

**予算編成と公会計制度の改革
財政法の視座から**

**前財務総合政策研究所研究部長
函館税関長
足立 伸**

2006 年3月

本論文の内容は全て執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ありません。

予算編成と公会計制度の改革

- 財政法の視座から -

1. 財政構造の質的改善と公会計のあり方

財政赤字の拡大にかかる政治過程についての分析においては、いわゆる財政錯覚¹や情報の非対称性²に起因して歳出拡大が生じ得ることが示されている。こうした観点からは、財政収支の改善のためには、財政にかかる透明性の向上といった財政制度に内在している財政規律を保持する機能に注目していくことが意味を持つことになる³。我が国においては、財政の透明性の向上については、公会計制度との関連において、既に、様々の議論が提起されている。例えば、発生主義によってバランス・シートを作成することによって、国の財政状況を明確化し、また、予算の効率的支出等を図るべきとの主張⁴や公会計に発生主義等の企業会計原則を導入することによって、財政事情を明確にするべき⁵等の主張がなされている。このような主張がなされる要因の一つとして、現行の現金主義による公会計制度では、国の財政事情の開示のためには不十分であるとの認識があるものと推察される。更には、我が国の予算では現金主義が採用されていることから、国の将来債務や保有資産の価値が適正に表示されていないために、単年度における収支にのみ焦点があてられ、中長期的な視点が欠けることになっているとの問題意識⁶があるものと考えられる。

既に、公会計では、国のバランス・シートが作成されるなど、国の財政事情の透明化に向けて大きな進展が見られている⁷。他方で、これまでの公会計制度のあり方に関する議論は、必ずしも、財政法における公会計制度の位置付けについての分析を基礎としたものとは言いがたい面もあるように見受けられる。そこで、本稿では、先ず、公会計制度が、予算との関連で、財政規律の保持のために如何なる機能を果たしているのかを分析した後、その限界を明確にした上で、今後、財政構造の質的改善の観点から、予算との関係で公会計制度の改善を図るとすれば如何なる制度改革が望まれるかについて議論することとしたい。なお、以下の議論は、予算との関係でのみ検討を行なっているものであって、決算との関係で、国のバランス・シートを作成する等により、透明性の向上を図ることとは、別の視点からのものであることを明確にしておきたい。

¹ James Buchanan and Robert Wargner, Deomocray in Deficit (1977) / 深沢実・菊地威訳「赤字財政の政治経済学」(1979年 文真堂)。

² Kenneth Rogoff, Equilibrium Political Budget Cycle, 80 American Economic Review 21-36 (1990)。

³ Alberto Alesina and Roberto Perotti, The Political Economy of Budget Deficits, 42 International Monetary Fund Staff Papers 1-31 (1995)。

⁴ 加藤秀樹「初試算 日本国のバランス・シート」文藝春秋1999年5月号

⁵ 経済戦略会議最終報告「日本経済再生への戦略」(1999年2月26日)

⁶ 加藤前掲注4。また、地方公共団体を念頭に置いたものであるが、こうした問題意識を提示したものとして、中地宏他「機能するバランスシート(中間報告) 東京都の経営を考える冷徹な用具」東京都発表資料(2000年5月)。

⁷ 財務省の委託を受けた「財政事情の説明手法に関する勉強会」は、2000年から「国の貸借対照表(試案)」を作成してきたが、2005年からは、財務省主計局が「国の財務書類」として、貸借対照表等を公表している。

2. 公会計制度の現金主義から発生主義への転換によって想定され得る利点

予算に関して、公会計制度を現金主義から発生主義へ転換させることから、想定され得る利点としては、以下のものが挙げられよう。なお、以下の(1)及び(2)は、本来は一体のものとして捉えられるべきものであり、特に、会計制度の転換を行財政改革の一環として捉える場合には、その他にも、様々な利点が指摘し得よう⁸。しかしながら、会計制度を行政管理の手段として設計する場合と透明性の向上等を目的として設計する場合では、例えば、行政管理の効率性を追求する場合には制度の高度化や複雑化をもたらしかねず、透明性の向上とは矛盾することとも考えられることから、制度の機能に着目して、便宜的に区分することにも意味があるものと考えられる。

(1) 発生主義による行政コストの把握による行政管理の効率化

公会計制度を現在の現金主義から発生主義に転換するとした場合の利点としては、行政活動のコストの把握が可能となることから、それを、業績評価等に活用することによって、行政の効率化を図ることが挙げられている⁹。かつては、行政活動は利益獲得を目的としたものではないため、公会計の目的は経営者による消費可能資金の効率性の測定にあるではなく、経営者が消費可能な資源の運用を左右する規制ないしは拘束をどこまで遵守したかを測定することにあるとの理解があった¹⁰。しかし、最近では、行政活動であっても企業と同様に期間損益を明確化することに意味があり、行政コスト¹¹に着目した場合には現金主義によることは適切とは考え難いとするとの主張がなされている¹²。また、諸外国においては、ニュー・パブリック・マネージメントの理論に基づき、行政コストの適正な把握によって行政の効率化を図るとともに財政にかかるアカウンタビリティの確保を行おうとする試みが始まっており、そうした改革の一環として、発生主義会計が導入されている¹³。また、企業においては、原価計算が経営管理の用具として認識され、企業の組織構造と結合して業績管理を目的とするものとして責任会計という名の下に会計情報システムが活用されているのと同様に、行政コストを把握し、行政の管理のために利用するとの考え方もある¹⁴。

