

第3章 公会計と関連分野の理論的変遷と 地方公会計改革の視座

兼村 高文（明治大学）

はじめに

各国の公会計改革はすでに 1990 年代から欧米先進諸国に加えて新興国の一部でも実施されているのに比して、わが国では地方自治体を含めていまだ制度改革に至っていない。この要因としては、政治レベルはもとより一般にもそれほど公会計改革の必要性が認識されていないことがあげられよう。公会計改革のメリットは直接的な実感がともなわないため政治課題としても取り上げにくい。しかし政策決定のための財務情報の重要性はだれもが認識しているところであり、このことを理論と制度から各国の状況も参考にしながら説得的に理解を促していく必要がある。

本稿では、公会計が機能する領域と関連学問を整理し、公会計改革が議論されてきた理論的背景の変遷を主に財政の側面から概観したうえで、地方公会計改革の今後の視点について検討してみたい。

1 公会計の機能する領域と関連学問

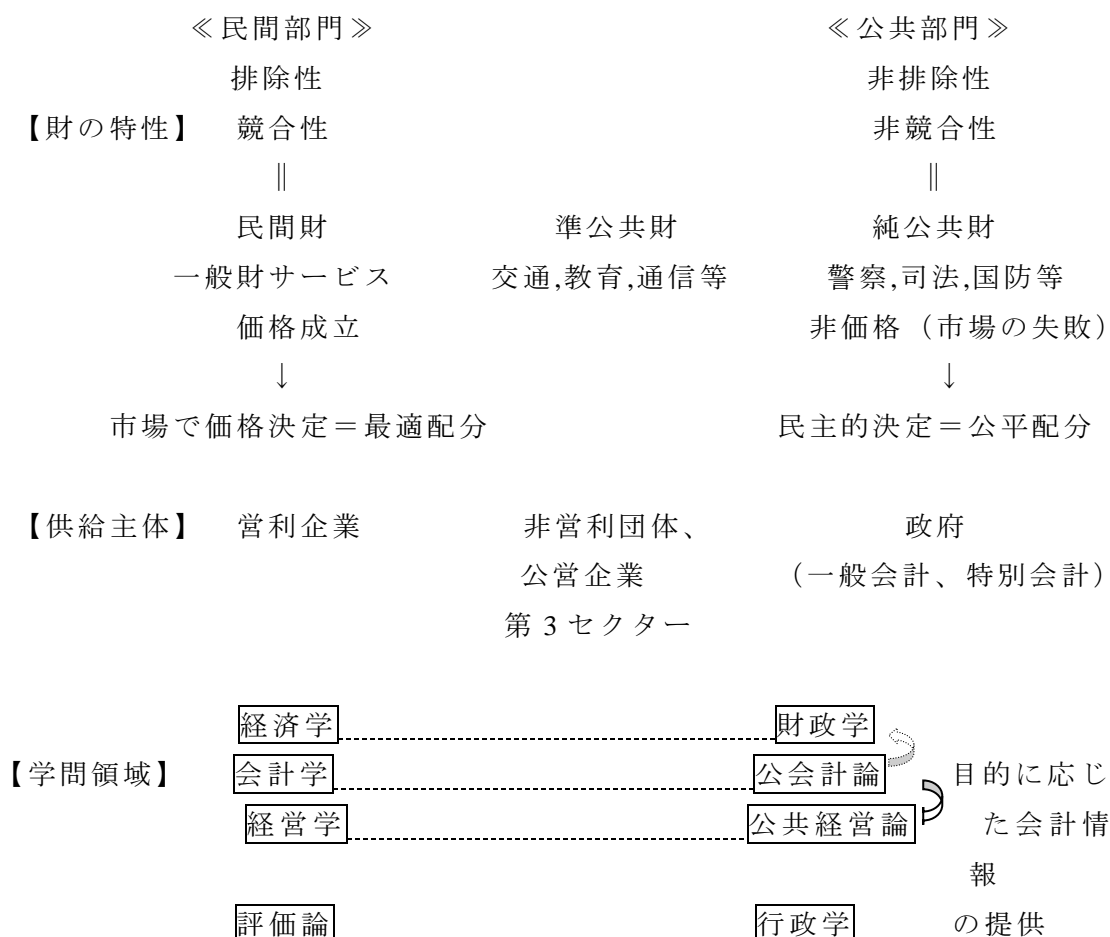
1.1 公共部門の領域と関連学問

公共部門の会計すなわち公会計（public sector accounting, governmental and nonprofit accounting）が今日ほど学会や政府、実務家等で広く論じられたことはない。公会計の問題は 19 世紀にも英米の地方政府に関して議論されたことはあるが、一部を除いて公会計改革が実践されることはなかった。今日議論されている公会計は、欧米を中心に 1980 年頃より公共部門に経営学の考え方が取り入れられて行財政改革が進められるなかで、新公共経営（New Public Management : NPM）としてまとめられた実践的公共経営とともに論じられてきた。わが国でも 1990 年頃より会計学の 1 分野として公会計研究が始められ、その後、関連分野を含めて公会計改革の議論が実際問題として進められている。

