

No. 987 (2017.12.26)

## 財政における公会計の役割

- はじめに
- |  |   |
|--|---|
| <p>I 公会計の基礎概念</p> <ol style="list-style-type: none"><li>1 「会計」とは何か</li><li>2 官庁会計</li><li>3 企業会計手法と新しい公会計</li></ol> <p>II イギリスの公会計改革</p> <ol style="list-style-type: none"><li>1 改革の概要</li><li>2 RAB と WGA の主眼</li></ol> | <p>III 公会計に求められる役割—イギリスの<br/>公会計改革を踏まえて—</p> <ol style="list-style-type: none"><li>1 公会計の3つの役割</li><li>2 「議会による民主的統制」</li><li>3 「情報開示と説明責任の履行」</li><li>4 「財政活動の効率化・適正化」</li></ol> <p>おわりに</p> |
|--|---|

- 日本では、予算・決算制度に基づく官庁会計とは別に、企業会計の手法を取り入れた新しい公会計を導入する取組が進められてきた。この取組は、言わば、「財務会計」に相当する情報を充実させるものとして位置づけられる。
- イギリスは、公会計改革として、日本と異なるアプローチをとり、予算・決算制度に基づく公会計に企業会計の手法を導入した。この改革の特徴は、行政各部門による効率的な財政運営に資するように期待されたところであり、「管理会計」の視点が重視されていたと言えよう。
- 公会計を通じて伝達される情報が、立法府、行政府、国民の間で共有され、建設的な財政運営に資するものとなることが期待される。

国立国会図書館 調査及び立法考査局

財政金融課 たけまえ のぞみ  
竹前 希美

第987号

## はじめに

この20年足らずの間に、公会計をめぐる状況は大きく変化した。従来の公会計である、いわゆる官庁会計を維持しつつ、企業会計で培われた会計手法を参考とした「新しい公会計」を追加的に導入する取組が進められてきたのである。

この取組は「国の貸借対照表（試案）」（平成10～14年度決算分）に始まった。そして、各省庁による初の「省庁別財務書類」（平成14年度決算分）の公表に先立ち、平成15年に財政制度等審議会は「公会計に関する基本的考え方」を取りまとめた。この考え方には、日本の厳しい財政状況に鑑みて、新たな財務書類等の作成・公表を含む公会計の見直し等により、財政の透明性が向上し、予算の効率化が進むことへの期待が述べられていた<sup>1</sup>。平成15年度決算分以降は、省庁別財務書類を合算した「国の財務書類」の作成・公表が定着している。

しかし、日本の取組に対しては、「財務諸表の作成」ばかりが重視され、「会計による管理の徹底」が図られてこなかったとの指摘がある<sup>2</sup>。さらに、作成された財務書類を利用することで行政の効率化が達成されるという見方には、「財務会計と管理会計の意義を混同した議論」との批判もある<sup>3</sup>。それでは、どのような公会計やその利用が、財政に資するのだろうか。

本稿では、公会計の基礎概念を企業会計の特徴を踏まえて確認した上で、日本に先駆けて公会計の改革を行ったイギリスの事例を紹介し、財政における公会計の役割について考える。

## I 公会計の基礎概念

### 1 「会計」とは何か

会計は、各種の主体（組織・個人）の経済活動等を主として貨幣額で捉え、情報として利害関係者に伝達する一連のプロセス・行為である。民間企業が行う会計である企業会計に対して、公的部門に属する政府等が行う会計が公会計である<sup>4</sup>。本稿では、これらのうち、中央政府の経済活動、すなわち国の財政の情報を伝達する会計を扱う。

日本で「公会計」の語が指す国の会計には、従来の官庁会計と、これに追加される形で整備されてきた新しい公会計の2つがある。官庁会計では、予算に基づく決算が作成される。新しい公会計の取組では、決算の情報を補うために、企業会計の決算文書である財務諸表に対応す

\* 本稿は平成29年12月1日までの情報を基にしている。インターネット情報への最終アクセス日も同日である。

<sup>1</sup> 財政制度等審議会「公会計に関する基本的考え方」2003.6.30. 財務省ウェブサイト <[https://www.mof.go.jp/about\\_mof/councils/fiscal\\_system\\_council/sub-of\\_fiscal\\_system/report/zaiseig150630a/zaiseig150630a.pdf](https://www.mof.go.jp/about_mof/councils/fiscal_system_council/sub-of_fiscal_system/report/zaiseig150630a/zaiseig150630a.pdf)>

<sup>2</sup> 柴健次「第4章 公会計改革の基本的考え方」小林麻理編著『公共経営と公会計改革』三和書籍, 2013, p.42.

<sup>3</sup> 有限責任監査法人トーマツ『イギリス及びアメリカにおける公会計制度とその運用の状況及び公会計の報告に係る会計検査の状況に関する調査研究』2015, p.340. 会計検査院検査報告ウェブサイト <[http://report.jbaudit.go.jp/effort\\_study/itaku\\_h27\\_2.pdf](http://report.jbaudit.go.jp/effort_study/itaku_h27_2.pdf)>

<sup>4</sup> 会計は、通常は、個々の経済主体が行う（マイクロ会計）を指す。他方で、国全体を1つの経済主体とみなし、国民経済計算等のマクロ経済統計を一種の会計と捉え（マクロ会計）、そのうちの一般政府と公的企業が、公会計に相当する部門と捉えられることもある。後述するイギリスの公会計改革では、マイクロ会計としての公会計と、マクロ会計としての公会計の関係が明確に意識されている（関口智『イギリス及びスウェーデンの国家財政における予算・公会計制度と会計検査院—マクロ予算編成とマイクロ予算編成の視点から—』（平成28年度海外行政実態調査報告書）会計検査院調査課, 2017. <[http://report.jbaudit.go.jp/effort\\_study\\_mag/2017\\_sw.pdf](http://report.jbaudit.go.jp/effort_study_mag/2017_sw.pdf)> を参照）。