こうした発生主義への転換の延長として、発生主義に基づく予算編成という公会計制度

⁸ United States General Accounting Office, Accrual Accounting Ch3(2000)では、「行政文化」の変化を促す、説明責任の向上に資する等の点が挙げられている。

⁹ International Federation of Accountants, Public Sector Committee Occasional Paper 3, Perspectives on Accrual Accounting 4-7 (1997)。

¹⁰ 醍醐聡「公企業会計の研究」(1981年 国元書房)3頁。

¹¹ ここでは、行政活動に要する費用をとりあえず行政コストと呼称しているが、その意味付け、定義等については、後述のように十分な分析が必要となる。

¹² 加藤前掲注4等。

¹³ 大住莊四郎「ニュー・パブリック・マネージメントによる財政システムの改革」『国民経済雑誌』第176巻第6号、1997年；大住莊四郎「New Public Managementの展望と課題」『神戸大学経済学研究』年報44、1998年；大住莊四郎「ニュー・パブリック・マネージメントの理念とMbRの運用に関する比較研究」『新潟大学経済学』年報23、1999年等。なお、ニュージーランドにおける発生主義の導入は、1990年代初頭のニューパブリックマネージメント理論が唱えられる以前のものであったが、業績評価を重視する企業経営手法や市場原理を行政運営に適用するという点を基本としたという点でニュー・パブリック・マネージメント理論と共通したものと理解し得よう。

¹⁴ Supra note 8, at 62; supra note 9, at 6.

の改革が唱えられることになる。ニュージーランド等においては、既に、８０年代末より、発生主義に基づく予算編成に移行が始まっており、これは、業績評価に基づく行政管理への移行と一体となったものである¹⁵。同様に、英国においても、２００１年度より、資源予算(resource budgeting)として、発生主義による予算編成が開始されているが、資源予算は同様の役割を果たすことが期待されている¹⁶。なお、我が国においては、２００１年１月から、政策評価を導入しているが、「評価結果をできる限り予算編成の過程においても活用する必要がある」¹⁷とされており、行政評価と予算の関係付けるものとして、行政コストの役割が重要となるものと考えられよう¹⁸。

（２）将来負担の把握等による透明性の向上

発生主義を導入することによって、行政コストが把握されることになれば、財政にかかる透明性が向上し、政府、あるいは、国会や国民が行政サービスを提供することに伴って将来発生することになる負担を踏まえた意思決定が可能となることになるとされている¹⁹。また、予算の配分に際しても、行政コストに配慮していくことによって、より適正な配分が可能となるとも考えられる²⁰。例えば、英国においては、資源予算を導入する利点として、こうした観点が強調されている²¹。

３．現金主義の合理性

以上のような公会計の発生主義への移行に伴って想定される利点についての分析を加える前提として、以下において、現金主義の合理性について検討を行なう。

（１）現金主義の財政法における意義付け

イ．財政法における現金主義

財政法では、「収入とは、国の各般の需要を充たすための支払の財源となるべき現金の収納をいい、支出とは、国の各般の需要を充たすための現金の支払をいう。」²²とされており、現金主義をとることを明確にしている。もっとも、財政法の規定によれば、「他の財

¹⁵ 足立伸「ニュージーランドにおける政策評価の予算への反映」『国際租税研究』６（２００１年）。

¹⁶ H. M. Treasury, Managing Resources-Full Implementation of Resource Accounting and Budgeting (2001) 17.

¹⁷ 政策評価制度の手法等に関する研究会「政策評価の在り方に関する最終報告」（２０００年）２５頁。同報告においては、「政策評価と予算の関係については、予算は、財政面の制約や国民世論など様々な要素を踏まえて総合的に判断されるものであることから、個々の評価結果を機械的に予算の配分額に結び付けることは困難であるが、評価結果をできる限り予算編成の過程においても活用する必要があると考えられる。このため、政策評価の実施の定着や評価によって得られる情報の精緻化・高度化を図るとともに、予算編成作業の実態、予算編成の制度的特徴に応じた政策評価と予算との適切な関係付けの在り方、また、そのために必要となる評価方法等につき、さらに検討を深めることも求められる。」としている。

¹⁸ こうした問題意識を示すものとしては、通商産業省政策評価研究会「政策評価の現状と課題～新たな行政システムを目指して～」（１９９６年）がある。

¹⁹ Supra note 9, at 6.

²⁰ 加藤前掲注４。

²¹ H. M. Treasury, Resource Accounting and Budgeting-A Short Guide to the Financial Reforms (1999) 5.

