

公共政策科学としての会計学

著者	石原 俊彦
雑誌名	商学論究
巻	66
号	4
ページ	251-269
発行年	2019-03-10
URL	http://hdl.handle.net/10236/00027935

公共政策科学としての会計学

石 原 俊 彦

要 旨

環境、人権、貧困、ガバナンスなどの数多の社会問題を解決することが、全世界的な課題となっている。国連は持続可能な開発目標として SDGs を設定し、国連加盟のすべての国と地域が、この目標達成に官と民と第三セクターである非営利組織の連携を模索している。この連携のプラットフォームが、ニュー・パブリック・ガバナンス (NPG) である。本稿の目的は、NPG の具体的な展開で会計学に期待される役割を分析し、公共政策科学としての会計学構築の準備的考察を行うことにある。その背景には、公会計を会計学の一分野として位置づけるに留まらず、公共政策や公共経営等の隣接諸科学との連携を強く意識し、公共政策科学として政策立案に寄与貢献する会計学の新領域を開拓せんとする着想がある。

キーワード：政策科学 (Public Policy)、ニュー・パブリック・ガバナンス (New Public Governance)、価値共創 (Value Co-Creation)、公会計 (Public Sector Accounting)、管理会計 (Management Accounting)

I はじめに

公共政策の領域で現在最も重要な業績指標は、国連が2015年に全会一致で採択した「持続可能な開発目標 (Sustainable Development Goals)、以下 SDGs」である。日本政府は2016年 (平成28) 5月に、安倍晋三内閣総理大臣を本部長とする SDGs 推進本部を設置し、民間企業や各種団体、消費者、その他の第三セクターとの連携を意識した実施方針を打ち出した。この実施

方針の展開では、政府や地方自治体のような官庁部門と企業等の民間部門、さらには、NPO や NGO 等の非営利部門との相互連携が求められている。三部門の連携で重要なのは、SDGs を達成するために三つの部門をトータルで包括するガバナンス体制の整備である。

SDGs が掲げる17の目標とこれらを具体化した169のターゲットの達成には、財務情報・非財務情報にかかわらず、会計学がこれまで研究の対象としてきた財務報告・経営管理・監査・ガバナンスなどの知見を活用することが期待できる。他方で、わが国における会計学の研究対象はこれまで、その中心を民間企業の会計問題に主眼を置き、公共部門の会計問題はわずかに公会計という会計学研究の一領域（それも比較的研究者の少ない一領域）にとどまってきたという現状がある。しかも、会計学が主として財務情報を中心として「会計責任」として当初取り組んできた Accountability という概念は、隣接諸科学（行政学・政治学・公共政策・公共経営等）においては「説明責任」という概念として、非財務情報はもとよりより広範囲な記述情報を用いる包括的な概念として定義されている。そして、「説明責任」は各学問領域における重要な概念として採用され、顕著な研究成果が生まれている¹⁾。これは、会計学の基礎概念が隣接諸科学の理論研究において、学術的な操作性の高い概念として顕著に注目された一例である。

本稿の目的は、SDGs を実現するガバナンス体制の整備に関連して公共政策や公共経営の領域で近年注目されているニュー・パブリック・ガバナンス (New Public Governance: NPG) の概要をⅡで確認し、Ⅲ以降でNPGの実践で会計学に期待されている公共政策科学としての役割(ミッション)を確認することにある。その際本稿では、公共領域における会計の役立ち、具体的には、政府や地方自治体等の官庁部門における意思決定(すなわち政策決定やそれに付随する事業展開)と、業績評価(すなわち政策評価や施策評価・事務事業評価)における会計情報・会計手法・会計思考の有用性を事例に基

1) Murphy, Peter and Laurence Ferry, Russ Glennon and Kirsten Greenhalgh, *Public Service Accountability, Rekindling a Debate*, Palgrave Macmillan, 2018, pp. 1-146.

づいて概観することにする。

II ニュー・パブリック・ガバナンス

1. NPM から NPG へ

地方自治体における公共サービス構築の論理、ならびに、行政と住民との関係は、古典的な行政管理（Old Public Administration：OPA）から新行政経営（New Public Management：NPM）、さらには、公共ガバナンスへと変容を遂げている。NPMの実現に向けてわが国では総務大臣が2015年「統一的な基準による地方公会計の整備促進について」を通知している。これにより2018年度にはすべての自治体で統一的な基準による財務書類（2017年度までの3年分）が完成の予定で、総務省は財務書類を予算編成等に積極的に活用するよう求めている。この動きは、NPMの実現に地方公会計の重要な役割が期待されている証と考えられている。