研究対象としての公会計論は、民間部門を研究対象とする会計学の 1 分野であるが、その対象とする領域は公共部門であり、両部門は図表 3-1. に表したように、財の特性と供給主体で対照的である。とくに財の特性では、公共部門は“市場の失敗”ゆえに必要とされるため価格が市場で成立せずそれゆえ政府に

よる民主的決定が必然となるという、民間部門とは決定的に異なる特性がある。ただし、NPMにより政府の民営化や規制緩和が進められてきたことで、かつては（純）公共財に区分されていたものが準公共財になるものもあり、民間財との混合的な特性を持つものも多くなった。また公共部門における公会計の議論は、供給主体でみると一般政府（SNAにおけるGeneral Government）が議論の中心である。公的企業（Public Corporation）は特殊性を持つものもあるが企業会計かそれに近い制度がすでに適用されている。学問領域については、財政学（地方財政論を含む）に最も関連し、行政学や政治学、経営学、経済学などと多少なりとも関連している¹。財政学は、政府の経済活動を経済理論で分析する学問であり、その中心である予算論において公会計は有用な会計情報を提供する役割を担っている。また最近では公共部門の市場化・効率化を進めるなかで、公共サービスの業績測定に評価論が関わり精緻な会計情報が求められている。

図表3-1. 公会計の領域



1.2 公会計論と財政学

関連学問のうちとくに公会計論と関連がある財政学との関わりをみよう。財政学の主な教科書を渉猟して公会計の文字を探すと、目次から公会計の章ないし節を見つけるのは難しい。それでも数は少ないが公会計に関して論じている何点かを見つけることができる。1つには、戦後財政学者で大家の1人である井藤半彌の『財政学』がある。初版は1949年であるが、1970年の13訂版では第1章に「会計制度」のタイトルがある。ここでは一般会計と特別会計の会計区分に続いて「官庁会計と企業会計」の節で官庁会計の再編成の必要性を論じ、その改革案の1つとして次節で「複式予算」について解説している。北欧ではすでに1920年代から複式予算を実施していることを述べてその重要性を指摘している。また2つには、地方財政論の教科書であるが戦後の地方財政論を確立してきた1人である佐藤進の『地方財政総論』において、第2部の第1章「地方財務と予算」で地方財務会計について述べている。ここでは臨時行政調査会（第一臨調）でも取り上げられた事業別予算が主に議論されているが、第一臨調では複式簿記の導入も検討され、会計学者を含めて戦後本格的に財務会計のあり方を議論した場面であった。3つには、同じく地方財政論の立場から伊東弘文の『入門地方財政』で第13章「地域政策」の第1節「国民経済計算と地方政府」において、国民経済計算との関係で発生主義を論じている。財政学で発生主義は国民経済計算における固定資本減耗などで登場する。さらに研究書を漁ると、加藤芳太郎の『日本の財政改革』（1982）および『自治体の予算改革』（1982）で主に予算論と行政管理論の視点から第一臨調の議論にも論究しながら、公会計と関連して予算改革を論じている。最近の実務的な解説書では、赤井伸郎・鷺見英司・吉田有里の『バランスシートで見る日本の財政』（2001）で公会計の財務書類を政策評価のツールとして活用する方途について解説している。

つぎに財政関係の学会で公会計を探すと、日本財政学会で1990年代後半に公会計のセッションが設けられて何人かの財政学者が財政学の視点から論じたことがあった。1998年第55回大会では、イギリスの資源会計予算やわが国の先進自治体で取り組まれていた発生主義財務情報の開示についてその有用性について肯定的な報告があった。また財政法学会でも1988年に開かれた全国大会のシンポジウムで「地方自治と財務会計制度」をテーマに財政法の視点から公会計の課題等について討論が行われた。同学会誌である財政法叢書第5巻『地方自治と財務会計制度』（学陽書房）では、地方公会計の基本問題や地方自治と地方財務会計などについてここでも公会計の重要性を指摘する研究論文が掲載された。ただ残念ながら、最近の財政関係の文献や学会では公会計の問題は