る「国の財務書類」が公表されている。具体的には、年度末の資産と負債をまとめた貸借対照表や、企業会計で用いられる「費用」の概念で経費をまとめた業務費用計算書（後述）などである。<sup>5</sup>

企業会計は、会計学上、会計情報を利用する利害関係者が、当該経済主体の外にあるか内にあるかによって、「財務会計」と「管理会計」の領域に分けられる。財務会計は、企業外部の投資家や債権者等に情報を提供するための会計であり、投資や融資判断の基盤となる財務諸表を、他企業との比較を可能とする一定の基準に従って適切に開示することが求められる。これに対して管理会計で求められるのは、企業内部の各階層の経営管理者に、効率的な経営活動等のための意思決定に資する情報を提供することである。財務会計は「外部報告会計」ないし「制度会計」、管理会計は「内部報告会計」ないし「意思決定会計」とも呼ばれる。

公会計においては、財政活動を遂行する政府が経済主体にあたり、国会と国民は、政府の外部からこの財政活動を統制・監視している。次節以降でみるように、日本の官庁会計と新しい公会計は、いずれも、政府の外にある国会や国民への情報の伝達、つまり外部報告の性格が強いものとなっている。

## 2 官庁会計

### (1) 財政の意義と予算・決算制度

日本の場合、予算の編成と執行は行政府である政府の権限である。立法府である国会は、予算の承認をもって外から政府を統制し、決算の審査をもって予算の執行を監視する。この意味で、決算を作成する官庁会計は、外部報告会計である財務会計に相当する。

民間企業の経済活動と政府の財政では、目的、資金調達の方法、経済社会で果たす機能が異なる（図1）。財政では、主として徴税によって資金調達がなされ、その用途は、市場のニーズではなく、政治的な選択によって決定される<sup>6</sup>。国会による予算の承認には、この決定を民主的な統制の下に置くという意義がある。

決算については、会計検査院による検査を経た上で、国会で審査される。会計検査院は、決算が正確で法令にのっとっているか否かの観点による検査とともに、効率性、経済性、有効性の観点からの検査

図1 企業と政府の主な経済活動

経済主体	目的	資金調達	経済社会で果たす機能
企業	利益の獲得	融資投資	財・サービスの生産と販売
政府	公共の福祉	徴税等	資源配分の調整 所得の再分配 経済の安定化

（出典）筆者作成。

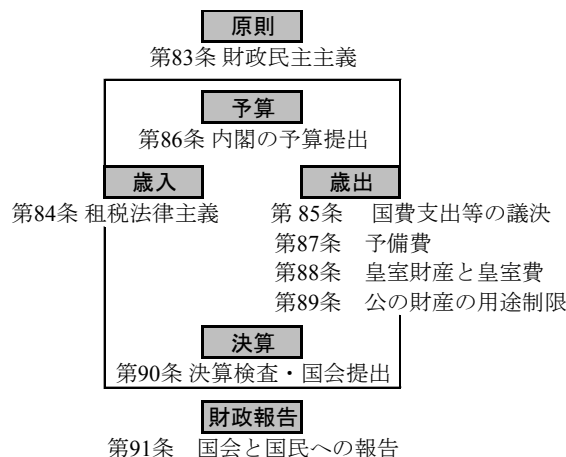
<sup>5</sup> なお、公的部門における「会計」の用法は、財政制度の中で、必ずしも統一されていない。例えば、国と地方自治体の「一般会計」や「特別会計」における「会計」の語は、予算の区分の名称として用いられている（亀井孝文『公会計制度の改革 第2版』中央経済社、2011、pp.50-52を参照）。大日本帝国憲法では、「会計」と題する第6章に、予算・決算・租税に関する事項が含まれており、実質的には「会計」の用語が「財政」の意味で用いられていた（青木孝徳編『会計法精解 平成27年改訂版』大蔵財務協会、2015、pp.2-3.）。

<sup>6</sup> 公債金収入や公有財産の売却収入も、財政活動の財源となるが、前者は将来の税収で返済されるため「明日の税」、後者は過去に税で取得したものであるため「昨日の税」とも表現されるように、本質的には税に相当する国民負担であるといえる（石田久和「三つの税」『財政閑話』全国会計職員協会、2016、pp.74-77；加藤剛一『成すべきを成す—ノンキャリアの歩いてきた道のり—』熊谷印刷、2004、pp.159-161.）。

も行っている<sup>7</sup>。前者は財務検査、後者は業績検査と呼ばれる。財務検査は民間企業の公認会計士による監査に類似しているが<sup>8</sup>、業績検査は会計検査院に特有の検査であり、民間企業の監査ではみられない。民間企業の経済活動とは異なり市場機能が働かない財政には、業績検査の意義が認められるのである<sup>9</sup>。

