

政策評価と公会計改革のあり方

みやたけいichi
宮田慶一

要 旨

近年、わが国において、行政の透明性や効率性等を向上させるための手段として、政策評価システムや公的部門における会計（公会計）を整備しようという気運が高まっている。政策評価と公会計は、どちらも公的主体の活動を評価するためには不可欠であり、また、お互いに密接に関連しているため、両者を関連づけて議論することは極めて重要であるが、わが国ではこうした議論があまりなされていないようにうかがわれる。

そこで本稿では、政策評価と公会計はそれぞれどのようなものであり、どのような関係にあるのか、あるいは、公的セクターの効率化とどのように関連しているのかといった問題を、こうした分野の先進国であるアングロサクソン諸国の例を参照しつつ、整理・検討した。

公的主体の評価を行ううえでは、会計による財務的な評価と非財務的な評価をいかに組み合わせるかがポイントになるが、この点、アングロサクソン諸国における中央政府の例をみると、「市場メカニズム活用型」と「総合評価型」の2つの政策評価システムに大別し得る。ニュージーランドやイギリスに代表される「市場メカニズム活用型」の政策評価システムは、財務的な評価重視のシステムであり、公的主体にかかる会計を民間と比較可能な形に加工し、公的サービスを民間部門と擬似的な競合状態に置くことにより効率化を進めていくことが特徴である。一方、アメリカに代表される「総合評価型」の政策評価システムは、財務的な評価と非財務的な評価の双方を政策評価システムの両輪として捉え、アカウントビリティ、あるいは受益者からの評価のフィードバックを重視することにより、効率化を進めていこうというものである。

どちらの政策評価システムが望ましいかは、評価の対象となる公的主体の特徴、行政改革の基本理念、あるいは当該国の歴史・制度的要因にも依存するために一概にはいえないが、わが国においても適切な政策評価システムを構築すべく、今後十分に議論を重ねていくことが重要である。

キーワード：公会計、政策評価、規律づけ、NPM、アカウントビリティ

本稿は、日本銀行で2000年7月21日に開催されたワークショップ「公的部門における政策評価および公会計のあり方」（本ワークショップの様子は本号に所収）への提出論文として作成されたものである。本稿の作成に当たっては、上記ワークショップの参加者から有益なコメントを頂戴した。もっとも、本稿にあり得べき誤りはすべて筆者に属することはいうまでもない。

宮田慶一 日本銀行金融研究所研究第2課（E-mail: keiichi.miyata@boj.or.jp）

1. はじめに

近年、わが国において、行政の透明性や効率性等を向上させる手段として、政策評価システムを整備しようという気運が高まっている。実際、1998年6月に公布された「中央省庁等改革基本法」あるいは1999年4月に中央省庁等改革推進本部¹が取りまとめた「中央省庁等改革の推進に関する方針」において、中央政府の政策評価システム整備の必要性が示されており、現在、2001年1月の公表を目指して各省庁で具体的な準備が進められている。また、地方自治体に関しても、1998年5月に閣議決定された「地方分権推進計画」により、政策評価システムの整備が求められており、こうした中、三重県に代表されるような独自の政策評価システムを構築する動きが出てきている。

一方、公的部門における会計（以下、「公会計」と呼ぶ）の改革も、行政改革推進や官民分担の見直し、さらには公的部門の情報開示・アカウンタビリティを実現させるための手段として注目を集めている。1999年7月に成立した「独立行政法人通則法」では、独立行政法人に企業会計方式を導入することを求めているほか、1998年6月の産業構造審議会基本問題小委員会報告書や1999年2月の経済戦略会議答申においては、地方自治体あるいは中央政府に企業会計方式を導入することの重要性が主張されている。また、実際に企業会計方式を導入する地方自治体も増加してきている。

このように、わが国では、政策評価システムと公会計改革が注目を集めているが、一方で両者を明示的に関連づけた議論はあまりなされていないようである。しかし、実際には、両者は密接に関連しており、両者一体のものとして議論することは極めて重要であると考えられる。すなわち、民間企業では、基本的に市場メカニズムが機能するため、その財務的成果を集約する会計により業績の一元的評価が可能であり、会計情報の開示によって、経営の効率化に向けた規律づけがなされることになる²。しかし、公的部門では、市場メカニズムを通じての最適な資源配分が達成されないため、会計による政策や公的サービスの一元的評価は困難であり、会計情報の開示のみによって、効率化に向けた規律づけを行うことも困難である。政策評価システムや公会計改革を巡る議論の本質は、まさにこうした効率化に向けての規律づけのメカニズムを公的部門においていかに確保するかという点にあり、両者は会計情報を公的主体の規律づけにどのように役立てるのかという点で密接に関連しているのである。例えば、地方自治体等の公的主体に企業会計方式を導入してバランスシートを作成しても、会計情報を活用する政策評価システムがなければ効率化は促されないし、逆に、適切な会計情報が提供さ

1 中央省庁等改革基本法52条に基づき、内閣に設置され、中央省庁等の改革による新たな体制への移行の推進に必要な中核的事務を集中的かつ一体的に処理することを使命としている。

2 もっとも、民間企業についても、市場メカニズムを通じた規律づけだけでは不十分という議論もある。とくに、金融機関については、ディスクロージャーの推進による透明性向上と並行して、BIS規制といった市場メカニズム以外の規律づけの仕組みが活用されている。

れなければ十分な政策評価はできないものと考えられる³。

そこで本稿では、こうした問題意識に基づき、政策評価システムと公会計の関係はどのようなものであるのか、また、それらは公的部門の効率化とどのような関係にあるのか、といった問題を、こうした分野における先進国であるアングロサクソン諸国の例などを参照しつつ整理、検討することとしたい⁴。

以下2章では、議論の前提として、公会計の目的・機能を企業会計との比較などを通じて考察し、3章では、公的部門の政策評価と公会計の関係を整理する。4章では、政策評価システムの整備や公会計の改革における先進国であるアングロサクソン諸国の事例を分析し、5章では、政策評価や公会計から得られる情報を公的部門の効率化に結びつけるメカニズムについて考察する。6章では、これまでのわが国における政策評価システムの整備や公会計の改革を巡る動きを整理し、7章で結論を述べる。

2. 公会計の目的・機能

本稿では、政策評価と公会計の関係、およびこれらから得られる情報を公的主体の規律づけにどのようにつなげていくのかという問題を分析することに主眼を置くが、まず、その前提として、公会計はどのような情報を提供することを目的としているのか、あるいは逆にどのような情報が公会計によっては提供し得ないのか、といった点を簡単にみておくこととする。

(1) 公会計と企業会計

一般に企業会計に求められる最も重要な機能は、出資金や貸出金の利用に関する状況、あるいは将来キャッシュ・フローの流列の予測に有用な情報を、投資家や債権者等に対し提供することである⁵。

一方、公会計の目的は、公的サービスが効率的な形で運営されているのか（税金はきちんとした形で使われているのか）、あるいは公的サービスは将来にわたって

3 この点、山本 [1999] では、会計システムは政府のガバナンス・システムのサブシステムであるとして、両者一体とした議論の必要性を主張している。

4 岩本 [1999] は、財政構造改革を進めるうえでは、まず、政府の役割は何であるのかという基本問題を明らかにしたうえで、真に政府によってのみ提供が可能なものに政府の提供するサービスを絞り込む作業が重要であることを指摘している。こうした作業は、公的セクターの効率化を進めるうえでの大前提であるが、本稿では、公的セクターでサービスを提供することの妥当性が確認された場合において、これを提供する公的主体を、いかに効率化に向けて規律づけるのかという点に焦点を当てて議論をする。なお、上記論文では、政府の役割を問うことは、経済問題解決のために、市場を用いるのか、政府を用いるのかの選択の問題であり、政府の介入が経済問題を解決する可能性のある状況とは、分権的な意思決定ではできないことを集権的な意思決定によって達成できるという状況に限定されるとしている。

5 企業会計情報の役割については、秋葉ほか [1998] が詳しい。なお、同論文では企業会計情報の有用性として、ここで指摘しているような投資家等の意思決定への役立ちのほか、事後的な業績測定等への役立ちを指摘しているが、両者は対立的な機能ではなく、例えば、将来キャッシュ・フローの流列の予測に有用な情報が事後的な業績測定に使われることは十分考えられる。

安定的に提供されるのか、といった点に関する情報を公的サービス等の受益者に対し提供することである。

企業会計と公会計の目的を比較すると、報告の対象が投資家・債権者であるか、受益者であるかの違いはあるにせよ、拠出された資金の利用状況や、将来の経営に関する情報が求められているという点では、両者類似する側面がある。しかしながら、公的部門は、多くの場合、市場に任せておいては提供されない、あるいは提供されたとしても市場効率的な形では提供され得ない、いわゆる「市場の失敗」が発生するようなサービス等を提供している点において民間企業と大きく異なる⁶。すなわち、民間企業の場合、基本的に市場メカニズムが機能するために、その目的である利潤の最大化（企業価値の最大化）活動の成果が財務的成果を集約する企業会計により一元的に評価され⁷、投資家等にとって有用な情報が提供されることになる。一方、公的部門では、市場メカニズムを通じて最適な資源配分が達成されないために、財務的成果のみを集約する会計情報による成果の一元的評価は難しく、非財務的な便益、費用も含めた政策・サービスの評価が必要になるのである。

