

政府会計におけるミクロとマクロの連携
—イギリス政府における取り組み—

—Micro-Macro Link for Governmental Accounting in U.K.—

特別研究官 大森 明（横浜国立大学経営学部准教授）

平成 24 年 3 月
調 査 課

はじめに

政府の財政に対する関心がこれほど高まったことはあったであろうか。会計はあらゆる組織において営まれている社会的行為であり、企業会計が最も一般的とはいえ、政府などの公的部門の実体においても当然に行われている。会計は、意思決定有用性の確保とアカウンタビリティの履行という 2 つの大きな機能を有しているが、政府会計の領域においてこの 2 つの機能は十分に果たされてきたであろうか。例えば、日本の債務残高は 2010 年 12 月末日現在で 1,000 兆円を超え、史上最高となっている。本来会計情報は、このような状況に至る前に政府の意思決定の中に反映されていくべきものではないだろうか。今回行ったインタビューにおいても、ギリシャ問題は、公会計（後述するミクロの政府会計）がより適切な情報（発生主義に基づく情報）を提供できていれば少なくとも問題が深刻化する以前に対処できたのではないかとする見解が示されることが少なくなかった。

政府の会計は、国民勘定というマクロの政府会計による情報と政府という会計実体を対象とするミクロの政府会計による情報の双方から成り、財政指標については日本を含め、前者に基づくのが一般的である。同じ経済実体による経済活動を対象にしながらも、異なる会計情報が生み出されるのは、果たして正しいのか。本報告ではこのような問題意識を持って調査に臨んだ結論が示されている。

日本では、マクロの政府会計とミクロの政府会計は全く別々に展開されており、両者の連携というのは全く考慮されていないといっても過言ではない。一方、イギリスでは、マクロ政府会計の一つである国民勘定による情報に基づいて国家の財政運営を行っているが、他方で、組織の効率性を追求するための資源会計・予算制度が展開してきた。さらに、2011 年に新たに公表された政府全体決算書（WGA）は、資源決算書の集合体であり、対象とする領域は国民勘定における一般政府部門に公企業部門を加えたもの（公的部門）に等しい。すなわち、WGA の作成は、自らミクロとマクロの整合性に関する論点を提供し、国の財政運営に資する情報の提供という見地から両者の調整を促す装置としてみなすことができる。また、国民勘定における財政指標との連携が志向される予算と、実体の効率的なサービスの提供にかかわる情報提供が志向される資源決算書において乖離がみられたことから、これらの連携プロジェクトが行われたこともイギリスの特徴である。

本報告書では、こうした政府会計（予算を含む）を巡るミクロとマクロの接合問題について、イギリスの財務省（HM Treasury）を中心に展開された連携プロジェクトと WGA に焦点を当て、イギリスにおける政府会計の展開を調査することにした。イギリスにおける政府会計にかかわる機関としては、財政政策の立案を行うとともに資源決算書や WGA に責任を負う財務省、中央政府機関の検査に責任を負う会計検査院（NAO）、国民勘定の作成に責任を負う独立機関である国家統計局（ONS）、政府会計領域に広く人材を提供するとともに政府会計にかかわる指針等を作成している勅許財政・会計協会（CIPFA）および地方自治体の会計と監査を監督しているコミュニティ・地方自治体省（DCLG）がある。本調査報告書は、筆者が会計検査院調査課上村亮副長とともに、これら機関を対象として 2011 年 10 月 17 日～21 日にかけて実施したインタビュー調査の結果をまとめたものである。

最後に、本報告書における見解は筆者個人に属するものであり、会計検査院の公式見解ではないことを付記しておきたい。本調査の実施にあたっては、上記の諸機関をはじめとする国内外の様々な関係機関の方々の協力を得た。この場を借りて関係者各位に御礼申し上げる次第である。また、今回の調査に際してさまざまな支援と協力を賜った会計検査院とその職員の方々に対しても御礼申し上げたい。

目次

調査の目的・趣旨	- 1 -
1. イギリスの予算・決算制度におけるミクロ会計とマクロ会計の収斂	- 4 -
1.1. イギリスの予算・決算制度	- 4 -
1.1.1. 「財政安定化規律」と予算制度	- 4 -
1.1.2. 予算 (Budgets) と議決用歳出見積 (Supply Estimates)	- 8 -
1.1.3. 決算書 (Accounts)	- 15 -
1.2. イギリス財務省による連携プロジェクト	- 20 -
1.2.1. 連携プロジェクトの必要性	- 20 -
1.2.2. 連携プロジェクト開始前の状況	- 21 -
1.2.3. 連携に際しての基本原則	- 24 -
1.2.4. 予算 (Budgets) における修正	- 24 -
1.2.5. 議決用歳出見積 (Supply Estimates) における修正	- 27 -
1.2.6. 資源決算書 (Resource Accounts) における修正	- 28 -
1.3. 連携プロジェクトの完了と政府会計におけるミクロ・マクロリンク	- 29 -
2. イギリスにおける政府全体決算書の取り組み	- 34 -
2.1. 政府全体決算書の構想の萌芽と展開	- 34 -
2.2. 政府全体決算書の作成	- 35 -
2.2.1. 政府全体決算書の作成目的	- 35 -
2.2.2. 政府全体決算書の連結範囲	- 36 -
2.2.3. 政府全体決算書の構成	- 38 -
2.2.4. 政府全体決算書の作成にあたっての考え方	- 42 -
2.3. 政府全体決算書の財政政策への活用	- 43 -
3. 政府全体決算書と会計検査院の役割	- 47 -
3.1. 政府全体決算書作成プロセスにおける会計検査院の対応	- 47 -
3.2. 政府全体決算書に対する会計検査院による監査	- 48 -
3.2.1. 監査報告書の概略	- 48 -
3.2.2. 会計検査院による限定意見の根拠の内容	- 49 -
3.2.3. 政府全体決算書に対する会計検査院の見解	- 52 -
3.2.4. 政府全体決算書に対する会計検査院の役割	- 56 -
4. 政府全体決算書とミクロ会計とマクロ会計の収斂	- 57 -
4.1. 政府全体決算書の情報と国民勘定ベースの情報の相違と収斂	- 57 -
4.2. 政府全体決算書の課題	- 67 -
4.2.1. 政府全体決算書の作成上の課題	- 67 -
4.2.2. 政府全体決算書情報の利用上の課題	- 71 -

4.2.3 政府全体決算書の監査上の課題	- 72 -
まとめ	- 74 -
【参考文献】	- 79 -
【付録・調査日程】	- 82 -

略 語 一 覧

AinA	Appropriations in Aid
AME	Annually Managed Expenditure
CIPFA	The Chartered Institute of Public Finance and Accountancy
DCLG	Department for Communities and Local Governments
DEL	Departmental Expenditure Limit
ESA	European System of Accounts
FRAB	Financial Reporting Advisory Board
FRC	Financial Reporting Council
FReM	Financial Reporting Mannual
GAAP	Generally Accepted Accounting Principles/ Practices
HMRC	Her Majesty's Revenue & Customs
IAS	International Accounting Standards
IFRS	International Financial Reporting Standards
LBG	Lloyds Banking Group
NAO	National Audit Office
NCR	Net Cash Requirement
NDPB	Non-departmental public bodies
NHS	National Health Service
NR-AM	Northern Rock (Asset Management)
NR 社	Network Rail
OBR	Office for Budget Responsibility
ONS	Office for National Statistics
PFI	Private Finance Initiatives
PIM	Perpetual Inverntory Method
PPP	Public/Private Partnership
PSND	Public Sector Net Debt
RAB	Resource Accounting and Budgeting
RBS	Royal Bank of Scotland
RfR	Request for Resource
SNA	System of National Accounts
SOCB	Surplus on Current Budget
SR	Spending Review
TME	Total Managed Expenditure
VFM	Value for Money
WGA	Whole of Government Accounts

調査の目的・趣旨

政府の活動の結果は、財務諸表に代表される決算書を通じて明らかにされる。その決算書は、一般に公正妥当と認められた会計基準（Generally Accepted Accounting Principles; GAAP）に従って作成される。この領域は一般に公会計や（狭義の）政府会計と呼ばれる。他方、政府の活動の結果は、別の形で表現される。それは、一国経済全体を会計実体として捉えるマクロ会計（国民会計、国民経済計算）により作成される一般政府部門（General Government Sector）または公的部門（Public Sector）の国民勘定（national accounts）である。双方の政府会計とも、政府の活動を認識・測定した結果が勘定ないし計算書という形で公表されているのである。ここでは双方の政府会計について、公会計領域をミクロ政府会計、マクロ会計領域をマクロ政府会計と呼ぶ。

さて、2008年9月にアメリカで起こったリーマン・ショック、そして近年のギリシャの財政問題に端を発する欧州債務危機により、各国の財政がかつてないほど注目されている。日本でも、政府および多くの自治体は経常的に財政赤字を計上し、債務残高は多額に上っている。会計は、意思決定者に有用な情報を提供するとともに、プリンシパル（情報利用者）に対するアカウンタビリティを果たすために行われる社会的行為でもある。そこで浮上するのが、国の財政問題が深刻化する中において、ミクロとマクロの政府会計は、この2つの機能をしっかりと果たしてきたのであろうかという疑問である。日本をはじめ、本報告書で取り上げるイギリスにおいても、財政規律を監視していくための財政指標としては、マクロ政府会計すなわち国民勘定における情報（基礎的財政収支、財政赤字および債務残高等）が利用されてきた。一方、個別の政府実体においては歳入が減少していく中であって歳出を削減していくとともに効率的な行政運営が追求されているところでもある。日本における「公会計改革」もイギリスにおける資源会計・予算（Resource Accounting and Budgeting; RAB）の導入とともにその焦点は、効率的な行政運営に資する会計情報の提供と、住民が監視できるためのアカウンタビリティ情報の提供という2つの側面が追求されてきた。

会計の根底には「目的の異なるものには異なる会計を」という考え方がある。この点から考えると、昨今の発生主義に基づくミクロ政府会計の進展は、主として行政運営の効率性の追求という目的に資するものとして捉えられる。一方、マクロ政府会計は、公的部門の財政政策の立案・評価という目的に資するものとして捉えられる。しかし、今日の財政問題は、後者のマクロ政府会計情報が有効に機能していなかったのではないかと疑念を抱かせる。もちろん政治的プロセスの介入によって財政規律が緩められる等の出来事が日本や欧州において頻発していたのも事実であるが、ここで政府会計情報がより財政規律の確保に有用な情報を提供するためにはどうすべきかという点が考えられる必要がある。

今回調査対象としたイギリスでは、マクロ政府会計からもたらされる従来の情報

に加えて、政府全体決算書（Whole of Government Accounts; WGA）の作成を通じて、財政政策の立案・評価に資する新たな会計情報の作成に取り組んでいる。イギリスの WGA は、先行的に導入しているオーストラリアやニュージーランド等の WGA に比べ、その連結範囲が基本的にすべての公的部門実体に及ぶという点で壮大なものである。WGA は「すべての公的部門実体の決算書の連結」であり「公的部門実体の連結決算書の連結」でもあるため、公的部門全体の財政状態と財務業績ならびにキャッシュ・フローの状況を明らかにすると期待されている。すなわち WGA は、ミクロ政府会計ベースのマクロ政府会計情報ということができるのである。このことを財政という視点から捉えると、WGA は従来の国民勘定における情報と測定対象が重複することになる。そのため、イギリスでは、財政指標が生み出される国民勘定というマクロ政府会計と、WGA に代表されるミクロ政府会計の間での積極的な議論が展開されてきた。本報告書では、特に WGA の展開を中心に据え、そこからマクロ政府会計との連携がどのように図られてきているかということをイギリス政府の取り組みにみようとするものである。

また、WGA とは別途、イギリスでは RAB の導入によって、複数年度予算と議会に諮られる単年度予算（議決用歳出見積）および資源決算書（いわゆる財務諸表）という 3 種類の異なる財政関係書類が作成されている。複数年度予算の枠組みにおいては、国民勘定から得られる財政指標との関連付けが意識されているため、ミクロ政府会計ベースの予算ではあるものの、国民勘定との整合性の確保や調整が必要とされる。上記の 3 つの計算書類の作成は、3 つのシステム間の不整合を招き、結果として異なる財政数値を産出して情報利用者に混乱を招いていた。そのため、財務省では、これらの 3 つのシステムを連携させるプロジェクト（Alignment (Clear Line of Sight) Project）に着手し、これらの連携を図ってきた。当該連携プロジェクトにおいては、常に複数年度予算の枠組みが意識している国民勘定のシステムとの関係性も考慮に入れて進められたことから、WGA とは別の取り組みの中でミクロ政府会計とマクロ政府会計の連携が考えられてきた。

WGA と連携プロジェクトという財務省の大きな 2 つのプロジェクトには、ミクロ政府会計の作成・公表に責任を負う財務省、国民勘定の作成・公表に責任を負う国家統計局（Office for National Statistics; ONS）、会計情報の信頼性の担保に責任を負う会計検査院¹（National Accounting Office; NAO）をはじめとする諸機関がかかわってきた。

以上のような特徴を有するイギリスにおけるミクロとマクロの政府会計の動向を調査することは、予算、国民勘定および公会計とあまり関連づけられることなく展

¹ 2011 年予算責任・会計検査院法によれば、会計検査院（NAO）は、NAO を最高責任者とし、残り 8 名を内外の人々から構成される 9 名のメンバーで構成されるように組織変更されている。また、NAO は NAO の求めに応じて職員を雇い入れることができることなどに責任を負っている。厳密には会計検査院長と NAO は区別すべきであるが、本報告書では、便宜上、NAO と記す。ただし、法律上の文言の説明等については、この限りではない。

開する日本の財政・会計システムを再考する上で一定の知見を提供するのではないかとと思われる。

本報告書では、第1節においてイギリスにおける財政制度、すなわち予算と決算の制度について概観するが、まず、ブレア労働党政権が1990年代後半から最近まで行なってきた財政にかかわる取り組みを中心に論じ、2010年のキャメロン政権誕生以降の改革についても併せて取り上げる。その後、予算、議決用歳出見積および決算書という3つの財政システムを連携させる財務省のプロジェクトの詳細を検討する。

第2節以降は、WGAにかかわる取り組みに焦点を当てる。第2節では、WGAが登場してきた背景を論じ、イギリスが採用しているWGAの基本的な考え方と2011年11月に初めて公表された検査済（audited）のWGAを中心にその内容を明らかにする。第3節はWGAのNAOによる監査意見（audit opinion）に着目する。具体的には、WGAに添付されている監査報告書（Certificate and Report of the Comptroller and Auditor General）に記述された内容を精査し、NAOのWGAに対するスタンスを明らかにしたいと考えている。第4節では、特にミクロ政府会計とマクロ政府会計の相違点と連携に焦点をあて、WGA作成を通じて明らかにされた両会計システムの関係について取り上げる。そして最後にイギリスにおけるミクロ政府会計とマクロ政府会計の今後の連携の展望を述べて結ぶことにする。

1. イギリスの予算・決算制度におけるミクロ会計とマクロ会計の収斂

1.1. イギリスの予算・決算制度

1.1.1. 「財政安定化規律」と予算制度

イギリスにおける予算・決算制度は、1980年代～90年代にかけての保守党サッチャー政権およびメージャー政権において変革を遂げてきたが、劇的な変化は、1997年の労働党ブレア政権の誕生以降といえる。当時のブレア首相は、財政規律を強固にするために「1998年財政法」(Finance Act 1998)を制定し、その第155条において「財政安定化規律」(Code for Fiscal Stability 1998)(以下、「規律」)の制定を要求している。具体的な内容は財政法ではなく「規律」において規定されており、これが財政運営の枠組みとして機能してきた。この「規律」は、「財政政策の形成と実行を指導する諸原理を特定化し、政府に課せられた報告要求を強化することによって、財政政策の実行を改善すること」(「規律」パラグラフ1)を目的として制定されている。イギリスの予算・決算制度において「規律」が重要な役割を果たしてきたことから、政府に求められる財政運営の概略について、「規律」に即して概観する。

財政安定化規律では、まず、財政原則(fiscal principles)として、財政の透明性、安定性、責任、公正性および効率性が掲げられている。それらの内容は以下の通りである。

- 透明性：政府は、財政政策の実行と財政の状態を公衆が精査できるだけの十分な情報を提供しなければならない、特定の状況を除いて情報を隠してはならない。
- 安定性：実行可能な限り、政府は、予測可能でかつ、高度に安定した水準の成長と雇用という中心的な経済目的と一貫したやり方で、財政政策を運営しなければならない。
- 責任(持続可能性)：政府は、長期的に財政状態が持続可能であることを確実にするという観点で、慎重に財政政策を運営し、公的資産、負債および財政リスクを管理しなければならない。
- 公正性：政府は、実行可能な限り、将来世代への財政的影響を現在世代への影響とともに考慮して財政政策の運営を追求しなければならない。
- 効率性：政府は、支出に見合う価値(value for money; VFM)がもたらされるように、公的資産が最大限利用されるように、そして、余分な資産が処分されるようなやり方で資源が使用されるのを確実なものとしなければならない。また、租税政策を形成する際には、経済的効率性と遵守コストを考慮しなければならない。

「規律」では、政府が採用する会計実務として、全公的部門を対象とした財務諸表の作成が求められているとともに、イギリスにおけるGAAP、すなわち、発生主義に基づくRABに従うことが要求されている。ここで「全公的部門を対象とした

財務諸表」は、WGA を指すが、詳しくは次節で取り上げる。

「財政法」において毎年作成が求められている予算関係の文書である、プレ予算報告書 (Pre-Budget Report)、財務諸表・予算報告書 (Financial Statements and Budget Report)、経済・財政戦略報告書 (Economic and Fiscal Strategy Report) および債務管理報告書 (Debt Management Report) の内容が、「規律」において示されている。さらに、「規律」では、経済・財政予測 (Economic and Fiscal Projections) の公表も求めている。これらの文書は、財政の透明性とアカウンタビリティの履行に重要な役割を有している。これら文書の内容は以下の通りである。

- プレ予算報告書：
 - 作成・公表時期：正式な予算の 3 か月前に公表する。
 - 来年度予算案で考慮されている財政政策の変更に対する提案が含まれるほか、経済・財政予測、主要な財政指標に対する景気循環の影響分析も含まれる。
- 財務諸表・予算報告
 - 作成・公表時期：予算案の提出の際に公表。
 - 内容：少なくとも以下が含まれること
 - ◇ 経済・財政予測
 - ◇ 予算案に取り入れられた重要な財政政策指標の説明
 - ◇ 必要に応じて、これらの財政政策指標が、財政をどのように保全するかということに対する説明等。
- 経済・財政戦略報告書
 - 作成・公表時期：予算案の提出の際に公表。
 - 内容：
 - ◇ 政府の長期的な経済・財政戦略を示す（主要な財政指標の長期目標を含む）。
 - ◇ 「財務諸表・予算報告」に含まれる最近のアウトカムと、短期的な経済・財政的概観を評価。
 - ◇ 短期的概観と長期戦略が成長・安定協定の観点から政府の欧州でのコミットメントと一貫しているかどうかを評価。
 - ◇ 世代間の影響と財政の持続可能性に光をあてるために、慎重な前提に基づいて、10 年以上の将来期間にわたる主要な財政指標の概観の例示的予測。
 - ◇ 景気循環の調整の見積もりを考慮した主要な財政指標の景気変動による影響の分析を明らかにする。
- 債務管理報告書
 - 作成時期：毎年
 - 内容：

- ✧ 公衆が政府の債務管理政策を精査できるよう、政府の借入と政府債務のコストの構造を示す。
- ✧ 過去の財政赤字を補うために使われた債務ポートフォリオ全体が含まれる。

● 経済・財政予測

➤ 内容：

- ✧ 世界の経済成長に関連する予測を含め、あらゆる予測の基礎となる主要な前提、見通し（forecasts）および計算法（conventions）。
 - ✧ 予測（projections）には、GDP とその構成要素、小売価格および国際収支の現在の状況。
 - ✧ RAB に基づく、政府の毎年の予測経常収益と経常支出を反映した運営計算書（operating statement）。
 - ✧ キャッシュ・フロー計算書。各会計期間の予測キャッシュ・フローを反映。
 - ✧ 公共資産の売却による大まかな収入の計算書。
 - ✧ 政府の予測財務業績を公正に反映するのに必要とされるその他の計算書。
 - ✧ 経済・財政状態を取りまくリスクの分析。
- この予測に含まれる財務諸表は、経常支出と経常収入、財政収支、公的部門借入要求額（Public Sector Borrowing Requirement; PSBR）、一般政府財政赤字、一般政府総債務、公的部門純債務（Public Sector Net Debt; PSND）および正味資産尺度といった財政指標の予測が含まれるべき。

「規律」においてもっとも重視されているのが財政ルール（fiscal rules）の設定である。そこでは、「財政ルール」として、いわゆる黄金律（Golden rule）と持続可能性ルール（Sustainability rule）の2つが定められている。黄金律は、「景気循環を通じて、政府は投資目的にのみ借入れを行ない、経常支出の資金調達のために借入れない」というものである。具体的には、経済循環を通じて測定される場合、経常予算余剰²（surplus on the current budget; SOCB）がゼロ以上になることを意味し、財政赤字を防止するためのものと解されている。

また、持続可能性ルールは、「国民所得に占める公的債務の割合が、景気循環を通じて安定的で慎重な水準に保つ」ことを指す。具体的には、PSND を名目 GDP の 40% 以下にするというものである。この PSND とは、公的部門の総負債（gross debt）から流動金融資産（liquid financial assets）を控除することで求められる³。

² これは、「経常受取額－経常支出額－減価償却費」を意味する。

³ また、総負債は、公的部門の連結総債務であり、一般政府（中央政府と地方政府）および公企業が発行しているすべての負債からイングランド銀行を含めた政府団体と公企業による負債を差し引いた名目額を指す。また、流動金融資産は、すぐに売却可能な資産を指す（OBR, 2011, p. 26）。

2010年に労働党政権から保守党・自由民主党の連立政権へと政権交代し、キャメロン政権が誕生した。同政権は、2008年のリーマン・ショックやギリシャの財政危機に端を発するイギリスの財政状況の悪化を踏まえ、「財政法」の財政規律に該当する条項等を改正する新たな「2011年予算責任・会計検査法」(Budget Responsibility and National Audit Act 2011)を制定した。同法において「規律」に代わる新たな財政規律として2011年4月に「予算責任憲章」(Charter for Budget Responsibility)(以下、「憲章」)が制定されている。

「憲章」は、政府の財政政策のフレームワークをより透明にさせることと、長期にわたって持続可能な財政を管理することを目的として設定されている。予算責任・会計検査法では、財務省(HM Treasury)から予算編成機能の一部を切り離して予算責任局(Office for Budget Responsibility; OBR)の設置が規定されている。OBRの任務としては、以下のようなものが掲げられている。

財政持続可能性に関する検証と報告

- 財政・経済予測、および、財政目的(財政政策に関連する財務省が設定する諸目的; Fiscal mandate)が達成されているかどうかの評価を毎年作成。
- 過去に作成された財政・経済予測の正確性の検証と、財政の持続可能性の分析を毎年作成。

なお、同法では財務省が、年次予算文書(Annual Budget documents)として、財務諸表・予算報告書を毎年作成すべきことを規定している。

「憲章」は、政府の財政政策フレームワークとOBRの役割の規定という2つの大きな柱を有している。まず財政政策フレームワークに関しては、財政政策と債務管理に大別される。財政政策に関しては、「規律」の黄金律と持続可能性ルールに代わり、以下の目的と責務が設定された。

<財政政策における財務省の目的>

- ・ 「経済における信頼を得られる持続可能な財政を確保し、世代間公正性を促進し、そして、広範な政府の政策の有効性を確保すること。」
- ・ 「景気変動を安定化させる際の通貨政策の有効性を支援し改善すること。」

<財政政策に対する財務諸表の責務>

- ・ 「5年間の予測期間のローリング終了までに景気循環調整された財政収支(current balance)(均衡; 引用者補遺)を達成するという前向きな目標」
- ・ 上記の責務は、以下によって捕捉される。
- ・ 「財政が持続可能な道を辿るのを確実にできるような、2015-16年の特定時点における、PSNDの対GDP比に占めるの目標」

財政政策の運営としては、上述の財務諸表・予算報告書の作成を求め、「規律」で

要求されていたよりも包括的なものとなっている。すなわち、当該報告書は、政府の経済・財政政策を表明することが目的であり、具体的には、過年度の予算において政府が採用した財政政策の影響の説明と費用計算、および、これらの財政施策の財政的影響の費用計算に用いられた方法も説明される。さらに、これらの政策が、どのように、上記の財政政策目的および責務、ならびに、欧州連合での誓約である成長・安定協定と一貫した財政状態の途を辿るかということに関して適宜説明される。その上、後述する債務管理報告書もこの報告書の中に含まれる。

「憲章」では別途、債務管理に関しても目的が設定され、その運用が記されている。債務管理目的としては、債務管理政策が通貨政策の目的と一貫することを確実にする一方、リスクを考慮した上で、政府の資金調達ニーズに合致する費用を長期的に最小化することと規定されている。この債務管理政策の運用は、債務管理報告書を通じて行なわれるが、当該報告書には、毎年度の債務による資金調達計画の全体的規模や、国民貯蓄と投資を通じた純資金調達の予測などが含まれる。

他方、「憲章」では、予算責任・会計検査法で規定される OBR の任務である財政持続可能性の検証と報告のための経済予測と財政予測に関する詳細が決められている。

1.1.2. 予算 (Budgets) と議決用歳出見積 (Supply Estimates)

イギリスでは前項で既述したような方法で財政規律の強化を図ってきているが、次に具体的な予算がどのようなになっているかを概観する。

(1) 予算⁴

イギリスでは、一般的な意味での「予算」は、議会での議決を必要としない予算（または複数年度予算；Budgets）と議決が必要な予算案である議決用歳出見積（Supply Estimates）から成る。予算は、支出見直し（Spending Review; SR）と呼ばれる複数年度予算の枠組みの中で位置づけられており、財務省の責任の下で編成される。そして、予算は主に財政ルール達成により律せられており、議会の議決を経ることはない。この予算の目的は、「規律」における財政ルールを守り財政状態を保全すること、および、各府省に対して VFM の観点から施策の優先順位づけをすること、の2つに求められる。財政ルールを守ることが予算の大きな目的の一つであることから、財政ルールのためのさまざまな指標を生み出す国民勘定と整合することが求められる。2003 年度にイギリスの公的部門に対して発生主義に基づく RAB が導入されたが、これは上記の目的を遂行する一環として位置づけられている。現金主義予算では、支出のタイミングを翌会計年度に遅らせる等によって、現金収支の均衡が図られる等の恣意的な操作が行われる余地が生まれていたが、RAB の導入により、このような操作が排除できるようになっている。

予算は、資源予算（resource budget）と資本予算（capital budget）の2つから構成

⁴ 本項の記述に当たっては、HM Treasury(2008), (2011b), (2011g)および CIPFA(2006)を参照した。

され、資源予算は、「資産の所有にかかわる経常的なコストである経常支出」に対する予算であり、また、資本予算は、新規投資や純政策向け借入といったストックに対する予算である。資源予算は、SOCB に影響を及ぼす経常支出を財務省が統制するためのものであるのに対し、資本予算は、純投資の増加に起因する純借入の増加による債務水準の増加を統制するためのものと位置づけられる。詳細は表 1 に示したとおりであり、資源予算も資本予算もともに、府省別歳出限度額（Departmental Expenditure Limit; DEL）と年度管理歳出額（Annually Managed Expenditure; AME）の 2 つから構成される。

DEL は、SR で規定される 3 ヶ年⁵の支出上限に対して配分されるもので、各府省が管理可能な支出であり、この限度額を超過しないように予算設定される。具体的には、職員の人件費、減価償却費や引当金などのすべての管理費と施策への支出で構成され、歳出総額（Total Managed Expenditure; TME）の半分以上を占めている。

AME は、需要主導で、金額が変動し、そして、金額の大きいものが該当する。具体的には、年金給付、失業給付および国債の支払利息など、政府が直接管理することが困難な予算を指す。各府省は AME を監視し、AME の支出が当初予算を上回りそうな場合にはただちに財務省に連絡される。DEL と AME はともに、VFM の最適化を求められており、府省は、効率性の追求と支出の優先順位づけを行なうように求められる。

上記の DEL と AME を合計すると TME が得られる。つまり AME は歳出総額 (TME) から DEL を除いた部分が該当し、これはさらに、府省別 AME (departmental AME) とその他の AME (other AME) に分けられる。府省別 AME は、府省別予算に含まれるが DEL の範囲外にあるものであり、社会保障給付、個人に対する税額控除、奨学金、BBC (British Broadcasting Corporation; イギリス放送協会) 国内放送サービス、公的年金負債の純額および国家宝くじ事業の売上により賄われる支出が含まれる。

