

氏 名	やまもと きよし 山 本 清
学位(専攻分野)	博 士 (経 済 学)
学 位 記 番 号	論 経 博 第 274 号
学位授与の日付	平 成 14 年 3 月 25 日
学位授与の要件	学 位 規 則 第 4 条 第 2 項 該 当
学位論文題目	政府会計の改革

論文調査委員 (主 査) 教 授 藤 井 秀 樹 教 授 上 總 康 行 教 授 吉 田 和 男

論 文 内 容 の 要 旨

本論文の主題は、国、自治体および独立行政法人の会計（以下「政府会計」という）の改革をめぐる課題と方向を、アカウンタビリティ（説明責任）と資源管理の改善という観点から検討することである。そのさい、「ガバナンス」と「経営」が、検討のキーワードとされる。近年、政府組織に対して企業会計方式、とりわけ発生主義を適用しようとする動きが顕著になりつつあるが、なぜ発生主義を適用すると政府組織の経営効率は向上するのか、また政府組織が営利企業と同様の財務情報を開示することによって、なぜ政府組織のアカウンタビリティや意思決定は改善するのかは、必ずしも明らかではない。本論文は、こうした命題がそもそも承認しうるものかどうか、一定の条件のもとにそれを承認しうるとすればその条件は何かを、理論的・実証的に解明しようとしたものである。

本論文は、序章「政府会計の改革に向けて」、第1部「政府会計改革の理論」、第2部「政府会計と経営管理」、第3部「政府会計と監査・評価」から構成されている。

序章「政府会計の改革に向けて」では、研究の前提となる問題認識および政府会計の諸特性が明らかにされている。

第1部「政府会計改革の理論」は、第1～4章によって構成されている。そこでは、政府会計の改革がいかなる要因によって促進され、またいかなるプロセスにそって推進されているかが、資源管理とアカウンタビリティの観点から検討されている。

第1章「政府会計の発展の多様性と共通性」では、政府会計のタイプは、目標とするガバナンス・モデルおよび経営モデルにもとづいて決定されるのであって、必ずしも単一のタイプに収斂するものではないことが、資産に関する会計的認識の相違の検討を通じて明らかにされている。とりわけ、予算と会計の双方に発生主義を適用すべきか否かという問題は、政府がめざすガバナンス・モデルと密接に関連していることが示されている。

第2章「会計システムの変革モデル」では、選択された政府会計の変革がいかなる要因によって促進され、またいかなるプロセスにそって推進されるのかが、条件適応理論にもとづくモデルを用いることによって明らかにされている。変革の圧力には政府組織の内部からのものと外部からのものがあるが、そうした圧力のうち、とりわけ市場圧力（比較可能性の要求）、業績圧力（VFMの要求）、アカウンタビリティ圧力（透明性の要求）という3種類の外部圧力が、財務会計、管理会計、監査という会計のサブ・システムの変革内容を規定する主要因であるとされ、さらに、かかる知見が、わが国の実例（三重県）へのモデルの適用を通して実証的に検証されている。

第3章「会計システム改革の国際的動向」では、各国における政府会計の改革が、第1章での検討をふまえて、類型的に分析されている。本章での検討の結果、発生主義への移行やその適用状況によって、政府会計の改革は、アカウンタビリティ志向、マネジリアリズム志向、両者の統合志向の3タイプに類型化されることが明らかにされている。この類型化した例えば、わが国における政府会計改革の現状は、アカウンタビリティ志向に分類されることになると、筆者は述べている。

第4章「財政制度改革と政府会計」では、政府の非交換関係的な財源調達と集合的意思決定を所与として、その資源管理の改善を図るためには、企業会計に見るような事後的な財務業績を開示するだけでは不十分であることが明らかにされてい

る。営利企業とは異なる上記のような特徴を持った政府組織の資源管理を改善するためには、事前の資源配分にかかわる予算と事後の業績測定にかかわる会計を有機的に関連づける必要がある。本章では、世界に先駆けて予算に発生主義を適用したニュージーランドの予算改革をその実例として紹介するとともに、当該実例にもとづいて解決すべき資源管理制度上の課題も提示している。

