

IMES DISCUSSION PAPER SERIES

政府会計の理論的枠組みを巡る課題について

IPSAS に関する検討を出発点として

やまもと きよし

山本 清

Discussion Paper No.2002-J-34

IMES

INSTITUTE FOR MONETARY AND ECONOMIC STUDIES

BANK OF JAPAN

日本銀行金融研究所

〒103-8660 日本橋郵便局私書箱 30 号

日本銀行金融研究所が刊行している論文等はホームページからダウンロードできます。

<http://www.imes.boj.or.jp>

備考：日本銀行金融研究所ディスカッション・ペーパー・シリーズは、金融研究所スタッフおよび外部研究者による研究成果をとりまとめたもので、学界、研究機関等、関連する方々から幅広くコメントを頂戴することを意図している。ただし、論文の内容や意見は、執筆者個人に属し、日本銀行あるいは金融研究所の公式見解を示すものではない。

政府会計の理論的枠組みを巡る課題について
IPSASに関する検討を出発点として

やまもと きよし
山本 清*

要 旨

国際会計士連盟（IFAC）による公的部門にかかる国際会計基準（IPSAS）の策定作業や近年の各国における政府会計改革には、公的部門に擬似的な市場を導入することによって、公的部門の経営モデルを民間部門にみられるような成果志向、顧客志向、市場原理重視、分権的管理のモデル（企業モデル）へと変換させようとするニュー・パブリック・マネジメント（NPM）の考え方が影響している。もっとも、政府の提供する行政サービスには、その特殊性から、顧客との交換取引関係として位置づけられないものや、そうした取引関係とみなし得る場合でも擬似市場での価格づけが困難なものが少なくない。IPSASをはじめ、NPMの考え方を適用した政府会計基準を策定しようとする場合に難問とされるのは、こうした公的部門特有の経済取引にかかる会計上の認識と測定のあるり方を、企業会計の論理でどこまで整合的に解釈でき具体化できるかである。その際には、とりわけ、公的部門を特徴づける権力性・独占性および公共性の要素が含まれる税に関して、その会計処理とその背景にある民主主義との関係を検討することが重要である。

本稿は、こうした問題意識に基づき、IPSASのような企業モデルに基づく会計基準を政府に適用する場合の考え方および問題点について税の位置づけを中心に整理したうえで、税の位置づけに関し企業モデルに依拠しない代替モデルの論理および限界につき検討するとともに、企業モデルを超えた政府会計の理論的枠組みを構築することの必要性と、わが国における政府会計の課題について論じている。

キーワード：政府会計、IPSAS、民主的統制モデル、税の会計処理、NPM
JEL Classification：L30、M41

* 国立学校財務センター教授

本稿は同時期に公表される古市峰子氏（日本銀行金融研究所）の論文（「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」IMES Discussion Paper Series 2002-J-33）へのコメントとして作成したものを再構成したものである。作成過程において宮田慶一氏（日本銀行金融研究所）から種々の支援を得たことに謝意を表したい。もちろん、あり得べき誤謬等はすべて筆者の責任である。

目 次

1 . 政府会計と企業会計の異同点	1
(1) NPM と政府会計	1
(2) 政府会計の特殊性	2
2 . 企業モデルの適用可能性	4
(1) 依拠理論としての企業モデル	4
(2) 複数エンティティ説	5
(3) 単一エンティティ説	7
3 . 代替モデルの検討	8
(1) 依拠理論としての民主的統制モデル	8
(2) 税 = 資金流入説	10
(3) 税 = 持分説	11
4 . 今後の課題	12
(1) 会計基準検討のアプローチ	12
(2) 非財務情報の扱い	13
(3) わが国での課題	14
【参考文献】	15

1. 政府会計と企業会計の異同点

(1) NPM と政府会計

国際会計士連盟(IFAC)の公的部門委員会(Public Sector Committee; PSC)による「公的部門の国際会計基準」(International Public Sector Accounting Standard; IPSAS)の策定作業や近年の各国における政府会計の改革は、広い意味では公的部門への市場化とグローバル化の影響の一環として把握することが可能である。より具体的には、ニュー・パブリック・マネジメント(New Public Management; NPM)に基づく政府システム改革の1つの重要なサブシステムとして、政府会計の改革が進められていると位置づけることができる。

わが国ではあまり認識されていないが、NPMは「会計化」、より正確には企業会計と同じ発生主義会計への移行が基盤になっているのである(Power and Laughlin[1992])。なぜならば、NPMは投入・手続き志向から成果志向へ、統治客体としての国民との関係から顧客としての国民との関係へ、階統的な指揮・命令システムを重視する官僚制から市場原理を重視する制度へ、集権的管理から分権的管理へと行政を転換することを意味するからである(詳細は山本[2001]参照)。