また、その他の AME は、公的部門支出 (Public Spending) において DEL でも府省別 AME でもないものが該当する。具体的には、EU との純移転、地域が独自に資金調達する支出、公企業独自で資金調達する資本的支出、中央政府債務の利息および会計調整 (accounting adjustment⁶) が含まれる。TME 自体は、政府の全体的な公的支出を報告するための主要な指標であり、国民勘定から得られる数値である。したがって、上記の $TME = DEL + \text{府省別 AME} + \text{その他の AME}$ という関係は、 $TME = \text{公的部門経常支出} + \text{純投資} + \text{減価償却費}$ という関係に等しくなる。

なお現金 (cash) については予算の枠組みを通じて直接統制されることはなく、議決用歳出見積のプロセスを通じて純現金要求額⁷ (Net Cash Requirement; NCR) と

⁵ 2010 年の新たな歳出見直しでは、期間は 2010 年度を含めた 5 年間の計画となっており、社会保障、税額控除および公的年金に対する AME もその対象となっている。HM Treasury (2010a), (2010b) 参照。

⁶ 毎年の公的支出調査において役立てるために予算と国民勘定との差を調整するために行われる手続きである。

⁷ 純現金要求額とは、議会によって議決される限度額であり、議決用歳出見積における支出においてある府省に対する統合国庫から拠出されうる最大限度の金額を反映したものである。マイナスの純現金要求額が

いう形で統制される。

表 1 イギリス中央政府の予算の内容（2011-12 年）

中央政府予算 の範囲	資源予算	資本予算
府省による民間部門との独自の取引	・ 管理コスト、給料、発生した年金負債と年金給付または現在の年金費用、個人に対する補助金、民間企業に対する補助金等を含む発生主義での支出 ・ 引当金の設定、価値変動および取崩（資本的支出に関連する引当金を除く引当金の取り崩しによる支出の相殺） ・ 府省の資産に対する減価償却費と減損損失 ・ (マイナス) 例えばサービスの販売等のマイナスの DEL/AME として扱われる収入 (注) 再評価剰余金に課される再評価は除く。	・ 新たな固定資産に対する発生主義での支出。ファイナンスリースおよび実質的な借入取引（例えば、オンバランス PFI 取引）を含む。 ・ (マイナス) 固定資産の売却の純簿価 ・ 民間部門に対する純政策貸付 ・ 民間部門に対する資本交付金
NDPB（非府省外郭団体）と民間部門との取引	・ 府省と同じ (注) NDPB に対する府省の交付金は予算から除かれる。	・ 府省と同じ
国民保健サービス	・ 府省と同じ	・ 府省と同じ
地方自治体の支援	・ 地方自治体への経常交付金	・ 地方自治体への資本交付金 ・ 支援的資本的支出（収入）
公企業	・ 公企業に対する補助金 ・ (マイナス) 公企業から受け取る利息・配当金	・ 公企業に支払われる投資補助金 ・ 公企業に対する純貸出（議決対象貸出・国民融資基金貸出） ・ 公企業の市場・海外からの借入（オンバランス PFI を含む） ・ (マイナス) 公企業からの資本引き出し

（出所：HM Treasury, 2011g, p. 21、Table 1.A.）

(2) 議決用歳出見積（Supply Estimates）⁸

予算が SR に即して 3 カ年（2010 年からは 5 カ年）の複数年度予算であるのに対し、議決用歳出見積は、議会での議決を要する単年度予算である。基本的には上記の複数年度予算で設定される DEL と AME の単年度への適用といえる。議決用歳出見積は、当該年度の政府活動に必要な資源額を議会に求める詳細が記述されているだけでなく、その活動にかかわって生ずる支払に要求される現金についても記述される。

ある場合、当該府省は少なくとも当該マイナス額だけの余剰を出さなければならない。以上、HM Treasury (2011c)p. 115 参照。

⁸ 本項の記述に際しては、HM Treasury (2011b), (2011c)および CIPFA(2006)を参照した。

まず連携プロジェクト以前の議決用歳出見積に関して、CIPFA(2006, pp. 33-38)に即して概観する。議決用歳出見積は、当該年度の政府活動の提供に必要な資源だけでなく、見積受取額を控除した後の支払額に見合う現金必要額についても詳細を示す。ここでのキーワードは、「資源要求額」(Request for Resource; RfR)、「支出充当金」(Appropriations in Aid; AinA) および「純現金要求額」(NCR) である。RfR は、府省によるある特定の活動に必要な資源を識別したものであり、例えば財務省の2010-11年の議決用歳出見積におけるRfRは3つ識別されている(Command of Her Majesty, 2010) ⁹。また各RfRについて、当該府省がRfRの総支出のために充当するであろう収入の種類や金額に歳出見積は制限を設けており、この制限をAinAという。さらにNCRは、「議決用歳出見積において設定された府省の純支出を賄うために統合国庫基金(Consolidated Fund)から引き出されるべき現金の合計額」(CIPFA, par. 3.2.5)をいう。

後述するように議決用歳出見積の主要な文書の一つが「主要歳出見積」(Main Estimates)であるため、以下では、上記の3つの概念(RfR、AinA および NCR)の関係がわかるように、一府省としての財務省の主要歳出見積を例として取り上げて説明する。

主要歳出見積は、パートⅠ～Ⅲおよび注記の4部構成になっており、パートⅠが主な計算書類、パートⅡが詳細情報、そしてパートⅢが他の計算書にかかわる情報という位置づけになっている。表2に財務省の主要歳出見積のパートⅠ～Ⅲの計算書類を示した。パートⅠは、歳出予算法における法的権限を獲得するための重要な計算書であり、各RfRに必要な資源が明らかにされるとともに、統合国庫基金に要求する現金額が示される。この内訳を示した「パートⅡ内訳詳細」をみると、パートⅠでは比較的大雑把な情報量であったが、パートⅡでは、各RfRごとに資源予算と資本予算に識別された上で、DELとAMEが計上され、歳出見積合計額(Total Estimates)が求められている。次に、「パートⅡ：資源から現金への調整」では、この歳出見積合計額を資源純合計(パートⅡ内訳詳細の6列目)から出発し、いわゆる発生主義項目の加減を通じて現金主義に焼きなおし、そこからNCRが求められている。これは統合国庫基金から引き出されるべき現金額と、主要歳出見積との関係を明らかにするための表である。

次に、パートⅢで作成される計算書のうち、財務省の2010年の主要歳出見積では、「統合国庫基金に支払われるべき超過受取額」と「予測運営コスト計算書」の2つが作成されている。前者は、統合国庫基金現金超過額、すなわち府省の決算書を通じてもたらされる収入または関連する現金であるが、府省において留保されないものであり、統合国庫基金に戻されるべきものについてまとめたものである。また、

⁹ RfR1:「適切な財政を維持し、すべての人々に対して高度で持続可能な成長、福祉および繁栄を確実にもたらす」、RfR2:「貨幣の供給に関するコスト効果的な管理、および誠実な貨幣鑄造界を保護するための行動」およびRfR3:「安定した金融システムを促進し、通常の貯蓄者、預金者、事業者および借入者の保護を提供する」である。以上、Command of Her Majesty, 2010, p. 580 参照。

「予測運営コスト計算書」は、行政コストと施策コストに分け、さらにそれぞれについて RfR ごとにコストの発生を予測して記録している。一会計期間が終了し、資源決算書が作成された場合に比較検討するために作成されているものと考えられる。

表 2 財務省の主要歳出見積の例
パート I (一部抜粋)

	純合計	暫定予算への配分	収支
RfR1	148,025,000	146,608,000	1,417,000
RfR2	50,070,000	23,625,000	26,445,000
RfR3	677,408,000	677,407,000	1,000
純資源要求額合計	875,503,000	847,640,000	27,863,000
純現金要求額	15,861,988,000	15,861,987,000	1,000

(出所 : Command of Her Majesty, 2010, pp. 580-581 を一部省略。)

パート II : 内訳詳細

										(£'000)
2010-11年 計 画						2009-10年 計 画		2009-10年 決算額		
資源						資本		非運営		
行政 1	その他 経常 2	交付金 3	総額 4	AinA 5	純額 6	資本 7	AinA 8	資源純額 9	資源純額 10	
RfR1:適切な財政を維持し、すべての人々に対して高度で持続可能な成長、福祉および繁栄を確実にもたらす										
155,745	10,434	-	166,179	18,154	148,025	3,300	-	197,603	182,518	
DELにおける支出										
<i>中央政府支出</i>										
A コア財務省およびグループ分担業務										
116,671	5,676	-	122,347	7,892	114,455	2,700	-	154,666	138,451	
B 債務管理事務局										
12,239	3,000	-	15,239	5,062	10,177	600	-	16,353	13,103	
C 政府商業事務局										
26,835	1,758	-	28,593	5,200	23,393	-	-	25,724	21,963	
雇用者給付										
-	-	-	-	-	-	-	-	860	-	
AMEにおける支出										
<i>中央政府支出</i>										
固定資産の減損										
-	-	-	-	-	-	-	-	-	9,001	
RfR2:貨幣の供給に関するコスト効果的な管理、および誠実な貨幣鑄造権を保護するための行動										
-	50,070	-	50,070	-	50,070	-	-	45,400	39,333	
(中略)						(中略)				
歳出見積合計										
210,263	730,261	-	940,524	65,021	875,503	15,573,568	-	247,854	43,936,342	

(出所 : Command of Her Majesty, 2010, pp. 582-583 を一部省略。)

パートⅢ：統合国庫基金に支払われるべき超過受取額

	2010-11年		2009-10年		2008-09年	
	計画		計画		決算額	
	収入	受取	収入	受取	収入	受取
AinAに分類されない運営収入	2,379,000	2,350,000	6,814,250	7,337,250	2,776,520	1,901,337
AinAに分類されない非運営収入	1,000,000	1,000,000	3,600,000	3,600,000	4,547,693	4,547,693
統合国庫に代わって収集可能な他の金額	1,341	1,341	1,341	1,341	1,341	1,341
統合国庫に組み入れられるべき超過現金受取	-	-	-	-	-	-
合計額	3,380,341	3,351,341	10,415,591	10,938,591	7,325,554	6,450,371

(出所：Command of Her Majesty, 2010, p. 585.)

パートⅢ：予測運営コスト計算書

	2010-11年		2008-09年
	計画		決算額
	計画	計画	決算額
純行政コスト			
RfR 1	140,791	181,540	157,044
RfR 2	-	-	-
RfR 3	7,651	4,851	-
既定費	-	-	-7,638
純行政コスト合計額	148,442	186,391	149,406
純施策コスト			
RfR 1	7,234	16,063	25,474
RfR 2	50,070	45,400	39,333
RfR 3	669,757	-	43,714,491
既定費	-2,364,200	-6,799,605	-2,663,358
純施策コスト合計額	-1,637,139	-6,738,142	41,115,940
純運営コスト合計額	-1,488,697	-6,551,751	41,265,346
内訳:			
純資源要求額	875,503	247,854	43,936,342
既定費支出	14,800	14,645	105,524
統合国庫超過受取額	-2,379,000	-6,814,250	-2,776,520
議決要歳出見積に含められない計画支出の削減額	-	-	-
資源予算	-2,199,689	-7,040,967	41,365,473

(出所：Command of Her Majesty, 2010, p. 586.)

さて、以上のような計算書類が作成されるわけだが、さらに主要歳出見積の注記の最初に議決用歳出見積、決算書および予算との間の資源支出の調整と、歳出見積と予算との間の資本支出の調整という2つの計算書が開示されている。表3はその中身である。まず、表3-A「資源支出との調整」をみると、かなり大幅な修正が行われていることがわかる。議決用歳出見積、決算書および予算という3つの財政システムの間での金額の乖離はかなり大きいといえよう。この傾向は表3-B「資本支出の調整」についても該当し得よう。後述する財務省の連携プロジェクトはこのような認識から開始されているといえる。連携プロジェクト以降の2011年度向けの議決用歳出見積では、そこに含まれる内容や形式が大幅に変更されて現在に至ってい

る。

最後に、議決用歳出見積は、そのスケジュールが非常に複雑であるため、その流れを概観しておく。以下の表4に示したのは、2011年度以降の議決用歳出見積のプロセスであるが、その中では、さまざまな議決用歳出見積関連文書が作成され、議会に諮られている。具体的には、暫定歳出見積 (Vote on Account)、主要歳出見積 (Main Estimates)、改訂歳出見積 (Revised Estimates) および補正歳出見積 (Supplementary Estimates)、および予算超過報告書 (Statement of Excesses) といった文書が作成されている。

表 3 歳出見積、決算書および予算との調整表

A 歳出見積、決算書および予算との間の資源支出の調整

	(£'000)		
	2010-11年 計画	2009-10年 計画	2008-09年 決算額
純資源要求額(歳出見積)	875,503	247,854	43,936,342
調整のための除去:			
過年度に対する議決対象引当金	-	-	-
調整のための追加:			
運営コスト計算書における既定費	14,800	14,645	105,524
運営コスト計算書における統合国庫受取超過額	-2,379,000	-6,814,250	-2,776,520
歳出見積に含められない支出計画における削減	-	-	-
その他の調整	-	-	-
純運営コスト(決算書)	-1,488,697	-6,551,751	41,265,346
調整のための除去:			
資本交付金	-	-	-
資本交付金に関わるEU収入	-	-	-
予算外での議定費	-669,757	-	-
調整のための追加:			
その他の統合国庫受取超過額	27,659	25,659	90,527
NDPBの資源消費	-	-	-
配分されない資源引当金	2,425	-	-
その他の調整	-71,319	-514,875	9,600
資源予算(予算)	-2,199,689	-7,040,967	41,365,473
内訳:			
府省別歳出限度額(DEL)	206,740	249,038	197,635
年度管理歳出額(AME)	-2,406,429	-7,290,005	41,167,838

B 歳出見積と予算との間の資本支出の調整

	(£'000)		
	2010-11年 計画	2009-10年 計画	2008-09年 決算額
純議決対象資本(歳出見積)	15,573,568	52,277,800	88,520,761
調整のための除去:			
過年度に対する議決対象引当金	-	-	-
調整のための追加:			
その他の統合国庫受取超過額	-1,000,000	-3,600,000	-
NDPBの資源消費による資本支出	-	-	-
資本交付金	-	-	-
資本交付金に関わるEU収入	-	-	-
資本支出に対する援助(収益)	-1,488,697	-6,551,751	41,265,346
徴税団体による資本支出	-	-	-
配分されない資本準備金	-	-	-
歳出見積に含められない支出計画における削減	-	-	-
その他の調整	-9,923,349	524,475	-2,992,517
資本予算(予算)	4,653,619	49,204,417	85,528,244
内訳:			
府省別歳出限度額(DEL)	48,700	156,942	2,832
年度管理歳出額(AME)	4,604,919	49,047,475	85,525,412

(出所: Command of Her Majesty, 2010, p. 587.)

表 4 ある会計年度（200x-0y）に対する議決用歳出見積のタイムテーブル

日付	行動
200x 年 1 月	200x-0y 年の暫定予算（Vote on Account ¹⁰ ）が発行され議会に提示される。これは、200w-0x 年（前年度）の補正歳出見積と 200v-0w 年（前々年度）の予算超過報告書（Statement of Excess ¹¹ ）とともに支出権限を付与される。
200x 年 2・3 月	歳出予算法（予測と調整）案 ¹² の提出に続き審議日に審議される。当会計年度（200x-0x 年）に対する補正歳出見積（Supplementary Estimates ¹³ ）、および 200x-0y 年の暫定予算がこの法案に組み入れられ、200x 年 2・3 月に議会の通過と女王の裁可を得る。
200x 年 4-5 月	200x-0y 年の主要歳出見積（Main Estimates）が公表され、議会に提示される。
200x 年 6 月	例外的に、必要に応じて改訂予算見積（Revised Estimates ¹⁴ ）が公表され、議会に提示される。
200x 年 7 月	歳出予算（主要歳出予算）法案の提出に続き審議日に審議が行われる。主要歳出見積で求められる支出権限を付与するこの法案は、夏季休会の前に議会を通じて採択され、女王の裁可を得る。
200y 年 1 月	200x-0y 年の補正歳出見積が公表され、議会に提示される。これは、過年度（200w-0x 年）に対する予算超過報告書と次の会計年度（200y-0z 年）の暫定歳出見積とともに権威づけられる。
以下、略	

（出所：HM Treasury, 2011c, p. 8, Box 1.B.を一部省略。）

1.1.3. 決算書（Accounts）

ここでいう決算書は、資源会計（resource accounting）として 1990 年代中葉から当時の保守党政権によって提唱され、その後導入された政府の財務書類である。1993 年における財務大臣の演説において発生主義に基づく資源決算書の中央政府機関への導入が提唱されたが、その翌年には資源決算書導入の構想を描いたグリーン・ペーパーが発行されている。そこでは、資源会計の特徴とその利点が以下のようにまとめられている（HM Treasury, 1994, pars. 2.2-2.6）。

<資源会計の主な特徴>

- ・ 現場レベルの管理情報から管理レベルの財務報告に至るまでの多様な要求を満

¹⁰ 通常、歳出予算法（Supply and Appropriation Act）が女王により裁可される 7 月までは、「主要歳出見積」（Main Estimates）に含まれる支出に対する公式権限が付与されないため、該当年度の初期に対して VOA と呼ばれる準備金（provision）が設定される（HM Treasury, 2011c, par. 3.65）。

¹¹ 予算超過報告書は、超過支出（Excess vote）により政府が議会に対して資金拠出を求める範囲を設定することで予算上の準備金の額、現金および調整額を明らかにする文書である（HM Treasury, 2011c, par. 3.71）。

¹² 毎年 2 つの歳出見積関連法が作成される。一つは、歳出予算法（主要歳出見積）（A Supply and Appropriation (Main Estimates) Act）であり、他方が歳出予算法（予測と調整）（A Supply and Appropriation (Anticipation & Adjustments)）である。両者とも府省ごとに行なわれる歳出に権限を与えるための法律であるが、前者は、主要歳出見積で表示されているものに対して支出権限を付与するものであり通常 7 月に翌年度の歳出見積に対して議決される。後者は、補正歳出見積、（過年度の）予算超過報告書および（翌年度の）暫定歳出見積での支出額を含む。以上、HM Treasury(2011c)pars. 1.24-1.25。

¹³ 通常 3 月の決算日の 2 ヶ月前である 1 月中旬に公表される。そのため、すでに予算執行から 9 カ月を経過し、予算との乖離も生じてきていることから、補正歳出見積において主要歳出見積の金額を修正することになる（HM Treasury, 2011c, par. 3.56）。

¹⁴ しばしば府省の要求額が、主要歳出見積の表示と、夏における歳出予算法案の承認との間で異なる場合に生ずる。その場合、先に提出した主要歳出見積を差替えるために作成されるのが改訂歳出見積である（HM Treasury, 2011c, pars. 3.53-3.54）。

たすための首尾一貫した会計フレームワーク、

- ・ 消費した資源のより正確な測定結果を提供するための発生主義会計の技術の適用、
- ・ 府省の目的やそれら目的の連携のために使用した資源に合致し、そして、産出と業績の尺度にふさわしい財務報告構造、
- ・ 消費した資源という点において、資本資源と経常資源の使用に対する首尾一貫した説明、
- ・ 必要な現金会計情報の提供、
- ・ 発生主義会計情報を議会と公衆に対して報告するためのシステム、および
- ・ 主要な財務諸表の監査可能性。

<資源会計の利点>

- ・ 府省において管理者が資源の使用を計画し統制する支援となる。
- ・ より広い政府レベルにおいて、財政支出調査（Public Expenditure Survey）に使用される。
- ・ どのように資源が使用されてきたか、また使用されるかに関する議会と公衆に対する説明に使用される。
- ・ 正確で適切な減価償却の情報を通じて、既存の資産の使用改善と将来の投資意思決定の改善をもたらす。
- ・ コスト情報と府省の目的に照らした当該コストを会計フレームワークに取り入れ、その情報を府省の関連する管理レベルに提供する。
- ・ 府省の運営についての完全なコスト（フルコスト、full cost）を理解することで、府省は、優先順位を考慮した資源の配分にかかわるよりよい意思決定を行なうことができる。
- ・ 中央政府機関への発生主義会計の導入は、すでに発生主義が適用されている他の公的部門（国民保健サービス(National Health Service; NHS)、国有企業、執行エージェンシー、大半の NDPB および地方自治体）に沿った決算書が作成される。

その後、資源会計は上記のグリーン・ペーパーの翌年（1995 年）に公表された白書（HM Treasury, 1995）における資源会計にかかわる政府提案を経て、1997 年の労働党ブレア政権の誕生を機に公表された 1998 年の『経済財政戦略報告書』（HM Treasury, 1998b）において、資源会計が、黄金律と持続可能性ルールという財政ルールを支援し、効率性と VFM に資するために導入することが明記されている。

1998 年の「規律」14 項では、イギリスにおける GAAP（UK-GAAP）に基づいて作成するように規定されたが、2000 年に政府資源会計法（Government Resources and Accounts Act 2000）が制定され、そこで資源決算書（resource accounts）が GAAP に基づいて作成するよう規定された（同法§5(3)(b)）。

中央政府の決算書（財務諸表）の作成に当たっては、財務省が毎年作成している『財務報告マニュアル』（Financial Reporting Manual; FReM）が、会計基準または指針として機能しており、中央政府の範囲に含まれる機関の資源決算書の作成に適用されている。FReM は、従来、イギリス会計基準審議会（Accounting Standards Board; ASB）が設定する会計基準等から成る UK-GAAP に基づいて作成されてきたが、2009-10 年版からは、国際財務報告基準（International Financial Reporting Standards; IFRS）に従ったものとなっている¹⁵。中央政府は、2003-04 年から旧来の現金主義会計に基づく決算書から GAAP による発生主義に基づく決算書へと移行した。

この FReM 作成に当たっては、財務省内の独立した組織である財務報告諮問審議会（Financial Reporting Advisory Board; FRAB）によって、中央政府の会計基準の設定や修正等に対する助言を受けることになっている¹⁶。具体的には、UK-GAAP や IFRS が主として企業を対象とする会計基準となっていることから、個々の会計基準を完全適用するか、公的部門に適用可能なように部分的に修正するか、もしくは公的部門を対象とした IFRS の基準が存在しないなどの場合に、新たに設定する等の対応が行われ、それらが毎年の FReM に反映される。公的部門の会計基準の IFRS への移行は、当初の予定よりも 1 年遅れたものの、中央政府機関、NHS および分権化政府（Devolved Governments）¹⁷については 2009-10 年から、また、地方自治体については 2010-11 年からとされている（FRAB, 2011, Chapter 3）。

FReM に基づいて中央政府が作成すべき財務諸表は、(a) 議会歳出計算書（Statement of Parliamentary Supply）、(b) 包括純支出計算書（Statement of Comprehensive Net Expenditure）、(c) 財政状態計算書（Statement of Financial Position）、(d) キャッシュ・フロー計算書（Statement of Cash Flow）、(e) 持分変動計算書（Statement of Change in Equity または Statement of Change in Taxpayers' Equity）、(f) 財務諸表注記（Notes to accounts）から構成されている（HM Treasury, 2011f）。IAS 第 1 号「財務諸表の表示」に原則として従っているため基本的に作成されるべき財務諸表は同じだが、財務諸表を構成する個々の計算書の名称と内容が若干異なっており、また、新たに議会歳出計算書の作成が求められている点に特徴がみられる。

議会歳出計算書は、議会に対するアカウンタビリティを果たすための計算書である。そのため、議会に提出される議決用歳出見積と整合し、比較可能な形で作成さ

¹⁵ FReM における GAAP としては以下の諸基準等が含まれる（HM Treasury, 2011e, para. 2.1.1）。

2006 年会社法（Company Act 2006）における会計と開示に関する規定、国際財務報告基準審議会（International Accounting Standards Board; IASB）による意見書または IASB が承認した意見書（「財務諸表の作成と表示に関するフレームワーク」、国際会計基準および国際財務報告基準）と解釈指針（旧 解釈指針委員会（Standards Interpretations Committee; SIC）および現 国際財務報告解釈指針委員会（International Financial Reporting Interpretations Committee; IFRIC）が公表したもの）、チャリティーに対しては、チャリティー関連法の要求事項およびチャリティー・コミッションによる実務勧告書（Statement of Recommended Practice; SOORP）「チャリティーの会計」、および長年にわたって蓄積された知見と、（例えば）教科書、専門誌および研究論文において公表された知見。

¹⁶ 政府資源会計法（§24）において、財務省は資源決算書に対する財務報告基準と WGA の形式と内容を決

¹⁷ ウェールズ議会政府、スコットランド政府および北アイルランド議会政府を指す。

れる。表 5 では、財務省の『2010-11 年年次報告・決算書』における議会歳出計算書である¹⁸。この計算書は、議決用歳出見積における計算書類と対応しており、例えば前に取り上げた「主要歳出見積」における「パートⅠ」と「パートⅡ：内訳詳細」におけるそれと対応しているのが分かるであろう(表 2 参照)。具体的にいえば、歳出見積における資源と純現金要求額について、決算額と対比を行ない、事前の議会統制と事後の決算書と関係が明らかにされている。この段階での当該計算書は、すべて議決対象の支出が組み入れられている。

表 5 財務省の議会歳出計算書 (2010-11 年)

議会歳出計算書 2011年3月31日に終了する会計年度									
	注記	2010-11年							2009-10年
		歳出見積			決算額			議決用歳出見積額 と決算額の比較(節約・超過)	決算額 純合計
		総支出 £000	AinA £000	純合計 £000	総支出 £000	AinA £000	純合計 £000		
RfR1	4.1	1,675,819	(15,378)	1,660,441	1,654,991	(11,404)	1,643,587	16,854	318,086
RfR2	4.1	38,000	-	38,000	33,463	-	33,463	4,537	28,053
RfR3	4.1	3,268,507	(25,637)	3,242,870	(11,445,707)	(25,536)	(11,471,243)	14,714,113	(22,371,072)
資源合計	4.1	4,982,326	(41,015)	4,941,311	(9,757,253)	(36,940)	(9,794,193)	14,735,504	(22,024,933)
非運営コストAinA	6	-	(2,227)	(2,227)		(2,228)	(2,228)	1	(6,737,546)
純現金要求額	6			15,841,332			371,221	15,470,111	45,447,736

議会歳出計算書 2011年3月31日に終了する会計年度				
注記		2010-11年予測		2010-11年
		収入	現金受取額	収入
		£000	£000	£000
合計	10.2	4,580,341	4,551,341	5,694,356

(出所 : HM Treasury, 2011i, p. 105.)

