

## 省庁別財務書類の課題と展望\*

東 信 男\*\*

(会計検査院事務総長官房上席研究調査官)

### I はじめに

財政制度等審議会は、今後の我が国における公会計のあるべき姿について方向性を示すため、2002年11月に公会計基本小委員会を設置し、公会計の意義・目的、財務報告に関する基本的考え方等について総合的な検討を行ってきたが、その検討結果を2003年6月に「公会計に関する基本的考え方」として取りまとめた。この「公会計に関する基本的考え方」において「行政府の基本単位であり、予算執行の単位であるとともに行政評価の主体である省庁に着目し、省庁別のフローとストックの財務書類を作成し、説明責任の履行及び行政効率化を進めることが適当である」と示されたことを受け、財政制度等審議会は、2004年6月に「省庁別財務書類の作成基準」を策定した。その後、各省庁はこの「省庁別財務書類の作成基準」に基づき、2002年度決算から所管の一般会計と特別会計を合算した貸借対照表、業務費用計算書等の省庁別財務書類を作成しており、さらに、これらを連結した国の財務書類も2003年度決算から作成されている。この結果、我が国の省庁レベルでの公会計の充実に向けた取組みは、1998年度決算から開始された国の貸借対照表（試案）の作成、1999年度決算から開始された特別会計財務書類の作成を経て、省庁別財務書類の作成に集約されることとなった。

省庁別財務書類の作成は、現行の公会計制度の課題に対応することがその背景にあったにもかかわらず、これまでの省庁レベルでの取組みと同様に現行制度の維持を前提としている。このため、省庁別財務書類は、法的位置付けが明確にされておらず、また、具体的な活用方法も明確にされていないため、これまでの取組みと同様に作成しただけに終わることが懸念される。我が国の厳しい財政状況を考えた場合、公会計の充実に向けた取組みは、行財政活動の効率化を図ることを目的に行われるべきであり、そのためには、予算制度、決算制度、会計検査制度等の公会計制度を構成しているサブシステムについて抜本的な改革を行うことも視野に入れるべきである。そこで、本稿では省庁別財務書類が有している課題について論ずるとともに、現行の公会計制度を抜本的に改革することも視野に入れながら、今後の対応策について展望することとしたい。（本稿は、すべて筆者の個人的見解であり、筆者が属する会計検査院の公式見解を示すものではない。）

\*本稿は、2005年11月26日に千葉商科大学で開催された政策情報学会第1回研究大会で報告した内容に加筆修正したものである。

\*\*1956年生まれ。1980年横浜国立大学経済学部卒業、1986年ロチェスター大学経営大学院修士課程終了(MBA)。1980年会計検査院採用、その後、文部検査第2課総括副長、通商産業検査課総括副長、大蔵検査課決算監理官などを経て2001年より現職。この間、1990～1993年在ニューヨーク総領事館出向、2003年名古屋大学経済学部講師併任。

1) 省庁別財務書類等の作成は、内閣の方針に基づいて行われており、法制化されたものではない(内閣府(2004)p.6)。

## II 現在の省庁別財務書類の課題

省庁別財務書類は、各省庁の財務状況等に関する説明責任の履行の向上に資する財務情報を提供したり、予算執行の効率化・適正化に資する財務情報を提供したりなどするため、作成されている<sup>2)</sup>。現在の省庁別財務書類は、次のような限界を有しているため、現行の公会計制度の課題<sup>3)</sup>に対応することはできないと考えられる。

### 1. 活用方法による限界

現行の公会計制度の課題に対応した省庁別財務書類を作成するためには、まず最初に必要な財務情報を特定するとともにその具体的な活用方法を明確にした後、必要な財務情報を入手するための公会計基準を策定したり、公会計制度の抜本的な改革も含め、必要な財務情報を入手したり、それを活用するための制度を整備することが不可欠である。ところが、省庁別財務書類の場合、公会計基準の機能を担う「省庁別財務書類の作成基準」については、必要な財務情報が特定されないまま、現行制度で作成されている歳入歳出決算等の計数を基礎に企業会計の考え方及び手法を活用するという方針で策定されている。また、財務情報の具体的な活用方法が明確にされていないため、当然のこととして活用するための制度が整備されていない。このように省庁別財務書類は、現行の公会計制度を維持することを前提に作りやすさと作ることが優先され、具体的な活用方法については作成してから検討するという、本末転倒のアプローチを採用しているため<sup>4)</sup>、活用方法が大幅に限定されたものとなっている。

### 2. 作成基準による限界

省庁別財務書類は「省庁別財務書類の作成基準」に基づいて当該年度終了後、現金主義・単式簿記で作成された歳入歳出決算等の計数を基礎に経常的支出と資本的支出を区別したり、減価償却を行ったり、また、引当金を計上したりなどして必要な修正を加えることにより作成されている。つまり、企業会計原則が原則的に適用されている独立行政法人及び国立大学法人と異なり、各省庁では依然として現金主義・単式簿記が採用されており、年度の開始とともに日々の記帳の段階から発生主義・複式簿記が導入されているわけではない。このため、計数の基礎となる歳入歳出決算は例年、翌年度の9月に作成されることから、省庁別財務書類の作成は、この時期から開始されることになる。また、省庁別財務書類の公表は、歳入歳出決算の国会提出時期から遅滞なく行われることになっているが、歳入歳出決算は2003年度決算以降、参議院の要請により翌年度の11月20日前後に提出されるため、省庁別財務書類の公表は、この時期以降に行われることになる<sup>5)</sup>。このように省庁別財務書類は、作成・公表の時期が大幅に遅れるため、当該年度の財務状況等に関する説明責任をタイムリーに履行することができない。また、中間決算等の期中決算への対応が不可能なため、当該年度中の予算執行プロセスにおいて、財務情報をタイムリーに提供することができない。

### 3. 予算制度・決算制度による限界

現行制度の歳出予算では、国会による議決の最小単位は「項」となっているが、この予算科目は、財政

<sup>2)</sup> 財務省財政制度等審議会（2004）p. ii。

<sup>3)</sup> 現行の公会計制度の課題については、東（2005）pp. 77-81を参照のこと。

<sup>4)</sup> 財務省財政制度等審議会（2003）pp. 20-21。

<sup>5)</sup> 2003年度決算の省庁別財務書類は、2005年4月に公表されている。また、2004年度決算の省庁別財務書類は、2006年1月末日現在で、未公表となっている。

