

論壇

行政経営改革は管理会計研究に何をもたらしたのか

藤野雅史

〈論壇要旨〉

多くの先進諸国が様々な行政経営改革に取り組んでおり、なかでも予算と成果を関連づける業績予算の構築が進んでいる。業績予算は標準化された測定技法のようなものではなく、多様な設計アプローチの組み合わせからなる。業績予算には、業績情報の種類、予算の歳出区分、予算プロセスといった設計変数がある。本論文では、日本政府における2001年から10年間の業績予算の構築過程を検討し、そのなかで複数の設計変数がどのように組み込まれてきたのかを明らかにする。その結果、日本政府における業績予算の構築過程には、予算プロセスに関与する関係者の複数化と政治家の関与の深化という一貫したパターンがみられることがわかった。このようなパターンは、日本の国家統治や民主主義のあり方に影響を与える可能性がある。業績予算の構築といった行政経営改革は、管理会計研究に民主主義の発展に寄与する機会をもたらすものである。

〈キーワード〉

公的部門の管理会計, 業績予算, アウトカム, 日本政府の予算改革, 政策評価, 民主主義

Public Management Reform and New Perspective on Management Accounting Research

Masafumi Fujino

Abstract

This paper explores a new perspective on management accounting research in the public sector by examining performance budgeting practice in the Japanese government. Performance budgeting is not an established management tool but a mix of various design approach. Types of performance information, account structure of budget expenditure, and budgeting process can be identified as design variables for performance budgeting. This paper considers the way in which the design variables had been incorporated into the budgeting system by investigating the 10-year construction process of performance budgeting in the Japanese government. The process forms two patterns: increasing the number of parties which involves the budgeting process and expanding the extent of politicians' involvement. These patterns demonstrate the potential for interaction between the budgeting reform and Japanese democracy.

Key words

management accounting research, performance budgeting, outcome, performance measurement, democracy

1. はじめに

本論文は、日本管理会計学会 2011 年度年次全国大会での統一論題報告にもとづくものである。統一論題「管理会計研究の現状と課題」のもとに、筆者に与えられたテーマは、公的部門の管理会計研究について、その現状と課題を検討することであった。このようなテーマに対して、本論文は、公的部門の実務にみられる近年の変化（行政経営改革と総称される）が、管理会計研究への役割期待に新しい視点をもたらすのではないかと、というアプローチから考察していく。

多くの先進諸国は、近年、様々な行政経営改革に取り組んできた。一般に、行政経営改革とは、「公的部門の組織をよりよく運営することを目的として、その組織の構造とプロセスを意図的に変化させること」（Pollitt & Bouckaert, 2004, p. 8）である。本論文では、行政経営改革の一側面として、予算改革、具体的には予算と成果を関連づける業績予算の構築に焦点をあてる。公的部門の管理会計研究は、歴史的にみると、予算改革とともに展開してきたためである（藤野, 2005）¹。

業績予算は、提供された資金（予算額）を使用して、どのような業績目標を達成しようとするのか、その目標はどれだけ達成されたのか、に関する情報を示した予算であると定義される（Schick, 2003, p. 101）。しかし、業績予算には特定の標準化された測定技法があるわけではない。業績予算には複数の構成要素があり、その組み合わせも様々である。

業績予算の起源は 1950 年代の米国連邦政府の予算改革にまで遡るとされ、近年では多くの先進諸国で業績予算を構築する取り組みが進められている（OECD, 2005）。日本政府も例外ではない。やや遅れをとったものの、2000 年代の予算改革によって、予算と成果を関連づける複数の仕組みが整備されてきた。本論文の第一の課題は、2001 年から 2010 年までの日本政府の予算改革を検討し、そのなかで構築されてきた業績予算を特徴づける構造とプロセスを特定することである。

業績予算のような予算改革が国によって異なるのは、予算改革がその国の歴史や文化を反映した国家統治のあり方に関係するためである（Ezzamel et al, 2008）。わが国では、日本国憲法において「国の財政を処理する権限は、国会の議決に基いて、これを行行使しなければならない」（第 83 条）とされている。予算は財政民主主義を実現するための仕組みである。一方で、業績予算の導入には、「マネジャーだけでなく、財務省や国会議員、大臣・副大臣などの行動の変化を必要とする」（OECD, 2005, p. 23）。その変化は、意図すると意図せざるとにかかわらず、国家統治のあり方（例えば、行政府と立法府の関係、政治的な合意形成の方法）に影響を与える。本論文のもう一つの課題は、予算改革と民主主義のあり方との関係について探索的に考察することである。

本論文の構成は次のとおりである。次節では、業績予算の多様な設計アプローチのなかからいくつかの設計変数を特定する。第 3 節では、その設計変数に着目しながら日本政府における業績予算の構築過程を検討する。第 4 節では、日本政府の業績予算を特徴づけるとともに、10 年間の構築過程にみられるパターンを考察する。第 5 節では、公的部門の管理会計研究の今後の方向性について結論づける。

¹ 近年の研究動向をみても、予算は公的部門の管理会計研究の主要なテーマの 1 つである（van Herden, 2005; Lambert & Lapsley, 2006）。

2. 業績予算の設計変数

業績予算には複数の設計変数があり、その組み合わせによって様々な設計アプローチがありうる。以下では、業績予算の設計変数として、第一に、予算と関連づけられる業績情報の種類について説明する。第二に、逆に、その業績情報と関連づけられる予算の構造について説明する。最後に、予算プロセスとそこで利用される業績情報について検討する。

2.1. 業績情報の種類

業績情報には、インプット、アウトプット、アウトカムのそれぞれに関するものと、その組み合わせによって示されるものがある。インプットとは、政府のプログラムにどれだけの資源が投入されたのかを示す。業績予算におけるインプットは予算額を基礎とするため、その測定については次項で検討する。

アウトプットとは、インプットを投入して行われたプログラムからどれだけのモノやサービスが産出されたのかを示す。アウトカムとは、産出されたモノやサービスによって、プログラムがその目的をどれだけ達成したのかを示す。

アウトプットもアウトカムも、定量的に測定できる場合と定性的にしか説明しえない場合がある。定量的に測定する場合の尺度として、例えば、職業訓練のような活動では、開催された講座数がアウトプット、講座を修了した受講者数がアウトカムに相当する。

アウトカムはさらに、中間的なアウトカムから最終的なアウトカムまでいくつかの段階に分けられる。上の例で、講座の受講者数を中間的なアウトカムとすれば、より最終的なアウトカムに近いのが受講者の再就職である。その先にも、失業率の低下、ひいては経済成長率の上昇というように、最終的なアウトカムに至るまでにはいくつかのレベルがありうる。何をもちて最終的なアウトカムとするのかは、ミッションをどのように定義するかによって変わってくる。

業績予算は、予算額にもとづくインプットとアウトプットやアウトカムを組み合わせるものである。インプットとアウトプットの関係は効率性 (efficiency)、インプットとアウトカムの関係は有効性 (effectiveness) と呼ばれる。インプットとアウトプットの間には、たいてい直接の因果関係が存在する。それに対して、インプットとアウトカムの間には、多くの場合、一方を増やせばもう一方も増えるという機械的な関係にならない。しかし、そうであるからといって、両者には関係が存在しないと結論づけるのは誤りである。

インプットとアウトカムの関係は、はじめに仮説として設定し、その後、その仮説の検証を繰り返しながら把握していくものである (藤野, 2009)。両者の関係には、プログラムの種類やアウトカムのレベルなどの要因が影響を与えると考えられるが、その要因は探索的・継続的な取り組みのなかで理解されるものである。

OECD の調査によれば、70%以上の先進諸国がアウトプットとアウトカムの両方の業績情報を利用している。アウトプットのみを利用する国はなく、アウトカムのみを利用する国も 30%に満たない (OECD, 2005)。アウトプットとアウトカムをミックスさせるとして、どのようにミックスさせるのが業績予算の設計変数になる。

2.2. 予算の構造

公的部門の予算 (以下、政府予算) は、歳入と歳出とからなる。歳入はある会計年度の収入

であり、歳出はその会計年度の支出である。歳入と歳出のうちアウトプットやアウトカムの業績情報と関連づけられるのは歳出のみであるため、以下では歳出の構造について検討する。

歳出の構造で、業績情報との関連が問題になるのは歳出の区分（表示単位）である²。歳出の区分には、大きくりの区分から詳細な区分までの階層構造がある。また、区分の階層間および同一の階層内に、様々な予算の利用目的を反映して、複数の区分方法が混在する複雑な構造になりやすい（加藤，1982；GAO，1995）。

