

[寄稿]

ニュージーランドの 経験から何を学ぶべきか

山本 清氏 国立学校財務センター研究部教授

ニュージーランドは、発生主義会計の導入など、公会計分野において先駆的な改革を行ってきた。国立学校財務センター研究部教授で、財政制度等審議会内に設置された公会計基本小委員会委員も務められる山本清氏に、ニュージーランドの改革についてご寄稿いただいた。

政府システム改革の経緯

わが国でニュージーランドの行政改革と聞くと、大きく2つの反応がある。一つは、急進的な改革でわが国にも適用すべきという称賛派であり、もう一つは、改革による経済成長は先進国平均を下回り貧富の差も拡大し、失敗であったとする反面教師派である。しかし、両者とも

改革の一面を表したものにすぎず、わが国で参考にすべきか否かの議論には、葉っぱの両面を冷静かつ正確に観察する作業がまず必要と思われる。急進的であるとすれば、わが国では漸進的に改革を行えばよい。また、失敗ならば、修正が本国で実施されているはずであり、その内容を学び、過ちを繰り返さないようにすればよい。何より、わが国の現在の改革はニュージーランドの理念を是として推進されているのである。

実際、同国の政府システム改革は図1に示すような変遷があり、Pollitt and Bouckaert (29頁参考文献 参照)の経営類型に従えば、最小化モデル(1980年代)から市場化モデル(1990年代)を経て近代化モデル(2000年代)に達したと言えるため、本稿では最小化・市場化と近代化を区分して

解説することで関係者の参考に供したい。

改革の基礎理論

「させる」原理と「任せる」原理

ニュージーランドの改革の基礎となったのは、Boston et. al(29頁参考文献 参照)が述べているように、経済学の公共選択理論¹、代理人理論²および取引費用理論³と、経営学の経営管理學という二つの流れである。各理論の詳細は専門書に譲ることにするが、ここでのエッセンスは、経済学では政府活動のアクターである政治家、官僚および国民が、それぞれ自己の効用を最大化するように行動するとみなすのに対し、経営学では政府活動を担う個人なり組織なりの任務を明確にすれば民間企業と同様の経営原理・実践が適用できると見なすというところにある。改革の成果の第三者レビューを依頼されたアメリカの財政学者Schick



(29頁参考文献 参照)は、ニュージーランドの政府経営を経済学的な「させる」(making managers manage)原理と、経営学的な「任せる」(letting managers manage)原理の混合形態だとし、前者は性悪説、後者は性善説であって相互に矛盾をはらみながら政府を運営するモデルだと評した。

「させる」原理の誘因を優先

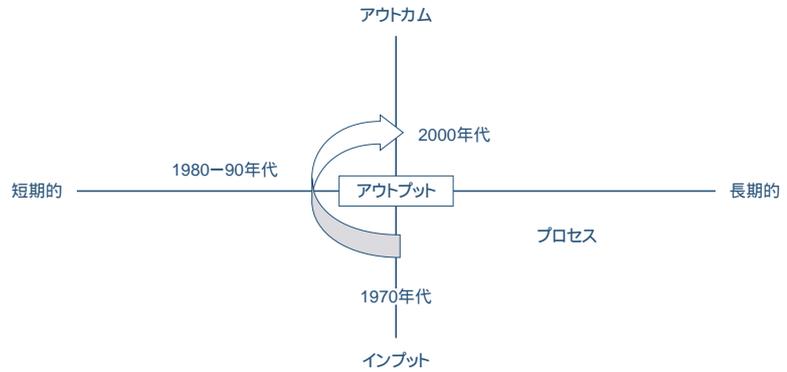
この矛盾が起こるのは、経済学的にはアクターが効用極大に向けて功利的に活動するため誘因を与えて政策目的達成に合致する活動を誘導しようとするのに対し、経営学的にはアクターに目的を明示すれば自発的な創意工夫で高い業績を達成しようとするからである。同国の経営モデルはNPM(New Public Management / 16頁・註6参照)の先駆けとも言われるが、NPMでは誘因と自律性の均衡を図るといふ技芸(アート)的な要素が求められることを知っておくべきである。実際、ニュージーランドでは経済学的な「させる」原理による誘因を「任せる」原理の自律性より優先適用して矛盾を低減する戦略を使用した。

