

私の学問的価値観

—法律学と会計学の接点としての公会計研究—

小林 麻理

8 March 2025

プロローグ
法学部・法学研究科から商学研究科へ

2つの修士論文と博士学位論文

1982年3月早稲田大学大学院法学研究科修士課程

「憲法における自然法思想の再構成の試み

—A. Kaufmannの法存在論にその手がかりを求めて—」

1989年3月早稲田大学大学院商学研究科博士前期課

「政府・自治体における会計とゼロベース予算

—管理会計思考による政府・自治体会計の再編成—」

2001年3月 学位論文

『米国における政府管理会計システムの研究』

1982年3月早稲田大学大学院法学研究科修士課程
「憲法における自然法思想の再構成の試み
—A. Kaufmannの法存在論にその手がかりを求めて—」

目次

第1章 日本国憲法における根本規範としての自然法思想の位置づけと現実の自然法援用例の吟味及び考察

第1節 日本国憲法における自然法思想の位置づけ

第2節 人権の実現と現実における普遍原理としての自然法の援用

—従来の自然法把握及び現実の司法過程における自然法の援用例とその検討—

第2章 戦後ドイツにおける自然法「再生」の現象—カウフマンの法存在論考察の前提として—

第1節 戦後ドイツをとりあげる理論的必然性

第2節 ドイツ戦後の再生自然法論序説—近代自然法の素描—

第3節 戦後ドイツにおける「自然法再生」をもたらしたナチス・ドイツの問題状況の把握

第4節 戦後ドイツにおける性急な自然法への訴えの状況—理論と実際—

第5節 自然法再生の状況に対する批判と自然法の理論的再構成

第3章 アルトゥール・カウフマンの法存在論—自然法の歴史的被制約性と法の存在論的構造

についての前提的考察

第1節 カウフマンの視点とその意図するところ—カウフマンのテーゼ—

第2節 絶対主義的自然法に対する批判

第3節 法実証主義に対する批判

第4節 形而上学の不可避性

第5節 実証主義と観念論的自然法論の両者に対する批判—法の存在論的考察への序説—

第6節 相対主義の克服—法の存在論的構造把握の前提として—

第7節 法の歴史性の問題—法の存在論的構造把握の必要性—

目次

第4章 カウフマンの法存在論—法の存在論的構造と法実現の問題—

第1節 法の存在論的構造

第2節 実存と本質との存在論的相違による法の歴史性の意義の理解

第3節 法律と法—法実現の問題—

第5章 カウフマンの法存在論を基礎とした人権保障の考察とこれからの課題

1989年3月早稲田大学大学院商学研究科博士前期課程
「政府・自治体における会計とゼロベース予算
—管理会計思考による政府・自治体会計の再編成—」

目次

序章 政府・自治体会計とゼロベース予算の意義

第1章 政府・自治体における会計の意義と問題点

第1節 政府・自治体における会計の重要性と特殊性

第2節 政府・自治体における会計の定義と種類

第3節 政府・自治体警戒における費用・収益概念—問題の核心をなすものとして—

第2章 わが国における政府・自治体会計

第1節 国の会計制度

第2節 地方自治体の会計及び監査

第3節 わが国の政府会計の問題点と課題—国の場合—

第4節 わが国における自治体会計の問題点と課題

目次

- 第3章 アメリカにおける政府・自治体会計
 - 第1節 アメリカにおける政府・自治体会計の特質
 - 第2節 アメリカにおける政府・自治体会計の基本的枠組み
—FASBの概念意見書第4号を基礎として—
 - 第3節 連邦政府における会計制度
 - 第4節 州および地方政府における会計制度
- 第4章 アメリカの政府・自治体におけるゼロベース予算
 - 第1節 ゼロベース予算の意義と特質
 - 第2節 連邦政府におけるゼロベース予算
 - 第3節 州政府におけるゼロベース予算
 - 第4節 地方政府におけるゼロベース予算
 - 第5節 政府・自治体におけるゼロベース予算の種類

目次

第5章 ゼロベース予算とサンセット法

第1節 サンセット法の意義と特質

第2節 ゼロベース予算とサンセット法の関連性

第6章 政府・自治体会計の今後の展望

第1節 政府・自治体会計のEDP化

第2節 政府・自治体会計の今後の展望—残された課題—

第3節 州政府におけるゼロベース予算

『会計検査情報』 連載14回
「顧客志向の効率的な政府を実現する公会計制度改革」
第1回（第2370号2000年11月9日）～第14回（第2423号2001年12月13日）

「顧客志向の効率的な政府を実現する公会計制度改革」

- 第1回 米国の財政改革のコアにあるもの
- 第2回 財政改革の推進力となるCFOA
- 第3回 85年GAO報告書の鮮烈な問題意識
- 第4回 問題解決の概念枠組みとメカニズム
- 第5回 計画への迅速な反映が業績評価の核心
- 第6回 的確な指標で評価の有効性をアップ
- 第7回 経営改革努力とGPRAで相乗効果
- 第8回 財務管理の精緻化へ法、基準を整備
- 第9回 重要な財務測定指標となるコスト
- 第10回 管理会計基準と原価情報の要件
- 第11回 諸局面で合目的的な原価情報の識別を
- 第12回 政府会計改革の国家意思担うJFMIP
- 第13回 使命達成を支える会計ITの要件
- 第14回 米国の戦略・体系的な手法を手本に

学位申請論文
「米国における政府管理会計システムの研究」
2001年3月

第1部 政府管理会計システムの意義

第1章 政府管理会計システムの特徴と問題点

第1節 政府管理会計システムの重要性

第2節 わが国における政府管理会計システムの特徴と問題点

第3節 米国における政府管理会計システムの特徴と問題点

第2章 政府管理会計システムにおけるアカウンタビリティの重要性

第1節 わが国政府における財政民主主義とアカウンタビリティ

第2節 政府管理会計システムにおけるアカウンタビリティの重要性

第3節 米国における財政改革とアカウンタビリティ

第4節 わが国の政府管理会計システムにおけるアカウンタビリティ確立の必要性

第3章 政府管理会計システムにおける会計情報システム

第1節 政府管理会計システムにおける会計情報システムの重要性

第2節 米国連邦政府における会計情報システムの意義

第3節 連邦政府における会計情報システムの確立

第4章 政府管理会計システムにおける戦略計画と業績評価のリンケージ

第1節 政府管理会計システムにおける戦略計画と業績評価のリンケージの重要性

第2節 戦略計画と業績評価のリンケージに関する1991年GAO調査

第3節 戦略計画と業績評価の有効な連携システムの構築

第2部 米国連邦政府における管理会計システム

第5章 連邦政府における財政改革の経緯

- 第1節 連邦政府における財政改革の基礎
- 第2節 連邦政府における管理会計システム改革
- 第3節 連邦政府における管理会計システム精緻化の推進

第6章 米国連邦政府における戦略計画システム—米国連邦政府における政府業績成果法—

- 第1節 GPRAの基本スキーム
- 第2節 GPRAの実施プロセス
- 第3節 GPRA実践事例とそのインプリケーション

第7章 米国連邦政府における予算管理システム

- 第1節 米国連邦政府における予算管理システムの概念フレームワーク
- 第2節 予算管理システムの諸段階とその連携システムの構築
- 第3節 予算管理システムのメカニズム
- 第4節 連邦政府の予算管理システムにおける会計情報の役割

第8章 米国連邦政府における業績評価システム—政府におけるコストマネジメントと業績評価—

- 第1節 米国連邦政府における生産性改善プログラム
- 第2節 「民間部門の業績測定指標の政府における適用可能性」に関するNAA・AGA共同調査
- 第3節 政府におけるトータルコストマネジメントと業績評価システム

第9章 米国連邦政府における管理会計基準

- 第1節 連邦政府における管理会計基準とアカウンタビリティ
- 第2節 管理会計システムにおける原価情報の役割
- 第3節 わが国政府会計システムに対するインプリケーション

第3部 米国地方政府における管理会計システム

第10章 米国地方政府における財政改革の経緯

第1節 米国地方政府における財政改革と会計原則の設定

第2節 州および地方政府における財務報告

第3節 1990年代における州および地方政府の財政課題とマネジメント意識の高揚

第11章 米国地方政府における戦略計画システム

第1節 政府における戦略計画の設定プロセス

第2節 政府における戦略計画に影響を与える要因

第3節 政府会計における戦略計画の有用性

第12章 米国地方政府における予算管理システム

第1節 米国地方政府における予算管理システムの実態

第2節 コネチカット州における自動予算管理システム

第3節 米国地方政府における予算管理システムの重要性

第13章 米国地方政府における業績評価システム

第1節 地方政府の業績評価システムにおけるSEAの重要性

第2節 ポートランド市におけるSEA報告

第3節 日本の地方自治体の業績評価システムに対するインプリケーション

第14章 米国地方政府における活動基準経営

第1節 サービス提供活動における活動基準経営

第2節 サービス提供活動におけるABMの有効性

第3節 インディアナポリス市におけるABMの実践

第15章 米国地方政府におけるアウトカム・マネジメントシステム

第1節 サニーベイル市における問題状況と財政改革

第2節 アウトカム・マネジメントシステムの構造

第3節 アウトカム・マネジメントシステムにおけるフィードバック機能の重要性

第4部 政府管理会計システムの展望と課題

第16章 米国における政府管理会計の展望と課題

—政府管理会計システムにおけるVFM監査の重要性

第1節 米国における政府管理会計の課題

第2節 米国政府管理会計システムにおけるVFM監査の重要性

第3節 VFM監査の重要性と米国における政府管理会計システムの展望

第17章 わが国における政府管理会計システムの展望と課題

—管理会計システムによる政府会計の再構築—

第1節 わが国における政府管理会計システムの展望と課題

第2節 政府管理会計システムにおける活動基準予算の重要性

第3節 政府における戦略計画と業績評価のリンケージの重要性—バラン宇都・スコアカードと統合的業績評価システム—

第4節 わが国の政府管理会計システムにおけるアカウンタビリティ確立の必要性

結章 総括と展望

第1節 本研究の要約

第2節 本研究の結論

引用・参考文献

本論

『政府管理会計
—政府マネジメントへの挑戦—』 敬文堂
2002年1月

「はしがき」から

アメリカ合衆国建国の父トマス・ジェファースンはかつて、政府会計について次のように述べた。

「わが国の財政システムを単純化し、議会の全構成員の理解を得られるようにすることが極めて重要な目的である。現在のシステム全体は測り知れない霧に包まれている。私が注意を怠らぬにいたいことは、すべてを中枢部門で処理するために勘定形式を単純化するということである。われわれは、議会の全構成員のみならず、わが国の全ての人々が、わが国の会計帳簿が企業の会計帳簿と同じくらい明確で簡単に理解できるものであること望んでい

