

政府会計の現状と研究の到達点
－会計学の視点からの要約と展望－

宮本 幸平
徳島文理大学

藤井 秀樹
京都大学大学院経済学研究科

2001 年 4 月

Graduate School of Economics
Faculty of Economics
Kyoto University
Kyoto, 606-8501 JAPAN

J- 15

政府会計の現状と研究の到達点
－会計学の視点からの要約と展望－

宮本 幸平
徳島文理大学

藤井 秀樹
京都大学大学院経済学研究科

2001 年 4 月

Ⅰ はじめに

1998（平成 10）年、地方自治法にもとづく自治体外部監査制度が新たに導入された。改めて指摘するまでもなく、その背景には自治体財政の深刻な危機的状況が横たわっているのであって、当該監査制度の導入は、長年にわたる財政改革論議の 1 つの到達点を示すものと評しうるであろう。

自治体外部監査制度の導入に関連して見逃せないもう 1 つの重要な側面は、当該制度の法案可決（1997 年）および導入（1998 年）を契機にして、地方自治体の会計（以下「政府会計」という）⁽¹⁾に関する議論、研究、試行的実務が幅広く観察されるようになったことである。とくに、当該監査制度の導入に呼応していくつかの自治体がバランスシートの試行的作成に着手し、その結果を一般に公表して以来、現金収支（フロー）の管理を前提としていたこれまでの会計制度を、経済的資源（ストック）の情報管理を中心に改める傾向が顕著となった。また、自治体の業績評価やそれに必要な情報開示のあり方をめぐる議論や研究も喧しくなっている。

本稿の目的は、以上のような状況認識のもとに、政府会計研究をすすめるための予備的作業として、2000（平成 12）年時点における政府会計の現状と先行研究の到達点を、内外の主要な関連文献および先行研究によりつつ、整理・検討することにある。本稿が、政府会計のあり方をめぐる今後の議論の活性化に多少なりとも貢献することができれば幸いである。

Ⅱ 政府会計の現状

ここでは、政府会計の現状を把握するために、現在に至る政府会計制度の沿革、政府会計に関する国内外の動向、政府会計論議の中心課題である「バランスシート作成基準」の現況、およびバランスシートにおける今日的な作成意義の 4 点について概観していくことにしたい。

（１）政府会計制度の沿革とその改革をめぐる動向

明治以来、政府および自治体財政の会計制度においては、現金収支を前提とした歳入・歳出額（すなわちフロー・ベース）の計算・管理が踏襲されている。地方自治法第 210 条では、会計年度における一切の収入・支出に対して、これを予算に編入することが義務付けられている。ここでいう予算とは、「歳入歳出予算」、「継続費」、「債務負担行為」、「地方

債」、「一時借入金」等からなり（同 215 条）、各々は、支払うべき現金が必要なだけ調達できるか否かに管理の主眼が置かれている。つまりここでは単年度ごとの現金の流れが計算されるのみで、蓄積された投資状況（ストック・ベース）の金額は把握されない。

1962（昭和 37）年に、第一次臨調（会長・佐藤喜一郎三井銀行会長）が、事業別予算制度の導入や予算執行の弾力化および複式簿記採用などを基本とした「行政の総合調整」、「行政運用の合理化・効率化」を答申したが、この答申は関係各省庁の抵抗により実現しなかった。答申ではとくに、「資本的経費と経常的経費の区別がつかない」ことに批判が集中したが、当局は、経常費と資本費を内部的に区分管理し、かつ債務残高を別途把握していることを挙げ、かかる批判は当たらないと反論した⁽²⁾。第一次臨調以降も、政府「地方財政会計制度調査会」等で公会計制度改革の議論が続いたが、具体的な成果はほとんど得られなかった。

1987（昭和 62）年に、財団法人地方自治協会（現・地方自治研究機構）が、自治省の協力のもとに、「企業会計的手法による財政分析と今後の財政運営のあり方に関する調査研究」の報告書を発表し、そのなかで、公会計制度改革の根幹の一つとして、自治体におけるバランスシート作成の意義を強調した⁽³⁾。ちなみに、同報告書は、自治体バランスシートの具体的な作成手法を提示したわが国で初めての文書である。またこれと同じ年に、神戸市（神戸都市問題研究所・神戸市公会計制度研究会）および熊本県が、それぞれのバランスシートを作成した⁽⁴⁾。これらの動きは、第一次臨調以来求められてきた制度改革の一プロセスと考えられ、現在の潮流に先行したものとして位置づけることができる。

