

自治体経営改革の現状と公会計

－夕張ショックから制度改革へ－

経営戦略研究科教授(会計専門職専攻) 稲澤克祐



1 自治体財政の現状－夕張ショックの波紋

2006年5月、自治体関係者に波紋が広がった。財政破綻した北海道夕張市が、国の管理下で財政再建を進める「財政再建団体」の指定申請を表明したのである。もとより、「財政再建団体制度」は、昭和30年代から各地で申請適用がされてきていたから、珍しいことではないはずである。が、夕張市の例が関係者にショックを与えたのは、その債務の規模と会計のずさんさであった。本来は年度内に返済すべき「一時借入金」を故意に誤用することによって、市財政規模の6倍近い借金を累積させてしまったのである。夕張市の財政窮乏の現状は、かなり以前から指摘されていた。また、夕張炭鉱が1990年に閉山し、人口は最盛期の6分の1以下に減少するなど市税収入が激減したことなど、財政窮乏の原因は明らかである。では、なぜ、こうした事態にいたるまで看過されてきたのだろうか。

この疑問に答える前に、日本の地方財政の現状を見てみよう。多くの読者は、財政といえば、まず、国の財政危機が思い浮かぶと思うが、地方財政の危機も深刻化している。平成4年度以降の経済対策、減税対策等による財源確保を借金（地方債）で賄ってきたことや長期の地方税収減などから、自治体財政の健全さや硬直性を示す財政指標は悪化の一途である。しかし、これは、「普通会計」と言われる会計の現状である。自治体会計には、普通会計のほかに、病院や交通などの公営企業、および国民健康保険事業や介護保険事業などの「地方公営事業会計」が存在する。さらに、土地開発公社などへの出資など、自治体を取り巻く資金の流れから見れば、自治体財政の裾野は広い。そして、自治体病院の経営難や国民健康保険事業の累積赤字、土地開発公社が有する「塩漬け土地（いわゆる不良債権）」など、裾野の中にも深刻な財政危機の病巣がある。

自治体財政危機の現実が明らかになり、先ほどの疑問、すなわち、「どうして、看過されてきたのか」という問いへの答えが早急に必要になってきている。この問いに対して、2つの視点から解決の方向性を整理しよう。第1の視点は、「財務内容の公開性への疑問」である。夕張市では返済に50年間はかかるという累積赤字を抱えながら、現行の単年度・フローベースの財政指標では、問題の指摘に至らなかった。次節「自治体の公会計制度改革」では、この視点から考察する。第2の視点は、「監査の有効性への疑問」である。1年未満で返済すべき資金で長期の借入（地方債）をファイナンスしているという単純な会計操作を指摘する者はいなかったのだろうか。この視点については、第3節「自治体監査の改革」で考察しよう。

2 自治体の公会計制度改革

それでは、「財務内容の公開性への疑問」から考えてみよう。

まず、現行の地方自治法に基づく自治体の公会計制度には、図表に示すように「4つの欠如」が指摘されており、公会計制度改革は、4つの欠如を解決する方向で進められることになる。

図表 自治体公会計制度の課題と制度改革の方向性

自治体公会計制度の課題	公会計制度改革の方向性
①単式簿記による「ストック情報」の欠如	①貸借対照表の作成。さらに、公営企業等を連結した連結貸借対照表の作成
②現金主義による「コスト情報」の欠如	②行政コスト計算書の作成
③住民への財務情報の公表について、一定のルールがないことによる「アカウンタビリティ」の欠如	③住民への情報公開の徹底。アニュアルレポート（年次報告書）の作成、公表。
④予算、施行が重視され、検証・評価、見直しが十分に実施されていないことによる「マネジメント」の欠如	④検証・評価を行うために、「行政評価を導入し、評価結果による改善案の検討、予算案や中長期計画の作成

（出所）中地宏編著（2001年）『自治体経営と機能するバランスシート』（ぎょうせい）9頁の記述をもとに筆者作成

それでは、図表で示す公会計改革は、どこまで進められてきているのだろうか。

2006年12月28日、日本経済新聞は、全面5頁におよぶ「公会計改革特集」を組み、特集頁には、公会計改革研究会（座長：神野直彦東京大学大学院教授。本学石原俊彦教授と筆者も研究会メンバー）の構成自治体の決算公告が並んだ。開示された財務諸表は、貸借対照表、行政コスト計算書、キャッシュフロー計算書の3つであり、自治体によっては、連結貸借対照表を公開しているところもある。明らかに、自治体公会計制度改革は進展しつつあることがわかる紙面である。実際、全自治体を見ても、市区では全体の77%が貸借対照表作成済みである（平成15年版）。

また、自治体財政の現状を評価するための財政指標では図表で掲げるような課題に対応できていないことを踏まえて、連結ベースの財務内容を評価する「実質公債費比率」が導入されている。さらに、ストックベースの財務内容の評価のための指標導入が検討されているという。また、自治体会計制度を所管する総務省は、「地方行革新指針（2006年8月通知）」の中で、上記の3つの財務諸表に加えて、民間企業の「株主資本等変動計算書」に相当する「純資産変動計算書」の作成を、今後3年ないし5年以内に作成することを求めている。自治体では、これら4種類の財務諸表の作成が、これから数年間のうちに、単体ベースにとどまらず、連結ベースで作成・開示されることになったのである。確かに、欧米諸国の公会計制度改革に比して遅きに失した感否めないにせよ、これからは、自治体会計に、「ストッ

