

業績管理と会計制度改革の視点

古川 俊一*

(筑波大学社会工学系助教授)

1. 問題関心

およそ改革を実現するには、理念だけではなく技術が必要である。かつ利用可能な技術でなければならぬ。近年行政の評価に関する関心が高まっているものの、総論的なレベルにとどまり、いかに行うかの認識が共有されず、議論が進展しないうらみがある。その原因の一つは、評価システムを支える制度 (institution) が確立していないことである。

現時点では、評価は業績管理 (performance management) の一環としてとらえることが望ましい^(注1)。ここでの業績とは、個々の政策や事業のみならず、政府、自治体の総体的な業績も含む概念と定義する^(注2)。業績の把握には、コストの把握が肝心である。このコストの把握が公共部門では困難であり、その原

*1948年長崎県生まれ。71年東京大学法学部卒、ハーバード大学大学院修了(公共政策)、博士(法学)、自治省入省、財政局地方債課、自治省官房企画室兼財政局指導課課長補佐、岐阜県財政課長、埼玉大学大学院政策科学研究科客員教授、自治省公務員部定員管理指導官、長崎県経済部長、自治省参事官などを経て、94年9月より現職。地方行財政論、比較行政論、社会システム論などを担当。兼ねて学習院大学法学部(自治体政治行政論)及び慶応義塾大学法学部(行政管理論)講師、日本政治学会、日本行政学会会員。主な著書は「一般財源をめぐる政治行政過程分析」『自治研究』(1997年2月～1998年11月)、『連邦制 - 究極の地方分権』(編著ぎょうせい、1993年)、『地域創造』(第一法規、1989年)等。なお、原稿について山本清氏(岡山大学)より有益なコメントをいただいたことに感謝する。誤りは、すべて筆者の責任に属する。

(注1) 厳密に言えば、業績測定と施策評価は概念上異なる(GAO 1998)。前者は事業の達成度合を常時監視し報告するものであるのに対し、後者は事業の執行状況を期間を限定し又は臨時に行う個別のシステムの研究である。したがって、焦点は前者にあつては測定可能な目的の達成であるのに対し、後者は事業の業績の幅広い情報を調べることにある。また、前者は常時行われるので警報を出すこともできるが、後者は深くかつ全体を調査するという特徴がある。したがって、業績測定と評価とは、実務では重なりあいた補完する面があるとしても、概念としては区別して考えるべきである。なお、施策評価のより一般的な解説は、古川(1993a)。

(注2) 米国における業績の一般的なかつ実際的な定義は、次のようである(GAO 1992)。

- A. インプット(金、人、もの)
- B. 労働負荷又は活動水準
- C. アウトプット又は最終製品
- D. 製品やサービスのアウトカム
- E. 生産性と呼ばれる費用対アウトプットの効率

ここで、アウトカムと呼ばれる概念は、サービスの質や財やサービスの提供によって生じる結果(タイミング、対応性、満足度、改善など)を含む多様なものである。

因が会計制度にあることが、次第に認識されるようになってきた(吉田 1991)。市民統制の観点から地方財務会計制度の問題点を強調する議論もある(茅根 1991;高寄 1997;1998, 108 - 13)

業績管理とは、アカウントビリティや組織の業績の改善に重点を置く、新しい視点から、評価(evaluation)の観念が拡張されたとみるべきである(Chelimsky 1997)。業績の測定は、歴史的には、英国の「金に見合った価値(value for money)」の概念に見られるように、新しいものではない。にもかかわらず、政府を再生させる(reinventing government)戦略としても位置づけられるようになっている(Osborne and Gaebler 1992)。

本論文は、業績管理の観点から、近年における提案や諸外国の動向をふまえて、公会計制度の問題点を整理し、今後の展望を概観しようとするものである。地方の会計制度を念頭に置くが、日本の財政の融合的な状態から、地方財務会計の基盤整備なくしては、適正な業績評価の実現も困難であることを示唆する。また、政府の事業内容の確定、資源配分(予算)との関連づけ、他の行政管理制度との補完性や代替性及び業績評価との関連についての考察が必要であることを主張する。

2. 業績管理の概念枠組み

民間企業と同じく、業績に着目した管理の手法や過程を、業績管理といい、行政における評価と密接な関係がある。一種の科学的管理法であり、テイラーリズムの影響がある。業績の理念は、1950年代になって、フーバー委員会勧告に含まれた業績予算(performance budgeting)に具体化された。英国における業績指標の発達についても、テイラーリズムの精神を受け継いでいる(Pollitt 1993, 60)。

業績管理は、企業経営から出ていると見ることが妥当であろう。古くは、成功している企業の特質のリストに業績管理を挙げているドラッカーの経営学があり(Drucker 1975, 158 - 9)、エクセレントカンパニーの要素を「喜んで測定し、業績志向の」会社とした理論(Peters and Waterman 1982, 240)につながる。