1997（平成 9）年に、地方自治法改正案が可決され、自治体外部監査制度が各自治体において新たに導入されることになった。自治体の危機的状況に対する財政改革の議論が喧しくなり、これに対応するかたちで、監査制度の充実が図られたものである。こうしたなかで、財団法人社会経済生産性本部は、自治体の財政状態の開示の充実を目指した「決算統計にもとづいた企業会計的分析手法研究」に着手し、1997（平成 9）年に報告書を発表した。当該研究でも、「現金主義会計の修正」や「固定資産の減価償却」など企業会計手法にもとづいたバランスシートの作成や、これを用いた財務分析の考察が中心となっている。この研究を主導したのは、日本公認会計士協会（以下 JICPA）の公会計委員および藤沢市をはじめとする複数の自治体であり、研究の 1 つの具体的成果として、藤沢市のバランスシートが一般に公表されている。

1997 年（平成 9）年、大蔵省は独自に公会計基準の作成を JICPA に依頼し、その成果として「公会計原則（試案）」が公表されている。これは、「公的部門に共通な報告目的を明示し、更に、開示に当たっての統一基準を明瞭に示す」ことを目的とし⁽⁵⁾、前文、前文注解、一般原則、貸借対照表原則、成果報告原則、資金収支計算書原則より構成される。内容の特徴点としては、①公会計を巡る世界の動向をできるだけ多く取り込んだこと、②公会計財務報告の目的をはっきりさせたこと、③会計の基礎として「発生主義」を提唱していること、④非財務情報を提供する成果報告書を財務諸表の一部と考えていること、⑤固

定資産の評価に取得原価主義を採用し、減価償却を行わない「繰延維持補修会計」を採用していること等が挙げられる⁽⁶⁾。

1998（平成 10）年に改正地方自治法が施行されたことにともない、バランスシートを作成もしくは作成を検討する自治体が急増した。1997（平成 9）年までに作成を試みた自治体は、神戸市（1987 年）、熊本県（1987 年）、高山市（1994 年）、藤沢市（1997 年）等僅かであったが、その後の 2 年間（1998～1999 年）で、一気に 100 を越える自治体がバランスシートを作成もしくは作成を検討するに至っている（次項参照）。バランスシートの試行的作成実務の急増をうながした 1 つの重要な契機として、三重県が北川知事のリーダーシップのもとに、部門別業績情報の開示に取り組むとともに、同県のバランスシートを先駆的に作成・公表したことが指摘できるであろう。自治体のストックに係る財務情報を、議会の承認を経て広く一般に開示し、これがマスコミ等メディアで大きく取り上げられた結果、バランスシート作成の必要性に関する認識が他の自治体に広まったのである。他方、東京都でも、石原知事がバランスシートの重要性をテレビ・新聞等のメディアで強調するとともに、JICPA と協力して基準作成に着手し、1999（平成 11）年 7 月にその内容を発表した。都財務局では、他の自治体が参考にできるような本格的基準を作成する意向を見せ⁽⁷⁾、翌年 5 月に、「機能するバランスシート」（中間報告）として公表している。

1999（平成 11）年 2 月、首相の諮問機関である「経済戦略会議」（樋口広太郎議長）は、最終答申『日本経済再生への戦略』を小渕恵三首相（当時）に提出した。同答申の中で、「公会計制度」の改善が重要項目の 1 つとして盛り込まれている。具体的には、①企業会計原則の基本的要素を踏まえつつ「財務諸表」を導入すべきであること、②決算に関しては外部監査の導入・拡充を行うとともに徹底した情報開示を行うこと、③財投資金の運用実態（各財投機関別のバランスシート）を明確な形で国民に公開して財投機関に企業会計基準を採用すること等が答申されている。

2000（平成 12）年 3 月、自治省はそれまでの議論の経緯を踏まえて「地方公共団体の総合的な財務分析に関する調査研究会」を組織し、「地方公共団体の財政状況を総合的かつ長期的に把握する」観点から、自治体バランスシートの作成手法に関する指針を公表している⁽⁸⁾。そこで示された自治体バランスシート作成のポイントは、①有形固定資産の評価において取得原価主義を採用すること、②有形固定資産を行政目的別に表示すること、③土地以外に減価償却すること、④負債に退職給与引当金を計上すること、⑤正味資産は、国・県支出金と一般財源等に区分して表示すること等となっている。

（２）政府会計改革の国内外の現状

以上から明らかなように、政府会計制度改革をめぐる今日の議論では、「バランスシートをいかに作成すべきか」が、主たる論点となっている。自治省がバランスシート作成指針を公表するに至ったのは、その象徴的な事例といえる。また、自治省が当該指針を公表するまで、わが国にはバランスシート作成に関する統一基準が存在せず、自治体の開示す

