

公会計・予算制度の改革過程：対立点と改革の方向性

土 居 丈 朗*

(財務省財務総合政策研究所主任研究官)

(慶應義塾大学経済学部客員助教授)

1. はじめに

わが国は1990年代に公的部門の債務が累増し、目下財政規律の回復が求められている。他方、多くのOECD諸国では、1990年代に歳出・行政の効率化や財政規律の維持（財政赤字削減）などの動機から、公会計制度や予算制度の改革が行われた。こうした流れを受けて、最近になってわが国でも公会計改革に関する議論が政府部内で公式に行われ始めた。これまでも、公認会計士や会計学者、NPM（new public management）研究者らが公会計改革について議論してきたが、2002年11月に財政制度等審議会（財務大臣の諮問機関）が、公会計に共通する基本的な考え方について総合的な検討を行うため、新たに「公会計基本小委員会」を設置することを決定した。2003年1月から、財務省主計局に「公会計室」を新設し、財政制度等審議会 財政制度分科会 法制・公会計部会 公会計基本小委員会で公会計改革に関する議論が開始された。主計局公会計室では、職員10名の体制で公会計基本小委員会の検討を支援するとともに、主計局内における事務的な研究・検討の中核的作業を担当し、国の貸借対照表、特別会計の新たな財務書類、特殊法人等の行政コスト計算書、独立行政法人会計基準など、これまでの公会計に係る個別の取組について引き続き対応することとなった。公会計基本小委員会は、財政学、法学、会計学、行政学、NPMの研究者、公認会計士や実務家などで構成されている。そこで、公会計に関する説明責任の向上や情報開示の充実等を図る観点から、これまで個別に作成されてきた財務書類の評価・検証や諸外国における取組みとその活用状況等についての評価・検証を行い、公会計の対象範囲、目的等公会計全体を通じた基本的考え方について検討し、2003年6月を目途に「公会計に関する基本的考え方」について取りまとめることとなっている。¹⁾

*1970年生まれ。99年東京大学大学院経済学研究科第2種博士課程終了。博士（経済学）。東京大学社会科学研究所助手、慶應義塾大学経済学部専任講師、助教授を経て現職。この間2001年から2002年までカリフォルニア大学サンディエゴ校国際関係・環太平洋地域研究大学院客員研究員。内閣府経済社会総合研究所客員研究員、経済産業研究所コンサルティング・フェローも兼務。主な著書として『入門 公共経済学』（2002年、日本評論社）、『財政学から見た日本経済』（2002年、光文社）、『地方財政の政治経済学』（2000年、東洋経済新報社）、『日本政治の経済分析』（1998年、木鐸社、共著）など。

1) 本稿は、同取りまとめの前に執筆したものである。また、筆者は財政制度等審議会公会計基本小委員会の構成員であるが、本稿での見解は個人的見解であって、小委員会の公式見解を示すものではない。

本稿は、財政制度等審議会公会計基本小委員会での議論²⁾を出発点として、公会計・予算改革に関する現段階での議論の進捗と今後わが国に求められる改革の内容について論究するものである。

そもそも、広義の公会計改革は、発生主義・複式簿記などの含む公会計基準の内容やその設定はもとより、予算編成と決算の連関までもも含んでこれまで議論されてきた。しかし、発生主義・複式簿記などを含む公会計基準の内容やその設定を狭義の公会計制度と呼ぶならば、狭義の公会計制度と予算制度とは質的に異なるものであると考える。より具体的にいえば、狭義の公会計制度は政府の財務状況の表章形式に関するものであり、予算制度は政府の財政政策に関する意思決定に関するものである。民間企業で言えば、企業会計は財務諸表の作成に関する部分までを指すが、企業の経営に関する意思決定の部分を含まない。

従前の公会計改革の議論は、会計の表章形式に関する部分と財政政策の意思決定に関する部分を、両方とも包含した形で議論されてきた。確かに、この両者は密接な関係があり、同時に議論することは重要である。しかし、日本における狭義の公会計制度は、非近代的な部分が多いのが現状である。³⁾具体的には、法的拘束力のある会計処理では、原則として現金主義による単式簿記が用いられ、貸借対照表が部分的にしか作成されていないし、コンピュータによる会計処理も十全ではない。これらを改善するために行う狭義の公会計改革だけでも、実施しなければならない作業は大量にある。

もちろん、予算制度自体にも、予算と決算の連関が希薄で、決算・行政の成果が予算編成に反映されにくいとの現状認識があるから、予算制度の改革も今後必要である。これらを改善するには、財政法改正を必要とする可能性すらある。しかし、財政の基本法である財政法を改正する作業は、一朝一夕でできるものではない。

そうした現状を踏まえれば、広義の公会計改革の議論は、狭義の公会計改革に必要なものと、予算改革に必要なものとの、敢えて分けた形で議論した方が、論点が明確になるとともに、改革の手順を検討する際に無用な混乱を避けることができる。

本稿では、この立場に立ち、狭義の公会計改革と予算改革とを敢えて区別して、本稿執筆時点で存在する改革論議の対立点と、あるべき改革の方向性について検討する。その際、他の先進諸国で既に取り組まれている公会計・予算改革の内容についても、適宜触れつつ考察する。

2. 改革論議の対立点

2-1. 狭義の公会計改革について

この節では、先行研究や既存の議論で取り上げられている論点を中心に、主張の対立点について展望したい。広義の公会計改革の議論では、衆目が一致する改革の論点があるのはもちろんだが、必ずしも見解が一致していない論点も多々見られる。そうした改革論議の対立点をまとめるのが、この節の目的である。既存の文献では、日本公認会計士協会(2003c)などで主張の対立点がまとめられている。この節では、既存の文献で指摘されているものにとどまらず、陰に陽に述べられている主張から示唆される対立点をも含めて、主だったものについて言及することとする。

(1) 公会計改革の目的

公会計改革の目的については、財政制度等審議会公会計基本小委員会でも重点的に議論されていることである。先行研究では、東(2000)では、国の財政状況に関する網羅的・体系的なフロー・ストック情報

2) 財政制度等審議会公会計基本小委員会の議事要旨は、<http://www.mof.go.jp/singikai/zaiseseido/zai3.htm>にて閲覧可能である。