業績は、近年新しい公共管理(New Public Management, NPM)と総称される行政改革(Hood 1991)において、中心概念の一つとされるようになった。「この革命の全体的な目的は公務の文化を、経営の原理と技法で変えること、特に中心となる関心は監査(monitoring)、統制(control)及び業績の評価(evaluation of performance)であった」(Carter and Greer 1993, 407 - 8)と表現され、また、新しい統制方式の一つとも位置づけられている(Hoggett 1996)。業績管理は、技術的には業績測定ととらえることができる。業績管理は「方法としての業績測定を中心として展開される管理過程の全体をさすもの」と定義できる。

さまざまな学問分野において使われている業績概念を、イギリスの専門家は、「利害関係者の期待する満足の水準」と定義している(Bovaird 1996, 146)。これは意識的に多元主義的な定式化である。他の理論体系では別の定式化がありうる。

このように、業績とは、単一の概念ではない。利害関係者(stakeholder)によって、それは変わりうるものである(Smith 1996)。したがって、多次元的な概念なのである。

他方、業績は、情報でもある。業績情報(performance information)という用語もある。情報であるから、内部報告にも外部報告にも使われる。その用途は、戦略的な方向、資源配分、統制及び学習である。しばしば、理論的には外部報告の観点からみるが、エージェンシー理論では、内部的な側面にも関わる。このような意味での業績情報の大部分は、会計情報から得られるのである。

業績の概念は、かねてより、会計学でも用いられてきた。非営利組織についても、財務から見た業績及

びその測定について言及がある。しかし、1970年代ではインプットとアウトプットに関する業績測定が説明されているだけであった（Anthony and Herzlinger 1975）。経営統制の観点からは、最終的な事業の目標や組織の使命に応じたアウトカムが論じられて然るべきものであったろうが、当時は、そのような認識は少なかった。1980年代になって、公共サービスの質が問題となるに及んで、その後アウトカムも評価の対象となるべきことが認識されるようになった（Smith 1996）。

アメリカの1993年政府業績結果法（Government Performance and Results Act of 1993（GPRA）（PL103 - 62））は、すべての連邦政府機関に5年間の戦略計画を策定し、議会に提出することを義務づける。同計画は、測定可能な目標（goals）、目的（objectives）及び業績目標（performance targets）を含む。ここで、業績の測定、評価の問題が、注目をあびることとなった（Epstein 1996）。その体系は、過去の行政管理改善手法の影響を受けている（GAO 1997）。

一言でいえば、GPRAは、戦略経営（strategic management）の理念を色濃く反映している。その理論的な系譜は、セルズニックにさかのぼることができる。「顕著な能力（distinctive competence）」（Selznick 1957, 42）が、戦略樹立の際の鍵概念である。組織であれ、個人であれ、意識的に選択された方向に向かうよう、明確に定義された目的と目標を持つべきであるという仮定である（Andrew 1971, 23）。そのような戦略は、実施され、かつ評価されなければならない。戦略計画については、その有効性の限界が指摘されている（Mintzberg 1994）。しかし、指針がなければ、組織は効率的に動くことはできない。情報技術の発達にも支えられた意思決定の道具として、戦略計画の可能性があることは、経営学の共通の認識である（Simon 1997, 245 - 6）。

ところで、業績の測定が可能であることがこのような企業経営の前提である。日本の行政では、これまでも、監察、検査、監査というような名称の評価が行政管理の重要な手法とみなされてきた。総務庁による行政監察は代表的なものであるが、その結果を、評価の視点の体系によって分類する試みもある（行政評価研究会 1997）。会計検査院における業績評価への関心は、1980年代の初頭からあり、3Eの観点からの検査が、業績検査（performance auditing）と同義であるとしている（川滝 1989）。

地方公共団体における監査は、財務監査から行政監査へと広がり、さらに外部監査の導入がなされた。しかし、評価とは異なったものと受けとめられている。個々の事業の企画、実施部門における評価の必要性が強調され、その応用の可能性が期待され（古川 1998a；1998b）、三重県、北海道、岩手県、静岡県などの自治体でも導入しはじめた（『日経地域情報』No. 296）。ただし、その熟度はさまざまである。

近年、行政責任との関連で「評価」が議論されるようになり（君村 1993；毎熊 1998）、中央省庁等改革基本法（平成10年法律103号）の成立により、我が国でも政策評価制度の構築が現実のものとなってきた状況の下で、中央地方を問わず、関心が急速に高まってきている。しかし、単純に企業経営と同様な業績の測定を可能とならしめる公会計の基盤が公共部門に形成されていない問題点については、すでに識者から指摘されているところである（菅原 1998；筆谷 1998a）。

管理統制（management control）の観点は、公共政策の意思決定責任者には本質的である（Anthony and Young 1984）。「管理者がその組織の戦略を実施するため他の構成員に影響を及ぼす過程」（Anthony 1988, 11）という管理統制の定義からすれば、管理者は当然組織の業績に関する情報を必要とする。問題はこのような情報が現行の会計制度では十分に入手できないということである。

