

【論 文】

財政収支と公会計の課題

中 道 信 廣

目 次

- 一、はじめに
- 二、公経営における財政収支の現状とその問題性
- 三、公経営の原理と公会計の課題
- 四、国民の選択課題と情報伝達
- 五、結びにかえて

## 一、はじめに

個人や組織体の経済活動を測定し、その結果を、それらの活動に利害や関心を有する人々に対して伝達するといふ人間の行動を会計とよぶならば、国や地方公共団体の運営（公経営とよぶ）において行われる経済（財政といわれる）活動を測定し、その結果を利害や関心を有する人々に伝達するという人間の行動を会計とよぶことができる。

そして、(1) このような公会計は現在われわれの社会に、どのような役割を果しているか。またどのような役割を果すべきであるか。(2) このような公会計において、測定と伝達はどのように行われているか。また、どのように行われるべきであるか。について、その理論を研究するものを公会計学とよぶことができる。<sup>(1)</sup>

公共の領域が、現代の社会生活に占める重要性に鑑みると、公会計がどのような役割を果すべきであるか。また、その役割を果すために、経済活動の測定と伝達とは、どのように行われるべきであるかを明らかにすることは、公会計学における重要な課題であると考えられる。

わが国で、現在行われている公会計の実務について書かれている著書や論文も数少ないが、<sup>(2)</sup> 公会計は如何なる役割を果すべきであるか、そのための測定や伝達は如何にあるべきか、の視点に立って研究された論文や著書はほとんどないといってもよい現状にある。<sup>(3)</sup>

企業会計において、収支の差額は経営の成果に相当し、会計学においては、この成果を正しく計算するとともに、その過程と結果を伝達することが中心課題とされている。また、この成果を生み出す過程や原因を分析して、将来の経営に役立てることも重要な役割とされている。

したがって、公会計学においても、公経営の結果、財政収支の差額として示される数値についてその過程や原因を分析して、便益と負担の関係を明らかにすることは、十分研究に値いするものと考えられる。

戦後わが国では、住所地における自治を原点とする民主主義原理にもとづく民主政治が、四十数年間行われてきた。その間における公経営の結果が、いま財政収支の赤字として、象徴的に示されている。

財政赤字の問題は、わが国ばかりでなく、アメリカをはじめヨーロッパの諸国で、財政学や政治経済学の主要な課題として多くの研究が行われている。しかしながら、会計学の立場から研究したものはほとんどみられない。<sup>(4)</sup>

公会計における測定の問題は別の機会にゆずり、本稿では伝達の問題に焦点をあて、赤字財政という社会現象に対し、市民はどのように対応すべきかの意思決定を迫られているということに注目し、そのために、公会計における財務報告は、いかにあるべきかを課題とした。

そして、公経営に要請されていると考えられる、基本的な原理から、この課題を解くための原点を導きだすことを試みた。さらに、この原点からみて、現状における問題点はどこにあるかを考察し、また、それはどのように改められるべきであるかについて、探究することを試みた。

## 二、公経営における財政収支の現状とその問題性

公経営は企業経営と異なり、利潤の稼得が目的ではなく、基本的人権をまもりながら、社会公共の福祉を、限られた資源のもとで、最大限に増進することを、その目的としているといえることができる。

公経営においては、支出よりも収入を多くする、すなわち、剰余金をつくる必要はないが、収支の均衡は、最も

基本的な原理とされるべきもので、従来から均衡予算が制度化されている。

アダム・スミスは「すべての個人家庭の管理にみられる思慮分別が大帝国の管理運営にとって愚行であるはずがない」との信念をもっていたと伝えられる。<sup>(5)</sup>

個人家庭における経営では、入るを量って出ざるを制することを基本の原理としなければ、すなわち、赤字にならないように経営しなければ、借金には限界があって、いずれ遠からず破産してしまう。

また、私企業においても、一時的には赤字経営がなりたつとしても、通常の場合、長く赤字を続けることはあり得ない。常に倒産という危険にさらされているのである。

ところが、国や地方公共団体の公経営においては、公債の発行とその継続によって、金を集められるだけ集め、「金は入っただけ出ていく」という法則<sup>(6)</sup>によって支出され、それが継続されている。そのことには、なんの問題もなさそうに見える。

ここで、財政における支出と収入 および歳入と歳出の定義を明らかにしておく。支出とは、国や地方公共団体の、各般の需要を充たすための現金の支払いをいい、その支払の財源となるべき現金の収納を収入という。<sup>(7)</sup>

また、一会計年度における、一切の収入を歳入といい、一切の支出を歳出ということとされている。この歳入には、公債または借入れによる収入が含まれているので、この公債または借入れによる収入を除いた歳入を、経常収入とよぶことにする。そして、予算の編成においては、歳入＝歳出、すなわち、会計年度ごとに収入と支出が均衡するように組み立てられる。

ところが、決算するにあたって、実際の歳入と歳出は、必ずしも均衡しない。歳入が歳出より多くなることが見

込まれると、補正予算によって、歳出を増加させ、歳入と均衡させるが、その一部は剰余金として残されることもある。

逆に、歳出予算に比し、經常収入が不足すると、通常、借り入れか公債の発行によって、その不足財源が調達される。ときには、歳出予算を削減して、經常収入と均衡させるように試みることはあるが、反対が強くてなかなか実施されにくい。<sup>(8)</sup>

そこで、歳出に比べて、經常収入が不足するとき、それにみあう歳出の削減ができれば、歳出が經常収入より多くなるが、この多くなる部分、すなわち、經常収入で賄い得ない部分を財政赤字と定義する。

#### 1. 戦後における財政運営とその結果

わが国においては、昭和二十年代の戦後復興に続く、三十年代の平均十%をこえる高度経済成長に支えられていた時代には、均衡財政が堅持されていた。

ところが、昭和三九年のオリンピックのあと、景気の予想外の停滞により、四十年に入ると、<sup>(9)</sup> 税収が二六〇億円不足することが明らかとなり、当年度のみの特例として、戦後始めて、赤字公債が発行されることになった。

また、翌年の四一年からは、景気刺激策として、公共事業の施行促進、財政投融资の拡大などの政策をとるため、<sup>(9)</sup> 財政法第四条の但し書で認められている、建設公債の発行が行なわれた。

この時を境に、戦後維持されてきた均衡財政の原則は放棄され、建設公債原則へと、財政政策が大きく転換されている。<sup>(10)</sup>

その後、わが国の経済は一時景気を取りもどしたが、昭和四六年のニクソン・ショックに続き、<sup>(10)</sup> 四八年秋には原

油価格が一きよに、四倍引上げられるという、オイル、ショックに見舞われ、わが国の経済は大混乱した。

このため、昭和五十年年度の税収は、当初予算より約三兆九千億円も不足することが明らかとなり、戦後財政法によって、禁止されてきた赤字公債が、特例法によって、特例公債の名のもとに、本格的に発行されることになり、再び財政政策の大転換が行われた。

