

第1章 自治体会計の基礎概念をめぐって

【本章のねらい】

この章では、まず、我が国の自治体を取り巻く環境の変化を踏まえ、現在の自治体会計が直面している限界を説明する。その上で、現在の公会計改革の状況及び将来の方向性を示し、自治体会計と企業会計との質的差異、自治体に求められる公的説明責任の意味、自治体における財務報告の基本目的、報告主体、利用者などを検討する。

項目別にみると、1 - 1では行財政改革の手段として会計制度改革が求められている背景を概観する。1 - 2では、自治体の特質が、自治体会計に及ぼす影響を考察する。

1 - 3では、我が国の地方自治体における公会計改革の状況を見る。いくつかの先進的な自治体の試みをきっかけとして、総務省方式でのバランスシートを作成する自治体が増え、ストック情報やコスト情報の必要性が認識され始めたところである。しかし、具体的な活用方法はまだ十分に広まっていないのが現状である。1 - 4では、自治体会計において概念フレームワークが求められる理由を述べ、1 - 5では自治体会計が転換点を迎えている背景を説明する。

1 - 6では、自治体会計と企業会計の質的差異について、予算管理の重要性、資源提供者、財務報告の基本目的、の3つの視点から考察する。その上で、1 - 7では、自治体に課された公的説明責任の意味を、「アカウントビリティ(説明責任)」、「スチュワードシップ(受託責任)」という、財務会計の2つの概念を通して述べる。

1 - 8では、自治体における財務報告の基本目的について、GASB及びFASABの取扱いを参考にしながら、説明する。1 - 9では、公的部門の会計にとって重要な意味を持つ「報告単位はどうであるか、またどのようにそれを定義するか」という問題を考察する。1 - 10では、財務報告の利用者としてどんな存在が考えられるのか、利用者のニーズはどこにあるのかを述べる。

1 - 11では、民間企業に対し、コーポレートガバナンスが強く要請されるようになった昨今の経済環境を踏まえ、自治体におけるコーポレートガバナンスのあり方を考える。最後に、1 - 12では今後の課題として、我が国における監査制度の現状を説明し、英国外部監査制度を参考に、自治体における公的外部監査制度の今後の課題を提言する。

1-1 転換期を迎える我が国の自治体

我が国は今、転換期をむかえている。戦後 60 年、高度成長を謳歌し、豊かな国民生活を実現するとともに、全国的にインフラ等の整備が進み、全国民が一定水準の行政サービスを楽しむことができる社会制度を築き上げてきた。

これは、優秀な労働力人口の増加、終身雇用制度、国による中央集権的な統治システム、全国均一のインフラ設備への公共投資などが効果を発揮した結果であった。しかし、バブルの崩壊とともに右肩上がりの経済成長は終焉を迎え、高齢者人口が増加する中で総人口が減少に転じるという、かつて経験したことのない時代を迎えようとしている。これに対して、もはや中央集権・官僚の統治システムが有効に機能しないことが明白であるにもかかわらず、依然として公的部門の構造的改革が不十分であるのが現状である。

地方分権の推進とは、住民に身近な地方自治体が、国からのさまざまな関与を排し住民の意思を的確に反映して、自らの権限と責任に基づく自主的な行財政運営を行う仕組みを整備することである。しかしながら、権限の拡大は必然的に責任の拡大を伴うこととなり、今後すべての自治体は、自らの政策決定、施策の選択、あるいは税金の使途について、納税者たる住民が納得できるよう十分な説明責任を負わなければならない。

地方分権は、自治体側の動きのみによって推進されるものではなく、住民の間に、自らの問題として地域社会のあり方を考え、積極的に地域づくりに参加しようという意識が高まる必要がある。

住民による地域づくりへの意欲は、行政の監視や、政策形成への関与を求める声に端的に表れており、行政情報の公開・共有化を求める動きが頓に高まっている。こうした動きはますます顕著になると考えられ、行政も積極的にこれにこたえていく必要がある。行財政情報の共有化や透明性の確保は、今後とも、その一層の充実に努めなければならない。

1-2 自治体の活動環境 (パブリック・ガバナンス) の特徴

ガバナンス (Governance) は、我が国においては、「統治」と訳されている。ここで「統治」というとき、統治する主体と統治される客体が考えられる。我が国においては、昔から、統治する権力を持った「お上」(主体)が一方的に「下々」と呼ばれる庶民(客体)を統治すると一般的に考えられていた。このような意味での「統治」は、伝統的なガバナンスと呼ばれている。この伝統的ガバナンスに対して、現在用いられているガバナンスは、一方的に「お上」である統治者が「下々」を統治するというものではなく、両者間の信頼関係をはじめ、社会の諸構成員の協力や合意によって統治するという意味合いを強く持っているといえる。

このガバナンスについて、1970 年代以降、国家的・国際的統治機関も、その統治能

力に対する信頼の低下に直面し、特に 80 年代以降それを問題とする声が大きくなってきている。このようなガバナンス論が盛んになった背景には、財政危機の表面化、政府部門の非効率性、政府の失敗と政治に対する信頼の低下、新公的経営管理(New Public Management:「NPM」)の出現等が考えられる。

このようにガバナンスは統治にかかるシステムや構造の総体であるから、統治主体と客体間において資源の所有関係をどのように調整するかが必要となる。政府活動は経済活動の一つであり、ガバナンスは経済活動の貨幣的測定及び報告を行う会計とも密接な関係を有する。ガバナンスは、単に政府だけの仕事ではないのである。しかし、政府活動(自治体活動)は、経済活動(企業活動)とは異なり、次のような特徴を有している。

(1) 組織構造とサービスの特徴

税金の存在、非自発的徴収

納税者は非自発的な財源提供者である。たとえ提供される全てのサービスを需用または利用しないとしても、納税の選択は許されないのである。自治体は徴収権限を、住民は納税義務を有している。住民は好むと好まざるにかかわらず納税する義務があるから、その財源を管理・運用する自治体は、その結果等を報告する義務がある。

議会による財源配分の集合的な意思決定

自治体活動は、市場による消費者と供給者間の自由な交換取引でなく、政府が財源を強制的に収集(税金の非自発的徴収)し、その財源配分を住民の代表からなる議会において、集合的に意思決定し、議決によってその財源の配分が決定される。

首長と議会の 2 元制度と首長の権限の大きさ

代表制民主主義においては、権力は究極的には住民に帰属し、住民は、その権力を選挙のプロセスを通じて議員に委託する。議員は議会により、財源配分の集合的な意思決定を行う。

我が国の自治体の首長は、国とは異なり、住民の直接選挙で選ばれる大統領制度により選任される。この大統領制度の統治形態から、自治体の首長が予算を調整し議会の議決を得ることになっており、予算の執行権も自治体の首長に専属している。このように、自治体の首長は大きな権限を持っている。

納税者とサービスの関係

個人によって支払われる税金の金額は一般に、所有する財産の価値、所得、その他に基づいており、その個人が需用するサービスのコストや価値と比例的な関係を持つことは殆どない。また、提供される税金と需用されるサービスに「交換」の関係はない。す

なわち、提供される税金と需用されるサービスの間通常存在する「対応」の関係は、「交換」の関係ではなく、「期間」の関係（税金の提供とサービスの需用が同一の会計年度に生じるという関係）である。ここに、税金の提供者とサービスの需用者との世代間の調整等の問題がある。

（２）組織構造から生じるコントロールの特徴

予算の意義（公共政策、財政意図の表明手段、歳出管理）

予算は自治体によって作成される財務書類のなかで最も重要なものである。年次予算は、次の性質から、財務報告として重要な意義を持っているからである。

ア．予算は、公共政策の表現である。いったん採択されると、予算は自治体の基本目的及び優先順位並びに当該基本目的を達成するための資源の活用方法に関する公共政策の正式な表現となる。

イ．予算は、財政計画であり、財政意図の表現である。予算は当該年度の提案された歳出と、歳出を賄うための資金調達方法を提示している。

ウ．予算は、通常、法的な強制力を持ったコントロールの一形態である。法的に採択された予算は、特定の目的に支出される承認と限度を明らかにする。

エ．予算は、業績評価の基礎を提供することがある。実際の成果と法的に採択された予算を比較することによって、資源が予定通りに調達され支出されたかどうかを利用者が評価するために役立つ情報が得られる。

管理目的の会計区分

提供された資源が意図された通りに利用されるために、コントロール・メカニズムが開発されてきた。コントロール・メカニズムとは例えば、米国のファンドシステムであり、それらのファンドは、法律、契約などや行政上の決定により設定されている。

