

関西学院大学審査博士学位申請論文

(題目) わが国地方自治体におけるディスクロージャーの強化を企図した財務報告制度の研究  
—英国地方自治体の財務報告制度の考察—

指導教員：石原俊彦教授

2013年6月

経営戦略研究科大学院研究員

D9903 酒井 大策

## 目 次

第1章 わが国地方自治体における財務報告制度の現状と課題	1
1. 地方自治体における財務報告制度改革の意義	1
2. わが国地方自治体の決算制度および財務会計制度	2
2-1. 地方自治法を中心とした法令	2
2-2. わが国地方自治体の決算書類	4
2-3. わが国地方自治体の財務会計制度	5
3. わが国地方自治体の財務報告制度に関する改革の必要性	6
3-1. 地方財務会制度調査会「地方財務会計制度の改革に関する答申」	6
3-2. 簡素で効率的な政府を実現するための行政改革の推進に関する法律	8
3-3. 総務省「地方自治法抜本改正に向けての基本的な考え方」	9
4. 地方自治体における財務報告制度改革の取り組み	10
4-1. 新地方公会計制度改革における2つの基準	12
4-2. 総務省基準モデル	14
4-3. 総務省方式改訂モデル	15
4-4. 東京都を中心とした財務諸表作成基準	16
5. わが国地方自治体における財務報告制度の課題	18
6. 英国地方自治体における財務報告制度と英国勅許公共財務会計協会の役割	20
6-1. 英国地方自治体における財務報告制度	20
6-2. 英国勅許公共財務会計協会（CIPFA）	21
7. 英国地方自治体財務報告制度を研究する意義	22
（注）	24
第2章 地方自治体の財務報告におけるアカウンタビリティの検討	27

1. 地方自治体におけるアカウンタビリティの検討 .....	27
2. エージェンシー理論 .....	28
2-1. エージェンシー理論の基礎 .....	28
2-2. エージェンシー理論の基礎的仮定 .....	29
2-3. エージェンシー問題とその解決 .....	30
3. エージェンシー理論を基礎とした地方自治体のガバナンス・システム .....	31
3-1. 地方自治体における利害関係者の整理 .....	31
3-2. 地方自治体におけるエージェンシー問題 .....	33
3-3. エージェンシー問題解決のためのガバナンス・システム .....	34
4. 地方自治体におけるアカウンタビリティの変化 .....	36
4-1. アカウンタビリティの変化を促した背景 .....	36
4-2. 地方自治体における財務的アカウンタビリティ .....	38
4-3. 遵法性・準拠性の側面における財務的アカウンタビリティ .....	38
4-4. 管理・運用の側面の財務的アカウンタビリティと現金主義の課題 .....	40
4-5. 管理・運用の側面の財務的アカウンタビリティと補足・補完情報 .....	41
5. アカウンタビリティを果たすためのシステム確立の必要性 .....	42
(注) .....	44
第3章 英国地方自治体における財務報告の概念 .....	47
1. 英国地方自治体における会計実務規範検討の意義 .....	47
2. 会計基準フレーム・ワークにおける勧告実務規範（SORP）の位置づけ .....	48
3. 英国地方自治体における財務報告の目的 .....	48
4. COPLAAが示す地方自治体の財務報告における重要な2つの側面 .....	50
5. 財務報告の対象者 .....	52

6. 財務情報の質的特性 .....	55
7. COPLAAから得られる示唆 .....	59
(注) .....	61
第4章 英国地方自治体における会計実務規範を規定するフレームワーク .....	63
1. 地方自治体における会計基準の現状 .....	63
2. 会計実務規範の法的なフレームワーク .....	64
3. 会計基準への準拠の担保（2009/10年度まで） .....	67
3-1. 英国会計基準審議会（ASB）による担保 .....	67
3-2. COPLAA（SORP）の設定主体 .....	68
3-3. COPLAA（SORP）の意義 .....	69
4. 会計基準への準拠の担保（2010/11年度以降） .....	69
4-1. 財務報告諮問委員会（Financial Reporting Advisory Board）による保証 .....	69
4-2. 財務報告諮問委員会 .....	70
4-3. COPLAA（IFRS）の設定主体 .....	72
4-4. COPLAA（IFRS）の意義 .....	73
5. IFRS直接適用の背景と過程 .....	73
5-1. 2007政府予算と公共部門全体財務諸表（Whole of Government Accounts : WGA） .....	73
5-2. COPLAAのIFRS適用への過程 .....	74
6. 会計基準の設定主体・フレームワークに関する検討の必要性 .....	76
(注) .....	78
第5章 英国地方自治体における年次財務報告書の分析的検討 .....	81
1. 英国地方自治体年次財務報告書の検討意義 .....	81

2. 英国地方自治体年次財務報告書の構成 .....	82
2-1. 序文 .....	82
2-2. 年次財務報告書に対する責任報告書 .....	84
2-3. 財務諸表 .....	86
3. 内部統制あるいは財務に係る内部統制のレビュー報告書 .....	90
4. 会計方針、会計的見積りの変更と誤謬 .....	92
5. 英国地方自治体年次財務報告書の構成と内容から得られる示唆 .....	94
(注) .....	95
第6章 英国地方自治体年次財務報告書における I F R S 適用 .....	97
1. 英国地方自治体への I F R S 適用 .....	97
2. 地方自治体監査委員会報告書 .....	97
2-1. 報告書『透明性を向上させるために (Let's be Clear) 』の概要 .....	97
2-2. I F R S 適用の影響 .....	98
2-3. セクター・ニュートラルの課題 .....	101
2-4. A C が提案する今後の改善 .....	103
3. 英国地方自治体財務報告担当者へのインタビュー調査 .....	104
3-1. インタビュー調査の概要 .....	104
3-2. 年次財務報告書の利用 .....	105
3-3. 年次財務報告書の利用者 .....	106
3-4. 利用者の理解改善に向けた手法 .....	107
4. 利用者の視点を重視した財務報告書の必要性 .....	108
(注) .....	110
第7章 英国地方自治体年次財務報告書の実証的分析 .....	113

1. 英国地方自治体年次財務報告書の現状 .....	113
2. イングランド地方のユニタリー .....	113
3. ユニタリー2010/11年度年次財務報告書の構成 .....	114
4. 序文 .....	120
4-1. 財務報告書における序文の分量分析 .....	120
4-2. Plymouth 2010/11年度年次財務報告書における序文 .....	122
5. 注記 .....	130
6. 年次財務報告書に対する責任報告書 .....	134
6-1. 最高財務責任者 (Chief Financial Officer : CFO) .....	138
6-2. 監査委員会 (Audit Committee) .....	139
7. 英国地方自治体財務報告書の実証分析から得られる示唆 .....	140
(注) .....	143
第8章 地方自治体財務報告における追加的情報の必要性 .....	146
1. 財務報告書における追加的情報 .....	146
2. 財務報告における追加的情報の意義 .....	146
3. 英国民間企業におけるOFR (Operating and Financial Review) .....	149
3-1. 英国民間企業におけるOFR導入の検討経緯 .....	149
3-2. 2006年OFR意見書に示された原則と目的 .....	150
4. 公共部門における追加的情報導入の動き .....	151
4-1. 『公共部門のOFR』 .....	152
4-2. 2006年OFR意見書7原則の公共部門への適用検討 .....	153
5. わが国地方自治体への導入にあたっての課題 .....	157
6. 追加的情報を含めた財務報告書の必要性 .....	160

(注) .....	161
第9章 地方自治体における意思決定と情報.....	163
1. 意思決定に資する情報の検討意義.....	163
2. 公会計における意思決定と情報 .....	163
2-1. 財務会計における意思決定と情報.....	163
2-2. 管理会計における意思決定と情報.....	164
3. 英国地方自治体監査委員会『情報への精通』 .....	165
3-1. 『情報への精通』の発刊主体.....	165
3-2. 『情報への精通』の主題.....	166
4. 地方自治体における意思決定者 .....	166
4-1. 政治家 .....	167
4-2. 住民.....	168
4-3. 管理職・専門家 .....	169
4-4. パートナー .....	169
4-5. その他の情報利用者 .....	170
5. 意思決定に有用な情報の特質.....	170
5-1. 目的適合性 .....	170
5-2. 品質.....	171
5-3. 提供方法.....	173
6. 『情報への精通』から得られる示唆.....	173
(注) .....	175
第10章 わが国地方自治体財務報告制度改革に向けた提言.....	177
1. わが国地方自治体における財務報告制度改革の必要性 .....	177

2. 提言1 「財務報告の目的を果たす財務諸表の作成」 .....	180
3. 提言2 「一般に公正妥当と認められる会計基準の策定」 .....	181
4. 提言3 「包括的な年次財務報告書の導入」 .....	182
4-1. 英国地方自治体の年次財務報告書から見るわが国地方自治体の課題 .....	183
4-2. わが国地方自治体に導入する年次財務報告書の構成案.....	186
5. 提言4 「記述的情報の導入と活用」 .....	188
6. 提言5 「利用者志向を起点とした情報活用の検討」 .....	190
7. 本論文の総括.....	191
(注) .....	193
参考文献.....	194



## 第1章 わが国地方自治体における財務報告制度の現状と課題

### 1. 地方自治体における財務報告制度改革の意義

わが国地方自治体の財務報告制度について、当時の自治省の附属機関である地方財務会計制度調査会によって1962年に改革の必要性が指摘されてから、すでに半世紀が経過する。この間、わが国地方自治体は、高度経済成長期やバブル景気による税収の増加によって、財務報告制度改革を行わないままその規模を拡大してきた。バブル崩壊後の大幅な税収の減少や、景気対策や雇用対策という名の下で行われてきた公共投資、さらには高齢化社会の到来による大幅な扶助費の増加を受け、わが国地方自治体の財政状態はこの十数年間で大きく悪化している。このような財政状態の悪化と非生産的・非効率的と指摘されてきた地方自治体の行政活動に批判が集まり、地方自治体の財政状態および業績の可視化の必要性が強く指摘され、近年、財務報告制度改革への取り組みが行われている。

総務省は、平成19年に総務省自治財政局長通知「公会計の整備推進について<sup>1)</sup>」を公表し、財務書類<sup>2)</sup>4表（行政コスト計算書・貸借対照表・純資産変動計算書・資金収支計算書）の整備を各地方自治体に要請した。平成21年度から各地方自治体の決算内容については、都道府県・市区を中心に財務書類4表が公表されている。新地方公会計制度改革といわれるこの流れは、企業会計の視点を取り入れたものであり、現金主義から発生主義へという財務報告制度の改革に布石を投じている。

また、総務省は、平成23年に「地方自治法抜本改正についての考え方（平成22年）」を公表し、「8. 監査制度・財務会計制度の見直し<sup>3)</sup>」において、現在の財務報告制度の問題点を指摘している。総務省のこのような動きからわかるように、地方自治法改正を中心として、財務報告制度の大きな変革の可能性がある。しかしながら、現在の議論の中心はわが国地方自治体に発生主義を導入し、財務諸表の整備を行うべきであるという議論の段階であり、財務諸表を中心とした情報の活用についての議論が活発化しているわけではない。総務省の地方公会計の整備促進に関するワーキンググループは、平成22年に公表した「地方公共団体における財務書類の活用と公表について<sup>4)</sup>」において、財務諸表の活用方法や先進的な地方自治体の例を紹介し、地方自治体での積極的な財務諸表の活用を促している。しかしながら、東京都が平成22年に行った調査<sup>5)</sup>では、「財務諸表から

見えてくるコスト情報等を行政運営に活用し、又は、今後活用することを考えているか」という問いに対して、「今後活用を検討している」と回答した地方自治体が86.2%におよぶものの、「活用している」と回答した地方自治体はわずか1.9%にとどまっている。

本論文では、財務報告の目的を「説明責任に資する情報の提供」と「意思決定に資する情報の提供」と定義する<sup>6)</sup>。財務報告書を中心とする情報の利用者は、地方自治体の外部・内部を問わず、広範囲で多数におよぶ。しかしながら、「説明責任に資する情報の提供」と「意思決定に資する情報の提供」という財務報告の目的に照らし合わせた場合、その第一義的な利用者として想定すべきは、納税者かつ主権者である住民であり、またその住民の委託を受けた議会議員である。財務報告制度の制度設計を検討する場合には、この第一義的な利用者にとって有益な情報とは何かという利用者志向に立った検討が必要不可欠である。すなわち、住民や議会議員に理解が可能で、説明責任の履行や意思決定に有用な情報提供が、地方自治体の財務報告書には求められるのである。

## 2. わが国地方自治体の決算制度および財務会計制度

### 2-1. 地方自治法を中心とした法令

わが国地方自治体の決算制度は、地方自治法、同施行令、および、同施行規則を中心として、地方財政法、地方公営企業法などによって定められている。また、これらの法令は基本的事項を中心としており、詳細な規定については、各地方自治体の財務規則や規定によって定められている。地方自治法では決算について以下のように定められている。

#### 地方自治法第233条

##### 第五節 決算

第二百三十三条 会計管理者は、毎会計年度、政令の定めるところにより、決算を調製し、出納の閉鎖後三箇月以内に、証書類その他政令で定める書類とあわせて、普通地方公共団体の長に提出しなければならない。

2 普通地方公共団体の長は、決算及び前項の書類を監査委員の審査に付さなければならない。

- 3 普通地方公共団体の長は、前項の規定により監査委員の審査に付した決算を監査委員の意見を付けて次の通常予算を議する会議までに議会の認定に付さなければならない。
- 4 前項の規定による意見の決定は、監査委員の合議によるものとする。
- 5 普通地方公共団体の長は、第三項の規定により決算を議会の認定に付するに当たっては、当該決算に係る会計年度における主要な施策の成果を説明する書類その他政令で定める書類を併せて提出しなければならない。
- 6 普通地方公共団体の長は、第三項の規定により議会の認定に付した決算の要領を住民に公表しなければならない。

地方自治法では、決算書の調製者は会計管理者であり、会計管理者から市長へ、市長から監査委員へ、監査委員の監査の後議会に提出される。議決の認定後、住民に対して要領の公表が義務づけられている。地方自治法が定める証書類その他政令で定める書類は、地方自治法施行令および地方自治法施行規則によって定められており、以下のとおりである。

#### 地方自治法施行令第166条

##### 第五節 決算

第一百六十六条 普通地方公共団体の決算は、歳入歳出予算についてこれを調製しなければならない。

- 2 地方自治法第二百三十三条第一項及び第五項に規定する政令で定める書類は、歳入歳出決算事項別明細書、実質収支に関する調書及び財産に関する調書とする。
- 3 決算の調製の様式及び前項に規定する書類の様式は、総務省令で定める様式を基準としなければならない。

#### 地方自治法施行規則第16条

第十六条 決算の調製の様式は、別記のとおりとする。

第十六条の二 歳入歳出決算事項別明細書、実質収支に関する調書及び財産に関する

調書の様式は、別記のとおりとする。

別記 決算の調製の様式（第十六条関係）

別記 歳入歳出決算事項別明細書様式（第十六条の二関係）

別記 実質収支に関する調書様式（第十六条の二関係）

別記 財産に関する調書様式（第十六条の二関係）

## 2-2. わが国地方自治体の決算書類

地方自治法、地方自治法施行令、および、地方自治法施行規則から、地方自治体の決算書類の一式は以下であることがわかる。

- ① 歳入歳出決算書
- ② 歳入歳出決算事項別明細書
- ③ 実質収支に関する調書
- ④ 財産に関する調書
- ⑤ 主要な施策の成果を説明する書類

図表1-1はわが国地方自治体の歳入歳出決算書の雛形である。図表1-1からわかるように、わが国地方自治体の現在の歳入歳出決算書は、款・項別に歳入および歳出が記載されている。歳入・歳出は、款・項単位で表示されているため、目的別の分類となっている。地方自治法上、決算書類はこの歳入歳出決算書と定められているため、厳密に決算書を定義すると、この様式だけが決算書ということになる。すなわち、その他の書類については、あくまで決算書に付属する書類という位置づけになる。

歳入歳出決算事項別明細書は、歳入歳出決算書が款・項単位で示されているのに対して、款・項・目・節単位での歳入および歳出額が示されている。つまり、歳入歳出決算書の款・項の内訳を示すものであり、その詳細を示したものであるといえる。

実質収支に関する調書は、歳入総額、歳出総額、および、歳入歳出差引額を示し、翌年度へ繰り越すべき財源を控除することによって、単年度の実質収支を示すものである。すなわち、単年度の現金収支をより厳密に表すものといえる。次年度に繰り越すべき財源としては、継続費、繰越明許費、および、事故繰越し費が含まれる。

財産に関する調書は、地方自治体が所有する公有財産の一覧を示すものである。土地・

建物をはじめ、物品や基金の残高が示される。財産に関する調書には、会計年度内の各公有財産の増減などが示されているが、その表示方法は物量的単位によって示される。例えば、土地や建物はその購入価額や評価額が示されるのではなく、土地の面積が示されている。

主要な施策の成果を説明する書類は地方自治法施行規則において様式が定められておらず、各地方自治体によって任意で様式が定められている。したがって、地方自治体ごとに様式が異なっており、地方自治体によってその内容は異なっている。一般的な主要な施策の成果を説明する書類は、決算の概要や決算カード<sup>7)</sup>を含み、各事業または部署ごとの主要な施策や事業の成果が示されている。

各地方自治体では一般的に9月に行われる決算議会や決算委員会においてこれらの決算書類が審議され、最終的に議会によって認定されることとなる。

## 図表 1-1. 歳入歳出決算書

何年度（普通地方公共団体名）歳入歳出決算書

### 歳入

款	項	予算現額	調定額	収入済額	不能欠損額	収入未済額	予算現額と収入済額との比較
1 何々		円					
	1 何々						
	2 何々						
2 何々							
	1 何々						
	2 何々						
歳入合計							

### 歳出

款	項	予算現額	支出済額	翌年度繰越額	不用額	予算現額と支出済額との比較
1 何々						
	1 何々					
	2 何々					
2 何々						
	1 何々					
	2 何々					
歳出合計						

歳入歳出差引残額 円  
 うち基金繰入額 円  
 又は  
 歳入歳出差引不足額 円  
 このため翌年度歳入繰上充用金 円

何年何月何日提出

〔何都（道府県）知事〕〔何都（道府県）何市（町村）長〕  
 氏 名

地方自治法施行規則を基に筆者作成

## 2-3. わが国地方自治体の財務会計制度

わが国地方自治体の財務会計制度は、端的に示すと「単式簿記に基づく現金主義会計で

あり、歳入・歳出のみの収支会計であって、単年度会計<sup>9)</sup>」ということができる。わが国地方自治体の財務会計制度において、測定の対象は現金であり、認識の時点は現金の増減があった時点に限定されている。現金以外を対象としない財務会計制度であることから、必然的に単式簿記が採用され、いわゆる家計簿と同様に、現金の流出入のみが記帳され、最終的にその残高のみが示されることとなる。また、発生主義会計を導入していないため決算書に資産が網羅的に示されておらず、そのため財産に関する調書によって資産を示している。しかしながら、土地や建物については保有面積が示されるなど、物量的に示すことが可能な資産に限定されることとなる。

このような現金を対象とする財務会計制度は、単年度の収支額を定めるといった点から、現金を基礎とした予算管理制度を念頭に置いた制度であることがわかる。現金を基礎とした財務会計制度は、予算の上限を定めその範囲内で事業運営を行うという視点に立った場合、その管理や検証が容易であり、予算の遵守を目的とした制度設計がなされていると考えることができる。

### 3. わが国地方自治体の財務報告制度に関する改革の必要性

わが国地方自治体の財務会計制度および財務報告制度の問題点について、近年多くの指摘がなされ、財務会計制度および財務報告制度の改正議論が高まっている。しかしながら、このような問題点の指摘は近年になってから行われるようになったものではなく、地方自治法の制定からわずか15年後である昭和37年（1962年）に地方財務会計制度調査会によって指摘されている。

#### 3-1. 地方財務会計制度調査会「地方財務会計制度の改革に関する答申」

地方財務会計制度調査会（以下、調査会）は、当時の自治大臣の諮問に応じて、昭和34年（1959年）に自治省の附属機関として設立された。調査会の設置目的は、地方自治体の財務会計制度に関する重要事項を調査・審議するためであり、合計23回の総会を経て、昭和37年（1962年）に「地方財務会計制度の改革に関する答申」（以下、答申）を公表した。答申では冒頭部において、「政府は、この答申に基づいて、速やかに所要の立法措置を行うとともに、地方公共団体における財務会計制度の適正な運営を確保するため適切な措置を講ぜられるよう希望する<sup>9)</sup>」と述べられており、本答申が地方自治

法の改正を念頭として公表されていることがわかる。

調査会では、現行制度は、会計の観点から見てなお完全とは言えないと指摘し、さらに改善の要する諸点を示している。諸点の内容をまとめると以下のように示すことができる。

- ① 会計本来の使命は、現金の収支および広い意味での財産変動を明らかにするものにもかかわらず、現金収支に比べ財産、物品および債権債務の「会計管理」を不当に軽視しており、現金の収支と広い意味での財産制度を総合的に明らかにする仕組みになっていない。
- ② 予算に比べて会計本来の意味における「決算」が軽視されている。地方自治体の活動が会計年度を越えた長期の継続的な事業におよんでいるにもかかわらず、この事実を体系的に説明する記録と「決算」が整備されておらず、真の意味の「会計責任」が果たされていない。
- ③ 会計記録が不十分であり、正確で誤りがないかを確認するためには特別な調査を必要とする。また、会計帳簿の数値を財政活動に活用して行く経理体制になっていない。
- ④ 会計事務に相当の重複が見られ、煩雑であるばかりでなく、会計処理上の責任があいまいとなっている。
- ⑤ 命令系統と執行系統を分立することを基本原則としているが、主として現金収支の部門だけに限られている。契約、財産、物品、および、債権債務等の部門においても内部牽制制度を広げるとともに、それぞれの系統に属する機関の職責をさらに分化独立させる必要がある。
- ⑥ 会計における監査職能の重要性が十分に認識されていないため、監査委員の意見がどのような手続きと根拠に基づいて形成されるものであるかが明確にされておらず、監査の権威と責任およびその客観性を保証する制度となっていない。

調査会では、広く地方自治体の財務会計制度改革の必要を示している。特に現金収支のみ着目する制度の問題点を指摘し、金銭、財産、物品、および、債権債務のすべてを会計の計算構造の中に位置づけ、帳簿組織のうえでそれらを統一するとともに、予算対比の決算と併せて「会計決算」の制度を設け、これらの全領域を収支会計的に包摂する経理体

系を樹立する必要性があると指摘しているのである。すなわちこれを端的にまとめれば、現金主義に基づく決算制度では地方自治体の財政状態および業績を示すことはできず、発生主義に基づく「会計決算」を導入し、そのような前提のうえでの財務報告が必要であると指摘している。