当時は、オイルショックによる一時的な不況のために、生じた税収不足にすぎず、景気が回復すれば、すぐにも赤字公債から脱却できると考えられていた。

ところが、税収は回復するどころか、五四年に第二次オイルショックがあり、そのため、五六年には三兆三千億円、翌五七年には六兆一千億円という、巨額の歳入欠陥が生じるという危機的状況になり、赤字公債からの脱却どころか、巨額の公債発行が、図表1にみられるように恒常化し、建設公債と特例公債を合わせて、大量の公債が毎年発行され、国債残高を累積させている。

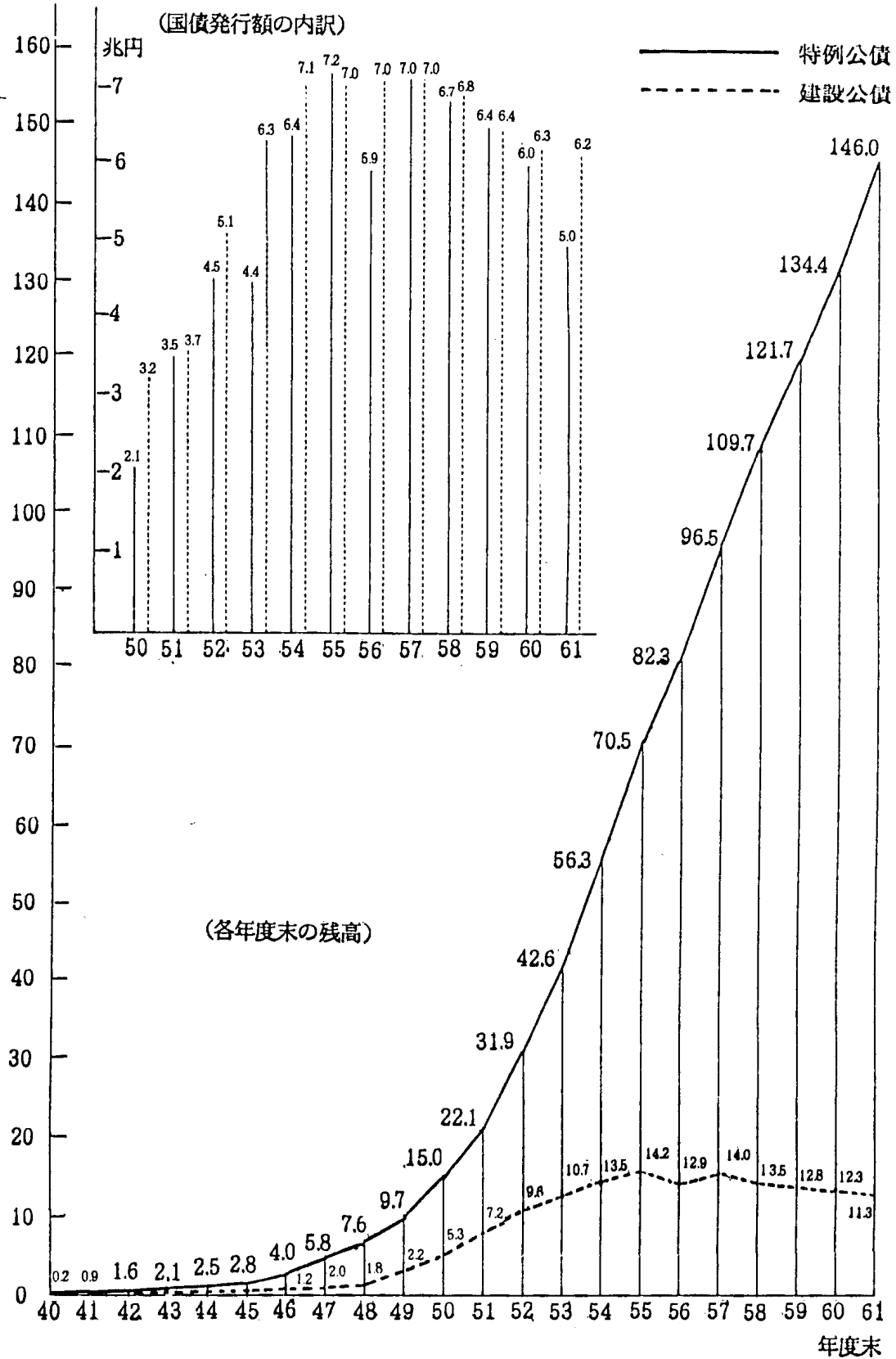
かくて、昭和六一年度末の政府の国債等債務残高は一八五兆円（うち国債一四五兆円）に達し、そのうち、赤字公債として発行されたものが、六三・七兆円の巨額になっている。<sup>(11)</sup>

さらに、昭和五十年代に大量に発行された特例公債は、六十年代に償還期をむかえ、四十年代より発行されている、建設公債を含めると、毎年巨額の財源が必要となるが、その準備は、ほとんどされず、借換債の発行収入に依存することになっている。<sup>(12)</sup>