我が国の会計の区分は、地方自治法において一般会計と特別会計が規定されている。一般会計は、特別会計に属しない普通一般の歳入歳出をもって総合的に経理される会計で、地方自治体の基本的な会計である。

特別会計は特定の事業を行う場合、その他特定の歳入をもって特定の歳出に充て、一般の歳入歳出と区分して経理する必要がある場合に条例で設置できる。なお、公営企業会計も特別会計の一部である。

（３）その他

収入に結び付かない資産への多額の投資

自治体は、庁舎、道路、橋梁などのような、収益を生み出さないインフラ資産等に巨

額な投資を行う。このインフラ資産等の殆どは、耐用年数が不明確であり、そうした見
積り耐用年数にわたり使用が可能となるように、維持及び修繕の適切なプログラムが必
要とされ、自治体は本来的に、このインフラ資産等を維持するための責任を負っている。
そのインフラ資産等の管理は自治体の重要な業務である。

予算編成における政治的プロセスの重要性

自治体の基本的な目的の一つは、住民の一般的な福利厚生を増進することである。自
治体は、税収及びその他の財務的資源と住民のニーズをバランスさせることによって、
予算の均衡を達成しようとする。しかし、個々の納税者によって支払われる税金の金額
は、当該納税者によって需要されるサービスの総費用または主観的価値と比例的な関係
をほとんど持たない。従って、住民の代表である議員が議会において行う予算会議は重
要性を持つことになる。

歳出圧力の大きさ

経済活動においては、収入額に見合った支出額を決定する経営を行わざるを得ない。
それに対して、政府活動は、まず支出すべき金額が決定され、それに見合う収入額を調
達しているように思える。現状では、多額なインフラ資産等への投資の継続や、福祉・
厚生への支出が税収入の減少にもかかわらず要求され、それを補うための公債等を増加
させざるを得ない状況にあり、自治体の経済的・効率的経営が必要である。

1-3 我が国の公会計改革の状況

政府の中央省庁改革に伴い、平成 13 年 4 月より創設された独立行政法人制度におい
ては、「独立行政法人会計基準」として、企業会計原則を基本とした発生主義会計の導
入が図られた。平成 15 年 4 月より特殊法人等から独立行政法人へ移行する法人等があ
り、さらに平成 16 年 4 月からは国立大学が法人化され、地方独立行政法人制度も創設
された。これらの法人の会計には、独立行政法人会計基準を基礎とした会計基準が適用
されている（平成 16 年 4 月施行）。

独立行政法人は、政府からみれば、いわばひとつの事業部門を子会社化したようなも
のである。本社部門である政府・自治体の一般会計において、どのような取組が行われ
ているのかをみておこう。

政府においては、財務省財政制度等審議会に公会計基本小委員会が設置され（平成
14 年 12 月）また財務省主計局内に公会計室が創設され（平成 15 年 1 月）、我が国の
政府会計に共通する基本的な考え方を整理し検討を行っている。平成 15 年 6 月に財政
制度等審議会では、財政制度、特に予算、評価との関連で会計制度のあり方について議
論を行い、『公会計に関する基本的な考え方』が公表された。また、平成 15 年 12 月に

は、『省庁別財務書類の試作基準について』が公表された。

地方自治体においては、いくつかの先進的な自治体の試みを始めとして、総務省方式でのバランスシートの作成が広がり、ストック情報やコスト情報の必要性を認識し始めたところであるが、具体的な活用方法はまだ充分ではない状況である。

政府・自治体会計への複式簿記・発生主義会計の導入は、多くの先進諸国において広がっているが、我が国では、単式簿記・現金主義会計を義務付けている会計法や地方自治法等に基づく現行法制度等が支障となり、いまだ本格的導入への道のりは遠い状況にあるといえる。

また、大きな課題として挙げられるのが、公的部門に一般的に適用される財務会計上の概念フレームワーク（基礎的な枠組み）が存在しないことである。その結果、

概念フレームワークを基礎として、演繹的な構造に基づいた論理的整合性をもつ会計基準を構築する環境がない。

会計基準設定の作業に際しては会計上の論理性よりも、会計基準の対象となる法人等の個別的事情を優先した状況となっている。

という問題が生じている。

1-4 なぜ概念フレームワークが必要か

概念フレームワークとは、首尾一貫した会計基準を導き出すために、財務報告の基本目的及び基本原理を統合的に記載した体系である。基本目的とは財務報告の目標と意図を明らかにすることであり、基本原理とは財務報告の根本にある概念である。基本原理は基本目的の達成を支援する。根本的な概念は、会計処理すべき取引や事象あるいは状況をいかに選択し、それらをどのように認識し測定すべきか、またどのように要約し報告すべきかについて指針を与える。フレームワークは、一般に認められた会計原則の更改を要求するものではないし、既存の会計処理または開示基準の改定や修正、あるいは解釈を行うものでもない。フレームワークは、新しい会計基準を開発する段階において影響力を持つものである。

なぜ概念フレームワークが必要なのか。それは、フレームワークは、会計基準設定のための基礎として、また、会計処理・報告の問題点を解決する手段として、使用すべき概念を提供するものであり、それにより、会計基準の設定主体が特定の会計基準について意思決定するときの基礎となるからである。フレームワークはすべてに対して解答を与えるものではない。しかし、フレームワークと整合しない代替案を削除することにより、選択肢の範囲を狭めることができる。例えば、「資産とは何か」という基本的な議論を何度も繰り返すことを避け、基準設定過程が効率的になる。

フレームワークは多くの利害関係者から一定の合意を得ることにより、会計基準設定の決定において個人的な偏向の影響を減少することができる。このような一定の合意を

得た概念フレームワークが提供する指針がなければ、会計基準の設定は審議会等に参加した個々人のフレームワークに基づかなければならず、基準設定上の特定の論点についての合意を得ることは困難である。また、合意ができて一時的なものとなる可能性がある。さらに、その後類似の課題が出てきたときに以前と異なる結論に達してしまうかもしれない。

フレームワークは、公平で中立的な財務情報の供給を促進することを目的とした会計基準を開発するときに指針を与える。中立的な財務情報は、情報の利用者が経済的な意思決定を行う場合において有用なものとなる。

フレームワークにより恩恵を受けるのは、会計基準の設定主体だけでない。財務報告の信頼性を高めることによって、一貫した会計基準に従って財務諸表が作成されるようになり、財務諸表の作成者及び利用者も恩恵を受けることになる。

1-5 自治体会計の歴史的転換

(1) 自治体会計と政府会計を区別する必要性

我が国の自治体会計には、現在のところ、企業会計における概念フレームワークに相当するものは存在しておらず、まして政府、自治体、独立行政法人等の公的部門における概念フレームワークは存在していない。単に公会計というと、その対象範囲は広く、政府を対象とする政府会計と自治体を対象とする自治体会計とでは、必ずしも問題の所在や利用目的が同一ではなく、概念フレームワークを考える場合に、一定の合意を得ることが困難である。そこで、本書では、我が国の自治体会計に焦点をあてて、問題の所在と解決の方策を検討するものである。何故なら、政府が議員立法制を取っているのに対して、自治体は首長と議会という二元代表制のもと、首長に大きな権限と責任があり、その経営責任が明確だからである。

1990年代以降の我が国は、政府による借入金増大による財政規律の破綻と事業の有効性・効率性の低下が著しく、公的サービスの持続可能性に大きな疑問をもたらしている。しかしながら、住民が危機感を共有しているとはいえ、問題解決への道筋は明確には示されていない。自治体においても、護送船団方式による運営は限界を迎えており、自治体は自らの責任において財政改革と事業の効率化を図らなければならない。

自治体は組織であり、組織の最高責任者は、人も物も金も含めて全体をまとめて経営する責任を負っている。その自治体の行政活動の目的に照らして業務を効率的に遂行することを「経営する」という。自治体がそれぞれ独自の経営体として、住民その他の利害関係者に、会計数値で財政状態及び経営業績を報告し開示する新しい会計制度が必要なのである。

(2) 地方自治体の厳しい財政状況

我が国の地方自治体が抱える借金は 203 兆円あり、政府が抱える借金 570 兆円と合計すると、740 兆円(重複分 33 兆円控除後、平成 16 年度末実績見込み)となっている。国及び地方の債務残高対国内総生産(GDP)比は、平成 16 年度 146.5%であり、増加の一途にある。