NPMは1980年代に欧米で提唱された行政経営（政府や自治体等の役所の経営）のフレームワークである。わが国でも1990年代後半になると、三重県や大分県臼杵市がNPMに基づく行政経営改革に取り組み、NPM先進自治体に注目が集まるようになった。当時の自治体NPM改革は、PDSあるいはPDCAのマネジメント・サイクルの導入と、①顧客志向・②戦略/ビジョン・③権限移譲/分権化・④市場原理・⑤成果志向・⑥説明責任の6つの基本原則に基づいた行政運営であると特徴づけることができる（石原俊彦著『地方自治体の事業評価と発生主義会計』中央経済社、1998年）。三重県ではPDSと6つの基本原理を行政経営の実務で実践するために事務事業評価システムを導入した。人口わずか4万人の臼杵市でも、成果志向と説明責任を重視し、東京都とはほぼ同じタイミングでバランスシート（BS：貸借対照表）を作成し、BSを用いた議会での決算審議の手法などを導入した。

小泉内閣で導入された指定管理者制度は、顧客志向・戦略/ビジョン・権限移譲/分権化・市場原理などを具体化した典型的なNPMの手法であり、今日では全国自治体が所有する約77,000の公の施設で導入されている。総務

省がここ数年、全国の自治体に対して遵守を求めている新地方公会計改革（インフラ資産を含めた減価償却と固定資産台帳の作成、自治体全体の連結財務書類の作成等）も、自治体の説明責任を徹底し、行政運営の透明性の向上を企図するとともに、行政運営の成果を住民に伝達するための手法と位置づけることができる（成果志向）。

このようにわが国地方自治体における NPM の導入は、各自治体のマネジメント改革のための自助努力と、地方自治法の改正や総務省からの実務指針の公表といった制度改革（設計）の観点で、順調に進んできた。しかし少子高齢化対策、直近では、子育て支援策のための保育所建設や待機児童解消の問題、高齢化に伴う医療（市町村の場合、国民健康保険特別会計）や介護など、現在自治体が回避できない財政支出の増大は枚挙にいとまがない。しかも、今後約30年間に、200兆円から300兆円と予想される地方自治体におけるインフラ資産やハコモノ施設の更新と大規模補修（長寿命化）のための支出など、地方自治体が直面する極めて深刻な財政状況の悪化は、各自治体が作成する中長期（通常10年）の財政計画にも顕著に表われている。

NPM は確かに有用な自治体経営の手法ではあるが、公共サービスの多様化と増大する財政支出に対応するためには、NPM 以上にサービスの多様化に対応し、財政健全化に寄与貢献する自治体経営のフレームワークが求められる。ここで近年注目されているのが自治体経営だけでなく、民間企業や非営利組織までを包括した公共ガバナンスのフレームワーク（NPG）である。自治体内部の職員に対して顧客志向という「意識改革」を求めるのが NPM であるとするれば、NPG では直接、住民への積極的な「関与」を職員に対して求めることになる。自治体経営におけるこれまでの NPM の有用性を評価する一方で、イギリスでは、NPM 以降（ポスト NPM）に生じているパラダイムシフトとしての NPG に着目した基本構造が解析されており、より効果的な NPG を実践するためのフレームワークが構築されようとしている。

エジンバラ大学を拠点とする欧州最大の公共ガバナンス研究の拠点である IRSPM (International Research Society for Public Management : <https://www.>

irspm.net/) ²⁾ では、公共ガバナンスを「多様なアクターがネットワークを形成し、互恵的な相互連携のもとで、公共サービスという価値の創造 (Value Creation) と共創 (Co-Creation) を追求するプロセスである」として定義している。

ポスト NPM に関しては、近年の企業経営における顧客志向に対する考え方の変化に着目する必要がある。たとえば、コマツは「お客様はイコール・パートナー」(野路国夫会長：日経新聞夕刊2017年8月21日「あすへの話題」という発想の重要性から、企業と顧客の間のイコール・パートナーシップ (equal partnership) を意識した経営を展開している。イコール・パートナーの発想は、NPM における協働 (collaboration) や連携 (partnership) の取り組みでも展開されてきた。しかし、NPM の協働や連携は「行政からの働きかけ」を起因とするもので、住民等が行政との関係で必ずしも対等の関係にあるものではない。NPG における Co-Creation は、真のイコール・パートナーシップを前提とし、会計情報、特に統合報告 (integrated reporting) の介在によって、行政と住民の間に情報や権限の非対称性が存在しない状況を作り出し、公共サービスの合理的な選択を企図するものとして体系が形成されようとしている。