²² 財政法（昭和２２、法３４）第２条第１項。

産の処分又は新たな債務の負担に因り生ずるもの」²³も収入とされており、政府の保有する資産の売却収入や公債金収入は歳入として計上されることになること等から明確であるように、企業会計における損益計算上の現金主義とは異なり、キャッシュ・フロー会計と同様の機能を果たしているものと言えよう²⁴。

なお、このような財政法における現金主義については、「経理が単純で決算に便であるから、企業的でなく消費経済を基礎とする会計に適するものである」²⁵あるいは「国の一般会計のように現金の授受を経理することによってその経理目的を達し得る消費経済的会計について適用し得る方式である」²⁶とされているが、ここで言う消費経済の意味は不明確であって、仮に経常的支出の意味であるとすれば、一般会計歳出には経常的経費のみならず相当程度の投資的経費が含まれていること等に鑑みると一般会計を消費経済的会計とすることには問題がある一方で、公共事業関係の特別会計のように投資支出を行う特別会計が現金主義を取っていることを説明し得ないものと考えられる。他方で、キャッシュ・フローの把握によって一般会計の経理にかかる目的は達せられると理解する²⁷のであれば、それは単に現金主義を取っているという事実を説明しているに過ぎず、特に、上記2.のように行政コストの適正な把握を行うことに意義を見いだす観点とは相入れない面があることは否定し得ないことになる。

ロ．現金主義にかかる憲法上の要請

憲法第85条において、「国費を支出し、又は国が債務を負担するには、国会の議決に基づくを必要とする。」と規定されており、「『国費を支出し』とは、財政法の言葉によれば、『国の各般の需要を充たすための現金の支払』（財政法第2条）を行うことをいう。」とされている²⁸。このため、現金主義は憲法上の要請であるとも解せられよう。このように憲法第85条及びそれを受けた財政法において現金主義を規定した立法趣旨は明確ではないが、その目的は、憲法第83条に規定される財政処理権限の国会の議決主義に基づき、国会が財政統制を行うための手段として、現金主義が有用であることに求め得るものと考えられる。即ち、現金主義の特色は、単純性と明瞭性であり²⁹、言い換えれば、客観性と確定性³⁰が挙げ得る訳であり、現金主義をとることにより、国会による財政にかかる厳格な統

²³ 財政法第2条第2項。

²⁴ 従って、公会計について現金主義という用語を用いること自体が、企業会計における現金主義との混同を招き不適切とも考えられよう。

²⁵ 杉村章三郎「財政法（新版）」42頁（1982年 有斐閣）。

²⁶ 小村武「予算と財政法（改訂版）」47頁（1987年 新日本法規）。

²⁷ 牧野治郎篇「最新会計法精解」5頁（1997年大蔵財務協会平9）は、「消費会計とは、企業会計に対する言葉であり、行政目的に応じ、国の財産（特に現金）をどのように消費したかを記録、計算及び整理することを主眼とするものといえよう。」としているが、例えば、企業特別会計以外であっても現金主義から乖離した経理を行っていることに鑑みても、単に、現金主義をとることによって当該会計の設置目的に従った経理処理が達成される旨を述べているに止まるものと理解せざるを得ないと言えよう。

²⁸ 宮澤俊義「日本国憲法」714頁（1955年 日本評論社）。

²⁹ 高松和男「発生主義とキャッシュ・フロー会計 - 発生主義会計批判その1」山根編著「現代会計と測定構造」101頁（1969年 中央経済社）。

³⁰ 遠藤久男「エドワーズ＝ベル提案の位置 - その構造的特質の考察」江村稔編著「変動期の現代会計」121頁（1969年 中央経済社）。

制が可能となるものと考えられる。これに対して、発生主義をとれば、その適用に当たって行政による裁量性が拡大することは否定し得ざるところである。例えば、企業会計原則では、減価償却について、定額法、定率法等の複数の方法が認められているが³¹、国の保有する資産の全てについて、それぞれの資産の特性を踏まえて適当と考えられる減価償却の方法を法定することは實際上困難と考えられる³²。また、引当金の計上等に当たっては、その計上の要否や計上する場合の金額等の判断について裁量性を排除することは實際上不可能であるように考えられる³³。従って、国会による財政処理にかかる統制を徹底する観点からは、現金主義による経理は利点を有するものと考えられる³⁴。

また、企業会計においては、費用とは「企業の利益獲得活動によって企業から流出した価値の総計」あるいは「消費された原価」を意味し、収益とは「企業の利益獲得活動によって流入した価値の総計」あるいは「企業の生産物である製品、商品、役等物の販売あるいは提供によって流入した価値の増加のみならず、取引資産以外の資産の販売または交換からの利得および負債の有利な決済からの利得を含む」とされている³⁵のに対して、財政法においては、総計予算主義の原則を定めることにより国庫の各会計における現金の出入りが全て歳入及び歳出として予算計上されることによって国会の規制に服するものとなっている³⁶。このため、例えば、資産の取得にかかる支出は、企業会計では費用として計上されないが、歳出予算においては計上されることになる。また、国有財産の売却収入も、簿価での売却であれば企業会計では収益としても費用としても計上されないが、予算においては歳入に計上されることになる³⁷。従って、租税等の収納や国費支出等の財政処理について予算という議決形式による厳格な国会による行政の統制という視点が現金主義に反映されているものとも理解できるのではないかと考えられる。更に、財政法においては、企業会計においては費用に該当するものと考えられる債権免除等や国有財産の管理処分等については、特別の定めを置くことによって、法律に基づくことが必要とされており³⁸、予算による財政統制とは別途の国会統制に係らしめられている。

