

# 政策会計の論点

柴 健 次

## はじめに

政府・自治体の非経済性・非有効性・非効率性が指摘され、さらには談合や不正会計など問題ある事例が多発するなど、その信頼性が揺らいでいる。政府・自治体以外の非営利組織に関してもしばしば批判されるべき事件や問題が報道されている。こうした問題等に関しては、営利企業の場合のように市場規律が働いて問題解決へつながるといことが期待できないため、法による処罰、監査や開示に係る規制の強化、組織の廃止などの対応に頼ることになる。

会計がこれらの問題解決に対応する方法は大きく3つある。第一は、政府・自治体の監査や開示の規制強化と連動して公会計制度を整備・充実することである。第二は、事件等への事後的対応とは異なり、政策を経済的・有効的・効率的に実施できるよう行政を管理・運営できるように会計を活用することである。第三は、政策の決定から実施に至る過程での意思決定に会計を組み込むことである。これらは順に、財務会計、管理会計そして（私が一領域と主張している）政策会計の領域に属する。政府・自治体が直面する諸課題に対して会計的方法で対応することはこれまで十分に実施されてこなかったことからその問題解決力に対する期待もこめて意義深いことに思える。本稿はこれらのうち第三の領域である政策意思決定支援に資する政策会計の課題を論ずる。

## 1 イギリス公会計改革の教訓と評価

### (1) イギリス公会計改革の教訓

資源会計・予算の導入やニュー・パブリック・マネジメント (NPM) の推進によって財政再建を果たしたことで評価を得ているイギリスから学びうる教訓としては、柴健次 (2001) は以下の4点に要約している。そこではイギリスの公会計改革が「政府サービス改善運動」として性格づけられている。

すなわち、教訓とは、会計・予算制度の在り方の議論をする際に、①アカウントビリティの構造と関連させて議論する必要があること、②政府の政策方針と政策実現のために会計を利用する方法を議論する必要があること、③わが国における会計基準設定の在り方を同時に検討する必要があること、そして④政策実現と結びついた会計が人間行動に及ぼす影響を議論する必

要があることである。

柴健次(2001)から5年が経過した。当時指摘した教訓がどの程度活かされているか現状を見てみよう。

①に関連して、我々は、既知の行財政上の責任単位にあわせて会計単位を設けるか、会計単位を再考して行財政上の責任を明確化するかの2つの選択肢を有する。前者については、形式的な行財政上の単位に合わせて会計単位を設けるか、中央・地方を貫く縦割行政という実質に合わせて会計単位を設けるかで議論が分かれる。このうちわが国では省庁別の財務諸表の作成という制度が導入されたが、わが国の問題点と指摘される縦割行政の実態を解明する財務諸表の導入という発想は出て来ない。一方、会計単位の再考を梃子にして会計責任を明確化するという発想もまた機が熟していない。

②に関連して、我々は、政策会計を構築する必要がある。このテーマは本稿執筆の目的である。予算は政策の財務的表現であると同時に議会による財政権の付与の一覧であるから政府はこの予算を忠実に執行しそれを決算として報告することこそ重要であるという一般論を否定する必要はない。この伝統的な予算決算を政策会計と呼ぶことも可能である。しかし、かかる一般論ではなくて、本稿では、予算の編成や、予算編成のための政策立案、政策立案者の選出といった政策過程の全領域の解明と財政制約と政策実現との調和にまでわたる領域に会計の貢献を期待する観点からすれば、政策会計は未だ構築されていない。

③に関連して、執筆当時、私は無秩序な基準設定への警鐘を鳴らしていたのであるが、今日の現状は、当時の予想通り、監督官庁ごとに整備・改訂されたさまざまな公会計基準が基本的概念においても共通性がないなど問題が表面化しており、公会計基準間の調和化が重大な関心となってきた。このことは平成18年度の国際公会計研究学会や日本地方自治研究学会でも問題の共有化が図られた。

④に関連して、公共セクターにおける管理会計研究が盛んになっており、事務事業評価、行政評価、政策評価といった評価の手法に企業会計的手法を導入するとともに、評価が人間行動に及ぼす影響の研究が試みられているところである。

