audit-commission.gov.uk/SiteCollectionDocuments/AnnualAuditLetters/2009/OxfordshireCountyCouncil.pdf>
 - Peterborough City Council
<http://www.audit-commission.gov.uk/SiteCollectionDocuments/AnnualAuditLetters/2009/PeterboroughCityCouncil.pdf>
 - Shropshire County Council
<http://www.audit-commission.gov.uk/SiteCollectionDocuments/AnnualAuditLetters/2009/PeterboroughCityCouncil.pdf>
 - St Helens Metropolitan Borough Council
<http://www.audit-commission.gov.uk/SiteCollectionDocuments/AnnualAuditLetters/2009/StHelensMetropolitanBoroughCouncil.pdf>
 - Stockton-on-Tees Borough Council
<http://www.audit-commission.gov.uk/SiteCollectionDocuments/AnnualAuditLetters/2009/StocktonOnTeesBoroughCouncil.pdf>
 - Sunderland City Council
<http://www.audit-commission.gov.uk/SiteCollectionDocuments/AnnualAuditLetters/2009/SunderlandCityCouncil.pdf>
 - Torbay Borough Council
<http://www.audit-commission.gov.uk/SiteCollectionDocuments/AnnualAuditLetters/2009/TorbayCouncil.pdf>
 - Wokingham Borough Council
<http://www.audit-commission.gov.uk/SiteCollectionDocuments/AnnualAuditLetters/2009/WokinghamBoroughCouncil.pdf>

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 -

1 地方公会計・監査制度の課題の再整理

第1章では、わが国の地方公会計・監査制度の現状の把握と総務省、日本監査研究学会、日本公認会計士協会が主張、提言するわが国の地方自治体における公会計および監査制度の課題について検討した。各団体間で提言の内容には重複があるため、地方財務会計制度、監査制度別に3団体の提言・報告を集約すると下記の通りとなる。

【図表 9-1】わが国における地方公会計・監査制度の課題

財務会計制度の課題		監査制度の課題	
①	効率的かつ有効な予算執行の欠如	⑥	マネジメントと監査の関係
②	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	⑦	内部統制システムの構築と内部統制システムのレビュー
③	統一的な公会計基準の整備	⑧	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)
④	公会計基準設定団体の設置	⑨	内部監査と外部監査の果たすべき機能の峻別(VFM監査)
⑤	開示内容・方法の検討	⑩	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)
		⑪	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
		⑫	内部監査人の独立性の確保
		⑬	内部監査人の専門性
		⑭	外部監査人の任命
		⑮	外部監査における品質管理
		⑯	監査実施のアプローチ
		⑰	財務諸表監査報告書の内容
		⑱	VFM監査報告書の内容
		⑲	統一的な監査基準の策定

以上の様々な課題に対して、本論文では英国地方自治体の公会計・監査制度から示唆を得るために、その具体的な制度内容の吟味や公会計・監査制度を構成する具体的な取組みの検討を以下の各章にて行った。

- ① 公会計・監査制度の予備的考察を第2章で実施

- ② 内部統制・内部監査制度を第3章で検討
- ③ 財務会計制度の内容と実態分析を第4章・5章で検討
- ④ 財務報告・財務管理に関する原価計算制度の内容と実態分析を第7章で検討
- ⑤ 外部監査制度の内容を第6章・第8章で検討

ところで、わが国の地方公会計制度・監査制度の様々な課題に対して、その処方箋として英国で実際に運用された、あるいは現在も運用されている地方公会計・監査の諸制度をあてはめる場合、特に重要となるのがその課題および処方箋の総括的な体系の把握である。すなわち、処方箋としての対応策が、一体どのような原理・原則に基づいて体系的に実施されているのかについて十分に理解しなければ、英国の地方公会計・監査制度における取組みの単なる模倣でしかなく、わが国において有効に機能しないおそれも多分にある。

本論文では、そのような体系を第3章で考察した英国勅許公共財務会計協会(Chartered Institute of Public Finance Accountancy: 以下、CIPFA)と地方自治体事務総長協会(Society of Local Authority Chief Executives and Senior Managers: 以下、SOLACE)による『ガバナンスのフレームワーク』の6つの原則(以下、ガバナンス原則)にもとめるものである。当ガバナンス原則は、財務報告上、100カ国以上で採用されている国際財務報告基準(International Financial Reporting Standards: 以下、IFRS)と同様、詳細なルールではなく、原則主義(principle base)に基づくアプローチであり、各国の法律、制度、文化に直接影響を受けないため、わが国への当ガバナンス原則の親和性がかなり高いと判断できるからである。

当ガバナンス原則は、各地方自治体自身が、優れたガバナンスを実践するための原理・原則を規定しているため、各地方自治体の組織内部におけるガバナンスの諸要素(仕組み)、すなわち予算管理、財務報告制度、内部監査制度、内部統制システム等に関する課題については各ガバナンス原則に直接割り振り、外部監査制度の課題については、複数の組織内部の制度に関連するため、便宜上、財務諸表監査の課題に関連づけて以下、検討する。

ガバナンス原則1「地方自治体等の目的及びコミュニティにとってのアウトカムに注目した、その地域のビジョンの創造・実践」に関連した【図表 9-1】の課題としては、公会計制度では、予算管理と関連した①効率的かつ有効な予算執行の欠如と、公監査制度では、⑥マネジメントと監査の関係と⑨内部監査と外部監査の果たすべき機能の峻別(Value for Money 監査: 以下、VFM監査)、⑩VFM監査報告書の内容が該当する。

ガバナンス原則2「議員および職員が、明確に定義された機能、役割のもとで、共通目標

の達成に向けた協力関係の構築」に関連した課題としては、⑪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が挙げられる。

【図表 9-2】ガバナンス原則とわが国の制度上の課題との関連

ガバナンスの原則		わが国地方公会計・監査制度上の課題
1	ビジョンの創造と実践	① 効率的かつ有効な予算執行の欠如
		⑥ マネジメントと監査の関係
		⑨ 内部監査と外部監査の果たすべき機能の峻別（VFM監査）
		⑩ VFM監査報告書の内容
2	議員・職員の役割の明確化	⑪ 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
3	高い価値観の明示	⑩ 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）
4	有効な監視とリスク・マネジメント	⑦ 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
		⑫ 内部監査人の独立性の確保
5	議員・職員の能力開発	⑬ 内部監査人の専門性
6	公的説明責任の確保	② 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
		③ 統一的な公会計基準の整備
		④ 公会計基準設定団体の設置
		⑤ 開示内容の検討
		⑧ 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）
		⑭ 外部監査人の任命
		⑮ 外部監査における品質管理
		⑯ 監査実施のアプローチ
		⑰ 財務諸表監査報告書の内容
⑲ 統一的な監査基準の策定		

ガバナンス原則3「高いレベルの行動規範、職務規程を掲げることによる優れたガバナンスを重視する価値観の明示」については、⑩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)が該当する。

ガバナンス原則4「有効な監視、リスク・マネジメントに依拠した情報に基づく、透明性の高い意思決定」に関連する課題としては、⑦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、運用の義務づけ、⑫内部監査人の独立性の確保が含まれる。

ガバナンス原則5「有効なサービスを行うための議員、職員の能力開発」は、地方自治体の内外の継続研修に関するものであり、⑬内部監査人の専門性に関連する課題である。

ガバナンス原則6「地域住民その他のステークホルダーの関与による強固な説明責任の確保」については、地方自治体財務会計関連の②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、③統一的な公会計基準の整備、④公会計基準設定団体の設定および⑤開示内容・方法の検討、公監査制度では、⑧財務諸表監査、⑰財務諸表監査報告書が該当する。なお、⑭から⑱と⑲の外部監査の前提条件(人的要件、実施基準等)については、複数のガバナンス原則に関連する事項であるため、便宜上、ガバナンス原則6において考察する。