る。」
このジェファースンの言葉は、今なお、米国会計検査院が1985年に議会に提出した会計システム改善に関する調査報告書の冒頭に引用されている。

「はしがき」から

本書においては、管理会計アプローチによる財政改革の必要性という意識が希薄であり、国民、住民監視の圧力が、まだそれほど強く機能していないわが国において、政府管理会計システムという概念を提示するとともに、そのフレームワークと手法を明らかにし、政府会計を計画・コントロールシステムとして再構築することを意図している。政府管理会計システムという基本概念を提示し、政府管理会計システムを構成する戦略計画システム、予算管理システム、行政管理システム、コスト・マネジメントシステムのフレームワークと手法を論じることにより、わが国の財政改革に求められる政府管理会計システムの新たなアプローチと手法を提言するものである。

「はしがき」から

本書は、私が早稲田大学法学部を卒業し、法学研究科で憲法を専攻した後、実務のエキスとしての会計学を志し、恩師西澤脩教授に師事した1987年から一貫して抱いていた問題意識、すなわち、最大の利害関係者を擁している政府会計の研究がなぜ進まないのか、政府会計システムの改革が進展しないことになぜ誰も異議を唱えないのか、という基本的な問題意識に基づいて行ってきた研究を集約したものである。法律学から会計学への転身は、かなり大胆な決意であったが、これにより、行財政改革に真に必要とされる理論的フレームワークの検証を行うことができ、そしてさらにこの理論を実務に融合させる大きなミッションをもつことができたと考えている。

そして、わが国は今現在においても

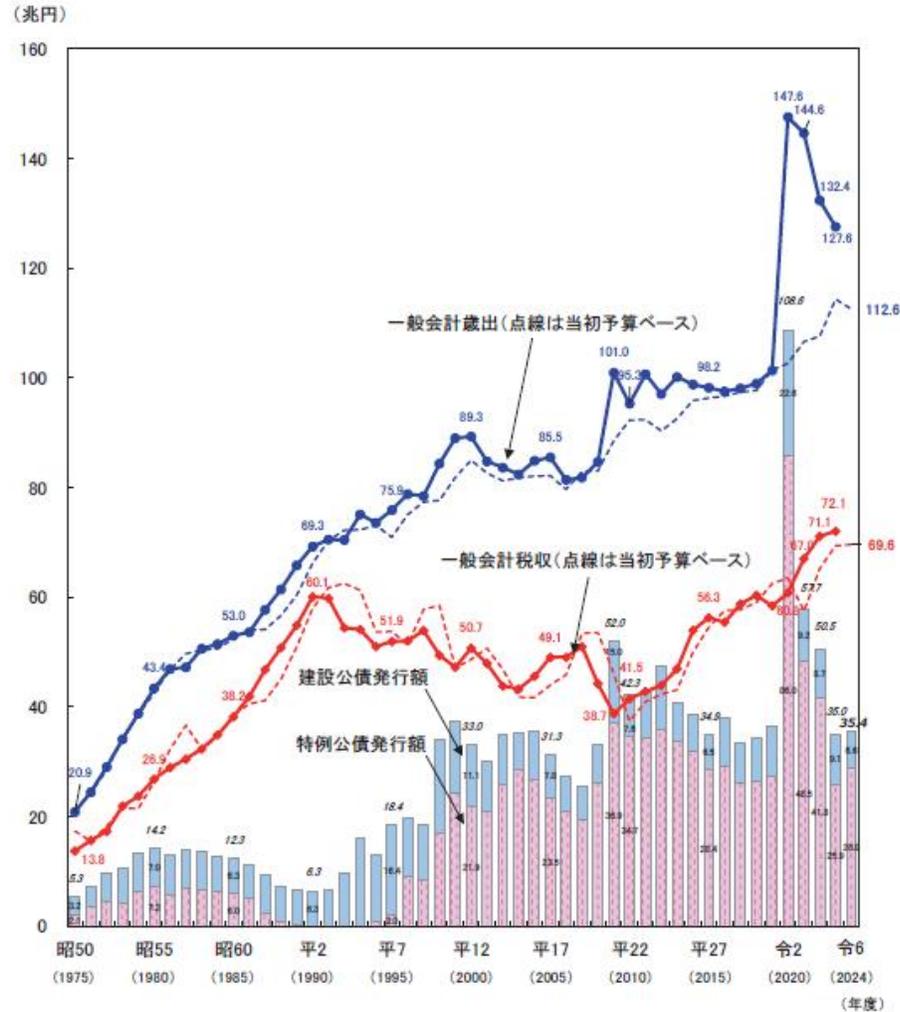
『平成31年度予算の編成等に関する建議』 財政制度等審議会、2018年11月20日、pp. 2-3

「地球温暖化を含む環境問題について、所有権が存在せず、多数の主体がアクセス可能な資源が過剰に利用され枯渇するという『共有地の悲劇』が指摘されることがあるが、財政にもまた『共有地の悲劇』が当てはまる。現在の世代が『共有地』のように財政資源に安易に依存し、それを自分たちのために費消してしまえば、将来の世代はそのツケを負わされ、財政資源は枯渇してしまう。悲劇の主人公は将来の世代であり、現在の世代は将来の世代に責任を負っているのである。

先人達や、新たな時代そしてさらにその先の時代の子供達に、平成時代の財政運営をどのように申し開くことができるのであろうか。」

2. 一般会計における歳出・歳入の状況

我が国財政は歳出が税収を上回る状況が続いています。その差の多くは借金（建設公債・特例公債）によって賄われています。

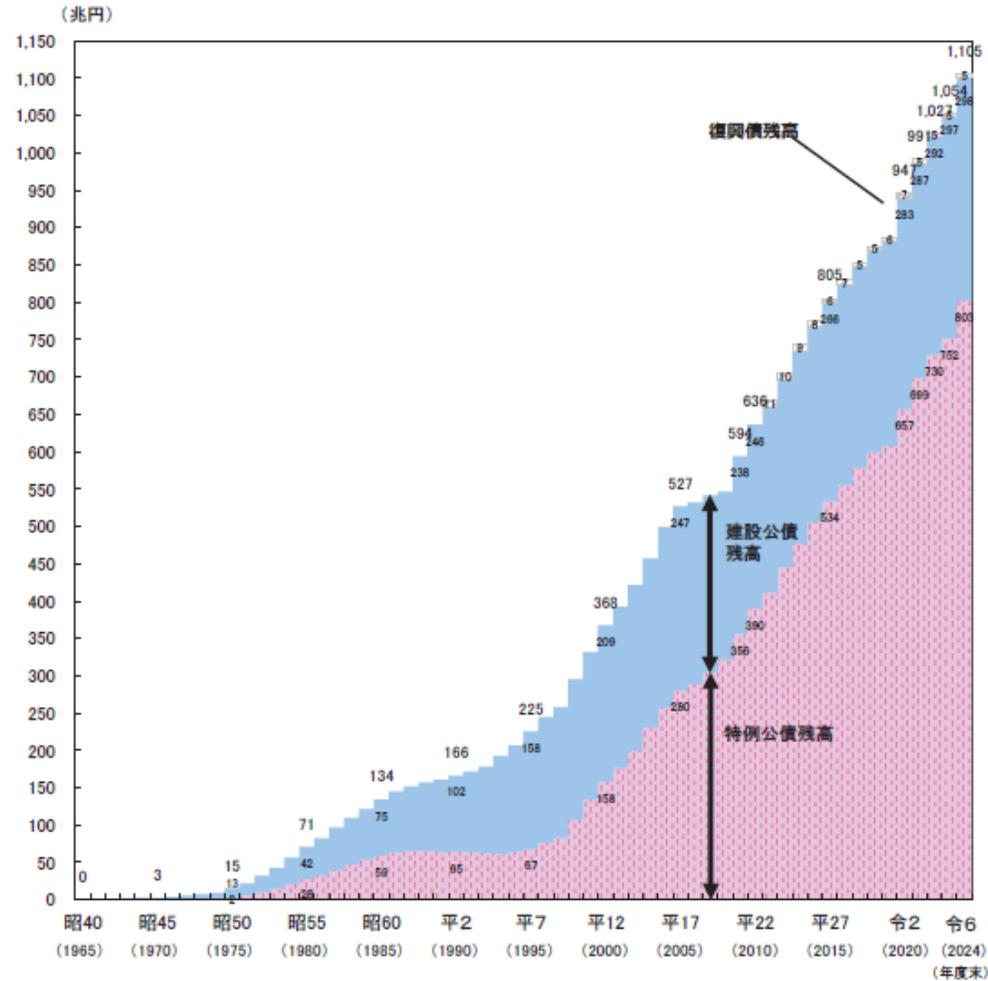


一般会計における歳入・歳出の状況

『日本の財政年関係資料』財務省、2024年10月、p. 3

(注1) 令和5年度までは決算、令和6年度は予算による。点線は令和5年度までは当初予算、令和6年度は予算による。
 (注2) 特例公債発行額は、平成2年度は沿岸地域における平和回復活動を支援する財源を調達するための臨時特別公債、平成6～8年度は消費税率3%から5%への引上げに先行して行った減税による租税収入の減少を補うための減税特別公債、平成23年度は東日本大震災からの復興のために実施する施策の財源を調達するための復興債、平成24年度及び25年度は基礎年全年度負担2分の1を実現する財源を調達するための年令特別公債を除いている。
 (注3) 令和5年度の歳出については、令和6年度以降の防衛力整備計画対象経費の財源として活用する防衛力強化資金繰入4.4兆円が含まれている。

普通国債残高は、累増の一途をたどり、令和6年度末には1,105兆円に上ると見込まれています。



国債残高の累増

『日本の財政関係資料』
財務省、2024年10月、
p. 5

(注1) 令和5年度までは実績、令和6年度は予算に基づく見込み。

(注2) 普通国債残高は、建設公債残高、特例公債残高及び復興債残高。特例公債残高は、昭和40年度の歳入補填債、国鉄長期債務、国有林野累積債務等の一般会計承継による借換債、臨時特別公債、減税特別公債、年金特別公債、GX経済移行債及び子ども・子育て支援特別公債を含む。