3) ここでいう「非近代的」とは、先進国政府が称している公会計制度の「近代化」が進んでいないことを意味する。

を提供する、政策評価を有効に行うために必要な政策ごとのコスト情報を提供する、という2点を公会計改革の目的として挙げている。⁴⁾日本公認会計士協会（2003b）では、公会計の目的として、政府の受託者責任の明確化、情報利用者の意思決定への有用性を挙げている。⁵⁾

これらをまとめれば、公会計改革の目的は、政府の財政状況について、情報開示（disclosure）あるいは透明性（transparency）と、説明責任（accountability）を向上させることにある、といえる。

ここで対立点として浮上するのが、公会計改革として目下目指すべき目的を、情報開示あるいは透明性の向上までにとどめるか、それとともに説明責任の明確化まで含めるかという点である。⁶⁾単純に、厳格な公会計基準を設定することだけで、少なくとも情報開示・透明性の向上は期待できる。しかし、会計処理基準を行政権限と関連付けて設定しない限り、説明責任の明確化までは望み得ない。焦点は、説明責任の明確化までを視野に入れるか否かである。

（2）公会計の範囲

公会計改革を行うには、どこまでその改革を適用するかが重要になる。政府本体の会計は言うまでもないが、特殊法人や政府が一部出資している民間企業などを含めるか否かは重要な論点である。そもそも、国民経済計算体系（SNA）では、「一般政府」という概念が既に定着している。一般政府には、中央政府、地方政府、社会保障基金が含まれるが、企業活動を行う公的企業の事業は含まれない。経済学的見地だけから見て、SNAの一般政府の範囲は、（私的財ではなく）公共財的性格をより強く帯びた財・サービスを供給する主体が、公会計の範囲の候補となり得る。

しかし、目下議論されている公会計改革の適用範囲は、大前提として、議会の議決を必要とする予算を想定している。だから、議会の議決を必要とする予算が規定する範囲が公会計の範囲として考えられる。そうすると、SNAの一般政府の範囲に含まれない公的企業の中で、予算が含む会計・機関が存在する。例えば、財政融資資金特別会計、都市開発資金融通特別会計、貿易再保険特別会計などの特別会計や、日本政策投資銀行や国際協力銀行などの政府関係機関は一般政府に含まないが、それらの予算は一般会計予算と一体として国会の議決を経なければならない。そうなれば、SNAの一般政府に含まないからとして公会計改革の範囲から除外することにどれほど意味があるかが疑問となる。

さらに、国会の議決を必要としないが、財政投融资等を通じて政府が直接出資している特殊法人等が存在する。例えば、日本育英会や日本鉄道建設公団などは、政府が100%出資しているが、その予算を直接国会が議決することはない。議決は不要といえども、こうした特殊法人の会計を国の会計と連結すべきだとの主張が当然出てくる。さらにいえば、地方交付税などの統制を通じて、国は地方自治体の財政に強く関与している。この国と地方の財政関係を鑑み、国と地方の会計を連結する必要があるとの主張も出ている。

このように、公会計の範囲は、経済的性質だけでなく、会計（学）的性質・関係や法的関係をも考慮して、国の一般会計を取り巻く公的部門の会計の内どこまで含めるかについて、必ずしも衆目の一致を見て

4) 東（2000）では、「公会計制度改革の目的」としてもう1つ、決算で得られる財務情報および業績情報を予算編成・配分にリンクさせる、も挙げているが、本稿の立場からはこれは予算改革の目的に該当するものであるから、これを含めていない。

5) この項で述べる「政府」について、どこまでの範囲を指しているかは次の（2）項で詳述する。

6) 本稿で述べる「対立点」とは、これまでの議論の中で陰に陽に示唆される主張から伺える対立点を指し、特に断らない限り、特定の既存文献等での主張の間にある対立を指したのではない。特に、この項でいう「対立点」は、東（2000）と日本公認会計士協会（2003b）との間に主張の対立があることを意味していない。

いない。経済的性質（特に、その会計で行っている財・サービスの供給や、財源調達手段）に重きを置いた範囲設定となると、SNAの一般政府を基本とした範囲となろう。法的関係に重きを置いた範囲設定となると、国会の予算の議決が及ぶ範囲が基本となろう。これは、現行の公会計の範囲に近いものといえる。会計（学）的性質・関係（企業会計基準における連結会計基準に準じた支配力：持分比率や資金調達関係）に重きを置いた範囲設定となると、政府本体のみならず政府が出資・融資している機関までも含む範囲が基本となろう。

既存の文献では、公会計の範囲について次のように言及している。瓦田（1996）では、狭義説として公営企業や第三セクターを除いた中央政府および地方自治体のみを対象とする説、広義説として中央政府と地方自治体に加えて公営企業や第三セクターを対象に加える説、最広義説として政府部門に含まない非営利組織までも含める説を紹介している。東（2000）では、国の行政活動が、国会の議決対象の会計にとどまらず政府出資法人に代行している現状に鑑み、国の出資金の評価において持分法を適応して連結決算を行うことを主張している。筆谷（1998）、日本公認会計士協会（2003a）では、一般会計を中心とする行政型報告主体と事業型報告主体（行政活動の代行を目的とする行政代行型報告主体、積極的に収益を獲得して当該利益金を国庫等に納付することを目的として活動する収益獲得型報告主体、サービスの対価としての料金を得るが積極的に利益を獲得せず公的サービスの提供を目的とする収支均衡型報告主体）を公会計の対象と設定している。

諸外国の現行制度において、公会計の範囲についてみれば、次のようになる。アメリカでは大統領府、立法府の一部、司法府の一部、連邦政府が100%出資する公営企業を連邦レベルでの連結対象としている。州・地方政府は、別途会計基準が設けられている。イギリスでは、エージェンシーでない内部部局、エージェンシー等を併せた省庁単位で財務諸表を作成し、2003年度から中央政府全体を連結し、2005年度には包括的政府会計（Whole of Government Account）を導入する予定としている。フランスでは、国の一般予算、附属予算、国庫特別勘定を対象としている。地方政府は別途公会計処理基準を設けており、当面連結は想定されていない。⁷⁾ カナダでは、中央省庁、連邦政府の所有または監督する全ての外庁、会社、基金を連結対象としている。オーストラリアでは、国の行政機関、議会、裁判所、およびそれらに監視されている公社、公庫等の公的機関を連結対象としている。ニュージーランドでは、中央省庁、議会事務局、ニュージーランド準備銀行（中央銀行）、国有企業、公的法人を連結対象としている。

