

科学研究費助成事業 研究成果報告書

平成 27 年 6 月 8 日現在

機関番号：34504
 研究種目：挑戦的萌芽研究
 研究期間：2012～2014
 課題番号：24653109
 研究課題名(和文)わが国地方自治体監査制度の再構築に向けた日本型統合的公監査フレームワークの開発

 研究課題名(英文)Development of Japanese Style Local Government Audit Based on Current Fiscal Situation

 研究代表者
 石原 俊彦 (ISHIHARA, Toshihiko)

 関西学院大学・経営戦略研究科・教授

 研究者番号：20223018

 交付決定額(研究期間全体)：(直接経費) 2,700,000円

研究成果の概要(和文)：住民に適切な財務情報等を開示し、積極的な住民の関与と理解のもとで、自治体の意思決定を行うべきであるというニュー・パブリック・ガバナンスの考え方が、近年、英国などの公共経営先進国で主張されている。その中心となるのは自治体の情報開示制度のあり方であり、開示される情報の信頼性を担保する監査機能の充実強化である。

わが国でも、NPMに基づいて、地方公共サービスのガバナンスを充実させるためには、監査機能にイノベーションを喚起させる必要がある。現行の自治体監査は監査委員監査を中心に行っている。本研究では、決算審査と定期監査の現状と課題を分析し、自治体監査制度改革に向けた示唆を行うことの重要性が確認された。

研究成果の概要(英文)：The most important point of this research is to explain how local government audit is essential to its management. But Japanese local government audit system is not very excellent in this field and we Japanese should investigate into the system of the UK local government.

In this research, we found the usefulness of the UK system if it is applied to Japanese local government.

The main points which we must apply are below ;

- 1) UK local government act section 151 officer, Director of Finance or Chief Financial Officer,
- 2) Internal audit and control, 3) integrated reporting, 4) Chartered Institute of Public Finance and Accountancy, 5) Chartered Public Finance Accountants, 6) ICAEW, 7) ACCA, 8) Local Government Association,
- 9) IIA-UK, 10) University of Birmingham INLOGOV.

研究分野：会計学

キーワード：公会計 公監査 CIPFA 勅許公共財務会計士 内部統制 内部監査 外部監査 監査基準

1. 研究開始当初の背景

地方自治体における監査実務を比較すると、ほとんどの地方公共団体では、定期監査結果との関連についての言及が見られた。ここからは、定期監査結果を決算審査の監査証拠に活用している監査委員の判断が存在すると推測される。不適正経理への言及は、当該地方公共団体に問題が生じ、会計検査院の指摘やマスコミの報道があった場合に、記載がなされていると分析できるが、すべての地方公共団体において言及されているわけではない。監査制度改革の議論において、地方公共団体における不適正経理問題は、制度改革の前提とされているものの、必ずしも自治体では、共通の問題意識となっていない現状があった。

2. 研究の目的

不正問題や保証機能の発揮など、わが国自治体監査制度が内包する諸問題を解明し、わが国の諸環境に適した公監査の統合的なフレームワークを開発するに際しての主要な論点を明確にし、解決に向けた方向性を明らかにする。

3. 研究の方法

問題点をより明確に抽出するためにわが国の自治体監査関係者に積極的なヒアリングや意見交換を実施した。その累計は30団体以上になる。ヒアリングで抽出された諸問題点は論理的に整理を行い、将来の解決に向けた課題の整理を行った。そして、英国の自治体監査制度を中心に先進事例を分析し、日本固有の特性を斟酌した監査の統合的なフレームワークの開発に向けた課題解決のベクトルを明確にした。

4. 研究成果

(1) インフラ資産を対象としたアセット・マネジメントに関する監査

自治体監査の決算審査では、資産に関する観点としては、「財産に関する調書」(地方自治法施行令地方自治法施行規則第16条の2)の正確性や前年度の差異に関する言及がなされていないのが現状である。

現在、地方自治体は、道路、橋梁、上下水道、学校などの公共施設等の膨大なインフラ資産を保有している。ある推計によれば、今後50年間の更新投資総額は330兆円、年平均8.1兆円にも上るとされ、今後の更新投資を3割以上増加させなければならない状況にある。しかし、地方自治体の財政には、そのような余力はない。

過剰な資産を地方自治体の資産から切り離すことは不可避である。そして、限られた資源を効率的かつ効果的に配分するための精緻な分配システムを構築しなければならない。たとえば、英国勅許公共財務会計協会(CIPFA)は、地方自治体のバスや高速道路などの公共交通インフラ資産管理につき、アセット・マネジメントの考え方に基づき行動規範を設定し、合理的なインフラ資産管理を企図している。もともとこの行動規範は、高

速道路資産の維持管理に設定されたが、最近ではライト・レール(新型路面電車)、地下鉄などに適用領域を拡大させている。証拠や数字に基づく資産管理をすることで、良好な意思決定や、不要なメンテナンスの削減、効果的な調達、業績の測定を確実なものにするような努力がなされている。