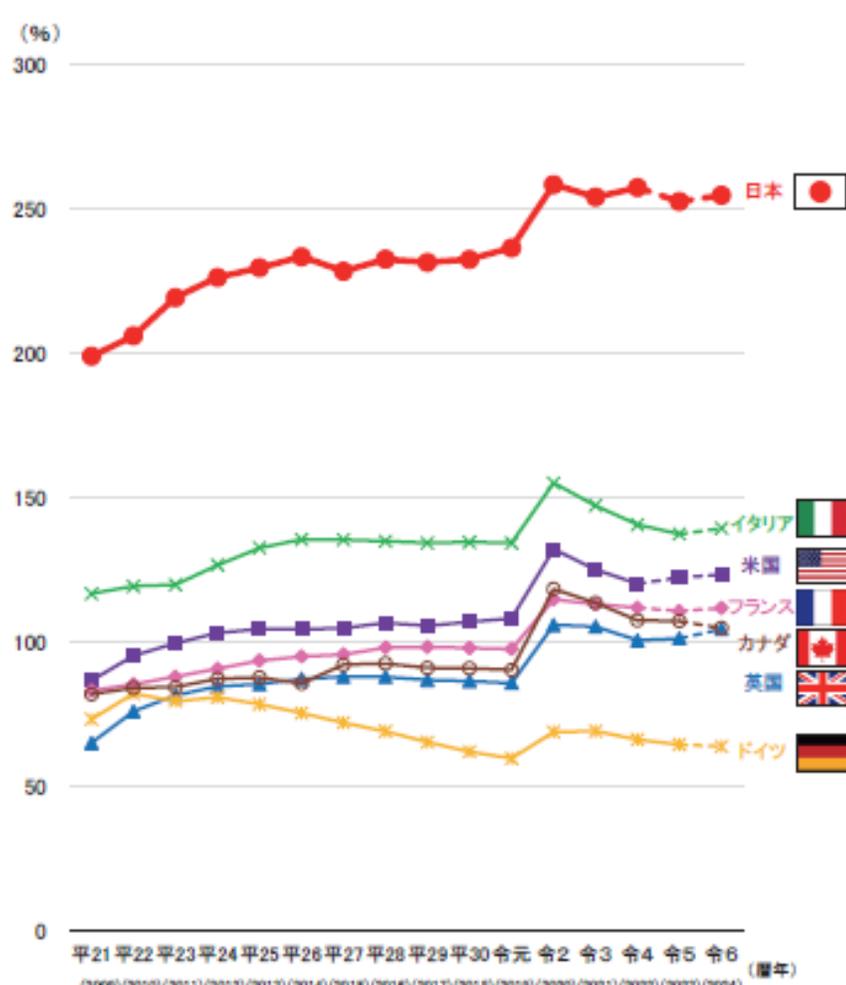
(注3) 令和6年度末の翌年度借換のための前倒償還額を除いた見込額は1,061兆円。

債務残高の対GDP比は、G7諸国のみならず、その他の諸外国と比べても突出した水準となっています。

<全世界における順位(178カ国・地域中)>

1	マカオ	0.0%
4	香港	4.3%
86	韓国	53.8%
114	ドイツ	66.1%
134	中国	77.1%
159	英国	100.4%
163	カナダ	107.4%
166	フランス	111.8%
172	米国	120.0%
175	イタリア	140.5%
176	シンガポール	158.2%
177	ギリシャ	179.5%
178	日本	257.2%

<主要先進国の推移>



財務省『日本の財政関係資料』2023年10月、p.15

※ 数値は令和4年(2022年)の値。
2022年が推計値又は数値不明の国は除く。

2025年2月7日IMF対日審査

2025年2月8日付日本経済新聞朝刊5面 ギータ・ゴビナート筆頭副専務理事

- ✓103万円の壁に関して「検討されている所得税の控除の額についての改革は、追加歳入の確保もしくは他分野の歳出削減によって賄われなければならない」と強調し、財源確保を求めた。
- ✓IMFは利払い費を含む日本の一般政府の財政収支が2025年に国内総生産(GDP)比で2.6%の赤字と、前年から0.1ポイント悪化すると予測している。野党の要求を受け入れれば、一段と赤字幅が拡大するとして財政健全化への配慮を要請した。
- ✓IMFは「繰り返し編成される補正予算は予算の透明性を損なう」と批判した。半導体産業の振興などにあてる複数年の歳出計画は、補正予算でなく「通常の予算に組み込まれるべきだ」と明記した。
- ✓一般政府の債務残高の国内総生産(GDP)比は、景気の緩やかな回復によって目先は改善すると見込む。ただ、国債の利払い費や高齢化に伴う社会保障費の増加で「30年までに増加に転じる」と語り、成長持続だけでは歯止めはかけられないとの認識も示した。

わが国の会計学研究経営学研究に対する基本的疑問
そして、
わが国の財政運営に対して沸き起こる多くの疑問

わが国の会計学研究経営学研究に対する基本的疑問

- ✓なぜ会計学と言えば企業会計、経営学と言えば企業経営なのか
- ✓最大のステークホルダーズを擁しているのはパブリックではないのか
- ✓最大のステークホルダーズである国民・住民がプリンシパルであるにもかかわらず、エイジェントたる政府行政はその重大な責任であるアカウンタビリティとステュワードシップを果たし、その責任解除を行っているのか
- ✓エイジェントがプリンシパルのために行動しているか否かをモニタリングする社会的制度的システムとその機能の重要性がなぜ強調されないのか
- ✓エイジェントがプリンシパルのために行動しているか否かをモニタリングする責任を負うのは誰か
- ✓コーポレート・ガバナンスの重要性は社会にあまねく喧伝されても、わが国のパブリック・ガバナンスの重大性はなぜ議論されないのか
- ✓選挙によって選出された議員たちは、自分たちが国民・市民のエイジェントであり、財政民主主義実現のキーを握っているという意識をもっているのか

わが国の財政運営に対する基本的疑問

- ✓なぜ予算改革が行われてこなかったのか
- ✓発生主義財務諸表は作成されているのに、なぜ財務報告が行われていないのか
- ✓なぜ財務管理システムの必要性和重要性が俎上に上がらないのか
- ✓なぜ財政マネジメントの強化が議論されないのか
- ✓責任者が不在なのはなぜか、責任会計が確立されないのはなぜか

- ✓東日本大震災の時には、25兆円の必要とされる財源について財政フレームワークが設定されていたにもかかわらず、100兆円を超える予算を毎年議決しているCOVID-19には、累増する債務についてなぜ財政フレームワークは検討されないのか
- ✓なぜ現在においても歳出の積上げによって、税収を超える予算編成が続けられ、将来世代に負担を先送りし続けているのか

なぜ会計学と言えば企業会計、経営学と言えば
企業経営なのか？
最大のステークホルダーズを要しているのは
パブリックではないのか？

小林麻理稿「社会インフラとしての会計教育の意義」
『現代監査』 No. 31、2021年3月、pp.70-77

まずは、*AAA, A Statement of Basic Accounting Theory: ASOBAT, 1966*

会計の定義

「情報の利用者が事情に精通して判断や意思決定を行うことができるように、経済的情報を識別し、測定し、伝達するプロセスである。」

適用範囲

「利益を目的とする企業のみならず、広く個人、受託者、行政団体、慈善事業その他これに類似する経済単位の活動にも適用することを考えている。」

基本思想

「経済的考慮は、広義に考えると、あらかじめ計画された目的を達成するために活動を計画し行動を統制するにあたって、すべての経済単位にとって極めて重要である。」

AAA, A Statement of Basic Accounting Theory: ASOBAT, 1966

会計の目的

1. 限りある資源を利用することについて意思決定を行うこと、これには最も重要な意思決定の領域を確定し、また目的や目標を決定することを含む
2. 組織内にある人的資源および物的資源を効率的に指揮、統制すること
3. 資源を保全し、その管理について報告すること
4. 社会的な機能および統制を容易にすること

*AAA, A Statement of Basic Accounting Theory:
ASOBAT, 1966, p. 4*

「限りある資源に関する意思決定は、企業の株主または債権者のように自分自身のために行動する個々人、受託者としての資格で働く代理人、または企業、政府、非営利組織その他で勤める人々によって行われる。意思決定が成功したか否かは、社会によって課せられた法的制約や道徳的制約を前提として、意思決定を行う人々の目標に照らして判断される。」

すべての組織の活動はヒト、モノ、カネ、情報という資源を基礎としている。これらの資源に対して効果的かつ効率的なマネジメントを行わなければ、組織がその活動を継続し、目的を達成することは難しい。しかも、個別の組織の会計の機能が発揮されればよいわけではない。社会経済活動が円滑に機能するためには、その構成単位である個々の組織の会計が十全に機能することが必要不可欠である。そして、個々の組織の会計は全体としての社会経済活動が機能するための重要かつ不可欠な構成要素となっていることが、会計の目的の第四、社会的な機能および統制を容易にすることに帰結するのである。言い換えれば、最も小さな経済単位としての家計から、営利組織会計、非営利組織会計、そして政府会計に至るまで、個々の会計は社会経済活動全体の中で有機的かつ密接に結びついていることをわれわれは再認識する必要がある。なかでも、政府会計は、納税者に対しては徴税、有権者に対しては選挙及び政策形成のための世論聴取、受益者に対しては財・サービスの提供とともに一定の場合には料金徴収、また政府業務の実施に当たってはさまざまなステークホルダーとの取引、債券発行による資金調達など、社会を構成するありとあらゆるアクターとの関係性を基盤としている。しかもこのパンデミック禍において、現代世代のみならず、将来世代に対して、政府がアカウンタビリティを負っている現実に鑑みると、会計はまさに社会インフラであるということができるとはならないだろうか。

わが国では現在に至るまで、会計といえば企業会計が意味されてきた。確かに、わが国の国と地方をはじめとする公的組織が、複式簿記、発生主義のいわゆる企業会計方式を導入する公会計改革を進めたのはわずか20年前、2000年以降であった。それ以前のわが国の公会計は、官庁会計と呼ばれ、通常の会計の範疇のらち外にカテゴライズされていたことも事実である。そのことは、河野が現金主義の予算決算を軸としているわが国の公会計の特色を次のように述べていることに明確に示されている。すなわち、「わが国の公会計においては、金銭会計では収支の厳密なチェックに、国有財産及び物品会計では金額の記録は部分的にはあるものの両会計が対象とする物財等の数量的管理にそれぞれ関心があり、公的組織の経済活動を、フローとストックとを相互に関連付けて把握するということは意図されていないと言い得よう」[河野、1988年、p. 72]。

しかしながら、会計や複式簿記の考え方が、わが国の公会計に全く組み込まれていなかったと言えるのだろうか。財政法第4条第1項をみてみよう。同条同項は、「国の歳出は、公債又は借入金以外の歳入を以て、その財源としなければならない。但し、公共事業費、出資金及び貸付金の財源については、国会の議決を経た金額の範囲内で、公債を発行し又は借入金をなすことができる」と規定して、ストックとフローを区分して、歳出財源に制限を設定している。また、地方自治法第2条第14項は「地方公共団体は、その事務を処理するに当たっては、住民の福祉の増進に努めるとともに、最少の経費で最大の効果を挙げるようにしなければならない」と規定し、そこには、住民の福祉の増進という便益、いわば業績目標の達成とともに、費用対効果という考え方が組み込まれている。このことに鑑みれば、わが国の公会計は必ずしも当初から、単式簿記・現金主義にのみ依拠するものではなく、会計の本質的な機能としての複式簿記の考え方を法の精神として内在させていたと考えることもできよう。このことは、財政民主主義にも同様にみることができる。たとえば、憲法第90条第1項は「国の収入支出の決算は、すべて毎年会計検査院がこれを検査し、内閣は、次の年度に、その検査報告とともに、これを国会に提出しなければならない」とし、会計検査院法は1997年に第2条に第3項を加えて検査の観点をも明記し、「正確性、合規性、経済性、効率性、有効性の観点その他の会計検査上必要な観点から検査を行うものとする」と規定している。

