

# 公会計における財務報告の目的とその問題点

山 田 康 裕\*

(滋賀大学経済学部助教授)

## 1. はじめに

近年、地方自治体の財政悪化を背景として、その現状を住民に認識させるため、自治体が企業会計方式の導入を謳い、バランスシートなどの財務諸表を公表するようになってきたことは、周知のとおりである。バランスシートの作成に続いて、企業の損益計算書に相当する行政コスト計算書が導入され、自治体によって公表される財務情報は急速に充実してきたかにみえる。一方で2003年3月には「公会計概念フレームワーク」が公表され、自治体を含む公共部門の財務報告に係る理論的基盤が整備されつつある。

このようなわが国の動きに先駆け、アメリカでは、すでに州および地方政府の会計に関する概念書が第3号まで、そして基準書が第42号まで公表されている。これらの概念書や基準書が、わが国の地方自治体会計を理論的に考察していくうえで、重要な手がかりとなることはいうまでもないであろう。

本稿では、概念書に示された数々の論点のなかでも、財務報告の目的に焦点をあてて検討していく。というのも、目的如何によって財務報告の内容が大きく変わりうることから容易に理解されるように、財務報告の目的はその制度全体を規定する根幹であると考えられるからである。その際、先にふれたアメリカの概念書との比較を通じて、わが国独自の特徴を浮き彫りにしていくことにしたい。本稿での考察が、自治体の財務報告のあり方をめぐる議論を活性化させ、財務報告の充実にも多少なりとも貢献することになれば幸甚である。

## 2. GASB[1987]に示された財務報告の目的

まず本節では、GASB[1987]の記述を手がかりにして、そこで明らかにされている財務報告の目的の特徴を概観していくことにしたい。GASB[1987]は、「州および地方政府機関によってなされる外部財務報告の基本目的」(par.1)として、大別すると、以下の3点をあげている。

財務報告は、[...] 公的説明責任の履行という義務を政府が全うするのを支援し、またその説明責任の履行状況を利用者が査定するのを可能にするものでなくてはならない。(par.77)

\*1971年生まれ。2001年京都大学大学院経済学研究科博士後期課程単位取得退学。2004年京都大学博士(経済学)。2001年滋賀大学経済学部専任講師、2003年同助教授、現在に至る。2005年度彦根市産業部指定管理者候補者選定委員会委員。日本会計研究学会、日本簿記学会、日本会計史学会などに所属。主な業績：藤井秀樹監訳『GASB/FASAB 公会計の概念フレームワーク』中央経済社、2003年(共訳)

財務報告は、政府機関における当該年度の活動成果を利用者が評価するのを支援するものでなくてはならない。(par.78)

財務報告は、政府機関における提供可能なサービスの水準および支払期限の到来した債務の支払能力を、利用者が査定するのを支援するものでなくてはならない。(par.79)

これら3つの基本目的のなかでも、GASB[1987]は「説明責任概念をとくに重視」(par.76)している。ここで説明責任は、「自己の行為を説明する義務、すなわち自己の行ったことを弁明する義務」(par.56)という辞書的な意味で用いられている。説明責任は「他のすべての基本目的がそこから生じるべき最高の基本目的である」(par.76)と述べられており、これからも容易に理解されるように、GASB[1987]においては、財務報告の目的として説明責任の履行が最高の目的として位置づけられているのである。

では、州および地方政府機関による財務報告の最高目的として、何故に説明責任の履行が指定されているのであろうか。そもそも、「財務報告はそれ自体が目的ではなく、多くの目的にとって有用な情報を提供することを意図したものである」(par.3)。したがって、「財務報告の基本目的は、利用者のニーズと利用者が行う意思決定を考慮したものでなくてはならない」(par.3)のである。GASB[1987]によれば、州および地方政府の外部財務報告書の主たる利用者として、市民、立法機関および監督機関、投資者および与信者という3つのグループが想定されている。ここで注目されるのは、州および地方政府の外部財務報告書の主たる利用者として、まず第1に市民のグループがあげられていることである。ここでの市民のグループの代表的なものとしては、市民(納税者、有権者、サービス需用者のいずれに分類されるかにはかわりなく)、メディア、市民運動グループ、財政研究者があげられる(par.31)。何よりも重要なのは、この市民のグループに対して、「政府は第一義的な説明責任を負っている」(par.30)とされている点である。すなわち、政府機関は行政活動による財務的顛末を説明する義務を市民に対して最も多く負っているというのである。