また表 5 の議会歳出計算書は、資源と NCR の決算額ベースでの調整表、および議決用歳出見積、決算書および予算の間の決算額ベースでの調整表(「純運営コストと管理予算との決算額の調整」)などを注記として開示している。「純運営コストと管理予算との決算額の調整」では、議決用歳出見積における「純資源支出決算額」(Net Resource Outturn)および「純運営コスト(利益)」と、資源決算書における議会歳出計算書と包括純支出計算書で求められた決算額とを対比しながら、歳出予算見積と決算書の調整が行われている。同様に、予算と歳出予算見積の差についても予算段階と決算段階での比較表が作成されている。

また、資源消費と NCR との関係も重要な情報となっているため、「資源と純現金要求額との調整」表が作成されており、これについては、例えば議決用歳出見積における主要歳出見積の「パートⅡ：資源から現金への調整」表(表 2 参照)との比較が考慮された表になっている。

¹⁸ 2011-12 年用の FReM では、表 5 の形式と異なっているが、ここでは、先に説明した議決用歳出見積における主要歳出見積との比較を考慮して、2010-11 年の財務省の事例を用いた。なお、FReM では、当該計算書は、①資源決算・資本決算の要約、②純現金要求額および③管理コストという 3 つから構成されている(HM Treasury, 2011e, pars. 3.2.2-3.2.4)。

このように、決算書においては、予算や議決用歳出見積の執行結果を議会に説明することができるような配慮がなされている。

表 6 は、資源決算書として作成されるべき財務諸表の一部の構成を示したものである。連結包括純支出計算書では、行政コストと施策費用とに分けて記録され、運營業績としての純運営コストを産出するとともに、その他の包括純支出として有形・無形の固定資産の保有利得・損失が加減されて最終的なボトムラインとして包括支出合計が求められる構造になっている。

財政状態計算書は、固定制配列法による貸借対照表と違って過言ではないが、純資産が納税者持分 (Taxpayers' Equity) と呼ばれる点で異なる。納税者持分としては、一般基金のほか、再評価準備金やヘッジ準備金といったものが含まれる。これらの納税者持分の期中における変動に関しては納税者持分変動計算書が作成され、期首と期末のストック変動の理由が示される (これは表 6 に示していない)。なお、キャッシュ・フロー計算書に関しては、「統合国庫基金からの受取と支払調整」という特殊な行が挟み込まれる以外は、企業のキャッシュ・フロー計算書とほぼ同じといえる。

いずれの計算書についても、中核府省または親府省 (core department) と連結対象実体を連結したグループの情報が開示されるとともに、一会計期間前の情報とともに明らかにされる点で共通している。

表 6 資源決算書において作成される財務諸表の要約 (連結持分変動)

連結包括純支出計算書 行政コスト 人件費 その他のコスト 収入 施策費用 人件費 その他のコスト 収入 NDPBへの交付金 純運営コスト 支出合計 収益合計 純運営コスト その他の包括純支出 純利得・損失: 有形固定資産の再評価 無形資産の再評価 売却可能資産の再評価 包括支出合計	連結財政状態計算書 非流動資産(固定資産) 流動資産 資産合計 流動負債 資産合計－流動負債 非流動負債(固定負債) 資産－負債 納税者持分
	連結キャッシュ・フロー計算書 運営活動からのキャッシュ・フロー 投資活動からのキャッシュ・フロー 財務活動からのキャッシュ・フロー 統合国庫からの受取と支払調整前のキャッシュの増減 統合国庫からの受取と支払調整後のキャッシュの増減 期首キャッシュ 期末キャッシュ

(出所: HM Trasury (2011f)および Command for Her Majesty (2010)を参照の上、筆者作成。)

1.2. イギリス財務省による連携プロジェクト

以上、イギリスにおける予算・決算制度について概観してきた。そこから分かったことは、イギリスでは、複数年度予算を採用していることに起因していわゆる「予算」が、予算（Budgets）と議決用歳出見積（Supply Estimates）に分けられ、さらに、決算は別途資源会計を通じて年次決算書（Annual Accounts）が作成されるという3種類の財政システムを有していた。特に予算においては、国民勘定から得られるTMEとの整合性を図ることに力点が置かれており、他方、決算書は、企業会計とほぼ同様のGAAP（UK-GAAPまたはIFRS）に即した処理が行われて作成されることが分かった。本項では、こうした現状を踏まえ、3つのシステム間に介在した乖離を調整するための財務省による連携プロジェクトについて説明する。なお、説明に際しては、HM Treasury (2009)のほか、財務省に対するインタビュー調査の際の質疑応答と配布資料を利用している。

1.2.1 連携プロジェクトの必要性

イギリスでは、予算、議決用歳出見積および決算書という3つの財政システムから生み出される情報に違いがあることに対して、下院財務委員会による2007年の歳出見直し（SR）において以下のように指摘されている。

「下院が、府省別歳出限度額（DEL）および年度管理歳出額（AME）の年次合計を最終的に検討し（中略）権威づける立場になるよう、政府は、主に議決用歳出見積（Estimates）に基づいて権威づける現行のシステムを、公的支出計画・統制システム（public expenditure planning and control system）とより明確に連携（linked）させたものへと転換する大業を成すことを我々は勧告する。（中略）我々はさらに、政府が下院の選択委員会、NAO、およびその他関心を有する集団と協働し、歳出のための承認を得るため、そしてこれら歳出に対して報告をするために、下院に提出される前の文書の明瞭性、一貫性および包括性を向上させることを誓約するよう勧告する。」

（House of Common Treasury Committee, 2007, par. 110）

イギリス政府はこの2007年の（包括的）SRにおける下院財務委員会による勧告を受け、2007年に公表したグリーン・ペーパー（Secretary of State for Justice and Lord Chancellor, and Command of Her Majesty, 2007, par. 111）において、上記の3つのシステムの並存が政府の財務情報利用者に混乱をもたらしていること、そして、府省における財務管理上の制約となっていることから非効率的であり、さらに、議会（下院）において資源の使用について追跡するのを難しくしていると指摘し、政府が、財政ルール（黄金律と持続可能性ルール）にしたがって一貫した方法で議会に支出情報を説明することができるよう、政府の報告を簡素化することが掲げられた。それにより、政府による資源の使用とその説明に対する議会の理解を容易にし、さら

に、VFM を考慮した行政上の効率性が向上することを期待されている。

イギリス政府は、2007 年のグリーン・ペーパーで掲げた上記の連携の方針を議会が受け入れるかどうかを下院の決算委員会（Public Accounts Committee）、財務委員会、および連絡委員会（Liaison Committee）に提案し、助言を得た後で了承され、当該連携プロジェクト（"Alignment (Clear Line of Sight) Project"）が財務省によって開始された。

1.2.2 連携プロジェクト開始前の状況

ここで改めて連携プロジェクト開始前の状況を整理しておきたい。予算、議決用歳出見積および資源決算書の 3 種類の計算書類は、ともに政府の支出情報等を扱っている一方で、それぞれの作成の目的が異なっている。予算は、公的支出を管理するために複数年度予算の枠組みである SR の中で作成され、その大半は発生主義会計に基づく資源会計・予算による情報を用いて作成される。一方で、最終的に公的部門の財政管理のために役立てられることから、財政管理のための財政指標を産出する国民勘定による定義、範囲および会計処理と連携する必要がある。

議決用歳出見積は、府省による毎年の支出額に対して議会からの支出権限の付与を求めるために作成される。この計算書の作成においては、国民勘定というよりは資源会計に代表される GAAP に基づくが、完全に準拠しているわけではないために相違が生じてきた。

また、資源決算書は、実際に府省がどのように支出したかという結果について公衆と議会に報告することを目的とするものであり、中央政府においては 2008-09 年までは UK-GAAP、2009-10 年以降は IFRS に準拠して作成されている。

基本的に異なる目的に対して異なる会計（予算）情報が作成されていること自体は問題ではないが、問題は、3 つの計算書において計算される金額の乖離があまりにも大きくなったという点にある。連携プロジェクト開始当初の 2008-09 年の計画時点においては、府省の予算における支出の 3 分の 1 が議決用歳出見積に含まれておらず、また、6 分の 1 が議決用歳出見積に含まれているものの予算には含まれていないと指摘されている。これらの非連携（misalignments）が生じる原因として、財務省では、①対象とする公的実体の範囲の違い、および②会計処理の違いの 2 つを識別している。①に相当する相違の原因に関しては、別途法律で規定されているような公的組織の支出は予算に含まれるが、議決用歳出見積には含まれていない点、また、非府省外郭団体（Non-departmental public bodies; NDPB）の支出は予算に含まれるが、議決用歳出見積と資源決算書では NDPB に対する交付金や補助金支出が記録されるという違いとなって顕在化する（HM Treasury, 2009）。

以下の表 7 は、連携プロジェクトが開始される前の 2008 年 8 月の 2008-09 年の資源計画における非連携の状況を表したものであり、その関係を図示したものが、図 1 である。図 1 に示したように、3 つの財政システムが重複しているのは 3,570 億ポ

ンドであり、非連携額はこれ以外に 6,350 億ポンドにも及ぶ（表 7 と図 1 の A、C、および E 部分）。

表 7 に示したように、非連携の原因は A～E までの 5 つの領域に及ぶ。大別すると、①対象とする公的実体の範囲の違い、および②会計処理の違いの 2 つに識別される。①に相当する相違の原因に関しては、別途法律で規定されているような公的組織の支出は予算に含まれるが、議決用歳出見積には含まれていない点（表 8 パネル B の A と E における既定費の存在）、また、NDPB の支出は予算に含まれるが、議決用歳出見積と資源決算書では NDPB に対する交付金や補助金支出が記録されるという違い（表 7 パネル B の B、C、および D における NDPB や NHS）となって顕在化している。

以上説明してきた非連携の状況は、以下の諸点において実務上の問題となっていた¹⁹。

- ・ 公的支出を理解し、管理しそして精査する際にこれらの非連携は複雑さを招いていた。
- ・ 議会を通さない政府支出が全体の 4 分の 1 に及び、国民に対するアカウンタビリティの面で問題が生じていた。
- ・ さまざまな報告書や計算書が異なる基礎で計算されているため、計画時の歳出額と実際に施行された歳出額の数値との比較を困難にしていた。
- ・ 府省に対して VFM を高めるインセンティブを弱めていた。
- ・ 非連携の数値を連携させるには多くの調整（reconciliations）が必要となり、業務上面倒で非効率を招いていた。

¹⁹ HM Treasury (2009)だけでなく、財務省の連携プロジェクトのウェブサイトにおけるプレゼンテーション資料を参照（http://www.hm-treasury.gov.uk/psr_clear_line_of_sight_intro.htm）。

表 7 「連携」プロジェクト開始前の非連携の状況とその原因

パネルA:「連携」プロジェクト開始前の非連携の状況

10億ポンド		含まない		
		予算	議決用歳出見積	資源決算書
含む	予算		A 129	B 58
	議決用歳出見積	C 86		0
	資源決算書	D 82	E 64※	

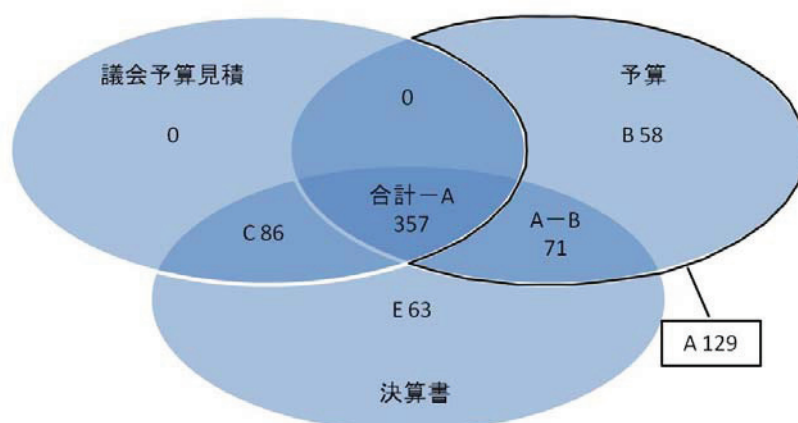
パネルB: 主な非連携の原因と金額

非連携額 (£10億)	主な理由	£10億
A 129	既定費(例: 統治国庫金固定サービス (Consolidated Fund Standing Services)と National Insurance Fundからの支払)	75
	NDPBによる資源支出	35
	引当金の利用	22
B 58	NDPBによる資源支出	35
	引当金の利用	22
C 86	NDPBへの交付金	40
	分権化団体に対する交付金	47
	資本交付金	19
	NHS賦課金	-19
D 82	NDPBへの交付金	40
	分権化団体に対する交付金	47
	資本交付金	19
	NHS賦課金	-19
E 67	既定費(例: 統治国庫金固定サービス (Consolidated Fund Standing Services)と National Insurance Fundからの支払)	75
	統治国庫金超過受取額 (Consolidated Fund Extra Receipts)	-7
	税收等※	-4

※ 財務省におけるインタビューで明らかになった項目に伴い修正。

(出所: HM Treasury, 2009, pp. 10-11. パネル A の表中のアルファベットは筆者が加筆。)

図 1 非連携状態の図解 (単位: 10 億ポンド)



※ 上記金額は、2008年8月時点における府省の2008-09年度資源計画に対する各財政フレームワークに含まれる額を指す。ただし、分権化行政組織は除く。

(出所: 財務省インタビュー時のBailes氏作成資料にHM Treasury, 2009の情報に基づいて加筆修正。)

では次に具体的に、予算、議決用歳出見積および決算書の作成プロセスにおいて、

どのように修正が加えられて連携が測られているかを概観するが、その前に、当該プロジェクトが採用した連携に際して基本とした考え方についてみていく。

1.2.3 連携に際しての基本原則

財務省では、予算、議決用歳出見積および決算書（さらには国民勘定）の各システム同士の連携を図るための基本原則として、以下の 4 つを掲げている（HM Treasury, 2009, p. 13）。

- ・ 結果が操作可能になりそうな場合、または、操作をすると深刻な影響が及ぶ場合、連携は無理に図らない。つまり、異なる目的のシステムには異なる結果がもたらされるということが正当化される。
- ・ 連携では、経済業績や財政業績の測定に影響を及ぼす国民勘定に変更を加えない。
- ・ 連携においては、3つのシステムにおいてある場面では柔軟性が必要である。
- ・ 上記の通り各システムの目的の違いから、すべての領域において完全な連携が達成できるわけではない。しかしその場合に必要となる調整は可能な限り単純なものとすべきである。

これらを概観すると、3つの財政システム間の調整が主たる目的であることから、国民勘定というマクロ政府会計システムには変更を加えないとしており、必然的に生ずる不一致は、ミクロ会計システム（3つの財政システム）とマクロ会計システム（国民勘定）との調整にゆだねるという姿勢が打ち出されていると解することができる。

1.2.4 予算（Budgets）における修正

まず予算においては、以下の 4 点が連携のために修正された。

- ① 疑似現金（near-cash）と非現金（non-cash）という区分を取り除いたこと。それゆえに単一の資源 DEL 予算となったこと。
- ② 資源 DEL における非現金項目の一部を資源 DEL から資源 AME に移動したこと。具体的には、「引当金設定と取崩」と「金融資産の再評価」が（資源）DEL から AME に移動された。
- ③ 資本 DEL であった資産の売却損益を資源 DEL に移動したこと。具体的には、資本 DEL における「資産の処分に伴う利得・損失」が資源 DEL へと移動された。
- ④ その他マイナーな変更。

上記の連携のための修正が行われた結果、予算の枠組みは表 8 から表 9 に示したように変更された。①では資源 DEL と資源 AME において疑似現金と非現金という

区別が撤廃されたため、旧予算制度において存在していた疑似現金と非現金について説明する必要がある。

疑似現金と非現金は、2003-04 年における完全発生主義に基づく RAB の導入によって、減価償却費、減損、引当金および機会原価（cost of capital charge）が予算と議決用歳出見積に取り入れられたことに起因する。これらの発生主義項目は、各府省に対して資産の効率的な使用や引当金の設定を通じて過去の意思決定に対する長期的な財務的影響を明らかにするという便益をもたらすと考えられてきた。

さらに、2004-05 年に予算に導入された疑似現金項目と非現金項目は、予算が国民勘定との連携を重視していることに起因している²⁰。まず疑似現金とは、「通常短期間でキャッシュ・フローに変換される取引の発生主義項目」であり、「国民勘定における経常収支に影響を及ぼす経常支出の尺度と密接に対応した予算の構成要素である。」したがって、疑似現金項目を統制することを通じて財政ルールにおける黄金律を守ることに寄与すると期待されてきた（HM Treasury, 2008, p. 61）。

他方、非現金項目は、「当該会計期間における府省のキャッシュ・フローと直接関連しなくとも府省の活動の完全な経済的コストを府省の予算が確実に反映できることを」目的に予算に取り入れられている。もっとも代表的な非現金項目は、機会原価と NAO に対する概念上の検査報酬である。なお、減価償却費は本来であれば疑似現金項目であるが、財政ルールのための情報と連携させる必要上、非現金項目として位置づけられている²¹。

疑似現金項目は、SOCB に影響を及ぼす項目である一方、非現金項目はそうではない項目、すなわち、国民勘定では対象となっていない項目が含まれており、疑似現金・非現金の分割は、予算と国民勘定の連携を重視した結果導入されたものであった。しかし、疑似現金が経常予算余剰に影響を及ぼすという点で各府省に VFM を求めるインセンティブを有していたのに対し、非現金項目は経常予算余剰に影響を及ぼさないことから、各府省について当該インセンティブはあまりもたらされなかったようである。このことが疑似現金・非現金の識別を撤廃することにつながっている（HM Treasury, 2009, p. 41）。

²⁰ 例えば、これら発生主義項目のうち引当金等に代表される項目が、予算と連携されるべき国民勘定において測定・計上されていないことに起因する（HM Treasury, 2009, p. 32）。

²¹ その理由は、財政指標が国民勘定からのデータに基づくためであり、減価償却は国民勘定でも GAAP ベースの決算書でもともに行なわれるが、両方で測定方法が異なるからである（HM Treasury, 2008, p. 62）。

表 8 連携プロジェクト開始前の予算の内訳項目

		資源(Resource)		資本(Capital)
		疑似現金項目(near-cash)	非現金項目(non-cash)	
DEL	行政経費 (Administration)	公務員賃金 調達費 管理部門の支出 (Non-front line spending)	行政： 減価償却費 引当金設定と取崩 (take-up and release) DEL 減損損失 機会原価 概念上の検査報酬 金融資産の再評価	資産の処分に伴う利 得・損失 金融資産の取得 有形・無形固定資産の取 得 資 本 交 付 金 (capital grants)
	施策経費 (Programme)	現業部門職員の経費 (Wages of front line staff) 施策への支出 民間部門に対する補助 金	施策： 減価償却費 DEL 減損損失 DEL 減損損失 機会原価	
AME	施策経費 (Programme)	社会保障給付 その他の変動経費	AME 減損損失 有形・無形固定資産の再 評価	AME 施策における上記 のコスト

※ 影付きの部分が修正される。

(出所：財務省におけるインタビュー時の Bailes 氏提供資料。)

表 9 連携後の予算の内訳項目

		資源(Resource)	資本(Capital)
DEL	行政経費 (Administration)	公務員賃金 調達費 管理部門の支出(Non-front line spend- ing)	金融資産の取得 有形・無形固定資産の取得 資本交付金(capital grants)
		減価償却費 DEL 減損損失 概念上の検査報酬 資産の処分に伴う利得・損失	
	施策経費 (Programme)	現業部門職員の経費(Wages of front line staff) 施策への支出 民間部門に対する補助金	
		減価償却費 DEL 減損損失 資産の処分に伴う利得・損失	
AME	施策経費 (Programme)	社会保障給付 その他の変動経費	AME 施策における上記のコスト
		AME 減損損失 有形・無形固定資産の再評価 引当金設定と取崩 金融資産の再評価	

(出所：財務省におけるインタビュー時の Bailes 氏提供資料。)

次に各非現金項目の取扱い（上記の②と③）だが、非現金項目は主として発生主義に起因する項目であり、減価償却費、減損、引当金および機会原価が該当する。これらの処理は、国民勘定と決算書との間で取り扱いが異なっており、そのことが

これらの項目を非現金項目として予算上識別して管理する必要性を生じさせていた。連携プロジェクトでは、これらの壁を撤去することにより、予算と国民勘定との連携よりも決算書への連携を志向したといえよう。減価償却費、減損および引当金に関しては、第2節以降で取り上げる WGA において詳述するため、ここでは公的部門に特殊な概念である機会原価の廃止について説明しておく。

機会原価は政府がある資産を占有することにより、他の投資が行われなかったことに起因するコストである。財政的な見地から機会原価は、投資資金を賄うための借入により生ずる利子を意味し、公的部門に対してサービスのフルコストが決算書と予算に反映されることを意図して導入されてきた。しかし、財務省による当該機会原価情報の有効性に関する調査の結果、RAB 導入時には意義を持っていたものの、当該資産の売却を含めた資産管理の追求には役立っていないことが明らかとなったため、このような理解が難しい概念は予算だけでなく、議決用歳出見積と決算書からも除外したのである。これにより3つのシステム間での連携が保たれたことになる。

1.2.5 議決用歳出見積 (Supply Estimates) における修正

次に連携プロジェクトの結果、議決用歳出見積に対して行なわれた修正について取り上げる。主として3つの修正が施された。

- ① 予算における既定費 (non-voted expenditure) および収入を議決用歳出見積の範囲に含める。
- ② 議決用歳出見積と決算書の連結範囲を拡張し、NDPB と中央政府部門に分類される他の団体を含めるように拡大する。
- ③ 議決用歳出見積は、予算統制と合わせるために（総額と純額の双方ではなく）純額で計上する。
- ④ 政府支出に対する議会による統制を財務省の予算統制に合わせる。

①に関しては、従来は統合国庫基金継続費²² (Consolidated Fund standing service) や、国庫以外の特定の基金から拠出される国家貸付基金 (National Loan Fund) や国民保険基金 (National Insurance Fund) 等への支出は、議決対象ではないために対象外とされていたが、これらも議決用歳出見積に含めたわけである。それにより、議決用歳出見積は、議決要素と非議決要素の2つの領域から構成され、後者の要素は議会に対する情報提供としての意義のみを有することになる。

②については、NDPB を議決用歳出見積と決算書の双方に含めるように連結範囲を拡張した点が重要である。NDPB は、自己の経営や財政に関しては自律性を有する公的団体であるが、府省によって資金拠出されており、その支出は当該府省の予算に計上される組織を指す (HM Treasury, 2011b, p. 208)。したがって連携前の状況

²² これは毎年の支出権限の議会による付与を必要としなくても統合国庫から直接支出可能な費用をいう。具体的には、裁判官や会計検査院長等の給料・年金や欧州連合への支払額等である。以上、HM Treasury (2011c), pars. 5.1-5.2 参照。

下では予算の連結範囲であるが、議決用歳出見積と決算書においては連結範囲外にある組織である。予算においては、ONS が採用する国民勘定の基準による連結範囲である中央政府部門分類が適用され、その範囲は公的部門全体に及ぶ。これに対し、GAAP における連結範囲の規定、すなわち IAS 第 12 号「連結および個別財務諸表」が適用される決算書では、中央政府機関による「支配」を連結基準としているため、高度な独立性を有する NDPB は連結対象外とされてきたのである。今回の連携プロジェクトでは、ミクロレベルの決算書における考え方がマクロレベルの国民勘定ベースの考え方に連携された点が特筆される。

そのほか、上記の③と④が議決用歳出見積に適用され、おおむね、議決用予算見積は、基本的には決算書と連携した処理を志向している一方で、国民勘定との連携が重視される予算における範囲に合わせて変更されたというのが今回の連携プロジェクトの特徴といえる。特に③に関しては、従来、議決対象の「単年度予算」部分のみが議決用歳出見積に含まれていたものを、予算の対象とする範囲、つまり、既定費を含む、資源 DEL、資本 DEL、資源 AME および資本 AME のすべてを議決用歳出見積の範囲に取り入れたことを意味する。以上、議決用歳出見積に適用された連携のための修正は、ほぼすべて予算の方式に倣うように行われたといえる。なお、議決用歳出見積と資源決算書の関係について付言すれば、元来、議決用歳出見積は、資源決算書が採用する GAAP（2009-10 年からは IFRS）と密接に連携しており、両者の主な違いは決算書では既定費が含まれるが議決用歳出見積には含まれないことにある点は指摘しておくべきであろう（HM Treasury, Bails 氏資料より）。

1.2.6 資源決算書（Resource Accounts）における修正

最後に、連携プロジェクトの結果、決算書に対して行なわれた修正であるが、基本的に決算書に対しては、当該プロジェクトに起因して行われた変更は少ない。上述したように、NDPB を中央政府部門の連結範囲に組み入れたことや、予算や議決用歳出見積に対しても適用されるが機会原価（または資本コスト）を計上しなくしたことからである。なお、2008 年の予算書で表明したように、2009-10 年から IFRS に即した会計基準を採用することが連携プロジェクトの一環として追加されている。

固定資産の減損についても原則として IAS 第 36 号「資産の減損」の処理に従って、決算書と予算は処理されるが、再評価剰余金が残っている場合に IAS36 ではまずそれを使用すべきであるが、予算ではそのようになっていないことが非連携の問題として存在していた。今回の連携プロジェクトでは、再評価剰余金の取り扱いについては、減損計上時にそれを使用するのではなく、まず一般基金（general fund）に移転することが提案されている。

最後に、基本的に資源決算書は、IFRS に即した処理を適用することが求められているが、例えば罰金や科料による収入については予算と議決用歳出見積に含まれていない一方、IFRS に代表されるミクロ会計の処理によれば、それら収入は計上され

る必要がある。これは非連携をもたらす要因と考えられてきたが、新たにトラスト・ステートメント（trust statements）を導入することで連携が図られた。トラスト・ステートメントは、主として歳入税関省（HM Revenue & Customs; HMRC）などの税収やその他国庫に納められる手数料等の収入を管轄する府省が主たる対象となるが、統合国庫基金とは別に当該基金に納められるべき収入とその配分が記録される計算書である（HM Treasury, 2011e, par. 13.4.3）。連携プロジェクトでは、従来決算書だけが対象としていた収入項目について、別途トラスト・ステートメントを作成し、そこで税収とその他の税収である罰金や科料等による収入と説明されている²³。

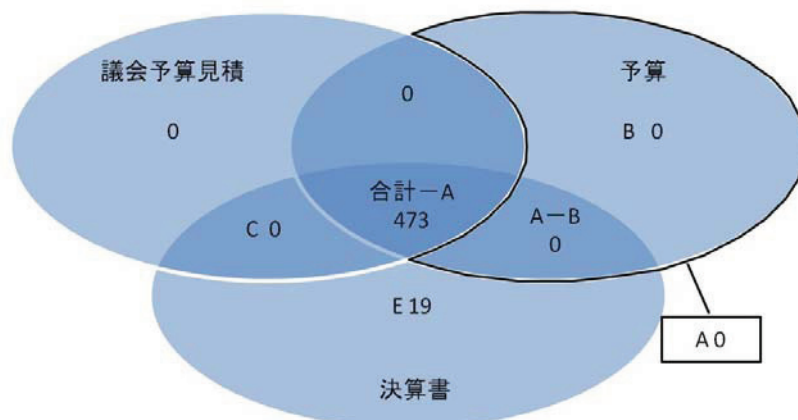
1.3. 連携プロジェクトの完了と政府会計におけるミクロ・マクロリンク

これまで説明してきた連携プロジェクトは、2010年4月の2010-11年予算から適用され始め、同年8月の同年度の議決用歳出見積に試行的に適用されたが、本格的な適用は、2011-12年予算および議決用歳出見積から適用されている。資源決算書に関しては、タイミングが1年遅れるため、試行的に2010-11年決算書から適用され、2011-12年決算書の作成の際には上述のすべての連携が果たされるというスケジュールになっている。

連携プロジェクト実施後は、以下の図2に示したように、大きな相違点として、資源決算書と他の2つの計算書類（予算と議決用歳出見積）における190億ポンドが残るのみである。

²³ トラスト・ステートメントには、収入、他の収入および支出計算書、財政状態計算書およびキャッシュ・フロー計算書とそれらの注記が含まれる（HM Treasury, 2011g, par. 13.4.7）。

図 2 連携プロジェクト後に残る非連携部分（単位：10 億ポンド）



※ 上記金額は、2008年8月時点における府省の2008-09年度資源計画に対する各財政フレームワークに含まれる額を指す。ただし、分権化行政組織は除く。
 ※ 表中の記号は表4における非連携項目の区分を指す(引用者加筆)。
 (出所:財務省インタビュー時のBailes氏作成資料にHM Treasury, 2009の情報に基づいて加筆修正。)

HM Treasury (2009) では、資本交付金 (capital grants) と過年度損益修正 (prior period adjustments) の 2 つが大きな非連携問題として残されていると指摘している。まず資本交付金については、連携前においては、資源決算書と議決用歳出見積においては GAAP に則り、資源支出として処理される一方で、国民勘定との連携が重視される予算では、資本支出として処理される国民勘定の処理が採用されてきた。この点に関しては、議決用歳出見積と予算との連携を重視し、前者の処理を経常的な資源項目から資本項目へと移動させることで解決を図ったが、資源決算書の処理との非連携が残存することになった。この背景には、国民勘定において資本交付金を資源項目に移動させると、財政ルールが測定される毎年の経常予算余剰に影響を及ぼすことから、このような妥協案が設定されている。

次に過年度損益修正であるが、これは、会計方針の変更や過去の誤謬の修正により生ずる項目である。決算書においては、従来は GAAP、2009-10 年からは IFRS ベースの FReM に従って作成されることになるが、過年度損益修正については原則として IAS 第 8 号「会計方針、会計上の見積変更および誤謬」が適用される。そこでは、会計方針の変更や過年度の誤謬については、基本的には遡及的に過年度の決算書を修正することを求めている²⁴。

²⁴ なお IAS8 では会計方針の変更には当該基準の遡及適用 (retrospective application) が行われた。遡及適用とは、「すでに会計方針が常に適用されているかのように、取引に対する新たな会計方針、他の事象および状況を適用すること」を指す。また、誤謬に起因する過年度損益修正には遡及修正再表示 (retrospective restatement) が行われる。これは、過年度の誤謬が生じなかったものとして財務諸表の要素の金額の認識、測定および開示を修正すること (IASB, 2003, par. 5.)。

表 10 資源決算書における調整計算書

	£000
	200X-0Y 200W-0X
純資源歳出(議決用歳出見積)	
非予算項目を除去するための調整	
分権化行政組織に対する補助金(司法省と北アイルランド行政府)	
過年度損益修正: 以下を含めるための調整	
資源予算における統合国庫余剰受取	
その他の調整	
資源予算歳出額合計	
うち:	
府省別歳出限度額(DEL)	
年度管理歳出額(AME)	
調整は以下を含む:	
資本交付金(関連するEU寄付金の純額)	
分権化行政組織に対する交付金(司法省と北アイルランド行政府)	
運営計算書における統合国庫資金余剰受取	
以下を除外するための調整	
純運営コスト(決算書)	
北アイルランド府省は、この再調整を完成させるための追加的項目を要しうる。また、適宜これらを含めるべきである。	
(出所: HM Treasury, 2011e, p. CH.5-6.)	