政府に対する議会の支出統制を強調すれば、執行責任に対応した組織別の区分や支出形態に対応した項目別の区分が重要になる。例えば、日本政府の予算には、内閣府、経済産業省、厚生労働省といった府省別の区分があり、その区分を細かくして人件費、物件費、旅費といった項目別の区分がある。

議会が政府の不正支出や浪費を発見・監視するには、これらの区分が有用である。最近では、旅費やタクシー代の不正請求や、公務員の給与などが問題にされてきた。また、議会との関係では、歳出区分のどのレベルまでを議決の対象にするのかも問題である。区分を大きくすればするほど、政府の裁量の余地が大きくなる。日本政府の予算には、所管、組織、項、事項（あるいは目）というレベルがあり、項までが議決対象になっている。

一方、政府の実行するプログラムの管理を強調すれば、そのプログラムのために必要な支出の区分が重要になる。例えば、厚労省には生活保護というプログラムがあり、それに対応する支出が生活保護費として区分されている。

アウトプットやアウトカムの業績情報と関連づけるには、このプログラム別の区分のほうが望ましい。しかし、プログラム別の区分であっても、業績情報と完全に一対一に対応させるのは難しい。OECD加盟国のなかで、一部でも業績情報と支出を関連づけているのは半数ほど（54%）であり、すべての業績情報と関連づけている国は20%に満たない（OECD，2005，p. 65）。

第一に、区分のレベルの問題がある。歳出の区分には階層構造があり、プログラムにも政策・施策・事務事業という階層構造がある。ここで政策とは、特定の行政課題に対応するための基本的な方針の実現を目的とする活動の大きなまとまりであり、施策は政策を実現するための具体的な方策や対策であり、事務事業は、施策を具現化するための個々の手段である（総務省，2005）。あるレベルでの歳出の区分が、プログラムのどのレベルと対応するのかが問題になる。

第二に、年度を経るごとに、プログラムが細分化する問題がある。政府予算の編成にあたっては、予算要求を査定するコストの観点から、漸増主義による資源配分が行われる。漸増主義のもとでは、当初はプログラムに対応して歳出を計上したとしても、次年度以降に歳出を増額しようとする場合、新規のプログラムを設定することが多い。なぜなら、当初のプログラムのままで増額すると、改めてプログラム全体が査定対象になり、査定のコストが大きくなるためである。それでも、新規のプログラムが単一のプログラムに対応していれば問題は小さいが、複数のプログラムに関係する歳出を一つのプログラムとして新設すると、実際のプログラムと歳出区分としてのプログラムにずれが生じることになる。

第三に、プログラム間の共通費の配賦問題がある。アウトプットやアウトカムと対比されるコストは、そのアウトプットやアウトカムを産出したプログラムに投入されたすべての資源を

² 本論文では扱わないが、一般に、歳出の構造については、一般会計か特別会計か、本予算か補正予算かという予算の種類、歳出予算の繰り越し（繰越明許費）なども検討対象になる。

対象に測定されるべきである。そうしたコストをフルコストという³。フルコストを測定するためには、共通費であっても跡づけ可能であるかぎりプログラムに配賦する必要がある。例えば、日本政府の予算書では、「共通経費」という費目で共通費が計上されており、そのなかには人件費が含まれる。逆にいえば、プログラム別の歳出額にはこの人件費が含まれておらず、これをどのように各プログラムに配賦するかが問題になる。

2.3. 予算のプロセス

政府予算は、企業予算と同様に、予算の編成、執行、決算・監査というプロセスからなる。年度予算を前提とすれば、執行期間は一年間であるが、予算編成は9か月前からはじまり、決算には6か月かかり、さらに監査に数か月かかる。政府予算は、全体で2年以上にわたるプロセスになる。

予算に関する一連のプロセスをとりまとめるのが、財政当局である。財政当局の位置づけは国によって異なり、わが国や英国では財務省、米国では大統領府予算局である⁴。以下では、日本政府を前提に予算プロセスを説明する。

予算編成にあたっては、まず政府全体の基本方針が策定される。基本方針のもとに、各府省が財務省に対して予算要求を提出する(8月)。財務省では主計局が、その予算要求に対して査定を行い、政府全体の予算案をとりまとめる。最終的には、閣議決定をもって政府予算案が確定する(12月末)。ここまでが行政府での予算編成手続きである。

閣議決定された政府予算案は、1月下旬からの通常国会に提出される。国会審議を経て予算が成立するのは、通常、3月末である。この3か月間が立法院での予算編成手続きであるが、わが国ではほとんどの場合、政府案どおりに予算が成立する。

4月からの会計年度が予算執行のプロセスとなる。国会での議決は、予算に相当する資金を使用する権限が行政府に与えられたことを意味し、内閣から各府省にその権限が配賦される。より詳細な資金繰りは、各府省が四半期ごとに作成する支払計画によって検討される⁵。支払計画は財務大臣によって承認される。

一連の予算プロセスには、政策分野間の高度な意思決定、プログラム間の中間的な意思決定、そして個々のプログラム内の業務的な意思決定というように、少なくとも3つの意思決定レベルが含まれる。基本方針の設定は、主として政策分野間の意思決定に関係する。財務省の査定は、プログラム間の中間的な意思決定が中心である。各府省での予算要求の作成はプログラム間とプログラム内の両方の意思決定をともしない、予算執行における支払計画ではほとんどがプログラム内の意思決定である。

予算に編成と執行のプロセスがあるように、業績情報にも計画段階の目標(値)と測定・報告段階の評価結果(実績値)がある。予算編成と目標を関連づけるのか、評価結果を関連づけるのか、同様に、執行と目標、執行と評価結果という組み合わせがありうる⁶。

予算編成には目標も評価結果もそれぞれ有用な情報であるが、その意味は異なる。目標を関

³ フルコスト概念については、藤野(2001)を参照のこと。

⁴ 米国の大統領府予算局は歳出面のみを担当し、歳入面は財務省の所管である。

⁵ 支出は、契約段階の支出負担行為と、実際に現金を支払う支出段階に分かれる。各府省は支出負担行為についても一年間の実施計画を作成する。

⁶ Pollitt(2001)では、予算の編成と執行だけでなく、決算と監査も含めて、業績情報との関係をより包括的に分析している。

連づけるのは、目標の正当性を高めたり、目標達成へのコミットメントを強めたりするためである。予算編成における資源配分には直接の関係はなく、焦点は（目標そのものの妥当性の検討も含めて）業績の向上にある。

それに対して、評価結果を関連づける場合は、資源配分に影響を与えることを意味することが多い。しかし、前述のとおり、予算額（インプット）を増やせばアウトカムが大きくなるという直接の関係はない。また、その関係は予算プロセスにおける意思決定レベルによって変わる（Pollitt, 2001）。プログラム間やプログラム内での資源配分では、アウトカムとの何らかの関係（間接的であったり、タイミングがずれたりするが）は見出しやすいが、政策分野間の資源配分では関係はかなり希薄になる。

予算執行と業績目標が関連づけられるかどうかは、予算編成と業績目標との関係に依存する。問題は、予算執行にあたってその目標の達成状況が適時にモニタリングされているかどうかである。この問題は、主としてプログラム内の業務的な意思決定に関係する。適時のモニタリングがなされていれば、プログラム・マネジャーは支出をとまなう意思決定にあたって、それが業績に与える影響を勘案することができる。このことは、インプットとアウトカムとの関係を探索する学習にも有益である。

以上では、予算プロセスにおける業績情報の利用という側面から説明してきたが、その一方で、その業績情報がどのように提供されるのかという問題がある。政府の実行するプログラムに関する業績情報は、その実行主体である各府省に偏在する（田中, 2003）。府省内でも、大臣などの高官や予算担当者・業績担当者よりも、プログラム責任者がもっとも業績情報を入手しやすい。そのため、予算プロセスでは、府省内での予算要求の作成にあたって、大臣などの高官や予算担当者が、プログラム責任者に情報提供を求める。また、財務省は予算要求の査定にあたって、各府省に対して情報提供を求める。さらに、議会が政府に対して業績情報を求めることになる。

しかし、それぞれの関係者にとって、業績情報を利用しようとするインセンティブは十分とはいえない（Pollitt, 2001）。政治家は、幅広い支持を得ようとするために、抽象的な価値観を打ち出すことが多い。財務省にとっては、マクロ的な財政規律を各府省に徹底させることがもっとも重要であり、個々のプログラムのアウトカムにはあまり関心を払わないかもしれない。アウトカムとプログラムの資源配分を結びつけるのは困難であるためである。各府省もまた、予算の獲得に有利になるように情報を歪めたり、不利になる情報を隠そうとしたりするかもしれない。