ここで、市民は納税者という側面も持っているが、納税者と需用されるサービスとの間には特殊な関係があるといえる。まず第1には、「納税者は、非自発的な資源提供者である」(par.17.a)。すなわち、特定の(またはすべての)行政サービスが必要ないと感じたとしても、その者はその行政区から転出しない限り市民であり続けなければならない、税金を支払わないという選択肢はないのである。この点は、企業会計の場合と大きく異なっているといえる。すなわち企業会計の場合であれば、もし株主が企業の業績に不満があるならば、所有する株式を市場で売却し、投資した資金を回収することも可能であろう。しかし、納税者は本人の意思に関係なく税金を納める義務を負っているのである。また第2には、納税額は所得などにもとづいて算定されるため、「個人が需用するサービスのコストや価値と比例的な関係を持つことはほとんどない」(par.17.b)。特定の道路を頻繁に利用したからといって、それによって税金が高くなることなどないことから、これは容易に理解されるであろう。さらに第3には、市民によって「提供される資源と需用されるサービスの間には、『交換』関係が存在しない」(par.17.c)。すなわち、特定の市民が需用したサービスが、当該市民が納めた税金によって賄われているわけではないのである。したがって、「提供される資源と需用されるサービスの間には通常存在する『対応』関係は、交換関係ではなく、期間関係(すなわち、資源の提供とサービスの需用が同一の会計年度に生じるという関係)である」(par.17.c)。以上にみるような特殊事情<sup>1)</sup>が、「政府財務報告における公的説明責任の必要性を際立たせる」(par.18)ので

<sup>1)</sup> ここであげた3点以外に、GASB[1987]では、市民に対して提供されているサービスを、政府が独占的に提供している場合が多い点(par.17.d)、および、提

ある。すなわち、市民から非自発的に提供された資源をどのように調達し、またどのように利用したのかについて、政府は弁明しなければならないのである。

そもそも「政府の説明責任は、市民が『知る権利』を持っているという信念にもとづいている（par.56）。ここで、「『知る権利』とは、市民とその選ばれた代表による開かれた論争につながるような包み隠さず言明された事実を受け取る権利である」（par.56）。上述の納税者と需用されるサービスとの間の特殊性ゆえに、市民の知る権利という理念が措定され、そこから政府の説明責任が導き出されているのである。

また、「財務報告をつうじて説明責任を履行するということは、少なくとも、市民によって課された法的制約のもとで政府が運営されたかどうかを評価するのに役立つ情報を提供することを含んでいる」（par.58）。ここでいう法的制約とは、均衡予算および起債制限に関する法規定を意味している。とりわけ前者の均衡予算法制的趣旨は、「政府機関が財政危機を回避し、『自らの財力の範囲内でやっていく』ことを可能にするような歳入歳出運営を要求することにある」（par.59）。かかる趣旨は、GASB[1987]においては、「現世代の市民が当該年度のサービスにかかわる支出負担を、将来年度の納税者に転嫁するようなことがあってはならない」ということであると敷衍されている。このような年度ごとの予算均衡という考え方を、GASB[1987]は「期間衡平性」（par.60）と呼んでいる。この「期間衡平性は説明責任の重要な一部を構成する」（par.61）ものであり、財務報告は期間衡平性を査定するのに役立つものであることが必要なのである。

このように GASB[1987]においては、州および地方政府機関の財務報告の基本目的として、公的説明責任が最も重要視されているのであるが、何もこれのみが基本目的として措定されているわけではない。この点に関して GASB[1987]は、「政府財務報告は、利用者が、(a) 説明責任を査定し、(b) 経済的、社会的、政治的意思決定を行うのに役立つ情報を提供すべきである」（par.76）と述べている。すなわち、説明責任の履行だけでなく、経済的、社会的、政治的な意思決定を支援することも想定されているのである。しかしながら、上述のような納税者と需用されるサービスとの間の特殊性ゆえに、政府財務報告にもとづいて市民がおこなう意思決定は限られたものでしかない。このような意思決定の例としては、国政（市政）担当者を信任するか否かという意思決定（すなわち投票）をあげることができるであろう。これに対して、第3の利用者グループとしてあげられていた投資者および与信者にとっては、投資および与信に関する意思決定に政府財務報告が役立つことは想像に難くない。