なお、現実問題として、公的部門の一部には民間企業と大きく変わらない活動をしている主体もあり、公的部門と民間部門の区分が難しいケースも少なくない。ある主体が、公的部門に属するのか、民間部門に属するのかは、それぞれのこういった側面に注目するのか、あるいはこういった目的で区分を行うのかに依存するために、一概にはいえない。ただ、会計に限っていえば、その主体の目的が重要になると考えられる。すなわち、前述のとおり、市場メカニズムに則った形での利潤追求を行っているのであれば、利潤最大化の成果が会計により一元的に評価され得るために、たとえ評価の対象主体が政府等によって保有あるいは管理されていても民間企業と同じ会計方式（企業会計方式）を導入すべきであろう⁸。

（２）公会計と財政赤字

公会計改革を巡る議論において、公的部門に企業会計を導入し、バランスシートを作成することにより、公的活動の採算・損益状況や公的主体の財産状況、例えば

6 公的サービスに関連する市場の失敗としては、自然独占や費用低減産業などいろいろなケースが考えられるが、最も典型的なものは公共財に起因する市場の失敗である。公共財は、特定の人だけを対象として限定して財・サービスを提供することができないこと（排除不可能性）と、ある人がその財・サービスを消費したからといって他の人の消費量が減るわけではないこと（非競争性）によって定義される。なお、こうした性質を部分的に兼ね備えた財・サービスを準公共財と呼ぶ。

7 もちろん、適切な企業評価を行うための、資産・負債の評価方法、バランスシートの対象範囲のあり方等に関する議論は別途存在する。

8 なお、ごみの集配など、従来公共財と考えられてきたサービスでも、エージェンシー化等の仕組みをうまく利用すれば市場メカニズムが活用できるケースは少なくない。しかしながら、こうした先については、エージェンシー化等を実施した後も競争メカニズムが十分に機能せずに、結局公共事業的な性格が残る場合が多いため、必ずしも純粋な民間企業と同列には扱い難い面がある。詳細は後述するが、結論を若干先取りすれば、こうしたグレーゾーンの先については、その評価システムにおいて、企業会計方式（あるいはそれに類似した会計方式）を軸としつつ、それでも全体像を評価できない場合には、非財務的な業績評価等によってこれを補うことを基本とすべきものと考えられる。

公的主体が財務的に破綻状態に陥っていないかどうかを把握する必要性が主張されることがある。

公的主体の財産状況を把握することの重要性については異論のないところと考えられるが、バランスシートさえ作成すればこうした状況が把握でき、ひいては受益者に対して有用な情報を提供することができるといえるのであろうか。というのも、もともと黒字が確保できるようなサービス等であれば基本的に民間の主体によって提供されているはずであり、公的部門が提供するサービスはそもそも市場メカニズムに乗らないものがほとんどである。この意味では、公的部門に赤字が生じていたとしても、それ自体はある意味で当然とも考えられる。もちろん、こうした公的サービスの受益者が税金などの形で資金を拠出するために、赤字の一部は埋められることになるが、インフラ資産などその便益が将来世代にまでわたるものもあり、完全な受益者負担を前提にしても財政赤字の発生は避けられない。このように考えると、財政赤字があるから悪いと短絡的に考えることは適当でない。

一方、赤字が発生することがある意味で当然であるとしても、無制限に赤字が許容されるものでないことも事実である。クラウドイングアウト、財政支出の硬直化など財政赤字の弊害も数多く指摘されており、赤字が許容水準を超えれば破綻に至ることになる⁹。

それでは望ましい財政赤字の水準とは、どのようなものであろうか。これは、各公的主体が提供するサービスの内容、受益者の人口構成、民間サービスとの代替度などさまざまな要因に依存しており、一義的な答えがあるわけではなく、厳密な答えをだすことも困難であろう。ただ、抽象的にいえば、財政支出に伴う限界便益（公的サービスの増加）と限界費用（財政赤字の増大、あるいは増税による負担の増大）が一致する水準に財政支出が決定され、同時に、世代間の資源配分最適化等の観点から調達手段（税、公債）の組み合わせが決まることになる¹⁰。具体的にこうした望ましい財政赤字水準（公債発行額）を計測することは容易でないが、少なくとも、非財務的な便益・費用も含めて、社会全体として受益者の効用を最大化するような形で公的サービスが提供されているか否かを判断することが前提となる。換言すれば、財政赤字が適正な水準にあるか否かを判断するためにも、財務・非財

9 なお、財政赤字の水準が適正なものかどうかは別としても、現在の財政赤字が維持可能なもの（sustainable）であるか否かを判断したいというニーズもあろう。財政赤字の維持可能性に関する評価は、公的部門の効率化に向けた政策評価のあり方という本稿の問題意識とは異なるが、こうした評価を行うためには、プライマリー・サープラスや利払等といったキャッシュ・フローの将来にわたっての流列と現在のストック（累積財政赤字）の関係が重要になる。この場合、企業会計方式による減価償却等の認識は本質的に重要でなく、むしろ現金主義的なキャッシュ・フロー情報の必要性がより高まることになると考えられる。また、経済成長、インフレ、人口構成の変化といったマクロ指標の見直しもあわせて重要になる。財政赤字の維持可能性とこれを測定するための指標の関係については、井堀・宮田 [1991] を参照。

10 Barro [1979] は、リカードの中立命題が成立しているような状況のもとでは、税率を一定に保ち、一時的な財政支出需要の増減については公債で対応する政策が最適であることを理論的に示すとともに、実際にこうした理論を第一次世界大戦以降の米国のデータを使い実証し、肯定的な結果を得ている。ただ、同論文では、財政支出は外生変数として与えられており、最適な財政支出額がいかにかに決まるかという点は議論されていない。

務両面からの政策評価が必要になる。

(3) 公会計と予算制度

公的部門の中には、政府や地方自治体のように予算制度を採用している先が多い。公的サービスにかかる政策評価と予算をどの程度有機的に関連づけるかという点についてはのちほど議論するとして、ここでは公会計を包含する政策評価と予算制度の関係について簡単に整理する。

端的には、公的サービスにかかる政策評価は、予算制度にとっても必要不可欠なものといえる。すなわち、予算制度においては、本来、受益者を代表する議員等により公的サービスにかかる便益と費用のバランスが議論され、その結果が予算に反映されることになるが、こうした議論を行う前提として政策評価が必要になると考えられる。現在の予算制度に対しては、前年踏襲主義、予算策定プロセスの不透明性、フローのみでストックに関する情報がないことなど数多くの批判が寄せられており、これを打破するための手段として公会計の改革が議論されることが多い。このため、予算制度と公会計改革が対立概念として受け止められることがあるが、予算制度自体が望ましいか否かという判断は別問題として、現行の予算制度の問題と予算制度に内在する本源的な問題とは区別して考えるべきであろう。もし、前年踏襲主義、不透明性等が問題なのであれば、予算制度の存続を前提としつつ、公会計改革の成果をも活用して前年踏襲を排除するような予算策定プロセスを導入し、また、そのプロセス全体を公開することなども理想的には可能である。

3. 政策評価と公会計の関係

公的部門の評価を行うに当たっては、会計による財務的情報のみならず、非財務的情報も含めた政策評価を行うことが重要である。そこで、本章では、政策評価の考え方を整理しつつ政策評価と公会計の関係を考える。

(1) 本稿が対象とする政策評価

政策評価という場合、特定の公共事業の実施や規制の導入、あるいはすでに実施された施策の事後評価といった個別の政策の評価が議論の対象とされることもある¹¹。しかし、本稿が対象とするのは、あくまでも、各公的主体について、その公的主体の

11 政策評価の類型について、田辺 [1999] は 行政組織内部で営まれている事務の効率化とその事務に従事する行政官へのインセンティブ提供が主たる目的の「行政活動評価」、政策の枠組みを所与として、その下で営まれる個々のプロジェクトや規制を対象とする「プロジェクト評価」、個々の事業ではなく、政策の枠組み自体の評価を対象とする「政策プログラム分析」の3類型に整理が可能であるとしている。

活動すべてを評価対象とする全体的な政策評価である。もちろん、全体的な政策評価を行うに当たっては、個別の政策評価が不可欠であり、ある意味で個別評価と全体的評価は不可分な関係にあると考えられる。しかし、全体的評価といった場合には、個別に評価された政策間の比較、優先順位づけが可能となるようなメカニズムをきちんと担保することが大切になる。

また、政策評価を、事前評価と事後評価に区分して整理するケースが少なくない¹²。文字どおり、事前評価は、ある政策（典型的には規制や公共事業）を実行する前段階において、こうした政策の便益が費用を上回るのかなどを評価するものであり、一方、事後評価は、ある政策が目的どおりの効果を上げているのかといった点を事後的に評価するものである。こうした、事前、事後の区分は概念的整理のためには有意義なものであるが、現実問題としては、事前評価と事後評価が有機的につながっているのも事実である。すなわち、事前評価をクリアして政策の実施に至ったものに対しても、成果の事後的なチェックが行われる必要があるし、事後的なチェックの結果は、当然、当該政策、あるいは事前評価の仕組み自体の見直しにフィードバックされることになる。したがって、本稿では、こうした事前と事後の区分はとくに行わずに議論を進めることとする。

（２）政策評価のアプローチ

政策評価方法は、大きく分けると、財務的な要素と非財務的な要素を1つの枠組みの中で統合的に評価する方法と、財務的な要素と非財務的な要素をそれぞれ個別に評価したうえで、最終的にそれぞれの結果を斟酌しながら複合的に評価を行う方法がある。