政治家に対して提供される業績情報は世界的にも確実に多くなってきたが、その情報が意思決定のために利用されることはまだ少ないようである。OECDの調査によれば、40%以上の国が、政治家による業績情報の利用は一般的ではないと回答した。一方で、同じ政治家でも立場の違いによって業績情報の利用には違いがみられる。議会の予算委員会の委員が業績情報を利用する国は8%にすぎないが、内閣については10%以上、大臣については50%以上の国で業績情報が利用されているという（OECD, 2005, p. 72）。

3. 日本政府における業績予算の構築

業績予算には、国によって様々な設計スタイルがある。日本政府では、2000年代に入って、

業績予算の構築が進められてきたが、そこにはどのような設計スタイルがみられるのか。以下では、2001年から2010年までの日本政府における予算改革を検討する⁷。

この10年間の予算改革を4つのトピックに分けて説明する。3.1.では、2001年1月に設置された経済財政諮問会議の予算改革における位置づけと、そこで打ち出された予算の重点化について検討する。3.2.では、政策評価の導入を取り上げる。3.3.では、予算と政策評価が関係を強めて、予算と業績の統合へ向かう動きを検討する。3.4.では、2009年の民主党政権発足後の事業仕分けや行政事業レビューといった与党議員の予算プロセスへの関与拡大について検討する。

3.1. 経済財政諮問会議と予算の重点配分

1990年代後半の中央省庁等改革における内閣機能の強化の一環として、2001年1月、内閣府に経済財政諮問会議が設置された。経済財政諮問会議は内閣総理大臣の諮問機関であり、内閣総理大臣が議長を務める。議員は10名以内で、政府からは経済財政担当大臣や財務大臣など大臣5名⁸と日銀総裁、残りの4名が民間有識者という構成であった。

これにより、予算編成の基本方針は、経済財政諮問会議が作成することになった。経済財政諮問会議では、2002年度予算編成にあたって、2001年6月に「今後の経済財政運営及び経済社会の構造改革に関する基本方針」（通称：骨太の方針、以下「基本方針2001」とする）を発表した。これ以降2009年まで、毎年6月に、経済財政諮問会議から次年度予算編成の基本方針が発表されていく⁹。

従来の予算プロセスでは、財務省の作成する概算要求基準が毎年8月に閣議了解されることから予算編成がはじまっていた。この概算要求基準（別名：シーリング）は、基本方針というよりも、年末の財務省の査定にあたっての基準を示すものであった。なお、経済財政諮問会議が基本方針を発表するようになってからも、概算要求基準は変わらず作成され、閣議了解されている¹⁰。

このように、経済財政諮問会議は、その設置自体が予算プロセスの編成段階における1つの改革であったが、予算と業績情報に関連づける予算改革についても基本方針をつうじて提案している。2001年6月に発表された設置後の最初の「基本方針2001」では、「重点分野の特定化と優先順位づけを行い、実施事業を客観的に評価し、決算や評価結果を予算・計画などに反映させるための体制を整備する」（経済財政諮問会議、2001）というように、予算の重点配分と業績情報との関連づけに言及した。

予算の重点配分については、「5兆円の削減と2兆円の再配分」が掲げられた。重点分野とされたのは、「循環型経済社会の構築など関係問題への対応」や「少子・高齢化への対応」などの7分野であった（経済財政諮問会議、2001）。「基本方針2001」における重点分野の設定は、財務省の概算要求基準（8月に閣議了解）に反映された。概算要求基準では、例えば、一般政策経費は総額で10%（約8,500億円）削減したうえで、7分野に限定した「構造改革特別要求」

⁷ 1960年代の第一次臨時行政調査会では、内閣による基本方針の策定、事業別予算、複式簿記など、今日の業績予算にも相通じる問題が検討されていた（加藤、1982）。わが国の予算改革の歴史については、別途検討が必要であろう。

⁸ 大臣では、他に、内閣官房長官、総務大臣、経済産業大臣が議員に入った。

⁹ 6月の基本方針とは別に、12月にも「予算編成の基本方針」が閣議決定されるが、政権の目指す方向性は6月の基本方針から変わらないため、本論文では6月のものを予算編成の基本方針とする。

¹⁰ 2009年に鳩山内閣のもとで廃止された。

として8,000億円を加算することになった(財務省, 2001a)。

結果として, 2002年度政府予算案には, 重点分野への再配分として約2.7兆円, 削減分として約6兆円が盛り込まれた。2001年12月に経済財政諮問会議に提出された財務省資料に, 具体的な再配分と削減の内容が説明されている。この資料によれば, 重点分野の「少子・高齢化への対応」については, 児童扶養手当の制度改革で2,637億円, バリアフリー化で958億円など, 合計0.5兆円が再配分された(図表1)。一方で, 公共投資は1.1兆円程度, 地方交付税等は1.5兆円程度が削減された(財務省, 2001b)。政策分野間の重点配分という「基本方針2001」を実現するために, プログラムレベルでの再配分が積み上げられていったことがわかる¹¹。

上述の概算要求基準では, 財務省への予算要求にあたって, 「政策評価機能を十分に発揮し, 評価結果を概算要求に適切に反映するとの観点から, 施策等の意図・目的, 必要性, 効果・効率性等を明らかにする」(財務省, 2001a)とされ, 業績情報の利用を各府省に要請していた。しかし, 予算の再配分にあたって, 業績情報がどのように利用されたかについては公表された資料がない。各府省での政策評価の導入は2002年4月からであり, その評価結果が公表されるのは2003年7月であった。2002年度予算編成の時点では, 少なくとも公表ベースでは, 利用すべき業績情報が存在しなかったことになる。次項では, 政策評価の導入とその後の予算との関連づけについて説明する。

図表1 重点分野への予算再配分の例

1. 少子・高齢化への対応	+0.5兆円程度
＜主な施策の例＞	
➤ 医療制度改革[制度改革]	+ 900億円程度
➤ 保育所待機児童ゼロ作戦のための保育所の充実等[拡充]	+ 239億円
➤ 公共空間のバリアフリー化[拡充]	+ 958億円
➤ 児童扶養手当の制度改革[制度改革]	2,637億円

出所: 財務省(2001b)より抜粋。

3.2. 政策評価の導入

政策評価の導入についても, 中央省庁等改革と並行して検討が進められていた。1997年には, 当時の行政改革会議の最終報告で, 政策評価の導入が提言され, 総務庁に担当部署も設置された。2000年には, 「行政改革大綱」のなかで, 政策評価に関する法制化が明記され, それを受けて, 2001年6月, 国会で政策評価法が成立した。同年12月には, 「政策評価に関する基本方針」(以下, 「政策評価基本方針」)も閣議決定される。

この「政策評価基本方針」によれば, 政策評価とは, 必要性, 効率性または有効性などの観点から, 各府省が自らその政策を評価し, 政策の企画立案や政策にもとづく活動を的確に行う

¹¹ 一方で, よりマクロな視点からは, 重点化の効果は限定的であったとする分析結果がある(田中, 2011, pp. 140-144)。

ための情報を提供するものとされる(総務省, 2001)。各府省が業績情報を提供する仕組みに他ならない。政策評価についてはすでに多くの研究がある¹²。ここでは予算との関係にのみ焦点をあてる。

「政策評価基本方針」では、業績情報と予算の関係を次のように説明していた。すなわち、「政策評価の結果が政策の企画立案作業(予算要求(定員等を含む。), 法令等による制度の新設・改廃といった作業)における重要な情報として適時的確に活用され」(総務省, 2001)るようになるというものである。このことから、政策評価の導入時には、評価結果を予算編成プロセス(とくに予算要求の作成)に関連づけることが想定されていたといえる。

政策評価法は2002年4月から施行され、その年度の終了後、2003年7月に最初の政策評価結果が各省庁から報告された。2003年7月に公表された政策評価結果を反映させることのできるのは、2004年度予算編成からであった。2003年12月の「予算編成の基本方針」では、予算の重点配分にあたって、裁量的経費を削減するために「政策評価等の結果を一層活用する」とされた(財務省, 2003a)。

2004年度の政府予算案に添付されている財務省の資料「政策評価の活用状況」によれば、各省庁からは2,500を超える政策評価調書が提出されたという。同資料では、政策評価結果がどのように活用されたのか、について、72の事例が紹介されている。同時に、その資料では、定性的・抽象的な記述で評価の質が乏しいことや各省庁の自己評価であり客観性や中立性が確保されないことを指摘し、「活用が困難なものも多い」としている(財務省, 2003b)。

