

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 ——

遠 藤 尚 秀
石 原 俊 彦

要 旨

本稿は、英国における地方自治体の財務報告や会計基準の階層構造について、特に CIPFA により設定された地方自治体版 SORP（実務勧告書）に焦点をあてて考察している。まず、英国における地方自治体会計基準設定の根源となる各種の制定法の規定及び規則（regulation）を整理した。つぎに、制定法及び規則が要請する適切な会計慣行として、CIPFA の SORP に関する論点を、セクター・ニュートラルの立場が採用されている点を明らかにしつつ検討をくわえた。さらに、最近の英国地方自治体公会計基準の動きについて、会計基準審議会（ASB）の承認に基づく SORP 体制から国際財務報告基準（IFRS）ベースの実務規範への新たな動きについても考察している。本稿は、公会計基準に関する国際的なデファクト・スタンダードとしての国際公会計基準をわが国へ導入する際の準備的考察として位置づけられるものである。

I はじめに

CIPFA（Chartered Institute of Public Finance and Accountancy：英国勅許公共財務会計協会）は、英国における地方自治体の財務報告と会計基準の設定に大きな役割を果たしている。英国地方自治体における外部財務報告の基礎となる会計基準設定の詳細は、関連する制定法、規則、会計基準、勧告実務書、実務指針などの内容を整理することで明らかになる。CIPFA は英国の地方自治体会計基準を設定する団体であると一般に理解されている。CIPFA がそのような機能を果たしている背景には、どのような法的根拠があるのだろうか。本稿の目的は、この点について考察を展開することにある。本稿の整理を通じて、CIPFA により策定された SORP（Statement of Recommended Practice：勧告実務書）が英国地方自治体の会計基準の設定において実質的に中心的な役割を果たしていること、また、CIPFA の SORP が軸となって英国地方自治体の財務会計基準を設定していることが解明

されることになる¹⁾。

ところで、英国の公会計、特に、地方自治体会計を研究対象にした体系的な成果（著書）は、これまで、ほとんど公表されていない²⁾。それゆえに、現在の英国地方自治体の会計基準設定が、何を法的な根拠としてどのように制度的に、また、実務的に具現化されているのかを解明しようとする場合には、相当に広範囲の文献等を渉猟する必要がある。また、この渉猟と、1985年の会社法で用いられた「真実かつ公正な概観」(True and Fair View)を実現するための要件との関係を見無視することはできない³⁾。

II 財務管理責任者の設置と制定法

1972年地方自治法

本稿では、現在の英国における地方自治体会計基準設定の根源となる制定法の規定を、1972年地方自治法第151条に求めることとする。そこでは、地方自治体に財務管理(Financial Management)の責任者を設置することが求められている。財務管理の責任者を設置しなければ、その先の財務報告や会計基準の設定は非常に困難である。英国の地方自治体では、1972年の地方自治法の規定により、財務管理の専門的知識をもつ幹部職員（単に職員ではなく、責任者・幹部職員という部分が重要である）の設置が要請されている。英国における地方自治体の財務報告や会計基準の設定に関する一連の議論では、こうした財務管理責任者の配置という規定を原点に位置づけることで、より具体的な制度的・実務的展開への端緒とすることができる⁴⁾。

ところで、現在、英国の地方自治体における外部報告義務や会計帳憑の作成管理は、財務管理責任者の設置を求めた1972年地方自治法以降、次のような法的要請等に基づいて修正・展開されている。

- ・地方自治法 (the Local Government Act)⁵⁾
 - 1982年 1985年 (情報接近に関わる) 1986年 1988年 1992年 1999年
 - 2000年 2003年
- ・地方自治・計画・土地法 (Local Government Planning and Land Act) 1980年
- ・地方自治財政法 (the Local Government Finance Act) 1982年
- ・情報保護法 (the Data Protection Act) 1984年
- ・地方自治住宅法 (the Local Government and Housing Act) 1989年
- ・地方自治体監査委員会法 (the Audit Commission Act) 1998年
- ・情報公開法 (the Freedom of Information Act) 2000年

1982年制定法

1972年地方自治法以降、1980年地方自治・計画・土地法第2節では、情報公開の重要性について記述するとともに、国務大臣に情報の公開に関する実施規範の策定権限を与えている。この実施規範は年次報告書、人事統計、地方税の徴税に関する情報などを対象とするものであった。

1982年地方自治法では、1980年地方自治・計画・土地法の流れを受ける形で、地方自治体に、年次会計報告書 (Annual Accounts) の公表が義務付けられた。1982年地方自治財政法では、地方自治体の会計記録の作成と管理に関する主な法的事項が定められた。1982年地方自治財政法第3編では、「地方自治体監査委員会」、「財務諸表の監査」、「その他・補足」という見出しのもとで、主として地方自治体監査委員会が担う財務諸表監査の議論の一環で会計基準の設定等についての言及も行なわれている。特に、第23条の財務諸表に関する規則には注目する必要がある。