イ．統合的評価方法

統合的な評価手法については、非財務的な要素もすべて貨幣単位に換算したうえで評価を行う費用便益評価法等がある¹³。こうした費用便益評価法等の手法は、公共投資や規制など、数値化にどちらかといえば馴染みやすい個別政策の評価に利用されることが多いが、60年代のジョンソン大統領時代の米国では、こうした個別の費用便益評価を総合する形でPPBS（planning programming budgeting system）と呼ばれる全体的な政策評価システムが導入されたことがある。費用便益評価法といった定量的分析では、政策の効果が数値で示されるため、より具体的な処方箋が得られるというメリットがあるが、一方で、定量的な結果が、数値化のプロセスにおけるさまざまな仮定に依存してしまうという問題がある。とくに、個別政策の評価にとどまらず、これを全体的な政策評価システムにまで高めたPPBSでは、政策目的設

12 例えば、政策評価研究会 [1999] 参照。

13 その他の計量的な統合的評価方法としては、政策の便益についてとくに貨幣単位に置き換えることなく、例えば便益1単位当たりの費用を比較する費用対効果評価法がある。

定や政策手段と政策効果の因果関係特定の困難さ、あるいは結果の解釈上の問題等がクローズアップされ、1971年に廃止されている¹⁴。

統合的評価方法には、費用便益のような定量的な方法だけでなく、例えば受益者に対し政策の費用対効果に関するインタビューを行うなどの定性的な方法もある。しかし、こうした定性的な方法は有用ではあるが、質問の仕方などによって結果が大きく振れるなど、客観性を担保するのが困難であるという問題がある。また、こうした定性的な評価法は、むしろ財務的な評価と補完的なものであり、とくに単独で行わなければならない理由もないため、結局のところ、つぎに説明するような財務的な要素と非財務的な要素の複合的な評価方法において利用することが望ましいと考えられる¹⁵。

ロ．複合的評価方法

複合的評価方法は、財務的要素と非財務的な要素を、別々のものとして評価したうえで、これらを斟酌しつつ最終的な評価を行う方法である。複合的評価方法では、2つの異なる側面からの評価をいかに斟酌していくのかが難しいが、PPBSが失敗に終わったことの反省もあり、積極的に政策評価システムを導入しているアングロサクソン諸国でもこうした複合的評価方法が採られている。

複合的評価方法における財務的評価については、主に会計情報をベースとするのが一般的である。一方、非財務的評価については、さまざまな手法があり得るが、非財務的な成果をできるだけ客観的に評価しようとする試みである業績測定（performance measurement）の手法が注目を集め、アングロサクソン諸国でもこれを導入する先が多い。

業績測定には決まった形はなく、評価を行う主体の目的や特徴に合わせてさまざまな形を取り得るが、典型的なものはつぎのとおりである¹⁶。まず、評価を行う主体は、その使命（mission）を達成するために必要ないくつかの政策目標を掲げる。ついで、それぞれの政策目標について、アウトカム指標やアウトプット指標を設け、それぞれの達成度によって業績を評価するシステムを構築する。アウトカム指標とは、当該公的主体の活動の結果、政策目標がどの程度達成されたかを示すものであり、アウトプット指標とは、政策目的達成のために実際に提供された公的サービスの数量等を示すものである。例えば、警察を例にとり、業績測定システムを想定すると、次のような例が考えられる。警察の使命は治安の維持であり、その政策目標の一つとして、犯罪の減少を挙げたとする。この場合、アウトカム指標は、犯罪率

14 この点に関する詳細な分析は、山本 [1997a] を参照のこと。

15 岸 [1999a] は、米国における先進的な行政改革システムの1つとして、テキサス州の例を紹介している。同州では、非財務的な評価システムを確立するとともに、これを予算と連動させるなどしていたが、これだけでは効率性の追求という点で弱い面があるという認識から、「競争的政府に関する委員会」を設置し、財務面での評価体制を強化している。

16 業績測定の詳細については、岸 [1999a]、古市・宮田 [2001] を参照。

の低下、あるいは犯罪数の減少であり、アウトプット指標は、例えば、パトカーによる巡回時間、地域当たりの警察官の数などである¹⁷。また、こうしたシステムが機能するためには、アウトプットやアウトカムの達成度を報告書などの形で公表するなどして、当該公的主体を規律づける必要がある¹⁸。

なお、同じ複合的評価方法でも、財務的側面と非財務的側面のどちらに重きを置いて評価を行うかによって、かなり異なった性格をもち得る点には留意する必要がある。実際、後述するように、同じアングロサクソン諸国内でも、その政策評価システムのグランド・デザイン等の違いにより、財務的側面をより重視するニュージーランドやイギリスと、財務的側面と非財務的側面の双方を政策評価の両輪と考える米国とに大きく分かれている。

(3) 政策評価に必要な会計情報

政策評価方法のいかんにかかわらず、公会計を通じた財務的評価は、政策評価を行ううえで不可欠なものである。すなわち、統合的評価においても、定量分析のベースとなるデータは、会計情報に頼らざるを得ない。また、複合的評価における財務的な評価は、まさに公会計を通じた評価となる。

そこで以下では、政策評価システムを構築するうえで、最低限どのような情報が公会計を通じて提供されなければならないかをみていく。

イ．発生主義に基づく会計情報¹⁹

わが国をはじめとして、公会計に現金主義を採用する先は多い。現金主義は、文字どおり、現金の収入および支出が実際に行われた時点で、その出入りを記帳する会計処理である。もちろん、たんに歳入と歳出のバランスを計算・表記することが

17 アウトプット指標は、通常アウトカム指標の下部指標として置かれる（ただし、アウトカム、アウトプットの区別が困難なものについては、どちらか1つだけが評価指標として設けられることもあり得る）。これは、アウトカム指標は、政策目標に直接関連する一方で、当該主体の努力以外の要因にも影響されることから、実際に当該主体が制御可能なアウトプット指標をアウトカム指標のもとに設けないと政策評価が難しくなるためである。もちろんアウトプットとアウトカムの間の相関関係が必ず確保されるわけではなく、両者の関連が薄いと考えられる場合には、アウトプット指標自体を見直す必要がある。

18 例えば、中央銀行における政策評価のプロセスも、安定的な経済成長の達成を使命、物価の安定を政策目標とし、（インフレーション・ターゲティングを採用しているか否かは別として）現実の物価上昇率をアウトカム、マネーサプライや金利をアウトプットとする業績測定システムによることが考えられる。実際、多くの中央銀行において、こうした業績測定システムに基づく政策評価は、年次報告等の形で公表されている。また、Walsh [1995] は、中央銀行をエージェント、（国民の総意を代弁する）政府をプリンシパルとし、両者の間でこうした中央銀行の業績評価にリンクしたインセンティブ構造を持つ契約をうまく締結することにより、インフレ・バイアスが除去され、社会的に最適な金融政策が行われるようになる可能性を指摘している。

19 発生主義会計（accrual basis accounting）とは、取引の発生の事実、すなわち当該主体の生産活動等に伴って生じた価値の減少・増加をもって費用・収益を認識、計上する会計処理。現金主義会計と比較した場合、発生主義会計では減価償却および繰越項目等が認識される点が大きく異なっている。

目的であれば、現金主義が適しているともいえるが、政策評価システムの一環として公会計を利用する場合には、公的サービスから得られる便益に対応するコストを認識する必要があるために、減価償却等を通じて的確に期間損益が認識される発生主義による会計処理が必要になる。

すなわち、現金主義はフローの資金の出入りしか認識しないため、ストックに関する情報が会計情報と有機的に結びついて提供されないという問題がある。もちろん、政府や地方自治体では、決算書類の中で別途財産に関する報告を行っているが、岸 [1999b] も指摘するとおり、金額単位ではなく、土地や建物は面積単位、物品に関しては個数単位で管理されているものも少なくない。会計的にストック情報が把握されていないと、減価償却費といった発生主義によるコストの把握ができないため、公的サービスにかかる財務的コストも認識できない。例えば、インフラ資産にかかる便益は非常に長い期間にわたって提供されることになるが、現金主義に基づく経理を行った場合、これに対する財務的費用は実際に支出された期にすべてが認識されることになる。また、減価償却費が計算されないと、インフラ資産の維持補修支出あるいは更新への積み立てが適切に行われているか否かを判断することができず、このため、公会計の重要な役割の1つである、将来にわたって安定的に公的サービスが提供されるかどうかを判断するうえで有用な情報を受益者に提供するという役割が果たせないことになる。

さらに、現金主義では、人件費といった経常支出と資本支出が分別されていないため、公的サービスの効率化を図るにしても、経常支出を削減すべきなのか、投資支出を削減すべきなのか判断できないという問題もある。また、わが国をはじめ多くの国で問題となっている、将来の支払増が確実な社会保障等にかかる債務も、現金主義では認識されないことになる²⁰。

なお、上記のように、公的部門のコストを発生主義ベースで認識することは重要であるが、単純に民間企業とまったく同じ企業会計方式を公的部門に導入すればよいというわけではない。なぜならば、公会計が政策評価手段の1つである以上、その会計方式も政策評価の枠組みに応じて調整されるケースがあり得るからである。例えば、評価の対象となる公的主体の性質によっては、民間企業とまったく同じ会