東京都の平成 16 年度普通会計決算は、歳入総額 6 兆 3,090 億円(前年度比 151 億円増) 歳出総額 6 兆 1,615 億円(前年度比 237 億円増)で、形式収支は 1,475 億円(前年度比 86 億円減)の黒字となったが、これから翌年度に繰り越すべき財源を差し引いた実質収支は 276 億円(前年度比 173 億円減)の赤字となり、7 年連続で赤字となった。一方、経常収支比率は、92.6%(前年度比 5.3 ポイント減)と改善した。これは、都税収入の増加に支えられ、「第二次財政再建推進プラン」(平成 15 年 10 月公表)の着実な取組により、都財政の財政構造改革の歩みは着実に進んでいることを示している。しかしながら、依然として高い水準にあり、強固で弾力的な財政体質を確立するため、引き続き財政構造改革への取組が必要である。

(3) 予算・決算：単年度収支のみ

国、自治体の予算及び決算は、収支のみの計算書を作成するにとどまっており、その収支計算書には経常収支と資本収支の区分がなく、単年度予算・決算の計算書に過ぎないものである。現在は、この収支計算書だけでは、継続的なサービス提供に係る支出や、多額なインフラ資産等の管理と借入金の管理のための十分な財務情報が得られない状況である。

(4) 資本予算(投資・資金調達)の増加

住民等の要求に対応して施設等への投資の増加、税財源の減少による公債の増加が顕著となっている。この投資とその資金調達の状況を表示する計算書が、資本予算(投資・資金調達)であり、現状の現金主義会計においても改善可能なものであるが、我が国では作成されていない。

(5) 地方自治体における資本会計の特質

会計(アカウンティング)とは、経済活動・事象を貨幣金額で認識、測定、記録及び開示することであると定義づけられる。一方、財務(ファイナンス)とは、資金の調達・運用のことと定義づけるとすると、自治体会計の本質は、会計と財務の結合にあるとい

える。現行の自治体会計では、借入金により施設等への投資の支出が支払われた場合、借入金の元本と利息に等しい額が公債費として予算書（決算書）の支出に記入される。同時に、自治体は損失の予算を許可されていない。このことは、借入金元本と利息が支出として計上されるため、少なくともそれらの支払をカバーするために税金を徴収（あるいは配分）しなければならないことを意味する。

企業会計の場合、借入金によって固定資産を購入した場合は、固定資産の減価償却費と借入金の支払利息だけが費用として損益計算書に計上される。元金返済は、貸借対照表科目の現金預金勘定を減らして長期債務を減少させる。

これに対して、自治体会計では、元金返済は収支決算へ計上されるので、元金返済は減価償却に代わるものとみなすこともできる。しかしながら、その場合、資産の毎年コスト（減価償却費）が、財務の年間コスト（元金返済）によって代替されるので、コストと財務の問題を複雑に組み合わせることになる。

均衡予算の要求がある限り、会計は財務と結び付けられる。会計と財務の結合は、政治や行政の責任者が、毎年の債務返済をするために、毎年租税を徴収（あるいは配分）することを強いられることを意味する。この点において、政治や行政の財政的な誠実性に対して、住民からのコントロールが働くことが期待される。これが自治体の資本会計の特質といえよう。

（６）債務・財政赤字の増大と財政改革（歳出削減と増税）

国・地方自治体における長期債務の異常な累積、歳入大幅不足のもとでの急速な高齢者の増加と若年層人口の減少という非常事態に直面しながら、未だ適切かつ総合的な改革施策が立案、実行に移されたとはいえない。

国と地方との関係では、これまでの全国一律の地方行政ではなく、国が担うことと地方が担うことを適切に分担して、単なる権限と税財源の地方移譲ではなく、地域間の格差にも配慮しつつ国・地方を通じて持続可能な行財政システムへの改革を実行することが重要である。

地方自治体においても、これまでの政治や行政の責任を明確にして、大胆な歳出削減を行い、身の丈にあった財政規模のなかで、適切な受益と負担の関係を実現することが求められている。

1-6 自治体会計と企業会計との質的差異

「1-2 自治体の活動環境（パブリック・ガバナンス）の特徴」で述べたことから、自治体会計と企業会計には次のような質的な差異がある。

(1) 予算管理の重要性

企業も自治体も同じ高度資本主義社会に存在している。そこでは、財及びサービスの生産が市場において貨幣により交換され、生産活動は、投資家の所有する企業によって行われ、事業活動は経営者により統括されている。投資家は、証券市場を通じて資源の配分を行っている。政府・自治体は、課税、政策的な財政支出、金融政策を通して資源配分プロセスへ介入している。企業は、市場のコントロールに服する度合いが高いが、自治体は、市場競争の影響が少なく、資源の用途制限、予算管理が資源の獲得・配分の重要な要素となる。

(2) 資源提供者

企業や自治体と資源提供者との関係についてみると、民間部門では、投資家が、リスクに見合うリターンを受けることを期待して投資する。政府・自治体の公的部門では、企業のような所有主は存在せず、納税者（住民）は強制的な課税により徴収されるが、直接的な金銭的な見返りを期待しているわけではない。むしろ、自治体の事業そのものに関心があり、事業の目的や目標が達成されていく状況を見守ることに関心がある。

(3) 財務報告の基本目的

財務報告の基本目的は、利用者の経済的意思決定に役立つ情報を提供することである。

企業の目的は、株主価値を最大化することにある。従って、企業の財務報告の基本目的は、現在及び将来の投資家、与信者、その他の情報利用者が、合理的な投資、与信等の意思決定を行うにあたって有用な情報を提供することである。そのために、企業の利益の要因、すなわち、経済的資源、それに対する請求権、それに変動をもたらす取引、事象、環境要因に関する情報を提供しなければならない。

一方、自治体の目的は、利益をあげることではなく、住民サービスを提供し、住民福祉の向上に資することにある。従って、自治体の財務報告の基本目的は、使用された資源と提供されたサービスの関係が、組織の目的の達成にどの程度貢献しているかについて、評価をするのに役立つ情報を提供することである。そのために、事業執行に関する情報及び予算統制や法律の遵守に関する情報、提供するサービス、その提供を継続する能力、管理運営者の受託責任、組織の業績について情報を提供しなければならない。

1-7 公的説明責任の意味

(1) アカウンタビリティ(説明責任)とスチュワードシップ(受託責任)

財務会計には、スチュワードシップ(受託責任)とアカウンタビリティ(説明責任)という2つの基本概念があり、財務報告の目的を考える場合の基礎となる。

スチュワードシップ(受託責任)

スチュワードシップ(受託責任)の意味は、受託者が受託した資産が受託以外の目的に流用されていない事実を示すことである。従って、受託責任会計は受託者によって集められた資金とその資金が保持される形式、及び貸借対照表に通常制限される。損益計算書は1年間に保持された現金の増加・減少を示す。監査報告書は貸借対照表が真実と公正を表していることを保証する。

アカウンタビリティ(説明責任)

アカウンタビリティ(説明責任)は、広義の意味では、委託者に対する受託者の行動を表明する責任である。従って、会計よりはるかに多くの意味を持つが、定義することは容易ではない。会計は、財務的なアカウンタビリティと経済性を示すアカウンタビリティに関係する。アカウンタビリティは、業績への責任を含み、狭く定義された受託責任を越える。

全ての組織は、会計報告をする際、受託責任機能を伝統的に強調してきた。民間企業など営利目的の組織には利益測定尺度が存在するので、業績評価の指針のために受託責任会計を分析することができる。比率分析(1株当たり利益など)は、この最も良い例である。しかしながら、資本市場では、伝統的なスチュワードシップを含みながら、より広い業績測定が行われており、公表用の財務報告に様々な業績指標が追加される。

現在の自治体会計では、受託責任会計は業績の限られた測定尺度を提供するだけである。典型的な測定尺度は、予算と決算の比較である。これは役に立つ情報であるが、サービスの品質や提供する量に関しては何も言及しない。そのため、追加的な業績測定を行う必要性があり、より詳細な測定尺度が求められている。

さらに、地方自治体に対する住民の資源提供は、納税という非自発的(強制的)な行為であり、納税は本来的な意味での意思決定の対象とはなり得ない。この点は、投資家や与信者が企業に対して自発的に資源提供を行っていることと大きく異なる点である。従って財務報告は、住民が、地方自治体の説明責任を評価し、経済的、社会的、政治的な意思決定を行うのに役立つものでなければならない。

つまり、自治体は、受託責任会計の限界及び納税者の存在によって、より広いアカウンタビリティが求められていると言える。そこで、ここでは自治体のアカウンタビリテ

ィを公的説明責任と題し、より具体的にその要件を検討する。

(2) 公的説明責任

公的説明責任の履行には以下のものが含まれると考えられる。

期間衡平性の遵守

行政サービスコストの期間移転を原則として禁止するという考えである。当該年度の収入は当該年度のサービスを賄うのに十分であったかどうかを明らかにする情報を提供しなければならない。その趣旨は、地方自治法等における均衡予算規定や起債制限規定に現れている。

