

(論文内容の要旨)

この論文は、2つの問いを解くことによって、政府会計改革の効果と誘因構造を明らかにすることが主な目的である。1つ目の問いは、政府部門で会計改革を行えば、公会計改革を主張する多くの論者が指摘するように、効率性が向上し、財政再建に役立つかという点である。2つ目の問いは、1つ目の問いに肯定的な答えが与えられるのであれば、なぜ、今まで会計改革を行わなかったのかという点である。企業会計の先例が政府会計の領域においても妥当すると考えるのであれば、必然的に会計改革は行われるはずである。にもかかわらず、政治学の領域では、会計改革の当為性は認められているものの、NPM改革の一環として、つまり、意図的な改革キャンペーンの一部として推し進められている。

日本の都道府県レベルの会計制度に注目してみると、多くの地方政府が『総務省方式』という会計基準に従っている。だが、東京都のように『独自方式』の会計基準を設け、その地方政府に合った会計制度運用も可能である。興味深いのは『独自方式』を採用した東京都の場合、予算と財政が著しい好転を示したものの、『総務省方式』を採用した他の道府県ではそれほど変化がなかったことである。なぜ東京都のみが顕著な変化を示したのか。本研究は東京都と北海道・神奈川県・愛知県・大阪府・兵庫県という5つの道府県の財政的変化を比較分析している。

本論文は両者の制度の差異を私企業の会計制度でいう「財務会計」と「管理会計」の組み合わせに着目して説明している。つまり、東京都の会計改革を『マネジメント型』（財務会計+管理会計）と、総務省方式の会計改革を『整理・比較型』（財務会計のみ）と名付けて分析した。無論、両方式の制度的な差異は多様であるが、本研究では『管理会計』的な制度が設けられているか否かによって、それぞれの会計制度を特徴付けた。企業会計では、誰のために情報を生産するかによって「財務会計」と「管理会計」という2つの分類が可能である。前者は外部の利害関係者に情報を提供するための制度であり、後者は経営者が企業内部を管理し、組織や事業を統制・把握する際に必要な情報を提供する。すなわち、直接的に企業経営と戦略に役立つ情報を産出するのが「管理会計」である。「管理会計」的な要素が直接的に財政的パフォーマンスに影響を及ぼしたというのが本論文の結論である。

次に「管理会計」制度の導入は、地方政府の財政再建にとって不可欠な方策であったと結論付けるならば、なぜ、ある地方政府では「管理会計」制度を採用し、他の地方政府ではこれを採用しないのかという疑問が生じる。企業では「管理会計」による情報生産が必須不可欠なものであるが、政府会計では、企業のように「管理会計」と「財務会計」の因果関係が強くない。政府部門、とりわけ地方政府における会計制度の設定をめぐるのは、「管理会計」ではなく、もっぱら「財務会計」が論議の対象となっている。予算支出は、経営者たる首長や公務員の活動が一目で把握できるので、それに重心を置いて統制するという発想は、それ自体が民主主義的な考え方に基づいているため、極めて自然と

いえる。だが、まさにこの民主主義的発想によって、政府は企業とは異なる誘因を持つのである。

地方政府が一様に「管理会計」の利用について誘因を持たないとすれば、なぜ東京都のみが「管理会計」を導入するという逸脱的行動をとったのか。本研究の仮説は以下のとおりである。「財務会計」のみを中心とした『総務省方式』は地方政府にとって中央政府が加えたもう 1 つの財政的な統制手段に思われがちであるが、交付金・国庫補助金などをはじめとする中央政府との関係を維持する誘因が働くため、『総務省方式』という受動的な制度選択を行う。逆に、財政的な面において中央政府と密接な関係を維持する誘因が低いならば、積極的な制度選択（独自方式か拒否）を行うだろう。ここで、交付税の恩恵を全く受けない東京都は、歳入を増大させることに限界が存在し、歳出を抑制せざるを得ない。逆に、財政力に幅はあるとしても、他の地方政府は歳出の抑制に真っ先に取り組むより、まずは、交付税や補助金といった財政調整制度を通じて、足りない歳入を獲得しようとするのが最も合理的な行動である。

結論をいえば、単一主権国家の下でも中央政府と地方政府の利益が必ずしも一致しないため、各々の地方政府は同じ制度の下でも自らの利益を最大化できる制度選択を戦略的に行うことが示された。本研究の例でいえば、地方政府の会計改革が財政再建につながるためには「管理会計」的な取り組みが必要であるが、中央政府の制度構造は、普通の地方政府にそのような誘因を持たせない。東京都の事例によって政府会計改革の効果は検証できたが、企業会計と異なるインセンティブ構造を持つ地方政府は積極的に会計情報を利用するメリットがないのである。