### 3. 日本公認会計士協会 [2003a]に示された財務報告の目的

以上が、アメリカの州および地方政府機関による財務報告の目的の主たる特徴である。では、わが国における地方自治体の財務報告はいかなる目的を持っているのであろうか。以下では、この点について、日本公認会計士協会 [2003a]を手がかりとしつつみていくことにしたい。まず日本公認会計士協会 [2003a]では、公会計情報の利用者として、国民、国政担当者（内閣）、国会議員、その他利害関係を有す

---

供されるサービスの最適な量や質を特定化しにくい点（par.17.e）が指摘されている。まず前者については、一般の企業であれば、提供する財やサービスの競争的な市場が存在するため、他社と比較することによって、財やサービスの提供の効率性を測定することは比較的容易である。しかし、独占的にサービスを提供している政府の場合、比較の対象がない以上、その効率性を測ることは容易ではない。また後者については、そもそも需用者によって最適と考える水準が異なりうる。さらに一般の企業であれば、個々に最適であると考えられる量または質の財やサービスを購入し、それに応じて対価を支払うことができる。しかし政府の場合には、市民が特定のサービスを需用するかしないかにかかわらず、税金を納めなければならないのである。これらの特殊事情のため、「政府においては、純利益や1株当たり利益のような単一の包括的な業績指標は存在しない。したがって、政府財務報告書の利用者は、様々な測定値による業績評価をつうじて説明責任を査定しなくてはならない」（par.18）のである。

る者という4つのグループが想定されている。ここで第4のグループとしてあげられているその他利害関係を有する者には、投資家、債権者、格付け機関、他国政府、国際機関、エコノミスト、アナリストなどが含まれるとされている。GASB[1987]で想定されていた利用者と比較した場合、日本公認会計士協会[2003a]の第4のグループに多様な利害関係者が含まれているものの、第1・2・3のグループの利用者は、GASB[1987]であげられている利用者と大差はない。とりわけ、GASB[1987]においても日本公認会計士協会[2003a]においても、市民(国民)が第1のグループとしてあげられている点は注目に値するであろう。

日本公認会計士協会[2003a]は、公会計の目的として、責任の明確化と、意思決定への有用性の2点をあげている(23-28頁)。まず責任の明確化に関して、日本公認会計士協会[2003a]は、「会計の最も本来的な機能は、財産管理者の受託者責任の遂行によって生ずる会計事実を記録計算し、記録の結果を財産の実際と突き合わせることによって、受託者責任の成立(charge)から解除(discharge)に至るプロセスを会計的に説明することにある」(24頁)という考え方にもとづき、公会計の目的として、「政府の全般的な財政状況(financial condition)等、政府の受託者責任の遂行状況及びその結果を表示することを通じて、政府の財政運営上の責任を明確化すること」(24頁)をあげている。さらに政府の財政運営上の責任を明確化するという目的に付随する概念として、日本公認会計士協会[2003a]は、パブリック・ガバナンスおよび公的説明責任という2つの概念をあげている(24頁)。ここで、パブリック・ガバナンスとは「国政担当者(内閣)に対する規律付けを意味する」<sup>2)</sup>(25頁)。また「公的説明責任(public accountability)とは、国家のガバナンス構造の下、政府がいわば信託法上の受託者責任(stewardship)を負うことを前提として、その受託者責任の遂行状況及びその結果、即ち、税資金の運用に関する意思決定や政策形成、公共サービス提供の努力と成果(service efforts & accomplishments)等について、国民に対して報告し、説明すべき会計上の責任(accountability)をいう」(26頁)。すなわち、国民から税金を提供された政府は国民に対して受託者責任を負い、政府活動を通じて受託者責任が適正に遂行されたか否かを政府が国民に対して財務情報によって説明する責任が、公的説明責任なのである。日本公認会計士協会[2003a]は、この点に関して次のように述べている。

政府の財政運営に最も強い利害関係を有するのは、現役世代、将来世代をともに含む「国民」である。国民から納税等を通じて経済資源を受託した政府は、その運用結果である政府の全般的な財政状況(financial condition)等について、国民に対して報告し、説明すべき責任を負っている。(15頁)