予算への準拠

予算は、重要な公的財務情報であり、期間衡平性の確保を誘導・支援する法的なシステムとして位置づけられる。法的手続きに従って採択された予算に準拠して資源が調達され、利用されているかどうかを明らかにし、また財政関連法規等が遵守されているかどうかを明らかにする情報を提供しなければならない。

サービス提供の努力と成果に関する報告

行政サービスにおいては市場メカニズムが働かず、サービスの消費者とそのコストの負担者が一致しない。このため、企業の業績評価における利益のような単一の指標が存在せず、地方自治体の業績評価に困難性をもたらしている。その対策として、サービス提供に関する努力と成果に関する報告が必要である。行政活動を経済性、効率性、有効性の観点から評価することによって、住民に業績評価に役立つ情報を提供しなければならない。

(3) 米国政府会計基準審議会 (GASB) の定義

GASB では、地方自治体の公的説明責任 (アカウントビリティ) は、「自己の行為を説明する義務、すなわち自己の行ったことを弁明する義務」(概念書第1号 1987)と定義されており、より具体的には「公的資源の調達と使用目的について弁明する義務」(同上)をいう。自治体の公的説明責任は、住民が「知る権利」を持っているという信念に基づいている。知る権利とは、住民とその選ばれた代表が、包み隠さず言明された事実を受け取ることにより、開かれた協議ができることを保証するものである。民主主義社会において、自治体が説明責任の履行という義務を全うするうえで、財務報告は重要な役割を果たす。

(4) 連邦会計基準諮問審議会 (FASAB) の定義

FASAB 概念書第 1 号「連邦財務報告の基本目的」では、政府の会計と財務報告において「説明責任」とその結果としての「意思決定有用性」は、2つの基本的な価値を構成し、財務報告の基本目的の基礎をなす、とされている。さらに民主的な政府は、予算遵守、業績、受託責任に関して責任を持つべきであり、政府は説明責任を査定するのに役立つ情報を提供しなければならない。同時に、政府は、その活動を経済的、効率的、効果的に行う責任を有しており、行政責任者（政府の政策・プログラムを構想、選択、実行する人）にとって、有用な情報を提供しなければならない、とされている。

FASAB 概念書 1 号では、説明責任の意義には 5 つのレベルがあるとしている。

レベル 1（価値） - 政策選択に関する政策説明責任

レベル 2（アウトカム） - 究極目的の達成度に関するプログラム説明責任

レベル 3（効率性と経済性） - 活動の効率性に関する業績説明責任

レベル 4（計画、配分、管理） - 必要とされる活動を行う際の適切な過程、手続き、測定に関するプログラム説明責任

レベル 5（遵法性） - 承認された予算や条項に基づく基金の使用に関する誠実性と適法性の説明責任

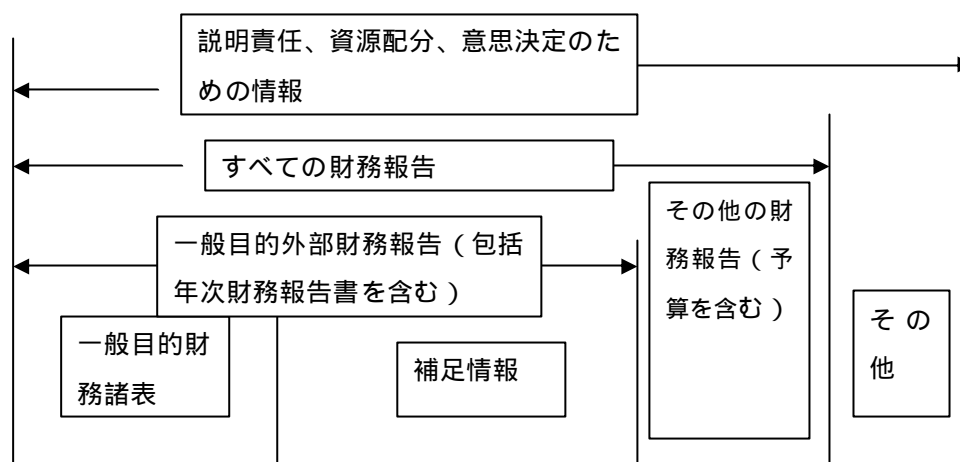
1-8 自治体における財務報告の基本目的

財務報告は、それ自体が最終目的ではなく、多くの目的に役立つ情報を提供することが意図される。従って、財務報告の基本目的は、利用者のニーズと利用者が行う意思決定を考慮したものでなくてはならない。参考として、GASB 及び FASAB における取扱いを以下に示す。

(1) GASB における取扱い

GASB では、説明責任の評価や資源配分投資、その他の意思決定に用いられる全ての情報と、自治体によって提供される全ての財務報告及び財務諸表の役割を、下図のように位置づけている。

図 財務報告の利用者によって用いられる情報



（図の解説）

一般財務報告は、多様な利用者の共通したニーズを満たすための情報を提供するのに対して、特別目的財務報告（予算を含むその他の財務報告）は、一般に特定の利用者のニーズを満たすために利用される。

財務諸表は、財務報告の中核であり、外部利用者に対する財務情報の主たる伝達手段である。一般目的財務報告は、包括的年次財務報告、ポピュラーレポートを含む。これらは、非財務情報を含むことがある。

GASB では、一般目的財務諸表を通じて、すべての財務報告の基本目的が達成できるものではないと考えられている。財務報告の基本目的は、一般目的外部財務報告に関連しており、一般目的財務諸表の情報に限定されない。

GASB は、地方自治体の財務報告の基本目的として、次の項目を挙げている。

自治体が公的説明責任を履行するのを支援し、また、自治体の説明責任の履行状況を利用者が評価するのに役立つものでなくてはならない。

ア 当該年度の歳入は当該年度の行政サービスを賄うのに十分であったかどうかを明らかにする情報を提供すること。

イ 法的手続に従って採択された予算に準拠して資源が調達され、利用されているかどうかを明らかにし、またその他の財政関連法規や契約で規定された条項が遵守されているかどうかを明らかにすること。

ウ サービス提供の努力と成果について、利用者が評価するのに役立つ情報を提供すること。

財務報告は、自治体における当該年度の活動成果を利用者が評価するのに役立つものでなければならない。

ア 財務的資源の調達源泉と用途に関する情報を提供すること。

イ 活動に必要な資源をどのように調達し、またその資金需要をどのように賄ったかについての情報を提供すること。

ウ 活動の結果、財政状態が改善されたのか、または悪化したのかを明らかにするのに必要な情報を提供すること。

財務報告は、自治体における提供可能なサービスの水準及び支払期限の到来した債務の支払能力を、利用者が評価するのに役立つものでなければならない。

ア 財政状態と財務業績に関する情報を提供すること。

イ 耐用期間が当該年度を超える物的資源及びその他の非財務的資源に関する情報を、これら諸資源のサービス提供能力を評価するのに利用可能な情報とともに、提供すること。

ウ 資源に対する法律上または契約上の制約並びに資源の潜在的損失のリスクを開示すること。

(2) FASAB における取扱い

財務報告の基本目的は、連邦政府が自らの説明責任を明らかにする上で有用な情報を提供し、内部利用者が政府機関の管理を改善するのに役立つものでなければならない。

基本目的は、連邦政府の現在の財務報告システムを査定し、費用対効果の観点から、連邦政府の説明責任と意思決定を改善する上で新しい会計基準がどのように役立つかを検討するためのフレームワークを提供する。

連邦財務報告は、財務報告の利用者のニーズに基づくものでなければならない。

基本目的は次の4つからなる。

予算遵守

課税及びその他の手段を通じた資金の調達、並びに各年度の予算編成にかかわる法律及び関連法制に基づく資金の支出について、政府が公的説明責任を果たすにあたり、財務報告は政府を支援するものでなければならない。同時に、利用者が次のことを評価するのに役立つものでなくてはならない。

ア 予算資源がどのように調達され利用されたか。また、それが法的認可に準拠しているか。

イ 予算資源がどのような状態にあるのか。

ウ 予算資源の利用に関する情報が、プログラム活動のコスト情報とどのように関連

しているか。また、予算資源の状態に関する情報が、資産及び負債に関する情報と整合的であるか。

活動業績

財務報告は、報告実体のサービス提供の努力・コスト・成果、資金調達、資産及び負債の管理における以下の事項について、利用者が評価するのに役立つものでなくてはならない。

