

# 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 —

東 信 男\*\*

(会計検査院事務総長官房調査課長)

### I はじめに

民間部門では、企業活動及び金融・資本市場のグローバル化により、会計基準を国際的に統一する必要性が高まり、ここ数年、世界各国で国際会計基準審議会 (International Accounting Standards Board : IASB) が設定した国際会計基準 (IAS/IFRS) を自国の会計基準として導入する国が増加してきた。この背景には、2002年にIASBとアメリカの会計基準設定主体である財務会計基準審議会との間でノーウォーク合意が成立し、両者の会計基準を中長期的に統合化することで合意したことが挙げられる。また、EU諸国の上場企業は2005年1月からIAS/IFRSに準拠して連結財務諸表を作成することが義務付けられたことも、IAS/IFRSへのコンバージェンス (国際的統一・収斂) を加速させる要因になっている。

一方、サッチャー政権時代にニュー・パブリック・マネジメント (New Public Management : NPM) の先陣を切ったイギリスでは、2000年に2000年政府資源・会計法 (Government Resources and Accounts Act 2000 : GRA法) が制定され、中央政府に完全発生主義を採用した資源会計・予算 (Resource Accounting and Budgeting : RAB) が導入された。現在、中央政府の財務諸表は同国の一般に認められた会計基準 (Generally Accepted Accounting Practice : UK GAAP) に準拠して作成されているが、2009-10年度よりIAS/IFRSに準拠して作成することが発表された<sup>1)</sup>。IAS/IFRSは比較のため最低でも前年度の財務諸表の作成を求めているため<sup>3)</sup>、各府省は2008-09年度において、従来通りのUK GAAPに準拠した財務諸表とともに新たにIAS/IFRSに準拠した財務諸表も作成する予定になっている。

\* 本稿の作成に当たっては、2008年6月にイギリスで現地調査を行い、イギリス会計検査院 (National Audit Office : NAO) 及び英国財務報告評議会 (Financial Reporting Council) においてインタビューを実施するとともに、資料の提供を受けた。

\*\* 1956年生まれ。1980年横浜国立大学経済学部卒業、1986年ロチェスター大学経営大学院修士課程終了 (MBA)。1980年会計検査院採用、その後、通商産業検査課総括副長、大蔵検査課決算監理官、上席研究調査官などを経て2006年より現職。この間、1990～1993年在ニューヨーク総領事館出向、2003年名古屋大学経済学部講師併任。

<sup>1)</sup> 財務大臣は当初、2007年予算書において、2008-09年度より中央政府の財務諸表をIAS/IFRSに準拠して作成する旨発表した。2008年予算書において、IAS/IFRSの適用を2009-10年度まで延期する旨発表した。IAS/IFRSの適用を受ける中央政府には、府省、執行エージェンシー、非府省パブリック・ボディ (Non-Departmental Public Body : NDPB) 及びトレーディング基金が含まれる。

<sup>2)</sup> 中央政府に完全発生主義を採用した国の中には、国際公会計基準審議会 (IPSASB) が設定した国際公会計基準 (IPSAS) を導入した国も見受けられる。このIPSASはIAS/IFRSをベースに公共部門に適用するために必要な修正・追加を行う方法で作成されている。イギリスは現在のIPSASが中央政府に導入できるほど十分に整備されていないため、IAS/IFRSそのものを導入するとともに、自国の制度に合わせて必要な修正・追加を行う方法を選択した (FRAB (2006b) p. 13)。

<sup>3)</sup> IFRS 1.36。

IAS/IFRS は本来、世界各国の企業会計に共通的に適用するために作成されていることから、そのままではイギリスの公会計に適用することはできない。なぜなら、公会計の目的は企業会計とは異なり、①民主的な統制に必要な財務情報を提供すること(予算統制への貢献)、②説明責任の履行に必要な財務情報を提供すること(財務報告への貢献)、③効率的な財政活動に必要な財務情報を提供すること(政策評価への貢献)と考えられているからである<sup>4)</sup>。イギリスの中央政府は、公会計と企業会計の目的の違いを認識した上で、どのようにIAS/IFRSを導入しようとしているのであろうか。そこで、本稿ではイギリスの中央政府が公会計の目的に対応させながらIAS/IFRSを導入している状況を紹介するとともに、導入後の課題についても論じることとしたい。(本稿は、すべて筆者の個人的見解であり、筆者が属する会計検査院の公式見解を示すものではない。)

## II 国際会計基準の導入

### 1. 現行の公会計基準

中央政府の財務諸表は、適用することが適切であるという条件の下で、UK GAAPに準拠して作成されなければならないとされている<sup>5)</sup>。現在のUK GAAPは、①2006年会社法(The Companies Act 2006)が規定する会計及び開示基準、②英国財務報告評議会の会計基準委員会(Accounting Standards Board : ASB)が設定する財務報告基準(Financial Reporting Standards : FRS)及び会計実務基準書(Statements of Standard Accounting Practice : SSAP)、③英国緊急問題専門部会(Urgent Issue Task Force)が作成する意見書(Urgent Issue Task Force Abstracts : UITF)で構成されている。

財務省は中央政府の財務諸表の作成に適用される会計処理の原則及び手続を規定した政府財務報告マニュアル(Government Financial Reporting Manual : FReM)を作成している<sup>6)</sup>。FReMには、項目別に、UK GAAPがそのまま適用される場合には当該会計基準の番号とタイトルが示され、UK GAAPがそのまま適用されない場合には会計処理を修正したり、新たな会計処理を追加している。FReMは財務省の財務報告諮問委員会(Financial Reporting Advisory Board : FRAB)に諮問され、UK GAAPの原則からの逸脱の有無や、原則から逸脱している場合の正当性などについて審査を受けた後、公表されている。

### 2. 今後の公会計基準

中央政府の財務諸表は、2009-10年度より国際会計士連盟(International Federation of Accountants)のIASBが設定する国際会計基準(IAS/IFRS)に準拠して作成することとなった。この背景として、イギリスの上場及び非上場の企業は、2004年の会社法改正によりIAS/IFRSに準拠して財務諸表を作成できるようになったことが挙げられる。ASBは適用時期を決定してはいないもののIAS/IFRSをUK GAAPとして導入する方針を示しているため、今後、ASBのFRS、SSAP等に代わり、IAS/IFRSがUK GAAPとなる。IASBはその前身である国際会計基準委員会(IASC)が設定した会計基準をそのまま採用しているため、現在のIAS/IFRSは、①IASCが設定した国際会計基準(International Accounting Standards : IAS)、②IASBが設定した国際財務報告基準(International Financial Reporting Standards : IFRS)、③解釈指針