中央政府の場合、地方公共団体よりも問題は複雑である。直接行政サービスを提供することはむしろ少なく、規制を行ったり、地方や民間へ補助金等を支出して、特定の政策を推進する場合が多い。その際、

政策や事業の効果を測定することは、中央政府自身で行うというよりは、しばしば地方や補助金対象団体のレベルで行われざるを得ない。この点は、政府間評価 (intergovernmental evaluation) の問題として、各国で議論となっている点でもある (Rieper and Toulemonde 1997)。高度の融合化が進み広範な委任事務の存在する日本の政府間関係にあっては、独立行政法人の設立をまつまでもなく、中央を政策の企画立案組織、地方をエージェンシーとする関係がすでに疑似的に存在しているとみることにもできる。独立行政法人に適用されるべき業務実績評価の制度 (中央省庁等改革基本法第38条5号) と同様な関係が構築されるべきことになる。機関委任事務が法定受託事務となっても、事情は変わらない。表見的には、中央政府よりも自治体の方が、事業の評価ははるかに容易である。直接住民にサービスを提供するので、その限りで効果の特定ができるからだ。

かくして、評価、あるいは業績管理は、異なった政府の間での広範な協力と専門的な能力を要求することになる。しかし、現実にそれが可能か、という問題がある。

一方、政府の意思決定者にあっても、実は不満があるのである。特に、行財政管理の任にある者の立場からは、マクロの業績把握 (予算、財政全体の評価)、ミクロの業績把握 (個々の事業ベースの評価) 及びこれらマクロ、ミクロの業績把握の結果を行政管理の改善に結び付けることが、最大の関心事である。にもかかわらず、この3点のいずれもが、困難であることは、共通の認識であろう。その解決方法の一つが、我が国では事業別予算とされてきているが、実態は理想には遠いものがある (古川 1998b)。

3. 先行研究及び提言

(1) 先行研究

地方財務会計への企業会計的手法の適用可能性については、すでに先行研究、調査がある (地方行政システム研究所 1982, 神戸市公会計制度研究会 1988, 地方自治協会 1987, 1988)。

この他に、地方の決算分析に着目して行われた試みには、いわゆる5段階評価法がある (地方自治協会 1981)。これは、現況指標 (財政力指数など)、運営指標 (経営努力を示す指標)、ストック指標 (社会資本整備度を示す指標) の三つの側面から構成される「財政状況診断表」を作成し、各指標を5点評価した合計得点を全国水準あるいは類似団体比較で評価するものであり、総合的な評価をめざしたものである。

最近試みられた (財) 社会経済生産性本部による地方公共団体の決算分析に関する研究は、貸借対照表の作成を主眼とし、ストック分析をしようとするものである (社会経済生産性本部 1997。その解説は、水田 1998; 菅原 1998)。そこでは、厳密な発生主義ではなく、修正発生主義を採用する。

収支計算書は、資本収支計算書と経常収支計算書からなる。このような会計の分類は、すでに諸外国では常態化しているものである (地方自治協会 1983)。むしろ、ポイントは、固定資産の評価と減価償却を行う方法である。インフラ資産である道路、橋梁、港湾、河川改修、農道、用水路などは非償却、その他のインフラ外資産は目的用途に応じた償却をすることにある。(財) 社会経済生産性本部では、償却すべき資産のうち、コンクリート製の建物は40年、工場設備は15年、車両8年などの耐用年数を設定した。さらに決算統計の普通建設事業費の目的別歳出から、目的別に資産を分類し、農家への施設補助や社会福祉法人への施設建設補助などは経常的費用とみなして、除外するなどの操作を加えている。

さらに、県営事業負担金や国直轄事業負担金などは、長期前払費用として「繰延資産」に計上し、この繰延資産は対象がインフラであっても減価償却し、耐用年数に0.7をかけた数値で早期償却するものとしている。

負債はどう処理するか。負債は流動負債と固定負債に分けられる。流動負債は、貸借対照表日の翌日か

ら起算して1年以内に支払期限の到来する負債として定義される。地方債の翌年度償還予定額と繰上充用金である。固定負債は、地方債年度末残高から流動負債を差し引いた額を計上する。債務負担行為は確定債務ではないため、欄外への注記という形にとどめている。

ただし、菅原も指摘しているように、債務負担行為額はおおむね地方債に振り替わっていくので、土地開発公社会計や土地区画整理事業会計との連結を行うことができれば、その際、広い意味で長期的な負担を推計する形がみえてくることになる（菅原 1998, 88 - 9）。

正味財産は自己資本金と剰余金である。公会計での自己資本とは何であろうか。資産から負債と剰余金を差し引いた額であるが、資産を上記の方法で確定したとすれば、負債と剰余金により、定まる。負債は地方債の償還予定額である。剰余金は、国・都道府県支出金、分担金、負担金、寄付金の区分と定義による。