2. NPG と会計研究の連鎖

経済学者であるジェームズ・M・ブキャナンは、財政は下方硬直性があり収縮しないで膨張し続ける傾向があると指摘している (竹中平蔵『経済古典は役に立つ』光文社、2010年、120頁)。ブキャナンの「民主主義の中に財政赤字は組み込まれている」といった議論は従来、労働組合や賃金問題との関連で議論されてきた。しかし、財政の下方硬直性を地方自治体の問題とし

2) IRSPM の日本における会員は約20名で、その内、筆者の大学院博士課程研究室の関係者 (博士課程後期課程生・研究員・大学教員等) が 2/3 以上を占めている。IRSPM には会計とアカウントビリティを研究する特別研究グループ (AASIG) が形成されていて、世界各国の会計学隣接諸科学の研究者が会計とアカウントビリティの諸問題を研究している。

て捉えるとき、最も重要な課題は「効果的で効率的な施策や事業をいかに合理的に選択するか」という問いかけに解を見出すことである。事務事業評価システムや事業仕分けは、この問題に取り組んだ端緒的アプローチとして評価することができるが、対象が事務事業といった非常に細分化された予算の執行の内容を問うものであったこと、また、評価者や仕分け人が、各自治体が直面している財政状況を斟酌することなく評価等を行ったこと、さらには、事業の休止や廃止といった厳しい評価結果を自治体の執行部が具体的な休廃止という行動と関連付けなかったこと等により、その歳出抑制に効果は、ほとんどなかったと考えるのが妥当であろう（特に自治体におけるマネジメントやガバナンスの学究的な観点からは）。

ここにおいて「自治体の行財政を正しく理解できずに事業や施策の評価が行われている」という現状は、NPGのフレームワークには自治体による自主的な情報開示（ディスクロージャー）制度を組み込むことが重要であることを示唆している。筆者はこれまで、総務省地方行財政検討会議・内閣府第30次地方制度調査会など政府の会議体で地方行財政に関する委員や構成員を務めてきた。三重県や大阪府など、自治体財務の現場でも発生主義の決算書作成に多数関わってきた。そこで得られた知見は、制度設計だけでなく、行政・財政・会計・監査・財務管理等に専門的知識を有しない圧倒的多数の住民に、自治体の行財政状況を如何に分かり易く情報開示を行うかについて真摯な考察を展開することの重要性である。

2017年にノーベル経済学賞を受賞した米国シカゴ大学のR. セイラー教授は、行動経済学の立場から人間は合理的ではないという前提に立ち、小さな誘導（nudge：ナッジ）を与えることで、人々の選択をより良い方向に導くことが可能であると主張する。自治体会計の世界でも「人は入手可能な情報にのみ基づいて意思決定し、そして誤る」という著名な言及（石原俊彦監訳『地方公共サービスのイノベーションとガバナンス』関西学院大学出版会、2013年に所収の英国自治体監査委員会 Audit Commission「情報への精通－優れた意思決定のための情報利用：In the Know – Using Information to Make

Better Decisions, a discussion Paper) がある。

行動経済学におけるナッジの考察は、会計領域においても1980年代から着手されてきた(行動的会計研究)。決算よりも予算が重視されている(予算主義の)地方自治体では、予算編成の如何で自治体職員の行動は大きく変化する。「情報が予算編成に及ぼす影響」は、自治体では企業以上に大きい。ここにおいて、欧米の巨大企業で実践され、世界銀行が公共部門への適用可能性にも言及している統合報告(Integrated Reporting)の手法を、わが国の政府や地方自治体における情報開示(ディスクロージャー)に応用することで、地域住民に有益なナッジの提供が可能になるのではないかという着想が可能になる。ここでは、情報開示を介して自治体の行財政状況について十分な情報を有する住民(ナッジをもった住民)が、NPGの主要な基本原理である行政とのCo-Creationの手法で、どう社会的価値の高い公共サービスを形成するのかを解明することが求められる。

さらには、国際統合報告評議会(IIRC: International Integrated Reporting Council)は、各国の民間企業・証券取引所・会計専門職団体から構成される統合報告の推進を企図する団体である。IIRCでは、「組織がどのように短中、長期的に価値を創造するか」を説明するために、「国際統合報告フレームワーク」を公表している。世界銀行とCIPFA(英国勅許公共財務会計協会)は、このフレームワークを公共部門に拡大する企図で『Integrated thinking and reporting: Focusing on value creation in the public sector』を2015年に公表している。公共部門における統合報告の研究は始まったばかりであり、それをCo-Creationの中心概念である価値(Value)と融合して、新しいNPGシステムを構築しようとする研究の着想は、すでにヨーロッパを中心とするIRSPMの研究者間で共有されている理解である。