ク]、「コスト」、「連結」の3つの視点が付加されるようになる。

ところで、自治体活動は営利を目的としないから、自治体のパフォーマンスは、財務数値によって現されるほかに、「保育所の待機児童数」や「所管河川の水質汚染度合」などの成果指標で測定した非財務数値で示されることになる。非財務数値を体系的に測定しつつ、現行の自治体業務を検証していく営みである行政評価の導入も、1990年代後半から多くの自治体で進んでいるところである。

3 自治体監査の改革

次に、「監査の有効性への疑問」について考えてみよう。

現在、自治体では、監査委員制度を中心として財務監視を行い、主に、財務活動の合規性を中心に監査を行っている。監査委員の職務権限は広く、毎月定例的に行う定例監査のほか、議会等の請求に基づく特別監査、住民監査請求に基づく監査、決算時の監査と、自治体財務活動全般にわたっている。さらに、近年では、財務数値のみならず、非財務数値を基にして、経済性、効率性、有効性の観点から監査する「行政監査」にもおよぶ。

夕張市の事例では、こうした内部監査機能が十分に機能していなかったことは確かである。一方、民間企業では、内部監査機能に対して公認会計士による外部監査機能によって、内部監査では発見ができなかった問題を正していくことが行われてきている。自治体においても、1997年の地方自治法改正によって、1999年から公認会計士等による「包括外部監査制度」が導入されている。都道府県、政令市、中核都市（人口30万人以上の都市）にあっては義務づけられている制度だから、30万人未満の都市および町村には包括外部監査の義務はないことになっている。21世紀にはいり市町村合併が進み、自治体規模が大きくなったことで、政令市および中核市の数が増加したとはいえ、いまだ、包括外部監査導入が任意である自治体数の方が圧倒的に多い現状である。夕張市のような例を繰り返さないためにも、まずは、包括外部監査導入の義務付け対象を拡大するとともに、公会計監査に対応できる公認会計士教育を重点化するなどして、外部監査を強化することが求められる。

一方で、内部監査制度の強化も必須の改革であろう。そもそも、地方自治法で定める監査委員定数でよいのか、監査委員の業務を補佐する監査事務局職員（監査補助職員）の数は果たして十分なのかといったマンパワーの量の問題も早急に解決すべきであろう。また、監査委員および監査事務局（監査補助職員）の監査技術などの研修は十分に行われているのか、といったマンパワーの質の課題も、より体系的に進められるべき点であろう。

4 自治体職員の会計スキルの育成

第2、3節で整理したように、財務内容の開示と公監査の強化の視点では、その方向性で

の動きが見られつつあり今後のさらなる進展が求められるところである。あとは、これら制度インフラを運用していけるだけの「人材」の視点であろう。

1990年代後半から、財政危機に悩む自治体の中で、民間企業のノウハウ・資金を導入して公共部門の刷新を図るという「新公共経営（ニュー・パブリック・マネジメント。NPM）」の考えに立脚した自治体経営改革が鋭意進められている。新公共経営の取り組みは、1980年代前半から欧米で取り組まれてきたものであり、その改革は、いわゆる官庁会計から企業会計へと脱却する公会計改革を伴っているものである。公的債務を削減しつつ限られた資源を効率的に有効に市民生活の向上へと還元していくために、前の図表で示した公会計改革を欧米各国政府は進めてきたのである。

新公共経営の考え方に基づくわが国の自治体改革においても、公会計改革へのうねりが起き、国に先んじて企業会計を採用して会計改革に取り組んできたのも事実である。しかし、自治体を取り巻く環境変化は、こうした事実を凌駕するほどに急激である。これまで許可が必要だった地方債の発行も協議でよいとされ、地方債完全自由制の議論すら出ている。裁量が拡大すれば責任の所在を明確にする必要があることから、「自治体破綻法制（再生スキーム）」の議論も進められた。また、地方債と国債とは同じ信用力だという理由で個々の地方債に「格付け」の必要はないとされていたが、基礎自治体で最大規模の横浜市が最高格付けを取得したところ、市場調達金利が下がった。自治体が調達する資金は、1993年度には、政府資金などの公的資金と銀行などの民間資金の割合が7対3だったところ、2007年度には、34%対66%へとほぼ逆転する。これからは、市場が自治体の財政健全性を評価する時代へと突入する。

また、自治体自らの経営改革も、公民館や保育所などの公の施設の管理運営を民間事業者に委ねる「指定管理者制度」の導入や、自治体と民間事業者等で入札によって事業主体を決定する「市場化テスト」の導入など、「市場化」が進められているところである。施設の運営や地方公共サービスの市場化を考える場合には、これらにかかるコストを、発生主義会計の視点からフルコストで把握することが必須なのである。

こうした自治体経営改革を進めていくためには、自治体職員自身がコスト意識を持ち、自らの仕事を経済性、効率性、有効性の見地から検証でき、さらに、資産や負債といったストックの視点から自治体経営を長期的に見通すことができなければならない。先の図表で整理した公会計改革の方向性は、自治体職員が身に付けるべき会計スキルでもあろう。

【参考文献】

- 関西学院大学専門職大学院経営戦略研究科(2006年)作成 ケース・スタディーテキスト『地方自治体財務会計論』、『地方自治体監査論』
- 稲沢克祐(2005年)『基本テキストシリーズ 公会計』(同文館出版)
- 中地宏編著(2001年)『自治体経営と機能するバランスシート』(ぎょうせい)