日本国憲法は、「第7章 財政」において、財政民主主義の原則を示した上で(第83条)、予算・決算制度の枠組みを規定している(図2)。

図2 日本国憲法における財政

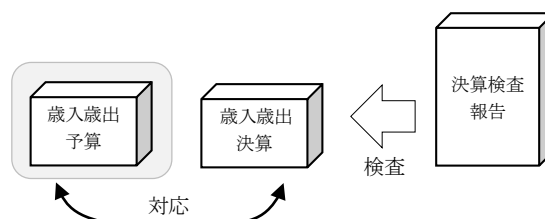


(出典) 筆者作成。

(2) 現金ベースの統制

予算を構成する歳入・歳出は、財政法(昭和22年法律第34号)第2条に基づき、一会計年度における「現金」の収納・支払として定義されている。このうち、歳出予算には、歳出の議決単位である「項」が列挙されており(例えば「項: 公文書等管理政策費〇〇円」)、各項の金額は、現金の支払上限額として政府を拘束する<sup>10</sup>。官庁会計では、予算に基づき決算が作成されるため、歳出決算には、歳出予算に対応する各項の現金支払の実績金額が列挙されている(図3)。

図3 決算と決算検査報告書



(出典) 筆者作成。

現金の収納・支払は、次節でみる企業会計の収益・費用の概念とは異なる。歳出予算が現金ベースで計上されるのは、租税を主な財源として配分を行う財政本来の性質に立脚するという理由のほかに、現金の持つ客観性・確定性の高さや分かりやすさが、国会による予算の承認を通じた民主的な事前統制の手段としてふさわしいと考えられること等による。

<sup>7</sup> 経済性 (Economy) とは、事務・事業の遂行及び予算の執行がより少ない費用で実施できないか、効率性 (Efficiency) とは、同じ費用でより大きな成果が得られないか、あるいは費用との対比で最大限の成果を得ているか、有効性 (Effectiveness) とは、事務・事業の遂行及び予算の執行の結果が、所期の目的を達成しているか、また、効果を上げているかといった観点である。これらの業績検査は、それぞれの頭文字から 3E 検査と呼ばれる。

<sup>8</sup> ただし、公認会計士による監査が、決算書類の信頼性を担保するものであるのに対し、会計検査院による検査は、個別の会計行為のチェックである(大塚宗春「第7章 第4節 政府会計情報の監査—会計検査院の検査—」大塚宗春・黒川行治責任編集『政府と非営利組織の会計』(体系現代会计学 9巻)中央経済社, 2012, pp.238-254.)。

<sup>9</sup> 山浦久司監修, 東信男『政府公会計の理論と実務—国の予算・決算制度, 財産管理, 政策評価及び国際公会計基準への対応』白桃書房, 2016, pp.96-97.

<sup>10</sup> これに対して、歳入予算は、政府に徴収権限を付与したり、徴収義務を課したりするものではなく、収入の見積りとしての性格を持つに過ぎない。歳入を構成する租税の具体的な賦課徴収は、歳入予算ではなく、各種の租税法による。(小村武『予算と財政法 5訂版』新日本法規出版, 2016, pp.174-175.)

### 3 企業会計手法と新しい公会計

それでは、新しい公会計では、企業会計のどのような点が参考とされているのであろうか。

ここでは、公会計との関係で重要になる、発生主義、複式簿記、原価について確認する。これらはいずれも日本の官庁会計ではみられない概念である。

#### (1) 発生主義

企業会計では、経済活動によって生成する価値である「収益 (revenue)」と、そのために投入される価値である「費用 (expense)」が、現金を含むあらゆる資産・負債等の増減をもって、貨幣額として把握される。資産とは、将来の収益を生むために役立てられる経済的資源 (economic resource) であり、負債とは、将来において資産を減少させる要因となる経済的負担である<sup>11</sup>。

企業の重要な関心事である利益は、「収益－費用 (=利益)」で計算される<sup>12</sup>。永続することを前提とする企業 (going concern) において、会計期間中の利益を計算するためには、収益と費用が帰属する会計期間の特定が必要になる。

収益が認識されるのは、原則として市場で商品等が販売された時点である。必ずしも現金収入を伴わない、手形や売掛金等の信用取引による販売も、収益を認識するタイミングとなる<sup>13</sup>。他方で、費用には、信用取引以外にも、現金の支出を伴わずに認識すべきものがある。その1つが減価償却費である。生産設備や建物等の固定資産については、その導入や完成時点で支払った現金額を全額計上することなく、それらの使用を通じて減価する一会計期間あたりの価値を毎期の費用として計上し、資産の帳簿価額を同額減価する。この会計処理を減価償却と呼ぶ。減価償却費に代表されるように、財貨等の価値の消費が発生した時点を捉えて費用を認識する基準を発生主義という。このように企業会計では、収益と費用を、それらが生じたことを示す経済的な事実の発生時点で認識し、かつ、適切な会計期間で両者を対応させて利益を計算している。これを発生主義会計という。

財政においては、収益に相当する概念 (財政によって生成される価値) が基本的には市場で取引されないことから、これを貨幣額で把握することは困難である。他方で、費用については、財政活動のために投入される経済的資源の価値を、発生主義によって貨幣額で捉えることが可能である。これをまとめたものが、前述の新しい公会計における業務費用計算書である。業務費用計算書では、減価償却費や出資金等の資産評価損等の、当該年度に現金の支払を伴わない費用も含めて、会計年度に帰属する費用が明らかになる。

発生主義会計に対して、収益と費用を現金収支の時点で認識する会計を現金主義会計という。現金主義会計は、明快で客観性が高いという利点があるものの、適切な利益計算ができないとの観点から、企業会計では用いられていない。決算を作成する官庁会計は、現金収支を記録する点で、ある種の現金主義会計であると理解されている<sup>14</sup>。

<sup>11</sup> 桜井久勝『財務会計講義 第18版』中央経済社、2017、p.217。第II章でみるイギリスの「資源会計 (Resource Accounting)」の名称における「資源」は、この意味であると考えられる。