現金主義は、資金の支出、受入という資源の投入時点で経済活動を認識するのに対し、発生主義は、財・サービスの産出という成果を達成するために消費される資源量を、貨幣的に認識するものである。そして、成果主義は、財・サービス(行政サービス)の提供において、投入から産出までのすべてを政府という1つの経済主体が担う構造から、政府は産出という成果を効率的・効果的に供給する責任のみを有し、供給者自体には政府以外の民間事業者も含まれるという構造への変化を生じさせる。

すなわち、公的部門と民間部門の双方が行政サービス活動過程に関与することになり、公的部門と民間部門とが公正な競争関係に立ち、行政サービスの供給者と責任者(購入者でもある)の関係が組織内部の階統関係から開かれた関係に変わることとなる。同時に、行政サービスを受ける国民は、供給者に対する消費者・顧客の立場に立つことになる。

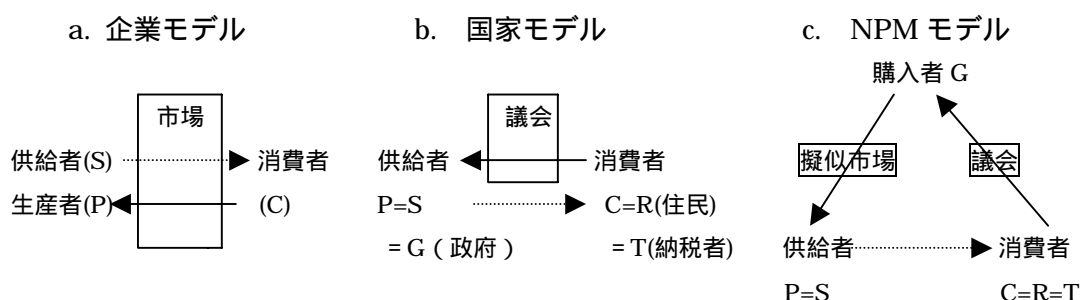
民間事業者と公的部門の公正な競争および異なる主体間の開かれた関係を規律するには、民間事業者が経済活動で使用している規則を適用することが民間事業者に対する参入障壁をもっとも低くすることになるから、市場取引の規則とそこでの取引情報システムである企業会計が公的部門でも採用されることになる。交換される財・サービス量の貨幣的評価、つまり市場価格を通じた測定・伝達機能があってはじめて市場での意思決定が可能になるため、公的部門でも

仮想的に市場を形成して価格に相当する費用と質に関する情報を完備することが要請されるのである。もちろん、質に関する情報は、別途、業績測定（Performance Measurement）システムの整備により補完されなければならないものの、市場価格に相当する費用情報を産出するシステムとしては発生主義会計が基本になる。さらに、民間事業者との公正な競争を確保するために、機会費用概念に基づく資本利用コストの賦課や時価の一種である再調達価額による固定資産評価がなされるシステムが必要になる。

（２）政府会計の特殊性

こうした擬似市場を行政サービスに導入しようとする NPM は、これまで企業活動と政府活動の間にみられた活動目的の基本的差異とそれに起因する資源調達過程の違いを極力排除しようとするものといえる。確かに、擬似市場が購入者と供給者の間に形成され、かつ、国民が消費者として位置づけられ、供給者変更の選択肢が保障されるという形で退出戦略も可能となれば、行政サービス供給部門において購入者から支払を受ける収益と費用の差は企業と同じ意味での利潤とみなすことが可能である。図表 1 に示すように、NPM モデルにおける供給者と消費者たる国民の関係は、企業モデルにおける企業と顧客の関係と同等になる。しかしながら、Mintzberg[1996]、Metcalf[1998]および山本[1999]が指摘しているように、行政サービスには、顧客との交換取引関係とは位置づけられないものも存在するし、顧客との交換取引関係とみなし得る場合でも擬似市場での価格づけが困難なものも少なくない。

図表 1 企業と政府の経営モデル



注：実線は資源（資金）の流れを、点線は財・サービスの流れを示す。

いま、企業活動と政府活動における資源消費過程の類似性を認識したうえで、企業活動との対比でみた政府活動の特殊な要素を列挙すれば、権力性・独占性、空間限定性、公共性の3点であろう。この点は、公権力の行使により

資源調達等が実施され、そうした権力性が排他的独占性によって担保されていることである。納税は国民の義務とされ、特定の権限を付与された者のみが強制的な徴税を行う。活動資源を強制徴収することや、徴収者が単独者であることは企業活動にはないことである。この点は、企業活動は場所を限定せず拡大したり縮小することが可能であるが、政府活動は、責任ある（国または自治体の）所轄地域においてあまねく公平に提供されなければならないし、他国や他自治体の管轄地域に活動を拡大することは原則として認められないということである。さもないと、他国の主権や他自治体の自治権を侵害することになるからである。この点は、政府活動の公共財としての性格に起因するものである。行政サービスにおける消費の集団性と非排除性は、民間財の消費者の場合と異なり、財・サービスの独占的享受という権利が個々の国民に与えられないことを意味する。