また、国際会計士連盟（IFAC）における国際公会計基準（IPSAS）が想定している適用対象は、中央政府、地方政府、経済的利益の獲得を第一の活動目的としない公的機関である。また、連結対象としては、政府が人事的・財務的に支配力を持つか否かを基準とした権力的要素（power elements）と、政府がその主体の便益に関与できるか否かを基準とした便益的要素（benefit elements）で見て一定条件を満たす主体（「支配主体（controlling entity）」という）を含めることとしている。

（3）セグメント別財務報告

前項では、公会計の範囲を連結会計をも念頭に言及したが、個別の会計や公的機関、事業に関する財務情報は、連結会計だけでは見極められない欠点もある。したがって、個別の会計や公的機関、事業ごとに、個別財務諸表を作成するか否かも、公会計改革における対立点となっている。

先進諸国の公会計改革においては、例えば、イギリスでは省庁別の財務諸表の作成を義務付けているの

7) 財政制度等審議会公会計基本小委員会（2003b）を参照。

に対し、2006年度予算から導入されるフランスの新制度では、省庁ごとの財務諸表は想定しておらず、中央政府と関連の深い公共機関の連結ベースの連結財務諸表を作成する予定となっている。⁸⁾ IPSASでは、セグメント別報告を要求している。

(4) 発生主義の適用範囲

日本での公会計改革の議論では、発生主義会計の導入については、ほとんどの論者が主張している。⁹⁾ 公会計における発生主義会計の意義について、岸(1999)では、総負債額を発生主義的に明らかにし、総資産との関係を把握しつつ将来の返済可能性の検討に資するマクロ的視点と、各行政サービスの効率性、有効性改善へのマネジメント・ツールと予算配分における意思決定のために資するミクロ的視点を挙げている。また、山本(2001)などでは、NPMの立場から発生主義会計の必要性を主張している。

ここで対立点として浮上するのが、公会計改革として、発生主義会計を決算段階の財務報告で導入するのか、予算段階から導入するのかという点である。筆谷(1998)や東(2000)や日本公認会計士協会(2003a)などでは、発生主義予算の導入を主張している。ちなみに、発生主義に基づく財務諸表体系でも、キャッシュ・フロー計算書で現金主義的な把握が可能であると理解できる。東(2000)や日本公認会計士協会(2003a)では、発生主義予算にしつつもキャッシュ・フロー計算書を予算と直接対比できる形で作成することを主張している。

諸外国の現行制度でも、アメリカでは予算の一部に発生主義会計を導入してはいるが、原則として決算段階で発生主義会計を導入することが予定されている。イギリスでは、資源会計・予算(Resource Accounting and Budgeting)を導入し、予算から決算まで一貫した発生主義会計を導入している。ただし、予算段階では、現金ベースの歳出上限額も明記して議決している。フランスは、2001年に制定された予算組織法で2006年度予算から新制度への移行を規定しているが、その新制度では予算は現金主義を維持しつつ、予算の項目を抜本的に見直し、決算段階で発生主義に基づく貸借対照表、損益計算書の作成を義務づけ、業績評価とリンクさせることとしている。カナダでは、2003年度より予算段階から完全発生主義で作成することとしている。ただし、歳出予算法上では、修正現金主義ベースに換えて議決される。オーストラリアとニュージーランドでは、発生主義に基づく予算を議決している。

ただし、OECD(1993)などでも指摘しているように、発生主義会計を導入しただけで公会計改革の大きな成果が得られるとは限らない点には、留意すべきである。

(5) フロー情報の表章形式 / 租税の解釈

利益の獲得を第一義的な目的としていない公的部門にとって、企業会計基準における損益計算書に対応するフローの表章・解釈は、大きな難題である。中でも、財政活動の根幹をなす租税の解釈は、公会計改革における大きな対立点の1つである。山本(2003)、日本公認会計士協会(2003b, c)では、その対立点を明示している。これらによると、租税の扱いについては、収益説と資金流入説と持分説がある。収益説では、税収は政府が国民に対して財・サービスを供給した対価であると位置付け、損益計算書に相当する財務書類に計上する。資金流入説では、税収は議会による資源の徴収と配分に関する承認を得なければ

8) フランスの新制度については、財政制度等審議会公会計基本小委員会(2003b)や黒川(2003)を参照。

9) 古市(2003)によると、国際会計士連盟における国際公会計基準(IPSAS)策定プロジェクトでは、現金主義ベースのIPSASも作成されているが、これはあくまでも発生主義に移行するためのもので、発生主義ベースのIPSASを補完するものと位置づけられている、としている。

徴収できない収入という意味で行政府にとって他律的であるため、政府の財・サービスの供給能力の流入とは見なすが、自らの活動成果ではないと見なし、損益計算書に相当する財務書類には計上せず、キャッシュ・フロー計算書に相当する財務書類に計上する。持分説では、租税を国家の究極的な持分権者である国民が対価性なく（強制的な）金銭出資したものであると見なし、税収を企業会計における株主持分変動計算書に相当する財務書類に計上する。このように、税収という公的部門にとって最も重要なフローの取り扱いをめぐることは、根本的な解釈の違いが存在する。

日本公認会計士協会（2003b）では、持分説に立ち、税収は財源措置・納税者持分を増加させるものと解釈し、株主持分変動計算書に相当する財源措置・納税者持分増減計算書に記載するとしている。そして、損益計算書ではなく、行政コスト計算書（純経常費用計算書）を設け、税外収入に属する売上、報酬、利息、配当、賃貸料等や国有財産の売却益などの非流動資産の処分による利得を収益（income）とし、税収は財源措置・納税者持分を増加させるものと解釈し、財源措置・納税者持分増減計算書に記載するとしている。山本（2003）によると、アメリカの連邦政府やイギリスでは、資金流入説に即した会計処理がなされている。IPSASでは、財務諸表体系の中に企業会計における損益計算書に相当する財務業績計算書（statement of financial performance）を設けている。そして、税収を収益と見なし、財務業績計算書に計上することとしている。