る財務情報に比較可能性が欠如しているとの問題指摘が相次いだことも看過されてはならないであろう⁽⁹⁾。

日経産業消費研究所が全国 671 市と東京 23 区を対象に調査したところ（2000 年 6 月）、バランスシートを導入済みまたは導入を予定・検討しているのは全体の 31.7%に上り、前年調査の 3 倍に増加していることが分かった。会津若松市や東京都立川市など 30 市 3 区が導入予定とし、導入を検討中は 149 市 5 区に達している。また同時点において、29 市 1 区が公社などを含めた「連結決算」の導入を検討（もしくは予定）しているとされる。不透明と言われる公社や第三セクターの経営実態を明らかにし、財政の全容を示すことが連結決算導入の眼目といってよいであろう。

1999（平成 11）年 12 月に、他自治体に先んじて連結決算を公表した神奈川県藤沢市は、一般会計・特別会計のほか公営企業会計や土地開発公社、市が出資する公益法人、株式会社などを連結対象にしている。政府・自民党も、2001 年春を目処に現在 38 ある特殊法人（特別会計）のすべてに連結財務諸表の作成を義務づけ、特殊法人への資金の流れを透明化させる方向で検討を進めている。JICPA に連結財務諸表のガイドライン作成を要請し、2001 年春からの適用を目指す予定である⁽¹⁰⁾。

また、「事務事業評価・政策評価システム」については、導入済みが千葉縣市川市や滋賀県長浜市をはじめ 43 市 8 区、導入予定は 71 市 4 区、検討中は 162 市 7 区に上っている。当該システムは、各部門で実施する事務や事業を数値によって管理（目標管理・達成度管理）するものであり、三重県が「事務事業評価システム」として 1995 年に初めて導入した。さらに、同県や長浜市、兵庫県尼崎市等では、アメリカのニューヨーク市やインディアナ・ポリス市にならい、先進的な「ABC 原価計算」手法の導入が検討されている（2000 年時点）。

他方、海外に目を転じると、ニュージーランドに代表される公会計整備の先進国では、将来に発生する費用を織り込んで減価償却などを実施する「発生主義」の導入と、これに伴う財政状態の管理が従前より実施されている。また、アメリカの連邦会計基準諮問会議（FASAB）や公会計基準審議会（GASB）は、すでに公会計の概念書・基準書作成に着手し、その成果を順次公表している（事項参照）。

こうしたなか、公的部門の国際統一会計基準づくりを進めている国際会計士連盟（IFAC）は、国際会計基準委員会（IASC）の理事会において公会計の新基準作成で緊密に協力していくよう要請した（2000 年 6 月）。ここでは、各国の財政報告情報の均質化をはじめとする「会計基準の国際調和」が強調されており、政府会計基準も、国際的に一本化する方向で動き出している⁽¹¹⁾。

（３）自治体バランスシートの作成基準をめぐる状況

自治体バランスシートの作成においては、企業会計の「企業会計原則」に相当する「公正妥当な会計処理基準」が存在しない。既述のように、財団法人地方自治研究機構（1987

年)、財団法人社会経済生産性本部(1997年)、大蔵省・JICPA(1997年)、自治省(2000年)、東京都(2000年)等がこれまでバランスシート作成を含む会計基準の試案・指針をそれぞれ公表している。また、独自の作成基準によってバランスシートを作成する自治体も一部に見られる。

公式的な統一基準が存在しない時期(1987年)、神戸市は、独自の処理手法によりバランスシートを作成した。しかし、財団法人地方自治研究機構が自治省の協力のもとにバランスシートの作成基準を公表(1987年)したのをうけて、熊本県(1987年)や長野県高山市(1994年)が当該基準を採用してバランスシートの作成に着手した。他方では、藤沢市(1997年)や京都市(1998年)のように、財団法人社会経済生産性本部の作成基準を参考にしている自治体も散見される。以上のほか、三重県(1998年)、東京都(1999年)、宮城県(1999年)、札幌市(1999年)等は独自の作成基準を採用している。とくに東京都は既述のように、JICPAと提携して他自治体が参照できる基準書作りを目指し、2000年5月に、「機能するバランスシート」(中間報告)によって独自の基準を設定している。

その後、自治省がバランスシートの作成基準を公表したことにともない(2000年3月)、それ以降にバランスシートの作成に着手した自治体の多くは、自治省基準を採用するようになった(滋賀県・埼玉県・愛知県・岡山県・川崎市・北九州市・岡山市・長野市・広島市・高松市等)。なかには滋賀県や広島市のように、それまで独自の基準にもとづいてバランスシートを作成していたものを、自治省基準に転換した自治体もある。総じて、現時点(2000年)においては、自治省の作成基準が国内標準になりつつある⁽¹²⁾。主たる作成基準の概要を整理して示せば、表1のようになる。