Robert N. Anthonyは、1989年に出版した*Should Business and Nonbusiness Accounting Be Different?*において、「なぜノンビジネスはそれほど異なるのか」という問いに対して次のように答えている。「私は、ビジネスとノンビジネスの取引にある固有の相違にあるのではなく、ひとつの例外、つまりその答えは伝統にあると確信している。その例外は、2つのタイプの組織の資本の源泉における相異から生じている。」[1989, p.10]と明快に述べている。（中略）

Anthonyは、重要なのは収支差額（純利益）が意味していることが次の2点において、ビジネスとノンビジネスで全く異なるということだと指摘している[Anthony, 1989, p.34]。すなわち、第一は「ビジネス、ノンビジネスの両者とも、財務上の生存可能性を持たなければ、破綻する点では同じであるが、企業が持分投資家を満足させるのに十分な純利益を獲得しなければならないのに対して、ノンビジネスには、持分投資家が存在しないため、純利益は損益分岐点をやや上回る必要がある点で異なる」ということであり、第二は、業績評価について、「企業の場合には、純利益を挙げれば上げるほど、業績が優れていると評価されるのに対し、ノンビジネスでは、純利益を上げると、利用可能な経営資源で提供できるサービスを十分に提供していないことを示している」ということである。

これらから明らかなのは、社会を構成するあらゆる組織、主体において、会計の本質的な機能は異ならない、ということである。最も小さな会計主体である家計もしかりである。家計は、この社会経済全体の活動に消費活動などにより、間違いなく重要な連結環の一つだからである。そしてさらに、すべての社会経済活動が将来を指向していることにもわれわれは目を向ける必要がある。つまり、決して会計の範囲を歴史的取引に限定してはならないということである。「会計に対して情報を要求することは会計を利用して意思決定を行う場合の必要条件であり、しかもその意思決定は、ほとんどすべての場合、将来を指向する」[AAA, 1966, pp. 5-6]という『基礎的会計理論』の指摘をわれわれは再確認する必要がある。

そしてこれらから帰結されるのは、社会構成員のすべてに会計をリタラシーとする重要性であり、世代を超えて、また政府セクター、民間セクター、市民/非営利セクターを超えた社会インフラとしての会計教育の重要性そのものである。まさにSollが指摘するとおり、「会計が単に商取引の一部ではなく、倫理的・文化的枠組みに溶け込んでいるときは、財務的アカウンタビリティはよりよく果たされる」[Soll, 2014, p. xvi]のである。

なぜ予算改革が行われてこなかったのか？

小林麻理稿「政府における予算改革の意義と課題—業績予算への道—」
『早稲田商学』早稲田商学同攻会、第434号、2013年1月、pp.445-473

臨時行政調査会(臨調) 『予算・会計の改革に関する意見』 (意見書) 1964年9月による改善策－事業別予算制度の導入

1. 予算の区分は、目的別分類をもって貫き、機能(行政目的)、事業計画(行政目的を実現するための施策)及び作業計画(事業計画の実施区分)の3段階に分ける
2. 事業計画ごとに、その予算によって実現されると期待される業績を具体的に掲げる
3. 予算に掲げた業績目標と実現した業績(成果)とを比較することによって、成果の検討を行うことができる予算構成にする

『意見書』の改善提案による効果の期待

「こうした制度改革により、予算獲得のみに専念して執行及び決算を軽視する現状(予算を既得権視して、予算の効率的な執行と予算の意図を十分に実現しようとする努力の欠如)を改善することが可能」

1. 予算及び決算に際して実質的な審議を可能にする
 2. 単年度的性格を脱して、事業内容の継続性長期計画性に即した予算編成を可能にする
 3. 予算執行の各段階で行われる行政管理を容易にする
 4. 予算執行の向上のために、経営管理・原価管理の方式を取り入れる基礎を作る
 5. 国民及び国会における政府の行政目的の理解を助ける
- * 「事業別予算制度の導入を図るためには、目的別分類の観点から予算区分を整備し、組織を可能な限りこれに対応させること、同制度が十分その機能を発揮するためには、目標(業績)を数量的かつ具体的に表示することが必要不可欠」

Planning Programming Budgeting System: PPBS

計画策定・プログラム作成・予算編成システム

1965年ジョンソン大統領によるPPBSの導入

「(PPBSの目的)は、できる限り少ない費用で、すべての米国民に、よりよき生活を約束するような最新のマネジメントツールを利用すること」

1. 目標を精密かつ継続的に把握する
2. これら目標の中で最も緊急なものを選択する
3. これらの目標を最少の費用で最も有効に達成する代替手段を探求する
4. プログラムの翌年度のコストのみならず、来々年度、その次の年度のコスト明らかにする
5. **消費された1ドル1ドルに対して、それだけの価値を確保するために、プログラムの成果を測定する**

『経済財政運営と構造改革に関する基本方針2003』 (骨太の方針) における基本的考え方

1. 各府省は、**達成すべき政策目標** (予算制約と両立するもの) を具体的に作成する。また、政策目標は、事業の性格に応じ、可能な限り定量的なものとする。各府省は、政策目標との関連を明らかにしつつ予算要求を行う。
2. 目標の達成や執行の効率性について、**執行段階及び事後の政策評価等を厳しく行い、その後の予算編成に結びつける。**
3. **事前評価・事後評価のための科学的手法を開発する。** また、各府省は、**ABC (活動基準原価計算) 等のコスト管理手法への取り組みを一層強化する。**
4. 透明性を高めるために、**発生主義会計等の民間企業会計手法の導入など、公会計制度の改革を進める。**

骨太の方針2005 予算改革

成果目標(Plan)-予算の効率的執行(Do)-厳格な評価(Check)-予算への反映(Action)を実現する予算制度を定着させる。このため以下の取組を行う。

1. 「モデル事業」を試行から一般的取組に移行させる。その第1ステップとして、「モデル事業」の基本的枠組みを維持しつつ、平成18年度予算からは「成果重視事業」(仮称)を創設し、別紙の取組を行う。
2. **政策ごとに予算と決算を結びつけ、予算と成果を評価できるよう、予算書、決算書の見直しを行う。**平成20年度予算を目処に完全実施することを目指し、平成18年度までに実務的検証を完了させる。また、政策評価と予算の連携強化を含め、政策評価制度に関する見直しを着実に進めるべく、「政策評価に関する基本方針」の改定等を平成17年内に行う。
3. 各府省は、連結財務書類、成果目標の達成状況及び特別会計の進捗状況等の財務情報等が一覧できる「年次報告書」(仮称)について、平成17年度末を目処に試行段階を終了して、平成18年度から公表する。
4. 「政策群」については、**府省横断的な予算について重複排除を行い、関係府省の連携の下で積極的に政策を推進する普遍的な手法として発展するよう取組を進める。**その際、関係閣僚会議等の府省横断的な政策会議に関し、「政策群」をよりいっそう活用することも検討する。また「基本方針2004」を踏まえ、これまでの取組の検証を行う。

GPRRAからPARTを経てGPRAMAへ

半世紀以上にわたる効果的な業績予算構築の追求努力から
わが国が学ぶべきこと 小林麻理稿 p. 783

1. 現状の予算制度が機能しない原因をまず分析すること
2. 業績評価と政府の全体としての戦略目的のリンケージが必要かつ適切なデータの提供により効果的に支援されること
3. それを実現できる政府全体の政策の体系化とそれぞれの政策目的達成を評価する指標を開発すること
4. 政策目的を実現するコストに関する情報が適切に提供されること
5. これらが組込まれた予算制度を構築し、財政運営を行って、さらに結果を国民に報告すること

これらの論点を超えて、われわれが認識し、
学ばなければならないのは 小林麻理稿、p. 783

制度上の技術的なメカニズムの開発だけでは、あるべき予算制度を開発し、改善し、効果的なものとして運用することはできないということである。言い換えれば、省庁別の縦割りの政策目的の達成の追求ではなく、省庁横断的な検討が必要であり、それにより政府全体の政策目的が設定され、その目的達成が志向されなければならないということ、しかもこれを実現するためには、国会の能動的な関与とリーダーシップが必要であるということである。これらを基盤として始めて、国民に現在及び将来にわたって必要とされる政策・施策・サービスの計画と効率的かつ効果的な実施が実現されるのであり、その意味でまさに抜本的かつプロアクティブで、リーダーシップとアカウンタビリティを中核要素とする結果志向の予算制度改革、業績予算の確立が求められている。「政策別コスト情報の把握と開示」を超えて、コスト・ベネフィットの把握を基礎とした予算制度改革、すなわちわが国の法的、社会的制度に適合した業績予算の開発が急務であることにこの国のリーダーがイニシアチブを取らなければならない。今まさにわが国の政府はダイナミックに思考を転換し、予算制度を再構築する必要がある。