## 2、わが国財政の現状

最近十年間の具体的な数値によると、現状における特徴的な事実は次のとおりである。

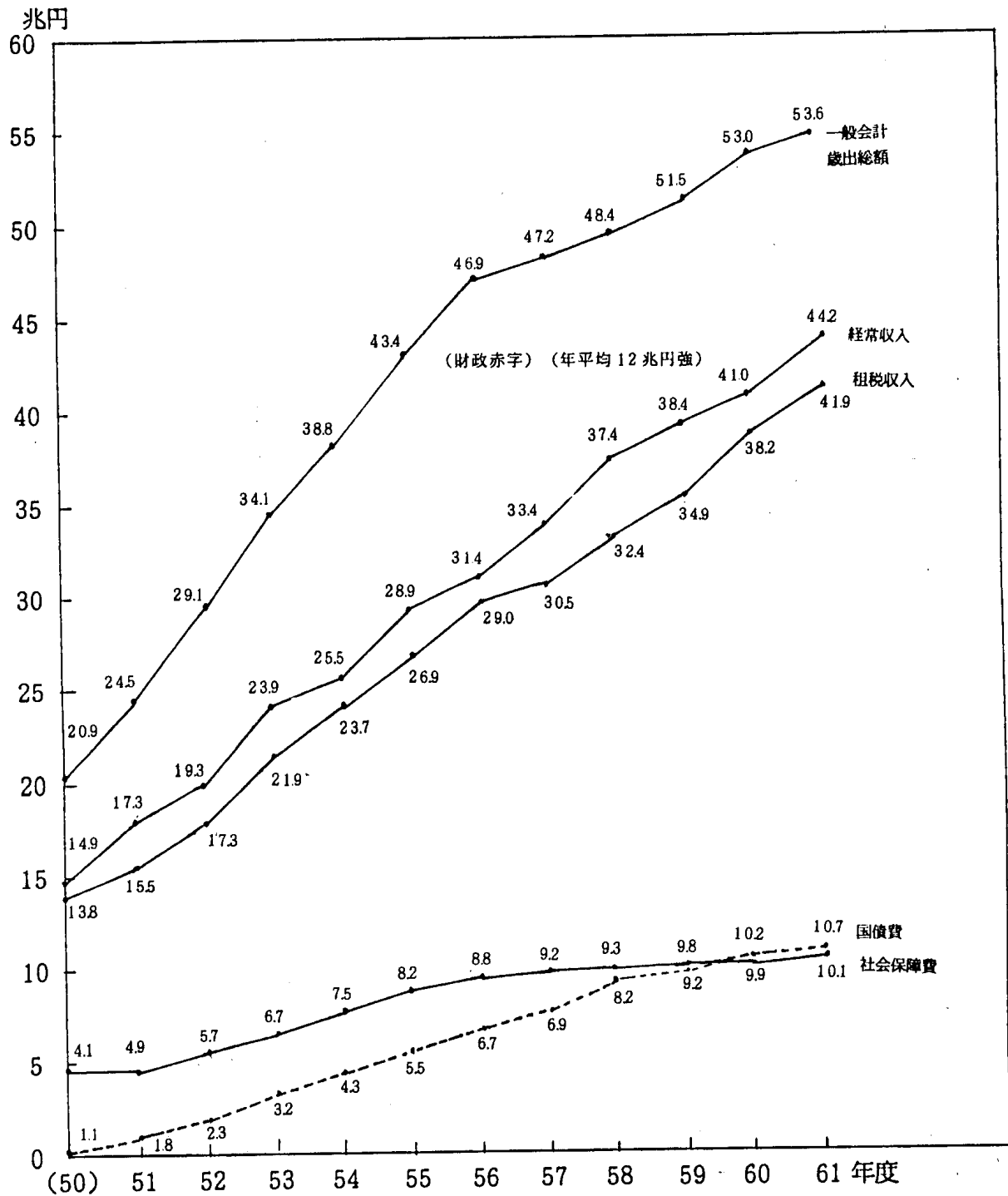
図表. 1 国債の発行額と各年度末の残高



図表. 2

租 税 収 入 と 歳 出 総 額  
経常収入と国債費と社会保障費

(決算の数値による)





(1) 図表2にみられるように、毎年巨額の財政赤字が発生しており、その額は一二三兆円強(平均して年一二兆円強)をこえ、歳出総額の二七・五%に相当している。

(2) 歳出に含まれる国債費(過去に公債を発行したために、負担を要することになった利子等)は、図表2に示すように、昭和六一年度において、租税収入の四分の一にも達している。

また、この項目は六十年より、社会保障関係費を抜いて、最大の歳出項目(歳出総額の約二十%)となっている。

(3) 公債の発行が恒常化し、毎年のように、十兆円をこえる公債が発行され、必要な歳出の約二八%が公債発行収入によって賄われている。また、償還期限の到来した既発行公債の償還が、ほとんど行なわれていない。

### 3、財政の現状にみられる問題性

以上、わが国財政のおかれている現状を示してみたが、そこには、いくつかの異常性がみいだされる。

(1) 財政赤字が恒常的に発生し、赤字から脱却するみこみがない。

(2) 公債費の巨大さ、(歳出総額に占める割合が、イギリスの七・一%、西ドイツの十一・三%、財政赤字に悩むアメリカの十四・五%に比し、わが国は十八・八%と高い<sup>(13)</sup>)

(3) 国債依存率の異常な高さ、(アメリカは十八・三%、イギリスは六・九%、西ドイツは九・八%に対し、わが国は二二・二%と高い<sup>(13)</sup>)とともに、残高の巨額さである。

最も基本的な問題は、財政赤字が恒常的に発生しており、それは一時的な経済状態の悪化によるものではなく、構造的に生み出される赤字である、というところにあると考えられる。

前掲の図表2でも明らかのように、財政赤字の発生する原因は、現在の歳出構造と税収構造とのアンバランスにある、ということが出来る。現在の巨額な公債残高は、NTTなど国の保有する株式を売却し、得られた資金で償還することも可能かも知れない。<sup>(14)</sup>

しかしながら、昭和五五年を財政再建元年として、ゼロシーリングやマイナスシーリングにより、歳出の増加を抑制しながら、大蔵省主導で再建に努力したに拘らず、歳出が毎年増え続け、赤字を拡大していくという構造は改善することは困難となっている。

現在の政治や行政のあり方のもとでは、財政赤字発生のしくみは、変りそうもないが、公会計学の視点からみるとこのような財政構造がそのまま、継続し得ることが、極めて異例であり、改善のための方策を探究する必要に迫られているということが出来る。

財政赤字のもたらす問題点として、財政学者や政治経済学者は、次のことを指摘している。<sup>(15)</sup>

(1) 巨額の公債発行と公債残高の累増により、①金利が上昇し、②クラウディングアウトが生じ、③インフレーションがおこり、これらによって、民間経済の活力が衰退する。

(2) 利払費と償還費の増加により、財政が硬直化し、機能麻痺をおこす。これらの結果、国民経済や国民生活が圧迫される。

アメリカにおいては、J・M、ブキャナンらによって、①恒久的な予算赤字（財政赤字累積仮説といわれる）、

②インフレーション（財政赤字インフレーション仮説といわれる）、③公共部門の対国民所得比率の増大化（財政放漫化仮説といわれる）、の三つの仮説が提示されている。<sup>(16)</sup>

この三つの仮説が、わが国の赤字財政に対して、妥当するかどうかを検証し、①は妥当するが、②と③の仮説は妥当しない、と野口悠紀雄教授は結論づけている。<sup>(17)</sup>

このうちの「財政放漫化」仮説について、私は、増税に対しては厳しい論争が生じ、拒否反応を示すが、赤字公債の発行は安易に認めるといふ、また、減税政策や景気対策を歓迎し、財政赤字を拡大していくことを認めるといふ<sup>(18)</sup>、わが国の特性があるからこそ、政府の肥大化を続けることができたと考えている。

したがって、国民の財政権という観念が、わが国民に定着していれば、財政赤字に依存しながら、大きな政府を継続させることはなかったはずであり、この仮説は、わが国でも妥当していると考えられる。

また、「財政赤字インフレーション」仮説について考えてみると、現在が異常な金あまり現象のもとにあり、わが国やアメリカの巨額の赤字が、それらの遊資を吸収しているからこそ、インフレにならないのであって、正常な状態のもとで、巨額の財政赤字が生じると、過去の経験から、通貨の創造や増発が必要となることが明らかで、それは必然的にインフレに結びつくように考えられる。

したがって、この仮説も、現在の金融状態のもとで妥当しないとしても、この状態が長く続くはずがないとすれば、正常な状態に復したとき、十分妥当するものと考えられる。

### 三、公経営の原理と公会計の課題

国や地方公共団体の行財政の運営、すなわち、公経営においては、まず、第一に、財政に関して「収支均衡の原理」が考えられる。

わが国の財政に関する法律によると、「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。」（財政法第四条）、「地方公共団体の歳出は、地方債以外の歳入をもって、その財源としなければならない。」（地方財政法第五条）と定められており、収支均衡が法律によって要請されている。