20 アウバック・コトリコフ・リープフリッツ [1998] では、現金主義的な当期の予算では、世代間人口構成の変化等に起因して発生する世代間の不均衡に関する情報が得られず、この結果こうした問題への政策的対応が遅れ、長期的な財政状況の悪化につながるとして、世代会計の必要性を主張している。また、同論文では、実際に先進国を中心とする17カ国につき、世代会計を作成しており、わが国の世代間不均衡の絶対額が最も大きいという結果を示している。また、赤井・鷲見・田中 [1999] では、SNA統計をベースにし、これに発生主義概念を導入するなど必要な調整を加えることにより、バランスシートを作成している。同論文では、1995年について、SNAベースの一般政府正味財産が416兆円であるのに対し、発生主義を導入したバランスシートでは同正味資産が160兆円に減少すること、さらに年金資産・債務を考慮すると650兆円の債務超過となることが示されている。このように、発生主義に基づくバランスシートを作成することで、債務超過額、すなわち、将来世代が負担しなければならない債務額が明らかとなり、世代間不均衡に関する情報の提供が可能となる。さらに、八田・小口 [1999] では、こうした世代間不均衡の問題を解決するために、積立方式による公的年金の導入が主張されている。

計方式を導入することがミスリーディングであったり、企業会計方式による財務的評価を気にするあまり、本来提供すべき公共サービスがうまく提供され得なくなってしまうケースもあろう。また、評価の対象となる資産の性質によっては、企業会計とまったく同じ評価を行うことが困難、あるいは望ましくないケースもあろう。したがって、こうしたケースにおいては、発生主義に基づく企業会計方式による評価を基本としつつも、適宜必要な調整を行うことが必要である²¹。

ロ．セグメント情報

政策評価、あるいは公会計の情報を公的部門の改革につなげていく前提として、情報が公共サービス等のセグメントごとに提供されることが重要である。例えば、ある地方自治体全体としての情報が提供されるだけでは、どのように改革に結びつけてよいか分からない。当該地方自治体が提供する医療サービス、ごみ処理サービス、インフラ資産等セグメントごとに情報が提供されてはじめて、改革の対象や改革の必要度が明らかになる。当然のことながら、こうしたセグメント情報の必要性は、公会計による財務的評価のみならず、非財務的な政策評価にも当てはまることである。

民間企業の場合には、セグメント情報の内容によっては、戦略上公開することが好ましくない情報が含まれている場合があり、財務会計情報とは区別して管理会計情報として企業の内部にとどめられることが少なくない。しかしながら、民間企業の場合には、こうしたセグメント情報が開示されなくても、競争メカニズムを通じて効率性の追求が図られるほか、企業の内部情報を開示することが既存、あるいは将来の株主に弊害をもたらすと考えられる場合には、これを開示する必要もなからう。一方、公的主体の多くは、利潤を追求しているわけではないので、(もちろん国家機密のようなものもあるが)民間企業に比べ相対的にこうした制約は少ないものと考えられる。むしろ、公的部門では、管理会計的なセグメント情報までも開示することを通じて、効率化を促すようなメカニズムが担保される側面があると考えられる。

4. アングロサクソン諸国における政策評価システムと公会計改革

これまでの議論でも示したとおり、政策評価システムのあり方、あるいはこうした政策評価システムの中での公会計の位置づけは、公的部門改革のグランド・デザインをどのように描くのかにも大きく依存することになる。そこで以下では、公会

21 こうした調整の結果、公会計の方が企業会計よりも時価評価の範囲が広がるケースもあり得る。例えば、5章1節で後述するように、民間との擬似的な競合状態を作り出すためには、時価ベースで実物資産のコストを認識する必要がある(原価ベースだとコストが低すぎて、実質的な競合状態が作れない)。また、維持修繕費用や更新費用の積立額の算出に当たっても、時価でみた減価償却費の算出が有用となる。

計改革の先進国であるニュージーランド、イギリス、米国を例に、公的部門改革のスタンスの差が明確に示している中央政府の行政改革を中心に、政策評価システムと公会計の関係をみていく²²。

(1) ニュージーランド

行政改革において、市場メカニズムを活用していくというスタンスが最も明確に現れているのがニュージーランドであり、この国の改革については、アングロサクソン諸国を含め、参考にする国が多い²³。

ニュージーランドにおける政府部門改革の骨子は、1988年の「国家部門法 (State Sector Act)」、89年の「公共財産法 (Public Finance Act)」、94年の「財産責任法 (Fiscal Responsibility Act)」という3つの法律で示されている。ここでは、それぞれの法律の内容にまで立ち入って議論することはしないが、そのポイントは、各公的主体の運営にかかる明確な権限委譲 (リスクも、成功報酬も、基本的に運営責任者に帰属させる方式) と、市場メカニズムの活用である。端的に言えば、公的部門の提供するサービスを民間部門と (擬似的に) 競合させることを通じて、公的部門の効率化を促そうという発想である。

このため、公会計改革のあり方も、民間と比較可能な形にすることが念頭に置かれており、公的部門には、基本的に民間と同じ会計基準が適用され、発生主義に基づく会計処理がなされている。

ここで、注目すべきは、民間と同じ会計基準をベースとしつつも、民間部門との競合状態が保たれるように、各種の工夫がなされている点である。例えば、民間部門であるサービスを新たに提供しようとする場合、これにかかる資金を市場調達しなければならないが、政府では、歳出部門と徴税・財務部門が分離されているために、支出部門単独では表面的にはコストが認識されないことになる。また、税金や国債による調達は、本来であれば民間部門で利用されていたであろう資金が公的部門に移管されたことを示しており、この分、民間サイドで機会費用が発生していることになる。そこで、こうした点を修正するために、ニュージーランドでは、各部門が保有する資産に調達利率を掛けた金額をキャピタル・チャージとして課している²⁴。こうしたキャピタル・チャージは、完全競争市場下における正常利益と一致し、これに減価償却費を加えることにより、大雑把ではあるが、民間と比較可能な形でコ

22 ここでの議論は、山本 [1997b]、同 [1999] を主に参照した。なお、アングロサクソン諸国以外でも、ベルギー、フランス、スペイン、イタリア等の欧州諸国において、中央政府あるいは地方自治体に発生主義会計がすでに導入されているか、あるいは導入が検討されている (Caperchione [1999])。例えば、フランスでは、地方自治体レベルであるが、予算および会計のいずれについても発生主義が導入されており、それによって予算と会計とが有機的に関連するシステムが形成されている (Vela and Fuertes [1999])。

23 ニュージーランドの行政改革の背景、特徴、課題については、Schick [1996] が詳しい。

24 ニュージーランドでは、完全競争的な市場では調達利率と利益率が一致するという考え方から、政府部門としての利益率を算出し、これをベースにキャピタル・チャージを計算している。

ストが認識されるようになる。また、キャピタル・チャージを課すことにより、不要不急の資産を売却するようなインセンティブが発生することも期待されている。

さらに、こうしたキャピタル・チャージや減価償却費を認識するうえで、資産が取得原価評価であるとコストが過小にしか認識されないため、資産を時価で評価することが必要になる。こうした時価評価により、経済的にみてより適切な減価償却費および維持管理費等が認識されることになる。

このように、ニュージーランドでは、民間企業と同じ会計基準を公的主体にも基本的に課しているのみならず、「市場メカニズムの活用による公的部門の改革」というグランド・デザインに合うような形で、これをさらに調整しているのが特徴的である。そして、公的サービスの権限を委譲された運営主体の評価を、民間と比較可能な形に修正された会計情報をベースに行うことにより、公的主体を効率化に向けて規律づけている。

なお、公会計には徹底的な時価主義の考え方が貫かれているが、これとはまったく別のものとして、非財務的な業績評価報告である「サービス業績報告書」が政府の財務報告の中に附属書類として含まれており、財務的な評価の補足情報として利用されている。

最後に予算との関連であるが、ニュージーランドの政策評価システムも複合的政策評価システムである以上、最終的には財務的情報と非財務的情報を斟酌したうえで政治的に予算が策定されることになる。しかしながら、ニュージーランドでは予算も現金主義ではなく発生主義に基づいて作成されており、発生主義による統制と管理が有機的に関連するようなシステムが形成されている点が特徴となっている。

(2) イギリス

イギリスにおける公的部門改革の考え方は、ニュージーランドと同様に、市場メカニズムを活用する点にある。すなわち、イギリスでもサッチャー政権以来、競争入札制、エージェンシー化、PFIといった手法を駆使しながら、市場メカニズムの活用を柱とした公的部門の改革を進めてきている。

こうした改革の一環として、イギリスでは中央政府の会計・予算制度として、資源会計予算 (resource accounting and budgeting) と呼ばれる制度を導入している²⁵。ここで「資源」とは、経済資源のことを指しており、資源会計予算とは、発生主義に基づき財務諸表上で経済資源を認識し、さらにこれを予算策定にも活用することを意味している。換言すれば、基本的に企業会計の考え方が会計と予算の両面で政府にも適用されている²⁶。さらに、資産は基本的に時価で評価し、キャピタル・チャー

25 イギリスの資源会計予算導入にかかる基本的な考え方については、Secretaries of the Treasury [1994] を、資源会計予算の詳細はHM Treasury [1998] を参照した。

26 イギリスの地方政府における発生主義の導入は中央政府より早く、1982年の地方政府財政法 (Local Government Finance Act) によりこれが義務づけられた。