あまり取り上げられていない。

財政学ではこれまで公会計に関する問題は、NPM の議論とともに官庁会計を企業会計（複式簿記・発生主義）へ移行することで会計データの質が改善し、予算過程をとおして財政の効率性・効果性が高まり政府の説明責任も向上することを論じてきた。マクロ経済統計の分野では、国連が 1968 年に国民経済計算体系にそれまでの産業連関表や資金循環勘定に発生主義で作成される国民貸借対照表を経済勘定として統合しフローとストックの両面から分析が可能となった。政府の財政制度は欧米では 1980 年代から 90 年代にかけて発生主義が導入された。わが国ではいまだ発生主義の制度的な導入は実現していないが、1990 年代後半に財政状況が厳しくなるなかで社会資本の効率的な整備等が求められたことなどで政府が動いた。1998 年当時の建設省は会計学者と経済財政学者をメンバーとする「社会資本と企業会計的手法に関する研究会」を立ち上げて、欧米で公会計に導入され始めた企業会計方式について検討行った報告書をまとめた²。その後、財務省も公会計の問題を財政制度等審議会に取り上げ、2002 年に同審議会に公会計小委員会を設置して議論が行われ、財務省主計局に公会計室が設けられて、国の財務諸表が 2002 年度決算から公表されるようになり、現在に至っている。また総務省も 2001 年の「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」で貸借対照表と行政コスト計算書の作成マニュアルを公表して、企業会計的決算書の作成を促してきた。

1.3 公会計論と評価論

行政活動の評価（業績測定：performance measurement）についてその歴史を振り返ると、20 世紀の前半に遡れる。1938 年に Simon and Ridley によって著された『Measuring Municipal Actions -A Survey of Suggested Criteria for Appraising Administration』（訳書は本田弘（1999）『行政評価の基準—自治体活動の測定—』）は、アメリカで初めて行政活動の成果について業務の十分性と効率性の視点から測定技術について本格的に研究したもので、図書館や消防、公共事業、社会福祉等について測定方法等を論じていた。例えば、公共事業は、原価計算技術の開発、予算編成のための道路体系の分析、高速道路建設経費の割り当て技術の開発などについて論じられていた。ここでの公会計との関わりは、予算編成との関係で健全な会計が議論されていた。これは 1913 年にニューヨーク市調査局が「都市会計ハンドブック」を公表し、複式簿記・予算（經常予算・資本予算）の導入を試みるなど公会計の近代化が検討されていたことなどがあった。

行政活動（公共サービス）の業績測定が再び広く注目されたのは、1970 年代

後半から NPM の行財政改革が始められてからである。次節でも述べるように、NPM の理論的根拠は市場主義の経済理論であり、これは旧来の行政・政治主導による行政管理（Old Public Administration : OPA）の統治体制を市場原理主義主導による行政経営の体制へと転換させた。これとともに、行政経営の議論で必須となる公共部門の評価論が盛大となり、行政評価や政策評価、事務事業評価などをタイトルにした研究書や著書が 2000 年前後に多数登場した³。

公会計論と評価論の関係を見ると、財政学と同じ文脈で論じられてきた。すなわち、公会計制度を官庁会計から企業会計へ移行することで会計情報の質を改善し、評価の信頼性を高めるものである。ここでは企業会計に加えて公共経営のより専門的な手法も活用されている。例えば、活動基準原価計算（ABC）は活動部門別（組織）のコスト情報が得られ部門ごとの業績測定に役立ってきた。また新たな業績管理手法として注目されたバランススコアカード（BSC）は財務的業績評価のみならず非財務的業績についても評価が行われ民間部門の評価技術が公共サービスの業績評価に活用されてきた。実際に BSC は札幌市や名古屋市、神戸市、福岡県などの自治体で試みられてきた。

しかし公共部門の評価には、公会計の問題から限界もある。公会計論は研究が始められてから今日まで半世紀も経ていないが、その間に政府の公共部門と民間部門における位置づけは大きく変わってきた。すなわち、政府はガバメント（権威的統治主体）からガバナンス（共治的統治主体）へと変容してきた。また公会計の企業会計化はこれまで無批判に受け入れてきたが、最近、その有効性に疑問を呈する論文も散見される⁴。公会計論も会計主体の公共部門での在り様に応じて原理・原則やそこから導かれる制度もたえず検討を加えざるを得ない。評価論のみならず財政学もこうした公会計を取り巻く動向とともに論じる必要がある。

