

公会計リテラシーと教育

はじめに

行政（マネジメント）と財政（ファイナンス）と会計（アカウンティング）がこのところ改革の歩調を合わせてきている。

この4月末に総務省からこれらに関する研究会からあいついで報告書が出された。

すなわち、地方自治体における行政運営の変容と今後の地方自治制度改革に関する研究会報告書（以下、マネジメント報告書）、

地方公共団体の財務制度に関する研究会報告書（以下、ファイナンス報告書）、

そして今後の新地方公会計の推進に関する研究会報告書（以下、アカウンティング報告書）である。

ただし財政については予算制度の改革までは触れていない。

現段階では、マネジメント報告書とアカウンティング報告書が重要である。

これら報告書が求める改革が進展するにつれ、会計の果たす役割が大きくなる。

行政改革と会計改革の接点には「行政会計」（いわゆる管理会計）が、

財政改革と会計改革の接点には「財政会計」（いわゆる財務会計）が、

そして3つの改革の接点には「新たな予算決算」（会計連動型予算）の成立が期待される。

これにつれ、すべての利害関係者が必要最小限の会計知識を身に付けることが、わが国地方自治の発展を確かなものとする期待される。

1、行政会計の領分

公会計先進国では旧来型の行政管理から新しいタイプの行政経営（NPM）への移行が言われて久しい。

しかし、日本ではいまだ本格的なNPMの時代に突入しているとは思えない。

行政会計の領分においては、コスト・マネジメントの確立、行政経営におけるPDCAの確立、各種評価制度の確立が重要であるとして、これらを検討している。

そこでは、各層各種の行政意思決定に有用な会計情報の提供が志向されている。

これに対応して、計画と統制、とりわけコスト・マネジメントに関するリテラシーが求められる。

利益動機のない政府においてもコストは発生する。このコストを支出ベースで把握することも可能であるし、発生ベースで把握することも可能である。

この認識の相違は、長期においては見出しがたいが、短期（1年）では時として大きなものとなる。

行政会計はこの認識の差異の正しい理解を可能にする情報を生産する任務を負うことになる。

2、財政会計の領分

予算決算制度は、財政権の付与と執行の制度としてとらえる。

そこでの決算はあくまで予算制度である。その予算制度の意義を認めつつも、これに対して補完の意義を果たすものがいわゆる公会計だとされている。

この財政会計の領分においても、いまだ未開拓の領域の多さを感じている。

総務省主導の新地方公会計制度の普及と定着を期待するものの、公会計情報が予算編成に影響する仕組み作りはこれからの課題である。

これに対応して、財務書類の作成とその利用、財務書類作成の参考となる企業会計や複式簿記の知識、行政・財政活動の見える化と、それらへのフィードバックが求められている。

ここで重要なことは、主権者及びその代理人たる議員が納得できる情報とはなにか、2元代表制の地方自治において首長や議員が市民に果たす役割はなにか、が明らかにされねばならない。

しかし、それ以上に主権者が会計情報を理解できる能力を身に付ける必要がある。

つまり、首長、行政職員、議員、市民のすべてに対する教養会計の普及が求められている。

その場合の基礎知識としては、複式簿記、企業会計、企業会計的公会計があげられる。

3、新たな予算の領分

予算制度は、国家及び地方自治体の骨格をなす制度である。それゆえこの基本制度の必要性がなくなることはない。

それを踏まえた上で、予算制度（その決算を含む）と、行政会計（管理会計）や財政会計（財務会計）との連動性を模索する必要がある。

会計に連動しない予算（現行の予算）に関しては、その役割を正しく認識すべきであること。会計に連動する予算（新たな予算）に関しては、各種の試論の有効性が検証されるべきである。

たとえば、柴健次・松尾貴巳（2013）「行財政改革のための「予算企画」」（会計検査研究第46号）では、新たな予算編成を提唱している。予算企画は具体的には事業別予算であるが、それが機能するかの検証は今後の課題である。

これに対応して、予算決算のプロたる議員には自覚を持った学習が求められる。

これまでのところ「我々は会計については素人である」という弁解は通用したかもしれないが、今後は予算決算のプロたる議員は「会計を知らない」とは言えない時代が到来したわけである。

さらに、市民は、代理人である議員を監督する観点から見ても、彼ら以上に会計知識が求められる。これこそ「市民参加」の本筋である。そこで、予算制度と会計制度の関係に関する知識が求められる。

4、学問の機能と教育への貢献

会計の機能と会計学の機能は異なる。これは経済の機能と経済学の機能が異なるのと同じである。経済は交換でありその機能は経済効率性に求められる。経済学は係る交換行為の理論を構築する任務を負っている。

これに対し、会計は経済行為（交換行為）の記録行為であり、その機能は経済行為の情報化にある。会計学は係る記録行為の理論を構築する任務を負っている。

ではこうした学問（経済学や会計学）の機能とは何か。それは学問の対象である事象（経済事象や会計事象など）が有する機能と異なるものである。

たとえば、会計は利害調整機能（契約支援機能）や情報提供機能があるとされている。

しかしながら、会計学は異なる機能を有する。第1に、自然科学が有する機能と同じ真理探究機能があげられる。加えて、極めて実践色の強い会計学に対しては、現実社会で発生する問題の解決のための支援機能が求められる。