<sup>12</sup> 収益と利益は混同されやすいが、会計上は異なる概念のため注意が必要である。

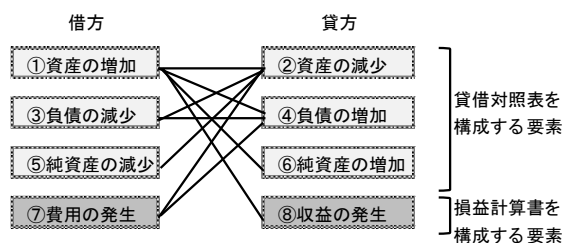
<sup>13</sup> これは収益における実現主義と呼ばれる認識基準である。

<sup>14</sup> ただし、会計年度 (企業会計の会計期間に相当) 終了後であっても、収支を適切な会計期間に帰属させる趣旨で、当該年度の歳入・歳出として計上することのできる出納整理期間が設けられている点で発生主義会計的な手法も採用されていることから、修正現金主義 (会計) と呼ばれることもある。

(2) 複式簿記と財務諸表

企業会計で用いられている複式簿記とは、日々の経済活動による資産・負債等の増減を、二面的に記録する手法である(図4)。例えば現金 X 円の増加があった場合、現金という「資産の増加：図4の①」とともに、その要因が、「資産の減少：同②」(土地の売却等)なのか、「負債の増加：同④」(借入金の収入等)なのか、「収益の発生：同⑧」(売上の計上等)なのか等が識別され、記録

図4 複式簿記における要素の組合せ

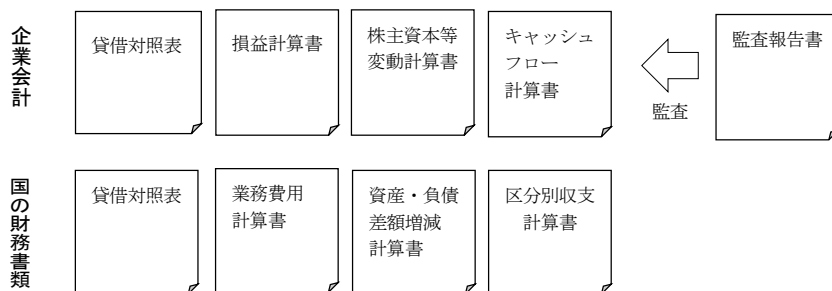


(出典) 筆者作成。

される。発生主義を前提に前述の減価償却費を Y 円計上するとすれば、「費用の発生：同⑦」と「資産の減少：同②」が Y 円ずつ記録される。図4に示されるとおり、借方・貸方の双方の要素の組合せによって記録されるため、両者は常に同額となる(「貸借平均の原理」)<sup>15</sup>。この記録の累積によって、期末には、資産・負債等のストックの現在高が一覧され財務の健全性を示す貸借対照表と、収益・費用のフローの業績を示す損益計算書が作成される<sup>16</sup>。発生主義と複式簿記を組み合わせることにより、会計年度に帰属する収益と費用、それに伴う資産価値の増減が反映された財務諸表が提供されるのである。

官庁会計は、決算を作成する現金会計のほかに、個別の法令によって管理する不動産、物品等の財産の会計で構成されており、これらの現在高は、現金会計とは別に、国会へ報告されている<sup>17</sup>。しかし、資産・負債等を一覧する貸借対照表は作成されない。そこで始まったのが、冒頭で述べた「国の貸借対照表(試案)」の公表である。これには、企業の財務の健全性を示す貸借対照表に倣い、財政のストックの状態を、国民に分かりやすく示す狙いがあった。貸借対照表を含め、新しい公会計で公表される「国の財務書類」は、企業の財務諸表に対応する書類で構成されている(図5)。ただし、財務書類に反映される固定資産の変動は、複式簿記に基づいて記録されているわけではない<sup>18</sup>。また、財政が利益

図5 企業会計の財務諸表と「国の財務書類」の対応



(出典) 筆者作成。

<sup>15</sup> 複式簿記における借方(資産：左側)と貸方(負債：右側)の名称は、中世イタリアの銀行において、取引先別に帳簿を設け、取引先からみた「借り」が左側に、「貸し」が右側に記録されたことに由来するとされる。  
<sup>16</sup> フローとは、ある一定期間内における数量の変化量、ストックとは、ある一時点における数量の残高である。  
<sup>17</sup> 詳細は、山浦監修・東 前掲注(9), pp.11-12, 49-69を参照。  
<sup>18</sup> 平成23年度の予算執行から、複式簿記の考え方にに基づくシステムが導入されているものの、国の庁舎など国有財産については、法定書類である国有財産台帳の価格(各省庁で毎年度の評価額により改訂)に基づき計上されるな

の計算になじまないことから、企業会計の損益計算書に相当する業務費用計算書には利益や収益は掲載されないなど、財務書類には公会計の性格が反映されている。

なお、平成 27 年度決算分として公表されている「国の財務書類（一般会計・特別会計）」で得られる要素を複式簿記の借方・貸方に分けて簡略的に示せば表のようになる。この表から、一般会計と特別会計の業務にかかる費用と財源（主に租税と社会保険料）の差額が、負債の純増分にほぼ相当していることが分かる。