政策評価を所管する総務省では、2004年から制度の見直しが検討されはじめた。制度の見直しは政策評価法(附則第二条)に規定されており、当初から予定されていたものであったが、上述のような財務省の活用状況を踏まえて、2004年に総務省がまとめた資料「政策評価制度に関する見直しの論点整理」では、「評価結果の予算要求等政策への反映」が第一の論点にあげられた(総務省, 2004)。ここでも、予算と業績情報の関係については、評価結果と予算編成プロセスの関連づけが問題になっている。

また、この「論点整理」では、後に財務省を中心に検討される予算の表示区分の見直しにも言及していた。これは第四の論点であったが、「予算書、決算書について、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なものとなるよう検討することが必要である」(総務省, 2004, p. 6)としている。

以上のように、政策評価の導入によって、予算編成プロセスにおける予算と業績情報の関連づけが具体的に行われるようになった。それは事後的に集計された業績情報(評価結果)を予算編成に反映させるという関係であった。また、財務省の予算編成では、施策レベルでの予算査定にあたって業績情報が検討されたことも確認できる。

3.3. 業績目標値の設定

2004年度予算編成では、前項の取り組みと並行して、事前(計画段階)の業績情報、すなわち業績目標値を予算編成プロセスに組み込む試みがはじまった。すべての事業が対象になったわけではなく、「モデル事業」とされる特定の事業のみである。

経済財政諮問会議の「基本方針2003」では7つの改革を掲げていたが、そのうちの1つが「予算編成プロセス改革」であった。2001年と2002年の「基本方針」では、予算改革は改革を実

¹² 例えば、山谷(2006)などを参照のこと。

行するための手段の位置づけであったが、ここではじめて、予算改革自体が目標の1つに含められた。

予算編成プロセス改革では、それまでの「基本方針」にもあった「トップダウンの予算編成」をより強化することに加えて、各府省が定量的な政策目標を設定し、その「政策目標との関連を明らかにしつつ予算要求を行う」（経済財政諮問会議，2003，p. 23）こととされた。予算編成プロセスに、計画段階の業績情報を組み込むことが明記された。

この取り組みを実現する仕組みとして導入されたのが、「モデル事業」であった。「基本方針」では、定量的な政策目標が設定され、その達成する手段と時期が明確になっている事業を各府省がモデル事業に選定することができるとした。モデル事業として設定されると、予算執行を弾力化することが認められ、複数年度にわたる予算執行にも便宜が図られるとされた（経済財政諮問会議，2003）。これは各府省にとってのインセンティブを与える意味合いがあった。

2004年度政府予算案では、9省庁から10のモデル事業が選定された。対象となった予算額は699億円であった（一般歳出47兆円の0.1%）（川北，2004，p. 114）。次年度以降もモデル事業は継続され、2005年度予算では44、2006年度予算では71と事業数も増えていった。

モデル事業が設定した目標値を実際に達成したのかどうかは、その後の政策評価をつうじて追跡されるはずであった。モデル事業は2004年度予算から導入されており、2005年7月に公表された政策評価結果にはモデル事業の進捗状況が含まれなければならない。総務省行政評価局では、各府省から報告された評価結果にもとづいて、10のモデル事業のうち7事業を対象にその政策評価の審査を行った¹³。

2005年11月に公表された審査の報告書によると、モデル事業であっても、政策評価の不十分な事業が多かった。7事業のうち4事業では、モデル事業に対する評価が他の政策の評価から明確に区分されていなかった。これは後述する予算の表示区分と評価の区分のずれの問題である。2004年度の予算書には、目標とそれを達成する手段が記載されていたが、政策評価で目標と手段の因果関係が明示された事業は1事業のみであった。目標の達成度合いの判定方法や基準が明示された事業は1つもなかった（総務省，2005，p. 13）。

導入から2年後の2006年度予算編成から、モデル事業は「成果重視事業」と名称を変えた。経済財政諮問会議の「基本方針2005」（2005年6月発表）によれば、その目的は「政策評価との連携を強化」（経済財政諮問会議，2005，p. 21）することであった。成果重視事業とするにあたっては、各府省の政策体系上の位置づけが明確であるとともに、事業を構成する施策レベルでもアウトカムの定量目標を設定するなど、モデル事業よりも要件が厳格になった。

また、モデル事業の意図する予算と業績情報の連動を一般の事業にも広めるため、予算と業績情報の表示区分の整合を図ることとされた。表示区分のずれは、モデル事業の政策評価にとっても障害となっていた。しかし、表示区分を一致させるには、予算書・決算書の構成を見直さなければならないため、その実施は2008年度予算までを目標とすることになった（経済財政諮問会議，2005，p. 8）。

成果重視事業となって、その政策評価は改善されたのか。総務省では、上述のモデル事業に対する政策評価の審査を、成果重視事業となってからも継続して実施した。2006年度予算に盛り込まれた成果重視事業の政策評価結果は2007年7月に公表されており、総務省はその審査結

¹³ 10事業のうち2事業は、実施庁（国税庁と特許庁）の事業であるため、政策評価法にもとづく総務省の審査の対象にならなかった。また、厚生労働省の1事業では、指標のモニタリングだけが行われ、評価が実施されていなかったため、審査対象にならなかった（総務省，2005，p. 2）。

果を同年 11 月に報告している。

その報告によれば、2004 年度予算のモデル事業に比べて、政策評価との連携はかなり改善している。審査対象の 54 政策のうち、他の政策の評価から区分されていないものは 3 政策にとどまった。目標と手段の因果関係は、全 54 政策で明示されるようになり、目標達成度合いの判定方法や基準も 21 政策で明示されていた（総務省、2007）。

例として、農林水産省のバイオマス生活創造構想事業についてみよう¹⁴。この政策は、「バイオマス由来のプラスチックの利活用を推進するための技術・研究開発、普及・啓発や導入支援を行う」（財務省、2003、p. 3）ものとして、2004 年度予算のモデル事業に盛り込まれた。予算額は 1,164 百万円であった。206 年度までの 3 年間で達成しようとする定量的な目標は、「バイオマスプラスチックを汎用プラスチック価格の 3 倍で供給できる生産技術の実証（生産効率 1.3 倍）」と「バイオマスプラスチックの認知度 50%以上」であった（財務省、2003、p. 3）。

しかし、2005 年に報告された農水省の政策評価結果には、この政策が同一の名称では掲載されていない。近いものに「バイオマス利活用の推進」という政策があり、そのなかにバイオマスプラスチックの生産効率というモデル事業の目標と同じ目標が出てくる。目標値はモデル事業と同一である（上記の 3 年間で目標値を年割したもの）。しかし、もう 1 つの認知度に関する目標値は示されていない。また、政策評価結果にはどこにも予算額が示されていない。評価の区分と予算の表示区分がずれているためである。

これが 2007 年の政策評価になると、成果重視事業については、通常の評価とは別に評価書が作成されるようになる。2004 年度から 2006 年度までの各年の予算額および執行額が示され、目標設定の考え方や目標と手段との因果関係も説明されている。この評価により、上述の総務省の審査では、すべての審査項目をクリアしていた（総務省、2007）。

モデル事業および成果重視事業以外でも、予算と業績情報の表示区分のずれを解消するための取り組みが進められた。前述のとおり、経済財政諮問会議の「基本方針 2005」では、2008 年度予算をその解消の目標としていた。これを受けて、2006 年から 2007 年にかけて、財務省の財政制度等審議会法制・公会計部会を中心に、予算書の表示科目の見直しが検討された。