法上その目的に従って区分することとされている。しかし、現状では、一つの政策に関する経費が複数の「項」に分散されていたり、逆に、複数の政策に関する経費が一つの「項」に包含されたりしていることが多いため、「項」は必ずしも政策別に区分されているわけではない。また、内閣は予算成立後、歳出予算を各省庁に配賦する場合、「項」を「目」に区分しているが、この「目」は経費別に区分されている。このため、省庁別財務書類の計数の基礎となる歳入歳出決算も政策別には区分されていない。このように省庁別財務書類は、政策別に区分されていない歳入歳出決算の計数を基礎としているため、人件費、庁費等の経費別のコストに関する財務情報の提供に止まり、政策別のコストに関する財務情報を提供することができない。また、各省庁は、政策目的（アウトカム）を達成するために行政サービス（アウトプット）を提供しているが、現行の予算書類・決算書類には、アウトカム・アウトプットに関する業績情報が掲載されていないため、仮に省庁別財務書類により政策別のコスト情報が提供されたとしても、行政サービスの効率性（アウトプット／インプット）や費用対効果（アウトカム／インプット）を評価することができない。

#### 4. 内部統制による限界

省庁別財務書類は歳入歳出決算、国有財産台帳、物品管理簿等の計数を基礎として作成されているため、省庁別財務書類の信頼性は、これらの決算、資産帳簿等を適正に作成するために設定されている内部統制の有効性に大きく依存している。現行の公会計制度において各省庁の内部統制は、会計機関の分立による相互牽制<sup>6)</sup>と内部監査を基本としているが、このような仕組みには次のような限界がある。

- (ア) 相互牽制については、特に小規模官署の場合、会計機関レベルでは会計事務が分担されていても補助者レベルでは同一人が実務を兼務していることが多いため、有効性に限界がある<sup>7)</sup>。
- (イ) 内部監査については、内部監査機関が会計機関から組織的に独立していなかったり、監査マニュアル・監査報告を作成していなかったりなどしているため、有効性に限界がある<sup>8)</sup>。
- (ウ) 各省庁の不正経理は、会計機関だけではなく、相互牽制の対象になっていない事業実施部門においても発生しており、会計機関を対象とした相互牽制だけでは、有効性に限界がある<sup>9)</sup>。不正経理が行われると、財務会計法令等に準拠した会計処理が行われなければならず、現金等の資産が横領されたり、簿外の資産・負債が発生したりなどするため、適正な財務報告が作成されないことになる。
- (エ) 現行法令では、国有財産については5年ごとに台帳価格の改定を行い<sup>10)</sup>、物品については毎会計年度1回及び物品管理官等の交替等が行われた時に物品・帳簿の検査を行うこと<sup>11)</sup>とされているだけで、資産の実在性・網羅性を確かめるための実地棚卸手続が年度末に必ずしも行われているわけではない。

このように歳入歳出決算、国有財産台帳、物品管理簿等の計数は、その適正性が内部統制により確保されているわけではないため、これらの決算、資産帳簿等の計数を基礎とする省庁別財務書類は、信頼性の高い財務情報を提供することができない。

<sup>6)</sup> 会計法上、歳入の徴収の職務と現金出納の職務（第8条）、支出負担行為の職務と支出負担行為認証の職務（第13条の5）、歳出の支出の職務と現金出納の職務（第26条）は、それぞれ兼職が原則として禁止されている。

<sup>7)</sup> 会計検査院（2004b）pp. 114-127。

<sup>8)</sup> 会計検査院（2002）pp. 756-833。

<sup>9)</sup> 会計検査院（2004c）pp. 177-183。

<sup>10)</sup> 国有財産法施行令第23条。

<sup>11)</sup> 物品管理法施行令第44条第1項。

## 5. 会計検査制度による限界

省庁別財務書類は歳入歳出決算、国有財産台帳、物品管理簿等の計数を基礎として作成されているため、省庁別財務書類の信頼性は、これらの決算、資産帳簿等の適正性を保証することを目的とした外部監査にも依存している。現行の公会計制度において各省庁の外部監査は、会計検査院による検査を基本としている。しかし、会計検査院は歳入歳出決算については、歳入徴収官、支出官等から提出された計算書及び日本銀行から提出された計算書の計数を相互に突合することにより決算額を確認しており、その適正性を保証しているわけではない。また、会計検査院は、国有財産台帳、物品管理簿及び債権管理簿についてその適正性を保証することを目的とした検査は行っていない<sup>12)</sup>。さらに、省庁別財務書類は、現金主義・単式簿記で作成された歳入歳出決算等の計数を基礎としているものの、貸倒引当金等の評価性引当金の繰入、退職給付引当金等の負債性引当金の繰入、国有財産・物品の減価償却費の計上等において各省庁の主観的な判断が含まれている。しかし、会計検査院は、現在のところ省庁別財務書類についてその適正性を保証することを目的とした検査は行っていない。このように省庁別財務書類は、その適正性が会計検査により保証されているわけではないため、信頼性の高い財務情報を提供することができない。

## III 新たな省庁別財務書類への展望

省庁別財務書類は、現行の公会計制度の課題に対応するために作成されることとなったにもかかわらず、これまでの省庁レベルでの取組みと同様に現行制度の維持を前提としているため、上記Ⅱで論じたような課題を有している。ここでは、現在の省庁別財務書類を全面的に見直すことを前提に、現行の公会計制度を抜本的に改革することも視野に入れながら、上記Ⅱで論じた課題への対応策について展望することとしたい。

### 1. 活用方法

省庁別財務書類の提供する財務情報を実際に活用するためには、先ず最初に現行の公会計制度の課題に対応するために必要な財務情報を特定するとともに、その具体的な活用方法を明確にすることが不可欠である。これにより、必要な財務情報を入手するための公会計基準を策定したり、また、現行制度の抜本的な改革も含め、必要な財務情報を入手したり、それを活用するための制度を整備することが可能となる。例えば省庁別財務書類が提供する財務情報の具体的な活用方法として、次のようなものが考えられる<sup>13)</sup>。

#### (1) 財政規律への活用

我が国では、2005年度の一般会計予算において歳入の41.8%に当たる34兆3900億円が公債で調達されることになっており、また、長年にわたり公債に依存した財政運営を行ってきた結果、2005年度末における公債残高は538兆円に上ると見込まれている。このような財政状況が続けば、経済構造の成熟化、人口減少・超高齢社会の到来などの社会経済情勢の変化に対応した機動的な財政運営を行うことが困難になるため、財政の健全化に取り組むことが重要である。そのためには、マクロレベルの中長期的な財政規律

<sup>12)</sup> これらの資産帳簿に基づいて毎年度、「国有財産増減及び現在額総計算書」、「物品増減及び現在額総報告」及び「国の債権の現在額総報告」が作成され、国会に提出されているが、会計検査院はこれらの財務報告についてもその適正性を保証することを目的とした検査は行っていない。

<sup>13)</sup> 公会計における財務報告の主な目的として、説明責任の履行に必要な財務情報を提供することと、効率的な行財政活動に必要な財務情報を提供することが考えられる。どちらに重点を置くかによって具体的な制度設計は異なってくるが、本稿では、我が国の厳しい財政状況に鑑み、省庁別財務書類の具体的な活用方法として、後者に重点を置いたものを取り上げている。なお、欧米先進国における公会計制度改革の状況を見ると、前者に重点を置いて改革を行った国としてフランス(2006年度予算より)、アメリカ等、後者に重点を置いて改革を行った国としてオーストラリア、カナダ、ニュージーランド、イギリス等が上げられる。