2 公会計改革の理論的パラダイムシフト

2.1 積極的財政政策（大きな政府）から

新自由主義的財政政策（小さな政府）へ

かつての西側先進工業国において大戦後に“黄金の 60 年代”を経験した後、1970 年代に入ると 2 つのショック（いわゆるドル・ショックとオイル・ショック）で良好であった経済のファンダメンタルズが大きく崩れて、スタグネーションと名付けられた状況に陥った。それまでの積極財政政策はもはや有効需要を創出できないことを体験し、根本的な政策転換をせざるを得ない状況に追いやられた。積極財政を説くケインズ主義は、古典派経済学やマネタリズムあるいは合理的期待仮説などから攻撃を受けてその威信を失い、市場信頼により傾

倒した新自由主義ないし新保守主義としてまとめられた理論が登場し経済政策の主流理論が交代した。政府支出の非効率を訴えた新自由主義は、政府のリストラを民間の経営実践に倣って改革を推し進めた。これは新公共経営（New Public Management：NPM）と名付けられて、その後の行財政改革の理論的支柱となったことは周知のことである。

1980年代からの主流の政策は、70年代前半まで経済成長とともに膨れてきた政府の規模を市場原理に基づいてダウンサイジングへと改革することが共通の認識となってきた。NPMに基づく改革は今日も基本的には変わらない。しかし、市場原理主義をどの程度まで改革の梃にするかは各国政府によって異なっている。とくに20世紀末に近づく頃になると、東欧革命を成功させた新たな市民社会が形成されて官民共治のガバナンスが意識され始めた。共治のガバナンスは、官民のみならず中央政府と地方政府の共治も地方分権化の進展とともに浸透してきた。NPMによる基本的改革方向は今日も変わらないにしても、効率と成果で進められてきた行財政改革の方向は、政府は公共のガバナンスのなかで改めて民とともに共治の民主的主体であることが議論され、次に述べるような公共ガバナンス論が論じられるようになった。

2.2 新公共経営論（NPM）から新公共ガバナンス論（NPG）へ

NPMはいまやNewではないが、新公共経営の考え方は、1980年頃から英米などアングロ・サクソン諸国を中心に新古典派的思想をベースにした行政実務のなかから生じてきたものである。新公共経営論は、実践が先行するなかで英国の行政学者 Hood（1991）が New Public Management と名付けたものである。NPMはわが国でも1990年代に多くの解説書が出版され書店に並んだ⁵。行財政改革の議論でNPMに言及しないものはほとんどない状況であった。

NPMの骨子を Hood の論文からまとめると、①公共部門における個々の専門的マネジメント、②業績の明確な基準と測定、③アウトプットによる統制の重視、④公共部門における事業単位への分割、⑤公共部門の競争重視、⑥民間部門の実践的マネジメントの重視、⑦資源利用において規律と儉約の重視、である⁶。すなわち、公共部門を市場化することにより、政府のスリム化、効率化を進め、成果志向のマネジメントを確立するものである。市場化は公共部門のあらゆる分野で取り入れられ、政策までもが市場との対比で検討された。これは各国の行財政改革の基本的考え方となり、“小さな政府”への改革を推し進める論拠ともなった。わが国では小泉構造改革がまさにこの考えに基づいたものであった。

NPMのアイデアの1つは合理的経済人（homo economicus）を前提とした新

制度派経済学である。ゲーム理論に登場するプレイヤーは利己的であり合理的な行動をとるが、実際には人間は利他的でもあるし非合理的でもある。経済合理性から説得的に NPM による行財政改革の正当性を政府は説明してきたが、成長が鈍化して高齢化に向かう社会に NPM の改革は厳しいものがあつた。結果として経済格差を拡大させたとの批判は妥当なものを受け止められた。さらに官民共治のガバナンスが広まるにしたがって、民主的決定の重要性が再認識され始めた。NPM の行財政改革は、公共部門の特性である民主性がときに経済合理性により否定されたからでもあつた。

欧州の現場では 1990 年代後半になると、NPM の考え方は否定はされないものの後退してきた。英国でブレア政権が誕生した 1997 年には、公共サービスは効率性を論じながらもクオリティの問題にウエイトを置くようになり、“ベスト・バリュー (Best Value)” の政策が打ち出された⁷。この背景には NPM の改革に対する反発があつたが、レフト (左派) に大きく振れることはなかつた。ブレア政権は従来の社会民主主義路線でもない“第三の道”を提唱し、中道的な道に舵を切つた。こうした英国の保守から中道へのシフトは、行政学を中心とした学界でも議論が盛んとなり、NPM は新たな方向への展開がはじまつた。ただここで留意すべきことは、NPM は主にアングロ・サクソン諸国を中心とした議論であつたことである。したがって他の欧州大陸などではパラダイムシフトというような明確な動きは見られなかつたところもある。また NPM は理論的には不完全であり、かつての官僚体制 OPA の垂流にすぎないとの指摘もある⁸。