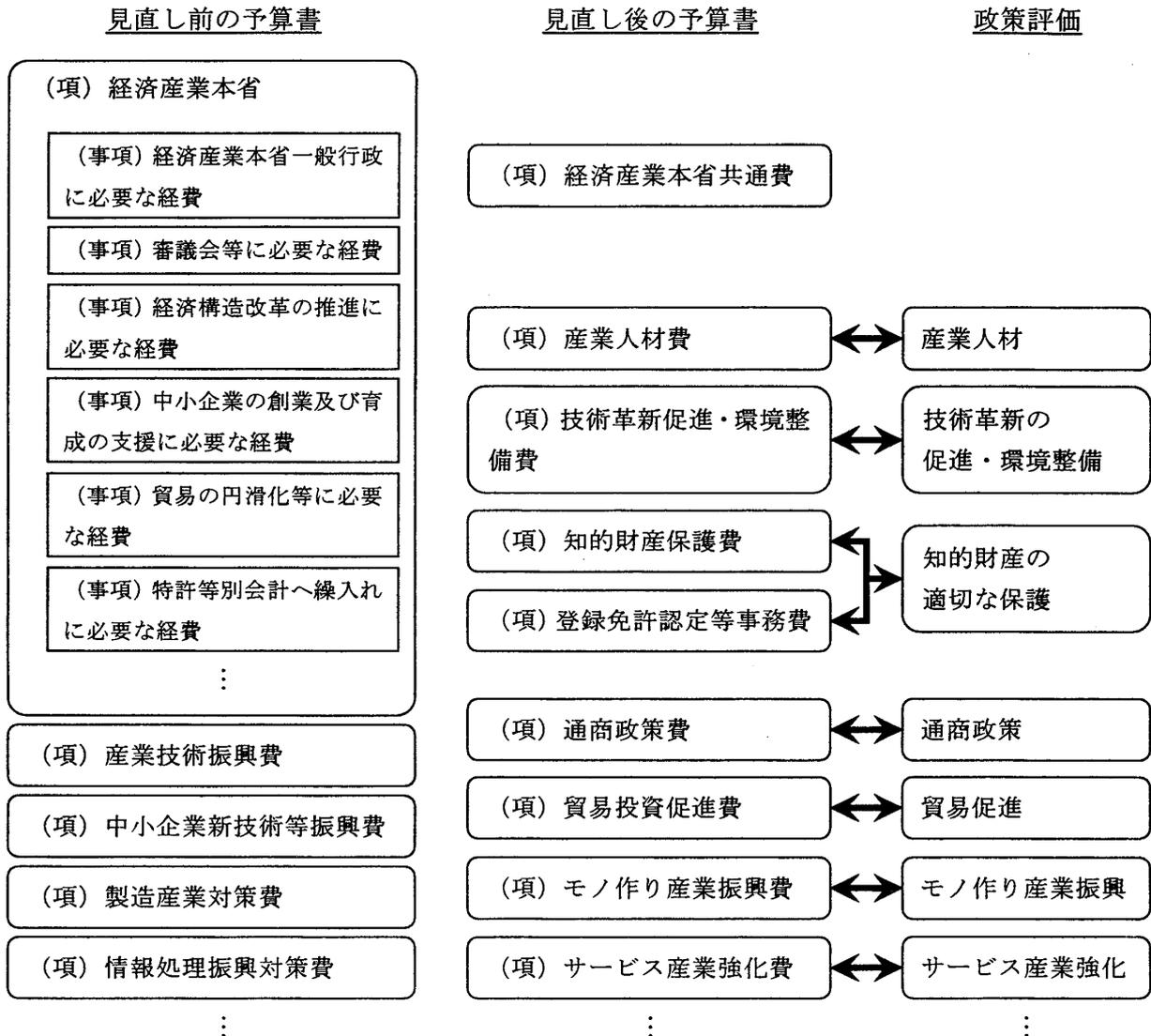
その結果、見直し後の予算書では、所管、組織、項という歳出の区分レベルの項を、政策評価のプログラムの区分と対応させることになった（財務省、2007）。例えば、経済産業省の見直し前の予算書には、図表 2 の左列のような項の区分になっていた。「経済産業省本省」という項には、項の下位区分である事項として 16 種類もの政策経費が計上されていた。その事項も政策評価のプログラム区分とは対応していなかった。また、「経済産業省本省」以外に、各種の事業名を付した項があったが、いずれも政策評価のプログラム区分には対応しない。これでは、予算書をみるかぎり、プログラムに対する予算額はまったくわからない。

区分の見直しによって、図表 2 の中央列のような項に再編されることになり、政策評価のプログラムとの対応が明確になった。図表 2 では、あまりにも複雑になるため、左列の項と中央列の項との関係を省略したが、例えば、左列の「中小企業の創業及び育成の支援に必要な経費」という事項は、中央列の「産業人材費」「モノ作り産業振興費」「サービス産業強化費」の 3 つの項に関係する。反対に、中央列の「産業人材費」は、上述の事項の他に、「経済構造改革の推進に必要な経費」という事項と「中小企業新技術等振興費」という項に関係していた。た

¹⁴ バイオマスとは、家畜排せつ物や生ゴミ、木くずなどの動植物から生まれた再生可能な有機性資源のことをいう。

だし、見直し後も「経済産業本省共通費」という項は残っており、共通費の配賦問題は解消しなかったといえる。

図表2 予算書の表示区分の見直し



出所：財務省（2007）から一部の説明と矢印を削除して作成。

このような歳出区分の見直しは、「基本方針 2005」に明記されたとおり、2008 年度予算から導入された。しかし、問題は予算書における項の数が増えたことである（田中・藤野，2011；稲田，2010）¹⁵。予算書の項に対応するプログラムは、政策評価のプログラム体系のなかでもっとも詳細なプログラムのレベルにあった。業務レベルのプログラムでは、相対的に、予算と業績情報を関連づけやすいため、レベルの選択そのものに問題はない。問題なのは項が国会での議決対象になることであり、そのために項間では基本的に資金の転用が難しいことである。

¹⁵ 2007 年度予算の項の数は 603，2008 年度予算では 790 であり、30%以上も増えた（田中・藤野，2011，p. 146）。

項の数が増えたことは、政府の裁量が狭められることを意味していた。

3.4. 政権交代後の取り組み

2009年9月に民主党の鳩山内閣が発足した。一時期を除いて長期政権を担ってきた自由民主党から民主党への政権交代であった。一般に、政権交代があると、新政権は新しいことを打ち出しているようにみせようとする。予算改革そのものは前政権から続く課題であり、新政権になって何が変わり、何が変わらないのか、注意深く検討する必要がある。

新政権の発足は9月であったため、来る2010年度に向けての予算編成作業はすでにはじまっていた。しかし、新政権は発足直後に「平成22年度予算編成の方針について」を閣議決定し(9月29日)、7月に閣議了解されていた概算要求基準の廃止、マニフェストにもとづく予算要求と予算の組み替えを表明した。

予算改革の具体的な取り組みについては、2009年10月に閣議決定された「予算編成等の在り方の改革について」(以下、「在り方」とする)のなかで打ち出された。「在り方」では、4つの改革を取り上げた。

第一に、「複数年度を視野に入れた、トップダウン型の予算編成」である。トップダウン型の予算編成は、前政権でも繰り返し提言されており、経済財政諮問会議が中心となってその役割を担った。新政権では、国家戦略室が経済財政諮問会議に取って代わったが、目指すところは変わらない。複数年度について「在り方」では、具体的な取り組みが示されていないが、中期的に財政を規律づける仕組みが想定されていた¹⁶。

第二に、「予算編成・執行プロセスの抜本的な透明化・可視化」である。3.2.で述べたとおり、政策評価の導入によって2004年度予算編成から、各府省は概算要求にあたって政策評価調書を添付することとされてきた。「在り方」では、その調書の公開が規定された。また、行政刷新会議のもとに事業仕分けを実施するとした。事業仕分けについては後述する。

第三に、「年度末の使い切り等、無駄な予算執行の排除」である。この文言だけなら一般的なことにすぎないが、具体的な取り組みとして、予算執行プロセスの改革が盛り込まれた。予算執行にあたって各府省は四半期ごとに支払計画を作成してきたが、これが公開されることになった。また、各府省に予算監視・効率化チームを設置し、予算執行の効率化の取り組みをチェックしていくこととなった。このチームについても後で詳しく説明する。

第四に、「政策達成目標明示制度の導入」として、アウトカムを目標値として、指標を設定し、それを実現するための計画を作成することとした。これは政策評価や成果重視事業で取り組まれてきたことを継続し、広く定着させることであった。

以上から、新政権による予算改革として、2つの新しい取り組みを取り上げる。事業仕分けと予算監視・効率化チームである。

3.4.1. 事業仕分け

事業仕分けとは、公開の場において、外部の視点も入れながら、それぞれの事業についてそ

¹⁶ 「在り方」を策定した国家戦略室の検討会資料「論点整理」では、中期的な財政計画の策定に言及していた。中期的な財政計画は、2010年6月に「財政運営戦略」(閣議決定)として実現する。財政運営戦略には「中期財政フレーム」(閣議決定)が盛り込まれ、中期的に財政を規律づけることになった。中期財政フレームは3年間を対象とし、毎年見直される。中期財政フレームについては、田中(2011)を参照のこと。

の要否等を議論し判定するものである(迫田, 2010)。上述の「在り方」のなかで2010年度予算編成に導入されることになり、2009年11月に第1弾が実施された¹⁷。