1982年地方自治財政法第3編第23条(1)(2)は、地方自治法や地方自治財政法などの制定法 (statute law) の条文に基づいて、規則 (regulation) が制定される根拠となる重要な条文である。特に(1)では、国務大臣は、本法本編に準拠して財務諸表の監査を受けることが求められている団体に、規則によって財務諸表の継続記録、様式などを規定すると説明されている点、また(2)で、本節に基づいて設定される規則は、団体の状況に対応して異なる規定となることがある、と説明されている部分は留意すべき箇所である。すなわち、この箇所の2つの規定によって、1983年の『会計監査規則』 (Accounts and Audit Regulations) が制定され、また、日本的には業種別会計とイメージされるような特殊領域の会計 (たとえば、企業会計に対して地方自治体会計) の存在 (後述のSORP) が容認されているからである。

1982年地方自治法や地方自治財政法第3編第23条(1)のもとで策定された1983年『会計監査規則』は、公表用の財務諸表の内容や作成手続を定めており、その発展版である2003年版は後述のように、英国における今日の地方自治体会計の概要を規定している⁶⁾。

1989年制定法と「適切な会計慣行」の概念

その後、1985年地方自治 (情報接近) 法では、報道関係者を含む市民に、ほとんどの議会や委員会への傍聴が認められた。また、注目すべき制定法として1989年の地方自治・住宅法 (Local Government and Housing Act) では、第4編「地方自治体の経常会計と資本調達 (Revenue Accounts and Capital Finance of Local Authorities)」において、地方自治体における短期と長期の資金調達について詳細に規定している。この法律では、適切な会計慣行 (proper accounting practice) という概念がはじめて制定法の上で明記されている。

1998年地方自治体監査委員会法

1998年地方自治体監査委員会法（Audit Commission Act）は、第27条の規定で、「規則」（Regulation）を制定できる権限を国務大臣に与えている。2003年『会計監査規則』（Accounts and Audit Regulations）は、1998年地方自治体監査委員会法の第27条の規定に基づいて策定されたもので、現在、英国の地方自治体で実践されている会計制度と監査制度を支える実務的な基盤フレームワークを提供している。2003年『会計監査規則』は、今日の地方自治体会計のあり方を規定する法的要請を、制定法のレベルから規則のレベルへと転換する最も重要な法的条項である。1998年地方自治体監査委員会法で、国務大臣に付与された内容には、次のような事項が含まれている。

- 会計記録の継続的な記帳
- 会計報告書の様式と作成と証明
- 会計記録の保管
- 会計記録と会計報告書に関する情報の公表
- 検査および反論の権利と選挙民へのこれらの権利の告知

III 2003年会計監査規則と適切な慣行

地方自治法や地方自治体監査委員会法などの制定法に基づく地方自治体の会計に関する規定は、1998年地方自治体監査委員会法第27条が保証するように、国務大臣の手によって、より具体的な規則（regulation）⁷⁾へとその内容が展開されている。1982年地方自治法のもとでは、地方自治体が公表する財務諸表の内容、要求される会計記録、内部統制システム等に関する特別な条件が含まれているが、2003年4月1日から施行されている『会計監査規則（イングランド）』は、1982年地方自治法と1998年地方自治体監査委員会法の規定に基づいて、当時の副首相府（ODPM）が制定したものである。2003年会計監査規則は現在、3度の修正を経て、地方自治体等の会計と監査の内容を規定する重要な規則となっている。

会計報告書

2003年会計監査規則は、第4条(1)で、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しなければならないと説明している。そして、(2)においては、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している。

また、第7条では、「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、適切な会計慣行に基づいて行なうことを求めている。

なお、英国（イングランド）の年次報告書においては、財務担当責任者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ている。また、年次報告書の公開に関しては、2006年3月の『会計監査規則』の改訂で、地方自治体は会計年度終了後6か月以内に、外部監査が終了しているか否かにかかわらず会計報告書を公表し、関心をもつ者が購入できるように準備しておかなければならないとされている。また、外部監査が終了している場合には監査報告書を、終了していない場合もその旨を、明示しなければならないとした。決算の終了に関しては、決算日から6ヶ月以内とされていたものを、2004年3月度からは5ヶ月、2005年3月度からは4ヶ月に短縮することが、2006年の改訂で求められている。

2003年ガイダンス

2003年『会計監査規則』の内容は、2003年3月に公表されたガイダンスによって補足説明されている⁸⁾。この補足説明について CIPFA は、「国務大臣は2003年会計監査規則についてのガイダンスを発行した。当ガイダンスは、2003年規則におけるいくつかの変更点を立案した際の背景についても記述している。また、適切な会計慣行の問題と、適切な会計慣行を設計すると一般に認識されている公表された規範について、ガイダンスを提供しようとしている」と解説を行っている⁹⁾。これらの解説は、英国における地方自治体会計基準の設定や適切な会計慣行に関する整理を行なう上で、特に重要な記述である。