調査会の答申を受けて、政府は昭和38年（1963年）に地方自治法の改正を行い、翌年度から改正地方自治法が施行された。この地方自治法改正は財務会計制度の改正が中心であり、例えば、行政財産と普通財産の区分、継続費、繰越明許費、および、事故繰越し制度等の整備、物品の範囲の明確化、出納長および収入役（現在の会計管理者）の権限の拡充、監査委員制度の改革などが新たに定められた。しかしながら、答申が重要課題として示した「会計決算」の導入、すなわち、発生主義に基づく決算制度の導入は見送られる形となった。そして、現在もなお地方自治体の決算は当時と同様に現金主義に基づく制度となっているのである。

地方自治法制定後わずか15年後に自治省の附属機関として設立された調査会においてすでにこのような指摘がなされ、それからすでに半世紀が経過しているという事実は、わが国地方自治体の財務会計制度および財務報告制度がいまだ旧態依然とした制度であり、当時指摘された多くの問題点が今なお改善されないまま残っている状態にあるといえる。

### 3-2. 簡素で効率的な政府を実現するための行政改革の推進に関する法律

自治省の答申以降、個別の地方自治体による財務諸表の作成や総務省による財務諸表の作成手法の提案などが行われてきた。特にバブル経済の崩壊後は、地方自治体の財政状態の悪化が顕著となり、いわゆるNPM（New Public Management）手法<sup>10</sup>を導入した行政改革が進められる中で、財務諸表の作成を中心とする財務報告制度改革の議論が再び大きな注目を浴びるようになった。そして平成18年（2006年）に施行された「簡素で効率的な政府を実現するための行政改革の推進に関する法律（行革推進法）」において以下のように財務諸表の整備が法的に要請されることとなった。

#### 簡素で効率的な政府を実現するための行政改革の推進に関する法律第62条

（地方公共団体における取組）

第六十二条 地方公共団体は、第五十八条から第六十条までの規定の趣旨を踏まえ、



その地域の実情に応じ、次に掲げる施策を積極的に推進するよう努めるものとする。

一 当該地方公共団体の資産及び債務の実態を把握し、並びにこれらの管理に係る体制の状況を確認すること。

二 当該地方公共団体の資産及び債務に関する改革の方向性並びに当該改革を推進するための具体的な施策を策定すること。

2 政府は、地方公共団体に対し、前項各号の施策の推進を要請するとともに、企業会計の慣行を参考とした貸借対照表その他の財務書類の整備に関し必要な情報の提供、助言その他の協力を行うものとする。

行革推進法では、第62条において、資産および債務に関する改革の方向および当該改革を推進する必要性を指摘し、企業の会計慣行を参考とした貸借対照表その他の財務書類の整備についての言及が行われた。これ以後の総務省自治財政局長通知「公会計の整備推進について」によって、いわゆる新地方公会計制度改革が本格的に導入されるに至るが、行革推進法においても、また、総務省自治財政局長通知においても、財務書類の作成を義務づけたものではなく、抜本的な財務報告制度に関する法改正が行われたわけではなかった。

### 3-3. 総務省「地方自治法抜本改正に向けての基本的な考え方」

「公会計の整備推進について」以降、各地方自治体は新地方公会計制度改革に取り組み始めた。そのような流れの中で、総務省は財務会計制度も含め、現行の地方自治法が現在の地方自治体の行政運営に適合していない部分があるとの問題意識から、地方自治法の抜本的な改革を検討し、平成23年（2011年）に「地方自治法抜本改正に向けての基本的な考え方（平成22年）（以下、平成22年報告書）<sup>11)</sup>」を公表した。平成22年報告書では、大きく3つの改正に関する考え方を示しているが、その内の1つとして「監査制度と財務会計制度の見直しの考え方」をあげている。すなわち、地方自治法の抜本改正の柱の1つとして、財務会計制度の見直しを検討しているといえる。

平成22年報告書では、地方自治体の財務会計制度について、財政民主主義の観点から、議会による統制が確保される必要があり、明確で分かりやすいものであるとともに、住民に対して財政状態等の説明責任を十分に果たすものであることが求められる<sup>12)</sup>と示さ

れている。すなわち、平成22年報告書は、財務会計制度の主要な役割を、財政民主主義の考え方の基礎となる議会による統制に資する情報、および、住民に対する財政状態等に関する説明責任を果たす情報の2点と位置づけていることがわかる。平成22年報告書は、地方自治体の財政状態が悪化する中で住民の理解を得て行政運営を行う要請が高まり、その結果、財務会計制度を住民に対する財政状態等の説明の観点、および、民主的統制の観点から、現在の財務会計制度が十分なものであるか検討する必要があることを指摘している<sup>13)</sup>。すなわち、住民・議会に対する財務報告制度の改革の必要性を指摘しているのである。

平成22年報告書によると、わが国地方自治体の財務会計制度および財務報告制度は、民主的統制の観点から、単年度主義を採用し、予算の流用を制限する考えに適合する制度として、現金主義・単式簿記を採用している<sup>14)</sup>。しかしながら、平成22年報告書では、現在の財務会計制度は、企業会計に比べると、ストック情報を含む財政状態の開示という点には限界があり、発生主義を制度化する方向で予算・決算制度を見直すべきであるという意見があると紹介している<sup>15)</sup>。また、説明責任をより一層果たす観点からは財務書類4表が不可欠であるという積極的な意見があると示されている<sup>16)</sup>。

平成22年報告書は、財務会計制度の改革の必要性を指摘しつつも、発生主義を積極的に導入していくという方針を打ち出しているわけではない。発生主義、および、現金主義のそれぞれの意見を紹介するにとどまっており、発生主義導入へ向けて地方自治法がすぐに改正されるわけではない。しかしながら、総務省が地方自治法における財務会計制度および財務報告制度に課題があることを明示し、発生主義導入のメリットについて報告書に記載することは大きな意義があると考えられる。

#### 4. 地方自治体における財務報告制度改革の取り組み

現行の現金主義・単式簿記に基づく決算書に対して、各地方自治体や総務省（自治省）は、問題意識を持っていなかったわけではなく、さまざまな取り組みが行われてきた。各地方自治体や総務省だけでなく、日本公認会計士協会や（財）地方自治協会など、会計や地方自治体と関係の深い団体によってもさまざまな提言がなされてきた。近年の財務報告制度改革に関する取り組みの一覧は、図表1-2のようにまとめることができる。

図表 1-2. 地方自治体の財務報告制度改革に関する取り組み

年度	主体	取り組み内容
昭和62年 (1987年)	(財)地方自治協会	地方公共団体のストックの分析評価手法に関する調査研究報告書
昭和62年 (1987年)	熊本県	貸借対照表の作成
平成10年 (1998年)	三重県	発生主義会計で表した三重県決算について
平成10年 (1998年)	大分県臼杵市	臼杵市方式バランスシートの作成
平成12年 (2000年)	自治省	地方公共団体の総合的な財政分析に関する調査研究会報告書
平成13年 (2001年)	総務省	地方公共団体の総合的な財務分析に関する調査研究会報告書－「行政コスト計算書」と「各地方公共団体全体のバランスシート」－
平成15年 (2003年)	日本公認会計士協会	公会計原則(試案)
平成15年 (2003年)	日本公認会計士協会	公会計概念フレームワーク
平成17年 (2005年)	東京都	東京都会計基準
平成18年 (2006年)	(総務省)新地方公会計制度研究会	新地方公会計制度研究会報告書
平成19年 (2007年)	(総務省)新地方公会計制度実務研究会	新地方公会計制度実務研究会報告書
平成19年 (2007年)	熊本県宇城市	包括年次財務報告書の作成
平成21年	(総務省)地方公営企	地方公営企業会計制度等研究会報告書

(2009年)	業会計制度等研究会	
平成22年 (2010年)	(総務省) 地方公会計 の整備促進に関するワ ーキンググループ	地方公共団体における財務書類の活用と 公表について

このような取り組みの中で特に地方自治体に大きな影響を与えたのが、平成19年(2007年)の総務省自治財政局長通知「公会計の整備推進について」において、各地方自治体に作成が要請された財務書類4表の作成基準となった「新地方公会計制度研究会報告書」ならびに「新地方公会計制度実務研究会報告書」である。この財務書類4表の作成要請は、一般的に新地方公会計制度改革と呼ばれ、多くの地方自治体で財務書類4表が作成されることとなった。また、東京都はこの新地方公会計制度改革の財務書類4表ではなく、独自の基準で財務書類を整備することを決定し、その動きは大阪府、大阪市、愛知県、東京都町田市などに広がっている。

#### 4-1. 新地方公会計制度改革における2つの基準

新地方公会計制度改革の基となったのが、自治省の平成12年(2000年)「地方公共団体の総合的な財政分析に関する調査研究会報告書」であり、この報告書では地方自治体に決算統計を利用したバランスシートの作成方法を提案した。翌平成13年(2001年)の総務省「地方公共団体の総合的な財政分析に関する調査研究会報告書—『行政コスト計算書』と『各地方公共団体全体のバランスシート』—」では、バランスシートに加え、行政コスト計算書の作成方法についても提示し、都道府県、政令市や中核市などを中心に、報告書に基づく財務書類が作成された。この財務書類は総務省モデルと一般的に呼ばれている。

新地方公会計制度改革では、総務省モデルを前例としながら新たに2つのモデルが提案された。それらは、総務省モデルを踏襲する総務省方式改訂モデルおよび発生主義を導入した総務省基準モデルと呼ばれている。両モデルとも総務省モデルがバランスシートと行政コスト計算書の2種類の財務書類で構成されているのに対し、この2種類にさらに2種類の財務書類を加えた4種類の財務書類で構成されている。

図表1-3は総務省がまとめた平成22年度における地方公共団体の財務書類の作成状況である<sup>17)</sup>。調査によると平成22年度において、市区町村の72.8%(1,268団

体)が何らかのモデルを利用して、財務書類を作成している。図表1-4は財務書類を作成または作成中の団体(1,644団体)が選択したモデルの内訳である。調査によると、市区町村のうち12.9%(212団体)が総務省基準モデルを、83.8%が(1,377団体)が総務省方式改訂モデルを選択しており、96.7%(1,589団体)が新地方公会計制度改革で提案されたモデルのうちいずれかを選択して財務書類を作成していることがわかる。また、その他のモデルを選択している地方自治体のうち38団体は総務省モデルを選択しており<sup>18)</sup>、総務省が中心となった財務書類の作成モデルが、「公会計の整備推進について」に基づく財務書類の整備に大きな影響を与えていることがわかる。

図表1-3. 地方公共団体の財務書類の作成状況

(単位:団体、%)

区分	都道府県				市区町村												合計			
			連結財務書類4表まで				連結財務書類4表まで		指定都市				指定都市を除く市区町村						連結財務書類4表まで	
	団体数	構成比	団体数	構成比	団体数	構成比	団体数	構成比	団体数	構成比	団体数	構成比	団体数	構成比	団体数	構成比	団体数	構成比	団体数	構成比
着手済	47	100	43	91.5	1,644	94.4	1,131	64.9	19	100	19	100	1,625	94.3	1,112	64.5	1,691	94.5	1,174	65.6
作成済	45	95.7	41	87.2	1,268	72.8	881	50.6	18	94.7	18	94.7	1,250	72.5	863	50.1	1,313	73.4	922	51.5
作成中	2	4.3	2	4.3	376	21.6	250	14.4	1	5.3	1	5.3	375	21.8	249	14.5	378	21.1	252	14.1
未作成	0	—	4	8.5	98	5.6	611	35.1	0	—	0	—	98	5.7	611	35.5	98	5.5	615	34.4
合計	47	100	47	100	1,742	100	1,742	100	19	100	19	100	1,723	100	1,723	100	1,789	100	1,789	100

※「作成中」とは、調査日(平成24年3月31日)時点で、作成に着手しているものの、完成していない場合をいう。

※「構成比」について、表示単位未満を四捨五入している関係で、合計が一致しない場合がある(以下同じ)。

出典：総務省「地方公共団体の平成22年度版財務書類の作成状況等」2012年、1頁。

図表1-4. 各地方自治体を選択したモデル

(単位:団体、%)

区分	都道府県				市区町村												合計			
			連結財務書類4表まで				連結財務書類4表まで		指定都市				指定都市を除く市区町村						連結財務書類4表まで	
	団体数	構成比	団体数	構成比	団体数	構成比	団体数	構成比	団体数	構成比	団体数	構成比	団体数	構成比	団体数	構成比	団体数	構成比	団体数	構成比
新地方公会計モデル	44	93.6	42	97.7	1,589	96.7	1,119	98.9	19	100	19	100	1,570	96.6	1,100	98.9	1,633	96.6	1,161	98.9
基準モデル	3	6.4	2	4.7	212	12.9	163	14.4	3	15.8	3	15.8	209	12.9	160	14.4	215	12.7	165	14.1
総務省方式改訂モデル	41	87.2	40	93.0	1,377	83.8	956	84.5	16	84.2	16	84.2	1,361	83.8	940	84.5	1,418	83.9	996	84.8
その他のモデル	3	6.4	1	2.3	55	3.3	12	1.1	0	—	0	—	55	3.4	12	1.1	58	3.4	13	1.1
合計	47	100	43	100	1,644	100	1,131	100	19	100	19	100	1,625	100	1,112	100	1,691	100	1,174	100

出典：総務省「地方公共団体の平成22年度版財務書類の作成状況等」2012年、2頁。

#### 4-2. 総務省基準モデル

総務省基準モデルは、総務省モデルおよび総務省方式改訂モデルと異なり、発生主義・複式簿記を導入している点が大きな特徴といえる。総務省基準モデルが作成を要請する財務書類は以下の4表である。

- ① 貸借対照表（バランスシート）
- ② 行政コスト計算書
- ③ 純資産変動計算書
- ④ 資金収支計算書（キャッシュ・フロー計算書）

総務省基準モデルは、開始貸借対照表作成時にすべての固定資産を資産計上し、さらに固定資産の評価方法として公正価値を採用していることが特徴としてあげられる。総務省基準モデルの採用する公正価値とは以下のとおりである<sup>19)</sup>。

- ① 資産取得の場合
  - a 市場取引を通じて当該資産を取得した場合はその取得原価による方法
  - b 適正な対価を支払わずに当該資産を取得した場合には適正と考えられる公正価値評価による方法
- ② 資産の再評価の場合
  - a 再評価時における将来の経済的便益の割引現在価値
  - b 市場における実現可能価値
  - c 再調達原価による方法
  - d 取得原価による方法

上記からわかるとおり、公正価値とはいわゆる時価評価の考え方に基づいた固定資産の評価方法であり、これまでの総務省モデルとは大きく異なっている。公正価値を採用する理由として、将来の行政サービス提供能力を測るためには再調達価額を基本とする公正価値を採用することが望ましく、民間企業と比較して長期間におよぶ資産保持を前提とする地方自治体においては、取得時の評価である取得原価よりもその時点の価値である公正価値の方が望ましいことなどをあげている<sup>20)</sup>。しかしながら、公正価値を採用することは、

売却予定のない資産の評価益が計上されるなど、かえって適切な資産価値を示していないといった問題点が指摘できる。

また、総務省基準モデルでは税金を持分（出資）と捉え、民間企業の損益計算書に類似する行政コスト計算書ではなく、純資産変動計算書における純資産の増加要因と捉えていることに特徴がある。これらは、諸外国の発生主義を導入している公会計制度と大きく異なるものであり、その意義や有用性について疑問が指摘されている<sup>21)</sup>。

総務省基準モデルは発生主義・複式簿記に基づくことが特徴となっているが、基準モデルでは期末一括仕訳を簡便的な方法として認めている。このことについて、結果的に基準モデルを導入したとしても、簡便的な手法を採用した地方自治体では期中に情報を活用することができず、発生主義・複式簿記を導入するメリットが大きく損なわれている。また純資産変動計算書については、複雑な構造であることから理解可能性が低く、また内部者の意思決定への有用性を重視した構造であることから、住民への有益性に欠けるという指摘がなされている<sup>22)</sup>。

#### 4-3. 総務省方式改訂モデル

総務省方式改訂モデルは、旧来の総務省モデルを基に作成されたモデルで、総務省モデルと同様に決算統計の数値を組み替えて財務書類を作成する。総務省方式改訂モデルが作成を要請する財務書類は、基準モデルと同様に以下の4表である。しかしながら、勘定科目の違いなどから、名称は同様であるがその内容は大きく異なっている。

- ① 貸借対照表（バランスシート）
- ② 行政コスト計算書
- ③ 純資産変動計算書
- ④ 資金収支計算書（キャッシュ・フロー計算書）

総務省方式改訂モデルの特徴は、総務省モデルと同様に、発生主義・複式簿記による記帳を行わず、決算統計を組み替えて財務書類を作成する点にある。すなわち、一見すると「会計決算」でありながら、その実は旧来どおりの現金主義による財務会計システムに基づく情報の組み替えに過ぎないものである。特に固定資産については、段階的な整備を要求しているものの、これまでの決算統計に基づく数値の積み上げであるため、除却された

資産などが反映されず、精緻さにかけた情報となっている。また、日々仕訳が行われるわけではないので、期中の情報開示や情報の活用を行うことはできない。このような問題点を考慮すると、外部への説明責任の履行および内部の意思決定において総務省方式改訂モデルによって提供される情報が有益に活用されるとはいいがたいと考えられる。基準モデルと同様に、税収が持分として純資産変動計算書に計上される点、および、純資産変動計算書自体の有用性については、その意義に疑問が投げかけられている。

図表 1-4 からわかるように、財務書類を作成している地方自治体のほとんどが、この総務省方式改訂モデルを採用している。発生主義・複式簿記によらないことから、財務会計システムの変更などの費用負担が伴わず、なおかつ、決算統計を組み替えることによって作成できる簡便性から、総務省方式改訂モデルが多くの地方自治体で採用されていると考えられる。このことは、財務書類整備という総務省の要請に応えなければならないという地方自治体の状況を考慮しても、情報の活用といった視点よりも作成の簡便性という視点を選択したと捉えざるを得ず、利用者視点での財務報告の実施といった視点に欠けている現状を示しているといわざるを得ない。総務省は簡便な総務省方式改訂モデルを基準モデルへの移行プロセスと考えているが、しかしながら法令に定められているわけではなく、最終的には各地方自治体の判断が優先される現状となっており、基準モデルへの移行が進んでいるとはいいがたい状況にある。

#### 4-4. 東京都を中心とした財務諸表作成基準

図表 1-4 が示すように、地方自治体の多くが総務省の公表した 2 つの新地方公会計制度改革に基づく財務書類を作成している中で、この 2 つのモデルによらない財務諸表を作成している地方自治体が東京都を中心に複数存在している。総務省自治財政局長通知「公会計の整備推進について」では、「財務書類の作成にあたっては、『新地方公会計制度研究会報告書』（平成 18 年 5 月 18 日公表）および『新地方公会計制度実務研究会報告書』（平成 19 年 10 月 17 日公表）を活用してその推進に取り組むこと<sup>23)</sup>。」と示されており、新地方公会計制度改革の 2 モデルの選択が前提となっているが、法令でこの 2 モデルでの作成が義務づけられているわけではなく、その他の方法での財務諸表の作成が認められていないわけではない。

平成 11 年に東京都知事に就任した石原慎太郎氏のリーダーシップの下、東京都は平成 11 年に平成 9 年度の普通会計バランスシートを公表し、さらには財政マネジメントや事



業効率化を図るためのツールとして、平成11年度版「機能するバランスシート」を平成13年度に作成し、公表した。「機能するバランスシート」は、今までの現金主義・単式簿記による会計情報を組み替えることによって作成され、貸借対照表、行政コスト計算書、さらには、総務省モデルには当時存在していなかったキャッシュ・フロー計算書が含まれていた。総務省モデルや総務省方式改訂モデルと同様の現金主義・単式簿記に基づく情報の組み換えによる財務諸表作成手法であるといえる。

このように東京都は、先進的に自発的な財務報告制度改革に取り組んできた。そして、平成14年度に、東京都は会計基準の設定および平成18年度から発生主義・複式簿記を導入することを決定した。平成18年4月から発生主義・複式簿記による日々の会計処理を行い、発生主義・複式簿記に基づく財務諸表を作成し、平成19年9月に発生主義・複式簿記に基づく財務諸表を公表した。東京都の作成する財務諸表は以下の4つである。

- ① 貸借対照表
- ② 行政コスト計算書
- ③ キャッシュ・フロー計算書
- ④ 正味財産変動計算書

基準モデルと東京都モデルは、発生主義・複式簿記を採用している点で共通点が認められるが、両モデルの大きな違いとして税収の取り扱いがあげられる。前述のとおり、基準モデルでは税収が持分として純資産の増加と扱われているのに対して、東京都モデルでは収益として取り扱われており、行政コスト計算書に計上される。また、固定資産の評価方法についても、基準モデルが公正価値（時価評価）を採用しているのに対して、東京都モデルは取得原価を採用している。このように、基準モデルと東京都モデルは発生主義・複式簿記を採用するという共通点があるものの、基本的な考え方に大きな違いが見られ、両者の財務諸表は大きく内容が異なるものとなっている。

東京都は、東京都と同じく新地方公会計制度改革の2モデルによらない財務諸表の作成を行っている大阪府、新潟県、東京都町田市、および、愛知県と「新公会計制度普及促進連絡会議」を発足し、総務省とは異なる公会計制度改革の研究を行っている<sup>24)</sup>。さらに、連絡会議には、平成25年から東京都江戸川区および大阪府大阪市が新たに参加している。

## 5. わが国地方自治体における財務報告制度の課題

ここまで述べてきたように、わが国地方自治体の財務報告制度にはこれまでさまざまな改革を促す指摘が行われ、また改善のための取り組みが行われてきた。しかしながら、昭和37年（1962年）に調査会によって指摘された問題点の多くがいまだ解決されていないことからわかるとおり、財務報告制度に関する課題が本質的に改善されていない状況にある。

わが国地方自治体の財務報告制度における課題点として、まず法令に基づく発生主義・複式簿記による財務会計制度が導入されていないことがあげられる。この背景には、予算による統制を主眼とした現金管理を重視する財務会計制度の設計があるが、決算情報の有益性を考慮した場合、決算情報は調査会が言うところの会計決算、すなわち、発生主義・複式簿記に基づくべきであるといえる。また、予算による統制を主眼とした現金管理を重視する財務会計制度は、財務会計制度を内部管理事務と位置づけた考え方に基づくものであり、ディスクロージャーに貢献する制度設計とは言いがたい。現行の地方自治法では住民に対して決算の要領を公表することを義務づけている。このことは好意的に見れば、住民に対して分かりやすい情報を公開する必要性を述べていると考えられるが、否定的に見れば、現行の決算書を住民が理解可能な情報として提供することを意図していないと捉えることもできる。

このような課題を解決する手法として導入された新地方公会計制度改革についても、さまざまな課題が指摘できる。新地方公会計制度改革に基づく財務書類はあくまで作成が要請されたものであり、法令によって義務づけられたものではない。また、多くの地方自治体が発生主義・複式簿記に基づく基準モデルではなく、作成が簡便な総務省方式改訂モデルを選択する結果となっている。税収の取り扱いや固定資産の評価方法など、疑問が指摘される制度設計がなされており、一般に公正妥当と認められる会計基準として機能するには、議論が十分に行われたうえで策定されたものであるとは言いがたい内容にある。また、東京都をはじめとして、新地方公会計制度改革が示した2モデルを採用していない地方自治体も存在する。これらの地方自治体の会計基準についても、会計主体が会計基準を設定していることとなり、このことは本質的には容認されることではない。このような混乱の背景には、新地方公会計制度改革が適切なデュープロセスを踏まずに作成されたことがあげられる。このような課題を解決するためには、法令に基づいた財務諸表の作成が義務づ