第2部「政府会計と経営管理」は、第5～9章によって構成されている。そこでは、資源管理の改善を促進するためにはどのような政府会計の改革が必要となるか、またその理論的根拠は何か、各国の行政改革で採用されている「新公的経営管理」(New Public Management, 以下“NPM”と略す)と関連づけて検討されている。さらにまた、資源配分の民主的統制と合意形成という公的経営管理に固有の特性に対応して、政府会計の伝達機能がどのように発揮されるべきかという問題も、あわせて考察されている。

第5章「ストックの管理と政府会計」では、道路や橋梁等のいわゆるインフラ資産の管理問題が検討されている。そのさいとりわけ、ライフサイクル・コストの観点から、ストック管理において貸借対照表をどのように活用するべきかに焦点が当てられている。その考察の結果、資産は取得原価でなく再調達価額によって評価するのが適当であること、資源管理の効率改善には民間部門の活用を含む競争的環境の創出が前提となること、そうした環境を創出するための条件として資金調達に係る費用(キャピタル・チャージ)を考慮する必要があることが、明らかにされている。

第6章「政策評価と予算・会計」では、資源配分に関する意思決定とアカウントビリティの改善を目的とした政策評価が予算編成の過程でどのように活用されるべきかが、政府会計システムによって提供される財務情報と関連づけて検討されている。その検討の結果、政策の階層性に応じて政府、内閣、府省という3つのレベルのマネジメント・サイクルが存在し、したがって、資源配分に関する意思決定とアカウントビリティの改善を目的とした政策評価を予算編成の過程で活用するにはそれぞれのレベルに応じた異なるシステムと財務情報が必要とされることが明らかにされている。

第7章「政府の経営と管理会計」では、政府経営の改善に民間の経営手法を適用する場合のメリットと課題が検討されている。具体的には、PFIにおけるリスク評価、市場検定、活動基準原価計算(ABC)、ベンチマーキング、バランス・スコアカードなどが、各国の実例によりながら検討され、さらにあわせて、わが国における従来型の集権的ベンチマーキング(たとえば旧自治省による標準原価設定やラスパイレス指数による人事管理など)の限界が明らかにされている。

第8章「独立行政法人の経営と会計」では、独立行政法人の経営と会計について、その制度設計が、自律性付与による経営効率の改善とサービスの質の向上という独立行政法人設置の趣旨に整合的なものとなっているか否かが検討されている。そのさい、独立行政法人のモデルとされた英国のエージェンシーの会計や業績管理システムとの比較検討もなされている。その検討の結果、わが国の独立行政法人の会計には発生主義が導入されたものの、他面では、従来型の現金主義による予算制度や財務統制制度が依然として残されており、それによって、とりわけ資本的経費の運用における独立行政法人の自律性が大きく制約されていることが明らかにされている。

第9章「財政情報の公開と政府会計」では、出資者、負担者、受益者である国民に対していかなる財政情報を公開すれば合意形成や資源配分の意思決定が改善されるかが検討され、その検討を通して現行の情報公開制度の問題点が明らかにされている。そして、合意形成や資源配分の意思決定を改善するためには、国民への公開情報において、サービス単位の費用と成果の対応だけでなく、受益者と費用負担者を明らかにすることが必要であると、筆者は述べている。

第3部「政府会計と監査・評価」は、第10～13章によって構成されている。そこでは、政府監査と営利企業の財務諸表監査の相違をふまえて、外部監査が政府組織における資源管理とアカウントビリティの改善にどのように貢献しうるかが、理論的・実証的に検討されている。

第10章「政府監査の機能と効果」では、政府監査の機能と効果に関する検討を通じて、政府監査がたんに財務情報の信頼性保証の制度にとどまるものではなく、財政監督と是正・勧告の機能をも有していることが明らかにされている。さらに、アメリカ、イギリス、ドイツ、フランス、日本の政府監査の相違が、報告機能と是正・勧告機能に焦点をあてたモデル分析を通して解明されている。

