

平成 26 年度会計検査院委託業務報告書

イギリス及びアメリカにおける公会計制度と
その運用の状況及び公会計の報告に係る
会計検査の状況に関する調査研究

平成 27 年 2 月

有限責任監査法人トーマツ

報告書・目次

報告書・概要	I
第1章 はじめに	1
第1節 調査研究の背景と目的	1
1 背景	1
2 目的	1
第2節 調査研究の方法	1
1 文献資料調査	1
2 海外現地調査	2
第3節 本報告書の構成	3
第4節 留意事項	3
1 発生主義等の概念	3
2 イギリスの地方政府の分類等について	4
第2章 英米両国における財政制度の概要	6
第1節 イギリス中央政府の財政制度	6
1 国家の統治形態と組織構成	6
2 予算・決算制度の概要	8
第2節 イギリス分権政府及び地方自治体の財政制度	44
1 イギリス分権政府の財政制度	44
2 地方自治体の財政制度	65
第3節 アメリカ連邦政府の財政制度	87
1 国家の統治形態と組織構成	87
2 予算・決算制度の概要	90
第4節 アメリカ州政府及び地方自治体の財政制度	104
1 州政府の財政制度	104
2 地方自治体の財政制度	116
第3章 英米両国における公会計制度の運用及び財務書類（非会計情報を含む。）の活用状況	123
第1節 イギリス中央政府の公会計制度の運用及び財務書類の活用状況	123
1 公会計基準	123
2 イギリスにおけるアカウンタビリティ論	125
3 財務書類等	129
4 非会計情報	140
5 財務書類の活用状況	146
第2節 イギリス分権政府及び地方自治体の公会計制度の運用及び財務書類の活用状況	154

1 公会計基準.....	154
2 最高財務責任者の役割.....	157
3 財務書類等.....	160
4 非会計情報.....	162
5 財務書類の活用状況.....	164
第3節 アメリカ連邦政府の公会計制度の運用及び財務書類の活用状況.....	170
1 公会計基準.....	170
2 アメリカにおけるアカウンタビリティ論.....	172
3 財務書類等.....	174
4 非会計情報.....	190
5 財務書類の活用状況等.....	192
第4節 アメリカ州政府及び地方自治体の公会計制度の運用及び財務書類の活用状況.....	198
1 公会計基準.....	198
2 財務書類等.....	200
3 非会計情報.....	209
4 財務書類の活用.....	215
第4章 英米両国における会計検査院の財務検査.....	226
第1節 イギリス中央政府の会計検査院の財務検査.....	226
1 イギリス会計検査院の体制.....	226
2 財務検査事例.....	230
第2節 イギリス地方政府及び地方自治体の会計検査制度と財務検査.....	245
1 会計検査制度の概要.....	245
2 分権政府の会計検査院の概要.....	252
3 財務検査事例.....	260
第3節 アメリカ連邦政府の会計検査院等の財務検査.....	303
1 アメリカ会計検査院の概要.....	303
2 財務検査の事例.....	318
第4節 アメリカ州政府及び地方自治体の会計監査制度と財務監査.....	330
1 州政府及び地方自治体の会計監査制度の概要.....	330
2 財務監査事例.....	333
第5章 英米両国の経験から得られる我が国に対する示唆.....	338
第1節 本調査の目的、課題及び参考事項.....	338
1 序論.....	338
2 課題のまとめ.....	338
3 参考事項.....	339
第2節 英米両国における財務書類の作成と活用.....	342
1 国際財務報告基準の準拠.....	342

2 財務書類の作成.....	342
3 財務書類の活用.....	344
4 会計情報及び非会計情報の活用.....	345
第3節 英米両国における財務検査（財務監査）.....	349
1 公会計検査基準等の確立.....	349
2 英米両国における財務検査（財務監査）.....	349
3 イギリスにおける地方自治体会計監査制度等.....	350
4 内部監査の基準の確立.....	353
5 国家的不正摘発イニシアティブ（NFI）.....	353
第4節 英米両国の経験から得られる我が国に対する示唆.....	355
1 財務書類の活用.....	355
2 自治体の外部監査及び内部監査制度.....	355
3 国家不正摘発イニシアティブ.....	355
4 財務検査（財務監査）の結果の報告の記載.....	356
5 公会計基準の動向.....	357
【資料編】.....	1
1 地方自治体一覧.....	1
2 行政機構及び大臣構成.....	13
3 財政制度.....	19
4 公表財務書類の各年の開示内容とそのページ数及び注記事項の変遷.....	20
5 会計基準.....	30
6 イギリス会計検査院.....	35
7 イギリス分権政府の地方自治体及びアメリカ州政府における過去5年間の監査 意見の推移.....	36
【報告書一覧】.....	1
1 イギリス会計検査院（NAO）.....	1
2 イギリス大蔵省の報告書.....	4
3 ウェールズ会計検査院（WAO）.....	5
4 スコットランド会計検査院（AS）等.....	6
5 北アイルランド会計検査院（NIAO）.....	9
6 アメリカ会計検査院（GAO）.....	10
7 アメリカ合衆国州・地方自治体.....	13
【用語集】.....	1

報告書・概要

我が国の公会計において、複式簿記、発生主義を導入すべきではないかとの議論も行われている中であって、イギリス及びアメリカでは、既に国、地方を問わず公会計に発生主義、複式簿記が取り入れられている。本調査報告は、当該議論への情報の一助として、両国における実際の財務書類の利用状況や財務検査（財務監査）の実施状況等について体系的にまとめたものである。特に、イギリスにおいては、現地調査による情報収集も含め、制度面の説明においては、現在だけでなく、できる限り過去からの流れについても記載した。

なお、イギリスの記載において、ウェールズ、スコットランド、及び北アイルランドへの権限委譲（devolution）が進んでいることから、これらの政府を「分権政府」、その傘下の地方自治体を「地方自治体」としたことや、会計検査と会計監査の用語の使い分けをしている等に留意されたい。

調査結果のポイントについては以下のとおりである。

イギリスでは、財政制度面では大きな制度変更は見られないが、予算書、歳出見積書、資源会計・決算書の三者のずれを調整する連携プロジェクトが進んでいる。これは、三者の基となるデータの範囲が異なることから、財務管理、財務情報の利用に混乱をもたらしたり非効率になったりなどしているという、従来から指摘されている問題を解消するために、それらの相互間の相違を整合させるプロジェクトである。他方、アメリカにおいては、イギリスほど大きな制度的変更はない。

公会計制度の運用については、両国とも複式簿記・発生主義会計の導入が安定化かつ深化が進んでいる。例えば、イギリスにおいて導入された政府全体決算書（WGA）は、当初2009年度のものが公表されたのは2011年であり公表が大幅に遅れていたが、2013年度は1年遅れまで短縮され、しかも地方自治体を含め、3,800もの機関を連結していることがわかった。

しかし、財務書類は、アメリカ及びイギリス両国においてあまり活用されていないと認められる。特に、イギリスでの聞き取り調査から判明したことは、市民や議員にとって財務書類を理解するのは困難であり、財務書類を読んでいる人は監査人以外にはあまりいないことであった。また、政府全体決算書も作成までに期間を要したり、予算との対比ができなかったりしていることも、あまり活用されていないことの背景にあると思われる。イギリス会計検査院（NAO）による調査においても、財務書類の利用者、作成者、監査人は、財務書類の情報を活用することは想定していないと思われる。統制の枠組みや説明はいまだに基本的には現金主義が用いられていたりしていることが判明している。大蔵省の調査においても、財務書類を理解するのは困難であること、他方で利用者はもっと幅広い情報を求めていることが判明している。アメリカ全米行政アカデミーの報告書においても同様状況が報告されており、これらの報告書では、財務書類が利用されるよう、財務書類に幅広い情報を盛り込んだり、文章による説明を追加して分かりやすくしたりすべきであるなどという改善点を挙げてい

る。

一方、両国では、アカウンタビリティと行政の透明化の概念が結びつけた政策が実施されていた。それらの政策では、直接財務書類のデータを活用するものではないが、会計データと非会計データを併せて開示している。各種データの利用という観点では、それを行政運営に生かす事例も見受けられる。行政の透明性という観点から見れば、必ずしも複式簿記・発生主義会計でなければ当該目的を達成できないというものではなく、非会計データとの有機的結合により、達成可能な面も見受けられた。

なお、イギリス地方自治体の分野においては、我が国でも参考事例として多く取り上げられた包括的業績評価（CPA）やその後の包括的地域評価制度（CAA）が廃止されたこともあり、地方自治体の行政評価という観点では現在空白領域が存在した。

具体的な財務検査等の事例については、イギリス中央政府、分権政府、地方自治体、アメリカ連邦政府、州、地方自治体における原則過去5年間の財務検査（財務監査）事例について、調査を行った。その結果は、以下のとおりであった。

イギリスにおいては国、分権政府、及び地方自治体いずれも原則国際検査（監査）基準に準拠して保証型の財務検査（財務監査）が実施されていた。政府全体決算書においては5年間いずれも限定付適正意見であった。中央政府については財務検査と合規性で意見を分け、前者についてはほとんどが無限定適正であるが、合規性については様々であった。

地方自治体については、概ね無限定適正意見であるが、強調区分事項の記載も多いことがわかった。

アメリカにおいては、国、州及び地方自治体はそれぞれ個別の検査基準により財務検査が行われていた。連邦政府全体の連結決算書については5年連続意見不表明とされていたが、各省の財務検査については概ね無限定適正意見となっていた。州政府においては概ね無限定適正意見が目立つものの、限定付適正意見や意見不表明も見受けられた。その他、地方自治体の会計監査の事例でも意見不表明の事例が存在した。

これらの両国の監査報告書において、意見不表明や限定付適正意見が出されることで、どのような影響が行政、議会、市民に発生したのか、意見不表明や限定付適正意見が、その後の決算審議や次の予算策定にどのような効果を及ぼしたのか、及ぼさなかったのか、また、強調区分事項や限定意見の理由、監査業務から生じた重要な問題として記載された事項がどのように改善されているのかについては、今回の調査では十分把握できていない。しかし、同じ事項が2、3年連続して記載されているケースも多く見られる。

会計検査の実施機関については、イギリスの監査委員会が従来我が国でも参考事例として取り上げられてきたが、廃止されることとなったため、制度面での変遷と今後の動きについても注目されるところである。

我が国に対する示唆として、公会計の分野において財務書類を作成する際には、その作成目的を明確にして、必要に応じて住民や議員等の利用者にとって分かりやすい表示の仕方を工夫したりしなければ、ほとんど利用されない恐れがある。また、財務書類の作成如何を問わず、会計情報は非会計情報を伴っていなければ、行政活動の改

善には活用されないと思われる。イギリス及びアメリカの公監査は保証型を採用しており、我が国と制度面で異なる部分も多いが、両国の監査報告書に記載された強調事項や監査業務から生じた重要な問題には、我が国の公監査にも参考となり得る視点があることが挙げられる。

第1章 はじめに

第1節 調査研究の背景と目的

1 背景

我が国においては、組替え方式により、国の財務書類を作成している。財務省主計局の「『国の財務書類』ガイドブック」（平成25年1月）によると、国の財務書類作成の目的は、国の財務状況等に関する説明責任の履行の向上及び予算執行の効率化・適正化に資する財務情報を提供することとなっている。また、これらの目的達成のために、現行の現金主義ではなく、国の会計において、複式簿記、発生主義を導入すべきではないかとの議論も行われているところである。

一方、イギリス及びアメリカ（以下、両国を合わせて「英米両国」という。）においては、国、地方を問わず公会計に発生主義、複式簿記が取り入れられている。しかし、英米両国において、財務書類が具体的にどのように活用されてどのような効果を上げているか、国、地方自治体の業績は、営利企業とは異なり、会計情報以外に非会計情報も併せて評価する必要がある、複式簿記、発生主義を導入すれば問題が解決するものではないことから、会計情報以外に非会計情報をどのように計測し会計情報と併せて行政運営に活用しているか、非会計情報を用いない場合、会計情報をどのように行政運営に活用しているか、これらの公会計の状況を踏まえ、会計検査院による財務検査（財務監査）がどのように実施されてどのような事項が報告されているかについて体系的に整理されたものは見当たらないとされている。

2 目的

上記の背景を前提として、本受託業務は、英米両国の公会計制度の運用の状況（非会計情報の活用状況を含む。）及び公会計の報告に対する財務検査（財務監査）の状況について調査し、英米両国の中央・連邦政府、地方（分権）・州政府及び地方自治体における非会計情報を含めた財務書類作成の具体的な目的とその活用状況、会計検査院の財務検査（財務監査）の状況などを明らかにすることによって、会計検査院の財務検査（財務監査）のあり方についての検討に資する情報を得ることを目的とするものである。

なお、本目的を達成する前提として、近時特にイギリスにおいて、中央政府及び地方政府（分権政府）を問わず制度の変更が相次いでいることを鑑み、制度面の動きについての記載も含めている。

第2節 調査研究の方法

1 文献資料調査

英米両国の省庁等各機関のWebサイト、公表資料等を中心に、これに我が国の各種文献、研究論文、海外の研究論文等を加え、制度の概要について概観をした。なお、この際、新たな制度変更が存在し、当該事項について我が国であまり紹介されていない部分については、以前の制度からの流れについても調査をした。

次に、英米両国の会計検査院、地方政府（イギリスでは後述する分権政府、アメリカでは州政府を含む）の会計検査院等の公表報告書、公表資料等により会計検査等の状況

について分析を行った。

なお、分析に用いた報告書については巻末に一覧整理している。

2 海外現地調査

調査対象国中、イギリスについては、以下に示す日程等により、関係機関において、対面式インタビュー調査を実施した。

日程

2014 年 10 月 5 日から 2014 年 10 月 11 日

現地調査メンバー

会計検査院事務総長官房調査課	青木 孝浩
有限責任監査法人トーマツ パブリックセクター部	世羅 徹
有限責任監査法人トーマツ パブリックセクター部	米森 健太
有限責任監査法人トーマツ パブリックセクター部	鳩寄 智之
(とりまとめ：有限責任監査法人トーマツ パブリックセクター部 守泉 誠)	

スケジュール

以下のとおりである。

図表 1-1 スケジュール

年月日	訪問先	対応者
2014 年 10 月 6 日 午前	一般財団法人自治体国際化協会 (CRAIR)	嶋 一哉 (所長)
2014 年 10 月 6 日 午後	英国勅許財務会計協会 (CIPFA)	Laura deery (Technical Manager)
2014 年 10 月 7 日 午前	大蔵省 (HM Treasury)	John Kelly (Lead Audit and Assurance Policy Advisor) Chris Wobschall (Group Head of Internal Audit)
2014 年 10 月 7 日 午後	コミュニティ・地方自治省 (DCLG)	Kirsty Wedderspoon (policy adviser, local audit) Raphael Smith
2014 年 10 月 8 日 午後	イギリス会計検査院 (NAO)	Rachel Nugent Charles Nancarrow Richard Ratcliffe Nigel Terrington Mike Suffield
2014 年 10 月 9 日 午前	ウェールズ会計検査院 (WAO)	Anthony Barrett (Assistant Auditor General)
2014 年 10 月 10 日 午前	バーミンガム市 (Birmingham City)	Kay Reid (Assistant Director, Audit &

		Risk Management) Craig Price
2014 年 10 月 10 日 午後	Deloitte Touche Tohmatsu LLP (DTT)	Angus Fish (Manager)

(注) 敬称は省略している。対応者の地位につき名刺等により認識できたものは括弧内に記載している。

第 3 節 本報告書の構成

本調査報告書の構成は以下のとおりである。

第 1 章	はじめに
第 2 章	英米両国における財政制度の概要
第 3 章	英米両国における公会計制度の運用及び財務書類 (非会計情報を含む。) の活用状況
第 4 章	英米両国における会計検査院の財務検査等
第 5 章	我が国に対する示唆
付録編	

第 4 節 留意事項

以下においては、発生主義の概念及びイギリスの地方政府 (分権政府) の記載に当たっては、下記の定義に従って、記載することとする。

1 発生主義等の概念

発生主義とは、取引その他の事象が、その発生時 (現金及び現金同等物の収支時に限らない) に認識される会計処理の基準である。このため、取引及び事象は、会計帳簿に記録され、それらの帰属する期間の財務書類に計上される¹。

一方、現金主義とは、取引その他の事象が、現金及び現金同等物の収支時に認識される会計基準を言う。

一般に政府の発生主義会計・現金主義会計は 4 区分 (現金主義会計、修正現金主義会計、修正発生主義会計、完全発生主義会計) に分類される。これらの違いを簡単にまとめると以下のように示される。

図表 1-2 会計処理の基準

会計処理の基準	概要
現金主義	現金及び預金の受取及び支払が行われた時点で取引を認識する考え方。
修正現金主義	基本的には上記現金主義に従うが、決算日以降の一定期間の現金及び預金の受取及び支払も当該決算日までの会計期間の収支に含める考え方。 我が国の公的組織における「出納整理期間」の制度がこれに該当する。
修正発生主義	現金及び預金を含む全ての財務資源 (一般には流動資産及び流動負債を言い、固定資産等は含まない) の増減があつ

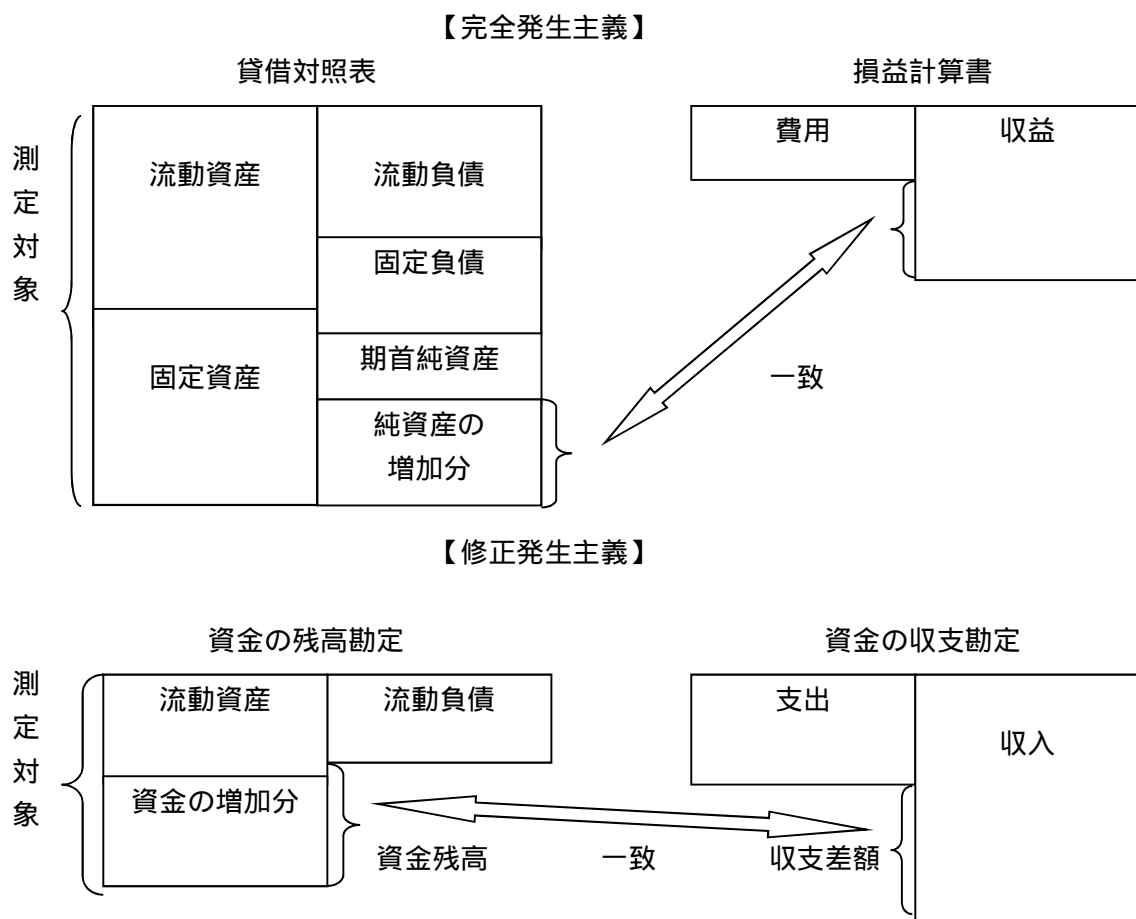
¹ International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) No.1 "Presentation of Financial Statements." (2006) の定義による。

会計処理の基準	概要
	た時点で取引を認識する考え方。
完全発生主義	非財務的資源（固定資産等を含む）を含む、財務報告主体が支配する全ての経済資源の増減があった時点で取引を認識する考え方。

国際公会計基準（IPSAS）によれば、当初は上記 4 区分を想定していたが、現在では完全発生主義と完全現金主義の 2 区分で財務報告を作成すべきとしている。

なお、完全発生主義と修正発生主義の違いを勘定体系により端的に示すと、以下の図のようになる。

図表 1-3 完全発生主義と修正発生主義の違い



（注）修正発生主義の場合、資金の残高は短期支払能力を示すことになるが、これは単に現金と流動資産・負債のフロー間のずれ（収支未解決項目）を修正しただけであるという考えもある。

2 イギリスの地方政府の分類等について

イギリスでは、ウェールズ、スコットランド、及び北アイルランドへの権限委譲（devolution）が進んでいる。特にスコットランドでは独立のための住民投票も実施された。

このため、これらの政府とその傘下の地方自治体を一律に地方政府と論ずることは行わず、以下においては、これら３つの政府を「分権政府」とし、その傘下の地方組織を地方自治体として示すこととする。

また、audit の訳語については、会計検査院が実施するものは「会計検査」、会計検査院以外の監査機関が実施するものは「会計監査」とした。但し、イギリス会計検査院の地方支部と監査委員会等が合併して設立されたスコットランド、ウェールズ、アイルランド各会計検査院が実施する audit については、分権政府を対象として実施するものは「会計検査」、地方政府を対象として実施するものは「会計監査」とし、両者を含むものは「会計検査」とした。したがって、一例を示すと以下になる。なお、「監査証明」や「監査人」などのように「監査」という用語が定着していると思われる場合はそれらを使用した。

図表 1-4 用語の使用について

	アメリカ会計検査院、 イギリス会計検査院	スコットランド、ウェールズ、アイルランド各会計検査院		会計検査院 以外の監査 主体
		分権政府を対象	地方政府を対象	
Audit	会計検査	会計検査	会計監査	会計監査
Financial audit	財務検査	財務検査	財務監査	財務監査
Performance audit	業績検査	業績検査	業績監査	業績監査
Value for Money (VFM) audit	VFM 検査（イギリス 会計検査院のみ）	VFM 検査	VFM 監査	VFM 監査

（注）監査人、監査意見、監査報告書及びそれに相当する報告書、監査証明については、会計検査院が実施する場合にも、「監査」の用語を使用する。

第2章 英米両国における財政制度の概要

第1節 イギリス中央政府の財政制度

1 国家の統治形態と組織構成

イギリスの正式名称は「グレートブリテン及び北アイルランド連合王国」であり、イングランド、スコットランド、ウェールズ及び北アイルランドの4つの地域からなる立憲君主制国家である。

イギリスは体系的な成文の憲法典を持たず、マグナ・カルタ（1215年公布、1225年修正再公布）以来の議会の制定法、判例法、憲法習律²等をその根拠としている。また、立憲君主国として、判例、慣習ほかのコモン・ロー³優位の伝統の下で、「国会主権（Parliamentary Sovereignty）⁴」の原理に従い「法の支配（Rule of Law）」が確立され立法府優位の体制とともに、議院内閣制により議会における多数党が内閣を組織している。

当該報告書作成時点では、デビッド・キャメロン保守党党首が首相となり（2010年5月発足）、ニック・クレグ（自由民主党）を副首相とする保守党・自由民主党連立内閣による行政が行われている。

行政組織においては、我が国のような国家行政組織法のような基本となる組織法は存在せず、省庁の再編は首相の判断で比較的自由に行うことができるとされている⁵。

行政機関は、首相府（Prime Minister's Office）、副首相府（Deputy Prime Minister's Office）の下に、内閣の構成員である大臣を長とする大臣省（Ministerial Departments）と、大臣ではなく上級の公務員を長とする非大臣省（Non-Ministerial Departments）に区分されている。

その他の行政組織としては、エージェンシー（Agency）、パブリック・ボディー（Public Bodies）及び公的企業（Public Corporation）がある⁶。

エージェンシーは、公的部門の改革の1つとして政府独立事業法（The Government Trading Funds Act of 1990）及び公共サービス（管理機能）法（The Civil Service (Management Functions) Act of 1992）を根拠として設立された省庁内の執行機関の一部局である。エージェンシーは、さらに執行エージェンシー（Executive Agency）とトレーディング・ファンド（Trading Fund）に区分される。この中でトレーディング・ファンドは運営財源の50%以上を自己収入で賄える組織である。

パブリック・ボディーは、省庁外で独立に存在する法人格を有するもので、さらに以下

² 憲法習律（Conventions of the Constitution）とは、法として示されたものではないが、慣習的に成立した行為規範として、憲法上の権限を行使する者に対し拘束力をもつものを言う。A.V.Dicey, *An Introduction to the Study of the Law of the Constitution* (1885)（伊藤正己・田島裕訳『憲法序説』（学陽書房、1983年）がある）において、ダイシーは、憲法の根拠として憲法上の法（Law of the Constitution）と区別する存在として示し、「国会主権」「法の支配」の二大原理とともにイギリス憲法の特質の理解に不可欠のものとしている。特に統治行為の重要事項の多くはこれによるものが多い。

³ この用語は多義的概念であるが、ここでは大陸法に対する概念として、判例を中心とする英米法系の法体系を言う。

⁴ ここでの「国会」とは、「議会における国王（女王）（King (Queen) in Parliament）」を意味し、国王、上院、下院の三者から構成される。

⁵ 国王大臣法（Ministers of the Crown Act 1975 (C. 26) S. 5 (1) (2)）により、枢密院令を議会に提出することにより行うという憲法習律がある。なお、枢密院令は、実質的には時の内閣の決定する命令である。

⁶ パブリック・ボディーは政府外公共機関（Non-Departmental Public Bodies：NDPB）と呼ばれ、全ての政府外公共機関、非大臣省及び公的企業を合わせて準独立公共機関（Quasi-Autonomous Non-Governmental Organizations：QUANGO）と呼ばれる。

の 4 種類に区分されている。

執行型 (Executive Non-Departmental Public Body)

法令に基づいて設置をされ、執行、行政、規制及び (又は) 一定の営利的機能も持つ。

助言型 (Advisory Non-Departmental Public Body)

種々の事項について独立的立場から専門的助言を大臣に対して行う機関で、通常は法令に基づかずに設置される機関。

法廷型 (Tribunal Non-Departmental Public Body)

特別な司法領域において、法律行為を行う機関。

独立監視ボード (Independent Monitoring Board)

収監、入国 (出国) の仕組みに対するモニタリングを行う機関。

(出所) 「行政改革推進会議 - 独立行政法人改革等に関する分科会」(第 1 回)(平成 25 年 9 月 26 日) 参考資料 3 - 3、及び議会のサイト (<http://www.parliament.uk/business/publications/research/key-issues-for-the-new-parliament/decentralisation-of-power/quangos/>) 等による。

イギリスにおいて行政権は、形式的には国王大権 (Royal Prerogative)⁷ に属するが、実質的には首相を中心とする内閣にあるとされる⁸。

内閣⁹は、政府の最高意思決定機関である。大臣規範にも明記されているように、内閣は連帯責任の原則を基本としており、閣議は、首相が主宰し、通例、上級大臣を構成員とする。内閣は、首相が選出する約 20 名の閣僚で構成され、議会開会中閣議は通例毎週火曜日の午前中に原則首相府の閣議室で開催される。閣議の記録は、内閣官房長官 (Cabinet Secretary) が行う。なお、首相の裁量で、閣僚は、政党政治に関する事項を討論することができる (これを、政務閣議 (Political Cabinet) と言う。) が、当該会合は、通例閣議室で行われるものの、公務員は陪席せず、討論の結論も議事録に記録されることはない。

なお閣議は、政府の全政策の調整の場であり、詳細な議論や意思決定を行うための場として別に内閣委員会 (Cabinet Committee) が設けられており、関係大臣や与党の幹部、外部識者が任命されている¹⁰。

イギリスの内閣制度は憲法習律、議会制定法及び枢密院令により規定されているが、1992 年以降、政府の透明性に資するとして、これを統一的な成文形式にする動きがあり、2011 年 10 月 「内閣執務提要 政府の運営に関する法、慣習及び規則に関する手引き (第 1 版) (The Cabinet Manual: A guide to laws, conventions and rules on the operation of government, 1st edition, 2011)」 が公表されているが、これが法源とされるものではなく、あくまでも手引きとして現行の運用形態を記述するものにすぎないとされている。

次に、内閣を補佐する機関として重要な役割を果たすものとして、「政府中枢 (Centre of Government)」 という概念がある。これは、首相府 (Prime Minister's Office) と大蔵省 (HM

⁷ イギリスにおいて君主が独占する大権として認められる、慣習上の権限、特権及び免除等を示す。

⁸ 片岡寛光 『内閣の機能と補佐機構』 (成文堂、1982 年) 他。

⁹ 田中嘉彦 『英国における内閣の機能と補佐機構』 (レファレンス、国立国会図書館、2011.12)。

¹⁰ 現政権の委員会については以下のサイトを参照。 (https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/279220/Cabinet_Committee_Membership_Lists_12_Feb_2014.pdf#search=Cabinet+Committee+uk)

Treasury)を併せた概念である。ここで、首相府は、公務員と特別顧問から構成され、首相の活動を直接補佐し助言を行う機関であり、大蔵省は、政府の経済、財政を司る官庁として、公共支出の調整や、政府の経済政策の方向性の検討、経済成長の推進を行い、各省庁との概算予算の交渉を担当し、その結果を概算要求額とする等の機能を担うという機能¹¹以上に、両組織は政府の業務全体に対して調整するという機能を有しているとされる。

議会は、国王、下院(House of Commons)及び上院(House of Lords)の3者から構成される¹²。下院は定数650名、任期は5年で解散がある。選挙権・被選挙権ともに18歳以上のイギリス国民、イギリスに居住するイギリス連邦諸国民及びアイルランド共和国民が有し、小選挙区制により選出される。上院には定数がないが、現在760名で終身議員である。議員は、聖職貴族、法曹貴族、一代貴族及び世襲貴族から構成される。

首相の役割は慣習によるものとされ、首相は、政府の重要機能(大臣の任免、閣議の主宰、内閣委員会の設置と委員長の任命、大臣及び省庁間の職務分配、公務員担当大臣としての役割、女王への報告等)、連帯責任の遵守、リーダーシップと戦略、各政策分野への関与等広範な権限を有するとされている¹³。なお、現政権では、副首相(Deputy Prime Minister)が設置されクレグ自由民主党党首が就任し、枢密院議長及び政治・憲法改革担当大臣を兼務している。

国務大臣、担当大臣及び政務次官の任免は、首相の推薦に基づき国王が行うが、実質的には首相の判断による。これらの者は、全て上院又は下院の議員でなければならない、大多数が下院議員である¹⁴。

このように首相により任命された大臣は、議会に対して個別責任を負うとともに、連帯責任を負う。これは、「大臣責任制」と言われ憲法上の原理の1つとされる。なお、イギリスでは、大臣であっても自らが議席を有する議院でしか発言が許されない。そのため、国務大臣が下院議員である場合には、上院における答弁や説明は、基本的に当該省の担当大臣等であって上院議員である者が行う。担当大臣と政務次官は、上下関係に立つわけではなく、国務大臣から割り当てられた職務をそれぞれ遂行するものとされる。

2 予算・決算制度の概要

(1) 総論¹⁵

イギリスにおいては予算が公表される日は「バジェット・デー」として国民にとって特別な意味がある日とされる。そもそも予算(Budget)という言葉は、古いフランス語で「小さな箱」を意味する「Bougette」に由来する。このため、イギリス中央政府では1つの皮

¹¹ <https://www.gov.uk/government/organisations/hm-treasury>

¹² 当該機能の概要については、イギリス会計検査院のレポートとして以下のものがある。“Cabinet Office and HM Treasury: The Centre of Government (HC171 SESSION2014-15)” (National Audit Office, 2014)がある。

¹³ 内閣の主宰者として、ジョージ1世にかわり1721年から担当したウォルポールにはじまり、1878年ベンジャミン・ディズレーリがはじめて首相の名称を用いているとされる。過去には上院出身の首相もいたが、現在では下院議員で多数党の党首が首相となることが憲法習律となっている。

¹⁴ 例外的に議会外から登用されることもあるが、議会での議席という要件を満たすためには、貴族に叙せられ上院議員となるか、補欠選挙によって下院議員となる必要がある。但し、補欠選挙での勝利は不確定であることから、今日では、上院議員とする傾向にあるとされる。

¹⁵ <http://www.parliament.uk/about/how/occasions/budget/#jump-link-5> 及び松浦茂『イギリス及びフランスの予算・決算制度』(レファレンス、国会図書館、平成20年5月号)

のバッグに財務政策に関する資料を入れて下院に持ち込むことを伝統としており、近代では赤い発送用の箱を利用している。この赤い予算用の箱は、1860 年代の財務大臣グラッドストーンのために作られたものが 2010 年までずっと使用されていたとされる¹⁶。

このように長い伝統を持つものの、予算・決算過程における立法、行政などの役割を定める成文の憲法典が存在しないだけでなく、我が国の財政法に相当する財政に関する基本法も制定されていない。あるのは、過去の個別法及び慣習法である。

成文法による財政に関する規定が限られる中、内閣の予算過程での権限は強力であり、これに比べると議会の力は限定的であるとされ¹⁷、財政法案や歳出予算法案などの租税又は支出のみを目的とするいわゆる「金銭法案（Money Bill）」は、下院で先議される一方で、上院には否決権・修正権とも認められていない。

このようなイギリスの議院内閣制の特徴を表す概念として「ウェストミンスターシステム」が挙げられる。A・レイプハルトによると、ウェストミンスターシステムは、単独過半数内閣への執行権の集中、内閣の優越、二大政党制、得票と獲得議席の格差が大きい選挙制度、利益集団多元主義、単一国家と中央集権制、一院制議会への立法権の集中、軟性憲法、違憲審査権の不在、政府に支配される中央銀行、といった特徴を持っているとされる。現在の英国議会及び内閣にそのまま当てはまるものではないが、内閣が強力な権限を有する制度としての概念的整理がなされている¹⁸。

以下においては、現行制度の根拠となる主な個別法及び慣習法を概観するとともに、現在の予算・決算過程及びその財政規律についてその概要を示す。

(2) 歴史的変遷

ア．予算・決算制度¹⁹

イギリス中央政府の支出及び収入は、18 世紀末までは、ある税の収入を直接的に特定の支出目的に割当てるという形で、非常に多数の別々の勘定に分割されていたが、1787 年の統合国庫資金法（Consolidated Fund Act）により、それらの勘定が統一され、単一の統合国庫資金が設立され、その後 1816 年以降アイルランドを含めた連合王国統合国庫資金となった²⁰。これが現在の予算の原型となっている。

この資金の運用を規定するために 1866 年国庫及び会計検査院法（Exchequer and Departments Act 1866）が制定され（その後 1921 年改正）、国家の収入はイングランド銀行及びアイルランド銀行における「陛下の国家勘定（The Account of Her Majesty's Exchequer）」に払い込まれ、支出は当該勘定から支払われるようになった。

一方、決算制度としては、1854 年国家収入及び統合国庫資金負担法（Public Revenue and

¹⁶ <http://www.newsweekjapan.jp/joyce/2012/04/post-55.php>

¹⁷ A・レイプハルト（粕谷祐子訳）『民主主義対民主主義：多数決型とコンセンサス型の 36 ヶ国比較研究』（勁草書房 平成 17 年）（原著 Lijphart, A, Patterns of Democracy: Government Forms and Performance in Thirty-Six Countries, Yale University Press, 1999.）による。

¹⁸ A・レイプハルト（粕谷祐子訳）『民主主義対民主主義：多数決型とコンセンサス型の 36 ヶ国比較研究』（勁草書房 平成 17 年）（原著 Lijphart, A, Patterns of Democracy: Government Forms and Performance in Thirty-Six Countries, Yale University Press, 1999.）による。

¹⁹ <http://www.parliament.uk/about/how/occasions/budget/#jump-link-5> 及び松浦茂『イギリス及びフランスの予算・決算制度』（レファレンス、国会図書館、平成 20 年 5 月号）

²⁰ Brittain, Sir Herbert 著、岩動道行・石橋邦夫共訳『イギリスの予算制度』（日本経済新聞社、1961 年）

Consolidated Fund Charges Act) により、大蔵省は毎年会計年度(4月1日から3月31日まで)の国庫勘定の決算書である「グレートブリテン及びアイルランド連合王国の国庫歳入・歳出決算書(Finance Accounts of the United Kingdom of Great Britain and Ireland)」を議会に提出することとなった。

その後の変遷は、協定(例えば、1932年の公会計委員会との協定等)や各種立法(1911年議会法、1968年国家債務法等多くの法がある)により現在の仕組みが構成されている。

その中でも、特質すべき変遷として、複数年度予算、発生主義の導入、財政安定化規律制度を挙げることができる。

イ．複数年度予算²¹

予算委員会により経験的に編成されてきた予算制度は、基幹産業の国有化政策や1957年の公営企業の資金調達方法の変更(公社債の発行から直接財政資金への変更)による公債残高の累増に直面し、1959年のプラウデン委員長報告(Plowden Report)の提案を受けて1960年代に公共支出調査(Public Expenditure Survey:PES)が導入される。これは経済分析に基づいた中期支出計画を基に単年度の予算編成をするものであった。

しかし、1970年代後半には、公共支出が計画でコントロールできるレベルではなくなり²²、1980年代のマネタリスト政策(インフレ抑制のために貨幣総量の厳格なコントロールによって支出削減を図る政策)により、この制度は形骸化し、単なる報告資料として単年度の各省庁概算要求の積上げとしての性格を有するに留まった。

これに対しメジャー政権によるコントロール・トータルの導入等一部見直しが図られたが、本格的改革は1997年以降のブレア政権において行われた。従来の公共支出調査は、歳出見直し(Spending Review:SR)に置き換えられた。これは、3ヶ年度の支出計画であるが、単年度予算編成の際に計画された支出限度額を容易に修正できないような拘束性や、中期的な財政運営ルールや政策目標に対する財政規律を維持するための拘束性を持たせた点に特徴がある。

ウ．発生主義の導入²³

2000年政府資源・会計法(Government Resources and Accounts Act 2000:GRA法)により完全発生主義を採用した資源会計・予算制度(Resource Accounting and Budgeting:RAB)が成立した。制度面は後述するので、ここではその成立の背景のみの記述に留める。

1980年代にイギリスでは民間企業的手法が公共部門にも取り入れられ、1982年の財務

²¹ 稲田圭祐『英国の複数年度予算～制度的変遷と現行制度の評価～』(立法と調査 No.305,2010.6)による。

²² 稲田は、この理由として、当時の政府が失業とインフレ対策として過去に類を見ないほどの公共支出を増加させたこと、将来の支出を実際とはかけ離れた高い経済成長率によって見積もっていたこと、の2点を挙げている。また、PESが機能しなくなった構造的要因として、首相と大蔵省との密接な関係を挙げている。英国首相は連合王国の首相であるとともに第一大蔵卿(First Lord of the Treasury)であることから、第二大蔵卿である大蔵大臣やひいては大蔵省と近く、首相の意向が予算編成に直接的に反映しやすい状況にあった。

²³ “RESOURCE ACCOUNTING:Framework of Accounting Standard Setting in the UK Central Government Sector”(IFAC Public Sector Committee,June.2002)による。

管理イニシアティブ (Financial Management Initiative : FMI) において新たな予算管理の手法が示されたが、これが資源会計についての最初の言及とされる。それを受けて、1993 年11月の大蔵大臣の導入への発言に繋がってゆく。その後、1994年のグリーン・ペーパー「納税者の公金のためのよりよい会計：政府の資源会計・予算 (Better Accounting for the Taxpayer's Money: Resource Accounting and Budgeting in Government)」及び1995年度同内容のホワイト・ペーパーの公表を経て、制度化への道筋ができ、現在の制度となっている。

エ．財政安定化規律制度

1997 年ブレア政権時代に 2 つの財政安定化規律が導入された。その後 1998 年財政法 (Finance Act 1998) により、中央政府は財政安定化規律 (Code for Fiscal Stability) を策定して国会に提出しなければならないとした。当該規律は、「ゴールデン・ルール」「サステナビリティ・ルール」と呼ばれた。前者は、経済循環を通じて、政府の借入は投資目的においてのみ可能で、経常的支出のために行ってはならないという規律であり、後者は、景気循環を通じて公共部門純債務を対 GDP 比で安定的かつ慎重な水準に保たなければならない、他の条件が等しければ、景気の循環を通じて、公共部門純債務を対 GDP 比の 40%以下に維持しなければならないという規律であった。

これらの財政規律は、国民経済計算 (System of National Accounts : SNA) で設定されているため、経常的支出と資本的支出の区分は 1995 年欧州経済計算に準拠して行われ、公共部門には中央政府だけでなく、分権政府や地方自治体、公的企業も含まれていた²⁴。

さらに、1998 年及び 2000 年に公共サービス合意 (Public Service Agreements : PSAs) 及びその他のパフォーマンス指標を含めた公共サービス、アカウントビリティとアウトカムによる予算管理の手法の近代化を進めた。

その後、2010 年 2 月には財政責任法 (Fiscal Responsibility Act) が成立し、中央政府は議会の承認を経た財政計画の策定が義務付けられ、法的には最初の計画である「財政健全化計画 (Fiscal Consolidation Plan)」が公表される。

しかし、2009 年度の財政赤字は当時対 GDP 比で 11%にも及んでいたため、キャメロン連立政権は当時の選挙公約として財政再建を挙げ、政権成立後 2015 年までの議会期に構造的財政赤字を解消するために、2011 年予算責任及び国家会計検査法 (Budget Responsibility and National Audit Act 2011 : BRNA 法) を制定して現在に至っている。

(3) 各予算の概念の説明

本項では、イギリス中央政府の予算制度を理解するために、歳出見直し (Spending Round : SR)、管理歳出総額 (Total Managed Expenditure : TME)、省庁別歳出限度額 (Departmental Expenditure Limits : DEL)、年度管理歳出額 (Annually Managed Expenditure : AME)、資源予算 (Resource Budget)、資本予算 (Capital Budget)、資源会計・予算

²⁴ 東信男『イギリスにおける発生主義財務情報の活用状況—財政統制に焦点を当てて—』（会計検査院研究 No.45, 2012.3）による。1995 年欧州経済計算は欧州共同体規制 (EU Regulation) として原則として全ての EU 加盟国に採用することを義務付けており、イギリスにおいても 1998 年 9 月に、この 1995 年欧州経済計算の計算体系に移行した。

(Resource Accounting and Budgeting : RAB) の概要を説明する。

ア．歳出見直し

(ア) 意義

歳出見直し (包括的歳出見直し (Comprehensive Spending Review) と言われることもある) は、1998 年のブレア政権時代に導入された複数年の支出計画であり、旧来から存在していたが形骸化していた公共支出調査 (Public Expenditure Survey : PES) やコントロール・トータル (Control Total) 制度を基に構築されたものである²⁵。

これは、原則として 3 ヶ年を基準年度としてほぼ 2 年毎 (以下に示すように固定化している訳ではないことに注意) に策定されており、1998 年 7 月に最初の「1999 年から 2001 年の包括的歳出見直し新歳出計画 (Comprehensive Spending Review New Spending Plan 1999 ~ 2001) (CSR1998)」が策定され、その後 2000 年 7 月に 2001 年から 2003 年の「資源予算及び 2000 年歳出見直し (Resource Budgeting and the 2000 Spending Review) (SR2000)」、2002 年 7 月「2003 年から 2005 年の新公共歳出見直し計画 (Public Spending Plan 2003 ~ 2005) (SR2002)」、2004 年 7 月「2005 年から 2008 年の新公共歳出見直し計画 (Public Spending Plan 2005 ~ 2008) (SR2004)」、2007 年 10 月「包括的歳出見直し (Comprehensive Spending Review) (CSR2007)」(2008 年度から 2010 年度までのもの)、2010 年 10 月「2010 年歳出見直し (2010 Spending Review) (2011 年度から 2014 年度までのもの)」、及び 2013 年 7 月「2013 年歳出見直し (2013 Spending Round) (2015 年度から 2016 年度までのもの)」と過去 7 回策定されている。なお、このうちゼロベースで策定しているものについては Comprehensive という名称が付されている²⁶。

歳出見直しは、財政健全化目標に基づいて設定された財政規律に従って、今後複数年度の公的部門の管理歳出総額 (Total Management Expenditure : TME) が国民経済計算 (System of National Accounts) ベース²⁷で決定され、大蔵省の責任の下で編成されている²⁸。

なお、2010 年に策定されていたものまでは「Spending Review」と呼ばれていたが、2013 年に策定されたものは「Spending Round」と名称が変更されている。この変更は、2010 Spending Review が抱えていた以下の欠点²⁹に対応するために行われたものである。

²⁵ イギリスの複数年度予算制度として歳出見直しが紹介されるが、これを基に編成される単年度予算は毎年議会の議決の対象とされる。

²⁶ 福田圭祐『英国の複数年度予算～制度的変遷と現行制度の評価～』(立法と調査 No.305、2010 . 6) に最新の状況を追加している。

²⁷ 当該勘定は、国家統計局 (Office of National Statistics : ONS) により、1995 年欧州国民経済計算国民経済計算 (European System of Accounts (ESA) 1995) に従って作られている。

²⁸ 歳出見直しの中にはスコットランド、ウェールズ、北アイルランドの各分権政府への予算配分額も含まれている。(”The Spending Review framework” (HM Treasury, June. 2010) 3.10 による。)

²⁹ “Preparing for the Next Spending Review” (Institute for Government, Sep 2014) P.21-P.22 による。

- ・ いくつかの主要な戦略的問題³⁰を歳出見直しの対象期間内で適切に扱えていなかった。
- ・ 歳出見直しのプロセスに対する公衆の関与が表面的なものとなっていた。
- ・ 各省庁において歳出見直しに関する提案を行う機会が限られていた。

Spending Review から Spending Round への変更点³¹として以下の5点が挙げられており、より効果的に歳出見直しを行うこととしている。

- ・ 歳出見直しの対象期間をより長く³²する。
- ・ 歳出見直しをより正確に、かつより多くの協力を得て作成するために、策定期間を長くする。
- ・ 地方分権を推進し、中央政府と地方自治体との関係を強化する。
- ・ 政府が預金を工夫し節約するための正しい手腕を持てるよう、公務員制度改革の次フェーズを計画する。
- ・ 公務員が短期的にも中長期的にも資金管理者としての責任を果たす心構えを持つ。

なお、キャメロン連立政権下で行われている政策評価の枠組みである公的サービス透明性フレームワーク（public service transparency framework）では、この歳出見直しの内容に沿って各省庁が事業計画（Business Plan）を策定し、年度報告・決算書（Annual Report and Accounts）において成果を公表することとなっている。

（イ）歳出見直しの内容

歳出見直しは、中長期的かつ戦略的な視野に立った予算編成を行うことを目的として導入された仕組みであり、マクロ経済的観点から大蔵省の責任により策定される。この年度毎は歳出の性質により以下の内容で構成されている。

省庁別歳出限度額（Departmental Expenditure Limits：DEL）

各省庁の裁量的・政策的な経費であり、歳出見直しに従い、複数年に渡り各省庁毎に歳出の限度額が設定されている。歳出委員会（委員長は大蔵大臣、委員は大蔵省と歳出削減で合意をした各省大臣）が、大蔵省と各省の議論に基づき、当該経費について内閣に助言をし、各省庁は当該複数年の間この助言を踏まえて各年度の予算を編成することとなる³³。主席政務官（Chief Secretary）が年度管理歳出額（AME：後述）とすべきと決定しない限りは、当該限度額に含まれる³⁴。

³⁰ 主なものとして、国家安全保障戦略（National Security Strategy）、戦略防衛安全保障見直し（Strategic Defence and Security）が挙げられている。

³¹ “Preparing for the Next Spending Review”（Institute for Government, Sep 2014）P.24-P.31 による。

³² 具体的には、歳出見直しの期間を1議会期にあたる5年とする。次回の選挙が2015年度に実施されることから、2013年歳出見直しでは2015年度から2016年度までの1年間を対象としており、2015年度に選挙が行われた後、2015年歳出見直しとして、2016年度から2020年度までの5年間を対象とした歳出見直しが策定されることとなる。

³³ 『財政制度分科会海外調査報告書』（財政制度等審議会、平成26年7月）による。

³⁴ “Consolidated budgeting guidance from 2013-14”（HM Treasury March.2013）1.32によれば、省庁別歳出限度額に含まれるものであっても、単に需要の変動によるものではなく、例外的に当該省庁により管理できない方法により変動が生じたり、政策のプログラムがあまりに大きいため、その変動の影響を自己財源で吸収しえなかったりする場合には、主席政務官が認めれば省庁別歳出限度額から除外できるとしてい

年度管理歳出額（Annually Managed Expenditure：AME）³⁵

社会保障関係費（Social Security）、省庁別の還付型税額控除（Negative Income Taxes）や利払費等のように歳出が法律等に基づいて行われるいわゆる義務的経費を言う。主として外的要因から支出規模が決定されるため、予算額は景気変動を勘案して年2回の見直しが行われるとともに予備費（Margin）が設定されている。従来、当該歳出は各省庁に自由裁量が与えられているわけではないため大蔵省と各省庁間との折衝は行われなかったが、2010年の歳出見直しから当該歳出の多くも歳出見直しの対象とされている。

また、社会保障関係支出に占める割合が最も大きい社会福祉支出（児童手当、住宅手当、求職者手当等）については2015年度以降にシーリング（welfare cap）を設定するとしている。

管理歳出総額

省庁別歳出限度額と年度管理歳出額を合計したものが管理歳出総額（Total Management Expenditure：TME）となる。

資源予算と資本予算の区分

管理歳出総額は省庁別歳出限度額と年度管理歳出額の区分とは別に資源予算（Resource Budget）と資本予算（Capital Budget）に区分される。ここで資源予算とは、資産の所有にかかる経常的な歳出であり、経常収支（Surplus on Current Budget：SOCB）に影響を及ぼすものを言い、資本予算とは、新たな投資又は純政策的貸付等に関する歳出を言う。

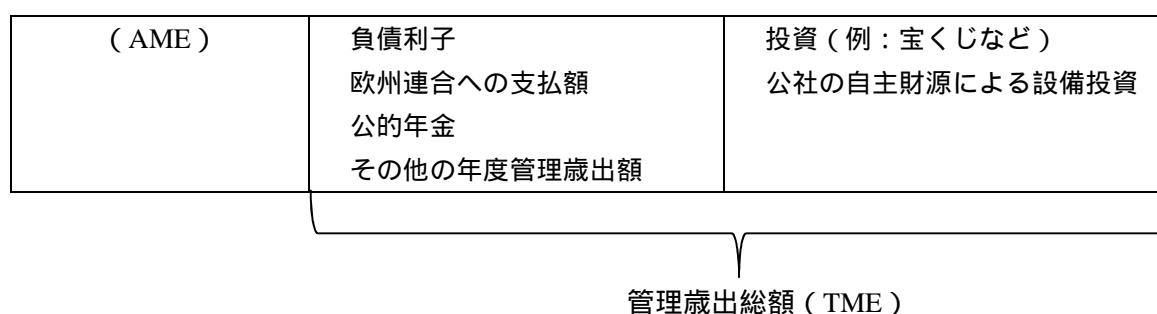
管理歳出総額、省庁別歳出限度額、年度管理歳出額の関係を示したものである。

図表 2-1 TME、DEL、AME の関係

	資源予算 (resource budget)	資本予算 (capital budget)
省庁別歳出限度額 (DEL)	各省庁及び政府外公共機関の 主たる当期事業コスト 管理費 減価償却費、減損損失及び引 当金繰入額 資本コスト費用 建設助成金、地方自治体に対す るもの及び設備近代化基金か ら調達されるものを除く	省庁の新規設備投資 政府外公共機関の新規設備投資 地方自治体に対する建設助成金 及び設備近代化資金から調達さ れる建設助成金 資産純売却額 純貸付額
年度管理歳出額	社会保障費	年度管理歳出額における設備

る。

³⁵ 稲田圭祐『英国の複数年度予算～制度的変遷と現行制度の評価～』（立法と調査 No.305、2010．6）及び『財政制度分科会海外調査報告書』（財政制度等審議会、平成 26 年 7 月）による。



(出所) 原俊雄『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 平成 17 年度海外行政実態調査報告書 2006) を基に作成

また、以下の金額は「2013 年歳出見直し」に示された、管理歳出総額の年度推移と内訳である。

図表 2-2 管理歳出総額の推移

(単位: 10 億ポンド)

	2013-14	2014-15	2015-16	2016-17	2017-18
経常的歳出					
資源 AME	334.0	343.8	359.1	377.8	395.2
資源 DEL (減価償却分を除く)	320.7	315.7	312.9		
減価償却費区分額	18.1	20.4	22.3		
予定資源 DEL (減価償却分を含む)				325.8	317.8
公的部門の経常的歳出	672.8	679.9	694.2	703.7	713.0
資本的歳出					
資本 AME	5.0	5.5	3.1	8.7	9.2
資本 DEL	42.2	44.9	47.3		
予定資本 DEL				42.6	42.6
公的部門の粗投資	47.1	50.4	50.4	51.3	52.1
管理歳出総額	720.0	730.3	744.7	754.9	765.1
対 GDP 比 (%)	45.2%	44.0%	43.1%	41.8%	40.5%
「2013 年歳出見直し」の適用範囲			744.7		
内 経常的歳出適用額			694.2		
内 資本歳出適用額			50.4		

(出所) "SPENDING ROUND 2013"(HM Treasury June 2013) Table 1.1 による。

イ．歳出見積書

(ア) 意義

歳出見積書 (Supply Estimates) は、中央政府が各省庁の当該年度の歳出額について議会の承認を得るために議会に提出するものであり、3 月及び 7 月の歳出予算法 (Appropriation Act) 及び 12 月の統合国庫資金法 (Consolidated Fund Act) として立法化される。

当該見積書は、議会に資源及び資本の省庁別歳出限度額と年度管理歳出額について議会の審議を求めるものであるが、さらに予算外の議決対象歳出や各省庁の純現金要

求額（Net Cash Requirement：NCR）も含まれる³⁶。各省庁の予算の要素には議決対象外歳出（例えば、外郭団体（ALBs）等への補助金等で、「既定費」と言われる。）が含まれるため、議決対象限度額は、各省庁の予算と歳出見積書ではその形が異なるが、議決対象及び議決対象外、省庁別歳出限度額と年度管理歳出額の全体の合計は各省庁の予算と一致することになる。予算と同様に歳出見積書にも議決対象純留保利益（voted net of retained income）が存在するが、予算上は負の歳出として扱われるのに対し、歳出見積書上は議決対象歳出限度額と相殺される。統合国家基金剰余金（Consolidated Fund Extra Receipt：CFER）として計上された部分も統合基金に繰入れられる。

歳出見積書は資源会計・予算（RAB）の導入に伴い、後述する財務会計システムを通じて、2001-02年度からUK-GAAPに準拠して作成されている。

歳出見積書は、議会の会期で様々な文書が作成され、審議に諮られている。具体的には、暫定予算（Vote on Account）、当初予算（Main Estimates）、改訂予算（Revised Estimates）、補正予算（Supplementary Estimates）、及び予算超過報告書（Statement of Excesses）等が存在する。

（イ）歳出見積書の構造

歳出見積書は以下の3つの構造から成り立っている。

図表2-3 歳出見積書の構造

区分	概要
Part 1	下院が議決を求められ、歳出予算法に示される重要な情報が示される。
Part 2	Part 1で示された重要な議決対象限度額の詳細な説明が示される。
Part 3	Part 1 及びPart 2の情報を理解するのに役立つ情報、その他省庁別支出の要素についての追加的情報が示される。

（出所）”Supply Estimates: a guidance manual”(HM Treasury, July 2011)による。

主要歳出見積書の Part 1 部分の記載例として以下に教育省（Department for Education）関連の部分を示す。

図表 2-4 主要歳出見積書（省庁別） - 教育省の事例 -

（単位：千ポンド）

	2014-15 計画	2013-14 準備金	2012-13 実績額
教育省			
省庁別歳出限度額			
資源	54,479,822	52,735,780	50,798,957
資本	5,030,150	3,982,599	4,259,986

³⁶ “Consolidated budgeting guidance from 2013-14”(HM Treasury, March 2013)による。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、歳出見積書における支出においてある省庁が統合基金から拠出する最大限度の金額を反映している。このため、当該金額が負の金額の場合には、当該金額分の余剰を出さなければならない。

	年度管理歳出額			
	資源	-19,122	243,371	179,330
	資本	-	-	-
	純予算総額			
	資源	54,460,700	52,979,151	50,978,287
	資本	5,030,150	3,982,599	4,259,986
	予算外歳出	-	-	-
	純現金要求額	58,913,058	55,919,951	54,681,603
教員年金機構（イングランド及びウェールズ）				
	省庁別歳出限度額			
	資源	-	-	-
	資本	-	-	-
	年度管理歳出額			
	資源	10,142,479	10,250,752	10,542,191
	資本	-	-	-
	純予算総額			
	資源	10,142,479	10,250,752	10,542,191
	資本	-	-	-
	予算外歳出	-	-	-
	純現金要求額	3,576,250	3,444,996	3,301,649
教育水準局				
	省庁別歳出限度額			
	資源	145,941	167,558	157,148
	資本	1,500	4,600	905
	年度管理歳出額			
	資源	-1,135	-3,000	-755
	資本	-	-	-
	純予算総額			
	資源	144,806	164,558	156,393
	資本	1,500	4,600	905
	予算外歳出	-	-	-
	純現金要求額	143,047	167,818	157,507
資格・試験監督局				
	省庁別歳出限度額			
	資源	20,089	18,554	16,749
	資本	100	100	-
	年度管理歳出額			
	資源	-	-	-
	資本	-	-	-
	純予算総額			
	資源	20,089	18,554	16,749
	資本	100	100	-
	予算外歳出	-	-	-
	純現金要求額	19,451	18,257	15,890

（出所）”Central Government Supply Estimates 2014-15 Main Supply Estimates”(HM Treasury, April 2014 HC 1233)による。但し、枠は筆者が設定。

ウ．資源会計・予算

（ア）意義

イギリスは2000年に制定された2000年政府資源・会計法（Government Resources and Accounts Act 2000：GRA法）により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）を採用している。このベースの各省庁の会

計は、大蔵省が毎年作成する「財務報告マニュアル(Financial Reporting Manual:FReM)」により国際財務報告基準(International Financial Reporting Standards : IFRS) に準拠したものであるとして、後述する財務会計システムを通じて記帳されている。

(イ) 資源予算と資本予算

当該会計においては、資源予算と資本予算の内容は以下のようになる。

図表 2-5 資源予算と資本予算の内容

	資源予算	資本予算
各省庁と民間との取引	<ul style="list-style-type: none"> ・管理費用、給与、退職給付債務費用及びその他年金給付又は現在の年金費用、個人への助成金、民間企業への補助金等を含むなど、発生主義ベースでの歳出。 ・引当金の設定・変更及び取崩(資本的支出に関する引当金を除く)。 ・資産の処分による利益/損失。資産の減価償却費および減損。 ・(控除)例えばサービスの提供による収入等 DEL/AME のマイナスの金額となるもの。 <p>(注)再評価剰余金の再評価による金額を除く。</p>	<ul style="list-style-type: none"> ・ファイナンス・リース又は実質的に借入とみなす取引における資産の「借入」を含む発生主義に基づく新たな固定資産に関する費用計上(例えば、オンバランスの PFI 取引)に対する発生主義に基づく費用。 <p>(すなわちオン・バランス・シートの PFI 取引)</p> <ul style="list-style-type: none"> ・(控除)固定資産の売却にかかる固定資産の純簿価 ・民間部門への正味の政策融資額。 ・民間部門への資本助成。
外郭団体(Arm's Length Bodies : ALB)と民間との取引	「各省庁と民間との取引」と同様。但し、外郭団体(ALBs)に対する交付金は除く。	「各省庁と民間との取引」と同様。
国民保健サービス(NHS イングランド)	「各省庁と民間との取引」と同様。	「各省庁と民間との取引」と同様。
地方自治体への支援	地方自治体への経常費用への交付金。	地方自治体の資本的歳出の見積額に対する資本的交付金。
政府系企業	<ul style="list-style-type: none"> ・政府系企業に対する補助金。 ・(控除)政府系企業からの利子・配当。 	<ul style="list-style-type: none"> ・政府系企業に対する投資的補助金。 ・政府系企業に対する純貸付額(議決対象及び国民融資基金によるもの) ・政府系企業の市場又は海外からの借入(オン・バランス PFI を含む) ・(控除)政府系企業からの資本の引揚。

(出所) “Consolidated budgeting guidance from 2013-14”(HM Treasury March.2013)1.118 Table1.A を基に作成

(ウ) 会計制度に基づく開示例

「財務報告マニュアル」によれば、決算資料の1つとして「議会歳出決算書(Statement of Parliamentary Supply: SoPS)」を開示することが義務付けられている。

当該開示事例の一部は以下のとおりである。

図表 2-6 議会歳出決算書の開示事例の一部

資源予算及び資本予算の実績要約 2013-14 千ポンド								2013-14	2012-13
	注記	見積			実績			見積と比較した 可決予算実績 節約額/(超過額)	再掲 実績 合計
		議決費	既定費	合計	議決費	既定費	合計		
府省別歳出限度額									
資源	SOPS2.1	451,689	2,000	453,689	418,049	1,826	419,875	33,640	413,816
資本	SOPS2.2	47,703	-	47,703	42,873	-	42,873	4,830	15,054
年度管理歳出額									
資源	SOPS2.1	5,100	-	5,100	-4,080	-	-4,080	9,180	-35,479
資本	-	-	-	-	-	-	-	-	-
予算総額		504,492	2,000	506,492	456,842	1,826	458,668	47,650	393,391
予算外	-	-	-	-	-	-	-	-	-
総額		504,492	2,000	506,492	456,842	1,826	458,668	47,650	393,391
資源総額	SOPS2.1	456,789	2,000	458,789	413,969	1,826	415,795	42,820	378,337
資本総額	SOPS2.2	47,703	-	47,703	42,873	-	42,873	4,830	15,054
総額		504,492	2,000	506,492	456,842	1,826	458,668	47,650	393,391
純現金要求額 2013-14 千ポンド									
	注記			見積			実績	2013-14 見積と比較した 可決予算実績 節約額/(超過額)	2012-13 合計
	SOPS4			517,545			471,621	45,924	440,914
管理費 2013-14 千ポンド									
	注記			見積			実績	2013-14 見積と比較した 可決予算実績 節約額/(超過額)	2012-13 Restated 合計
	SOPS2.1			184,809			153,325	31,484	193,137

(出所) https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/343142/Statement_of_Parliamentary_Supply_13-14.csv/preview

(注1) 「開示事例の一部」と記載したのは、その他注記(Note)についての記載等が存在するためである。

(注2) 「2014-15 財務報告マニュアル(Financial Reporting Manual : FReM)」により、一部記載が変更となっている。

(4) 予算書、歳出見積書及び資源会計決算書の関係

これまでに述べた予算書、歳出見積書及び資源会計決算書は、英国政府の財政統制の手段としての役割を果たしている。本項では、これらの関係とともに、三者の整合性を確保するための連携プロジェクト、当該プロジェクト後に新たな財政安定化規律として制定された予算責任・国家会計検査法の概要について述べる。

ア．三者の関係と連携プロジェクト

(ア) 三者の目的と関係

予算書、歳出見積書及び資源会計決算書は、いずれも英国政府の財政統制の手段として、以下の目的を果たしている。

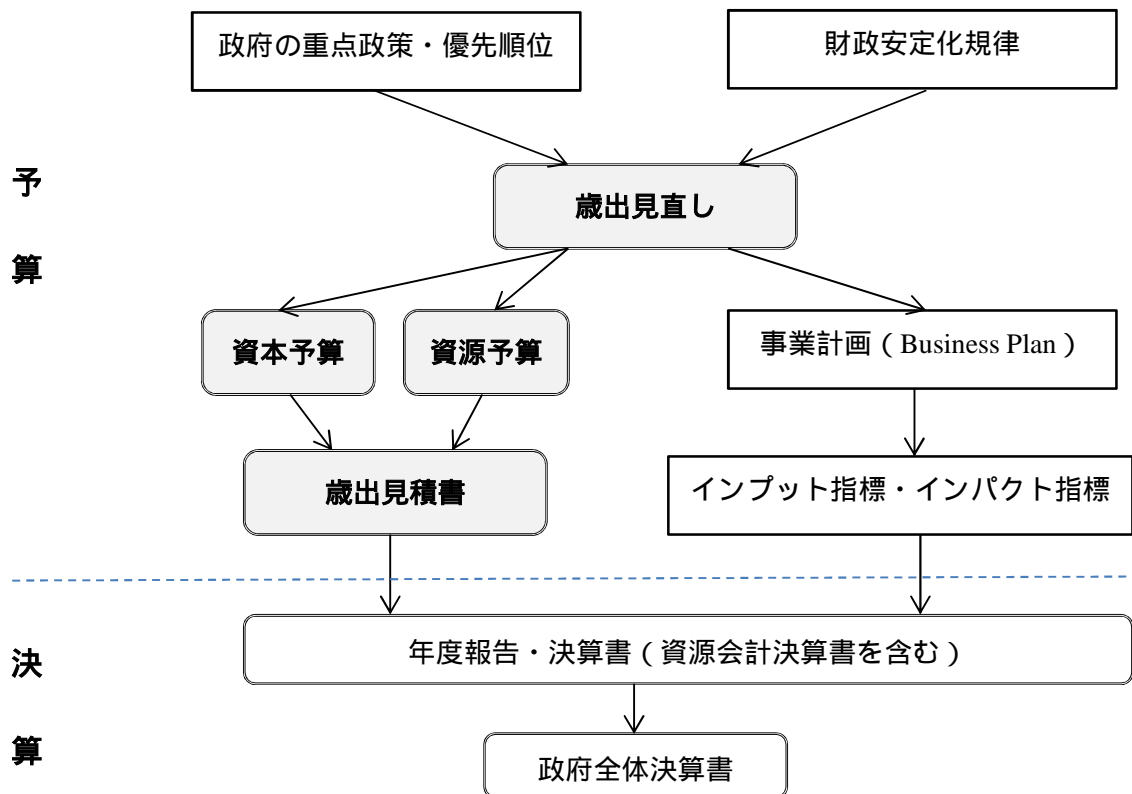
図表2-7 財政統制の手段

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

(出所) 東信男『イギリスにおける発生主義財務情報の活用状況 - 財政統制に焦点を当てて - 』(会計検査研究No. 45, 2012.3)等を基に作成。

また、これら三者は、以下に示すように関連している。

図表2-8 各予算等の関係



(出所) 稲田圭祐『英国の複数年度予算～制度的変遷と現行制度の評価』(立法と調査No.305,2010.6)等を基に最新の状況に修正。

(イ) 連携プロジェクト

背景

前述のようにイギリス中央政府の予算は多義的であるとともに、各予算の基となるデータの範囲等が異なることから、歳出見直し、歳出見積書、資源会計・予算（決算書）に計上される計数の範囲が整合性に欠けているなど、効果的な財政統制を行う上での課題が残されていた³⁷。中央政府は、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、省庁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、議会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た。そこで、政府が、財政ルールに従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、政府報告を簡素化することを掲げ³⁸、三者間の連携を図る連携プロジェクト（the Clear Line of Sight Project(or Alignment Project)）を開始した。

なお、連携プロジェクトの流れは以下のとおりである。

図表2-9 連携プロジェクトの流れ

2007年7月	当時の労働党政権、グリーン・ペーパー「イギリスの統治（Governance of Britain）」において、新たなプロジェクトを公表。
2008年11月	これを受けて、大蔵省メモランダム公表。
2009年3月	コメント等を受けて、大蔵省は連携プロジェクト（Alignment(Clear Line of Sight)Project）公表し、下院連絡委員会（Liaison Committee）に提出後、議論の末、助言を得て承認される。
2009年11月	政府は、「財務調査：政府予算の議会の統制（Financial Scrutiny: Parliamentary Control over Government Budgets）」を公表。
2011年春	プロジェクト終了。これ以降新基準で予算を公表。

（出所）「The Clear Line of Sight(Alignment)Project」(Parliament, 1 July 2010)
(www.parliament.uk/briefing-papers/SN05617.pdf)による。

プロジェクトの効果

当該連携プロジェクトは、以下の基本原則³⁹に基づいて実施された。

- ・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つのシステムに関し一定の場面では柔軟性が必要である。
- ・各システムの目的の違いから、全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。

連携プロジェクトは、予算書、歳出見積書及び資源会計決算書の三者間にある不整合を可能な限り整合させるプロジェクトであり、プロジェクト前後の三者間の不整合

³⁷ 以下においては、東信男『イギリスにおける発生主義財務情報の活用状況 - 財政統制に焦点を当てて -』（会計検査研究 No.45,2012.3）等を参考にしてている。

³⁸ “The Governance of Britain”(Secretary of State for Justice and Lord Chancellor, and Command of Her Majesty, July 2007)による。

³⁹ “Alignment(Clear Line of Sight) Project”(HM Treasury, March 2009)による。

項目の状況は、以下のとおりである⁴⁰。

図表2-10 三者の不整合（連携プロジェクト実施前）

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

（出所）東信男『イギリスにおける発生主義財務情報の活用状況 - 財政統制に焦点を当てて -』（会計検査研究No.45, 2012.3）を基に作成。

（注）表中の略字は以下を示している。

NDPB：政府外公共機関（Non-Departmental Public Body）

DUP：未配付引当金（Departmental Unallocated Provision）

RfR：必要資源額（Request for Resources）

図表2-11 三者の不整合（連携プロジェクト実施後）

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

（注）なお、プロジェクト実施前から変更されたものに下線を付している。

（出所）同上

当該連携プロジェクトにより、予算総額の不整合は以下のように縮小したとされる。

図表2-12 不整合額の縮小化（2008-09年度予算総額をベース）

（単位：10億ポンド）

【当初】

		未計上		
		予算書	歳出見積書	資源会計決算書
計上	予算書		129	58
	歳出見積書	86		0
	資源会計決算書	82	67	



⁴⁰ なお、詳細は東信男『イギリスにおける発生主義財務情報の活用状況 - 財政統制に焦点を当てて -』（会計検査研究 No.45, 2012.3）に記載されており、本項では割愛する。

【変更後】

		未計上		
		予算書	歳出見積書	資源会計決算書
計上	予算書		0	0
	歳出見積書	0		0
	資源会計決算書	19	19	

(出所) “The Clear Line of Sight(Alignment)Project” (Parliament, 1 July 2010)

(www.parliament.uk/briefing-papers/SN05617.pdf) 及び東信男『イギリスにおける発生主義財務情報の活用状況 - 財政統制に焦点を当てて - 』(会計検査研究No.45, 2012.3)による。

(注) 資源会計決算書は業務コスト計算書の金額である。

残された問題点

以下の不整合が残されており、大蔵省は引き続き差異の縮小化に努めるとしている。

図表2-13 包括純支出計算書 (Statement of Comprehensive Net Expenditure : SoCNE) と資源予算との差異

項目	概要
省庁自体の支出	包括純支出計算書には資本的交付金が含まれるが、これは資本予算に計上されている。
	包括純支出計算書は引当金を計上し、取崩及び精算は財政状態計算書 (Statement of Financial Position) に計上される。一方、予算においては、計上と取崩は年度管理歳出額に、精算は省庁別歳出限度額に計上される。
	包括純支出計算書は税金や費用(固定資産の再評価、年金資産の評価額の変更、及び数理計算上の差異の変更等)は除かれるが、資源予算上は計上される。
省庁の歳入	特別配当とみなされるものだけ包括純支出計算書では外郭団体 (ALBs) からの持分の払戻と認められるが、資本予算では全ての場合で計上される。
	資本的資産を獲得するための助成金のように資本的拠出金に分類される歳入は資本予算に計上される。
	税金等にかかる歳入は包括純支出計算書からは除外されるが、資源予算には計上される。
地方自治体への支援	地方自治体への拠出金は、包括純支出計算書にも資本予算にも計上される。
外郭団体 (ALBs)	外郭団体 (ALBs) への資本的拠出金は、包括純支出計算書に計上され、資本予算では外部資金ベースで計上される。
	特別配当とみなされるものだけ包括純支出計算書では外郭団体 (ALBs) からの持分の払戻と認められるが、資本予算では全ての場合に外部資金ベースで計上される。
PFI	会計上サービス・コンセッションとして記帳されるPFI契約は、国民経済計算 (ESA95) では予算として記録されるため、資産の貸借対照表上の扱いが異なる。

(出所) “Consolidated budgeting guidance from 2013-14”(HM Treasury, March 2013)による。

図表2-14 資本予算と、固定資産及び投資の純増加総額の省庁の勘定との差異

項目	概要
省庁自体の支出	資本予算は資本的拠出金を含むが、これらは各省庁の包括純支出計算書に計上される。
	ある範囲内で、株式の購入や減損は資本予算に計上されるが、省庁における固定資産ではなく、流動資産の取引として扱われる。
省庁の歳入	資産の財務契約への助成金のように資本的資産を獲得するための歳入は資本予算勘定を経由するだけである。
	省庁が予算を維持するための財産の売却には制限がある。
地方自治体への支援	地方自治体への拠出金は、包括純支出計算書にも資本予算にも計上される。
	資本予算には省庁予算に計上されない支援としての収支が存在する。
外郭団体（ALBs）	外郭団体（ALBs）への拠出金は、包括純支出計算書にも資本予算にも計上される。
	省庁の予算に含まれないが、外郭団体（ALBs）の市場及び海外からの借入がある。
	トレーディング・ファンドが自らの権利で国家貸付基金から借り入れる場合、予算目的から親にあたる省庁は何の記帳もしない。しかし、予算上は借入額の純額が計上される。
	特別配当とみなされるものだけ包括純支出計算書では外郭団体（ALBs）からの持分の払戻と認められるが、資本予算では全ての場合に外部資金ベースで計上される。
サービス・コンセッション	会計上IFRS12の対象となるサービス・コンセッションは、政府の負債に関して財務マニュアル上ESA95の基準に従って測定される。

（出所）“Consolidated budgeting guidance from 2013-14”(HM Treasury, March 2013)による。

イ．予算責任・国家会計検査法の概要

（ア）これまでの経緯

イギリスでは、従来ゴールデン・ルールとサステナビリティ・ルールを通じて財政規律を定めていたが、アメリカのサブプライム・ローン問題をきっかけとして、2008年ノーザンロック銀行及びブラッドフォード&ピングレイ銀行の国有化や大手銀行への資本注入等金融支援策を実施する中で、公的部門の純債務残高の対GDP比の目標率を達成できないため等によりこれらの財政規律の適用を一時停止した。

その後、労働党政権下で、新たに2010年財政責任法（Fiscal Responsibility Act 2010）を制定して新たな財政規律を設定した。

しかし、2010年5月の総選挙で政権交代が生じたため、その公約に従い新たな財政安定化規律を定めたものが2011年予算責任及び国家会計検査法（BRNA法）である。

（イ）制度の概要⁴¹

連立政権は、2011年予算責任及び国家会計検査法（BRNA法）を制定した。

大蔵省は当該法に基づき、財政政策及び公的債務管理政策の新たな枠組みを定めた

⁴¹ “Charter for Budget Responsibility March 2014 update”（HM Treasury, March 2014）及び東信男『イギリスにおける発生主義財務情報の活用状況 - 財政統制に焦点を当てて -』（会計検査研究 No.45, 2012.3）による。

予算責任憲章（Charter for Budget Responsibility）を策定し、2011 年に下院の承認を得た。

予算責任憲章では、経済に対する信頼を維持し世代間の公平性を促進する持続可能な財政を確保するとともに、広範囲な政府の政策の有効性を確保すること、経済変動を安定化させる金融政策の有効性を維持し向上させることという 2 つの財政目標を設定した。

そして、この 2 つの財政目標を達成するため、「今後 5 年間で景気調整済みの経常的収支を均衡させること」を財政規律として設定し、さらに公的債務管理の面から、「公共部門純債務の GDP 比を 2015-16 年度中の指定期日（fixed date）⁴²までに減少させること」を補足的財政規律として設定した。

大蔵省は当該法に基づき毎年度、財務書類・予算報告書（Financial Statement and Budget Report）を作成し議会に提出することを義務付けられ、この中で、公共部門の予測期間における歳出総額等を決定することとされた。

従来の枠組みでは、経済・財政予測とこれらの予測に基づく予算編成に関する意思決定は共に大蔵大臣が行うため、経済・財政予測は楽観的に行われる傾向にあった。そこで、新たな財政再建の枠組みでは、経済・財政予測の透明性・信頼性を高めるため、当該法に基づき、予算責任局（Office for Budget Responsibility）が新設されている。

(5) 情報システム

ア．国家会計情報システムのこれまでの流れ⁴³

大蔵省では、政府全体決算書（Whole of Government Accounts：WGA）、予算、議決用歳出見積及び公的支出統計のデータを収集するため、2005 年から統合オンライン情報システム（Combined On-line Information System：COINS）を導入していた。COINS は、元々イギリス政府で使用されていた政府支出システム（Public Expenditure System：PES）、政府オンラインデータシステム（Government Online Data System：GOLD）、一般支出モニタリングシステム（General Expenditure Monitoring System：GEMS）の 3 つを統合したもので、会計情報を一元的に集約し、大蔵省や国家統計局といった組織がそれぞれの目的のために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た。特に、財務情報を総合的に管理するシステムとして、財務管理、議会による歳出見積書（Parliamentary supply estimates）や支出統計の作成、政府全体決算書の作成準備、国家統計局が必要とするデータの作成といった複数の用途にデータを提供することに役立てられた。

しかし、当該システムも寿命を迎え、維持費や手動での調整といった負担が増えてきた。

そのため、矛盾のない、正確でタイムリーな公共機関の支出のデータによって大蔵省がその主要な役割を果たすことが出来るようにするとともに、財務報告に係る各省庁の

⁴² “Charter for Budget Responsibility March 2014 update” 3.3 による。なお、当該憲章には指定期日は示されていない。

⁴³ <https://online.contractsfinder.businesslink.gov.uk/Common/View%20Notice.aspx?site=1000&lang=en&NoticeId=254713> による。

負担を軽減させる必要があり、そのような情報を管理する、信頼でき、効率的な情報システムを整備することとされた。

イ．新システムの概要⁴⁴

2012 年に導入された財務会計の新システムは OSCAR (Online System for Central Accounting and Reporting) と呼ばれ、各省庁の予算管理を可能としている。

その他、QDS (Quarterly Data Summary) という、内閣府により集計された各省庁の四半期毎の支出額を表示するシステムも導入された。なお、当該システムでは、国民保健サービスや、スコットランド、ウェールズ分権政府への予算といった項目については除外されている。

両者は、合わせて GIST (Government Interrogating Spending Tool) と呼ばれ、政府の情報の透明化政策に従い、誰でもデータをダウンロードすることができる。

(6) 政府全体決算書

ア．これまでの経緯⁴⁵

(ア) 概念規定段階

政府全体決算書 (WGA) の概念は決して新しいものではなく、ニュージーランドでは 1992 年に、オーストラリアでは 1994 年度のもの最初と言える。なお、州レベルではそれより早く 1989 年にオーストラリアのニュー・サウス・ウェールズ州のものが公表されている。

イギリスでは、1994 年大蔵省のグリーン・ペーパー⁴⁶でも政府会計の発生主義会計への移行とともに政府全体決算書 (WGA) の導入について言及されていたが、連結しても様々な省庁と他の主体の相違点を考慮するとその意義はほとんどないとして提案は見送られ、その後議会からは関心が示されたにもかかわらず、1997 年の総選挙まで何ら変化がなかった。

新たな労働党政権は、実態調査を受けて、その「経済・財政戦略報告書 (Economic Fiscal Strategy Report : EFSR)」の中で、資源会計・予算制度と経済政策の両者を強化するために政府全体決算書 (WGA) を導入すべきことを示し、その結果は予備調査⁴⁷にまとめられた。当該調査では、導入についての実用面も調査し、年間作成コストや有用性についても言及し、統計ベースの国民経済計算と比較して経済的にもアカウンタビリティの面でも有用であるとしていた。但し、これについて、現金基準の費用情報が発生主義に置き換わり、UK-GAAPに従うことにより非基金化された年金債務や資産の減価償却といった追加情報が示されるという理由以外に、国民経済計算といった

⁴⁴ <http://www.gist.cabinetoffice.gov.uk/about/> による。

⁴⁵ “Whole of Government Accounting in the UK” (ACCA, Research report101, 2010) 及び大森明『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 - (平成 23 年度海外行政実態調査報告書)』(会計検査院、平成 24 年 3 月)による。

⁴⁶ “Better Accounting for the Taxpayer’s Money: Resource Accounting and Budgeting in Government” (HM Treasury Cm2626,1994)

⁴⁷ “Whole of Government Accounts” (HM Treasury, 1998) (http://www.hm-treasury.gov.uk/media/E/B/wga_scopingstudy.pdf)

現行のものより優れていることの合理的理由は示されていなかった。なお、当該報告では、今後まず中央政府の連結(Whole of Central Government Accounts : CGA)を行い、次の段階で地方自治体や外郭団体 (ALBs) を連結して政府全体決算書 (WGA) を導入することを推奨した。

(イ) 試行段階

1997年以降の労働党政権では、政府資源・会計法による資源会計・予算の導入とともに、政府全体決算書 (WGA) は「経済・財政戦略報告書」の中で様々な経済改革を支えるものと捉え、第一に財政安定化規律 (Code for Fiscal Stability) の中で示され、ついで2000年政府資源・会計法 (Government Resources and Accounts Act 2000 : GRA法) の要求事項として法的根拠となった⁴⁸。

当初の目標は、2005年度の中央政府について監査済の決算書を作成することであったが、連結の範囲が地方自治体、国民保健サービス、外郭団体 (ALBs) に拡張されたため、2007年度まで遅れ、その代わり中央政府に国際財務報告基準 (IFRS) が導入され、2009年度に政府全体決算書 (WGA) が導入されることとされた。2009年度のものが公表されたのは2011年度であった。

この間の試行 (Dry Run) は以下のように行われた。

【段階】

他国の事例等から、以下の3つの段階に分けた。

統計ベースとなる国民経済計算の情報を利用した政府全体決算書 (WGA) の作成。

GAAPベースの中央省庁単位での政府全体決算書 (WGA) の作成。

地方自治体、国民保健サービス、外郭団体 (ALBs) まで連結の範囲を拡張。

第1段階は、2001年度に開始され、中央政府のものだけを作成した。

第2段階は、2001年度から2003年度まで計画され、政府オンライン・データベース (GOLD) を新たに導入して作成した。当該システムは連結過程で、個別の主体のデータから監査済の年次データを集計するもので、ニュージーランドやオーストラリアから輸入し、イギリス用に使えるようにしたものであった。さらに、2つの既存のシステムである歳出統計システム (Public Expenditure Statistics : PES) 及び一般支出モニタリングシステム (General Expenditure Monitoring System : GEMS) を用いた。当該段階は結果としては完了したが、財務報告諮問委員会 (FRAB) は、2003年度の試行による中央政府の連結決算書が公表されなかったことに遺憾の意を表明している。

この期間の2003年12月に政府は、連結の範囲を拡張して2006年に最初の政府全体決算書 (WGA) を公表することを公式に発表している。

第3段階で、当初の計画は諸般の事情により、最初の監査済の政府全体決算書 (WGA) の公表は2009年度のものとなった。連結範囲の拡大によって、2013年度の政府全体決算書 (WGA) においては、1,142の主体 (422の中央政府機関、117の分権政府機関、48

⁴⁸ “Whole of Government Accounts: year ended 31 March 2011” (HM Treasury, HC687, October, 2012) による。

の公的企業及び公的金融公庫並びに555の地方自治体）が含まれることになった⁴⁹。システム面でも先述したCOINSを用いることとなった。現在では、その後継システムのOSCARが用いられている。

以下に連結の対象範囲を示す。

図表2-15 政府全体決算書（WGA）の連結範囲

組織名 [連結される会計主体の数]
イギリス中央政府（Central Government） [422]
内閣府（Cabinet Office） [10]
慈善事業委員会（The Charity Commission）
検察庁（Crown Prosecution Service）
ビジネス・イノベーション・職業技能省（Department for Business Innovation and Skills） [60]
コミュニティ・地方自治省（Department for Communities and Local Government） [15]
文化・メディア・スポーツ省（Department for Culture, Media and Sport） [72]
教育省（Department for Education） [9]
エネルギー・気候変動省（Department of Energy and Climate Change） [17]
環境・食糧・農村地域省（Department for Environment, Food and Rural Affairs） [31]
保健省（Department of Health） [41]
国際開発省（Department for International Development） [2]
運輸省（Department for Transport） [12]
雇用年金省（Department for Work and Pensions） [12]
食品規格庁（Food Standards Agency）
外務・英連邦省（Foreign and Commonwealth Office） [7]
年金数理局（Government Actuary's Department）
法務局長財務弁護官（HM Procurator General and Treasury Solicitor, 現在の財務弁護局（Treasury Solicitor's Department））
歳入税関庁（HM Revenue and Customs） [2]
大蔵省（HM Treasury） [9]
内務省（Home Office） [23]
国防省（Ministry of Defence） [19]
司法省（Ministry of Justice） [47]
国立公文書館（The National Archives）
公正取引庁（Office of Fair Trading, なお現在は閉鎖されている。）
ガス・電力市場管理局（Office of Gas and Electricity Markets）
鉄道規制局（Office of Rail Regulation）
教育水準局（Office for Standards in Education, Children's Services and Skills）
スコットランド庁（Scotland Office）
ウェールズ庁（Wales Office）
国家安全情報庁（Security and Intelligence Agencies）
重大不正操作局（Serious Fraud Office）
統計総局（UK Statistics Authority）
最高裁判所（UK Supreme Court）
貿易投資総省（UK Trade & Investment）

⁴⁹ “Whole of Government Accounts year ended 31 March 2013”によれば、連結した機関総数は 3,800 あまりであると記載されている。これについて、大蔵省に問い合わせたところ、上記の 1,142 等の数は、上部団体たる主体の数であり、参加の主体は当該勘定の中に含まれているため、集計の数に違いがあるとのことである。

組織名 [連結される会計主体の数]
水サービス規制庁 (Water Services Regulation Authority)
中央基金 (Central Funds) [8]
退職年金基金(イングランド及びウェールズ)(Superannuation Schemes (England and Wales)) [8]
北アイルランド分権政府 (Northern Ireland central government entities) [66]
北アイルランド庁 (Northern Ireland Office) [60]
北アイルランド健康・社会保険協会 (Northern Irish Health and Social Care Trusts) [6]
スコットランド分権政府 (Scotland Central Government Entities) [31]
ウェールズ分権政府 (Wales Central Government Entities) [17]
ウェールズ国民保健サービス (Welsh National Health Service Trusts) [3]
公的企業及び公的金融公庫 (Public Corporations and Public Financial Corporations) [48]
地方自治体 (Local Government) [555]
イングランド (England) [451]
北アイルランド (Northern Ireland) [27]
スコットランド (Scotland) [46]
ウェールズ (Wales) [31]

(出所) HM Treasury “Whole of Government Accounts year ended 31 March 2013”

(https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/318657/whole_of_government_accounts_2012-13.pdf) pp. 191-204 より作成。

(注) 括弧内は連結をした主体数を示す。

イ．政府全体決算書の概要

(ア) 根拠法及び会計方針

2000 年政府資源・会計法 (GRA 法) 第 9 章において、大蔵省は毎年作成を義務付けられる。「政府財務報告マニュアル (FReM) 」及び、当該マニュアルが準拠する EU 版国際財務報告基準 (IFRS) に従い作成されている。

「政府財務報告マニュアル (FReM) 」における EU 版国際財務報告基準 (IFRS) の主な適用事項は以下のとおりである⁵⁰。

- ・ IAS 10 「後発事象 (Events after Reporting Period) 」は、各主体の報告期間と政府全体決算書 (WGA) の報告期間の間に生じた重要な取引又は事象のために調整される財務書類の要求事項は適用されないと解釈する。
- ・ IAS 27 「連結及び個別財務書類 (Consolidated and Separate Financial Statements) 」は、連結の範囲において、政府資源・会計法に従い、公的性質の機能を果たしていると大蔵省が看做すか、完全又は実質的に公金により資金拠出がなされているものを対象とすると解釈する。このため、国家統計局の決定による国民経済計算の主体の区分を採用する。
- ・ IFRS 8 「事業セグメント (Operating segments) 」は、生産物やサービス、地理的領域、又は顧客毎に開示する情報は存在しないと解釈する。
- ・ EU 版国際財務報告基準 (IFRS) の適用かつ政府財務報告マニュアル (FReM) で解釈されるが、例外事項として以下のものがある。
 - ・ UK-GAAP を適用している政府外公共機関 (Non-departmental public bodies: NDPBs) 及

⁵⁰ “Whole of Government Accounts year ended 31 March 2013”(HM Treasury, HC93, June 2014) による。

び公的企業（Public corporations: PCs）

- ・ UK-GAAP に従った「非営利企業の実務勧告書（Charity Statement of Recommended Practice）」を適用している慈善団体の主体である。

（イ）連結の範囲

2012年度の政府全体決算書（WGA）では、中央政府、地方自治体などの機関が連結されている。上記のIAS 27 の解釈によるが、以下のものが連結の範囲から除かれる⁵¹。

小規模な主体

政府の行政府としての責務がない主体

以下のものが該当する。

- ・ スコットランド会計検査院（Audit Scotland）
- ・ クラウン・エステート（The Crown Estate）
- ・ 選挙管理委員会（Electoral Commission）
- ・ 独立議会倫理基準委員会（Independent Parliamentary Standards Authority）
- ・ ウェールズ議会（National Assembly for Wales）
- ・ イギリス会計検査院（National Audit Office）
- ・ 北アイルランド議会（Northern Ireland Assembly）
- ・ 北アイルランド会計検査院（Northern Ireland Audit Office）
- ・ 議会オンブズマン（Parliamentary Ombudsman）
- ・ スコットランド議会（Scottish Parliament）
- ・ ウェールズ会計検査院（Wales Audit Office）
- ・ 連合王国議会（Westminster Parliament）

公的金融機関

政府資源・会計法（GRA 法）の基準を満たし、国家統計局（ONS）によって公的セクターの主体に分類される多くの金融機関が存在する。このうち、ロイヤルバンク・オブ・スコットランド（Royal Bank of Scotland）、ロイズ・バンキング・グループ（Lloyds Banking Group）、ノーザンロック資産管理会社（Northern Rock (Asset Management) plc）、ブラッドフォード&ビングレイ（Bradford and Bingley plc）については、投資持分のみを連結している。但し、ノーザンロック資産管理会社（Northern Rock (Asset Management) plc）とブラッドフォード&ビングレイ（Bradford and Bingley plc）については保有が長期的に及ぶことから、2013 年度から全部連結の対象とする。

その他の主体

個別の理由により連結の範囲から除外されているが、将来的には連結の対象となる可能性のあるものを言う。

（ウ）財務書類の構成

2012 年度の政府全体決算書（WGA）は、以下の構成となっている。

⁵¹ “Whole of Government Accounts year ended 31 March 2013”(HM Treasury, HC93, June 2014)による。

図表 2-16 政府全体決算書（2012 年度）の構成

1. 序文（Forward）
2. 実績報告（Performance report）
3. 国民経済計算との比較（Comparison to National Accounts）
4. 会計担当者の責任声明書（Statement of Accounting Officer's responsibilities）
5. ガバナンス報告書（Governance Statement）
6. 報酬報告書（Remuneration report）
7. 政府全体決算書（Whole of Government Accounts）
・ 連結収益・費用計算書（Consolidated Statement of Revenue and Expenditure：SoRE）
・ 連結包括利益計算書（Consolidated Statement of Comprehensive Income：OCI）
・ 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）
・ 注記事項（Notes to the Accounts）（注）
8. 会計検査院の監査証明及び報告書（Certificate and report of the Comptroller and Auditor General）

（出所）“Whole of Government Accounts year ended 31 March 2013”(HM Treasury, HC93, June 2014)による。

（注）注記事項には、以下の項目が記載されている。

番号	項目
1	会計方針書（Statement of accounting policies）
2	セグメント別報告書（Segmental reporting）
3	税収（Taxation revenue）
4	財の売却及び役務提供からの収益（Revenue from sales of goods and services）
5	その他収益（Other revenue）
6	社会保障給付（Social security benefits）
7	職員人件費及び職員数（Staff costs and numbers）
8	財及びサービスの購入にかかる費用（Expenditure on purchases of goods and services）
9	交付金及び補助金（Grants and subsidies）
10	減価償却費及び減損損失（Depreciation and impairment charges）
11	その他費用（Other expenditure）
12	投資収益（Investment revenue）
13	財務費用（Finance costs）
14	有形固定資産（Property, plant and equipment）
15	投資資産（Investment properties）
16	無形固定資産（Intangible assets）
17	営業債権及びその他の債権（Trade and other receivables）
18	公的銀行における持分投資額（Equity investments in the public sector banks）
19	売却処分目的保有資産（Assets held for sale）
20	棚卸資産（Inventories）
21	現金及び現金同等物（Cash and cash equivalents）
22	その他の金融資産（Other financial assets）
23	営業債務及びその他の債務（Trade and other payables）
24	政府資金調達及び借入（Government financing and borrowing）
25	負債性引当金及び準備金（Provisions for liabilities and charges）
26	その他の金融負債（Other financial liabilities）
27	純公的年金債務（Net public service pension liability）

番号	項目
28	未計上資本的支出契約 (Capital commitments)
29	リース取引契約 (Commitments under leases)
30	PFI による契約 (Commitments under PFI contracts)
31	その他の金融契約 (Other financial commitments)
32	IAS37 により開示される偶発資産及び偶発債務 (Contingent assets and liabilities disclosed under IAS 37)
33	議会で報告された発生の可能性の低い偶発債務 (Remote contingent liabilities reported to Parliament)
34	第三者資産 (Third party assets)
35	金融商品 (Financial instruments)
36	関連当事者取引 (Related party transactions)
37	連結されなかった重要な金融資産及び金融負債 (Significant financial assets and liabilities that are not consolidated in the account)
38	後発事象 (Events after the reporting period)
39	過年度修正 (Prior period adjustments)
40	発効日 (Date authorized for issue)

(エ) 国民経済計算との関係⁵²

政府全体の経済活動を表示するものとして、政府全体決算書 (WGA) と国民経済計算 (SNA) は類似している。前者は、国際財務報告基準 (IFRS) に従い、後者は国民経済計算 (System of National Accounts: SNA1993) を基とする 1995 年欧州国民経済計算 (ESA95) に従っているとは言え、いずれも発生主義会計に基づきストック及びフローの状況を示している点では類似している。

しかし、範囲と結合体系、データ源、発生主義の概念及びその認識時期、部門及び連結の範囲、負債の認識、偶発資産及び偶発負債の認識方法において相違がある結果として差異が生じている⁵³。

これについては、国民経済計算を管轄する国家統計局 (ONS) の側でも政府全体決算書 (WGA) に使われる減価償却費データを利用する等の歩み寄りが見られ、さらに 2014 年までに採用される新たな欧州国民経済計算 (ESA2010) により両者の関係及び有用性の向上が期待される。

(オ) 課題

大森氏の報告書⁵⁴では、政府全体決算書 (WGA) の課題として、公表のタイミング、政府全体決算書 (WGA) 情報と国民経済計算 (勘定) による情報との関係、発生主義会計に内在する利益管理の余地について言及されている。

但し、この課題については、2009 年度検査済政府全体決算書 (WGA) の公表まで 20 ヶ月を要したとされる。それが 2010 年度のは 15 ヶ月、2011 年度のは 14

⁵² 大森明『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 - (平成 23 年度海外行政実態調査報告書)』(会計検査院、平成 24 年 3 月)による。

⁵³ 当該議論は、Chris Daffin, David Hobbs "Comparison of Public Sector Finance measures from the National Accounts and Whole of Government Accounts"を参照。

⁵⁴ 大森明『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 - (平成 23 年度海外行政実態調査報告書)』(会計検査院、平成 24 年 3 月)

ヶ月と短縮されている。今後、2013 年度のは 12 ヶ月以内、2014 年度のは 9 ヶ月以内とする目標で業務が進められている⁵⁵。また、 においても「国民経済計算との比較」において詳細な分析を加える等の工夫がなされている。

本業務におけるイギリス現地調査においても、決算の早期化と簡素化について、関係する全ての視察先で聞かれた。特に、国民に関心を持ってもらうための有効活用策については苦心している様子が伺えた。特に に係る明瞭性の観点からの改善のほか、資金ベースと発生ベースの調整の複雑さについて、改善の必要性があるという指摘もあった。

政府全体決算書（WGA）は、国民経済計算と比較した場合、一覧性に優れ、より分かり易いという利点がある一方で、予算と比較ができないという欠点を有する。公的活動を把握したいと考える利害関係者は、議会も含め、予算の執行状況という観点から行政の動きを認識する意識が強いといえるが、そのような観点からは、政府全体決算書（WGA）は有用な情報を必ずしも提供しうるとはいえない状況にある。

(7) 予算・決算の手続きの流れ

ア．予算・決算の手続きの流れ

イギリスの中央政府の予算・決算の一連の手続きは、以下のように区分することができる⁵⁶。

計画過程（Planning cycle）
歳出見直し（SR）を策定するまでの過程である。
予算過程（Budget cycle）
を前提に、ブレ・バジェットの公表から財政法の議決までの過程である。
歳出予算法過程（Estimates cycle）
を受けて、歳出見積書等の審議を経て、歳出予算法等が成立する過程である。
報告過程（Reporting cycle）
予算を実行し、結果を報告する過程である。

イ．タイム・テーブル

上記を具体的タイム・テーブルで示すと以下のようになる。

図表 2-17 予算・決算のタイム・テーブル

		計画過程	予算過程	歳出予算法過程	報告過程
前年度以前	春	削減枠等の公表			
	夏	↓ 各省庁との交渉			
	秋	↓ 歳出見直し公表			

⁵⁵ “Whole of Government Accounts year ended 31 March 2013” (HM Treasury, HC93, June 2014)の 1.6 による。

⁵⁶ “Financial Scrutiny uncovered How the Government manages its finances and how Parliament scrutinises them A guide for members by the Committee Office Scrutiny Unit”(House of Commons,2007)及び松浦茂『イギリス及びフランスの予算・決算制度』（レファレンス平成 20 年 5 月号 2008）による。

		計画過程	予算過程	歳出予算法過程	報告過程
前年度	10 3		プレ・バジェット・レポート公表 大蔵大臣・財政演説 予算決議・財政法案提出		
当年度	7 8 9 10 11 12 1 2 3		財政法成立	統合国家資金法成立：当年度補正予算、新年度暫定予算承認 歳出予算法成立：当年度補正予算、前年度超過支出の承認	
次年度	4 5 6 7 8			議定費予算提出 歳出予算法成立：新年度当初予算、新年度補正予算	
	9 10 11 12 1 2 3				前年度各省庁資源会計提出（会計検査院、大蔵省を経て1月31日までに議会提出） 下院決算委員会（PAC）で順次、審議、報告書作成 ↓ 政府からの回答

（出所）松浦茂『イギリス及びフランスの予算・決算制度』（レファレンス平成20年5月号 2008）を基に、筆者が作成。

(8) 予算作成過程⁵⁷

ア．はじめに

イギリスの会計年度は、我が国と同様、4月から3月までである。

予算作成過程は、先述の図においては から までの範囲であるが、歳出見直しにつ

⁵⁷ “Financial Scrutiny uncovered How the Government manages its finances and how Parliament scrutinises them A guide for members by the Committee Office Scrutiny Unit” (House of Commons, 2007) 及び松浦茂『イギリス及びフランスの予算・決算制度』（レファレンス平成20年5月号 2008）による。

いては既に述べていることから、本項では、以降の手続きについて記載する。

イ．予算過程

予算過程は、毎年 11 月か 12 月の「プレ・バジェット・レポート」の公表により始まる。当該レポートは、1998 年財政法により、大蔵省が作成し議会に提出することが義務付けられた法定予算関連文書で、次の会計年度開始に先立ち、政府の経済見通しと、経済戦略に結びついた税制や歳出計画についてその概要を示すものである。

翌年 3 月、大蔵大臣は議会で予算演説を行い、政府の財政政策の概要を明らかにする。その際、大蔵省は、予算関係文書「財政説明書（Financial Statement and Budget Report : FSBR）」（通称「Red Book」と呼ばれる）を公表する。当該財政演説を行う日はバジェット・デー（Budget Day）と呼ばれる。

なお、予算演説の終わりに、1968 年暫定課税徴収法（Provisional Collection of Taxes Act 1968）に従い、税法の暫定適用について言及される⁵⁸。

予算演説後、下院での討論（4～5 日程度）を経て、所得税、法人税など既存の税の税率設定と税制改正案を主たる内容とする財政法案が下院に提出される（第 1 読会）。同法案は、1 日の審議である第 2 読会を経て、委員会に付託され審議される。その後、第 3 読会が下院本会議で行われ、法案が採決される。下院での可決後、上院の法案審議と女王の形式的な裁可を経て 7 月頃に財政法（Finance Bill）が成立する。

ウ．歳出予算法過程

議会の承認が必要な支出である議定費については、毎年、7 月の歳出予算法（Appropriation Act）、12 月の統合国家資金法（Consolidated Fund Act）、3 月の歳出予算法の、3 本の法律が定められる。各法律の承認内容は以下のとおりである。

図表 2-18 歳出予算法、統合国家資金法の承認内容

法律	承認内容
歳出予算法（7 月）	当初予算（Main Estimates）と夏の補正予算（Supplementary Estimates）
統合国家資金法（12 月）	冬の補正予算と暫定予算（Vote on Account）
歳出予算法（3 月）	春の補正予算と前年度の超過支出

当初予算が承認されるのは、7 月の歳出予算法である。このため、4 月から 7 月までの支出については、暫定予算が編成され、前年 12 月の統合国家資金法で承認される。また、年度末の 3 月の歳出予算法案では、前年度の超過支出についての承認が行われる。なお、7 月、12 月、3 月の各法律では、補正予算も併せて承認される。

これらの法律を審議するために、一会期（11 月から翌年 10 月）につき、3 日の審議日が用意されている（Estimates Day）。審議日の少なくとも 14 日前までに、予算書が示されなければならない（ただし、7 月に承認される当初予算（Main Estimates）については

⁵⁸ イギリスでは、課税に関する基本的枠組みは議会制定法（Acts of Parliament）に定められているが、税率等具体的内容については、1 年限りの財政法（Finance Act）により制定される。このため、財政年度開始時までには財政法案が成立しない場合には、暫定措置が取られることになる。

春に予算書を刊行)。下院の各省庁別特別委員会(Departmental Select Committees)では、各省庁予算案が精査される。その後、下院の連絡委員会(Liaison Committee 特別委員会の委員長をメンバーに含む。)では、審議日における討論のための1ないし2の議題を決める。この議題を審議日に討論し、議定費の議決が下院で行われる。下院の審議では、総額の増加、支出構成の変化、又は歳入の減少を伴う修正提案を行うことができず、ある特定項目の支出を減少させる修正案のみが許される。下院で可決された歳出予算法案又は統合国家資金法案は、上院の審議と女王裁可を経て成立する。

(9) 予算執行と監督

ア．予算執行⁵⁹

(ア) 予算の配賦

歳出予算案が成立し、議定費⁶⁰に関する議会の承認が得られると、女王は大蔵省に対し勅許状(Royal Order)を発し、統合国库資金から各省庁に対して資金配分を行うことが認められる⁶¹。

(イ) 会計官による支出管理

各省庁の支出は、会計官(Accounting Officer)によって管理される。

(ウ) 移用・流用

必要資源額(Request for Resource : RfR)内の行政科目であるセクション間の流用は、大蔵省の承認を経て行うことができる。しかし、必要資源額(RfR)間の移用は、行うことができない。議決対象科目である必要資源額(RfR)の増額は、補正予算を経る必要がある。

(エ) 緊急資金と超過支出

緊急の資金の必要があり、通常の議会の承認手続では間に合わない場合に備え、緊急資金(Contingencies Fund)が設けられている(1974 年緊急資金法(Contingencies Fund Act 1974))。緊急資金から用いることができる資金の総額は、前年度議定費の2 %とされている。財務省は、緊急資金を使用する場合、議会に対して通知を行う。

また、議会から承認を受けた予算額を超えた「超過支出」について、政府は、翌年度3月の歳出予算案により、事後的に議会の承認を得ている(Excess Vote)。

(オ) 繰越し

議定費の効力は、1年限りのものである。前述のとおり、省庁別歳出限度額(DEL)の枠内では、次年度への繰越しが完全に認められるが、手続的には、繰越分について改めて歳出予算案で歳出を承認する必要がある。

⁵⁹ 松浦茂『イギリス及びフランスの予算・決算制度』(レファレンス平成20年5月号,2008)による。

⁶⁰ 議会の毎年度の議決の対象となる歳出を言う。一方、議決の対象とならない歳出としては、国民保険基金(National Insurance Fund)や既定費がある。既定費は、王室費や裁判官の給与等を言う。

⁶¹ 1866 年国库及び会計検査庁法(Exchequer and Audit Departments Act 1866)第14条

イ．監督

(ア) 会計官等によるコントロール⁶²

会計官 (Accounting Officer) は、2000 年政府資源・会計法 (GRA 法) に基づき、大蔵省により、各省庁職員の中から任命される。特に各省庁の事務次官 (Permanent Head) は主任会計官 (Principal Accounting Officer) として任ぜられる。

会計官は、職責として、所属する組織のガバナンスや意思決定、財務管理の基準に準拠していることの保証を行うほか、会計検査院への報告等の義務を有する⁶³。

会計官の主な役割は次のとおりである。

- ・ 公金の適正な管理
- ・ 適正な財務手続と会計記録の保持
- ・ 資源会計と同会計に付される内部統制証明書 (Statement on Internal Control) への署名

とりわけ、支出の合规性、妥当性を確保するよう管理を行うことが重大な責務として会計官に課せられている。さらに、支出に見合う価値 (Value For Money : VFM) として、大蔵省のガイダンス「中央政府における政策評価」(一般に、グリーン・ブックと言われる。) で規定された原則に沿って行われていることを担保することとされている。

会計官は、効果的な財務管理のために、他の上級管理者、例えば会計課長 (Finance Director) 等に、職務を委任することができるとされる。

(イ) 決算委員会 (Committee of Public Account : PAC)

議会における決算の審議は、下院のみで行われ、上院 (House of Lords) では行われない。その主たる審議は、決算委員会 (Committee of Public Account) で行われており、決算委員会は、会計検査院から提出された報告の内容を精査し、審議で取り上げた問題を取りまとめて委員会報告書を作成し勧告を行う。大蔵省は、委員会報告書の勧告内容に対して各省庁が講じた措置を取りまとめ、下院に提出している。この文書は、大蔵省覚書 (Treasury Minutes) と呼称されている。

委員会には質疑対象とされた政府機関の会計官 (Accounting Officer) が出席し答弁・証言を行う。一般的に、説明責任 (accountability) は、政治家である大臣にあるとされるが、決算委員会では、次官級の幹部職員である主任会計官が事実上の説明義務を負っている。

このため、会計官にとって決算委員会は、暗黙的強制力を持ち、バリュー・フォー・マネーを達成するための実効性のある施策を要求されることになる。

⁶² “Corporate governance in central government departments: Code of good practice 2011” (HM Treasury Cabinet Office, July 2011) chapter1 による。

⁶³ “Managing public money” (HM Treasury, July 2013) による。なお、本基準は、政府資源・会計法及びその後の大蔵省の通達・ガイドライン等を集約したものである。

(ウ) 内部監査⁶⁴

中央政府における内部統制の一環としての内部監査制度については、現在見直しが行われている。当該見直しの流れについては以下のとおりである。

図表 2-19 中央政府の内部監査制度の見直し

- ・ 2009 年、大蔵省、中央政府の内部監査の形式面及び実質面の向上のために「内部監査制度改革プログラム (Internal Audit Transformation Programme : IATP)」を設定した。これは、全省庁及び外郭団体 (ALBs) に組織的内部監査を導入するとともに、当該組織は主任内部監査人 (Group Chief Internal Auditor) に率いられるとするものである。
- ・ 2012 年、公務員制度改革計画 (Civil Service Reform Plan) において、内部監査において業務を共有化することが示された。
- ・ 2012 年、イギリス会計検査院 (NAO) のレポート「中央政府における内部監査の効果⁶⁵」により、内部監査リーダーシップグループ (Internal Audit Leadership Group : IALG) 及び内部監査品質監視委員会 (Internal Audit Quality Oversight Committee : IAQOC) の設置を求めた。
- ・ 2013 年、大蔵省 Financial Management Review⁶⁶において、「内部監査制度改革プログラム (Internal Audit Transformation Programme : IATP)」に従った計画を実行されることとなった。

本プログラムにおける重要な変更点として、これまで内部監査専門長官 (the head of profession for internal audit) と呼ばれていた、政府の内部監査の責任者が、政府内部監査責任者 (the Head of Government Internal Audit) と名称変更され、その権限が強化されたことが挙げられる。

また、従来の中央政府の内部監査は、各省庁の内部に置かれた内部監査人が実施していたが、執行エージェンシーの立ち上げプログラムとして、2010 年から 2013 年にかけて、一部の省庁⁶⁷の内部監査について、省庁横断内部監査サービス (Cross Departmental Internal Audit Service : XDIAS) というシェアード・サービスが実施され、2014 年には、大蔵省管轄の独立執行エージェンシーである政府内部監査エージェンシー (Government Internal Audit Agency : GIAA) が立ち上げられている⁶⁸点も重要な変更点である。

⁶⁴ “Internal Audit in UK Central Government”(HM Treasury, 31 March 2014)による。

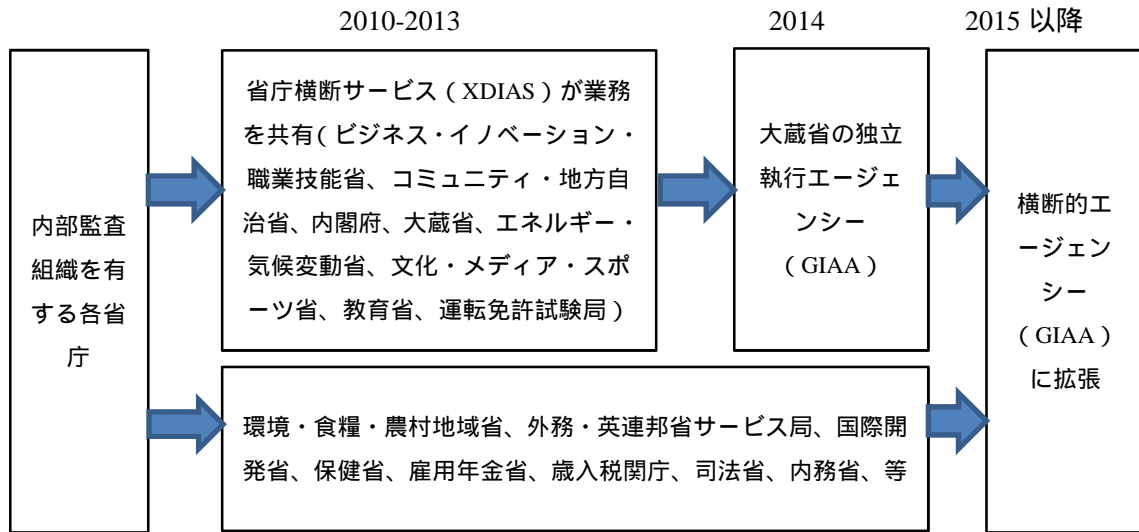
⁶⁵ “The effectiveness of internal audit in central government (HC23 SESSION2012-13)” (National Audit Office, June 2012)

⁶⁶ “Review of financial management in government” (HM Treasury, December 2013)

⁶⁷ ビジネス・イノベーション・職業技能省、コミュニティ・地方自治省、内閣府、大蔵省、エネルギー・気候変動省、文化・メディア・スポーツ省、教育省、運転免許試験局である。

⁶⁸ 2014 年 10 月 1 日に立ち上げられたが、完全に組織されるのは 2015 年 4 月の見込みである。
(<https://www.gov.uk/government/organisations/government-internal-audit-agency/about>)

図表 2-20 内部監査改革の変遷



（出所）大蔵省の資料より作成。

(10) 決算作成過程⁶⁹

ア．作成過程

決算書は基本的には OSCAR システムにより作成される。

イギリス中央政府で作成される決算書としては、各省庁やエージェンシー（Agency）等、下院で歳出見積書の承認を受ける各主体の決算書と、これらの決算書を連結して作成する政府全体決算書（WGA）がある。

決算書の作成の流れとして、まず、各主体は 2000 年政府資源・会計法に従い、毎年 11 月までに前年度資源会計決算書を作成の上、会計検査院長に提出する。その後、これらの決算書は、下述のとおり会計検査院（NAO）の検査を受けて大蔵省に提出される。次に、大蔵省は、連結対象団体の決算書を基に、政府全体決算書（WGA）を作成する⁷⁰。この政府全体決算書（WGA）についても、会計検査院（NAO）の検査を受け、最終的には下院に提出される。

イ．報告過程

以下の手続により実施される。

（ア）会計検査院（NAO）の財務検査

2000 年政府資源・会計法に従い、各主体は 11 月末までに会計検査院長に前年度資

⁶⁹ 本項の記述にあたっては、松浦茂『イギリス及びフランスの予算・決算制度』（レファレンス平成 20 年 5 月号 2008）を参照している。

⁷⁰ 政府全体決算書の作成にあたっては、財務会計システム（OSCAR）から出力されるエクセル・シート（DCT）を基に集計され、政府全体決算書特有の検査（監査）手続を経て作成されている。詳しくは、“Note for guidance 2013/8(CG) Auditor certification of 2012/13 central government thole of government accounts returns”(AUDIT SCOTLAND, 13 August. 2013) 等を参照。検査（監査）意見が通常と異なり 4 区分とされている。

源会計決算書 (Resource Accounts) を提出し、会計検査院 (NAO) はこれを検査の後、検査済資源会計決算書を大蔵省に 1 月 15 日までに提出する。大蔵省はこれを 1 月 31 日までに下院に提出するとされている。

但し、上記の期限は法定のもので、実際には前年 8 月末までに政府全体のほぼ 8 割が資源会計決算書を議会に提出しているとされる。

(イ) 議会での決算審査等

議会での決算審査は、決算委員会 (Committee of Public Accounts : PAC) で行われる。決算委員会 (PAC) では、会計検査院 (NAO) の報告書 (多くはバリュー・フォー・マネー報告書) をベースに審議が行われる。

決算委員会 (PAC) のメンバーは 16 名で、その委員長には慣例で野党の議員が就任する。開会中は週に 2 度のペースで委員会が開かれ、主に会計官に対する質疑を行う。審議の結果は報告書としてまとめられる (年間 60 本程度)。この報告書に対して、政府はほぼ 2 ヶ月以内に回答を行う。以上の報告書及び回答について、各会期に 2 回、下院本会議でまとめて取り上げられ、討論が行われる (PAC debates)。

(11) 特別会計類似制度の比較にあたって

ア．我が国における特別会計の意義

(ア) 国における特別会計

財政法第 13 条第 1 項は、「国の会計を分つて一般会計及び特別会計とする。」と定めるとともに、同法第 2 項において「国が特定の事業を行う場合、特定の資金を保有してその運用を行う場合その他特定の歳入を持って特定の歳出に充て一般の歳入歳出と区分して経理する必要がある場合に限り、法律を以って、特別会計を設置するものとする。」としている。

(イ) 地方自治体における特別会計

これに対し、地方自治体においては、地方財政法と地方自治法における定めが存在する。

地方財政法においては、公営企業の経営について第 6 条において「公営企業で政令で定めるものについては、その経理は、特別会計を設けてこれを行い、その経費は、その性質上当該公営企業の経営に伴う収入をもつて充てることが適当でない経費及び当該公営企業の性質上能率的な経営を行なつてもなおその経営に伴う収入のみをもつて充てることが客観的に困難であると認められる経費を除き、当該企業の経営に伴う収入 (第五条の規定による地方債による収入を含む。) をもつてこれに充てなければならない。但し、災害その他特別の事由がある場合において議会の議決を経たときは、一般会計又は他の特別会計からの繰入による収入をもつてこれに充てることができる。」としている。

一方、地方自治法では、第 209 条において第 1 項で「普通地方公共団体の会計は、一般会計及び特別会計とする。」とし、第 2 項で「特別会計は、普通地方公共団体が特定の事業を行なう場合その他特定の歳入をもつて特定の歳出に充て一般の歳入歳出

と区分して経理する必要がある場合において、条例でこれを設置することができる。」としている。

(ウ) 特別会計の要件

上記から特別会計の要件を考えると、法が想定しているのは単なる区分経理に留まらず、その根拠として個別法または条例を必要とすること、- 1 特定の資金を保有して資金の運用を行うか、- 2 特定の歳入またはその一部を他勘定からの繰入をもって特定の歳出に充てるものであること、と考えることができる。

このため、英米における特別会計類似制度と想定されるものが、我が国の特別会計と同様の機能を持つと判断する根拠として、以下においては、上記 2 要件を満たすか否かにより判断するものとしたい。なお、第 1 の要件については、英米法系の法制度を考慮すると、成文法のみでなく慣習法も含むものとする。

(12) 特別会計類似制度

上記仮定を基に、我が国の特別会計に類似する国家貸付資金及び国民保険基金について説明する。

ア．国家貸付資金⁷¹

(ア) 制度の概要と機能

国家貸付資金 (The National Loans Fund : NLF) は、中央政府の貸付又は借入の勘定として 1968 年 4 月 1 日に設定された会計単位であり、政府の歳入・歳出と区別するために設けられた。

国家貸付資金の借入金の二-thirdsのほとんどは債務管理局 (Debt Management Office : DMO) 及び国民貯蓄投資機構 (National Savings and Investments : NS&I) の借入を通じた間接的なものである。

国家貸付資金の主な役割は、統合国庫資金 (Consolidated Fund : CF) の一時的な資金不足や資金余剰を管理するものであり、統合国庫資金との間で常勘定の変化が生じる。

(イ) 我が国の特別会計制度との比較

国家貸付勘定にはその根拠となる法令は存在するものの、その目的は、特定の資金を保有して資金の運用を行うものでも、特定の歳入またはその一部を他勘定からの繰入をもって特定の歳出に充てるものでもなく、単に統合国庫資金の一時的な資金不足や資金余剰を管理するための区分経理であるため、我が国の特別会計制度とは異なる制度であると言える。

⁷¹ “National Loans Fund Account 2012-13” (The Stationery Office, 18 July 2013)による。

イ．国民保険基金⁷²

(ア) 制度の概要と機能

国民保険基金 (National Insurance Fund : NIF) は、個人が拠出しその他の適格要件を満たす場合に、失業給付、疾病給付、退職年金その他給付を提供するために、1948 年 7 月 5 日に設定された会計単位である。

1992 年社会保険管理法 (Social Security Administration Act 1992) (1999 年社会保障保険料(機能移転等)法 (Social Security Contributions (Transfer of Functions, etc.) Act 1999) によりその後改正される) 161 条第 1 項により、国民保険基金は、内国歳入庁 (Inland Revenue、現在の歳入税関庁 (HM Revenue & Customs : HMRC)) の管理下に置かれ、各給付は国民保険基金から支払われることとされており、当該原資は主に被用者及び事業者から支払われている⁷³。

上記のように国民保険基金は、社会保険給付 (北アイルランドへの移転や管理費はあるが) を目的として、財源を管理するためのものである。

(イ) 我が国の特別会計制度との比較

国民保険基金はその根拠となる法令が存在し、その目的は、特定の歳入またはその一部を他勘定からの繰入をもって特定の歳出に充てるための会計区分であり、我が国の特別会計制度と同様の制度であると言える。

(13) エージェンシー等への対応⁷⁴

ア．外郭団体の意義

外郭団体 (Arm's Length Bodies : ALBs) とは、国家統計局 (Office for National Statistics : ONS) により中央政府に含められる政府外公共機関 (NDPB) 等を言い、これらには以下のものが含まれる。

- ・ 執行及びアドバイザリー政府外公共機関 (an executive or advisory NDPB)
- ・ その他のアドバイザリー行政機関 (other advisory bodies)
- ・ 裁判所 (a tribunal)
- ・ 委員会 (a commission)
- ・ 検察庁 (an inspectorate)
- ・ 公務所等 (an office holder etc.)

なお、当該機関の範囲には公的企業 (Public Corporation) は除外されているため、ほとんどのトレーディング・ファンドは公的企業として除外されるが、一部にはこれに含まれるものも存在する。

⁷² “National Insurance Fund Accounts 1975-2014” (House of commons, 20 May 2014)、“National Insurance Fund Account For the year ended 31 March 2013” (HM Revenue & Customs)による。

⁷³ 1993 社会保障法 (The Social Security Act 1993) では、政府のアクチュアリーにより基金の収支が給付支払額の 16.7%以上となるように維持できるように公金の一部使われている。

⁷⁴ “Consolidated budgeting guidance 2014 to 2015” (HM Treasury, March 2014) Chapter 9 による。

イ．予算及び決算

外郭団体（ALBs）の資源及び資本の支出は、管轄する省庁の支出と同様に合算して記録される。このため、外郭団体（ALBs）自身の発生主義会計部分を分離することで、その個別の予算の影響分を把握することになる。

また、管轄省庁や様々な融資制度から支払われる助成金や使途が特定された補助金の取引については、内部取引として原則的には自動的に相殺されるため、各省庁全体の予算及び決算には計上されない。

但し、管轄省庁からシェアード・サービス（外郭団体（ALBs）の間接部門の業務の全部又は一部を管轄省庁に集約する等により全体としての業務の効率化とコスト削減を図る手法）等は、自動的に相殺されないため、手動で修正し、財務情報システム（OSCAR）のデータを消去しなければならない。

なお、これらの内部取引は予算・決算上は相殺されるが、財務規律上の歳出限度としては考慮されるものである。その他の統制にあたっても管轄省庁と同様である。

自動的に相殺されない事例としては以下のものがある。

図表 2-21 予算見積における連結前後のデータの相違例

	連結前	連結後
政府外公共機関が、管轄省庁から給与計算サービスを受ける契約を結ぶ。	25 万ポンドの省庁別歳出限度額の計上（予算見積上は政府外公共機関の区分に表示）	
管轄省庁は政府外公共機関から契約代金を受け取る。	25 万ポンドの省庁別歳出限度額上の歳入に計上（予算見積上は省庁の区分に表示）	
管轄省庁は、給与計算サービスを提供する費用を負担する。	25 万ポンドの省庁別歳出限度額の計上（予算見積上は省庁の区分に表示）	25 万ポンドの省庁別歳出限度額の計上（予算見積上は省庁の区分に表示）
全体の予算見積	25 万ポンドの省庁別歳出限度額の計上	25 万ポンドの省庁別歳出限度額の計上

（出所）”Supply Estimates : a guidance manual”（HM Treasury, July 2011）2. 30 Table 2. A を基に作成

第2節 イギリス分権政府及び地方自治体の財政制度

1 イギリス分権政府の財政制度

(1) 総論

「地方自治は民主主義の学校である。」とはジェームズ・ブライス（James Bryce）の言葉であるが、イギリスはしばしば「地方自治の母国」と称せられる。しかし、その制度は体系的に整備されてきたというよりは、「長い歴史の中で、さまざまな時代的要請を受けて試行錯誤を重ねながら、漸次的かつ連続的な過程を経てできあがってきた感が強い⁷⁵」とされている。

封建時代の「地方自治」は、国会議員選出のための地方選挙人団という役割を有していたとされ、現在も使われる用語にはそれぞれ歴史的背景がある^{76 77}。

このため、本章で用いる主な用語についてその意味等を以下に記載する。

図表 2-22 【参考】地域の用語の意味と語源

用語	意味	語源
パ リ ッ シ ュ (Parish)	地区	元々教会の教区を起源とするが、その後治安官を任命し、公共施設を提供し、救貧監督官を通じて救貧行政を執行することによって、その境界内の法と秩序を管理する責任を有するとされた。その後 1894 年地方自治法により、コミュニティに基づくイングランドの最下位に属する自治体の地位を与えられた。さらに 1997 年地方自治法により、住民の要求により設立できるようになった（イングランド以外では、コミュニティに相当する組織である）。
バラ (Boroughs)	大都市	かつては国王の勅許 (Royal Charter) によって特別の地位を認められた自治都市の名称だが、その後王立憲章により認められるものとなった。なおタウンシップの称号が与えられるとタウンホールのような団体の資産を保有できた。その後 1972 年地方自治法により呼称を廃止された後も言葉だけは存続している。カウンティ・バラと言うようにカウンティの管轄外の独立したバラとして使われる場合もあった。
シティ (City)	大都市	大都市として存続する点において、バラと同様であるが、特にこの名称を与えられると、通常その境界内に長年にわたって大聖堂を持つ国教会が設定した区域に基づいて活動できるとされた。
カ ウ ン テ ィ (County)	県	ノルマンを起源とする言葉で、荘園の上に置かれたローマ帝国のカウント (伯爵) を語源とするとされるが、現在では最上位の地方自治体の名称で使われる。
シャー (shire)	県 (州)	アングロ・サクソンを起源とする言葉で、元々「シャイアー」の名称で防衛上のタウンの意味で用いられていたが、その後イングランドやウェールズにおいては非都市のカウンティの意味でも用いられ、現在ではランカシャー等地名の語尾にその名称が残されている。

⁷⁵ 戒能通厚編『現代イギリス法辞典』（新法学ライブラリ別巻 1、新世社）P216

⁷⁶ アンドリュー・スティーブンス著（石見豊訳）『英国の地方自治 歴史・制度・政策』（芦書房）P8

⁷⁷ なお、イギリスの各地域の詳細な歴史については、以下のホームページが参考となる。

BLITISH HISTORY ONLINE（<http://www.british-history.ac.uk/subject.aspx?subject=5>）

ディストリクト (District)	地方行政区	主に非都市圏における最小地方自治体を言う。
ユニタリー (Unitary)	単一自治体	1996 年地方自治法により、スコットランド及びウェールズにおいて、カウンティとディストリクトを廃し、一層制の地方自治体としたもので、その後各地に拡大させている。

(出所) アンドリュー・スティーブンス著 (石見豊訳) 『英国の地方自治 歴史・制度・政策』 (芦書房) 等を基に筆者が作成。

さらに、イングランドと現在の分権政府の区域であるウェールズ、スコットランド及び北アイルランドはその歴史的背景からそれぞれ現在も異なった地方自治の体系となっている⁷⁸。

このように地域特性を有しつつも、現在の地方自治制度の基礎は1835年の都市法人法 (Municipal Corporation Act of 1835) を出発点として確立されていった⁷⁹。当該法により、これまでの国王の勅許状に基づく法人格の取得から、創設主体を議会に移し、全国画一的な地域団体の設立を可能とするとともに、財産管理団体としての機能も持ちうるようになった。

さらに1834年改正救貧法 (Poor Law Amendment Act of 1834) や、1848年の公衆衛生法 (Public Health Act of 1848) 等を通じて保健や救貧といった所管分野が整備されてゆく。

しかしこのように設立及び運営されている地方自治体は、法に基づき権限が付与されることから常に国会の意思に服すものされ、活動にあたっては必ず国会制定法上の正当な根拠が必要とされ、それを欠くと裁判所により「権限踰越 (ultra vires) 」としてその活動範囲を限定的にとらえるものとされている⁸⁰。

【参考】近代的地方自治制度成立までの主な流れ

年次	出来事等
1834 年	改正救貧法 (Poor Law Amendment Act)
1835 年	都市法人法 (Municipal Corporation Act)
1848 年	公衆衛生法 (Public Health Act)
1871 年	救貧・公衆保健に関わる中央政府の諸部門を整理統合して地方政府庁 (Local Government Board) を創設 (1919 年保健省に移管)
1888 年	1888 年地方自治法 (Local Government Act of 1888) により、これまでの治安判事 (注 1) による行政を終了させ、全てのカウンティに公選によるカウンシル (注 2) を設置、ロンドン・カウンティ議会 (London County Council) 成立
1889 年	直接公選制のカウンティ創設
1894 年	1894 年地方自治法 (Local Government Act of 1894) により、ノン・カウンティ・バラと都市及び非都市ディストリクトに公選のカウンシルを設置し、非都市ディストリクトではパリッシュの存続も認めた
1899 年	ロンドン地方自治体法 (London Government Act of 1899) によりロンドン特別区がロンド

⁷⁸ 山田光矢 『イギリス地方自治制度の概略—とくにイングランドとウェールズのパリッシュとコミュニティを中心として—』によれば、「イギリスでは、イングランドとウェールズが共通の法制下で同様の地方自治制度を採用しているのに対し、スコットランドとアイルランドではそれぞれ個別の法制の下で独自の地方自治制度を採用しているという特徴がある。」と示している。

⁷⁹ 以下の記述は主に、戒能通厚編 『現代イギリス法辞典』 (新法学ライブラリ別巻 1、新世社) による。

⁸⁰ 判例としては、A.-G. v. Fulham Corporation [1921]、A.-G. v. Great Eastern Railway Co. Ltd. [1880] 等があるが、その際においても、合理的な範囲で制定法上の権限に対し付随的な領域の存在が認められ、当該法人が地域住民全体に関わる自治サービスを提供する場合、独自の判断を行いうる余地が容認されていると言われる。

ン・カウンティ議会に統括された	
基本的に二層制の基礎ができあがったが、ロンドンを含む大都市では一層化した	
1929 年	スコットランド地方自治法（Local Government (Scotland) Act of 1929）により、スコットランドに 33 のカウンティ、4 都市のカウンティ・オブ・シティを設置
イングランド、ウェールズだけでなくスコットランドにも近代的地方自治制度の基礎ができる	
1963 年	ロンドン地方自治法（London Government Act of 1963）により、従来のロンドンの領域に加え、ミドルエセックスのエセックス、サリー及びケントの各カウンティの一部を加え、大ロンドン議会（Greater London Council）が設立、大ロンドンの基礎的自治体として32 のロンドン区(London Borough Council)が設置されるとともに、シティ（The City of London Corporation）の特別な地位も再確認された
1972 年	1972年地方自治法（Local Government Act of 1972）により、全地方自治体を二層化するために、ディストリクトの1本化、特別市（County Borough Council）を廃止、6つの大都市圏（ウェスト・ミッドランド（West Midlands）、グレーター・マンチェスター（Greater Manchester）、マージーサイド（Merseyside）、サウス・ヨークシャー（South Yorkshire）、ウェスト・ヨークシャー（West Yorkshire）、タイン・アンド・ウエア（Tyne and Wear））を設け、広域行政(交通、計画・開発等)を担当する大都市圏カウンティ(Metropolitan County Council)を設立、200 人以上の有権者を有するパリッシュに対し、パリッシュ議会を設置することを認めるとともに、全てのパリッシュに対して全有権者が参加することのできるパリッシュ総会（Parish Meeting）を開催することも義務付けた
1973 年	スコットランド地方自治法（Local Government Act (Scotland) of 1973）に基づき、9つのリージョン、3つの島嶼自治体及び53のディストリクトを設置
1973 年	北アイルランドで 26 の一層制地方自治体設立
<p>（出所）戒能通厚編『現代イギリス法辞典』（新法学ライブラリ別巻 1、新世社）等を基に作成。</p> <p>（注 1）選任（任命）されて地方の治安の維持等の警察権、裁判権を行使するものでコモン・ローの管区内の地方行政に関する業務も行った。当初は地方の騎士や有力者が命じられ、1919 年まで女性はその地位に着くことはできなかった。現代においても職務や権限は縮小されたが存在し、その約半数は女性である。</p> <p>（注 2）当該領域の地方行政を決定する議会を言う。</p> <p>（注 3）ディストリクトは、カウンティの下部組織の自治体。</p>	

(2) これまでの変遷

以下においては、近時の各内閣の地方自治体改革について言及する。

ア．サッチャー（Margaret Hilda Thatcher）保守党政権下（1979 年～1990 年）

保守党政権として経済性、効率性、有効性を追求したサッチャー政権は、二層制の地方自治体の非効率性を批判し⁸¹、1985 年地方自治法（Local Government Act of 1985）において、一層制を標榜して大ロンドン（議会）及び 6 つの大都市圏カウンティ（議会）を

⁸¹ 『主要諸外国における国と地方の財政役割の状況』報告書（財務省財政総合政策研究所、平成 18 年）第 6 章 イギリスにおける国と地方の役割分担（砂原庸介）P365

「1983 年の「都市の合理化（Streamline the Cities,Cmnd 9063）」によれば、二層制の地方自治体の批判として以下の点を挙げている。

- （1）二層制の地方自治体は、経済成長が約束されていた時代に、その当時の必要性に基づいて生み出されたものである。社会経済環境が変わり、インフレ抑制、公共支出の削減が最大の関心事である今日においては、もはや二層制を継続する必然性はない。
- （2）非大都市圏に所在する地方自治体のサービスは、当該地域で地方自治体が実施するサービスの総額の 87% を占めているのに対し、大ロンドンは 16%、大都市圏の地方自治体は 26% を占めているにすぎず、限定した機能しか果たしていない。
- （3）公共支出の削減のため、政府は 1981 年から支出目標額を設定したが、大ロンドンと 6 つの大都市圏の地方自治体の支出額はこの目標を大きく上回っている。」

廃止した。本法には、大ロンドン及び大都市圏を統括する第一層の廃止により従来の機能を第二層であるロンドン特別区議会やディストリクト議会に移管する機能が含まれており、結果として第一層の行政機能が第二層に移管された。大ロンドンを例にとると、職員約2万1千人のうち、1万9千人が基礎的自治体であるロンドン区(London Borough Council)に移籍し、約2千人は解雇されたと言う。そして、大ロンドンの廃止により、ロンドンの住民サービスは、32の区とシティ(The City of London Corporation)および百を超す事務組合に分けられることとなったとされる⁸²。

しかし、その反面で、大都市圏には特に広域的な対応を必要とする問題も少なからず存在しており、一層制にはそれに有効に対処し得ないという弱点が残されていたことから、廃止された一層部分の権限を個別に行使する合同委員会(joint authority)の設置も本法に規定された⁸³。

その他、地方自治体の歳出削減及び責任の明確化のため、レイト(地方自治体が自由に税率を定めることができる資産税)を廃止し人頭税の導入を行うことや、行政の民営化・市場原理の導入等を行った。

イ．メージャー(John Roy Major)保守党政権下(1990年～1997年)⁸⁴

前政権を踏襲し、残された地域(イングランドの非大都市圏、ウェールズ、スコットランド)への一層制の導入というより徹底した実現を目指した。

1991年公表された協議書「イングランドにおける地方自治体の構造(Structure of Local Government for England)」で、一層制の有用性を示すとともに、政府の政策指針に従って地方自治体の構造や区域等について検討を行うイングランド地方自治体委員会(Local Government Commission for England)(当初設置後、2002年に選挙委員会に改組・吸収された)の設置が示された。

1992年地方自治法(Local Government Act of 1992)により一層制を進めることとされたもののイングランドにおいては、全域一斉導入ではなく、カウンティ単位で住民の意思により一層制か二層制かを選択できるとしたため、1998年まで段階的に進められたものの不完全な導入となった⁸⁵。

一方、ウェールズとスコットランドにおいては一層制化が先行し、ウェールズでは、1994年地方自治法(ウェールズ)(Local Government(Wales) Act of 1994)に基づき包括的に一層制が導入された(8のカウンティ、37のディストリクトを廃止し、23のユニタリ

⁸² 『英国の地方政府改革の系譜』(自治体国際化協会、平成18年)P1による。

⁸³ 戒能通厚編『現代イギリス法辞典』(新法学ライブラリ別巻1、新世社)P223による。

当該委員は非公選のものであることから地方住民の意思が直接反映されない結果となったという指摘がある。さらに当該委員会は、中央政府が地方自治体の対応が不適切な場合に設立を命ずる権限を留保しており、「住民自治」的自立性が相対的に弱められたとの指摘がある。

さらに、「こうした動きは、クワンゴ(Quasi-autonomous non-governmental organisation / quasi-autonomous national government organisation : Quango)(全国的な統治の執行過程において役割をもちつつも、政府の省でもその一部でもなく、したがって多かれ少なかれ大臣から一定の距離をおいて作用する団体)と呼ばれる非公選組織の増大傾向と相まって、従来の地方自治体権限の実質的縮小を加速化しかつ地方自治体の機能を吸収している」旨の指摘がある。

⁸⁴ 戒能通厚編『現代イギリス法辞典』(新法学ライブラリ別巻1、新世社)P225による。

⁸⁵ 非大都市圏に当初100程度の単一地方自治体(ユニタリー)を設置する予定が、結局5カウンティ、58ディストリクトが廃止され、46のユニタリーができるに留まった。

ーに改編した)。スコットランドについても、1994年地方自治法(スコットランド)(Local Government etc. (Scotland) Act of 1994)により一層制が導入された(9のリージョン、53のディストリクトを廃止し、32のユニタリーに改編した)。

ウ・ブレア(Anthony Charles Lynton "Tony" Blair)労働党政権下(1997年~2007年)⁸⁶

上記の保守党政権の考え方に対し、ブレア労働党政権は「地方自治体の近代化(Modernization of Local Government)」をキーワードに、これまでの地方自治体の効率化政策を継承しつつも、地域の合意を形成し地域の戦略を練る役割を地方自治体に期待するため、地方自治体に政治的リーダーシップを取り戻すことを主眼とした⁸⁷。

その象徴的な例が大ロンドンの改革である。サッチャー政権下の1986年に大ロンドン議会が廃止されて以来、組織と権限の混乱、開発や環境における指導者不足を指摘されていた当該分野について以下の改革が行われた。

図表 2-23 大ロンドンの組織改革

年次	概要
1997 年	協議書「ロンドンの新たなリーダーシップ(New Leadership for London)」公表
1998 年	協議書「ロンドンの市長と議会(A Mayor and Assembly for London)」公表 同年大ロンドン設立決定
1999 年	大ロンドン庁法(Greater London Authority Act of 1999)制定
2000 年	市長及び議会議員選挙、新自治体発足

(出所)戒能通厚編『現代イギリス法辞典』(新法学ライブラリ別巻1、新世社)等を元に作成。

当該改革においては、大ロンドンの組織の復活(市長、議会も含む)だけでなく、その独自の政策立案や実施機能を強化する内部構造改革が行われた。このような、地方自治体のリーダーシップの強化等の政策(1997年総選挙で労働党のマニフェストで約束された地方における環境・社会・経済的福祉政策)は、2000年の地方自治法(Local Government Act of 2000)を通じて他の地方自治体にも進められてゆく。具体的には、イングランドとウェールズに、従来の委員会制度に代えて新たに首長・執行部制度を導入することや、廃止された大都市圏カウンティを大都市圏ディストリクト(一層制)として復活させた点等が挙げられる。

また、1999年、地域振興の推進を目的とした地域開発公社(Regional Development Agency: RDA)と地域住民の声を代表する地域会議(Regional Chamber)を設置した。

さらに、スコットランドやウェールズへの地方分権を進めたが、これについては後述する。

なお、コミュニティ・地方自治省(Department for Communities and Local Government: DCLG)は、ブレア政権時代、内閣改造に伴い副首相府(Office of the Deputy Prime Minister)を改組して2006年に設置している。

⁸⁶ 戒能通厚編『現代イギリス法辞典』(新法学ライブラリ別巻1、新世社)P234による。

⁸⁷ 1998年7月に公表された白書「現代の地方自治 - 住民との関わりの中で(Modern Local Government: In touch with the people)」にも示され、この中で示した組織体制については2000年地方自治法により制度化された。

エ．ブラウン（James Gordon Brown）労働党政権下（2007 年～2010 年）

2007 年「イギリスの統治（The Governance of Britain）」⁸⁸において、憲法改革案も含めた政策を提示したが、その中で中央と地方の役割の明確化を挙げている。

2007 年地方自治法（正式には「2007 年地方自治・保健サービスへの住民関与法（Local Government and Public Involvement in Health Act 2007）」）において、前政権の掲げた首長・執行部制度の方針が徹底されるとともに、新たなパリッシュの設置権は中央政府から地方自治体に委譲され、ロンドンでもパリッシュの設置が認められるようになった。

一方で、労働党政権下においてもユニタリー化は推進された。ユニタリー化においては、地方自治体の申請により、中央政府が認めるという形となっていた。

なお、地域振興策の見直しとして 2007 年の大蔵省（HM Treasury）とコミュニティ・地方自治省（DCLG）による報告書「サブ・ナショナル・レビュー（Sub National Review）」において「シティ・リージョン」⁸⁹の考えを提示し、グレーター・マンチェスターとリーズが法的地位を認められたことは、次の政権に影響を与えるものであった。

オ．キャメロン（David William Donald Cameron）保守党・クレグ（Nicholas William Peter Clegg）自由民主党連立政権（2010 年～現在）

政権発足当初、連立政権は「大きな社会（Big Society）」の実現を主要政策として掲げた。前政権が地方分権等を進めたにも関わらず、中央政府や官僚が大きな権限を持ち続け、これが非効率化につながったとの批判から、「大きな社会」の構築を通じて中央政府等の権限を縮小させることを意図したものである⁹⁰。

さらにこれを具体化して、「連立政権：新政権政策プログラム（The Coalition: our programme for government）」において、コミュニティに対するより多くの権限の付与、

コミュニティでの活動的な役割の奨励、中央政府から地方自治体への権限委譲、協同組合、共済組合、チャリティ及び社会的企業の支援、政府データの公共を掲げた。

上記を実施したものとして、2011 年地域主義法（Localism Act at 2011）を成立させた。

これによりイングランド地方自治体及び地域コミュニティの権限強化を行うもので、第 1 に地方自治体に「包括的権限（general power of competence）」が付与された点⁹¹、第 2 にイングランドの全ての自治体を選択できる行政形態として「委員会制度（Committee System）」⁹²を復活させた点が挙げられる⁹³。

⁸⁸ 政策や構想の概要を提案する「緑書（Green Paper）」の形式を取るもので司法省が発行した。

⁸⁹ 広域の自治体連携等を利用して地域社会の内部からの発展を支援するもので、19 世紀から 20 世紀にかけてイギリスのフェビアン協会が中心となって主張された考え方を起源とする。詳しくは、石見豊『イングランドにおけるシティ・リージョンの発展と課題』による。

⁹⁰ “Building the Big Society by Cabinet Office”によれば、「大きな社会」とは、「人々が共同して自らの生活改善のために助け合うこと、つまり人々自身の手にもっと権限を与え、政府の手から地域コミュニティの手に権限を移すことである。」とし、コミュニティへの権限委譲、公共サービスの開放、社会活動からなるとしている。

https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/78979/building-big-society_0.pdf

⁹¹ 2011 年地域主義法第 1 部第 1 章第 1 条においては、“A local authority has power to do anything that individuals generally may do”として、地方自治体の権限に制約を与えていないことを受けて、2012 年 2 月にパリッシュを除くイングランドの全地方自治体が、2012 年 4 月にパリッシュが同権限を有することとなった。

⁹² これまでは、ブレア政権当時の 2000 年地方自治法により、委員会制度に代わって別の 3 つの制度を選

さらに、前政権時の2009年地域民主主義、経済開発、建築法(Local Democracy, Economic Development and Construction Act at 2009)により、従来から存在する地域開発公社(RDA)に代わって「合同行政機構(Local Enterprise Partnerships)」の構築が可能となりグレーター・マンチェスター地域全体の重要な経済開発の調整、交通計画の策定、地域再生などを行う機関として、2011年4月1日、グレーター・マンチェスター合同行政機構(CMCA)が設置された。

上記の各政策の背景には前政権で提唱された「シティ・リージョン」の流れが続いているとされる⁹⁴。

その一方で、リーマンショック以降に生じた大幅な財政赤字縮小のため中央政府の緊縮財政の中で、自主財源に乏しい地方財政は厳しい状況が続くという制約の下で、上記の実現性に疑問をもたれているのが現状である。

(3) 分権政府の概要

ア．全体像

以下においては、連合王国を構成(イングランドを除く)する、ウェールズ、スコットランド、及び北アイルランドの各分権政府について、これまでの経緯、現在の政府の概要及び近時の政策について概説する。なお、当該政府の名称については、地方政府とする見解が多いが、他国やイギリス地方自治体との区別の観点等から、ここでは「分権政府」という名称を付している。

なお、イングランド及び各分権政府の主な指標は以下のとおりである。

図表 2-24 イングランド及び各分権政府の比較

	ウェールズ	スコットランド	北アイルランド	イングランド (参考)
人口(万人)(注1)	306	525	180	5,310
面積(平方 km)	20,733	77,925	13,576	130,279
経済(GVA) (ポンド)(注2)	520 億	1,170 億	330 億	1 兆 2,980 億
失業率(%) (注3)	8.6	7.7	7.8	7.7

(出所) Annual Abstract of Statistics 2014

(注1) 2011 年度末

<http://www.ons.gov.uk/ons/publications/re-reference-tables.html?edition=tcn%3A77-247634>

(注2) 2013 年度。なお、粗付加価値(GVA)は、国内総支出(GDP)から税金、補助金を控除したものである。

(注3) 2012 年第 4 四半期。

択することとされ、委員会制度は人口 8 万 5,000 人以下の小規模自治体のみに限定されていた。

⁹³ (財)自治体国際化協会ロンドン事務所マンスリートピック(2012 年 3 月臨時号)による。

⁹⁴ 石見豊『イングランドにおけるシティ・リージョンの発展と課題』による。

イ．これまでの変遷

(ア) 総論⁹⁵

サッチャー政権以降の保守党政権下では、分権政府の役割を「サービスの提供者 (provider)」から「条件整備者 (enabler)」⁹⁶に変えようとするため、「バリュー・フォー・マネー」の理念に基づき、地方行政を経済性、効率性、有効性の観点で改革しようとした。

これに対して、ブレア政権は、従来の労働党の路線 (社会民主主義) に保守党の市場原理主義路線を部分的に取り入れた「第三の道⁹⁷」を提唱し、地域対策としても「地域政府の近代化 (Modernization of Local Government)」を掲げ、地方議会の創設等地方分権を進めた。

各地域のこれまでの変遷は以下のとおりである。

(イ) 各地域の変遷

ウェールズ

1282 年、ウェールズの事実上の統治者グウィネズ王ルウェリン・アブ・グリフィズ⁹⁸がイングランド王エドワード 1 世に敗れて以降、イングランドの支配下に置かれ⁹⁹、1535 年から 1542 年までのウェールズ法諸法により行政的に統合された¹⁰⁰。

その後ウェールズ人の王の血を引くテューダー朝時代のように政治的に力を持つが、その後政治力は落ちるもののウェールズ人としてのアイデンティティを保っているとされる。

近年に至り保守党政権は、地方分権には消極的であったが、労働党政権により進展する。

1997 年 9 月にスコットランドと同時に行われた議会設立の是非を問う住民投票¹⁰¹で 50.3% の賛成票を得て、ウェールズ議会 (National Assembly for Wales) の設立を求める 1998 年ウェールズ政府法 (Government of Wales Act at 1998) が制定され、イギリス中央政府の所管分野のうち所定の分野の行政権限が同議会に委任された。ウェールズ議会は 1999 年 5 月に第 1 回議員選挙を小選挙区比例代表連用制下で実施し、同年 7 月にウェールズ議会が開催された。但し、立法機能と行政機能は分離されず、第二次

⁹⁵ 戒能通厚編『現代イギリス法辞典』(新世社) P234

⁹⁶ Nicholas Ridely "The Local Right: Enabling Not Providing"(Centre for Policy Studies, 1988)等の記載に見られる。

⁹⁷ この理論的支柱としてアンソニー・ギデンズの考えがあるとされる。

⁹⁸ ウェールズでは、恒常的な統一王朝が存在せず、当時ウェールズ大公 (プリンス・オブ・ウェールズ) を名乗ったグリフィズが最も有力であった。

⁹⁹ エドワード 1 世は長男にプリンス・オブ・ウェールズの称号を与え、君主として統治させた。その後イングランドの王太子が代々この称号を引き継いでいる。

¹⁰⁰ 1746 年ウェールズ・ベリック法 (Wales and Berwick Act at 1746) において、過去及び将来の法律において、「イングランド」の呼称には「ウェールズ (及びベリック)」を含むことが定められ、当該法が、1967 年同法が廃止されるまで有効であった。なお現在では、「イングランド及びウェールズ」と呼称されている。

¹⁰¹ 1997 年レファレンダム (スコットランド及びウェールズ) 法 (Referendums (Scotland and Wales) Act at 1997) を根拠とする。

立法¹⁰²を有するのみで、第一次立法権や課税変更権を有しなかった。

その後 2006 年ウェールズ政府法 (Government of Wales at 2006) において、権限委譲を受けた範囲でウェールズ議会が立法をできるという第一次立法権を有するとともに、立法機能と行政機能を分離し、後者はウェールズ政府 (Welsh Assembly Government) が行うようにされた。

その結果、ウェールズ議会とその執行機関である内閣は、当時の中央政府のウェールズ省 (Welsh Office) の機能のほとんどを引き継ぐこととなり、約 2 千人の職員もほとんどそのまま引き継がれた¹⁰³。

1999 年以降、ウェールズ省 (Wales Office と名称変更) 及びウェールズ大臣 (Secretary of State for Wales) は、その後も国とウェールズの調整役としてポストが残されていたが、2003 年に憲法省 (Department for Constitutional Affairs) が新たに創設されると、ウェールズ省は同省に統合されることとなった。(2007 年 5 月憲法省は司法省に改組、省庁としてはウェールズ庁として存在している。)

スコットランド

イングランドとスコットランドは長期に渡り争っていたが、スコットランドのステュアート王朝ジェームズ 6 世が、1603 年イングランド王ジェームズ 1 世となり両者は「同君連合」を結び、アン王女時代の 1707 年の連合法により両者は統一国家 (グレートブリテン王国) となった。

その後、独自の議会有することがなかったが、1997 年に誕生したブレア労働党政権は、スコットランド議会の開設を公約としており、議会開設及び議会への課税権付与の住民投票の結果 74.3% の賛成多数 (課税権付与は賛成 63.5%) を得て、1998 年スコットランド法 (Scotland Act at 1998) が成立した。

当該法律は、スコットランド議회를創設し、同議会に立法権を委任し、その立法権が及ぶ範囲 (立法権能)、イギリス政府の国務大臣の介入権等を定めていた¹⁰⁴。そして、イギリス中央政府が権限を留保する事項以外の権限を与えられ、分権化された分野においてはたとえイギリス中央政府が留保している事項に影響があるとしても法案の審議・制定を行うことができるとされた¹⁰⁵。

その一方で、28 条 7 項では「本条はイギリス議会がスコットランドのために法を制定する権限に影響を及ぼさない (This section does not affect the power of the Parliament of the United Kingdom to make laws for Scotland.) 。」とされ、「主権の分割による連邦制の導入ではなく、主権の委任による地方分権を意図している」ことを示した¹⁰⁶。

¹⁰² 第一次立法権は議会制定権を示し、第二次立法権は、第一次立法による委任に基づき制定する権利である。これは我が国の政省令に相当するものである。

¹⁰³ 『英国の地方自治』(2008 年 9 月改訂版、(財)自治体国際化協会ロンドン事務所)

¹⁰⁴ イギリスの「道州制」- 概要と運用 - ～スコットランドへの分権を中心として～ (平成 21 年度専門家海外派遣調査報告書、(財)自治体国際化協会)

¹⁰⁵ 法に直接は明記していないが、28 条 1 項及び附則 4 Part para2 (1) 及び (2) (a) の反対解釈による。

¹⁰⁶ 『イギリスの「道州制」- 概要と運用 - ～スコットランドへの分権を中心として～ (平成 21 年度専門家海外派遣調査報告書、(財)自治体国際化協会) P13～P14

但し、「イギリス議会はスコットランドへの分権事項に関しては、スコットランド議会の同意なくしてはその立法権を行使しないこととし、イギリス議会がスコットランドへの分権事項について立法を必

当該法律を経て、1999年5月に第1回議員選挙を小選挙区比例代表連用制下で実施され、同年7月に第1回スコットランド議会が開催された。

スコットランド議会と自治政府（Scottish Executive）は、スコットランド省（Scottish Office）の機能及び約1万2千人の職員を引き継いだ。スコットランド省及びスコットランド大臣（Secretary of State for Scotland）は、その後も国とスコットランドの調整役としてポストが残されていたが、2003年に憲法省（Department for Constitutional Affairs）の創設により、スコットランド省が同省に統合された。（2007年5月憲法省は司法省（Ministry of Justice）に改組、省庁としてはスコットランド庁（Scotland Office）として存在している。）¹⁰⁷

その後2009年、スコットランドへの分権に関する委員会（Commission on Scottish Devolution）（通称、「カルマン委員会」と言う。）が公表したスコットランドへの権限委譲の最終報告書「より良いスコットランド行政を目指して - 21世紀におけるスコットランドとイギリス（Serving Scotland Better: Scotland and the United Kingdom in the 21st Century）」を受けて、これを2012年スコットランド法（Scotland Act at 2012）として立法化している。

なお、2012年10月キャメロン首相はスコットランドのサモンド首席大臣との間で、スコットランドの独立の是非を問う住民投票の実施に向けて両政府（中央政府と分権政府）が協力することが合意された（「エジンバラ合意（Edinburgh Agreement）」）¹⁰⁸。

これにより、2014年9月18日に住民投票が実施されたが、独立案は否決された。

北アイルランド

元々北アイルランドには、カトリック系住民が多く、プロテスタントのイギリスとは宗教的対立があった。イギリスにおける何度かの支配の後、アイルランドを対外侵略から守り、イギリスからの投資を増加させて生活水準を上げる等の理由で、1801年イギリス首相ピットによりアイルランドはイギリスに合併される。その後も、イギリスとの統一を主張するユニオニストと独立を主張するナショナリストが対立し、1920年アイルランド統治法（Government of Ireland Act at 1920）が制定され、各地のカウンティへは自治議会が、将来の南北議会の土台としてアイルランド評議会が設置された。しかし、南アイルランドはそれに留まらず1921年に独立して、現在のアイルランド共和国となっている。

その後、北アイルランドでは自治政府による統治（1921～1972年及び1999～2002年）と英国政府の統治（1972～1999年及び2002～2007年）が交互に繰り返されており、2007年5月からは再び自治政府による統治が再開された。

要と認める場合には、イギリス政府とスコットランド執行部が協議をして適切な措置を講じること（これを「スウルの慣例」という。）としている。

¹⁰⁷ 『英国の地方自治』（2008年9月改訂版、（財）自治体国際化協会ロンドン事務所）

¹⁰⁸ 1998年スコットランド法第30条により、「枢密院令」の制定によりイギリス国会が権限を留保している分野を特定事項に限りスコットランド議会に移管できるとされている。本合意では、スコットランド独立を問う住民投票の実施に必要な権限を当該枢密院令によりスコットランド議会に移管した。

【参考】北アイルランドの近年の動き（労働党政権以降）

年	内容
1998 年	聖金曜日の合意成立 アメリカの仲介により、北アイルランド議会の設置、執行委員会（内閣）を設けユニ オニスト優位を防止、南北の協議会設置等を合意。
1998 年	北アイルランド議会選挙実施
1998 年	北アイルランド法（Northern Ireland Act at 1998）成立 1920 年アイルランド統治法に代わるもので、これに明記された事項以外の分野にお いて北アイルランド議会は第一次立法権を持つとされた。
1999 年	北アイルランド議会と執行府に権限委譲
2000 年	議会、執行府の権限停止（5 月再委譲）
2001 年	議会機能一時停止
2002 年	議会機能停止、直接統治へ
2006 年	セント・アンドリュースの合意 2007 年 3 月までに分権統治を復活させることを、イギリスとアイルランドが合意。
2006 年	北アイルランド法成立
2007 年	北アイルランド議会選挙
2007 年	議会再開、自治政府再開
2010 年	ヒルズボロ合意（Hillsborough Agreement） 権限委譲の手続完了
（出所）各種資料から作成。	

（ウ）各政府の概要（ウェールズ分権政府）

議会

ウェールズ議会は 1 院制で、議員の任期は 4 年、選挙方法は小選挙区比例代表連用
制（Additional Member System）¹⁰⁹により、小選挙区 40 名、比例代表 20 名の計 60 名
を選出している¹¹⁰。

議会は、イギリス国会の同意なしでウェールズ法（Act of National Assembly for Wales）
として立法する権限を持つが、その範囲は 2006 年ウェールズ政府法（the Government of
Wales Act at 2006）附則第 7 条に示される以下の 20 分野である。

図表 2-25 分権分野の範囲

分野名	原文
農業、林業、動物、植物および農村開発	Agriculture, Forestry, Animals, Plants and Rural Development
古代遺跡や歴史的建築物	Ancient Monuments and Historic Buildings
文化	Culture
経済発展	Economic Development
教育訓練	Education and Training
環境	Environment

¹⁰⁹ 小政党も議席の獲得を可能とする選挙制度で、最新のウェールズ議会選挙（第 4 回、2011 年）では、
労働党 30 議席、保守党 14 議席、国民党 11 議席、自由民主党 5 議席と最大政党が過半数を獲得できな
かったが、今回は連立政権を組んでいない。当該選挙制度は 2 大政党が敵意を持って対するのを避ける役
割を果たしているとされる。

¹¹⁰ <http://www.assemblywales.org/gethome/elections-and-referenda/abt-assembly-elections-2/abt-nafw-how-assembly-elected.htm> による。2006 年ウェールズ政府法により、小選挙区と比例代表の重複立候補は認めてい
ない。比例代表は、北ウェールズ、中央及び西ウェールズ、南ウェールズ東部、南ウェールズ西部、南
ウェールズ中部の各 5 地域からそれぞれ 4 名が選出されている。

消防レスキューサービス、防火対策	Fire and Rescue Services and Fire Safety
食品	Food
健康と保健医療サービス	Health and Health Services
高速道路や交通	Highways and Transport
住宅	Housing
地方自治体	Local Government
ウェールズ議会	National Assembly for Wales
地域行政	Public Administration
社会福祉	Social Welfare
スポーツとレクリエーション	Sport and Recreation
観光	Tourism
都市計画	Town and Country Planning
水と洪水対策	Water and Flood Defence
ウェールズ語関連	Welsh Language

(出所) <http://www.assemblywales.org/abthome/role-of-assembly-how-it-works/governance-of-wales.htm> による。

執行機関

執行機関は、ウェールズ政府（Welsh Government）が行う。当該組織は、議会議員から選出される首席大臣（First Minister）を長とし、各大臣、法務長官（Counsel General）（非議員）、各副大臣（Deputy Minister）から構成される¹¹¹。

内閣は、政府の意思決定を行い、戦略的な政策課題を検討する機関として内閣委員会（Cabinet Committees）が設置されている。

現在の大臣及び副大臣の構成及び政府組織は資料編 資料2-2及び2-3を参照のこと。

財政構造

歳入については、1999年の分権政府発足以降、イギリス中央政府からウェールズ庁を通じて一括補助金（Block Grant）が交付されている。当該補助金は、ウェールズだけでなく、スコットランド、北アイルランドにも交付されるもので、バーネット・フォーミュラ（The Barnett Formula）という計算式¹¹²に従って算定されたものである。各分権政府が、一括補助金に依存する割合は50%以上であるが、一定の割合を補助するわけではないので、依存割合は每期変動する。

その他特殊なものとして欧州連合による欧州構造基金（EU Structural Funds）等による補助金がある¹¹³。

近時、分権政府の政策立案能力が高まるとともに現行の財源からさらなる財源移転等の議論がなされている。これは2008年「ホルサム委員会（Holtham Commission）」を経て2011年「シルク委員会（Silk Commission）」において、現行のバーネット・フォーミュラの問題点、新たな税源の移転等について提言がなされた¹¹⁴。

¹¹¹ <http://wales.gov.uk/about/?lang=en> による。

¹¹² 詳しくは、“*The Barnett Formula : funding the devolved administrations.*”(National Assembly for Wales, March.2009)による。中央政府の財政支出限度額の変化に、中央政府と比較した分権政府の事業規模の割合と当該分権政府の地域の人口比率を乗じて算出した式を言う。

¹¹³ <http://wales.gov.uk/funding/eu-funding/?lang=en> による。

¹¹⁴ “*Empowerment and Responsibility: Financial Powers to Strengthen Wales.*” (Commission on Devolution in

これを受けてイギリス議会において、法案（Wales Bill: Financial Empowerment and Accountability: March, 2014）が議論されている。

今後は、2015年にビジネス・レイト等の改革（下記参照）が、2018年には不動産取得印紙税（stamp duty land tax）及び埋立税（landfill tax）の徴税権取得が予定され、さらなる財源移転が期待されている¹¹⁵。

【ビジネス・レイト等の改革】

ビジネス・レイト自体の説明は地方自治体の項で説明するが、これは本来地方税としての一種の固定資産税であり、サッチャー政権時代に国税化され、一旦国庫に納められた後、各地方自治体に配分されていた。この税収の一部が分権政府の財源及び地方自治体自らの歳入とすることが予定されている。

また、不動産占有者を基準とする住民税であるカウンシル税について年金受給者等への減免等の権限を地方自治体に与えることも予定されている。

歳出については、以下のとおりである。

図表 2-26 歳出の状況（2013-2014）

（単位：百万ポンド）

一般公共サービス（General public services）	576
防衛（Defence）	-
社会秩序・安全（Public order and safety）	1
経済分野（Economic affairs）	1,591
環境保護（Environment protection）	440
住宅・コミュニティの整備（Housing and community amenities）	581
保健衛生（Health）	6,091
レクリエーション、文化及び宗教（Recreation, culture and religion）	367
教育（Education）	3,804
社会保障（Social protection）	1,884
合計	15,338

（出所）”Public Expenditure Statistical Analyses 2014”(HM Treasury, July 2014), Table5.1

（エ）各政府の概要（スコットランド分権政府）¹¹⁶

議会

スコットランド議会は1院制で、議員の任期は4年、選挙方法は小選挙区比例代表連用制（Additional Member System）¹¹⁷により、小選挙区73名、比例代表56名の計129名を選出している¹¹⁸。

Wales, 2012) による。

¹¹⁵ <http://wales.gov.uk/funding/financereform/?lang=en>

¹¹⁶ 『イギリスの「道州制」- 概要と運用 - スコットランドへの分権を中心として』（（財）自治体国際化協会、平成22年3月）等

¹¹⁷ 最新のスコットランド議会選挙（第4回、2011年）では、スコットランド国民党69議席、スコットランド労働党37議席、スコットランド保守党15議席、スコットランド自由民主党5議席、スコットランド緑の党2議席、及び無所属1議席と最大政党がスコットランド議会ではじめて過半数を獲得している。