けられるとともに、一般に公正妥当と認められる会計基準の設定が必要不可欠である。

加えて、わが国地方自治体の財務報告制度の議論においては、財務書類の作成と公表が中心であり、包括的な財務情報提供手段として年次財務報告書を公表するという議論が活発化していない。民間企業においては、有価証券報告書に代表されるように、財務諸表および注記に加え、補足・補完する情報を含めた財務報告書の提供が義務づけられている。財務情報のみでは提供できる情報に限界があり、わが国地方自治体においても、年次財務報告書によるディスクロージャーに関する議論が活発化されるべきだと考えられる。

以上のようにわが国地方自治体の財務報告制度には課題があり、これらの課題は以下の3点にまとめることができる。

- ① 現金主義・単式簿記に基づく財務会計制度が採用され、発生主義・複式簿記に基づく財務諸表が作成されていない。内部情報として利用されていないだけでなく、地方自治体の財政状態および業績を示す情報が財務報告として外部の利用者に提供されていないため、説明責任の履行や利用者の意思決定に資する情報という財務報告の目的を果たせていない。
- ② 新地方公会計制度改革など、発生主義・複式簿記に基づく財務諸表作成の検討が行われているが、会計基準の設定主体・設定プロセスに関する議論が活発化されておらず、一般に公正妥当と認められる会計基準が存在していない。また、あくまで作成については要請という位置づけであり、法令による作成義務および会計基準の法的な位置づけが明確化されていない。そのため、信頼性と比較可能性を保持した財務報告が行うことができない。
- ③ 財務諸表単体の作成に焦点が当てられており、包括的な財務報告の公表が要請されていない。財務諸表の注記、財務諸表を補足・補完する情報、その他の付属書類など、財務諸表単体以外の情報の検討が活発化されておらず、包括的な年次財務報告書の重要性が認識されていない。

本論文では、以上のような課題を前提とし、これらの課題を解決し、わが国地方自治体のディスクロージャーを強化していくうえで、有益な示唆を得ることを目的として、英国

地方自治体の財務報告制度について検討する。

## 6. 英国地方自治体における財務報告制度と英国勅許公共財務会計協会の役割

英国地方自治体は、これまでわが国地方自治体で行われてきた行政改革のモデルとなり、英国地方自治体で取り込まれてきた多くの手法がわが国地方自治体に取り入れられてきた。行政評価制度、指定管理者制度、および、PFIなどが具体的な導入事例としてあげられる。英国地方自治体の行政改革手法は、NPMと呼ばれ、わが国だけでなく、ニュージーランドなど多くの国々の地方自治体の行政改革に影響を与えてきた。このようにこれまでわが国地方自治体に大きな影響を与えてきた英国の行政制度であるが、英国地方自治体ではすでに発生主義会計が導入され、財務報告書として年次財務報告書（Statement of Accounts<sup>25)</sup>）が各地方自治体から公表されている。

### 6-1. 英国地方自治体における財務報告制度

英国地方自治体は1982年地方財政法（Local Government Act 1982）によって各地方自治体に年次財務報告書の作成が義務づけられ、さらには1993年から発生主義会計を導入し、発生主義会計に基づく年次財務報告書を各地方自治体が公表している<sup>26)</sup>。英国地方自治体ではセクター・ニュートラルを適用しており、民間部門と同様の会計基準を適用する方式をとっている。2009/10年度までは、英国の一般に公正妥当と認められる会計基準である英国会計基準審議会（Accounting Standards Board：ASB）の設定するUK-GAAPに基づく財務報告を行ってきた。さらには、2010/11年度以降は、国際財務報告基準（International Financial Reporting Standards：IFRS）を会計基準とし、IFRSに基づく年次財務報告書を作成し、公表している。

英国地方自治体では、財務報告を作成する責任者として、最高財務責任者（Chief Financial Officer：CFO）<sup>27)</sup>が設置されており、財務諸表に対する監査制度として外部監査人による監査が行われている。年次財務報告書は発生主義に基づく財務諸表および注記だけでなく、財務諸表を補足・補完する情報も含めて提供されており、外部監査人による監査報告書も添付される。すなわち、英国地方自治体では財務諸表を作成・公表しているだけでなく、包括的な財務報告手段として年次財務報告書が位置づけられ、すでに作成・公表されているのである。

年次財務報告書は広く住民に対して公開されているだけでなく、英国地方自治体内に設置される議会議員によって構成される監査委員会（Audit Committee）または本会議において議論の対象とされ、承認を得る制度となっている。

## 6-2. 英国勅許公共財務会計協会（CIPFA）

英国地方自治体の財務報告制度の特徴は、法令によって年次財務報告書の公表が義務づけられているだけでなく、民間の会計専門職団体によって年次財務報告書の会計実務規範<sup>28)</sup>が定められており、また、地方自治体会計を専門とする会計専門職資格が制度化されていることがあげられる。年次財務報告書は会計専門職による財務諸表監査が行われ、公的な報告書として住民および議会議員に対して公表されている。このような制度の中心となっている民間会計専門職団体が、英国勅許公共財務会計協会（Chartered Institute of Public Finance and Accountancy：CIPFA）である。

CIPFAは、1885年に創設された地方自治体財務会計部長会議（Corporate Treasures and Accountants Institute：CTAI）を前身とする、設立120年を超える団体である<sup>29)</sup>。CTAIは1901年に市町村財務会計部長協会（Institute of Municipal Treasures and Accountants：IMTA）と名称を改め、会社法の規定に基づく法人化が行われた。1959年には英国王室による慈善団体としての設立認可（Royal Charter）を受け、さらには1973年に再度の英国王室による認可を経て、英国勅許公共財務会計協会（Chartered Institute of Public Finance and Accountancy：CIPFA）へと名称を変更した。CIPFAはイングランド・ウェールズ勅許会計士協会（Institute of Chartered Accountants in England and Wales：ICAEW）などともに、英国において会計専門職団体として広く認められており、国際会計士連盟（International Federation of Accountants：IFAC）にも加盟している。

CIPFAが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）とともに作成し、公表している会計実務規範（Code of Practice on Local Authority Accounting in the United Kingdom：COPLAA）は、2009年度まではUK-GAAPの設定主体であるASBによって、UK-GAAPに準拠する会計実務規範（Statement of Recommended Practice：SORP）として認められ、法令によって地方自治体が遵守すべき会計実務規範と位置づけられてきた。2010年度以降は、英国財務報告諮問委員会（Financial Reporting Advisory Board：FRA

B) によって、IFRSに準拠した会計実務規範として承認を受け、法令によって地方自治体が遵守すべき会計実務規範と位置づけられている。

CIPFAは会計実務規範の設定団体として機能しているだけでなく、英国地方自治体会計を専門とした会計専門職の認定、および、養成機関としての役割を担っている。CIPFAの授与する会計専門職資格は、英国勅許公共財務会計士（Chartered Public Finance Accountant：CPFA）と呼ばれる。CPFAの保有者は、英国地方自治体の財務諸表監査を担う監査人として認められているだけでなく、英国地方自治体内部においても、CFOや財務報告作成責任者として活躍している。

## 7. 英国地方自治体財務報告制度を研究する意義

わが国地方自治体の現在の財務報告制度は、発生主義・複式簿記による決算情報の作成が法令によって義務づけられておらず、新地方公会計制度改革によって作成が要請されている情報も財務諸表のみである。また、一部の地方自治体は独自の会計基準によって財務報告を行っているなど、一般に公正妥当と認められる会計基準が設定されていない状況にある。このような状況は、地方自治体が内部管理情報として決算情報を有効に活用できないだけでなく、住民や議会議員を中心とした財務情報の利用者に対して、適切な財政状態および業績についての情報提供を行うことはできず、説明責任の履行および利用者の意思決定に資する情報の提供という、財務報告制度の目的を果たすことができない制度となっている。このような財務報告制度の確立なくして、地方分権が進むわが国地方自治体において、住民との合意形成に基づく自律的な行政運営を行うことは不可能であり、また、逼迫する財政状態を透明化する情報として利用することができない。

英国地方自治体では、法令によって財務報告制度が規定され、すでに発生主義会計に基づく年次財務報告書の公表が義務づけられている。さらには、独立性・専門性を持つ民間会計専門職団体による会計実務規範の策定および会計専門職の資格承認と養成が行われている。さらには、IFRSの地方自治体への適用といった新たな取り組みが行われ、より包括的な財務報告制度の検討が現在も行われている。

このような英国地方自治体の財務報告制度は、住民や議会議員に対する説明責任の履行および利用者の意思決定に資する情報の提供という今後わが国地方自治体が検討すべき課題を検討していくうえで、きわめて有益な示唆を与えられられる。本論文では、わが

国地方自治体における財務報告制度の課題を踏まえたうえで、英国地方自治体の財務報告制度を中心に、わが国地方自治体におけるディスクロージャーの強化を企図した財務報告制度を提案することを目的として考察していく。

(注)

- 1) 総務省「公会計の整備推進について」2007年。
- 2) 民間企業の財務報告制度においては、「財務諸表」と称することが一般的であるが、新地方公会計制度改革においては「財務書類」と示されている。本章では、一般的な呼称として「財務諸表」を使用するが、新地方公会計制度改革に基づく場合は「財務書類」と示す。
- 3) 総務省「地方自治法抜本改正についての考え方（平成22年）」2011年、17-27頁。
- 4) 総務省「地方公共団体における財務書類の活用と公表について」2012年。
- 5) 東京都「公会計改革白書」2010年、70-75頁。
- 6) 英国の一般に公正妥当な会計基準の策定主体である英国会計基準審議会（Accounting Standards Board：ASB）の公表する『財務報告原則書（*Statement of Principle For Financial Reporting：SPFR*）』では、財務報告の目的を「広範な利用者が経営者の受託責任を評価し、かつ、経済的意思決定を行うに際して、事業体の財務業績および財政状態に関する有用な情報を提供すること」と定義している。本論文ではこの定義に基づき、財務報告の目的を「説明責任に資する情報の提供」と「意思決定に資する情報の提供」と定義する。  
ASB, *Statement of Principle For Financial Reporting*, 1999, par.1.6.  
菊谷正人『国際的会計概念フレームワークの構築』同文館出版、2002年、79頁。
- 7) 決算カードとは地方財政状況調査（一般的に「決算統計」と呼ばれる）に基づいて作成される、地方自治体の歳入・歳出、地方財政健全化法が要請する各指標等を網羅的に示した一覧表で、地方自治体の財政状況の把握の基礎資料として利用されている。
- 8) 稲沢克祐『自治体における公会計改革』同文館出版、2009年、2頁。
- 9) 地方財務会計調査会「地方財務会計制度の改革に関する答申」1962年。
- 10) NPMとは1980年代のサッチャー政権から始まった英国における行政改革の総称である。わが国地方自治体においても行政評価や指定管理者、PFIなどの英国で実践された行政改革手法が導入されている。
- 11) 総務省「地方自治法抜本改正についての考え方（平成22年）」2010年。
- 12) 総務省「同上書」10頁。
- 13) 総務省「同上書」11頁。



- 14) 総務省「同上書」26 頁。
- 15) 総務省「同上書」26 頁。
- 16) 総務省「同上書」26 頁。
- 17) 総務省「地方公共団体の平成 2 2 年度版財務書類の作成状況等」2012 年、1 頁。
- 18) 総務省「同上書」3 頁。
- 19) 総務省「新地方公会計モデルにおける資産評価実務手引」2008 年、5 頁。
- 20) 総務省「同上書」6-7 頁。
- 21) 陳琦「新地方公会計制度に関する一考察—自治体財政健全化法との関連性—」『商大論集』第 62 巻第 3 号、2011 年、143 頁。
- 22) 陳琦「同上論文」143-144 頁。
- 23) 総務省「公会計の整備推進について」2007 年。
- 24) 「新公会計制度普及促進連絡会議」については以下のウェブサイトを参照されたい。  
<http://www.kaikeikanri.metro.tokyo.jp/fukyusokushin.html>
- 25) Statement of Accounts の訳出について、直訳すると「会計報告書」となる。本論文で後述するが、Statement of Accounts は最高財務責任者（Chief Financial Officer：CFO）の責任の下、財務諸表に財務諸表を補足・補完する情報を含めた年度ごとに公表される包括的な財務に関する報告書である。したがって、本論文においては、その実態をより明確に示すことを優先し「年次財務報告書」と訳す。
- 26) 兼村高文「英国地方自治体の決算報告書とその活用状況—わが国の新公会計モデルの財務書類と対比して—」『比較地方自治研究会による各国の政策研究』自治体国際化協会、2011 年、8-9 頁。
- 27) 最高財務責任者の役割については以下の文献に詳しい。  
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—」『ビジネス&アカウンティングレビュー』第 11 号、2013 年、85-100 頁。
- 28) 英国地方自治体は民間企業と同一の会計基準を採用するいわゆるセクター・ニュートラルを適用しており、会計基準に準拠した会計実務規範は実質的に地方自治体の財務報告制度を規定する会計基準として機能している。  
酒井大策・石原俊彦「英国地方自治体における会計実務規範を規定するフレームワーク—国際財務報告基準の導入プロセスを踏まえて—」『ビジネス&アカウンティングレビュー』

一』第9号、2012年、129-142頁。

29) C I P F Aについては、以下の文献を基本文献としている。

石原俊彦『C I P F A－英国勅許公共財務会計協会』関西学院大学出版会、2009年。

なお、筆者は2011年に英国地方自治体における財務報告制度の現地調査の一環としてC I P F A本部を訪問し、事務総長（Chief Executive）である Steve Freer 氏にインタビューする機会を得た。

## 第2章 地方自治体の財務報告におけるアカウンタビリティの検討

### 1. 地方自治体におけるアカウンタビリティの検討

第1章で指摘したとおり、わが国地方自治体の財務報告制度は、利用者に対して財政状態および業績についての情報提供を十分に行っていない状況にある。その一方で、わが国地方自治体はより一層の情報提供を行い、説明責任を果たすべきであると、近年、住民やマスメディアなどによって指摘がなされている。この背景には、財政状態が逼迫しているにもかかわらず、非生産的とみなされる地方自治体への住民の不信感や関心の強まりがあると考えられる。地方自治体の財務報告について「法が義務制度として強制しているために、やむなく公表するというものであり、そこでは、自ら進んで当該自治体の財政実態を開示し、住民の行政参加、行政監視を促進し、開かれた行政を実現しようとする姿勢は全く見られない<sup>1)</sup>」と以前から指摘されているように、わが国地方自治体は、積極的に財務報告を行うという姿勢に欠けているといわざるを得ない状況にある。

地方自治体の財務報告の主要な役割として、地方自治体が主権者である住民に対して、その資源を委託者の目的に沿って保全・活用したことについて説明することがあげられる<sup>2)</sup>。これは、一般的にアカウンタビリティと称され、訳語として「説明責任」が使用される。このアカウンタビリティという言葉は、会計学はもとより、行政学、法学、経営学などでも使用され、訳語である「説明責任」はマスメディアなど広く社会一般で使用されている。わが国地方自治体においてもアカウンタビリティという言葉は定着し、「住民へ説明する責任」と認識されている。

しかしながら、アカウンタビリティ、とりわけ訳語である「説明責任」という言葉が一般化されるにつれ、使用されるにあたっての意味が拡大化され、本質的な意味が曖昧になってきていることはいなめない。その結果、アカウンタビリティという言葉が曖昧に使用され、本来果たされるべきアカウンタビリティ以外の行為が求められ、ひいては適切なアカウンタビリティの履行が行われないう原因となっている。このことは、地方自治体から住民に提供されるべき情報の質的・量的な課題を発生させ、結果的に適切なガバナンスの確保を阻害する要因となっている<sup>3)</sup>。

アカウンタビリティの本質を検討するためには、利害関係者間の関連性を整理し、また

アカウンタビリティの性質的な側面に着目する必要がある。本章では、財務報告制度の検討にあたって、わが国地方自治体の利害関係者をエージェンシー理論によって整理し、そのうえで財務報告と特に関連の深い財務的アカウンタビリティの性質を見ることによって、地方自治体におけるアカウンタビリティの本質とそれを果たすためにはどのようなシステムが必要であることを明らかにすることを目的とする。そして、以降の章で検討する財務報告制度に関する議論の基礎となる利害関係者の関係と財務報告の役割を明確化する。

## 2. エージェンシー理論

利害関係者間の関連性を示す理論であるエージェンシー理論は、受託責任を視点として、受託者の行為を統制する理論を提供する。エージェンシー理論は、主に経営者と株主に焦点を当てて研究が行われてきたが、地方自治体の利害関係者にも適用することが可能である。エージェンシー理論を地方自治体に適用し利害関係者間の関連性を整理することにより、利害関係者間のアカウンタビリティについて検討することが可能であると考えられる。

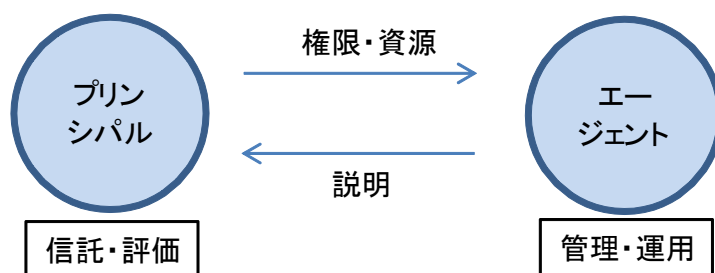
### 2-1. エージェンシー理論の基礎

エージェンシー理論<sup>4)</sup>は新制度派経済学のアプローチの代表的なモデルであり、1970年代にジェンセンやメックリングといった経済学者によって提唱されはじめた。

権限や資源の保有者（プリンシパル）は自らの目的を達成するために、何らかの権限や資源を代理人（エージェント）に対して委譲し、エージェントはプリンシパルから委譲された権限・資源を管理・運用し、プリンシパルの目的を達成する義務を負う。そして、エージェントはこの義務を誠実に履行し、目的を達成したことを報告する必要がある、そのことをエージェンシー理論ではアカウンタビリティ（説明責任）と言う。その結果、プリンシパルはその情報を評価し、次なる意思決定を行う。このような一連の流れをエージェンシー関係と言う（図表2-1参照）。

エージェンシー理論では、株主と経営者だけでなく、経営者と従業員、経営者と債権者などあらゆる利害関係者間に契約関係が成り立っており、各々がエージェンシー関係にあると考える。すなわち、このような社会構成を契約によって成り立つものとして考え、それを「契約の束」と定義する。

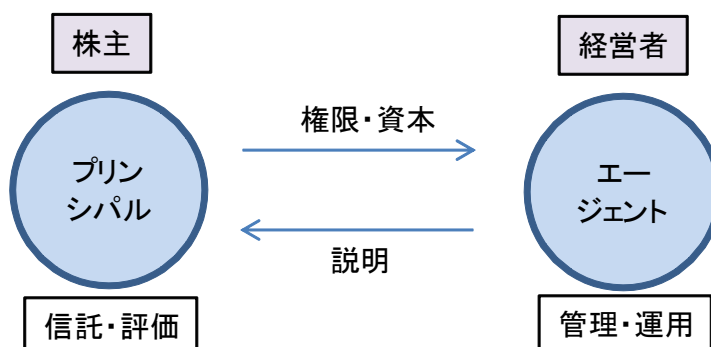
図表 2-1. 基本的なエージェンシー関係



## 2-2. エージェンシー理論の基礎的仮定

エージェンシー理論が成立する根拠として、エージェンシー理論の基礎的仮定<sup>5)</sup>をあげることができる。基礎的仮定を述べるため、代表的なモデルである株主と経営者のエージェンシー関係をモデル（図表 2-2 参照）に使用する。

図表 2-2. 株主と経営者のエージェント関係



株主は自身の資産を増加させるために、資本として経営者に資産を提供し、その管理・運用権限を委譲する。経営者は委譲された資本・権限を利用し、株主に対して配当や株価の上昇といった株主が求める目的に合致するように企業経営を行う。そして最終的に財務報告を中心とした情報提供によって、自らが誠実にその義務を全うしたことを説明し、その後株主から評価を受けることとなる。

これらの関係が誠実に Rowe れることが契約社会上必要要件であるが、しかしながら、後述する基礎的仮定によって誠実な関係は必ずしも達成されとは限らない。そのような仮定から発生する課題にいかに対処するかを検討することが、エージェンシー理論の本質で

ある。基礎的仮定とは以下の2つである。

① 利害の不一致（プリンシパルとエージェントの利害の不一致）

契約関係においてエージェントは、プリンシパルの目的に沿うように行動することがその義務であるが、必ずしもそのように行動するとは限らないという仮定を言う。株主と経営者の関係でいえば、経営者は株主の目的である株主の利益を追求せず、自らの利益につながる利己的な行動を行う存在であるという仮定である。すなわち、受託者と委託者の利害が一致せず、受託者は委託者の目的に沿った行動を行わず、利己的な存在として自らの利害の為に行動するという仮定である。

② 情報の非対称性（プリンシパルとエージェントの情報の非対称性）

実際の行動を行うエージェントは、プリンシパルよりもはるかに多くの情報を得ることができ、エージェントとプリンシパルの情報量には大きな差が存在する。プリンシパルが意思決定やエージェントを監視するためには情報が必要であるが、しかしながら必要な情報を得るためには、エージェントからの情報提供に頼らざるを得ないという仮定である。

### 2-3. エージェンシー問題とその解決

このような2つの仮定は、情報の非対称性を利用してエージェントがプリンシパルの目的に誠実に応えるために行動せず、利己的な行動に走るという課題を発生させる要因となる。このような行動を機会主義的行動といい、代表的なものとしてアドバース・セレクションやモラル・ハザードがあげられる<sup>6)</sup>。このような行動によって引き起こされる非効率やコストに関する問題をエージェンシー問題と言い、エージェンシー理論ではこの問題の解決をいかに行うかが焦点となる。

エージェンシー問題を解決する手段として、

- ① プリンシパルの目的に沿うようにエージェントを統治するシステム
- ② プリンシパルとエージェントの利害を一致させるシステム

の2つの方法があげられる。①については、経営者を中心とする取締役会に株主が選出し

た外部の取締役を入れることや、監査役の設置などがあげられる。また、財務報告などの情報提供システムが重要な役割を果たす。②については、株主が求める株価の上昇や配当の増加と経営者の利害を一致させるため、業績連動型の報酬制度やストックオプション制度などがあげられる。

情報の非対称性を解消するためには、法的な制度を中心とした情報提供を義務づけるシステムが必要となる。株主と経営者の関係でいえば、会社法や金融商品取引法によって定められた財務報告がそれに該当する。利己的な行動に走るエージェントは、情報提供においても、自らに都合のよい情報を提供するという可能性が存在する。したがって、提供される情報は、経営者の意思によるものでは不十分であり、強制的な権限で提出させる必要がある。さらには、提供される情報が、信頼に足るものかを検証する必要性があり、したがって提供される情報には監査が必要になる。