そのため、当該年度の決算書と予算には修正が含まれない一方、過年度修正に伴う支出等はそれに議会からの権限を付与するために、議決用歳出見積には含まれる必要がある。こうした非連携について、財務省では、会計基準の導入や改訂に起因する会計方針の変更については、議決用歳出見積の注記に示すにとどめる一方、過年度の誤謬の修正や府省による任意の会計方針の変更に起因する修正については、従来通り議決用歳出見積に含めることとした。なお、残存する非連携は、資源決算書における「議決用歳出見積、決算書および予算間の資源支出の調整」と呼ばれる計算書(表 10 参照)において調整が施される。そして、財務省において上記の大きな 2 つの非連携項目を含め、以下の表 11 において将来的には解消していきたい項目と、解消を意図しない項目を識別している。

表 11 残存する非連携の例

パネル A：将来的に解消を目指す項目

項目	説明	金額
PFI	ESA95 と IFRS の要求事項は、リース取引またはサービス剰余契約のオンバランスまたはオフバランスにする際に異なる扱いへと導く。	£10 億
資本交付金	国民勘定において資本だが資源会計において費用。	£150 億
社会基金	基金への現金支払いは議決用歳出見積において決議されるが、予算と決算書においては連結対象外。	£5,000 万
核廃棄物解体コスト	国民勘定において当該支出は資本であるが、資源勘定では費用。	£20 億
未分類組織	分類されていないため予算には含まれる。	£0
国際機関の分担金	国際機関の分担金は国民勘定において持分投資（資本）として処理されるが、資源会計では補助金（資源）として処理。	£10 億

パネル B：非連携の解消を考慮しない項目

項目	説明	金額
公企業による市場および海外からの借入	公企業による市場および海外からの借り入れは決算書において連結されていないが、資金拠出している府省の資本 DEL に含まれる。	£0
持分の引き出し	公企業の利益以上の配当による資本引出は国民勘定では資本であるが、会計上は資源と考えられうる。	£0
超過受取	財務省と合意した水準以上の収入は府省の予算における便益にはならないが、会計上は収益となる。	£0
過年度損益修正	予算と決算書は、誤謬または会計方針の府省による変更の結果として生ずる過年度損益修正を過年度の項目についてのみ行なう。議決用歳出見積は、その会計期間において決議されなければならない。	£1 億未満

（出所：HM Treasury、Bails 氏提供資料より。）

さて、今回の連携プロジェクトの出発点は、予算が国民勘定との密接な連携を意識していたのに対し、決算書は実体の財務状況と業績を把握するために国民勘定とは全く無関係に展開されてきたところにある。HM Treasury (2011g, par. 1.8) において指摘されるように、国民勘定と決算書の同じ点として、「多くの取引は府省別決算書と国民勘定とで同じ処理が行なわれている。すなわち、支払いは両方のシステムではともに経常費用（current expense）である。」（HM Treasury, 2011g, par. 1.8）と指摘されるように、国民勘定（マクロ政府会計）と資源決算書（ミクロ政府会計）では計算構造において共通している部分がある。しかし「予算は IFRS の決算書というよりもむしろ国民勘定の観点から表現された目的を達成しようとするので、会計処理に関するこれらの違いは、府省別決算書と予算が異なって取引を処理するケースを説明している。これらの相違の多くは、連携プロジェクトの結果かなり減少した。」（HM Treasury, 2011g, par. 1.9）と指摘されるように、連携プロジェクトによって、予算と決算書との非連携は大幅に解消したものの、その分、国民勘定と予算との非連携が拡大していったと解釈できる。

連携プロジェクト開始前はかなり多くの非連携項目が存在していたが、今回の連携プロジェクトにより、予算、議決用歳出見積および決算書といういずれもミクロ

会計のフレームワークは、主として決算書に合わせるように調整されてきたといえる。したがって残存する非連携の課題の多くは、国民勘定と決算書との違いであり、また、新たに国民勘定とこれら３つの財政フレームワークとの非連携ももたされているといえる。逆説的にいえば、予算（および議決用歳出見積）と決算書との間の連携と政府会計におけるミクロとマクロの政府会計の連携がトレードオフの関係にあるとみることもできよう。

既述したように連携プロジェクトにおける基本原則の一つに国民勘定には調整を加えないというものが含まれていたように、今回は、ミクロ政府会計側からマクロ政府会計側に修正を求めるようなことは行われなかったのである。しかし、次節以降で取り上げるが、2008SNA（System of National Accounts 2008）やその欧州版である ESA2010(European System of Accounts 2010)では、その改訂プロセスにおいてミクロ会計ないし企業会計の取り組みに収斂させた部分がかかなりある。そのため、今後、上記の非連携の部分が解消していく可能性があるが、一方で、連携をさせたがゆえに新たに生ずる非連携という可能性も考えられる点に留意すべきであろう。

2. イギリスにおける政府全体決算書の取り組み

前節では、予算、議決用歳出見積および決算書の連携プロジェクトを中心に説明してきたが、当該プロジェクトは、特に国民勘定との関連づけが考慮される予算と、GAAPに基づく決算書との間の乖離を埋める作業であった。結果的にはGAAPというマイクロレベルの処理にそるえる形での連携が図られた。一方、本節で取り上げるWGAは、GAAPに基づく決算書の連結範囲を大幅に拡大したものであるが、その作成からNAOによる検査、そしてWGA情報の利用に至るまでのプロセスにおいて、しばしばマイクロ会計とマクロ会計のコンフリクトとその逆の連携がみられた。そこで、本節以降では、WGAを中心に引き上げ、まず本節においては、WGAの全体像について説明する。

2.1. 政府全体決算書の構想の萌芽と展開

WGAは「公的部門全体の財務諸表」(HM Treasury, 1998c, p. 7)である。WGAは1990年代初頭にニュージーランドとオーストラリアにおいて、公的部門への発生主義会計の導入と歩調を合わせて取り入れられたが、イギリスにおいても、WGAの起源は、資源決算書の導入に遡る。前節で指摘したように1994年に財務省から公表されたグリーン・ペーパー(HM Treasury, 1994)において資源会計の導入が提唱されたが、その中でWGAが取り上げられている。しかし当時においては、WGAは、多様な公的部門に属する組織を連結する意義が薄いとして提案が見送られている。

このように当時の政府はWGAに対して消極的な姿勢をみせていた一方、議会は、国家貸付基金や統合国庫基金の決算書等が連結されることを通じて、府省それ自体にはWGAの意義が薄かったとしても、議会や公衆が税金の使途や資産と負債の保有状況等を発生主義ベースで明らかにできることに意義があると主張した。当時NAOは、資源会計の導入の優先順位が高くWGAの作成が実務上困難であると指摘する一方で、WGAは資源会計が導入された後に検討すべきと勧告している(C&AG, 1995, pars. 31-33)。

WGAの導入は、1997年における政権交代による労働党ブレア政権の誕生により加速した。1998年に公表された『経済・財政戦略報告書』(HM Treasury, 1998b)の第3章において資源会計・予算の導入に期待される財政ルールへの活用と資源の効率的利用という2つの側面のうち、WGAの導入は特に前者の側面を強化するものとして打ち出されている。WGAに対する政府の積極方針は、1998年財政安定化規律においてWGAの作成が資源会計の導入とともに求められ、最終的には、2000年政府資源会計法において「セクション9 政府全体決算書」を設け、財務省が毎年WGAを作成しなければならないこと、そして、そのWGAに含まれる団体が、「公的性質の機能を果たしているか、公金によって完全にまたは本質的に賄われている」という基準に照らされるべきことが規定されている(同法、§9(1))。また、WGAは、NAOによってそれが真実かつ公正な概観を提供しているかどうかの検査を行わなければならないことが規定されている(同法、§11)。

WGAに関して政府は、その作成目的、実践可能性および作成に関わるコストとベネフ

ットを包括的に研究し、”Scoping Study”（HM Treasury, 1998c）として公表している²⁵。その中で、「実行可能な限りすべての公的部門をカバーする GAAP ベースの WGA が、完全に検査済の形で開発されることを政府の長期目標とする」と謳い、これにより、政府の財政計画の確実性ととも、透明性とアカウンタビリティの向上が期待されている（HM Treasury, 1998c, par. 6.2）。

イギリスでは、すでに WGA の経験を有するオーストラリアとニュージーランドのケースを研究した後、3 つの段階から成る WGA の作成計画を策定している。その段階とは、①国民勘定ベースの WGA の作成（1998 年～2001 年）、②中央政府機関の連結決算書（Central Government Accounts; CGA）の作成（1998 年～2003 年）、および③GAAP ベースの WGA の作成（～2006 年）、である。しかし、イギリスの WGA は他の国と異なり、すべての公的部門に属する組織を連結することを意図していたことや、会計上の手続きの煩雑さのため、結論からいえば、CGA の試行も大幅に遅れ、議会の財務委員会からは、WGA 作成プロジェクトに対する公衆の信頼を損ねるとの懸念が表明されている。

さらに、上記の③の段階においても、当初予定の 2006 年度から遅れたことに加え、2009-10 年から中央政府機関が UK-GAAP から IFRS に従った会計処理を行うことを踏まえ、最終的に 2009-10 年の WGA が 2011 年に公表されることになった。具体的には、無検査の WGA の要約版が 2011 年 7 月に公表され、検査済の正式版は同年 11 月に公表されている。

2.2. 政府全体決算書の作成

2.2.1 政府全体決算書の作成目的

まず WGA の作成目的であるが、一般に、①より高品質な情報の作成とより連結された報告を通じて政策意思決定を強化し、特にマクロ経済レベルでの意思決定の改善に用いること、②検査済の政府の貸借対照表等を提供することで議会と公衆に対するアカウンタビリティの履行に資すること、および③個々の公的部門組織の会計システムの信頼性、適時性および有用性を高めることといわれている（Chow *et al.*, 2008, p. 7）。

さまざまな曲折を経て 2011 年 11 月に公表された 2009-10 年の検査済 WGA（HM Treasury, 2011h）において、WGA の究極的な作成目的は、「納税者のお金がどのように使われたかを議会と公衆が理解し精査できるようにすること」（HM Treasury, 2011h, p. 8）とされている。この目的は、透明性、アカウンタビリティ、完全性、比較可能性、および情報の補完性という 5 つの特性を高めることにつながることを意図されている（表 12 参照）。

表 12 WGA の作成目的

① 透明性	多くの情報利用者が理解できるように標準的な会計慣行に従って WGA を作成する。
② アカウンタビリティ	議会による効率的な精査を支援するための金額により大きな信頼性を得るために、NAO による WGA の検査を行う。
③ 完全性	予算書、月次公的部門財政報告、公的支出調査分析（PESA）および国民

²⁵ 当該”Scoping Study”では、当初の 1、2 年において国民勘定ベースの WGA の開発には約 25 万ポンド、その後の GAAP ベースの WGA には 15 万ポンドを要すると見積もられている。また、毎年の GAAP に基づく WGA の作成とその監査には、約 100 万～200 万ポンドと見積もられている。以上、HM Treasury(1998c)pars. 4.83-91 参照。

	勘定と同じようなデータを作成するが、公的年金資産・負債、PFI、将来の支出および偶発債務等、他の財政データが含まない情報を提供する。
④ 比較可能性	公的部門間を通じた会計方針を収斂させるツールとして機能し、これにより、財政データの直接的な比較を可能にする。
⑤ 情報の補完性	長期の財政分析や意思決定を支援するために、より完全で信頼できる政府の資本と長期の財政状態に関する貸借対照表分析を可能にし、毎年の収益と費用の発生主義による概観を明らかにし、そして、より完全なキャッシュ・フローデータを提供する。

（出所：HM Treasury, 2011h, p. 8 より筆者作成。）

特にマクロの財政政策への WGA 情報の活用に関しては、7 月に公表された無検査 WGA（HM Treasury, 2011d）が予算責任局の『財政持続可能性報告』（OBR, 2011）において、財政持続可能性の分析に利用されている。

2.2.2 政府全体決算書の連結範囲

次に、WGA の範囲について取り上げる。WGA に含まれる公的部門は 1990 年代後半から現在に至るまで議論のある問題であった。イギリスの WGA は 1,500 を超える公的部門組織が連結されたものになっており、以下の表 13 に示したように、中央政府、地方政府および公企業から構成される。この連結範囲は、原則として IAS27 における「支配」(control) 概念が適用されるが、具体的には、「公的性質の機能を果たしているか」または「本質的に公金により資金拠出されているか」という 2 つの視点から識別される。これは、国民勘定において ONS が採用している公的部門の基準と連携させ、いわば国民勘定ベースの「支配」概念を採用しているといえる。

表 13 WGA の連結範囲

中央政府	分権化行政体 (devolved administrations) を含めた中央政府府省	NDPB
		国民保健サービストラスト (NHS Trusts)
		国民保健サービスファウンデーショントラスト (NHS Foundation Trusts)
		アカデミー (Academies)
地方政府	イングランド	地方自治体、警察、消防本部、およびロンドン交通局を含む。
	スコットランド	地方自治体、警察および消防本部を含む。
	ウェールズ	地方自治体、警察および消防本部を含む。
	北アイルランド	地方自治体、警察および消防本部を含む。
公企業	Trading Funds	
	公企業	
	その他団体	

（出所：HM Treasury, 2011h, p. 8.）

約 1,500 以上の公的組織の決算書が連結されて WGA になっているが、そのうち、97 団体は重要性の観点から連結対象外とされた。そのほか、WGA の範囲に含まれなかった団体について以下で取り上げる。

2009-10 年の WGA では、連結範囲について以下に示す①～④の 4 つの論点を有する。まず①データを提供しなかった団体および不十分なデータしか提供できなかった団体の会計

情報を WGA から除外するというものである。今回の WGA では、5 つの団体がデータを提供せず、17 の団体が不十分なデータしか提供できなかった。次に②政府の執行組織としての責任を有していない組織を WGA の対象外とするというものである。これらの団体は公的部門の範囲に含まれるものの、政府の執行機関としての責任を有しておらず、それゆえに「政府」と見做されない団体をいう。代表例としては、会計検査院（スコットランド、ウェールズおよび北アイルランドの会計検査院を含む）、議会および選挙管理委員会などが含まれる。これらの機関は政府からの独立性が高いため、WGA の範囲外とされたといえる。

さらなる連結範囲の論点としては、③公的金融機関の扱いがある。中央銀行であるイングランド銀行も、政府が資本注入を行って一部または全部の株式を所有している他の公的金融機関も、ともに ONS における連結基準に合致するために理想的には WGA の範囲に入れられる必要があると考えられる。しかし実際には 2009-10 年の WGA にこれら公的金融機関は含まれず、「公的銀行に対する持分投資」として連結財政状態計算書（Consolidated Statement of Financial Position; CSFP）の非流動資産（Non-current assets）の一項目として計上されている。ただし、イングランド銀行は来年度からは WGA の範囲内に、また、他の公的金融機関のうち、Northern Rock (Asset Management)（以下、NR-AM）と Bradford and Bingley は、長期的には WGA の範囲内にしていく方向である²⁶。なぜなら、両者は、政府による所有が恒久的に及ぶと考えられているからである。

また、Royal Bank of Scotland (RBS) や Lloyds Banking Group (LBG) も上記の銀行とともに国有化されたといえるが、その金額が非常に大きいことから WGA の情報を歪めてしまうと懸念されることや、将来的には民営化に戻すことを意図していることから、今後も連結対象外とされる。政府による金融機関への持分投資の状況とこれらの金融機関の擁する金融資産と負債の状況はそれぞれ注記において開示されているので、以下の表 14 に示した。この表に示した通り、RBS と LBG に対する投資が大きく、また両行の保有する金融機関・負債の大きさは、WGA におけるそれよりも大きくなっている。

表 14 WGA における公的金融機関に関わる注記情報

注18: 公的銀行に対する持分投資		注37: 決算書に連結されていない主な金融資産と負債				
	10億ポンド	各銀行の決算書での報告	BoE ¹	NR(AM) およびB&B ²	RBSおよび LBG ³	合計
			10億ポンド	10億ポンド	10億ポンド	10億ポンド
イングランド銀行	4.2					
Royal Bank of Scotland Group Plc	42.4					
Lloyds Banking Group Plc	17.3					
Northern Rock Plc	1.4					
Northern Rock (Asset Management) Plc	-					
Bradford & Bingley Plc	-					
総投資額	65.3					
		資産合計	223.1	135.8	2,723.8	3,082.7
		負債合計	(218.9)	(134.4)	(2,585.1)	(2,938.4)
		純負債	4.2	1.4	138.7	144.3
						(1,211.8)

1 イングランド銀行の決算書より(2010年2月28日決算日)

2 Northern Rock (Asset Management) plcおよびBradford & Bingleyの決算書(2009年12月31日決算日)

3 Royal Bank of Scotland Group plcおよびLloyds Banking Group plcの決算書(2009年12月31日決算日)

(出所：HM Treasury, 2011h, p. 115 および 154.)

²⁶ 具体的には、政府が 100% 所有するイギリス金融投資会社（UK Financial Investments Limited; UKFI）が、公的金融機関への資本注入を行う。2010 年 3 月末日時点では、RBS の 68.4%、LBG の 41.3%、そして Northern Rock、NR(AM) および Bradford & Bingley の 100% を所有している。なお、UKFI は重要性の点から WGA の連結範囲外とされている。以上、HM Treasury, 2011h, p. 156 参照。

4 つ目の連結範囲の論点は、④将来的には WGA の範囲に入れるかどうかの検討を要する 17 の公的組織である。そのうち、長年 ONS、NAO および財務省との間で連結対象とするかで議論のあった組織として Network Rail（以下、NR 社）がある。NR 社は、民営化された鉄道運営会社であるため、ONS ではこれは民間企業であると判断した一方で、NAO は NR 社の債務の最終的な負担者が政府であることを考慮して WGA の範囲内であると考えたという論争があった。結果的には、ONS 基準が採用されたが、2009-10 年の WGA では、民間企業である NR 社の公的部門との密接な関係を考慮して付録として同社を非連結にした理由を説明している。それによれば、NR 社は民間企業であるものの配当金を提供する企業ではなく、すべての利益は再投資されるという特殊な会社であると述べられるとともに、同社の損益計算書と財政状態計算書の要約が情報として開示されている。同社と関係を有するのは運輸省（Department for Transport）であるが、NR 社の債務発行プログラムで提供している同省による債務保証が 2010 年 3 月末時点で 238 億ポンドに及ぶことなどが記述されている（HM Treasury, 2011h, pp. 186-187）。

2.2.3 政府全体決算書の構成

2011 年 11 月に公表された検査済 WGA (HM Treasury, 2011h) は、1 序文 (Forward)、2 はじめに (Introduction)、3 コメント (Commentary)、4 会計担当者の責任声明書 (Statement of Accounting Officer's Responsibility)、5 内部統制報告書 (Statement on Internal Control)、6 報酬報告書 (Remuneration Report)、7 NAO による監査証明と報告書および 8 政府全体決算書という 8 部構成になっている。

「序文」では WGA の歴史的経緯やその作成の法的根拠等が示され、続く「はじめに」において WGA の具体的な考え方として連結範囲と作成目的が記述されている。「コメント」では、WGA の作成主体である財務省による 2009-10 年の WGA 情報に基づく分析結果が示されている。「会計担当者の責任声明書」は、FReM で規定されているように決算書が「真実かつ公正な概観」を示していることを表明するものであるが、さらに WGA に対して表明されている。同様に「内部統制報告書」もまた FReM で規定されており、WGA に含まれる財務情報や他の情報の質を組織内部で内部統制システムが機能していると表明することで保証しようとするものである。「報酬報告書」は、会社法と FReM で規定されており、特に人件費についての説明が各企業（公的・民間双方）に求められている。そして、WGA における報酬報告書は、公的部門全体の人件費についての詳細な説明となっている。

「7 NAO による監査証明と報告書」は、いわゆる監査人による監査報告書である。これについては、次節において詳しく取り上げる。

「8 政府全体決算書」が WGA の計算書類である。「連結収益・費用計算書」(Consolidated Statement of Revenue and Expenditure; SoRE)、「連結財政状態計算書」(Consolidated Statement of Financial Position; SFP)、「連結納税者持分変動計算書」(Consolidated Statement of Changes in Taxpayers' Equity; SCTE)、「連結キャッシュ・フロー計算書」(Consolidated Cash Flow Statement; CFS) および 40 項目から成る注記から構成されている。

SoRE（表 15-A 参照）は、資源決算書における包括純支出計算書に対応するものである

が、表示形式はかなり異なっている。SoREの構造は、「税金等による収益合計－運営費用合計－金融費用±資産売却損益＝純財政赤字」という計算構造を有しているが、財政赤字を基準としているため符号が逆になっている。また、基礎的財政収支を図るために金融費用控除前財政赤字という指標も計算されるようになっている。なお、費用として大きいのは社会保障給付、人件費および財・サービスの購入で総費用の約80.9%を占めている。

SFP（表15-B参照）は、いわゆる貸借対照表であり、資源決算書の財政状態計算書とほぼ対応している。SFPにより得られる財政指標は、純流動負債（流動資産合計－流動負債合計）と純負債（資産合計－流動負債合計－非流動負債合計）である。特に純負債1,211.8（10億ポンド）だけ負債超過状態にあるため、当該超過分は、将来の収益によって資金調達されなければならないことが、「将来収益により賄われるべき負債合計」として純負債と同額だけ計上されており、その内訳変動は、SCTE（表15-C）において示される構造になっている。

またCFS（表15-D）は資源決算書におけるものとほぼ同じ形式のものであり、名称は異なるが、基本的に営業活動（運営活動）、投資活動（資本支出・金融投資）および財務活動によるキャッシュ・フローが示される。

表 15 WGA の計算書類

A 連結収益・費用計算書		
2010年3月31日に終了する会計年度		
	注記	10億ポンド
直接税による税金	3	(285.2)
間接税による税金	3	(148.0)
地方税による税金	3	(52.1)
財・サービスの販売収益	4	(51.0)
その他の収益	5	(45.7)
収益合計		(582.0)
社会保障給付	6	197.1
人件費	7	180.4
財・サービスの購入	8	160.9
補助金支出	9	66.2
減価償却費および減損損失	10	51.6
引当金繰入額	25	(17.0)
その他の費用	11	26.5
費用合計		665.7
金融費用控除前純財政赤字		83.7
投資収益	12	(4.3)
金融費用	13	34.9
年金制度負債に対する利息	27	58.9
年金制度資産の資金からの期待収益	27	(9.0)
純金融費用		80.5
資産売却純損失		0.3
当該年度の純財政赤字		164.5

B 連結財政状態計算書

2010年3月31日現在

	注記	10億ポンド
非流動資産		
有形固定資産	14	708.0
投資用資産	15	14.6
無形資産	16	36.3
売掛金・未収金	17	40.0
公的部門銀行に対する持分投資	18	65.3
その他の金融資産	21	89.6
非経常資産合計		953.8
流動資産		
棚卸資産	19	12.4
売掛金・未収金	17	125.7
現金・現金同等物	20	8.1
保有金		7.3
その他の金融資産	21	100.2
流動資産合計		253.7
資産合計		1,207.5
流動負債		
買掛金・未払金	23	(102.5)
政府借入・資金調達	24	(200.9)
負債性引当金・準備金	25	(15.4)
その他の金融負債	26	(36.3)
流動負債合計		(355.1)
純流動負債		(101.4)
資産合計マイナス流動負債		852.4
非流動負債		
買掛金・未払金	23	(73.7)
政府借入・資金調達	24	(764.7)
負債性引当金・準備金	25	(86.2)
純公的サービス年金負債	27	(1,132.3)
その他の金融負債	26	(7.3)
非流動負債合計		(2,064.2)
純負債		(1,211.8)
納税者持分による資金調達：		
将来収益により賄われるべき負債		
一般剰余金	SoCTE	1,414.6
再評価剰余金	SoCTE	(218.6)
その他の剰余金	SoCTE	15.8
将来収益により賄われるべき負債合計		1,211.8

C 連結納税者持分変動計算書

2010年3月31日に終了する会計年度

	注記	一般 準備金 10億ポンド	再評価 準備金 10億ポンド	その他の 準備金 10億ポンド	合計 10億ポンド
2009-10年度の納税者持分の変動					
2009年4月1日時点：		970.7	(205.0)	15.6	781.3
当該年度の純財政赤字	SoRE	164.5	-	-	164.5
有形固定資産の再評価純利得		-	(7.0)	-	(7.0)
売却可能金融資産の再評価純利得		-	(11.3)	-	(11.3)
年金負債に対する数理計算上の損失	27.2	286.8	-	-	286.8
寄付による資産・政府補助金による資産の受領		(1.1)	-	(0.3)	(1.4)
その他の準備金変動		(1.8)	0.3	0.4	(1.1)
準備金間の移転		(4.5)	4.4	0.1	-
2010年3月31日時点の収支		1,414.6	(218.6)	15.8	1,211.8

一般準備金は年金準備金と政府補助金準備金を含む。

再評価準備金は売却可能資産を含む。

その他の準備金は、貴府による資産準備金、ヘッジ準備金および特定目的の準備金を含む。

D 連結キャッシュ・フロー計算書

2010年3月31日に終了する会計年度

2010年3月31日に終る会計年度		注記 10億ポンド
運営活動によるキャッシュ・フロー		
金融費用控除前財政赤字	SoRE	83.7
非現金取引のための調整	28	(21.6)
売掛金・未収金の増加		5.0
棚卸資産の増加		0.8
買掛金・未払金の減少		2.1
引当金の取り崩し	25	11.9
運営活動による純キャッシュ・アウト・フロー		81.9
資本支出・金融投資によるキャッシュ・フロー		
非金融資産の取得		45.8
非記入資産の処分による売却益		(2.6)
金融資産取得のための支払		331.2
金融資産の処分による売却益		(244.4)
学生に対する純奨学金		4.3
資本支出・金融投資による純キャッシュ・アウト・フロー		134.3
財務活動前純キャッシュ・アウト・フロー		216.2
財務活動によるキャッシュ・フロー		
投資収益	12	(4.3)
金融費用(ファイナンスリースとPFI契約を除く)	13	32.7
ファイナンスリースとPFI契約による金融手数料	13	2.2
ギルトエッジド証券の増加		(218.1)
銀行ほかからの借入増加		(24.9)
未収金の増加		1.7
未払金の減少		5.8
その他の金融負債(純キャッシュ・イン・フロー)		(10.4)
財務活動による純キャッシュ・イン・フロー		(215.3)
現金・現金同等物の純減少	20	0.9
期首現金・現金同等物	20	9.0
期末現金・現金同等物	20	8.1

(出所: HM Treasury, 2011h, pp. 71-75.)

