

## 予算改革と公会計改革



東京大学名誉教授 神野 直彦

「公会計改革」とは公会計に発生主義会計を導入することだと理解されている。しかし、予算と公会計を混同すると、社会そのものが崩壊してしまう恐れがある。というのも、市場社会は「お金儲けをしても良い経済」である市場経済と、「お金儲けをしてはならない経済」である財政とが、車の両輪となって有効に機能しなければ発展しないからである。

企業は「お金儲けをしても良い経済」で活動する経済主体である。企業活動の目的は、市場社会で「お金儲け」をすること、つまり利潤を最大化することが目的である。したがって、企業活動の結果を記録する企業会計では、発生主義を採用せざるをえないのである。

利潤とは販売価格と費用との差額である。利潤が生じているか否かを判断する費用計算では、原材料費用や人件費などの要素費用などを合計しただけでは完結しない。生産する際に使用した機械設備などの資本財の減耗部分、つまり減価償却を計上しておく必要がある。そうしなければ、生産過程で消耗した費用をすべて計上したことにはならず、利潤を過大に表示してしまうからである。つまり、企業会計では利潤を確定するために、発生主義会計を採用せざるをえないのである。

ところが、中央政府にしる地方自治体にしる、政府という経済主体は、「お金儲けをしてはならない経済」である財政の経済主体である。したがって、利潤を確定する必要のない政府という経済主体の経済活動の記録に、発生主義を導入しても意味がないのである。

というよりも、政府という経済主体の経済活動は、市場原理にもとづくのではなく、すべて「予算書」という文書に盛り込まれて、民

主主義にもとづいて決定される。予算書とは統治者が被統治者である社会の構成員に対して、収入と支出に関する権限付与を要求する許可要求書である。しかも、ひとたび被統治者の合意が得られると、統治者に強制力を伴う収入と支出の権限を与える権限付与書となる。そうだとすれば被統治者が統治者となる民主主義社会のもとでは、予算書を通じて被統治者が統治者をコントロールできるように、予算書には統治に必要なすべての収入と支出が盛り込まれていなければならないのである。

したがって、予算書では総計主義が採用されることになる。利潤の最大化という経済的パフォーマンスを追求する企業という経済主体と相違して、政府という経済主体では、租税収入から徴税費用を控除した差額のみを計上するような純計主義は認められない。すべての現金収入とすべての現金支出を計上する総計主義にもとづいて、発生主義ではなく、現金主義が採用されることになる。

発生主義を導入するという公会計改革は、予算改革ではない。そもそも予算は現金主義にもとづかざるをえないからである。公会計改革とは決算にかかわる改革なのである。

しかし、政府という経済主体と、企業という経済主体とでは、予算と決算の意義が正反対であることを忘れてはならない。企業の経済活動では予算に拘束されることなく、市場動向に対応して自由に意思決定がされる。そうした企業活動が、決算としての企業会計によって評価されることになる。

ところが、政府という経済主体は予算に拘束され、決算が予算ほど意味がない。決算では予算どおりに執行されたか否かという合法

性が問われることになる。決算の意義は二つしかない。一つは不正・不法の政治的責任を追及することである。もう一つは次の予算編成に活かすことである。

決算の意義が、予算どおりに執行されるか否かという合法性を問うことであるとすれば、決算も予算と同様に、現金主義にもとづいて作成せざるをえない。ところが、公会計改革とは公会計に、企業の決算である企業会計と同様の発生主義を導入することだと考えれば、それは政府の決算への発生主義の導入を意味することになる。もちろん、政府の決算は、あくまでも現金主義にもとづいて作成する必要がある。そうなると、公会計改革は予算が決定どおりに執行されたか否かをチェックする現金主義にもとづく決算書に加えて、発生主義にもとづく決算書を作成することだといえることができる。

現金主義にもとづく決算書に加え、発生主義にもとづく貸借対照表や行政コスト計算書などの決算書を作成する意味は、ニュー・パブリック・マネジメント（NPM）の動きと結びついて展開してきた。NPMとは民間企業の経営管理手法を、政府にも適用して、行政の効率化を図ることだと理解してよい。しかし、NPMには二つのタイプがある。一つはアングロ・アメリカン型のNPMである。もう一つはスカンジナビアン型のNPMである。

アングロ・アメリカン型のNPMでは、政府という経済主体と企業という経済主体とは、本質的に異質な経済主体であることを認めない。これに対してスカンジナビアン型NPMでは、政府と企業は異質な経済主体であることを認めた上で、企業の経営管理手法で政府にも適用できるものを導入しようとする。日本ではスカンジナビアン型NPMがなおざりにされ、それが公会計改革にも影を落しているといえる。

既に述べたように、政府という経済主体における決算の意義は、二つしかない。一つは、決算の審議で明らかになった事実について、

選挙などを通じて政治的責任を追及することである。もう一つは、次の予算編成に決算からの教訓を活かすことである。不法・不正の政治的責任を追及するには、決算が予算と同様の形式で作成されている必要がある。そうだとすれば、予算とは相違する形式で決算書を作成する意義は、予算編成に有効に活用できる情報を提供することが重要となる。

公会計改革の意義が、行政の効率性を高めるために、予算編成に活用できる情報だとすれば、スカンジナビア諸国のように、予算編成過程に決算情報を活かす手続きが組み込まれている必要がある。しかし、そうした決算情報を活かす予算編成過程が、日本で形成されているわけではない。

しかも、日本では決算改革としての公会計改革には情熱が傾けられるものの、予算改革には取り組みの意欲が見られない。政府という経済主体の性格を考えれば、決算改革よりも予算改革が重要である。ヨーロッパをみれば、政府機能の拡大にともない、財政の計画性や効率性を高める予算改革が重視されている。

そうした結果として、ヨーロッパの地方予算には複式予算制度が導入されている。日本でも少なくとも、複式予算制度については導入を検討してもよいように思われる。

#### 著者略歴

神野 直彦（じんの・なおひこ）

1946年埼玉県生まれ。東京大学経済学部卒業後、日産自動車を経て同大学大学院経済学研究科博士課程修了。大阪市立大学助教授、東京大学助教授、同大学・大学院教授、関西学院大学・大学院教授等を経て、現在、地方財政審議会会長、東京大学名誉教授。

専攻は財政学・地方財政論。

著書に『「分かち合い」の経済学』（岩波書店）、『希望の島』への改革—分権型社会をつくる—（NHK出版）、『地域再生の経済学』（中央公論新社・2003年度石橋湛山賞受賞）、『財政学』（有斐閣・2003年租税資料館賞受賞）、『人間回復の経済学』『教育再生の条件』（岩波書店）、『財政のしくみがわかる本』（岩波ジュニア新書）、『税金常識のウソ』（文春新書）等がある。