ジを課している点もニュージーランドと同様である²⁷。

ただ、ニュージーランドと異なるのは、予算については、発生主義と現金主義の2本立てになっている点である。山本 [1999] は、現金主義的な要素が残った理由として、議会での審議が発生主義ベースでは困難であること、EUが現金主義による債務管理を行っている点を指摘している。さらに、キャピタル・チャージについても、ニュージーランドでは、国庫と各省庁間で実際に資金のやり取りが行われているのに対し、イギリスでは、あくまでも概念上のものにとどまっている。

なお、イギリスにおいても非財務的な業績評価は行われているが、ニュージーランドのように財務諸表の附属書類として組み込むことはなされていない。

(3) 米国

米国でも、長い間、巨額の財政赤字に悩まされてきたこともあり、行政改革の大きな目的の1つが、政府部門の効率化を通じた小さな政府の実現にあったことは事実であろう。また、その手段の1つとして、市場メカニズムが活用されてきたことも、やはり事実であろう。しかしながら、ニュージーランドやイギリスが財務的な情報を最大限活用することにより財政改革を進めてきたのに対し、米国は非財務的な評価と財務的な評価とをバランス良く融合させることにより政策評価を行い、改革を進めるというスタンスを採ってきたようにつながられる²⁸。

実際、米国における中央政府の公会計改革の歩みをみても、ニュージーランドやイギリスのような厳格な企業会計の導入、あるいは時価会計の適用はみられていない。すなわち、米国では、1990年に連邦政府に関する会計基準設定機関であるFASAB (Federal Accounting Standards Advisory Board) が設置されて以降、連邦政府会計基準の整備が進み、現在、発生主義に基づく会計処理が基本となっている²⁹。しかしながら、ニュージーランドやイギリスのようにすべての経済資源が会計の対象になっているわけではなく、時価で認識されているわけでもない。例えば、米国では、固定資産を一般的な行政サービスの提供に利用する一般固定資産と受託責任資産 (歴史的遺産、連邦使命資産、管理地) に区分したうえで、一般固定資産だけをバランスシートに計上している³⁰。その際、一般固定資産は時価による評価が困難であり、無理に時価評価をすると恣意的な操作にもつながりやすいという理由か

27 キャピタル・チャージの計算方法はニュージーランドと異なっている。すなわち、ニュージーランドでは前述のとおり、実際の利益率を資産に掛けることにより計算しているが、イギリスでは、長期資本利率として通常用いられる6%が一律適用されている。

28 米国における、中央政府会計のあり方に関する基本的な考え方はFASAB [1993]を参照した。

29 州、地方政府に関する会計基準設定機関としてはGASB (Governmental Accounting Standards Board) がある。州、地方政府については、これまで、現金主義に近い会計処理が行われてきたが、1999年6月に公表されたGASBのStatement 34号では、発生主義による会計処理が求められている (ただし、固定資産の評価は取得原価)。

30 歴史的遺産は耐用年数が不確実であること、連邦使命資産は償却期間の特定が難しいこと、管理地は評価自体が難しいことがそれぞれバランスシートに計上しない理由とされている。

ら、取得原価により計上されている。また、キャピタル・チャージの認識も行われていない³¹。

このように米国における公会計の改革スタンスがニュージーランドやイギリスと異なっているのは、公会計の位置づけの違いが大きく影響しているように思われる。すなわち、FASABは、1993年に公表した「連邦財務会計基準概念書第1号」において、公会計の目的として、予算、運営業績、受託責任、システムと統制にかかる情報提供を挙げている。具体的には、は予算資源の入手、利用に関するアカウンタビリティの達成状況、は資源管理の経済性、は行政運営や投資活動の政府への影響、およびその結果としての財政状況の変化、は政府内部の財務システムの管理・統制の評価に関する情報を提供することをそれぞれ求めている。ここで注目すべきは、米国では、税や国債の購入といった形で拠出された資金の利用状況を納税者や国債の購入者に示すという、古典的な意味でのアカウンタビリティが最も重要な目的として挙げられており、資源管理の経済性は2番目に重視されているとはいえ、4つの目的の1つにすぎないという点である。この点、会計を、資源管理の効率性を実現するための手段と考えるニュージーランドやイギリスとは大きく異なっている³²。

また、こうした点は、会計と予算の関係にも現れている。すなわち、米国では、連邦政府における財務管理と議会による予算統制は完全に分離されており、それぞれを掌る法律も別である。さらに、前者は発生主義を採用しているが、後者は現金主義による経理を基本としている。

一方、非財務的な側面の業績測定については、米国ではかなり重視されている。とくに、1993年に成立したGPRA (Government Performance Results Act of 1993) では、連邦政府のほとんどの機関について、それぞれの使命目的を明確化したうえで、行政サービスのアウトカムに焦点を当てた業績測定を行うよう求めている。これは、非財務的な評価と財務的な評価とをうまく融合させることにより政策評価を行っていかうという米国のスタンスを明確に反映しており、非財務的な報告を副次的なものとするニュージーランドやイギリスとは、異なっている。

31 後述のように、米国では、公会計においてアカウンタビリティがより重視されているが、山本 [1997b] では、アカウンタビリティを重視する立場からみれば、現在の資産管理者に対し、その任期以前に購入を決定した固定資産にかかる資本費用を課すことは、裁量権のない結果に対してアカウンタブルであることを求めるため、むしろ不適切であるとしている。さらに、世代間負担の公平性に関するアカウンタビリティの観点からは、固定資産を時価評価することも望ましくないとしている。すなわち、時価（再調達価格）に基づき計算されたコストはあくまでも現在提供されているサービスの機会費用であり、ここでは資産維持のために生じるコストはその都度各世代が負担するという考え方が前提となっている。しかしながら、世代間負担の公平性に関しては、むしろ固定資産の取得時にどれだけの金額が払われ、それが世代間でどのように配分されているかが重要な情報となるため、取得原価による評価のほうが適切となる。

32 例えば、Stanton *et al.* [1998] は、ニュージーランドやイギリスと類似した公会計改革の考え方を有するオーストラリアの中央政府における会計を米国と比較しており、オーストラリアは、経済活動にかかる意思決定への有用性に重きが置かれているのに対し、米国は、財政面における政府の現状を示すという意味でのアカウンタビリティに重きが置かれていると指摘している。

(4) 小括

以上、アングロサクソン3カ国における政策評価システムと公会計の関係についてみてきた。どの国でも、「小さな政府」を目指して政府部門の効率化を進めるという目的は同じであり、政策評価方法としても財務的評価と非財務的評価をそれぞれ別個に行う複合的評価方法が採られている。しかしながら、政策評価システムのグラント・デザイン等が異なっており、これが公会計の位置づけ、さらには資産負債の評価方法、キャピタル・チャージ導入の有無といった面での違いにもつながっている。

政策評価システムは、各国における歴史的あるいは制度的背景等にも依存するため、これを厳密に定型化することは困難であるし、各国とも大枠では複合的な政策評価手法を採用しており、その差は相対的なものでしかないという考え方もあり得る。また、これまでみてきた中央政府以外の分野においては、民間企業と類似したサービスを提供している先には民間企業との比較可能性を重視するという点で、各国に変わりはないものとみられる。しかし、各国で公的部門の改革に対するグラント・デザイン等が異なるのも事実であり、この点から政策評価システムを大括みに整理すれば、ニュージーランドやイギリスにおける「市場メカニズム活用型」の政策評価システムと、米国にみられる「総合評価型」の政策評価システムに分類可能であろう。

5. 政策評価システムを活用した公的部門の効率化

どんなに素晴らしい政策評価が行われても、それが公的部門の効率化につながらなければ意味がない。このことは、政策評価手段の1つである会計情報についても同様である。

この点、民間部門では、市場メカニズムに任せれば非効率な企業が淘汰され、効率的な経営が担保されることになるが、こうした市場メカニズムが機能するためには、企業会計等による情報伝達を通じて、情報の非対称性が解消される必要がある。一方、公的部門では、「市場の失敗」が存在するような分野においてサービスを提供している場合が多く、そうした分野では市場メカニズムが働き難い。もちろん、理論的には、公的部門が非効率なサービスを提供すれば、議会から圧力が加わり、それでも改革が進まない場合には、それが選挙結果に反映され、間接的に公的部門の効率化が促される可能性がある。しかし、現実には、官僚機構の存在等により「政府の失敗」が発生するケースが少なくない³³。このため、公的部門において

33 岩本 [1999] 同 [2000] は、新古典派経済学での政府は社会的厚生関数を最大化する存在であり、「市場の失敗」が発生するようなケースにおいては、政府に任せれば最適な政策が採られることが想定されているが、政府の能力にも限界があり、政府が誤った政策を採る可能性があることを認識する必要性を主張している。例えば、公共財を最適水準で供給するためには、政府がすべての消費者の嗜好を知ることが前提になるが、これは現実には困難であるとしている。

は、公的主体を効率的な運営に向けて規律づける仕組みを別途設ける必要がある。ただ、前述のとおり、公的部門においては、民間部門と異なり会計情報のみによる規律づけが困難であるため、非財務的な情報も含めた政策評価システムを適切に構築し、公的主体を効率化に向けて規律づける必要がある。

そこで以下では、政策評価を公的部門の効率化に結びつけていくメカニズムを、ニュージーランド、イギリスの「市場メカニズム活用型」のシステムと、米国の「総合評価型」のシステムに分けて考察する。