このようにNPGの実践とそれを支える会計(学)に寄せられる期待は、非常に大きい。政策科学としての会計の有用性を多面的に検証し、適正なEBPM(Evidence Based Policy Making)を実践するためにも、各種の意思決定には、政策評価に有用な情報を提供する会計の技術とその背景にある思考

を活用することが不可欠である。その際、①財源としての税が予算（インプット）・業務または事業（プロセス）・サービス（アウトプット）・住民満足度（アウトカム）と変形し、最後に社会価値の実現に至るまでの状況を統合報告で情報開示すること、②開示された内容を理解した住民が行政との Co-Production で税金の使途や事業内容・サービス内容をデザインしていくこと、という公共政策の論理においては、政策科学としての会計学の貢献とその体系化が求められる。会計研究者は、単に公会計という領域にとどまらず、政策科学の一分野として、公的部門全般の政策形成にかかわる会計を研究することが求められるのである。

Ⅲ 政策科学としての会計—新地方公会計改革を題材に—

ここでは、Ⅱで言及された公共政策の一分野としての会計学で展開されるべき議論のあり方を、総務省が21世紀に入って以降、継続して取り組んでいる新地方公会計改革の政策科学的な現状分析を通じて概観する。ここにおいて政策科学とは、「政策課題について、合理的な判断を形成する際に必要なデータと思考を提供する学問」を意味するものとする。

1. 「数値をどのように算出するか」からの脱却

地方公共団体に公会計改革のうねりが生じている。その背景には、総務省が2006年5月に公表した「新地方公会計制度研究会報告書」と、2007年10月に公表した「新地方公会計制度実務研究会報告書」ならびに「公会計の整備推進について」（自治財政局長通知）の存在がある。この一連の報告書と通知を受けて、地方自治体には、2009（平成21）年秋までに、普通会計や公営事業会計を対象にした「単体」ベースでの決算4表（貸借対照表、行政コスト計算書、資金収支計算書、純資産変動計算書）とその附属明細表、さらには、地方独立行政法人、地方三公社、第三セクターなどを包括した「連結」ベースでの決算4表と附属明細書の作成が求められた。

もとより、こうした決算4表等の作成には、発生主義会計の理論と複式簿

記の計算技術の修得が不可欠である。しかし、現行の現金主義会計と単式簿記を前提とする地方自治体の財務会計に、いきなり発生主義や複式簿記の手法を導入するのは容易なことではない。自治体に求められた決算4表等の作成は、あくまでも既存の財務会計方式を補足する財務情報の作成という位置づけに留まっており、決して財務会計の制度変更を企図するものではない。

しかしながら、当時は総務省方式基準モデルと総務省方式改訂モデルという2つの手法が紹介され、各自治体の現状を斟酌したモデルの適用、ならびに、段階的な整備スケジュールの編成が容認されていたという点に留意すべきである。これは、技術的な制約を意識しつつ、会計情報の有用性に着目し、会計情報を政策形成の一助として積極的に活用しようとした着想であり、高く評価すべき内容が潜在している。特に会計情報の正確性を犠牲にしつつも、会計の有用性を多くの自治体関係者に周知徹底したという点では、当時の取り組みには大きな実績が残されている。

総務省は当時その上で、原則的方法として基準モデルの採用を推奨していた。改訂モデルを採用する自治体においても、基準モデルへの移行を検討することが求められていた。それにもかかわらず、ほとんどの自治体が、基準モデルの採用や移行に際して、きわめて消極的な姿勢を示していた。当時の状況では、総務省が企図した新地方公会計制度改革も、決算統計を基礎資料にした改訂モデルによる「連結」決算4表の作成「のみ」で終焉してしまう危惧が強く指摘されたのである。

地方自治体における財政担当者の関心が、改訂モデルの決算4表上における「数値をどのように算出するか」に留まっていた現状が、基準モデルという当時においてはより正確な会計技術を適用した会計手法の適用を阻んでいたのである。しかしそれでも、算出された数値をどのように活用し、行政経営改革に活用していくのかが、当時議論されようとしていた点には注目する必要がある。それでも、その議論が積極的に展開されなかった背景には、会計情報の活用の基盤となる会計に関する十分な知識や見解が、地方自治体の関係者の間で共有されていなかったという事情がある。この状況は、今日、