以上のように、エージェンシー理論の基礎的仮定とエージェンシー問題の解決は整理することができる。エージェンシー理論は、すべての利害関係者関係を扱うものであるが、もっとも代表的なモデルである株主と経営者の関係からわかるように、ガバナンスに関する問題を解決するのに有益な理論であるといえる。

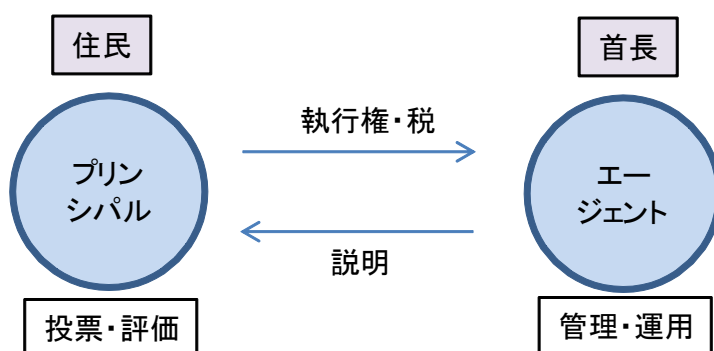
### 3. エージェンシー理論を基礎とした地方自治体のガバナンス・システム

#### 3-1. 地方自治体における利害関係者の整理

エージェンシー関係とは、権限や資源の保有者（プリンシパル）が自らの目的を達成するために、何らかの権限や資源を代理人（エージェント）に対して委譲する関係である。住民と地方自治体の関係をエージェンシー関係と置き検討する研究はこれまでも行われてきた<sup>7)</sup>。図表2-3はもっとも簡単に住民と地方自治体のエージェンシー関係を表したものである。

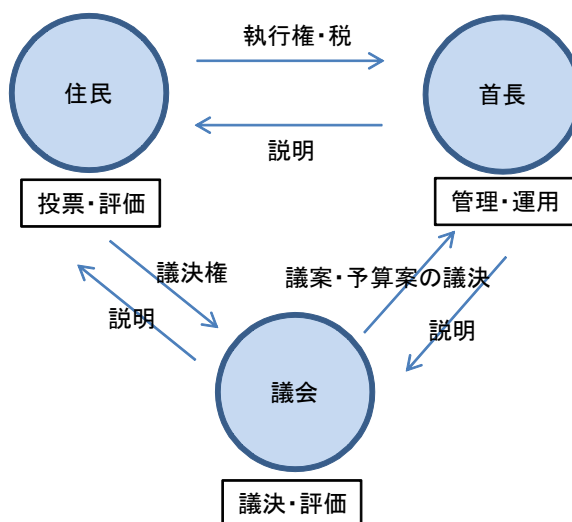
図表2-3では、株主と経営者の関係を地方自治体にあてはめ図示している。住民は公共サービスの提供主体である地方自治体の運営に関して、選挙によって首長を選択し、行政行為と税の執行権を委譲する。委譲を受けた首長は、住民の目的（適切な公共サービスの提供や公金・資産の管理）を達成するために、地方自治体を運営する。そして、その運営結果について住民に対して報告する。すなわち、この報告する行為がアカウントビリティであるといえる。

図表 2-3. 地方自治体におけるエージェンシー関係 1



利害関係者が住民と首長と言う簡単なモデルで表すと図表 2-3 のようになるが、地方自治体の運営においては、住民と首長以外に議会と言う重要な利害関係者が存在する。したがって、図表 2-3 のようなモデルでは地方自治体のエージェンシー関係を適切に表しているとは言い難い。ここで、議会を含めたエージェンシー関係を表すと図表 2-4 のように示される。

図表 2-4. 地方自治体におけるエージェンシー関係 2



議会と首長の関係は、首長から提出された予算案や議案を議会が検討し議決を行うことによって、予算や行政行為の執行権を決定することとなる。すなわち、議会は首長に議決に基づいて権限を委譲することとなる。首長は議会に対して委譲された予算や行政行為の



執行権を誠実に履行したことを、議会において各議員に説明する責任、すなわちアカウントビリティを果たす義務がある。このように首長と議会にもエージェンシー関係が成立すると考えられる。

議会は住民から住民の目的を達成するために予算や行政行為の執行についての議決権を委譲された存在であり、議会における議論と住民の意思を反映した議決を行う義務を負っている。議員には住民の意思を反映した行為を行ったことを住民に対して説明する責任があり、そのような考え方に立つと、住民と議会もエージェンシー関係にあると言える。

### 3-2. 地方自治体におけるエージェンシー問題

株主と経営者のモデルと同様に、地方自治体のエージェンシー関係においてもエージェンシー問題は発生する。エージェンシー問題は、プリンシパルとエージェントの利害の不一致および情報の非対称性を仮定として、エージェントによる機会主義的行動を指す。

エージェンシー関係において、首長は、プリンシパルたる住民・議会のために与えられた権限を正当に行使し、住民の目的を達成する行動をとる必要がある。しかしながら、利害の不一致および情報の非対称性によって、首長は機会主義的行動を行う可能性がある。すなわち、首長は、利己主義的な行動をとる可能性があり、例えば私的な利益を得るために行動したり、独善的な考えや理念に沿って政策を形成していったりする可能性がある。わが国でもこれまでたびたび首長による汚職や不正行為が摘発されてきたことからわかるように、選挙によって選出された首長であっても、このような機会主義的行動を起こす可能性は十分にあり得る。首長は原則的に4年間の任期において事業の実施と予算の執行の権限を住民から与えられることになる。この間、首長をコントロールするシステムが確立していなければ、首長の機会主義的な行動によって公共サービスの低下や場合によっては破滅的な財政状態へと陥る危険性がある。さらには、財政破綻した夕張市のように、このような状況にあること自体も、情報の非対称性によって住民が知ることができない可能性もある。

首長と住民との関係と同様に、議会と首長についても、エージェンシー問題は発生する。議会は住民と比べ議会に質問権が与えられるなど、情報公開を請求する一定の権利を持つ。しかしながら、首長は、必ずしも議会に対して誠実な対応をするとは限らない。特に近年の地方自治体の議会では、首長と議会が対立する事例が多く発生している。鹿児島県阿久根市の事例<sup>8)</sup>のように、首長が議会を開催せず専決処分によって行政運営を行うな

ど、両者の関係は常に良好であるとは限らない。このような極端な例でなくても、首長は、自らが求める行政運営のために、議会に対して情報の一部を公開しない、または、虚偽の報告を行う可能性が十分に考えられる。

もうひとつのエージェンシー関係にある議会と住民は、首長に対する説明責任と比較して、制度的な情報公開制度の整備が進んでおらず、住民が議会の行動を把握しづらい状況にある。議会議事録や議会だよりの公表など、議会から住民への情報提供は一定行われているが、個々の議員の活動報告は任意に委ねられている。近年ではインターネットの活用などによって個々の議員の情報公開が以前に比較し進められているが、公開されている情報が必ずしも真実であるとは限らない。

各エージェンシー関係からわかるように、地方自治体の行政運営においても、利害の不一致および情報の非対称性によって、エージェンシー問題が発生する可能性は十分にあり得る。住民の目的を達成する適切な行政運営を確保していくためには、エージェンシー問題を解決するガバナンス・システムが形成される必要があるといえる。

### 3-3. エージェンシー問題解決のためのガバナンス・システム

株主と経営者の関係で述べたように、エージェンシー関係における機会主義的行動を抑止するためには、プリンシパルの目的に沿うようにエージェントを統治するシステム、プリンシパルとエージェントの利害を一致させるシステムの形成が必要となる。ここでは、地方自治体運営の中心となる住民と首長のエージェンシー関係におけるエージェンシー問題の解決について検討する。

住民と首長のエージェンシー関係を前提とした場合、エージェンシー問題を解決する方法として、プリンシパルとエージェントの利害を一致させるシステムの導入が考えられる。株主と経営者の関係においては、業績連動型報酬制度やストックオプションといったシステムの導入により、企業価値の上昇を経営者の私的な利得と連動する方法をとることが可能である。このような制度を首長に対しても適用することは、倫理上の問題を無視した場合、必ずしも不可能なことではない。しかしながら、このような制度導入を検討した場合、まず、利益や株価といった明確な業績指標が存在しない地方自治体の運営において、何をもち首長の業績を測り連動させるのかといった問題が発生する。また、民間企業において業績連動型の報酬は経営者の短期的思考を助長させるといった問題が指摘されており、継続性と安定性がより一層求められる地方自治体の運営において、このような短

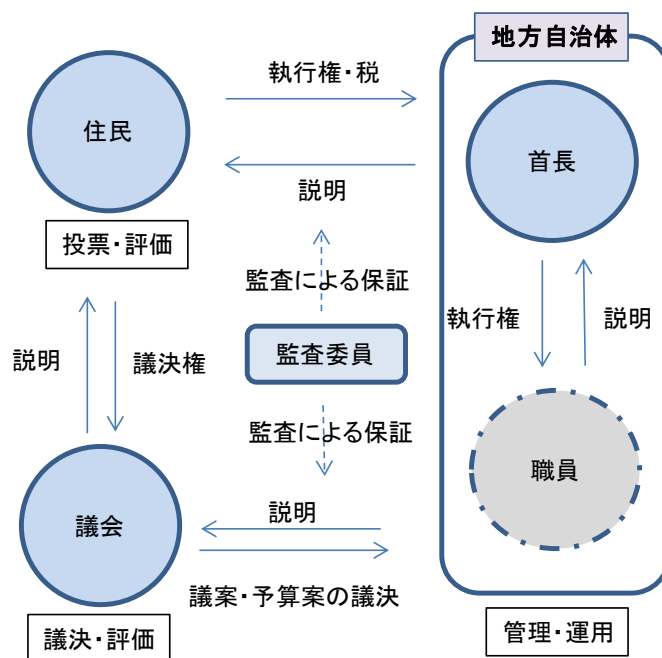
期的思考がもたらす弊害は民間企業以上に大きな問題になると考えられる。このような導入の課題を鑑みると、民間企業と比較すると、地方自治体においてプリンシパルとエージェントの利害を一致させるシステムの導入には、大きな困難が存在することがわかる。また、制度的な問題だけでなく、倫理上認められるかといった議論が発生すると考えられる。このような問題点をみると、首長の機会主義的行動を防ぐためには、利害を一致させるシステムよりも、監視することによって統治するシステムを中心に検討する必要があることがわかる。しかしながら、金銭的な報酬以外の利益も含めると、例えば、住民に積極的に業績情報を公開することによって首長への支持が向上するなど、必ずしもプリンシパルとエージェントの利害を一致させることが否定されるわけではない。

監視するシステムを検討する場合、例えば、企業における取締役会や監査役の機能は、議会に求めることが可能である。住民の代表として議会は、首長の行動を監視する役割を持っている。したがって、このような機能を議会が果たすことは、議会にとって本質的なものであるといえる。むしろ住民も直接的に首長を監視する必要があるが、日常的に監視が行えるわけではない<sup>9)</sup>。また、住民は地方自治体に関する専門的な知識を必ずしも持つておらず、専門的な知識を持つ議会議員の議会でのやり取りや情報提供によって地方自治体の財政状態や業績について理解することができるともいえる。このような観点に立つと、議会は地方自治体のアカウントビリティを検討するうえできわめて重要な存在であるといえる<sup>10)</sup>。

このように議会・住民が監視を行うためには、首長がどのような行為を行い、その結果、財政状態がどのように変化したか、どのような業績をあげたかを評価するための情報が必要となる。しかしながら、首長と議会・住民の間には情報の非対称性が存在し、議会・住民は容易に情報を得ることができない。したがって、首長の機会主義的行動を抑制するためには、首長から議会・住民に対して情報を提供する強制的なシステムが必要となる。すなわち、首長が機会主義的な行動を求めた場合、首長には議会・住民に対して積極的に情報を提供することを拒む誘因が働くこととなり、そのような状況の中で情報を提供させるためには、法令などによる強制的な権限での情報提供を義務づける必要があるといえる。また、法令などによって強制的な情報提供が義務づけられたとしても、提供される情報が首長によって恣意的に選択されていたり、改竄されていたりする可能性がある。情報を提供することを拒む誘因と同様に、首長は自らにとって都合の良い情報のみを提供しようとする誘因が働き、粉飾された情報や自らに不都合な内容を隠ぺいするといった行動

を行う可能性があるといえる。このような行動を排除するためには、法令等による強制的な情報提供とともに、第三者による情報の保証、すなわち監査が重要となる。この監査による保証によって、首長のアカウンタビリティは果たされることとなり、アカウンタビリティに関する責務は解除される。このような一連の確立されたシステムによって行われる情報提供によって、アカウンタビリティはようやく正常に果たされるのである（図表2-5参照）。

図表2-5. 地方自治体におけるエージェンシー関係3



#### 4. 地方自治体におけるアカウンタビリティの変化

##### 4-1. アカウンタビリティの変化を促した背景

ここまでエージェンシー理論を基礎として、地方自治体の利害関係者関係を整理し、ガバナンスの確保のためにアカウンタビリティが重要となることについて言及してきた。アカウンタビリティを果たすために必要な情報は、利害関係者間の契約内容によって変化する。近年わが国地方自治体で積極的に導入されてきた行政改革手法として、NPM (New Public Management) 手法があげられる。NPMが積極的に導入されてきた背景

として、地方分権によって自立的な経営が求められるようになった地方自治体において、民間企業的な発想を導入することにより、自律的な経営と、経済的・効率的・有効的（Economy、Efficiency、Effectiveness：3E）な行政運営が求められてきたことがあげられる。このような地方自治体に求められる行政運営の変化によって、アカウンタビリティが変化してきたことについて検討していく。

1970年代の英国サッチャー保守党政権の取り組みを始まりとするNPMは、英国だけにとどまらず、ニュージーランドやオーストラリアをはじめ、世界各国の行政改革に影響を与えてきた<sup>11)</sup>。わが国もその例外でなく、行政評価やPFI、指定管理者制度などNPM理論によって裏付けされた行政経営手法が多く取り入れられてきた。NPMは一般的に「民間企業の経営の発想を地方自治体に導入し、従来の行財政手法では解決のできない実務的な諸問題に対峙するためのフレームワーク<sup>12)</sup>」と定義される。つまり、民間企業のように利用者（住民）を顧客ととらえ、地方自治体を行政サービス提供主体と考える点がこれまでの行政運営と異なるNPMの特徴であるといえる。

NPMを構成する原理として、①顧客志向、②戦略・ビジョン、③権限移譲・分権化、④競争メカニズムの活用、⑤成果志向、⑥説明責任、の6つが指摘されている<sup>13)</sup>。6つの原理に含まれていることからわかるように、NPMとアカウンタビリティ（説明責任）は密接な関係性にあるといえる。このことは、NPMを導入し行政改革を進めていく中で、アカウンタビリティに変化を及ぼすことを表している。

地方分権による自律的経営と、財政状態の改善が求められてきた地方自治体は、行政サービスの提供にあたって、経済的・効率的・有効的な手法を選択し、最少の経費で最大の効果をあげることが必要となった。この目的を達成するために、NPMが推進されてきたといえる。これまでの国による関与に従って行政運営を行うのではなく、自らの判断で最少の経費で最大の効果をあげることが求められるようになったのである。住民が求めるものはサービスを提供したことだけでなく、地方自治体がもっとも経済的・効率的・有効的な手法を選択してサービスを提供したかに変化し、すなわちそのことに対する説明が必要となった。このことは地方自治体が求められるアカウンタビリティに大きな変化を与えたと考えられる。これまで地方自治体に求められてきたアカウンタビリティは、法令や国の方針に従って行政運営を行ってきたことを説明する責任であった。しかしながら、地方分権と財政状態の改善のためにNPM的行政経営が求められる近年においては、エージェンシー関係における契約内容が変化し、地方自治体が、経済的・効率的・有効的な手法によ

って行政運営を行ってきたことを説明する責任へと変化させているのである。すなわち、これまでのアカウントビリティよりも、より高次元のアカウントビリティが地方自治体に求められることになったといえるのである。

#### 4-2. 地方自治体における財務的アカウントビリティ

アカウントビリティの性質的な分類として、政治的アカウントビリティ、財務的アカウントビリティ、法律的アカウントビリティなどがあげられる<sup>14)</sup>。地方自治体の首長はこれらのアカウントビリティについて、議会でのやり取りや財務報告などによってすべて果たしていかなければならない。これらの中で、本章では財務報告を中心とした情報提供を主たる検討の対象とする財務的アカウントビリティについて、地方自治体の役割を踏まえたうえで検討していく。

財務的アカウントビリティは、端的に言えば「委譲された資源の利用と成果について、エージェントがプリンシパルに説明する責任」である。ここで提供される情報は、投入された資源がどのように利用されたかを示す情報であり、この情報は主体に組み込まれた会計システムから提供される情報を中心とする。財務的アカウントビリティについて、その範囲を「一般に認められた会計基準にしたがって、適正、または適法に会計をしていることを申し開きする責任<sup>15)</sup>」と考え、遵法性と準拠性を中心とし、資源の管理・運用を財務的アカウントビリティの発展的な形態と捉えた管理的アカウントビリティと指摘する考え方がある<sup>16)</sup>。ここではそのような考え方を踏まえながら、本章では財務的アカウントビリティをやや広い概念<sup>17)</sup>でとらえ、遵法性・準拠性の側面と資源の管理・運用の側面の2つの側面を持つと考える。

前述のようにわが国地方自治体においては、これまで財務的アカウントビリティの遵法性・準拠性の側面が重視されてきた。しかしながら、近年の地方分権とそれに伴う行政改革の進展によって、資源の管理・運用の側面が強調されるようになった。

#### 4-3. 遵法性・準拠性の側面における財務的アカウントビリティ

遵法性・準拠性の側面とは、すなわち適切な会計手続にもとづいて会計処理を行ったことを説明する責任であり、粉飾や重大な誤謬が含まれていないことを証明する責任であると言える。この責任が果たされていることが前提となって、提供される情報が信頼性の足るものとなる。提供される情報に遵法性と準拠性がともなっていることにより、プリンシ

パルは適切な評価・検証を行うことができ、すなわちアカウントビリティは果たされるといえる。これらは民間企業だけでなく、地方自治体についても該当する。しかしながら、情報の非対称性によって、エージェントの内部情報である会計処理について、エージェントが適切な会計手続に基づいて処理を行っているプリンシパルは判断することができない。したがって、エージェントに強制的に情報を提供させる法令の整備とともに、エージェントが適切な会計手続に基づいて会計処理を行っていることを保証する役割として監査人による監査が必要となる。すなわち、財務的アカウントビリティを果たすためには、情報が提供されるだけでは不十分であり、監査が必要不可欠な要素となる。財務諸表は会計期間のエージェントの活動を数値化することによって情報化したものであり、プリンシパルは財務諸表を利用してエージェントの活動を評価する。つまり、プリンシパルがエージェントの活動を正しく判断するためには、財務諸表が適正であることが条件となる。財務的アカウントビリティの遵法性や準拠性の側面の確保は、地方自治体の財政状態や業績の把握の基礎となる重要な事柄であるといえる。

わが国地方自治体の監査委員が実施する決算審査や例月出納検査は、遵法性や準拠性に焦点を当てたものである。多くの地方自治体では、監査委員によって適切な決算審査や例月出納検査が実施されている。しかしながら、監査委員による監査に対し独立性や専門性について一部問題が指摘されている<sup>18)</sup>。現在多くの地方自治体では、監査委員を議会選出の議員と職員OBが担っている。特に、一般市規模の地方自治体においてはこの傾向が強い。議選監査委員と職員OBは行政に関する知識は十分に有しているといえるが、監査に関する専門的な知識や会計に関する専門的な知識を必ずしも有しているとは言えない。例えば英国では地方自治体に特化した会計専門職資格が存在しており<sup>19)</sup>、会計専門職資格を有した専門家によって地方自治体の監査が実施されている。わが国でもまだまだ少数ではあるが、監査委員に公認会計士を採用する地方自治体が存在しており、また個別外部監査制度や包括外部監査制度は、このような監査の専門性を念頭に制度化されたものである。しかしながら、必ずしもこれらの制度が有効に活用されているとは言えない状況にある。また監査委員は議会の同意を得て市長が任命しており、被監査主体によって監査の実施者が選択されていると指摘することができる。このことは、監査人の絶対的な要件である独立性の観点から問題が指摘される。総務省の動きからわかるように、監査委員制度に関する問題認識は大いに高まっているといえるが、このような監査委員をめぐる問題を解決することなしに、遵法性・準拠性の側面における財務的アカウントビリティを果たすことは

困難であると考えられる。

#### 4-4. 管理・運用の側面の財務的アカウンタビリティと現金主義の課題

次に財務的アカウンタビリティの管理・運用の側面であるが、プリンシパルの目的に沿ってエージェントが提供する資源を管理・運用したことを申し開きする責任といえることができる。すなわち、委譲された資源を経済的・効率的・有効的に管理・運用したことを表す責任といえる。前述の通り、この側面を管理的アカウンタビリティとし、財務的アカウンタビリティの発展型と捉え、「管理的アカウンタビリティとは、政府であれ、企業であれ、国民や株主から委託された資源や資金を効率的、経済的、かつ有効的に使用したことを申し開きないし釈明する責任である<sup>20)</sup>」とする考え方もある。ここでは、資源について申し開きすることを広く財務的アカウンタビリティと考え、ほぼ管理的アカウンタビリティと同義において、財務的アカウンタビリティの管理・運用の一側面と考える。

財務的アカウンタビリティの遵法性・準拠性の側面として「一般に認められた会計基準にしたがって、適正、または適法に会計をしていることを申し開きする責任」と定義を行った。すなわち遵法性・準拠性の側面では「一般に認められた会計基準」に則しているかということが1つの焦点となる。ここで管理・運用の側面から「一般に認められた会計基準」を検討すると、この会計基準に則することによって管理・運用の視点から財務情報を活用することができるということが肝要となる。言い換えると、会計基準に則することによって、地方自治体の財政状態や業績を把握することが可能な情報が会計システムにより提供されるということである。この点について、わが国地方自治体が現金主義会計を選択していることについて従前から多くの指摘がなされてきたと第1章で述べた。

現金主義会計は焦点を現金の流入出にあてたものであり、作成主体の恣意的な会計処理の選択や粉飾が発生しにくい点をメリットとして指摘することができる。しかしながら、会計基準に則することによって地方自治体の財政状態や業績を把握することが可能な情報を提供しているかという点については、大いに課題があるといわざるを得ない。現金主義会計では、資本会計と損益会計が区分されていないことや非金銭的な取引が反映されないなど、地方自治体のフロー・ストック情報を適切に提供できていない。つまり現金主義会計は現金の流入出を記録するということ以外の機能を持っておらず、会計情報として求められる主体の経済資源の変動という情報を提供していないといえる。経済資源として主体が所有するストックについての情報はもとより、コストの適切な時間的配布がなされてい



