

都市経営への会計学的アプローチ

神戸市におけるケース・スタディー

吉田 寛

まえがき

都市経営への会計学的アプローチは、都市の行財政制度の改善に焦点を置いて、会計的研究を試みようとするものである。この場合に直接の対象となるのは地方財務会計制度と情報開示制度である。神戸市においては、「神戸市行財政改善委員会」（昭和51年度）が都市行財政運営の近代化を目標として行財政に対する検討を行なった。そのなかで、連結決算書の作成、基金制度の拡充、ストック会計の導入などを近代化の課題として取り上げた。しかしこの委員会の検討のみでは都市行財政に対する行政・市民双方のニーズを的確に把握することはできない。そこで、「都市経営システムの開発に関する研究」（昭和52年度）では、地方財務会計制度と情報開示制度に関する意識調査を実施した。さらにその結果を踏まえて、「地方財務会計制度の改善に関する研究」（昭和53年度）をすすめ、その研究成果を報告（「都市政策」第14号、昭和54年1月）した。

本稿はこのような研究経過の上に立って、都市経営への会計学的アプローチの課題を明らかにし、都市経営における財務会計制度と情報開示制度のあり方を検討しようとするものである。問題の焦点は、アカウンタビリティの明確化、原価意識の確立、社会的責任の自覚、ディスクロージャ

の徹底にある。

1. アカウンタビリティの明確化

わが国の地方財務会計制度は現金収支会計を基調にしている。それは歳入・歳出予算と決算であって単年度の現金収支を明らかにするものである。単年度収支は、歳入歳出差引額（形式収支）より翌年度に繰越すべき財源を控除した実質収支からさらにそれに含まれている前年度の実質収支を差引いた額である。このような単年度収支は一会計期間の収支均衡を明らかにするには役立つが、その収支によってどのような資産形成が行なわれたかは明らかにされない。資本収支と経常収支の区別がないということが行政担当者からの批判ともなっている。これは現金収支のみによる単式記帳から生ずる欠点である。

特別会計では歳入歳出の性質別分類によって、経常収支、施設整備収支、公債償還金、一般会計繰入金（市場事業費、食肉センター事業費会計の場合）とか、勘定別分類によって、農作物勘定、家畜勘定、業務勘定、一般会計繰入金（農業共済事業費会計の場合）とかの分類をしているが、これらは歳入・歳出決算額の源泉別・用途別の分類であって資本収支と経常収支をストック会計とフロー会計の観点より有機的に関連づけるものとはなっていない。つまり、バランスシートと損益計算書を作成するための基礎資料を提供するように

よしだ・ひろし 神戸商科大学

はなっていない。同じ特別会計で、宅地造成事業費会計と土地先行取得事業費会計は資産形成に最も関連が深く、どれだけの資産形成があったかに関心を寄せたくなるものであるが、これらは収支状況を明らかにするのみである。その歳入・歳出の内訳から、資金源泉と資金使途を知ることができるが、個別的な土地取得とか宅地造成の取得価額とか造成原価を示すものではない。まさしく事業費であって、事業資産原価を明らかにしていない。

万事がこのように地方財務会計ではフローを明らかにしてもストックを明らかにしない。その必要がないというのが今日までの官庁会計の立場である。どうしてそうやってきたのか。行政と徴税という2つのファクターがそれを支えてきたといえよう。

地方自治体は中央政府と同様に行政機関として住民生活に必要な不可欠な行政サービスを提供するために存在している。その目的を達成するために徴税を許されているし、地方交付税・国庫支出金などの財源を提供されている。つまり自主財源にしても依存財源にしても徴税によって形成されている。それが行政のためであるから資産形成とか持分の確定といった自立的経済主体に必要な存立条件を充たす要を認めない根拠となっている。

自立的経済主体である場合は、たとえば企業がそうであるように、経済活動を遂行するために、資産形成が必要であり、そのための資本を必要とする。資本は持分すなわちエクイティを形成し資産の源泉となる。私企業にあってはこの持分を増殖し、持分権者に利益をもたらす必要がある。これを資本の増殖機能といっているが、その増殖による利益分配がなければ出資は継続しない。このために企業会計では損益計算と財産計算が不可分につながっている。継続企業では財産計算は損益計算の結果を受けて成立する仕組みになっている。複式簿記がそれを可能にする手段として用いられている。つまり、資本・利益計算の体系のなかで