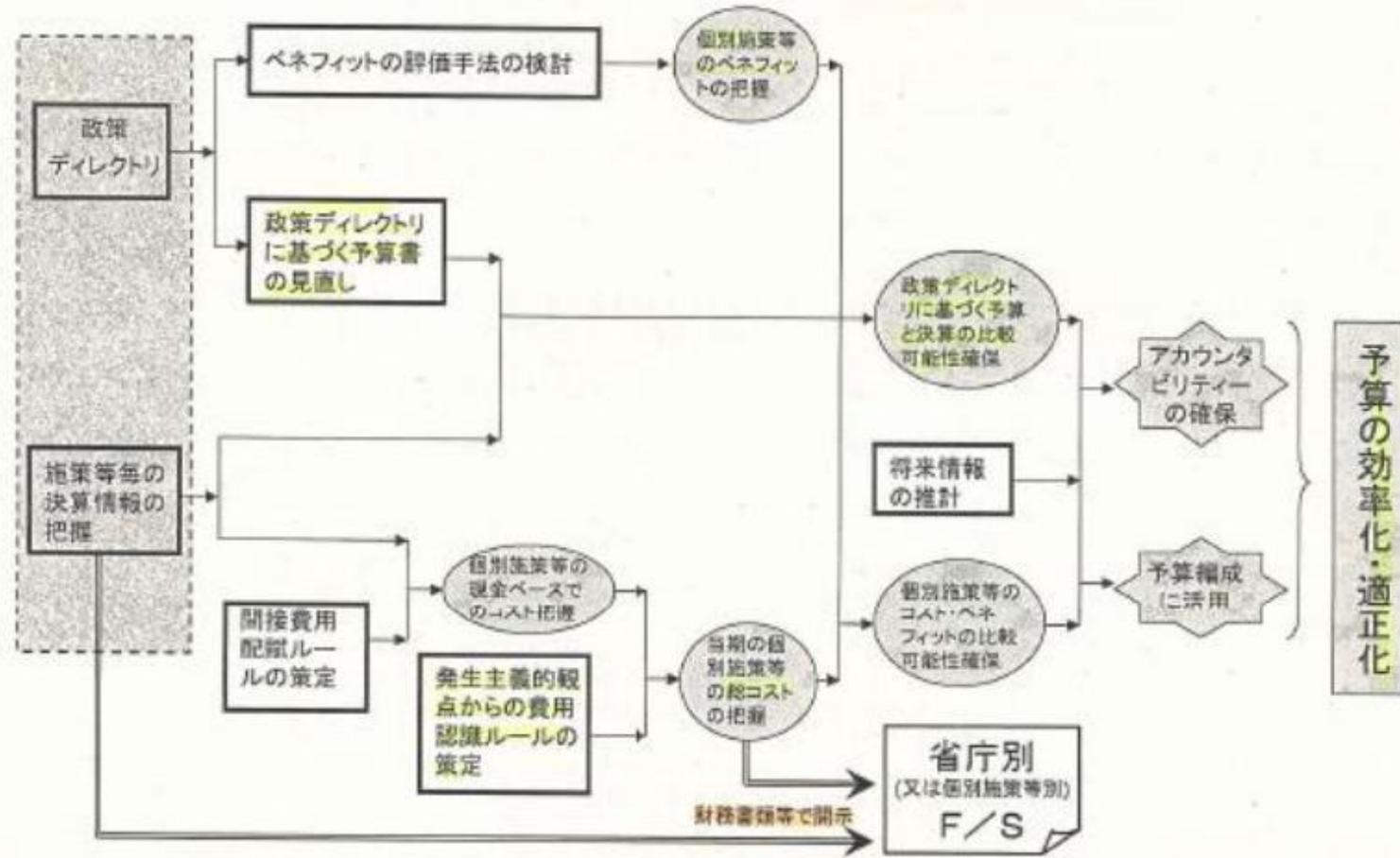
発生主義財務諸表は作成されているのに、
なぜ財務報告が行われないのか？

国の財務情報の問題点『公会計に関する基本的考え方』2003年6月 財政制度等審議会公会計基本小委員会による問題分析

1. ストックとしての国の資産・負債に関する情報が不十分であり、国の保有資産の状況や将来にわたる国民負担などの国の財政状況がわかりにくい。
2. 国と特殊法人等を連結した財務情報が提供されておらず、公共部門の全体像が把握できない。
3. フローの財務情報とストックに関する財務情報の連動がない。予算、決算という現金収支と資産、負債状況との関係の把握が困難である。
4. 予算執行の状況がわかるのみで、当該年度に費用認識すべき行政コスト、事業ごとに間接費用を配賦したフルコストや将来の維持管理費用などを加味したライフサイクルコストが明らかにならない。
5. 事業ごとのコストや便益が把握できないため、予算の効率的な執行を図る助けにはならない。

個別事業・施策・政策についての財務情報に係る検討

(公会計基本小委・公企業会計小委合同会議(9月5日)資料を一部修正)



出典： 財政制度等審議会公会計基本小委員会及び公企業会計小委員会合同会議 2003年10月2日提出資料

財務報告の目的は何か

IPSAS概念フレームワーク para. 2.1-2.2

- 2.1 公的部門の主体による財務報告の目的は、アカウンタビリティ及び意思決定目的のためにGPFRの利用者に有用である（以下「アカウンタビリティ目的および意思決定目的のために有用」という）主体に関する情報を提供することである。
- 2.2 財務報告は、それ自体が目的ではない。その目的は、GPFRの利用者にとって有用となる情報を提供することである。財務報告の目的はしたがって、GPFRの利用者及びその情報ニーズを参照して決定される。

*Statement of Federal Financial Accounting Concepts No.1, Objectives
of Federal Financial Reporting, Sep. 2, 1993*

連邦財務報告とFASAB: **Federal Accounting Standards Advisory Board**の役割

para. 21

連邦政府による財務報告は政策形成、行動計画、業績評価その他の目的のために情報を提供する。さらに、財務報告の作成と監査のプロセスは、取引が正確に記録・報告され、首尾一貫した定義が取引を記述するのに利用されるという強い確信を提供することにより、**政府全体のアカウントビリティを改善する。**このように、**連邦財務報告は、プログラムを経済的、効率的、効果的に管理し、公的に説明するという政府の義務を果たすのに役立つ。**

連邦財務報告とFASABの役割 para. 22

会計と会計システムが、財務報告を支え、可能なものになっている。
「財務報告」は、実態の財務上の取引と事象を実体にとっての経済的帰結とともに、貨幣という手段を用いて記録、報告、解釈するプロセスと定義されうる。連邦政府についての報告は、また、政府のサービスにかかわる努力と成果についての非財務情報、すなわち、政府によって使用される資源のインプット、政府によって提供される財とサービスのアウトプット、政府プログラムのアウトカムと影響とそれらの要素の関係についても扱っている。

FASAB : Federal Accounting Standards Advisory Board

Statement of Federal Financial Accounting Concepts No.1, Objectives of Federal Financial Reporting, Sep. 2 1993

Cap.3 連邦財務報告の基礎：財務報告の利用者 para.76-87

● 市民 (para.76-78) :

- 納税者、有権者、サービスの受益者かどうかにかかわらず、個々の市民を含む。また市民には、一般ニュースメディアとより専門的な利用者が含まれる。より専門的な利用者とは、たとえば業界誌、市民運動グループ、州政府および地方政府の立法および行政当局者、実業界や学会出身のアナリストなどである。

● 議会(para.79-81)

- 選挙で選ばれた議員と議員のスタッフが含まれる。また、議会予算局(CBO)と会計検査院のスタッフもこの集団に含まれる。

● 行政官(para.82-84)

- 大統領と大統領の代理人として行動する人々が含まれる。大統領の代理人として行動する人々として、プログラム当局の長やその人たちを補佐する人々、部局や省庁の長、行政管理予算庁と財務省の事務局を挙げることができる。

● プログラム管理者(para.85-87)

- 政府プログラムを管理する人々が含まれる。プログラム管理者は計画の執行、プログラムの運営、予算の執行に関心を持っている。

連邦財務情報の利用者のニーズ(para.88-104)

- **予算遵守**：政府活動にかかわる資金を調達したり、資金を支出させたりすることについて、どのような法的根拠が設けられたか、それらの法的根拠に基づいて、資金調達と支出が行われたか。どの程度資金が残っているか。
- **活動業績**：さまざまなプログラムにどの程度コストがかかっているか、どの程度資金が集まったか。どのようなアウトプットとアウトカムが達成されたか。重要な資産には何があって、それはどこにあるか。それらの資産はどれだけ効果的に管理されているか。プログラムを運営することによってどのような負債が生じたか。それらの負債はどのように返済されるか。
- **スチュワードシップ**：政府の財政状況はよくなったか、悪くなったか。どのように将来に備えるか。
- **システムとコントロール**：政府が資産を保全するために費用効果的なシステムとコントロールを有しているか。起こりそうな問題を発見できるか。不足が発見された場合、それは是正されるか。

基本目的1 予算遵守：para.112-121

連邦財務報告は、課税およびその他の手段で集めた資金の調達、ならびに各年度政府予算の編成にかかわる法律およびその関連法制に基づく当該資金の支出について、公的アカウントビリティ (duty to be publicly accountable) を果たすという義務を政府が全うするのを支援するものでなければならない。

- 1A 予算資源がどのように調達され利用されたか。そしてその調達と利用が法的認可に準拠しているかどうか。
- 1B 予算資源がどのような状態にあるか
- 1C 予算資源の利用に関する情報プログラム活動のコストに関する情報とどのように関連しているか。予算資源の状態に関する情報が資産および負債に関するその他の情報と整合的であるかどうか。

基本目的2 運営業績(1)：para.122-133

連邦財務報告は、報告実体のサービスにおけるサービス提供の努力・コスト・成果、努力と成果のための資金調達、実体における資産および負債の管理を報告書の利用者が評価するのに役立つものでなければならない。

連邦財務報告は以下のことを読者が査定するのに役立つものでなければならない。

2A 各プログラムおよび各活動にかかるコスト、ならびにこれらコストの構成および変化

- プログラムと活動のコストについての情報
- コスト比較（見積もりによるもの、類似の機能によるもの、目標によるもの、時系列によるもの）
- コストの構成と動向の目的適合的な分析、たとえば、全部原価と増分原価、固定費と変動費、直接人間接費、返済可能なコストとそうでないコスト

基本目的2 運営業績(2)： para.122-133

2B 連邦プログラムにかかる努力と成果、その時系列の変化およびコストとの関連性

- 究極目標との比較を含めたサービスに関するインプット、アウトプット、アウトカムについての財務的および非財務的指標
- プログラムの効率性と有効性の指標
- 作業負荷の測定値と単位コスト
- 全体及び限界的な費用と便益、費用と便益の予算との関係、便益が実現する時

2C 政府による資産および負債の管理の効率性と有効性

- 現金の使用
- プログラムが行っている貸付、貸付保障およびその他の債権
- 物資や資材などの在庫の維持
- 没収された資産やその他の有形資産の取り扱い

その他、この目標に目的適合的な情報の例

- 主要なシステムと設備の耐用年数と取替コスト
- 延期している維持補修のコストの残高（及び予算への影響）もしくは資産の取替価値
- 没収された資産およびその他資産、とりわけ売却目的で保有している資産の資産価値
- 未払費用の金額
- （リースや預金保険などの保険のような）既知の負債とその他の損失の可能性についての見積額

基本目的3 スチュワードシップ(1): para.134-145

連邦財務報告は、当該期間における政府の活動および投資が国家に対してどのような影響を及ぼしてきたか、またその結果、政府と国民の財政状況がどのように変化してきたか、そしてそれは将来どのように変化するかを査定するのに役立つものでなければならない。

3A 政府の財政状態が時系列的に改善したのか、悪化したのか

- 資産、負債と純資産の金額
- 政府債務、その増加と元利返済要求額の分析
- 固定資産の金額と用益可能性の変化
- 偶発債務と、預金保険の見積コストのような未認識の債務の金額

3B 将来の予算資源が、公的サービスを維持し、償還期限に債務を償還するのに十分か

- 予算プロセスが及ぼす長期的な財政の結果
- 信託基金の状況
- 延期された維持活動の未処理分

基本目的3 スチュワードシップ(2): para.134-145

3C 政府の活動は、国民の現在及び将来の厚生を増進に貢献してきたか

- 研究開発、軍事的な準備、教育への投資（もしくは支出）
- インフラ資産の用益可能性の変化
- 投資と比較しての活動の機会
- 成長を刺激する活動の機会
- 将来のインフレーションの可能性

基本目的4 システムとコントロール para.146-150

連邦財務報告は、財務管理システム、内部会計および業務コントロールが、以下の事項を保証する上で適切なものであるかどうかを報告書の読者が理解するのに役立つものでなければならない。