表 16 WGA におけるセグメント情報

	中央政府 実体 10億ポンド	NHS内の 実体 10億ポンド	中央政府 合計 10億ポンド	地方 政府 10億ポンド	公企業 10億ポンド	連結 調整 10億ポンド	政府 全体 10億ポンド
税収	(540.8)	-	(540.8)	(51.6)	(0.1)	107.2	(485.3)
その他収益	(145.0)	(56.9)	(201.9)	(144.5)	(25.5)	275.2	(96.7)
運営収益合計	(685.8)	(56.9)	(742.7)	(196.1)	(25.6)	382.4	(582.0)
人件費	76.8	38.1	114.9	79.1	10.0	(23.6)	180.4
その他費用	747.8	22.6	770.4	128.2	16.2	(429.5)	485.3
金融費用控除前純財政赤字	138.8	3.8	142.6	11.2	0.6	(70.7)	83.7
純金融費用	64.1	1.5	65.6	13.9	0.9	0.1	80.5
その他の包括利益	(0.8)	-	(0.8)	1.4	(0.4)	0.1	0.3
当該年度の純財政赤字	202.1	5.3	207.4	26.5	1.1	(70.5)	164.5
非流動資産	934.4	39.9	974.3	339.5	56.3	(416.3)	953.8
流動資産	311.6	7.5	319.1	37.4	10.0	(112.8)	253.7
流動負債	(431.9)	(6.7)	(438.6)	(29.5)	(7.2)	120.2	(355.1)
資産合計マイナス流動負債	814.1	40.7	854.8	347.4	59.1	(408.9)	852.4
非流動負債	(936.1)	(8.5)	(944.6)	(89.0)	(9.7)	111.4	(931.9)
純年金負債	(899.4)	-	(899.4)	(222.1)	(10.8)	-	(1,132.3)
純資産(負債)	(1,021.4)	32.2	(989.2)	36.3	38.6	(297.5)	(1,211.8)

上記の表は、各部門に対して報告された総額を示し、WGA実体間の取引と残高を消去するための連結調整を示している。中央政府の合計は、中央政府省、NDPB、分権化行政組織、およびイングランドのNHSトラストおよびファウンデーショントラスト、ウェールズNHSトラストおよび北アイルランドの健康・保険ケアトラストを含むNHS内の実体が含まれる。

(出所: HM Treasury, 2011h, p. 101.)

上述の通り WGA の連結範囲は、ONS の基準に即して中央政府、地方政府および公企業に及び、さらに、連結相殺消去もかなりの規模になる。そのため、表 16 に示したような各下位部門をセグメントとしたセグメント情報が注記として開示されている。

なおこの注記情報であるが、検査済 WGA では、40 項目に及ぶ注記事項を開示しており、それらの詳細を把握することが政府の財政のより良い理解へとつながると期待される。当該注記情報の項目一覧を表 17 に示した。

表 17 WGA における注記項目一覧

注記 番号	タイトル	注記 番号	タイトル
1	会計方針の報告書	21	その他の金融資産
2	セグメント報告	22	売却目的で保有する資産
3	税収	23	取引とその他の未払金
4	財・サービスの売却益	24	政府資金調達と借入
5	その他の収益	25	負債性引当金と準備金
6	社会保障給付	26	その他の金融負債
7	職員人件費と職員数	27	純公的年金負債
8	財・サービスの購入のための支出	28	キャッシュ・フロー計算書に対する注記
9	交付金と補助金	29	資本的支出 (capital commitments)
10	減価償却費と減損損失	30	リース取引におけるコミットメント
11	その他の支出	31	PFI 契約のもとでのコミットメント
12	投資収益	32	その他の金融契約 (financial commitments)
13	金融費用	33	IAS37 の下で開示される偶発資産と偶発債務
14	有形固定資産	34	議会に報告された発生の可能性が低い偶発債務
15	投資資産	35	関連当事者取引
16	無形資産	36	金融商品
17	取引とその他の未収金	37	連結されなかった重要な金融資産・負債
18	公的部門銀行に対する持分投資	38	第三者の資産
19	棚卸資産	39	後発事象
20	現金および現金同等物	40	発効日

2.2.4 政府全体決算書の作成にあたっての考え方

WGA は、FReM の第 14 章に規定された方法で作成されており、FReM は 2009-10 年から中央政府機関に対して基本的に IFRS に基づいた処理が規定されている。ただし、一部の IFRS については、公的部門に即した方法に適応されている。例えば、表 15 に示した WGA の各計算書は、IAS 第 1 号「財務諸表の表示」に基本的に即してはいるが、FReM において若干の変更が加えられており、また、前年度の比較は示されていない²⁷。

そのほか、IFRS ベースの FReM と異なる処理が行われている点としては、地方自治体、NDPB およびチャリティーの決算書である。これらの団体については、2009-10 年については従来通り UK-GAAP に即して作成された決算書が連結されている点で注意を要する。なお、地方自治体による UK-GAAP の適用において最も大きな影響を及ぼしている処理は、

²⁷ そのほか IAS 第 10 号「後発事象」は適用されておらず、また IAS27 における連結範囲もすでに指摘した通り国民勘定における基準が採用されている。さらに、IFRS 第 8 号「活動セグメント」については、サービスの種類、地理的領域または主要な顧客といった区分は設けられていない。以上、HM Treasury (2011h)p. 76 参照。

高速道路資産の評価に関するものであり、およそ 2,000 億ポンドの乖離が生ずると説明されている²⁸。地方自治体の会計に関しては、2010-11 年から IFRS に準拠した処理が適用されることになっており、さらに 2012-13 年からは高速道路の処理も FReM に即したものが適用される予定である。

また、WGA は各実体の決算書を連結して作成されるが、原則として完全連結 (line-by-line) による連結が行われている²⁹。連結される実体間の取引はすべて相殺されているが、その際に 100 万ポンド未満のものは重要性の観点から相殺消去がされていない。

財務省におけるインタビューでは、WGA の連結規模は約 5,000 取引、約 1.5 兆ポンドにも及び、そのうち相殺消去に該当する取引が 15,000 件あったそうである。約半数は、取引に関わった実体同士で記録が完全に一致していたが、残り半分は金額上の不一致が確認されている。特に 100 件位については、実体間での金額の違いが 5,000 億ポンド以上にもなっている。また、別の 15,000 件については、片方の実体しか記録が存在せず、その金額の違いも 5,000 億ポンド以上になっている。

2.3. 政府全体決算書の財政政策への活用

イギリス政府が WGA に期待する大きな便益は、その財政政策の立案と評価への WGA の活用である。より具体的にいえば、WGA は、公的部門全体の貸借対照表に関する追加情報を提供することで、従来、マクロ経済・財政目的で用いられる国民勘定ベースの集計値に対してよりよいデータを提供すると期待されているのである (Heald and Georgiou, 2011b, pp. 450-451)。前節において指摘したように、2010 年の政権交代により誕生した予算責任局 (OBR) は、財務省から財政の予測業務を切り離して誕生しているが、OBR の発行している『財政持続可能性報告』(OBR, 2011) では、WGA の財政持続可能性の分析に役立つことが期待されていると記述されているため、以下ではその概略を説明する³⁰。

イギリスでは、特に長期的な財政持続可能性を評価するために貸借対照表を重視したアプローチ (以下 B/S App) を採用している。このアプローチは、既存の資産と負債、および期待将来収益・費用の現在価値を表すストックと、既存資産と負債の活用を通じて得られる将来収益・費用というフローの双方を見据える考え方である。これにより、ある一定時点における政府の過去の活動に起因する財政的帰結を、資産と負債の情報を提供することで明らかにする一方、将来のフローも取り入れようとしている点に特徴がみられる。この考え方は、以下の図 3-A に示されている。この図は 4 つの象限から成っているが、第 2・3 象限は主として過去の活動から生じたものであり、第 1・4 象限は将来の活動から生じるものとなっている。従来の貸借対照表 (財政状態計算書) の借方 (既存の資産) を第 2 象限に配置し、貸方のうちの既存の負債部分から一部の負債 (過去の活動に起因する将来負

²⁸ FReM では高速道路資産は時価で評価することになっているが、UK-GAAP では取得原価評価であることに起因する。

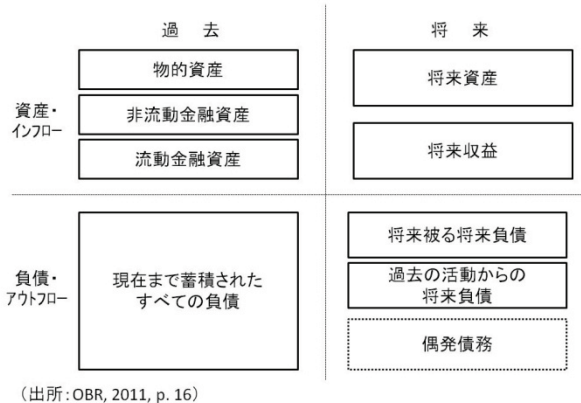
²⁹ ニュージーランドやオーストラリアにおける WGA 作成の初期段階においては、いわゆる持分法による連結が行われていたこともある。イギリスの公的金融機関については、持分法に類似した連結が行われているとみなすことができる。すなわち、財政状態計算書の非流動資産における「公的銀行における持分投資」と収益費用計算書における「投資収益」がこの処理を表している。

³⁰ 以下の説明は、OBR(2011)pp. 16-23 に基づく。

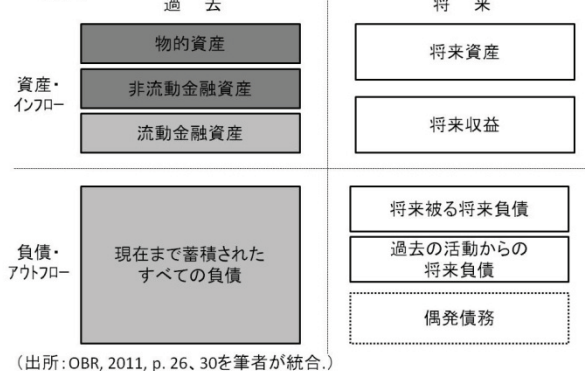
債)を第3象限に配置している。第1象限と第4象限は将来の情報であり、第1象限には将来の資産と収益、また、第4象限には、過去および将来の活動に起因する将来負債と(オンバランスされないが)偶発債務から成る³¹。

図 3 貸借対照表アプローチの図解

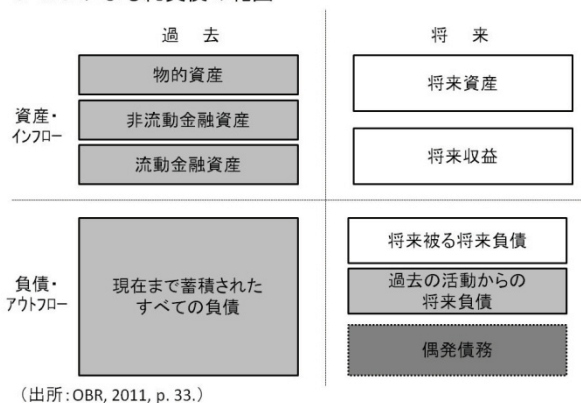
A イギリスにおける貸借対照表アプローチ



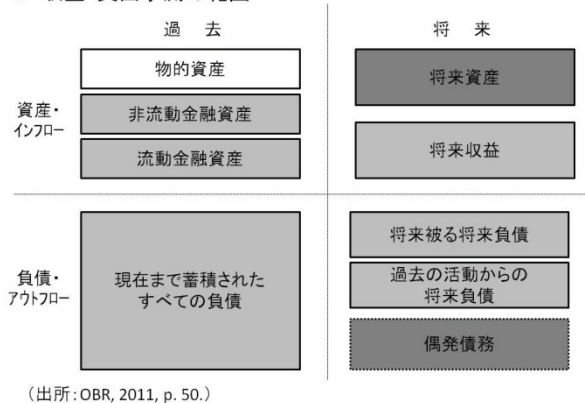
B 公的部門純債務(PSND)と公的部門正味資産(PSNW)の範囲



C WGAによる純負債の範囲



D 収益・支出予測の範囲



前節で取り上げた 1998 年財政安定化規律における財政の持続可能性ルールを測る財政指標として、イギリスでは国民勘定ベースの PSND が採用されている。PSND を B/S App で表現したのが図 3-B (薄い影付き部分) である。PSND は、国民勘定で測定される第 3 象限の「現在までに蓄積されたすべての負債」から「流動金融資産」を控除した指標であり、すぐに売却可能な資産で負債がどの程度賄えるかを表している (図 3-B 参照)。従来、PSND は GDP 比で 40%以下に抑えることが求められてきたが、2008 年のリーマン・ショックやその後の欧州金融危機に代表される経済的なショックに起因し、2010 年には 60%くらいになっている。そのため、現在の連立政権では、既述したようにその規律が緩和され

³¹ ここで「過去の活動に起因する将来負債」には、負債性引当金を中心とする項目が該当するため、会計学的に正確に言えば、「過去の活動に起因する将来費用・損失」といえる。なお、第1象限における「将来収益」は、本来、既存の資産を活用して得られるのが将来収益(将来キャッシュ・フローの現在価値)であると考えられることからすでに第2象限に反映されているとみることが出来るが、公的部門という性質上、主な「将来収益」である将来の税金には上記の考え方が適用できないと考えられるため、「将来収益」という項目が識別されていると考えられる。

ており、また、イギリス金融機関への資本注入等の金融介入による財政に及ぼす影響が大きいことから、財政指標としては PSND から金融介入に伴う金額を控除したものが用いられている。

国民勘定を作成している ONS では、PSND の他に公的部門正味資産（Public Sector Net Worth; PSNW）も財政指標の一つとして公表している。PSNW は、図 3-B における濃い影付き部分も含めたすべての資産から負債を差し引いた差額であり、企業会計における貸借対照表の純資産に相当する³²。この財政指標により、PSND よりも公的部門のより全体的な財政の状況を描き出すことができると捉えられている。これも国民勘定ベースで測定されるものであり、国民勘定の測定対象となっている資産・負債に限定されている点に留意する必要がある。

次に WGA と B/S App の関係についてみてみよう。すでに述べてきたように WGA は、UK-GAAP または IFRS といういわゆる企業会計ベースの基準に基づいて作成されているものである。基本的に財政指標を産出する国民勘定における連結範囲と同一であるため、同じ経済主体による経済活動を対象とする新たな財務情報である。

さて、OBR(2011)では、先行して公表された無検査 WGA（HM Treasury, 2011d）に基づいて分析している。図 3-C に図示されているのが WGA の対象とする資産・負債の範囲である。国民勘定ベースの情報が B/S App に基づく概念図では「過去」とされた左半分（第 2・3 象限）に限定される一方、WGA の導入により、将来志向の「過去の活動からの将来負債」がオンバランスされるだけでなく、偶発債務に関しても注記として開示されることが示されている。よってカバーする範囲は、特に負債の側面に関して拡張されていると捉えることができる。ここに国民勘定というマクロの政府会計情報と WGA というミクロの政府会計の積み上げによる情報との違いについて理解される必要がある。この点に関しては、次節において詳しく取り上げることにし、ここでは、WGA の B/S App における位置づけを概観し、財政持続可能性等の財政政策意思決定に寄与する情報の一つとして WGA がイギリス政府によって位置づけられているということを示すにとどめる。

OBR の分析によれば、WGA（図 3-C）と PSND（図 3-B 薄い網掛け部分）との比較を通じて、WGA における負債の金額が国民勘定ベースの負債の金額よりもかなり大きいことを示している。財務省が公表した無検査 WGA（HM Treasury, 2011d）においてもまた 2011 年 11 月に公表された検査済 WGA（HM Treasury, 2011h）においてもともに、PSND や経常予算財政赤字（Current budget deficit）と WGA における純負債や純財政赤字との調整（reconciliation）が行なわれている（表 18 参照）。なお、この調整表で調整されている各項目が、国民勘定と WGA の乖離を表している。

OBR(2011)では、これらの調整表の各項目を対 GDP 比で分析しているが、まず純負債と PSND の乖離が生ずる大きな要因となっている順に、純公的年金負債（-78.7%）、有形・無形固定資産（52.7%）、引当金（-7.3%）などとなっている。結果として純負債と PSND の差は、GDP 比で約 31.7%にも及んでいる。他方、フローの数値である純赤字と財政赤字の

³² 正確に言えば、通常負債の額の方が大きいので負債マイナス資産として金額が表現されている。

調整表をみると、乖離が大きい順に公的年金費用（-3.6%）、引当金戻入額（1.9%）、および減損損失（-1.7%）などとなっており、純赤字と財政赤字の差は約 4.1%となっている。

表 18 WGA の情報から国民勘定における財政指標への調整

公的部門純債務への調整		財政赤字への調整	
	10億ポンド		10億ポンド
純負債(WGA)	1,216	当概年の純赤字(WGA)	164
純公的年金負債	(1,133)	公的年金費用	(51)
引当金	(105)	資産の減損損失	(24)
PFI契約	(25)	資本への補助	(16)
公債の割引・割増発行差金の未償却分	(16)	資産の減価償却	(6)
有形・無形固定資産	759	引当金戻入額	27
未収金・未払金	40	資産計上されなかった軍需品	5
投資	16	その他	8
その他	8	財政赤字(国民勘定)	107
公的部門純債務(国民勘定)	760		

(HM Treasury, 2011h, p. 26.)

最後に図 3-D について取り上げる。OBR は、「財政の持続可能性を検証し報告すること」が主たる任務であり、そのために、財政・経済予測や財政持続可能性の分析等が行なわれなければならないと規定されている（2011 年予算責任・会計検査法§4）。OBR(2011)では、図 3-D に示したように物的資産を除くが基本的にすべての領域を取り扱う。将来のことに關してはいずれも予測であるため、図 3-D における濃い網掛け部分（将来資産と偶発債務）は特に不確実性が高いものとして識別されている。この財政予測では、将来の税收（将来収益）、将来の公的年金費用および継続的にサービス提供される保険や教育の費用（将来に起因する将来負債）が大きな割合を占める。

図 3-A～D を俯瞰すると、WGA により提供される国民勘定ベースの情報よりもさらに包含された情報をベースにすることで、将来予測の（精度を高める）に貢献させようとする意向もうかがい知ることができるであろう。

本節ではイギリスにおいて初めて WGA が公表されるまでの軌跡をたどりながら、公表された検査済 WGA 情報を説明してきた。これまでの説明を通じて、イギリス政府が WGA に対して主として財政政策の立案と評価への活用に大きな期待を寄せていることが分かるであろう。検査済 WGA では、非常に詳細な注記情報を提供し、外部の情報利用者に対する理解を促すとともに、WGA に内在する課題についても注記情報を通じて（すべてではないが）明らかにしている。このような特徴は通常の決算書にはあまりみられないものであるが、外部の利害関係者、特にメディアや格付け機関から、今回の WGA の公表は透明性を高めるものとして好意的に受け止められているようである³³。そこで次節以降では、WGA に対して限定意見を付与した NAO による監査報告書を中心に検討することを通じて、WGA の課題を明らかにし、これら課題についての包括的な検討を第 4 節において行なうことにする。

³³ 財務省の Jim Hughes 氏により提供された資料。

3. 政府全体決算書と会計検査院の役割

これまで WGA の作成に至るまでの背景、その後の展開、そして、実際に公表された WGA の概略について説明してきた。NAO は、WGA の検討時点から最終的な WGA の検査に至るまで、イギリス政府における WGA の取り組みに対して助言を提供する等の一定の関わりを持ってきた。そこで、本節では、イギリスにおける WGA の取り組みに対する NAO の関わりについて、①WGA 作成プロセスにおける NAO の対応と②WGA の検査という大きく 2 つの点について取り上げる。特に②WGA の検査に関しては、比較的詳細な監査報告書を添付しており、それを概観することによって NAO の WGA に対するスタンス、さらには、マクロの国民勘定と WGA の関係についての NAO の考え方を明らかにすることができる。と推察される。

3.1. 政府全体決算書作成プロセスにおける会計検査院の対応

先に 2.1 節で指摘した通り、当初政府は WGA の作成に対しては消極的であったが、当時、NAO は、WGA の作成が議会の要求であることを踏まえてその意義を認めつつ、当時はまだ導入されていなかった完全発生主義に基づく決算書である資源会計の導入の方が優先順位が高いと位置づけていた (C&AG, 1995)。その後、1997 年の政権交代を経て財務省が WGA の導入可能性を本格的に検討し始めた際に、助言を提供するためにその検討プロセスに NAO が関わっていった。

1999 年に後に 2000 年政府資源会計法となる法案が議会に提出された際、企業の連結財務諸表の監査を行う監査人は、連結子会社とその監査人に直接情報提供や説明を求めることが可能であるのに対し、NAO は、WGA の検査において、連結対象の公的部門組織と直接の説明等を求めるのではなく、その監査人に対してのみ求めることができると規定されている点が懸念された (C&AG, 2000, par. 2.19)。また、実行可能性を考慮していきなり公的部門全体を連結範囲とする WGA を作成するのではなく、中央政府部門の連結財務諸表を作成することから始めるべきことも NAO は指摘している (C&AG, 2000, par. 2.18)。

その後、資源会計の導入とともに本格的に WGA の作成プロセスが進展し、中央政府部門の連結財務諸表が試行的に作成された。NAO は、これまでの動向を好意的に評価し、税収の認識および資産・負債の認識が発生主義に変更されたこと、および、中央政府部門に属する各組織が、同じ部門に属する他の組織との取引を識別する能力が向上したことなどが利点として指摘した。その一方で、まだ現金主義を採用する実体と完全発生主義を採用する実体が混在していたことに対する連結相殺消去上の混乱、初めて年金制度の負債がオンバランスされたためにその情報を集約することの困難性、および偶発債務の完全な把握とその開示に対して問題があることが指摘されている (C&AG, 2005, pars. 1.93-100)。

さらに、NAO は、連結財務諸表から WGA へと進めるための問題として、以下の 3 点を上記と合わせて指摘している。

- ・ 特に固定資産の会計などの会計方針の連結対象実体間での不一致。

- ・ WGA の連結範囲の問題。
- ・ 地方自治体や NHS の監査を担う監査委員会（Audit Commission）、および、公企業や NHS ファウンデーション・トラスト等の監査を担う民間監査法人などとの連携や調整が必要であるという問題。

しかし、この段階において NAO は、政策形成と資源配分に貢献するとともに財政に関する議論の質を高めると期待している。

その後、イギリス政府が 2007 年の予算書において中央政府機関の連結財務諸表から正式に WGA へと拡張する方針を示したことに伴い、2007 年度中に公的部門の組織を検査する NAO、監査委員会および他の地域の会計検査機関（ウェールズ会計検査院やスコットランド会計検査院）および監査を受ける公的部門組織の代表者とともに公共監査協議会（Public Audit Forum）を設立し、WGA の効率的な検査に向けた努力が始められた。

NAO はこれまでの WGA（ないし中央政府機関の連結財務諸表の試行的作成）の取り組みに対して、以下のような課題を指摘し、財務省を含め政府に改善を求めている（C&AG, 2008, pars. 3.4-5）。

- ・ 財務省が設定したスケジュール通りに WGA が作成されていないこと。
- ・ WGA の連結対象実体間の取引の識別とその相殺消去の困難性。これにより財政の全体像が歪められる危険性がある。
- ・ 連結された情報の質が低いこと。
- ・ 連結される公的部門組織において採用している会計基準の違いを収斂させること。

そのほか、中央政府機関に対しては IFRS の適用が 2009-10 年から開始されることへの対応や依然として WGA の連結範囲の問題が存在していた。

3.2. 政府全体決算書に対する会計検査院による検査

3.2.1 監査報告書の概略

検査済の完全な WGA の公表が 2011 年 11 月末であったということは、その構想段階（1994 年）から約 17 年間を要したことを意味する。筆者らが財務省と NAO において行ったインタビュー調査の時点では、まだ検査済 WGA は公表されていなかったが、インタビュー対象者は限定付適正意見（qualified audit opinion）が NAO によって付されるであろうとの見通しを明らかにしていた。2011 年に公表された検査済 WGA に添付された NAO による監査報告書は、4 ページから成る「NAO による証明と報告書」（以下、監査意見書）と 28 ページにおよぶ「下院に対する NAO の報告書」（以下、院長報告書）から構成されている³⁴。

前半の監査意見書では、冒頭に検査の対象範囲が WGA の構成要素、すなわち、連結収益・費用計算書、連結財政状態計算書、連結納税者持分変動計算書、連結キャッシュ・フロー計算書および関連する注記であることに加え、付録 1～4³⁵まで及ぶことが明記されて

³⁴ 同じものが会計検査院から抜粋されて公表されている（C&AG, 2011）。

³⁵ 付録の内容は次の通り。「付録 1：WGA において連結された実体のリスト」、「付録 2：WGA に連結されなかった実体」、「付録 3：連結から除外された重要性の低い実体」および「付録 4：2009-10 政府財務報告マニュアルからの離脱事項」である。

いる。その後、「会計担当者と検査人の責任」、「財務諸表の検査の範囲」、「決算書に対する限定意見の根拠」、「財務諸表に対する限定意見」、「注意を要する事項」、「その他の事項に対する意見」および「検査において除外された事項」の項目の順になっている。

「会計担当者と検査人の責任」では、各連結対象の実体の会計責任者が決算書の作成に対して負う責任が書かれるとともに、NAO は、「決算書が真実かつ公正な概観を表示していること」を検証することと、関連する法規制、国際監査基準および倫理規定に従う旨が記述されている。「財務諸表の検査の範囲」では、決算書に対する意見を形成するのに十分な証拠入手の有無とその若干の具体的内容が記述されている。

いわゆる監査意見は「財務諸表に対する限定意見」において以下のように述べられている。

「限定意見の根拠のパラグラフで既述した事項の影響を除き、私の意見は以下の通りである。

- ・財務諸表は、2010 年 3 月 31 日時点の政府全体の状況とその純財政赤字、納税者持分の変動およびその年度のキャッシュ・フローについて真実かつ公正な概観を提供している。
- ・財務諸表は、2000 年政府資源会計法に従って適切に作成されている。」

WGA に対する監査意見書において特筆すべき部分は「決算書に対する限定意見の根拠」であろう。そこでは、以下の 5 項目に対する限定意見の根拠が示されている。

- ① 決算書の範囲に関する定義と適用における不同意から生ずる限定意見
- ② 会計方針の一貫しない適用に関連する不同意から生ずる限定意見
- ③ 政府間取引と残高の相殺消去の完全性を支援する証拠不足に起因する検査範囲の限定から生ずる限定意見
- ④ 3G 電磁スペクトル許可証の会計における不同意から生ずる限定意見
- ⑤ 決算書に含まれる団体の元になる法定検査からくる検査範囲における不同意と限界から生ずる限定意見

これらの限定意見については以下で詳しく取り上げるが、次に特筆すべき点として「注意を要する事項」として核廃棄物の処理コストを引当金計上している点に触れており、その負債の金額や支出の時期等に対する不確実性の存在を指摘している。

3.2.2 会計検査院による限定意見の根拠の内容

2009-10 年の WGA に対しては、上記の通り 5 つの項目に及ぶ限定事項が指摘されている。ここでは、NAO による監査意見書とその後の詳細が述べられている報告書に基づいて限定事項の詳細を取り上げる。なお、本報告書における以下の表記は、限定事項に関して NAO がその結論の根拠となった点を箇条書きで記した。

① 決算書の範囲に関する定義と適用における不同意から生ずる限定意見について

- ・財務省は ONS が採用する国民勘定ベースの連結範囲の基準を採用しているが、IAS 第 12 号が採用する「支配」概念に基づく基準を採用すべきである。特に、NR 社は連結対

象に含めるべきである。

- ・ ONS の基準で連結範囲とすべき公的部門を決めたにもかかわらず、多くの団体が WGA に含まれていないので、2009-10 年には財務省の会計方針が適用されていないと考えられる。それゆえ上記の「支配」概念が重要である。
- ・ 以上から、特に財政状態計算書において以下の影響を受ける（表 19 参照）。

表 19 WGA から除外された団体からの金額の WGA における合計額との比較

	収益 (£10億)	費用 (£10億)	純財政赤字 (£10億)	資産 (£10億)	負債 (£10億)	純負債 (£10億)
WGAにおける金額	582.0	(746.5)	(164.5)	1,207.5	(2,419.3)	(1,211.8)
WGAにおける金額から除外された実体の 合計金額	108.4	(108.7)	(0.3)	3,167.1	(3,006.7)	160.4
<内訳>						
Network Rail Ltd.	5.7	(5.4)	0.3	41.7	(35.7)	6.0
国有銀行（臨時所有）： Lloyds Banking Group plc Royal Bank of Scotland Group plc	97.5	(96.8)	0.7	2,723.7	(2,585.0)	138.7
国有銀行（長期所有）： Northern Rock (Asset Management) plc Bradford & Bingley plc Dunfermline Building Society	1.8	(2.2)	(0.4)	138.4	(135.9)	2.5
金融機関部門： イングランド銀行 金融サービス局 金融サービス補償制度	1.3	(1.1)	0.2	243.5	(239.4)	4.1
教育部門： Further Education Institutions	—	—	—	12.6	(5.5)	7.1
運輸部門： London & Continental Railways Ltd. Directly Operated Railways Ltd.	1.8	(3.1)	(1.3)	6.4	(5.2)	1.2
その他： 独立チャリティ、ロンドンカウンシル	0.3	(0.1)	0.2	0.8	0.0	0.8

注：

1. これらの追加的団体は、公的部門により常に完全所有されているかのごとく扱われている。特に、Royal Bank of ScotlandとLloyds Banking Groupに関しては、他の民間部門の株式所有者を考慮していない。このことは、残りの民間部門の株主に帰属する会計年度の純財政収支と純負債の割合が、公的部門に帰属する割合との間で識別されていないことを意味する。これにより、当該年度の純財政赤字と純負債の上記金額は過大評価されている。