（6）資産・負債評価の厳格化

（4）項とも関連するが、発生主義会計を導入するとともに、資産や負債の厳格な評価も求められる。例えば、政府保有の固定資産の減価償却や時価評価、インフラ資産、軍事施設、文化的資産、天然資源の取り扱い、さらには公的年金債務（給付金支払債務）の評価・取り扱いである。これらについても、公会計改革論議の中では衆目の一致を見ていない。

対極にあると思われる主張は、企業会計基準並みに厳格に資産や負債を評価すべきとする主張と、将来負債の返済のために換金する予定がない資産は価値をゼロとすべきとする主張であろう。

公会計改革を実施、着手した諸外国では、相当程度資産評価を厳格化することとしている。他方、公的年金債務については、諸外国においては基本的に貸借対照表には計上しておらず、計上している例は日本での財務省『国の貸借対照表（試案）』が稀有なものである。公的年金債務の扱いは、政府が将来の給付金支払いをどの程度現時点でコミットしたかが、決定的な影響を与える。政府がコミットしたならば、債務としての確に認識しなければならないが、コミットしていないならば、必ずしも貸借対照表に計上しなくてもよい。

ちなみに、政府が所有する無形固定資産を的確に評価することも考えられるが、その評価を肯定的に捉えるものは少ない。土居（2000）では、空港の離発着枠や電波の周波数帯域など政府の許認可権を売却・リースして現金化できれば、将来キャッシュ・フローが稼働でき、その収入で債務返済が可能であることを示している。この立場から、その許認可権を、現金化にコミットした時点から、無形固定資産としてキャッシュ・フローの割引現在価値相当分の評価を与えることが考えられる。これに対し、日本公認会計士協会（2003b）ではこの見解に否定的な解釈を示している。

（7）資産負債差額の解釈

資産や負債の評価を厳格化した結果として、資産負債差額が現れる。この資産負債差額をどのように解釈するかについても、議論が分かれている。1つの解釈は、単なる差額（正味資産、あるいは純資産）で

特別な意味を持たないとする解釈である。もう1つの解釈は、納税者持分とする解釈である。経済学の見地からいえば、マイナスの納税者持分は、将来債務返済のための徴税予定額の割引現在価値であると理解できる。日本公認会計士協会（2003b）では、資産負債差額を納税者持分と解釈する立場に立っている。納税者持分とする解釈は、(5)項で述べた租税を持分説で解釈することと連動する。また、山本（2003）で言及されているように、持分説に基づけば、予算も発生主義化しないと、財源調整で減価償却費等の非資金項目を修正しない限り、現金主義での財源措置と発生主義での経費が一致しない点には留意する必要がある。

諸外国の例では、イギリスでは資産負債差額を納税者持分と解釈しているが、フランスでは正味資産として解釈している。¹⁰⁾

2 - 2 . 予算改革について

この節では、予算編成の意思決定過程に関する改革についての対立点を展望する。

(1) 予算改革の目的

既存の文献では、広義の公会計改革の文脈で、予算改革の目的が議論されていた。狭義の公会計改革と密接な関係にあるだけに、予算改革にまで及ぶ改革の目的が主張された。例えば、岸（1999）では、結果志向の行財政管理体制の構築を挙げている。東（2000）では、決算で得られる財務情報および業績情報を予算編成・配分にリンクさせる、を挙げている。他の文献等での主張も含めれば、基本的には、予算と決算・行政評価の連関を強化することが、予算改革の目的と考えられる。

さらには、必ずしも公会計改革の文脈で述べられているわけではないが、多くの文献で、財政規律の回復・維持の必要性が主張されている。これも、予算改革の重要な目的の1つとして挙げられる。特に、イギリスや、フランスをはじめとするユーロ参加国は、EUの安定成長協定が念頭にあり、財政赤字を極力縮小させる規律を、広義の公会計改革と連動して設定している。

ただ、広義の公会計改革の論議では、改革を狭義の公会計改革までにとどめて予算改革に踏み込まない主張もある。より具体的にいえば、わが国において予算改革にまで及べば、財政の基本法である財政法の改正をも視野に入れなければならないが、その改正は実現可能性が低い、という認識に基づいているものと思われる。

(2) 決算の重要性

予算改革の目的の1つと考えられる予算と決算・行政評価の連関の強化を全うするには、行政評価を的確に行って、決算を今まで以上に重視することを意味する。大住（1999）などに示されているように、決算重視である民間企業の手法を公的部門に援用することを目指すNPMの立場に立てば、決算を重視しつつ予算編成過程を再構築することは不可欠なことである。NPMの手法を実際に適用して予算改革を行った各国の事例については、財政制度等審議会財政構造改革特別部会（2000）、宮田（2001）、田中・岩井・岡橋（2001）、鈴木・岡本・安岡（2001）、田中（2002-2003）など、多くの文献で紹介されている。

しかし、政府において、私的所有権の合法的な侵害行為である徴税によってその収入をまかなうため、また日本国憲法第84条の租税法律主義を全うするためには、徴税権を法律によって事前に設定しなければならない。それゆえ、予算において、徴税権を設定するべく、徴税を正当化するためにその税収の用途を予

10) 財政制度等審議会公会計基本問題小委員会（2003a,b）を参照。

め規定して置かなければならない。この見地に立てば、予算を厳格に査定・統制する必然性が認められる。

ここで対立点として浮上するのが、予算改革として、決算の重要性をさらに強めるように変えるか、これまでのように引き続き予算重視を維持するかという点である。

(3) 複数年度予算

予算改革の議論で、多くの論者が予算の単年度主義の弊害を指摘している。田中・岩井・岡橋(2001)が指摘するように、公会計・予算改革の中で、イギリスでは2年ごとに改定する3ヵ年度に及ぶ複数年度予算(Spending Review)を導入するなど、カナダ、オーストラリア、ニュージーランド、スウェーデン、オランダなどでも複数年度予算システムが導入されている。