財務制度と政府システム改革の関係

所有者、購入者、供給者の3区分

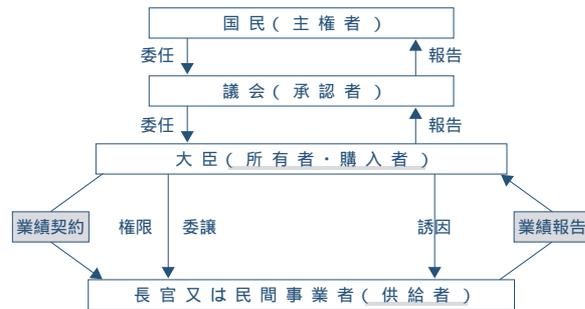
同国の政府システム改革が経済的な原理を重視したNPMを適用したことを述べたが、具体的な政府システムは、図2に示すような構造で運営されている。ここでは、政府の機能を政府サービス(組織)の所有者、サービスの購入者および供給者として3区分し、基本機能は所有者

図1 ニュージーランドの政府改革の推移



注：インプット、プロセス、アウトプットおよびアウトカムは資源の投入から最終的な成果に至る各段階を指す。

図2 政府の統制とアカウンタビリティ構造



と購入者であると見なされる。民間財・サービスでは、市場で供給者と購入者(消費者)が交換取引をしてサービスの価格と量が決定されるが、同様の機構が政府サービスにおいて作用するように、人工的な擬似市場と契約関係を構築しようとする。周知の通り、民間財は価格をシグナルとして取引が確定する(質の要素も競争環境では価格に集約される)ため、図2の枠組みで言えば、アウトプット単位で消費者と供給者間の売買契約が成立している。

競争的な購入の仕組み

したがって政府は、大臣または首長が有権者である国民から受託された購入者兼所有者となり、政府サービスの質と価格を事前に明確にして、複数の供

給者から競争的に購入する構図になる。政府の責務は国民へのサービス提供にあるから、自ら供給者である必要はなく民間事業者か政府部門かを問わず質と価格に優れた供給者から購入すればよいと考えるのである。政府活動の特殊性から、国防財のように供給者が単一である場合もあるが、この場合でも潜在的競争者が存在するように民間供給すれば、価格がどの程度になるかの測定と、所定品質のサービス確保のため業績・購入協定が大臣(首長)と供給者間で締結される。ここでは、民間財と同じくアウトプットに関する仕様(価格、量、質、場所、時間の特定)は確定される。最終成果であるアウトカム(例えば健康の増進とか交通事故の減少)は供給者の努力だけで規定されず、どれだけのアウトカムを

- 1 公共選択理論：政治家、官僚および圧力団体等が自己の効用を極大化するとして政治活動をモデル化する考え方。
- 2 代理人理論：本人がある行為を他人(代理人)に委任すると考え、政府では国民が本人、政治化が代理人となる。同様に、政治家と官僚の関係も本人・代理人とみなすという考え方。
- 3 取引費用理論：取引には契約や交渉等の費用を要し、取引の当事者は取引にかかる費用を最小化しようとする。この見地から企業等の組織と個人のいずれが当事者になるかが規定されるという考え方。



産出するかで契約は合意できないし、供給者はアカウントビリティを負えないためである。

3つの前提条件

要約すると、上記の政府モデルには擬似市場の確立、アウトプット業績の定量化と協定可能性および相互に競合(相互作用)しない独立なサービス単位の組織分離という3つの前提が置かれ、それらが成立するとき機能するという。

改革後の政府会計の概要

政府部門の財務諸表体系

政府が所有者および購入者の機能を発揮するためには、サービスの仕様である価格が、質および量と並び、事前に明確に定義され、事後的に検証されることが必要である。それゆえ、政府部門の会計の役割はサービス価格に相当する適正なコスト情報を提供することが基本となる。しかも、擬似的市場における大臣(所有者および購入者)と供給者間で競争環境が形成されれば、取引に相当する交渉で成立するコストは市場価格と一致する。それにより、供給者の損益計算の構造は利潤追求の企業と同等のものとなり、収益と費用の差額が当該供給者の財務業績と見なしてよいことになる。