貸借対照表と並んでもちろん損益計算書、正味財産増減計算書が必要となる。補助諸表には、資本収支計算補助表、自己資本金増減残高計算書、資産運用精算表を予定している。

これらの指標により、ストック分析は格段に的確になされるようになるだろう（菅原 1998, 91 - 3）。従来の財務会計をベースにした財務分析の方法（地方財政調査研究会 1995）も当然変わってくる。

（2）三重県の事例

三重県では、同様な問題意識の下に、発生主義により企業会計方式で予算、決算を表わす試みを行った（三重県 1998）。以前にも、熊本県の貸借対照表の作成（茅根 1991）など類似の試算はあったが、この試みは、役所のパフォーマンスを正しく評価することのほか、県民への情報開示、将来の地方債の市場での格付けのために作成された。三重県の事務事業評価システムとの関連も意識されていると思われる。

同試算では、次のような試みをしている。1）社会資本の減価償却期間は法人税法によらず利用の実態に応じ設定、2）資産評価に補助金、負担金等を考慮、3）市町村への補助金、国直轄事業負担金も資産評価の対象とする、4）フローの会計を経常会計と建設会計に分ける、5）普通会計、特別会計、公営企業会計の連結を行う、などである。

この内容から推測する限り、外国の制度も参考にされているようである。地方税は調定額が収益となり、そのうち未収分は収益にあげた上で累積額を貸借対照表の資産の項目にあげられる。また、政策減税分も収益にあげ、費用に同額を支出として計上する。

人件費は、退職給与引当を行う。さらに、耐用年数を一律に50年として減価償却を行っている。収益の低利融資によるみなし利子収入と費用の低利子貸付利子補給分が同額で計上する。費用と収益の両建てである。

貸借対照表は普通会計の基金、貸付金、出資金などの金融資産と土地、建物などの公有財産のデータ及び社会資本の投資額である普通建設事業の積み上げから、資産残高を推計して、作成されている。普通建設事業の財源は補助金、地方債、県の財源に分けられ、仕分けされる。

この結果、以下のような情報が得られる。

1）経常会計の費用と収入の差は当年度利益であり、これが黒字であれば健全経営であること、2）経常余剰が赤字であれば赤字地方債を起こす必要があり、望ましくないこと、3）経常会計から建設会計への繰出金は建設支出へ充当される財政資金の大きさを表わすこと、4）官庁会計の経常収支比率に当る指標は低いほどいいこと、5）債務残高と資産評価を比較すると資産が負債を上回っていること、ただし、償還は金融資産によらねばならないので換金可能な資産は債務を大幅に下回っていること、である。

全体として、マクロの三重県の財政の評価については、おおむね健全経営と診断されている。しかし、

過年度の投資がもたらした減価償却の負担は大きく、特に最近経常余剰が縮小しており、現金主義をとっていなければ経常収入が不足する事態におちいつていることがわかったとしている。

一定の仮定に基づく試算ではあり、財政の専門家から見れば常識的な結果であろうが、これから得られる情報は、具体的であり、トップマネジメントの意思決定への貢献及び住民への情報の公開の観点からは貴重なものである(小西 1998)。ただし、資産の評価などで、技術的な課題は残るであろう。

(3) 日本公認会計士協会の「公会計原則(試案)」

以上のような地方財務会計の改革に関する提言や試算よりさらに進んで、より一般的に公会計の在り方について試案を示し、かつ業績管理との関連を明確に意識しているのは、日本公認会計士協会の「公会計原則(試案)」である(日本公認会計士協会 1998)。同試案のうち、前文注解で業績評価が解説され、「第三。成果報告原則」では、「報告主体の設立目的に適合した業績評価に資する財務又は非財務情報を提供することを目的と」(1)し、「行政活動別あるいはプログラム別に目標とすべき費用を明示し、これと実績とを比較対比するようにして成果報告書を作成するものとする」(4)としている。大事なものは、この費用の明示である。

ここでは、成果報告は、貸借対照表に加えて作成されるものと想定されている。もちろん、業績評価のためには、他の諸表もあわせて用いられる。損益計算書は特に有用である。

ところで、この公会計原則に示すような形での成果報告の作成は容易なことであろうか。これが、実は厳密には大問題なのである。同様な外国での試みの一例は、活動基準会計(activity-based accounting)である。アメリカの公会計制度が改善を動機づけるものとなっていないことは、種々指摘されているところである(Phillip et al. 1997)。伝統的な財務会計により得られる数字は実態を反映していないとして、管理会計(managerial accounting)の概念及びその基礎をなす「活動基準原価計算(activity-based costing, ABC)」が提案されている。ABCは、コストの対象となるもの(サービス、業務単位、顧客集団など)を確定し、行政の行為や消費されるサービス及び使われる資源を明らかにする会計手法である(Phillip et al. 1997)。このABCは、業績基準予算(performance-based budgeting)とも重なる。コストを行政活動の内容に応じて按分しようというものである。しかし、事業ごとの費用を厳密に算出することは、アウトプット、アウトカムの抽出と同様に、あるいはより困難な要素を含んでいるといわねばならない。