OECD(1997)、田中・岩井・岡橋(2001)によると、近年の複数年度予算システムには、将来の経済成長を過大に見積もる傾向から、将来の税収が過大に算定されて歳出増加圧力を生んだり、将来見積もった支出が既得権化することで歳出を下方修正できなくなったりすることでうまく機能しなかった過去の反省から、慎重な将来予測を行うとともに、予め定めた将来の歳出を容易に上方修正できないように拘束したり、中期的な財政運営ルールや目標を別途独立して設けて財政規律を維持するべく拘束したり、将来の不確実性のために予備費を確保したりする工夫が盛り込まれている。その意味では、将来の財政運営に対して的確なコミットメントを行うことが重要であることが示唆される。日本公認会計士協会(2003a)では、中長期的予算制度の導入を提唱している。

ただ、議会の予算承認は時間的視野が複数年度予算が想定するほど長くない可能性があったり、日本の場合、日本国憲法第86条で予算の単年度主義が規定されていたりすることから、依然として予算の単年度主義を維持すべきであるとの主張もある。こうしたことから、予算改革を行うに際し、複数年度予算にどこまで有効性、拘束力を与えるかが対立点となっている。この対立点の1つの解消法としては、イギリスのように、議決対象となる予算案は単年度で行うが、複数年度予算を予算過程の軸にするという方法も考えられる。

(4) 財政当局の権限

様々な制度的仕組みもさることながら、財政当局に予算改革の目的を全うできるに足るだけの権限があるか否かも重要である。Alesina and Perotti(1996)、Volkerink and de Haan(2001)、Perotti and Kontopoulos(2002)などでも示されているように、予算過程で権限が分断されている状態であるほど、財政赤字を拡大させる傾向がある。この見地から、財政規律を回復・維持するためには財政当局が予算過程において財政赤字を拡大させないように歳出を十分に削減できるに足る権限を持つべきだとする主張がなされている。実際に予算・公会計改革を実施・着手できた諸外国では、財政当局が十分に強い権限を持って(時には他省庁の反対を押し切って)主導的に改革を推進した。

ただ、日本において、今後財務省が権限をより強く持つことにする予算改革が、政治的に受け入れられるかは自明ではない。特に、既得権を持つ他省庁がそうした予算改革に容易に同意するとは思われない。

3. 改革の方向性

3-1. 導入済みの近代的手法

これまで述べたように、公会計の近代化に資する概念が提示されているが、日本政府とて無策ではない。

これまでに既述の概念・手法で既に日本政府が導入しているものを列挙してみよう。

まず、国の会計における発生主義に基づく貸借対照表は、財務省が1998年度以降毎年度「国の貸借対照表（試案）」を公表している。特に、2000年度決算では、特殊法人等との連結を行った貸借対照表を作成している。また、特殊法人等については、2000年度決算から、民間企業仮定の貸借対照表、損益計算書、キャッシュフロー計算書などの一連の財務諸表を含んだ「行政コスト計算書」を作成している。これには、企業会計基準並みの発生主義に基づくより厳格な会計基準が導入されている。同様に、特別会計についても、財政制度等審議会にて新たな財務書類を2003年2月に試作している。ただ、以上の財務諸表は、担当部局が自主的に作成したものに過ぎず法的拘束力を持っていない。

また、内閣府経済社会総合政策研究所において、毎年SNAに基づく公的部門の財務諸表が作成され、『国民経済計算年報』にて公表されている。SNAは発生主義に基づき、厳格な資産評価も適用しており、その意味において近代化された手法で公的部門の財務諸表が作成されている。また、日本銀行は「資金循環勘定」において、同様の会計基準に基づいて公的部門の資金フロー・ストックを推計し、『金融経済統計月報』にて公表している。ただ、日本公認会計士協会（2003a）でも述べられているように、これらの財務諸表は、原則として現金主義会計に基づく財政統計に依拠して推計されているため、発生主義会計に基づく企業部門の会計数値と整合的でないなどの不備があると指摘されている。また、『国民経済計算年報』や「資金循環勘定」には、一般政府、さらに細分化して、中央政府、地方政府、社会保障基金ごとの連結された財務諸表が掲載されているものの、個別の会計ごとの財務諸表は掲載されていない。これらの財務諸表は、予算過程を規定するような法的拘束力はない。

法的拘束力を持っているもので、既述のような近代化された公会計の手法に近いものとしては、国の予算書の中では、継続費や繰越明許費や国庫債務負担行為がある。さらには、現行の公会計制度上、出納整理期間を認めている。これらは、完全現金主義会計では捉えきれない歳入歳出を、発生主義により近い形で把握し記載するために設けられているものである。これらが直ちに発生主義会計そのものに対応するものとはならないが、現行制度下でも完全現金主義から離れる取り扱いをしているものといえる。発生主義会計については、国有林野事業特別会計では既に導入され、複式記帳もなされている。

さらに、歳出予算の移用・流用は、定められた範囲内（それは必ずしも寛容ではないといえども）で、現行制度下でも認められている。その意味では、インプット・コントロールの緩和は、限定的だが実施済みである。

こうしてみれば、日本の公会計制度では、近代化された手法が全く導入されていないわけではない。さりとて、この現行制度のままでよいわけでは決してない。その理由は、現行制度下では、国民が望む的確な予算統制や決算・行政成果の開示が十分に行われていないといわざるを得ないからである。それが一因となって、今日わが国において巨額に累増した公的債務があるといつてよい。これらの部分的に導入されている近代化された手法が、的確な予算統制や決算・行政成果の開示にうまく結びついていない以上、導入されていない状態よりかは芳しいものの、その導入のされ方は不完全であると評せざるを得ない。

今後の公会計・予算改革は、既に導入されている近代的手法を生かしつつも、それらを質的に改善し、さらに新たに導入すべき近代的手法が有効に機能するように実施されなければならないと考える。

3 - 2 . 公会計・予算改革の手順

そこで、今後求められる公会計・予算改革について、その手順を論及したい。これまで議論されてきた近代的手法は、高度な専門知識と煩雑な事務処理を実務レベルに強いることになるだけに、拙速な導入は手法の有効性に支障をきたす恐れが十分にある。過去にも、アメリカのPPBS（Planning Programming