また公会計の2つめの目的、すなわち意思決定への有用性に関して、日本公認会計士協会[2003a]は、「国民、国政担当者、国会議員等、広範な情報利用者が意思決定を行うに際して、有用な会計情報を提供すること」(28頁)をあげている。たとえば、「利用者(国民、国会議員等)は、公会計情報[...]に基づき、国政担当者(内閣及びその構成員たる閣僚)を信任すべきか、交代させるべきか、といった意思決定を行う」(28頁)ことができる。

以上にみたように、GASB[1987]および日本公認会計士協会[2003a]において明らかにされている財務報告の目的は、説明の詳細さや個々の論点の扱いの軽重に差こそあるが、おおむね似通ったものであると

<sup>2)</sup> より厳密には、「パブリック・ガバナンスとは、国家の統治システムにおいて、納税を通じて経済資源の運用を受託するプリンシパル(受託者)、即ち、現在及び将来の納税者としての国民が、現役世代のみからなる国政担当者(内閣及びその構成員たる閣僚)を自らのエージェント(受託者)として財政運営を委託すると同時に、エージェント(受託者=内閣)には、プリンシパル(委託者=国民)の利益に反しないよう意思決定すべき受託者としての義務と責任(受託者責任=stewardship)が発生するという構造とメカニズムをいう」(日本公認会計士協会[2003a], 25頁)。

いえるであろう。とりわけ、第1の情報利用者として市民（国民，以下同様）が指定されている点，および第1の目的として公的説明責任（公的説明責任につながる受託者責任の明確化）があげられている点で，両者はきわめて類似したものとなっているといえるのである。

#### 4. 市民による納税者としての意識

前節においてみたように，GASB[1987]および日本公認会計士協会 [2003a]のいずれにおいても，市民に対する公的説明責任の重要性が説かれていた。かかる一致は，何も偶然にもたらされたものではないであろう。政府に対して資源を提供しているのは納税者たる市民であり，当該資源の利用の顛末を市民に対して説明する義務を政府は負っているというのは論理的必然であり，国によって異なる必然性はないともいえる。

しかしながら，ここで看過しえないことがある。それは，市民による納税者としての意識の程度の違いである。アメリカの人々は納税者としての意識が強いと，しばしばいわれる。自らが納めた税金がどのように使われているのかを常に監視し，行政に対して何らかの不满があるならば，アメリカ人は納税者として行政に対して積極的に発言するといわれている。このような市民の行動の根底には，自らは行政を運営するための資源の提供者（委託者）であり，受託者である政府は自らの代理人として行政活動をおこなっているという考え方があるといえるであろう。ここに，エージェンシー関係を見出すことができるのである。ここでエージェンシー関係とは，「ある個人（エージェント（agent）（代理人））が他の個人（プリンシパル（principal）（依頼人））の代わりに行動して，プリンシパルの目標を遂行すると想定される状況」（Milgrom and Roberts [1992], p.170）をいう。

ひるがえって，わが国の場合はどうであろうか。日本人には，「税金は御上に取られるもの」という意識があることは否めないであろう。すなわち，いったん納められた税金は，自らには関係ないものとなったかのように考えられ，行政によって税金がどのように利用されたかといったことに対する関心は希薄であるといわざるをえないのである。客観的には市民と政府の間にアメリカの場合にみられたのと同様のエージェンシー関係があるとしても，大多数の市民の主観としては，そのような関係を意識していないといえる。日本の市民には，自らが税金の委託者であるという意識が希薄なのである。

要するに，市民の納税者としての意識という点で，日米でまったく異なる文化が存在しているのである。このような，市民による納税者としての意識の程度の違いは，政府による財務報告を考えるうえできわめて重要な問題を提起する。アメリカのように税金の用途に強い関心が持たれている場合には，政府の活動を規律づけていくうえで，政府の財務報告は有効に機能しうるであろう。しかし，日本のように市民の納税者としての意識が希薄な場合には，「市民が『知る権利』を持っている」（par.56）という理念にもとづいていかに充実した財務報告を政府がおこなったとしても，市民自身が当該財務報告に関心がないのであれば，それは有効に活用されないまま宝の持ち腐れとなってしまうのである。「会計理論と文化は容易に切り離すことができない」（Gambling [1974], p.107）以上，政府による財務報告の基本目的として公的説明責任を重視するという会計理論の側面では日米ともに共通していたとしても，かかる理論を支える文化が共有されていない限り，わが国においては財務報告に本来期待されていた機能を十分に発揮することは難しいといわざるをえないであろう。