この原理は、アダム・スミスの学説に典型的にみられるように、古典学派の財政理論として、経営においては、公共の財政も私的な家政も、ルールにおいて、なんら異なるところはなく、慎重で健全な収支の均衡を維持すべきことを主張しているのである。

わが国では、すでにみてきたように、戦後から昭和三十年代の終り頃まで、財政運営の基本原則として堅持されてきたものである。

これに対して、アメリカにおいて典型的に展開されてきたとされる、ケインズ学派の機能的積極財政の原理がある。

この原理は、わが国でも、戦後経済の高度成長にかげりのみえてきた、四十年代以降に重視されるようになったもので、資金（財源）の調達方法を問わず、公共支出を増大させ、国の経済に積極的に影響を与えることを目的とした財政政策を柱とするものである。

すでにみたように、昭和四十年代に入ると、建設公債が積極的に発行され、また、昭和五十年以降には、巨額の特例公債が発行され続けている。

このような財政運営は、高度経済成長と、そのもとにおけるGNPや国民所得という、市場経済的指標の上昇を政策目標として、専ら、私的経済計算にもとづく投資の限界効率を高め、私的生産性を高めるように、政策の焦点

がおかれていた、といわれている。<sup>(19)</sup>

かくて、国民の納めた税金をはじめ、多額の公債発行による資金が、私的な経済効率性を追求する経済政策のために使用され、国民は経済成長によってもたらされる、増大した所得を分有し享受することに慣れ親しみ、公共の哲学など、ほとんど省みられなくなった。

国民主権原理にもとづく財政監視権や国民の選択する行政水準を維持するための行政コストを分担する義務も等閑視されるというような、今日の状況は、この第一の原理である「収支均衡の原理」が安易に破棄されてきたことに帰因しているといっても過言ではないであろう。

公経営における第二の原理は、行財政の執行に関して「効率性の原理」として、示すことができると考える。

国家行政組織法は、その目的を「内閣の統轄の下における行政機関の組織の基準を定め、国<sup>(1)</sup>の行政事務の能率的な遂行のために必要な、国家行政組織を整える」(第一条) ことにおき、地方財政法は、予算の執行に関し、「地方公共団体の経費は、その目的を達成するための、必要且つ最少の限度をこえて、これを支出してはならない」(第四条) と定めている。

また、地方自治法は、地方自治行政の基本原則として、「地方公共団体は、その事務を処理するに当っては、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。」(第二条第十三項) と効率性の原理を明確に掲げている。

このように、わが国では、行政の運営においても、また、予算の執行においても、能率性ないし効率性の原理が法的に明らかにされているといえることができる。

公経営が、国民の貴重で限られた資源を税として徴収することによって行なわれることを考えれば、同じ支出に対しては、できるだけ高い政策目標の達成が求められ、また、同じ目標の達成には、できる限り少ない資源の投入が求められることは当然といわざるを得ない。効率性を第二の原理として掲げる所以である。

アメリカやイギリスのような、先進民主主義国では、行政における効率性や有効性が厳しく追求されている。<sup>(20)</sup> わが国でも、さきに、臨時行政調査会による、効率的な行政を指向すべしとする答申<sup>(21)</sup>が出されており、会計検査院は、従来の合規性万能の検査から、最近では、効率性や有効性を検査の観点にとりいれてきたとしている（ガイドブック）。

この第二の原理が公経営に要請されていることから、公会計学として効率性や有効性は、どのように測定すべきであるか、あるいは、どのような指標が、この原理の実践度を評価するのに合理的であるか、を研究すべき必要性を導きだすことができる。

公経営における第三の原理として、私は、財務内容の公開に関して、「公的会計責任充足の原理」を掲げたい。会計責任というのは、会計する責任のあること、すなわち、委託された資金や財産について、その用途や運用の結果を説明し、あるいは、報告する義務のあること、と一般に考えられているが、私は、公的会計責任について、その原型を、アテナイで行われた都市自治に求めたいと考えている。

ギリシャの都市アテナイにおいて、いまからおよそ二千五百年前に、「役人は、すべて任期満了後一カ月以内に、その執務並びに扱った公金について報告を行う定めで、市民は誰れでも、これにつき糾弾を行ひ得た。」とされており、かの有名な民衆の指導者ペリクレスが、キモンの将軍としての執務報告を糾弾して名声をあげ、国制は一層

民主的になったといわれている。<sup>(22)</sup>

アメリカにおいては、公的会計責任 (Public Accountability) は、政府によるすべての財務報告の基礎 (Cornerstone) にあるものとして重視されており、民主主義社会において、公共会計責任を遂行するために、財務報告が果たす役割は極めて大きいし、この公共会計責任は、納税者が知る権利を持つという信条に基づくものであるとされている。<sup>(23)</sup>

わが国では、戦後における証券民主化の過程で、アカウントビリティは本源的には、私企業経営者が株主から財産を受託することによって設定され、この受託財産と、それを管理運用して生じた財産一切を、委託者に引渡すことによって解除されるが、継続企業においては、そのような解除の機会はないので、株主総会への決算報告とその承認によって解除されると解されている。<sup>(24)</sup> すなわち、私企業においては、受託責任としての会計責任が厳しく追求され、外部の独立の専門家 (公認会計士) による監査制度が法制化され、運用されている。

ところが、公的会計責任については、一般的に問題にされることは殆んどなく、上級官庁または会計検査院 (地方公共団体では監査委員) の取扱いに任されているという現状である。

予算を決めるのは政治であり、行政は、その決められた予算を、その範囲内で確実に使い果たす責任という、会計責任というより、予算執行責任が重視されているように考えられる。

公経営における会計責任は、私企業におけるよりも、厳しくかつ重いものというべきである。それは、民主社会における行政執行者の義務を示すものであり、市民が、政治的選択を行うために必要となる行財政の内容は、公的に、これを知る権利を有するということを前提にして、なりたっているのである。

この会計責任というものを、裏からみれば、会計監査の重要性が明らかに指摘できる。イギリスの地方政府においては、監査人が決算監査を行う日の、前十五日間、決算に係る帳簿や証拠書類が、公衆の検査に供され、市民はだれでも、これらの書類の内容について、疑問と思われる点を、監査人に質問する権利が認められる制度がつくられている。<sup>(25)</sup>

財務報告は、いずれにしろ、中央政府や地方公共団体における会計責任の充足度を、評価することができるよう内容でなければならぬことはいうまでもない。

そのために、財務報告は、少なくとも、次に記す四つの要件を満たす必要があると考えられる。

まず、第一に、法令等にもとづいて、予算で定められた収入が、確実に集められ、それらが、予算の目的に従って執行されているかどうか（合法性と合目的性）が明らかになる。

次いで、第二に、当年度の経常収入は、当年度に提供することを公約し、実施した公共サービスのコストを償うのに、十分であったかどうか（年度間負担の公平性）が明らかになる。

さらに、第三に、当年度に提供された公共サービスのために、費された努力やコスト、および、それによって生みだされた社会的な成果（便益）を、利用者（財務報告を読む人）が評価する（行政の経済性、効率性や有効性について）のに役にたつような内容になっている。

