

英国の地方公共団体における会計および行政評価に関する研究

山崎 敦 俊

本研究は、英国の地方公共団体における会計制度および行政評価制度の特質について考察することを目的とし、その考察に際しては、わが国の公会計システムを意識しながら両国を比較する視座に立ち、そこから英国の公会計において優位する事項を取り上げ、わが国の適正な公会計改革に資する事項を考察したものである。

考察の結果、英国政府においては、行政運営の効率化を図るための行政執行部門のエージェンシー化並びにPFI (Private Finance Initiative) の導入などNew Public Managementの手法を採用した行政運営が行われており、管理手法の効率的かつ合理的な施行を目的とした監査の実施に向けて、その項目の中に「合法性」並びに「正確性」という伝統的な監査に加えて、「経済資源の適正な利用」に主眼を置いた「経済性」、「効率性」、「有効性」についてのVFM (value for money) 監査が実施されていることも重要な項目として挙げられる。

これらを基に、わが国の公会計改革に資する提案として、アウトプット集合単位による予算書作成を行うことが必要であると同時に、財政における適正な資金繰りを明らかにするための計算書類として「キャッシュ・フロー計算書」の導入と、予算を基にした財政活動の適正化をチェックするための指標として「資源使用結果報告書」の作成も必要であるという結論を導き出し、本論文の知見としたものである。

目次

はじめに

- I 英国における行政評価制度の特質
 - 1. 英国の行政評価制度改革の動向
 - 2. 英国の行政評価制度の内容
 - II 英国における公会計改革の動向
 - 1. 英国における地方政府会計の特質
 - 2. 英国における地方政府の会計原則
 - III 英国公会計における会計制度と財務諸表の構成
 - 1. 英国公会計における予算制度
 - 2. 英国公会計における決算制度
 - 3. 英国公会計における財務諸表の構成
 - IV わが国の地方公共団体における公会計制度との比較
- 結び

はじめに

本研究では、英国における公会計制度および行政評価制度の特質について考察することを目的とし、とりわけ会計制度の考察については、実際に用いられているバランスシートおよび業務費用計算書を用いて比較検討を行っていくこととする。

なお、本章の作成にあたっては、NIRA (National Institute Research Advancement) より公表された「Research on the Introduction of the New Public Management Approach into Local Governments」、Financial Reporting Standard Boardによる「Generally Accepted Accounting Practice」、参議院からの委託研究資料として公表された「先進諸国における公会計制度改革の実情等に関する調査研究報告書」、英国公会計において実際に作成ならびに公表されている①Summary of Resource Outturn、②Operating Cost Statement、③Balance Sheet、④Cash Flow Statement、⑤Resource by Departmental Aims and Objectives、財政制度等審議会・公会計基本小委員会より公表された「国際公会計基準策定の動向」、ならびに同委員会「公会計に関する海外調査報告 (英国)」を参考としたものである。

I 英国における行政評価制度の特質

1. 英国の行政評価制度改革の動向

英国公会計では、行政運営の効率化を図るため、1980年代後半以降、行政執行部門のエンジェンシー化、PFI (Private Finance Initiative) の導入などNew Public Management¹の手法を利用した行政運営が行われてきている。公会計制度の改革については、現在、英国国会において政府資源会計法 (Government Resources and Accounts Bills) が審議中であるが、これは英国大蔵大臣が1994年に公表したグリーン・ペーパー (Better Accounting for the Taxpayer's Money : Resource Accounting and Budgeting in Government) と、1995年に会計検査院等の意見を踏まえて修正されたホワイト・ペーパー (Better Accounting for the Taxpayer's Money, The Government's Proposals, Resource Accounting and Budgeting in Government) を基礎として推進されているものである。

英国の公会計は、アメリカ会計と同様に、現金収支の把握に焦点を置いた資金論的公会計ではなく、複式簿記記帳方式を採用し発生主義によって経済資源の価値変動を把握することを目的とした「資源管理論的公会計」といわれる特質を有している。この新たな公会計制度の会計基準となる「資源管理会計マニュアル」については、英国大蔵省に設置され

た財務報告諮問委員会の答申を受けた後に大蔵省が公表し、各行政機関については1993年度の決算から適用され、さらに政府全体を連結したものについては1999年度の決算から適用されている。