以上、ガバナンス原則とわが国の地方公会計・監査制度の課題の対応関係を整理したものが【図表 9-2】である。

2 ガバナンス原則に関連する課題への英国からの示唆

(1) ガバナンス原則 1(ビジョンの創造・実践)に関連する課題への示唆

効率的かつ有効な予算執行の欠如

(論点) 過度に予算単年度主義にこだわった予算の執行や国庫補助事業についての補助対象経費の不明確さにより、効率的かつ有効な予算執行の妨げとなり、あるいは不適正な経理処理が誘発される。

第2章では、『1999年地方自治法』の要請による中央政府によるベスト・バリュ制度、包括的業績評価制度(Comprehensive Performance Assessment: 以下、CPA)さらには包括的地域評価制度(Comprehensive Area Assessment: 以下、CAA)について考察した。また、第8章では、CPAとCAAが深くリンクしたVFM監査制度についても述べた。このような中央政府による業績評価、VFM監査制度においては、すべての地方自治体がランキング、

公表されるため、時系列あるいは他団体比較も可能となり、地域住民にも関連する地方自治体の現状が簡単に理解できるため、結果として効率的かつ有効な予算執行を促す仕組みとなっている。

マネジメントと監査の関係

(論点) 行政改革の主要なツールとして市長部局側において導入されている「行政評価システム」と、監査委員による「業績監査」について、その目的や役割等のフレームワークの整理と相互関連の整理がなされていない。また、包括外部監査を実施し、監査の結果および意見を提示しても、地方自治体が改善措置を取らない場合がある。監査の結果および意見が、必ず地方自治体の行政運営に生かされなければ意味がない。

英国における VFM 監査において、内部監査および外部監査の結果あるいは指摘事項が、地方自治体の行政運営にどのように活かされているかとの議論がある。

内部監査に関しては、第3章内部監査と内部監査の実務規範で検討した。2006年に英国勅許公共財務会計協会(Chartered Institute of Public Finance Accountancy: 以下、CIPFA)が公表した『英国自治体における内部監査のための実務規範(以下、内部監査の実務規範)』によれば、内部監査の範囲としては、地方自治体のすべての統制環境を含むものであり、内部監査責任者は、どの部分に重点をおいて監査を行うかについて、リスク・マネジメントの仕組みを含めて、組織目標達成のための組織的な保証やモニタリング機能を考慮しなければならない。内部監査人は「独立性」を有し、専門家としての正当な注意(du^e professional care)をもって内部監査を実施し、組織の管理者に統制環境の適切性と有効性に関する総合意見を述べなければならない。内部監査人の報告の目的は、組織の管理者に対して、統制環境やリスク・脅威について独立した客観的な意見を表明し、合意された措置を講じるように管理者を促すことにあり、管理者は、合意された改善措置を確実に講じる責任を負う。合意された日までに、改善措置が講じられない場合には、その旨を内部監査報告書に記載するとともに、上申手続(escalation procedures)を取り、より上級の組織管理者と協議することとなる。

外部監査については、第6章のとおり、ACにより設定された『2008年度監査実務規範』(Code of Audit Practice 2008)により、ガバナンスに関する責任主体への監査人の結論

(conclusion)や財務諸表に関する監査人の意見(opinion)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(conclusion)を報告することとなる。また、地方自治体監査委員会法第8条に基づき、監査人が公益上、必要と認めた課題については報告が義務付けられている。監査人は、定期的に被監査団体とのコミュニケーションを確保し、明らかになった発見事項が、最も適切と考えられる組織担当者と適時に検討されるべきことも規定されている。

このように、内部監査および外部監査は、適宜、被監査団体へその影響力を行使し、その結果、より良い地方自治体運営を実現させている。

内部監査と外部監査の果たすべき機能の峻別(VFM 監査)

(論点) 監査委員監査のうち、財務監査が財務に関する事務処理全般を対象として、行政監査が地方自治体の事務処理全般を対象として行われるが、その観点は合規性監査から業績監査まで及ぶ。他方、包括外部監査については、監査委員による財務監査と同様、財務に関する事務処理全般を対象とし、その観点も同じく合規性監査から業績監査まで及んでいる。経済性・効率性・有効性の監査について、内部監査・外部監査のいずれが担うのか、保証型・指摘型のいずれの監査が適切か検討すべきである。また、監査報告書の文言についても検討を要する。

第3章のとおり、英国における内部監査の実務規範によれば、内部監査の範囲としては、地方自治体のすべての統制環境を含むものである。「統制環境」は、ガバナンス機構、リスク・マネジメント、内部統制により構成され、その一つの要素として経済的・効率的・有効的な組織の資源の利用を確保し、組織の機能が絶えず改善されるように促すことを含むものである。また内部監査報告書では、統制環境の適切性と有効性に関する総合意見を述べなければならない。したがって、英国地方自治体の内部監査においては、VFM 監査の直接的な意見表明はなされないが、経済性・効率性・有効性を担保する仕組みについても組織内部の独立監査人として、監査を実施している。

外部監査については、第8章で記載のとおり、包括的業績評価制度あるいはその後の包括的地域評価制度の「資源の利用」(Use of Resources)とリンクして、判断規準(Criteria)としての業績指標(Performance Indicators)と実施規準としての KLOE(Key Lines of Enquiry)を利用しつつ、VFM 監査が実践されている。

内部監査人と外部監査人の関係については、内部監査人が、組織内における独立性のある保証機関であるのに対し、外部監査人は、財務諸表についての独立した意見、また組織の資源利用における経済性・効率性・有効性を確保するための仕組みについての結論を提供する責任を負っており、こうした役割、責任の違いを十分に考慮し、ともに協力して監査が実施されている。

VFM 監査報告書の内容

(論点) わが国における監査委員監査による行政監査あるいは包括外部監査人による包括外部監査はいずれも指摘型の監査であり、特定のテーマについて、監査の種類、監査のテーマ、監査の目的、監査の対象、監査の期間、監査の方法、監査の着眼点、監査の結果または意見を監査報告書に長文で記載している。かりにわが国で VFM 監査を指摘型ではなく、保証型で実施される場合は、当該監査報告書のひな形もない。

第 8 章のとおり、英国では保証型の VFM 監査が実施されており、当該監査報告書には、地方自治体の責任、監査人の責任に続き、結論部分で、地方自治体監査委員会の公表した規準(KLOE)をもとに経済性・効率性・有効性を確保するための地方自治体の仕組みが有効に機能しているかについて結論を述べるものである。

(2) ガバナンス原則 2(議員と職員の明確な役割)に関連する課題への示唆

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

(論点) 適正な財務報告に関する長および地方自治体の最高財務管理者の責任と、合理的な基礎をもとにして財務諸表等に保証を与える監査人の責任の範囲については、制度上明確にされていない。

第3章および第4章で記載のとおり、英国では、最高財務管理者(Chief Financial Officer: 以下、CFO)は、法定職員の一人であり、『1972年地方自治法』第151条でその設置が強制されている。その結果、財務報告における作成者の責任が明確となっている。会計

報告書に関するCFOと地方自治体の責任については、第5章で記載のとおり、勧告実務書(Statement of Recommended Practice:SORP)に基づき、CFOは会計報告書に対する説明責任報告書(a Statement of Responsibilities for the Statement of Accounts)の作成を要請され、地方自治体がそれを承認するといった、地方自治体とCFOの会計報告書に関する責任が明確にされている。また、CFOと外部監査人の責任については、第6章のとおり、外部監査報告書において作成責任はCFOにあり、財務情報の適正性を担保する監査意見表明責任は監査人にあるとする、監査における二重責任の原則が具体的に明記される。

(3) ガバナンス原則3(高い価値観の明示)に関連する課題への示唆

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)

(論点) 監査委員監査のうち、財務監査が財務に関する事務処理全般を対象として、行政監査が地方自治体の事務処理全般を対象として行われるが、その観点は合規性監査から業績監査まで及ぶ。他方、包括外部監査について、監査委員による財務監査と同様、財務に関する事務処理全般を対象とし、その観点も同じく合規性監査から業績監査まで及んでいる。財務諸表監査を除く合規性監査について、内部監査・外部監査のいずれが担うのかを明確化することが必要である。