## 5. 公会計制度改革の背景

前節においては、わが国では市民の納税者としての意識が希薄であるために、政府による財務報告が政府の活動を規律づけていくための手段として十分に機能しない可能性があることを指摘した。では、そもそも何故に、公会計における財務報告の目的が議論されるようになったのであろうか。換言するならば、近年の公会計制度改革の背景にはいかなる事情があるのであろうか。

公会計制度改革をめぐる一連の議論を通覧した場合、近年の公会計制度改革の背景に、まずもって国や地方自治体の財政危機の問題があることに異論はないであろう<sup>3)</sup>。すなわち、単年度の普通会計の実質収支の赤字額が標準財政規模の5%<sup>4)</sup>を超えた場合、当該自治体は起債制限団体となり、公共施設・公用施設の建設のための起債ができなくなってしまう。その後、当該自治体の財政再建計画が自治大臣によって承認されたならば、当該自治体は地方財政再建促進特別措置法によって定められた準用財政再建団体となり、起債制限は解除されるものの、行政サービスにかなりの制限が加えられるのである。各自治体はかかる事態を回避するために、減税補填債の発行、減債基金への繰入停止、基金の取崩しなどの政策を採っているものの、これらの政策は抜本的な改革とはいいがたく、問題を先送りするにすぎないのである（醍醐[2000]、59-66頁）。

このような財政状態に対する危機感は、日本公認会計士協会 [2003a]においても、以下のように明確に述べられている。

現在、我が国政府が置かれている財政状況は、危機的な水準に達しており、その結果、異時点間にわたる世代間の負担の公平が損なわれている。しかし、そのような状況にも関わらず、政府の財政運営における規律は一向に改善されず、今なお、公債残高の累増が続いている。このような政府の意思決定の積み重ねは、最終的には、国民、特に自らの利益を主張する手段を何ら持たない将来世代の利益を著しく損なうものである。（11頁）

このような自治体の財政危機とは裏腹に、大阪府の事例を引き合いに出すまでもなく、職員の厚遇ぶりがしばしば問題にされている。すなわち、本来ならば公僕として市民に奉仕すべき職員が、私利私欲にもとづいて、その権限を利用している嫌いがあるというのである。このような状況は、モラル・ハザードとして定式化される。ここでモラル・ハザードとは、「効率的な結果をもたらすはずの行動を簡単には観察できず、そのため行動を実行する側の人間が、他人の利益を犠牲にして自己利益を追求することから発生する、契約後の機会主義の一形態」（Milgrom and Roberts [1992], p.167）をいう。

このようなモラル・ハザードが生じるのは、自治体職員の利益が市民の利益と合致しないような状況のなかで、職員が私利私欲にもとづいて非効率的な行動をとるにもかかわらず、市民の側からはその行動を正確に監視することができないためである<sup>5)</sup>。すなわち、モラル・ハザードが発生するには、以下の3つの条件が満たされなければならないという（Milgrom and Roberts [1992], p.185）。まず第1には、「人々の間で利害が相違する可能性がなければならない」（Milgrom and Roberts [1992], p.185）という点で

<sup>3)</sup> この他に、近年の公会計制度改革の背景として、資金調達分権化をあげることができるであろう。これまでは自治大臣または都道府県知事の許可制であった地方債の発行が、2006年度には撤廃され事前協議制へと移行し、自治体が自己責任にもとづいて地方債を発行することができるようになる。したがって、個々の自治体の財政の健全性が注目を集めるようになったのである。

<sup>4)</sup> ただし、これは道府県の場合であり、市町村の場合は20%である。

<sup>5)</sup> より一般的には、「モラル・ハザードの問題が生じるのは、エージェントとプリンシパルの目的がそれぞれ異なり、エージェントによる報告や行動が、プリンシパルの目標に沿って進められているのか、あるいは、自己利益を追求する不正行為なのかを、プリンシパルが容易には判断できない場合である」（Milgrom and Roberts [1992], p.170）といえる。