このように見えてくると、政策意思決定のために会計情報を利用するという発想とそれを実現する政策会計の構築が最も遅れていることが分かる。

## (2) イギリス公会計改革の検証

東信男(2006)は、イギリスの公会計制度改革を世界で最も成功した事例であると高く評価している。

私がイギリスからの学ぶべき教訓と評価し、東が公会計制度改革の内容としているところは、会計を財政活動の記録と報告という狭い範囲に限定することなく、財政制度も包含している点にある。東はイギリス財務省の『資源の管理』(HM Treasury (2002))にそって、公会

計制度改革の概要を以下のように要約している。

- ① 財政運営の基本的枠組み：1998年の財政安定化規律（code for Fiscal Stability）の制定と準拠すべき財政運営の5原則（透明性、安定性、責任、公平性、効率性）が規定された。この財政安定化規律はイギリス公会計制度改革の全体系の最高位に位置する。
- ② 財務マネジメントの改革：1998年の包括的歳出見直し（Comprehensive Spending Review）の導入と1999/2000年度予算からの複数年度予算の導入。歳出見直しは財政安定化規律に従っており今後3年間の歳出上限が省庁別に作成される（公共支出計画 New Public Spending Plan）。その際、省庁別歳出総額は、経常的支出に充てられる資源予算（Resource Budgeting）と資本的支出に充てられる資本予算（Capital Budgeting）に分けられる。一方、発生主義を採用した資源会計（Resource Accounting）が導入されている。
- ③ 行政マネジメントの改革：これも1998年に行われ、今後3年間に達成すべき目的、政策目標及び業績目標が設定される。

以上の諸改革の効果に関して、東は以下のようにまとめている。

- ① 議会統制  
改革後予算超過の科目も金額も減少するなど予算統制の有効性が増した。  
決算書の提出時期が大幅に早くなるなど改善が認められる。
- ② マクロ財政運営  
経常的支出のために政府借入を行わないという黄金ルールは達成されている。  
公共部門純債務をGDP比一定率に保つという持続的投資ルールは達成されている。  
改革前に削減した資本的支出も増加しており、財政運営は改善されている。
- ③ マクロ経済運営  
安定成長と安定雇用が確保できている。
- ④ 省庁別財務マネジメント  
管理コストの削減に成功している。  
不用資産の処分も順調に進んでいる。
- ⑤ 省庁別行政マネジメント  
省庁別に測定可能な目標等は概ね達成された。

東は公会計制度改革の課題にも言及している。

- ① 発生主義会計情報の利用の欠如  
発生主義による財務情報が十分に利用されている比率は5%にとどまる。
- ② 予算執行における柔軟性の欠如  
歳出上限額の不用額の次期繰越が認められるものの現実の実施は4割弱にとどまる。
- ③ 政府職員の増加

政府職員はいったん減少したのち増加傾向にある。

我々は上記の東 (2006) により、公会計制度改革の優等生の実態を知ることができた。それによると、過大評価は禁物であるが、会計を積極的に利用する強い意思の効果を認めることができる。それでも、発生主義情報が徹底的に利用されているわけではないという指摘には耳を傾ける必要がある。

## 2 政策会計の必要性

一般に公会計への関心が高まるトリガーは深刻な財政の逼迫にあった。主要国において財政再建への有効な手段として会計を利用するようになったことから、公会計実務においては支出削減へつなげる議論が多いのは当然のことと思われる。一般に公会計改革と呼んでいる場合その実態の多くは「支出削減の多様な試み」である。

ところで政府・自治体が実施する政策について会計が関与しうる範囲が所与としての政策に限定されるなら会計はもっぱら政策実施に関わるものと理解される。そこでは、選挙における政党・候補者による公約ないしマニフェストといった政策提案及び投票という形式での有権者による政策選択 (ないし政権選択)、そして選挙後における予算編成及び審議という形での政策立案及び決定の局面に関して会計が関与する余地はない。すなわち、政府・自治体の会計の守備範囲をこのように狭く限定するならば、政策決定までの過程における各種意思決定に際して会計は無力となる。

管理・統制の用具としての会計は組織目的の遂行に際して構成員の行動を制御する役割を果たす。一方、意思決定支援の用具としての会計は選択肢の比較可能性を高める機能を有する。政府・自治体においても近年は企業会計方式の導入が盛んであり<sup>1)</sup>、「会計による管理」<sup>2)</sup>の手法を用いたNPM (New Public Management)<sup>3)</sup>も普及してきている。これらは会計の管理・統制の側面に関連している。