Budgeting System) のように定着しなかった事例があるから、今後の改革には実現可能性をも鑑みて導入の手順を真剣に議論する必要がある。

以下では、前節の対立点を踏まえつつ、公会計・予算改革の進め方について、移行過程を明確にして(1)～(6)と時系列的に順を追って言及したい。¹¹⁾

(1) 発生主義決算の法定化

狭義の公会計改革の目的をよりよく達成するには、少なくとも決算段階での発生主義会計の導入が不可欠である。3 - 1 節でも言及したが、既に国の会計を連結する形で貸借対照表は試作されている。特別会計や特殊法人等、さらには新たな会計基準を2001年度決算から導入した独立行政法人については、必要な決算ベースの財務諸表が発生主義会計で試作・作成されている。これらのフロー情報とストック情報を有機的・整合的に関連させた厳密な財務諸表体系を、決算段階で導入するには、追加的作業をあまり多く必要としない。

ただし、これを盲腸的に終わらせてしまう形での導入は、公会計改革を情報開示あるいは透明性の向上までで終わらせてしまいかねないから望ましくない。わが国の累増した債務残高を鑑みれば、2 - 2 節で言及した予算改革にまで至らなければ財政運営の改善は実現できない。だから、公会計・予算改革は、説明責任の明確化までを目的とすべきであると考えられる。

この立場から、発生主義会計を導入する際には、連結会計の情報も重要だが、省庁別に財務諸表の作成を法的拘束力を持って義務付けるべきである。事業別の財務諸表は、必要に応じて作成するとよいが、当初から細分化された事業ごとに1つ1つ作成を義務付けると担当者の負担を急増させる。だから、まずは省庁別に財務諸表の作成を義務付けるとよい。

この省庁別財務諸表の重要な意義は、行政権限と対応させた形で決算報告を義務付けることができる点である。そうすれば、国民が、決算報告を通じて各省庁による説明責任の履行を監視することができる。また、省庁別財務諸表の導入は、財政制度等審議会公会計基本小委員会(2003a)で示されているように、イギリスでとられている方式である。

もちろん、セグメント別財務報告だけでなく、連結会計も重要である。国の会計・関係する公的機関のみならず、地方自治体までもを包含する形で統一した公会計基準にし、連結対象の拡大が容易にできるようにすべきである。特に、わが国の国と地方の財政関係を鑑みれば、国は地方自治体に強く関与している。だから、地方自治体の財政状況次第では、国が地方交付税等の補助金などを増やしたり、国債を増発したり、国の財政状況の悪化を引き起こしかねない状況にある。したがって、地方自治体の財政状況は、それだけ単体で見るとも重要だが、国と地方を連結して見ることも重要である。それを可能にするためには、国と地方の公会計基準を整合的にしておかなければならない。この改革事項では、当初は決算段階だけ発生主義を導入することにより、事後的に財務諸表を発生主義に基づき作成することができる利点を生かして、財務諸表作成をめぐる利害対立が顕在化しないうちに公会計基準の統一を図るべきである。

この改革の第一歩は、予算改革までを視野に入れるために重要である。また、この改革事項は、予算内容とできるだけ整合性を持たせるようにし、予算編成と独立して事後的に推計する部分を極力減らす努力も求められる。極言すれば、原則として現金主義会計に基づく財政統計に依拠して発生主義的に推計したのでは、既存のSNAでも十分で、この改革事項の意義が希薄になる。予算統制をよりよくするのに資す

11) 本稿の表記上、全ての事項を(1)～(6)の順番で敢えて前後関係をつけて表記するが、中には同時進行で進めてもよい事項もある。その点については、本文中に明記する。

る発生主義決算にするには、予算との整合性をできるだけ明確につけた決算報告を、法的拘束力を持って行わなければならない。

(2) 行政評価手法の確定

発生主義会計で決算を公表したとしても、それが有効活用されなければ意味がない。後述する予算改革をよりよく達成させるためには、決算情報から引き出される業績を的確に評価できる手法を確定させなければならない。行政評価・業績評価の実務的手法に関する先行研究は、枚挙に暇がないほど存在する。しかし、これらの中でどれを採用するかを的確に定める作業は、国レベルではまだできていない。NPM関連の文献でも盛んに述べられているように、業績重視の財政運営を行うためには、的確な行政評価手法の確定が必要である。

これに関連することとして、財政運営に関わる経済予測の手法もより洗練されたものにしなければならない。確かに、経済財政諮問会議(2002)など中期的な財政見通しのために経済予測が活用されてはいる。しかし、そこには経済予測が的確に行われていたか否かの「業績評価」が伴っておらず、予測が過度に誤っていても責任は問われない。それでは、2 - 2 節(3)項で述べたような財政運営に対する悪影響が起こりえる。それを避けるためには、慎重な経済予測ができる手法の確定が求められる。

これは、前述(1)と同時進行で実施することが可能である。

(3) 予算区分の再編

予算を決算や行政評価と明確に関連付けられない現行制度を改革の出発点とするならば、決算や行政評価に関する改革とは独立して、予算区分の再編を見直す改革が必要である。これは、予算の現行の現金主義的な会計処理を前提とした予算でも可能である。現行の予算書(および予算明細書)における歳出では、所管、組織(勘定)、項、事項、目、目細と区分されている。しかし、これらの区分が予算統制、特に財政規律の維持に有効に機能しているとはいえない。今後強く求められる財政規律の維持のためには、歳出の効率化は不可欠である。そうした歳出の効率化に資するような予算区分の再編が必要である。行政の実質的なコストが的確に把握できるようにしつつ、過度に細かい区分が必要である。

フランスでは、予算区分の再編が改革の重要な軸となっていることを、財政制度等審議会公会計基本小委員会(2003b)は示唆しているだけに、予算に発生主義をいきなり導入するよりも、予算統制の実効性を高める作業が必要である。

(4) 財政運営ルールの厳格適用

これまでに本稿で何度も述べているが、今後わが国の財政運営で最も求められるのは、財政規律の回復・維持である。そのためには、予算改革の中で、財政運営の大原則となるコミットしたルールを設けることが必要である。例えば、EUの安定成長協定では、一般政府のフローの財政赤字対GDP比を3%以下にし、ストックの財政赤字対GDP比を60%以下にするルールを規定している。イギリスでは、ゴールデン・ルール(景気循環を通じて、政府の借入れを投資目的に限定する)やサステナビリティ・ルール(景気循環を通じて、ネットの公的債務残高を対GDP比で40%以下にする)を厳格に適用している。

もちろん、日本でも建設国債の原則や、財政構造改革法における国と地方の財政赤字対GDP比を3%以下にする規定など、類似するルールがある。しかし、これらは厳格に適用されていないのが現状である。厳格に適用されない理由には、近年の景況で厳格な適用が多くの国民から支持が得られないことや、景気