会計責任を明確にする必要がある。出資者による資金の委託が企業に受託会計責任を義務づけているのである。

しかし、行政にはそのような資本委託という関係は納税者に対して成立していない。徴税による行政は中央政府または地方自治体による一方的行為である。これは行政の統治行為としての性格に由来している。また行政に住民付託の概念を導入しても住民に財務的利益を還元する立場にはない。したがって行政機関の裁量による行政が実施されるのみである。この裁量に対して住民の行政需要を主体的に実現させようとする要求と行動が住民による行政への参加運動である。この場合、行政側は資金受託による会計責任ではなくて、徴税にもとづく行政付託の意味と、主権在民主義による主権者たる住民に対する行政責任という意味での責任を住民に対して負うのである。この責任は行政側が住民に対して負う行政責任であると同時に社会的会計責任である。財務的に適正な行政需要の充足が求められているのである。

都市の場合は行政需要は増大するばかりである。とくに神戸市のような政令指定都市ではその行政機能は府県に匹敵しているだけでなく、行政需要は都市特有の高度化と複雑さをもっている。したがって、財政の健全化と行政需要の充足のためには経営的アプローチが不可欠である。それは自立的経済主体への接近を意味する。課税自主権とか起債の自由化の要望は都市の自立的判断にもとづく都市経営を実現するための要望である。都市機能の継続的維持と発展のためには都市の資本蓄積（資産形成）とそれに対するオブリゲーションの明確化を必要とし、このためのストック会計の確立が不可欠であるし、行政需要の流れを明らかにするためのフロー会計の改善が必要である。つまり、都市の行政財政需要を社会的会計責任の明確化という観点から体系的に把握すべきである。

2. 原価意識の確立

経済的な行財政運営に関する行政主体の責任は行政側が住民に対して負う社会的責任である。この責任を財務的タームで表明するものが行政の社会的会計責任である。損益の観念のないところにコストの概念は成立しないか、個人または団体から運用を委託された資金の利用にはコストの概念が伴う。行政には、そのような意味でのコストの概念はなくても、財政資金の社会的に適切な利用という社会的要請に伴ってコストの概念が成立する。行政のもつべき原価意識は、このように社会的である。この原価意識は行政のプログラムに向けられるべきであって、そこにプログラム・アカウントビリティが成立する。行政機能の有効・適切な発揮をコストの面から監視する必要がある。このためには行政の個別的機能をアクティビティとして把握、そのコストイングを行なう必要がある。この点はすでに拙稿「地方自治体会計の近代化と情報開示」（「都市政策」第12号、昭和53年7月）において述べたことであるが、神戸都市問題研究所の実施した前述の意識調査でも、サービスとコストが無関連であることに強い不満が寄せられている（回答合計に対する割合は25.9%）。しかしその対策として一般行政に活動原価計算（activity-costing）を導入することについてはまだ意見形成がみられていない。

企業の収支損益計算に相当する収支業務期間計算すらみられていない現状で原価計算の導入を考えることは飛躍にすぎると思われるかも知れないが、期間の貸借対照表収支（資産と持分）と期間の業務収支（単年度の業務活動にかかわる消費的収支）とを明確に区別するための前提にはコストの確定がある。企業会計の場合には、製品原価を構成するプロダクト・コストと期間の損益に関係するピリオド・コストがあり、支出の資産化と費用化が原価期間配分の内容を成しているが、官庁会計ではこのような発想と処理は一般会計、特別

会計にはみられない。これに代わって、官庁会計では義務的経費と投資的経費の区別がみられる。しかしこれらは貸借対照表収支と期間の業務収支とを区別するのにはそのままでは役立たない。資産と持分の一覧表である貸借対照表を作成するためにはこれらから資産性のあるものを個々に取り出さねばならないし、持分については別個の集計を必要とする。これがどのように苦勞な作業であるかは地方財務会計制度研究会の「地方財務会計制度の改革」（「都市政策」第14号、昭和54年1月）において説明している通りである。