IV CIPFA の SORP

ここまでの考察で、1982年地方自治法と地方自治財政法が、自治体が公表する財務諸表の内容、要求される会計記録、内部統制システム等に関する規定を設けており、1998年地方自治体監査委員会法第27条は、そうした規定の内容をより具体的に規定する権限を国務大臣に与えていることが解明された。すなわち、この3つの法律を根拠に、国務大臣（2003年当時は副首相、2006年の改訂時にはコミュニティー・地方自治相）の手によって設定されたのが、2003年4月1日から施行されている『会計監査規則（イングランド）』である。そして2003年会計監査規則のガイダンス¹⁰⁾は、この会計監査規則に基づいて実践される適切な慣行について、具体的な印刷物を例示してその内容を紹介しているのである。

ここでは、つぎに2003年会計監査規則ガイドラインで紹介された公正な会計慣行として、

CIPFA の SORP に関する論点を整理することにする。すなわち、CIPFA の SORP (具体的には、*Code of Practice on Local Authority Accounting in the United Kingdom: A Statement of Recommended Practice*) は、何ゆえに適切な会計慣行と認識されているのであろうか。以下では、この問題を検討する準備として、英国会計基準審議会の活動内容を整理することからはじめることにしよう¹¹⁾。

英国会計基準審議会 (ASB) による会計基準の設定

英国自治体の財務報告に関する会計基準の設定は、以上に整理した法律と規則に基づいて展開されている。しかし、すでに確認したように、地方自治法や会計監査規則に規定されている内容は、実際の財務報告の局面においては非常に抽象的なもので、具体的な実務作業の局面では、より具体的な基準や指針が必要になる。

英国国内の地方自治体における財務報告の運用については現在、会計基準審議会 (Accounting Standards Board: ASB) が民間企業向けに設定している財務報告基準 (Financial Reporting Standards: FRS) に原則として依拠するセクター・ニュートラル (private sector も public sector も同様の会計基準の適用) の立場が、採用されている。

英国における会計基準の設定は、1970年にイングランド・ウェールズ勅許会計士協会 (ICAEW) によって創設された会計基準運営委員会 (ASSC) が、英国におけるその他5つの会計士協会の合同委員会として再編された時期に遡ることができる。ASSC は、1976年2月には、会計基準委員会 (ASC) に改称され、1976年から6つの会計士協会による会計団体合同諮問委員会 (Consultative Committee of Accountancy Bodies: CCAB) の一つの委員会として、財務報告に関する会計基準を継続して検討してきた。その際、ASC は、CCAB を構成する会計士協会の理事会に標準会計実務書 (Statement of Standard Accounting Practices: SSAP) とその解説書を提案してきた。

ASC による SSAP の提案方式は、1990年に保証有限責任会社として財務報告協議会 (Financial Reporting Council: FRC) が設立され、その下部機関として ASB (同様に、保証有限責任会社) が設けられて、会計基準の設定という目的を ASB に任務を引き継ぐまでの約15年間継続された。ASC を引き継いだ ASB の目標は、上場会社およびその他の組織における受託責任の遂行において、投資家、市場および公衆の信頼を維持するというものであった。

このために、ASB は、財務情報の利用者・提供者・監査人の便益のために、財務会計および財務報告の基準を設定し発展させるというミッションを有していた。ASB の設定する FRS に対して、ASC が提案した SSAP は、1990年の時点で22本が ASB によって採択された。しかし、その後は新しい FRS が SSAP にとって代わるなどの措置が進められ

つつ、現在でも効力をもつ SSAP が残っている¹²⁾。なお、緊急の会計上の課題については、ASB の小委員会である緊急問題専門委員会 (Urgent Issues Task Force.: UITF) が適用書 (abstaracts) を別途、公表している。これは、会計基準 (FRS のこと) とは異なり、法律上の地位を有するものではないが、英国の企業会計では「真実かつ公正な概観」(True and Fair View)¹³⁾ を判断する際の基準の一つとされている。

ASC と ASB が設定・公表する会計基準のもつ法的な根拠については、1989年会社法 (the Companies Act 1989) に関連する条文を見出すことができる。1989年会社法には、次のような規定が設けられている¹⁴⁾。

- ・「会計基準」とは、原則で定める機関が発行する標準的会計実務書をいう(第256条(1))。
- ・「会社の年次財務諸表に適用しうる会計基準」とは、当該会社の置かれている状況に適合する基準をいう(第256条(2))。
- ・国務大臣に対して、(a)会計基準を公表する機関、(b)会計基準の公表を指揮・監督する機関、(c)会計基準や会社法の会計規定からの離脱を調査し、これらを遵守させるために必要な措置をとる機関を認可する権限を付与する(第256条(3))。