¹¹⁸ <http://www.scottish.parliament.uk/msps.aspx> の Find Your MSP による。1998年スコットランド法により、

議会は、保留事項についての規定でない限りイギリス国会の立法と同一の効力を有するとされる（これを立法権能（legislative competence）と言う）。1998年スコットランド法では、保留事項について規定し、それ以外の事項を分権分野とした。このため、国の機関に関する事項、防衛、外交等以外の分野や域内税率変更権が与えられている。さらに、2012年スコットランド法では財政関連の事項がスコットランド議会に委譲され、その範囲は拡大している。

執行機関

執行機関は、スコットランド分権政府（Scottish Government）が行う。当該組織は、議会議員から選出される首席大臣を長とし、副首席大臣、各閣内大臣、各閣外大臣、検事総長（非議員）、法務長官から構成される¹¹⁹。

閣内大臣等は内閣を構成し、政府の意思決定を行っている。内閣にはさらに内閣法務小委員会（Cabinet Sub-Committee on Legislation）、スコットランド分権政府復旧室内閣小委員会（Scottish Government Resilience Room Cabinet Sub-Committee）の2つがあり、閣僚等が各メンバーとなっている。

現在の大臣及び副大臣の構成及び政府組織は資料編 資料2-4を参照のこと。

財政構造

歳入については、1999年の分権政府発足以降、イギリス中央政府からスコットランド庁を通じて一括補助金（Block Grant）が交付されている。当該補助金は、バーネット・フォーミュラ（The Barnett Formula）という計算式に従って算定されている。

スコットランドはウェールズに先立ち財源移転等の議論が進んでおり、2012年スコットランド法を根拠に現在は制度が変化している最中である。

これを簡単に記載すると以下ようになる。

図表 2-27 分権政府の財源の制度変更（2012年スコットランド法）

財源	従来	今後
借入金	1998年スコットランド法により、一時的な現金不足に対応するために、国家貸付基金から総額5億ポンドまでの借入れが可能（但し、条件が厳しく使われることがなかった）。	2015年4月以降資本的支出のため総額22億ポンドまで借入可能。現金準備のためにも利用できる。
所得税	これまで歳入税関庁により徴収されていた所得税についてスコットランド分権政府が税率の変更をできる。	2016年4月以降所得税のスコットランド固有税率を設定可能だが、徴収は歳入税関庁が行う。スコットランド議会は毎年税率の決定を行う。
不動産取得印紙税	現行本税は歳入税関庁の管轄として徴収され、スコットラン	2015年4月以降本税はスコットランドの税金となり、スコットランド

小選挙区と比例代表の重複立候補は認めていない。比例代表は、ハイランド及び島嶼部、北東スコットランド、中部スコットランド及びファイフ、西部スコットランド、グラスゴー、中央スコットランド、南部スコットランド、ロシアン各8地域からそれぞれ7名が選出されている。

¹¹⁹ <http://wales.scotland.gov.uk/Publications/2008/11/12105442/5> による。

	ド分権政府に移されていた。	歳入庁の管轄として徴収される。
埋立税	現行本税は歳入税関庁の管轄として集められていた。	2015 年 4 月以降本税はスコットランドの税金となり、スコットランド環境保護執行機関の管轄として徴収される。

(出所) ”Developing financial reporting in Scotland” (Auditor General, 2013) による。

また歳出については、以下のとおりである。

図表 2-28 歳出の状況 (2013-2014)

(単位：百万ポンド)

一般公共サービス (General public services)	912
防衛 (Defence)	4
社会秩序・安全 (Public order and safety)	2,310
経済分野 (Economic affairs)	4,238
環境保護 (Environment protection)	985
住宅・コミュニティの整備 (Housing and community amenities)	1,141
保健衛生 (Health)	11,354
レクリエーション、文化及び宗教 (Recreation, culture and religion)	1,092
教育 (Education)	7,541
社会保障 (Social protection)	3,793
合計	33,369

(出所) ”Public Expenditure Statistical Analyses 2014”(HM Treasury, July 2014), Table 5.1

(オ) 各政府の概要 (北アイルランド自治政府)

議会

北アイルランド議会は 1 院制で、議員の任期は 4 年、選挙方法は単記移譲式投票制度 (Single Transferrable Vote) ¹²⁰ により、108 名を選出している。

議会は、イギリス国会が権限委譲をした事項 (教育、保健、農業、経済等) ¹²¹ について立法機能を有するが、法として成立するためにはイギリス中央政府の北アイルランド大臣の承認を必要とする。なお、留保されている分野も順次段階的に移譲されるものも存在する。

¹²⁰ 北アイルランドの各議員は自身がユニオニスト (イギリスとの統一を主張する者) かナショナリスト (独立を主張する者) か、どちらでもないかを登録しなければならないとされている。

選挙にあたっては全候補者の名前が書かれた投票用紙に優先順位を付ける比例代表制の一種である。まず、当選に必要な最低限度の票数 (当選基数) を決め、これを上回る第一順位の得票数を得た候補者を当選とし、次に当該当選済みの候補者の余剰票 (得票数 - 当選基数) や低得票候補者の票を優先順位に従い他の候補者に順次割り振る方法で議席数まで当選者を決定する方法である。最新の北アイルランド議会選挙 (第 4 回、2011 年) では、民主統一党 (ユニオニスト強行派) 38 議席、シン・フェイン党 (ナショナリスト強行派) 29 議席、アルスター統一党 (ユニオニスト) 16 議席、社会民主労働党 (ナショナリスト) 14 議席、無派閥の同盟党が 8 議席となり、前回に引き続き民主統一党とシン・フェイン党の連立政権が続いている。

¹²¹ 1998 年北アイルランド法の附則第 2 条に記載された例外事項を除いたものが対象となる。

執行機関

執行機関は、北アイルランド自治政府（Northern Ireland Executive）が行う。当該組織は、議会議員から選出される首席大臣（First Minister）と副首席大臣（Deputy First Minister）を長とし、11 名の大臣（Minister）、2 名の副大臣（Junior Minister）から構成されている¹²²。

首席大臣と副首席大臣は議会により 2 人 1 組で選出されるが、その際ナショナリスト及びユニオニスト双方の過半数の支持を得なければならないとされ、どちらかが欠ける場合は、残りの者もその職を辞さなければならないとされる。

首席大臣及び副首席大臣は、議会議員の中から大臣及び副大臣を指名（議会の承認が必要）する権限を有し、内閣（執行委員会：Executive Committee）の構成員数、役割等は首席大臣及び副首席大臣の専決事項とされる。また、自治政府の首席大臣及び大臣は、イギリス政府の国会議員、欧州議会議員、地方議会議員の兼務は可能であるが、イギリスの国務大臣の職を兼ねることはできないとされている¹²³。

現在の大臣及び副大臣の構成及び政府組織は資料編 資料2-5及び2-6を参照のこと。

財政構造¹²⁴

歳入については、1999 年の分権政府発足以降、イギリス中央政府から北アイルランド庁を通じて一括補助金（Block Grant）が交付されている。これが歳入のほぼ 9 割以上を占めている。当該補助金はバーネット・フォーミュラ（The Barnett Formula）という計算式に従って算定される。

その他として、地方税の形で徴収される固定資産税の一種である地域税（Regional Rate）と地区税（District Rate）があるが歳入の 5%程度にすぎない。さらに、2002 年 5 月に発表された北アイルランド向けの学校の基盤整備等のための「再投資・改革イニシアティブ（The Reinvestment and Reform Initiative:RRI）」のためのものとして、年間 2 億ポンドまでの制限がある借入が存在する。

歳出については、以下のとおりである。

図表 2-29 歳出の状況（2013-2014）

（単位：百万ポンド）

一般公共サービス（General public services）	359
防衛（Defence）	-
社会秩序・安全（Public order and safety）	1,359
経済分野（Economic affairs）	1,525
環境保護（Environment protection）	238
住宅・コミュニティの整備（Housing and community amenities）	824
保健衛生（Health）	3,874
レクリエーション、文化及び宗教（Recreation, culture and religion）	435
教育（Education）	2,741

¹²² <http://www.northernireland.gov.uk/index/your-executive.htm> による。

¹²³ 『英国の地方自治（概要版） - 2013 年改訂版』（財団法人自治体国際化協会）による。

¹²⁴ 北アイルランド自治政府作成の“Draft Budget 2011-15”から記載。

社会保障 (Social protection)	6,956
合計	18,308

(出所) ”Public Expenditure Statistical Analyses 2014”(HM Treasury, July 2014) ,Table5.1

(4) 予算策定過程

ア．イギリス中央政府の支給過程

各分権政府の予算策定過程には、イギリス中央政府が各分権政府向けに行う予算策定部分と各分権政府自身が行う予算策定過程がある。前者は一般に支給過程 (Supply Procedure) と呼ばれる。

各分権政府への財源措置は、イギリス中央政府の大蔵省と各省が共同で 1 年おきに行う歳出見直し (Spending Review : SR) の一環として実施され、翌年度以降 3 ヶ年の歳出計画 (Spending Plan) がまず策定され、これに基づき大蔵省が当年度予算としての見積案 (Estimates) を作成し、議会に提出される。議会で歳出決議 (Supply Resolution) がなされると予算 (Estimates) が成立し、イギリス統合基金からの当該支出を可能とする統合基金(充当) 法律案(Consolidated Fund (Appropriation) Bill) の成立をもって終了する¹²⁵。

イ．各分権政府自身の予算策定過程¹²⁶

以下においては、分権政府の予算策定過程の事例として現行のスコットランド分権政府における予算策定過程を示す。

スコットランド分権政府によれば、スコットランドの予算策定過程は、政府の支出計画についての下院議会の影響が制限されているイギリス中央議会と比較して、より多くの議会の関与と検証を可能とするように設計されているとしている。これは、当時新しいスコットランド議会の予算策定手法を推奨するために設立された「財務問題諮問グループ (Financial Issues Advisory Group : FIAG) の「スコットランド議会の議論ができる限りオープンで理解しやすいものであるべき」という目的を反映したものである。

FIAG の勧告では、対象となる委員会が予算編成過程に関与すべきであり、かつ当該委員会と財務委員会は分権政府の予算案に対する代替案を自由に作成すべきであるとした。

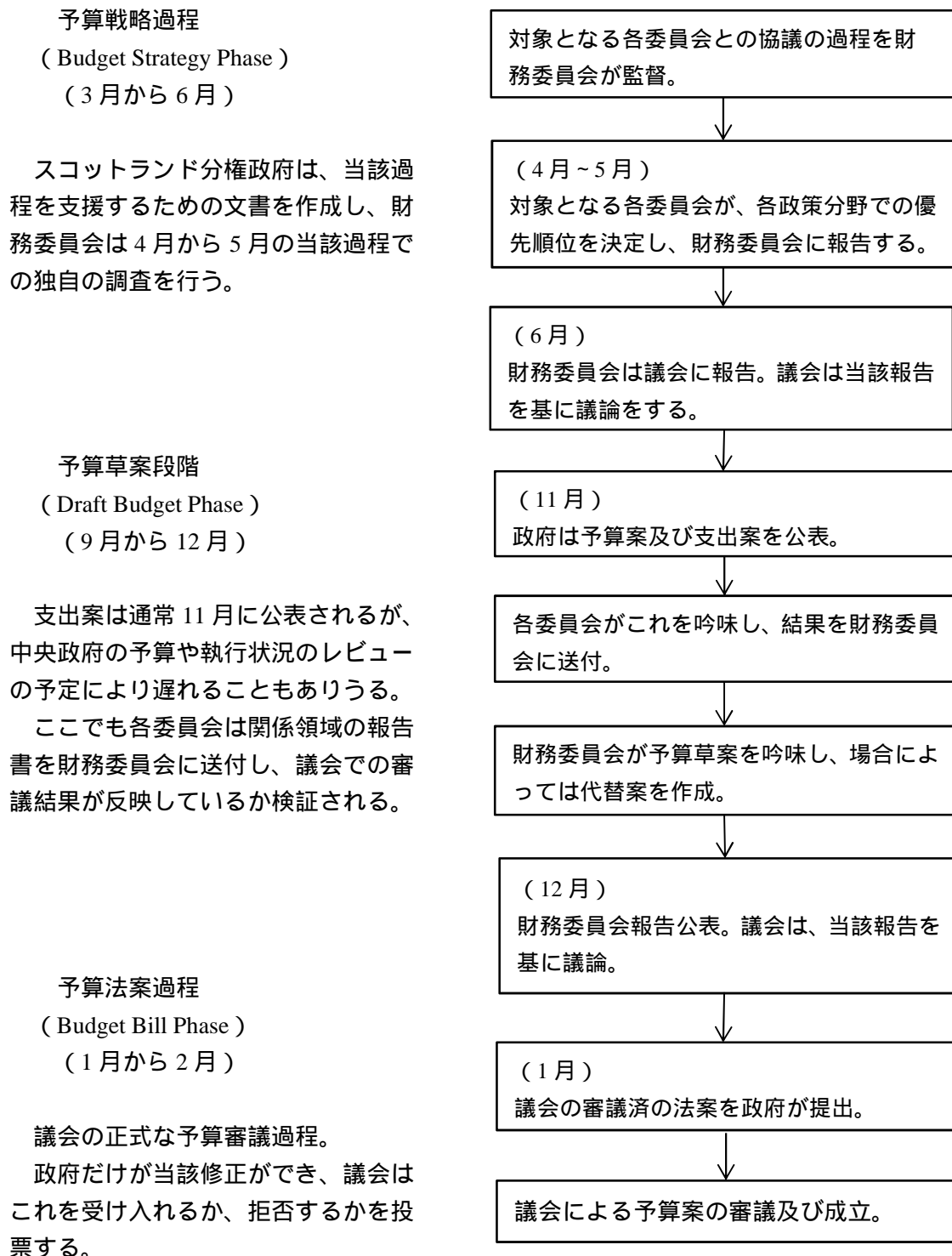
これは制度化されているが、実際には政府の予算案が大幅に変えられることはなされていない。

現行の予算策定過程は以下のとおりである。

¹²⁵ 上記記載は、『平成 21 年度専門家海外派遣調査報告書 イギリスの「道州制」 - 概要と運用 - ～スコットランドへの分権を中心として～』(平成 22 年 3 月、財団法人自治体国際化協会)による。

¹²⁶ 以下の記載は、Ross Burnside”Financial Scrutiny Unit Briefing Guide to the Scottish Budget-Subject Profile”(SPICE, 2011) (<http://www.scottish.parliament.uk/parliamentarybusiness/CurrentCommittees/30938.aspx>)による。

図表 2-30 予算策定過程



ウェールズ分権政府においても、当該過程はスコットランドほど議会の細かい関与はないものの 2006 年ウェールズ政府法 (Government of Wales Act 2006) の第 5 章において予算策定過程が定められている。これによれば、以下の 3 つがあり、予算の確定により、後述する統合基金からの資金の引き出しが可能となる。

- 予算案の提案 (Draft Budget Proposals)
- 年次予算の策定 (Annual Budget Motion)
- 補正予算の策定 (Supplementary Budget Motion)

北アイルランド自治政府も同様であり、予算の確定により、後述する統合基金からの資金の引き出しが可能となる。

ウ．分権政府の予算制度

分権政府の予算制度もイギリス中央政府等と同様に資源会計・予算制度が採用されている。このため、分権政府の予算法律に計上されている額は、現金主義ではなく発生主義により計上されている。

(5) 予算執行と監督

バーネット・フォーミュラ (The Barnett Formula) によりイギリス中央政府より配分された一括補助金に自主財源を加えた予算は、各分権政府において以下のように管理等がなされている。

ア．分権政府の支出資源¹²⁷

一括補助金は以下の 2 つの支出制限が存在する。

図表 2-31 支出限度額の分類

費用分類名称	概要
省庁別歳出限度額 (Departmental expenditure limit : DEL)	イギリス中央政府の歳出見直し過程の一部として、通常 3、4 年分を設定され、分権政府にとっては複数年度予算の限度額となる。割当てられた予算として、優先順位に従って分権政府の自由裁量で支出できる。これはバーネット・フォーミュラにより決定されるが、一部には用途が特定されるものもある。 イギリス中央政府による省庁別歳出限度額の変更は、各分権政府の省庁別歳出限度額に連動する。
年度管理歳出額 (Annually managed expenditure : AME)	イギリス中央政府財務省により年 2 回設定され、用途が限定され分権政府の裁量権が広く認められている訳ではない。年度未使用分は返還する ¹²⁸ 。

¹²⁷ <http://www.assemblywales.org/Research%20Documents/Budget%20Series%201%20Funding%20Welsh%20devolution%20-%20Quick%20Guide-20062013-247215/qg13-0004-English.pdf> 及び『平成 21 年度専門家海外派遣調査報告書 イギリスの「道州制」- 概要と運用 - ~ スコットランドへの分権を中心として ~』(平成 22 年 3 月、財団法人自治体国際化協会)による。

¹²⁸ National Assembly for Wales “Budget Series1”

イ．統合基金

各分権政府の公金は原則として統合基金(Consolidated Fund)により一元管理される。ウェールズ分権政府は 2006 年ウェールズ政府法(Government of Wales Act 2006)により、ウェルシュ統合基金(Welsh Consolidated Fund)が、スコットランド分権政府は、1998 年スコットランド法(Scotland Act 1998)により、スコティッシュ統合基金(Scottish Consolidated Fund : SCF)が、北アイルランド分権政府には、1920 年アイルランド統治法(Government of Ireland Act 1920)により、1921 年から北アイルランド統合基金(Northern Ireland Consolidated Fund : NICF)が存在する。

ウ．公金の扱い(スコットランド分権政府の事例)

以下においては、分権政府の例としてスコットランド分権政府の予算執行及び監督の概要について示すものとする。

(ア) 法的根拠¹²⁹

1998 年スコットランド法(Scotland Act 1998)はスコットランド分権政府における議会の設置などの基本的な統治機構に関する法律とも言えるもので、財務規定もその中に含まれる。特に、同法 53 条及び 126 条により、大蔵省の公表する各種財務規定¹³⁰は、スコットランドの各大臣の明示的同意がなければ、直接にはスコットランド分権政府には適用されない。

また、2000 年スコットランド公的財務・会計責任法(Public Finance and Accountability (Scotland) Act 2000)により、財政支出、会計、会計責任及び検査に関する枠組みが定められている。

これらを受けて、特に財務規定については、スコットランド財政マニュアル(Scotland Finance Manual : SPFM)が策定されている。なお、当該マニュアルにない部分や修正部分として財務指針覚書(Finance Guidance Notes)が公表されている。

(イ) 予算執行の監督¹³¹

スコティッシュ統合基金や他の外郭団体(ALBs)の公金の管理は、スコットランド分権政府の事務次官(Permanent Secretary)としての主任会計官(Principal Accountable Officer : PAO)が責任者となる。主任会計官(PAO)は、各分野に会計官(Accountable Officer)を配置し、各部署の責任に当たらせる。

また、構成会計官(Portfolio Accountable Officer)は、各執行エージェンシー、非大臣局その他関連組織の業務概要書に対し責任を有しており、これらの適切な管理に寄与している。

(<http://www.assembly.wales/Research%20Documents/Budget%20Series%201%20Funding%20Welsh%20devolution%20-%20Quick%20Guide-20062013-247215/qg13-0004-English.pdf>) による。

¹²⁹ <http://www.scotland.gov.uk/Topics/Government/Finance/spfm/Intro> による。

¹³⁰ スコットランドではスコットランド地方自治体会計諮問委員会(LASAAC)が認可することにより適用することになるため、イギリス全体の財務規定と同様となるか否かはその認可の状況によって異なる。

¹³¹ <http://www.scotland.gov.uk/Topics/Government/Finance/spfm/Accountability> による。

(ウ) 鑑定及び評価¹³²

業務執行の結果の鑑定及び評価に当たっては、イギリス中央政府で適用している大蔵省の「グリーン・ブック (THE GREEN BOOK Appraisal and Evaluation in Central Government) ¹³³」を、分権政府及び全ての関連機関にも直接適用している。

なお、当該鑑定及び評価においては、予算執行前アセスメント (Pre-Expenditure Assessments : PEAs) の手続きも含まれている。

(エ) 内部統制及び監査¹³⁴

会計官 (Accountable Officer) は、自己の組織の内部統制システムを評価し、機能を保証する責任を有するとともに、内部監査の発見事項及び推奨事項につき、これらを受け入れるか否かの責任も有する。

内部統制システムは、リスク管理、業務の効率性、資源の利用の経済性及び有効性、適用される政策・手続・法令等のコンプライアンス、不正及び誤謬から生じるものを含む損失に対するセーフガード、情報及びデータの完全性・信頼性を達成することを主な目的としている。

内部監査は、英国勅許公共財務会計協会 (CIPFA) の公表する公的部門内部監査基準 (Public Sector Internal Audit Standards) に従って実施されており、結果は内部監査部門のトップの専門的意見として、会計官 (Accountable Officer) に提供される。

(オ) スコットランド会計検査院¹³⁵

スコットランド会計検査院 (Auditor General for Scotland : AGS) は、1998 年スコットランド法 (Scotland Act 1998) 第 69 条により設立され、同法第 70 条により機能が定められ、さらに 2000 年スコットランド公的財務・会計責任法 (Public Finance and Accountability (Scotland) Act 2000) により機能が強化され、会計検査等を実施している。

(6) 決算作成過程

以下においても、スコットランド分権政府を例に、決算作成過程について示すこととする。

¹³² <http://www.scotland.gov.uk/Topics/Government/Finance/spfm/appraisal> による。

¹³³ https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/220541/green_book_complete.pdf による。

¹³⁴ <http://www.scotland.gov.uk/Topics/Government/Finance/spfm/interaud> による。

¹³⁵ <http://www.scotland.gov.uk/Topics/Government/Finance/spfm/ags> による。

(ア) 法的根拠

2000 年スコットランド公的財務・会計責任法 (Public Finance and Accountability (Scotland) Act 2000) 第 19 条により年次の決算の作成が義務付けられている。

これに対して、同条により主任会計官 (Principal Accountable Officer : PAO) のサインが義務付けられているとともに、同条によりスコットランド会計検査院の検査が義務付けられている。

(イ) 会計基準

スコットランド諸大臣は、会計指針 (accounts direction) により決算書を作成するが、これは原則的には財務報告諮問審議会 (FRAB) により承認された「政府財務報告マニュアル (FReM)」に従ったものである。その他の追加的要求事項については、スコットランド財政マニュアル (SPFM) に記載されるか、スコットランド諸大臣により示されるその他の関連指針が適用される。

スコットランド分権政府連結決算書は、スコットランド議会の公監査委員会 (Public Audit committee : PAC) との協議により開示様式が決定されている。また、法律により、個別決算書の作成 (王座裁判所刑事部及び代理人財政サービス (Crown Office and Procurator Fiscal Service) ¹³⁶等) を要求する場合があるが、これらは会計指針 (accounts direction) に従う。

その他、イギリス全体の政府全体決算書 (WGA) を作成するために、スコットランド分権政府だけでなくスコットランドの地方自治体も連結の対象とされる。

(ウ) スコットランド会計検査院の検査等

2000 年スコットランド公的財務・会計責任法 (Public Finance and Accountability (Scotland) Act 2000) 第 19 条(7)によりスコットランド分権政府連結決算書は会計検査の対象とされる。

スコットランド会計検査院 (Auditor General for Scotland : AGS) は、決算終了後遅くとも 9 ヶ月以内にスコットランド諸大臣に検査結果を提出しなければならない。

(エ) 議会での決算審査等

その後議会に決算書及び検査報告書は提出され、議会での決算審査は、公監査委員会 (PAC) で行われる。なお、検査報告書は、公的機関の経済性、効率性、及び有効性について記載した 23 条報告書と、個別の主体の会計に関する事項を記載した 22 条報告書に区分されている。

2 地方自治体の財政制度

(1) 地方自治体の概要

ア. はじめに

「第 2 章第 2 節 1 (2) これまでの変遷」に示したように、イギリスの各地域の歴史的

¹³⁶ スコットランドでの唯一の訴追機関である。

背景及びその後の政治的事情等により、各地の地方自治制度は我が国と比べて複雑かつ多様な形態となっている。

各分権政府の下位にある地方自治体(イングランドにおいては、中央政府の下位にある地方自治体、大ロンドン庁を除く) について、基礎的自治体が1つ存在するものを「一層制」、2階層存在するものを「二層制」と言っている。なお、さらに小規模な地方自治体的機能を有するもので、基礎的自治体のさらに下位にパリッシュやコミュニティが存在するが、これは上記の一層制・二層制の概念には含まれないこととする(パリッシュ・コミュニティについては「カ」に別途記載)。

イ．各地域の地方自治体の階層構造

(ア) 一層制と二層制

イギリスの地方自治体は、イングランドにおいては二層制と一層制が混在しており、ウェールズ・スコットランド・北アイルランドにおいては一層制に統一されている。

具体的には、以下の図に示すように、イングランドにおいては、大ロンドン庁を除いては、一層制として大都市圏における「大都市圏ディストリクト(Metropolitan District Council) 」や非大都市圏における「ユニタリー(Unitary Council) 」が挙げられる。

二層制としては、上位に「カウンティ(County Council)」、下位に「ディストリクト(District Council)」の形態を構成している。一方、ウェールズ、スコットランドにおいては、一層制の自治体は「ユニタリー」、北アイルランドでは「ディストリクト」が存在する。

さらに、その下にイングランドには「パリッシュ(Parish)」が、ウェールズ、スコットランドには、「コミュニティ(Community)」が存在する。

図表 2-32 各地域の地方自治体の階層構造図

【イングランド】

地域 区分	ロンドン		大都市圏	非大都市圏	
			一層制	一層制	二層制
階層					
最上位	大ロンドン庁(Greater London Authority)		-	-	-
県機能	ロンドン市 (City of London Corporation)	ロンドン区 (London borough Council)	大都市圏ディストリクト(Metropolitan District Council)	ユニタリー(Unitary Council)	カウンティ (County Council)
市町村機能					ディストリクト (District Council)
最下位	-		パリッシュ(Parish)	パリッシュ(Parish)	パリッシュ (Parish)

【ウェールズ、スコットランド、北アイルランド】

地域 区分	ウェールズ	スコットランド	北アイルランド
階層	一層制	一層制	一層制
最上位	-	-	-

県機能	ユニタリー (Unitary Authority)	ユニタリー (Unitary Authority)	ディストリクト (District)
市町村 機能			
最下位	コミュニティ (Community)	コミュニティ (Community)	-

(出所) 財団法人 地方体国際化協会『英国の地方自治 (概要版) - 2013 年改訂版 - 』を元に作成。

1972 年地方自治法 (Local Government Act 1972) によって、イングランドやウェールズにカウンティ・ディストリクトの二層制が導入されたものの、その後の一層制化の動きの中で多くは一層制を採用し、主に「シャー」の名が残る地域では二層制が存続している。このため、イギリスの地方自治体が一層制か二層制かという問に対しては、イングランドを除く各地域では一層制となっていると言える。

このように、イギリスの地方行政区画は、数百年の歴史と政治状況により、複雑、重層的かつ不均質な構造となっている。

【参考】カウンティの用語上の留意点¹³⁷

カウンティという用語は様々な形で用いられているが、これを概念的に分類すると以下ようになる。以下の用語は現行のカウンティの原点となったものであり、法的には現在の行政区としての根拠が存在しないが、未だに多く使われているものである¹³⁸。

伝統的カウンティ (Traditional Counties : 古代カウンティ、歴史的カウンティとも呼ばれる)

1889 年以前から存在するカウンティ及びその境界に対して使われている。1889 年行政的カウンティ (Administrative County) 及びカウンティ・バラ (County Borough) が設置されたが 1974 年にこれが廃止されている。それにもかかわらず、現在ではなんら法的根拠はないものの、ミドルセックス (Middlesex)、サセックス (Sussex)、ヨークシャー (Yorkshire)、カンバーランド (Cumberland)、ハンティンドンシャー (Huntingdonshire)、ウェストモerland (Westmorland) などについてカウンティの名が使われている。

非大都市圏カウンティ (Non-metropolitan Counties)

これらの地域は、現在はユニタリーとして単一自治体化しており、名目だけの存在となっている。コーンウォール (Cornwall)、カウンティ・ドラム (County Durham)、ノーサンバーランド (Northumberland)、シュロップシャー (Shropshire) 等がこれに該当する。

典礼カウンティ (Ceremonial Counties : 地理的カウンティ、長官任命地域、保存カウンティとも呼ばれる)

地方長官 (Lord Lieutenant) が任命されたイングランドの地域区分を典礼カウンティ又は地理的カウンティと言うが、同様のウェールズでは保存カウンティ (preserved county)、スコットランドでは長官任命地域 (Lieutenancy area) と呼ばれている。1990 年代の地方自治の改革において、地方長官任命に用いられる地理的カウンティの区別が復活したことにより、法的には何ら根拠はないものの、典礼カウンティという用語が復活して現在に至っている。

なお、地方長官は、女王の代理人として、通常退役した上級将校が任命され、その地域への王室の訪問のアレンジや護衛、メダルや賞の授与、その他の社会的活動という主に儀礼的・形式的活動が中心である。

上記の例として、例えばラトランド市 (City of Rutland) は、1974 年以降、行政区分としてのカウンティの地位は有していない。しかし、現在も、法律上の名称は「ラトランド・カウンティ・カウンシル・ディストリクト・カウンシル (Rutland County Council District Council)」であり、また、依然として、「典礼カ

¹³⁷ <http://wsm-tc.gov.uk/about-us/> 及び <http://www.gwydir.demon.co.uk/uklocalgov/whatsacty.htm> による。

¹³⁸ 統計上も標記は残されている。

<http://www.ons.gov.uk/ons/datasets-and-tables/index.html?pageSize=50&sortBy=none&sortDirection=none&newquery=METROPOLITAN&content-type=Reference+table&content-type=Dataset> における、「LOCAL AREA DATA JSA01 Claimant count1 by Unitary and Local Authority」等に大都市カウンティの記載等統計上でも記載が残されている。

ウンティ（Ceremonial Counties）」の1つとされている。これらの理由から、自治体のウェブサイトなどには、現在も、「ラトランド・カウンティ」との名称が表示されている。

ウ．地方自治体の層によるサービスの違い

イングランド及びウェールズの地方自治体が担う職域は、地方自治体協議会（Local Government Association : LGA）の調査¹³⁹によると、以下の図表のとおりである。

これによれば、一層制の地方自治体においては消防・警察など広域の事務組合（Single Purpose Authorities）で行う事務以外の全ての事務を行っているのに対し、二層制の地方自治体においては、ディストリクトは住宅、ごみ収集、レジャー・レクリエーションなどの限られた事務を行い、カウンティは、教育、社会福祉、道路等の事務を行っている。このため、地方自治体間で所管業務が重複していることはほとんどない。

スコットランドとウェールズの地方自治体は一層制のため、結果として以下の図表の項目のほとんどの業務を担当している。

北アイルランドについては、地方自治体の権限が限られているので、レジャー、ごみ処理、ごみ収集、環境のみ担当し、それ以外は北アイルランド分権政府が担当している¹⁴⁰。

図表 2-33 イングランド及びウェールズにおける各地方自治体の主要なサービス

	大都市圏 Metropolitan areas		地方 Shire areas				ロンドン London areas		
	ディストリクト District councils	事務組合 Single purpose authorities	ユニタリー Unitaries	カウンティ County councils	ディストリクト District councils	事務組合 Single purpose authorities	ロンドン区 London boroughs	GLA	事務組合 Single purpose authorities
教育 Education	✓		✓	✓			✓		
道路 Highways	✓		✓	✓			✓	✓	
交通計画 Transport planning	✓		✓	✓			✓	✓	
公共交通 Passenger transport		✓	✓	✓				✓	
社会福祉 Social care	✓		✓	✓			✓		
住宅 Housing	✓		✓		✓		✓		
図書館 Libraries	✓		✓	✓	✓		✓		
レジャー・レクリエーション Leisure and recreation	✓		✓		✓		✓		
環境・保健 Environmental health	✓		✓		✓		✓		
ごみ収集 Waste collection	✓		✓		✓		✓		
ごみ処理 Waste disposal		✓	✓	✓			✓		✓
計画申請 Planning applications	✓		✓		✓		✓		
戦略的計画 Strategic planning	✓		✓	✓			✓	✓	
警察 Police		✓				✓		✓	
消防・救急 Fire and rescue		✓	✓	✓		✓		✓	
地方税 Local taxation	✓		✓		✓		✓		

（出所）Local Government Association (LGA) "Local Government Structure 2010" (http://www.epolitix.com/fileadmin/epolitix/stakeholders/Factsheet_-_local_government_structure_2010.pdf)

¹³⁹ 表中の事務組合とは、単独の地方自治体では実施困難な業務を、複数の地方自治体で連携して処理するために設立される共同組織である。地方自治体協議会（LGA）"Local Government Structure 2010" http://www.epolitix.com/fileadmin/epolitix/stakeholders/Factsheet_-_local_government_structure_2010.pdf

¹⁴⁰ 北アイルランドでは、行政区の権限はイギリスの他の地域とは異なっており、例えば、教育、道路建設、住宅供給の責任は負っていない（ただし、住宅に関しては、北アイルランド全域における住宅政策に助言を行なう住宅カウンシル（Housing Council）に代表を送っている）。

エ．地方自治体の行政構造

(ア) 歴史的経緯¹⁴¹

従来イギリスの地方自治は、議会の各委員会が執行機関となる「議会統治型」で運営されてきたが、会議に多大な時間が費やされる等の非効率性や、誰が実質的な決定をしているのかわかりにくい等の透明性の欠如といった面での批判が多かった。

これに対し、ブレア政権時代の 2000 年地方自治法 (Local Government Act 2000) において、イングランド及びウェールズにおいては、カウンスルレベルにおいて、地方自治体の判断により任意に 3 つの制度 (リーダーと内閣制、直接公選首長と内閣制、及び 直接公選制とカウンスル・マネジャー制) を導入し、2002 年 5 月までにいずれかを選択することを義務づけた。但し、人口 8 万 5 千人未満の小規模自治体を除いた。その結果、約 300 の地方自治体が を選択したが、小規模自治体は従来の制度 (「委員会制度」) を維持するものが多かった。

その後、2011 年地域主義法 (Localism Act 2011) においては、上記 に代えて、従来の「委員会制度」を含めて、以下の制度を採用できるとするとともに、直接公選首長と内閣制度の普及に努めている。具体的には、中央政府が、直接公選制の採用が適当と認められる地方自治体に対して、直接公選首長と内閣制の採用の賛否を問う住民投票の実施を要請する仕組みが整備されている。

(イ) 現行の執行体制

現行のイングランドにおける執行体制は以下のものを選択する形となっている。

図表 2-34 執行体制の類型

リーダーと内閣制 (Leader and Cabinet)

従来の委員会の機能を内閣に集中させ、任期 4 年のリーダーの指揮の下で、内閣が日々の政策に関する意思決定、執行機能を行う制度。

直接公選首長と内閣制 (Mayor and Cabinet)

上記と類似するが、リーダーが有権者による直接選挙により任期 4 年の公選首長である点で異なる制度である。

委員会制 (Committee)

従来の制度である。

一方、スコットランドの各地方自治体 (ユニタリー) は、任期 4 年の議員で構成される議会が執行機関でもあるので、イングランド等における委員会制と同様である。首長 (Convenor または Provost) ¹⁴² と副首長が議会により選任される。

議会の議長は最大多数会派の代表が選ばれるが、行政の執行権限は持たない。議会の管理者は、議会の行政及び非政治的スタッフで、その中から最高経営責任者 (CEO) が選任され、業務を実行する。なお、通常は議会には法務部を率いる法定管理官も存

¹⁴¹ 財団法人自治体国際化協会『英国の地方自治 (概要板) - 2013 年改訂版 - 』P20～P44 などによる。

¹⁴² グラスゴー (Glasgow)、エジンバラ (Edinburgh)、アバディーン (Aberdeen) 及びダンディー (Dundee) では Lord Provost と呼ばれる。Provost は、スコットランドで勅許自治都市 (ロイヤル・バラ) が作られ、首長を決定するとき、フランス語の Prévôt という称号をスコットランド語として導入したものとされる。

在する¹⁴³。

また、北アイルランドの各地方自治体も委員会制と同様だが、業務範囲が小規模であり、特に計画立案業務がなく、料金徴収も自治政府の財務・人事局傘下の土地・建物サービス部（Land and Property Services）が行っている。このため地方自治体の改革が進んでおり、2015年4月までに現行の26のディストリクトを11に集約するとともに、分権政府の機能の一部も移管することが進められている¹⁴⁴。これによれば、以下に示す図のように集約される予定とされる。

オ．地方自治体の財政構造¹⁴⁵

（ア）イングランドの地方自治体の財源¹⁴⁶

地方自治体の公金支出は、イングランドの公金支出の約4分の1を占めるものであるため、その財源としては中央政府からの補助金、事業用レイト、カウンシル税等を組み合わせたものとなっている。

2010年に成立した現連立政権では、分権政府、地方自治体及び地域に対し大きな権限と自由裁量を与えることにより、地域コミュニティの強固な権限を新たに確立し、財政赤字を削減することを目的として、2011年地域主義法（Localism Act 2011）¹⁴⁷及び2012年地方財政法（Local Financial Government Act 2012）を成立させた。特に、後者により地方自治体の財政、特に財源構成が2013年を境に大きく変わっている。

これによれば、以下のものが財源とされる。

事業用レイト

事業用レイト（Business rate、non-domestic rate）とは、非居住用不動産の評価額（歳入税関庁に置かれた資産評価局が算定）を課税標準として、当該占有者（占有者が存在しない場合には所有者）に課税される国税である。従来は、各徴税自治体が徴収し、一旦国庫に納付後、補助金として各地方自治体に交付されてきた。これに対して、地方自治体が積極的に地域経済の成長を図る財政的な誘引を与えるため、本税の税収の50%を各地方自治体に留保する制度を設けた。これは、事業用レイト保持制度（Business rate retention scheme）と言い、2020年までに実施される。

歳入援助交付金

歳入援助交付金（Revenue Support Grant）とは、地方財政対策指針（Local Government Finance Settlement）に従って、中央政府から地方自治体に配分される交付金である。

特定交付金（Specific Grants）

地方財政対策指針の範囲外の交付金として、特定の政策目的のものと一般目的のもの

¹⁴³ <http://www.scotland.gov.uk/Topics/Government/local-government/governance> による。

¹⁴⁴ http://www.doeni.gov.uk/local_government_reform による。

¹⁴⁵ 財団法人自治体国際化協会『英国の地方自治（概要版） - 2013年改訂版 - 』P50～P68などによる。

¹⁴⁶ "A Guide to the Local Government Finance Settlement" (Department for Communities and Local Government, December 2013)

¹⁴⁷ 地方議会及び地域住民により大きな権限を与え、地域共同体に住宅供給及び開発計画の決定に対するより大きな統制力を与えようとする等広範な内容を有するものである。

のが存在する。前者の例としては、学校特定交付金¹⁴⁸があり後者のものとしては警察交付金¹⁴⁹が挙げられる。

カウンスル・タックス

カウンスル・タックス (Council Tax) とは、上記の事業用レイトに対して、居住用の不動産に対して課税されるもので、資産税の側面と、住民税の側面を併せ持つ唯一の地方税とされる。

その他

利子収入、資産売却収入、賃借料収入等の自主財源が存在する。

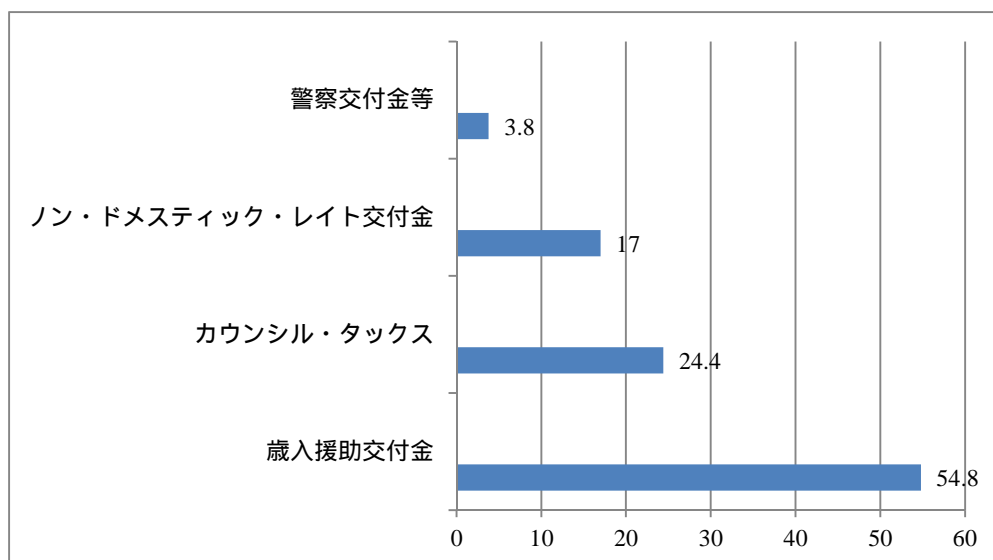
(イ) ウェールズの地方自治体の財源

ウェールズの地方自治体の財源についてもイングランドとほぼ同様であるが、異なるのは歳入援助交付金が中央政府からではなく、分権政府から配分される点である。

2014 年度の予算としてこれらの財源の割合をウェールズの地方自治体全体で見ると以下ようになる。

図表 2-35 ウェールズの地方自治体の財源構成比 (2014 年度予算レベル)

(単位: %)



(出所) <http://wales.gov.uk/docs/statistics/2014/140617-local-authority-budgeted-revenue-expenditure-2014-15-en.pdf>

ここで、歳入援助交付金やノン・ドメスティック・レイト交付金は、財政規律に従

¹⁴⁸ 2006 年以降国が初等中等教育費の経常費 (人件費及び運営費) を一括確保している。

¹⁴⁹ 2011 年に制定された法律により、イングランド及びウェールズの警察管理委員会 (Police Authorities) が廃止され、ロンドン以外の地域では公安委員 (Police and Crime Commissioners) が置かれることになった。公安委員は、所管の地方警察の予算を定め、警察本部長の任免と監督を行うとされる。なお、ロンドン警視庁については、首都警察管理委員会 (Metropolitan Police Authority) に代わり、市長公安室 (Mayor's Office for Policing and Crime) が置かれている。(松浦茂『イギリス及びスウェーデンの地方財政調整 - 近年の改革を巡って - 』(レファレンダム 2014.5) による。)

い一定の計算式により算定されている。

(ウ) スコットランドの地方自治体の財源

スコットランドの地方自治体の財源も上記と同様である。

(エ) 北アイルランドの地方自治体の財源¹⁵⁰

北アイルランドの地方自治体の財源についても上記と類似してはいるが、その内容については一部異なる。

政府交付金

政府交付金 (Government Grant) は、以下のものがある。

第 1 は、2011 年地方財政法 (北アイルランド) (Local Government Finance Act (Northern Ireland) 2011) 及び 2011 年地方自治体 (政府交付金) 規則 (北アイルランド) (Local Government (Rate Support Grant) Regulations (Northern Ireland) 2011) により、北アイルランド自治政府環境局から各地方自治体に交付されるレート援助交付金であり、これは財務資源の提供のための交付金である。第 2 は、同じ根拠で環境局から交付される損失補てんとしての交付金である。その他特定の交付金もある。

地区税

各自治体は、毎年遅くとも 2 月 15 日までに、次年度の財政需要を評価して、地区税 (District Council Rates, 事業用レート及び居住用レート) の税率を決定する。これは、自治政府の財務・人事局の土地・建物サービス部により徴収されている。

このように、レートについて自治政府が権限を持っている点、カウンシル・タックスが存在しない点が、他の地域と異なる点である。

その他

手数料、利用料等の自己収入や借入による資金調達がある。

カ．パリッシュとコミュニティ¹⁵¹

(ア) 歴史的経緯

上記一層制及び二層制の議論とは別にそのさらに下位に、イングランド (ウェールズでも一部存在) ではパリッシュ (Parish) 又はタウン・カウンシル (Town Council)、ウェールズ及びスコットランドではコミュニティ (Communities) (北アイルランドではこのような組織は存在しない) が存在する。

パリッシュはイギリス国教会の管理下で、教区 (1 つの協会及び 1 人の神父などを有する区域) を意味し、布教と宗教上の監督を目的とした区域であり、8 世紀から存在していたと言われるが、当該ネットワークは 1555 年には地域の道路の維持に、1601 年には救貧法の実施対象に含まれ、貧民救済、道路管理、治安の維持といった地方自治体としての役割を果たすが、1888 年地方自治法によりイングランド及びウェールズ

¹⁵⁰ http://www.doeni.gov.uk/index/local_government/local_government_funding.htm による。

¹⁵¹ 財団法人自治体国際化協会『平成 14 年度海外比較調査 コミュニティと行政～住民参加の視点から～』P8～P16 などによる。

にカウンティが設置されるとパリッシュの地方自治体としての役割は弱まっていったとされる。

自由党グラッドストーン内閣時代の 1894 年地方自治法によりパリッシュの基本的な構造や組織が規定され、基礎的地方自治体と機能が正式に与えられる。これは、農村の住民を大地主や教会牧師の支配から解放しようということにあったといわれ、これにより従来からの教会としてのパリッシュの機能を切断されたとされる。300 人を超える人口を有するパリッシュは議会の設置が義務づけられ、それ以外は住民総会が設置された。但し、イングランドの全てにパリッシュが存在するわけではなく、グレーター・ロンドンでは 1965 年に廃止されている。

1972 年地方自治法及び 1973 年地方自治法により、150 人を越える人口を有するパリッシュは議会を設置することを義務付け、ウェールズではその全域にパリッシュに代わりコミュニティ・カウシル (Community Council) が、スコットランドにもコミュニティが設置される一方で、上位のディストリクト一本化、ルーラル・ディストリクトやバラといった小自治体をパリッシュに一本化するなどの整備が図られた。

1997 年地方自治法ではパリッシュの設立を 250 名以上の住民の要求で設立することが可能となる。

現在、イングランドでは 10,000 以上のパリッシュが存在しており、その人口は少ないところで 10 人、多いところで 3 万人超と多種多様である。また、パリッシュの 8 割が非大都市圏に設置され、ロンドンや大都市圏ディストリクトではパリッシュの設置には住民投票等の制約がある。一方、ウェールズはその全域がコミュニティに分かれ、スコットランドでは小数のエリアにだけ存在している。

(イ) 主な活動

主な活動は、市民農園、浴場、洗濯場、市民プール、共同墓地、火葬場、遺体安置所、検死室、公共の時計、住民集会場、体育施設、ボート池などの提供、バス停の提供及び維持管理、公園、サイクルパーク、池や排水溝の管理等があり、地域住民の生活にかかわる身近なサービスの事務や、地域の声をカウンティやディストリクトに意見を述べることである。

特に、都市計画についての協議権限 (上位の地方自治体は、建築許可、開発許可等に際し、当該地域のパリッシュ等への事前協議) は注目される。

活動財源は、地方税 (カウシル・タックス) や料金収入であるが、前者については課税権があるが、徴収は上位の地方自治体が一括で行い、予算に基づき配付されている。

(ウ) 事例 (Weston-Super-Mare Town Council) ¹⁵²

ウェストン・スーパー・メア・タウン協議会 (パリッシュ) は、2000 年に設立され、市長 (首長) (主に儀礼的な役割を果たしている) を有し、31 人の議員で構成される議会を持つ、人口規模 (2011 年の統計では、76,143 名) ではイングランド及びウェー

¹⁵² <http://wsm-tc.gov.uk/about-us/>による。

ルズの最下位の階層では最大の地方自治体である。

地理的には、ロンドンから西方のノースサマセット市の海沿にある。主な業務は、公園、遊び場や緑地、権利の割当（市民農園の利用の配分等）、公共設備、道路整備、都市計画、廃棄物の収集、社会サービスなどのより広い領域にわたって、地区全体のサービスの管理を行っている。

財務報告については、500 ポンド以上の支出についての明細を公開することで、透明性に寄与している。

(2) 大ロンドン庁の概要

ア．はじめに¹⁵³

ロンドンの統治構造は、広域行政体としてのグレーター・ロンドン・オーソリティー（Greater London Authority: GLA、以下「大ロンドン庁」と言う。）と 33 の基礎自治体（32 区及びシティ・オブ・ロンドン）の二層構造となっている。

大ロンドン庁は特別な法律（Greater London Authority Act 1999）により、ロンドン全体を広域的に担う一種の地方政府として位置づけられており、厳密には地方自治体とは言えないが、便宜上本章の中でその概要を説明することとする。

イ．歴史的背景

ロンドンの都市としての起源は約 2,000 年前のローマ帝国によるロンディニウム創設まで遡ることができるが、近代的都市としての機能は 1888 年地方自治法（Local Government Act 1888）に基づいて 1889 年に設立されたロンドン県（London County Council）である。当時傘下の基礎的自治体としては 28 区（Metropolitan Borough Councils）とシティ（City of London）を擁し、区等では公衆衛生、住宅、図書館、レクリエーション、課税徴収等を担当していた。

その後、都市としての機能の拡大により 1965 年大ロンドン県（Greater London Council）となり、職員 2 万人以上の巨大な行政組織となった。傘下の基礎的自治体も 32 区（London Borough Councils）とシティに拡大した。

サッチャー政権時代の改革により、大ロンドン県は廃止される。その結果ロンドン是世界で唯一中央行政機関が存在しない都市となり、ロンドン交通局、首都警察局等は政府が任命する機関となり、教育事務の一部は区に移管された。消防等はロンドン区の合同委員会の協議事項となった。

しかし、これらの改革は大都市の行政の混乱を招き、2000 年以降再び大ロンドン庁（GLA）として再構築されて現在に至っている¹⁵⁴。

¹⁵³ 財団法人自治体国際化協会『英国の地方自治（概要版） - 2013 年改訂版 - 』P11

¹⁵⁴ 中央政府が、大ロンドン庁を設立するにあたり、コンサルティング会社に委託し調査を行ったとされる。その結果、職員 250 人から 300 人程度で、年間予算額約 2,000 万ポンドの小規模で柔軟かつ効率的な組織の案が採用され、当該案を基に組織設計がされたという。

ウ．行政組織構成と役割

(ア) 組織機構

大ロンドン庁は 1999 年グレーター・ロンドン・オーソリティー法 (GLA Act 1999) により設立され、行政サービス長 (Head of Paid Service)¹⁵⁵により任命されるとともに、市長と議会により運営される。

市長は、当時イギリスで初めて公選により選ばれ、任期は 4 年である。市長を補佐するチームとして市長室があり、そこには副市長、ディレクター、アドバイザー等が配置されている。市長の主な権限は、地域経済、住宅政策、交通、環境政策、文化、及び保健衛生等であり、大ロンドン庁としては、ロンドン全域にわたる企画・調整と戦略策定のみを担い、具体的な行政サービスの提供は行わないほか、条例制定の権限も有していない。

議会は、市長の選出と同時に、直接選挙 (小選挙区比例代表併用制) で選任される 25 名の議員から成り立ち、14 人が小選挙区から、11 人がロンドン全体を 1 つの比例区とする拘束名簿式比例代表制により選出され、任期は 4 年である。議会は市長に対する監査権限を持ち、3 分の 2 の多数により市長の提示する年間予算を修正する権限を有するほか、重要問題を調査・勧告・提議する権限を有するが、市長をリコールする権限はなく、我が国の地方自治体の議会と比較して権限は制限されている。

(イ) 実施機関

大ロンドン庁本体は、計画や戦略立案の部署であるのに対し、その実施を行うために以下の実施機関が存在する。

ロンドン交通局 (Transport for London : TfL)¹⁵⁶

ロンドン市長公安室 (Mayor's Office for Policing and Crime : MOPAC)¹⁵⁷

ロンドン消防・緊急時計画局 (London Fire and Emergency Planning Authority : LFEPA)¹⁵⁸

ロンドン・オリンピック・レガシー開発公社 (London Legacy Development Corporation : LLDC)

エ．財政構造

グループ全体を含めた大ロンドン庁の財源の約 3 分の 1 はイギリス中央政府の各種補助金に依存し、しかも分権政府への補助金 (バーネット・フォーミュラーという公式に

¹⁵⁵ 行政サービス長、財務部長、監督官が法定されており、それぞれ事務総長、財務部長、法律サービス長 (総務部に設置) が務めている。

¹⁵⁶ <https://www.tfl.gov.uk/corporate/about-tfl/how-we-work?intcmp=2668> による。

¹⁵⁷ 2011 年警察改革・社会責任法 (Police Reform and Social Responsibility Act 2011) によりイングランド及びウェールズにおいて公安委員会が設置されることになった。これにより、ロンドンを除くイングランドの各地域では 2012 年 11 月から公安委員の選挙が実施されているが、ロンドンにおいては公安委員のポストは設置されない代わりに、これまでロンドン警察局が有していたロンドン警視庁の監督権限を MOPAC が負うこととなった。これにより、ロンドン警察局は廃止された。(<https://www.london.gov.uk/priorities/policing-crime/about-mopac> 等による。)

¹⁵⁸ London Fire and Emergency Planning Authority 等による。

より算定されている)のように定型的なものではなく、交渉の未決定されるものである。

図表 2-36 グループ全体の 2013 年度予算における財源構造

種類	金額（単位：百万ポンド）	割合（％）
一般及び特別目的政府補助金	3,822.6	34.0
使用料、手数料等収入（注 1）	5,634.6	50.1
カウンスル・タックス（注 2）	789.1	7.0
ビジネス・レイト留保分（注 3）	943.5	8.4
留保分	53.1	0.5
合計	11,242.9	

（出所）”The Greater London Authority Consolidated Budget and Component Budgets for 2013-2014” (March 2013, GLA) の P5 を基に作成。

（注 1）この約半分は交通の運賃収入である。

（注 2）居住用資産の評価を基に課税され、住民税的な要素も合わせ持つ地方税で、ここではバラ・カウンスル・タックス徴収ファンドの剰余額 10.4 百万ポンドと各区等に要求するカウンスル・タックス分 778.7 百万円の合計額を記載した。
カウンスル・タックスは各区で徴収され、GLA の要求額を各区がそれぞれの担当額として納めている。

（注 3）事業用資産の評価を基に課税され、地方自治体が徴収し、国に一旦収め、その後各地方自治体の財政力に応じて交付されるものである。2012 年地方財政法（Local Government Finance Act 2012）により、2013 年度以降は、少なくとも 2020 年までは各地方自治体は当該税収の 50% を保持できるとされ、それに加え、各地方自治体のビジネス・レイト基準額が基準資金レベルを超えると政府に納付金（tariff）を支払い、基準レベルに満たない場合は追加支給金（top-up）される。さらに、新制度の導入後、事業用資産の増加によりビジネス・レイトからの収入が著しく増える地方自治体に対しては賦課金（levy）が導入されている。

また、一般及び特別目的政府補助金は複数のものが各下部組織等に配分されているものの合計額として 3,822.6 百万ポンドとしており、その内訳は以下のようになっている。

（なお、合計は端数計算の関係上上記と一致していない）

図表 2-37 一般及び特別目的政府補助金の内訳（2013 年度）

（単位：百万ポンド）

種類	GLA 交通局補助金	その他特別歳入援助交付金	内務省警察補助金	内務省定式補助金	歳入援助交付金	合計
目的	特別目的	特別目的	一般目的	一般目的	一般目的	
ロンドン市長公安室	0.0	473.8	1,138.4	821.4	9.4	2,443.0
大ロンドン庁（市長及び議会）	0.0	16.6	0.0	0.0	38.6	55.3
ロンドン消防・緊急時計画局	0.0	10.9	0.0	0.0	163.5	174.4
ロンドン交通局	1,102.0	48.0	0.0	0.0	0.0	1,150.0
ロンドン・オリンピック・レガシー開発公社	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0
小計（その他サービス）	1,102.0	75.6	0.0	0.0	202.1	1,379.7
合計	1,102.0	549.4	1,138.4	821.4	211.5	3,822.7

(出所) ”The Greater London Authority Consolidated Budget and Component Budgets for 2013-2014”(March 2013, GLA)の P61 を基に作成。

また、実施機関毎の歳出予算規模については以下のとおりである。

図表 2-38 実施機関別歳出予算規模 (2013 年度)

(単位: 百万ポンド)

実施機関	市長室	議会	公安室	消防・ 緊急時 計画局	交通局	開発公社	合計
歳出予算	768,541	7,607	3,297,209	445,071	6,731,775	44,200	11,294

(出所) ”The Greater London Authority Consolidated Budget and Component Budgets for 2013-2014”(March 2013, GLA)の P73 を基に作成。

オ・下位自治体

(ア) 下位自治体の概要

大ロンドン庁の下位には、基礎的自治体として 32 のロンドン区とシティ・オブ・ロンドン・コーポレーション（一般に「シティ」と呼ばれる。）が存在する。

ロンドン区は 1965 年に大ロンドン県内に設けられた基礎的自治体であり、シティはイギリス最古の地方自治体である。

これらは、大ロンドン庁の戦略に従って、大ロンドン庁本体及び実施機関で処理する分野以外の広域自治体及び基礎的自治体の事務を行っている¹⁵⁹。

このため、ロンドン区及びシティの権限は他の地域におけるユニタリーに該当するが、シティのみは一部特殊な権限を有している。

(イ) 行政組織

32 のロンドン区のうち 4 つの区（ハックニー、ルイシャム、ニューハム、タワーハムレット）が、2002 年からイングランドの地方自治体に導入された公選首長制度（Elected Mayor）を採用し、その他の区はリーダーと内閣制度からなる行政組織を採用している。

公選首長制度の場合、首長は 4 年毎に選挙で選出され、リーダーと内閣制度の場合には、毎年議員の中から選出される。

区議会議員は、32 のロンドン区で定員 3 名の選挙区から任期 4 年で選出される。議会の下には各種委員会が設けられ、これにより行政の執行が行われている。

(ウ) シティの特殊性

シティの地域は基本的に住民の少ないビジネス地域であり、行政サービス自体は他のロンドン区と変わらないもののその内容等に違いがある。このため、他のロンドン区に見られるようなリーダーや内閣は存在せず、市会（Court of Common Council）が

¹⁵⁹ 区域内開発規制、地区公園、地方道路管理、廃棄物収集、課税徴収、出生・死亡届、墓地・火葬場、環境衛生、図書館、文化、スポーツ、公営住宅、教育事務等を行う。

重要な機関として位置づけられ、その下の委員会を中心に行政の執行がなされている。
一方、市長（Lord Mayor）は儀礼的地位となり主に広報的役割を演じている。

（エ）ロンドン区協議会

32 のロンドン区とシティはロンドン区協議会（Association of London Government : ALG）を通じて互いに連携しあい、様々な問題を協議している。

（オ）財源

政府の各種補助金、ビジネス・レイト留保分、カウンスル・タックス、及び使用料・手数料等収入等により賄われており、政府の補助金に依存する割合が高い。

カ．財源移譲の提案¹⁶⁰

2013 年 5 月にロンドン財政委員会により公表された「首都ロンドンにおける資金の調達（Raising the Capital The report of the London Finance Commission）」によれば、今後の人口増加や経済成長を踏まえ、現在の資金調達の枠組みを変更する必要性があるとしている。そのため、財源構造について、分権政府と比較した上で、さらなる財源移譲を求めている。

(3) 予算策定過程

ア．一般的予算策定過程

（ア）前提事項

地方自治体の予算は、中央政府及び分権政府と同様に、予算案、議会による承認過程を経て、発生主義ベースによる会計情報を用いる資源予算（Resource Budget）、資本予算（Capital Budget）が策定される。

地方自治体の形態は様々であるが、公的部門の全体の歳出の約3割弱を占めているにもかかわらず独自の歳入が少なく、中央政府及び分権政府からの補助金等に依存する形態となっている。そのため、予算を策定するに当たっては、以下の事項を知るまでは予算計画を立案することはできない。このため、あまりに早く予算計画を立案しても不確実性が高くなり、遅すぎると議会の審議に支障をきたすことになる。

- ・ 利害関係者から受け入れられるレベルに対し、当該行政サービスを維持するためにどの程度の歳出が必要か
- ・ 行政サービスの構築、物価上昇や人件費のために追加的歳出の圧迫
- ・ 達成可能な剰余金の水準
- ・ 中央政府等からどの程度の補助金等が入るのか

¹⁶⁰ “Raising the Capital The report of the London Financial Commission.” (May 2013, GLA)による。

(イ) 事例¹⁶¹

以下においては、一般的な地方自治体としてスタッフォードシャー・カウンティ (Staffordshire County Council) の事例を取り上げる。当該地方自治体では、予算執行の少なくとも6ヶ月前から予算策定過程が開始され、以下のスケジュール (2014年度の計画) に従って実施されている。

図表2-39 予算策定過程のスケジュール

事項	期限
暫定的予算案の公表	2013 年 12 月
執行部による中期財政戦略及び予算の最初の検討	2013 年 12 月 18 日又は 2014 年 1 月 8 日
予算案の確定及び議会への提案のための執行部会議	2014 年 2 月 5 日
中期財政戦略、2014 年度予算案、及びカウンシル・タックスの承認のための議会開催	2014 年 2 月 13 日

(出所) ホームページより作成。

イ. ケーススタディ

上記の一般的過程に対し、各地方自治体では当該過程に工夫をしているものもある。以下では、“*Good budgetary processes:comparators Case studies from the public and private sector*” (PwC research report commissioned by National Audit Office) (PwC, 2012)¹⁶²における地方自治体の事例の概要を取り上げることとする。

(ア) コベントリー・カウンシル (Coventry Council)

背景

コベントリー市は、32万人以上の市民に対して広範囲のサービスを提供している地方自治体 (ウエスト・ミッドランド地域) であるが、2010年歳出見積で、2011年から2014年の間に1億4,600万ポンドの予算削減が要求された。このため、ABC (A Better Council for a bolder Coventry) プログラムと言う組織改革プログラムを実行した。これは当初はバック・オフィスサービス (財務、人事及びIT) 部門から始まり、その後現場のサービスが対象となり、現在は子供サービス部門の見直しが進められている。

手法等

大手コンサルティング会社の支援を入れて、行政の各部門毎に、組織構造の見直し、職員給与のベースアップの凍結等¹⁶³多岐に渡り歳出削減を実施した。具体例としては、基幹システムをOracleの財務会計システムからUNIT4 Local Government ERPへの変更し

¹⁶¹ <http://www.staffordshire.gov.uk/yourcouncil/transparency/howlocalgovernmentfinanceworks.aspx> による。

¹⁶² http://www.nao.org.uk/wp-content/uploads/2012/10/NAO_Good_budgeting_Research.pdf#search='local+government++budget+process+uk'による。

当該文書はイギリス会計検査院からのプライス・ウォーター・ハウス・クーパース (PWC) に対する委託調査業務報告書であり、予算策定過程における公的・私的組織での改善事例を紹介したもので、これをもってガイドとするものではなく、あくまでケーススタディとして紹介をしたものである。そのため、報告の内容は概括的なものに留まっている。

¹⁶³ <http://www.coventrytelegraph.net/news/coventry-news/coventry-city-council-reveals-new-3029185>

たことや、SOCITMデータ¹⁶⁴を用いて、地方自治体のベンチマークと比較して、改善すべき事項を変更したことでIT関連について従来、30%歳出を削減したことが挙げられる。また、効率化の観点から組織、業務を見直すだけでなく、月次及び四半期の予算の執行状況、サービス状況のレビュー報告、ベンチマークの歳出データ等を利用して、行政の意思決定に活用をしたとされる。なお、当該組織改革プログラムは現在進行中である。

(イ) ロンドン・クロイドン・バラ (London Borough of Croydon)

背景

過去3年間で約15%の歳出を削減し、次の3年間では15%から20%のさらなる削減が見込まれている。金額としては、2013年から2015年の間で、3,592万ポンドの削減が見込まれている¹⁶⁵。

なお、当該地方自治体は、予算策定にあたり、管理チームの支援を受けて執行部による戦略的アプローチを採用している。また、予算はゼロベース予算 (ZBB) かつプログラム・ベース予算 (PBB) を採用している。資源配分では、地域住民の意向が強く反映されている。

手法等

財源の配分は、主に執行部の権限で進められ、地域住民の意向の高いものが優先された。このため、歳出状況のウェブベースでの開示を充実させ、各プログラムの優先順位等の分析手法として、財務情報における正味現在価値法 (NPV) を、非会計情報にはインパクト分析を採用している。

歳出削減状況は全ての地方自治体に影響を与え、特に33のロンドン・バラの財務責任者は組織をつくり当該事例を共有した。

(ウ) ゲートシェード・カウンスル (Gateshead Council)

背景

2011年度から2014年度までにおよそ7,500万ポンドの予算削減を目標としており、このうち2011年度のみで既に3,200万ポンドを削減している。このため、フィット・フォー・フューチャープログラムと言う組織改革プログラムを実行している。予算の策定は、漸次増加させる予算形式であったが、原価作用因別予算 (Driver-based budgeting) による調整を、每期見直しされる中期の財務戦略として実施していた。

手法等

部署間での相対的な優先順位は執行部だけでなく組織全体で実施され、選ばれた職員により調整がなされた。経常的歳出は、執行部に提出する前に、財務的及び非財務的要素を元に順位付けがなされ、資本的歳出は、資本政策を元に策定された。

¹⁶⁴ 地方自治体等の IT 化の各種情報を公表している。後述する「非会計情報」の項参照。

¹⁶⁵ <http://www.croydon.gov.uk/contents/documents/meetings/546596/2012/2012-12-10/cab20121210budget.pdf#search='CROYDON++BUDGET+SAVING'>

(4) 予算執行と監督

ア．地方自治体の予算構造

(ア) 基金会計¹⁶⁶

地方自治体の会計及び予算の構造は、各サービスを独立した基金単位とする基金会計 (Fund Accounting) を採用している。具体的には、まずは経常会計 (Revenue Account) 及び資本会計 (Capital Account) に区分され、それぞれは収入及び支出からなる。ここで、経常収入を資本収入に繰入れることは可能であるが、資本収入を経常収入に繰入れることはできず、2 つの会計は明確に区分され、異なる財源がそれぞれ充当されている。

経常会計は、主に一般経常会計 (General Fund Revenue Account)、商業会計 (Trading Services Revenue Account)、住宅会計 (Housing Revenue Account) の3つから構成される。

商業会計は、地方自治体が行う商業的サービス (営利事業等) による収入、地方自治体向けの商業的サービスによる支出を計上するもので、収入は使用料、手数料、支出は建物清掃、警備等が挙げられる。

住宅会計は、賃貸料収入とこれに伴う各種支出から構成されている。資本会計は、長期資本形成に伴う借入金や補助金を収入に計上し、土地・建物の取得費や修繕費等の経費を支出としている。

それぞれの会計年度は4月1日に始まり、3月31日に終わる。

(イ) 補助金の支出限度額とその削減

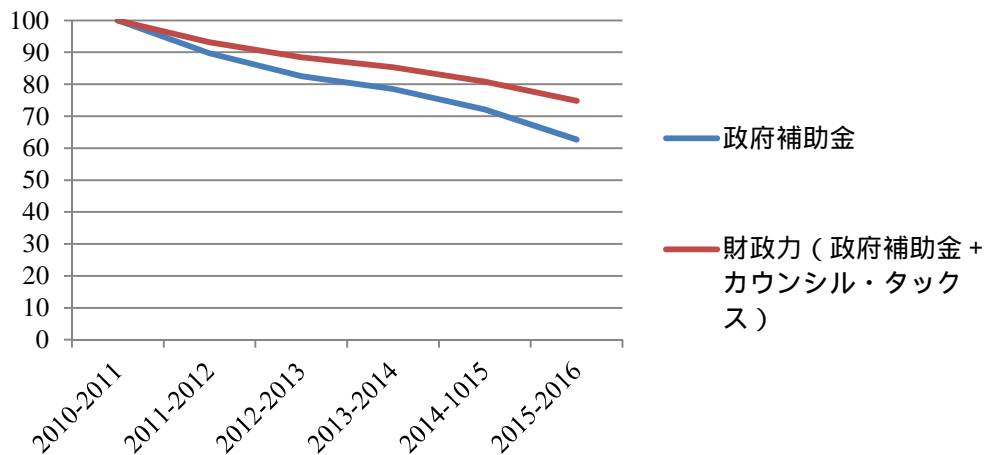
地方自治体にとって財源の多くはイギリス中央政府及び分権政府からの補助金である。例を挙げればイングランドのイースト・サセックス・カウンティでは61%が中央政府からの補助金である。これらの補助金は、中央政府の歳出見直し (Spending Round) を受けたものが支出されることから、省庁別歳出限度額 (Departmental expenditure limit : DEL) 及び年度管理歳出額 (Annually managed expenditure : AME) の影響を受けている。

具体的には、2010年の歳出見直し (Spending Review) により2014年度までに部門別支出限度額 (学校部門等一部を除く) で26%の削減がなされることになったことが原因とされる。

以下は、その影響を示したものである。

¹⁶⁶ 『英国の地方自治 (概要版) - 2013年改訂版』 (財団法人自治体国際化協会) による。

図表 2-40 政府の補助金の削減の影響



(出所) "Financial sustainability of local authorities 2014" (NAO, HC783, November, 2014)

(注) 2010 年度の物価水準を 100 とした場合の % で表示。

イ．予算執行及び内部統制¹⁶⁷

公金の扱いについては、地方自治体はコーポレート・ガバナンス・コード等を定め、これらに従って業務を実施している。

内部統制システムは、リスク管理、業務の効率性、資源の利用の経済性及び有効性、適用される政策・手続・法令等のコンプライアンス、不正及び誤謬から生じるものを含む損失に対するセーフガード、情報及びデータの完全性・信頼性を達成することを主な目的としている。会計官 (Accountable Officer) は、自己の組織の内部統制システムを評価し、機能を保証する責任を有するとともに、内部監査の発見事項及び推奨事項につき、これらを受け入れるか否かの責任も有する。

また、その整備運用状況について、1999 年地方自治法 (Local Government Act 1999) 等に従い、年次報告書を作成している。

ウ．監査

内部統制制度の一環としての内部監査及び、独立の主体による外部監査が存在する。

以下では、イングランドのバーミンガム市 (Birmingham City Council) の事例を基に紹介する。

(ア) 内部監査

法的根拠¹⁶⁸

内部監査機能を持つことは一定の地方自治体にとって法的要件となっている。

具体的には、以下のものが根拠となる。なお、これ以外にも 1998 年データ保護法 (Data

¹⁶⁷ <http://www.west-norfolk.gov.uk/default.aspx?page=26593> に自治体の事例がある。

¹⁶⁸ <http://www.birmingham.gov.uk/cs/Satellite?c=Page&childpagename=SystemAdmin%2FCFPageLayout&cid=1223092712503&packedargs=website%3D4&pagename=BCC%2FCommon%2FWrapper%2FCFWrapper&rendemmode=live>

Protection Act 1998) 及び2000年情報公開法 (Freedom of Information Act 2000) も一般法として適用される。

- ・ 1972 年地方自治法 (Local Government Act 1972)
- ・ 2011 年会計及び監査規則 (イングランド) (Accounts and Audit Regulations (England) 2011)
- ・ 会計及び監査規則 (1996 年、2003 年、2006 年改正)
- ・ 2013 年公的部門内部監査基準 (Public Sector Internal Audit Standards 2013)

また、内部監査の主たる目的の1つである不正 (Fraud) 対応の根拠としては、以下のものがある。

- ・ 2006 年不正行為防止法 (Fraud Act 2006)
- ・ 2001 年社会安全不正行為防止法 (Social Security Fraud Act 2001)
- ・ 1997 年社会安全法 (不正行為) (Social Security Administration (Fraud) Act 1997)
- ・ 2012 年社会福祉改革法 (Welfare Reform Act 2012)
- ・ 2007 年社会福祉改革法 (Welfare Reform Act 2007)
- ・ 1978 年窃盗法 (Theft Act 1978)
- ・ 2000 年捜査権限規制法 (Regulation of Investigatory Powers Act 2000)
- ・ 1984 年警察・刑事証拠法 (Police and Criminal Evidence Act 1984)
- ・ 1996 年刑事手続及び証拠法 (Criminal Procedure and Investigations Act 1996)
- ・ 労働・年金省成果及び実践ガイド (DWP Performance and Good Practice Guide)

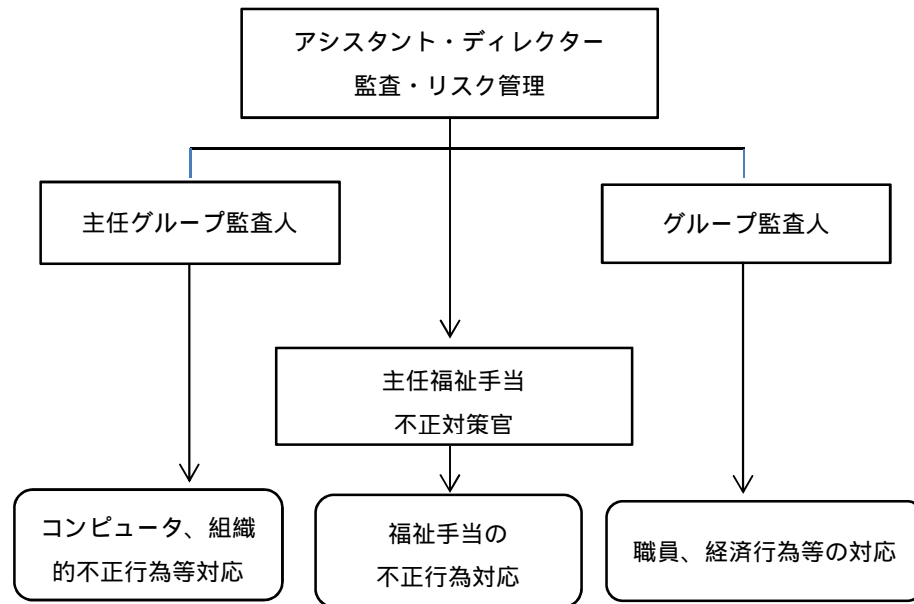
内部監査は、以下に示すように、定期的な収支状況のチェック、財政上の不正行為を防止するための会計上の検査、予算と実際の支出状況の比較から内部統制 (ガバナンス) のあり方に至るまで包括的なものである。

2013 年 4 月からは、国の各省や公的法人も含めた公共部門の統一的な検査基準として、国際的な検査基準も斟酌した公的部門内部監査基準 (Public Sector Internal Audit Standards : PSIAS) が定められ、これに基づく運用が開始している。

組織

以下の組織体制で実施をしている。

図表2-41 バーミンガム市の内部監査組織



（出所）バーミンガム市の資料を基に作成。

主な監査手法等

監査計画（監査対象、保証範囲、リスク・マネジメント）を作成し、主要な財務会計システム等に対し、リスクベースで実施をするが、場合によってはIT監査や捜査を行うこともある。バーミンガム市は財務管理システムとしてSAP¹⁶⁹を使用しており、監査プログラムとしてデータ分析監査ツール（IDEA）を使用している。特に、財務データ等はデータ・ウェアハウスに保存されているため、監査担当職員がこれにアクセスして検索することや、いくつかの性質の異なるデータを付き合わせる（データ・マッチング）により不正行為を発見することが可能である。

例えば、職員の給与明細と福祉手当の突合、同一の電話番号で名称・住所の異なるものの抽出等異常値を自動的に検出する等が行われる。

なお、具体的な手法については後述（第3章第2節5 財務書類の活用状況）を参照。

（イ）外部監査

外部監査は、地方自治体が、法的義務として受諾する必要がある。その役割は、財政上の不正行為の防止、適正な会計処理の確保、違法な支出の指摘などである。近年重要性を増している役割は、地方自治体の業務全般をバリュー・フォー・マネー（Value for Money）の観点からチェックすることである。

特に、イングランドでは、1983年以降、「1982年地方財政法（Local Government Finance Act 1982）」に基づいて設置された監査委員会（Audit Commission）が、長らくイングランドの地方自治体（パリッシュ及び警察、消防機関を含む）の外部監査について責任を有していた。監査委員会（Audit Commission）は国の省庁からは組織的・財政的

¹⁶⁹ 財務会計システムを中心に周辺の関連システムを統合したERPパッケージ・システムである。

に独立した機関で、法人格を有しており、国務大臣から任命される委員長及び副委員長を含め最大 18 名の委員から構成され、監査を行った団体からの手数料を主な収入源とするとともに、従来は包括的地域評価制度 (Comprehensive Area Assessment : CAA) についての実務的な制度運営も担当していた。

しかし、2010年5月に発足した連立政権は、同委員会の廃止の方針を示し、これに基づき中央政府のコミュニティ・地方自治省は、2010年8月、監査委員会 (Audit Commission) を廃止するとの方針を明らかにした。当該事項については、後述する。

(5) 決算作成過程

ア．法的根拠¹⁷⁰

1972 年地方監査法 (Local Audit Act 1972) により、地方自治体に財務管理の責任者を設置することが義務付けられた後、1980 年地方自治・計画・土地法 (Local Government Planning and Land Act 1980) の流れを受ける形で、1982 年地方監査法 (Local Audit Act 1982) は、地方自治体に年次会計報告書 (Annual Accounts) の公表を義務付けている。同じ年、監査委員会 (Audit Commission) が設立され、監査が義務付けられ、イングランドの地方自治体の会計監査体制が確立している。

イングランドについては、その後 2003 年会計及び監査規則 (Accounts and Audit (England) Regulations 2003) において、地方自治体等の関係団体は、その財務管理が適切で有効であることを保証する責任を有し、リスク・マネジメントを含む健全な内部統制システムを構築するとともに諸勘定についての報告書や歳入と歳出の勘定、残高勘定について、適切な慣行に準拠した内部統制報告書を作成しなければならないとされ、さらに、「関係団体は、下記を含む会計報告書を毎年、適切な慣行 (proper practice) に準拠して作成しなければならない」として、会計報告書等の作成を、適切に慣行に基づいて行うことを求めている¹⁷¹。

これらは、ウェールズ、スコットランド、北アイルランドでも同様であり、いずれも「英国における地方自治体会計実務規範 (Code of Practice on Local Authority Accounting in the United Kingdom: A Statement of Recommended Practice : SORP) 」に準拠して年次会計報告書 (Annual Accounts) を作成し、会計監査を受けている¹⁷²。

各地域のこれらの現在の法的根拠は以下のとおりである。

図表 2-42 会計基準準拠等の法的根拠

地域	法的根拠
イングランド	2011 年 イングランド 会 計 及 び 監 査 規 則 (Accounts and Audit (England) Regulations 2011)、2003 年 地方自治法 (Local Government Act 2003)
ウェールズ	2005 年 ウェールズ 会 計 及 び 監 査 規 則 (Accounts and Audit (Wales) Regulations

¹⁷⁰ 以下の記載は、遠藤尚秀、石原俊彦『英国地方自治体の財務会計基準設定に関する一考察 - CIPFA により設定された SORP を中心として』による。なお最新の法的根拠は以下のサイトによる。
<http://www.cipfa.org/-/media/8dbf3edfa3464911bdfc7f5fbee991bf.pdf#search=Annual+Accounts+++audit++local+authority++england+2003>

¹⁷¹ これに関する現在の根拠規定は 2011 年会計監査規則である。

¹⁷² イングランドの地方自治体は基本的には監査委員会が、その他は分権政府の各会計検査院や民間監査機関が会計監査を行っていたが、イングランドの監査委員会は廃止されることとなっている。

	2005)、2003 年地方自治法 (Local Government Act 2003)
スコットランド	1985 年スコットランド地方自治体会計規則 (Local Authority Accounts (Scotland) Regulations 1985)、2003 年スコットランド地方自治法 (Local Government (Scotland) Act 2003)
北アイルランド	2006 年北アイルランド会計及び監査規則 (Local Government (Accounts and Audit) Regulations (North Ireland) 2006)、2005 年北アイルランド地方自治令 (Local Government (North Ireland) Order 2005)

(出所) <http://www.cipfa.org/-/media/8dbf3edfa3464911bdfc7f5fbee991bf.pdf#search='Annual+Accounts++audit++local+authority++england+2003'> による。

イ．決算手続

各地の地方自治体の会計年度は、4 月 1 日に始まり、3 月 31 日に終わる。作成された年次決算書は、翌 9 月 30 日までに議会及び会計監査機関の監査・承認を受けたうえで、中央政府のコミュニティ・地方自治省(Department for Communities and Local Government : DCLG) に提出される。

なお、年次会計報告書(Annual Accounts)においては、最高財務責任者(Chief Financial Officer : CFO) は会計報告が会計年度末における地方自治体の財政状況および会計期間における財務活動を適正に表現している旨を、署名し日付を入れて承認しなければならないとされる。

ウ．作成方法

地方自治体は一般的に財務会計システムを導入している。決算書の作成は基本的に当該財務会計システムの機能を利用して作成される。具体的事例として汎用ソフトウェアとして利用されている UNIT4 Local Government ERP の事例を紹介する¹⁷³。

当該システムは統合システム(ERP)として、報告書作成及び分析機能(Reporting and Analytics) を用いて基本的書類を作成するとともに、各種検索機能等を用いて注記事項等を作成している。同様な機能を持つソフトウェアは他にも多く存在し、各地方自治体は当該システムを利用して決算書等を作成している。

¹⁷³ <http://www.unit4software.com/markets/public-sector/local-governments> による。

第3節 アメリカ連邦政府の財政制度

1 国家の統治形態と組織構成

(1) 総論¹⁷⁴

アメリカの統治形態の特徴としては、大統領制、三権の権力分立及び連邦制が挙げられるが、その統治形態の枠組みは合衆国憲法を根拠に定められている。国レベルでは世界最初の成文憲法として 1788 年に批准された合衆国憲法により、3 つの独立した政府部門(立法府・行政府・司法府)とその権限、各部門の人事の決め方等が定められている¹⁷⁵。

国の最高法規としての憲法は、あらゆるレベルの立法権と行政権を制限しており、いかなる法律も、憲法に抵触すると裁判所がみなした場合無効となる(最終決定権は連邦最高裁判所にある)。憲法の修正は上下両院の 3 分の 2 の賛成で発議され、4 分の 3 の州議会が批准した場合に採択されるが、現在までに修正は 27 回行われている。

また、合衆国憲法は、連邦政府の構成と権限を定めているだけでなく、州政府に関する一般的な規定も含んでいる(合衆国憲法第 4 条)¹⁷⁶。これによれば、連邦政府の権限と責任は、合衆国憲法で明確に付与されているものに限定され(州間の通商の規制、国防への支出、貨幣の鑄造、移住や帰化の規制、諸外国との条約締結等)、州政府は連邦政府の下部単位ではなく、主権を有し、憲法上、連邦政府のいかなる監督下にも置かれていない(合衆国憲法修正第 10 条)。しかし、時の経過とともに、状況の変化に適応するような解釈や修正が行われ、連邦政府は州政府と協力し、連邦政府が補助金を出して州政府が執行・運営する形の法律や事業を創り出しており、こうした仕組みにより連邦政府は州に対する影響力を得ている。

連邦政府の議会は、下院(House of Representatives)及び上院(Senate)の二院より構成されており、2014 年 11 月の中間選挙後は、共和党が上下両院で過半数の議席を獲得している。議会と大統領は別々の方式による選挙で選ばれ、議会は弾劾訴追及び弾劾裁判による大統領の罷免を除き、政府の存立に影響を及ぼさない¹⁷⁷。

下院議員は各州の人口比率に基づいて配分(各州からは最低 1 名は選出)される小選挙区制により選出され、定員は 435 名で任期は 2 年である(選挙権年齢は 18 歳以上、被選挙権年齢は 25 歳以上)¹⁷⁸。

上院議員は、面積や人口の規模に関わりなく小選挙区制により各州から 2 名ずつ選出さ

¹⁷⁴ 『米国の統治の仕組み』(米国大使館レファレンス資料室/アメリカンセンター・レファレンス資料室:2012 年 3 月第 2 版)及び『主要国の議会制度』(国立国会図書館調査及び立法考査局:2010 年 3 月)による。

¹⁷⁵ 合衆国憲法は、前文、本文、修正条項の 3 区分に分かれ、本文は 7 条、修正条項は 27 条ある。なお、「条(Article)」は我が国の法律の「章」に相当し、この下に「節(Section)」が存在するものが多い。憲法の修正においては、元の規定を直接修正せず、修正内容を修正条項として順次付加してゆく形式をとっている。

¹⁷⁶ 各州はそれぞれ独自の憲法が存在し、その中に州内の地方政府に関する規定が含まれている。

¹⁷⁷ 下院は公務員の一定の犯罪について弾劾、訴追する権限を有し、大統領もその対象となる。下院において弾劾されると、上院議員が裁判官となる弾劾裁判において審判を受け、出席議員の 3 分の 2 の同意で有罪とされると罷免される。これまで弾劾裁判にかけられた大統領は第 17 代アンドリュー・ジョンソンと第 42 代ビル・クリントンであるがいずれも無罪とされた。37 代リチャード・ニクソンは弾劾される前に辞任している。

¹⁷⁸ 上記 435 名以外に、コロンビア特別区、ヴァージン諸島、米領サモア及びグアムから任期 2 年の派遣委員(Delegates)各 1 名が選出され、プエルトリコから任期 4 年の常駐弁務官(Resident Commissioner)1 名が選出されるが、これら 5 名の準議員には、一定の場合を除き表決権が存在しない。

れ、定員は 100 名で任期は 6 年である。2 年おきに議席の 3 分の 1 ずつが改選される（選挙権年齢は 18 歳以上、被選挙権年齢は 30 歳以上）¹⁷⁹。

議会は立法権を有するがそれは憲法に列挙された事項に限られているが、当該付与された権限を実施するために必要かつ適切な全ての法律を制定する権限を有するとされている。法案の提出権は各議員に専属し、上院と下院で法律の制定に関しては原則的には対等の権限を有しており、両院で意見の異なる場合には両院協議会においてその差異が調整され、その結果作成される両院協議会報告書全体について各院が承認すれば法案が議会で成立する¹⁸⁰。大統領は、法案審議の勧告や法案拒否権という形で立法過程に関与するが、当該拒否権を覆すには、両議院での出席議員の 3 分の 2 以上の多数による再議決が必要とされる。

行政権（Executive Power）は大統領に帰属している（合衆国憲法第 2 条第 1 節第 1 項）が、行政府の各機関の新たな設置や再編は原則として連邦議会の制定する法律によりその機構や職務を定めることとされている¹⁸¹。

大統領は連邦政府の中で最も大きな権力を持ち、予め憲法上定められた権限¹⁸²以外に実質的に非公式の権限や憲法で明確に規定されていない権限を持つが、特に強力な権限の 1 つは大統領令を発する権限である。

司法府は連邦最高裁判所と連邦下級裁判所から構成され、下級裁判所には、控訴裁判所（巡回裁判所、上訴裁判所とも呼ばれる）、連邦地方裁判所、破産裁判所、請求裁判所などがある。

(2) 組織図

アメリカ連邦政府における本稿に関連する主な機関の位置付け及びそれらの相互関係を図示すると以下ようになる。

アメリカ会計検査院（Government Accountability Office：GAO）及び議会予算局（Congressional Budget Office：CBO）は立法府（議会）に属する機関であり、行政管理予算局（Office of Management and Budget：OMB）及び財務省（Department of the Treasury：DOT）は行政府（大統領）に属する機関である。

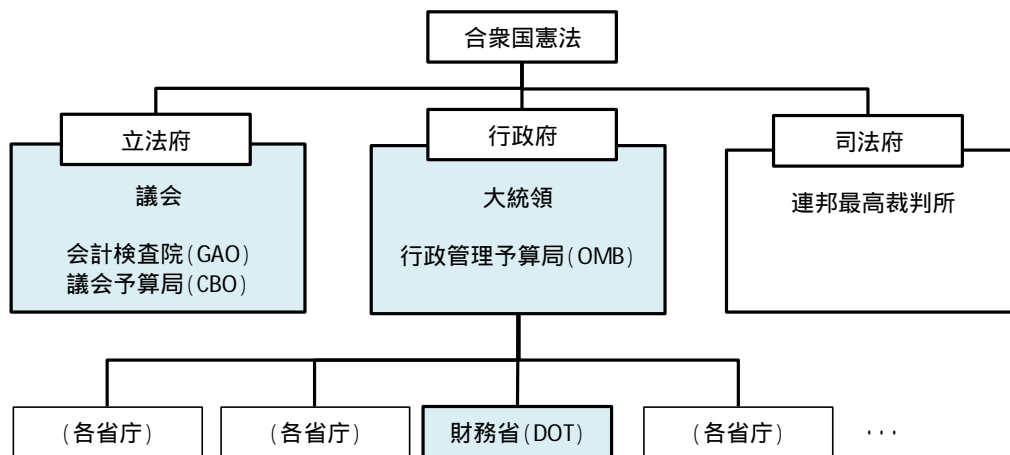
¹⁷⁹ 1913 年憲法修正第 17 条批准以前は、上院議員は各州による間接選挙により選出されていた。

¹⁸⁰ 憲法上歳入を徴収するための法案は下院先議とされ、慣例により歳出予算法案も下院先議とされており、条約の批准・承認、大統領の指名する各省庁の大臣・長官や最高裁判所判事の承認など、上院のみに与えられている権限もある。

¹⁸¹ 大統領令により再編等を行う場合もある。

¹⁸² これには、上院の承認の元での連邦最高裁判所と連邦下級裁判所の裁判官の任命、上院の承認の元での各省の長官とその他の政府機関の長からなる内閣の任命、軍の最高司令官としての役割、名目上の国家元首としての役割、上院の承認の元での国際条約およびインディアン部族との条約の締結、連邦議会で可決された法案に対して拒否権の行使、連邦犯罪に対する恩赦および刑の執行猶予権限等がある。

図表 2-43 アメリカ連邦政府の統治機関の構造



(出所) ”The United States Government Manual 2013”(アメリカ連邦政府官報事務局発行)による。

行政府においては、大統領府、各省及び、独立連邦機関及び政府関連法人がある。現行の省、独立連邦機関及び政府関連法人の種類については、資料編 資料 2-7 及び 2-8 参照のこと。

(3) 連邦財務省、議会予算局、行政管理予算局及び会計検査院の役割

アメリカ会計検査院 (GAO) は、1921 年予算・会計法 (The Budget Accounting Act of 1921) により設置され、議会の附属機関として政府の収入・支出に関する全ての事項に関する検査等について権限を有している¹⁸³。議会の判断・意思決定に資するため、各省庁等が政策を効率的・効果的に実施しているか等の情報を正確かつ適時に提供することを主な業務としている。

議会予算局 (CBO) は、1974 年議会予算・執行留保統制法 (The Congressional Budget and Impoundment Control Act of 1974) により議会の附属機関として設置され、連邦の予算全体を俯瞰し、支出や課税の程度、及びそれらによる過不足について議会が検討を実施することが可能になるよう、財政収支の推計に関する情報を提供することを主な業務としている。

行政管理予算局 (OMB) は、アメリカ会計検査院 (GAO) や議会予算局 (CBO) とは異なり行政府に属する機関 (大統領に直属している) である。1921 年財務省の一部局である予算局として設立され、その後分離され、経営管理機能の強化が図られてきた経緯を持つ機関である。業務は、各省庁をまたがって管理手続 (management procedures) や政策の評価・策定・調整を行うことや、連邦の財政管理の監督を行い、大統領に対して定期的に助言を行っている。後述するように、大統領の予算要求である予算教書を作成することも当該組織の重要な役割であるとされる。

財務省 (DOT) は、政府の財務を司る機関であり、貨幣の鑄造、財務に関する法令の

¹⁸³ 連邦政府が税金をどのように使っているかを調査するため、「議会の番犬 (Congressional watchdog)」と呼ばれることもある。

適用、経済、税、財務の各領域にわたる政策立案をその任務としている。財務長官は、政府の首席財務官（Chief Financial Officer：CFO）と位置づけられる。

2 予算・決算制度の概要

(1) 総論

アメリカ合衆国憲法第1編第9節第7項には、「国庫からの支出は、法律によってなされる歳出予算（Appropriations）に従ってのみ行われる。一切の公金の収支に関する正式の決算は、随時公表しなければならない¹⁸⁴。」とされ、連邦政府の予算権限は立法権に含まれる。このため、予算に関する意思決定権限は基本的に連邦議会にあるとともに、当該プロセスは基本的には法律事項となる。

連邦政府の会計年度は、毎年10月1日に始まり、翌年9月30日に終了する。年度呼称は終了日の属する年により行うため、例えば、2014年度とは2014年9月31日に終了する年度を指すことになる。

連邦政府の予算・決算制度は、政府による予算案の作成及び議会への提出、議会による予算案の審議及び議決、政府による予算の執行、及び議会による決算の審査・評価・承認という過程から成り立っている。

この中で、の予算過程の前段において、大統領予算案は、予算を自ら編成する議会にとって参考資料、提案、勧告にすぎず、予算決議案は予算委員会（Budget Committee）で、歳出予算案は歳出委員会（Appropriations Committee、小委員会）で、それぞれ立案され、審議、議決（最終的には上下両院の本会議で決定）されるため、他の先進国に見られる予算修正権の限界が存在しない点は特徴的である。その結果として、大統領の予算要求と議会で成立する予算決議の内容が大きく異なることが少なくないとされる。

また、の予算過程の後段において、議会の各委員会が監視役を勤めていることが特徴的である。すなわち歳出委員会であれば、予算執行の過程で浮上した問題点や教訓を毎年の歳出予算案の審議に活かし、また授權委員会であれば、それらの問題点や教訓を進行中の事業なり当該事業の実施機関なりの根拠法の修正に役立てる、というフィードバック機能を果たしていることが特徴的である。さらに、当該プロセスにおいて、アメリカ会計検査院が強大な調査権限を発揮し、検査・評価機関として活動している¹⁸⁵。

(2) 予算制度の概要

ア．予算制度の歴史及び概要¹⁸⁶

合衆国憲法により予算権限が立法権に含まれるとしても、具体的な意思決定過程は憲法では示されていないため、個別立法や慣習法により形成された。

不足金返済制限法（Antideficiency Act）の最初の形が制定されたのは1870年であり、1905年、1906年改正により月次予算化及び不正についての刑事罰が課された¹⁸⁷。

¹⁸⁴ 田中英夫編集代表『Basic 英米法辞典』（東京大学出版会、1993年）による。

¹⁸⁵ 上記指摘は、渡瀬義男『アメリカの財政民主主義』（日本経済評論社、2012年）を基に記載。

¹⁸⁶ “Introduction to the Federal Budget Process” (Congressional Research Service, December 3 2012)、淵圭吾『アメリカ連邦予算過程に関する法学研究の動向』（財務総合政策研究所フィナンシャル・レビュー103号、2011年1月）及び渡瀬義男『アメリカの財政民主主義』（日本経済評論社、2012）による。

¹⁸⁷ 現在では、本法に従って政府が予算不足を生じたときは緊急のものを除き業務を停止しなければならない

アメリカの予算制度史上重要なものの1つとして、1921年予算・会計法（Budget and Accounting Act of 1921）がある。これにより、大統領に予算案作成が一元化される一方で、議会には大統領案の採用・修正・拒否の判断を含む歳出に関する最終決定権が与えられた。また、大統領の予算責任の実行主体として、大統領の指揮下に予算局（Bureau of the Budget：BOB、1970年に行政管理予算局（OMB）に改称）を設置するとともに、行政府から独立し議会に責任を負う会計検査機関としてアメリカ会計検査院（GAO）が創設されている。

大統領予算案は、行政管理予算局がとりまとめを行ない、通常、毎年2月の第1月曜日に議会に提出することとなる。予算案の内容は、予算書本編（Budget of the United States Government）、分析的展望編（Analytical Perspectives）、歴史統計編（Historical Tables）及び付録編（Appendix）からなる¹⁸⁸。このうち、予算書本編の一部として大統領予算教書（The Budget Message of the President）があり、大統領予算案の前提となる考え方等が大統領名義、議会宛の文書の形で作成されている¹⁸⁹。一般的には、大統領予算案全体を指して大統領予算教書と呼ばれる。

1974年議会予算・執行留保規制法（Congressional Budget and Impoundment Control Act of 1974）も重要な法律の1つである。これは、議会の常任委員会の1つとして予算決議（Budget Resolution）を作成する予算委員会を、予算決議作成の補助機関として議会予算局をそれぞれ創設し、この新設機関を通して予算の総額や優先策を議会のコントロール下に置こうとするものであった。なお、予算決議は次年度以降10年先の予算の大枠を形成するものであり、予算過程の核心に位置し、議会自らの全般的政策と優先策を打ち出すとともに、収入見込総額、支出総額、収支差額、国債発行限度、さらに支出総額の機能別配分額を明示するものである¹⁹⁰。

また、大統領が議会の定めた歳出予算の一部を延期したり廃止したりする執行留保（impoundment）権限を抑制した¹⁹¹。さらに、既存の歳入・歳出関連法の内容を予算決議に沿わせるための手続である予算調整制度（reconciliation）も導入された。

アメリカの「双子の赤字」が問題となっていた1985年には均衡予算及び緊急赤字統制法（Balanced Budget and Emergency Deficit Control Act of 1985）（通称グラム＝ラドマン＝ホリングス法（Gramm-Rudman-Hollings Act））が制定され、1991年度までに財政赤字をなくすという目標の元で留保命令（sequestration）手続を導入したが、最高裁判所により憲法違反とされ、修正後2002年まで用いられている¹⁹²。

ないという政府閉鎖（Government Shutdown）が生じることがあるが、これも財政規律の1つと言える。

¹⁸⁸ 詳細については（5）予算策定過程を参照。

¹⁸⁹ 行政管理予算局のホームページにおいて公開されており、執筆時点においては2015年度の大統領予算案に係る大統領予算教書を閲覧することができる（<http://www.whitehouse.gov/omb/budget/presidents-message>）。

¹⁹⁰ 詳細については（5）予算策定過程を参照。

¹⁹¹ 当時のニクソン大統領は予算の執行留保権限を通じて、議会の授権した歳出予算額の削減を頻繁に行ったとされるが、執行留保には法律の根拠に基づくものと明示的な法律の根拠に基づかないものがあり、特に後者についてはその合法性が問題とされた。

¹⁹² 同法の主旨は、歳出の一律削減を通じて財政収支均衡を達成するというものであったが、経済成長を高く見積もり税収増を当てにする面があったことから、見通しと結果の違いが表面化し、結果として財政赤字の縮小には結びつかなかったと言われている。

この時期、財政規律の面で重要な法律が存在する¹⁹³。連邦政府は1998年度に財政収支均衡を達成したが、90年代の財政再建の代表的な取組として、1990年包括財政調整法（Omnibus Budget Reconciliation Act of 1990 : OBRA90）、1993年包括財政調整法（Omnibus Budget Reconciliation Act of 1993 : OBRA93）及び1997年包括財政調整法（Omnibus Budget Reconciliation Act of 1997）が挙げられる。

特に、1990年包括財政調整法においては、赤字削減策を定めるとともに、予算編成に関する規則として2つの歳出ルールを創設している。これらについては具体的には当該法律と共に定められた1990年予算執行法（Budget Enforcement Act of 1990）において、

裁量的経費の毎年の上限額を定めるキャップ¹⁹⁴と義務的経費及び歳入に関する法律の制定が財政赤字を増やさないためのペイ・アズ・ユー・ゴー原則¹⁹⁵である。連邦政府の予算は後述するように裁量的経費と義務的経費に分類されるが、前者の財政規律を以て、後者の財政規律を以て規制したものである。なお、1997年予算執行法により1990年予算執行法の枠組みを2002年まで延長した。特に、ペイ・アズ・ユー・ゴー原則は第41代ジョージ・H・W・ブッシュ政権及びクリントン政権下での実績を踏まえ、オバマ政権下の2010年ペイ・アズ・ユー・ゴー法として復活している。

イ．予算の種類と概念¹⁹⁶

先に示したように連邦予算は法律として成立するものであるが、ここでの予算は歳出予算を意味し、歳入予算は予算審議の参考資料となるのみで、議決の対象とはならず、個別の税法が議決の対象となるにすぎない。

連邦予算は、包括的に現金主義で表示をする統合予算（Unified Budget）の形式で表される。統合予算は、さらに連邦基金（Federal Fund）と信託基金（Trust Fund）に区分される。

連邦基金は、信託基金以外の基金であって、一般基金、特別基金、政府系企業、及び政府部内基金が含まれる。信託基金は、200以上の種類があるが、その主なものは社会保障及びメディケア（高齢者等医療保険）、インフラ支出が挙げられる。

また、統合予算は、裁量的経費（Discretionary Spending）と義務的経費（Mandatory Spending）にも区分される。

1990年予算執行法の定義によれば、裁量的経費（裁量的歳出）とは、歳出予算法（Appropriations Act）により歳出権限（Budget Authority）が付与される予算で、以下の直接歳出のための予算を除くものであり、義務的経費（直接歳出）とは、歳出予算法以外の法律により歳出権限が付与される予算、エンタイトルメント・プログラム（資格に

¹⁹³ 以下の記載は、“Introduction to the Federal Budget Process”(Congressional Research Service, December 3 2012)及び『財政制度等審議会 財政制度文科会海外調査報告書』（財務省、平成21年6月）による。

¹⁹⁴ キャップとは、法律により裁量的経費に予め目標年次（5年先）まで年度毎の上限を定めて歳出管理を行う制度で、財政が黒字化した後は、規律としての意義を失っていったとされる。

¹⁹⁵ ペイ・アズ・ユー・ゴー原則とは、新規施策や制度変更により義務的経費を増加させたり減税を行ったりする場合、同一年度内にその歳出増や歳入減に見合った義務的経費の削減又は増税が行われなければならないとされる制度で、仮にそれが行われない場合には、義務的経費に対する一律削減が行われることになる。

¹⁹⁶ “Introduction to the Federal Budget Process”(Congressional Research Service, December 3 2012)及び渡瀬義男『アメリカ予算編成過程と財政民主主義』（成城大学経済研究所年報第27号、2014）等による。

基づく社会保障給付)、フード・スタンプ・プログラム(現在の補助的栄養支援プログラム:SNAP)を言うとされている。

また、歳出権限とは、債務負担の権限を意味し、その限度内で実際の支出(Outlay)が行われることとなる。

裁量的経費の例としては、国防費、公共事業費等があり、義務的経費の例としては失業者及び低所得者向けの社会的給付が挙げられる。

さらに、オン・バジェットとオフ・バジェットの区分がある。オン・バジェットはオフ・バジェット以外のものを示し、オフ・バジェットは、連邦基金では郵便事業が、信託基金では、老齢・遺族補償信託基金(Old-Age and Survivors Insurance Trust Fund)及び障害保障信託基金(Disability Insurance Trust Fund)が含まれる。

歳出予算には、本予算(regular appropriations)、補正予算(supplemental appropriations)、継続予算(continuing appropriations)の3種類がある。

本予算は、省庁別、機能別に12本に分かれた歳出予算法のことであり、通常、予算といえばこの本予算を意味する¹⁹⁷。

補正予算は、本予算に追加・修正を施す予算であり、年2回以上制定されるのが普通である。

継続予算は、継続決議(continuing resolution)として議決されるものであり、本予算成立までのつなぎの予算、すなわち暫定予算を指している。議会と大統領との抗争、議会内部の対立等から、年度開始までに本予算12本全てが成立しないことも多く、その場合は複数の歳出予算を一本化した包括歳出予算法が制定されたり、継続予算が数ヶ月に及んだりすることがある。

財政規律の枠組みとしては、2011年予算管理法により、中長期的に歳出抑制を行うために裁量的経費に対する支出上限(キャップ制)と、2010年度ペイ・アズ・ユー・ゴー法により義務的経費を抑制するための赤字相殺義務(ペイ・アズ・ユー・ゴー)があり、キャップについては、数値変更が可能(adjutable)になっている¹⁹⁸。

債務の上限については、連邦政府債務残高の上限は法定化され、この上限の範囲でし

¹⁹⁷ 2014年度の12の歳出予算法は、下院議院のホームページ(http://docs.house.gov/billsthisweek/20140113/CPRT-113-HPRT-RU00-h3547-hamdt2samdt_xml.pdf)によれば以下のとおりである。

農業、地域開発及び食料・医薬品行政歳出予算法(Agriculture, rural development, food and drug administration, and related agencies appropriations act)、商務、司法及び科学歳出予算法(commerce, justice, science, and related agencies appropriations act)、国防総省歳出予算法(department of defense appropriations act)、エネルギー及び水資源開発歳出予算法(energy and water development and related agencies appropriations act)、財務省及び一般政府歳出予算法(financial services and general government appropriations act)、国土安全保障歳出予算法(department of homeland security appropriations act)、内務及び環境政府歳出予算法(department of interior, environment, and related agencies appropriations act)、労働、厚生・人的サービス及び教育歳出予算法(department of labor, health and human services, and education, and related agencies appropriations act)、立法府歳出予算法(legislative branch appropriations act)、軍事整備及び退役軍人歳出予算法(military construction and veterans affairs, and related agencies appropriations act)、国務及び外務歳出予算法(department of state, foreign operations, and related programs appropriations act)、運輸、住宅・都市開発歳出予算法(transportation, housing and urban development, and related agencies appropriations act)

¹⁹⁸ 現在では廃止されている1985年均衡予算及び緊急赤字統制法では、法定した予算均衡年次に向けて赤字上限額を毎年段階的に引き下げるものとされていたが、運用が硬直的となるため、現在では数値変更が可能となっているものである。

か公債発行ができないこととなっているが、法改正や特別立法により不適用とされる場合が多い¹⁹⁹。

(3) 情報システム

連邦政府における歳入歳出管理を中心とした会計システムは、財務省の外局である財政局（Bureau of the Fiscal Service）が運用、管理している（以前は財務管理局（Financial Management Service : FMS）であったが、2012 年 10 月より国債局（the Bureau of the Public Debt : BPD）と統合し、財政局となった）。財政局では、会計システムを利用して、収納管理、支出管理、滞留債券管理、財務報告を実施している。

会計システムの特徴として²⁰⁰、財務会計に必要なデータは、予算会計のためのデータと別個の記帳システムにより記録・集計されるのではなく、両者のデータはいずれも「標準総勘定元帳（Standard General Ledger : USSGL）」によって記録・集計されているとされる。標準勘定元帳は、連邦政府機関における全ての勘定及び会計的取引を対象とした統一的な記録・集計表を提供するものであり、全ての連邦政府機関における外部向け財務報告が均質的な情報に基づいて作成されるのを支援するとともに、予算会計情報と財務会計情報との集約を図ることを目的として、行政管理予算局のイニシアティブにより作成されたものである。

このように、連邦政府機関に係る会計的取引は、財務会計上のもの（発生主義に基づく財務報告のための情報）か予算会計上のもの（予算の執行に係る情報）かを問わず、全て総勘定元帳に記載され、ある会計的取引が生じると、予算会計と財務会計のいずれに対しても何らかの記帳（仕訳）が行われる仕組みになっている。こうしたデータの集約化を通じて、財務会計と予算会計の連関性の確保が図られているが、これは予算と財務会計のリンクの重要性を考慮したものであると考えられている。

財務報告目的のモジュールとしては、GFRS（Governmentwide Financial Report System）や FACTS（Federal Agencies' Centralized Trial-Balance System）がある。GFRS は、Oracle ベースのインターネットアプリケーションであり、省庁別財務報告等の連結パッケージ情報を収集するために利用されている。財政局は GFRS を利用して、連邦政府連結財務書類（FR）を作成することになる。FACTS は標準総勘定元帳（USSGL）を利用して、ファンド会計別に試算表を作成するために利用されている。また、財政局では FACTS を利用して標準総勘定元帳からデータを抽出し、連結財務書類（FR）の特定事項につい

¹⁹⁹ 当初の法律は 1917 年に定められた（リバティボンド法）が、議会の同意により引き上げられるとともに、憲法修正第 14 条に基づき大統領自身が上限の引き上げができる。

現在、連邦法では 14,294,000,000,000 ドルが上限とされている（31 United States Code 3101 (b)（<http://uscode.house.gov/view.xhtml?req=granuleid:USC-prelim-title31-section3101&num=0&edition=prelim>））が、複数回にわたる法改正による上限の引き上げが行われてきた。

また、近時債務残高の累増により、法定上限の引き上げによる当該規定の不適用をめぐる議会の対立が生じており、現在は債務上限延長法（Temporary Debt Limit Extension Act）により、2015 年 3 月 15 日まで債務残高の上限に関する規定は適用されないこととなっている（Temporary Debt Limit Extension Act Sec. 2 (b)（<http://www.opencongress.org/bill/s540-113/text>））。

²⁰⁰ 以下の記述は、財団法人防衛調達基盤整備協会（2009）『中央政府における究極の省庁別財務責任者である会計官、首席財務官等の役割に関する国際比較研究』P.27 による。

て作成している²⁰¹。

予算作成のためのモジュールとしては、FACTS（The Federal Agencies' Centralized Trial-Balance System）がある。

一方、施策意思決定に役立てるためのシステムに関しては、現在、各連邦機関において取組が進行中である。1996 年の連邦財務管理改善法（Federal Financial Management Improvement Act：FFMIA）においてその立法趣旨にプログラム等のフルコストを含めた財務データの完全な開示を支援する財務管理システムが求められることが明記され、各連邦政府は行政管理予算局の規定する財務管理システム要件に従う旨の通達（Circular A-127）²⁰²が整備され、連邦会計基準諮問審議会（Federal Accounting Standards Advisory Board：FASAB）から公表される会計基準、財政局の作成する標準総勘定元帳に準拠するように財務管理システムを導入・保持することとされている。

各省庁において、これら及び関連するシステム要件を満たすシステムの整備のための取組が進められている²⁰³。

(4) 予算・決算の手の流れ²⁰⁴

一般に予算サイクルは、大統領予算案の作成にはじまり、支出の検査、監査、調査及び評価により終わるとされ、数年を要するものである。当該サイクルは 1974 年議会予算法（Congressional Budget Act of 1974）に従って以下の段階に分けることができる。

大統領予算案の準備・作成及び議会への提出

行政管理予算局（OMB）の調整のもと、各行政機関の予算要求が取りまとめられ、大統領予算案として議会に提出される。

議会による歳出予算法等の制定（授權法の修正・期間延長を含む）

大統領予算案のほか、議会予算局（Congressional Budget Office：CBO）が独自に作成する「財政・経済展望（Budget and Economic Outlook）」や「大統領予算案分析（Analysis of the President's Budgetary Proposals）」等をもとに、議会の各委員会において手続・議論が行われ、予算決議が行われる。

行政府による予算の執行

各行政機関において行政管理予算局（OMB）のマネジメント担当副長官（Deputy Director for Management）や各行政機関の首席財務官（CFO）の管理の下、予算の執行が行われる。

²⁰¹ なお、財政局のホームページによれば、2014 年度をもって FACTS I の運用は停止となる（http://www.fiscal.treasury.gov/fsservices/gov/acctg/gfrs/gfrs_home.htm）。

²⁰² 各連邦政府機関における財務管理システムが準拠しなければならない要件であり、具体的には情報分類構造要件、システム統合要件、取引レベル要件、会計基準要件、財務報告要件、予算報告要件、機能別要件、セキュリティ要件、内部統制要件、研修・サポート要件、メンテナンス要件から構成される。

²⁰³ 例えば、取組が進んでいるとされる機関のひとつである内務省（Department of the Interior, DOI）では、2013 年に財務経営管理モデル（Financial and Business Management System, FBMS）という新たな全省統合の統合業務管理システムの導入が完了した。

（http://www.doi.gov/pmb/fbms/upload/FBMS-Overview-Fact-Sheet_Final_12-02-2013.pdf）

²⁰⁴ “Introduction to the Federal Budget Process”（Congressional Research Service, December 3 2012）及び渡瀬義男『アメリカの財政民主主義』『アメリカの財政民主主義』（日本経済評論社、2012）p26-49）による。

執行結果の議会による調査・評価

決算については、発生主義による合衆国政府財務報告書（Financial Report of United States Government）及び財務長官が現金主義による合衆国政府収入・支出・残高総合報告書（Combined Statement of Receipts, Outlays, and Balances of the United States Government）を議会に提出するほか、アメリカ会計検査院（GAO）が、議会からの個別の要求に検査レポートで応えることにより、国の検査・評価機関として常時機能している。

(5) 予算作成過程²⁰⁵

ア．大統領予算案（The President's Budget for Fiscal Year 20XX）の作成

政府の予算案作成作業は、新たな会計年度の始まる約 17 ヶ月前から開始される。

前年の 3 月ないし 4 月に、行政管理予算局（OMB）は、新年度に向け、政府の優先事業や全般的な資金規模を概観した「春季計画ガイダンス（spring planning guidance）」を各行政機関に送り、各行政機関ではこれを受け、予算の積み上げ作業を開始する。

6 月ないし 7 月に、行政管理予算局（OMB）は各行政機関に予算関連のデータ・資料の提出方法を詳細に指示した「通達 A-11（Circular A-11）」を発出し²⁰⁶、各機関はこれに則り 9 月中に予算要求を提出する。行政管理予算局（OMB）では、大統領の優先施策、行政機関の事業実績や財源状況を勘案しながら査定を行い、11 月末に予算政策案を大統領及び補佐官に説明する。そこで成された変更に従い、行政管理予算局（OMB）はホワイト・ハウスの決定を各機関に通知する。

それ以後、1 月初旬の印刷開始まで、各行政機関は行政管理局（OMB）と大統領に復活要求を行い、行政管理局長官との間で折り合いがつかない場合は大統領に決定が委ねられる。

最終的に決着した予算案は行政管理予算局（OMB）が取りまとめ、政府印刷局が 4 分冊の予算書に刷り上げる。その内訳は以下のとおりとなっている²⁰⁷。

予算書本編（Budget of the United States Government）
予算教書、経済・財政情勢分析、大統領優先施策、機関別予算概要を記載
分析的展望編（Analytical Perspectives）
特定主題領域の議論、連邦支出の分析、連邦収入・国債に関する情報等を記載
歴史統計編（Historical Tables）
1940 年度まで遡及する予算データを記載
付録編（Appendix）
個別の歳出予算と基金に関する詳細な情報を記載

²⁰⁵ 渡瀬義男『アメリカの財政民主主義』（日本経済評論社、2012）p28-46）による。

²⁰⁶ 通達 A-11 は、行政管理予算局（OMB）のホームページで閲覧することができる（http://www.whitehouse.gov/omb/circulars_a11_current_year_a11_toc）。2014 年 7 月に発出された通達 A-11 は、901 ページにも及ぶものとなっている。

²⁰⁷ 大統領予算案の内容は、行政管理予算局のホームページで閲覧することができる（<http://www.whitehouse.gov/omb/budget>）。例えば、直近の 2015 年度大統領予算案においては、予算書本編が 212 ページ、分析的展望編が 430 ページ、歴史統計編が 372 ページ、付録編が 1438 ページと、ボリュームのある内容となっている。

同時に、1 月中に、各行政機関は議会对策として「予算根拠資料（budget justification materials）」を作成し、行政管理予算局（OMB）の審査を受ける。これは、2 月から 3 月にかけて当該行政機関を所管する歳出委員会・小委員会に提出され、予算の説明資料として役立てられる。

イ．予算審議

大統領は、毎年 2 月の第 1 月曜日までに予算案（予算教書）を議会に提出し、議会における予算審議が開始される。予算審議の流れは以下になる。

まず、大統領予算案提出から 6 週間以内（3 月下旬）までに、授權・歳入・歳出の各委員会が、所管内の事項に関する「見解と見積り（views and estimates）」を各院の予算委員会に提出し、各委員会の優先策や立法プランを予算委員会にあらかじめ呈示する²⁰⁸。予算委員会では、閣僚や外部専門家が証言台に立つ公聴会が開かれ、予算決議（budget resolution）を行う。予算決議は次年度以降 10 年先の予算の大枠を形成するものであり、予算過程の核心に位置し、議会自らの全般的政策と優先策を打ち出すとともに、収入見込総額、支出総額、収支差額、国債発行限度、さらに支出総額を 20 機能に分けた機能別配分額を明示している。

予算決議により、授權委員会・歳出委員会に対して 302(a) 配分が行われる²⁰⁹。配分額の総和が予算決議の総額を越えてはならず、また、各委員会への配分額を超える予算要求も許されないことから、302(a) 配分は議会内部の規律に欠かせないものである。

302(a) 配分を受けた歳出委員会は、自らの受取額を 12 の小委員会に配分するが、これは 302(b) 細分と呼ばれる²¹⁰。歳出委員会がその細分報告を終えて初めて、歳出予算法は審議入りとなる。下院は、6 月 10 日までに全ての歳出予算法案を可決しなければならず、上院は 9 月 30 日までに同法案の手続を終え、両院協議会の場で下院案と一致させた後に最終案を議決しておかなければならない。

上記過程を経て、予算が策定されることとなるが、その流れをまとめると以下のとおりである。

図表 2-44 予算策定の日程

時期		議会の予算日程	大統領の予算日程
前 年	3 月～4 月		行政管理予算局が各機関に春季計画ガイダンスを送付
	6 月～7 月		行政管理予算局が各機関に通達 A-11 を発出
	9 月		各機関が行政管理予算局に予算要

²⁰⁸ アメリカ議会には、歳出委員会（Appropriations Committee、歳出予算法による予算配分を担う）、予算委員会（Budget Committee、予算決議を所管する）、各授權委員会（Authorizing Committee、政府事業・機関の設立根拠となる授權法を管轄する）、下院歳入委員会・上院財政委員会（House Ways and Means Committee・Senate Finance Committee、歳入等を広く扱う）の 4 種類の常任委員会がある。

²⁰⁹ 302(a) 配分とは、歳出全体、最長の経費、義務的経費について大まかな枠を設定するものであり、74 年予算法の条文番号に由来する。

²¹⁰ 302(a) 配分と同じく 74 年予算法の条文番号に由来するものであり、302(a) 配分によって割り当てられた経緯を細分するものである。なお、302(b)細分には裁量的支出とともに義務的支出が含まれ、授權委員会はこれを受けて所管の法律の審議を開始する。

時期		議会の予算日程	大統領の予算日程
			求を提出
	10月～11月		行政管理予算局が査定、大統領説明後、各機関に返答
	12月		各機関が行政管理予算局と復活折衝
当該年	1月		各機関が予算根拠資料を作成
	2月第1月曜日		大統領が予算案を議会に提出
	2月15日	議会予算局が財政・経済展望を各院予算委員会に提出	
	3月上旬	議会予算局が大統領予算案分析を発表	
	3月中旬	各委員会が見解と見積りを各院予算委員会に提出	
	4月1日	上院予算委員会、予算決議案を本会議に報告	
	4月15日	議会、予算決議を可決	
	5月15日	下院、歳出予算法案の審議開始	
	6月10日	下院歳出委員会、全ての歳出予算法案の報告終了	
	6月15日	議会、予算決議の求める調整法案を可決	
	6月30日	下院、全ての歳出予算法案を可決	
	7月15日		大統領が年央レビュー ²¹¹ を議会に提出
	10月1日	新会計年度開始	新会計年度開始

（出所）渡瀬義男『アメリカの財政民主主義』（日本経済評論社、2012）p29）を基に作成

(6) 予算執行と監督

予算の執行に関する監督においては、主に内部統制システムの整備・運用面と首席財務官による財務管理機能の2点が挙げられる。

ア．内部統制システムの整備・運用²¹²

1950年予算会計手続法（Budget and Accounting Procedure Act of 1950）において各行政機関の長には会計及び内部統制システムを整備・運用することが義務付けられていたが、不十分であったことから、1982年連邦管理者財務保全法（Federal Managers' Financial Integrity Act of 1982：FMFIA）が制定されている。これによれば、各行政機関には、自己の会計・管理上の統制システム（systems of internal accounting and administrative control）が、会計検査院長によって定められた基準（Standards for Internal Control in the Federal

²¹¹ 大統領は、毎年7月15日までに、経済情勢の変化や議会同行その他の要因を織り込んだ「年央レビュー（Mid-Session Review）」と呼ばれる改訂予算案を提出する。

²¹² 主に森毅『米国の連邦政府における内部統制について』（日本銀行金融研究所金融研究、2008年8月）による。

Government、通称「Green Book」と言う。) ²¹³に準拠して整備することが求められている ²¹⁴。

また、各行政機関の長は、行政管理予算局（OMB）長官が会計検査院長と協議のうえ策定した通達（Circular No. A-123） ²¹⁵に基づいて、業務の有効性と効率性（effectiveness and efficiency of operations）、財務報告の信頼性（reliability of financial reporting）、適用可能な法規の準拠性（compliance with applicable laws and regulations）の3つの目的から、内部統制の評価と報告を行う義務を大統領及び議会に対して負っている ²¹⁶。

なお、各行政機関の内部における会計・管理上の統制システムに重大な不備（material weakness）を発見した場合には、その内容と是正に向けた計画・スケジュールに関する報告もあわせて記載することが求められている。

但し、内部統制の評価結果について監査主体による監査・証明を受けることは法律上特に義務付けられていない。

イ．首席財務官制度 ²¹⁷

連邦政府の財務・会計責任は、行政管理予算局（OMB）が全体を指揮・監督し、そのもとに各省庁がそれぞれの財務管理機能を遂行するという形で履行されている。このような行政管理局と各省庁との機能分担を明確にしたのが、1990年に制定された首席財務官法（Chief Financial Officers Act、以下「首席財務官法」という）である。

首席財務官法では、まず行政管理予算局（OMB）にマネジメント担当副長官（Deputy Director for Management）が設置された。マネジメント担当副長官は、上院の助言を得て大統領が指名し、それを上院が承認するものであり、連邦政府全体の財務管理の責任者として位置づけられる。その役割について、首席財務官法では以下のように規定されている ²¹⁸。

図表 2-45 マネジメント担当副長官の位置づけ

財務管理に関して大統領より委嘱された全ての職能を遂行する。
財務管理の方針と要件を設定し、財務管理システムの確立と運用を監視することによって、連邦政府全体の財務管理を指揮・統率する。
財務管理のシステムと業務に関する各省庁の予算要求をレビューし、財務管理システムの構築と効果的な運用・保守、及びシステムの欠陥の修正に必要な資源について、行政管理予算局（OMB）長官に助言する。
行政管理予算局（OMB）の財務管理計画に沿うように、各省庁の予算及び法案をレビューし、必要なら修正を長官に提案する。

²¹³ 最新版は 2014 年 9 月に発行されている。（<http://www.gao.gov/greenbook/overview> 参照）

²¹⁴ 連邦管理者財務保全法前文及び Sec. 2 (1)（http://www.whitehouse.gov/omb/financial_fmfi1982/）

²¹⁵ http://www.whitehouse.gov/sites/default/files/omb/assets/omb/circulars/a123/a123_rev.pdf、その他の資料（Appendix）は http://www.whitehouse.gov/omb/circulars_default/により入手できる。当該通達は、2004 年 12 月の改訂において、民間企業で適用される 2002 年企業改革法の制定を受けて、財務報告に係る内部統制システムについての経営管理者の評価の要件が強化されている。

²¹⁶ Circular No. A-123 Introduction

²¹⁷ 本項における記載は、田中英明・藤野雅史『財務・会計責任と CFO モデル：公共調達の改革に向けて』（財務省財務総合政策研究所「フィナンシャル・レビュー」2011 年 2 月）による。

²¹⁸ CFO Act Sec 503 “Functions of Deputy Director for Management”

実際の支出に関して、予算の財務的な執行を監視する。
財務管理活動に関する各省庁の管理構造について監視し、定期的にレビューし、各省庁の長官に提案する。

首席財務官法では、マネジメント担当副長官のスタッフ的な役割を担う組織として、行政管理予算局（OMB）に連邦財務管理室（Office of Federal Financial Management）を設置することも規定され、その長はコントローラー（Controller）と呼ばれ、上院の助言を得て大統領が指名し、それを上院が承認する。コントローラーとして指名されるには、会計、財務管理、財務システムに関する能力と実務経験を有すること、及び大規模な政府機関あるいは民間企業の財務管理において幅広い実務経験を有すること、という要件を満たす必要があり、コントローラーはマネジメント担当副長官の職務を補佐し、助言を与えることをその職務としている²¹⁹。

また、各省庁では、首席財務官（Chief Financial Officer：CFO）が設置されることになった。首席財務官（CFO）の指名方法は2通りに分かれ、15省及び環境保護局と航空宇宙局においては、上院の助言を得て大統領が指名し、それを上院が承認するか、あるいは法律によって指名を求められた職員の長官と相談して大統領が任命する。また、合衆国国際開発庁や政府調達局等の首席財務官（CFO）は、長官による指名、公募又は内部任用でよい。

各省庁における首席財務官（CFO）の権限と職能は以下のとおりである²²⁰。

図表 2-46 首席財務官（CFO）の権限と職能

財務管理に関して長官に直接報告する。
施策と業務に関する全ての財務管理活動を監督する。
財務報告や内部統制を含む統合的な会計システム及び財務管理システムを構築・保守する。
省庁内の財務管理の人事、活動、業務を指揮・管理・監督する。
各省庁の長官と行政管理予算局長に年次報告を作成・提出する。
実際の支出に関連する省庁の予算の財務的な執行を監視し、適時に業績報告を作成し、長官に提出する。
各省庁の課す各種料金などについて2年に1回レビューを実施し、それがコストを反映するように修正を提案する。

なお、各省庁の首席財務官（CFO）による財務管理機能には、後述する財務書類の作成・提出が含まれている。

(7) 決算作成過程²²¹

アメリカ連邦政府における決算過程において作成される主な報告書としては、発生主義に基づき作成される各連邦機関の財務書類及び連邦政府連結財務書類、並びに現金主義に基づき作成される歳入・歳出・残高報告書が挙げられる。

²¹⁹ CFO Act Sec 203 “Office of Federal Management”

²²⁰ CFO Act Sec 902 “Authority and functions of agency Chief Financial Officers”

²²¹ 本項における記載は、渡瀬義男『アメリカの財政民主主義』（日本経済評論社、2012）p26-28による。

各機関が発生主義に基づく財務書類を作成し、財務省が、各機関から提出を受けた連結パッケージを GFRS²²²を用いて加工し、連邦政府全体の財務書類を作成・報告するとともに、これらとは別途、現金主義に基づく歳入・歳出・残高報告書が作成される。

各連邦機関の財務書類、連邦政府連結財務書類の詳細な内容については、第3章3節3「財務書類等」において別途記述するため、ここでは歳入・歳出・残高報告書について述べる。

歳入・歳出・残高報告書（Combined Statement of Receipts, Outlays, and Balances of the United States Government）は、1950年9月12日法（the Act of September 12, 1950）に基づき作成されるものであり、同法は財務長官に、政府の財務運営に関する報告書を大統領及び議会に提出するとともに、公表することを求めている²²³。

これは、現金主義による歳入及び歳出に係る情報に基づき作成されるものであり、概要（Summary）、歳入の詳細（Details of Receipt）、歳出、残高の詳細（Details of Appropriations Outlays and Balances）及びその他の情報（Other Information）の4パートにより構成されている。

歳入については、当該年度の歳入額が源泉（Source Categories）別に現金主義で計上されている。歳出については、省庁別かつ経費の種類別に計上されており、期首の予算残高（Balance, Beginning of Fiscal Year、債務負担主義）、当該年度の新規予算額（Appropriations and Other Obligational Authority、債務負担主義）、当該年度の純支出額（Outlays (Net)、現金主義）及び期末の予算残高（Balances, End of Fiscal Year）が計上されている。

後述するように、各連邦機関の財務書類については、監察総監又は外部監査人による監査が行われ、監査意見が付されることとなる。また、連邦政府連結財務書類に対しては、会計検査院による検査が行われ、検査意見が付されることとなるが、この歳入・歳出・残高報告書に関しては、アメリカ会計検査院（GAO）は、歳入・歳出・残高報告書に対する検査や報告は行っておらず、議会においても、決算専管の委員会による審議も、本会議による承認もないので、本報告書によっては、決算・調査ステージを時間的に区切ることが難しい。しかし、会計検査院は、連邦政府連結財務書類に対する財務検査を実施しているほか、議会からの個別の要求に検査レポートで応えることにより、国の会計検査・評価機関として常時機能している。

(8) 特別会計類似制度

ア．特別会計の要件

第2章第1節2(11)において述べたように、本稿においては特別会計の要件として、その根拠として個別法又は条例を必要とすること、 - 1 特定の資金を保有して資金の運用を行うか、 - 2 特定の歳入またはその一部を他勘定からの繰入をもって特定の歳出に充てるものであること、と整理している。

アメリカ連邦政府においては、基金会計（fund accounting）が、後述するように、単なる区分経理ではなく、法規制に基づき定められているものであること、特定の資金

²²² 詳細は(3) 情報システム参照。

²²³ 現金主義に基づき作成されているものである。財務省のホームページにおいて閲覧することができる（http://www.fiscal.treasury.gov/fsreports/rpt/combStmt/combStmt_home.htm）。

を保有して資金の運用を行うか、特定の歳入をもって特定の歳出に充てる部分があることから、特別会計類似制度に該当するものと考えられるため、本項において取り上げる。

イ．基金会計の概要²²⁴

基金（fund）とは、特別の法規制等に基づき、特定の目的や活動を遂行するために区分管理された財務資源のプールであり、我が国の政府会計でいうところの会計区分に相当する。従来、連邦政府の会計制度においては、基金会計が中心であったが、連邦会計基準諮問審議会（Federal Accounting Standards Advisory Board：FASAB、詳細は第3章第3節1において記述）において報告主体単位のあり方について検討された結果、財務会計報告を行う上では基金単位よりも機関単位の報告に移行している。但し、予算会計においては、現在でも基金をベースとした会計報告がなされている。

米国連邦政府の予算は、連邦予算を包括的に現金ベースで表示する統合予算（unified budget）の形式であらわされる。統合予算は、すでに述べたように、裁量的支出（discretionary spending）と義務的支出（mandatory spending）から構成されているが、同時に、2つの基金に大別される。

第1は、特定の財源、使途のない一般目的の財政処理を中心とする「連邦基金（federal funds）」である。この連邦基金は、我が国の一般会計に相当する「一般基金（general fund）」、特別会計の一部に相当する「特別基金（special fund）」、及び政府事業活動を経理する「回転基金（revolving fund）」からなっている。

第2は、根拠法に定められた特定目的に用いられる財源をもち、余剰金を全て国債に投資する義務を負った「信託基金（trust fund）」である。

ウ．我が国の特別会計との比較²²⁵

上記の各基金会計において、我が国の特別会計との比較を行うと以下ようになる。

（ア）一般基金（General Fund）

法律等によりある特定の目的のためでない資金を収納する勘定であり、一般的な借入や、公金の歳出が含まれるもので、特別会計類似の要件を満たさない。

（イ）特別基金（Special Fund）

特別の目的のために収納され、歳出される資金を収納する勘定である。特別基金は、例えば土壌・水質保全基金のように、個別の法律に基づいて設置され、使用料などの特定収入によって賄われるもので、特別会計類似の要件を満たす。

（ウ）回転基金（Revolving Fund）

通常年間予算を必要とすることなく、財・サービスの提供及びこれに関する支出に

²²⁴ 本項における記載は、渡瀬義男『アメリカの財政民主主義』（日本経済評論社、2012）p20-23 及び”OMB Circular A-11, Section 20 – Terms and Concepts”の 20-12 (http://www.whitehouse.gov/sites/default/files/omb/assets/a11_current_year/s20.pdf)による。

²²⁵ 定義については、<http://www.taxpolicycenter.org/taxtopics/budget/concepts.cfm> による。

において、民間の事業活動と類似の継続的業務サイクルで資金を管理するものである。対象事業体は、事業活動からの収入で運営費を賄い、その支出額は収入金額を控除した純額の相殺収入（offsetting collections）が計上される。

回転基金には、郵便事業のように国民相手の事業を行う「公営企業基金（Public Enterprise Revolving Fund）」と、連邦建築基金のように政府機関内（州等を含む）の事業に携わる「政府内基金（Intragovernmental Revolving Fund）」とがある。

前者は法令に従い設定され、当該勘定のみで閉じた体系となっていることから、特別会計類似の要件を満たす。後者は、他の政府機関等からの資金や財・サービスの提供による収入等を収納し、他の目的等に使用するもので、法令の根拠が存在するが、特定の資金を保有して資金の運用を行うか、特定の歳入を持って特定の歳出を賄うという点では必ずしも条件を満たさないものも存在する。

このため、公営企業基金は特別会計類似と言えるが、政府内基金は類似とは言えない。

（エ）信託基金（Trust Fund）²²⁶

法律等に基づいて、特定の目的のために信託として財産を管理するもので、当該目的に従った歳入及び歳出を相殺したり、金利収入を得たりすることができるが、目的外に転用されることは少ないとされる。高速道路や空港といったインフラ関係や社会保障関係のプログラムに使われることが多い。このため、信託基金は特別会計類似と言える。

²²⁶ <http://fms.treas.gov/ussgl/tfintro.pdf>

第4節 アメリカ州政府及び地方自治体の財政制度

1 州政府の財政制度

(1) 総論（留保権限と内在権限・黙示権限）²²⁷

州政府の財政制度について触れる前に、州政府と連邦政府との役割分担といった制度構造について言及することとする。

1787年に合衆国憲法が完成したが、憲法制定会議は憲法が発効するには、13州のうち9州による批准が必要だと定めていた。1788年6月までに、必要とされる9州の批准が得られたが、ヴァージニアとニュー・ヨークという2つの大きな州がまだ批准していなかった。この2州の支持がなければ、憲法が守られることはないというのが大方の意見であった。また、多くの人々にとって、この憲法は危険に満ちているように見えた。それは、憲法によって設立される中央政府が、圧制を行い、重税を課し、人民を戦争に引きずりこむのではないかと、個人の権利と自由を十分に保護していないのではないかと、というもので多くの人々が不安を抱いていた。

1789年9月にニュー・ヨーク市で第1回連邦会議が開催された時に、個人の権利を保護する修正条項を要求する声が高まり、連邦議会は12項目からなる修正条項を採択し、1791年12月までには、そのうちの10条項が必要な数の州によって批准され、憲法に付加されることになった。これらの修正条項は「権利章典」と呼ばれた²²⁸。その合衆国憲法修正第1章第10条では、「憲法が合衆国に委任し、または州に対して禁止していない権限は、それぞれの州または人民に留保されている。」とされており、連邦政府の権限を具体的に限定列挙し、そこに規定されていない事項に係る権限については州政府に留保されている（残余権を持つ）とされている。このため、州政府は、連邦政府の権限の枠外で自由な権限を保有し留保していることになる。これがいわゆる「留保権限」であり、各州は、民事法・刑事法・警察・公衆衛生・社会保障・福祉・教育・産業経済政策・公共事業等全般にわたって州自らの考えるところに従って自由に決定することができるとされるのが原則である。

しかし、この原則はいくつかの点で修正される。第1は、憲法上明示されていないが、外交政策の決定や移民・市民権の統制等主権国家として必然的に保持すべきものとみなされる「内在権限」や、第2に憲法判例上認められてきた権限である「黙示権限」については連邦政府が保持する権限であるとされているのである。

なお、1819年マカロック対メリーランド州事件をきっかけとして連邦議会の権限が広く認められるようになり、憲法を通じて連邦政府の権限が今日まで拡大してきている²²⁹。

次に地方自治体との関係については、合衆国憲法は特に言及していない。連邦政府との

²²⁷ 『米国の統治の仕組み』（米国大使館レファレンス資料室／アメリカンセンター・レファレンス資料室：2012年3月第2版）等による。

²²⁸ 『米国の歴史の概要』（Embassy of The United States in Japan）<http://aboutusa.japan.usembassy.gov/j/usaj-ushist4.html> を参考にした。

²²⁹ 当時、連邦議会は各州間の通商を規制する権限を与える州際通商条項（合衆国憲法1章8条3項）の下で連邦議会の権限がどこまで及び、州が当該条項にどこまで規制権限を行使できるのかが争われてきた。これについて、「上述の諸権限を実施するのに必要かつ適切であるような全ての法律」（合衆国憲法1章8条18項）の制定権限を連邦議会に付与されているところ、「必要かつ適切」の概念を緩やかに解釈し、当該判例において「目的が正当で、憲法の範囲内にあり、手段が適切で、目的に適している、憲法に禁止されていないならば」連邦議会の権限の範囲とされた。

関係で唯一関連するのは、コロンビア地区ワシントン市(Washington, District of Columbia)に関する事項である。これについては、「特定の州が譲渡し、連邦議会が受領することにより合衆国の政府の所在地となる地区」(合衆国憲法第 1 章第 8 条第 17 項)として、連邦政府の直轄として連邦議会の統制下にある。その他の地方自治体については、州毎に州憲法や州法によって規定されており、その種類や機能については様々である。

(2) 州政府の財政構造

ア．財政権限の根拠

先述のとおり合衆国憲法では連邦政府と州で立法権を分割し、州への禁止事項を除き、州政府に権限が留保されている。このことは、財政面では歳出権及び歳入権においても同様である。歳出権については州の残余権限に応じて行使しうる。一方、歳入権については、国民経済の一体性を侵害する場合(第 1 章第 10 条第 2 項による輸出入税の禁止、同条第 3 項によるトン税の禁止)、州際通商に実質的負担を与えるような課税の禁止(第 1 章第 8 条第 3 項)及び納税者の公平な取扱いを侵害する場合(修正第 14 章第 1 条)を除き、課税権を行使できるとしている²³⁰。さらに、公共の福祉を増進するため、第 1 章第 8 条第 1 項を根拠に連邦からの補助金が交付される一方で、第 6 章第 2 項を根拠に州に対する規制権が行使される場合がある。

このため、州は独自の課税権を有し、課税ベースや税率等、税制上の規定を原則として自ら設定することができる。その一方で、連邦からの補助金は存在するが、我が国の地方交付税交付金制度のような州間の財政調整制度は存在しない²³¹。

イ．歳入構成

以下の表は、州政府全体の歳入構成を示したものである。

図表 2-47 州政府の歳入構成 (201208 年度)

項目	金額 (千ドル)
総収入 (Total Revenue)	1,912,253,172
政府間移転収入 (Intergovernmental Revenue)	533,699,688
総租税収入 (Total Taxes)	798,221,675
手数料収入 (Current Charges)	172,925,777
雑収入 (Miscellaneous General Revenue)	122,957,241
公益事業収入 (Utility Revenue)	13,616,484
酒店収入 (Liquor Stores Revenue)	7,114,248
保険信託収入 (Insurance Trust Revenue)	263,718,059

²³⁰ 連邦政府の側でも、連邦議会の権限 (第 1 章第 8 条第 1 項) や連邦所得税の徴収権限 (修正第 16 章) により、広範な課税権を有する。

²³¹ かつては、一般歳入分与 (General Revenue Sharing) という交付金が存在し、分配指標として、各州の人口、州民の所得水準のほか、対住民課税を多く行っている州により多くの交付金が交付される仕組みなどを取り入れていたが、連邦の財政難を理由に 1980 年を最後に廃止された。但し、地方自治体へは 1986 年まで交付されていた。

項目	金額（単位：百万ドル）
政府間移転収入（Intergovernmental revenue）	446,109
自己収入（Total revenue from own sources）	1,173,019
一般収入（General revenue from own sources）	1,067,795
租税収入（Taxes）	781,647
手数料収入（Charges and miscellaneous）	286,148
公益事業収入（Utility and liquor store revenue）	22,650
保険信託収入（Insurance trust revenue）	82,574
歳入合計（Revenue）	1,619,128

（出所）SGF001：State Government Finances：2012 Annual Survey of State Government

State Government Finances：2012 United States Census, The 2012 Statistical Abstract, Table 436

（<http://factfinder2.census.gov/faces/tableservices/jsf/pages/productview.xhtml?src=bkmk>(<http://www.census.gov/compendia/statab/2012/tables/12s0436.pdf>)）による。

これによれば、歳入の約 48.2% は租税収入によるものであり、主に個人所得税、一般売上税によるものである。なお、税制においても州毎に異なり、特にアラスカ州、フロリダ州、ネバダ州、サウス・ダコタ州、テキサス州、ワシントン州、及びワイオミング州においては個人所得税が存在せず、その他個人所得税の範囲が制限されている州として、ニュー・ハンプシャー州とテネシー州がありは利子及び配当のみ課税とされている²³²。

ウ．歳出構造

同様に、州政府全体の歳出構成を示すと以下ようになる。州により異なるが、全体的には、歳出において、公共福祉や教育に占める割合が高く、また、歳出に占める人件費の割合は 13.3% となっている。

図表 2-48 州政府の歳出構成（2012 年度）

項目	金額（千ドル）
総支出（Total Expenditure）	1,976,789,592
一般支出（General Expenditure）*	1,645,819,643
政府間一般支出（Intergovernmental General Expenditure）	481,204,347
直接一般支出（Direct General Expenditure）	1,164,615,296
開示：人件費（Exhibit：Salaries and Wages）**	250,994,694
公益事業支出（Utility Expenditure）	23,902,016
酒店支出（Liquor Store Expenditure）	5,607,711
保険信託支出（Insurance Trust Expenditure）	301,460,223
*一般支出目的別（General Expenditure, by Function）	1,645,819,643
教育（Education）	588,708,137
公共福祉（Public Welfare）	489,201,919
病院（Hospital）	68,547,769
保健（Health）	61,243,727
ハイウェイ（Highways）	113,552,361
警察（Police Protection）	14,251,739
矯正（Correction）	48,438,866

²³² <http://www.ncsl.org/research/fiscal-policy/basic-information-about-which-states-have-major-ta.aspx> による。

項目	金額（千ドル）
天然資源（Natural Resources）	21,933,708
公園・レクリエーション（Parks and Recreation）	5,640,062
行政管理（Governmental Administration）	52,826,730
借入金利息（Interest on General Debt）	47,326,011
その他（Other and UnallocableUnallowable）	134,148,614

項目	金額（単位：百万ドル）
政府間歳出（Intergovernmental expenditure）	477,085
直接支出（Direct expenditure）	1,256,777
一般支出（General expenditure）	1,024,666
教育（Education）	232,212
公共福祉（Public welfare）	354,048
病院（Hospitals）	51,938
保健（Health）	40,033
ハイウェイ（Highways）	90,645
警察（Police protection）	12,034
矯正（Corrections）	47,239
天然資源（Natural resources）	19,942
下水道（Sewerage）	1,273
固形廃棄物管理（Solid waste management）	2,439
住宅・地域開発（Housing and community development）	10,857
行政管理（Governmental administration）	52,102
公園・レクリエーション（Parks and recreation）	5,510
支払利息（Interest on general debt）	44,719
公益事業（Utility）	26,073
酒店支出（Liquor store expenditure）	4,945
保険信託支出（Insurance trust expenditure）	201,094
歳出合計（Expenditure）	1,733,862
使途目的別歳出（By character and object:）	
経常支出（Current operation）	863,372
資本支出（Capital outlay）	113,021
建設（Construction）	92,068
設備・土地及び構築物（Equipment,land,and existing structures）	20,953
援助金・補助金（Assistance and subsidies）	32,573
公債利子（一般及び公益事業）（Interest on debt(general and utility)）	46,717
保険給付・償還（Insurance benefits and repayments）	201,094
人件費（Expenditure for salaries and wages）	229,819

（出所）United States Census, The 2012 Statistical Abstract, Table 436

(<http://www.census.gov/compendia/statab/2012/tables/12s0436.pdf>)SGF001 : State Government Finances : 2012 Annual Survey of State Government State Government Finances : 2012

（<http://factfinder2.census.gov/faces/tableservices/jsf/pages/productview.xhtml?src=bkmk>）による。

*一般支出の目的別内訳を下に記載している。

**一般支出の内数である人件費（Salaries and Wages）を情報提供のために個別に開示している。

(3) 予算策定過程

ア．会計期間

予算の期間である会計期間（Fiscal Year）は、州により多少異なる。50 州のうち 46 州が 7 月 1 日から翌年 6 月 30 日までを会計年度にしているが、ニュー・ヨーク州は 4 月 1 日から翌年 3 月 31 日まで、テキサス州は 9 月 1 日から翌年 8 月 31 日まで、アラバマ州とミシガン州は 10 月 1 日から翌年 9 月 30 日までとなっている²³³。

イ．予算編成の特徴²³⁴

各州の予算編成の特徴としては以下の 5 点が挙げられている。

- ・州間で予算周期が異なり、年次予算制度（Annual Budgeting）と 2 年次予算制度（Biennial Budgeting）が並存している。
- ・統合予算制（unit budget）を採用している州は少なく、事業予算（operating budget）と資本予算（capital budget）に分離している。
- ・収入、支出予算に対して課税制限・支出制限（tax and expenditure klimitations）が課されている。
- ・財政安定化基金（rainy day fund）を創設して年度間財政調整を行っている。
- ・事業予算について、収支均衡を義務付ける法的な制限、すなわち、均衡予算要求（balanced budget requirements）が課されている。各種予算制約が存在する。この中には、州知事の予算権限の拡大だけでなく、制度的な制約がいくつか存在する。

（ア）年次予算制度と 2 年次予算制度²³⁵

毎年度予算編成を行う年次予算（annual budget）を採用する州と 1 年おきに二ヶ年度分の予算編成を行う 2 年次予算（biennial budget）を採用する州とが並存している。

1940 年には 44 州が 2 年次予算を採用していたが、現在はわずか 19 州が 2 年次予算を採用しているに過ぎない。このように、全体として年次予算に移行した理由としては、20 世紀中盤の州の立法権の復活にあるとされ、それに加え予算の大型化・複雑化や連邦政府からの補助金や税制との関係等各種理由が考えられ、さらにその流れも一様ではなく、逆に 2 年次予算へ移行した州も存在する等複雑である。

以下は、各州における議会開催頻度との会期も含めて各州の予算制度の違いを示したものである。議会の開催は毎年開催される州と隔年で開催される州がある。

図表 2-49 各州の議会開催頻度と予算制度期間等の違い

1 毎年開催会期・1 年次予算	1 毎年開催会期・2 年次予算	隔 2 年開催会期・2 年次予算
アリゾナ州（注 1） アラバマ州 アラスカ州	コネチカット州 ハワイ州 インディアナ州	モンタナ州 ネバダ州 ノース・ダコタ州（注 32）

²³³ <http://www.ncsl.org/research/fiscal-policy/state-experiences-with-annual-and-biennial-budgeti.aspx> による。

²³⁴ 本項における記載は、小泉和重『財政均衡主義とアメリカの州予算制度』（熊本県立大学総合管理学会 アドミニストレーション第 7 巻 3～4 合併号、2001 年）を一部参考に行っている。

²³⁵ Ronald k.Snell, "STATE EXPERIENCES WITH ANNUAL AND BIENNIAL BUDGETING" (National Conference Conference of State Legislatures, AprilLegislatures, April 2011) (<http://www.ncsl.org/research/fiscal-policy/state-experiences-with-annual-and-biennial-budgeti.aspx>)による。

1 毎年開催会期・1 年次予算	1 毎年開催会期・2 年次予算	隔 2 年開催会期・2 年次予算
アーカンソー州 カンザス州 (注 2) カリフォルニア州 コロラド州 デラウェア州 フロリダ州 ジョージア州 アイダホ州 イリノイ州 アイオワ州 カンザス州 (注 1) ルイジアナ州 メリーランド州 マサチューセッツ州 ミシガン州 ミシシッピ州 ミズーリ州 ニュー・ジャージー州 ニュー・メキシコ州 ニュー・ヨーク州 オクラホマ州 ペンシルバニア州 ロードアイランド州 サウス・カロライナ州 サウス・ダコタ州 テネシー州 ユタ州 ヴァーモント州 ウェスト・ヴァージニア州	ケンタッキー州 メイン州 ミネソタ州 ネブラスカ州 ニュー・ハンプシャー州 ノース・カロライナ州 オハイオ州 オレゴン州 (注 2) ヴァージニア州 ワシントン州 ウィスコンシン州 ワイオミング州 (注 3)	テキサス州
31 州	15 州	4 州

(出所) Ronald k.Snell, "STATE EXPERIENCES WITH ANNUAL AND BIENNIAL BUDGETING" (National Conference of State Legislatures, April 2011)
<http://www.ncsl.org/research/fiscal-policy/state-experiences-with-annual-and-biennial-budgeti.aspx>

(注 1) 原則 1 年次予算だが、小規模のエージェンシーは 2 年次予算のものも存在。

(注 2) 議会が 1 年会期に移行した直近の事例で、アルカンザス州は 2009 年、オレゴン州は 2011 年に移行している。

(注 3) 統合予算が 2 年次予算のもの。その他の州は 1 年次予算を 2 年分策定している。

(イ) 事業予算と資本予算の分離

事業予算 (operating budget) とは、州議会、州知事によって承認された州のプログラム事業及びサービス事業に関する予算で、税収を主要な財源とするものである。一方、資本予算 (capital budget) とは、土地、建物、構造物、設備を含む主な資本の取得ないしは建設、メンテナンスに関連する予算で、通常、公債収入、剰余金収入、料金収入を財源とするものである。

当該区分の定義については、各州が統一化しているわけではなく、資本予算についても統制予算 (executive budget) 等の名称を用いている州もある。

事業予算と資本予算を分離しているのは大きく 2 つの理由からとされる。1 つは、

事業予算が均衡予算要求、起債制限、課税制限によって課税力、起債能力が大きく制約されているため、長期の資本計画を実施するために、資本予算を設ける必要があること、もう1つは、金融市場から借入を行う場合、投資家の設定する債務の償還能力基準を満たす必要があり、投資家に対して資本計画からの収益を明確に示すために、資本予算を事業予算から分離しているというものである。

(ウ) 各種予算制約²³⁶

予算策定過程には、州知事の権限の行使等による各種予算制約が存在する。これは、州により様々であるが、その主なものを示すと以下ようになる。

州知事の予算権限の拡大

州知事の予算権限の拡大としては、州法の制定なしで、部局の予算の承認や削減、拒否権の行使が認められている州が多く存在する。

均衡予算要求

多くの州で均衡予算要求 (Balanced Budget Requirements) が置かれているが、これは、基本的に州憲法ないし州の法令によって、州予算を予算サイクルの様々な時点で、公債発行に頼らずに財政を均衡させるルールである。

負債制限 (Debt Limits)

負債は納税者の便益のために年度をまたいで行われる資本プロジェクトのために発行される。これらは管理委員会を通じて管理される。

課税及び支出制限

課税及び支出制限 (Tax and Expenditure Limitations) とは、州憲法ないしは州法により州政府の財政規模を制限する目的で、課税及び支出水準等の伸びを一定の指標に基づき抑制する仕組みである。例えば、収入制限 (課税制限) については、個人所得ないしはインフレーションや人口の伸び率といった指標により毎年度の収入予算の伸びを制限する、支出制限についても収入制限同様に、個人所得等の指標により支出予算の伸びを制限するといった制約を設けるなどがある。

ウ. 予算編成の流れ²³⁷

州の一般的な予算過程はおおむね次のとおりである。なお、これは連邦の予算編成過程とほぼ同じである。(アリゾナ州の事例として資料編 資料 3-1 参照)

会計年度当初に州政府の各部局は翌年度の予算要求案を作成する。議会及び司法府も要求案を作成する。

この要求案は行政府の予算担当室 (Budget office など、連邦政府の行政管理予算局 (OMB) に当たる) で精査された後、知事予算案 (Executive Budget Recommendation)

²³⁶ “Budget Processes in the States” (National Association of State Budget Office (NASBO), Summer, 2008) Chapter two による。

²³⁷ 本項及び次項における記載は、『米国における州政府の財政運営と政府間関係』(財団法人自治体国際化協会 1995 年) による。

として議会へ提案される。

知事は全ての要求案に対し修正の権限を持っているのではなく選挙で選ばれた州政府の長官（司法長官など）の予算要求案に対しては修正権限を持たない。予算案とは別に知事は議会に対しステイトメント（Statement）を提出する。これは知事の施政方針演説にあたり、政治的なものである。

議会（予算委員会及び予算局）はこの知事予算案を基に検討を行い、独自の予算案を作成し支出権限法（Appropriations Bill）として議員が法案を下院に提出する。

この法案は知事の予算案と異なることが多い。法案の提出に先立って事業の承認（Authorization）が必要である。この承認があって初めて事業執行のための支出権限の付与（Appropriation）がなされる。承認（Authorization）は独立した 1 つの委員会（committee）が行うのではなく、事業に関係するそれぞれの委員会が行う。支出権限の付与（Appropriation）は予算委員会（Appropriations Committee）が一括して行う。

議会での採決の後、法案は知事に送られる。議会において上院と下院の法案内容が異なるときは両院協議会（Conference Committee などと呼ばれる）で調整される。知事は法案に同意できないときは拒否権（Line item veto）を行使することがある。知事が法案に同意し、署名すれば支出権限法として予算が成立する。

法律が成立すると行政府、立法府及び司法府の各部局は予算執行の権限が付与されたことになり、事業が執行される。

エ．全国州予算責任者協会（National Association of State Budget Officers : NASBO）について²³⁸

アメリカの州の予算制度や実態等を研究し、公表する非営利の機関で、そのメンバーには各州の予算責任者が参加している。

当該組織の活動としては以下のものが挙げられる。

各州の財政調査（Fiscal Survey of States）

春と秋の年 2 回、全国知事協会（National Governors Association）とともに、財政調査の結果を公表している。

各州の支出状況の報告（State Expenditure Report）

初等中等教育、高等教育、公的扶助等各州で行われている年次の各種サービスの支出状況を公表している。

各州の予算過程の情報の公表（Budget Processes in the States）

各州の予算過程における情報を公表している。

各州の医療サービス等に係る支出の報告（State Health Expenditure Report）

各州の個人等への医療サービス等の支出状況を公表している。

各州の資本予算に関する報告（Capital Budgeting in the States）

特定の分野における各州の資本予算に注目して報告をしている。

その他

²³⁸ <https://www.nasbo.org/>より作成。

その他予算管理に関する教育活動、国際会議、賞の授与等を行っている。

(4) 予算執行と監督

予算の議会承認後、歳出予算命令（enactment of appropriation orders）が制定され予算が執行される。以下、ニュー・ヨーク州での事例を見ていく。

ア．予算執行のモニタリング

ニュー・ヨーク州では、予算に関するモニタリングは予算局（Division of the Budget : DOB）によって行われている。ニュー・ヨーク州では知事による予算案編成において DOB がその補助的役割を担っている。知事予算案には州財政計画（State Financial Plan）が盛り込まれるが、その計画作成に準備も担っている。そして、DOB は年間を通して収入と支出の実績値をモニタリングし、四半期毎に州財政計画を更新することになっている。

イ．内部統制法及び内部統制基準の制定

ニュー・ヨーク州では、1987 年に「ニュー・ヨーク州政府の説明責任、監査及び内部統制に関する法律（The New York State Governmental Accountability, Audit and Internal Control Act of 1987）²³⁹」が制定された。1999 年には恒久化され、州財政法を修正し、州会計監査官（State Comptroller）に対し、州の部局やその他の州組織に対する内部統制基準（Internal Control Standards）を発行するよう求めた。この要求を踏まえ、州会計監査官は 2007 年に「ニュー・ヨーク州政府における内部統制基準（Standards for Internal Control in New York State Government）²⁴⁰」を制定した。

この内部統制基準は、内部統制に係る概念フレームワーク、内部統制の 5 つの構成要素、補助活動の 3 部構成で編成されており、補助活動においては内部監査（Internal Audit）も盛り込まれている。

ウ．州会計監査官（State Comptroller）

ニュー・ヨーク州の州会計監査官（State Comptroller）は、1926 年からは財務官の役割も兼ねている。その概要を示すと以下のとおりである²⁴¹。

ニュー・ヨーク州の会計監査官は、公金の取り扱いを巡る州政府への住民の不信感を解消するために、1797 年にニュー・ヨーク州政府により初めて創設された役職である。

その後、ニュー・ヨーク市においても同様な役職が設置されている。

会計監査官は、州の公金の使途のウォッチドッグ（番犬）的役割のみならず、カウンティ、市町村統一の会計管理体制づくり、予算案作成、年金基金の運用など、その職責は多岐に渡っており、我が国の自治体におきかえるならば、監査及び出納部門のみならず、市町村課や財政課などの機能も一部併せ有する役職である。現在では、知事、

²³⁹ http://www.osc.state.ny.us/agencies/ictf/docs/internal_control_act.pdf

²⁴⁰ http://www.osc.state.ny.us/agencies/ictf/docs/intcontrol_stds.pdf

²⁴¹ 以降の記載は、「行財政運営の監視役ニュー・ヨーク州会計監査官（コントローラー）」『ニュー・ヨーク州会計監査局 200 周年記念史 1797 年～1997 年』（財団法人自治体国際化協会ニュー・ヨーク事務所）による。

議会から独立した公選職となっている。

ニュー・ヨーク州だけでなく州下の地方政府に対する監査も実施しており、幅広い権限と責任を有している。

エ．州会計監査官による州政府監査²⁴²

州会計監査官による州政府の監査は、業績監査（Performance Audit）、財務/コンプライアンス監査（Financial/Compliance Audit）、宣誓業務（Attestation Engagement）に分類される。州会計監査官が監査を実施する場合もあれば、民間の会計事務所に委託して監査を実施している場合もある。監査は一般に認められた政府会計検査基準（Generally accepted government auditing standard：GAGAS）に基づいて実施される。

- ・業績監査・・・政府組織、プログラム、活動及び機能のパフォーマンスについて独立した評価の提供
- ・会計/コンプライアンス監査・・・団体の財務情報が適正に表示され、内部統制が法令、規則等に遵守しているかどうかについて独立したレポートの提供
- ・宣誓業務・・・合意に基づく手続のレビューとその結果の報告から構成される。財務あるいは非会計事項の幅広い範囲をカバーでき、会計監査や業績監査の一部を構成し得る。

(5) 決算作成過程

ア．法的根拠

州政府における決算作成については、各州の州憲法あるいは州法にて規定されている。州憲法で規定するか、あるいは州法で規定するかについては州によっては区々であるが、包括年次財務報告書（Comprehensive Annual Financial Report：CAFR）冒頭の導入セクション（Introductory Section）において、どの法律に基づいて包括年次財務報告書（CAFR）が作成されているか、その法的根拠が記載されている。例えば、アラバマ州では州憲法（The Constitution of Alabama）と州法（The Code of Alabama）によって、オレゴン州は州法（Oregon Revised Statute）によって規定されている。

作成の法的根拠以外にも、作成する部署、作成期日についても必ずしも統一されているわけではない。州毎に憲法が存在し、個々の州が独立した存在であるアメリカの特徴とも言える。アラバマ州では州憲法において、法律の求めるところに従い、収入及び支出に関する年次書類を発行することが定められており（Article § 72）、州法において、決算締後、財務部門が可及的速やかに年次書類を作成することが規定されている（Section 41-4-3（4））。そして、州会計監査官（State Comptroller）によって決算書類が提出される。一方、オレゴン州では、州法において州財務管理の年次義務として州財務報告をすることが規定されている（Chapter 291.040）²⁴³。しかし、アラバマ州のように

²⁴² <http://www.osc.state.ny.us/audits/auditprocess.htm#process> による。

²⁴³ Chapter 291.040 では、“State financial report”と記載されており、Chapter 291 - State Financial Administration の FISCAL DUTIES OF DEPARTMENT として定められている。

「可及的速やかに」といった作成時期に関する規定はない。

イ．準拠する会計基準

準拠すべき会計基準に関する取扱も州によって異なる。州が作成公表している包括年次財務報告書（CAFR）には独立監査人による監査報告書（Independent Auditor's Report）が綴られているが、報告書の意見区分の記載には、「アメリカで一般に公正妥当と認められる会計基準（Accounting principles generally accepted in the United States of America）」としか記載されておらず、具体的にどういった会計基準に沿って意見表明がなされているのか、州政府がどういった会計基準に基づいて決算書を作成しているかについて、監査報告書だけでは判断がつかない。

ネバダ州では州法において GAAP とは、政府会計基準委員会（Governmental Accounting Standards Board：GASB）によって規定された政府のための一般に公正妥当と認められる会計基準と定義付けている（Nevada Revised Statute：NRS 353.3076）。しかし、上記アラバマ州、オレゴン州の法律にはそのような定義付けは見られない。

この点については、後述の単一監査法（Single Audit Act）のところでも関係してくる。詳細については第 4 章第 4 節 1 において記載するが、ネバダ州の定義どおり、GAAP とは GASB が規定するものであるとされている。

ウ．作成

作成についても州法において取り決めている州政府及び地方自治体はないものと考えられる。上述のネバダ州、アラバマ州及びオレゴン州の各州法を調査してみたが、財務書類の作成に関する規定は特に見当たらなかった。作成期限についても同様であった。

作成期限については、政府会計基準審議会（GASB）がリサーチを行っており 2011 年 3 月に「州政府及び地方政府が行う財務報告に関する利用者ニーズと対比した適時性（The timeliness of financial reporting by the state and local governments compared with the needs of users）」という研究概要（Research Brief）を公表している。それによると、2006 年度から 2008 年度における 1,367 団体の年次財務報告（Annual Financial Reports：AFRs）を調査した結果、以下のような結果であった。

図表 2-50 財務報告の作成期限の状況

AFRs 発行日 （年度末日後）	団体数	割合
45 日以内	5	0.4%
3 ヶ月以内	77	5.6%
6 ヶ月以内	897	65.6%
12 ヶ月以内	341	24.9%
12 ヶ月超	47	3.5%
合計	1,367	100.0%

（出所）”THE TIMELINESS OF FINANCIAL REPORTING BY STATE AND LOCAL GOVERNMENTS COMPARED WITH THE NEEDS OF USERS”（GASB, Research Brief：March 2011）を基に作成。

この結果から、半数以上の団体が期末日後 6 ヶ月以内での発行となっており、また、

発行日にかなりのばらつきがあることがわかる。さらに、政府会計基準審議会（GASB）がこの調査を実施していることから、政府会計基準審議会（GASB）は財務書類の作成期限については特段の規定を定めていないということも見て取れる。

なお、政府会計基準審議会（GASB）は、今後の調査事項として以下の項目を挙げている。

財務報告の準備の流れとそれぞれに要する時間

財務報告準備過程における個々のステップに必要な時間と限界費用の分析

情報の利用可能性と財務報告の適時性とのトレードオフに関する財務報告利用者の目線の評価

州政府の財務報告に関する法令及び規則において財務報告の適時性に関する規定を設けることの影響に関する調査

ニュー・ヨーク州では、州全体財務システム（Statewide Financial System：SFS）が整備されており、財務処理に関するガイダンス（Guide to Financial Operation）も整備されている。このガイダンスは、ニュー・ヨーク州のホームページにて公表されており²⁴⁴、ニュー・ヨーク州の会計方針（Accounting Policy）、財務サイクル（Financial Cycle）、年度末における対応（End of Year）さらに、財務報告（Financial Reporting）といった章立てが設けられている。例えば、財務報告（Financial Reporting）の章における財務報告の概要（Financial Reporting Overview）として以下のとおり記載されている。

州全体財務システム（SFS）は、財務報告書の作成に必要な中央の州政府の財務データのほとんどを提供する。州会計監査官は、公益法人、研究機関といった独立あるいは準独立機関から必要に応じて追加のレポートを入手する権限がある。州の各機関は、インターネットベースの「期間財務報告パッケージ（Agency Financial Reporting Package）」を介して州会計監査官に必要な追加の財務データを提供する。