英国の内部監査においては、第3章で明らかなように、内部監査の実務規範により、地方自治体のすべての統制環境を内部監査の対象としている。しかし、不正行為および汚職のリスクの管理責任は経営管理者にあり、その予防または発見については、内部監査人は責任を負うものではないとしている。その理由として、監査手続だけでは、たとえ十分な専門家としての正当な注意(Due Professional Care)をもってしても、不正行為と汚職を保証できるだけの心証を得られないからである。

また、外部監査人については、内部統制報告書(現在の年次ガバナンス報告書)が関連する要求に従って表示されているかどうかをレビューし、これらの要求に合致していないか、誤解を招きうる場合、あるいは監査人が発見した他の情報に整合しないか、あるいは不完全である場合には報告することが求められている。しかし、それはあくまでもリスク・アプローチに基づき、サンプリングで監査をするため、ガバナンス報告書がすべてのリスクおよび統制を網羅してい

るかどうかについて、考慮することは求められていない。また、地方自治体のコーポレート・ガバナンスの手続きや、そのリスクおよび統制に関する手続きの有効性に関して意見を形成することも要求されていない。

したがって、不正の予防・摘発については、原則、監査人の問題ではなく、議員や職員の倫理の問題であり、また、不正の予防・摘発が地方自治体組織として可能となるように、地方自治体の経営管理者は法定のモニタリング職員の配置、内部通報の整備、行動規範の確立を含む統制環境の整備・運用に責任をもつものである。

(4) ガバナンス原則 4(監視とリスク・マネジメント)に関連する課題への示唆

内部統制システムの整備と内部統制システムレビュー

(論点) 昨今の不適切な経理問題、不正行為など行政活動に起こっている事象を踏まえて、現在の内部統制(財務会計処理、起案決裁手続き、契約事務など)の中で脆弱な部分の整理を図り、日々の業務実施の中で注意すべき行動規範と行動・仕組みについて考えることが必要である。内部統制全般に関する具体的な基準も現状、希薄であり検討が必要である。

第3章で記述したとおり、『内部監査の実務規範』によれば、「内部監査とは、組織の目標の実現に向けて統制環境(Control Environment)がどれだけ有効かを評価することにより、統制環境について独立した立場で客観的な意見を組織して提供する保証機能を有する」と定義されている。『2006年会計監査規則(Accounts and Audit Regulations 2006)(規則4)』により、イングランドでは、地方自治体は年に一度は内部監査により、内部統制システムの有効性に関してレビューをしなければならない。また、レビューにおける発見事項については、委員会あるいは地方自治体の議員によって検討されなければならない。

また、地方自治体自身による内部統制のレビューの結果は、英国地方自治体の会計報告書の一部を成す年次ガバナンス報告書として公表される。当報告書の末尾には、イングランド・ウェールズ・北アイルランドの場合には、首長(Leader)と事務総長(Chief Executive)の署名が、また、スコットランドの場合には、CFOの署名が必要であり、さらに事務総長の署名を記載する場合もある。

具体的な記述内容は、以下のとおりである。

- ① 内部統制システムを含む健全なガバナンスのシステムが存在することを確保する責任の範囲の明示
- ② 地方自治体のガバナンスを構成するシステムとプロセスの保証水準の指摘
- ③ ガバナンスのフレームワークに関する主要な要素の簡潔な記述
- ④ ガバナンスの仕組みの有効性をレビューする際に適用されているプロセスについての簡潔な記述(執行部、監査委員会／監督・監視委員会／リスク・マネジメント委員会、基準委員会、内部監査等の役割を含む)
- ⑤ 重要なガバナンス上の諸課題に対して、採択されあるいは提案された行動に関する概要および承認済みのアクション・プラン

また、外部監査人は、ガバナンス報告書が、2007年6月にCIPFAと全英地方自治体経営者協会(SOLACE)が公表した『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』への準拠性を反映しているかのレビューを行う。CIPFA/SOLACEが明示した妥当な実務に準拠していない、あるいは報告書が誤解を招くか、財務諸表の監査を通じて得たその他の情報と矛盾する場合には、報告を行うものである。なお、外部監査人は、ガバナンス報告書がすべてのリスクおよび統制を網羅しているかどうかについて、考慮することは求められておらず、また、当自治体のコーポレート・ガバナンスの手続きまたはそのリスクおよび統制に関する手続きの有効性に関して意見を形成することも要求されていない。

内部監査人の独立性の確保

(論点) 監査委員には、識見委員として当該団体の職員OBが就任することも多い。また、議選監査委員は、過去の政策や事務事業の意思決定からの独立性の点で、疑問が呈されている場合がある。また、監査委員の任命については、議会の同意を得るとはいえ、監査を受ける長が選任している。監査委員の事務を補助する職員として任じられている者は、監査を受ける立場の職員との一体性が高く、また、将来は、監査を受ける立場にもなり得る監査委員制度では、たとえば、財務に関する事務処理の組織的・慣習的な不正行為を是正する機能を十分に発揮できないと危惧される。

第3章のとおり、『内部監査の実務規範』において、基準2として内部監査人に関する「独立性」を定めている。「独立性」については、内部監査人は、公正かつ有効な専門的判断・勧告

を行うことにより、内部監査人の職務を遂行するため、監査対象である業務から独立していなければならないとし、内部監査責任者は、個々の内部監査人の利害関係に関する宣誓(Declaration of Interest)を検証しなければならない。さらに、独立性保持の前提条件として、以下のとおり、内部監査人の地位と内部監査の予算確保を強調している。

- ① 内部監査人は、内部監査が有効に機能するような地位にいないなければならない。組織の支援は不可欠であり、内部監査人の独立性を尊重することは、内部監査の有効性の基盤となる。
- ② 組織は、内部監査人が組織上の独立性を確保できるように、適切な予算に基づき組織の資源を与えられるよう措置を講じるべきである。

(5) ガバナンス原則 5(議員・職員の能力開発)に関連する課題への示唆

内部監査人の専門性

(論点) 監査の専門性という観点からは、名誉職としての意識の強い監査委員および数年で事務のローテーションが行われる監査委員の事務を補助する職員等、現状の監査委員監査の主体については、個人の資質に委ねられており、専門的な知識・経験が不十分な場合がある。

監査の専門性は、監査業務の品質を維持・向上するために不可欠である。内部監査業務の品質に関しては、『内部監査の実務規範』によれば、基準6として「継続的な専門能力開発」(Continuing Professional Development: 以下、CPD)と基準11として、内部監査責任者による「品質保証」(Quality Assurance)を定めている。

「継続的な専門能力開発」とは、内部監査責任者が、適切な監査従事者を登用する責任があるとして、個々の内部監査人を、あらかじめ定められた技能およびコンピテンシーを基準として、定期的に評価しなければならないということである。何らかの研修・能力開発の要望がある場合には、組織独自あるいはCIPFAによる専門能力開発に参加を促している。

「品質管理」については、内部責任者は、監査業務を適切な技能、経験、コンピテンシーを有する監査従事者に割り当て、内部監査サービスに関する業績管理(Performance

Management)と品質管理(Quality Assurance Framework)の枠組みを導入しなければならない。具体的には、監査利用者からの定期的なフィードバック、内部監査の実務規範や監査マニュアルに確実な準拠性を検討するための定期的な内部品質レビューを実施する。