2. 英国の行政評価制度の内容

英国における国・地方公共団体の支出の増大と公共セクターの効率的運営に対する住民の関心の高まりによって、国・地方公共団体に対する監査の中に、「合法性」、「正確性」という伝統的な監査に加えて、「経済資源の適正な利用」に主眼を置く、「経済性」、「効率性」、「有効性」についてのVFM (value for money) 監査が実施されている。これら「経済性」、「効率性」、「有効性」の内容は以下のように示されている。

- ① 経済性とは、政府・地方公共団体が人的・物的資源の適切な量および質のものを、最小のコストで取得することを示す。したがって、過剰な人員雇用や設備の購入は、いずれも経済性に反することとなる。
- ② 効率性とは、産出する物品またはサービスと、それを産出するために使用する資源との関係で測定される。これは、あるインプットの資源の量から、最大のアウトプットを得ること、または、ある一定の量および質のサービスの産出に対しインプットを最小にすることをいう。
- ③ 有効性とは、ある計画や活動のアウトプットが、所期の目標ないし成果を達成したかどうかを測定することを意味する。

英国ではサッチャー政権において、小さな政府を目指した行政部門への「市場原理の導入」が推進され、行政部門の中でも民営化できるものは民営化 (Privatization) を行い、民営化に適さない事業部門については独立法人化 (Agency) を行い、さらに、行政部門の中でも民間委託できるものは外部委託 (Outsourcing) の推進を図り、すなわちこの過程において、行政部門のコスト把握、民間とのコスト比較等を徹底的に行ったものとなっている。それらの1つの結果として、1992年のサッチャー政権を後継したメジャー政権によってPFI方式の導入が行われることとなった。

このような改革は、コスト意識の希薄な政府に代わって民間事業者が行政サービスを効率的に行うことを意図したものであり、この中で行政部門のコスト意識を明確にし、公共部門の効率化が実現されることを目的として推進されたものである。

II 英国における公会計改革の動向

1. 英国における地方政府会計の特質

英国では、公共支出の削減問題や地方公共団体における補助金削減政策を推進し、地方公会計制度の標準化に向けた政府および民間レベルでの積極的な活動が展開されてきた。

英国地方政府の会計は、過去10年間に遡り急激な改革を行っている。このような改革の背景には、費用の測定の焦点を現金を中心とする財務資源から地方政府が支配する経済的価値を有するすべての資産価額をバランスシートに計上しようとしたインセンティブがあったことが考えられる。このような改革によって、経済取引または経済事象の会計上の認識時点について、現金主義会計から発生主義会計に移行する過程において、新たに債権債務がバランスシートに計上されることとなり、それにともなって固定資産もバランスシートに計上され、イギリス地方政府においてはこの固定資産に関する会計処理についてどのように対処すべきかの検討が積極的に行われてきている²。

英国地方政府では、1987年6月に公共体財務会計勅許協会（Chartered Institute of Public Finance and Accountancy：CIPFA）が「会計実務コード」を明確にするまでは、特に固定資産会計において特異な会計処理が行われていた。その内容については後述するが、借入金等の外部資金で取得した資産のみがバランスシートに計上されたり、またインフラストラクチャ資産（インフラ資産）については原則として簿外資産とするなどの方法が採られてきたが、これらは1987年以降の公会計改革において完全発生主義が採用されたことにともない適正なバランスシートの表示方式へと変換されてきた。

このCIPFAの推奨する「実務コード」とは、英国における会計基準の審議団体である「会計基準審議会（Accounting Standards Board：ASB）によって、会計実務報告書としての認定を受け、英国地方政府の会計の重要な指針となるものと期待されている。実務コードについては、1996年4月1日開始会計年度から有効とされ、地方政府等が各々の特定行政活動の全コストを開示する有効日はその法令のタイムテーブルに従うものとしており、この適用範囲は正式には地方政府、警察庁、消防庁、保護観察委員会、主要団体共同審議会に適用されるものとなっている。

EU加盟国は、マーストリヒト条約により、財政の健全性を維持することが求められ、原則として一般政府（国・地方公共団体、社会保障基金）の財政赤字はGDPの3%、財務残高はGDPの60%を超えないことが要求されている。EU加盟国においては、非ユーロ加盟国について経済収斂プログラムを策定し、その中で5年間の主要経済見通しとともに、中期的な財政均衡ないし黒字目標と、過去の財政赤字の対GDP比の推移を示し、毎年EU委員会に提出しなければならないものとなっている。

英国公会計においては、1998年に新たに財政の安定に資するための規約（The Code for Fiscal Stability）を定め、マーストリヒト条約よりも厳格な財政規律を維持している。また、地方公共団体の財政赤字においても、それがEUの経済収斂プログラムの対象となっていることから、中央政府による積極的な改善策が講じられている。

