

イギリスにおける発生主義財務情報の活用状況

— 財政統制に焦点を当てて —

東 信 男*

(会計検査院第2局厚生労働検査第1課長)

I はじめに

イギリスでは、2010年に行われた総選挙の結果、労働党政権に替わり保守党と自由民主党による連立政権が誕生した。この政権交代の背景には、世界金融危機がもたらした経済不況に伴う財政の悪化に対する国民の不満があったとされる。イギリスの2009-10年度の財政赤字はGDPの11%に達し、平時では史上最大の規模となった。保守党は財政の悪化に対する国民の不満を感じ取り、総選挙では、労働党の財政運営を批判しながら財政再建を公約に掲げて戦った。保守党は総選挙で勝利した後、この選挙公約を実現させるため、自由民主党との連立交渉で、2015年までの議会期に構造的財政赤字を解消することで合意した。連立政権はこの合意を踏まえ、労働党政権が策定した財政安定化規律 (Code for Fiscal Stability) とは異なる枠組みで財政再建を図るため、2011年に2011年予算責任・国家会計検査法 (Budget Responsibility and National Audit Act 2011 : BRNA 法)¹⁾ を制定した。

一方、イギリスの中央政府は、2000年に2000年政府資源・会計法 (Government Resources and Accounts Act 2000 : GRA 法) を制定し、完全発生主義を採用した資源会計・予算 (Resource Accounting and Budgeting : RAB) を導入するなど、公会計制度の改革を行ってきた。これまでの改革は、財政制度の一部に止まっていたため、予算書 (Budget)、歳出見積書 (Supply Estimates) 及び資源会計決算書 (Resource Accounts) に計上される計数の範囲が整合性に欠けているなど、効果的な財政統制を行う上での課題が残されていた (財政統制の手段については、図表1参照)。ブラウン政権はこれらの課題に対応するため、整合性プロジェクト (Alignment Project) を立ち上げ、解決策を検討してきたが、連立政権の誕生前後に財政制度の見直しが行われた。見直しの内容は、発生主義財務情報による効果的な財政統制を目指しており、我が国における

* 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、通商産業検査課総括副長、大蔵検査課決算監理官、上席研究調査官、調査課長などを経て2010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。2010年より早稲田大学商学大学院講師 (非常勤)。

¹⁾ BRNA 法の Part 2 では、英国会計検査院 (NAO) におけるコーポレート・ガバナンスの改革が立法化された。改革の内容については、憲法改革・統治法案 (Constitutional Reform and Governance Bill) の Part 10 とほぼ同一となっているので、本誌43号に掲載された拙稿「英国会計検査院 (NAO) におけるコーポレート・ガバナンスの改革」を参照して頂きたい。

発生主義財務情報の活用方法を検討する上で示唆に富むものとなっている。そこで、本稿では、財政統制に焦点を当て、最近のイギリスにおける発生主義財務情報の活用を巡る財政制度の見直しについて紹介することとしたい。(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。)

図表1 財政統制の手段

項目 \ 統制手段	予算書 (Budget)	歳出見積書 (Supply Estimates)	資源会計決算書 (Resource Accounts)	
			議会歳出決算書	業務コスト計算書
統制主体	中央政府	議会	議会	中央政府
統制目的	財政規律を遵守すること	当該年度の歳出額を承認すること	承認した当該年度の歳出額と決算額の乖離を把握すること	当該年度の財務的な業務運営の実績を把握すること
統制対象	中央政府, 地方政府, 公的企業	中央政府	中央政府	中央政府
財務情報の計上基準	GAAP	GAAP	GAAP	GAAP
議会の議決	無	有	無	無

(出典) 筆者作成

II 財政統制の旧体制

1 枠組み

1.1 財政規律

ブレア政権は健全な財政運営を確保するため、1998年に財政安定化規律を議会の承認を経て制定し、中央政府が準拠すべき財政運営の原則として、①透明性、②安定性、③責任、④公平性、⑤効率性の5原則を定めた。中央政府はこの財政安定化規律に基づき、財政運営の5原則と整合的な財政目標及び財政規律を設定しなければならないとされた。これを受けブレア政権は、①中期的に健全財政を維持するとともに、支出と課税において世代内及び世代間の公平性を保つこと、②短期的に金融政策を支援するとともに、特に財政制度に組み込まれた自動安定化装置により経済の変動をなだらかにすることという2つの財政目標を設定した。そして、この2つの財政目標を達成するため、①景気の循環を通じて、政府の借入れは投資のためだけに行い、経常的支出のために行ってはならない(つまり、経常的収支が均衡又は黒字にならない) (黄金ルール)、②景気の循環を通じて、公共部門純債務をGDP比で安定的かつ慎重な水準に保たなければならない、他の条件が等しければ、景気の循環を通じて、公共部門純債務をGDPの40%以下に維持しなければならない(持続的投資ルール)という2つの財政規律を設定した(図表2参照)。