ないためフローに関する情報の提供もできていないのである。業績とは「投入された資源に対する便益」を分析することによって把握することができるものである。このように現在の地方自治体の現金主義を基礎とした会計システムでは財政状態および業績に関する情報を提供することはできず、すなわちアカウンタビリティを果たすことはできないといえるのである。これまでの遵法性・準拠性の側面を中心としたアカウンタビリティが求められる状況においては、現金主義で十分に対応できたとも考えられる。しかしながら、地方自治体に求められるアカウンタビリティの変化によって、管理・運用の側面の財務的アカウンタビリティがより一層求められることとなり、発生主義による情報提供が必要となってきたともいえる。

近年の地方自治体を取り巻く財務会計制度の大きな変化として、いわゆる新地方公会計制度改革の進展があげられる。新地方公会計制度改革によって、現在多くの地方自治体から財務諸表が公開されている。しかしながら、新地方公会計制度改革には複数の会計基準（総務省方式改訂モデル、総務省基準モデル）が存在しており、特に総務省方式改訂モデルは発生主義に基づいた財務諸表とは言い難い<sup>21)</sup>など、さまざまな問題が指摘されている。特に大きな問題として、あくまで財務諸表の作成は要請であり法的に作成や公表が義務づけられたものではない点をあげることができる。情報公開を進めるために発生主義を取り入れるという発想自体は評価すべきものであるが、新地方公会計制度改革は必ずしもアカウンタビリティを果たすための制度として十分なものではないといえる。

#### 4-5. 管理・運用の側面の財務的アカウンタビリティと補足・補完情報

地方自治法では、地方自治体は「最少の経費で最大の効果をあげるようにしなければならない<sup>22)</sup>」と定められおり、法的にも経済的・効率的・有効的に業務を執行することが求められている。このような考え方は、3EやVFM（支出に見合った価値：Value for Money）といわれ、英国を発祥とするNPM理論の基本的な考え方の1つであると前述した。3Eを評価することとは、インプットからアウトプットまたはアウトカムに至るプロセスを評価することであり、このプロセスを示す情報が必要となる。これまでわが国の地方自治体では、インプットに関する情報提供に比べアウトプットやアウトカムに関する情報提供が行われていなかったと指摘されている<sup>23)</sup>。インプットに関する情報とは、どの程度の資源が活動に投入されたかを示す情報であり、現在の予算書や決算書は現金主義に基づいて金銭的な資源をいくら投入したかを示している。

ここで課題となることは、民間企業の利益のように業績を表す指標がない地方自治体では、財務諸表による情報提供だけでは業績を表すことが困難であるという点である。これらを解決し、アカウンタビリティを果たすためには、インプットに対してアウトプットやアウトカムが十分であったかという評価・判断をすることができる情報を、財務諸表以外の方法を用いて提供しなければならないといえる<sup>24)</sup>。すなわち、財務諸表だけでなく、住民の福祉の向上を説明する財務諸表を補足・補完する情報の提供が必要となる。民間企業においても、財務諸表を補足・補完する情報として、記述的信息などの定性的情報や、財務情報以外の定量的情報などが提供されている<sup>25)</sup>。財務情報以外の定量的情報として、例えば、わが国の多くの地方自治体で取り入れられている行政評価などがあげられる。このような財務諸表を補足・補完する情報は、利益といった明確に業績を示す定量的情報がない地方自治体において、管理・運用の側面の財務的アカウンタビリティを果たすためには、議会や住民に対して提供される必要性が民間企業以上に大きいと考えられる<sup>26)</sup>。

## 5. アカウンタビリティを果たすためのシステム確立の必要性

ここまでみてきたように、わが国地方自治体の現状を見ると、アカウンタビリティを果たすシステムの確立が未だなされていないことがわかる。複雑・多様化する行政サービス需要への対応や財政状態の改善の必要性を考えると、今後もわが国地方自治体は、行政改革をより一層進めていかなければならない。地方自治体はこれらの要請に応えると同時に、財政状態と業績について明確に示すためにより一層の説明を行っていかなければならないのである。このような説明責任を果たしていくうえで、情報提供の主たる手段として財務報告を位置づけることが可能であり、説明責任を果たしていくためにはより一層の財務報告制度改革が必要であることがわかる。

地方自治体の利害関係者を整理していくと、わが国地方自治体のアカウンタビリティの確立のためには議会の果たしていく役割が大きいことがわかる。議会議員がこのことを理解し積極的に関与していくことが重要であるが、それとともに首長・職員といった地方自治体側が議会の果たす役割を認識し、議会に対して積極的に情報を公開していくことが重要となる。エージェンシー問題を解決する重要な視点として、情報の非対称性を解消することを指摘した。これは議会側の問題ではなく、地方自治体側が取り組むべき課題であることを十分に認識しなければならない。また、新地方公会計制度改革の問題として指摘し

たように、法令によって必要な情報を強制的に提供する制度を設計する必要がある。

地方分権と行政改革を背景としたNPMの進展によって、わが国地方自治体がアカウントビリティを果たすために求められる情報は、質的・量的ともに大幅に変化している。この流れは終結するものではなく、今後もより一層推し進められていくと考えられる。このような変化に対応していくためには、地方自治体の財政状態および業績を説明できる会計システムが必要であり、現在の現金主義会計から発生主義会計へと進化させていかなければならない。現金主義会計は資金の収支を記録するにすぎず、アカウントビリティを果たすための会計システムを設計することができない。発生主義会計の導入によって、ストック・フローの正確な財務情報への反映が可能になり、財政状態および業績についての情報提供が可能となる。

また、監査はアカウントビリティを果たすために必要な情報の保証という重要な役割を担う存在であるが、現在の監査委員監査制度には不備が指摘されている。専門性と独立性にかかる課題は認識されつつある状況にあるが、アカウントビリティを果たすシステムを確立するためには監査制度の改革もまた必要な視点となる。

地方自治体の特徴を考慮した場合、財務情報だけでは業績についての情報提供が困難であり、財務情報を補足・補完する情報提供が必要不可欠である。財務報告において記述的情報を導入し、包括的な財務報告書を提供する必要があるといえる。

(注)

1) 隅田一豊「住民自治と情報開示制度」『横浜経営研究』12巻2号、1991年、195-208頁。

2) 民間企業と比較し、公共部門の財務報告では説明責任がより重視されるとこれまでたびたび指摘されている。例えば、米国の政府会計基準審議会の概念書第1号では、「公的説明責任を履行する義務は、営利企業の財務報告におけるよりも、政府の財務報告においてはより重要である。」と指摘されている。

藤井秀樹監訳『公会計の概念フレームワーク』中央経済社、2003年、34頁。

3) 山本はアカウントビリティが強化されることによって、機能が低下する問題が発生することを指摘している。その問題として、①情報の不足と過多、②アカウントビリティにかかる情報利用が低いこと、③アカウントビリティ概念の拡大で因果関係が弱まること、の3点をあげている。

山本清「アカウントビリティ論の展開と公会計」『公会計研究第』13巻第2号、2006年、56-57頁。

4) エージェンシー理論について、主な参考文献として以下を使用した。

菊澤研宗『日米独組織の経済分析—新制度派比較組織論』文真堂、1998年。

菊澤研宗『組織の経済学入門』有斐閣、2006年。

高森寛・井出正介編『金融・契約技術・エージェンシーと経営戦略』東洋経済新報社、2006年。

柳川範之『契約と組織の経済学』東洋経済新報社、2007年。

5) エージェンシー理論の理論的基礎については次の文献に詳しい。

菊澤研宗『日米独組織の経済分析—新制度派比較組織論』文真堂、1998年、57-61頁。

6) アドバース・セレクションとは、情報の非対称性を利用して、契約前にエージェントが自らの情報を隠すことによって利己的な行動を起こすことができる契約を結ぶ現象である。モラル・ハザードとは契約後に情報の非対称性を利用して、プリンシパルに隠しながら利己的な行動をとる現象である。

7) 先行研究として、山本清「前掲書」や、石川恵子「公的部門の監査の効力とアカウントビリティの構造：英国と日本」『実践女子大学人間社会学部紀要』第6号、2010年、61-71頁などがあげられる。

- 8) 鹿児島県阿久根市では2008年に就任した竹原市長と議会が激しく対立し、議会への出席拒否や副市長人事など重要案件について議会を開催せず専決処分を行うなど、議会制度を無視する市政運営を行い、社会問題となった。
- 9) 住民が首長を監視することについて、筆者はそれを否定しているわけではない。ディスクロージャー制度を検討するうえで、住民が理解できる情報の提供はきわめて重要な課題である。しかしながら、住民が日常的に首長の行動を監視することは困難であり、それを担う役割として議会の重要性を本章では強調している。
- 10) これら議会・住民と地方自治体について山本は「議会が行政を統制するためには最終的な決定権限を持つことに加え、的確な意思決定を可能にする情報を行政から入手することが保証されねばならず、アカウントビリティはその基本である。同様に有権者が議会・行政から決定及び執行並びにその結果に関して報告を受けることは主権者の立場から認めなければならない。さらに、議会と行政が適切な緊張関係がなければ議会の行政監視機能は果たせないから、行政は議会に対してアカウントビリティを果たすことは権力均衡の点からも不可欠である。」と指摘している。
- 山本清「前掲論文」51頁。
- 11) ニュー・パブリック・マネジメント理論についてはわが国でも多くの研究が行われてきた。代表的なものとして、石原俊彦『地方自治体の事業評価と発生主義会計』中央経済社、1999年や大住荘四郎『ニュー・パブリックマネジメント 理念・ビジョン・戦略』日本評論社、1999年があげられる。
- 12) 石原俊彦「地方自治体における公会計情報の活用とニュー・パブリック・マネジメント」『政府と非営利組織の会計』（大塚宗春・黒川行治責任編集）中央経済社、2012年、137頁。
- 13) 石原俊彦「同上論文」138頁。
- 14) 碓氷悟史「アカウントビリティ研究1ーアカウントビリティの本質ー」『亜細亜大学経営論集』第30号第3巻、1994年、63頁。
- 15) 碓氷悟史「同上論文」69頁。
- 16) 碓氷は、「財務的アカウントビリティの発展形態をわれわれは、管理的アカウントビリティに見出す」と記述している。
- 碓氷悟史「同上論文」69頁。
- 17) アカウタビリティの分類については種々の指摘があり、必ずしも一定の定義が明確

に示されているわけではない。例えば本稿で言う財務的アカウンタビリティを会計的アカウンタビリティとし、遵法性・準拠性を財務会計上のアカウンタビリティ、管理・運用を管理会計上のアカウンタビリティととらえる指摘もある。

碓井悟史『アカウンタビリティ入門』中央経済社、2001年、29頁。

18) 総務省「地方自治法抜本改正についての考え方（平成22年）」2011年、18-26頁。

19) 英国地方自治体の監査で中心的な役割を果たしている公共部門の会計専門職資格である英国勅許公共財務会計士（Chartered Public Finance Accountant：CPFA）については以下に文献に詳しい。

石原俊彦『CIPFA－英国勅許公共財務会計協会』関西学院大学出版会、2009年。

20) 碓氷悟史「アカウンタビリティ研究1－アカウンタビリティの本質－」『亜細亜大学経営論集』第30巻第3号、1994年、70頁。

21) 総務省方式改訂モデルはいわゆる決算カードを組み替えることによって作成される財務諸表であり、日々の発生主義に基づく記帳が行われるわけではない。

22) 地方自治法第2条14。

23) 石原俊彦『地方自治体の事業評価と発生主義会計』中央経済社、1999年、7頁。

24) アウトプットとアウトカムの関係について、例えば児童福祉行政であればインプットの投入により保育所を増やす（アウトプット）ことは可能であるが、子育てをしやすい町を実現する（アウトカム）ためには、その他の行政サービスや行政以外の環境の整備も必要であり、インプット→アウトプット→アウトカムの関係が直線的になるとはかぎらない。この場合、アウトプットを評価することが3Eの評価には重要であり、アウトカムが評価対象とならない可能性があるため、アウトプットとアウトカムを並列的に取り扱っている。

25) 定性的情報とは民間企業の財務報告で取り入れられている経営者による分析（MD&A）など、文章による補足・補完する情報のことである。例えば英国地方自治体では、補足・補完する情報として、序文（Foreword）が作成されている。

26) 例えば英国の地方自治体では非財務的情報を提供することによって、アカウンタビリティの向上を図るシステムが構築されている。このような制度とアカウンタビリティについては石川恵子「前掲論文」で詳細に述べられている。

### 第3章 英国地方自治体における財務報告の概念

#### 1. 英国地方自治体における会計実務規範検討の意義

行政改革の先進国とされる英国では、年次財務報告書が、法的に義務づけられ、各地方自治体から公表されている。英国では、1994年より地方自治体に発生主義が適用されており、発生主義に基づいた財務諸表が作成されている。このような英国地方自治体の会計に関して、大きな影響力を持つ団体が、英国勅許公共財務会計協会（Chartered Institute of Public Finance and Accountancy：CIPFA）である。CIPFAは、地方自治体会計を専門とする会計専門職資格である英国勅許公共財務会計士（Chartered Public Finance Accountant：CPFA）を承認する団体であり、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）とともに、英国の地方自治体における財務報告の会計実務規範（Code of Practice on Local Authority Accounting in the United Kingdom：COPLAA）を設定している。

本章では、英国会計基準審議会（Accounting Standard Boards：ASB）が策定する英国における一般に公正妥当と認められる会計基準（UK-GAAP）に基づく、COPLAAについて検討の対象とする。UK-GAAPに基づくCOPLAAは、2009/10年度まで適用されてきたが、2010/11年度より、英国地方自治体は、国際財務報告基準（International Financial Reporting Standards：IFRS）に基づく年次財務報告書を作成しており、COPLAAについても、現在はIFRSを会計基準として策定されている<sup>1)</sup>。前述のとおり、英国地方自治体は1994年より発生主義を適用しており、UK-GAAPに基づくCOPLAAは、これまでCIPFAを中心として、英国地方自治体における財務報告作成の基盤として機能してきた。この間さまざまな検討と改定が行われており、UK-GAAPに基づくCOPLAAは、これまでの英国地方自治体の財務報告に関する考え方を集約しているものと考えられることができる。したがって、本章ではUK-GAAPに基づくCOPLAAを検討対象とする。

本章では、COPLAAの示す地方自治体の財務報告の目的や情報の質的特性、想定される利用者などについて検討し、英国地方自治体の財務報告を形成する概念的な特徴を明らかにすることを目的とする。これらを検討することによって、今後のわが国地方自治体

が進めるべき財務報告の概念形成の示唆を得ることができると考えられる。

## 2. 会計基準フレーム・ワークにおける勧告実務規範（SORP）の位置づけ

セクター・ニュートラルを適用する英国地方自治体では、UK-GAAPと位置づけられるASBによる財務報告基準（Financial Reporting Standards：FRS）および会計基準委員会（Accounting Standards Committee：ASC）による標準会計基準書（Statement of Standard Accounting Practice：SSAP）が、地方自治体に対しても適用されていた。UK-GAAPに基づくCOPLAAは、特別な産業や特定のセクターにおいて会計基準を機能させるための会計実務規範として位置づけられており、ASBによって特定の産業・セクターに対応する指針である勧告実務書（Statement of Recommended Practice：SORP）として、ASBによって承認されていた<sup>2)</sup>。

COPLAAはASBにSORPとして承認されているだけでなく、法令においても、地方自治体における適切な会計実務慣行として認められている<sup>3)</sup>。英国地方自治体では、2003年地方自治法（The Local Government Act 2003）によって、適切な慣行（proper practices）にそって会計実務を行うことが求められており、2003年地方自治法に基づく2003年地方自治体（資本財政および会計）規則（The Local Authorities (Capital Finance and Accounting)(England) Regulations 2003）において、COPLAAは地方自治体が準拠すべき適切な会計実務規範として明記されている。

## 3. 英国地方自治体における財務報告の目的

ASBの公表する財務報告の概念フレームワークである財務報告原則書（*Statement of Principle for Financial Reporting*：SPFR）では、財務報告の目的を「広範な利用者が経営者の受託責任を評価し、かつ、経済的意思決定を行うに際して、事業体の財務業績および財政状態に関する有用な情報を提供すること<sup>4)</sup>」と定義している。ここから読み取れるように、英国における財務報告の目的は、「説明責任に資する情報の提供」および「意思決定に資する情報の提供」であることがわかる。このような財務報告の目的については、民間企業だけでなく、地方自治体についても同様であると考えられる。

このようなASBの概念を前提として、COPLAAでは、地方自治体の財務報告の目



的を財務報告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であるとし、より実務的に下記の質問に答えるものでなければならないと定義している<sup>5)</sup>。

- ① 会計期間において地方自治体が提供するサービスにかかるコストはどのようなものであったか。
- ② 資金はどこから調達されたか。
- ③ 会計年度末における地方自治体の資産と負債はどのような状態であるか。

上記の3点を簡潔にまとめると、①歳出に関する情報、②歳入に関する情報、③財政状態に関する情報、と言い換えることができる。①および②は、歳入および歳出の状況を示すもの、すなわち、地方自治体の業績を明らかにする情報と捉えることが可能である。すなわち、①、②、および、③の情報をすべてまとめると、財務報告の目的を達成するために必要な情報として、財政状態および業績を表す情報が求められていると考えることができる。

#### ① 歳出に関する情報

歳出に関する情報は、端的にいえば、会計年度においてどのような地方公共サービスにコストがかけられたかを明らかにするものである。コストを明らかにすることは、サービスごとの金額の総額を示すことであるが、真の目的は、サービスを提供する際に経済的・効率的・有効的に資源が利用されたかについての情報を提供することといえる。適切な歳出に関する情報を提供するためには、期間配分が適切に行われるなど、発生主義に基づくコスト計算が必要不可欠である。この点について、わが国地方自治体では現金主義に基づくため、適切なフロー情報が提供されていない状態にある。英国地方自治体では、前述のとおり、発生主義が適用されており、歳出情報において適切なフロー情報が提供されている。英国地方自治体においては、個々の取引における適切なコスト計算を行うために、C O P L A Aとは別にコスト計算についての会計実務規範（Best Value Accounting Code of Practice：B V A C O P）が定められている<sup>6)</sup>。適切なコスト計算の基準を定めることは、適切な歳出情報を提供するための基礎を形成することといえる。すなわち、B V A C O Pが基準として機能することによって、英国地方自治体の適切な歳出に関する情報が財務報告において提供

されることが担保されているといえる。英国地方自治体では、適切な歳出に関する情報を提供するために発生主義が導入されているということができ、さらには、BVA COPという適切なコスト計算の基準を定めることによって、各地方自治体が適切な歳出に関する情報を提供することができる基礎が形成されているといえる。

## ② 歳入に関する情報

歳入に関する情報とは、地方自治体がサービスの提供を行うために、どのような手段で必要な資源を調達したかということである。地方自治体の財源の中心は税であり、その他の財源として地方債等の債務、中央政府からの補助金、利用者からの使用料や負担金があげられる。財源を明らかにすることによって、当該年度のサービス提供に必要であったコストを当該年度の財源でまかなうことができたか、サービスは適切な財源で提供されたか、当該年度のコストを次世代に繰り越していないか等を判断することができる。

英国地方自治体では、歳出も含めて資本取引と損益取引が区分されている。わが国地方自治体では、資本取引と損益取引が区分されていないため、歳入・歳出ともに流入・流出した現金はすべて当該年度の歳入歳出となる。したがって、適切な期間配分に基づくフロー情報が提供できていない状態にある。

## ③ 財政状態に関する情報

歳出に関する情報および歳入に関する情報が、フローに関する情報を表すのに対し、一定時点における地方自治体のストックの状態を表すものが財政状態に関する情報である。一定時点における資産および負債を表すことによって、地方自治体の財政状態の健全性を判断する情報を提供するものと言える。第1章で指摘したように、わが国地方自治体ではこのようなストックの状態を示す財務情報の提供が不完全である。これまで各地方自治体においてバランスシート作成の取り組みが行われてきたのも、このようなわが国地方自治体のストックに関する情報提供の不完全性を補うためであるといえる。

## 4. COP LAAが示す地方自治体の財務報告における重要な2つの側面

COP LAAは前述のように、財務報告の目的について、利用者に地方自治体の財政状

態および業績に関する明確な情報を提供することであると示している。英国地方自治体はこのような情報を提供することを目的として財務報告書を作成しているが、一方でCOP LAAは、英国地方自治体がCOP LAAを遵守していくうえで、どのようなことを理解することが重要であるかについても示している。COP LAAでは、年次財務報告書の作成にあたって、地方自治体は以下の2つの側面を理解することが重要であると示している<sup>7)</sup>。

- ① 1つめの側面として、地方自治体は年次財務報告書の作成にあたって一定の一般的な形式を適用すべきであるが、すべてにおいて完全に同一の形式を要求しているわけではない。SORPの主要な目的の1つは、会計処理の違いや多様性を制限し、その結果、財務諸表の有用性を高めることである。
- ② 2つめの側面として、財務報告において財務諸表に関する解釈と説明を提供することが、非常に重要であるということである。SORPでは、年次財務報告書において序文を提供することを要請している。序文は、財務諸表における重大な事項について説明を行うものである。序文は財務諸表に含まれる情報に基礎を置かなければならず、重大な誤りを含んでいないことや利用者が内容について誤った理解をしないように、地方自治体はその内容を担保しなければならない。

これら2つの側面は、年次財務報告書による情報提供を行ううえで理解しなければならない重要な示唆を与えている。「COP LAAは年次財務報告書を一定の形式にはめ込むことを目的としたものではなく、会計処理の相違や多様性を一定制限することにより、年次財務報告書の有用性を高めることを目的とするもの」ということに着目すると、COP LAAは利用者の有用性を高めることを最優先事項としており、その機能として地方自治体に一定の制限を課しているものであるという考えに立っているものであることがわかる。年次財務報告書は一定の形式を必要とするものであるが、そのことによって、情報や提供方法を必要以上に制限し、かえって利用者にとって有用な情報の提供を妨げるものであってはならないという考え方に基づいている。このことはつまり、年次財務報告書は、報告内容や財務諸表作成における会計手続について、利用者の情報の有用性を基礎に置いたうえで選択すべきであるということを強調しているといえる。その一方で、無制限に報告内容や会計手続の選択を認めた場合、報告主体が自身に都合のよい方法を選択し、その恣

意的な選択によって情報がゆがめられる危険性や複数の方法の存在が利用者の意思決定を誤らせる危険性を発生させる。これらの危険性を抑制するためには、一定の制限を設ける必要があり、その役割を担うのがCOP L A Aと位置づけられているといえるのである。すなわち、地方自治体は、利用者にとって有用な情報とは何かという点に常に焦点を当てて、財務報告書を作成することがもっとも重要なことであると示しているのである。