このように、財務書類作成は州全体財務システム（SFS）を通じて概ね作成され、各関係機関からインターネット経由でレポートパッケージを入手することで行われている。

エ．監査

上述のとおり、包括年次財務報告書（CAFR）には独立監査人の監査報告書が綴られている。しかし、先に見たとおり、財務報告には明確な期限が示されていないことから、年度末日から監査報告書日付までの期間も州によって区々である。例えば、上述のオレゴン州は2013年6月30日を年度末とする2013年度の包括年次財務報告書（CAFR）に綴られている監査報告書の日付は2014年1月27日となっているのに対し、アラバマ州では、2013年9月30日の年度末に対して2014年3月31日となっている。アラバマ州は年度末日の翌日から6ヶ月以内での監査報告書となっているのに対し、オレゴン州で

²⁴⁴ <http://www.osc.state.ny.us/agencies/guide/MyWebHelp/> 全20章立てで構成されているが、一部作成中（Content in development）のところもある。

は同 7 ヶ月以内と約 1 ヶ月長くなっている。

2 地方自治体の財政制度

(1) 地方自治体の概要

ア．地方自治体の法的位置付け

前述のとおり、連邦政府は合衆国憲法により、憲法が合衆国に委任し、または州に対して禁止していない権限はそれぞれの州または人民に留保されている（合衆国憲法修正第10章）。この留保権限の代表的なものの1つが地方自治体の設立に関する権限である。

合衆国憲法には地方自治体に関する規定はなく、基本的に各州の憲法や法律に規定されている。そのため、地方自治体は「州の創造物（creature of the states）」と言われる。例外的にコロンビア地区ワシントン市は、連邦議会の統制下に置かれている。ワシントン市は連邦の首都とされており、基礎的自治体であるが、どの州の区域にも属していない独立的な都市である。

イ．地方自治体の階層構造

連邦商務省国勢調査局（U.S. Census Bureau）において地方自治体は、「カウンティ（County）」、「ミュニシパリティ（Municipality）」、「タウンシップ（Township）」、「学校区（School District）」、「特別区（Special District）」の5つに分類されているが、階層としては、一般的には2つの階層から成り立っているとされる²⁴⁵。

第1層は、カウンティであるが（我が国では「郡」と訳すことが多い）、アラスカ州ではバラ、ルイジアナ州ではパリッシュと言われている。

第2層は、ミュニシパリティ、またはシティ、タウンと言われている（我が国では、合わせて「市町村」と訳すことが多い）。

いくつかの州では、カウンティはさらに郡区に分かれている。一方、ミュニシパリティは多くの形態があるが、これは州法で定義され、タウンシップ、ビレッジ、バラ、シティ、タウンというように様々な名称で呼ばれている。

さらに、学校区（school district）や防火地区（fire protection district）のように様々な種類のディストリクトが、カウンティ等以外で、地方自治体内部の特定の行政機能を提供している。

各州の実情としては、州内の地域行政はカウンティ（county）によって所管されているが、当該カウンティ内では、それ以下の基礎的自治体が存在しない地域があったり、市町村（municipalities）があったり、カウンティがそのまま市（city）になっていたり様々である。これは、地方自治体の設置法が、各州の憲法や州法にあることや、地域の歴史的背景による。

なお、市町村（municipalities）は、上述のように様々な名称があるが、一般に、人口の集中するところの周辺に組織化され、数百万人の人口のニュー・ヨーク市から、287人のミネソタ州ジェンキンスまで規模も様々である。（資料編 資料 1-5 参照）

²⁴⁵ 以下の記載は、主にホワイト・ハウスのサイトの説明（<http://www.whitehouse.gov/our-government/state-and-local-government>）による。また、『米国の地方自治体における組織体制と人事制度』（財団法人自治体国際化協会 CLAIR REPORT NUMBER 293 (Sep 15, 2006)）も参考としている。

ウ．地方自治体の機能と住民自治²⁴⁶

地方自治体の行政機能は、一般的な市町村（municipalities）においては、公園、娯楽サービス、警察、消防、住宅サービス、救急医療サービス、裁判所、交通サービス（公共交通機関を含む）、及び公共事業（道路、下水道、除雪、広報等）を行っている。

地方自治体は強い住民自治に支えられており、住民の意思は、そもそも市町村を設置するかどうかにはじまり、どのようなパターンの市町村にするかの選択を行い、その要職や委員の多くを選挙するということまで及んでいる。

また、直接民主主義（住民投票等）が制度化されている点も特色とされる。地域住民が市町村を設立するかどうか、その構成、内容をどのようにするかについては憲章（charter）によって定めることとされており（州法の規定）、住民がどのような憲章を選択するかは、州ごとに定められている。その方式は、時代的推移を含めて、おおよそ次の5種類に区分することができる。とされる。

図表2-51 州法における地方自治の定めの種類（憲章の種類）

類型	説明
特別憲章（special charter）方式	地方自治体を設立する度に、州政府（州議会）が組織体制や権限などに関する内容を個別に制定する方式。しかし、これにより当該地方自治体が地域の需要にそぐわない体制を強制されたり、活動が制限されること、州政府が地域レベルの問題に過度に介入することを避けるために当該制定を州法で規制している場合が多い。
一般憲章（general charter）方式	州内の全ての地方自治体に標準的な内容を適用させるために州議会が制定する方式。当該憲章に定める標準型に一致すれば基本的に地方自治体の設立が認められる。しかし、実際は、都市の規模に関係なく同じシステムや規制が適用されるため、都市規模や地域の政治情勢、地理的条件、経済・産業的条件など地域ごとの違いや課題に対応できないという問題を抱えることになる。
分類憲章（classified charter）方式	州内の地方自治体を人口別に幾つかのグループに分類し、グループ毎に標準型を設ける分類憲章（州法）を制定する方式。人口規模により分類したことで一般憲章の課題はある程度解決されたが、人口規模が同じでも地域の状況や課題が異なることから、必ずしも地域の需要にあったものにはならず、人口が増加又は減少により、人口の分類が変わる場合、憲章の改正や時に組織体制の変更までも伴うという課題が残されている。
選択的憲章（optional charter）方式	州法でいくつかの標準型を設け、地方自治体に任意に選択させる方式で、オハイオ州で最初に採用され、その後各州で採用された。
自治憲章（home rule charter）方式	一定の制約要件は州法で定めておくが、その他の必要事項は地域住民が自主的に判断して憲章に定める方式で、現在の一般的な方式である。

（出所）『米国の地方自治体における組織体制と人事制度』（財団法人自治体国際化協会CLAIR REPORT

²⁴⁶ 以下の記載は、主にホワイト・ハウスのサイトの説明（<http://www.whitehouse.gov/our-government/state-and-local-government>）による。また、『米国の地方自治体における組織体制と人事制度』（財団法人自治体国際化協会CLAIR REPORT NUMBER 293 (Sep 15, 2006)）も参考としている。

以上のように、地方自治体については、住民自治を強く反映した地方自治制度になっている。市町村等の設立そのものが住民の判断に委ねられているうえ、さらに、選挙で選ばれる自治体の役職が多く、委員会（commission）方式が多用され、住民投票、直接請求、解職請求といった直接民主主義の諸方式が多くとり入れられている。州そのものが、知事のほか副知事、財務長官、総務長官、司法長官などまで直接公選による方式を採用している。

(2) 予算策定過程

以下においては、地方自治体の予算策定過程について、ニュー・ヨーク市の事例を元に示す。

ア．予算策定概要

ニュー・ヨーク市の会計年度は、7月1日から6月30日であり、連邦やニュー・ヨーク州とは異なる。

- ・連邦の会計年度 10月1日から9月30日
- ・ニュー・ヨーク州の会計年度 4月1日から3月31日

予算策定は、ニュー・ヨーク市憲章第10章の「予算プロセス」(New York City Charter Chapter 10: Budget Process)に基づいて、ニュー・ヨーク市行政管理予算局(Office of Management and Budget: OMB)が中心となって行われる。ニュー・ヨーク市行政管理予算局(OMB)は予算策定における市長のアシスタントとして収入及び支出見込みのモニタリング、各部局の経営改善戦略の評価等の業務を、会計監査官と協力しながら行っている。

ニュー・ヨーク市の予算策定は秋の後半頃に各部局が、市内に59あるコミュニティボード(Community Board)との協議を終えて、ニュー・ヨーク市行政管理予算局(OMB)に予算要求書を提出するところから始まる。その要求を踏まえ、市長は議会、市内にある5つの行政区、区委員会、コミュニティボードに仮予算案(preliminary budget)を公表する。それを受けて、区長、各区委員会、コミュニティボードがその仮予算案をレビューし、案に対する意見を提出するとともに、市議会が市長に対し、仮予算案について勧告を行う。次に、市長がその勧告に基づき、執行部予算案を作成し、議会に提出する。最後に、市議会が執行部予算案について、審議を行い、採決する。

イ．予算策定サイクル

予算策定サイクル(年間スケジュール)の概要は以下のとおりである。

図表 2-52 予算策定サイクル

事項	期限
コミュニティボード（Community Boards）が市長や区長（Borough President）に対し、予算要求を提出。	-（時期は秋後半）
市長がキャピタルコミットメントプランを提出	9月15日
前年度の収入実績値についての会計監査官レポート公表	11月1日
市計画委員会（City Planning Commission）とニュー・ヨーク市行政管理予算局（OMB）より10年間の資本戦略の素案（偶数年度に提出）	11月1日
市長が次年度の仮予算案及び今後4年間の財政計画を公表	1月16日
コミュニティボードが、仮予算案をレビューする。	1月16日から 2月15日
区委員会が区からの優先事項（Priorities）を市長と市議会に提出	2月25日
市議会が市議会の経常予算を提出	3月10日
区長が仮予算案に対して勧告	3月10日
市議会が仮予算案について公聴会を経て勧告を行う	3月25日まで
市長が予算教書（Mayor's Budget and Message）及び今後10年間の資本戦略を提出（資本戦略は奇数年度に提出）	4月26日
市議会が予算教書に関して公聴会を実施	5月6日から25日
予算採択、税確定決議	6月5日

（出所）New York City Budget Cycle <http://www.nyc.gov/html/omb/html/about/cycle.shtml>

New York City OMB Frequently Asked Questions <http://www.nyc.gov/html/omb/html/faq/faq.shtml>

（3）予算執行と監督²⁴⁷

以下においては、地方自治体における予算執行と監督について、ニュー・ヨーク市（New York City）及びニュー・ヨーク州にあるウェストチェスター郡（Westchester County）の事例を示す。

ア．予算執行のモニタリング（ニュー・ヨーク市）

ニュー・ヨーク市では、市会計監査官室（The Office of the Comptroller）の財政予算調査局（Bureau of Fiscal and Budget Studies：FABS）が市の収入、支出、投資事業、借入余力及び景気についてモニタリングを行っている。市長は四半期ごとに、当年度予算、提案された予算及び今後の財政計画を更新し、財政予算局（FABS）はそれらの主要項目について、市の財政、経済へ与える影響の重要度に鑑みレビューを実施している。また、FABSはエコノミックノート（Economic Notes）を公表している。エコノミックノートには、市経済とその見通しについて主眼をおいた形で合衆国と市の重要な経済指標が掲載されている。

財政分析局（Bureau of Financial Analysis：BFA）では、手持ち資金を適切なレベルで維持するため、日次で現金残高をモニタリングしている。財政分析局（BFA）は当会計年度を通じた日々の資金残高の予測値を算定し、季節要因による借入れの必要性和時期について決定している。また、BFAは四半期キャッシュレポート（Quarterly Cash Report）を作成し、市の資金ポジションの概要を示すとともに、当四半期間における主要な変更

²⁴⁷ 本項における記載は、古市峰子『米国の公会計制度の仕組みとわが国へのインプリケーションについて』（日本銀行金融研究所 Discussion Paper No. 2001-J-26）による。

について強調している。さらに、行政管理予算局 (the Office of Management and Budget : OMB) と BFA は月次で財政計画報告書 (Financial Plan Statement) を発行し、市の収入、支出、資金調達の計画値と実績値との差異について詳説している。

一方、ウェストチェスター郡では、財政局 (Department of Finance) の財務コンプライアンス室 (The Office of Financial Compliance) が郡内の部局や郡から資金提供を受けている団体に対してレビューを実施している。レビューは契約手続上の法令順守 (郡法、州法及び連邦法それぞれに照らしてレビュー) 、会計記録の正確性、内部統制といった点を対象に実施される²⁴⁸。

イ．内部統制

ニュー・ヨーク市における内部統制制度については、ニュー・ヨーク市憲章 (New York City Charter) において定められている。第 1 章「市長」第 8 条では「市長の一般的権力 (General power) 」として市政運営の有効性と誠実性を達成するため、有効な内部統制システムを導入することが求められている。また、第 1 章「市長」第 12 条では、市長は毎年 9 月 17 日までに「市長行政運営報告書 (Mayor's management report) 」を市議会に提出することが求められているが、この報告書において、各部局における内部統制の状況、昨年度に実施された内部統制改善策、現在進められている内部統制強化策について記載することが求められている。

ウェストチェスター郡でも条例規則 (Code of Ordinance) が制定されている。しかし、この規則には、内部統制に関する定めはない。上述のとおり、財政局の財務コンプライアンス室によるレビューが行われている。

ウ．会計監査官 (Comptroller)

ニュー・ヨーク州と同様、ニュー・ヨーク市においても会計監査官 (Comptroller) が設置されている。ニュー・ヨーク市会計監査官の役割、任務は以下のとおりである²⁴⁹。

- ・業績と効率性監査
- ・誠実性の確保と市契約事務における職権乱用の防止
- ・退職給付のための有価証券を保護するための資産マネジメント
- ・リスクに対する苦情の公平な解決策の模索
- ・財政健全化と健全な市予算の促進
- ・起債管理
- ・一般賃金の決定と労働基本権の施行
- ・金融サービスへのコミュニティアクセスの確保

一方、ウェストチェスター郡には会計監査官 (Comptroller) が設置されていない。その代わりに財政局 (Department of Finance) が州や市でいう会計監査官室 (The Office of Comptroller) の役割を担っており、財政局長 (the Commissioner, Department of Finance) が

²⁴⁸ <http://finance.westchestergov.com/about> にある“Financial Compliance”による。

²⁴⁹ <http://comptroller.nyc.gov/office-of-the-comptroller/duties-of-the-comptroller/>

会計監査官（Comptroller）の役割を果たしている²⁵⁰。

エ．監査の種類と対象範囲²⁵¹

市の会計監査官による監査は、ニュー・ヨーク市憲章第5章「会計監査官」第93条において定められており、財務監査（Financial Audit）と業務監査（Operational Audit）である。

- ・財務監査・・・市の取引、収入及び支出に関する監査。
- ・業務監査・・・市の各部局が事業目的を達成し効果的、効率的に資金を活用しているかいなかについての監査。

さらに監査に加えて、市がコンピュータや新技術をどのように利用しているかに関する調査研究も実施している。

(4) 地方自治体の会計

ア．根拠の考え方

地方自治体に適用される会計基準は政府会計基準審議会（GASB）の政府会計基準書（Statement of Governmental Accounting Statements：SGAS）である。そもそも政府会計基準書は州および地方自治体の会計基準であり、州と地方自治体を分けて別々に規定している訳ではない。

例えば財務報告の主体であるが、SGAS 第 14 号が主で、その修正が SGAS 第 34 号、SGAS 第 39 号及び SGAS 第 61 号にあるが、基本的な構造は SGAS 第 14 号が依然として適用されている。SGAS 第 14 号によると、報告責任を負うのは主要政府（Primary Government）であり、主要政府の財務報告には、主要政府が財政的にアカウンタビリティを有する組織と、主要政府との関係の性質および重要性により、その組織を報告主体から除外すると報告主体全体の財務書類が誤解を招くか不完全になるような組織を含むとされている。

ここで、主要政府とは、州、郡、市の一般目的政府と一定の基準を満たす特別目的政府であり、その基準は以下のとおりである²⁵²。

- ・当該特別目的政府は住民により選出された管理部門を独自に有すること
- ・当該特別目的政府は法的に独立していること
- ・当該特別目的政府の財政は他の州政府および市や郡の政府から独立していること（すなわち、予算、徴税、料金設定および公債発行を独自に決定できる）

このように、州と地方自治体という決め方ではなく団体の性質により報告義務を決めている。

²⁵⁰ <http://finance.westchestergov.com/aboutus>

²⁵¹ この項については、<http://comptroller.nyc.gov/office-of-the-comptroller/bureau-of-audit/>による。

²⁵² 柴健次、陳崎『米国地方政府会計における財務報告の範囲と報告方法』（会計検査研究 No21、2000年3月）

イ．州と地方自治体での例外的扱いの存在等

次に政府会計基準書(SGAS)で州と地方自治体とで異なる規定を例外的に定めているかどうかであるが、財務報告を定める基準書のうち、報告主体を定める SGAS 第 14 号、財務報告を定める SGAS 第 34 号、注記を定める SGAS 第 38 号には特段の規定はない。

州と地方自治体で異なる取り扱いを定めているわけではないが、結果的に州のみまたは地方自治体のみが適用される基準としては、SGAS 第 69 号に政府合併および政府事業の廃止 (Government Combinations and Disposals of Government Operations) がある。政府合併には合併の他、購入や事業の移転が含まれている。なお、州は地方自治体を管轄する一方で、政府会計基準書(SGAS)を受け入れるかは、各法律で定められている。このため、当該州独自の規定を地方自治体に適用する余地は存在する。当該事例としては、州において管轄の地方自治体に対して独自の財務報告を課している例である。具体的には、ニュー・ヨーク州においては、一般自治体法第 30 条において、地方自治体が州会計監査官室に財務報告を毎年提出することを義務付けている例がある²⁵³。

(5) 決算作成過程

郡等地方自治体の決算は基本的に州政府と同様であり、既述のとおりである。

SGAS 第 34 号において、一般目的財務書類(general purpose external financial statements) として最低限必要な項目がダイアグラムの形で示されている (par.7) 。

これによれば、地方政府全体の財務書類と基金財務書類の双方を作成することが要求されている。また、地方政府全体の財務書類は発生主義、基金財務書類は修正発生主義に基づいて作成される。

これらに、マネジメントによる討議及び分析 (Management's Discussion and Analysis : MD&A) 、注記 (Notes) 、要求補完情報 (Required Supplementary Information : RSI) が加わったものが最低限必要とされる財務報告とされている。

²⁵³ 財団法人自治体国際化協会『ニュー・ヨーク州地方政府ハンドブック第 6 版』による。

第3章 英米両国における公会計制度の運用及び財務書類（非会計情報を含む。）の活用状況

第1節 イギリス中央政府の公会計制度の運用及び財務書類の活用状況

1 公会計基準

(1) 公会計基準の設定主体と諮問機関

ア．設定主体

中央政府の会計基準としては、1997年からイギリス会計基準（UK-GAAP）を修正した資源会計マニュアル（Resource Accounting Manual：RAM）を作成し、適用していたが、当該マニュアルの設定は大蔵省が行っていた。その後、大蔵省は2005年に政府や政府外公共機関（NDPB）等を含め、これまでのマニュアルやガイダンスをも統合して「政府財務報告マニュアル（Government Financial Reporting Manual：FReM）」を策定している。

現在、イギリス中央政府及びウェールズ、スコットランド、北アイルランドの各分権政府の公会計基準は、大蔵省の作成する「政府財務報告マニュアル（FReM）」に従うこととされており、公会計基準の設定主体は大蔵省である²⁵⁴。

しかし、公会計基準は、従来はイギリス会計基準（UK-GAAP）を基にし、現在はEU版国際財務報告基準（IFRS）に準拠しているというように、その全てを最初から大蔵省が策定しているわけではない。

さらに、後述するように、政府から独立した立場にある諮問機関が、大蔵省の諮問により公会計基準を策定し、当該基準を基に「政府財務報告マニュアル（FReM）」を設定するという形式を取っているという点に特徴が見られる。これは、公会計基準の客観性・透明性等を担保するための措置とされる。

イ．諮問機関²⁵⁵

イギリス中央政府等の公会計基準設定の諮問機関は、財務報告諮問審議会（Financial Reporting Advisory Board：FRAB）である。

財務報告諮問審議会（FRAB）は、1995年のホワイト・ペーパー「納税者の公金のためのより良い会計（Better Accounting for Taxpayer's Money）」に従い、1996年に設立され、財務報告や公会計基準に関して大蔵省に助言する役割を果たしている。

(2) 公会計基準の適用状況

ア．根拠

2000年政府資源・会計法（Government Resources and Accounts Act 2000：GRA法）による。

現行の「政府財務報告マニュアル（FReM）」は、2005年に民間企業に国際財務報告基準（IFRS）が導入されたことを受けて、EU版国際財務報告基準（IFRS）を適用して

²⁵⁴ ここで、「基本的には」としているのは、後述するように中央政府に属する全ての機関が当該基準に従うわけではなく、一部に例外が存在するからである。

²⁵⁵ <https://www.gov.uk/government/groups/financial-reporting-advisory-board-frab> による。

いる²⁵⁶が、完全適用ではなく政府特有の事情を踏まえ必要な修正等を行った形で適用している。

「政府財務報告マニュアル（FReM）」では、留意点として、以下の事項²⁵⁷を示している。

国際会計基準（IAS）第 8 号「会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬（Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors）」に関して、国際財務報告基準（IFRS）に示す会計方針について、その影響が軽微なものについては適用しない。

国際会計基準（IAS）第 1 号「財務書類の表示（Presentation of Financial Statements）」に関する重要性の概念の解釈として、ある特定の開示要求事項が、情報が重要でないならば、ある特定の開示要求事項の開示を必要としないとする。（つまり主体の環境の理解に必要な限度で開示がなされるべきであるとする。）

疑義を避けるために、自らの環境に適用しないが重要でない会計基準について、主体は会計方針や開示等を行う必要はないとする。

イ．適用主体²⁵⁸

原則として、発生主義会計を採用し、政府全体決算書（WGA）の連結対象となる政府の報告主体に適用される。

主な例外としては以下のものが存在するが、報告主体によっては、政府財務報告マニュアル（FReM）の特定の部分に準拠しているものも存在する。

- ・ 地方自治体、トレーディング・ファンドでない公的企業、国民保健サービス信託、国民保健財団。なお、国民保健サービスの会計マニュアル、国民保健財団年次報告書マニュアル、イギリスにおける地方自治体会計に関するイギリス勅許公共財務会計協会（CIPFA）の実務指針は、特に相違について合意された部分以外は政府財務報告マニュアル（FReM）に準拠している。
- ・ ウェールズ分権政府及び保健局、北アイルランドの社会サービス・公共安全部については、ウェールズ地域健康委員会、北アイルランド健康・社会サービス信託がそれぞれ公表している会計ガイダンスの中で、政府財務報告マニュアル（FReM）で示されている原則を適用している。
- ・ 外郭団体（ALBs）は、会社組織の場合は、2006 年会社法（Companies Act 2000）に沿った会計基準を、慈善団体の場合は慈善団体の会計基準を、それぞれ適用することとなる。また、これらの機関は政府財務報告マニュアル（FReM）で示されている原則に従うほか、上記の基準の範囲を超える部分で政府財務報告マニュアル（FReM）において要求されている開示事項については、これを行う必要がある。

²⁵⁶ “Financial Reporting Manual 2014-15” 1.1.5 による。

²⁵⁷ “Financial Reporting Manual 2014-15” 1.2.1 による。

²⁵⁸ “Financial Reporting Manual 2014-15” 1. による。

ウ．一般に認められた会計原則（GAAP）²⁵⁹

前述のように、政府全体決算書（WGA）の連結対象には多様な主体が存在することから、政府財務報告マニュアル（FReM）では、「一般に認められた会計原則（GAAP）」（法的根拠は存在しない）には、以下のものが含まれているとしている。

- ・ 2006 年会社法が要求する会計及び開示事項
- ・ 「財務書類の作成及び表示に関するフレームワーク（Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements）」、会計基準（国際会計基準（IAS）、国際財務報告基準（IFRS））、解釈指針（解釈指針委員会（SIC）及びその後継の国際財務報告委員会解釈指針委員会（IFRIC））を含む、国際会計基準委員会（IASB）により承認された会計報告
- ・ イギリス法により設立された慈善団体について、慈善団体法制により会計規定、慈善委員会により公表される勧告実務書（Statement of Recommended Practice：SORP）である「慈善団体の会計（Accounting by Charities）」
- ・ 例えば、教科書、専門雑誌、研究論文等で長い間構築されてきた知識体系

エ．政府全体決算書²⁶⁰

2000 年政府資源・会計法（GRA 法）第 9 節において、大蔵省は政府全体決算書（WGA）を作成することが義務付けられている。

政府の政府全体決算書（WGA）推進の目的は、財政計画のためにより優れたデータを提供すること、透明性を向上させること、及び議会に対してアカウンタビリティの向上を図ることにあるとされる。さらに、政府、議会、納税者に国民経済計算に関する追加的・補完的データを提供するという目的も有しているとされる。

なお、政府全体決算書（WGA）については、イギリス会計検査院（NAO）の検査が義務づけられている。

政府全体決算書（WGA）は、国際財務会計基準（IFRS）第 8 号「事業セグメント（Operating segments）」、同基準第 10 号「連結財務諸表（Consolidated Financial Statements）」、国際会計基準（IAS）第 16 号「有形固定資産（Property, plant and equipment）」、同基準第 19 号「従業員給付（Employee benefits）」、同基準第 24 号「関連当事者についての開示（Related party disclosures）」、同基準第 39 号「金融商品 認識及び測定（Financial instruments-recognition and measurement）」について適用及び読み替えを行い、国際会計基準（IAS）第 10 号「後発事象（Events after the Reporting Period）」については原則不適用として解釈を読み替えて作成されている。

2 イギリスにおけるアカウンタビリティ論

(1) 歴史的背景

ア．前史

イギリスにおいて、最初にアカウンタビリティの概念が生まれたのは 1215 年のマグ

²⁵⁹ “Financial Reporting Manual2014-15” 2.1.1 による。

²⁶⁰ “Financial Reporting Manual2014-15” 10 による。

ナ・カルタであるとする考え方がある。当時のジョン王は、税金を協議なしで自己目的には使用してはならないという基本原則を受け入れたことが政府における最初のアカウンタビリティの概念の導入であるとされる²⁶¹。

このように議会との関係でアカウンタビリティの概念が生まれたと考えられる。

イ．近代以降

近代的意味での政府のアカウンタビリティ（及び検査）の期限は 19 世紀に遡る。1860 年代と 1870 年代の政府サービスの改革の一部として、グラッドストーン内閣は財務管理により統制的手法を導入した。この一部として行われたのが 1861 年の下院（House of Commons）への決算委員会（Committee of Public Accounts：PAC）及び 1866 年の会計検査部法（Exchequer and Audit Department Act）による独立の検査機関の設置であった。

これらの改革は、議会による公金の精査への基礎となり、拡張して現在まで受け継がれている。

(2) 定義

アカウンタビリティの定義については様々な見解があるが、ここでは代表的なものを例示する。

ア．シャーマン卿の報告書上の定義²⁶²

アカウンタビリティは複雑な概念ではあるが、基本的な考え方は、個人又は団体が、他者又は他団体のために行為を行い、その結果を報告することであるとして、以下の 4 つの視点から成り立っているとしているとしている。

図表 3-1 アカウンタビリティに関する 4 つの視点

- | |
|--|
| <ul style="list-style-type: none">・説明：年次報告等を通じて、生じた事象につき、主要なステーク・ホルダー（例えば、議会）が説明を受けること。・さらなる情報提供：専門委員会等に、過去に起きた事象につき会計だけでなく、その実績につき情報提供をすること。・レビュー（必要があれば、修正依頼）：実施結果やシステム等を検証することにより、会計責任を果たしたかを検証、必要があればステーク・ホルダーの期待に応じて変更をさせること。・修正及び制裁：制度上制裁が存在する場合には、ステーク・ホルダーは権利の行使をする場合があること。 |
|--|

²⁶¹ <http://www.democracyweb.org/accountability/history.php>

²⁶² Lord Sharman of Redlynch, “*HOLDING TO ACCOUNT The Review of Audit and Accountability for Central Government*” (February, 2001) (『シャーマン報告書』と呼ばれている) シャーマン報告書は、2000 年の下院でのジャッキー・ローレンス議員の質問をきっかけとして、21 世紀の中央政府における適切な監査とアカウンタビリティを勧告するための研究として発足したプロジェクトチームの調査報告書である。監査主体の多元化、監査対象の拡大等について言及している。

イ．近時の議会文書での定義²⁶³

「アカウンタビリティの基礎」の項で、以下の記載（主要な部分のみを記載）がなされている。

図表 3-2 議会文書での定義

納税者の公金を支出するに当たっては、会計官（Accounting Officer）は個人的かつ最終的²⁶⁴に、議会に対する責任を有し、これらの責任の解除に当たっては何らの拘束もされてはならない。

ある部門が他の部門に基金を提供する場合、必要な保証とコントロールを提供するための適切な枠組が存在していることの保証について、会計官は責任を有する。

政策及び業務的意思決定の責任と権限は、業務の連携を通じて明確化されていること。

アウトカムの測定、実績の評価及びバリュー・フォー・マネーの提示に明確なプロセスが存在すること。当該プロセスは、公金の管理及び比較可能性を有するものであること。

公金を受け取る全ての主体はよくコントロールされ、適切な財務管理機能を有すること。

（出所）”Committee of Public Accounts Accountability for public money Twenty-eighth Report of Session 2010-11”(House of Commons)による。

ウ．考察

イギリスの中央政府において用いられるアカウンタビリティは、公金に対する議会への説明責任という点では、1860年代以降基本的枠組みについて変化は見られない。特にシャーマン報告書に示された考え方、及びそのための組織上の基本的枠組を現在も踏襲していると考えられる。そして、現在の論点の中心はアカウンタビリティを果たすための枠組に重心が移り、アカウンタビリティの開示面については、近時政策の柱の1つとなりつつある政府の透明性（Transparency）が補う形で存在していると考えられる。

なお、アカウンタビリティと透明性との関係については、「アカウンタビリティと透明性は容易に分離できない。両者は、例えば公的報告のようにその多くが同一の行為を網羅している²⁶⁵。」と言われるように、両者の関係は不明確である。

「近年では、アカウンタビリティ概念の拡張とともに、経済性、効率性、有効性といった3Eの視点からの検査やVFM検査（VFM調査）も求められるようになってきている²⁶⁶。」との指摘も見られ、イギリスにおいては一般に、アカウンタビリティは拡大しているといわれるが、これには対象主体の範囲の拡大面（政府外行政機関、地方自治体等）と手法の拡大面（3Eの視点からの検査やVFM検査）が見られ、特に後者には透明性の政策が含まれると考えられる。

²⁶³ ”Committee of Public Accounts Accountability for public money Twenty-eighth Report of Session 2010-11”(House of Commons)による。

²⁶⁴ 具体的には、支出の適正性及び妥当性、政策目標を実現するための様々な仕組みに対する健全な評価、バリュー・フォー・マネー、リスク・マネジメント、資源利用のための的確なアカウンタビリティに対する責任を負っていることが説明されている。

²⁶⁵ “Principles of transparency and accountability”(ISSAI20,INTOSAI)

²⁶⁶ 堀真奈美『保健医療分野におけるVFMとアカウンタビリティの確保に関する研究 イギリスのNHS・ソーシャルケア改革を事例として』（会計検査院平成22年度海外行政実態調査報告書、平成23年3月）

(3) 最近のアカウンタビリティの実例

ア．警察組織の改革に関するイギリス会計検査院（NAO）の視点²⁶⁷

2011 年警察改革・社会責任法（Police Reform and Social Responsibility Act 2011）によりイングランド及びウェールズ（大ロンドン庁を除く）において公安委員会が設置されることになった。

2012 年内務省は「警察及び犯罪減少のためのアカウンタビリティシステム報告書（accountability system statement for policing and crime reduction）」を公表し、当該組織体制の構築が行われた。

これに対し、イギリス会計検査院（NAO）は以下の見解を示している。

【結論】

警察権力に対しバリュー・フォー・マネーを達成できるような地域的自律性を有する枠組みを内務省が構築しており、これまでの体制よりも向上したものとなっている。しかし、この統制の枠組みにはいくつかの点で潜在的な利害対立が存在している。例えば、審査官の効率性には限界があるので、最高財務官との協働や妥当な情報の収集という点で利害対立が生じうるとしている。

【推奨事項】

- ・内務省は、バリュー・フォー・マネーに関するリスクを通じて生じうるアカウンタビリティの統制機能と実際の運用のギャップをレビューすべきである。
- ・内務省は、改善点をレビューし、ガイダンスの改訂または拡張の必要性を考慮すべきである。
- ・内務省は、一般大衆が公安委員会にアクセスしてデータの入手可能性を現在より増大できる方法について報告すべきである。
- ・内務省は、警察官及び警察学校とより連携し、実施データをレビューし警察権力のベストプラクティスの向上策を特定すべきである。

イ．地方自治体の検査におけるイギリス会計検査院（NAO）の役割²⁶⁸

「地方自治体の監査及びアカウンタビリティ法（Local Audit and Accountability Act）」の成立により、アカウンタビリティの観点からイギリス会計検査院（NAO）の役割は以下の点で特徴付けられるとしている。

- ・イギリス会計検査院は、監査実務規範やこれを補助するガイダンスの作成及び更新の責任を負うこと。
- ・イギリス会計検査院（NAO）は、VFM 検査のプログラムを地方自治体のサービスに徐々に拡張すること。
- ・公益通報制度の保護者としての役割を担うこと。
- ・イギリス会計検査院（NAO）は、新たな（第二の）監査委員会（Audit Commission）ではなく、法的機関の構成要素である（アカウンタビリティを实践する仕組の 1 つである）こと。

（出所）Mike Suffield, “The NAO’s new role under the Local Audit and Accountability Act” (CIPFA Audit

²⁶⁷ “Police accountability: Landscape review” (NAO, January, 2014)

²⁶⁸ Mike Suffield, “The NAO’s new role under the Local Audit and Accountability Act” (CIPFA Audit Conference, May, 2014)

Conference, May, 2014)を基に作成。

3 財務書類等

(1) はじめに

既述したように、イギリス中央政府に要求される主な財務報告としては、各省庁、執行エージェンシーが当該年度終了後に作成する資源会計決算書 (Resource Accounts) と、各省庁、分権政府、地方自治体、国民保健サービス、外郭団体 (ALBs) などを連結した政府全体決算書 (WGA) とがある。以下では、それぞれにつき公表される財務書類等について示すこととする。

また、これら財務書類の開示状況についての分析を行う。

(2) 資源会計決算書

ア．法的根拠と作成目的

資源会計決算書 (Resource Accounts) は、2000 年政府資源・会計法 (GRA 法) 第 5 節で作成を要求されているものであり、下院に予算承認を受ける各省庁等が年度毎に作成する義務があるとされている。

現在は、資源会計決算書に、従来の省庁報告書を統合した年度報告・決算書 (Annual Report and Accounts) という形式で作成しており²⁶⁹、政府財務報告マニュアル (FReM) に様式や内容が規定されている²⁷⁰。

作成された決算書は、会計検査院長 (Comptroller and Auditor General) に提出され、会計検査院の検査を経て大蔵省に提出される。大蔵省は、会計検査院の財務検査報告書とともに、決算書を提出することとなっている。

イギリス中央政府が作成する財務書類は、原則として国際会計基準第 1 号「財務諸表の表示」に基づき作成される。財務書類の作成目的としては、「情報の幅広い利用者が経済的意思決定を行う際に役立つ、組織体の財政状況、財務成績及びキャッシュ・フローの情報を提供すること²⁷¹」とされている。

また、イギリス中央政府では、この国際会計基準第 1 号に沿った財務書類である貸借対照表、損益計算書、持分変動計算書²⁷²及びキャッシュ・フロー計算書に加えて、各省庁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ことを目的として²⁷³、議会歳出決算書 (Statement of Parliamentary Supply: SoPS) を作成している。

²⁶⁹ 東信男『イギリスにおける発生主義財務情報の活用状況 - 政策評価に焦点を当てて - 』（会計検査研究 No.46、平成 24 年 9 月）による。

²⁷⁰ “Financial Reporting Manual 2014-15” 5 による。なお、分権政府については、追加的記載等一部様式が異なるものも存在する。

²⁷¹ International Accounting Standard 1 “Presentation of Financial Statements” 9

²⁷² 名称はそれぞれ財政状態計算書 (Statement of Financial Position)、包括純支出計算書 (Statement of Comprehensive Net Expenditure)、納税者持分変動計算書 (Statement of Changes in Taxpayers' Equity) である。

²⁷³ 東信男『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、平成 21 年 3 月）による。

イ．財務書類²⁷⁴

各省庁等が作成すべき財務書類としては、以下のものがある²⁷⁵。

図表 3-3 各省庁等が作成すべき財務書類

財務書類名称	作成主体	
	各省庁	執行エージェンシー
議会歳出決算書 (Statement of Parliamentary Supply)		-
議会歳出決算書に関する注記事項 (Notes to the Statement of Parliamentary Supply)		-
包括純支出計算書 (Statement of Comprehensive Net Expenditure)		
財政状態計算書 (Statement of Financial Position)		
キャッシュ・フロー計算書 (Statement of Cash Flows)		
納税者持分変動計算書 (Statement of Changes in Taxpayers' Equity)		
注記事項 (Notes to the accounts)		

なお、包括純支出計算書、財政状態計算書、キャッシュ・フロー計算書及び納税者持分変動計算書の各財務書類について、各省庁が作成する場合は、「連結 (Consolidated)」計算書となる。以下では、各省庁が作成する財務書類について説明する。

議会歳出決算書

議会歳出決算書 (Statement of Parliamentary Supply: SoPS) は、議会へのアカウンタビリティとしての説明書であり、中央省庁だけに存在するものである。当該文書は、議会の議決を通じて承認された最終の歳出限度額に対し、当該対象省庁等の決算額を示したものである。当該歳出限度額は、各項目毎の合計額で示されている。

もし、歳出限度額を超過する決算額が存在する場合には、イギリス会計検査院は、議会の決算委員会 (PAC) に検査意見及び当該超過額についての報告書を提出する事項の対象となりうる。

なお、他の財務書類と異なり、議会歳出決算書は EU 版国際財務報告基準 (IFRS) による開示ではなく、当該文書及びその附属書類は、他の財務書類とは区別して示されている。

当該文書は、以下に示す区分から構成されている。

図表 3-4 議会歳出決算書 (SoPS) のフォーマット

区分	説明
資源及び資本決算の概要 (summary of resource and	以下の区分により各合計額が示されている。 ・省庁別歳出限度額 (DEL)

²⁷⁴ Guide“*Understanding central government’s accounts*” (National Audit Office, 2014)による。

²⁷⁵ “*Government financial reporting manual: department yellow 2014 to 2015*” 及び “*Government financial reporting manual: agency pink 2014 to 2015*”による。

区分	説明
capital outtum)	資源 DEL と資本 DEL に分けて記載。 ・各年度管理歳出 (AME) 資源 AME と資本 AME に分けて記載。 ・非予算歳出
純現金要求額 (net cash requirement)	決算書は発生主義で作成しているため、当該歳出額を超える現金支出を明示するために、現金要求額の純額を開示している。
管理費用 (administration costs)	議決済資源 DEL の一部であり、当初予算額との比較として決算額を開示している。当該費用は大蔵省により管理されるだけでなく、予算超過額はイギリス会計検査院の検査意見の対象となりうる。

(出所) Guide“Understanding central government’s accounts”(National Audit Office,2014)より作成。

議会歳出決算書に関する注記事項

既述したように、議会歳出決算書に関する注記事項 (Notes to the Statement of Parliamentary Supply) は EU 版国際財務報告基準 (IFRS) による開示ではないため、他の財務書類とは区別して示されている。

注記事項は以下のとおりである。

図表 3-5 議会歳出決算書に関する注記事項 (SoPS)

事項名	説明
会計方針の注記 (Accounting Policies Note)	<p>政府財務報告マニュアル (FReM)、連結予算ガイダンス、歳出見積ガイダンスに準拠している旨及び以下の EU 版国際財務報告基準 (IFRS) との主な相違点について記載している。</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ PFI その他サービス・コンセッション契約 オンバランス取引かオフバランス取引かによって、議会歳出決算書と包括純支出計算書とで扱いが異なる。 ・ 資本的補助金 議会歳出決算書では資本 DEL として扱われるが、包括純支出計算書では資源費用 (resource expenditure) として扱われる。 ・ 資本の払戻 包括純支出計算書では資源収入 (resource income) として扱われるが、議会歳出決算書では資本の払戻 (capital repayments) として扱われる。 ・ 過年度修正 修正理由が誤謬や会計方針の変更の場合は、議会歳出決算書では修正を当該年度の取引として扱うが、IFRS ベースの決算書では過年度の数値を遡及的に修正する。 ・ 過誤納金 過誤納金があった場合は、議会歳出決算書は予算上限額までが計上されるが、包括純支出計算書では全額が計上される。 ・ 引当金 (管理及びプログラム支出) IFRS ベースで計上される引当金は、包括純支出計算書では費用計上され、議会歳出決算書では最初に計上される際に資源 AME として計上される。ただし、引当金を取り崩される際は、議会歳出決算書では資源 DEL の計上と資源 AME のマイナス計上が行われる。

事項名	説明
正味決算額の分析 (Analysis of net Outturn)	議会歳出決算書の各合計額は、各省庁の活動との関係について示されていない。そのため、各省庁で計画した歳出計画の下での各活動や政策との関係を示している。これにより、個別の予算と決算の比較が可能となる。なお、資金の流用については、大蔵省の発行する連結予算ガイダンスの許容する範囲で可能とされている。
純営業費用の決算額の管理 予算額に対する調整 (Reconciliation of outturn to net operating cost and against administration budget)	議会歳出決算書からの決算額と、連結包括純支出計算書からの純営業費用の間の相違の金額的分析を記載している。
純現金要求額に対する資源 決算額の調整 (Reconciliation of net resource outturn to net cash requirement)	年間の現金要求額と、議会歳出決算書の資源歳出合計及び資本歳出合計との関係を示したものである。減価償却費のような非現金項目及びその他の活動資本の貸借差額の動きに当該調整は関係を持つ。
統合基金に対する未払分の 分析 (Analysis of income payable to the Consolidated Fund)	統合資金からの未払部分の分析を記載している。

連結包括純支出計算書

連結包括純支出計算書 (Consolidated Statement of Comprehensive Net Expenditure : SoCNE) は、当該年度の発生主義による収入及び支出を開示したもので、省庁だけでなく管轄の執行エージェンシー等も含まれている。EU 版国際財務報告基準 (IFRS) によるものと異なり、グループの性質別、機能別の収入、支出は開示されないが、さらに細かい注記が記載される。

連結財政状態計算書

連結財政状態計算書 (Consolidated Statement of Financial Position : SoFP) は、当該年度の資産、負債、納税者持分を開示したものである。

連結キャッシュ・フロー計算書

連結キャッシュ・フロー計算書 (Consolidated Statement of Cash Flows : SoCF) は、当該年度の、業務活動、投資活動、及び財務活動からのキャッシュ・フローを開示している。

連結納税者持分変動計算書

連結納税者持分変動計算書 (Consolidated Statement of Changes in Taxpayers' Equity : SoCTE) は、会計年度間の納税者持分の増減を示すもので、一般財源、再評価積立金、年金積立金等個別の積立金等毎に開示されている。

注記事項

注記事項 (Notes to the accounts) には、EU 版国際財務報告基準 (IFRS) で開示が要求される事項以外に、政府財務報告マニュアル (FReM) で特に要求される事項 (職員数、職員の給与、リースと PFI 契約等) も存在する。

その他

省庁の通常の勘定とは財務的に分離されたものの報告書として、信託計算書（Trust Statement）がある。当該計算書は、省庁が政府のために集めた収入（税、料、罰金等）で、その後統合勘定に繰入れるものについて、当該省庁が会計情報を開示するものである。これを開示する主体としては、歳入税関庁（HM Revenue & Customs：HMRC）、運転免許交付局（Driver and Vehicle Licensing Agency：DVLA）、イギリス放送協会（British Broadcasting Corporation：BBC）、裁判所局（HM Courts & Tribunals Service）が存在する。これらは、議会の承認を要するものではなく、通常の財務書類としてアカウンタビリティの手續としては軽いものとなっている。具体的には、以下のものを開示することとされ、イギリス会計検査院の検査も必要とされる。

図表 3-6 信託計算書の様式

計算書名	英称
収入及び支出計算書	Statement of Revenue and Expenditure
財政状態計算書	Statement of Financial Position
キャッシュ・フロー計算書	Statement of Cash Flow
注記事項	Notes to the Accounts

なお、前述の年度報告・決算書では、これら資源会計決算書を含む以下の内容の記載を要求²⁷⁶しており、財務情報だけでなく、非会計情報の報告も要求されているが、これらについては次章に記載する。

- a 年次報告（the annual report）
- b 会計担当者の責任声明書（a statement of Accounting Officer's responsibilities）
- c ガバナンス報告書（a Governance Statement）
- d 主要な財務状況及び注記事項（the primary financial statements and notes）
- e 監査意見及び監査報告書（the audit opinion and report）

(3) 政府全体決算書（WGA）

政府全体決算書（WGA）は、2000年政府資源・会計法（GRAA）第9節で作成を要求されているものであり、毎年度大蔵省が作成する義務があるとされており、財政計画にとって有用なデータの提供、透明性や議会への説明責任の向上を目的としている²⁷⁷。

政府全体決算書（WGA）は、連結対象機関の検査（監査）済財務書類を連結して作成され、会計検査院の検査を受けることとされている²⁷⁸。なお、政府全体決算書を作成する大蔵省のコアチームは7名と少人数であり、これは、連結対象となる各機関の会計担当チームよりも少ないとの指摘がなされている²⁷⁹。

構成及び作成すべき財務書類は、第2章第1節2（6）のとおりである。

²⁷⁶ “Financial Reporting Manual2014-15” 5 による。

²⁷⁷ “Financial Reporting Manual2014-15” 10.1.2 による。

²⁷⁸ “Financial Reporting Manual2014-15” 10.1.2 による。

²⁷⁹ <http://www.publicfinance.co.uk/features/2014/10/whole-numbers/>

(4) イギリス中央政府の公表財務書類分析

以下では、イギリス中央政府の公表財務書類の分析を行う。まず、各省庁の分析として、主要 17 省庁²⁸⁰のうち、サンプルとしてビジネス・イノベーション・職業技能省（Department for Business Innovation and Skills）のものを取り上げ、開示内容の変遷とそのページ配分率を分析する。次に、政府全体決算書（WGA）の開示内容の変遷とそのページ配分率を分析する。

ア．ビジネス・イノベーション・職業技能省の財務書類の分析

以下においては、ビジネス・イノベーション・職業技能省（Department for Business, Innovation and Skills）が作成・公表している年度報告・決算書（Annual Report and Accounts）に記載されている連結決算（Consolidated Accounts）の箇所について、開示様式が年度報告・決算書の形式となった 2010 年度決算のものから直近の 2013 年度決算のものまでの過去 4 年間の開示状況の変遷について示すこととする²⁸¹。

（ア）各年の開示内容とそのページ数

各年の開示内容の変遷とそのページ配分率は以下のとおりである。

図表 3-7 開示内容の構成の変遷

（単位：ページ）

開示内容		開示対象年度			
		2010	2011	2012	2013
会計担当者の責任声明書（Statement of Accounting Officer's responsibilities）		1.0	1.0	1.0	1.0
会計検査院の監査証明及び報告書（Certificate and report of the Comptroller and Auditor General to the House of Commons）		2.0	2.0	2.0	2.0
基本財務諸表（Primary Statements）		126.0	147.0	157.0	124.0
	議会歳出決算書（Statement of Parliamentary Supply）	1.0	1.0	2.0	2.0
	議会歳出決算書に関する注記事項（Notes to the Statement of Parliamentary Supply）	（注 1）	（注 1）	（注 1）	12.0
	包括純支出計算書（Statement of Comprehensive Net Expenditure）	2.0	1.0	1.0	1.0
	財政状態計算書（Statement of Financial Position）	2.0	2.0	2.0	2.0
	キャッシュ・フロー計算書（Statement of Cash Flows）	2.0	2.0	2.0	2.0

²⁸⁰ キャメロン連立政権発足時に、事業計画（Business Plan）の作成・公表を義務付けられた省庁である。

²⁸¹ 年度報告・決算書は、政府財務報告マニュアル（FReM）において記載すべき事項が列挙されているが、これらは最低限の記載事項である。各省庁は年度報告・決算書において成果報告やガバナンスの状況等、様々な情報開示を行っていることから、年度間比較及び省庁間比較が困難である。ここでは、比較可能性の観点から、各省庁の年度報告・決算書において、財務報告の記載項目の年度間比較が相対的に実施しやすいビジネス・イノベーション・職業技能省をサンプルとして取り上げている。なお、比較する記載項目は、財務報告のうち、決算書部分のほか、会計担当者の責任声明書（Statement of Accounting Officer's responsibilities）、会計検査院の監査証明及び報告書（Certificate and report of the Comptroller and Auditor General to the House of Commons）としている。

開示内容		開示対象年度			
		2010	2011	2012	2013
	納税者持分変動計算書 (Statement of Changes in Taxpayers' Equity)	2.0	4.0	4.0	4.0
	注記事項 (Notes to the accounts)	117.0	137.0	146.0	101.0
合計 (注 2)		129.0	150.0	160.0	127.0
総合計 (注 3)		230.0	250.0	278.0	234.0

(出所) 各年度の年度報告・決算書より作成。

(注 1) 2010 年度～2012 年度決算における議会歳出決算書に関する注記事項 (Notes to the Statement of Parliamentary Supply) は、基本財務諸表 (Primary Statements) の注記事項 (Notes to the accounts) に含まれている。

(注 2) 上記の財務報告に係る記載項目のページ数合計であり、年度報告・決算書の総ページ数ではない。

(注 3) 年度報告・決算書の総ページ数を指す。

次に、上記開示事項のうち大きな比重を占める財務書類の注記事項について、その開示項目の変遷を示すと以下のとおりである。

図表 3-8 注記事項の記載項目の変遷

注記事項の推移	開示対象年度			
	2010	2011	2012	2013
会計方針書 (Statement of accounting policies)				
正味決算額の分析 (Analysis of net Outturn)				-
純営業費用の決算額の管理予算額に対する調整 (Reconciliation of outturn to net operating cost and against administration budget)				-
純現金要求額に対する資源決算額の調整 (Reconciliation of net resource outturn to net cash requirement)				-
統合基金に対する未払分の分析 (Analysis of income payable to the Consolidated Fund)				-
統合基金に支払可能な営業収入に対する包括純支出 計算書に記録された収入の調整 (Reconciliation of income recorded within the Statement of Comprehensive Net Expenditure to operating income payable to the Consolidated Fund)		-	-	-
統合基金の収入 (Consolidated Fund income)		-	-	-
業務外収入 - 支出充当金に分類されたもの (Non-operating income - classified as appropriations in aid)		-	-	-
セグメント別報告書 (Reporting by operating segment)	-			
職員数及び関連費用 (Staff numbers and related costs)				
その他管理費用 (Other Administration Costs)				
プログラム費用 (Programme Costs)				
管理及びプログラムに係る非現金支出費用の要約 (Administration and Programme non-cash cost summary)			-	-
業務外損益 (Non-operating gains and losses)	-	-		
収入 (Income)				
公的支出団体の純営業費用の分析 (Analysis of net		-	-	-

注記事項の推移	開示対象年度			
	2010	2011	2012	2013
operating cost by spending body)				
非継続事業 (Discontinued operations)	-			-
有形固定資産 (Property, plant and equipment)				
投資資産 (Investment properties)	-			
無形固定資産 (Intangible Assets)				
未計上資本的支出契約及びその他の契約 (Capital and other Commitments)	-			
金融商品 (Financial instruments)				
金融派生商品 (Derivative financial instrument)	-			-
他の公的機関に対する投資及び貸付 (Investments and loans in other public sector bodies)				
ジョイントベンチャー及び関連会社に対する投資 (Investments in Joint Ventures and Associates)	-			-
その他の金融資産 (Other financial assets)				
減損損失 (Impairments)				-
棚卸資産 (Inventories)				-
営業債権、金融債権及びその他資産 (Trade receivables, financial and other assets)				
売却処分目的保有非流動資産 (Non-current assets held for sale)	-			
公的機関に対する短期の投資及び貸付 (Investments and loans in public sector bodies: current)				
現金及び現金同等物 (Cash and cash equivalents)				
現金増減額に対する純現金要求額の調整 (Reconciliation of Net Cash Requirement to increase/(decrease) in cash)		-	-	-
営業債務及びその他流動負債 (Trade payables and other current liabilities)				
負債性引当金及び準備金 (Provisions for Liabilities and Charges)				
流動繰延税金負債 (Current and deferred tax liability)	-			-
退職給付債務 (Retirement benefit obligations)	-			
財務保証 (Financial guarantees)				
その他の金融負債 (Other Financial Liabilities)				
報告セグメントの営業費用の分析 (Analysis of Operating Costs by reporting segment)		-	-	-
PFI による契約 (Commitments under PFI contracts)		-	-	-
未計上資本的支出契約 (Capital Commitments)		-	-	-
リース取引契約 (Commitments under leases)		-	-	-
その他の金融契約 (Other financial commitments)		-	-	-
偶発債務 (Contingent Liabilities)				
損失及び特別支払 (Losses and special payments)				
関連当事者取引 (Related-party transactions)				
後発事象 (Events after the Reporting Period)				
第三者資産 (Third-party assets)				
行政機構の再編等に伴う財政状態計算書及び包括純支出計算書の修正再表示 (Restatement of Statement of				

注記事項の推移	開示対象年度			
	2010	2011	2012	2013
Financial Position and Statement of Comprehensive Net Expenditure as a result of Machinery of Government (MoG) changes)				
追加的な事業体 (Additional Entities)		-	-	-
取得会計 (Acquisition accounting)	-		-	-
グループ機関一覧 (List of bodies within the Departmental Group)	-			

(出所) 各年度の年度報告・決算書より作成。

(イ) 傾向分析

年度報告・決算書の財務報告部分の全体的なボリュームは減少傾向にある。ボリュームの減っている箇所は、全体に占める記載の割合の多い、注記事項の箇所である。他方で、会計担当者の責任声明書 (Statement of Accounting Officer ' s responsibilities) や会計検査院の監査証明及び報告書 (Certificate and report of the Comptroller and Auditor General to the House of Commons) はボリュームに違いは見られない。

注記事項に関して特徴的な点として、議会歳出決算書に関する注記事項 (Notes to the Statement of Parliamentary Supply) の取り扱いが挙げられる。2012 年度決算まで、議会歳出決算書に関する注記事項は、基本財務諸表 (Primary Statements) の注記事項 (Notes to the accounts) に含まれており、議会歳出決算書の次ページに独立掲記されるようになったのは、2013 年度決算からである。

財務報告部分以外の記載を含めた年度報告・決算書のボリュームは、増加傾向にあったものの、直近の 2013 年度決算では全体のボリュームが減少していることがわかる。これは、後述する「決算書簡素化及び合理化プロジェクト」が 2013 年度に実施されたことと関連していると考えられる。

イ．政府全体決算書 (WGA) の分析

以下においては、イギリス中央政府が作成・公表している政府全体決算書 (WGA) について、はじめて作成・公表された 2009 年度決算のものから、直近の 2012 年度決算のものまでの過去 4 年間の開示状況の変遷について示すこととする。

(ア) 各年の開示内容とそのページ数

各年の開示内容の変遷とそのページ配分数は以下のとおりである。

図表 3-9 開示内容の構成の変遷

(単位 : ページ)

開示内容	開示対象年度			
	2009	2010	2011	2012
序文 (Forward)	4.0	2.0	4.0	4.0
はじめに (Introduction)	4.0	6.0	-	-
コメント (Commentary)	18.0	20.0	-	-
実績報告 (Performance report)	-	-	14.0	24.0

開示内容		開示対象年度			
		2009	2010	2011	2012
国民経済計算との比較 (Comparison to National Accounts)		-	-	4.0	6.0
会計担当者の責任声明書 (Statement of Accounting Officer's responsibilities)		2.0	2.0	2.0	2.0
内部統制報告書 (Statement on internal control)		4.0	4.0	-	-
ガバナンス報告書 (Governance Statement)		-	-	6.0	6.0
報酬報告書 (Remuneration report)		4.0	4.0	4.0	4.0
政府全体決算書 (Whole of Government Accounts)		98.0	116.0	112.0	110.0
	連結収益・費用計算書 (Consolidated Statement of Revenue and Expenditure : SoRE)	1.0	1.0	1.0	1.0
	連結包括利益計算書 (Consolidated Statement of Comprehensive Income : OCI)	-	1.0	1.0	1.0
	連結財政状態計算書 (Consolidated Statement of Financial Position : SFP)	2.0	2.0	2.0	2.0
	連結納税者持分変動計算書 (Consolidated Statement of Changes in Taxpayers' Equity : SCTE)	1.0	1.0	1.0	1.0
	連結キャッシュ・フロー計算書 (Consolidated Cash Flow Statement : CFS)	1.0	1.0	1.0	1.0
	注記事項 (Notes to the Accounts)	93.0	110.0	106.0	104.0
会計検査院の監査証明及び報告書 (Certificate and report of the Comptroller and Auditor General)		32.0	48.0	48.0	32.0
付録 (Annex)		34.0	32.0	29.0	27.0
合計 (注)		203.0	239.0	226.0	218.0

(出所) 各年度の政府全体決算書より作成。

(注) 目次や余白等のため個別ページ数の集計と合計は一致しない。

次に、上記開示事項のうち大きな比重を占める財務書類の注記事項について、その開示項目の変遷を示すと以下のとおりである。

図表 3-10 注記事項の記載項目の変遷

注記事項の推移	開示対象年度			
	2009	2010	2011	2012
会計方針書 (Statement of accounting policies)				
セグメント別報告書 (Segmental reporting)				
税収 (Taxation revenue)				
財の売却及び役務提供からの収益 (Revenue from sales of goods and services)				
その他収益 (Other revenue)				
社会保障給付 (Social security benefits)				
職員人件費及び職員数 (Staff costs and numbers)				
財及びサービスの購入にかかる費用 (Expenditure on purchases of goods and services)				
交付金及び補助金 (Grants and subsidies)				
減価償却費及び減損損失 (Depreciation and impairment charges)				
その他費用 (Other expenditure)				

注記事項の推移	開示対象年度			
	2009	2010	2011	2012
投資収益 (Investment revenue)				
財務費用 (Finance costs)				
有形固定資産 (Property, plant and equipment)				
投資資産 (Investment properties)				
無形固定資産 (Intangible assets)				
営業債権及びその他の債権 (Trade and other receivables)				
公的銀行における持分投資額 (Equity investments in the public sector banks)				
売却処分目的保有資産 (Assets held for sale)				
棚卸資産 (Inventories)				
現金及び現金同等物 (Cash and cash equivalents)				
その他の金融資産 (Other financial assets)				
営業債務及びその他の債務 (Trade and other payables)				
政府資金調達及び借入 (Government financing and borrowing)				
負債性引当金及び準備金 (Provisions for liabilities and charges)				
その他の金融負債 (Other financial liabilities)				
純公的年金債務 (Net public service pension liability)				
キャッシュ・フロー計算書の注記事項 (Notes to the cash flow statement)		-	-	-
未計上資本的支出契約 (Capital commitments)				
リース取引契約 (Commitments under leases)				
PFI による契約 (Commitments under PFI contracts)				
その他の金融契約 (Other financial commitments)				
IAS37 により開示される偶発資産及び偶発債務 (Contingent assets and liabilities disclosed under IAS 37)				
議会に報告された発生の可能性の低い偶発債務 (Remote contingent liabilities reported to Parliament)				
第三者資産 (Third party assets)				
金融商品 (Financial instruments)				
関連当事者取引 (Related party transactions)				
連結されなかった重要な金融資産及び金融負債 (Significant financial assets and liabilities that are not consolidated in the account)				
後発事象 (Events after the reporting period)				
過年度修正 (Prior period adjustments)	-			
発効日 (Date authorised for issue)				

(出所) 各年度の政府全体決算書より作成。

(イ) 傾向分析

政府全体決算書の傾向を見たところ、最も特徴的な事項として、2011 年度決算から構成が変わっていることが挙げられる。

図表 3-11 政府全体決算書の構成の変遷

2009 年度及び 2010 年度	2011 年度及び 2012 年度
<ul style="list-style-type: none"> ・ 序文 (Forward) ・ はじめに (Introduction) ・ コメント (Commentary) ・ 会計担当者の責任声明書 (Statement of Accounting Officer's responsibilities) ・ 内部統制報告書 (Statement on internal control) ・ 報酬報告書 (Remuneration report) ・ 政府全体決算書 (Whole of Government Accounts) ・ 会計検査院の監査証明及び報告書 (Certificate and report of the Comptroller and Auditor General) ・ 付録 (Annex) 	<ul style="list-style-type: none"> ・ 序文 (Forward) ・ 実績報告 (Performance report) ・ 国民経済計算との比較 (Comparison to National Accounts) ・ 会計担当者の責任声明書 (Statement of Accounting Officer's responsibilities) ・ ガバナンス報告書 (Governance Statement) ・ 報酬報告書 (Remuneration report) ・ 政府全体決算書 (Whole of Government Accounts) ・ 会計検査院の監査証明及び報告書 (Certificate and report of the Comptroller and Auditor General) ・ 付録 (Annex)

上表からわかるとおり、2011 年度決算から、実績報告 (Performance report) 及び国民経済計算との比較 (Comparison to National Accounts) が追加されており、内部統制報告書 (Statement on internal control) はガバナンス報告書 (Governance Statement) となっている。

また、連結包括利益計算書 (Consolidated Statement of Comprehensive Income : OCI) は 2010 年度決算から作成されていることがわかる。

政府全体決算書の全体的なボリュームは、過去 4 年間を通じてさほど大きな変化は見られず、注記事項 (Notes to the Accounts) についても、キャッシュ・フロー計算書の注記事項 (Notes to the cash flow statement) と過年度修正 (Prior period adjustments) を除き、過去 4 年間を通じて同様の項目が記載されている。

4 非会計情報

(1) 非会計情報の区分

非会計情報としては、狭義の非会計情報としての、財務書類に含まれる非会計部分の情報と、広義の非会計情報としての、財務書類の枠組みを超えた会計以外の開示情報とがある。

本項では、狭義の非会計情報として、年度報告・決算書に記載される非会計情報とそれに関連する制度概要、広義の非会計情報として、近年のトピックとなっている情報の透明性 (Transparency) について説明する。

(2) 年度報告・決算書²⁸²

前項で述べたとおり、年度報告・決算書 (Annual Report and Accounts) では、以下の内容が記載、公表されている。年度報告・決算書では、各省庁の戦略やガバナンスの状況、重要な指標の情報などが掲載されており、会計情報にあたる「主要な財務状況及び

²⁸² “Financial Reporting Manual2014-15” 5 による。

注記事項（primary financial statements and notes）」においても、注記事項を中心として、非会計情報が掲載されている。

ア．年次報告

年次報告（the annual report）のセクションでは、戦略報告（Strategic Report）、管理責任者報告（Directors' Report）、報酬報告（Remuneration Report）についての記載が求められている。

戦略報告

戦略報告（Strategic Report）は、2006 年会社法（Companies Act 2006）のセクション 414C を公的機関に当てはめて作成することが求められている。各省庁は、重要業績評価指標（Key Performance Indicators：KPIs）を開示しなければならない。

管理責任者報告

管理責任者報告（Directors' Report）は、2006 年会社法（Companies Act 2006）のセクション 416 を公的機関に当てはめて作成することが求められている。各省庁は、当該省庁が抱えている問題点を、管理責任者とされる人物の役職や氏名などとともに開示しなければならない。

報酬報告

報酬報告（Remuneration Report）は、2006 年会社法（Companies Act 2006）のセクション 421 を公的機関に当てはめて作成することが求められている。各省庁は、報酬の支払状況を開示しなければならない。

イ．会計官の責任声明書

会計官の責任声明書（statement of Accounting Officer's responsibilities）のセクションでは、会計官は、財務書類に関する自らの作成責任について説明しなければならない。

ウ．ガバナンス報告書

ガバナンス報告書（Governance Statement）のセクションでは、各省庁は当該組織の統治やリスク・マネジメントの状況を記載しなければならない。当該記載について、会計官（又は最高責任者）は署名し日付を入れることが求められる。

エ．主要な財務状況及び注記事項

主要な財務状況及び注記事項（primary financial statements and notes）のセクションでは、前項で示した資源会計決算書が掲載される。

オ．監査意見及び監査報告書

各省庁は、作成した財務書類について財務検査を受けることが要求されており、監査意見及び監査報告書（audit opinion and report）のセクションでは、国際監査基準第 700 号（英国及びアイルランド）²⁸³及び実務指針第 10 号（改訂版）イギリスにおける公共機

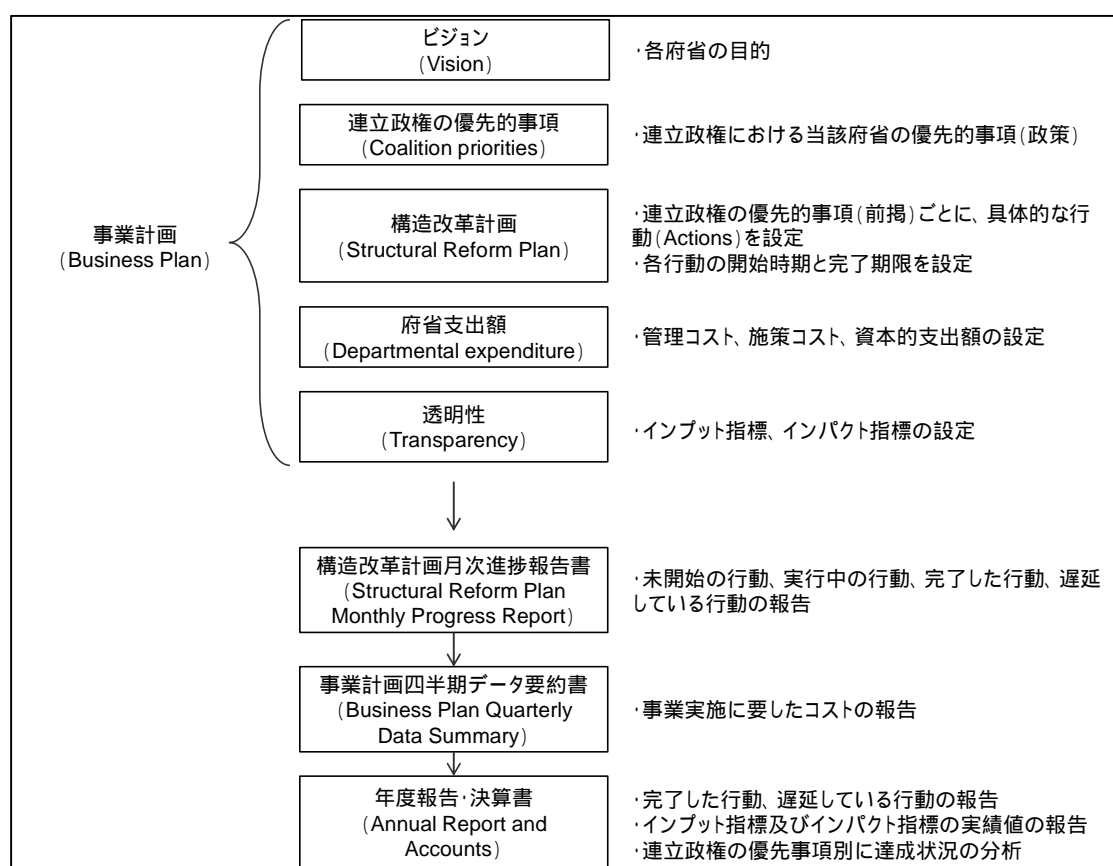
²⁸³ International Standard of Auditing(UK and Ireland) 700

関の財務書類検査²⁸⁴に沿った様式の財務検査に係る意見を付した報告書が掲載される。

(3) 年度報告・決算書に関連する制度の概要

上記のとおり、各省庁は年度報告・決算書において、非会計情報を含む幅広い情報開示を行っているが、この年度報告・決算書は、連立政権における政策評価の枠組みの中で作成されており、事業計画で定めた目標に沿って事業を実施し、適時に会計・非会計情報を公表するとともに、年度報告・決算書において当該年度の政策を評価するという位置付けになっている。

図表 3-12 連立政権における政策評価の枠組み



(出所) 東信男『イギリスにおける発生主義財務情報の活用状況 - 政策評価に焦点を当てて - 』(会計検査研究 No.46、平成 24 年 9 月) を基に作成。

この枠組みにおいて、連立政権は、主要 17 省庁²⁸⁵に対して事業計画 (Business Plan)²⁸⁶の作成・公表を義務付けており、当初 2011 年から 2015 年の期間で作成され、毎年度更新されている。

²⁸⁴ Practice Note 10 Audit of central government financial statements in the United Kingdom

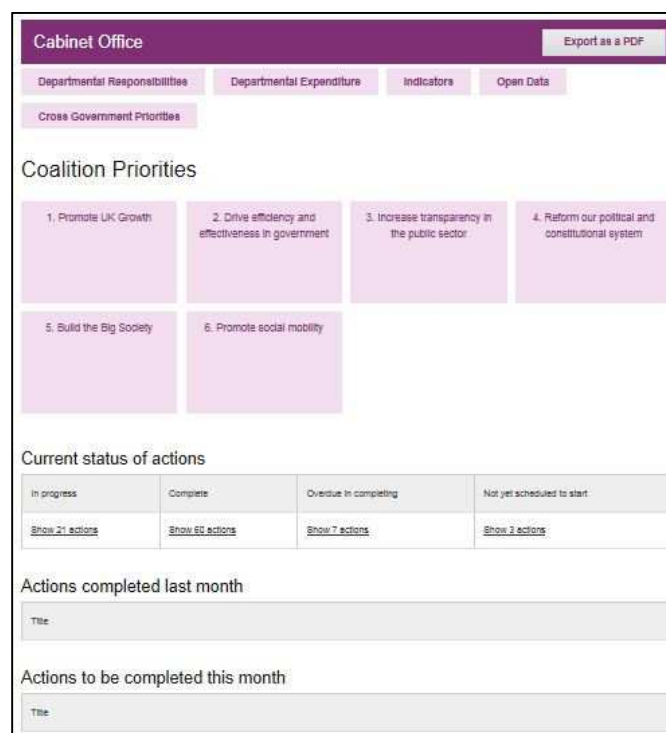
²⁸⁵ 内閣府、ビジネス・イノベーション・職業技能省、コミュニティ・地方自治省、文化・メディア・スポーツ省、教育省、環境・食糧・農村地域省、国際開発省、運輸省、雇用年金省、エネルギー・気候変動省、保健省、外務・英連邦省、歳入税関庁、財務省、内務省、国防省、司法省である。

²⁸⁶ なお、現行の事業計画は、2010 年 SR (Spending Review) における政策目標や支出額と対応している。

事業計画は、ビジョン（Vision）、連立政権の優先的事項（Coalition priorities）、構造改革計画（Structural Reform Plan）、省庁別歳出額（Departmental expenditure）、および透明性（Transparency）で構成されている。

各省庁の事業計画は、専用のウェブサイト²⁸⁷から確認することができ、当該ウェブサイトでは、省庁の責務（Departmental Responsibilities）、省庁別歳出額（Departmental Expenditure）、指標（Indicators）、オープンデータ（Open Data）²⁸⁸、省庁横断的な優先的事項（Cross Government Priorities）、さらには、連立政権の優先的事項（Coalition Priorities）、事業の実施状況（Current status of actions）、先月完了した事業（Actions completed last month）、今月完了見込みの事業（Actions to be completed this month）が適時に開示されている。

図表 3-13 専用ウェブサイト画面



（出所）<http://webarchive.nationalarchives.gov.uk/20140607165313/http://transparency.number10.gov.uk/business-plan/1>

前政権まで活用されていた公共サービス合意（Public Service Agreements：PSA）が目標設定・評価を主にアウトカムベースで実施していたことと比較し、キャメロン連立政権における政策評価の枠組みである公的サービス透明性フレームワーク（Public Services Transparency Framework）では、投入された公的資金の効率性及び有効性を測定するため、キャメロン連立政権の優先事項で設定した政策目標のインパクトに関する指標（Impact Indicator）とあわせて、アウトプットの提供に要するインプットに関する指標（Input

²⁸⁷ <http://transparency.number10.gov.uk/>

²⁸⁸ オープンデータとして利用可能なデータセットの一覧。

Indicator) の設定を求め、よりインプット情報を重視している。インプット指標の中で、アウトプット 1 単位当たりの提供に要するコストを設定することで、アウトプットとコスト、非会計情報と会計情報をリンクさせている。例えば、教育省 (Department for Education) では、インプット指標として、3~4 歳に係る歳出総額、学校に係る歳出総額、16~19 歳の教育で訓練に関する歳出総額を設定している。これらの指標の状況は、前掲のウェブサイトで公表されている。

また、タイムリーな情報開示の観点から、月次で構造改革計画月次進捗報告書 (Structural Reform Plan Monthly Progress Report)²⁸⁹、四半期で事業計画四半期データ要約書 (Business Plan Quarterly Data Summary)²⁹⁰ を作成・公表している。

(4) 情報の透明性²⁹¹

イギリス中央政府の情報の透明性 (Transparency) にかかる政策は、「政府及び政府サービスの透明化とアカウンタビリティの改善 (Improving the transparency and accountability of government and its services)」と呼ばれている。

イギリス中央政府では、キャメロン連立政権発足直後²⁹²の 2010 年 5 月に、各省庁に対して書簡²⁹³によりデータ公開が指示され、同年 9 月には公共情報の利用を促進するためのライセンスである Open Government License (OGL) を制定された。その後、同年 11 月に「透明性アジェンダ (The Transparency Agenda)²⁹⁴」が出されるなど、2010 年から加速度的にオープンデータの取組が推進された²⁹⁵。

その後、2011 年 11 月にはオープンデータを活用したビジネスを立ち上げるための組織として Open Data Institute (ODI) の設立を発表した。

2012 年 4 月には、イギリス会計検査院 (NAO) が、レビュー報告書「透明性の実行 (Implementing Transparency)²⁹⁶」を発行し、政府の透明性に関する政策の評価を行って

²⁸⁹ 事業計画に掲載されている構造改革計画の進捗状況を記載したものである。

²⁹⁰ 事業計画の実施に要したコストの状況を記載したものであり、各府省がどのように予算を消化したかを明らかにするために、かかったコストの総額を、予算類型 (Spend by budget type)、内部管理コストの類型 (Spend by type of internal operation)、取引類型 (Spend by type of transaction) ごとに集計している。

²⁹¹ 情報の透明性に関する英国政府ホームページ (<https://www.gov.uk/government/policies/improving-the-transparency-and-accountability-of-government-and-its-services>) をもとに作成している。

²⁹² キャメロン連立政権以前の流れとして、2003 年に発令された「公的機関の情報の再利用に関する指令」(EU 指令 2003/98/EC、PSI 指令とも呼ばれる) により EU でオープンデータの推進が図られ、英国内では、2005 年 7 月に公的機関のデータ再利用を促進することを目的とした PSI 再利用法 (The Re-use of Public Sector Information Regulations 2005) の施行、2006 年 10 月に公的機関のデータ再利用を促進する専門組織として Office of Public Sector Information の設置が行われた。なお、英国のオープンデータを扱うウェブサイト data.gov.uk は連立政権成立前の 2010 年 1 月に公開された。

²⁹³ Letter to government departments on opening up data (<https://www.gov.uk/government/news/letter-to-government-departments-on-opening-up-data>) なお、2011 年 7 月には、Letter to Cabinet Ministers on transparency and open data (<https://www.gov.uk/government/news/letter-to-cabinet-ministers-on-transparency-and-open-data>) を出し、具体的なデータ公表の指示を出している。

²⁹⁴ <http://data.gov.uk/sites/default/files/TransparencyBoard-ProgressNote1.pdf>

²⁹⁵ Stanford SOCIAL INNOVATION Review (By Jane Dudman, Spring2013) によると、オープンガバメントの取組に関し、英国は世界的リーダーであるとされている。(http://www.ssireview.org/articles/entry/the_uk_transparency_agenda)

²⁹⁶ <http://www.nao.org.uk/report/implementing-transparency/>

いる。本報告書によると、法令の制定や絶え間ないより多くの情報の一般公開により、透明性が促進されたと評価されているが、当該政策が費用に見合うだけの価値があったかを評価するための枠組みが必要であるとの課題が指摘されている。また、本報告書の冒頭に、重要な事実（Key Facts）として、以下の記述をしている。

160 億ポンド：2011 年に公共情報が国内経済にもたらした価値が 160 億ポンドであった
7,865：2011 年 12 月時点で、data.gov.uk で公開されたデータセット数が 7,865 件であった
4,700 万人：2011 年 2 月から 12 月までの間に”the police crime map²⁹⁷”にアクセスした人の数が 4,700 万人であった
23 / 25：25 機関のうち 23 機関が 2011 年 12 月までに政府の約束に応じた
53,000 ポンドから 500,000 ポンド：データ公開のために政府機関が使う職員の人件費は 53,000 ポンドから 500,000 ポンドであった
84%：教育省が発行する学校の業績情報へのアクセス数が前年比で 84%増加した
82%：data.gov.uk の利用者の 82%がデータにアクセスせずにサイトを去った
78%：各省庁の支出データの 78%が大蔵省のガイダンスに完全に対応していた
75%：機械読み取りが可能で非独占である情報が全体の 75%であった

本報告書の公表後も、政府は引き続き透明性に関する政策を推進しており、2012 年 7 月には、オープンデータ白書（Open Data White Paper）を公表し、データへのアクセス向上や国民の信頼向上、データの効果的活用を企図したネクストステップを提示している。2013 年 6 月の G8 サミットでは、キャメロン首相はオープンデータと透明性を主要テーマとして掲げ²⁹⁸、同年 11 月には、G8 オープンデータ憲章実行計画（G8 Open Data Charter UK Action Plan 2013）を作成・公表するなど、引き続き積極的に政策を進めている。

(5) その他の制度

その他、非会計情報の公表の仕組として、政府は「Our Performance²⁹⁹」というウェブサイト을設けている。当該ウェブサイトでは、政府のサービスについてどの程度のコストが生じており、またどの程度の利用者がいるかといった統計情報を掲載しており、これらの情報が入手でき次第速やかに開示することとしている。

例えば、政府サービスのひとつである献血（Blood donation appointments）については、ダッシュボード上に、年間件数（Transactions per year）1.8 百万件、費用総額（Total cost）1.84 百万ポンド、1 件当たり費用（Cost per transaction）1.02 ポンドが示されるとともに、登録件数（Registrations）、予約件数（Appointment bookings）及びキャンセル件数（Appointment cancellations）の推移等³⁰⁰が示されており、サービスの状況がわかりやすく把握できるよう工夫がなされている。

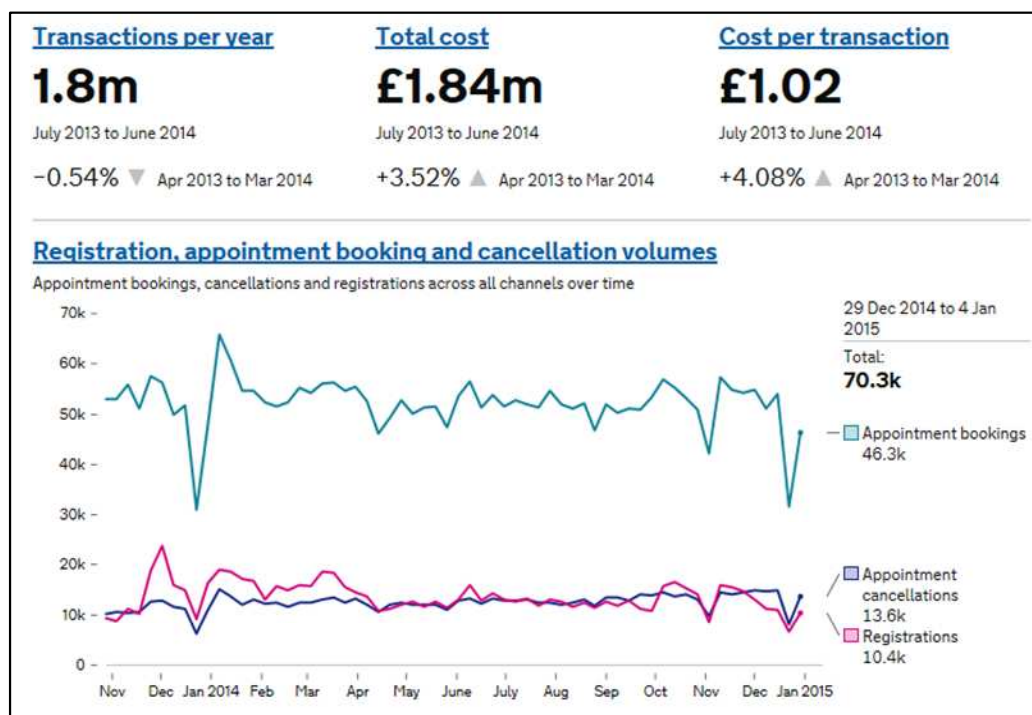
²⁹⁷ 地図上に犯罪の発生件数を表示したものであり、犯罪種類毎の件数が確認できる。

²⁹⁸ <https://www.gov.uk/government/publications/g8-factsheet-transparency/g8-factsheet-transparency>

²⁹⁹ <https://www.gov.uk/performance>

³⁰⁰ このほか、12 種類のグラフと、献血サイト（<https://my.blood.co.uk/>）にアクセスしたユーザーのアクセス方法（利用媒体）を示す表が掲載されている。

図表 3-14 Our Performance の事例（Blood donation appointments）



（出所）<https://www.gov.uk/performance/blood-donation-appointments> より転記。

5 財務書類の活用状況

(1) はじめに

これまでに述べたとおり、イギリス中央政府では、2000 年政府資源・会計法（GRA 法）により完全発生主義を採用した資源会計・予算制度（RAB）が導入されて以降、財務書類の作成・公表に関する制度は進展を遂げてきた。2009 年度からは、監査済みの政府全体決算書（WGA）が作成されるとともに、2010 年度からは、各省庁が作成する資源会計決算書と従来の年次報告書が統合された年度報告・決算書（Annual Report and Accounts）が作成されるなど、財務書類の活用を意図した取組が進められている。

これらの取組を含む政府の財務管理に関する取組に関して、イギリス会計検査院（NAO）は、「政府の財務管理について改善の兆候が見られるとともに、財務専門家を置くことの戦略的重要性に対する認識が高まっている」と一定の成果が挙げられていることを認めている³⁰¹。

他方、これらの取組が進む中で、政府全体決算書（WGA）に関する下院の公会計委員会（Public Accounts Committee）からは、どのような主体が決算書を活用しているのかという疑問が呈されるほか、各省庁の決算書はあまり活用されておらず、難解で理解が難しく、より冗長なものになっているとの懸念が示されている³⁰²。

本項では、これらの状況を背景としてイギリス会計検査院（NAO）が実施した「決算

³⁰¹ “Financial management in government” 5 による。

³⁰² “Central government annual reports and accounts: consultation on simplifying and streamlining the presentation of annual reports and accounts” 2.5 による。

書利用者に関するプロジェクト（Users of the Accounts Project）」について説明するとともに、大蔵省が取り組んでいる「決算書簡素化及び合理化プロジェクト（Simplifying and Streamlining Accounts project）」について説明することとする。さらに、2014年12月10日付けで作成され、2015年1月7日に公表された決算委員会（PAC）の2014-15年度第26次報告書（Twenty-sixth Report of Session 2014-15）の内容について説明する。

(2) 決算書利用者に関するプロジェクト³⁰³

イギリス会計検査院（NAO）は、決算書の利用者がどのような目的で決算書を利用しているか、決算者は利用者にどのような価値をもたらしているか、という点について、2013年4月から10月までの7ヶ月間に、ケーススタディ、インタビュー調査及び文献調査を行った。なお、ケーススタディの対象は、司法省、エネルギー・気候変動省、国防評価局、慈善事業委員会の4機関及び政府全体決算書（WGA）である。

本調査の結果として、以下の事項が示されている。

ア．決算書の利用者と関心事項

本調査では、決算書の利用が想定される利害関係者として、議会（議員）、他省庁関係者、監査委員会（Audit Commission）、メディア、シンクタンク・政策団体、一般市民、民間部門を挙げている。

また、これらの利用者の多数は、過去の業績や財務管理に関する説明について関心を有しており、将来の公共支出に関する議論に関する説明について関心を有する者は少数であるとしている。

その他、利用者の関心事項として、支出の正当性、業績比較、浪費や誤りに関する説明、寄附金や支出の影響などが挙げられている。

利用者ごとに見ると、決算書の主たる利用者である議会（議員）に関しては、決算者は最も重要な情報源・記録であり、透明化を図る義務があると考えている。しかしながら、議会（議員）や議会研究者は必ずしも財務関連の素養があるわけではなく、素養を身につけさせるためのトレーニングや、わかりやすく書き換える必要があるとしている。また、決算書が活用され理解されることはまれであり、議会からの決算書に関する質問は全体の1%もないとしている。

次なる利用者である市民社会における読者³⁰⁴は、自身が関心のある政府機関の支出に興味を示し、どうにか理解しようと努めているとされる。また、彼/彼女らは、自分の関心ある情報、都合の良い情報を選択的に利用する傾向にあるとされる³⁰⁵。

³⁰³ イギリス会計検査院（NAO）への現地視察時の入手資料及びヒアリング事項による。

³⁰⁴ シンクタンクや学者などが含まれるが、現地調査時のヒアリングにおいて、ここでの主たる利用者として「armchair auditors」が説明された。「armchair auditors」とは、直訳すると「腰掛椅子に座っている監査人」であるが、実際には、特定の問題に関心を持って決算書を読む一般市民を指して使用されている。

³⁰⁵ イギリス会計検査院（NAO）からの入手資料において、この傾向がチェリーを摘む挿絵で示されており、「Secondary readers cherry pick information from the accounts」と説明が付されている。読者が、自身の欲しい情報のみを選択して利用している状況を象徴したものである。

イ．重要な発見事項

本調査における重要な発見事項（Key Finding）として、以下の5点を挙げている。

情報の伝達よりもコンプライアンスが重視されていること（Compliance not communication）

決算書に関するニーズを、マズローの欲求段階説に当てはめて下図で示した上で、決算書の利用者、提供者及び監査人のそれぞれの観点について、以下のように整理している。

図表 3-15 マズローの欲求段階説に当てはめた決算書に対する欲求



（出所）イギリス会計検査院（NAO）からの入手資料を基に作成。

- ・ 決算書の利用者は、コンプライアンス違反を示すような状況がない限り決算書にはさほどの関心を示さず、上図の上2階層のレベルでの利用は限られている。
- ・ 決算書の作成者は、通常「提出するだけ」であり、利用者を明確にして情報を伝達しようとはしない。決算の枠組みを変更することに比べると、伝達の方法を変更することに重きを置いている。
- ・ 監査人の情報伝達は、上図の下3階層のレベルに集中している。利害関係者に決算書情報を伝えることよりも、規則に沿った監査を実施することに重きを置いている。

業績報告が明確でないこと（Unclear performance reporting）

民間企業の報告と異なり、政府の財務書類では財務業績を明確に示すことが難しく、業績を報告する際に、以下の点が主要な問題となっている。

- ・ 内部での組織再編が行われることから、過去のトレンド分析（趨勢分析）が難しい。
- ・ それぞれの組織が異なる状況下で異なる公共サービスを実施していることから、組織間の比較分析が難しい。

- ・ 決算情報は複雑でわかりにくいいため、財務に関する素養のない読者はトレーニングを受けるかわかりやすく書き換えを行わないと理解ができない。
- ・ 決算書には利用可能な業績情報が含まれていない。

これらに関して、ケーススタディをもとに、組織体の類型ごとに、読者の関心があると考えられる業績情報を、下表のとおり整理している。

組織体の類型	関心のある業績情報
サービス提供	<ul style="list-style-type: none"> ・ どのように効率的にサービスが提供できているか ・ 将来のサービスについての計画
規制団体 / 代行サービス	<ul style="list-style-type: none"> ・ 団体がどのように経営されているか ・ 当該団体に直面している課題
補助金供出	<ul style="list-style-type: none"> ・ お金がどこに支払われているか ・ 供出したお金がもたらした影響
公共資産管理	<ul style="list-style-type: none"> ・ 資産がどのように効果的に管理されているか ・ 誰が試算から裨益しているか

(出所) イギリス会計検査院 (NAO) からの入手資料をもとに作成

未だに現金主義の発想が用いられていること (From cash to accruals)

現金主義から発生主義への移行が行われたにも関わらず、統制の枠組みや説明はいまだに基本的には現金主義が用いられており、発生主義によって把握される将来の持続可能性については十分に焦点が当てられていない。この状況を示す調査結果として、以下の点が示されている。

- ・ 議会の関心は現金の使われ方と、毎年得票であること (決算書はほとんど使われない)。
- ・ 現金の流れを追うことができないことに対する不満があること。
- ・ 各省庁の予算に関するプレッシャーやインセンティブは、現金主義の名残であること。
- ・ 外部者の興味関心は結果にあること。

決算書は悪い知らせで使われること (Accounts mean bad news)

決算書は読者に悪い知らせで使われることが多く、各省庁にとっては何もよいことはない。特に、否定的・消極的な説明を行う際の根拠として決算書が使われることが多く、こうした使われ方をするか、さもなければ全く使われないか、という状況である。

デジタル化への移行を進めること (Going digital)

決算書は未だに紙ベースの技術がコンピュータで行われている。今後は、透明性アジェンダと連携させて、pdf でなく、excel や json、csv といった形式で作成し、比較分析に利用しやすい情報提供を行う。

ウ．イギリス会計検査院 (NAO) の実施事項

本調査報告では、今後イギリス会計検査院 (NAO) が取り組むべき事項として、以下の5点を提言している。

議会への働きかけ (Parliamentary work)

議会 (議員) の決算書への理解力を高めるほか、特別委員会 (Select Committee) の決算書レビューの強化、日数の見積りのサポートの強化、議会関連事項と決算書に関する通常の意見とそれ以外の声明の明確な区分を行う。

決算書及び分析結果の要約 (Summary accounts & analytics)

決算書や分析結果を要約し、数字の裏にあるストーリーを明らかにする。

読み手に対する理解 (Understanding readers)

被検査機関に対して、決算書の読み手に対する意識を持たせ、読み手への情報伝達とコンプライアンスへの取組を促進するとともに、影響力を高めていくように仕向ける。

積極的なフィードバック (Positive feedback loop)

積極的なフィードバックを行い、表彰制度の利用のほか、内密 (Confidential) のフィードバック、決算書のランク付けを実施する。

オンラインデータベースの設置 (Establish online database)

比較分析やトレンド (趨勢) 分析をやすくするため、過去 25 年分 (あるいは、発生主義へ移行後) の政府決算書を搭載したオンラインデータベースを設置する。

(3) 決算書簡素化及び合理化プロジェクト³⁰⁶

「決算書簡素化及び合理化プロジェクト」は、年度報告・決算書の簡素化及び合理化を図ることで、より利用者のニーズに沿うことを目的としたプロジェクトであり、イギリス大蔵省が、2013 年 4 月から 10 月までに実施したものである。

本プロジェクトでは、当時のガイダンスに沿って作成された直近の年度報告・決算書の必要書類のレビューを行うとともに、膨大な数の利用者、潜在的利用者及び年度報告・決算書の作成機関に対して現場出張での調査、民間部門、公的部門を問わず世界中のベストプラクティスのレビューを行った。

2013 年 6 月には、コンサルテーションペーパー³⁰⁷「consultation on simplifying and streamlining the presentation of annual reports and accounts³⁰⁸」が出され、2014 年 7 月に、本プロジェクトのとりまとめとして報告書「Simplifying and streamlining statutory annual reports and accounts」が作成・公表されている。

以下では、本報告書に掲載されている重要な発見事項と、更なる活用を企図した今後の年度報告・決算書のあり方について説明する。

ア．本プロジェクトにおける重要な発見事項

本プロジェクトにおける重要な発見事項 (the key findings) として、以下の 4 点を挙げている。

³⁰⁶ “Simplifying and streamlining statutory annual reports and accounts” による。

³⁰⁷ イギリス政府のコンサルテーション制度で用いられる文書である。コンサルテーション制度とは、政府から政策原案を文書で関係団体に送付するとともに、ホームページにも掲示し、意見を募集する制度である。(財)農林水産奨励会 農林水産政策情報センター「英国のコンサルテーション(海外調査報告)」平成 14 年 3 月、P.1 による。

³⁰⁸ 2013 年 6 月 7 日から 8 月 30 日まで実施された。“Central government annual reports and accounts: consultation on simplifying and streamlining the presentation of annual reports and accounts” 1.6 による。

- ・説明責任の履行は、依然として中央政府が行う財務報告における第一目的である。年度報告・決算書の利用者は、予算や歳出見積に比してどれだけの支出がなされているか、各組織がいかに議会に対して報告を行っているか、という点に関心を持っている。
- ・利用者は、年度報告・決算書に監査済みの財務情報を含めることを重要視しているが、それだけでなく、より長期間の支出の趨勢や、目標に対する幅広い業績情報に対しても関心を持っている。
- ・近年の年度報告・決算書は読み解くのが難しく、論理的な文章形式の記述がしばしば不足しているケースが見受けられる。
- ・これらの議論は公的機関に限ったことではなく、健全な「無駄の削減」の議論は民間部門でも行われていることである。記載必須の膨大な項目が年度報告・決算書の全体像（big picture）をわかりづらくし、有用性を制限している。

イ．今後の年度報告・決算書のあり方についての提言

ア．に記載されている発見事項への対応として、これまでの前半部分（front-half）の年度報告、後半部分（back-half）の財務書類という構成を、業績（Performance）、説明（Accountability）及び財務書類（Financial statements）の3部構成とした統合報告とする提言を行っている。

業績

業績（Performance）のセクションは、現行の年度報告・決算書が総括的な文書による説明記述を欠いており理解が難しいとの利用者の批判を踏まえて提案されたものである。セクション名に「telling the story」と副題が付されていることからわかるとおり、文書による説明記述の必要性が強調されている。構成要素は以下のとおりであり、これらの情報を、概要（Overview）と業績分析（Performance analysis）の2つのセクションの中で記載することとしている。

- ・組織の目的及び活動についての明確な記述
- ・監査済み決算書と相互参照が可能な高水準の財務情報
- ・セグメント/マネジメントの情報をもとにした趨勢情報
- ・趨勢の解説と政策の業績
- ・想定される将来的な政策の変更

説明

説明（Accountability）のセクションが求められたのは、年度報告・決算書の主たる利用者が議会であり、重要な説明事項を多数有しているためである。また、これらのセクションにおいて、各省庁は基準や企業統治規範に準拠していることを示すこととなる。当該セクションの構成要素は以下のとおりである。

- ・ガバナンス報告及び組織体の戦略リスクに関する情報
- ・報酬報告
- ・議会の説明に関する情報（議会の歳出報告を含む）

財務書類

本プロジェクトで収集された証拠情報によると、利用者は年度報告・決算書を通じて、国際監査基準（ISA）に準拠してイギリス会計検査院（NAO）が検査を行った財務書類（Financial statements）及び注記事項が得られることに非常に価値を感じていることが明らかとなった。他方で、重要性の概念（concept of materiality）が理解、適用されず、利用者のニーズに対して適切な配慮を行うのではなく、チェックリストを利用する方法³⁰⁹が採用されていることも明らかとなった。検査済み財務書類の価値と、重要性を考慮することの必要性に鑑み、当該セクションの構成要素は以下のものとしている。

- ・ 検査済み財務書類
- ・ 重要性の高い勘定科目に限った注記の開示

なお、今回の提言において、財務省は、各省庁が作成する財務書類の様式を政府全体決算書（WGA）の様式に近づけ、民間部門の採用する基準に近いものとする事で、より使用しやすいものとする事を企図している。これらの新たな様式の雛型は、本報告書に掲載されている。

ウ．本プロジェクト結果への対応

本プロジェクト実施によって明らかとなった財務書類の活用に関する課題を踏まえた提言については、2014年7月のこのプロジェクトの報告書公表以降³¹⁰、順次対応を進めることとなっており、2015-16会計年度から適用されることとなっている。

(4) 政府全体決算書（WGA）に関する決算委員会（PAC）の見解

決算委員会（PAC）は、2015年1月に2014-15年度第26次報告書（Twenty-sixth Report of Session 2014-15）³¹¹を公表し、2012-13年度政府全体決算書（WGA）に関して以下の6つの見解を述べている。

- ・ 議会は、現行の歳出見直し（Spending Review）に沿った政府の財政再建の影響度測定が十分にできていない。
- ・ 現在及び将来の財政赤字の縮減が厳しい状況にある。
- ・ 大蔵省は、政府全体決算書（WGA）における不正及び誤謬の金額の評価を実施できていない。
- ・ 政府全体決算書（WGA）では、中央政府と地方自治体それぞれの歳出に関する情報が提供されない。
- ・ 大蔵省は、政府が期待する公的機関の支出抑制を確保するための十分な監督を行っていない。

³⁰⁹ チェックリストを利用する方法とは、データや情報の重要性よりも網羅性を重視して開示を行う方法であり、利用者にとって重要でない膨大なデータや情報が提供されることとなる。この方法を適用することは、年度報告・決算書に利用者にとってほぼ、ないし全く価値の無い情報が含まれる可能性があることを示唆している。

³¹⁰ “Simplifying and streamlining statutory annual reports and accounts” 7.3 による。

³¹¹ “26th Report - Whole of Government Accounts 2012-13” (<http://www.publications.parliament.uk/pa/cm201415/cmselect/cmpubacc/678/678.pdf>) による。

- ・ 中央政府の報酬削減はめったに行われておらず、公的機関で幅広く取り組まれている状況にもない。

決算委員会（PAC）の委員長であるマーガレット・ホッジ（Margaret Hodge）氏によるこれらの説明に対し、大蔵省は、「財政赤字の縮減に関するコメントは、証拠に基づいたものではなく、決算委員会（PAC）の権限や専門的意見の範疇外である³¹²」との見解を示している。

なお、政府全体決算書（WGA）が歳出見直し（Spending Review）に沿った財政再建の影響度測定が十分に実施できない理由のひとつとして、政府全体決算書（WGA）と予算との比較が困難であることが挙げられる。政府全体決算書（WGA）はあくまで決算書として作成されるものであり、歳出見直し（Spending Review）に沿った予算ベースのものがないためである。

³¹² http://www.publicfinance.co.uk/news/2015/01/whole-of-government-accounts-lack-detail-on-cuts-impact/?utm_source=Adestra&utm_medium=email&utm_term=

第2節 イギリス分権政府及び地方自治体の公会計制度の運用及び財務書類の活用状況

1 公会計基準

(1) 公会計基準の設定主体と諮問機関

ア．設定主体

(ア) これまでの経緯

イギリスの地方自治体の公会計基準の設定主体は、英国勅許公共財務会計協会（Chartered Institute of Public Finance and Accountancy：CIPFA）及びスコットランド地方自治体会計諮問委員会（Local Authority(Scotland)Accounts Advisory Committee：LASAAC）である。

英国勅許公共財務会計協会（CIPFA）の前身は、1885年に地方自治体の財務会計に関する実務的な業務を支援するために設立された地方自治体財務会計部長協会（Corporate Treasurers and Accountants Institute：CTAI）である（その後、1901年に会社法により法人化され、市町村財務会計部長協会（Institute of Municipal Treasurers and Accountants：IMTA）と名を改める。）。当該組織は、地方自治体の財務責任者が互いに協力して会計実務を共有するためのものであった。

1959年にはイギリス王室から設立についての認可（王室憲章：Royal Charter）を受け、さらに1973年には、公的財務会計機関の認可（王室憲章：Royal Charter）を受け、英国勅許公共財務会計協会（CIPFA）となって現在に至っている³¹³。

勅許公共財務会計協会（CIPFA）は非営利法人として、イギリスにおける職業会計士の諸団体³¹⁴において、地方自治体会計基準の設定に責任を有する唯一の団体である³¹⁵。

一方、スコットランド地方自治体会計諮問委員会（LASAAC）は、1985年スコットランド地方自治体規則に基づくスコットランド省令1985年第5号を法的根拠とし、会計及び会計実務についての設定機関とされ、さらに2003年スコットランド地方自治法第12節による承認機関でもある。スコットランド地方自治体会計諮問委員会（LASAAC）は、英国勅許公共財務会計協会（CIPFA）、スコットランド勅許会計士協会（Institute of Chartered Accountants of Scotland：ICAS）、スコットランド分権政府（Scottish Government）、及びスコットランド会計検査院（Audit Scotland）のメンバーから構成されている³¹⁶。

2010年度以降中央政府及び地方自治体においてEU版国際財務報告基準（IFRS）を原則適用するにあたり、上記2団体が設定主体となっていることには変わりがないが、組織的には、地方自治体の会計基準の設定主体は、従来の実務勧告書委員会（CIPFA/LASAAC Local Authority SORP Board）から実務規範委員会（CIPFA/LASAAC

³¹³ ここまでの記載は、CIPFA のホームページ（<http://www.cipfa.org/about-cipfa/history>）及び、日本公認会計士協会 公会計委員会研究報告第19号による。

³¹⁴ イギリスでは、会計監査に特化したACA（イギリス勅許会計士）をはじめ、管理会計に特化した（CIMA）など、複数の職業会計士の団体が存在する。

³¹⁵ 日本公認会計士協会 公会計委員会研究報告第19号による。

³¹⁶ <http://www.cipfa.org/regions/scotland/policy-and-technical/local-authority-scotland-accounts-advisory-committee> による。

Local Authority Code Board) と名称が改められている。

(イ) 設定主体の概要³¹⁷

運営規約 (Terms of reference) によれば、実務規範委員会 (CIPFA/LASAAC Local Authority Code Board) は、以下の役割を果たすとされる。

- ・「地方自治体会計実務規範 (COPLAA)」の作成、維持、改善及び検討。
- ・実務規範の改善における、財務報告諮問委員会 (FRAB) 等³¹⁸との覚書の遵守。
- ・地方自治体会計実務規範 (COPLAA) を設定するにあたり、財務報告諮問委員会 (FRAB) の助言に加え、勅許公共財務会計協会 (CIPFA) とスコットランド地方自治体会計諮問委員会 (LASAAC) の両者の承認を求める。

当該委員会は、現在 18 名のメンバーから構成されているが、民間会計事務所、分権政府の会計検査院、地方自治体、独立のコンサルタント等多彩な人材から構成され、オブザーバー 5 名には、スコットランド分権政府、コミュニティ地方自治省、イギリス会計検査院、大蔵省、及びウェールズ分権政府出身のメンバーから構成されている。さらにはスタッフとして勅許公共財務会計協会 (CIPFA) のメンバーが参加している。

イ. 諮問機関

地方自治体の公会計基準の諮問機関は、中央政府の場合と同様に、財務報告諮問審議会 (FRAB) である。

「地方自治体会計実務規範 (COPLAA)」に対して責任を有する勅許公共財務会計協会 (CIPFA) 及びスコットランド地方自治体会計諮問委員会 (LASAAC) に対して、財務報告諮問審議会 (FRAB) は助言をすることに責任を持つ³¹⁹。

これは、「地方自治体実務規範 (COPLAA)」が、中央政府等の公会計基準である「政府財務報告マニュアル (FReM)」が適用している EU 版国際財務報告基準 (IFRS) に準拠していることを担保させるためでもある。

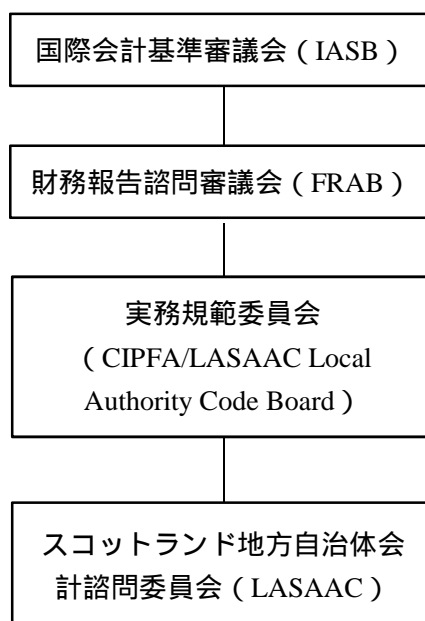
この結果、各機関の公会計基準設定に関する階層構造は以下ようになる。

³¹⁷ <http://www.cipfa.org/Policy-and-Guidance/Technical-Panels-and-Boards/CIPFA-LASAAC-Local-Authority-Code-Board> による。

³¹⁸ 16th Report of the Financial Reporting Advisory Board による。

³¹⁹ “The Terms of Reference of the Financial Reporting Advisory Board”による。

図表 3-16 公会計基準設定に関する階層構造



(出所) <http://www.cipfa.org/-/media/files/regions/scotland/lasaac/1a%20lasaac%20accounting%20framework%20chart.pdf> の一部を記載。

(注) なお、ウェールズ及び北アイルランドの地方自治体は、実務模範委員会の基準を直接適用する。

(2) 公会計基準の適用状況

ア．根拠³²⁰

一般にイギリスの地方自治体は、「適切な会計慣行 (proper accounting practices)」に従って会計処理を行うことが求められているが、具体的には「地方自治体会計実務規範 (Code of Practice on Local Authority Accounting in the United Kingdom : COPLAA)」に準拠することを意味している。

イングランド及びウェールズでは、2003 年地方自治法 (Local Government Act 2003) 第 21 節(2)において、スコットランドでは、2003 年スコットランド地方自治法 (Local Government in Scotland Act 2003) 第 12 節において、適切な会計慣行は地方自治体の実務規範を構成するとある。北アイルランドでは、地方自治体の実務規範の地位と権限は 2006 年北アイルランド地方自治体の会計及び監査に関する規則 (Local Government (Accounts and Audit) Regulations (Northern Ireland) 2006) の第 4 号規則及び北アイルランド環境部により直接指示される会計関連指令を根拠としている。

イ．適用主体³²¹

公式には、地方自治体会計実務規範 (COPLAA) は、イングランド、スコットランド、

³²⁰ <http://www.cipfa.org/policy-and-guidance/publications/c/code-of-practice-on-local-authority-accounting-in-the-united-kingdom-201415-book> による。

³²¹ <http://www.cipfa.org/policy-and-guidance/publications/c/code-of-practice-on-local-authority-accounting-in-the-united-kingdom-201415-book> による。

及びウェールズの地方自治体、イングランドとウェールズの消防自治体 (fire authority)、主要な地方自治体の共同委員会 (joint committee) や共同組織 (joint board) が対象となる。北アイルランドにおいては全てのディストリクト・カウンシル³²²が対象とされる。また、公安委員 (police and crime commissioner) その他の警察自治体³²³についても同様に適用される。

(3) 近時の改正³²⁴

地方自治体会計実務規範 (COPLAA) は毎年改定されている。2014 年度においては特に 5 つの新たな会計基準の導入がなされたが、特に、以下が、主な改正部分とされる。

- ・国際財務報告基準 (IFRS) 第 10 号「連結財務諸表 (Consolidated Financial Statements) 」の下での新たな支配領域の特定化。
- ・国際財務報告基準 (IFRS) 第 11 号「共同支配の取り決め (Joint Arrangements) 」の下での共同支配の新たな分類要件。
- ・国際財務報告基準 (IFRS) 第 12 号「他の事業体への関与の開示 (Disclosures of Interests in Other Entities) 」による開示の要求事項

2 最高財務責任者の役割

(1) これまでの経緯³²⁵

会計を管理する者は古くは財務官 (Treasurer) と呼ばれ、記録に残っているのは1066年のノルマン人の制服時代、ウィリアム征服王に仕えていたヘンリーという者に当該名称が与えられていたという³²⁶。

このような組織は地方にも置かれ、その責任が明確化されたのは、1906年の法務長官対デ・ウィントンの判例であるとされる。これにより、財務官は単に地方自治体の使用人ではなく、納税者に対する受託責任を有するとされた³²⁷。

最高財務責任者 (Chief Financial Officer : CFO) の名称は、法定資格として登場するのは1972年である。1972年地方自治法 (Local Government Act 1972) 第151条において、イングランド及びウェールズにおいて財務管理の責任者の設置が義務付けられる。同様にスコットランドにおいては、1973年地方自治法 (スコットランド) (Local Government (Scotland)

³²² 元々1872年、1875年公衆衛生法 (Public Health Act) によって設立された組織であるが、1894年地方自治法によってアーバン・ディストリクト・カウンシルとルーラル・ディストリクト・カウンシルに区分され、1933年地方自治法によって役割や所掌事務等が整理されて現在に至っている。

³²³ 2011年の警察組織の改革によって、一部の地域を除き従来の警察管理委員会 (Police Authority) を廃止し、大ロンドン庁を除く各地方警察に公選の公安委員を置いている。公安委員は、所管の地方警察の年次予算を定め、警察本部長の任免と監督を行っている。また、公安委員への助言とその監視は治安委員会 (Police and Crime Panel) が置かれている (外国の立法 『【イギリス】2011年警察改革及び社会責任法の制定』 (国立国会図書館調査及び立法考査局、2011年11月))。

³²⁴ <http://www.cipfa.org/policy-and-guidance/publications/c/code-of-practice-on-local-authority-accounting-in-the-united-kingdom-201415-book> による。

³²⁵ “The Role of the Chief Financial Officer: In Local Government” (CIPFA, 2010) による。

³²⁶ <http://www.geocities.jp/weathercock8926/treasuryfinalreport1.html>

³²⁷ Attorney General vs De Winton (1906) : It was established that the Treasurer is not merely a servant of the Council but holds a fiduciary relationship to the local taxpayers.

Act 1973) 第95条において、北アイルランドにおいては、1972年地方自治法(北アイルランド)(Local Government (Northern Ireland) Act 1972) 第54条において設置されている。

なお、大ロンドン庁と4つの下部組織の設置根拠は、1999年大ロンドン庁法(GLA Act 1999) 第127条であり、ロンドン市は1989年地方自治及び住宅法(1989 Local Government and Housing Act) を根拠としている。

1988年地方財政法(Local Finance Act 1988) においては、第113条により、イングランド及びウェールズにおいては、最高財務責任者(CFO)の要件として、以下の6つの職業会計団体のいずれかに属する会計専門職であることを定めている³²⁸。

- ・イングランド・ウェールズ勅許会計士協会(ICAEW)
- ・スコットランド勅許会計士協会(ICAS)
- ・英国勅許公認会計士協会(ACCA)
- ・勅許公共財務会計協会(CIPFA)
- ・アイルランド勅許会計士協会(ICAI)
- ・勅許管理会計士協会(CIMA)
- ・本条の目的のために、イギリスで設立された会計に関するその他の団体で、当分の間
国務長官に認められたもの。

さらに、第114条により、イングランド及びウェールズにおいて拡張された。つまり、会計上の不正や赤字予算の存在又は存在が見込まれる場合には、報告書の作成が義務付けられた。当該規定はスコットランドでは適用されないが、赤字予算の要求事項は1973年地方自治法(スコットランド)(Local Government (Scotland) Act 1973) 第108条(2)及び1992年地方自治法(Local Government Act 1992) 第S93条(3)により法定されている。また、北アイルランドでは同様な義務は法定されておらず、1972年地方自治法(北アイルランド)(Local Government (Northern Ireland) Act 1972) 第54条での責任の範疇に含まれるとされる³²⁹。

2000年地方自治法(Local Government Act 2000) において、イングランド及びウェールズの地方自治体の政策や予算に反すると見込まれる特定の意思決定が存在するか否かについて助言をする役割を最高財務責任者(CFO)及びモニタリング・オフィサーに与えている。

その他、2003年会計及び監査規則(Accounts and Audit Regulations 2003) においては、内部統制及び内部監査について定めているが、その中心を担う存在として最高財務責任者(CFO)が位置づけられている。

2003年地方自治法(Local Government Act 2003) では、イングランド及びウェールズの地方自治体の予算見積及び準備金の妥当性の双方から予算が考慮され、カウンスル・タックスが設定されていることについて、最高財務責任者(CFO)の文書が要求されている。

³²⁸ スコットランド及び北アイルランドにおいては、法的規定はないが、同様な制度が慣行として存在する。

³²⁹ In Northern Ireland, section 54 of the Local Government Act (Northern Ireland) 1972 requires local authorities to make safe and efficient arrangements for the receipt of money paid to it and the issue of money payable by it and for those arrangements to be carried out under the supervision the chief financial officer.

これらの流れに対し、勅許公共財務会計協会（CIPFA）は、1993年12月に意見書「地方自治体の財務管理における最高財務責任者の役割（The Role of the Chief Financial Officer in Financial Administration in Local Government）」を発行し、さらに2010年3月に『地方自治体における最高財務責任者の役割（The Role of the Finance Officer : In Local Government）』を公表し、役割を明確化した^{330 331}。

これによれば、最高財務責任者（CFO）の役割について、以下に示すように、5つの原則と3つの要素を定めている。

図表3-17 最高財務責任者（CFO）の役割

原則	概要
第1原則	最高財務責任者（CFO）は、リーダーシップ・チームの主要メンバーとして、戦略を策定・立案し、その実践を支援すること。そして、公共サービスの提供を通じて、地方自治体の戦略目的を持続可能な形で達成すること。
第2原則	最高財務責任者（CFO）は、直近あるいは長期の予測、機会及びリスクを完全に考慮し、地方自治体の全体的な財務戦略の調整のために全ての重要な経営的意思決定に影響を与え、また積極的に関与すべきである。
第3原則	地方自治体の公金が常に保護され、適切かつ、経済的、効率的、有効的に使用されるように、良好な財務管理を通じて、公共サービスの提供をリードしなければならない。
第4原則	目的を達成するために資金調達をする財務部門を指揮・命令しなければならない。
第5原則	専門的な資格を取得し、相応の経験を積んでいなければならない。

図表3-18 3つの要素

ガバナンスの必要条件
最高財務責任者（CFO）の中心的な責任
個人の技術及び専門的基準

（出所）関下弘樹、石原俊彦『英国地方自治体における財務管理と最高財務責任者の役割 - 英国勅許公共財務会計協会の意見書を中心に - 』による。

(2) 現在の位置づけ

上記のいくつかの法的根拠等に加えて、2011年会計及び監査規則（イングランド）（Accounts and Audit Regulations (England) 2011）第2章財務管理と内部統制において、財務管理、内部統制（内部監査を含む）に関する規定を定め、特に同法第5条では、Responsible Financial Officer（RFO）³³²として最高財務責任者（CFO）の権限について規定し、会計記録、統制体制および決算報告に関する責任、会計情報について常に最新を保つ義務が課されている。

一方、「地方自治体実務規範（COPLAA）」では、決算報告書の責任報告書（Statement of Responsibilities）において、地方自治体の責任および最高財務責任者（CFO）の責任につ

³³⁰ 関下弘樹、石原俊彦『英国地方自治体における財務管理と最高財務責任者の役割 - 英国勅許公共財務会計協会の意見書を中心に - 』による。

³³¹ 2009 年には自治体以外の公共セクター（警察当局等）を対象とした“The Role of the Chief Financial Officer : in Public Service Organisations”が発行されている。

³³² 2011 年会計・監査規則（The Accounts and Audit (England) Regulations 2011）第2条第a項(i)に1972 年地方自治法第151 条に規定する職員への読み替え規定がある。

いて明記するよう求めている³³³。

以上から、地方自治体の責任として、財務事務を適切に管理し、CFOがその責任を負っていることを明確にすること、資産の保全や資源の利用について経済的・効率的・効果的に行うことを保障するよう業務を管理すること、決算書を承認すること、が挙げられる。

3 財務書類等

(1) 法的根拠

イングランド及びウェールズでは、2003年地方自治法（Local Government Act 2003）第21節(2)を、スコットランドでは、2003年スコットランド地方自治法（Local Government in Scotland Act 2003）第12節を、北アイルランドでは、2006年北アイルランド地方自治体の会計及び監査に関する規則（Local Government (Accounts and Audit) Regulations (Northern Ireland) 2006）の第4号規則及び北アイルランド環境部により直接指示される会計関連指令、をそれぞれ根拠として、各地方自治体は、「地方自治体会計実務規範（Code of Practice on Local Authority Accounting in the United Kingdom: COPLAA）」に準拠して財務書類等を作成している。なお、当該実務規範は毎年改定されている。

(2) 財務書類の作成目的

「地方自治体会計実務規範（COPLAA）」によれば、財務書類の作成目的は、「財務書類の利用者に、地方自治体の財務について明確な情報を提供することにある。」として、より実務的には、以下の問に答えるものでなければならないとして、当該会計年度において、地方自治体のサービスとして、何にコストをかけたのか、その資金は何であるのか、地方自治体の資産及び負債は当該会計年度末でどのようなものであるか、の3点を示している。

(3) 財務書類等の種類と概要

財務書類等としては、現行制度上以下のものがある³³⁴。

前文

前文（Explanatory Foreword）の目的は、当該財務書類に関する一般的説明をすることにあり、これには重要な事項とその財務書類に与える影響も含まれる。

年次ガバナンス報告書

年次ガバナンス報告書（Annual governance statement: AGS）は、財務報告制度を補完するガバナンスの状況について記述するもので、責任の範囲、ガバナンスの枠組の目的、ガバナンスの枠組、有効性の検証、重要なガバナンスの課題等について記載される。内部監査の結果の発見事項や、当該年度に実施された権限ある外部の第三者による検査結果も含まれる。

利益剰余金変動計算書

³³³ ”Code of Practice on Local Accounting in the United Kingdom 2014/15” (CIPFA, 2014)

³³⁴ “A guide to local authority accounts” (Grant Thornton, March. 2014)による。

利益剰余金変動計算書 (Movement in Reserves Statement) は、報告主体の資産から負債を控除した残額である利益剰余金の変動について示すもので、利用可能剰余金 (Usable Reserves) と利用不能剰余金 (Unusable Reserves) について、期首残高、年度内の収入・支出、剰余金間の法的根拠に基づく移転、剰余金間の一時的移転、期末残高を示すものである。

剰余金の合計額は貸借対照表の純資産額と一致し、剰余金の変動額は包括利益計算書の収支と一致する。

包括利益計算書

包括利益計算書 (Comprehensive Income and Expenditure Statement) は、通常の収入・支出だけでなく、評価益等の未実現利益も含む。

貸借対照表

貸借対照表 (Balance sheet) は、貸借対照表日における資産、負債、純資産を示すが、流動・固定分類がなされるとともに、純資産は利用可能剰余金 (Usable Reserves) と利用不能剰余金 (Unusable Reserves) に区分される。

キャッシュ・フロー計算書

キャッシュ・フロー計算書 (Cash Flow Statement) は、当該会計期間の現金及び現金同等物の変動を、業務活動、投資活動、財務活動毎に示すもので、間接法により作成される。

その他の報告書

上記主要財務書類の注記事項、責任報告書、各種基金の報告書、連結決算書等がある。

(4) イギリス地方自治体の公表財務書類分析

以下においては、イギリス地方自治体の公表財務書類の過去 5 年間の開示状況の変遷について示すこととする。当該分析にあたっては、ノース・ハンプトンシャー・カウンティ (Northamptonshire County Council) の財務書類 (Statement of Accounts) を事例として取り上げている³³⁵。各年の開示内容とそのページ配分数、注記事項の開示項目の変遷については資料編 資料 4-1 及び 4-2 を参照のこと。

ア．傾向分析

最新の財務書類は、以下の記載事項から構成されている。

- ・ 前文
- ・ 責任報告書
- ・ 独立監査人の監査報告書
- ・ 一般的情報

³³⁵ かつて包括的業績評価制度 (CPA) が導入されていた当時は、財務報告に対する評価項目があり、当該項目により 1 点から 4 点の間で評価がなされ、高得点の地方自治体の財務報告を識別できたが、当該制度は 2009 年 4 月より包括的地域評価制度 (CAA) に移行後、制度に対する批判を受けて現在では廃止されている。このため、当該サンプルにあたってはイングランド地域に属する平均的規模の地方自治体を任意に抽出している。

- ・会計方針書
- ・主要財務書類
- ・連結財務諸表
- ・年次ガバナンス報告書
- ・付録
- ・年金基金等報告書
- ・用語集

このうち、財務書類本体に関する部分（主要財務書類、連結財務諸表、年金基金等報告書）が全体の 6 割弱を占めているが、財務書類本体のうち 8 割以上（主要財務書類、連結財務諸表の各注記部分、年金基金等報告書の注記部分をそれぞれ合計すると 2013 年度は 81.7 頁となる）で全体では 5 割弱が注記事項となっている。これは、個別の分析を行う者にとっては有用であろうが、一般に利用者にとっては一覧性という点で理解しづらいものとなっている。

次に、時系列的に見ると以下の特徴が見られる。

第 1 に、2012 年度より連結財務諸表が開示されている点が特徴的である。連結の範囲については重要な利害関係又はコントロールを有するオリンパス・ケア・サービス会社（Olympus Care Services Limited）及びノース・ハンプトンシャー・トレーディング会社（Northamptonshire Trading Limited）を対象としている。

第 2 に、2010 年度を境に主要財務書類が異なる点が挙げられる。これは EU 版国際財務報告基準（IFRS）の採用に伴うものである。一般会計残高変動計算書、収支計算書、総実現利得・損失計算書、貸借対照表、及びキャッシュ・フロー計算書の体系が、利益剰余金変動計算書、包括利益計算書、貸借対照表、及びキャッシュ・フロー計算書の体系へと変更されている。

第 3 に、ページ数についてここ数年でピークとなっているが、そのうちいずれの年も注記事項の開示が非常に多くの部分を占めている点が挙げられる。このため、過去の財務書類では非常に見づらいものとなっていたが、2013 年度から、特に重要な部分を一般的情報として、各項目で独立して開示するようになり、よりわかりやすい方向への対応が見られる。

注記事項については、その実質は 5 年間で大きな変化はないが、特徴的な点としては、2011 年度からの遺産資産に関する会計方針の変更が挙げられる。これによれば、2010 年までは評価額の認識できる一部の遺産資産について貸借対照表に区分して計上していたが、評価方法が実用的でないこと等のため、貸借対照表に計上することをやめ、全て注記のみで開示することとしている。

4 非会計情報

(1) これまでの非会計情報（政策評価との関係）

イングランドにおいて 2009 年 4 月より行われていた包括的地域評価制度（Comprehensive Area Assessment : CAA）は 2010 年を以って廃止となった。これについ

ては、地方自治体の現在の経済状態を考慮していない等の批判もなされていた³³⁶。

また、監査委員会（Audit Commission）が 2008 年から公表していた、地方自治体間の共通指標である NIS（National Indicator Set）³³⁷についても 2011 年を以って廃止された。

このため、制度的枠組として非会計情報を利用する主なものは存在しない。

今後の地方自治体の政策評価の枠組については未定であるが、地方自治体の意見を集約している地方自治体協議会（LGA）が 2014 年に最終報告書として公表した「部門主導の向上の評価について（Evaluation of Sector-led improvement）」³³⁸によれば、各地方自治体の各部門の実態に即した自主的な評価方法について提案している。

(2) 狭義の非会計情報

第 1 節のイギリス中央政府の場合と同様に、財務書類の中の会計情報以外の領域（狭義の非会計情報）が、分権政府及び地方自治体にも存在する。地方自治体の財務書類の事例（資料編 資料 4-1）においては、前文、責任報告書、年次ガバナンス報告書の領域が該当するものである。

このように、会計情報と非会計情報を併用して財務書類の情報提供機能を高めようとする動きは、地方自治体の会計領域でもこれまでも議論されてきた。民間企業での状況を背景に、2006 年には『公共部門の OFR - 説明責任強化の促進（Public Benefit OFRs – a catalyst for enhancing accountability）』（CIPFA, RSM Robson Rhodes, 2006.1）での議論などが存在するが、その充実策が制度化されたわけではなく、現行制度の範囲に留まっている。なお、ここで、OFR とは「業務及び財務の状況（Operating and Financial Review）」の意味であり、民間企業では広く導入されている事例はあるものの、これを公会計の分野に導入すべきかについては論点の 1 つである。

(3) その他の非会計情報

制度として、地方自治体自体が開示をしているものではないが、公的団体が非会計情報（ここでの意味は、会計報告制度外の意味）として開示されているもので、主なものとしては以下のものがある。

ア．CIPFAstats³³⁹

英国勅許公共財務会計協会（CIPFA）が地方自治体の政策別に各種データとして公表しているもので、そのほとんどが有料であるが、地方自治体の業務に関する情報を複数年度にわたり公表している。

³³⁶ 地方自治体協議会（LGA）のサイトによる。（http://www.local.gov.uk/research-performance-and-improvement/-/journal_content/56/10180/6197808/ARTICLE）

³³⁷ <http://archive.audit-commission.gov.uk/auditcommission/performance-information/performance-data-collections-and-guidance/nis/pages/default.aspx.html>

³³⁸ 地方自治体協議会（LGA）と同じサイトによる。（http://www.local.gov.uk/research-performance-and-improvement/-/journal_content/56/10180/6197808/ARTICLE）

³³⁹ <http://www.cipfastats.net/browseby.asp?view=publication&order=a2z>

イ．SOCITM data³⁴⁰

SOCITM は、イングランド及びウェールズにおける IT 管理における専門団体であり、地方自治体における IT 管理における比較情報を公表しており、地方自治体の中には、これらのデータを一種のベンチマークとして活用している団体も存在する。

ウ．ベンチマーキング

ベンチマーキングは、政策、サービス、組織等の改善を目的として、類似の団体と自団体を比較し、弱点となる部分を明らかにして、改善をする手法で、近時多くの地方自治体で取り入れられている。この動きを促進させるために、一部の制度的試みが実施されている。

ここでは、スコットランド分権政府の事例を紹介する。スコットランド分権政府では、傘下の地方自治体のパフォーマンス情報を、2012 年度まで議会決算委員会が公表していた³⁴¹。

現在では、全国地方自治体事務総長・上級職員協会（Solace）等による「地方自治体ベンチマーキング・フレームワーク（Local Government Benchmarking Framework）」により、公表される³⁴²とともに、年次報告書が作成されている。これにより、各地の失業率と言った経済指標だけでなく、各行政分野の指標の比較ができるようになっている。

5 財務書類の活用状況

(1) はじめに

既述のとおり、イギリスの地方自治体では、EU 版国際財務報告基準（IFRS）に準拠するイギリスにおける地方自治体の会計実務規範（COPLAA）が、地方自治体の会計実務規範として機能しており、これに基づき各種の財務書類が作成されている（3-2-3 参照）。

しかし、財務書類は各地方自治体の HP から入手できるものの、最初のホーム画面から財務書類にたどり着くのは困難であったり、数年分が整理されていない地方自治体もあったりと必ずしもアクセスの利便性がよいとは言えない。また、財務書類を入手したとしても要約（Summary）であることが多く、読み解くには相当の知識を必要とされる。

(2) 論文及び現地調査での見解

ア．論文上の見解³⁴³

年に 2 回公表される英国勅許公共財務会計協会（CIPFA）のジャーナル（Journal of Finance and Management in Public Services）における財務書類の利用についての記述において、公的機関における法定財務書類の有用性に関する証拠はわずかしかなく、ほとんどの調査は不完全で一貫性がなく、強力な証拠に欠けるように思われる旨の記載がある。また、筆者の 1 人が、幾度も個人もしくはグループの資格を持った会計士に、彼らが一市民もしくは納税者として自分の地元組織もしくは国民保健サービストラスト（National Health Service Trust : NHS Trust）の会計情報を見るもしくは分析したことがあるかの質問を重ねたところ、この経験がある人を 1 人も見つけることはできなかったと記載され

³⁴⁰ <http://www.socitm.net/>

³⁴¹ <http://www.audit-scotland.gov.uk/performance/>

³⁴² <http://www.improvementservice.org.uk/benchmarking/>

³⁴³ Malcolm J Prowle, Donald Harradine, Roger Latham, "Statutory Financial Accounting in the UK Public Sector: Relevance and Cost?" (SIPFA, vol.10, no.2, Feb.2012)による。

ている。

財務書類は監督・監視及び説明責任を果たすために明らかに必要である一方で、現在の会計報告は詳細になりすぎており、また時間の経過とともにさらに詳細になってきているとされる。

約 20 年前に国民保健サービス (NHS) が収支決算書及び現在の資産と負債のみを対象とする貸借対照表を含むより簡便化した財務書類を作り出しているが、その後 1991 年に改正された政府白書 ”Workng for Patients” を実行するために、財務書類のフォームに重要な変更が必要とされた。結局のところこの変更とこれに続く変更は、NHS の財務書類が今日示すように複雑さに対する理由の正当性を見出しがたいほどになっており、国民保健サービスの簡便な財務書類を作成するという当初の意図は現在では満たされていないとされる。

イ．現地調査での見解

ウェールズ会計検査院 (WAO) での現地調査において、公表財務書類を活用した優良事例の存在について質問したが、担当者の回答としては、財務書類を活用した事例は覚えがないとのことで、財務書類を読むのは監査人ぐらいであるとの回答がされた。また、ウェールズの地方自治体では、どこも月次決算をしておらず、財務書類も年に 1 回しか作成しないため、管理会計として活用する事例も存在しないとのことであった。監査を実施する側である監査法人デロイト・ロンドンに対するヒアリングでも同様の回答であった。つまり、財務書類は議員にとっても理解するのが困難であること、管理会計としての意思決定としての事例は得られていないこと、さらには、財務書類は会計士でも理解するのは困難であるとの意見もあった。

このように、財務書類の有用性に対し否定的な意見が多いものの、財務書類を活用できる場面として、個別の事例として、以下にバーミンガム市の事例を紹介する。

ウ．バーミンガム市の事例

(ア) 事案の概要³⁴⁴

2012 年 11 月、BBC のトップニュースで“バーミンガム市破綻”が取り上げられた。バーミンガム市 (Birmingham City Council) はイングランドの大都市ディストリクトの 1 つであり、イングランドの中西部に位置するロンドンに次ぐ第 2 の都市である。バーミンガム市が財政破綻と取り上げられた原因は、女性職員への差別的未払賃金に関する訴訟で最終的に市側が最高裁で敗訴したことによる。これにより、市には少なくとも 7 億 5,700 万ポンド (約 1,100 億円) に上る過去の差別的未払賃金の支払いが確定した。

イギリスの地方公務員は女性とパート職員の割合が多いのが特徴であるが、雇用裁判所 (Employment Tribunal) への申請が増加していた当時、男女賃金格差がフルタイム職員で女性が男性に比べて 17% 低く、パートタイムでは 36% も低くなっていた。バーミンガム市に対しても、女性パート職員など約 5,000 名が均等支払請求を 2009 年ま

³⁴⁴ 『英国バーミンガム市の財政破綻騒ぎ - 女性職員への差別的未払賃金 8 億 9 千万ポンド (約 1,335 億円) の判決をめぐって - 』 (自治総研通巻 414 号 2013 年 4 月号) による。

でに雇用裁判所に申請している。

その後、上述したとおり市が最高裁で敗訴し、支払いが確定している。

(イ) 財務書類での開示

最高裁で判決が下されたのは 2012 年 10 月 24 日であるが、バーミンガム市の 2009 年度の貸借対照表 (Balance Sheet) には、既に引当金 (Provision) として 1 億 8,420 万ポンドが計上されている。なお、前年は 2,310 万ポンド、2010 年 4 月に雇用裁判所が下した審判では支払請求期間を離職日から 6 ヶ月としていたため (最高裁の判決で離職日から 6 年に延長された)、計上金額が少なかったと思われる。

図表 3-19 バーミンガム市の財務報告の概要
貸借対照表 (一部抜粋)

2009 年 3 月 31 日		注記 ³⁴⁵	2010 年 3 月 31 日
	固定資産		
17,504	無形固定資産	11-16	18,396
	有形固定資産		
5,281,056	運用資産	11-16	5,354,811
177,802	非運用資産	11-16	210,555
405,677	投資・譲与資産	11-16	393,302
5,882,039	固定資産総額		5,977,064
365,189	長期投資	18	361,282
44,392	長期貸付金	19	43,265
409,581			404,547
6,291,621	長期資産計		6,381,611
	流動資産		
173,517	その他資産	18	89,809
3,160	運用	20	2,312
287,735	貸付金	21	298,224
71,829	現金	22	68,416
536,241			458,761
6,827,862	総資産		
	流動負債		
(316,326)	短期借入金	23	(177,876)
(420,712)	借入金	24	(468,981)
(72,138)	現金過引出	22	(63,659)
(29,389)	出資	46	(27,086)
(838,565)			(737,602)
5,989,297	総資産マイナス流動負債		6,102,770
	長期負債		
(2,246,897)	長期借入金	23	(2,396,390)
(1,068,943)	年金給付負債	3	(1,659,302)
(73,867)	繰延負債	25	(71,615)

³⁴⁵ 貸借対照表上の注記は実際の財務諸表上の注記の番号を記載している。

(128,345)	繰延国補助金	26	(224,057)
(20,132)	未定国補助金		(25,000)
(23,100)	引当金	27	(184,209)
2,428,012	総資産マイナス負債	17	1,542,197

(出所)『英国バーミンガム市の財政破綻騒ぎ - 女性職員への差別的未払賃金 8 億 9 千万ポンド(約 1,335 億円)の判決をめぐって - 』

さらに、当該引当金欄には注記 (Note) が付されており、これを見ると 2009 年度に同一賃金 (Equal Pay) として 1 億 6,810 万ポンドが計上されていること、及びこの引当金を計上するに至った経緯が以下のように記載されている。

「1970 年の同一賃金法、2003 年改定同一賃金法に基づき、雇用者は等しい価値の仕事に対し、等しい賃金を得る資格がある。支払いは今後何年も想定されるが、この範囲に関しては現時点では定量化することができない。1 億 6,810 万ポンドの引当金は将来の潜在的負債として貸借対照表に計上されている。」

このように、ニュースとして大きく取り上げられたのは 2012 年であったが、貸借対照表においては 2010 年の段階で適時に開示がなされている。

財務書類利用者は主に意思決定を行うためと市側の説明責任を問うために財務書類を必要としており、その意味ではこの事例は財務書類の説明責任は果たしていると言える。また、貸借対照表から、今後のバーミンガム市の財政破綻の可能性を知らせるという意味で、このような重大事件の財政に及ぼす影響の開示として有用な事例であろう。

(ウ) 財務情報を活用した各種分析と不正・誤謬の調査

バーミンガム市では、財務管理のために SAS というパッケージプログラム、監査のために IDEA (後述) というパッケージプログラムを利用している。

市では不正等が風評被害や財務的な損失の両方の意味で大きな犠牲を伴うものであると認識しており、“Anti Fraud and Corruption Policy³⁴⁶”を定め、ここで不正等への取組の概要を記載している。

調査は潜在的な不正に応じて実施されており、市議会内で利用可能な様々な情報源からのデータを、潜在的な不正・誤謬を発見するための効果的な方法として突合している。この手続きはバーミンガム市のデータ・マッチングポリシー (Birmingham City Council Data Matching Policy) に従って実施される。

不正行為の監査のために、内部監査の IT 担当職員は市の全てのデータベースにアクセスすることができる。但し、当該データは、SAS から送られる財務データ等を蓄積するデータ・ウェアハウス上にあるものであるため、当該アクセスが日常の業務の妨害となったり、元の財務データを改ざんすることはない。

なお、実際に現地で聞き取り調査を行ったときのデモンストレーションでは、担当

³⁴⁶ バーミンガム市 “Anti Fraud and Corruption Policy 2013”による。

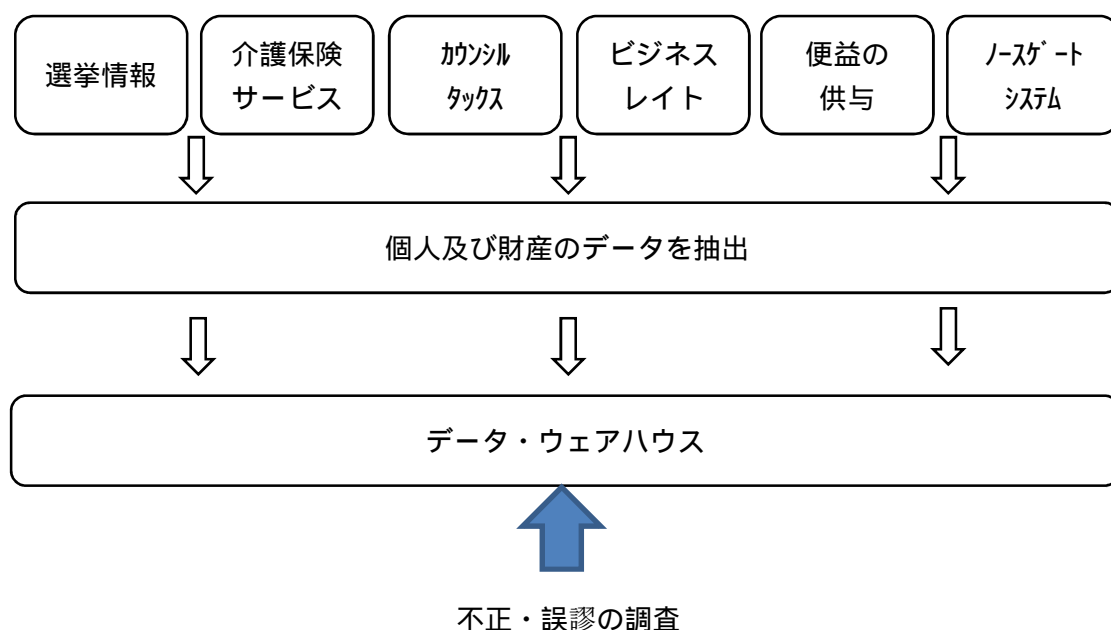
職員の氏名を入れて検索したところ、同姓同名のリストが表示された。このデータベースを利用し、職員の給与明細と福祉手当の突合も行っている。監査のためには、これらのリストに矛盾点がないかを確認するとのことであった。

また、この IT 担当職員は全てのデータベースにアクセスできるため、目的外でデータベースにアクセスしないように次のような対応がとられている。

- ・目的外にデータベースにアクセスしない旨の書面に署名する
- ・データベースへのアクセスは全て記録される
- ・IT 担当職員自身への監査がある

このように、データベースの改ざん等にも牽制がかけられており、不正・誤謬の調査という点においても財務情報が活用されていると言える。

図表 3-20 データ・ウェアハウスと各システムの関係



ヒアリングによれば、例えば上記によるデータ抽出の結果、出力されるデータについて、名前、住所が同一であるにも関わらず同一種類の福祉手当の受給データが複数発見された場合には、重複受給の可能性のある等異常値の検出を行う仕組みが確立されている。

このように、内部監査にコンピュータ利用監査を積極的に用いることで、不正・誤謬の発見の可能性が増加するとともに、効率的な監査が実施できるとされている。

【参考 1】IDEA

コンピュータ利用監査技法（CAAT）に用いるシステムの一つで、データ分析監査ツールとして利用できるソフトウェアである。

【参考 2】その他の事例

上記のようにコンピュータ利用監査技法を用いた内部監査の充実は、バーミンガム市特有のものではなく、国家的不正摘発イニシアティブ (NFI) をはじめイギリスでは一般的に実施されている。

「地方自治体の不正摘発戦略 (”Fighting Fraud Locally The Local Government Fraud Strategy”) (CIPFA)」によれば、2012 年の資料によると、不正による損失は約 730 億ポンドで、そのうち公的部門は 203 億ポンドであるとされている。その主なものとしては、公営住宅の賃借に関するもの 9 億ポンド、調達業務に関するもの 8 億 9,000 万ポンド、人件費に関するもの 1 億 5,300 万ポンド、カウンスル・タックスに関するもの 1 億 3,100 万ポンド、身障者制度の悪用によるもの 4,600 万ポンド、補助金不正 4,100 万ポンド、年金不正 590 万ポンドとしている。これに対し、コミュニティ・地方自治省だけでなく、地方自治体協議会 (LGA) 等各種団体も活動し、IT を活用したツール等対応を進めている。このような動きに対し、イギリス会計検査院 (NAO) の不正事例ネットワークのトップであるマーク・バビントン氏も、「不幸なことに、不正は金銭的利益を得るためのビジネスとなっている」とし、現在進められている地域での不正防止に対する取組を歓迎している。

各自治体では、不正への対応としては、不正を生じさせない文化の造成や、罰則の強化だけでなく、データ分析を用いたツールの開発が次々と進められ、実行されている。

(出所) ”Fighting Fraud Locally The Local Government Fraud Strategy” (CIPFA)

第3節 アメリカ連邦政府の公会計制度の運用及び財務書類の活用状況

1 公会計基準³⁴⁷

(1) 会計基準設定主体

アメリカにおける公会計の領域は、連邦政府を適用対象とするもの、州並びに地方自治体を適用対象とするもの、及び政府機関以外の非営利組織体を適用対象とするもの等がある。

連邦執行機関に適用される会計基準の策定については、1990年の首席財務官法(Chief Financial Officer Act: CFO法)制定以来、行政管理予算局(OMB)、会計検査院(GAO)及び財務省(DOT)に連邦法上の設定権限があり、適正な会計財務報告原則(applicable accounting and financial reporting principles, standards, and requirements)に合致する形式・内容で会計基準を設定することとされているが³⁴⁸、実際の設定作業は連邦会計基準諮問審議会(Federal Accounting Standards Advisory Board: FASAB)³⁴⁹に委ねられている³⁵⁰。連邦会計基準諮問審議会(FASAB)は、会計検査院(GAO)、行政管理予算局(OMB)及び財務省(DOT)の合同の諮問機関として設置されており、その作成した基準が公式の連邦政府会計基準となるためには、全てのスポンサー機関の承認が必要とされている。また、正式な公表も会計検査院と行政管理予算局(OMB)が共同で行うこととされているなど、行政管理予算局(OMB)単独では会計基準を設定できないような仕組みがとられている。

(2) 会計基準等遵守の根拠

1990年「首席財務官法(Chief Financial Officers Act)」により、各省庁の首席財務官は「会計財務報告原則・基準・要求事項(applicable accounting and financial reporting principles, standards and requirements)」に合致した様式・内容の財務書類を作成することが義務付けられている³⁵¹。但し、年間総額が2,500万ドルを超えない連邦執行機関については、2002年「納税説明責任法(Accountability of Tax Dollars Act of 2002)」より適用の対象外とされている³⁵²。

³⁴⁷ 以下の記述は、公会計委員会研究報告第19号『公会計基準設定スキームの構築に向けて～海外事例の調査とそれを踏まえた提言～』(日本公認会計士協会、平成25年5月14日)による。

³⁴⁸ 31 United States Code 3515 Financial statements of agencies (c)

([http://uscode.house.gov/view.xhtml?req=\(title:31+section:3515+edition:prelim\)+OR+\(granuleid:USC-prelim-title31-section3515\)&f=treesort&edition=prelim&num=0&jumpTo=true](http://uscode.house.gov/view.xhtml?req=(title:31+section:3515+edition:prelim)+OR+(granuleid:USC-prelim-title31-section3515)&f=treesort&edition=prelim&num=0&jumpTo=true))

³⁴⁹ FASABは、1990年10月に、会計検査院、行政管理予算局及び財務省の合意(Memorandum of Understanding: MOU)により、連邦政府会計基準の実質的な設定機関として創設されたものである。個々での仕組みは、連邦政府会計基準の設定を固有の任務とする組織を設置し、基準設定手続に関しデュー・プロセスを取り入れている点等において、基本的には従来の財務会計基準審議会(Financial Accounting Standard Board: FASB)や政府会計基準審議会(Governmental Accounting Standards Board: GASB)の例を参考にしたものと考えられるが、独立した機関として設置するのではなく、連邦政府会計制度の構築に関する主要な権限機関である会計検査院、行政管理予算局、及び財務省の合同機関とし、FASABの作成した会計基準案が公式に基準化されるためにはそれら全ての機関の承認を要とした点等において、FASBやGASBと異なる制度設計となっている。

³⁵⁰ 1996年「連邦財務管理改善法(Federal Financial Management Improvement Act)」802条(6)

³⁵¹ 31 USC 3511条(a)及び同法3515条(a)(1)

³⁵² 31 USC 3515条(e)(1)(A)

行政管理予算局（OMB）の行政命令において、執行機関が連邦会計基準諮問審議会（FASAB）の定める「連邦財務会計基準書（Statement of Federal Financial Accounting Standards：SFFAS）」³⁵³を適用し、監査人にも監査のよりどころとすることを求めている

³⁵⁴。

(3) 連邦政府の公会計基準の体系³⁵⁵

連邦政府の公会計基準は、以下のように権威の高い順に優先順位が示されている。

連邦会計基準諮問審議会（FASAB）により定期的に公表された「連邦財務会計基準書（SFFAS）」（現在 46 部公表）及びその「解釈指針（Interpretations）」（現在 7 部公表）。

連邦会計基準諮問審議会（FASAB）の「技術公報（Technical Bulletins）」、及び米国公認会計士協会（AICPA）により連邦政府の報告主体に特に適用されかつ連邦会計基準諮問審議会（FASAB）により明言された場合の「米国公認会計士協会産業別監査及び会計ガイド（AICPA Industry Audit and Accounting Guides）」。

連邦会計基準諮問審議会（FASAB）の会計及び監査政策委員会により公表される「技術リリース（Technical Releases）」。

連邦会計基準諮問審議会（FASAB）のスタッフにより公表される「適用指針（Implementation guides）」、及び広く連邦政府に認識及び普及されている実務。

また、連邦財務会計基準（SFFAS）の前提となるものとして連邦財務会計概念書（Statement of Federal Financial Accounting Concept：SFFAC）が定められており、2014 年 10 月末現在で 7 部公表されている。これは、財務報告の目的をはじめとして、会計処理の前提となる概念的枠組みを示しているものである。連邦財務会計基準（SFFAS）はこれを前提として、各種分野における会計処理を定めている。

(4) 連邦財務会計概念書（SFFAC）及び連邦財務会計基準書（SFFAS）の概要

連邦政府の公会計基準の中でも高位に位置づけられている連邦財務会計概念書（SFFAC）及び連邦財務会計基準書（SFFAS）は、1993 年に公表された SFFAS 1「特定資産及び負債の会計（Accounting for Selected Assets and Liabilities）」に始まり、SFFAS 46「長期予想の基本情報の変更に関する適用延期（Deferral of the Transition to Basic Information for Long-Term Projections）」が 2014 年 10 月に公表されるまで、計 46 部公表されている。これらは、個別の論点についての会計基準を示したものであるが、中には、既存の連邦財務会計基準書（SFFAS）の改訂のために公表されたものも含まれる。

³⁵³ OMB Circular A134 の 5. a.において、連邦会計基準諮問審議会（FASAB）の連邦財務会計基準書（SFFAS）が各省庁の財務報告に適用される「一般に認められた会計原則（Generally Accepted Accounting Principles：GAAP）」であると指定するとともに、同基準書を連邦機関に対し強制している。

³⁵⁴ 現在の基準設定主体である連邦会計基準諮問審議会（FASAB）は、1999 年以降、アメリカ公認会計士協会（AICPA: American Institute of Certified Public Accountants）によって GAAP 設定団体として認定されている。

³⁵⁵ SFFAS 34, par. 5 による。（<http://www.fasab.gov/accounting-standards/authoritative-source-of-gaap/>）

これらは、連邦会計基準諮問審議会（FASAB）のホームページにおいて都度公表されるとともに、年次で、下位基準である技術公報（Technical Bulletins）等とともにハンドブックとして取りまとめられ、公表される³⁵⁶。

連邦会計基準諮問審議会（FASAB）の定める会計基準の特徴として、財務報告は内部報告者と外部報告者の双方の情報ニーズを考慮しなければならないとされている点が挙げられる³⁵⁷。民間企業に係る会計基準の設定主体である米国財務会計基準審議会（Federal Accounting Standard Board：FASB）や、地方自治体を対象とした会計基準の主体である政府会計基準委員会（Governmental Accounting Standards Board：GASB、詳細はアメリカ州政府の章において記述）の定める会計基準において組織内部での情報ニーズがほとんど考慮されていないのに対し、連邦財務会計概念書（SFFAC）においては、例えば第 21 項において、財務報告は、政府の施策を経済的、効率的、かつ効果的に実施するのに役立つものとされている。また、SFFAS 4「連結財務諸表行政管理上のコストに関する会計概念及び会計基準」第 18 項から第 21 項において、コスト情報の利用者として、内部と外部の両方の情報利用者が想定されている。

基準の具体的な内容は資料編 資料 5-1 及び 5-2 を参照のこと。

2 アメリカにおけるアカウンタビリティ論

連邦会計基準諮問審議会（FASAB）が公表した「連邦財務会計概念書（Statement of Federal Financial Accounting Concepts：SFFAC）」のうち、1995 年に公表された SFFAC 1「連邦会計報告の目的（Objectives of Federal Financing Reporting）」においては、連邦政府の財務報告の目的は、次の 4 点に関する情報を提供することとされている³⁵⁸。

予算準拠性（Budgetary Integrity）

財務報告利用者に対して、予算資源がどのように調達され、使用されたか、またその調達と使用が法の規定に合ったものかについてのアカウンタビリティを果たし得る情報を提供するものであること。

運営業績（Operating Performance）

政府の資源管理の経済性、効率性及び有効性（すなわち報告主体のサービス努力、コスト、成果、その努力と成果の関連性、報告主体の資源・負債管理状況）について、財務報告利用者が評価できるような情報を提供すること。

受託責任（Stewardship）

当該機関の行政運営と投資活動が国に対してどのような影響を与えたか、その結果として政府の財政状況がどのように変化し、また将来変化し得るかについて、利用者が評価するのに役立つ情報を提供すること。

財務管理システムと内部統制（Systems and Controls）

利用者が政府の財務管理システム及び内部統制が適正か否かを評価するのを支援する

³⁵⁶ FASAB Handbook of Federal Accounting Standards and Other Pronouncements, as Amended (http://www.fasab.gov/pdffiles/2014_fasab_handbook.pdf)

³⁵⁷ 藤野雅史『アメリカ連邦政府におけるコスト情報とアカウンタビリティーFASABによる経営原価計算の取り組みー』（会計検査研究、No.23、2001年3月）

³⁵⁸ SFFAC 1 par.13 "Budgetary Integrity"、par.14 "Operating Performance"、par.15-16 "Stewardship"、par.17 "Systems and Controls"

古市峰子『米国の公会計制度の仕組みとわが国へのインプリケーションについて』（金融研究 2002.3）

こと。

以上から分かるとおり、連邦政府会計の目的においてはアカウンタビリティの遂行が重視されている。

SFFAC 1 において、政府会計及び財務報告の基礎的な価値 (fundamental value) は、アカウンタビリティと、その結果として生じる意思決定有用性 (“accountability”, and its corollary, “decision usefulness”) であるとされており³⁵⁹、第一義の価値はアカウンタビリティであることが強調されている³⁶⁰。

アメリカ会計検査院 (GAO) の定める政府会計検査基準 (Government Auditing Standards) においても、「公的資源の利用と政府の権限の行使に関するアカウンタビリティの概念は、我が国の統治プロセスの鍵である³⁶¹。」とされており、ここでもアカウンタビリティの重要性が強調されている。

さらに、州及び地方政府の会計基準の設定主体である政府会計基準審議会 (GASB) が 1999 年に発出した政府会計基準書第 34 号「州・地方政府の基本財務書類—および管理者による討議と分析 (Statement Number 34 Basic Financial Statements – and Management’s Discussion and Analysis – for State and Local Governments) 」では、以下のように規定されている。

「アカウンタビリティは政府の財務書類の全ての目的の中で最上位に位置づけられるものである。政府がアカウンタビリティ責任を果たす義務は、経済的、社会的、政治的意思決定を行うのに有用な財務情報を提供することを含む。これらの意思決定に役立つ財務報告とは、(a) 承認を受けた予算と実績の比較、(b) 財政状態及び事業の実施結果の分析、(c) 財務関係の法令や規制の遵守に係る支援、(d) 効率性、効果性の測定支援のそれぞれに有用な情報を含むものである。」

これらの各基準においてアカウンタビリティの重要性が強調されていることにおいて見られるように、アメリカの政府会計におけるアカウンタビリティの概念は、会計や財務報告において第一義的に目的とされるものと位置づけられているといえる。また、SFFAC 1 において、意思決定有用性が、アカウンタビリティの結果として生じるものであるとされていること³⁶²、SGAS 第 34 号においてアカウンタビリティには、意思決定を行うのに有用な財務情報を提供することを含むとされていることに見られるように、政府自身の意思決定有用性と密接に関連付けられて理解されている点が特徴的であると言える。

一方で、財務報告が、すでに述べた予算編成過程における意思決定に有用な情報を提供しているかどうかに関しては、発生主義ベースで作成される財務書類は、決算ベースで財政状況の実態を報告すること (行政府のアカウンタビリティ遂行) に主眼が置かれ

³⁵⁹ SFFAC 1 par.71 “Accountability And Users’ Information Needs-the Foundation Of Governmental Financial Reporting”

³⁶⁰ 岸道雄『公会計改革の方向性』(FRI 研究レポート No.59 富士通総研経済研究所、1999.9)

³⁶¹ 政府会計検査基準、par. 1.01 (<http://gao.gov/assets/590/587281.pdf>)

³⁶² 先に引用した SFFAC 1 par.71 “Accountability And Users’ Information Needs-the Foundation Of Governmental Financial Reporting”においても、「特に (Specifically) 」と前置きしたうえで、政府の政策や事業を策定、選択及び実行する主体は、政府機能の計画、管理及び実施に当たり有用な情報を必要としている旨規定されている。

ており、また、予算編成の実質的な権限は議会が有しているため、行政府が作成する公会計情報が予算編成における意思決定に有用な情報を提供しているといえるかどうかは分からない³⁶³。

3 財務書類等

(1) 財務書類の概要と作成目的

アメリカ合衆国憲法第1章第9条(7)において、「国庫から金銭を支出することは、法律による歳出予算の結果によらなければならない。全ての公金の収支の定期的な報告及び決算は、随時報告されなければならない」とされている。

当該合衆国憲法の影響を受けて、連邦政府に要求される財務報告制度の大枠は、各種連邦法により定められている。さらに、連邦会計基準諮問委員会（FASAB）の勧告に基づき設定される会計基準等（連邦財務会計基準書（SFAS））において、具体的な財務報告の様式等が定められている。

財務書類の作成目的は、第3章第3節2「アメリカにおけるアカウンタビリティ論」においても述べたとおり、利用者に、予算準拠性、運営業績、受託責任、財務管理システムと内部統制に関する情報を提供することにあるとされている。

連邦政府に要求される主な財務報告については、首席財務官（CFO：Chief Financial Officer）設置義務のある連邦執行機関による個別年次報告書等、政府関係法人による個別の年次運営報告書、行政管理予算局によるステータス・レポート、財務省による連邦政府全体の年次報告書が挙げられる。

以下、それぞれについてその概要を記載する³⁶⁴。

(2) 首席財務官設置義務のある連邦執行機関による個別年次報告書

ア．法的根拠

1950年予算会計手続法（Budget and Accounting Procedures Act of 1950）により、各連邦執行機関の長に、財務報告及び内部統制システムを独自に構築する権限・義務が付与されるとともに、初めて発生主義に基づく会計が要求されることとなった。しかし、同法においても、大規模な政府機関については独自の財務報告内容とすることが許容されていたこともあり、ほとんどの連邦執行機関において日常の会計処理では現金主義又は修正現金主義の帳簿を作成し、決算報告時のみ手作業での組替えにより財務書類を作成していた。

この状況を大きく変えたのが1990年首席財務官法（Chief Financial Officer's Act）であり、現在では、連邦執行機関による個別年次報告書等は、1990年首席財務官法（Chief Financial Officer's Act）及び1994年連邦財務管理法（Federal Financial Management Act）に基づき、発生主義により作成されている。

同法は、連邦政府の活動に係る財務管理・評価にとって不可欠な財務情報を信頼し得

³⁶³ 山本清編『「政府会計」改革のビジョンと戦略』（中央経済社、2005）p121

³⁶⁴ 古市峰子『米国の公会計制度の仕組みと我が国へのインプリケーションについて』（金融研究、日本銀行金融研究所、2002年3月）における整理を参考としつつ、現行の連邦法及び会計基準等をもとに記載している。

る形で、また時系列的及び横断的に比較可能な形で、タイムリーに提供することを可能とするような統一的な財務報告システムの構築を目指し、首席財務官が制定された。同法は、従来、各連邦執行機関における会計・内部統制システムの構築・維持に関する責任の所在が不明確であったことが適正な連邦財務管理の阻害要因となっていたとの批判があったことに応えるべく、一定の連邦執行機関に対し、首席財務官の設置を義務付けたものである。

各首席財務官は、適正な会計・内部統制システムの構築・維持につき全責任を負うほか、会計情報と予算情報の集約化（integration）を図らなければならないとされた。すなわち、同法により、予算と財務報告とを関連付けることが要求されるようになった。

作成主体は、1990年の首席財務官法制定当初はパイロット的に10機関に限定されていたのが、1994年の連邦財務管理法（Federal Financial Management Act）³⁶⁵により拡大され、現行法上、24機関（具体的には全ての省（department）のほか、主要な独立機関等）とされている³⁶⁶。

首席財務官設置義務のある連邦執行機関については、毎年、財務会計に係る報告書を作成し、独立の第三者による監査を受けたうえで、それを監査報告書とともに、行政管理予算局（OMB）に提出しなければならないとされている³⁶⁷。

イ．報告書の内容

財務報告の内容については、連邦法上は、「当該連邦政府機関の全ての勘定及び関連する庁や局を網羅する（covering all accounts and associated activities of each office, bureau, and activity of the agency）」等と規定するのみで³⁶⁸、具体的な内容や会計基準等については、行政管理予算局が連邦会計基準諮問審議会（FASAB）の勧告に基づきアメリカ会計検査院（GAO）及び財務省の承認のもと定めている。

これによれば、財務情報として、以下の作成が要求されている³⁶⁹。

³⁶⁵ フルコストの算出、既存の債務と偶発債務を含む債務全体の認識、連邦政府の財務状態の正確な報告等を通じて、連邦政府の予算や会計手続、ひいては連邦財務管理の質をより向上させることを目的として制定されたものである。

³⁶⁶ 15の省（農務省、商務省、国防総省、教育省、エネルギー省、保健福祉省、国土安全保障省、住宅都市開発省、司法省、労働省、國務省、内務省、財務省、運輸省及び退役軍人省）のほか、9つの独立機関等（合衆国国際開発庁、政府調達局、全米科学財団、原子力規制委員会、連邦人事管理局、中小企業庁及び社会保障局）がその対象とされている（31 United States Code 901 *Establishment of agency Chief Financial Officers* (b) ([http://uscode.house.gov/view.xhtml?req=\(title:31+section:901+edition:prelim\)+OR](http://uscode.house.gov/view.xhtml?req=(title:31+section:901+edition:prelim)+OR)) (granuleid:USC-prelim-title31-section901)&f=treesort&edition=prelim&num=0&jumpTo=true)

³⁶⁷ 31 United States Code 3515 *Financial statements of agencies* (a) ([http://uscode.house.gov/view.xhtml?req=\(title:31+section:3515+edition:prelim\)+OR](http://uscode.house.gov/view.xhtml?req=(title:31+section:3515+edition:prelim)+OR) (granuleid:USC-prelim-title31-section3515)&f=treesort&edition=prelim&num=0&jumpTo=true)、31 United States Code 3521 *Audits by agencies* (a) ([http://uscode.house.gov/view.xhtml?req=\(title:31+section:3521+edition:prelim\)+OR](http://uscode.house.gov/view.xhtml?req=(title:31+section:3521+edition:prelim)+OR) (granuleid:USC-prelim-title31-section3521)&f=treesort&edition=prelim&num=0&jumpTo=true)

³⁶⁸ 31 United States Code 3515 *Financial statements of agencies* (a)（前出）

³⁶⁹ SFFAC 2 par.74“*Financial Reporting For An Organizational Entity*” (http://www.fasab.gov/pdf/files/handbook_sffac_2.pdf) なお、SFFACは、FASAB Handbook（2014年6月）に収録されているものを参照している。

マネジメントによる討議及び分析

マネジメントによる討議及び分析 (Management Discussion and Analysis) は、各財務書類について、分析 (経年推移等) を行った結果を記載するものである。

具体的な内容は次項において述べるが、財務情報のみならず非会計情報も盛り込まれ、一体として作成機関の財政状態、運営成績、施策の目標達成状況といった概要を説明するとともに、組織に関するマネジメント層の洞察を明らかにし、財務報告の理解可能性及び有用性を増加させ、組織及びその業務に係るサービス水準、成果及び将来に関するわかりやすい情報を提供するものとされている。

財政状態計算書

財政状態計算書 (Statement of Financial Position) は、いわゆる貸借対照表 (Balance Sheet) であり、一時点における財政状態を示す、いわゆるストック情報を表示するものとして位置づけられる³⁷⁰。

純コスト計算書

純コスト計算書 (Statement of Net Costs) は、各組織、各施策に係る純コストを表示するものであり、いわゆるフロー情報を表示するものとして位置づけられる。各種施策の実行に当たり、それらにかかったコストを表示するものである³⁷¹。

純資産増減計算書

純資産増減計算書 (Statement of Changes in Net Position) は、純資産の期首残高から期末残高の間の増減に係る内訳を表示するものであり、純コスト計算書同様、いわゆるフロー情報を表示するものとして位置づけられる。各施策に係る資金調達の状況を表示するものである³⁷²。

財産管理業務報告書 (該当する場合のみ)

財産管理業務報告書 (Statement of Custodial Activities, When appropriate) は、内国歳入庁 (Internal Revenue Service)、税関 (Customs Service) 等の、税やロイヤリティといった歳入を取り扱う特定の機関のみが作成し、その保管状況について表示するものである。資金がどのように保管され、それらがどのように配分されたかというフロー情報の形で表示される³⁷³。

予算資源報告書

予算資源報告書 (Statement of Budgetary Resources) は、利用可能な予算資源の内容、予算資源の状況及び支出の状況を表示するものであり、支出が議会により権限を付された範囲を超えていないか、支出が当初と異なる目的に使用されていないか、各勘定に関し法令で要求される事項が遵守されているか、金額が正確に区分及び報告されているか、という4点について情報を提供するものである³⁷⁴。

資金計算書

資金計算書 (Statement of Financing) は、当該年度において執行を義務付けられた予算資源と発生主義に基づく純コストとの関係を表示するものである。なお、財務書類

³⁷⁰ SFFAC 2 par.57“Stock Statement”

³⁷¹ SFFAC 2 par.59“Flow Statement”

³⁷² SFFAC 2 par.60“Flow Statement”

³⁷³ SFFAC 2 par.61“Flow Statement”

³⁷⁴ SFFAC 2 par.63“Budget Statement”

に対する注記（Notes to the Financial Statements）とすることもできる³⁷⁵。

業績報告書

業績報告書（Statement of Program Performance Measures）は、施策の効果測定指標を表示するものであり、各種施策において投じられた努力及びその成果に係る情報を提供するものである³⁷⁶。

注記事項

注記事項（Accompanying Footnotes）は、財務書類の一部をなすものであり、財務書類に関する情報を負荷したり、誤解を防止したりするために、開示されるものである³⁷⁷。