第11章「政策評価と会計検査」では、是正・勧告機能に力点を置いた業績監査の役割が各国において高まっている現状が、NPMの政府組織への浸透という観点から検討されている。とりわけ、政府監査と政策評価との相互作用に焦点があてられ、

業績監査の意義と限界が明らかにされている。

第12章「政府監査と行政改革—米国のGAOを例にして—」では、行政改革において政府監査がどのような役割を果たしているかという問題が、米国会計検査院（GAO）の事例によりながら検討されている。そこでは、会計検査院が、行政改革の監視者であると同時に、その推進役でもあることが明らかにされている。

第13章「政府監査の将来展望」では、わが国の会計検査院が採用している監査アプローチの実態分析にもとづいて、21世紀において政府監査が果たすべき機能が検討されている。その検討結果をふまえ、会計検査院による政府監査のアカウンタビリティと影響力を高めるためには、リスク・マネジメント、システム評価、意思決定支援の観点を監査業務において強化する必要があるとの提言がなされている。

論文審査の結果の要旨

政府会計の改革に関する主な研究アプローチには、諸外国の改革事例との比較検討をふまえて現行制度の問題点と改革の課題を指摘する制度論的研究と、政府会計と企業会計の質的差異を理論的に解明したうえで改革の理念的な方途を提示する会計理論的研究の2つがある。とりわけ、わが国では前者の制度論的研究が中心であり、アメリカやイギリスの先駆的事例を、わが国における制度改革の指針として紹介するものが多い。

本論文は、以上の2つのアプローチのいずれに偏することなく、それぞれの長所を統合し、政府会計の改革のあり方を「ガバナンス」および「経営」の観点から把握しようとする政策科学的アプローチを採用している。この点に、本論文における研究アプローチ上の最も特筆すべき特徴がある。こうした特徴を持った本論文は、とりわけ以下のような学術的貢献を有している。

第1に、政府会計の改革は現金主義から発生主義へと直線的に移行するのではなく、その移行プロセスは、政府のガバナンス・モデルおよび経営モデルとの適合関係に応じて多様な発展形態をとらうことを、各国の行政改革の理論や実態の検討を通して明らかにしていることである。とくに政府会計の改革が、財務会計、管理会計および監査の各分野で、政府組織の外部圧力と内部圧力に応じて異なった内容と効果を持ちうることを、モデル分析と実証分析をつうじて説得的に示している点は、高く評価できる。仮に内部圧力を背景に政府活動の透明性向上を目的として外部監査制度を導入したとしても、外部の国民の監視やアカウンタビリティへの需要が継続的に強化されないかぎり、当該監査制度はアカウンタビリティの改善効果を発揮しえないという指摘は、わが国の自治体外部監査制度の実態をみると、きわめて示唆的である。

第2に、政府会計の資源管理機能の改善は、会計システムの改革（発生主義化）によって自動的・機械的にもたらされるのではなく、NPMの基礎をなす市場原理指向がガバナンスにおいてどれだけ実現されるかに依存しており、その成否はさらに、公正な競争条件をみだす不可欠の手段としての会計の戦略的技術性に依存していることを明らかにしていることである。政府と民間および政府部門相互の間での競争環境を整備することが、市場メカニズムを機能させるうえで不可欠であり、その場合の意思決定にさいしては、企業取引での価格情報に相当する比較可能な財務情報が、政府会計システムによって提供されなくてはならない。また民間事業者に対等な競争条件を付与するためには、民間事業者が政府サービス部門に参入するさいの障壁を可能なかぎりなくすと同時に、たとえば政府サービスの供給に必要な資産の取得・管理運営においては資金調達費用を考慮した時価ベースの再調達価額による資産評価と資本費用（減価償却費と資産使用費用であるキャピタルチャージ）を採用するなどの施策が必要となる。したがって、会計の戦略的技術性の発揮を支援するような政府会計独自の理論の創造が必要であると、筆者は指摘している。以上のような知見と指摘は、政策科学的アプローチの観点から政策提言を行うことを主目的とした本研究の独自の学術的貢献を示すものとなっている。