を設定し、毎年度の実績と比較することにより、国全体の財政を統制する必要がある。

我が国では、現在のところ法律に基づいた財政規律は設定されていないが、財政運営の基本方針として「2010年代初頭における国・地方を合わせた基礎的財政収支の黒字化を目指す」こととされている<sup>14)</sup>。この基礎的財政収支とは、「借入を除く税収等の歳入」から「過去の借入に対する元利払いを除いた歳出」を差し引いた財政収支のことであり、収支が均衡している状態では、公債金収入が債務償還費と利払費のみに充てられ、債務残高は利払費分だけ増加する。このように基礎的財政収支は、現金主義で算定されていることから、経常的収支（負担とコスト）と資本的収支（資産と負債）を区別することができないため、財政の持続可能性に関する財務情報の提供に止まり、世代間負担の衡平性に関する財務情報を提供できないという限界を有している。

そこで、マクロレベルの中長期的な財政規律を設定し、毎年度の実績と比較することにより国全体の財政を統制するため、省庁別財務書類が提供する財務情報を活用することが考えられる。この場合、財政の持続可能性と世代間負担の衡平性に関する財務情報として国全体の経常的収入と経常的支出、国全体の資産と負債が必要になるため、財務省は省庁別財務書類を連結した国全体の財務書類を作成することが求められる<sup>15)</sup>。

## （2）省庁の財務目標への活用

予算執行の責任は、最終的に各省庁が有していることから、財政の健全化に取り組むためには、マクロレベルの中長期的な財政規律を省庁レベルの単年度の財務目標に置き換え、毎年度の実績と比較することにより、各省庁の行政マネジメントを財務面から統制する必要がある。省庁レベルの単年度の財務目標を設定する場合、支出を裁量的経費と義務的経費に区別することが重要である。なぜなら、裁量的経費は各省庁が行政マネジメントによりその支出を統制することが可能であるのに対し、義務的経費は支出が法律等により義務付けられているため、各省庁が行政マネジメントによりその支出を統制することができないからである<sup>16)</sup>。

我が国では毎年度、各省庁が概算要求を行う場合に準拠すべき基準として「予算の概算要求に当たっての基本的な方針」が策定されている。この中で、予算は「公共投資関係費」と「その他の経費」に分けられ、さらに「その他の経費」は「義務的経費」と「裁量的経費」に分けられ、それぞれ前年度当初予算との割合等で積算の基準が一律に示されている<sup>17)</sup>。この基本的な方針は、あくまで各省庁が概算要求を行う場合の基準であり、予算執行上の財務目標は設定されていない。

そこで、省庁レベルの単年度の財務目標を設定し、毎年度の実績と比較することにより各省庁の行政マネジメントを財務面から統制するため、省庁別財務書類が提供する財務情報を活用することが考えられる。この場合、財務情報として人件費を含めた裁量的経費のコスト内訳が必要になるため、各省庁は裁量的経

<sup>14)</sup> 内閣府（2005b）p. 11。

<sup>15)</sup> マクロレベルの中長期的な財政規律を設定するため、財務報告が提供する財務情報を活用している国又は活用を予定している国として、カナダ、オーストラリア、ニュージーランド、イギリス等が上げられる。例えばイギリスでは、ブレア政権は1998年の財政安定化規律（The Code for Fiscal Stability）に基づき、マクロレベルの中長期的な財政規律として、政府の借入を投資的支出に限定すること（つまり、経常的収支が赤字にならないようにすること）と、公共部門の純債務をGDP比で40%以下にすることを目標としている。財務省はこれらの財政規律に係る財務情報を入手するため、2000年政府資源・会計法（Government Resources and Accounts Act 2000）第9条第1項に基づき、省庁等の中央政府に加えて地方公共団体等を連結した公共部門全体の連結財務諸表（Whole of Government Accounts: WGA）を、会計基準を適用して作成することとされている（Cabinet Office（2000a）sec. 9）。現在のところ、2003-04年度分の中央政府全体の連結財務諸表が作成されている段階で、WGAは2006-07年度分から作成される予定である。

<sup>16)</sup> 義務的経費には、社会保障給付金、国債費、地方交付税交付金、地方公共団体国庫負担金、国際機関分担金等がある。人件費については、我が国では義務的経費に含めているが、欧米先進国では裁量的経費に含めている。

<sup>17)</sup> 内閣府（2005c）pp. 1-3。

費に係るセグメント情報を作成することが求められる<sup>18)</sup>。

### (3) 実施庁の財務目標への活用

各省庁は、政策の企画立案機能を担う組織と政策の実施機能を担う組織から構成されているが、予算の大部分は政策の実施機能を担う組織において執行されている。したがって、財政の健全化に取り組むためには、省庁レベルの単年度の財務目標を実施組織レベルの単年度の財務目標に置き換え、毎年度の実績と比較することにより、実施組織の行政マネジメントを財務面から統制する必要がある。

我が国では、2001年1月の中央省庁等改革の一環として、主として政策の実施機能を担うため、省庁内に実施庁が設置されている<sup>19)</sup>。実施庁については、業務の効率化を図るとともに自立性を高めるため、省庁の長は、実施庁の所掌する事務に係る権限を当該実施庁の長に委任し、当該権限委任事務の実施基準等を定め公表するとともに、実施庁が達成すべき目標を設定し、その目標に対する実績を評価して公表することとされている<sup>20)</sup>。このような目標管理が有効に機能するためには、事前に目標の達成度を測定するための定量的な指標と目標値を設定し、事後に当該指標の実績値と目標値を比較することが不可欠である。現状では、目標に対して定量的な指標と目標値が一部しか設定されていない実施庁や、目標に対して定量的な指標と目標値が全く設定されていない実施庁が見受けられる<sup>21)</sup>。また、効率性の向上が、行政サービスの提供に要するコストの削減に反映されることがあるにもかかわらず、財務指標で目標値を設定している実施庁は見受けられない。

そこで、実施庁レベルの単年度の財務目標を設定し、毎年度の実績と比較することにより実施庁の行政マネジメントを財務面から統制するため、省庁別財務書類が提供する財務情報を活用することが考えられる。この場合、財務情報として人件費を含めた裁量的経費のコスト内訳が必要になるため、各省庁は実施庁別のセグメント情報を作成することが求められる<sup>22)</sup>。

### (4) 政策評価への活用

各省庁の政策体系は、目的→手段の関係として捉えると「政策(狭義)→施策→事務事業」で構成されている。ここで、①政策(狭義)とは特定の行政課題を解決するための基本的な目標、②施策とは政策(狭義)を達成するための具体的な目標で、組織的な行政活動のまとめり、③事務事業とは施策を達成するための具体的な政策手段で、個々の行政活動である<sup>23)</sup>。そして、国の政策は多くの場合、一つの政策(狭義)に複数の施策があり、また、一つの施策に複数の事務事業があるため、ピラミッド型の3層構造になって