2つ目の側面は、年次財務報告書において財務諸表を提供するだけでなく、利用者が理解できるように財務諸表の解釈と説明に関する情報を提供すべきであるということである。英国地方自治体では、このような役割を持つセクションとして、序文が位置づけられている。第1章で指摘したように、わが国地方自治体においては財務諸表単体の提供が議論の中心となっているが、COP L A Aでは財務諸表だけでなく、その解釈と説明に関する情報の提供が重要であることが指摘されているのである。すなわち、COP L A Aでは、地方自治体の財務報告においては、財務諸表を補足・補完する情報を同時に提供する必要があることを各地方自治体が認識しなければならないと示しているといえる。地方自治体においては、情報の利用者が多様であり、民間企業における投資家のように必ずしも会計知識を持っているとは限らない。したがって、民間企業以上に序文のような財務諸表を補足・補完する情報の重要性が強調されると考えられる。財務諸表を補足・補完する情報は、主体による分析と検討に基づく情報を含むため、主体による意見の主張の側面が強くなる。このような情報は、場合によっては、誤謬を含んでいたり、利用者に誤った理解を発生させたりする危険性が高まる。したがって、COP L A Aでは財務諸表を補足・補完する情報を提供することの重要性を指摘しつつ、このようリスクを各地方自治体が十分に認識して情報提供しなければならないことを指摘しているのである。

## 5. 財務報告の対象者

財務報告は、その財務報告書を利用する対象者にとって有用性のある情報を提供することをその機能の中心とする。したがって、財務報告の目的を考えるうえで、その対象者を特定し、利用者の特質を検討することが重要となる。COP L A Aにおいて年次財務報告書の利用者として想定するものは、以下の5つ<sup>8)</sup>である<sup>9)</sup>。

- ① 有権者 (electors)

- ② 税および使用料の徴収対象者 (subject to locally levied taxes and charges)
- ③ 議会議員 (members of the Authority)
- ④ 従業員 (employees)
- ⑤ その他利害関係者 (other interested parties)

① 有権者 (electors)

C O P L A Aにおいては、財務報告の対象者を国民 (people) や住民 (citizen)、サービス利用者 (service users) と定義せず、有権者 (elector) と示している。これらはほぼ同義であるが、C O P L A Aにおいて特に有権者と示されていることは、選挙を通じた経営管理者の選択と受託責任評価への関連を重視していることを表していると考えられる。有権者は選挙での投票を通じて、地方自治体に行政権を委託しており、地方自治体の経営管理者にはその受託関係に基づいて受託責任を果たしたか説明する責任がある。英国の財務報告では、民間企業においても受託責任評価が重視<sup>10)</sup>されており、経営管理者の受託責任の評価のために報告主体の財政状態および業績に関する情報の提供が求められている。受託責任評価の重視が、財務報告の対象者を有権者とより具体的に示していると考えられる。また、受託責任とともに、財務報告のもう1つの目的である意思決定に有用な情報の提供という側面においても、選挙における意思決定を支援する情報の提供という点で、有権者に財務報告書を提供する必要性を指摘することができる。

② 税および使用料の徴収対象者 (subject to locally levied taxes and charges)

税および使用料の徴収対象者は、税または使用料という形で地方自治体に金銭を提供している存在である。特に徴税対象者は、税によってその財産を地方自治体に委託しており、地方自治体はその受託責任に基づく説明責任を負う。民間企業へ出資する投資家と比べ、税という強い徴収権限に基づくため、その受託責任は民間企業以上に大きいと言える。そのため税に基づく受託関係において、受託責任評価のための財務報告書の提供は、民間企業以上に重視されなければならない。また、地方自治体には、徴税対象者に負担すべき税額 (税率) <sup>11)</sup>についてその妥当性を説明する義務があり、年次財務報告書によってその情報を提供しなければならない。

③ 議会議員 (members of the Authority)

議会議員への財務報告書の提供は、わが国地方自治体においても重要な目的であるが、C O P L A Aが示す内容をより理解するためには、わが国とは異なる英国の地方議会のシステムを理解しなければならない。英国の地方自治体では、わが国のような公選の首長と議会というシステムを導入している地方自治体は非常にまれであり、ほとんどの地方自治体において、首長は議会議員の中から選出される議院内閣制に近いシステムである。したがって、わが国のように執行機関と議決機関が分離しておらず、議会は執行機関と議決機関の両方の機能を持つ<sup>12)</sup>。そのため、議会議員への年次財務報告書の提供は、経営管理層への情報提供の側面と監視機関への情報の提供という両方の側面を持つと考えられる。わが国地方自治体の議会議員への提供を念頭に入れると、英国地方自治体の内閣以外の議員への情報提供の側面を検討対象とする必要がある。この場合、第2章で述べたとおり、議会議員は首長に対して、予算案を議決し予算の執行権を首長に委託した関係にあるため、首長にはその受託関係に基づいて説明を行う義務が発生する。この説明の中心となる情報が財務報告であり、したがって、利用者として議会議員を重視する必要があることがわかる。

#### ④ 従業員 (employees)

従業員への年次財務報告書の提供は、雇用主である地方自治体の財政状態を知ることにより、賃金・報酬の妥当性や将来性を判断するためにある。従業員には自らの待遇と勤務先について意思決定<sup>13)</sup>を行う権利があり、そのためには財務報告による情報提供が不可欠となる。

#### ⑤ その他利害関係者 (other interested parties)

その他の利害関係者としてあげられるものは、債権者や中央政府、その他行政機関があげられる。債権者は債務が履行されるかどうか年次財務報告書で提供される情報により判断する必要があり、貸付を行うか意思決定を行うために年次財務報告書は必要である。しかしながら、英国の地方自治体では、公共事業資金貸付協会 (Public Works Loan Board : P W L B) からほとんどの融資を受けており、市中の民間金融機関等から借入を行うことはほとんどない。したがって、その他の利害関係者に位置づけられていると考えられる。

## 6. 財務情報の質的特性

C O P L A Aでは、地方自治体が提供する財務情報の5つの質的特性<sup>14)</sup>を指摘している<sup>15)</sup>。5つの特性は以下のとおりである。

- ① 目的適合性 (relevance)
- ② 信頼性 (reliability)
- ③ 比較可能性 (comparability)
- ④ 理解可能性 (understandability)
- ⑤ 重要性 (materiality)

財務情報の質的特性は、提供する主体の目的・特徴と財務情報の利用者の目的・特徴によって影響を受ける。このことを逆に捉えると、C O P L A Aが示す英国地方自治体の財務情報の質的特徴を理解することによって、提供する主体、つまり英国地方自治体の財務報告の目的・特徴、利用者の目的・特徴を理解することが可能であるといえる。

### ① 目的適合性 (relevance)

C O P L A Aでは目的適合性に関する記載として、「財務諸表の目的は、公的資金の受託関係の評価や経済的意思決定に役に立つ、地方自治体の財務業績や財政状態についての情報を提供することである」と示している<sup>16)</sup>。すなわち、受託関係の評価、経済的意思決定に役立つ財政状態および業績に関する情報提供が、C O P L A Aの示す財務諸表の目的であり、財務諸表の提供する情報はこれらの目的を満たすものでなければならないといえる。

財務報告の目的を満たす情報提供の中心となるものは、財務諸表である。財務諸表によって、地方自治体の財政状態および業績に関する情報が提供され、利用者によって受託責任の評価や経済的意思決定の基礎となる情報として利用される。したがって、財務諸表にはこれら进行评估する情報として機能する役割が求められ、英国地方自治体では発生主義が適用され、また、独立的・専門的な団体であるC I P F Aによって会計実務規範の策定が行われている。第1章で指摘したように、財務諸表がこのような役割を果たすためには「会計決算」による情報が必要である。英国地方自治体の財務諸表は、「会計決算」に基づく情報が提供されており、英国地方自治体の実務からもわが国地方自治体の財務報告に関する現状は、後進的である言わざるを得ないことがわかる。

財務報告における重要な2つの側面の1つとして紹介したように、英国地方自治体では財務報告の目的を満たすためには、財務諸表を補足・補完する情報が重要であると認識されている。すなわち、目的適合性を満たす情報には、財務諸表だけでなく包括的な財務報告書の作成が必要であると認識されているのである。目的適合性を満たす情報として、このような財務諸表を補足・補完する情報も含まれるということは、わが国地方自治体の財務報告制度を検討するうえで、重要な示唆を与えるものであるといえる。

## ② 信頼性 (reliability)

C O P L A Aでは、財務情報の信頼性を確保するために必要な内容として、以下の5点を示している<sup>17)</sup>。

- (1) 信頼性は、情報が意味することが明確に表現されていること、もしくは、意味することが容易に推測されることが、誠実に示されているかどうかに依拠している。そして、行われた取引やその他の活動の内容が、映し出されていなければならない。
- (2) 計画的または体系的なバイアスから解放されたものでなければならない。
- (3) 重大な誤謬から解放されたものでなければならない。
- (4) 重要性の範囲内で完結されなければならない。
- (5) 特定の状況下において、慎重でなければならない(例えば、危険の程度は、実行される判断や必要な見積もりが行われる場合に当てはめられる)。

財務情報は、地方自治体が行う取引またはその他の活動の内容や真実を表現するために提供されるものであり、信頼性とはそれらを誠実に表現しているかということである。そのためには、個々の取引やその他の活動内容を表現するとともに、一連の流れやグループで執り行われる場合には、一部を表明するのではなく、全体として表現することが重要である。さまざまなバイアスや誤謬から解放されたものであることは当然であり、それらは取引やその他の活動の内容や真実を表現するうえで最低限守られなければならない。

信頼性を確保するうえで、会計上問題となるのが、見積りや判断を必要とする取引またはその他の活動を表現することである。C O P L A Aでは、これら一定の不確実性は会計では一般的なことであり、保守主義の原則に照らし合わせたうえで、最善の注意を払い表



明しなければならぬと主張している<sup>18)</sup>。

### ③ 比較可能性 (comparability)

財務情報を利用する場合、単独の情報によって絶対的な評価を行えるとは限らず、他の主体や他の期間と比較することによって、利用者が有用な情報を手に入れることができることも多い。COPLAAでは「財務諸表に含まれる情報は、主体の他の会計期間や一定の時点の同様の情報、または他の主体についての同様の情報と比較することが可能な場合、非常に有益な情報となる<sup>19)</sup>」と示している。すなわち、地方自治体の財務報告においても、財務情報の有用性は、他の主体または主体の他の時点といかに比較できるかということが重要な視点の1つであるといえる。

比較可能性を満たすための要素として、COPLAAは「会計方針の開示」と「継続性」をあげている<sup>20)</sup>。適切な会計方針を定めることは当然のことであるが、会計方針の違いによって生じる会計手続の違いは、場合によっては比較の際に誤った情報を利用者に与えることとなる。財政状態および業績をもっとも適切に表す会計手続を採用することはもちろんであるが、それを公開することによって、利用者がいかなる会計手続によって作成された財務情報であるかを認識することを担保する必要がある。

継続性は、主体の他の会計期間や一定の時点との比較を行う際に必要な概念である。一貫した会計方針の適用によって、他の期間や一定時点との比較が可能となる。たび重なる会計方針の変更は、比較を困難にするだけでなく、場合によっては誤った意思決定を行わせる原因となる。そのため、主体は会計方針を安易に変更することなく、継続的に適用する必要がある。その一方で、COPLAAでは、必要以上に継続性を維持することに対しても警鐘を鳴らしている<sup>21)</sup>。継続性はそれ自体が目的でなく、安易な会計方針の変更や利用者の誤った判断を防ぐことが目的である。そのため、COPLAAやBVACOPを参考にし、適切な変更であると認められる場合には、逆に情報の有用性を高めるため変更しなければならぬと指摘している。このことが、適切な会計方針の適用と継続性、さらには比較可能性を高める結果となると述べられている。

### ④ 理解可能性 (understandability)

理解可能性について、SPFRでは「利用者が財務諸表による意味内容をよみとることができること」と定め、それは以下の3つに依存するとしている<sup>22)</sup>。

- (1) 取引その他の事象の結果が項目化され、集約され、分類される方法
- (2) 情報の表示方法
- (3) 利用者の能力

COP L A Aでは、特に利用者の能力と関連した理解可能性を高める努力への記述がなされている<sup>23)</sup>。これは民間企業と比較し、財務報告の利用者が広範囲にわたり、会計的知識のほとんどない利用者であっても、一定の理解が示せるようにする必要性があるためであると考えられる。民間企業であれば、投資家や債権者は一定の会計知識を持って意思決定を行っているという前提に立つことができる。それに対して、地方自治体においては、財務情報の主たる利用者である有権者の多くは、会計知識を持っていないという前提に立たなければならない。そのため、COP L A Aでは財務報告においてできる限り平易な用語を使用し、専門技術用語や専門用語を控えるとともに、どうしても使わなければならない場合は、用語集で説明するようにしなければならない<sup>24)</sup>としている。また、重要な側面として前述したように、序文も理解可能性を高める重要な要素である。序文において解釈と説明を記述することにより、序文を読むことだけによってある程度の理解が可能となるように取り組むこと、またその後の財務情報の理解を高めることをその目的としている。

#### ⑤ 重要性 (materiality)

重要性とは、その情報の項目が、地方自治体の受託関係の評価や利用者の意思決定、他の主体との比較に影響をあたえるものかどうかということが判断基準となる。それを判断する要素として、事項の大きさ、問題となる項目の本質、置かれている状況があげられる。これについて、COP L A Aでは以下のようにまとめている<sup>25)</sup>。

- (1) 全体としての財務諸表と財務諸表の考慮に影響する他の情報の両方の背景から見て事項の大きさを判断しなければならない。
- (2) 事項の本質は、以下と関連する。
  - i それにつながる取引や他の活動
  - ii 活動や取引の法的、影響的、正常的、潜在的な結果
  - iii 含まれる集団の固有性
  - iv 特定の標題や影響する情報公開

重要性は、その項目の影響度を斟酌し、さらにその情報から得られる便益と費用を比較した場合に、便益が費用を上回るものを重視する考え方である。その判断要素をCOPPLAAは上記のように示している。必要以上の厳密さは会計処理にかかるコストを増大させることとなり、地方自治体および利害関係者にとって有益なものではない。現在のわが国地方自治体における会計処理およびその監査において、このような考えはほとんど考慮されておらず、今後の公会計改革の進展の中で検討すべき課題であるといえる。

## 7. COPPLAAから得られる示唆

COPPLAAでは、財務報告の目的である「説明責任に資する情報の提供」と「意思決定に資する情報の提供」を満たすためには、年次財務報告書にどのような情報を含むべきであるかということについて詳細に示されている。これらについて端的にまとめると以下のように示すことが可能である。

COPPLAAでは、年次財務報告書が提供する情報について、①歳出に関する情報、②歳入に関する情報、③財政状態に関する情報の3点を示している。これらの情報については、財務諸表が中心的役割を果たしており、これらの情報を提供するために発生主義がすでに導入されている。第1章で示したように、わが国地方自治体ではいまだ現金主義に基づく情報提供が中心であり、新地方公会計制度改革に基づく財務情報の提供においても、適切な発生主義に基づく財務情報の提供を担保する制度設計がなされていない。「受託責任の評価」と「利用者の意思決定に資する情報の提供」という財務報告制度を確立するためにも、まずわが国地方自治体が取り組むべき課題は、発生主義に基づく適切な財務諸表の作成であるといえる。

COPPLAAでは財務報告の作成にあたって、地方自治体は2つの側面を理解することが重要であると示されているが、特にわが国地方自治体の財務報告に関する重要な示唆として、財務諸表を補足・補完する情報の必要性があげられる。わが国地方自治体では、財務諸表を補足・補完する情報を含めた包括的な財務報告書の導入に関する議論が活発化していない。利用者が、財務諸表をより理解するために必要な情報について、より一層の議論を進める必要があることがCOPPLAAの記述からもわかる。

また、COPPLAAで示された財務情報の特質である、①目的適合性、②信頼性、③比

較可能性、④理解可能性、⑤重要性は、わが国地方自治体の財務報告における財務情報の特質を検討するうえで、貴重な先例となる。わが国地方自治体の課題として、一般に公正妥当な会計基準が存在していないことを第1章において指摘したが、会計基準の策定に当たっては、財務情報の特質などの財務報告の概念についての整理が必要である。COPPLAAは、地方自治体の会計手続きについての基準を示すものであるが、その前提として本章で述べたように、概念の整理についても記載が行われている。財務報告作成者がこのような概念も理解したうえで、財務報告を提供することはきわめて重要なことであり、わが国地方自治体においても会計基準の策定に当たっては、概念の整理を行うことが重要であると考えられる。

COPPLAAの内容は、以上のようにわが国地方自治体の財務報告制度構築に大きな示唆を与えるものである。しかしながら、もう1つの重要な示唆として、英国ではCOPPLAAを策定することができるCIPFAという独立的・専門的な会計専門職団体が存在することがあげられる。わが国地方自治体の財務報告制度の改革のためには、このような団体を設立する必要があるということも、英国地方自治体の財務報告制度から得られる貴重な示唆の1つとしてあげられる。

(注)

- 1) 英国地方自治体の I F R S 適用については、第 4 章で詳しく検討している。
- 2) 2009 年において、S O R P の発行対象として 15 種類の産業・セクターがあった。地方自治体以外には銀行や保険、石油・ガス産業などがあげられる。
- 3) C O P L A A の位置づけについては、I F R S 適用後の C O P L A A の位置づけと併せて、第 4 章において詳述する。
- 4) A S B, *Statement of Principle For Financial Reporting*, 1999, par.1.6.  
菊谷正人『国際的会計概念フレームワークの構築』同文館出版、2002 年、79 頁。
- 5) C I P F A / L A S A A C, *Code of Practice on Local Authority Accounting in the United Kingdom 2007*, 2007, par. 1.16.
- 6) B V A C O P については、以下の文献に詳しい。  
石原俊彦・遠藤尚秀「英国地方自治体の財務会計基準設定に関する一考察」『ビジネス & アカウンティングレビュー』第 4 号、2009 年、116-117 頁。
- 7) C I P F A / L A S A A C, *op. cit.*, pars. 1.17-18.
- 8) S P F R では財務報告の対象者として、①現在および潜在的な投資家②貸付者③供給者・債権者④従業員⑤顧客⑥政府およびその他の機関があげられている。
- 9) C I P F A / L A S A A C, *op. cit.*, par. 1.16.
- 10) 嶋和重・許琇霽「英国『財務報告原則書』の基礎的考察」『拓殖大学経営経理研究』第 82 号、2008 年、73 頁。
- 11) 英国の地方税であるカウンスル税の税率の決定権は各地方自治体にあるため、地方自治体ごとに税率が異なり、そのため税率の設定の説明責任が重視される。
- 12) 竹下讓編著『イギリスの政治行政システム』ぎょうせい、2002 年、115 頁。
- 13) 英国では、公務員は終身雇用を前提としたシステムではなく、キャリア・アップ等のため複数の地方自治体を渡り歩いていくのが一般的である。そのため、雇用者の財政状態等を職員に公表する必要性が日本よりも高いと考えられる。
- 14) S P F R においても、財務情報の質的特性として同様に 5 つがあげられている。  
C O P L A A では、さらに内容を地方自治体に特化して質的特性について述べている。
- 15) C I P F A / L A S A A C, *op. cit.*, pars.2.3-13.
- 16) *Ibid.*, par. 2.3.

- 17) *Ibid.*, pars. 2.4-7.
- 18) *Ibid.*, par. 2.5.
- 19) *Ibid.*, par. 2.8.
- 20) *Ibid.*
- 21) *Ibid.*
- 22) 菊谷正人『前掲書』、89頁。
- 23) CIPFA/LASAAC, *op. cit.*, 2.9.
- 24) *Ibid.*, pars. 1.18-19.
- 25) *Ibid.*, par. 2.12.

## 第4章 英国地方自治体における会計実務規範を規定するフレームワーク

### 1. 地方自治体における会計基準の現状

第1章で指摘したとおり、わが国地方自治体では、一般に公正妥当な会計基準の策定に関する議論が活発化されておらず、策定主体や策定プロセスに関する検討がほとんど行われていない。現在取り組まれている新地方公会計制度改革においても、財務諸表の作成は法令によって義務づけられたものではなく、あくまで総務省からの要請に基づいたものである。また、会計基準についても、総務省の研究会が公表した報告書が会計基準的に使用されており、法令における明確な位置づけもなされていない状態にある。適正な財務報告書を作成するためには、適切な主体による適切な策定プロセスを経た一般に公正妥当と認められる会計基準の策定が必要不可欠であり、このような基盤に基づいてこそ信頼性を担保した財務報告書の公表が可能となる。

民間企業の会計基準をとりまく近年の動向として、国際財務報告基準（International Financial Reporting Standards：IFRS）の適用（アダプション）、収斂（コンバージェンス）があげられる。EUは2005年より上場企業の連結財務諸表の作成にIFRSを適用しており<sup>1)</sup>、IFRSはEUを中心に各国の会計基準に大きな影響を与えている<sup>2)</sup>。平成22年度に発足された総務省の「今後の新地方公会計の推進に関する研究会」では、「国際公会計基準および国の公会計等の動向を踏まえた新地方公会計の推進方策」を検討内容としている<sup>3)</sup>。平成22年10月に開催された第2回会合は、「国際公会計基準（IPSAS）の現状について」を議題として開催されており<sup>4)</sup>、国際的な会計基準の影響をわが国の地方自治体が今後受ける可能性があると思われる。

NPM（New Public Management）の発祥の地であり、行政改革の先進国とされる英国の地方自治体は、既に発生主義に基づいた財務報告書を作成している。第3章で触れたように、英国の地方自治体は、英国会計基準審議会（Accounting Standards Board：ASB）の会計基準（UK-GAAP）を2009/10年度まで適用していた。しかしながら、2010/11年度より、会計基準としてIFRSを適用している。UK-GAAP、IFRSはともに民間企業を対象とした会計基準である。したがって、地方自治体に適用するためには、解釈や実務指針が必要となり、英国では、地方自治体の会計に特化

した会計専門職の団体である英国勅許公共財務会計協会（Chartered Institute of Public Finance and Accountancy：C I P F A）が作成する会計実務規範（Code of Practice on Local Authority Accounting in the United Kingdom：C O P L A A）が地方自治体の財務報告の作成において重要な役割を果たしている。第2章では、UK-GAAPに基づくC O P L A Aの内容について検討を行った。本章では、英国地方自治体におけるC O P L A Aの法的な位置づけ、C O P L A Aの策定主体、および、C O P L A Aが会計基準に準拠した適切な会計実務規範であることの担保について、I F R Sへの移行初年度である『2010/11年度版C O P L A A（Code of Practice on Local Authority Accounting in the United Kingdom 2010/11 Based on International Financial Reporting Standards）<sup>5)</sup>』の内容を踏まえながら述べていく。

## 2. 会計実務規範の法的なフレームワーク<sup>6)</sup>

英国の地方自治体では、C I P F Aおよ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：L A S A A C）（以下、C I P F A/L A S A A C）によって作成されるC O P L A Aが、地方自治体の会計実務規範として機能している。

地方自治体の会計実務規範を定める法的な根拠として、2003年地方自治法（Local Government Act 2003）第21節（2）があげられる。2003年地方自治法では、地方自治体は適切な慣行（proper practices）にそって会計実務を行うことが求められている。そしてその適切な慣行として、以下があげられる。