<sup>4)</sup> 財政制度等審議会(2003) pp. 10-11。

<sup>5)</sup> GRA法 Sec. 5 (3) (b)。

<sup>6)</sup> 当初のFReMは2005年4月に、既存の「資源会計マニュアル(府省及び執行エージェンシー用)」、「執行NDPB年次報告・会計ガイダンス」及び「トレーディング基金会計ガイダンス」を統合して作成され、その後、毎年度改訂されている。

委員会(Standing Interpretations Committee : SIC)が作成した解釈指針(Interpretations), ④国際財務報告解釈指針委員会(International Financial Reporting Interpretations Committee : IFRIC)が作成した解釈指針(Interpretations)で構成されている(中央政府に適用される UK GAAP と IAS/IFRS の主な相違点については, 表1 参照)。

イギリスでは中央政府への IAS/IFRS の導入は, 2000 年に行われた RAB の導入以来の大改革と捉えられており, 財務省は既に IAS/IFRS をベースにした FReM の作成を終了している。FReM には, 項目別に, IAS/IFRS がそのまま適用される場合には当該会計基準の番号とタイトルが示され(直接適用), 公共部門の特性に応じて IAS/IFRS がそのまま適用されない場合には会計処理を修正したり(修正適用), 新たな会計処理を追加したりしている(追加適用)(FReM における IAS/IFRS の適用状況については, 表2 参照)。

### Ⅲ 予算統制への対応

公会計の目的の一つは, 民主的な統制に必要な財務情報を提供することにある。国の財政活動の基本は, 国が強制的に徴収した租税を政策目的に応じて配分することである。このため公会計は, 予算を通じて事前の資金配分を明確にするとともに, これを議会の議決による統制の下に置くこと, また, 予算の執行を適正に管理するとともに, その結果を決算として事後的に議会へ報告することを目的としており, 予算統制に資することが求められている。そこで, イギリスの中央政府が予算統制への対応を図るため, IAS/IFRS にどのような修正・追加を行おうとしているのか見てみたい。

#### 1. 予算統制の概要

##### (1) 複数年度予算

イギリスでは, 1998 年に包括的歳出見直し(Comprehensive Spending Review : CSR)が導入され, 1999-00 年度予算から 2 年又は 3 年毎に 3 カ年を 1 期間とする複数年度予算が作成されている<sup>7)</sup>。この歳出見直しでは, 財政安定化規律(Code for Fiscal Stability)に基づいて設定された財政規律に従って, 今後 3 年間の公共部門の歳出総額(Total Managed Expenditure)が国民経済計算(System of National Accounts)ベースで決定されている。歳出総額は各府省等の裁量性の有無から, ①中期的な視野から行政サービスを裁量的に提供するため, 予算額が各年度ごとに 3 カ年度分決定される府省別歳出限度額(Departmental Expenditure Limits : DEL)と, ②支出が法律等に基づいて義務付けられているため, 予算額が年 2 回見直される年度管理歳出額(Annually Managed Expenditure : AME)とに分けられている。また, 歳出総額は DEL と AME の区分以外に, 完全発生主義ベースで, ①経常的支出に当てられる資源予算(Resource Budget)と, ②資本的支出に当てられる資本予算(Capital Budget)にも分けられている。そして, 資源予算の DEL については, 可能な限りの資源を行政サービスに投入するため, その内訳として各府省等の組織運営に充てられる管理予算(Administration Budget)の上限が設定されている。

<sup>7)</sup> 複数年度予算はその後, 2000 年, 2002 年, 2004 年及び 2007 年に作成されているが, 2000 年, 2002 年及び 2004 年については包括的歳出見直し(CSR)とは呼ばれておらず, 単に「歳出見直し(Spending Review : SR)」と呼ばれている。2007 年 CSR はブラウン新政権により作成されており, 対象期間は 2008-09 年度から 2010-11 年度となっている。

表1 中央政府に適用される UK GAAP と IAS/IFRS の主な相違点

項目	UK GAAP の会計処理	IAS/IFRS の会計処理
有形固定資産	UK GAAP では、有形固定資産に関する会計処理は、「FRS 15 (有形固定資産)」で規定されている。この FRS 15 を修正適用した FReM では、有形固定資産は再調達原価と回収可能価額(正味売却価額と使用価値を比較した高い方の金額)を比較した低い方の金額で測定される。	IAS/IFRS では、有形固定資産に関する会計処理は、「IAS 16 (有形固定資産)」で規定されている。この IAS 16 を修正適用した FReM では、有形固定資産は再評価モデル又は取得原価モデルで測定される。このうち再評価モデルは原則的な会計処理と位置付けられ、資産の当初認識後、再評価実施日における公正価値からその後の減価償却累計額及び減損損失累計額を控除した金額が計上される。再評価の頻度は、当該資産の公正価値の変動に応じて、①5年ごとに実施する方法、②5年ごとに実施するが、指標を用いて毎年度修正する方法、③毎年度実施する方法、④一定期間で評価を終了させるローリング方式で実施する方法が採用される。土地及び建物の場合、公正価値は通常、専門家としての資格を有する鑑定人により評価された市場に基づく証拠により決定される。また、取得原価モデルは、耐用年数の短い又は価値の低い資産に適用され、資産の当初認識後、取得原価から減価償却累計額及び減損損失累計額を控除した金額が計上される。
リース取引	UK GAAP では、リースに関する会計処理は、「SSAP 21 (リース及び雇用契約の会計処理)」で規定されている。SSAP 21 では、リース取引はファイナンス・リースとオペレーティング・リースに分類され、それぞれ会計処理が異なる。ファイナンス・リースと判定されるのは、資産の所有に伴うリスクと経済的便益を実質的にすべて賃借人に移転する場合で、具体的には、最低支払リース料総額の現在価値が資産の公正価値の90%以上の場合(数値基準)とされている。数値基準に該当するリース取引はファイナンス・リースに分類され、各府省の貸借対照表にリース資産及びリース負債が計上される。	IAS/IFRS では、リースに関する会計処理は、「IAS 17 (リース)」で規定されている。IAS 17 では、ファイナンス・リースと判定されるのは、資産の所有に伴うリスクと経済的便益を実質的にすべて賃借人に移転する場合(実質基準)である。このため現在、数値基準によりオペレーティング・リースに分類されているリース取引でも、IAS/IFRS の導入に伴い実質基準に該当するものはファイナンス・リースに分類され、各府省の貸借対照表にリース資産及びリース負債が計上される。また、IAS 17 では、土地及び建物を一体としてリースする場合、ファイナンス・リースとオペレーティング・リースの分類は、土地と建物を分けて判定することとされている。このため現在、土地と建物が一体として判定されオペレーティング・リースに分類されているリース取引が、IAS/IFRS の導入に伴い土地と建物に分けて判定されることになる。この結果、土地に比べてリース期間終了時点で所有権が賃借人に移転することが多い建物については、実質基準によりファイナンス・リースに分類され、各府省の貸借対照表にリース資産及びリース負債が計上される。
金融商品	UK GAAP では、金融商品に関する会計処理は、「FRS 25 (金融商品:開示及び表示)」、「FRS 26 (金融商品:測定、認識及び再認識)」及び「FRS 29 (金融商品:開示)」で規定されている。これらの基準は、2007-08 年度まで FReM に含まれていなかったため、適用されていなかった。	IAS/IFRS では、金融商品に関する会計処理は、「IAS 32 (金融商品:表示)」、「IAS 39 (金融商品:認識及び測定)」及び「IFRS 7(金融商品:開示)」で規定されている。IAS/IFRS の導入に伴い、金融商品に該当するものは、各府省の貸借対照表に金融資産又は金融負債が計上される。これらの金融商品には、①デリバティブ、②組込デリバティブ、③無利子又は低金利融資、④金融保証契約、⑤信用状による与信行為等がある。これらは、契約条項の当事者になった時に公正価値で認識され、貸借対照表に金融資産又は金融負債が計上される。当初認識後、原則として、金融資産については公正価値で、金融負債については実効金利法を用いた償却原価でそれぞれ測定される。ここで公正価値とは、独立第三者間取引において、取引の知識がある自発的な当事者の間で、資産が交換されうる、又は負債が決済されうる金額をいう。
PFI 取引	UK GAAP では、PFI を含む PPP に関する会計処理は、「FRS 5 適用指針 F (PFI 及び類似の契約)」で規定されているが、これを公共部門に修正適用したものと、財務省より「技術指針第1号(PFI 取引の会計処理)」が作成されている。技術指針第1号では、購入者(各府省)と運営者(民間部門の事業者)との PFI 取引において、次の条件をすべて満たす場合(リスク経済価値アプローチ)には、各府省の貸借対照表に PFI 資産及び PFI 負債が計上される。①定量的リスク分析において、購入者の当該 PFI 資産に係る利益(損失)の潜在的変動の正味現在価値が全体の潜在的変動の大部分を占めていること、②定性的リスク分析において、購入者が当該 PFI 資産の主要な機能及び運営方法を決定していたり、購入者が運営者に対して債務保証を行っていたりなどしていること。	IAS/IFRS では、PFI 契約を含む PPP に関する会計処理は、「IFRIC 12 (サービス譲与契約)」で規定されている。この IFRIC 12 を修正適用した FReM では、譲与者(各府省)と運営者(民間部門の事業者)との PFI 契約において、次の条件をすべて満たす場合(支配アプローチ)には、各府省の貸借対照表に PFI 資産及び PFI 負債が計上される。①譲与者は運営者が当該 PFI 資産を用いて提供するサービスの内容、利用者及び価格を統制していること、②譲与者は PFI 契約期間の終了後、当該 PFI 資産の残余部分を所有権等により統制していること、③運営者は PFI 契約のために、当該 PFI 資産を建設したり、又は第三者から調達していること。PFI 資産及び PFI 負債の計上に当たり、譲与者から運営者に支払われる一定の料金は、資産部分、金利部分及びサービス提供部分に分割される。