供給者が政府部門の場合には、所有者の観点からは当該供給部門の貸借対照表が供給能力の評価情報に、また、購入者の観点からは当該供給部門の損益計算書が購入価格の適正水準の保証情報に位置づけられる。そして、政府財政・金融の管理の観点から供給部門の

資金収支・残高を把握しておくことが必要なことから、キャッシュフロー計算書が作成される。公共事業等の公的投資による景気対策や貨幣供給量による物価管理目的にはコスト情報よりもキャッシュ情報が有用であるからである。このように政府部門の財務諸表の体系は、形式的には民間部門と共通する貸借対照表、損益計算書およびキャッシュフロー計算書の3表からなる。

公正な競争環境の確保のために

しかしながら、前述の擬似市場を形成する目的から、事前の予測および事後の実績コストとも民間部門や公的部門相互間での比較可能性が確保されないと公正な競争環境とならない。

例えば、民間事業者が資本設備を要する政府サービスに参入する場合には、当該設備取得のため資金調達をしなければならぬのに対し、政府部門は税金で取得すれば企業会計の発生主義でコストを認識しても、運営費用のほかは過去の取得価額に基づく減価償却費だけで、資本費用は計上されず、コスト計算が民間部門より低く作用する。このため政府部門の固定資産については、再調達価額(時価)で評価して減価償却するほか、資本調達コストとして純資産(資産-負債)額に資本利益率に相当する率を乗じた資本費用を考慮する修正計算がなされる。つまり、経済学的な機会費用概念が政府会計に適用され、事前の資源配分(予算)においても購入価格に見合う額が配賦される発生主義によるアウトプット予算が適用される。

成果測定は会計以外の業績測定システムで

さらに政府経営が協定可能性と管理可能性のアウトプット統制を採用したため、会計はコスト情報とストック情報提供に特化し、企業のような活動の最終成果(アウトカム)を示す収益に相当する成果測定は会計以外の業績測定システムに委ねている。このため、年次報告書に財務情報以外にサービス業績報告書を組入れ、アウトプットの質と量およびコストに関する業績情報を提供している。財務諸表やサービス業績報告書は供給者が購入者および所有者に対するアカウントビリティを果たす上での基礎情報であり、時期の業績・購入協定の判断になることから監査対象とされ、会計検査院により証明監査が実施されている。

地方政府について

また、地方政府については会計がサービスのコストだけでなく、誰に便益が帰属し、誰がコストを負担すべきかを明示して合意を得る制度が1996年地方政府改革法で規定されている。ここでは会計が測定やアカウントビリティ以外に利害調整機能を担っているのが特筆される。なお、諸外国と異なり会計基準機関や会計専門職団体は企業会計および政府会計とも同じ組織であり、ニュージーランドの会計専門職団体である勅許会計士協会(ICANZ)は非財務情報の報告・監査体系の開発に積極的に関わっている。

新しい動きとわが国への教訓

新しい動き

ニュージーランドの政府システム改革

および会計改革は、図2で示すモデルで前述の3つの前提条件を満たしつつ、サービスが供給できる限り有効である。民営化やわが国の独立行政法人に似たクラウン・エンティティ⁴および政策と執行の分離は、国の経済は別として政府の規模のスリム化や財政赤字の解消に効果を発揮したことは確かであり、その意味では成功したと言える。しかしながら、サービス単位のモジュール的⁵な供給組織や政策と執行の分離あるいはアウトプットに焦点をおいた統制は、同時に供給部門間の調整不足からくる局部目標追求やアウトカムを軽視した短期的なアウトプット重視の経営と組織文化をもたらした。このため、2000年代から労働党政権に交代したこともあって、図1に示すように、アウトカム志向で長期的な観点を強調しつつ、組織間の連携強化により政府の全体政策を実現していこうとする方向に舵を切りつつある。その中心を担っているのは、1980-90年代に改革を主導した大蔵省でなく、公務委員会である。