- ① 法律の効力によって地方自治体が要求されるもの
- ② 会計実務規範または大臣の規則によるこの提供の目的を定める他の文書

C O P L A Aは、C I P F A/L A S A A Cによって、この法が要請する会計実務規範として作成されている<sup>7)</sup>。

2003年地方自治法第21節（2）



## 2 1. 会計実務

(2) この小区分の適用を受けるすべての法律における地方自治体の会計に関する適切な慣行とは、次の会計慣行を参照とする。

(a) 法律の効力によって地方自治体が要求されるもの、もしくは

(b) 実務規範または大臣の規則によるこの提供の目的を定める他の文書

2003年地方自治法に定められた適切な慣行は、1998年監査委員会法 (Audit Commission Act 1998) に基づく監査、および、2003年会計監査規則 (the Accounts and Audit Regulations 2003) で作成が要求される財務報告書に対しても適用される<sup>8)</sup>。2003年地方自治法、1998年監査委員会法<sup>9)</sup>、および、2003年会計監査規則では、適切な慣行に沿って会計実務を行うことが求められているが、この適切な慣行に沿った会計実務規範としてCIPFA/LASAACのCOPLAAが具体的にあげられているわけではない。COPLAAが適切な会計実務規範として認められていることを確認するためには、2003年地方自治法に基づく2003年地方自治体 (資本財政および会計) 規則 (The Local Authorities (Capital Finance and Accounting)(England) Regulations 2003) を見る必要がある。2003年地方自治体 (資本財政および会計) 規則では、第31節において、2003年地方自治法第21節(2)の示す適切な会計慣行について記載されている。CIPFA/LASAACの『英国における地方自治体の会計実務規範 (Code of Practice on Local Authority Accounting in the United Kingdom: a Statement of Recommended Practice)』は、ここで地方自治体が参照すべき文書と具体的に示されている<sup>10)</sup>。また、2003年会計監査規則のガイダンスである2003年会計監査規則ガイダンス (Guidance on the Accounts and Audit Regulations 2003) では、2003年地方自治体 (資本財政および会計) 規則で定められた会計実務規範とすることが示されている。これらによって、COPLAAが地方自治体に適用される適切な慣行であり、財務報告や監査の会計実務規範として認められることを確認することができる<sup>11)</sup>。

2003年地方自治体 (資本財政および会計) 規則第31節 (抜粋)

### 適切な慣行

3 1. 第21節(2) (会計実務) (2003年地方自治法: 筆者挿入) に関して、以

下の実務慣行およびガイダンスを含む会計慣行が適切な慣行として認められる。

(a) 『英国における地方自治体の会計実務規範』 C I P F A

(以下省略)

#### 2003年会計監査規則ガイダンス第8節（抜粋）

8. 第21節(2)(b) (2003年地方自治法：筆者挿入)において参照とする文書とは、『2003年地方自治体（資本財政および会計）規則』31節によって定められている。文書は以下のとおりである。

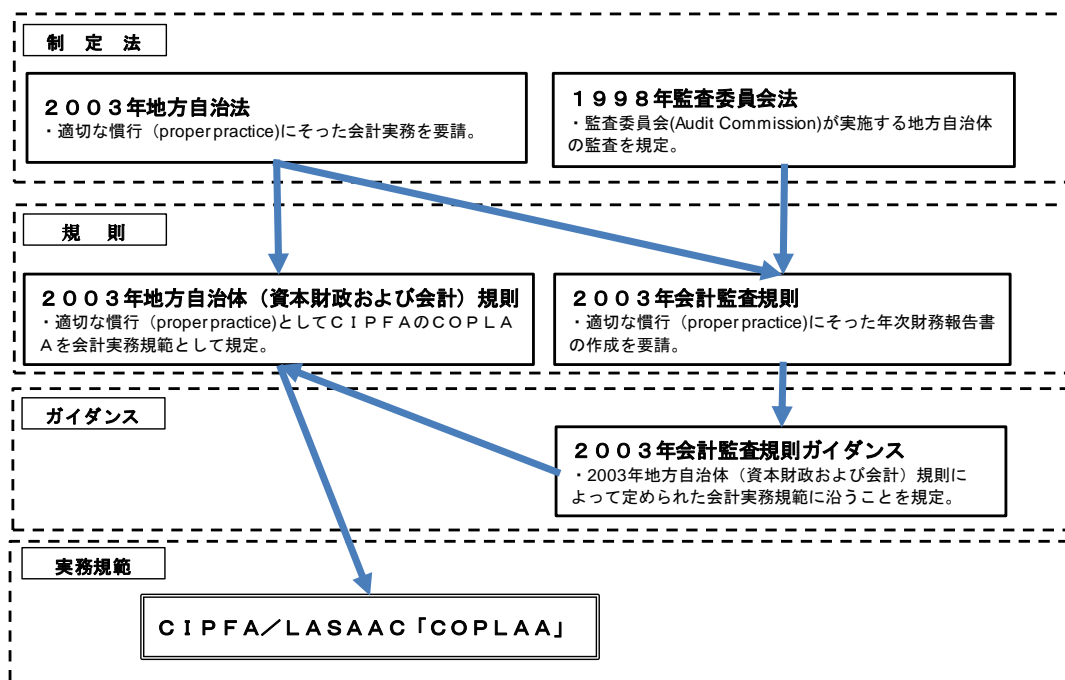
- ・ 『英国における地方自治体の会計実務規範』 C I P F A

(以下省略)

C O P L A Aは地方自治体の会計・監査について定めた法である2003年地方自治法および1998年監査委員会法を最下層とし、それに基づく規則である2003年地方自治体（資本財政および会計）規則および2003年会計監査規則、そして規則のガイダンスである2003年会計監査規則ガイダンスによって、地方自治体が適用すべき会計実務規範と認められる法的なフレームワーク（図表4-1参照）を形成している。

英国地方自治体の特徴は、法令によって民間団体であるC I P F A / L A S A A Cの作成するC O P L A Aが会計実務規範として規定されていることである。会計実務規範の策定主体に求められることは、独立性と専門性である。独立性は、政治的なバイアスから解放し、客観的かつ公正な会計実務規範の作成を可能とする。専門性は、会計実務規範を高い品質で維持することを可能とする。また、議決が必要な法令と異なり、実務や変化に迅速に対応できる点も利点としてあげられる。独立性と専門性を保持した団体による会計実務規範を法令で規定することにより、地方自治体に適切な会計実務を要請することが可能なフレームワークが形成されているといえる。

図表4-1. 英国地方自治体会計実務規範を規定するフレームワーク



### 3. 会計基準への準拠の担保（2009/10年度まで）

#### 3-1. 英国会計基準審議会（ASB）による担保

CIPFA/LASAACのCOPLAAは、法的なフレームワークによって、地方自治体の会計実務規範として位置づけられている。その一方で、英国の会計基準はセクター・ニュートラルの考え方を適用しているため、CIPFA/LASAACのCOPLAAは会計基準に準拠したものでなければならない。

UK-GAAPの設定主体はASBである<sup>12)</sup>。ASBは会計基準委員会（Accounting Standards Committee：ASC）より会計基準の設定の役割を引き継ぎ、1990年に設立された。ASBは財務報告協議会（Financial Reporting Council：FRC）の下部組織として設立されているが、FRCの承認を受けずに会計基準の設定・改廃等を行うことができ、独立した役割を果たすことができる。ASBは組織の目的として以下の4点をあげている<sup>13)</sup>。

- ① 基準設定のための指針となる原則を発展させ、利用者が会計に関する課題を解決するための判断を行えるようにフレームワークを提供する。
- ② 新たな会計基準を検討し、または現在の基準を改定し、経営実務の発達、新たな経済的な発展、これまでの実務の中で見出された欠点の改善に責任を持つ。
- ③ 緊急の問題への迅速な対応。
- ④ 国際会計基準審議会（International Accounting Standards Board：IASB）との協力作業を行い、国際的な基準設定団体や関連するEU組織とともに、IASBの基準およびEUにおける適用について高い品質を促進する。

IASBは1985年会社法が定める民間企業が遵守すべき会計基準の設定主体としての役割を持っていた。さらにセクター・ニュートラルを採用する英国では、UK-GAAPは民間企業だけでなく地方自治体を含む公共部門についても適用された。しかしながら、民間企業と組織目的や活動内容が異なる地方自治体に適用するためには、会計基準の解釈や実務指針が必要となる。この点を考慮し、特定の産業やセクターに対して、IASBは承認する団体がその産業・セクターの勧告実務書（Statement of Recommended Practice：SORP）を発行することを認めている<sup>14)</sup>。CIPFA/LASAACはIASBの承認する団体であり、公表するCOPLAAが地方自治体のSORPとして認められてきた。以下、SORPとして認められてきたCOPLAAをCOPLAA（SORP）と示し、後述するIFRSに基づくCOPLAAをCOPLAA（IFRS）と示す。

### 3-2. COPLAA（SORP）の設定主体

COPLAA（SORP）の設定主体は、CIPFA/LASAACを中心に運営されるCIPFA/LASAAC地方自治体SORP審議会（CIPFA/LASAAC Local Authority SORP Board：以下、SORP審議会）であった。SORP審議会は、その役割を以下のように定めている<sup>15)</sup>。

- ① COPLAAの作成、維持、発達および検討を行う。
- ② SORPの発展に関するIASBの会計実務規範への追随を行う。

- ③ ASBの要求に加えて、COPLAAの最終的な決定には、CIPFA（CIPFAの財務運営委員会（Public Finance and Management Board）への報告を通じて）とLASAACの両者の承認を要する。

SORP審議会の構成メンバーは、CIPFAやLASAACからの代表者やCIPFAのテクニカル・アドバイザー以外に、イングランドとウェールズ各地域からCIPFAの推薦する9名、スコットランドの各地域からLASAACの推薦する5名、北アイルランドから2名の委員が選出され、ASB、コミュニティ・地方自治省、大蔵省、スコットランド政府、ウェールズ政府からそれぞれオブザーバーが1名ずつ選出される<sup>16)</sup>。このように会計専門職のみならず、広く地方自治に関係する委員やオブザーバーを選出して作成されてきた。

### 3-3. COPLAA (SORP) の意義

COPLAA (SORP) はCIPFA/LASAACを中心に運営されるSORP審議会を設定主体とし、ASBがその承認を行ってきた。セクター・ニュートラルの形式をとる英国では、ASBの会計基準が公共部門にも適用される。その会計基準を公共部門に適用するためには、解釈や実務指針が必要であった。COPLAA (SORP) は、公共部門に特化した会計専門職団体であるCIPFAを中心に、各関連団体から構成されるSORP審議会の議論を経て作成されており、COPLAA (SORP) をASBが承認することにより、会計基準に準拠した会計実務規範であると担保されてきた。これにより、CIPFA/LASAACのCOPLAA (SORP) が利用者にとって信頼できる会計実務規範として認められてきたといえる。

## 4. 会計基準への準拠の担保（2010/11年度以降）

### 4-1. 財務報告諮問委員会（Financial Reporting Advisory Board）による保証

2010年度以降、会計実務規範はUK-GAAPではなく、直接的にIFRSに準拠することとなる。IFRSの適用経緯については後述するが、結果的にASBのSORPという位置づけからは離脱することとなる。これまでCOPLAAはSORPとして、UK-GAAPに準拠していることが担保されてきたが、2010年度以降はIFRSへの

準拠が求められることになった。このCOP L A AがI F R Sに準拠していると担保する外部機関として、財務報告諮問委員会（Financial Reporting Advisory Board：F R A B）がその役割を担うこととなる。

#### 4-2. 財務報告諮問委員会

A S Bがプライベートセクターであるのに対して、F R A Bは財務省（HM Treasury）が管轄する公的機関である。F R A Bは、財務省、コミュニティ・地方自治省、防衛省などの政府機関、C I P F A、地方自治体監査委員会、監査法人や法律事務所の代表者から構成されている<sup>17)</sup>。F R A Bは1996年に政府の資源会計予算<sup>18)</sup>に対して独立した意見を述べるための機関として設立され、2000年政府資源・会計法（the Government Resources and Accounts Act 2000）によって法的にその位置づけが明確化された。F R A Bの役割について以下のようにまとめることができる<sup>19)</sup>。

- ① 委員会は、財務省、スコットランド政府、北アイルランド財務人事省（Department of Finance and Personnel）に対して、独立した助言を行う。
- ② 委員会は、財務省、スコットランド政府、北アイルランド財務人事省、ウェールズ議会政府に対して、財務報告基準と原則の適用について助言を行う。
- ③ 英国地方自治体会計実務規範（C O P L A A）に対して責任を持つC I P F A／L A S A A Cに対して助言を行う。C O P L A Aはスコットランド地方自治法第12節およびイングランド・ウェールズにおける2003年地方自治法第21節（2）において定められた「適切な会計慣行」を構成する。北アイルランドでは、2005年地方自治（アイルランド）指令24項の会計指示（account direction）によって、C O P L A Aの位置づけと権限が設定されている。
- ④ 委員会はどのように結論を導き出すか自ら決定することができる。
- ⑤ 委員会のスコットランド政府に対する助言は、会計の技術的なルールや最低限のディスクロージャーの要求に制限される。最低限を超えるディスクロージャーの要求や様式の要求まで広げられることはない。
- ⑥ 委員会の北アイルランド財務人事省に対する助言は、会計、様式、最低限のディスクロージャー要求に関することを含む。

- ⑦ 委員会はガイダンスに関するすべての修正を調査する。その目的は、G A A Pに適合していること、または、公共部門や歳出統制の背景を原因としてG A A Pから逸脱または変更したことが完全に説明され正当化されていること、を保証することである。
- ⑧ 委員会はアニュアル・リポートを作成する<sup>20)</sup>。アニュアル・リポートには、期間内に行われた会計ガイダンスに関する変更についての意見を含み、必要に応じて、財務省、ウェールズ議会政府、スコットランド政府、北アイルランド財務人事省で議論された会計方針について含める。そして、その報告書の写しを英国議会の公会計委員会（Committee of Public Accounts）および財務特別委員会（Treasury Select Committee）、ウェールズ議会政府、スコットランド政府、北アイルランド財務人事省に提出する。

F R A Bは財務省管轄の機関ではあるが、英国政府に対して会計に関する事項について独立した立場で助言を行う役割を担っている。F R A Bの活動の中で特に政府に対して大きな影響を持つものが、政府財務報告マニュアル（Government Financial Reporting Manual：F R e M）の審査である<sup>21)</sup>。F R e Mは、中央政府の財務諸表の作成に適用される会計処理の原則および手続を規定したものである。F R e M自体は財務省が作成するが、その審査はF R A Bが行い、F R A Bの審査・承認を受けた後に中央政府に対して適用される。中央政府は2009年度よりI F R Sをすでに適用しており、現在のF R e MはI F R Sをベースとしたものとなっている。

これまで中央政府の財務報告マニュアルの審査・承認を担ってきたF R A Bが、C O P L A Aに対して責任を持つC I P F A / L A S A A Cに対して助言を行うこととなり、その内容を審査・承認することとなった。すなわち、これまでのU K - G A A Pに準拠していることを担保してきたA S Bにかわって、F R A BがI F R Sに準拠していることを担保する役割を担うこととなった。

F R A Bは、C O P L A Aが政府の会計実務を定めたF R e Mが適用したI F R Sとその内容が一致するという形でI F R Sへの準拠を担保している<sup>22)</sup>。C O P L A Aでは、その冒頭部において、F R A Bの声明書（Statement）を記載し、声明書にはF R A Bの議長（Chair）の署名がなされている。これまでのC O P L A Aには、A S BのS O R P

として認める旨の声明書が記載されており、この点からも、FRABがASBに代わりCOPLAAを承認する形式が新たに取られたことを確認することができる。

*Code of Practice on Local Authority Accounting in the United Kingdom 2010/11*におけるFRABの声明書

声明書

FRABはCOPLAAを審査し、別添で示した違いを除いて、2009/10年度FR eM（2010/11年度FR eMがまだ承認されていないため）として適用されたIFRSと一致すると結論を下した。

#### 4-3. COPLAA（IFRS）の設定主体

2011年度のCOPLAAは、これまでの設定主体にであったSORP審議会に代わりCIPFA/LASAAC地方自治体会計Code審議会（CIPFA/LASAAC Local Authority Accounting Code Board：以下、Code審議会）が設定主体となった。Code審議会はその役割を以下のように定めている<sup>23)</sup>。

- ① COPLAAの作成、維持、発達および検討を行う。
- ② COPLAAの発展において、FRABとの覚書を追随する。
- ③ FRABの要求に加えて、COPLAAの最終的な決定には、CIPFA（CIPFAの財務運営委員会（Public Finance and Management Board）への報告を通じて）とLASAACの両者の承認を要求する。

Code審議会の構成メンバーは、SORP審議会と同様に、CIPFAやLASAACからの代表者やCIPFAのテクニカル・アドバイザー、イングランドとウェールズ各地域からCIPFAの推薦する9名、スコットランドの各地域からLASAACの推薦する5名、北アイルランドから2名の委員が選出される。オブザーバーは、ASB、コミュニティ・地方自治省、スコットランド政府、ウェールズ政府と、これまでの財務省に代わってFRABが参加することとなった。



#### 4-4. COPLAA (IFRS) の意義

COPLAAのIFRS適用に伴い、COPLAAはUK-GAAPから離脱することとなり、UK-GAAPに準拠しているという担保を失うこととなった。しかしながら、IFRS適用後のCOPLAAは、IFRSに準拠した中央政府の会計マニュアルであるFRoMを審査・承認する公的機関であるFRABによって、IFRSに準拠していることが担保されている。IFRSについても、これまでのUK-GAAPと同様にセクター・ニュートラルが適用されており、公共部門に適合するためには会計実務規範が必要となる。COPLAAが地方自治体の会計実務の中心となることに変わりはなく、COPLAAがIFRSに準拠していることを担保する必要があると考えられる。

### 5. IFRS直接適用の背景と過程

#### 5-1. 2007政府予算と公共部門全体財務諸表 (Whole of Government Accounts : WGA)

英国地方自治体へのIFRS適用議論のきっかけとなったものは、2007年3月に財務省より公表された2007政府予算 (2007 Budget) である<sup>24)</sup>。2007政府予算における財務諸表に関連する記載の主旨は以下のとおりである<sup>25)</sup>。

- ・ これまでの財務諸表はUK-GAAP適用して作成されてきたが、本予算においてIFRSを適用した会計を公共部門が準備する必要があることを宣言する。
- ・ 2008/09会計年度より初めて発表される予定の公共部門全体財務諸表 (WGA) は、IFRSを適用する<sup>26)</sup>。

2007年政府予算は、英国の中央政府部門で作成される財務諸表をこれまでのUK-GAAPからIFRSへの変更を決定し、また中央政府と地方自治体等の会計をふくめたWGAの作成にあたってはIFRSを適用することを宣言した。中央政府がIFRSを適用することを決定した理由として以下の3点があげられる<sup>27)</sup>。

- ① IFRSは、各国でそれぞれ策定される会計基準と比較して、さまざまな国の組織の業績と比較することが容易になるように策定されている。

- ② EU各国の市場に上場している企業は、2005年よりIFRSの適用が求められている。民間企業でのIFRSの適用は、企業・投資家の両方にとってさまざまな便益を産み出すことが予想されている。
- ③ 英国中央政府のIFRS適用は、1つの共通基準の使用を通じて、産業界と調和することを維持する。

中央政府のIFRS適用の背景には、EU各国の市場に上場している企業の連結財務諸表が、EU指令によって2005年からIFRSを適用していることが大きく影響している。ASBはUK-GAAPのIFRS適用にあたって、全面適用ではなく、改正しながら徐々に適用していくことを採用している。ASBは最終的にIFRSを適用することを決定しているが、その時期については未だ確定していない。中央政府はセクター・ニュートラルの考え方から、上場企業と同様にIFRSを適用することが妥当であると判断したと考えられる。

WGAは、2000年政府資源・会計法第9節から第11節において毎年作成することが義務づけられている<sup>28)</sup>。WGAは、中央政府、地方自治体、公営企業、国民保健サービス(National Health Service: NHS)など、約1,500の組織の包括的な財政状態を提供するために作成される。2009年度WGA報告書が、初めてのWGA報告書として2011年に公表された<sup>29)</sup>。WGAは、連結収支計算書(Consolidated Statement of Revenue and Expenditure)、連結貸借対照表(Consolidated Statement of Financial Position)、連結納税者資本変動計算書(Consolidated Statement of Changes in Taxpayers' Equity)、連結資金収支計算書(Consolidated Cash Flow Statement)から構成される。WGAは、会計検査院長(Comptroller and Auditor General)によって監査が行われている。また、WGA報告書には、会計責任者報告書(Statement of Accounting Officer's Responsibilities)や内部統制報告書(Statement on Internal Control)、報酬報告書(Remuneration Report)が含まれている。

## 5-2. COPLAAのIFRS適用への過程

2007政府予算による政府の財務諸表およびWGAのIFRS適用の宣言は、WGAの構成主体の1つである地方自治体にIFRSへの対応を迫ることになった。地方自治体への要請は、その会計実務規範を作成するCIPFA/LASAACに対して対応を求

めることであり、CIPFA/LASAACは協議を重ねることとなる。CIPFA/LASAACは検討を行っていく中で2つの方法があると示した<sup>30)</sup>。

- ① これまで通りUK-GAAPのSORPとしてCOPLAAを公表していく
- ② FRABと協力しIFRSに準拠した新たなCOPLAAを公表していく

①については、これまでどおりであり、すなわちASBのIFRS適合に合わせてCOPLAAのIFRS適用を進めるということである。実際、ASBのIFRSへの適合を受けて、2004年からIFRS適用は進められてきた<sup>31)</sup>。それに対して、②はIFRSを直接適用するということであり、中央政府のFR e Mと同様の手法を選択することを意味する。したがって、その場合はFR e Mの審査・承認を行うFRABとの協力関係のもとでCOPLAAを作成していくことを検討することとなる。

UK-GAAPに沿って作成する①の最大のメリットは、これまでと全く変わらないということである。しかしながら、CIPFA/LASAACは今後も①を選択することに関して、以下のような不明瞭な点が残ると懸念した<sup>32)</sup>。

- ・ 非上場の大規模企業に対するUK-GAAPがこれまでどおり継続されるか。
- ・ UK-GAAPのIFRS適用が2010/11年度以降にずれ込むことはないか。
- ・ 今後もSORPという制度が継続されるか。

これに対して、CIPFA/LASAACは②を選択するメリットを示している。メリットは以下のとおりである<sup>33)</sup>。

- ・ これまでのUK-GAAPに準拠したものと同様のIFRSに準拠したCOPLAAを公表することができる。
- ・ これまでどおりCIPFA/LASAACによる発展および維持作業が可能である。
- ・ カウンシル・タックスへの不都合な影響を避けることができる。

懸念する事項として、財務省の影響が強まることを示しているが、それについてもFRABの役割はあくまで助言であり、またこれまでNHSなどの実績があるためそれを懸念する必要はないと示している。