4. 諸外国の公会計原則の見直しに関する議論

前述の日本公認会計士協会の試案の特徴は、発生主義の採用であり、グローバルスタンダードへの対応ということである。また、公会計での貸借対照表の作成の強調である。公会計でもっとも問題になるのは、資産の評価である。ニュージーランドの、完全発生主義、複式簿記での記録、社会資本について再調達価格での評価を行うという、もっとも企業会計に近い方式を参考にしている(筆谷 1998a, 第6章)。

公会計方式の諸外国での動向は、すでに明らかにされているので(吉田 1995; 兼村 1998; 筆谷 1998b; 菅原1998; 建設省 1998)、ここでは簡単に触れるにとどめる。

先進国では、従来の現金主義から発生主義、複式簿記の採用等により、行政活動の結果を考慮した管理へと移行する取り組みがなされるとともに、資産管理の改善の方策が検討されている。現金主義会計、単式簿記の方式はいまや少数となっており、先進諸国ではドイツ、日本だけとなっている。外部監査制

度の導入を盛り込んだ地方自治法改正にあたって付帯決議（「地方公共団体の会計制度の在り方について幅広い見地から検討すること」）がなされたのも、このような動向をふまえたものであった。

発生主義の会計にあつては、結局社会資本あるいは固定資産の評価がポイントであることがわかる（建設省 1998）。企業会計的手法の役割は、国によってまちまちであるが、英国ニュージーランド型と米国型の二つがある。前者が行政活動の質、効率性の効果的な改善を図る行政改革の機能をビルトインした会計制度の構築を目指すものであるのに対し、後者は政府のアカウンタビリティの向上としての情報提供機能のみを会計制度に求め、行政改革については業績評価等により実現を図ろうとしている（建設省 1998, 229）。

イギリスの資源会計導入の背景は、イギリスの行財政改革の過程で、会計が本来もっている機能、すなわち、外部の利害関係者にも有用な情報を提供できるような計算技術と報告体系を備えて政策判断の用に供する機能が求められるようになったことである（兼村 1998）。導入は1997年度であったが、地方自治体と国民健康制度（National Health Service）などが、すでに発生主義を採用しており、ニュージーランド政府がすでに導入し、他の先進諸国も検討していたことが、はずみとなった。

イギリスでの資源会計は、経済資源を対象とする。企業会計は会計実体である企業に関わるあらゆる経済価値を対象としている。経済価値は経済資源であり、この資源の費消を測定するためには、現金基準ではなく、発生事実で認識しなければならないことになる。建物の減価が、その一例である。しかし、資源会計は、公会計の一部であり、利益計算は不必要である。したがって、会計情報は、支出分析に重点が置かれ、また、資源の効率的な活用をうながすための体系が組み込まれている。

資源会計は、97年度から98年度にかけて政府の全省庁とエージェンシーに導入され、2001年度から策定される予定となっている。

5. 今後の検討課題

(1) 政府の事業内容と会計制度

政府の仕事の種類によって、適格的な制度は異なるとの主張もある。政府の事業のタイプを事業タイプ、行政タイプ、混合タイプに分けた場合、行政タイプは現金主義会計でよいというものである（兼村 1998）。行政と企業の違いは存在するから（古川 1993b）、現金主義の存在する余地はあることになる。実際、米国連邦政府会計における予算源泉報告書では、現金主義がとられている（建設省 1998, 53）。

また、公会計の改革は目標とする政府モデルによって規定されるという論もある。分権的で市民直接参加型 = 参加型経営、分権的で間接参加型 = 責任経営、分権的で市場機構活用型 = NPM、集権的で市場機構活用型 = 均衡財政型経営の四つのうち、発生主義が有効なのは、第二の責任経営と第三のNPMの二つであり、ほかの二つは現金主義が適合しているというものである（兼村 1998, 2月号⁽³⁾）での山本の主張。さらに、吉田は、公会計を行政の会計写像とするか、財政の会計写像とするかによって、その方式が違いうることをリユードの分類によって指摘している（吉田 1997）。より詳細で、専門的な議論が必要である。

(2) 行政過程との関連

第二に検討すべき問題は、行政過程、特に予算過程との関連である。会計制度改革を、個々の政策や事業の評価に結び付けていくとすれば、予算の技術的な側面についても考察する必要がある。予算意思決定過程は、議会での議決の単位（款、項、目）によっているのではない。目よりさらに細かい事業項目に

より、また経費の性質別内訳に着目して行われている。人件費は一括して総務費に組み込まれたうえで、個々の事業の査定が行われる。ここから生じる問題は、事業の査定に当って、そのコストと効果を対応させることが事実上、不可能になることである。事業別予算への志向は、この問題を克服しようとするものに他ならない(能勢 1984, 斎藤 1995)。会計制度の改革がなされたとしても、個々の事業に落とし込んでいく作業は必要であるし、効果を何らかの指標で同定する難しさは残ることに注意しなければならない。