財政法第2条の趣旨を以上のように解する場合には、国会による財政処理にかかる統制の観点から、適切であると判断される場合には、必ずしも、現金主義による国会の統制に服さない場合もあり得ることになる。例えば、国会の議決を要するのは、国の行うあらゆる現金の支払ではなく「国の各般の需要を充たすための」現金の支払に限定されており、供託金の払い戻し等は、国の需要を充たすためのものではないとして、国会議決を必要と

³¹ 企業会計原則注解注 20。

³² 例えば、英国においては、大蔵省の作成するマニュアルにおいてすら、減価償却の方法を特定していない。HM Treasury, Resource Accounting Manual 3.2.26 (1998)参照。

³³ 引当金については、企業会計原則注解注 18 に定められているが、その政府の活動への適用に当たっては、行政府の判断によらざるを得ない。

³⁴ 小村武「予算と財政法(改訂版)」47頁(1992年 新日本法規)では、財政法2条につき、「国の財政活動の基本は、その活動に必要な財貨を取得し、これを適正に配分することにあることから、そのコントロールを確実に果たす方法としてこの方式が最も妥当とされる。」としているが、同旨であるものと考えられる。

³⁵ 黒澤清編集代表「会計学辞典」(1982年 東洋経済新報社)。

³⁶ 財政法第14条。

³⁷ 資産の購入についての現金主義と発生主義の取り扱いの差異については、5.(1).イにおいて詳述。

しないことになっている。また、国が郵便貯金事業を行っていた際の郵便貯金の払い戻しについても同様に国会の議決の対象とはなっていなかった³⁹。更に、財政投融资の貸出としての現金の支払等も、数量的規制になじみにくいこと等を理由として、財政法第44条に規定する資金の受払として、予算計上されていない⁴⁰。このように、国の行う現金の支出であっても、国会議決に馴染まない、あるいは、国会の議決に係らしめることが合理性を欠くこともあることが憲法上も想定されているものと解することが適当であるものと考えられる。

八．現金主義による経理

以上のように、憲法及び財政法における現金主義の規定を、国会による財政統制の手法と理解すると、公会計を経理する手法として、現金主義が必ずしも要請される訳ではないことになる。例えば、現在では廃止もしくは他の特別会計と統合されているが、以前は企業特別会計と称されていた特別会計（造幣局、印刷局、国有林野事業、アルコール専売事業、郵政事業の各特別会計。なお、国有林野事業特別会計は現在も存続）は、歳出歳入予算は現金主義により作成されていた一方で、各特別会計の設置法では、企業会計的要素を取り入れた会計処理を規定しており、すべて、減価償却を実施するとともに、未払金、未収金等を計上しており、現金主義から乖離した会計処理を行っていた。これは、企業特別会計が、国家独占的事業を自収自弁を前提として企業的に行っていたことに鑑みると、財政処理にかかる国会統制のあり方としては、各特別会計の現金主義による予算及び決算という形式は維持しつつも、個々の特別会計に企業的な経営判断に基づく自主的な裁量を認める方が効率的な事業の運営を期待し得るとの観点に基づいて、その経理の手法は現金主義ではなく発生主義の要素を取り入れていたものと理解され得るものと考えられる。また、企業特別会計に限らず、郵便貯金特別会法や簡易生命保険特別会計法のような特別会計でも現金主義から乖離した経理を行っていたが、これも同様の理由によるものと考えられる⁴¹。

他方で、予算と経理の手法を同じくすることが国会による財政統制の観点から適切と判断されるのであれば、消費経済的会計に限らず、事業特別会計等のように公共事業等の投資的事業を行う会計であっても税財源による一般会計からの繰入れが歳入の大宗を占めている等の事情から現金主義による経理が行われることになっている。また、国民年金等の保険事業を行う保険特別会計のような会計であれば、保険料徴収の現状に鑑み、現金主義を基本としつつも、未収金や引当金の計上等の部分的には発生主義的な経理が採用されることになっているものと理解されよう。

³⁸ 財政法第8条及び第9条。

³⁹ 小村前掲注2648頁。

⁴⁰ 財政制度審議会「財政投融资計画と国会の審議との関係についての報告」（1973年）

⁴¹ 国有林野特別会計については、今後は、目的が木材の供給から環境維持等へ変更が予想され、その性格が企業特別会計的なものとはなくなっていくことが予定されているが、企業会計的な経理が維持されていくものと考えられる。

二．会計年度独立の原則と現金主義

財政法 12 条は、各会計年度における経費はその年度の歳入を以て支弁するという会計年度独立の原則を掲げている。その趣旨は、一会計年度における歳出と歳入を明示的に関連づけるとともに、一会計年度内における歳入の使途を明確化することによって、歳出と歳入の対応性を欠く場合に生じかねない財政の健全性の喪失を防ぐことにあるものと考えられる⁴²。この目的は、上記のように客観性、絶対性という特質を有する現金主義を採用することによって、貫徹されることになるものと言えよう。例えば、歳入に未収金を計上した場合、たとえ相当の引当金を積んだとしても、会計年度独立の原則の有する財政の健全性の維持のための機能には影響が生じると言わざるを得ないものと言えよう。