現在、公的部門における会計のあり方について国際的に議論されているのは、正にこうした公的部門特有の経済取引にかかる会計認識と測定のあり方なのである。そして、こうした問題意識は、企業モデルの適用に慎重な者（Mautz[1991]）のみならず、NPMの適用を支持する者にも少なからず共有されている。IPSASの策定者はもちろんNPMの適用を支持するグループに属するが、IPSASの策定プロセスで政府会計に関する論点として議論されている（i）インフラ資産、（ii）文化遺産、（iii）国防資産、（iv）社会保障給付・公的年金、（v）課税権、（vi）税金、（vii）連結範囲および（viii）セグメント報告も、公的部門特有な会計認識と測定のあり方と関連している。具体的には、（i）から（iv）は公共性、（iii）（v）および（vi）は権力性・独占性、（vii）と（viii）は空間限定性に関連する。そして、実務的な課題は、こうした公的部門に固有な会計処理がNPMに基づく企業会計の論理でどこまで整合的に解釈でき具体化できるのかである。とりわけ、公的部門を特徴づける権力性・独占性および公共性の要素が含まれる税に関して、その会計処理とその背景にある民主主義との関係に焦点をあてた検討を行うことが重要である。そこで、次節では、政府に対し企業モデルを適用する場合の税の位置づけとその問題点を整理する。また、第3節では、税の位置づけに関し、企業モデルに依拠しない代替モデルの論理と限界を述べる。そして第4節は、IPSASをはじめとする企業モデルに依拠した会計の考え方を超える政府会計の理論的検討の必要性と、わが国での課題を提示する。

2. 企業モデルの適用可能性

(1) 依拠理論としての企業モデル

IPSAS が図表 1 に示した企業モデルを可能な限り準用して資産・負債や収益・費用を認識しようとしていることは、これら概念の定義の基礎に国際会計基準 (IAS) を採用していることから明らかである。たとえば、資産および負債は IPSAS 第 1 号によればそれぞれ「過去の事象の結果として当該主体が支配し、かつ、将来の経済的便益またはサービス提供能力が当該主体に流入すると期待される資源」および「過去の事象から発生した当該主体の現在の債務であり、これを決済することにより経済的便益またはサービス提供能力を包含する資源が当該主体から流出すると予想されるもの」とされている。また、収益および費用についても「当該会計期間中の経済的便益またはサービス提供能力の総流入であって、所有主からの拠出に関連するもの以外の純資産の増加を生じさせるもの」および「当該会計期間中の資産の消費または負債の発生の形態をとる経済的便益またはサービス提供能力の減少であって、所有主への分配に関するもの以外の純資産の減少を生じさせるもの」としている。これらは、いずれも IAS の定義に「サービス提供能力」を加えたものである。

かかる定義の修正は、企業会計を適用しようとする場合に、将来の純資金流入という経済的便益を発生しない財・サービスを公的部門が供給することを勘案したことによるものと考えられる。たとえば、国防資産や国防支出は国民経済的にみても生産活動に直結しないものであるし、文化遺産のうち観光などの商業的価値が少ない資産の維持管理は将来の観光客収入の増加につながらず、むしろ純資金流出を伴うことがあるからである。

しかしながら、サービス提供能力の客観的な測定は困難であるため、会計的に認識することが限定されることになる。このため、インフラ資産や文化遺産については、企業モデルを準用しても企業会計のような統一的な評価方法を提示できていないのが実態である。企業会計において統一的評価は財務情報の報告主体間の比較可能性を確保するうえでも重要であるが、政府会計では企業モデルを採用してもこの比較可能性を保障できないというジレンマに陥っている。さらに、公的部門における資産の処分不能・困難性は、知的資産のような評価問題とは別の会計認識上の課題であり、資産の処分管理権限を企業（経営者）が保有していることを前提とした企業モデル上の貨幣的な資本概念（名目および実質を問わず）と異なるサービス提供責務を反映した資本（純資産）概念（実物資本）を要請する。