最後に第四として、公経営の結果、到達できた行政水準や財政状態の現状と、その変化（よくなったか悪くなったか）が明らかにになっている。

財務報告の内容を規定していくのは、その報告を必要とする人々である。したがって、アメリカで行われているよ



うに、まず、政府財務報告書に対する利用者の諸要求が調査されなければならない。<sup>(26)</sup>

そして、それらの諸要求が比較考量され、多くの討議や公聴会を経て、財務報告の諸目的が定立されなければならない。<sup>(27)</sup> そのうえで、それらの目的に適合するような、財務報告の内容が探究されなければならない。<sup>(28)</sup>

しかるに、わが国では、公経営における財務報告は、その利用者の実態も要求も調査されたことがなく、したがって、その目的を明らかにしないまま、旧来の慣行が踏襲されている。この公的会計責任充足の原理を、基本的な原理の第三として掲げる所以である。

この公的会計責任充足の原理を、わが国の赤字財政という社会現象にあてはめて考えてみると、公会計学としての重要な課題が浮彫りにされてくる。

財政運営に関する基本的な原理が、均衡財政から赤字財政へと転換され、巨額の公債残高が、年々累積されていく状況のなかで、単年度の収支のつじつま合わせが行なわれ、結果としての単年度の収支均衡のみが国民に開示されてきた。

そのために、借金が一体いくらになっているのかが明らかにならず、また、借金までして支出を拡大したのに対応し、社会資本がいくら増え、社会的便益にどのように貢献しているのか、を示すような、財産と負債の対照表（私経営で財政の現状を総合的に示すため重視される貸借対照表）や、社会的便益とその費用（コスト）の対照表などの作成公表について、ほとんど無視されている。

そこには、予算とその執行額の対照という、明治以来の官庁会計方式が踏襲されたまま、国民は単に受益者として扱われ、平均的な国民の意見や選択の方向を探ろうとする努力や、そのための情報の伝達は、ほとんどなされて

いないといわざるを得ない。

大平首相による一般消費税の導入失敗を契機としてすすめられた、財政再建元年を昭和五五年とする大蔵省主導の財政改革構想が歩みだしているが、その過程を公会計学における伝達の視点から考えてみよう。

二つのパンフレット（「財政再建を考える」、「財政改革を考える」）が発行されているが、その内容をみると、大量の公債を発行することができたため、結果として、拡大された資金によって、不況対策を行い、公共サービスの充実、拡充ができたとして、次のような事実をあげて、公債発行の効果がPRされている。

福祉元年といわれた昭和四八年（特例公債発行以前の年）と比較して、昭和五四年には、医療費の国庫負担は三倍に、また、厚生年金や老令福祉年金は四・五倍に、私立大学や私立高校の運営補助は七・六倍に、小、中学校の校舎などの整備補助は五・三倍にそれぞれ増加し、さらに、住宅の整備には三・七倍の、下水道の整備には四・四倍の補助を行なっている。これに対する国民の税負担は二・〇倍であるということを示している。（「財政再建を考える」）

しかしながら、当時、国民に対してなされていた財政報告の現状のもとで、このパンフレットに示されている内容が、平均的国民に納得され、国民として財政のあり方を真剣に考える必要があるという意識をよびおこすことができたであろうか。

そのことよりも、なお一層重要なことは、このパンフレットが、平均的国民のもとに届いたかどうかということである。この点に関しては疑問であるといわざるを得ない。

国民にとって、主要な選択課題であると考えられる、赤字財政をどうすべきかについて必要と考えられる情報の

伝達は以上のような現状にある。また、社会的便益とか、行政施策の効果の開示についての現状は、極めて不十分なものといわざるを得ない。

地方自治法によると地方公共団体の首長は、決算を議会の認定に付するにあたり、「主要な施策の成果を説明する書類」をあわせて提出することが義務づけられている（第二三三条④）。

この書類は、政策の効果や、政策の施行によってもたらされた社会的便益を説明するためのものであると考えられるが、実際には、施策の成果として、たとえば児童公園の用地買収三三ヶ所、六一九三、三〇〇千円のように、予算の執行額のみが示されている現状である。この現状に対して、それなりに役に立っていると、自己満足している市が多いが、現在の行政水準に比べて、どの程度、住民の福祉水準を上昇させることができたか等、具体的に示すように改善する必要があるとする意見も多くみられる。<sup>(29)</sup>

しかしながら、成果は、そのために費消したコストと対比することによって、はじめて効率性が示されるのであるから、成果を執行額で示すことは、費用と費用を対比して効率を考えるようなものであり、その結果は常に一となり、なんらの効率性をも示すことはできないと考えられる。

#### 四、国民の選択課題と情報伝達

すでに述べてきたように、わが国では、現在まで巨額の財政赤字を積みあげながら、その現状を明らかにし、そこにいかなる問題があり、それを解決していくのにどのような手段があるかなどについて、国民に選択を求めるような、あるいは、国民が意思を決定するのに役立つような財務報告はなされていない。

歳入不足を回避するための手段は、(1)これまでのように公債発行を継続する、(2)行政改革の徹底によって、歳出を經常収入の現状にみあうように削減する、あるいは、(3)歳出の現状にあうように、増税によって經常収入を増加させる、の三つ考えられる。

どの手段を用いるべきかは、民主政治のもとでは国民、または、その代表の選択に任されている。どの手段を選ぶとしても、国民の間に利害が対立したり、世代間の公平を害したりすることが生ずる。

そこで、公正にして合理的な選択を行うためには、それに役立つような財務報告が必要となることはすでに論じたところから明らかであろう。

公債の発行によって、国民にどのように負担が生ずるかは、財政学者の間で論争が続けられている。<sup>(30)</sup> また、公債発行はどの程度まで続けることができるかについて、ドーマ理論が唱えられている。

この理論によると、ある一定の条件のもとで、GNPに対する公債残高、利払費率、公債依存度が一定値において収束することが証明されている。<sup>(31)</sup>

ところが、わが国の現状では、この理論の前提とされる一定条件を満たすことが極めて難しいので、この理論によって公債発行が一定の段階で自然に収束することは考えられない。

公債発行の継続には、財政学者や政治経済学者によって、種々の問題点が指摘されており、これ以上継続すべきでないとするれば、歳出の削減か収入の増加を達成しなければならぬことになる。

ウイリアムズバーグで行なわれたサミットにおいて、「歳出の伸びを抑えることによって、構造的財政赤字を削減していく」という誓約が再確認されている。<sup>(32)</sup>

ここで考慮を要する課題として、公債の中立命題といわれるものがある。リカードの等価定理をもとにして、合理的期待形成学派とよばれる人たちによって主張されているものである。

この命題が成立すると、公債を増発して減税を行っても、増税によって経済政策を行っても、価値が等しいことになり、財政政策の存在理由が根本的に問われることになる<sup>33)</sup>とされている。

歳出を削減するためには、行政改革を徹底して行うことによって、行政の効率を高め、ムダを排除し、真に国民が必要とする行政サービスを行うための最少限の支出に抑えることができればならない。