2. 英国における地方政府の会計原則

実務コードにおける財務諸表の作成目的は、「地方政府の公表財務諸表の目的が選挙人、地方税および各種チャージを賦課される人、地方政府職員、従業員および他の利害関係者に地方政府の財務内容に関して明瞭な情報を提供することにある」³とし、①財務諸表上の地方政府のサービス・コストの数額、②資金の源泉、③資産と負債の割合、を開示するための指標となるべきものと示している。

財務諸表の作成に関しては、原則的規定として定められた6項目の一般原則、すなわち①重要性の原則、②ゴーイング・コンサーンの原則、③費用収益対応の原則、④継続性の原則、⑤保守主義の原則、⑥実質主義の原則、を中心として、そこから詳細な会計処理規定が定められている。ここにいう①の重要性の原則とは、会計情報の開示および会計処理の両者に関して、地方政府の財務状態および取引の公正な開示および財務諸表の利用者の理解にとって、該当する金額に重要性が乏しい場合には、厳密に実務コードに準拠する必要はないものとした原則である。②のゴーイング・コンサーンの原則とは、地方政府の財務諸表は永続的運営を前提としたゴーイング・コンサーンベースで作成し、地方政府は予見し得る将来にわたって行政活動を継続するとして前提に立脚し財務諸表を作成しなければならないとした原則である。③の費用収益対応の原則とは、損益は同会計期間に提供されたサービスに対応すべきであるとした原則であり、計上損益と資本的収支に対して発生主義概念への準拠を求めている。④の継続性の原則とは、会計方針については、正当な理由がある場合を除き、みだりにこれを変更してはならないとした原則を示している。⑤の保守主義の原則⁴とは、利益は合理的な確実性をもって実現することが可能と認められる範囲においてのみ計上すべきであり、予見し得る損失または費用の発生については適当な引当金を設定しなければならないとした原則である。最後に⑥の実質主義の原則とは、財務諸表は形式または法的性質のみに準拠するのではなく、その基礎となっている取引または行為の真実または実質を反映するように作成しなければならないとした原則を示している。

財務情報の具体的な内容については、原則としてGAAP（Generally Accepted Accounting Practice）に基づき作成された指標により開示されることとなる⁵。GAAPによれば、資産の評価方法については、原則として修正された取得原価主義を採用しており、固定資産、投資、在庫品等については時価において評価されることとなっている。例えば、

道路については当初の建設費をベースに再調達価額法により資産評価を行い、減価償却費計算は行われぬものとなっている。これは道路ネットワークを1つの資産と捉え、その最適な状態を維持した場合には、道路の寿命が延びることから、道路を保有していることにもなうコストは維持管理費用として認識すれば足りるとした考えによるものである。

そして固定資産の範囲については、全資産をこれに含めている。したがって道路やトンネルといったインフラ資産もバランスシートにおいて計上されることとなる。

Ⅲ 英国公会計における会計制度と財務諸表の構成

1. 英国公会計における予算制度

英国の予算制度は、国会において議決される単年度に編成された年次予算と、政府部内において決定する2年に1回策定される3年度分の複年数予算（Spending Review）に分けられている。

そして予算編成の流れについては、予算年度を当年4月から翌年の3月末までとし、前年12月には大蔵省による予測予算報告書（Pre Budget Report）が発表されるとともに、その後、各省庁からの概算要求見積書や経済データを基にした当該年度の歳出が決定されることとなる。そして翌年3月には大蔵大臣による予算演説が行われ、次年度予算の重要な予算方針・財政政策、短期的な経済予測を内容とする「財政状況予算報告書（The Financial Statement and Budget Report）」と、より長期的な視点から将来的な財政政策案を示す「経済財政戦略報告書（The Economic and Fiscal Strategy Report）」が発表される。

政府と議会との関係では、3月または4月に予算見積書（Supply Estimate）が議会に提出され、歳出委員会および各部門別の特別委員会の予算審議を経て、当該予算年度開始後の7月に議定費歳出予算法（Appropriation Act）が成立することとなる。なお、毎年冬期および春期に補正予算が編成され、当初予算に変更がある場合には、その変更の事実を示すとともに、さらに議会の承認を得なければならない。