<sup>18)</sup> 省庁レベルの財務目標を設定するため、財務報告が提供する財務情報を活用している国として、ニュージーランド、イギリス等が上げられる。例えばイギリスでは、1999-00年度予算から各省庁に3ヵ年度を1期間とする複数年度予算が導入されており、現在は、2004年歳出見直し(2004 Spending Review)により、2005-06~2007-08年度の予算が作成されている。この2004年歳出見直しでは、財務省と各省庁の合意により各省庁に共通の財務目標(Efficiency Target)が設定されており、各省庁は毎年度、裁量的経費のうち管理コストを2.5%削減することとされている(HM Treasury(2004b) pp. 13-26)。各省庁は当該年度終了後、年度報告書(Annual Report)を作成し、その中で実績値と比較しながら財務目標の達成状況を分析している。

<sup>19)</sup> 2006年1月末日現在、6省庁に8実施庁(防衛施設庁・公安調査庁・国税庁・社会保険庁・特許庁・気象庁・海上保安庁・海難審判庁)が設置されている。

<sup>20)</sup> 中央省庁等改革基本法第16条第6項。

<sup>21)</sup> 総務省行政評価局(2004) p. 6。

<sup>22)</sup> 実施庁レベルでの財務目標を設定するため、財務報告が提供する財務情報を活用している国として、オーストラリア、カナダ、ニュージーランド、イギリス等が上げられる。例えばイギリスでは、1988年から各省庁内に政策実施機能を担うエージェンシー(Executive Agency)が設置されており、各エージェンシーは所管大臣と3~5年毎に枠組協定書(Framework Document)を締結し、その中で当該エージェンシーの設置目的、政策目的等を設定している。各エージェンシーは政策目的を達成するため、3~5ヵ年度を目標期間とする組織計画(Corporate Plan)を作成し、その中で組織運営上の目標、戦略等を設定している。そして、各エージェンシーは戦略に従って政策目的を達成するため、毎年度、1~3ヵ年度を目標期間とする事業計画(Business Plan)を作成し、その中で提供する行政サービスの内容、業績目標等とともに財務目標を設定している。この財務目標は通常、所管省と同一のものとなっており、2004年歳出見直しの対象年度中は、毎年度、裁量的経費のうち管理コストを2.5%削減することとされている。各エージェンシーは当該年度終了後、2000年政府資源・会計法第7条に基づき、年度報告・決算書(Annual Report and Accounts)を作成し、その中で実績値と比較しながら財務目標の達成状況を分析している。

<sup>23)</sup> 政策評価各省庁連絡会議(2005) pp. 1-2。

いる。したがって、アウトプット及びアウトカムの水準を維持しながら、財政の健全化を図るためには、厳しく設定された財務目標の下でより効率性（アウトプット／インプット）の高い、或いはより費用対効果（アウトカム／インプット）の高い政策手段により多くの予算を配分する必要がある。

我が国では、2001年1月の中央省庁等改革の一環として、政策をその効果や実施後の社会経済情勢の変化に基づいて積極的に見直すため、政策評価制度が創設された。そして、政策評価の実効性を高めるため、2002年4月から行政機関が行う政策の評価に関する法律が施行されている。各省庁はこの法律に基づき、その所掌に係る政策について適時にその政策効果を把握し、これを基礎として必要性、効率性、有効性等の観点から自ら評価を行うとともに、その評価結果を当該政策に適切に反映させることとなった。この政策評価が有効に機能するためには、評価結果を予算に反映させることが重要であるが、そのためには、政策体系と予算体系が一致することと、政策別のコストを把握することが不可欠である。現状では、歳出予算は現金主義で作成され、また、必ずしも政策別に区分されているわけではないため、現行の歳入歳出決算では政策別のコストを把握することはできない。

そこで、各省庁がより効率性の高い、或いはより費用対効果の高い政策手段により多くの予算を配分するため、省庁別財務書類が提供する財務情報を活用することが考えられる。この場合、財務情報として政策別のフルコストが、また、業績情報として政策別のアウトプット・アウトカム業績目標の達成状況が必要になるため、各省庁は評価と予算をリンクさせた業績予算を導入することが求められる<sup>24)</sup><sup>25)</sup>。

### （５）効率的な予算執行インセンティブへの活用

現行の予算制度では、歳入歳出決算の決算上の剰余金は、翌年度の歳入に繰り入れることとされている<sup>26)</sup>。このため、単一の省庁が所管している特別会計では、予算の積算と執行が乖離したとしても、予算の未執行により生じた不用額は、当該省庁の翌年度の予算に充てられるため、予算を積算通りに執行しようとするより、予算を残そうとするインセンティブが働いている。一方、全省庁の一般の歳入歳出を管理している一般会計では、各省庁が行政マネジメントを改善したり、または、より効率性の高い、或いはより費用対効果の高い政策手段により多くの予算を配分したりなどして、予算を節減したとしても、この節減額は各省庁の翌年度の予算には充てられないため、各省庁には、予算を節減しようとするより、予算を使い切ろうとするインセンティブが働いている。したがって、各省庁に対して、効率的に予算を執行しながら政策目的を達成させるインセンティブを与える必要がある。

我が国では、農業経営基盤強化措置特別会計等の特別会計において多額の不用額、剰余金等が発生している事態や、電源開発促進対策特別会計等の特別会計において予算の積算と執行が乖離している事態が国会で取り上げられ、これらの特別会計について、決算審査措置要求決議がなされたり<sup>27)</sup>、会計検査院に対して検査要請が行われたりしている。また、一般会計歳出予算において、裁量的経費については年度末に

<sup>24)</sup> 各省庁がより効率性の高い、或いはより費用対効果の高い政策手段により多くの予算を配分するためには、アウトプットとアウトカムの因果関係とともに、インプットとアウトプットの関係又はインプットとアウトカムの関係が定量的に推測できることが条件となる。各省庁が所掌している政策の中には、仮に業績予算を導入したとしてもこのような関係を把握できないものも含まれているため、そのような政策については、個別にプログラム評価を実施することになる。プログラム評価を実施する場合、ロジック・モデルの作成が不可欠であるが、業績予算の導入は、このロジック・モデルの作成を容易にする。

<sup>25)</sup> 効率性又は費用対効果の観点から政策を評価するため、財務報告が提供する財務情報を活用している国として、オーストラリア、カナダ、ニュージーランド、イギリス等が上げられる。例えばイギリスでは、1998年から2年毎に行われている「歳出見直し」において、財務省と各省庁との間で公共サービス合意（Public Service Agreements）が作成され、その中で今後3ヵ年度の設置目的（Aim）、政策目的（Objective）、アウトカム業績目標（Performance Target）等が設定されている（HM Treasury（2004c））。そして、各省庁は政策目的を達成するため、毎年度、1～3ヵ年度を目標期間とする事業計画を作成し、その中で提供する行政サービスの内容、アウトプット業績目標等を設定している。各省庁は当該年度終了後、中間業績報告書（Autumn Performance Report）及び年度報告書を作成し、その中で実績値と比較しながらアウトカム・アウトプット業績目標の達成状況を分析するとともに、行政サービスの提供に要したコストを分析したりなどしている。