(2) 現金主義の問題点と改革の方向

以上を踏まえると、予算編成において、憲法及び財政法が現金主義に求めている機能を犠牲にして、発生主義を導入することが適切であるのかという問題については慎重な検討が必要となるものと考えられる。これは現在の財政法に基づく予算制度が 60 年にわたって定着しており、その経過依存性(path-dependency)は捨象できないという視点のみからではなく国会による予算統制のあり方や財政規律の保持といった憲法や財政法の規定の立法の理念ともかかわりあう問題となる。

他方で、発生主義によって予算編成を行ったとしても、後述するようにキャッシュ・フローの計算は不可欠であるので、キャッシュ・フローを記載した予算と発生主義による予算の双方を国会の議決の対象とすることによってこの問題は解決できるのではないかと考えられ、また、それによって憲法上の要請も充たし得るものと考えられる。もっとも、そうした場合には、二種類の予算を作成することによるコストの増加は避け難いので、それによって得られる便益との比較考量が必要となることには留意を要しよう。

4．行政コストの把握の技術的限界

(1) 行政における期間損益概念の整理

発生主義により行政コストを算出しようとする場合には、期間損益概念との関連を整理することが不可欠であるものと考えられる。企業会計における期間損益の計算は、収益に対応した費用を計算することが基本であり、更に、原価計算においては、「あらゆるコストを製品原価としたいけれども、(販売費及び一般管理費は)それが不可能であるために、必要悪として、期間原価という原価概念を新たに設定せざるをえない」ことから、収益と費用の期間的な対応が求められている⁴³。このような企業会計における費用収益の対応を行政に応用して行政コストを試算しようとすれば、収益概念を整理することが必要になる。

⁴² 小村前掲注26 6 2 頁同旨。

⁴³ 岡本清「原価計算四訂版」(1990年 国元書房)107 8 頁。

政府による行政サービスや財を収益と観念するとすれば行政サービスの評価の方法を確定する必要があるが、そのために確立された手法は未だ存在していない。これに対して、税収を収益と観念することも理論的には考えられようが、その場合には、税収の経常的な性質に鑑みると現金主義的な経理にほぼ等しくなるものと考えられる。

従って、行政サービスの評価がなされて始めて、それに対応した行政コストの算定が可能になり、発生主義による予算編成も可能となると考えられる。なお、「成果と費用を包括的に対応づけて把握するアプローチから脱却して、外部性を考慮しない費用算定に特化することで資源消費過程の共通性から発生主義会計による統一的な把握が可能と考えるのである。」⁴⁴とする考えもあるが、行政活動に不可避免的に伴う外部性を捨象して行政コストを把握しても、予算配分にかかる意思決定について、有意義な貢献が期待し得るのか疑問が生じかねない。また、「資源消費過程」に着目しても、直ちに、費用の算定方法について結論を導きだすことが困難な場合も生じる。例えば、後述するように、わが国の年金制度は、強制的に徴収された保険料と税財源による国庫負担により運営されており、将来のための強制貯蓄と世代間の所得再配分という性格を併せ有しているが、この年金制度に給料の後払いとしての性格に着目して作成されている企業年金にかかる企業会計原則をそのまま適用することは出来ないとも考えられる。

このため、発生主義による予算編成を実施し、それによって行政コストの把握等を行なおうとするのであれば、行政サービスによってのもたらされる便益の数量的な把握のために、その計算手法についての更なる検討が必要となることに留意することが不可欠であるものと考えられる。

なお、そもそも、国が予算についての意思決定を行うに際しては、収益の獲得を目的とはせず、経済の安定、資源配分、所得再配分等の観点から判断を行っているのであれば、費用配分についても、こうした観点から行われるべきであって、「費用収益対応の原則」や「資源消費過程」に基づいて行ったとしても、その結果から何らかの結論を導きだすことには問題があるとの考え方もなり立ち得よう⁴⁵。しかしながら、行政コストの把握についての手法の不完全性を十分に認識した上で、予算配分の効率性を確保するための判断材料の一つとして、利用するのであれば、その有用性を完全に否定されることには必ずしもならないとも考えられるのではなからうか⁴⁶。

(1) 米国における行政コスト

米国においては、1994年政府管理改革法(Government Management Reform Act of 1994, PL103-356)によって、財務省が政府の財務書類(Financial Statement)を提出するこ

⁴⁴ 山本清「公会計 - 諸外国の動向とわが国へのインプリケーション」(1999年 日本銀行金融研究所IMSディスカッションペーパー) 2頁。

⁴⁵ 厳密な議論をすれば、社会厚生関数に基づいた費用便益分析がなされなければならないことになる。例えば、Robin Boadway「費用便益分析の原理」『ファイナンシャル・レビュー』2005年第3号参照。

⁴⁶ こうした考え方を展開するものとして土居丈朗「公会計、公的部門の財務分析とその活用」『公共部門の業績評価 井堀利宏編』第2章(2005年 東京大学出版会) 参照。