なお、以下の議論では、公的主体から虚偽の報告がなされる事態は想定していない。しかしながら、政策評価を活用して公的主体に対し効率化に向けた規律づけを行う場合、政策評価に用いられる財務的あるいは非財務的情報を有している公的主体が虚偽の報告を行う可能性は排除できない。この点については、本稿ではとくに深く掘り下げて議論はしないが、一般的には、民間における会計監査のように、第三者による監視メカニズム等を政策評価システムに組み込むことが有効と考えられる。

(1)「市場メカニズム活用型」の政策評価システム

「市場メカニズム活用型」の政策評価システムに基づく行政改革の基礎となっているのは、NPM (new public management) と呼ばれる理論である。NPMは、市場メカニズムの活用と、公的サービスの提供者（生産者）への大幅な権限委譲が重要な柱となっているが、山本 [1999] は、これを経済学と経営管理学の双方の影響を受けた理論であるとしている。すなわち、NPMでは、公的部門の効率化を促す仕組みとして、経済学でいうプリンシパルとエージェント間の最適な契約システムの考え方を応用しており、プリンシパル（受益者等）の効用を最大化させる方法として、市場メカニズムを通じたエージェント（公的サービス提供者）の管理（モニタリング）を主張している。他方、経営学的な側面からは、エージェントに最大限の裁量を与えることが、エージェントのやる気を引き出し、これが生産性の向上につながるという考え方を取り入れている。

会計との関係では、公的部門に発生主義に基づく会計を導入することを通じて、民間部門との擬似的な競争状態を作り出し、公的部門の効率化を促すことが重要になる。もちろん、発生主義に基づく企業会計方式を導入すること自体が重要なのではなく、あくまでも民間部門と財務面でのパフォーマンスを比較可能な形にすることにより、市場メカニズムを活用することが目的であるから、比較可能性を担保するために、企業会計方式に修正が加えられることになる。すなわち、潜在的な新規参入者との比較が重要になるため、ニュージーランドやイギリスの例のように、調達コストとしてのキャピタル・チャージを課したり、実物資産を時価で評価したりするなど、企業会計方式からの修正が行われることになる。また、当然のことながら、こうした会計情報はセグメントごとに公表されることが前提となるのは、前述のとおりである。

もちろん、民間との比較可能性が担保されても、公的部門のコストが高いと認識されるような場合には、こうした非効率な主体に何らかのペナルティーが課せられなければ、当該主体に効率化に向けて努力するインセンティブは生まれまいであろう。例えば、イギリスで活用されている市場検定（Market Test）は、公的部門の効率化を促す仕組みの1つである。市場検定は単純にいえば、ある公的サービスについて、こうしたサービスを継続すべきか否か、継続するとすれば民営化、エージェンシー化、PFIを行うか否かを体系的に判断するシステムである³⁴。こうした仕組みを通じて、民間との競争状態が確保されることになるのである³⁵。また、市場検定のような仕組みでなくても、例えば、民間よりもコストが高いことが、当該部門の予算、評価、給与等に反映されるような仕組みを導入する方法も考えられよう。

予算と政策評価の関係では、ニュージーランドのように両者を発生主義で統一するのが、イギリスのように予算を発生主義と現金主義の2本立てとするのかという違いはあるが、「市場メカニズム活用型」の政策評価システムは、何らかの形で会計による財務的評価と予算を有機的に関連させるような配慮がなされている。ここで、なぜ、両者を有機的に関連させる必要があるのかを理解するためには、民間企業との比較が有用であろう。すなわち、民間企業のガバナンスでは、予算（事業計画）の策定は経営者に委任されており、株主等は決算情報を報告され、これを承認することとなる。また、こうしたプロセスを通じ、決算の内容は、当然翌年の予算（事業計画）に活かされることになる。一方、公的部門では、民間企業に近いガバナンスの構造を有する先もあるが、政府や地方自治体等では、議会等による予算の承認は必要である一方、決算はたんなる報告にすぎない。このように、公的部門では、政策評価の結果が予算策定に活用されるメカニズムも、アプライオリには存在しないため、制度として政策評価と予算を有機的に関連させるような配慮が必要になると考えられる³⁶。

なお、このように財務的な情報の提供が最も有効な手法と考えられる場合でも、非財務的な評価をあわせて行うことが有益であることは、これまでも繰り返し述べてきたとおりである。ただ、「市場メカニズム活用型」の政策評価システムにおいては、市場メカニズムを通じた効率化が重視されるため、非財務的な評価は副次的な意味しかもたないことになる。これは、民間企業において、非財務的情報が副次的な意味しかもたないことと、基本的に同じロジックに立つ考え方である。

34 市場検定の詳細な解説は、山本 [1999] を参照。

35 もっとも、実際に民間に委譲するかどうかを判断するうえでは、民間への委譲に伴い公的部門に発生する2次的なコストも、別途認識する必要がある。例えば、公務員は簡単に解雇できないために、当該サービスが民間に委譲されたとしても、雇用にかかるコストは公的部門全体としては残ることになる。さらに、サンクコストの問題があるために、民間のほうが廉価なサービスを提供できるからといって、必ずしも、すぐ民間に委ねた方がよいという結論にはならない。すなわち、フローのコストだけ比べて民間のほうが安くても、その結果、公的部門が保有する施設が使われない場合、社会全体としては効率化が進まないケースもある。

36 山本 [2000] は、政策評価と予算を関連づけるうえでの問題点を整理するとともに、こうした問題点を踏まえたうえでの望ましい政策評価と予算の関連のあり方について提言を行っている。

(2) 「総合評価型」の政策評価システム

「総合評価型」の政策評価システムにおいては、インフラ資産等の時価の把握が困難なものまで無理に時価評価する必要はなく、キャピタル・チャージの賦課といった調整を行う必要もない。しかし一方で、公的部門に効率化を促すために、市場メカニズムとは異なる規律づけのメカニズムが必要になる。

もちろん、こうした政策評価システムを採った場合、客観的に公的サービス間での優先順位づけを行うことはできず、最終的には、財務的評価と非財務的評価を斟酌したうえで政治的に優先順位づけがなされることになる。こうした政治的決定に対しては、理論的には、選挙を通じ、規律づけがなされることになる。しかし、これまでの歴史は、こうした間接的なコントロールが、必ずしも有効とはいいいきれないことを示している。このため、こうした「総合評価型」の政策評価システムでは、選挙によるコントロールに加え、政策評価結果や会計情報をアカウンタブルな形で開示するとともに、受益者からの声を受け止める仕組みを確保することが、とくに重要になる。すなわち、公的主体は財務、非財務双方の政策評価の結果をセグメント・ベースで積極的にディスクローズする一方、公的サービスの利用者（住民等）からのフィードバックを受け入れる仕組みを充実させることにより、「政治の失敗」に対するモニタリングが強化されることになる。さらに、フィードバックされた意見を公開し、それに対する対策をさらにディスクローズするといった対話のプロセスが確保されれば、こうしたメカニズムはよりよく機能することになる³⁷。実際、アングロサクソン諸国における「総合評価型」の政策評価システムの例をみても、国民あるいは住民等の声を何らかの形で吸い上げ、これを公開するとともに、これに対する対策もディスクローズする例が少なくない。また、会計情報を広く開示することは、議員に対する規律づけを強める方向に作用することも期待される。

ただ、財務面での効率性の観点から異なる政策間の優先順位づけを行うことが容易な「市場メカニズム活用型」の政策評価システムとは異なり、「総合評価型」の政策評価システムでは、こうした優先順位づけは相対的に困難となる。とくに、中央政府や地方自治体のように、異なる省庁や部局がある程度の自主性をもって異なる政策を遂行し、かつ選好が異なる受益者を抱える場合、政策決定の優先順位づけができず（いわゆる「すくみ」の発生）、現状維持（status-quo）の政策が採られやすいという問題がある。このような、マルチ・タスク、マルチ・プリンシパルの枠組みにおいて、エージェントをいかに規律づけ効率化を達成していくかは、極めて難しい問題であり、米国の例をみても、この点に関する明確な答えは出せていないようである。

37 もっとも、岩本[2000]が指摘するように、個人にとっては、公的主体をモニタリングするコストが高く、場合によっては、こうしたコストがモニタリングから得られる便益を超えること、すなわち個人が公的主体のモニタリングを行うインセンティブを有さないケースも考えられる。こうした問題を解決するためには、モニタリングを専門とする評価機関（例えば市民オンブズマン）を設けることが1つの解決策となる。ただ、この場合も、誰が当該評価機関を評価するのかという問題は残ることになる。

いずれにしても、「総合評価型」の政策評価システムにおいては、政策評価を行う際に必要な財務的情報を公会計により提供することも有益ではあるが、より重要なのは、非財務的要素も含めた政策評価の結果を、わかりやすい形で利用者にディスクローズすることである。実際、米国において、アカウントビリティが重んじられているのは、こうした姿勢を反映しているものと考えられる。

なお、予算制度との関係では、米国の例をみるかぎり、政策評価と予算を有機的に関連づけるための配慮はほとんどなされていない。これは、「総合評価型」の政策評価システムにおいては、政策判断における非財務的評価の重要性が相対的に高いため、これを予算に反映させることが難しいという技術的問題が影響していると考えられる。また、山本 [1997a] も指摘するとおり、業績測定といった非財務的な評価と予算が関連づけられると、予算獲得の目的で目先のアウトプットの増加だけが公的主体により目指され、結果的に最適な財政支出が行われないリスクもある³⁸。しかしながら、岸 [1999b] が主張するように、米国においても、政策評価と予算を相互に関連づけようという方向で議論が進められてきている。