SORP

ASB の目標は、財務情報の利用者・提供者・監査人のために、財務会計および財務報告の基準を設定し発展させることにある。それゆえ、ASB は本来、会社の一般目的財務諸表に適用される会計基準を設定している。したがって、特別な産業や特別なセクターにおいては、会計基準を有効に実施するために、さらなる会計上の指針が必要となる。わが国でも通常、業種別会計というイメージで認識される特定領域の会計実体に関する会計指針が、英国では SORP として設定されている。英国のこの指針は、ASB により指針設定が承認された団体から勧告実務書 (Statement of Recommended Practice: SORP) という形式で公表されている。それゆえに、CIPFA が公表する実質的な地方自治体の会計基準に相当する SORP 以外にも、英国内には複数の SORP が存在する。

SORP は、特別な産業や部門 (セクター) についての会計慣行に関する勧告実務書であり、特別な産業あるいは部門において普及している特殊要因や履行されている取引に焦点をあてて会計基準や他の法令・規則の要求を補完するものと言える。SORP は、ASB によって発行されるものではなく、ASB によってその目的が承認された産業あるいは部門の団体 (SORP 設定団体) によって策定されるものである¹⁵⁾。

SORP 設定の方針と実務規範

SORP の策定に関する基本方針として、ASB は次のような指摘を行なっている¹⁶⁾。ASB

は SORP を発行する諸団体を承認している。これらの団体は、下記の事項を満たさない限り、ASB によって承認されることはない。ASB による事前チェックで、SORP の内容は、それぞれの部門や業種の実態を熟知した団体等によって設定される仕組みが出来上がっている。

- ① その業界または部門に、会計基準の明確化やその解釈が必要となる会計または財務報告上の問題がある。
- ② SORP を設定する団体は、関連する所管の財務報告目的について、産業または部門の全体または主要な部分を代表している。
- ③ SORP を設定する団体は、公共のために財務報告の基準を高め、維持するという ASB の目的を共有している。
- ④ SORP を設定する団体は、SORP の設定団体として承認される際に、ASB の実務規範を遵守することに同意している。
- ⑤ その業界または部門が他の団体に規制もしくは資金提供されている場合、規制当局あるいは資金提供している団体は、ASB による承認を求めている団体が、SORP をその業界または部門に普及することに同意している。

また、以上のような条件により ASB から承認された SORP 設定団体が、SORP を開発する際には、下記のような点に留意が必要とされている¹⁷⁾。

- ① SORP は、現行の会計慣行に即して開発されるべきである。特に考慮されるべきは、SORP が法の規定、会計基準等に優先するものではないという点である。また、SORP の規定が最新の会計基準等と矛盾している場合は、これらの規定は有効ではなくなる。
- ② SORP は、より好ましい会計処理を勧告することで、業界内や部門内の会計処理の相違の範囲を少なくすることを目的とすべきである。また、実践的かつ適切な場合には、SORP は類似の業界あるいは部門で採用されているアプローチと一致するアプローチを、その業界または部門で採用すべきである。
- ③ SORP の草案作りは、SORP 設定団体自身か、SORP 設定団体の作業部会によって行われなければならない。その過程においては、関連業界または部門の代表、広く公共の利益を代表する独立した外部者、また、可能であれば財務諸表利用者の参加を確保し、十分な専門的な会計支援を受けるべきである。
- ④ SORP の設定に際しては、関連業界・部門の組織および個人に加えて、その業界・部門で活発に関与している監査人、関連規制機関、政府省庁等との幅広い協議を行うなど適切な過程を経る必要がある。
- ⑤ SORP の確定版を発行する前に、SORP 設定団体は公開草案を公表してコメントを

入手するための合理的な期間を設けるなど、一般からのコメントを求めなければならない。

- ⑥ すべての公開草案および確定版の SORP は、公表前にコメントを得るために、関連する ASB の委員会に提出されるべきである。発表前の段階では、常にこうして委員会に十分な時間を提供し、必要な変更があれば決定し、SORP のなかに取り入れるようにする必要がある。

ASB は上記の③に関連して「財務セクターおよび他の特殊な産業委員会」(the Financial Sector and Other Special Industries Committee) と「公益組織おける会計委員会」(the Committee on Accounting for Public benefit Entities) の二つの専門的な諮問委員会(Advisory Committees) を設けて、SORP の設定に関する提言を行なっている¹⁸⁾。

地方自治体版 SORP 遵守の法的根拠

CIPFA と LASAAC の策定する『英国における地方自治体会計の実務規範：SORP』(Code of Practice on Local Authority Accounting in the United Kingdom: A Statement of Recommended Practice) は、このような SORP に対する ASB の要請をクリアして策定されている。ここではつぎに、英国の地方自治体の実質的な会計基準を意味する CIPFA/LASAAC の SORP に対して、どのような法的整備によって、SORP の存在が認められているのかについて確認することにしよう。