追加情報

追加情報（Required Supplementary information）は、投資情報等につき、面積や長さといった、金額でない形式での情報提供により、財務書類では提供できない非会計情報が開示されるものである³⁷⁸。

その他の関連情報

～ については、財務書類の理解に資する情報を開示するものである。上記以外の情報であって、財務情報としては要求される基礎的な情報（Basic Information）とは区別されるものである。なお、追加情報及びその他の関連情報（Other accompanying Information）については、基本的には監査対象外とされている³⁷⁹。

これらの個別の年次報告書に対しては、独立の第三者による検査を受けることが要求されているが、かかる検査は「一般に認められた政府会計検査基準（Generally Accepted Government Auditing Standards：GAGAS）」に基づき行うべきこととされている³⁸⁰。検査の実施状況については、第4章第3節3「財務検査の事例」において詳述するが、検査の結果、無限定適正意見（unqualified opinion）、意見不表明（disclaimer）といった結論が表明されることとなる。

また、アメリカ会計検査院（GAO）は、監察総監または外部監査人により実施された監査の結果を独自にレビューすることが認められている³⁸¹。

(3) 政府関係法人による個別の年次運営報告書

ア．法的根拠

政府関係法人についても、首席財務官設置機関と同様、毎年、「年次運営報告書（Annual

³⁷⁵ SFFAC 2 par.64“Reconciliation Statement - Budgetary and Financial Accountability”

³⁷⁶ SFFAC 2 par.65“Performance Measure Statement”

³⁷⁷ SFFAC 2 par.68“Other Information”

³⁷⁸ SFFAC 2 par.71“Other Information”

³⁷⁹ SFFAC 2 par.55A“Displaying Financial Information”

³⁸⁰ 31 United States Code 3521 Audits by Agencies (e) ([http://uscode.house.gov/view.xhtml?req=\(title:31 section:3521 edition:prelim\) OR \(granuleid:USC-prelim-title31-section3521\)&f=treesort&edition=prelim&num=0&jumpTo=true](http://uscode.house.gov/view.xhtml?req=(title:31 section:3521 edition:prelim) OR (granuleid:USC-prelim-title31-section3521)&f=treesort&edition=prelim&num=0&jumpTo=true))

³⁸¹ 31 United States Code 3521 Audits by agencies (g) ([http://uscode.house.gov/view.xhtml?req=\(title:31%20section:3521%20edition:prelim\)%20OR%20\(granuleid:USC-prelim-title31-section3521\)&f=treesort&edition=prelim&num=0&jumpTo=true](http://uscode.house.gov/view.xhtml?req=(title:31%20section:3521%20edition:prelim)%20OR%20(granuleid:USC-prelim-title31-section3521)&f=treesort&edition=prelim&num=0&jumpTo=true))

Management Report)」を作成し、独立の第三者による監査を受けた上で、それを監査報告書とともに、行政管理予算局、議会、大統領及びアメリカ会計検査院 (GAO) に提出しなければならないとされている³⁸²。

イ．報告書の内容

年次運営報告書の具体的な内容としては、

財政状態報告書 (Statement of financial position)

業績計算書 (Statement of operations)

キャッシュ・フロー計算書 (Statement of cash flows)

予算報告書との調整表 (必要に応じて) (Reconciliation to the Budget Report of the Government Corporation, if applicable)

内部統制システムの適正性に関する報告書 (Statement on Internal Accounting and Administrative Control Systems)

財務報告に対する監査結果 (The report resulting from an audit of the financial statements of the corporation)

その他運営状況及び財政状態に係る報告に有用な情報 (any other comments and information necessary to inform the Congress about the operations and financial condition of the corporation)

の作成が要求されている³⁸³。

これらの財務書類に対しても、監察総監又は外部監査人による GAGAS に従った独立の第三者による監査が要求されるとともに、アメリカ会計検査院 (GAO) は、独立の第三者による監査の結果を独自にレビューすることが認められている³⁸⁴。

(4) 行政管理予算局 (OMB) によるステータス・レポートの作成

ア．法的根拠

行政管理予算局 (OMB) は、首席財務官設置義務のある連邦執行機関による個別年次報告書及び政府関係法人による個別の年次運営報告書の受領後、その概要を「ステータス・レポート」にまとめて議会に提出することとされている³⁸⁵。

ステータス・レポートは、連邦財務管理状況についての報告として、1993 年の政府業績成果法 (Government Performance and Results Act: GPRA) によって行政管理予算局 (OMB) に作成が義務付けられたものである。

³⁸² 31 United States Code 9106 *Management reports* (a) (1), (b)

(<http://uscode.house.gov/view.xhtml?req=granuleid:USC-prelim-title31-section9106&num=0&edition=prelim>)

³⁸³ 31 United States Code 9106 *Management reports* (a) (2)

(<http://uscode.house.gov/view.xhtml?req=granuleid:USC-prelim-title31-section9106&num=0&edition=prelim>)

³⁸⁴ 31 United States Code 9105 *Audits* (a) (4)

(<http://uscode.house.gov/view.xhtml?req=granuleid:USC-prelim-title31-section9106&num=0&edition=prelim>)

³⁸⁵ 31 United States Code 3512 *Executive agency accounting and other financial management reports and plans* (a)

(<http://uscode.house.gov/view.xhtml?req=granuleid:USC-prelim-title31-section3512&num=0&edition=prelim>)

イ．報告書の内容

ステータス・レポートには、以下の内容を盛り込むことが要求されている。

行政部門のマネジメントにおける財務管理状況の記述及び分析（a description and analysis of the status of financial management in the executive branch）

直近の財務報告の概要（a summary of the most recently completed financial statements）

直近の財務報告に対する監査報告書の概要（a summary of the most recently completed financial statement audits and reports）

内部統制報告書の概要（a summary of reports on internal accounting and administrative control systems）

財務管理システムが要求事項を満たしていない機関の一覧（a listing of agencies whose financial management systems do not comply substantially with the requirements）

その他の情報（any other information the Director considers appropriate）

政府業績成果法は、ほぼ全ての連邦執行機関に対して、その使命及び目的を明確にさせ、中期的な戦略プランや単年度の業績プランの作成等を義務付けたものであり、こうしたプランを基に各機関の業績測定を行い、最終的にはアウトカムに焦点を当てた業績評価と予算配分との関連づけを行うことを目指したものである。これにより、行政管理予算局は、上記ステータス・レポートの作成・提出に加え、各連邦執行機関の機能や活動に関する趣旨書（mission statement）、アウトカムと関連付けられた運営目標、それらを達成するために必要な手順、スキル、資源等についての情報等を含む連邦政府の「戦略的プラン」³⁸⁶を作成し、議会に提出することが要求されている。

(5) 財務省による連邦政府全体の年次報告書

ア．法的根拠

上記に述べた個別の財務報告に加え、財務省は、毎年、行政管理予算局（OMB）の定める基準に従って連邦政府全体の連結財務諸表を作成し、アメリカ会計検査院（GAO）の会計検査を受けた上で、大統領及び議会に提出することとされている³⁸⁷。

かかる連結財務諸表の範囲は、法文上、執行府に属する全ての機関とされているほか、実際には、司法府および立法府に属する機関の一部を含んでおり、個別報告書の作成機関の範囲をはるかに越えている³⁸⁸。すなわち、財務省の作成する連結財務諸表は、特定機関の個別の年次報告書に示された財務書類を単純に結合させたものではなく、それら

³⁸⁶ 戦略的プランは、先行き 5 年分の計画をカバーし、3 年ごとにリバイズされる。これを受けて、各連邦機関は、行政管理予算局（OMB）が当該プランを作成するのに必要な情報（プロジェクト別の業績プラン等）を行政管理予算局（OMB）に提出することが要求されている。

³⁸⁷ 31 United States Code 331 Reports (e) ([http://uscode.house.gov/view.xhtml?req=\(title:31+section:331+edition:prelim\)OR+\(granuleid:USC-prelim-title31-section331\)&f=treesort&edition=prelim&num=0&jumpTo=true](http://uscode.house.gov/view.xhtml?req=(title:31+section:331+edition:prelim)OR+(granuleid:USC-prelim-title31-section331)&f=treesort&edition=prelim&num=0&jumpTo=true))

³⁸⁸ この点については、SFFAC 2（前出）においても対象となる機関は明記されていないが、2013 年度の連邦政府全体の連結財務諸表においては 24 の首席財務官設置機関のほか、11 の重要な機関（Additional Significant Entities、例えば輸出入銀行（Export-Import Bank of the United States））及び 119 の機関・基金（Additional Entities/Funds、例えば合衆国行政協議会（Administrative Conference of the United States））という、合計 154 機関が対象とされている。

を参考にしつつ、財務省が独自に作成するものである。

一方、連邦準備制度(Federal Reserve System)及び連邦保証企業(Government Sponsored Enterprise)については、明確に連結対象から除かれている³⁸⁹。前者は、例えば連邦準備制度理事会(Board of Governors of the Federal Reserve System)等が挙げられ、他の連邦政府機関からは独立しており、また、より効果的な金融・財務政策により経済効果を生み出すこととされていることから、他の機関との性質の相違に鑑み、連結対象外とされている。また、後者は、例えば連邦住宅抵当公庫(Federal National Mortgage Association)が挙げられ、予算上の取扱いが異なる(連邦予算の、政府機関及び勘定による施策(Federal Programs by Agency and Account) に含まれていない) ことや業務内容の性質が他の機関と異なることから、連結対象外とされている。

連邦政府全体の連結財務諸表の作成及び同連結財務諸表に対するアメリカ会計検査院(GAO)による会計検査は、1994 年の連邦財務管理法(Federal Financial Management Act)によって法律上義務付けられるようになった。

イ．報告書の内容

連結財務諸表は 1995 年度から実際に作成・公表されており、含まれる書類の種類は首席財務官設置義務のある連邦執行機関による個別年次報告書とほぼ同様である。

また、アメリカ会計検査院(GAO)による会計検査は、1997 年の連結財務諸表から実施されており、開始以来、「意見不表明」が続いていたが、直近の 2013 年度の財務書類についても、意見不表明となっている。この事実は、連邦政府全体の財務書類が導入依頼 20 年弱の期間を経ても未だ試行錯誤の段階にあることを窺わせるものであるが、その詳細については第 4 章第 3 節 2(1)において述べる。

図表 3-21 (付録) 連結財務諸表の範囲 (2013 年度)

24 の首席財務官設置機関

	名称	
1	農務省	Department of Agriculture
2	商務省	Department of Commerce
3	国防総省	Department of Defense
4	教育省	Department of Education
5	エネルギー省	Department of Energy
6	保健福祉省	Department of Health and Human Services
7	国土安全保障省	Department of Homeland Security
8	住宅都市開発省	Department of Housing and Urban Development
9	司法省	Department of Justice
10	労働省	Department of Labor
11	国務省	Department of State
12	内務省	Department of the Interior
13	財務省	Department of the Treasury
14	運輸省	Department of Transportation
15	退役軍人省	Department of Veterans Affairs

³⁸⁹ SFFAC 2 par.47“Federal Reserve System”, par.48“Government Sponsored Enterprise”

	名称	
16	環境保護局	Environmental Protection Agency
17	政府調達局	General Services Administration
18	航空宇宙局	National Aeronautics and Space Administration
19	全米科学財団	National Science Foundation
20	連邦人事管理局	Office of Personnel Management
21	中小企業庁	Small Business Administration
22	社会保障局	Social Security Administration
23	合衆国国際開発庁	United States Agency for International Development
24	原子力規制委員会	Nuclear Regulatory Commission

図表 3-22 11 の重要な機関 (Additional Significant Entities)

	名称	
1	輸出入銀行	Export-Import Bank of the United States
2	農業信用制度保険公社	Farm Credit System Insurance Corporation
3	連邦通信委員会	Federal Communication Commission
4	連邦預金保険公社	Federal Deposit Insurance Corporation
5	預金保険機構	National Credit Union Administration
6	年金給付保証公庫	Pension Benefit Guaranty Corporation
7	鉄道廃棄委員会	Railroad Retirement Board
8	証券取引委員会	Securities and Exchange Commission
9	スミソニアン協会	Smithsonian Institution
10	テネシー川流域開発公社	Tennessee Valley Authority
11	郵便公社	U.S. Postal Service

図表 3-23 119 の機関・基金 (Additional Entities/Funds)

	名称	
1	リンカーン生誕 200 周年記念委員会	Abraham Lincoln Bicentennial Commission
2	合衆国行政協議会	Administrative Conference of the United States
3	史跡保存諮問委員会	Advisory Council on Historic Preservation
4	アフリカ開発基金	African Development Foundation
5	アメリカ戦闘記念委員会	American Battle Monuments Commission
6	反トラスト改革委員会	Antitrust Modernization Commission
7	アパラチア地方委員会	Appalachian Regional Commission
8	議事堂建築監	Architect of the Capitol
9	建設・輸送障害問題解決協議委員会	Architectural and Transportation Barriers Compliance Board
10	退役軍人ホーム	Armed Forces Retirement Home
11	バリー・ゴールドウォーター奨学金機構	Barry Goldwater Scholarship and Excellence in Education Foundation
12	政府放送管理局	Broadcasting Board of Governors
13	消費者金融保護局	Bureau of Consumer Financial Protection
14	中央情報局	Central Intelligence Agency
15	化学事故調査委員会	Chemical Safety Hazard Investigation Board
16	コロンブスフェローシップ財団	Christopher Columbus Fellowship Foundation

	名称	
17	海外資産保全委員会	Commission for the Preservation of America's Heritage Abroad
18	美術委員会	Commission of Fine Arts
19	公民権委員会	Commission on Civil Rights
20	国際宗教自由委員会	Commission on International Religious Freedom
21	欧州安全協力委員会	Commission on Security and Cooperation in Europe
22	大量破壊兵器委員会	Commission on Weapons of Mass Destruction
23	盲目又は重度の障害者からの調達委員会	Committee for Purchase from People Who Are Blind or Severely Disabled
24	商品先物取引委員会	Commodity Futures Trading Commission
25	議会予算局	Congressional Budget Office
26	議会中国執行委員会-	Congressional-Executive Commission on the People's Republic of China
27	消費者製品安全委員会	Consumer Product Safety Commission
28	全国・地域サービス連邦公社	Corporation for National and Community Service
29	監察総監室評議会	Council of the Inspectors General on Integrity and Efficiency
30	退役軍人請求控訴裁判所	Court of Appeals for Veterans Claim
31	コロンビア特別区裁判所サービス・犯罪者監督庁	Court Services and Offender Supervision Agency for DC
32	コロンビア特別区裁判所	DC Courts
33	コロンビア特別区裁判所弁護人サービス	DC Courts-Defender Services
34	核拡散防止局	Defense Nuclear Facilities Safety Board
35	デルタ地域公社	Delta Regional Authority
36	デナリ委員会	Denali Commission
37	アイゼンアワー記念委員会	Dwight D. Eisenhower Memorial Commission
38	選挙支援委員会	Election Assistance Commission
39	環境紛争解決基金	Environmental Dispute Resolution Fund
40	雇用機会均等委員会	Equal Employment Opportunity Commission
41	大統領府	Executive Office of the President
42	農業金融局	Farm Credit Administration
43	連邦選挙委員会	Federal Election Commission
44	連邦財務審査委員会	Federal Financial Institutions Examination Council
45	連邦住宅金融庁	Federal Housing Finance Agency
46	連邦労使関係局	Federal Labor Relations Authority
47	連邦海事委員会	Federal Maritime Commission
48	連邦調定局	Federal Mediation and Conciliation Service
49	鉱山安全衛生庁	Federal Mine Safety and Health Review Commission
50	連邦退職貯蓄投資理事会	Federal Retirement Thrift Investment Board
51	連邦取引委員会	Federal Trade Commission
52	金融危機調査委員会	Financial Crisis Inquiry Commission
53	外国軍事資金調達プログラム	Foreign Military Financing Program
54	外交軍事安全プログラム	Foreign Military Sales Program
55	アメリカ会計検査院	Government Accountability Office
56	政府印刷局	Government Printing Office
57	湾岸生態系回復評議会	Gulf Coast Ecosystem Restoration Council
58	トルーマン奨学金信託基金	Harry S. Truman Scholarship Trust Fund
59	先住民法及び秩序委員会	Indian Law and Order Commission

	名称	
60	博物館・図書館情報サービス機構	Institute of Museum and Library Services
61	ホームレス問題に関する省庁間会議	Interagency Council on the Homeless
62	米州基金	Inter-American Foundation
63	国際貿易委員会	International Trade Commission
64	マディソン記念財団	James Madison Memorial Fellowship Foundation
65	日米友好基金	Japan-United States Friendship Commission
66	ステニスセンター	John C. Stennis Center
67	舞台芸術のためのケネディセンター	John F. Kennedy Center for the Performing Arts
68	国会図書館	Library of Congress
69	海産哺乳動物委員会	Marine Mammal Commission
70	メディケイド及び子どもの健康保険プログラムに係る支払・アクセス委員会	Medicaid and Children's Health Insurance Program Payment and Access Commission
71	医療費諮問委員会	Medicare Payment Advisory Commission
72	メリットシステム保護委員会	Merit Systems Protection Board
73	軍事補償・退役に係る改革委員会	Military Compensation and Retirement Modernization Commission
74	ミレニアムチャレンジ公社	Millennium Challenge Corporation
75	ユーダル奨学金財団	Morris K. Udall Scholarship Foundation
76	公文書記録管理局	National Archives and Records Administration
77	国家資本計画委員会	National Capital Planning Commission
78	図書館情報化学委員会	National Commission on Libraries and Information Science
79	全米障害者評議会	National Council on Disability
80	全米芸術基金	National Endowment for the Arts
81	全米人文科学基金	National Endowment for the Humanities
82	ナショナルギャラリー	National Gallery of Art
83	全米労働関係委員会	National Labor Relations Board
84	全米調定委員会	National Mediation Board
85	全米鉄道旅客公社(監査総監室)	National Railroad Passenger Corporation, Office of Inspector General
86	全米鉄道廃棄投資信託	National Railroad Retirement Investment Trust
87	全米運輸安全委員会	National Transportation Safety Board
88	近隣再投資法人	Neighborhood Reinvestment Corporation
89	北部国境委員会	Northern Border Regional Commission
90	放射性廃棄物諮問委員会	Nuclear Waste Technical Review Board
01	労働安全衛生審査委員会	Occupational Safety and Health Review Commission
92	法令順守局	Office of Compliance
93	政府倫理局	Office of Government Ethics
94	ナバホ・ホピ先住民移住委員会	Office of Navajo and Hopi Indian Relocation
95	特殊検察官局	Office of Special Counsel
96	国家情報官長官室	Office of the Director of National Intelligence
97	アラスカ天然ガス運搬プロジェクトに係る連邦協力室	Office of the Federal Coordination for Alaska Natural Gas Transportation Projects

	名称	
98	放射性廃棄物交渉官室	Office of the Nuclear Waste Negotiator
99	ワールドリーダーシップ開発センター	Open World Leadership Center
100	海外民間投資公社	Overseas Private Investment Corporation
101	医療研究信託基金	Patient Centered Outcomes Research Trust Fund
102	平和部隊	Peace Corps
103	プレシディオ信託	Presidio Trust
104	プライバシー及び市民の自由監視委員会	Privacy and Civil Liberties Oversight Board
105	公選弁護人サービス	Public Defender Service
106	レーガン記念委員会	Ronald Reagan Centennial Commission
107	景気回復法アカウンタビリティ・透明性委員会	Recovery Act Accountability and Transparency Board
108	選抜徴兵局	Selective Service System
109	上院保全基金	Senate Preservation Fund
110	セントローレンス航路開発公社	St. Lawrence Seaway Development Corporation
111	州司法機関	the State Justice Institute
112	資本保全委員会	U.S. Capital Preservation Commission
113	米中安全保障調査委員会	U.S. China Security Review Commission
114	ホロコーストミュージアム	U.S. Holocaust Memorial Museum
115	平和記念館	U.S. Institute of Peace
116	全米貿易開発局	U.S. Trade and Development Agency
117	ベトナム教育財団	Vietnam Education Foundation
118	ウィルソン国際奨学金センター	Woodrow Wilson International Center for Scholars
119	第一次世界大戦記念委員会	WWI Centennial Commission

(出所) 連邦政府全体の年次報告書 (2013 年度)

(6) 財務書類分析

以下においては、首席財務官設置義務のある連邦執行機関による個別年次報告書、及び政府全体の連結財務諸表に着目し、過去 5 年間の開示状況の変遷について示すこととする。

なお、連邦執行機関による個別年次報告書としては、サンプルとして国土安全保障省のものを取り上げることとする³⁹⁰。

³⁹⁰ サンプルとして国土安全保障省を抽出したのは、決算の規模が平均的であること(純コストの規模は、政府全体財務諸表における注記によれば 2013 年度において首席財務官設置機関 24 機関中 10 位である)や、近年の同省に対する監査意見の傾向(2013 年度において無限定適正意見が表明されているが、それ以前は限定付適正意見や意見不表明であった)等を総合的に勘案し、近年において開示に係る項目や実務に変化があった場合にそれが開示上現れやすいものと判断したことによる。

ア．国土安全保障省の個別年次報告書

(ア) 各年の開示内容とそのページ数

国土安全保障省の各年の各年の開示内容の変遷とそのページ数については以下のとおりである。

図表 3-24 個別年次報告書の開示内容の推移（国土安全保障省）

（単位：ページ）

開示内容		開示対象年度				
		2009	2010	2011	2012	2013
挨拶文（A Message from the Acting Secretary）		3.0	3.0	3.0	3.0	3.0
マネジメントによる討議及び分析（Management's Discussion and Analysis）		24.0	27.0	32.0	33.0	44.0
財務情報（Financial Information）						
	CFO の声明（Message from the Acting Chief Financial Officer）	1.0	1.0	1.0	2.0	2.0
	はじめに（Introduction）	1.0	1.0	1.0	1.0	1.0
	貸借対照表（Balance Sheets）	2.0	2.0	2.0	2.0	2.0
	純コスト計算書（Statements of Net Cost）	2.0	2.0	2.0	3.0	2.0
	純資産増減計算書（Statement of Changes in Net Position）	2.0	2.0	2.0	2.0	2.0
	予算資源報告書（Statement of Budgetary Resources）	2.0	2.0	2.0	2.0	2.0
	財産管理業務報告書（Statement of Custodial Activities）	1.0	1.0	1.0	1.0	1.0
	財務諸表に係る注記（Notes to the Financial Statements）	80.0	83.0	69.0	79.0	79.0
	スチュワードシップ情報（Required Supplementary Stewardship Information）	6.0	6.0	5.0	5.0	7.0
	追加情報（Required Supplementary Information）	7.0	7.0	8.0	8.0	8.0
	独立監査人による監査報告書（Independent Auditor's Report）	61.0	63.0	51.0	45.0	39.0
その他の情報（Other Information）		88.0	105.0	87.0	101.0	33.0
略語集（Acronym List）		4.0	4.0	4.0	4.0	4.0
合計（注）		290.0	316.0	278.0	298.0	236.0

（出所）各年度の個別年次報告より作成。

（注）目次や余白等のため、個別ページ数の集計と合計は一致しない。

次に、上記開示事項のうち大きな比重を占める財務諸表に係る注記の対象となっている事項について、その開示項目の変遷を示すと以下ようになる。

図表 3-25 注記事項の記載項目の変遷

注記事項の推移	開示対象年度				
	2009	2010	2011	2012	2013
重要な会計方針の概要（Summary of Significant Accounting Policies）					
機関が自由に使用できない資産（Non-Entity Assets）					
財源ごとの残高（Fund Balance With Treasury）					
資金及びその他の金融資産（Cash and Other Monetary					

注記事項の推移	開示対象年度				
	2009	2010	2011	2012	2013
Assets)					
投資資産 (Investments, Net)					
未収金 (純額) (Accounts Receivable, Net)					
未収税金及び売上債権 (純額) (Taxes, Duties, and Trade Receivables, Net)					
直接貸付金 (純額) (Direct Loans, Net)					
棚卸資産及び関連資産 (純額) (Inventories and Related Party, Net)					
没収資産 (Seized and Forfeited Property)					
有形固定資産 (純額) (General Property, Plant, and Equipment, Net)					
スチュワードシップ資産 (Stewardship Property, Plant and Equipment)					
その他の資産 (Other Assets)					
予算資源により措置されていない負債 (Liabilities Not Covered by Budgetary Resources)					
負債 (Debt)					
連邦従業員及び退役軍人に係る未払金 (Federal Employee and Veteran Benefits)					
環境及び処分に係る負債 (Environmental and Disposal Liabilities)					
その他の負債 (Other Liabilities)					
リース (Leases)					
保険債務 (Insurance Liabilities)					
未確定債務及び偶発債務 (Commitments and Contingent liabilities)					
使途の定められた財源 (Funds from Dedicated Collections)					
政府機関相互の取引 (Intergovernmental Costs and Exchange Revenue)					
会組織及び主要な事業ごとの純コスト (Net Costs by Sub-Organization and Major Missions)					
各カテゴリーへの債務割当 (Apportionment Categories of Obligations Incurred: Direct versus Reimbursable Obligations)					
利用可能な借入権限 (Available Borrowing Authority)					
常設の不確定予算 (Permanent Indefinite Appropriations)					
支出負担行為未済額に影響を与える法的取り決め (Legal Arrangement Affecting the Use of Unobligated Balances)					
予算資源報告書と連邦政府予算との差異 (Explanation of Differences Between the Statement of Budgetary Resources and the Budget of the U.S. Government)					
未履行、未払いの発注 (Undelivered Order, Unpaid, End of Period)					
保管業務に係る収入 (Custodial Revenue)					
業務に係る純コストと予算との調整 (Reconciliation of Net Cost of Operations (Proprietary) to Budget)					
期首残高との調整 (Adjustment to Beginning Balances)					

注記事項の推移	開示対象年度				
	2009	2010	2011	2012	2013
分類等の変更 (Reclassifications and Other Reporting Changes)					
過年度修正 (Restatement)					
重要な後発事象 (Subsequent Events)					

(出所) 各年度の個別年次報告より作成。

(注) 2013 年度の注記事項を中心に、これに類似する事項は、該当するものとみなして記載している。

(イ) 分析

国土安全保障省の各年の開示内容の変遷とそのページ数については上記に示したように全体的な個別年次報告書のボリュームは減少傾向にある。

その中でも、多くの頁数を占める財務書類に係る注記事項については、記載量、記載項目ともに最近 5 年間ににおいては大きな変動はなく、減少は、主にその他の情報や、独立監査人の監査報告書のボリュームの減少によるところが大きい。

その他の情報については、最近 5 年間で半分以上のボリュームに減少しているが、これは、その他の情報の項目のうち、「管理上の主要な課題 (Major Management Challenge)」に関する記載が 2013 年度において大幅に減少したことによる。これについては、2012 年度までは、監察総監室 (Office of Inspector General) が作成し、別途ホームページにおいても公開されている報告書³⁹¹を全文掲載する体裁としていたのを、2013 年度においては当該報告書を参照、紹介する方式に変えたという形式的な事由によるものである。

また、独立監査人による監査報告書については、監察総監室 (及び委託された外部監査人) による監査結果を示しているものであるが、これが減少しているのは、主に、2011 年度までは内部統制の重要な不備について、アメリカ沿岸警備隊 (U.S. Coast Guard) と文民部門 (Civilian Components) とに分けて記載していたのを、2012 年度より項目を分けて記載するようになったことによるものであり、実質的にはその記載内容に大幅な変更は見られない。

以上より、国土安全保障省の各年の開示内容については、最近 5 年間で大きな変動は見られず、開示の制度及び実務が定着していることが窺える。

イ. 政府全体の連結財務諸表

(ア) 各年の開示内容とそのページ数

各年の開示内容の変遷とそのページ数については以下のとおりである。

図表 3-26 開示内容の構成の変遷

(単位: ページ)

開示内容	開示対象年度				
	2009	2010	2011	2012	2013
挨拶文 (A Message from the Secretary)	1.0	1.0	1.0	1.0	1.0

³⁹¹ 直近では、2013 年度の監察総監室作成の報告書 “Major Management and Performance Challenges Facing the Department of Homeland Security” が公開されている
(http://www.oig.dhs.gov/assets/Mgmt/2014/OIG_14-17_Dec13.pdf)。

開示内容	開示対象年度				
	2009	2010	2011	2012	2013
概要 (A Citizen's Guide)	13.0	11.0	15.0	8.0	8.0
マネジメントによる討議及び分析 (Management's Discussion and Analysis)	29.0	26.0	27.0	25.0	24.0
会計検査院長の声明 (Statement of the Comptroller General of the United States)	8.0	7.0	6.0	8.0	9.0
財務諸表 (Financial Statements)					
はじめに (Introduction)	5.0	5.0	5.0	5.0	5.0
純コスト計算書 (Statements of Net Costs)	1.0	2.0	2.0	2.0	2.0
事業及び純資産増減計算書 (Statement of Operations and Changes in Net Position)	1.0	1.0	1.0	1.0	2.0
純コストおよび財政赤字の調整表 (Reconciliations of Net Operating Cost and Unified Budget Deficit)	1.0	1.0	1.0	1.0	1.0
資金勘定に係る予算及び他の活動からの変更計算書 (Statements of Changes in Cash Balance from Unified Budget and Other Activities)	1.0	1.0	1.0	1.0	1.0
貸借対照表 (Balance Sheet)	1.0	1.0	1.0	1.0	1.0
社会保険計算書 (Statements of Social Insurance)	3.0	3.0	3.0	3.0	3.0
社会保険増減計算書 (Statements of Changes in Social Insurance Activities)	-	-	1.0	2.0	2.0
財務諸表に係る注記 (Notes to the Financial Statements)	83.0	95.0	96.0	103.0	96.0
追加情報 (Required Supplementary Information (Unaudited)) (注 1)	40.0	51.0	51.0	49.0	52.0
その他の情報 (Other Information (Unaudited)) (注 2)	-	-	-	5.0	5.0
スチュワードシップ情報 (Required Supplementary Stewardship Information (Unaudited))	3.0	3.0	3.0	3.0	3.0
付録 (Appendices)	22.0	21.0	6.0	6.0	7.0
会計検査院 (GAO) の独立検査報告書 (U.S. Government Accountability Office Independent Auditor's Report)	26.0	29.0	21.0	24.0	27.0
合計 (注 3)	254.0	268.0	254.0	260.0	260.0

(出所) 各年度の政府全体財務諸表より作成。

(注 1) 2011 年度までは “ Supplemental Information (Unaudited) ” という表記であった。

(注 2) 2012 年度においては “ Other Accompanying Information (Unaudited) ” という表記であった。

(注 3) 目次や余白等のため、個別ページ数の集計と合計は一致しない。

次に、上記開示事項のうち大きな比重を占める財務諸表に係る注記の対象となっている事項について、その開示項目の変遷を示すと以下のようになる。

図表 3-27 注記事項の記載項目の変遷

注記事項の推移	開示対象年度				
	2009	2010	2011	2012	2013
重要な会計方針の概要 (Summary of Significant Accounting Policies)					
資金及びその他の金融資産 (Cash and Other Monetary Assets)					

注記事項の推移	開示対象年度				
	2009	2010	2011	2012	2013
未収金及び未収税金（純額）（Accounts and Taxes Receivable, Net）（注 1）					
貸付金及び借入保証債務（純額）（Loans Receivable and Loans Guarantee Liabilities, Net）					
不良資産救済プログラムに係る直接投資（純額）（Troubled Asset Relief Program (TARP) – Direct Loans and Equity Investment, Net）					
アメリカン・インターナショナル・グループに係る、不良資産救済プログラムに関連のない資産（Non-TARP Investments in American International Group, Inc.）					
信託受益権（Beneficial Interest in Trust）					
棚卸資産及び関連資産（純額）（Inventories and Related Party, Net）					
有形固定資産（純額）（Property, Plant, and Equipment, Net）					
債券及び株式（Debt and Equity Securities）					
デリバティブ（Derivatives）					
政府出資企業に対する投資及び負債（Investments in and Liabilities to Government-Sponsored Enterprises）（注 2）					
その他の資産（Other Assets）					
未払金（Accounts Payable）					
連邦債及び利息（Federal Debt Securities Held by Public and Accrued Interest）					
連邦従業員及び退役軍人に係る未払金（Federal Employee and Veteran Benefits Payable）					
環境及び処分に係る負債（Environmental and Disposal Liabilities）					
給付債務（Benefits Due and Payable）					
保険及び保証事業に係る負債（Insurance and Guarantee Program Liabilities）					
その他の負債（Other Liabilities）					
連邦収入に係る回収及び還付（Collections and Refunds of Federal Revenue）					
過年度調整（Prior-Period Adjustments）					
偶発事象（Contingencies）					
未確定債務（Commitment）					
使途の定められた財源（Funds from Dedicated Collections）					
信託活動（Fiduciary Activities）					
社会保険（Social Insurance）					
スチュワードシップ情報（土地及び遺産資産）（Stewardship Land and Heritage Assets）					
重要な後発事象（Subsequent Events）					

（出所）各年度の政府全体財務諸表より作成。

（注）2013 年度の注記事項を中心に、これに類似する事項は、該当するものとみなして記載している。

(イ) 分析

政府全体の連結財務諸表については、ここ数年間で全体的なボリューム及び項目いづれにおいても最近 5 年間に於いて大きな変更は生じておらず、この点は個別年次報告書の例として取り上げた国土安全保障省と同様の結果となった。

政府全体の連結財務諸表に対する会計検査院 (GAO) による検査結果は、制度運用開始以来、継続的に意見不表明となっており、その作成に係る内部統制の整備状況や情報の信頼性について課題を残している状況ではあるが、開示に係る制度・実務については、定着していることが伺える。

4 非会計情報

(1) 狭義の非会計情報について

本項では、第 3 章第 3 節 3 に示した各種報告書における非会計情報を狭義の非会計情報と定義をし、その概要及び特徴について示す。

前項においても述べたとおり、連邦政府機関が作成する各種報告書においては、財務情報だけでなく、例えば、業績評価報告書 (Statement of Program Performance Measure) や追加情報 (Required Supplementary Information) といった非会計情報の報告も要求されており、財務情報と非会計情報を一体として評価することの重要性が認識されていると言える。

また、各機関および政府全体の財務報告において作成が義務付けられているマネジメントによる分析及び討議 (Management's Analysis and Discussion) は、第 3 章第 3 節 3 でも述べたとおり、財務情報の分析が行われているものであるが、その目的は以下とされている³⁹²。

組織に関するマネジメント層の洞察を明らかにする (communicating manager's insight about the reporting entity)
財務報告の理解可能性及び有用性を増加させる (increasing the understandability and usefulness of the general purpose federal financial report)
組織及びその業務に係るサービス水準、成果、問題及び将来に関するわかりやすい情報を提供する (providing accessible, information about the entity and its operations, service levels, successes, challenges, and future)

その中で記載すべき内容としては、以下がある。

組織の使命及び組織構造 (the entity's mission and organizational structure)

組織の業績目標及び結果 (the entity's performance goals and results)

組織の財務情報 (the entity's financial statements)

組織のシステム、統制及び法令順守 (the entity's systems, controls, and legal compliance)

³⁹² SFFAC 3 “Management's Discussion and Analysis” (http://www.fasab.gov/pdf/handbook_sffac_3.pdf)
SFFAC は、FASAB Handbook (2014 年 6 月) に収録されているものを参照している。なお、SFFAC 3 においては、“Management Discussion and Analysis”とされており、実際に作成されている“Management's Analysis and Discussion”と名称が異なっているが、同一のものである。

組織において現存する債務、リスク、不確定性、事象、状況及び傾向が将来もたらす影響 (the possible future effects on the entity of existing, currently-known demands, risks, uncertainties, events, conditions and results)

これらを記載するに当たっては、財務報告の箇所に記載されている情報はもちろん、それ以外の情報に基づいてもよいとされており、実務上も非会計情報を用いた分析が行われている。

例えば、連邦政府全体の連結財務諸表のマネジメントによる分析及び討議においては、毎年、連邦政府の各機関における監査意見の状況を一覧にしている。また、各連邦機関の財務書類においては、財務情報について経年分析、内訳分析や、目標値との比較が行われており、財務情報を非会計情報と組み合わせて理解したり加工したりすることによって、施策の現状を把握している側面があることが窺われる。

(2) 2010 年政府業績成果現代化法

ここでは、非会計情報を意思決定に活用している例として、政策評価について簡単に触れることとする。

1993 年、政府業績成果法 (Government Performance and Results Act of 1993 : GPRA) が策定された。同法及び同法に基づき作成されるステータス・レポートについては、第 3 章第 3 節 3 においても述べたとおりである。2011 年 1 月に 2010 年政府業績成果現代化法 (Government Performance and Results Modernization Act of 2010 : GPRAMA) が成立した。これは従来の政策評価において問題となっていた点を変更するとともに、いくつかの事項について強化するなどの改善を目的としたものである。GPRA 現代化法により、よりアウトカム主導型となり、政権や機関の優先政策との関連性が深まり、また、報告義務の増加など、議会や国民に対する説明責任も高まり、また、実効性を担保することが期待されている。

GPRA 現代化法 (GPRAMA) では、連邦政府及び各省庁に対して、中長期を視野に入れて、組織の使命 (Mission) や政策の目的、目標 (Strategic Goals, Objectives) を掲げている。省庁の目標については連邦政府が達成を目指す長期目標 (Federal Priority Goals : FGPGs) との整合性を図り、省庁優先目標 (agency priority goals) を設定し、目標に対する責任者の特定が求められている。そして、目標の達成度合いについて、毎年度、業績指標 (Performance Indicators) を継続的に測定して議会に報告することが義務付けられている。

(3) 情報の透明性について³⁹³

ここでは、最近のトピックとして、情報の透明性 (Transparency) に係る議論及び動向について触れる。

2009 年アメリカ復興及び再投資法 (American Recovery and Reinvestment Act of 2009) により景気回復説明責任透明性委員会 (Recovery Accountability and Transparency Board:

³⁹³ 以下の記述は、データ透明性連盟 (DATA Transparency Coalition) のホームページ (<http://datacoalition.com/issues/data-act.html>) による。

RATB) が設立され、政府全体の支出の改善のため、無駄を発見し、不正を防止する新たな技術や手法を開発してきた。また、オバマ大統領は、2011 年 6 月に「効果的かつ有効で説明責任を果たす政府の実現に関する大統領令 13576 (Executive Order 13576 Delivering an Efficient, Effective, and Accountable Government) を制定した。同令により、政府の国民の信頼性改善のための説明責任を果たす政府イニシアティブや、連邦予算の透明性向上のための「政府説明責任及び透明性委員会 (Government Accountability and Transparency Board : GATB) 」が設置された。同委員会は各省の監察総監、首席財務官、次官、行政管理予算局の幹部等、大統領に指名された 11 人により構成され、景気回復説明責任透明性委員会と連携しながら、連邦政府の支出の透明性向上と連邦プログラムにおける不正、無駄、又は濫用を発見して改善するための戦略的指示を行うことをその任務としている。

これらの流れの中で、2014 年 5 月 9 日、オバマ大統領は DATA 法 (Digital Accountability and Transparency Act : DATA Act) に署名を行った。同法は、財務省 (DOT) 及び行政管理予算局 (OMB) に対し、連邦政府の支出を、オープンかつ標準形式にするとともに、これを公開することを求めたものである。

DATA 法でいうところの透明性とは、政府の情報が容易にアクセス可能であるだけでなく、オンラインにて電子的な形式で作成され、検索、抽出及びダウンロード可能であることを指している。すなわち政府が情報を開示することによって説明責任を果たすだけでなく、実際に当該情報に容易にアクセスできることを意味するものであり、説明責任と一体の概念であるといえる。

同法の施行により、今後、連邦政府の説明責任が向上することや、連邦政府内部のコスト削減が期待されているところである。

5 財務書類の活用状況等

(1) はじめに

「連邦政府機関による財務書類の活用」と言うときには、財務書類を外部に開示することによってアカウンタビリティを果たすために活用するという観点と、財務書類そのものの情報又は財務書類を作成する過程において入手、作成された情報を内部の意思決定のために活用するという 2 つの観点が考えられる。

前者については、これまでも述べてきたとおり、連邦政府機関において財務書類の作成および開示がすでに義務付けられていることから、そこから先は、いかに財務情報の精度を上げるかという情報の質の問題や、それに関連して、財務書類に対して行われた会計検査院 (GAO) の検査や監察総監の監査結果をどのように業務改善に活かしていくか、といった問題となり、これらの点については、第 4 章第 3 節において述べる。

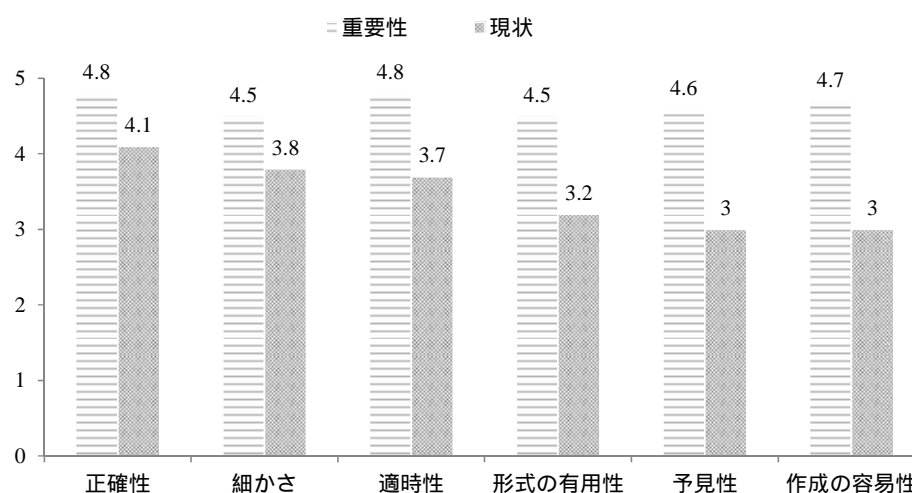
本項においては、後者の観点に着目し、連邦政府の各機関が作成している財務情報又はその関連情報が、連邦政府の各機関における政策意思決定において、どのように活用されているか、またどのようなことが活用へ向けての課題として認識されているかについて示すこととする³⁹⁴。

³⁹⁴ 以下の記述は全米行政アカデミー (National Academy of Public Administration : NAPA) “*Financial and Related Information for Decision-Making: Enhancing Management Information to Support Operational Effectiveness and Priority Goals*” (2014.4)

(2) 財務情報及び関連情報に求められる特性の重要性及び現状

財務情報を活用するに当たって求められる情報の特性としては、情報の適時性（Timeliness）、正確性（Accuracy）、形式の有用性（Usefulness of Format）、細かさ（Granularity）、情報による予見性（Forward-looking and Predictive Nature of the Data）及び信頼できるシステムによる作成の容易性（Ease of Creation with Reliable Systems）等が挙げられる。この点に関し、全米行政アカデミーが連邦機関職員に対して行ったインタビューにおいて、各要素に関する重要性及び現状について5点満点での評価を依頼しており、その結果は以下のとおりとなっている。

図表 3-28 財務情報に必要な要素の重要性及び現状



（出所）National academy of public administration, “Financial and Related Information for Decision-Making: Enhancing Management Information to Support Operational Effectiveness and Priority Goals”

（http://www.napawash.org/images/reports/2014/2014_FinancialAndRelatedInformationForDecisionMakingFASAB.pdf）

（http://www.napawash.org/images/reports/2014/2014_FinancialAndRelatedInformationForDecisionMakingFASAB.pdf）による。

本件報告書は、首席財務官法制定から約25年が経過し、多くの機関において現代的な財務情報システム導入を行っていることに伴い、正確な情報が適時に入手できる状況が整備されてきている一方で、その意思決定への活用についてはまだ工夫の余地（gap）があるという認識を前提として、連邦会計基準諮問審議会（Federal Accounting Standards Advisory Board：FASAB）が全米行政アカデミーに調査委託を行ったものである。

全米行政アカデミーは、当該報告書作成に当たり、連邦機関の首席財務官をはじめとする幹部（executives and senior managers）27名に対するヒアリング調査により、財務情報及び関連情報の活用状況や課題を明らかにすることを試みている。

なお、同アカデミーは、公共マネジメントの分野に関し、当該分野における重要かつ複雑な問題に取り組む組織のリーダーによる独立した非営利団体である。元会計検査院（GAO）や行政管理予算局（OMB）の元職員が役員として名を連ねているほか、約800名の会員（fellow）がいる。1990年代には、議会からの委託により、会計検査院（GAO）の業務全般にわたる調査およびそれに基づく会計検査院（GAO）への指摘・改善勧告も実施しており、1994年に報告書“The Roles, Mission and Operation of the U.S. General Accounting Office”を発表している。

情報の正確性や細かさについては、重要性が高いものと考えられており、現状においても、一般的には十分な水準にあると考えられている。また、適時性については、改善の余地はあるにせよ、殆どの意思決定局面において十分であると考えられている。

他方、意思決定のため、情報を分析し、効果的に使える形に加工する上では、困難を抱えていることが窺われ、予算、コスト及び業績に係る情報を関連付け、資源の割り当てを行うのに有用な情報が、最もニーズのある分析となっている。

また、将来の予見可能性をもたらす情報が望まれているものの、一般的には困難であり、財務会計システムを特別な訓練なく使いこなすことも現状では難しいと思われる。

(3) 意思決定への活用状況

連邦機関を収入源及び事業内容に着目して大きく2つのタイプに分けると、利用者からの収入を得ている、又は生産や現業を実施しているところ（例えば、国防総省（Department of Defense：DOD）の国防兵站局（Defense Logistics Agency）や、原子力規制委員会（Nuclear Regulatory Commission：NRC）等、以下「タイプ1」という）、及び連邦全体の予算からの割り当てという形での歳入があるのみであり、現業ではなく、規制、施策、助成金交付等の事業を実施しているところ（例えば、退役軍人省（Department of Veterans Affairs：VA）の退役軍人保険局（Veteran Health Administration：VHA）や、環境保護局（Environmental Protection Agency：EPA）等、以下「タイプ2」という）に分けられる。

一般的に、前者においては外部からの透明性（transparency）確保のプレッシャーの存在や、顧客（customer）の存在が、結果的に、意思決定において財務情報やコスト情報の分析を行うことを促進している。他方、後者においては細かい財務情報やコスト情報の分析に対するニーズはあまり大きいとは言えず、組織の性質によって温度差が存在しているのが実態である³⁹⁵。

情報が活用されているケースでは、業務の中で製造を行っている（production-oriented）ような機関においては、経営原価会計（Managerial Cost Accounting：MCA）システムの原価情報ははじめとしたコスト情報が利用されているような例がある³⁹⁶。

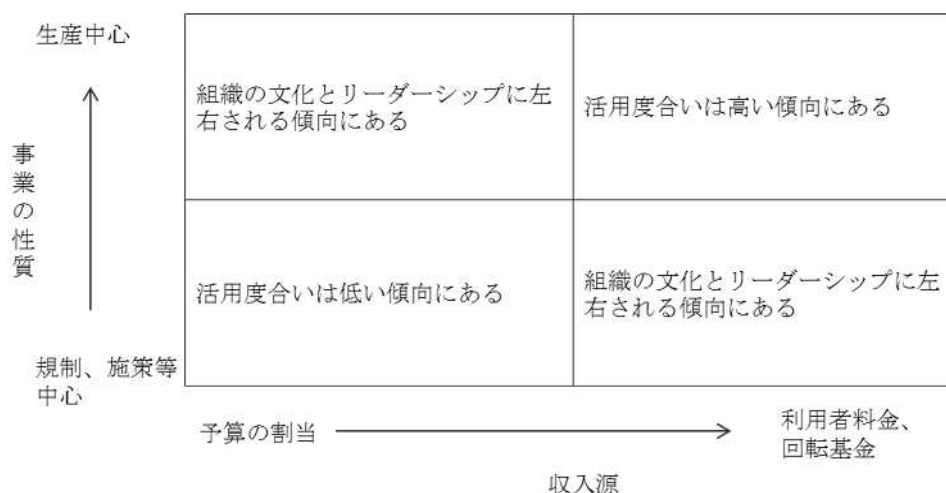
経営原価会計システムの活用度合いについて、組織の性質ごとに傾向をまとめたのが以下の図表である。個別具体的な活用の手法については、公表資料からは明らかではないが、事業内容が現業に近く、収入について予算の割当によらない割合が大きいほどに活用度合

³⁹⁵ この点、報告書においてインタビュー中の象徴的な発言が引用されている。タイプ1の機関においては、「原価計算は我々の最優先事項であり、予算とコストを関連付け、より良いサービスを提供するにはどうしたらよいかについて選択をしなければならない」といった発言がある一方、タイプ2の機関においては、「我々にとって予算がすべてであり、コストはいつでもよい」といった発言があり、象徴的である。

³⁹⁶ 経営原価計算システムとは、首席財務官法（CFO Act）、政府業績成果法（GPRA）、政府経営改革法（Government Management Reform Act of 1994：GMRA）、及び連邦財務管理改善法（Federal Financial Management Improvement Act of 1996：FFMIA）を法的根拠として、連邦会計基準諮問委員会（FASAB）の会計基準書第4号「経営原価計算基準（Managerial Cost Accounting Standards）」に準拠し、かつ行政管理予算局が発行する通達127号（Circular A-127）の財務管理システム要件（Financial Management System Requirements）を満たすものを言い、現在、連邦政府の各省庁で開発・稼動・利用されている。

いが高い傾向にあることから、同システムにおいて得られた情報を原価低減や収入向上の方策を検討するための情報として活用していることが窺われる。

図表 3-29 経営原価計算システムの利用度



(出所) National academy of public administration “ Financial and Related Information for Decision-Making: Enhancing Management Information to Support Operational Effectiveness and Priority Goals”

(http://www.napawash.org/images/reports/2014/2014_FinancialAndRelatedInformationForDecisionMakingFASAB.pdf)

(4) 全米行政アカデミーの勧告事項

全米行政アカデミーは、本報告書において、財務情報の活用に係るあるべき姿と現実とのギャップを埋めるための6つの勧告を行っている（勧告は連邦政府の各機関を対象としたものである）。以下、～ が連邦政府の各機関を対象としたものであり、 が議会及び行政管理予算局（OMB）を対象としたものとなっている。

首席財務官のスタッフの実施策に関する知識の強化。

首席財務官のスタッフに対し、従来の財務会計につき、いわゆるビッグ・データとしての可能性を踏まえ、データ分析のスキルを向上させること。

財務情報及び原価情報を施策の成果と関連付けるため、予算資源に係る情報と、原価、成果及び業績に係る情報を関連付けること³⁹⁷。

関連情報が扱いやすい形式で入手できるようにするため、意思決定に役立つような、財務に関してプログラムされたダッシュボード³⁹⁸を整備すること。

³⁹⁷ この点については、第3章第3節において記載した2010年政府業績成果現代化法（GPRAMA）等により行われてきた取組をさらに前進させるという観点で記載されている。

³⁹⁸ ダッシュボードとは、組織の状況を短時間で視覚的に確認できるように作成されたツールの一般的な呼称であり、コンピュータ画面に表示された情報を用いてユーザーが短時間で分析を行うとともに、必要な情報にアクセスできるようにするものである。多くのダッシュボードにおいて、クリックしていくことによってより多くの高度な情報にアクセスできる「ドリルダウン」機能が備えられている。

既存の財務報告システムを、財務・業務・人事関連情報が統合されたシステムに強化すること。

議会及び行政管理予算局が、法律及び規制の側面から、いわば触媒を作り、連邦政府の各機関がコスト及びアウトカムの情報を精度の高いものに発展させることを促進すること。

これらの状況及び勧告の内容に見られるように、コスト情報を中心として活用が行われている状況は見られるものの、各機関の性質によって温度差が見られ、全体としては、財務情報及びその関連情報が施策における意思決定に役立てられているとはいいがたい。

依然として財務書類はアカウンタビリティを果たすために作成するものという認識が強く、また、そもそもどのような情報や分析が有用なのかという議論については未だ発展途上の段階であることが窺われる。

(5) 内務省における財務経営管理システムの導入

新たな取組として、例えば内務省においては、SAP³⁹⁹の会計ソフトウェアを使用した財務経営管理システム（Financial and Business Management System: FBMS）という新たな全省統合のシステムを導入している。当該システムは2006年4月から開発が開始され、2013年11月に水利再生利用局（Bureau of Reclamation）に導入されたのを最後（8フェーズ目）に、省全体の導入が完了した。

内務省が公表しているFBMSの概要資料によれば、当該システムの機能として、以下が挙げられている⁴⁰⁰。

コアとなる財務機能

共通の処理方法を提供することにより、省内全体に影響する重要な財務管理機能に共通のデータを入手することができる。また、財務取引、資源配分、他の財務関連システムについて、必要とされる財務データの統一的なコントロールを維持することができる。

購買機能

備品やサービスの調達に関する機能。購買の要求、注文、契約といった業務を行い、状態を追跡し、備品やサービスの検収を行う。また、コアとなる財務機能に請求書や支払に関する情報を提供する。

旅費等機能

内務省の出張や運送の管理や支払いに関する機能。

財務援助

州、自治体等に対する補助金、助成金といった財政援助の実施の機能。

動産の管理

内務省の所有する動産に対する物理的、会計的なコントロールの機能。内務省内各部署のプログラムによって、動産に関する資産の取得、追跡、コントロール、利活用、除却に関する情報を得ることができる。

不動産の管理

土地、建物、構築物、施設といった広範にわたる不動産の構成を改善していくために

³⁹⁹ SAPとは、ドイツに本社を持つ世界的なソフトウェア会社であり、同社が開発するソフトウェア自体のことを指す場合もある（<http://www.doi.gov/pmb/fbms/overview/sap.cfm>）。

⁴⁰⁰ http://www.doi.gov/pmb/fbms/upload/FBMS-Overview-Fact-Sheet_Final_12-02-2013.pdf

必要な情報を提供する。他にも臨時又は定期的な報告に必要な不動産情報や、共通の情報処理方法など、不動産に必要な全ての情報を提供する。

EMIS (Enterprise Management Information System)

現在及び過去の財務情報の集積、検索の機能。

内務省は、以上をもって、FBMS は統合業務管理システムとして、内務省の業務における質の向上及び効率化に資するものであるとしているが、この取組に見られるように、財務情報を中心としつつも、他の情報を組み合わせることにより業務効率化を図ろうとしている。財務 (Financial) だけではなく、経営管理 (Business Management) に関するシステムを一元化し、一体的に活用するという意味では、財務情報を非会計情報と組み合わせる意思決定に活用される可能性もあり、今後の運用状況が注目されるところである。

第4節 アメリカ州政府及び地方自治体の公会計制度の運用及び財務書類の活用状況

1 公会計基準

(1) 公会計基準の設定主体

ア．これまでの経緯⁴⁰¹

前述のとおり、アメリカ州政府及び地方自治体の実質的な会計基準の設定主体は、独立した民間機関である政府会計基準審議会（Government Accounting Standards Board：GASB）であり、政府会計基準諮問評議会（Governmental Accounting Standards Advisory Council：GASAC）が政府会計基準審議会（GASB）の諮問に応じている。

政府会計基準審議会（GASB）は、財務会計財団（Financial Accounting Foundation：FAF）⁴⁰²及び州・地方自治体関連の10の公的機関の同意により1984年に設立されたもので、アメリカ合衆国の各州及び各地方自治体会計及び財務報告の設定主体として常設の民間非営利組織である。

政府会計基準審議会（GASB）の財源は、出版物の売上げ及びドット・フランク・ウォールストリート街改革及び消費者保護法（Dodd-Frank Wall Street Reform and Consumer Protection Act）により金融取引業規制機構（FINRA）からの資金提供が主なものである。政府会計基準審議会（GASB）の設定する会計基準は、連邦政府の法律等による執行権限を持つものではなく、当該会計基準を、州及び地方自治体で作成する法的根拠を経て適用される。

イ．設定主体の概要⁴⁰³

ボードメンバー及びスタッフから構成される。ボードメンバーは、上部団体である財務会計財団（FAF）により選任される。任命に当たっては構成等に定めがあるわけではないが、会計専門家等各分野の専門家が選任されている。各メンバーの任期は5年で、1度のみ再任可とされ、議長のみが常勤である。

ウ．政府会計基準諮問審議会（GASAC）の概要⁴⁰⁴

政府会計基準諮問審議会（GASAC）は、政府会計基準審議会（GASB）の求めに応じて、当該審議会におけるアジェンダや優先課題等の技術的問題、タスク・フォース等の組織的問題に対応する機関である。また、年度予算の策定や財務会計財団（FAF）との調整等を行う。

エ．FASAB と GASB との相違点

アメリカ連邦政府の会計基準設定主体である FASAB と州政府及び地方自治体の会計基準設定主体である GASB との違いを整理すると以下のとおりである。

⁴⁰¹ http://www.gasb.org/jsp/GASB/Document_C/GASBDocumentPage&cid=1176163065939

⁴⁰² 民間企業の会計基準設定主体である財務会計基準審議会（FASB）の上部組織で、政府会計基準審議会（GASB）の上部ともなっている。

⁴⁰³ http://www.gasb.org/jsp/GASB/Document_C/GASBDocumentPage&cid=1176163065939

⁴⁰⁴ http://www.gasb.org/jsp/GASB/Document_C/GASBDocumentPage&cid=1176163065939

図表 3-30 FASAB と GASB との比較

項目	FASAB	GASB
役割	会計検査院 (Government Accountability Office : GAO)、行政管理予算局 (Office of Management and Budget : OMB) 及び財務省 (Department of the treasury : DOT) から権限移譲を受け、連邦政府の会計基準を作成している。	州・地方政府に係る会計基準を作成している。
組織形態	連邦政府機関	民間非営利法人である財務会計財団 (FAF : Financial Accounting Foundation) の傘下組織
資金調達	GAO、OMB 及び DOT 三者の予算下にある。	FAF からの寄付、州・地方政府からの寄付及び 2012 年度以降は金融取引規制機構 (FINRA : Financial Industry Regulatory Authority) からの資金拠出等により運営されている。
人員構成	ボードメンバー : 9 人 テクニカルスタッフ : 5 人 ボードメンバーは GAO、OMB 及び DOT から 1 人ずつ計 3 人及び連邦政府以外のメンバー 6 人から構成され、全員非常勤である。議長は連邦政府以外のメンバーでなければならない。	ボードメンバー : 7 人 テクニカルスタッフ : 19 人 ボードメンバーは政府関係者、市場関係者、学識経験者、会計専門家のバランスを考慮して任命される。なお、議長以外は非常勤である。
基準設定方法 (デュー・プロセス)	会計上の論点及びアジェンダ決定 予備審査 開始文書の作成 の文書公開、公聴会の実施、コメント検討 公開草案、コメント検討の作成 3 分の 2 以上のボードメンバーの賛成により基準・概念書案を支援機関の長に送付 支援機関の承認後、GAO 及び OMB が共同で公表 (OMB 長官が署名) し、連邦行政命令集に掲載。 基準に対する反対意見は基準に載せなければならない。	外部専門家による諮問タスク・フォースを組成 論点に関する既存文献等の調査 討議資料の公開 (コメントを求める。) 公開草案の公表、コメントの要請 公聴会の実施 4 人以上のボードメンバーの賛成により基準成立 反対意見とその根拠は結論の背景に記載する。
基準の法的位置付け	FASAB の作成した会計基準は GAO、OMB 及び DOT の三者により合意し、OMB 長官が署名して、連邦行政命令集に登録することにより公表・強制力を有する。	GASB の作成する基準を州・地方政府に強制適用させる全国的な法規制は存在しないが、州によっては州法により同基準の強制適用を指示している。
その他	FASAB は連邦法上の諮問機関であり、法令上の基準設定権限は GAO、OMB 及び DOT が有している。	-

(出所) 日本公認会計士協会編『公会計基準設定 海外事例研究と分析』(日本公認会計士協会出版局、2013 年) p94 図表 24 を基礎として、同書における記載を追加編集した。

FASAB が連邦政府機関であるのに対し、GASB は民間団体である点が根本的な相違点として挙げられる。これは第 2 章第 4 節において検討したアメリカ合衆国憲法の留保権限に関係しており、連邦政府が州政府及び地方政府に対して決められた項目以外について強制力を発揮することができないことに起因すると考えられる。しかしながら、両者は全く個々別々に活動しているわけではなく、両者間のコミュニケーションも密接に行われており、1 年から 2 年に 1 回の頻度で会議も行われている⁴⁰⁵。

(2) 公会計基準の運用状況

ア．適用の優先順位

政府会計基準書第 55 号「州及び地方自治体の GAAP に関するヒエラルキー（Statement No. 55 of the Governmental Accounting Standards Board : The Hierarchy of Generally Accepted Accounting Principles for State and Local Governments、2009 年 3 月）により、公表文書の GAAP としての適用の優先順位が定められている。これによれば、

公式に成立した会計基準（政府会計基準審議会（GASB）の基準書及びその解説）
政府会計基準諮問審議会技術広報（GASB Technical Bulletins）
アメリカ公認会計士協会適用指針（AICPA Practice Bulletins）
政府会計基準諮問審議会実施要綱（Implementation guides (Q&As)）

の順に適用がなされるとしている。

なお、当該ヒエラルキーは、アメリカ公認会計士協会の監査手続書の扱い等を中心に見直しが進められており、2013 年 12 月に公開草案が出され、今後意見集約を経て 2015 年に新たな基準となる予定である。

イ．政府会計基準書

政府会計基準審議会（GASB）は、州政府及び地方自治体における会計財務報告の確立と改良を図ることをそのミッションとしており、その会計財務報告は、

- ・財務報告の利用者にとって便利であること。
- ・報告主体、監査人、財務報告利用者を含む大衆を導き教育するものであること。

としている⁴⁰⁶。このミッションのもと、現時点で GASB より公表されている政府会計基準書（Statement of Governmental Accounting Statements : SGAS）については資料編 資料 5-3 を参照のこと。。また、GASB における近時の動きについては資料 5-4 を参照のこと。

2 財務書類等

(1) 財務書類の概要と作成目的

州政府及び地方自治体で作成される財務書類は政府会計基準審議会（GASB）が策定

⁴⁰⁵ 日本公認会計士協会編『公会計基準設定 海外事例研究と分析』（日本公認会計士協会出版局、2013 年）

⁴⁰⁶ http://www.gasb.org/cs/ContentServer?c=Document_C&pagename=GASB%2FDocument_C%2FGASBDocumentPage&cid=1176156726622 による

する政府会計基準書（SGAS）の規定に基づいて作成される。政府会計基準書（SGAS）の適用を強制する法令等は存在しないが、基本的には全ての州政府及び地方政府は政府会計基準書（SGAS）を採用していると考えられる⁴⁰⁷。

財務書類の作成目的については、政府会計概念書（Statement of Governmental Accounting Concepts：SGAC）第1号「財務報告の目的（Objectives of Financial Reporting）」において、次の点が挙げられている（par. 76 及び par. 79）。

利用者が州政府及び地方政府の説明責任の評価に資する情報を提供すること。
利用者が行う経済的、社会的及び政治的意思決定に資する情報を提供すること。
州政府及び地方政府が提供するサービスレベルと債務弁済能力の評価に資すること。

また、このような目的を達成するために、財務報告における情報は、理解可能性（Understandability）、信頼性（Reliability）、適切性（Relevance）、適時性（Timeliness）、首尾一貫性（Consistency）、比較可能性（Comparability）といった質的特徴を備えなくてはならないとされている（par. 62）。

(2) 包括年次財務報告書（CAFR）と一般年次財務報告書（PAFR）⁴⁰⁸

州・地方政府が作成すべき財務書類としては、ファンド（会計区分）を基礎とした包括年次財務報告書（Comprehensive Annual Financial Report：CAFR）がある。この中で作成される基本財務書類（Basic Financial Statements）には、政府全体財務諸表（Government-wide Financial Statements）と基金財務書類（Fund Financial Statements）とがある。具体的には、正味資産計算書（Statement of Net Assets：企業会計における貸借対照表に相当）と活動計算書（Statement of Activities：企業会計における損益計算書に相当）が存在する。

包括年次財務報告書（CAFR）は情報量が多く、ページ数も膨大なものとなっており、分析のためには有用であるが、一般住民には読みづらく、理解が難しいと言われる。

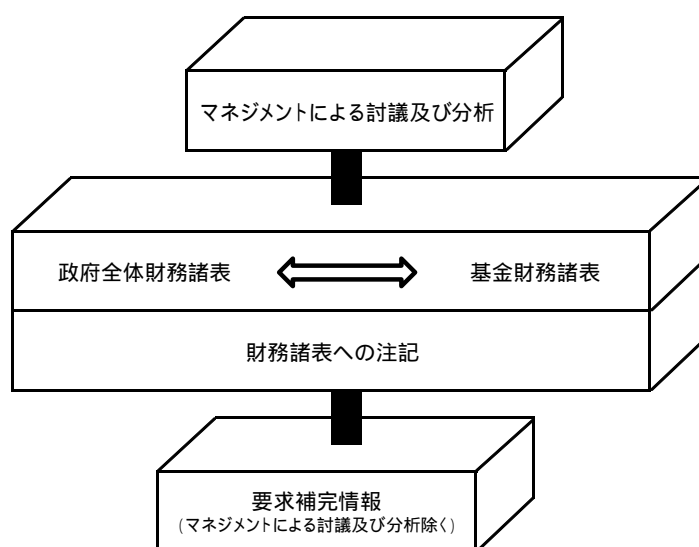
このため、州政府等によっては、一般年次財務報告書（Popular Annual Financial Report：PAFR、州政府によっては、Community Report と呼んでいるところもある。）と呼ばれる概要版を作成しているところもある。一般年次財務報告書（PAFR）は、写真や図が多く盛り込まれ、カラーで作成されており、情報量も絞った形で編集されていることから、一般住民にもわかりやすいものとなっていると言える。

包括年次財務報告書（CAFR）の内容について最低限含めなければならない要素がSGAS 第34号で示されている。

⁴⁰⁷ 日本公認会計士協会編『公会計基準設定 海外事例研究と分析』（日本公認会計士協会出版局、2013年）p72によると、州政府については全ての州にされ、地方政府についてはどの程度導入されているかについての確実なデータは存在しないとし、地方政府については各州政府の判断に委ねられているとしている。

⁴⁰⁸ 本項の記載は古市峰子『米国の公会計制度の仕組みとわが国へのインプリケーションについて』（金融研究）（日本銀行金融研究所、2002年）を参照した。

図表 3-31 包括年次財務報告書（CAFR）の最低限の記載事項の構造



（出所）SGAS 第 34 号 par.7

(3) 財務書類の構成

ア．全体像

具体例として、オレゴン州とピッツバーグ市（ペンシルバニア州）の 2013 年の包括年次財務報告書（CAFR）の構成を対比すると下図のとおりである。

図表 3-32 包括年次財務報告書（CAFR）の対比

オレゴン州	ピッツバーグ市
導入セクション（Introductory Section） <ul style="list-style-type: none"> ・ 添え状（Letter of Transmittal） ・ Certificate of Achievement for Excellence in Financial Reporting ・ 組織図（Organizational Chart – State of Oregon） ・ 主要役職員（Principal State Officials） 	導入セクション（Introductory Section） <ul style="list-style-type: none"> ・ 添え状（Letter of Transmittal） ・ GFOA 賞状（GFOA Certificate of Achievement） ・ 組織図（Organizational Chart） ・ 選挙で選ばれた職員（Elected City Officials）
財務セクション（Financial Section） <ul style="list-style-type: none"> ・ 独立監査人の監査報告書（Independent Auditor's Report） ・ マネジメントによる討議及び分析（Management's Discussion and Analysis） ・ 基本財務書類（Basic Financial Statements） <ul style="list-style-type: none"> - 政府全体財務諸表（Government-wide Financial Statements） - 基金財務書類（Fund Financial Statements） - Discretely Presented Component Unit Financial Statements ・ 財務書類への注記（Notes to the Financial Statements） ・ 要求補充情報（Required Supplementary 	財務セクション（Financial Section） <ul style="list-style-type: none"> ・ 独立監査人の監査報告書（Independent Auditor's Report） ・ マネジメントによる討議及び分析（Management's Discussion and Analysis） ・ 基本財務書類（Basic Financial Statements） ・ 要求補充情報（Required Supplementary Information） ・ 追加的情報（Supplementary Information） ・ Combining and Individual Other Fund Statements and Schedule

オレゴン州	ピッツバーグ市
Information) ・ 結合基金財務書類 (Combining Fund Financial Statements)	
統計セクション (Statistical Section)	統計セクション (Statistical Section)
	その他の情報 (Other information)

(出所) Oregon Comprehensive Annual Financial Report for the Fiscal Year Ended June 30, 2013

(http://www.oregon.gov/DAS/CFO/SARS/docs/2013_CAFR.pdf)

City of Pittsburgh, Pennsylvania Comprehensive Annual Financial Report Year ended December 31, 2013

([http://apps.pittsburghpa.gov/co/2013_CAFR_\(1\).pdf](http://apps.pittsburghpa.gov/co/2013_CAFR_(1).pdf))

イ．個別セクション

導入セクション

導入セクション (Introductory Section) は、まさに導入部分であり、首席財務官 (Chief Financial Officer : CFO) から州知事及び州住民に対するメッセージ (添え状) である ”Letter of Transmittal” から始まる。住民に対するメッセージ (Letter of Transmittal) には、州政府のプロフィールや州の経済状況、さらに長期財政計画、財政方針、主要な戦略等に関して、簡潔に説明されている。このセクションでは、この他、州政府の組織図や主要な役職員の名前が掲載されている。

財務セクション

財務セクション (Financial Section) は、包括年次財務報告書 (CAFR) の主要なセクションであり、包括年次財務報告書 (CAFR) の大半が財務セクション (Financial Section) となっている。まず、独立監査人の監査報告書 (Independent Auditor’s Report) が冒頭に掲載される。次に、マネジメントによる討議及び分析 (MD&A) が掲載される。MD&A は日米を問わず民間企業の財務書類にも掲載される事項であり、マネジメント層 (知事、市長等) により、財政状況について既知の事実に基づき前年度対比の形で記述説明される。最低限、MD&A で説明すべき項目は SGAS 第 34 号 par.11 において定められている。最低限であることから、州政府等の独自の判断でこれ以外の情報を記載することも可能ではあるが、SGAS 第 34 号 par.11 で求められている事項について追加的な詳細情報を記載することだけが認められており、それ以外の全く別のことを MD&A で説明することは認められていない。それらは、導入セクション (Introductory Section) の添え状 (Letter of Transmittal) に記載するのは可能となっている。 (Implement par.10)

基本財務書類

財務書類が掲載される部分である。政府全体財務諸表及び基金財務書類については次項にて詳述する

注記 (Notes to Financial Statements) も基本財務書類 (Basic Financial Statements) に含まれる。アメリカ州政府等の財務書類の注記は、現在我が国の地方公共団体で取組が進んでいる地方公会計改革における財務書類の注記と比較して、量的、質的に圧倒的に優れていると考えられる。包括年次財務報告書 (CAFR) の大半が基本財務書類であることは既述したが、その基本財務書類の中でも注記が半分以上のボリュームを占めている。

統計セクション

統計セクション (Statistical Section) では、様々な統計情報が掲載される。ここで特筆すべきは、非会計情報が盛り込まれている点である。

統計セクション (Statistical Section) では、財政トレンド (Financial Trends)、収入獲得能力 (Revenue Capacity)、債務償還能力 (Debt Capacity)、人口統計・経済情報 (Demographic and Economic Information)、業務運営情報 (Operating Information) に区分されて、大半が過去10年間の推移を開示することになっている。

(4) 政府全体財務諸表及び基金財務書類と SGAS 第 34 号について

上述のとおり、基本財務書類は政府全体財務諸表 (Government-wide Financial Statements) と基金財務書類 (Fund Financial Statements) とから構成される。

政府全体財務諸表は政府活動 (Governmental Activities) とビジネスタイプ活動 (Business-type Activities) 財務書類とに分けられ、その合計としての主要政府 (Primary Government) に、いわゆる公社、外郭団体 (ALBs) といった構成単位 (Component Units) が加えられる形で構成される。もっぱら税収 (一般政府会計) に依拠しているのが政府活動であり、財源の全部または一部が料金収入に依拠しているのがビジネスタイプの活動である。これらの財務書類は発生主義に基づいて純資産計算書 (Statement of Net Positions: 企業会計における貸借対照表に相当) と活動計算書 (Statement of Activities: 企業会計における損益計算書に相当) が作成される。

基金財務書類 (Fund Financial Statements) はさらに、政府基金 (Governmental Fund)、財産基金 (Proprietary Fund) 及び信託基金 (Fiduciary Fund) に分けられる。基金 (Fund) とは特別の法規制等に基づき、特定の目的や活動を遂行するために区分管理された財務資源をプールであり、我が国の政府会計でいうところの会計区分に相当する⁴⁰⁹。そして、この基金財務書類は修正発生主義に基づいて、貸借対照表 (Balance sheet) あるいは純資産計算書 (Statement of Net Position)、基金貸借対照表と純資産計算書との照合表 (Reconciliation of Fund Balance Sheet to the Statement of Net Position) (政府基金のみ)、収入支出及びファンド残高変動報告書 (Statement of Revenues, Expenditures and Changes in Fund Balance) 及びキャッシュ・フロー計算書が作成される (財産基金のみ)。

アメリカの州政府及び地方自治体の財務報告については、従来から貸借対照表に計上する項目を財務資源性の資産・負債に限定された、いわゆる修正発生主義に基づく会計処理が行われていた。政府全体の財務諸表は当初から作成されていたものではなく、ファンド単位で修正発生主義に基づいた財務書類が個別に作成・公表されるのみであった。しかしそれでは、政府全体の財政状況等を把握することが困難であることから、行政活動の効率性や有効性を判断するためのツールとして完全発生主義を導入し、政府全体の財務諸表を作成することが不可欠であると考えられるようになった。そして、1999 年に SGAS 第 34 号が公表され、完全発生主義とそれまでのファンド単位の財務書類に加えて政府全体の財務諸表の作成が導入された。しかしながら、ファンド財務書類については依然として修正発生主義に基づいた財務書類であるため、会計処理の相違から政府全体

⁴⁰⁹ 古市峰子『米国の公会計制度の仕組みとわが国へのインプリケーションについて』(金融研究)(日本銀行金融研究所、2002 年)

の財務諸表とファンド財務書類とは同一会計事象について異なる会計数値が計上されることになる。そこで、このような差異が生じる項目について、その差異について説明する照合表（Reconciliation）の作成が求められるようになった。

(5) アメリカ州政府及び地方自治体の公表財務書類分析

以下においては、アメリカ州政府の公表財務書類の過去 5 年間の開示状況の変遷について示すこととする。当該分析にあたっては、州政府については 50 州について検討し、地方自治体については 1 団体を取り上げて検討することとする。

包括年次財務報告書（CAFR）のページ数の各州での推移は資料編 資料 4-3 を参照のこと。この 5 年間に公表された包括年次財務報告書（CAFR）のページ数は概ね一定したページ数となっているが、以下の二点が特筆すべき点として挙げられる。

インディアナ州において、この 5 年間でページ数に大きな変動がある。特に 2012 年度と 2013 年度とを比較すると 100 ページ程ページ数が削減されている。

各州におけるページ数は概ね一定であるが、州によってページ数に大きな差がある。例えば、2013 年度で見ると、ニュー・メキシコ州では 384 ページであるのに対し、ニュー・ハンプシャー州ではその半分以上の 154 ページしかない。

ここで、 についてニュー・メキシコ州とニュー・ハンプシャー州の両州の 2013 年包括年次財務報告書（CAFR）を比較したところ、確かに開示項目数に若干の違いはあるが、ほとんどはページの使い方（スペースの使い方）による形式的な要因であり、内容に起因する違いではなかった。

そこで、 について検討することとする。インディアナ州の包括年次財務報告書（CAFR）についてこの 5 年間の開示内容の構成の変遷は資料編 資料 4-4 を参照のこと。

2009 年度から 2012 年度までは各項目とも概ね一定のページ数で作成されていることがわかる。問題の 2012 年度と 2013 年度とを比較すると、統計セクションの項目が 2013 年度に大幅に割愛されており、これがページ数の違いに影響を及ぼしている。統計セクションの記載については、SGAS 第 44 号「経済状態報告：統計セクション（Economic Condition Reporting：The Statistical Section）」にて規定されている。それによると、par.5 において統計セクションを記載する目的は、財務書類利用者に対し、歴史的な視点、事象背景に関する情報を提供して、財務書類、注記、要求補完情報の利用を補助し、政府の経済状態の理解、評価に役立てることにあるとされている。そして、統計セクションには次の 5 つのカテゴリーを設けることが求められており、また、各カテゴリーで最低限示すべき事項が定められている。

1. 財政トレンド情報（Financial trends information）（par.6 及び par.8）

政府の財政状態がこれまでどのように推移してきたかについて、財務書類利用者の理解及び評価に資すること。

（最低限開示事項）

・純資産に関する情報

- ・純資産の増減に関する情報
- 2. 収入獲得能力情報 (Revenue capacity information) (par.6 及び par.13)
 税収や公共料金といった政府自体が生成可能な収入 (Own-source revenues) を生み出す能力の理解及び評価に資すること。
 (最低限開示事項)
 - ・収入基礎に関する情報
 - ・収入レートに関する情報
 - ・主要収入源 (Principal Revenue Payers) に関する情報
- 3. 債務償還能力情報 (Debt capacity information) (par.6 及び par.22)
 政府の債務負担と追加起債能力の理解及び評価に資すること。
 (最低限開示事項)
 - ・未償還債務割合 (Ratios of Outstanding Debt) に関する情報
 - ・債券発行借入割合 (Ratios of General Bonded Debt) に関する情報
 - ・直接債務及び重複債務 (Direct and Overlapping Debt) に関する情報
 - ・債務限度 (Debt Limitations) に関する情報
 - ・確約収入 (Pledged-Revenue) の割合に関する情報
- 4. 人口統計及び経済情報 (Demographic and economic information) (par.6 及び par.31)
 政府活動の社会経済環境の理解及び評価に資すること。
 財務書類経年比較及び政府内比較を可能にする情報を提供すること。
 (最低限開示事項)
 - ・人口統計及び経済指標に関する情報
 - ・管轄内の主要企業に関する情報
- 5. 業務情報 (Operating information) (par.6 及び par.35)
 政府活動や資源に関する事情背景に係る情報を提供し、経済環境の理解及び評価に資すること。
 (最低限開示事項)
 - ・政府職員数に関する情報
 - ・業績指標に関する情報
 - ・資本的資産に関する情報

以上から判断すると、インディアナ州が 2013 年度に開示を割愛した統計セクションの開示事項は、上記最低限開示事項には該当しないことから、これらの情報を開示しないことが直ちに政府会計基準書 (SGAS) に反することにはならないと考えられる。

なお、注記に多くのページが割かれているが、注記はこの 5 年間でページ数に大きな変動はなく、また、注記されている項目も 5 年間で変化はない。注記として開示されている項目は資料編 資料 4-5 を参照のこと。

統計セクションが 2013 年度から大幅に削減されている理由について、包括年次財務報告書 (CAFR) に記載はない。統計セクション以外にも 2012 年度と 2013 年度とでは若干変わっているところもある。例えば、冒頭の導入セクションにおいて 2013 年度から職務声明書 (Commitment Statement) が掲載され、2012 年度までは 3 ページ費やされていた州会計監査人のページが 1 ページに縮減されている。これらの詳細な理由は把握できないが、2013 年度から州知事及び州会計監査人が代わっていることは 1 つの要因として推測される。

次に地方自治体について見ていくことにする。地方自治体については、ニュー・メキシコ州のギャラップ市 (City of Gallup) を例に取り上げる。ギャラップ市の各年の財務書類

のページ数推移は以下のとおりである。

図表 3-33 ページ数の推移（ギャラップ市）

（単位：ページ）

地方自治体	2009	2010	2011	2012	2013
ギャラップ市	120	127	124	179	190

（出所）ギャラップ市（City of Gallup）各年の財務書類より作成

2011 年度までは 120 ページ程度で推移しているのが、2012 年度に 179 ページ、2013 年度には 190 ページと増加している。上記 5 年間のギャラップ市財務書類を見ると、2009 年度から 2011 年度までと 2012 年度、2013 年度とでは、財務書類の構成が若干異なっている。それぞれの構成は以下のとおりである。

図表 3-34 財務書類の構成の比較

2009～2011	2012, 2013
導入セクション ・公選職員リスト ・組織図	導入セクション ・目次 ・職員名簿
財務セクション ・独立監査人の監査報告書 ・マネジメントによる討議及び分析	財務セクション ・独立監査人の監査報告書
基本財務書類 ・政府全体財務諸表 ・基金財務書類	基本財務書類 ・政府全体財務諸表 ・基金財務書類 ・財務書類に対する注記
財務書類に対する注記	（上記、基本財務書類に組み込まれている。）
	追加的情報 ・非主要政府基金に関する説明 ・結合及び単体基金財務書類及び明細表 ・収入支出及び基金残高変動明細表 予算と実績
結合及び単体基金財務書類及び明細表	（上記、追加的情報にて開示）
収入支出及び基金残高変動明細表 予算と実績	（上記、追加的情報にて開示）
ニュー・メキシコ州会計監査人開示 ・預金、投資及び担保物の明細 ・政府監査基準に準拠した財務書類監査に基づく法令順守及び内部統制に関する監査報告書	（下記、補助的明細にて開示） （下記、補助的明細にて開示）
単一監査セクション ・OMB 通達 A-133 に準拠した各主要事業及び内部統制に関する監査報告書 ・連邦助成金の支出明細 ・発見事項及び疑問コスト明細	（下記、法令順守セクションにて開示） （下記、連邦財政援助にて開示） （下記、連邦財政援助にて開示）
（上記、ニュー・メキシコ州会計監査人開示に	補助的明細 ・預金と投資明細

2009～2011	2012, 2013
て開示)	<ul style="list-style-type: none"> ・ 公共基金管理者別担保物明細 ・ 信託資産及び負債増減明細 局基金 ・ 共同エネルギー契約一覧 ・ 財務データ明細 ギャラップ市構成要素
(上記、ニュー・メキシコ州会計監査人開示にて開示)	法令順守セクション ・ 政府監査基準に準拠した財務書類監査に基づく法令順守及び内部統制に関する監査報告書
(上記、単一監査セクションにて開示) (上記、単一監査セクションにて開示) (上記、単一監査セクションにて開示)	連邦財政援助 ・ OMB 通達 A-133 に準拠した各主要事業及び内部統制に関する監査報告書 ・ 連邦助成金の支出明細 ・ 発見事項及び疑問コスト明細

構成は異なっているものの、詳細に比較してみると、見出しや見出し間での括り方が異なるだけで、開示されている情報に大きな違い差異はない。しかし、一点だけ大きな違いがある。マネジメントによる討議及び分析 (MD&A) が 2012 年度から記載されていないという点である。MD&A の記載は SGAS34 において求められているところである。なぜ 2012 年度から記載がされていないのかについての要因は把握できないが、2012 年度から会計監査人が交代している点はその要因になるかもしれない。2012 年度から以下の事項が 2011 年度までと異なっている。

- ・ 財務書類の構成
- ・ 会計監査人
- ・ 監査意見

監査意見について、2009 年度から 2011 年度までの前任会計監査人による監査では無限定適正意見であるのに対し、2012 年度から就任した会計監査人の監査結果は、2012 年度が意見不表明、2013 年度は限定付適正意見となっている。

なお、2012 年度の監査報告書には、MD&A が省略されている旨が指摘されているが、MD&A は基本財務書類を構成するものではないことから、MD&A が記載されていないことが意見不表明の原因ではないとしている。

MD&A の記載が省略されているにもかかわらず、2012 年度にページ数が増えている要因は、発見事項と疑問コスト明細の量が増えていることである。2011 年度は 3 ページであったのに対し、2012 年度は 40 ページ程に大幅に増加している。両年度に指摘事項数は以下のとおりである。

図表 3-35 発見事項数の比較

	2011	2012
財務書類発見事項数	1	15
連邦助成金発見事項数	0	7

1 年間でこれほど発見事項 (問題事項) が増えることは想定しづらいが、上記のとおり会計監査人が交代していることもその一因ではないかと考えられる。

3 非会計情報

(1) 対象とする非会計情報の事例

上述の包括年次財務報告書（CAFR）及び一般年次財務報告書（PAFR）にも、非会計情報は掲載されているが、会計情報と関係付けられた報告ではなく、非会計情報単独での公表という形になっている。

このため、本項ではアメリカ州・地方政府の非会計情報を調査するにあたっては、まずサービスの提供努力と成果の報告（SEA 報告）について示し、その他オレゴン州及びテキサス州の事例を示すこととする。

(2) サービスの提供努力と成果の報告（SEA 報告）⁴¹⁰

非会計情報について検討するにあたっては州及び地方政府の業績評価の取組に関連する。その業績評価を検討する上で議論されるのが、サービスの提供努力と成果の報告（Service Efforts and Accomplishments Reporting：SEA 報告）である。SEA 報告については、政府会計基準審議会概念書（Statement of Governmental Accounting Concepts：SGAC）第2号及び第5号において示されている。

政府活動は、その依拠する財源の相違によって、「行政タイプの活動（governmental-type activity）」と「ビジネスタイプの活動（business-type activity）」に分けることができる（SGAC 第1号 par.10）。もっぱら税収（一般政府会計）に依拠しているのが行政タイプの活動であり、財源の全部または一部が料金収入に依拠しているのがビジネスタイプの活動である。前者には、市民の生命および財産の保護（警察および消防）、公共事業（道路、高速道路、橋梁、公的施設などの維持・建設）、公園やレクリエーション関連施設の維持・建設、文化・社会サービスの提供、一般行政事務などが含まれ、後者には、公益事業（電気、水道、ガス、下水道、公共交通）、有料道路、病院、駐車場の建設・運営などが含まれる。

しかし、SGAC第1号によれば、政府活動のこうした区分は相対的なものでしかないとされる。なぜならば、ビジネスタイプの活動であっても一般政府会計から補助金の交付を受けている場合があり、行政タイプの活動とビジネスタイプの活動のどちらか一方に明確に分類できない活動が多いからである（par.75）。政府活動全般に共通するのは、「交換関係（exchange relationship）」の欠如であり、行政タイプの活動とビジネスタイプの活動の相違は、その程度の差に過ぎないのである（par.53）。ここで交換関係とは、「料金とサービスそれ自体の直接的な関係」（par.44）をいい、より具体的には、市場での取引関係を意味する。交換関係の欠如は、行政サービスの消費者とそのコストの負担者が一致しないことから不可避免的に生じる現象である。このために、行政サービスの生産・消費においては市場メカニズムが働かず、純利益や1株あたり利益（EPS）のような単一の指標によっては政府の活動業績を評価することはできないという問題が生じる。政府機関の業績評価をめぐる困難性は主として、こうした点に起因するものである（par.18）。

政府会計基準審議会（GASB）は、以上のような問題点を勘案しつつ、説明責任の査定という観点とも絡めて、期間衡平性の確保を誘導・支援する法制度的システムとしての予算の意義を強調しているが、さらに、交換関係の欠如に起因する財務的業績評価の困難性

⁴¹⁰ 本項の記載は、藤井秀樹『公会計の概念フレームワークとその諸特徴に関する検討—アメリカにおける動向とそのわが国への示唆—』（Discussion Paper No.2003-J-18、日本銀行金融研究所）を参照した。

(不可能性)に対処するための独自の方策として、サービス提供の努力と成果に関する報告(SEA報告)の実施を提唱している(par.8-9)。

サービス提供の努力と成果に関する報告(SEA報告)においては、主たるSEA情報として、サービス提供にかかわるインプット、アウトプット、アウトカムが報告される。消防救急サービスを例にとれば、当該サービスへの支出額によってその経済性(インプット)が、救急隊員1人当たりの出動回数によってその効率性(アウトプット)が、4分以内の消防隊到着率や防災効果によってその有効性(アウトカム)が、それぞれ評価されることになる。

ポートランド市(オレゴン州)の2009年のサービス提供の努力と成果に関する報告(SEA報告)には、警察、消防、緊急コミュニケーション、交通、環境サービス、水道の6つのサービスに関するサービス提供の努力と成果に関する報告(SEA報告)がなされている。目次を示すと以下のとおり。

図表3-36 ポートランド市の事例

要約
局別業績データ
ポートランド警察局
ハイライト
データ
ポートランド消防及び救助
ハイライト
データ
緊急コミュニケーション局
ハイライト
データ
環境サービス局
ハイライト
データ
ポートランド水道局
ハイライト
データ
他市比較
SEA レポートの作成方法

(出所) "Service Efforts and Accomplishments : 2008-09"

(<http://www.portlandonline.com/auditor/index.cfm?c=49566&a=274496>)

例えば、警察に関して以下の内容が報告されている。

【概括 (Overview)】

「ポートランドの犯罪率は5年連続で減少し、最も凶悪な犯罪が2004年から31%減少している。警察署はインフレ率の上昇以上の割合で支出が増加している。特に障害者年金に関するコスト(市警察全支出の4分の1以上を占める)が顕著であり、警察署支

出の増加速度より速いペースで増加している。」

図表3-37 SEA報告の事例

インプット測定	単位	2004-2005	2005-2006	2006-2007	2007-2008	2008-2009
警察署における支出	百万ドル	\$148.9	\$151.0	\$150.0	\$150.7	\$154.6
障害者年金コスト	百万ドル	\$48.0	\$48.0	\$50.1	\$51.2	\$53.6
合計	百万ドル	\$196.9	\$199.0	\$200.1	\$201.9	\$208.2
正規職員	人	995	997	1,015	1,003	1,005
非正規職員	人	253	259	266	284	295
所轄署勤務職員・警察官	人	558	585	584	583	575
刑事	人	85	84	83	82	90
平均パトロール戸数						
0 am-4 am	戸	71	71	69	67	68
4 am-8 am	戸	53	55	50	50	50
8 am-正午	戸	55	56	54	52	52
正午-4 pm	戸	54	53	51	51	51
4 pm-8 pm	戸	76	78	74	75	75
8pm-0 am	戸	80	80	78	77	79
業務負荷測定						
サービス人口	人	550,560	556,370	562,690	568,380	575,930
報告犯罪件数						
パート1	件	45,892	41,878	36,276	35,618	32,991
パート1 人的犯罪	件	4,034	3,858	3,872	3,701	3,445
パート1 財産的犯罪	件	41,858	38,020	32,404	31,917	29,546
パート2	件	44,393	45,341	44,495	40,759	37,724
事件						
通報 (Dispatched)	件	259,661	244,335	227,029	219,840	213,723
電話連絡	件	25,486	30,219	30,317	33,804	26,056
刑事着手	件	173,269	189,861	193,383	190,705	185,038
合計	件	458,416	464,415	450,729	444,349	424,817
所轄署職員1人当たりの通報事件	件	465	418	389	377	372
所轄署職員1人当たりの職員着手事件	件	311	325	331	327	322
刑事1人当たりのパート1事件	件	540	499	437	434	367
住民1,000人当たりの人的犯罪	%	7.3	6.9	6.9	6.5	6
住民1,000人当たり財産的犯罪	%	76	68.3	57.6	56.2	51.3
効率性測定						
住民1人当たりコスト	ドル	\$357.6	\$357.6	\$355.8	\$355.2	\$361.5
平均返答時間	分	5.12	5.13	5.13	5.23	5.13
有効性測定						
解決事件						
人的犯罪	件	1,469	1,455	1,433	1,515	1,482
財産的犯罪	件	5,922	5,305	4,862	4,992	5,173
解決率						
人的犯罪解決率	%	37	38	38	41	45
財産的犯罪解決率	%	14	14	15	15	18
問題解決に充当できる時間割合	%	34	35	35	34	35
他市比較						
住民1,000人当たりパート1犯罪						
6市平均	件	78	78	74	66	61
ポートランド	件	83	75	65	63	57
住民1人当たり警察予算						
6市平均	ドル	\$329.6	\$334.5	\$348.1	\$343.7	-
ポートランド	ドル	\$349.4	\$343.8	\$352.6	\$346.9	\$358.6

(出所) "CITY OF PORTLAND SERVICE EFFORTS AND ACCOMPLISHMENTS:2008-09"を基に筆者作成)

ポートランド市では、警察に関するミッションとして、「市民と協働して、人命を守り、人権を維持、財産を保全、個々の市民の責任感とコミュニティのコミットメントを促進し、犯罪及び犯罪に係る恐怖感を減らすこと⁴¹¹」が挙げられている。このミッションが達成されているのかどうかを市民が査定できるために、包括年次財務報告書(CAFR)のような財務書類とは別に、このようなレポートを作成、公表している。包括年次財務報告書(CAFR)では、会計情報と非会計情報とが関連なく別々に報告されていたが、サービス提供の努力と成果に関する報告(SEA報告)では会計情報と非会計情報とを相互に

⁴¹¹ 原文は、To reduce crime and the fear of crime by working with all citizens to preserve life, maintain human rights, protect property, and promote individual responsibility and community commitment.

関連付けて指標を算定し、さらに過去10年間の推移を見せる形で報告している。

(3) オレゴン州におけるベンチマーク方式⁴¹²

民間企業で用いられる利益概念といった絶対的な指標に相当するものがない政府において、その行政サービスの成果（業績）を測ることは容易ではない。単に、そのサービス提供にかかったコストだけでは、効果的な成果測定をすることはできない。行政サービスの成果を測定するためには非会計情報も視野に入れる必要がある。

非会計情報業績測定の特徴は、政策目標達成への貢献度を何らかの形で指標化し、これをもとに自治体等が提供している公的サービスの質を評価していく点にある。通常、業績測定の対象となる目標はかなり具体的なレベルにおかれるが、こうした目標は、自治体運営の基本理念から演繹的に設定されることになる。例えば、オレゴン州では、「全てのオレゴン州民があらゆる生活の局面で卓越した状態となること」というビジョン・理念の下で、1つの政策目標として「安全で思いやりと責任感のある地域の創造」が定められ、これを達成するために必要な項目の1つとして「公共安全」が掲げられる。さらに、こうした「公共安全」を達成するために必要な項目の1つとして、「犯罪（の減少）」が挙げられ、これが業績測定の対象とされている。

さらに、こうした業績測定対象項目の達成に直接関連する指標がいくつか定められることになる。オレゴン州の例についていえば、「犯罪の減少」を評価するために、「オレゴン州民1,000人当たりの年間犯罪件数」とか、「武器を保有する学生の割合」といった5つの指標（ベンチマークス）が定められている。そして、こうしたいくつかの指標をベースに、オレゴン州の治安維持に関連するサービスの質が、「犯罪」防止への貢献という観点から評価されるのである。

オレゴン州の提供する公的サービスは、全て、何らかの形で指標化対象項目に関連づけられるようになっており、アウトカム指標を通じて、こうした指標化対象項目の達成度という観点から評価される。具体的には、ベンチマークスを1980年代からの時系列的な推移として公表するとともに、将来において達成すべき目標としての具体的数値ターゲットを設定し、そのターゲットの達成度に応じてA、B、C、D、F（failure）の5段階評価をするとともに、そのトレンド（改善、現状維持、悪化等）が示される。また、各ベンチマークについては、ベンチマークに影響を与えた要因の特定、その他の州との比較、今後の対策等、定性的な分析・評価が加えられる。さらに、こうした自治体自身による分析・評価に加え、ベンチマークスの設定の仕方、目標値や評価の妥当性について、インターネット等を通じて、随時、受益者の声を汲み取る仕組みも整備されている。

例えば、上記の「公共安全（Public Safety）」についてのベンチマークは下記のとおりである。

⁴¹² 本項の記載は、古市峰子／宮田慶一『公的年金と地方自治体における会計および政策評価のあり方』（金融研究 日本銀行金融研究所、2001年1月）を参照した。

図表3-38 公共安全

犯罪	オレゴン州 民 1000 人当 り犯罪数	未成年逮捕者割合 (オレゴン州未成 年 1000 人当り)	武器所有学生 率	仮出所後 3 年以 内での再犯率	戦略的協力的警 備に関する同意 を得た郡の割合
1980	133.6	48.3			
1990	139	46.5		38%	
1991	138.3	48.8	26%	38%	
1992	138.7	52.1		34%	
1993	139.5	53.8	32%	34%	
1994	145.9	57.3		33%	
1995	150.5	58.6	19%	30%	
1996	141.8	62		31%	31%
1997	150.2	59	19%	30%	
1998					72%
2000	133.6	46.5	15%	28%	100%
2010	106.9	37.2	9%	27%	100%
等級	F	F	B	A	N/A

(出所) "The 1999 Benchmark Performance Report HIGHLIGHTS" Report to the Legislative Assembly Oregon
Progress Board March, 1999

こうしたオレゴン州の取組については、政策評価システムの導入例として米国でも最も完成度が高いといわれており、実際の導入効果をみても、いくつかの行政サービスにおいて顕著な改善がみられた。その一方で、州の予算が全体として増加し続ける中、実際に改善されたベンチマークスは全体の2割程度にとどまったケースもあり、万能というわけではない。オレゴン州の取組が、政策評価システムの作りとしては完成度が高いとしても、それほど画期的な成果が挙げられていない原因としては、次の3点を指摘することが可能と考えられる。

第1は、「オレゴン・シャインズ」では、アウトカム指標のみに基づく業績測定が行われており、こうしたアウトカムを生み出すアウトプットが示されていない点である。もちろん、アウトプット指標については、前述のような問題点もあり、その具体的運用に関しては注意する必要がある。しかし、アウトカム指標だけでは、当該サービスを提供する主体にとって具体的にどのようなアクションが要求されているのかが明確化されない。また、アウトカム指標は、公的サービス以外の要因にも左右されてしまうという問題点もある。

第2は、会計面でこれまで現金主義が採られていたために、業績測定の前提となるコストが正確に認識できていなかった点である。これまでも繰り返し述べてきているように、いくら受益者にとって有用なサービスであっても、これにいくらでも財務資源を利用してよいということにはならない。公的サービスの評価を行ううえでは費用対効果の観点が重要であり、この意味でも各公的サービスの提供に費やした費用が認識できるように、業績測定の充実と歩調を合わせる形で、会計面での整備を進める必要がある。

第3は、ベンチマークスによる業績測定と予算策定とが有機的に関連していないという点である。もちろん、業績測定と予算をどの程度有機的に関連づけるのが妥当かは慎重な検討が必要ではあるが、政策評価システムをより有効に活用するためには、その評価結果

を何らかの形で予算に反映させることが重要と考えられる。

(4) テキサス州の業績測定による評価システム⁴¹³

業績測定において、もう1つテキサス州の例を見ておく。テキサス州の業績測定による評価のシステムの特徴は、各部局の施策・事業レベルのアウトカムを含む業績指標とこれを基本とした「業績予算（Performance Budgeting）」にある。ここでいう業績予算とは、戦略計画によって組織のミッション・ビジョンから目標（Goals）さらに計測可能な目標（Objectives）まで体系的にブレイクダウンし、各施策・事業ごとの業績目標までリンクさせ、その業績目標に見合うプログラム予算（Program Budgeting）を計上し、これをもとに業績測定（Performance Measurement）・評価を行うシステムのことを言う。テキサス州の業績予算システムのねらいは以下の7点である。

- 業績および達成度を基点とする予算プロセス
- アウトカムに的を絞った予算編成プロセス
- 予算プロセスの円滑化
- 全ての事業の単位当たり費用（ユニット・コスト）の標準化
- 重要な業績目標の達成度のモニタリング
- ニーズの変化に適合した資源の再配分
- 成功、失敗に報酬とペナルティで報いる（インセンティブ）システム

このような内容をもつテキサス州の戦略計画・予算制度・業績のリンケージは、いわゆる「マネジメント・サイクル」を形成していることがわかる。

なお、テキサス州の戦略計画は州政府レベルとこれに準拠した各部局レベルの二層構造であるが、マネジメントの基本は各部局レベルの戦略計画にあり、州政府レベルのそれは一般的・定性的な記述にとどまっている。部局レベルの戦略計画においても、具体性があり定量的な測定を行うのは施策・事業の実施に対応する部分に限られる。部局の目標を達成するための施策・事業のレベルでのアウトカム（成果指標）、アウトプット（活動指標）、効率性、説明／投入指標（インプット）が測定されている。このような行動活動に密着した業績測定が基本であるので、いわゆる「社会指標」のような住民に身近でわかりやすいものでは必ずしもない。

これはテキサス州の戦略経営が「内部マネジメント」の合理性を重視したことによるもので、計画・予算・業績のリンクを行政の活動レベルにおき、内部のマネジメント・サイクルが有効に機能するシステムづくりを予算制度改革を通じて目指したためであり、反面、住民参画・住民やNPOとの協働などといった「外部マネジメント」に弱点をもつ。住民はあくまで公共サービスの「顧客」に過ぎず、個々の公共サービスについてのアウトカムなどについてのコミュニケーションという意味では開かれてはいるが、州政府の全体の方角性などは業績指標からはわからない。

⁴¹³ 本項での記載は、大住莊四郎『パブリック・マネジメント 戦略行政への理論と実践』（日本評論社、2002年1月）を参照した。

(5) テキサス州の非会計データ年次報告書の作成、公表事例

さらにテキサス州では、非会計データ年次報告書(Annual Report of Nonfinancial Data)が作成、公表されている。このレポートは、テキサス州の会計監査官(Comptroller of Public Accounts)から州知事、立法予算委員会(Legislative Budget Board)のディレクター及び州監査人である公認会計士に対して提出されている。年次報告書(Annual Report)という形式になっているが、掲載されているデータについては未監査(Unaudited)として提出されている。

レポートの内容は、確かに非財務データが含まれているが、全て非会計データだけでレポートが構成されているというわけではなく、一部会計データも含まれている。

例えば、下図のようなスペース占有状況(Schedule of Space Occupied)に関するデータが掲載されている。スペースの場所、借り手、面積、契約期間といった非会計データだけでなく、1平方フィート当りコスト、1ヶ月当りコスト、年間コストといった会計データも併せて掲載されている。非会計データと会計データとの融合による分析により、今後の行政経営に活用していける要素も見えて取れる事例と言える。

図表 3-39 非会計データ年次報告書の一例

場所	面積 (平方フィート)	フルタイム職員数	1平方フィート 当りコスト(ドル)	月間コスト (ドル)	年間コスト (ドル)	契約期間
オースティン 倉庫	26,287	12	0.70	18,457.47	221,489.68	2013/5/1 ~ 2023/4/30
職員研修所	10,905	6	1.45	15,825.39	189,904.68	2007/1 月/1 ~ 2016/12/31

(注1) テキサス州の“Annual Report of Nonfinancial Data For Year Ended August 31, 2013”の“Schedule of Space Occupied”をもとに一部抜粋して作成。

(注2) レポート原文には上記以外に、住所、家主等に関する情報も記載されているが紙面スペースの都合上、ここでの記載は割愛した。

以上、非会計情報についていくつか検討してきたが、行政経営への情報活用といった点においては、会計情報だけでは十分ではないことは共通の前提となっている。会計情報と非会計情報とをどのように相互、有機的に関連付けて有効に機能する情報へ昇華させることが、今後の公会計制度における重大な課題であることは疑いの余地はないといえる。

4 財務書類の活用

(1) はじめに

本項においては、個別の活用事例を紹介することとする。

(2) 年金基金における活用とアカウントビリティの向上⁴¹⁴

ア．州及び地方自治体職員に対する年金基金の概要

アメリカの公的年金制度のひとつである州職員および地方自治体職員への退職年金の年金基金は、州及び地方自治体がそれぞれ独自に運用されている。年金は大きく分けて

⁴¹⁴ ”2014 NCPERS Public Retirement Systems Study”(National Conference on Public Employee Retirement Systems and Cobain Community Research, Nov. 2014)による。

改定拠出型 (DC 型) と確定給付型 (DB 型) が存在するが、確定給付型が中心である⁴¹⁵。
年金基金の規模について示したのが以下の表である。

図表 3-40 アメリカ年金基金ランキング

(単位：百万ドル)

	年金基金	加入者のタイプ		資産残高	
				内 DC	内 DB
1	Federal Retirement Thrift	連邦公務員	281,359		281,359
2	California Public Employees	地方公務員	220,638	219,361	1,277
3	California State Teachers	地方公務員	139,534	139,222	312
4	New York State Common	地方公務員	133,833	133,833	
5	New York City Retirement	地方公務員	130,729	109,967	20,762
6	Florida State Board	地方公務員	120,841	114,463	6,378
7	General Motors	民間企業	104,590	90,577	14,013
8	Texas Teachers	地方公務員	101,630	101,630	
9	IBM	民間企業	84,657	50,113	34,544
10	Boeing	民間企業	80,192	49,256	30,936

(出所) “Pension and Investments” (Feb.6.2012)

(注) 2011 年 9 月現在の状況で、網掛部分が地方自治体職員の基金である。

地方公務員の年金基金は 2012 年 6 月時点で、加入者・受給者数は約 2,700 万人で、資産残高は 3.1 兆ドルである。個々の年金基金の規模においても、上記のとおり上位 10 基金のうち 6 基金は地方公務員であり、2 位から 6 位まではいずれも地方公務員である。

また年金基金は巨大機関投資家でもあるため、証券市場・社会的な影響力は大きいとされる。

特に、リーマンショックや引き続くグローバル金融危機の影響により、多くの地方公務員年金基金で想定していた収益率が達成できておらず、積立不足が深刻になっている。DB では給付額が確定しているため、収益率が低い場合には掛け金を上げる必要があるが、運営サイドは実施を躊躇するため、収益率の未達成が積立不足に直結し易い構造になっている。

図表 3-41 積立比率

(単位：%)

2011 年度	2012 年度	2013 年度	2014 年度
76.1	74.9	70.5	71.5

(出所) ”Public Retirement Systems Study Report 2014&2012”(NCPERS)

全国公的年金システム協会 (National Conference on Public Employee Retirement

⁴¹⁵ 連邦政府の年金基金は改定拠出型 (DC 型) である。州及び地方自治体職員用では、2014 年 3 月末時点で、地方公務員の 75% が確定給付型 (DB 型) であるのに対し、改定拠出型 (DC 型) は 16% に留まっている。なお、確定拠出型 (DC 型) とは、一定の掛金を外部に積み立て、事業主が、当該掛金以外に退職給付に係る追加的な拠出義務を負わない退職給付制度をいい、確定給付型 (DB 型) とは、確定拠出型以外の退職給付制度で事業主が掛金以外に退職給付に係る追加的な拠出義務を負う退職給付制度のことをいう。

Systems : NCPERS) は、アメリカ及びカナダの公的年金基金のうち 550 が参加する公的年金協会で、アメリカ最大の公的年金協会である。当該協会の調査によれば、上記のとおり積立率は、2011 年の 76.1%から 2014 年の 71.5%と下降傾向にある。一般に健全な年金積立比率の下限は 80%とされていることと比較しても低水準にあると言える。その対策として 2009 年以降 50 州中 44 州で、加入者拠出の引き上げや給付水準の引き下げ等の対策が採られている⁴¹⁶。

加入者や受益者からの反発も大きく一部では訴訟も提起されており、財務書類の開示という側面からは、政府会計基準審議会 (GASB) の年金会計基準に対する批判があった。

イ．アカウンタビリティの向上

批判の中心は、年金給付に関して、適切かつ理解容易な年金コストと年金負債の十分な情報提供をできておらず、年金基金の正しい状況を把握できないというものであった。政府会計基準審議会 (GASB) もその影響の大きさも考慮して、会計基準を変更することを決定し、2012 年 6 月に新基準を公表している。

地方公務員の年金会計基準は 1994 年に公表された SGAS 第 25 号「確定給付年金制度の財務報告と確定拠出年金制度の脚注表示」及び同第 27 号「州・地方政府機関の年金会計」であった。

年金会計では将来予測を含んでおり、一定の前提の下に数理計算を行っているため、前提が変化すれば会計数値も異なってくる。より現実に近い前提条件とすることでより現実的な数値が得られ、財務書類の読者により有用な情報を提供することができ、実態に即した会計数値を開示することがアカウンタビリティの向上につながると考えられる。

特に、年金債務は将来の年金支払いを債務化したもので、積立率の計算に重要な影響を与えるため、積立率が低水準である現状では年金債務の測定は重要である。年金債務は将来の費用を見積もり計算したものであり、現在価値に割り戻すのに旧基準では長期期待収益率を採用してきた。問題は長期期待収益率を適用することが現実に即しているかということである。州政府等は年金の支払いを約束しているため、リスクは低く、高格付けの債券の利率が適切であるとの意見もある。実際に民間の企業会計では確定給付型の割引率として高格付けの債券の利率を利用している⁴¹⁷。

これについて、長期期待収益率を適用するとして、採用した率の妥当性という問題もある。

図表 3-42 長期期待収益率の採用分布

率 (%)	基金数	率 (%)	基金数
6.50	2	7.75	16
6.75	2	7.85	1
7.00	4	7.90	10

⁴¹⁶ 野村亜紀子『積立不足の本格対応を迫られる米地方公務員年金』（野村資本クォーターリー、2012 年秋号）

⁴¹⁷ 野村亜紀子『積立不足の本格対応を迫られる米地方公務員年金』（野村資本クォーターリー、2012 年秋号）

率（％）	基金数	率（％）	基金数
7.13	1	8.00	36
7.20	1	8.10	1
7.25	8	8.25	1
7.50	32	8.40	5
7.58	1	8.50	2
7.65	3	基金数合計	126

（出所）NASRA, "Public Pension Plan Investment Return Assumptions Updated October 2014"
<http://www.nasra.org/files/Issue%20Briefs/NASRAInvReturnAssumptBrief.pdf>

（注）加重平均長期期待収益率は 7.71%である。

上記によれば、公務員年金基金は平均して 8%近い長期収益率を望んでいるようであるが、現実に今までこの収益率を達成し、今後も達成できるのかに疑問の声がある。つまり、「米国の公務員年金は概して年 8%程度の予定利率を想定しているが、州公務員年金等の管理者で構成される非営利団体の NASRA（National Association of State Retirement Administrators）によれば、過去 10 年間をみる限り、実際にはこれを大幅に下回る 5.7%のリターンを確保できたにすぎない⁴¹⁸。」

この記事は 2012 年のものなので、実際にはリーマンショックの前から長期期待収益率は達成されていなかったことになる。

政府会計基準審議会（GASB）は 2012 年 6 月に前述の 2 つの SGAS の改定として、SGAS 第 67 号「年金制度の財務報告」及び SGAS 第 68 号「年金の会計及び財務報告」を公表している。67 号は 2013 年 6 月 15 日以降に開始する会計年度から、68 号は 2014 年 6 月 15 日以降に開始する会計年度より適用となる。政府会計基準審議会（GASB）による改定により、より正確な会計数値の測定と、多様な情報提供がなされることとなり、もってアカウンタビリティの向上につながると期待されている。

また、上記年金債務の割引率については以下のように変更となっている。

「年金負債の割引率を長期期待収益率から、年金負債のうち年金資産の金額以下については長期期待収益率で、年金資産を超える部分については高格付の地方債 20 年物の利率が適用される⁴¹⁹。」

但し、この変更により積立率はさらに悪化する恐れがある。2014 年 12 月で流通量の多い AA 以上の格付の地方債で満期 20 年の利率は 3.25～4%である⁴²⁰。適用開始から時間がたっていないため例は少ないが、ニュー・ジャージー年金基金では新基準を適用したことで、積立率 44%となった。旧基準で計算した場合は 63%であったという⁴²¹。

今後もこうした事例が多く出てくる可能性があり、より実態に即した開示が行われることが期待される。

⁴¹⁸ 遠山勲『苦境の続く米公務員年金』（みずほ年金レポート、2012 年 7-8 月号）

⁴¹⁹ GASB Statement No67 and No68, GASB 2012 年 6 月

http://www.gasb.org/jsp/GASB/Document_C/GASBDocumentPage?cid=1176160220594&acceptedDisclaimer=true

http://www.gasb.org/jsp/GASB/Document_C/GASBDocumentPage?cid=1176160220621&acceptedDisclaimer=true

⁴²⁰ EMMA Trade Activity <http://emma.msrb.org/TradeData/MostActivelyTraded>

⁴²¹ Pension & Investments, New GASB rules result in New Jersey's funded status plummeting to 44%

<http://www.pionline.com/article/20141126/ONLINE/141129877/new-gasb-rules-result-in-new-jerseys-funded-status-plummeting-to-44>

その他アカウンタビリティに関連する主な変更内容として以下のものがある⁴²²。

測定方法の変更	年金費用は純年金負債等の年度における変動額である。数理上の未認識差異や計算の前提の変更による利得や費用は従業員の残存サービス提供期間に渡って費用化される。
情報提供の改善	純年金負債の貸借対照表への記載(前基準では一定の条件の下では表示しなかった)。注記の充実として制度の説明、重要な前提事項、給付の変更や前提条件の変更等が規定された。

(3) 地方債と財務書類の活用

ア．アメリカの地方債の概要

アメリカの地方債の残高は3兆7千億ドル程度であり、市場規模は世界最大である⁴²³が、アメリカでの地方債の環境は我が国とはかなり異なる。アメリカの連邦政府には我が国の自治省にあたる地方行政を管轄する官庁はなく、州の自治権が広範に渡っている。連邦政府による地方債の許認可制度はなく、地方債の発行条件に対する連邦政府の関与もない。また我が国にあるような政府運用部資金や国庫資金などのような、低利での貸付制度もない。そのため、アメリカの州・地方自治体は自己の信用と責任に基づいて民間市場から資金を調達しなければならない⁴²⁴。

こうした背景から、地方債についても、社債と同等のレベルで財務書類が利用されている。民間においては債券と財務書類とは非常に深い関係にある。このことは財務書類を含む有価証券報告書の作成基準が証券取引法であることから理解できる。投資家は債券の安全性、回収可能性等のさまざまな投資判断のために財務書類や関連情報を利用する。

アメリカの地方債は州及び地方自治体の発行する債券であり、地方自治体の内容は州により異なる場合もあるが、一般的には郡(County)、市町村(Municipality)、タウン(Town and Township)、特別区(Special District)、学校区(School District)が含まれる。これらが地方債の潜在的発行主体となる。

2000年時点で地方債を発行している州・地方自治体の数は50,500であるので⁴²⁵、半分以上の州、地方自治体が起債をしていることになる。

アメリカの州、地方自治体の予算は主に経常予算と資本予算とに分けることができる。経常予算は経常的な支出を租税や補助金等の歳入に対応させるもので、ヴァーモント州やインディアナ州を除き、州憲法や州法によって毎年度の経常予算の収支均衡が義務づけられている。資本予算は資本財に対する支出を主に債券を発行することで賄われている。アメリカの州・地方自治体では基本的に資本財に対する支出にのみ地方債が発行され

⁴²² GASB Statement No67 and No68, GASB 2012 年 6 月
http://www.gasb.org/jsp/GASB/Document_C/GASBDocumentPage?cid=1176160220594&acceptedDisclaimer=true
http://www.gasb.org/jsp/GASB/Document_C/GASBDocumentPage?cid=1176160220621&acceptedDisclaimer=true

⁴²³ 『焦点：米地方債市場は来年も低迷へ、金利上昇と信用リスクで』（ロイター、2013 年 12 月 16 日）
(http://jp.reuters.com/article/jp_financial/idJPTYE9BF05220131216)

⁴²⁴ 自治体交際化協会『アメリカの地方債』（1990 年 6 月）

⁴²⁵ 坂田一光『米国の地方債制度』（レファレンス、2007 年 9 月）

る仕組みになっている。

図表 3-43 地方債残高の推移

(単位：10 億ドル)

1990	2000	2005	2006	2007	2008	2009	2010
422	1,854	2,616	2,634	2,906	3,211	2,727	2,728

(出所)U.S. Census Bureau, "Statistical Abstract of the United States: 2012" Table 1199

上記のとおり、地方債の残高は年と共に増加し、リーマンショック以降は頭打ちとなっている。2013 年にはデトロイトの破たん申請、イリノイ州の年金債務問題、プエルトリコの景気低迷などが重なり、個人投資家の間で地方債ファンド離れが広がった。トムソン・ロイターが 27 日発表した暫定データによると、2013 年の米地方債の発行額は 3,117 億ドルと、前年比 15% 減少した。2003 年以来の低水準だった 2011 年の 2,772 億ドルは上回った⁴²⁶。

図表 3-44 債券発行残高・構成比

(単位：10 億ドル、%)

	1990	%	2000	%	2005	%	2010	%
財務省証券	2,196	28.7	2,952	17.4	4,166	15.7	8,853	24.6
連邦エージェンシー	422	5.5	1,854	11.0	2,616	9.8	2,727	7.6
地方債	1,179	15.4	1,481	8.8	2,226	8.4	2,925	8.1
モーゲージ関連	1,278	16.7	3,566	21.1	7,213	27.1	8,912	24.8
資産担保証券	76	1.0	1,052	6.2	1,950	7.3	2,150	6.0
マネーマーケット	1,157	15.1	2,663	15.7	3,434	12.9	2,865	8.0
社債	1,350	17.6	3,358	19.8	4,965	18.7	7,536	21.0
合計	7,657		16,925		26,569		35,969	

(出所)U.S.Census Bureau, "Statistical Abstract of the United States:2012" Table 1199

地方債の残高はこの 20 年で大きく伸びているが構成比は減少している。ただし、2000 年以降は 8% 代で安定している。

上記のとおり地方債は他の債券と競合関係にある。生き残るには武器が必要であるが、その主要な武器が後述する、免税債であるとされる。地方債は家計が多く所有していることが特徴であるが、これは免税債が利子免税のため、高所得者層を中心として免税メリットを得られる層が多く購入していると考えられている。

また、家計が多く所有していることは、財務書類の観点からはより多くの潜在的読者がいるということで考えられる。

このため、アカウンタビリティの観点からも、家計向けの情報を充実させることや、家計が情報を入手し易い形で情報提供することは重要であると思われる。

地方債には一般財源保証債(General Obligation Bond)とレベニュー債(Revenue Bond)とがある。一般財源保証債とは、発行自治体の歳入(税、使用料等)全般を担保に発行し、

⁴²⁶ ロイター「2013 年の米地方債発行額は 3117 億ドル、前年比 15% 減 = トムソン・ロイター」(2013 年 12 月 28 日) (<http://jp.reuters.com/article/idJPL3N0K62F220131227>)

その償還責任を発行自治体が負う地方債である。一般財源保証債は、発行した地方自治体の信用力で発行される債券であるため、地方自治体が破綻した場合には、元本は保証されない。

以下は、両者の発行高の推移を示したものである。

図表 3-45 地方債の種類別発行高

(単位：10 億ドル)

	1990	1995	2000	2005	2010
一般財源債	39.5	57.0	64.5	145.8	150.6
レベニュー債	83.3	88.7	115.9	263.8	283.9
合計	122.9	145.7	180.4	409.6	434.5

(出所)U.S. Census Bureau, "Statistical Abstract of the United States: 2012" Table 440

一般財源保証債を発行した場合には将来的に納税者の負担となるためにさまざまな制限が設けられている。まず、州憲法・州法の規定により起債制限が適用される。具体的には、固定資産税の資産評価額の一定比率内への発行残高の制限、発行利子率の上限設定、住民投票による承認などである。起債制限が掛けられるようになったのは、19 世紀に州及び地方自治体による事業活動が失敗して財政危機に陥り、債務不履行を生じたためと言われている。さらに、発行方法でも公募競争入札を要求される場合もあるなど、発行に制限が掛けられている。

レベニュー債は、事業収益など特定の財源により元本返済が保障される債券である。対象事業が失敗した場合には、特段の定めがない限り、一般財源等からの返済はなされない。レベニュー債は使用料等が返済財源であり、納税者の負担となるわけでないため、一般財源保証債のような発行制限は掛けられていない。また、発行方式も一般競争入札ではなく、協議発行(Negotiated Sales)が多くなっている。レベニュー債は発行者にとっては利便性の高い債券であるため、電気、ガス、道路、橋梁、空港、下水道、医療保険、住宅等の幅広い分野で活用されている。また、発行高も年とともに増えており、一般財源保証債の約倍の発行量となっている。

発行元で分析すると州・市町村ではなく、特別区・学校区で債券発行が多いが、これは制限の多い、煩わしい一般財源保証債を避けて、州・地方自治体は特定の事業・サービスを供給するような州・地方機関を設立してレベニュー債を発行しているためであるとされる⁴²⁷。

また、人口・経済・財政規模の小さい小規模自治体であれば、一般財源保証債を発行する場合には高い金利を求められるが、採算性の高い事業に絞ってレベニュー債を発行すれば比較的安い金利で資金を調達することができるという利点も指摘されている⁴²⁸。

アメリカの地方債の特色として、免税債がある。地方債のうち政府債(Government Bond)と特定私的活動債(Qualified Private Activity Bond)については利子所得が連邦税から免除される。政府債とは自らの行政目的のために施設、自治体自体が運営するまたは

⁴²⁷ 秋山義則『アメリカ州・地方債市場における民間信用補完と州信用支援』（富田光彦教授退官記念論文集第 344 号、2002 年 1 月）

⁴²⁸ 北山孝信『日米地方債制度に関する一考察』（会計検査院研究No35、2007 年 3 月）

所有する施設の整備のために起債する債券である。私的活動債は、起債収入を民間(非政府機関)に融資して、融資先が老人ホーム等の施設等を整備するものである。免税債の根拠はアメリカの国税全般を規定している内国歳入法(以下「IRC」と記載)の規定である。私的活動債は原則課税債であるが、IRC の規定により一定の条件の付いた私的活動債を特定私的活動債として免税としている。

以下においては、地方債の種類と免税・課税の関係を図示したものである。

図表 3-46 地方債の免税・課税の概念図

← 免税		課税 →	
政府債		非政府債(私的活動債)	
		特定私的活動債	私的活動債
一般財源債	レベニュー債		

(出所) 坂田一光『米国の地方債』(レファレンス、2007年9月)

免税債は利子免税が家計にとって魅力的なため、地方債を一般家庭が保有する要因ともなっていたため、安全性という面では財務省債券の方が優れているにもかかわらず、家計は地方債をより多く保有している⁴²⁹。

イ．地方債における財務書類の活用(地方債のディスクロージャー)

地方債のディスクロージャーは投資家に有益な投資情報を提供することが目的である。その中で財務書類を中心とした財務情報は信用力を検証するために重要な情報とされる。

アメリカでは一般家計が地方債を多く保有しており、潜在的な開示情報の利用者は多い。開示情報を一般家計が容易かつ適時に入手できるようにすることは、アカウンタビリティが観点からも重要となる。

政府会計概念書(SGAC)第1号「財務報告の目的(Objectives of Financial Reporting)」par.56には、公的資源の調達と使用目的について弁明することとされている。いわゆる説明責任の履行と言われる点であるが、その手段として財務書類が活用される。説明責任の考え方の基底には、行政サービス・コストの期間移転を原則として禁止する「期間衡平性(interperiod equity)」の概念があるとされている(par.61)。期間衡平性の趣旨は、各州法、地方条例における均衡予算規程や起債制限規程に具現されている。政府の説明責任は、政府が均衡予算規程や起債制限規程を遵守し、その行政活動において期間衡平性を確保していることを、第一義的な情報利用者である市民に対して説明する責任として定義されている(par.59~61)。

アメリカの証券取引市場を監視するのはSECであるが、地方債の発行元である州・地方自治体の情報開示を直接監視・監督することはできない。証券取引法でも財務省証券と並んで地方債は例外として情報開示規則の適用除外とされている。これは、アメリカの州の独立性の強さの現れであり、地方自治体も州の営造物であり、州の権限内であると考えられている。

そのため、現在は以下のように、地方債取扱業者を規制することで、州・地方自治体

⁴²⁹ 坂田一光『米国の地方債制度』(レファレンス、2007年9月)

を間接的に規制する制度があり、SEC は取引業者を直接又は間接的(MSRB⁴³⁰を通じて) に規制することで地方債情報開示制度を間接的に規制している。

その規制内容は以下のとおりである。これら規制の根拠は 1975 年の「1934 年改正証券取引法」及び 1989 年の「証券取引法規則 15c2-12」である。これは、

- ・ 地方債取引業者に対して、SEC への登録を義務付け
- ・ 地方債取引業者に対して、地方債に関する情報開示を義務付け
- ・ 地方債取引業者が、発行主体の決算情報等の情報開示を行わない場合には引き受けない
- ・ 取引業者に継続開示を行うよう、地方政府との間で委任契約を義務付け
- ・ 元本 100 万ドル以上の場合に規則を適用
- ・ 目論見書の写しを MSRB に送付する

情報開示の内容としては、SEC も MSRB も情報を開示する旨は規制しているが、その内容については基本的には定めていない。SEC は目論見書 (Official Statement) を作成するに当たっては、GFOA (Government Finance Officers Association)⁴³¹ が作成したガイドラインや全米地方債アナリスト協会が作成したガイドラインを参照することを公認している⁴³²。

地方債の開示について、アカウントビリティを向上させる取組として、最近実施されたのは、MSRB により開設された EMMA (Electronic Municipal Market Access system)⁴³³ である。EMMA のウェブサイトは、地方債市場の重要な開示情報と透明性情報へのパブリックアクセスを向上させるために 2009 年に設立された。SEC の企業情報データベースである EDGAR に似たシステムで、EMMA は無料で地方債に関する重要な情報を投資家、州および地方政府や他の市場参加者に提供している。

EMMA でアクセス可能なデータは以下のとおりである。

- ・ 1990 年以降に MSRB に提出された目論見書、借換債の情報、継続開示情報
- ・ 2005 年以降の地方債取引に関する情報 (取引価格、利回り、取引額、取引の種類)
- ・ 地方債流通市場の統計データ
- ・ 地方債への投資に際して必要になる基本的な情報

目論見書や継続開示情報等は地方債取引業者がデータでアップロードするため、適時に公開ができ、投資家も適時に情報へのアクセスが可能となっている。全米の目論見書等の地方債の関連データが公開されているため、投資家はこのサイトにアクセスすれば地方債に関する必要な情報を入手できるようになっており、検索機能も付いているため

⁴³⁰ MSRB(Municipal Security Rule Making Board)は地方債市場を自主規制するための独立機関であり、州・地方自治体以外の地方債市場参加者の規制権限を有している。

⁴³¹ GFOAは、1906 年にアメリカ及びカナダの州、郡ならびに市の連邦政府および地方自治体の財務担当者を教育する目的で設立された非営利法人である。

⁴³² 稲生信男『米国地方債における情報開示制度』(都市問題第 94 巻 12 号、2003 年)

⁴³³ EMMAホームページ <http://www.emma.msrb.org/>

目的の情報に容易にたどりつくことができ、適時性と利便性の双方で優れている。

ウ．格付

アメリカでは各州及び地方自治体は自己の責任と能力で金融市場から資金を獲得する。その意味では民間の社債と同じである。そうすると社債同様に格付け機関による地方債の格付けが行われることになる。格付けとは「債券の元本と利息が予定どおりに償還される相対的な可能性の度合いを簡単な記号または文章で投資家に知らせるものであり、投資家に対して、債券のデフォルトの可能性の程度を、アルファベットによって知らせるものである⁴³⁴」。

社債と異なり、地方債は発行者が5万を超えるため、一般の投資家にとって個別の発行元毎に信用力を検証して比較するということは、たとえ EMMA などにより開示情報を容易に入手できるとはいえ限界がある。発行主体もこの状況は把握しており、目論見書の冒頭に格付け機関の評価を記載することで、証券の信用力向上に利用している⁴³⁵。その意味では発行元の情報開示を補完していると考えられる。

格付け機関は民間の場合と同じで、スタンダードプアーズやムーディーズが有名である。

スタンダードプアーズにおける地方債の格付決定までの流れは以下のとおりである⁴³⁶。

- ・ 地方自治体から格付依頼を受けてから、格付決定までの標準処理期間はおおよそ2週間程度である。頻繁に起債している団体であれば、情報が蓄積されているため、これより早く処理することが可能である。
- ・ まず第1段階は、目論見書や地方自治体が定期的に公表している財務報告書などの資料を収集し、情報を分析する。一般財源保証債の場合、最も重視されるデータは以下の4点である。

地域経済
財政状況
起債残高
自治体経営

- ・ その後、疑問点などを発行団体の財政当局やファイナンシャルアドバイザーに確認する。
- ・ 情報の分析作業が終了すれば、「レーティング委員会」で審議される。最初に担当アナリストがプレゼンテーションを行い、その後質疑応答を経て、投票を行う。一番多数である格付がその地方債の格付となる。
- ・ なお、地方債保証会社の保証がある場合には、その地方債保証会社が持つ自身の格付

⁴³⁴ 黒沢義孝『債券格付けの実際』（東洋経済新報社、1987年）

⁴³⁵ 北山孝信『日米地方債制度に関する一考察』（会計検査院研究 No35、2007年3月）

⁴³⁶ (財)自治体国際化協会ニューヨーク事務所『米国における地方債の市場性について』（Clair Report No356、2011年3月）

と等しくなる。

格付の評価基準は一般財源保証債とレベニュー債では異なる。一般財源債は自治体の全歳入を担保とし、自治体全体の信用力で起債するため、評価対象は自治体全体となる。一方でレベニュー債は特定事業に特化して起債するため、評価は事業の採算性が中心となる。

なお、一般財源保証債における格付の評価基準は主に以下のとおりである⁴³⁷。

図表 3-47 一般財源保証債の評価基準

項目	内容
経済要素	固定資産税、所得税、売上税等歳入に影響する経済状況 ・ 域内の企業等の信用度、市場評価 ・ 地域経済の多様性 ・ 経済指標（1人当たり GNP、雇用データ、資産ストック等）
債務要素、地方債発行状況	発行団体（地域）の地方債発行残高 地方債の満期構成、利回り、将来の発行計画等
財務要素	・ 財政運営の適正性、弾力的な運用、不安定要因の排除 ・ 積立金の水準、安定性 ・ 財政収支
行政管理要素	・ 行政管理戦略が財政運営に資し、自治体ニーズに合致 ・ 起債が法規（住民投票、起債制限等）に従い、適正に実施 ・ 適正な地域経済開発施策が計画・実施され、企業、住民のニーズと合致 ・ 近隣等の自治体との相互調整・協力体制

（出所）秋山義則、前田高志、渋谷博史編著『アメリカの州・地方債』（日本評論社、2007年4月）より作成。

⁴³⁷ 秋山義則・前田高志・渋谷博史 編著『米国における地方債の市場性について アメリカの州・地方債』（日本経済評論社、2007年4月）より作成。

第4章 英米両国における会計検査院の財務検査

第1節 イギリス中央政府の会計検査院の財務検査

1 イギリス会計検査院の体制

(1) 組織体制

統治機構を定める成文憲法を持たないイギリスにおいては、会計検査院の設置根拠は議会による立法を根拠とする。

イギリス会計検査院（National Audit Office：NAO）は、政府から独立した外部検査機関として位置づけられている。イギリス会計検査院（NAO）は、議会の公金支出に対する監督の強化を目的とした、1983年国家会計検査法（National Audit Act 1983）により創設された。この法律以前は、大蔵省の外局である「国庫及び会計検査庁（Exchequer and Audit Department）」が会計検査を担当していた。1983年国家会計検査法により、1984年にイギリス会計検査院（NAO）は大蔵省から独立するとともに、議会に近い機関として位置付けられることになった。このため、イギリス会計検査院（NAO）の院長は下院の議員であることが法に明記され、イギリス会計検査院（NAO）自身の予算や決算（監査）については、下院議員の代表からなる「公会計コミッション」の監督を受けることとされる。

2011年には、過去に起こった会計検査院長（Comptroller and Auditor General：C&AG）による不祥事を契機として、2011年予算責任及び国家会計検査法（BRNA）が成立した。

この法律は、イギリス会計検査院（NAO）のガバナンスの強化を目的としたものである。

2011年予算責任及び国家会計検査法第2章では、イギリス会計検査院（NAO）及び会計検査院長（Comptroller and Auditor General：C&AG）について定めている。

これによれば、イギリス会計検査院（NAO）は、独任制の会計検査院長（C&AG）を長とする機関から、法人格を持った委員9人による合議制の組織に改め、職員をイギリス会計検査院（NAO）が雇用することとした。9人の委員のうち、過半数の5人は外部委員、1人は会計検査院長（C&AG）、3人は内部委員とするとともに、委員長は外部委員とし、会計検査院長（C&AG）と同様の手続で任命することとなった。その他の外部委員は原則として委員長の推薦する者を下院決算委員会（PAC）が任命し、内部委員は原則として会計検査院長（C&AG）の推薦する者を外部委員が任命することとしている。

会計検査院長（C&AG）は、従前どおり、首相が下院決算委員長（議事規則上、野党議員が就任する。）と協議して下院に議案を提出し、下院の上奏により女王が任命する。

但し、従来その任期や定年はなかったが、任期が10年とされて再任が禁止された。

新イギリス会計検査院（NAO）と会計検査院長（C&AG）との関係については、以下の事項が定められている。

- ・イギリス会計検査院（NAO）と会計検査院長（C&AG）は、共同して事務に関する戦略を策定することができる。
- ・イギリス会計検査院（NAO）は、会計検査院長（C&AG）の事務に必要な資源を提供する義務を負う。
- ・イギリス会計検査院（NAO）は、会計検査院長（C&AG）の職務遂行を監視する義務を

- 負い、また、会計検査院長（C&AG）に対しその事務について助言する権限を有する。
- ・会計検査院長（C&AG）は、その事務をイギリス会計検査院（NAO）の職員に委任する制度に関する規則を整備することができるが、当該規則及びその改正には監督委員会の承認を要する。
 - ・会計検査院長（C&AG）が欠けたとき又はその心身に故障があるときは、イギリス会計検査院（NAO）は、6ヶ月間に限り、監督委員会の同意を得て、イギリス会計検査院（NAO）の職員に会計検査院長（C&AG）の権限を委任することができる。
 - ・イギリス会計検査院（NAO）と院長とは、共同して、年次報告書を作成して監督委員会に提出する義務を負う。
 - ・イギリス会計検査院（NAO）と院長とは、共同して、その相互関係に関する職務規程を整備し、当該規程及びその改正について監督委員会の承認を得なければならない。

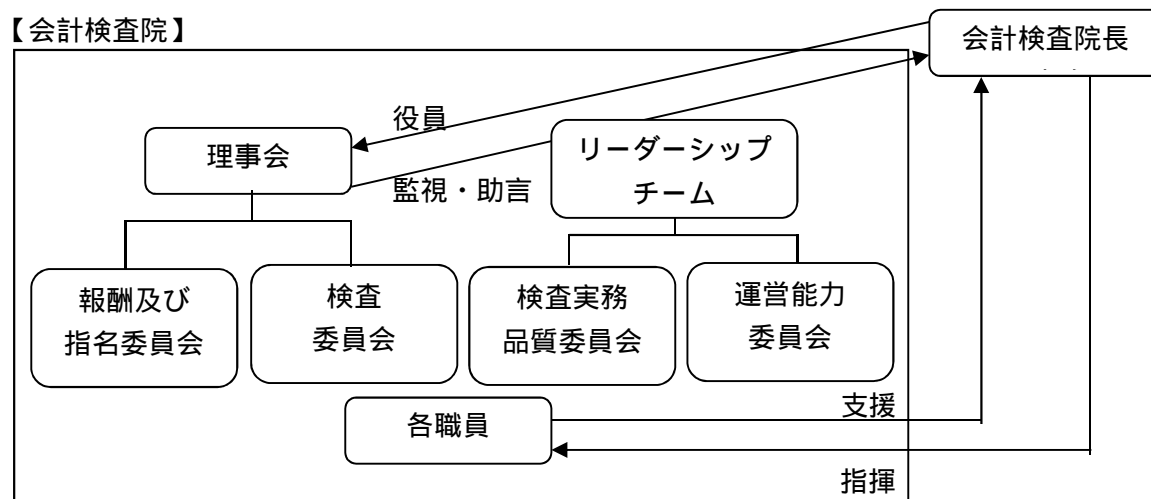
独立性を確保するために、当該組織は、イギリス会計検査院長（Comptroller and Auditor General : C&AG）及びイギリス会計検査院（National Audit Office : NAO）を分離した構造となっている。

院長は、最高経営責任者（CEO）として実務に携わり、完全な裁量権を有する。なお、院長の歳費は直接統合勘定から支払われる。

一方、イギリス会計検査院（NAO）は、主に理事会及び実務を行う職員から構成される。前者は、院長を含む9名で構成され、理事長を中心として、会計検査院全体の戦略の立案や、院長の業務の監視等を行う。職員は、公務員ではなく、検査院内部の基準及び院長により給与が決定される。

これらの組織体制を図示すると以下ようになる。

図表 4-1 イギリス会計検査院及び院長の組織体制



（出所）National Audit Office, "Transparency report 2013"等より作成。

(2) 業務の概要

ア．業務範囲

イギリス会計検査院（NAO）は、財務検査、VFM 検査等⁴³⁸を行う。

⁴³⁸ “An Introduction to the National Audit Office”（National Audit Office）では、イギリス会計検査院（NAO）

財務検査は、中央政府及びその関連団体に関する会計検査であり、2012 年度は 355 団体に対し 437 件の会計について実施している⁴³⁹。

VFM 検査は、経済性、効率性及び有効性の観点から実施をするもので、2012 年度は 60 件の報告書及び地域サービスに関する 3 件の研究報告を公表している⁴⁴⁰。

なお、財務検査では、監査委員会 (Audit Commission) の廃止に伴い、イングランドの地方自治体や国民保健サービス (NHS) の検査への参入が見込まれている。

イ．会計検査基準⁴⁴¹

会計検査院長の実施する財務検査は、監査実務委員会 (Auditing Practices Board : APB) の作成した国際監査基準 (イギリス及びアイルランド) (International Standards on Auditing (UK & Ireland) : ISA(UK/IR)) に準拠して実施している。当該基準の中には、国際品質管理基準 (International Standard of Quality Control1(UK & Ireland) : ISQC1(UK/IR)) も含まれている。

なお、国際監査基準の実務指針のうち公的分野に関するものとして、実務指針第 10 号「イギリスにおける公共機関の財務書類検査 (Audit of Financial Statements of Public Sector Bodies in the United Kingdom)」の 2006 年 1 月改定版を採用している。

ウ．財務検査マニュアル等⁴⁴²

財務検査を行うにあたっては、財務検査部門の長官 (Director General Financial Audit) が財務検査マニュアルを示すが、これには上記会計検査基準の趣旨を踏まえて、これらをどのように適用するかを示している。当該マニュアルは毎年改訂される。当該マニュアルが内蔵され、さらに他の検査ツールやテンプレートが含まれた検査用のソフトウェアが使われている。

検査結果は、2 段階でレビューがなされる。第 1 段階は、当該検査メンバーによるレビューであり、第 2 段階は、その管理者によるレビューである。当該レビューは、検査チームにより行われた重要な虚偽表示のリスクと主要な判断事項について行われる。

(3) イギリス会計検査院の近時の動き

ア．2011 年予算責任及び国家会計検査法以降の状況

2011 年予算責任及び国家会計検査法 (BRNA 法) の成立以降、近年のイギリス会計検査院の動きで特徴的な事項として、以下のものがある。

(ア) 新しい地方自治体監査制度の移行⁴⁴³

の業務として、財務検査 (Financial Audit)、VFM 検査 (Value for money studies)、調査 (Investigations)、議会のサポート (Support to Parliament)、国際的活動 (International) の 5 つを挙げている。

⁴³⁹ "Transparency report 2013" (National Audit Office, December 2013) 1.6 による。なお、これらのほか、国際労働機構 (International Labour Organization) や国際連合世界食糧計画 (World Food Programme) の監査にも関わっている。(<http://www.nao.org.uk/about-us/what-we-do/audit-of-financial-statements/>)

⁴⁴⁰ "Transparency report 2013" (National Audit Office, December 2013) 1.7 による。

⁴⁴¹ "Transparency report 2013" (National Audit Office, December 2013) 2.24 による。

⁴⁴² "Transparency report 2013" (National Audit Office, December 2013) Appendix 2 による。

⁴⁴³ <http://www.nao.org.uk/press-releases/nao-committed-working-within-new-local-audit-system/>

地方自治体監査及びアカウンタビリティ法（Local Audit and Accountability Act）は、会計検査院長（C&AG）に対し、地方自治体の監査人が円滑に監査実務を進めることができるよう、監査実務規範（Code of Practice for local public audit）を策定し随時更新するという新たな責任を持たせている。イギリス会計検査院（NAO）は、新たな監査の枠組みへの移行ができる限り効果的に行えるよう、コミュニティ・地方自治省（Department for Communities and Local Government）、監査委員会（Audit Commission）及びその他の利害関係者と一緒に取り組んでいる。

（イ）地方自治体監査実務規範の草案のコンサルテーション⁴⁴⁴

地方自治体監査及びアカウンタビリティ法（Local Audit and Accountability Act）のもと、イギリス会計検査院（NAO）及び会計検査院長（C&AG）は、監査委員会（Audit Commission）から監査実務規範（Code of Practice for local public audit）を策定し随時更新するという役割を引き継いでおり、2014年9月19日から、草案のコンサルテーションを開始した。このコンサルテーションは同年10月31日まで行われ、2015年早々に議会に諮ることを念頭に、2014年中に最終草案を公表することとしている。

（ウ）理事会への非常勤メンバーの任用⁴⁴⁵

2014年10月にイギリス会計検査院（NAO）の理事会長にロード・ビチャード（Lord Bichard）氏が就任してから、理事会に新しく3人の非常勤メンバーの採用が告知された。この3名に選ばれたのは、ジョアン・ショー（Joanne Shaw）氏、レイ・ショスタク（Ray Shostak）氏、ロバート・サイクス（Robert Sykes）氏であり、2015年1月に着任することとなっている。

イ．イギリス会計検査院（NAO）の今後の戦略⁴⁴⁶

上述の地方自治体監査及びアカウンタビリティ法（Local Audit and Accountability Act）の成立と監査委員会（Audit Commission）の廃止などを背景として、イギリス会計検査院（NAO）の役割には変化が生じている。また、2015年5月には総選挙が行われるが、次の議会においても、緊縮財政（austerity）は継続することが見込まれ、イギリス会計検査院の果たすべき役割は大きいと言える。

このような状況のもと、イギリス会計検査院（NAO）は、2014年12月に、2015年度から2017年度の3ヶ年を対象期間とした「イギリス会計検査院（NAO）戦略 2015年度～2017年度（NAO Strategy 2015-16 to 2017-18）」を作成・公表している。

この戦略では、今後の3年間に実施すべき事項として、以下の5つの戦略を掲げている。

- ・比較分析を可能にするために各省庁が共有的に抱えている戦略的課題に焦点を当てる。
- ・また、技術戦略を通じて、これらの課題に関する専門的知識の向上に努める。

⁴⁴⁴ <http://www.nao.org.uk/press-releases/nao-consults-draft-code-practice-local-public-audit/>

⁴⁴⁵ <http://www.nao.org.uk/press-releases/appointment-non-executive-members-nao-board/>

⁴⁴⁶ “NAO Strategy 2015-16 to 2017-18”（National Audit Office, December 2014）による。

議会やその他の利害関係者の要望により適合した成果品とともに、イギリス会計検査院（NAO）の専門的知識を最大限に利用した統合的な保証を提供する。

- ・議会のメンバーや公衆から問題点が挙げられた場合や事実が不明確である場合に、公金を守るための調査能力を強化する。
- ・地方自治体に対する新たな責任を通じて、中央政府も地方自治体とともに直面するようなローカルサービスの提供について、すみずみまで着目する。
- ・インパクトや影響力を大きくするために、協働的な取組を推進することで、無駄なく筋肉質な会計検査院を目指す。

2 財務検査事例

(1) 事例の対象

本項においてはイギリス会計検査院（NAO）による政府全体決算書（WGA）の財務書類及び各省庁の財務書類に対する検査の結果や傾向の分析を行う。

(2) 監査意見の種類

イギリス中央政府が作成する決算書に対する財務検査は、2000 年政府資源・会計法（GRA 法）を根拠としており、国際監査基準第 700 号（英国及びアイルランド）⁴⁴⁷及び実務指針第 10 号（改訂版）イギリスにおける公共機関の財務書類検査⁴⁴⁸に沿って実施される。監査意見は、政府全体決算書（WGA）については財務書類に関する意見（Opinion on financial statements）、各省庁の財務書類については合規性に関する意見（Opinion on Regularity）及び財務書類に関する意見（Opinion on financial statements）があり、以下の類型で意見が表明される。

図表 4-2 監査意見の類型

種類	英称
無限定適正意見	UNQUALIFIED OPINION
限定付適正意見	QUALIFIED OPINION
不適正意見	ADVERSE OPINION
意見不表明	DISCLAIMER

（出所）国際監査基準第 700 号（英国及びアイルランド）を基に作成。

(3) 財務検査（財務監査）における意見形成過程

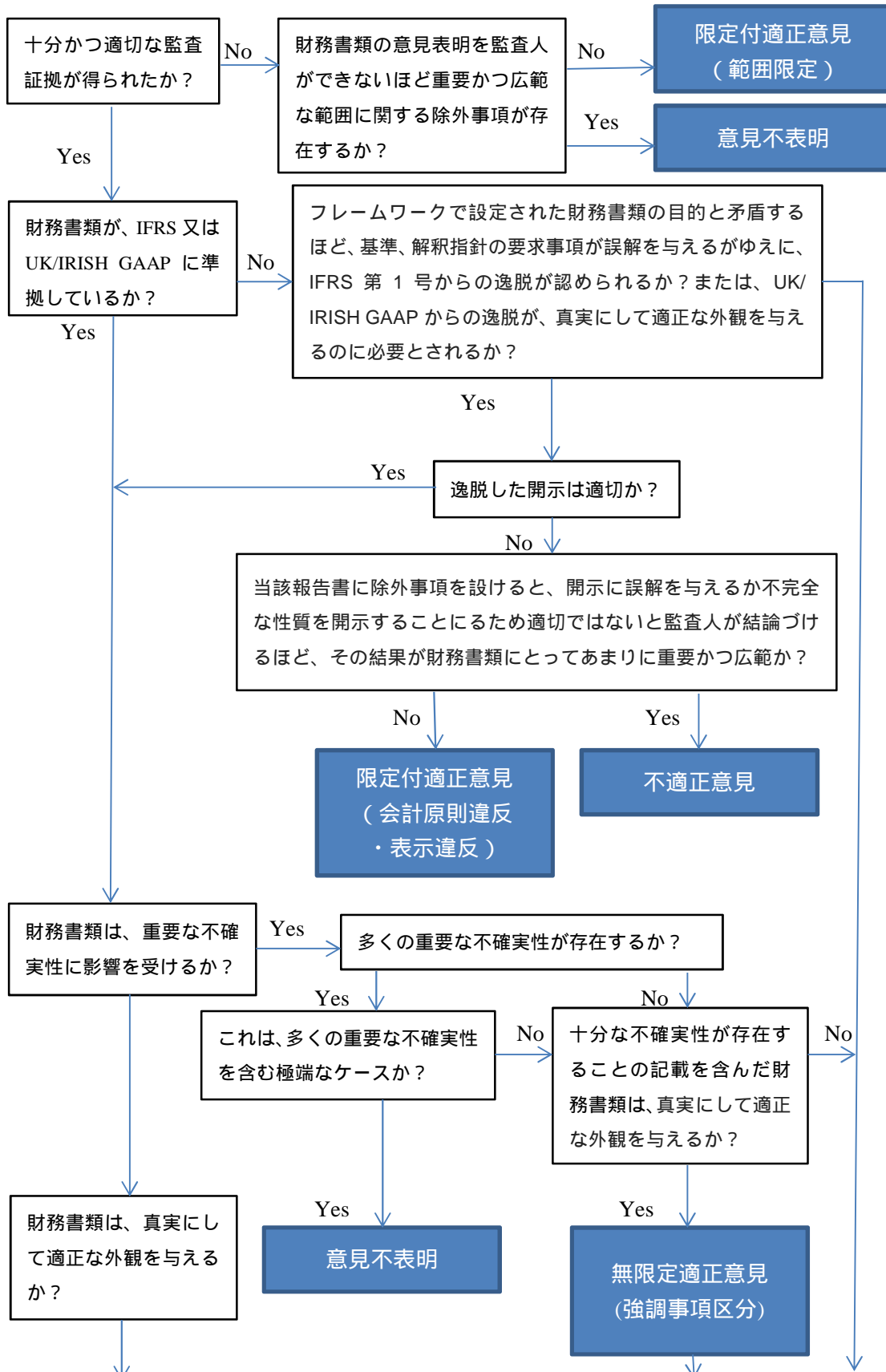
イギリスの公監査基準は、国際監査基準（ISA）に基本的に準拠しており、監査意見の表明に関しては、「国際監査基準（イギリス及びアイルランド）第 700 号財務書類の監査意見（INTERNATIONAL STANDARD ON AUDITING(UK AND IRELAND) 700-THE AUDITOR'S REPORT ON FINANCIAL STATEMENTS）」に従って記載がなされる。

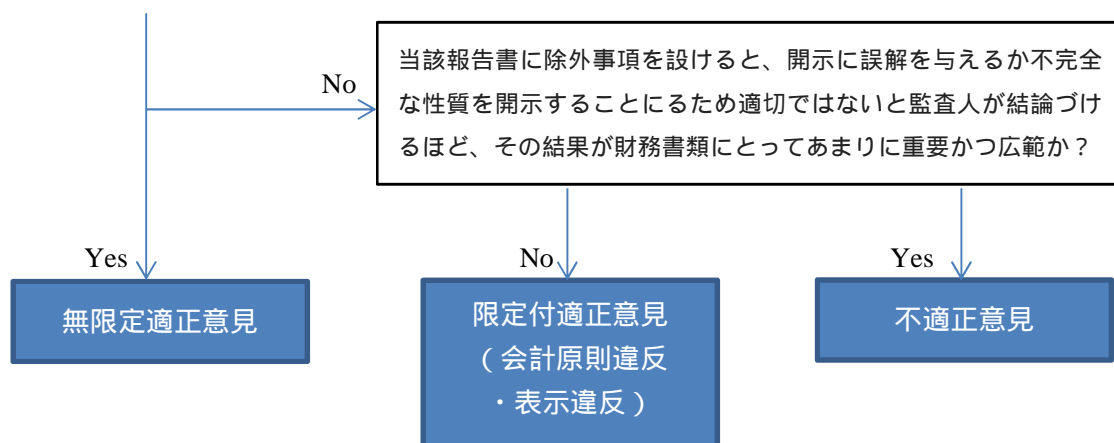
当該、意見形成に至る過程は以下のとおりである。

⁴⁴⁷ International Standard of Auditing(UK and Ireland) 700

⁴⁴⁸ Practice Note 10 Audit of central government financial statements in the United Kingdom

図表 4-3 意見形成に至る過程





(出所) "INTERNATIONAL STANDARD ON AUDITING (UK AND IRELAND) 700 THE AUDITOR'S REPORT ON FINANCIAL STATEMENTS" より作成。

(4) 政府全体決算書 (WGA) に対する検査結果

ア. 検査結果の概要

第2章第1節2(6)で述べたとおり、2000年政府資源・会計法 (GRA 法) 第9章において、大蔵省は毎年政府全体決算書 (WGA) の作成を義務付けられており、2009年度から作成している。2009年度から直近の2012年度までの4年間における政府全体決算書の財務書類に対する監査意見の傾向は以下のとおりである。

図表 4-4 最近4年間における政府全体決算書の財務書類への監査意見

	FY2009	FY2010	FY2011	FY2012
意見類型	限定付適正	限定付適正	限定付適正	限定付適正

(出所) 政府のホームページ⁴⁴⁹において公表されている政府全体決算書 (WGA) より作成。

上記のとおり、政府全体決算書 (WGA) の作成及び財務検査が行われて以降、イギリス会計検査院 (NAO) の検査結果は、継続して限定付適正意見となっている。

なお、直近の政府全体決算書 (WGA) に関する財務検査結果である下院に対する会計検査院長による証明 (The Certificate of the Comptroller and Auditor General to the House of Commons) の構成は以下のとおりである。

図表 4-5 下院に対する会計検査院長による証明の構成 (2012年度)

- ・ 前文
- ・ 会計官及び検査人の責任 (Respective responsibilities of the Accounting Officer and auditor)
- ・ 財務検査の範囲 (Scope of the audit of the financial statements)
- ・ 財務書類に関する限定意見の基礎 (Basis for qualified opinion on financial statements)
- ・ 財務書類に関する限定意見 (Qualified opinion on financial statements)
- ・ 強調事項区分 (Emphasis of matter)
- ・ その他の事項に対する意見 (Opinion on other matters)
- ・ 例外的報告事項 (Matters on which I report by exception)

⁴⁴⁹ <https://www.gov.uk/government/collections/whole-of-government-accounts>

イ．限定意見の根拠

政府全体決算書 (WGA) の財務書類の検査結果が限定付適正意見となっている根拠について、直近の 2012 年度決算に係る監査意見では以下の 6 点が挙げられている。

会計領域の定義及び適用に関する不一致による限定意見
会計方針の一貫性のない適用に関する不一致による限定意見
3G 及び 4G⁴⁵⁰ のライセンスの会計に関する不一致による限定意見
政府全体決算書 (WGA) に含まれる学校資産の完全性及び評価に関する検査証拠の不足に伴う検査範囲の制約による限定意見
政府全体決算書 (WGA) の範囲に含まれる組織体の法定検査を基礎とした不一致及び検査範囲の制約による限定意見
政府内部の取引及び勘定の相殺消去の完全性に関する検査証拠の不足に伴う検査範囲の制約による限定意見

上記のうち 、 、 、 は初めて政府全体決算書 (WGA) が作成・公表された 2009 年度から直近の 2012 年度まで継続して記載がなされており、 は 2010 年度及び 2011 年度に同様の記載がなされている。

この 6 点について、2012 年度監査報告書 (The Certificate of the Comptroller and Auditor General to the House of Commons 及び The Report of the Comptroller and Auditor General to the House of Commons) で記載されている具体的な内容とイギリス会計検査院 (NAO) からの勧告は以下のとおりである⁴⁵¹。

会計領域の定義及び適用に関する不一致による限定意見

2012 年度監査報告書によると、政府全体決算書 (WGA) の範囲に含めるべき組織体に対して適用すべき会計基準を適用していないために、重要な資産及び負債が財務書類に計上されていないことが挙げられている。このことにより、純支出額 58 億ポンド、純負債額 1,392 億ポンドが 2012 年度の政府全体決算書 (WGA) に計上されていない状況となっている。

これらに関するイギリス会計検査院 (NAO) からの勧告は以下のとおりである。

- ・大蔵省は、政府全体決算書 (WGA) に含めるべき組織体に関する判断基準を変更しなければならない。
- ・大蔵省は、会計方針の不適用に伴って重大な影響が生じるリスクを軽減するために、新たな事業体の連結作業を前もって行わなければならない。

会計方針の一貫性のない適用に関する不一致による限定意見

2012 年度監査報告書によると、政府全体決算書 (WGA) に含まれるいくつかの組織

⁴⁵⁰ 3G は 3rd Generation、4G は 4th Generation であり、通信規格を指す。

⁴⁵¹ Whole of Government Accounts year ended 31 March 2013(HM Treasury) Chapter 8 Certificate and report of the Comptroller and Auditor General による。

体が、本来適用すべき政府財務報告マニュアル（Government Financial Reporting Manual：FReM）に沿わずに決算書を作成していることが挙げられている。このことによる影響額は完全には測定できていないが、重大な誤りの1つである、地方政府会計と中央政府会計のインフラ資産の評価方法の違い⁴⁵²に起因した影響額は、少なく見積もっても2,180億ポンドであるとされている。

これらに関するイギリス会計検査院（NAO）からの勧告は以下のとおりである。

- ・大蔵省は、英国勅許公共財務会計士協会（CIPFA）と連携して、地方自治体会計実務規範（Code of Practice on Local Authority Accounting）の改訂計画を引き続き進めること、地方政府が提供するデータが不完全、不健全であり、信頼を欠き検査に耐えられないということを示す兆候に対して迅速に対応すること、の2点を確実に継続しなければならない。
- ・大蔵省は、公道（highway）以外のインフラ資産⁴⁵³について減価償却後の再調達価額での評価を行うように計画を整備しなければならない。

3G 及び 4G のライセンスの会計に関する不一致による限定意見

2012 年度監査報告書によると、2000 年 4 月に 3G ライセンス販売から得られた収入及び 2013 年 2 月に 4G ライセンス販売から得られた収入について、要求される会計処理に従っていないことが挙げられている。このことにより、2012 年度決算において、13 億ポンドの収入が過大計上、102 億ポンドの前受収入が過小計上されており、政府一般会計（General Fund）では 102 億ポンド過大計上されている。

これらに関するイギリス会計検査院（NAO）からの勧告は以下のとおりである。

- ・大蔵省は、政府全体決算書（WGA）の 3G 及び 4G に関する取引を、会計基準に即して修正しなければならない。

政府全体決算書（WGA）に含まれる学校資産の完全性及び評価に関する検査証拠の不足に伴う検査範囲の制約による限定意見

2012 年度監査報告書によると、政府全体決算書（WGA）に含めるべき地方政府の公立学校が必ずしも WGA に含まれていないことにより、公立学校の資産が政府全体決算書（WGA）に計上されていないことが挙げられている。このことにより、2012 年度決算において、有志団体立補助学校（Voluntary aided schools）及び補助学校（Foundation schools）の資産 230 億ポンド、有志団体立管理学校（Voluntary controlled schools）の資産 80 億ポンドが計上漏れであると見積もられている。

これらに関するイギリス会計検査院（NAO）からの勧告は以下のとおりである。

⁴⁵² 地方政府会計の枠組みによれば、インフラ資産は取得価額（historic cost）で評価することとされ、中央政府会計の枠組みによれば、インフラ資産は減価償却後の再調達価額（depreciated replacement cost）で評価することとされている。

⁴⁵³ 公道については、2016 年度決算から減価償却後の再調達価額で評価を実施するよう、地方自治体会計実務規範（Code of Practice on Local Authority Accounting）の改訂計画が修正されることとなっている。

- ・大蔵省は、2014 年-2015 年地方自治体会計実務規範の適用初年度に収集される、実務規範の適用を通じて地方政府の決算書からもたらされる学校のデータが、完全であり真実かつ公正であると推察されるほど十分にしっかりとしたものであることを確実にしなければならない。
- ・大蔵省は、北アイルランドの全ての学校を政府全体決算書（WGA）に含めなければならない。

政府全体決算書（WGA）の範囲に含まれる組織体の法定検査を基礎とした不一致及び検査範囲の制約による限定意見

2012 年度監査報告書によると、政府全体決算書（WGA）に含まれる組織体の外部監査人が、各組織体の法定財務書類に対して限定意見を出している場合、これらが政府全体決算書（WGA）の真実性及び公正性（true and fair）に与える影響を考慮するとされており、2012 年度においては、10 の決算書について外部監査人の限定意見が出されていることが挙げられている。なかでも、その影響が最も大きいのは教育省（Department for Education）及び国防省（Ministry of Defense）であり、これらの影響の重要性に鑑み、政府全体決算書（WGA）についても限定意見としている。

これらに関するイギリス会計検査院（NAO）からの勧告は以下のとおりである。

- ・大蔵省は、引き続き、教育省及び国防省の限定事項の解消のサポートをしなければならない。
- ・特に、教育省の、専門学校（academies）のデータの正確性及び適時性に関する問題が、大蔵省のねらいである政府全体決算書（WGA）の早期発行を妨げているため、これらに特に注意を傾けることを提案する。

政府内部の取引及び勘定の相殺消去の完全性に関する検査証拠の不足に伴う検査範囲の制約による限定意見

2012 年度監査報告書によると、政府全体決算書（WGA）に含まれる組織体間の内部取引及び勘定の相殺消去に関して、完全性及び正確性についての検査証拠が不足していることが挙げられている。政府全体決算書（WGA）の連結対象団体は 3,800⁴⁵⁴にも及び、収益、費用、資産及び負債の金額が過大計上とならないよう、連結対象団体間の取引及び勘定は相殺消去されており、2012 年度は 100 万ポンド以上の取引及び勘定が相殺消去されているが、どちらかの組織体が異なる内部取引又は勘定を公表している、片方の組織体だけが内部取引又は勘定を公表している、どちらの組織体も内部取引又は勘定を公表していない、という 3 つのケースによって、説明のつかない不確定事項が残されている。利用可能な証拠から不確定事項の試算を行ったところ、純収支額で 91 億ポンド

⁴⁵⁴ 図表 2-16 では、2012 年度政府全体決算書（WGA）において 1,142 の連結対象を示しているが、これは親部門（parent department）のみであり、親部門に連結されている個々の機関（every individual entity）を含めると総数は 3,800 に及ぶ数となる。図表 2-16 は 2012 年度政府全体決算書（WGA）の付録 1（Annex 1）を集計したものであるが、個々の機関すべてを掲載していない理由として、大蔵省は、すべての機関を掲載すると相当程度の紙幅を要することとなるという実務上の理由を挙げている。

ド、資産負債差額で 37 億ポンドと見積もられている。

これらに関するイギリス会計検査院（NAO）からの勧告は以下のとおりである。

- ・過去 3 年間に渡り、大蔵省が相殺消去エラーの減少に向け著しい進歩をとげており、2013 年度には、完全にシステム移行することになっているが、これほどまでに広範にわたる構成組織の当初データにエラーがあった場合には、現在の手法では相殺消去エラーを減らすことはできない。
- ・大蔵省は、潜在的な弱点を有する範囲を特定するためにデータ収集の構造的プロセスをレビューすることとともに、解明しづらい領域やエラーが起こりやすい領域の相手勘定を解明する代替的手法を検討することを提案する。

ウ．強調事項区分

2012 年度監査報告書では、限定事項とは別に、強調事項区分（Emphasis of matter）が記載されており、原子力廃止措置機関（Nuclear Decommissioning Authority）の最終的な負債の金額は、後々にもたらされる情報や出来事によって変わっていくものであり、あくまで現時点での金額が 589 億ポンドであることが示されている。この内容は、2009 年度から 2011 年度までも同様である。

(5) 各省庁の決算書に対する検査結果

各省庁は、2000 年政府資源・会計法に従い、各年 11 月までに前年度決算書を作成の上、会計検査院長にこれを提出し、会計検査院の財務検査を受けることとされている。

財務検査結果の例として、無限定適正意見の場合の下院に対する会計検査院の監査証明及び報告書（The Certificate and Report of the Comptroller and Auditor General to the House of Commons）は以下のとおり構成されている。

図表 4-6 下院に対する会計検査院の監査証明及び報告書の構成（2013 年度 内閣府）

- ・ 前文
- ・ 会計官及び検査人の責任（Respective responsibilities of the Accounting Officer and auditor）
- ・ 財務検査の範囲（Scope of the audit of the financial statements）
- ・ 合規性に関する意見（Opinion on regularity）
- ・ 財務書類に関する意見（Opinion on financial statements）
- ・ その他の事項に対する意見（Opinion on other matters）
- ・ 例外的報告事項（Matters on which I report by exception）
- ・ 報告（Report）