ちなみに技術としての会計は問題解決機能を有する。

5、リテラシー教育とは何か

『生きるための知識と技能』

OCED生徒の学習到達度調査（PISA）』（国立教育政策研究所編、2013年）の表題にあるとおり「生きるための知識と技能」がリテラシーである。

学問の成果を踏まえて対象についての認識を深めることが重要である。

ここでは、専門職教育が高度であり、リテラシー教育（教養教育）が低度であるという思い込みを最初に否定しなければならない。

心臓の手術は高度な技術を要する。医学はその技術が良く機能するために支援する。

このように専門職教育は高度である。これに反して、リテラシー教育は、手術の技術を身に付けさせることでもないし、医学の断片的知識を与えることでもない。

むしろ、生命とは何か、医学とは何か、実施可能な高度手術が倫理に反しないか、どれ1つとっても低度な内容はない。

このように、リテラシー教育では科学的、哲学的に考察された成果に基づいて、たとえば人間にとっての医学とは何かを分かりやすく教えることが重要となる。

会計も同じである。

6、マネジメント改革の課題

マネジメント報告書は、人口減少社会における行政運営の激変を予想している。過去20年間の行政改革を振り返り、課題を抽出している。

第1にこれまでの諸制度改革が各々に理念を追求してきた結果として相互に競合し、負荷を掛け合っていると分析する。

たとえば、「アウトソーシングによる行政の効率化と」と「行政の透明性の確保」が矛盾しないように地方自治体と民間企業の地位・立場の明確化や、リスク要素を適切に管理できる制度の導入が必要ではないかと指摘する。

第2に、企業の組織マネジメントの手法を導入する際に、地方自治制度の改革が追い付いていない場合があると分析する。

たとえば、公会計改革が先行しても、予算制度改革が遅れているために「新たな予算制度」の構築が遅れるといった問題がある。

第3に、ICTの活用が職場文化の喪失を引き起こしているとの分析がある。

ICTの浸透は対面型の仕事の進め方を減らし、文書決済を通じた意思決定が機能不全を起こしていると指摘する。

公会計教育においても係るマネジメント機能の変容を踏まえた教育が求められる。

ここで、列挙した問題を解決するためにも、重要課題として、コスト・マネジメント・システムの構築が求められる。

7、アカウンティング改革の課題

アカウンティング報告書は、財務書類の整備、固定資産台帳の整備、及び複式簿記の導入の3点をセットにした新しい公会計制度の整備を要請している。

財務書類の整備は公会計制度の調和化を志向するものである。

固定資産台帳の整備は会計システムにおける補助簿の機能と公有資産等のマネジメントへの活用が期待されている。

複式簿記の導入はディスクロージャーの基礎、会計システムにおける自検機能、事業別・施設別等のフルコストの集計への期待がある。

その後、5月23日に公表された「今後の地方公会計の整備促進について」によると、これら改革を進めるためのマニュアルを平成27年1月までに完成させ、平成29年度までの3年間で統一的な財務書類の作成を要請するよう要請する、とある。

公会計教育においても係るアカウンティング改革を踏まえた教育が求められる。

ここでは、企業会計的公会計に関する知識、企業会計に関する知識、複式簿記に関する知識が求められる。公会計の整備に伴い、民間の協力が増えるとなると、逆に、予算決算に関する知識が求められる。こうした諸知識を教養レベルですべての関係者が持つようにしていくことが必要であろう。

8、ディスクロージャーの課題

これらの総評によると、

荒川区は「行政分野別に区民サービス指標を設けて目標管理している点をはじめ行財政運営における情報をバランスよく開示・説明している」点が評価されている。

浜松市は「政令指定都市らしい完成度の高い充実した内容となっている」ことに加えて

債権者向け情報の開示が評価されている。

精華町は「幅広い財政情報を制約された紙面の中で、コンパクトに取りまとめており、全戸配布を目的とした開示物としては、完成度は高い」と評価されている。

最後に町田市は「新公会計制度による事業別財務諸表では、他に見られない詳細な分析が行われている」とされている。

これらの開示情報はボランティアベースで行われていて、様式もまちまちだが、自治体の積極的な試みは高く評価される。

ただし、ディスクロージャーの目的や利用者についての議論、予算決算情報と新公会計情報の関係性、非財務情報としてのアウトカム情報とコスト情報の関係、財務書類の活用可能性については多方面からの議論が必要である。

公会計教育としては、これら生の開示情報を利用して、何が分かり、何が分からないのかの議論を通じて、自治体の内容の理解を深めていくことが重要である。

9、バランスシート探検隊の活動

千葉県習志野市と千葉大学は協力して「バランスシート探検隊」という活動を行っている (https://www.city.narashino.lg.jp/joho/zaiseikaikei/balance_sheet/index.html)。この活動は、貸借対照表の読み方や公有資産のマネジメントについて考える方法の一つであり、実際の公有資産を視察し、市職員から解説を受けるというもので、地元の大学生や高校生が参加しており、自治体への理解が深まっている。ディスクロージャー誌による広報とは違った意味で、自治体の実態を理解させる方法として、教育効果が高いと思われる。パブリック・ディスクロージャー表彰制度で表彰された経験もある愛媛県砥部町がやはり受賞経験のある習志野市の支援を得て「バランスシート探検隊」を実施しようとしている。我々の多くが所属する J A G A (Japan Association of Governmental Accounting) もこの活動を重点項目と位置づけて支援している。

10、公会計教育の内容

すでに指摘したように、

- ① 予算決算に関する知識、
- ② 企業会計的公会計に関する知識、
- ③ 企業会計に関する知識、
- ④ 複式簿記に関する知識、
- ⑤ コスト・マネジメントに関する知識

などが求められている。自治体職員や公会計改革に関与する者は①や②になじんでいることから③④⑤の知識が求められる。反対に企業会計になじんでいる者には①と②の知識が求められる。会計やマネジメントになじまない多くの市民にはこれら知識の習得に困難をきたしている。