英国には、イングランド、ウェールズ、スコットランド、北アイルランドという4つ地域があり、それぞれに独立した議会を有している。この関係で、CIPFA の SORP を実質的な地方自治体会計基準として法的に根拠付ける条文等は、すべて異なることになる。地方自治体が会計報告書作成のために適正な会計慣行を構成する上記の英国地方自治体版 SORP を遵守する義務について、イングランド、ウェールズ、スコットランド、北アイルランド別にその法的根拠を記載すると以下のとおりである¹⁹⁾。

- ① イングランドでは『2003年度会計監査規則』と『2003年地方自治法』第21条(2)
- ② ウェールズでは『2003年地方自治法』第21条(2)と『2005年会計監査(ウェールズ)規則』
- ③ スコットランドでは『1985年地方自治体会計(スコットランド)規則』と『2003年スコットランド地方自治法』第12条
- ④ 北アイルランドでは『2005年北アイルランド地方自治法』第24条と『2006年地方自治体(会計監査)(北アイルランド)規則』第4条

また、上記の法律や規則に準拠して作成された会計報告書の監査は、イングランドでは『1998年地方自治体監査委員会法』第5条、ウェールズでは『2004年公的監査(ウェールズ)

ズ)法』, スコットランドでは、『1973年地方自治法(スコットランド)法』第99条と『2003年スコットランド地方自治法』第12条, 北アイルランドでは、『2005年北アイルランド地方自治法』第24条と『2006年地方自治体(会計監査)(北アイルランド)規則』第4条において制定されている。

地方自治体版 SORP の概要

地方自治体版 SORP となる COPLAA は, 英国の地方自治体における外部財務報告に関する枠組みを提示しており, 開示と表示に関して最小限の必須事項と地方自治体の財政状態や取引を適正に表示している会計報告書を作成するのに必要となる会計原則や会計実務を規定している。ただし, 地方自治体が会計処理を行なう場合に, CIPFA の SORP ではカバーされず, 現存する SSAP や FRS, UITF 適用書, あるいは, その他の SORP によってカバーされる会計処理や情報開示の条件が適用されるような珍しいケースもある。このような場合には, CIPFA の SORP は, FRS, UITF 適用書あるいは別の SORP の内容に従うことになる。CIPFA の SORP は, 継続的に見直されており, 1998年, 2000年, 2002年に修正されて以降, 毎年改訂されている²⁰⁾。

ところで, 多くの地方自治体は, サービス提供についての伝統的な方法から離れ, 官民間問わず他の団体との協働で, あるいは他の団体を通して仕事をするケースが増えている。このことにより, 地方自治体単体の財務書類のみでは地方自治体の活動やコントロールできる資源あるいは直面するすべての財務上のリスクの発現を正しく開示できなくなっている。このことは, 連結会計報告書を作成しない地方自治体はその活動を適正に表示できないリスクが存在することを意味している。

そこで, 2004年 CIPFA の SORP では, 新たに連結会計が導入され, 2004-05年から強制されている(ただし, 移行時の措置として2005-06年からの導入も認められた)。CIPFA の地方自治体会計審査会告示(Local Authority Accounting Panel Bulletin: LAAP) 60号と61号では, 2004年 CIPFA の SORP によって新たに導入された連結会計に関するアプローチの概略が説明されている。

BVACOP

1999年地方自治法では, ベスト・バリュー(Best Value)との関連で財務報告に関する新たな要請が課されている²¹⁾。これを受ける形で, CIPFA は, 2000年1月に, 初めてベスト・バリュー会計実務規範(the Best Value Accounting Code of Practice: BVACOP)を公表した。CIPFA が発行する『ベスト・バリュー会計実務規範: BVACOP』は, 1999年地方自治法で求められる利害関係者への財務報告に関する指針を提供しているのである。

BVACOP は SORP ではないものの CIPFA の公式報告書である。1999年地方自治法の要求に基づき、ステイクホルダーに対する財務報告に関連した適切な慣行 (proper practice) を構築するものであり、政府の大臣から正式に承認を受けている。2007年度版 BVACOP は、イングランド・ウェールズ向けとスコットランド・北アイルランド向けの版を区別し、異なる地域のベスト・バリュース制定ガイダンスにおける取り組みに配慮されており、2007年4月1日から英国全土における自治体の活動に適用されている。BVACOP によってカバーされている主な領域は以下のとおりである。

- サービスに対する総原価の決定
- 商業会計の維持と組織内の商業活動の業績の開示に対する必要事項の詳述
- 事業活動における累積コストについてのサービス毎の歳出分析 (Service Expenditure Analysis: SEA)

また、2007年度版 BVACOP は、以下の財務情報の作成をすべての自治体に強制している。また、BVACOP の内容は、毎年見直しの対象とされている。

- 2007-08年度業績指標
- 2007-08年度会計報告書
- 2008-09年度予算書
- 2008年度ベスト・バリュー業績計画書 (BVPP)/BVPP の改善計画もしくは BVPP の要約