(3) 予算制度を通じた公的主体の規律づけ

近年、政治経済学の分野では、予算制度のあり方が公的主体の規律づけとどのような関係にあるかについて、理論的・実証的な分析が行われている。そこで、ここでは、まず最近の政治経済学の議論を簡単に紹介した後、政策評価の結果を予算に反映させることが予算制度を通じた公的主体の規律づけとどのように関連しているのかをみていく。

政治経済学の分野でよく議論されるのが、「財政錯覚 (fiscal illusion)」³⁹、あるいはその結果として発生する財政赤字を、予算制度のあり方によってどの程度防ぐことが可能かという点である。「財政錯覚」とは、財政支出の限界便益が税金の限界費用に比べ、過大評価されてしまうことである³⁹。すなわち、目的税のようなものを除き、徴税は通常特定の政策と紐つきではなく、広く浅く行われる一方、財政支出は納税者中の特定のグループのみに便益をもたらすため、各経済主体は、財政支出の限界効用のほうが税金の限界費用よりも高いと感じやすい。この結果、各経済主体とも、自らが便益を受けるような財政支出を求めることとなり、社会全体としてみれば、社会的に望ましい水準を超えた財政支出が行われてしまうことになる。さらに、こうした「財政錯覚」の存在は、特定のグループの利益を代表する政治家が、自らの政治的評価を高めるために社会的に望ましくない水準にまで財政支出を増や

38 アウトプットとアウトカムは線形関係になく、通常アウトプットの増加に伴いアウトカムの限界効用は逓減するため、むやみなアウトプット増加は最適な財政支出を約束しない。もちろん、アウトカムのレベルもモニターされるために、アウトプットのレベルが適切か否かは事後的にモニタリングされることになるが、通常、アウトプットがアウトカムに反映されるまでにはタイムラグがあるほか、アウトプットとアウトカムの相関関係が安定的であるとも限らない。

39 Buchanan and Wagner [1977]

しても、こうした行動が罰せられにくいという問題も引き起こすことになる。

政治経済学分野におけるこれまでの成果をみると、予算制度のあり方を工夫することにより、何らかの財政規律を課することが可能であるという結果が得られている。Alesina and Perotti [1996] では、予算制度の透明性を確保することにより、政治家が「財政錯覚」を利用して財政支出を増やしたり、裁量的な支出を増やす余地をなくす効果が期待できることを示している。von Hagen and Harden [1995] でも、EU12カ国について、予算の透明性が高く、予算原案の情報量が多いほど、政府負債のGDP比が低いことが示されている。また、Poterba [1994] は、米国において、弱い財政赤字規律（weak anti-deficit rules）しか課していない州の方が、強い規律を課している先に比較して、予期しない財政赤字の発生に対して財政支出の削減額が少ないことを実証しており、Poterba [1996] は、同じく米国の地方自治体について、予算統制等の制度的な規律がある場合には、そうでない場合に比べ財政赤字が小さいという実証研究の成果をまとめている⁴⁰。さらに藤木 [2000] では、調整インフレによる債務削減に対する歯止めとして、中央銀行制度と予算制度が重要な役割を担っているとしている。

それでは、政策評価の結果を予算に反映するという議論と、上記の政治経済学の議論とはどのような関係にあるのであろうか。まず、政治経済学の議論では、予算制度の規律を強めるために、予算制度の透明性を高めることの重要性が指摘されているが、政策評価の結果を予算に反映させるということは、予算の決定プロセスの透明性を高めることに資すると考えられよう⁴¹。とくに、「市場メカニズム活用型」の政策評価システムのように、政策評価と予算の有機的な結びつきが強い場合においては、より予算の透明性が高まると考えられる。もともと、「財政錯覚」は、たとえ経済主体が合理的であっても、Rogoff [1990] が指摘するとおり、予算策定プロセスに不透明性があれば発生し得るものであり、予算の透明性を高めることは、こうした観点からも極めて重要な点であると考えられる。

ついで、予算統制等の制度的な規律が、財政赤字を削減するうえで有効であるという指摘との関連では、「総合評価型」の政策評価システムによる評価がどこまで制度的な規律となり得るかは、議論があるところであろう。一方、「市場メカニズム活用型」の政策評価システムのように、政策評価と予算の有機的な結びつきが強い場合には、一種の財政規律として働き得るとも考えられる。

40 Poterba [1996] では、予算等の制度は、それ自体に受益者の政治的選好が反映されていくため、同じく受益者の政治的選好の産物である財政赤字の水準に関して、説明変数とならない可能性は排除できないとしても、多くの州で予算統制ルールが19世紀に定められており、その後変更が加えられていないことなどを勘案すると、予算制度上の統制が、外生変数として財政赤字の水準に何らかの影響を有している可能性は高いとしている。

41 宮島（金本・宮島 [1991] 5章）は、わが国の予算制度について分析を行い、決算情報をできる限り確実かつ速やかに予算編成にフィードバックさせることが、予算編成の機構および方法を合理化・効率化するために有益であるとしている。

6. わが国における政策評価システムの整備および公会計改革の動き

(1) 政策評価システムの整備を巡る動き

現状、わが国では、中央政府を中心に、政策評価システムの整備を巡る議論が本格化しつつある⁴²。

すなわち、1998年6月に公布された「中央省庁等改革基本法」、あるいは1999年4月に中央省庁等改革推進本部が取りまとめた「中央省庁等改革の推進に関する方針」において、中央政府の政策評価システム整備の必要性が示されたことを受け、現在、2001年1月からの導入に向けて、各省庁で政策評価のあり方が検討されている。また、総務庁（政府における政策評価の標準的ガイドライン制定を担当）が事務局を務める「政策評価の手法等に関する研究会」からは、2000年2月に「政策評価の導入に向けた意見・論点整理の中間整理」（以下「中間整理」）が発表された。

この「中間整理」では、政策評価を導入する目的として、国民に対する行政の説明責任（アカウントビリティ）の徹底、国民本位で効率的な質の高い行政の実現、国民的視点に立った成果重視の行政への転換、の3点が挙げられているが、アカウントビリティの徹底が第1の目的として挙げられている点から判断して、米国に近い「総合評価型」の政策評価システムの構築を基本方針としていることがうかがわれる。

実際、「中間整理」の詳細をみると、政策評価に関する情報が国民に対してわかりやすい方法で公表され、また、評価結果に対して、外部から出される意見・要望を受け付ける仕組みを整備すべきであると主張されている。この点は、「総合評価型」の政策評価システムに不可欠な規律づけのメカニズムを、十分に意識した議論であると考えられる。

このように、わが国では、少なくとも中央政府については、「総合評価型」の政策評価システム構築に向けて動き始めているという評価が可能であろう。

(2) 公会計改革を巡る動き

わが国には、公会計のあり方に関する原則を定めるような基準はないが、1997年9月1日に日本公認会計士協会から発表された「公会計原則（試案）」には、基本的な方向性が示されている。

「公会計原則（試案）」では、公的部門の会計の目的として、以下の2点を挙げている。

42 地方自治体については、1998年5月に閣議決定された「地方分権推進計画」により、政策評価システムの整備が求められているが、具体的な内容については言及されていない。

財務報告利用者による公的部門のアカウンタビリティの遂行状況の評価に資する。

財務報告利用者が、財務報告を利用することにより、合理的な意思決定をすることに資する。

は、納税者等から付託された資金の管理運営状況に関する説明責任（古典的な意味でのアカウンタビリティ）の一部が、財務諸表の開示によって果たされるという考え方である。一方、 の意思決定の意味について、「公会計原則（試案）」は、財務報告利用者による公的部門のサービス提供成果（有効性、効率性、経済性）およびサービス提供能力の評価に資することとしている。このように、アカウンタビリティの問題を公会計の第1の目的とし、経済資源の効率性等に関する情報提供が、第2の目的として挙げられている点において、「公会計原則（試案）」は、米国の公会計基準と類似した考え方に立脚している。また、「公会計原則（試案）」では、財務報告書類の附属説明書の中に、非財務的な成果を報告する「業績評価」を含めることを求めている。

具体的な会計処理について、「公会計原則（試案）」では、現金主義ではなく、発生主義に基づく経理を求めている。また、報告主体を事業型（ビジネス・タイプ）と行政型（ガバメント・タイプ）に分け、前者については、すべての経済資源⁴³を測定の対象とする一方、後者については、財務資源⁴⁴のみをその対象としている。さらに、固定資産の評価については、基本的に減価償却は行うが、取得原価による評価を行うこととしており、時価評価は導入されていない⁴⁵。このように、具体的な会計処理方法についても、ほぼ米国と同様の考え方が採られており、基本的に「総合評価型」の政策評価システムと整合的な方向性が示されているようになっている。

7. おわりに

このように、わが国においても、少なくとも中央政府については、政策評価、公会計のいずれの面においても、米国の制度に類似した「総合評価型」の政策評価シ

43 「公会計原則（試案）」では、経済資源を、「報告主体が管理し支配するすべての財務的・非財務的資源のことであり、一般に貸借対照表に計上されるすべての資産・負債をいう」と定義している。

44 「公会計原則（試案）」では、財務資源を、「経済資源のうち現預金を中心とした資金又はこれに準ずる資産・負債」と定義し、これを「報告主体の債務の支払能力・財務の安定性をみるための指標」としている。