これらの財政規律は、国民経済計算(System of National Accounts : SNA)で設定されているため、経常的支出と資本的支出の区分は1995年欧州経済計算(European System of Accounts 1995)に準拠して行われ、公共部門には中央政府、地方政府及び公的企業が含まれる。

図表2 財政規律の算定式（旧体制）

<p>1. 黄金ルール：純投資\geq純借入</p> <p>経常的収支＝経常的収入－（経常的支出＋減価償却）であるため、黄金ルールを経常的収支の面から捉えると次のようになる。</p> <p>歳入総額＝経常的収入＋純借入・・・・・・・・・・・・・・・・・・①</p> <p>歳出総額（TME）＝経常的支出＋粗投資 ＝経常的支出＋純投資＋減価償却・・・・・・・・・・②</p> <p>①＝②より</p> <p>経常的収入＋純借入＝経常的支出＋純投資＋減価償却</p> <p>純投資－純借入＝経常的収入－（経常的支出＋減価償却）＝経常的収支\geq0</p>
<p>2. 持続的投資ルール：Σ純借入\leqGDPの40%</p>

（注）範囲は公共部門（中央政府、地方政府及び公的企業）

（出典）筆者作成

1.2 予算書

ブレア政権は財政規律を遵守するため、複数年度を対象とする予算書（Budget）を作成し、歳出見直し（Spending Review：SR）で公表することとした。SR²⁾では、今後3年間の公共部門の管理歳出総額（Total Managed Expenditure：TME）とともに、中央政府、地方政府及び公的企業の歳出額が決定されている。各府省等の歳出額は、①経常的支出に充てられる資源予算（Resource Budget）と、②資本的支出に充てられる資本予算（Capital Budget）に分けられている。また、各府省等の歳出額は、その裁量性の有無から、①中期的な視野から行政サービスを裁量的に提供するため、歳出額が各年度ごとに3か年度分決定される府省別歳出限度額（Departmental Expenditure Limits：DEL）と、②支出が法律等に基づいて義務付けられているため、歳出額が年2回見直される年度管理歳出額（Annually Managed Expenditure：AME）にも分けられている。資源予算DELについては、可能な限りの資源を行政サービスに投入するため、その内訳として各府省の組織運営（管理業務）に充てられる管理予算（Administration Budget）の上限が設定されている。

予算書（各府省等の歳出額）は資源会計・予算（RAB）の導入に伴い2003-04年度から一般に認められた会計基準（Generally Accepted Accounting Practice：GAAP）^{3) 4)}に準拠して作成されている。予算書は中央政府自身の統制手段であるため、議会の議決対象にはなっていない⁵⁾。

²⁾ 複数年度予算は1998年、2000年、2002年、2004年、2007年及び2010年に作成されているが、1998年及び2007年については、「包括的歳出見直し（Comprehensive Spending Review）」と呼ばれている。2010年SRはキャメロン新政権により作成されたが、対象期間は2011-12年度から2014-15年度の4か年度となっている。

³⁾ GAAPとして、中央政府については2009-10年度から、また、地方政府については2010-11年度から、国際財務報告基準（IFRS）が採用されている。

⁴⁾ TMEは財政規律を遵守するために設けられた統制手段であるため、SNAで設定されている。従って、GAAPに準拠して作成された各府省等の歳出額を単純に合計してもTMEにはならないため、会計処理の差異を調整する必要が生じる。TME＝経常的支出＋粗投資であるが、経常的支出＝資源予算DEL＋資源予算AME（会計処理調整後）、粗投資＝資本予算DEL＋資本予算AME（会計処理調整後）の関係になっている。

⁵⁾ 中央政府は財政安定化規律に基づき毎年度、事前予算報告書（Pre-Budget Report）、財務諸表・予算報告書（Financial Statement and Budget Report）等を作成し、議会に提出している。これらの報告書には、最新の経済状況、税制改正等を反映した予算書が含まれている。

1.3 歳出見積書

中央政府は各府省の当該年度の歳出額について議会の承認を得るため、歳出見積書 (Supply Estimates)⁶⁾ を作成し、議会に提出している。歳出見積書では、各府省の当該年度の歳出額は資源要求と現金要求に分けられる。資源要求については、歳出額が資源要求事項 (Request for Resources : RfR) 別に計上されている。RfR は当該府省の政策目的に対応しており、内訳明細において、当該政策を実施するのに必要な管理コストと当該政策目的を達成するために実施するプログラム・コストの内訳がそれぞれ計上されている⁷⁾。一方、現金要求については、歳出額が現金主義ベースで一括して計上されており、RfR 別の内訳はない。