<sup>26)</sup> 財政法第41条。

<sup>27)</sup> 参議院決算委員会（2005）pp. 1-3。

支出率が高くなっていたり、不用率が低くなっている事態や、物品購入と施設整備については年度末に契約件数が増加している事態が明らかにされている<sup>28)</sup>。

そこで、各省庁に対して、効率的に予算を執行しながら政策目的を達成させるインセンティブを与えるため、省庁別財務書類が提供する財務情報を活用することが考えられる。この場合、一般会計と特別会計の財源の共有化を図るため、可能な限り特別会計を一般会計に統合することが必要になる。また、人件費を含めた裁量的経費を対象に、①純資産に対して資本コストを課すこと<sup>29)</sup>、②固定資産に対して減損会計を適用すること、③不用額の全部又は一定割合を翌年度へ自由に繰り越すことを認めることが必要である。そして、①と②に対応する財務情報として裁量的経費に係る資産、負債及びコスト内訳、③に対応する財務情報として裁量的経費の不用額が必要になるため、各省庁は裁量的経費に係るセグメント情報を作成することが求められる<sup>30)</sup>。

## (6) 市場化テストへの活用

各省庁は政策目的を達成するため、国民に対して行政サービスを提供しているが、その実施主体は、①各省庁の内部部局、②各省庁の実施庁、③各省庁の地方支分部局、④政府出資法人、⑤地方公共団体、⑥民間企業等となっている。一方、官(①～⑤)が実施主体となっている行政サービスの中には、求職者に対する職業紹介事業、社会保険料の収納事業等のように民間企業が同種のサービスを提供しているものも含まれている。したがって、予算執行の効率化を図るためには、民間企業が提供しているサービスと同種の行政サービスについては、その実施主体を見直す必要がある。

我が国では、行政サービスの効率化を図るため、市場化テストの本格的導入に向けて、制度の整備を図ることとされている<sup>31)</sup>。この市場化テストとは、透明・中立・公正な競争条件の下、官が行ってきた行政サービスの提供について、官民競争入札を行い、価格と質の面でより優れたほうが落札し、そのサービスを提供していく制度である。この市場化テストが有効に機能するためには、官が実施主体となっている行政サービスについて、量、質及びタイミングに関する業績情報を明確にするとともに、提供に要したコストを民間企業と同じ会計基準で把握することが不可欠である。現状では、決算書類には、これらに関する業績情報が記載されておらず、また、現金主義・単式簿記に基づいた会計処理が行われているため、行政サービスの提供に要したコストを把握することはできない。

そこで、市場化テストの実施に必要な行政サービスの提供に要したコストを把握するため、省庁別財務書類が提供する財務情報を活用することが考えられる。この場合、各省庁は、決算書類で当該年度に提供した主要な行政サービスの量、質及びタイミングに関する業績情報を報告する必要がある。また、財務情報として行政サービス単位当たりのフルコストが必要になるため、各省庁は活動基準原価計算

<sup>28)</sup> 会計検査院(2004a) pp. 1200-1245。

<sup>29)</sup> 欧米先進国の例では、資本コストは各省庁の純資産に一定の率を乗じて算定され、各省庁が財務報告にコストの一部として計上したり、または、資本コスト相当額を国庫に納付している。財務報告にコストの一部として計上するだけの場合でも、裁量的経費のコストを一定率削減するという財務目標が設定されていると、コスト削減対象として保有資産の見直しが行われ、不要な資産の売却が促進される効果がある。

<sup>30)</sup> 各省庁に効率的な予算執行へのインセンティブを与えるため、資本コストを課したり、減損会計を適用している国として、オーストラリア、ニュージーランド、イギリス等が上げられる。これらの国では、裁量的経費の不用額の全額を翌年度へ自由に繰り越すことも認められている。例えばイギリスでは、1999-00年度決算から各省庁に発生主義が導入されており、各省庁は毎年度、貸借対照表上の純資産に一定率(現在は3.5%)を乗じて資本コスト(Cost of Capital Charge)を算定し、これを2000年政府資源・会計法第5条第1項に基づいて作成される資源会計報告書(Resource Accounts)の業務コスト計算書(Schedule 2: Operating Cost Statement)に費用として計上することとされている。この資本コストは、費用としての計上に止まり、国庫へは納付されていない(HM Treasury(2005) chap. 4)。また、各省庁は、固定資産に関して当初の保有目的がなくなったり、遊休状態になったりなどしてサービス提供能力が減少した場合、当該固定資産の貸借対照表価額を回収可能価額まで減額するとともに、当該減損額を業務コスト計算書に費用として計上することとされている(HM Treasury(2005) chap. 5)。さらに、各省庁は、裁量的経費の不用額の全額を翌年度へ自由に繰り越すことが認められている。

<sup>31)</sup> 内閣府(2005b) p. 7。

(Activity-Based Costing) <sup>32)</sup> <sup>33)</sup>を導入し、事務事業別のセグメント情報を作成することが求められる <sup>34)</sup>。

## 2. 公会計基準

### (1) 体系

省庁別財務書類が提供する財務情報の具体的な活用方法を上記1.のように特定した場合、必要な財務情報を入手する上で、公会計に発生主義、複式簿記、原価計算等の企業会計的手法を導入することが不可欠である。したがって、公会計基準は、民間企業の財務報告に適用されている「一般に認められた会計基準 (GAAP) 」<sup>35)</sup>がベースになる。これにより、①収支を経常的収支 (負担とコスト) と資本的収支 (資産と負債) に区別すること、②財務情報をモニタリングしながら予算を執行すること、③帳簿組織と連携した信頼性のある財務報告を作成すること、④既に GAAP が原則的に適用されている独立行政法人、国立大学法人等と連結すること、⑤民間企業と比較可能な財務情報を入手することなどが可能となる。

各省庁の行政活動には、①利益ではなく政策目的の達成を目指していること、②対価ではなく強制的に徴収した租税を根源的な財源としていること、③市場機構ではなく行政機構を經由して行政サービスを提供していること、④国会が事前に議決した予算の統制を受けていること、⑤財務会計法令及びその他の関連法令に準拠しなければならないことなど、民間企業にはない特性がある。GAAP には、このような特性に対応した基準がないため、これらに関して既存の基準を補足したり、新たな基準を追加する必要がある <sup>36)</sup>。