(3) 他の行政管理制度との関連

会計制度の見直しは、地味であり、専門的であるので、中央省庁再編、情報公開や公務員倫理法のような関心を呼んでいない。しかし、企業経営の有効な管理が会計制度の確立とその活用によってはじめて操作可能なものとなったように、公共部門においても最終的には必要となる。管理会計の概念に示されるように、特に、予算、決算事務のみならず、個々の行政分野における管理業務にあたる人々にとっても、必要性を感じるものとなっている。だが、その制度設計に当っては、関連するシステムの機能、態様と適合する形で進められなければ、具体化しないであろう。

また、山本が正しく指摘しているように、会計制度と他のシステムとの制度的補完性や代替性にも留意しなければならない(山本 1998)^(注3)。発生主義会計が直ちに戦略経営につながるものではない。他のシステム整備がセットになっていなければ、会計方式だけ変わっても、効果は期待できない。その意味で、発生主義会計を導入すれば、万事うまく進むがごとき幻想はもつべきではない。

(4) 2種類の業績評価との関連

行政の業績の評価にはマクロとミクロの二つの視点が必要である。評価は、通常、ミクロのレベルで語られる。事務事業のレベルにまでその効果を徹底的に追求しようと試みているのが、三重県の事務事業評価システムである(吉田 1998)。

その眼目は職員の意識改革であり、強制的な見直し(rethinking)(Drucker 1995)が特徴である。しかし、制度的な担保はない。むしろ、予算過程と結びつくことによって実効性を確保しようと努めている。

同様の志向は、VFM(value for money)監査にある。監査でのVFMの視点は、一部では盛んに主張されている(例えば、石原 1998)。中央政府にあつては、会計検査院による検査において、この志向をもつ検査がなされている。行政監察にあつても、次第に有効性の視点を強調するようになっていく。地方公共団体の監査は、単なる財務監査だけでなく行政監査にも平成3年度から拡大されたが、包括外部監査では一般の行政事務を対象とする形にはなっていない。有効性監査を強調する立場からは、この点への批判もある(石原 1997, 43)。

我が国においては、通常、予算の要求と査定は、二つの領域でなされる。事業項目の単位の経費積算及び所属ごとの人件費を中心とした義務的な経費の積算である。前者は、事業要求の性格、すなわち政策的

(注3) 山本の主張では、米国では、資産管理の効率化は会計システム以外の予算と業績評価システムを通じて行われることとなっており、会計はアカウントビリティの機能のみを担うこと、他方英国やニュージーランドでは、財政赤字解消や効率化のため民営化や民間委託を行政改革の一環として進めるために固定資産の公正な価値評価が求められていたこと、また両国とも決算データを予算に用いることができるようなマネジメントサイクルを発生主義により統一的に完結する資源会計を導入していることなど、の違いがある。また、地方の財政パフォーマンスは米国では地方債市場によって改善圧力があるのに対し、他の2国では市場の未発達により公的に統制を行う必要があった。

か、新規か、拡充か、統廃合の結果か、既存の体系のままか、というような態様に応じて、査定の方法が変わる。政策的で新規の事業は、規模の如何にかかわらず入念で厳密な査定が行われ、経常的で継続的な事業は機械的に査定されることも多い。

決算はどうか。政策、事業別に決算がなされることは原則としてない。決算書類により、かつ伝統的な監査の方法による。したがって、費用の摘出はいよいよむずかしい。

資産と負債を比較し、かつ損益（収入、支出）を加味し、かつ資産の増減も視野に入れた総合的な分析が困難であると同時に、政策、事業別の評価も通常行われ難い。次年度の予算要求の際に、あるいは重要政策事項の審議の際に、過去の事業の実績という形でおおまかな成果が、しばしば定性的に述べられるか、あるいは単純な成果指標のごときものが付随的に正当化の理由として主張されるにとどまる。

本格的に、各事業別、施策別にその業績がある程度測定できるとすれば、査定の合理化やより効果的な監査に資するところがあるろう。

以上のようなミクロの視点とともに、筆者の関心は、マクロの財政指標や政策の評価指標にもある。

日本の財政の特徴は、一般には中央集権的であると理解されている。より正確には集権的分散システム（神野 1993）であり、集権融合型（天川 1986）である。現在の地方の財政赤字の原因の一つが、経済対策の一環として公共投資の増発にあるのは、伝統的な地方財政とフィスカルポリシーの切断（石原他 1973, 17 - 52）から決別したからである。集権融合型の下では、地方財政が国家財政と緊密に結合しあるいは融合し、その運営の最終的責任を国家全体として負う制度になっている。逆にいえば、地方財政の健全性を確保しなければ、国家財政自体の健全性も図れないということになる。