（出所）Cabinet Office Annual Report and Accounts 2013-14

ここでは、イギリス中央政府の主要 17 省庁⁴⁵⁵の最近 5 年間の財務書類に関する監査意見の傾向を分析する。

図表 4-7 主要 17 省庁の決算書に対する監査意見

No.	機関名	意見対象	開示対象年度				
			2009	2010	2011	2012	2013
1	内閣府（Cabinet Office）	合規性	無限定 適正	無限定 適正	無限定 適正	無限定 適正	無限定 適正
		財務書類	無限定 適正	無限定 適正	無限定 適正	無限定 適正	無限定 適正
2	ビジネス・イノベーション・ 職業技能省（Department for Business, Innovation and Skills）	合規性	無限定 適正	無限定 適正	無限定 適正	無限定 適正	無限定 適正
		財務書類	無限定 適正	無限定 適正	無限定 適正	無限定 適正	無限定 適正
3	コミュニティ・地方自治省 （Department for Communities and Local Government）	合規性	無限定 適正	無限定 適正	無限定 適正	限定付 適正	無限定 適正
		財務書類	無限定 適正	無限定 適正	無限定 適正	無限定 適正	無限定 適正
4	文化・メディア・スポーツ省 （Department for Culture, Media and Sport）	合規性	無限定 適正	無限定 適正	無限定 適正	無限定 適正	無限定 適正
		財務書類	無限定 適正	無限定 適正	限定付 適正	無限定 適正	無限定 適正
5	教育省（Department for Education）	合規性	無限定 適正	無限定 適正	限定付 適正	限定付 適正	限定付 適正
		財務書類	無限定 適正	無限定 適正	無限定 適正	限定付 適正	不適正 意見
6	環境・食糧・農村地域省 （Department for Environment, Food and Rural Affairs）	合規性	限定付 適正	限定付 適正	限定付 適正	無限定 適正	無限定 適正
		財務書類	限定付 適正	限定付 適正	限定付 適正	限定付 適正	無限定 適正
7	国際開発省（Department for International Development）	合規性	無限定 適正	無限定 適正	限定付 適正	無限定 適正	無限定 適正
		財務書類	無限定 適正	無限定 適正	無限定 適正	無限定 適正	無限定 適正

⁴⁵⁵ キャメロン連立政権発足時に、事業計画（Business Plan）の作成・公表を義務付けられた省庁である。

No.	機関名	意見対象	開示対象年度				
			2009	2010	2011	2012	2013
8	運輸省 (Department for Transport)	合規性	無限定 適正	限定付 適正	無限定 適正	無限定 適正	無限定 適正
		財務書類	無限定 適正	無限定 適正	無限定 適正	無限定 適正	無限定 適正
9	雇用年金省 (Department for Work and Pensions)	合規性	限定付 適正	限定付 適正	限定付 適正	限定付 適正	限定付 適正
		財務書類	無限定 適正	無限定 適正	無限定 適正	無限定 適正	無限定 適正
10	エネルギー・気候変動省 (Department of Energy and Climate Change)	合規性	無限定 適正	無限定 適正	限定付 適正	無限定 適正	無限定 適正
		財務書類	無限定 適正	無限定 適正	無限定 適正	無限定 適正	無限定 適正
11	保健省 (Department of Health)	合規性	無限定 適正	無限定 適正	無限定 適正	無限定 適正	無限定 適正
		財務書類	無限定 適正	無限定 適正	無限定 適正	無限定 適正	無限定 適正
12	外務・英連邦省 (Foreign and Commonwealth Office)	合規性	無限定 適正	無限定 適正	無限定 適正	無限定 適正	無限定 適正
		財務書類	無限定 適正	無限定 適正	無限定 適正	無限定 適正	無限定 適正
13	歳入税関庁 (Her Majesty's Revenue and Customs)	合規性		無限定 適正	限定付 適正	限定付 適正	限定付 適正
		財務書類		無限定 適正	無限定 適正	無限定 適正	無限定 適正
14	大蔵省 (Her Majesty's Treasury)	合規性	無限定 適正	無限定 適正	無限定 適正	無限定 適正	無限定 適正
		財務書類	無限定 適正	無限定 適正	無限定 適正	無限定 適正	無限定 適正
15	内務省 (Home Office)	合規性	無限定 適正	無限定 適正	無限定 適正	無限定 適正	無限定 適正
		財務書類	無限定 適正	無限定 適正	無限定 適正	無限定 適正	無限定 適正
16	国防省 (Ministry of Defence)	合規性	無限定 適正	無限定 適正	限定付 適正	限定付 適正	無限定 適正
		財務書類	限定付 適正	限定付 適正	限定付 適正	限定付 適正	限定付 適正
17	司法省 (Ministry of Justice)	合規性	無限定 適正	無限定 適正	無限定 適正	無限定 適正	無限定 適正
		財務書類	無限定 適正	無限定 適正	無限定 適正	無限定 適正	無限定 適正

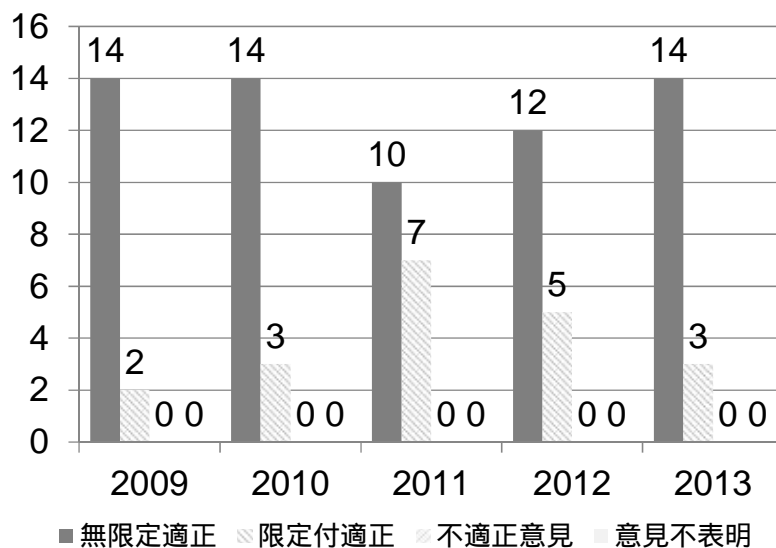
(出所) 各省庁のホームページの年次報告・決算書より作成。

(留意事項) 「 」の部分はホームページ上の開示が発見できなかった (2015 年 1 月 23 日現在) ものである。

上表の最近 5 年間の 17 省庁の決算書に対する監査意見の状況を集計すると、以下のグラフのとおりであり、検討した 17 省庁では、無限定適正意見のケースが割合として多い

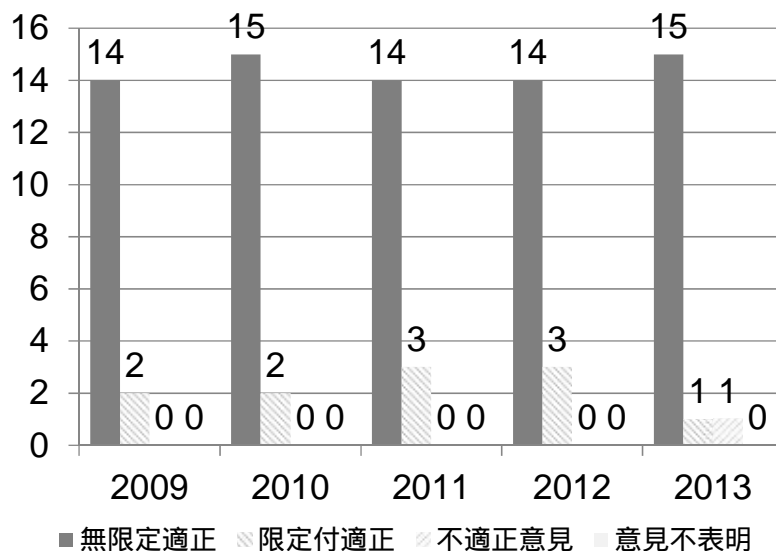
が、毎年限定付適正意見が表明されるケースがあること、2011 年度は合规性に関する限
定付適正意見が増えていること、2013 年度に財務書類に関する不適正意見が表明されて
いる（教育省）ことがわかる。

図表 4-8 合规性に関する意見の推移



（注）2009 年度は歳入税関庁の決算書が入手できなかったため、合計 16 件である。

図表 4-9 財務書類に関する意見の推移



（注）2009 年度は歳入税関庁の決算書が入手できなかったため、合計 16 件である。

以下では、検討した 17 省庁の限定意見等の状況⁴⁵⁶を概観する。また、2013 年度に不適正意見が表明された教育省については、不適正意見の内容を説明する。

内閣府

最近 5 年間は全て無限定適正意見であり、強調事項も付されていない。

ビジネス・イノベーション・職業技能省

限定意見等の状況は以下のとおりである。

限定意見等の状況	2009	2010	2011	2012	2013
【強調事項区分】 学生ローンの評価特有の不確実性に関する事項	-	-	-		

コミュニティ・地方自治省

限定意見等の状況は以下のとおりである。

限定意見等の状況	2009	2010	2011	2012	2013
【合規性に関する限定意見】 純現金要求額を超過する現金支出に関する事項	-	-	-		-
【合規性に関する限定意見】 地方自治体の省庁別歳出限度額（資本）を超過する支出に関する事項	-	-	-		-

文化・メディア・スポーツ省

限定意見等の状況は以下のとおりである。

限定意見等の状況	2009	2010	2011	2012	2013
【財務書類に関する限定意見】 グループ財務書類に関する事項	-	-		-	-
【強調事項区分】 過年度修正再表示に関する事項	-	-	-		-

教育省

限定意見等の状況は以下のとおりである。

限定意見等の状況	2009	2010	2011	2012	2013
【合規性に関する限定意見】 年度管理歳出額を超過する支出に関する事項	-	-		-	
【合規性に関する限定意見】 若年学習支援局（Young People's Learning Agency）に対する大蔵省からの保証に関する事項	-	-		-	-
【合規性に関する限定意見】 教育助成局（Education Funding Agency）に対する大蔵省からの保証に関する事項	-	-	-		-
【財務書類に関する限定意見】	-	-	-		（注）

⁴⁵⁶ 各省庁の年度決算・報告書に掲載されている下院に対する会計検査院の監査証明及び報告書（The Certificate and Report of the Comptroller and Auditor General to the House of Commons）に記載されている限定意見及び強調事項区分を指す。以下、本節について同様である。

限定意見等の状況	2009	2010	2011	2012	2013
連結対象のアカデミーの虚偽表示や不確実性に関する事項					
【財務書類に関する限定意見】 有形固定資産に関する事項	-	-	-		(注)
【財務書類に関する限定意見】 2012年4月1日付で移管されたアカデミーの残高の正確性に関する事項	-	-	-		(注)
【強調事項区分】 IAS第8号(会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬)及び修正比較に関する事項	-	-	-		-

(注) 2013年度は財務書類に関する不適正意見が表明されているため、後述する。

教育省の2013年度の年度報告・決算書は、他の省庁に比べて公表が大幅に遅れ、2015年1月20日付けで公表されており、監査証明に対する会計検査院長の署名日付は2015年1月15日と、2000年政府資源・会計法(GRA法)で規定されている期限である2014年11月を超えている。

教育省に対する2013年度の下院に対する会計検査院の監査証明及び報告書(The Certificate and Report of the Comptroller and Auditor General to the House of Commons)における、財務書類に関する不適正意見は以下のとおりであり、連結グループの財務書類に関して重大な虚偽表示及び不確実性を認め、不適正意見を表明していることがわかる。

<p>【財務書類に関する不適正意見の基礎(Basis for adverse opinion on financial statements)】</p> <p>会計方針に記載されているとおり、教育省は異なる報告期間⁴⁵⁷のデータソースを使って決算書を作成している3,905のアカデミーを連結しており、このことがグループ財務書類に重大かつ広範な虚偽表示や不確実性をもたらしている。</p> <p>加えて、グループの財政状態計算書では310億ポンドのアカデミー信託に係る土地及び建物を認識しているが、グループは固定資産に関する会計基準である国際会計基準第16号有形固定資産に沿った処理を行っていることを説明できなかったため、会計検査院長は当該残高について得られる検査証拠が限定的であった。</p> <p>最後に、会計検査院長は、2012年度の財務書類に対してグループの財務書類について重大とされる水準の虚偽表示と不確実性を認め、限定付適正意見を付しているが、2013年度の財務書類について、2012年度決算に起因した重大とされる水準の虚偽表示と不確実性を認めている。したがって、グループの財務書類における過年度数値との比較部分に関する限定意見を表明している。</p> <p>【財務書類に関する不適正意見(Adverse opinion on financial statements)】</p> <p>財務書類に関する不適正意見の基礎(Basis for adverse opinion on financial statements)のパラグラフに記載されている事項の重要性に鑑み、以下の監査意見を表明する。</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 会計検査院長の意見としては、財務書類は、グループの2014年3月31日時点の財政状態及び当該年度のグループの純行政コストについて真実かつ公正な見解を示していない。 ・ 会計検査院長の意見としては、財務書類は、教育省(単体)の2014年3月31日時点
--

⁴⁵⁷ アカデミーは学校のスケジュールにあわせて8月末決算となっている。

の財政状態及び当該年度のグループの純行政コストについて真実かつ公正な見解を示しており、2000 年政府資源決算法及び当該法に従い発行された大蔵省の指針に沿って適切に作成されている。

上記のとおり、不適正意見となる原因はアカデミーの連結に関連しており、これについて会計検査院長は、「アカデミーに対して不必要な追加的な負荷を課さないことについての重要性は理解しているが、教育省が連結対象機関を原因として真実かつ公正な決算書を作成できないということは議会に対する説明責任を果たせていないことになる。教育省と大蔵省は連携して課題解決に努める必要がある。」との見解を述べている⁴⁵⁸。

これに関して、教育省は、「財務書類に重大な誤りは見つかっていない。」と述べるとともに、「数千ものアカデミーを連結することは膨大な作業であるが、会計検査院(NAO)の指摘を理解し深刻に受け止めている。大蔵省と密接に連携してより持続可能な解決策を探っているところである。」と述べている⁴⁵⁹。

環境・食糧・農村地域省

限定意見等の状況は以下のとおりである。

限定意見等の状況	2009	2010	2011	2012	2013
【合規性に関する限定意見】 欧州委員会からの不認可による罰金に関する事項				-	-
【財務書類に関する限定意見】 単一支払制度についての検査証拠の制約に関する事項					-

国際開発省

限定意見等の状況は以下のとおりである。

限定意見等の状況	2009	2010	2011	2012	2013
【合規性に関する限定意見】 年度管理資本純収入を超過する純収入に関する事項	-	-		-	-

運輸省

限定意見等の状況は以下のとおりである。

限定意見等の状況	2009	2010	2011	2012	2013
【合規性に関する限定意見】 純現金要求額を超過する現金支出に関する事項	-		-	-	-

⁴⁵⁸ Public Finance 「Department for Education accounts receive adverse opinion from NAO (By Richard Johnstone | 21 January 2015) 」 para. 5-7

(<http://www.publicfinance.co.uk/news/2015/01/departments-for-education-accounts-receive-adverse-opinion-from-nao/>)

⁴⁵⁹ 同 para. 11-13

雇用年金省

限定意見等の状況は以下のとおりである。

限定意見等の状況	2009	2010	2011	2012	2013
【合規性に関する限定意見】 不正又は誤謬による過小／過大支出に関する事項					

エネルギー・気候変動省

限定意見等の状況は以下のとおりである。

限定意見等の状況	2009	2010	2011	2012	2013
【合規性に関する限定意見】 年度管理資本純収入を超過する純収入に関する事項	-	-		-	-
【強調事項区分】 原子力廃止措置や石炭関連の支払義務に係る費用の引当金に関する事項	-	-			

保健省

限定意見等の状況は以下のとおりである。

限定意見等の状況	2009	2010	2011	2012	2013
【強調事項区分】 省の戦略目標に係る実施費用の連結決算に関する事項		-	-	-	-
【強調事項区分】 IAS 第 8 号（会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬）及び連携プロジェクトによる修正比較に関する事項	-	-		-	-
【強調事項区分】 トラスト医療事故制度の引当金に関する事項	-	-	-		

外務・英連邦省

最近 5 年間は全て無限定適正意見であり、強調事項も付されていない。

歳入税関庁

限定意見等の状況は以下のとおりである。

限定意見等の状況	2009	2010	2011	2012	2013
【合規性に関する限定意見】 不正又は誤謬による過小／過大支出に関する事項		-			

大蔵省

最近 5 年間は全て無限定適正意見であり、強調事項も付されていない。

内務省

限定意見等の状況は以下のとおりである。

限定意見等の状況	2009	2010	2011	2012	2013
【強調事項区分】 e-Borders の契約の不確実性に関する事項	-				

国防省

限定意見等の状況は以下のとおりである。

限定意見等の状況	2009	2010	2011	2012	2013
【財務書類に関する限定意見】 リース契約の会計方針の不一致に関する事項					
【財務書類に関する限定意見】 検査範囲の制約に関する事項					
【合规性に関する限定意見】 国防資源局長の報酬に関する事項	-	-		-	-
【合规性に関する限定意見】 年度管理歳出額（資源）を超過する支出に関する事項	-	-	-		-
【財務書類に関する限定事項】 減損損失に関する事項	-	-	-		

司法省

最近 5 年間は全て無限定適正意見であり、強調事項も付されていない。

第2節 イギリス地方政府及び地方自治体の会計検査制度と財務検査

1 会計検査制度の概要

(1) はじめに

イギリスにおける地方自治体の会計検査制度は、イングランドとその他の地域（ウェールズ、スコットランド、北アイルランド）では制度としては異なるが、会計検査自体は統一した基準に従い実施されている。制度の違いはもっぱら、国と各地方自治体との間に存在する分権政府及び各地域の会計検査院の存在による面が大きいと言える。

本項では、まず、地方自治体の財務監査の歴史的背景に触れつつ、現行の制度について示すこととしたい。

(2) これまでの歴史と現在の制度

ア．前史⁴⁶⁰

イギリスの地方自治体に関し、法律に基づく最初の監査制度は、1430年頃の「都市の城壁構築資金徴収者に対する監査委員会（Commission for the hearing of the accounts of the collectors of money for the walling of a town）」とされ、地方自治体の監査に中央政府の議会が関与したのは、1597年の救貧法（Poor Relief Act 1597）の施行からであるとされる。当時救貧政策の財源は固定資産税であったため、それが救貧法の目的に従って使用されていることを納税者に報告する必要があったとされる。

そこで、1601年の改正救貧法（Poor Relief Act 1601）に治安判事（Justice of Peace）による監査が行われた。その後、1743年の救貧法（Poor Relief Act 1743）では、教区委員（church-warden）及び教区の民生委員（overseer）により会計帳簿は管理され、それを治安判事がその正確性を証明していた。

しかし、その不十分さという制度上の市民の不満に対処するため、1832年「救貧法調査委員会（Royal Commission of Inquiry into the Poor Law）」が設立され、当該報告書を受けて、1834年改正救貧法（The Poor Law Amendment Act 1834）により、従来の治安判事に代わり「救貧法委員会（Poor Law Commissioners）」に移管された。救貧法委員会は有給の監査人を任命したので、ここで初めて地方自治体に対する監査の専門家による職業的監査が行われることとなった。

その後、1844年改正救貧法（The Poor Law Amendment Act 1844）では、財務監査を、「地区監査官（district auditor）⁴⁶¹」により行わせるようにされた。地区監査官は、1868年改正救貧法（The Poor Law Amendment Act 1868）以後、当該任命権を中央政府が有する国家公務員である「地区監査官（district auditor）」となり、以後1983年初頭まで継承される。

1870年代以降、地方行政事務の拡大に伴い、当該監査の範囲も拡大する。

⁴⁶⁰ イギリスの地方自治体の会計検査の歴史的背景については、林考栄『英国地方自治体における監査のプライベート化とVFM監査』（会計検査研究第5号、1992年）に詳しいので、その部分を引用している。

⁴⁶¹ 地区監査官は、「地区監査サービス」として、1844年に、地方自治体による違法行為の有無について監視する制度として創設されたが、監査委員会の設置時に同委員会に吸収されて、現在に至っている。

1933 年地方自治法 (Local Government Act 1933) では特権都市 (Borough) の監査人に地区監査官か勅許会計士のいずれかを選任することを認められたが、勅許会計士である公認監査人には、地区監査制度の中心をなす支出の承認、否認の権限は認められていなかった。なお、これまで個別に定められていた外部監査制度も一本化されている。当該制度は、1972 年地方自治法 (Local Government Act 1972) まで約 40 年間続くこととなった。

イ．現行体制

1972 年には地方自治法の改正 (Local Government Act 1972) (施行は 1974 年) により、地方自治体には財務管理の責任者の設置が義務付けられた⁴⁶²。また、当該法律により、従来地区監査官がもっていた違反支出の認定とその返還を支出責任者に求める権限は裁判所に移ることとなった。また、従来特権都市にのみ認められていた地区監査官か公認監査人のいずれかを選任する制度はその他の自治体にまで拡大された。

以上を背景として、1976 年のレイフィールド委員会報告 (Rayfield Report) を経て、1982 年地方財政法により、イングランド及びウェールズにおいて監査委員会 (Audit Commission) が設立されて、イングランドにおいては監査委員会 (Audit Commission) が地方自治体の監査に責任を有している。なお、監査委員会 (Audit Commission) の概要と今後については次項を参照。

ウェールズでは、2004 年会計検査法 (ウェールズ) (Public Audit (Wales) Act 2004) により、2004 年以降は、ウェールズ会計検査院 (WAO) が、当該地域の地方自治体への監査の責任を有している。

スコットランドにおいては、1998 年スコットランド法 (Scotland Act 1998) により設立されたスコットランド会計検査院 (Audit General for Scotland : AGS) が、1973 年スコットランド法 (Scotland Act 1973) 等及び 2000 年スコットランド公的財務・会計責任法 (Public Finance and Accountability (Scotland) Act 2000 : PFA Act) により、当該地域の地方自治体への監査を主に行っている⁴⁶³。

北アイルランドは、2014 年北アイルランド地方自治法 (Local Government (Northern Ireland) Act 2014) により、北アイルランド会計検査院長 (Comptroller and Auditor General for Northern Ireland : C&AG) が当該地域の地方自治体により当該地域の地方自治体への監査の責任を有している⁴⁶⁴。

上記で、「責任を有する」としたのは、民間の監査団体に外注をしているものの、監査報告書への署名は自らが言い、責任を有することを示している。

(3) 監査の基準

イングランドにおいては、監査委員会 (Audit Commission) の作成する監査実務規範 (Code of Audit Practice) に従い監査を実施している。その他の地域も各会計検査院が監

⁴⁶² 遠藤尚秀『パブリック・ガバナンスの視点による地方公会計制度改革』（中央経済社、2012 年）

⁴⁶³ 2000 年スコットランド公的財務・会計責任法 (Public Finance and Accountability (Scotland) Act 2000 : PFA Act) 第 2 章第 11 条。

⁴⁶⁴ http://www.niauditoffice.gov.uk/a-to-z.htm/financial_audit_local_government

査実務指針を作成し、これに従い監査を実施している。当該監査実務指針は毎年改定されている。

(4) 近時の動き

ア．はじめに

キャメロン連立政権下で、イギリスの地方自治体の監査制度が変わろうとしている。本項では、監査委員会（Audit Commission）の廃止とそれ以降の状況について概観することとする。

イ．監査委員会の歴史

(ア) 前史

「民主主義社会の第一の必要条件は、中央政府であれ地方自治体であれ、選挙民に対して財政責任を負うべきであるということである。（中略）公共サービスから便益を受ける人と、そのサービスのために支払う人とが異なった利害をもつ場合がある。サービス供給のための歳出を決定する責任者が、税徴収を決定する責任者である場合にのみ、こうした利害の対立を満足のいくように調整することができるのである⁴⁶⁵。」

これは1976年のレイフィールド委員会報告（Rayfield Report）でのアカウンタビリティに関する記述である。レイフィールド委員会報告は当時の地方自治体の財政問題を中長期的に解決するための政策を示したものとされる。

監査委員会（Audit Commission）制度導入の発端は、当該報告書とされ、これによりサッチャー政権下の1982年地方財政法（Local Government Finance Act 1982）により、地方自治体の外部監査制度が改正され、監査委員会（Audit Commission）が設置された

⁴⁶⁶
。

(イ) 成立以降⁴⁶⁷

1982年地方財政法により、1983年1月21日にイングランドとウェールズの地方自治体のために監査委員会（Audit Commission）が設立され、同年4月1日より業務を開始した。1990年10月1日からは、国民保健サービスの外部監査も担当するようになった。

1999年地方自治法（Local Government Act 1999）では、ベスト・バリュ（Best Value）の監察（inspection）⁴⁶⁸を地方自治体に、2003年地方自治法（Local Government Act 2003）では、公共住宅部門へとそれぞれ権限を拡大した。さらに、2003年の同法により地方

⁴⁶⁵ 北村裕明『現代イギリス地方税改革の起点—レイフィールド委員会報告再論』（滋賀大学紀要第301号）より記載。

⁴⁶⁶ 林考栄『英国地方自治体における監査のプライベティゼーションとVFM監査』（会計検査院研究第5号、1992年）による。これ以前は、民間企業と同様に勅許会計士が監査を実施していたとされる。当該時代以前の状況は当論文参照。

⁴⁶⁷ <http://www.audit-commission.gov.uk/about-us/>による。

⁴⁶⁸ ベスト・バリュとは、「最も経済的、効率的、かつ有効な手段を利用して、コスト及び質の両面を対象とする明確な基準を満たしてサービスを提供する義務」とされ、当該主体はベスト・バリュ業績計画（Best Value Performance Plan：BVPP）を作成し、公表するとともに、当該法令への準拠性についての外部監査及び評価人の評価を受けることとされた。

自治体への包括的業績評価 (comprehensive performance assessment: CPA)⁴⁶⁹を導入した。

2003 年の保健及び社会ケア(コミュニティ保健及び基準)法(Health and Social Care (Community Health and Standard) Act 2003)では、ファウンデーション・トラストとの監査契約も可能となった(当該条項は、その後 NHS Act 2006 に含められる)。2005 年には、チャリティ法(Charities Act 1993)を基に、イギリス国民医療サービスチャリティと監査契約を締結した。

2004 年消防・救急サービス法(Fire and Rescue Services Act 2004)では、消防・救急サービスのためのナショナル・フレームワークに関するコンプライアンスの監査も監査委員会(Audit Commission)の範囲となった。その一方で、2004 年会計検査法(ウェールズ)(Public Audit (Wales) Act 2004)により、ウェールズにおける監査委員会(Audit Commission)が行っていた業務はウェールズ会計検査院(Auditor General for Wales)に引き継がれた。

2007 年重大犯罪法(Serious Crime Act 2007)では、データ・マッチング業務に関する法的権限が監査委員会(Audit Commission)に与えられた。

2007 年地方自治・保健サービスへの住民関与法(The Local Government and Public Involvement in Health Act 2007)では、助成金不正検査局(Benefit Fraud Inspectorate)の権限が監査委員会(Audit Commission)に移管された。

2008 年住宅・再開発法(Housing and Regeneration Act 2008)では、賃貸人サービス局(Tenant Services Authority)の求めに応じた監査権限を有するようになった。

(ウ) 監査委員会の廃止⁴⁷⁰

2010 年 8 月、コミュニティ・地方自治省(DCLG)は、イングランドにおける地方自治体の監査を新たな体制に置き換えることを発表した。2014 年 1 月 30 日に成立した地方自治体監査及び会計責任法(Local Audit and Accountability Act 2014)によれば、2015 年 3 月 30 日をもって監査委員会(Audit Commission)は廃止されるとしている。監査委員会(Audit Commission)の廃止の理由としては、公式的には、地方自治体の監査の非中央集権化、民間監査団体の参入等による監査コストの低減の期待等が上げられている⁴⁷¹。

ウ．監査委員会の業務⁴⁷²

以上のように、監査委員会(Audit Commission)は、イングランドの地域において、地方自治体等の監査、監察及び評価、調査・分析、及びデータ・マッチングなどを行っているが、監査においては必ずしも自ら行うのではなく、各地方自治体及び国民健康サービス機関の監査人を選任する権限を持っており、監査コストを設定すると共

⁴⁶⁹ 個々のサービス評価ではなく、地方自治体の組織全体としての包括的な評価を行うもので、全国共通の基準に基づき、各地方自治体を 5 段階で評価したもの。

⁴⁷⁰ <http://www.audit-commission.gov.uk/about-us/>による。

⁴⁷¹ <http://webarchive.nationalarchives.gov.uk/20120919132719/http://www.communities.gov.uk/documents/corporate/pdf/1759969.pdf>

⁴⁷² <http://www.audit-commission.gov.uk/about-us/>及び<http://www.audit-commission.gov.uk/audit-regime/>による。

に、自らが設定した監査実施基準に従い、監査をさせ、その品質管理等も行うというものである。

2012 年度からは、監査は全て民間の監査団体に実施させているが、当該民間の監査人は以下のとおりであった。

図表 4-10 監査を担当した民間監査団体

Deloitte Limited Liability Partnership (LLP)
Ernst & Young LLP
Grant Thornton UK LLP
KPMG LLP
Mazars LLP
BDO LLP
PricewaterhouseCoopers LLP

さらに、小規模団体（年間収入又は支出が 6.5 百万ポンド未満の公的団体）の監査は、以下の監査団体が実施した。

図表 4-11 小規模団体の監査を担当した民間監査団体

BDO LLP
Grant Thornton UK LLP
PKF Littlejohn LLP
Mazars LLP

エ．今後の方向性

（ア）制度改正までの動き

2010 年 8 月のコミュニティ・地方自治省（DCLG）の声明以降、2011 年の「地方自治体監査の将来（Future of Local Audit）」を経て、2012 年 7 月地域公的監査法案草案（Draft Local Audit Bill）が公表される。その後の意見集約等を経て、2014 年 1 月 30 日に地方自治体監査及び会計責任法（Local Audit and Accountability Act 2014）が成立した。

（イ）今後の方向⁴⁷³

イングランドにおける監査委員会（Audit Commission）の廃止後、その機能は以下に移管される。

- ・ イギリス会計検査院（NAO）は、監査実務規範（Code of Audit Practice）及びガイドンスの作成及び VFM 監査を行う。
- ・ 財務報告評議会（Financial Reporting Council：FRC）は、2006 年会社法⁴⁷⁴に従い、監査基準の設定主体となる。
- ・ データ・マッチングの権限と国家的不正摘発イニシアティブ（National Fraud Initiative）

⁴⁷³ http://www.derbyshire.gov.uk/images/2014-05-13%20Local%20Audit%20and%20Accountability%20Act_tcm44-245402.pdf#search='local+audit++and+Accountability+Act+2014+schedule'に端的にまとめられている。

⁴⁷⁴ 第 42 章により、民間企業の監査業務の規則及び監督について規定している。

は内閣府（Cabinet Office）に移管される。

- ・財務監査は民間監査団体及びイギリス会計検査院（NAO）が行う。
- ・不正対策機能（counter-fraud function）は、英国勅許公共財務会計協会（CIPFA）により設立される不正対策センター（Counter Fraud Centre）に移管される。

現在の契約は原則 2016 年度まで（潜在的には 2019 年度まで残る）であり、移行期間の契約は、地方自治体協議会（LGA）により創設される独立性のある私的団体（調査時点では詳細は不明）が業務を実施することになり、監査委員会（Audit Commission）廃止後も業務のいくつかは存続することとなる。

地方自治体等と監査人との契約は、自由化され、監査人の選任や報酬などは各自治体が自由に行うこととなる。

(5) その他の事項

ア．国家的不正摘発イニシアティブについて⁴⁷⁵

監査委員会（Audit Commission）がこれまで実施し、今後内閣府に移管される国家的不正摘発イニシアティブ（National Fraud Initiative）について、参考のため以下にその概要を示すこととする。

なお、当該手法を公的団体の持つデータを互いに突合させて、異常値を検出する方法である。

図表 4-12 これまでの推移

年	概要
1993 年	地方自治体財務担当者協会と連携して、ディストリクトの監査として 1993 年に開始。当初は、住宅給付及び育英資金の不正に関し、13 のロンドン・バラを対象に試験的に導入。500 件以上の不正ケースを検出。
1994 年	全てのロンドン・バラが参加。
1996 年 1997 年	一連の試験的導入を経て、国家的なデータ・マッチングの機能として制度的に成立。1997 年までに、参加団体の数は 300 を超え、不正・誤謬として 3,000 万件以上を検出した。
1998 年	当該制度は監査委員会（Audit Commission）法に法制化。4,100 万人以上の検出成果を挙げる。
2000 年	5,000 件以上の検証事項、600 以上の団体が当該制度に参加。再雇用情報を公開しなかった年金受給者の賃貸データや年金減額により明確化された賃料不正といった新たな分野にも業務を拡張。スコットランド会計検査院もはじめて参加。北アイルランドの一部の団体も参加。
2002 年	全ての国民保健サービス団体を含む 1,150 の団体が参加し、8,300 万件の成果を挙げる。内閣府のデータを含めることで、イギリスに居住権を持たず公的扶助を受ける権利を持たない給付請求者及び公的住宅の賃料補助についてデータの突合が可能となった。住宅補助は育英資金の誤りを特定するために、はじめて学生ローンとの突合を行った。
2004 年	1 億 1,000 件の成果を達成。およそ 1,300 団体が参加。債権者、民間住宅ケア、など多くの試験的が行われた。データの購入権も導入された。
2006 年	1 億 4,000 件の成果を達成。はじめてデータがアップロードされ、安全なウェブサイトを通じてリリースされた。選挙人名簿とカウンシル・タックスのデータとの突

⁴⁷⁵ <http://www.audit-commission.gov.uk/national-fraud-initiative/about-the-national-fraud-initiative/>による。

年	概要
	合がなされた。
2008 年 2009 年	2 億 1,500 件の成果がなされた。移民のデータを自動的に受け取り、ウェブアプリケーションに入力された。カウンスル・タックスでの単身者控除のデータ・マッチングは、2009 年 10 月に全ての対象者に適用。
2010 年	イギリス全体で 2 億 7,500 件の不正・誤謬を検出。1996 年以降不正及び誤謬の件数は 9 億 3,900 万件となる。
2012 年	2 億 300 万件の不正を検出。1996 年から 11 億 7,000 万ポンド分を検証の対象とした。

(出所)<http://www.audit-commission.gov.uk/national-fraud-initiative/about-the-national-fraud-initiative/>

による。

イ．業務の主体

(ア) イングランド⁴⁷⁶

上記業務はイングランドにおいては、監査委員会 (Audit Commission) が行っていたが、監査委員会 (Audit Commission) 廃止後は内閣府 (Cabinet Office) に移管される予定である。

(イ) ウェールズ⁴⁷⁷

ウェールズにおいては、イングランドの監査委員会 (Audit Commission) の支援の下、ウェールズ会計検査院 (WAO) が実施している。2014 年度の基準によれば、9 対象機関について 84 項目が設定され、このうち特に地方自治体の業務に関するものが非常に多い⁴⁷⁸。

また、検出状況は毎年報告されている⁴⁷⁹。

(ウ) スコットランド⁴⁸⁰

スコットランドにおいては、イングランドの監査委員会 (Audit Commission) の支援の下、スコットランド会計検査院 (Audit Scotland)⁴⁸¹が実施しており、検出状況も毎年報告されている。

(エ) 北アイルランド⁴⁸²

北アイルランドでも、イングランドの監査委員会 (Audit Commission) の支援の下、北アイルランド会計検査院 (C&AG) が実施しており、検出状況も毎年報告されている。

⁴⁷⁶ <http://www.audit-commission.gov.uk/national-fraud-initiative/>

⁴⁷⁷ <http://www.wao.gov.uk/about-us/national-fraud-initiative>

⁴⁷⁸ WAO, "National Fraud Initiative NFI Match Types per participating body"(2014)

⁴⁷⁹ National Fraud Initiative 2012-13:Ensuring the proper use of public funds

⁴⁸⁰ <http://www.audit-scotland.gov.uk/work/nfi.php>

⁴⁸¹ スコットランド会計検査院と議会の会計委員会の共同体を言う。

⁴⁸² http://www.niauditoffice.gov.uk/index/national_fraud_initiative.htm

2 分権政府の会計検査院の概要

(1) ウェールズ会計検査院の概要

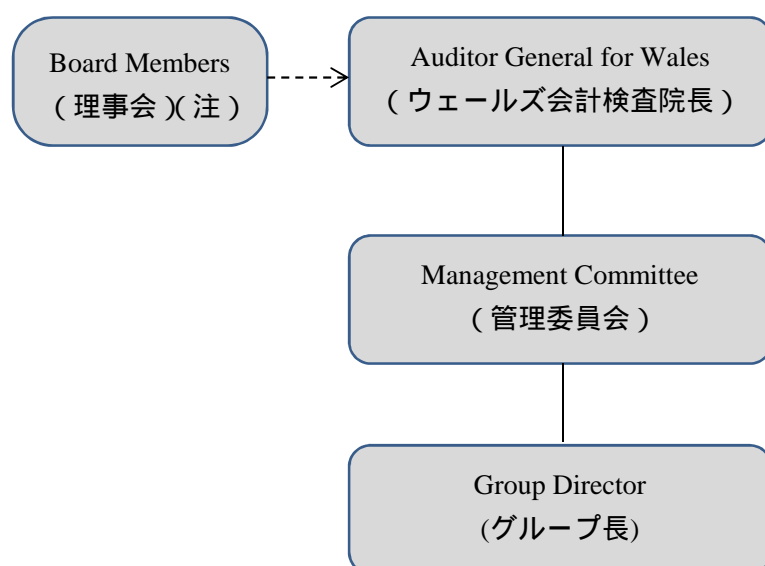
ウェールズでは、1990年にウェールズ議会（National Assembly for Wales）が設立されたが、当時は、自己の公的機関を検査する自前の検査機関を持たず、イギリス会計検査院と監査委員会（Audit Commission）が当該役割を果たしていた。

その後、2004年会計検査法（ウェールズ）（Public Audit（Wales）Act 2004）により2005年度にウェールズ会計検査院（Wales Audit Office：WAO）が、イギリス会計検査院（NAO）のウェールズの出先機関と監査委員会（Audit Commission）の出先機関を統合して設立された。これは、ウェールズ分権政府と国民議会のいずれからも独立した存在となっている。

ア．組織

ウェールズ会計検査院の組織は以下のとおりである。

図表 4-13 ウェールズ会計検査院の組織



（出所）<https://www.wao.gov.uk/about-us/whos-who> を基に作成。

（注）2013年会計検査法（ウェールズ）において、9人で構成されとしている。メンバーは国民議会により任命される理事長と他の4人の非常勤理事に加えて、会計検査院長、及び3人の職員からなる

483。

イ．業務の範囲⁴⁸⁴

ウェールズ会計検査院（WAO）の業務は、財務検査、業績検査、及びその他のサービスに分けられる。

⁴⁸³ “Auditor General’s Annual Report and Accounts 2013-14” (Auditor General for Wales)による。

⁴⁸⁴ ウェールズ会計検査院（WAO）のプレゼン資料より

ウ．財務検査

分権政府、地方自治体、国民保健サービス機関等に財務検査を実施している。財務検査は財務書類や補助金について実施され、意見等を表明している。検査先の種類は以下のとおりである。

図表 4-14 検査先の種類

種類	概要
分権政府及び保健機関	<ul style="list-style-type: none"> ・ ウェールズ政府の 8 会計主体 ・ ウェールズ政府関連 25 団体 ・ 保健機関 7 団体 ・ 国民保健サービストラスト 3 団体
地方自治体及び関連組織	<ul style="list-style-type: none"> ・ ユニタリー 22 団体 ・ 警察及び犯罪対策長官 4 団体、警察本部長 4 団体 ・ 消防・救急救命サービス機関 3 団体 ・ 公立公園機関 3 団体 ・ 治水組合 1 団体 ・ 年金ファンド 8 機関 ・ その他（タウン／コミュニティ・カウンスルその他の 730 団体、合同委員会 19 団体）
補助金の請求及び返還	<ul style="list-style-type: none"> ・ 地方自治体の 32 制度（およそ 750 種類の補助金）で、金額にしておよそ 30 億ポンド ・ ヨーロッパ構造基金の請求分で、金額にしておよそ 3 億ポンド

（出所）ウェールズ会計検査院（WAO）のプレゼン資料より作成。

（注）数字等は 2013 年度のものである。

上記の業務について、ウェールズ会計検査院（WAO）は、必ずしも自ら実施しているわけではなく、主要な団体については、民間の大手監査団体（KPMG LLP、PricewaterhouseCoopers LLP、Grant Thornton LLP）を、小規模の団体には中小の監査団体（Mazars、Hacker Young、BDO）を利用して業務を行っている。

エ．業績検査

業績検査については、VFM 検査、及び国民保健サービス機関や地方自治体を対象とした評価を行っている。

これらの業績検査を行うための品質管理の手段として、以下の基準や手法を設定している。

- ・ 業績監査適用指針（Performance Audit Delivery Manual：PADM）
- ・ 問題分析及び結論導出手続（Issues Analysis/Drawing conclusions：IADC）
- ・ 編集及び受入検査手続
- ・ ピア・レビュー手続
- ・ 年次品質管理のための簡易レビュー
- ・ 年次の品質管理報告手続
- ・ 業績開発及びガイダンスチーム（PD&G）の機能

オ．その他の業務

国家的不正摘発イニシアティブ（National Fraud Initiative）等を行っている。2012 年度は過払い 400 万ポンドを検出し、これまでに 2,600 万ポンドの不正及び誤謬を検出している。

カ．検査基準等

検査は、「会計検査院長の検査実務コード（Auditor General's Code of Audit Practice）」に従って、ウェールズ内の分権政府、地方自治体及びそれらの関連団体についての財務検査及び業績検査が行われている。

キ．資源の利用状況⁴⁸⁵

人的物的資源の利用状況は以下のとおりである。

- ・常勤総職員数 233.8 人（2013 年度平均）
このうち、会計検査には 121 名、業績検査には 64 名、その他の業務には 54 名が直接関与している。
- ・組織全体の費用 2,350 万ポンド
当該費用について、監査料金収入その他収入約 18 百万ポンド（2013 年度）でまかない、残りをウェールズ議会からの直接移転金で対応している。

(2) スコットランド会計検査院の概要

ア．根拠法

（ア）経緯⁴⁸⁶

スコットランドにおける財務検査は、従来中央政府、分権政府及びその各附属機関に対してはイギリス会計検査院（NAO）の出先機関である NAO Scotland が行い、地方自治体に対しては決算委員会（Accounts Commission）が行っていた。

しかし、2000 年の分権化に先立ち、1998 年に分権政府に予算が配付され、1999 年にスコットランド議会が設立されたのに伴い、NAO Scotland と決算委員会の機能が一体化され、スコットランド会計検査院（Audit Scotland）が設立され、従来の職員もこれに引き継がれた。

（イ）組織の枠組と根拠法⁴⁸⁷

上記の経緯から、NAO Scotland が行っていた業務はスコットランド会計検査院長（Auditor General for Scotland : AGS）が、決算委員会（Accounts Commission）が行っていた業務は現在のスコットランド決算委員会（Accounts Commission for Scotland : ACS）が別々に実施しているが、その検査及び調査の実行機関（業務を行う職員や財源等の資源を有する機関）として、スコットランド会計検査院（Audit Scotland）が存

⁴⁸⁵ “Auditor General's Annual Report and Accounts 2013-14” (Auditor General for Wales)による。

⁴⁸⁶ http://www.nao.org.uk/wp-content/uploads/2005/12/State_Audit_Book.pdf

⁴⁸⁷ <http://www.audit-scotland.gov.uk/about/>及び <http://www.scotland.gov.uk/Topics/Government/Finance/spfm/ags>による。

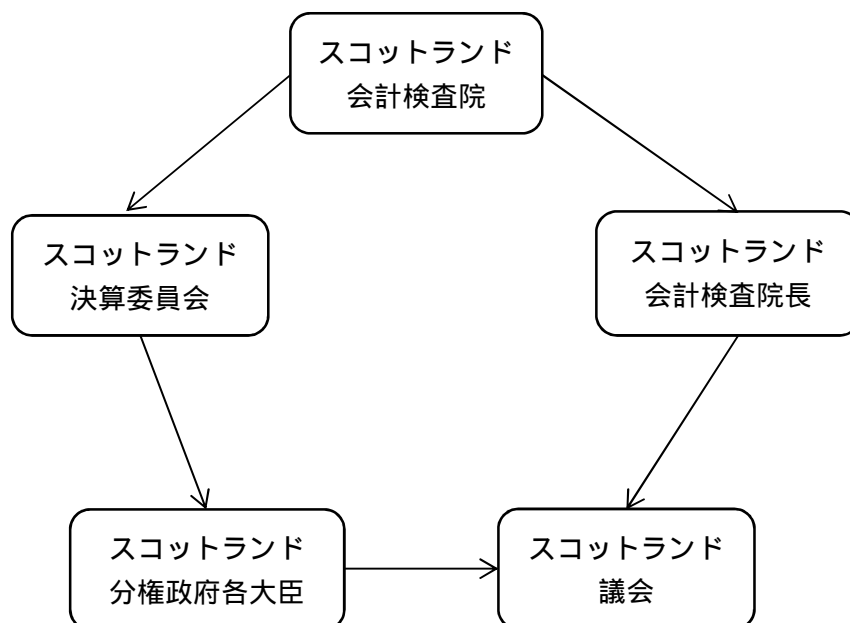
在する。

当該組織は、1998 年スコットランド法第 69 条を根拠として、スコットランド分権政府と議会のいずれからも独立した存在である。1998 年スコットランド法第 70 条及び 2000 年公的財務及び会計責任(スコットランド)法(Public Finance and Accountability (Scotland) Act : 以下「PFA 法」と言う)により、その主な業務は財務検査及び業績検査の実施により、スコットランドにおける公的支出が適切、有効かつ効率的に支出されているかを検査することである。

各組織の情報の流れとしては、スコットランド会計検査院長 (AGS) は、地方自治体を除き、スコットランド分権政府及びその他の組織の検査に責任を負うことから、当該分野の検査結果の報告を受ける。一方、地方自治体の監査については、スコットランド決算委員会 (ACS) が責任を負うことから、当該分野の監査結果の報告を受ける。最終的に、会計検査院長はスコットランド議会に報告し、決算委員会は分権政府の各大臣を通じてスコットランド議会に報告する形式となっている。

なお、2013 年 4 月 1 日から、スコットランド警視庁 (Police Scotland) 及びスコットランド消防・救急サービス機関 (Scottish Fire and Rescue Service) の監査は、従来の決算委員会 (ACS) からスコットランド会計検査院長 (AGS) の業務に移っている。

図表 4-15 各組織の情報の流れ



(出所) <http://www.audit-scotland.gov.uk/about/>による。

【参考】スコットランド決算委員会 (ACS)

スコットランド決算委員会は、1973 年地方自治法 (スコットランド) (その後改正、及び 2003 年スコットランド地方自治法) に基づき、1975 年に設立された。委員は 6 人から 12 人で構成され、それぞれは公募手続を経てスコットランド分権政府の大臣により任命さ

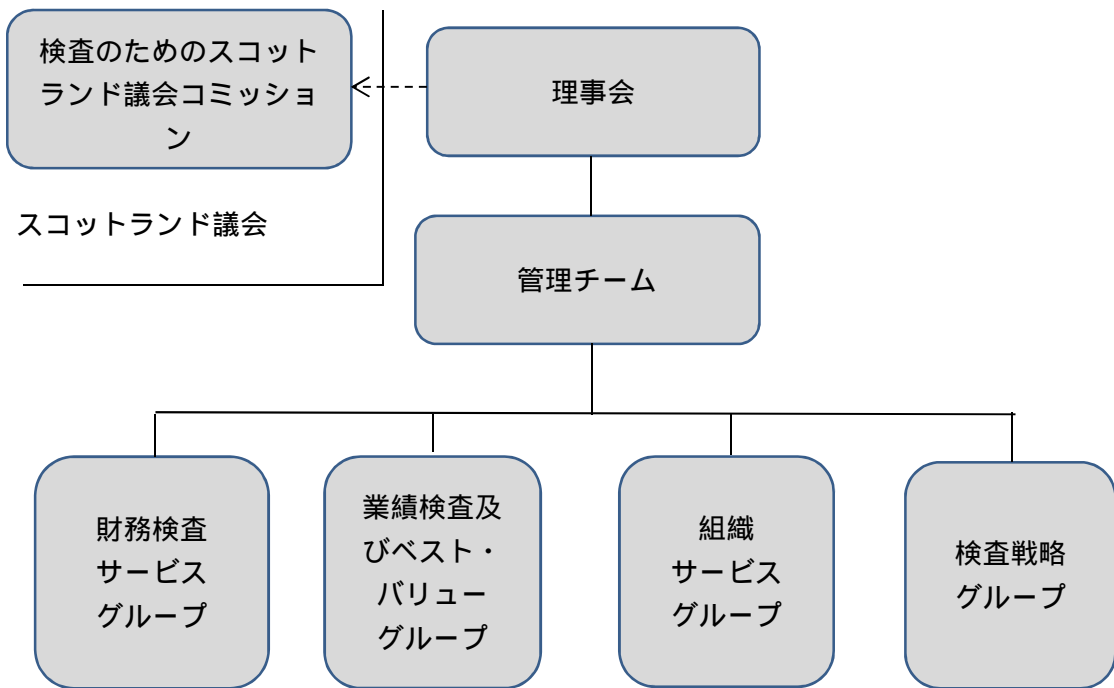
れる。その役割は、スコットランド地方自治体の監査の機会を確保し、当該監査に関する報告書を検討することである。そのため、スコットランド会計検査院が民間監査事務所のいずれかを指名して、地方自治体及びその関連団体の監査を実施している。

スコットランド決算委員会が関与する年次の監査報告書は毎年秋に作成される。また監査から生じた問題点については監査責任者（Controller of Audit）からの報告を検証する等を行っている。

イ．組織体制

スコットランド会計検査院（Audit Scotland）の組織は以下のとおりである。

図表 4-16 スコットランド会計検査院の組織



（出所）堀真奈美『保健医療分野における VFM とアカウンタビリティの確保に関する研究 イギリスの NHS・ソーシャルケア改革を事例として』（会計検査院調査課、平成 23 年 3 月）及び <http://careers.audit-scotland.gov.uk/WhatWeDo/Default.aspx> を基に現在の体制に修正。

組織名（英称）	概要
検査のためのスコットランド議会コミッション(Scottish Commission For Public Audit)	スコットランド議会の非常置の委員会として PFA 法第 12 条に定められたもので 5 人の議員から構成される。スコットランド会計検査院の資源、支出、議会報告等の提案を審議したり、当該検査院の監査人の選任等を行う ⁴⁸⁸ 。
財務検査サービスグループ(Audit Service Group)	約 150 人の体制で、地方自治体、分権政府、保健医療サービス等における各種委員会について 5 年契約で検査を行う ⁴⁸⁹ 。

⁴⁸⁸ <http://www.scottish.parliament.uk/parliamentarybusiness/1704.aspx> による。

⁴⁸⁹ <http://careers.audit-scotland.gov.uk/WhatWeDo/AuditServicesGroup.aspx> による。

業績検査及びベスト・バリューグループ (Performance Audit and Best Value Group)	約 50 人の体制で、地方自治体、分権政府、保健医療サービス等における業績検査、地方自治体におけるベスト・バリュー検査及び精査改善を行い、議会の決算委員会等に報告する ⁴⁹⁰ 。
組織サービスグループ (Corporate Service Group)	約 35 人の体制で、広報や財務等総務的役割を行う ⁴⁹¹ 。
検査戦略グループ (Audit Strategy Group)	会計検査院や決算委員会の機能を補佐するため、品質管理やリスク管理を行う ⁴⁹² 。

(出所) スコットランド会計検査院のホームページより作成。

ウ．資源の利用状況⁴⁹³

人的物的資源の利用状況は以下のとおりである。

常勤総職員数 258 人 (2014 年 3 月 31 日現在)
監査料金収入その他収入 17.5 百万ポンド (2013 年度)
スコットランド議会からの直接移転金 6.6 百万ポンド (2013 年度)
(年次検査の約半分は 7 つの民間会計事務所に委託)

エ．財務検査の実績⁴⁹⁴

2013 年度の財務検査の実績は以下のとおりである。

図表 4-17 検査対象機関の種類と件数 (2013 年度)

検査対象機関の種類	件数
スコットランド議会	1
スコットランド分権政府	75
国民保健サービス機関	23
上級教育機関	32
地方自治体	77
合計	208

(出所) “ANNUAL REPORT AND ACCOUNTS 13/14 Year ended 31 March 2014” (AUDIT SCOTLAND)

なお、2014 年度より地方自治体の慈善団体の財務監査を開始するとともに、保健及び社会ケアの協働組織やヨーロッパ農業基金の財務検査に向けての準備を行う予定とされる。

オ．業績検査及びベスト・バリュー報告書の実績⁴⁹⁵

2013 年度の業績検査及びベスト・バリュー報告書の実績は以下のとおりである。

⁴⁹⁰ <http://careers.audit-scotland.gov.uk/WhatWeDo/PerformanceAuditGroup.aspx> による。

⁴⁹¹ <http://careers.audit-scotland.gov.uk/WhatWeDo/CorporateServiceGroup.aspx> による。

⁴⁹² <http://careers.audit-scotland.gov.uk/WhatWeDo/AuditStrategyGroup.aspx> による。

⁴⁹³ “ANNUAL REPORT AND ACCOUNTS 13/14 Year ended 31 March 2014”(AUDIT SCOTLAND)による。

⁴⁹⁴ “ANNUAL REPORT AND ACCOUNTS 13/14 Year ended 31 March 2014”(AUDIT SCOTLAND)による。

⁴⁹⁵ “ANNUAL REPORT AND ACCOUNTS 13/14 Year ended 31 March 2014”(AUDIT SCOTLAND)による。

図表 4-18 対象分野と件数（2013 年度）

対象分野	件数
横断的对象	4
国民保健サービス機関	2
分権政府	6
地方自治体	4
地方自治体のベスト・バリュー	4
合計	20

(3) 北アイルランド会計検査院の概要

ア．根拠法

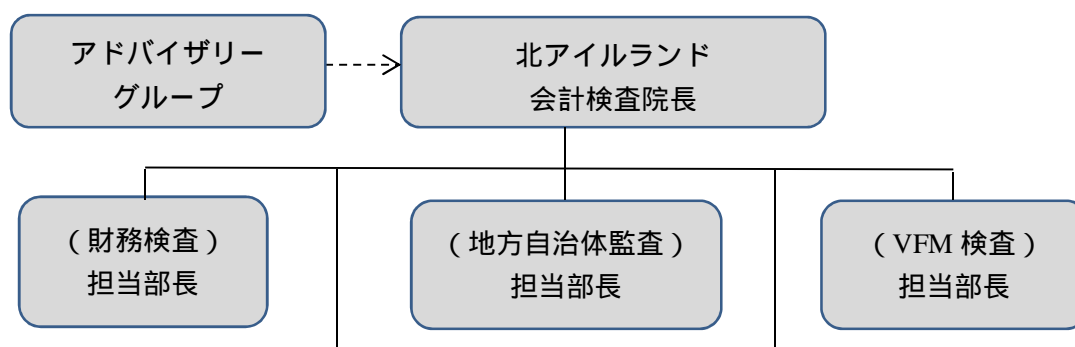
北アイルランド会計検査院長（Comptroller and Auditor General for Northern Ireland : C&AG）は、北アイルランド議会の推薦に基づきイギリス女王により任命され、北アイルランドの公的機関の検査に責任を持つ。北アイルランド会計検査院長の交代には、議会の総数の 3 分の 2 以上の多数の賛成が必要とされる⁴⁹⁶。

検査を実際に行うのは、北アイルランド会計検査院（Northern Ireland Audit Office : NIAO）である。北アイルランド会計検査院は、1987 年会計検査令（北アイルランド）（Audit（Northern Ireland）Order 1987）を根拠として、北アイルランド議会により設立されたもので、業務の根拠として、1987 年会計検査令（北アイルランド）、1998 年北アイルランド法（Northern Ireland Act 1998）、2001 年政府資源・会計法（北アイルランド）（Government Resources and Accounts Act（Northern Ireland）2001）、2003 年会計検査及び会計責任令（北アイルランド）（Audit and Accountability（Northern Ireland）Order 2003）、2005 年地方自治体令（北アイルランド）（Local Government（Northern Ireland）Order 2005）、2006 年地方自治体（会計及び検査）（北アイルランド）規則（Local Government（Accounts and Audit）Regulations（Northern Ireland）2006）及び 2014 年地方自治体令（北アイルランド）（Local Government（Northern Ireland）Order 2014）がある⁴⁹⁷。

イ．組織

北アイルランド会計検査院の組織は以下のとおりである。

図表 4-19 北アイルランド会計検査院の組織



⁴⁹⁶ 女王による罷免の形式をとるが、これは任命と同様形式的なものである。他の分権政府も同様。

⁴⁹⁷ http://www.niauditoffice.gov.uk/index/about-niao/role-of-comptroller_and_auditor_general.htm による。

(組織サービス)
担当部長

(業務改善及びコミュニケーション)
担当部長

(出所) http://www.niauditoffice.gov.uk/index/about-niao/senior_management_team.htm を基に作成。

北アイルランド会計検査院の主な活動は、財務検査、VFM 検査、ガバナンス・不正防止及び発見、北アイルランド議会及び地域の人々への対応、及び経理担当管理者機能である。ここで、北アイルランド議会及び地域の人々への対応とは、後述する決算委員会との協働や議員への対応等が含まれる。経理担当管理者機能は、分権政府の財務・人事局による北アイルランド統合基金 (Northern Ireland Consolidated Fund : NICF) から各行政機関への公金の流れを北アイルランド会計検査院長が管理するもので、統合基金には中央政府からの包括補助金その他の収入が含まれる⁴⁹⁸。

ウ．議会との関係

北アイルランド会計検査院は政府から独立した存在であるが、議会との関係では、監査委員会及び決算委員会と関係を有する。

監査委員会 (Audit Committee) は、1998 年北アイルランド法により設立され、北アイルランド会計検査院の業務全体を評価する機関であり、公式には年 4 回開催される。

決算委員会 (Public Accounts Committee : PAC) は、議会への検査報告に先立って提出される会計書類等を検討する委員会であり、当該委員長は監査委員会のメンバーでもある。

エ．資源の利用状況⁴⁹⁹

人的物的資源の利用状況は以下のとおりである。

常勤総職員数 127 人 (2014 年 3 月 31 日現在)
監査料金収入その他収入 2.2 百万ポンド (2013 年度)
北アイルランド議会からの直接移転金 8.2 百万ポンド (2013 年度)

オ．財務検査の実績⁵⁰⁰

2013 年度の財務検査の実績は以下のとおりである。

図表 4-20 検査等対象機関の種類と件数 (2013 年度)

検査等対象機関の種類	件数
分権政府機関	151
地方自治体	47

(注) 分権政府及び地方自治体の実績のみを記載。

⁴⁹⁸ “ANNUAL REPORT AND ACCOUNTS 13/14”(Northern Ireland Audit Office)による。

⁴⁹⁹ “ANNUAL REPORT AND ACCOUNTS 13/14”(Northern Ireland Audit Office)による。

⁵⁰⁰ “ANNUAL REPORT AND ACCOUNTS 13/14”(Northern Ireland Audit Office)による。

3 財務検査事例

(1) イングランドの事例（地方自治体）

ア．はじめに

（ア）イングランドの地方自治体監査の特徴

イングランドの地方自治体の財務監査においては、これまで監査委員会（Audit Commission）の責任で行われている。実際の監査手続は 2012 年度からは民間の監査団体が実施しているが、監査人の任命、品質管理等は監査委員会（Audit Commission）により行われている⁵⁰¹。

監査の結果は、監査対象に通知されるだけでなく、1 年間の全体の監査結果は、監査委員会（Audit Commission）により、「会計監査（Auditing the Accounts）」としてまとめて報告がなされている。

（イ）財務監査の対象

イングランドの財務監査の対象は、通常の地方自治体以外に国民保健サービス機関（NHS）等が対象とされている⁵⁰²。

特に通常の地方自治体については、監査にあたっては、これを 2 つに区分している。

主要な団体

主要な団体（Principal Body）は、カウンスル（Council）、消防・救命救急サービス機関（Fire and rescue authorities）、警察（Police authorities）及びその他の地方自治体（Other local government bodies）から構成され、1998 年監査委員会（Audit Commission）法（The Act: The Audit Commission Act 1998）に基づき、会計監査（Audit of the accounts）のほか、包括ガバナンス報告書（Whole of Government Accounts returns）、バリュー・フォー・マネー（Value for money conclusion）にかかる監査が実施されている。

ここで、主要な団体とは、毎年 1,370 億ポンド程度の歳出を行うものである。これらの団体に対しては、通常の監査手続を実施している。

図表 4-21 主要な団体リスト（監査委員会（Audit Commission）集計対象団体）

- | |
|---|
| <ul style="list-style-type: none">・ カウンスル（Councils）356 団体
（内訳）<ul style="list-style-type: none">・ カウンティ・カウンスル（County Councils）27 団体・ ディストリクト・カウンスル（District Councils）201 団体・ ロンドンバラカウンスル（London Borough Councils）33 団体・ メトロポリタン（Metropolitan District Councils）36 団体・ ユニタリーカウンスル（Unitary Councils）56 団体・ 大ロンドン庁（the Greater London Authority）・ ロンドン・オリンピック・レガシー開発公社と交通局（London Legacy Development Corporation and Transport for London）からなる）・ 消防・救命救急サービス（Fire and rescue Authorities）31 団体・ 警察（Police bodies）76 団体 |
|---|

⁵⁰¹ <http://www.audit-commission.gov.uk/audit-regime/>

⁵⁰² Audit Commission, "Auditing Accounts 2012/13 Local government bodies", "Auditing Accounts 2012/13 NHS"

- ・その他の地方公共団体（Other local government bodies）47 団体
（内訳）
 - ・企業体（Individual Corporate Bodies）3 団体
 - ・統合輸送当局（Integrated Transport Authorities (ITAs)）6 団体
 - ・共同委員会（Joint Committees）13 団体
 - ・公立公園（National Park Authorities）6 団体
 - ・乗客輸送経営体(Passenger Transport Executives (PTEs) 6 団体
 - ・その他 13 団体

（出所）Audit Commission, "Auditing Accounts 2012/13 Local government bodies" による。

小規模団体

小規模団体（Small bodies）⁵⁰³とは、パリッシュカウンスル（Parish councils）や治水組合（Internal Drainage Boards）を示す。これらは、2011 年度以降は収入又は支出が 650 万ポンド未満のものを言う（それ以前は、100 万ポンド未満としていた）。

これらについては、限定された保証での監査（Limited assurance audit）を実施している。これは、意見区分は主要な団体と共通であるが、年次収支報告書と貸借対照表といった財務書類を中心した限定的な財務監査である。監査手法についても、サンプル数を限定する等監査コストを低減させた簡易な監査を実施している⁵⁰⁴。

国民保健サービス（NHS）⁵⁰⁵は、104 の NHS トラスト（NHS trusts）、151 のプライマリーケアトラスト（PCTs：Primary Care Trusts）および 10 のストラテジックヘルス当局（SHAs：Strategic Health Authority）から構成され、監査は、主要な団体（Principal Bodies）と同様に行われている。

（ウ）意見区分

地方自治体では、外部監査人は当該年度の翌年 9 月までに、財務書類に関する監査意見を表明しなければならず、その結果を受けて、対象地方自治体は、原則として監査意見を付した財務書類を 9 月までに公表しなければならないとしている。

この場合、付される監査意見は以下のとおりである。

図表 4-22 監査意見の種類

種類（注 1）（注 2）	英称
無限定適正意見	Unqualified opinion
限定付適正意見 - 範囲限定	Qualified except for opinion – limitation of scope
限定付適正意見 - 会計原則違反・表示違反	Qualified except for opinion – disagreement
不適正意見	Adverse opinion
意見不表明	Disclaimer of opinion

（出所）Commission, "Auditing Accounts 2012/13 Local government bodies"

⁵⁰³ 小規模団体は、財務報告について、大きな関連団体に含めて開示することも選択できる。また、Audit Commission, "Auditing Accounts 2012/13 Local government bodies" においては、224 の雑多な小規模団体は除いている。

⁵⁰⁴ Audit Commission, "Audit of small bodies Scales of fees 2012/13 to 2016/17"

⁵⁰⁵ 支出規模は 106 十億ポンド（FY2012）。

(注1) ～ は基準不準抛意見 (Non-standard opinion) である。

(注2) 政府全体決算書 (WGA) 作成用に連結する地方自治体がある (2012 年度は約 500 程度あり、資産、負債、収入、支出のいずれかが 3 億ポンド以上のもの)。これらについても、財務書類の信頼性に関する一定の保証を与えるために監査を行っている。この場合の監査意見は、同意 (Agree)、限定付同意 (Agree except for)、非同意 (Disagree) の 3 種類となっている。これらの判断においては、百万ポンドを超える不正・誤謬 (不一致を含む) の存在により判断されている。

(エ) 分析方法

本項においては、監査委員会 (Audit Commission) が、毎年 12 月に取り纏める年次報告書 (Auditing Accounts)⁵⁰⁶を基に、地方自治体の監査報告書の提出状況および財務書類への監査意見の傾向について検討していくこととする。

なお、監査意見については、主要団体に関して⁵⁰⁷、年次報告書が公表されている最近 5 年間 (2008 年度～2012 年度) にかかる限定付適正意見-範囲限定 (Qualified ‘except for’ opinion – limitation of scope)、限定付適正意見-会計原則違反・表示違反 (Qualified ‘except for’ opinion – disagreement)、不適正意見 (Adverse opinion)、意見不表明 (Disclaimer of opinion) (以下、不適正意見等) の問題事項と改善状況を中心に検討していくこととする。

(オ) 対象母数

各年の団体種類別対象母数は以下のとおりである。

図表 4-23 対象母数の年度間推移

(単位：団体数)

種類	2008 年度	2009 年度	2010 年度	2011 年度	2012 年度
主要団体					
カウンスル	392	356	365	356	356
消防・救命救急サービス	31	31	31	31	31
警察	38	38	38	39	76
その他	33	96	32	46	47
小規模団体 (注1)					
パリッシュ		9,397	9,449	9,481	9,600
治水組合			163	154	127
国民保健サービス					265

(出所) 各年の “Auditing Accounts” より作成。

(注1) 協議会は含まれていない。

(注2) 「 」については、各年の “Auditing Accounts” が存在しないため情報が得られていないものを示す。

イ. 監査報告書の提出及び開示の検討

まず、監査の結果報告の提出状況について検討していくこととする。

⁵⁰⁶ 年次監査報告書の作成目的は、不正への対応を含め高品質の監査を維持し、財務管理のさらなる向上に資するための情報提供にあるとされている。

⁵⁰⁷ “Auditing Accounts 2012/13 NHS” の 2011 年度以前のものは作成されておらず、2013 年 4 月より、国民保健サービス (NHS) は、The NHS Commissioning Board (NHS England) により、211 の新しい臨床委任グループ (clinical commissioning groups: CCGs) への移行期であるため、傾向分析が困難として除外した。

監査の結果は、毎年 9 月末まで開示する必要がある。

(ア) 早期開示団体

法定期限の 1 ヶ月前である 8 月 31 日をターニング・ポイントとした場合、それより早い開示を果たした団体の状況を示すと以下のとおりとなる。

なお、2012 年度において最も開示が早かった地方自治体は、ヨークシャー・共同購入機構 (Yorkshire Purchasing Organisation) の 4 月 26 日であるが、これは 12 月決算であるため、3 月決算で最も早い地方自治体は、オールダム自治市 (Oldham Metropolitan Borough Council) の 5 月 31 日であった。

下記の年度間推移では、特に早期化が進展しているとは言えないが、2012 年度の 13 団体のうち 10 団体は過去 4 年間で 3 回早期開示を達成しており、早期開示団体の固定化が見られる。

早期開示をほぼ毎年達成できた 10 団体の名称は以下のとおりである。

- ・オールダム自治市 (Oldham Metropolitan Borough Council) (カウンスル)
- ・ロンドン交通局 (Transport for London) (カウンスル)
- ・ケント・カウンティ (Kent County Council) (カウンスル)
- ・グリニッジロンドン特別区 (Royal Borough of Greenwich) (カウンスル)
- ・ケント&メドウェイ消防・救急サービス (Kent and Medway Fire and Rescue) (消防・救命救急サービス)
- ・グレーター・マンチェスター交通局 (Transport for Greater Manchester) (その他)
- ・大エイクリフ・タウン (Great Aycliffe Town Council) (その他)
- ・ネクサス (Nexus) (その他)
- ・ロンドン水資源・リサイクル委員会 (London Waste and Recycling Board) (その他)
- ・ウェスト・ヨークシャー旅客機構 (West Yorkshire Passenger Transport) (その他)

図表 4-24 早期開示団体数 (主要団体のみ)

(単位: 団体数)

種類	2008 年度	2009 年度	2010 年度	2011 年度	2012 年度
主要団体					
カウンスル	5	7	3	4	4
消防・救命救急サービス	2	1	1	1	1
警察	1	1	1	0	0
その他		3	5	6	8
合計		12	10	11	13

(出所) 各年の "Auditing Accounts" より作成。

(注) 「 」については、各年の "Auditing Accounts" が存在しないため情報が得られていないものを示す。

(イ) 財務責任者の承認期日

各地方自治体は、法令上 6 月 30 日までに責任のある財務長官の承認のサインを得る必要があるとされるが、当該承認期日の達成状況は以下のとおりである。当該承認の遅れは、監査の遅れを通じて、最終的に開示の遅れにつながるとされる。

図表 4-25 各年の承認期日達成状況

年度	達成率	未達成自治体名
2008 年度		<ul style="list-style-type: none"> ・「カウンスル」は 14 団体 ・「消防等」は 1 団体 ・「警察」は 2 団体 ・「その他」は不明
2009 年度	99%	6 団体のみ（団体名不明）
2010 年度		IFRS 導入の年でもあり、未集計
2011 年度	99%	バーミンガム市 ブロードランド・ディストリクト・カウンスル グロッサー市 ハンブルトン・ディストリクト・カウンスル パーベック・ディストリクト・カウンスル リッチモンドシャー・ディストリクト・カウンスル ラッシュクリフ・バラ・カウンスル
2012 年度	99%	バーミンガム市 ドーセット警察本部 エッピング・フォレスト・ディストリクト・カウンスル サウス・ウースターシャー・シェアードサービス共同機関 ウェスト・ロンドン水道公社

（出所）各年の " Auditing Accounts " より作成。

（注）「 」については、各年の " Auditing Accounts " が存在しないため情報が得られていないものを示す。

（ウ）監査報告書の提出状況

1998 年監査委員会法（Audit Commission Act）によれば、監査意見は 9 月 30 日までに表明されなければならないとされているが、当該期日の遵守状況は以下のとおりである。

これによれば、期日の遵守状況は大幅に改善している。特に、小規模団体のパリッシュは数が多いため、割合的には改善の程度はゆるやかであるが、団体数としては大幅に改善が見られる。

図表 4-26 監査報告書の期日遵守状況

（単位：％）

種類	2008 年度	2009 年度	2010 年度	2011 年度	2012 年度
主要団体					
カウンスル	85%	92%	92%	98%	99%
消防・救命救急サービス	100%	100%	97%	100%	100%
警察	97%	100%	95%	97%	97%
その他	88%	80%	88%	100%	98%
小計				98%	98%
小規模団体					
パリッシュ		93%	94%	97%	98%
治水組合			94%	97%	98%
小計					98%
国民保健サービス					99%

（出所）各年の " Auditing Accounts " より作成。

（注）「 」については、各年の " Auditing Accounts " が存在しないため情報が得られていないものを示す。

【原因一覧】

主要団体

年度	未遵守数	未達成自治体名
2008 年度	62	<ul style="list-style-type: none"> ・「カウンスル」は 57 団体（4 団体は、様々な誤謬等により 11 月 30 日以降に提出、8 団体は消滅したため意見が出せなかったもの） ・「警察」は 1 団体（1 団体は 11 月 30 日までには提出） ・「その他」は 4 団体（1 団体は 11 月 30 日までには提出、3 団体はそれ以降に提出。大幅遅延した 2 団体は様々な誤謬によるもので、1 団体は当該団体の責任外の理由である） 誤謬により大幅遅延した地方自治体は、 マージーサイド統括交通公社 マージーサイド旅客交通局
2009 年度	46	<ul style="list-style-type: none"> ・「カウンスル」は 27 団体（このうち 2 団体は様々な誤謬により意見が大幅に遅れる。3 件は 11 月中に意見を出した） ・「その他」は 19 件（うち 11 件は 10 月 31 日以降と大幅に遅れた）
2010 年度	35	<ul style="list-style-type: none"> ・「カウンスル」は 28 件（うち 14 件は 10 月 31 日以降と大幅に遅れた） ・「警察」は 2 件 ・「消防等」は 1 件 ・「その他」は 4 件（うち 3 件は 10 月 31 日以降と大幅に遅れた） （なお、当該年度は IFRS 導入の年であった）
2011 年度	9	<ul style="list-style-type: none"> ・「カウンスル」は 8 件 ・「警察」は 1 件
2012 年度	8	1 件は監査意見が出せなかったもので、他の 7 件の遅延の主な理由は、監査の過程で発見された様々なエラー、会計処理の問題、財務書類の提出遅延、監査補助者の人員不足とされている。

小規模団体

年度	未遵守数	未達成自治体名
2008 年度	資料なし	資料なし
2009 年度	一部資料なし	パリッシュ 629 件、治水組合不明
2010 年度	574	パリッシュ 565 件、治水組合 9 件
2011 年度	299	パリッシュ 295 件、治水組合 4 件
2012 年度	8	1 件は監査意見が出せなかったもので、他の 7 件の遅延の主な理由は、監査の過程で発見された様々なエラー、会計処理の問題、財務書類の提出遅延、監査補助者の人員不足とされている。

なお、監査委員会（Audit Commission）の年次報告書（Auditing Accounts）によると、期日どおりに提出される監査報告書には、無限定適正意見が付され、財務管理の状況がよく、グッドガバナンス（Good governance）の基本的特徴⁵⁰⁸を有している傾向にあるとされている。

パリッシュ等小規模団体に対し、監査コストをあまりかけずに効率的な監査を導入している成果は着実に効果を上げている。

⁵⁰⁸ 詳細は、CIPFA/SOLACE, "Delivering Good Governance in Local Government: Framework" (CIPFA/SOLACE, 2007) を参照。

監査結果の早期開示に関しては、優秀な地方自治体は固定化しているが、監査報告書の期日遵守状況は5年間のトレンドでは向上している。特に、小規模団体では期日未達成団体は大幅に減少している。ただし、2012年では監査意見が出せなかったものが1団体存在している。

ウ．最近5年間の財務書類への監査意見の傾向

過去5年間の団体種類別監査意見の状況を示すと以下のようになる。

(ア) 無限定適正意見以外の存在

以下の表は、各年度で無限定適正意見以外の存在状況を示すものである。

図表 4-27 無限定適正意見以外の存在状況

(単位：件数)

種類	2008 年度	2009 年度	2010 年度	2011 年度	2012 年度
主要団体					
カウンスル	11	2	1	0	1
消防・救命救急サービス	0	0	0	0	0
警察	0	0	0	0	0
その他	0	0	0	0	0
小計	11	2	1	0	1
小規模団体					
パリッシュ		1,232	567	650	751
治水組合		11	16	6	11
小計		1,243	583	656	762
国民保健サービス					0

(出所) 各年の "Auditing Accounts" より作成。

(注) 「 」については、各年の "Auditing Accounts" が存在しないため情報が得られていないものを示す。

上記に示した不適正意見等の意見形態別の内訳は以下のとおりである（パリッシュカウンスル（Parish councils）及び治水組合（Internal Drainage Boards）は除く）。

図表 4-28 最近5年間の財務検査の不適正意見等の意見形態別の推移

	2008年度	2009年度	2010年度	2011年度	2012年度
限定付適正意見 - 範囲限定 (Qualified 'except for' opinion - limitation of scope)	9 (注)	1	-	-	1
限定付適正意見-会計原則違反・表示違反 (Qualified 'except for' opinion - disagreement)	2 (注)	-	1	-	-
不適正意見 (Adverse opinion)	-	1	-	-	-
意見不表明 (Disclaimer of opinion)	1	-	-	-	-

(出所) 各年の "Auditing Accounts" より作成。

(注) 1 団体は範囲限定かつ意見限定である。

【原因一覧】

年度	対象件数	対象地方自治体名とその理由
2008 年度	11	5 件は団体自体が消滅したため監査の困難等で範囲限定とした。その他、4 件の範囲限定、2 件の意見限定、1 件の意見不表明があった。
2009 年度	2	1 件は、前年度に引き続き範囲及び意見を限定したものあり、もう 1 件は連結財務諸表が作成されなかったため不適正とされた。
2010 年度	1	1 件は、限定意見
2011 年度	0	なし
2012 年度	1	1 件はマンチェスター市（限定付適正意見 - 範囲限定）であり、重要な資産が取得原価で計上され、公正価値で評価されていなかったことが理由とされた。

（イ）個別意見分析

以下においては、上記で無限定適正意見とならなかった個別事例について、具体的な事例の意見形成上の問題点及びその改善状況について分析する。

限定付適正意見 - 範囲限定（Qualified ‘except for’ opinion – limitation of scope）

直近 5 年間の意見分析によると、限定付適正意見 - 範囲限定の事例は、2008 年度の 9 件、2009 年度の 1 件、2012 年度の 1 件と減少傾向にあり、いずれも固定資産の帳簿価額・評価に係る部分であった。

2008 年度アラン・ディストリクト・カウンシル（Arun District Council）の事例

1. 問題点	固定資産の評価等に関係があり、かつ当該評価が貸借対照表上、監査上の重要性の判断水準（1,870,000 ポンド）を超えるため、当該事項を保証の範囲外とした。
2. 改善状況	翌年度においても、同様の問題が続き、2009年度も限定付適正意見 - 範囲限定となったが、2010年度は無限定適正意見となっている。

（出所）Arun District Council Annual Audit letter

2008 年度ハートフォードシャー・カウンティ・カウンシル（Hertfordshire County Council）の事例

1. 問題点	土地及び建物の記録の数字に不確実性等が見られるため、当該事項を範囲外とした。
2. 改善状況	当該指摘箇所については、翌年度までに指摘に従い会計処理を修正しており、2009年度は無限定適正意見となっている。

（出所）Hertfordshire County Council Annual Audit letter

2008 年度オックスフォードシティ・カウンシル（Oxford City Council）の事例

1. 問題点	固定資産の計上の根拠の数字に不確実性等が見られるため、当該事項を範囲外とした。
2. 改善状況	翌年度までに指摘に従い会計処理を修正しており、2009年度は無限定適正意見となって

いる。なお、当該団体は2年連続限定付適正意見であった。

(出所) *Oxford City Council Annual Audit letter*

2012 年度のマンチェスター・シティ・カウンスル (Manchester City Council) の事例

1. 問題点

グループ内の土地と建物に関する会計方針が統一されていなかったこと、有形固定資産の帳簿価額等に対する適切な監査証拠を入手できなかったことにより、グループの財務書類への限定付適正意見-範囲限定となっている。

2. 改善状況

2013 年度では、無限定適正意見となり適切に修正されている。

(出所) *Manchester City Council Annual Audit letter*

限定付適正意見 - 会計原則違反・表示違反 (Qualified 'except for' opinion – disagreement)

直近 5 年間の意見分析によると、限定付適正意見 - 会計原則違反・表示違反の事例は、2008 年度の 2 件、2010 年度の 1 件であり、会計実務規範 (SORP) に準拠していない会計処理があること、やキャッシュ・フロー計算書の一部が適切に作成されなかったことによるものであった。

2008 年度ウェストサセックス・カウンティ・カウンスル (West Sussex County Council) の事例

1. 問題点

レジデンシャル・ケア・ホームの評価の扱いについて意見の相違が見られ、当該事項を会計原則違反・表示違反とした。

2. 改善状況

翌年度までに指摘に従い会計処理を修正しており、2009年度は無限定適正意見となっている。

(出所) *West Sussex County Council Annual Audit letter*

2008 年度ブロムスグローブ・ディストリクト・カウンスル (Bromsgrove District Council) の事例

1. 問題点

空間プロジェクトに費やした費用を無形固定資産として資産化しているが、当該資産化の処理に問題があるため、当該事項を範囲外及び会計原則違反・表示違反とした。

2. 改善状況

翌年度までに指摘に従い会計処理を修正しており、2009年度は無限定適正意見となっている。

(出所) *Bromsgrove District Council Annual Audit letter*

2010 年度のライデール・ディストリクト・カウンスル (Ryedale District Council) の事例

1. 問題点

キャッシュ・フロー計算書の記載が適切に開示されなかったため限定付適正意見-会計原則違反・表示違反となっている。その他の理由としては、費用として計上すべきも

のが固定資産として計上されていたり、SORP2009（自治体向けの会計実務指針）を正しく適用できていないことが挙げられている。

2. 改善状況

2011年度は、無限定適正意見となり適切に修正されている。

（出所）Ryedale District Council Annual Accounts

不適正意見（Adverse opinion）

直近5年間の意見分析によると、不適正意見事例は、2009年度の1件であり、連結財務諸表が適切に作成されなかったことによるものである。

2009年度ノーサンバーランド・カウンシル（Northumberland Council）の事例

1. 問題点

連結財務諸表が適切に作成されなかったため不適正意見となっている。

2. 改善状況

2010年度は、無限定適正意見となり適切に修正されている。

（出所）Northumberland Council Statement of Accounts

意見不表明（Disclaimer of opinion）

直近5年間の意見分析によると、意見不表明の事例は、以下に示す2008年の1件であり、その理由としては、連結財務諸表全体の意見表明に影響を与えるほど重要な監査証拠が入手できなかったことが原因とされている。

2008年度イーストボーン・バラ・カウンシル（Eastbourne Borough Council）の事例

1. 問題点

自治体が所有するバス会社について年度の途中で持分を売却しており、当該バス会社の収入及び費用に関する重要な情報が得ることができなかったため、連結財務書類に対して意見不表明とした。

2. 改善状況

上記問題点は2009年度だけに発生した問題点であり、その後上記問題点は発生していないことから、無限定適正意見としている。

（出所）Eastbourne Borough Council Annual Audit letter

エ．強調事項区分について

（ア）強調事項区分の意義

強調事項区分（Emphasis of matter）とは、国際監査基準（ISA）706号「独立監査人の監査報告書における強調事項区分とその他の事項区分（Emphasis of Matter Paragraphs and Other Matter Paragraph in the Independent Auditor's Report）」により、「財務書類に表示又は開示されている事項について、利用者が財務書類を理解する基礎として重要であるため、当該事項を強調し利用者の注意を喚起する必要があると監査人が判断する場合」または「財務書類に表示又は開示されていない事項について、監査、監査人の責任又は監査報告書についての利用者の理解に関連するため、当該事項を説明し利用者の注意を喚起する必要があると監査人が判断する場合」に記載するもので

ある。当該事例としては、以下のものが存在する。

(イ) バーミンガム市の事例⁵⁰⁹

第3章第2節5にも示したように、バーミンガム市（Birmingham City Council）は、2003年同一賃金法（改正）規則により修正された1970年同一賃金法に対する違反として、2009年、同一労働同一賃金に関する未払賃金に関する請求を受けた。

当該請求に対応するために、引当金を2014年3月末において、638.2百万ポンド（日本円：約1,093億円⁵¹⁰）を計上している。うち180.4百万ポンド（日本円：約309億円²）は、翌年度に支払いがなされる予定であり、残りは2018年3月までに支払いを完了する必要がある。さらに、2014年8月末に受けた請求の大半は和解処理まで至っていない。

コミュニティ地方自治省大臣（The Secretary of State for Communities）とバーミンガム市（Birmingham City Council）との間で、債務履行支払いのために2013年4月以降の資本金（capital receipts）を充当することとし、議会は2014年財政計画（Council Business Plan 2014+）⁵¹¹を策定し対応している。

本件のように、巨額な債務計上によって地方自治体の財政状態へ重大な影響を与える場合の監査人の監査報告における対応は以下のとおりであった。

独立した監査人の報告書（Independent Auditor's Report）においては、財務書類の監査結果に関する意見表明とは別に、強調事項を付す形で監査結果の報告がなされている。

まず、財務書類の監査結果に関する意見表明は、現時点における同一賃金同一労働に関する引当金の合理性について検証したうえで、財務書類で適切に表示又は開示されているとして無限定適正意見を付した。

次に、強調事項の1つとして、同一労働同一賃金に関する未払賃金引当金が、市の財政状態に重大な影響を与え、かつ今後の和解等の状況によって、現在の引当金額から最終的な債務額が増減するという不確実性を有していることを言及している。

また、議会が非常事態計画（contingency plans）や歳出削減計画（delivery of savings plans）を策定し、中央政府の支援の下で財政縮減計画の継続的な実行しつつも、さらなる同様の未払賃金請求の追加的負担を含む基金予算の捻出圧力といった重大な財政的な難問に直面し続ける状況である点についても言及している。

つまり、議会および監査人は現在の財務書類の意見形成の前提として財務書類の修正を要するものではないものの、議会がゴーイング・コンサーンを前提とした会計の

⁵⁰⁹ バーミンガム市の2013年度財務書類（Statement of Accounts 2013/14）より。

なお、判決等については、兼村高文 自治総研通巻414号 2013年4月号 - 『英国バーミンガム市の財政破綻騒ぎ― 女性職員への差別的未払賃金8億9千万ポンド（約1,335億円）の判決をめぐって ―』を参考にされたい

⁵¹⁰ 2014年3月末時点の換算レート：171.31円/ポンドによる。参考として、バーミンガム市の2013年の税及び自主財源収入（Net Income - Taxation and Non-Specific Grant Income）は1,250.3百万ポンド（約2,142億円）である

⁵¹¹ 2014年度（報告書日現在）は、約85.7百万ポンド（約147億円）の削減する予定。また、2017年度までに、約825百万ポンド（約1,413億円）（『Planning Birmingham's Future & Budget Consultation 2014-15』による試算）を削減する必要がある。

もとで作成される財務書類を開示することが適切か否かも検討し開示するに至ったものである。

このように深刻な事態を及ぼす場合には、監査人が検査した財務書類そのものに疑義が生じるような深刻な事態であることから、住民をはじめとするステーク・ホルダーが財務書類を理解する基礎となるほど重要であると監査人が判断した場合には、別途強調する形で言及している。

以下においては、参考として主要部分を記載する。

【参考 1】 財務書類に関する意見（Opinion on financial statements）の原文を一部抜粋

- ・ 2014 年 3 月 31 日時点のバーミンガム市の財政状態および当該年度の収入及び支出は適正に表示されている。
- ・ CIPFA/LASAAC の英国地方自治体会計の実務指針 2013/14 及び当該準拠法に従って、適正に開示されている。

（出所）Birmingham City Council Statement of Accounts

【参考 2】 強調事項区分-同一賃金同一労働（Emphasis of matter）- equal pay claims

財務書類への監査意見には影響しないが、監査人は、将来の財務書類に影響を与える同一賃金同一労働の開示に注意を払ってきた。

具体的には、包括収支計算書、注釈 1,3,4,6,7,10,13,32,33,41,である。住宅収支報告書および財務書類の注記第 10 号や年次ガバナンス報告書において、同一賃金法に違反して、議会が受けた訴訟はまだ不確定な状況であり、最終的な支払額や支払時期は未確定であり裁判所の判決の影響を受ける。

また、議会が受けた訴状数や訴状に関する交渉結果や関連費用については不確定であると記載されている。最終的な責任は著しく変動する可能性があるため、財務諸表の引当金は著しく増減するかもしれない。従って、この不確定な影響を定量化することはできない。

（出所）Birmingham City Council Statement of Accounts

【参考 3】 強調事項区分-ゴーイング・コンサーン（Emphasis of Matter – going concern）

財務書類への監査人の意見には影響しないが、監査人は、財務書類の注記第 3 号に開示されている事項、つまり議会が適用しているゴーイング・コンサーンを前提とした会計処理に批判的判断が生じている点に注意を払ってきた。

議会は、現在、中央政府の支援の下での財政縮減計画の継続的な実行し、同様の未払賃金請求の追加的負担を含む基金予算の捻出圧力といった重大な財政的な難問に直面し続けている。また、議会は、進行中の削減計画や資本収入の捻出に基づき、予算の編成を行っている。議会には、いかなる時点においても、資本収入の確保や削減計画の未達に対する対処として適切な非常事態計画を有している。

議会は以下の対処法の 1 つ又は全てを用いることで生じる基金積立金の追加的利用を検討している。

- ・ 積立金の再設定
- ・ 最小限の収入資金（MRP:Minimum Revenue Provision）寄付の延期
- ・ 同一賃金訴訟解決の延期

（出所）Birmingham City Council Statement of Accounts

オ．財務書類の監査意見に対する考察

上記において、主要な団体における直近 5 年間の監査意見のうち、無限定適正意見以外の意見が付された理由とその後の状況について記載した。

これによれば、範囲限定による限定付意見がほとんどであり、その理由はいずれも固定資産の評価に関する事項であった。

我が国でも同様であるが、一般に公的機関の財産管理や評価の問題が、財務書類の作成において大きなリスクとなっていることがわかる。

なお、特徴的な点として、強調事項を付した監査意見が 1 件存在している。民間企業においては通常行われているものであるが、イギリスでは民間企業と同様の基準で公的機関も監査が行われている（国際監査基準に基本的に準拠）していることから、このような記載が存在する。地方自治体の監査意見において、将来の不確実な状況等、住民を含む外部のステーク・ホルダーに重大な影響を及ぼす事項に対し、財務書類自体には記載されているとしても、監査報告書で改めて強調することで、適切な情報伝達がなされ、ひいては住民と行政機関との間の情報の非対称の軽減に有用な事項であると考えられる。

(2) ウェールズの事例（分権政府）

ウェールズ分権政府の財務検査においては、連結財務諸表について過去 2 年間のもののみがホームページに公開されており、財務検査の結果、監査意見は以下のとおりであった。

図表 4-29 監査意見

	2012 年度	2013 年度
意見	無限定適正	無限定適正
監査報告書日付	2013/7/24	2014/7/24

（出所）<http://wales.gov.uk/about/civilservice/how-we-work/facts-figures/ourfinance/welsh-government-consolidated-accounts/?lang=en> による。

（注 1）監査人はいずれもウェールズ会計検査院であった。

（注 2）強調事項区分等その他の事項は存在しない。

(3) ウェールズの事例（地方自治体）

ア．ウェールズの地方自治体監査の特徴

ウェールズの地方自治体は、カウンティ（9 州）、シティ（3 市）、カウンティ・バラ（10 州区）等名称こそは異なるが 22 のユニタリーとそれに附属する機関や下位機関が存在する（「付録：ウェールズの地方自治体」参照）。

これらに対して、2004 年会計検査法（ウェールズ）（Public Audit (Wales) Act2004）に従い、ウェールズ会計検査院（WAO）は監査人を選任し、また自ら監査人となり監査を実施している⁵¹²。

2012 年度の資料によれば、監査対象の地方自治体は以下のように区分される。

⁵¹² WAO, “2012-13 Local Government Accounts”

図表 4-30 監査対象の区分

組織区分	監査対象数
ユニタリー	22
地方自治体年金ファンド	8
警察・犯罪対策長官・警察本部長	8
消防・救急救命サービス機関	3
公立公園機関	3
合同委員会	11
合計	55

(出所) WAO, “2012-13 Local Government Accounts”

また、これ以外に、2012年度からはそれより下位のカウンシルレベルのもの737団体に対しても財務監査を実施するようになっている⁵¹³。

(ア) 財務監査の対象

本項では、ユニタリー22 団体を対象に、当該財務監査の結果を分析するとともに、あわせてそれ以下の組織の監査状況について言及することとする。

(イ) 意見区分

ウェールズの地方自治体では、イングランド等と同様、外部監査人は、当該年度の翌年9月中までに、財務書類に関する監査意見を表明しなければならず、その結果を受けて、対象地方自治体は、原則として監査意見を付した財務書類を9月中までに公表しなければならないとしている。

意見区分は、イングランド等と同様で、以下のとおりである。

図表 4-31 監査意見の種類

種類	英称
無限定適正意見	Unqualified opinion
限定付適正意見 - 範囲限定	Qualified except for opinion – limitation of scope
限定付適正意見 - 会計原則違反・表示違反	Qualified except for opinion – disagreement
不適正意見	Adverse opinion
意見不表明	Disclaimer of opinion

(出所) イングランドの事例の項参照。

イ．最近5年間の財務書類への監査意見の傾向(全体像)

最近5年間(2009年度～2013年度)のユニタリーの財務書類に対する監査意見については、資料編 資料7-1を参照のこと。

ウ．監査報告書の提出及び開示の検討

監査の結果報告の提出状況について検討する。

⁵¹³ WAO, “2012-13 Local Government Accounts”

監査結果は、毎年 9 月末までに開示する必要がある。

(ア) 監査の結果報告の提出状況

各年度の監査の結果報告の提出状況は以下のとおりである。9 月末超過しての提出はあるものの、全ての団体で提出されている。また、実際に監査を行った主体は、2009 年度の 3 団体（マーサー・ティドビル（PwC による監査）、ヴェール・オブ・グラモーガン（Grant Thornton による監査）、アングルシー島（PwC による監査））を除き、全てウェールズ会計検査院（WAO）である。

図表 4-32 監査の結果報告の提出状況

（単位：団体数）

地方自治体数	2009 年度	2010 年度	2011 年度	2012 年度	2013 年度
期限内提出団体	19	19	15	17	19
提出期限未遵守団体	1	3	4	3	1
提出日付不明団体	2	-	3	2	2
提出団体合計	22	22	22	22	22

（出所）各年『Audited Annual accounts』より作成。

（注）「 」については、各自治体の監査報告書に報告日の記載がないものを示す。

(イ) 報告期限未遵守の理由に関する検討

本項においては、報告書の提出期限未遵守団体（上述の図表 地方自治体の財務監査の結果報告一覧表の注 1）の未遵守理由について、年度別に検討していくこととする。

図表 4-33 年度別の未遵守団体リスト

年度	未遵守数	未達成自治体名、報告書提出日 未遵守理由
2009 年度	1	ニューポート・シティ・カOUNシル、2010/11/30 ：会計処理の誤謬による
2010 年度	3	ニース・ポート・タルボット・カOUNティ・カOUNシル、2012/1/24 ：会計処理の誤謬による スワンシー・シティ・カOUNシル、2013/2/7 ：監査証拠入手不十分 アングルシー島シティ・カOUNシル、2012/3/1 ：監査証拠入手不十分
2011 年度	4	マーサー・ティドビル・カOUNティ・バラ・カOUNシル 1、2012/11/22 ：監査証拠の入手不十分 ニューポート・シティ・カOUNシル、2012/10/22 ：財務書類の金額確定が遅れたため スワンシー・シティ・カOUNシル、2013/2/7 ：会計処理の誤謬による フリンシャー・カOUNティ・カOUNシル、2013/3/11 ：監査証拠入手不十分
2012 年度	3	ロンザ・カノン・タフ・カOUNティ・バラ・カOUNシル、2014/2/20 ：海水浴場の改修工事の反対運動による工事の中止問題の解決まで監

年度	未遵守数	未達成自治体名、報告書提出日 未遵守理由
		査意見を出すことができなかったため。 カーマーゼンシャー・カウンティ・カウンシル、2014/6/24 ：不当な取引にかかる調査結果の入手のため デンビーシャー・カウンティ・カウンシル、2014/2/5 ：監査証拠の入手不十分
2013 年度	1	ブライナイ・グエント・カウンティ・バラ・カウンシル、2014/10/8 ：監査委員会（Audit Commission）の開催が 10 月 8 日開催され承認を得たとの記載があるのみであり、特段の理由は未記載。

（出所）各年’’Audited Annual accounts’’より作成。

（ウ）開示（意見結果および強調事項区分）の検討

最近 5 年間のウェールズの地方自治体の財務書類に関する監査意見は、全て無限定適正意見（Unqualified opinion）となっている。なお、監査結果については資料編 資料 7-1 を参照のこと。

次に、強調事項(Emphasis of matter)が付された事例の記載内容について、検討していくこととする。

ケアフィリ・カウンティ・バラ・カウンシル（Caerphilly County Borough Council）の事例

強調事項区分

上級管理者に支払われる報酬に関する事項として、権限逸脱する非合法的な問題があったという開示事項に対して、監査人自らが強調事項を付している。

（出所）Caerphilly County Borough Council-Statement_of_accounts

スウォンジー・シティ・カウンシル（Swansea City Council）の事例

強調事項区分-不当な取引

年金基金に関する不当な取引に関して、監査人自らが強調事項を付している。

（出所）Swansea City Council - Statement of Accounts

カーマーゼンシャー・カウンティ・カウンシル（Carmarthenshire County Council）の事例

強調事項区分

最高責任者へ支払いに関する不当な取引に関して、監査人自らが強調事項を付している。

（出所）Carmarthenshire County Council - STATEMENT OF ACCOUNTS

グウィネス・カウンシル（Gwynedd Council）の事例

強調事項区分

財務書類に関して不備があるということではないが、投資に係る純額表示や公正価値評価の前提は財務書類の理解するうえで重要である点について、強調事項を付している。

（出所）Gwynedd Council-Statement_of_accounts

ペンブルックシャー・カウンティ・カOUNシル（Pembrokeshire County Council）の事例

強調事項区分 - 法律違反にかかる報告事項
 支払われる労務対価として最高責任者へ支払われる事項に関する問題点について、監査人自らが強調事項を付している。

（出所）PEMBROKESHIRE COUNTY COUNCIL - ANNUAL FINANCIAL REPORT INCLUDING STATEMENT OF ACCOUNTS

エ．財務書類の監査意見に対する考察

ウェールズの地方自治体の財務監査の結果はいずれも無限定適正意見であったが、監査報告書の提出日を見ると、遅延をしているものが何件も見られる。時系列的には遅延件数の減少傾向が見られるが、この遅延には半年近くを費やしているものも存在している。遅延の理由には、会計処理上の不備に加えて監査結果との調整が多く存在し、結果としてむしろ監査による指導機能が発揮された結果遅延したという面も見られる。

しかし、その一方で無限定適正意見を出すまであまりに時間をかけすぎている場合には、法定期限の遵守の意味が没却される危険があると考えられる。特に決算日から1年以上を有するものも存在し、そこまでして無限定適正意見を表明する点については問題が残る。

強調事項区分については、会計処理のみならず、内部統制、法律違反と広範にわたり、財務書類自体が非常にページ数が多く、特にリスクの高い項目について認識しづらい点を考慮すると、改めて監査報告書上で記載することは、財務書類利用者の注目を引くという点で有用である。

オ．財務管理等の状況

以下においては、財務監査に関連する事項として、財務管理やガバナンスの状況につき示すこととする。

ウェールズ会計検査院(WAO)においては、地方自治体全体の各監査人の財務監査の結果を2011年度及び2012年度の結果を集計し、2013年に『財務管理とガバナンスの改善：地方自治体の監査からの課題：財務管理とガバナンス報告書 2011-12 (*Improving Financial Management and Governance: Issues from the Audit of Community Council Accounts 2011-12*)』、2014年に『地方自治体における財務管理とガバナンス報告書 2012-13 (*Financial Management and Governance in Local Councils 2012-13*)』を公表している。

当該報告書に基に、ウェールズの地方自治体における財務管理とガバナンスの改善に関する通知内容について、検討することとする。

当該報告書によると、監査人の意見表明、及び指摘状況は以下のとおりである。なお、以下は、コミュニティ・カOUNシルに関するものであるといえる。

図表 4-34 監査人の意見表明、及び指摘数の状況

	2011 年度	2012 年度
限定付適正意見団体（Qualified Opinion）	130 団体	113 団体
うち指摘数が2つ以上の団体	26 団体	36 団体
地方自治体全体（737 団体）に占める割合	17%	15%

（出所）ウェールズ会計検査院(WAO)のホームページ（<http://www.wao.gov.uk/publications>）において公表

されている監査報告書より作成。

2011年度の監査においては、指摘を受けた団体の約70%(91団体)は30,000ポンド未満の収入・支出に関する項目で、勘定科目の設定(Accounts preparation)、法令遵守(Regulatory compliance)、リスク管理(Risk management)および内部統制(Internal control)などの問題事項が挙げられている。また、前年度と同様の課題点を有する地方自治体が38団体(全体の5%)あり、当該地方自治体名も公表されている。

なお、2014年に公表された『地方自治体における財務管理とガバナンス報告書 2012-13 (Financial Management and Governance in Local Councils 2012-13)』によると、監査人が3つの地方自治体に法定勧告を通知しており、以下当該事例を紹介する。

ボンウェイ・コミュニティ・カウンスルの事例

まず、2013年12月に公表されたボンウェイ・コミュニティ・カウンスル(Banwy Community Council)への不備指摘事例を検討する。

なお、イギリスの地方自治体の統治形態にはいくつかのタイプがあるが、地方自治体における議会(カウンスル)は執行機関でもあり、行政分野又は地域別に委員会もしくは補助委員会を設置して行政の執行に当たり、最終的な責任を負うこととなっているので、意見内容にも議会に対するものが含まれている。

ボンウェイ・コミュニティ・カウンスルへの指摘事例

- | |
|--|
| <ol style="list-style-type: none">1. ディベド・ポークス警察において、捜査により、内容の乏しい記録がなされている分野を特定したが、犯罪の証拠を識別するには至らなかった。2. コミュニティの元事務員は、その自治体の財務管理にかかる責任を果たすことができなかった。適切な会計記録が維持できなくなり、現金出納帳のページを削除した。また、小切手には、多数の不可解な点が存在した。3. 自治体の年次報告書上、不備があった。選任された監査人に提出された年次報告書は明らかに内部監査人により署名された内部監査報告書が含まれていた。しかし、警察への声明の中で、いかなる内部監査作業も引き受けなかったし、数年間、年次報告にも署名しなかったことを、内部監査人は確認した。4. 議会は、適切なガバナンスと監督機能を確立するために、その責任を果たすことができなかった。議会は、定期的にその財務報告を十分に受け取っていなかった。議会は小切手に事前に署名する慣行を採用していたので、不正による損失のリスクにさらされている。議会は、2009年度を含め、適切かつ効果的な内部監査を維持することができなかった。議会は、内部監査機能や単純に年次報告書の内部検査報告書により提供される保証の重要性を知らなかった。5. 議会は、決算書の作成と承認にかかる義務を遂行できなかった。議会は、適切に年次報告書の承認したことを証明することができなかった。さらに、議会の議長は、議会が承認した報告書にサインすることを拒否した。 |
|--|

ボンウェイ・コミュニティ・カウンスルへの改善要望

- | |
|---|
| <ol style="list-style-type: none">1. 議会は、会計記録の性格と品質をレビューして、目的適合性、日付や完全性について確認する必要がある。2. 議会は、定期的に自治体の財政状態を含む詳細な財務情報の報告を受けるための取り |
|---|

決めを確立すべきである。

3. メンバーは、彼らが適切な領収書または請求書にもとづき完了していない場合に小切手に署名していないことを確認する必要がある。
4. 議会は、2005 年会計監査（ウェールズ）規則に準拠するために内部監査のための適切な取り決めに確立する必要がある。
5. 議会は、内部監査人との会合を行い、毎年内部監査が実施する作業をレビューすることを確認する必要がある。
6. 議会は年次決算書の作成および承認するにあたっては、2005 年会計監査（ウェールズ）規則の要件に準拠していることを確認する必要がある。
7. 議会は、その会議の議事録を確認する必要がある。
 - 適切に議会で合意された決定事項や行動を記録する。
 - 地方自治法 1972 年のスケジュール 12 に定める法的要件に準拠する。

本項記載時点では、いまだに、ボンウェイ・コミュニティの 2010 年度の監査は、完了していないままである。ウェールズ会計検査院（WAO）は、引き続き、こうした状況を解決すべく監査人としてさらに何が出来るか検討しなければならないと指摘している。

セイントフローレンス・コミュニティ・カOUNシルの事例

次に、2014 年 4 月に公表されたセイントフローレンス・コミュニティ（St Florence Community Council）への不備指摘事例を検討する。

セイントフローレンス・コミュニティ・カOUNシルへの指摘事例

1. ディベド・ポイス警察の捜査により、記録保持状況が悪い点や議会手続の関係における透明性の欠如している点が判明した。しかしながら、元事務員が故意にあらゆる犯罪行為を隠すために帳簿と記録の逸脱した疑惑を払拭する情報はなかった。
2. 元事務員は、自治体を代表した適切な会計記録を保持することができなかった。自治体の内部監査人は、その他の記録が存在しないため、主要な情報源泉として、銀行の当座勘定証明書と現金出納帳を照合する必要があった。また、元事務員は、保持していた収入情報について記録することができなかった。元事務員は、支払いの証拠資料である請求書などのコピーも提供することができなかった。
3. 議会は、適切なガバナンスと監督機能確立するために、その責任を果たすことができなかった。議会は、定期的にその財務報告を十分に受けていなかった。徴税命令の確定や支払期日に関する議会への報告時において、予算獲得時の実質的な財務情報は確定する。また、議会は、法律によって要求されるような内部監査機能を持っていなかったことを知らなかった
4. 議会は、立場を利用し議員を採用することにより違法な支出を計上した
5. 議会は、リスク管理のための適切な措置を怠った。
6. 議会は、規制による期限に従ってその決算書を作成することができなかった。

セイントフローレンス・コミュニティ・カOUNシルへの改善要望

1. 議会は、会計記録の正確と品質をレビューして、目的適合性、日付や完全性について確認する必要がある。議会は、記録の保持を確認する必要がある。
2. 議会は、定期的に自治体の財政状態を含む詳細な財務情報の報告を受けるための取り決めに確立すべきである。
3. 議会は、2005 年会計監査(ウェールズ)規則に準拠するために内部監査のための適切な取

り決める必要がある。

4. 議会は、内部監査人との会合を行い、毎年内部監査が実施する作業をレビューすることを確認する必要がある。
5. 決算書の準備及び作成において、2005 年会計監査(ウェールズ)規則の要件に準拠していることを、議会は承認の際にレビューしなければならない。
6. 議会は、決算書の保証方針をレビューして、それが十分に忠実な水準であることを確認する必要があります。
7. 議会は、年次単位で、リスク管理を含む内部統制の見直しについて確認する必要がある。
8. 議会は、毎年、資産台帳への記録が、最新かつ完全に記録されているか、確認する必要がある。

キッドウェリー・コミュニティの事例

最後に、2014 年 7 月に公表されたキッドウェリー・コミュニティ・カウンスル(Kidwelly Community Council)への不備指摘事例を検討する。

キッドウェリー・コミュニティの問題事項

1. 議会は不法に歳入基金補助金支出を賄うために少なくとも 30,000 ポンドと制限された資本資源を使用していた。議会は、以前の収入は法律により「資本収入」として定義し、財産を処分した。法は、特定された目的のためにのみ、資本収入を使用することができるとされた。議会の財務報告によると資本収入の使用の助言を受けたとされるが、その助言は、自治体が他の団体への補助金を資本収入とすることは特別に禁止された事項である点を考慮しなかった点において、不備であるといえる。
2. 結果として、議会の資本準備金は、議会の一般的な準備金から補充する必要がある。
3. この問題は、前の 2 つの監査報告書において議会で提起されていたが、それは適切に対処することができず、違法な支出を計上していた。
4. 予算を設定時に、議会は法律を遵守し、議会にとって必要な維持すべきレベルを考慮することを怠った。
5. 議会は、保有する資産を特定するための十分な資産台帳を保持していないために、完全にはその資産を管理することができない。これは、資産が失われたり、流用されたりする危険性をはらんでいる。
6. 自治体は、法定の機関であり、法律によって具体的に許可された場合にのみ支出を負担することができる。議会は臨時の支出を負担する時であっても、法律に準拠しているか否かを、通常考慮していない。
7. 議会は歳入税関庁 (HMRC) への記録が不適切であり、900 ポンドの罰金という本来不必要な支出を負担した。

キッドウェリー・コミュニティの改善要望

1. 資本準備金はできるだけ早く収益準備金から収益の目的のために必要な額まで回復させる必要がある。
2. 議会は、内外の監査人の双方からの監査報告書及びその他の報告書レポートに従って、行動しなければならない。
3. 次の予算編成時に議会は、一般的及び資本準備金の水準を考慮する必要がある。
4. 議会は、できるだけ早く、固定資産台帳を整備する必要がある。
5. 必要な一般引当金の水準は、議会によって編成されている次の予算に組み込まなければならない。
6. 支出権限は、債務の支払が承認されるときや、発注に向けて支出が承認されるときに考

慮されなければならない、ペナルティを避けるために時間どおりに歳入税関庁(HMRC)へ提出する全ての源泉徴収申告書を提出しなければならない。

このように、ウェールズ会計検査院(WAO)は、地方自治体の全ての監査人(auditor)からの監査結果から財務管理とガバナンスにかかる問題点や地方議会が解決すべき根本的な弱点を特定し、将来に進捗管理を図るとともに、今後の監査のフォロー事項として示唆している。

これらは、各地方自治体の監査人による財務監査に加え、ウェールズ会計検査院(WAO)が地方自治体の財務管理やガバナンスの問題点を取り纏め、各地方自治体間の課題の共有を図ることもバリュー・フォー・マネーに貢献するものであり、行政運営への改善につなげる取組といえる。

ただし、コミュニティレベルの自治体の財務監査では、あまりに多くに限定付意見を出しているとして批判も存在する⁵¹⁴。

(4) スコットランドの事例（分権政府）

ア．スコットランド分権政府の特徴

スコットランド分権政府の会計は、一般会計(The Core Scottish Government)、王座裁判所刑事部及び代理人財政サービス(The Crown Office and Procurator Fiscal Service)、行政機関(Executive agencies)、保健衛生局(Health boards)等を統合したスコティッシュ統合基金(Scottish Consolidated Fund: SCF)、及び地方自治体が徴収する事業用レート(non domestic rate)からの納付金を集計する事業用レート会計(non domestic rate account)の2つから成り立っている。さらに、これら国民保健サービス機関等をまとめた連結財務諸表も作成されている。

イ．分権政府の財務書類の開示

分権政府は年度終了後の9月30日までに監査を終了し、財務諸表を開示しなければならないとされている。

ウ．財務検査及び監査報告書の記載事項の特徴

(ア) 財務検査の特徴

分権政府の財務検査は、各行政機関等それぞれで実施されるほか、これらを統合した統合基金や事業用レートもそれぞれ財務検査が実施される。さらに分権政府全体の連結財務諸表においても財務検査が行われる。

財務検査の実施主体はスコットランド会計検査院(AS)だけではなく、民間監査団体も行っている。

(イ) 監査報告書の記載事項の特徴

イングランドの事例でも示したように、監査意見には、以下のものが存在する。

⁵¹⁴ <https://www.accountancylive.com/too-many-qualified-opinions-among-welsh-local-government-audits>

図表 4-35 監査意見の種類

種類	英称
無限定適正意見	Unqualified opinion
限定付適正意見 - 範囲限定	Qualified except for opinion – limitation of scope
限定付適正意見 - 会計原則違反・表示違反	Qualified except for opinion – disagreement
不適正意見	Adverse opinion
意見不表明	Disclaimer of opinion

(出所) イングランドの事例の項参照。

上記意見以外に、国際監査基準 (ISA) 706 号による強調事項区分、さらに監査意見と強調事項区分の各区分の間に付記事項が存在する場合がある。付記事項には、法令不準拠事項 (Failure to comply with a statutory requirement) ⁵¹⁵および財政目標未達成事項 (Failure to achieve a prescribed financial objective) ⁵¹⁶が記載されている。

検査結果は、年次監査実施結果報告書 (Annual Audit Reports) として、スコットランド会計検査院 (AS) に公表されている。但し、当該報告書は通常の報告書のように財務書類に添付される独立監査人の監査報告書の形態ではなく、ガバナンス、ベスト・バリュウ等を含んだもので、監査意見を明確に示していないものも存在する。但し、一部には通常の形態の監査報告書も存在した。

なお、監査人は、国際監査基準 (ISA) 260 『統治責任者とのコミュニケーション (Communications of Audit Matters with Those Charged with Governance)』により、財務諸表の検査から生じた統治に関する検査上の事項を事業体の統治責任者とコミュニケーションをとらなければならないとされている。これを受けて、年次監査実施結果報告書 (Annual Audit Reports) においても重要な事項について記載しているものも存在する。

以下においては、過去 5 年間 (2008 年度から 2012 年度) の年次監査実施結果報告書 (Annual Audit Reports) を基にその傾向等を分析することとする。

エ．最近 5 年間の分権政府財務書類への監査意見の傾向

(ア) 全体像

最近 5 年間 (2009 年度～2013 年度) 分権政府の財務書類に対する監査意見については、以下の図表のとおりである。

⁵¹⁵ City of Edinburgh Council 『Annual report』 2011/12, 2011/12, 2012/13

⁵¹⁶ City of Edinburgh Council 『Annual report』 2009/10, 2010/11

図表 4-36 過去 5 年間の分権政府監査意見の推移

(注 1) (注 2)		2009 年度	2010 年度	2011 年度	2012 年度	2013 年度
スコットランド分権政府連結財務諸表	意見区分	無限定適正 (注 3)	無限定適正 (注 5)	無限定適正 (注 7)	無限定適正 (注 10)	無限定適正
	監査実施団体	Audit Scotland	Audit Scotland	Audit Scotland	Audit Scotland	Audit Scotland
	報告日	2010/09/17	2011/09/15	2012/09/21	2013/09/25	2014/09/18
スコティッシュ統合基金	意見区分	無限定適正	無限定適正 (注 6)	無限定適正 (注 8)	限定付適正 意見 - 範囲 限定 (注 11)	無限定適正 (注 12)
	監査実施団体	Audit Scotland	Audit Scotland	Audit Scotland	Audit Scotland	Audit Scotland
	報告日	2009/10/07	2012/12/13	2012/10		2014/10/28
事業用レイト会計	意見区分	無限定適正 (注 4)		無限定適正 (注 9)	無限定適正	無限定適正 (注 13)
		Audit Scotland		Audit Scotland	Audit Scotland	Audit Scotland
	報告日	2010/09		2012/11/30	2013/10/31	2014/11/25

(出所) スコットランド分権政府の各勘定の、各年度の監査報告書より作成。

(注 1) 意見区分及び報告日に「 」が付されているものは、ホームページ上の開示が見られなかったものである。

(注 2) 2009 年度は国際財務会計基準 (IFRS) 導入初年度であった。

(注 3) 当該監査報告書において、「検査の結果から生じた重要事項」として、以下のものが示されている。(2009 年度分権政府連結財務諸表)

18. 地方振興のためのヨーロッパ農業保証基金とヨーロッパ農業基金 - スコットランド分権政府の地方支払検査理事会 (Rural Payments Inspections Directorate) は、地方情勢や一連の環境政策の一翼を担い、地方振興のためにヨーロッパ農業保証基金とヨーロッパ農業基金より供給された資金の使途について、分権政府の一機関として費用計上した内容を含む決算書を作成する責任がある。前年以前において、監査人は当該理事会の重要な統制や決算書作成プロセスに主要な弱点に注意を払ってきた。
19. 主要な弱点分野 (特に決算書作成プロセス) に重要な進展がなされるまでの間に、ヨーロッパ農業保証基金の検査体制の弱点により、欧州連合から罰金を受ける可能性が生じた。これについて、連結会計上、欧州連合の罰金として 5,200 万ポンドの引当金を計上している。現在、引当金の発生可能性は不確定であり、提供される価値や将来の不許可といった様々な要因により、将来の財務状態に重要な影響を及ぼすかもしれない。しかし、我々は、現時点において入手可能な情報に基づき決算書に記載されている引当金が合理的であると判断している。欧州連合は、スコットランド分権政府へ課せられるあらゆる不許可事由をまだ通知していない。
20. 国民保健サービス機関の同一賃金訴訟 - スコットランド全土の保健委員会やいくつかの特別な保健委員会は、決算書において、変更協議以前の賃金調整や 1970 年同一賃金法に基づく訴訟による偶発債務を開示している。昨年からのイングランドでの訴訟の進展は遅く、今後予想される訴訟の数も減少傾向にある。国民保健サービス機関の中央法務部によれば、いまだ訴訟の勝訴見込みの予測や財務的な影響は測れないとしている。2008 年度に多くの機関の監査意見に付随して記載された強調事項区分については、2009 年度は要求されないという意見に監査人は同意した。

(注 4) 「独立監査人の監査報告書」が、付録 A として添付されている。

(注 5) 「会計上の事項」として以下の記載がある。(2010 年度分権政府連結財務諸表)

決算の提出

13. (各書類の提出日の結果を示しているので省略)

スコットランド情報開示局 - 弱者保護機関の IT システム

14. スコットランド情報開示局の独立監査人の監査報告書において、財務書類上 2,130 万ポンドの IT システムの評価に関する不確実性について、以下の強調事項を付している。「財務書類に関する当方の意見形成において、2011 年 2 月 28 日のスコットランド分権政府からスコットランド情報開示局への移転に関する財務書類該当部分、及び内部統制報告書における関連する記載事項・・・に、関し注意を払った。弱者保護に関する法律の提出を支援するための資産の移転について、標準仕様を十分に満たしているとは言えず、当該資産の価値に対し不確実性が存在する。標準仕様を満たすための改修に係る追加的費用も計上されていない。現状、スコットランド情報開示局では、何らの改修評価も行わず、1 ヶ月の減価償却費を差し引いた価額で資産計上しているにすぎない。」

15. 会計基準では、資産を評価し、公正価値に価額を調整する必要があるとされる。問題の所在は、当該資産の評価において、機能要件を満たさない事実を反映させ損失を計上しなければならないかどうかである。スコットランド情報開示局の監査人は、スコットランド情報開示局の改修計画にかかる費用が発生しないとすると、取得原価主義により、2,000 万ポンドの契約額で IT 資産を計上するのが合理的であると結論づけた。このため、連結会計の貸借対照表における資産の評価においても修正の必要がない点に、監査人は同意した。

16. 当該改修計画の費用をめぐっては不確実性が存在する。スコットランド情報開示局の決算書上の金額的重要性の観点から、スコットランド情報開示局の監査人が付した強調事項については、当該財務書類の利用者への不確実性の説明として合理的であると当方は判断した。分権政府連結財務諸表の監査人は、連結会計上、これらについて不適切とするほどの重要性はないものと判断した。但し、スコットランド会計検査院は、当該事項につき関連法第 22 条第 3 項に従って、スコットランド議会に報告をした。当該問題の対応としては、資産の将来価値を考慮する際に実施すべきである。

スコットランド国民保健サービス機関 (NHS) 男女同一賃金訴訟

17. スコットランド国民保健サービス機関は、10,000 件以上の訴訟の提起を受けた。昨年からの訴訟の進展は遅く、今後予想される訴訟の数も減少傾向にある。国民保健サービス機関の中央法務部 (CLO) によれば、いまだ訴訟の勝訴見込みの予測や財務的な影響は測れないとしている。

18. スコットランド国民保健サービス機関の監査人は、2010 年度の財務書類上、国民保健サービス機関が算定した偶発債務は合理的であり、開示においても指摘事項はない点に同意している。スコットランド分権政府の保健局幹部、中央法務部 (CLO)、およびその他国民保健サービス機関では、訴訟の進捗を考慮し、可能な限り偶発債務を算定しようとしている。

(注 6) 「独立監査人の監査報告書」が、付録 1 として添付されている。

(注 7) 「会計上の事項」として以下の記載がある。(2011 年度分権政府連結財務諸表)

決算の提出

12. (各書類の提出日の結果を示しているので省略)

会計上の評価の変更

13. (総論部分のため、省略)

過年度修正

14. 以下の事象において過年度修正を行った。

- ・スコットランド分権政府は、2011 年度の欧州連合の基金の業務と残高に関する会計に外貨建取引に関する会計処理の適用に関して評価をし、前年度の調整をした。この結果、さらに、換算レートによる 2,100 万ポンドの損失を被り、2011 年 3 月 31 日の時点で正味財産の減少している。

- ・スコットランド分権政府は、エネルギー積立基金 (the Energy Savings Trust : EST) とスコット

ランド投資基金（Scottish Investment Fund：SIF）から支払われる基金に適用される会計処理を評価した。前年度の調整は、エネルギー積立基金（EST）とスコットランド投資基金（SIF）が補助金としてではなく投資として基金の貸出金処理される会計処理の結果、2011年4月1日の時点で正味財産の価値を3100万ポンド増加した。

- ・政府財務報告マニュアル（FreM）が大部分の補助金と寄付金について収入計上されないように改められた。その結果、寄付金積立金とEU補助金積立金は前年度計上額と調整するため決算書から取り除かれた

学資ローン債務

15. スコットランド分権政府は、2種類の学資ローン現在の臨時返済収入（Income Contingent Repayment（ICR））型のローンと以前の抵当（Mortgage Style（MS））ローンを実施している。抵当ローンは1998年9月以前に実施されており、借入者がローン年度返済額よりも少ない収入であれば、返済は延期可能であった。これらのローンは、26億9000万ポンドのスコットランド全土の学資ローン残高の5%未満である。
16. 抵当ローンの経過年数や構成、比較的高い年度返済額（現在27,734ポンド）と経済的地位といった特徴を有しており、スコットランド分権政府は2011年度の抵当ローン査定をレビュー実施した。その結果、2011年度の決算書において、ローン残高は、6,150万ポンド～3,430万ポンドの減額と評価されてきた。現在、返済されていない額は9,300万ポンドとされている。良き返済者は返済スケジュールを守り、負債年度が古ければ古いほど返済スケジュールは悪化している。

スコットランド運輸局

17. スコットランド運輸局の道路資産の評価システムにおいて、以前は、再評価積立金の目的取崩しにより再評価による下落は生じなかった。その結果、連結財務諸表上の再評価積立金と一般基金の勘定間で推定5200万ポンドの重要でない誤謬が存在している。是正措置が講じなければ、この誤謬は、時の経過とともに増加し続け、スコットランド運輸局の検査員は、4年以内に重要な誤謬に転じることを予期している。スコットランド運輸局は、将来、再評価による下落を確認できるようなシステム改修を指示した。
18. 道路ネットワークにかかる年次専門的評価によると、過去の4,600万ポンド評価に重要でない誤謬が識別された。前鑑定者の報告書には、測定エラーによって生じたとされている。スコットランド運輸局は、量的重要性から前年度の調整ではなく、当年度の修正とすることとした。したがって、それは連結会計の範囲においても、当年度に調整された。

スコットランド国民保健サービス機関（NHS）男女同一賃金訴訟

19. スコットランド国民保健サービス機関（NHS）は、2012年3月31日時点、10,000件以上の訴訟の提起を受けた。スコットランド国民保健サービス機関の中央法務部（CLO）は、当該訴訟の判決を注視している。
20. 昨年から訴訟の進展は遅く、今後予想される訴訟の数も減少傾向にある。CLOや同一賃金の原告集団は、訴訟の経過、及び国民保健サービス機関（NHS）同一賃金訴訟に関する情勢を監視している。スコットランドにおいて、現在訴訟中で結論がでていない。
21. スコットランド会計検査院、会計検査院と契約している監査機関、スコットランド分権政府、中央法務部（CLO）と委員会との間において、2011年度の同一賃金訴訟にかかる適切な会計処理に関するディスカッションが行われた。国民保健サービス機関（NHS）、中央法務部（CLO）は、いまだ訴訟の勝訴見込みの予測や財務的な影響は測れないとしているものの、2011年度の財務諸表上、算定した偶発債務は合理的であり、開示においても問題事項はない点に同意している。
22. 見積りは、決算書の作成における重要な部分であり、決算書の信頼性を損なうものではない。非常に稀な事例にばかり会計基準が目指すとすれば、引当金を認識するために十分な信頼性を持つ偶発債務を見積もるために可能な結果の範囲を決定することができなくなってしまうであろう。スコットランドとイングランドでの事例の詳細な進展を含め、よりよい情報が

入手可能となれば、将来の会計期間において十分信頼できる偶発債務を、スコットランド分権政府が見積もることができると期待される。

(注8)「独立監査人の監査報告書」が、付録1として添付されている。

(注9)「独立監査人の監査報告書」が、付録Aとして添付されている。

(注10)「会計上の事項」として以下の記載がある。(2012年度分権政府連結財務諸表)

決算の提出

14.(各書類の提出日の結果を示しているので省略)

見積と評価

15.及び16.(総論部分のため、省略)

学資ローン債務

17.学資ローン残高の評価額は、回収不能債務の推定額を考慮し2013年3月31日時点で26億9000万ポンドであった。以前の『抵当型』ローンは、学資ローン全体の約5%ある。スコットランド分権政府は、2011年度の6,150万ポンドの評価まで切り下げた後、2012年度にさらに1,120万ポンドのローンの切り下げを実施した。ローンの経過年数と貸付残高、比較的高い返済額と経済的地位の影響を考慮した結果、修正評価額は2,310万ポンドの引下げであった。支払不能にかかる引当金は会計上調整され、スコットランド分権政府の全債務にかかる期日回収努力への影響はない。

道路ネットワーク資産

18.幹線道路ネットワークの評価額は、2013年3月31日時点において74億3300万ポンドであった。当該評価額は認められた評価方法に基づくものである。ネットワークにかかる物理的寸法を再測定した結果、1億3,200万ポンドの調整が生じた。さらに2012年度において、以前見落とされてきた特別な構造の下落として800万ポンドの調整が生じた。

国民保健サービス機関(NHS) - 男女同一賃金訴訟

19.イングランドの国民保健サービス機関(NHS)は、伝統的に女性の役割となっている従業員の男女同一賃金訴訟を解決し、同様の請求は、スコットランドの機関の経営陣も受け入れた。2013年3月末時点において、スコットランドの国民保健サービス機関(NHS)に対する訴訟残はほぼ11,000件ある。

20.スコットランド分権政府とスコットランド国民保健サービス機関(NHS)中央法務部(CLO)が男女同一賃金訴訟に関する負債の算定について協議した。スコットランド国民保健サービス機関(NHS)は当該訴訟に関する負債の発生可能性や評価額を見積るための追加的な情報を有しておらず、当該状況に変化がないことに合意している。従って、当該訴訟は測定不能な偶発債務として開示され続けている。

21.非常に稀な事例にばかり会計基準が注目するとすれば、引当金を認識するために十分な信頼性を持つ偶発債務を見積もるために可能な結果の範囲を決定することができなくなってしまうであろう。スコットランドとイングランドでの事例の詳細な進展を含め、よりよい情報が入手可能となれば、将来の会計期間において十分信頼できる偶発債務を、スコットランド分権政府が見積もることができると期待される。

欧州連合基金

22.決算書は、欧州共同体基金プログラムに関する最善の見積りによる負債性引当金や支払われるべき使用料を含んでいる。次のものを含む：ヨーロッパ農業保証基金と地域振興のためのヨーロッパ農業基金からの潜在的罰として6,400万ポンドの引当金がある。これは、2005年から2011年までの検査において、ヨーロッパの規制に遵守しなかったことにより生じたものである。最終的に課される罰の支払タイミングと金額は不確定のままである。ヨーロッパ構造基金に関する潜在的財政罰として1500万ポンドの引当金がある。2007年以前のプログラムが終了し、当該引当金は戻入は期待できない。プログラムの終了は2013年度に結論づけら

れると予想されているものの、戻入不能額は不確定である。

(注 11) スコットランド林業委員会に支払われた 150,000 ポンドについて法的根拠がないとして、当該支払を除いて適正としている。

(注 12) 「独立監査人の監査報告書」が、付録 A として添付されている。

その他、本文に ISA260 に関する重要な発見事項の記載がある。

(注 13) 本文に ISA260 に関する重要な発見事項の記載がある。

(イ) 個別事項

上記の統合勘定や連結財務諸表の検査だけでなく、およそ 100 弱の機関においても個別に財務検査を行っている。そして、上記と同様に毎年監査報告書 (Annual Audit Reports) を発行しているが、これらの財務検査はスコットランド会計検査院 (AS) だけでなく、民間監査機関も多く実施しており、その記載方法は様々である。

以下では、その中で特徴的なものを記載する。

ゴーイング・コンサーンの記載

(Glasgow Community Justice Authority 2010 年度の報告書、Audit Scotland)

継続企業の前提に関する注記

12. 監査基準は、監査人に対し、財務書類に対する意見を形成する際に継続企業として組織の存続可能性についての記載を要求している。継続企業を考慮する際の指標の 1 つとして、債務超過がある。2011 年 3 月 31 日の当該機関の貸借対照表では、31,000 ポンド (2009 年度は 61,000 ポンド) の債務超過となっている。
13. 債務超過の理由は、国際会計基準 (IAS) 第 19 号「従業員給付」の要件に起因している。国際会計基準 (IAS) 第 19 号の下では、勤務している職員について、年金債務を認識する必要がある。(以下、省略)

その後、現在まで当該機関は存続している。

強調事項区分の記載

(Disclosure Scotland 2010 年度、Audit Scotland)

前項 (注 5) で示したように、以下の強調事項が記載されている。

強調事項区分 PVG 政策を支援するための IT システムの価値
(内容は、前項で示しているため、省略)

財務検査の中間報告に留まっているもの

(Fife and Forth Valley Community Justice Authority 2011 年度、Deloitte)

概要の項に以下の記載がある。

想定される未修正の監査意見

優れた事項が満足の行く状態で完了した後に、当方は財務書類の真実性と公正性に関しの満足完了時に、私たちは、財務諸表の真実性と公平性を満たす未修正の監査意見を表明することを予定している。

結果として、当該機関に関してはこの報告書しか開示されていない。その後の結果はどうであるのかは不明である。当該報告書の有用性には疑問が残る。

(ウ) 報告書の分析

スコットランド分権政府は、会計の単位だけでなく、主要な機関毎に個別に財務検査を実施し、その結果は毎年、監査報告書（Annual Audit Reports）を作成し、公表されている。しかし、その様式は統一感がなく、通常の独立監査人の監査報告書の様式を取っているものも少ないことから、監査意見としては結果としてどうであったのかが必ずしもひと目でわかるわけではないという難点がある。特に、上記で示したように、利害関係者の財務書類の信頼性の観点から判断に迷う報告書も存在した。

それにもかかわらず、強調事項区分のみならず、国際監査基準（ISA）260号により行われた事項の主要な部分を「検査の結果から生じた重要事項」として端的にまとめ、利用者に論点を明確にしている点、ゴーイング・コンサーンの開示等有用な記載も多いと言える。

また、監査報告書日付が不明確なものが多く、当該期日遵守や後発事象の判断等にはあまり重点を置いていないのではないかと考えられる。

(5) スコットランドの事例（地方自治体）

ア．スコットランドの地方自治体の特徴

スコットランドの地方自治体は、既に述べたように 32 のカウンシル（イングランドのユニタリーと同様の存在）の一層制であり、その下位にコミュニティという組織はあるが自治権を持たない存在である。

本項においては、32 のカウンシルにおける過去 5 年間（2009 年度から 2013 年度）の監査報告書を基にその傾向等を分析することとする。

イ．地方自治体の財務書類の開示

各カウンシルも、分権政府と同様に年度終了後の 9 月 30 日までに財務監査を終了し、財務書類を開示しなければならないとされる。

このため、各カウンシルはホームページに財務書類を開示しているが、その名称や開示方法は様々である。数年分を整理して開示しているものもあれば、整理されていないものもある。また、本調査時点（9 月 30 日以降）であっても、監査済財務書類を開示していないカウンシルも存在した。

さらに、とりあえず監査前の財務諸表を開示するものもあった。

ウ．財務監査及び監査報告書の記載事項の特徴

(ア) 財務監査の特徴

地方自治体に対する財務監査は決算委員会(Accounts Commission)が担当しており、民間の監査法人に委託する場合は、それぞれが監査法人と契約している⁵¹⁷。

(イ) 監査報告書の記載事項の特徴

監査意見は、上記分権政府と同様である。

上記意見以外に、国際監査基準(ISA) 706 号による強調事項区分、さらに監査意見と強調事項区分の各区分の間に付記事項が存在する場合がある。付記事項には、法令不準拠事項(Failure to comply with a statutory requirement)⁵¹⁸および財政目標未達成事項(Failure to achieve a prescribed financial objective)⁵¹⁹が記載されている。これらは、スコットランド地方自治法第 10 項(section 10 of Local Government in Scotland Act 2003)に定められている取引活動と報告(Trading operations and accounts)の義務が課されており、3 年毎の状況と前 2 期間との比較を行い、取引収入が費用を下回ってはならないとされており、これが達成されていない場合に記載されるものである。

エ．最近 5 年間の地方自治体の財務書類への監査意見の傾向

(ア) 全体像

最近 5 年間(2009 年度～2013 年度)カウンスルの財務諸表に対する監査意見については、資料編 資料 7-2 を参照のこと。

(イ) 個別監査意見の事例と分析

シェットランド諸島(Shetland)の 2009 年度及び 2010 年度財務諸表への限定付適正意見-会計原則違反・表示違反(Qualified opinion arising from disagreement)を除き、無限定適正意見(Unqualified opinion)である。

シェットランド諸島(Shetland)の意見限定の理由は以下のとおりであり、連結対象の集計範囲にかかる網羅性が担保されていなかったことによる。

1. 問題事項(意見を限定した背景)

2009 年財務会計基準(SORP: Statement of Recommended Practice)では、シェットランド諸島公益信託(Shetland Charitable Trust)も連結範囲とされているが、シェットランド諸島の議会は、連結範囲に含めておらず、当該金額的重要性から連結財務諸表全体が適正に開示されていないと監査人が判断した。

2. 改善状況

2010 年度も同様に限定付適正意見-会計原則違反・表示違反(Qualified opinion arising from disagreement)、2011 年度に改善され、無限定適正意見(Unqualified opinion)が提出された。

(出所) シェットランド諸島(Shetland) 2009 年度財務諸表より。

⁵¹⁷ <http://www.audit-scotland.gov.uk/about/as/audits.php>

⁵¹⁸ City of Edinburgh Council 『Annual report』 2011/12,2011/12,2012/13

⁵¹⁹ City of Edinburgh Council 『Annual report』 2009/10,2010/11

(ウ) 付記事項の事例⁵²⁰と分析

エジンバラ (Edinburgh) の 2012 年度の事例について示す。当該付記は、法により要求された財務諸表項目に関連する重要な業績管理指標への監査人の説明事項であり、強調事項区分 (Emphasis of matter) よりも先んじて記載される情報である (但し、上述調査によると一部では強調事項区分としている)。当該記載は、現状の財政規律に対する不十分性および不透明性の示唆であり、財政規律を高めるための指導的機能を有しているといえる。

(事例) 財政目標未達成事項

以下の問題事項について、監査人の監査意見としての報告対象とする必要はないが、監査人に報告することを要求する。

- ・地方自治体は、スコットランド地方自治法第 10 項の下、前 3 年間以上にあたり、取引活動の収入が費用を下回っている深刻な状況にある点を報告する義務を有している。
- ・地方自治体は、エジンバラケータリングサービス (Edinburgh Catering Services) 等にかかる 2014 年 3 月末を期限とする 3 年間の取引活動収支の目標が未達成であった。

(出所) The City of Edinburgh Council Statement of Accounts

(エ) 法令不準拠事項および財政目標未達成事項が付記された地方自治体

また、法令不準拠事項および財政目標未達成事項が付記された地方自治体は以下の図表のとおりであり、リーマンショックによる金融危機の影響から 2009 年度が最も団体数が多いと言える。

図表 4-37 法令不準拠事項および財政目標未達成事項が付記された地方自治体

No	地方自治体名	対象年度
1	レンフルーシャー (Renfrewshire)	2010 年度
2	グラスゴー (Glasgow)	2010 年度、2011 年度
3	ノース・ラナークシャー (North Lanarkshire)	2011 年度、2012 年度、2013 年度
4	ウェスト・ロージアン (West Lothian)	2010 年度、2011 年度、2012 年度、2013 年度
5	エジンバラ (Edinburgh)	2009 年度、2010 年度、2011 年度、2012 年度、2013 年度
6	ミッドロージアン (Midlothian)	2009 年度
7	アバディーンシャー (Aberdeenshire)	2009 年度
8	スターリング (Stirling)	2009 年度、2010 年度

(出所) 各地方自治体のホームページにおいて公表されている年次財務諸表より作成。

(オ) 総合分析

上記に示したように、シェットランド諸島 (Shetland) 以外は、無限定適正意見ではあるが、強調事項区分、付記事項等細かい情報提供を行っている。また、制度上監査報告書は、範囲区分・意見区分が分かれているので、これらの事項が記載されても、監査意見自体に影響を与えるものではなく有用な情報開示と言える。

⁵²⁰ AUDIT SCOTLAND "Code of audit practice" (101,102)

(6) 北アイルランドの事例（分権政府）

ア．北アイルランド分権政府の特徴

北アイルランドの分権政府の権限は、その歴史的背景から、地方自治体の権限が他の分権政府よりも制限されており、中央集権的である。行政部は議会から権限を得て業務を執行するが、そのための各局とその他の行政機関が存在する。

イ．分権政府の財務書類の開示

分権政府は年度終了後の 9 月 30 日までに検査を終了し、財務諸表を開示しなければならないとされている。

ウ．財務検査及び監査報告書の記載事項

（ア）財務検査の特徴

分権政府の財務検査は、個別の省庁の会計単位毎に、北アイルランド会計検査院（NIAO）が行っているが、各行政機関等を含めて民間監査機関への外部委託の状況は不明である。

（イ）監査報告書の記載事項の特徴

他の分権政府と同様である。

エ．北アイルランド分権政府の資源会計決算書（Resource Accounts）に対する検査結果

（ア）全体像

以下においては、北アイルランドの分権政府の最近 5 年間の資源会計決算書に対する監査報告書に記載された監査意見の推移を示したものである。

図表 4-38 監査報告書詳細調査

No	省庁 (Departments)	対象年度				
		2008 年度	2009 年度	2010 年度	2011 年度	2012 年度
1	農業・農村開発局 Department of Agriculture and Rural Development		限定意見 (注 6)	限定意見 (注 13)	限定意見 (注 19)	限定意見 (注 24)
2	文化・芸術・娯楽局 Department of Culture, Arts and Leisure	限定意見 (注 1)	限定意見 (注 7)	限定意見 (注 14)	限定意見 (注 20)	限定意見 (注 25)
3	教育局 Department of Education		限定意見 (注 8)	限定意見 (注 15)	限定意見 (注 21)	限定意見 (注 26)
4	雇用・訓練局 Department for employment and Learning	限定意見 (注 2)				
6	環境局 Department of the Environment	限定意見 (注 3)				
7	保健衛生・社会サービス・公共安全局 Department of Health, Social Services and Public Safety	限定意見 (注 4)				
8	財務・人事局 Department of Finance and Personnel		限定意見 (注 9)			
10	地域開発局 Department for Regional Development		限定意見 (注 10)	限定意見 (注 16)		
11	社会開発局	限定意見	限定意見	限定意見	限定意見	限定意見

No	省庁 (Departments)	対象年度				
		2008 年度	2009 年度	2010 年度	2011 年度	2012 年度
	Department for Social Development	(注 5)	(注 11)	(注 17)	(注 22)	(注 27)
12	首席及び副首席大臣室 Office of the First Minister and Deputy First Minister			限定意見 (注 18)	限定意見 (注 23)	
13	教員退職年金制度基金 Teachers' Superannuation Pension Scheme		限定意見 (注 12)			

(留意事項) 「 」の部分は NIAO 報告書で特段記載がなかったものである。

(イ) 全体像の傾向分析

北アイルランドの分権政府の最近 5 年間の資源会計決算書に対する監査意見について、北アイルランド会計検査院(NIAO)が作成している財務監査結果報告書(Financial Auditing and Reporting : General Report by the Comptroller and Auditor General for Northern Ireland)を閲覧したところ、限定付意見が付されているものに関してのみ限定意見およびその理由についての記載があった。

以下では、北アイルランド会計検査院(NIAO)のレポートに記載があった限定意見に関する部分のみ掲載している。

なお、分権政府の組織変更が行われているため、2015 年 1 月時点での組織一覧と下記報告書の省庁名および数は一致しないものがある。

北アイルランド分権政府の検査対象である資源会計決算書の質は、発生主義会計の導入時から著しく改善しており、2012 年度においては 19 の資源会計決算書のうち 4 つが限定付適正意見(Qualified)となっている(21%)。

(2011 年度は 19 件中 5 件の限定意見(26%) 2010 年度は 19 件中 6 件の限定意見(32%) 2009 年度は 17 件中 7 件の限定意見(41%) 2008 年度は 17 件中 5 件の限定意見(29%))

2012 年度の資源会計決算書が限定付適正意見となっている理由としては、給付金に関する不正と誤謬、各局(departments)が財務・人事局の必要な承認を得なかったこと、および欧州連合の規制を遵守しなかったことに伴う欧州連合の罰金が挙げられる。

(ウ) 個別意見の分析

北アイルランド会計検査院(NIAO)の財務監査結果報告書では、省庁とその他の組織に対し監査意見が記載されていたが、そのうち省庁に関する部分を以下でまとめている。

省庁の限定付監査意見の内容は以下のとおりである。

図表 4-39 省庁別の監査意見の内容

注 No	省庁 (Department)	限定の内容 (Nature of the Qualification)
1	文化・芸術・娯楽局 Department of Culture, Arts and Leisure (DCAL)	文化・芸術・娯楽局(DCAL)は、内陸河川および内水面漁業の責任下における全ての資産に対する所有権を主張するための権利を確立するため、コンサルタントを雇用した。 この業務の調査は、文化・芸術・娯楽局(DCAL)には特定の土地

注 No	省庁 (Department)	限定の内容 (Nature of the Qualification)
		<p>と建物に対する法的な所有権の証拠を提出できないという結果に終わった。その報告書では、文化・芸術・娯楽局 (DCAL) が所有するかもしれない土地、水門、橋と堰を含む他の資産についても特定したが、これらは有形固定資産の範囲には含まれていない。</p> <p>したがって会計検査院 (C&AG) は以下の事項をサポートするための十分かつ適切な証拠を得ることができなかったことに基づき、この決算書を限定付とした。</p> <ul style="list-style-type: none"> ・土地建物に含まれる3,922,000ポンドの価値がつけられている資産の認識、および ・文化・芸術・娯楽局 (DCAL) によって所有されるかもしれないその他の土地建物の認識漏れ
2	雇用・訓練局 Department for Employment and Learning (DEL)	<p>この決算書の合規性意見は2つの固有の理由により限定付とされている。</p> <ul style="list-style-type: none"> ・民間パートナーシップ (PPP) における助言料として2つの専門学校 (FECs) へ提供される基金に関する不正な支出、および、 ・北アイルランド議会によって認可された金額を上回る正味現金支出額 (net cash expenditure) から生じる不正行為
3	環境局 Department of the Environment (DOE)	<p>北アイルランド議会から認可された純現金要求額 (Net Cash Requirement) に対し505,000ポンドの超過による不正行為のため、この決算書は限定付となった。</p> <p>この超過は引当金の利用、固定資産の除却から生じる利益、および非現金項目といった、運転資金の動きに関する予測と結果間の相違の結果として主に生じた。</p>
4	保健衛生・社会サービス・公共安全局 Department of Health, Social Services and Public Safety (DHSSPS)	<p>この決算書は治安に関する不正支出の2つの論点のため限定付となった。</p> <ul style="list-style-type: none"> ・2009年6月、保健衛生・社会サービス・公共安全局 (DHSSPS) は前もって春季補正見積書で同意されたものの超過してしまった小区分に関する13の費目変更 (virements) の支出に関し財務・人事局の承認を要求した。 <p>財務・人事局は管理支出に関する1,153,000ポンドの使いすぎを除き全ての費目変更を承認した。財務・人事局は、総合的な見積もりの補償準備金 (cover) は超過に対応できたが、管理支出限度への違反が財務・人事局規則の違反になるとみなした。</p> <ul style="list-style-type: none"> ・北アイルランド輸血サービス (NIBTS) は2008年の6月から8月までの間でコンサルティングに130,000ポンドの支出を負担した。適切な投資対効果検討書 (business case) が全て揃えられ、コンサルティングサービスの契約の前に承認を受けていなかったため財務・人事局は遡及的な承認を行うことを拒否した。
5	社会開発局 Department for Social Development (DSD)	<p>この決算書の合規性意見は、社会安全機構 (the Social Security Agency) を通じて財務・人事局によって管理された給付金支出 (公的年金を除く) に関し、不正と誤謬の見積もりが重要性の水準であったため、限定付となった。</p> <p>財務・人事局は2008年の5,720万ポンドの損失が支払過多によって起こったと見積もった。これは、総給付金支出の1.3%に該当する。また、社会開発局は、2008年の給付金支払不足額は、総給付金支出の0.5%に該当する合計2,090万ポンドになると見積もった。</p>
6	農業・農村開発局 Department of	<p>合規性監査意見は以下の3つの論点のため限定付となった。</p> <ul style="list-style-type: none"> ・超過した純現金要求額 (net cash requirement (NCR)) によって生じ

注 No	省庁 (Department)	限定の内容 (Nature of the Qualification)
	Agriculture and Rural Development (DARD)	<p>た超過支出</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 超過した純資源決算額 (the net resource outturn (NRO)) によって生じた超過支出 ・ 財務的訂正 (financial corrections) に関して欧州連合に支払われる金額の合規制 <p>純現金要求額 (NCR) の結果は、見積純現金要求額の225,213,000ポンドよりも10.3%多かった。農業・農村開発局 (DARD) は、多くの管理上の誤謬のため、不注意に不十分な金額を局の予算として要求したと報告した。</p> <p>純資源決算額 (NRO) は275,706,000ポンドの見積もりよりも5.1%多かった。純資源決算額には、支払現金のみでなく、負債残高を支払うことを定められた資源も含む。資源の超過は欧州連合の財政的訂正のための特定の負債を含めたことに起因した。農業・農村開発局 (DARD) はこれらの財務的負債が2009-10年の会計年度に実現することを予測していなかったため、これを2009-10年の見積もりには含めていなかった。</p> <p>基金管理に関する欧州委員会のコントロールの一部として、農業・農村開発局 (DARD) がEC規則にしたがっているかどうかを確かめるために定期的な検査が行われる。委員会は以下の欠陥のために3つの財務上の訂正が農業・農村開発局 (DARD) に対し行われたと報告した。</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 無償援助の支払いに適切な土地の区域を記録および決定するために利用されるマッピング・システム (the mapping systems) ・ 不適切な土地が無償援助の支払いの要求から除外されていることを確認することができなかった、抜き取り検査を実施するために農業・農村開発局 (DARD) の検査官 (inspector) によって利用された手続き ・ 無償援助の過払いの回復を実行する一連の行為 <p>欧州連合の基金の不足額を補填するための 6,400 万ポンドの負債は、欧州連合の基金の適切な管理に関する議会の意図から外れた公的資金の損失を表す。したがって、その支出は議会によって意図された目的に適さず、その管理権限に一致していない。</p>
7	文化・芸術・娯楽局 Department of Culture, Arts & Leisure (DCAL)	<p>監査意見は以下の3つの論点のため限定付となった。</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ グランドオペラハウス (the Grand Opera House) の増改築プロジェクトに関する総額170万ポンドの支出は、文化・芸術・娯楽局が財務・人事局の必要な承認を得ていなかったことが確認された。財務・人事局は、それにも文化・芸術・娯楽局 (DCAL) にも、事後の入札費用 (post tender cost) の超過もしくはその後のクライアントの変更に対する異議申し立ての機会がなかったため、遡及的な承認は与えられなかった旨を文化・芸術・娯楽局 (DCAL) に報告した。財務・人事局は、異議申し立てがなされていたならば、大部分の支出は発生しなかったかもしれないと考えた。合規性意見は制限付とされた。 ・ 文化・芸術・娯楽局 (DCAL) は欧州連合の平和 補助金プログラム (EU Peace II grant programme, the Water Based Tourism Programme) を2001年から2006年まで管理していた。欧州連合の計画の終わりに欧州連合によって実行された評価は、前もって支払われていた額の不認可、もしくはその計画における最終支出の承

注 No	省庁 (Department)	限定の内容 (Nature of the Qualification)
		<p>認を必要とする結果となることがある。2009年度の決算書には、2010年度に欧州委員会へ払い戻されなければならない188,000ポンドの欧州連合の不認可が含まれている。この負債は不正とみなされ、この合規性意見は限定付となった。</p> <p>・2008年度で、文化・芸術・娯楽局（DCAL）は、内陸河川および内水面漁業の責任からくる全ての資産に対する所有権を主張するための権利を確立するために、コンサルタントを雇用した。この業務の調査は、文化・芸術・娯楽局（DCAL）には特定の土地と建物に対する法的な所有権の証拠を提出できないという結果に終わった。さらに、文化・芸術・娯楽局（DCAL）が所有するかもしれない土地、水門、橋と堰を含む他の資産についても特定したが、これらは有形固定資産には含まれていない。2009-10年において、文化・芸術・娯楽局（DCAL）スポーツ及び漁業の権限（sporting and fishing rights）の証拠を提供することができない点がさらに言及された。これらの資産の法的所有権を支持する適切な証拠の不十分性により、真実かつ公正な監査意見を限定付とした。</p>
8	教育局 Department of Education（DE）	<p>財務・人事局の承認を要することが明らかであるにもかかわらず、教育局が北アイルランド公金管理規則（Managing Public Money）に記載された特定の条件を満たさなかったことにより、遡及的な承認が得られなかった6つのプロジェクトに関する外部コンサルタント料として210万ポンドの不正な支出がこの決算書に含まれていた。教育局は2004-05年から2009-10年の間に440万ポンドに達する不正な支出が十中八九起こっていたであろう12のプロジェクトを確認した。この合規性監査意見は限定付とされた。</p>
9	財務・人事局 Department of Finance and Personnel（DFP）	<p>「北アイルランドにおける平和及び復興支援特別プログラム（PEACE I）」及び「北アイルランド単独プログラム文書（NISPD）」に関連する2,500万ポンドにのぼる欧州連合の財務的訂正に基づき、合規性監査意見は限定付とされた。</p> <p>最終閉鎖提案（the final closure proposals）において欧州委員会は、監査証跡における欠陥を発見したと報告した。この一部分はプログラムの高度に複雑な管理構造または規則の誤解に起因するものであった。そして検査された全てのプロジェクトの規則への正式な遵守を証拠付けることはできなかった。例えば、選ばれた支出の全ての額に対応する請求書もしくは支払証憑はなかった。</p> <p>2,500万ポンドの欧州連合の訂正は、欧州連合基金の利用における管理規制システムの欠陥の結果として納税者によって埋め合わせが行われる欧州連合基金の不足を意味する。</p>
10	地域開発局 Department for Regional Development （DRD）	<p>2007年度で生じた650万ポンドと2008年度でさらに生じた920万ポンド、および2009-10年において北アイルランド水道公社（Northern Ireland Water）⁵²¹によって発生した530万ポンドの不正支出のため、決算書の合規性監査意見を限定付とした。</p> <p>調達および契約管理の規制フレームワークと、財務委任フレームワークの適用における重要な例外が確認された。</p> <p>例えば、地域開発局の資金援助者の承認が北アイルランド水道公社の委任範囲に反して得られなかった250,000ポンドを超える入札行為および欧州連合公益事業契約規則の官報において潜在的違反が</p>

⁵²¹ 北アイルランドにおける水サービス提供の責任主体であり、政府所有の会社である。

注 No	省庁 (Department)	限定の内容 (Nature of the Qualification)
		生じたという複合的な事例があった。
11	社会開発局 Department for Social Development (DSD)	<p>監査意見は以下の3つの論点により限定付とした。</p> <ul style="list-style-type: none"> ・ 公的年金を除き、給付金支出における見積もられた不正および誤謬の重要性の水準は、社会安全機構 (the Social Security Agency) を通じて局によって管理された。社会開発局 (DSD) は過払いを通じて発生した 2009 年の損失は 5,610 万ポンドと見積もっており、それは全給付金支出の 1.8% を意味する。また局はさらに 1,950 万ポンドが顧客に未払いとなっていると見積もっており、これは全給付金支出の 0.6% になる。合規性監査意見は限定付とした。 ・ 決算書はサポーティング・ピープル・プログラム (the Supporting People Programme) における 6,400 万ポンドの支出を含んでいる。このうち 220 万ポンドは社会開発局 (DSD) もしくは北アイルランド住宅執行局 (NIHE : NIHE にはこのプログラムを管理する責任がある。) によって、2003 年以降支払いが適切にモニタリングされなかった Special Needs Management Allowance (SNMA) に関連している。この支払いは環境のどのような変化も考慮されることなく続いた。これらの支払いの利用に関するモニタリングの欠如は、意図された目的のためにそれが利用されたと会計検査院長 (the Comptroller and Auditor General (C&AG)) が納得できなかったことを意味し、合規性監査意見は限定付とされた。 ・ 決算書に対する真実かつ公正な財務監査意見は以下の理由により限定付とされた。 <ul style="list-style-type: none"> 情報技術 (IT) 資産と無形固定資産は内部的に、および社会保障給付金の供給のための公益企業 (Department utilities) である雇用年金省 (Department of Work and pensions) によって発展した。 それらの非流動 IT ・ 無形資産および関連資源コストに対し、国際財務報告基準 (IFRS) に従って社会開発局が正しい会計処理を適用したか否かを確認するために必要な関連資料および証拠が利用できなかった。
12	教員退職年金制度 基金 Teachers ' Superannuation Pension Scheme	<p>教員退職年金制度基金 (Teachers' Superannuation Scheme) 資源会計決算書への議会歳出決算書 (Statement of Parliamentary Supply) は、承認された 467,774,000 ポンドの支出から 3,697,000 ポンド超過していることを示している。これは超過支出 (Excess Vote) として知られている。この超過支出は主に見積もりのプロセスを効果的に管理するための適切な内部統制を教員退職年金制度基金 (Teachers' Superannuation Scheme) が管理できなかったことにより生じた。</p> <p>教員退職年金制度基金 (Teachers' Superannuation Scheme) の見積もりを更新するための年に二回の調査は、教員退職年金制度基金 (Teachers' Superannuation Scheme) の内外の利害関係者との間の複雑な意見交換を伴う。見積計算の更新のための同意のプロセスは完全には文書化されておらず、それが見積もり数値を確認することに関連する責任を考慮する際の不明確さを引き起こした。合規性監査意見は限定付とした。</p>
13	農業・農村開発局 Department of Agriculture and	<p>2010 年度の農業・農村開発局の資源会計決算書の監査意見は合規性の観点から限定付とした。2010-11 年の会計期間において、農業・農村開発局は財務的な訂正のために欧州連合に対して支払われるこ</p>

注 No	省庁 (Department)	限定の内容 (Nature of the Qualification)
	Rural Development (DARD)	とになっている額としてさらに 1,940 万ポンドを盛り込んだ。支払われるべきこの額は、欧州連合の基金の不足分を補填するために農業・農村開発局の資源決算書に含まれており、これは欧州連合の基金の適切な管理に関する議会の意図から外れた公的資金にとつての損失を意味する。したがって、その支出は議会によって意図された目的に適さず、その管理権限に一致していないと結論付けた。
14	文化・芸術・娯楽局 Department of Culture, Arts and Leisure (DCAL)	文化・芸術・娯楽局の2010年度の会計年度における資源会計決算書は以下の4つの点のため限定付とした。 文化・芸術・娯楽局において財務・人事局の適切な承認を得なかった3,488,000ポンドの支出が生じた。したがってこの支出は不正とみなされた。 ・上記の不正な支出の結果として、文化・芸術・娯楽局は支出限度を2,794,000ポンド超過した。この超過は議会の承認を得なければならない。 ・文化・芸術・娯楽局は資産台帳に記載されている全ての資産の法的所有権を正式に立証したわけではない。所有権の証拠の欠如が検査範囲の制約となった。 ・欧州連合プロジェクトへの支出の結果として、その後欧州連合によって否認された欧州連合平和 補助金基金 (EU Peace II grant funding) の27,000ポンドは欧州連合に払い戻さなければならなかった。これは議会の意図から外れたイギリス大蔵省公的資金損失を意味する。
15	教育局 Department of Education (DE)	教育局の外郭団体 (ALBs) といくつかの学校が2010年度に教職員および教育に無関係の職員に662,127ポンドの謝礼金を支払ったため、教育局の監査意見は限定付となった。これらの支出は教育局と財務・人事局からの所定の適切な承認がないまま行われた。したがって、これは不正である。
16	地域開発局 Department for Regional Development (DRD)	2010年度の地域開発局の資源会計決算書にかかる監査意見は、北アイルランド水道公社 (NI Water) での調達におけるガバナンスと統制の重要な違反の結果として生じた470万ポンドの不正支出のため限定付とした。北アイルランド水道社の2010年度の決算書は限定付とした。地域開発局はこの支出に資金提供を行ったため資源会計決算書は限定付とされた。530万ポンドの不正支出が生じた年の2009年度の地域開発局の資源会計決算書も同様に限定付とした。北アイルランド水道公社の2009年度の決算書は、当時外部監査人が合規性に関して監査意見を述べることを要求されていなかったため、限定付とはされなかった。また、会社の内部監査人による調査で2008年度に920万ポンド、2007年度には650万ポンドの不正支出があることが判明した。
17	社会開発局 Department for Social Development	監査意見は以下の4つの理由で限定付とした。 ・社会安全機構 (the Social Security Agency) と北アイルランド住宅執行局を通じて社会開発局によって管理される補助金支出における不正と誤謬が重要性の水準で続いていることが判明した。2010年度に支払われた補助金支出の総額(公的年金を除く) は33億1000万ポンドで、このうち社会開発局は不正と誤謬による損失を6,620万ポンド (2%) と見積もった。さらに、社会安全機構 (the Social Security Agency) と北アイルランド住宅執行局 (NIHE) の職員による誤謬の結果として、1,630万ポンド (0.49%) が顧客に対する

注 No	省庁 (Department)	限定の内容 (Nature of the Qualification)
		<p>支払不足であると見積もった。</p> <ul style="list-style-type: none"> ・社会開発局は議会によって使用が承認された資源の量を超過し、超過支出を招いた。議会は社会開発局の職域の1つに4億4,780万ポンドまでの資源を利用する許可を与えたが、局は実際には4億5,800万ポンドを費やしており、1,020万ポンドの超過支出となった。 ・社会開発局は都心再生プロジェクトに使うために財務・人事局によって承認された額を170万ポンド超過した。財務・人事局はこれに対して遡及的な承認を与える準備がなかったため、2010年度にプロジェクトで支払われた最終的な30万ポンドは不正であるとみなされた。 ・社会開発局の規制検査課における中間報告書でヘルム住宅協会 (Helm Housing Association) に関連する重大な問題が発見された。監査人はこの中間報告のコピーを入手し、浮上してきた問題が潜在的にとて深刻であり、2010年度の間にヘルムへ支給された1,210万ポンドの給付金の合規性が納得できないと考えたため、この点で意見を限定付とした。 <p>これに加え、監査意見を限定付としていなかった間、住宅協会に関連する重要な懸念事項はまとめて注記されていた。社会開発局は北アイルランド住宅執行局 (NIHE) を通して協会に対し1億6,500万ポンドの住宅補助金を支払い、社会開発局の検査課の業務では協会における水準以下の例、および容認できない管理およびガバナンスの履行が発見され続けた。2010-11年で保証を受けていない17つの住宅協会のうち4つの検査に終わった。</p>
18	<p>首席及び副首席大臣室 Office of the First Minister and Deputy First Minister</p>	<p>この資源会計決算書は3つの点で限定付とした。</p> <ul style="list-style-type: none"> ・直接の出資団体への不十分な統制。これらは被害を受けた部門 (the victims sector) に存在し、2010年度に金額にして750万ポンドの資金供給がなされた。首席及び副首席大臣室は、是正措置の範囲を適所に設けている。 ・3つの計画に関し75,000ポンドを超えるコンサルティング支出のために必要な財務・人事局の承認が得られていなかった。2010年度に首席及び副首席大臣室はこれらの計画の1つに関して143,000ポンドを支払った。必要な承認が得られていなかったため、これは不正支出と考えられ、首席及び副首席大臣室の資源会計決算書はこの点において限定付とした。 ・首席及び副首席大臣室がMaze Long Keshと復旧工事のための490万ポンドの契約を締結したとき、必要な承認は財務・人事部から得られていなかった。承認は350万ポンドまでの支出に対して与えられていた。金額間の相違の観点から、財務・人事局は350万ポンドまでの支出の承認を取り消した。これにより、年間の実際の支出である300万ポンドが不正となり、この観点から意見を限定付とした。
19	<p>農業・農村開発局 Department of Agriculture and Rural Development (DARD)</p>	<p>農業・農村開発局の決算書は合規性を理由として限定付とした。2011年度の会計年度の間に、農業・農村開発局はその決算書に財務的訂正に関して欧州連合に支払われることとなる1,210万ポンドの金額を盛り込んだ。それゆえ欧州連合の基金の不足額を補填するため支払われるべきこの金額は、欧州連合の基金の適切な管理に関する議会の意図から外れた公的資金の損失を表す。したがって、その</p>

注 No	省庁 (Department)	限定の内容 (Nature of the Qualification)
		支出は議会によって意図された目的に適さず、その管理権限に一致していないと結論付けた。
20	文化・芸術・娯楽局 Department of Culture, Arts and Leisure (DCAL)	文化・芸術・娯楽局の決算書は、文化・芸術・娯楽局が以下の特定の非流動資産の法的所有権に関する適切な証拠を提示できなかったため、限定付監査意見を受け取った。 ・ 2,849,000ポンドの価格の土地建物 ・ 文化・芸術・娯楽局が所有しているかもしれないが、財務諸表には組み込まれていないその他の土地建物 ・ 281,000ポンドの価格のスポーツ及び漁業の権限 ・ 文化・芸術・娯楽局が所有しているかもしれないが、財務諸表には組み込まれていないその他のスポーツ及び漁業の権限
21	教育局 Department of Education (DE)	教育局の決算書における監査意見は以下の 3 つの理由により限定付とした。 ・ 必要な財務・人事局の承認を得ていない合計 360 万ポンドに達する徐々に増加する謝礼金が外郭団体 (ALBs) の教育に無関係の職員に支払われた。 ・ 720 万ポンドに達する賃金増加分は必要な財務・人事局の承認なしに教職員に支払われた。 ・ 有志団体立グラマー・スクール (Voluntary Grammar Schools) と補助金負担による統合スクール (Grant Maintained Integrated Schools) の教育に無関係の職員に対する支払い権限に関し、何年にもわたり必要な財務・人事局の認可を受けていない。2011 年度において必要な承認なしで支払われた総額は 1,350 万ポンドに達した。
22	社会開発局 Department for Social Development (DSD)	監査意見はかなりの期間限定付であり、今年度も重要な水準の給付金支出に関する不正と誤謬を理由とし限定付である。 2011 年度に社会開発局によって支払われた総給付金支出は 33 億ポンドであり、社会開発局は過払いによる 5,390 万ポンドの不正と誤謬に起因する損失を見積もっており、職員の誤謬による支払不足額を 1,420 万ポンドと見積もった。 さらに、住宅協会の運営に関する懸念事項を報告した。
23	首席及び副首席大臣室 Office of the First Minister and Deputy First Minister	首席及び副首席大臣室の資源会計決算書は 2 つの点で限定付とした。 ・ 承認が取り消された Maze Long Kesh との復旧工事の第二段階において、1,566,090ポンドの支出が生じた。 ・ 財務・人事局の承認を得ず、プロジェクト範囲の変更を伴った新プロジェクト (Ebrington Parade Ground project) における 4,593,260 ポンドの支出 限定意見は前会計年度に生じた事項の結果である。
24	農業・農村開発局 Department of Agriculture and Rural Development (DARD)	農業・農村開発局会計の監査意見は規則の点で限定付である。 2012 年度の会計年度において、農業・農村開発局は財務的訂正に関して欧州連合に支払われることになっている欧州連合の基金の不足分を補填するため資源会計に 1,200 万ポンドを計上した。 これは欧州連合の基金の適切な管理に関する議会の意図から外れた公的資金にとつての損失を意味する。 したがって、その支出は議会によって意図された目的に適さず、その管理権限に一致していないと結論付けた
25	文化・芸術・娯楽	2012 年度の文化・芸術・娯楽局の決算書の監査意見は、文化・芸