対策として裁量的財政政策を政治的に利用する誘因が存在していることなどが考えられる。

近年の景況を鑑みれば、今すぐ厳しい財政赤字削減のルールを厳格に適用することは、政治的支持を得られないばかりか、短期的なマクロ経済政策としても望ましいと断言できない。しかし、いつまでも財政赤字の累増を放置する財政運営は続けられない以上、近い将来には財政規律を回復・維持する財政運営のルールを厳格に導入・適用する必要がある。その際、財政構造改革法の頓挫の反省を踏まえ、イギリスでのルールのように、景気循環を通じて財政赤字を制限するルールにすることが望ましい。

その際、3～5年程度の景気循環の1サイクル相当の期間という中期的な視野で財政運営にコミットできるようにするとよいから、拘束力のある複数年度予算システムの導入も有用であると考えられる。ただし、予算は議会の議決を要するから、国会議員の任期(衆議院議員なら4年)を越えた拘束は実効性が乏しい。そのため、複数年度予算システムを導入するならば、景気循環のサイクルを加味しつつも国会議員の任期を超えない程度の期間に限るべきである。そして、拘束力のない形で複数年度予算システムを導入しても単なる見通しに墮するから、導入するなら計画期間中の財政運営に予めコミットできるものにならなければならない。拘束力がない財政の中期見通しならば、現在でも経済財政諮問会議の「改革と展望」の参考資料や財務省の「後年度歳出・歳入への影響試算」(2001年度予算までは「財政の中期展望」)が存在している。

また、財政赤字の総額を制限するだけでは不十分である恐れがある。よりミクロレベルでのルールも必要である。個別具体的には色々と考えられるが、有効であると考えられる一般的なルールとしては、国の無限責任の有限化が考えられる。これは、国が地方自治体や特殊法人等に対して後年度の財源保障を陰に陽に行っているがゆえに、これらに対して無限責任を負うことに現時点でコミットしてしまい、結果として将来の債務を累増させる現状を鑑みたルールである。そうした無限責任を国が不必要に負わないようにするのが、国の無限責任の有限化ルールである。このルールの具体的適用例としては、地方交付税の財源保障機能の縮小や、土居(2003)が示唆するように特殊法人の「国有株式会社化」が挙げられる。このルールの厳格適用によって、将来生じうる無限責任の範囲を限定し、偶発債務をも減らすことが可能になる。

この改革事項は、改革の大原則に関わることだから早急に導入するのが理想である。しかし、近年の景況に鑑み、今すぐには実行しにくいと、近い将来に導入・適用することを想定して、本稿では順番を後にしている。

(5) 予算段階での複式簿記会計処理の導入

(1)で発生主義決算の本格導入を図る以上、予算と発生主義決算の間に整合性を持たせるには、予算段階で複式簿記会計処理を導入することが必要である。予算段階から複式記帳を行うことで、発生主義決算の財務諸表との伝票ごとの対応が可能になり、より正確な決算情報の作成にも資することになる。そのためには、複式記帳が簡便にできるコンピュータ処理の開発が不可欠である。財政制度等審議会公会計基本小委員会(2003a, b)でも示されているように、イギリスやフランスでは改革の過程でこの開発を工夫して行っている。さらには、予算段階で複式簿記会計処理を導入して始めて、予算段階での発生主義会計は有効に機能する。

予算に発生主義会計を導入できるか否かは、国会・行政府内の人的資源のレベル如何にかかっている。国会議員や官僚に会計(学)的知識が蓄積され、発生主義会計における高度に専門的な概念や計算方法が的確に理解できる人材が十分になれば、発生主義予算は有効に機能しない。発生主義予算の導入の適否、時期は、当事者の知識・能力のレベルを見て判断すべきで、単に理念だけで導入しても実効性は乏しいといわざるを得ない。¹²⁾

12) 筆者は経済学の立場から、租税の解釈について持分説を支持する。そのためにも、発生主義予算の導入が望ましいと考えている。

この改革事項は、現行制度の現金主義的な会計処理の下で、予算区分の再編が定着した後に導入すべきなので、それが定着し複式簿記会計処理が可能なコンピュータ処理を開発するまでの移行過程を鑑み、順番を後にしている。

(6) 予算と決算・行政評価の関連付けの明確化

目下議論されている公会計・予算改革の終着点としては、予算と決算・行政評価とを明確に関連付けるところまで行うことが望ましい。それは、財政規律の回復・維持に大いに資するからである。予算と決算・業績評価の関連付けの重要性は、多くの文献で既に主張されているから、ここでは多言を要しない。経済学の立場から言えば、井堀・土居（1998）でも述べられているように、国民と政府の関係はプリンシパルたる国民がエージェントたる政府に税金を通じて信託し、政府が受託者責任をいかに全うするか国民が監視（monitor）する、という関係が想定される。¹³⁾ 新古典派経済学が想定するような慈善的な（benevolent）政府でない以上、政府が常に受託者責任を的確に全うするかは自明ではない。そのためには、国民が政府を的確に監視できる仕組みが必要である。その仕組みの1つとして、予算と決算・行政評価の関連付けの明確化が有効である。当然のことながら、関連付けを明確化することに伴い、決算や行政評価の結果を受けて予算を作成することになれば、決算の重要性が高まることになる。

とはいえ、予算が占める財政政策の中心的地位は揺るがないと考える。それは、私的所有権の合法的な侵害行為である徴税によってその収入をまかなう以上、徴税権を法律によって事前に設定しなければならないからである。ここが、民間企業と根本的に異なる点である。この立場から、決算の重要性を現行よりも高めつつ、決算や行政評価の結果を後年度の予算によりの確に反映できるよう予算査定を改善する必要がある。そのためには、予算改革の一環として、欧米先進諸国並みに財政当局の権限を強化することが不可欠である。