### (2) 設定機関

現在、GAAP をベースとした国レベルの公会計基準として、①総務省の独立行政法人会計基準研究会は 2000 年 2 月に「独立行政法人会計基準」<sup>37)</sup>を、②財務省の財政制度等審議会は 2001 年 6 月に「特殊法人等に係る行政コスト計算書作成指針」を、③文部科学省の国立大学法人会計基準等検討会議は 2003 年 3 月に「国立大学法人会計基準」を、それぞれ策定している。これらの公会計基準には、GAAP と重複している箇所が含まれていたり、設定機関の違いを反映して同一の取引に対して独自の取扱いを定めている箇所がある。したがって、基準のスリム化を図るとともに、省庁と政府出資法人との間で財務情報の比較可能性を確保するため、省庁別財務書類に適用する公会計基準の作成を契機に、従来の設定機関を統廃合した新たな公会計基準設定機関を設置し、従来の基準を統廃合した新たな公会計基準体系を策定する必要がある

<sup>32)</sup> 活動基準原価計算とは、対象とする業務を各活動ごとに細分した後、人件費、物件費等の経費を従事時間、面積等の資源ドライバーに応じて各活動ごとの原価に配分するとともに、活動 1 単位当たり又は業務全体の原価を算定する手法である。

<sup>33)</sup> 各省庁は、市場化テストの実施に当たり、活動基準原価計算等の考え方をを用いてフルコストを把握することとされている (内閣府 (2005a) p. 16)。

<sup>34)</sup> 市場化テストを実施している国として、オーストラリア、ニュージーランド、イギリス、アメリカ等が上げられる。これらの国では、活動基準原価計算も導入されている。例えばイギリスでは、ブレア政権が 1999 年に策定した政府の近代化政策 (Modernising Government) に基づき、各省庁は 2000 年から 5 年間にわたり、より質の高い行政サービスを効率的に提供するための体制について検討すること (Better Quality Services review: BQS) が義務付けられている。この BQS では、各省庁は提供しているすべての行政サービスについて、その必要性とともにコストと質の面でだれが実施主体になるべきか、再検討することとされており、最終的に①廃止、②内部的なリストラ、③市場化テスト (Market Testing)、④民営化、⑤外注化の 5 つの選択肢の中から 1 つを選択することになっている。そして、市場化テスト又は外注化を選択した場合、競争入札を行うことが求められている (Cabinet Office (2000b) pp. 1-2)。

また、現在、行政サービスの提供に要したフルコストを把握するため、省庁の一部 (環境・食糧・地域問題省、警察庁等) に活動基準原価計算が導入されている。

<sup>35)</sup> GAAP とは、我が国の場合、「企業会計原則 (最終改正 1982 年 4 月企業会計審議会)」を頂点とし、①企業会計審議会により定められた基準、②日本公認会計士協会により定められた実務指針、③明文化されていない企業実務上の会計慣行等から構成される会計処理の包括的な体系のことである。

<sup>36)</sup> 各省庁の財務報告に適用される公会計基準の策定に当たり、GAAP をベースに、予算統制等の公共部門の特性に対応した基準を補足・追加している国として、オーストラリア、ニュージーランド、イギリス等が上げられる。例えばイギリスでは、財務省は 2000 年政府資源・会計法第 5 条第 3 項に基づき、可能な限り民間企業の財務報告に適用される GAAP に準拠して、各省庁の資源会計報告書の様式及び内容を定めることとされている。財務省はこの規定に基づき、各省庁の財務報告に適用される公会計基準として、政府財務報告マニュアル (Government Financial Reporting Manual: FReM) を策定している。イギリスの GAAP は、会計基準委員会 (Accounting Standards Board) が策定する財務報告基準 (Financial Reporting Standard)、会計実務基準書 (Statement of Standard Accounting Practice) 等で構成されているが、FReM は、基本的には GAAP を構成しているこれらの基準等の全部又は一部を取り込むとともに、議会による予算統制など公共部門の特性に対応した新たな会計処理の原則及び手続を追加的に定めている (HM Treasury (2005) chap. 2)。

<sup>37)</sup> 独立行政法人会計基準研究会及び財政制度等審議会は、特殊法人等の独立行政法人化等に伴い、2003 年 3 月及び 2005 年 6 月に改定版を策定している。

ある。

### 3. 予算制度・決算制度

省庁別財務書類が提供する財務情報の具体的な活用方法を上記1.のように特定した場合、必要な財務情報を入手したり、それを活用する上で、評価と予算をリンクさせた業績予算を導入することが不可欠である。この場合、支出予算を経常的予算と資本的予算に区別することが重要である。ここで、経常的予算とは当該年度に行政サービスを提供するために要するコストであり、資本的予算とは次年度以降に行政サービスを提供するために資産化される支出である。したがって、経常的予算については発生主義で作成され、資本的予算については現金主義で作成されることになる。

業績予算では、経常的予算を対象に、①予算書類で政策別に予算額（コスト）を区分すること、②予算書類で施策別にアウトカム業績指標で目標値を設定すること、③予算書類で事務事業別にアウトプット業績指標で目標値を設定すること、④決算書類で政策別に決算額（コスト）を予算額（コスト）と対比すること、⑤決算書類で施策別にアウトカム業績指標の実績値を目標値と比較してその評価結果を報告すること、⑥決算書類で事務事業別にアウトプット業績指標の実績値を目標値と比較してその評価結果を報告することが必要である。この業績予算は、すべての経常的予算を対象に導入することが望ましいが、取りあえず人件費を含めた裁量的経費だけを対象とし、漸次義務的経費へも拡大することが考えられる<sup>38)</sup>。

### 4. 内部統制

省庁別財務書類が提供する財務情報の具体的な活用方法を上記1.のように特定した場合、信頼性のある財務情報を入手する上で、新たな内部統制を構築することが不可欠である。この場合、欧米先進国では、民間企業だけではなく、公共部門でもグローバル・スタンダードとなっている COSO フレームワークに準拠することが重要である。COSO フレームワークにおいて、「内部統制とは、事業経営を効率的・効果的に実施していること、信頼性の高い財務報告を作成していること、関連法令を遵守していることを合理的に保証するため、当該事業主体のすべての組織と構成員により実施される手順（Process）」と捉えられている。そして、内部統制は、①統制環境、②リスク評価、③統制活動、④情報と伝達、⑤モニタリングにより構成され、これらの構成要素が経営管理の手順に組み込まれて一体となって機能することにより3つの目的が達成されると考えられている<sup>39)</sup>。

各省庁は、取り巻く環境や所掌している政策の特性等を踏まえ、COSO フレームワークに準拠して具体的な内部統制の手順を整備して運用することになる。財務報告に係る内部統制については、①財務諸表上の量的又は質的に重要な勘定科目に係る取引サイクルを特定すること、②当該取引サイクルにおいて正確性・実在性・網羅性等の観点から財務報告が適正に表示されなくなる恐れのあるリスクを特定すること、③当該リスクの発生を防止するために設定されている既存の統制活動の有効性を評価すること、④改善を要する事項について必要な統制活動を新たに整備すること、⑤統制活動が実際に運用されている状況を確認することが必要である。各省庁は、有効な内部統制を整備・運用する責任を有しているため、各省庁に