とになっており、その中で、行政コストが計算されている⁴⁷。この行政コストは、発生主義に基本的に基づいて計算されているが、他方で、計算された行政コストが予算の配分等についての決定に反映されたりするメカニズムは存在しておらず、十分な活用がなされているとは言い難い。その背景には、そもそも、米国議会がその予算の編成権についての権限を制約されることを望んでいないという要因もあるだろうが、行政コストの算定等の基礎となる会計情報の把握等が政府内で充分に行われておらず、会計検査院より無限定意見が得られていないこと⁴⁸やその作成に時間を要しすぎていること⁴⁹もその原因として指摘できよう。

５．発生主義に基づく予算編成

（１）我が国の予算制度と発生主義予算

財政法において現金主義が定められていることには理由があるとしても、年金債務や退職金債務等の国の将来債務の把握がなし得ないのではないかと、あるいは、減価償却や負債性引当等がなされていないことにより行政コストが正確に把握し得ないのではないかととの指摘がある⁵⁰。例えば、英国、ニュージーランドにおいては、発生主義に基づいた予算編成への移行の利点として、将来負担の明確化が強調されている。しかしながら、英国やニュージーランドにおいて発生主義への移行以前に議会に提出されていた現金主義に基づく予算は、各年度の支出額のみを計上したものであって、米国や我が国の予算のように、政府による債務負担を計上するものとはなっていなかったことに留意する必要がある。我が国や米国のような債務負担行為についてまで、国会の議決を要する国の場合には、そのメリットは多くはないものとも考えられる⁵¹。そこで、問題となり得る事項ごとに、発生主義に移行することによる利点が実際に生じるのかについて検討を加えることとしたい。

イ．資産の取得

資産取得の場合について、現金主義による予算計上、発生主義による予算計上、米国や我が国のように現金主義に加えて債務負担行為を予算計上する場合の比較を、総取得価格１，０００万ドルで、取得の年度に５００万ドルの支払いを要し（即ち、残額の５００万ドルは翌年度に支払い）、取得年度の減価償却が１００万ドル（資産の経済的耐用年数が１０年との前提で定額法を用いる）の設例を用いて示すと以下の通りとなる⁵²。

⁴⁷ 例えば、United States Treasury, Financial Report of the United States Government 2000 (2001)参照。

⁴⁸ United States General Accounting Office, U.S. Government Financial Statements(GAO-01-570T, March 30, 2001)参照。

⁴⁹ A message from the Secretary of the Treasury, in supra note47, at 1.

⁵⁰ 加藤前掲注4。

⁵¹ Supra note8, at 102.

現金主義	500万ドルを歳出計上。
発生主義	100万ドルを歳出計上。 (但し、500万ドルの支払いのために公債発行を要する場合には、公債発行について予算計上することはあり得る。)
我が国や米国	1,000万ドルの債務負担を予算計上。 500万ドルを歳出計上。 (但し、500万ドルの支払いのために公債発行を行なう場合には、別途の予算計上を要する。)

以上から、明らかとなるように、資産の取得を行なう年度においては、現金主義による予算計上では、資産の取得に伴う財政負担の全額が明確ではないが、発生主義であっても、資産取得に伴う財政負担の全額は明確とはならない。更に、発生主義の場合には、経済的耐用年数にかかる仮定や減価償却手法によって予算計上額が変化することになる。こうした点を踏まえると、我が国や米国の場合のような現金主義と債務負担行為による予算計上の場合が、将来負担についての情報量が最も多いことになる。

ロ．年金の将来給付

年金負債については、企業会計原則によれば、将来債務のような未確定な債務は全額が貸借対照表上の負債として計上されるのかは疑問であって、そもそも、貸借対照表能力が認められないとも解され得る⁵³こと等に配慮した検討が必要となる。従って、発生主義による予算編成を行なう場合であっても、年金の将来給付を計上すべきかについては、見解が分かれ得る。まず、年金制度が、賦課方式であるか、積立方式であるかによって、その認識について見解が異なり得るものと考えられる。賦課方式であれば、将来の税収を収入として認識し得ないと同様に、将来の年金支払いについても認識し得ないものと考えられる。積立方式であっても、米国の場合には、強制的に徴収される保険料に基づくものである等の公的年金制度の特徴に鑑みて、費用（負債）として認識していない⁵⁴。更に、計上するとしても、企業会計原則における年金給付債務の取り扱いにおける「過去の労働に対する対価」を基準とする取り扱いを公的年金に適用した場合には、どのような計上方法が適当であるか見解が異なり得る⁵⁵。

⁵² この設例は、supra note8, at 34 に基づく。

⁵³ 例えば、米国のバランス・シートには年金債務は計上されていない。Department of Treasury, Financial Report of the United States Government 1999; Federal Accounting Standard Advisory Board, Accounting for Social Insurance (1999)。

⁵⁴ Federal Accounting Standard Advisory Board, supra note 53 at 9. その理由付けは、Appendix A section-Basis for Conclusions-Section 2 参照。

⁵⁵ 会田一雄、小西砂千夫、高木雄三、兵藤廣治、村山徳五郎、横山和夫「国の貸借対照表の基本的考え方」21 - 4 頁（2000年）。

また、こうした年金の将来給付については、年金の制度設計にかかわる問題であって、予算に計上する場合には、かえって、予算が複雑化してしまい、透明性の観点からは問題となりかねず、また、国会による行政統制という予算の機能からは逸脱した性質の問題とも考えられる。このため、予算に計上するよりも、年金法案の国会での審議において、将来給付の設計についての議論がなされることが適当であると考えられよう。