ところで、その財政の診断には、決算の数字によるほかない。民間企業でいえば損益計算書、すなわちフローベースでまず論じ、そのフローの数字とストックである負債とを比べる。一般にはわかりやすく誤りではないが、財政学の見地からは、必ずしも適切ではない方法で評価するため、誤った判断を誘導する結果になっている。

財政は巨額の負債をかかえ、しかし、他方多くの資産形成をしてきた。ストック経済化してきたのである。財政にあっても、たまたま不況で税収が見込みどおり上がらないからといって、貧乏な自治体とはいえない。すなわち、貸借対照表のレベルでも財政の健全性をみなければならない。負債の額（国債、公債残高）がGDP対比で問題とされるが、資産と負債がバランスしていれば、問題は少ないともいえる。むしろ、問題は、公債の返済能力の問題である。

公債の経済理論における負担転嫁論（モジリアニ）やリカードウの等価定理はともかく、一般の財政の議論には、フローとストックの混同がある。負債は罪悪ではないが、キャッシュフローの面での制約があるにとどまることもある。

この点で、政府間財政関係が複雑でかつ地方財政が量的に優越的な我が国にあっては、自治体事業の評価の困難性の指摘は正しい。すなわち、交付税が資本的な支出を経常的な一般財源でまかなうことになっていること、また、将来の資産を一般会計の外において保管するような事態が常態化していること、にもかかわらず行政改革はフロー費用の問題のみをターゲットにしていること（菅原 1998, 77）である。

なお、第三セクターの赤字が自治体の財政に及ぼす影響にも話題が集中し、その有効なコントロールの方策が模索されている。会計の連結が必要なゆえんである。

(参考文献)

- Andrews, Kenneth. 1971. *The Concept of Corporate Strategy*. Homewood, Illinois: Dow-Jones-Irwin.
- Anthony, Robert N. 1988. *The Management Control Function*. Boston, Mass.: Harvard Business School Press.
- Anthony, Robert N., and Regina Herzlinger. 1975. *Management Control in Nonprofit Organizations*. Homewood, Illinois: Richard D. Irwin.
- Anthony, Robert N., and D.W. Young. 1984. *Management Control in Nonprofit Organizations*, 3rd ed. Homewood, Illinois: Richard D. Irwin.
- Bovaird, Tony. 1996. The Political Economy of Performance Measurement. In Halachmi and Bouckaert 1996: 146-65.
- Carter, Neil, and Patricia Greer. 1993. Evaluating Agencies: Next Steps and Performance Indicators. *Public Administration* vol. 71: 406-16.
- Chelimsky, Eleanor. 1997. The Coming Transformation in Evaluation. In Chelimsky and Shadish, eds. *Evaluation for the 21st Century: A Handbook*. Sage.
- Drucker, P. F. 1975. *Management: Tasks, Responsibilities and Practices*. New York : Harper & Row.
- _____. 1995. Really Reinventing Government. *The Atlantic Monthly* Feb.: 49-61.
- Epstein, Paul D. 1996. Redeeming the Promise of Performance Measurement: Issues and Obstacles for Governments in the United States. In Halachmi and Bouckaert. 1996 : 51-75.
- General Accounting Office(GAO) 1992. *Program Performance Measures : Federal Agency Collection and Use of Performance Data*. Report GAO/GGD-92-65. Washington DC, May.
- _____. 1997. *Performance Budgeting: Past Initiatives Offer Insights for GPRA Implementation*. Report GAO/AIMD-97-46. Washington DC, March.
- _____. 1998. *Performance Measurement and Evaluation: Definitions and Relationships*. Glossary GAO/GGD-98-26. Washington DC, April.
- Halachmi, Arie, and Geert Bouckaert, eds. 1996. *Organizational Performance and Measurement in the Public Sector*. Westport. Conn.: Quorum Books.
- Hoggett, Paul. 1996. New Modes of Control in the Public Service. *Public Administration* Vol. 74 : 9-32.
- Hood , C. C. 1991. A Public Management for All Seasons? *Public Administration* Vol. 69 : 3-19.
- Mintzberg, Henry. 1994. *The Rise and Fall of Strategic Planning*. New York : Free Press.
- Osborne, David and Ted Gaebler. 1992. *Reinventing Government: How the Entrepreneurial Spirit is Transforming the Public Sector*. Reading, Mass : Addison-Wesley.
- Peters , T. J. and R. H. Waterman, Jr. 1982. *In Search of Excellence: Lessons from America's Best-Run Companies*. New York: Harper & Row.
- Phillip, William R., et al. 1997. *Public Dollars, Commons Sense: New Roles for Financial Managers*. Washington, D.C.: Coopers & Lybrand L.L. P.
- Pollitt, C. 1993. *Managerialism and the Public Services*. 2nd ed. Oxford : Blackwell.
- Rieper, Olaf and Jacques Toulemonde, eds. 1997. *The The Politics of Intergovernmental Evaluation*. New Brunswick, NJ: Transaction Publishers.