<sup>38)</sup> 政策別に予算額・決算額を区分している国として、オーストラリア、フランス（2006年度予算より）、ニュージーランド、イギリス、アメリカ等が上げられる。例えばイギリスでは、各省庁の支出予算は、経常的予算（Resource Budget）と資本的予算（Capital Budget）に分けられている。このうち経常的予算については、政策別（Request for Resources）に区分され、2001-02年度予算から予算額は発生主義で計上されている。各省庁は当該年度終了後、2000年政府資源・会計法第5条第1項に基づいて資源会計報告書を作成し、その中の資源使用要約書（Schedule 1: Summary of Resource Outturn）で政策別に決算額を予算額と対比したり、設置目的・政策目的別資源計算書（Schedule 5: Resources by Departmental Aim and Objectives）で政策目的別に行政サービスの提供に要したコストを計上している。

<sup>39)</sup> COSO（1992）。我が国の「監査基準（改定2002年1月企業会計審議会）」においても、内部統制の概念は、COSO フレームワークをベースとしている。なお、COSOは2004年に企業リスク管理（Enterprise Risk Management：ERM）に関する報告書を作成しているが、その中で内部統制はERMに包摂され、その一部を構成していると位置付けられている（COSO（2004））。

財務報告に係る内部統制の有効性を評価した内部統制報告書を作成させ、省庁別財務書類とともに決算書類に含めることも考えられる<sup>40)</sup>。

## 5. 会計検査制度

### (1) 財務検査

省庁別財務書類が提供する財務情報の具体的な活用方法を上記1. のように特定した場合、信頼性のある財務情報を入手する上で、会計検査院による新たな財務検査を導入することが不可欠である。この場合、財務諸表そのものの適正性を保証するだけでなく、各省庁における予算統制の有効性、財務会計法令及びその他の関連法令への準拠性についても検証することが重要である<sup>41)</sup>。また、上記1. (4)で記述したように、効率性或いは費用対効果の観点から政策の評価を行い、その結果に基づいて予算を配分する場合、アウトプットとアウトカムの因果関係とともに、インプットとアウトプットの関係又はインプットとアウトカムの関係が定量的に推測できることが条件となる。このためには、インプットに関する財務情報（コスト）だけではなく、アウトプット及びアウトカムに関する業績情報の信頼性を高める必要があるため、業績報告に含まれる業績情報についても検査を行い、その適正性を検証することが考えられる<sup>42)</sup>。

### (2) 公監査基準の体系

財務検査に対する信頼性を確保するとともに、会計検査院の責任の範囲を明確にするためには、財務検査に適用される公監査基準を策定することが不可欠である。上記2. 及び4. で述べたように、GAAPをベースとした公会計基準の策定、COSO フレームワークをベースとした内部統制の構築を前提とした場合、公監査基準は、民間企業の財務諸表監査に適用されている「一般に認められた監査基準（GAAS）」<sup>43)</sup>がベースになる。これにより、財務検査は、グローバル・スタンダードであるリスク・アプローチ<sup>44)</sup>に基づいて行われることとなる。

各省庁の行政活動には、国会が事前に議決した予算の統制を受けていること、財務会計法令及びその他の関連法令に準拠しなければならないことなど、民間企業にはない特性がある。GAASには、このような

<sup>40)</sup> 各省庁が内部統制を整備・運用するに当たり、COSO フレームワークをベースにしている国として、イギリス、アメリカ等が上げられる。例えばイギリスでは、各省庁は2000年に財務省が出した会計官宛通達（DAO（GEN）13/00）に基づき、有効な内部統制を整備・運用するとともに、毎年度、その有効性を評価した内部統制報告書（Statement on Internal Control）を作成し、財務諸表とともに当該省庁の資源会計報告書に掲載して議会下院に提出することとされている。財務省は各省庁の内部統制の質的向上を図るため、2001年にリスク管理のための戦略的なフレームワークを解説したガイドラインを作成し、2004年にその改定版を作成している。財務省はこの改定版の中で、各省庁が準拠すべき具体的な内部統制基準の例としてCOSO フレームワーク等を上げている（HM Treasury（2004a）chap. 1）。

<sup>41)</sup> 会計検査院が各省庁の財務諸表の検査を行い、その適正性を保証するとともに、各省庁における予算統制の有効性、財務会計法令及びその他の関連法令への準拠性を保証したりなどしている国として、オーストラリア、ニュージーランド、イギリス等が上げられる。例えばイギリスでは、会計検査院長は2000年政府資源・会計法（GRA法）第6条第1項に基づき、各省庁の財務諸表の検査を行うこととされ、検査報告書の中で、①財務諸表が当該省庁の業務コスト、財政状態等を真実かつ公正に表示しているかどうか、GRA法及び同法に基づく財務省の指示に準拠して適正に作成されているかどうか、②すべての重要な点に関して、収入・支出が議会で承認された目的に充てられているかどうか、当該省庁の財務的な取引が関連法令に準拠して処理されているかどうか、について意見を表明している。また、会計検査院長は財務省との合意に基づき、各省庁の財務検査の過程において内部統制報告書についても調査を行っている。内部統制報告書については、財務省の開示要求事項を満たしていなかったり、表現が誤解を与えたり、または、財務検査の過程で得た情報と矛盾している場合に限り、当該事態を報告することになっている。会計検査院長の検査報告書は、GRA法第6条第4項に基づき、当該財務諸表及び内部統制報告書とともに各省庁の資源会計報告書に掲載され、財務省が翌年度の1月31日までに議会下院に提出している。

<sup>42)</sup> 会計検査院が各省庁の業績報告に含まれる業績情報の検査を行い、その適正性を検証したりなどしている国として、ニュージーランド、イギリス等が上げられる。例えばイギリスでは、各省庁は当該年度終了後、中間業績報告書及び年度報告書を作成し、その中で実績値と比較しながら公共サービス合意（PSA）及び事業計画で設定されたアウトカム・アウトプット業績目標の達成状況を分析している。会計検査院長は2002年にシャーマン報告に対応した政府からの要請を受け、少なくともPSA期間中に1回、各省庁が構築している業績データ収集システムの信頼性を検証するための検査を行うこととされた。具体的には、①各省庁はアウトカム業績目標の実績値を把握するための業績データ収集システムを構築しているかどうか、②各省庁は業績データの信頼性を確保するためのリスク管理を行っているかどうか、③各省庁は業績報告の作成に当たり適正な統制手続を設定しているかどうか、について検証している。会計検査院長は、各省庁の業績データ収集システムに対する検査結果を1冊の総括報告書にまとめ、各省庁の中間業績報告書及び年度報告書とは別に、議会に提出している（National Audit Office（2005））。

<sup>43)</sup> GAASとは、我が国の場合、「監査基準（改定2002年1月企業会計審議会）」とこれを具体化した日本公認会計士協会の実務指針から構成される監査の包括的な体系のことである。

<sup>44)</sup> リスク・アプローチとは、被監査法人の固有リスクと統制リスクを評価し、重要な虚偽表示が生じる可能性の高い事項に対して、重点的に監査の人員や時間を投入する手法のことである。