以上の伝統的な関心領域に対して新たな関心領域が生まれてきている。

国民・市民が投票行動を通じて議員ひいては政権政党を決定するという選挙に焦点を合わせると、国民・市民は投票決定を行い、候補者ないし政党は公約やマニフェストの決定を行うという側面がクローズアップされる。それゆえ、これら選挙関連の意思決定に会計が貢献し

---

1) イギリスの資源会計は有名である。資源会計とは「中央政府の支出を報告するために発生主義会計を適用した形態であり、各省の目的に照らして支出を分析するための枠組みである」(HM Treasury (1999b))。

2) McSeeney (1994) を参照されたい。

3) NPMは古い行政管理 (Old Public Administration) に対して用いられる概念であるが、多くは政府・自治体及び関連機関というマイクロ単位での行政経営の改善を意図した活動であることから「新公共管理」なる (マクロを示唆する) 訳語ではその内容が伝わらない危険性がある。そこで、多くの場合、ニュー・パブリック・マネジメントと表記されることが多い。

うるならば国民・市民の投票行動に変化が起きる。

郵政民営化の是非を問う（自民党）あるいは政権交代を問う（民主党）2005年総選挙において公約やマニフェストが重要な役割を果たすことが期待されたが、それらが比較可能な形で有権者に提示されていなかったことは残念であった。有権者に理解可能な形式で、しかも政党間の主張が比較可能な形式で、有権者に提示されたと言えるには、公約やマニフェストが予算案（ないし予算編成方針）が提示されなければならない。その予算案の作成を会計が支援し、具体的に予算項目と予算金額の相違を有権者に明示するためのツールが必要である。ここに選挙関連意思決定支援の会計の開発の余地がある。

政府（首相）・自治体（市長）、官庁（官僚）、議会（議員）の三者の力学に応じて政策決定は変わる。すなわち三者の力学に応じて投票時における国民・市民の意思が政策に反映される程度そのものが変わる。政府が政策決定権を有するか、官僚が政策決定権を有するか、議員が政策決定権を有するかとの峻別が必要であり、政策決定の責任者が会計責任者と一致するかしないかにより、会計の有効性が変わるのである。ここに政策決定段階での意思決定支援の会計の存立の余地がある。

最後に、政策が決定されると焦点が政策の実施に移る。ここでは、政策実施活動である行政と行政を支援する財政との関係が政策実施に影響するという関係を見逃すことができない。抽象的には、行政に対する財政の制約の強弱により政策の達成に差が出るし、それが次の政策決定にも影響する。すなわち財政拡大期にあっては行政活動の弾力性が保証され、一方、財政縮小期にあっては行政活動の弾力性がなくなるということは十分に認識されているところである。ここに政策実施に係る意思決定支援の会計の存立の余地がある。

### 3 政策会計における予算

組織の計画と結果は財務的には予算と決算で表現される。これは営利企業にあっても、政府・自治体にあっても同じである。しかしながら、営利企業では予算よりも決算が重要であり、政府・自治体では決算より予算が重要であるという相違点がある。また、予算・決算は必ずしも会計と連動している必要はない。しかし、企業では予算は管理のツールとして管理会計の分野で議論され、決算は報告のツールとして財務会計の分野で議論されている。このように企業においては予算・決算は会計と密接に結びついている。これに対して、政府・自治体においては、予算は政策財源の配分表として財政の分野で議論されており予算会計の議論はあまりなされない。また、決算は政策財源の執行表としての意義を有するにもかかわらず、政策財源の配分どおりに執行するためか、財政においても会計においても大きな関心と呼ばない。たしかに決算会計の重要性を訴える方向での議論は盛んであるが、補正予算を経て予算どおりの決算がなされ、また、決算の公表時期が適時でないままであるとすれば、決算会計の重視には疑問が

残る<sup>4)</sup>。

図表1 予算決算と会計機能

	意思決定支援機能	説明責任履行機能
事前的計画立案 (予算)	これまでの公会計	未開拓 (政策会計)
事後的結果把握 (決算)	最近の企業会計	これまでの企業会計