このように英国においては、予算は法律の形式（議定費歳出予算法）により成立するわけであるが、議定費歳出予算法における予算区分は、まず組織別に分けられ、さらに資源要求事項（Request for Resources）別に区分されている。資源要求事項は、各省庁の政策目的別に区分されているが、これは必ずしも政策評価における公的サービス合意（Public Service Agreement）の任務・目標と一致するものではない。また英国では、発生主義を活用して予算を策定していることから、組織の予算は発生主義ベースでの予算額による使用可能純資源額のみが議決されることとなる。議会の議決対象については、資源要求事項をその範囲とし、その下部に議定費歳出予算法の策定の際の審議資料とされる予

算見積書が位置付けられている。この予算見積書の構成については、行政科目としてのLineとSubheadからなるものである。Lineは機能別にみた分類であり、それぞれのLineは管理費用、その他の経常費用、補助金、資本支出等のSubheadに分類され管理される。

予算審議の参考書類については、各省庁の予算を詳細に示した予算見積書が議会に提出される。予算見積書の位置付けは、あくまで議定費歳出予算法の積算根拠を示すものであり、したがってこれについては議会の議決対象とはならないものとされている。

次に、複数年予算についてであるが、これは2年に1度編成されるものであり、したがって3年度目が次回の複数年度予算の初年度となるものである。そして複年度予算を策定する年度の前年3月から8月にかけて、編成方針について大蔵省と各省庁間で議論され、8月中に大蔵省は編成方針を決定することとなっている。

8月から12月にかけては、大蔵省は各省庁から要求額の査定を行い、さらに各省庁から3年間の任務・目標等を示した公的サービス合意（Public Service Agreement）の草稿を受け付け、これに定められた任務・目標が査定作業の参考資料として用いられることとなる。その後、大蔵省は、首相に複年度予算の査定結果を説明報告し、これが7月に公表されることとなる⁶。

2. 英国公会計における決算制度

英国における各省庁の決算制度については、会計検査院（National Audit Office）の監査を受け、その後議会に提出される形態を採っている。各省庁は、決算書類である資源会計報告書を予算年度の11月30日までに会計検査院に送付し、さらにその翌年の1月31日までに議会に提出することとされている。

英国公会計の決算書および決算参考書類については、発生主義ベースによる資源会計報告書（Resource Accounts）を作成し、その内容については以下のとおりとなっている。

- (a) 資源使用結果報告書（Summary of Resource Outturn）⁷
- (b) 業務費用計算書（Operating Cost Statement）
- (c) バランスシート（Balance Sheet）
- (d) キャッシュ・フロー計算書（Cash Flow Statement）
- (e) 省庁の任務・目的別資源報告書（Resource by Departmental Aims and Objectives）⁸
- (f) 注釈（Notes）⁹

このうち、予算と直接対応しているものは（a）の資源使用結果報告書であり、発生主義ベースと現金主義ベースの両方で予算額と決算額の対比が示されている。また資源会計

報告書には、非財務情報として各省庁の任務・目的・省庁の業務活動内容の概要、機構の概要、所管の公法人等のリスト、幹部職員のリストおよび給与等が明記されている。

なお、これらの決算書では、議決事項である資源要求事項のレベルにおいて予算と決算を示すのみであり、その下部の科目単位において予算と決算の対照を示すことについては要求されていない。

3. 英国公会計における財務諸表の構成

英国公会計において作成されるバランスシートについては、次頁に掲載した図表1-1のとおりである。

ここでのバランスシートは、横列に当年度と前年度の財務内容を置き、縦列にはバランスシートの構成要素を記載した形式となっている。

縦列におけるバランスシートの構成要素については、「資産の部」、「負債の部」および「資本および剰余金の部」をその内容としている。「資本および剰余金の部」については、わが国の公会計における「正味資産の部」、企業会計においては「純資産の部」として表記されるものである。

資産および負債の配列方法については、「固定性配列法」を採用している。公会計においては、バランスシートに占める固定資産価額の割合が高く、また公的機関の主な役割がインフラ資産の整備を通して住民へのサービス提供を行うものであることから、固定資産価額の把握に焦点を置き「固定性配列法」を採用しているものと考えられる。

資産の部は、固定資産 (Fixed Assets)¹⁰と流動資産 (Current Assets) を区分して表示し、固定資産については無形固定資産 (Intangible Assets)、有形固定資産 (Tangible Assets)、投資 (Investment)、流動資産については棚卸資産 (Stock and work in progress)、債権 (Debtors)、現金・預金 (Cash at Bank and in Hand) をその内容としている。ここで特筆すべき事項としては、英国公会計におけるバランスシートの資産の部の表記において、有価証券の項目を固定資産における「投資」に含ませていることがあげられるとともに、有形固定資産の減価償却費については有形固定資産価額から直接控除した形式により表示されていることがあげられる。