(出典) HM Treasury (1999), HM Treasury (2008a), HM Treasury (2008b), IAS 17, IAS 39, SSAP 21

表2 FReMにおけるIAS/IFRSの適用状況

IAS/IFRS 番号	IAS/IFRS の名称	FReM での対応		
		直接適用	修正適用	追加適用
IAS 1	財務諸表の表示	○	○	
IAS 2	棚卸資産		○	○
IAS 7	キャッシュ・フロー計算書	○		
IAS 8	会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬	○		
IAS 10	後発事象	○	○	
IAS 11	工事契約	○		
IAS 12	法人所得税	○		
IAS 16	有形固定資産(インフラ資産を除く。)		○	○
IAS 17	リース	○		
IAS 18	収益	○		
IAS 19	従業員給付		○	○
IAS 20	政府補助金の会計処理及び政府援助の開示	○	○	
IAS 21	外国為替レート変動の影響	○	○	
IAS 23	借入費用	○	○	
IAS 24	関連当事者についての開示	○	○	
IAS 26	退職給付制度の会計及び報告		○	○
IAS 27	連結及び個別財務諸表			○
IAS 28	関連会社に対する投資			○
IAS 29	超インフレ経済下における財務報告	○	○	
IAS 31	ジョイント・ベンチャーに対する持分			○
IAS 32	金融商品：表示	○	○	
IAS 33	1株当たり利益	○		
IAS 34	中間財務報告	○		
IAS 36	資産の減損	○	○	
IAS 37	引当金、偶発債務及び偶発資産	○	○	
IAS 38	無形資産	○	○	
IAS 39	金融商品：認識及び測定	○	○	
IAS 40	投資不動産	○	○	
IAS 41	農業	○		
IFRS 1	国際財務報告基準の初度適用	○	○	
IFRS 2	株式報酬	○		
IFRS 3	企業結合	○		
IFRS 4	保険契約	○		
IFRS 5	売却目的で保有している非流動資産及び廃止事業	○	○	
IFRS 6	鉱物資源の探査及び評価	○		
IFRS 7	金融商品：開示	○	○	
IFRS 8	事業セグメント	○	○	
SIC 7	ユーロの導入	○		
SIC 10	政府援助：営業活動と個別的な関係がない場合	○	○	
SIC 12	連結：特別目的事業体			○
SIC 13	共同支配企業：共同支配投資企業による非貨幣資産の抛出			○
SIC 15	オペレーティング・リース：インセンティブ	○		
SIC 21	法人所得税：再評価された非減価償却資産の回収	○		
SIC 25	法人所得税：企業又は株主の課税上の地位の変化	○		
SIC 27	法的形態はリースであるものを含む取引の実体の評価	○		
SIC 29	サービス譲与契約：開示	○		
SIC 31	収益：宣伝サービスを伴うバーター取引	○		
SIC 32	無形資産：ウェブサイト費用	○	○	
IFRIC 1	廃棄、原状回復及びそれらに類似する既存の負債の変動	○		
IFRIC 2	協同組合に対する組合員の持分及び類似の金融商品	○		
IFRIC 4	契約にリースが含まれているか否かの判断	○		
IFRIC 5	廃棄、原状回復及び環境再生ファンドから生じる持分に対する権利			○

IFRIC 6	特定市場への参加から生じる負債：電気・電子機器廃棄物	○		
IFRIC 7	「IAS 29 超インフレ経済下における財務報告」における再表示アプローチの適用	○		
IFRIC 8	「IFRS 2 株式報酬」の範囲	○		
IFRIC 9	組込デリバティブの再査定	○		
IFRIC 10	中間財務報告及び減損	○		
IFRIC 11	IFRS 2：グループ株式及び自社株式の取引	○		
IFRIC 12	サービス譲与契約	○	○	
IFRIC 13	顧客ポイント・サービス	○		
IFRIC 14	IAS 19：運用資産の制限、資金の最低積立及び両者の相互作用	○		
IFRIC 15	不動産建築契約	○		
IFRIC 16	外国業務への純投資に対するヘッジ	○		
IAS 16	有形固定資産(インフラ資産)	○		