2. すべての団体が3月末日決算ではない。このことは、当該年度の純負債と純財政赤字の過大評価をもたらす。

3. 財務省とイングランド銀行の2重計算を避けるために、イングランド銀行資産買取基金(Asset Purchase Facility Fund)に対する調整は行なわれなかった。なぜなら、2010年2月28日時点で、2,000億ポンドの資産は、財務省により発行された1,928億ポンドの国債、財務省に対する18億ポンドの未収金とイングランド銀行に預けられた38億ポンドの現金であるからであり、また、2,000億ポンドの負債は、イングランド銀行によって完全に賄われるからである。

4. Northern Rock社の金額は既に他の勘定に含まれているので上記表に含まれていない。

5. Further Education Institutionsの収入と支出の金額は含まない。なぜなら、それら機関の業務の大半は政府補助金を通じて資金調達され、WGA注9に含まれるからである。それら機関の資産と負債は、イングランド高等教育資金提供協議会により提供されるデータから推計されている。

6. NHSチャリティに対する調整は、保健省の2007-08年度のチャリティコミッションのデータにより推計されている。

（元出所：WGA 注 37 および公表された決算書の NAO による分析。）

（出所：C&AG, 2011, p. 35 Figure 12.）

以上の限定事項に関しては、すでに財務省が、イングランド銀行、London & Continental Railways を 2010-11 年から、また、Directly Operated Railways を 2011-12 年から、そして、Bradford & Bingley と NR-AM を 2012-13 年から連結範囲とすることを表明している（HM Treasury, 2011h, p. 197）が、NR 社のような政府が支配している実体を連結範囲にしない限り限定意見であり続けると述べている。その点に関しては、IFRS ベースの連結基準の採用が勧告されている（C&AG, 2011, par. 65）。

② 会計方針の一貫しない適用に関連する不同意から生ずる限定意見

- ・多くの団体が（公的部門に調整された）IFRS を適用していない。これらの団体は UK-GAAP に基づいて³⁶決算書を作成している地方政府部門の団体や、FRoM ではなく、IFRS、UK-GAAP、チャリティーSORP または NHS マニュアル等を適宜使用している団体である。
- ・特にインフラ資産の会計については基準が大きく異なり、地方政府が所有するインフラ資産は取得原価で評価されるのに対し、中央政府機関が所有する資産は取替原価で評価される。財務省による見積ではこの基準の違いにより、2,000 億ポンドの乖離が生ずる（WGA の注記に示されている）。

以上の問題点に対して、NAO からは、WGA に含まれるすべての部門が採用する会計フレームワークについてその相違点を財務省が明らかにし、必要な調整を行なうことを勧告している。2010-11 年からは地方政府部門の実体も IFRS ベースの会計基準に移行することになっているものの、インフラ資産に関する会計処理については 2012-13 年の導入となっているため、依然として限定意見を付さざるを得ない状況が続くとしている（C&AG, 2011, pars. 71-72）。

③ 政府間取引と残高の相殺消去の完全性を支援する証拠不足に起因する検査範囲の限定から生ずる限定意見

- ・会計基準では連結範囲内の政府間取引と残高に関しては相殺消去することを求めているが、多額が相殺消去されずに残ってしまっている。それにより、総収益・費用においては最大で 170 億ポンドの過大計上が見込まれ、資産・負債に関しては最大で 68 億ポンドの過大計上が見込まれる。
- ・金額面等での不確実性によって純財政赤字と純負債は、最大で約 32 億ポンドの影響を受けると見込まれている（表 20 参照）。

表 20 相殺消去された取引に関する不確実性の源泉とその財務諸表への影響

	不確実性の源泉			財務諸表への影響（過大評価の可能性） (£10 億)
	双方の実体が政府間取引・残高が異なると申告 (£10 億)	一方の実体だけが、政府間取引・残高が異なる (£10 億)	予期される政府間取引・残高があることを申告しない実体 (£10 億)	
連結収益・費用計算書	3.7	7.3	6.0	17.0
連結財政状態計算書	1.2	5.1	0.5	6.8

（元出所：NAO による分析。）

（出所：C&AG, 2011, p. 40 の Figure 14.）

このような状況に対して NAO は、これらの政府間取引と残高の除去に伴う不確実性の

³⁶ 地方自治体等は、CIPFA 等が規定する UK-GAAP をベースとした「地方政府財務諸表に対する推奨実務」（Local Government Statement of Recommended Practice; SORP）に基づいている。なお、同実務指針は、2010-11 年度以降、IFRS ベースに改訂されている。

低減を数年間で行なうよう財務省に勧告するとともに、第 1 節で取り上げた連携プロジェクトの結果として中央政府機関の範囲が拡大するが、それによって、さらに政府間取引と残高の除去が必要になるとの見通しを示している（C&AG, 2011, par. 82）。

④ 3G 電磁スペクトル許可証の会計における不同意から生ずる限定意見

- ・ 2000 年 4 月に政府は 3G 電磁スペクトル許可証を発行したが、許可証は、20 年間有効で合計 225 億ポンドにも及ぶ。これは 225 億ポンドの収益が 2000-01 年にあったと認識された。NAO は、この許可証が一時の収益とするのではなくそれが有効な 20 年に及ぶ繰延収益とすべきと考え、当該許可証の有効期間にわたってそのスペクトルの使用を許可し続けなければならない義務を政府が負っていると判断しているのである。これによる財務的影響として、収益が 11 億ポンド以上、負債が 114 億ポンド以上、そして一般会計の金額が 114 億ポンド過小評価されている。

この点に関しては、225 億ポンドが当時はまだ現金主義に基づく統合国庫基金に直接計上されてしまい、その後は計上されていないことを問題視し、IAS 第 18 号「収益」の会計処理に準じた処理を行なうべきと NAO は考えている。これに対して財務省は、すでに許可証を与えた以上、今後何ら義務は生じないとして将来の収益には該当しないとの認識を示している（HM Treasury, 2011h, Note 1.21.3）。

⑤ 決算書に含まれる団体の元になる法定検査からくる検査範囲における不同意と限界から生ずる限定意見

- ・ WGA は検査済の決算書が連結されたものであるため、元になる決算書に限定意見が付与されているかどうかが重要となる³⁷。NAO は特に国防省の決算書を以下の 2 点の理由から問題視している。

◆ある種の契約から生ずる費用、資産および負債を、IASS 第 17 号「リース取引」および IFRIC 第 4 号「リースを含める契約についての判断」に従っていない。そのため、多額の資産と負債がオフバランスになっている。それにともない、収益と費用にも影響が及ぶ。なお、国防省が記録を保持していないので影響額は分からない。

◆63 億ポンドとして記録されているある種の軍事品と設備の存在に関する十分に妥当な検査証拠を収集できなかった。なぜなら適切な会計記録が保持されておらず、資産保全の処理も限定的であったからである。

3.2.3 政府全体決算書に対する会計検査院の見解

NAO による監査報告書においては、上記の限定事項に対する詳細な説明のほかに、WGA に対する NAO の考え方が理由とともに列挙されている。これは、主に今回検査した WGA

³⁷ 連結対象の 29 の公的部門の組織が各自の決算書に対して限定意見を付与されている。

が、そもそもの WGA の目的を達成しているかという点から考えられており、以下の①～⑨までの 9 項目に及ぶ (C&AG, 2011, pars. 16-52)。

① 2009-10 年の WGA は透明性とアカウンタビリティを向上させるための重要な一里塚である

NAO は、今回の WGA が財政の透明性を高めるのに貢献しうるものと前向きに評価し、他国の WGA (または連結財務諸表) に比べて連結団体数の数³⁸が多く意欲的なものとしている。透明性の向上については、例えば、軍事設備が有形固定資産の帳簿価額の約 5% に相当すること、回収不能な債務に対する引当金 (207 億ポンド) のうち約半分 (109 億ポンド) が税金の未払リスクを反映したものであること、負債性引当金残高 (1,016 億ポンド) のうちの 60% 弱 (567 億ポンド) が核廃棄物処理コストに対する引当金であること、および、年金債務は巨額に及び (1 兆 1,323 億ポンド)、そのうち約 29% (3,287 億ポンド) が NHS によるものであることなどが明らかにされたことが大きいと記されている。

② 2009-10 年の WGA は、財務省 (HM Treasury) がイギリスの財務省 (Ministry of Finance) としての役割を果たすことを議会に促しうるが、いくつかの限界がある

財務省は、公的部門の財政状態、財政支出および財務報告に責任を負っているが、WGA は、議会と公衆に対して財政の追加的情報を提供することで、財務省がこれらの責任を果たしているかどうかを、彼らが評価する助けとなる。そして WGA は財務省が政府の財政報告の一貫性を改善させると指摘しており、WGA の役割を評価している。

また 2009-10 年の WGA は初めて公表されるので過去データと比較できないが、将来予測には役立つものであり、実際に、予算情報や予測に用いられ、議会や公衆による財政への理解の向上に寄与しているとしている。他方で、上記の限定意見でみたように、連結範囲、連結プロセスおよび会計基準への非準拠等、「真実かつ公正な概観」を提供できていない面があるという点に留意すべきことを述べている。

③ WGA はすべての公的部門をカバーすべきだが、いくつかの重要な実体が 2009-10 年の WGA から除外された

2000 年政府資源会計法では WGA の範囲を決める権限を財務省に付与しており、財務省は、既に述べた通り ONS による国民勘定の基準を用いている。NAO は、これに対して WGA にはふさわしくないため、会計基準による連結範囲を適用すべきことを強く主張している。政府資源会計法では会計基準に即して WGA を作成すべきことを求めている (同法、§9(5)a) ことからこの点は支持されると述べられている。これは上述したように、NR 社などの「公的部門」の団体を連結範囲に含めないことにつながっている (表 19 参照)。

④ WGA は会計基準に基づく概観を提供することで、財政に関する既存の統計ベースの情報

³⁸ NAO の調査では、連結対象団体数 (判明している分のみ) は、オーストラリア (203)、ニュージーランド (156) およびアメリカ (149) となっている (C&AG, 2011, p. 15, Figure 2 より)。

を補完する

従来、政府の財政状態は、国民勘定、月次公的部門財政報告および公的支出調査分析等が用いられてきたが、WGA は、図 3-C に示したように、従来の国民勘定よりも（図 3-B 参照）カバーする資産と負債の範囲が広い点に意義が見出されている。特に、公的年金債務（年金資産－年金負債）が 1 兆 1,323 億ポンドに及ぶことや、上述した負債性引当金の金額の多寡、さらには、偶発債務が 2,064 億ポンドに及ぶことを明らかにする等、特に負債の面でさらなる情報が提供できていると考えられている。

本報告書の表 18 において国民勘定ベースの財政指標（PSND および公的部門財政赤字）と WGA ベースの財政指標（純負債と純赤字）との違いについて説明したが、NAO による報告においても同様に取り上げられており、PSND と純負債の違いが、年金負債、将来支出のための引当金、PFI 負債および軍事設備等により生じていること、また、財政赤字と純赤字の違いが、年金負債の利息や減価償却と減損損失等によって生じていることが分析されている。

⑤ WGA は、公的支出合計が 2009-10 年にどうであったかを示すが、それらの用途については詳細な分析を提供しない

上記のように公的部門の財政状況について従来の国民勘定ベースの情報よりも広い範囲の情報を提供するだけでなく、公的部門が全体としてどのような目的に支出をしたかという情報を明らかにする（表 21 参照）。表 21 に示したように、社会保障、人件費および財・サービスの購入にそれぞれ 25%前後が拠出されたことは分かるが、これらの支出がどこでどのように使われたかということについては知ることができないという限界があると指摘される。これは、表 16 に示したセグメント情報が、下位部門別のセグメントにとどまっており、より詳細なセグメントが開示されていない、すなわち IFRS 第 8 号「セグメント報告」に合致していないことから、どこでどのように支出されたかが分からないという問題点が指摘されている。

表 21 連結収益・費用計算書における政府支出総額とその用途

支出項目	金額 (£10億)	比率
支出総額	746.5	100.0%
社会保障給付	197.1	26.4%
人件費	180.4	24.2%
財・サービスの購入	160.9	21.6%
総金融費用	80.5	10.8%
うち年金負債の金融費用	49.9	6.7%
交付金・補助金	66.2	8.9%
減価償却費・減損損失	51.6	6.9%
その他の支出	9.8	1.3%

（出所：HM Treasury, 2011h, p. 71 の連結収益・費用計算書と C&AG, 2011, p. 23 より筆者作成。）

⑥ WGA は税収と政府借入の詳細のすべてを提供する

NAO は、WGA を通じて税収の詳細を知ることができ（表 22 参照）、また、政府借入の中身を明らかにすることができるとしている。WGA の注記情報によれば、政府借入の満期が到来する時期と金額が識別されており、その大半が 10 年以上先に返済されるものであり、来年には 2,740 億ポンドを返済しなければならないことがわかる。しかし、地方自治体からはこのような詳細なデータが提供されていないため、地方政府を含めた公的部門全体を厳密に表しているわけではないことに留意しなければならない。

表 22 WGA における税収の内訳

税収項目	金額 (£10億)	比率	税収項目	金額 (£10億)	比率
税 収 総 額	485.3	100.0%	印 紙 税	8.1	1.7%
所 得 税	150.1	30.9%	そ の 他 の 間 接 税	7.8	1.6%
社 会 負 担 ・ NHS 負 担	90.4	18.6%	印 紙 税	8.1	1.7%
付 加 価 値 税	76.1	15.7%	そ の 他 の 間 接 税	7.8	1.6%
法 人 税	37.8	7.8%	免 許 料 金 収 入	3	0.6%
住 民 税	29.4	6.1%	相 続 税	2.5	0.5%
炭 化 水 素 油 課 徴 金	26.3	5.4%	銀 行 賞 与 特 別 税	2.5	0.5%
物 品 税	25.1	5.2%	固 定 資 産 取 得 税	1.9	0.4%
統 一 事 業 税	22.7	4.7%	宝 く じ 収 入	1.6	0.3%

（出所：HM Treasury, 2011h, p. 102, 注 3 と C&AG, 2011, p. 24 より筆者作成。）

⑦ WGA に含まれるすべての公的団体が同じ会計フレームワークを用いているわけではないが、財務省が WGA を取り扱う

すでに指摘したことであるが、中央政府部門の団体は IFRS ベースの FReM を用い、地方政府は UK-GAAP ベースの実務指針を用いて会計情報を作成しているが、WGA の作成のために連結する際には、会計基準間の相違の調整は行われていない。特にインフラ資産が大部分を占める有形固定資産についてはその基準の違いによって、少なくとも 2,000 億ポンドだけ過小評価されていると指摘されている。しかし財務省は会計基準の違いに起因する財務的影響は完全に見積もることができてはいない。とはいえ NAO は、大きな問題はすでに取り除かれているとして、この部分の法令遵守については妥当なものと結論づけている。

⑧ WGA は政府の財政状態に関するさまざまな情報を提供することにより財政計画に情報提供しうる

前掲の図 3-C に示したように、WGA の情報は将来の収益や将来の活動に起因する負債は計上されない。そのため、WGA は、長期的な財政分析や意思決定には情報提供はするものの、将来の財政状況を測定するわけではない。とはいえすでに指摘したように OBR は、無検査の WGA の情報を用いて長期財政予測を行い、それを次年度の予算策定等の財政政策に生かしてきている。

ただし NAO は、OBR においても WGA により追加的に提供される情報に不確実性が伴

っていることを認識していると指摘し、特に多額に上る年金負債に関して顕著であり、例えば、WGA の注記情報に示されている通り、2009 年 3 月から 2010 年 3 月までの間に割引率に変更された結果、約 41%増加したことが述べられている。こうした状況を踏まえ、NAO は、OBR の長期予測が 50 年に及ぶため WGA における年金負債の金額もこの長期予測の文脈において捉えるべきことを推奨している。

⑨ WGA の作成までに要する時間は、WGA の目的の達成の制限になり得る

財務省による WGA 作成スケジュールによれば、当初 2005-06 年の WGA を公表することになっていたが、連結範囲に含まれる約 1,500 実体を連結するという困難さによって 5 年遅れた。とはいえ 2011 年に公表された 2009-10 年の WGA は、決算日から 19 か月遅れの公表に至ったことに関して、NAO は、財務省が非常に膨大な作業を行う必要性があったことを指摘しつつ、さらなる作業が今後必要であることを指摘している。すなわち、WGA の付録 5 において財務省が予定している連結範囲の増加や地方自治体への IFRS の適用等のほか、Academies と呼ばれる教育機関の連結に関してもその範囲が広げられる可能性が高いことから、時間がかかると想定されるが、より迅速かつ効率的に WGA を提供することが意思決定者にとって有用であると指摘している。

3.2.4 政府全体決算書に対する会計検査院の役割

本節では、WGA の作成に対する NAO のかわりに関して包括的に取り上げてきた。特に初めての検査済 WGA に対する監査報告書を詳しく紹介することを通じて、NAO に対する WGA に対する考え方を明らかにしようとしてきた。

今回の WGA に対しては、5 項目に及ぶ限定意見が付され、1 項目の「注意事項」(Emphasis of matter) が述べられた。公的部門実体間で採用する会計基準が異なる等の今回の WGA 作成における特殊な要因が限定事項になった一方、WGA の範囲の決定や 3G 電磁スペクトル許可証売却益等については、IFRS 等に代表されるミクロの企業会計や政府会計の基準への準拠を強く求めるという立場が示されている。

そして 3.2.3 節で取り上げたように「院長報告書」において提供された 9 項目の見解のうち、4 つ（①、④、⑥および⑧）について WGA 作成を評価する見解を示している。その一方で今後の WGA がより有用になっていくための示唆を「院長報告書」の残り 5 項目において提供している。このように、イギリス政府が全力で取り組んだ WGA の作成と公表について、公正な第三者である独立の立場からの NAO の見解は、今後の WGA の改善に役立っていくものと推察される。

次節では、NAO による指摘や財務省自身が WGA の注記において示した課題等を踏まえながら、全体的に WGA の課題を明らかにする一方で、本報告書のタイトルにあるような政府会計におけるミクロ・マクロリンクという視点からもそれぞれの課題にアプローチする。

4. 政府全体決算書とミクロ会計とマクロ会計の収斂

4.1. 政府全体決算書の情報と国民勘定ベースの情報の相違と収斂

第2節と第3節ではWGAに関して詳細に紹介し、検討してきた。本節では、そのうちミクロ会計情報の集合体であるWGAと、マクロ会計情報の一部である公的部門にかかわる国民勘定とのかかわりについて、両者の会計処理方法の違い等に起因する相違を検証し、次項以降においてその収斂の方向性を明らかにする。

WGAは個々の公的部門実体の（連結）決算書の連結であるため、その作成のベースになる会計基準は、IFRSである³⁹。他方、国民勘定の作成のベースとなる会計基準は、具体的には欧州連合が発行している国民会計作成マニュアルである『1995年欧州勘定体系』（ESA95）であり、ESA95は、国連をはじめとする5つの国際機関が共同で作成した『国民勘定体系』（SNA）⁴⁰に基づいたものである。したがって、WGAも国民勘定とともに、国際的に合意された会計基準に基づいて作成されたものであるとともに、その認識と測定の対象とする経済事象は経済主体による経済活動であるという点でも共通している。特に認識に関しては、各経済主体において現金の受払に基づいて認識が行われる現金主義ではなく、取引の発生の事実をもって認識を行なう発生主義に依拠している点でも、両会計システムは共通している。

また、WGAでは、フローの勘定として収益費用計算書やキャッシュ・フロー計算書等のフローの計算書と、財政状態計算書というストックの計算書から構成され、フローとストックとが有機的に連携しているが、国民勘定では、国民所得勘定を中心とするフローの勘定群と国民貸借対照表というストックの勘定から構成されており、この点でも共通しているといえる。なお、国民所得勘定は生産勘定、所得の分配・使用勘定および蓄積勘定に大別されるが、蓄積勘定以外は経常勘定とも呼ばれ、いわゆる経常的な収入と支出から構成されるため、WGAにおける収益費用計算書等と対応する関係にあるといえる。

一方で、WGAと国民勘定の作成のために行なわれるさまざまな会計処理に関しては、本節で取り上げるようなさまざまな相違点が存在するが、まずは、ONSのDaffin and Hobbs (2011)による両者の概念上の相違点を指摘することから始める（表23参照）。

³⁹ 上述の通り、2010-11年度までは地方自治体はUK-GAAPに基づいて決算書を作成している。

⁴⁰ ESA95は1993年SNAに基づいたものである。2009年にSNAが改訂され2008SNAが発行されたため、ESAも改訂され、ESA2010として発行される予定である。

表 23 WGA と国民勘定の基本概念における相違点

	WGA	国民勘定 (NA)
範囲と接合	IFRS は主として企業の会計ニーズに奉仕する。したがって、単一の記入の勘定や企業グループに焦点を当て、取引先等の他の取引者の基調には関心をもたない。	- 十分に統合された経済の概観を提供する。したがって、経済部門間ですべての取引や貸借対照表の状態がバランスしなければならない (完全接合体系)。 - 例えば、ある資産がある負債と対応しないというのは許されない。それゆえ、国民勘定体系は経済分析とマクロ経済政策の形成に適している。
データ源	WGA は IFRS ベースで収集されたデータを含む。その後連結プロセスにおいて連結実体間取引の相殺消去の調整がなされる。	- NA データは、さまざまなデータ源から入手される。 - 中央政府は、財務省の COINS、HMRC による行政データ、政府の現金管理システム。 - 地方政府は、CLG と分権化行政体により遂行される統計調査。 - 公企業はこれら公企業の決算書を NA 目的と定義に調整。 - その他、測定にはモデルが使われる (PIM など)。
発生主義と認識時期	- 両者はほぼ同じ (以下で異なる)。 - 税金、利息支払い (奨学金含む) に違い。 - WGA の発生項目は毎期末に評価・認識され、毎年変化する。	- 両者はほぼ同じ (以下で異なる)。 - 税金、利息支払い (奨学金含む) に違い。 - NA は 1 年以内に作成され、厳密なスケジュールで一貫した時系列を作成する目的で行なわれる。それゆえ、改訂が行われることに関しては厳密な方針がある。
部門範囲と連結	- 公的部門銀行は (理論上 ; 引用者補遺) WGA に含まれる。ただし持分法で連結される。 - 中央政府、地方政府および公企業間での取引が相殺される。	- 公的部門銀行は公的部門の一部だが、金融機関部門に含まれる。 - 中央政府、地方政府および公企業部門の取引を連結。
負債認識	NA よりもカバーする範囲が広い。	WGA よりもカバーする範囲が狭い。
偶発資産・負債	偶発資産・負債に関する詳細情報を提供。ただしオンバランスされない。	偶発債務は認識しないが、ONS により発行される補足情報においてこれらのデータは利用可能。

(出所 : Daffin and Hobbs, 2011, p. 2 に基づき筆者作成。)

既述したように WGA は、財政政策の立案と評価に資することが中心的な目的として掲げられており、特にイギリスでは、国民勘定を補完してよりよい政策意思決定へとつなげたいという意向を示している。したがって、WGA と国民勘定の作成目的は、国民勘定の方がより広い経済政策の立案と評価に関しても対象としているために WGA の有する財政政策目的よりも広範ではあるが類似しているといえる。これに対し、WGA は個々の実体の決算書の集合体であることから、会計情報の作成は、ミクロベースの会計基準に従うことになる。個々の決算書 (連結を含む) の作成目的としては、資源の効率的な利用という目的の方が、上記の WGA の有する財政政策の立案といったマクロレベルの目的よりも重視されてきたことを考えると、個別の会計処理を規定する会計基準は、マクロレベルを最初から考慮することなく

作成されていると考えられる。この点は本報告書の「まとめ」において改めて検討するが、ここでは、マクロレベルの財政政策意思決定への役立ちが期待される WGA も、その作成のベースは、資源効率性が強調されるミクロベースの会計基準であり、IFRS がその代表的なものとなっている。この点に留意して表 23 をみる必要がある。

第 2.3 節で取り上げたように、WGA では国民勘定における財政指標と WGA の財政指標との調整表を作成して開示している（表 18 参照）。具体的には、フロー指標として、国民勘定における財政赤字と WGA の収益費用計算書における純赤字との調整が、また、ストック指標として、国民勘定における公的部門純債務（PSND）と WGA の財政状態計算書における純負債との調整が行われる。両者の調整項目と調整金額はかなりの規模に上ったが、ここでは、どのような会計事実（経済事象）が両者の乖離を招いているかについて具体的に検討する。

まず全体像を明らかにするために、WGA の作成によって拡大された情報の範囲、すなわち、公的年金債務と年金費用、引当金と引当金繰入、学生奨学金、偶発債務、資産（減価償却と減損を含む）、PFI（Private Finance Initiatives）の概略について OBR(2011)におけるまとめを以下の表 24 に掲載した。以下①～⑦までの諸論点について WGA と国民勘定の取扱いの違いについて、説明する。

表 24 WGA と国民勘定とで相違する会計事実とその処理のまとめ

WGA における新しい情報	WGA と国民勘定との間の取扱い範囲における相違点	財政持続可能性を評価するための新しい情報の用途
①公的年金	記録時点の相違：WGA は過去のサービスに関する将来の支払に対する負債の見積を含むのに対し、国民勘定は将来支払いが発生したときにそれを勘定に記録する。	将来の支出が既にどれだけ生じているかを知ることが潜在的に有用。しかし、WGA の B/S における将来の負債は、将来の支出のごく一部をカバーしているだけであり、全ての将来の収益を除外され、さらに、割引率の前提に大きく依存している。
②引当金	記録時点の相違：WGA は過去の事象に関する将来の支払に対する負債の見積を含むのに対し、国民勘定は将来の支払が発生した時にそれを勘定に記録する。	
③学生奨学金	記録時点の相違：WGA は提供された過去の奨学金に関する利息とその免除に関する補助金の将来コストに対する負債を含むのに対し、国民勘定は将来の支払が発生した時にそれを勘定に記録する。	
④偶発債務	両者の枠組みは将来のコストが生じない限り潜在的な将来コストを除外する。WGA は財務諸表の注記として潜在的な将来コストを記録する。偶発債務の大半は金融機関部門の介入に関するものである。	偶発債務は具体化されると期待されないものである。しかし WGA 情報はリスクにさらされることを考慮する際に役立つ。 (以下略)
⑤資産	両者の枠組みは、資産の評価額で異なり、また、その評価方法で異なる。	新たな WGA データは国民勘定にとって有用なように思われる。ONS は中央政府資産のいくつかに対する減価償却の WGA の見積額を使用すると考えていると表明しており、それは 2012 年の年報から取り入れられる。
⑥減価償却と減損	両者の枠組みは減価償却対象の資産の範囲と、減価償却費の計算方法において異なる。WGA は国民勘定よりも純債務において多くの減損を含み、純負債を増加させる。	
⑦PFI	国民勘定は WGA と比較して公的部門の B/S に PFI 契約をほとんど含めていない。このことは、公的部門純債務が PFI 資産の資金調達の観点において債務を低く見積もることを意味する。	WGA 情報はオフバランス PFI から負債を評価するのに有用である。 (以下略)

(出所：OBR, 2011, p. 48、一部修正。)

① 公的年金

表 18 に示した WGA における調整表では、WGA によって従来の国民勘定よりも、公的年金負債が 1 兆 1,330 億ポンドとなり負債を増加させ、公的年金費用が 510 億ポンドだけ総費用を増加させていることが分かった。政府は公務員を対象としてさまざまな種類の確定給付型年金を運営していることから、WGA において大きな要素となっている。国民勘定においては、年金支出のような将来の支出は認識しないため、それは拠出した時に経常勘定に記録されることになる。したがって、これまでの国民勘定ベースの財政指標には、退職給付について実際に支払われた額だけが記録され、労働サービスの消費に伴って発生した退職給付債務については考慮されていなかったのである。他方、WGA は、年金制度を導入している実体に対しては IAS 第 19 号「従業員給付」を、また年金制度自体の運営実体に対しては IAS 第 26 号「退職給付制度による会計・報告」に即した処理が行われる (HM Treasury, 2011e)。

WGA が対象とする年金制度は、無基金制度 (unfunded scheme) と基金制度 (funded scheme) である。前者は基金を設けずに支払われた掛け金が給付に回されるといういわゆる賦課方式の年金制度であり、運営されている大半の制度が無基金制度である。無基金年金制度を採用している公的組織では、発生主義に基づき計算された支払額によって、雇用者の労働サービスから受益する期間にわたって体系的で合理的な基準によって年金にかかわるコストを認識する。同時に将来の給付についても負債として認識される。他方、基金制度の場合は、基金の有する全制度資産を超過する負債、すなわち純負債だけが計上される。また、この制度資産の変動は数理計算上の損益に含められる (HM Treasury, 2011h, pp. 126-128)。