表1 自治体バランスシートの主たる作成基準の内容比較

作成 団体	地方自治研究 機構(昭和62)	社会経済生産性 本部(平成9)	大蔵省・JICPA (平成9)	自治省 (平成12)	東京都 (平成12)
資産	・固定配列 ・繰延資産表示	・流動配列 ・繰延資産表示	・流動配列	・固定配列 ・繰延資産表示 せず	・流動配列 ・繰延資産表示
固定 資産	・土地、建物(土 木農林水産/教 育/その他)に区 分 ・インフラ15年、そ の他40年で減 価償却	・土地、インフラ、イ ンフラ外建物に区分 ・インフラは減価償 却しない	・普通財産、 行政財産、特 定財産(インフラ、 文化、防衛用、 天然資源、コミュ ニティ)に区分	・行政目的別に 表示 ・行政目的別に 耐用年数を設定 して減価償却	・行政資産、普 通資産、投資等 に区分 ・インフラは簿外に 注記 ・償却資産に対 して減価償却
負債	・固定配列 ・引当金なし	・流動配列 ・引当金なし		・固定配列 ・退職給与引当 金表示	・流動配列 ・退職給与引当 金表示

アメリカでは、州・地方政府の会計基準設定と連邦政府のそれは、制度的に明確に分離されている。州・地方政府の会計基準については、1984年に設立された政府会計基準審議会(GASB)がその任にあたっている。同審議会は、1987年に概念書第1号「財務報告の目的」を公表して以来、現時点(2000年)までに、概念書(第1～2号)と基準書(第1～35号)を公表している。

他方、連邦政府会計については、1921年設立に設立された会計検査院(GAO)が組織・機能の中心であり、1972年に、連邦政府の監査基準を公表した(1988年に新訂監査基準を発行)。1990年10月には、財務長官、予算・管理局長、および会計検査院をスポンサーとする連邦政府の会計基準諮問会議(FASAB)が、連邦政府の会計原則を助言するために設立された。同諮問会議によって、現在(2000年)までに、概念書(第1～3号)と基準書(第1号～18号)が公表されている。

国際基準としては、IFACが、公機関委員会(Public Sector Committee)をつうじて、「国家・自治体・政府特殊法人に関する国際会計基準(国際公会計基準)」(International Public Sector Accounting Standards)を公表した(表2)。この会計基準の体系は国際会計基準(IAS)のそれと類似しており、また内容的にも政府部門特有のもの以外は、IASの内容と調整され、基本的には同一のものとなっている。このように政府会計の国際基準が整備されてくると、既述のように、将来的には、企業会計において観察されたのと同様に、国内基準と国際基準の調和化が大きな課題となるであろう。

表2 これまでに公表された国際公会計基準

会計基準番号	会計基準の表題
IPSAS1号	財務諸表の表示
IPSAS2号	キャッシュフロー計算書
IPSAS3号	基幹の純剰余または欠損、基本的誤謬、会計方針の変更
IPSAS4号	外国為替レート変動の影響
IPSAS5号	借入コスト
IPSAS6号	連結財務諸表と支配している機関の会計
IPSAS7号	関係会社への投資の会計
IPSAS8号	ジョイントベンチャーに対する持分の財務報告

(4) 自治体バランスシートの作成意義

前述のとおり、現在の政府会計においては自治体バランスシートの作成基準をいかに構築すべきかが議論の中心となっている。そこで、以下では、その理由について若干の考察を試みたい。

自治体バランスシートの作成意義として挙げられるのは、まず第1に、資金調達の地方

分権化によって「起債許可制度廃止」が取り沙汰されるなかで、地方債発行のために自治体の信用力を評価する必要が生じたことである。格付け会社が地方債の格付けを実施する場合、あるいは投資家が地方債を購入する場合、その判断材料として、精緻な財務情報が必要となる。さらにバランスシートが利用できれば、各種の財務指標を算出することが可能となる。

第2に、自治体の財政状況に関する「説明責任」(accountability)の要請が挙げられる。わが国の現状では、財政危機がいかんにして生じ、それが今後どのような帰結をもたらすかについて、納税者であると同時に、地方自治の主役でもある住民に十分な情報が提供されていない。こうした説明責任の放棄ともいえるような状況が、今日の危機的状況をさらに深刻化させている。財政を再建するうえでも、十分かつ必要な情報にもとづいた住民の理解と協力が不可欠の前提となろう。バランスシートにおけるストック情報の開示が実現すれば、①財政支出が単年度の収支とともに資産・負債の増減にどう結びついているか、②公共投資によって資産や負債はどの程度増減したか、③自治体が将来返済することを約した債務が現時点でどれだけあるか等について、住民に体系的かつ包括的に説明することができる。住民に対する説明責任の履行は、住民の地方自治への参加意欲を促すことにもつながるであろう。