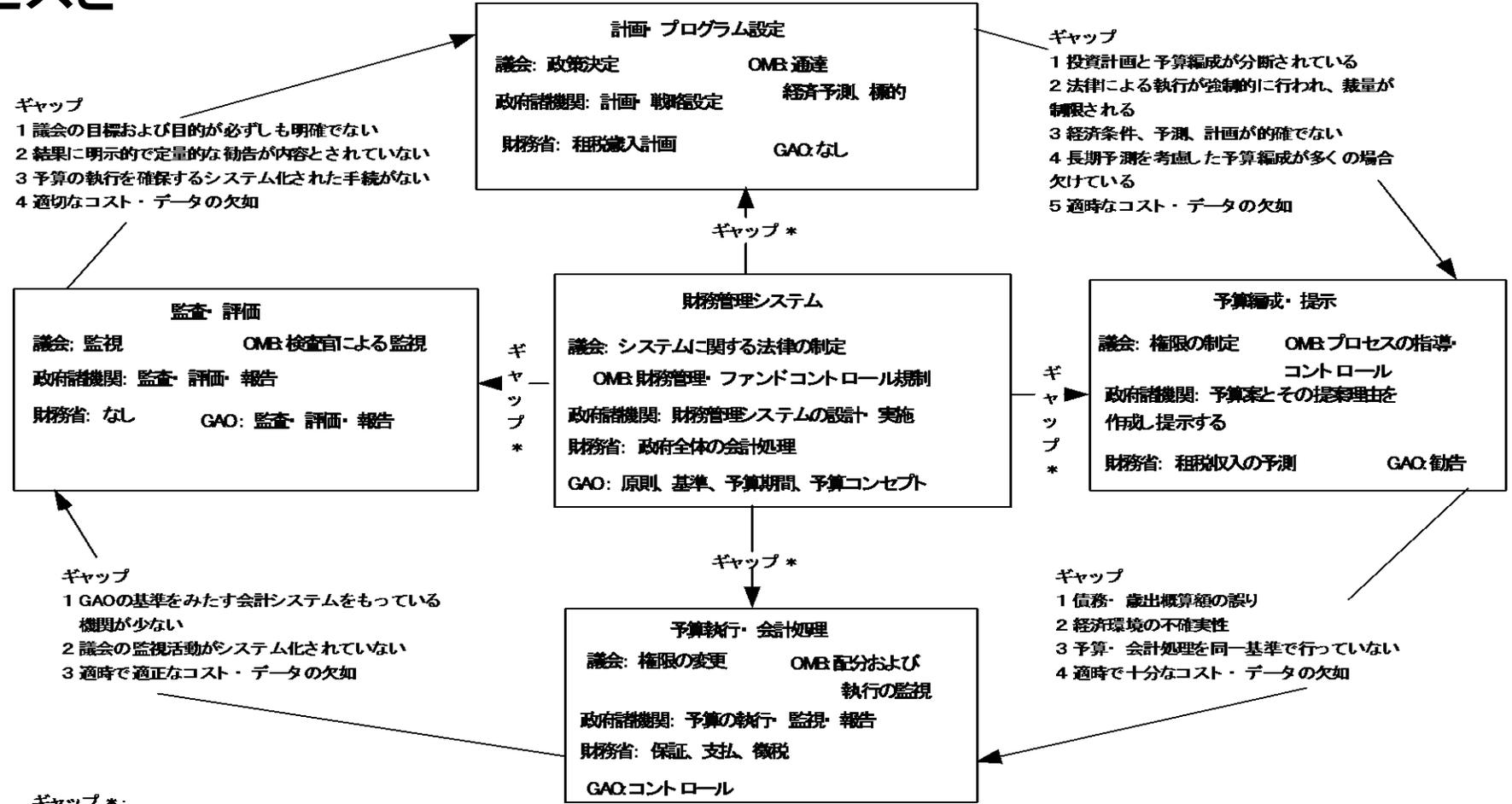
- 取引が、予算および財務に関する法律やその他の要請に準拠し、かつ承認された基本目的と統合的に執行され、連邦会計基準に基づいて認識されていること
- 資産が、不正、浪費、濫用を抑止するよう適切に管理されていること
- 業績測定に関する情報が適切に捕捉されていること

なぜ財務管理システムの必要性和重要性が俎上に
上がらないのか

なぜ財政マネジメントの強化が議論されないのか

Comptroller General of the United States, *Managing the Cost of the Government- Building An Effective Financial Management Structure*, Volume II, U.S. General Accounting Office, 1985

政府の管理会計プロセスとシステムの問題点



ギャップ
 1 議会の目標および目的が必ずしも明確でない
 2 結果に明示的で定量的な勧告が内容とされていない
 3 予算の執行を確保するシステム化された手続がない
 4 適切なコスト・データの欠如

ギャップ
 1 投資計画と予算編成が分断されている
 2 法律による執行が強制的に行われ、裁量が制限される
 3 経済条件、予測、計画が的確でない
 4 長期予測を考慮した予算編成が多くの場合欠けている
 5 適切なコスト・データの欠如

ギャップ
 1 GAOの基準をみたす会計システムをもっている機関が少ない
 2 議会の監視活動がシステム化されていない
 3 適時で適正なコスト・データの欠如

ギャップ
 1 債務・歳出概算額の誤り
 2 経済環境の不確実性
 3 予算・会計処理を同一基準で行っていない
 4 適時で十分なコスト・データの欠如

ギャップ*:
 財務管理システムおよび手続間に存在するギャップ
 1 旧式で非効率なシステム
 2 適合性の欠如
 3 包括性の欠如
 4 信頼性の欠如
 5 責任の分断化
 6 統合されていない予算・会計システム

Comptroller General of the United States, *Managing the Cost of the Government-Building An Effective Financial Management Structure*, Volume II, U.S. General Accounting Office, 1985, p. 12; 小林麻理著『政府管理会計』敬文堂、2002年、p. 21

責任者が不在なのはなぜか？
責任会計が確立されないのはなぜか？

FASAB, *Statement of Federal Financial Accounting Standards 4: Managerial Cost Accounting Standards and Concepts*

設定/利用者 para. 18-21

- 政府の各部門のマネジャーは、受託された資源でプログラム目的を遂行する責任を負うため、信頼性のある適時な原価情報によって、予定の結果とアウトプットを達成することができ、また無駄と非効率に対する警告を得ることができる。
- 議会と行政機関の長は、プログラムの優先順位とプログラム間の資源配分に関する政治的意思決定を行うために、代替案を比較検討し、費用と便益を評価することによって意思決定を行い、さらにプログラム業績を評価するために原価情報を必要とする。
- 市民にとっては、資源がプログラムに合理的に配分されたかどうか、プログラムが効率的にかつ有効に実施されたかどうかを判断するために、原価情報が必要である。

FASAB, *Statement of Federal Financial Accounting Standards 4: Managerial Cost Accounting Standards and Concepts*

システム構築のための5つの基準 para. 18-21

1. 会計主体は、マネジメント情報を目的とする規則的な基準に基づいて、その活動原価を集計し、報告しなければならない。
2. 各報告主体のマネジメントは、**責任セグメントを定義し、確立しなければならない**。マネジメント目的の原価計算は、**各セグメントのアウトプット原価を測定し、報告**するよう実施しなければならない。
3. 報告主体は、一般目的の財務報告においてアウトプットの全部原価を報告しなければならない。責任セグメントが生産するアウトプットの全部原価は、次の原価の合計である。
 - アウトプットに直接又は間接に含まれているセグメントが消費した資源の原価
 - 報告主体内部の他の責任セグメントと他の報告主体によって提供された識別可能な支援サービスの原価の合計

FASAB, *Statement of Federal Financial Accounting Standards 4: Managerial Cost Accounting Standards and Concepts*

システム構築のための5つの基準

4. 各主体の全部原価には、他の主体から受け取る財およびサービスの全部原価を算入しなければならない。財又はサービスを提供する主体は、受け取る主体に請求するかその他の勧告を与えるかのいずれかによって、当該財又はサービスの全部原価に関する情報を提供する責任を負う。
5. 責任セグメントが消費する資源の原価は、資源のタイプ別に集計されなければならない。責任セグメントが生産するアウトプットは集計し、実行可能な場合には単位ごとに測定されなければならない。直接又は間接にアウトプットの生産に投入される資源の全部原価は、セグメントの業務環境にもっとも適切な原価計算方法を用いて賦課又は配賦されなければならない。その方法は継続的に実施されなければならない。

GPRRA Modernization Act of 2010においては

第8条 機関の最高執行責任者(Agency Chief Operating Officer)

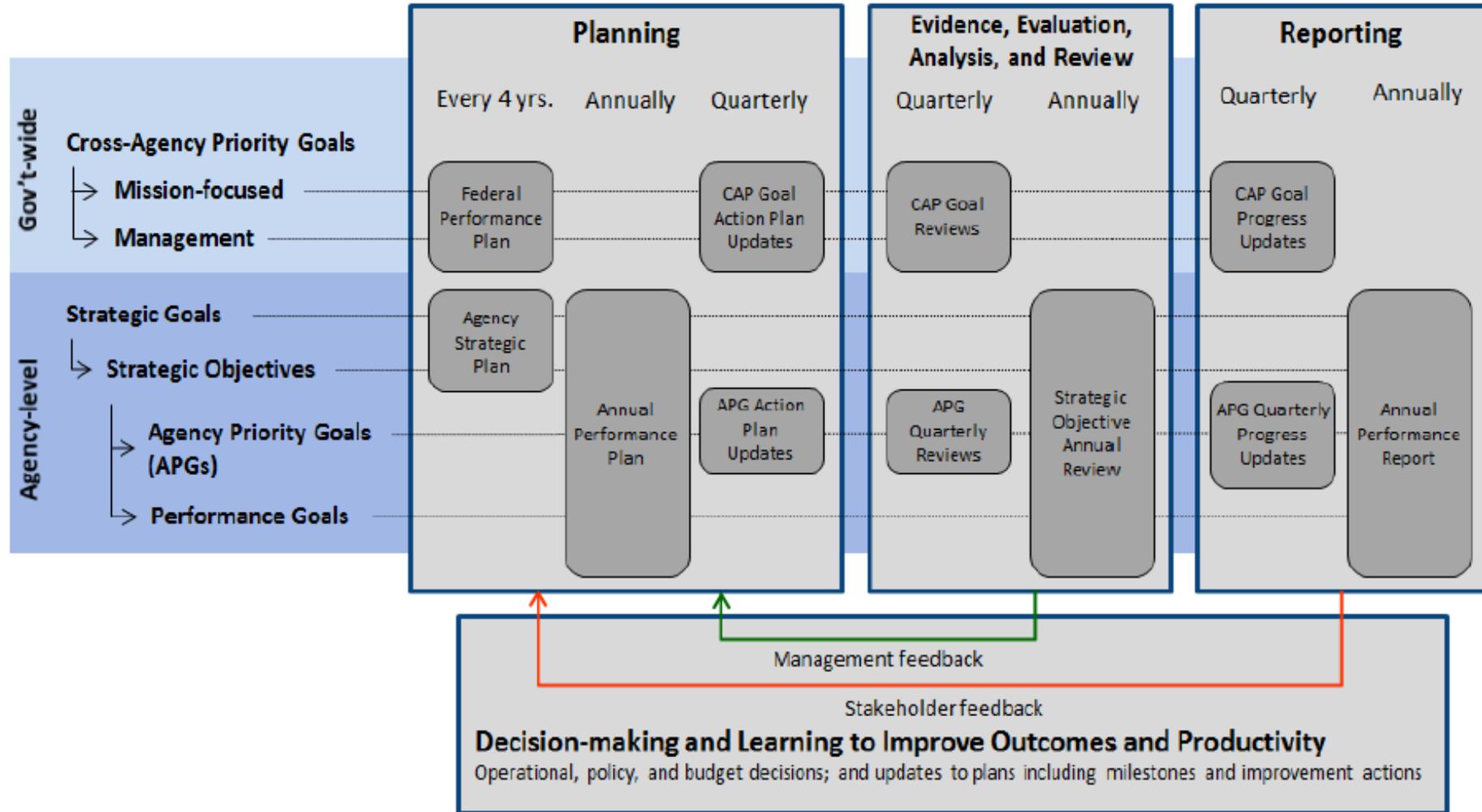
第9条 機関の業績改善責任者及び業績改善審議会
Performance Improvement Officers and the Performance
Improvement Council