特性に対応した基準がないため、これらに関して既存の基準を補足したり、新たな基準を追加する必要がある<sup>45)</sup>。

### (3) 公監査基準の設定機関

現在、国レベルの公監査基準として、総務省の独立行政法人会計基準研究会は2001年3月に「独立行政法人に対する会計監査人の監査の基準」<sup>46)</sup>を、また、文部科学省の国立大学法人会計基準等検討会議は2004年3月に「国立大学法人等に対する会計監査人の監査の基準」を、それぞれ策定している。これらの監査基準には、GAASと重複している箇所が含まれていたり、財務検査の範疇には入らない経済性・効率性の検査も含まれている。したがって、基準のスリム化を図るとともに、財務検査と業績検査を明確に区分するため、省庁別財務書類の財務検査に適用する公監査基準の作成を契機に、従来の設定機関を統廃合した新たな公監査基準設定機関を設置し、従来の基準を統廃合した新たな公監査基準体系を策定する必要がある。

## IV おわりに

我が国の厳しい財政状況を考えた場合、省庁レベルでの公会計の充実に向けた取組みは、企業会計の考え方を活用して取りあえず財務報告を作成するという段階から、財務報告が提供する財務情報を行政マネジメントに活用するという段階へ移行すべき時期に来ていると考えられる。そのためには、まず最初に現行の公会計制度では把握できないが、効率的な行財政活動を行う上で必要となる財務情報を特定するとともに、その具体的な活用方法を明確にすることが不可欠である。これにより、必要な財務情報を入手するための公会計基準を策定したり、また、現行制度の抜本的な改革も含め、必要な財務情報を入手したり、それを活用するための制度を整備することが可能となる。この場合、各省庁の行財政活動は、財務情報だけでは評価できないため、いかに業績情報とリンクさせて活用するかが制度設計上のポイントとなる。

オーストラリア、ニュージーランド、イギリス等の欧米先進国では、民間企業の財務報告に適用されるGAAPを公会計基準のベースとしている。これらの国では、GAAPの国際化に伴い、国際会計基準が公会計へも適用されることになっているため<sup>47)</sup>、公会計においても公会計基準の国際化が進展すると考えられる。現在の省庁別財務書類のような決算修正方式では、質的にもタイミング的にも行政マネジメントに活用できるような財務情報を提供することはできないため、我が国も、公会計基準の国際化の動きを見据え、GAAPをベースとした公会計基準の策定を検討すべきである。

<sup>45)</sup> 各省庁の財務検査に適用される公監査基準の策定に当たり、GAASをベースに、予算統制等の公共部門の特性に対応した基準を補足・追加している国として、オーストラリア、ニュージーランド、イギリス、アメリカ等が上げられる。例えばイギリスでは、各省庁の財務検査は、会計検査院長の決定に基づき、監査実務委員会(Auditing Practices Board: APB)が策定したGAASに準拠して行われている。APBは、GAASとしてAPB監査倫理基準(APB Ethical Standards for Audits)及び監査基準書(Statements of Auditing Standards: SAS)を策定しているが、2001年に公共部門の財務検査に適用されるガイダンスとして実務指針(Practice Note)10号改定版を策定した。この改定版では、本来、民間企業の財務諸表監査に適用されるSASを公共部門に適用する場合の補足的な検査手続を定めるとともに、予算執行における歳出予算法(Appropriation Act)、財務会計法令及びその他の関連法令への準拠性に関する新たな検査手続を追加的に定めている(Auditing Practices Board(2001))。

<sup>46)</sup> 独立行政法人会計基準研究会及び財政制度等審議会は、特殊法人等の独立行政法人化に伴い、2003年7月に改定版を策定している。

<sup>47)</sup> 例えばイギリスを含めたEC加盟国の上場企業は、2005年1月1日以降に開始する決算期の財務報告から、国際会計基準委員会(International Accounting Standards Board)が策定した国際財務報告基準(International Financial Reporting Standards: IFRS)が適用される予定である。このため、イギリスの財務省は、各省庁の財務報告に適用される政府財務報告マニュアルにこのIFRSを徐々に取り込む方針を表明している(HM Treasury(2005) chap. 1)。

**(参考文献)**

- 東信男 (2005) 「第 2 章 わが国の公会計制度改革：現状と課題」山本清編著『「政府会計」改革のビジョンと戦略』中央経済社
- 会計検査院 (2002) 「国の機関が内部監査として実施する会計監査の状況について」『平成 13 年度決算検査報告』
- 会計検査院 (2004a) 「一般会計歳出予算の執行状況について」『平成 15 年度決算検査報告』
- 会計検査院 (2004b) 「在外公館における出納事務について、内部統制等を十分機能させることなどにより、その適切及び適正な執行を図るよう是正改善の処置を要求したもの」『平成 15 年度決算検査報告』
- 会計検査院 (2004c) 「物品を購入したように書類を偽装するなどして庁費、委託費等から支出し、これを別途に経理して目的外の用途に使用するなどしていたもの」『平成 15 年度決算検査報告』
- 財務省財政制度等審議会 (2003) 『公会計に関する基本的考え方』
- 財務省財政制度等審議会 (2004) 『省庁別財務書類の作成について』
- 参議院決算委員会 (2005) 『平成 15 年度決算審査措置要求決議』
- 政策評価各府省連絡会議 (2005) 『政策評価の実施に関するガイドライン』
- 総務省行政評価局 (2004) 『実施庁に係る実績評価に関する調査結果に基づく通知』
- 内閣府 (2004) 『経済財政運営と構造改革に関する基本方針 2004』
- 内閣府 (2005a) 「「市場化テスト」に関するガイドライン」『規制改革・民間開放推進 3 か年計画 (改定)』
- 内閣府 (2005b) 『経済財政運営と構造改革に関する基本方針 2005』
- 内閣府 (2005c) 『平成 18 年度予算の概算要求に当たっての基本的な方針について』
- The Auditing Practices Board (2001) *Audit of Financial Statements of Public Sector Entities in the United Kingdom* (Practice Note 10 (Revised) )
- Cabinet Office (2000a) *Explanatory Notes to Government Resources and Accounts Act 2000*
- Cabinet Office (2000b) *How to review agencies and non-departmental public bodies to improve the quality and effectiveness of public services, Fact Sheet 11*
- The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) (1992) *Internal Control-Integrated Framework*
- COSO (2004) *Enterprise Risk Management-Integrated Framework*
- HM Treasury (2004a) *The Orange Book: Management of Risk - Principles and Concepts*
- HM Treasury (2004b) *2004 Spending Review: New Public Spending Plans 2005-2008*
- HM Treasury (2004c) *2004 Spending Review: Public Service Agreements 2005-2008*
- HM Treasury (2005) *FReM: Government Financial Reporting Manual*
- National Audit Office (2005) *Public Service Agreements: Managing Data Quality - Compendium Report*