会計の重要な機能は論者によって異なる。それでも意思決定支援機能と説明責任履行機能が重要であることは大方の理解を得られると思う。この二つの機能と予算重視か決算重視かをクロスすると我々は4つの領域を識別しうる(図表1)。従来、企業会計は説明責任履行機能(利害調整機能、契約支援機能等)を重視する考え方が強かったのに対して、開示主義の台頭に伴いその意思決定支援機能が強調されるという変化が見て取れる。

これに対して、公会計については、結果責任が追及される機会が少なく、また、結果がフィードバックされる仕組みも整備されていないことから、決算重視会計とは考えられていない。むしろ、公会計は(政府・自治体会計も含めて)予算がすべてであり、また、予算に対する説明責任の追及が弱いという環境があったことから、予算重視・意思決定支援機能重視の会計であると位置づけられる。図表1に示したように、公会計分野において、予算重視・説明責任履行重視の会計は未開拓であると考えられる。私は、この領域に属する会計の一つとして「政策会計」の可能性とこれを研究する学問分野の構築を主張しているのである。

未開拓の政策会計はそれゆえ予算の位置づけが重要である。先に述べたように、政府・自治体の予算は組織目的である政策を実現するための行政を財政面から表現したものである。これまで会計は予算の執行を対象とする領域にとどまっていたが、近年、行政の効率化に関連してNPMが盛んになってきた。決算を重視せよとの主張は高まっているもののせいぜいのところ議会対策にとどまり国民・市民への報告にまでいたっていない。さらに、選挙や予算編成・審議にまで踏み込んだ会計の議論は少なかった。

そこで政策会計学を構想するにあたり、政策の過程を想定しておくことが重要である。私には、おおむね以下の6過程が重要に思える。

- ① 選挙 (政権選択) 候補者・政党及び国民・市民の意思決定<sup>5)</sup>
- ② 予算編成 (政策立案) 政府 (与党)・官僚の意思決定<sup>6)</sup>

4) 見積もりとしての企業予算か、財政権の付与としての政府予算かは、企業が早く政府が遅いという決算のスピードの違いを超えた本質的な違いがある。政府決算が適時になってもなお決算は補足的意義しか有しないからである。

5) 政策提言と提言者の選択という意思決定とそれに伴う責任が関心の対象となる。候補者は次回の選挙で公約等の実現に関して投票者から責任を問われる。投票者自身については結果を受け入れる自己責任がある。

6) 政府 (または官僚) が政策を立案し、首長がその責任を負うという関係が想定される。

- ③ 予算審議（政策承認） 政府（与党）と議会（主に野党）の利害調整<sup>7)</sup>
- ④ 行政（政策実現） 政府・自治体の目的的活動<sup>8)</sup>
- ⑤ 財政（政策支援） 政府・自治体的手段的活動<sup>9)</sup>
- ⑥ 決算（情報開示） 政府（与党）と議会（主に野党）の利害調整<sup>10)</sup>

日本では②と⑤が重視されるため政府・自治体会計と財政の区別がつきにくい。これに対し①から⑥をカバーする（少なくとも②以降をカバーする）政策会計の確立が望まれるが、今のところ、財政の効率化と連動した行政の効率化に限定したNPMの導入が確認されるにとどまる。加えて、選挙における公約・マニフェストが予算化される過程が不明確であり、予算の立案者と承認者の双方の会計責任がまったく明確ではない。

#### 4 政策会計の系としての行政会計と財政会計

行政と財政の関係に対する考え方の相違が政策会計の中身を決定する関係にある。すなわち行政主導の政策立案に向かえば財政はそのためのファイナンスの位置づけになるからしばしば財政の拡大をもたらす。一方、一定の財政規律の枠組みで政策立案がなされる場合には財政主導下での行政となる。国によってこうした相違が観察されることもあるけれども、二大政党制の国で現れる変化としても観察される。

行政主導の政策立案は歳出の確定後にそのファイナンスとしての歳入が求められる。この考えは、政府が多くを国民に約束する傾向に傾くので、大きな政府や放漫財政をもたらす可能性がある。財政主導の政策立案は、財政危機のあとに登場しやすく、歳入の限度内での歳出の内容が決められる。したがって財政再建等が優先される結果として行政サービスには限度が設けられる。こうした状況に置かれない財政主導の政策立案は理念としての健全財政下の行政をもたらす。