歳出見積書は資源会計・予算 (RAB) の導入に伴い 2001-02 年度から GAAP に準拠して作成されている。また、歳出見積書に含まれるのは、中央政府の歳出額の一部だけであり、中央政府の既定費 (Non-Voted Expenditure)⁸⁾、地方政府及び公的企業の歳出額は含まれない。歳出見積書は議会の統制手段であるため、最終的に 3 月及び 7 月の歳出予算法 (Appropriation Act) 及び 12 月の統合国庫資金法 (Consolidated Fund Act) として立法化される。

1.4 資源会計決算書

各府省は GRA 法に基づき当該年度終了後、議会歳出決算書 (Statement of Parliamentary Supply)、業務コスト計算書 (Operating Cost Statement) 等で構成される資源会計決算書 (Resource Accounts) を作成し、会計検査院長 (Comptroller and Auditor General : C&AG) に提出している。資源会計決算書は C&AG の検査を経て財務省に提出され、財務省から C&AG の財務検査報告書とともに下院に提出されている。資源会計決算書は 1999-2000 年度から GAAP に準拠して作成されている。

(1) 議会歳出決算書

各府省は議会が承認した当該年度の歳出額と決算額の乖離を明らかにするため、議会歳出決算書を作成している。議会歳出決算書では、各府省の当該年度の決算額は資源要求と現金要求に分けられる。資源要求については、歳出見積書で RfR 別に承認された歳出額の実績を表示するため、実際の支出額が承認額と対比される形で計上される。支出額では、内訳として支出総額、支出に充てられた自己収入額 (行政サービスの提供に伴う手数料等) 及びその差として支出純額が計上される。現金要求については、歳出見積書で一括して承認された歳出額の実績を表示するため、実際の支出純額が承認額と対比される形で現金主義ベースで計上される。

議会歳出決算書は歳出見積書と対を成す議会の統制手段であるため、資源要求であれ、現金要求であれ、承認額と決算額に乖離のある場合にはその理由を記述することとされ、決算額が承認額を超過している場合には歳出超過承認のための説明を記述することが求められている。

(2) 業務コスト計算書

各府省は当該年度の財務的な業務運営の実績を明らかにするため、業務コスト計算書を作成している。業務コスト計算書では、管理業務及びプログラム別にコストが計上される。管理業務については人件費、その他の管理コスト及び自己収入額が一括して計上される。また、プログラムについては人件費、プログラム・コスト及び自己収入額が RfR 別に計上される。議会歳出決算書には歳出見積書に計上された歳出額

⁶⁾ 歳出見積書には、議会への提出時期、対象範囲等に応じて暫定見積書 (Vote on Account)、本見積書 (Main Estimates)、補正見積書 (Supplementary Estimates) 及び歳出超過見積書 (Statement of Excesses) がある。

⁷⁾ 歳出見積書では、内訳明細において RfR 別に DEL と AME の内訳及び資源予算と資本予算の内訳もそれぞれ計上されている。

⁸⁾ 法律により歳出権が恒久的に付与された経費のことで、国債費、EU 分担金、王室費、恩給費等がある。

の実績しか計上されないが、業務コスト計算書にはこれに加え、議会の議決を要しない既定費の実績も含まれる。業務コスト計算書は、当該府省の本省部分と当該府省が所管する執行エージェンシーを連結した部分で構成される。

業務コスト計算書は予算書と対を成す中央政府自身の統制手段であるため、管理業務はプログラムとは異なり RfR 別ではなく、一括して計上されている。これにより、予算書で設定された当該府省の管理予算の実績及び管理コストに関する VFM 目標の達成状況が明らかにされる。

2 課題

2.1 経済・財政予測

SR では、今後 3 年間の公共部門の TME が決定される。財政を収入面から見れば、歳入総額＝経常的収入＋純借入で、支出面から見れば、歳出総額（TME）＝経常的支出＋純投資＋減価償却である（図表 2 参照）。TME のうち経常的支出は、税収等の経常的収入と減価償却を見積り、黄金ルールに抵触しない水準に決定される。予算執行に伴い経常的収支が赤字になる場合は、財源不足を賄うため、国債発行等の借入が行われることから、経常的収支の赤字は、黄金ルールだけではなく、持続的投資ルールにも抵触する恐れが生じてくる。つまり、黄金ルールも持続的投資ルールも税収等の経常的収入の見積りの精度に大きく依存することになる。税収見積りは、前提とする経済成長率、失業率、金利、物価上昇率等の予測に大きく左右されるため、税収見積りの基礎となる諸前提は客観的に設定される必要がある。これらの諸前提については、英国会計検査院（NAO）の検査を受けることとされているものの、経済・財政予測とこれらの予測に基づく予算編成に関する意思決定は共に財務大臣が行うため、経済・財政予測は楽観的に行われる傾向にある。この結果、税収が過大に見積もられ、これに伴い純借入の実績は予測を大きく上回るようになった。