負債の部は、貸借対照表日から起算して一年以内に支払期日が到来する負債 (Creditors (Due within one year)) と一年以降に支払期日が到来するもの (Creditors (amount falling due after more than one year)) を区分表示し、一年以内に支払期日が到来する負債についてはそれを一括した総額表示が行われ、一年以降に支払期日が到来する負債については諸引当金 (Provisions for Liabilities and Charges) をマイナス表示により計上している。

図表1-1 英国公会計におけるバランスシート

	A c t u a l	P R E Actual
Assets		
Fixed Assets		
Intangible Assets	× × ×	× × ×
Tangible Assets	× × ×	× × ×
Investment	× × ×	× × ×
Current Assets		
Stock and Work in Progress	× × ×	× × ×
Debtors	× × ×	× × ×
Cash at Bank and in Hand	× × ×	× × ×
Creditors (Due within one year)	× × ×	× × ×
Net Current Assets (Liabilities)	× × ×	× × ×
Total Assets Less current liabilities	× × ×	× × ×
Creditors (amount falling due after more than one year)	× × ×	× × ×
Provisions for Liabilities and Charges	× × ×	× × ×
Net Assets	× × ×	× × ×
Taxpayers' Equity	× × ×	× × ×
General Fund	× × ×	× × ×
Revaluation Reserve	× × ×	× × ×
Donated Assets Reserve	× × ×	× × ×

ここで特筆すべき事項としては、公債や退職給与引当金等の本来負債の部に記載すべきものについては個別の項目を設けず、一括して固定負債に計上している。

資本および剰余金の部の価額は、資産・負債の差額である「純資産 (Net Assets)」の価額と一致するものであり、一般資金 (General Fund)、再評価準備金 (Revaluation Reserve)、寄贈資産準備金 (Donated Assets Reserve) をその内容とした支払義務を負わない資本、すなわち自己資本を計上したものとなっている。

以上のように、バランスシートの構成についてみてきたが、英国公会計におけるバランスシートは、国際的にみても優れた作成方式を取っていると評価されているものである。しかし、資産や負債の表記については、これらを詳細に区分した表示を行っていないことから、個別の資産・負債価額の内容については不明であり、特に、負債の部の表記については個別の負債項目を設けていないことから、一括した総額表示のみの会計情報しか得ることができないといった問題点が指摘できよう。

次に、英国公会計において作成されるフロー指標として用いられている「業務費用計算書」について考察する。これについては、次頁に示した図表1-2のとおりである。

英国公会計における一会計年度の経営成績を表す指標としては、次頁において掲載した「業務費用計算書 (Operating Cost Statement)」がそれに該当するものである。業務費用計算書とは、一会計年度の行政の運営に要する費用と収益¹¹と、それらの差額を記載した書類をいい、企業会計においては損益計算書と同様の役割を担うものであり、わが国の公会計においては行政コスト計算書として用いられているものである。

この業務費用計算書は、横列に当年度実績額 (Actual) と前年度実績額 (Pre Actual) を示し、縦列には業務費用計算書の構成要素を記載したバランスシートと同様の形式により作成されている。

業務費用計算書の費用項目については、管理費 (Administration Costs)、計画費用 (Programme Costs)、純業務費用 (Net Operating Costs) から構成され、管理費については人件費 (Staff costs)¹²、その他管理費 (Other administration costs)、特例事項 (Exceptional item) をその内容としている。計画費用については、資源要求事項 (Request for resources) に基づく内容に従って分類表示され、それぞれに対応した収益と費用が計上されるとともに、これらの差額である資源要求事項内の最終的な純計画費用が計上されることとなる。

ここで特筆すべき事項としては、業務費用計算書では資源要求事項の内容に応じた費用と収益の分類表示が行われていることがあげられる。これによれば、事業計画に対応したフロー状態の表示が行われることとなり、計画と実行の成果が一覧表示されるといった優位点を有しており、世界的にみて最も優れたフロー指標であると筆者は考えている。