国民的課題として、行政のあり方を監視し、改革していかなければ、「役人はどんどん増える」というパーキンソンの法則<sup>34)</sup>や、「公共活動とくに国家活動増大の法則は財政にとって、需要増大の法則となる」とするワグナーの法則<sup>35)</sup>が働らき、国民の負担は増える一方になるのである。

前者について役人の数は仕事量の増減に関係なく、一定の公式によって増加するという経験的<sup>36)</sup>法則の成立していることがイギリスにおいて実証されている。また、後者について、この法則は少なくとも、現在の先進諸国の間では、経験的に観察されるところであるとされている<sup>37)</sup>。

わが国についてみると、最近のサンケイ新聞で、<sup>38)</sup>「税制の抜本改革の議論の中ですっぱり抜け落ちているのが行革だ。……永田町で税制改革と行革をセットで訴える声は弱い。その間にも役人たちによるパーキンソンの法則の忠実な実行が進む」として自民党首脳と運輸省の役人との問答が紹介されている。

また、能勢哲也教授は、ワグナーの法則について、「明治以降の日本について、それが長期的趨勢として存在したことは実証結果から明らかである」とされている<sup>39)</sup>。

戦後、歴代の内閣が試みてきた行政改革、とくに「広く国民の立場に立って、行政の画期的な体質改善を行い、国民へのサービスの向上に寄与する」<sup>(40)</sup>ことをめざした第一次臨時行政調査会の答申にもとづく改革の試みと、「高度成長下で肥大した行財政の減量化を図り、巨額の赤字を抱えた財政を再建する」<sup>(41)</sup>ことをめざした第二次臨時行政調査会の答申にもとづく改革の試みとは、国民的課題を解くものとして大いに期待されたが、いずれも期待されたような効果をあげずに忘れ去られようとしている。

「昭和六一年度に講ずべき措置を中心とする行政改革の実施方針について」<sup>(42)</sup>によると、「行政改革については、臨時行政調査会及び臨時行政改革推進審議会の提言を最大限に尊重しつつ、累次にわたり、その具体化のための基本方針を閣議決定し、逐次所要の施策を実施に移してきているところである…」<sup>(43)</sup>としていまも継続していることが示されている。

私の畏敬する恩師、足立忠夫教授は、これまでの行政改革の歴史から、「わが国では行政改革は常に挫折する運命にある」との命題をたてられている。そして、その理由を、改革される側の求心的内円の公務員のなかにも、公務員をとりまく改革する側の間接の政治家のなかにも、また、さらに外をとりまく遠心的外円の国民のなかにも、改革を妨害するものとして、それぞれのホンネに根ざす権力欲や利益意識や、さらに、それらに大なり小なりかわりをもつ各自の根源的な価値観の相違からくる意見の対立があるとの図式的な表現で示されている。<sup>(43)</sup>

アメリカでも、大統領が歳出削減を要求しても実際には全歳出の八〇%以上に相当する防衛費、年金、医療費、国債利払費などの新規の歳出削減はほとんど不可能であると考えられ、食糧支給関係の予算でも五一・七%の削減要求に対してマイナス十三・八%にすぎず、生活保護においても二八・六%の削減要求に対し実際に削減されたの

は十四・三％にすぎないとされ、歳出の削減も経済成長も赤字をなくすことはできず、結局、何らかの大きな増税策が導入されなければならないとされている。<sup>(44)</sup>

わが国でも、財政赤字の続くなかで、財政再建がすすめられ、歳出のゼロシーリングやマイナスシーリングが行われているに拘らず、約六四％を占める社会保障費、防衛費と地方財政関係費と国債費において増え続け、昭和五七年度と昭和六一年度を比較すると約二七％の増加を示している。

若干とも減少しているのは、食糧管理費、公共事業費、中小企業対策費とその他の事項経費にすぎず、これらは約二二％を占める項目である。

このように、行政改革による歳出の削減や財政改革による切り詰めがすすめられているに拘らず、歳出総額は減少するどころか、依然として増え続けている。

さらに、国債利払費を筆頭に防衛費や社会保障関係費などは現在の制度のもとでは、今後ますます増大していくことが明らかである。このようにして、公共の役割分担の見直し、経費支出とその費用分担のあり方など、国民みんなの課題として真剣にとりくまなければならない事態へと追いこまれていくといってもよいであろう。

歳出において削減どころか、増大が続くとすれば、減税策どころか、新たな増税策を真剣に考えなければならぬことになる。過去に二度試みられた大型間接税制度の導入による増税へのみちは挫折している。

現状の租税収入にみあう程度に歳出を削減する方策があり得れば、もちろん増税の必要はない。これ以上歳出の削減ができないことが明らかであれば、何らかの増税によって、国民はその歳出を分担しなければならないのは当然である。

いま竹下首相のもとで、三度目の大型間接税導入の試みを中心に税制改革がすすめられようとしている。すでに明らかにしたように、構造的な赤字が発生している現状のもとでは、税制をどうするか真剣に考える必要がある。

歳入の最も主要な源泉は租税収入であることを考えると、必要な歳出であることを国民が認めるかぎり、その歳出を償うのに十分な税収の道を開かなければならない。

そのためには、歳出の内容を検討し、それが必要なものであるかどうか評価できること、そして、必要な歳出に対して租税収入がいくら不足しているか明らかにされていること、税制を変えることによって必要な経常収入を得られるいくつかの選択可能な手段が示されること、などが、財務報告の内容として必要になるものと考えられる。

公会計における伝達の問題として、財務報告、とくに、年次報告書は、いかなる内容にすべきであるか、を明らかにするため英米諸国の実例とわが国の現状を比較しながら検討してみたいと考えているが、これについては、別の機会に詳しく論ずることにしたい。

## 五、結びにかえて

わが国財政の現状にみられる巨額の構造的赤字の存在と、その内容の伝達とは、公会計の研究を志す者にとって、一つの重要な課題を提起している。

すなわち、公経営の結果として示される、この財政赤字は、公会計を考える出発点にあり、この数値によって示される歳入と歳出の構造を明らかにすることは、公会計の研究を志す者にとって必要な作業であると考ええる。



公会計の基本的な役割を、公共経済活動（財政運営）の測定と、その結果の主権者である国民への伝達と、にあるとすれば、当然のこととして、まず、測定された財政赤字の現状は、国民に理解可能な内容と様式により、伝達されなければならない。そこに、情報伝達の理論と情報の受け手である平均的な国民像の探究とが必要となるはずである。

経済活動を測定するという側面からみても、歳出が、予算に対する執行額として重視される現状は根本的に改められなければならない。歳出は真に公共の福祉を増進するために行われる行政のコストを示すものでなければならぬ。とともに、限られた資源を使うものであるから、効率的に執行されたものでなければならない。

したがって、政策目標に対して達成された成果が測定され、それが歳出額と対比されて、行政が効率的、合目的に執行されているかどうか、国民にわかるように示されなければならないものと考えられる。