(注) IAS: International Accounting Standards  
 IFRS: International Financial Reporting Standards  
 SIC: Standing Interpretations Committee  
 IFRIC: International Financial Reporting Interpretations Committee  
 直接適用 (Applied in Full) : IAS/IFRS の会計処理がそのまま適用される基準  
 修正適用 (Interpreted for public sector) : IAS/IFRS の会計処理が修正されて適用される基準  
 追加適用 (Adapted for public sector) : IAS/IFRS の会計処理ではなく、新たな会計処理が追加されて適用される基準  
 (出典) HM Treasury (2008b)

## (2) 単年度予算

政府は議会から当該年度に係る歳出権を得るため、歳出予算見積(Supply Estimates)を議会に提出し、その審議を経て議決を得ている。歳出予算見積では、単年度の歳出予算は資源要求と現金要求に分けられている。このうち資源要求については、当該年度の予算額が府省別かつ資源要求事項(Request for Resources : RfR)別に完全発生主義ベースで計上されている。RfR は当該府省の政策目的に対応しており、明細において、当該政策を実施するのに必要な管理コストと当該政策目的を達成するために実施するプログラム・コストの内訳がそれぞれ計上されている<sup>8)</sup>。一方、現金要求については、当該年度の予算額が府省別に現金主義ベースで一括して計上されており、RfR 別の内訳はない。単年度の歳出予算は、府省別に編成されるものの、DEL については事前に SR 又は CSR で決定されているため、AME 余剰分からの追加配分が行われるだけである。単年度の歳出予算は、最終的に歳出予算法(Appropriation Act)及び統合国庫資金法(Consolidated Fund Act)として立法化されている。

## (3) VFM 目標

イギリスでは、2000年 SR から政策目的に対応した業績目標に加え、行政サービスを効率的に提供する上で達成すべき目標として VFM 目標(Value for Money Target)が設定されている<sup>9)</sup>。これは、施策が業績目標の達成度に基づいて有効性の観点から評価されるだけでなく、アウトプットとコストの関係に基づいて効率性の観点からも評価されるべきであるという NPM の考え方を徹底させたためである。2007年 CSR では、①中央政府及び地方政府を合わせて、現金主義ベースで1年間に少なくとも3%、300億ポンドを節減すること、②各府省等において、管理予算を1年間に5%削減すること、③固定資産を2004-05年度から2010-11年度の間300億ポンド処分することが公約されている。

<sup>8)</sup> 歳出予算見積には、RfR 別に DEL と AME の内訳及び資源予算と資本予算の内訳も計上されている。

<sup>9)</sup> 2004年 SR までは、公共サービス合意(Public Service agreements : PSA)の一部として府省等別にコストの削減、職員の純減などに関する定量的な目標値が設定されていた。

## 2. 予算統制への対応

IAS/IFRS では、財務諸表として貸借対照表、損益計算書、持分変動計算書及びキャッシュ・フロー計算書を作成することとされているが<sup>10)</sup>、予算の執行結果を表示することを目的とした計算書の作成を求めている。そこで、イギリスの中央政府は、各府省において予算執行の管理が適正に行われ、予算統制が有効に機能したことを議会に報告するため、IAS/IFRS に新たに追加する会計処理として次のような計算書を作成することとしている。

### (1) 議会歳出決算書

議会歳出決算書(Statement of Parliamentary Supply)では、当該年度の決算は資源要求と現金要求に分けられる。資源要求では、歳出予算見積で承認された当該府省の完全発生主義ベース予算の実績を表示するため、RfR 別に実際の支出額が予算額と対比される形でそれぞれ計上される。また、支出額については、内訳として総支出額、支出に充てられた自己収入額(行政サービスの提供に伴う手数料等)及びその差として純支出額が計上される。現金要求では、歳出予算見積で一括して承認された当該府省の現金主義ベース予算の実績を表示するため、実際の純支出額が予算額と対比される形で計上される。資源要求であれ、現金要求であれ、予算額と決算額に乖離のある場合にはその理由を記述することとされ、決算額が予算額を超過している場合には補正予算のための説明を記述することが求められている。議会歳出決算書の注記では、完全発生主義ベースの資源要求と現金主義ベースの現金要求の決算額の間を調整するため、資金的取引額(資産の取得費等)、自己収入額(資産の売却収入額等)及び非資金的取引額(減価償却費等)が計上される<sup>11)</sup>(議会歳出決算書の様式については、表3参照)。

表3 議会歳出決算書

#### 1 資源要求

資源要求事項	200X-0Y (千ポンド)								200W-0X (千ポンド)
	注記	歳出予算見積額			決算			節約(超過)	決算 純支出額
		総支出額	自己収入額	純支出額(A)	総支出額	自己収入額	純支出額(A)	(A) - (B)	
RfR 1									
RfR 2									
RfR 3									
RfR 4									
資源計									

#### 2 現金要求

	200X-0Y (千ポンド)			200W-0X (千ポンド)
	歳出予算見積 (A)	決算 (B)	節約(超過) (A) - (B)	決算
純現金要求				

(出典) HM Treasury (2008c) Statement of Parliamentary Supply

<sup>10)</sup> IAS 1.8.

<sup>11)</sup> HM Treasury(2008b)3.2.1-3.2.10.

(2) 業務コスト計算書

業務コスト計算書(Operating Cost Statement)では、当該府省の財務的な業務運営の実績を表示するため、管理活動及びプログラム別にコストが計上される。管理活動については一括して人件費、その他の管理コスト及び自己収入額が計上される。また、プログラムについては RfR 別に、人件費、プログラム・コスト及び自己収入額が計上される。議会歳出決算書には歳出予算見積の実績しか計上されないが、業務コスト計算書には歳出予算見積の実績に加え、議会の議決を要しない既定費の実績も含まれる。これにより、当該府省全体として CSR で設定された管理予算に関する VFM 目標の達成状況を検証することが可能になる<sup>12)</sup>。業務コスト計算書は、当該府省だけの部分と当該府省が所管する執行エージェンシー、NDPB 等を連結した部分で構成される(業務コスト計算書の様式については、表4参照)。

表4 業務コスト計算書(200Y年3月31日終了年度)

コスト	200X-0Y (千ポンド)							200W-0X (千ポンド)	
	注記	個 別			連 結			個 別	連 結
		人件費	その他のコスト	自己収入額	人件費	その他のコスト	自己収入額		
管理コスト 人件費 その他の管理コスト 自己収入額									
プログラム・コスト RfR1 人件費 プログラム・コスト 自己収入額									
プログラム・コスト RfR2 人件費 プログラム・コスト 自己収入額									
プログラム・コスト RfR3 人件費 プログラム・コスト 自己収入額									
計		(A)	(B)	(C)	(D)	(E)	(F)		
純業務コスト		(A) + (B) - (C)			(D) + (E) - (F)				