ある。この点は、例えば職員の福利厚生を過度に手厚くした場合、職員にとっては望ましいものの、市民の側からすれば税金が不必要なものに費やされたことになり望ましいとはいえないことから容易に理解されるであろう。第2には、「異なる利害を持つ各個人を動かすだけの、利益をめざした個人間の交換取引その他の共同作業が行われる余地 - 同意し取引する理由 - がなければならない」(Milgrom and Roberts [1992], p.185) という点である。そして第3の条件は、「実際に合意事項が守られたかどうかを判定し、契約事項の実施を強制することが難しい」(Milgrom and Roberts [1992], p.185) というものである。この点は、自治体職員の仕事を「お役所仕事」と揶揄することはあっても、それはあくまでも主観的なものにすぎず、職員の仕事の効率性を客観的に測る術が市民には乏しいことから容易に理解されるであろう。

## 6. モラル・ハザードのコントロール

前節で述べたように近年の自治体の財政危機を職員のモラル・ハザードによる非効率的な業績の結果であるとみなした場合、公会計制度改革はモラル・ハザードをコントロールするための対策として位置づけられるのである。すなわち、自治体の財務報告を、職員の行動を監視するための手段として利用しようとするものなのである。すなわち、ここでは、モラル・ハザードをコントロールするための処方としてモニタリングが想定されているのである。これは、上述のモラル・ハザードの成立条件のうち、第3の条件の処方であるといえる。このような財務報告によるモニタリングが期待されていることは、日本公認会計士協会 [2003a]において公会計の目的として受託責任が重視され、財務報告によるパブリック・ガバナンスの樹立が目指されていることから容易に理解されるであろう。すなわち財務報告によって「エージェント(受託者=内閣〔や自治体職員〕)には、プリンシパル(委託者=国民)の利益に反しないよう意思決定すべき受託者としての義務と責任(受託者責任=stewardship)が発生するという構造とメカニズム」(日本公認会計士協会 [2003a], 25頁)を確立し、「国政担当者(内閣〔や自治体職員〕)に対する規律付け」(日本公認会計士協会 [2003a], 25頁)をおこなうことが目指されているのである。この点に関して、日本公認会計士協会 [2003a]は、次のように述べている。

当該フレームワークにおける主たる問題意識は、我が国政府が、国民(納税者、有権者)から納税等を通じて受託した経済資源を如何にして効率的に運用すべきか、また、政府の国家経営における意思決定について、これを如何にして財政運営の面から適正化し、規律付けるか、といった点にある。

(11頁)

以上にみるように、近年の公会計制度改革による財務報告の導入は、自治体におけるモラル・ハザードをコントロールするための手段(とりわけモニタリングのための手段)として位置づけられ、それによって自治体行政を規律づけることが目指されていると理解される。しかしながら第4節でもふれたように、わが国の市民には納税者としての意識が希薄であり、自らが納めた税金の用途を監視するという行動様式が必ずしも確立していない。このようななかで、自治体が財務報告をおこなったとしても、その機能を十分に果たしうるかについては疑問なしとしない。

とはいえ、自治体のモラル・ハザードを解決するにあたって財務報告がまったく無意味だというわけではない。モニタリング以外のモラル・ハザードをコントロールする処方に財務報告を活用する方法を見出

せばよいわけである。その1つの方法として、明示的なインセンティブ契約を確立し<sup>6)</sup>、当該契約のなかで財務情報を利用することが考えられるであろう。もし自治体の行政活動の成果が観察可能であるならば、良い成果に対して何らかの報酬を与えるようなシステムを設計すれば、職員の行動を望ましい方向へと導くインセンティブを与え、行政活動を規律づけることが可能となる。ここでのインセンティブ契約は、「目標の一元化」(Milgrom and Roberts [1992], p.188)という基本的な考え方にもとづいている。すなわち、たとえ自治体職員が報酬の獲得という私利私欲にもとづいて行動したとしても、結果的に、それが行政サービスの向上につながるような制度設計をおこなうわけである。換言すれば、インセンティブ契約は職員と市民の間の利害対立を解消させる方法であり、これは、上述のモラル・ハザードの成立条件のうち、第1の条件の処方であるといえる。