第一次臨時行政調査会の答申<sup>(45)</sup>においても、すでに、「予算、会計の改革に関する意見」のなかで、「現状において特に問題となるのは、予算偏重の傾向がはなはだしく、しかも、予算を既得権視していることである。したがって、予算を効率的に執行し、予算の意図を十分に実現しようとする努力に欠けるとともに、決算をきわめて軽視している。また、制度上も、事務事業の実態に即して弾力的な運用を行い、あるいは、業績の表示とその実績の検討等を行う措置がとられていない。」と指摘されている。

また、この視点から、勧告にあたっての基本的な考え方として、(1)従来の予算本位の考え方を決算本位に改め、同時に、業績評価を重視すべきである。(2)財政の基本的な問題については、ひろく国民有識者の意見を取り入れて、財政収支に関する原則等、極力客観的な基準を樹立すべきである。(3)予算執行の弾力性を拡大し、経済的、効率的

に、これを行うことができるような体制を準備すべきである。……をあげている。

いまの歳出は真に国民が必要とする行政サービスを、効率的に、しかも公平に、提供するために執行されているといえるのであろうか。歳出の内容が国民に理解可能なものとして、十分に分析ができるような財政状況の公表が行なわれなければ判断することが不可能である。

国民に必要な歳出であることが判断されてこそ、増税によっても、それを分担しようとする意識が働らくのではなからうか。

財政赤字の示す意義が十分に納得されて、はじめて、国民選択の原理は機能することができるものと考えられる。国民に合意ができれば、歳出を削減することも、決して不可能ではないはずである。

これらのことを可能にするために、公会計学の果たす役割は極めて重要であるといわざるを得ない。そのような公会計学を確立するために、法の中のことばである、国民の財政監視権と税による負担義務とが、相互に有効に機能しあうような社会状態が作りだされる必要があると、私は考えている。

公務員と国民の側の信頼関係が維持され、両者が財政構造のあり方について、同じ土俵で真剣な討議を行うことが必要となる。ことばの上で「開かれた行政」などと簡単にいわれているが、これはそれほど簡単なことではない。

わが国の情報公開制度の現状や、それととりくむ公務員の意識などを考え合わせると、極めて至難なことといわざるを得ない。また、国民の側でも、敗戦を契機として、公共の哲学を見失い、個人中心の思想が盛行し、公共を利用して、私生活上の便宜性や快適性、あるいは、私経済上の効率性を追求することに奔走するという傾向が強く支配するようになってきている。

このような社会状態は、どうしたら変えられるかという、解決の至難な基本的な課題が存在している。国の財政も地方公共団体の財政も、国民みんなのものであり、その結果はみんなの責任である。もはや、親方は日の丸ではなく、打出の小槌も存在していない。

憲法に明示されている財政民主主義を死語としないために、財政構造の改革は、国民的課題として解決していかなければならないと考えられる。

このような課題に應えるために、公会計学は財政構造を分析し、その過程や結果を明らかにし、国民選択の原理の有効な適用が行われるように、財務報告の内容を検討する必要がある。

本稿で、まず、財政の現状を調べ、そこに発生している巨額の構造的赤字に注目した。そして、その意義と問題性について、財政学者や政治経済学者の見解を調べ、多くの問題点のあることを示した。

次いで、公経営において、基本的に要請される原理として、(1)財政に関する収支均衡の原理、(2)行財政の執行に関する効率性の原理、(3)財務内容の公開に関する公的会計責任充足の原理、の三つをとりあげて考察し、それから導かれる公会計の課題、とくに、財務報告の内容に関する、必要な諸条件を明らかにすることを試みた。

財政赤字の問題を、国民の選択課題として把握することによって、財務報告の内容は、現状では極めて不十分であり、一層充実される必要があることを、明らかにすることができた。

現在、経常収入の不足を補うために行われている特例公債の発行継続には、多くの問題点のあることが明らかとなった。そこで、残された解決策としての、歳出の削減と国民負担の増加という選択課題について考察を試みた。

この課題を解くためには、多くの情報が必要であるに拘らず、これらの財政に関する公開された情報が不足して

おり、意図どおりに論をすすめることができなかつたことを反省している。

今後、公会計における、政策効果や効率性の測定という課題の考察と、財務報告の内容を充実させるために、必要となる諸条件についての国際的な比較研究とを行いたいと考えている。本稿を読んでいた方々の卒直なご批判やご助言を賜れば望外の幸せである。

### 註

- 1、染谷恭次郎教授の会計と会計学の定義「会计学」一頁、中央経済社を公会計の領域に適用した考え方を示す。
- 2、たとえば、小峰保栄著「新公会計通論」地球社、井上鼎著「自治会計規範」良書普及会、池田昭義「地方公共団体の会計基準の概要と問題点」会計ジャーナル一九八五年十二月増刊号
- 3、第一次臨時行政調査会の答申「予算、会計の改革に関する意見」、(昭和三九年九月一八日)、地方財務会計制度調査会の答申(昭和三七年三月三日)、吉田寛教授「地方自治会計の基本問題」『会計』第三三卷第三号、筆者「自治会計学序説」(日本地方自治研究学会「地方自治研究」第一卷第二号)、日本公認会計士協会近畿会 社会会計委員会編「地方自治体財務会計制度に関する研究」(昭和五七年三月)など現状を批判したものや、問題点を指摘したものがみられるにすぎない。
- 4、財政赤字の問題については、学者や大蔵省関係者により、財政学や政治経済学の立場から、わが国でもアメリカでも多くの著書があり、論議が交わされているが、会計学ないし公会計学の立場から問題を提起したものを筆者は寡聞にして知らない。
- 5、J. M. Buchanan & R. E. Wagner "DEMOCRACY IN DEFICIT", 1977. 深沢実、菊池威訳「赤字財政の政治経済学—ケインズの政治的遺産—」三頁、文真堂
- 6、森永晴彦訳「パーキンソンの第二法則」至誠堂新書
- 7、財政法における定義(第二条)
- 8、昭和四十年七月、税収不足が見込まれ、国債発行にふみ切る前に、「歳出の一割カット」という方針がうちだされたが、その後、二週間で「公共事業の施行促進」の方針に変えられている。なお、金森久雄日本経済研究センター会長は

この「歳出の一割カット」という財政政策を「不況の時には財政支出を拡大せよ」というケインズ経済学の理論と逆行する政策を行なったものとして戦後日本経済における失敗例の第一にあげている。安藤博著「責任と限界上」三三二頁、金融財政事情研究会より

9、昭和四十年六月一日の閣議で佐藤内閣は歳出の一割留保を決めたあと、七月二十七日にはその政策を放棄し国債発行への歴史的転換を決定している。

安藤博著、前掲書三八頁～四十頁

10、ニクソン大統領によるドルの金兌換停止の決定、これに伴い円レートは固定制から変動制へ移行することになった。

11、国債統計年報（昭和六一年版）による。大蔵省

12、昭和六一年度末の国債残高一四五兆円の満期到来年度別金額と償還計画は次のとおりとされている。（国債統計年報による）

残高	62	63	64	65	66	67	68	69	70	71	72	以降(年度)
満期 到来額	86	29	85	10	58	81	49	46	64	96	09	(含む)
借換	72	84	66	57	30	64	62	31	17	10	85	(その後発行分含む)
債発行	15、-	13、-	14、-	16、-	15、-	17、-	16、-	18、-	20、-	21、-	21、-	