第3は、行政活動の業績評価に対する要請である。欧米先進諸国では、フローおよびストックの両面から財務状況を把握したうえで業績評価を行う実務が浸透しており、業績評価の結果を政策プロセスにフィードバックさせることで組織内に効率化のインセンティブを生み出すという方法がとられている。しかし、現在わが国ではこうした制度的仕組みは存在せず、政策有効性の評価システムは、欧米先進諸国に較べて大きく立ち遅れている。こうした状況を多少なりとも改善するためには、バランスシートによるストック状況の把握が必要となる。

III 政府会計研究の到達点

1998年に自治体外部監査制度が施行され、同年に三重県がバランスシートを作成・公表して以来、バランスシートを含めた政府会計の議論が急速な盛り上がりを見せている。この節では、自治体の財務会計およびその隣接領域(業績評価・管理会計、監査)における現時点(2000年)での研究の到達点について、具体的な研究成果にも言及しながら整理・検討していきたい。

(1) 財務会計における研究到達点

①公認会計士を中心とする基準作成と研究

これまでみてきたとおり、わが国およびアメリカにおいては、実務家とりわけ公認会計

士が、政府会計に関する基準書の作成および学術的考察に中心的役割を果たしてきた。わが国では、財団法人社会経済生産性本部によるバランスシート作成基準の作成や、大蔵省による公会計原則（試案）の起草に、公認会計士が多数参加している。また、藤沢市（1997年）、東京都（1999年）、宮城県（1999年）等の自治体バランスシートの作成においても、公認会計士が参画している。アメリカにおいても、たとえば GASB における会計基準の作成には、アメリカ公認会計士協会（AICPA）が、主要な役割を果たしている。

研究の成果としては、世界 16 カ国・地域における政府会計制度を調査し、会計の基礎および測定にもとづく国・地域別の分類を行った筆谷勇『公会計原則の解説』（中央経済社、1999年）が注目される。同書では、各国における資産・負債の認識・測定基準や正味資産（企業会計の「資本」にあたる）の概念について、細部にわたり分類・整理がなされている。また、JICPA 公会計委員会専門部会においても、「地方公共団体のあるべき会計制度」の構築を目指し、複数の自治体において作成されたバランスシートについて、いくつかの着眼点を選定して比較表を作成し、論点整理の作業を進めている⁽¹³⁾。

しかし財務会計におけるこれらの成果は、おもに国内外の財務会計制度の実態を紹介・整理したものであり、理論的に立ち入った検討を行ったものではない。固定資産の認識・測定や引当金の認識、正味資産の表示など、多面的考察を要する問題が山積する一方で、そうした問題について理論的に深く斬り込んだ研究業績は皆無に近い。数少ない理論研究の先行事例として、たとえば固定資産の評価問題を論じた、山本清「政府部門における固定資産会計の国際的動向と展望」『會計』（第 152 巻 5 号、1997 年）および筆谷勇「公会計における固定資産会計」『公会計研究』（第 1 巻第 1 号、1999 年）がある⁽¹⁴⁾。また、債務負担行為の負債性を論じた、醍醐聰「自治体会計の現状と改革の方向」『企業会計』（第 52 巻 6 号、2000 年 6 月）がある。

②固定資産の認識・測定に関する諸問題

JICPA は自治体が作成したバランスシートについて、いくつかの着眼点を選定してその比較表を作成し、論点の整理作業を進めている。論点整理の対象は全部で 23 項目にのぼるが、このうち 9 項目が固定資産に関するものとなっている。自治体バランスシートの一般的な作成手法は、①まず資産の総額を測定し、②次に地方債などの負債総額を計算し、③資産から負債を差引いて便宜的に企業会計の資本に相当する部分（正味財産）を算出する。

負債については、地方債がその大部分であり、客観的に当該金額を決定することができるので、さしあたり大きな問題はない（ただし、醍醐、前掲論文では、債務負担行為のオフバランス処理が問題とされる）。これに対し、資産については、道路や橋梁等（以下「インフラ資産」という）の評価に裁量性が介在するため、その金額を客観的に決定することがきわめて難しい。自治体バランスシートにおいては一般にインフラ資産が資産の大きな部分を占めるので、この問題は、正味財産の金額決定に重大かつ直接的な影響を及ぼす。