V 英国における地方自治体会計基準設定の新展開

IFRS へのコンバージェンス

現在、国際会計基準審議会 (International Accounting Standards Board) が作成する国際財務報告基準 (International Financial Reporting Standards: IFRS) を採用済み、あるいは、将来的に採用することを表明している国は、EU 諸国をはじめ、オーストラリア、ニュージーランド、カナダ、韓国、インドなど世界100カ国以上に及んでいる。

英国においても、会計基準の国際的収斂 (International Convergence) の問題はかなり以前から意識されていた。そもそも、英国は、1973年の IASC の発足に携わり、ASC 体制のもとでは SSAP において IAS (IFRS の従来の呼称) との共通点や相違点を説明するなど IAS との調和に早くから取り組んできた。さらに、ASB は EU との関係も重視し、2004年3月に公表した討議資料「英国会計基準：IFRS との収斂のための戦略」では、英国会計基準と IFRS との具体的な収斂計画を明らかにした。また、2005年3月に ASB の方針書の公開草案として「変化する環境のもとでの会計基準設定：会計基準審議会の役割」

を公表し、このなかで ASB の重要な役割の一つとして、会計基準の方向に関する国際的な議論に対して貢献することをあげている²²⁾。

ところで、英国自治体の公会計基準についても、地方自治体版 SORP を開発してきた CIPFA/LASAAC の地方自治体 SORP 審議会 (CIPFA/LASAAC Local Authority SORP Board) は、2010年度から IFRS の内容を『規範 (Code)』として履行する旨の意思決定を公表している。ASB の財報報告基準が IFRS を完全採用した場合や、ASB が IFRS 履行に伴う『規範』のようなガイダンスを監督し続けるか否かについては数々な不確定要素が存在している²³⁾。

CIPFA/LASAAC は、ASB の支援のもと SORP を作成し続けるべきか否かについて熟慮していた。特に、英国会計基準と IFRS の両基準に基づく報告書の期間延長のリスクに繋がる不確定要素が引き金となり、政府の2007年度予算書の公表に続き、地方自治体 SORP 審議会は、公会計の実務規範として、従来の ASB に SORP として認定されるというガバナンスの枠組から、財務報告諮問審議会 (Financial Reporting Advisory Board: FRAB) という中央政府および NHS の会計ガイダンスを監督する独立機関にリンクしたガバナンスの枠組みに、2010年度から移行すべきであるとの暫定的な結論に達した。

IFRS の地方自治体公会計基準としての適用に際して、CIPFA/LASAAC は、FRAB に関する責任等についての取り決めのもとで実務規範の設定主体として存続し、CIPFA 自体も“実務家向けのガイダンスノート”を引き続き作成していくことになる。CIPFA は英国地方自治体公会計基準に対して今後も重要な役割を担うことになっている。

CIPFA リカットソン国際部長の整理

本稿の執筆に際して、CIPFA のキャロライン・リカットソン (Caroline Rickatson) 国際部長からは、英国の地方自治体会計基準が、英国財務会計基準審議会の財務報告基準 (現存する財務会計委員会の SSAP を含む) に準拠した SORP から、IFRS 準拠へと変更する今回の取り組みに関して、その概要を整理する次のような小稿が寄せられた²³⁾。ここでは、CIPFA の IFRS 準拠への取り組みが、包括的政府会計 (Whole of Government Accounts) の誕生への布石として認識されている²⁴⁾。

VI む す び

以上本章では、英国 (主としてイングランドとウェールズを中心に) の地方自治体における財務報告や会計基準の法的要件、実務的な展開を、関連する制定法、規則、会計基準、勧告実務書、実務指針などの内容を考察することで整理してきた。米国の民間企業に対し

て適用される「一般に公正妥当と認められる会計原則」(Generally Accepted Accounting Principles: GAAP) の概念をイメージして、英国地方自治体の財務報告や会計基準を「GAAP の家 (House of GAAP)」と同じような階層構造で整理すると、そこでは、「制定法→会計規則→会計基準→実務勧告→実務指針」の連鎖で財務報告と会計処理の諸基準が構築されていることが理解される。

この連鎖で中心的な役割を果たしているのが、CIPFA/LASAAC が策定する SORP である。SORP は、ASB が設定する FRS を補完するもので、わが国の会計実務という業種別の会計基準に相当するものである。SORP の発想を積極的に導入する英国の会計制度は、業種別会計の根底に基本となる会計基準を共有するという構造を有している。これが最近注目されているセクター・ニュートラルの思考と密接に関連しているという認識は、今後、英国の地方自治体会計の新展開を考察する上で、特に重要であろう。