こういう状況のなかで、なお行政原価会計の確立を意図するのは、行政コストとサービスの間に財務的関連を発見することが行政の効率とその効果を明らかにするための第1歩であるからである。活動原価を把握することによって行政支出の機能別配分を実施し原価意識を確立しなければ、都市の尨大な行政需要を適正に評価することはできないであろう。

拙稿（「都市政策」第12号）に引用したストーバスの活動原価計算（George J. Staubus, *Activity Costing and Input-Output Accounting*, Richard D. Irwin, Inc., 1971, p.126）では活動をサービスの機能別に分類して、各サービスの標準を、投入要素の単価、産出単位当りの投入要素の量にあたる物量係数、産出量と原価で示し、この原価と実際に要した原価とを比較した活動業績報告を示している。これは企業活動を対象としたものであるが、行政でも活動の機能別評価をこのように試みることができよう。

3. 社会的責任の自覚

行政コストの機能別評価は行政の効率を追求する1つの手段であるが、その目標は行政効果の最適化にある。行政効果は企業の利潤追求のように単質的ではなく、社会福祉をはじめとして複合的である。住民要求は多種多様である。結局は民力の向上を志向すべきものである。行政効果は民力

指標などによって評価されよう。都市の場合、行政需要は多様化・大量化・高度化の特徴をもっている。このために都市財政に対する負担は大きい。都市経営の良否を財政的に判定するために財政指標が用いられているが、これは行政サービスを供給する側の財務体質を明らかにするのみで、行政サービスを需要する側にとっては民力指標などの施策の結果を示す指標によって行政サービスの適否を判断せねばならないであろう。

行政サービスを供給する側の論理と需要する側の論理にはくい違いを生ずるのが普通である。高福祉低負担を要求する住民と高福祉高負担をかかげる行政側との調整が必要である。この調整には利害調整の論理か妥協の論理かといった選択が求められる。理由なき妥協も妥協なき利害抗争も不毛である。都市経営における市民参加は、納得のいく妥協、説得力のある利害調整を行政と市民の協力によって造り出そうとするためのメカニズムであることに意義がある。

都市経営における社会的責任のとり方は、このような協力体制のなかで発見されるべきものである。この点について神戸市の市政運営の方針と姿勢をつぎの一文より見出すことができる。「都市は何よりも共同生活体である。ことに公的分野と私的分野の交錯する場である。都市経営を進める上で、市民、企業、自治体の相互関連、また、それぞれの行動原理、責任分担、そして都市社会全体としての意思決定の方法など無視できない分野である。そして現在、都市経営の政策方向も、空間システムにあっては、機能主義から環境主義へ、経済システムにあっては市場メカニズムから公共メカニズムへ、社会システムにあっては官僚支配から市民統制へと流れをかえつつある転換期に入ったといえる」（宮崎辰雄「都市の経営」日経新書316、174頁）

このような都市経営の政策方向の認識を具体化するためにはどのような態勢をとり行動をおこすべきか。行政側にとっては、このことは新規施策

の決定にあたって選択を迫られる課題である。拙稿「新規施策のための理論的検討」（「地方財務」No. 292、昭和53年9月）において、行政の柔軟で目的志向的な行政需要への対応を引き出すためには、部局組織による管理に加えてプログラムによる管理の必要を述べた。施策選択の方向性を資源配分の将来計画と市民のエクイティ（衡平的参加）の確保に求めるべきことを提唱し、会計的には行政社会会計の導入をすすめた。