固定資産の評価方法は、ほとんどの自治体が過年度の普通建設事業費を累積する手法を

とっている。これは、自治省基準（2000 年）で示された手法と合致する。ここで問題となる主要な論点は、①普通建設事業費の累計開始年度が自治体によって様々であること、②固定資産を一律に減価償却する自治体とインフラ資産に限り減価償却しない自治体があること、③補助金として市町村や法人に支出した普通建設事業費は財産として残らない（換言すれば所有権がない）ため資産から除外する自治体があることである。とくに①の問題は、普通建設事業費の累計開始年度如何によっていくらかでも固定資産額が伸縮するため、財務情報の信頼性という観点からは看過できない問題といえよう。また、減価償却の有無も資産の評価額に大きな影響を与えるため、自治体資産のあるべき減耗会計についても今後さらなる議論が必要となろう。

③制度と概念に関する先行研究

アメリカを中心とする海外の政府会計の制度および基本概念に関する考察が、これまでのわが国政府会計研究の中心であった。先行研究の多くは、アメリカ連邦政府会計検査院（GAO）における監査制度をサーベイしたもの、もしくは GASB が公表した概念書を分析・考察したものとなっている。

当該領域での研究においては、これまでの研究成果を継承しつつ、その成果の理論的基礎を会計基準および監査基準の考察へと展開させていくことが、今後ますます重要になってくるであろう。米国公会計制度（監査制度を含む）を史的に概観したうえで当該制度の変遷過程を体系的に分析・検討した業績として、石井薫『公会計論』（同文館、1989 年）がある。また、GASB 概念書における政府会計の有用性、報告対象、報告目的等について考察した業績として、瓦田多賀四『公会計の基礎理論』（清文社、1996 年）がある。

（２） その他の領域における研究到達点

①業績評価と管理会計に関する研究

三重県が全国に先駆けて実施した「事務事業評価システム」（1995 年）が全国の自治体に影響を与え、千葉県市川市や滋賀県長浜市をはじめ 43 市 8 区が相次いで同種のシステムの導入に踏み切った。また、導入予定は 71 市 4 区、検討中は 162 市 7 区に上っている。三重県や長浜市、尼崎市等は、米国のニューヨーク市やインディアナ・ポリス市にならって「A B C」（activity-based costing、活動基準原価計算）の導入を検討している。バランスシートの導入が一段落した時点で、次の段階として当該評価システムについて研究し、その導入を模索する自治体が増えている。

こうした状況をうけて、政府会計研究においても自治体の業績評価に関する研究が盛んである。公表された業績をみるかぎり、会計学研究者よりも、財政学研究者や政治学研究者が先んじて、その研究を進めているようである。表 3 に、自治体の業績評価に関する主要な先行研究を示す。ここに掲げた業績のうち、山本清(1989 年)と石原俊彦(1999 年)が、会計学研究者によるものである。

表3 自治体の業績評価に関する主要な先行研究

No	書名 編者・著者 出版社 発刊年
1	田中宗孝『新行政評価理論』第一法規出版、1983年。
2	山本清「公共事業の評価システムに関する考察」『会計検査研究』創刊号、1989年9月。
3	森杉壽芳『公共セクターの効率化（費用便益分析）』東京大学出版、1991年。
4	大久保皓生『行政管理のシステム（行政評価の意義と測定）』勁草書房、1993年。
5	岐阜県地方自治大学校『政策評価モデル』、1997年。
6	山谷清志『政策評価の理論とその展開』晃洋書房、1997年。
7	行政評価研究会『行政評価の視点』一芸社、1997年。
8	藤井隆「政府の自己評価能力について」『会計検査研究』第17号、1998年3月。
9	公職研「事業評価・行政評価の可能性」『地方自治職員研修』、1998年9月。
10	三菱総合研究所地域プランニングセンター『地方の行政改革と政策評価』、1998年10月。
11	阿部泰隆「公共事業評価の法システム」『自治研究』第74巻10号、1998年10月。
12	山谷清志「我が国の政策評価の現状分析」『行政管理研究』No.84、1998年12月。
13	神戸市行財政改善懇談会「新行政システムの構築に向けて－客観的事業評価基準の取組－」1998年12月。
14	古川俊一『行政評価システム研究会報告書』日本能率協会、1998年。
15	上山信一『行政評価の時代』NTT出版、1998年。
16	窪田好男「自治体予算編成の改革と政策評価」日本公共政策学会1998年大会、1998年。
17	地方自治研修資料センター「地方自治体における政策評価」『月刊自治フォーラム』1999年3月。
18	古川俊一「業績管理と会計制度改革の視点」『会計検査研究』第19号、1999年3月。
19	宮城県「行政評価システム構築業務」報告書、1999年4月。
20	高寄昇三『自治体の政策評価システム』学陽書房、1999年6月。
21	三菱総研「地方自治体における行政評価への取り組みに関する実態調査」1999年6月。
22	通産省政策評価広報課「政策評価の現状と課題」1999年8月。
23	今井照『わかりやすい自治体の政策評価』学陽書房、1999年。
24	石原俊彦『地方自治体の事業評価と発生主義会計』中央経済社、1999年。
25	齊藤達三『実践自治体政策評価』ぎょうせい、1999年。
26	武藤博己「市町村における行政活動の評価」日本公共政策学会、1999年。
27	山本清「政策評価と会計検査」日本公共政策学会、1999年。
28	古川俊一「評価システムにおける管理統制と公会計制度」『都市問題研究』2月号、2000年2月。
29	古川俊一「地方公共団体における評価の進め方と課題」『都道府県展望』6月号、2000年6月。
30	古川俊一「分権時代の行政評価の進め方」『地方自治職員研修』8月号、2000年8月。