政策立案および予算に際しても、2003 / 4年財政年度から政策目的を達成するため政府の介入・関与がどのような論理と過程によりアウトプットがアウトカムをもたらすのかを明らかにすること、購入協定はアウトプット計画に変更し、従来の項目に加えアウトプットのアウトカムへの貢献関係を特定化すること等が予定されている。政府会計との関係では、従来ややもすると購入者の視点で管理されていた姿勢を、所有者の観点を重視することから、政府部門の能力 (capability) を資産価値として重要視し財務諸表の脚注に組織が必要とする人材の技能・能力・経験に関する情報を

記載することを検討している (Pallot, 参考文献 参照)。

また、会計情報が最終成果を示さない限界を克服するべく、政府は各供給者がサービス業績報告書をICANZ (2002) の技術実務支援指針第9号「サービス業績報告」に準拠して作成し、アウトカムの管理の説明責任を果たせるようアウトプットと関係するアウトカムを背景情報として盛り込むことを勧告している (The Steering Group, 参考文献 参照)。これは、国際的にアウトカムおよびアウトプットを業績測定して政府経営のサイクルに組み入れようとする動き、とりわけアメリカの州政府・地方政府の会計基準設定機関である政府会計基準審議会 GASB の「サービス提供努力と成果に関する報告」 (参考文献 参照) と似ている。もっとも、アメリカでは現在のところ義務的監査対象にはなっていない。この他、年次報告として財務業績以外に社会的効果や環境への影響について包括的に報告する三次元成果 (トリプル・ボトムライン) 報告を指向する自治体もある。

わが国への教訓

以上解説したニュージーランドの政府会計の改革から学べる教訓は、会計と経営やガバナンスとの整合性が改革推進の上で必要なこと、アウトプット管理の徹底は効率化には寄与するものの、政策効果の向上には長期的および連携的な観点が付加されねばならないこと、

政府部門では会計で組織業績を把握するには限界があり、コスト情報の正確な提供の他、成果測定・評価システムで補完する必要があることである。わが国では自治体での貸借対照表や行政コス

ト計算書作成が先行し、国の貸借対照表 (試案) 作成や独立行政法人および特殊法人の企業会計原則適用で公会計改革が進展している印象を受ける。しかしながら、NPMや企業会計的手法適用という政策的スローガンの割には経営や業績管理との連動は十分でなく、予算編成への体系的活用はほとんど見られない。象徴的な改革効果でなく実効性あるものにするには、今一度どのような政府ガバナンスや経営システムを想定しているかを明らかにして、そのシステムへの適合性を再検討すべきであろう。

参考文献

Boston, J., Martin, J., Pallot, J. and Walsh, P. (1996). *Public Management: The New Zealand Model*, Oxford University Press.

GASB (1994). *Concepts Statement No.2: Service Efforts and Accomplishments Reporting*. ICANZ (2002). *TPA-9: Service Performance Reporting*.

Pallot, J. (2001). "A Decade in Review: New Zealand's Experience with Resource Accounting and Budgeting", *Financial Accountability and Management*, Vol.17, No.4, pp.383-400.

Polliitt, C. and Bouckaert, G. (2000). *Public Management Reform: A Comparative Analysis*, Oxford University Press.

Schick, A. (1996). *The Spirit of reform: Managing the New Zealand State Sector in a Time of Change*.

The Steering Group (2002). *Managing for Outcomes: Guidance for Departments*.

山本清 (2001) 『政府会計の改革』中央経済社。

国立学校財務センター研究部教授

山本 清 (やまもと きよし)

1953年生まれ。京都大学工学部卒業、京都大学博士 (経済学)。会計検査院、岡山大学等を経て現在、国立学校財務センター研究部教授 (財務運営論)。専門は政府の経営学・会計学、政策科学、大学財務管理論、財政制度等審議会専門委員、政策評価・独立行政評価委員会専門委員など。著書に、『政府会計の改革 国・自治体・独立行政法人会計のゆくえ』 (中央経済社・2001) など多数。

読者の皆様のご意見・ご感想をお寄せください。

h-bunka@lec-jp.com

4 クラウン・エンティティ：日本で言えば特殊法人、公益法人になどにあたる多種多様な組織を含む幅広い概念であるが、効率性を追求するため裁量権が与えられ、政府から独立した法人格を有する点に共通性がある。

5 モジュール的：相互に影響し合うことなく単独で機能するよう複雑な組織や機能を分解すること。