表 業務費用と財源（平成 27 年度）

（単位：兆円）

借方		貸方	
資産評価差額等による 資産・負債差額の増減	7.2	資産の減少	7.5
		負債の増加	21.4
業務費用	143.2	財源	121.5

（出典）財務省「平成 27 年度 国の財務書類（一般会計・特別会計）」を基に筆者作成。

### （3）「コスト」の計算

企業会計では、発生主義に基づく費用から得られる「原価（cost）」の概念が重視される。原価とは、生産等にかかる費用（資源投入量）を、生産物等の 1 単位あたりで計算したものである。原価計算は、財務会計でも用いられるが、生産物等の 1 単位あたりの利益が「売上－原価（＝利益）」で計算され、経営活動の効率性を判断する情報になることから、管理会計において、より重要となる。企業では、各階層の経営管理者の判断の下で、原価計算を始めとする管理会計の手法を用いて、効率的な資源配分に資する様々な工夫が実践されている。

財政では、政策や事業等の単位あたりの費用が原価に相当し、新しい公会計では、これが「コスト」と呼ばれる。しかし、「公会計に関する基本的考え方」<sup>19</sup>では、コスト情報に関しては、財務分析に伴う過大な負担等に鑑み、残された課題として位置づけられ、省庁別財務書類等の開示が優先された。その後、「国の財務書類」の開示後の平成 21 年度決算分から、業務費用計算書における費用（人件費、減価償却費等）を、政策評価の単位あたりに割り当てる「政策別コスト情報」が公表された。その目的は、「各省庁が自らの政策評価や予算内容の効率化を図るための検討等に際し活用する」こととされ、内部報告としての管理会計の機能への期待が示された<sup>20</sup>。ところが、財政制度等審議会の調査<sup>21</sup>によれば、各省において、省庁別財務書類や政策別コスト情報が実際に活用された例は、ほとんどみられないという。<sup>22</sup>

以上のように、新しい公会計の取組は、政府の内部での情報の利用・活用よりも、政府の外部にある国会・国民への情報開示の強化が強く意識される形で始まった。言い換えれば、内部報告としての管理会計よりも、外部報告としての財務会計に相当する機能の充実が先行してき

どの対応となっている。なお、地方自治体については、平成 26 年 4 月に、総務省から、複式簿記の導入を含めた統一的な基準が示され、当該基準による地方公会計の整備を平成 29 年度までに行うように要請されているところである。

<sup>19</sup> 財政制度等審議会 前掲注(1)

<sup>20</sup> 財政制度等審議会財政制度分科会法制・公会計部会公企業会計小委員会公企業会計ワーキンググループ「一層の活用に向けたコスト情報の開示の在り方について」2007.6.26, p.3. 財務省ウェブサイト <[http://www.mof.go.jp/about\\_mof/councils/fiscal\\_system\\_council/sub-of\\_fiscal\\_system/report/zaiseidg190626/00.pdf](http://www.mof.go.jp/about_mof/councils/fiscal_system_council/sub-of_fiscal_system/report/zaiseidg190626/00.pdf)> なお、平成 26 年度決算分からは、さらに下位の事業の単位で「個別事業のフルコスト情報」も試行的に開示されている。

<sup>21</sup> 財政制度等審議会財政制度分科会法制・公会計部会財務書類等の一層の活用に向けたワーキンググループ「財務書類の一層の活用に向けて（報告書）」2015.4.30, p.2. 同上 <[https://www.mof.go.jp/about\\_mof/councils/fiscal\\_system\\_council/sub-of\\_fiscal\\_system/report/katsuyou\\_houkoku20150430.pdf](https://www.mof.go.jp/about_mof/councils/fiscal_system_council/sub-of_fiscal_system/report/katsuyou_houkoku20150430.pdf)>

<sup>22</sup> 原価計算の手法は、将来的には、行政サービスからの受益と負担を調整する手段として期待されている（大西淳也『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, 2010, p.5.）。

たといえよう。ただし、国会での審査の対象は官庁会計に基づく決算であり、「国の財務書類」のうち、国会に提出されているものは一部にとどまる<sup>23</sup>。

## II イギリスの公会計改革

### 1 改革の概要

本章では、イギリス中央政府の公会計改革を概観する<sup>24</sup>。イギリスの改革では、政府の外部への情報開示だけでなく、政府の内部における意思決定を支援する情報の充実が意識されてきた。そこでは、日本とは異なり、現金ベースの公会計を発生主義会計に転換し、予算編成や決算にも発生主義を導入するという大がかりな方法がとられた<sup>25</sup>。

この改革で導入された発生主義に基づく一連の会計手法と分析の枠組みは、資源会計 (Resource Accounting) と呼ばれている。資源会計では、現金の支払に限らず、消費される資源 (resource) に焦点が当てられる<sup>26</sup>。資源会計と、資源会計ベースの予算編成 (Resource Budgeting) は、「資源会計予算 (Resource Accounting and Budgeting: RAB)」と総称されている。

RAB の導入のための 2000 年政府資源・会計法 (Government Resources and Accounts Act 2000 (c.20): GRA 法) の成立を受けて、議会は、2001-02 年度から、発生主義に基づき、費用と資産の形成等にかかる資源の投入量を予算額として承認している。ただし、議会在承認する予算には、これらに必要な現金の合計額も、併せて示されている。したがって、現金ベースによる財政の事前統制が、完全になくなったわけではない。

GRA 法は、資源会計による各省庁の決算<sup>27</sup>に加えて、公的部門全体の決算を連結した政府全体の財務書類 (Whole of Government Account: WGA) を作成する方向性も打ち出した。ただし、膨大な数の政府機関等を連結する作業は円滑には進まず、WGA は、当初の想定よりも遅れて、2009-10 年度分から公表されている。資源会計による各省庁の決算及び WGA は、会計検査院 (National Audit Office: NAO) の監査を経て、議会へ提出されている。

### 2 RAB と WGA の主眼

イギリスの公会計改革は、RAB の導入と、それに基づく WGA の公表への展開という形をとった。この連続した 2 つの取組は、どのような意図で進められたのであろうか。