(6) ガバナンス原則 6(公的説明責任)に関連する課題への示唆

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

(論点) 帳簿記入は、財務報告を行う上で、記録の網羅性・記録の検証可能性・記録の秩序性という要件を満たさなければならない(正規の簿記の原則)とされている。地方自治体が作成すべき財務報告の一環としての財務諸表は、財務資源のみならず経済資源を含めた広範な事象をその記録の対象としているため、現金・預金を中心とした単式簿記では記録の網羅性に欠けることになる。勘定科目間を統合した自動検証機能は、単式簿記には存在しておらず、記録の検証可能性および秩序性に欠ける。財務報告として求められる財務諸表は経済資源を含む広範な事象を対象とし、これらについて統一的な自動検証機能を有する記録システムとして、複式簿記の採用が望まれる。

『2009年度英国自治体会計実務規範』によれば、キャッシュ・フロー情報以外の財務諸表は発生主義ベース(Accruals)で準備すべきである。発生主義会計では、ノン・キャッシュの取引の効果(影響)がこれらの影響が現れている期間に反映されることが求められる。

また、複式簿記については当然のこととして明記されていないが、会計諸概念(Accounting Concepts)のうち、財務情報の質的特性において、情報の信頼性(Reliability)が明示されており、重大な誤りが無いことを内包しており、上記の正規の簿記の原則に関連している。

統一的な公会計基準の整備

(論点) 多くの地方自治体が作成、公表している財務書類に関して、現在、総務省方式(改訂モデル、基準モデル)以外にも、旧総務省方式や東京都モデル等複数の公

会計モデルが存在するため、他の団体との比較が困難である。統一の公会計基準を導入する場合、民間企業の会計基準との関係について、公的セクター特有の要素をどの程度会計基準の策定上考慮するのか、その場合の判断基準は何かを、民間企業の会計基準の改正への対応方法も含め、再度検討する。

英国国内の地方自治体における財務報告の運用について、2010年3月以前は、会計基準審議会(Accounting Standards Board:ASB、以下ASB)が民間企業向けに設定している財務報告基準(Financial Reporting Standards:以下、FRS)に原則として依拠する、セクター・ニュートラル(private sectorもpublic sectorも同様の会計基準の適用)の立場が採用されている。

ASBの目標は、財務情報の利用者、提供者および監査人のために、財務会計および財務報告の基準を設定し発展させることにある。それゆえ、ASBは本来、会社の一般目的財務諸表に適用される会計基準を設定している。したがって、特別な産業や特別なセクターにおいては、会計基準を有効に実施するために、さらなる会計上の指針が必要となる。わが国でも通常、業種別会計というイメージで認識される特定領域の会計実体に関する会計指針が、英国ではSORPとして設定されている。英国のこの指針は、ASBにより指針設定が承認された団体からSORPという形式で公表されている。地方自治体については、ASBが、CIPFAをSORP設定団体として認定した。SORPは、特別な産業や部門(セクター)についての会計慣行に関する勧告実務書であり、特別な産業あるいは部門において普及している特殊要因や履行されている取引に焦点をあてて会計基準や他の法令・規則の要求を補完するものと言える。なお、2010年4月以降の年度は、国際財務報告基準ベースの公会計基準となり、SORPは廃止されたが、CIPFAは『実務家向けのガイダンス・ノート』を引き続き作成していくことになり、英国地方自治体公会計基準に対して今後も重要な役割を担うことになっている。

なお、英国では、上述のとおり原則、セクター・ニュートラルの立場をとっているため、地方自治体の外部団体が民間の会計基準を採用していても、官・民の会計基準間の親和性はかなり高いため有用な連結ベースでの財務報告が可能となる。

公会計基準設定団体の設置

(論点) 統一的な地方公会計基準を設定する主体については、公的機関か民間組織かの議論とともに、地方自治体や地方独立行政法人、地方三公社、地方公営企業

等地方自治体の関連組織に適用される会計基準を統一的に制定する公会計基準設定主体を設置することを検討すべきである。

2010年3月以前は、ASBがCIPFAをSORP設定団体として認定するという枠組みであったが、それ以降は、中央政府およびNHSの会計ガイダンスを監督する独立機関である財務報告諮問審議会(Finacial Reporting Advisory Board)が地方公会計基準を所管するという枠組みに移行した。

開示内容の検討

(論点) 制度会計上、現金主義に基づく歳入歳出決算では、地方自治体が住民・議会等にアカウントビリティ(説明責任)を果たし、住民等が地方自治体の運営に関して意思表示をするための情報としては、コスト情報や固定資産等のストック情報が欠落しており、それだけでは不十分である。

わが国においては、制度上は現金主義による財務報告が実践され、発生主義による財務四表が別途、各地方自治体から公表されているが、適宜、発生主義会計による財務情報が、地方自治体の各部署で簡単に入手できない。

他方、英国では、1994年度のCIPFA/LASSCのSORPにより、発生主義会計に移行しており、上記の課題は克服されている。

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)

(論点) 現行制度上、監査委員による監査においては、例月出納検査が現金出納を対象として、決算審査が決算を対象として、ともに合規性監査として行われる。しかし、決算書類について、監査委員は、民間企業のように、総合的な監査意見を表明するわけではない。

英国の地方自治体は、『1998年度地方自治体委員会法』により、議会の承認を得た会計報告書について、9月30日までに監査報告書を提出しなければならない。財務諸表監査報告書には、監査対象、CFOと監査人の責任、監査意見の基礎(監査基準、試査の適用、見積り)、監査意見(適正概念)が記載されている。

外部監査人の任命

(論点) 外部監査人の選定は、各地方自治体が毎年実施しており、自然人としての外部監査人と最高3年間継続して契約を締結できるが、地方自治体の意にそぐわない場合は、契約を1年で破棄することもできる。現在、外部監査の導入は、中核市以上の規模の地方自治体では強制されており、より小さな規模の地方自治体では、条例によって任意に導入できるが、現在、その実績は少ない。

英国では、地方自治体の外部監査人の任命は、『1998年地方自治体監査委員会法』(Audit Commission Act 1988)で、地方自治体監査委員会の責務とされており、自らのスタッフあるいは民間の監査法人の会計士から監査人を任命する。当該法令によれば、監査人の資格要件として原則として職業会計士団体の会員であることを規定し、イングランド・ウェールズ勅許会計士協会(ICAEW)、スコットランド勅許会計士協会(ICAS)、公認会計士協会(ACA)、勅許公共財務会計協会(CIPFA)およびアイルランド勅許会計士協会(ICAI)を列挙している。

外部監査における品質管理

(論点) 公認会計士等の専門的知識を活用できる分野においては、地方自治体の監査においても外部監査人として機能を発揮できる。しかしながら、不適正な経理処理の指摘を含め、地方自治体の財務に関する事務処理のチェックを行う上での知識・経験を当然に有しているとは言い難い。

地方自治体監査委員会(Audit Commission: 以下、AC)は、専門的な事柄について監査人にアドバイスし、サポートするとともに、厳格な品質レビュー・プロセス(Quality Review Process)を通じて、監査人の業績をモニタリングしている点は、極めて重要である。ACは、任命する監査人の基準を設定し、パフォーマンスのモニタリングを行っている。基準のモニタリング、監査・サービス検査の質の評価は、主に年に一度の品質レビュー・プロセスによって行っている。このプロセスの目的は、ACの監査人が、被監査組織での業務の質を確保し、監査指示プロセスや監査サービスを浸透させるのに必要な適正なシステムや手続きを採用していることに対する保証を与えることにある。この品質レビュー・プロセスは、以下に述べる

相互関連要素によって成り立っている。

① 品質管理(Quality Control)およびモニタリングの仕組み(Monitoring Arrangements)

まず、各サービス提供者が、自らのサービスが要求された基準をみたとすように、自らが設定した品質管理および品質モニタリング計画を自己評価するよう求めることから始まる。自己評価をサポートするために、ACは、網羅して欲しい問題点のチェックリストを作成する。これら自己評価の結果をレビューし、それをもとに、特定の分野における品質レビュー・プロセスの範囲および限度を決定する。