事務局となったのは行政刷新会議であった。行政刷新会議は、2009年9月の閣議決定によって内閣府に設置された組織である。内閣総理大臣を議長、担当大臣を副議長として、11名の議員は関係大臣と財界人・有識者から構成される。

事業仕分け実施前の2009年10月に、各府省はすでに2010年度予算の概算要求を行っており、そこに組み込まれた事業が事業仕分けの対象になった。対象の事業数は449事業であった¹⁸。仕分けの作業は、行政刷新会議によって設置されたワーキンググループによって進められる。ワーキンググループは、とりまとめ役が数名の与党議員である以外は、すべて民間の有識者(20名前後)から構成された。

ワーキンググループでの作業は、(1)担当職員からの事業説明、(2)査定担当(財務省主計局や改革推進部局)の考え方の説明、(3)とりまとめ役の論点説明、(4)質疑・議論、(5)各評価者の評価シート記入、(6)とりまとめ役の結果発表、という手順で進められた(行政刷新会議, 2009c)。

評価結果は、廃止、自治体や民間への移管、予算の縮減などとなるが、このような事業の見直しにあたっては、事業の妥当性・必要性、有効性、効率性と、事業の緊要性という2つの視点が考慮された(行政刷新会議, 2009a)。妥当性・必要性については、事業目的がすでに相当程度達成されたものや、政策評価のなかで十分な理由なくアウトカム目標が設定されていないものは、妥当性・必要性が低いとされた。有効性については、政策評価で設定した目標を達成できていないものは、有効性が低いとされた。効率性については、他の事業とコストが比較されたり、コスト効果が検討されたりした。緊要性の視点では、これらの妥当性・必要性、有効性、効率性が認められたとしても、緊急に必要とされるかどうかを検討された。

このような視点から事業の見直しを行うことにより、事業仕分けでは政策評価の内容が問われることとなった。実際に、ワーキンググループの場では、当該事業の成果目標、予算額・執行額、フルコスト、活動実績などをまとめた事業シートが配付され、事業の効果(成果目標)に関する担当部局の説明に対して評価者が疑問を投げかけるなど、評価の是非をめぐる議論もみられた。

事業仕分けの結果、2010年度予算の編成にあたっては、約3兆円の財源が捻出されたという(財務省, 2009)。そのうち約1兆円は、各省庁の概算要求から政府予算案にかけて、事業仕分けを経ることで削減された歳出額であった。

3.4.2. 予算監視・効率化チーム

新政権による予算改革のもう1つの新しい試みが、各府省における予算執行監視チームの設置である。上述の「在り方」でその設置が打ち出され後、国家戦略室でチームの具体的な体制が検討された。国家戦略室は、2010年3月に「予算監視・効率化チームに関する指針」(以下、「指針」とする)を発表した。

チームの構成は、リーダーが副大臣、事務局長が官房長であり、メンバーに会計・人事・政

¹⁷ 事業仕分けは、政策シンクタンク・構想日本によって考案された仕組みであり、国への導入以前から、2002年の岐阜県を皮切りに多数の自治体で導入実績があった(構想日本, 2012)。

¹⁸ 対象事業は、第1回および第2回の行政刷新会議で選定された。事業見直しの視点を踏まえ、優先度を考慮して事務局である構想日本が選定作業にあたった(行政刷新会議, 2009b)。

策・総務などの課長クラスが入り、さらに複数名の外部有識者が加わる¹⁹。チームは、少なくとも四半期に1回の定例会合を開く。チームの業務について、以下では、4つに分けて説明する²⁰。

第一に、予算執行計画の策定と管理である。予算執行計画は、従来の支出計画（国会で承認された予算の支出予定時期や予定額を示したもの）に加えて、予算監視・効率化チームの体制や取り組み、効率性の向上に向けた取り組みを盛り込んで作成される。効率性の向上に向けた取り組みには、職員の参画や意識の向上を図る取り組みも盛り込まれるべきとされる。

予算監視・効率化チームは、年度開始前に予算執行計画を策定し、年度中は月次で支出計画の進捗を管理する。そうした取り組みが、四半期ごとに自己評価され、公表される。

第二に、予算執行の決定についての事前審査である。公共事業や補助金の交付などの重要な支出については、予算監視・効率化チームが事前審査を行うこととなった。事前審査の対象は、上述の予算執行計画のなかで設定される。事前審査では、予算執行の必要性、有効性、効率性が考慮される。

第三に、予算執行計画の管理や事前審査などの取り組みの結果を予算要求に反映させることである。予算の執行状況を予算編成につなげる取り組みには、以前から財務省による予算執行調査があった。予算執行調査は現在も続いている。予算監視・効率化チームによる取り組みは、財務省という査定側の視点に加えて、各府省が自ら執行状況を予算要求に反映させようとするものであった。

第四に、行政事業レビューの実施である。行政事業レビューとは、「各府省において、事業の実態を十分に把握し、外部の有識者を交えた公開プロセスも含め自ら事業を点検し、その結果を今後の事業執行や予算要求等に反映する取組」（行政刷新会議，2010）である。事業仕分けとの違いは、各府省が主体となること、実施時期が概算要求提出前の6月頃であることである。外部有識者を交えた公開の場で議論・評価するところは、事業仕分けと同様である。

行政事業レビューは、予算監視・効率化チームが中心となって実施される。行政事業レビューにおける予算監視・効率化チームの役割は、各部局が作成するレビューシートの作成指導、公開プロセスの実施、全事業の点検、点検結果のとりまとめ・公表、点検後の各部局における改善状況の確認、予算要求への反映状況の確認・とりまとめ、などである。

行政事業レビューにあたって、各府省は事業ごとにレビューシートを作成する。レビューシートには、予算と業績を関連づけて表示するものとなっており、過年度の予算額・執行額と次年度予算要求額とともに、アウトカム指標とその目標値・実績値、アウトプット指標とその目標値・実績値、単位あたりコストなどが示されている（図表3）。

事業の担当部局による点検（自己点検）は、事業の目的・予算の状況、資金の流れと費目・使途、活動実績・成果実績の観点から行われ、具体的な項目は図表4のとおりである。評価欄には、十分できていれば「○」、一部できていれば「△」、できていない場合は「×」、該当しない場合は「-」が記入される（行政刷新会議，2011b）。

¹⁹ 例えば、内閣府では、副大臣がリーダー、政務官がサブリーダーとなり、メンバーは人事、会計、政策評価などを担当する課長クラスが7名、外部有識者は5名となっている（内閣府，2011）。

²⁰ 他にも、国民の声の受付や外部機関（会計検査院、財務省主計局、総務省行政評価局等）との連携などがある（国家戦略室，2010）。

図表3 レビューシートの一部

予算額・ 執行額 (単位:百万円)			20年度	21年度	22年度	23年度	24年度要求	
	予算の 状況	当初予算						
		補正予算						
		繰越し等						
		計						
	執行額							
執行率(%)								
成果目標及び 成果実績 (アウトカム)	成果指標		単位	20年度	21年度	22年度	目標値 (年度)	
	成果実績							
	達成度		%					
活動指標及び 活動実績 (アウトプット)	活動指標		単位	20年度	21年度	22年度	23年度 活動見込	
	活動実績 (当初見込み)					()	()	
単位当たり コスト	(円/)	算出根拠						

出所：行政刷新会議（2010）より抜粋して作成

図表4 レビューシートの自己点検項目

	評価	項目
目的 の 状況 予算		広く国民のニーズがあり、優先度が高い事業であるか。
		国が実施すべき事業であるか。地方自治体、民間等に委ねるべき事業ではないか。
		不用率が大きい場合は、その理由を把握しているか。
資金の 流れ 費目 ・ 使途		支出先の選定は妥当か。競争性が確保されているか。
		単位あたりコストの削減に努めているか。その水準は妥当か。
		受益者との負担関係は妥当であるか。
		資金の流れの中間段階での支出は合理的なものとなっているか。
		費目・使途が事業目的に即し真に必要なものに限定されているか。
成果 実績 活動 実績		他の手段と比較して実効性の高い手段となっているか。
		適切な成果目標を立て、その達成度は着実に向上しているか。
		活動実績は見込みに見合ったものであるか。
		類似の事業がある場合、他部局・他府省等と適切な役割分担となっているか。
		整備された施設や成果物は十分に活用されているか。

出所：行政刷新会議（2010）より抜粋して作成

さらに、レビューシートでは、予算配分された資金の支出先や使途が詳細に説明される。これは、前年の事業仕分けで、各府省の担当者でさえ事業の実態（支出先や使途）を把握していないことが多かったという反省を踏まえたものであった（行政刷新会議，2010a）。