行政社会会計は行政の社会的効果と効率を明示することを目的とするもので、行政の社会的責任の自覚を会計的に表明する。拙稿「都市政策」第12号においてその課題を明らかにし、拙稿「地方財務」No. 292にエステスの社会会計モデル（Ralph W. Estes, Corporate Social Accounting, John Wiley & Sons, 1976, p.96）を引用し、企業行動の社会的評価方法に触れたが、行政主体こそ企業以上に社会的評価の対象となるべきものである。行政が社会に提供する便益（行政需要の充足）と行政が社会に求める負担（行政コストの支払）を社会の立場から評価することに市民参加の1つの方法がある。このためには、具体的な社会的測定の方法を開発しなければならないが、その中心的課題は社会的余剰を把握することにある。拙著「社会責任」（国元書房、昭和53年）ではエステスの社会的測定を取り上げた（第11、12章）が、行政社会会計への応用を試みるべき段階にある。

4. ディスクローチャーの徹底

行政社会会計は行政主体の業績を社会的に評価するためのものであるから社会的損得勘定を経済的評価によって明らかにしなければならない。行政施策の便益と費用を示すべきものであるから、住民サイドからの行政の評価を住民に与えた効果と犠牲によって明らかにすることに目的がおかれる。都市の経営ではこのような市民サイドからの接近を開発すべきである。神戸市の場合には市民主体都市であることを行政姿勢の1つの柱としてい

るので、このような行政の社会的効果の測定とデ
イスクロージャーに期待が寄せられる。

行政の情報開示には大別して2つの方法がある。1つは行政の義務的報告書であって、法規定等に準拠して行なわれるもので、企業の財務諸表に相当し、受託会計責任(Stewardship Accountability)に対応している。企業の場合ではこれに事業概要説明等の経理以外の状況説明をも入れたものがアニュアル・レポートとして提出されている。その提示対象は一般投資者および現在の株主である。官庁会計の場合、自治体では「財政のあらまし」を地方自治法第243条の3にもとづいて住民に公表しているが、これは歳入歳出予算の執行状況ならびに財産、地方債および一時借入金の現在高その他財政に関する事項を内容とする要約書であって詳細な事業説明は行なわれていない。内部資料としては、歳入歳出決算事項別明細書、実質収支に関する調書、財産に関する調書、基金運用状況報告書、公営企業会計決算書および業務報告書が存在するが住民には公開されていない。「財政のあらまし」がアニュアル・レポートの役割を果たしている。

アメリカの政府会計では、財務諸表(貸借対照表と収支・基金残高変動計算書)とそれ以外の諸表を含むアニュアル・レポートとが公表される。前者は法的に要請されるものであり、後者は補足情報を加えたものである。政府会計の「会計・財務報告基準」は1968年に NCGA(National Committee on Governmental Accounting)より公表され、1979年3月に改訂された。この基準の特徴は、(1)発生主義会計の採用、(2)貸借対照表と収支・基金残高変動計算書の「期末基金持分」の合致、(3)基金会計の結合表の作用、(4)年次予算と長期予算の作成、(5)固定予算と変動予算の作成、(6)一般固定資産と長期債務の勘定グループの設定、(7)独立の監査人による外部監査、などにみられる。

神戸市においては、このようなアメリカの公会

計の動向をも参考して、「地方財務会計制度の改革」(「都市政策」第14号)では、基金制度の改正、連結決算、ストック会計、財務情報開示の原則などについて研究調査を行なった。いまだ研究調査または試行の段階であるが、地方財務会計制度の改善をまず「公報」のための会計についてすすめることが期待される。

さらに、いま1つの情報開示である「広報」については、社会会計的視点の投入が必要であり、行政施策の社会的効果を明示しうる社会的報告書への成熟をはからねばならない。「広報」が財政の現状のPRとか、施策のPRを断片的に行なう情報紙の役割しか果たさないようでは、都市経営の科学化を情報開示の面において期待することはできないであろう。

拙稿「都市財政における企業会計方式の導入」(「都市経営の理論と実践」勁草書房、昭和53年)においては、都市財政の情報開示制度のなかで、「公報」の役割と「広報」のあり方を検討し、義務としての「公報」を極力抑制し、政策的な裁量の結果としての「広報」によって情報操作を行なう危険性があることを指摘した。都市の経営が市民主体都市の理念によって行なわれるべきであるならば、自治体によるご都合主義での情報操作はあり得べきものではない。地方財政の「公報」は現状では財政の公的報告書としての役割をもつべきものであるから、法的制約のなかでのみ存在し得るにすぎない。「公報」の改革はアメリカの「会計・財務報告基準」にみられるような体系化を参考として、一般に認められた会計原則(GAAP)に準拠するように地方財務会計制度を改めることより始められねばならない。