以上の整理を先進国の公会計の進展に当てはめると、古いタイプの管理・統制型行政（OPA, Old Public Administration）から新しいタイプの行政マネジメント（NPM, New Public Management）を経て、国によっては新しいタイプの行政サービス（NPS, New Public Service）へのシフトが確認できる。OPAからNPMを経てNPSへ向かう流れは、財政に関して言えば、財政拡大期から財政縮小期を経てふたたび拡大期へかう流れとも理解できるからいずれは再度NPMを求める動きにつながる。すなわち、財政変動のスパイラル現象が確認でき

---

7) 内閣と国会の力関係、政府・与党と野党の力関係が想定される。それぞれの会計責任が明確ではないが、政府・与党のみならず野党の責任も明確に追求されるべきである。

8) 財政との調整問題が生ずる。

9) 行政との調整問題が生ずる。

10) わが国ではこうした事例がないが、決算が重視されれば生ずる問題である。

る。また、公共管理の理念が、行政学から経済学を経て民主主義へと変化する過程が確認できる。具体的には、イギリスのサッカー保守党政権登場でNPMへ向いた動きが、ブレア労働党政権になりNPSへの揺り戻しとして観察されている。

図表 2

	予算による改革	予算制度改革
財政会計的色彩の公会計	NPM	決算重視 (決算監査)
行政会計的色彩の公会計	NPS	予算重視 (予算監査)

以上要するに説明責任履行機能を持たせた予算を重視する制度をつくるための予算制度改革が必要である。それまでの間、当面は、現行予算制度の下で、行政改革・財政改革を支援する会計を開発し・実行することになろう。

## 5 政策交代と公会計

### (1) 政策交代の意義

イギリスやアメリカで観察されるように政権が交代すると政策が大きく変わる。これに連動して予算改革や会計改革も行われることがある。それは、政策実現と予算や会計を密接に関連づけようとしているからである。一方、これら諸国との対比で見れば、我が国は政権交代の頻度が低い。しかしながら、政権ないし連立政権が継続する中で、首相の交代により、政策の重点が大きく変わることがある。欧米と我が国の政権交代の形が異なるけれども、いずれにおいても政策交代が起こりうる。

### (2) ありうる政策交代

どのレベルで政策交代が起きたと認識するかは分析の視点によって変わる。ここでは、財政と行政のいずれの視点を優先させるかというトレードオフを念頭において、財政の制約を優先させる「経済志向」型政策と、行政の充実を優先させる「サービス志向」型政策の2つの異なる政策が交互に出てくるという交代の姿を描いている。かかる政策交代は、ある国では政権党の交代に連動して起きるであろうし、また、ある国では政権党は変化のないままに首相や大統領の交代に連動して起きるであろう。また、かかる政策交代は、財政再建型政策と福祉重視型政策の交代、小さな政府政策と大きな政府政策の交代などに置き換えてもそれほど議論の大筋を変更する必要がないと思われる。

ときの政策担当最高責任者が自らの政策意思決定に関してまったく会計情報を使わないということであれば会計は政策に対して貢献できない。しかし、全面的にか部分的にかは別として、政策担当最高責任者が明確な意図をもって政策意思決定に会計を利用するならば、会計は



政策に貢献できる。ここに政策会計が成立するのである。

このような政策交代が起きると政策の立案から実行に至るさまざまな局面での意思決定に関して、前政権担当者が利用していた情報がそのままでは有用性を喪失する可能性がある。したがって、政策交代に連動して政策会計の中身も変わりうるのであれば会計情報の有用性を維持できない。政策交代と政策会計が連動している好事例は英国中央政府に見られる。ただし、会計を利用する意思が弱いときは予算決算と政策会計に矛盾を生ずる可能性がある。こうした場合、矛盾解消には政策と連動した予算を必要とする。

### （3）政策会計のモデル

公会計の理論課題を議論するため論点を組み込んだモデルを提示する。理論的な効率の均衡線（45度線）と均衡点E及び実際の効率水準（R）を示したものが図表3である。また、有効性と経済性のミックスを描いたのが図表4である。図表3で、Rは高効率の代表を示す。一般に投入から期待される産出を超える算出を生み出す時点で効率的であるが、より少ない投入で所期の産出を生み出せるのに予算限度まで投入し過剰な産出を生み出すとすれば非経済的である。