#### (1) RAB

RAB の導入を強力に推進したのは財務省である。GRA 法は、労働党のブレア (Tony Blair)

<sup>23</sup> 「国の財務書類」を構成する財務書類のうち、「特別会計財務書類」のみが、「特別会計に関する法律」(平成 19 年法律第 23 号)に基づき、会計検査院の検査を経て国会に提出されている。

<sup>24</sup> 第 II 章及び第 III 章の記述は、筆者が 2015 年 10 月にイギリスで行ったヒアリング調査を反映している。

<sup>25</sup> イギリスでは、19 世紀半ば以降、中央政府で複式簿記が採用されてきたことから、複式簿記の枠組みの中での発生主義への転換であった点も、日本とは異なる。

<sup>26</sup> HM Treasury, *Better accounting for the taxpayer's money: The government's proposals: resource accounting and budgeting in government* (Cm 2929), London: H.M.S.O. Jul. 1995.

<sup>27</sup> イギリスでは、中央政府ベースではなく省庁別に決算書 (Annual report and accounts) が作成される。イギリスの決算制度については、松浦茂「米英独仏の決算制度」『調査と情報—ISSUE BRIEF—』863 号, 2015.3.31. <[http://d1.nldl.go.jp/view/download/digidepo\\_9206705\\_po\\_0863.pdf?contentNo=1](http://d1.nldl.go.jp/view/download/digidepo_9206705_po_0863.pdf?contentNo=1)> を参照。



政権（1997-2007年）の下で成立したが<sup>28</sup>、RABの最初の提案は、1993年11月の、保守党のメジャー（John Major）政権（1990-1997年）で財務大臣を務めていたケネス・クラーク（Kenneth Clarke）による予算演説に遡る。その後、財務省は、RABについて、1994年にグリーンペーパー（重要政策を法案化する前に公表される所管省庁の説明文書）<sup>29</sup>を、また、1995年にはホワイトペーパー（法案の草案について国民等から意見を公募するための文書）<sup>30</sup>を相次いで発表した。

財務省にとって、RABの導入の主眼は、各省庁が、保有する資産にかかるコストを把握して、政府自身の活動を効率化することにあった。RABは、各省庁の各部署の管理者が、より少ないコストでより大きな価値を生むための戦略的な資源管理を行う上で有益な情報を提供するものと考えられた。<sup>31</sup>

つまり、RABの導入では、政府内部の意思決定や、政府内部のコスト意識の醸成に資することが強く意図されている。RABの「Accounting」と「Budgeting」という語には、行政部門内の各部署における、「会計プロセス」や予算の「編成プロセス」の改革としての側面が現れている。予算を含め、会計情報が行政部門内部での管理・意思決定に用いられる点で、管理会計の機能が重視された改革であるといえよう<sup>32</sup>。あるいは、財務情報の利用者として、外部（つまり議会・国民等）だけでなく内部（つまり政府内部）も含めている点で、イギリスの改革は、財務会計と管理会計の一体化として捉えられることもある<sup>33</sup>。

RABの導入に際しては、議会と、議会を補佐する会計検査院も、財務省による提案を肯定的に捉え、改革を是認した。議会側が期待したのは、議会が政府から得る情報の拡充である。現金収支のみであった予算・決算に加えて、資産と負債、資金管理の長期的な情報が議会に提供されるようになり、アカウントビリティ（後述）の改善に貢献したとされている。<sup>34</sup>

## (2) WGA

RABの導入が、財務省にけん引されたのに対して、WGAの構想は、1994-95年度に下院決算委員会から提案された。財務省側は、1994年のグリーンペーパーの時点では、WGAに消極的な姿勢であったことがうかがわれる。その理由は、各省庁、あるいは、その他の公的機関の間における業務の相違を考えると、それらを連結して一体化することの意義は明らかではないというものである<sup>35</sup>。

これに対して、議会と会計検査院は、個々の省庁にWGA作成への動機が乏しくても、国民や議会には、中央政府の財務状況（収入、支出、資産、負債）への関心があることを指摘し、

<sup>28</sup> ブレア政権下の一連の予算制度改革と、その中での公会計改革の位置づけについては、片山信子「英国ブレア政権の財政政策と予算制度改革」『レファレンス』615号、2002.4、pp.7-41を参照。

<sup>29</sup> HM Treasury, *Better accounting for the taxpayer's money: resource accounting and budgeting in government* (Cm 2626), London: H.M.S.O. Jul. 1994.

<sup>30</sup> HM Treasury, *op.cit.*(26)

<sup>31</sup> イギリス財務省財務政策アドバイザーMichael Sunderland氏、イングランド及びウェールズ勅許会計士協会公的部門Ross Campbell氏へのヒアリングによる。

<sup>32</sup> RABが、業績評価と結びついている点においても、イギリスの改革は管理会計的な取組と捉えられる。例えば、小林麻理「第5章 公共経営改革と公会計改革の世界的潮流」小林編著 前掲注(2), pp.59-62.

<sup>33</sup> 山本清『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、p.59.

<sup>34</sup> イギリス議会図書館調査員Christopher Rhodes氏、Matthew Keep氏へのヒアリングによる。

<sup>35</sup> HM Treasury, *op.cit.*(29), p.11.