2.2 SNA と GAAP

財政規律は SNA で設定されているが、それを達成する手段である財政統制において、予算書、歳出見積書及び資源会計決算書は GAAP に準拠して作成されている。SNA も GAAP も共に発生主義を採用しているものの、個々の会計経理において、会計処理の原則及び手続は異なる場合がある。例えば、①負債性引当金については、SNA では支払義務が生じた時点で認識されるが、GAAP では発生した時点で認識され、②公務員の年金については、SNA では当該年度の支給額が計上されるが、GAAP では当該年度の発生額が計上され、③防衛装備品については、SNA では取得時に全額費用化されるが、GAAP では資産化して耐用年数に亘って減価償却が行われ、④PFI 事業については、SNA ではリスク経済価値アプローチが採用され、GAAP では支配アプローチが採用されるなどの違いがある。また、国家統計庁（ONS）は SNA において公共部門の減価償却については、財務省及び各府省が GAAP に準拠して算定したものではなく、独自のモデルで算定したものを用いている。この結果、予算書、歳出見積書及び資源会計決算書で財政統制を行っても、財政規律を遵守できない場合が生じるようになった。

2.3 既定費

既定費には、統合国庫資金から直接支出される経費、国家貸付資金（National Loans Fund）及び国家保険資金（National Insurance Fund）から支出される経費がある。既定費については、予算書には計上されるものの、当該年度の歳出見積書には計上されず、従って、議会の議決を受けていない。また、資源会計決算書では、業務コスト計算書には計上されるものの、議会歳出決算書には計上されない。中央政府は予算書で既定費も含めた歳出額を統制しているが、議会は立法という形で一度歳出権を付与した既定費については、歳出見積書で改めて歳出権を付与することは行っていない。この結果、既定費については、中央政府と議会とでは財政統制の方法・範囲が異なる状況になっており、整合性を図る必要がある。

2.4 執行NDPBの歳出額

非府省パブリック・ボディ（Non-Departmental Public Body : NDPB）は、①執行NDPB、②勸告NDPB、③裁定NDPB、④独立監視委員会に分類され、執行NDPBがNDPB全体の歳出額の大部分を占めている。執行NDPBの歳出額については、予算書には計上されるものの、当該年度の歳出見積書には計上されず、従って、議会の議決を受けていない。また、資源会計決算書では、議会歳出決算書及び業務コスト計算書には計上されない。歳出見積書及び資源会計決算書には、所管府省から執行NDPBへ交付される交付金が計上されるだけである。この結果、執行NDPBの歳出額については、中央政府と議会とでは財政統制の方法・範囲が異なる状況になっており、整合性を図る必要がある。

2.5 未配付引当金

各府省は当該年度の開始時に全てのDELを各プログラムに配付せずに、偶発債務を含む予期せぬ事態に備えるため、DELの一部を留保することを奨励されている。この留保されるDELは、未配付引当金（Departmental Unallocated Provision : DUP）と呼ばれている。DUPについては、予算書には計上されるものの、当該年度の歳出見積書には計上されず、従って、議会の議決を受けていない。また、資源会計決算書では、議会歳出決算書及び業務コスト計算書には計上されない。この結果、DUPについては、中央政府と議会とでは財政統制の方法・範囲が異なる状況になっており、整合性を図る必要がある。

2.6 自己収入額

予算書では、各府省の歳出額は総額から自己収入額を控除した純額で計上され、自己収入額については別途計上されている。各府省は予算書に計上された自己収入額を支出に充てることができ、自己収入額が予算書の計上額を上回った場合には、当該超過額を他の支出に充てることができる。このように予算書では、歳出額は純額で統制されている。一方、歳出見積書では、各府省の歳出額は総額、当該総額に関連する自己収入額及び純額で計上されている。各府省は歳出見積書に計上された自己収入額を支出に充てることができるが、自己収入額が歳出見積書の計上額を上回った場合には、当該超過額については、統合国庫資金に繰り入れることになっている。このように歳出見積書では、歳出額は純額で統制されているだけでなく、自己収入額も統制されている。また、資源会計決算書では、議会歳出決算書は歳出見積書に計上された自己収入額の実績を計上しているものの、業務コスト計算書は当該府省の所管であれば、予算書への計上の有無、歳出見積書への計上の有無にかかわらず、全ての自己収入額を計上している。この結果、自己収入額については、中央政府と議会とでは財政統制の方法・範囲が異なる状況になっており、整合性を図る必要がある。