わが国自治体の土木部門では、特定のインフラ資産をターゲットにしたアセット・マネジメントは取り組みが始まりつつある。青森県では、長寿命化による維持管理コストの削減と老朽橋りょうの計画的更新に取り組んでいる。こうした精緻な維持管理システムの構築は、土木工学の知見が基礎となる。今後はそうした取り組みを河川や砂防などのより広範なインフラ資産に水平展開するとともに、地方自治体の会計制度との連関性を高め、長期的な視点で更新や維持管理の資源配分を持続可能な形で実施していく必要がある。

全国の主として都道府県の定期監査結果を見たとき、こうした視点からの指摘事例を見ることはない。ほとんどが随意契約や検査の不備を指摘するにとどまっている。会計の知見をベースとして、インフラ資産のあり方について、アセット・マネジメントの視点からの監査が、インフラ資産の老朽化が限界に達しつつある現在こそ求められているのである。

(2) 地方債などを通じた資金のマネジメントに関する監査

地方自治体の発行する地方債は、地方債の元利償還に要する財源の確保、早期是正措置としての起債制限制度、自治体財政健全化法の施行という3つの制度により担保されていることからデフォルトしないといわれている。こうした制度的な担保を背景として、地方債はわが国の決算審査においても、地方債の残高やその推移については言及されるものの、その内訳や資金調達の方法の効率性に踏み込んだ記述をしている自治体は、少数派となっている。

しかし、近年、地方債の調達先は、政府機関から民間機関にシフトしつつある。また、政府資金の繰上償還に伴う借換債やミニ市場公募債など、将来の借り換えを前提とした地方債の発行も増加傾向にある。

さらに、総務省は、公共施設の解体のために平成26年度から「除却のための特例債(仮称)」を導入するために地方財政法の改正案を提出し、その規模が数百億円規模になると報じられた。従来、地方債は公共施設の建設などの経費に充てる目的でしか発行できず、施設の解体費にあてることは禁じられてきた。この点を改め、解体、撤去および廃棄に必要な資金を、地方債を通じて市場で公募したり銀行から借り入れたりできるようにすることが可能となる。過剰資産の除却を地方債による資金調達と組み合わせることによって、財政負担を長期間に分散できるメリッ

トがある。

このように地方債の管理や資金の活用方法は複雑化している。都道府県レベルにおける地方債の残高は、大阪府では5兆円、県レベルでも1兆円の残高がある。地方債の利回りは、いわゆる国による暗黙の保証によってデフォルトもなく、金利差も小さいとされてきた。しかし、平成21年度における国債との金利差は、東京都で0.08%、大阪府で0.16%と現実に金利差が生じており、この金利差と実質公債費率には、 R^2 （決定係数）で0.68と極めて高い相関を示しているとの研究結果がある。これは、財務の健全性を損なうと、資金の調達コストを上昇させることを意味する。すべての自治体で膨大な公債残高を抱える中で、金利負担である公債費の支出を削減するには、償還期間、調達時期などを多様に構成し、金融市場の動向と自分たちの自治体の資金需要を計画的に把握し、地方債業務を進めていく必要がある。こうした点から、自治体の監査部門は、地方債にもっと大きな関心を払ってしかるべきであると言わざるを得ない。

(3) 管理会計導入と組み合わせた行政コストに関する監査

京セラにはアメーバ経営という管理会計を駆使した経営手法がある。アメーバ経営とは、組織の人員を10人以下の小集団（アメーバ）に組織し、アメーバごとに「時間当たり採算＝（売り上げ－経費）÷労働時間」を算出し、時間当たり採算の最大化を図る、部門別採算制度をいう。ここで、核となっているのは、すべてのコストの「見える化」を図る点にある。それによって、従業員のやる気を向上し、その数値を基にして現場が考える集団に変化したとされている。日本航空の森田直行副社長もこうした手法は、民間企業だけに妥当するものではなく、病院経営者や上下水道にも十分有効であると指摘している。

自治体を見たとき、行政コストについて精緻な管理会計の仕組みを導入し、行政経営に活用している事例はない。今後は、日本航空の再生で機能したアメーバ経営の事例を参照し、小集団ごとの採算性を計測し、その数値を検証しながら緻密な行政経営に転換する手法は地方公共団体においても十分に検討に値する。

世界における公会計の進展を見たとき、ニュージーランドは、公会計改革を行政改革の一部として構想し、米国では、すでに1993年に政府業績成果法（Governmental Performance and Results Act: GPRA）を制定している。英国では、決算だけでなくプール予算を構築する取組が行われており、公会計における管理化が進展している。その際に、部門を横断的に検証する監査部門の役割は大きなものとなる。また、管理会計を核とした経済性、効率性および有効性に着眼するVFM監査の進化にも一層の啓蒙啓発が必要と考えられる。