監査実務者と監査法人は、確定した手順に従うことが求められる。これらの手順が、監査実務審議会(Audit Practice Board)によって設定された最低限の専門的基準を満たし、また、ACに特定される追加的な要求にも見合ったものであることが前提である。これらの手順には、少なくとも3年に1回行われるレビュー、書面化されたレビュー手順および発見事項(Evidence of Findings)が含まれる。また、被監査組織において行われた業務の影響が、どのように評価されたかについても質問する。ACはまた、ある特定の問題をレビューし、不測の事態に対応したいと考えた場合は、いかなる時でも特別レビューを行う権限を有する。

② 被監査団体の調査

被監査団体、すなわち、ACの監査の受け手、支払い手の見解はACにとって重要であるので、満足度調査を行っている。監査に関する指示プロセスについての情報を提供し、ACの監査体制についてのフィードバックを得るためである。

③ 品質レビュー・プロセスの報告

品質レビュー・プロセスの結果報告には以下が含まれる。

- ・ 品質管理およびモニタリングの仕組みについてのサービス提供者(Supplier)の自己評価に関するフィードバック・レポート(品質レビューチームによって実施されたレビューを含む)
- ・ 被監査団体に対する監査業務・サービスの品質に関してACの監査委員会(Audit Committee)に提出される年次レポート
- ・ 監査実務および監査法人の業務の品質に対するACの見解を記載した、ACがホームページに公表する報告書

監査実施のアプローチ

(論点) 現状の監査委員がよりどころとしている監査のガイドラインは、監査等の着眼点が網羅的に記載されているものの、民間の監査のように体系的なリスク・アプローチの意識が希薄である。いわゆる「保証型の監査」における監査計画の策定時から、リスク・アプローチを十分に検討する必要がある。

英国の『監査の実務規範』によれば、リスク・アプローチについては、監査人は監査計画の立案および監査の履行に際して、被監査団体の監査リスクを十分に考慮して、監査資源を配分しなければならない。そのためには、必要な情報の入手や説明を受けなければならない。したがって、監査人はすべての財務システムやその他のシステム、あるいはすべての会計取引の詳細なテストを実施する必要はない。

統一的な監査基準

(論点) 外部監査は、現在、いわゆる「保証型」ではなく、「指摘型」で実施されており、具体的な監査基準は設定されていない。今後、地方自治体に財務諸表監査あるいはVFM監査が導入されれば、「統一的な監査基準」が必要となる。また財務諸表監査に係る監査基準を導入する場合、民間の監査基準との整合性のみならず、国際監査基準との整合性についても留意すべきである。

統合監査(Integrated Audit)については、当該統合監査の概念はすでに『2003年度版監査実務規範』において明示されており、『2005年度版監査実務規範』では、①ガバナンスの財務的側面のレビュー、②財務諸表監査、③業績管理の側面のレビューという3つの監査人の責任領域の統合を意味し、さらに『2008年度版監査実務規範』では、①財務諸表監査と②資源の利用(Use of Resources)の側面に集約された。すなわち、より少ない監査資源で有効な監査を実施できるように配慮された。

財務諸表監査にあたっては、国際会計士連盟の国際監査・保証基準審議会(International Auditing and Assurance Standards Board)が作成した国際監査基準(International Standards on Auditing: 以下、ISA)と整合したISA(UK/IR)にも準拠している旨の記述がなされている。

3 地方公会計制度・公監査制度改革のための提言

2においては、わが国の地方公会計・監査制度に関する諸課題を、各ガバナンス原則に関連する項目ごとに組みかえるとともに、第2章から第8章まで考察した英国における関連する諸制度の現状について再考した。このような英国の実態を目の当たりにし、そこから得られた示唆を斟酌しつつ、今後のわが国における地方公会計・監査制度改革の方向性について、以下、提言する。

ガバナンス原則1(ビジョンの創造・実践)に関連する課題への提言

地域社会にもたらされる成果に注目し、地方自治体が地域のリーダーとして、制約された行政資源のもと、経済性・効率性・有効性を常に意識した行政運営(以下、3E)を実践できる仕組みをいかに構築するかが重要となる。

まず、「効率的かつ有効な予算執行の欠如」に関しては、1)地方自治体職員の倫理の欠如、2)議会の監視機能の限界、3)適切な繰り越しをしづらい予算制度(運用面を含む)、4)予算の「使い切り」や、過去の慣行を変えることを避ける組織カルチャー、5)内部統制が適切に構築・運用されていなかった点、6)監査機能が有効に機能しなかった問題等、その問題はかなり複合的かつ根深いと認識している。その中で、各地方自治体が3Eを意識した行政運営を実践できるように、どのレベルまで制度で規定すべきかの判断が重要である。特に、英国で実践された中央政府による各種業績評価制度は、全国的に地方自治体の業績を改善するためには、非常に有効な施策ではあるが、かなり中央集権的な手段であるため、地方自治体の現場からの批判も避けがたく、地域の自主性を高めようとしているわが国において即座に導入することは困難と思慮する。むしろ、各地方自治体が責任をもって行政経営を断行し、またそれを内部あるいは外部の監査でチェックする仕組みが有効である。

次に、「マネジメントと監査の関係」であるが、議会、長の関係部局、内部監査人、外部監査人の機能分担の明確化が重要となる。わが国では、議員と長がともに選挙で選ばれる二元代表性をとっている。そのため、議会が、長のマネジメントの状況をチェックすることは重要である。しかし、リスクや脅威、内部統制上の専門的な課題について、客観的な意見を表明することはかなり困難を伴う。したがって、独立の専門家として、英国同様に、内部監査制度を構築することが望まれる。その際に、多くの地方自治体ですでに実践されている、各担当部局による行政評価システムと内部監査をいかにリンクするかという点が課題となる。

「内部監査と外部監査の果たすべき機能の峻別(VFM監査)」「VFM監査報告書の内容」について、地方自治体は、民間企業と異なり、経済性・効率性・有効性を追及しなくとも、直ちに組織自体がなくなるわけではなく、そもそも3E追及のインセンティブが民間比べて、弱いと思われる。したがって、財政が厳しい中で住民ニーズを最大限に充足できる行政サービスを提供しなければならない環境下では、3Eの視点からの外部監査制度が非常に重要になってくる。地方公監査の目的を地方自治法第2条第14項および第15項の「最少の経費で最大の効果」「常にその組織及び運営の合理化に努める」という趣旨を達成するための監査である旨を、地方自治法上で明文化することも考慮されるべきかもしれない。

ところで、現在のわが国の地方自治体等の監査では、監査により発見した事項を指摘するものの、一定の監査範囲に対して「重要な問題がない」等の保証を与える監査意見の表明をおこなっておらず、指摘がされなかった事項に関して監査人がどのような所見を持っているかの監査意見は表明していない。ここでは、便宜上「指摘型監査」と呼ぶが、指摘型監査においては、一般に問題を監査で発見できなかったことに対する監査人の責任も明確ではない。これに対して民間企業や独立行政法人等の財務諸表監査のように、監査報告書において「財務諸表がすべての重要な点において適正に表示しているものと認める」旨の監査意見が表明されている。ここでは、このような監査を便宜上「保証型監査」と呼び、前述の「指摘型監査」と区別する。保証型監査においては、英国でのVFM監査と同様に判断規準が必要となり、また監査で重要な問題が発見できなかった場合には、監査人に責任が生じる仕組みとなっている。

今後、地方自治体における外部監査において、VFM監査が、現状の包括外部監査制度のように、特定のテーマについてのみ3Eを確認する「指摘型監査」として引き続き実施されるのか、英国のように総合的な結果を表明する「保証型監査」になるのかについては、今後も議論を深めることが必要となる。また、いずれの監査の場合も、監査報告書の様式についても、英国等の現状を参考にして、住民にわかりやすい報告書とすべきである。

ガバナンス原則2(議員と職員の明確な役割)に関連する課題への提言

「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」については、保証型の外部監査は、地方自治体の財務諸表等について重要な問題がないことに対して監査人が保証を与える仕組みであるため、その導入の前提として、まず、長あるいは最高財務管理者が、作成した財務諸表等について重要な問題がないと合理的に確信できる状態でなければなら