本研究の含意を整理すると、第 1 に、会計制度は企業・政府を問わず、同様の効果を発揮する。だが、第 2 に、企業と政府は異なる誘因構造を持つため、会計情報が同じように機能しない。第 3 に、日本の地方政府に限っていえば、精緻に作り上げられた財政調整制度によって、歳出抑制の誘因を持ちにくい。そのため、歳入（特に、自主努力をあまり必要としない交付税）の確保を重視し、コスト削減に向けた重要な情報を提供する会計制度の整備は軽視されがちである。歳入確保のためには自主努力の道しか残されていない東京都の場合は、その他多くの一般的な地方政府とは異なる誘因を持つ。すなわち、歳出削減に駆り立てる誘因は他の道府県よりはるかに強いのである。こうした差異によって、東京都は会計制度の中でもコスト削減に大きく貢献する「管理会計」の整備に努力を傾けたと結論づけている。

(論文審査の結果の要旨)

行政組織における会計の重要性は広く認識されている。しかし、会計学という経済学の一分野が確立されていることもあって、行政学の領域において、会計は比較的未開拓なテーマであった。また、著者が述べているように、とくに日本においては、会計改革はNPM改革の一環として、つまり、意図的な改革キャンペーンの一部として推し進められていると見られている。いいかえれば、政治学的にも、会計およびその制度改革は説明される対象であって、なにかを説明する要因とは見られてこなかったといってもよいであろう。さらに、著者は会計改革の効果が通説として認められるに至っていない、つまり手間暇をかけて会計制度を変えてみても、それほど大きな変化をもたらさないのではないか、という疑念が政治学・行政学において根強いのではないかと指摘している。

著者はそれに対し、会計制度の改革こそが、現代日本における公共部門のパフォーマンスの決め手となると明快に結論づける。政府会計の改革は、企業会計の技法をそのまま導入し、それに従って改革を行うという機械的な作業に尽きるものではない。政府部門は企業よりはるかに利害関係が複雑に絡んでいる上に、憲法をはじめとする上位規範によって会計制度はもちろん、会計改革を行う政治アクターも制約されている。この論文は、政治・行政システムが抱えている複雑な利害関係を明らかにすることによって、いかなる誘因構造が政府に民間企業と同じような行動をとるように仕向けるのかを解明するものである。

そこで、著者は複雑な会計制度の領域を、「財務会計」と「管理会計」の組み合わせに着目して整理した。東京都の会計改革は『マネジメント型』（財務会計+管理会計）であり、総務省方式の会計改革を『整理・比較型』（財務会計のみ）と名付ける。「財務会計」が外部の利害関係者（政府組織においては、市民や主権者）に情報を提供する「公開」に重きをおいた制度であり、「管理会計」は経営トップ（政府組織においては首長や総理大臣）が組織内部を管理し、組織や事業を統制・把握する際に必要な情報を提供する制度である。総務省方式は「財務会計」的な制度だけで構成されていたため、直接的に企業経営と戦略に役立つ情報を産出することはできず、一方、東京都の独自方式のみが効果を発揮した。こうした論旨を支えるデータの分析は周到で説得的である。また、情報公開や説明責任が重視される現代において、そのみに傾いた会計制度が負の効果を生むという論旨には、皮肉だが重要な示唆が含まれている。

ではなぜ東京都のみが逸脱的な行動をとったのかについても著者の説明は明快である。すなわち、財政的な面において中央政府と密接な関係を維持する誘因が低い（交付税の恩恵を全く受けない）ために、東京都は、独自方式を採用し、その他の地方政府は歳出の抑制に真っ先に取り組むより、まずは、交付税や補助金といった財政調整制度を通じて歳入を獲得しようとするのが最も合理的な行動である。著者は東京都には、そのほかに、企業的な会計を受け入れる素地（知事のリーダーシップ、会計士のブレン、職員の能力、投資的経費の多さ、財政規模など）がそなわっていたことも指摘しつつ、それは東京都の特殊性ではないと主張する。これも単純な東京例外論に反駁する、本論文の魅力となっている。

テーマの新鮮さ、複雑な事象を整理する手際、論理の明快さと一貫性、論旨の持つ実務的含意の点において傑出した論文であるということが出来る。

以上の理由により、本論文は博士（法学）の学位を授与するに相応しいものと認められる。

なお、調査委員3名が平成21年2月19日に論文内容とそれに関連した試問を行った結果、合格と認めた。