注 No	省庁 (Department)	限定の内容 (Nature of the Qualification)
	局 Department of Culture, Arts and Leisure (DCAL)	術・娯楽局が特定の非流動資産の法的所有権に関する適切な証拠を提示できなかったこと、および以下の事項を支持する十分かつ適切な検査の証拠を監査人に提示することができなかったことから、限定付とした。 ・ 3,957,000ポンドの価格の土地建物 ・ 文化・芸術・娯楽局が所有しているかもしれないが、財務諸表には組み込まれていないその他の土地建物 ・ 290,000ポンドの価格のスポーツ・漁業権限 ・ 文化・芸術・娯楽局が所有しているかもしれないが、財務諸表には組み込まれていないその他のスポーツ・漁業権限
26	教育局 Department of Education (DE)	教育局会計に関する監査意見は、2011 年度に引き続き 2012 年度も再び有志団体立グラマー・スクール (Voluntary Grammar Schools) と補助金負担による統合スクール (Grant Maintained Integrated Schools) の教育に無関係の職員に対する支払い権限に関して何年にもわたり必要な教育局もしくは財務・人事局の認可を受けていないため限定付とした。従って、2012 年度の約 1,400 万ポンドの関連支出は不正とみなされる。
27	社会開発局 Department for Social Development (DSD)	監査意見はかなりの期間限定付であり、今年度も重要な水準の給付金支出に関する不正と誤謬を理由とし限定付である。 2012 年度に社会開発局によって支払われた総給付金支出は 35 億ポンドであり、社会開発局は過払いによる 6,760 万ポンドの不正と誤謬を原因とする損失を見積もっており、職員の誤謬による支払不足額を 1,530 万ポンドと見積もった。 加えて住宅協議会に関連する事項および行政指針の結果として基金を受領した 2 つの組織の調査に関する更新情報を提供する。

(出所) 各年度の監査報告書より作成。

上記によれば、文化・芸術・娯楽局、社会開発局は過去 5 年間は毎年限定意見となっている。また、限定が付けられる理由としては、会計上の理由というよりは法規準拠性違反を理由とするものが多いと言える。連続して限定が続くことは、組織の内部統制の改善が、再三の会計検査院の指摘にも関わらず、進んでいないことが想定される。

さらに、参考として北アイルランド会計検査院 (NIAO) の監査結果報告書におけるその他の組織において、限定付意見が付されたものを以下に示す。これにおいても、限定が付される意見が多く、過去 5 年間で全体の 4 割が限定意見となっている。

(参考資料)

図表 4-40 その他の組織 監査報告書詳細調査

No	その他の機関 (Other Entities)	対象年度				
		2008 年度	2009 年度	2010 年度	2011 年度	2012 年度
1	北アイルランドアーツ・カウンシル Arts Council for Northern Ireland		限定意見			
2	ベルファストメトロポリタンカレッジ Belfast Metropolitan College	限定意見		限定意見		

No	その他の機関 (Other Entities)	対象年度				
		2008 年度	2009 年度	2010 年度	2011 年度	2012 年度
3	子ども扶養費・執行局 Child Maintenance and Enforcement Division	限定意見	限定意見	限定意見	限定意見	限定意見
4	北アイルランド経済調査協会 Economic Research Institute of Northern Ireland Limited			限定意見		
5	教育・図書館委員会 Education and Library Boards				限定意見	限定意見
6	北アイルランド消防・救急サービス Northern Ireland Fire & Rescue Service	限定意見				
7	消費者委員会 General Consumer Council			限定意見		
8	北アイルランド住宅執行局 Northern Ireland Housing Executive	限定意見	限定意見	限定意見		
9	勅許法律専門家協会 Illex				限定意見	限定意見
10	土地・建物サービス部 Land and Property Services	限定意見				
11	北アイルランド司法委員会 NI Legal Services Commission					限定意見
12	北アイルランド図書館庁 NI Library Authority			限定意見	限定意見	限定意見
13	北アイルランド刑務所 Northern Ireland Prison Service				限定意見	
14	北アイルランド社会安全エージェンシー Northern Ireland Social Security Agency	限定意見	限定意見	限定意見	限定意見	限定意見
15	北アイルランド公的基金 NI Social Fund			限定意見	限定意見	限定意見
16	サウスイースタンリージョナルカレッジ South Eastern Regional College	限定意見				
17	北アイルランド青少年裁判局 Youth Justice Agency of Northern Ireland			限定意見		

(出所) 各年度の監査報告書より作成。

(留意事項) 「 」の部分は NIAO 報告書で特段記載がなかったものである。

(7) 北アイルランドの事例 (地方自治体)

ア．北アイルランドの地方自治体の特徴

北アイルランドの地方自治体は 2014 年 12 月現在、北アイルランドには 26 のカウンスル (Council) が存在するが、2012 年 6 月、北アイルランド議会は地方政府境界規則 (The Local Government (Boundaries) Order 2012) を承認し、2015 年 4 月から現行 26 のカウンスルから 11 のカウンスルに削減されることになっている⁵²²。

⁵²² NIAO "The exercise by local government auditors of their functions In the year to 31 March 2012" 6. Local Government Reform

イ．地方自治体の財務書類の開示

各カウンスルも、分権政府と同様に年度終了後の 9 月 30 日までに財務監査を終了し、財務書類を開示しなければならないとされる。

このため、各カウンスルはホームページに財務書類を開示しているが、その開示方法は様々である。数年分を整理して開示しているものもあれば、整理されていないものもある。また、本調査時点（9 月 30 日以降）であっても、監査済財務書類を開示していないカウンスルも存在したのは他の地域の地方自治体と同様である。

ウ．財務監査及び監査報告書の記載事項の特徴

（ア）財務監査の特徴

地方自治体に対する会計監査は北アイルランド会計検査院（NIAO）や民間の監査機関が行っている。

（イ）監査報告書の記載事項の特徴

監査意見は、上記分権政府と同様である。

最近 5 年間の地方自治体の財務書類に対する監査意見について、北アイルランド会計検査院（NIAO）が作成している監査人白書⁵²³によれば、特段の監査の限定にかかる取り纏め文書は掲載されていなかった。

そのため、各地方自治体のホームページに掲載されている監査報告書を詳細調査した結果、確認できた範囲では全て無限定適正意見であった。なお、各地方自治体における監査報告書のホームページ掲載状況は資料編 資料 7-3 を参照のこと。

会計監査報告書（Annual Audit Letter）においては、財務書類への監査意見のほか、財務書類の監査からの「監査業務から生じた重要な問題（Matters arising from the final accounts audit）」を付さなければならないとされている⁵²⁴。

当該問題の主な事例としては、会計処理上の問題、不正等の内部統制上の問題が挙げられる。

エ．最近 5 年間の地方自治体の財務書類への監査意見の傾向

（ア）全体像

北アイルランドの地方自治体の財務書類の監査結果は全て無限定適正意見であったが、「監査業務から生じた重要な問題（Matters arising from the final accounts audit）」が多く存在していた。

全体像については、資料編 資料 7-3 を参照のこと。

（イ）分析と考察

北アイルランドの会計監査報告書（Annual Audit Letter）においては、いずれの団体も限定が付されることはなかった。

⁵²³ "The exercise by local government auditors of their functions". 2014 年度は、"Local Government Auditor's Report-2014" となっている。

⁵²⁴ NIAO "Code of Audit Practice 2011" 4.2 (b)

しかし、当該報告書に付された「監査業務から生じた重要な問題(Matters arising from the final accounts audit)」(以下、「重要な事項」と言う。) においては、会計上の修正事項だけでなく、法規準拠性、内部統制上の問題及びリスク等様々な事項が記載されている。

「重要な事項」の内容を分析すると、以下のようなカテゴリーに分類することができる。

図表 4-41 直近 5 年間の「重要な事項」の項目別件数

No	項目	件数
1	会計処理 - 処理誤り (会計基準適用誤り等)	39
2	内部統制の問題	36
3	会計処理 - 見積誤り (固定資産評価)	33
4	会計処理 - 見積誤り (引当金)	13
5	開示 - 表示誤り	5
6	提出遅れ	3

(出所) 各地方自治体の会計監査報告書 (Annual Audit Letter) より集計。

これによれば、当然のことながら会計処理に関する事項がほとんどである。

会計処理に関する事項は、取引事象の計上漏れ、債務の二重計上や勘定科目間の振替処理などの会計処理誤りのほか、大蔵省の土地建物サービス部 (LPS) が公表する不動産の指数の不適用に起因した固定資産の評価に関する見積誤り、そのほか埋立処分場の閉鎖や原状回復費用に対する割引計算誤りなどの引当金に関する見積誤りなどが記載されている。

いずれの誤りについても、最終的な財務書類への修正が行われており、監査意見はいずれも適正意見となっている。

さらに、内部統制に関する事項についても多く取り上げられている。内部統制上の問題としては、契約書の管理や一者入札などの契約・購買管理の弱点、財務管理システムの更新対応不足、不正やコンプライアンスに関する事項が記載されている。こちらは、財務書類そのものの修正ではなく、ベストバリュース・フォー・マネーの実行に向けた改善要望事項を記載している。さらに、結果として解消されたとは言え、開示に関する事項としては、関連当事者取引の開示不備、資本の部に関する注記の誤りについて、財務書類への重要性を鑑み記載がされている。

最後に、提出期日に関する事項は、直近 5 年間で 3 件の提出遅れ事案が言及されている。具体的には、バリーマネー・バラ・カウンシル (Ballymoney Borough Council) 2011 年 (資料編 資料 7-3 (注 11)) の監査証明書の提出期日の遅れ、キャリックファergus・バラ・カウンシル (Carrickfergus Borough Council) 2009 年、2011 年 (資料編 資料 7-3 (注 17、18)) の財務諸表の提出遅れが記載されている。これらは会計処理誤り等の修正に時間を要したことによるものであるとされる。

このように、結果として監査意見では問題はないとされても、非監査団体へのマネジメント・レター等を元に、改めて会計監査報告書 (Annual Audit Letter) に記載することで、指導的機能を果たしてきたと考えられる。

第3節 アメリカ連邦政府の会計検査院等の財務検査

1 アメリカ会計検査院の概要

(1) アメリカ会計検査院（GAO）の体制

本項においては、アメリカ会計検査院（GAO）による検査の事例研究を行う前提として、その体制や依拠する基準、検査手法等について記述する。

ア．アメリカ会計検査院の位置づけ⁵²⁵

1921年の予算・会計法（The Budget Accounting Act of 1921）においては、それまで議会の権限とされていた予算編成を政府が担うこととなり、財務省内に新たに予算局（Bureau of Budget：BOB）が設置された。一方で、会計記録と会計検査の機能は財務省から切り離され、新たに設置されたアメリカ会計検査院（GAO）が担うこととされた。しかし、この時点では、アメリカ会計検査院（GAO）の人事権や財政権が政府に残されており、政府から完全に独立した機関とは言えなかった。

現在のようにアメリカ会計検査院（GAO）が政府ではなく議会の一部であることが明確に規定されたのは1945年の再編法（Reorganization Act of 1945）であり⁵²⁶、この前後から会計記録の所管をめぐる議論も進み、1950年の予算会計手続法（Budget and Accounting Procedures Act of 1950）により、各省庁が会計記録を行ってそれを報告することとされた。

そのための会計基準は会計検査院長、財務長官、予算局長らの協議によって設定されることとなり、アメリカ会計検査院（GAO）の会計検査機関としての位置づけが明確になった。

一方、この間において政府の側でも予算局による計画・管理の機能が強化され、1939年には、大統領による計画的な予算配分を強化するため、予算局が財務省から大統領府に移管され、1950年には予算局の経営管理機能を強化すべく予算局の中に行政管理部が設置された。その後、予算局は1970年代に行政管理予算局（OMB）と改称されて現在に至る。さらに1990年の首席財務官法（Chief Financial Officers Act of 1990：CFO法）によって行政管理予算局にマネジメント担当副長官（Deputy Director for Management）が設置され、行政管理と予算の双方を担うようになった。

このような予算局による計画・管理機能の強化にあわせ、アメリカ会計検査院（GAO）の会計検査の質も変化していき、1960年代後半には、貧困対策のための福祉政策の有効性に疑問の目が向けられたことを契機としてプログラム評価が導入され、1970年に立法府再編法（Legislative Reorganization Act of 1970）において会計検査院が議会の支援のもとプログラム評価を実施することが期待された。

このように、アメリカ会計検査院（GAO）は1970年代にはすでに単なる会計を離れ、ミクロ経済的なプログラムの有効性の評価に軸足を移し、2004年にはその名称も現在の

⁵²⁵ 渡瀬義男『米国会計検査院（GAO）の80年』（レファレンス、平成17年6月号）他

⁵²⁶ この法律はすでに廃止されており、会計検査院が政府ではなく議会の一部であるという根拠は、現在では、連邦最高裁が1986年7月に出した、「会計検査院院長に与えられた権限は、……議会が法の執行に直接的役割を演じないという憲法の要請に反する」という判旨、裏を返せば会計検査院院長が立法府に属することを保証したことを根拠としている。

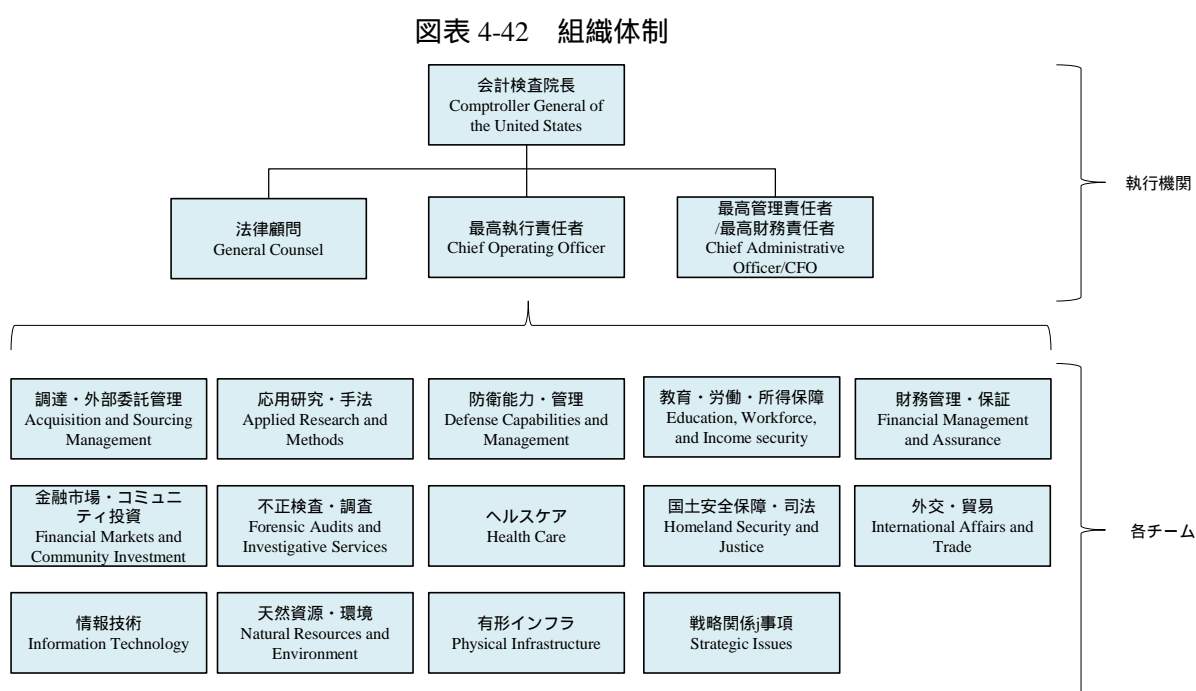
GAO (Government Accountability Office 略称は以前と同じ GAO) に改められている。

アメリカ会計検査院 (GAO) が規定する政府会計検査基準 (Government Auditing Standards) は、次のように明記している。

「 公的資源の利用と政府の権限の行使に関するアカウンタビリティの概念は、我が国の統治プロセスの鍵である。公的資源を委ねられた管理者及び公務員には、法令により定められた政府の政策プログラムの枠内で、公的な機能を、合法的、効果的、効率的、経済的、倫理的、そして公正に遂行する責任がある (政府会計検査基準⁵²⁷、par. 1.01) 。」

イ．検査の体制

アメリカ会計検査院 (GAO) の組織図は以下のとおりとなっている⁵²⁸。



(出所) <http://www.gao.gov/about/workforce/orgchart.html> より作成。

アメリカ会計検査院 (GAO) のトップである会計検査院長は、2010 年 12 月より、ジーン・ドダーロ氏が 8 代目を務めている (前任であるデビッド・ウォーカー氏⁵²⁹の辞任以降、2008 年 3 月より院長代理を務めていた)。ドダーロ氏は、アメリカ会計検査院 (GAO) において 40 年以上のキャリアを持ち、各チームのリーダーや、最高執行責任者等を歴任

⁵²⁷ アメリカの政府会計検査基準は、「イエロー・ブック」とも呼ばれる。

⁵²⁸ GAO の HP より作成 (<http://www.gao.gov/about/workforce/orgchart.html>)。

⁵²⁹ 同氏は、大手会計事務所 (当時。その後エンロンによる会計不正事案に関与したとされ解散) であるアーサー・アンダーセンから 2 人目となる院長として、1996 年に就任したが、2008 年 2 月に、「会計検査院長としての立場では、その顧客である連邦議会に直接関連する主要な公共政策課題に対して自由に発言したり行動したりできない」ことを理由として任期途中にして辞任している (広瀬淳子『会計検査院長の辞任と新院長の選任手続』) (立法情報、平成 20 年 5 月号)。

している⁵³⁰。

法律顧問は、アメリカ会計検査院（GAO）がイデオロギーに左右されず独立した立場から活動が行えるようにするため、法的側面からサポートするものであり、そのオフィスでは約 130 名の弁護士が勤務している⁵³¹。

執行機関の下に主要な政策分野ごとのチームが設置されており、職員はいずれかのチームに所属して調査検査業務を行うこととなり、約 2,800 人の職員が勤務している。うち、約 7 割がワシントンで勤務、その他は国内 11 か所に設けられた支部で勤務している⁵³²。財務検査は、財務管理・保証担当（Financial Management and Assurance：FMA）が担当している。

ウ．会計検査院を巡る問題⁵³³

アメリカ会計検査院（GAO）は連邦政府機関を対象として検査を実施し、その結果を議会に報告している。

1990 年代においては、アメリカ会計検査院（GAO）の調査の非党派性やコスト効果を巡り、議会の批判や全米行政アカデミー（National Academy of Public Administration：NAPA、第 3 章第 3 節 5(4)参照）の指摘・改善勧告がなされ、また人員削減がなされるなど、アメリカ会計検査院（GAO）が困難に直面した時期があったが⁵³⁴、2000 年代以降においては、アメリカ会計検査院（GAO）の調査を巡る環境に 1990 年代に匹敵するほどの大きな変化はない。

2013 年度のアメリカ会計検査院（GAO）の年次報告によれば、2013 年度中にアメリカ会計検査院（GAO）が発出した報告書は 709 点に及び、その中で各連邦政府機関に対する勧告（recommendation）が 1,430 点行われている。

勧告は、その名のとおり、その対応について連邦機関に対し法的義務を課すものではないが、その多くが各機関によって実行されており、例えば、2009 年に発出された勧告についてみると、全件のうち 79%、1,438 点が実際に実行に移されている。4 年間での実行率は継続的にアメリカ会計検査院（GAO）が年次報告において公表しているが、ここ 5 年間の実績は 79%～82%で安定的に推移している。

⁵³⁰ GAO の HP より（<http://www.gao.gov/cghome/gdbiog.html>）。

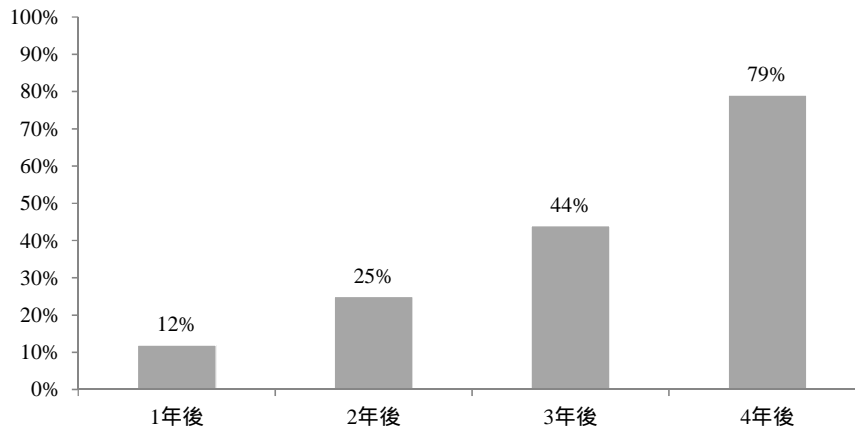
⁵³¹ GAO の HP より（<http://www.gao.gov/about/workforce/ogc.html>）。

⁵³² ワシントンに本部があるほか、アトランタ、ボストン、シカゴ、ダラス、デイトン、デンバー、ハンツビル、ロサンゼルス、ノーフォーク、サンフランシスコ、及びシアトルの合計 11 か所に支部が設置されている。

⁵³³ 以下の記述は GAO の年次報告である“Performance and Accountability Report Fiscal Year 2013”（<http://www.gao.gov/assets/660/659739.pdf>）による。

⁵³⁴ 渡瀬義男『アメリカの財政民主主義』（日本経済評論社、2012）による。

図表 4-43 2009 年に行われた勧告に係るその後の対応状況



(出所) アメリカ会計検査院 (GAO) “*Performance and Accountability Report Fiscal Year 2013*”

また、アメリカ会計検査院 (GAO) は、連邦政府全体の連結財務諸表 (CFR : Consolidated Financial Report) に対する財務検査を実施し、検査意見を表明している。意見の類型としては、理論上、各連邦政府機関の財務書類に対する監察総監 (IG : Inspector General) による意見同様、無限定適正意見 (Unqualified)、限定付意見 (Qualified) 及び意見不表明 (Disclaimer) がありうるところであるが、2013 年度までは全て意見不表明となっている。

この点については、意見不表明の要因となっている事項について個別に報告書の作成やそのなかでの勧告も行われているところであるが、この点については後述する。

エ．アメリカ会計検査院の戦略計画

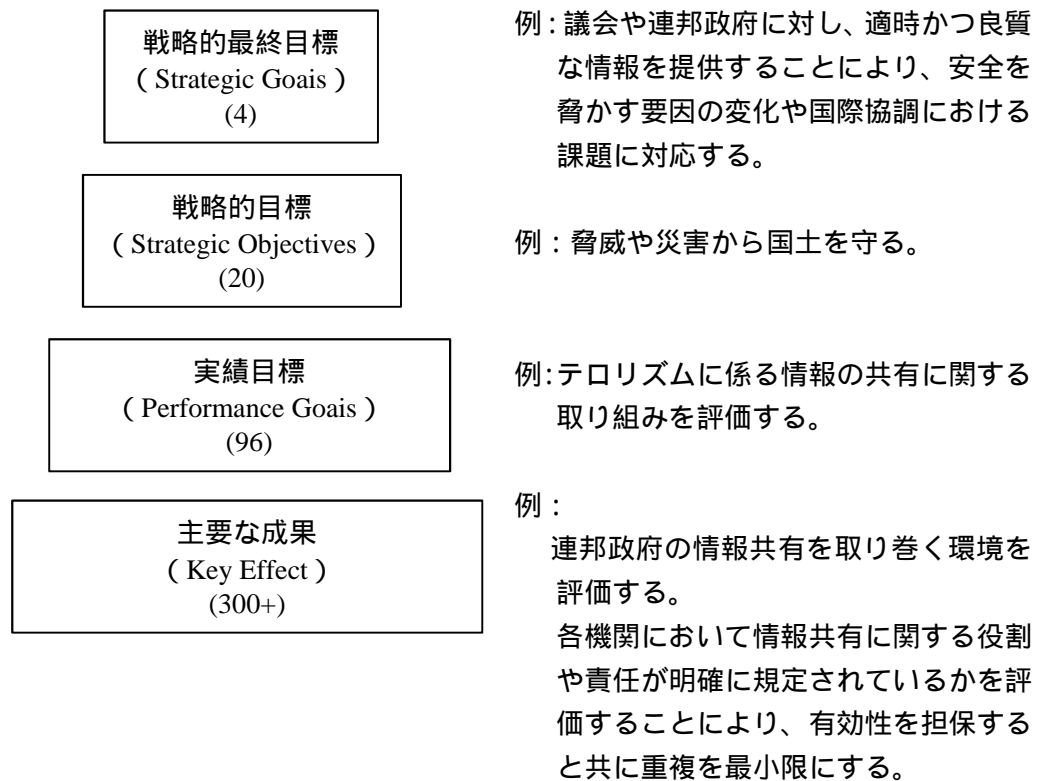
会計検査の主体であるアメリカ会計検査院 (GAO) の位置づけについては 2-3-1-4 において述べたとおりであり、議会に設置された検査機関として、政府から独立した立場で各種検査等を実施している。本項では、アメリカ会計検査院 (GAO) の活動の前提となる概念的枠組みについて示すこととする。

アメリカ会計検査院 (GAO) において、財務検査等は、4 つの要素からなる「戦略的立案・管理プロセス」を前提として行われる⁵³⁵。

以下は、最上位から、戦略的最終目標、戦略的目標、実績目標、及び主要な成果の 4 つの階層を用いてアメリカ会計検査院の目標を示したものである。

⁵³⁵ GAO の年次報告である “*Performance and Accountability Report Fiscal Year 2013*” より (<http://www.gao.gov/assets/660/659739.pdf>)。

図表 4-44 戦略計画のヒエラルキー



(出所) ”Performance and Accountability Report Fiscal Year 2013”より記載。

なお、最上位概念である戦略的最終目標は以下の 4 つにより構成されており、～ が対外的、～ が対内的な目標となっている。

議会や連邦政府に対し、適時かつ良質な情報を提供することにより、アメリカ国民の福祉・財務的安定のために取り組むべき既存の又は顕在化しつつある課題に対応する。
議会や連邦政府に対し、適時かつ良質な情報を提供することにより、安全を脅かす要因の変化や国際協調における課題に対応する。
国を挙げて取り組むべき課題に対応するため、連邦政府が組織等を変化させていくことを援助する。
議会への良質かつ適時なサービス提供により、アメリカ会計検査院の価値を最大化し、連邦のなかでも最も実践的な機関であり続ける。

これらの 4 つの最終目標を達成するために取り組むべき事項を細分化したのが各下位概念となっている。これらを達成するため、政策カテゴリーごとにチームが設けられ、チームごとに検査等が行われている。

オ．政府会計検査基準

会計検査院(GAO)の会計検査は、政府会計検査基準(Government Auditing Standards)に基づき実施されている。これは、一般にイエローブック(Yellow Book)とも呼ばれ、

会計検査院（GAO）のホームページにおいて公表されている⁵³⁶。

1970 年代及び 1980 年代において、会計検査院の会計検査の観点が、単なる会計を離れプログラムの有効性に評価に軸足を移していったのは第 2 章第 3 節 1(4)「アメリカ会計検査院の位置づけ」において述べたとおりであるが、政府会計検査基準は、1972 年において第 1 版が設定され、改訂を重ね現在に至っている。

2011 年改訂の構成は以下のようになっている。

政府会計検査（基礎的・倫理的原則）（Government Auditing: Foundation and Ethical Principles）

政府会計検査基準の利用及び適用（Standards for Use and Application of GAGAS⁵³⁷）

一般基準（General Standards）

財務検査の基準（Standards for Financial Audits）

証明業務に関する基準（Standards for Attestation Engagements）

業績検査に係る実地検査基準（Field Work Standards for Performance Audits）

業績検査に係る報告基準（Reporting Standards for Performance Audits）

政府会計検査基準は、アメリカの民間企業に対する監査において準拠されているアメリカ公認会計士協会（American Institute of Certified Public Accountants：AICPA）の定める監査基準との整合が図られており、2011 年版の前文においてもアメリカ公認会計士協会における議論の内容が盛り込まれている旨が記述されている。

カ．財務検査の手引書、観点及び手法等

会計検査院（GAO）は政府会計検査基準に基づく具体的な検査手法を定めたものとして、手引書（Financial Audit Manual）を作成している⁵³⁸。

同マニュアルは、3 部構成となっており、1 部が会計検査手法（Audit Methodology）、2 部が検査ツール（Audit Tools）及び第 3 部がチェックリスト（Checklist）となっており、実務に落とし込まれた実用的な内容となっている。

それぞれの部において、会計検査計画の立案、内部統制の検証、調査手続の実施、検査結果の報告の 4 つのフェーズごとに手続や各種ツールが記載されており、サンプリングや実証手続といった、民間企業の監査手続において一般的に用いられる手法をはじめとする各手続及び留意事項が記載されている。

(2)アメリカ会計検査院の最近の状況

アメリカ会計検査院（GAO）の制度的位置づけやそれに至る経緯、また現在の体制については、これまでに述べたとおりである。最近では、2010 年にアメリカ会計検査院長

⁵³⁶ <http://gao.gov/products/GAO-12-331G>

⁵³⁷ GAGAS とは「Generally accepted government auditing standard」の略。

⁵³⁸ 同マニュアルについてもホームページで公開されている（http://www.gao.gov/financial_audit_manual/overview）。

の交代があったものの⁵³⁹、大きな制度変更はない。

本項では、最近のトピックとして、アメリカ会計検査院（GAO）が 2013 年に更新したハイリスクリスト（High Risk List）に着目し、その変更点及びその背景となるアメリカ会計検査院（GAO）の考え方について述べる⁵⁴⁰。

ア．ハイリスクリストについて

ハイリスクリストとは、アメリカ会計検査院（GAO）が、不正（fraud）、無駄遣い（waste）、権限乱用（abuse）及び管理不行届（mismanagement）のリスクが高い、又は早急な改善が要求される機関や政策についてリスト化を行っているものであり、隔年で対象リスク領域の更新が行われている。直近では 2013 年に更新が行われている。

政府の施策の中で、リスクが高いと思われるものアメリカ会計検査院（GAO）が評価し、当該分野における状況をフォローアップし、リストの更新を行っていく当該事業は、1990 年に開始された。アメリカ会計検査院（GAO）は、当該事業が開始されて以来、政府がリスクの高い施策について、真剣に対策を実施するようになったと認識している。これまでのリスク領域の数の変遷は以下のとおりである。

図表 4-45 現在までのハイリスク領域の変遷

変遷内容	リスク領域数
1990 年事業開始時のリスク領域数	14
事業開始以来、2013 年までに追加されたハイリスク領域数	41
事業開始以来、2013 年までに削除されたハイリスク領域数	23
事業開始以来、2013 年までに統合されたハイリスク領域数	2
2013 年におけるハイリスク領域数	30

（出所）GAO-13-283 “HIGH-RISK SERIES An Update”（<http://www.gao.gov/assets/660/652133.pdf>）

図表 4-46 2013 年版ハイリスク領域の一覧

	リスクタイトル	原文（英文）
1	気候変動リスク管理の改善による、同リスクの連邦政府の財務への影響の最小化	Limiting the Federal Government's Fiscal Exposure by Better Managing Climate Change Risk
2	連邦政府の石油及びガス資源に係る管理	Management of Federal Oil and Gas Resources
3	アメリカの財務規制システム及び住宅金融における連邦政府の役割の最新化	Modernizing the U.S. Financial Regulatory System and Federal Role in Housing Finance
4	アメリカの郵便サービスに係る持続的な財務の可視化のための改革	Restructuring the U.S. Postal Service to Achieve Sustainable Financial Visibility
5	全国陸上交通システムに係る資金調達	Funding the Nation's Surface Transportation System
6	戦略的人材管理	Strategic Human Capital Management
7	連邦政府の不動産管理	Managing Federal Real Property
8	国防総省における業務改革アプローチ	DOD Approach to Business Transformation
9	国防総省における業務システムの最新化	DOD Business Systems Modernization

⁵³⁹ 第 4 章第 3 節 2(1)「会計検査院（GAO）の体制」において記述。

⁵⁴⁰ 以下の記述は、GAO-13-283 “HIGH-RISK SERIES An Update”（<http://www.gao.gov/assets/660/652133.pdf>）による。

	リスクタイトル	原文（英文）
10	国防総省におけるインフラ管理支援	DOD Support Infrastructure Management
11	国防総省における財務管理	DOD Financial Management
12	国防総省におけるサプライチェーンマネジメント	DOD Supply Chain Management
13	国防総省における武器システム調達	DOD Weapon Systems Acquisition
14	天気衛星のデータに係る空白状態の軽減	Mitigating Gaps in Weather Satellite Data
15	国土安全保障に係る管理機能の強化	Strengthening Department of Homeland Security Management Functions
16	効果的な機密テロ関連情報の共有及び管理に係る仕組みづくり	Establishing Effective Mechanisms for Sharing and Managing Terrorism-Related Information to Protect
17	連邦政府の情報システム及びサイバー攻撃の危険にさらされているインフラの保護	Protecting the Federal Government's Information Systems and the Nation's Cyber Critical Infrastructures
18	アメリカの安全にとりきわめて重要なテクノロジーの効果的な保護	Ensuring the Effectiveness Protection of Technologies Critical to U.S. National Security Interests
19	連邦政府の食料安全監視の見直し	Revamping Federal Oversight of Food Safety
20	医療用品の監視強化による国民の健康の保全	Protecting Public Health through Enhanced Oversight of Medical Products
21	環境保護局における有毒物質の評価及び管理に係るプロセスの改善	Transforming EPA's Process for Assessing and Controlling Toxic Chemicals
22	国防総省における契約管理	DOD Contract Management
23	エネルギー省における国家核安全保障局及び環境管理部に係る契約管理	DOE's Contract Management for the National Nuclear Security Administration and Office of Environmental Management
24	航空宇宙局における調達管理	NASA Acquisition Management
25	税法の施行	Enforcement of Tax Laws
26	連邦政府の就業不能保障制度の改善	Improvement and Modernizing Federal Disability Programs
27	年金給付保証公庫の保険制度	Pension Benefit Guaranty Corporation Insurance Programs
28	医療保険制度（メディケア）	Medicare Program
29	医療保険制度（メディケイド）	Medicaid Program
30	全米洪水保険制度	National Flood Insurance Program

（出所）GAO-13-283 “HIGH-RISK SERIES An Update”（<http://www.gao.gov/assets/660/652133.pdf>）

ハイリスク領域の削除は、政府の努力等により当該領域のリスクが低くなったことを示し、ハイリスク領域の追加は新たにリスクが高い領域が識別されたことを示す。

イ．2013 年において削除された項目

2013 年の更新においては、それまで存在していた 2 項目（後述する、省庁間契約の管理(Management of Interagency Contracting)及び内国歳入庁業務システムの最新化(Internal Revenue Service Business Systems Modernization)）が削除されている。アメリカ会計検査院（GAO）は、これらのリスクを削除した要因として以下の 5 点を挙げている。

図表 4-47 要因の区分

No	要因の内容
1	問題解決に当たっての強い意志が示され、また、組織トップのリーダーシップによるサポートが行われたこと
2	問題解決能力
3	正しい行動計画
4	改善施策のモニタリングの実施
5	改善施策の実行による進歩

ハイリスクリストから削除された項目については、リスクがゼロになったことを示すものではなく、アメリカ会計検査院（GAO）により引き続き改善すべき事項が指摘されている。

2013 年においてハイリスクリストから削除された項目は以下の 2 つである。

（ア）省庁間契約の管理（Management of Interagency Contracting）

本リスクは、2005 年に識別されたものであり、その背景としては、省庁間契約において、取引に係るアカウンタビリティの遂行に不透明な部分があり、また、認められた範囲外の支出といった不適切な使用や、競争要件に準拠していないおそれが認められたことがあった⁵⁴¹。

当該リスクについては、省庁間契約の規模が最も大きい国防総省（DOD: Department of Defense）をはじめとして、各関係機関において改善の取組が行われた。具体的には、省庁間契約の実行に係る管理の強化（Strengthened management controls for use of interagency）、新たな省庁間契約類型の策定時における統制行為の新設（New controls over creation of new interagency contract vehicles）及び省庁間契約に係るデータの改善（Improved data on interagency contracts）の 3 点が挙げられている。

特に、2 点目及び 3 点目については、行政管理予算局のイニシアティブにより対策が実行されている点が着目され、アメリカ会計検査院（GAO）による検査結果が、行政管理予算局のイニシアティブにおいて行政改善に活かされている例といえる。

（イ）内国歳入庁業務システムの最新化（Internal Revenue Service Business Systems Modernization）

本リスクは、1995 年に識別されたリスクである「内国歳入庁業務システムの最新化（IRS Business Systems Modernization）」及び「内国歳入庁財務管理（IRS Financial Management）」が 2005 年に統合されたものである⁵⁴²。

これら 2 つのリスクが統合された趣旨は、財務管理のリスクに対応する上では業務システムの最新化の成否が最重要事項であったことによる。

当該リスクについては、アメリカ会計検査院（GAO）は、内国歳入庁が CADE 2（Customer Account Data Engine 2）と呼ばれるシステムの導入に成功したことにより、

⁵⁴¹ GAO-05-207 “HIGH-RISK SERIES An Update” (<http://www.gao.gov/assets/250/245136.pdf>)

⁵⁴² GAO-05-207 “HIGH-RISK SERIES An Update” (<http://www.gao.gov/assets/250/245136.pdf>)

リスクが軽減したものとしてハイリスクリストから削除したものである⁵⁴³。

本件は、アメリカ会計検査院（GAO）の指摘が、業務システムの最新化という業務に直接つながるアウトプットを生み出した例であるといえる。

ウ．2013 年に追加された項目

2013 年の更新においては、以下の 2 項目が新たに追加されている。

（ア）気候変動リスク管理の改善による、同リスクの連邦政府の財務への影響の最小化 （Limiting the Federal Government's Fiscal Exposure by Better Managing Climate Change Risk）

当該リスクは、気候の変動が、農業、インフラ、生態系及び健康問題をはじめとした様々な環境及び経済システムにリスクをもたらす複雑かつ複合的な性質をもつものであり、連邦政府に対し財務リスクをもたらすものであることから、ハイリスクリストに追加されたものである⁵⁴⁴。

当該リスクに対応するため、アメリカ会計検査院（GAO）は、資産管理（Federal Government as Property Owner）、補償プログラム（Federal Insurance Program）、州や自治体への技術的支援（Technical Assistance to State and Local Governments）及び災害支援（Disaster Aid）を中心として取組を推進すべきとしている。

（イ）天気衛星のデータに係る空白状態の軽減（Mitigating Gaps in Weather Satellite Data）

アメリカでは、毎昼夜地球規模での天気に係る情報をもたらす極軌道衛星（Polar-Orbiting Satellite）及び常時アメリカの天気に係る情報をもたらす静止軌道衛星（Geostationary Satellite）の 2 種類の衛星システムを運用している。前者の極軌道衛星につき、使用年数が終わりに近づいていることに伴い、関連する連邦機関においては、関連する新たな衛星に係る大型の調達プログラムを計画及び実行しているところである。

一方で、当該プログラムに関しては、過去にコスト増加、経過の管理不行届、技術的問題の発生、管理上の問題発生等により、操作性の低下や発射予定日の遅延を招いている。これらにより、衛星による情報の継続性が危ぶまれている状態であり、仮にこのような空白が生じた場合、天気予報の情報の正確性や適時性が不十分となるとともに、災害警報にも支障が生じるといった大きな影響が生じるため、新たにハイリスクリストに追加されたものである。

⁵⁴³ CADE 2 の導入に関しては、アメリカ会計検査院（GAO）は、コスト、時期、範囲及び実施目標（cost, schedule, scope, and performance goals）の点で、連邦政府において最も成功した 7 件のシステム調達事例の 1 つに挙げており、高く評価している（GAO-12-7 “Information Technology: Critical Factors Underlying Successful Major Acquisition”（<http://www.gao.gov/assets/590/585842.pdf>））。

⁵⁴⁴ 2013 年のタイミングで新たにリスクとして識別したことについては、アメリカ地球変動研究（USGCRP: the United States Global Change Research Program）における研究により、従来は、まれ（rare）とされてきた洪水やサイクロンといった災害が、気候変動によってより頻度と強度を増し（more common and intense）、その重要性が増していることが報告されている（USGCRP “Global Climate Change Impacts in the United States”（<http://downloads.globalchange.gov/usimpacts/pdfs/climate-impacts-report.pdf>））ことを挙げている。

本調達プログラムは、商務省（Department of Commerce：DOC）のアメリカ海洋大気庁（National Oceanic and Atmospheric Administration：NOAA）が所管しており、アメリカ会計検査院（GAO）は、当該リスクに関し、同庁が不測の事態に対応し、データの取得を継続するための計画（contingency and continuity plans）を策定するとともに、工程表（time frame）を作成し、主要な意思決定のタイミングを明確化すべきとしている。

これらの２つの追加リスクについてみると、（１）は天候リスクという幅広い影響力をもつ事項を取り扱っており、関連する連邦機関や実施すべき対策も幅広くなっているのに対し、（２）は、衛星の調達プログラムという個別の施策について、特定の機関に対する勧告を行っている点が特徴的であると考えられる。

(3) 監察総監制度の概要

ア．法的根拠⁵⁴⁵

監察総監（Inspector General：IG）は、ジミー・カーター大統領時代に制定された 1978 年監察総監法（Inspector General Act of 1978）を根拠に、行政府の各機関の内部に設置されている独立の機関である⁵⁴⁶。同法により、各機関に独立した機関としての監察総監及びそのスタッフである監察総監室（Office of Inspector General）が設置された。カーター大統領は、当時、「不正行為に対する戦いにおいて、おそらく最も重要で新たな手法（perhaps the most important new tools in the fight against fraud）と述べている。

当初は、12 の機関で設置されたが、2014 年 8 月現在では 72 の機関（他法に基づくものも含む）で設置されている。

当該制度の歴史的変遷は以下のとおりである。

図表 4-48 歴史的変遷

年月日	事項
1978 年 10 月 12 日	監察総監法（Inspector General Act of 1978）制定
1981 年 3 月 26 日	ロナルド・レーガン大統領が、大統領令 12301 号により「誠実性及び効率性に関する大統領評議会（PCIE）」を設立。当該組織により、連邦政府全体で、不正行為や浪費に対する対応に着手。
1988 年 10 月 18 日	監察総監法改正。指定された機関に 30 の監査総監室を追加設置。これらは、大統領任命（上院承認）と権限と義務は同等であるが、機関長任命によるものであった。
1992 年 5 月 11 日	ジョージ H.W.ブッシュ大統領が、大統領令 12805 号により、PCIE を再構築し、「監察総監任命機関のための誠実性及び効率性に関する大統領評議会（ECIE）」を設置し、対応を強化。
1996 年 3 月 21 日	クリントン大統領、個々の監察総監室による不正行為の疑惑の調査手順の管理責任を有する整合性委員会を設置。

⁵⁴⁵ <https://www.ignet.gov/content/ig-act-history> による。

⁵⁴⁶ 現行制度として最初に制定されたのは 1978 年である。それ以前には、18 世紀のアメリカ独立前の大陸軍における設置をはじめとして、1951 年相互安全保障法（Mutual Security Act of 1951）の 1959 年改正により設置された「監察総監・監査官（Inspector General and Comptroller）」などがある。

また、農務省では、関連機関の公金詐欺事件（ピリー・ソル・エステス事件）を契機に、1962 年に農務長官の行政命令により監察総監を設置している。

年月日	事項
2002 年 11 月 25 日	ジョージ・W・ブッシュ大統領により 2002 年国土安全保障法制定。連邦緊急事態管理局の機能を国土安全保障省に移管。さらに、監察総監法改正により、24 の大統領任命監察総監室の特別職に、重火器の所持、逮捕権等の法律行為の執行権限を付与。さらに、その他の監察総監室にも法的強制権限を付与（これまでも 4 箇所の監察総監室では個別法により法的権限を有していた）。
2008 年 10 月 14 日	オバマ大統領により、2008 年監察総監改革法制定。個々の政府機関にまたがる誠実性、経済性、及び効率性の問題に対処する使命を持った「監察総監室評議会（Council on Inspector General on Integrity and Efficiency：CIGIE）」を設立し、専門性と効率性を高めた。
2009 年 2 月 17 日	オバマ大統領により、2009 年アメリカ復興及び再投資法制定。2009 年 9 月 30 日に終了する会計年度において、雇用の創出、インフラ投資等の予算を定める。それに加えて、委員長、10 名の監察総監、及びその他大統領任命監察総監からなる「復興法に関するアカウンタビリティ及び透明性の確保委員会（Recovery Act Accountability and Transparency Board）」を設立。
2010 年 7 月 21 日	オバマ大統領により、2010 年ドッド・フランク・ウォール街改革及び消費者保護法制定。指定された政府機関で委員会を構成している場合、機関の長が当該機関の監察総監を任命するとされ、監察総監の罷免のためには、委員会の 3 分の 2 の書面による同意を必要とした。
2010 年 10 月 7 日	オバマ大統領により、2010 年度情報活動授權法制定。情報活動期間の監察総監の設定、及び 2008 年監察総監改革法の基での指定された政府機関として 4 つの国防の情報活動区分を設定した。法の制定後 5 監察総監は監察総監室評議会のメンバーとなっている。
2012 年 11 月 27 日	オバマ大統領により、2012 年の公益通報者保護及び強化法制定。大統領任命（上院承認）の監察総監は、教育機関の職員の当該権利を保護する責任者として指定された。

（出所）<https://www.ignet.gov/content/ig-act-history> より作成。

イ．種類

監察総監法上、監察総監には、大統領が任命し、上院の承認を受ける者と、当該機関の長官によって任命される者の 2 種類がある。省庁及びそれに次ぐ主要機関の監察総監は、上院の助言と承認に基づき大統領が任命することになっており、当該監察総監を解任できるのも大統領のみである⁵⁴⁷。

以下は、両者の監察総監の設置状況（2014 年 7 月現在）の状況である。

図表 4-49 監察総監の設置状況（監察総監法）

大統領任命	機関の長任命
<ul style="list-style-type: none"> ・ 合衆国国際開発庁（United States Agency for International Development） ・ 全国・地域サービス連邦公社（Corporation for National and Community Service） ・ 農務省（Department of Agriculture） 	<ul style="list-style-type: none"> ・ 全米鉄道旅客公社（Amtrak） ・ アパラチア地方委員会（Appalachian Regional Commission） ・ 連邦準備制度理事会及び消費者金融保護局（Board of Governors of the Federal Reserve System and Consumer Financial Protection）

⁵⁴⁷ Inspector General Act 1978 Sec.3(a)及び(b)、なお、同法は全文が CIGIE のホームページに掲載されている（<http://www.ignet.gov/pande/leg/igactasof1010.pdf>）。

大統領任命	機関の長任命
<ul style="list-style-type: none"> ・ 商務省 (Department of Commerce) ・ 国防総省 (Department of Defense) ・ 教育省 (Department of Education) ・ エネルギー省 (Department of Energy) ・ 保健福祉省 (Department of Health and Human Services) ・ 国土安全保障省 (Department of Homeland Security) ・ 住宅都市開発省 (Department of Housing & Urban Development) ・ 内務省 (Department of the Interior) ・ 司法省 (Department of Justice) ・ 労働省 (Department of Labor) ・ 国務省及び政府放送管理局 (Department of State and the Broadcasting Board of Governors) ・ 運輸省 (Department of Transportation) ・ 財務省 (Department of the Treasury) ・ 退役軍人省 (Department of Veterans Affairs) ・ 環境保護局及び化学品安全性危険性調査委員会 (Environmental Protection Agency and the Chemical Safety and Hazard Investigation Board) ・ 輸出入銀行 (Export-Import Bank of the United States) ・ 連邦預金保険公社 (Federal Deposit Insurance Corporation) ・ 連邦住宅金融庁 (Federal Housing Finance Agency) ・ 政府調達局 (General Services Administration) ・ 航空宇宙局 (National Aeronautics & Space Administration) ・ 連邦人事管理局 (Office of Personnel Management) ・ 中小企業庁 (Small Business Administration) ・ 社会保障局 (Social Security Administration) ・ テネシー川流域開発公社 (Tennessee Valley Authority) ・ 税管理財務省監察局 (Treasury Inspector General for Tax Administration) ・ 原子力規制委員会 (U.S. Nuclear Regulatory Commission) ・ 鉄道廃棄委員会 (U.S. Railroad Retirement Board) 	<ul style="list-style-type: none"> Bureau) ・ 商品先物取引委員会 (Commodity Futures Trading Commission) ・ 消費者製品安全委員会 (Consumer Product Safety Commission) ・ 米国公放放送協会 (Corporation for Public Broadcasting) ・ 国防情報局 (Defense Intelligence Agency) ・ デナリ委員会 (Denali Commission) ・ アメリカ合衆国選挙支援委員会 (Election Assistance Commission) ・ 雇用機会均等委員会 (Equal Employment Opportunity Commission) ・ 農業金融局 (Farm Credit Administration) ・ 連邦通信委員会 (Federal Communications Commission) ・ 連邦選挙委員会 (Federal Election Commission) ・ 連邦労使関係局 (Federal Labor Relations Authority) ・ 連邦海事委員会 (Federal Maritime Commission) ・ 連邦取引委員会 (Federal Trade Commission) ・ 法律扶助機構 (Legal Services Corporation) ・ 公文書記録管理局 (National Archives & Records Administration) ・ 預金保険機構 (National Credit Union Administration) ・ 全米芸術基金 (National Endowment for the Arts) ・ 全米人文科学基金 (National Endowment for the Humanities) ・ アメリカ国家地球空間情報局 (National Geospatial-Intelligence Agency) ・ 全米労働関係委員会 (National Labor Relations Board) ・ アメリカ国家偵察局 (National Reconnaissance Office) ・ 全米科学財団 (National Science Foundation) ・ アメリカ国家安全保障局 (National Security Agency) ・ 平和部隊 (Peace Corps) ・ 年金給付保証公庫 (Pension Benefit Guaranty Corporation) ・ 郵便委員会 (Postal Regulatory Commission) ・ スミソニアン協会 (Smithsonian Institution) ・ アメリカ国際貿易委員会 (U.S. International Trade Commission) ・ 郵便公社 (U.S. Postal Service) ・ 証券取引委員会 (U.S. Securities and Exchange

大統領任命	機関の長任命
監察総監（IG）の数 30	Commission) 監察総監（IG）の数 33

（出所）”Council of the Inspectors General on INTEGRITY and EFFICIENCY”（THE INSPECTORS GENERAL, July 14 2014）による。

（https://www.ignet.gov/sites/default/files/files/IG_Authorities_Paper_-_Final_6-11-14.pdf）

この結果、監察総監法上は、監察総監は 63 機関に設置されており、そのうち、各省庁をはじめとする 30 機関の監察総監が大統領によって任命されている⁵⁴⁸。

しかし、監察総監法以外の法律に基づき設立された監察総監も存在する。これらの法律では、監察総監法の規定の必ずしも全てを含んでいるわけではなく、一部を適用しているものもある。

これらの監察総監と根拠法は以下のとおりである。

図表 4-50 その他の法に基づく監察総監

対象機関の監察総監	根拠法
<ul style="list-style-type: none"> ・ 議事堂建設監（Architect of the Capitol） ・ アメリカ中央情報局（Central Intelligence Agency） ・ 政府印刷局（Government Printing Office） ・ 議会図書館（Library of Congress） ・ 情報コミュニティ監察総監室（Office of the Intelligence Community Inspector General） ・ アフガニスタン復興特別監察総監（Special Inspector General for Afghanistan Reconstruction） ・ 不良資産救済プログラム特別監察総監（Special Inspector General for Troubled Asset Relief Program） ・ 議事堂警察（U.S. Capitol Police） ・ 会計検査院（U.S. Government Accountability Office） 	2 U.S.C. § 1808 50 U.S.C. § 3517 44 U.S.C. § 3901 2 U.S.C. § 185 50 U.S.C. § 3033 National Defense Authorization Act for FY 2008, Pub. L. No. 110 181, § 1229(b) (Jan. 28, 2008) Emergency Economic Stabilization Act of 2008, Pub. L. No. 110-343, § 121 (Oct. 3, 2008) 2 U.S.C. § 1909 31 U.S.C. § 705
監察総監（IG）の数 9	

（出所）”Council of the Inspectors General on INTEGRITY and EFFICIENCY”（THE INSPECTORS GENERAL, July 14 2014）による。

（https://www.ignet.gov/sites/default/files/files/IG_Authorities_Paper_-_Final_6-11-14.pdf）

（注）上記リストは 2014 年 1 月時点のものであるとともに、監察総監法以外の法律により設置された監察総監を全て含んでいない可能性もある。

ウ．機能

監察総監の業務としては、監査（Audit）、捜査（Investigation）、検査（Inspection）及び評価（Evaluation）である。

監査は、財務監査及び業務監査については、アメリカ会計検査院長（Comptroller General）の作成する政府会計検査基準（Government Auditing Standards：GAS）（イエロー・ブック）

⁵⁴⁸ GAO ”Inspectors General Reporting on Independence, Effectiveness, and Expertise”(2011)による。

ク)に従って行うことが義務付けられている⁵⁴⁹。また、2002年連邦情報セキュリティ管理法(Federal Information Security Act of 2002: FISMA)により、情報セキュリティプログラムについて、最高情報責任者とともに毎年レビューして行政管理予算局(OMB)に報告することとされ、情報セキュリティ監査の義務付けの法的根拠となっている。

なお、連邦政府の検査につきアメリカ会計検査院(GAO)の検査との重複を避けるために、調整することが定められている⁵⁵⁰。さらに、民間の会計事務所等連邦政府外の監査人を使用する場合とその他の政府会計検査基準への準拠についても定めている。

捜査とは、法律違反の可能性、及び法、規則、ポリシー違反に関する特定の申立て、苦情及び情報を受けて、問題を解決するために実行される手続である。捜査結果は、行政処分のためだけでなく、司法省による刑事及び民事訴訟事件にも利用されることがある⁵⁵¹。

検査及び評価については、監察総監評議会の作成した「検査及び評価に関する品質基準」に従い、特に法令に基づかず実施する手続であり、当該機関の運営、プログラム又は政策に対し、効率性や有効性等の観点から行うもので、改善を勧告したりする場合もある。

監察総監は、上記の業務に対し、監査報告書、捜査報告書、検査・評価報告書等を作成している。

監察総監は、半期ごと(4月末期限及び10月末期限のもので、それぞれ4月末、9月末の期間を対象とする)に、半期の活動内容を各機関の長に提出し、報告を受けた各機関の長は、同報告を30日以内に議会に提出することとされている⁵⁵²。

監察総監は、機関の内部にありながら独立した組織であり、内部統制上のモニタリング機能を立場にあるといえる⁵⁵³。機関の内部にありながら監査を行うという性質上、その独立性の確保は不可欠といえる。監察総監法においても、上述の任命及び解任に係る規定のほか、監察総監の独立性を保護するために多くの条項が設けられている。

監査報告書に記載される勧告は、監察総監法第5条により、「改善勧告(Recommendation that funds be put to better use)」、「疑義がもたれる金額(Questioned cost)」があるとされ、さらに後者においては、「非承認額(Disallowed cost)」、「承認額(Cost not disallowed)」、「根拠に欠ける額(Unsupported cost)」があるとされる。疑義がもたれる金額の非承認及び承認等は各機関の長の判断によるとされ、「非承認額」とされたものは返還措置の対象とされる⁵⁵⁴。

⁵⁴⁹ Inspector General Act 1978 Sec.4(b)(1)(A)

⁵⁵⁰ Inspector General Act 1978 Sec.4(c)

⁵⁵¹ 商務省の監察総監のサイト(<http://www.oig.doc.gov/Pages/FAQs-About-OIG-Investigations.aspx>)による。

⁵⁵² Inspector General Act 1978 Sec.5(a)(b)

⁵⁵³ Inspector General Act 1978 Sec.2 において、監察総監室の設立目的は、各機関のプログラムと業務に關係する監査と捜査を実施、監督すること、2つの目的((A) 経済性、効率性及び有効性の促進 (B) 不正や権限濫用の防止及び発見) のために行われる活動に対し、リーダーシップの発揮と調整を行い、政策を推奨すること、及び各機関の長や議会に対し、プログラムと業務に関する問題点及び不足点やそれらの是正措置の促進の必要性について、適時かつ十分に情報を得られる手段を提供すること。

また、独立性の維持については、Inspector General Act Sec.3 及び Sec.6 において組織的独立性及び対外的独立性が規定されている。

⁵⁵⁴ 当該記載については、『欧米主要国政府における内部統制の状況及びそれに対する会計検査院の関与・検査』(平成21年度会計検査院委託業務報告書)(三菱UFJリサーチ&コンサルティング株、平成22

エ．アメリカ会計検査院（GAO）との関係

アメリカ会計検査院（GAO）と監察総監の関係については、アメリカ会計検査院（GAO）が議会に属する機関として政府全体を対象とする検査権限を有するのに対して、監察総監は各機関に属する機関として、当該機関を対象とした監査を行っている、という関係にあるが、そこには緊張関係と連携関係という2つの側面がある。

前者については、アメリカ会計検査院（GAO）の財務管理・保証担当の一部門が各期間の監察総監を対象とした監視・監督を行っており、監察総監の独立支援の観点からの業績検査を実施してその結果を公表している点に見られる。このとき監察総監の不正を発見すればその追及を行うことになる。このような監視・監督は、監察総監及び（監察総監への影響力を行使しがちな）行政機関の長への牽制を行って、監察総監の独立性を担保することが目的の1つである。但し、具体的な検査対象は、議会からの要請を踏まえて決定されている。

後者については、監察総監法は、アメリカ会計検査院（GAO）と監察総監の業務の重複を避け、効果的な協力・強調を行う観点から、監察総監が同法に定める業務・責任を遂行する上では、会計検査院長の活動を特に考慮するように求めている点に見られる。実際に、アメリカ会計検査院（GAO）と監察総監の役割分担に関し、アメリカ会計検査院（GAO）は政府全体を対象とし、長期的視点を持ってプログラム評価や政策分析に注力するのに対し、監察総監は当該機関においてより喫緊の課題である不正や無駄・濫用の発見・排除に取り組むという形でなされてきた。

なお、監察総監法では、アメリカ会計検査院（GAO）と監察総監の役割分担及び協力関係について概要程度の記述しかなされておらず、両者の間での戦略的な計画や省庁をまたぐプログラムに係る義務や責任の具体的な線引きは明確になっていない。そのため、伝統的に両者の協力は業務ごと、課題ごとにその場その場で行われてきたとされる。しかし財政赤字が拡大し、政府予算のより友好的な活用が求められる現在、政府の業績及びアカウンタビリティに係る団体において、増大する需要や課題に対して現在の資源で対応するために、アメリカ会計検査院（GAO）及び監察総監の戦略的な協力は重要な課題として認識されている⁵⁵⁵。

2 財務検査の事例

(1) アメリカ会計検査院（GAO）の事例

ア．事例の対象

アメリカ会計検査院（GAO）における検査の目的については第2章第3節や第4章第3節において述べたとおりであり、その対象は単なる会計のみではなく、ミクロ経済的なプログラムの有効性に軸足が移されているところである。

本項においてはアメリカ会計検査院（GAO）による連邦政府全体の連結財務諸表に対する検査、及び各省庁並びに各連邦機関に対する個別の財務検査について、その結果や傾向の分析を行った上で、その予算や行政運営へのフィードバック状況について記述する。

年2月)による。

⁵⁵⁵ GAO "Inspectors General Reporting on Independence, Effectiveness, and Expertise"(2011)による。

イ．連邦政府全体の連結財務諸表に対する検査結果

連邦政府全体の連結財務諸表に対する監査報告書については、2013 年度においては以下のような構成となっている。

1. 独立監査人による監査報告書 (Independent Auditor's Report)
 - (1) 連結財務諸表に対する報告書 (Report on the Consolidated Financial Statements)
 - (2) 財務報告に係る内部統制に対する報告書 (Report on Internal Control over Financial Reporting)
 - (3) 法令等の遵守状況に係る報告書 (Report on Compliance with Laws, Regulations, Contracts, and Grant Agreements)
 - (4) 財務省及び行政管理予算局によるコメント (Agency Comments)
2. 別添 1 検査の目的、範囲及び方法 (Objectives, Scope and Methodology)
3. 別添 2 発生主義に基づく連結財務諸表に関し、意見不表明としている要因となっている内部統制の重要な不備 (Material Weaknesses Contributing to Our Disclaimer of Opinion on the Accrual-Based Consolidated Financial Statements)
4. 別添 3 その他の内部統制の重要な不備 (Other Material Weaknesses)
5. 別添 4 内部統制の重要な不足事項 (Significant Deficiencies)

最近 5 年間における連邦政府全体の連結財務諸表に対する監査意見の傾向は以下のとおりである。

図表 4-51 最近 5 年間における連邦政府全体の連結財務諸表への監査意見

	FY2009	FY2010	FY2011	FY2012	FY2013
意見類型	意見不表明	意見不表明	意見不表明	意見不表明	意見不表明

(出所) 財務書のホームページ (<http://fms.treas.gov/fr/index.html>) において公表されている監査報告書より作成。

最近 5 年のみならず、アメリカ会計検査院 (GAO) の検査結果は検査開始以来、継続して意見不表明 (Disclaimer) となっている。

ウ．意見不表明となっている要因

2013 年度のアメリカ会計検査院 (GAO) 長の声明 (Statement of Comptroller General of the United States) によれば、連邦政府が政府全体の連結財務諸表の作成を開始して 17 年目になるものの、以下に掲げる 3 つの大きな障害 (three major impediments) により、監査意見を表明することができないとしている⁵⁵⁶。なお、この 3 点は、いずれも 2013 年度まで 5 年間、継続的に指摘され続けている事項である。

1. 国防総省における財務管理の問題の深刻性により、財務書類が検査可能な状況にないこと
2. 連邦政府において、政府内部の各機関相互間の取引を適切に調整する能力が不足していること

⁵⁵⁶ 2013 年度政府全体財務報告に掲載されている会計検査院長声明 (Statement of Comptroller General of the United States)

3. 連邦政府連結財務諸表作成に係るプロセスが有効でないこと

これらに関しては、独立監査人による監査報告書（Independent Auditors Report）において具体的には以下の 6 点について政府が十分に実施できていない（inability）ことと説明されている。

1. 主に国防総省が保有する固定資産等の資産について、発生主義に基づいて適切に報告されているかどうかを十分に判断すること
2. 環境や廃棄物に係るもの等の特定の負債について合理的に見積もること、また、未履行の債務や偶発債務が網羅され、適切に報告されているかを判断すること
3. 純コスト合計の重要な割合（特に国防総省に関するもの）を裏付けること、また、特定の連邦機関に係る支出額を調整すること
4. 政府機関相互間での内部取引や残高の調整を行うこと、また、そのことについての説明を行うこと
5. 政府の財務書類が、(1)基礎となっている各機関の財務書類と整合していること、(2)適切に残高が計上されていること、及び(3)米国の一般に公正妥当と認められた会計基準に準拠していること、のそれぞれについて確保されていること
6. (1)財務省が連結財務諸表において計上されている財政赤字を計算するために用いた情報、(2)現金取引に関する財務省の記録、及び(3)連邦機関の財務書類及びそのもととなる財務情報及び記録、のそれぞれについての一貫性が確保されていること

これら 6 点については、多少の文言の違いはあるものの⁵⁵⁷、過去 5 年間にわたり継続して内部統制の重要な不備（material weakness）として指摘されている点である⁵⁵⁸。

これらの内部統制の重要な不備が、以下の各項目に掲げる事態に帰結し、意見表明を妨げる要因となっている。

1. 連邦政府がその保有する資産、負債、費用その他の関連情報につき信頼できる報告を行うことが妨げられる
2. 連邦政府が特定のプログラムや活動に関するフルコスト、財務情報及び非会計情報について確度を持って測定することに影響を及ぼす
3. 連邦政府が資産の保全や多様な取引を十分に記録することが妨げられる
4. 連邦政府が効率的かつ効果的に政策を実行するために必要となる信頼性の高い情報を得ることが妨げられる

この 4 点についても、監査報告書において過去 5 年間継続して指摘がなされているところである。

⁵⁵⁷ 1～5 点目については、ほぼ同様の文言が毎年用いられている。6 点目については、2012 年度においては以下のように記載されている。

6. (1)財務省の報告書において記述されている財政赤字（各財務情報の調整において使用されている）と、(2)各連邦機関の財務報告及び付随する財務情報及び記録における関連数値との間の重要な違いについて、識別し、解決又は説明すること

当該記載については 2009～2011 年度においても同様となっているが、内容については 2013 年度の記載のものと同旨である。

⁵⁵⁸ 内部統制の重要な不備のさらに詳細な説明については監査報告書の付録 2（Appendix ）において上記 6 点に沿って説明がなされている。

また、意見不表明の基礎としては、その他のアメリカ会計検査院（GAO）による検査範囲に対する制約（Other Limitation on the Scope of Our Work）も挙げられている。これは、財務省と行政管理予算局が、報告主体である各機関（わざわざ「国防総省を含む（including DOD）」という記載がなされており、国防総省が名指しされている）から十分な情報を得られていないことにより、アメリカ会計検査院（GAO）に十分な情報を提供できていないことをその内容としている。

これらは、長期にわたり十分な改善がなされていない事項であり、何度も名指しされている国防総省における問題や、とりまとめを行っている財務省において使用している情報の整合性が不十分であることといった問題が、短期的には解決困難な状況となっていることを窺わせるものである。

エ．国防総省の財務管理に関する監査報告書

上述のように、各連邦機関の中でも、特に国防総省については、名指しの上、改善すべき事項が多く掲げられており、連邦政府全体の連結財務諸表にアメリカ会計検査院（GAO）が意見を表明できない要因の中でも主なものの1つとなっている⁵⁵⁹。

これらの指摘は継続してなされており、監査意見に与える影響という観点では、状況に大きな変化がないところであるが、一方で、国防総省において、これらの指摘事項に対する改善の取組も行われているところである。

そこで、国防総省における財務管理体制について、アメリカ会計検査院（GAO）がどのような検査・報告を行っているか、また、国防総省がどのような取組を実施しているかについて記載することとする⁵⁶⁰。

アメリカ会計検査院（GAO）は、国防総省の弱点として、以下の4点を列挙している。

1. 国防総省の総資産（連邦政府の総資産の約 33%を占める）について十分に説明及び報告することができないこと（2,540 億ドルの在庫及び 1 兆 3,000 億ドルの有形固定資産

⁵⁵⁹ 2013 年度の連邦政府全体の連結財務諸表注記 7「有形固定資産」 “Note 7. Property, Plant and Equipment, Net”によれば、例えば有形固定資産のうち国防総省に係るもののうち 71.3%が国防総省の計上に係るものであるなど、量的に重要性がきわめて高いことも、国防総省における内部統制の不備等が連邦政府全体としての連結財務諸表の意見を表明できないほどに重要性が高いと判断されている要因となっている。

⁵⁶⁰ 以下の記述は、

GAO-13-283 “HIGH-RISK SERIES An Update”(<http://www.gao.gov/assets/660/652133.pdf>)及び GAO-14-576T “DOD FINANCIAL MANAGEMENT Effect of Continuing Weaknesses on Management and Operations and Status of Key Challenges”(<http://www.gao.gov/assets/670/663157.pdf>) による。

なお、ハイスクリスト（High Risk List）については第4章第3節2(2)「アメリカ会計検査院の最近の状況」参照。国防総省については、財務管理（DOD Financial Management）だけでなく、業務改革（DOD Approach to Business Transformation）、業務システムの最新化（DOD Business Systems Modernization）、インフラ管理支援（DOD Support Infrastructure Management）、サプライチェーンマネジメント（DOD Supply Chain Management）、武器システム調達（DOD Weapon Systems Acquisition）、米国の安全にとりきわめて重要なテクノロジーの効果的な保護（Ensuring the Effectiveness Protection of Technologies Critical to U.S. National Security Interests）、契約管理（DOD Contract Management）が掲げられており、全30項目のうち、8項目が国防総省に直接関連するものとなっている（<http://www.gao.gov/highrisk/overview>）。さらに、8項目中、1990年に識別されたものが2項目、1992年に識別されたものが1項目、1995年に識別されたものが2項目、1997年に識別されたものが1項目、2005年に識別されたものが1項目、2007年に識別されたものが1項目となっており、比較的長期にわたりいわば滞留しているものが多くなっていることも特徴的である。

を含む)

2. 見積りの手法に欠点があること(このことは、是正措置を妨げる要因ともなっている)により、不適切な支払額について正確に見積ることができないこと
3. 整合しない、また時には信用性のない、武器システムの運用及びサポートに係る費用に関する議会への報告書が、効果的な監視のために必要なこれらコストの可視化を制限していること
4. 継続した不足金請求禁止条項違反の報告(2007年から2012年までの間、75件、約11億ドルの違反があった)から明らかとなっており、国防総省は、義務及び支出を正確に記録して法令の定める制限を逸脱していないことを確かめることができないこと

アメリカ会計検査院(GAO)は、これらの長期にわたり改善ができていない財務管理に係る課題(long standing financial management weakness)を克服するため、国防総省自身はもとより、議会の主導⁵⁶¹によっても多くの努力がなされてきたとしつつも、その克服が容易でない(not be an easy task)としている。

国防総省における課題克服のための取組としては、財務改善及び検査対応(Financial Improvement and Audit Readiness: FIAR)が挙げられる。これは、国防総省において2005年に制定以来、内容の見直しが行われながら、現在でも継続しているものであり、国防総省における財務管理の改善の取組のための戦略的指針がまとめられているものである。

財務管理の不足に対処し、検査準備を完了し、これらを他の取組とも統合するため、戦略的アプローチを発達させ、管理し、実行するものであり、国防総省のガイダンス⁵⁶²に沿って取り組まれている。2010年国防授權法(National Defense Authorization Act of Fiscal Year 2010)に基づき、国防総省は、年に2回(5月及び11月)に議会の防衛関連委員会(congressional defense committees)に対し、FIARプランに基づく取組の実施状況を報告しなければならない。

また、他には、情報システムの最新化(Modern Business Information Systems)、財務管理を担う人材の向上(Competent Financial Management Workforce)が挙げられている。

アメリカ会計検査院(GAO)は、これらの課題を克服することの究極の目的は、持続可能な財務管理改革により、システム、プロセス及び人材といった基盤を築き、それが意思決定及び効果的な施策の実施のために重要な信頼性の高い財務管理及び他の関連情報を生み出し、もって国防総省の使命を果たすことにあるとして、更なる推進を促している⁵⁶³。

本事例は、財務管理に係る要改善事項につき、国防総省が主体的な取組を行うとともに、アメリカ会計検査院(GAO)がその経過を外部からモニタリングすることにより、

⁵⁶¹ 例として、国防総省に対し遅くとも2017年9月までに財務書類に対する検査対応が行えるように義務付けた2010年国防授權法の制定が挙げられる(National Defense Authorization Act of Fiscal Year 2010 Sec. 1003 “Audit Readiness of Financial Statements of the Department of Defense”)。

⁵⁶² FIARプランの目標、優先事項、戦略及び方法論をとりまとめているものであり、執筆時点においては、2013年11月公表のものが最新である(<http://comptroller.defense.gov/fiar/fiarguidance.aspx>)。

⁵⁶³ 報告書において、以下のように記載されている。

国防総省は、究極の目標を見失ってはならない。すなわち、持続可能な財務管理改革により、システム、プロセス及び人材といった基盤を築き、それが意思決定及び効果的な施策の実施のために重要な信頼性の高い財務管理及び他の関連情報を生み出すことにより、国防総省の使命を果たすということである。国防総省の長きにわたる財務管理に係る問題の解決には、強い意志とトップリーダーシップの援助が欠かせない。

課題の所在及びその対応状況を客観的に明らかにしているという意味で、財務情報が組織の課題克服に活かされていると言える。

オ．各省庁及び各連邦機関に対する財務検査の実施状況

会計検査院（GAO）は、1990 年 CFO 法により、各省庁及び各連邦機関が実施している検査をレビューすることができると同時に、議会の要請等に基づき、会計検査院（GAO）自身がこれらの作成した財務諸表を検査する権限をもっている⁵⁶⁴。

同法に基づき、会計検査院（GAO）は、継続的に以下の機関に対し、検査を実施している⁵⁶⁵。

- ・証券取引委員会（Securities and Exchange Commission：SEC）
- ・財務省財務安定局：不良資産救済プログラム（Office of Financial Stability: Troubled Asset Relief Program：TARP）
- ・財務省財政局（Bureau of the Fiscal Services：FS）⁵⁶⁶
- ・財務省内国歳入庁（Internal Revenue Service：IRS）
- ・連邦預金保険公社（Federal Deposit Insurance Corporation Fund：FDIC）
- ・連邦住宅金融庁（Federal Housing Finance Agency：FHFA）
- ・消費者金融保護局（Consumer Financial Protection Bureau：CFPB）

これらの機関に対する、監査報告書の構成は、概ね以下のとおりとなっている。

1. 財務報告及び財務報告に係る内部統制に関する報告（Report on the Financial Statements and on Internal Control over Financial Reporting）
2. 法令等の遵守状況に係る報告書（Report on Compliance with Laws, Regulations, Contracts, and Grant Agreements）
3. 対象機関によるコメント（Agency Comments）

また、これらの機関に対する、最近 5 年間の財務諸表が全ての重要な点において一般に公正妥当と認められた会計基準に基づき適正に表示しているか否かに関する監査意見の類型は以下のとおりとなっている。

図表 4-52 最近 5 年間における各機関に対する検査における財務諸表に対する意見類型

	FY2009	FY2010	FY2011	FY2012	FY2013
証券取引委員会	適正意見	適正意見	適正意見	適正意見	適正意見

⁵⁶⁴ 31 United States Code 3521 (g)

(<http://uscode.house.gov/view.xhtml?req=granuleid:USC-prelim-title31-section3521&num=0&edition=prelim>)

⁵⁶⁵ これらの機関は、会計検査院（GAO）のホームページにおいて、政府全体財務諸表と並んで会計検査院（GAO）による検査対象として列挙されているものである

(http://www.gao.gov/key_issues/federal_financial_accountability/issue_summary)。同ホームページにおいて検索を行った結果、これらの他には、議会表彰財団（Congressional Award Foundation）、アメリカ戦闘記念委員会（American Battle Monument Commission）といった機関が検査の対象とされている。

⁵⁶⁶ 2012 年度以前については、財務管理局（Financial Management Service）と統合して現在の名称となる前の、国債局（Bureau of the Public Debt）である。

	FY2009	FY2010	FY2011	FY2012	FY2013
不良債権救済プログラム	適正意見	適正意見	適正意見	適正意見	適正意見
財政局	適正意見	適正意見	適正意見	適正意見	適正意見
内国歳入庁	適正意見	適正意見	適正意見	適正意見	適正意見
連邦預金保険公社	適正意見	適正意見	適正意見	適正意見	適正意見
連邦住宅金融庁	適正意見	適正意見	適正意見	適正意見	適正意見
消費者金融保護局	該当報告書なし ⁵⁶⁷	該当報告書なし	適正意見	適正意見	適正意見

(出所) 会計検査院 (GAO) のホームページにおいて各機関に対する監査報告書を入手の上、作成。

上述のとおり、各機関に対して会計検査院 (GAO) が実施している検査については、内部統制の不備が指摘されている例もあるものの⁵⁶⁸、財務諸表の表示の適切性という意味では、対象となっているいずれの機関に対しても適正意見が表明されている。各機関に対する財務検査については、会計検査院 (GAO) が独自にリスクの高い領域を選択して実施するのではなく、議会の要請等 (具体的には法令⁵⁶⁹) によって実施されていることとも関連していると考えられる。ただ、個別法により財務諸表の作成及びそれに対する検査が求められる公共性の高い領域において、結果として適正意見が表明されていることは、会計検査院 (GAO) による検査が牽制として機能していることの証左であるとも考えられる。

また、リスク高い分野ということであれば、4-3-2-2 において取り上げたハイリスクリストにおいて、1995 年以来リスクの高い領域とされてきた内国歳入庁のシステムの最新化に関するリスク (Internal Revenue Service Business Systems Modernization) については、2013 年において、システムの最新化が行われたことによってリスクの削除が行われている。当該リスクについては、財務検査を通じても会計検査院 (GAO) が一貫して指摘をしてきたところであり、会計検査院 (GAO) が財務諸表の適正性のみならず、内部統制の不備や法令の不遵守を指摘し続けたことにより財務報告に係る業務改善が行われているものとみることができる。

(2) 監察総監の事例

ア．はじめに

前項において述べたとおり、監察総監は、アメリカ会計検査院 (GAO) が政府全体を検査対象とする検査権限を有するアメリカ会計検査院 (GAO) しているのに対し、監察

⁵⁶⁷ 消費者金融保護局は、2010 年のドッド・フランク・ウォールストリート街改革及び消費者保護法 (Dodd-Frank Wall Street Reform and Consumer Protection Act) により設置された機関であり、同法によって会計検査院に検査が求められた経緯より、2011 年度から検査が実施されている。

⁵⁶⁸ 例えば、2013 年度の内国歳入庁の財務諸表に対する検査報告書において、会計検査院 (GAO) は、財務諸表は全ての重要な点において適正に表示されているとしているものの、他方で、税金の評価 (tax assessment) に関し、内部統制の重要な欠陥が存在することによって財務報告の信頼性のための効果的な内部統制を維持することができていない旨表明している。

⁵⁶⁹ 例えば、不良債権救済プログラムについては、(The Emergency Economic Stabilization Act of 2008: EESA) によって、財務安定局に対して財務諸表の作成が義務付けられるとともに、会計検査院 (GAO) に対してその検査が義務付けられている (GAO-13-283 “Financial Audit: Office of Financial Stability (Troubled Asset Relief Program) Fiscal Year 2013 and 2012 Financial Statements” (<http://www.gao.gov/assets/660/659616.pdf>))。

総監は、各機関に属しながらも独立した組織として、当該機関を対象とする監査を実施している。

本項においては、監察総監の実施した連邦各機関に対する監査について、結果や傾向の分析、及びその予算や行政運営へのフィードバック状況について記述するものである。

イ．各連邦機関における財務書類監査実施状況

各連邦機関の財務書類に対する監査については、監察総監又は監察総監が定める独立した外部監査人によって実施される⁵⁷⁰。したがって、民間の監査法人と契約を締結して実施させ、監査法人の署名による監査報告書を入手・公開している機関と、監察総監室（Office of Inspector General: :OIG）が監査を実施し、監察総監の署名による監査報告書を作成・公開している機関とがある。例えば、2013年度の連邦機関（省庁レベル）でみると、多くの機関が外部の監査法人と契約しており、監察総監室のみが監査報告書を作成しているのは、農務省、国防総省、及び住宅開発都市省の3機関のみであった。そのうち、農務省に対しては無限定適正意見が表明されているが、国防総省については意見不表明（Disclaimer）、住宅開発都市省について限定付適正意見（Qualified）となっている。

監査意見の類型には、無限定適正意見（Unqualified）、不適正意見（Qualified）及び意見不表明（Disclaimer）があり、2013年を含む過去5年間における各機関に対する意見は以下のとおりである。

図表 4-53 各首席財務官設置機関に対する監査意見（FY2009～2013）

No		2009 年度	2010 年度	2011 年度	2012 年度	2013 年度
1	農務省（Department of Agriculture：USDA）	無限定適正意見	無限定適正意見	無限定適正意見	無限定適正意見	無限定適正意見
2	商務省（Department of Commerce：DOC）	無限定適正意見	無限定適正意見	無限定適正意見	無限定適正意見	無限定適正意見
3	国防総省（Department of Defense：DOD）	意見不表明	意見不表明	意見不表明	意見不表明	意見不表明
4	教育省（Department of Education：ED）	無限定適正意見	無限定適正意見	無限定適正意見	無限定適正意見	無限定適正意見
5	エネルギー省（Department of Energy：DOE）	無限定適正意見	無限定適正意見	無限定適正意見	無限定適正意見	無限定適正意見
6	保健福祉省（Department of Health and Human	無限定	無限定	無限定	無限定	無限定

⁵⁷⁰ 31 United States Code 9105 Audits (a) (1)

(<http://uscode.house.gov/view.xhtml?req=granuleid:USC-prelim-title31-section9105&num=0&edition=prelim>)

監査は、監察総監又は監察総監が定める独立した外部監査人によって実施される。

各機関に対する監査報告書については、各機関の個別年次報告書において財務諸表とあわせて公表されており、監察総監によるもののほか、外部の監査人である KPMG や Deloitte によって実施されたものも散見される。

	Services : HHS)	適正意見	適正意見	適正意見	適正意見	適正意見
7	国土安全保障省 (Department of Homeland Security : DHS)	意見不表明	意見不表明	限定付 適正意見	限定付 適正意見	無限定 適正意見
8	住宅都市開発省 (Department of Housing and Urban Development : HUD)	無限定 適正意見	無限定 適正意見	無限定 適正意見	無限定 適正意見 ⁵⁷¹	限定付 適正意見
9	司法省 (Department of Justice : DOJ)	無限定 適正意見	無限定 適正意見	無限定 適正意見	無限定 適正意見	無限定 適正意見
10	労働省 (Department of Labor : DOL)	無限定 適正意見	意見不表明	無限定 適正意見	無限定 適正意見	無限定 適正意見
11	国務省 (Department of State : DOS)	意見不表明	無限定 適正意見	限定付 適正意見	無限定 適正意見	無限定 適正意見
12	内務省 (Department of the Interior : DOI)	無限定 適正意見	無限定 適正意見	無限定 適正意見	無限定 適正意見	無限定 適正意見
13	財務省 (Department of the Treasury)	無限定 適正意見	無限定 適正意見	無限定 適正意見	無限定 適正意見	無限定 適正意見
14	運輸省 (Department of Transportation : DOT)	無限定 適正意見	無限定 適正意見	無限定 適正意見	無限定 適正意見	無限定 適正意見
15	退役軍人省 (Department of Veterans Affairs : VA)	無限定 適正意見	無限定 適正意見	無限定 適正意見	無限定 適正意見	無限定 適正意見
16	環境保護局 (Environmental Protection Agency : EPA)	無限定 適正意見	無限定 適正意見	無限定 適正意見	無限定 適正意見	無限定 適正意見
17	政府調達局 (General Services Administration : GSA)	無限定 適正意見	無限定 適正意見	無限定 適正意見	無限定 適正意見	無限定 適正意見
18	航空宇宙局 (National Aeronautics and Space Administration : NASA)	意見不表明	限定付 適正意見	無限定 適正意見	無限定 適正意見	無限 定適正意見
19	全米科学財団 (National Science Foundation : NSF)	無限定 適正意見	無限定 適正意見	無限定 適正意見	無限定 適正意見	無限定 適正意見
20	原子力規制委員会 (U.S. Nuclear Regulatory Commission : NRC)	無限定 適正意見	無限定 適正意見	無限定 適正意見	無限定 適正意見	無限定 適正意見
21	連邦人事管理局 (Office of Personnel Management : OPM)	無限定 適正意見	無限定 適正意見	無限定 適正意見	無限定 適正意見	無限定 適正意見
22	中小企業庁 (Small Business Administration : SBA)	無限定 適正意見	無限定 適正意見	無限定 適正意見	無限定 適正意見	無限定 適正意見
23	社会保障局 (Social Security Administration : SSA)	無限定 適正意見	無限定 適正意見	無限定 適正意見	無限定 適正意見	無限定 適正意見
24	合衆国国際開発庁 (United States Agency	無限定 適正意見	無限定 適正意見	無限定 適正意見	限定付 適正意見	無限定 適正意見

⁵⁷¹ 住宅開発都市省においては、2012 年度までは継続して監察総監室により無限定適正意見(Unqualified)が表明されていたが、後述する事情の判明により 2013 年度の財務諸表に対して限定付適正意見(qualified)が付された。また、当該事情は 2012 年度においても同様であったため、2012 年度の財務諸表に対して付されていた無限定適正意見(unqualified)についても、限定付適正意見(qualified)への置き換え(replace)がなされている。

	for International Development : USAID)					
--	---	--	--	--	--	--

(出所) 連邦政府全体の連結財務諸表中、マネジメントにおける討議及び分析 (Management's Discussion Analysis) において取りまとめられている各機関に対する監査意見結果を集約して作成。網掛け部分は無限定適正意見 (Unqualified) 以外の意見類型に係るものである。

上記 24 の連邦機関について俯瞰すると、2009 年度においては、意見不表明 (Disclaimer) 4 機関であったのが、2013 年度においては、意見不表明 (Disclaimer) 1 機関、限定付適正意見 (Qualified) 1 機関となっており、他の機関については全て無限定適正意見 (Unqualified) が出されている。さらに遡ると、2006 年度においては意見不表明 (Disclaimer) 4 機関、限定付適正意見 (Qualified) 3 機関となっている。これらの経緯から、監査意見を受けて各機関における財務情報の精度の向上の取組や、財務報告に係る内部統制の整備が行われてきたことが伺える。

直近の 2013 年度においては、国防総省が意見不表明 (Disclaimer)、住宅都市開発省が不適正意見 (Qualified) となっており、他の機関については全て適正意見が出されている。

国防総省については、2013 年以前より継続して意見不表明 (Disclaimer) となっており、これは、前項でも述べたとおり、連邦政府全体の連結財務諸表に対するアメリカ会計検査院 (GAO) の検査意見が意見不表明 (Disclaimer) となっている要因としても掲げられているところである。

また、住宅都市開発省については、限定付適正意見 (Qualified) となっているが、これは、地域社会開発・計画 (Community Planning and Development) 等の特定の事業につき、一般に公正妥当と認められる会計基準に基づいていない会計処理が発見されたこと、及び地方住宅公団への助成金に関し、会計処理が不十分であったことによるものである。

したがって、現在、継続的に無限定適正意見 (Unqualified) 以外の意見が出されている機関は、国防総省のみとなっている。

他方、国土安全保障省の財務書類に対しては、2009 年度、2010 年度においては意見不表明、2011 年度、2012 年度においては限定付適正意見 (Qualified) が出されていたのが、2013 年度において初めて無限定適正意見 (Unqualified) が発出された。

本項ではこれらのうち、継続して意見不表明となっている国防総省及び継続して意見不表明又は限定付適正意見を受けながらも 2013 年度においてはじめて無限定適正意見 (Unqualified) を受けた国土安全保障省に着目し、その監査意見の内容とそれに対する対応状況について述べる。

ウ．国防総省の事例

国防総省の財務書類については、財務書類の作成及び監査が義務付けられて以降、継続して意見不表明 (Disclaimer) となっている。2013 年度の国防総省の年次報告書に収録されている、監察総監室による監査報告書によれば、意見不表明の基礎 (Basis for Disclaimer of Opinion) は以下のとおりであるとされている。

すなわち、2002 年度国防授權法⁵⁷²により、監察総監による監査について、一般に公正

⁵⁷² 同法 1008(d) 監察総監による監査手続の制限 (Limitation on Inspector General Audits) において、国防総

妥当と認められる政府の監査の基準に基づいて実施すべき手続のみ実施することとされているという制限がなされていること、及び国防総省の幹部は、監察総監に対し、2013年度の基礎的な財務書類が実質的に米国における一般に公正妥当と認められた会計基準に準拠しておらず、また、国防総省における財務管理及びシステムが、財務書類に重要な影響を与える金額を適切に処理することができない状態となっていることの2点から、監察総監が十分な監査手続を得ることができないということである。

当該年度の財務書類が実質的に一般に公正妥当と認められる会計の基準に基づいて作成されているとは言えず、また、財務管理及びシステムが財務書類作成のためには不十分であることであり、これらの事項が財務書類に与える影響の重要性に鑑み、意見を表明しないものと結論付けられている。

これは、過去5年間にわたり、意見不表明の基礎として同様の記述がなされているものである。

国防総省の財務報告が不十分である点については、アメリカ会計検査院（GAO）においても問題意識を持っており、会計検査院においても国防総省の状況について指摘が行われている。国防総省は、予算規模では連邦政府の中でも最大規模であり、このような省において財務書類の内容について保証が得られないことは、連邦政府全体の連結財務諸表について、アメリカ会計検査院（GAO）の検査意見が意見不表明となっている大きな要因ともなっている。

また、国防総省にとっても、財務報告に係る体制を整えることは財務管理等に係る信頼できる情報を入手し、意思決定や効果的な事業の実施に役立てていくために重要であり、国防総省においては、財務改善及び監査対応（Financial Improvement and Audit Readiness：FIAR）の取組が行われているという点についても第4章第3節3(2)「監察総監の事例」において述べたとおりである。

エ．国土安全保障省の事例

国土安全保障省においては、2010年度までにおいては意見不表明（Disclaimer）となっていながらも、2011年度及び2012年度においては限定付適正意見（Qualified）が出されており、2013年度においては無限定適正意見（Unqualified）が出された。

2010年度の監査報告書によれば、意見不表明となった要因は、沿岸警備隊（The Coast Guard）が特定の取引や勘定残高について、十分な根拠資料を提出することができなかったこと、及び運輸保安庁（TSA: Transportation Security Administration: : TSA）が有形固定資産の残高及び関連する正味残高への影響に関する十分な根拠資料を提出することができなかったこと、並びにこれらを補うための監査手続をさらに行うことが現実的でなかったこととされている。

2012年度の監査報告書においては、上記の運輸保安庁に関する記載がなくなっている。一方で、沿岸警備隊については、2012年度において大きな進化を遂げた（substantial progress was made）としながらも、未だ有形固定資産等について十分な根拠資料が提出

省の監察総監は、国防総省のマネジメントが表明する事項に関し、一般に公正妥当と認められる政府の監査基準により要求され、国防総省のマネジメントによる主張と一致する監査手続のみ実施することとされている。

できていないとして、これらの影響を除いた部分に対して適正意見が付されるという限定付適正意見の形がとられた。この間の取組について、年次報告書の「首席財務官によるメッセージ」においては、「沿岸警備隊においては、有形固定資産の計上に関して大きな進歩を遂げ、担当部門の努力により沿岸警備隊の保有資産に関する評価作業を進め、21 億ドル規模の不動産（Real Property）及び環境債務（Environmental Liabilities）の追加計上に至った旨が記載されている。

2013 年度の監査報告書においては、十分な根拠資料が得られたとして、無限定適正意見が表明されている。この間の取組については、年次報告書の「首席財務官によるメッセージ」の項目において、担当部門の努力により沿岸警備隊の保有資産に関する評価作業を進め、80 億円規模の動産の追加計上に至った旨が記載されている。

国土安全保障省の取組については、監察総監による財務書類に対する意見表明が当該機関の不十分な点を明らかにするとともにフォローアップし、省による対策の実施を促し、最終的には課題を解決して適切な財務報告につながった例ということができる。

この点については、アメリカ会計検査院（GAO）は、会計検査院長声明において、連邦政府全体の連結財務諸表については依然として意見不表明となっている中であっても、国土安全保障省が制度開始以来始めて無限定適正意見を受けたことは、大きな前進であると評価している⁵⁷³。

⁵⁷³ 2013 年度政府全体財務諸表に掲載されている会計検査院長声明

第4節 アメリカ州政府及び地方自治体の会計監査制度と財務監査

1 州政府及び地方自治体の会計監査制度の概要⁵⁷⁴

(1) 単一監査法の制定

これまでに見てきたとおり、アメリカ連邦制度において、連邦政府に与えられる権限は合衆国憲法に明記されている事項に限定されており、その中に州・地方政府にかかる会計制度に関する規定は見られない。このことから、連邦政府には、連邦法令の制定等により、州・地方政府の会計に対して何らかの規制を加えること、すなわち連邦政府に対する会計検査の実施機関であるアメリカ会計検査院（GAO）が州・地方政府に対して会計検査を行うことは一般的に想定されない。州・地方政府の会計監査制度の構築は各州・地方政府の自主性に委ねられていると考えられる。

その一方、州・地方政府が連邦政府から補助金を受領して何らかの事業を行っている場合には、連邦政府は州・地方政府の財務管理運営につき重大な利害関係を有するため、州・地方政府の財務管理運営をモニターするための規制を加えることが許容される。このため、かつてのアメリカでは、連邦法上、補助事業に対して独立監査人による財務監査を実施し、その結果を連邦政府（具体的には行政管理予算局（OMB））に対して報告することが義務付けられていた。この財務監査は補助事業毎に実施することが要請されていたことから補助事業の数だけ監査が必要となることに加え、事業補助を提供している連邦各機関が監査ガイドラインを設定する権限を有していたため、それぞれの補助事業が異なる監査人により、異なる監査を受ける形になっていた。このような状況は監査の重複といった非効率性、監査の人的資源の不足及び監査コストの増大といった問題をもたらした。そこで、連邦政府はこの問題の解消を図るために 1984 年に単一監査法（Single Audit Act）を制定し、連邦政府からの補助事業に関する監査について、単一の監査を受けることとなった。

(2) 単一監査法

ア．目的

単一監査法は 1984 年に制定され、1996 年に改訂されている。上記のとおり、監査の効率化を図る視点から制定されたこの法律には、以下の 5 つの目的が掲げられている⁵⁷⁵。

- ・ 非連邦団体（non-Federal entities）へ連邦補助に関する有効な内部統制を含む堅実な財務管理の促進
- ・ 非連邦団体の連邦補助に関する監査について統一的な監査水準の確立
- ・ 監査資源の効率的かつ効果的活用の促進
- ・ 州・地方政府の負担の軽減
- ・ 連邦政府の各省庁（Federal departments and agencies）が、本法による監査結果を信頼、活用できることを最大限、確実なものにすること

⁵⁷⁴ 本項の記載は、公監査研究特別委員会研究報告『公監査を公認会計士・監査法人が実施する場合に必要な制度要因の研究調査』（日本監査研究学会公監査研究特別委員会平成 21 年 9 月）を参考にしている

⁵⁷⁵ “SINGLE AUDIT ACT AMENDMENTS OF 1996” SECTION 1 (b)

この目的を達成するため、行政管理予算管理局（OMB）は、政府事業体の監査を実施する政府全体にわたるガイドライン及び方針を設定する権限を有しており、単一監査法及び行政管理予算局（OMB）の通達 A-133（Circular A-133）として「州・地方政府及び非営利組織の監査（Audits of States, Local Governments, and Non-Profit Organization）」を公表している（以下、「A-133」とする。）⁵⁷⁶。A-133 では、監査対象、監査範囲、監査報告書等についての説明がなされている。また、アメリカ公認会計士協会（AICPA）は、A-133 を受けて監査ガイドとして、「政府会計検査基準及び通達 A-133 監査（Government Auditing Standards and Circular A-133 Audits）」を毎年発行している。以下、A-133 について概略を確認する。

イ．監査対象団体

監査の対象となるのは、原則として州、地方政府を主とする非連邦団体（non Federal entities）である。ただし、年間の連邦補助金額が 500,000 ドル以上の団体が対象となり、連邦補助金額が 500,000 ドル未満の団体は監査が免除される⁵⁷⁷。また、非連邦団体には、州、地方政府の他、非営利組織（nonprofit organization）も含まれる（Single Audit Act Amendments of 1996 Chapter 75 §7501（a）（13））。

ウ．会計基準と監査基準

上記会計報告において財務書類の適正性についての意見表明が求められているが、監査をするにあたっての会計基準及び監査基準について、A-133 Subpart A § 105 において以下のとおり規定されている。

- ・ 会計基準・・・アメリカ公認会計士協会（AICPA）から発行されている一般に公正妥当と認められる会計基準（GAAP）のことをいう。
- ・ 監査基準・・・アメリカ会計検査院長（the Comptroller General of United States）によって発行されている一般に認められた政府会計検査基準（Generally accepted government auditing standards：GAGAS）のことをいう。

エ．監査範囲

監査範囲（Scope of audit）として、A-133 Subpart E §500 において以下のとおり規定されている。概略をまとめる。

- ・ 概要（General）
監査は GAGAS に準拠して実施すること。
- ・ 財務書類（Financial Statements）
被監査団体の財務書類が GAAP に準拠し、全ての重要な点において適正に表示して

⁵⁷⁶ 1997 年 6 月 30 日の A-133 の公表により、それまでの A-128「州政府及び地方自治体の監査（Audits of States and Local Governments）」が廃止された。

⁵⁷⁷ “Circular No.A-133 Revised to show changes published in the Federal Register June 27, 2003 and June 26, 2007” Subpart B §200（a）

いると認められるか否か、また、連邦補助事業の支出一覧が財務書類との関連も含め、適切に表示しているか否かを判断する。

- ・ 内部統制 (Internal control)

GAGAS の要求に加え、連邦補助金に係る内部統制リスクを低く評価した監査計画を立案するために連邦補助金に係る内部統制を理解するための手続を実施する。

- ・ 法令順守 (Compliance)

GAGAS の要求に加え、被監査団体が法令、規則、契約条項及び補助金規定といった法令等を順守しているか。

- ・ 監査フォローアップ (Audit follow-up)

過去の監査発見事項についてフォローアップを実施し、被監査団体が作成した過去の発見事項の現状についての一覧表に記載誤りがないか、合理性について評価する。

- ・ データ集計フォーム (Data Collection Form)

被監査団体が作成したデータ集計フォームにサインする。なお、データ集計フォームとは、監査が GAGAS に準拠して適切に実施されたことが記載され、被監査団体、連邦補助事業及び監査の結果に関する情報を提供するものである。最終的に連邦監査クリアリングハウス (Federal Audit Clearinghouse : FAC) に提出される。FAC は行政管理予算局 (OMB) より指名された機関で、単一のレポーティングパッケージの配布、連邦補助監査の評価に関して行政管理予算局 (OMB) をサポート、監査結果データベースの維持、A-133 監査に係る監査人、被監査団体の負荷を最小限に抑えるための支援をおこなっている⁵⁷⁸。

オ . 監査報告書

監査報告書 (Audit Reporting) として、A-133 Subpart E § 505 において、監査人による監査報告書には以下の項目を盛り込むことが規定されている。

- ・ 財務書類の適正性についての意見 (あるいは意見不表明)
- ・ 内部統制についての報告
- ・ 法令順守についての報告
- ・ 監査発見事項及び疑義ある費用の一覧表

カ . 報告書の提出

最終的な国への報告書の提出について、A-133 Subpart C § 320 (c) (d) に規定されている。全ての非監査団体は、データ集計フォーム、レポーティングパッケージ (Reporting package) を FAC に提出する。レポーティングパッケージは、財務書類、補助事業の支出集計表及びこれまでの監査発見事項一覧表から構成される。FAC への報告期限については、同 § 320 (a) において、監査報告書の受領後 30 日以内、あるいは監査対象年度終了後 9 ヶ月後かのいずれか早いうちに提出することが求められている。

⁵⁷⁸ FAC のホームページ <https://harvester.census.gov/facweb/Default.aspx> の記載による。

2 財務監査事例

(1) 分析の対象

以下においては、州、地方自治体における財務監査事例について見ていくことにする（単一監査法に基づく A-133 に従った監査も含まれる）。

なお、全ての州、地方自治体が単一監査法の適用要件を満たすわけではない。要件に該当しない州、地方自治体についての財務監査は、州によりその方法はまちまちである。地方自治体に対して厳格な監査を行っている州もあるが、大部分の州ではそれほどの規制はないと考えられる⁵⁷⁹。

(2) 州政府の財務監査分析

ア．監査意見の全体像

アメリカ全 50 州の 2009 年度から 2013 年度までの 5 年間における独立監査人の監査意見については、資料編 資料 7-4 参照のこと。

監査意見の種類としては、我が国における財務監査と同様、無限定適正意見（Unmodified）、限定付適正意見（Qualified）、不適正意見（Adverse）、意見不表明（Disclaimer）の 4 つである。

ほとんどが無限定適正意見であり、不適正意見の事例はない。いくつかの州で限定付適正意見が表明され、ニュー・メキシコ州の 2013 年度は意見不表明になっている。次に、これら限定付適正意見や意見不表明事例について詳細に見ていくことにする。

イ．コネチカット州の限定付適正意見

2009 年度から 2011 年度までの 3 年間に於いて限定付適正意見となっている。独立監査人による監査報告書には以下の理由により限定となったことが説明されている。なお、3 年間同じ理由で限定付適正意見が表明されている。

コネチカット州では SGAS 第 45 号「年金以外の退職後給付の会計財務報告（Accounting and Financial Reporting by Employers for Postemployment Benefits Other Than Pensions (OPEB)）」を採用している。この基準では、年金数理に基づいた債務評価及び財務年金資産及び年金債務の状況、経過推移及び年金数理計算の方法、前提についての注記が求められている。しかし、コネチカット州ではその評価を行わず、注記もなされていなかったために、限定付適正意見となっている。

ウ．アイオワ州の限定付適正意見

2009 年度と 2010 年度の 2 年間に於いて限定付適正意見となっている。独立監査人による監査報告書には以下の理由により限定となったことが説明されている。なお、2 年間同じ理由で限定付適正意見が表明されている。

一般資金及び政府活動の財務書類において、第 4 四半期における収入、支出及び期間

⁵⁷⁹ 日本公認会計士協会編『公会計基準設定 海外事例研究と分析』（日本公認会計士協会出版局 2013 年）p73 の記述を引用している（当該記載は、当時の政府会計基準審議会（GASB）へのヒアリングをもとに記載したものである）。

帰属についての監査手続が十分に実施できなかったために、限定付適正意見となっている。

エ．ルイジアナ州の限定付適正意見

直近 5 年間で 2009 年度に限定付適正意見が表明されている。独立監査人による監査報告書には以下の理由により限定となったことが説明されている。

ルイジアナ州の重要な構成要素であるルイジアナ市民財産保険会社の内部統制が脆弱で不十分であり、同社の損失債務、債権その他財務書類情報を処理するプロセスに不備があることから監査意見を形成するにたる十分な監査手続を実施することができなかったために限定付適正意見となっている。

オ．ミズーリ州の限定付適正意見

2009 年度から 2013 年度の 5 年間に於いて限定付適正意見となっている。独立監査人による監査報告書には以下の理由により限定となったことが説明されている。なお、5 年間同じ理由で限定付適正意見が表明されている。

所得税収入に関して、税務申告書やその他の根拠書類への閲覧が拒否されたことにより、所得税収入について十分な監査を実施できなかったために、限定付適正意見となっている。ミズーリ州最高裁判所の判決 Director of Revenue v. State Auditor 511 S.W.2d 779 (Mo.1974) の州収入役の解釈が閲覧拒否の原因である。

カ．モンタナ州の限定付適正意見

2011 年度から 2013 年度の 3 年間に於いて限定付適正意見となっている。独立監査人による監査報告書には以下の理由（概略）により限定となったことが説明されている。なお、3 年間同じ理由で限定付適正意見が表明されている。

モンタナ州には旧資金（the Old Fund）と新資金（the New Fund）があるが、旧資金は枯渇しており、不足分を一般資金（the General Fund）から補填されている状況である。その補填は州政府の負債であるが、それが財務書類において負債として計上されておらず、注記にも当該事情について適切に開示されていない。このため限定付適正意見となっている。

キ．ニュー・メキシコ州の事例（限定付結論、意見不表明）

2009 年度と 2011 年度に於いて限定付結論となっており、2009 年度と 2011 年度では限定付となった理由が異なっている。また、他の州では全て監査意見であるのに対し、ニュー・メキシコ州では 2012 年度までレビュー（Review）による結論表明という形で監査に基づいた報告書とはなっていない（監査とレビューを区別するため、「意見」に代えて「結論」と表記している）。さらに、2013 年度には意見不表明になっている。このように、他の州と比較して特徴的な形態になっていることから、まず他の州と比較してニュー・メキシコ州に特有と見られる事項について以下に整理する。

独立会計士報告書 (Independent Accountants' Report)

他の州の包括年次財務報告書(Comprehensive Annual Financial Report : CAFR)には、独立監査人による監査報告書(Independent Auditors' Report)が綴られているのに対し、ニュー・メキシコ州では 2012 年度まで独立会計士報告書 (Independent Accountants' Report)となっている。

レビュー

他の州では監査に基づいた意見表明であるが、ニュー・メキシコ州では 2012 年度までレビューに基づいた結論表明となっている⁵⁸⁰。

意見表明の方法

レビューによるためと考えられるが、報告書の結論が、いわゆる消極的保証(Negative Assurance)の形態をとっている。すなわち、「財務書類が全ての重要な点において適正に表示している」と意見表明するのではなく、「財務書類に対して重要である要修正項目は識別していない。」という結論が表明されている。そのため、報告書においてレビューによって識別された重要な事項について個別に指摘し、それ以外については要修正項目を識別していないという形式での結論となっている。具体的に 2009 年度及び 2011 年度の指摘事項の事例を確認する。

- ・ 2009 年度の指摘事項

交通労働部が交通部門の資本額と州全体人材部門会計報告システムの数字との照合ができていない。よって、これらの調整が完了後、関連する残高の修正が生じる。という指摘が報告書に記載されている。

- ・ 2011 年度の指摘事項

ニュー・メキシコ大学の構成要素である、メディカルグループ大学(the University Medical Group)及びサンドバル地方医療センター (the Sandoval Regional Medical Center)を州の構成要素とすべきところを除外していた。これらを GAAP に従って構成要素に含めて処理したとすると、構成要素の総資産は 270 百万ドル、収入は 97 百万ドルそれぞれ増加する。という指摘が報告書に記載されている。

- ・ 2013 年度の意見不表明

2013 年度から独立会計士報告書が監査報告書 (Independent Auditors' Report)に替わり監査が行われている。しかしながら、監査意見は表明されず意見不表明となっている。監査報告書に監査の過程において以下の事項に遭遇したことにより意見不表明となったと記載されている。

- ・ GAAP に準拠して、各構成要素の財務情報を正しく連結するための適切なコントロールやプロセスが欠如している。これには財務書類の連結の必要性の分類や連結相殺消去仕訳も含む。
- ・ 2012 年度の財務書類が未監査であること。この点と上記のコントロール及びプロセスの欠如が結果として、2013 年度期首残高に関する十分かつ適切な監査証拠

⁵⁸⁰ 報告書の書き出しが、We have reviewed the accompanying basic financial statements (以下略)となっている。

の入手ができなかったこと。

- ・州は各構成要素の独立監査人によって識別された未修正項目について評価を行って
おらず、また後発事象や偶発事象について各構成要素単位及び州全体単位にわた
って評価、開示していないこと。
- ・州は州一般投資基金プール（the State General Fund Investment Pool：SGFIP）⁵⁸¹の
残高をこれまで原始証券資料との照合を行ってこなかった。その結果、経営層は
SGFIP の期首残高に関する適切な監査証拠を提供することができなかった。
- ・州は包括的な政府資金の分析を実施していなかった。SGAS 第 54 号（ファンド
バランス報告と政府系ファンドの定義 ”Fund Balance Reporting and Governmental
Fund Type Definitions”）に定められる分類ができていないファンドが多数存在す
ること。
- ・州は部局間、資金間取引に関する十分かつ適切な監査証拠を提供できなかった。
それらは各方面の資産、負債だけでなく、収入、支出にも影響を及ぼすものであ
る。
- ・全ての構成要素の財務情報を適切に準備し、包括年次財務報告書に開示できるた
めのコントロールやプロセスが欠如している。これには、全ての貸借対照表の区
分表示、収入、支出の分類ができていないこと、さらに、連結相殺消去仕訳の全
てを考慮できていないことも含まれる。
- ・州の予算報告方針では単年度の予算と実績が開示されるとなっている。しかし、
予算比較では、複数年度のものが含まれている。さらに、州は各予算項目に関す
る十分かつ適切な監査証拠を提供できなかった。

2012 年度までがレビューであったところが 2013 年度から意見不表明になっている。
2012 年度の独立会計士報告書と 2013 年度の監査報告書を比較すると、2013 年度から監
査を実施することになり、また監査人が交代していることがわかる。

(3) 地方自治体の財務書類監査事例

州を除いた地方自治体は膨大な数が存在し、また、ホームページ上に財務書類や監査
報告書も掲載されていないことが多い。よって、個別に不適正意見や意見不表明となっ
ている事例をサンプルとして抽出して分析することとする。

ア．ニュー・メキシコ州ギャラップ市の事例（City of Gallup, New Mexico）

ギャラップ市の 2009 年度から 2013 年度の監査報告書における意見は以下のとおりで
ある。

図表 4-54 監査意見の推移

	2009 年度	2010 年度	2011 年度	2012 年度	2013 年度
意見類型	無限定適正	無限定適正	無限定適正	意見不表明	限定付適正

⁵⁸¹ 一時的に生じた余裕資金を安全で換金性が高く、利回りの良い投資対象にて運用するためにプールし
ておくもの。

2009年度から2011年度までは無限定適正意見であったものが2012年度には意見不表明、2013年度には限定付適正意見になっている。2012年度の意見不表明の理由について監査報告書には以下の理由が記載されている。

市は適切な会計記録を維持しておらず、内部統制にもいくつか重要な欠陥が存在している。その欠陥には経営層による内部統制無効化や職務分掌に関する不十分な内部統制も含まれる。財務情報の決算プロセスに関する会計記録の追跡についての内部統制が不十分あるいは未整備という状況であることから、総勘定元帳に入力されている仕訳についても信頼することができない。さらに、政府活動及びビジネスタイプ活動の財政状態の変動及びビジネスタイプ活動のキャッシュ・フロー計算書について、期首残高に関する十分かつ適切な監査証拠を入手することができなかったため、検証ができなかった。我々は他の代替的手続を適用してもこれらを確認することができず、その結果、2012年度の財務書類について意見を表明することができなかった。

翌年度の2013年度には限定付適正意見となっている。監査報告書には以下のとおり記載されている。なお、報告書上は箇条書きとはなっていないが、便宜上、箇条書きで以下に整理する。

- ・ 政府活動の棚卸資産及び一般資金棚卸資産に関する適切な内部統制が未整備
- ・ 政府活動及びビジネスタイプ活動の固定資産、政府系及び企業系資金に関する資本的支出に関する適切な内部統制が未整備で期首残高の適正性について十分かつ適正な証拠が提供できない
- ・ 棚卸資産の実査が年度末時点で完了しておらず、ビジネスタイプ活動に関する固定資産の詳細なリストが維持されていない。
- ・ 市の総勘定元帳の収入額及び受託者が保有する債務未償還残高に関する数値は適正な数値を示していない。
- ・ 多数の内部統制上の重大な不備のため、開示されている各構成要素の会計記録は適正ではなく収入、支出、棚卸資産、債権、前払賃料及び固定資産の勘定残高は実証できない。

監査報告書上、上記除外事項について限定付適正意見（Qualified Opinions）が表明され、それ以外の部分については無限定適正意見（Unmodified Opinions）が表明されている。

2009年度から2011年度までは無限定適正意見でありながら、2012年度から意見不表明に変わり、2013年度には限定付適正意見になっている。この5年間の監査報告書を比較してみると、2009年度から2011年度までは同じ監査人であり、2012年度から監査人が替わり、2013年度も2012年度と同じ監査人であることがわかる。

第5章 英米両国の経験から得られる我が国に対する示唆

第1節 本調査の目的、課題及び参考事項

1 序論

本調査の目的は、当初示したように英米両国において、財務書類が具体的にどのように活用されてどのような効果を上げているか、国、地方自治体の業績は、営利企業とは異なり、会計情報以外に非会計情報も併せて評価する必要がある、複式簿記、発生主義を導入すれば問題が解決するものではないことから、会計情報以外に非会計情報をどのように計測し会計情報と併せて行政運営に活用しているか、非会計情報を用いない場合、会計情報をどのように行政運営に活用しているかという点にあった。

さらに、個別の課題事項として、イギリス地方自治体の階層構造、英米両国と我が国の特別会計との比較の2点が存在した。以下においては、まず当該課題事項の結果を簡単にまとめ、前提となる参考事項を示した上で、本調査の目的で要件とされた結論について示すこととする。

2 課題のまとめ

(1) 英米両国と我が国の地方自治体制度

我が国の地方自治体については、地方自治法によりその地方公共団体の組織及び運営に関する事項の大綱が定められており（地方自治法第1条）、組織は都道府県及び市町村の普通地方公共団体（同法第1条の3第2項）及び、特別区、地方公共団体の組合、財産区の特別地方公共団体（同法第1条の3第3項）からなるとしている。

これに対してイギリスにおいては単一の組織法はなく、過去の歴史的経緯を背景として様々な名称の地方自治体が存在している。これらを機能別に分類すると、基礎的自治体が1つ存在する「一層制」の地域、2階層存在する「二層制」の地域が混在しているのが現状である。なお、さらに小規模な地方自治体の機能を有するものとして、基礎的自治体のさらに下位にパリッシュやコミュニティが存在している。このように複雑な形態となっている理由の1つとしては、2大政党制の政治的基盤の維持があるとされる。

また、各地方自治体もその数は安定しているわけではなく合併により常に変動している。

アメリカにおいては、地方自治体は一般的に二層制となっている。「一般的」とされるのは、地方自治体の設置は各州の憲法や州法により定められること、住民自らの設置も存在すること、さらには地域の歴史的背景の影響を強く受けているため、複雑な形態となっていることをその理由としている。

このように、個別の組織法を持たない英米両国の地方自治体制度は、単一の組織法の我が国とは大きく異なる形態となっている。

(2) 英米両国と我が国の特別会計制度

英米両国に我が国の特別会計制度と類似の制度が存在するかという課題に対して、特別会計の要件として、単なる区分経理に留まらず、その根拠として個別法または条例を必要とすること、-1 特定の資金を保有して資金の運用を行うか、-2 特定の歳入またはその一部を他勘定からの繰入をもって特定の歳出に充てるものであること、を前

提として比較を行った。

その結果、イギリス中央政府の国民保険基金（National Insurance Fund：NIF）が、法令に基づいて設置され、特定の歳入またはその一部を他勘定からの繰入をもって特定の歳出に充てるための会計区分であり、我が国の特別会計制度と同様の制度であると考えられる。

アメリカ連邦政府においては、特別会計類似制度として以下の制度が該当するものとした。第1は、特別基金（Special Fund）である。これは、特別の目的のために収納され、歳出される資金を収納する勘定であり、個別の法律に基づいて設置され、使用料などの特定収入によって賄われるものである。第2は、回転基金（Revolving Fund）のうち公営企業基金（Public Enterprise Revolving Fund）である。これは、法令に従い設定され、当該勘定のみで閉じた体系となっている。第3は信託基金（Trust Fund）である。これは、法律等に基づいて、特定の目的のために信託として財産を管理するもので、当該目的に従った歳入及び歳出を相殺したり、金利収入を得たりすることができるが、目的外に転用されることは少ないとされる。

3 参考事項

(1) 我が国政府の複式簿記・発生主義会計

「銀行簿記精法」という書物がある。これは、明治時代大蔵省に招かれたスコットランド人のアラン・シャンド（Alexander Allan Shand）⁵⁸²の書いたものを、大蔵省が翻訳及び校正をしたもので、1873年（明治6年）12月に刊行された⁵⁸³。

これはその後国立銀行や普通銀行の複式簿記会計の導入に貢献していく。さらに、当該書物の刊行をきっかけとして、福澤諭吉の勧めに応じ大隈重信は、1875年（明治8年）に明治政府に複式簿記を導入する。当時は、政府の租税徴収事務を三井家が担っており、当該業務の統制を図る意味でも必要とされていたのであろう。つまり、我が国における公会計は複式簿記であった。

その後、複式簿記を全官庁に普及させるために1876年（明治9年）に簿記法取調掛にポルトガル人ブラガ（Vincente E.Braga）を招聘、1878年（明治11年）各省庁への講習会の実施（大蔵省達乙第9号）、同年11月「計算簿記条例」により複式簿記の実施方法を定める。当時の官吏登用試験では簿記も課せられていたと言われる。

しかし、大隈重信が明治14年の政変（1881年）で下野すると、1889年（明治22年）山縣有朋内閣時代に複式簿記は廃止され、現在に至っている。1889年（明治22年）に制定された旧会計法は複式簿記を採用していないフランス会計法典を基に作成されたものとされる⁵⁸⁴。その後、ドイツのカラメル簿記という単式簿記会計の影響を受ける等を経て、現在まで続いている。

⁵⁸² スコットランド生まれで、チャータード銀行（Chartered Mercantile Bank of India, London & China）のメンバーの1人として1866年来日。1872年に大蔵省に招かれ紙幣寮付属書記官として銀行簿記制度立案に着手した。その後、大蔵官員、第一国立銀行員に講習した後、一時帰国、再来日し、紙幣寮外国書記官兼顧問長のかたわら銀行学局の指導教授、銀行検査官等を兼務。明治10年3月退官して帰国した。

⁵⁸³ 我が国で最初の簿記の書物は、1873年6月の福澤諭吉の『帳合の法』であり、続いて同年10月に加藤斌の『商家必用』、12月に大蔵省の『銀行簿記精法』が刊行されている。

⁵⁸⁴ 川田一義『公会計と税制』（尾道市立大学経済情報論集 Vol.13 NO.1, 2013）等による。

近時、独立行政法人等や、東京都、大阪府、町田市等における複式簿記発生主義会計の導入実績などに際して、民間と同様の会計処理を導入することにより、国等の財務状況等に関する説明責任の履行の向上及び予算執行の効率化・適正化が図られるのではないかという議論が行われている。

次に、公会計と言うと財務データ等を利用した管理会計についての議論よりも公表財務書類の議論が中心であり、極端な主張としては、公表財務書類を利用することで行政の効率化が達成されうるという主張も存在している。これは財務会計と管理会計の意義を混同した議論であろう。本来公会計における有用性は、公表財務書類自体の利用にあるだけでなく、元となる当該会計データや監査制度、会計データを利用した管理会計も含めて議論すべきであろう。

(2) 欧州公会計基準 (EPSAS)

以下においては、イギリスの現行制度とは直接関係はないため本論では示していないが、欧州連合加盟国としてのイギリスの会計制度に今後影響するものとして参考として記載するものである。

ア．経緯⁵⁸⁵

2011年11月8日、欧州連合理事会は、経済面のガバナンス強化を目的とした「6パック (Six-Pack)」という一連の法規制を採択した。このうちの1つが、「EU加盟国の予算制度の枠組への要求事項に関する理事会指令 (Council Directive on requirements for budgetary frameworks of the Member States)⁵⁸⁶」であり、国際公会計基準 (IPSAS) との適合性の評価を実施するものであった。これに従い、欧州連合統計局 (Eurostat) が評価を実施した。

2012年2月、欧州連合統計局 (Eurostat) は公開協議を開始、コメントは2012年5月11日を締切とし、その結果の概要が2012年12月18日に公表された。さらに、2013年3月6日に、欧州連合は、加盟国の公会計基準の調和化に関する報告書を欧州理事会と欧州議会に対し追加的に公表した。

当該報告書によれば、一般に国際公会計基準 (IPSAS) が、欧州公会計基準 (EPSAS) 開発のために妥当な基準の枠組を示していると結論付けているが、その一方で容易に導入できるものでもないとした⁵⁸⁷。当該報告書は公会計の改革に専ら焦点をあて、発生主義予算の調和化についても言及している。

2013年5月には欧州公会計 (EPSAS) 導入に向けての議論としての会議が開催され、これを受けて、欧州連合は将来の欧州公会計 (EPSAS) のガバナンス原則と構造についての公開協議が行われ、その結果の報告書案は2014年3月に公表された。

⁵⁸⁵ <http://www.epsas.eu/en/epsas-the-idea.html> による。

⁵⁸⁶ <http://172.17.43.29:9091/servlet/com.trend.iwss.user.servlet.sendfile?downloadfile=IRES-351398311-10A48C-C0-5733-5703-37>

⁵⁸⁷ “REPORT FROM THE COMMISSION TO THE COUNCIL AND THE EUROPEAN PARLIAMENT
Towards implementing harmonised public sector accounting standards in Member States The suitability of IPSAS for the Member States”(European Commission,2013)

イ．基本的考え方と今後の方向性

欧州における現在の公的金融危機を受けて、欧州連合加盟国の公共部門の予算及び会計制度の改革及び調和化の必要性を受けて、国際公会計基準（IPSAS）を基に、欧州連合加盟国に各国の実情等を踏まえ調和化された欧州公会計基準（EPSAS）の導入を目指すことを基本的考え方としている。

現在及び今後の方向性としては、以下の示す３つのステージが示されている⁵⁸⁸。

第１ステージ（２０１３年中旬から２０１４年中旬）：委員会でのコミュニケーション

計画の策定、各タスクフォールの設置、公開協議の実施、影響度調査等

第２ステージ（２０１４年中旬から２０１５年末）：規制の枠組の構築

規制の枠組の準備・採用、基本的原則の策定等

第３ステージ（２０１５年末から２０２０年）：承認手続及び段階的導入

導入のための法規制の成立、承認、及び段階的導入手続

今後の当該プロジェクトの進展により、現行のイギリスの予算・会計制度において、変化が生じる可能性が強いと考えられる。

⁵⁸⁸ <https://circabc.europa.eu/sd/a/3d8dce9c-b560-4345-b9b9-c398fbd8cd83/TF%20EPSASG%20item%202%20outcome%20of%20the%20conference.pdf#search='epsas+stage'>

第2節 英米両国における財務書類の作成と活用

1 国際財務報告基準の準拠

イギリス中央政府及び分権政府の公会計基準は、2000年政府資源・会計法（GRA法）を根拠に「政府財務報告マニュアル（FReM）」を採用しているが、これは2005年に民間企業に国際財務報告基準（IFRS）が導入されたことを受けて、EU版国際財務報告基準を元に、政府特有の事情を踏まえ必要な修正等を行った形で適用している。

イギリス地方自治体の採用する地方自治体会計実務規範（COPLAA）もEU版国際財務報告基準に準拠しているため、イギリスの公会計は基本的に国際財務報告基準（IFRS）に準拠していることになる。

アメリカ連邦政府は、連邦会計基準諮問審議会（FASAB）の定める公会計基準を採用している。国際財務報告基準（IFRS）との関係においては、直接関係はない。また、国際財務報告基準（IFRS）の公会計版である国際公会計基準（IPSAS）との間でもコンバージェンスの計画はないが、一定の協力関係は存在する。

アメリカ州政府及び地方自治体は、政府会計基準審議会（GASB）の定める公会計基準を採用しているが、これも国際財務報告基準や国際公会計基準（IPSAS）と直接の関係はない⁵⁸⁹。

現地調査の結果判明した事項の1つに、イギリス地方自治体での発生主義採用に伴う問題点がある。具体的には、財務書類については発生主義会計であっても、法定化されている一般勘定（general accounts）自体は現金主義会計であるため、発生主義で記帳されている帳簿に対し、さらに反対仕訳等を行って現金主義会計の勘定に戻す必要がある部分が生じているとのことである⁵⁹⁰。

一方、現行制度上、官民が国際財務報告基準（IFRS）を採用していることで、透明性やアカウンタビリティの面で民間との差異を設けることがなくなり、会計実務を実践する側での人材も官民の交流を容易にするだけでなく、これを実務的に検査（監査）する検査（監査）団体も官民間わずに共通の業務を行うため、より効率的な競争関係を築けるということも想定できよう。

2 財務書類の作成

世界的に見ると、政府全体決算書（WGA）の概念は決して新しいものではなく、ニュージーランドでは1992年、オーストラリアでは1994年度のものが最初と言える。なお、州レベルではそれより早く1989年にオーストラリアのニュー・サウス・ウェールズ州のものが公表されている。

イギリス中央政府においては、1994年のグリーン・ペーパーでの言及から数々の議論及び試行過程を経て、政府全体決算書（WGA）がようやく2009年度分から導入されている。連結の範囲は非常に広く、現在では中央政府だけでなく、分権政府、地方自治体にまで及んでいる。

⁵⁸⁹ 国際公会計基準（IPSAS）、国及び地方公共団体を含めた全ての公的主体を対象としており、アメリカのように国と州政府以下を別の会計の体系としているわけではない。

⁵⁹⁰ 英国勅許公共財務会計協会（CIPFA）及びデロイト・トゥーシュ・トーマツ・ロンドンのヒアリング等による。

イギリスにおいて、毎年多大な時間と労力をかけて作成している政府全体決算書（WGA）の実用性については国民経済計算（SNA）と比較してその一覧性に優れており、国としてのバランス・シートを見ることで財政規律に役立つことや、過去の政策コストを見ることができる等の利点を有するとされる⁵⁹¹。

しかし、2009 年度のものが公表されたのは 2011 年度と 20 ヶ月を要している。2010 年度においては 15 ヶ月、2011 年度は 14 ヶ月と徐々に短縮されてはいるが、公表まで多くの時間を費やしている。なお、2014 年度のものは 9 ヶ月以内とする目標を立ててはいるが、それでも公表がタイムリーになされているとは言えない。また、政府全体決算書（WGA）は年に 1 回作成するだけで、中間決算も存在しない（情報のタイムリーさという観点からは、そもそも公表までこれだけ時間がかかるのに中間決算を公表する意義は薄いともいえるが）点、予算との対比ができない点、さらにはこのような膨大なデータを集計するために政府全体に統一的な財務会計システム（イギリス中央政府の OSCAR）が導入されていることが前提となり、そのための初期投資コストが膨大であるという問題点も存在する。

このように、イギリスにおける政府全体決算書（WGA）は課題も多く道半ばと言えるため、これが今後の行政運営にどのように役立ててゆくのかを注目してゆくべきであろう。

一方、アメリカ連邦政府では、1995 年以来政府全体の連結財務諸表を作成している。但し、連結財務諸表の範囲は、執行府に属する全ての機関とされているが、連邦準備制度（Federal Reserve System）や連邦保証企業（Government Sponsored Enterprise）等一部が連結の範囲から除かれているほか、州政府や地方自治体はそもそもその範囲に含まれていない。なお、アメリカ連邦政府は、政府全体決算書を作成するために、政府全体の財務書類を作成できる基盤として、財務会計システムを利用した「標準総勘定元帳（USSGL）」による記録・集計を行っている。

アメリカ連邦政府の財務管理システムは、政府機関に特有の多数の規則や規制を遵守することが求められており、当該基準を満たし、かつコストの削減及び民間のベスト・プラクティスを上手く組み込むために、複数の連邦機関による相互協力の下に、連邦財務管理システムの枠組と規則の要覧を作成し、義務事項について機能面・技術面を明確化したものとして財務管理改善共同プログラム（Joint Financial Management Improvement Program：JFMIP）⁵⁹²が定められている。そして、連邦政府の財務管理システムを導入するにあたっては、アメリカ会計検査院（GAO）、財務省（DOT）、行政管理予算局（OMB）、連邦人事管理局（OPM）の各機関から任命された担当者から成る運営委員会と、プログラムの専任のエグゼクティブ・ディレクターが当該業務を推進し、導入される財務管理システムが当該プログラムに準拠しているかの認定がされている。このように、システムの標準化によりコストの合理化を図ろうとしている。

⁵⁹¹ 英国勅許公共財務会計協会（CIPFA）のヒアリング等による。

⁵⁹² 当該プログラムの根拠は、1950 年予算会計手続法（Budget and Accounting Procedures Act of 1950）を当初の根拠としており、現在では 1996 年連邦財務管理改善法（Federal Financial Management Improvement Act: FFMIA）を根拠としている。JFMIP の要求事項は、FFMSR（Federal Financial Management System Requirements）と呼ばれている。JFMIP については、<http://www.jfmip.gov> を参照。

3 財務書類の活用

イギリスでの現地調査の結果としては、財務書類等については全体としてあまり活用していないという意見が多かった。具体的には、イギリス会計検査院（NAO）においては、財務書類は様々な情報を盛り込んでおりわかりづらく、財務書類を理解し利用している国会議員も少なく、中央議会からの財務書類に関する質問は 1% もないとされる。さらに決算委員会（PAC）ですら、財務書類を利用していないとされる。ウェールズ会計検査院（WAO）においても、地方自治体で財務書類を活用している優良事例については知見がないとされ、財務書類を読むのは監査人だけであるとまで言及していた。

さらに、管理会計についても、ウェールズ会計検査院（WAO）によれば、ウェールズの地方自治体ではどこも月次決算をしておらず、財務書類も年に 1 回しか作成していないので、管理会計的な使用は見られないとの回答であった。

これらの事実を裏付けるものであり、かつ当該問題の解決策として、イギリス会計検査院（NAO）の実施した「決算書利用者に関するプロジェクト⁵⁹³」によれば、決算書の利用者はそれほど決算書に関心を示さず、決算書の作成者は「提出するだけ」であり、監査人は規則に沿った監査を実施することに重きを置いているという。また、民間企業の報告と異なり、政府の財務書類では財務業績を示すことが難しく、決算情報は複雑でわかりにくいいため、財務に関する素養のない読者はトレーニングを受けるかわかりやすく書き換えを行わないと理解ができない、決算書には利用可能な業績情報が含まれていない、といったことが報告されている。さらに、発生主義に移行されたにも関わらず、統制の枠組みや説明はいまだに基本的には現金主義が用いられており、発生主義によって把握される将来の持続可能性については十分に焦点が当てられていないことも指摘されている。

イギリス大蔵省が取り組んでいる「決算書簡素化及び合理化プロジェクト⁵⁹⁴」では、決算の在り方について、業績情報等について文章により、組織の目的及び活動、監査済み決算書と相互参照が可能な高水準の財務情報、セグメント/マネジメントの情報をもとにした趨勢情報、趨勢の解説と政策の業績、想定される将来的な政策の変更について説明すべきであることが提言されている。

他方、イギリスの地方自治体に関しては、英国勅許公共財務会計協会（CIPFA）のジャーナル⁵⁹⁵によれば、「公的機関における法定財務書類の有用性に関する証拠はわずかなく、ほとんどの調査は不完全で一貫性がなく、強力な証拠に欠ける。さらに、筆者の 1 人が、幾度も個人もしくはグループの資格を持った会計士に、彼らがー市民もしくは納税者として自分の地元組織もしくは国民保健サービストラスト⁵⁹⁶の会計情報を見るもしくは分析したことがあるかの質問を重ねたところ、この経験がある人を 1 人も見つけることはできなかった。」という。

このことはアメリカ連邦政府においても同様であり、全米行政アカデミーの報告書によると、コスト情報を中心として活用が行われている状況は見られるものの、各機関の

⁵⁹³ Users of the Accounts Project

⁵⁹⁴ Simplifying and Streamlining Accounts project

⁵⁹⁵ Journal of Finance and Management in Public Services

⁵⁹⁶ National Health Service Trust : NHS Trust

性質によって温度差が見られ、全体としては、財務情報及びその関連情報が施策における意思決定に役立てられているとはいいがたい。依然として財務書類はアカウンタビリティを果たすために作成するものという認識が強く、また、そもそもどのような情報や分析が有用なのかという議論については未だ発展途上の段階であることが窺われた。そして、勧告事項として、首席財務官のスタッフの知識やデータ分析のスキルを向上させること、予算資源に係る情報と原価、成果及び業績に係る情報とを関連付けること、既存の財務報告システムに財務・業務・人事関連情報を統合させ強化すること、議会及び行政管理予算局（OMB）が法律及び規制により連邦政府の各機関がコスト及びアウトカムの情報を精度の高いものに発展させることを促進すること、が挙げられている。

以上のように、財務書類の利用という面では、英米両国においてはその直接的な活用は限定的と言えるであろう。

財務書類が分かりにくいとする実例としては、ノース・ハンプトンシャー・カウンティの財務書類についてみると、注記事項が全体の半分程度を占めるため、一覧性という点で非常に問題があると考えられる。これを象徴する表現としてイギリス会計検査院（NAO）では、一般市民にとっては複雑で分かり難い財務報告であっても、報告書自体は厚く様々な情報が含まれているので、特定の関心事項を持つ読者にとっては自分に都合の良い情報を抜き出すことができるので「ピッキーなアームチェアードオーディター」という表現を用いて説明していた。ウェールズ会計検査院（WAO）は、財務書類を分かりやすくしてもっと活用してもらえるようにするために、民間機関と共同で研究を進めているとのことであった。

4 会計情報及び非会計情報の活用

(1) イギリスにおける会計情報の公開

このような利用可能性が乏しい中であっても、いくつかの前向きな事例は存在する。

イギリスにおいては、その方向性の背景として、キャメロン連立政権の政策の1つとして、国民が何がベストであるかを理解していることを前提とした上で、政府は情報公開をすべきであるという立場からの「透明性」の促進がある。当該政策の一環として政府の財務会計システムである OSCAR や四半期毎の支出額を示す QDS（両者は合わせて GIST と呼ばれる）から会計データを誰もがダウンロードできるようにしている。そして、当該「透明化」政策は、中央政府だけでなく、分権政府、地方自治体にまで及んでいる。

但し、当該透明性の政策は、本調査の目的である「財務書類が具体的にどのように活用されてどのような効果を上げているか」という設問に対する直接的な解答の1つとは必ずしもなりえない。その理由は、第1に当該政策により開示されるものは財務書類ではなく、財務書類を作成する基礎となった会計データ（非会計データも含まれるが）である点、第2に、政府はそのダウンロードの利用状況については関心を持つものの、どのように利用するかは利用者の考えることであり、利用しやすくすること自体に価値を置いている点、第3に利用者は組織の内部から国民、ひいては外国人まで不特定多数を相手にしていることからその利用はさまざまであるという点にある。

次に組織内部の利用と業績管理に関する財務書類の利用の側面ではどうか。これについてもキャメロン連立政権の政策が、公共サービス合意（PSA）を廃止し、各省庁に事

業計画（Business Plan）の作成を義務付け、これにより管理をすることとなったことから、財務書類がかかわる可能性はほとんどない。但し、事業計画策定のため、及び管理のために会計データを利用することは当然にあるので、会計データ自体との関連性、利用可能性は深いと言える。

(2) 会計情報の活用

そのような中であって、現地調査の訪問先であるイギリスのバーミンガム市は、多額の損害賠償のため破綻に瀕している。同市は、民間と同様の会計基準である国際財務報告基準（IFRS）を採用しており、財務書類を公開することを通じて破綻リスクをも開示していることになる。また、同市は、会計データ等（データベースとしてはこれにこだわらず非会計データも含まれる部分はある）を利用した内部監査を行っている。この監査技法としてはコンピュータ利用監査であり、コンピュータシステムやデータ・ウェアハウスがあることを前提とし、これから特定のデータを抽出することで、異常値による不正・誤謬の発見を可能とするものであるが、これは当該市だけではなく、イギリスの地方自治体の多くが導入している。

また、アメリカ連邦政府では、「財務書類そのもの」ではないが、その作成過程の会計データを中心として経営原価会計（MCA）システムの原価情報をはじめとしたコスト情報を利用している。当該経営原価会計システムの活用度合いは、事業内容が現業に近く、収入について予算の割当によらない割合が大きいほどに活用度合いが高い傾向にある。これは財務書類ではないものの、その基本となる会計データを中心として、内部管理に役立てているという意味では間接的ながら効果が見られると言ってもよいであろう。

一方、アメリカの州及び地方自治体では、州及び地方自治体職員に対する年金基金制度や地方債発行において財務書類が利用されている。これらは、民間企業の年金や債券発行及び融資における財務諸表と同様の役割を当該財務書類が果たしている。近時、我が国でも地方自治体のIR活動が盛んに行われるようになってきており、これも当該事例と同様の効果のもとにある。

(3) 非会計情報の活用

本調査の目的の1つとして、「国、地方自治体の業績は、営利企業とは異なり、会計情報以外に非会計情報も併せて評価する必要がある、複式簿記、発生主義を導入すれば問題が解決するものではないことから、会計情報以外に非会計情報をどのように計測し会計情報と併せて行政運営に活用しているか」という論点がある。ここで、「営利企業と異なり」という言葉の言外の意識には、公共の分野における利益では図れない「便益の概念」をも考慮に入れたものであろう。

また、本調査の時点が、イギリスにおいてはこれまでの労働党政権からキャメロン連立政権への移行に伴う政策の変化の時期であることを前提として考える必要がある。具体的な事例としては、これまで多くの研究で取り上げられてきた、公共サービス合意（PSA）、地方自治体への包括的業績評価（CPA）から包括的地域評価制度（CAA）の流れの変更についてである。これらのいわゆる制度としての非会計情報を含めた評価の制度が現在見直されているということである。これらは、我が国の国、地方自治体への

モデルともなるとの評価もされていたことから、これらの廃止は衝撃的でもあったが、その背景として、この評価自体が地方自治体の現在の経済状態を考慮していないことや、評価する側の権限の強化に伴う問題点等が指摘されている。このため、現在は、ある面では政策の空白部分が存在しているとも言え、今後の地方自治体の政策評価の枠組については、地方自治体の意見を集約している地方自治体協議会（LGA）が 2014 年に最終報告書として公表した「部門主導の向上の評価について⁵⁹⁷」における各地方自治体の各部門の実態に即した自主的な評価方法の提案などはあるものの、全体の制度としては具体化していない。むしろ、中央政府で公共サービス合意（PSA）に代わって行われてきた事業計画（Business Plan）とその成果を報告する年度報告・決算書や歳出見直し（Spending Round）によるコントロールが大きく行政運営に影響を与えている。

一方、アメリカにおいては、このような大きな政策的転換は見られていない。これらを前提として、非会計情報の利用について示したのが、本調査で紹介した事例である。

イギリス中央政府では、キャメロン連立政権の政策変更の 1 つとして、事業計画の成果を示すものとして年度報告・決算書を意義づけている。ここで、特徴的なのは、「戦略報告」部分であり、2006 年会社法の規定を公的機関に当てはめて作成され、各省庁は重要業績評価指標（KPIs）を開示することとした点である。これは、政策評価の枠組みである公的サービス透明性フレームワーク⁵⁹⁸に基づき、当該政権の優先的事項で設定した政策目標のインパクトに関する指標とインプットに関する指標の設定を求め、アウトプット 1 単位当たりの提供に要するコストを設定することで、アウトプットとコスト、非会計情報と会計情報をリンクさせている。また、政府のウェブサイト「Our Performance」において、各政府サービスに係るコストの開示や利用者数等の統計データを開示している。

イギリスの分権政府・地方自治体では、CIPFAstats と情報科学技術経営協会（SOCITM⁵⁹⁹）データという不特定多数の利用者を前提として、自治体の業績を公開している事例がある。これは、必ずしも非会計情報を行政運営に活用しているものではないが、行政情報の透明性の向上に資する事例である。なお、コベントリー・カウンシル（Coventry Council）では、情報科学技術経営協会データを用いて、地方自治体のベンチマークと比較して、改善すべき事項を変更したことで IT 関連費用を 30% 削減している。このデータを提供する情報科学技術経営協会は、公的機関を含めた IT に関する各種情報を提供しており、地方自治体への支援も行っている。また、スコットランドでは、ベンチマーキングが導入されている。これは、主に非会計情報を類似団体と一定の指標で比較をするものであり、政策、サービス等の行政運営の改善のために、近年多くの地方自治体で導入されている。

アメリカ連邦政府では、連邦政府機関が作成する各種報告書においては、財務情報だけでなく、業績評価報告書⁶⁰⁰や追加情報⁶⁰¹といった非会計情報の報告も要求されており、財務情報と非会計情報を一体として評価することの重要性が認識されている。また、財

⁵⁹⁷ Evaluation of Sector-led improvement

⁵⁹⁸ Public Services Transparency Framework

⁵⁹⁹ Society of Information Technology Management

⁶⁰⁰ Statement of Program Performance Measure

⁶⁰¹ Required Supplementary Information

務報告には、「マネジメントによる分析及び討議⁶⁰²」が掲載されていて、財務情報の分析やそれ以外の非会計情報を用いた分析が行われている。

⁶⁰² Management's Analysis and Discussion

第3節 英米両国における財務検査（財務監査）

1 公会計検査基準等の確立

イギリスにおいては国際監査基準（ISA）を取り入れつつも、イギリス会計検査院（NAO）を中心として、国、分権政府、及び地方自治体を含めた統一的な公監査基準の精緻化が進んでいる。そして当該基準は、ガバナンス、リスク・マネジメント、内部監査、不正のガイドラインをも含んだものとして公金の適正な管理という点から単なる財務検査（財務監査）の領域から機能の拡張が見られるという意見もある。

一方、アメリカにおいても、州政府等においては、監査基準としての単一監査法が存在していることや行政管理予算局（OMB）の通達 A-133 の存在、アメリカ連邦政府においてはアメリカ会計検査院（GAO）の政府会計検査基準（GAGAS）の存在等、国と州政府等での統一はなされていないながらも、それぞれの領域での統一的な監査基準が存在している。さらに、内部統制の基準として行政管理予算局（OMB）通達 07-04 等により、イギリスと同様にその領域も法規準拠性へと拡大しているとも見られる。

このように、英米においては公金の管理に対する公監査基準の構築とその運用が確立し精緻化しつつある。

2 英米両国における財務検査（財務監査）

具体的な財務検査等の事例については、イギリス中央政府、分権政府、地方自治体、アメリカ連邦政府、州、地方自治体、さらにはイギリス政府全体決算書（WGA）、アメリカ連邦政府連結決算書における財務検査（会計監査）事例について、原則過去5年間の調査を行った。その結果は、以下のとおりであった。

イギリスにおいては国、分権政府、及び地方自治体いずれも原則国際監査基準（ISA）に準拠して保証型の財務検査（会計監査）が実施されていた。政府全体決算書（WGA）においては5年間いずれも限定付適正意見であった。中央政府については財務検査と合規性で意見を分け、前者についてはほとんどが無限定適正意見であるが、合規性については様々であった。

特に、教育省の2013年度の年度報告・決算書は、他の省庁に比べて公表が大幅に遅れ、2015年1月20日付けで公表されており、監査証明に対する会計検査院長の署名日付は2015年1月15日と、2000年政府資源・会計法（GRA法）で規定されている期限である2014年11月を超えているだけでなく、連結グループの財務書類に関して重大な虚偽表示及び不確実性を認め、不適正意見を表明していることが注目された。地方自治体については、概ね無限定適正意見であるが、決算書の開示が法定期限を越えているものも見受けられるとともに、強調区分事項の記載も多いことがわかった。

アメリカにおいては、国、州及び地方自治体はそれぞれ別個の監査基準により監査が行われていた。連邦政府全体の連結決算書については、5年連続意見不表明とされ、その理由として3つの大きな障害が指摘されていた。各省の財務検査については概ね無限定適正意見となっていた。州政府においては概ね無限定適正意見が目立つものの、限定付適正意見も存在し、ニュー・メキシコ州の2013年度の会計監査は意見差控となっていた。但し、ニュー・メキシコ州は、他州では監査に基づいた意見表明とされるところ、レビューに基づいた結論表明となっている等特有の部分が存在した。その他、地方自治体の会計監査の

事例でも意見不表明の事例が存在した。

3 イギリスにおける地方自治体会計監査制度等

(1) 制度変更とその方向性

これまで学識経験者により多く取り上げられ、我が国の地方自治体の会計監査等のモデルとも評価されていたイギリスの地方自治体の会計監査制度と地方自治体の評価制度は、キャメロン連立政権下で大きく変貌を遂げようとしている。

イングランドにおける監査委員会(Audit Commission)による監査や評価(CPA、CAA)が連立政権下で廃止され、新たな制度が構築されようとしている。

また、2014年秋に行われたスコットランドの独立のための住民投票も含めて、ここ数年イギリス全体が大きく変化しつつある。

その1つはサッチャー政権以降の制度の終焉でもあると同時に、公的検査(監査)の領域におけるイギリス会計検査院(NAO)と民間監査団体の競合と協調の流れの加速化とも言えよう。それに伴い、イギリス会計検査院(NAO)においてもさらなる検査費用等の効率化が求められる一方で、地方自治体の監査等の領域への参入という新たな変化が見られる。

なお、アメリカは連邦国家であり、連邦に委任されていない権限は州に留保されている。そのため、アメリカ会計検査院(GAO)においては原則州政府以下の業務には関与していない。

(2) 地方自治体の会計監査の保証水準等

イギリスの地方自治体の会計監査制度は、その保証水準を基準とすると3つの区分に分けることが可能である。

第1は、主要団体に対する会計監査であり、これは通常の保証水準に従い監査意見がなされる。

第2は、小規模団体に対する会計監査であり、収入又は支出が650万ポンド未満のものが対象であり、この中にはパリッシュや治水組合が含まれている。これらについては、年次収支報告書と貸借対照表を中心とした限定的な監査を実施し、サンプル数も限定するなど簡易な監査を実施し、その保証水準も限定されたものとしている。さらに、収入又は支出が2万5,000ポンド未満の地方自治体は単に財務書類の公表だけでよく、監査を受ける必要はないとしている。従来監査委員会(Audit Commission)は、大きな地方自治体からは高めの監査コストを徴収し、小さい地方自治体は監査コストを少額又は無料としていたとされる⁶⁰³。

第3は、政府全体決算書(WGA)作成用に連結する地方自治体(2012年度では約500団体程度であり、資産、負債、収入、支出のいずれかが3億ポンド以上であるもの)について、連結パッケージとしての財務諸表の信頼性に一定の保証を与えるために行う監査であり、これは前2者の会計監査とは意見が異なり、同意、限定付同意、非同意となっている(前2者は、無限定適正、限定付適正 - 範囲限定、限定付適正 - 意見限定、不

⁶⁰³ コミュニティ・地方自治省(DCLG)のヒアリングによる。

適正、意見不表明の5区分となっている)。

このように、3つの保証水準で会計監査を実施するのは、国際監査基準を前提として、リスク・アプローチに基づいて、地方自治体の規模に応じて適用される保証水準を区分することにより効率的な監査が行われるようにするためであり、地方自治体が負担する監査コストの節減にも貢献するものである。この枠組については、今後も範囲の変化についてはありえるとしても、基本的枠組については変更はないと思われる。また、このように、イギリスでは、公監査の分野においても、民間の監査と同様に国際監査基準(ISA)を前提として、リスク・アプローチにより会計監査を実施している。

(3) 会計検査と行政運営の改善

ウェールズ会計検査院(WAO)においては、地方自治体全体の各監査人の会計監査の結果を毎年集計し、『財務管理とガバナンスの改善：地方自治体の監査からの課題：財務管理とガバナンス報告書』を公表し、財務管理とガバナンスにかかる問題点や地方議会が解決すべき根本的な弱点を特定し、将来に進捗管理を図るとともに、今後の監査のフォロー事項として示唆して、問題点を共有することに役立っている。

(4) 財務検査結果の報告の記載について

イギリスの公監査では国際監査基準(ISA)に従って報告がなされている。これによれば、無限定適正意見であっても強調事項区分の記載など、利用者にとって有用な情報が開示される。

ここで、強調事項区分とは、国際監査基準(ISA)706号「独立監査人の監査報告書における強調事項区分とその他の事項区分」により、「財務書類に表示又は開示されている事項について、利用者が財務書類を理解する基礎として重要であるため、当該事項を強調し利用者の注意を喚起する必要があると監査人が判断する場合」または「財務書類に表示又は開示されていない事項について、監査、監査人の責任又は監査報告書についての利用者の理解に関連するため、当該事項を説明し利用者の注意を喚起する必要があると監査人が判断する場合」に記載するものである。

一方、監査業務から生じた重要な問題とは、同706号のその他の事項区分に含まれる事項であり、財務諸表に表示又は開示されていない事項について、監査、監査人の責任又は監査報告書についての利用者の理解に関連するため監査報告書に記載する必要があると判断した場合、「その他の事項」又は他の適切な見出しを付した区分を設けて、当該事項を記載しなければならないとする事項で、法令等によって監査報告書に記載することが禁止されていない事項でなければならないものである。同様のものとして付記事項がある。

これらはいずれも、意見区分とは明確に区分して開示されることから、監査意見に対する責任の問題が生じるものではなく、監査人の情報提供機能に属するものである。

イギリスの監査実務規範における報告基準においては、一般に監査報告書の原則として、監査業務の目的と範囲、監査業務から生じた重要な問題、監査人の特定の関心の性質と理由、適切な場合には改善を保証するために被監査組織により採用される必要のある行動、の各項目について被監査組織の構成員等が理解しうるような報告を行うべきと

される。このため、イギリスの監査報告書においては、特に地方自治体において、当該監査意見が無限定適正意見である場合に、それでよしとするのではなく、強調事項区分や監査業務から生じた重要な問題の記載が積極的になされている。

これらは、財務書類上既に修正がなされている内容についても、改めて監査時の問題として記載されているものや、内部統制の問題点、ひいては法令違反の可能性に対しても言及されている。

(5) 監査コストの低減と監査実施機関について

現在地方自治体の会計監査においては、イングランドにおいては監査委員会（Audit Commission）が、ウェールズにおいてはウェールズ会計検査院（WAO）が、スコットランドにおいてはスコットランド会計検査院（Audit Scotland）及び民間監査機関が、北アイルランドでは北アイルランド会計検査院（NIAO）が実施しているが、実際には、民間監査機関に会計監査業務を委任している部分が多いとされる。

2014 年地方自治体監査及びアカウンタビリティ法⁶⁰⁴においては、地方自治体が負担する監査コストの削減、アカウンタビリティの向上、及び監査品質の向上を目的として、どの団体に会計監査を委任するかは当該地方自治体が決定できるとされ、イングランドにおいては監査委員会を廃止することにより、年間約 5,000 万ポンドの監査コストの削減が可能であるとしている。これは、現在公的分野の会計監査人のうち民間監査機関の占める割合が半数程度であったものが、基本的に民間監査機関が監査を実施することで、競争原理が働くことも含めて試算されたものである。

このように公的分野においても民間企業と同様に民間監査機関が自由に参入し、競争原理により監査コストを低減しつつも監査の品質を向上しようというのが近時の改革の目的となっている。今後のイギリスの地方自治体に対する監査がどのような方向へ向かうか注視する必要があると思われる。

(6) イギリス会計検査院（NAO）の役割の拡大について

2014 年地方自治体監査及びアカウンタビリティ法は、イギリス会計検査院（NAO）に対し、地方自治体の監査人が円滑に監査実務を進めることができるよう、監査実務規範⁶⁰⁵を策定し随時更新するという新たな責任を持たせている。このため、イギリス会計検査院（NAO）は、できる限り効果的に新たな監査の枠組みへの移行が行えるよう、コミュニティ・地方自治省（DCLG）、監査委員会及びその他の利害関係者ととともに新たな政策に取り組んでいる。

地方自治体監査実務規範の草案のコンサルテーションについては、監査委員会から引き継いだ監査実務規範の策定及び更新の役割について、2014 年 9 月 19 日から同年 10 月 31 日にかけて草案のコンサルテーションを行い、2015 年早々に議会に諮ることとしている。

また、イギリス会計検査院（NAO）の戦略 2015 年度～2017 年度⁶⁰⁶によれば、「地方

⁶⁰⁴ Local Audit and Accountability Act 2014

⁶⁰⁵ Code of Practice for local public audit

⁶⁰⁶ NAO Strategy 2015-16 to 2017-18

自治体に対する新たな責任を通じて、中央政府も地方自治体とともに直面するようなローカルサービスの提供について、すみずみまで着目する。」としており、特に地方自治体への中央からの補助金の削減に伴う今後の財政状態に注目していると考えられる。

このように、イングランドにおける国と地方自治体の監査実務規範の策定主体が共通化することで、公監査の分野において統一化が期待される。

4 内部監査の基準の確立

イギリス中央政府の内部統制の一環としての内部監査制度については、現在見直しが行われている。具体的には、「内部監査制度改革プログラム(Internal Audit Transformation Programme : IATP)」を中心として、従来の内部監査専門長官を政府内部監査責任者と名称変更し、権限を強化したこと、従来各省庁の内部に置かれた内部監査人が実施していた業務は2015年以降大蔵省管轄の独立執行エージェンシーである政府内部監査エージェンシー(GIAA)が行う予定とされている。

一方、地方自治体においても内部監査機能を持つことは一定の地方自治体にとって法的要件となっている。さらに、2013年4月からは、国の各省や公的法人も含めた公的部門の統一的な検査基準として、国際的な検査基準も斟酌した公的部門内部監査基準(PSIAS)が定められ、これに基づく運用が開始している。財務検査(会計監査)においては、これらの制度が運用されていることを前提として実施されている。

5 国家的不正摘発イニシアティブ(NFI)

(1) 当該制度の概要と今後の方向性

国家的不正摘発イニシアティブは、1993年、監査委員会が、地方自治体財務担当者協会と連携して、ディストリクトの監査として開始したのが始まりであり、当初は住宅給付及び育英資金の不正に関して試験的に導入したものであった。手法としては、該当するデータについて一定の条件を付して抽出したり(異常値の検出)、他のデータベースと突合させたりして、矛盾のあるデータを出力するなど、現代風に言えば公共版ビッグ・データの活用と言えるものであった。前節で示した「地方自治体の不正摘発戦略⁶⁰⁷」の手法も同様のものである。当該手法については、当初はイングランド地域の地方自治体に導入されたが、その後監査委員会の支援の下、ウェールズ、スコットランド、北アイルランドのそれぞれの地方自治体へ拡大していった。なお、監査委員会の廃止に伴い、当該業務は内閣府に移管されることとなった。

この事例は、ある面では現在よく言われる一種のビッグ・データの活用でもある。そして、これまでも一定の成果を挙げてきた。当該手法の前提となるものは、監査におけるコンピュータ利用監査技法(Computer Assisted Audit Techniques : CAAT)である。これは、監査人が会計システム等から監査対象期間のデータを電子データのまま入手し、監査ツールを使って様々な観点からデータを検証することを言い、勘定残高の合計チェック、利息や償却費の再計算、異常データの抽出など対象となる組織やデータの特性に応じて必要な検証を行うもので、紙ベースの台帳や元帳からサンプルベースで検証する

⁶⁰⁷ Fighting Fraud Locally: The Local Government Fraud Strategy

のに比べ、電子データの特性を活かして全件を検証対象とすることに大きな特徴がある。当該手法を導入するためには、検査対象データのデータベース構造を理解した上で、異常値の定義をし、プログラムを構築する必要がある。当該システムは、不正を検出するツールとして、監査人が使用するだけでなく、公的主体自体が自己の業務システムに付属する監査ツールとして、データ・ウェアハウスに接続したデータ・マイニングのための機能として設置することもできる。

第4節 英米両国の経験から得られる我が国に対する示唆

1 財務書類の活用

イギリスでは、複式簿記・発生主義会計を導入して、決算時に財務書類を作成しているが、財務書類を作成しても、それがそのまま多くの人によって活用されるとは限らない。財務書類が活用されていない理由の1つは、財務書類が一般の市民や議員にとっては難解で分かり難いということであった。そこで、今後、我が国において、財務書類の作成について検討する場合には、誰を財務書類の利用者として想定するか、どのような活用の仕方が想定されるか、そのためには、どのような情報をどのように表示すべきか、非会計情報を取り込む必要があるか、あるとすればどのような情報かについて検討する必要があると思われる。そして、それらの検討を踏まえて、会計情報システムの導入から財務書類のフォーマットまでを設計する必要があると思われる。

また、財務書類が使用されていない主な理由の1つは、財務書類が難解でそれを理解するのが困難であることから、イギリスでは、財務書類を分かりやすくする検討が進められていたり、アメリカでは財政状態を分かりやすく説明した「市民ガイド」を作成したりしている。そこで、我が国においても、一般の市民にも分かりやすいような財務書類の公表の仕方を工夫する余地があると思われる。

さらに、財務書類の作成にはITシステムを活用する必要があるが、IT投資は、コストが大きいだけでなく、高度な専門知識を必要とすることから、時にブラック・ボックス化して非効率となることがある。特に、我が国においては、その基本となるIT関連の調達事例データベースが不十分であるため⁶⁰⁸、ベンチマークとして活用するにも限界があるため、注意が必要である。

2 自治体の外部監査及び内部監査制度

イングランドの自治体に対する外部監査についてみると、自治体の規模に応じて適用される保証水準が異なっていて、監査の効率性と監査コストを考慮して監査手続を定めている。今後、我が国において、公的部門の外部監査について議論が進められる場合には、効率的な監査が行われるよう各団体の規模を考慮しつつ監査手続を整備することも考えられる。

また、内部監査についてみると、イギリスでは、2013年から、国の各省や公的法人も含めた公的部門の統一的な検査基準として、国際的な検査基準も斟酌した公的部門内部監査基準が定められており、外部監査は、この制度の運用を前提として実施されている。我が国においても、統一的な内部監査制度が整備された場合には、それを前提として外部監査の在り方について検討することも考えられるのではないだろうか。

3 国家不正摘発イニシアティブ

仮に、我が国において、イギリスの国家不正摘発イニシアティブと同様のシステムを導入しようとするれば、システム開発等初期投資は必要である。これは、いわゆるビッグ・

⁶⁰⁸ この点については、平成23年11月会計検査院法第30条の2の規定に基づく報告書「情報システムに係る契約における競争性、予定価格の算定、各府省等の調達に関する情報の共有等の状況について」が参考になる。

データの検査への活用として、今後の IT を利用した効率的な検査手法として期待されるものであり、会計検査院においても今後の導入が望まれる分野と言える。また、当該制度を我が国に導入する場合には、現在進められているマイ・ナンバー制度や情報保護関連の各種法律の問題をクリアーする必要があるが、不正・誤謬の検出に対し、効率的な手法と言えるであろう。

4 財務検査（財務監査）の結果の報告の記載

イギリスやアメリカの財務検査・財務監査の報告では、検査・監査から生じた重要事項についての記載が多く見受けられたが、我が国の公監査の監査報告書では、そのような記載はあまり見受けられない。例えば、我が国の独立行政法人の監査報告書では形式的記載に留まり、一部にゴーイング・コンサーンの記載等があるものの、監査意見のみが記載されている傾向にあり、監査の過程においてやりとりされた重要事項について開示しているわけではない。他方、我が国会計検査院では、指摘型の財務検査を行っているため、一律にイギリスの制度と比較できるわけではないが、財務検査の報告においては、かなり詳細な記載も見受けられる。

今回調査したイギリス及びアメリカにおける財務検査・財務監査の報告には、様々な強調事項区分や重要事項の記載があり、それらの中には、我が国の財務検査・財務監査の参考となる事項がある。例えば、それらの強調事項区分や重要事項を参考にすると、次のような財務検査・財務監査の着眼点が考えられる。

- ・ 内部統制は整備されているか
- ・ 資産台帳の価格は正しいか
- ・ 総勘定元帳の計数は適切か
- ・ 原始証憑との照合を行っているか
- ・ 資産、負債、収入、支出の区分は正しいか
- ・ 債権・債務の処理は適切に行われているか
- ・ 債権・債務は適切に表示されているか
- ・ 部局間、資金間の取引は適切に行われているか
- ・ 連結相殺消去仕訳は適切に行われているか
- ・ 後発事象や偶発事象のうち、開示すべき事項はないか

今回の調査で見受けられた重要事項の中には、資産、負債、収入及び支出の価格の評価が適切かといったような発生主義特有の要素を含むものや、事業の進捗の遅れが費用の高騰につながることを指摘しているものも見られたので、現行の我が国の会計制度を考慮して参考にするといったアプローチが必要だと思われる。

さらに、イギリスにおいて財務書類が政策意思決定者である議員によってもあまり活用されていないことに鑑み、財務書類に記載された強調事項区分や重要事項を整理して議会と共有して、その後の行政運営の改善への指針としている点は、我が国においても参考となるのではないだろうか。

5 公会計基準の動向

我が国の公会計制度についてみると、国や地方公共団体の会計手続き全体としては単式簿記であり、その手続は会計法令によって規定されている一方で、独立行政法人や国立大学法人等には会計法令のほかに会計基準が設定されるなどしているが、イギリスやアメリカのような統一された公会計基準はない⁶⁰⁹。しかし、公会計に国際財務報告基準（IFRS）を適用しているイギリスについても、現在、欧州連合が、国際公会計基準（IPSAS）を参照した欧州公会計基準（EPSAS）の設定に向けて作業中であることから、現在のイギリス国内の規定やガイダンスは将来変更されることが予想される。今後、イギリス及びアメリカと我が国との法体系の違いも考慮に置きつつ、国際公会計基準（IPSAS）や欧州公会計基準（EPSAS）の動向を踏まえつつ、イギリス及びアメリカの公会計基準の動向を注視する必要がある。

以上

⁶⁰⁹ 独立行政法人会計に減損会計を導入するにあたり、国際公会計基準（IPSAS）が「意識」されたことはあったとされる。

【資料編】

1 地方自治体一覧

以下においては、2014 年度時点でのイギリス各地域の地方自治体（パリッシュ、コミュニティ等を除く）を示す。

資料 1-1 イングランド地域

一層制と二層制が混在しており、一層制の地域は単一自治体（ユニタリー）となっているが、非都市地域を中心に二層制が残されている。

領域（Region）	カウンティ	ディストリクト
	ユニタリー	
イングランド東部地域 （East of England）	エセックス （Essex）	ハーロウ（Harlow）
		エッピングの森（Epping Forest）
		ブレントウッド自治区（Brentwood）
		バジルドン自治区（Basildon）
		キャッスルポイント（Castle Point）
		ロックフォード（Rochford）
		マルドン（Maldon）
		チェルムスフォード市（Chelmsford）
		アトルズフォード（Uttlesford）
		ブレインツリー（Braintree）
		コルチェスター自治区（Colchester）
		テンドリング（Tendring）
	ザーロックユニタリー（Thurrock U.A.）	
	サウスエンド＝オン＝シーユニタリー （Southend-on-Sea U.A.）	
	ハートフォードシャー （Hertfordshire）	スリーリバーズ（Three Rivers）
		ワトフォード（Watford）
		ハーツミア（Hertsmer）
		ウェリンハートフォードシャー （Welwyn Hatfield）
		ブロックスボーン自治区 （Bloxbourne）
		イースト・ハートフォードシャー （East Hertfordshire）
		スティーブニッジ（Stevenage）
		ノース・ハートフォードシャー（North Hertfordshire）
		セントオルバンズ市（St Albans）
		ダコラム（Dacorum）
	ルートンユニタリー（Luton U.A.）	
	ベッドフォードユニタリー（Bedford U.A.）	
	セントラルベッドフォードユニタリー （Central Bedfordshire U.A.）（注2）	
	ケンブリッシャー （Cambridgeshire）	ケンブリッジ市（Cambridge）
		サウス・ケンブリッジシャー（South

領域 (Region)	カウンティ	ディストリクト
	ユニタリー	
		Cambridgeshire)
		ハンティンドンシャー (Huntingdonshire)
		フェンランド (Fenland)
		イースト・ハートフォードシャーケン ブリッジシャー (East Cambridgeshire)
		ピーターバラ市 (Peterborough U.A.)
	ノーフォーク (Norfolk)	ノリッチ市 (Norwich)
		サウス・ノーフォーク (South Norfolk)
		グレートヤーマス (Great Yarmouth)
		ブロードランド (Broadland)
		ノース・ノーフォーク (North Norfolk)
		ブレッ克蘭ド (Breckland)
		キングズリン・ウェストノーフォーク (King's Lynn and West Norfolk)
	サフォーク (Suffolk)	イプスウィッチ (Ipswich)
		サフォークコースタル (Suffolk Coastal)
		ウェヴニー (Waveney)
		ミッド・サフォーク (Mid Suffolk)
		ベイパー (Babergh)
		セントエドモンズベリー市 (St Edmundsbury)
		フォレストヘルス (Forest Heath)
イーストミッドランド 地域 (East Midlands)	ダービーシャー (Derbyshire)	ハイピーク (High Peak)
		ダービーシャー・デイルズ (Derbyshire Dales)
		サウス・ダービーシャー (South Derbyshire)
		エレウオシュ (Erewash)
		アンバーバレー (Amber Valley)
		ノース・イーストダービーシャー (North East Derbyshire)
		チェスターフィールド (Chesterfield)
		ボルゾーパー (Bolsover)
	ダービー市 (Derby U.A.)	
	ノッティンガムシャー (Nottinghamshire)	ラシュクリフ (Rushcliffe)
		ブロクストウ (Broxtowe)
		アッシュフィールド (Ashfield)
		ゲドリリング (Gedling)
		ニューアーク・シャーウッド (Newark and Sherwood)
		マンズフィールド (Mansfield)
		バセットロー (Bassetlaw)
	ノッティンガム市 (Nottingham U.A.)	