ない。長あるいは最高財務管理者が、財務諸表等の適正性等とそれを可能にする内部統制の整備に第一義的な責任を有しており、外部監査人の責任はそれを独立した第三者の立場から確認することにあるからである(監査における二重責任の原則)。

そのためには、英国で実践されているように、最高財務管理者の責任(財務諸表作成責任等)を法制度上、明らかにするとともに、財務報告に関する最高財務管理者の責任と地方自治体の責任(財務諸表の承認)を「会計報告書に対する責任報告書」などの報告書として開示することが望まれる。

また、ガバナンス原則 4(監視とリスク・マネジメント)で課題となる、内部統制の整備、運用や財務報告制度の改革を通じて、長あるいは最高財務管理者が地方自治体の財務諸表等に対して合理的な心証を得られる状況を確認できる、制度上の改革と運用の改善を同時並行的に進める必要がある。

ガバナンス原則 3(高い価値観の明示)に関連する課題への提言

「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)」について、本来、地方自治体における不適正経理の問題は、監査制度の問題というよりも、むしろ地方自治体による行政経営の課題といえる。英国でも同様であるが、すべての不正、汚職などに対して、内部監査が責任を負うことは現実的でなく、また、外部監査人がそのような責任を負うこともコスト・ベネフィットからも困難である。したがって、英国のように、法制度上、法を専門的にとり扱うモニタリング・オフィサーを設置し、地方自治体職員や議員の倫理基準制定の制度化や内部統制の整備とともに、監査制度を充実すべきである。

ガバナンス原則 4(監視とリスク・マネジメント)に関連する課題への提言

「内部統制システムの整備とレビュー」は、財務報告制度や監査制度と密接に関連している。まず、地方自治体に内部統制構築の義務化を英国同様に制度上要請し、その旨の開示を、年次ガバナンス報告書のような形で開示することが望ましい。また、内部統制構築、運用について、有効に機能しているか否かについて、内部監査人あるいは外部監査人が定期的にレビューしていくことが重要である。特に財務諸表監査を外部監査人が実施する場合には、監査戦略とも関係しており、外部監査人も内部統制のレビューを実施することが有効と考えられる。

「内部監査人の独立性の確保」について、内部監査人は、VFM 監査をメインに、地方自治

体のガバナンス機構、リスク・マネジメント、内部統制をチェックするとともに、法令、条例、手続きへの準拠性の監査を実施していく場合には、当然に独立性が確保されなければその機能は全く発揮できない。その際には、英国の内部監査の実務規範は参考となる。

ガバナンス原則 5(議員・職員の能力開発)に関連する課題への提言

「内部監査人の専門性」について、内部監査の担い手にも専門性が必要であるが、その資格等を法令により一律に規定することは困難と思われる。特に内部監査責任者については、専門性の高い担い手を確保することが必須であり、公認会計士を含む専門家を雇用することも考えられる。また補助者については、英国で実施されているように、継続的な専門能力開発のプログラムを開発し、制度上、必須単位数の義務づけなどの継続研修制度を設けることは極めて有用である。

ガバナンス原則 6(公的説明責任)に関連する課題への提言

「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」、「開示内容の検討」、「統一的な公会計基準の整備」について、総務省方式等による発生主義に基づく財務諸表は、必ずしも仕訳から誘導法として導かれず、期末にのみ作成されるケースが多い。複式簿記による発生主義に基づく財務報告の導入は、外部への情報提供を大幅に改善するだけでなく、地方自治体の長、幹部職員による財務情報の適時、随時の把握を可能にするなど、地方自治体のマネジメントや内部統制の改善にも密接に関連しており、極めて有用である。

また、統一的な公会計基準を作成する際に、英国の地方自治体会計実務規範のように、民間企業をベースに公会計基準を作成するというセクター・ニュートラル方式を意識した会計基準の設定は、地方自治体を取り巻く様々な組織を連結して決算することを想定すれば、非常に有用なアプローチと考えられる。

「公会計基準設定団体の設置」については、英国の CIPFA のような団体が現状存在しないわが国において、上記のようなセクター・ニュートラル方式を採用するのであれば、民間の企業会計基準設定団体としての公益財団法人財務会計基準機構もその候補に挙げられる。早急に検討すべき項目である。

「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)」について、地方自治体における財務報告が住民等によって活用される前提として、当該財務報告が、一般に公正妥当と認められる監査の基準にしたがって検証され、その信頼性が担保されることが必要で

ある。これを担保するためには、いわゆる保証型の会計監査の導入が必要である。上記の公会計基準が、今後ますます高度化すれば、監査のみならず会計についてもかなりの専門性を必要とするため、わが国の現状では、外部監査人としての公認会計士がもっとも適任である。しかし、公認会計士がすべて地方自治体の行政運営や公会計に精通しているものでもなく、教育研修を含めて、下記に記載の品質管理を維持・向上できる体制の構築が必要となる。

「財務諸表監査報告書の内容」については、わが国の地方自治体監査では、監査により発見した事項を指摘するものの、一定の監査範囲に対して適正意見等の意見表明をおこなっておらず、全体としての財務情報の正確性が必ずしも担保されていない。英国同様、財務諸表に対する保証型監査を実施するために、わが国においても監査基準によって、監査報告書の内容を確定する必要がある。また、監査結果の透明性を促進するために、監査報告書以外に、監査計画書や年次監査レター等の公表も視野にいれるべきと考える。

「外部監査人の任命」については、英国の地方自治体監査委員会のような、独立した主体が選任するか、あるいは民間の監査のように地方自治体と外部監査人がその都度、両者の合意のもとでおこなうべきかについては、議論が分かれるところである。いずれにしても、下記の外部監査人の品質管理をいかに維持していくかとも、大いに関連している。

「外部監査における品質管理」について、外部監査人が公認会計士(含む監査法人)の場合、業務の受嘱にあたり、その業務を遂行する能力を有する業務(監査)チームを編成しなければならないことは、日本公認会計士協会の倫理規則、品質管理基準等により明確になっている。監査制度が有効に機能するためには、職業倫理、独立性、監査業務の受託、監査実施者(補助者を含む)の採用・教育・評価・選任、監査の実施、監査調書の整備、審査等に関する監査の品質管理制度の構築が必須である。日本公認会計士協会は、さらにその整備、運用状況を外部から確認する仕組みとして、独立の自主規制機関として、当協会において品質管理レビュー制度を構築・運用している。

外部監査の補助者についても、監査の理論と実務、地方自治体に関する知識等は必要ではあるが、その要求水準は監査チームにおいて果たす職責・役割が一樣ではないため、法令等で一樣に規制するのは困難と思われる。品質管理制度を整備することにより、適切な能力を有する補助者で監査チーム(監査責任者＋監査補助者)が構成されることを担保することが有効と考える。

「統一的な監査基準」および「監査実施のアプローチ」について、保証型の外部監査の導

入には、一般に公正妥当と認められる監査基準の整備が必要不可欠である。国際監査基準 (International Standards on Auditing: 以下、ISA)などを参考にして、独立した機関が一般に公正妥当と認められる監査基準の設定を行う必要がある。

日本公認会計士協会は、財務諸表監査に適用される、一般に公正妥当と認められる監査基準の一部を構成する監査実務指針を開発してきた長年の経験を基に、地方自治体の保証型の外部監査に適用される一般に公正妥当と認められる監査基準の整備に主体的に係わっていくものと考えられる。なお、国際会計士連盟が作成するISAは公的セクター、民間セクターを問わず財務諸表監査に適用される監査基準として、最高会計検査機関国際組織 (International Organization of Supreme Audit Institutions: 以下、INTOSAI)も関与の上作成されており、INTOSAIの監査基準の一部を構成している。また、内部監査に関しても、その品質の向上を図り、内部監査人の参考に資するため、英国同様、内部監査に関する実務規範を作成することは有用と考えられる。