行政学は公共部門の民主性により軸足をおいた新たな公共のガバナンス論として、New Public Governance ないしは New Public Service を民主的合理性をもとに論じ始めた。早くは Osborne and Gaebler (1993) そして Pierre and Peters (2000) や宮川公男・山本清 (2002) などが議論した。NPM から NPG のシフトを行政学者の Denhald & Denhald (2007) が整理した区分に従って特徴をみよう (図表 3-2.)。NPM 以前は旧来の行政管理 (Old Public Administration : OPA) としてまとめているが、ここでは権威主義的な中央政府による統治であり、政府は有権者・納税者との関係で支持されていた。NPM が行政管理に画期的な変革をもたらしたのは、public administration を public management として特徴づけてそれを実践したところである。management はそれまで民間の理論であつたが経営的観念と技術を行政管理に持ち込んだことで変革をもたらしてきた。ただここでは経済合理性による概念規定が色濃く出ている。公益の概念は個人の総計であり、公共の受益者は有権者が顧客として概念規定された。

これに対して NPG は、基本的理論は経済理論に代わって民主主義論となり、

NPM が前提としていた合理的経済人である顧客は多面的な合理性を持った市民に変わる。政府の役割も管理者としての調整役（enabler）から市民とともに奉仕者（serving）になる。さらに公共サービスは市民と協働で生産するため公務員の責任は市民と共同責任を担うことになる。政府は市民と協働のガバナンスのもとで社会へ奉仕する存在として位置づけられるのである。経営志向の強い NPM の改革に代わって、NPG は民主的合意が目指す方向である。

ここでわが国の公会計改革を推し進めている理論的背景はどの辺にあるか探ってみよう。OPA の現場を映し出した映画に黒澤明監督の「生きる」がある。かつての役所の様子が映し出されている。お上気取りで横柄でやる気のない職員、住民が苦情を訴えてもたらい回しにされ、結局は泣き寝入りを強いられる。この様子は、いまはどこの役所でも見かけない。NPM の改革が様子を一変させたといっても過言ではなかろう。公共経営の考え方の浸透は目を見張るものがある。英国でさえも 1990 年代には市民憲章（Citizen Charter）を制定して公共サービスの改善に努めた。PDCA サイクルは評価制度とともに政府の予算編成や計画策定に取り入れられてきた。公会計改革はここで必然であることは論を待たない。公共経営志向の改革の動きは程度の差はあれ、継続されるものと思われる。では NPG へのシフトはどうか。地方レベルでは自治意識の高まりとともに市民参加の機会が増えてきた。協働のガバナンスという言葉も徐々に市民に浸透している。しかし実際に協働のスペースは広がりを見せていない。市民の多くは顧客の意識が強く、積極的な協働はそれほど進んでいない。わが国は NPM の改革がしばらく続きそうである。

図表 3-2. OPA, NPM, NPG の概要

	行政管理 (OPA)	新公共経営 (NPM)	新公共ガバナンス (NPG)
主たる理論的で認識論的な基礎	政治理論、社会的で政治的な論調で強調	経済理論、実証主義的な社会科学に基づき精緻化して対応	民主主義論、実証的、解釈的、批判論的、ポストモダンなど多様なアプローチ
人間行動の合理性と関連モデル	概略的合理性、行政マン	技術的で経済合理性、“経済人”、利己主義の意思決定者	戦略的合理性、多面的試行の合理性 (政治的、経済的、組織的)
公益の概念	政治的定義と法の規定	個人の利益の総計で表明	各分配利益の結果
公務員は誰に責任を負うか?	納税者、有権者	顧客	市民
政府の役割	漕ぎ手 (政治的に決めた目的に従って計画し執行)	舵取り手 (市場で媒介として行動)	奉仕者 (市民やグループ等との交渉と利害調整)
政策目的の達成メカニズム	既存の政府機関による行政プログラム	民間、NPOによる新たな執行プログラム	公共、非営利、民間機関の合意による連合の形成
アカウントビリティへのアプローチ	階層的な行政官が民主的に選ばれた政治家のリーダーに責任を負う	市場主導による私益の総計が多くの市民(顧客)が求めた成果となること	多様な公務員が法規、地域の価値、政治的規範、専門的基準、公益に仕える義務
行政の裁量	行政権限の範囲内	事業目的に応じて広範囲	広範であるが制約があり責任が求められる
前提とする行政機構	トップダウンの行政機構	政府機関の主導による分権的な機構	内外の指導者による協調的構造
前提とする公務員と行政官の動機	負担と給付、市民サービスの提供	企業家精神、小さな政府志向の思想	公共サービス、社会への貢献