2.7 RAB 固有の経費

予算書には、資源会計・予算（RAB）の導入に伴い 2003-04 年度から RAB 固有の経費が計上されるようになった。例えば、減価償却費、固定資産の減損額、負債性引当金、資本コスト等である。これらの経費を計上する目的は、各府省に対し、資産保有に伴い発生するフル・コストを把握させることにより資産の効率的な使用を動機付けたり、負債性引当金を計上させることにより長期的な視点からの予算の作成を動機付けたりすることにあつた。しかし、これらの経費は SNA では計上されなかったり、予算書とは異なる方法で算出されたりしていることから、経常的収支への影響を避けるため、2004-05 年度から資源予算 DEL は「Near Cash」及び「Non Cash」に区分され、RAB 固有の経費は「Non Cash」に計上されるようになった。そして、「Non Cash」については、「Near Cash」の支出に充てられないように使途が制限されることになった。RAB 固有の経費については、歳出見積書及び資源会計決算書でも計上され（予算書のように区分されていない）整合性は図られているものの、使途制限が課せられているため、資産の効率的な使用や長期的な視点からの予算の作成への動機付けを削ぐ結果になっている。

2.8 統制科目

各府省の予算書は、①資源予算 DEL、②資源予算 AME、③資本予算 DEL、④資本予算 AME、⑤管理予算で構成され、これらの予算科目ごとに財務省の統制を受けている。一方、各府省の歳出見積書は、①RfR ごとの資源要求純額、②RfR ごとの自己収入額（業務）、③府省一括自己収入額（非業務）、④府省一括現金要求純額で構成され、これらの予算科目ごとに議会の統制を受けている。また、資源会計決算書では、議会歳出決算書は歳出見積書と同一の構成になっているものの、業務コスト計算書は管理業務とプログラムに大別されている。この結果、統制科目については、中央政府と議会とでは財政統制の方法・範囲が異なる状況になっており、整合性を図る必要がある。

2.9 財務報告

現行の制度では、財務省及び各府省は、公的資金の財政統制に係る様々な財務報告を作成し、その都度、議会に提出したり、公表したりしている（図表 3 参照）。例えば、本見積書、府省報告書、夏季補正見積書、資源会計決算書、冬季補正見積書、暫定見積書、春季補正見積書、歳出超過見積書等である。これらの財務報告は、財政統制の手段に応じて別々に作成されているため、計上される計数の範囲が整合性に欠けている一方で、相互に関連しているため、内容に重複が生じている。この結果、財務報告については、作成者に多大の負担をかけているだけでなく、利用者にとっても財務情報相互の関連性を理解することが困難な状況になっており、統廃合と内容の整合性を図る必要がある。

2.10 不整合額

上記の要因により、予算書、歳出見積書及び資源会計決算書に計上される計数の範囲が整合性に欠けるため、開示される計数に差異が生じている（図表 4 参照）。例えば、2008-09 年度の中央政府の資源予算総額（計画ベース）は 4,890 億ポンドであったが、このうち、予算書に計上されているものの、歳出見積書に計上されていない額は 1,290 億ポンド、資源会計決算書（業務コスト計算書）に計上されていない額は 580 億ポンドとなっている（図表 5 参照）。

図表3 財務報告の年間スケジュール (旧体制)

公表月	名 称	作成者
4月又は5月	本見積書 (Main Estimates)	財務省
同上	予算補足説明書 (Supplementary Budgetary Information)	同上
同上	公的資金支出統計分析 (Public Expenditure Statistical Analyses)	同上
5月	府省報告書 (Departmental Reports)	各府省
6月	夏季補正見積書 (Summer Supplementary Estimates)	財務省
6月又は7月	資源会計決算書 (Departmental Resource Accounts)	各府省
7月	公的資金決算白書 (Public Expenditure Outturn White Paper)	財務省
11月	冬季補正見積書 (Winter Supplementary Estimates)	同上
同上	暫定見積書 (Vote on Account)	同上
2月	春季補正見積書 (Spring Supplementary Estimates)	同上
同上	歳出超過見積書 (Statement of Excesses)	同上

(注) 会計年度は4月から翌3月

(出典) HM Treasury (2009) p.12, Table3.C

図表4 財政統制の不整合 (旧体制)

項目	統制手段	予算書	歳出見積書	資源会計決算書	
				議会歳出決算書	業務コスト計算書
既定費		計上	未計上	未計上	計上
執行NDPBの歳出額		計上	未計上	未計上	未計上
未配付引当金 (DUP)		計上 (使途制限)	未計上	未計上	未計上
自己収入額		計上 (参考情報)	計上 (統制対象)	計上	計上
RAB固有の経費		計上 (使途制限)	計上	計上	計上
統制科目		資源予算・資本予算 DEL・AME	RfR	RfR	管理業務・プログラム

(出典) HM Treasury (2009) より作成

図表 5 2008-09 年度資源予算総額の不整合額 (旧体制)

(単位：億ポンド)