- ア プログラム及び活動にかかるコスト、並びにコストの構成と変化。
- イ プログラムにかかる努力と成果、その時系列の変化とコストとの関連性。
- ウ 資産及び負債の管理の効率性と有効性。

受託責任

財務報告は、当該期間における政府の活動及び投資が国家に対してどのような影響を及ぼしてきたか、また、その結果、政府と国民の財政状況がどのように変化してきたか、それは将来どのように変化するかを、利用者が査定するのに役立つものでなくてはならない。

- ア 政府の財政状態は時系列的に改善したのか、悪化したのか。
- イ 将来の予算資源は、公的サービスを維持し、償還期限に債務を償還するのに十分か。
- ウ 政府の活動は、国民の現在及び将来の厚生増進に貢献してきたか。

システムとコントロール

財務報告は、財務管理システム、内部会計及び業務コントロールが、以下の事項を保証するうえで、適切なものであるかどうかを、利用者が理解するのに役立つものでなくてはならない。

- ア 取引が、予算及び財務関連法律等に準拠し、承認された基本目的と整合的に執行され、連邦会計基準に基づいて認識されていること。
- イ 資産が、不正、浪費、濫用を抑止するように適切に管理されていること。
- ウ 業績測定に関する情報が適切に補足されていること。

1-9 財務報告の報告主体

(1) 報告主体の理論的分類

財務諸表の利用者は、経済主体全体としての財務上の事項に関心を抱いており、それらに関する情報を必要としている。連結財務諸表は、個々の法人格という法律上の枠にとらわれず、経済主体に関する財務情報を単一主体の財務情報として、利用者に提供するものである。

ここで、報告主体とは、外部利用者のために財務報告を作成する主体をいう。具体的

には、政府、省庁等の個別主体、政府全体のグループなどがある。

また、経済主体とは、財務報告目的において支配主体及び被支配主体から構成される一群の主体、グループをいう。

報告主体は何であるか、また、どのようにそれを定義するかといった問題は、企業会計にとって重要なものの一つであるが、それ以上に公的部門の会計にとって重要な意義を持つ。報告主体に関する多くの理論が提唱されているが、その主なものは次のようなものである：

資本主体論

企業主体論

資金理論

指揮官理論

資本主体論

この理論はもっぱら所有者の視点から組織を見る。報告単位は組織である。株式会社の場合、株主に対して財務諸表が提出される。貸借対照表は株主の財務状態の明細書であり、損益計算書は株主の財務状態の変化を示す。

所有者の視点が企業グループの場合、子会社は、グループの株主が保持する純投資の点から、グループの財務諸表の中で示される。

企業主体論

この理論は企業実体の視点から組織を見る。報告単位は企業実体である。

企業グループの例を用いると、企業実体の視点は全体としてグループを見て、貸借対照表の中でグループが所有する全ての資産及び負債を報告する。付加価値計算書は損益計算書の企業実体視点である。株主に起因する利益を示す純利益に焦点を当てるのではなく、付加価値計算書は、企業実体がその経営によってどれだけの価値を加えたか、また、その付加価値がどのように多くの資源提供者に配分されたかを表現する。

資金理論

この理論では、報告単位がファンドとして定義され、組織が1つのファンドあるいは一連のファンドと見なされる。もし組織が一連のファンドと見なされていれば、組織の財務報告が、構成するファンドの財務報告の集合体になることを意味する。

ファンドがどこのものか、また、それらがどこの領域をカバーするかは、人為的に決定される。

指揮官理論

この理論は、一連のファンドの点からではなく一連の責任センターの点から組織を

見るという点で資金理論の変形である。責任センターはそれぞれマネージャー(「指揮官」)によってコントロールされる。また、マネージャーはそれぞれその部門に責任を負う。

従って、指揮官理論の下では、組織の財務報告は、各責任センターのすべての財務管理及び業績報告書の集合体である。ファンドが責任センターの点から定義される場合、ファンドの視点と指揮官の視点は一致する。

実務上、公表された財務報告は、これらの視点の2つ以上を同時に採用する傾向がある。組織の種類が異なれば、重点を置く視点も異なる。民間企業の典型的な財務諸表は、所有者の視点に基づくが、時価評価を含むことで企業実体の視点へのシフトを示すともいえる。

ファンドの視点の最良の例は米国の地方自治体である。

GASBは、以下の7つの主な形のファンドを含むことを奨励している。

一般基金 (General Fund)、特別収益基金 (Special Revenue Funds)、資本プロジェクト基金 (Capital Projects Funds)、減債基金 (Dept Service Funds)、事業基金 (Enterprise Funds)、内部サービス基金 (Internal Service Funds) 及び信託・代理人基金 (Trust and Agency Funds)

ファンドの視点を採用すれば付加的な情報を提供することに柔軟になる。しかし、その柔軟性は、採用された集合体のレベル、同じ情報についての視点の意思に左右される。

基金会計の主な問題点は、基金が集計される範囲である。すなわち、基金が組織と必ずしも一致しない。また、基金では集計が分かれるため、特定のサービスのコストがひとつの項目として示されないという問題点が生じる。例えば、警察の運営費の大部分は一般基金に含まれる。しかし、資本支出(元利償還)は減債基金に含まれる。さらに、特別基金によって融資された領域があり、その領域のコストはまた異なるファンドに現れる。

英国の地方自治体は、指揮官視点と結合したファンドの視点で報告されている。そのファンドは米国形式と同じではない。なぜなら、その報告書は、一般基金、住宅経常勘定、信託資金などについての勘定を含むが、これらは GASB の定義のように厳密な意味のファンドではないためである。それらは自己充足的な勘定の集合ではない。地方自治体は、ただ1つの重要な現金出納帳を持っているといえる。

貸借対照表は、通常、各勘定のために作られる。しかし、運営勘定ははるかに詳細である。一般基金は、例えば教育、公衆衛生及び道路へ分離される。これらは、評議会に対してこの活動に責任を負う専門家をもち、それぞれ地方自治体の責任センターがある。社会サービスのディレクターは社会サービスの「指揮官」で、評議会に対してではなく、社会サービスのコミュニティに対して責任を負う。

(2) GASB のアプローチ

公的部門が、より小さく、また、より多くの説明可能なユニットに分かれるにつれて、会計主体の問題はより大きくなっている。

GASB が採用したアプローチは、「監督ユニット」という基準である。基本的な基準は、選任された監督ユニットの職員がそのユニットの監督責任を行使する能力があるかどうかである。

この監督責任は監督ユニットの権限に由来し、次のものが含まれる。

財務相互依存 (Financial interdependency)

これは、ユニットが財務的な便益を生むか、監督ユニットに財政負担を課するかの程度に関係する。資金不足、余剰に対する権利及び保証、あるいは債務に対する「倫理的責任」に対する責任を含む。

権限を支配する選択 (Selection of governing authority)

これは、監督ユニットが最終的な意思決定をする権限を所有し、決定に関して説明責任が保たれるかどうかに関係する。

管理者の指示 (Designation of management)

これは、ユニットの管理者が指定され、監督ユニットに対して説明責任を保ったかどうかに関係する。

オペレーションに著しく影響を及ぼす能力 (Ability to influence operations significantly)

これは、予算要求の審査、請負契約への調印、主要人員の雇用の承認、設備と所有物に対する実行コントロール、などを含むユニットのオペレーションに影響を及ぼす監督ユニットの能力に関係する。

財務案件に対してのアカウントビリティ (Accountability for fiscal matters)

これは、予算上の権限の範囲、欠損に資金を提供することに対する責任、寄付金及びファンドの支出金の制御、及び集められた収益が監督ユニットによって決定されるかどうかに関係する。

GASB(1994)は、同じ基本的なアプローチを用いながらも、新しいコンセプトを提示した。財務会計主体は次のもの全てから構成されると述べている。

第一の政府 (the primary government)

第一の政府は、その法的主体を構築するすべての組織からなる。

第一の政府が財政的な説明責任を果たすための組織 (organizations for which the primary government is financially accountable)

これらは構成要素のユニットとして位置づけられる。

他の組織 (other organizations)

もしもこれを排除すると会計主体の財務諸表の利用者に対し、誤解を与えやすくするかまたは財務諸表の内容を不完全にさせる。これが、この組織と第一の政府との関係の本質と意義である。これらも構成要素のユニットとなる。