一方、収益については、IPSAS は、公的部門の収入には税金など非交換的・

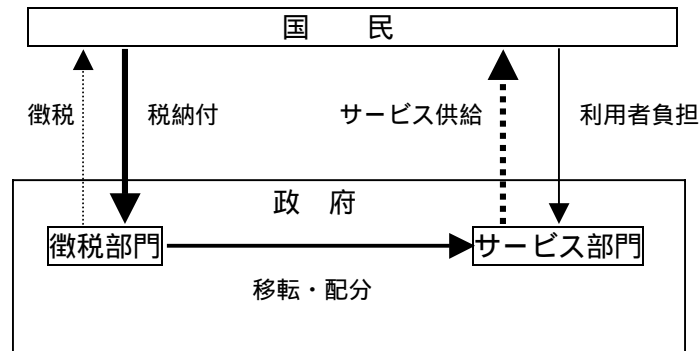
非互恵的な要素を有する特殊なものが存在することを認識しており、未だ基準は設定していないが、これまでの検討の過程をみる限り、税金は前記の収益の定義を満たすと考えているようである。たとえば、IPSAS の研究報告第 11 号「政府の財務報告：会計上の論点と実務」によれば税金は経常収益とみられるとされており、これに先立つ IPSAS 第 1 号でも税金の徴収は政府の主要業務活動から生じた収益であるとされている。この姿勢は最近出された研究報告第 14 号「政府および政府関連機関のための発生主義会計への移行指針」においても踏襲されており、税等を「非交換収益」(non-exchange revenue)としている。そして、政府機関が議会の歳出承認や歳出予算額の配賦を受けた場合も IPSAS の定義を満たす限り収益とみなし得るとするなど、議論の焦点を認識の時点や方法の問題に移しているような印象を受ける。確かに税金は政府が行政サービスを実施するのに必要な財源を強制的に徴収したものであるから、その目的達成に直接貢献する資産能力の流入と解釈することは可能である。

しかしながら、こうしたサービス提供能力に着目した論理を企業モデルと整合的にするには理論的工夫が必要である。ここでは代表的な 2 つの説明理論を取り上げよう。

(2) 複数エンティティ説

これは政府を徴税部門とサービス部門の独立した 2 つのエンティティから構成されるとみる考え方である。IPSAS 第 1 号のように徴税活動を政府の主要目的達成のための業務とみれば、税金は公権力を背景にした資源徴収活動の成果として生まれる非交換収益とみなすことが可能である。そして、徴税部門の活動費用と税金との差額をこの部門の利益とし、これをサービス部門に対し移転または利益処分を通じて配分すると考える。サービス部門は、この移転または配分額と自己収入を収益としてサービス供給活動を実施することになる(図表 2 参照)。この論理は、「国民はまず税を負担し事後的に行政サービスを受けるから、政府活動の収益は企業のような活動の成果を反映したものではなく単に活動の財源を示すものにすぎない」という批判に答えている。なぜならば、複数エンティティ説の論理に従えば、税金は、強制的ではあるものの徴税活動の成果を反映したもので、かつ、貨幣評価されたものであるからである。

図表2 複数エンティティモデル



注：実線は資金の流れ、点線は業務活動の流れを、また、線の太さは資金または活動の規模を示す。
 国民と政府との間の2つの取引関係において、相対する線の太さが異なるのは、これらが非交換的取引であることを示している。

もっとも、複数エンティティ説の難点は、サービス部門の収益は移転収入または利益処分であって依然として活動成果を反映したものでないことである。このため、企業モデルと整合的でない側面がある。また、NPMモデルとの対応では、購入者としての政府は徴税部門であり、サービス部門は供給者として位置づけられることになるが、両者の関係はNPMで前提とされている政策の企画・立案と執行の分離という考え方と矛盾する難点がある。さらに、政府活動は企業と異なり活動内容が市場で決定されるのではなく、予め議会で承認された計画なり枠組み（予算と法令）にしたがって執行されるという特性が勘案されないことも、問題である。政府活動においては、徴税費用を控除した移転額は政府が決定するのではなく、政府は議会で確定された施策単位毎のサービスの総量と総額の枠内で執行責任をもつにすぎない。擬似市場が活用されるのは、各サービスの具体的供給方策（供給者の選択、個々のサービスの量・質・価格・場所・時期の決定）においてにとどまる。

企業モデルにおいては、資源配分は市場原理で決定され、その配分決定に購入者は影響力を行使できないから、事後的な結果の貨幣的評価である会計測定が重要性を有するのに対し、政府活動では、施策単位の資源配分は集会的意思決定機関である議会で決定されるという違いがある。企業活動における「見えざる手」の配分原理は明示できないし、明示する必要性もないが、配分を事前に民主的な合意形成を通じて行う政府活動では、配分過程自体を明示化して統制することが要請される。このため、（企業では統制できない）配分の結果を事後的にエンティティの成果として測定する企業会計とは異なり、政府会計においては、民主的統制を通じた事前配分である予算過程の重要性と事後的測定に

おける予算準拠性の必要性を考慮することが要請される。NPM モデルにおいても、図表 1 の c で示したように議会を組みこまざるを得ない理由がここにあるのである。

(3) 単一エンティティ説

単一エンティティ説では、政府自体を 1 つの経済主体たるエンティティとみなす。そして、図表 1 の NPM モデルで示した購入者と供給者を統合したものを政府が支配する連結エンティティとみると、国民に対する政府全体のサービスと国民が負担した税等で支払った額は一致することから、政府全体と国民全体では対価性ある取引が行われているとみることができるとする(図表 3 参照)。