		未計上		
		予算書	歳出見積書	資源会計決算書
計 上	予算書		1,290	580
	歳出見積書	860		0
	資源会計決算書	820	670	

(注) 資源会計決算書は業務コスト計算書

(出典) HM Treasury (2009) p.10, Table3.A

III 財政統制の新体制

1 BRNA 法

1.1 新たな財政規律

財務省は BRNA 法に基づき、財政政策及び公的債務管理政策の新たな枠組みを定めた予算責任憲章 (Charter for Budget Responsibility) を策定し、2011 年に下院の承認を得た⁹⁾。予算責任憲章では、①経済に対する信頼を維持し世代間の公平性を促進する持続可能な財政を確保するとともに、広範囲な政府の政策の有効性を確保すること、②経済変動を安定化させる金融政策の有効性を維持し向上させることという 2 つの財政目標を設定した。そして、この 2 つの財政目標を達成するため、「今後 5 年間で景気調整済みの経常的収支を均衡させること」を財政規律として設定し、さらに公的債務管理の面から、「公共部門純債務の GDP 比を 2015-16 年度の一定日に減少させること」を補足的財政規律として設定した。財務省は BRNA 法に基づき毎年度、財務諸表・予算報告書 (Financial Statement and Budget Report) を作成し議会に提出することを義務付けられ、この中で、公共部門の予測期間における歳出総額等を決定することとされた¹⁰⁾。

1.2 経済・財政予測

従来の枠組みでは、経済・財政予測とこれらの予測に基づく予算編成に関する意思決定は共に財務大臣が行うため、経済・財政予測は楽観的に行われる傾向にあった。そこで、新たな財政再建の枠組みでは、経済・財政予測の透明性・信頼性を高めるため、BRNA 法に基づき、予算責任庁 (Office for Budget Responsibility) が新設された¹¹⁾。予算責任庁は従来、財務大臣が行っていた経済・財政予測を行うこととされ、財務大臣はこれらの予測に基づいて予算編成に関する意思決定を行うこととされた。また、予算責任庁は財政規律の達成見込又は達成状況について、第三者の立場から評価する役割も与えられた。これにより、税収等の経常的収入の見積りの基礎となる諸前提が客観的に設定されることとなった。

⁹⁾ BRNA 法 Sec.1 (1), (7).

¹⁰⁾ BRNA 法 Sec.2 (1), (3).

¹¹⁾ BRNA 法 Sec.3 (1)。予算責任庁は執行 NDPB で、財務大臣が下院財務委員会の同意を得て任命する 3 人の専門委員と財務大臣が任命する少なくとも 2 人の外部委員により補佐される予算責任委員会 (Budget Responsibility Committee) の指揮監督を受けている。予算責任庁の新設に伴い、経済・財政予測に関する諸前提を検査していた NAO の役割は廃止された。

2 整合性プロジェクト

上記Ⅱの2で述べた課題については、従来から議会で指摘されていたが、ブラウン政権はこれらの課題に対応するため、2007年に予算書、歳出見積書及び資源会計決算書の内容について整合性を図りつつ、議会への財務報告を簡略化する方針を明らかにした。この方針を受け、財務省は整合性プロジェクトを立ち上げ、議会と協議を重ねてきたが、最終的に次のような結論を出した。

2.1 SNA と GAAP

財政規律はSNAで設定されているが、予算書、歳出見積書及び資源会計決算書はGAAPに準拠して作成されているため、これらは財政規律を達成する財政統制の手段として有効性を失う場合があった。そこで、国家統計庁(ONS)はSNAにおいて防衛装備品については、取得時の全額費用化に替え、GAAPに合わせ資産化して耐用年数に亘り減価償却を行うことを検討しており、2014年に予定されている欧州経済計算の改訂時に見直すこととしている。また、公共部門の減価償却については、ONSが独自のモデルで算定したものに替え、財務省及び各府省がGAAPに準拠して算定したものを採用することを検討している。これにより、SNAとGAAPの差が徐々に縮小することが期待されている。

2.2 既定費

歳出見積書及び資源会計決算書(議会歳出決算書)は、既定費を計上していないことから、予算書の計数と大きな差があるため、議会が各府省の歳出額の全体像を把握することが困難になっていた。そこで、歳出見積書には従来通り議会の議決を必要とする議定費を計上するとともに、参考情報として既定費も含めることとした。これに伴い、既定費は資源会計決算書(議会歳出決算書)にも含まれることになる。これにより、議会は歳出見積書及び資源会計決算書(議会歳出決算書)で各府省の歳出額の全体像を把握することが可能となった。

2.3 執行NDPBの歳出額

歳出見積書及び資源会計決算書は、執行NDPBの歳出額を計上していないことから、予算書の計数と大きな差があるため、議会が各府省の歳出額の全体像を把握することが困難になっていた。そこで、歳出見積書にはNDPBその他のパブリック・ボディの歳出額を含めるとともに、資源会計決算書にも含めることとした。これにより、議会は歳出見積書及び資源会計決算書で各府省の歳出額の全体像を把握することが可能となった。