都市財政への企業会計方式の導入は、理由なしに企業会計を模倣することにあるのではなくて、発生主義(accrual basis)に準拠することが、都市財政の経済的事実を表明する合理的方法であるという認識に立脚することによって合意を得られるものである。また、都市財政は歳入歳出を基礎

とする基金実体(fund entity)であるから「基金」会計を採用することが望ましい。したがって、利用可能な資金とその財源によって構成する「基金」単位を設定する方法が採用されるべきである。同時に会計責任を明確にするために「基金」に関連しない資産と債務については「勘定グループ」を別個に設定するというアメリカ方式を採用することは十分検討に値しよう。アメリカ方式の特徴は基本的には発生主義に準拠し、「基金」会計を採用し、「基金」のストックとフローを組織的に関連づけていることにある。NCGAの例示にみるとこの関連はつぎのように貸借対照表の基金持分(fund equity)と収支・基金残高変動計算書の期末基金残高(fund balance-ending)との一致によって示される。

Balance Sheet	Revenues, Expenditures and Changes in Fund Balances
Assets	Revenues.....
\$ 494,350	\$ 1,314,500
Liabilities	Expenditures.....
\$ 215,050	\$ 1,163,200
Fund Equity	Excess of Revenues over (under) Expenditures.....
\$ 279,300	\$ 151,300
\$ 494,350	Other Financing Sources (Uses)
(From NCGA Statement, pages 30, 31, 33)	\$ (74,500)
	Excess of Revenues and Other Sources over (under) Expenditures and Other Uses
	\$ 76,800
	Fund Balances-beginning...\$ 202,500
	Fund Balances-ending ...\$ 279,300

上記の数値は「政府基金」のうちの「一般基金」のものである。この基金はわが国の地方財務会計制度では一般会計に相当する。わが国の一般会計の場合では貸借対照表は作成されてないし基金持分といった持分概念も不在である。これは複式記入による独自平均システムを採用していないことによるものである。アメリカの政府会計における「基金」は上例にもみられるように資産とそれに関連する一切の負債および留保持分としての基金持分を記録する勘定の集合よりなる財務・会計の実体であって独自平均システムが成立している。

地方自治体の財政を会計的に明示する地方財務会計制度がこのような独自平均システムに改められ、各会計単位が「基金」としての独自性を持ち、「基金」ごとの持分が明らかにされるのが改革への第1歩であろう。このような財務的持分の明確化を自治体の会計報告において確立することが成功すれば、さらに、自治体の社会的報告において、社会的貸借対照表と社会的損益計算書を作成する体制をつくるべきであろう。

地方自治体のディスクロージャー制度を高度化するためには、公報の高度化と広報の強化をとともにすすめるべきであるが、そのためには、自治体の財政責任の明確化のために財務会計制度の改善を上述のようにすすめるとともに、自治体の社会的責任を明示し行政の社会的効果を明確にするために社会会計を確立すべきである。

5. ま と め

本稿は都市経営への会計学的アプローチを神戸市の場合を例にとりて説明する意図で執筆したものであるが、財務会計制度の改善と社会会計への志向は、制度上の制約もあって、研究調査と検討の段階を超えてはいない。しかし、神戸市が都市問題研究所を中心にすすめている改善への模索は、意識調査、研究会での検討を踏まえて、すでに前進しつつあるものと確信する。市民主体都市の建設を目標とする神戸市においては財政の健全化、行政の社会的効果の発揚に向けて、すでに市民参加の効果を享受しつつある。このなかにあつてさらに前進するために、会計的アプローチの課題として、アカウントビリティの明確化、原価意識の確立、社会的責任の自覚、ディスクロージャーの徹底を取り上げて問題点を指摘した。神戸市における行財政運営の科学化と民主化をさらに推進するために都市経営への会計学的アプローチを一層強めねばならないであろう。