(単位兆円)

13、財政問題研究会編「国、地方、財政と税制の課題」二二頁「財政事情の国際比較」による、(財)日本法制学会

14、財政制度審議会中間報告に、「当面国債の償還財源については、国債整理基金特別会計に帰属させて、N T T等の株式の売却等に努めることにより確保を図る」と記されている。財政問題研究会編「国民経済と公共債」一四三頁、(財)日本法制学会

15、たとえば、大蔵省発行のパンフレット「財政改革を考える」十頁、昭和五八年八月

16、ブキヤナン、ワグナー前掲書、第五章「損害の評価」六三～八一頁

17、野口悠紀雄編「財政」三四八～三六六頁 教育社

- 18、アメリカにおいても、「レーガノミックスは、大減税を巨大な財政赤字にすりかえた」といわれている。安藤博著前掲書二七頁
- 19、たとえば、宇沢弘文教授の「亜流ケインズ経済学の悪しき帰結」という論文にみられる。季刊「現代経済」一九七八年夏号十五頁
- 20、アメリカの会計検査院(GAO)は一九七二年六月に、監査基準(Standards for Audit of Governmental Organizations, Programs, Activities and Functions)を公表し、その緒言で「政府の監査は今や政府組織が与えられた計画目的を達成しているかどうか……資金を経済的かつ能率的に執行しているかどうか、そして、適用される法律および規則に準拠しているかどうかにも関連している……」として行政の効率的執行を監査している。
- 碓氷悟史、鈴木豊共著訳「行財政改革と監査」九頁、白桃書房
- また、イギリスにおいても、一九八二年の地方財政法(Local Government Financial Act)により、はじめて法律に明文化され、VFM監査として有名になったもので、その第十五条は、諸資源の使用に関し、経済性、能率性、有効性を確保するよう、適切な手段を講じているかどうかを監査人の監査の対象としており、第二六条において、自治体行政サービスの経済性、能率性、有効性を高めるための勧告の基礎となる調査の実施を監査委員会の任務と定めている。
- 若林茂信著「新アメリカ、イギリス公会計」二四九頁および二三六頁、高文堂出版社に説明されている。
- 21、臨時行政調査会 第三部会報告は、「地方行政の減量化、効率化」と題して提言している。
- 22、アリストテレス「アテナイ人の国制」アリストテレス全集第十七巻二九六頁および三八八頁 岩波書店
- 23、"Concepts Statement No.1 of the Governmental Accounting Standard Board 1987, ©56 "Accountability" による。
- 24、神戸大会計学研究室編、「新会計学辞典」アカウントビリティ(佐藤孝一担当)による。
- 25、前掲の地方財政法第十七条に定められており、若林茂信著、前掲書二四七頁に説明されている。
- 26、G. A. S. B. "The Needs of Users of Governmental Financial Reports" 1985年10月
- 27、前掲、GASBの概念意見書第一号では調査された「利用者の諸要求」をもとにして、「財務報告の諸目的」が示されている。
- 28、アメリカ会計学会(AAA)のA. S. O. B. A. T. (A Statement of Basic Accounting Theory (1966年))

には、基本的な会計基準の第一として、「目的適合性」が掲げられている。

29、筆者が委員長をした、社会会計委員会において、この「主要な施策の成果に関する報告書」の取扱いについて、大阪府下の各市長宛にアンケート調査を行っている。日本公認会計士協会近畿会、社会会計委員会編「地方自治体監査制度に関する研究——監査制度改革のために——」十八～二十頁、昭和五八年三月。

30、たいていのテキストに詳しく書かれている。たとえば、林健久著「財政学講義」一〇四頁以下、東京大学出版会

31、財政問題研究会編「国民経済と公共債」一二七頁～一二九頁（財）日本法制学会

32、昭和五八年五月二八日～三〇日、第九回先進国首脳会議、大蔵省発行「財政改革を考える」十一頁

33、たとえば、経済企画庁経済研究所が行った「公債の中立命題・理論とその実証分析」によれば、「ここでの結果は必ずしもすべてコンシステントであるとはいえないが、大まかには次のように総括できる」として、「わが国の戦後の長期間にわたって中立命題が完全に成立してきたとはいえないが、一九六五年以降の長期国債が発行され、国債残高が増加している比較的最近の時期についてみると、ある程度、中立命題的な状況が成立しているとみなすことができる」と報告している。同研究所発行「経済分析」第一〇六号 三四頁～三五頁 昭和六二年二月。

34、C. N. Parkinson "Parkinson The Law" 上野一郎訳「新編パーキンソンの法則」二～十二頁 ダイヤモンド社

35、たいていの財政学テキストに書いてある。たとえば、島泰彦著「財政学概論」四三頁 岩波書店

36、パーキンソン著、前掲訳書十三頁～二六頁に実証分析が記されている。

37、能勢哲也教授著、「財政の計量分析」五八頁 創文社

なお、同書の五七頁～七六頁において、わが国の時系列資料により、統計的実証分析が試みられ、また、国際比較が行われている。

38、昭和六三年四月二十日サンケイ新聞

39、能勢哲也著前掲書七十頁

40、当時の池田首相が昭和三六年三月一日、第三八国会での施政方針演説のなかで、この調査会を必要とする理由について述べたことば。「行政改革のビジョン」三頁（財）行政管理研究センター

41、当時の鈴木首相が昭和五六年三月十六日、第一回会議において述べたことば。

「臨調最終提言」関係資料六四三頁 (財行政管理研究センター)

42、毎年閣議で決定し公表されている。昭和六一年度は六十年十二月二十八日の閣議で決定されている。

43、足立忠夫教授著「行政改革を考える上」一八頁～二二頁 公務職員研修協会

44、ダニエル・ベル、レスター・サロー、中谷 巖訳「財政赤字―レーガノミックスの失敗」五六頁～五九頁、ベル執筆の

「財政赤字論争とアメリカの政治組織」TBSブリタニカ

45、第一次臨時行政調査会は池田首相の時代の昭和三六年三月に設けられ、三九年九月に「行政改革に関する意見」として答申されている。「行政改革のビジョン」(財行政管理研究センター)

46、納税の義務についてはよく説かれているが、国民の財政監視権については、必ずしもそうではない。民主政治をすすめていくために、納税者の行政監視権が不可欠である。その確立の必要性について心ある識者が主張しているところである。

たとえば、松沢智教授は「租税法の基本原理解」において、租税法の基礎にあるものとして、この納税者の税の使いみちに対する監視権をあげている。(同書五四頁)。中央経済社。また、北野弘久教授は岩波新書「納税者の権利」において、歳入と歳出の両面にわたる納税者の基本権を憲法論として構築する必要があることを主張され、それによって、財政民主主義を展開すべきであると、新財政法学の構築をすすめておられる。(同書四二頁～五二頁)