②監査に関する研究

1998年より地方自治体に対する包括外部監査制度が開始された。全国市民オンブズマン連絡会議が、47都道府県と12政令指定都市を対象に1999年度の監査人の業務状況を「A～D」の4段階で評価したが、Bランク以上の評価は21自治体にとどまり、東京や大阪、愛知など約64%にあたる38自治体で「制度が有効に機能していない（C・Dランク）」との結果が出た⁽¹⁵⁾。

以上は1つのトピックにすぎないが、今後、外部監査の重要性がますます増大していくことは間違いないものと予想される。問題は、わが国には依然として、一般に認められる政府監査基準が存在しないということである。監査基準を欠いたまま外部監査制度が始動した所に、わが国の現状が象徴的に表れているともいえよう。最近になってようやく、公認会計士および会計学研究者による自治体監査研究が本格化したところである。これまでは、米国連邦政府の会計検査院（GAO）に関する制度および事例の研究が、当該領域の研究の主流であった。表4は、政府・自治体監査に関する主要な先行研究をまとめたものである。今後の研究のさらなる展開が期待される。

表4 政府・自治体監査に関する主要な先行研究

No	書名 編者・著者 出版社 発刊年
1	石井薫『公会計論』同文館、1989年。
2	金本良嗣「会計検査院によるプログラム評価—アメリカ GAO から何を学ぶか—」『会計検査研究』第2号、1990年7月。
3	桜田桂「プログラム評価とわが国会計検査院による事業・施策の有効性の検査」『会計検査研究』第3号、1991年3月。
4	山本清「会計検査のパラダイム・シフトに向けて」『会計検査研究』第8号、1993年9月。
5	林銑太郎「行政監査の現状と課題」『会計と監査』、1994年1月。
6	木谷晋市「GAOの監査基準の展開とその要因表題」『会計検査研究』第9号、1994年3月。
7	沢田達也「費用便益分析と有効性の検査」『会計検査研究』第12号、1995年9月。
8	持田信樹「日本の会計検査院—検査比較の日米比較—」『会計検査研究』第12号 1995年9月。
9	金刺保「会計検査と政策評価」『会計と監査』1996年3月。
10	勝野憲昭「会計検査の国際的潮流」『会計検査研究』第14号、1996年6月。
11	勝野憲昭「最も有効な会計検査の実施プロセスとは」『会計検査研究』第16号、1997年9月。
12	後千代「GAO マニュアルレポートに見る検査機関の役割」『会計検査研究』第16号、1997年9月。
13	山本清「政策評価と会計検査」日本公共政策学会、1999年。
14	鈴木豊「政府・地方自治体監査構造の展開」日本会計研究学会、1999年。
15	後千代「米連邦政府の政策決定過程におけるGAOの役割」隅田一豊編『公会計改革の基軸』税務経理協会、1999年。
16	隅田一豊「プログラム評価における行政監査の役割」、同上書。

IV おわりに

現時点（2000年）において、国内外で政府会計基準の策定作業が急速に進んでいる。とりわけわが国では、バランスシートにおける固定資産の評価、連結財務諸表の作成、行政部門ごとの業績評価システムの構築、監査基準の作成等の問題に関する考察が急がれる。

バランスシートについては、2000年3月に自治省が一応の作成マニュアルを公表し、各自治体がこれに従う方向にある。しかし、当該マニュアルは法的強制力を持たず、また企