最終的にこれら各資源要求事項内の計画費用の合計が、純計画費用合計 (Net Programme Costs) として表示されることとなり、これに未収配当金 (Dividend receivable)、未払配当金 (Dividend payable)、未収利子 (Interest receivable)、未払利子 (Interest payable)¹³を加減算したものが純業務費用 (Net Operating Costs) として計上され、純資源決算額 (Net Resource Outturn) が表示されることとなる。

図表1-2 英国公会計における業務費用計算書

	A c t u a l	P R E A c t u a l
Administration Costs		
Staff costs	× × ×	× × ×
Other administration costs	× × ×	× × ×
Exceptional item	—	× × ×
Gross Administration Costs	× × ×	× × ×
Operating income	× × ×	× × ×
Net Administration Costs	× × ×	× × ×
	× × ×	× × ×
Programme Costs		
Request for resources 1	× × ×	× × ×
Expenditure	× × ×	× × ×
Less : Income	× × ×	× × ×
Request for resources 2	× × ×	× × ×
Expenditure	× × ×	× × ×
Less : Income	× × ×	× × ×
Request for resources 3	× × ×	× × ×
Expenditure	× × ×	× × ×
Less : Income	× × ×	× × ×
Request for resources 4	× × ×	× × ×
Expenditure	× × ×	× × ×
Less : Income	× × ×	× × ×
Net Programme Costs		
Dividend receivable	× × ×	× × ×
Dividend payable	× × ×	× × ×
Interest receivable	× × ×	× × ×
Interest payable	× × ×	× × ×
Net Operating Costs	× × ×	× × ×
Net Resource Outturn	× × ×	× × ×
	× × ×	× × ×

IV. わが国の地方公共団体における公会計制度との比較

わが国の公会計システムは、地方自治法ならびに地方自治法施行令の下において現金主義および単式簿記により計算書類が作成されている¹⁴が、旧自治省（現総務省）により「地方公共団体の総合的な財政分析に関する調査研究会報告書」が公表されたことにより、わが国の地方公共団体においては会計改革が推進され、多くの地方公共団体において発生主義および複式簿記による計算書類が作成されている。

前節より英国の公会計システムについて論述してきたが、ここではわが国のそれとの比較を行い、わが国の公会計システムにおける英国公会計システムの導入の効果について検

討する。なお、ここにおいて比較検討を行うわが国の公会計システムの対象とは、現行の地方自治法および地方財政法において規定されている会計制度ではなく、現在、総務省において推進されている会計システムをいうものである。

わが国において推進されている地方公共団体の計算書類については、①歳入歳出決算書、②バランスシート、③行政コスト計算書がその内容となるが、英国公会計のそれと対比すれば①キャッシュ・フロー計算書（Cash Flow Statement）、②バランスシート（Balance Sheet）、③業務費用計算書（Operating Cost Statement）となり、これらの機能については概ね同様のものと考えられるが、各計算書類が示す財務情報の内容については大きな相違点があるものと考えられる。

まず、これらの各3つの計算書類について俯瞰的に比較してみるならば、わが国において作成されている歳入歳出決算書が現金主義で作成されているのに対し、英国におけるキャッシュ・フロー計算書については発生主義に基づいて作成されていることがあげられる。この点に関して、英国における決算制度がわが国の決算制度に比して先進的であるとする見解も見受けられるが、筆者はこれに対し否定的な立場をとるものである。なぜならば、歳入歳出決算書とは、一会計年度の総歳入と総歳出の均衡を表し、年度内における総歳入が総歳出を賄っているか否かといった関係を示す役割を担うものであり、ここに徒に発生主義を取り入れてしまうと、議会において決定した予算を、議会において決定した使途に運用できたかどうかといったチェック機能が作用せず、議会制民主主義そのものを歪める虞があると考えられる。したがって、歳入歳出決算書とは別にキャッシュ・フロー計算書を作成し、発生主義による資金繰りの把握を行うことが必要であろう。

次に、計算書類の具体的な内容について比較してみるならば、まずバランスシートについては、英国においては予算会計が採用されていることがその特質としてあげられる。また、バランスシート項目の配列については、わが国のバランスシートにおいては固定性配列法が採用されているのに対し、英国のバランスシートにおいては流動性配列法が採用されている。バランスシートにおいて、流動性配列法を採るかまたは固定性配列法を採るかは財務情報の内容に関係するものではなく、会計対象の活動内容によって異なるものであると考えられる。なお、英国のバランスシートにおいて流動性配列法が採用されている理由については、バランスシートが地方公共団体の有形固定資産を形成するための資金の源泉を表すことを目的としているのではなく、良好な短期財政状態の維持に資することを目的としてこの方式を採用しているものと考えられる。