統一基準（基準モデルではない）に基づく財務書類の作成が事実上義務付けられている現時点においても大差なく、決して解決されているわけではない。政府や地方自治体等の公会計改革の関係者が、業務に従事したり制度改革に携わったりする際に身につけておきたい会計学とはいかなるものか。ここが政策科学としての会計学を考察する出発点となるのである。

2. 改訂モデルによる決算4表の作成—スチュワードシップと首長の受託責任の解除—

総務省が示唆した2つのモデルの採用とその段階的な発展において、どの段階まで公会計改革を進展させているかによって、改革から得られる情報とその活用方法は異なってくる。政策科学としての会計学の活用にも、その目的に適合した活用の手法があることを理解することが重要である。政策の質と量の相違によって、そこで活用されるであろう会計の内容は根本的に異なったものとなる。会計学を政策科学として認識しようとする場合には、この視点からの考察が不可欠となる。

地方公会計改革は、たとえば「単体」決算から「連結」決算へ、決算4表の作成から附属明細表の作成へ、改訂モデルから基準モデルへ、基準モデルから統一基準へと、段階を追って進化を遂げてきたものと理解することが重要である。改訂モデルに基づき「単体」の決算4表をひとまず作成してみるという段階は、地方公会計改革の最も初期段階であると位置づけることができる。この段階では、現在まで先行して貸借対照表や行成コスト計算書を作成した多くの団体が示唆した「貸借対照表などの決算書類を作成してみたものの、その活用方法がよく判らない」といった懸念が多くの自治体関係者から提起された。「作成はしてみたものの、いったいこれで、どうなるというのだ」というレベルでの疑問である。

住民からの税金を預かって、最少の経費で最大の効果（地方自治法第2条第14項）を発現するような行政運営を行うことが理事者たる首長の責任であるとすれば、首長（受託者）には住民（委託者）に対する受託責任履行結果

を説明する義務がある。会計学では、このことをスチュワードシップ (stewardship) という。決算4表の作成意義は、このスチュワードシップと受託責任の解除の視点で整理することが重要である。すなわち、住民から預かった税金でどのような資産を形成し、そのような行政サービスを提供したのか。また、それに伴って、現役世代と将来世代の受益と負担の衡平はどうか。貸借対照表をはじめとする決算4表は、こうした首長の受託責任説明機能を的確に果たす重要な手立てとして理解することが重視されなければならないわけである。

ところが昨今、企業会計においては、この受託責任説明機能が軽視され、情報提供機能への偏重が懸念されている。地方公会計改革では、その目的とするところが、情報提供なのか受託責任説明のための報告なのかによって、構築される会計システムは異なる結果となる。総務省方式改訂モデルは、決算統計を利用した取得原価主義に基づく決算4表の作成を求めている。住民から預かった1円の税金がどのように形を変えて、どのような資産や行政サービスへと転化したのかを説明するときに、取得原価主義は時価主義よりも優れた会計手法と位置づけることができる。決算4表の作成と公表を通じて、自治体の首長は、住民から預かった税金の用途について受託責任説明機能を果たしていると整理することが、最も重要な政策科学としての会計学的な理解なのである。換言すれば、会計学を単純な会計情報の活用方法を模索する技術として軽視するのではなく、むしろ、こうした決算4表の作成が行われていない状況では、資産・負債・純資産などのストック、そして、受益と負担の衡平に関する説明責任（純資産変動計算書における）がまったく果たされていないことを反省すべきなのである。

貸借対照表などの決算4表はまた、時系列の比較やクロスセクションの比較を行うことで、より多くの財政分析を可能にする。1つの自治体の単年度分の決算4表だけでは、自治体間比較は不可能であり、そこから読み取れる内容は限られたものとなる。日本経済新聞において以前、毎年12月に行なわれていた自治体決算公告のように、全国の自治体が総務省方式のような統一

された会計方式で決算書を公告するディスクロージャー制度を確立することで、決算4表を作成する意義は大きなものとなり、政策科学としての会計の機能向上が期待される。

3. 連結ベースでの決算4表等の作成—自治体に求められる包括的財政責任の把握—

従前、地方自治体による行政サービスの提供は、一般会計を中心として展開されてきた。しかし、介護保険や後期高齢者医療のような特別会計そして地方公営企業会計を通じて提供される行政サービスの占める割合が、最近では非常に大きな規模になっている。また、これらの会計が自治体財政に大きな影響を与えるようになっている。

もとより、地方自治体は、一般会計以外の会計において発生する損失や債務についても、大きな弁済責任を有している。その意味で、普通会計と公営事業会計を合算した「単体」の決算書類だけでは、実際のところ、地方自治体の行政運営全般とその結果としての財務数値を垣間見たことにはならない。そこで、独立行政法人、地方三公社、第三セクター、一部事務組合・広域連合などの決算を合算した連結ベースでの決算4表やその附属明細表を作成することによってはじめて、地方自治体は自己が果たすべき財政責任を包括的に果たすことができる。