業会計原則のような「一般に公正妥当と認められた会計処理の基準」としての位置づけもなされていないことから、その公表をもって自治体バランスシートの作成をめぐる問題がすべて解決されたとみるわけにはいかない。事実、内容的にも、多くの不備や問題点が散見される。自治体バランスシートに関する理論的考察の必要性は、今後とも高まりこそすれ、低下することは決してないであろう。

業績評価システムについては、バランスシートを作成した自治体が次の段階としてその導入を相次いで進めており、総じて、ABCなど高度な原価管理システムの構築に取り組む傾向にある。当該領域では財政学研究者や政治学研究者による研究が一步先んじているが、業績評価の問題は、本来、会計学とりわけ管理会計論の一分野として研究されるべきものであり、会計研究者による今後の研究の深化が期待されるところである。

自治体に外部監査制度が導入されたことから、自治体監査についても今後、研究が精力的に進められていくものと思われる。自治外監査に関してはこれまで先行研究は皆無に近かったが、監査制度の施行にともない現場から新たな経験や問題が抽出され、それをもとに今後の新しい研究が進められるものと期待される。

現在、JICPA 公会計委員会専門部会が、複数の自治体で作成したバランスシートについて、いくつかの着眼点を設定したうえで、論点の整理を進めている。これにより、種々の理論的問題点が明らかにされ、それぞれについて研究者や実務家が議論を尽くすことで、より精緻な理論研究が可能となるであろう。今後はとりわけ、国内基準の国際基準との調和化問題にも目を向ける必要があろう。

註

(1) アメリカでは、「政府会計」(Governmental Accounting)は、「州および地方政府の会計」を意味する用語として使用されている。たとえば、R.W.Earl, C.K. Susan, and E.H. Leon, *Accounting for Governmental and Nonprofit Entities*, Irwin, 2000, p.833.

本稿でも、かかる用語法にしたがい、「地方自治体の会計」を、「政府会計」と呼ぶことにする。

(2) 『日本経済新聞』1997年3月20日付。

(3) 大幅な財政赤字に直面したニュージーランドでは、財政状態を改善するための諸施策を発案するために、現金主義会計から発生主義にもとづく複式簿記体系を前提としたバランスシートを導入した。この点については、筆谷勇『公会計原則の解説』中央経済社、1999年、1頁を参照されたい。

わが国においても財政赤字の問題が顕在化したことにともない、同様の研究が広くなされるようになった。

(4) 熊本県は地方自治協会のマニュアルを前提にしているが、神戸市は独自の手法でバランスシートを作成している。

(5) 公会計原則(試案)第一「公会計原則設定の目的」。

(6) 詳しい内容は、筆谷勇、前掲書、2-6頁を参照されたい。

(7) 『日本経済新聞』1999年7月23日付。

(8) 自治省財政局『地方公共団体の総合的な財務分析に関する調査研究会報告書』2000年3月。

(9) 自治省財政局、同上報告書、1頁。

(10) 一方、民間企業の損益計算書に当たる決算書を作成する動きもある。民間企業なみにコスト管理を徹底させることを目的に、たとえば、群馬県太田市が「行政コスト計算書」を、大分県臼杵市が「サービス形成勘定」を、それぞれ公表している。

(11) IASC 理事会に出席した国際会計士連盟のイアン・ボール公的部門委員長は、同委員会がこのほどまとめた会計基準草案「国際公的部門会計基準」(2000年5月)を説明し、理事会の理解を求めた。ボール氏は、国際的な資金移動が活発化した今日、各国の政府部門の財政状態を国際的に比較できるようにすることが重要だと述べ、政府会計基準の国際調和化や各国の財政報告情報の均質化が急務だとしている。

(12) 自治省基準の採用状況については、自治省『地方公共団体のバランスシートの作成状況について(平成12年8月31日現在)』に詳細な統計データがある。それによれば、すべての都道府県が、自治省基準によるバランスシートを作成済みまたは作成中であるとされる。また、市区町村では、全体の約25パーセント(842団体)が、自治省基準によるバランスシートを作成済みまたは作成中であるとされる。

以上の動向とは別に、三重県、高知県、岩手県など9県が「地方自治体の発生主義会計方式に関する研究会」(1999年9月)を組織し、独自の統一基準作りに着手していることにも留意しておく必要がある。その成果は、2000年3月に公表されている。

(13) 徳江陸「自治体会計の再構築」『企業会計』第52巻第6号、2000年6月、33頁を参照されたい。

(14) 宮本幸平「自治体バランス・シートの作成意義と理論的問題点」『徳島文理大学研究紀要』第59号、2000年4月、においても、固定資産評価をめぐる問題点を論じている。

(15) 最低評価のDランクとなったのは青森、福井、鳥取、愛媛、宮崎の五県と京都市の計6自治体である。