2010年に実施された第1回目の行政事業レビューでは、5,383事業（翌年の2回目は5,148事業）が対象になり、廃止が471事業（同220事業）、改善が2,210事業（同1,824事業）であった。2011年度予算概算要求に反映された金額は、約1.3兆円（同約4,500億円）であった（行政刷新会議，2010b，2011a）。

4. 日本政府の業績予算に関する考察

第2節では、業績予算の設計変数として、業績情報の種類、歳出の区分、予算のプロセスを取り上げた。業績情報の種類については、アウトプットとアウトカムのミックス、インプットとアウトカムの因果関係の探索が課題であった。歳出の区分については、プログラム別の区分を業績情報とどのように対応させるのかが問題になる。予算のプロセスは編成と執行に分けられるが、それぞれにどのような業績情報と関連づけるのかが問題になる。また、予算プロセスにおいては、情報の提供側と利用側との関心の違いを考慮に入れなければならない。

日本政府では、2001年からの予算改革をつうじて、業績予算が構築されてきた。しかし、その歩みは試行錯誤の連続であり、完成形を目指して着々と進んできたわけではなかった²¹。ここでは、日本政府における業績予算の構築について、第2節で述べた設計変数に着目しながら整理する。

一連の予算改革の発端になったのは、経済財政諮問会議による基本方針の発表であった。経済財政諮問会議はそれが設置されたこと自体、予算編成プロセスの変化であった。それまでは財務省中心に進められてきた予算編成プロセスは、その起点のところ、内閣に直属する経済財政諮問会議が関与することになった。

経済財政諮問会議は、予算の重点化を進めた。予算の重点化にあたっては、一律削減のシーリング方式を適用したうえで、プログラム間での予算の再配分が図られた。財務省は各府省の予算要求に業績情報を含めることを要請したが、その情報がどのように利用されたのかはわからなかった。

改革当初のこの段階では、政策分野間とプログラム間での資源配分に業績情報を関連づけようとする意図がみられる。しかし、そこで利用された（あるいは利用されなかった）業績情報の内容については十分な資料が存在しなかった。

2002年4月には、各府省に政策評価が導入された。政策評価法という法的な要請にもとづく業績情報の作成と公表がはじまった。財務省からは、予算編成プロセスにおける業績情報の利用状況が公表されるようになった。2004年度予算編成では、情報の質の問題から十分に利用されたとはいえないが、評価結果としての業績情報を利用しようとしていた。評価結果を予算編成に反映させようとする点では、政策評価を所管する総務省も同じ立場をとっていた。

政策評価をめぐるのは、予算要求というプログラム間の資源配分を中心に評価結果としての

²¹ 他国でも同様の経過をたどることがある。米国連邦政府での経験については、藤野（2007）を参照のこと。

業績情報との関連づけが図られた。そうした関連づけが試みられたことで、業績情報の質について定性的な情報の多さや予算と業績情報の区分の違いが問題になった。

一方で、2004年度の予算編成から導入されたモデル事業では、評価結果ではなく計画段階での業績情報、すなわち業績目標値が予算編成と関連づけられるようになった。モデル事業も、当初は業績目標値とそれを達成するための手段との因果関係が明示されないなど、情報の質に問題があったが、2005年に成果重視事業へと名称が変わるなかで、その問題は次第に改善されていった。なお、成果重視事業では、業績目標値がアウトカムを示すことが強調され、それは政権交代後も政策達成目標明示制度のような形で継続し、現在に至っている。

モデル事業や成果重視事業の試みと並行して問題になったのが、歳出の区分と業績情報の区分のずれであった。2008年度予算編成までに、予算書の歳出区分の見直しが進められ、区分のずれが解消された。その半面で、項レベルでの歳出区分の細分化という新たな問題を引き起こし、共通費の配賦問題も残された。

予算改革は2009年の政権交代後も継続された。新政権の予算改革のなかで業績予算に関係するのは事業仕分けの導入と予算監視・効率化チームの設置であった。両者に共通するのは、予算プロセスにおける政治家の情報利用が進んだことであった。その結果、目立たない点ではあるが、事業シートやレビューシートのような形で、フォーマットの統一が図られたことが注目される。

予算プロセスとの関係では、事業仕分けは予算編成、とくに予算要求の査定、予算監視・効率化チームは予算執行に焦点をあてるものであった。事業仕分けでは、それまでの政策評価の内容、とくにアウトカム目標の適否などが問題になった。事業仕分けが年1回の予算査定に関係するものであるのに対して、予算監視・効率化チームの関与はより定常的なものである。予算監視・効率化チームでは、四半期あるいは月次というサイクルで、支出状況をモニタリングし、重要な支出については事前審査も行う。事業仕分けがプログラム単位での廃止や見直しに焦点をあてるのに対して、予算監視・効率化チームは、プログラム内のより詳細なレベルでの意思決定について、業績情報との関連づけを進めるものであった。

以上のように、日本政府における業績予算の構築を振り返ると、複数の設計変数が同時に問題なり、ある設計変数は困難に直面して変更されることもあり、新しい設計変数が加わることもあった。上で試行錯誤の連続と述べたように、様々な目的・意図をもった取り組みが重層的に展開されてきたという点では、複雑な構築の過程であったといえる。しかし、全体をとおしてみると、2つの一貫したパターンを見出すことができる。

第一に、予算プロセスに関与する関係者が複数化したことである。伝統的な予算プロセスでは、財務省（とくに主計局）と各府省のやりとりが中心であった。そこに、まずは経済財政諮問会議や国家戦略室という内閣総理大臣のリーダーシップを反映する組織が加わった。政策評価を所管する総務省もまた、業績情報の整備という側面から関与するようになった。さらには新政権のもとで行政刷新会議や各府省の予算監視・効率化チームが加わった。

第二に、上述の関係者のなかで政治家、とくに政府高官の地位にある与党議員の関与が深化したことである。もっとも、予算プロセス一般ということであれば、与党議員の関与は以前から、あるいは以前のほうが強かったかもしれない。ここでいう関与は、あくまでも業績予算を介しての関与である。経済財政諮問会議には内閣総理大臣をはじめとして複数の大臣が加わったし、それは新政権の行政刷新会議に引き継がれた。また、事業仕分けでは、政府の役職者だけでなく、広く与党議員の関与が図られた。予算監視・効率化チームでは、副大臣や政務官が

リーダーになっている。

このようなパターンをとる業績予算の構築には、従来の国家統治のあり方（例えば、自民党の長期政権や財務省の予算支配など）を踏まえることで何らかの意味が出てくるものである。それと同時に、業績予算の構築をつうじて、国家統治のあり方に影響を与えるものでもある（例えば、歳出区分が細分化されたことで行政の裁量が狭まる、事業仕分けが財務省の予算査定を肩代わりするなど）。いずれにしても、業績予算は一定の目的に対する手段として中立的に機能を果たすというだけではない。その機能には、国家統治のあり方との関係を考慮することによってはじめて理解される側面がある。

5. まとめと今後の課題

行政経営改革は管理会計研究に何をもたらしたのか。業績予算のように国家統治のあり方との関係が問われることで、管理会計研究に民主主義の発展に寄与する機会をもたらしたといえるのではないかと、それが本論文の結論である。

管理会計研究を発展させてきた米国では、1970年代に、公的部門にも研究領域が広がっていた²²。そこでは、Anthonyの研究（1975）に代表されるように、管理会計は、政治が介入する高度な意思決定とは異なる次元で、計画を着実に実行していく役割を担うものとして研究が展開された。

また、1990年代には、活動基準原価計算やバランスト・スコアカードといった企業実務から抽出された管理会計技法が公的部門にも適用されるようになったことが、1つの研究トピックとなった。そこで問われたのは、業務の効率化や戦略の実行といった技法の目的が、公的部門という特有の領域においても実現するかどうか、という問題であった。

両方の年代に共通するのは、管理会計研究が国家統治のあり方や民主主義の実現という問題と積極的にかかわってこなかったことである。もちろん、まったく無視されたわけではない。Anthonyが体系化したマネジメント・コントロール・プロセスは、大統領と議会という米国連邦政府の二元代表制を前提として、行政府の政策実行を支援しようとするものであった。また、米国連邦政府でのバランスト・スコアカードへの関心は、政府業績成果法にもとづいて業績情報の整備が要請されたことによるものであった（Kaplan & Norton, 2001）。法律の要請は議会から政府への要請を意味する。

国家統治や民主主義といった公的部門に固有の問題は、管理会計を利用するうえでの前提であり、環境要因であった。しかし、管理会計が国家統治や民主主義のあり方を積極的に形成していくという問題意識はほとんどみられなかった。