そして最後に、両国における会計処理上の相違点であるが、英国と同様に、わが国においても発生主義¹⁵が採られている。しかし、英国においては予算準拠性および行政評価重視といった視点から発生主義による予算書並びに決算書が作成され、予算→予算執行→決算（実績）→時期予算へのリンクといった一連の流れを重視していることが重要なポイント

トとしてあげられる。そして予算過程を経過した後の財政活動の結果が適正に行われたかどうかをチェックするための資源使用結果報告書の作成が行われていることも重要なポイントとして指摘したい。

結び

本稿においては、英国の地方公共団体における公会計制度について考察し、それに際しては、わが国の公会計システムを意識しながら両国を比較するといった視座を保ち、英国公会計において優位する事項を取り上げ、わが国の公会計改革に資するよう考察したものである。

その結果、英国の地方公共団体における会計は、英国における国・地方公共団体の支出の増大と公共セクターの効率的運営に対する住民の関心の高まりによって、国・地方公共団体に対する監査の中に、「合法性」および「正確性」という伝統的な監査に加えて、「経済資源の適正な利用」に主眼を置く、「経済性」、「効率性」、「有効性」についてのVFM (value for money) 監査が実施されている。

これら「経済性」、「効率性」、「有効性」の内容については、「経済性」とは、政府・地方公共団体が人的・物的資源の適切な量および質のものを、最小のコストで取得することを示す。したがって、過剰な人員雇用や設備の購入は、いずれも経済性に反することとなる。そして「効率性」とは、産出する物品またはサービスと、それを産出するために使用する資源との関係で測定される。これは、あるインプットの資源の量から、最大のアウトプットを得ること、または、ある一定の量および質のサービスの産出に対しインプットを最小にすることをいう。最後に「有効性」とは、ある計画や活動のアウトプットが、所期の目標ないし成果を達成したかどうかを測定することを意味している。

これらは行政府内における管理手法の効率的かつ合理的な施行を目的としたNPM (New Public Management) によるPerformance Review (業績評価) を行うために、予算過程においてアウトプット集合単位の予算編成と審議および歳出承認制度を導入し、アウトプット集合単位で質と量についての測定が可能となっていることが明らかとなった。さらに、予算過程を経過した後の財政活動の結果が適正に行われたかどうかをチェックするための「資源使用結果報告書」の作成が行われていることも重要なポイントとして指摘したい。

これらを基に、わが国の公会計改革に資する提案としては、アウトプット集合単位による予算書作成を行うことが必要であると同時に、財政における適正な資金繰りを明らかにするための計算書類として「キャッシュ・フロー計算書」の導入と、予算を基にした財政活動の適正化をチェックするための指標として「資源使用結果報告書」の作成も必要であ

るという結論を導き出し、本論文の知見としたものである。

(注)

¹ NPM (ニュー・パブリック・マネジメント) とは、1980年代に英国やニュージーランドなどの行政実務現場で形成された公的部門に民間企業の経営管理手法を幅広く導入することで効率化や質的向上を図ろうとした行政運営理論をいう。この基本的な考え方としては、①行政サービス提供部門の経営資源(人員・予算の活用など)に関する裁量を広げ、業績・成果による監督・統制を行う、②民営化、エージェンシー化(独立行政法人)、PFIなどを活用することで公的部門に市場原理・競争原理を導入する、③行政サービスの提供や事業展開を司る統制基準を、行政管理型から顧客主義に転換する、④これらの実効を担保するために、積極的な組織ヒエラルキー改革を実施するといった4項目があげられている。

² 筆谷 勇「公会計制度改革の動向」『地方財務』11月号, 1998年, pp.32-35参照。

³ Governmental Accounting Standards Board, *Concepts Statement No.1, Objective of Financial Reporting*, 1987.