以上、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)により公表された『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』におけるガバナンス原則に即して、わが国の地方公会計・監査制度上の課題を整理した。また英国で実践されている、地方自治体として住民に最少の経費で最大の効果を発現できるようなガバナンスの諸要素(様々な仕組み)を参考にして、わが国における地方公会計・監査制度上の諸課題を克服する方策を提言した。以上の議論をまとめたものが【図表 9-3】である。

厳しい財政状況に直面するわが国の地方自治体において、このような課題への対処は、まさに長をはじめとする幹部職員や官房系の職員にとって、重要である。また、地方自治法が制定されて60周年を超え、地域の自主性を高める方向で地方自治法の改革がすすめられており、その際、地方公会計・監査制度の改革にかなりのウェイトを置いて抜本的に改革しようとする動きが、総務省を中心として急ピッチですすんでいる。このように、地方公会計・監査制度の改革についての議論は、国・地方自治体のみならず、公認会計士等の会計・監査の専門家や、地方自治体とパートナーシップを組んで地域に公共サービスを提供している様々な主体(一般企業・公益法人・NPO等)にまで、影響を及ぼしている。わが町、わが故郷が、にぎわいを保ち、多くの住民にとって住みやすい町であり続けるためにも、地方自治体がそのリーダーシップを十分に発揮し、効率性と有効性に十分に配慮した持続可能な行政運営を実施できる環境整備が必要となる。今回の地方自治法改正を含む地方公会計・監査制度の改革は、その意味でまさに、地方自治体のインフラの充実・整備を図るものであり、今後

のわが国のさらなる発展のために極めて重要である。先行する英国地方自治体のガバナンス制度からえた知見が、このようなわが国の地方公会計・監査制度改革に様々な示唆をあたえ、その結果、地方自治体改革で良き成果が実現されることが期待される。

【図表 9-3】わが国地方公会計・監査制度と英国からの示唆

ガバナンスの原則	わが国地方公会計・監査制度上の課題	英国の関連諸制度			
			組織内部		組織外部
1 ビジョンの創造と実践	① 効率的かつ有効な予算執行の欠如	△	BVPP	△	CPA
	⑥ マネジメントと監査の関係	◎	内部監査	△	VFM監査
	⑨ 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
	⑩ VFM監査報告書の内容			△	CPA
2 議員・職員の役割の明確化	⑪ 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	⑩ 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)	◎	倫理基準		
4 有効な監視とリスク・マネジメント	⑦ 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	◎	内部監査制度	◎	外部監査制度
		◎	AGS		
	⑫ 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	⑬ 内部監査人の専門性	◎	内部監査責任者		
		◎	補助者のCPD		
6 公的説明責任の確保	② 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	◎	SORP基礎概念
	③ 統一的な公会計基準の整備			◎	SORP
	④ 公会計基準設定団体の設定			○	CIPFA
	⑤ 開示内容の検討			◎	SORP
	⑧ 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)			◎	外部監査制度
	⑭ 外部監査人の任命			○	AC
	⑮ 外部監査における品質管理			◎	AC
	⑯ 監査実施のアプローチ			◎	監査実務規範
	⑰ 財務諸表監査報告書の内容			◎	監査実務規範
	⑱ 統一的な監査基準の策定			◎	監査実務規範

* ◎:かなり参考になる ○:参考になる △:わが国への導入は困難

略字の意味は、以下のとおりである。

・BVPP:ベスト・バリュース業績計画 ・CPA:包括的業績評価制度 ・SORP:勧告実務書 ・AC:地方自治体監査委員会 ・CIPFA:英国勅許公共財務会計協会 ・CFO:最高財務責任者 ・AGS:年次ガバナンス報告書 ・CPD:継続的専門能力開発

【参考文献】

(英語文献)

- Accounting Standards Board, *SORP s Fact Sheet*, November 2010.
- Accounting Standards Board, *SORP s: Policy and Code of Practice*, the Accounting Standards Board, July 2000.
- Audit Commission, *Use of resources Guidance for councils – 2008 assessments*, March 2008.
- Audit Commission, *Code of Audit Practice 2008*, July 2008.
- Audit Commission, *CPA – The Harder Test Framework for 2008*, August 2008.
- Audit Commission, *CPA – The Harder Test: Scores and analysis of performance in single-tier and county councils 2008*, March 2009.
- Audit Commission, *Use of Resources Framework – Overall approach and key lines of enquiry*, October 2009.
- Audit Commission, *Strategic financial management in councils – Delivering services with a reduced income*, September 2010.
- Audit Commission, *Key lines of enquiry for use of resources 2008 assessments*, July 2007.
- Audit Commission, *In the know – Using information to make better decisions*, February 2008.
- Audit Commission, *Auditing the accounts 2008/09*, December 2009.
- Audit Commission, Commission for Social care Inspection, Healthcare Commission, HM Inspectorate of Constabulary, HM Inspectorate of Prisons, HM Inspectorate of Probation and Ofsted, *Comprehensive area assessment – Joint Inspectorate Proposals for Consultation*, 2008.
- Birmingham City Council, *Annual Accounts 2008/09*, February 2010.
- Bovaird, T. and Elke Löffler ed., *Public Management and Governance Second edition*, Routledge, 2009.
- Cadbury Report: *Report of the Committee on the Financial Aspects of Corporate Governance: the Code of Best Practice*, Gee Professional Publishing, December

1992.

Campbell-Smith, D., *Follow the Money: The Audit Commission, Public Money and Management of Public Services 1983-2008*, Penguin Books, 2008.

Capaldi, A. ed., *Councillors' Guide to Local Government Finance : 2008 Fully Revised Edition*, 2008.

CIPFA, *Code of Practice for Internal Audit in Local Government in the United Kingdom 2006*, 2006.

CIPFA, *Audit Committees – Practical Guidance for Local Authorities*, 2005.

CIPFA, *Best Value Accounting Code of Practice 2008*, 2008.

CIPFA, *Corporate Governance – A Framework for Public Service Bodies*, 1995.

CIPFA/LASAAC, *Code of Practice on Local Authority Accounting in the United Kingdom 2009*, 2009.

CIPFA/OPM, *The Good Governance Standard for Public Services*, 2004.

CIPFA/SOLACE, *Corporate Governance in Local Government – A Keystone for Community Governance*, 2001.

CIPFA/SOLACE, *Delivering Good Governance in Local Government , Framework*, 2007.

CIPFA/SOLACE, *Delivering Good Governance in Local Government, Guidance Note for English Authorities*, 2007.

Department for Communities and Local Government, *Strong and prosperous communities*, DCLG, October 2006.

Department for Communities and Local Government, *National Indicators for Local Authorities and Local Authority Partnerships: Handbook of Definitions*, DCLG, April 2008.

Department for Communities and Local Government, *Consultation on Amendments to the Model Code of Conduct for Local Authority Members*, DCLG, January 2007.

Department for Transport, *Local Government and the Regions, Strong Local Leadership: Quality Public Service*, DTLR, December 2001.

Department of the Environment, Transport and the Regions, *Modernising Local*

Government –Improving Local Services through Best Value DETR, March 1998.

Department of the Environment, Transport and the Regions, *Modern Local Government: in touch with people*, DETR, July 1998.

Giddens, A., *The Third Way: The Renewal of Social Democracy*, Polity Press, 1998.

Glynn, J., *Value for Money: Auditing in the Public Sector*, Prentice/Hall International, 1984.

Hampel Report: *The Final Report*, The Committee on Corporate Governance and Gee Professional Publishing, 1998.

HMSO, *Competing for Quality (Buying better Public Service)*, November 1991.

HMSO, *The Government's Guide to Market Testing*, August 1993.

HMSO, *The Citizen's Charter –Raising the Standard*, July 1991.

Howard, D. and Martin Steve ed., *Public Services Inspection in the U.K.*, Jessica Kingsley Publishers, 2008.