(出典) HM Treasury (2008c) Consolidated Operating Cost Statement

3. 導入後の課題

イギリスでは、1998年に財政安定化規律が制定され、中央政府が準拠すべき財政運営の原則として、①透明性、②安定性、③責任、④公平性、⑤効率性の5原則が規定された。中央政府はこの財政安定化規律に基づき、財政運営の5原則と整合的な財政目標及び財政規律を設定しなければならないとされた。ブラウン政権は前ブレア政権の財政規律を踏襲しており、①景気の循環を通じて、政府の借入れは投資的支出のためだけに行い、経常的支出は経常的収入で賄わなければならない(黄金ルール)、②景気の循環を通じて、公共部門の純債務をGDP比で安定的かつ慎重な水準に保たなければならない、他の条件が等しければ、景気の循環を通じて、公共部門の純債務をGDP比で40%以下に維持しなければならない(持続的投資ルー

<sup>12)</sup> HM Treasury(2008b)5.4.8-5.4.11.



ル)という2つの財政規律を設定している。

現在の黄金ルール及び持続的投資ルールは、国民経済計算で得られる財務情報で設定されており、UK GAAP を適用した財務情報では設定されていない。このように財政規律は予算統制の基礎になっているにもかかわらず、現在のところ UK GAAP を適用した財務情報では設定されておらず、財政規律に関しては UK GAAP と予算統制とのリンケージが図られていない。一方、財務省は地方公共団体等を含めた公共部門全体の財務諸表(Whole of Government Accounts : WGA)を作成することとされ<sup>13)</sup>、UK GAAP に準拠した WGA の作成に取り組んでいたが、中央政府の財務諸表と同様に 2009-10 年度より IAS/IFRS に準拠して作成することが発表された<sup>14)</sup>。したがって、IAS/IFRS の導入後、財政規律において予算統制とのリンケージを図るため、IAS/IFRS に準拠して作成された WGA から得られる財務情報を用いて、いかに黄金ルール及び持続的投資ルールを設定するかが課題となる。

## IV 財務報告への対応

公会計の目的の一つは、説明責任の履行に必要な財務情報を提供することにある。行政活動の多様化と財政状況の悪化に伴い、国が強制的に徴収した租税の使用状況や資産・負債の状況を分かりやすく開示することにより、その説明責任を履行することが重要になってきている。このため公会計は、国の財政状況について、議会に対する報告義務を果たすとともに、広く国民に対しても説明することを目的としている。そこで、イギリスの中央政府が財務報告への対応を図るため、IAS/IFRS にどのような修正・追加を行おうとしているのか見てみたい。

### 1. 財務報告への対応

公共部門は政策目的を達成するために行政サービスを提供していることから、民間部門とは異なる資産を保有したり、負債を負う場合がある。このような資産・負債については、企業会計では予定されていないため、説明責任を履行するためには、公共部門の特性に対応した会計処理が必要になる。そこで、イギリスの中央政府は、説明責任の向上を図るため、次のように IAS/IFRS の会計処理を修正したり、新たな会計処理を追加することとしている。

#### (1) 年金会計

年金会計(Pensions Accounting)に関する会計処理は、IAS/IFRS では「IAS 19 (従業員給付)」及び「IAS 26 (退職給付制度の会計及び報告)」で規定されている。イギリスの中央政府は、年金制度に対する国民の関心が高いため、各府省が作成する財務諸表に加え、IAS/IFRS に新たに追加する会計処理として中央政府が運営する年金制度別<sup>15)</sup>に年金制度決算書を作成することとしている。年金制度別に作成される年金制度決算書は、①議会歳出決算書、②歳入計算書、③貸借対照表、④キャッシュ・フロー計算書などで構成される。年金制度決算書では、各府省(事業主)及び職員(被保険者)が負担する保険料は、歳入計算書に

<sup>13)</sup> GRA 法 Sec. 9(1).

<sup>14)</sup> 中央政府の財務諸表と同様に、財務大臣は当初、2007 年予算書において、2008-09 年度より WGA を IAS/IFRS に準拠して作成する旨発表した。2008 年予算書において、IAS/IFRS の適用を 2009-10 年度まで延期する旨発表した。

<sup>15)</sup> 公務員年金制度、陸軍年金制度、国民健康保険老齢年金制度、教員老齢年金制度など賦課方式を採用する 14 の年金制度が対象となっている。

において歳入として計上される。また、各府省の退職者に対する将来給付は、保険数理上の仮定に基づいて算定され、貸借対照表において年金債務として計上される。この年金債務は、予想される給与水準を用いながら将来の給付額の現在価値として算定される<sup>16)</sup>。なお、年金制度決算書では、各府省が負担する保険料は歳入計算書において歳入として計上されるが、各府省が作成する財務諸表では、業務コスト計算書において職員コストとして計上される。

## (2) インフラ資産

インフラ資産(Infrastrure Assets)に関する会計処理は、IAS/IFRSでは「IAS 16 (有形固定資産)」で規定されている。インフラ資産とは、地理的に広大な地域を対象にサービスを提供するために複数の資産を統合したネットワークのことで、道路ネットワーク、下水道設備、電力供給設備、通信ネットワークなどが該当する。これらのインフラ資産は、一定の機能に特化して他の用途に転用できない資産で構成されているなど、通常の有形固定資産とは異なるため、IAS/IFRSで規定されている会計処理に修正を加えている。代表的なインフラ資産である道路ネットワークを例にあげると、道路ネットワークは路面とその他の資産(土地、構造物及び通信設備)に分類され、貸借対照表への計上価額等に関する会計処理が異なる。つまり、その他の資産については、「IAS 16 (有形固定資産)」で規定されている通常の有形固定資産と同様の会計処理が適用される(表1参照)。一方、路面については、道路管理者により単一の資産と見なされた上で、サービス提供能力に基づいて再調達原価で測定され、サービス提供能力を高めるその後の支出はすべて資産化される。また、路面は指標及び路面状態に関する調査結果により、毎年度再評価され、評価増の場合には評価積立金に積み立てられ、評価減の場合には評価積立金が減額され、相殺された後は業務コストに計上される<sup>17)</sup>。