これらには、以下の 3 つの基準を満たす各特別目的政府を除いて、各州及び地方自治体が含まれる。

- ア 別々に選任された運営団体を持っている。
- イ 法律上個別である。
- ウ 財政上独立している。

構成要素のユニット(カテゴリー 2 及び 3)が、第一の政府の財務諸表にどのように含まれるかは、第一の政府との関係の深さによって決定される。大部分は「個別に示される」(すなわち、第一の政府の財務諸表の中に示されているが、構成要素のユニットの結果を識別する個別の欄を用いている、また、概略の注記開示を提供している)と期待される。しかし、そのことは、第一の政府が「混合される」のと、実質的には同じである。

GASB によって採用されたアプローチは両方とも、公的部門組織が直面する複雑性を実用的に解決するための方法である。会計主体の問題は会計基準設定主体が直面する最も困難なものの中の 1 つである。組織的な関係はしばしば、複雑な法的構造を用いることによって、より複雑になっている。

(3) FASAB のアプローチ

FASAB では、報告実体となるためには、以下の規準を満たす必要があるとしている。

資源をコントロールし配置すること、アウトプットとアウトカムを産出すること、予算またはその一部を執行することについて、管理責任を負っており、業績の説明責任を負っている。

実体の範囲が、財務状況と活動に関する有用な情報を提供するように確定されている。

資源配分等の意思決定に役立つように、また実体の説明責任を履行させるのに役立つように、財務情報を活用できる財務諸表の利用者が存在する。

さらに報告実体に含まれる構成要素の規準について、GASB の概念規準を参考にして、政府に適合させた形で、概念的確定規準と具体的確定規準の 2 つを作成している。

概念的確定規準

連邦予算部門の「行政機関と勘定による連邦プログラム」を概念的確定規準として

いる。連邦政府の構造として、組織の側面、予算の側面、プログラムの側面をもち、相互に関係している。

具体的確定規準

予算の「行政機関と勘定による連邦プログラム」という項目に示されていない組織が、財務報告の一部をなすかどうかを判断するための具体的確定規準は以下のとおりである。

- ア 連邦の機能遂行のために、政府の主権を行使している
- イ 組織が連邦政府によって所有されている
- ウ 報告実体により直接的または間接的な行政コントロールを受けている
- エ 連邦の使命と基本目的を遂行している
- オ サービス需要者に影響を与えるようなアウトカムや資産の処分をしている
- カ 報告実体との信託関係、負債等の保証または「道徳的責任」のような財務的相互依存関係を有している

1-10 財務報告の利用者

(1) 財務報告の利用者とそのニーズ

財務報告の総合的な基本目的は適切でなければならないが、これを定義するためには、財務報告の利用者が誰であるか、そして、利用者のニーズが何であるかを知る必要がある。自治体に当てはめると、全ての住民が自治体の財務情報の利用者か、または潜在的な利用者であると仮定することができる。これは民主主義の基本的な概念と一致するだろう。しかしながら、問題はそれが利用者ニーズのリストを作り出す際に殆ど役に立たないということである。住民の皆が同じ情報を必要とする場合、自治体の財務報告は役立つだろうが、皆が異なった情報を必要とする場合、自治体の財務報告がそのニーズに応えるのは困難であろう。

従って、実用的なアプローチは利用者と潜在的利用者を分類することである。同じ情報を必要とするメンバーごとにグループを作り、かつ、管理出来るグループ数に分類する方法である。

公的部門において、過去に採られたアプローチでは、異なった結論をもたらした。一方では、財政的な会計の複雑さを強調して、その結果多くの利用者グループを作るという分散的なアプローチがあった。他方、共通点を強調して、わずかな利用者グループを作るという集約的なアプローチがあった。

企業部門では、会計理論における利用者ニーズ・アプローチは、多くの権威ある声明によって支持されている。もっとも注目に値する例は、米国財務会計基準委員会(当時。現在は米国財務会計基準審議会【FASB】)の Principles of Financial Reporting by

Business Organization (1978) であり、英国の Accounting Standards Board's Statement of Principles for Financial Reporting (1999)である。

一方、公的部門においては利用者及びそのニーズはどうなっているのかを検討するため、参考として米国政府会計基準審議会 (GASB) 及び連邦会計基準諮問審議会 (FASAB) における取扱いを以下に示す。

(2) GASB のアプローチ

GASB は分散的なアプローチよりも集約的なアプローチに近い方法を採用した。GASB が列挙している利用者は次の通りである。

政府が第一義的な説明責任を負っているグループ (市民グループ)

市民 (納税者)、有権者、サービス受取人、メディア、市民運動グループと財政研究者が含まれる。

市民を直接的に代表するグループ (立法機関及び監督機関)

州議会、カウンティー委員会、市議会、信託基金理事会、及び教育委員会のメンバー、並びに他のレベルの政府機関に対する監督責任を負った政府行政部局の職員が含まれる。

融資を行い、融資のプロセスに関与するグループ (投資家と与信者)

個人または法人の投資家及び与信者、地方債引受機関、地方債格付機関、地方債保険業者並びに金融機関が含まれる。

また、GASB は財務情報の利用者のニーズとして、以下のものを特定している。

法的に採用された予算と実際の財務的成果との比較

上記の 3 つのグループはいずれも、当初予算または補正予算と実際の成果を比較することに関心を持っている。市民並びに立法機関・監督機関は、資源が予算通りに利用されたかどうかを確かめたいと考える。

財務状態と活動成果の評価

財務報告書は、財務状況並びにサービス提供能力、債務償還能力を査定するために広く利用されている。投資家及び与信者は、自治体の長期的な債務償還能力を評価するため、市民グループは、増税やサービス料金の引き上げの可能性を評価するため、立法及び監督当局は、資本予算及び経常予算、活動プログラムに関する勧告を策定し、類似の地域の支出額との比較を行うため、財務報告を活用する。

財政関連の法律、規則、及び規則への準拠性の判定への役立ち

予算及び基金によるコントロールのほかにも、地方債発行限度、課税制限など政府活動を規制する法的制約がある。準拠性が確保されなければ財政責任が欠如している

ことを意味し、債務返済の累増、補助金の削減など深刻な財政上の結果をもたらす。そのため、立法及び監督当局は、予算編成プロセスの準拠性に関心を抱く。一方投資家及び与信者は、投資家を保護するための地方債契約や地方債制限を遵守しているかに関心を抱く。

効率と有効性の評価への役立ち

特に市民及び立法当局者は、政府機関におけるサービス提供の努力、コスト及び成果に関する情報を必要としている。財務情報と他の情報と組み合わせることにより、利用者が、政府の経済性、効率性、有効性を評価するのに役立つ。情報は、他の年度及び他の政府機関との比較ができるように、十分に詳細である必要がある。

(3) FASABのアプローチ

FASABも、集権的なアプローチを採用しているが、利用者ニーズに関してはGASBとは異なった結論に至っている。FASABでは、次の4つの大口使用者グループが存在するとしている。

市民

納税者、有権者、サービス受益者、ニュースメディア、圧力団体、州及び地方自治体の立法府と行政当局者、実業界、アナリストを含んでいる。

議会

議員とそのスタッフ、議会予算局、会計検査院が含まれる。

行政官

大統領とその代理人、プログラム当局者、部局や省庁の長、行政管理予算局と財務省の事務局が含まれる。

プログラム管理者

政府プログラムを管理する人が含まれる。

連邦財務報告の利用者の財務情報に対するニーズは、4つの一般的な項目に分類することができる。

予算遵守

すべての利用者は予算についての情報を必要とする。

市民からすると、予算執行の情報が提供されることによって、市民の代表者が最も基本的な責任を果たしているかどうか、法律に従って資金を調達し使用しているかどうかを評価することができる。

活動業績

市民は、生活に影響を及ぼすプログラムに関する情報を必要としている。議会と

行政官は、プログラムの比較をするためにそれぞれの費用の情報を求めており、比較を有効なものにするためには、コストが定義され規定されなければならない。プログラム管理者は、資産と負債に関する情報を必要とする。

受託責任

市民、議会、行政官とプログラム管理者は、政府の活動が政府の財政状況及び国民生活に及ぼす影響を評価するために情報を必要とする。短期と長期の財政展望についての情報が必要とされる。

預金保険、年金保険などに関連する政府の貸出残高とリスクについての情報が必要とされる。

システムとコントロール

あらゆるレベルの情報利用者は、内部統制と財務管理システムの適切性に関する情報を必要としている。市民は、システムとコントロールが、彼らが提供した資源を保全するのに適切であるという保証を欲している。