図表3と図表4の理解に必要な用語の定義を先に示しておこう。

経済性＝必要とする質・量の人的資源及び物的資源を最小のコストで確保すること。

有効性＝政府組織が市民の要求を満たすことあるいは政府の企画ないし活動が設定された目標やその他の意図された目的を達成すること。

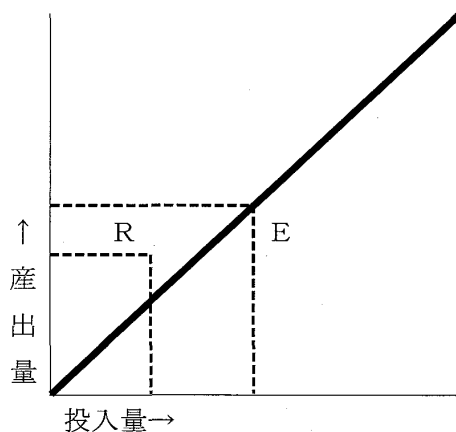
効率性＝一定の資源投入を所与として最大産出を生み出すか提供するサービスの必要な質・量を所与として最小投入を利用すること。

OPA＝旧公共統制。NPM以前の伝統的な行政による公共統制。

NPM＝新公共管理。日本でも現在実践中の政策の経済的管理モデル。

NPS＝新公共サービス。NPMに対して提示された政策の民主的策定モデル。

図表3 効率水準の均衡と乖離



図表4 有効性と経済性のミックス

④ 高い有効性 と 低い経済性	③ 高い有効性 と 高い経済性
① 低い有効性 と 低い経済性	② 低い有効性 と 高い経済性

投入と産出から測定できる図表3で確認できることは理論上の均衡線と実際の位置を比較して経済性と有効性を議論できる。しかし、産出が明確に定義できない場合や、産出に代えて効果を求める場合、図表3を利用することはできない。そこで、現実到我々が遭遇するのは図表4に示した有効性と経済性のミックス（より正確には不均衡ミックス）である。

図表4において、①は有効性も経済性も達成できない状態であり、かつモデルの出発点である。いわゆるOPAの末期を示す。②は①からの到達点であり、その移行の手法がNPMである。③は②における低有効性に対する反論からくる新たな動きの結果であり、その移行にかかる提案がNPSである。しかし、③は理想にすぎず、失敗すると④に到達し、やがて①にモデル。政策交代（政権交代を含む）は、典型的には、②（NPM）と④（NPS）の交代の可能性をいう。

このようにここで提示している「スパイラルモデル」の意味するところは「サービス志向と経済志向はそのベストミックスが理想だが、現実には、サービス過剰による財政逼迫と財政再建によるサービス縮小、再建後のサービス復活を繰り返す。日本の場合、国も地方も財政再建によるサービス縮小が実現できていない。」ということである。

平成16年8月に早稲田大学で開催された日本地方自治研究学会全国大会における統一論題「地方政府におけるニュー・パブリック・マネジメントの革新」において、パネルの一人であるニュージーランドのDr. June Pallot (University of Canterbury) は、キーワードであるニュー・パブリック・マネジメント (NPM) を、オールド・パブリック・アドミニストレーション (OPA) とニュー・パブリック・サービス (NPS) との対比で説明し、ニュージーランドにおけるOPA→NPM→NPSへの変遷を説明された<sup>11)</sup>。

私見によればNPSはNPMの単純な発展形ではない。イギリスが経験したようにコスト削減のNPMの行き過ぎからサービス追求のNPSへの流れが起きたのと同じであり、したがってある意味ではニュージーランドもまたNPMで失敗をしていることになる。ところが、日本はOPAからNPMへのシフトも起きていない。当日紹介のあったオランダが漸進主義的に30年近くNPMを追求している状況と比べても大きく遅れている。日本では改革のジレンマに未だ遭遇していない段階である。

なお、ここでの議論の参考に取り上げた3つの政策モデルを対比しておく（図表5）。

---

11) NPSについては、Denhardt, J. & Denhardt, R. (2003) を参照されたい。

図表5 3つの政策モデルの対比

	OPA	NPM	NPS
基礎となる理論	政治	経済	民主主義
人間モデル	行政人	経済人	民主主義人
公共の利益	法律によって定義	個人の利益の集合	対話の結果
公務員の責任	有権者向け	顧客向け	市民向け
政府の役割	推進(ローイング)	運営(ステアリング)	奉仕(サービング)
政策実施	政府機関	官民による仕組み	多様な連携
アカウントビリティ	政治家に対する階層責任	個人利益の追求	多元価値の追求