出所：Denhardt, R.B. and J.V. Denhardt (2007) p.28-29より作成。

3 地方公会計改革の視座

3.1 地方財政の現状と課題

地方財政の危機と騒がれた夕張市の破綻騒動からすでに8年が経過し、個々の自治体財政は改善したようにみえる。2008年度から施行された「地方公共団体の財政に関する健全化法」(以下、健全化法)による早期健全化基準以上(イエローカード)の自治体の数をみると、2013年度決算から夕張市(財政再生団体)を除くと“ゼロ”である(なお、公営企業会計で資金不足比率が経営健全化基準以上は2014年度で13会計)。また財務省が地方自治体の財政状況について、財政融資資金の貸し手としての立場から債務償還の確実性を確認するため2005年度より決算統計(地方財政状況調査表)を利用して全自治体の財務状況把握を行っている⁹。ここでは地方自治体の“債務償還能力”と“資金繰り状況”という観点から財務状況の把握を財務省が開発した「行政キャッシュフロー計算書」をもとに財務指標を算定してその結果を地方自治体に診断表として交付し、また必要と認められる場合にはヒアリングを行い財務健全化のアドバ

イスや財政悪化団体に対する事前警鐘を行っているが、その結果をみても一部の指標は良化を示しとくに問題は指摘されていない。すなわち、これら国の基準で判断すれば、地方財政は夕張市を除いてすべて健全であるということである。

しかし、2014年9月に千葉県富津市長が“財政危機宣言”とも受け止められる財政収支見通しを公表した。その内容は、現状の財政運営を続けるなら2015年度決算で財政調整基金が底をつき2018年度には実質収支が赤字となって夕張市と同じ財政再生団体に陥る可能性があるというものであった。リーマンショックから徐々に回復し地方財政も改善が進んでいると思われたが、富裕団体でも厳しい状況にあることが報道された。

実態はどうなのであろうか。健全化法は5つのセンサー（4つの健全化判断比率と資金収比比率）で財政状態を毎年健診しているが、その結果は健全であるという。しかしこのセンサーは、赤字（実質収支）と公債負担について診たものである。財務省の指標も公債償還に関するものである。公共投資は国の政策で国・地方ともに抑制されてきた。さらに健全化法の施行で財政運営はセンサーを意識し投資を控えてきた。そのため公債負担は下がり続け、すべての自治体で健全化が達成されてきた。実際に地方財政の実質公債費比率をみると、2005年度から2014年度にかけて14.9%から10.4%まで実に4.5%ポイントも低下している。

以上のことから、富津市の財政危機は、健全化法ではカバーできない要因で生じたことは容易に推測できる。健全化法等のセンサーでは捉えられない負担が地方財政で発生しているということである。そこで経費構造の変化をみよう。性質別歳出のうち義務的経費である人件費、扶助費、公債費の構成割合を2005年度から2014年度にかけてみると、人件費は27.9%から22.9%に減少し、扶助費は8.5%から13.1%に増加し、公債費は15.4%から13.5%に減少している。それぞれ政策を反映した増減であるが、扶助費の増加が大きいのは周知のとおり、少子高齢化が進むにつれて児童福祉や高齢者福祉などの社会保障関係費が膨らんできたことに加え、高齢者の生活保護受給者が増加しているためである。

地方自治体に課せられた社会保障関連サービスは、国とともに選別主義的サービスから普遍主義的サービスへ、そして貧困対策から幅広い生活支援サービスへと変わってきた。地方自治体の役割は、これらの法定受託事務は等しく住民にサービスを提供しなければならない。しかし小規模自治体ではこれらのサービスを提供することで自身が貧困に陥りかねない状況にある。とくに過疎自治体では、少子高齢化の影響が大きく地域社会の老化とシュリンクが都市に比

べて速いスピードで進んでいる。町村財政の困難性（difficulties）は年々厳しくなっていることは決算統計でも明らかである。この困難性はすぐに危機（crisis）にはならないが、何らかの対策を講じていかなければ危機は確実にやってくる。