第3に、従来先行研究がほとんど皆無に近かった政府監査の分野において、国際比較の視点と政府経営の変化への対応という観点から、当該監査の機能を理論的・実証的に明らかにしていることである。とりわけ、政府監査の効果を、情報提供・保証機能から生じる「I効果」と、是正・勧告機能から生じる「D効果」に分類したうえで、各国の実情を、政治システムおよび監査組織の制度的差異をふまえつつ、体系的に把握・説明している点は高く評価される。また、かつて会計検査院に在職していた筆者の個人的体験をもとにしながら、わが国における政府監査のあり方と改革の方向を、政策評価の進展に関連づけて説得的に提示している点は、政策提言という観点から見ても高く評価される。

以上に見るような優れた学術的貢献を備えた本論文にも、今後に残された課題がいくつか存在する。そうした課題として、とりわけ以下の3点を指摘しておく必要がある。

第1は、NPMにおける会計機能が政府や自治体の業績に及ぼす影響に関する研究である。筆者は、NPMを支える技術的用具としての発生主義会計の必要性や会計改革のプロセスについては精緻な論証を行っているが、これまで実施されてきた政府会計制度改革が実際に、NPMの主張する資源管理の効率化やサービスの質の改善をもたらしているかどうかについては触れていない。これは主として、NPMが先駆的に導入された三重県においてもその導入から数年を経過したにすぎず、また改革にともなう頻繁な制度変更があったために、これまではそうした実証研究が事実上、不可能であったという理由によるものである。しかし、本研究の完成度をさらに高めるためには、近い将来十分な実績データが蓄積された時点で、上記のような会計機能の影響に関する実証研究がなされるべきであろう。

第2は、わが国の政府部門に新しく導入された管理手法の効果に関する実証研究である。筆者は、コスト情報が政府部門の意思決定に及ぼす効果については実証分析を行っているが、新しく導入された管理手法であるABCやPFIの効果については検証を行っていない。また、独立行政法人の業績評価についても、制度の理論的問題点の指摘にとどまっている。これも主として、当該各管理手法の導入がごく最近のトピックであったという时期的な制約によるものである。しかし、これら管理手法の効果いかんは、政府会計改革の成否を大きく左右する要因となる。したがって、近い将来十分な実績データが蓄積されたならば、新しい管理手法の効果に関する実証研究がなされるべきであろう。

第3は、自治体監査をも研究の射程に取込み、当該監査の特質と課題を、本論文で採用された研究の視点とアプローチにもとづいて明らかにすることである。筆者は、会計検査院における自らの勤務体験をふまえて国の監査については説得的な分析と政策提言を行っているが、自治体監査についてはほとんど言及していない。しかし、地方分権が叫ばれ、自治体に外部監査制度が導入されている今日、政府会計分野において自治体監査も国の監査に勝るとも劣らない重要性を有している。しかも、自治体監査においては、外部監査人制度と監査委員制度の併存問題、監査人の首長や議会からの独立性に関する制度問題、住民監査請求にかかる監査人と住民の関係など、国の監査とは異なる独自の問題も数多く見られる。本研究の体系的性と完成度をさらに高めるためには、こうした問題についての理論的・実証的研究を手がけることが今後の課題となろう。

以上のような課題を今後に残すとはいえ、それらは、本論文が有する学術的価値を損なうものでは決してない。制度論的研究と会計理論的研究を統合した独自の観点から政府会計の改革をめぐる諸問題を幅広く論じた本論文の学術的貢献は高く評価される。

よって、本論文は博士（経済学）の学位論文として価値あるものと認める。

なお、平成14年1月8日、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。