領域 (Region)	カウンティ	ディストリクト
	ユニタリー	
	リンカーンシャー (Lincolnshire)	リンカーン市 (Lincoln)
		ノース・ケステヴン (North Kesteven)
		サウス・ケステヴン (South Kesteven)
		サウス・ホランド (South Holland)
		ボストン自治区 (Boston)
		イースト・リンゼイ (East Lindsey)
		ウェスト・リンゼイ (West Lindsey)
	レスターシャー (Leicestershire)	チャーンウッド自治区 (Charnwood)
		メルトン自治区 (Melton)
		ハーボロー (Harborough)
		オードビー・ウィングストン自治区 (Oadby and Wigston)
		ブラビー (Blaby)
		ヒンクリー・ボスワース自治区 (Hinckley and Bosworth)
		ノース・ウェストレスターシャー (North West Leicestershire)
	レスターシャー市 (Leicester U.A.)	
	ラトランド (Rutland U.A.)	
	ノーサンプトンシャー (Northamptonshire)	サウス・ノーサンプトンシャー (South Northamptonshire)
		ノーサンプトン (Northampton)
		ダベントリー (Daventry)
		ウェリングボロー自治区 (Wellingborough)
		ケッテリング自治区 (Kettering)
		コルビー (Corby)
		イースト・ノーサンプトンシャー (East Northamptonshire)
Greater London (大ロンドン地域)	大ロンドン庁 (Greater London)	(Inner London)
		カムデンロンドン特別区 (Camden)
		ロンドン市 (City of London)
		ハックニーロンドン特別区 (Hackney)
		ハマスミス・フラムロンドン特別区 (Hammersmith and Fulham)
		ハーリングエイロンドン特別区 (Haringey)
		イズリンドンロンドン特別区 (Islington)
		ケンジントン・チェルシー王立区 (Kensington and Chelsea)
		ランベスロンドン特別区 (Lambeth)
		ルイシャムロンドン特別区 (Lewisham)
		ニューアムロンドン特別区 (Newham)
		サザークロンドン特別区 (Southwark)
		タワーハムレッツロンドン特別区

領域 (Region)	カウンティ	ディストリクト
	ユニタリー	
		(Tower Hamlets)
		ワンズワースロンドン特別区 (Wandsworth)
		ウエストミンスター市 (City of Westminster)
		(Outer London)
		バーキング・アンド・ダゲナム・ロンドン特別区 (Barking and Dagenham)
		バーネットロンドン特別区 (Barnet)
		ベクスリーロンドン特別区 (Bexley)
		ブレントロンドン特別区 (Brent)
		ブロムリーロンドン特別区 (Bromley)
		クロイドンロンドン特別区 (Croydon)
		イーリングロンドン特別区 (Ealing)
		インフィールドロンドン特別区 (Enfield)
		グリニッジロンドン特別区 (Greenwich)
		ハーロウロンドン特別区 (Harrow)
		ヘイヴァリングロンドン特別区 (Havering)
		ヒリンドンロンドン特別区 (Hillingdon)
		ハウズローロンドン特別区 (Hounslow)
		キングストン・アポン・テムズロンドン特別区 (Kingston upon Thames)
		マートンロンドン特別区 (Merton)
		レッドブリッジロンドン特別区 (Redbridge)
		リッチモンド・アポン・テムズロンドン特別区 (Richmond upon Thames)
		サットンロンドン特別区 (Sutton)
		ウォルサム・フォレスト・ロンドン特別区 (Waltham Forest)
イングランド北東地域 (North East England)	タイン・アンド・ウィア (Tyne and Wear)	ゲーツヘッド (Gateshead)
		ニューキャッスル・アポン・タイン (Newcastle upon Tyne)
		ノース・タインサイド (North Tyneside)
		サウス・タインサイド (South Tyneside)
		サンダーランド市 (Sunderland)
	ドラム市 (Durham U.A.)	
	ダーリントン (Darlington U.A.)	
	ハートリプール (Hartlepool U.A.)	
	ミドルスバラ (Middlesbrough U.A.)	
	ノーサンバーランド (Northumberland U.A.)	
	レッドカー・アンド・クリーブランド	

領域 (Region)	カウンティ	ディストリクト
	ユニタリー	
イングランド北西地域 (North West England)	(Redcar and Cleveland U.A.)	
	ストックトン・オン・ティーズ (Stockton-on-Tees U.A.)	
	ブラックバーン・ウィズ・ダーウェン (Blackburn with Darwen U.A.)	
	ブラックプール (Blackpool U.A.)	
	チェシャーイースト (Cheshire East U.A.) (注 3)	
	チェシャーウェスト・アンドチェスター (Cheshire West and Chester U.A.) (注 3)	
	ハルトン (Halton U.A.)	
	ワーリントン (Warrington U.A.)	
	カンブリア (Cumbria)	アラーデール (Allerdale)
		パロー・イン・ファーンネス (Barrow-in-Furness)
		カーライル市 (Carlisle)
		コーブランド (Copeland)
		エデン (Eden)
		サウスレイクランド (South Lakeland)
	グレーター・マンチェスター (Greater Manchester)	ボルトン市 (Bolton)
		ベリー (Bury)
		マンチェスター市 (Manchester)
		オールダム (Oldham)
		ロッチデール (Rochdale)
		サフフォード市 (Salford)
		サフフォード市 (Stockport)
		ティムサイド (Tameside)
		トラフォード (Trafford)
		ウィーガン (Wigan)
	ランカシャー (Lancashire)	バーンリー (Burnley)
		チョーリー (Chorley)
		フィルド (Fylde)
		ヒンドバーン (Hyndburn)
		ランカスター市 (Lancaster)
		ペンドル (Pendle)
		プレストン市 (Preston)
		リブルバレー (Ribble Valley)
		ロッセンデール (Rossendale)
		サウスリブル (South Ribble)
		ウエストランカシャー (West Lancashire)
		ワイア (Wyre)
	マージーサイド (Merseyside)	ノーズリー (Knowsley)
		リバプール市 (Liverpool)
		セフトン (Sefton)
		セント・ヘレンズ (St Helens)
イングランド南東地域	ブラックネル・フォレスト (Bracknell Forest U.A.)	ウィラル (Wirral)

領域 (Region)	カウンティ	ディストリクト
	ユニタリー	
(South East England)	ブライトン・アンド・ホーヴ市 (Brighton and Hove U.A.)	
	ワイト島 (Isle of Wight U.A.)	
	メドウェイ (Medway U.A.)	
	ミルトンケインズ (Milton Keynes U.A.)	
	ポーツマス市 (Portsmouth U.A.)	
	リーディング (Reading U.A.)	
	スラウ (Slough U.A.)	
	サウスハンプトン市 (Southampton U.A.)	
	ウェストバークシャー (West Berkshire U.A.) (注 4)	
	ウインザー・メイデンヘッド王立区 (Windsor and Maidenhead U.A.)	
	ワーキングガム (Wokingham U.A.)	
	バ ッ キ ン ガ ム シ ャ ー (Buckinghamshire)	アリスバリー・ベール (Aylesbury Vale)
		チルターン (Chiltern)
		サウスバックス (South Bucks)
		ウィコム (Wycombe)
	イーストサセックス (East Sussex)	イーストボーン (Eastbourne)
		ヘイスティングス (Hastings)
		ルイス (Lewes)
		ローザー (Rother)
		ウィールデン (Wealden)
	ハンプシャー (Hampshire)	ベイジングストーク・アンド・ディー ン (Basingstoke and Deane)
		イーストハンプシャー (East Hampshire)
		イーストリー (Eastleigh)
		フェアラム (Fareham)
		ゴスポート (Gosport)
		ハート (Hart)
		ハヴァント (Havant)
		ニューフォレスト (New Forest)
		ラッシュムーア (Rushmoor)
		テストバレー (Test Valley)
		ウィンチェスター市 (Winchester)
		アシュフォード (Ashford)
	ケント (Kent)	アシュフォード (Canterbury)
		ダートフォード (Dartford)
		ドーバー (Dover)
		グレイブサム (Gravesham)
		メードストーン (Maidstone)
		セブンオークス (Sevenoaks)
		シェプウェイ (Shepway)
		スウェイル (Swale)
		サネット (Thanet)
		タンブリッジ・アンド・メイリング

領域 (Region)	カウンティ	ディストリクト
	ユニタリー	
		(Tonbridge and Malling)
		タンブリッジ・ウェル (Tunbridge Wells)
	オックスフォードシャー (Oxfordshire)	チャーウェル (Cherwell)
		オックスフォード市 (Oxford)
		サウスオックスフォードシャー (South Oxfordshire)
		ベイル・オブ・ホワイトホース (Vale of White Horse)
		ウエストオックスフォードシャー (West Oxfordshire)
	サリー (Surrey)	エルムブリッジ (Elmbridge)
		エプソム・アンド・ユーエル (Epsom and Ewell)
		ギルフォード (Guildford)
		モールバレー (Mole Valley)
		ライギット・アンド・バンステッド (Reigate and Banstead)
		ラニミード (Runnymede)
		スペルソーン (Spelthorne)
		サリーヘルス (Surrey Heath)
		タンドリッジ (Tandridge)
		ウェーバリー (Waverley)
		ウォキング (Woking)
	ウェストサセックス (West Sussex)	アードウル (Adur)
		アラン (Arun)
		チチェスター (Chichester)
		クローリー (Crawley)
		ホーシャム (Horsham)
		ミッドサセックス (Mid Sussex)
イングランド南西地域 (South West England)	バス・アンド・ノースイーストサマセット (Bath and North East Somerset U.A.)	
	ボーンマス (Bournemouth U.A.)	
	ブリストル市 (Bristol U.A.)	
	コーンウォール (Cornwall U.A.)	
	シリー諸島 (Isles of Scilly U.A.)	
	ノースサマセット (North Somerset U.A.)	
	プリマス (Plymouth U.A.)	
	プール (Poole U.A.)	
	サウス・グロスタシャー (South Gloucestershire U.A.)	
	スウィンドン (Swindon U.A.)	
	トーベイ (Torbay U.A.)	
	ウィルトシャー (Wiltshire U.A.)	
	デヴォン (Devon)	イースト・デヴォン (East Devon)
		エクセター市 (Exeter)
		ミッド・デヴォン (Mid Devon)

領域 (Region)	カウンティ	ディストリクト
	ユニタリー	
		ノース・デヴォン (North Devon)
		サウス・ハムズ (South Hams)
		テインブリッジ (Teignbridge)
		トリッジ (Torridge)
		ウェスト・デヴォン (West Devon)
	ドーセット (Dorset)	クライストチャーチ (Christchurch)
		イーストドーセット (East Dorset)
		ノースドーセット (North Dorset)
		プーベック (Purbeck)
		ウェストドーセット (West Dorset)
		ウェイマス・アンド・ポートランド (Weymouth and Portland)
	グロスタシャー (Gloucestershire)	チェルトナム (Cheltenham)
		コッツウォルズ (Cotswold)
		フォレスト・オブ・ディーン (Forest of Dean)
		グロスター市 (Gloucester)
		ストラウド (Stroud)
		テュークスベリー (Tewkesbury)
	サマセット (Somerset)	メンディップ (Mendip)
		セッジムーア (Sedgemoor)
		サウスサマセット (South Somerset)
		タウントンディーン (Taunton Deane)
		ウェストサマセット (West Somerset)
中西部地域 (West Midlands)	ヘレフォードシャー (Herefordshire U.A.)	
	シュロップシャー (Shropshire U.A.)	
	ストーク＝オン＝トレント (Stoke-on-Trent U.A.)	
	、テル フォード・アンド・レキン (Telford and Wrekin U.A.)	
	スタッフォードシャー (Staffordshire)	カノック・チェース (Cannock Chase)
		イースト・スタッフォードシャー (East Staffordshire)
		リッチフィールド (Lichfield)
		ニューキャッスル・アンダー・ライム (Newcastle-under-Lyme)
		サウススタッフォードシャー (South Staffordshire)
		スタッフォード (Stafford)
		スタッフォードシャー・ムーアランド (Staffordshire Moorlands)
		タムワース (Tamworth)
	ワーウィックシャー (Warwickshire)	ノースワーウィックシャー (North Warwickshire)
		ナートン・アンド・ベッドワース (Nuneaton and Bedworth)
		ラグビー (Rugby)
		ストラドフォード・オン・エイボン (Stratford-on-Avon)

領域 (Region)	カウンティ	ディストリクト
	ユニタリー	
		ワーウィック (Warwick)
	バーミンガム (Birmingham U.A.)	
	コベントリー (Coventry U.A.)	
	ダドリー (Dudley U.A.)	
	サンドウェル (Sandwell U.A.)	
	ソリハル (Solihull U.A.)	
	ウォルソール (Walsall U.A.)	
	ウォルバーハンプシャー (Wolverhampton U.A.)	
	ウォーチェスター (Worcestershire)	ブロムスグローブ (Bromsgrove)
		モルバーンヒルズ (Malvern Hills)
		レディッチ (Redditch)
		ウォーチェスター (Worcester)
		ウィチャボン (Wychavon)
		ウィアフォレスト (Wyre Forest)
ヨークシャー・アンド・ハンプシャー (Yorkshire and the Humber)	イーストライディング・オブ・ヨークシャー (East Riding of Yorkshire U.A.)	
	キングストン・アボン・ハル市 (Kingston upon Hull U.A.)	
	ノース・イースト・リンカーンシャー (North East Lincolnshire U.A.)	
	ノースリンカーンシャー (North Lincolnshire U.A.)	
	ヨーク市 (York U.A.)	
	ノース・ヨークシャー (North Yorkshire)	クラベン (Craven)
		ハンプルトン (Hambleton)
		ハロゲイト (Harrogate)
		リッチモンドシャー (Richmondshire)
		ライデール (Ryedale)
		セルビー (Selby)
		スカボロー (Scarborough)
	サウス・ヨークシャー (South Yorkshire)	バーンズリー (Barnsley)
		ドンカスター (Doncaster)
		ロザラム (Rotherham)
		シェフィールド市 (Sheffield)
	ウェスト・ヨークシャー (West Yorkshire)	ブラッドフォード市 (Bradford)
		カルダデール (Calderdale)
		カークリーズ (Kirklees)
		リーズ市 (Leeds)
		ウェイクフィールド市 (Wakefield)

(出所) Office of National Statistic(http://www.ons.gov.uk/ons/taxonomy/search/index.html?newquery=*&nscl=Population+by+Nationality+and+Country+of+Birth&nscl-orig=Population+by+Nationality+and+Country+of+Birth&sortDirection=DESCENDING&sortBy=pubdate)の” Population by Country of Birth and Nationality tables January 2013 to December 2013”をベースに各種資料より作成。(2013 年 3 月 31 日現在の状況)

(注 1) 網掛け部分については、 (大都市カウンティ、ディストリクト)、 (非都市カウンティ、ディストリクト) を示す。

地方自治体名の下に「 U.A. 」と記載のあるのはユニタリーであることを示している。

地方自治体名の頭に「 」とあるのは典礼カウンティであることを示す。

(注 2) 典礼カウンティの名称は Bedfordshire である。

(注 3) 典礼カウンティの名称は Cheshire である。

(注 4) 典礼カウンティの名称は Berkshire である。

(その他) 以下のサイトについても理解の上で参考となる。

<http://openlylocal.com/councils?region=East+of+England>

<http://resources.woodlands-junior.kent.sch.uk/customs/questions/counties.html>

<http://www.politics.co.uk/reference/local-government-structure>

<http://www.gwydir.demon.co.uk/uklocalgov/whtsacty.htm>

資料 1-2 ウェールズ地域

一層制として、以下の 22 の単一行政体(ユニタリー)に区分されている。内訳は、名称上は 9 州(county)、3 市(city)、10 州区(county borough)となる

	名称	種類
1	マーサー・ティドビル (Merthyr Tydfil)	カウンティ・バラ
2	ケアフィリ (Caerphilly)	カウンティ・バラ
3	ブライナイ・グエント (Blaenau Gwent)	カウンティ・バラ
4	トルヴァエン (Torfaen)	カウンティ・バラ
5	モンマスシャー (Monmouthshire)	カウンティ
6	ニューポート市 (Newport)	シティ
7	カーディフ市 (Cardiff) (注)	シティ
8	ヴェール・オブ・グラモーガン (Vale of Glamorgan)	カウンティ・バラ
9	ブリジェンド (Bridgend)	カウンティ・バラ
10	ロンザ・カノン・タフ (Rhondda Cynon Taf)	カウンティ・バラ
11	ニース・ポート・タルボット (Neath Port Talbot)	カウンティ・バラ
12	スウォンジー市 (Swansea)	シティ
13	カーマーゼンシャー (Carmarthenshire)	カウンティ
14	ケレディジョン (Ceredigion)	カウンティ
15	ポーイス (Powys)	カウンティ
16	レクサム (Wrexham)	カウンティ・バラ
17	フリントシャー (Flintshire)	カウンティ
18	デンビーシャー (Denbighshire)	カウンティ
19	コンウィ (Conwy)	カウンティ・バラ
20	グウィネス (Gwynedd)	カウンティ
21	アングルシー島 (Isle of Anglesey)	カウンティ
22	ペンブルックシャー (Pembrokeshire)	カウンティ

(注) ウェールズの首都である。

(出所) 各種資料より作成。

資料 1-3 スコットランド地域

一層制として以下の 32 の行政区画に区分される。名称としては、他にカウンティが現存するが、行政区画としては実態がないため、以下のカウンシルが最上級単位であり、イングランドのユニタリーに相当する位置づけとなる。

	名称
1	インヴァークライド (Inverclyde)
2	レンフルーシャー (Renfrewshire)
3	ウェスト・ダンバートンシャー (West Dunbartonshire)
4	イースト・ダンバートンシャー (East Dunbartonshire)
5	グラスゴー (Glasgow)
6	イースト・レンフルーシャー (East Renfrewshire)

	名称
7	ノース・ラナークシャー（North Lanarkshire）
8	フォルカーク（Falkirk）
9	ウェスト・ロージアン（West Lothian）
10	エジンバラ（Edinburgh）（注）
11	ミッドロージアン（Midlothian）
12	イースト・ロージアン（East Lothian）
13	クラックマナンシャー（Clackmannanshire）
14	ファイフ（Fife）
15	ダンディー市（Dundee）
16	アンガス（Angus）
17	アバディーンシャー（Aberdeenshire）
18	アバディーン市（Aberdeen）
19	マレー（Moray）
20	ハイランド・カウンシル・エリア（Highland Council area）
21	アウター・ヘブリディーズ（Outer Hebrides）
22	アーガイル・アンド・ビュート（Argyll and Bute）
23	パース・アンド・キンロス（Perth and Kinross）
24	スターリング（Stirling）
25	ノース・エアシャー（North Ayrshire）
26	イースト・エアシャー（East Ayrshire）
27	サウス・エアシャー（South Ayrshire）
28	ダンフリーズ・アンド・ガロウェイ（Dumfries and Galloway）
29	サウス・ラナークシャー（South Lanarkshire）
30	スコティッシュ・ボーダーズ（The Scottish Borders）
31	オークニー諸島（Orkney Islands）
32	シェットランド諸島（Shetland）

（注）スコットランドの首都である。

（出所）各種資料より作成

資料 1-4 北アイルランド地域

一層制として以下の 26 の行政区に分かれているが、前述したように現在見直しが進められている。なお、行政・議会組織は、「ディストリクト・カウンシル」、「バラ・カウンシル」、「シティ・カウンシル」、「シティ・アンド・ディストリクト・カウンシル」と、様々な名称が付けられている。

カウンティとカウンティ・バラは、その後も儀礼的な名誉職である州総督（Lord Lieutenant）や州長官（Sheriff）の任命の単位としては形式上存続している。

	自治体名	種類
1	アントリム（Antrim）	バラ・カウンシル
2	アーズ（Ards）	バラ・カウンシル
3	アーマー（Armagh）	シティ・アンド・ディストリクト・カウンシル
4	バリーミーナ（Ballymena）	バラ・カウンシル
5	バリーマネー（Ballymoney）	バラ・カウンシル
6	バンブリッジ（Banbridge）	ディストリクト・カウンシル

	自治体名	種類
7	ベルファスト（Belfast）（注）	シティ・カウンシル
8	キャリックファーガス（Carrickfergus）	バラ・カウンシル
9	キャッスルレー（Castlereagh）	バラ・カウンシル
10	コールレーン（Coleraine）	バラ・カウンシル
11	クックスタウン（Cookstown）	ディストリクト・カウンシル
12	クレイガヴォン（Craigavon）	バラ・カウンシル
13	デリー（Derry）	シティ・カウンシル
14	ダウン（Down）	ディストリクト・カウンシル
15	ダンガノン・アンド・サウス・ティロン （Dungannon and South Tyrone）	バラ・カウンシル
16	ファーマナ（Fermanagh）	ディストリクト・カウンシル
17	ラーン（Larne）	バラ・カウンシル
18	リマヴァディ（Limavady）	バラ・カウンシル
19	リスバーン（Lisburn）	シティ・カウンシル
20	マラフェルト（Magherafelt）	ディストリクト・カウンシル
21	モイル（Moyle）	ディストリクト・カウンシル
22	ニューリー・アンド・モーン（Newry and Mourne）	バラ・カウンシル
23	ニュータウンアベイ（Newtownabbey）	バラ・カウンシル
24	ノース・ダウン（North Down）	バラ・カウンシル
25	オマー（Omagh）	ディストリクト・カウンシル
26	ストラバン（Strabane）	ディストリクト・カウンシル

（注）北アイルランドの首都である。

（出所）各種資料より作成。

資料 1-5 アメリカの各州等別地方自治体の種類と数（注 1）

州等	一般目的地方自治体			特別目的地方自治体	
	カウンティ	市町村	タウン（タウンシップ）	特別区	学区 （注 2）
国全体	3,031	19,519	16,360	38,266	12,880
アラバマ州	67	461	-	548	132
アラスカ州	14	148	-	15	-
アリゾナ州	15	91	-	326	242
アーカンソー州	75	502	-	740	239
カリフォルニア州	57	482	-	2,861	1,025
コロラド州	62	271	-	2,392	180
コネチカット州	-	30	149	447	17
デラウェア州	3	57	-	260	19
コロンビア特別区	-	1	-	1	-
フロリダ州	66	410	-	1,079	95
ジョージア州	153	535	-	510	180
ハワイ州	3	1	-	17	-
アイダホ州	44	200	-	806	118
イリノイ州	102	1,298	1,431	3,227	905
インディアナ州	91	569	1,006	752	291
アイオワ州	99	947	-	535	366

	一般目的地方自治体			特別目的地方自治体	
カンザス州	103	626	1,268	1,523	306
ケンタッキー州	118	418	-	628	174
ルイジアナ州	60	304	-	96	69
メイン州	16	22	466	237	99
メリーランド州	23	157	-	167	-
マサチューセッツ州	5	53	298	417	84
ミシガン州	83	533	1,240	443	576
ミネソタ州	87	853	1,784	610	338
ミシシッピー州	82	298	-	439	164
ミズーリ州	114	954	312	1,854	534
モンタナ州	54	129	-	763	319
ネブラスカ州	93	530	417	1,269	272
ネバダ州	16	19	-	139	17
ニュー・ハンプシャー州	10	13	221	131	166
ニュー・ジャージー州	21	324	242	234	523
ニュー・メキシコ州	33	103	-	631	96
ニュー・ヨーク州	57	614	929	1,174	679
ノース・カロライナ州	100	553	-	320	-
ノース・ダコタ州	53	357	1,313	779	183
オハイオ州	88	937	1,308	841	668
オクラホマ州	77	590	-	635	550
オレゴン州	36	241	-	1,035	230
ペンシルバニア州	66	1,015	1,546	1,756	514
ロードアイランド州	-	8	31	90	4
サウス・カロライナ州	46	270	-	279	83
サウス・ダコタ州	66	311	907	547	152
テネシー州	92	345	-	465	14
テキサス州	254	1,214	-	2,600	1,079
ユタ州	29	245	-	307	41
ヴァーモント州	14	43	237	153	291
ヴァージニア州	95	229	-	193	1
ワシントン州	39	281	-	1,285	295
ウェスト・ヴァージニア州	55	232	-	317	55
ウィスコンシン州	72	596	1,255	765	440
ワイオミング州	23	99	-	628	55

(出所) United States Census Bureau (ORG002 Local Governments by Type and State:2012-United States-States 2012 Census of Government)

(<http://factfinder2.census.gov/faces/tableservices/jsf/pages/productview.xhtml?src=bkmk>)

(注1) 2013年9月26日のデータである。

(注2) 独立した組織のみを記載(州等により設立されているものを除く)。

2 行政機構及び大臣構成

資料 2-1 イギリス中央政府の行政機構

機関名	英称
【大臣省】	
法務長官府	Attorney General's Office
内閣府	Cabinet Office

機関名	英称
ビジネス・イノベーション・職業技能省	Department for Business, Innovation and Skills
コミュニティ・地方自治省	Department for Communities and Local Government
文化・メディア・スポーツ省	Department for Culture, Media and Sport
教育省	Department for Education
環境・食糧・農村地域省	Department for Environment, Food and Rural Affairs
国際開発省	Department for International Development
運輸省	Department for Transport
雇用年金省	Department for Work and Pensions
エネルギー・気候変動省	Department of Energy and Climate Change
保健省	Department of Health
外務・英連邦省	Foreign and Commonwealth Office
大蔵省	HM Treasury
内務省	Home Office
国防省	Ministry of Defence
司法省	Ministry of Justice
北アイルランド庁	Northern Ireland Office
スコットランド法務官府	Office of the Advocate General for Scotland
下院院内総務室	Office of the Leader of the House of Commons
上院院内総務室	Office of the Leader of the House of Lords
スコットランド庁	Scotland Office
貿易金融省	UK Export Finance
ウェールズ庁	Wales Office
機関名	英称
【非大臣省】	
慈善事業委員会	The Charity Commission
競争・市場局	Competition and Markets Authority
検察庁	Crown Prosecution Service
食品規格庁	Food Standards Agency
森林委員会	Forestry Commission
年金数理局	Government Actuary's Department
歳入税関庁	HM Revenue & Customs
王立土地登記局	Land Registry
国民貯蓄投資機構	National Savings and Investments (NS&I)
国立公文書館	The National Archives
国家犯罪対策庁	National Crime Agency
鉄道規制局	Office of Rail Regulation
ガス・電力市場管理局	Office of Gas and Electricity Markets (Ofgem)
資格・試験監督局	Office of Qualifications and Examinations Regulation (Ofqual)
教育水準局	Office for Standards in Education, Children's Services and Skills (Ofsted)
陸地測量部	Ordnance Survey
重大不正操作局	Serious Fraud Office
最高裁判所	Supreme Court of the United Kingdom
財務弁護局	Treasury Solicitor's Department

機関名	英称
統計総局	UK Statistics Authority
貿易投資総省	UK Trade and Investment
水サービス規制庁	The Water Services Regulation Authority

(出所) <https://www.gov.uk/government/organisations> を基に作成。

資料 2-2 ウェールズ分権政府の大臣構成

大臣名称	英語名称
ウェールズ首席大臣	First Minister of Wales
コミュニティ・貧困対策大臣	Minister for Communities and Tackling Poverty
保健医療・社会福祉サービス大臣	Minister for Health and Social Services
天然資源・文化・スポーツ大臣	Minister for Natural Resources, Culture and Sport
地方自治・政府事業大臣	Minister for Local Government and Government Business
経済・科学・交通大臣	Minister for Economy, Science and Transport
財務大臣	Minister for Finance
教育・技能大臣	Minister for Education and Skills
住宅・再開発大臣	Minister for Housing and Regeneration
法務長官	Counsel General
農業・漁業副大臣	Deputy Minister for Agriculture and Fisheries
貧困対策副大臣	Deputy Minister for Tackling Poverty
技能・技術副大臣	Deputy Minister for Skills and Technology
社会福祉サービス副大臣	Deputy Minister for Social Services

(出所) <http://wales.gov.uk/about/cabinet/cabinetm/?lang=en>及び、
<http://wales.gov.uk/about/cabinet/deputyministers/?lang=en>による。

資料 2-3 ウェールズ分権政府の政府組織一覧

組織名	英語名称
財務・総務局	Finance and Corporate Services
司法局	Legal Services
事務次官局	Permanent Secretary's Department
持続可能な未来局	Sustainable Futures
経済・科学・交通局	Economy, Science and Transport
教育・技能局	Education and Skills
保健医療・社会福祉サービス局	Health and Social Services
局外サービス局	Non-Directorate Services
地方自治・コミュニティ局	Local Government and Communities

(注) 2013年11月11日現在

(出所) <http://wales.gov.uk/about/civilservice/structure/departments/?lang=en>による。

資料 2-4 スコットランド分権政府の大臣構成

大臣名称	英語名称
首席大臣	First Minister
副首席大臣(政策兼基幹法担当)兼インフラ整備、投資、都市整備担当閣僚	Deputy First Minister (Government strategy and the Constitution) and Cabinet Secretary for Infrastructure, Investment and Cities
議会对策担当閣外大臣	Minister for Parliamentary Business
交通・退役軍人担当閣外大臣	Minister for Transport and Veterans

大臣名称	英語名称
住宅・福祉担当大臣	Minister for Housing and Welfare
保健・厚生担当閣内大臣	Cabinet Secretary for Health and Wellbeing
公衆衛生担当閣外大臣	Minister for Public Health
コモンウェルスゲーム、スポーツ等・年金受給者担当閣内大臣	Cabinet Secretary for Commonwealth Games,Sport,Equalities and Pensioners'Rights
財務・雇用・持続的成長担当閣内大臣	Cabinet Secretary for Finance, Employment and Sustainable Growth
エネルギー・企業・観光担当閣外大臣	Minister for Energy, Enterprise and Tourism
地方自治体・計画担当閣外大臣	Minister for Local Government and Planning
教育・生涯学習担当閣内大臣	Cabinet Secretary for Education and Lifelong Learning
子供・若者担当閣外大臣	Minister for Children and Young People
学習・科学・スコットランド語担当閣外大臣	Minister for Learning, Science and Scotland's Languages
職業訓練・若者及び女性の雇用担当閣内大臣	Cabinet Secretary for Training, Youth and Women's Employment
司法担当閣内大臣	Cabinet Secretary for Justice
コミュニティの安全・法務担当閣外大臣	Minister for Community Safety and Legal Affairs
農村問題・環境担当閣内大臣	Cabinet Secretary for Rural Affairs and the Environment
環境・気候変動担当閣外大臣	Minister for Environment and Climate Change
文化・渉外担当閣内大臣	Cabinet Secretary for Culture and External Affairs
渉外・国際開発担当閣外大臣	Minister for External Affairs and International Development
検事総長	Lord Advocate
法務長官	Solicitor General

（出所）<http://www.scotland.gov.uk/About/People/14944/Scottish-Cabinet>による。

資料 2-5 北アイルランド自治政府の政府組織一覧

組織名	英語名称
農業・農村開発局	Department of Agriculture and Rural Development
文化・芸術・娯楽局	Department of Culture, Arts and Leisure
教育局	Department of Education
雇用・訓練局	Department for Employment and Learning
企業・貿易・投資局	Department of Enterprise,Trade and Investment
環境局	Department of the Environment
財務・人事局	Department of Finance and Personnel
保健衛生・社会サービス・公共安全局	Department of Health ,Social Services and Public Safety
司法局	Department of Justice
地域開発局	Department for Regional Development
社会開発局	Department for Social Development
首席及び副首席大臣室	Office of the First Minister and Deputy First Minister

（注）2015年1月現在

（出所）<http://www.northernireland.gov.uk/index/your-executive/government-departments.htm>による。

資料 2-6 北アイルランド自治政府の大臣構成

大臣名称	英語名称
首席大臣	First Minister
副首席大臣	Deputy First Minister

副大臣（首席及び副首席大臣室担当）2名	Junior Minister
財務・人事担当大臣	Minister for Finance and Personnel
教育担当大臣	Minister for Education
企業・貿易・投資担当大臣	Minister for Enterprise, Trade and Investment
保健衛生・社会サービス・公共安全担当大臣	Minister for Health, Social Services and Public Safety
社会開発担当大臣	Minister for Social Development
雇用・訓練担当大臣	Minister for Employment and Learning
司法担当大臣	Minister for Justice
環境担当大臣	Minister for Environment
文化・芸術・娯楽担当大臣	Minister for Culture, Arts and Leisure
地域開発担当大臣	Minister for Regional Development
農業・農村開発担当大臣	Minister for Agriculture and Rural Development

（出所）<http://www.northernireland.gov.uk/index/your-executive/ministers-and-their-departments.htm>による。

資料 2-7 アメリカ連邦政府の各省の種類

機関名	英称
【連邦行政部】	Executive Departments
農務省	Department of Agriculture (USDA)
商務省	Department of Commerce (DOC)
国防総省	Department of Defense (DOD)
教育省	Department of Education (ED)
エネルギー省	Department of Energy (DOE)
保健福祉省	Department of Health and Human Services (HHS)
国土安全保障省	Department of Homeland Security (DHS)
住宅都市開発省	Department of Housing and Urban Development (HUD)
司法省	Department of Justice (DOJ)
労働省	Department of Labor (DOL)
国務省	Department of State (DOS)
内務省	Department of the Interior (DOI)
財務省	Department of the Treasury
運輸省	Department of Transportation (DOT)
退役軍人省	Department of Veterans Affairs (VA)

（出所）http://www.usa.gov/Agencies/Federal/Executive.shtml#Executive_Departments による。

資料 2-8 アメリカ連邦政府の独立連邦機関（Independent Agencies）及び政府関連法人（Government Corporations）一覧

機関名	英称
合衆国行政協議会	Administrative Conference of the United States
史跡保存諮問委員会	Advisory Council on Historic Preservation
アフリカ開発基金	African Development Foundation
全米鉄道旅客公社	National Railroad Passenger Corporation (AMTRAK)
政府放送管理局	Broadcasting Board of Governors
中央情報局	Central Intelligence Agency (CIA)
公民権委員会	Commission on Civil Rights
商品先物取引委員会	Commodity Futures Trading Commission

機関名	英称
消費者製品安全委員会	Consumer Product Safety Commission (CPSC)
全国・地域サービス連邦公社	Corporation for National and Community Service
コロンビア特別区裁判所サービス・犯罪者監督庁	Court Services and Offender Supervision Agency for the District of Columbia
核拡散防止局	Defense Nuclear Facilities Safety Board
国家情報局長官	Director of National Intelligence
環境保護局	Environmental Protection Agency (EPA)
雇用機会均等委員会	Equal Employment Opportunity Commission (EEOC)
輸出入銀行	Export-Import Bank of the United States
農業金融局	Farm Credit Administration
農業信用制度保険公社	Farm Credit System Insurance Corporation
連邦通信委員会	Federal Communications Commission (FCC)
連邦預金保険公社	Federal Deposit Insurance Corporation (FDIC)
連邦選挙委員会	Federal Election Commission (FEC)
連邦エネルギー規制委員会	Federal Energy Regulatory Commission
連邦住宅金融庁	Federal Housing Finance Agency
連邦労使関係局	Federal Labor Relations Authority
連邦海事委員会	Federal Maritime Commission
連邦調停局	Federal Mediation and Conciliation Service
鉱山安全衛生庁	Federal Mine Safety and Health Review Commission
連邦準備制度機関	Federal Reserve System
連邦退職貯蓄投資理事会	Federal Retirement Thrift Investment Board
連邦取引委員会	Federal Trade Commission (FTC)
政府調達局	General Services Administration (GSA)
博物館・図書館情報サービス機構	Institute of Museum and Library Services
米州基金	Inter-American Foundation
メリットシステム保護委員会	Merit Systems Protection Board
ミレニアムチャレンジ公社	Millennium Challenge Corporation
航空宇宙局	National Aeronautics and Space Administration (NASA)
公文書記録管理局	National Archives and Records Administration (NARA)
国家資本計画委員会	National Capital Planning Commission
全米障害者評議会	National Council on Disability
預金保険機構	National Credit Union Administration (NCUA)
全米芸術基金	National Endowment for the Arts
全米人文科学基金	National Endowment for the Humanities
全米労働関係委員会	National Labor Relations Board (NLRB)
全米調停委員会	National Mediation Board
全米鉄道旅客公社	National Railroad Passenger Corporation (AMTRAK)
全米科学財団	National Science Foundation (NSF)
国家運輸安全委員会	National Transportation Safety Board
原子力規制委員会	Nuclear Regulatory Commission (NRC)
労働安全衛生審査委員会	Occupational Safety and Health Review Commission
法令順守局	Office of Compliance
政府倫理局	Office of Government Ethics
連邦人事管理局	Office of Personnel Management
特殊検察官局	Office of Special Counsel
国家情報官長官室	Office of the Director of National Intelligence

機関名	英称
全米対諜報活動官室	Office of the National Counterintelligence Executive
海外民間投資公社	Overseas Private Investment Corporation
パナマ運河委員会	Panama Canal Commission
平和部隊	Peace Corps
年金給付保証公庫	Pension Benefit Guaranty Corporation
郵便委員会	Postal Regulatory Commission
鉄道廃棄委員会	Railroad Retirement Board
証券取引委員会	Securities and Exchange Commission (SEC)
選抜徴兵局	Selective Service System
中小企業庁	Small Business Administration (SBA)
社会保障局	Social Security Administration (SSA)
テネシー川流域開発公社	Tennessee Valley Authority
全米貿易開発局	U.S. Trade and Development Agency
合衆国国際開発庁	United States Agency for International Development
アメリカ国際貿易委員会	United States International Trade Commission
郵便公社	United States Postal Service (USPS)

(出所) <http://www.usa.gov/Agencies/Federal/Independent.shtml> による。

3 財政制度

資料 3-1 アメリカ州政府における予算編成過程の事例 (アリゾナ州)

アリゾナ州の会計年度は 7 月から翌年 6 月までである。予算案は知事予算案 (Executive Budget Recommendation) 及び議会予算案 (Legislative Budget Recommendation) の 2 案が同時に作成され、議会で審議され支出権限法 (Appropriations Bill) として成立する。

- ・ 5 月に知事が執行部 (Executive Branch) の各部局 (Agency) に予算要求書の作成を指示する。議会 (Legislative Branch) 及び司法 (Judicial Branch) も要求書を作成する。
- ・ 8 月までに全ての予算要求書は執行部の知事計画予算室 (Office of Strategic Planning and Budget, OSPB) に提出される。知事計画予算室は提出された予算要求書をまとめ、議会の合同予算委員会 (Joint Legislative Budget Committee ; JLBC) に送付する。
- ・ 予算要求書とは別に知事室計画予算室、合同予算委員会ともに独自の歳入見積り (Revenue Estimate) を行う。
- ・ 知事計画予算室、合同予算委員会ともに予算要求書をもとにしてそれぞれ独自の予算案 (知事予算案、議会予算案) を作成する。作成された予算案は 1 月初旬にそれぞれ議会に提出される。このうち知事予算案は議会に対するメッセージ (State of the State) として議会に送られる。
- ・ 議会では支出権限法案として下院 上院 下院の審議手順により審議される。上院下院ともに審議は予算小委員会、予算委員会、総会の順番に送られる。上院下院の法案内容が異なった場合は合同委員会において審議される。なお、この手順は一般の他の法案と同じである。
- ・ 議会での審議が通過した支出法案は 2 月末までに知事に送られる。
- ・ 支出法案の送付を受けた知事は法案 (予算) 内容を検討し、法案に署名するかまた 4 月末である。
- ・ 予算が会計年度に対して編成される。会計年度は 7 月 1 日開始、翌年の 6 月 30 日に終了する 12 ヶ月間である。
ほとんどの法定部局は 2 つに分けられた年次予算を 2 年ごとに受けとるが、その取組は、財政赤字のために 2 年にわたって一時中断されていた。
- ・ 州部局は、知事が設定したガイドラインに従って予算要求書を作成し、知事室計画予算室 (Office of Strategic Planning and Budget : OSPB) に 9 月 1 日までに提出する。
- ・ OSPB は合同立法予算委員会 (Joint Legislative Budget Committee : JLBC) への予算要

- 求のコピーを提供する。OSPB と JLBC のスタッフは毎年秋に予算要求書をレビューする。
- ・ 予算要求書のレビューと併せて、JLBC スタッフと OSPB は、独立的に収入見込みを作成する。知事と州議会は、これらの予測に拘束されることはなく、予算検討に際して独自の予測を用いることができる。
 - ・ JLBC スタッフは財政諮問委員会（Finance Advisory Committee：FAC）に意見を求める。財政諮問委員会は公的部門及び民間部門からのエコノミスト 15 人で構成され、毎年秋を含め、年 3 回公開形式で開催される。
財政諮問委員会、JLBC スタッフ及びアリゾナ大学における 2 つの計量経済学モデルによって推計される収入見込みは、これら 4 つのセクターの“コンセンサス”として当年度及び次年度の収入見込みを算出する際に重視されている。
 - ・ 知事は、議会による検討のことを踏まえ、通常議会の開会后 5 日以内に次年度の予算を編成（当年度予算の修正も含めて）することが求められる。また、それと同時に JLBC スタッフは、上記 4 つのセクターのコンセンサスを経た経済予測と基金への定例的な積み立て、その他の債務を反映したベースラインドキュメントを作成する。均衡予算要求に準拠するために必要となる任意の支出や収入が含まれる知事の予算と異なり、JLBC スタッフが作成するこのベースラインドキュメントは、予算に対する提案ではなく予算均衡見込みの規模について指針を提供するものである。
 - ・ 議会は 1 月と 2 月に公的予算のヒアリングを行うことができる。
 - ・ 議会両院で承認されると、予算法案は、知事に送られる。知事は法案に署名、署名なしによる発効、または拒否権を発動のいずれかを行う。また、個別条項拒否権を行使することもできる。拒否権あるいは個別条項拒否権を選択した場合、議会は両院の 3 分の 2 の投票で議会中断前に拒否権を無効にすることができる。
 - ・ ほとんどの歳出が来たるべく 7 月 1 日から始まる会計年度のものであるが、一般歳出予算法（General Appropriation Act）は、直ちに有効になる。

（出所）『米国における州政府の財政運営と政府間関係』（財団法人自治体国際化協会 1995 年）Arizona's Budget Process（<http://www.azleg.gov/jlbc/budgetprocess.pdf>）を参照した。

4 公表財務書類の各年の開示内容とそのページ数及び注記事項の変遷

資料 4-1 開示内容の校正の変遷（イギリス地方自治体）

各年の開示内容の変遷とそのページ配分数については以下のとおりである。

開示内容		開示対象年度				
		2009	2010	2011	2012	2013
挨拶文（Foreword by the Leader of Northamptonshire County Council）		0.7	1.0	1.3	-	-
前文（Explanatory Foreword）（注 1）						
	はじめに（INTRODUCTION）	0.3	0.3	0.3	0.5	0.5
	前年度の要約（RECAP 20××-××）	-	-	-	0.5	0.5
	今年度予算の概要（BUDGET 20××-××）	10.0	9.5	9.4	2.0	2.0
	実績概要（OUTTURN SUMMARY）				4.0	5.4
	技術的な調整（TECHNICAL ADJUSTMENTS）	-	-	-	0.3	0.3
	今年度の財務状況（THE 20××-×× ACCOUNTS）	0.2	2.0	1.7	1.7	2.0
	次年度の予定（THE NEXT 12 MONTHS）	0.6	0.7	0.7	0.4	0.5
	VFM 報告事項（VALUE FOR MONEY STATEMENT）	0.3	0.2	0.9	0.6	0.5
	その他の情報（FURTHER INFORMATION）	0.6	0.3	0.3	0.3	0.3
責任報告書（Statement of Responsibilities）		2.0	2.0	2.0	2.0	2.0
独立監査人の監査報告書（Independent Auditor's Report）		4.0	3.5	3.5	3.3	3.0
一般的情報（General Information）（注 2）						
	会計の概念及び方針の概要（Summary of Accounting Concepts and Policies）	-	-	-	-	1.6
	既公表未採用の会計基準（Accounting Standards that have been issued but have not yet been adopted）		-	-	-	0.7

開示内容		開示対象年度				
		2009	2010	2011	2012	2013
	会計方針適用に当たっての重要な判断事項（Critical judgments in applying accounting policies）		-	-	-	1.5
	将来事象及び重要な不確実性の見積に関する仮定（Assumptions made about the future and other major sources of estimation uncertainty）		-	-	-	0.8
	過年度調整（Prior Period Adjustments）		-	-	-	0.1
	後発事象（Events after the Balance Sheet date）		-	-	-	0.5
	会計方針書（Statement of Accounting Policies）	9.0	-	-	-	-
	主要財務書類（The Core Statements）（注 3）					
	包括利益計算書（Comprehensive Income and Expenditure Statement）	1.5	1.0	1.0	1.0	1.0
	貸借対照表（Balance Sheet）	1.5	1.0	1.0	1.0	1.0
	利益剰余金変動計算書（Movement in Reserves Statement）	2.0	1.0	1.0	1.0	1.0
	キャッシュ・フロー計算書（Cash Flow Statement）	1.0	0.7	0.7	0.6	0.6
	キャッシュ・フロー計算書の注記事項（Notes to the Cash Flow Statement）	-	-	-	-	1.0
	主要財務書類の注記事項（Notes to the Core Statements）	44.0	81.0	93.0	83.0	50.0
	連結財務諸表（GROUP ACCOUNTS）（注 4）					
	前文（Foreword）	-	-	-	1.0	1.0
	連結包括利益計算書（Group Comprehensive Income and Expenditure Statement）	-	-	-	1.0	1.0
	連結貸借対照表（Group Balance Sheet）	-	-	-	1.0	1.0
	連結利益剰余金変動計算書（Group Movement in Reserves Statement）	-	-	-	1.0	1.0
	連結キャッシュ・フロー計算書（Group Cash Flow Statement）	-	-	-	0.5	1.0
	連結財務諸表の注記事項（Notes to the Group Accounts）	-	-	-	3.0	4.0
	年次ガバナンス報告書（The Annual Governance Statement 20 × × - × ×）	13.0	12.0	11.5	13.0	12.0
	付録（Appendices）	-	-	-	-	26.0
	ノース・ハンプトンシャー消防・救急サービスにおける消防士年金基金報告書（Northamptonshire Fire & Rescue Services Firefighter's Pension Fund Statement）	3.0	3.0	4.0	4.0	4.0
	ノース・ハンプトンシャー地方公務員年金制度会計（Northamptonshire Local Government Pension Scheme Accounts）	14.0	13.0	31.0	30.0	30.0
	用語集（Glossary）	3.5	3.0	4.0	4.0	4.0
	合計（注 5）	120.0	138.0	176.0	172.0	170.0

（出所）ノース・ハンプトンシャー・カウンティ（Northamptonshire County Council）の各年の財務書類（Statement of Accounts）より作成。

（注 1）2011 年度までと、それ以降とで構成が異なるため、2011 年度以前は、内容が該当する事項のページ配分数を示している。

（注 2）2013 年度以前は、主要財務書類の注記事項の中に一般的情報の部分が含まれている。

（注 3）2009 年度の主要財務書類は、利益剰余金変動計算書（Movement in Reserves Statement）の代わりに一般会計残高変動計算書（Statement of Movement on the General Fund Balance）、包括利益計算書（Comprehensive Income and Expenditure Statement）の代わりに収支計算書（Income and Expenditure Account）及び総実現利得・損失計算書（Statement of Total Recognised Gains and Losses）がそれぞれ開示されている。このため、2009 年度はそれぞれ対応する情報部分に該当ページ配分数を示している。

（注 4）2011 年度以前は連結財務諸表が公表されていない。

（注 5）目次や余白等のため個別ページ数の集計と合計は一致しない。

資料 4-2 注記事項の記載項目の変遷（イギリス地方自治体）

開示事項のうち大きな比重を占める主要財務書類の注記事項について、その開示項目の変遷を示すと以下ようになる。

注記事項の推移	開示対象年度				
	2009	2010	2011	2012	2013
会計概念及び会計方針（Accounting Concepts and Policies）					
既公表未採用の会計基準（Accounting Standards that have been issued but have not yet been adopted）					
会計方針適用に当たっての重要な判断事項（Critical judgments in applying accounting policies）					
将来事象及び重要な不確実性の見積に関する仮定（Assumptions made about the future and other major sources of estimation uncertainty）					
収入及び費用の重要項目（Material items of income and expense）					
過年度調整（Prior Period Adjustments）					
後発事象（Events after the Balance Sheet date）					
資源配分の意思決定で報告される金額（Amounts reported for resource allocation decisions）					
その他の業務費用（Other operating expenditure）					
金融及び投資の収入及び費用（Financing and investment income and expenditure）					
税及び一般補助金収入（Taxation and non specific grant incomes）					
取引費用（Trading operations）					
プール予算（Pooled budgets）					
特定目的学校補助金（Dedicated schools grant）					
補助金収入（Grant income）					
有形固定資産（Property Plant and Equipment）					
遺産資産（Heritage Assets）					
投資資産（Investment properties）					
無形固定資産（Intangible Assets）					
売却処分目的保有資産（Assets Held for Sale）					
資産評価額（Property valuation）					
資本的支出取引契約（Commitments under capital contracts）					
借入費用の資本化（Capitalisation of borrowing costs）					
金融商品（Financial instruments）					
前払債務及び費用（Debtors and Payments in Advance）					
前受債権及び収益（Creditors and Receipts in Advance）					
現金及び現金同等物（Cash and Cash Equivalents）					
準備金（Provisions）					
偶発債務（Contingent liabilities）					
その他の長期負債（Other Long Term Liabilities）					
PFI による契約及びその類似契約（Private finance initiatives and similar contracts）					
リース契約（Leases）					
引当金（Reserves）					
会計上と法律上の基金の間の調整（Adjustments between accounting basis and funding basis under regulations）					
別途積立金との取引（Transfers to/from earmarked reserves）					
資本的支出及び資本投資（Capital expenditure and capital financing）					

注記事項の推移	開示対象年度				
	2009	2010	2011	2012	2013
保険 (Insurance)					
外部監査コスト (External audit costs)					
議員手当 (Members' Allowances)					
役員報酬 (Officers' remuneration) .					
解雇給付 (Termination Benefits)					
関連当事者取引 (Transactions with related parties)					
確定給付年金制度として計上される年金制度 (Pension schemes accounted for as defined contribution schemes)					
退職給付：確定給付年金制度の IAS19 による開示 (Retirement Benefits – IAS19 Disclosures for defined benefit pension schemes)					
退職給付：確定給付年金制度の IAS17 による開示 (Retirement Benefits – IAS17 Disclosures for defined benefit pension schemes)					
キャッシュ・フロー計算書の注記 (Cash Flow Statement)					
自治体により所有される資産の詳細 (数) (Details of assets owned by the Council)					
棚卸資産 (Inventory)					
ランドフィル配分取引制度 (LATS) への投資 (Landfill Allowance Trading Scheme Investments)					
最低収入準備金 (Minimum Revenue Provision:MRO)					
減損損失 (Impairment losses)					
信託基金 (Trust funds)					
遺産資産：会計方針の変更 (Heritage Assets-Change in Accounting Policy)					

(出所) ノース・ハンプトンシャー・カウンティ (Northamptonshire County Council) の各年の財務書類 (Statement of Accounts) より作成。

(注) 2013 年度の注記事項を中心に、これに類似する事項は、該当するものとみなして記載している。

資料 4-3 包括年次財務報告書 (CAFR) のページ数の推移 (アメリカ州政府)

包括年次財務報告書 (CAFR) のページ数の各州での推移は以下のとおりである。

(単位 : ページ)

No.	州		開示対象年度				
			2009	2010	2011	2012	2013
1	アラバマ	Alabama	299	309	311	309	313
2	アラスカ	Alaska	298	302	304	308	310
3	アリゾナ	Arizona	280	292	280	282	268
4	アーカンソー	Arkansas	198	214	212	220	216
5	カリフォルニア	California	297	317	319	331	326
6	コロラド	Colorado	254	260	276	272	276
7	コネチカット	Connecticut	172	170	171	173	168
8	デラウェア	Delaware	192	192	192	179	176
9	フロリダ	Florida	263	278	278	276	278
10	ジョージア	Georgia	243	255	272	266	278
11	ハワイ	Hawaii	176	170	168	168	161
12	アイダホ	Idaho	184	190	190	190	190
13	イリノイ	Illinois	410	388	397	343	351
14	インディアナ	Indiana	277	310	333	330	234
15	アイオワ	Iowa	187	189	195	197	197

No.	州		開示対象年度				
			2009	2010	2011	2012	2013
16	カンザス	Kansas	180	189	201	190	178
17	ケンタッキー	Kentucky	218	223	224	232	232
18	ルイジアナ	Louisiana	233	239	213	218	207
19	メイン	Maine	226	226	230	232	231
20	メリーランド	Maryland	172	178	180	180	180
21	マサチューセッツ	Massachusetts	203	198	200	184	190
22	ミシガン	Michigan	284	278	280	282	282
23	ミネソタ	Minnesota	256	265	270	270	276
24	ミシシッピ	Mississippi	167	167	167	165	157
25	ミズーリ	Missouri	193	196	204	203	204
26	モンタナ	Montana	254	266	266	274	276
27	ネブラスカ	Nebraska	199	201	203	203	199
28	ネバダ	Nevada	175	175	180	186	180
29	ニュー・ハンプシャー	New Hampshire	133	136	140	145	154
30	ニュー・ジャージー	New Jersey	336	340	346	351	358
31	ニュー・メキシコ	New Mexico	310	324	364	364	384
32	ニュー・ヨーク	New York	205	206	210	212	214
33	ノース・キャロライナ	North Carolina	311	320	310	304	298
34	ノース・ダコタ	North Dakota	205	211	195	195	197
35	オハイオ	Ohio	338	336	330	322	312
36	オクラホマ	Oklahoma	177	172	184	186	188
37	オレゴン	Oregon	210	234	244	248	244
38	ペンシルバニア	Pennsylvania	216	230	242	236	244
39	ロードアイランド	Rhode Island	191	163	178	181	188
40	サウス・キャロライナ	South Carolina*	入手不可	入手不可	入手不可	入手不可	入手不可
41	サウス・ダコタ	South Dakota	191	187	196	190	199
42	テネシー	Tennessee	220	218	224	228	232
43	テキサス	Texas	266	278	278	280	294
44	ユタ	Utah	236	240	246	250	254
45	ヴァーモント	Vermont	235	241	246	247	248
46	ヴァージニア	Virginia	314	318	326	324	326
47	ワシントン	Washington	180	184	200	207	203
48	ウェスト・ヴァージニア	West Virginia	273	283	283	289	297
49	ウィスコンシン	Wisconsin	255	257	257	259	259
50	ワイオミング	Wyoming	241	245	272	277	279

*サウス・キャロライナ州については、州ホームページにアクセスできなかった。

(注) ページ数は PDF ファイルのページ数を集計している。よって、ブランクページ、表紙、各見出しページ等も含まれており、実際の報告書に付されている最終ページ番号とは一致しない。

資料 4-4 包括年次財務報告書 (CAFR) 開示内容の構成の変遷 (アメリカ州政府)

インディアナ州の包括年次財務報告書 (CAFR) についてこの 5 年間の開示内容の構成の変遷は以下のとおりである。

開示内容	開示対象年度				
	2009	2010	2011	2012	2013
導入セクション (Introductory Section)					

開示内容		開示対象年度				
		2009	2010	2011	2012	2013
	タイトルページ (Title Page)	1.0	1.0	1.0	1.0	1.0
	謝辞 (Acknowledgments)	1.0	1.0	1.0	1.0	1.0
	職務声明書 (Mission Statement)	-	-	-	-	1.0
	州会計監査人 (Auditors of State)	3.0	3.0	3.0	3.0	1.0
	添え状 (Letter of Transmittal)	6.0	7.0	7.0	8.0	6.0
	GFOA ⁶¹⁰ 優秀財務報告賞状 (Certificate of Achievement for Excellence in Financial Reporting)	1.0	1.0	1.0	1.0	1.0
	州政府組織図と公選政府職員 (State Organization Chart and Selected State Officials)	1.0	1.0	1.0	1.0	1.0
財務セクション (Financial Section)						
	監査報告書 (Independent Auditor's Report)	2.0	2.0	2.0	3.0	3.0
	マネジメントによる討議及び分析 (MD&A)	15.0	14.0	14.0	14.0	14.0
	基本財務書類					
	政府全体財務諸表					
	純資産計算書	2.0	2.0	2.0	2.0	1.0
	活動計算書	1.0	1.0	1.0	1.0	1.0
	基金財務書類					
	貸借対照表 政府基金	2.0	2.0	2.0	2.0	1.0
	政府基金貸借対照表と純資産計算書との照合表	1.0	1.0	1.0	1.0	1.0
	収入支出及び基金残高変動計算書 政府基金	2.0	2.0	2.0	2.0	1.0
	政府基金収入支出及び基金残高変動計算書と活動計算書との照合表	1.0	1.0	1.0	1.0	1.0
	基金純資産計算書 財産基金	1.0	1.0	1.0	1.0	1.0
	収入支出及び基金残高変動計算書 財産基金	1.0	1.0	1.0	1.0	1.0
	キャッシュ・フロー計算書 財産基金	2.0	2.0	2.0	2.0	2.0
	信託純資産計算書 信託基金	1.0	1.0	1.0	1.0	1.0
	信託純資産変動計算書 信託基金	1.0	1.0	1.0	1.0	1.0
	結合純資産計算書 個別開示構成単位	1.0	1.0	1.0	1.0	2.0
	結合活動計算書 個別開示構成単位	1.0	1.0	1.0	1.0	1.0
	個別開示構成単位結合純資産計算書 財産基金	2.0	2.0	2.0	2.0	2.0
	個別開示構成単位結合活動計算書 財産基金	2.0	2.0	2.0	2.0	1.0
	個別開示構成単位結合純資産計算書 単科大学及び総合大学	1.0	1.0	1.0	1.0	2.0
	個別開示構成単位結合活動計算書 単科大学及び総合大学	1.0	1.0	1.0	1.0	1.0
	財務書類に対する注記	54.0	61.0	69.0	64.0	64.0
	要求補完情報					
	基金積立明細表					
	職員退職制度及び計画	1.0	1.0	1.0	1.0	1.0
	その他の退職後給付	1.0	1.0	1.0	1.0	1.0

開示内容		開示対象年度				
		2009	2010	2011	2012	2013
	雇用者掛金明細表					
	その他の退職後給付	1.0	1.0	1.0	1.0	1.0
	予算情報	1.0	1.0	1.0	1.0	1.0
	収入支出及び基金残高結合明細表 主要基金予算実績（予算ベース）	5.0	4.0	4.0	4.0	2.0
	予算/会計基準照合表 主要基金	1.0	1.0	1.0	1.0	1.0
	インフラ 修正報告	2.0	2.0	2.0	2.0	2.0
その他補完情報						
	非主要政府基金					
	貸借対照表 非主要基金	1.0	1.0	1.0	1.0	1.0
	収入支出及び基金残高変動計算書 非主要基金	1.0	1.0	1.0	1.0	1.0
	結合貸借対照表 非主要特別収入基金	4.0	4.0	4.0	4.0	4.0
	収入支出及び基金残高結合変動計算書 非主要特別収入基金	4.0	4.0	4.0	4.0	4.0
	結合貸借対照表 非主要キャピタルプロジェクト基金	1.0	1.0	1.0	1.0	1.0
	収入支出及び基金残高結合変動計算書 非主要キャピタルプロジェクト基金	1.0	1.0	1.0	1.0	1.0
	結合貸借対照表 非主要恒久基金	1.0	1.0	1.0	1.0	1.0
	収入支出及び基金残高結合変動計算書 非主要恒久基金	1.0	1.0	1.0	1.0	1.0
	収入支出及び基金残高結合明細表 非主要基金予算実績（予算ベース）	12.0	12.0	12.0	11.0	12.0
	予算/会計基準照合表 非主要特別収入	1.0	1.0	1.0	1.0	1.0
	非主要財産基金					
	結合純資産計算書 非主要財産基金	1.0	1.0	1.0	1.0	1.0
	収入支出及び基金残高結合変動計算書 非主要財産基金	1.0	1.0	1.0	1.0	1.0
	結合キャッシュ・フロー計算書 非主要財産基金	2.0	2.0	2.0	2.0	2.0
	内部サービス基金					
	結合純資産計算書 内部サービス基金	1.0	1.0	1.0	1.0	1.0
	収入支出及び基金残高結合変動計算書	1.0	1.0	1.0	1.0	1.0
	結合キャッシュ・フロー計算書 内部サービス基金	1.0	2.0	2.0	2.0	2.0
	信託基金					
	信託純資産結合計算書 年金及びその他職員給付信託基金	1.0	1.0	1.0	1.0	1.0
	信託純資産結合変動計算書 年金及びその他職員給付信託基金	1.0	1.0	1.0	1.0	1.0
	結合純資産計算書 私的目的信託基金	1.0	1.0	1.0	1.0	1.0
	純資産結合変動計算書 私的目的信託基金	1.0	1.0	1.0	1.0	1.0
	純資産結合計算書 機関基金	1.0	1.0	1.0	1.0	1.0
	資産及び負債結合変動計算書 機関基金	2.0	2.0	2.0	2.0	2.0
	非主要個別開示構成要素					
	非主要個別開示構成要素結合純資産計算書	-	1.0	1.0	1.0	1.0

開示内容		開示対象年度				
		2009	2010	2011	2012	2013
	政府基金					
	非主要個別開示構成要素結合活動計算書 政府基金	-	1.0	1.0	1.0	1.0
	インディアナ経済発展企業個別開示構成要素結合貸借対照表 政府基金	-	1.0	1.0	1.0	-
	インディアナ経済発展企業個別開示構成要素貸借対照表と純資産計算書の照合表 政府基金	-	1.0	1.0	1.0	-
	インディアナ経済発展企業個別開示構成要素収入支出及び基金残高結合計算書 政府基金	-	1.0	1.0	1.0	-
	インディアナ経済発展企業個別開示構成要素収入支出及び基金残高変動計算書と活動計算書との照合表 政府基金	-	1.0	1.0	1.0	-
	非主要個別開示構成要素結合純資産計算書 財産基金	1.0	1.0	1.0	1.0	2.0
	非主要個別開示構成要素結合活動計算書 財産基金	1.0	1.0	1.0	1.0	2.0
	非主要個別開示構成要素結合純資産計算書 単科大学及び総合大学	1.0	1.0	1.0	1.0	1.0
	非主要個別開示構成要素結合活動計算書 単科大学及び総合大学	1.0	1.0	1.0	1.0	1.0
統計セクション						
	構成単位別純資産	1.0	1.0	1.0	1.0	1.0
	純資産の増減	2.0	2.0	2.0	2.0	2.0
	基金残高 政府基金	1.0	1.0	1.0	1.0	2.0
	基金残高増減 政府基金	1.0	1.0	1.0	1.0	1.0
	産業別課税売上 過去 10 年間	1.0	1.0	1.0	1.0	1.0
	産業別売上税収入 前年度及び 7 年度前	1.0	1.0	1.0	1.0	1.0
	納税者別個人所得と所得別個人債務 前年度及び 7 年度前	1.0	1.0	1.0	1.0	1.0
	産業別個人所得 過去 10 年間	1.0	1.0	1.0	1.0	1.0
	個人所得税率 過去 10 年間	1.0	1.0	1.0	1.0	1.0
	財産税の賦課と徴収 過去 10 年間	0.5	0.5	0.5	0.5	-
	財産の評価 過去 10 年間	0.5	0.5	0.5	0.5	-
	2006 年度財産税スケジュール 2007 年度納付期日	1.0	1.0	1.0	-	-
	郡別当年度財産税評価と税賦課額 2007 年度納付期日	1.0	1.0	1.0	-	-
	郡別財産評価と 2007 年度納付期日財産税控除	4.0	4.0	4.0	-	-
	基金別・郡別 2007 年度納付期日財産税	10.0	10.0	10.0	-	-
	2007 年度徴収郡別財産税及び消費税	1.0	1.0	1.0	-	-
	基金別・郡別 2007 年度徴収財産税及び消費税の配当	1.0	1.0	1.0	-	-
	2007 年度財産税スケジュール 2008 年度納付期日	2.0	2.0	2.0	2.0	-
	郡別当年度財産税評価と税賦課額 2008 年度納付期日	1.0	1.0	1.0	1.0	-
	郡別財産評価と 2008 年度納付期日財産税控除	4.0	4.0	4.0	4.0	-

開示内容	開示対象年度				
	2009	2010	2011	2012	2013
基金別・郡別 2008 年度納付期日財産税	10.0	10.0	10.0	10.0	-
2008 年度徴収郡別財産税及び消費税	1.0	1.0	1.0	1.0	-
基金別・郡別 2008 年度徴収財産税及び消費税の配当	1.0	1.0	1.0	1.0	-
2008 年度財産税スケジュール 2009 年度納付期日	2.0	2.0	2.0	2.0	-
郡別当年度財産税評価と税賦課額 2009 年度納付期日	1.0	1.0	1.0	1.0	-
郡別財産評価と 2009 年度納付期日財産税控除	5.0	5.0	5.0	5.0	-
基金別・郡別 2009 年度納付期日財産税	8.0	8.0	8.0	8.0	-
2009 年度徴収郡別財産税及び消費税	-	1.0	1.0	1.0	-
基金別・郡別 2009 年度徴収財産税及び消費税の配当	-	1.0	1.0	1.0	-
2009 年度財産税スケジュール 2010 年度納付期日	-	2.0	2.0	2.0	-
郡別当年度財産税評価と税賦課額 2010 年度納付期日	-	1.0	1.0	1.0	-
郡別財産評価と 2010 年度納付期日財産税控除	-	4.0	4.0	4.0	-
基金別・郡別 2010 年度納付期日財産税	-	8.0	8.0	8.0	-
2010 年度徴収郡別財産税及び消費税	-	-	1.0	1.0	-
基金別・郡別 2010 年度徴収財産税及び消費税の配当	-	-	1.0	1.0	-
2010 年度財産税スケジュール 2011 年度納付期日	-	-	2.0	2.0	-
郡別当年度財産税評価と税賦課額 2011 年度納付期日	-	-	1.0	1.0	-
郡別財産評価と 2011 年度納付期日財産税控除	-	-	4.0	4.0	-
基金別・郡別 2011 年度納付期日財産税	-	-	8.0	8.0	-
2011 年度徴収郡別財産税及び消費税	-	-	-	1.0	-
基金別・郡別 2011 年度徴収財産税及び消費税の配当	-	-	-	1.0	-
2011 年度財産税スケジュール 2012 年度納付期日	-	-	-	2.0	-
郡別当年度財産税評価と税賦課額 2012 年度納付期日	-	-	-	1.0	-
郡別財産評価と 2012 年度納付期日財産税控除	-	-	-	4.0	-
基金別・郡別 2012 年度納付期日財産税	-	-	-	8.0	-
タイプ別未償還負債残高割合	1.0	1.0	1.0	1.0	1.0
州の事実	1.0	1.0	1.0	1.0	1.0
郡の事実	1.0	1.0	1.0	1.0	1.0
人口統計及び経済統計	1.0	1.0	1.0	1.0	1.0
インディアナ州の公開企業規模別上位 20 社	1.0	1.0	1.0	1.0	1.0
インディアナ州の民間企業規模別上位 20 社	1.0	1.0	1.0	1.0	1.0
主要雇用者 当年度と 9 年前	1.0	1.0	1.0	1.0	1.0
登録学生数 過去 10 年間	1.0	1.0	1.0	1.0	1.0
単科大学及び総合大学規模別上位 20 校	1.0	1.0	1.0	1.0	1.0
政府機能別業績指標	1.0	1.0	1.0	1.0	1.0
政府機能別資本的資産	1.0	1.0	1.0	1.0	1.0
州会計監査入室雇用フルタイム州職員	1.0	1.0	1.0	1.0	1.0
州会計監査入室雇用フルタイム以外の職員	1.0	1.0	1.0	1.0	1.0

開示内容	開示対象年度				
	2009	2010	2011	2012	2013
州会計監査人室より支給された人数 年金、死亡給付、元知事	1.0	1.0	1.0	1.0	1.0

(出所) インディアナ州 (Indiana) 各年の包括年次財務報告書 (Comprehensive Annual Financial Report) より作成。

(注) 上表のページ数はblankページ、タイトルページ等、実質的に報告書には該当しないページを除いて算定している。よって、先に示したCAFRの総ページ数と上表の合計ページ数とは一致しない。

資料 4-5 包括年次財務諸表 (CAFR) の注記事項の推移 (米国州政府)

注記事項の推移	開示対象年度				
	2009	2010	2011	2012	2013
・重要な会計方針					
A.報告主体					
B.政府全体及び基金財務書類					
C.測定フォーカス、会計基盤及び財務書類開示					
D.内部活動の相殺消去					
E.資産、負債及び資本					
1.預金、投資及び貸付証券					
2.債権債務					
3.基金間取引及び残高					
4.たな卸資産及び前払項目					
5.制限純資産					
6.資本的資産					
7.有給休暇					
8.長期債務					
9.基金資本					
・政府全体財務諸表と基金財務書類の照合表					
A.政府基金貸借対照表と純資産計算書との照合表					
B.収入支出及び政府基金の基金残高変動計算書との照合表					
・受託責任、法令順守及び説明責任					
A.基金資本の欠損					
B.制限のない基金残高					
・全基金に関する詳細注記					
A.預金、投資及び貸付証券					
1.主要政府 主要移転建設基金、次世代基金、投資信託基金及び年金信託基金を除く					
2.年金その他従業員給付信託基金 主要政府					
3.年金信託基金 個別開示構成要素					
B.基金間取引					
C.租税債権 / 租税返還債務					
D.資本的資産					
E.リース					
F.長期債務					
G.過年度修正及び組替え					
・その他					
A.リスク・マネジメント					

注記事項の推移		開示対象年度				
		2009	2010	2011	2012	2013
	B.偶発事象及びコミットメント					
	C.その他収入					
	D.経済安定化基金					
	E.職員退職制度とプラン					
	F.その他退職後給付 確定給付と確定拠出プラン					
	G.汚染改善義務					

(出所) インディアナ州 (Indiana) 各年の包括年次財務報告書 (Comprehensive Annual Financial Report) より作成。

5 会計基準

資料 5-1 連邦財務会計概念書 (SFFAC) 一覧

番号	内容	名称
SFFAC 1	連邦財務報告の目的	Objectives of Federal Financial Reporting
SFFAC 2	報告主体及び様式	Entity and Display
SFFAC 3	マネジメントによる討議及び分析	Management's Discussion and Analysis
SFFAC 4	連結財務書類の想定する利用者及び質的特性	Intended Audience and Qualitative Characteristics for the Consolidated Financial Report of the United States Government
SFFAC 5	項目の定義及び発生主義に基づく認識基準	Definitions of Elements and Basic Recognition Criteria for Accrual-Basis Financial Statements
SFFAC 6	基本的情報、追加情報及びその他の情報の内容	Distinguishing Basic Information, Required Supplementary Information, and Other Accompanying Information
SFFAC 7	発生主義に基づく測定方法	Measurement of the Elements of Accrual-Basis Financial Statements in Periods After Initial Recording

資料 5-2 連邦財務会計基準書 (SFFAS) 一覧

番号	内容	名称
SFFAS 1	特定資産及び負債の会計	Accounting for Selected Assets and Liabilities
SFFAS 2	直接貸付金及び信用保証の会計	Accounting for Direct Loans and Loan Guarantees
SFFAS 3	棚卸資産及び関連資産の会計	Accounting for Inventory and Related Property
SFFAS 4	行政管理上のコストに関する会計概念及び会計基準	Managerial Cost Accounting Standards and Concepts
SFFAS 5	連邦政府債務の会計	Accounting for Liabilities of The Federal Government
SFFAS 6	有形固定資産の会計	Accounting for Property, Plant, and Equipment
SFFAS 7	収入その他の財源に係る会計、並びに予算及び財務会計の調整に係る概念	Accounting for Revenue and Other Financing Sources and Concepts for Reconciling Budgetary and Financial Accounting
SFFAS 8	スチュワードシップ情報の報告	Supplementary Stewardship Reporting
SFFAS 9	SFFAS 4の適用延期	Deferral of the Effective Date of Managerial Cost Accounting Standards for the Federal Government in SFFAS No. 4
SFFAS 10	内部使用ソフトウェアの会計	Accounting for Internal Use Software
SFFAS 11	SFFAS 6及びSFFAS 8の改訂	Amendments to Accounting for Property, Plant, and Equipment - Definitional Changes - Amending SFFAS 6 and SFFAS 8 Accounting for Property,

番号	内容	名称
		Plant, and Equipment and Supplementary Stewardship Reporting
SFFAS 12	訴訟による偶発債務の認識 (SFFAS 5の改訂)	Recognition of Contingent Liabilities Arising from Litigation: An Amendment of SFFAS 5, Accounting for Liabilities of the Federal Government
SFFAS 13	SFFAS 7の一部適用延期	Deferral of Paragraph 65.2—Material Revenue-Related Transactions Disclosures
SFFAS 14	SFFAS 6及びSFFAS 8の改訂	Amendments to Deferred Maintenance Reporting Amending SFFAS 6, Accounting for Property, Plant and Equipment and SFFAS 8, Supplementary Stewardship Reporting
SFFAS 15	管理者による討議及び分析	Management's Discussions and Analysis
SFFAS 16	SFFAS 6及びSFFAS 8の改訂	Amendments to Accounting For Property, Plant, and Equipment— Measurement and Reporting for Multi-Use Heritage Assets: Amending SFFAS 6 and SFFAS 8 Accounting for Property, Plant, and Equipment and Supplementary Stewardship Reporting
SFFAS 17	社会保険会計	Accounting for Social Insurance
SFFAS 18	SFFAS 2の改訂	Amendments to Accounting Standards For Direct Loans and Loan Guarantees in Statement of Federal Financial Accounting Standards No. 2
SFFAS 19	SFFAS 2の技術的改訂	Technical Amendments to Accounting Standards For Direct Loans and Loan Guarantees in Statement of Federal Financial Accounting Standards No. 2
SFFAS 20	内国歳入庁の税収に係る特定の開示規定等の削除 (SFFAS 7の改訂)	Elimination of Certain Disclosures Related to Tax Revenue Transactions by the Internal Revenue Service, Customs, and Others, Amending SFFAS 7, Accounting for Revenue and Other Financing Sources
SFFAS 21	誤謬の訂正及び会計方針の変更の報告 (SFFAS 7の改訂)	Reporting Correction of Errors and Changes in Accounting Principles, Amendment of SFFAS 7, Accounting for Revenue and Other Financing Sources
SFFAS 22	債務及び業務に係る純コストの組替えに係る要求事項の変更 (SFFAS 7の改訂)	Change in Certain Requirements for Reconciling Obligations and Net Cost of Operations, Amendment of SFFAS 7, Accounting for Revenue and Other Financing Sources
SFFAS 23	国防関係有形固定資産区分の削除	Eliminating the Category National Defense Property, Plant, and Equipment
SFFAS 24	連邦政府連結財務諸表に適用される基準の明示	Selected Standards for the Consolidated Financial Report of the United States Government
SFFAS 25	受託責任の再分類及びサービス実施状況区分の削除	Reclassification of Stewardship Responsibilities and Eliminating the Current Services Assessment
SFFAS 26	社会保険報告書に係る重要な仮定の表示 (SFFAS 25の改訂)	Presentation of Significant Assumptions for the Statement of Social Insurance: Amending SFFAS 25
SFFAS 27	特定財源の識別及び報告	Identifying and Reporting Earmarked Funds
SFFAS 28	SFFAS 25及びSFFAS 26の改訂	Deferral of the Effective Date of Reclassification of the Statement of Social Insurance: Amending SFFAS 25 and 26
SFFAS 29	文化遺産及び土地	Heritage Assets and Stewardship Land

番号	内容	名称
SFFAS 30	内部取引に係る原価処理（SFFAS 4の改訂）	Inter-Entity Cost Implementation: Amending SFFAS 4, Managerial Cost Accounting Standards and Concepts
SFFAS 31	信託活動に係る会計	Accounting for Fiduciary Activities
SFFAS 32	連邦政府連結財務書類に係る要求事項（SFFAC 4の適用）	Consolidated Financial Report of the United States Government Requirements: Implementing Statement of Federal Financial Accounting Concepts 4 “Intended Audience and Qualitative Characteristics for the Consolidated Financial Report of the United States Government”
SFFAS 33	年金その他の退職給付に係る、仮定や割引率等の変更に伴う損益	Pensions, Other Retirement Benefits, and Other Postemployment Benefits: Reporting the Gains and Losses from Changes in Assumptions and Selecting Discount Rates and Valuation Dates
SFFAS 34	一般に公正妥当と認められる会計基準の階層（米国財務会計基準審議会（FASB）の定める基準の適用を含む）	The Hierarchy of Generally Accepted Accounting Principles, Including the Application of Standards Issued by the Financial Accounting Standards Board
SFFAS 35	一般的な有形固定資産の取得原価に係る見積り（SFFAS 6及び23の改訂）	Estimating the Historical Cost of General Property, Plant, and Equipment: Amending Statements of Federal Financial Accounting Standards 6 and 23
SFFAS 36	政府の包括的な長期予想	Comprehensive Long-Term Projections for the U.S. Government
SFFAS 37	社会保険に係る、マネジメントによる討議及び分析及び基本財務書類における追加の要求事項	Social Insurance: Additional Requirements for Management’s Discussion and Analysis and Basic Financial Statements
SFFAS 38	石油及びガスに係る会計	Accounting for Federal Oil and Gas Resources
SFFAS 39	重要な後発事象（アメリカ公認会計士協会の定める監査基準に含まれる会計及び財務報告に関する基準の明文化）	Subsequent Events: Codification of Accounting and Financial Reporting Standards Contained in the AICPA Statements on Auditing Standards
SFFAS 40	繰延維持修繕費に係る定義の変更（SFFAS 6の改訂）	Definitional Changes Related to Deferred Maintenance and Repairs: Amending Statement of Federal Financial Accounting Standards 6, Accounting for Property, Plant, and Equipment
SFFAS 41	SFFAS 38の適用延期	Deferral of the Effective Date of SFFAS 38, Accounting for Federal Oil and Gas Resources
SFFAS 42	繰延維持修繕費（SFFAS 6、14、29及び32の改訂）	Deferred Maintenance and Repairs: Amending Statements of Federal Financial Accounting Standards 6, 14, 29 and 32
SFFAS 43	特定財源（SFFAS 27の改訂）	Funds from Dedicated Collections: Amending Statement of Federal Financial Accounting Standards 27, Identifying and Reporting Earmarked Funds
SFFAS 44	使用中の有形固定資産の減損会計	Accounting for Impairment of General Property, Plant, and Equipment Remaining in Use
SFFAS 45	長期見通しに係る基本的情報	Deferral of the Transition to Basic Information for Long-Term Projections

（注）2014年6月現在。

（出所）FASAB Handbook of Federal Accounting Standards and Other Pronouncements, as Amended
（http://www.fasab.gov/pdf/files/2014_fasab_handbook.pdf）より作成。なお、本文中に記載しているSFFAS 46は2014年10月に公表されたものであり、Handbookには未収録である。

資料 5-3 政府会計基準書（SGAS）

No.	基準書名	公表年月
SGAS 1	NCGA公表物及びAICPA業種別監査ガイドの有効性	1987年7月
SGAS 2	内国歳入法§457に基づく繰延報酬費用計画にかかる財務報告	1986年1月
SGAS 3	金融機関における預金、投資（レポ取引契約含む）および買戻契約（Reverse Repurchase）	1986年4月
SGAS 4	FASB基準書第87号「年金にかかる事業主の会計」の州・地方政府への適用可能性	1986年9月
SGAS 5	公務員退職制度における年金情報の開示	1986年11月
SGAS 6	分担金（special assessments）にかかる会計財務報告	1987年1月
SGAS 7	負債消滅（Defeasance of Debt）をもたらず繰上返済	1987年1月
SGAS 8	FASB 基準書第93号「非営利組織体における減価償却の認識」の特定の州・地方政府への適用可能性	1988年1月
SGAS 9	企業ファンド、信託基金管理特別ファンド（Nonexpendable Trust Funds）および企業ファンド会計（Proprietary Fund Accounting）を用いている政府機関によるキャッシュ・フローの報告	1989年9月
SGAS 10	リスク投資および関連した保証にかかる会計財務報告	1989年11月
SGAS 11	会計測定の焦点と基礎——政府ファンド運営活動報告書	1990年5月
SGAS 12	州・地方政府雇用者による年金給付以外の退職者給付に関する情報の開示	1990年5月
SGAS 13	リース料逓増計画のあるオペレーティング・リースの会計	1990年5月
SGAS 14	財務報告の主体	1991年6月
SGAS 15	公立大学の会計および財務報告モデル	1991年10月
SGAS 16	有給休暇の会計	1992年11月
SGAS 17	会計測定の焦点と基礎——政府ファンド運営活動報告書：SGAS 11等の適用延期について	1993年6月
SGAS 18	自治体の固形廃棄物処理場の閉鎖と閉鎖後の管理（care）コストにかかる会計	1993年8月
SGAS 19	公立大学の会計基準集	1993年12月
SGAS 20	企業ファンドおよび企業ファンド会計を適用している政府機関の会計財務報告	1993年9月
SGAS 21	不動産復帰（Escheat）資産の会計	1993年10月
SGAS 22	政府ファンドにおける納税者査定に基づく税収入の会計	1993年12月
SGAS 23	企業的活動において報告された債務の返済にかかる会計財務報告	1993年12月
SGAS 24	特定の補助金（Grants）およびその他の財務援助にかかる会計財務報告	1994年6月
SGAS 25	確定給付型年金プランにかかる財務報告および確定拠出型年金プランにかかる注記	1994年11月
SGAS 26	確定給付型年金プランにより運営される退職者医療手当にかかる財務報告	1994年11月
SGAS 27	州・地方政府雇用者による年金にかかる会計	1994年11月
SGAS 28	証券貸借取引にかかる会計財務報告	1995年5月
SGAS 29	政府機関による非営利組織体会計原則の適用	1995年8月
SGAS 30	リスク投資（Risk Financing）に関する会計集——SGAS 10の改定	1996年2月
SGAS 31	特定の投資および対外投資プールにかかる会計	1997年3月
SGAS 32	内国歳入法§457に基づく繰延報酬費用計画（Deferred	1997年10月

No.	基準書名	公表年月
	Compensation Plans) にかかる会計財務報告—SGAS 2 の取消およびSGAS 31 の改定	
SGAS 33	非交換取引 (Nonexchange Transactions) の会計	1998 年 12 月
SGAS 34	州・地方政府の基本財務書類—および管理者による討議と分析	1999 年 6 月
SGAS 35	公立大学の基本財務書類—および管理者による討議と分析—SGAS 34 の改定	1999 年 11 月
SGAS 36	特定割合の非交換取引歳入にかかる収支報告—SGAS 33 の改定	2000 年 4 月
SGAS 37	州・地方政府の基本財務書類—および管理者による討議と分析：規定集—SGAS 21 とSGAS 34 の改定	2001 年 6 月
SGAS 38	特定事項の注記による開示	2001 年 6 月
SGAS 39	特定組織が構成単位であるか否かの決定—SGAS 14の改定	2001 年 6 月
SGAS 40	預金と投資リスクの開示—SGAS 3の改定	2001 年 6 月
SGAS 41	予算比較スケジュール—視点の違い—SGAS 34の改定	2001 年 6 月
SGAS 42	資産の減損と保険補填に関する会計財務報告	2003 年 11 月
SGAS 43	年金を除く退職後給付に関する財務報告	2004 年 4 月
SGAS 44	経済状態報告：統計セクション—NCGA Statement 1の改定	2004 年 5 月
SGAS 45	年金以外の退職後給付に関する会計財務報告	2004 年 6 月
SGAS 46	授權法規により制限される純資産—GASB Statement 34の改定	2001 年 6 月
SGAS 47	退職給付の会計処理	2005 年 6 月
SGAS 48	資産及び将来収益の販売及び抵当権、並びに資産及び将来収益の主体内移転	2006 年 9 月
SGAS 49	汚染修復債務に関する会計財務報告	2006 年 11 月
SGAS 50	年金開示 SGAS25及び27の改定	2007 年 5 月
SGAS 51	無形固定資産の会計財務報告	2007 年 6 月
SGAS 52	寄付による投資目的保有の土地及びその他不動産	2007 年 11 月
SGAS 53	金融派生商品の会計財務報告	2008 年 6 月
SGAS 54	ファンドバランス報告と政府系ファンドの定義	2009 年 3 月
SGAS 55	州及び地方自治体のGAAPに関するヒエラルキー	2009 年 3 月
SGAS 56	アメリカ公認会計士協会 (AICPA) の監査基準に含まれる会計財務報告指針の基準書化	2009 年 3 月
SGAS 57	エージェン特雇用者とエージェン特的複数事業主制度による年金その他退職後給付 (OPEB) の測定	2009 年 12 月
SGAS58	アメリカ合衆国連邦倒産法第9条に関する会計財務報告	2009 年 12 月
SGAS 59	金融商品オムニバス	2010 年 6 月
SGAS 60	サービス・コンセッション契約に関する会計財務報告	2010 年 11 月
SGAS 61	財務報告主体：オムニバス SGAS 14及び34の改定	2010 年 11 月
SGAS 62	1989年11月30日の改定前FASB及びAICPA意見に含まれる会計財務報告指針の成分化	2010 年 12 月
SGAS 63	資源の繰延アウトフロー、繰延インフローおよびネットポジションの財務報告	2011 年 6 月
SGAS 64	デリバティブ：ヘッジ会計終了引当の適用 SGAS 53の改定	2011 年 6 月
SGAS 65	以前に資産及び負債として報告された項目	2012 年 3 月
SGAS 66	テクニカル訂正 2012年 SGAS 10及び62の改定	2012 年 3 月
SGAS 67	年金計画に関する財務報告 SGAS 25の改定	2012 年 6 月
SGAS 68	年金に関する会計財務報告 SGAS 27の改定	2012 年 6 月
SGAS 69	政府結合と政府業務の廃止	2013 年 1 月

No.	基準書名	公表年月
SGAS 70	非交換財務保証に関する会計財務報告	2013 年 4 月
SGAS 71	測定日後に行われる掛金拠出に係る年金移行	2013 年 11 月

(出所) <http://www.gasb.org/cs/ContentServer?c=Page&pagename=GASB%2FPAGE%2FGASBSectionPage&cid=1175804830976> より作成。

(注) 現時点では、supersede されている。

資料 5-4 政府会計基準審議会 (GASB) における近時の動き

現在の進行しているプロジェクトは以下のとおりである。

プロジェクト名	これまでの追加日	現在の状態
資産除去債務 (2014 年 9 月 8 日アップデート)	2014 年 8 月	審議中
特定の業務形態の要求事項の調和 (2014 年 9 月 16 日アップデート)	2014 年 8 月	審議中
包括的な実施要綱の更新 (2014 年 9 月 17 日アップデート)	継続中	2013 年度のもの 2013 年 10 月発行
概念フレームワーク (2014 年 9 月 17 日アップデート)	2005 年 12 月	保留
経済状態報告: 財政予測 (2014 年 9 月 17 日アップデート)	2009 年 12 月	保留
公正価値測定と適用 (2014 年 10 月 14 日アップデート)	2011 年 8 月	審議中
受託者責任 (2014 年 10 月 10 日アップデート)	2013 年 9 月	審議中
GAAP ヒエラルキー (2014 年 9 月 17 日アップデート)	2012 年 4 月	公開草案発行; コメント締切 2014 年 12 月 31 日
取消不能慈善信託 (2014 年 10 月 10 日アップデート)	2014 年 5 月	審議中
リース会計 NCGA 5 及び SGAS 13 の再審査 (2014 年 10 月 10 日アップデート)	2013 年 4 月	審議中
その他の退職後給付に関する会計財務報告 (2014 年 10 月 10 日アップデート)	2011 年 4 月	審議中
税軽減開示 (2014 年 10 月 10 日アップデート)	2013 年 12 月	審議中

(出所) <http://www.gasb.org/cs/ContentServer?c=Page&pagename=GASB%2FPAGE%2FGASBSectionPage&cid=1175804830976> より作成。

6 イギリス会計検査院

資料 6-1 イギリス会計検査院 (NAO) の改革

サー・ジョン・ボーン氏 (1934 年 2 月 21 日生) は、1988 年に会計検査院長の地位につき 20 年以上の長きにわたり業務を行っていたが、在職中に不祥事を生じさせた。そこで、2007 年 7 月公会計コミッションは、イギリス会計検査院の組織運営体制の検討を行うことを決定し、11 月にジョン・タイナー元金融サービス機構事務局長に委嘱した。この検討において、タイナー氏は、以下の 3 点について提案を行っている⁶¹¹。

理事会のあり方

イギリス会計検査院は、理事会 (governing board) を備えた法人とし、理事 (director) の過半数は独立性のある院外理事 (non-executive director) とすべきである。

理事会の任務は、以下とすべきである。

- ・イギリス会計検査院の戦略の策定

⁶¹¹ “Corporate Governance of the National Audit Office : Response to John Tiner’s Review Fifteenth Report” (House of Commons The Public Accounts Commission, March 2008) による。

- ・会計検査院長の事務の支援及び監督
- ・イギリス会計検査院（会計検査院長を含む。）の事務の経済的、能率的かつ効果的な遂行の確保
- ・イギリス会計検査院の運営及び内部統制の体制が効果的にかつ最高水準で機能することの確認

また、理事会には、専ら院外理事で組織する報酬委員会（Remuneration Committee）及び内部監査委員会を置くべきである。

総裁（会計検査院長：Chief Executive）

会計検査に関する判断及びその内容を下院決算委員会（PAC）等に提出することについて完全な裁量権を有するべきである。

会計検査院理事会の理事長（Chairman）及び総裁

ともに下院の議決に基づいて女王が任命する。理事長その他の院外理事の任期は3年とし、1回に限り再任を妨げないものとすべきである。総裁の任期は8年とし、再任されることができないものとすべきである。

資料 6-2 公会計コミッションの対応

タイナー氏からの提案を受けた公会計コミッションは、概ねタイナー氏の提案を支持しながら、会計検査院長の任期は8年よりやや長い10年、理事長が会計検査院長の会計検査に関する決定権を制約することがないように会計検査院長と理事長との地位や役割に混同が生じないようにすべき、さらに法律上可能であれば、会計検査院の理事長（Chairman of the NAO）ではなく、イギリス会計検査院の理事会長（Chairman of the NAO Board）とする方が望ましいとの勧告を行った。

7 イギリス分権政府の地方自治体及びアメリカ州政府における過去5年間の監査意見の推移

資料 7-1 ウェールズの地方自治体における監査意見の推移

最近5年間（2009年度～2013年度）のユニタリーの財務書類に対する会計監査の意見については、以下のとおりである。なお、それぞれ上段が意見形態、中段が監査団体、下段が意見報告日を示している。

No	地方自治体名	2009 年度	2010 年度	2011 年度	2012 年度	2013 年度
1	マーサー・ティドビル・カウンティ・バラ・カウンシル （Merthyr Tydfil County Borough Council）	無限定適正	無限定適正	無限定適正	無限定適正	無限定適正
		PricewaterhouseCoopers LLP	WAO	WAO	WAO	WAO
		2010/9/30	2011/9/29	2012/11/22 （注1）	2013/9/26	2014/9/26
2	ケアフィリ・カウンティ・バラ・カウンシル （Caerphilly County Borough Council）	無限定適正	無限定適正	無限定適正	無限定適正 （注2）	無限定適正
		WAO	WAO	WAO	WAO	WAO
		2010/9/29	2011/9/28	2012/9/28	2013/9/30	2014/9/30
3	ブライナイ・グエント・カウンティ・バラ・カウンシル （Blaenau Gwent County Borough Council）	無限定適正	無限定適正	無限定適正	無限定適正	無限定適正
		WAO	WAO	WAO	WAO	WAO
		2010/9/29	2011/9/28	2012/9/27	2013/9/25	2014/10/8 （注1）
4	トルヴァエン・カウ	無限定適正	無限定適正	無限定適正	無限定適正	無限定適正

No	地方自治体名	2009 年度	2010 年度	2011 年度	2012 年度	2013 年度
	ンティ・バラ・カウ ンシル (Torfaen County Borough Council)	WAO	WAO	WAO	WAO	WAO
		2010/9/28	2011/9/28	2012//9/28	2013/9/25	2014/9/24
5	モンマスシャー・カ ウンティ・カウンシル (Monmouthshire County Council)	無限定適正	無限定適正	無限定適正	無限定適正	無限定適正
		WAO	WAO	WAO	WAO	WAO
		2010/9/30	2011/9/30	2012//9/28	2013/9/30	2014/9/30
6	ニューポート・シテ ィ・カウンシル (Newport City Council)	無限定適正	無限定適正	無限定適正	無限定適正	
		WAO	WAO	WAO	WAO	
		2010/11/30 (注 1)	2011/9/30	2012//10/22 (注 1)	2013/9/30	
7	カーディフ・シテ ィ・カウンシル (Caerdydd City Council)	無限定適正	無限定適正	無限定適正	無限定適正	無限定適正
		WAO	WAO	WAO	WAO	WAO
		2010/9/29	2011/9/29	2012/9/28	2013/9/27	2014/9/29
8	ヴェール・オブ・グ ラモーガン・カウ ンティ・バラ・カウ ンシル (Vale of Glamorgan County Borough Council)	無限定適正	無限定適正	無限定適正	無限定適正	無限定適正
		Grant Thoronton LLP	WAO	WAO	WAO	WAO
		2010/9/30	2011/9/30	2012/9/28	2013/9/26	2014/9/30
9	ブリジェンド・カウ ンティ・バラ・カウ ンシル (Bridgend County Borough Council)	無限定適正	無限定適正	無限定適正	無限定適正	無限定適正
		WAO	WAO	WAO	WAO	WAO
		2010/9/24	2011/9/30	2012/9/28	2013/9/30	2014/9/29
10	ロンザ・カノン・タ フ・カウンティ・バ ラ・カウンシル (Rhondda Cynon Taf County Borough Council)	無限定適正	無限定適正	無限定適正	無限定適正	無限定適正
		WAO	WAO	WAO	WAO	WAO
		N/A	2011/9/30	2012/9/27	2014/2/20 (注 1)	2014/9/30
11	ニース・ポート・タ ルボット・カウンテ ィ・バラ・カウンシル (Neath Port Talbot County Borough Council)	無限定適正	無限定適正	無限定適正	無限定適正	無限定適正
		WAO	WAO	WAO	WAO	WAO
		2010/9/30	2012/1/24 (注 1)	2012/9/28	2013/9/30	2014/9/29
12	スウォンジー・シテ ィ・カウンシル (Swansea City Council)	無限定適正	無限定適正	無限定適正 (注 3)	無限定適正 (注 4)	無限定適正
		WAO	WAO	WAO	WAO	WAO
		2010/9/29	2013/2/7 (注 1)	2013/2/7 (注 1)	2013/9/30	2014/9/30
13	カーマーゼンシャ ー・カウンティ・カ ウンシル (Carmarthenshire County Council)	無限定適正	無限定適正	無限定適正	無限定適正 (注 5)	無限定適正
		WAO	WAO	WAO	WAO	WAO
		2010/9/29	2011/9/30	2012/9/28	2014/6/24 (注 1)	2014/9/26

No	地方自治体名	2009 年度	2010 年度	2011 年度	2012 年度	2013 年度
14	ケレディジョン・カウンティ・カウンシル (Ceredigion County Council)	無限定適正	無限定適正	無限定適正	無限定適正	無限定適正
		WAO	WAO	WAO	WAO	WAO
		2010/9/30	2011/9/30	N/A (注 1)	N/A (注 1)	N/A (注 1)
15	ポーイス・カウンティ・カウンシル (Powys County Council)	無限定適正	無限定適正	無限定適正	無限定適正	無限定適正
		WAO	WAO	WAO	WAO	WAO
		2010/9/27	2011/9/29	2012/9/28	2013/9 (注 1)	2014/9 (注 1)
16	レクサム・カウンティ・バラ・カウンシル (Wrexham County Borough Council)	無限定適正	無限定適正	無限定適正	無限定適正	無限定適正
		WAO	WAO	WAO	WAO	WAO
		N/A (注 1)	2011/9/30	2012/9/28	N/A (注 1)	N/A (注 1)
17	フリントシャー・カウンティ・カウンシル (Flintshire County Council)	無限定適正	無限定適正	無限定適正	無限定適正	無限定適正
		WAO	WAO	WAO	WAO	WAO
		2010/9/30	2011/9/29	2013/3/11 (注 1)	2013/9/30	2014/9/30
18	デンビーシャー・カウンティ・カウンシル (Denbighshire County Council)	無限定適正	無限定適正	無限定適正	無限定適正	無限定適正
		WAO	WAO	WAO	WAO	WAO
		2010/9/30	2011/9/30	2012/9/28	2014/2/5 (注 1)	2014/9/30
19	コンウィ・カウンティ・バラ・カウンシル (Conwy County Borough Council)	無限定適正	無限定適正	無限定適正	無限定適正	無限定適正
		WAO	WAO	WAO	WAO	WAO
		2010/9/22	2011/9/30	N/A (注 1)	2013/9/27	2014/9/30
20	グウィネズ・カウンシル (Gwynedd Council)	無限定適正 (注 6)	無限定適正	無限定適正	無限定適正	無限定適正
		WAO	WAO	WAO	WAO	WAO
		2010/9 (注 1)	2011/9/29	2012/9/28	2013/9/27	2014/9/30
21	アングルシー島・カウンティ・カウンシル (Isle of Anglesey County Council)	無限定適正	無限定適正	無限定適正	無限定適正	無限定適正
		PricewaterhouseCoopers LLP	WAO	WAO	WAO	WAO
		N/A (注 1)	2012/3/1 (注 1)	N/A (注 1)	2013/9/27	2014/9/30
22	ペンブルックシャー・カウンティ・カウンシル (Pembrokeshire County Council)	無限定適正	無限定適正	無限定適正	無限定適正 (注 7)	無限定適正 (注 8)
		WAO	WAO	WAO	WAO	WAO
		2010/9/27	2011/9/26	2012/9/28	2013/8/5	2014/9/29

(出所) 各地方自治体の "Accounting Statements"、"Audit letter" より作成。

(留意事項) 上記「 」はホーム・ページ上開示が確認できなかった (12 月 1 日現在) ものを示す。

(注 1) 監査報告書日付に問題があるもの (期限の 9 月 30 日を超えたもの、9 月のみで日付のないもの、記載がないもの等) を示す。

(注2) 強調事項区分⁶¹²は以下のとおりである。

強調事項区分

監査人は、注記第 16 号の開示事項：(i) 適用規則に準拠していないシニアマネージャーへの報酬支払額 270,364 ポンドや(ii)自動車所有権の買取及び追加の途中解約権にかかる上席者への支払い 115,854 ポンドについて注意を払った。その結果、当該事項は不当と考えられる。但し、これらの問題は、監査意見の形成に影響を与えるものでない。

(注3) 強調事項区分は以下のとおりである。

強調事項区分

監査人は、年次報告に関する注記第 33 号の開示事項や年金基金に関する注記第 19 号：(i)適用規則に準拠していない20,000,000 ポンドの年金基金から生じる借入金や(ii)そして、年金基金の投資収入 203,000 ポンドにかかる支払に関する事項に注意を払った。その結果、これらの双方の事項も、不当であると考えられる。但し、これらの問題は、監査意見の形成に影響を与えるものでない。

(注4) 強調事項区分は以下のとおりである。

強調事項区分 - 不当事項

監査人は、年次報告に関する注記第 32 号の開示事項や年金基金に関する注記第 19 号：(i)適用規則に準拠していない20,000,000 ポンドの年金基金から生じる借入金や(ii)そして、年金基金の投資収入 326,000 ポンドにかかる支払に関する事項に注意を払った。その結果、これらの双方の事項も、不当であると考えられる。但し、これらの問題は、監査意見の形成に影響を与えるものでない。

(注5) 強調事項区分は以下のとおりである。

強調事項区分 不当事項

監査人は、注記第6.50号に記載のある、役員慰労年金の代替として(i)総額16,353ポンドの報酬が最高責任者に支払われている点、及び名誉毀損に反訴のために最高責任者に賠償金として(ii)23,217ポンドの支出が生じる点に注意を払っている。その結果、これらの事項は不当であると考えられる。但し、これらの問題は、監査意見の形成に影響を与えるものでない。

(注6) 強調事項区分は以下のとおりである。

強調事項区分

財務諸表の監査意見への影響はないが、純資産の開示の適切性や注記第13号の3,500万ポンドの公正価値を有する未公開株式について、検討を行った。市場流動性の欠如から生じる投資評価といった固有の不確実性により、これらの投資の公正価値が実現可能額と異なるかもしれない。その場合は評価差額が存在する可能性がある。

(注7) 強調事項区分は以下のとおりである。

強調事項区分 - 法律違反にかかる報告事項

監査人は、注記第9号の包括利益計算書の80ページ目に記載のある、役員慰労年金の代

⁶¹² 監査報告書上も、国際監査基準(ISA: International Standards on Auditing(UK and Ireland))第 706 号によることが明記されている。ISA 第 706 号の定義によると、『(a)強調事項区分 - 財務諸表で適切に表示又は開示され、利用者が財務諸表の理解する基礎となるほどに重要であると監査人が判断した事項に言及する、監査報告書に含まれる区分。』とされている。

替として総額22,269ポンドの報酬が最高責任者に支払われている点に注意を払っている。これに対し、監査人の意見は、法律違反の報告として、2014年7月30日に提出されたパブリック・インタレスト報告書に記載している。但し当該問題は、監査意見の形成に影響を与えるものでない。

(注 8) 強調事項区分は以下のとおりである。(本件は表題のみであり、詳細な記述はない。

おそらく前年度の記載部分をコピー & ペーストしたために残っている可能性がある。

人騒がせなものと言えよう。)

強調事項区分 - 法律違反にかかる報告事項

資料 7-2 スコットランドの地方自治体における監査意見の推移

最近 5 年間(2009 年度～2013 年度)のカウンシルの財務諸表に対する会計監査の意見については、以下のとおりである。なお、それぞれ上段が意見形態、下段が監査団体を示している。

No	地方自治体名	対象年度				
		2009 年度	2010 年度	2011 年度	2012 年度	2013 年度
1	インヴァークライド (Inverclyde)	無限定適正	無限定適正	無限定適正 (注 1)	無限定適正	無限定適正
		Audit Scotland	Audit Scotland	Grant Thornton UK LLP	Grant Thornton UK LLP	Grant Thornton UK LLP
2	レンフルーシャー (Renfrewshire)	無限定適正	無限定適正 (注 2)	無限定適正	無限定適正	無限定適正
		Audit Scotland	Audit Scotland	Audit Scotland	Audit Scotland	Audit Scotland
3	ウェスト・ダンバートンシャー (West Dunbartonshire)	無限定適正	無限定適正 (注 3)	無限定適正	無限定適正	無限定適正
		KPMG LLP	KPMG LLP	Audit Scotland	Audit Scotland	Audit Scotland
4	イースト・ダンバートンシャー (East Dunbartonshire)	無限定適正	無限定適正 (注 4)	無限定適正	無限定適正	無限定適正
		KPMG LLP	KPMG LLP	Audit Scotland	Audit Scotland	Audit Scotland
5	グラスゴー (Glasgow)	無限定適正	無限定適正 (注 5)	無限定適正 (注 6)	無限定適正	無限定適正
		Audit Scotland	Audit Scotland	Audit Scotland	Audit Scotland	Audit Scotland
6	イースト・レンフルーシャー (East Renfrewshire)	無限定適正	無限定適正	無限定適正	無限定適正 (注 7)	無限定適正 (注 8)
		Audit Scotland	Audit Scotland	Audit Scotland	Audit Scotland	Audit Scotland
7	ノース・ラナークシャー (North Lanarkshire)	無限定適正 (注 9)	無限定適正 (注 10)	無限定適正 (注 11)	無限定適正 (注 12)	無限定適正 (注 13)
		Pricewater houseCoopers LLP	Pricewater houseCoopers LLP	Scott- Moncrieff	Scott- Moncrieff	Scott- Moncrieff
8	フォールカーク (Falkirk)	無限定適正	無限定適正	無限定適正	無限定適正	無限定適正
		Audit Scotland	Audit Scotland	Audit Scotland	Audit Scotland	Audit Scotland
9	ウェスト・ロージアン (West Lothian)	無限定適正	無限定適正 (注 14)	無限定適正 (注 15)	無限定適正 (注 16)	無限定適正 (注 17)
		Audit Scotland	Audit Scotland	Audit Scotland	Audit Scotland	Audit Scotland

No	地方自治体名	対象年度				
		2009 年度	2010 年度	2011 年度	2012 年度	2013 年度
10	エジンバラ (Edinburgh)	無限定適正 (注 18) (注 19)	無限定適正 (注 20)	無限定適正 (注 21)	無限定適正 (注 22)	無限定適正 (注 23)
		Audit Scotland	Audit Scotland	Audit Scotland	Audit Scotland	Audit Scotland
11	ミッドロージアン (Midlothian)	無限定適正 (注 24)	無限定適正	無限定適正	無限定適正	無限定適正
		Audit Scotland	Audit Scotland	Grant Thornton UK LLP	Grant Thornton UK LLP	Grant Thornton UK LLP
12	イースト・ロージアン (East Lothian)	無限定適正	無限定適正	無限定適正	無限定適正	
		Audit Scotland	Audit Scotland	KPMG LLP	KPMG LLP	
13	クラックマナンシャー (Clackmannanshire)	無限定適正	無限定適正	無限定適正	無限定適正	無限定適正
		Grant Thornton UK LLP	Grant Thornton UK LLP	Deloitte LLP	Deloitte LLP	Deloitte LLP
14	ファイフ (Fife)	無限定適正	無限定適正	無限定適正	無限定適正	
		Scott- Moncrieff	Scott- Moncrieff	Scott- Moncrieff	Audit Scotland	
15	ダンディー (Dundee)	無限定適正	無限定適正	無限定適正	無限定適正 (注 25)	無限定適正
		Audit Scotland	Audit Scotland	KPMG LLP	KPMG LLP	KPMG LLP
16	アングス (Angus)	無限定適正	無限定適正	無限定適正	無限定適正	無限定適正
		Henderson Loggie	Henderson Loggie	Audit Scotland	Audit Scotland	Audit Scotland
17	アバディーンシャー (Aberdeenshire)	無限定適正	無限定適正	無限定適正	無限定適正	無限定適正
		Audit Scotland	Audit Scotland	Deloitte LLP	Deloitte LLP	Deloitte LLP
18	アバディーン (Aberdeen)	無限定適正 (注 26)	無限定適正	無限定適正	無限定適正	無限定適正
		Henderson Loggie	Henderson Loggie	Audit Scotland	Audit Scotland	Audit Scotland
19	マレー (Moray)	無限定適正	無限定適正	無限定適正	無限定適正	無限定適正
		Audit Scotland	Audit Scotland	Pricewater houseCoopers LLP	Pricewater houseCoopers LLP	Pricewater houseCoopers LLP
20	ハイランド・カウンシル・エリア (Highland Council area)	無限定適正	無限定適正	無限定適正 (注 27)	無限定適正	無限定適正
		Audit Scotland	Audit Scotland	Audit Scotland	Audit Scotland	Audit Scotland
21	アウター・ヘブリディーズ (Outer Hebrides) (注 28)	無限定適正 (注 29)	無限定適正 (注 30)	無限定適正	無限定適正	
		Audit Scotland	Audit Scotland	Scott- Moncrieff	Scott- Moncrieff	
22	アーガイル・アンド・ピュート (Argyll and Bute)	無限定適正	無限定適正	無限定適正	無限定適正	無限定適正
		Grant Thornton UK LLP	Grant Thornton UK LLP	Audit Scotland	Audit Scotland	Audit Scotland
23	パース・アンド・キンロス (Perth and Kinross)	無限定適正	無限定適正	無限定適正	無限定適正	無限定適正
		Henderson Loggie	Henderson Loggie	Audit Scotland	Audit Scotland	Audit Scotland
24	スターリング (Stirling)	無限定適正 (注 31)	無限定適正 (注 32)	無限定適正	無限定適正	無限定適正
		Audit	Audit	Grant	Grant	Audit

No	地方自治体名	対象年度				
		2009 年度	2010 年度	2011 年度	2012 年度	2013 年度
		Scotland	Scotland	Thornton UK LLP	Thornton UK LLP	Scotland
25	ノース・エアシャー (North Ayrshire)	無限定適正	無限定適正	無限定適正	無限定適正	無限定適正
		Audit Scotland	Audit Scotland	Audit Scotland	Audit Scotland	Audit Scotland
26	イースト・エアシャー (East Ayrshire)	無限定適正	無限定適正	無限定適正	無限定適正	無限定適正
		Audit Scotland	Audit Scotland	Audit Scotland	Audit Scotland	Audit Scotland
27	サウス・エアシャー (South Ayrshire)	無限定適正	無限定適正	無限定適正	無限定適正	無限定適正
		Audit Scotland	Audit Scotland	Audit Scotland	Audit Scotland	Audit Scotland
28	ダンフリーズ・アンド ド・ガロウェイ (Dumfries and Galloway)	無限定適正	無限定適正	無限定適正	無限定適正	無限定適正
		Audit Scotland	Audit Scotland	Pricewater houseCoopers LLP	Pricewater houseCoopers LLP	Pricewater houseCoopers LLP
29	サウス・ラナークシャ ー(South Lanarkshire)	無限定適正 (注 33)	無限定適正 (注 34)	無限定適正 (注 35)	無限定適正	無限定適正
		Pricewater houseCoopers LLP	Pricewater houseCoopers LLP	Pricewater houseCoopers LLP	Pricewater houseCoopers LLP	Pricewater houseCoopers LLP
30	スコティッシュ・ボー ダーズ (The Scottish Borders)	無限定適正	無限定適正	無限定適正	無限定適正	
		Audit Scotland	Audit Scotland	KPMG LLP	KPMG LLP	
31	オークニー諸島 (Orkney Islands)	無限定適正	無限定適正	無限定適正	無限定適正	無限定適正
		Scott- Moncrieff	Scott- Moncrieff	Audit Scotland	Audit Scotland	Audit Scotland
32	シェットランド諸島 (Shetland)	限定付意見- 会計原則違反・表示違反	限定付意見- 会計原則違反・表示違反	無限定適正	無限定適正	無限定適正
		Audit Scotland	Audit Scotland	Audit Scotland	Audit Scotland	Audit Scotland

(出所) 各カウンシルの財務諸表 (独立監査人の意見部分) より作成。

(留意事項) 「 」の部分はホームページ上の開示が発見できなかった (2014 年 12 月 10 日現在) ものである。

(注 1) 強調事項区分は以下のとおりである。

次の事項に関して我々の監査意見への影響はない。
スコットランド地方自治法第10項 (section 10 of Local Government in Scotland Act 2003) に定められているとおり、取引活動と報告 (Trading operations and accounts) の義務が課され、3年毎の状況として、重要な取引活動に関する収入が費用を下回ってはならない。2012年3月期の建築保守事業 (Building Maintenance Service) において、法令の必要条件を満たしていない。

(注 2) 付記事項は以下のとおりである。

財政目標未達成事項
次の事項に関して我々の監査意見への影響はない。
スコットランド地方自治法第10項 (section 10 of Local Government in Scotland Act 2003) に定められているとおり、取引活動と報告 (Trading operations and accounts) の義務が課され、3年毎の状況として、重要な取引活動に関する収入が費用を下回ってはならない。2011年3月期の建築事業 (Building Services significant trading operation) において、法令の必要条件を満たしていない。

(注 3) 監査報告書に日付が記載されていない。

(注 4) 監査報告書に日付が記載されていない。

(注 5) 付記事項は以下のとおりである。

財政目標未達成事項

次の事項に関して我々の監査意見への影響はない。

スコットランド地方自治法第10項 (section 10 of Local Government in Scotland Act 2003)に定められているとおり、取引活動と報告 (Trading operations and accounts) の義務が課され、3年毎の状況として、重要な取引活動に関する収入が費用を下回ってはならない。2011年3月期の輸送事業 (Area Operations and Transport significant trading operations) において、法令の必要条件を満たしていない。

(注6) 付記事項は以下のとおりである。

財政目標未達成事項

次の事項に関して我々の監査意見への影響はない。

スコットランド地方自治法第10項 (section 10 of Local Government in Scotland Act 2003)に定められているとおり、取引活動と報告 (Trading operations and accounts) の義務が課され、3年毎の状況として、重要な取引活動に関する収入が費用を下回ってはならない。2012年3月期の輸送事業 (Area Operations and Transport significant trading operations) において、法令の必要条件を満たしていない。

(注7) 監査報告書日付は「Date September 2013」となっているのみである (日付不存在)。

(注8) 監査報告書日付は「September 2014」となっているのみである (日付不存在)。

(注9) 監査報告書の欄外 (サインの下) に、意見とは無関係に、以下の記載がある。

注釈：当該自治体のウェブサイトの維持管理は、自治体の責任による。維持管理に関する事項は、監査人の職務範囲外であり、監査人は自治体のウェブサイトに最初に掲載した内容からのいかなる変更事項についても責任を負わない。財務諸表の作成および開示に関するイギリスの法律は、他の地域の法律と異なることがある。

(注10) 監査報告書の欄外 (サインの下) に、意見とは無関係に、以下の記載がある。

当該自治体のウェブサイトの維持管理は、自治体の責任による。維持管理に関する事項は、監査人の職務範囲外であり、監査人は自治体のウェブサイトに最初に掲載した内容からのいかなる変更事項についても責任を負わない。財務諸表の作成および開示に関するイギリスの法律は、他の地域の法律と異なることがある。

(注11) 付記事項は以下のとおりである。

財政目標未達成事項

スコットランド地方自治法第10項 (section 10 of Local Government in Scotland Act 2003)に定められているとおり、取引活動と報告 (Trading operations and accounts) の義務が課され、3年毎の状況として、重要な取引活動に関する収入が費用を下回ってはならない。2012年3月期の土地管理事業 (Land Management significant trading operation) において、法令の必要条件を満たしていない。

(注12) 付記事項は以下のとおりである。

財政目標未達成事項

スコットランド地方自治法第10項 (section 10 of Local Government in Scotland Act 2003)に定められているとおり、取引活動と報告 (Trading operations and accounts) の義務が課され、3年毎の状況として、重要な取引活動に関する収入が費用を下回ってはならない。2012年3月期の土地管理および車両運行事業 (Land Management and Fleet Operations significant trading operations) において、法令の必要条件を満たしていない。

(注13) 付記事項は以下のとおりである。

財政目標未達成事項

スコットランド地方自治法第10項 (section 10 of Local Government in Scotland Act 2003)に定められているとおり、取引活動と報告 (Trading operations and accounts) の義務が課され、3年毎の状況として、重要な取引活動に関する収入が費用を下回ってはならない。財務諸表の注記24のとおり、2012年3月期の建築清掃、ケータリング、廃棄物管理と車両運行事業 (Building Cleaning, Catering, Waste Management and Fleet Operations significant trading operations) において、法令の必要条件を満たしていない。

(注14) 付記事項は以下のとおりである。

財政目標未達成事項

次の事項に関して我々の監査意見への影響はない。

スコットランド地方自治法第10項 (section 10 of Local Government in Scotland Act 2003)に定められているとおり、取引活動と報告 (Trading operations and accounts) の義務が課され、3年毎の状況として、重要な取引活動に関する収入が費用を下回ってはならない。2011年3月期の経済産業事業 (Economic Development Properties) において、法令の必要条件を満たしていない。

(注15) 付記事項は以下のとおりである。

財政目標未達成事項

次の事項に関して我々の監査意見への影響はない。

スコットランド地方自治法第10項 (section 10 of Local Government in Scotland Act 2003)に定められているとおり、取引活動と報告 (Trading operations and accounts) の義務が課され、3年毎の状況として、重要な取引活動に関する収入が費用を下回ってはならない。2012年3月期の経済産業事業 (Economic Development Properties) において、法令の必要条件を満たしていない。

(注16) 付記事項は以下のとおりである。

財政目標未達成事項

次の事項に関して我々の監査意見への影響はない。

スコットランド地方自治法第10項 (section 10 of Local Government in Scotland Act 2003)に定められているとおり、取引活動と報告 (Trading operations and accounts) の義務が課され、3年毎の状況として、重要な取引活動に関する収入が費用を下回ってはならない。2013年3月期の経済産業事業 (Economic Development Properties) において、法令の必要条件を満たしていない。

(注17) 付記事項は以下のとおりである。

財政目標未達成事項

次の事項に関して我々の監査意見への影響はない。

スコットランド地方自治法第10項 (section 10 of Local Government in Scotland Act 2003)に定められているとおり、取引活動と報告 (Trading operations and accounts) の義務が課され、3年毎の状況として、重要な取引活動に関する収入が費用を下回ってはならない。2014年3月期の経済産業事業 (Economic Development Properties) において、法令の必要条件を満たしていない。

(注18) 付記事項は以下のとおりである。

財政目標未達成事項

次の事項に関して我々の監査意見への影響はない。

スコットランド地方自治法第10項 (section 10 of Local Government in Scotland Act 2003)に定められている取引活動と報告 (Trading operations and accounts) の義務が課されているが、3年毎の状況と前2期間との比較を行い、取引活動収入が費用を下回っている。2010年3月期の以下の重大な取引活動において、法令の必要条件を満たしていない。

- 直轄清掃 (Direct Cleaning)
- ブラインドクラフト (Blindcraft)
- ケータリングサービス - 学校と福祉 (Catering Services-School and Welfare Catering)
- ケータリングサービス - その他 (Catering Services-Other Catering)
- ごみ収集 (廃棄物取引含む) (Refuse Collection(including Trade Waste))

(注19) 強調事項区分は以下のとおりである。

強調事項区分 - 路面電車プロジェクト

監査人は、将来の開示や路面電車プロジェクトの財務諸表にかかる注釈について注意しているが、あくまで監査意見への影響はない。契約が難航し、プログラムとコストの面の見通しが立たない。議会は、現在、路面電車プロジェクトの段階1aの全範囲が承認された資金枠内では実行できないと予想している。

(注20) 強調事項区分は以下のとおりである。

財政目標未達成事項

次の事項に関して我々の監査意見への影響はない。

スコットランド地方自治法第10項 (section 10 of Local Government in Scotland Act 2003)に定められている取引活動と報告 (Trading operations and accounts) の義務が課されているが、3年毎の状況と前2期間との比較を行い、取引活動収入が費用を下回っている。2011年3月期の以下の重大な取引活動において、法令の必要条件を満たしていない。

- ケータリングサービス - 学校と福祉 (Catering Services-School and Welfare Catering)
- ごみ収集 (廃棄物取引含む) (Refuse Collection(including Trade Waste))
- ブラインドクラフト (Blindcraft)
- 直轄清掃 (Direct Cleaning)
- ケータリングサービス - その他 (Catering Services-Other Catering)

(注21) 強調事項区分は以下のとおりである。

財政目標未達成事項

次の事項に関して我々の監査意見への影響はない。

スコットランド地方自治法第10項 (section 10 of Local Government in Scotland Act 2003)に定められている取引活動と報告 (Trading operations and accounts) の義務が課されているが、3年毎の状況と前2期間との比較を行い、取引活動収入が費用を下回っている。2012年3月期のごみ収集 (廃棄物取引含む) (Refuse Collection (including Trade Waste))、直轄清掃とエジンバラケータリングサービス - その他ケータリングサービス (Direct Cleaning and Edinburgh Catering Services - Other Catering significant trading operations) において、法令の必要条件を満たしていない。

(注22) 付記事項は以下のとおりである。

財政目標未達成事項

次の事項に関して我々の監査意見への影響はない。

スコットランド地方自治法第10項 (section 10 of Local Government in Scotland Act 2003)に定められている取引活動と報告 (Trading operations and accounts) の義務が課されているが、3年毎の状況と前2期間との比較を行い、取引活動収入が費用を下回っている。2013年3月期のごみ収集 (廃棄物取引含む) (Refuse Collection (including Trade Waste))、直轄清掃とエジンバラケータリングサービス - その他ケータリングサービス (Direct Cleaning and Edinburgh Catering Services - Other Catering significant trading operations) において、法令の必要条件を満たしていない。

(注23) 付記事項は以下のとおりである。

次の事項に関して我々の監査意見への影響はない。

スコットランド地方自治法第10項 (section 10 of Local Government in Scotland Act 2003)に定められている取引活動と報告 (Trading operations and accounts) の義務が課されているが、3年毎の状況と前2期間との比較を行い、取引活動収入が費用を下回っている。2014年3月期のごみ収集 (廃棄物取引含む) (Refuse Collection (including Trade Waste))、直轄清掃とエジンバラケータリングサービス - その他ケータリングサービス (Direct Cleaning and Edinburgh Catering Services - Other Catering significant trading operations) において、法令の必要条件を満たしていない。

(注24) 付記事項は以下のとおりである。

財政目標未達成事項

次の事項に関して我々の監査意見への影響はない。

スコットランド地方自治法第10項 (section 10 of Local Government in Scotland Act 2003)に定められている取引活動と報告 (Trading operations and accounts) の義務が課されているが、3年毎の状況と前2期間との比較を行い、取引活動収入が費用を下回っている。2010年3月期の投資事業 (Investment Properties significant trading) において、法令の必要条件を満たしていない。

(注25) 強調事項区分は以下のとおりである。

財政目標未達成事項

次の事項に関して我々の監査意見への影響はない。

スコットランド地方自治法第10項 (section 10 of Local Government in Scotland Act 2003)に定められている取引活動と報告 (Trading operations and accounts) の義務が課されているが、3年毎の状況

況と前2期間との比較を行い、取引活動収入が費用を下回っている。2013年3月期の以下の環境事業（the environment (construction) significant trading operation）において、法令の必要条件を満たしていない。

（注26）付記事項は以下のとおりである。

財政目標未達成事項

次の事項に関して我々の監査意見への影響はない。

スコットランド地方自治法第10項（section 10 of Local Government in Scotland Act 2003）に定められている取引活動と報告（Trading operations and accounts）の義務が課されているが、3年毎の状況と前2期間との比較を行い、取引活動収入が費用を下回っている。2010年3月期の投資事業（Investment Properties significant trading operation）において、法令の必要条件を満たしていない。

（注27）監査報告書日付は、「25 October 2012」であり、法定期限を過ぎている。

（注28）行政機関名はゲール語のComhairle nan eilean siarを採用している。

（注29）付記事項は以下のとおりである。

財政目標未達成事項

次の事項に関して我々の監査意見への影響はない。

スコットランド地方自治法第10項（section 10 of Local Government in Scotland Act 2003）に定められている取引活動と報告（Trading operations and accounts）の義務が課されているが、3年毎の状況と前2期間との比較を行い、取引活動収入が費用を下回っている。2010年3月期の建築維持事業（Building Maintenance significant trading operation）において、法令の必要条件を満たしていない。

（注30）付記事項は以下のとおりである。

財政目標未達成事項

次の事項に関して我々の監査意見への影響はない。

スコットランド地方自治法第10項（section 10 of Local Government in Scotland Act 2003）に定められている取引活動と報告（Trading operations and accounts）の義務が課されているが、3年毎の状況と前2期間との比較を行い、取引活動収入が費用を下回っている。2011年3月期の建築維持事業（Building Maintenance significant trading operation）において、法令の必要条件を満たしていない。

（注31）付記事項は以下のとおりである。

財政目標未達成事項

次の事項に関して我々の監査意見への影響はない。

スコットランド地方自治法第10項（section 10 of Local Government in Scotland Act 2003）に定められている取引活動と報告（Trading operations and accounts）の義務が課されているが、3年毎の状況と前2期間との比較を行い、取引活動収入が費用を下回っている。2010年3月期の建築清掃事業（Building Cleaning significant trading operation）において、法令の必要条件を満たしていない。

（注32）付記事項は以下のとおりである。

財政目標未達成事項

次の事項に関して我々の監査意見への影響はない。

スコットランド地方自治法第10項（section 10 of Local Government in Scotland Act 2003）に定められている取引活動と報告（Trading operations and accounts）の義務が課されているが、3年毎の状況と前2期間との比較を行い、取引活動収入が費用を下回っている。2011年3月期の建築清掃事業（Building Cleaning significant trading operation）において、法令の必要条件を満たしていない。

（注33）監査報告書の欄外（サインの下）に、意見とは無関係に、以下の記載がある。

当該自治体のウェブサイトの維持管理は、自治体の責任による。維持管理に関する事項は、監査人の職務範囲外であり、監査人は自治体のウェブサイト最初に掲載した内容からのいかなる変更事項についても責任を負わない。財務諸表の作成および開示に関するイギリスの法律は、他の地域の法律と異なることがある。

(注34) 監査報告書の欄外(サインの下)に、意見とは無関係に、以下の記載がある。

当該自治体のウェブサイトの維持管理は、自治体の責任による。維持管理に関する事項は、監査人の職務範囲外であり、監査人は自治体のウェブサイトに最初に掲載した内容からのいかなる変更事項についても責任を負わない。財務諸表の作成および開示に関するイギリスの法律は、他の地域の法律と異なることがある。

(注35) 監査報告書の欄外(サインの下)に、意見とは無関係に、以下の記載がある。

当該自治体のウェブサイトの維持管理は、自治体の責任による。維持管理に関する事項は、監査人の職務範囲外であり、監査人は自治体のウェブサイトに最初に掲載した内容からのいかなる変更事項についても責任を負わない。財務諸表の作成および開示に関するイギリスの法律は、他の地域の法律と異なることがある。

資料 7-3 北アイルランドの地方自治体における監査意見の推移

最近 5 年間(2009 年度～2013 年度)の地方自治体の財務諸表に対する会計監査の意見については、以下のとおりである。

No	地方自治体名	対象年度				
		2009 年度	2010 年度	2011 年度	2012 年度	2013 年度
1	アントリム・バラ・カウンシル (Antrim Borough Council)	無限定適正 (注 1)	無限定適正 (注 2)	無限定適正 (注 3)	無限定適正 (注 4)	無限定適正
2	アーズ・バラ・カウンシル (Ards Borough Council)		無限定適正	無限定適正 (注 5)	無限定適正 (注 6)	無限定適正
3	アーマー・シティ・アンド・ディストリクト・カウンシル (Armagh District Council)	無限定適正 (注 7)	無限定適正 (注 8)	無限定適正 (注 9)	無限定適正	無限定適正
4	バリーミーナ・バラ・カウンシル (Ballymena Borough Council)				無限定適正	無限定適正
5	バリーマネー・バラ・カウンシル (Ballymoney Borough Council)	無限定適正 (注 10)	無限定適正	無限定適正 (注 11)	無限定適正	
6	バンブリッジ・ディストリクト/カウンシル (Banbridge District Council)			無限定適正 (注 12)	無限定適正	
7	ベルファスト・シティ・カウンシル (Belfast City Council)	無限定適正 (注 13)	無限定適正 (注 14)	無限定適正 (注 15)	無限定適正 (注 16)	
8	キャリックファーガス・バラ・カウンシル (Carrickfergus Borough Council)	無限定適正 (注 17)	無限定適正	無限定適正 (注 18)	無限定適正 (注 19)	無限定適正 (注 20)
9	キャッスルレー・バラ・カウンシル (Castlereagh Borough Council)	無限定適正	無限定適正 (注 21)	無限定適正 (注 22)	無限定適正 (注 23)	無限定適正 (注 24)
10	コールレーンバラ・カウンシル (Coleraine Borough Council)		無限定適正 (注 25)	無限定適正 (注 26)	無限定適正 (注 27)	無限定適正
11	クックスタウンディストリクト・カウンシル (Cookstown District Council)	無限定適正 (注 28)	無限定適正 (注 29)	無限定適正 (注 30)	無限定適正 (注 31)	

No	地方自治体名	対象年度				
		2009 年度	2010 年度	2011 年度	2012 年度	2013 年度
12	クレイガヴォンバラ・カウ ンシル (Craigavon Borough Council)	無限定適正 (注 32)	無限定適正 (注 33)	無限定適正 (注 34)		
13	(ロンドン) デリー・シティ・ カウ ンシル (Derry City Council)	無限定適正 (注 35)	無限定適正 (注 36)	無限定適正 (注 37)	無限定適正 (注 38)	無限定適正 (注 39)
14	ダウン (パトリック) ・ディ ストリクト・カウ ンシル (Down District Council)	無限定適正 (注 40)	無限定適正 (注 41)	無限定適正 (注 42)	無限定適正 (注 43)	無限定適正 (注 44)
15	ダンガノン・アンド・サウス・ ティロンバラ・カウ ンシル (Dungannon and South Tyrone Borough Council)	無限定適正	無限定適正	無限定適正 (注 45)	無限定適正 (注 46)	無限定適正
16	ファーマナ・ディストリク ト・カウ ンシル (Fermanagh District Council)	無限定適正	無限定適正	無限定適正 (注 47)	無限定適正 (注 48)	無限定適正 (注 49)
17	ラーンバラ・カウ ンシル (Larne Borough Council)	無限定適正	無限定適正 (注 50)	無限定適正 (注 51)	無限定適正 (注 52)	無限定適正 (注 53)
18	リマヴァディ・バラ・カウ ンシル (Limavady Borough Council)	無限定適正 (注 54)	無限定適正	無限定適正 (注 55)	無限定適正 (注 56)	無限定適正 (注 57)
19	リスバーン・シティ・カウ ンシル (Lisburn City Council)	無限定適正 (注 58)		無限定適正 (注 59)	無限定適正 (注 60)	無限定適正 (注 61)
20	マラフェルト・ディストリク ト・カウ ンシル (Magherafelt District Council)	無限定適正 (注 62)	無限定適正	無限定適正 (注 63)	無限定適正 (注 64)	
21	モイル・ディストリクト・カ ウ ンシル (Moyle District Council)	無限定適正 (注 65)	無限定適正	無限定適正 (注 66)	無限定適正	無限定適正
22	ニューリー・アンド・モーン・ ディストリクト・カウ ンシル (Newry and Mourne District Council)	無限定適正 (注 67)	無限定適正 (注 68)	無限定適正 (注 69)	無限定適正 (注 70)	無限定適正 (注 71)
23	ニュータウンアベイ・バラ・ カウ ンシル (Newtownabbey Borough Council)	無限定適正	無限定適正 (注 72)	無限定適正 (注 73)	無限定適正 (注 74)	無限定適正
24	ノース・ダウンバラ・カウ ンシル (North Down Borough Council)	無限定適正 (注 75)	無限定適正	無限定適正 (注 76)	無限定適正	無限定適正 (注 77)
25	オマーディストリクト・カウ ンシル (Omagh District Council)	無限定適正 (注 78)	無限定適正	無限定適正 (注 79)	無限定適正 (注 80)	無限定適正 (注 81)
26	ストラバン・ディストリク ト・カウ ンシル (Strabane District Council)	無限定適正	無限定適正 (注 82)	無限定適正 (注 83)	無限定適正 (注 84)	無限定適正

(出所) 各地方自治体のホームページの年次報告書、監査報告書より作成。

(留意事項) 「 」の部分はホームページ上の開示が発見できなかった (12 月 10 日現在) ものである。

(注 1) 「監査業務から生じた重要な問題 (Matters arising from the final accounts audit) 」は以
下のとおりである。

当方の監査の間及び入手可能な追加的情報に関し、監査の結果なされた重要な調整事項は以

下のとおりであった。

- ・借入金の追加支払額が 279,007 ポンドから 968,612 ポンドへの増加、資本的支出の資金調達額が 635,302 ポンドから 279,007 ポンドへの減少。
- ・91,384 ポンドの収入の減少、修繕及び修繕積立金に関し移転のため 91,384 ポンドの減少。
- ・サービス収支は 201,616 ポンド減少。洪水事故を反映させるために例外的項目として再分類した。
- ・前年の資本調達の記録から 2.55 百万ポンドの調整が発生し、今年度の収入は 0.27 百万ポンド減少させた。そのような資本調達は、0.5 百万ポンドの黒字よりも 2.33 百万ポンドの赤字となっている。

(注2)「監査業務から生じた重要な問題 (Matters arising from the final accounts audit)」は以下のとおりである。

当方の監査の間、監査の結果なされた重要な調整事項は以下のとおりであった。

- ・地域基金への NIHE の借入金の返済のための調整の結果として、387 千ポンドの年間業績の改善。
 - ・土地、建物の帳簿価額の減少 300 千ポンド。
 - ・減損が 882 千ポンド増加したが、このことは、決算書(注3)により戻入を行ったため、今年度の結果には影響を与えない。
- これらの3つの調整の結果の正味の効果は 387 千ポンドの地域基金の増加と 300 千ポンドの純資産の減少である。

(注3)「監査業務から生じた重要な問題 (Matters arising from the final accounts audit)」は以下のとおりである。

当方の監査の間、監査の結果なされた重要な調整事項は以下のとおりであった。

- ・付加価値税と債権者の間の 323 千ポンドの表示上の調整。
 - ・妥当な指標を使用して有形固定資産の期末価額を調整した。当該影響は、長期資産の 505 千ポンドの増加、資本の 347 千ポンドの増加、再評価積立金の 158 千ポンドの増加となった。
- なお、今年度の結果には変化はない。

(注4)「監査業務から生じた重要な問題 (Matters arising from the final accounts audit)」は以下のとおりである。

監査中に生じた困難な領域があった。カウンシルは固定資産を公正価値で評価する必要がある。そのため、他のカウンシルと同様に、土地建物サービス部 (Land and Property Services)⁶¹³ の公表する指標を用いて評価することが最も望ましいとした。指標を適用した場合、固定資産は過大評価とされ、これを正しい価額に修正した。

(注5)「監査業務から生じた重要な問題 (Matters arising from the final accounts audit)」は以下のとおりである。

監査中に生じた困難な会計処理の領域があった。カウンシルは固定資産を公正価値で評価する必要がある。そのため、他のカウンシルと同様に、土地建物サービス部 (LPS) の公表する指標を用いて評価することが最も望ましいとした。指標を適用した場合、固定資産は過大評価とされ、これを正しい価額に修正した。

(注6)「監査業務から生じた重要な問題 (Matters arising from the final accounts audit)」は以下のとおりである。

監査の結果発見された最も重要な財務書類の修正事項は、販売用不動産の土地建物の再分類に関するものであり、財務書類草案においては、土地建物サービス部 (LPS) の評価額公表される前のものであった。我々は、監査の最終段階に監査上の重要な問題点や改善要望についてグループ統括責任者に年次監査報告書を提示する。以下が留意事項である。

⁶¹³ 財務人事局 (Department of Finance and Personnel) の一部署。北アイルランド全土の土地建物の評価額の公表、公的機関向けに評価に関する支援などを行っている。(<http://www.dfpni.gov.uk/lps>)

環境省（DOE）の同意したタイム・テーブルに従って、カウンシルは 2011 年 6 月 30 日に監査のために報告書を提出した。しかしながら、いくつかの修正及び開示を要する事項があり、主に販売用不動産の土地建物の再分類及びそれに伴う指数化に関するものである。

2009 年度の年次監査報告書において、ニュータウンードにあるピバリーハイツの土地に関する注意を促した。2010 年度の財務書類の監査において、カウンシルに 10,000 ポンド（2009 年度の年次監査報告書の内容に係るもの）の訴訟費用が発生した点に言及した。これに加えて、この特殊事案にかかる北アイルランド会計検査院の法律執務費用は、カウンシルから回収可能である。年次監査報告書において、このような事態が生じたことへの危惧、将来カウンシルがそのような行動が適切であると判断するならば、それが支出に見合う価値であることを明示することができなければならない点に注意する必要があると記載した。

（注 7）「監査業務から生じた重要な問題（Matters arising from the final accounts audit）」は以下のとおりである。

当方の監査の間及び入手可能な追加的情報に関し、監査結果からの重要な調整事項は以下のとおりであった。

- ・資本的支出の直接収入の資金調達は、350,000 ポンドからゼロに減少した。その結果地域基金の財産価額は 350,000 ポンドの増加となった。

以下の修正は、地域基金の収支に影響をしない。

- ・土地と建物の減損（補助金部分の償却を除く）の 549,097 ポンドは、収支勘定に対して、例外的事項のサービス費用に追加された。
- ・ナヴァン・センターは 5,344,322 ポンドに再評価され、148 千ポンドの減価償却を行った。
- ・アマハ刑務所での再評価益は 636,098 ポンド減少した。
- ・アマハ市の環境改善政策の支出 3,353,881 ポンドは、サービス費用に追加された。環境改善政策の補助金は、サービス費用から控除された。
- ・再評価準備金と資本調整勘定の間で調整が 196,738 ポンド増加した。

（注 8）「監査業務から生じた重要な問題（Matters arising from the final accounts audit）」は以下のとおりである。

監査の間、発見事項の結果として会計の重要な調整項目は以下のとおりである。

- ・年金引当金および年金積立金は 17,156,000 ポンド減少
- ・少貸付金及び預金勘定は、3,650,000 ポンド減少

また、当方の監査の終了時に、最も重要な監査事項及びコメントを記載して、首席財務官にマネジメント・レターを発行した。当方は、マネジメント・レターで以下の点を記載した。

・**ネイバンセンターの改修**

ネイバンセンター改修プロジェクトは、2009 年度に実施された重要なプロジェクトで、予算と時間を超過して 100% 稼動した。124,987 ポンドの契約合計に対して、報告された全体的な差異は 259,323 ポンドの改訂推定コストで、その後結果として 134,335 ポンドとなった。

内部監査は、当該プロジェクトにおける適切な管理と統制の決定、将来計画へつながる投資であるかを理解するため、レビューを実施している。

監査は限定的な保証である。

・**経営者の責任**

カウンシルは、内部監査からの改善要望に対応する。

（注 9）「監査業務から生じた重要な問題（Matters arising from the final accounts audit）」は以下のとおりである。

監査の結果発見された最も重要な財務書類の修正事項は、以下のとおりである。

- ・4,165,000 ポンドの過去のサービス収入は、包括利益計算書のサービス支出区分からその他サービス区分に振替られた。
- ・1,822,135 ポンドの資産再評価差額は、包括利益計算書のサービス支出区分に振替られた。
- ・71,506 ポンドの選挙対策費用引当金は、首尾一貫性を確保するために準備金へ振替られた。

- ・2010 年度に計上された 1,620,227 ポンドの減価償却費を戻入れ、固定資産と包括利益計算書のサービス支出区分を修正した。

当方は監査の終了時に、監査上の重要な問題点や改善要望について財務責任者にマネジメント・レターを提示する。以下が留意事項である。

- ・第 59 節の内容は、環境部（DOE）が資本金的收入を金融資本的支出に用いることを承認したものではない。

（注 10）「監査業務から生じた重要な問題（Matters arising from the final accounts audit）」は以下のとおりである。

監査の結果発見された最も重要な財務書類の修正事項は、以下のとおりである。

- ・埋立費用引当金の増加325,957ポンド
- ・シングルステータス引当金の増加192,508ポンド
- ・有形固定資産の減損704千ポンド及び減価償却費修正168千ポンド。これに伴い地方積立金の残高がゼロとなった。
- ・これらの結果、地方積立金残高が170,272ポンドから207,057ポンドとなり、カウンスルの純資産は19,067,571ポンドから18,510,549ポンドに減少した。

（注 11）「監査業務から生じた重要な問題（Matters arising from the final accounts audit）」は以下のとおりである。

監査の結果発見された最も重要な財務書類の修正事項は、埋立費用引当金400千ポンド及び指標の適用誤りによる土地建物の再評価（トータル820千ポンド）である。

当方は監査の最終段階に、監査上の重要な問題点や改善要望について財務責任者にマネジメント・レターを提示する。以下が留意事項である。

- ・監査に基づき財務書類は修正された。また、サポート調書の標準は改善された。
- ・埋立費用引当金は不十分であり、400 千ポンドの修正に同意した。カウンスルは、2011 年度に係る埋立費用引当金の水準を決定する際に、環境省のガイダンス及び指示を考慮する必要がある。
- ・証明予定日の 2011 年 10 月 30 日に間に合わず、2011 年 11 月 1 日に証明された。
- ・カウンスルが所有する駐車場は固定資産台帳から省略された。

（注 12）「監査業務から生じた重要な問題（Matters arising from the final accounts audit）」は以下のとおりである。

監査の結果発見された最も重要な財務書類の修正事項は、再評価準備金と包括利益勘定の間の1.397百万ポンドの修正である。

（注 13）「監査業務から生じた重要な問題（Matters arising from the final accounts audit）」は以下のとおりである。

監査の結果発見された最も重要な財務書類の修正事項は、以下のとおりである。

- ・年金引当金の算出に用いた MVA 項目が誤っており、年金引当金は 624 千ポンド減少した。
- ・2009 年 2 月 3 月の未払利息の計上により、支払利息は 252 千ポンド増加した。
- ・付加価値税 と他の債務勘定間で 524 千ポンド修正した。
- ・建設仮勘定及び建物は、グローヴ・レジャーセンターへの寄附を計上した結果、8.4 百万ポンド修正された。
- ・埋立費用引当金繰入額は 1.4 百万ポンド修正された。また埋立費用引当金は 572 千ポンドさらに減少した。
- ・2.8 百万ポンド埋立費用引当金を減らして地方積立金を 2.8 百万ポンド増やすことで、上記の埋立費用引当金の修正は完了した。
- ・一般補助金の総額表示により、支出は 244 千ポンド増加した。
- ・預金勘定と付加価値税勘定は 696 千ポンド修正された。
- ・監査上の議論の結果、訴訟引当金は 430 千ポンド減少した。
- ・ガス年金積立金の損失を解消するため、710 千ポンドの更なる資金調達を実施した。
- ・減債積立金は、借入金返済に係る将来の償還のために計上された。

- ・地方積立金、注記 3 及び実現利得・損失計算書は、年金を反映した結果 1.6 百万ポンド修正された。
- ・キャッシュ・フローの分析結果は修正された。
- ・地方積立金と注記 3 は、借入利息の支払を反映するために、1.4 百万ポンド修正された。
- ・これらの修正の全体的な影響として地方積立金は 2, 279 千ポンド増加した。

(注 14) 「監査業務から生じた重要な問題 (Matters arising from the final accounts audit)」は以下のとおりである。

- 当年度において全体的な変更はないが、重要な表示の変更は以下のとおりである。
- ・750 千ポンドの土地売却を資本準備金の開示に反映し、当該資金を投資基金へ振替えた (注記 24)。
 - ・地域基金の 6.1 百万ポンド未満の減損を反映し、代わりに再評価積立金を計上する (注記 24)。
 - ・短期投資が 452 千ポンド増加し、預金残高が 452 千ポンド減少した。
 - ・注記 24 の投資基金 3.3 百万ポンド (借方) は注記 3 の 3.087 ポンドの範囲内である。また、このうち 2 百万ポンドが当初地域基金の DRM 費用に計上されており、DRM 費用が 2 百万ポンド減少した。
 - ・注記事項の資本コミットメントは、貸借対照表上の将来の見積費用というよりは現在及び将来の累積額として 88.9 百万ポンドの減少であった。
 - ・埋立地閉鎖及び当年度の支払いを反映した訴訟引当金の増減および免除の修正。引当金の評価に影響を与えなかった。
 - ・注記 20 (補助金の延長) は、純額ではなく総額表示とした。したがって、364 千ポンドから 1,467 千ポンドに増加した。
 - ・閉鎖計画が北アイルランド環境部によって見直される場合、埋立費用引当金はさらに変更される可能性がある。
 - ・キャッシュ・フロー及び関連注記のいくつかの表示の変更

(注 15) 「監査業務から生じた重要な問題 (Matters arising from the final accounts audit)」は以下のとおりである。

- 監査の結果発見された最も重要な財務書類の修正事項は、以下のとおりである。
- ・修繕及び改築積立金残高 7.7 百万ポンドの資本修正勘定への振り替えは、将来の埋立閉鎖と原状回復費用を支払うために特定の預金残高を縛る必要性がないことを表している。
 - ・貸借対照表上のさまざまな勘定間の振替仕訳。
 - ・純額のサービス・コスト費用よりはむしろ財務書類の注記 2a の非分配コストの収入として別に表示されている過去のサービス年金収入 42.7 百万ポンドが発生した。
 - ・我々は監査の最終段階に、監査上の重要な問題点や改善要望についてグループ統括責任者にマネジメント・レターを提示する。

以下が留意事項である。

1. 関連当事者開示

2010 年度の会計期間において、51 あるカウンシルの中でわずか 7 つしか関連当事者取引開示を実施しておらず、財務書類の関連当事者開示は誤って開示されている可能性がある。カウンシルは、全てのカウンシルの関連当事者取引を開示することを確実にしなければならない

2. 契約管理の弱点

当方は入札に関する資料に目を通したが、提出された評価シートは署名されておらず、利害関係の有無の評価パネルも完了しておらず、価格に割り当てられる入札点数のための正式な検証もされていなかった。各取引先に与えられた個々の契約数、及びその累積した契約金額について、カウンシルによって監視されていない。このため、カウンシルはバリュー・フォー・マネーと適正な慣行の遵守ができていないおそれがある。

3. 大規模な契約の弱点

一定規模を超えた大規模な契約のそれぞれは、欧州連合の官報 (OJEU) で公告されなければならない。ところが、大規模契約は公告されていなかった。3 段階の契約のうち 2 段階は入札に

より実施されていた。有能な契約者は全 3 段階の全てに参加して契約を獲得していた。

(注 16) 「監査業務から生じた重要な問題 (Matters arising from the final accounts audit)」は以下のとおりである。

監査の過程において、難しい会計処理領域が存在した。カウンシルは公正価値で固定資産を開示する必要がある。カウンシルはその土地建物の再評価のためにプログラムを操作するが、その際、約 25% は毎年の現物調査で、残りは土地建物サービス部 (LPS) による指数により再評価している。

監査のために提出される財務書類では、カウンシルの土地建物は、2011 年 4 月 1 日の評価を用いて再評価された。カウンシルは貸借対照表日の情報に基づく公正価値評価を行ったため 2011 年度の財務書類には資産評価の訂正は生じなかった。しかし、2012 年 4 月 1 日 (監査プロセス後半に土地建物サービス (LPS) によって提供される) の評価の受領の後、カウンシルは 2012 年 3 月 31 日の時点のより合理的な公正価値を反映するために、当該土地建物の最新の評価を実施することに同意した。

(注 17) 「監査業務から生じた重要な問題 (Matters arising from the final accounts audit)」は以下のとおりである。

公表された報告書は、カウンシルが公的資金の管理責任の解除及び資源を使用した財務業績を報告する必須の手段である。カウンシルの年次報告は 2009 年 7 月 20 日に最高財務責任者によって署名された。また、6 月 30 日までに完了されることを要求する 2006 年地方自治 (会計及び監査) 規則 (北アイルランド) に定められた期限後である 2009 年 7 月 20 日にカウンシルの長がこれを承認した。26 のカウンシルのうち、当カウンシルのみが 6 月の最終期限までに報告書を提出できなかった。年次報告に関して、財務書類の提出が遅れていることを環境局に勧告されたことをカウンシルは認識している。監査上の小さな修正を行った後、財務書類は 2009 年 9 月 25 日に最高財務責任者に承認された。

(注 18) 「監査業務から生じた重要な問題 (Matters arising from the final accounts audit)」は以下のとおりである。

当方の監査の結果なされた最も重要な修正事項として、2008 年 4 月以降追加的に購入されながら、3 月 31 日の時点で再評価されなかったものに関する事項がある。これにより、非流動資産の価値の増加は 636,004 ポンドである。

当方の監査の結論として、監査上の最も重要な問題点や改善要望について、グループ統括責任者にマネジメント・レターを提示した。以下にその概要を示す。

1. 野外劇場へのケータリングの入札

監査人のサンプルテストの中に、ケータリング契約に関する入札関連書類または報告書で提出されなかったものが存在する。このため、全ての契約にかかる入札に関する書類を入手・保管し、契約関係のモニタリングの際にこれを文書化した旨を確認するよう要望した。

経営者の回答：承諾

2. 野外劇場のクリーニング

約 2 年前から開業している野外劇場のクリーニング事業は、民間企業が行ってきた。このサービスは入札プロセスには含まれていなかった。当該プロジェクトは、全ての計画要素に対し適切な計画とモニタリングが要求される将来の巨大プロジェクトのため、入札実務ができるだけ早く行われることが求められる。

経営者の回答：当該クリーニングサービスの業務提供は終了し、現在 CBC スタッフと臨時職員といった人員体制によって実施されている。レビューは、今後の業務を最善なものとするために実施されている。

3. 自動ドアの維持管理契約

自動ドアの維持管理契約は、個別に行われた。当該契約のうちの3件は、2005年10月に開始している。これらについて契約後、一年間ごとに更新され、再び入札することはなかった。カウンスルは、当該契約と再入札の必要性をレビューし、バリュー・フォー・マネーが達成されていることを示すことが指摘された。

経営者の回答：承諾。全ての自動ドアに関する入札をできるだけ早く実施する。

(注19)「監査業務から生じた重要な問題(Matters arising from the final accounts audit)」は以下のとおりである。

監査の過程において、難しい会計処理領域があった。カウンスルは公正価値で固定資産を開示する必要がある。カウンスル(Carrickfergus)は他のカウンスルと同じように、土地建物サービス部(LPS)の公表する指数を用いることとした。残念ながら、これらの指標の適用誤りにより、固定資産の過大計上が発見された。カウンスルは、この点について財務書類を修正した。

(注20)「監査業務から生じた重要な問題(Matters arising from the final accounts audit)」は以下のとおりである。

指摘事項の1つとして、購買関係が挙げられる。

当方のレビューでは、当該購買関係において、最善の実務が常になされているわけではない点に焦点をあてた。承認された発注手続を遵守し、運用し、これをモニタリングし、かつスタッフも適切に訓練されることを指摘した。また、公開入札や契約準備行為に対し当該カウンスル独特の購買方法をレビューして、バリュー・フォー・マネーを達成していることを示せるようにも指摘を行った。

カウンスルは、購買責任者を任命して、最善の業務方法を伴う法令等の遵守を達成できるための支出過程をレビューし、もってバリュー・フォー・マネーを達成することを、当方は認識している。

(注21)「監査業務から生じた重要な問題(Matters arising from the final accounts audit)」は以下のとおりである。

監査期間の発見事項及び入手可能な追加的情報に基づきなされた最も重要な財務書類の修正事項は以下のとおりである。

- ・埋立地の実際の原状回復費用の発生する日まで、遅くとも2010年度末時点でのレビューに基づいた埋立費用引当金の増加額は493,410ポンドである。

当方は、監査の結論として監査上の重要な問題点や改善要望について財務責任者に年次監査実施報告書を提示した。以下にその概要を示す。

1. 責任者の利害関係の届出

2009年度には責任者からの利害関係の届出をカウンスルは全て入手しているとされるが、これについては、2009年6月から7月の分については実際に実施されていた。但し、会計年度の初めに宣誓書にサインがなされている場合には、それが会計期間全体を通じても当該利害関係が有効であるかはわからないため、一定のリスクが存在することに留意すべきである。

経営者の回答：利害関係者ではないことの宣言は、あらゆる経済活動を行う際の基本事項であり、カウンスルでは2010年7月からその適用規則を改めた。しかしながら、カウンスルは、新しい規則が導入されるまでの間も当該事項を反映できるように、4月から7月までを含む会計年度末の宣言のための通知文を発行する予定である。

2. 他の組織とのパートナーシップ

カウンスルは、直接の内部統制下に他の組織を置くことに関する手続きを正式に文書化をしていない。公式の手続過程がないので、当該他の組織を認識もモニタリングもできないためにリスクが存在する。

2010年3月31日までに実行される役務を提供する組織とカウンシルとの間にサービス・レベル・アグリーメント（同意）が存在しないことを確認している。そのため、契約どおりに実行されないことを、カウンシルが把握をできないリスクが存在する。さらに、サービス・レベル・アグリーメントの契約の不在により、どちらの組織も同意された方法で活動を行うことができない。カウンシルが他の組織に確認した結果として提供されるサービスに対する支払いを受けられないリスクは高いと言える。

経営者の回答：カウンシルは他の組織とのパートナーシップのために適宜サービス・レベル・アグリーメントの署名をした。

（注22）「監査業務から生じた重要な問題（Matters arising from the final accounts audit）」は以下のとおりである。

監査の結果、発見された最も重要な財務書類の修正事項は、再評価部分に係る建物減価償却費 444 千ポンド及び過去勤務費用 4.3 百万ポンドの再分類である。

当方は監査の結果として、監査上の重要な問題点や改善要望についてグループ統括責任者にマネジメント・レターを提示した。以下その概要を示す。

1. 決算委員会は補助的委員会となり、カウンシルから選出された全 23 人からなる財務及び多目的委員会に対して全委員会が直接報告しているというカウンシル内の組織の報告体制を問題とした。現在の監査補助委員会の位置づけの効率性は十分に認識してはいるが、CIPFA 決算委員会実務指針においては、「公共部門の他部署のベスト・プラクティスは決算委員会が直接、議会に報告することであり、それゆえに、執行役員と調査機能から独立性を有している。」とされている。当該ガイダンスの法的拘束力はないが、ベスト・プラクティスとして認められているものであることから、当方は監査補助委員会が全委員会からの報告を受け、それを議会に伝えるようカウンシルに指摘をした。
2. 月次の銀行勘定残高チェックにおいて、通常に残高チェックに含まれない多数の休眠口座が発見され、また、いくつかの休眠口座は年度末に残高がなかった。
3. カウンシルの財務システムは迅速な支払処理にかかる情報を生成できない。その結果、カウンシルは、サンプル・ベースで支払日の平均数を計算するために、手作業による処理となっている。支払日を十分にモニターすることができていない。支払遅延の結果、カウンシルは支払先に追加利息の支払責任を負う場合もある。

（注23）「監査業務から生じた重要な問題（Matters arising from the final accounts audit）」は以下のとおりである。

当方は、2012 年 12 月 18 日に財務書類の保証をした。遅れの原因は、建物資産の再評価にかかる財務書類の修正の結果であった。監査の過程において、難しい会計処理領域が存在した。カウンシルは公正価値で固定資産を開示する必要がある。カウンシルは他のカウンシルと同じように、土地建物サービス部（LPS）の公表する指数を用いることが最善の評価であるとした。当該指数を用いて評価した結果、固定資産の過大計上が発覚したため修正した。これで、監査期間中に問題は解決している。我々は監査の結論として、監査上の重要な問題点や改善要望についてグループ統括責任者にマネジメント・レターを提示する。以下その概要を示す。なお、当該報告事項は以下の内容も含め、カウンシル内部とは別に、決算委員会に提出している。

- ・カウンシルと企業との間での契約が存在しないのみならず、レジャー機器の継続的調達について継続的支払がなされていた。2011 年度の支払は 634,375 ポンドであった。
- ・ビデオとエンターテインメント機器は、カウンシルのレジャー機器として提供されていた。当該契約は、当初は 2005 年の 1 年契約であった。しかしそれ以来、同一の会社が機器の提供を受け続けていたが、会社との契約は結んでいなかった。2011 年度の支払額は、38,916 ポンドであった。

(注 24) 「監査業務から生じた重要な問題 (Matters arising from the final accounts audit)」は以下のとおりである。

当方は監査の結論として、監査上の重要な問題点や改善要望についてグループ統括責任者にマネジメント・レターを提示した。以下その概要を示す。当該報告書は、組織内部とは別に、決算委員会にも提出している。

- ・カウンスルは、その埋立処分場の原状回復費用を見積った。財務書類の i の注 18 に記載され、120 百万ポンドを計上している。カウンスルは分権政府の長期金利の 2.2% を割引率とした。しかし、大蔵省のガイダンスでは、適用される割引率は、2012 年度の短期金利や中長期金利を用いることとされていた。このため、カウンスルは埋立費用引当金に修正後の大蔵省の金利を用いるべきであると当方は主張した。その結果、追加的引当金として 156,000 ポンド増加するに至った。

(注 25) 「監査業務から生じた重要な問題 (Matters arising from the final accounts audit)」は以下のとおりである。

当方は監査の結論として、監査上の重要な問題点や改善要望について財務責任者にマネジメント・レターを提示した。以下その概要を示す。

土地不法占有 – カウンスルにとって不法占有にかかる費用は、文化施設その他を含め 2,500 ポンドと算定している。そして、カウンスルは、ある不法占拠の箇所について土地建物サービス部 (LPS) の評価では 20 千ポンドの対象に対して 10 千ポンドで解決した。これは、法的請求内容が不明確であったり、訴訟費用が未確定であったことが理由である。

カウンスルの回答 カウンスルは土地建物の記録状況を積極的に改善し、個々の問題解決に向けた手段を検討している。

将来の機械的生物的処分計画 (MBT) の影響 埋立税 (landfill tax) が増加する計画の中で、機械的生物的処分場へ不燃ごみが運搬されることが、より経済的である。不燃ごみが少ないと外部収入も同様に少なくなり、処分場がコレライン (Coleraine) に誘致できなかった場合の計画や非常事態計画の双方ともいまだに策定できていない。このため、以下の施策を行う必要がある。

- ・将来の更新修繕費用の支払のため財政力を確認。
- ・埋立処分場が全範囲で使用されるか確認。

カウンスルの回答 カウンスルは、埋立処分場に関連したあらゆるオプションを調達し続けていく。これには、機械的生物的処分場設備からの残化物が沈殿する可能性が含まれている。カウンスルは、処分場の閉鎖と隔離に関連する費用を毎年払い続けなければならない、支払総額の算定見直しを定期的実施されている。2011 年度に確定するか否かに関わらず、引当金は NIEA が要求する条件を考慮して算定する。

(注 26) 「監査業務から生じた重要な問題 (Matters arising from the final accounts audit)」は以下のとおりである。

監査の結果発見された最も重要な財務書類の修正事項は、以下のとおりである。

2011 年 3 月 31 日時点において、建物の評価に土地建物サービス部 (LPS) が公表する指数を適用し再評価を行った。また 2008 年 4 月 1 日の資産は適切に評価され、その結果反映された。2011 年 3 月 31 日時点において、土地建物の評価額は 982 千ポンド減少している。

上記の減少に加え包括利益計算書での 3,797 千ポンドの減少がある。

- ・当該処理の結果、再評価準備金の修正 2,353 千ポンドがある。

その結果、当年度の結果に影響を与える修正はなくなった。

当方は監査の結論として、監査上の重要な問題点や改善要望についてグループ統括責任者にマネジメント・レターを提示した。以下その概要を示す。

- ・埋立処分管理の問題 - CCTV の売掛金台帳の確認、生産のガイダンス、及び方針などを含むいくつかの管理上の弱点を有する。そして、車両登録の写真、ごみ処分量の測定といったものもある。
- ・不法占拠の問題 方針や手続きを含むコンプライアンスを記載した 2 つの事例は存在するが、ベスト・プラクティスとなるガイダンスは公表されていない。そのため、当該事例はパリュール・フォー・マネーを達成するのに困難な事例となる可能性がある。

(注 27) 「監査業務から生じた重要な問題 (Matters arising from the final accounts audit)」は以下のとおりである。

監査の過程において、難しい会計処理領域が存在した。カウンスルは公正価値で固定資産を開示する必要がある。カウンスルは他のカウンスルと同じように、土地建物サービス部門 (LPS) の公表する指数を用いることが最善の評価であるとした。当該指数を用いて評価した結果、固定資産の過大計上が発覚したため修正した。

(注 28) 「監査業務から生じた重要な問題 (Matters arising from the final accounts audit)」は以下のとおりである。

監査の結果発見された最も重要な財務書類の修正事項は、以下のとおりである。:

- ・貸倒引当金の増加 97,579 ポンド
- ・再評価準備金の増加 104,876 ポンド

(注 29) 「監査業務から生じた重要な問題 (Matters arising from the final accounts audit)」は以下のとおりである。

当方の監査の間及び入手可能な追加的情報に関し、監査結果からの重要な調整事項は以下のとおりであった。

- ・投資: 運用利息 33,448 ポンドの二重計上
- ・固定資産の除却: 固定資産の除却漏れ 199,521 ポンド
- ・再評価準備金: 再評価準備金の減少 187,945 ポンド
- ・資本準備金: 資本準備金と金融資本費用との勘定科目間の振替 176,104 ポンド

(注 30) 「監査業務から生じた重要な問題 (Matters arising from the final accounts audit)」は以下のとおりである。

- ・購買に関する方針やコンプライアンスの改善
- ・利息の入力管理に関するシステムの改善

(注 31) 「監査業務から生じた重要な問題 (Matters arising from the final accounts audit)」は以下のとおりである。

監査の過程において、難しい会計処理領域が存在した。カウンスルは公正価値で固定資産を開示する必要がある。カウンスルは他のカウンスルと同じように、土地建物サービス部門 (LPS) の公表する指数を用いることが最善の評価であるとした。当該指数を用いて評価した結果、固定資産の過大計上となったため修正した。

(注 32) 「監査業務から生じた重要な問題 (Matters arising from the final accounts audit)」は以下のとおりである。

- 監査の結果発見された最も重要な財務書類の修正事項は、以下のとおりである。
- ・包括利益計算書上の見積費用支出 2 百万ポンド、地方積立金の減少 2 百万ポンド
- 以下 3 つの修正により地域基金勘定への影響はなくなった。
- ・土地建物の減損の計上に伴う包括利益計算書の修正 4,677,748 ポンド
 - ・包括利益計算書上、サービス支出から建設改良積立金勘定への振替 1,345,629 ポンド
 - ・当年度の減価償却費と減価償却費累計額との差額にかかる再評価積立金の計上 610,009 ポンド

(注 33) 「監査業務から生じた重要な問題 (Matters arising from the final accounts audit)」は以下のとおりである。