## (3) 遺産資産

遺産資産(Heritage Assets)に関する会計処理は、IAS/IFRSでは「IAS 16 (有形固定資産)」で規定されている。遺産資産とは、文化的、環境的又は歴史的価値があることから、将来世代のために保存する意図を持って所有される資産で、歴史的建造物、考古学的遺跡、歴史的に重要な武器・科学装置、美術品などが該当する。これらの遺産資産はその価値が市場価格に反映されにくいなど、通常の有形固定資産とは異なるため、IAS/IFRSで規定されている会計処理に修正を加えている。つまり、遺産資産は業務用遺産と非業務用遺産に分類され、貸借対照表への計上価額に関する会計処理が異なる。ここで、業務用遺産とは、各府省が遺産として所有しているだけでなく、日常業務や行政サービスの提供などにも利用している遺産である。また、非業務用遺産とは、各府省が専ら当該資産を保存するために所有している資産である。業務用遺産については、「IAS 16 (有形固定資産)」で規定されている通常の有形固定資産と同様の会計処理が適用される(表1参照)。一方、非業務用遺産については、①当該会計年度に購入されたものは取得原価、②既存のもの及び当該会計年度に寄付されたもので、類似資産に関する市場がある場合には時価、③既存のもの及び当該会計年度に寄付されたもので、類似資産に関する市場がない場合には減価償却後の再調達原価、④類似資産に関する市場がなく、当該資産が再調達される可能性がある場合には減価償却後の再調達原価、⑤類似資産に関する市場がなく、当該資産が再調達される可能性がない場合にはゼロで測定される<sup>18)</sup>。

<sup>16)</sup> HM Treasury(2008b)12.2.4, 12.3.5, 12.3.6.

<sup>17)</sup> HM Treasury(2008b)6.2.9-6.2.13.

<sup>18)</sup> HM Treasury(2008b)6.2.20-6.2.24.

## 2. 導入後の課題

PFI (Private Finance Initiative)契約を含めた公民連携事業(Public-Private Partnerships : PPP)に関する会計処理は、IAS/IFRS では「IFRIC 12 (サービス譲与契約)」で規定されている。譲与者(各府省)と運営者(民間部門の事業者)との PFI 契約において、運営者は道路、橋、トンネル等のインフラの建設等及び管理運営を行い、一定期間にわたって行政サービスの提供を行う。譲与者は運営者に対して、提供された行政サービスの水準に応じて支払いを行う。PFI 契約の会計処理は、現行の UK GAAP ではリスク経済価値アプローチが採用されているが、IAS/IFRS では支配アプローチが採用されている。今後、IAS/IFRS の導入に伴い支配アプローチが採用されれば、各府省の貸借対照表に計上される PFI 資産及び PFI 負債が増加することが見込まれている<sup>19)</sup>。

一方、財政規律の一つである持続的投資ルール<sup>20)</sup>の遵守状況については、現在の景気循環が始まって以降、公共部門の純債務(総債務残高 - 金融資産)の GDP 比が 40%以下になっているかどうかで判断されている。この純債務の算定は現在、国民経済計算で行われているが、国民経済計算には PFI 契約の取扱いに関する規定がないため、PFI 資産及び PFI 負債は含まれていない。しかし、PFI 契約の財政的及び経済的重要性に鑑み、PFI 資産及び PFI 負債を各府省の会計処理に従って国民経済計算に算入することが検討されている<sup>20)</sup>。仮に PFI 資産及び PFI 負債が国民経済計算に参入されると、PFI 資産は金融資産ではないため、純債務が増加することになる。したがって、IAS/IFRS の導入後、PFI 契約は財政規律の観点からオフバランス処理へのインセンティブが強く働くため、いかに PFI 契約に IAS/IFRS を厳格に適用するかが課題となる。

## V 政策評価への対応

公会計の目的の一つは、効率的な財政活動に必要な財務情報を提供することにある。各府省の政策体系は、目的→手段の関係として捉えると、「政策(狭義)→施策→事務事業」で構成される。政策評価はこのような政策体系に基づいて行われるため、各府省は評価結果を踏まえた政策の見直しを行い、より効率性の高い、或いはより費用対効果の高い政策手段により多くの予算を配分すれば、財政活動の効率化を図ることが可能となる。このため公会計は、アウトプットの提供及びアウトカム<sup>21)</sup>の達成に要したコストを提供することを目的としており、政策評価に資することが求められている<sup>21)</sup>。そこで、イギリスの中央政府が政策評価への対応を図るため、IAS/IFRS にどのような修正・追加を行おうとしているのか見てみたい。

### 1. 政策評価の概要

イギリスでは、2007年 CSR において、新たな政策評価の枠組みが導入された。新たな政策評価の枠組みは、政府レベルの目標を設定した公共サービス合意(PSA)と府省レベルの目標を設定した府省戦略目的(Departmental Strategic Objectives : DSO)で構成されている(2007年 CSR における政策評価の枠組みについては、図1参照)。このうち PSA では、2007年 CSR の対象期間における政府全体の政策目標がアウトカムベースで計 30 設定されるとともに、個々の PSA 別に主管府省及び達成度を測定するための業績指標

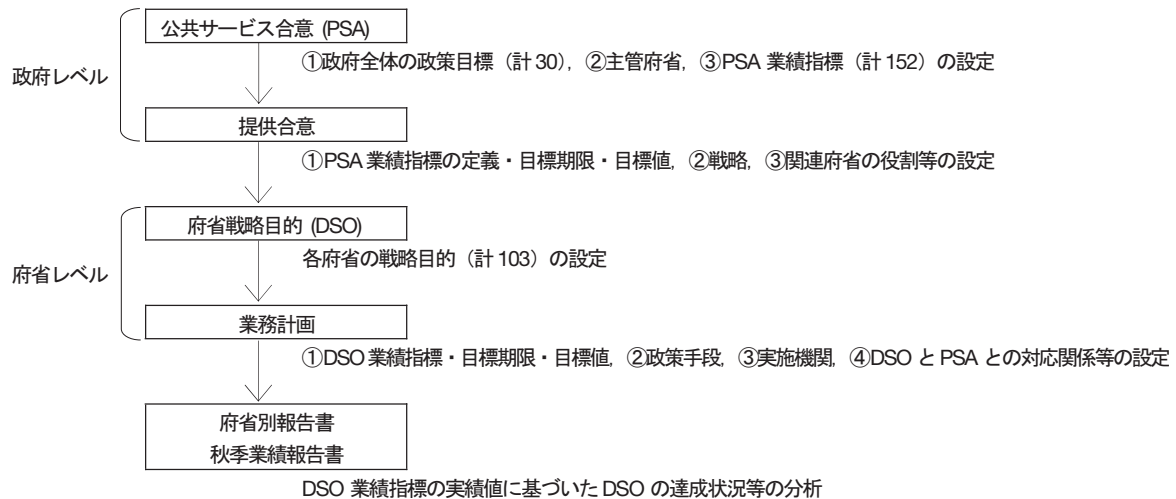
<sup>19)</sup> 大石桂一(2007)p. 78。

<sup>20)</sup> FRAB(2006a)p. 2。

<sup>21)</sup> 政策体系に基づいて政策手段の効率性及び費用対効果を比較するためには、各府省が提供したアウトプットの量・質及び社会経済に及ぼしたアウトカムを定量的に把握することが前提となる。