Denhardt & Denhardt (2003), pp.28-29より一部抜粋。

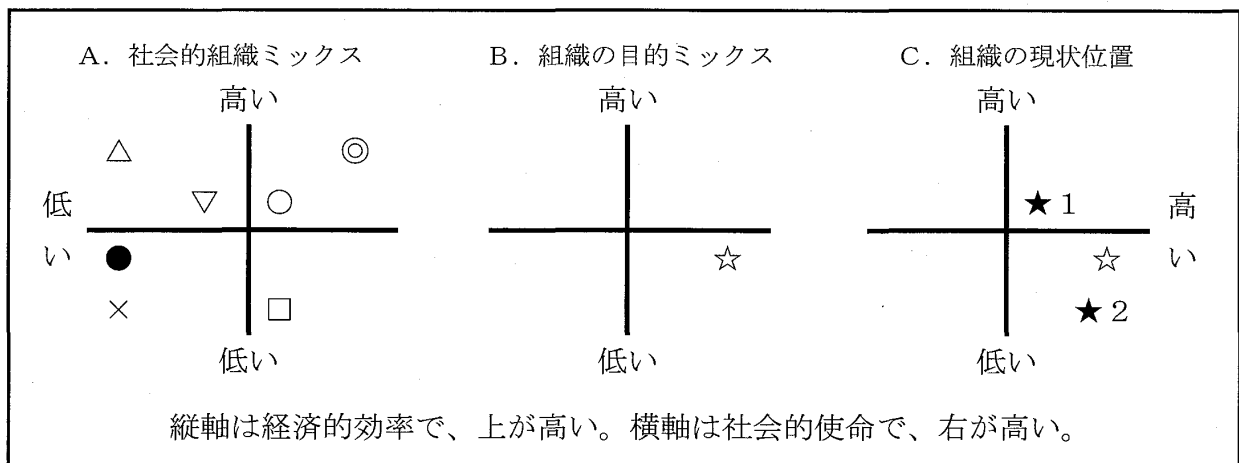
(4) ジレンマとスパイラルの理由

公会計のジレンマとスパイラルを考察するために、考える組織目的を導入する。非営利組織の典型である政府は国民・市民の望むサービスを提供するという社会的使命を帯びているが、それを実行するために経済効率的であることも求められる。このように一見相反する課題に取り組まなければならない。組織ごとにこれら2変数の重要度は変わる。さらに社会全体としてもいずれが選好されるかで社会のタイプまで変わる。

そこで、経済効率性と社会的使命の2つの軸で社会における組織の位置づけが分かるとしよう(図表6-A)。だれがこの図表6-Aを描くかが重要である。政府がこれを描けば政策図表になる。個人がこれを描けばその人の社会観である。学者がこれを描けば社会モデルである。個人による社会観としての組織ミックスが●や×に偏在しているなら、これは現在の暗い世相を反映している。これらは社会経済の在り方を論ずる学問の守備範囲である。

つぎに図表6-Bを描くのは誰かが重要である。組織自身が自己評価として位置(☆)を描くこともあれば、社会(あるいは第三者機関)が他者評価としてこれを行うこともある。いずれにおいても重要なことは測定可能な尺度の選定である。これができなければ、図表6-Cのように目標☆と現実★1や現実★2の乖離を認識できないからである。

図表6 経済的効率と社会的使命のミックス



## 6 政策責任モデル

### (1) モデルの提示

前節とは異なる観点から、誰が政策責任を有するかを検討する必要もある。なぜ責任モデルを提示する必要があるかといえ、政策志向会計モデルの議論を机上の議論に終わらせることなく、責任ある立場の人間に対して説明責任の履行を求める必要があるため、その具体策を検討する手がかりとなりうるからである。図表7はこうした観点から政策責任モデルを提示している。

図表7 政策責任モデル

政策決定と予算付与の責任関係および政策実現と予算執行の責任関係を特定するモデル。

		立法責任	
		政策決定・予算付与責任	
行政責任		不明確 (不問)	明 確
政策実現・ 予算執行責任	不明確 (不問)	無 責 任モデル	立法責任モデル
	明 確	行政責任モデル	共同責任モデル