International Public Sector Accounting Standards Board, *Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities: • Role, Authority and Scope; • Objectives and Users; • Qualitative Characteristics; • Reporting Entity (Conceptual Framework Exposure Draft 1)*, December 2010.

Office of Deputy Prime Minister, *Accounts and Audit Regulations 2003*, March 2003.

Office of Deputy Prime Minister, *Accounts and Audit (Amendment)(England) Regulations 2006*, March 2006.

Office of Deputy Prime Minister, *Guidance on the Accounts and Audit Regulations 2003*, March 2003.

Solomon, J., *Corporate Governance and Accountabilty*, John Willy & Sons Ltd, 2010

(日本語文献)

石川恵子「英国における VFM 監査の制度と運営の現状」企業会計第 59 巻・第 9 号、2007 年 9 月。

- 石田晴美『地方自治体会計改革論』森山書店、2006年7月。
- 石原俊彦『リスク・アプローチ監査論』中央経済社、1998年3月。
- 石原俊彦『地方自治体の事業評価と発生主義会計』中央経済社、1999年11月。
- 石原俊彦編著、INPM バランス・スコアカード研究会『自治体バランス・スコアカード』東洋経済新報社、2004年8月。
- 石原俊彦編著、INPM 行政評価研究会『自治体行政評価ケーススタディー』東洋経済新報社、2005年7月。
- 石原俊彦『CIPFA - 英国勅許公共財務会計協会』関西学院大学出版会、2009年3月。
- 石原俊彦監訳、新日本有限責任監査法人訳 『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。
- 稲沢克祐『英国地方政府会計改革論 - NPM 改革による政府間関係変容の写像』ぎょうせい、2006年1月。
- 稲沢克祐『自治体における公会計改革』同文館出版、2009年9月。
- 稲沢克祐『自治体の市場化テスト』学陽書房、2006年6月。
- 稲沢克祐・紀平美智子監修『公共経営入門 - 公共領域のマネジメントとガバナンス』公人の友社、2008年11月。
- 妹尾克敏『地方自治法の解説』一橋出版、2007年9月。
- 岩崎正洋・佐川康弘・田中信弘『政策とガバナンス』東洋大学出版会、2003年3月。
- 上田純子「英国におけるコーポレート・ガバナンスへの対応強化と今後の展望」『月刊監査役 (No. 561)』2009年10月。
- 遠藤尚秀・石原俊彦「英国地方自治体の財務会計基準設定に関する一考察 - CIPFA により設定された SORP を中心として - 」『ビジネス&アカウンティングレビュー』第4号、2009年3月。
- 遠藤尚秀「英国地方自治体のコーポレート・ガバナンス - CIPFA/SOLACE によるガバナンス・フレームワークの検討 - 」『ビジネス&アカウンティングレビュー』第5号、2010年3月。
- 小佐野広『コーポレートガバナンスの経済学』日本経済新聞社、2001。
- 亀井孝文『公会計制度の改革』中央経済社、2008年10月。
- 喜多見富太郎「地方財政の再設計 - 地方ガバナンス改革からの視点」『RIETI Discussion Paper Series』04-J-017、独立行政法人経済産業研究所、2006年

- (財)自治体国際化協会「英国におけるベストバリューーFrom CCT to Best Value ー」
CLAIR REPORT NUMBER 第 206 号、2000 年 6 月。
- (財)自治体国際化協会「英国における行政評価制度」CLAIR REPORT NUMBER 第
217 号、2001 年 6 月。
- (財)自治体国際化協会「イングランドの包括的業績評価制度」2006 年 3 月。
- (財)自治体国際化協会「英国の地方政府改革の系譜」2006 年 1 月。
- (財)自治体国際化協会「英国の地方自治体(概要版) ー2009 年度改訂版」2010 年 2 月。
齊藤純子『イギリス会計基準設定の研究』同文館、2006 年 3 月。
三枝修一監修『新地方公会計の実務ー東京都における財務諸表の作成と活用』都政新報社、
2008 年 6 月。
- 鈴木豊『アメリカの政府監査基準』中央経済社、2005 年 12 月。
- 鈴木豊・兼村高文編著『公会計講義』税務経理協会、2010 年 5 月。
- 隅田一豊『住民自治とアカウントビリティ』税務経理協会、2001 年 2 月。
- 総務省「新地方公会計制度研究会報告書」2006 年 5 月。
- 総務省「新地方公会計制度実務研究会報告書」2007 年 10 月。
- 総務省「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～」2009 年 4 月。
- 総務省「地方公共団体における財務書類の活用と公表について」2010 年 3 月。
- 総務省自治財政局財務調査課「「地方公共団体財務書類作成にかかる基準モデル」及び
「地方公共団体財務書類作成にかかる総務省方式改訂モデル」に関するQ & A」2008
年 10 月。
- 総務省第 29 次地方制度調査会「今後の基礎自治体及び監査・議会制度の在り方に関する
答申について」2009 年 6 月。
- 総務省地方行財政検討会議「地方自治法抜本改正に向けての基本的な考え方」2010 年 6
月。
- デヴィッド・ハーヴェイ『新自由主義ーその歴史的展開と現在ー』作品社、2009 年 3 月。
- 東京都会計管理局長三枝修一、東京都新公会計制度研究会『新地方公会計の実務ー東京
都における財務諸表の作成と活用ー』都政新報社、2008 年 6 月。
- 東京都会計管理局管理部会計企画課「東京都のあらたな公会計制度 解説書～多様な財
務諸表を迅速かつ正確に～」2008 年 4 月。

友杉芳正『内部監査の論理』中央経済社、1992年9月。

内閣府「地域主権戦略大綱」2010年6月。

日本コーポレート・ガバナンス・フォーラム編『コーポレート・ガバナンスー英国の企業改革ー』
社団法人商事法務研究会 2001年、3月。

日本監査研究学会地方自治体監査研究部会編『地方自治体監査』第一法規、1991年6月。

日本監査研究学会公監査研究委員会「公監査を公認会計士・監査法人が実施する場合に必要な制度要因の研究調査」2009年9月。

日本監査研究学会課題別研究部会「地方自治体監査基準(中間報告書)・わが国における地方自治体監査基準設定に関する論点の整理」2010年10月。

日本公認会計士協会「地方公共団体の会計基準形成に当たっての考え方」公会計委員会研究報告第12号、2004年11月。

日本公認会計士協会「地方公共団体の会計に関する提言」公会計・監査特別委員会研究報告第1号、2008年10月。

日本公認会計士協会「公認会計士等が行う保証業務等に関する研究報告(監査・保証実務委員会研究報告第20号)」2009年7月。

八田進二・橋本尚『英国のコーポレート・ガバナンス』白桃書房、2002年3月。

原典雄『監査委員監査の基礎知識』ぎょうせい、2002年7月。

平松一夫『年次報告書会計』中央経済社、1986年3月。

藤井秀樹『GASB/FASAB 公会計の概念フレームワーク』中央経済社、2003年1月。

筆谷勇『公会計原則の解説』中央経済社、1998年7月。

宮川公男・山本清『パブリック・ガバナンスー改革と戦略ー』日本経済評論社、2002年2月。

宮本幸平『自治体の財務報告と行政評価』中央経済社、2006年9月。

武藤博己『自治体経営改革』ぎょうせい、2004年7月。

山田康裕「公会計における財務報告の目的とその問題点」『会計検査研究』第32号、2005年9月。

山本清『政府会計の改革 一国・自治体・独立行政法人会計のゆくえー』中央経済社、2001年7月。

山本清編著『政府会計改革のビジョンと戦略』中央経済社、2005年7月。

山本啓『ローカル・ガバメントとローカル・ガバナンス』法政大学出版局、2008年2月。

吉田博・小島卓弥『自治体の予算要求』学陽書房、2009年11月。

若林茂信『新アメリカ・イギリス公会計論制度と実務』高文堂出版社、1987年。