が計 152 設定されている。そして、個々の PSA 別に提供合意(Delivery Agreement)が作成され、その中で①業績指標の定義・目標期限・目標値、②当該目標を達成するための戦略、③関連府省が果たすべき役割等が設定される。

図 1 2007 年 CSR における政策評価の枠組み



(出典) HM Treasury (2007c) pp.187-267 より作成

一方、各府省の DSO では、2007 年 CSR の対象期間における各府省の戦略目的がアウトカムベースで計 103 設定されている。各府省は 2007 年 CSR の対象期間において、1 カ年又は 3 カ年を対象とした業務計画(Business Plan)を策定しており、その中で個々の DSO 別に①達成度を測定するための業績指標・目標期限・目標値、②当該目的を達成するための政策手段、③当該政策手段の実施機関、④ PSA との対応関係等を設定している(政策体系の一例については、図 2 参照)。各府省は年 2 回、翌年度の 4 月前後に府省別報告書(Departmental Report)、12 月前後に秋季業績報告書(Autumn Performance Report)をそれぞれ公表し、DSO で設定された業績指標の実績値に基づいて DSO 等の達成状況を分析する。

## 2. 政策評価への対応

IAS/IFRS では、企業が従事する事業活動とそれを取り巻く経済環境の性質や財務的な影響に関して、財務諸表の利用者の評価に資するため、セグメント情報を開示することとしている<sup>22)</sup>。公共部門は政策目的を達成するために活動していることから、公共部門の財務諸表の利用者に対しては、政策別のセグメント情報を開示する必要がある。そこで、イギリスでは、アウトプットの提供及びアウトカムの達成に要したコストを提供するため、IAS/IFRS で規定されている会計処理の修正として府省戦略目的別業務コスト計算書(Statement of Operating Costs by Departmental Strategic Objectives)を作成することとしている。

<sup>22)</sup> IFRS 8.1.

図2 政策体系の一例(労働・年金省)



(出典) Department for Work and Pensions (2008) pp.31-33, HM Treasury (2007a), HM Treasury (2007b)より作成

府省戦略目的別業務コスト計算書は、当該府省の府省戦略目的(DSO)の達成に要したコストを表示するため、個々の DSO 別に総業務コスト、自己収入額及びこれらの差として純業務コストが計上されるとともに、当該 DSO を達成するに当たり活用された総資産が計上される<sup>23)</sup>。この計算書には、歳出予算見積の実績に加え、議会の議決を要しない既定費の実績も含まれる。上記1. で紹介したように DSO の達成度を測定するための業績指標も設定されているため、業績指標の実績値を把握することにより、個々の DSO 別に各府省が提供したアウトプットの成果とその提供に要したコストを把握できる体制が整備されることになる。また、各府省は当該府省の DSO と政府全体の PSA とのリンケージを開示することも求められている。上記1. で紹介したように PSA の達成度を測定するための業績指標も設定されているため、業績指標の実績値を把握することにより、個々の PSA 別に政府全体が提供したアウトプットの成果とその提供に要したコストを把握できる体制が整備されることになる(府省戦略目的別業務コスト計算書の様式については、表5参照)。

表5 府省戦略目的別業務コスト計算書(200Y年3月31日終了年度)

	200X-0Y (千ポンド)					200W-0X (千ポンド)			
	注記	DSO 1	DSO 2	DSO 3	計	DSO 1	DSO 2	DSO 3	計
総業務コスト									
自己収入額									
純業務コスト									
総資産									

府省戦略目的	内容及び PSA との対応関係
DSO 1	
DSO 2	
DSO 3	

(出典) HM Treasury (2008c) Consolidated Statement of Operating Costs by Department Strategic Objectives

### 3. 導入後の課題

各府省の DSO では、中期的な戦略目的が設定されていることから、これらの戦略目的を達成するためには、業績指標の実績値に基づいて達成度の進捗状況をモニタリングするとともに、進捗状況に関する評価結果を資源配分に反映させることが重要になる。各府省は事前に想定したアウトカム(政策目的)と各アウトプット(政策手段)の因果関係を定量的に検証し、より大きなインパクトをもたらしているアウトプットにより多くの資源を配分する必要がある。また、各府省は各実施機関の効率性を検証し、より効率的にアウトプットを提供している実施機関により多くの資源を配分する必要がある。

政策評価により資源の配分を見直すためには、第1段階として、アウトカムを達成するために要したコストを把握する必要がある。NAOによれば、コストを複数のアウトカムに配分することについて、全府省の財務課長(Finance Director)の53%が困難であると考えている<sup>24)</sup>。また、政策評価により資源の配分を見直すためには、第2段階として、業績指標の実績値に基づいて達成度の進捗状況をモニタリングしな

<sup>23)</sup> HM Treasury(2008b)5.4.25-5.4.29.

<sup>24)</sup> NAO(2006)Figure 8.

がら、アウトプットの提供に要したコストを把握する必要がある。NAOによれば、資源配分に関する意思決定を支援するため、業績情報モニタリング・システムと財務情報を効果的に統合することについて、全府省の財務課長の40%が困難であると考えている<sup>25)</sup>。したがって、IAS/IFRSの導入後、IAS/IFRSに準拠して作成された財務情報を用いて、いかに業績情報モニタリング・システムとの統合を図り、資源配分に関する意思決定に活用するかが課題となる。

## VI 会計検査院の役割

上記ⅢからⅤでは、イギリスの中央政府が公会計の目的に対応させながらIAS/IFRSを導入している状況を紹介した。このような対応が有効に機能するためには、信頼性の高い財務情報及び業績情報が利用者に提供されることが不可欠である。したがって、各府省は必要な内部統制を整備・運用するだけでなく、作成した財務情報及び業績情報について外部の第三者から検査を受けることが求められる。そこで、イギリスでは、中央政府へのIAS/IFRSの導入に当たり、会計検査院がどのような役割を果たそうとしているのか見てみたい。

### 1. 財務情報の検査

各府省は当該年度の資源会計決算書(Resource Accounts)を作成し、これを会計検査院長に送付することとされている<sup>26)</sup>。資源会計決算書はIAS/IFRSの導入により、①議会歳出決算書、②業務コスト計算書、③貸借対照表、④納税者持分変動計算書、⑤キャッシュ・フロー計算書、⑥府省戦略目的別業務コスト計算書で構成される予定である。会計検査院長は各府省の資源会計決算書を検査し、当該資源会計決算書を証明するとともに検査報告書を作成することとされている<sup>27)</sup>。会計検査院長は検査終了後、証明済み資源会計決算書と検査報告書を財務省に提出することとされており、最終的に、会計検査院長の検査報告書は、財務省により各府省の資源会計決算書とともに下院に提出される<sup>28)</sup>。会計検査院長は財務諸表の適正性及び会計経理の準拠性について検査を行うこととされているため<sup>29)</sup>、今後も公会計に求められている民主的な統制と説明責任の履行に必要な財務情報の提供に貢献することになる。