1-11 自治体における内部統制

(1) コーポレートガバナンスの一環としての内部統制

コーポレートガバナンス (Corporate Governance) を強化しようとする考え方は、民間企業ばかりでなく、自治体にも当てはまるものと考えられる。

コーポレートガバナンスが自治体においても重要視されてきた背景には次のような事情がある。

住民や議会による監視の強化。

利害関係者、特に納税者としての住民が参加することによる統制機能の強化。

行政の透明化と地方分権化の推進による組織体としての自立。

国際会計士連盟は、コーポレートガバナンスの構成要素を、組織構造、外部報告、内部統制、行動基準、の4つに分けている。このように、内部統制が明確にコーポレートガバナンスの中に位置付けられるという構造になっている。

地方分権化のもと、組織体として自立していく為には、自治体が内部統制なりガバナンス構造を確立していくことが要請されるのである。

(2) 内部統制の概念 (COSO 報告書)

内部統制の説明書として、1992年の米国トレッドウェイ委員会組織委員会 (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission: COSO) の報告書がある。COSO 報告書は企業組織体を中心としているが、その他の事業体として、非

営利組織も対象としており、自治体の内部統制についても、COSO 報告書の内部統制の概念は参考となる。

COSO 報告書は、内部統制を次のように定義している。

『内部統制は、広義には、以下の範疇に分けられる目的の達成に関して合理的な保証を提供することを意図した、事業体の取締役会、経営者及びその他の構成員によって遂行されるプロセスとして定義される。

- ・ 業務の有効性と効率性
- ・ 財務報告の信頼性
- ・ 関連法規の遵守 』

また、COSO 報告書では、内部統制の構成要素を次の 5 つとしている。

統制環境

統制環境は組織の気風を決定し、組織を構成する人々の統制に対する意識に影響を与え、内部統制の他の全ての構成要素の基礎をなすとともに、規律と構造を提供する。

リスクの評価

いずれの事業体も、さまざまなリスクに直面しており、各リスクは評価されなければならない。リスクの評価を行う場合の前提は、目的を活動レベルに結びつけるとともに、内部的に矛盾のないように設定することである。

統制活動

統制活動は、経営者の命令が実行されているとの保証を与えるのに役立つ方針と手続である。

情報と伝達

事業体を構成する人々が自己の責任を果たしうるような形式と時間枠において、適切な情報が識別、捕捉され、伝達されなければならない。

監視活動

内部統制システムは監視を必要とする。監視活動は、内部統制システムの質を継続的に評価するプロセスであり、日常的監視活動、独立的評価あるいはその両者の組み合わせを通じて行なわれる。

(3) 自治体における内部統制

従来、内部統制という概念あるいは言葉は、自治体にあてはめて使われるケースが殆ど無かった。それは自治体の事務執行の特色として、法規執行という側面と予算執行管理、予算執行を通しての事務執行の管理という側面が、あまりにも偏重されて過ぎたためである。具体的には、自治体において内部統制があまり議論されていなかった理由として、次の点が挙げられる。

旧自治省の中央集権的な管理があり、各自治体においては、厳格な管理をしなくても中央による監視統制が行き届いていた。

官庁会計の特質として、決定する人と執行する人と記録する人が基本的に別人格の人であるという事実によって、人による内部牽制管理ができており、内部統制という概念が組み込まれていた。なおこの制度は、法的な準拠性の管理という点においては優れていたが、経済性・効率性や外部報告等という点では限界があった。

日本公認会計士協会は、平成 13(2001)年 5月に地方公共団体監査特別委員会研究報告第 1号として、「地方公共団体における内部統制」を公表した。

当報告書で、内部統制の概念を次のように定義している。

『ここで対象とする地方公共団体における内部統制は、住民の福祉を増進するために、地方公共団体の事務が、地方自治法第 2 条第 14 項から第 16 項までに定めるところに従って、適法かつ正確におこなわれるのみならず、経済性、効率性及び有効性の観点からも適切に執行され、その資産が適切に管理されるように、管理責任者(地方公共団体のいわゆる理事者のほか、各部門の管理に責任を有する局長、部長等の職にある者)によって構築される組織及び事務執行におけるすべての手続又は手段並びに記録から構成されている制度である。』

当報告書は、地方自治体の監査委員が監査を実施するに当たっての立場から、内部統制の状況の把握等の方法を示したものであり、ここでは、自治体の内部統制においては合規性の観点は当然であるが、3E(経済性・効率性、有効性)の観点も重視するとしている。

現在、自治体においては、地方分権の推進に拍車がかかっており、行政評価の流れが、地方自治法の枠組みの外で進められている。住民の「知る権利」と住民参加への要望に対しての外部報告の充実など、従来の会計システム・内部統制では限界がある。

従って、効率的で健全な組織体を構築するために、自治体の新しい内部統制システムの構築が、急務である。

1-12 自治体における公的監査 (今後の課題)

(1) 自治体監査の現状

我が国の地方自治体に対する監査等には、国の地方自治体に対する財務の監視、補助金に対する会計検査院の検査、総務省行政評価局の地方自治体に対する調査などがあるが、主たる監査は地方自治体の規定による監査委員による監査と外部監査である。

監査委員監査

地方自治体では、特別執行機関として監査委員を置くことが地方自治法第 195 条第 1 項で定められている。

監査委員についての監査の範囲、種類等の概要は次の通りである。

ア 監査委員の監査の範囲

監査委員は、地方自治体が住民の福祉の増進に努めているかどうか、最少の経費で最大の効果を挙げよう努力しているかという点を考慮に入れながら、財務に関する事務の執行及び経営に係る事業の管理を監査するものであり、その監査対象は大変に幅広い範囲に及ぶ（法第 199 条第 1 項、第 3 項）（いわゆる財務監査）。

前記のほか、監査委員が必要であると認めるときは、地方自治体の事務、当該自治体の長の権限に属する事務、各委員会及び委員の権限に属する事務等の執行についても監査することが出来ることになっている（いわゆる行政監査）。

ただし、国の安全を害するおそれのある事項及び個人の秘密を害することとなる事項については、監査することはできないことになっている（法第 199 条第 2 項）。

イ 財務監査と行政監査

行政監査は、平成 3 年の地方自治法改正により監査委員の職務権限に追加された。財務監査と行政監査との関係は、次の通りである。

項目	財務監査	行政監査
・監査対象	予算の執行、収入、支出、契約、現金及び有価証券の出納保管、財産管理等の事務	財務に関する事務以外の事務
・目的	正確性 経済性 効率性 有効性	準拠性 経済性 効率性 有効性
・根拠条文	法第 199 条第 1 項、第 3 項 法第 2 条第 14 項、第 15 項	法第 199 条第 2 項 法第 2 条第 14 項、第 15 項

ウ 監査委員監査の種類

監査委員の監査の種類は次の 14 の監査である。

定期監査	法第 199 条第 4 項
随時監査	法第 199 条第 5 項
当該普通地方公共団体の長からの要求監査	法第 199 条第 6 項
財政援助団体等監査	法第 199 条第 7 項
一定数の選挙人の請求による監査	法第 75 条第 1 項

議会からの要求監査	法第 98 条第 2 項
決算審査	法第 233 条第 2 項
例月出納検査	法第 235 条の 2、第 1 項
指定金融機関監査	法第 235 条の 2、第 2 項
基金運用状況審査	法第 241 条第 5 項
住民監査請求監査	法第 242 条
職員の賠償責任監査	法第 243 条の 2、第 3 項
共同設置機関の監査	法第 252 条の 11、第 4 項
地方公営企業の監査	地方公営企業法、第 8 条第 1 項

以上の通り、監査委員の監査は、定期監査や例月出納検査あるいは決算審査のような定期性のある監査のほかに随時監査を行うことができる。随時監査とは、必要と認められるテーマについて随時に行われる財務監査及び行政監査である。

また、監査委員は要求・請求監査も行う。監査委員は、地方自治体の長や議会または住民から要求があるときは、その要求に基づく監査を行う機能を持っている。

エ 地方自治体監査委員制度と企業監査制度

地方自治体の監査委員制度と企業(大会社)の監査制度を比較すると次の通りである。

項目	地方自治体	企業(大会社)		
		監査役監査	内部監査	会計士監査
(1) 監査人	監査委員	監査役	企業内の者	公認会計士または監査法人
(2) 監査人の任命	地方自治体の長が選任し、議会の同意	株主総会が選任	社長	株主総会が選任(監査役の同意)
(3) 監査人の資格	識見を有する者 議員	定めなし	定めなし	公認会計士
(4) 監査人の主な業務範囲	財務事務執行の監査 自治体の経営に係る事業の管理の監査	業務監査 会計監査	業務監査 会計監査	会計監査
(5) 監査人の責任	法的責任なし	法的責任あり	法的責任なし	法的責任あり
(6) 監査の性格	外部監査と内部監査の中間的性質	内部監査	内部監査	外部監査