(4) 監査制度の前にマネジメントの確立：英国自治体における行政評価制度の導入

英国地方自治体監査委員会の最も大きな実績は、地方自治体の業績評価制度を開発し、改善を積み重ねてきた点にある。同監査委員会の業績監査制度は、2000年のベスト・バリュウ（以下BVという）制度を嚆矢に、包括業績評価制度（以下CPAという）、ハーダー・テスト（2005年CPA）、包括地域評価制度（CAA）という進化を遂げてきた。BV制度とは、経済性、効率性および有効性に関連して目指すべき最高水準をBVとして設定し、その水準に達成するように地域戦略や実施計画を策定実行し、外部監査を受けるサイクルを繰り返す制度である。このBV制度を基礎として改善を図ったのが、CPAである。BV制度が個々の公的サービスを評価単位として実施されたために自治体全体を改善するという視点に欠けていたという問題点を修正し、個別のサービス評価に加え、自治体の経営能力評価を加味して自治体を包括的に評価した点が特徴となっている。経営管理能力の評価としては、毎年行われる財務報告や内部統制などの「資源活用状況」と自治体の意欲、優先施策の特定、実現能力などの自治体自体の経営管理能力を3年に一度測定する「コーポレート・アセスメント」が構成要素とされた。

CPAは英国にとどまらず経済先進各国の行政学者、公共経営学者等から大きな注目を集めて調査研究の対象とされてきた。そこでは、CPA制度の有効性やCPA制度を通じた自治体の改善実績を高く評価する示唆も少なくない。しかし、CPAは監査を受ける側の負担が大きく、さらに監査結果の表現が簡潔すぎて住民から誤解を受けるといった問題点が指摘されていた。そこで、2005年にCPA制度に改善が加えられ、監査の負担を軽減し、監査結果の表現については、「優秀（excellent）」、「良好（good）」、「適正（fair）」、「虚弱（weak）」、「劣悪（poor）」などの表現から印による5段階評価にするなどの修正がなされた。評価基準自体は、より高度な目標設定がなされ、その達成が困難となっていることからCPAハーダー・テスト（Harder Test）と称されていた。

同委員会はさらに2009年に、CPAハーダー・テストを包括的地域評価（CAA）に発展させた。CAAにおいては、評価材料として、中央政府と地方自治体を中心とする地域のパートナーシップの間で締結されている「地域協定（LAAs）」や「自治体向け業績指標（National Indicator Set）」などが用いられる。これらを用いて、当該地域の他機関（医療、警察、消防、第三セクターなど）との協働についても評価に含め、自治体の業績評価を実施している。この評価は、「地域評価（area assessment）」と「組織評価（organisational assessment）」の2つの評価で構成されている。

英国地方自治体監査委員会における業績評価制度の取り組みについては、次の二点を主要な成果として整理することが重要である。まず第一に、各地方自治体のCPAスコアは2005年から2008年にかけて年々より高い評価を付される地方自治体の数が増加し、低い評価の地方自治体が減少するという傾向があるという点である。また、CPAハーダー・テストは、基準達成の難易度が高まったにもかかわらず、自治体全体をみても高評価が示されている。このことは、同委員会の導入した業績評価制度を通じて、各自治体の業績に大きな改善が図られたと評価することができる。

第二の成果として注目しなければならないのは、自治体監査委員会という独立機関が、地方自治体の外部監査において自治体の組織自体のみならず、それを取り巻く地域社会へと視点を広範囲に設定し、制度の改善を重ねることによって地方自治体が地域経営において果たすマネジメントやガバナンスの向上に寄与してきたという点である。監査機関が財務諸表の適正性や個々の自治体の業績向上に貢献するだけでなく、自治体の密接なパートナーである他の公共機関や地域住民等の諸団体との連携を包括して業績評価の対象として位置づけたことは、官と民の連携という新たなパートナーシップの形成にも地方自治体監査委員会が大きな役割を果たしたことを実証するものである。

5. 主な発表論文等

(研究代表者、研究分担者及び連携研究者には下線)

〔雑誌論文〕(計2件)

石原俊彦、丸山恭司、都道府県監査委員の決算審査と定期監査から診た自治体監査改革の課題、地方財務、717号、2014年1月、72-93頁(査読無：依頼原稿)。

石原俊彦、丸山恭司、地方英国の経験から学ぶわが国地方自治体における監査制度の新展開、地方財務、717号、2014年4月、93-110頁(査読無：依頼原稿)。

〔学会発表〕(計0件)

〔図書〕(計0件)

〔産業財産権〕

出願状況(計0件)

名称：
発明者：
権利者：
種類：
番号：
出願年月日：
国内外の別：

取得状況(計0件)

名称：
発明者：
権利者：
種類：
番号：
出願年月日：
取得年月日：
国内外の別：

〔その他〕
ホームページ等

6. 研究組織

(1) 研究代表者

石原 俊彦 (ISHIHARA, Toshihiko)
関西学院大学・経営戦略研究科・教授
研究者番号： 20223018

(2) 研究分担者

()

研究者番号：

(3) 連携研究者

()

研究者番号：