3.2 地方公会計の役割と改革の視座

今後とも地方自治体が担う社会保障関連サービスは、財政状況がどうであろうとも法令により事務処理が義務付けられたものに加え、住民の求めに応じて付加的サービスも提供していかなければならない。財政の窮状を理由にそれらの義務的サービスの削減・廃止は法的にも政治的にも許されない。国全体では交付税措置等で財源手当てをしてくれるかもしれないが、財政力の弱い自治体ではいわゆる“共助”や“自助”に委ねざるをえない状況になることも十分に考えられる。

自治体の財政状況を住民に理解してもらい協力を得るためには、財政の基本情報である予算決算の数値が意味していることを理解してもらうことが必要である。とくに財政運営の結果を映し出す決算の理解は、同時に予算（政策）の枠（限度）を認識することになり極めて重要である。

現在、自治体で作成されている決算は3つある。①条例により定められた会計別の予算に対応した歳入歳出決算書等、②法律で求められている地方財政状況調査による調査表（決算統計）、③総務省が任意で要請している財務書類。①は自治体の条例で定めた予算決算であり、予算は議会で議決され行政に執行が義務付けられる実質的な手続きであり、決算は予算対比として議会で認定される。住民には広報誌等で予算とともに決算の概要等が公表されている。②は地方財政白書等国の統計作成のためにまとめられる決算であり、国と地方との財政調整や財政分析等に用いられる財政指標が算定され主に行政内部で利用され住民向けではない。③は公会計改革とともに作成が求められてきた決算書である。バランスシートを含む財務書類はフロー情報に加えストック情報が明らかになり、企業会計的な決算情報が得られ住民に対して政府の説明責任が果され透明性が向上すると説明されてきた。

地方自治体はこれら3つもの決算を作成しているにも関わらず、相互に有機的な関連性は少なく、また住民にも分かりづらいついた声が聞かれる。とくに③の財務書類については、かねてより公会計改革でその重要性が議論されてきたところであり、このことは会計学では論をまたないし財政学でもその有用性は肯定的に論じられてきた。実際に総務省もバランスシート等の作成マニュアルや研究会の報告書等を公表し整備を促してきた。しかし総務省の公表開始

から 15 年が経過するなかで、複数の公会計モデルが提示されるなど失策もあり、自治体の財務書類は迷走し活用されてきたとは言い難い状況にある。

そこで今後、統一的なモデルで作成される財務書類が有効に活用されるための筆者なりの視座を 2 点あげておきたい。

1 つは、住民向けには財務書類そのものを理解してもらうのではなく、財務書類の会計情報を財政指標等の具体的な数値で表して活用することである。企業で公表される財務諸表が有用であるのは、投資家等利害関係者の専門家向けだからである。これに対して自治体で公表される財務書類の利用者は住民であって専門家ではない。財務諸表という専門家向けの会計情報を住民という一般人にとって有用な会計情報とするためには、“わかりやすい財務諸表”の作成に努めるのではなく、発生主義会計情報がどう財政の健全性、持続性、自立性などに寄与するかという視点から考えることが必要である。例えば、インフラ等の公共施設の老朽化に伴って公共施設のマネジメントが進められている。ここでは老朽化比率など財務書類からの財政指標が用いられている。またセグメント別の発生主義会計情報は企業との比較考量に有用である。こうした活用方を示すことで、住民にとって有用性が高まるのではないか。会計という言葉は一般には難解であるので、報告された会計情報を財政に適用できるよう加工することで有用となる。

2 つは、総務省が統一的なモデルとして提示したのであるから、自治体の政策担当者が専門家として財務書類を活用することである。財政担当者をはじめ政策立案に関わる行財政の専門家は同時に会計の専門家としても知識をもって活用を図っていかなければならない。すでに決算統計については習熟しているのであるから、財務書類 4 表と決算統計を相互に活用することで有用性は高まるはずである。財務書類の議論はこれまで、財務会計の視点からその様式や内容についての議論が多かったように思われるが、すでに欧米で財務書類の作成が行われているところでは管理会計としての活用が論じられている¹⁰。ただそのためには担当者の会計知識の習得は必須であるが、これができない限り財務書類は作り続けても永遠に無用の長物に終わってしまう。

注

1 関連学問の概要。経済学：合理的個人を前提（新古典派）に資源の効率的配分を解明するもので予算・業績管理等において新厚生経済学（効用分析）、新制度派経済学などによるアプローチと関連し契約理論、代理人理論（エージェンシー理論）にも関わる。経営学：組織体（企業、政府等）の機能と構造の