以前においては、一般会計の財政状況が良好で、その他の会計で発生する赤字の補填などに一般会計が余裕をもって対応できたので、地方自治体では連結決算の必要性をそれほど強調する必要はなかった。しかし、一般会計の財政状況が深刻な状況に陥り、一般会計以外の会計において多くの損失や債務の発生が顕在化している状況では、連結ベースでの決算書類等の作成は不可欠である。改訂モデルが採用される場合、「連結」ベースでの決算4表の作成は、「単体」ベースの決算4表に続く地方公会計制度改革の第2段階とされる。地方自治体では平成21年秋に、相当に多くの団体で、この第2段階に到達し、連結ベースでの財務諸表の作成を行った。ここで作成された連結

財務諸表は、地方自治体の事業を包括的に集約した決算書類として、自治体の実質的な全体像を把握することを可能にした。地方自治体が政策や施策を展開する場合に、その全体像をPDCAなどのマネジメントサイクルに留意して実施することが重要であり、その際に連結財務諸表は有益なチェックとアクションを実践するための貴重な判断材料（情報）を提供するものとなる。

4. 改訂モデルによる決算4表と附属明細表の作成—資産・債務改革への対応—

資産や負債の实地棚卸作業を行うことで、決算統計のデータを援用する改訂モデルの決算4表の作成段階から、資産と負債の明細表を作成する第3の段階へとステップアップすることができる。改訂モデルでは、有形固定資産明細表、主な施設の状況、売却可能資産の状況、投資及び出資金明細表、貸付金明細表、基金等明細表、長期滞留債権明細表、未収金明細表、債務負担行為明細表、普通会計の将来負担の状況などの附属明細表の作成が、決算統計のデータに基づいて求められていた。しかしながら、決算統計のデータは、実在する資産や負債のデータと連動するものではなかったため、個別具体的に資産や負債の实地棚卸を行い、台帳を整備することが、この段階で新たに求められる作業負荷となった。

また、棚卸されたデータと決算統計上のデータとの間で認識される齟齬の調整も行わなければならなかった。多くの場合、決算統計上のデータは資産の実在性や負債の網羅性の視点からは不十分なものが多く、必然的に真実の会計数値は、この段階で決算統計ではなく、棚卸作業を通じて得られたデータに準拠したものとなった。棚卸作業では財政部門と管財・土木・農林・教育などの多くの庁内関係部門との連携が求められた。

明細表にリストアップされる資産や負債等の個別内訳の存在は、「資産の保全と債務の把握」を実現する具体的な手立てとなる。地方自治体の財政再建で重要なことは、まず、利用可能性のない不要な資産を売却して、少しでも負債や債務の残高を減少することである。資産の個別明細を作成すること

によって、利用可能性のない資産とその売却可能価格が「可視化」されることになる。また資産の保全に加えて、負債や債務を網羅的に把握することで、財政健全化で必要とされる正確な削減目標額を把握することも可能になる。

決算4表を作成するだけでは、その利用方法がわからないと嘆く自治体関係者は多い。しかし、資産や負債の個別明細を完成することで、資産と負債の実態が「可視化」され、この「可視化」のプロセスを通じて、おのずと不要な資産の売却と債務等の弁済が推進されると期待される。これは会計情報が政策意思決定に大きく寄与貢献した証であり、政策科学として会計学が実質的に機能した典型的な一例である。また、税の未払金、国保の未払金、公営住宅の未払金などを名寄せすることで、より効果的な徴税対策を打つこともできよう。資産や負債の明細を作成することで、地方自治体版の「バランスシート経営」（身の丈にあった資産と負債の均衡）が、後押しされると期待されるのである。

ここにおいて地方自治体は、多くの借金をして身の丈を超えた余剰な資産を保有すべきではない（地方自治法第2条第15項）。たとえ、総務省方式改訂モデルの適用にとどまったとしても、こうした附属明細表の作成を通じて、自治体の財政再建が確実に推進されるという会計効果を、自治体関係者は忘れてはならない。まさに、会計が政策科学として機能した所以である。