2.4 未配付引当金

歳出見積書及び資源会計決算書は、未配付引当金(DUP)を計上していないことから、予算書の計数と大きな差があるため、議会が各府省の歳出額の全体像を把握することが困難になっていた。そこで、歳出見積書には用途制限を課してDUPを含めるが、特定の政策等に配付されるまで現金の計上は行わないこととした。従って、各府省は当該年度中にDUPを特定の政策等に配付した場合には、補正予算により、DUPを所定の政策等に移し替えるとともに、所要の現金を計上することになる。また、DUPは資源会計決算書にも含めることとした。これにより、議会は歳出見積書及び資源会計決算書で各府省の歳出額の全体像を把握することが可能となった。

2.5 自己収入額

歳出見積書では、各府省の歳出額は純額で統制されているだけでなく、自己収入額も統制されていることから、一時的に不足した自己収入額を賄うため、行政サービスの水準を落としたり、他のプログラムの支出額を削減して流用したりせざるを得ない状況になっていた。そこで、歳出見積書では、予算書と同様に、各府省の歳出額は総額から自己収入額を控除した純額で計上することとした。そして、歳出見積書には参考情報として総額、自己収入額（業務収入と非業務収入）も含めることとした。各府省は自己収入額が歳出見積書の計上額を上回った場合には、当該超過額を他の支出に充てることができる。これにより、各府省は自己収入額が一時的に不足しても、行政サービスの水準を落としたり、他のプログラムの支出額を削減して流用することなく、ニーズに対応した行政サービスを提供することが可能となった。なお、税金については、議会は従来から毎年度、財政法（Finance Act）で権限を付与している。

2.6 RAB 固有の経費

予算書では、RAB 固有の経費が「Near Cash」及び「Non Cash」に計上され、このうち、「Non Cash」については使途が制限されているため、各府省への資産の効率的な使用への動機付けを削ぐ結果となっていた。そこで、予算書において、資源予算 DEL に設けられていた「Near Cash」及び「Non Cash」の区分を廃止し一括して計上するとともに、使途制限を設けないこととした。減価償却費及び減損額については引き続き資源予算 DEL に含め、負債性引当金、不良債権除却費、貨幣交換差損益及び評価損については資源予算 AME に分類換えした。また、資産の除売却損益については資本予算 DEL から資源予算 DEL に分類換えした。そして、資産の処分により減価償却費を減少させた場合、各府省は当該減少分を他の支出に充てることができることとした。これにより、各府省は資産の効率的な使用とともに、長期的な視点からの予算編成への動機付けを与えられることとなった。なお、資本コストについては、予算書、歳出見積書及び資源会計決算書から除外することとした。

2.7 統制科目

予算書と歳出見積書では、統制科目が異なっているため、各府省にとって予算執行上の制約が広範囲にわたっていた。そこで、歳出見積書の統制科目を予算書に合わせ、①資源予算 DEL、②資源予算 AME、③資本予算 DEL、④資本予算 AME、⑤府省一括現金純額で構成することとした。これに伴い、歳出見積書では、RfR が廃止され、資本予算が新たに承認の対象になった。これにより、歳出見積書では、自己収入額に関する統制科目が減少する一方で、歳出額に関する統制科目が増加したが、これらは相殺され、統制科目数は府省全体で 200 科目程度に止まり、量的には旧体制とほぼ同一水準になった。

2.8 財務報告

財務省及び各府省は、公的資金の財政統制に係る様々な財務報告を作成しているが、これらの財務報告は財政統制の手段に応じて別々に作成されているため、計上される計数の範囲が整合性に欠けていたり、内容に重複が生じていたりして、財務情報相互の関連性について理解することが困難になっていた。そこで、財務省及び各府省の財務報告を内容の整合性を図りつつ毎年度、3 回に集約して議会に提出することとした（図表 6 参照）。つまり、4 月又は 5 月に財務省の本見積書と公的資金支出統計分析、6 月に各府省の府省報告・決算書、1 月に財務省の補正見積書、暫定見積書及び歳出超過見積書を議会に提出する。これにより、各報告書の内容の重複が解消されるとともに、財務省及び各府省の作成負担が大幅に軽減され

ることとなった。特に、従来の府省報告書と資源会計決算書を統合した府省報告・決算書の作成により、議会は前年度の業績と決算を踏まえながら、当該府省の将来計画を概観することが可能となった。

図表6 財務報告の年間スケジュール（新体制）

公表月	名 称	作成者
4月又は5月	本見積書 (Main Estimates)	財務省
同上	公的資金支出統計分析 (Public Expenditure Statistical Analyses)	同上
6月	府省報告・決算書 (Departmental Reports and Accounts)	各府省
1月	補正見積書 (Supplementary Estimates)	財務省
同上	暫定見積書 (Vote on Account)	同上
同上	歳出超過見積書 (Statement of Excesses)	同上