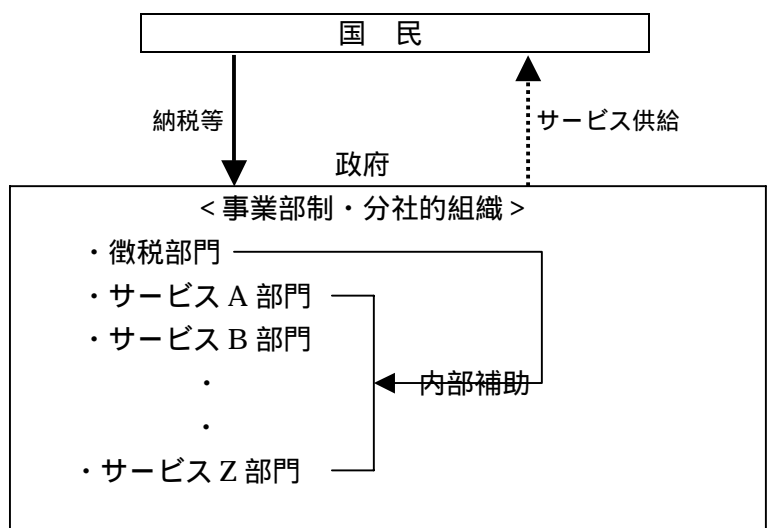
この説は、複数エンティティ説で生じていた非交換性という政府固有の特性を、総体としての政府および総体としての国民を想定することで供給者と消費者の交換関係に帰着させることにより、企業モデルの適用の正当性を主張するものである。

もっとも、単一エンティティ説は、経済学で適用される代表的消費者に似た概念である「総体としての国民」を想定する点で理論的に優れている面はあるものの、複数エンティティ説と同様に議会を通じた民主的統制の要素が勘案されていないという根本的課題を有している。また、個々の国民からすると非交換性を有する税と行政サービスの関係をあいまいにするという難点もある。企業モデルでは個々の消費者と供給者が 1 つ 1 つの取引において自由な交換関係にあり、そこで成立する取引価格は交換にかかる財・サービスの貨幣的価値を反映したものであった。それゆえに、個々の取引を集計した 1 会計期間の収益や費用は、経済主体の生み出した経済的成果とそれに伴う資源消費を示す計算構造を構成している。しかし、単一エンティティ説では、政府全体の費用は個々のサービスにかかる費用を集計したものであるが、収益は個々の施策にかかるサービスの価値を反映した額の集計ではなく単なる充当財源の合計にすぎない。たとえ、NPM 的に購入と供給が分離され、疑似市場が形成されたとしても、サービスにかかる対価を支払うような購入契約が結ばれることは行政サービスに内在する外部性の影響から困難である。もちろん、外部性は市場における取引でもみられるものであるが、政府活動ではその程度と範囲が大きく異なることに留意すべきであろう。

なお、実務的にこの説を採用しているのは、オーストラリア連邦政府、ニュージーランドおよび米国州政府・地方政府の基金別業務報告書 (Statement of Revenues, Expenditures, and Changes in Fund Balances) である。参考とし

てオーストラリア連邦政府の連結財務諸表のうち財務業績報告（要約）を図表4に示す。

図表3 単一エンティティモデル



図表4 財務業績報告（要約）

経常収益	2001年度（単位：百万豪ドル）
税収	150,299
税外収入	<u>47,934</u>
計	<u>198,233</u>
経常費用	
財・サービス供給	68,639
補助金・交付金および給付	111,025
借入利息	<u>10,306</u>
計	<u>189,970</u>
少数株主損益	(171)
経常純損益	<u>8,092</u>
修正項目	<u>3,124</u>
純資産（持分）の増減	<u>11,216</u>

3. 代替モデルの検討

(1) 依拠理論としての民主的統制モデル

複数エンティティ説および単一エンティティ説は税収を非交換取引とみるか交換取引とみるかの違いはあっても、税収を財務業績における政府主体の経常収益として認識する点は共通している。しかし、これらの考え方は、政府活動

の資源配分過程が、議会における集合的意思決定でなされていることや個々の取引関係における非交換性において企業の経済取引と異なる側面を有することを無視したものといえる。そこで以下では、議会の関与を明示的に考慮した代替的なモデルとして、民主的統制モデルを検討する（図表 5 参照）。

政府活動の特性は、個々の取引の非交換性と非同時性である。資源配分は市場の交換取引で同時的に行われるのではなく、議会で事前決定される。個々人の納税行為と同時にそれと同じ価値を有する行政サービスが当該個人に交換関係として提供されるのではない。政府全体および各部門に配分される財源たる収入は議会で予算として承認された額であり、その供給するサービスの枠組みと費用の予定額も承認額を上限として拘束されている。前述したように、NPM が適用されても自律性が保障されるのは、いかなる方式（個々のサービスの量・質・価格・場所・時期）で行政サービスを供給するのかという点と誰を供給者として選択するかという点であって、行政サービスに充当する上限額とその期待成果は事前に決定されているのである。企業において、いかなる商品やサービスを供給するかは経営陣に委任されており株主総会の議決事項とされていないのとは、対照的である。