なお、以上の点に関連して、総務省「地方公共団体の内部統制のあり方研究会」では、2008年3月に公表された中間報告（論点整理）の段階において、内部統制の4つの目的の1つとして「資産の保全」を掲げ、「地方公共団体が管理する『資産』には、里道・水路等を含めた様々な資産が存在しており、現物管理のみの資産管理を実施しているケースが多く、資産に関する金額的な評価は行われていないケースが多い。しかし、行政改革推進法等（注）において、地方公共団体の資産債務改革に一層積極的に取り組むことが求められていることから、地方公共団体における資産の金額的な評価による把握や、資産の処分も含めた有効活用等を推進していくことは、地方公共団体の内部統制の目的として、ますます重要となってくる」（注：「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（平成18年法律第47号）」及び「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」（平成18年8月31日総務事務次官通知）等が挙げられる」と指摘している。総務省が内部統制研究会の中間報告で求めた資産の保全という内部統制の目的の1つを実現するうえでも、政策科学としての会計学に期待される役割は大きかったのである。

5. 基準モデルによる決算4表と附属明細表の作成—アセット・マネジメントへの活用—

改訂モデルを段階的に発展させ、基準モデルを適用する段階に入ると、貸借対照表価額は、固定資産台帳などに基づいて、公正価値をもって測定されることになった。ここにおいて公正価値とは、現在の市場価額を意味する。たとえば、売却可能資産については現在の売却可能時価、インフラ資産などの利用を目的に保有する資産については利用状況を加味した（減価償却や資本減耗を加味した）再調達価額が、公正価値に該当することになる。

基準モデルでは資産の評価に関して、企業会計等で一般的に採用されている取得原価主義が適用されていなかった。基準モデルが、取得原価主義ではなく、時価主義を採用している点に関しては、多くの問題提起が行われた。たとえば、「新地方公会計制度研究会報告書」では、地方自治体の財務情報に求められる5つの特性（報告書では原則と言及）として、①理解可能性、②完全性、③目的適合性、④信頼性、⑤その他の質的特性を示唆している。基準モデルが依拠する公正価値の原則によれば、貸借対照表計上額は市場価額、すなわち、時価によることになる。基準モデルが採用する時価が、果たして理解可能性や完全性、そして特に信頼性の観点で、取得原価よりも優れた財務情報であるかどうかについては、その後、より慎重な議論が求められるべきであったが、この点についての会計学的な考察はわが国ではほとんど展開されていない。

時価主義を採用しているという点で批判の多かった基準モデルではあるが、

これを採用することで得られる非常に大きな長所があることも事実である。それは、インフラ資産や公の施設への「アセット・マネジメント」の適用である。自治体が管理する道路、橋梁、港湾、砂防、学校、住宅などの資産の機能的な耐用年数は、通常は補修を前提とすれば、約50年から60年である。戦後60年を経過し、都市部のインフラ資産や公の施設には、機能的耐用年数を経過し、更新時期を迎えたものが非常に多い。筆者が関係する都市部の政令指定都市においても、2025年には、インフラ資産や公の施設の更新費用が増大し、更新に最低限必要な財源が、現在の普通建設事業費の金額に匹敵するという分析がある。普通建設事業費を全額、更新の財源に充当すれば、通常の維持修繕が不可能となり、インフラ資産や公の施設の機能的な耐用年数はさらに短縮されて、更新のタイミングが早まってしまうことになる。この悪循環が繰り返されると、地方自治体が管理するインフラ資産や公の施設は、機能低下や使用不能の状態に陥り、自治体のハード的な都市機能が破綻するという悪夢を迎えることになる。

地方自治体の行財政改革においては今後、10年から40年のスパンで、インフラ資産や公の施設の更新や大規模補修などを計画的に実践し、財政破綻を回避しつつ、インフラ資産や公の施設の機能を維持する手立てが求められる。たとえば、20年後に機能的耐用年数を迎える橋梁に対して、この先10年後に大規模補修を行って、耐用年数をさらに30年延長するか、あるいは、20年間は通用の維持補修にとどめ、20年後の更新時期に、橋梁の更新工事を行って耐用年数50年の橋梁を再建設するかという問題に、対処してゆかねばならない。ここにおいて、大規模補修の費用は、更新工事の費用をかなり下回ると想定されるので、20年後の更新時期に必要な更新工事の財源を確保できる見通しが見つからない場合には、キャッシュ・フローは10年先に必要とはなるが、より小さな金額で済む大規模補修を選択するという意思決定が行われることになる。

こうした「アセット・マネジメント」の手法と、自治体における資金調達（自治体ファイナンス）の計画を融合して、インフラ資産や公の施設の機能

的耐用年数の到来に対応していくことが、今後の自治体財政運営で重要な問題になると考えられる。しかし現在、「アセット・マネジメント」と自治体ファイナンスの問題に積極的に取り組む自治体は、ほとんどない状況である。そうしたなか、各自治体が基準モデルによって決算4表とその附属明細表（特に、事業用資産やインフラ資産の明細）を作成することで、たとえば、事業用資産やインフラ資産の、現在時点における再調達可能価額が明らかとなる、という点に留意することが重要である。