法則を明らかにし経営の実践的技法を追求もので経営管理論、組織論等と関連。行政学：行政管理、官僚制、行政組織における意思決定、ガバナンス、地方自治などを研究。政治学：政治を対象とし人間集団、国家間の権力、対立する利害の調整などを研究。評価論：政策等の改善のため成果等に照らして評価。

2 建設政策研究センター（1998）。

http://www.mlit.go.jp/pri/houkoku/gaiyou/H09_4.html

3 例えば、上山信一（1998）『「行政評価」の時代』NTT出版、山谷清志（1997）『政策評価の理論とその展開』晃洋書房、三重地方自治研究会（1997）「「事務事業評価」の検証—三重県の行政改革を問う」など。

4 例えば、Lapslay, I., R. Mussari and G. Paulsson (2009), On the Adoption of Accrual Accounting in the Public Sector: A Self-Evident and Problematic Reform, *European Accounting Review*, 18(4), pp. 719-723.、Wynne, A. (2008), Accrual Accounting for the Public Sector- A Fad That Has Had Its Day? *International Journal on Governmental Financial Management*, Vol. VII, No.2, pp. 117-132. など。

5 比較的初期の解説書としては、大住（1999）、山本清（2003）などがある。

6 Hood(1991)p4。

7 ブレア首相は1998年7月に公表した『現代の地方政府～住民とともに (Modern local government: in touch with the people)』と題した白書の中でベスト・バリュウの基本的な政策を明らかにしている。

8 NPMの地域的、論理的限定についてはOsborne(2010)が諸説をまとめている。

9 詳細は財務省のHP「地方公共団体の財政状況把握」において公表されている。

10 例えば理論的な議論ではあるが、Warren, K. (2012) Developing a government's balance sheet - does it improve performance? *Public Money & Management*, January 2012. Pina, V., Torres, L. and Yetano, A. (2009) Accrual Accounting in EU Local Governments: One Method, Several Approaches, *European Accounting Review*, Vol. 18, No. 4.

参考資料

赤井伸郎・鷺見栄司・吉田有里（2001）『バランスシートで見る日本の財政』日本評論社。

石井薫（2001）『学際会計学—記号・経済・経営分野との相互浸透—』同文館

出版。

- 井藤半彌（1970）『財政学（13訂版）』千倉書房。
- 伊東弘文（1992）『入門地方財政』ぎょうせい。
- 井堀利宏（2005）『公共部門の業績評価—官と民の役割分担を考える—』東京大学出版会。
- 大住荘一郎（1999）『ニュー・パブリックマネジメント—理念・ビジョン・戦略』日本評論社。
- 加藤芳太郎（1982）『日本の予算制度』東京大学出版会。
- 加藤芳太郎（1982）『地方自治体の予算制度』東京大学出版会。
- 兼村高文（2015）「地方自治体財政は危機から脱したのか—決算統計からみる財政の現状」『地方財務』2015年2月号、地方税務協会。
- 久野秀男（1958）『官庁簿記制度論』税務経理協会。
- 建設政策研究センター（1998）『社会資本と企業会計的手法に関する研究—英国、米国、ニュージーランド等の事例研究を中心として—』建設省。
- 佐藤進（1985）『地方財政論』税務経理協会。
- ハーバート・A・サイモン、クラレンス・E・リドレー（1999）（本田弘訳）『行政評価の基準—自治体活動の測定—』北樹出版。（原題は、Measuring Municipal Activities - A Survey of Suggested Criteria for Appraising Administration, 1938）
- 三好皓一（2008）『評価論を学ぶ人のために』世界思想社。
- 宮川公男・山本清（2002）『パブリック・ガバナンス』日本経済評論社。
- 宮元義雄（1963）『地方財務会計制度の改革と問題点』学陽書房。
- 古川俊一・北大路信郷（2001）『公共部門評価の理論と実際—政府から非営利組織まで—』日本加除出版。
- Denhardt,R.B. and J.V.Denhardt（2007）The New Public Service, M. E. Shape.
- Hood,C.(1991) "A Public Management for All Seasons", Public Administration, Vol.69,spring.
- Osborne, D. and T. Gaebler (1993) Reinventing Government, A Plume Book.
- Osborne,P.S. edt.(2010) The New Public Governance, Routledge.
- Pierre,J. and B.G.Peters,(2000), Governance, Politics and the State, St.Martin's Press