公的部門の管理会計は、国家統治や民主主義のあり方とは切り離せないものであり、そこには各国固有の歴史や文化も反映されている²³。日本政府の管理会計は、日本的な政治文化や民主主義の影響を受けると同時に、それに影響を与えるものである。業績予算のような行政経営改革が、管理会計研究にそのような問題を見直すきっかけをもたらしたといえよう。

²² 1960年代以前にそうした研究がなかったわけではない。McKinsey(1923)やKohler & Wright(1956)のように、管理会計技法やその考え方を前提に、公的部門の問題を扱った研究もある。

²³ 本論文とは視点が異なるが、公的部門の管理会計には社会の紐帯を形成する役割が求められるという大西(2010)の主張も注目に値する。

本論文では、日本政府の業績予算の検討をつうじて、管理会計研究が国家統治や民主主義のあり方を視野に入れることを主張してきたが、そこでの考察は探索的で、試論の域を出るものではない。業績予算については、10年間にわたる取り組みを設計変数の操作という視点で整理してきたが、その取り組みによる関係者の行動の変化には十分な考察を加えられなかった。例えば、政治家による業績情報の利用が進んだと指摘したが、政治家がどこまで業績情報を理解しようとするのかについては懐疑的な立場もある。また、業績情報の整備といえは聞こえはいいが、情報が過剰になり関係者の理解を妨げるリスクもある (Ezzamel et al., 2008)。これらの点は本論文の限界でもあり、今後の研究機会でもある。国家統治や民主主義、歴史や文化に視界を広げると同時に、関係者の行動レベルに関する分析を深める必要がある。

謝辞

本稿は日本管理会計学会 2011 年度全国大会 (関西大学) における統一論題報告をまとめたものである。報告時には、司会の小倉昇先生およびコメンテーターの河田信先生から有益なコメントをいただいた。ここに記して感謝の意を表したい。

付記

本研究は、科学研究費補助金若手研究 (B) 課題番号 22730365 の研究成果の一部である。

参考文献

- Anthony, R. N., & Herzlinger, R. E. 1975. *Management Control in Nonprofit Organizations*. Richard D. Irwin.
- Ezzamel, M., Hyndman, N., Johnsen, Å, & Lapsley, I. 2008. *Accounting in Politics: Devolution and Democratic Accountability*. Routledge. 藤野雅史訳. 2010. 『分権政治の会計—民主的アカウントビリティの国際比較』中央経済社.
- 藤野雅史. 2001. 「アメリカ連邦政府におけるコスト情報とアカウントビリティ」会計検査研究 (23) : 71-83.
- 藤野雅史. 2005. 「アメリカ政府の予算制度改革と管理会計論の展開」会計 168 (6) : 40-55.
- 藤野雅史. 2007. 「公的組織におけるトータル・システムとしての管理会計」日本銀行金融研究所ディスカッション・ペーパー・シリーズ 2007-J-19 : 1-27.
- 藤野雅史. 2009. 「公的部門における管理会計の統合プロセス—米国連邦政府の業績予算—」会計プロGRESS (10) : 84-100.
- General Accounting Office (GAO). 1995. *Budget Account Structure: A Descriptive Overview*. GAO/ AIMD-95-179.
- 行政刷新会議. 2009a. 「事業見直しの視点 (案)」.
- 行政刷新会議. 2009b. 「第2回議事要旨」.
- 行政刷新会議. 2009c. 「事業仕分け作業の進め方」.
- 行政刷新会議. 2010a. 「行政事業レビュー～事業仕分けの内生化・定常化～について」.
- 行政刷新会議. 2010b. 「「国丸ごと仕分け」(行政事業レビュー) の取組と今後の課題」.
- 行政刷新会議. 2011a. 「平成23年における行政事業レビュー (「国丸ごと仕分け」) の取組と今後の課題」.
- 行政刷新会議. 2011b. 「行政事業レビューシートの見方」 (<http://www.cao.go.jp/gyouseisashin/>)

- contents/02/pdf/04sheetnokuwashiiimikata.pdf 2012年1月30日参照)
- Helden, G.J. van. 2005. Researching public sector transformation: the role of management accounting. *Financial Accountability & Management* 21(1): 99-133.
- 稲田圭祐. 2010. 「我が国における決算の意義の再校—事後的統制の確保に向けた取り組みからの考察—」 公会計研究 12 (1) : 15-33.
- Kaplan, R. S., & Norton, D. P. 2001. *The Strategy-Focused Organization: How Balanced Scorecard Companies Thrive in the New Business Environment*. Harvard Business School Press. 櫻井通晴監訳. 2010. 『キャプランとノートの戦略バランスト・スコアカード』 東洋経済新報社.
- 加藤芳太郎. 1982. 『日本の予算改革』 東京大学出版会.
- 川北力. 2004. 『図説 日本の財政 (平成16年版)』 東洋経済新報社.
- 経済財政諮問会議. 2001. 「今後の経済財政運営及び経済社会の構造改革に関する基本方針」.
- 経済財政諮問会議. 2003. 「経済財政運営と構造改革に関する基本方針2003」.
- 経済財政諮問会議. 2005. 「経済財政運営と構造改革に関する基本方針2005」.
- Kohler, E. L., and H. W. Wright. 1956. *Accounting in the Federal Government*, Prentice-Hall.
- 国家戦略室. 2009. 「予算編成等の在り方の改革について」.
- 国家戦略室. 2010. 「予算監視・効率化チームに関する指針」.
- 構想日本. 2012. 「行政の『事業仕分け』年表～構想日本事業仕分け実施一覧～」.
(<http://www.kosonippon.org/shiwake/pdf/shiwakeayumi.pdf> 2012年1月30日参照)
- Lambert, V., & Lapsley, I. 2006. Redefining the boundaries of public sector accounting research? *The Irish Accounting Review* 13 Special Issue: 85-105.
- McKinsey, J. O. 1923. Municipal accounting. *The Journal of Accountancy* (February): 81-94.
- 内閣府. 2011. 「内閣府本府予算監視・効率化チーム構成員一覧」.
- OECD. 2005. *Modernising Government: The Way Forward*. OECD Publishing. 平井文三訳. 2006. 『世界の行政改革—21世紀型政府のグローバル・スタンダード』 明石書店.
- 大西淳也. 2010. 『公的組織の管理会計—効果性重視の公共経営をめざして』 同文館出版.
- Pollitt, C. 2001. Integrating financial management and performance management. *OECD Journal on Budgeting* 1(2): 7-37.
- Pollitt, C., & Bouckaert, G. 2004. *Public Management Reform: A Comparative Analysis*. Oxford.
- 迫田英典. 2010. 『図説 日本の財政. 平成22年版』 東洋経済新報社.
- Schick, A. 2003. The performing state: reflection on an idea whose time has come but whose implementation has not. *OECD Journal on Budgeting* 3(2): 71-103.
- 総務省. 2001. 「政策評価の基本方針」.
- 総務省. 2004. 「政策評価制度に関する見直しの論点整理」.
- 総務省. 2005. 「モデル事業に係る政策評価の審査結果」.
- 総務省. 2007. 「成果重視事業に係る政策評価の実施状況と課題」.
- 田中秀明. 2003. 「資源配分と予算の戦略的統制」 山内弘隆・上山信一編『パブリック・セクターの経済・経営学』 NTT出版 : 249-276.
- 田中秀明. 2005. 「業績予算と予算のマイクロ改革—コントロールとマネジメントの相克—」 『季刊行政管理研究』 (110) (111) (112) : 25-55, 20-50, 43-62.
- 田中秀明. 2011. 『財政規律と予算制度改革』 日本評論社.
- 田中秀明・藤野雅史. 2011. 「財務・会計責任とCFOモデル: 公共調達改革に向けて」 フィ

ナンシャル・レビュー (104) : 105-157.

山谷清志. 2006. 『政策評価の実践とその課題—アカウンタビリティのジレンマ』 萌書房.

山本清編著. 2005. 『「政府会計」改革のビジョンと戦略—会計なき予算, 予算なき会計は虚妄』
中央経済社.

財務省. 2001a. 「概算要求基準」.

財務省. 2001b. 「14年度予算における歳出の縮減・合理化と予算配分の重点化—いわゆる『5兆円・2兆円』について—」.

財務省. 2003a. 「予算編成の基本方針」.

財務省. 2003b. 「政策評価の活用状況」.

財務省. 2003. 「モデル事業 (政府案)」.

財務省. 2007. 「予算書・決算書の見直しについて」.

財務省. 2009. 「徹底した予算の効率化」.