本稿では最後に、SORP の概念と会計監査規則の要請の交差する部分に CIPFA の COPLAA が位置していることを再度ここで確認しておきたい。CIPFA が英国の会計基準審議会により承認された SORP と、政府（副首相府やコミュニティ・地方自治体省）により制定された会計監査規則の交点となる COPLAA を設定することを通じて、英国内の地方自治体の財務報告と会計に及ぼしている影響は計り知れないからである。

それでも CIPFA はその歩みをさらに推し進めて、国際財務報告基準 (IFRS) に準拠した COPLAA (または、それに類するもの) を2010年までに作成しようとしている。これにより、英国の地方自治体は国際財務報告基準に準拠した財務報告と会計処理を行なうことになる。SORP からの脱却は今後、英国財務会計基準審議会 (ASB) の財務報告基準 (FRS) のあり方、たとえば、ASB が制定する FRS の IFRS へのコンバージェンスにも大きな影響を及ぼすのではないだろうか。CIPFA は地方自治体を中心とする公共部門に専門化した会計団体として、非常にユニークな存在である。そして、その活動は英国の会計基準や国際公会計基準 (IPSAS) のあり方にも大きな影響を与えようとしている。

注

- 1) 本章では、英国の地方自治体財務会計基準を、米国会計基準の「GAAP の家」(House of GAAP) をイメージした整理を目指している。本章の記述の本文は、Anna Capaldi ed., *Councillors' Guide to Local Government Finance: 2008 Fully Revised Edition*, CIPFA, 2008 の第17章、第21章、第22章の記述を参考に展開したものである。
- 2) 英国の公会計については、たとえば、若林茂信著『新アメリカ・イギリス公会計論——制度と実務——』高文堂出版社、1987年がある。しかし、この20年間、英国の地方自治体会計に関係する書物は、わが国では発行されていない。
- 3) すなわち、FRS や一部存続している SSAP に準拠することが、「真実かつ公正な概観」を有

- することを意味する。
- 4) 英国の地方自治体では現在、CIPFA や CIMA などの会計士資格をもつ職員を最低一名は雇用しなければならないとされている。CIPFA の歴史が、120年以上前の会計部長や財務部長のインフォーマルな会合であったことから推察されるように、地方自治体に財務管理（や会計等）の専門家を幹部職員として配置することが、地方自治体の財務管理、財務報告、会計基準の設定には不可欠である。
 - 5) Local Government Act の訳出については、「地方自治法」だけではなく「地方政府法」という訳も相当用いられている。本稿では、英文の日本国憲法第8編で、Local Self-Government を地方自治と訳していること参考にして、「地方自治法」と訳出した。なお、日本国憲法（原本英語）では、Local Public Entity を、地方公共団体と翻訳している。
 - 6) 『会計監査規則』は、その後、1996年と2003年に改訂されている。2003年『会計監査規則』にはガイダンスも発行されており、このガイダンスの規定により、CIPFA から発行されている各種印刷物が、実質的に会計基準の一部を構成することが説明されている。
 - 7) 2003年会計監査規則は、同年の規則 (Statutory Instrument: SI) 第533号として、副首相府 (Office of the Deputy Prime Minister) の政務次官 (Parliamentary Under Secretary of State) である Christopher Leslie 氏の署名で公表されている。また、2003年会計監査規則は、2004年規則556号、同年規則3168号、2006年規則564号で修正されている。
 - 8) Office of Deputy Prime Minister, *Guidance on the Accounts and Audit Regulations 2003*, 14 March 2003. なお、2006年規則564号で修正された会計監査規則については、2006年8月にガイダンスが公表された。このガイダンスは、コミュニティー・地方自治省 (Department for Communities and Local Government: DCLG) が作成したものである。このように、1998年地方自治体監査委員会法が規定した（会計や監査関係の規定制定の権限をもつ）国務大臣 (Secretary of State) は、当時の政権が会計や監査関係にどのような省庁を編成しているかによって、その担当省が異なっていることに留意する必要がある（副首相府からコミュニティー・地方自治省へ）。
 - 9) Anna Capaldi ed., *op. cit.*, CIPFA, 2008, p. 452.
 - 10) Office of Deputy Prime Minister, *op. cit.*, 14 March 2003.
 - 11) ここでの記述のうち、地方自治体の財務報告と会計基準設定に関する部分以外の箇所については、斎野純子著『イギリス会計基準設定の研究』同文館、2006年3月の第1章と第2章に依拠している。
 - 12) 2009年1月1日現在、有効な SSAP と FRS は下表のとおりである。

FRS の一覧（2009年1月1日現在）

FRS 29	金融商品の開示	Financial Instruments: Disclosures
FRS 28	関連数値	Corresponding Amounts
FRS 27	生命保険	Life Assurance
FRS 26 (IAS 39)	金融商品の認識と測定	Financial Instruments: Recognition and Measurement