WGA の公表を求めた<sup>36</sup>。学者や非政府団体の間でも、国全体の財政状況をよりよく理解する上で、WGA が有益な情報源になり得るとの議論がみられた<sup>37</sup>。

財務省はこれらを受けて、1998年に公表した報告書で、WGA を改革の第二段階と位置づけ、WGA によって国の財政の全体像が示されれば、政府にも議会にも有益であると宣言した<sup>38</sup>。財政の効率化を強く企図していたRABに対して、WGA の主たる目的は、財政の透明性の確保、アカウントビリティの向上であったという<sup>39</sup>。WGA は議会・国民の関心を集め、公表以来、下院決算委員会で毎年これをテーマにした議論が行われているほか、シンクタンクや納税者団体の間でも、WGA を用いた議論が行われている。RAB の導入に比べ、WGA の公表は、外部報告としての財務会計を充実させる意味合いの強い改革であったといえよう。

### III 公会計に求められる役割—イギリスの公会計改革を踏まえて—

#### 1 公会計の3つの役割

第II章でみたように、イギリスの公会計改革では、政府においては内部報告としての、議会においては外部報告としての会計情報の充実が、それぞれ期待されていた。その手段として、政府内部の予算編成プロセス・会計プロセスに発生主義を組み込み、これを通じて、議会に示す予算・決算をも改革するものであった。

日本では、これとは異なるアプローチがとられた。財政制度等審議会の「公会計に関する基本的考え方」<sup>40</sup>は、「公会計の意義・目的」を、「議会による民主的統制」、「情報開示と説明責任の履行」、「財政活動の効率化・適正化」の3点に整理した上で、予算及び決算については、「議会による民主的統制」を直接の目的とし、新しい公会計による財務書類等は、「情報開示と説明責任の履行」及び「財政活動の効率化・適正化」の機能を果たすと考えられるとしている。すなわち、「情報開示と説明責任の履行」と「財政活動の効率化・適正化」を新しい公会計に担わせ、「議会による民主的統制」は、現金ベースの予算・決算に担わせることとして、3つの役割を2つの公会計に割り当てたのである。

第III章では、財政に資する公会計のあり方を検討するために、イギリスの改革を振り返りながら、同改革とこれらの3つの役割との関係を確認していく。

#### 2 「議会による民主的統制」

議会による財政の民主的統制の枠組みは、根本的には、公会計よりも広く、予算・決算制度の全体において、立法府と行政府の関係をめぐって議論される。この点は、日本でもイギリスでも同様である。<sup>41</sup>

<sup>36</sup> House of Commons Committee of Public Accounts, *Resource Accounting and Budgeting in Government: Fifteenth Report of Session 1994-95*, HC 407 1994-95, 1995.5.1, pp.11-12; National Audit Office, *Resource accounting and budgeting in government*, HC 123 1994-95, 1995.1.20, p.8.

<sup>37</sup> 前掲注(34)と同様。

<sup>38</sup> HM Treasury, *Whole of Government Accounts*, 1998.

<sup>39</sup> 前掲注(31)と同様。

<sup>40</sup> 財政制度等審議会 前掲注(1)

<sup>41</sup> そもそも政府が予算編成を行い、議会はこれを承認するのみにとどまるという前提の下では、議会による民主的統制は、いかなる公会計の枠組みの下でも限定的であるとの認識もあり得る。前掲注(34)と同様。

こうした中で、現金ベースの予算・決算と、発生主義のそれとを比較した場合、前者の方が客観性・確定性が高く分かりやすいとの認識も、イギリスにおいて日本と共通している。前述のとおり、公会計改革を経た後にも、議会が承認する予算に、現金の必要額が示されていることの背景には、その認識がある。

イギリスにおいて、議会が改革を肯定的に受け止めた背景の1つとして、当時の保守党政権下で多かった経済界出身で企業会計に通じた議員の間には、政府部門の現金ベースの公会計を時代遅れであると考え、民間部門に追い付こうとする意識があったことが挙げられる<sup>42</sup>。その一方で RAB の導入に関する匿名のインタビューに基づく研究には、政治家が限られた知識しか持たず、議会における審査のレベルは表面的なものにとどまっているとの指摘を紹介するものもみられる<sup>43</sup>。

### 3 「情報開示と説明責任の履行」

RAB と WGA の成果は、議会との関係においては、民主的統制の観点というよりも、アカウントビリティの大きな改善として理解されている。「アカウントビリティ (accountability)」は広い意味を持つ概念であるが、企業会計の分野では、資金の受託者が委託者に果たす責任として「会計責任」・「説明責任」などと訳される。政府の議会・国民に対するアカウントビリティの意義は、議会・国民が、政府に予算・事業の執行状況とその結果を説明させることと、政府の外に置かれた会計検査機関が、政府の説明内容を吟味し改善を求めることである<sup>44</sup>。財政の分野では、アカウントビリティが「予算責任」と表現されることもある<sup>45</sup>。

イギリス議会下院における決算審査では、事務次官等が、議会に対するアカウントビリティを負って答弁者となり、政策の実施に当たっての経済性、効率性、有効性について議員から質疑を受ける。その際には、会計検査院が作成する VFM 報告書が活用される<sup>46</sup>。VFM は「支出に見合う価値 (Value for money: VFM)」の略で、いわばコストパフォーマンスを報告するものである。このような決算審査において、RAB に基づく決算と WGA の情報が、会計検査院の監査を経て議会の審査の対象となっている。この意味で、イギリスの改革は、日本の財政制度等審議会が新しい公会計の役割の1つとして掲げていた「情報開示」よりも、アカウントビリティの改善に貢献するものと言えよう。

ただし、次の点には留意が必要である。

第一に、発生主義に基づく決算文書には、資産、負債、費用等の定義や識別において一定の基準が必要とされる。言い換えれば、ある種の判断に基づいて書類が作成される。例えば、日本においても、将来の税収としての課税権が資産に含められるのか否か、公的年金債務を負債に含めるのか否かといった、公会計に特有な議論がある<sup>47</sup>。

第二に、アカウントビリティの改善と、議会・国民がこれに関心を持って利用するかどうか

<sup>42</sup> イングランド及びウェールズ勅許会計士協会公的部門 Ross Campbell 氏へのヒアリングによる。

<sup>43</sup> Ciaran Connolly and Noel Hyndman, "Accruals accounting in the public sector: a road not always taken," *Management Accounting Research*, 22(1), March 2011, p.40.