再調達価額は、「目の前にある事業用資産やインフラ資産を、もし今、調達するとしたら必要とされる金額」を意味する。たとえば、基準モデルの貸借対照表において公有資産中の有形固定資産に1000億円という計上額が掲記されている場合には、そうしたすべての有形固定資産の機能的耐用年数の到来までに、1000億円の更新用の資金調達が必要とされていると解釈することができる。こうした会計的解釈は、政策科学としての会計の有用性を顕著に示す一例なのである。それゆえ、附属明細表に掲載される個々の有形固定資産の具体的な再調達価額は、個々の資産の「アセット・マネジメント」において活用される重要な財務数値であり、まさに今後の自治体における政策形成の根幹部分に重大な影響を与えるデータということになる。

かつての基準モデルへの移行は、このように自治体が今後直面するインフラ資産や公の施設の更新問題に対処する大きなきっかけとなった可能性がある。「アセット・マネジメント」が自治体の行財政運営で近い将来最大の問題として認識される場合には、資産に公正価値による評価を求める基準モデルの適用は、決算4表等の作成という財務会計の問題と、「アセット・マネジメント」という管理会計の問題を、インフラ資産や公の施設の再調達価額という概念で融合する連結環として機能することが期待されたのである。基準モデルによる財務会計システムと、「アセット・マネジメント」の機能を持つ管理会計システムが融合された統合システムを構築するというイメージは、地方公会計改革に取り組む自治体関係者が描くべき政策形成の姿であり、当時の新地方公会計改革はその判断形成を支える政策科学であったのである。

IV むすびに代えて

わが国地方自治体における財政再建の議論では、これまで財政学的な手法が積極的に適用されてきた。その一方で、会計学的な手法の活用はほとんど放置されてきたと言えよう。財政学と同様に、わが国の会計学研究には、長い伝統と歴史がある。また、国内には3万人を超える公認会計士が存在する。地方公会計改革に、より多くの会計学者と公認会計士が参画する機会が与えられれば、日本の自治体経営改革は会計学という政策科学を介して、新たな展開を迎えると期待されるのである。

イギリスでは現在、1万人を超える公会計の担い手（自治体職員やNHSの関係者）が、CIPFA（英国勅許公共財務会計協会）にメンバー登録（勅許公共財務会計士）をして、専門的な公会計教育を受けている。日商簿記検定の3級や2級ですら、十分に理解できていないわが国の自治体職員の現状を垣間見るとき、自治体職員を対象とした高度会計教育機関の設置が、わが国の地方公会計改革には不可欠である。また、その延長線上には、公会計を政策形成の有用な手段として活用しようとする政策科学的な思考が、あまねく学術と実務に普及すると期待される。政策科学としての会計学の理論形成には、こうした人材育成の観点も不可欠なのである。

（筆者は関西学院大学専門職大学院経営戦略研究科教授）

【謝辞】

管理会計における意思決定や業績評価の手法を積極的に公的部門に援用し、官庁部門の管理会計を発展させようとする取り組みは、決して多くはないが、参考文献に掲記されるような研究成果がすでに単著としても出版されている。本稿はそうした研究成果の外延として、会計や会計学を公共政策科学の一分野として位置づけ、その学術的な意義を解説しようと試みた小稿である。本稿の着想は浜田弘樹教授の『会計的業績管理モデルの研究』（九州大学出版会、1996年）から得たものである。浜田教授には先生が関西学院大学に帰任以来10年以上の長きに渡ってご指導をいただいた。また筆者だけでなく、筆者の博士課程後期課程ゼミに所属した研究者2名の博士学位論文審査においても、副査をお引き受けいただいた。浜田先生の学恩に改めて心からの感謝を申し上げるとともに、引き続き、先

生からのご指導を仰ぎたいと強く念じる次第である。なお、本稿は筆者がこれまで公表した論文・著書の一部を抜粋して体系化した論究であることを付言する。

【参考文献】

- 宮川公男著『政策科学の基礎』東洋経済新報社、1994年、1-443頁。
宮川公男著『政策科学入門（第2版）』東洋経済新報社、2002年、1-336頁。
小林麻理著『政府管理会計』2002年、敬文堂、1-297頁。
大西淳也著『公的組織の管理会計』中央経済社、2010年、1-332頁。