FRS 25 (IAS 32)	金融商品の開示と表示	Financial Instruments: Disclosure and Presentation
FRS 24 (IAS 29)	超インフレ経済下における財務報告	Financial Reporting in Hyperinflationary Economies
FRS 23 (IAS 21)	外国為替レート変動の影響	The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates
FRS 22 (IAS 33)	一株当たり利益	Earnings per Share
FRS 21 (IAS 10)	後発事象	Events after the Balance Sheet Date
FRS 20 (IFRS2)	株式その他の資本項目に基づく支出	Share-based Payment
FRS 19	繰延税金	Deferred Tax
FRS 18	会計方針	Accounting Policies
FRS 17	退職給付	Retirement Benefits
FRS 16	カレントタックス	Current Tax
FRS 15	有形固定資産	Tangible Fixed Assets
FRS 14	一株当たり利益	Earnings per Share
FRS 13	金融派生商品およびその他金融商品の開示	Derivatives and other Financial Instruments: Disclosures
FRS 12	引当金, 偶発債務, 偶発資産	Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets
FRS 11	固定資産とのれんの減損	Impairment of Fixed Assets and Goodwill
FRS 10	のれんおよび無形固定資産	Goodwill and Intangible Assets
FRS 9	関連会社およびジョイント・ベンチャー	Associates and Joint Ventures
FRS 8	関連当事者の開示	Related Party Disclosures
FRS 7	会社取得における公正価値	Fair Values in Acquisition Accounting
FRS 6	合併と買収	Acquisitions and Mergers
FRS 5	取引の実態の報告	Reporting the Substance of Transactions
FRS 4	潜在的資本商品	Capital Instruments
FRS 3	財務業績報告	Reporting Financial Performance
FRS 2	子会社の会計	Accounting for Subsidiary Undertakings
FRS 1 (Revised 1996)	キャッシュ・フロー計算書	Cash Flow Statements

SSAP の一覧 (2009年1月1日現在)

SSAP 25	セグメント報告	Segmental Reporting
SSAP 24	年金費用会計	Accounting for Pension Costs
SSAP 21	リースおよび買取選択権付会計	Accounting for Leases and Hire Purchase Contracts

SSAP 20	外国通貨取引	Foreign Currency Translation
SSAP 19	投資不動産会計	Accounting for Investment Properties
SSAP 17	後発事象の会計	Accounting for Post Balance Sheet Events
SSAP 13	研究開発会計	Accounting for Research and Development
SSAP 9	棚卸資産および長期請負契約	Stocks and Long-term Contracts
SSAP 5	付加価値税会計	Accounting for Value Added Tax
SSAP 4	政府補助金会計	Accounting for Government Grants

IAS：国際会計基準，IFRS：国際財務報告基準

- 13) 財務諸表の適正性と一般的に呼ばれる概念を，英国の会社法（1985年）では「True and Fair View」と説明している。同様に英国の地方自治体会計では「proper accounting practice」がこの適正性に相当する概念を形成しているのではないかと推察される。
- 14) なお，第256条(3)の(a)と(b)は，それぞれ ASB と FRC が該当する。(1)の標準会計実務書は ASC の SSAP をさす。
- 15) SORP の詳細については，次の文献を参照されたい。Accounting Standards Board, *SORP s: Policy and Code of Practice*, the Accounting Standards Board, July 2000.
- 16) *Ibid.*, p. 2.
- 17) *Ibid.*, pp 5-11.
- 18) SORP の明細については，次の文献が参考になる。
Accounting Standards Board, *SORP s Fact Sheet*, Accounting Standards Board, November 2008.
- 19) CIPFA/LASAAC, *Code of Practice on Local Authority Accounting in the United Kingdom* 2008, CIPFA, 2008. p. 1.
- 20) ここでの記述は，Anna Capaldi ed., *op.cit.*, CIPFA, 2008 の第17章と第21章に基づいている。
- 21) ここでの記述は，Anna Capaldi ed., *op.cit.*, CIPFA, 2008 の第17章と第21章に基づいている。
- 22) ここでの説明は，下記の文献に基づいている。
Anna Capaldi ed., *op. cit.*, CIPFA, 2008, 第21章（特に，446頁）。
斎野純子著『イギリス会計基準設定の研究』同文館，2006年3月，181頁。
CIPFA, *Code of Practice on Local Authority Accounting ('the SORP') Consultation on Future Governance Framework*, CIPFA, January 2008. p. 3.
FRAB Meetings, *Secretariat Paper*, 2 October 2008, p. 2. を参照
- 23) ここでの問題は，英国自治体公会計実務規範（*The code of practice on Local Authority Accounting in the United Kingdom*）が，英国会計基準審議会（ASB）の支援のもと調整され続けなければならないか否かについて，CIPFA の見解を固めるという協議である。
- 24) 原文は次の URL から入手できる。
<http://ishihara.t.mepage.jp/materials/ishihara/cipfa/>