表 25 WGA の注記における年金負債関係の詳細情報

A 年金制度別の負債の分析			B 年金負債の変動分析			
	10億ポンド	割合		基金制度 (純額) 10億ポンド	無基金制度 (総額) 10億ポンド	合計 10億ポンド
無基金制度(総額)			2009/4/1時点の年金負債	66.7	735.3	802.0
教員年金	258.2	23%	勤務費用	4.6	22.9	27.5
NHS年金	328.7	29%	過去勤務費用	-	0.7	0.7
公務員年金	163.5	14%	制度の清算・縮小に伴う損失	0.3	-	0.3
軍人年金	120.7	11%	利息費用	13.9	45.0	58.9
警察年金	101.6	9%	制度資産の期待運用収益	-9.0	-	-9.0
消防年金	21.1	2%	数理計算上の損失	48.2	238.6	286.8
その他の無基金制度	21.8	2%	雇用主による資金拠出(基金制度)	-8.0	-	-8.0
	1,015.6	90%	支払い給付	-	-26.9	-26.9
基金制度(純額)			2010/3/31時点の年金負債	116.7	1,015.6	1,132.3
地方政府基金	100.4	9%				
その他の基金	16.3	1%				
	116.7	10%				
合計	1,132.3	100%				

(出所 : HM Treasury, 2011h, pp. 127-128 の表を一部修正。)

以上のように測定された年金負債と年金費用はそれぞれ財政状態計算書と収益費用計算書に含まれるが、WGA では注記において表 25 に掲げたような詳細を示している。表 25-A は年金制度別の負債であり、B が期首時点から期末時点に至るまでの年金負債の変動である。A からはイギリスにおける制度の大半が無基金制度であり、各年金制度が負う将来の支出の状況が明らかにされる。一方表 25-B においては、2009年度の職員の労働サービスの提供等により新たに275億ポンドの勤務費用が発生し、また、1年分時間が経過したことに伴う年金債務に対する利息費用が589億ポンド発生している。特筆すべきは数理計算上の損失の2,386億ポンドである。これについて主な原因は、割引率の変更(引き下げ)が影響している。この点についてはWGAを作成した財務省においても注意を要する点として注記の別の箇所においてその課題を明らかにしている。

年金負債の測定に際しては、給料の増加率、年金給付額の増加率、割引率およびインフレ率を年金数理人との慎重な判断等に基づいて決定した上で行なわれるが、使用する割引率が3.2%から1.8%に変更されたため、表 25-B に示したような多額の数理計算上の損失を計上することになった。なお、インフレ率については従来小売

物価指数（RPI）と呼ばれる指数を用いていたが、新たに誕生した連立政権では消費者物価指数（CPI）を用いることにしたため、来年度の WGA における年金負債は減少すると予想されている（HM Treasury, 2011h, pp. 96-97; OBR, 2011, pp. 36-39）⁴¹。

以上の公的年金は、公的部門組織の職員に対する年金を対象とした負債や費用であるが、公的年金としては、別に国民退職年金（state retirement pensions）がある。これは退職した一般大衆に支払われる基礎年金であり、日本でいう国民年金に相当する。当該年金給付については、IAS19 に従うのではなく、社会保障給付として収益費用計算書に毎期の費用として計上される（HM Treasury, 2011h, pp.88-89）。なお、この処理に関しては WGA も国民勘定もほぼ同じ扱いといえる。

② 引当金

引当金は、過去の事象に起因する将来の負担であり、一般に負債としての性質を有するものが多い。具体的な処理は、IAS 第 37 号「引当金、偶発債務および偶発資産」に基づいて認識、測定される。表 24 に記したように引当金に関して WGA では、過去（または当期）の事象が発生したときに引当金を設定するため、その費用が収益費用計算書に、また負債（引当金）が財政状態計算書に計上される。これに対し国民勘定では、「将来の負担」が生じたときに一時の費用として経常勘定に記録される。したがって、年金債務と同様に WGA の方が負債を認識するタイミングが国民勘定より早い。

WGA において計上されている引当金は大別して核廃棄物処理、医療過誤およびその他に分けられている。これらの引当金のうち半分以上を占めるのが核廃棄物処理引当金（567 億ポンド）である。当該引当金は、原子力発電所の敷地と設備を処分する際に生ずる核物質を包含した廃棄物の処理に要する将来の費用に対して設定される引当金である。主として中央政府機関である核物質廃棄局（Nuclear Decommissioning Authority）の資源決算書を連結したために登場してくる科目である。

当該引当金の測定に際しては、100 年を超える時間軸を考慮に入れて将来のコストが見積もられ、それが 2.2%で割り引かれている⁴²。あまりにも長い時間軸を有することから、NAO による監査報告書において「注意を要する事項」として取り上げられ、当該引当金の価額に内在する不確実性の存在に対して利用者に注意が促されている。同様に財務省においても課題の一つであると認識しており、当該測定額が最善の見積に基づいていることを強調しつつも内在する不確実性の存在を明らかにしている。

⁴¹ 一般に小売店は仕入値の値上がり分をすべて小売価格に反映させにくいと考えられるため RPI よりも CPI のインフレ率の方が低くなる傾向にある。

⁴² WGA の注記においては、567 億ポンドの内訳として、1 年以内に負担するもの 24 億ポンド、1～5 年以内に負担するもの 102 億ポンドおよび 6 年を超えてから負担するもの 441 億ポンドと見積もっており、将来の割合が高いことに注意を要する（HM Treasury, 2011h, p. 122）。

③ 学生奨学金

学生奨学金は、利息の減免という補助金としての側面と、貸付金という金融商品、そして当該貸付金に対する利息の受取という3つの側面を有する特殊な取引である。表24に示したように、国民勘定においては、基本的に支払いが生ずるときに記録されるのに対し、WGAにおいては少々複雑である。

奨学金はビジネス・イノベーション・技能省（Department for Business, Innovation and Skills; BIS）の決算書に計上されているが、奨学金はそれが学生に支給された時に資産として認識される。その額は、奨学金の発行額から融資期間にわたる軽減補助利息額の現在価値の見積（利息補助による減損）と、回収不能に起因する政策的免除（write offs）の将来コストの見積（政策的免除による減損）を差し引いた額が測定される。利息補助による減損は35億ポンドと見積もられ、また政策的免除は23億ポンドと見積もられている。奨学金は無担保でありしかも信用力による融資の停止等が法律によって行なえないため、債権リスク有している。上記の23億ポンドはその見積額であり、WGAの注記においてその旨が記述されているが、奨学金の返済が納税プロセスの一部に組み入れられていること等により、そのリスク自体はそれほど大きくはないとされる（HM Treasury, 2011h, pp. 86-87; 114-115）。

④ 偶発債務

偶発債務は、WGAにおいても国民勘定においても各勘定において認識されない。しかしWGAにおいて偶発債務は、IAS37に従い、オンバランスされないまでも注記事項として開示される。WGAは1,500にも上る公的部門実体が連結されているため、将来的に負債に転じうる偶発債務についてWGAでは詳細な注記情報を提供している。

WGAの注記では偶発債務を定量化可能な偶発債務と定量化不能な偶発債務を識別している。そのうち定量化可能なものだけで合計して2,064億ポンドもの偶発債務が識別されている。最も大きな割合を占めているのが金融介入に起因するものであり、定量化可能な偶発債務の約85%を占めている。そのほか、医療過誤訴訟やHMRCに対する不服申し立て訴訟等のための引当金にならなかったものが偶発債務として計上されている。他方、定量化不能な偶発債務として14項目にわたって説明がなされている。これらの偶発債務の情報は、オンバランスされないとしてもOBRによる将来の財政予測には利用されている（HM Treasury, 2011h, pp. 134-139）。

またWGAでは、IAS37に規定する偶発債務以外に、発生の可能性がほとんどない（Remote）偶発債務に対してもリスク管理という視点から注記情報として開示している。これは主として金融取引に起因する偶発債務であり、IAS第39号「金融商品：認識と測定」に即して公正価値によって定量化可能な偶発債務が開示されている。そのほか定量化不能な偶発債務についても明らかにされる（HM Treasury, 2011h, pp. 139-143）。

⑤ 資産の評価

表 23 に示したように国民勘定と WGA では資産の評価方法が異なる。例えば OBR(2011)で比較しているように、WGA における資産総額約 1 兆 2,075 億ポンドと ONS が公表している公的部門の貸借対照表に記載されている資産総額約 1 兆 4,624 億ポンドとの間には一定の乖離がある⁴³。この違いは、OBR(2011)によれば、(i) 減価償却費の測定方法の違い、(ii) 軍事兵器の取扱いの違いおよび(iii) 連結範囲の違いという 3 つが想定される。(i)は次の⑥において、また(iii)は脚注 41 で指摘したので、ここでは(ii)軍事兵器の取扱いの違いだけを取り上げる。

軍事兵器は国民勘定においては、民間において類似の製品は存在しないことからこれまでは経常費用として記録されてきたが、WGA では有形固定資産として処理し、減価償却も行なう。さらに軍事兵器に関する開発費については、無形固定資産として処理し同様に減価償却する。ただし、2008SNA において軍事兵器に対する支出を総資本形成として、また爆弾や部品は棚卸資産として処理することとされていることから、近い将来この差異は解消していくと想定される (EC *et al.*, 2009, par. 6.232)。

⑥ 減価償却費と減損

上記の資産の評価とも関連するが、国民勘定では、固定資産の評価と固定資本減耗の測定に際して恒久棚卸法 (Perpetual Inventory Method; PIM) と呼ばれる手法を用いている。他方、WGA では、GAAP ないし IFRS に基づく資産評価と減価償却費の測定が行われる。

PIM⁴⁴は、SNA において推奨されている手法であり多くの国々で採用されている (EC *et al.*, 2009)。PIM モデルを作るに際して、投資データ、価格指標、耐用年数および早期処分などのデータを使い、公的部門に限らず全産業の資産を対象としている。具体的には、資産のある時点で評価された (同一種類の新たな資産の価格で評価) 総固定資本形成からその時点までの固定資本減耗の累積額を控除して純固定資本形成の価額を求める。

固定資本減耗と純固定資本形成を計算するために、資産の平均耐用年数 (life-length mean) の推計、減価償却関数 (depreciation function) および資産の処分分布 (retirement distribution) の 3 つのパラメータから PIM モデルを構築して推計が行われる。まず平均耐用年数の推計には、さまざまなデータ源が考えられるが、イギリスでは HMRC が所有する減価償却額に基づいて計算される平均耐用年数データが使用されている。次に、実際の減価償却費を計算するために、マクロ会計では

⁴³ 国民勘定のデータは、ONS(2011b)における一般政府部門 (中央政府部門と地方政府部門の合計) の貸借対照表と非金融公企業の貸借対照表における資産総額を単純に合計したものである。そのため部門に属する各実体間の取引が重複している可能性がある。また、WGA に含まれる公的部門実体と国民勘定に含まれる公的部門実体とは必ずしも同じではない。そのため WGA データよりも NA データの方が幾分過大計上しているといえる。

⁴⁴ PIM に関しては Dey-Chowdhury (2008) および McLaren *et al.*(2011)の記述に基づく。

直線法（代数法）と幾何法が考えられる⁴⁵。イギリスでは前者を採用しているが、これは、いわゆる企業会計における定額法と同様の考え方であり、残存価額をゼロとして耐用年数にわたって一定額の減価償却費を計上していくものである。ただし、上記の減価償却費計算の前提として、資産年数・価格プロファイル（age-price profile）が作成され、そこでは資産の取得原価ではなく現在の取替原価（current replacement value）が反映される。

3 つ目のパラメータである資産の処分分布に関してであるが、これは、一般に、資産が想定される平均耐用年数よりも前後して処分されることを調整されるために取り入れられている。例えば、平均耐用年数が 10 年の資産の処分分布の作成により 8 年から 12 年の間で処分が行われる傾向にあることが判明した場合、それぞれ 25% の確率を有するものとして計算され、それが PIM モデルに反映される。

他方 WGA では、固定資産の減価償却は基本的には取得原価、残存価額および耐用年数の 3 要素を用いて直接法や定率法等の手法により求められる。ただし、WGA では、道路などのインフラ資産に関しては、一部のものを除き公正価値で評価されているが、当該公正価値は減価償却控除後の取替原価（depreciated replacement cost）を指している⁴⁶。そして、20 年から 120 年という長い耐用年数を設定し直接法により減価償却されている。

国民勘定は PIM などの経済モデルに基づく固定資産フローの測定を累積したストック推計に特徴があるのに対し、WGA においては、取得原価や取替原価といった過去または現在の市場における価格に基づく評価が行われている点で相違する。しかし、イギリスにおいては、2005 年に公表されたマクロ政府会計のより良い測定手法を勧告している『アトキンソン・レビュー』（Atkinson, 2005）では、勧告の一つとして以下のように指摘している。

「われわれは、固定資本減耗の推計の基礎として、恒久棚卸法よりも府省およびその他の公的部門実体の決算書の使用に向けて動き出すという ONS の決定を承認する。そして、技術的問題が解決されるようにこの測定方法の変更を継続すべきことを勧告する。」

（Atkinson, 2005, par. 5.56）

上記の勧告を踏まえ ONS では、2012 年の『国民会計年報』（Blue Book 2012）から、WGA のデータを用いてまずは中央政府の固定資産に対する固定資本減耗の推計に用いると表明している。そして将来的にはインフラ資産、地方政府や公企業の資産に対する固定資本減耗の推計にも活用することは可能であると認識しているが、一方で、WGA 情報が公表されるタイミングが遅い点に留意すべきことを指摘している（McLarren *et al.*, 2011, pp. 5-6）。

⁴⁵ ONS では国民勘定の推計に直線法を用いているが、ONS の「政府活動測定センター」（UKCeMGA）における生産性測定においては、幾何法が適していると考えられる（Dey-Chowdhury, 2008）。

⁴⁶ 2009-10 年 WGA では、地方自治体のインフラ資産は取得原価で評価されている。

また、『アトキンソン・レビュー』では、上記の勧告に際して、WGA の公表は初めてであることから固定資産と減価償却費に関する歴史的なデータが得られない点についてデータの質を高める推計を行なうことと、WGA で用いられるデータ分類と国民勘定のそれが一致していないのでそれを調整する必要性を指摘している。なお、すでに WGA のデータを受け入れるために例えば従来国民勘定では土地という資本ストックを推計していなかったが、それを取り入れるための修正を行なっていると指摘している (Atkinson, 2005, pars. 5.54-55)。

⑦ PFI

PFI (Private Finance Initiatives) は、公的部門と民間部門との間でさまざまな協力関係を構築する官民パートナーシップ (Public-Private Partnership; PPP) の最も一般的な形態の一つである。具体的には、WGA に含まれる公的部門実体が民間部門と契約を結び、公衆に直接または間接にサービスを提供するために民間部門実体がインフラの開発、資金融通、運営および維持をするというものである。

国民勘定においても WGA においても PFI に代表される PPP 取引は認識、測定の対象となっているが、オンバランスするか否かの判断において異なる。国民勘定では、当該 PFI 取引に起因するリスクが多いと ONS が判断するときにオンバランス PFI となり、公的部門 (サービス譲与者) の貸借対照表に計上される一方、WGA では IFRIC 第 12 号「サービス譲与契約」に基づいて当該 PFI 資産を効果的に支配している場合に公的部門の貸借対照表に資産計上されることになる。後者の場合、具体的には、サービス譲与者である公的部門実体が、当該インフラ資産の使用を支配するとともにサービス提供価格の設定を支配し、契約期間満了後に当該インフラ資産の残余持分を支配し、そして、当該インフラ資産が第三者から取得されたか過去に運営者によって資産として認識されていたかどうかという 3 種類の質問をクリアした場合には資産 (および関連する負債) として計上され、そうでない場合は、リース取引に該当するかどうかを検討され、リース取引に該当した場合も資産 (と対応する負債) 計上の対象となる。すべてに該当しない場合には毎期の費用として認識される。なお、国民勘定も WGA もともにサービス運営主体である民間部門実体に支払う運営コスト (支払利息、サービス提供コスト、減価償却費等) は、毎期の経常支出として処理される (FRAB, 2007, p. 233; Heald and Georgiou, 2011a; OBR, 2011, pp. 41-43)。

なお、今回の WGA では、オンバランス PFI として資産計上されているものが 309 億ポンド、それに伴う負債が 281 億ポンド、さらには経常的な PFI コストが 22 億ポンドとなっているが、国民勘定では 51 億ポンドの負債が PSND に含まれている (OBR, 2011, par. 2.50)。このように国民勘定よりも WGA において多くの PFI 関連資産や負債が計上される現状にある。

2008SNA では、従来通りリスクを中心とした概念に基づいて PFI の資産計上を考

えているものの、PFI 資産が契約期間中の所有者が民間部門である場合や契約期間満了後に政府が所有する場合のオンバランス化を記述しており、今後、国民勘定においても PFI の認識範囲が広がる可能性がある（EC *et al.*, 2009, pars. 22.158-163）。

⑧ 資本交付金⁴⁷

最後に資本交付金の取扱いについて取り上げる。資本交付金は、それにより生産活動に貢献する資産（総固定資本形成）が生み出されるため、国民勘定においては経常勘定ではなく蓄積勘定（資本勘定）において記録される。よって公的部門の毎期の財政赤字には影響を及ぼさないが、WGA では、資本交付金は、当該交付金を交付した公的部門ではなく、それを受けた実体において資産が生み出されることから、費用として扱われる。この点に関しては、WGA と国民勘定の作成目的の違いが大きい。

以上、WGA が基づく GAAP ベースの会計情報と国民勘定ベースの会計情報の違いについて説明してきたが、固定資本減耗の推計における PIM から WGA ベースの情報への移行に関しては、マクロ会計側がミクロ会計のデータの精度の高さ（検査済であり、客観的な証拠と会計基準に基づく情報）に着目した結果といえる。そのほか、2008SNA のように企業会計レベルの会計基準との整合性を極力図ろうとしたことが、年金負債の計上をはじめとする負債情報の拡大へとマクロ会計情報を導く可能性が示唆される。

4.2. 政府全体決算書の課題

これまで3つの節にわたってイギリスにおける WGA 作成の取り組み概観しつつ、政府会計におけるミクロとマクロの連携という視点から考察してきた。ここでイギリスにおける WGA に関して、(1)作成上の課題、(2)利用上の課題および(3)監査上の課題という3つの側面から検討することにした。

4.2.1 政府全体決算書の作成上の課題

WGA の作成に責任を負っている財務省では、監査済 WGA の注記において、今回の WGA 作成に際して生じたさまざまな問題点を「クリティカル・イシュー」（以下、CI）として注記において説明を行なっている。以下では、CI を含め、WGA の作成において課題と考えられる点を取り上げる。

① 連結範囲

WGA における CI では、今回の WGA の連結対象においては ONS の設定している ESA95 に基づく基準である「公的性質」と「公金の使用」という2つの側面に基づいて連結範囲が設定されたことを説明している。なぜ ONS の基準を採用しているか

⁴⁷ HM Treasury, 2011h, par. 3.85 および Daffin and Hobbs, 2011, p. 6 参照。

という点については、政府資源会計法において決められているという点とこの基準があまり変更されないと考えられることから安定的で一貫した情報の作成に寄与すると捉えている。

そこではまた中央政府の連結範囲を巡って、特に NR 社や金融介入して国有化した銀行の扱いについて財務省、ONS および NAO の間で議論があったことを指摘している。特に NAO は、IFRS に代表される会計基準への遵守を強く求めており、限定意見においてもその点が指摘されている。

NAO の Jones 氏に対するインタビューでは、IAS27 における「支配概念」を NAO は、実質的な支配と支配できる能力 (Actual control and the ability to control) という 2 つの観点から WGA の範囲が決められるべきであると回答している。特に NR 社については、政府が債務を保証していること、および鉄道規制局 (Office for Rail Regulation) と運輸省による国家の交通戦略の執行機関であることから、実質的な公的部門とみなしているという。

次に ONS や NAO ではあまりでは取り上げられていない連結範囲の問題としては、大学等の高等教育機関を連結対象から外しているという問題がある。これについては財務省、ONS、および NAO もともに連結対象外であるという認識で一致している。その理由は、大学は、枢密院 (Privy Council) という政府が支配していない国王の諮問機関によって管轄されていることや、大学が自由に資金調達を行なうことができ、さらには授業料によりかなり賄われていることが理由とされる (財務省 Hughes 氏に対するインタビュー)。つまり連結範囲については、「財源は関係なく国がどのくらい介入できるか」で考えているという (財務省 Hughes 氏および NAO Jones 氏に対するインタビュー)。ただし、疑問点としては、上記の連結範囲の 2 つの基準において、「公的性質」と「公金の使用」という 2 つの基準とこの「介入」という基準は別の基準ではないかと推察されるのである。つまり、NAO が大学を連結対象外とするのは理解できるが、ONS や財務省が連結対象外とする理由についてはまだ疑問が残るのである。大学に関しては、Heald and Georgiou(2011)においても、「法律によって規制され、多額の公金を受取、そして情報公開法に規定されていることから」大学の公的性質が主張されている。

またインタビューにおいては別の新たな視点からの連結問題に対する示唆が提供されている。財務省の Hughes 氏によれば、公的部門実体自身が財務省という中央政府の権限の介入を嫌い、「連結範囲に入りたがらない」ということもあり、ある意味で政治的配慮による連結範囲の拡大と縮小がありうるという点である。これは、大学だけでなく、金融サービス局も同様であったという。類似の問題は、一時的に国有化された銀行についても指摘される。RBS や LBG といった銀行は、ONS においては公的部門 (公企業) と判断されるものの、例えば LBG に関して国民勘定上では公的部門であることを、LBG との交渉を通じて説得し続けたという (ONS Hobbs 氏のインタビュー)。ただし、WGA では、上述の通りこれらの銀行は「一時的」で

あることを理由に除外されている。

最後に、コミュニティ・地方政府省（Department for Communities and Local Governments; DCLG）の David 氏に対するインタビューからも新たな連結問題が明らかにされている。つまり、ONS が地方自治体とみなしている学校がある一方で、DCLG はそう考えていないものもあり、その逆もあるという。この例としては、Academies と呼ばれる学校がある。Academies は独立採算制を引いている学校形態であり、独立機関であるとされるため、DCLG では Academies からは決算書データは集めないが、ONS では Academies に公金が入っているという理由から地方政府部門に割り当てている。また、ロンドン交通局（TFL）の子会社を巡る国民勘定と WGA の取扱いの違いも存在する。つまり、国民勘定向けのデータには子会社が含まれない一方で、WGA では TFL の子会社を含むので、こうした違いが情報収集している現場レベルでの混乱をもたらすという。つまり、連結範囲におけるミクロとマクロの考え方の違いによって、混乱がもたらされる現状が明らかにされている。

② 連結に際しての公的部門実体間の取引の相殺消去

イギリスの WGA の最大の特徴はその連結対象が約 1,500 にも上るということである。そのため連結の際の公的部門実体間の取引の相殺消去は大変な作業になったようである。財務省の Hughes 氏に対するインタビューでは、取引相手データとしては 5 万件、1.5 兆ポンドにも及ぶ。そのうち 1 万 5 千件が取引相手双方において何らかの記述があるが、そのうちさらに半分しか完全に一致しない。例えば、相殺されるべき取引の記録を行なっている 2 つの実体においてその差が 5,000 万ポンドを超えたものが 100 件に及んだ。さらに、15,000 件の取引が取引当事者の一方にしか記録が行われておらず、その差が 5,000 万ポンドを超えたものがこちらも 100 件に及んだとしている。こうした事象の結果、NAO による限定意見の対象となる事項の一つとして指摘されているだけでなく、相殺消去の大変さに関する指摘は、勅許財政・会計協会（Chartered Institute of Public Finance and Accountancy; CIPFA）や DCLG におけるインタビューにおいても指摘されている。

この課題は、WGA 作成以前のプロセスにおいて、資源会計が各実体において正確に行なわれているのかという実務面での問題を浮き彫りにしたといえよう。ただし、WGA の作成プロセスにおいて、こうした不一致について財務省の担当者が追跡調査を行ない、可能な限り解決していくとしていたことは、WGA の作成が、翌年度以降の各実体における会計実務を改善させ、その結果として決算書の品質を向上させる可能性があることを意味しているといえよう。

③ 適用する会計基準にかかわる問題

この問題も、NAO による限定事項として、今回の WGA に対する監査意見書において指摘されていた。第 3 節で取り上げたように、中央政府機関は IFRS に従った

会計基準を適用している一方、地方自治体やチャリティー等は、UK-GAAP に即した会計基準が適用されている。したがって、作成された WGA は、基準の異なるものが混在したものであるという点での限定事項である。その中でもとくにインフラ資産の IFRS と UK-GAAP における評価方法の違いを問題視していたが、この問題は、2012-13 年の WGA では解消する見込みである。ただし、ほぼすべての公的部門への IFRS の適用は、従来の会計処理実務を特に地方自治体等において変更することを意味することから、国内の公的部門における会計基準の統一には作業レベルで大変さが懸念される。

また、会計基準は同一であっても財務省と NAO との間で判断が異なるような場合、問題は深刻である。これは連結範囲においても類似のことがいえるが、例えば、携帯電話の周波数である 3G 電磁スペクトルの使用権の売却に対する会計処理に関する財務省と NAO との見解の相違は大きい。すなわち、当該使用権の使用をそれが有効な期間にわたる繰延収益とするのか、一度限りの権利の譲渡取引とみなすのかという問題である。

④ その他

WGA の注記事項における CI として取り上げているもののうち、税収の見積もり、年金負債の測定、核廃棄物処理の将来のコスト、資産保全制度、および RBS に対する特別な支援策については、さまざまな不確実性の要素が介在することが明らかにされている。年金負債に関しては、既述のとおり適用される割引率の変更に伴い 1 年間で 589 億ポンドもの増加がみられるなど不確実性の影響が大きい。また、核廃棄物処理コストについては、当該支出まで長期間を要することから NAO の監査報告書において不確実性にかかわる「注意書き」が記されるほどである。

特に負債に関しては、マスメディア等の外部の情報利用者の関心が高いことを想定すれば、こうした不確実性をどのように会計情報に取り入れていくかということについて慎重な判断が必要となるであろう。もっともこれは、WGA に限る問題ではなく、最近の資産負債アプローチに即した会計基準自体が内包する課題といえよう。

なお、WGA の作成に関して、国民勘定の取り扱いと GAAP ないし IFRS の取り扱いが異なる点について、特に地方自治体の会計情報を収集する立場にある DCLG におけるインタビューでは、例えば国民勘定と IFRS（または UK-GAAP）の会計処理が異なる PFI に関して、自治体は PFI に関して 2 セットの会計情報を用意しなければならず、この点に関して自治体は負担が大きいと感じていると指摘している。この点は、今後ミクロとマクロの政府会計におけるリンクが進まない限り、実務レベルにおける煩雑さが解消されないことを物語っている。

4.2.2 政府全体決算書情報の利用上の課題

次に WGA 情報を財務省や関係府省、および外部利害関係者が利用する際に想定される課題について取り上げる。

① 公表のタイミング

まず最初に指摘できるのは WGA の公表のタイミングである。そもそも WGA の決算日から 2011 年 11 月に検査済 WGA の公表にいたるまで、20 か月を要しており、情報の適時性という点での課題が指摘される。一方で、WGA の作成プロセスは、まず各公的部門実体における個別財務諸表の作成と連結財務諸表の作成が行われ、それに対する監査が法律で決められた監査実施主体によって行われ、最終的に各実体の監査済決算書の作成が完了する。その後、WGA 情報の収集が行われ、財務省が集約したのちに NAO に提出される。そしてそこから NAO による WGA の検査プロセスが始まる。このように考えると、WGA の公表まで 20 か月を要したことは首肯できる。

かつて DCLG において WGA を担当していた CIPFA の Kalar 氏に対するインタビューでは、自治体等からの会計情報を DCLG が集める必要があるが、収集された会計情報から、取引の照合や削除などの連結相殺手続きに相当する作業を 2 名の担当者で 6 週間以内に行わなければならない、時間的に非常にタイトであると述べている⁴⁸。