八．偶発債務や融資

債務保証等の偶発債務や融資については、米国においては、損失の発生や貸倒れ等を見込んで、将来キャッシュフローを計算して、その純現在価値を予算計上することが求められている⁵⁶。こうした取り扱いが求められるのは、以前には、米国においては、債務保証や融資については、支出を要する段階で、予算計上することが求められていたためである⁵⁷。これに対して、我が国においては、融資については、当該年度の融資額の全額が予算計上される他、将来における融資の額も、債務負担として、法律もしくは予算総則によって、国会の議決を受けることになる。偶発債務についても、法律または予算総則により、債務負担を行なうことについて、国会の議決が、その限度額全額に必要とされている。従って、国会による統制の程度は、我が国の場合が米国に比べて厳しいものと考えられる。なお、こうした債務負担についての将来キャッシュ・フローの分析は必要であろうが、米国においても、その手法が十分に確立されているとは言い難い⁵⁸。

二．公務員の退職給付

公務員の退職給付引当金については、発生主義に基づき予算計上する方が、提供されている行政サービスの費用を明らかにする観点から適当であるとも考え得る。他方で、公務員の年齢構成がほぼ均等となっている等の事情から、毎年度の退職給付についての支出がほぼ同額であれば、発生主義に基づく利点は多くないとの指摘もなされている⁵⁹。

(2) キャッシュ・フロー会計の必要性

公会計制度を改革し発生主義を導入した場合であっても、キャッシュ・フロー会計は引き続き不可欠となる。これは、企業と同様に政府においても現金収支予算(cash budget)が必要となるためである。このため、発生主義会計による予算とキャッシュ・フロー会計による予算の双方が必要となり、その両者の間の関連について整合性を確保することが必要となるとともに、そうした作業を行なうに伴うコストは増加していくことになる。従って、発生主義会計による予算の導入によって得られる便益と比較して、こうした予算制

⁵⁶ 1990年連邦融資改革法第504条(Federal Credit Reform Act of 1990, 2 U.S.C. § 661c)。

⁵⁷ Stevens Redburn, How Should the Government Measure Spending? The Uses of Accrual Accounting, in *supra* note9, at 46.

⁵⁸ この点を批判するものとして、Stewart Myers & Richard Brealey, *Principles of Corporate Finance* 696-7 (6th ed. 2000)がある。

⁵⁹ *Supra* note8, at 104.

度の改革が適当かについても検討が必要となるものと考えられる。

米国においては、PPBS（Planning, Programming, Budget System）が十分な成果を達成しえない一方で、その事務負担が極めて大きかったことから失敗におわったとされていることにも鑑みて、発生主義の導入による成果と費用を十分に把握することが、今後、必要となるものと考えられる。

（３）資本予算による意思決定

有料道路事業といった個々のプロジェクトについては、将来キャッシュ・フローを推計し現在価値に割り戻して収支計算を行うという資本予算（capital budgeting）による意思決定モデルが利用し得る。資本予算は、現行の公会計における現金主義に基づく予算と直截に結びつくという利点を有しており、また、これによって、行政コストの把握も可能となる。しかしながら、こうした資本予算の利用が可能な事業は限定されるために、予算とは切り離して、個々のプロジェクトごとの活用を行なうことが適当ではないかと考えら得る。なお、資本予算に関しては、将来キャッシュ・フローの予測の困難性、外部経済効果を捨象することの問題点等の制約があることに留意が必要となる。

６．発生主義導入に伴う問題

（１）移行時の経過的な問題

当然のことながら現金主義から発生主義への移行の当初は、歳出面にあっては、退職給与引当金、負債性引当等に配慮することを要することになるため歳出が増加することとなる。一方で、歳入面にあっては、税収等については、納期の一定している収入はその納期末日の属する年度とされる等⁶⁰、発生主義的な取り扱いが既になされていることから、ほとんど変化が生じないものと考えられる。このため、一時的な歳出と歳入のアンバランスが生じることになる。しかし、予算編成を現金主義に基づくとしても発生主義に基づくとしても、引当金等の計上が適正に行われているのであれば、所要経費のファイナンスという観点からは長期的には同等の結果となるものと考えられる。

（２）意思決定についての問題

財政支出に関する意思決定という観点からすれば、政府は将来についての完全な情報は有していないとの前提に立つと、現金主義による方がより多くの情報に基づいた決定を行い得るという点では望ましいということになる。例えば、特定の行政財産について減価償却を行う場合には、当該行政財産を将来的に更新することを前提とした予算の配分を当該行政財産の取得時から行うことになるが、現金主義により予算を編成する場合には、当該財産の更新の判断は当該財産の用途廃止がなされた時点で、その時点における財政事情や