当方は監査の結論として、監査上の重要な問題点や改善要望について財務責任者にマネジメ

ント・レターを提示した。当方はマネジメント・レターから、以下の事項を強調する。
5つの場所に火力バイオマス・システムを設置する計画を管理する際に、深刻な制御の弱点が存在したため、再発防止策を講じる必要がある。

管理者の回答：当該問題の発生から、2010年6月に外部資金プロジェクトの監査が行われた。再発防止策として、各々のプロジェクトの重要な局面を記録するために、標準的なテンプレートを考案し、対応することを掲げた。将来の監査計画においても当該プロジェクトは対象となる。

(注34)「監査業務から生じた重要な問題(Matters arising from the final accounts audit)」は以下のとおりである。

監査の結果発見された最も重要な財務書類の修正事項は、以下のとおりである。

- ・減価償却処理の誤謬に基づく再評価額の修正 883 千ポンド
- ・過去のサービス収入基金に係る開示の修正 6,356 千ポンド

当方は監査の結論として、監査上の重要な問題点や改善要望についてグループ統括責任者にマネジメント・レターを提示した。以下にその概要を示す。

- ・監査人は、2010年度の財務書類を2005年地方自治(会計及び監査)規則(北アイルランド)規則第18項に基づく異議書を受け取った。
- ・監査人は、2010年度の財務書類の費用の表示が適正でないとする異議を受け入れることはできなかった。
- ・また、競争入札による契約なしに、サービス対価を支払ういくつかの取引が発見された。この件については、監査ガバナンスリスクサービス部から発行される2つの報告書が存在した。

(注35)「監査業務から生じた重要な問題(Matters arising from the final accounts audit)」は以下のとおりである。

監査の結果発見された最も重要な財務書類の修正事項は、以下のとおりである。

- ・再評価積立金と固定資産の減少1,337,632ポンド
- ・包括利益計算書のサービス費用、土地建物の減損の減少7,147,221ポンド(土地建物サービス部門の指数に基づく再評価)
- ・包括利益計算書のサービス費用、延期された補助金(土地建物の減損見合い)の減少4,479,433ポンド

年次監査報告書デリー・シティ・カウンシル(2009年3月31日)

- ・建物の減価償却費の減少388,457ポンド
- ・2008年度の費用に伴い空港資本補助金の発生216,225ポンド

(注36)「監査業務から生じた重要な問題(Matters arising from the final accounts audit)」は以下のとおりである。

当方は監査の結果として、監査上の重要な問題点や改善要望について財務責任者にマネジメント・レターを提示した。以下その概要を示す。

- ・デリー市空港からの保証金について
当方は、デリー市空港からの保証金に対する管理がずさんであり、不正が発生するリスクが高いと特定した。

管理者の回答

現在、保証金の管理体制の整備を行っている。(年次ガバナンス報告書に関するガバナンスに関する重要事項を含む。パラグラフ25を参照)

- ・予算外の資本的支出の地域基金勘定に影響を与える可能性(主にデリー市空港に関連する)
2010年3月31日における財源のない資本的支出は11,617,268ポンドにのぼった。このデリー市空港の保安事業に使用された資本的支出の一部は、実際には、キャピタル・ファンドから700百万ポンドを借り入れることにより一時的な調達を行った。デリー市空港の保安事業にか

かる予算外の資本的支出の総額 8,748,828 ポンドは現在、追加の資金調達のための中央政府及び分権政府へ要求している。

管理者の回答

カウンスルは分権政府からの決定を待つ一方で、市の会計係が一時的な借入の枠を 7,000,000 ポンドから 8,500,000 ポンドに増額するよう議会へ要求する予定である。合わせて、2011 年度概算要求にかかわらず 2011 年 3 月 31 日には財源のない資本的支出を無くするため恒久的な資金を得ることが緊急の課題であることをカウンスルにアドバイスする。

(注 37) 「監査業務から生じた重要な問題 (Matters arising from the final accounts audit)」は以下のとおりである。

当方の監査及び追加的情報の結果、最も重要な財務書類の修正事項は以下のとおりである。

- ・ 資本基金勘定から資本調整勘定への 8.2 百万ポンドの埋立条項の再分類。
- ・ 包括利益計算書上のその他のサービス支出からその他のサービス収入へ、8.6 百万ポンドの年金額に関する過去サービス収益の再分類。

当方は監査の終了時に、監査上の重要な問題点や改善要望についてグループ統括責任者にマネジメント・レターを提示した。以下にその概要を示す。

- ・ カウンスルには返済されていない大きな債務が 2 件存在する (2007 年度に生じたデリー空港の排水関連事業分 26 千ポンド、2008 年度のドネゴール市関連分 49 千ポンド)。当方が昨年のマネジメント・レターの中でも言及したように、カウンスルがこれらの債務を返済できなかったことに関心を持った。
- ・ カウンスルは通常の補助金支出の過程外で 2 つの組織に対し、追加資金を提供した。

(注 38) 「監査業務から生じた重要な問題 (Matters arising from the final accounts audit)」は以下のとおりである。

監査の過程において、難しい会計処理領域が存在した。カウンスルは公正価値で固定資産を開示する必要がある。カウンスルは他のカウンスルと同じように、土地建物サービス部 (LPS) の公表する指数を用いることが最善の評価であるとした。当該指数を用いて評価した結果、固定資産の過大計上が生じたため修正した。

さらに、返済交渉を手軽に行えるための離婚者の職務評価の要素についてカウンスルが助言をした。

(注 39) 「監査業務から生じた重要な問題 (Matters arising from the final accounts audit)」は以下のとおりである。

当方は監査の終了時に、監査の結果に関しガバナンスを含め変更された点につき報告書を提示したが、これには重要な問題点や改善要望について記載した。当該報告書は 2014 年 2 月 24 日に決算委員会には別にドラフトを送付している。当該報告書では、重要な発見事項と管理者への低減の多くが含まれているが、市の文化事業のガバナンスの弱点、例えばチケット販売契約のサインの遅れ、文化事業会社との覚書の不完全性、助成金が契約交渉の後半においてあらかじめ支払われていたことが含まれている。管理者によれば、資金提供者の意向に沿った事前の支援、事業遂行を確保するための助成金として支払ったとされる。管理者にとって市の文化事業の実施は驚異的な成功を収めるものと考えている。当該事業の評価は、過去に学んだ教訓を生かし、事業完了時に評価されるであろう。

(注 40) 「監査業務から生じた重要な問題 (Matters arising from the final accounts audit)」は以下のとおりである。

当方の監査の結果及び入手可能な追加的資料により、最も重要な財務書類の修正事項は以下のとおりである。

- ・ 土地建物サービス部 (LPS) により再評価された結果に従い、固定資産の評価益の修正が 2,162,597 ポンド
- ・ 当該年度に収入とされたなど未計上債務による借方と貸方項目の増加 169,050 ポンド

- ・株式の償却による減少と繰延収益の修正 206,334 ポンド
- ・繰延収益の増加と追加の政府補助金が簿外であったことによる修正 203,977 ポンド
- ・バリーモート (Ballymote) のスポーツセンターへの投資による固定資産の増加 160,543 ポンド
- ・その他のいくつかの財務書類の修正

(注 41) 「 監査業務から生じた重要な問題 (Matters arising from the final accounts audit) 」 は以下のとおりである。

当方の監査の結果及び入手可能な追加的資料により、最も重要な財務書類の修正事項は以下のとおりである：

- ・ハイマン・ロバートソンにより準備された年金数理計算報告書の結論として、年金支給額を 329 千ポンド増加した。
- ・仮定の変更を反映して離婚者の支給額 873 千ポンド減少した。

当方は監査の終了時に、監査上の重要な問題点や改善要望について財務責任者にマネジメント・レターを提示した。当方は、マネジメント・レターから以下の事項を記載した。

1. 責任者の利害関係の確認

カウンスルが責任者の利害関係の確認を 100% 達成したことから、2009 年度の 4 月から 5 月に宣誓書を送り、5 月に返信を受けた。利害関係の宣誓書が全ての会議の議題に取り上げられたにもかかわらず、サインされた宣誓書が会計年度の条件を満たしていなかった。そのことから、利害対立が認識されていないか未調査であるリスクが存在する。

回答

2010 年度の分は 2011 年 4 月に全ての責任者から宣誓書を入手するようにする。

2. 地区基金残高

当方は、地区資金の重要な減少 (パラグラフ 8 以下を参照) の見積もりについて、議会に提出された 2009 年度の財務書類に示されていないことに関心を持った。当方が意識できたのはカウンスルまたは委員会に財務書類が提示される 2 度の機会 (2009 年 11 月の見積過程の間、2010 年 3 月 1 日に政策・資源委員会に提示された 2009 年 12 月 31 日を期限とする報告書) だけである。

回答

2010 年度の日付のものに対し、四半期の収入勘定は、建築統制・エステート委員会の各会議で提示される資本的支出状況報告書とともに、戦略的政策・資源委員会で提示された。

(注 42) 「 監査業務から生じた重要な問題 (Matters arising from the final accounts audit) 」 は以下のとおりである。

当方の監査の結果、最も重要な財務書類の修正事項は 201 千ポンドの資産の過大計上であった。

当方の監査の終了時に、監査上の重要な問題点や改善要望についてグループ統括責任者にマネジメント・レターを提示した。これによると以下の事項を記載した。

- ・月次の銀行勘定調整表のうち、1 つの銀行勘定調整表へ管理者がレビューを実施した証跡がなかった点に注目した。さらに当方は 4 つの使用されていない口座に関して銀行勘定調整表が日常的に作成されていないことを確認した。

(注 43) 「 監査業務から生じた重要な問題 (Matters arising from the final accounts audit) 」 は以下のとおりである。

当方の監査の結果、最も重要な財務書類の修正事項は 201 千ポンドの資産の過大計上である。当方は監査の終了時に、監査上の重要な問題点や改善要望についてグループ統括責任者にマネジメント・レターを提示した。これによれば、以下の事項を記載した。

- ・月次の銀行勘定調整表のうち、1 つの銀行勘定調整表へ管理者がレビューを実施した証跡がなかった点に注目した。さらに当方は 4 つの使用されていない口座に関して銀行勘定調整表が

日常的に作成されていないことを確認した。

(注 44) 「監査業務から生じた重要な問題 (Matters arising from the final accounts audit)」は以下のとおりである。

カウンシルの評価担当者から算定評価者、土地建物サービス部 (LPS) が土地・建物の再評価のために環境部から示される指標については、監査において発生した困難な領域の 1 つである。カウンシルは財務書類を修正した。そして、2012 年 3 月 31 日のカウンシルの貸借対照表における土地と建物の帳簿価額は 590 百万ポンド減少した。包括利益計算書の収益と費用に 0.6 百万ポンド計上され、再評価積立金として 5.3 百万ポンド計上された。

(注 45) 「監査業務から生じた重要な問題 (Matters arising from the final accounts audit)」は以下のとおりである。

当方の監査の結果、最も重要な財務書類の修正事項はトゥリパー引当金の変更、土地埋立規制を原因とする処分場の閉鎖費用、及び本来は配賦すべきでない年金クレジット 3,042,000 ポンドを複数のサービスラインに配賦していたものがあった。

当方は監査の終了時に、監査上の重要な問題点や改善要望についてグループ統括責任者にマネジメント・レターを提示した。これによれば、以下の事項を記載した。

・2010 年度に責任者は利害関係者からの利益についての年次の宣誓を完了したが、それには上席管理者は含まれていなかった。責任者は会議で宣誓を行うが、宣誓された利害に関する議論がなされたときに上席管理者はそこにいなかった。

管理者の回答：

内部監査は利害関係の記録をレビューし、現状手続き実施中ではあるもののいくつかの改善要望を行っている。補助金評価プロセスにおける議員の関与に関する手続はすでに内部監査と合意している

(注 46) 「監査業務から生じた重要な問題 (Matters arising from the final accounts audit)」は以下のとおりである。

監査の過程において、難しい会計処理領域が生じた。カウンシルは公正価値で固定資産を開示する必要がある。カウンシルは他のカウンシルと同じように、土地建物サービス部 (LPS) の公表する指数を用いることが最善の評価であるとした。当該指数を用いて評価した結果、固定資産の過大計上が生じたため修正した。

(注 47) 「監査業務から生じた重要な問題 (Matters arising from the final accounts audit)」は以下のとおりである。

監査の結果発見された最も重要な財務書類の修正事項は、埋立処分場に関する会計処理である。ガス収入の増加に関連し、グラスムロー埋立費用引当金が 312 千ポンド増加している。さらに、ドラミー埋立処分費用引当金の減少 1,040 千ポンド、建設改良積立金の減少 1,093 千ポンド、固定資産の増加 1,416 千ポンド、と CAA の増加 717 千ポンド。この結果、当年度に影響を与える事項はない。

(注 48) 「監査業務から生じた重要な問題 (Matters arising from the final accounts audit)」は以下のとおりである。

監査の過程において、2つの難しい会計処理領域が生じた。

第 1 に、カウンシルは、ドラミー処分施設にかかる建設業者へ工事発注及び当該費用について、契約者の訴訟に基づき修正している。カウンシルは和解通知のもと修正を行っている。2011 年度の財務書類への適切な修正に関して最終的な決定はいまだ完全にはなされていない。よって、当該問題は、いまだ財務書類への反映としては未確定のものである。

第 2 に、他のカウンシル同様、基準ガイダンスに従ってファーマナフディストリクトカウンシル (Fermanagh District Council) は、土地建物サービス部 (LPS) の公表する指数を用いることが最善の評価であるとした。当該指数を用いて評価した結果、固定資産の過大計上が生じたため修正した。

(注 49) 「監査業務から生じた重要な問題 (Matters arising from the final accounts audit)」は以下のとおりである。

監査の過程において、2つの難しい会計処理領域が生じた。

第1に、カウンシルは、ドラミー処分施設にかかる建設業者へ2012年度の工事発注及び当該費用について、契約者との和解調停中である。しかしながら、カウンシルは、訴訟費用の修正は認められないとの通知を行い、和解によって払い戻しを受けようとしている。最終的な結果を含む和解プロセスに係る監視など、後ほど、この問題について報告することとしている。カウンシルは埋立地の閉鎖や現状回復にかかる処分費用の計算に用いた割引率についてレビューし、大蔵省の割引率を用いている。見積計算の結果、引当金は829,670ポンド増加した。しかしながら、環境部は、2013年10月に通達LGを公表した。環境部からの特別措置や一定期間の埋立処分に関して賛同している。カウンシルは、環境部からの特別措置を受け、その結果、サービス純コストは138,278ポンドであり、保守的な埋立費用準備金は691,392ポンドとなった。当方は財務書類においてこの問題が適切に処理されている点に同意している。当方は2012年度において抜き取り調査の結果、カウンシルの職員が横領した事実が発覚した。カウンシルの全損失は19,992.50ポンドであるが、保険会社を通じて18,992.90ポンドの回収があり、カウンシルの損失は999.60ポンドに減少した。その結果、当初の計上が過大であった。当方は、PSNIに言及された問題事項を理解した。カウンシルは、現金回収にかかる統制の確認および会計経理の結果、より統制が強化された。当方は、カウンシルが、今回の教訓から、必要に応じて、全ての現金管理にかかる統制を強化することを学んでいる。またカウンシルは、年次ガバナンス報告書においてこの問題を言及している。

(注 50) 「監査業務から生じた重要な問題 (Matters arising from the final accounts audit)」は以下のとおりである。

当方は監査の終了時に、監査上の重要な問題点や改善要望について財務責任者にマネジメント・レターを提示した。当該文書から以下の点を指摘している。

広報コンサルタントの指名

北アイルランド会計検査院が出版した2007年度の地方自治体の不在地主に関する報告書に先立つ2008年1月に、メディアの関心事項の把握や最高責任者の広報にかかる助言として役立つものとして導入された。広報が組織内でどのように管理され、コンサルタントが要望受け入れるかにつき最高経営責任者の部署では25のディストリクトカウンシルから連絡を受けている。受け取った情報や他の2箇所のディストリクト・カウンシルの積極的な要望に応じて、広報の事務所では、報告書に関して広報活動の管理をすることになる。上席管理者は、マッキャン広報によって提供されるサービス水準には満足しており、この日以来、カウンシルへの広報支援が継続的に実施されている。広報会社は、2008年3月に入札することなく指名された。広報会社への2008年度の支払いは32,000ポンドであり、2009年度は34,000ポンドであった。当方としては、入札が行われない場合には、バリュー・フォー・マネーが達成されない点に危惧している。当方は、カウンシルが広報における完全なバリュー・フォー・マネーを達成するために検証した結果、他のカウンシルとのサービス共有など将来の広報サービスにかかる継続的な購買プロセスのオプションについて確認した。このプロセスはカウンシルが民間企業から全てのサービス提供を受ける際に用いられるべきである。

(注 51) 「監査業務から生じた重要な問題 (Matters arising from the final accounts audit)」は以下のとおりである。

監査の結果発見された最も重要な財務書類の修正事項は、以下のとおりである。

- ・土地建物の再評価に伴う、再評価積立金と資本勘定間の振替 3.5 百万ポンド。
- ・再評価積立金 1.08 百万ポンドと資本勘定 0.8 百万ポンドそれぞれの修正
- ・土地から建物への振替 0.2 百万ポンド

当方は監査の終了時に、監査上の重要な問題点や改善要望についてグループ統括責任者にマ

ネジメント・レターを提示した。以下にその概要を示す。

- ・一者入札に係る支払いについて2つの重要な問題がある。

入札手続きは、ガイダンスに沿って適切に理解されたうえで、承認された手順のもと適切に実行される必要がある。あらゆる支出において適切な承認過程を得ることを確認する必要がある

(注52)「監査業務から生じた重要な問題(Matters arising from the final accounts audit)」は以下のとおりである。

監査の過程において、難しい会計処理領域が生じた。カウンスルは公正価値で固定資産を開示する必要がある。カウンスルは他のカウンスルと同じように、土地建物サービス部門(LPS)の公表する指数を用いることが最善の評価であるとした。当該指数を用いて評価した結果、固定資産の過大計上が生じたため修正した。

(注53)「監査業務から生じた重要な問題(Matters arising from the final accounts audit)」は以下のとおりである。

購買プロセスに係るいくつかの要望がある。当方は、当該領域では必ずしもベスト・プラクティスとなっていないことに焦点を当てている。当方は、カウンスルが承認された購買プロセスでコンプライアンスに準拠している点を監視し、スタッフが適切に実行できるよう、改善提案している。また、カウンスルの支払形式ごとの確認であったり、入札や契約にかかる実務が適切に遂行されるように改善提案を行っている。当方は、購買担当者による費用の支払いがコンプライアンスに準拠し、かつバリュー・フォー・マネーを確認することを要求している。

(注54)「監査業務から生じた重要な問題(Matters arising from the final accounts audit)」は以下のとおりである。

監査の結果発見された最も重要な財務書類の修正事項は、以下のとおりである

- ・専門家の報告書によると、埋立処分場の閉鎖や関連費用にかかる引当金はさらに506,219ポンド増加する。
- ・2008年4月1日時点の評価によると減損に誤りがあり、再評価準備金は109,457ポンド修正された。

(注55)「監査業務から生じた重要な問題(Matters arising from the final accounts audit)」は以下のとおりである。

監査の結果発見された最も重要な財務書類の修正事項は、以下のとおりである。

- ・基金の過去のサービス収益2,176,000ポンドが、他のサービス収入に振替えられた。
- ・埋立処分場の費用について、61,605ポンドが地域基金から資本基金積立金へ、35,272ポンドが閉鎖や原状回復にかかる新たな費用として建設改良基金へ振替えられた。さらに、資本基金2,820,312ポンドや建設改良基金511,225ポンドの修正が行われた。

(注56)「監査業務から生じた重要な問題(Matters arising from the final accounts audit)」は以下のとおりである。

監査の過程において、難しい会計処理領域が生じた。カウンスルは公正価値で固定資産を開示する必要がある。カウンスルは他のカウンスルと同じように、土地建物サービス部(LPS)の公表する指数を用いることが最善の評価であるとした。当該指数を用いて評価した結果、固定資産の過大計上が生じたため修正した。

(注57)「監査業務から生じた重要な問題(Matters arising from the final accounts audit)」は以下のとおりである。

当方は監査の最終段階に、監査上の重要な問題点や改善要望についてグループ統括責任者にマネジメント・レターを提示した。当該レターは以下の内容も含め組織内部とは別に決算委員会にも提出している。重要な問題点は、契約手続きの失念、文書化の不足、一者入札を選択することの理由付けや契約情報の管理の必要性といった内容を含む様々な購買におけるガバナンスにあるといえる。報告書はこうした問題にかかる改善要望を含み、上席者によって承諾された。

(注 58) 「監査業務から生じた重要な問題 (Matters arising from the final accounts audit)」は以下のとおりである。

監査の結果発見された最も重要な財務書類の修正事項は、以下のとおりである。

- ・再評価による余剰部分と固定資産の減損計上額との相殺：196,144 ポンド。財務書類の注 3 の地域基金に与える影響はない。

(注 59) 「監査業務から生じた重要な問題 (Matters arising from the final accounts audit)」は以下のとおりである。

財務書類のドラフトにおいて修正事項は存在しないが、以下の未修正の誤謬が存在した。

- ・銀行勘定に対するディストリクトの保証金20,061.76ポンドが、2010年度の総勘定元帳において記録されていなかった。それゆえ、現金及び現金同等物は20,716.76ポンドとなり、当該勘定は貸方が同額過剰計上であった。
- ・NIC職員給与や退職年金費用には、年次休暇やフレックスタイムの見積を含んだものではなかった。そのため、見積は45千ポンドとされ、包括利益計算書のサービス引当金の戻入45千ポンドが過大計上であった。
- ・請求書の廃棄に伴う会計処理誤りがあり、その結果、貸借に279千ポンドの二重計上が生じた。
- ・埋立費用引当金の423千ポンドにかかる根拠資料が476千ポンドとなっており、引当金が53千ポンド過大計上され、包括利益計算書において当該戻入分の余剰が生じた。

当方は監査の終了時に、監査上の重要な問題点や改善要望についてグループ統括責任者にマネジメント・レターを提示した。これには以下のものが示された。

- ・人事、支払、購買などの重要な財務管理システムの適切な運用に関する内部監査による統制は限定的である。
- ・カウンシルは、2008年6月からシステム改修を実施しておらず記帳に関するリスクを有している。
- ・監査時点における問題事項はいくつかの部署が関連している。関連する部署の全ての職員は、監査時のみならず、当該要望に対して措置を講ずるべきである。

(注 60) 「監査業務から生じた重要な問題 (Matters arising from the final accounts audit)」は以下のとおりである。

監査の過程において、難しい会計処理領域が発覚した。カウンシルは公正価値で固定資産を開示する必要がある。リスバーン市は他のカウンシルと同じように、土地建物サービス部(LPS)の公表する指数を用いることが最善の評価であるとした。当該指数の適用に従い、当カウンシルは固定資産の評価を修正した。また、以下に示す固定資産の公正価値に対し、その他の修正も多くなされた。

- ・インフラ資産は以前より再評価してきたが、会計基準においては取得原価で評価すべきとされている。インフラ資産については、会計基準に準拠し取得原価まで減額する。
- ・レジャープレックスの指標の変更

当該施設は以前、非特定建物とされ、これにより評価がなされてきた。しかし、2011 年度より特定資産に分類され、公正価値による評価が求められた。

(注 61) 「監査業務から生じた重要な問題 (Matters arising from the final accounts audit)」は以下のとおりである。

2012 年度の財務書類において、2011 年地方自治財政法(北アイルランド)第 37 条により、費用 75,000 ポンドを計上した。特に重要なのは、自己に対して直接利益供与をすることをカウンシルが認めることが明らかな場合の費用を第 37 条により計上するときである。必要に応じて法律家の適正な助言を受けることも含め、カウンシルが当該費用にあたることを議事録が示していることより、第 37 条に基づく会計処理を行うことを、カウンシルは当方に伝えた。

(注 62) 「監査業務から生じた重要な問題 (Matters arising from the final accounts audit)」は以下のとおりである。

監査の結果発見された最も重要な財務書類の修正事項は、以下のとおりである。

- ・包括利益計算書において、特定サービスに寄与する特定の建物の評価として 1,213,847 ポンド減額した。さらに、追加された特定の建物について 1,240,353 ポンドの減額を行った。
- ・再評価積立金の増加は、実際の減価償却費と取得原価の減少との差額の 309,407 ポンドである。

これらの修正は、土地と建物それぞれの資産に対して別々で評価するという技術的な調整の結果である。当該修正による地域基金への影響はない。

(注 63) 「監査業務から生じた重要な問題 (Matters arising from the final accounts audit)」は以下のとおりである。

監査の結果発見された最も重要な財務書類の修正事項は、埋立処分場の会計処理の変更に關するものである。

- ・修正額 2,770,377 ポンドは埋立費用引当金 1,810,667 ポンドの減額から成る。
- ・埋立処分場の閉鎖による固定資産の処分額は 1,295,000 ポンドである。
- ・資本基金は 1,810,667 ポンドの修正により 916,091 ポンドとされ、資本調整勘定は 3,286,044 ポンドの修正により 21,770,906 ポンドとなった。

当方は監査の終了時に、監査上の重要な問題点や改善要望についてグループ統括責任者にマネジメント・レターを提示した。以下概要を示す。

- ・調達指針は、2001 年 1 月から改訂されておらず、一者入札については、正式に審議されなければならないかどうかに関らず、それ自体がまだ検討されていない。さらに、毎年、個々の契約終了日などの一者入札の契約リストも作成されていない。

(注 64) 「監査業務から生じた重要な問題 (Matters arising from the final accounts audit)」は以下のとおりである。

- ・グリーンバール (Greenvale) のレジャーセンターの改修 - 改修にかかる費用の見積額は、監査の際に建築の専門家から提供された数値によると、およそ 9.2 百万ポンドである。これは変更契約を繰り返したことを原因として予定価格である 4.1 百万ポンドを 125% 超過している。このうち主要なものは 50m プールから更衣室と 2 つのバイオマスボイラーへの変更である。これは直近のカウンシルで採択された予定価格の 50% を超える契約変更は行わないという調達方針に従っていない。元々の計画を変更することは、元々の範囲とプロジェクトの設計が甘かったということを示唆している。さらに、契約を拡張するための理由を裏付ける監査証跡の欠如があった。一方で、当方は、カウンシルが当該契約のバリュー・フォー・マネーを達成できると判断していたことや再入札にならなかったことの理由が一見合理的であったことは理解している (カウンシルは原案レートで追加工事をするよう助言しており、カウンシルが契約の審議を延長させた際にはすでに工事は開始されており、再入札を実施することができなかったという事情がある。)。

それにもかかわらず、このような高度なベルの追加工事は、当方の意見では、全ての資産が競争入札に付され、バリュー・フォー・マネーを達成できたとカウンシルは示すべきではないと考える。

- ・過剰なバイオマスボイラー - 2 つのバイオマスボイラーがグリーンバールのレジャーセンターに設置されている：導入の決定では再生可能熱 (RHI) 方式を考慮しており、これは諮問文書に書き表されている。この文書では、修繕の可能性については言及はされていない。しかし 2012 年 7 月に発表された再生が確実な方式のものは補助金が付けられ、結果として 1 つのボイラーのみ操作することがカウンシルにとって経済的な状況となっている。
- ・バイオマスボイラーの調達 - バイオマスボイラーはあるエンジニア事務所から調達した。指定したサプライヤからオプションとしてボイラーの調達を提案されたが、他の 3 つの取引先からの相見積を実施した競争的かつ独立的な調達を示唆する証憑が欠如している。(特に好ましい取引先は、以前、ほぼ 400 千ポンドのバイオマスボイラーにかかる競争入札を実施し経済的理由により承諾された先である) この規模の契約において、コンペを開かずに 3 社の

見積もりのみで契約を行ったことで、バリュー・フォー・マネーを実現することは難しい。

監査の過程において、難しい会計処理領域が生じた。

カウンスルは公正価値で固定資産を開示する必要がある。他のカウンスルと同様に Magherafelt District 地区のカウンスルはこれについての最良の方法を決定した。それは、土地建物サービス部 (LPS) の公表する指数を用いた。この指数の適用の分類において、固定資産は過大計上されていたので、カウンスルはこれを正しく修正した。

(注 65) 「監査業務から生じた重要な問題 (Matters arising from the final accounts audit)」は以下のとおりである。

監査の結果発見された最も重要な財務書類の修正事項は以下のとおりである。

- ・固定資産の調達財源の会計処理に注意する必要がある - 前年度の固定資産の調達財源は 349,257 ポンドの黒字となるように調整されていた。2009 年 3 月 31 日現在での固定資産の調達財源の黒字は 714,743 ポンドである。
- ・地域基金の黒字分はいくつかの修正により 89,874 ポンド減少した。

(注 66) 「監査業務から生じた重要な問題 (Matters arising from the final accounts audit)」は以下のとおりである。

監査の結果発見された最も重要な財務書類の修正事項は以下のとおりである。

- ・ジャイアンツ・コーズウェー資料館のリースに関する修正が必要であった。将来において金融収入を計上する当初の会計処理 25,055,236 ポンドを戻入、売却益を認識した。
- ・多くの補助金 569,751 ポンド分が国際財務会計基準 (IFRS) に従った処理ではなかった。修正の結果、短期借入金 569,751 ポンド、前受補助金 505,976 ポンド、税金及び非特定助成金収入額 63,675 ポンドとなった。
- ・カウンスルによって承認された年度末に記帳されたいくつかの支払が、誤って前年度末の支払に修正されていた。これは少なくとも現金及び預金に 1,068,653 ポンド、未払金に 159,628 ポンド、支払利息に 22,215 ポンド、さらに短期借入金に 886,810 ポンドの影響をもたらした。

当方は監査の終了時に、監査上の重要な問題点や改善要望についてグループ統括責任者にマネジメント・レターを提示した。その概要は、

- ・カウンスルが所有する施設の売却価格の適正価値
- ・ガバナンス・アレンジメント
- ・監査の結果の重要な調整事項

(注 67) 「監査業務から生じた重要な問題 (Matters arising from the final accounts audit)」は以下のとおりである。

監査の結果発見された最も重要な財務書類の修正事項は、以下のとおりである

- ・土地建物の 7,137,365 ポンドの減損金額が行政サービス収入・支出の行政サービス支出に加えられていた。
- ・過去及び再評価後の減価償却費の間で 537,157 ポンドの差額が再評価準備金へ移行されていた。これらの修正は地域基金残高への影響はない。

(注 68) 「監査業務から生じた重要な問題 (Matters arising from the final accounts audit)」は以下のとおりである。

当方の監査の結果として、もっとも重要な会計上の修正事項は、過去と現在の時価水準の違いを反映させた 1,379 千ポンドの再評価準備金から資本調整勘定への振替である。

(注 69) 「監査業務から生じた重要な問題 (Matters arising from the final accounts audit)」は以下のとおりである。

最も重要な会計上の修正事項は、ごみ処理場に関する会計処理対応の変化である。これは結果的にごみ処理において 471 千ポンドの見積もりの増加及び将来のごみ処理場のガスからの収入との関係における費用 913 千ポンドと修繕費用 563 千ポンドの増加をもたらした。加えて、ご

み処理場閉鎖に関連して、固定資産は441千ポンド減少し、資本修正勘定は563千ポンド増加した。

当方は監査の終了時に、監査上の重要な問題点や改善要望についてグループ統括責任者にマネジメント・レターを提示した。その概要は以下のとおりである。

- ・毎回の再評価の際に関連する資産を再評価することが保証されなかった。

(注70)「監査業務から生じた重要な問題(Matters arising from the final accounts audit)」は以下のとおりである。

統括責任者への報告書は内部統制、資産管理、及び外郭団体(ALBs)への貸付についての問題を含んだ多くの重要な問題があることを明らかにした。さらに、当該報告書では、カウンスルのガバナンス報告書に関する2つの重要な問題に焦点を当てており、それは特定された不正の問題と40,000ポンドの誤謬であり、これらは、後述のパラグラフ3においてより詳細に記載している。

監査の過程において、難しい会計処理領域が生じた。カウンスルは公正価値で固定資産を開示する必要がある。他のカウンスルと同様にニューリー・アンド・モーン・カウンスルはこれについての最良の方法を決定した。これは、土地建物サービス部(LPS)の公表する指数を用いた。当該指数の適用において、固定資産は過大計上されていたのでカウンスルはこれを正しく修正した。

(注71)「監査業務から生じた重要な問題(Matters arising from the final accounts audit)」は以下のとおりである。

- ・指摘されあるいは疑われている不正の調査のいくつかで、決算委員会のメンバー宛の包括結果報告として適時完了していないものがある。
- ・購買の規定どおりに業務を行い、終了日までにデータベースへのアクセスが維持されることに失敗したことを含めて、購買の内部統制の脆弱性が存在する。
- ・購買プロセス、たとえば予定価格の調整を実施しなかったことにより、バリュー・フォー・マネーが達成できないリスクが増大した。
- ・推奨事項の1つとして挙げられる不法投棄の追及のために車両を遠隔から探知するシステムの導入について、実行されていない。

(注72)「監査業務から生じた重要な問題(Matters arising from the final accounts audit)」は以下のとおりである。

考古学的価値及び水利機能を併せ持つBビルすなわちモスレイ工場に関しては、収益を生まないことにより、カウンスルは機会損失310千ポンドを計上している。

(注73)「監査業務から生じた重要な問題(Matters arising from the final accounts audit)」は以下のとおりである。

監査の結果発見されたもっとも重要な修正は2011年3月31日の1.9百万ポンドの長期資産の価値の増加と土地建物の24.7百万ポンドの開始残高の減少である。

(注74)「監査業務から生じた重要な問題(Matters arising from the final accounts audit)」は以下のとおりである。

監査の過程において、難しい会計処理領域が生じた。カウンスルは公正価値で固定資産を開示する必要がある。他のカウンスルと同様に、土地建物サービス部(LPS)によって提供された指数を用いている、指数の適用に関する分類において、固定資産の価値が過大であったため、カウンスルはこれを正しく修正した。この結果、カウンスルの2012年3月31日の貸借対照表上の土地・建物の計上額は8.1百万ポンドまで減少し、サービス提供額の赤字見通しは0.6百万ポンドまで減少した。

(注75)「監査業務から生じた重要な問題(Matters arising from the final accounts audit)」は以下のとおりである。

監査の結果発見された事項及びその間受け取った追加的情報の結果、最も重要な財務書類の修正事項は、以下のとおりである

- ・ 357,236 ポンドの事業土地及び建物の再評価損益に関連する修正事項（10,611 ポンドの減価償却費が再評価によって発生したことを含む）
- ・ 税金の過払いの返還請求の対価としての歳入税関庁からの 2009 年 7 月の通知による収入のため、237,484 ポンドのサービス費用の純減
- ・ カウンシルによって行われた、きわめて重要なプロジェクトに関する独立のコンサルティング報告書における発見事項を反映させるためのガバナンス報告書の改訂

（注 76）「監査業務から生じた重要な問題（Matters arising from the final accounts audit）」は以下のとおりである。

監査の結果発見された最も重要な財務書類の修正事項は、過去のサービス年金債務の 5.2 百万ポンドの再分類、インフラ資産の事業用土地及び建物への再分類 478 千ポンドである。

（注 77）「監査業務から生じた重要な問題（Matters arising from the final accounts audit）」は以下のとおりである。

カウンシルは事業用レイト収入が貸借対照表上総額 332 千ポンドあると見込んでいた。当該見込は、土地建物サービス部（LPS）からの支払いが、その見積収入の返金が将来なされないことを前提として計算されていた。当方が入手した監査証拠によれば、カウンシルがそのような見通しを持つべきではないと結論し、カウンシルはこの問題について将来の見通しを明らかにするために土地建物サービス部（LPS）と議論することを要望した。

また、カウンシルの従来レジャーセンターが配置されていた場所は、貸借対照表上売却可能資産として計上されており、2013 年 3 月 31 日現在公正価値で評価されなければならない。当該資産の公正価値は（処分にかかる費用をもっとも少なく見積もって）390 千ポンドと評価される。当方は、カウンシルに対し、売却可能資産の価値を見直し、2013 年 3 月 31 日の公正価値を反映させるべきであると指摘した。

（注 78）「監査業務から生じた重要な問題（Matters arising from the final accounts audit）」は以下のとおりである。

監査の結果として多くの小さな表示上の修正事項が発見された。

（注 79）「監査業務から生じた重要な問題（Matters arising from the final accounts audit）」は以下のとおりである。

監査の結果なされた唯一の最終的な修正事項は、トリバーごみ処理場に適用される指標により生じた評価額の変更であった。

（注 80）「監査業務から生じた重要な問題（Matters arising from the final accounts audit）」は以下のとおりである。

監査の過程において、難しい会計処理領域が生じた。カウンシルは公正価値で固定資産を開示する必要がある。ほかのカウンシルと同様に、通常の指導にしたがい、オマハは土地建物サービス部（LPS）の公表する指数を用いた。この指数を用いたことの説明に従い、固定資産は過大計上されていたので、カウンシルは正しい金額に修正した。

（注 81）「監査業務から生じた重要な問題（Matters arising from the final accounts audit）」は以下のとおりである。

監査ではカモウエン川の水利プロジェクトとの関係における利害関係に焦点をあてた。当該プロジェクトは発電に関係するものである。水利プロジェクト全体で 1.4 百万ポンドの費用が見込まれるが、2005 年終わりに 588 千ポンドの過剰な初期投資費用がかかっている。監査が終わった段階すなわち 2013 年 10 月 31 日に、水力発電タービンはいまだに完全に完成しておらず、電気は期待どおりの発電量を満たしていない。当方は、カウンシルが水力発電タービンの完成の遅れによって負担することとなった予定外の費用の定量化を含む包括的なプロジェクト評価を実行し、将来の同様のプロジェクトのために学べる教訓を得ることを推奨した。

カウンシルは、当方に対し、当該スキームは 2013 年初頭から実行に移されてきて、電気も送電網へ売却されているということを通知したところである。もともとの 588 千ポンドの費用計画はまったく異なる電力発電メカニズムと関連しており、2005 年の費用見積もりはまったくの外れの経済見通しを反映したものとなっている。

(注 82) 「監査業務から生じた重要な問題 (Matters arising from the final accounts audit)」は以下のとおりである。

当方は監査の終了時に、監査上の重要な問題点や改善要望について財務責任者にマネジメント・レターを提示した。以下その概要を示す。

欧州連合の補助金 (ハート・プロジェクト - ドネガル・カウンティー・カウンシルとの共同プロジェクト)

当該プロジェクトは DARD、IFI 及びカウンシルによって共同出資された。DARD は 315,000 ユーロに達するこのプロジェクトの運営費を全て負担した。しかしながら、当方の認識としては、IFI が当該支出につきさらに 12.8% の補助金の手当てを提供したことから、カウンシルは当該費用に関し二重の提供額を得ていることになり、これは欧州連合の基準及びガイドラインの条項違反となる可能性がある。上記の認識に加え、2007 年から 2008 年度の当該政策に関しストラバン・ディストリクト・カウンシルが DARD からキャッスレデルグ橋につき 45,000 ポンドを請求された事実を記載する。この投資された金額はこの業務を実行するよう役割を任された DRD に渡った。当該橋に関する計画上の制約のためそのときはこの仕事は実行されなかった。DRD はストラバン・ディストリクト・カウンシルに 2014 年 4 月 10 日当該金額を返金した。2010 年度に DRD により実行されるであろう業務に関連する全ての地方自治体により、当該スキームの計画が認められたことを、当方は経営層から確認した。当方が懸念をするのは、2007 年度に当初の問題点とはされなかったが、欧州連合の基準及びガイドラインに反するとして将来的には罰則の適用を受ける可能性のある支出を有する点である。

(注 83) 「監査業務から生じた重要な問題 (Matters arising from the final accounts audit)」は以下のとおりである。

監査の結果発見された最も重要な財務書類の修正事項は、資本調整勘定から再評価準備金への 968 千ポンドの振替であった。当該修正は当年度の財務書類への影響はない。

(注 84) 「監査業務から生じた重要な問題 (Matters arising from the final accounts audit)」は以下のとおりである。

監査の過程において、難しい会計処理領域が生じた。カウンシルは公正価値で固定資産を開示する必要がある。ストラバン・ディストリクト・カウンシルは他のカウンシルと同じように、土地建物サービス部 (LPS) の公表する指数を用いた。当該指数を用いて評価した結果、固定資産の過大計上となったため、修正した。

資料 7-4 アメリカ州政府における監査意見の推移

最近 5 年間 (2009 年度 ~ 2013 年度) の州政府の財務諸表に対する会計監査の意見については、以下のとおりである。

No.	州	2009 年度	2010 年度	2011 年度	2012 年度	2013 年度
1	アラバマ (Alabama)	無限定適正	無限定適正	無限定適正	無限定適正	無限定適正
2	アラスカ (Alaska)	無限定適正	無限定適正	無限定適正	無限定適正	無限定適正
3	アリゾナ (Arizona)	無限定適正	無限定適正	無限定適正	無限定適正	無限定適正
4	アーカンソー (Arkansas)	無限定適正	無限定適正	無限定適正	無限定適正	無限定適正
5	カリフォルニア (California)	無限定適正	無限定適正	無限定適正	無限定適正	無限定適正
6	コロラド (Colorado)	無限定適正	無限定適正	無限定適正	無限定適正	無限定適正

No.	州	2009 年度	2010 年度	2011 年度	2012 年度	2013 年度
7	コネチカット (Connecticut)	限定付適正	限定付適正	限定付適正	無限定適正	無限定適正
8	デラウェア (Delaware)	無限定適正	無限定適正	無限定適正	無限定適正	無限定適正
9	フロリダ (Florida)	無限定適正	無限定適正	無限定適正	無限定適正	無限定適正
10	ジョージア (Georgia)	無限定適正	無限定適正	無限定適正	無限定適正	無限定適正
11	ハワイ (Hawaii)	無限定適正	無限定適正	無限定適正	無限定適正	無限定適正
12	アイダホ (Idaho)	無限定適正	無限定適正	無限定適正	無限定適正	無限定適正
13	イリノイ (Illinois)	無限定適正	無限定適正	無限定適正	無限定適正	無限定適正
14	インディアナ (Indiana)	無限定適正	無限定適正	無限定適正	無限定適正	無限定適正
15	アイオワ (Iowa)	限定付適正	限定付適正	無限定適正	無限定適正	無限定適正
16	カンザス (Kansas)	無限定適正	無限定適正	無限定適正	無限定適正	無限定適正
17	ケンタッキー (Kentucky)	無限定適正	無限定適正	無限定適正	無限定適正	無限定適正
18	ルイジアナ (Louisiana)	限定付適正	無限定適正	無限定適正	無限定適正	無限定適正
19	メイン (Maine)	無限定適正	無限定適正	無限定適正	無限定適正	無限定適正
20	メリーランド (Maryland)	無限定適正	無限定適正	無限定適正	無限定適正	無限定適正
21	マサチューセッツ (Massachusetts)	無限定適正	無限定適正	無限定適正	無限定適正	無限定適正
22	ミシガン (Michigan)	無限定適正	無限定適正	無限定適正	無限定適正	無限定適正
23	ミネソタ (Minnesota)	無限定適正	無限定適正	無限定適正	無限定適正	無限定適正
24	ミシシッピー (Mississippi)	無限定適正	無限定適正	無限定適正	無限定適正	無限定適正
25	ミズーリ (Missouri)	限定付適正	限定付適正	限定付適正	限定付適正	限定付適正
26	モンタナ (Montana)	無限定適正	無限定適正	限定付適正	限定付適正	限定付適正
27	ネブラスカ (Nebraska)	無限定適正	無限定適正	無限定適正	無限定適正	無限定適正
28	ネバダ (Nevada)	無限定適正	無限定適正	無限定適正	無限定適正	無限定適正
29	ニュー・ハンプシャ ー (New Hampshire)	無限定適正	無限定適正	無限定適正	無限定適正	無限定適正
30	ニュー・ジャージー (New Jersey)	無限定適正	無限定適正	無限定適正	無限定適正	無限定適正
31	ニュー・メキシコ (New Mexico) (注 1)	限定付結論	適正結論	限定付結論	適正結論	意見差控
32	ニュー・ヨーク (New York)	無限定適正	無限定適正	無限定適正	無限定適正	無限定適正
33	ノース・キャロライ ナ (North Carolina)	無限定適正	無限定適正	無限定適正	無限定適正	無限定適正
34	ノース・ダコタ (North Dakota)	無限定適正	無限定適正	無限定適正	無限定適正	無限定適正
35	オハイオ (Ohio)	無限定適正	無限定適正	無限定適正	無限定適正	無限定適正

No.	州	2009 年度	2010 年度	2011 年度	2012 年度	2013 年度
36	オクラホマ (Oklahoma)	無限定適正	無限定適正	無限定適正	無限定適正	無限定適正
37	オレゴン (Oregon)	無限定適正	無限定適正	無限定適正	無限定適正	無限定適正
38	ペンシルバニア (Pennsylvania)	無限定適正	無限定適正	無限定適正	無限定適正	無限定適正
39	ロードアイランド (Rhode Island)	無限定適正	無限定適正	無限定適正	無限定適正	無限定適正
40	サウス・キャロライ ナ (South Carolina) (注 2)	入手不可	入手不可	入手不可	入手不可	入手不可
41	サウス・ダコタ (South Dakota)	無限定適正	無限定適正	無限定適正	無限定適正	無限定適正
42	テネシー (Tennessee)	無限定適正	無限定適正	無限定適正	無限定適正	無限定適正
43	テキサス (Texas)	無限定適正	無限定適正	無限定適正	無限定適正	無限定適正
44	ユタ (Utah)	無限定適正	無限定適正	無限定適正	無限定適正	無限定適正
45	ヴァーモント (Vermont)	無限定適正	無限定適正	無限定適正	無限定適正	無限定適正
46	ヴァージニア (Virginia)	無限定適正	無限定適正	無限定適正	無限定適正	無限定適正
47	ワシントン (Washington)	無限定適正	無限定適正	無限定適正	無限定適正	無限定適正
48	ウェスト・ヴァージ ニア (West Virginia)	無限定適正	無限定適正	無限定適正	無限定適正	無限定適正
49	ウィスコンシン (Wisconsin)	無限定適正	無限定適正	無限定適正	無限定適正	無限定適正
50	ワイオミング (Wyoming)	無限定適正	無限定適正	無限定適正	無限定適正	無限定適正

(注 1) ニュー・メキシコ (New Mexico) 州は、2012 年度まで監査 (Audit) でなくレビュー (Review) が実施されているため記載が異なる。下記にて詳述する。

(注 2) サウス・キャロライナ (South Carolina) 州については州ホームページにアクセスできなかった。

【報告書一覧】

1 イギリス会計検査院（NAO）

イギリス会計検査院（NAO）による政府全体決算書（WGA）に対する財務検査

No.	公表年月	報告番号	タイトル	邦訳
1	2011年11月	HC1601	Whole of Government Accounts 2009 to 2010	政府全体決算書 2009-2010
2	2012年10月	HC687	Whole of Government Accounts 2010 to 2011	政府全体決算書 2010-2011
3	2013年7月	HC531	Whole of Government Accounts 2011 to 2012	政府全体決算書 2011-2012
4	2014年6月	HC93	Whole of Government Accounts 2012 to 2013	政府全体決算書 2012-2013

イギリス会計検査院（NAO）による省庁に対する財務検査

No.	公表年月	報告番号	タイトル	邦訳
1	2010年7月	HC282	CABINET OFFICE RESOURCE ACCOUNTS 2009-10	内閣府 資源会計決算書 2009-10
2	2011年7月	HC999	Cabinet Office Annual Report and Accounts 2010-11	内閣府 年次報告・決算書 2010-11
3	2012年7月	HC56	Cabinet Office Annual Report and Accounts 2011-12	内閣府 年次報告・決算書 2011-12
4	2013年7月	HC15	Cabinet Office Annual Report and Accounts 2012-13	内閣府 年次報告・決算書 2012-13
5	2014年6月	HC3	Cabinet Office Annual Report and Accounts 2013-14	内閣府 年次報告・決算書 2013-14
6	2010年7月	HC211	Department for Business, Innovation and Skills Resource Accounts 2009-10	ビジネス・イノベーション・職業技能省 資源会計決算書 2009-10
7	2011年7月	HC1001	Department for Business, Innovation and Skills Annual Report and Accounts 2010-11	ビジネス・イノベーション・職業技能省 年度報告・決算書 2010-11
8	2012年9月	HC60	Department for Business, Innovation and Skills Annual Report and Accounts 2011-12	ビジネス・イノベーション・職業技能省 年度報告・決算書 2011-12
9	2013年7月	HC35	Department for Business, Innovation and Skills Annual Report and Accounts 2012-13	ビジネス・イノベーション・職業技能省 年度報告・決算書 2012-13
10	2014年7月	HC39	Department for Business, Innovation and Skills Annual Report and Accounts 2013-14	ビジネス・イノベーション・職業技能省 年度報告・決算書 2013-14
11	2010年7月	HC86	Department for Communities and Local Government Resource Accounts 2009-10	コミュニティ・地方自治省 資源会計決算書 2009-2010
12	2011年7月	HC971	Department for Communities and Local Government Annual Report and Accounts 2010-11	コミュニティ・地方自治省 年度報告・決算書 2010-2011
13	2012年6月	HC50	Department for Communities and Local Government Annual Report and Accounts 2011-12	コミュニティ・地方自治省 年度報告・決算書 2011-2012
14	2013年6月	HC17	Department for Communities and Local Government Annual Report and Accounts 2012-13	コミュニティ・地方自治省 年度報告・決算書 2012-2013
15	2014年7月	HC7	Department for Communities and Local Government Annual Report and Accounts 2013-14	コミュニティ・地方自治省 年度報告・決算書 2013-2014
16	2010年7月	HC222	Department for Culture, Media and Sport Resource Accounts 2009-10	文化・メディア・スポーツ省 資源会計決算書 2009-10
17	2011年7月	HC1002	Department for Culture, Media and Sport Annual Report and Accounts 2010-11	文化・メディア・スポーツ省 年度報告・決算書 2010-11

No.	公表年月	報告番号	タイトル	邦訳
18	2013 年 2 月	HC859	Department for Culture, Media and Sport Annual Report and Accounts 2011-12	文化・メディア・スポーツ省 年度報告・決算書 2011-12
19	2013 年 11 月	HC47	Department for Culture, Media and Sport Annual Report and Accounts 2012-13	文化・メディア・スポーツ省 年度報告・決算書 2012-13
20	2014 年 10 月	HC8	Department for Culture, Media and Sport Annual Report and Accounts 2013-14	文化・メディア・スポーツ省 年度報告・決算書 2013-14
21	2010 年 7 月	HC256	Department for Children, Schools and Families Resource Accounts 2009-10	こども・学校・家庭省（現 教育省） 資源会計決算書 2009-10
22	2011 年 7 月	HC983	Department for Education Annual Report and Accounts 2010-11	教育省 年度報告・決算書 2010-11
23	2012 年 7 月	HC42	Department for Education Annual Report and Accounts 2011-12	教育省 年度報告・決算書 2011-12
24	2014 年 1 月	HC49	Department for Education Annual Report and Accounts 2012-13	教育省 年度報告・決算書 2012-13
25	2015 年 1 月	HC745	Department for Education Annual Report and Accounts 2013-14	教育省 年度報告・決算書 2013-14
26	2010 年 7 月	HC241	Department for Environment, Food and Rural Affairs Resource Accounts 2009-10	環境・食糧・農村地域省 資源 会計決算書 2009-10
27	2011 年 7 月	HC1003	Department for Environment, Food and Rural Affairs Annual Report and Accounts 2010-11	環境・食糧・農村地域省 年度 報告・決算書 2010-11
28	2012 年 7 月	HC68	Department for Environment, Food and Rural Affairs Annual Report and Accounts 2011-12	環境・食糧・農村地域省 年度 報告・決算書 2011-12
29	2013 年 7 月	HC40	Department for Environment, Food and Rural Affairs Annual Report and Accounts 2012-13	環境・食糧・農村地域省 年度 報告・決算書 2012-13
30	2014 年 7 月	HC10	Department for Environment, Food and Rural Affairs Annual Report and Accounts 2013-14	環境・食糧・農村地域省 年度 報告・決算書 2013-14
31	2010 年 7 月	HC298	Department for International Development Resource Accounts 2009-10	国際開発省 資源会計決算書 2009-10
32	2011 年 7 月	HC989	Department for International Development Annual Report and Accounts 2010-11	国際開発省 年度報告・決算書 2010-11
33	2012 年 6 月	HC33	Department for International Development Annual Report and Accounts 2011-12	国際開発省 年度報告・決算書 2011-12
34	2013 年 6 月	HC12	Department for International Development Annual Report and Accounts 2012-13	国際開発省 年度報告・決算書 2012-13
35	2014 年 7 月	HC11	Department for International Development Annual Report and Accounts 2013-14	国際開発省 年度報告・決算書 2013-14
36	2010 年 7 月	HC103	Department for Transport Resource Accounts 2009-2010	運輸省 資源会計決算書 2009-2010
37	2011 年 7 月	HC972	Department for Transport Annual Report and Accounts 2010-11	運輸省 年度報告・決算書 2010-11
38	2012 年 7 月	HC51	Department for Transport Annual Report and Accounts 2011-12	運輸省 年度報告・決算書 2011-12
39	2013 年 6 月	HC19	Department for Transport Annual Report and Accounts 2012-13	運輸省 年度報告・決算書 2012-13
40	2014 年 6 月	HC12	Department for Transport Annual Report and Accounts 2013-14	運輸省 年度報告・決算書 2013-14
41	2010 年 7 月	HC296	Department for Work and Pensions Resource Accounts 2009-10	雇用年金省 資源会計決算書 2009-10
42	2011 年 7 月	HC1010	Department for Work and Pensions Annual Report & Accounts 2010-11	雇用年金省 年度報告・決算書 2010-11
43	2012 年 7 月	HC53	Department for Work and Pensions Annual Report & Accounts 2011-12	雇用年金省 年度報告・決算書 2011-12
44	2013 年 12 月	HC20	Department for Work and Pensions Annual Report & Accounts 2012-13	雇用年金省 年度報告・決算書 2012-13

No.	公表年月	報告番号	タイトル	邦訳
45	2014 年 6 月	HC13	Department for Work and Pensions Annual Report & Accounts 2013-14	雇用年金省 年度報告・決算書 2013-14
46	2010 年 7 月	HC209	Department of Energy and Climate Change Resource Accounts 2009-10	エネルギー・気候変動省 資源会計決算書 2009-10
47	2011 年 7 月	HC1009	Department of Energy and Climate Change Annual Report and Accounts 2010-11	エネルギー・気候変動省 年度報告・決算書 2010-11
48	2012 年 7 月	HC63	Department of Energy and Climate Change Annual Report and Accounts 2011-12	エネルギー・気候変動省 年度報告・決算書 2011-12
49	2013 年 7 月	HC18	Department of Energy and Climate Change Annual Report and Accounts 2012-13	エネルギー・気候変動省 年度報告・決算書 2012-13
50	2014 年 6 月	HC9	Department of Energy and Climate Change Annual Report and Accounts 2013-14	エネルギー・気候変動省 年度報告・決算書 2013-14
51	2010 年 7 月	HC208	Department of Health Resource Accounts 2009-10	保健省 資源会計決算書 2009-10
52	2011 年 9 月	HC1011	Department of Health Annual Report and Accounts 2010-11	保健省 年度報告・決算書 2010-11
53	2012 年 10 月	HC66	Department of Health Annual Report and Accounts 2011-12	保健省 年度報告・決算書 2011-12
54	2013 年 7 月	HC46	Department of Health Annual Report and Accounts 2012-13	保健省 年度報告・決算書 2012-13
55	2014 年 7 月	HC14	Department of Health Annual Report and Accounts 2013-14	保健省 年度報告・決算書 2013-14
56	2010 年 6 月	HC74	Foreign and Commonwealth Office Resource Accounts 2009-10	外務・英連邦省 資源会計決算書 2009-10
57	2011 年 6 月	HC974	Foreign and Commonwealth Office Annual Report and Accounts 2010-11	外務・英連邦省 年度報告・決算書 2010-11
58	2012 年 7 月	HC59	Foreign and Commonwealth Office Annual Report and Accounts 2011-12	外務・英連邦省 年度報告・決算書 2011-12
59	2013 年 7 月	HC32	Foreign and Commonwealth Office Annual Report and Accounts 2012-13	外務・英連邦省 年度報告・決算書 2012-13
60	2014 年 7 月	HC17	Foreign and Commonwealth Office Annual Report and Accounts 2013-14	外務・英連邦省 年度報告・決算書 2013-14
61	2011 年 7 月	HC981	HM Revenue & Customs Annual Report and Accounts 2010-11	歳入税関庁 年度報告・決算書 2010-11
62	2012 年 6 月	HC38	HM Revenue & Customs Annual Report and Accounts 2011-12	歳入税関庁 年度報告・決算書 2011-12
63	2013 年 7 月	HC10	HM Revenue & Customs Annual Report and Accounts 2012-13	歳入税関庁 年度報告・決算書 2012-13
64	2014 年 7 月	HC19	HM Revenue & Customs Annual Report and Accounts 2013-14	歳入税関庁 年度報告・決算書 2013-14
65	2010 年 7 月	HC261	HM Treasury Resource Accounts 2009-10	大蔵省 資源会計決算書 2009-10
66	2011 年 7 月	HC984	HM Treasury Annual Report and Accounts 2010-11	大蔵省 年度報告・決算書 2010-11
67	2012 年 7 月	HC46	HM Treasury Annual Report and Accounts 2011-12	大蔵省 年度報告・決算書 2011-12
68	2013 年 7 月	HC34	HM Treasury Annual Report and Accounts 2012-13	大蔵省 年度報告・決算書 2012-13
69	2014 年 7 月	HC20	HM Treasury Annual Report and Accounts 2013-14	大蔵省 年度報告・決算書 2013-14
70	2010 年 7 月	HC193	Home Office Resource Accounts 2009-10	内務省 資源会計決算書 2009-10
71	2011 年 7 月	HC985	Home Office Annual Report and Accounts 2010-11	内務省 年度報告・決算書 2010-11
72	2012 年 7 月	HC45	Home Office Annual Report and Accounts 2011-12	内務省 年度報告・決算書 2011-12

No.	公表年月	報告番号	タイトル	邦訳
73	2013 年 7 月	HC21	Home Office Annual Report and Accounts 2012-13	内務省 年度報告・決算書 2012-13
74	2014 年 6 月	HC21	Home Office Annual Report and Accounts 2013-14	内務省 年度報告・決算書 2013-14
75	2010 年 7 月	HC258	Ministry of Defence Consolidated Departmental Resource Accounts 2009-10	国防省 連結資源会計決算書 2009-10
76	2011 年 7 月	HC992	Ministry of Defence Annual Report and Accounts 2010-11	国防省 年度報告・決算書 2010-11
77	2012 年 12 月	HC62	Ministry of Defence Annual Report and Accounts 2011-12	国防省 年度報告・決算書 2011-12
78	2013 年 7 月	HC38	Ministry of Defence Annual Report and Accounts 2012-13	国防省 年度報告・決算書 2012-13
79	2014 年 11 月	HC764	Ministry of Defence Annual Report and Accounts 2013-14	国防省 年度報告・決算書 2013-14
80	2010 年 9 月	HC194	Ministry of Justice Resource Accounts 2009-10	司法省 資源会計決算書 2009-10
81	2011 年 9 月	HC986	Ministry of Justice Annual Report and Accounts 2010-11	司法省 年度報告・決算書 2010-11
82	2012 年 7 月	HC67	Ministry of Justice Annual Report and Accounts 2011-12	司法省 年度報告・決算書 2011-12
83	2013 年 6 月	HC22	Ministry of Justice Annual Report and Accounts 2012-13	司法省 年度報告・決算書 2012-13
84	2014 年 6 月	HC23	Ministry of Justice Annual Report and Accounts 2013-14	司法省 年度報告・決算書 2013-14

イギリス会計検査院（NAO）のその他報告書

No.	公表年月	報告番号	タイトル	邦訳
1	2012 年 6 月	HC23 SESSION 2012-13	The effectiveness of internal audit in central government	中央政府における内部監査の効果
2	2013 年 12 月	-	Transparency report 2013	透明性報告書 2013
3	2014 年 1 月	HC963 SESSION 2013-2014	Police accountability: Landscape review	警察の説明責任
4	2012 年 4 月	HC1833 SESSION 2010-2012	Implementing Transparency	透明性の実行
5	2014 年 4 月	-	Understanding central government's accounts	中央政府会計の理解
6	2014 年 6 月	HC171 SESSION 2014-15	Cabinet Office and HM Treasury: The Centre of Government	内閣府と大蔵省：政府中枢
7	2014 年 11 月	HC783 SESSION 2014-15	Financial sustainability of local authorities 2014	地方自治体の財務的持続可能性 2014
8	2014 年 12 月	-	NAO Strategy 2015-16 to 2017-18	イギリス会計検査院（NAO）戦略 2015 年度～2017 年度

2 イギリス大蔵省の報告書

No.	公表年月	報告番号	タイトル	邦訳
1	1994 年 7 月	Cm2626	Better Accounting for the Taxpayer's Money: Resource Accounting and Budgeting in Government	税者の公金のためのよりよい会計：政府の資源会計・予算
2	2009 年 3 月	Cm7567	Alignment(Clear Line of Sight) Project	連携プロジェクト
3	2010 年 6 月	Cm7872	The Spending Review framework	歳出見直しフレームワーク
4	2011 年 7 月	PU1138	Corporate governance in central government departments: Code of good practice 2011	中央政府におけるコーポレート・ガバナンス：実践規範 2011
5	2011 年 7 月	PU1171	Supply Estimates: a guidance manual	歳出見積書：ガイダンスマニュアル

No.	公表年月	報告番号	タイトル	邦訳
6	2013 年 3 月	PU1440	Consolidated budgeting guidance from 2013-14	連結予算ガイダンス 2013-2014
7	2013 年 6 月	Cm8639	SPENDING ROUND 2013	歳出見直し 2013
8	2013 年 7 月	PU1513	Managing public money	公金管理規則
9	2013 年 12 月	PU1577	Review of financial management in government	政府における財務管理見直し
10	2014 年 3 月	PU1643	Charter for Budget Responsibility March 2014 update	2014 年 3 月改訂予算責任憲章
11	2014 年 3 月	-	Internal Audit in UK Central Government	イギリス中央政府における内部監査
12	2014 年 3 月	PU1624	Consolidated budgeting guidance 2014 to 2015	連結予算ガイダンス 2014-2015
13	2014 年 4 月	HC1233	Central Government Supply Estimates 2014-15 Main Supply Estimates	中央政府歳出見積書 2014-15 主要な歳出見積書
14	2014 年 7 月	Cm8902	Public Expenditure Statistical Analyses 2014	公共支出統計的分析 2014

3 ウェールズ会計検査院 (WAO)

No.	公表年月	報告番号	タイトル	邦訳
1	2013 年 7 月	-	Welsh Government Consolidated Annual Accounts 2012-2013	ウェールズ政府年次連結決算 2012-2013
2	2014 年 7 月	-	Welsh Government Consolidated Annual Accounts 2013-2014	ウェールズ政府年次連結決算 2013-2014
3	2013 年 9 月	-	Improving Financial Management and Governance: Issues from the Audit of Community Council Accounts 2011-12	財務管理とガバナンスの改善: 地方自治体の監査からの課題: 財務管理とガバナンス報告書 2011-12
4	2013 年 11 月	610A2013	Accounting Statements Memorandum 2012-13 Newport City Council	ニューポート・シティ・カウンスル決算書覚書 2012-2013
5	2014 年 1 月	-	2012-13 Local Government Accounts	地方自治体会計 2012-13
6	2014 年 6 月	-	National Fraud Initiative 2012-13: Ensuring the proper use of public funds	国家的不正摘発イニシアティブ 2012-13: 公金の適切な利用の確保
7	2014 年 10 月	-	Financial Management and Governance in Local Councils 2012-13	地方自治体における財務管理とガバナンス報告書 2012-13
8	2014 年 9 月	-	Merthyr Tydfil County Borough Council Statement of Accounts for year ended 31 March 2014	2013 年度マーサー・ティドビル・カウンティ・バラ・カウンスル財務書類
9	2014 年 9 月	-	Financial Accounts for the year ended 31 March 2014 Caerphilly County Borough Council	2013 年度ケアフィリ・カウンティ・バラ・カウンスル財務会計報告書
10	2014 年 9 月	-	Torfaen County Borough Council Statement of Accounts 2013/14	トルヴァエン・カウンティ・バラ・カウンスル
11	2014 年 9 月	-	Monmouthshire County Council Annual Accounts 2013/14	モンマスシャー・カウンティ・カウンスル年次会計報告書 2013/14
12	2014 年 9 月	-	STATEMENT OF ACCOUNTS 2013/14 OF THE COUNTY COUNCIL OF THE CITY AND COUNTY OF CARDIFF	カーディフ・シティ・カウンスル財務書類 2013/14
13	2014 年 9 月	-	Statement of Accounts year ended 31st March 2014 for The Vale of Glamorgan County Borough Council	2013 年度ヴェール・オブ・グラモーガン・カウンティ・バラ・カウンスル財務書類
14	2014 年 9 月	-	Rhondda Cynon Taf County Borough Council Statement of Accounts 2013/14	ロンザ・カノン・タフ・カウンティ・バラ・カウンスル財務書類 2013/14

No.	公表年月	報告番号	タイトル	邦訳
15	2014 年 9 月	-	Neath Port Talbot County Borough Council Statement of Accounts 2013/14	ニース・ポート・タルボット・ カウンティ・バラ・カウンシル 財務書類 2013/14
16	2014 年 9 月	-	Statement of Accounts 2013/14 Swansea City Council	スウォンジー・シティ・カウン シル財務書類 2013/14
17	2014 年 9 月	-	Carmarthenshire County Council STATEMENT OF ACCOUNTS FOR THE YEAR ENDED 31st MARCH 2014	2013 年度カーマーゼンシャ ー・カウンティ・カウンシル財 務書類
18	2014 年 9 月	-	Statement of Accounts 2013/14 Powys County Council	ポーク・カウンティ・カウン シル財務書類 2013/14
19	2014 年 9 月	-	STATEMENT OF ACCOUNTS 2013-14 Flintshire County Council	フリントシャー・カウンティ・ カウンシル財務書類 2013-14
20	2014 年 9 月	-	Denbighshire County Council Statement of Accounts 2013/14	デンビーシャー・カウンティ・ カウンシル財務書類 2013/14
21	2014 年 9 月	-	Annual Finance and Governance Report 2013/2014 Conwy County Borough Council	コンウィ・カウンティ・バラ・ カウンシル年次財務ガバナンス 報告書 2013/2014
22	2014 年 9 月	-	Gwynedd Council Statement of Accounts 2013/14	グウィネズ・カウンシル財務書 類 2013/14
23	2014 年 9 月	-	Isle of Anglesey County Council Statement of Accounts 2013/14	アングルシー島・カウンティ・ カウンシル財務書類 2013/14
24	2014 年 9 月	-	Pembrokeshire County Council ANNUAL FINANCIAL REPORT INCLUDING STATEMENT OF ACCOUNTS 2013/14	ペンブルックシャー・カウン ティ・カウンシル年次財務書類 2013/14
25	2014 年 10 月	-	2013/2014 Statement of Accounts Blaenau Gwent County Borough Council	ブライナイ・グエント・カウン ティ・バラ・カウンシル財務書 類 2013/2014
26	2014 年	-	STATEMENT OF ACCOUNTS for the year ending 31st March 2014 Ceredigion County Council	2013 年度ケレディジョン・カ ウンティ・カウンシル財務書類
27	2014 年	-	Wrexham County Borough Council Statement of Accounts for the financial year ended 31 March 2014	2013 年度レクサム・カウンテ ィ・バラ・カウンシル財務書類
28	2014 年	-	National Fraud Initiative NFI Match Types per participating body	国家的不正摘発イニシアティ ブ（NFI）参加自治体ごとの NFI マッチタイプ

4 スコットランド会計検査院（AS）等

スコットランド会計検査院

No.	公表年月	報告番号	タイトル	邦訳
1	2007 年 3 月	-	Code of audit practice	監査実務規範
2	2009 年 9 月	-	Scottish Government: Local Government Portfolio Non-Domestic Rating Account Report on the 2008/09 audit	スコットランド政府：地方自治 体ポートフォリオ事業用レート 会計報告書 2008-2009
3	2009 年 10 月	-	Scottish Government Report on the 2008/09 audit	スコットランド政府監査報告書 2008-2009
4	2009 年 10 月	-	Scottish Government: Scottish Consolidated Fund Report on the 2008/09 audit	スコットランド政府：スコット ランド統合国庫基金監査報告書 2008-2009
5	2010 年 9 月	-	Scottish Government: Local Government Portfolio Non-Domestic Rating Account Report on the 2009/10 audit	スコットランド政府：地方自治 体ポートフォリオ事業用レート 会計報告書 2009-2010

No.	公表年月	報告番号	タイトル	邦訳
6	2010 年 10 月	-	Scottish Government Report on the 2009/10 audit	スコットランド政府監査報告書 2009-2010
7	2010 年 11 月	-	Scottish Government: Scottish Consolidated Fund Report on the 2009/10 audit	スコットランド政府：スコットランド統合国庫基金監査報告書 2009-2010
8	2011 年 5 月	-	Code of audit practice	監査実務規範
9	2011 年 11 月	-	Scottish Government Report on the 2010/11 audit	スコットランド政府監査報告書 2010-2011
10	2011 年 11 月	-	Scottish Government: Scottish Consolidated Fund Report on the 2010/11 audit	スコットランド政府：スコットランド統合国庫基金監査報告書 2010-2011
11	2012 年 11 月	-	Scottish Government: Scottish Consolidated Fund Report on the 2011/12 audit	スコットランド政府：スコットランド統合国庫基金監査報告書 2011-2012
12	2012 年 12 月	-	Scottish Government Annual report on the 2011/12 audit	スコットランド政府監査報告書 2011-2012
13	2012 年 12 月	-	Scottish Government: Local Government Portfolio Non-Domestic Rating Account Annual report on the 2011/12 audit	スコットランド政府：地方自治体ポートフォリオ事業用レイト会計報告書 2011-2012
14	2013 年 11 月	-	Scottish Consolidated Fund Annual report on the 2012/13 audit	スコットランド統合国庫基金監査報告書 2012-2013
15	2013 年 12 月	-	Scottish Government Annual report on the 2012/13 audit	スコットランド政府監査報告書 2012-2013
16	2013 年 10 月	-	Scottish Government Local Government Portfolio: Non -Domestic Rating Account Annual report on the 2012/13 audit	スコットランド政府：地方自治体ポートフォリオ事業用レイト会計報告書 2012-2013
17	2014 年 9 月	-	Renfrewshire Council Audited Accounts 2013-2014	レンフルーシャー・カウンシル監査済み会計報告書 2013-2014
18	2014 年 9 月	-	Edinburgh Council 2013/2014 Audited Statement of Accounts	エジンバラ・カウンシル 2013/2014 監査済み財務書類
19	2013 年 9 月	-	Fife Annual Accounts 2012-13	ファイフ年次会計報告書 2012-13
20	2014 年 9 月	-	Angus Council Annual Accounts 2013/14	アンガス・カウンシル年次会計報告書 2013/14
21	2014 年 9 月	-	Aberdeen City Council Statement of Accounts for the period 1 April 2013 to 31 March 2014	アバディーン・カウンシル財務書類 2013-2014
22	2014 年 9 月	-	The Highland Council Statement of Accounts 2013-14	ハイランド・カウンシル財務書類 2013-2014
23	2014 年 9 月	-	Argyll and Bute Council Audited Financial Statements for the year ended 31 March 2014	2013 年度アーガイル・アンド・ビュート監査済み財務諸表
24	2014 年 9 月	-	Perth and Kinross Council Statement of Accounts 2013/14 Audited	パース・アンド・キンロス監査済み財務書類 2013/14
25	2014 年 9 月	-	Annual Accounts 2013/2014 North Ayrshire	ノース・エアシャー・カウンシル年次会計報告書 2013-2014
26	2014 年 9 月	-	Stirling Council Abstract of Accounts 2013-14	スターリング・カウンシル決算書要約 2013-14
27	2014 年 9 月	-	East Ayrshire Council Financial Statements For the year ended 31 March 2014	2013 年度イースト・エアシャー・カウンシル財務諸表
28	2014 年 9 月	-	South Ayrshire Council Annual Accounts	サウス・エアシャー・カウンシル年次会計報告書

Grant Thornton UK LLP

No.	公表年月	報告番号	タイトル	邦訳
1	2011 年 9 月	-	Police Complaints Commissioner for Scotland Annual report on the 2010/11 audit	スコットランド警察告訴局長年次監査報告書 2010-2011
2	2011 年 9 月	-	Scottish Environment Protection Agency Annual report on the 2010/11 audit	スコットランド環境保護エージェンシー 年次監査報告書 2010-2011
3	2011 年 10 月	-	Scottish Social Services Council Report on the 2010/11 Audit	スコットランド社会サービスカウンシル 監査報告書 2010-2011
4	2011 年 11 月	-	The Scottish Housing Regulator Annual report on the 2010/11 audit	スコットランド住宅一般年次監査報告書 2010-2011
5	2011 年 11 月	-	Scottish Children's Reporter Administration Annual report on the 2010/11 audit	スコットランド子ども記録管理年次監査報告書 2010-2011
6	2013 年 1 月	-	Lothian & Borders Community Justice Authority Annual audit report on the 2011/12 audit	ロージアン＆ボーダーズコミュニティ司法当局 年次監査報告書 2011-12
7	2013 年 9 月	-	Accountant in Bankruptcy Annual report on the 2012/13 audit	破産会計士年次監査報告書 2012-2013
8	2013 年 9 月	-	East Lothian Council Statement of Accounts 2012/13	イースト・ロージアン財務書類 2012/13
9	2013 年 11 月		Annual Audit Report for Adam Smith College Year ended 31 July 2013	アダムスミスカレッジ 2012 年度年次監査報告書
10	2013 年 12 月	-	Aberdeen College Annual Report on the 2012/13 audit	アバディーンカレッジ年次監査報告書 2012-2013
11	2014 年 9 月	-	Inverclyde Council Annual Accounts 2013-2014	インヴァークライド・カウンシル年次会計報告書 2013-2014
12	2014 年 9 月	-	Midlothian Council Audited Financial Statements 2013/14	ミッドロージアン・カウンシル監査済み財務諸表 2013/14

Deloitte LLP

No.	公表年月	報告番号	タイトル	邦訳
1	2014 年 9 月	-	Clackmannanshire Council Financial Statements 2013-2014	クラックマナンシャー・カウンシル財務諸表 2013-2014
2	2014 年 9 月	-	Aberdeenshire Council 2013/2014 Statement of Accounts	アバディーンシャー・カウンシル 2013/2014 財務書類

KPMG

No.	公表年月	報告番号	タイトル	邦訳
1	2014 年 9 月	-	Dundee City Council Statement of Accounts for the year ended 31 March 2014 Audited	2013 年度ダンディー・シティ・カウンシル監査済み財務書類

Pricewater houseCoopers LLP

No.	公表年月	報告番号	タイトル	邦訳
1	2014 年 9 月	-	The Moray Council Statement of Accounts For the year ended 31st March 2014	2013 年度マレー・カウンシル財務書類
2	2014 年 9 月	-	Dumfries and Galloway Annual Accounts 2013/2014	ダンフリーズ・アンド・ガロウェイ年次会計報告書 2013-2014

Scott-Moncrieff

No.	公表年月	報告番号	タイトル	邦訳
1	2014 年 9 月	-	Comhairle nan eilean siar Annual Accounts 2012/13	アウター・ヘブリディーズ年次 会計報告書 2012-13

5 北アイルランド会計検査院 (NIAO)

No.	公表年月	報告番号	タイトル	邦訳
1	2010 年 7 月	-	Financial Auditing and Reporting 2009	会計監査結果報告書 2009
2	2010 年 12 月	-	Financial Auditing and Reporting 2010	会計監査結果報告書 2010
3	2011 年 6 月	-	Code of Audit Practice2011	監査実務規範 2011
4	2011 年 10 月	-	Financial Auditing and Reporting 2011	会計監査結果報告書 2011
5	2012 年 11 月	-	Financial Auditing and Reporting 2012	会計監査結果報告書 2012
6	2013 年 11 月	CDS104105	Financial Auditing and Reporting 2013	会計監査結果報告書 2013
7	2014 年 6 月	CDS1116289	ANNUAL REPORT AND ACCOUNTS 13/14	年度報告・決算書 2013 - 14
8	2009 年 6 月	-	The exercise by local government auditors of their functions In the year to 31 March 2009	2008 年度における地方自治体監 査人による業務の執行
9	2010 年 6 月	-	The exercise by local government auditors of their functions In the year to 31 March 2010	2009 年度における地方自治体監 査人による業務の執行
10	2011 年 12 月	-	The exercise by local government auditors of their functions In the year to 31 March 2011	2010 年度における地方自治体監 査人による業務の執行
11	2012 年 12 月	CDS 92473	The exercise by local government auditors of their functions In the year to 31 March 2012	2011 年度における地方自治体監 査人による業務の執行
12	2013 年 10 月	-	Belfast City Council Financial Report 2013	ベルファスト・シティ・カウ ンシル財務報告 2013
13	2013 年 10 月	-	Ballymoney Borough Council Statement of Accounts for the year ending 31 March 2013	2012 年度バリーマナー・バラ・ カウンシル財務書類
14	2013 年 10 月	-	Larne Borough Council Financial Statements for the year ended 31 March 2013	2012 年度ラーンバラ・カウン シル財務諸表
15	2013 年 11 月	-	Annual Audit Letter 2012-13 Omagh District Council	オマーディストリクト・カウ ンシル会計監査報告書 2012-13
16	2013 年 11 月	CDS 105237	The exercise by local government auditors of their functions In the year to 31 March 2013	2012 年度における地方自治体監 査人による業務の執行
17	2014 年 3 月	-	Annual Audit Letter 2012-13 Banbridge District Council	バンブリッジ・ディストリク ト・カウンシル会計監査報告書 2012-2013
18	2014 年 10 月	-	Antrim Financial Statements for the year ended 31 March 2014	2013 年度アントリム・バラ・カ ウンシル財務諸表
19	2014 年 10 月	-	Armagh City and District Council Financial Statements for the year ended 31 March 2014	2013 年度アーマー・シティ・ア ンド・ディストリクト・カウ ンシル財務諸表
20	2014 年 10 月	-	Ballymena Borough Council Annual Report and Accounts 2013/14	バリーミーナ・バラ・カウ ンシル年度報告・決算書 2013/2014
21	2014 年 10 月	-	Carrickfergus Borough Council Financial Statements for the year ended 31 March 2014	2013 年度キャリックファーガ ス・バラ・カウンシル財務諸表

No.	公表年月	報告番号	タイトル	邦訳
22	2014 年 10 月	-	Castlereagh Borough Council Statement of Accounts for the year ended 31 March 2014	2013 年度キャッスルレー・バ ラ・カウンシル財務書類
23	2014 年 10 月	-	FINANCIAL STATEMENTS Year ended 31st March Year ended 31st March 2014 Coleraine Borough Council	2013 年度コールレーンバラ・カ ウンシル財務諸表
24	2014 年 10 月	-	Cookstown District Council Statement of Accounts 2013/14	クックスタウンディストリク ト・カウンシル財務書類 2013/14
25	2014 年 10 月	-	Craigavon Borough Council Statement of Accounts year ended 31 March 2014	2013 年度クレイガヴォンバラ・ カウンシル財務書類
26	2014 年 10 月	-	Financial Statements Year ended 31 March 2014 Down District Council	2013 年度ダウン・ディストリク ト・カウンシル財務諸表
27	2014 年 10 月	-	Dungannon and South Tyrone Borough Council Financial Statements year ended 31 March 2014	2013 年度ダンガノン・アンド・ サウス・ティロンバラ・カウ ンシル財務諸表
28	2014 年 10 月	-	Fermanagh District Council Financial Statements for the year ended 31 March 2014	2013 年度ファーマナ・ディスト リクト・カウンシル財務諸表
29	2014 年 10 月	-	Limavady Borough Council Financial Statements for the year ended 31 March 2014	2013 年度リマヴァディ・バラ・ カウンシル財務諸表
30	2014 年 10 月	-	Limavady Borough Council Annual Report and Financial Statements for the year ended 31st March 2014	2013 年度リマヴァディ・バラ・ カウンシル財務諸表
31	2014 年 10 月	-	Magherafelt District Council Financial Statements for the year ended 31 March 2014	2013 年度マラフェルト・ディス トリクト・カウンシル財務諸表
32	2014 年 10 月	-	Newry and Mourne District Council Statement of Accounts year ended 31 March 2014	2013 年度ニューリー・アンド・ モーン・ディストリクト・カウ ンシル財務書類
33	2014 年 11 月	-	Annual Audit Letter 2013-14 Newtownabbey Borough Council	ニュータウンアベイ・バラ・カ ウンシル会計監査報告書 2013-2014
34	2014 年 11 月	-	Annual Audit Letter 2013-14 North Down Borough Council	ノース・ダウンバラ・カウンシ ル会計監査報告書 2013-2014
35	2014 年 11 月	-	Annual Audit Letter 2013-2014 Strabane District Council	ストラバン・ディストリクト・ カウンシル会計監査報告書 2013-2014
36	2014 年 11 月	CDS 122057	Local Government Auditor's Report-2014	地方自治体監査報告書
37	2014 年 12 月	-	Annual Audit Letter 2013-14 Ards Borough Council	アーズ・バラ・カウンシル会計 監査報告書 2013-2014
38	2014 年 12 月	-	Annual Audit Letter 2013-14 Moyle District Council	モイル・ディストリクト・カウ ンシル会計監査報告書 2013-2014
39	2014 年 12 月	-	Annual Audit Letter 2013-14 Derry City Council	デリー・シティ・カウンシル会 計監査報告書 2013-2014

6 アメリカ会計検査院（GAO）

No.	公表年月	報告番号	タイトル	邦訳
1	2010 年 2 月	-	U.S. Government Accountability Office Auditor's Report	会計検査院（GAO）による検査 報告書
2	2010 年 12 月	-	U.S. Government Accountability Office Auditor's Report	会計検査院（GAO）による検査 報告書

No.	公表年月	報告番号	タイトル	邦訳
3	2011 年 12 月	-	U.S. Government Accountability Office Auditor's Report	会計検査院（GAO）による検査報告書
4	2013 年 1 月	GAO-13-271R	FINANCIAL AUDIT: U.S. Government's Fiscal Years 2012 and 2011 Consolidated Financial Statements	財務検査：アメリカ政府の 2012 年度及び 2011 年度の連結財務諸表
5	2014 年 2 月	GAO-14-319R	FINANCIAL AUDIT: U.S. Government's Fiscal Years 2013 and 2012 Consolidated Financial Statements	財務検査：アメリカ政府の 2013 年度及び 2012 年度の連結財務諸表
6	2013 年 2 月	GAO-13-283	HIGH-RISK SERIES An Update	リスクの高い分野の更新
7	2014 年 5 月	GAO-14-576T	DOD FINANCIAL MANAGEMENT: Effect of Continuing Weaknesses on Management and Operations and Status of Key Challenges	国防総省の財務管理：管理及び運営に係る未解消の弱点の影響、及び主要な取組の現状
8	2009 年 11 月	GAO-10-250	FINANCIAL AUDIT: Securities and Exchange Commission's Fiscal Years 2009 and 2008 Financial Statement	財務検査：証券取引委員会の 2008 年度及び 2009 年度の財務書類
9	2010 年 11 月	GAO-11-202	FINANCIAL AUDIT: Securities and Exchange Commission's Fiscal Years 2010 and 2009 Financial Statement	財務検査：証券取引委員会の 2009 年度及び 2010 年度の財務書類
10	2011 年 11 月	GAO-12-219	FINANCIAL AUDIT: Securities and Exchange Commission's Fiscal Years 2011 and 2010 Financial Statement	財務検査：証券取引委員会の 2011 年度及び 2010 年度の財務書類
11	2012 年 11 月	GAO-13-122R	FINANCIAL AUDIT: Securities and Exchange Commission's Fiscal Years 2012 and 2011 Financial Statement	財務検査：証券取引委員会の 2012 年度及び 2011 年度の財務書類
12	2013 年 12 月	GAO-14-213R	FINANCIAL AUDIT: Securities and Exchange Commission's Fiscal Years 2013 and 2012 Financial Statement	財務検査：証券取引委員会の 2013 年度及び 2012 年度の財務書類
13	2009 年 12 月	GAO-10-301	FINANCIAL AUDIT: Office of Financial Stability (Troubled Asset Relief Program) Fiscal Year 2009 Financial Statements	財務検査：財務安定局（不良債権救済プログラム）の 2009 年度の財務書類
14	2010 年 10 月	GAO-11-174	FINANCIAL AUDIT: Office of Financial Stability (Troubled Asset Relief Program) Fiscal Years 2010 and 2009 Financial Statements	財務検査：財務安定局（不良債権救済プログラム）の 2010 年度及び 2009 年度の財務書類
15	2011 年 11 月	GAO-12-169	FINANCIAL AUDIT: Office of Financial Stability (Troubled Asset Relief Program) Fiscal Years 2011 and 2010 Financial Statements	財務検査：財務安定局（不良債権救済プログラム）の 2011 年度及び 2010 年度の財務書類
16	2012 年 11 月	GAO-13-126R	FINANCIAL AUDIT: Office of Financial Stability (Troubled Asset Relief Program) Fiscal Years 2012 and 2011 Financial Statements	財務検査：財務安定局（不良債権救済プログラム）の 2012 年度及び 2013 年度の財務書類
17	2013 年 12 月	GAO-14-172R	FINANCIAL AUDIT: Office of Financial Stability (Troubled Asset Relief Program) Fiscal Years 2013 and 2012 Financial Statements	財務検査：財務安定局（不良債権救済プログラム）の 2013 年度及び 2012 年度の財務書類
18	2009 年 11 月	GAO-10-88	FINANCIAL AUDIT: Bureau of the Public Debt's Fiscal Years 2009 and 2008 Schedules of Federal Debt	財務検査：国債局の 2009 年度及び 2008 年度の財務書類

No.	公表年月	報告番号	タイトル	邦訳
19	2010 年 11 月	GAO-11-52	FINANCIAL AUDIT: Bureau of the Public Debt's Fiscal Years 2010 and 2009 Schedules of Federal Debt	財務検査：国債局の 2010 年度及び 2009 年度の財務書類
20	2011 年 11 月	GAO-12-164	FINANCIAL AUDIT: Bureau of the Public Debt's Fiscal Years 2011 and 2010 Schedules of Federal Debt	財務検査：国債局の 2011 年度及び 2009 年度の財務書類
21	2012 年 11 月	GAO-13-114	FINANCIAL AUDIT: Bureau of the Public Debt's Fiscal Years 2012 and 2011 Schedules of Federal Debt	財務検査：国債局の 2012 年度及び 2011 年度の財務書類
22	2013 年 12 月	GAO-14-173	FINANCIAL AUDIT: Bureau of the Fiscal Service's Fiscal Years 2013 and 2012 Schedules of Federal Debt	財務検査：財政局の 2013 年度及び 2012 年度の財務書類
23	2009 年 11 月	GAO-10-176	FINANCIAL AUDIT: IRS's Fiscal Years 2009 and 2008 Financial Statements	財務検査：内国歳入庁の 2009 年度及び 2008 年度の財務書類
24	2010 年 11 月	GAO-11-142	FINANCIAL AUDIT: IRS's Fiscal Years 2010 and 2009 Financial Statements	財務検査：内国歳入庁の 2010 年度及び 2009 年度の財務書類
25	2011 年 11 月	GAO-12-165	FINANCIAL AUDIT: IRS's Fiscal Years 2011 and 2010 Financial Statements	財務検査：内国歳入庁の 2011 年度及び 2010 年度の財務書類
26	2012 年 11 月	GAO-13-120	FINANCIAL AUDIT: IRS's Fiscal Years 2012 and 2011 Financial Statements	財務検査：内国歳入庁の 2012 年度及び 2011 年度の財務書類
27	2013 年 12 月	GAO-14-169	FINANCIAL AUDIT: IRS's Fiscal Years 2013 and 2012 Financial Statements	財務検査：内国歳入庁の 2013 年度及び 2012 年度の財務書類
28	2010 年 1 月	GAO-10-705	FINANCIAL AUDIT: Federal Deposit Insurance Corporation Fund's 2009 and 2008 Financial Statements	財務検査：連邦預金保険公社の 2009 年度及び 2008 年度の財務書類
29	2011 年 3 月	GAO-11-412	FINANCIAL AUDIT: Federal Deposit Insurance Corporation Funds' 2010 and 2009 Financial Statements	財務検査：連邦預金保険公社の 2010 年度及び 2009 年度の財務書類
30	2012 年 4 月	GAO-12-416	FINANCIAL AUDIT: Federal Deposit Insurance Corporation Funds' 2011 and 2010 Financial Statements	財務検査：連邦預金保険公社の 2011 年度及び 2010 年度の財務書類
31	2013 年 2 月	GAO-13-291	FINANCIAL AUDIT: Federal Deposit Insurance Corporation Funds' 2012 and 2011 Financial Statements	財務検査：連邦預金保険公社の 2012 年度及び 2011 年度の財務書類
32	2014 年 3 月	GAO-14-303	FINANCIAL AUDIT: Federal Deposit Insurance Corporation Funds' 2013 and 2012 Financial Statements	財務検査：連邦預金保険公社の 2013 年度及び 2012 年度の財務書類
33	2009 年 11 月	GAO-10-208	FINANCIAL AUDIT: Federal Housing Finance Agency's Fiscal Year 2009 Financial Statements	財務検査：連邦住宅金融庁の 2009 年度の財務書類
34	2010 年 11 月	GAO-11-151	FINANCIAL AUDIT: Federal Housing Finance Agency's Fiscal Years 2010 and 2009 Financial Statements	財務検査：連邦住宅金融庁の 2010 年度及び 2009 年度の財務書類
35	2011 年 11 月	GAO-12-161	FINANCIAL AUDIT: Federal Housing Finance Agency's Fiscal Years 2011 and 2010 Financial Statements	財務検査：連邦住宅金融庁の 2011 年度及び 2010 年度の財務書類

No.	公表年月	報告番号	タイトル	邦訳
36	2012 年 11 月	GAO-13-124R	FINANCIAL AUDIT: Federal Housing Finance Agency's Fiscal Years 2012 and 2011 Financial Statements	財務検査：連邦住宅金融庁の2012年度及び2011年度の財務書類
37	2013 年 12 月	GAO-14-171R	FINANCIAL AUDIT: Federal Housing Finance Agency's Fiscal Years 2013 and 2012 Financial Statements	財務検査：連邦住宅金融庁の2013年度及び2012年度の財務書類
38	2011 年 11 月	GAO-12-186	FINANCIAL AUDIT: Bureau of Consumer Financial Protection's Fiscal Year 2011 Financial Statements	財務検査：消費者金融保護局の2011年度の財務書類
39	2012 年 11 月	GAO-13-125R	FINANCIAL AUDIT: Bureau of Consumer Financial Protection's Fiscal Years 2012 and 2011 Financial Statements	財務検査：消費者金融保護局の2012年度及び2011年度の財務書類
40	2013 年 12 月	GAO-14-170R	FINANCIAL AUDIT: Bureau of Consumer Financial Protection's Fiscal Years 2013 and 2012 Financial Statements	財務検査：消費者金融保護局の2013年度及び2012年度の財務書類

7 アメリカ合衆国州・地方自治体

No.	公表年月	報告番号	タイトル	邦訳
1	-	-	State of Alabama Comprehensive Annual Financial Report For the Year Ended September 30, 2009	アラバマ州 2009年9月30日終了年度 包括年次財務報告書
2	-	-	State of Alabama Comprehensive Annual Financial Report For the Year Ended September 30, 2010	アラバマ州 2010年9月30日終了年度 包括年次財務報告書
3	-	-	State of Alabama Comprehensive Annual Financial Report For the Year Ended September 30, 2011	アラバマ州 2011年9月30日終了年度 包括年次財務報告書
4	-	-	State of Alabama Comprehensive Annual Financial Report For the Year Ended September 30, 2012	アラバマ州 2012年9月30日終了年度 包括年次財務報告書
5	-	-	State of Alabama Comprehensive Annual Financial Report For the Year Ended September 30, 2013	アラバマ州 2013年9月30日終了年度 包括年次財務報告書
6	-	-	State of Alaska Comprehensive Annual Financial Report For the Fiscal Year July 1, 2008-June 30, 2009	アラスカ州 2008年7月1日 - 2009年6月30日年度 包括年次財務報告書
7	-	-	State of Alaska Comprehensive Annual Financial Report For the Fiscal Year July 1, 2009-June 30, 2010	アラスカ州 2009年7月1日 - 2010年6月30日年度 包括年次財務報告書
8	-	-	State of Alaska Comprehensive Annual Financial Report For the Fiscal Year July 1, 2010-June 30, 2011	アラスカ州 2010年7月1日 - 2011年6月30日年度 包括年次財務報告書
9	-	-	State of Alaska Comprehensive Annual Financial Report For the Fiscal Year July 1, 2011-June 30, 2012	アラスカ州 2011年7月1日 - 2012年6月30日年度 包括年次財務報告書
10	-	-	State of Alaska Comprehensive Annual Financial Report For the Fiscal Year July 1, 2012-June 30, 2013	アラスカ州 2012年7月1日 - 2013年6月30日年度 包括年次財務報告書
11	-	-	State of Arizona Comprehensive Annual Financial Report For the Fiscal Year Ended June 30, 2009	アリゾナ州 2009年6月30日終了年度 包括年次財務報告書

No.	公表年月	報告番号	タイトル	邦訳
12	-	-	State of Arizona Comprehensive Annual Financial Report For the Fiscal Year Ended June 30, 2010	アリゾナ州 2010年6月30日終了年度 包括年次財務報告書
13	-	-	State of Arizona Comprehensive Annual Financial Report For the Fiscal Year Ended June 30, 2011	アリゾナ州 2011年6月30日終了年度 包括年次財務報告書
14	-	-	State of Arizona Comprehensive Annual Financial Report For the Fiscal Year Ended June 30, 2012	アリゾナ州 2012年6月30日終了年度 包括年次財務報告書
15	-	-	State of Arizona Comprehensive Annual Financial Report For the Fiscal Year Ended June 30, 2013	アリゾナ州 2013年6月30日終了年度 包括年次財務報告書
16	-	-	Arkansas Comprehensive Annual Financial Report For the Fiscal Year Ended June 30, 2009	アーカンソー州 2009年6月30日終了年度 包括年次財務報告書
17	-	-	Arkansas Comprehensive Annual Financial Report For the Fiscal Year Ended June 30, 2010	アーカンソー州 2010年6月30日終了年度 包括年次財務報告書
18	-	-	Arkansas Comprehensive Annual Financial Report For the Fiscal Year Ended June 30, 2011	アーカンソー州 2011年6月30日終了年度 包括年次財務報告書
19	-	-	Arkansas Comprehensive Annual Financial Report For the Fiscal Year Ended June 30, 2012	アーカンソー州 2012年6月30日終了年度 包括年次財務報告書
20	-	-	Arkansas Comprehensive Annual Financial Report For the Fiscal Year Ended June 30, 2013	アーカンソー州 2013年6月30日終了年度 包括年次財務報告書
21	-	-	State of California Comprehensive Annual Financial Report For the Fiscal Year Ended June 30, 2009	カリフォルニア州 2009年6月30日終了年度 包括年次財務報告書
22	-	-	State of California Comprehensive Annual Financial Report For the Fiscal Year Ended June 30, 2010	カリフォルニア州 2010年6月30日終了年度 包括年次財務報告書
23	-	-	State of California Comprehensive Annual Financial Report For the Fiscal Year Ended June 30, 2011	カリフォルニア州 2011年6月30日終了年度 包括年次財務報告書
24	-	-	State of California Comprehensive Annual Financial Report For the Fiscal Year Ended June 30, 2012	カリフォルニア州 2012年6月30日終了年度 包括年次財務報告書
25	-	-	State of California Comprehensive Annual Financial Report For the Fiscal Year Ended June 30, 2013	カリフォルニア州 2013年6月30日終了年度 包括年次財務報告書
26	-	-	State of Colorado Comprehensive Annual Financial Report For the Fiscal Year Ended June 30, 2009	コロラド州 2009年6月30日終了年度 包括年次財務報告書
27	-	-	State of Colorado Comprehensive Annual Financial Report For the Fiscal Year Ended June 30, 2010	コロラド州 2010年6月30日終了年度 包括年次財務報告書
28	-	-	State of Colorado Comprehensive Annual Financial Report For the Fiscal Year Ended June 30, 2011	コロラド州 2011年6月30日終了年度 包括年次財務報告書
29	-	-	State of Colorado Comprehensive Annual Financial Report For the Fiscal Year Ended June 30, 2012	コロラド州 2012年6月30日終了年度 包括年次財務報告書
30	-	-	State of Colorado Comprehensive Annual Financial Report For the Fiscal Year Ended June 30, 2013	コロラド州 2013年6月30日終了年度 包括年次財務報告書
31	-	-	State of Connecticut Comprehensive Annual Financial Report For the Fiscal Year Ended June 30, 2009	コネチカット州 2009年6月30日終了年度 包括年次財務報告書
32	-	-	State of Connecticut Comprehensive Annual Financial Report For the Fiscal Year Ended June 30, 2010	コネチカット州 2010年6月30日終了年度 包括年次財務報告書

No.	公表年月	報告番号	タイトル	邦訳
33	-	-	State of Connecticut Comprehensive Annual Financial Report For the Fiscal Year Ended June 30, 2011	コネチカット州 2011 年 6 月 30 日終了年度 包括年次財務報告書
34	-	-	State of Connecticut Comprehensive Annual Financial Report For the Fiscal Year Ended June 30, 2012	コネチカット州 2012 年 6 月 30 日終了年度 包括年次財務報告書
35	-	-	State of Connecticut Comprehensive Annual Financial Report For the Fiscal Year Ended June 30, 2013	コネチカット州 2013 年 6 月 30 日終了年度 包括年次財務報告書
36	-	-	Delawawre 2009 Comprehensive Annual Financial Report For the Year Ended June 30, 2009	デラウェア州 2009 年 6 月 30 日終了年度 包括年次財務報告書
37	-	-	State of Delawawre Comprehensive Annual Financial Report For the Fiscal Year Ended June 30, 2010	デラウェア州 2010 年 6 月 30 日終了年度 包括年次財務報告書
38	-	-	2011 Delawawre Comprehensive Annual Financial Report For the Year Ending June 30, 2011	デラウェア州 2011 年 6 月 30 日終了年度 包括年次財務報告書
39	-	-	2012 Delawawre Comprehensive Annual Financial Report For the Fiscal Year Ended June 30, 2012	デラウェア州 2012 年 6 月 30 日終了年度 包括年次財務報告書
40	-	-	2013 Delawawre Comprehensive Annual Financial Report For the Fiscal Year Ended June 30, 2013	デラウェア州 2013 年 6 月 30 日終了年度 包括年次財務報告書
41	-	-	Florida Comprehensive Annual Financial Report Fiscal Year Ended June 30, 2009	フロリダ州 2009 年 6 月 30 日終了年度 包括年次財務報告書
42	-	-	Florida Comprehensive Annual Financial Report Fiscal Year Ended June 30, 2010	フロリダ州 2010 年 6 月 30 日終了年度 包括年次財務報告書
43	-	-	Florida 2011 Comprehensive Annual Financial Report Fiscal Year Ended June 30, 2011	フロリダ州 2011 年 6 月 30 日終了年度 包括年次財務報告書
44	-	-	Florida Comprehensive Annual Financial Report Fiscal Year Ended June 30, 2012	フロリダ州 2012 年 6 月 30 日終了年度 包括年次財務報告書
45	-	-	Florida Comprehensive Annual Financial Report Fiscal Year Ended June 30, 2013	フロリダ州 2013 年 6 月 30 日終了年度 包括年次財務報告書
46	-	-	State of Georgia Comprehensive Annual Financial Report Fiscal Year Ended June 30, 2009	ジョージア州 2009 年 6 月 30 日終了年度 包括年次財務報告書
47	-	-	State of Georgia Comprehensive Annual Financial Report Fiscal Year Ended June 30, 2010	ジョージア州 2010 年 6 月 30 日終了年度 包括年次財務報告書
48	-	-	State of Georgia Comprehensive Annual Financial Report Fiscal Year Ended June 30, 2011	ジョージア州 2011 年 6 月 30 日終了年度 包括年次財務報告書
49	-	-	State of Georgia Comprehensive Annual Financial Report Fiscal Year Ended June 30, 2012	ジョージア州 2012 年 6 月 30 日終了年度 包括年次財務報告書
50	-	-	State of Georgia Comprehensive Annual Financial Report Fiscal Year Ended June 30, 2013	ジョージア州 2013 年 6 月 30 日終了年度 包括年次財務報告書
51	-	-	State of Hawaii Comprehensive Annual Financial Report For the Fiscal Year Ended June 30, 2009	ハワイ州 2009 年 6 月 30 日終了年度 包括年次財務報告書
52	-	-	State of Hawaii Comprehensive Annual Financial Report For the Fiscal Year Ended June 30, 2010	ハワイ州 2010 年 6 月 30 日終了年度 包括年次財務報告書
53	-	-	State of Hawaii Comprehensive Annual Financial Report For the Fiscal Year Ended June 30, 2011	ハワイ州 2011 年 6 月 30 日終了年度 包括年次財務報告書

No.	公表年月	報告番号	タイトル	邦訳
54	-	-	State of Hawaii Comprehensive Annual Financial Report For the Fiscal Year Ended June 30, 2012	ハワイ州 2012年6月30日終了年度 包括年次財務報告書
55	-	-	State of Hawaii Comprehensive Annual Financial Report For the Fiscal Year Ended June 30, 2013	ハワイ州 2013年6月30日終了年度 包括年次財務報告書
56	-	-	State of Idaho Comprehensive Annual Financial Report For the Fiscal Year Ended June 30, 2009	アイダホ州 2009年6月30日終了年度 包括年次財務報告書
57	-	-	State of Idaho Comprehensive Annual Financial Report For the Fiscal Year Ended June 30, 2010	アイダホ州 2010年6月30日終了年度 包括年次財務報告書
58	-	-	State of Idaho Comprehensive Annual Financial Report For the Fiscal Year Ended June 30, 2011	アイダホ州 2011年6月30日終了年度 包括年次財務報告書
59	-	-	State of Idaho Comprehensive Annual Financial Report For the Fiscal Year Ended June 30, 2012	アイダホ州 2012年6月30日終了年度 包括年次財務報告書
60	-	-	State of Idaho Comprehensive Annual Financial Report For the Fiscal Year Ended June 30, 2013	アイダホ州 2013年6月30日終了年度 包括年次財務報告書
61	-	-	State of Illinois Comprehensive Annual Financial Report Fiscal Year Ended June 30, 2009	イリノイ州 2009年6月30日終了年度 包括年次財務報告書
62	-	-	State of Illinois Comprehensive Annual Financial Report Fiscal Year Ended June 30, 2010	イリノイ州 2010年6月30日終了年度 包括年次財務報告書
63	-	-	State of Illinois Comprehensive Annual Financial Report Fiscal Year Ended June 30, 2011	イリノイ州 2011年6月30日終了年度 包括年次財務報告書
64	-	-	State of Illinois Comprehensive Annual Financial Report Fiscal Year Ended June 30, 2012	イリノイ州 2012年6月30日終了年度 包括年次財務報告書
65	-	-	State of Illinois Comprehensive Annual Financial Report Fiscal Year Ended June 30, 2013	イリノイ州 2013年6月30日終了年度 包括年次財務報告書
66	-	-	State of Indiana Comprehensive Annual Financial Report For Fiscal Year Ended June 30, 2009	インディアナ州 2009年6月30日終了年度 包括年次財務報告書
67	-	-	State of Indiana Comprehensive Annual Financial Report For Fiscal Year Ended June 30, 2010	インディアナ州 2010年6月30日終了年度 包括年次財務報告書
68	-	-	State of Indiana Comprehensive Annual Financial Report For Fiscal Year Ended June 30, 2011	インディアナ州 2011年6月30日終了年度 包括年次財務報告書
69	-	-	State of Indiana Comprehensive Annual Financial Report For Fiscal Year Ended June 30, 2012	インディアナ州 2012年6月30日終了年度 包括年次財務報告書
70	-	-	State of Indiana Comprehensive Annual Financial Report For Fiscal Year Ended June 30, 2013	インディアナ州 2013年6月30日終了年度 包括年次財務報告書
71	-	-	State of Iowa Comprehensive Annual Financial Report For the Fiscal Year Ended June 30, 2009	アイオワ州 2009年6月30日終了年度 包括年次財務報告書
72	-	-	Iowa Comprehensive Annual Financial Report For the Fiscal Year Ended June 30, 2010	アイオワ州 2010年6月30日終了年度 包括年次財務報告書
73	-	-	Iowa Comprehensive Annual Financial Report For the Fiscal Year Ended June 30, 2011	アイオワ州 2011年6月30日終了年度 包括年次財務報告書
74	-	-	Iowa Comprehensive Annual Financial Report For the Fiscal Year Ended June 30, 2012	アイオワ州 2012年6月30日終了年度 包括年次財務報告書
75	-	-	Iowa Comprehensive Annual Financial Report For the Fiscal Year Ended June 30, 2013	アイオワ州 2013年6月30日終了年度 包括年次財務報告書

No.	公表年月	報告番号	タイトル	邦訳
76	-	-	State of Kansas Comprehensive Annual Financial Report July 1, 2008 to June 30, 2009	カンザス州 2008年7月1日 - 2009年6月30日年度 包括年次財務報告書
77	-	-	State of Kansas Comprehensive Annual Financial Report July 1, 2009 to June 30, 2010	カンザス州 2009年7月1日 - 2010年6月30日年度 包括年次財務報告書
78	-	-	State of Kansas Comprehensive Annual Financial Report July 1, 2010 to June 30, 2011	カンザス州 2010年7月1日 - 2011年6月30日年度 包括年次財務報告書
79	-	-	State of Kansas Comprehensive Annual Financial Report July 1, 2011 to June 30, 2012	カンザス州 2011年7月1日 - 2012年6月30日年度 包括年次財務報告書
80	-	-	State of Kansas Comprehensive Annual Financial Report July 1, 2012 to June 30, 2013	カンザス州 2012年7月1日 - 2013年6月30日年度 包括年次財務報告書
81	-	-	Commonwealth of Kentucky Comprehensive Annual Financial Report Fiscal Year Ended June 30, 2009	ケンタッキー州 2009年6月30日終了年度 包括年次財務報告書
82	-	-	Commonwealth of Kentucky Comprehensive Annual Financial Report For the Fiscal Year Ended June 30, 2010	ケンタッキー州 2010年6月30日終了年度 包括年次財務報告書
83	-	-	Commonwealth of Kentucky Comprehensive Annual Financial Report For the Fiscal Year Ended June 30, 2011	ケンタッキー州 2011年6月30日終了年度 包括年次財務報告書
84	-	-	Commonwealth of Kentucky Comprehensive Annual Financial Report For the Fiscal Year Ended June 30, 2012	ケンタッキー州 2012年6月30日終了年度 包括年次財務報告書
85	-	-	Commonwealth of Kentucky Comprehensive Annual Financial Report For the Fiscal Year Ended June 30, 2013	ケンタッキー州 2013年6月30日終了年度 包括年次財務報告書
86	-	-	Louisiana Comprehensive Annual Financial Report For the Fiscal Year Ended June 30, 2009	ルイジアナ州 2009年6月30日終了年度 包括年次財務報告書
87	-	-	Louisiana Comprehensive Annual Financial Report For the Fiscal Year Ended June 30, 2010	ルイジアナ州 2010年6月30日終了年度 包括年次財務報告書
88	-	-	Louisiana Comprehensive Annual Financial Report For the Fiscal Year Ended June 30, 2011	ルイジアナ州 2011年6月30日終了年度 包括年次財務報告書
89	-	-	Louisiana Comprehensive Annual Financial Report For the Fiscal Year Ended June 30, 2012	ルイジアナ州 2012年6月30日終了年度 包括年次財務報告書
90	-	-	Louisiana Comprehensive Annual Financial Report For the Fiscal Year Ended June 30, 2013	ルイジアナ州 2013年6月30日終了年度 包括年次財務報告書
91	-	-	Maine Comprehensive Annual Financial Report For the Fiscal Year Ended June 30, 2009	メイン州 2009年6月30日終了年度 包括年次財務報告書
92	-	-	Maine Comprehensive Annual Financial Report For the Fiscal Year Ended June 30, 2010	メイン州 2010年6月30日終了年度 包括年次財務報告書
93	-	-	Maine Comprehensive Annual Financial Report For the Fiscal Year Ended June 30, 2011	メイン州 2011年6月30日終了年度 包括年次財務報告書
94	-	-	Maine Comprehensive Annual Financial Report For the Fiscal Year Ended June 30, 2012	メイン州 2012年6月30日終了年度 包括年次財務報告書
95	-	-	Maine Comprehensive Annual Financial Report For the Fiscal Year Ended June 30, 2013	メイン州 2013年6月30日終了年度 包括年次財務報告書
96	-	-	State of Maryland Comprehensive Annual Financial Report Fiscal Year Ended June 30, 2009	メリーランド州 2009年6月30日終了年度 包括年次財務報告書
97	-	-	State of Maryland Comprehensive Annual Financial Report Fiscal Year Ended June 30, 2010	メリーランド州 2010年6月30日終了年度 包括年次財務報告書

No.	公表年月	報告番号	タイトル	邦訳
98	-	-	State of Maryland Comprehensive Annual Financial Report Fiscal Year Ended June 30, 2011	メリーランド州 2011 年 6 月 30 日終了年度 包括年次財務報告書
99	-	-	State of Maryland Comprehensive Annual Financial Report Fiscal Year Ended June 30, 2012	メリーランド州 2012 年 6 月 30 日終了年度 包括年次財務報告書
100	-	-	State of Maryland Comprehensive Annual Financial Report Fiscal Year Ended June 30, 2013	メリーランド州 2013 年 6 月 30 日終了年度 包括年次財務報告書
101	-	-	Commonwealth of Massachusetts Comprehensive Annual Financial Report For the Fiscal Year Ended June 30, 2009	マサチューセッツ州 2009 年 6 月 30 日終了年度 包括年次財務報告書
102	-	-	Commonwealth of Massachusetts Comprehensive Annual Financial Report For the Fiscal Year Ended June 30, 2010	マサチューセッツ州 2010 年 6 月 30 日終了年度 包括年次財務報告書
103	-	-	Commonwealth of Massachusetts Comprehensive Annual Financial Report For the Fiscal Year Ended June 30, 2011	マサチューセッツ州 2011 年 6 月 30 日終了年度 包括年次財務報告書
104	-	-	Commonwealth of Massachusetts Comprehensive Annual Financial Report For the Fiscal Year Ended June 30, 2012	マサチューセッツ州 2012 年 6 月 30 日終了年度 包括年次財務報告書
105	-	-	Commonwealth of Massachusetts Comprehensive Annual Financial Report For the Fiscal Year Ended June 30, 2013	マサチューセッツ州 2013 年 6 月 30 日終了年度 包括年次財務報告書
106	-	-	Michigan Comprehensive Annual Financial Report Fiscal Year Ended September 30, 2009	ミシガン州 2009 年 9 月 30 日終了年度 包括年次財務報告書
107	-	-	State of Michigan Comprehensive Annual Financial Report Fiscal Year Ended September 30, 2010	ミシガン州 2010 年 9 月 30 日終了年度 包括年次財務報告書
108	-	-	State of Michigan Comprehensive Annual Financial Report Fiscal Year Ended September 30, 2011	ミシガン州 2011 年 9 月 30 日終了年度 包括年次財務報告書
109	-	-	State of Michigan Comprehensive Annual Financial Report Fiscal Year Ended September 30, 2012	ミシガン州 2012 年 9 月 30 日終了年度 包括年次財務報告書
110	-	-	State of Michigan Comprehensive Annual Financial Report Fiscal Year Ended September 30, 2013	ミシガン州 2013 年 9 月 30 日終了年度 包括年次財務報告書
111	-	-	State of Minnesota Comprehensive Annual Financial Report For the Year Ended June 30, 2009	ミネソタ州 2009 年 6 月 30 日終了年度 包括年次財務報告書
112	-	-	State of Minnesota Comprehensive Annual Financial Report For the Year Ended June 30, 2010	ミネソタ州 2010 年 6 月 30 日終了年度 包括年次財務報告書
113	-	-	State of Minnesota Comprehensive Annual Financial Report For the Year Ended June 30, 2011	ミネソタ州 2011 年 6 月 30 日終了年度 包括年次財務報告書
114	-	-	State of Minnesota Comprehensive Annual Financial Report For the Year Ended June 30, 2012	ミネソタ州 2012 年 6 月 30 日終了年度 包括年次財務報告書
115	-	-	State of Minnesota Comprehensive Annual Financial Report For the Year Ended June 30, 2013	ミネソタ州 2013 年 6 月 30 日終了年度 包括年次財務報告書
116	-	-	Mississippi Comprehensive Annual Financial Report For the Fiscal Year Ended June 30, 2009	ミシシッピ州 2009 年 6 月 30 日終了年度 包括年次財務報告書
117	-	-	Mississippi Comprehensive Annual Financial Report For the Fiscal Year Ended June 30, 2010	ミシシッピ州 2010 年 6 月 30 日終了年度 包括年次財務報告書

No.	公表年月	報告番号	タイトル	邦訳
118	-	-	Mississippi Comprehensive Annual Financial Report For the Fiscal Year Ended June 30, 2011	ミシシッピ州 2011 年 6 月 30 日終了年度 包括年次財務報告書
119	-	-	Mississippi Comprehensive Annual Financial Report For the Fiscal Year Ended June 30, 2012	ミシシッピ州 2012 年 6 月 30 日終了年度 包括年次財務報告書
120	-	-	Mississippi Comprehensive Annual Financial Report For the Fiscal Year Ended June 30, 2013	ミシシッピ州 2013 年 6 月 30 日終了年度 包括年次財務報告書
121	-	-	Missouri Comprehensive Annual Financial Report For the Fiscal Year Ended June 30, 2009	ミズーリ州 2009 年 6 月 30 日終了年度 包括年次財務報告書
122	-	-	Missouri Comprehensive Annual Financial Report For the Fiscal Year Ended June 30, 2010	ミズーリ州 2010 年 6 月 30 日終了年度 包括年次財務報告書
123	-	-	Missouri Comprehensive Annual Financial Report For the Fiscal Year Ended June 30, 2011	ミズーリ州 2011 年 6 月 30 日終了年度 包括年次財務報告書
124	-	-	Missouri Comprehensive Annual Financial Report For the Fiscal Year Ended June 30, 2012	ミズーリ州 2012 年 6 月 30 日終了年度 包括年次財務報告書
125	-	-	Missouri Comprehensive Annual Financial Report For the Fiscal Year Ended June 30, 2013	ミズーリ州 2013 年 6 月 30 日終了年度 包括年次財務報告書
126	-	-	Montana Comprehensive Annual Financial Report For the Fiscal Year Ended June 30, 2009	モンタナ州 2009 年 6 月 30 日終了年度 包括年次財務報告書
127	-	-	Montana Comprehensive Annual Financial Report For the Fiscal Year Ended June 30, 2010	モンタナ州 2010 年 6 月 30 日終了年度 包括年次財務報告書
128	-	-	Montana Comprehensive Annual Financial Report For the Fiscal Year Ended June 30, 2011	モンタナ州 2011 年 6 月 30 日終了年度 包括年次財務報告書
129	-	-	Montana Comprehensive Annual Financial Report For the Fiscal Year Ended June 30, 2012	モンタナ州 2012 年 6 月 30 日終了年度 包括年次財務報告書
130	-	-	Montana Comprehensive Annual Financial Report For the Fiscal Year Ended June 30, 2013	モンタナ州 2013 年 6 月 30 日終了年度 包括年次財務報告書
131	-	-	Nebraska Comprehensive Annual Financial Report Fiscal Year Ended August 31, 2009	ネブラスカ州 2009 年 8 月 31 日終了年度 包括年次財務報告書
132	-	-	Nebraska Comprehensive Annual Financial Report Fiscal Year Ended August 31, 2010	ネブラスカ州 2010 年 8 月 31 日終了年度 包括年次財務報告書
133	-	-	Nebraska Comprehensive Annual Financial Report Fiscal Year Ended August 31, 2011	ネブラスカ州 2011 年 8 月 31 日終了年度 包括年次財務報告書
134	-	-	Nebraska Comprehensive Annual Financial Report Fiscal Year Ended August 31, 2012	ネブラスカ州 2012 年 8 月 31 日終了年度 包括年次財務報告書
135	-	-	Nebraska Comprehensive Annual Financial Report Fiscal Year Ended August 31, 2013	ネブラスカ州 2013 年 8 月 31 日終了年度 包括年次財務報告書
136	-	-	State of Nevada Comprehensive Annual Financial Report For the Fiscal Year Ended June 30, 2009	ネバダ州 2009 年 6 月 30 日終了年度 包括年次財務報告書
137	-	-	State of Nevada Comprehensive Annual Financial Report For the Fiscal Year Ended June 30, 2010	ネバダ州 2010 年 6 月 30 日終了年度 包括年次財務報告書
138	-	-	State of Nevada Comprehensive Annual Financial Report For the Fiscal Year Ended June 30, 2011	ネバダ州 2011 年 6 月 30 日終了年度 包括年次財務報告書
139	-	-	State of Nevada Comprehensive Annual Financial Report For the Fiscal Year Ended June 30, 2012	ネバダ州 2012 年 6 月 30 日終了年度 包括年次財務報告書
140	-	-	State of Nevada Comprehensive Annual Financial Report For the Fiscal Year Ended June 30, 2013	ネバダ州 2013 年 6 月 30 日終了年度 包括年次財務報告書
141	-	-	State of New Hampshire Comprehensive Annual Financial Report For the Fiscal Year Ended June 30, 2009	ニュー・ハンプシャー州 2009 年 6 月 30 日終了年度 包括年次財務報告書

No.	公表年月	報告番号	タイトル	邦訳
142	-	-	State of New Hampshire Comprehensive Annual Financial Report For the Fiscal Year Ended June 30, 2010	ニュー・ハンプシャー州 2010 年 6 月 30 日終了年度 包括年次財務報告書
143	-	-	State of New Hampshire Comprehensive Annual Financial Report For the Fiscal Year Ended June 30, 2011	ニュー・ハンプシャー州 2011 年 6 月 30 日終了年度 包括年次財務報告書
144	-	-	State of New Hampshire Comprehensive Annual Financial Report For the Fiscal Year Ended June 30, 2012	ニュー・ハンプシャー州 2012 年 6 月 30 日終了年度 包括年次財務報告書
145	-	-	State of New Hampshire Comprehensive Annual Financial Report For the Fiscal Year Ended June 30, 2013	ニュー・ハンプシャー州 2013 年 6 月 30 日終了年度 包括年次財務報告書
146	-	-	State of New Jersey Comprehensive Annual Financial Report For the Fiscal Year Ended June 30, 2009	ニュー・ジャージー州 2009 年 6 月 30 日終了年度 包括年次財務報告書
147	-	-	State of New Jersey Comprehensive Annual Financial Report For the Fiscal Year Ended June 30, 2010	ニュー・ジャージー州 2010 年 6 月 30 日終了年度 包括年次財務報告書
148	-	-	State of New Jersey Comprehensive Annual Financial Report For the Fiscal Year Ended June 30, 2011	ニュー・ジャージー州 2011 年 6 月 30 日終了年度 包括年次財務報告書
149	-	-	State of New Jersey Comprehensive Annual Financial Report For the Fiscal Year Ended June 30, 2012	ニュー・ジャージー州 2012 年 6 月 30 日終了年度 包括年次財務報告書
150	-	-	New Jersey Comprehensive Annual Financial Report For the Fiscal Year Ended June 30, 2013	ニュー・ジャージー州 2013 年 6 月 30 日終了年度 包括年次財務報告書
151	-	-	State of New Mexico Comprehensive Annual Financial Report For the Fiscal Year Ended June 30, 2009	ニュー・メキシコ州 2009 年 6 月 30 日終了年度 包括年次財務報告書
152	-	-	State of New Mexico Comprehensive Annual Financial Report For the Fiscal Year Ended June 30, 2010	ニュー・メキシコ州 2010 年 6 月 30 日終了年度 包括年次財務報告書
153	-	-	State of New Mexico Comprehensive Annual Financial Report For the Fiscal Year Ended June 30, 2011	ニュー・メキシコ州 2011 年 6 月 30 日終了年度 包括年次財務報告書
154	-	-	State of New Mexico Comprehensive Annual Financial Report For the Fiscal Year Ended June 30, 2012	ニュー・メキシコ州 2012 年 6 月 30 日終了年度 包括年次財務報告書
155	-	-	State of New Mexico Comprehensive Annual Financial Report For the Fiscal Year Ended June 30, 2013	ニュー・メキシコ州 2013 年 6 月 30 日終了年度 包括年次財務報告書
156	-	-	State of New York Comprehensive Annual Financial Report For Fiscal Year Ended March 31, 2009	ニュー・ヨーク州 2009 年 3 月 31 日終了年度 包括年次財務報告書
157	-	-	State of New York Comprehensive Annual Financial Report For Fiscal Year Ended March 31, 2010	ニュー・ヨーク州 2010 年 3 月 31 日終了年度 包括年次財務報告書
158	-	-	State of New York Comprehensive Annual Financial Report For Fiscal Year Ended March 31, 2011	ニュー・ヨーク州 2011 年 3 月 31 日終了年度 包括年次財務報告書
159	-	-	State of New York Comprehensive Annual Financial Report For Fiscal Year Ended March 31, 2012	ニュー・ヨーク州 2012 年 3 月 31 日終了年度 包括年次財務報告書

No.	公表年月	報告番号	タイトル	邦訳
160	-	-	State of New York Comprehensive Annual Financial Report For Fiscal Year Ended March 31, 2013	ニュー・ヨーク州 2013 年 3 月 31 日終了年度 包括年次財務報告書
161	-	-	North Carolina Comprehensive Annual Financial Report For the Fiscal Year Ended June 30, 2009	ノース・キャロライナ州 2009 年 6 月 30 日終了年度 包括年次財務報告書
162	-	-	North Carolina Comprehensive Annual Financial Report For the Fiscal Year Ended June 30, 2010	ノース・キャロライナ州 2010 年 6 月 30 日終了年度 包括年次財務報告書
163	-	-	North Carolina Comprehensive Annual Financial Report For the Fiscal Year Ended June 30, 2011	ノース・キャロライナ州 2011 年 6 月 30 日終了年度 包括年次財務報告書
164	-	-	North Carolina Comprehensive Annual Financial Report For the Fiscal Year Ended June 30, 2012	ノース・キャロライナ州 2012 年 6 月 30 日終了年度 包括年次財務報告書
165	-	-	North Carolina Comprehensive Annual Financial Report For the Fiscal Year Ended June 30, 2013	ノース・キャロライナ州 2013 年 6 月 30 日終了年度 包括年次財務報告書
166	-	-	State of North Dakota Comprehensive Annual Financial Report For the Fiscal Year Ended June 30, 2009	ノース・ダコタ州 2009 年 6 月 30 日終了年度 包括年次財務報告書
167	-	-	State of North Dakota Comprehensive Annual Financial Report For the Fiscal Year Ended June 30, 2010	ノース・ダコタ州 2010 年 6 月 30 日終了年度 包括年次財務報告書
168	-	-	State of North Dakota Comprehensive Annual Financial Report For the Fiscal Year Ended June 30, 2011	ノース・ダコタ州 2011 年 6 月 30 日終了年度 包括年次財務報告書
169	-	-	State of North Dakota Comprehensive Annual Financial Report For the Fiscal Year Ended June 30, 2012	ノース・ダコタ州 2012 年 6 月 30 日終了年度 包括年次財務報告書
170	-	-	State of North Dakota Comprehensive Annual Financial Report For the Fiscal Year Ended June 30, 2013	ノース・ダコタ州 2013 年 6 月 30 日終了年度 包括年次財務報告書
171	-	-	State of Ohio Comprehensive Annual Financial Report For the Fiscal Year Ended June 30, 2009	オハイオ州 2009 年 6 月 30 日終了年度 包括年次財務報告書
172	-	-	State of Ohio Comprehensive Annual Financial Report For the Fiscal Year Ended June 30, 2010	オハイオ州 2010 年 6 月 30 日終了年度 包括年次財務報告書
173	-	-	State of Ohio Comprehensive Annual Financial Report For the Fiscal Year Ended June 30, 2011	オハイオ州 2011 年 6 月 30 日終了年度 包括年次財務報告書
174	-	-	State of Ohio Comprehensive Annual Financial Report For the Fiscal Year Ended June 30, 2012	オハイオ州 2012 年 6 月 30 日終了年度 包括年次財務報告書
175	-	-	State of Ohio Comprehensive Annual Financial Report For the Fiscal Year Ended June 30, 2013	オハイオ州 2013 年 6 月 30 日終了年度 包括年次財務報告書
176	-	-	Oklahoma Comprehensive Annual Financial Report Fiscal Year Ended June 30, 2009	オクラホマ州 2009 年 6 月 30 日終了年度 包括年次財務報告書
177	-	-	Oklahoma Comprehensive Annual Financial Report Fiscal Year Ended June 30, 2010	オクラホマ州 2010 年 6 月 30 日終了年度 包括年次財務報告書
178	-	-	Oklahoma Comprehensive Annual Financial Report Fiscal Year Ended June 30, 2011	オクラホマ州 2011 年 6 月 30 日終了年度 包括年次財務報告書
179	-	-	Oklahoma Comprehensive Annual Financial Report Fiscal Year Ended June 30, 2012	オクラホマ州 2012 年 6 月 30 日終了年度 包括年次財務報告書
180	-	-	Oklahoma Comprehensive Annual Financial Report Fiscal Year Ended June 30, 2013	オクラホマ州 2013 年 6 月 30 日終了年度 包括年次財務報告書
181	-	-	Oregon Comprehensive Annual Financial Report For the Fiscal Year Ended June 30, 2009	オレゴン州 2009 年 6 月 30 日終了年度 包括年次財務報告書

No.	公表年月	報告番号	タイトル	邦訳
182	-	-	Oregon Comprehensive Annual Financial Report For the Fiscal Year Ended June 30, 2010	オレゴン州 2010年6月30日終了年度 包括年次財務報告書
183	-	-	Oregon Comprehensive Annual Financial Report For the Fiscal Year Ended June 30, 2011	オレゴン州 2011年6月30日終了年度 包括年次財務報告書
184	-	-	Oregon Comprehensive Annual Financial Report For the Fiscal Year Ended June 30, 2012	オレゴン州 2012年6月30日終了年度 包括年次財務報告書
185	-	-	Oregon Comprehensive Annual Financial Report For the Fiscal Year Ended June 30, 2013	オレゴン州 2013年6月30日終了年度 包括年次財務報告書
186	-	-	Commonwealth of Pennsylvania Comprehensive Annual Financial Report For the Fiscal Year Ended June 30, 2009	ペンシルバニア州 2009年6月30日終了年度 包括年次財務報告書
187	-	-	Commonwealth of Pennsylvania Comprehensive Annual Financial Report For the Fiscal Year Ended June 30, 2010	ペンシルバニア州 2010年6月30日終了年度 包括年次財務報告書
188	-	-	Commonwealth of Pennsylvania Comprehensive Annual Financial Report For the Fiscal Year Ended June 30, 2011	ペンシルバニア州 2011年6月30日終了年度 包括年次財務報告書
189	-	-	Commonwealth of Pennsylvania Comprehensive Annual Financial Report For the Fiscal Year Ended June 30, 2012	ペンシルバニア州 2012年6月30日終了年度 包括年次財務報告書
190	-	-	Commonwealth of Pennsylvania Comprehensive Annual Financial Report For the Fiscal Year Ended June 30, 2013	ペンシルバニア州 2013年6月30日終了年度 包括年次財務報告書
191	-	-	State of Rhode Island Comprehensive Annual Financial Report For the Fiscal Year Ended June 30, 2009	ロードアイランド州 2009年6月30日終了年度 包括年次財務報告書
192	-	-	State of Rhode Island Comprehensive Annual Financial Report For the Fiscal Year Ended June 30, 2010	ロードアイランド州 2010年6月30日終了年度 包括年次財務報告書
193	-	-	State of Rhode Island Comprehensive Annual Financial Report For the Fiscal Year Ended June 30, 2011	ロードアイランド州 2011年6月30日終了年度 包括年次財務報告書
194	-	-	State of Rhode Island Comprehensive Annual Financial Report For the Fiscal Year Ended June 30, 2012	ロードアイランド州 2012年6月30日終了年度 包括年次財務報告書
195	-	-	State of Rhode Island Comprehensive Annual Financial Report For the Fiscal Year Ended June 30, 2013	ロードアイランド州 2013年6月30日終了年度 包括年次財務報告書
196	-	-	South Dakota Comprehensive Annual Financial Report For the Fiscal Year Ended June 30, 2009	サウス・ダコタ州 2009年6月30日終了年度 包括年次財務報告書
197	-	-	South Dakota Comprehensive Annual Financial Report For the Fiscal Year Ended June 30, 2010	サウス・ダコタ州 2010年6月30日終了年度 包括年次財務報告書
198	-	-	South Dakota Comprehensive Annual Financial Report For the Fiscal Year Ended June 30, 2011	サウス・ダコタ州 2011年6月30日終了年度 包括年次財務報告書
199	-	-	South Dakota Comprehensive Annual Financial Report For the Fiscal Year Ended June 30, 2012	サウス・ダコタ州 2012年6月30日終了年度 包括年次財務報告書
200	-	-	South Dakota Comprehensive Annual Financial Report For the Fiscal Year Ended June 30, 2013	サウス・ダコタ州 2013年6月30日終了年度 包括年次財務報告書
201	-	-	Tennessee Comprehensive Annual Financial Report For the Fiscal Year Ended June 30, 2009	テネシー州 2009年6月30日終了年度 包括年次財務報告書
202	-	-	Tennessee Comprehensive Annual Financial Report For the Fiscal Year Ended June 30, 2010	テネシー州 2010年6月30日終了年度 包括年次財務報告書
203	-	-	Tennessee Comprehensive Annual Financial Report For the Fiscal Year Ended June 30, 2011	テネシー州 2011年6月30日終了年度 包括年次財務報告書

No.	公表年月	報告番号	タイトル	邦訳
204	-	-	Tennessee Comprehensive Annual Financial Report For the Fiscal Year Ended June 30, 2012	テネシー州 2012 年 6 月 30 日終了年度 包括年次財務報告書
205	-	-	Tennessee Comprehensive Annual Financial Report For the Fiscal Year Ended June 30, 2013	テネシー州 2013 年 6 月 30 日終了年度 包括年次財務報告書
206	-	-	Comprehensive Annual Financial Report For the State of Texas For the Fiscal Year Ended August 31, 2009	テキサス州 2009 年 8 月 31 日終了年度 包括年次財務報告書
207	-	-	Comprehensive Annual Financial Report For the State of Texas For the Fiscal Year Ended August 31, 2010	テキサス州 2010 年 8 月 31 日終了年度 包括年次財務報告書
208	-	-	Comprehensive Annual Financial Report For the State of Texas For the Fiscal Year Ended August 31, 2011	テキサス州 2011 年 8 月 31 日終了年度 包括年次財務報告書
209	-	-	Comprehensive Annual Financial Report For the State of Texas For the Fiscal Year Ended August 31, 2012	テキサス州 2012 年 8 月 31 日終了年度 包括年次財務報告書
210	-	-	Comprehensive Annual Financial Report For the State of Texas For the Fiscal Year Ended August 31, 2013	テキサス州 2013 年 8 月 31 日終了年度 包括年次財務報告書
211	-	-	State of Utah Comprehensive Annual Financial Report For the Fiscal Year Ended June 30, 2009	ユタ州 2009 年 6 月 30 日終了年度 包括年次財務報告書
212	-	-	State of Utah Comprehensive Annual Financial Report For the Fiscal Year Ended June 30, 2010	ユタ州 2010 年 6 月 30 日終了年度 包括年次財務報告書
213	-	-	State of Utah Comprehensive Annual Financial Report For the Fiscal Year Ended June 30, 2011	ユタ州 2011 年 6 月 30 日終了年度 包括年次財務報告書
214	-	-	State of Utah Comprehensive Annual Financial Report For the Fiscal Year Ended June 30, 2012	ユタ州 2012 年 6 月 30 日終了年度 包括年次財務報告書
215	-	-	State of Utah Comprehensive Annual Financial Report For the Fiscal Year Ended June 30, 2013	ユタ州 2013 年 6 月 30 日終了年度 包括年次財務報告書
216	-	-	Vermont Comprehensive Annual Financial Report For the Fiscal Year Ending June 30, 2009	ヴァーモント州 2009 年 6 月 30 日終了年度 包括年次財務報告書
217	-	-	Vermont Comprehensive Annual Financial Report For the Fiscal Year Ending June 30, 2010	ヴァーモント州 2010 年 6 月 30 日終了年度 包括年次財務報告書
218	-	-	Vermont Comprehensive Annual Financial Report For the Fiscal Year Ending June 30, 2011	ヴァーモント州 2011 年 6 月 30 日終了年度 包括年次財務報告書
219	-	-	Vermont Comprehensive Annual Financial Report For the Fiscal Year Ending June 30, 2012	ヴァーモント州 2012 年 6 月 30 日終了年度 包括年次財務報告書
220	-	-	Vermont Comprehensive Annual Financial Report For the Fiscal Year Ending June 30, 2013	ヴァーモント州 2013 年 6 月 30 日終了年度 包括年次財務報告書
221	-	-	Virginia A Comprehensive Annual Financial Report For the Fiscal Year Ended June 30, 2009	ヴァージニア州 2009 年 6 月 30 日終了年度 包括年次財務報告書
222	-	-	Virginia A Comprehensive Annual Financial Report For the Fiscal Year Ended June 30, 2010	ヴァージニア州 2010 年 6 月 30 日終了年度 包括年次財務報告書
223	-	-	Virginia A Comprehensive Annual Financial Report For the Fiscal Year Ended June 30, 2011	ヴァージニア州 2011 年 6 月 30 日終了年度 包括年次財務報告書
224	-	-	Virginia A Comprehensive Annual Financial Report For the Fiscal Year Ended June 30, 2012	ヴァージニア州 2012 年 6 月 30 日終了年度 包括年次財務報告書
225	-	-	Virginia A Comprehensive Annual Financial Report For the Fiscal Year Ended June 30, 2013	ヴァージニア州 2013 年 6 月 30 日終了年度 包括年次財務報告書
226	-	-	Washington Comprehensive Annual Financial Report Year Ended September 30, 2009	ワシントン州 2009 年 9 月 30 日終了年度 包括年次財務報告書

No.	公表年月	報告番号	タイトル	邦訳
227	-	-	Washington Comprehensive Annual Financial Report Year Ended September 30, 2010	ワシントン州 2010 年 9 月 30 日 終了年度 包括年次財務報告書
228	-	-	Washington Comprehensive Annual Financial Report Year Ended September 30, 2011	ワシントン州 2011 年 9 月 30 日 終了年度 包括年次財務報告書
229	-	-	Washington Comprehensive Annual Financial Report Year Ended September 30, 2012	ワシントン州 2012 年 9 月 30 日 終了年度 包括年次財務報告書
230	-	-	Washington Comprehensive Annual Financial Report Year Ended September 30, 2013	ワシントン州 2013 年 9 月 30 日 終了年度 包括年次財務報告書
231	-	-	West Virginia Comprehensive Annual Financial Report Fiscal Year Ended June 30, 2009	ウェスト・ヴァージニア州 2009 年 6 月 30 日終了年度 包括年次財 務報告書
232	-	-	West Virginia Comprehensive Annual Financial Report Fiscal Year Ended June 30, 2010	ウェスト・ヴァージニア州 2010 年 6 月 30 日終了年度 包括年次財 務報告書
233	-	-	West Virginia Comprehensive Annual Financial Report Fiscal Year Ended June 30, 2011	ウェスト・ヴァージニア州 2011 年 6 月 30 日終了年度 包括年次財 務報告書
234	-	-	West Virginia Comprehensive Annual Financial Report Fiscal Year Ended June 30, 2012	ウェスト・ヴァージニア州 2012 年 6 月 30 日終了年度 包括年次財 務報告書
235	-	-	West Virginia Comprehensive Annual Financial Report Fiscal Year Ended June 30, 2013	ウェスト・ヴァージニア州 2013 年 6 月 30 日終了年度 包括年次財 務報告書
236	-	-	Wisconsin Comprehensive Annual Financial Report For the Fiscal Year Ended June 30, 2009	ウィスコンシン州 2009 年 6 月 30 日終了年度 包括年次財務報告書
237	-	-	Wisconsin Comprehensive Annual Financial Report For the Fiscal Year Ended June 30, 2010	ウィスコンシン州 2010 年 6 月 30 日終了年度 包括年次財務報告書
238	-	-	Wisconsin Comprehensive Annual Financial Report For the Fiscal Year Ended June 30, 2011	ウィスコンシン州 2011 年 6 月 30 日終了年度 包括年次財務報告書
239	-	-	Wisconsin Comprehensive Annual Financial Report For the Fiscal Year Ended June 30, 2012	ウィスコンシン州 2012 年 6 月 30 日終了年度 包括年次財務報告書
240	-	-	Wisconsin Comprehensive Annual Financial Report For the Fiscal Year Ended June 30, 2013	ウィスコンシン州 2013 年 6 月 30 日終了年度 包括年次財務報告書
241	-	-	State of Wyoming Comprehensive Annual Financial Report For Fiscal Year Ended June 30, 2009	ワイオミング州 2009 年 6 月 30 日終了年度 包括年次財務報告書
242	-	-	State of Wyoming Comprehensive Annual Financial Report For Fiscal Year Ended June 30, 2010	ワイオミング州 2010 年 6 月 30 日終了年度 包括年次財務報告書
243	-	-	State of Wyoming Comprehensive Annual Financial Report For Fiscal Year Ended June 30, 2011	ワイオミング州 2011 年 6 月 30 日終了年度 包括年次財務報告書
244	-	-	State of Wyoming Comprehensive Annual Financial Report For Fiscal Year Ended June 30, 2012	ワイオミング州 2012 年 6 月 30 日終了年度 包括年次財務報告書
245	-	-	State of Wyoming Comprehensive Annual Financial Report For Fiscal Year Ended June 30, 2013	ワイオミング州 2013 年 6 月 30 日終了年度 包括年次財務報告書
246	-	-	State of New Mexico City of Gallup Financial Statements with Reports of Certified Public Accountants For the Fiscal Year Ended June 30, 2009	ニュー・メキシコ州ギャラップ市 2009 年 6 月 30 日終了年度 公認 会計士報告書付き財務諸表
247	-	-	State of New Mexico City of Gallup Financial Statements with Reports of Certified Public Accountants For the Fiscal Year Ended June 30, 2010	ニュー・メキシコ州ギャラップ市 2010 年 6 月 30 日終了年度 公認 会計士報告書付き財務諸表

No.	公表年月	報告番号	タイトル	邦訳
248	-	-	State of New Mexico City of Gallup Financial Statements with Reports of Certified Public Accountants For the Fiscal Year Ended June 30, 2011	ニュー・メキシコ州ギャラップ市 2011 年 6 月 30 日終了年度 公認 会計士報告書付き財務諸表
249	-	-	State of New Mexico City of Gallup Annual Financial Report June 30, 2012	ニュー・メキシコ州ギャラップ市 2012 年 6 月 30 日終了年度 年次 財務報告書
250	-	-	State of New Mexico City of Gallup Annual Financial Report June 30, 2013	ニュー・メキシコ州ギャラップ市 2013 年 6 月 30 日終了年度 年次 財務報告書

【用語集】

（イギリス）

イギリス会計検査院（National Audit Office：NAO）

イギリス会計検査院（NAO）は、議会の公金支出に対する監督の強化を目的とした 1983 年国家会計検査法（National Audit Act 1983）に基づき、1984 年に行政府から独立して設立され、2011 年予算責任及び国家会計検査法（BRNA 法）により組織改変がなされている。

主に理事会及び実務を行う職員から構成され、財務検査、VFM 検査等を行う。

財務検査は、中央政府及びその関連団体に関する会計検査であり、2012 年度は 355 団体に対し 437 件の会計について実施している。

VFM 検査は、経済性、効率性及び有効性の観点から実施をするもので、2012 年度は 60 件の報告書及び地域サービスに関する 3 件の研究報告を公表している。

ゴールデン・ルール

1997 年ブレア政権時代の財政運営は、1998 年に制定された財政安定化規律に基づいて行われており、同規律に基づき定められた具体的な財政規律の 1 つがゴールデン・ルールである。

ゴールデン・ルールとは経済循環を通じて、政府の借入は投資目的においてのみ可能であり、経常的支出のために行ってはならないという規律のことである。

サステナビリティ・ルール

1997 年ブレア政権時代の財政運営は、1998 年に制定された財政安定化規律に基づいて行われており、同規律に基づき定められた具体的な財政規律の 1 つがサステナビリティ・ルールである。

サステナビリティ・ルールとは、景気循環を通じて公共部門純債務を対 GDP 比で安定的かつ慎重な水準に保たなければならず、他の条件が等しければ、景気の循環を通じて、公共部門純債務を対 GDP 比の 40% 以下に維持しなければならないという規律である。

国民経済計算（System of National Accounts：SNA）

国民経済計算とは、国の経済の全体像を国際比較可能な形で体系的に記録することを目的とし、国家統計局（Office of National Statistics：ONS）が、1995 年欧州国民経済計算（European System of Accounts(ESA)1995）に従って作成している。

省庁別歳出限度額（Departmental Expenditure Limits: DEL）

省庁別歳出限度額とは、各省庁の裁量的・政策的な経費であり、歳出見直しに従い、複数年に渡り各省庁毎に歳出の限度額が設定されている。歳出委員会（委員長は大蔵大臣、委員は大蔵省と歳出削減で合意をした各省大臣）が、大蔵省と各省の議論に基づき、当該経費について内閣に助言をし、各省庁は当該複数年の間この助言を踏まえて各年

度の予算を編成することとなる。主席政務官(Chief Secretary)が年度管理歳出額(AME)とすべきと決定しない限りは、当該限度額に含まれる。

年度管理歳出額 (Annually Managed Expenditure: AME)

年度管理歳出額とは、社会保障関係費 (Social Security)、省庁別の還付型税額控除 (Negative Income Taxes)や利払費等のように歳出が法律等に基づいて行われるいわゆる義務的経費を言う。主として外的要因から支出規模が決定されるため、予算額は景気変動を勘案して年 2 回の見直しが行われるとともに予備費 (Margin) が設定されている。従来当該歳出は各省庁に自由裁量が与えられているわけではないため大蔵省と各省庁間との折衝は行われなかったが、2010 年の歳出見直しから当該歳出の多くも歳出見直しの対象とされている。

また、社会保障関係支出に占める割合が最も大きい社会福祉支出 (児童手当、住宅手当、求職者手当等) については 2015 年度以降にシーリング (welfare cap) を設定している。

統合基金 (Consolidated Fund)

統合基金とは、イングランド銀行における政府の一般預金口座であり、この口座からの支払いには事前に下院の認可が必要である。

各分権政府の公金は原則として統合基金により一元管理される。ウェールズ分権政府は 2006 年ウェールズ政府法 (Government of Wales Act 2006) により、ウェルシュ統合基金 (Welsh Consolidated Fund) が、スコットランド分権政府は、1998 年スコットランド法 (Scotland Act 1998) により、スコティッシュ統合基金 (Scottish Consolidated Fund : SCF) が、北アイルランド分権政府には、1920 年アイルランド統治法 (Government of Ireland Act 1920) により、1921 年から北アイルランド統合基金 (Northern Ireland Consolidated Fund : NICEF) が存在する。

統合オンライン情報システム (Combined On-line Information System : COINS)

統合オンライン情報システムは、政府全体決算書 (Whole of Government Accounts : WGA)、予算、議決用歳出見積及び公的支出統計のデータを収集するため、大蔵省が 2005 年から導入していたもの。COINS は、元タイギリス政府で使用されていた政府支出システム (Public Expenditure System : PES)、政府オンラインデータシステム (Government Online Data System : GOLD)、一般支出モニタリングシステム (General Expenditure Monitoring System : GEMS) の 3 つを統合したもので、会計情報を一元的に集約し、大蔵省や国家統計局といった組織がそれぞれの目的のために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た。特に、財務情報を総合的に管理するシステムとして、財務管理、議会による歳出見積書 (Parliamentary supply estimates) や支出統計の作成、政府全体決算書の作成準備、国家統計局が必要とするデータの作成といった複数の用途にデータを提供することに役立てられた。

OSCAR (Online System for Central Accounting and Reporting)

OSCAR は、2012 年導入された統合オンライン情報システム (COINS) に代わる各省庁の予算管理を可能とする新システムであり、英国議会による部門予算と見積もりの承認に関する財務管理機能を遂行するために大蔵省によって使用される財務報告システムである。

国民保健サービス (National Health Service : NHS)

国民保健サービスは、経済的な豊かさに関係なく良い医療が全ての人に行き渡るべきという理想に基づき1948年に設立されたイギリスの国営医療サービス事業のことを言う。

予防医療からリハビリテーションサービスまで含めた包括的な保健医療サービスが一般財源 (税) を主な財源として、全国民を対象に、原則無料で提供されている。

国民保健サービスは、イングランド、スコットランド、ウェールズ、北アイルランドの4つの地域で独立して運営されているため、医療サービスの内容や予算編成もそれぞれの地域で異なっている。

政府全体決算書 (Whole of Government Accounts : WGA)

政府全体決算書とは、公的部門全体の財務書類を連結するものであり、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。

イギリスにおいても、2007 年度に地方自治体、国民保健サービス、公的会社を含む政府全体決算書が作成された。

政府全体決算書は、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、検査済み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、およびこの公的部門組織の会計システムの信頼性、適時性および有効性を高めることを目的として作成されている。

グリーン・ブック (THE GREEN BOOK Appraisal and Evaluation in Central Government)

グリーン・ブックとは、「中央政府による事業評価 (Appraisal and Evaluation in Central Government) 」の通称であり、大蔵省が発行する中央政府全体のプロジェクト評価に関するガイダンスである。

グリーン・ブックには事前評価 (Appraisal) と事後評価 (Evaluation) があり、1991 年に主として公的資本形成に関わるプロジェクトの評価マニュアルとして発行され、1997 年に改訂第 2 版、2003 年に改訂第 3 版が発行されている。

国家貸付資金 (The National Loans Fund : NLF)

国家貸付資金は、中央政府の貸付又は借入の勘定として 1968 年 4 月 1 日に設定された会計単位であり、政府の歳入・歳出と区別するために設けられた。

国家貸付資金の借入金の二-thirdsのほとんどは債務管理局 (Debt Management Office : DMO) 及び国民貯蓄投資機構 (National Savings and Investments : NS&I) の借入を通じた

間接的なものである。

国家貸付資金の主な役割は、統合国庫資金（Consolidated Fund：CF）の一時的な資金不足や資金余剰を管理するものであり、統合国庫資金との間で常に勘定の変化が生じる。

国民保険基金（National Insurance Fund：NIF）

国民保険基金は、個人が拠出しその他の適格要件を満たす場合に、失業給付、疾病給付、退職年金その他給付を提供するために、1948年7月5日に設定された会計単位である。

1992年社会保険管理法（Social Security Administration Act 1992）（1999年社会保障保険料（機能移転等）法（Social Security Contributions (Transfer of Functions, etc.) Act 1999）によりその後改正される）161条第1項により、国民保険基金は、内国歳入庁（Inland Revenue）（現在の歳入税関庁（HM Revenue & Customs：HMRC）の管理下に置かれ、各給付は国民保険基金から支払われることとされており、当該原資は主に被用者及び事業者から支払われている。

バーネット・フォーミュラー（The Barnett Formula）

バーネット・フォーミュラーとは、中央政府の財政支出限度額の変化に、中央政府と比較した分権政府の事業規模の割合と当該分権政府の地域の人口比率を乗じて算出した式を言う。

行政需要は人口に関連しているという単純な仮定の下に設定されており、各地域に配分される補助金を算定する際に用いられている。

英国勅許公共財務会計協会（Chartered Institute of Public Finance and Accountancy：CIPFA）

勅許公共財務会計協会（CIPFA）は世界最大の公共部門に特化した監査、会計、内部統制、財務管理等の職業的専門家の団体であり、非営利法人としてイギリスにおける職業会計士の諸団体において、地方自治体会計基準の設定に責任を有する唯一の団体である。

イングランド・ウェールズ勅許会計士協会（ICAEW）など英国内に6つ存在する職業会計団体の1つであり、設立以降130年の歴史を持ち、公共部門の会計基準、内部監査基準、ガバナンス基準、財務管理基準などの策定を通じ、英国の地方自治体やNHS（国民保健サービス）における適切な財務管理を行うという役割を果たしている。

財務報告諮問審議会（Financial Reporting Advisory Board：FRAB）

財務報告諮問審議会（FRAB）は、イギリス中央政府および地方自治体の公会計基準設定の諮問機関であり、1995年のホワイト・ペーパー「納税者の公金のためのより良い会計（Better Accounting for Taxpayer's Money）」に従い、1996年に設立された。財務報告や公会計基準に関して大蔵省に助言する役割を果たしている。

一層制と二層制

各分権政府の下位にある地方自治体（イングランドにおいては、中央政府の下位にあ

る地方自治体、大ロンドン庁を除く)について、基礎的自治体が1つ存在するものを「一層制」、2階層存在するものを「二層制」と言う。

イギリスの地方自治体は、1970年代に全国的に二層制に統一されたものの、80年代から90年代後半にかけて、一層制への改革が進められた。

イングランドにおいては二層制と一層制が混在しているが、ウェールズ・スコットランド・北アイルランドにおいては一層制に統一されている。

データ・マッチング

データ・マッチングとは、ある組織に保有されているコンピュータ記録と同じ組織もしくは他の組織によって保有されている他のコンピュータ記録を照合し、どれくらい一致しているかを確認することを言う。

例えば、職員の給与明細と福祉手当の突合、同一の電話番号で名称・住所の異なるものの抽出等異常値を自動的に検出する等が行われる。

監査委員会 (Audit Commission : AC)

監査委員会 (Audit Commission) は「1982年地方財政法 (Local Government Finance Act 1982)」に基づいて設置され、1983年以降長らくイングランドの地方自治体 (パリッシュ及び警察、消防機関を含む) の外部監査について責任を有していた。監査委員会 (Audit Commission) は国の省庁からは組織的・財政的に独立した機関で、法人格を有しており、国務大臣から任命される委員長及び副委員長を含め最大18名の委員から構成され、検査を行った団体からの手数料を主な収入源とするとともに、従来は包括的地域評価制度 (Comprehensive Area Assessment : CAA) についての実務的な制度運営も担当していた。

しかし、2010年5月に発足した連立政権は、同委員会の廃止の方針を示し、これに基づきコミュニティ・地方自治省は、2010年8月、監査委員会 (Audit Commission) を廃止するとの方針を明らかにしている。

スコットランド地方自治体会計諮問委員会 (Local Authority(Scotland)Accounts Advisory Committee : LASAAC)

スコットランド地方自治体会計諮問委員会 (LASAAC) は、1985年スコットランド地方自治体規則に基づくスコットランド省令1985年第5号を法的根拠とし、会計及び会計実務についての設定機関とされ、さらに2003年スコットランド地方自治法第12節による承認機関でもある。スコットランド地方自治体会計諮問委員会 (LASAAC) は、英国勅許公共財務会計協会 (CIPFA)、スコットランド勅許会計士協会 (Institute of Chartered Accountants of Scotland : ICAS)、スコットランド分権政府 (Scottish Government)、及びスコットランド会計検査院 (Audit Scotland) のメンバーから構成されている。

国民保健サービストラスト (National Health Service Trust : NHS Trust)

国民保健サービストラストは、国民保健サービスに属する病院群が独立した公営企業体である。保健当局の管理下にあり、事業運営に際し裁量の余地が少ない。2014年までに国民保健サービストラストから人事・運営への保健省の関与を廃し、地域住民等によ

り選出された役員会による自主的な運営を認めるファウンデーション・トラストへの移行が予定されている。

国家的不正摘発イニシアティブ（National Fraud Initiative）

国家的不正摘発イニシアティブとは、公的団体の持つデータを互いに突合させて、異常値を検出する方法である。これまでは監査委員会（Audit Commission）が実施していたが、今後内閣府に移管される。

（アメリカ）

行政管理予算局（Office of Management and Budget：OMB）

行政管理予算局は、アメリカ会計検査院（GAO）や議会予算局（CBO）とは異なり行政府に属する機関（大統領に直属している）であり、1921年財務省の一部局である予算局として設立された後分離され、経営管理機能の強化が図られてきた経緯を持つ機関である。

業務は、各省庁をまたがった管理手続（management procedures）、政策の評価・策定・調整を行うことや、連邦の財政管理の監督を含み、大統領に対しても定期的に助言を行っている。大統領の予算要求である予算教書を作成することも当該組織の重要な役割であるとされる。

アメリカ会計検査院（Government Accountability Office：GAO）

アメリカ会計検査院は、1921年予算・会計法（The Budget Accounting Act of 1921）により設置され、議会の附属機関として政府の収入・支出に関する全ての事項に関する検査等について権限を有している。議会の判断・意思決定に資するため、各省庁等が政策を効率的・効果的に実施しているか等の情報を正確かつ適時に提供することを主な業務としている。

1990年首席財務官法（Chief Financial Officer's Act）

首席財務官法では、行政機関に首席財務官（Chief Financial Officers）を設置することを定めており、業務統合財務管理システムの構築・維持、財務管理を担う人員の確保を行うこととされた。1990年首席財務官法では、首席財務官の具体的な業務として、財務管理に関して各行政機関の長官に報告すること、年次報告書（財務書類や監査報告書等を含む）を作成し行政管理予算局（OMB）長官に送付すること等が規定されている。これにより首席財務官は1992年から毎年、財務書類を作成し、行政管理予算局（OMB）長官に提出することとされた。

ペイ・アズ・ユー・ゴー原則

ペイ・アズ・ユー・ゴー原則とは、新規施策や制度変更により義務的経費を増加させたり減税を行ったりする場合、同一年度内にその歳出増や歳入減に見合った義務的経費

の削減又は増税が行われなければならないとされる制度で、仮にそれが行われない場合には、義務的経費に対する一律削減が行われることになる。

ペイ・アズ・ユー・ゴー原則は第 41 代ジョージ・H・W・ブッシュ政権及びクリントン政権下での実績を踏まえ、オバマ政権下の 2010 年ペイ・アズ・ユー・ゴー法として復活している。

連邦基金（Federal Fund）

連邦基金は、信託基金以外の基金であり、一般基金、特別基金、政府系企業、及び政府部内基金が含まれる。

信託基金（Trust Fund）

信託基金とは、法律等に基づき特定の目的のために信託として財産を管理するもので、当該目的に従った歳入及び歳出を相殺したり、金利収入を得たりすることができるが、目的外に転用されることは少ないとされる。

高速道路や空港といったインフラ関係や社会保障関係のプログラムに使われることが多い。このため、信託基金は特別会計類似と言える。信託基金は、200 以上の種類があるが、その主なものとして社会保障及びメディケア（高齢者等医療保険）、インフラ支出が挙げられる。

全国州予算責任者協会（National Association of State Budget Officers：NASBO）

アメリカの州の予算制度や実態等を研究し、公表する非営利の機関で、そのメンバーには各州の予算責任者が参加している。

当協会の活動としては、各州の財政調査（Fiscal Survey of States）、各州の支出状況の報告（State Expenditure Report）、各州の予算過程の情報の公表（Budget Processes in the States）、各州の医療サービス等に係る支出の報告（State Health Expenditure Report）、各州の資本予算に関する報告（Capital Budgeting in the States）等が挙げられる。

単一監査法（Single Audit Act）

単一監査法は、1984 年に制定され、1996 年に改訂された、監査の効率化を図る視点から制定された法律である。

単一監査法で監査の対象となるのは、原則として州、地方政府を主とする非連邦団体（non Federal entities）であり、一会計年度中に 50 万ドル以上の連邦政府援助を受領した政府は OMB 通達 A-133 号（OMB Circular A-133）に従った監査を受ける義務があるものと定められている。監査は独立監査人により、一般に認められた政府会計検査基準（applicable generally accepted government auditing standards：GAGAS）に準拠して行われる。

政府会計基準審議会（Government Accounting Standards Board：GASB）

政府会計基準審議会（GASB）とは、財務会計財団（Financial Accounting Foundation：FAF）及び州・地方自治体関連の10の公的機関の同意により1984年に設立されたものである。

アメリカ合衆国の州及び地方自治体会計及び財務報告の設定主体として常設の民間非営利組織である。

政府会計基準審議会（GASB）の財源は、出版物の売上げ及びドット・フランク・ウォールストリート街改革及び消費者保護法（Dodd-Frank Wall Street Reform and Consumer Protection Act）により金融取引業規制機構（FINRA）からの資金提供が主なものである。

政府会計基準審議会（GASB）の設定する会計基準は、連邦政府の法律等による執行権限を持つものではなく、当該会計基準を、州及び地方自治体が作成する法的根拠を経て適用される。

連邦財務会計基準書（Statement of Federal Financial Accounting Standards：SFFAS）

連邦財務会計基準書は、連邦政府の公会計基準の中でも高位に位置づけられているものであり、1933年に公表されたSFFAS 1「特定資産及び負債の会計（Accounting for Selected Assets and Liabilities）」に始まり、SFFAS 46「長期予想の基本情報の変更に関する適用延期（Deferral of the Transition to Basic Information for Long-Term Projections）」が2014年10月に公表されるまで、計46部公表されている。

ステータス・レポート

ステータス・レポートは、連邦財務管理状況についての報告として、1993年の政府業績成果法（Government Performance and Results Act: GPRA）によって行政管理予算局（OMB）に作成が義務付けられたものである。

行政管理予算局（OMB）は、首席財務官設置義務のある連邦執行機関による個別年次報告書及び政府関係法人による個別の年次運営報告書の受領後、その概要を「ステータス・レポート」にまとめて議会に提出することとされている。

2010年政府業績成果現代化法（GPRA Modernization Act of 2010: GPRAMA）

2010年政府業績成果現代化法は、2011年1月に成立した法令であり、従来の政策評価において問題となっていた点を変更するとともに、いくつかの事項について強化するなどの改善を目的としたものである。GPRAMAにより、よりアウトカム主導型となり、政権や機関の優先政策との関連性が深まり、また、報告義務の増加など、議会や国民に対する説明責任も高まり、また、実効性を担保することが期待されている。

全米行政アカデミー（National Academy of Public Administration：NAPA）

全米行政アカデミーは、公共部門の指導者が今日の重要かつ多様な管理上の課題および将来の予測される課題に対処することを支援するために設立された。全米行政アカデミーは、独立した無所属の組織として議会に設立を許可されており、公共部門のために国の最も重要で複雑な公共の管理、ガバナンス、政策および運営上の課題に関与し、評

価分析を行い、提言を行うという重要な業務を行っている。

財務経営管理システム（Financial and Business Management System: FBMS）

財務経営管理システムとは、SAP のソフトウェアを使用し、内務省において導入された新たな全省統合のシステムである。

当該システムは 2006 年 4 月から開発が開始され、2013 年 11 月に水利再生利用局（Bureau of Reclamation）に導入されたのを最後に、省全体の導入が完了した。

政府会計基準諮問審議会（GASAC）

政府会計基準諮問審議会（GASAC）とは、政府会計基準審議会（GASB）の求めに応じて、当該審議会におけるアジェンダや優先課題等の技術的問題、タスク・フォース等の組織的問題に対応する機関である。また、年度予算の策定や財務会計財団（FAF）との調整等も行う。

ベンチマーク方式

ベンチマーク方式とは、業績測定システムの 1 つであり、達成すべき目標としての具体的数値ターゲットを設定し、そのターゲットの達成度に応じて評価を行うというもの。

オレゴン州では、達成度に応じて A、B、C、D、F（Failure）の 5 段階評価を行っており、それとともにそのトレンド（改善、現状維持、悪化等）が示される。また、各ベンチマークについては、ベンチマークに影響を与えた要因の特定、その他の州との比較、今後の対策等、定性的な分析・評価が加えられる。

全国公的年金システム協会（National Conference on Public Employee Retirement Systems：NCPERS）

全国公的年金システム協会は、1941 年に設立されたアメリカ及びカナダの公的年金基金のうち 550 が参加するアメリカ最大の公的年金協会である。

およそ 2,100 万人の公務員および退職者のために保有される約 3 兆ドルの年金資産を全体的に管理する受託者、管理者、公務員および投資専門家による唯一の非営利ネットワークである。

MSRB（Municipal Security RuleMaking Board）

MSRB とは、地方債基準作成委員会とも呼ばれ、米国証券取引委員会（SEC）の監督下にある地方債市場を自主規制するための市場関係者による独立機関であり、州・地方自治体以外の地方債市場参加者の規制権限を有している。

トーマツグループは日本におけるデロイト トウシュ トーマツ リミテッド(英国の法令に基づく保証有限責任会社)のメンバーファームおよびそれらの関係会社(有限責任監査法人トーマツ、デロイト トーマツ コンサルティング株式会社、デロイト トーマツ ファイナンシャルアドバイザー株式会社および税理士法人トーマツを含む)の総称です。トーマツグループは日本で最大級のビジネスプロフェッショナルグループのひとつであり、各社がそれぞれの適用法令に従い、監査、税務、コンサルティング、ファイナンシャルアドバイザー等を提供しています。また、国内約 40 都市に約 7,900 名の専門家(公認会計士、税理士、コンサルタントなど)を擁し、多国籍企業や主要な日本企業をクライアントとしています。詳細はトーマツグループ Web サイト(www.deloitte.com/jp)をご覧ください。

Deloitte(デロイト)は、監査、コンサルティング、ファイナンシャル アドバイザーサービス、リスクマネジメント、税務およびこれらに関連するサービスを、さまざまな業種にわたる上場・非上場のクライアントに提供しています。全世界 150 を超える国・地域のメンバーファームのネットワークを通じ、デロイトは、高度に複合化されたビジネスに取り組むクライアントに向けて、深い洞察に基づき、世界最高水準の陣容をもって高品質なサービスを提供しています。デロイトの約 210,000 名を超える人材は、“standard of excellence”となることを目指しています。

Deloitte(デロイト)とは、英国の法令に基づく保証有限責任会社であるデロイト トウシュ トーマツ リミテッド("DTTL")ならびにそのネットワーク組織を構成するメンバーファームおよびその関係会社のひとつまたは複数指します。DTTL および各メンバーファームはそれぞれ法的に独立した別個の組織体です。DTTL(または"Deloitte Global")はクライアントへのサービス提供を行いません。DTTL およびそのメンバーファームについての詳細は www.deloitte.com/jp/about をご覧ください。