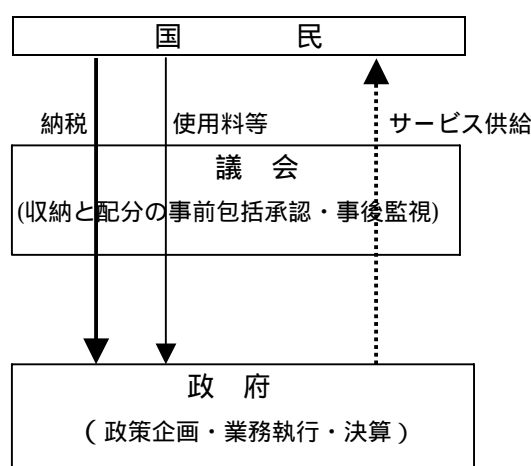
その意味で予算と会計・決算の役割が企業と政府で違うのは当然なことであり、NPM が成果志向・決算重視であるにしても、企業モデルと同質にはなり得ないのである。そして、政府における決算・会計の役割としては、議会による統制管理（政府の議会に対するアカウンタビリティ）と政府における資源管理の改善という 2 つの目的に寄与することが求められるのである。かかる観点から、政府や個々の政府機関にとっての経営成績（財務業績）や財政状態の表示のあり方については、どのようにすればこうしたアカウンタビリティと資源管理上の意思決定の向上に資するかが重要になる。主たる収入である税金は、議会における立法措置を通じて政府の徴税部門に付与された租税徴収権限が具体的に執行された結果としての金銭的果実とみることができる。政府はこの意味で裁量的に税金を確保することが禁じられており、いかに徴収業務を熱心に行っても法定上限を超えた収益を確保することはできず、この点が企業における販売収益の弾力性と基本的に異なるのである。

もちろん、徴税業務による努力の成果という側面は複数エンティティ説が説くように否定できないが、企業活動では、努力に応じて成果が変動するからこそ、その成果の測定がアカウンタビリティや資源管理の改善目的に貢献するのである。NPM が説くような権限と責任を一致させるための分権的な成果管理を行ううえでも、（租税政策により付与された徴税権限を所与とした場合に）非弾力的な税金を活動努力たる費用と対応させることは、アカウンタブル・マネ

ジメント（自己が統制可能な範囲につき成果に責任を負う）の原理に反する。予算の資源配分過程における議会の関与を考慮し、資源配分後の活動実績を測定伝達する仕組みを構築することが重要になる。

そこで考案されたのが、税収を経常収益とみなさず議会決定にかかる財源確保方策とみなし、損益計算書に相当する財務業績報告書から除外して資金収支計算書において認識する「資金流入説」と、税収を国民が出資する持分の増加とみなし、出資された金銭がその後政策目的別に配分されるとする「持分説」である。

図表5 民主的統制モデル



(2) 税 = 資金流入説

税 = 資金流入説は、税収は議会による資源の徴収と配分に関する承認を受けて行政府が徴収する収入であることに着目する。また、フローの財務業績は政府で管理可能な資源に関する期間業績を表示するとの観点に立つ。税収を政府のサービス提供能力の流入であることを認めるが、議会と行政を区分し、行政活動を行う経済主体としての政府としては、他律的に決定され執行される結果として流入する資源（税収）を自らの活動成果として認識しない立場である。

税 = 資金流入説では、単一エンティティとして政府を規定することから、移転（振替）収入という考えも採用しない。政府活動としての業績は、アカウントابل・マネジメントの視点から、活動に伴い消費した資源（費用）と活動に伴う対価（負担料・使用料等）を対応させたものとする。つまり、税収は非交換取引であり、政府の財務業績としてでなく、正味資産（純資産）の変動要素および資金収支計算書の資金流入とみる。換言すれば、行政府は議会から配分

された資源を使用して、議会により決定された業務を経済的・効率的・効果的に実施するアカウントビリティを議会に対して負っていると考え。その意味で政府は、独立採算的に運営されるプロフィットセンターでなく、コストセンターとみなされる。

こうした考え方に則って、米国連邦政府や英国政府では、財務業績として業務を実施するのに消費した資源の貨幣的表示である費用から利用者負担料等の自己収入を控除して純費用を算定する方式を採用している。これによって、マクロ的にも、国民総体と政府総体の間で交換取引がなされるとみなすのでなく、財務業績としての純費用の分だけ国民純負担が生じることが示される。その意味では、わが国の独立行政法人会計基準の行政サービス実施コスト計算書も、同様の考え方に立っている。