⁶⁰ 予算決算及び会計令第１条(昭 22 勅令 165)。

経済情勢等を踏まえて判断し得ることになる。これを言い換えれば、企業においては、減価償却は、費用要素、収益要素としての機能のみならず自己金融の手段としての機能を果たしているが⁶¹、財政について考えれば、財政は景気調整機能や資源配分機能を果たしていくことが期待されている訳であり、減価償却に自己金融的機能を果たすことを求めるならば、景気調整機能や資源配分機能と矛盾する局面が生じるということの意味する。特に、行政運営の効率化のために個別行政官庁の自主性を重視する場合には、こうした景気調整や資源配分機能との齟齬は大きなものとなりかねないものと考えられる。従って、小国の場合や地方自治体のような場合のように、財政が景気調整や資源配分に大きな機能を果たすことが期待されていないのであれば、予算を発生主義に行うことには行政の効率化等の面で果たす意義は大きいものと考えられるが、財政の役割が大きな我が国のような場合にあっては、発生主義によって、予算を編成することは、弊害が生じかねないとも考えられる。

(3) 透明性の問題

発生主義の導入により、いわゆる創造的会計 (creative accounting) の余地が拡大し、かえって財政の透明性が低下することも懸念される⁶²。例えば、予算計上の先送り等の問題が生じかねないとともに、仮に、そうした予算操作が行なわれなくとも、常に予算操作の可能性についての分析が必要となる等の問題が生じかねない。そして、こうした分析のためには、極めて専門的知識が必要となるので、財政規律の維持のコストが増大するという問題も生じる。他方で、将来債務への配慮の必要性や減価償却や負債性引当を行った場合の財政の状況についての開示等については改善を行っていくことは、透明性の観点からは必要であるものと考えられる。

7 . 結びに代えて

(1) 技術的な問題の解決に向けた更なる検討の必要性

以上述べたように発生主義の導入には、財政民主主義との整合性、財政の有する景気調整機能、資源配分機能、所得再配分機能等の維持との両立、行政サービスの評価と行政コストの算出についての手法の未成熟といった検討すべき課題が多数残されていると言っても過言ではないものと考えられる。但し、キャッシュ・フローと発生主義による二種類の予算を作成することによってこうした問題が解決される面もあることは留意すべきであり、未解決の課題の存在を理由として、発生主義の導入について否定的な結論を導き出すことには慎重であるべきであろう。しかしながら、行政サービスの評価の手法等の技術的な諸課題が解決されない以上、発生主義による予算を編成することによっても、予算配分の効

⁶¹ 黒沢清「近代会計学体系 II 損益計算論」194 頁(1968 年 中央経済社)

⁶² Alberto Alesina and Roberto Perotti, Fiscal Discipline and the Budget Process, 80 American Economic Review 403 (May, 1996).

率化等の利点が十分に得られるとは考え難い。従って、発生主義の導入に伴って政府全体として負担すべき費用が、発生主義によって得られる便益を上回るという目処が立たない以上、発生主義による全面的な予算編成に直ちに着手することは時期尚早と言わざるを得ないのではなかろうか。他方で、行政活動によっては、その行政サービスの提供によって期待される便益等の貨幣数量的な把握が容易であって、発生主義により行政コストの把握が可能なものもあるものと考えられる。こうした行政活動については、その効率化を促す観点からも、行政コストの把握がなされるべきであって、そうした作業が試行的に実施されるとすれば意味のあることであろう。

例えば、英国においては、1993年に資源会計の導入を決定して、1998年度においてその完全実施を行い、資源予算については2000年度から実施というスケジュールになっていた⁶³。わが国の場合には、予算制度が以前の英国に比べて遥かに予算統制の機能に優れていることを勘案すれば、発生主義会計を導入するとしても、英国程度の準備期間を置いた上で導入していてもよいのではないかと考えられる。

(2) 当面の公会計制度改革にかかる視点の方向

以上のように、行政活動の期間損益の適正な把握のためには、発生主義の導入が必要となるが、発生主義の導入はそのための必要条件とはなり得ても十分条件ではなく、直ちに行政コストの貨幣数量的な把握という成果が得られるとは考え難いと考えられる。しかしながら、行政活動にかかるコストの把握に至らないまでも、発生主義を導入することによって、国の財政状況の透明性の向上に資するような国の将来債務等を明示するような資料等を作成することによって、財政上の情報開示の向上に繋げていくことは意味のあることであるものと考えられる。従って、公会計制度改革にかかる視点としては、こうした行政コストの把握を主眼に据えることとなるとしても、当面は、行政活動にかかるアカウンタビリティの確保の観点から、透明性の向上を目的として、財政にかかる情報開示の推進という視点を加えることが重要となるものと考えられる。こうした視点に基づいた検討においては、憲法第91条において、内閣の財政状況の報告義務が定められ、財政法第46条において、予算、決算、国債及び借入金、国有財産等についての報告義務が定められている等、既存の立法に既にこうした視点が反映されていることの趣旨を踏まえつつ、今後、現行の制度を向上させる上で何が求められているのかに焦点を当てることが必要となるものと考えられる。従って、例えば、既に、国のバランス・シートの作成は行なわれているが、これにくわえて、その限界を認識しつつも、行政コストの試算を行っていく試みを始めていくことが、現在の悪化した財政構造の改革を図る上でも、求められているものと考えられる。その際には、例えば、ODAや投資的事業等の先ずは行政コストの計算になじみやすいと考えられる事業に着目していく等の視点が重要であろう。

⁶³ HM Treasury, Resource Accounting and Budgeting-A short guide to the financial reforms (new edition) 3 (1999).