政策志向会計は予算を媒介として責任の所在を特定化できなければ有効に機能しない。そこで、図表7では物事の本質に立ち返って論争する際のヒントとなるように、立法責任モデルと行政責任モデルを提示している。立法責任モデルの第一の登場人物は議員であり、その背後に国民・市民がいる。一方、行政責任モデルの第一の登場人物は首相・首長であり、その指揮の下に官僚がいる。

立法責任モデルでは、政策決定者（財政権の付与者）が政策の成否に基本的に責任を持つ。したがって「予算＝法律」説に立つ。このモデルでは行政にとって政策は与件なので、首相・首長及び官僚は与えられた目標に対する効率的行政を行う。仮に良くない結果に陥ったとしても第一義的責任は議員にあり、最終責任は国民・市民にある。かかる責任体系に適合する会計モデルはいまのところ存在しない。

一方、行政責任モデルでは、政策決定（財政権の付与）は形式に過ぎず、実質は予算編成を行う政府・官僚が責任を有する。したがって「予算＝行政」説にたつ。このモデルでは、首相・首長及び官僚は認められた目標（予算）を形式的に執行するのみでは責任は解除されず、予算編成者が公約した内容に対して結果を問うべきであるから予算は目標値になる。このモデルにおいて立法側は間接的な責任を有する。かかる責任体系に適合する会計モデルも今のところ存在しない。

無責任モデルでは、責任体系が不明確な現行公会計制度を反省の意をこめてモデルと呼ぶ。最後に、共同責任モデルではどのように共同で責任を分け合うかは民主的議論で決する問題で

あると考えられる。

## (2) 国民・市民の選択

国民・市民は立法責任モデルで最終責任を取るべき立場にある。その場合、国民・市民の意見を代表する議員を選択することはきわめて重要である。また、国民・市民は行政責任モデルにおいては自らの代理者である議員でさえ強力な権利を有さないことからその立場が極めて弱いため、それだけ余計に議員を選択することが限られた望みとなる。ここでのクリティカルなイベントである選挙を会計とからめて議論することは一般的ではないが、アカウントビリティの観点から真剣に議論を開始すべきである。すなわち、投票支援会計情報の開示を義務付ける一方で、投票勧誘会計情報の開示が自発的に行われることにより、国民・市民の賢い選択を支援する情報の提供が必要である。

### 〔参考文献〕

- Denhardt & Denhardt (2003), *The New Public Service*, M. E. Sharpe.
- HM Treasury (2002), *Managing Resources - Implementing resource based financial management*.
- House of Commons (1999a), *The Government Resources and Accounts Bill: Bill 3 of 1999-2000*, Research Paper 99/97.
- HM Treasury (1999b), *Resource Accounting and Budgeting - A short guide to the financial reforms*, January 1998, second edition April 1999, third edition December 1999.
- McSeeney, Brendan (1994), "Management by Accounting," *Accounting as Social and Institutional Practice*, Anthony G. Hopwood and Peter Miller, eds. (岡野浩, 國部克彦, 柴健次監訳『社会・組織を構築する会計』中央経済社, 2003年。
- 東信男 (2006) 「イギリスにおける公会計制度改革の検証—効果と課題—」会計検査院『会計検査研究』第34号。
- 柴健次 (2006) 「公会計における正味財産勘定に関する簿記的考察」『横浜経営研究』第26巻第1号。
- 柴健次 (2005) 「政策会計学の構想」『龍谷大学経営学論集』第45巻第3号。
- 柴健次 (2004) 「公益法人会計基準の改正と公会計改革の論点」大阪府立大学『経済研究』第50巻第1号。
- 柴健次 (2003a) 「イギリスの資源会計・予算制度と財政改革」日本公認会計士協会『JICPAジャーナル』。
- 柴健次 (2003b) 「私企業会計と公会計の研究交流」森山書店『会計』第163巻第5号。
- 柴健次 (2003c) 『市場化の会計学—市場経済における制度設計の諸相』中央経済社。
- 柴健次 (2001) 「政府会計における改革の論点—イギリスの資源会計・予算とベスト・バリューに学ぶこと」日本会計研究学会『会計』第160巻第4号。
- 柴健次 (1994) 「イギリスにおける政府組織の市場化とアカウントビリティ」『会計検査研究』第10号。