② WGA 情報と国民勘定による情報との関係

財政指標のデータ源である国民勘定も WGA も、ともに公的部門全体の経済活動を対象とした会計情報であるが、WGA の情報は国民勘定の情報にとって代わるものではなく補完する情報として位置づけられていることは既述した通りである (HM Treasury, 2011h, par. 3.74)。この位置づけに関しては、FRAB においても支持されている (FRAB, 2011, par. 14.13)。しかし、WGA の外部情報利用者は、従来の国民勘定における負債情報よりも多額の負債が計上されたことに対して関心を有していることから、政府が「補完的」と位置づけたとしても、今後は、事実上の政府の財務業績や財務状態を外部利用者が判断する際の主要な情報になりうる可能性がある。すなわち、政府レベルでは WGA はあくまでも補足情報に過ぎないが、外部情報利用者ベースでは、国民勘定よりも WGA の情報が優先されて解釈される可能性がある⁴⁹と推察される。したがって、政府は、外部情報利用者に対してマクロの国民勘定とミクロの集合体である WGA 情報との違いに対する理解を促進する必要がある。

③ 発生主義会計に内在する利益管理の余地

⁴⁸ 同氏は現在 CIPFA に勤務しており、このコメントは CIPFA におけるインタビューでの回答である。なおこの 6 週間という期間は、NAO に決算書を送らなければならない期日である。

情報利用という点でもう一つ付言しておきたいのは利益管理（earnings management）の余地についてである。発生主義会計は管理者による利益管理の機会を提供する余地があることが知られており、その危険性も考慮すべきことが指摘されている（Heald and Georgiou, 2011, p. 466）。利益管理は、発生主義会計において用いるさまざまな過程や判断において、管理者の恣意的な意図が反映された会計情報が作成されることをいうが、WGA においては、まず、各実体レベルでの決算書作成における利益管理の余地に加え、WGA 作成においてさらに利益管理できる可能性が増える点に留意する必要があるだろう。

4.2.3 政府全体決算書の検査上の課題

NAO は、第 3.1 節で既述したように WGA 作成プロセス途上の段階において、同じ公的部門であっても中央政府機関は NAO が、地方自治体や NHS は監査委員会（Audit Commission）が、そして公企業や NHS ファウンデーション・トラストは民間監査法人が、それぞれの決算書の監査を担当している点を取り上げ、監査実施主体間の連携や調整の必要性を指摘していた。その後、これらの監査実施主体が参加する協議会（Public Audit Forum）を設立して調整を行なってきたとされる。その一方で、政権交代で誕生した連立政権は、長年にわたって地方自治体等の監査や行政サービスの効率性にかかわる研究を行なってきた監査委員会の廃止を表明した。WGA の検査に向けて一定の知見が監査委員会内にも生まれていたと想定されるが、廃止による WGA の検査実務への影響が懸念される。NAO に対するインタビューにおいても、WGA の検査は膨大な作業をもたらしていることが明らかにされたが、さらなる困難が予想されるのである。

なおここで監査委員会の廃止に関して若干説明すれば、監査委員会は DCLG の監督下にあるが、地方自治体の監査の委託者であるとともに、監査規範や指針を提供する規制当局でもあり、そして対象とする地方自治体の監査の約 70%を担うという監査の執行者という 3 つの側面を有していた。そして、「イギリスで 5 番目に大きな監査法人」（DCLG でのインタビュー）としての地位が確立されていた。これほど大規模な監査法人が公的部門であることや自治体の監査がほぼ独占的に提供されてきたこと、さらにはこれらに呼応して監査報酬が必要以上に多額であったとの懸念が生じ、2010 年 8 月の監査委員会の廃止表明に至ったと指摘される（DCLG でのインタビュー）。

監査委員会の解体は、監査委員会が有してきた上記の 3 つの機能を分解するという形で進むと考えられており、基本的に監査の枠組みを民間部門に対する監査を援用して考えることになっている。たとえば、企業の会計基準や監査実務を監督している財務報告協議会（Financial Reporting Council; FRC）の所掌領域を拡大して地方自治体の監査や監査人の監督も含めたり、公的部門の監査に対する知見に着目をして NAO に実務指針の作成を任せたりするなど、民間部門の監督をベースに、一部

公的部門特有の調整を加える方向での解体が進んでいる。ただし、監査委員会は膨大な量の VFM 研究やさまざまな調査を遂行してきた実績があることから、政府が考える将来の監査委員会像は、一部の監査外の業務を残しつつ将来的に地方自治体の監査契約の検証などを行う小規模な組織になると考えられている（DCLG, 2012）。

さらに、例えば NHS の PPP の会計に関して、その決算書の監査は、民間監査法人や監査委員会によって許容された実体レベルのオフバランス PFI 処理を、NAO が WGA の検査プロセスにおいて上記の監査実施機関の結論を離脱してオンバランスにさせるということとはできないという問題もある（Heald and Georgiou, 2011a）。

新たな連立政権は、本報告書でもすでに取り上げた OBR の設置をはじめとする府省の再編を行っているが、それによりある組織の閉鎖等は財務情報の分散をもたらし、結果として WGA の作成や前節で取り上げた連携プロジェクトにおける困難をもたらしているとも指摘されている⁴⁹。

⁴⁹ NAO に対するインタビューの際の事例として、地域開発公社（Regional Development Agencies）が 8 社あり、それが有する 16～20 の機能がそれぞれの政府に分散されてしまったが、それがさまざまな府省に分散されてしまったという。その際に、それぞれの機能は吸収先府省の合併処理と同じような扱いが行われるなど、処理の煩雑性と会計情報の継続性が課題とされる。

まとめ

本報告書では、イギリスの政府会計領域において展開された連携プロジェクトと WGA という 2 つの大規模な取り組みを取り上げ、政府会計におけるミクロとマクロのリンクという視点から検討してきた。本報告書を結ぶに際し、これまでの若干のまとめと、今後の展望を述べることにしたい。

連携プロジェクトは、予算、議決用歳出見積および決算書という 3 つの財政システム間の連携を図るプロジェクトであった。特に予算は、財政安定化規律における黄金律と持続可能性ルールの遵守を図るために、国民勘定による財政指標と連携させる必要性から非現金項目が設けられ、これが他の財政システムとの非連携の大きな原因となっていた。そのため連携プロジェクトにおいて非現金項目と疑似現金項目の識別が撤廃されたのである。

そもそも連携プロジェクトの基本原則の一つに、国民勘定に対して修正は加えないというものがあったことから、当該プロジェクトは、概ね、決算書における考え方に予算を合わせるという方向で展開された。この結果、予算、議決用歳出見積および決算書の間の非連携は大幅に減少した一方、国民勘定との乖離は大きくなった。また、NDPB のように従来は資源決算書と議決用歳出見積の範囲からは除外されていた実体が、連携プロジェクトを通じてそれらの範囲に含まれたことは、ONS が採用するマクロレベルの連結範囲に揃えたという点で、連結範囲に関してはミクロ・マクロリンクが相克する領域といえる。ただし既述したように WGA の範囲においては、ONS の基準と IFRS の基準の間での議論が残されている。

第 1 節の表 11 に示した「残存する非連携の例」の多くは、国民勘定（ESA95）を視野に入れている予算と GAAP に沿って作成された決算書の間の不一致の項目であり、一部を除き将来的には解消するとの意向である（財務省 Bailes 氏に対するインタビュー）。当該連携プロジェクトに関しては、ONS や NAO から助言は受けるそうであるが、基本的に両機関ともそれほど密接なかかわりは有していない。むしろ ONS も NAO も次に取り上げた WGA との関係に大きく関わっている。

次の大きな事象として本報告書では、第 2 節から第 4 節にかけて WGA を取り上げた。WGA は、すべての公的部門実体の「連結決算書の連結」であり、その連結範囲が最も大きな問題であった。財務省、ONS および NAO との NR 社を巡る論争は、WGA の大きな論点の一つであった。そして、WGA も国民勘定もともに同じ連結範囲の公的部門の経済活動を認識、測定する仕組みであるが、WGA によってより多くの情報が提供できると期待されている。すなわち、過去の活動に起因する将来の支出や偶発債務等である。実際に、マスコミや格付け機関からの反応の大半は、年金債務の多寡や原子力発電所解体の引当金に関心が集まった。WGA が作られていく中では、国民勘定との違いに焦点が当てられ、むしろ国民勘定では捕捉できない情報を WGA が捕捉するという意味が大きい。

WGA と政府会計におけるミクロ・マクロリンクという点に関しては、財務省の初期の研究において、以下のように記述されている。

「GAAP ベースで作成された WGA は、提供される WGA 情報が公的部門に対する一貫

した情報のより体系的な収集から成っており、基礎的統計データの品質を向上させることにより国民勘定の作成を改善する支援となり得る。国民勘定は直接的にもまた相互にチェックすることにもこうした WGA 情報を利用することができるだろう。GAAP ベースの WGA、そしてそれよりも連結範囲の小規模な連結決算書は、非金融貸借対照表といった現在弱い部分の領域や、発生主義会計が、税金、社会保障および公的年金負債といったよりよい対案を提供するような領域において国民勘定の推計を向上させるだろう。」(HM Treasury, 1998, par. 5.25)

すなわち、WGA の作成をきっかけとして、マクロ政府会計の情報の質の改善が期待されているのである。この具体的な適用例は、ONS が中央政府部門の固定資産の減価償却費（固定資本減耗）の推計において WGA の情報を使用することが表明されていることに表れている。この点に関して付言すれば、日本では、PIM の利用へと向かっており、ミクロ政府会計情報の使用はあまり視野に入れられていない現状にある。

そのほかの目下存在する政府会計におけるミクロとマクロが乖離している点について、2008SNA とその欧州版である ESA2010 において、PFI、リース取引および軍事兵器の会計処理に際して、IFRS 等のミクロの会計基準を大幅に取り入れた内容となってきたことは、今後、ミクロ側ではなくマクロ側から会計基準が収斂していくような動向にあるといえよう。WGA の作成が、減価償却費の推計データに利用されるという点に関してのみミクロ・マクロリンクが達成されているが、これは、WGA が集約され過ぎているために ONS が国民勘定の作成のために知りたい詳細情報が隠れてしまうという点に原因があると推察される (ONS, Hobbs 氏に対するインタビュー)。ただし、財務省では、WGA、予算、議決用歳出見積および公的支出統計のデータを収集するために統合オンライン情報システム (Combined On-line Information System; COINS) を導入しており、これにより、財務省も ONS も必要な情報を各実体から集めることが可能になっている⁵⁰。

本報告書では、詳細に取り上げなかったが COINS は、会計情報を一元的に集約し、ONS や財務省といった組織がそれぞれの目的のための情報を作成するために必要な情報を取り出すことができるツールとして有効に機能している。一つの会計事実に対して一つの処理が行われたとしても、それが会計情報システムを通じて、別の目的の会計情報に利用可能な仕組みが構築されることは、政府における情報作成コストの削減につながり得るだけでなく、必要な情報を必要な時に取り出せるようになる可能性も有している。政府会計におけるミクロとマクロの連携に関しては、府省を横断する会計情報が、一つの情報システムで連動されることが有益といえよう。

また、本報告書を通じて WGA に対する各機関の捉え方の違いが明らかになった。まず財務省は、国民勘定から得られる財務指標をその情報量の豊富さという点で補完するものとして WGA を位置づけている。これは WGA が含むより豊富な負債情報と偶発債務情報に表象される。NAO は、中央政府機関の決算書に対する検査を実施する主体として、ミクロ政府会計の集合体としての WGA という視点を重視しており、その財政指標としての活

⁵⁰ COINS は、その仕組みが複雑であることから現在は、OSCAR (Online System for Central Accounting Reporting) と呼ばれるシステムへと移行中である。

用可能性、および、アカウンタビリティや透明性の確保に資する情報としての意義を認めつつ、可能な限り、WGA がミクロ政府会計基準に忠実に基づくよう求めている。ONS は、国民勘定が提供する情報の精度を向上させること主眼としており、WGA 情報の減価償却費の推計への活用はその一つの表れである。

次に指摘すべき点としては、今回取り上げた財務省主導の 2 つのプロジェクトに、NAO も ONS もかかわってきたことである。中央政府の会計基準の作成に関する諮問機関である FRAB のメンバーには、ONS、NAO、CIPFA、DCLG 等、今回のインタビュー調査の対象になった機関の代表者が含まれており、それぞれの関心領域から政府会計基準または指針の設定にかかわっている。FRAB においても連携プロジェクトによる決算書に対する変更や WGA の導入にかかわる情報が共有され、それぞれの機関において蓄積されているという点は、今回の 2 つのプロジェクトが推進できた大きな要因の一つと考えられる。

特に NAO や DCLG に対するインタビューでは、WGA の導入が膨大な量の追加的な作業をもたらしたことが明らかになったが、それでも NAO は、「全公的部門を一つの決算書に纏めるということの大きな利点は、議会の検査人としての NAO が、公的部門の財務的な状況に対して現実的なコメントを議会に提供するまたとない機会」（NAO の Corbishley 氏に対するインタビュー）と前向きに捉えており、WGA の（内容と検査の）質の向上に向けた意気込みが伝わってくる。

一方で、主として公的部門実体の活動が効率的に営まれているかという視点からの情報提供が期待される発生主義ベースの資源決算書の連結を重ねて作成された WGA の提供する情報は、果たしてマクロレベルの財政政策の立案と評価という目的にかなっているのかどうか、という点も検証されるべきであろう。またイギリスの公的部門は、2004 年から UK-GAAP に基づく資源決算書の作成が求められ、その後、連携プロジェクトを経てさらに予算、議決用歳出見積および決算書に変更が加えられ、そして、中央政府機関は 2009 年度、地方自治体等は 2010 年度から IFRS ベースの会計基準への変更が求められている。こうした度重なる変更は、各実体レベルにおいて漸く理解できるようになった会計処理や会計情報が変わってしまうという影響をもたらすため、情報作成者だけでなく情報利用者においても理解可能性という点での混乱があるのではないかと想定される。CIPFA でのインタビューにおいて、堅牢な会計情報作成システムが構築されていない段階での発生主義会計の導入は混乱をもたらすため、まずは現金主義であっても堅牢な仕組みを構築すべきであるという指摘は興味深い。このことは、高品質な一組の会計基準と高品質な会計情報はイコールの関係ではなく、その運用が伴って初めて高品質な会計情報がもたらされることを含意している。すなわち、決算書や WGA の作成・検査にかかわる財務省、FRAB、各公的部門実体、NAO、CIPFA、DCLG および監査委員会という政府会計の作成側（検査を含む）に参画する組織において、十分な相互交流が求められるのである。この点において、イギリスでは、FRAB だけでなく、さまざまな場面で各機関の協働が実現しており、WGA も連携プロジェクトもそうした産出物である。

今回の調査を通じて感じたことは、訪問したいずれの機関においても会計プロフェッション（勅許会計士、勅許管理会計士、CIPFA 有資格者）が職員としてこれらのプロジェクト

トにかかわっているということである。特に ONS という統計作成機関が会計プロフェッションを擁していることは、ONS がミクロレベルの会計情報との連携を考慮していることや、ミクロの会計情報を重要なデータ源としてみなしている証左といえよう。こうした会計プロフェッションを通じて府省横断的な取り組みが行われたという点も、特筆すべきであろう。

今回世界で初めて公的部門全体を対象とした WGA が作成され、それによって、マクロレベルの一般政府部門に公企業部門を加えた情報と同じレベルの情報が新たにもたらされた。現時点では多くの課題を有していることは既述の通りであるが、今後は、NAO の指摘等を踏まえて改善していく方向性が財務省により表明されているため、WGA の質は向上していくと推察される。WGA 作成の知見の蓄積を通じて、ONS にはさらなる利用可能な情報の発見に期待したい。このことは、2014 年に採用される ESA2010 においてすでにミクロレベルの会計を考慮した処理が導入される際に、より一層進展すると思われる。NAO は、ミクロ会計ベースでの発言や指摘が多いのは当然であるが、WGA の検査人として、マクロベースの国民勘定における処理に関して ONS との関係をより密接に図ることも必要かもしれない。

最後に、今回の調査を踏まえ、日本における政府予算・会計の現状に照らしてみよう。日本では、複数年度予算は採用されておらず発生主義予算も採用されていないため、イギリスのように連携プロジェクトの必要性は生じない。しかし、昨今、中央政府や地方自治体において発生主義に基づく会計情報が作成されるようになってきている。中央政府では国の財務書類が、また、地方自治体では総務省により提案されている基準モデルや改訂モデル、さらには、東京都や大阪府のように独自の発生主義会計を導入している自治体もある。このような現状に照らして、これらの発生主義ベースの決算書とともに予算も発生主義化することは、法制度上難しい状況にある。

その一方で、日本の財政指標は、国民勘定ベースのものが用いられており、さらに、それは中央政府部門、地方政府部門および社会保障基金から構成される一般政府部門を指す。これら国民勘定ベースでの財政指標と、上記の省庁別財務諸表や自治体における発生主義ベースの決算書との関係は、明らかにされていない。今回のイギリス政府の取り組みでは、常に財政規律を確保する観点から国民勘定と決算書（予算を含む）との違いを明らかにするよう努めており、その違いは調整表を通じて行なわれる。WGA についても同様である。

このように、一般に会計情報を読むことに馴染んでいる人々が、決算書ベースで公的部門実体の財務状況を把握する一方で、それが国の財政とどのようにかかわっているのかということを理解する機会が多く提供されている。日本では、GDP や債務残高という特定の用語についてはしばしば取り上げられるが、その中身についてはそれほど関心が持たれない傾向にある。そこで、例えば、一般政府部門だけでなくイギリスのようにより広範な公的部門全体に国民勘定で捕捉する財政指標の範囲を拡大する、つまり公的部門全体の国民勘定や貸借対照表を作成してみるのも一つの対応であろう。国民勘定でカバーする負債の範囲は狭いため、イギリスと同様に負債の金額は増大すると推察される。特にイギリスの WGA においては、各公的部門実体の検査済決算書を NAO が検査することを通じて信頼性

の担保が図られていることも特筆しておくべきであろう。さらにいえば、日本でも例えば中央政府部門の決算書は、国の財務書類（省庁別財務書類）等の形で示されているが、これが、基礎的財政収支等のマクロ政府会計ベースの財政指標と連携していないことも指摘できる。この点について、実質的な連携が困難な部分については、イギリスの予算や WGA において取り入れられている調整表を作成し、その情報を活用することが考えられるであろう。

日本においてイギリスと同様の制度を採用する必然性はないが、日本の公的部門の会計情報が検査というプロセスを経て信頼性が担保された状態で公表されることは、財政の透明性という点では大きな利点を住民にもたらすと期待され、政治的プロセスだけで財政規律がおろそかにされるようなことが監視されるのではないと思われる。

日本の会計検査院も国の財務書類を構成する特別会計財務書類については合規性や正確性の観点からの検査を行っているが、NAO が行っているような保証型検査は行っていない。これに対して、WGA における NAO による情報に対する保証の提供を通じた信頼性の担保という役割は非常に大きいと考えられる。なお、現在日本の政府会計にかかわる基準は多様であり、その設定主体も多様である。しかし、これらの会計基準設定プロセスにおいて、政府が提供する財務情報の正確性や合規性等の点からの意見の表明を通じて会計検査院は、政府会計の変革により積極的にかかわっていくことが期待される。

【参考文献】

<邦語文献>

- 東 信男 (2009)「イギリス中央政府における国際会計基準 (IAS/IFRS) の導入—公会計の目的に対応させながら—」『会計検査研究』No. 39。
- 原 俊雄 (2006)『平成 17 年度海外行政実態調査報告書 イギリス公会計制度改革の現状—資源会計の導入・運用状況を中心として—』会計検査院上席研究調査官。

<外国語文献>

- Atkinson, T. (2005), *Atkinson Review: Final Report; Measurement of Government Output and Productivity for the National Accounts*, Palgrave Macmillan.
- The Chartered Institute of Public Finance and Accountancy (CIPFA) (2006), *Guide to Central Government Finance and Financial Management; Fully Revised Second Edition*, CIPFA.
- Chow, D., C. Humphrey and J. Moll (2008), *Whole of Government Accounting in the UK*, ACCA Research Report, 101, ACCA.
- Command of Her Majesty (2010), *Central Government Supply Estimates 2010-11: Main Supply Estimates for the year ending 31 March 2011*, HC 269, The Stationery Office.
- The Comptroller and Auditor General (C&AG) (1995), *Resource Accounting and Budgeting in Government, Session 1994-95*, HC 123, The Stationery Office.
- C&AG (2000), *Financial Auditing and Reporting: 1998-99; General Report of the Comptroller and Auditor General*, The Stationery Office.
- C&AG (2005), *Financial Auditing and Reporting: General Report of the Comptroller and Auditor General 2003-04*, The Stationery Office.
- C&AG (2008), *Financial Auditing and Reporting: General Report of the Comptroller and Auditor General 2007*, The Stationery Office.
- C&AG (2009), *Financial Auditing and Reporting: General Report of the Comptroller and Auditor General for 2008*, The Stationery Office.
- C&AG (2011), *Certificate and Report of the Comptroller and Auditor General: Whole of Government Accounts 2009-10*, National Audit Office.
- Daffin, C. and D. Hobbs (2011), *Comparison of Public Sector Finance Measures from the National Accounts and Whole of Government Accounts*, Office for National Statistics, available at <http://www.palgrave-journals.com/elmr/journal/v5/n8/pdf/elmr201172a.pdf> (アクセス日 : 2012 年 1 月 18 日)
- Department for Communities and Local Governments (DCLG) (2012), *Government Response to the Future of Local Audit Consultation*, DCLG.
- Dey-Chowdhury, S. (2008), *Methods Explained; Perpetual Inventory Method*, *Economic & Labour*

- Market Review*, 2(9).
- European Commission, International Monetary Fund, Organisation for Economic Co-operation and Development, United Nations and World Bank (EC *et al.*) (2009), *System of National Accounts 2008*.
- Financial Reporting Advisory Board (FRAB) (2011a), *Accounting for PPP Arrangements Including PFI Contracts*, FRAB89(02), HM Treasury.
- FRAB (2011b), *14th Report of the Financial Reporting Advisory Board: Report for the Period April 2010 to March 2011*, The Stationery Office.
- Heald, D. and G. Georgiou (2011a), The Substance of Accounting for Public-Private Partnership, *Financial Accountability and Management*, 27(2).
- Heald, D. and G. Georgiou (2011b), The Macro-Fiscal Role of the U.K. Whole of Government Account, *ABACUS*, 47(4).
- HM Treasury (1994), *Better Accounting for the Taxpayer's Money: Resource Accounting and Budgeting in Government*, Cm 2626, HMSO.
- HM Treasury (1995), *Better Accounting for the Taxpayer's Money: The Government's Proposal; Resource Accounting and Budgeting in Government*, Cm 2929, HMSO.
- HM Treasury (1998a), *Code for Fiscal Stability 1998*, HM Treasury.
- HM Treasury (1998b), *Stability and Investment for the Long Term: Economic and Fiscal Strategy Report 1998*, Cm 3978, The Stationery Office.
- HM Treasury (1998c), *Whole of Government Accounts*, HM Treasury.
- HM Treasury (2005), *Delivering the Benefits of Accruals Accounting for the Whole Public Sector*, HM Treasury.
- HM Treasury (2008), *Consolidated Budgeting Guidance from 2008-09*, HM Treasury.
- HM Treasury (2009), *Alignment "Clear Line of Sight" Project*, Cm 7567, The Stationery Office.
- HM Treasury (2010 Junea), *The Spending Review Framework*, Cm 7872, The Stationery Office.
- HM Treasury (2010b), *Spending Review 2010*, Cm 7942, The Stationery Office.
- HM Treasury (2011a), *Charter for Budget Responsibility*, HM Treasury.
- HM Treasury (2011b), *Public Expenditure Statistical Analyses 2011*, Cm 8104, The Stationery Office.
- HM Treasury (2011c), *Supply Estimates: A Guidance Manual*, HM Treasury.
- HM Treasury (2011d), *Whole of Government Accounts: Unaudited Summary Report for the Year Ended 31 March 2010*, Cm 8127, The Stationery Office.
- HM Treasury (2011e), *Financial Reporting Manual 2011-12*, HM Treasury.
- HM Treasury (2011f), *2011-12 Department Yellow: Illustrative Resource Accounts*, HM Treasury.
- HM Treasury (2011g), *Consolidated Budgeting Guidance from 2011-12*, HM Treasury.
- HM Treasury (2011h), *Whole of Government Accounts: Year Ended 31 March 2010*, HC 1601, The Stationery Office.
- HM Treasury (2011i), *HM Treasury Annual Report and Accounts 2010-11*, HC 984, The Stationery

Office.

House of Commons Treasury Committee (2007), *The 2007 Comprehensive Spending Review: Prospects and Processes*, The Stationery Office.

The Institute of Chartered Accountants in England and Wales and the Centre for Economics and Business Research (ICAEW & CEBR) (2010), *Public Sector Liabilities: Improving Transparency; Working Study Paper*, ICAEW.

McLaren, C. H., B. Saunders and C. Zammit (2011), *Comparing the Perpetual Inventory Method and the Whole of Government Accounts for Depreciation*, Office for National Statistics.

Office for Budget Responsibility (OBR) (2011), *Fiscal Sustainability Report; Presented to Parliament Pursuant to Section 8 of the Budget Responsibility and National Audit Act 2011*, The Stationery Office.

Office for National Statistics (ONS) (2011a), *Statistical Bulletin, Public Sector Finances December 2011*, ONS.

ONS (2011b), *United Kingdom National Accounts; The Blue Book, 2011 Edition*, ONS.

Secretary of State for Justice and Lord Chancellor, and Command of Her Majesty (2007), *The Governance of Britain*, Cm 7170, The Stationery Office.

< 参照會計基準 >

IFRS 8; Operating Segments.

IAS 1; Presentation of Financial Statements.

IAS 8; Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors.

IAS 10; Events After the Balance Sheet Date.

IAS 17; Leases.

IAS 18; Revenue.

IAS 19; Employee Benefits.

IAS 26; Accounting and Reporting by Retirement Benefit Plans.

IAS 27; Consolidated and Separate Financial Statements.

IAS 36; Impairment of Assets.

IAS 37; Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets.

IAS 39; Financial Instruments: Recognition and Measurement

IFRIC Interpretation 4; Determining whether an Arrangement Contains a Lease.

IFRIC Interpretation 12; Service Concession Arrangements.

【付録・調査日程】

平成 23 年

10 月 17 日（月）

財務省（連携プロジェクトチーム）（Her Majesty's Treasury; Clear Line of Sight Project Team）

イギリスの予算・決算制度と連携プロジェクトについて

Ken Beeton (Director, Financial Management & Reporting)

David Bailes (Commercial and Contract Manager, Project OSCAR)

Robert Shaw (Clear Line of Sight Project Team)

Iain King (Clear Line of Sight Project Team)

10 月 18 日（火）

財務省（政府全体決算書チーム）（Her Majesty's Treasury; Whole of Government Accounts Team）

イギリスにおける政府全体決算書の作成について

Karen Sanderson (Whole of Government Accounts Team)

Jim Hughes (Whole of Government Accounts Team)

10 月 19 日（水）

国家統計局政府活動測定センター（The United Kingdom Centre for the Measurement of Government Activity, Office for National Statistics）

イギリスの政府活動の測定に対するマクロ会計からの取り組みについて

Michael Phelps (UKCeMGA, SNA and ESA 担当)

Fiona Massey (UKCeMGA)

Rich Wild (Measurement of government activity 担当)

Dave Hobbs (Central and Local government accounting information 担当)

10 月 20 日（木）午前

勅許財政・会計協会（The Chartered Institute of Public Finance and Accountancy; CIPFA）

イギリスの中央政府および地方自治体における会計・予算制度全般に対する CIPFA の取り組みについて

Paul Mason (Professional Standards and Central Government 担当)

Manj Kalar (Central Government 担当)

Peter Boulding (International 担当)

10 月 20 日（木）午後

コミュニティ・地方自治体省 (Department for Communities and Local Government; DCLG)
地方自治体の会計・監査制度および地方自治体からの統計データの収集について
Graham Fletcher (Local Authorities担当)
Terry Willows (Audit Commission担当)
Larry Honeysett (COINS担当)

10 月 21 日 (金)

会計検査院 (National Audit Office; NAO)
中央政府の会計・検査制度について
Steven Corbishley (Director, HM Treasury Group and Exchequer Section)
Darren Jones (Audit Principle, Business, Skills & Innovation, and WGA)
Hilary Lower (Head of Financial Reporting, Financial Audit Practice & Quality Support)
Martin Sinclair (Assistant Auditor General, National Services Portfolio)
Mike Suffield (Director, Fco, Dfid and Sia Financial Audit)
Mark Allen (Audit Manager, Corporate Affairs)
Farah Hussain (International Relations Executive)