⁴ 英国公会計においては「保守主義」が採られているが、筆者はこの解釈について否定的な立場に立っている。これは、英国公会計が資産評価について時価主義を採用していることによるものである。すなわち、保守主義が慎重性概念に基づいて資産の計上や評価損益の計上を行い、利益は合理的な確実性をもって実現することが可能と認められる範囲内でのみ計上しなければならないことを宣明しているのに対し、英国公会計における時価評価は未実現の評価益を計上するといった問題点を有していることによるものである。したがって、固定資産の評価については「減損会計」の適用が必要であると筆者は考えている。

⁵ 実際には、GAAPを修正した政府内部における基準とされる資源会計マニュアル (Resource Accounting Manual) に基づき財務諸表が作成されることとなっている。

⁶ National Institute Research Advancement, *Research on the Introduction of the New Public Management Approach into Local Governments*, 2003, pp. 48-49参照。

⁷ 資源使用結果報告書 (Summary of Resource Outturn) とは、資源要求事項についてその予算と、決算を発生主義による「資源要求額」および現金主義による「現金要求額」の双方について記載し、これらの差額とその内訳を示す書類をいう。

⁸ 省庁の任務・目的別資源報告書 (Resource by Departmental Aims and Objectives) とは、必要資源決算額を公的サービス合意の政策任務・目的別に記載した書類をいう。

⁹ これには、会計方針 (Accounting Policies)、資産・負債項目の内訳、人件費の内訳、経常経費の内訳、計画費用の内訳、自己収入の内訳、資本支出に係る情報等が記載されている。

¹⁰ 固定資産の取得・制作および改良に係る全ての支出については発生主義により認識されている。インフラ資産およびコミュニティー資産は、それが適当な場合には、減価償却費控除後の歴史的取得原価によりバランスシートに計上される。また、行政用地および財産とその他の行政費用は、バランスシートにおいて現行の用途のままでの正味再調達時価または正味実現可能価額のいずれか低い価額で計上されることとなる。必要量を超えて保有する投資用財産ならびに非行政用地等の評価については、バランスシートにおいて正味再調達時価または正味実現可能価額のいずれか低い価額を計上することが規定されている。この場合の投資用財産の評価価額については、公開市場価格が該当するものである。

資産がバランスシートにおいて時価により計上されている場合には、これを5年以内の間隔で再評価した改訂後の価額を計上しなければならない。これらの評価差額については、「資本および剰余金の部」における「再評価準備金 (Revaluation Reserve)」に計上されることとなる。

¹¹ 売上、料金、チャージ料および賃貸料等の収益については、これらが関係している会計期間に計上すべきであると規定されている。ここにいう関係している会計期間とは、すなわち対応する費用

の発生を意味するものであり、ここに「費用収益対応の原則」をみることができる。

- ¹² 職員に係る全費用については、職員が働いた期間の勘定にチャージされ、年度末に稼いだが未だ支払われていない賃金についても当期の会計年度に帰属させなければならないものとなっている。例えば、最低賃金の支払や一時解雇の支払等のように、適及的調整や特別支払が必要な場合には、その金額が測定可能になった時点において、直ちにその追加的支払額を貸方または借方に計上しなければならないものとなる。
- ¹³ 外部借入金の支払利子および受取利子については、借入金の全体的な経済効果を反映し計上されている。
- ¹⁴ 地方自治法施行令第166条第2項においては、地方公共団体において作成すべき計算書類について、「歳入歳出決算事項別明細書、実質収支に関する調書及び財産に関する調書」と定められ、また、これらの詳細な作成様式については地方自治法施行規則第16条および第16条の2において規定されている。
- ¹⁵ 予算過程並びに決算における発生主義の導入については、国際的に統一的なものとなっていない。例えば、アメリカの予算においては発生主義が採用されていないが、その理由については、予算単年度主義の下で、資本投資額のような総額を初年度に認識する必要があるものについて、これらが各会計年度に割り振られてしまい年度必要歳出額を把握できないといった問題点が存することがあげられている。そして、決算において発生主義を取り入れることの是非については、年金等の早期にリスクを認識できる場合もあるとした利点を認めつつ、長期にわたる財政状況を国民に示すことに有益であると認識されている一方で、発生主義の下において恣意性の介入可能性の虞があることに警鐘を鳴らしている。

これらを基に、わが国の公会計システムにおける対応を考察してみると、アメリカのように予算に際して発生主義を否定的に捉えることについては異論を唱えたいが、発生主義を取り入れることにより資本投資額のような総額を初年度に認識できないことについては、公会計における発生主義の弊害と思われる。したがって、予算に際しては、現金主義における歳入歳出決算書の他に、一部発生主義を取り入れた支出負担確定主義による純資産増減計算書を作成することにより、会計情報の適正性が保たれると考えられる。

また、決算における発生主義については、わが国の公会計においては年金と減価償却費のみにしか採用されていないことから、恣意性の介入する虞がないものと考えられるが、今後のわが国における公会計改革において、過度な保守主義により公会計情報の真实性を歪める虞があらざらないことを指摘したい。