また、財務省は公共部門全体の財務諸表(WGA)を作成し、これを会計検査院長に送付することとされている<sup>30)</sup>。会計検査院長はWGAを検査し、当該WGAを証明するとともに検査報告書を作成することとされている<sup>31)</sup>。会計検査院長は検査終了後、証明済みWGAと検査報告書を財務省に提出することとされており、最終的に、会計検査院長の検査報告書は、財務省によりWGAとともに下院に提出される<sup>32)</sup>。現在のところWGAは試行の段階であるが、予定通り2009-10年度よりIAS/IFRSに準拠して作成された場合、会計検査院長は財務諸表の適正性について検査を行うこととされているため<sup>33)</sup>、公会計に求められている説明責任の履行に必要な財務情報の提供に貢献することになる。

<sup>25)</sup> NAO(2006)Figure 8.

<sup>26)</sup> GRA 法 Sec. 5(1), 5(5).

<sup>27)</sup> GRA 法 Sec. 6(1), 6(3)a.

<sup>28)</sup> GRA 法 Sec. 6(3)b, 6(4).

<sup>29)</sup> GRA 法 Sec. 6(1)a-d.

<sup>30)</sup> GRA 法 Sec. 9(1), 11(1).

<sup>31)</sup> GRA 法 Sec. 11(3)a..

<sup>32)</sup> GRA 法 Sec. 11(3)b, 11(4).

<sup>33)</sup> GRA 法 Sec. 11(2).

## 2. 業績情報の検査

シャーマン卿を中心としたプロジェクト・チームは、各府省の業績報告に対する外部検査の必要性等について検討を行っていたが、2001年に報告書を発表し、その中でNAOが各府省の業績情報システムの検査を行うことなどを勧告した。この勧告を受け、政府は会計検査院長に対して、CSR又はSR対象期間において少なくとも1回、PSAで設定された業績指標に係る各府省のデータシステムを検査することを要請した。この要請により、NAOは2002年SR及び2004年SRのPSAで設定された業績指標に係る各府省のデータシステムの検査をそれぞれ2回行い、その結果をまとめた証明要約報告書(Validation Compendium Report)を下院に提出した。この検査は、各府省のデータシステムにおいて業績指標の実績値の中に重大な誤りが生じるリスクを少なくする内部統制が整備され、有効に運用されているかどうかという観点から行われた<sup>34)</sup>。

2007年CSRでは、新たな政策評価の枠組みが導入され、政府全体の政策目標を設定した公共サービス合意(PSA)と各府省の戦略目的を設定した府省戦略目的(DSO)で構成されるようになった。NAOはPSAで設定された業績指標だけではなく、DSOで設定された業績指標に係る各府省のデータシステムの検査も行う方針を示している<sup>35)</sup>。NAOのPSAに係る証明要約報告書は下院に提出され、また、DSOに係る証明要約報告書は財務省及び閣僚委員会に提出されるため、NAOは今後も、公会計に求められている効率的な財政活動に必要な財務情報とリンクした業績情報の提供に貢献することになる。

## Ⅶ おわりに

民間部門は利益を獲得するため、市場機構において競争原理による評価を受けながら消費者に財貨・サービスを提供している。このため民間部門の活動は、財務報告で開示される利益により定量的・画一的に評価することが可能である。一方、公共部門は政策目的を達成するため、税収を根源的な財源としながら、行政機構において国民に行政サービスを提供している。このため公共部門の活動は、予算統制を受けるとともに、財務情報だけでは評価することはできず、政策目的の達成状況と財政活動の効率性を評価するための業績情報が必要になる。

イギリスでは、上記のような公共部門の特性に対応するため、包括的歳出見直し(CSR)において予算編成と政策評価が一体となって運営され、これらに必要な財務情報が資源会計・予算(RAB)により提供されている。現在のところ、RABは公会計基準としてUK GAAPを採用しているが、2009-10年度よりIAS/IFRSを導入する予定である。このIAS/IFRSは本来、世界各国の企業会計に共通的に適用するために作成されており、そのままではイギリスの公会計に適用することはできないことから、本稿で紹介したように、CSRにおいて予算統制、財務報告及び政策評価への対応が図られるような修正・追加が行われている。

筆者は本誌33号において、我が国の省庁別財務書類が有している課題について論ずるとともに、現行の公会計制度を抜本的に改革することも視野に入れながら今後の対応策について展望した<sup>36)</sup>。その後、我が国では2008年度予算より予算、決算及び評価を政策単位で統一する取り組みが行われているものの、抜本的な改革が行われているとはいえない。イギリス中央政府におけるIAS/IFRSの導入は、課題はあるも

<sup>34)</sup> NAO(2007b) p. 9.

<sup>35)</sup> NAO(2007a) p. 30.

<sup>36)</sup> 東信男 (2006) pp. 289-301.



の、NPMの原理に沿った一連の改革において経験してきた試行錯誤の結果が反映されており、我が国が公会計制度を抜本的に改革する場合には、参考になると考えられる。

## 参考文献

- Department for Work and Pensions(2008) *Department for Work and Pensions: Three Year Business Plan 2008-2011*
- FRAB(2006a) *'On-On' and 'Off-Off' balance sheet PFI/PPP capital assets - Issue and Recommendations - Office for National Statistics*
- FRAB(2006b) *Report for the Period April 2005 to March 2006*
- HM Treasury(1999) *How to Account for PFI Transactions*
- HM Treasury(2007a) *PSA Delivery Agreement 8: Maximise employment opportunity for all*
- HM Treasury(2007b) *PSA Delivery Agreement 17: Tackle poverty and promote greater independence and wellbeing in later life*
- HM Treasury(2007c) *2007 Pre-Budget Report and Comprehensive Spending Review*
- HM Treasury(2008a) *Financial Reporting Manual 2008-09*
- HM Treasury(2008b) *Financial Reporting Manual(IFRS)*
- HM Treasury(2008c) *200X-0Y Department Yellow: Illustrative Resource Accounts*
- NAO(2006) *PSA Targets: Performance Information*
- NAO(2007a) *Corporate Plan 2007*
- NAO(2007b) *Fourth Validation Compendium Report: Volume 1*
- 東信男(2006)「省庁別財務書類の課題と展望」『会計検査研究』No. 33
- 大石桂一(2007)「EUにおけるPFI会計基準の設定 - IFRIC 12の承認をめぐって」『企業会計』Vol.59 No.12
- 財政制度等審議会(2003)『公会計に関する基本的考え方』