このようなインセンティブ契約の例として、例えば、行政サービスの成果に連動した報酬制度・昇進制度を設計することが考えられるであろう。こうすれば、職員は自らの報酬を多くするために、あるいは昇進のためにという私利私欲で行動したとしても、それが行政サービスの向上につながることになるのである。ただし、自治体の行政サービスの成果(業績)を測るうえで、営利企業で一般に用いられるような純利益や1株あたり利益といった包括的な業績指標に相当するものを特定することは困難である。したがって、さまざまな指標にもとづいて業績評価をおこなう必要がある(GASB[1987], par.18)。かかる観点からするならば、行政サービスの成果を示す情報としては、行政サービスをおこなうのにかかったコストのみを開示するのでは不十分であり、例えばアメリカでみられるSEA報告書のような情報が必要になるのである。ここでSEA報告書とは、「提供されたサービスの経済性、効率性、有効性を利用者が査定するのに役立つように、損益計算書、貸借対照表、予算報告書、附属明細書では提供できないような充実した、政府機関の業績についての情報を提供する」(GASB[1994], par.61)ものである。具体的には当該報告書において、努力(行政サービスを提供するために用いられる財務的資源および非財務的資源)の測定値、成果(資源を利用することによって提供されたもの、達成されたこと)の測定値、および努力と成果を関連づける測定値が開示される(GASB[1994], par.50)。

このような行政サービスの成果に連動した報酬制度・昇進制度を設計する場合に留意すべき点として、職員自身にはコントロールできないような要因によって報酬が変動したり、あるいは昇進が左右されたりするリスクを職員に負わせることになるということがある。例えば、景気の悪化によって税収が落ち込み、緊縮財政のために行政サービスの後退を余儀なくされることがあるかもしれないが、景気の悪化は末端の職員にはほとんどコントロール不可能である<sup>7)</sup>。したがって、いかなる指標と連動させるのか、また、報酬や昇進のどの程度の割合を連動させるのかといった点については、慎重な検討が必要であろう。

## 7. おわりに

以上、本稿では、日米比較という手法をとりながら、わが国の公会計における財務報告の目的とその問題点をみてきた。近年の公会計制度改革は、企業会計方式の導入として特徴づけることができるであろうが、自治体を含む「譲渡可能な残余利益請求権を有しない組織と営利企業の会計方法の違いは、前者には

<sup>6)</sup> Milgrom and Roberts [1992]では、モラル・ハザードをコントロールするための処方として、モニタリング、明示的なインセンティブ契約、保証金、単独遂行・所有の変更・組織再編といった方法があげられている(185-192頁)。ここで保証金によるコントロールは、一定の業績を達成するために保証金を預かり、もしエージェントが不適切な行動をおこなったことが明らかとなったならば保証金を没収するというものである。すなわち、これは、エージェントが自ら進んでプリンパルの信頼を獲得するボンディング・システムであるといえる。さらに、単独遂行・所有の変更・組織再編によるコントロールは、エージェントに依頼することをやめ自分自身で行動したり、あるいは所有形態や組織構造を変えることによって市場取引を組織に内部化するというものである。

<sup>7)</sup> ただし、一部の職員には、景気対策などによってコントロール可能であるとも考えられる。ここでは、職員全般という一般的な次元で考えている。



欠陥があり後者と同じにするよう代えるべきとする明らかな根拠を形成しない」(Sunder [1997], p.198)。したがって、企業会計方式の単純な移植が公会計制度の改善につながるとは限らないことは容易に理解されるであろう。近年の企業会計をとりまく議論においては、会計の役割として、情報利用者の意思決定に有用な情報を提供すること（意思決定支援機能）が重視される傾向にある。しかしながら自治体をとりまく諸条件を考えると、会計情報の役割として、まずもって説明責任の履行が期待されているといえるのである。ただし、日米の納税者としての意識の格差を考えると、説明責任を重視するだけでは行政の規律づけには不十分であり、財務情報を用いたインセンティブ・システムの設計が重要な鍵を握っていると考えられるのである。

このような財務情報を用いたインセンティブ・システムの設計は、会計の役割としての契約支援機能<sup>8)</sup>を重視することに他ならない。ただし、いかなる契約が望ましいのかについては慎重な検討が必要である。この点については、他日を期したい。