企業会計の収益は、市場における財・サービスの経済価値を反映したものであるため、その犠牲（資源消費量）の貨幣価値と対応させて費用対効果を示す点に「財務業績」の理論的意味づけがある。しかし、政府会計における税収は、財・サービスの価値というより財源にすぎない。この限界を踏まえ、経済活動に伴う資源消費である費用と対応するものとして、収益を利用者負担に限定するのである。

（３）税 = 持分説

税 = 持分説では、税の非交換取引性に着目し、税収を対価性ある収益とみるのではなく、政府の持分増加となる財源とみなす（わが国の「特別会計等財務書類の作成ガイドライン」と同様の考え方）。ここでは、財源は強制的な資本注入とみなされ、国民からの出資による資本取引が財源措置化を通じて損益取引に転換されるとする。つまり税を金銭出資とみなし、それが目的別・性質別に内部取引を通じて資源配分されるとみる。税収を財・サービスの経済的価値を反映したものでなく単なる財源であるとみるのは、徴税が政府の非自律的活動であることを踏まえたものといえる。

もっとも、こうした内部振替を政府内部で行うことは、議会における資源配分と行政の執行とを混在させるほか、出資にかかる持分が経常的経費に充当されることと持分なり正味資産の概念をどのように関連づけるのかという問題を有している。単なる財源と経費内訳を示すだけならば、わが国の自治体で作成されている行政コスト計算書と構造的には同じであり、税 = 持分説の意味合いは持分経由の配分計算を介在させることにとどまる。他方、発生主義を採用して財源と費用を対応させるならば、予算も発生主義化しないと、財源調整で減

償却費等の非資金項目を修正しない限りは、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という課題が残る。

税 = 持分説における予算という政治的統制用具を会計的に扱おうとする試みは理解できる点もあるが、現行の予算制度を前提にして発生主義の持分説による会計を採用すると、政府における資源消費（会計）と配分（予算）の違いを統合することに苦しむ結果を招く（山本[2002]）。企業会計では、市場での配分結果が収益となる一方、資源消費は費用となることから、発生主義で期間業績を示す会計が事前の予算と切り離されても整合性が保たれることを忘れてはならない。

4．今後の課題

（1）会計基準検討のアプローチ

企業モデルとの整合性を追及するにせよ、これに代わる協働型・参加的な政府モデルを採用していくにせよ、政府の財源調達非自律性から、会計と資源配分計画である予算の関係をどう考えるかという課題に踏み込まざるを得なくなる。企業活動において会計は、経済主体としての活動成果を記録・測定し伝達するのが基本機能であり、資源配分は自らの努力では左右できない「見えざる手」の市場原理により実施される。このため、資源配分は経済主体の外部で、資源管理は経済主体の内部で分担される。ところが、政府活動では広義政府の議会において最終的な資源配分（予算）が確定し、行政においてその配分決定に従った政策執行が実施され、その執行過程での資源消費と資源充当を記録するのが会計の役割になる。ここでは予算と会計は広義政府内部で表裏の関係になり、両者を独立的に扱うことはできない。「予算会計」という企業会計にない概念が語られたりするのには、この特殊性による。

アングロサクソン諸国等における NPM では、資源管理と消費過程を企業モデルに準じて測定するだけでは事後的な情報を産出するにすぎないという限界を克服しようとする。仮想的な市場原理を機能させるには、市場価格に見合うコストで行政サービスを供給させる構造を確立すること、つまり、事前の資源割当にあたる予算段階で発生主義的な資源消費と成果認識が必要となるのである。NPM 型の政府経営においては、Chan[2001]が指摘するように政府部門におけるモデル X からモデル Y への移行がみられる(図表 6 参照)したがって、政府会計研究の課題は、NPM 型の政府経営を志向するならば、かかるモデル Y が民主的統制にどの程度調和するかを検討することである。

また、モデル Y は企業モデルの前提となる独立した経済主体たるエンティティ

ィとして政府を想定するが、近年における政府単独の問題解決能力の限界や住民や地域あるいは国際的な連携を含むガバナンスによる問題解決（宮川・山本[2002]）を志向するならば、第3のモデルZを開発することが必要になる。

図表6 モデルXとモデルY

比較の次元	モデルX	モデルY
予算と会計の関係	会計は予算に従う	会計は予算に影響を与える
強調されるアカウンタビリティ	階層的アカウンタビリティ 行政府の立法府への義務	政府の有権者・国民への アカウンタビリティ
主要な財務尺度	キャッシュ・フロー	資産、負債
統制	議会統制	人民統制
主要なアクター	政治家、法律専門職	会計士、監査人
採用国	欧州大陸諸国	アングロサクソン諸国