45 事業型の報告主体は、行政代行型（事業団、試験研究法人のように、料金収入を得ることなく、もっぱら行政活動の代行を目的としている主体）、収益獲得型（旧三公社、日本中央競馬会のように収益を獲得することを目的としている主体）、収支均衡型（公庫、公団、地方公営企業、地方公社などのように料金を得て事業を行っているが、積極的に利益の獲得を目的とせず、もっぱら公的サービスの提供を目的としている主体）に区分され、収益獲得型については、基本的に企業会計に準拠するとされている。ただ、企業会計でも、実物資産の時価評価は行われていないため、結果的にすべての公的主体において、固定資産の時価評価は行われないこととなる。

システムを念頭において改革が進められているようにうかがわれる。しかし、わが国にとって、「総合評価型」の政策評価システムのほうが、「市場メカニズム活用型」の政策評価システムよりも適切であるか否かという問題は、明示的には議論されてきていないようである。実際、米国と日本では、政治・経済的状況が異なっており、単純に米国類似の仕組みを導入すれば公的部門の効率化が保証されるとは限らない。例えば、米国では、公的部門のスリム化が民営化等によりすでになかなりの程度推進されているほか、政治システムも地方分権的であるなど、日本とは大きく異なっている。「市場メカニズム活用型」の政策評価システムにおいては、資産評価のプロセスで恣意性が入りやすいという問題があることは、事実であろう。ただ、「総合評価型」の政策評価システムにおいても、前述のとおり、政治的な「すくみ」により現状維持的な政策が採られやすいという弊害もあり、従来わが国の政治風土を勘案すると、「総合評価型」の政策評価システムによって、果たして公的部門の効率化を進め得るのかという懸念もあろう。また、「総合評価型」の政策評価システムにおいては、政策評価と予算との有機的な関連づけが相対的に困難であるため、これを克服するための工夫が必要となる。これらの問題を十分に踏まえながら、わが国にとって適切な政策評価システムを構築すべく、今後とも十分な議論を重ねることが重要と考えられる⁴⁶。

また、結果的に政策評価、公会計ともに整合的な方向での改革が進められているとはいえ、これまで、政策評価と公会計を有機的に結びつけた議論が積極的になされてきたとは言いがたい。実際、「中間整理」においても公会計に関する記述はない。一方、「公会計原則（試案）」では、非財務的情報に係る指標のあり方について検討すべき旨が述べられているが、政策評価との関係において公会計のあり方が議論されているわけではない。また、地方自治体を見ると、バランスシートは作成するが、政策評価システムの導入には着手されないといったバランスを欠いた対応が図られている例も少なくない。これには、経営資源等に限りがある中で、政策評価システムと公会計の双方を同時に整備することが困難であるといった事情もあろうが、政策評価と公会計の関係が明確には認識されていない面もあるように思われる。これまでみてきたとおり、政策評価と公会計は不可分な関係にあり、どちらか一方が欠落した議論では不十分と考えられる。したがって、今後、政策評価システム、あるいは公会計の整備、改革を進めるに当たっては、両者の関係を十分に踏まえて、議論が展開されることが望まれる。

46 金本（金本・宮島 [1991] 序章）は、わが国の特殊性として、強力な官僚機構の存在を指摘しており、こうした官僚機構に内在するエージェンシー問題や不透明性の存在などが、財政赤字を拡大させる方向へのバイアスを発生させている可能性を指摘している。わが国における政策評価システム、あるいはこれを通じた公的主体の規律づけの問題を考えるうえでは、こうした官僚機構のあり方にも配慮する必要がある。

参考文献

- A.J.アウアバック・R.J.コトリコフ・W.リーブフリッツ、「世代会計の国際比較」、『金融研究』第17巻第6号、日本銀行金融研究所、1998年12月
- 赤井伸郎・鷲見英司・田中宏樹、「資産・負債からみた日本政府の財政状況の評価 - 発生主義に基づいた日本政府のバランスシートの作成 - 」、神戸商科大学経済研究所研究資料 No.169、1999年10月
- 秋葉賢一・古市峰子・近 暁、「企業会計情報の有用性と財務諸表の役割 - 金融資産の時価情報とキャッシュフロー情報を中心に - 」、IMES Discussion Paper Series No.98-J-31、日本銀行金融研究所、1998年12月
- 井堀利宏・宮田慶一、「財政政策の指標について」、『金融研究』第11巻第2号、日本銀行金融研究所、1991年7月
- 岩本康志、「財政構造改革の基本的論点」、金融調査研究会報告書『財政赤字削減とその手法』、1999年3月
、「政府統治理論から見た行政改革」、国際高等研究所『行政改革の組織・制度分析』コンファレンス報告論文、2000年1月
- 金本良嗣・宮島 洋編、『公共セクターの効率化』、東京大学出版会、1991年
- 岸 道雄、「結果志向の自治体改革」、FRI研究レポートNo.41、富士通総研経済研究所、1999年1月(1999a)
、「公会計改革の方向性」、FRI研究レポートNo.59、富士通総研経済研究所、1999年9月(1999b)
- 島田晴雄・三菱総合研究所政策研究部、『行政評価』、東洋経済新報社、1999年12月
政策評価研究会、「政策評価の現状と課題 - 新たな行政システムを目指して」、通商産業省大臣官房政策評価広報課(事務局)、1999年8月(<http://www.miti.go.jp/report-j/gsweih00j.htm>)
政策評価の手法等に関する研究会、「政策評価の導入に向けた意見・論点の中間整理」、総務庁行政監察局(事務局)、2000年2月(<http://www.somucho.go.jp/kansatsu/honbun.htm>)
- 田辺国昭、「政策評価の仕組み」、『ジュリスト』No. 1161、有斐閣、1999年8月
- 21世紀政策研究所、「地方財政の現状と今後の課題 - 地域経営に役立つ公会計制度へ - 」、1999年6月
- 日本公認会計士協会、公会計委員会研究報告第1号「公会計原則(試案)」、1997年9月
- 八田達夫・小口登良、『年金改革論 - 積立方式へ移行せよ』、日本経済新聞社、1999年
- 藤木 裕、「財政赤字とインフレーション - 歴史的・理論的整理 - 」、『金融研究』第19巻第2号、日本銀行金融研究所、2000年6月
- 古市峰子・宮田慶一、「公的年金と地方自治体における会計および政策評価のあり方」、『金融研究』第20巻第1号、日本銀行金融研究所、2001年1月(本号)
- 山本 清、「政府サービスの『質の評価』こそ不可欠」、『論争東洋経済』、東洋経済新報社、1997年9月(1997a)
、「政府部門における固定資産会計の国際的動向と展望」、『会計』第152巻第5号、森山書店、1997年11月(1997b)

- 、「公会計 - 諸外国の動向とわが国へのインプリケーション」、IMES Discussion Paper Series No. 99-J-23、日本銀行金融研究所、1999年6月
- 、「政策評価と予算循環過程」、未定稿、2000年
- Alesina, Alberto and Roberto Perotti, “Fiscal Discipline and the Budget Process,” *American Economic Review*, Papers and Proceedings, May 1996.
- 、Nouriel Roubini and Gerald D. Cohen, *Political Cycles and the Macroeconomy*, The MIT Press, 1997, Chapter 9.
- Barro, Robert J., “On the Determination of the Public Debt,” *Journal of Political Economy*, Vol.87 No.5, October 1979.
- Buchanan, James M. and Richard. Wagner E., *Democracy in Deficit*, Academic Press, 1977.
- Caperchione, Eugenio, “Trends and Open Issues in Governmental Accounting Systems: Some Elements of Comparison,” *Comparative Issues in Local Government Accounting*, Eugenio Caperchione and Riccardo Mussari eds., Kluwer Academic Publishers, 1999.
- Federal Accounting Standards Advisory Board (FASAB), “Objectives of Federal Financing Reporting,” Statement of Federal Financial Accounting Concept (SFFAC) No.1, September 1993 .
- HM Treasury, “Resource Accounting Manual,” Her Majesty's Stationery Office (HMSO), April 1998.
- Poterba, James M., “State Responses to Fiscal Crises: The Effects of Budgetary Institutions and Politics,” *Journal of Political Economy*, Vol. 102 No. 4, June 1994.
- 、 “Budget Institutions and Fiscal Policy in the U.S. States,” *American Economic Review*, Papers and Proceedings, May 1996.
- Rogoff, Kenneth, “Equilibrium Political Budget Cycles,” *American Economic Review*, Vol.80 No.1, March 1990.
- Secretaries of the Treasury, “Better Accounting for the Taxpayer’s Money: Resource Accounting for the Taxpayer’s Money (Consultation Paper),” Her Majesty’s Stationery Office (HMSO), July 1994.
- Schick, Allen, “The Spirit of Reform: Managing the New Zealand State Sector in a Time of Change,” The State Service Commission and the Treasury, August 1996.
- Stanton, P, J.W. Hughes and J. Stanton, “Australian and USA Federal Governmental Accounting: Convergence or Divergence,” *Financial Accountability and Management*, Vol.14 No.4, November 1998.
- Vela, Jose Manuel and Iluminada Fuertes, “Local Government Accounting in Europe: A Comparative Approach,” *Comparative Issues in Local Government Accounting*, Eugenio Caperchione and Riccardo Mussari eds., Kluwer Academic Publishers, 1999.
- Von Hagen, Jurgen and Ian J.Harden, “Budget Processes and Commitment to Fiscal Discipline,” *European Economic Review*, Vol. 39, 1995.
- Walsh, Carl E, “Optimal Contracts for Central Bankers,” *American Economic Review*, Vol.85 No.1, March 1995.