（参考文献）

- Federal Accounting Standards Advisory Board [1993], *Objectives of Federal Financial Reporting*, Statement of Federal Financial Accounting Concepts No.1, FASAB, 藤井秀樹監訳『GASB/FASAB 公会計の概念フレームワーク』中央経済社, 2003年, 99-170頁。
- Gambling, T. [1974], *Societal Accounting*, George Allen and Unwin.
- Governmental Accounting Standards Board [1987], *Objectives of Financial Reporting*, Concept Statement No.1, GASB, 藤井秀樹監訳『GASB/FASAB 公会計の概念フレームワーク』中央経済社, 2003年, 3-46頁。
- [1994], *Service Efforts and Accomplishments Reporting*, Concept Statement No.2, GASB, 藤井秀樹監訳『GASB/FASAB 公会計の概念フレームワーク』中央経済社, 2003年, 47-96頁。
- Milgrom, P. and J. Roberts [1992], *Economics, Organization & Management*, Prentice Hall, 奥野正寛, 伊藤秀史, 今井晴雄, 西村理, 八木甫訳『組織の経済学』NTT出版, 1997年。
- Scott, W. R. [2003], *Financial Accounting Theory*, 3rd ed., Prentice Hall.
- Sunder, S. [1997], *Theory of Accounting and Control*, South-Western Publishing, 山地秀俊, 鈴木一水, 松本祥尚, 梶原晃訳『会計とコントロールの理論 - 契約理論に基づく会計学入門 -』勁草書房, 1998年。
- Watts, R. L. and J. L. Zimmerman [1987], "Agency Theory in Accounting," in P. A. Griffin ed., *Usefulness to Investors and Creditors of Information Provided by Financial Reporting*, 2nd ed., FASB, pp.193-212.
- Wolk, H. I., J. L. Dodd and M. G. Tearney [2003], *Accounting Theory: Conceptual Issues in a Political and Economic Environment*, 6th ed., South-Western.
- 石井薫, 茅根聡 [1993]『政府会計論』新世社。
- 伊藤秀史, 小佐野広編 [2003]『インセンティブ設計の経済学 - 契約理論の応用分析 -』勁草書房。
- 加藤達彦 [2003]「Accounting for Local Governments and the Soft Budget Constraint (地方自治体

<sup>8)</sup> 契約支援機能とは、「契約の監視と履行を促進し、契約当事者の利害対立を減少させ、それによってエージェンシー費用を削減すること」(Watts and Zimmerman [1987], p.202)をいう。

- の会計とソフトな予算制約)』『明大商学論叢』第86巻第1号, 19-35頁。
- 亀井孝文 [2004] 『公会計改革論 - ドイツ公会計研究と資金理論的公会計の構築 - 』白桃書房。
- 瓦田太賀四, 陳琦 [2002] 『公会計の進展』清文社。
- 斎藤静樹編 [2002] 『会計基準の基礎概念』中央経済社。
- 清水克俊, 堀内昭義 [2003] 『インセンティブの経済学』有斐閣。
- 須田一幸 [2000] 『財務会計の機能 - 理論と実証 - 』白桃書房。
- 醍醐聰編 [2000] 『自治体財政の会計学』新世社。
- 高寺貞男 [1988] 『可能性の会計学』三嶺書房。
- 日本公認会計士協会 [2003a] 「討議資料『公会計概念フレームワーク - 公共部門の財務情報の作成・報告及び予算編成にかかる概念的基礎 - 』」  
<[http://www.jicpa.or.jp/technical\\_topics\\_reports/007/007-20030325.html](http://www.jicpa.or.jp/technical_topics_reports/007/007-20030325.html)>.
- 日本公認会計士協会 [2003b] 「公会計における財務報告の目的についての論点整理」日本公認会計士協会。
- 筆谷勇 [2003] 「公会計概念フレームワーク - 財務報告におけるアカウンタビリティと世代間の負担の衡平 - 」『中央大学 CGSA フォーラム』第1号, 77-96頁。
- 藤井秀樹 [2005] 「アメリカ公会計の基礎概念 - GASB 概念書第1号とFASB 概念フレームワークの比較検討 - 」『産業経理』第64巻第4号, 4-14頁。
- 山田康裕 [2001] 「自治体会計の現状と課題」『新時代の都市経営 - 京都からの提言 - 』財団法人 大学コンソーシアム京都, 25-30頁。