（2）非財務情報の扱い

企業モデルやNPMモデルを採用しても、政府活動の成果を企業の収益のように客観的な貨幣尺度で認識・測定することは困難である。確かに、政府を購入者と供給者に分離して両者の間に仮想的にせよ交換取引関係が成立すれば、購入者が支払う価格を収益とみなし供給者の費用との差額を純成果とみなすことは可能である。しかし、たとえ潜在的にせよ競争状態が成立するのは代替的な供給者を仮定できる場合であり、行政サービスには代替者が存在しないことが少なくない。この場合、国際的ベンチマーキングの結果を価格づけに活用できるものの、国情の違いを勘案しなければならないし、なによりも行政サービスは民間財・サービスと比べ、外部性が強く、こうした外部性は価格交渉で考慮できない。

したがって、活動成果を企業会計と同様の会計測定方法で認識することには限界があるし、誤った判断を招く恐れが強い。近年導入された政策評価制度も行政活動の事前および事後評価を実施するものであるが、もし会計的な成果測定が可能ならば、少なくとも事後評価を他の経済学的手法や社会学的手法を用いて行う必要性はなくなる。したがって、これらの政策評価制度は会計測定の限界を踏まえた措置と位置づけるのが妥当である。NPM先進国のニュージー

ランドにおいても最近政策評価研究を政府が主導しているのは、企業会計モデルの限界を補完する必要性を認識したためである。

もっとも、この会計測定の限界は会計的アプローチが政府業績の測定において無意味であることを意味しない。バランス・スコアカードの考え方により、公的部門の実務において多次元的な管理会計手法が生み出されているように、情報の統一的・集約的な測定構造に基礎をおく会計的アプローチは業績指標の包括的かつ効率的開発などに有用であると考えられる。

(3) わが国での課題

最後にわが国での課題を挙げておこう。

第1は、会計基準の設定母体である。政府活動においては資源配分と資源管理記録が密接な関係にあり、資源配分は高度に政治的な要素を含む。このため、政府会計では資源管理の測定における客観性と信頼性を確保するうえで政治的影響を排除することが要請される。政治的に決定された資源配分の執行結果が行政過程で政治的に歪められては民主主義に反するからである。しかしながら、わが国は会計基準を会計規定の1つと位置づけることから、これを行政府が設定してきた。特別会計の経理規定、特殊法人等や独立行政法人会計基準はすべて法律でなく政令や省令であり、行政府の決定である。こうした設定方式でよいかの検討が必要であり、問題を内閣府か財務省かという行政府内部の権限問題に帰着させるべきではない。

第2は、前述したモデルZ、すなわちガバナンス型の民主的統制モデルに対応する新しい会計概念の開発である。とくにこのモデルでは、エンティティ概念の見直しが求められる。ガバナンスによる問題解決は、1つの経済主体でなく複数の経済主体のネットワークや協働によって行われるからである。

第3は専門家団体および専門教育の育成・開発である。わが国では公認会計士協会が公会計特別委員会（現在は公会計委員会）を早くから設置して公会計原則等の検討を行ってきた。この活動は評価されるべきであるが、自治体の包括監査や独立行政法人監査さらには政府内部のNPM的経営改革の進展を踏まえると、企業会計、財政および経営の3分野の専門的知識と能力を有した人材の育成と専門職としての認定が求められていると考えられる。専門職大学院として会計専門大学院も発足したが、教育と同時に修了者を的確に認知して専門職として活用する施策が講じられねばならない。

以上

【参考文献】

- 公会計研究会、「特別会計等財務書類作成のガイドライン」、2000年
- 宮川公男・山本清、『パブリック・ガバナンス』、日本経済評論社、2002年
- 山本 清、「NPM とガバナンス」、『ECO-FORUM』Vol.18 No.2、1999年、
pp.7-12
- 、『政府会計の改革』、中央経済社、2001年
- 、「特別会計の財務書類のあり方について」、『特別会計の財務情報開
示に関する資料』、衆議院調査局決算行政監視調査室編、2002年
- Chan, J., “Global Government Accounting Principles,” unpublished paper,
2001.
- IFAC, *Governmental Financial Reporting : Accounting Issues and Practices*,
Study 11, 2000.
- 、*Transition to the Accrual Basis of Accounting Guidance for
Governments and Government Entities*, Study 14, 2002.
- Mautz, R.K., “Generally Accepted Accounting Principles and Federal
Government Financial Reporting,” *Public Budgeting and Finance*,
1991 Winter, pp.3-10.
- Metcalf, L., “Accountability and Effectiveness: Designing the Rules of the
Accounting Game” paper prepared for the EIASM International
Conference on Accounting for New Public Management, 1998.
- Mintzberg, H., “Managing Government Governing Management,” *Harvard
Business Review*, 1996 May-June, pp.75-83.
- Pallot, J. and K. Yamamoto, “Government OR Governance?” unpublished
paper, 2002.
- Power, M. and R. Laughlin, “Critical Theory and Accounting,” *Critical
Management Studies*, N. Alveon and H. Willmott eds., Sage, 1992.