第10条 業績計画及び報告の様式

第11条 複製および旧式な機関報告の削減

第12条 業績マネジメントスキルとコンピテンシー

Circular No. A-11, Preparation and Submission of Strategic Plans, Annual Performance Plans, and Annual Performance Reports, Executive Office of the President, Office of Management and Budget, July 2016, Executive Summary-3
https://obamawhitehouse.archives.gov/sites/default/files/omb/assets/a11_current_year/a11_2016.pdf



業績マネジメントサイクル

Circular No. A-11, Preparation and Submission of Strategic Plans, Annual Performance Plans, and Annual Performance Reports, Executive Office of the President, Office of Management and Budget, July 2016, Executive Summary-3
https://obamawhitehouse.archives.gov/sites/default/files/omb/assets/a11_current_year/a11_2016.pdf

- 戦略計画は、政府機関が達成を目指す一般的かつ長期の目標、それらの目標を実現するための資源を調整するにあたってとる行動、進捗を妨げる課題やリスクに取り組む方法を記述して、行政機関の新規の各期間の最初に達成したいと望む長期目的を示す。
- 政府機関は、戦略計画における戦略目標及び目的から、機関は業績目標及び優先目標 (Agency Priority Goals) を設定し、監視する年次のプロセスを確立する。
- 政府機関は、目標とする短期の進捗に焦点を当てるデータに基づく四半期レビューを用い、長期目的に対する進捗を評価する年次の戦略レビューを用いる。
- 最後に、政府機関は、Performance.govにAPGに関する四半期進捗度のアップデートデータを報告し、年次業績報告にすべての年度の過去の業績の要約を行う。これらが進捗度について外部のステークホルダーに対する公的な伝達であり、次期の戦略計画又は年次業績計画の開発に役立つ

Foundations for Evidence-Based Policymaking Act of 2018 においては

タイトル 1 : Federal Evidence-Building Activities

USC § 313 評価担当官 Evaluation Officers

USC § 314 Statistical expertise

USC § 315 Advisory Committee on Data for Evidence Building

エージェントがプリンシパルのために行動しているか否かを
モニタリングする社会的制度的システムと
その機能の重要性がなぜ強調されないのか？
エージェントがプリンシパルのために行動しているか否かを
モニタリングする責任を負うのは誰か？

この問題を考えるためにはまず、
アカウントビリティの意義を確認する必要がある

小林麻理稿「財政民主主義における予備費の課題—政府のステewardシップとアカウントビリティの観点から」『予備費』財政法叢書40、日本財政法学会編、2024年10月、pp. 59-68

政府における予算責任pp. 62-63

大島通義著『予算国家の〈危機〉—財政社会学から日本を考える—』岩波書店、2013年、pp. 185-186

予算責任、すなわち「予算が国民の税負担に基づいて成り立つものであるがゆえに政府と行政組織が国民にたいして負っている責任」を「『アカウンタビリティ』と『リスポンシビリティ』の双方を含意するものと考えべきである」として、次の4つの責任を整理する。すなわち、第一に、政府は、国民の信託を受けた議会をつうじて国民にたいして、税収を主体するその財政資金を、どのように目的に向け、どのような政策を実行することで国民の負託に応えるかを説明する責任がある（**予算にかんする政治責任**）、第二に、この政府は、議院内閣制の下では内閣によって代表され、それに下屬する行政府によって構成される、ここでは、組織の上位から下位に向けて、議会によって授与された権限（= 予算）と同時に責任が委任される、第三に、政府は、議会による授権の範囲内において、税収を中心とする公的資金の徴収・管理・支出について、法令を遵守し、一定の基準に照らして合理的に行動する責任がある、その責任と権限は組織の下位の部局に向けて委任される（=**予算にかんする会計責任**）、第四に、政府は、税の課徴を含めて予算の執行にかんして、国民にたいして法令を遵守し、その行動に関する情報を公開する責任がある（=**予算にかんする執行責任**）、である。

まさしく、これら第一から第四の責任が、アカウンタビリティの構成要素であり、国会による予算の事前決議の例外とされる憲法第87条が規定する予備費においても保障されることが予算責任には必要とされる。その点で財政民主主義を原則とするわが国の制度がそれを担保するものとなっているのかが改めて問題とされなければならない。

米国の『1974年議会予算法』における予算責任 pp. 64-65

米国における『1974年議会予算法』(Congressional Budget and Impoundment Control Act of 1974)第2条が規定する議会による目的の宣言を見てみよう。

『1974年議会予算法』第2条は次のように規定する。

「議会は、以下のことが極めて重要であることを宣言する。

- (1) 予算プロセスに議会のコントロールが効果的に及ぶことを確保すること
- (2) 連邦政府の歳入と歳出の適切な水準を各年議会決定とすること
- (3) 執行留保コントロールのシステムを提供すること
- (4) 国家予算の優先順位を確立すること
- (5) 議会がその責務を果たすのに役立つような方法で、行政府による情報提供を規定すること」

特に注目すべきは、議会に予算関連案件に関する情報を提供するために創設されたCBOである。その役割と業務は次の4点にまとめられる。すなわち、第一に、経済予測と財政政策分析、第二に予算案のコスト見積、第三に、予算に関する年次報告書の作成、第四に、議会の委員会が必要とする場合には、特定の予算に関する調査報告書の作成、である。議会によって十分な予算責任が遂行されるためには、制度設計が重要であり、何よりも必要かつ十分な情報が議会に提供されて初めて適正な意思決定と評価が行われることを改めて認識しなければならない。財政民主主義の原則が十全に機能する民主的制度的基盤が必要だということである。

民主主義においては、任命された政府職員は上司に対して、選挙で選ばれた政府職員は市民に対して、73パラグラフで述べたようなアカウンタビリティがある。会計と財務報告は、それらの政府職員がアカウンタビリティを維持し証明するために役立つことができる。73パラグラフで最後にあげられている「誠実性と適法性」のアカウンタビリティは、公衆によって会計と最も多く結び付けられるアカウンタビリティである。しかし、会計の専門家は、会計が以下のようなアカウンタビリティを達成し明らかにするのに貢献しうるし、すべきであるということを長い間認識してきた。

- 財務資源に関するアカウンタビリティ
- 法規定と行政指針への忠実な準拠または支持に関するアカウンタビリティ
- 運営における効率性と経済性に関するアカウンタビリティ
- 成果、便益、有効性に反映されるような政府の計画と活動の結果に関するアカウンタビリティ

Cap.3 連邦財務報告の基礎：アカウントビリティ para.73

アカウントビリティはいくつかの種類に区別することができ、情報というものはさまざまな点でアカウントビリティに関する判断にとって目的適合的になりうる。たとえば、アカウントビリティに関する権威の中には、公的なアカウントビリティには以下のような5つのレベルないしは類型が存在すると提案するものもある。

- レベル1（価値）：政策選択に関する政策アカウントビリティ
- レベル2（アウトカム）：究極目標の達成度に関するプログラムアカウントビリティ
- レベル3（効率性と経済性）：運営の効率性に関する業績アカウントビリティ
- レベル4（計画、配分、管理）：必要とされる活動を行う際の適切なプロセス、手続き、測定に関するプロセスアカウントビリティ
- レベル5（遵法性）：承認された予算や条項に基づく基金の使用に関する誠実性と適法性のアカウントビリティ

Cap.3 連邦財務報告の基礎：アカウントビリティ para.74

パラグラフ74では、民主主義において、前項に規定するアカウントビリティを政府職員、議員が市民に対して履行する責任について確認した上で、会計の専門家による次のような事項に対するアカウントビリティの重要性を明示している。

- ① 財務資源に関するアカウントビリティ
- ② 法規定と行政指針への忠実な準拠又は支持に関するアカウントビリティ
- ③ 運営における効率性と経済性に関するアカウントビリティ
- ④ 成果、便益、有効性に反映されるような政府の計画と活動の結果に関するアカウントビリティ

財政民主主義の原則におけるわが国の問題点 p. 68

わが国の問題点を検討すると次の3点に集約することができよう。すなわち、第一に衆参両議院の予算委員会の機能不全、第二に、衆議院決算行政監視委員会、参議院決算委員会の機能不全、第三に、両院の予算委員会、決算委員会の機能を十全なものとするための制度的組織的変革の必要性、である。

これらの問題点を打開するためには、政府のアカウンタビリティとスチュワードシップの責務の履行について検査を行う会計検査院の機能の重要性とともに、財政民主主義の下、政府が確実に予算責任を果しているかを国民全体が監視することができる制度設計、特に長期的な財政の持続可能性という重大な政府の任務を果たすことに向けた社会的仕組みが構築されなければならない。それには、UKにおける予算責任局(Office of Budget Responsibility)を始めとする独立財政機関の確立も視野に入れる必要がある。

われわれは、もう一度明治憲法下の1880年に創設された会計検査院が、プロイセン憲法第104条を範としていたことに立ち還る必要がある。すなわち、プロイセン憲法第104条は、「**財政予算ニ対スル決算ハ会計検査院之ヲ検査確定シ毎年ノ財政ニ関スル総決算報告ハ之ニ国債ノ計算書ヲ附シ政府ノ責任解除ヲ受クル為**会計検査院ノ検査報告ト俱ニ之ヲ両院ニ提出スヘシ」と規定していた。「**毎年ノ財政ニ関スル総決算報告ハ之ニ国債ノ計算書ヲ附シ政府ノ責任解除ヲ受クル為**」であるのであり、まさしく政府の予算責任、アカウンタビリティとスチュワードシップを基礎としていたことを銘記する必要がある。

会計検査院『会計検査院百三十年史』会計検査院、2010年、p. 35

小林麻理稿「政府会計に何が求められるかー政府会計の特質に基づく理論構築と実践適用をー」『公共経営とアカウンタビリティ』政府会計学会、巻頭言、Vol. 1、2020年、pp. 1-3