地方自治体の監査委員の性格は、企業の監査役監査より外部監査に近いものである。監査の厳格化を求めるのであれば、監査人の法的責任を規定すべきである。

外部監査

ア 外部監査制度導入の社会的背景等

地方公共団体に外部監査制度が導入されることになった社会的背景と立法趣旨は次の通りである。

・経緯

平成 6 年に地方 6 団体が地方分権を推進すべきであるという趣旨の意見書を提出し、外部監査制度の導入を提言した。平成 9 年 2 月には地方制度調査会の答申、同年 3 月には地方自治法改正案の国会提出、同年 6 月には改正地方自治法公布となり、平成 10 年 10 月 1 日より、外部監査制度は施行された。

・地方分権の大きな流れ

地方分権のためには、地方公共団体の自己決定権が確立または拡充されなければならない。そのためには自己チェックの体制を整えなければならないことになり、監査機能の強化が必要となった。

・不適正な予算の執行

一部の地方公共団体において不適正な予算の執行があり、カラ出張や不当な食糧費支出等が問題となり、信頼回復のためには透明かつ公正な行政が確保されなければならない、自浄能力を高めることが重要な課題となった。

・外部からのアプロ - チ

地方公共団体と外部監査人とは契約関係にあり、外部監査人は公務員の身分を持っていない。外部監査を導入することにより、納税者であり受益者でもある住民からみて行政の信頼性が高まることが期待されている。

このように外部監査制度は、短期間に成立し、必ずしも十分な法整備がなされているとはいえない。また、立法趣旨も、必ずしも、説明責任からの観点からではなかったこと等、今後の課題を残している。

イ 外部監査制度の概要

・都道府県、政令指定都市及び中核市が義務づけられている。

・外部監査は、弁護士、公認会計士、税理士、及び国や自治体での監査事務経験者のいずれかに該当する外部監査人により実施する。

・監査の形式は、自治体と外部監査人（自然人）が年間契約を結び、全般的な監査を委託する「包括外部監査」と、特定の案件ごとに契約を結ぶ「個別外部監査」の 2 種類がある。

ウ 包括外部監査人の監査(法第 252 条の 37)

・包括外部監査人は、法第 2 条第 14 項及び第 15 項の規定の趣旨を達成するため「必要

と認める特定の事件」について、「財務監査」(法第 199 条第 1 項の監査)を毎会計年度 1 回以上行わなければならない。(行政監査は含まれていない。)

・「必要と認める特定の」とは、外部監査人が自らの判断で監査対象を選択するという意味。

・「決算審査」(決算監査に相当するもの)は法第 233 条第 3 項に別途定められていることから、この財務監査の範疇に含まれない。

・財政援助団体等の監査について、包括外部監査対象団体は、包括外部監査人が必要であると認めるときは監査することができることを条例により定めることができる。(地方公営企業は、地方公共団体の範疇)

・包括外部監査人は、監査委員と協議して、関係人の出頭等を求めることができる。

・包括外部監査人は、監査の結果を、議会、長及び監査委員並びに関係のある委員会又は委員に提出しなければならない。

・監査委員は、包括外部監査人の監査の結果に関する報告を公表しなければならない。

・監査の結果に関する報告の提出を受けた長等が、当該監査の結果に基づき、又は当該監査の結果を参考として措置を講じたときは、監査委員に通知し、監査委員はその旨を公表しなければならない。

このように、包括外部監査人の監査の範囲は、監査委員の監査の一部分である財務監査であり、その財務監査の内の随時監査である。財務監査には、定期監査、決算審査、例月出納検査等の定例監査も含まれるが、この定例監査は、包括外部監査人の監査の範囲には含まれていない。

包括外部監査人の監査は定例監査(義務監査)とは視点が異なり、特定のテーマを切り取って随時に監査をするという性格のものである。従って、包括外部監査人の監査は、いわゆる経営コンサルタントのようなものと考えられており、本来の外部監査とはいえないものである。

(2) 公的部門の監査の特質と課題 - 公的アカウントビリティからの外部監査

我が国の現行の財務会計制度を内部監理事務組織として位置づけ、上級官庁への報告に終始し、また行政の住民に対する責任を単に合規性責任としてのみ捉える中央集権型行政システムにおいては、地方自治体の財政に関する情報を進んで住民に公表し、開かれた行政を実現しようとする姿勢はなかつた。

平成11年の通常国会において地方自治法の大幅改正等を含む「地方分権一括法」が成立し、地方分権が大きく進展することになった。権限は他面において責任を伴うものであり、地方分権の進展は、その反面において、地方自治体のアカウントビリティ(説明責任)を強化充実することが要請される。

米国のGASB(政府会計基準審議会)概念意見書第1号の財務報告の諸目的において、「財務報告書は、多くの目的のため有用な情報を提供するものであって、公的アカウントビリティのある政府の義務を果たすのに役立つ。財務報告は、また、情報収集能力の限られた利用者、そしてそのため重要な情報源として報告書を重視する利用者の要求を満足させるのに役立つものである。このため、財務報告の目的は、利用者の要求及び利用者の判断を考慮しなければならない。」と定義されている。

また、INTOSAI(最高会計検査機関国際組織)の会計検査基準は、公的アカウントビリティについて、「公的資源を付託された個人または機関(公企業及び公団を含む)が、財務上、管理上及び業務上の与えられた責任について結果を説明し、これらの責任を課したものに対して報告する義務」と定義している。

英国の地方自治体の外部監査制度は、地方財政法(Local Government Finance Act)に基づいたものである。この外部監査制度の特徴の一つは、監査委員会(Audit Commission)と称する組織が中心となって、監査制度を運営する仕組みとなっている点である。

(3) 英国の地方公共団体における外部監査

英国の監査委員会の組織

監査委員会の正式の名称は「イングランド・ウェールズ地域における地方公共団体及び国民医療サービスのための監査委員会」(The Audit Commission for Local Authorities and the National Health Service in England and Wales)であり、この監査委員会は環境大臣の所管とされているが、政府からは独立した位置付けとなっている。委員長や委員の任命に当たっては環境大臣の独断では任命できず、委員には公認会計士、産業界、地方公共団体、労働組合等から任命されている。またその財政も、地方公共団体からの監査料収入を基礎として運営されており、政府からの補助金等を一切受けておらず財政的独立が保たれている。

監査委員会の役割は、外部監査人の任命、監査基準の設定、調査研究の実施、業績指標(Performance Indicator)の定義・公表等である。監査委員会の活動はその下に置かれている事務局によって支えられており、事務局は、監査事務総長(Controller)以下本部事務局及び監査実施部門である地区監査(District Audit)から構成されている。

英国の外部監査の内容

監査実務規則(Code of Audit Practice)により、監査を実施することが要求されており、外部監査の内容は次の通りである。

ア 財務諸表が適正な規則に従って正しく作成され、被監査対象団体の財政状態、及びその年度の被監査対象団体の収入と支出について、適正に表示しているか否かの監査。

- イ 被監査対象団体の、その資源の経済性・効率性・有効性を確保するための措置の妥当性についての監査（いわゆる「VFM監査」）。
- ウ 総括的な意味での財務状態に係る継続的健全性の監査。
- エ 財務システムの妥当性についての監査。
- オ 不正・贈収賄の防止、及び検出のために採られている措置の妥当性についての監査。
- カ 財務に影響をもたらす取引について、その合規性を確保するための措置の妥当性についての監査。
- キ 業績指標（Performance Indicator）に係る情報の収集、記録、及び公表のための措置の妥当性についての監査。また、1999年の地方財政法の改正により、ベスト・バリュウー業績計画の作成及び公表についての監査が追加されている。

このように、英国の地方公共団体における外部監査は広範囲の内容で実施されており、主たる監査は、公的説明責任の観点からの監査である。この英国の外部監査制度は、我が国のこれからの監査制度の改革に参考となる。

地方自治体は、住民が選択の余地なく負担した租税等の収入を財源として行政活動に伴うコストを支出しているのであるから、これらの収入と支出の状況を報告するとともに、行政活動が法令の規定に従い、政策目標の実現に向かって常に組織及び運営の合理化に努め、最少の経費で最大の効果を上げるように執行されたことを報告する責任がある。

公的説明責任が成立してないところでは、財政民主主義はない。この観点からして、外部監査は、開示情報の監査を第一に考えるべきである。情報開示制度を支える監査制度の抜本的見直しが、より効果的外部監査を実施するために必要である。

前述したように我が国の現行の包括外部監査の財務監査は、説明責任（アカウンタビリティ）の観点からの監査ではない。それを改善するためには、アカウンタビリティの観点からのいわゆる財務諸表監査が必要となる。