上記に関連して諸外国の例を見れば、多くの国で内閣が取りまとめる予算案は、編成過程では閣議決定までは政府部内の議論に限定して非公開にし、議会提出後に議会で与野党議員を交えた議論を行っている。わが国における予算編成過程は、閣議決定以前でも与党議員等による関与が認められるが、必ずしも透明なものではない。その意味において、予算過程の透明化を図るためにも、閣議決定前の外部からの不透明な関与を認めず、議員の予算に対する関与は議会において行うようにする改革が求められる。また、財政制度等審議会公会計基本小委員会（2003b）が示すフランスの新制度のように、前年度決算が承認されなければ次年度予算の審議に入れられない制度にすることは、有効である。

4．まとめ

本稿では、財政制度等審議会公会計基本小委員会での議論を出発点として、公会計・予算改革に関する現段階での議論の進捗と今後わが国に求められる改革の内容について論じた。本稿を要約すれば、次の通りである。

本稿では、これまでの広義の公会計改革の議論を踏まえ、狭義の公会計改革に必要なものと、予算改革に必要なものとを、敢えて分けた形で論じることとした。その理由は、狭義の公会計制度は政府の財務状況の表章形式に関するものであり、予算制度は政府の財政政策に関する意思決定に関するものであって、それぞれの制度改革だけでも多くの課題を持っていて、これらの混同を避けるためである。民間企業で言

13) この関係は、大住（1999）や日本公認会計士協会（2003b）などでも同様に述べられている。

えば、企業会計は財務諸表の作成に関する部分までを指すが、企業の経営に関する意思決定の部分を含まないことを想起されたい。

狭義の公会計改革に関して、先行研究や既存の議論における主張の対立点について、主だった次のものを言及した。それは、(1) 公会計改革の目的、(2) 公会計の範囲、(3) セグメント別財務報告、(4) 発生主義の適用範囲、(5) フロー情報の表章形式/租税の解釈、(6) 資産・負債評価の厳格化、(7) 資産負債差額の解釈である。予算改革に関する対立点で主だった次のものを展望した。それは、(1) 予算改革の目的、(2) 決算の重要性、(3) 複数年度予算、(4) 財政当局の権限である。

現時点の議論における対立点を踏まえつつ、今後望まれる公会計・予算改革の方向性について、実行可能性をも鑑み、その手順を具体的に示した。時系列的な順番として、(1) 発生主義決算の法定化、(2) 行政評価手法の確定、(3) 予算区分の再編、(4) 財政運営ルールの厳格適用、(5) 予算段階での複式簿記会計処理の導入、(6) 予算と決算・行政評価の関連付けの明確化という手順で改革が行われるのが望ましいと考える。

改革のビジョンは、論者によってそれぞれで差異は残されているのが現状であろう。本稿での議論が、今後の公会計・予算改革に役立つことを期待したい。

本稿の内容は、全て筆者の個人的見解であり、財務省あるいは財務総合政策研究所の公式見解を示すものではない。

(参考文献)

- 井堀利宏・土居丈朗, 1998, 『日本政治の経済分析』, 木鐸社.
- 大住荘四郎, 1999, 『ニュー・パブリック・マネジメント』, 日本評論社.
- 瓦田太賀四, 1996, 『公会計の基礎理論』, 清文社.
- 岸道雄, 1999, 「公会計改革の方向性」, 『FRI研究レポート』No.59.
- 黒川保美, 2003, 「フランスにおける公会計制度の改革」, 『会計検査研究』No.28掲載予定.
- 経済財政諮問会議, 2002, 『諮問第3号に対する答申(構造改革と経済財政の中期展望)参考資料』
<http://www5.cao.go.jp/shimon/2002/0118/0118item1-3.pdf>.
- 財政制度等審議会公会計基本小委員会, 2003a, 『公会計に関する海外調査報告(イギリス)』, 公会計基本小委員会第8回会合配布資料.
- 財政制度等審議会公会計基本小委員会, 2003b, 『公会計に関する海外調査報告(フランス)』, 公会計基本小委員会第8回会合配布資料.
- 財政制度等審議会財政構造改革特別部会, 2000, 「海外調査報告」.
- 鈴木敦・岡本裕豪・安岡義敏, 2001, 「NPMの展開およびアングロ・サクソン諸国における政策評価制度の最新状況に関する研究」, 『国土交通政策研究』第7号.
- 田中秀明, 2002-2003, 「ニュー・パブリック・マネジメントと予算改革」, 『地方財務』2002年6, 7, 8, 9, 10, 12月号, 2003年2月号.
- 田中秀明・岩井正憲・岡橋準, 2001, 『民間の経営理念や手法を導入した予算・財政のマネジメントの改革』, 財務省財務総合政策研究所.
- 土居丈朗, 2000, 「規制の現金化 - 財政赤字解消の一方策 - 」, 『景気観測』第873号, 8-11頁.
- 土居丈朗, 2003, 「『民営化』論議の誤り」, 『三菱信託銀行・調査情報』, 2003年2月号(No.261), 15-23

頁.

日本公認会計士協会, 2003a, 『公会計原則（試案）』, 公会計委員会研究報告第7号.

日本公認会計士協会, 2003b, 『公会計概念フレームワーク』.

日本公認会計士協会, 2003c, 『討議資料「公会計概念フレームワーク」の検討結果について』.

東信男, 2000, 「国の公会計制度改革の課題と展望」, 『会計検査研究』No.22, 63-79頁.

筆谷勇, 1998, 『公会計原則の解説』, 中央経済社.

古市峰子, 2003, 「国際会計士連盟による国際公会計基準（IPSAS）の策定プロジェクトについて」, 『金融研究』22巻, 77-112頁.

宮田慶一, 2001, 「政策評価と公会計改革のあり方」, 『金融研究』20巻, 101-126頁.

山本清, 2001, 『政府会計の改革』, 中央経済社.

山本清, 2003, 「政府会計の理論的枠組みをめぐる課題について」, 『金融研究』22巻, 113-128頁.

Alesina, A. and R. Perotti, 1996, Fiscal discipline and the budget process, *American Economic Review* vol.86, pp.401-407.

OECD, 1993, Accounting for what?: The value of accrual accounting to the public sector, OECD/GD(93) 178.

OECD, 1997, Budgeting for the future.

Perotti, R. and Y. Kontopoulos, 2002, Fragmented fiscal policy, *Journal of Public Economics* vol.86, pp.191-222.

Volkerink, B. and J. de Haan, 2001, Fragmented government effects on fiscal policy: New evidence, *Public Choice* vol.109, pp.221-242.