小林麻理稿、p. 2

わが国の国と地方の財務書類は確かにウェブ上に掲示されている。しかしそれは財務数値であって、その財務数値が政府活動のどのような結果を示しているのかについての説明は皆無に等しいのが実態である。どのような政策・施策・事業が実施され、その成果はどうだったのか。それらに対する支出はどのように財政に影響を与えたのか。新たな債務を負わなければならなかったのはどのような要因によるものであり、それは将来にも影響を及ぼすのか、政府活動の結果として国民・住民が受けたベネフィットはいかなるものであったのか。そして、連邦財務会計基準の第四の目的にあるとおり、政府の財務管理システム、内部会計、業務コントロールが適切なものであったのか。政府の国民に対するスチュワードシップとアカウンタビリティの重大性を改めて強く認識しなければ、「平成31年度予算の編成等に関する建議」が指摘するとおり、「先人達や、新たな時代そして更にその先の時代の子供達に、平成時代の財政運営をどのように申し開くことができるのであろうか」[財政制度等審議会、2018年、p. 3]という極めて悲痛な問いに答えられないどころか、この国の財政的持続可能性(fiscal sustainability)を確保し続けることは極めて困難であると言わざるを得ない。

小林麻理稿「持続可能な財政運営に求められる会計の機能—
予算責任における会計情報の重要性」『公共経営とアカウン
タビリティ』政府会計学会、巻頭言、Vol. 3、2022年、pp. 1-3

小林麻理稿、pp. 1-2

持続可能な財政運営を実現するには、何が求められるのか。会計はいかなる機能を果たしうるのか。UKの財政政策フレームワークにおける目標の設定に、それに対する重要な示唆を見ることができる。UKは2011年『予算責任憲章』を2022年秋に更新し、その「第3章 政府の財政政策フレームワーク」において、まず財政政策の目的を次のように明示した。すなわち、「財政政策を担う財務省の目的は、持続可能な財政、経済成長、安定性、納税者にとって支出に見合った価値、強固なバランスシート、世代間の公正性を確保することである」[HM Treasury, 2022, p. 8]。そしてこの目的を達成するための財政政策マニフェストとして、「公的部門における（イングランド銀行を除く）正味負債を継続予測期間の5年目までにGDPに占める比率を減少させる」[HM Treasury, 2022, p. 8]ことを設定し、その上でさらに次のような明確な目標値、すなわち、「正味借入額が、継続予測期間の5年目までにGDPの3%を超えないことを確保する」[HM Treasury, 2022, p. 8]ことを明示した。UKは、2010年に独立財政機関として予算責任局(Office of Budget Responsibility: OBR)を設置し、さまざまな財政リスクを予測する責務を担っている。その根拠法が『予算責任及び会計検査2011年法』(Budget Responsibility and National Audit Act 2011)である。

(中略)

ここに明らかに示されているのは、財政の持続可能性を確保するための会計情報の機能の重要性である。高齢化、景気後退、金利変動、さらには気候変動への政策対応など、予算編成には歳出を増大する圧力が限りなく存在する。しかし、「持続可能な財政、経済成長、安定性、納税者にとって支出に見合った価値、強固なバランスシート、世代間の公正性を確保する」[HM Treasury, 2022, p. 8]ためには、財政の健全性を保証することができる明確な財務数値によるベンチマークが必要であり、会計に基づくコントロールが機能するということである。それこそまさに、政府が果たさなければならない予算責任(Budget Responsibility)であり、スチュワードシップである。

小林麻理稿「財政民主主義における会計検査院の機能と役割」
『財政法学における理論と実務の架橋』日本財政法学会創立40周年記念論集、日本財政法学会編、敬文堂、2024年、pp. 73-88

「4 財政民主主義における会計検査院の機能」 pp. 86-87

明らかになったのは、「決算提出目的」の不文化が含意する議会の甚だしいともいえる決算に対する責任の回避であり、アカウンタビリティとスチュワードシップの著しい欠如である。改めて、ドイツ連邦共和国基本法を紐解くと、同法第114条第1項は、次のように明確に財務大臣の会計報告の目的を規定する。

「連邦財務大臣は、次の会計年度中に、連邦政府の責任を解除するために、連邦議会及び連邦参議会に対し、すべての歳入及び歳出並びに資産及び債務について、決算書を提出しなければならない。」
(下線筆者) [初宿正典訳、2018年、p. 88]

あわせて、同法第109条第3項が、「連邦及ラントの予算は、原則として、起債(Kredit)に基づく収入によることなく（収支を）均衡させるものとする」[初宿正典訳、2018年、p. 84]と規定していること、また同条同項が、「通常の状態から逸脱した景気の推移の影響を好況及び不況のいずれの場合にも等しく考慮に入れるための規律、並びに、国の統制能力を超え国の財政状態を著しく損なうような自然災害又は（それに準ずる）異常な緊急状態の場合のために予め特例規定を定めることができる」[初宿正典訳、2018年、pp. 84-85]と規定し、さらにこの特例規定について「それに対応する弁済規定を予め定めておくものとする」と明確に規定していることの重要性について、わが国政府は再確認すべきであろう。ここには、国民に対して、将来にわたって公共サービスを提供し続けるという政府の重大なスチュワードシップを確実に履行するための基本原則、すなわち均衡予算の原則、そして「特例規定」に対する「弁済規定」の定めが、法として明確に宣明されている。これこそ、政府のアカウンタビリティとスチュワードシップの重要性の本質を法に具現するものといえるのではないだろうか。

ほかにも下記をご笑覧ください

小林麻理稿「わが国における公企業の課題の原点—会計検査院の任務の重要性—」『会計検査研究』会計検査院、第63号、2021年、pp. 5-9

小林麻理稿「COVID-19を契機とした財政運営モデル変革への提案—エクィティを組み込む財政運営モデルとは—」『公共経営とアカウンタビリティ』政府会計学会、Vol. 2 No. 1、2021年、pp. 16-27

小林麻理稿「公共ガバナンスにおける協働優位の重要性—21世紀における持続可能な経済社会の創造に向けて—」『21世紀における持続可能な経済社会の創造に向けて』経済学会連合、2023 Vol. 2/No.3、pp. 1-8

小林麻理稿「わが国政府・自治体におけるリソース・マネジメントの課題—「新型コロナウイルス感染症対策における行財政運営に関するアンケート調査」結果に集約された問題分析と課題の提示—」『公共経営とアカウンタビリティ』政府会計学会、Vol. 4 No. 1、2024年、pp. 1-18

小林麻理稿「政府における統合的リスクマネジメント・モデルの提言—持続可能な行財政運営に向けたわが国の課題—」『現代社会と会計』関西大学大学院会計研究科、第18号、2004年、pp. 69-82

エピローグ

こころの玉手箱

前会計検査院長

4

小林 麻理

あっと思った時には、転んでいた。真夜中の3時ごろ、わが家の階段のそばだった。

気づいたら、左足がねじれて反対向きになっていく。これはたいへんと、けんげんで階段を上り下りして、救急車を呼んだ。

2013年の7月末。検査官の認証式が1週間後に迫っていた。手術が必要なほどの複雑骨折だった。入院したが、執刀医が多忙で、なかなか日程が決まらな

い。

せつた。とにかく、若い看護師さんに「私ね、来週、

皇居にいかなくちゃいけないの」と何度も言い続けて

みた。理由は言わなかったが、それが効いたのか。ま

もなく手術日が決まった。ほんと、ひと安心だった。

検査官の就任要請があったのは、4月末だった。会計検査院は、国の収入支出の決算や政府機関、独立行政法人などの会計や国が補助金などを出している団体などのお金の出入りが適正におこなわれているかどうかを検査する機関だ。

長年、積み

重ねてきた公

会計の研究成

果を生かせる

チャンスでも

あった。やっ

てみようと思

ったが、すで

に新学期も始

まっている。

学生の単位認

定や論文指導



皇居で乗った車椅子

天皇陛下から「お大事に」と声をかけられた

検査官認証式前に大けが

もある。政府の審議会の仕事もたくさん抱えていた。

しかし、大学の学術院長や研究科長に相談したところ、もろ手をあげて大賛成で、どんと背中を押してもらった。

認証式の前に大けがをしたのは、うかつだった。直前まで、政府の審議会など様々な会議に出っていたので、疲れていたのだと思う。

8月1日、皇居の正殿松の間で式がおこなわれた。この日の写真を見ると、ロングドレス姿だが、車椅子に乗っていて、左足の親指が見えている。前代未聞の事態だった。

他の列席者はみな、これから海外に赴任する大使たちだった。官記をもらい、お辞儀をする決まりで、儀式のリハーサルもあった。

天皇陛下から「重任ご苦労です」と通常のお言葉があった。その後に、にこっとほほ笑まれて、「お大事に」と声をかけられた。たいへん恐縮したが、これも前代未聞だったと聞いた。

こころの玉手箱

前会計検査院長

小林 麻理

5

このところ、会計検査の世界では、グローバル化が急速に進んでいる。

国境を越えた問題が次々に起きている。環境問題など政策課題の多様化にともない、つねに新しい検査手法の工夫や導入が必要になってきた。このため、国際協力や情報交換が欠かせなくなっている。

世界各国の会計検査院が集まって国際組織をつくって、定期的に開く大会や理事会が、重要な情報交換の場になっている。

検査官を5年あまり務め

て、2018年12月に会計

検査院長に就任した。65歳の定年で退く直前の19年7月、参加したクウェートでの国際会議は、非常に感動的だった。ここで選ぶアジアの代表国が世界組織の理事になる慣行で、日本が圧倒的な賛成票を得て、選出されたのだ。

議長国、クウェートの会計検査院のトップから晩さん会でぜひ着てほしいとプレゼントされたのが、この花嫁衣装。黒糸と金糸が網状に編んであり、ドレスとしても、ベールとしても、

はおれる。背中には、両国の国旗がみごとに刺しゅうしてあり、すてきな思い出の品になった。

予算を使う団体や組織の現場を実際に見ることで

クウェートの花嫁衣装

国旗が刺しゅうしてある衣装と記念写真



世界と情報交換 思わぬ贈り物

きたのも、いい経験になった。自衛隊の福岡・築城基地の視察では、F15のコックピットに乗せてもらって、滑走し、パイロットと交信した。機体は長期にわたって使っているが、中身は最新鋭を装備していると聞いて、びっくりした。

そうした見聞を国会答弁や首相への検査報告に生かすことができた。そのたびに関係者に強く言ってきたのは二つの点だ。一つは預かった税金を責任をもって管理し国民のために適切に支出する受託責任。もう一つは、内容についての説明責任だ。この二つが果たされなければ、とうてい国民の理解は得られない。

これからは、会計学を基軸に据えて、新分野の研究にも研さんを積んでいきたい。複雑化し、グローバル化する社会的課題の解決に向け、会計検査院での経験が生きるだろう。

来週は三菱電機会長の棚山正樹氏です。

IPSASB ボードメンバー 2024年9月EU本部ビル



ご清聴ありがとうございました