<sup>44</sup> 渡瀬義男『アメリカの財政民主主義』（アメリカの財政と分権 8巻）日本経済評論社、2012、p.65を参照。

<sup>45</sup> 大島通義『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、p.26.

<sup>46</sup> 松浦 前掲注(27)

<sup>47</sup> 田尾亮介「公会計—会計学・経済学・法学の交錯領域として—」『フィナンシャル・レビュー』103号、2011.1、pp.187-200を参照。

は、別の問題である。イギリスにおいて、発生主義会計でもたらされる資産・負債等のストック情報が、財政活動の本質や、国民の関心の中心と考えられているわけではない。例えばスコットランド議会の議員にとっては、過去と現在の比較可能性が確保されていることが重要であり、現金主義と発生主義のいずれを採用するかは、大きな関心事ではない。また、国民の側では、WGAは上述のように注目を集めているが、RABの導入は広く知られていないという。むしろ、イギリスでは、財政に関して歳入よりも歳入、つまり予算よりも税制に国民の関心が集まるようである。<sup>48</sup>

#### 4 「財政活動の効率化・適正化」

日本の取組とイギリスの改革において、公会計を通じた財政活動の効率化・適正化の方法については、相違点が目立つ。イギリスでは、予算編成を資源会計ベースとすることで、政府の内部の各階層の管理者に、資産の効率的な管理を促し、これを通じて現金支出を適正化する効果が期待された。加えて、RABの導入に際して、行政部門では、数多くの研修や調整が実施された。この取組による大きな変化は、会計の技術的な知識ではなく、資産の効率的な管理手法は行政においても民間企業と同じであることが理解された点にあるという。そして、省庁内では、RABを通じて、道路等のインフラや、国防省が保有する兵器の在庫等の資産にかかるコストを把握し、これらを適切に管理する意識が高まったという。<sup>49</sup>

とはいえ、RABの導入自体によって、政府の不要な支出が大きく浮かび上がったわけではなく、改革を通じた財政の効率化を定量的に測ることは難しい。また、予算編成を行う上でRABの導入から影響を受けない経費も少なからず存在したことにも、注意を要する。例えば単年度限りの補助金支出の場合には、現金ベースであってもRABであっても、予算計上額は同一である。その支出が、VFMの観点に照らして有効であるかどうかは、予算が発生主義の下で編成されているか否かという問題とは切り離して判断されるべきものである<sup>50</sup>。

#### おわりに

以上でみてきたように、イギリスの公会計改革の特徴は、予算・決算制度に発生主義を組み込み、行政部門内部からの予算の効率化と、議会・国民へのアカウントビリティの改善を一体的に進めようとするところにあった。

一方、日本では、財政の民主的統制を担う予算・決算制度には現金ベースの官庁会計を維持しつつ、新しい公会計による情報の開示を通じて、予算の効率化と説明責任を果たすことが目指されている。

両者の相違に関連して、イギリスにおける管理会計機能の強化を評価する立場からは、政府部門において資源配分の効率化を達成するためには、外部利用者に有用な情報を提供して統制機能に期待するだけでは限界があること、政府の組織内部で資源管理の改善を促すシステムが

<sup>48</sup> イギリス会計検査院 Kate Mathers 氏、イギリス議会図書館調査員 Christopher Rhodes 氏、Matthew Keep 氏、スコットランド議会事務局調査員 Ross Burnside 氏へのヒアリングによる。

<sup>49</sup> イギリス会計検査院 Kate Mathers 氏、同財務省財務政策アドバイザー Michael Sunderland 氏へのヒアリングによる。

<sup>50</sup> スコットランド政府会計士アドバイザー Alison Douglas 氏へのヒアリングによる。

要請されることなどが指摘されている<sup>51</sup>。

財政は、個別企業の経済活動に比べて規模が大きく情報量が膨大であると同時に、国民のための経済活動でもある。日本において、公会計を通じて伝達される情報が、立法府、行政府、国民の間で共有され、建設的な財政運営に資するものとなるよう、イギリスにおける公会計改革の経験も踏まえた形での掘り下げた議論が求められる。

---

<sup>51</sup> 山本 前掲注(33) また、日本の地方自治体の取組においても、財務書類そのものではなく、財務書類作成のプロセスを通じて、行政部門内部の職員が、適正な資産管理の意識を持ち、さらに、予算編成にいかず情報を得ることが期待されている（小笠原文紘「京都府精華町—資産情報を正確に残し、更新・財政計画へ活かす—」『地方財務』2016.12.）。大西淳也氏（財務省理財局国庫課長兼財務省財務総合政策研究所客員研究員（当時））は、管理会計の手法が、行政職員のコスト意識の醸成と、その情報の公表による行政側の説明責任の改善、さらに、納税者・国民の行政活動のコストへの理解にいかされるべきであると提案している。同氏は、こうした管理会計の機能を評価する上では、組織内部での内部監査に加えて、第三者監査を行う機関として、会計検査院等の活用に期待を寄せている。（大西 前掲注(22), pp.293-294, 308-310.）