- Selznick, Philip. 1957. *Leadership in Administration*. Evanston, Illinois : Row, Peterson & Co.
 Simon, H. A. 1997. *Administrative Behavior*, 4th ed. New York: Free Press.
 Smith, Peter, ed. 1996. *Measuring Outcomes in the Public Sector*. London : Taylor & Francis.

- 天川晃 (1986) 「変革の構想—道州制の文脈」大森弥・佐藤誠三郎編著『日本の地方政府』東大出版会, 111 - 37。
 石原信雄他 (1973) 『地方財政制度』第一法規。
 石原俊彦 「地方自治体における行政効果の測定」監査法人トーマツ パブリックセクターグループ編『自治体監査の実際』中央経済社, 1997年, 29 - 46。
 兼村高文 (1998) 「イギリス政府の資源予算・会計の導入をめくって」『地方財務』1月号, 95 - 104, 2月号, 198 - 206。
 茅根聡 (1991) 「地方自治体会計の現状と改善への試み—ストック会計の導入を中心として—」『会計検査研究』4号, 37 - 53。
 川滝豊 (1989) 「会計検査問題研究会と業績検査手法の開発」『会計検査研究』創刊号 (9月), 60 - 6。
 君村昌 (1993) 「アカウントビリティ (答責性) と業績評価」『同志社法学』230号, 1 - 33。
 行政評価研究会編 (1997) 『行政評価の視点』一芸社。
 建設省建設政策研究センター (1998) 『社会資本と企業会計の手法に関する研究』17号。
 神戸市公会計制度研究会 (1988) 「公会計貸借対照表の作成について」『都市政策』第50号, (財) 神戸都市問題研究所。
 小西砂千夫 (1998) 「財政ディスクロ革命—情報公開が財政危機を救う」『週間東洋経済』6月13日号, 96 - 9。
 斎藤達三 (1995) 『地域経営のための事業別予算』ぎょうせい。
 (財) 社会経済生産性本部 (1997) 『決算統計に基づいた企業会計的分析手法』。
 神野直彦 (1993) 「『日本型』税・財政システム」岡崎哲二・奥野正寛編『現代日本経済システムの源流』日本経済新聞社, 211 - 44。
 菅原敏夫 (1998) 「自治体財務会計制度改革の試み」『自治体学研究』11号, 良書普及会, 74 - 99。
 高寄昇三 (1997) 「地方自治体の財務会計」『会計検査研究』第4号, 35 - 48。
 _____ (1998) 『地方自治の行政学』勁草書房。
 (財) 地方行政システム研究所 (1982) 『地方公共団体の連結・総合決算に関する研究』。
 地方財政調査研究会 (1995) 『六訂 財政分析』ぎょうせい。
 (財) 地方自治協会 (1981) 『新財政診断手法の開発に関する研究II』。
 _____ (1983) 『地方自治体の財政運営効率化に関する研究』。
 _____ (1987) 『地方公共団体のストックの分析評価手法に関する調査研究報告』。
 _____ (1988) 『企業会計の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報告書』。
 日本公認会計士協会 (1998) 「公会計原則の見直しについての試案」『JICPAジャーナル』1月号, 173 - 83。
 能勢邦之 (1984) 『地方自治体の予算改革』第一法規。
 筆谷勇 (1998a) 『公会計原則の解説』中央経済社。

- _____ (1998b)「公会計制度改革の動向」『地方財務』11月号, 18 - 80。
- 古川俊一 (1993a)「施策評価」『自治研究』69巻9号, 46 - 66。
- _____ (1993b)「公共経営論序説」『自治研究』69巻10号, 38 - 54。
- _____ (1998a)「地方行政における行政評価の方向性と課題」『行政評価システム研究会報告書』日本能率協会, 1 - 21。
- _____ (1998b)「予算システムの再編」『分権型社会の都市行政と組織改革』(財)日本都市センター, 167 - 79。
- _____ (1998c)「評価システム設計の視点」『地方自治職員研修』9月号, 14 - 6。
- 每熊浩一 (1998)「NPM型行政責任試論」『行政管理研究』81号。
- 三重県 (1998)「平成10年度新行政システム改革」3月。
- 水田健輔 (1998)「現行公会計の抱える課題とストック決算分析による対応方法」『地方財務』1月号, 48 - 64。
- 山本清 (1997)「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』1997年11月号, 108 - 119。
- 吉田民男 (1998)「行政システム改革による政策評価—三重県の取り組みを考える」『地域開発』6月号, 47 - 50。
- 吉田寛 (1991)「公会計システムの論理と倫理」『会計検査研究』第4号, 4 - 6。
- _____ (1995)「地方自治体会計の改革を巡る世界的動向」神戸都市問題研究所編『自治体公会計の理論と実践』勁草書房。
- _____ (1997)「公会計モデルの改革」『会計検査研究』16号, 9 - 18。