(注) 会計年度は4月から翌3月

(出典) HM Treasury (2009) p.35, Table B.2

2.9 不整合額の解消

整合性プロジェクトにより、予算書、歳出見積書及び資源会計決算書において生じていた計数の範囲の不整合は、一部を除き解消されることとなった（図表7参照）。例えば、2008-09年度の中央政府の資源予算総額（計画ベース）は4,890億ポンドであったが、予算書と歳出見積書に計上される計数の範囲は完全に一致した。一方、資源会計決算書（業務コスト計算書）に計上されるものの、予算書及び歳出見積書に計上されない額は220億ポンドになった（図表8参照）。この差異の主なもの、民間部門、地方政府及び公的企業への資本的補助金で、これらは予算書及び歳出見積書では資本予算に計上されるが、資源会計決算書（業務コスト計算書）では資源予算に計上される。

図表7 財政統制の整合性（新体制）

項目	統制手段	予算書	歳出見積書	資源会計決算書	
				議会歳出決算書	業務コスト計算書
既定費		計上	計上（参考情報）	計上	計上
執行NDPBの歳出額		計上	計上	計上	計上
未配付引当金 (DUP)		計上（使途制限）	計上（使途制限）	計上	計上
自己収入額		計上（参考情報）	計上（参考情報）	計上	計上
RAB固有の経費		計上	計上	計上	計上
統制科目		資源予算・資本予算 DEL・AME	資源予算・資本予算 DEL・AME	資源予算・資本予算 DEL・AME	管理業務・プログラム

(出典) HM Treasury (2009) より作成

図表 8 2008-09 年度資源予算総額の不整合額（新体制）

（単位：億ポンド）

		未計上		
		予算書	歳出見積書	資源会計決算書
計 上	予算書		0	0
	歳出見積書	0		0
	資源会計決算書	220	220	

（注）資源会計決算書は業務コスト計算書

（出典）HM Treasury (2010a) p.10, Table 5

2.10 立法化

2010年4月に2010年憲法改革・統治法（Constitutional Reform and Governance Act 2010）が施行され、NDPB その他のパブリック・ボディの歳出額は歳出見積書及び資源会計決算書に含めることとされた¹²⁾。また、2010年7月に整合性プロジェクトによる財政制度の見直しを承認する決議が下院で可決された。これにより、整合性プロジェクトの成果は、2011-12年度本見積書及び2011-12年度府省報告・決算書の作成から反映されることとなった。

IV おわりに

イギリスでは、緊要の課題である財政再建を図るため、新たな財政規律を定めるとともに、予算書、歳出見積書及び資源会計決算書に計上される計数の範囲の整合性を図るなど、財政制度の見直しを行った。これにより、計画、議会承認及び決算の各段階で作成される財務情報の追跡と比較が容易になり、効果的な財政統制を行うことが可能となった。財政規律はSNAで設定され、それを達成する手段である財政統制ではIFRSが用いられているという限界はあるものの、財政規律の設定と財政統制では共に発生主義財務情報が活用されている。これは、財政の持続可能性だけではなく、世代間負担の公平性を確保するためには、現金主義財務情報より発生主義財務情報の方が優れていると認識されているからである。

一方、我が国でも、財政再建は緊要の課題になっており、財政運営戦略（2010年6月閣議決定）では「国・地方の基礎的財政収支（プライマリー・バランス）について、遅くとも2015年度までにその赤字の対GDP比を2010年度の水準から半減し、遅くとも2020年度までに黒字化すること」などを財政健全化目標として掲げている。この財政健全化目標で用いられている基礎的財政収支は、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は提供できるが、世代間負担の公平性に関する財務情報は提供できない。つまり、基礎的財政収支が黒字化したとしても、世代間負担の公平性が確保されるとは限らないのである。発生主義会計は財政の持続可能性だけではなく、世代間負担の公平性に関する財務情報を提供することが可能であるため、財政規律を設定したり、財政統制を行う上で現金主義会計より優れている。我が国でも、発生主義財務情報の活用方法を検討する上で、イギリスの事例は参考になると考えられる。

¹²⁾ 2010年憲法改革・統治法第43条。

参考文献

HM Treasury (2008) *Alignment (Clear Line of Sight) Project, Memorandum submitted by HM Treasury*

HM Treasury (2009) *Alignment (Clear Line of Sight) Project*

HM Treasury (2010a) *Alignment (Clear Line Of Sight) Project, Memorandum by HM Treasury To The Liaison Committee Of The House Of Commons*

HM Treasury (2010b) *Public Expenditure, Statistical Analyses 2010*

HM Treasury (2010c) *Spending Review 2010*

HM Treasury (2010d) *The Spending Review framework*

HM Treasury (2011a) *Budget 2011*

HM Treasury (2011b) *Charter for Budget Responsibility*

HM Treasury (2011c) *Public Expenditure, Statistical Analyses 2011*

松浦茂 (2008) 「イギリス及びフランスの予算・決算制度」『レファレンス』平成20年5月号