CIPFA/LASAACにとって最大の懸念事項は、ASBのコンバージェンスの遅れによって、IFRS適用が決定したWGAへの対応が行えるかということであった。COPLA(SORP)では場合によっては対応できず、地方自治体に2つの会計基準に基づく財務諸表の作成を余儀なくすることとなる。CIPFA/LASAACは、そのような混乱と負担を避けることを優先して、最終的に②を選択し、2010/11年度より、FRABの承認を受けるIFRS準拠のCOPLAを公表することを決定した。

## 6. 会計基準の設定主体・フレームワークに関する検討の必要性

英国では法的に地方自治体に対して財務報告の作成を義務づけるとともに、会計実務規範については民間団体であるCIPFA/LASAACに設定を委ねてきた。CIPFA/LASAACのCOPLAは法令によって明確に位置づけられるとともに、その内容が会計基準に準拠したものであることを担保するために、IFRS適用以前についてはUK-GAAPの設定主体であるASB、IFRS適用後については、IFRSを適用したFRMを承認するFRABの承認を受けている。

英国の地方自治体の会計実務規範に関するフレームワークは、わが国にも大きな示唆を与えられ考えられる。英国地方自治体の会計実務規範の特徴として、まず、会計実務規範が法令に明確に位置づけられていることがあげられる。そして、会計実務規範の設定が、民間団体であるCIPFAを中心に行われていることがあげられる。会計実務規範を作成するうえで設定主体に求められることは、地方自治体の財務報告に関する専門性と独立性である。CIPFAは英国の地方自治体に特化した会計専門職団体であり、高度な専門性を持つ団体である。また、CIPFAは純粋な民間団体であり、政府や地方自治体から独立した団体である。このような専門的かつ独立的な団体が設定した会計実務規範に対し、法令による位置づけを行い、さらに会計基準の設定団体であるASBやFRABがその内容を担保している。これらによって、適切な会計実務規範を作成するためのフレームワークを形成し、CIPFAのCOPLAは英国地方自治体における実質的な会計基準として機能している。

わが国地方自治体の会計基準について、総務省を中心に取り組みが行われてきた。今後もこのような動きは続くと考えられるが、今後進めていくうえで重要なことは、英国のように、客観的に公正かつ妥当であると認識される会計基準を作成していくことである。そのためには英国のように会計基準を法令によって位置づけ、会計基準の品質を維持するフレームワークを確立することが必要である。

(注)

- 1) EUは2002年のEU通知 (Regulation1606/2002) によって、EU加盟諸国の証券市場に上場している企業の連結財務諸表にIFRSを適用することを義務づけた。
- 2) 新日本監査法人が2010年に公表した『IFRS outlook』によると、現在世界で100カ国以上の国がIFRSの任意適用や強制適用を行っている。

わが国では、2009年6月に、企業会計審議会より「我が国における国際財務報告基準の取扱いについて(中間報告)」が示され、2010年10月期以降、国際的な財務・事業活動を行っている上場企業の連結財務諸表に任意適用が認められた。

- 3) 総務省「今後の新地方公会計の推進に関する研究会開催要領」2010年。
- 4) 「今後の新地方公会計の推進に関する研究会(第2回)」の内容については、以下の総務省のウェブサイトを参照。

[http://www.soumu.go.jp/main\\_sosiki/kenkyu/chikousuiken/36512.html](http://www.soumu.go.jp/main_sosiki/kenkyu/chikousuiken/36512.html)

- 5) CIPFA/LASAAC, *Code of Practice on Local Authority Accounting in the United Kingdom 2010/11 Based on International Financial Reporting Standards*, 2009.
- 6) 会計実務規範の法的なフレームワークについては以下を主な参考文献としている。  
石原俊彦『CIPFA—英国勅許公共財務会計協会—』関西学院出版会、2009年、71-105頁。  
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」『ビジネス&アカウンティングレビュー』2009年、107-122頁。
- 7) CIPFA/LASAAC, *op. cit.*, par.1.12.
- 8) *ibid.*

なお、2010/11年度版COP L A Aの発刊以後に2011年会計監査規則 (the Accounts and Audit Regulations 2011) が施行され、現在はそれに基づいている。

- 9) 1998年監査委員会法第5節(1)(b)では、NHS (National Health Service) 以外の主体については会計監査規則の定めにしたがって監査するように示されている。
- 10) 英国のほとんどの地方自治体については適用されるが、パリッシュなど小規模自治体については除外されている。
- 11) 2003年地方自治体(資本財政および会計)規則および2003年会計監査規則ガ

イダンスでは IFRS 適用前の COP L A A があげられている。2003 年地方自治体（資本財政および会計）規則および 2003 年会計監査規則ガイダンスではそれぞれのケースにおいて、改正・新版が公表された場合は同様に扱うと定められており、現在の COP L A A もこの対象となると判断できる。

12) A S B に関する記述については以下の文献を主な参考文献としている。

齊藤純子『イギリス会計基準設定の研究』同文館出版、2006 年。

13) A S B の役割については A S B のウェブサイト内の *Statement of Aims* を参照とした。

<http://www.frc.org.uk/asb/about/aims.cfm>

14) S O R P の内容については以下の文献を参照した。

ASB, *SORPs Policy and Code of Practice*, 2000.

15) CIPFA, *Code of Practice on Local Authority Accounting (‘the SORP’) Consultation on Future Governance Framework*, 2008, pp.10-12.

16) *Ibid.*

17) F R A B の構成員については毎年公表される F R A B の年次報告書に記載されている。現在の構成員については財務省のウェブサイトに掲載されている。

[http://www.hm-treasury.gov.uk/psr\\_reporting\\_statistics\\_frab\\_members.htm](http://www.hm-treasury.gov.uk/psr_reporting_statistics_frab_members.htm)

18) 資源会計予算とは英国の中央政府が導入した発生主義ベースの会計システムである。中央政府は 1990 年代後半から移行を開始し、2001 年から予算も含めて発生主義に移行した。

稲沢克祐『英国地方政府会計改革論』ぎょうせい、2006 年、164-168 頁。

19) F R A B の役割については財務省のウェブサイト内の *Terms of reference of the Financial Advisory Board* を参照とした。

[http://www.hm-treasury.gov.uk/psr\\_reporting\\_statistics\\_frab\\_tor.htm](http://www.hm-treasury.gov.uk/psr_reporting_statistics_frab_tor.htm)

20) F R A B のアニュアル・リポートは財務省の下記のウェブサイトから入手できる。

[http://www.hm-treasury.gov.uk/psr\\_reporting\\_statistics\\_frabreports.htm](http://www.hm-treasury.gov.uk/psr_reporting_statistics_frabreports.htm)

21) F R e M I に関する記述は以下の文献を主な参考文献としている。

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—」『会計検査研究第 39 号』2009 年、135-151 頁。

22) CIPFA/LASAAC, *op.cit.*, P. v . .

- 23) Code 審議会の役割についてはCIPFAのウェブサイト内の *CIPFA/LASAAC Local Authority Accounting Code Board Terms of Reference* を参照とした。  
[http://www.cipfa.org.uk/pt/cipfalasaac/download/cipfa\\_lasaac\\_constitution\\_9Oct.pdf](http://www.cipfa.org.uk/pt/cipfalasaac/download/cipfa_lasaac_constitution_9Oct.pdf)
- 24) IFRSへの準拠までの過程については以下を基本的な文献として使用した。  
CIPFA, *Code of Practice on Local Authority Accounting ('the SORP') Consultation on Future Governance Framework*, 2008.
- 25) HM Treasury, *2007 Budget*, pars.6.59-6.60.
- 26) WGAのIFRS適用については2008年政府予算において2009/10会計年度から適用と変更された。
- 27) The House of Commons Scrutiny Unit, *Adoption of IFRS by Central Government Briefing Note*, 2009.
- 28) WGAに関する記述については、財務省ウェブサイト参照とした。  
[http://www.hm-treasury.gov.uk/psr\\_government\\_accounts.htm](http://www.hm-treasury.gov.uk/psr_government_accounts.htm)
- 29) 2009年度WGA報告書は以下の財務省ウェブサイトより入手できる。  
[http://www.hm-treasury.gov.uk/psr\\_government\\_accounts.htm](http://www.hm-treasury.gov.uk/psr_government_accounts.htm)
- 30) CIPFA, *op. cit.*, p.5
- 31) *Ibid.*, p.4.
- 32) *Ibid.*, p.6.
- 33) *Ibid.*, pp.6-7.



## 第5章 英国地方自治体における年次財務報告書の分析的検討

### 1. 英国地方自治体年次財務報告書の検討意義

特定の利用者を対象とせず、主体の財政状態および業績に関する包括的な情報を提供する手段として作成される情報の一式は、一般目的財務報告（General Purpose Financial Reporting）と呼ばれる<sup>1)</sup>。一般目的財務報告は、主体の財務的な側面に焦点を当て、会計基準に準拠した財務諸表とその注記、および、財務諸表を補足・補完する情報などが含まれる。わが国の上場企業においては、金融商品取引法により、継続開示として有価証券報告書の公表が義務づけられており、財務諸表を中心とした包括的な財務報告書として認識されている。第1章で述べたとおり、わが国地方自治体では、地方自治法および地方自治法施行令によって、歳入歳出決算書、歳入歳出事項別明細書、実質収支に関する調書、および、財産に関する調書を議会に提出しなければならないと定められている<sup>2)</sup>。また、住民に対しては決算の要領を公表することが定められている<sup>3)</sup>。しかしながら、わが国地方自治体が要求される決算書類は、現金主義に基づく歳入・歳出の一覧表にすぎず、一般目的財務報告とは言い難いものである。

英国地方自治体では、年次財務報告書（Statement of Accounts）が各地方自治体から公表されている。年次財務報告書は、法令によって定められた財務諸表を中心とした報告書の一式であり、利用者に対して公表されている。英国地方自治体の年次財務報告書は、財務諸表を中心として財務諸表を補足・補完する情報を含めた包括的な報告書であり、一般目的財務報告と位置づけることが可能である。

一般目的財務報告は、利用者が主体の財政状態および業績を理解するうえで基礎となる情報の集合体であり、利用者の意思決定および主体が説明責任を果たすうえで重要な役割を担う。一般目的財務報告は、主体の説明責任の履行と利用者の意思決定に貢献するものであり、わが国地方自治体においても導入を検討する必要があると考えられる。

本章では、英国地方自治体の『2010/11年度版会計実務規範（Code of Practice on Local Authority Accounting in the United Kingdom 2010/11 Based on International Financial Reporting Standards: COP LAA）』の記載を中心に英国地方自治体の年次財務報告書の構成と内容を検討する。これにより、わが国地方自治体の年次財務報告書の導入に関し

て、どのような構成や内容が考えられるかの示唆を得ることを目的とする。

## 2. 英国地方自治体年次財務報告書の構成

C O P L A Aでは法令の要請を満たす年次財務報告書の構成を定めており、英国地方自治体の一般的な年次財務報告書は、下記のとおり構成されている。地方自治体によってはC O P L A Aが示す構成に加えて追加的な情報を記載している場合もあるが、C O P L A Aはそのような追加的な情報の記載を否定していない。したがって、C O P L A Aが示す構成は地方自治体満たすべき最低限の構成を例示しているといえる。

### C O P L A Aが示す年次財務報告書の構成

- ① 序文 (Explanatory Foreword)
- ② 年次財務報告書に対する責任報告書 (Statement of Responsibilities)
- ③ 財務諸表および注記 (Financial Statements, Notes to Financial Statements)
- ④ 内部統制あるいは財務に係る内部統制のレビュー報告書 (Statement Reporting Review of Internal Controls or Internal Financial Controls)

2009/10年度までは、年次財務報告書に会計方針書 (Statement of Accounting Policies) が含まれていたが、2010/11年度の年次財務報告書には含まれていない。しかしながら、「会計方針、見積の変更と誤謬 (Accounting Policies, Change in Accounting Estimate and Errors) <sup>4)</sup>」の記載がC O P L A Aには示されており、その記載が必要であることがわかる。各地方自治体はこれまでどおり会計方針書を年次財務報告書に含めている場合もあり、また財務諸表の注記事項として記載している地方自治体もある。その他の構成については2009/10年度の年次財務報告書に含まれており、国際財務報告基準 (International Financial Reporting Standards: I F R S) 適用によって年次財務報告書の構成自体が大幅に変更されたわけではない。

### 2-1. 序文

序文は、年次財務報告書の冒頭に記載される地方自治体の財務諸表についての簡易な説明や重要な事項について述べるセクションである。序文の目的および内容について、「期間

内における地方自治体の財政状態の説明を提供し、連結財務諸表を含めた財務諸表の理解に役立つ情報を提供する。地方自治体の歳入や歳出、キャッシュ・フローに関連する主要な影響についてのコメントを含み、地方自治体の金融ニーズや資源についての情報を含んでいる。地方自治体の政策についての説明が序文の目的ではなく、財政的な真実についての説明がその目的である<sup>5)</sup>」とCOPLAAで示している。すなわち、序文は利用者が年次財務報告書を利用するにあたり、財務的な側面についての理解可能性を向上させることを目的として作成される分析的なコメントを含んだ基礎的情報提供セクションであるといえる。序文は法的に作成が求められているものではないが、COPLAAにおいて必要なセクションとして定められており、各地方自治体で作成されている。

COPLAAでは、序文の様式を設定していないが、含むべき推奨事項として以下が設定されている<sup>6)</sup>。

- ① 次に続く財務諸表の説明、それらの目的とそれぞれの関係。
- ② サービス・コスト、利息の支払勘定やその他の運営コスト、補助金からの歳入、地方税やその他の資源について、各項目の会計期間を通じての予算との比較。
- ③ 取得されたすべての有形資産と発生した負債の簡潔な記述。もしそれらが通常の地方自治体の活動と比較して、発生しない規模である場合、または、その他の理由がある場合、その状況についての説明。
- ④ 年金負債や資産について重要な事柄の簡潔な説明。
- ⑤ 財務諸表における重要または非日常的な使用料や信用取引の説明。サービス・コストの一部としてどこに使用料が設定されたか、またはサービス・コストのどこで調整されたかの説明。
- ⑥ 会計方針の重要な変更。変更の理由および財務諸表に与える影響の説明。2010/11年度ではUK-GAAPからIFRS基準へと変更した説明が求められる。
- ⑦ 例えば地方自治体の再編など、財務諸表に大きな影響を与える大きな法的な変更。加えて、サービス提供についての将来的な計画、歳入と資本投資計画の概要を含み、現在のサービス提供を維持するための歳出とサービスの拡大や新たなサービスの提供を意図した歳出の区別。
- ⑧ 地方自治体の流動負債や資本借入、年度を通じての財務取引の目的と影響、主要な固定資産の取得と除却。

- ⑨ 資本支出計画やPFIなど、その他の財務的な契約に対応した、地方自治体の外部・内部の利用可能な基金の状況についての概要。
- ⑩ 重大な引当金または偶発事象、固定資産の減耗についての詳細。新たな事象や現在の事象に関する重大な変更。
- ⑪ 報告日以降に発生した重大な事象の説明（問題に対する財務諸表の対応）。
- ⑫ 地方自治体やサービス提供に影響を与える直近の経済的変化の説明。

上記の記載推奨事項からもわかるように、序文は地方自治体に財務的影響を与える重要な事項を記載するものである。しかしながら、定型化されていないことからわかるように、各地方自治体が重要であるという認識を持つ事柄を記載することが前提となる。したがって、地方自治体によって記載量や記載内容に大きな差が発生している。

COPLAAではできる限り平易に利用者の理解を優先した年次財務報告書の作成を期待しており<sup>7)</sup>、このことは序文の提供によって利用者がより平易に理解できる年次財務報告書を作成することを目指しているといえる。その背景として、地方自治体の年次財務報告書の利用者と民間企業の利用者の違いが考えられる。地方自治体の利用者は広範囲で多数にわたり、また専門的な知識を持たない利用者が多く想定され、民間企業以上に平易に理解しやすい財務報告書を提供する必要があると言える。代表的な利用者である住民は、行政に関する知識や会計に関する知識を持っているとは限らず、そのような利用者を想定した年次財務報告書の作成が地方自治体においては重要であるといえる。平易にかつ簡潔に地方自治体の財政状態および業績についての情報を提供する序文が、地方自治体の年次財務報告書の作成にあたって重要な役割を持つといえる。

## 2-2. 年次財務報告書に対する責任報告書

英国地方自治体において財務管理の中心を担っているのが、最高財務責任者（Chief Financial Officer : CFO）である<sup>8)</sup>。CFOは、1972年地方自治法第151条で定められた幹部職員であり、CIPFAが認定する会計専門職資格である英国勅許公共財務会計士（Chartered Institute of Public Finance and Accountancy : CIPFA）などの会計専門職資格を保有することが求められている。最高財務責任者は、期末における財政状態と会計期間内の歳入・歳出について、年次財務報告書が「真実かつ公正な概観 (true and fair view)」を示していることを記載しなければならない<sup>9)</sup>。このようなCFOの責任と財

務管理・財務報告に関する地方自治体の責任について記載し、それが適切に行われていることを表明するのが、年次財務報告書に対する責任報告書（以下、責任報告書）である。責任報告書には適切な財務報告であることを証明する旨を述べたうえで、C F Oの署名がなされる。C O P L A Aでは、責任報告書における最高財務責任者および地方自治体の責任について記載する様式として、以下の文章を含めることを推奨している<sup>10)</sup>。

#### 地方自治体の責任

- ・ 財政的な事象に対する適切な運営の準備と、それらの事象の運営について職員の内1名が責任を持つことを確実にする。ここでいう責任者とは、C F Oのことである。
- ・ 資源の利用において経済的、効率的かつ有効的に行うことを確実にし、資産を保全しなければならない。
- ・ 年次財務報告書について保証しなければならない。

#### C F Oの責任

C F OはC O P L A Aに沿った年次財務報告書を用意する責任がある。年次財務報告書を公表するにあたりC F Oは

- ・ 適切な会計方針を選択し、継続して適用しなければならない。
- ・ 妥当で合理的な判断や見積りをおこなわなければならない。
- ・ 年次財務報告書をC O P L A Aに沿った内容で作成しなければならない。

#### C F Oは常に

- ・ 日々更新される適切な会計記録を維持しなければならない。
- ・ 不正や不規則な事態に対して、防止と発見を行う妥当な手法を用意しなければならない。

責任報告書は、地方自治体の財務管理と年次財務報告書作成の責任を明確化することを目的とし、説明責任を果たすうえで重要な財務管理と財務報告書作成についての保証を提供するものである。C F Oの法的設置義務とその責任からわかるように、英国の地方自治体では財務管理および財務報告において高度な専門知識と経験を持つ職員による行政運営がなされており、適切な財務管理と財務報告を行うための制度設計がなされている。わが

国の地方自治体では、このような専門的な知識を持った職員が財務管理および財務報告に関する業務を行っている事例はほとんどなく、またCPFAのような地方自治体に特化した会計専門職資格は存在しない。年次財務報告書を作成するうえで、法的な規制や専門的な団体によるガイダンスが重要な役割を果たす一方で、そのような規制やガイダンスを利用し適切な年次財務報告書を作成する職員の育成と担保が、もう1つの重要な要素となる。英国の地方自治体の財務報告制度から得られる示唆として、財務管理および財務報告に関する専門性を有する職員が英国では法令で設置が義務づけられ、その能力を保証する制度が存在することがあげられる。

### 2-3. 財務諸表

財務諸表は、地方自治体の貸借対照表日における財政状態と会計期間内の業績についての情報を、計数的な表現によって表したものである。英国地方自治体では単体および連結財務諸表の公表が義務づけられている。英国地方自治体はIFRSを会計基準として適用しており、したがって、「国際会計基準（International Accounting Standards：IAS）第1号財務諸表の表示」、「国際会計基準（IAS）第7号キャッシュ・フロー計算書」および「国際財務報告基準（IFRS）第8号事業セグメント」に沿って財務諸表を作成しなければならない<sup>11)</sup>。また、COPLAAでは、「国際公会計基準（International Public Sector Accounting Standards：IPSAS）第1号財務諸表の表示」および「国際公会計基準（IPSAS）第2号キャッシュ・フロー計算書」についても追加的なガイダンスとして参照とすることが示されている<sup>12)</sup>。COPLAAにおいて地方自治体が公表すべき一式の完全な財務諸表として以下の6つを含むことを示している<sup>13)</sup>。

- ① 剰余金変動計算書（Movement in Reserves Statement）
- ② 包括的収支計算書（Comprehensive Income and Expenditure Statement）
- ③ 貸借対照表（Balance Sheet as at the end of the period）
- ④ キャッシュ・フロー計算書（Cash Flow Statement for the period）
- ⑤ 注記、重要な会計方針の概要およびその他の記述的な情報を含む
- ⑥ 地方自治体が遡及的な会計方針の変更または財務諸表における事項の遡及的な修正再表示、または財務諸表の事項の再分類を行った場合、もっとも古い比較できる貸借対照表

⑥の遡及的な財務諸表は例外的な財務諸表であり、通常公表される財務諸表は、剰余金変動計算書、包括的収支計算書、貸借対照表、キャッシュ・フロー計算書、および、注記となる。

① 剰余金変動計算書 (Movement in Reserves Statement)

剰余金 (Reserve) とは、地方自治体の資産から負債を控除した残余持分であり、剰余金変動計算書はその変動を示す計算書である (図表 5-1 参照)。I F R S に基づく民間企業の財務諸表では、株主持分変動計算書に該当する。英国地方自治体の剰余金変動計算書は利用可能剰余金 (Usable Reserve) と利用不能剰余金 (Unusable Reserve) に大別され、利用可能剰余金は会計区分ごとの変動とその合計が示される。剰余金変動計算書は、期首の貸借対照表日から期末の貸借対照表日までの剰余金の動きを示している。剰余金の総合計は貸借対照表の純資産と一致し、各基金の剰余金の変動額の合計は、包括的収支計算書の収支と一致する。

② 包括的収支計算書 (Comprehensive Income and Expenditure Statement)

包括的収支計算書は、I F R S に基づく民間企業の財務諸表における包括利益計算書に該当する。サービス提供にかかる収益、資本取引に係る収益に加え、固定資産の再評価益等、時価会計に基づく収支が反映されていることに特徴がある。これらの未実現利益は、剰余金変動計算書の利用不能剰余金として認識される。このように包括的収支計算書は、地方自治体のサービス提供における収益を中心としてその他の収支を加えた包括的な収支計算の結果を示した一覧といえる (図表 5-2 参照)。C O P L A A では包括的収支計算書に最低限含めるべき勘定科目について例示がされている。

③ 貸借対照表 (Balance Sheet as at the end of the period)

貸借対照表は地方自治体の貸借対照日に認識される資産、負債、および、純資産の一覧である (図表 5-3 参照)。民間企業における貸借対照表と同様に、地方自治体の貸借対照表日における財政状態を示すことを目的としている。貸借対照表に示される純資産は剰余金変動計算書における剰余金残高と一致し、貸借対照表においても利用可能剰余金と利用不能剰余金を分けて示す必要がある。C O P L A A では貸借対照表に

最低限含めるべき勘定科目が例示されている。

④ キャッシュ・フロー計算書 (Cash Flow Statement for the period)

キャッシュ・フロー計算書は、会計期間内における現金および現金同等物の変動を示すものである(図表5-4参照)。キャッシュ・フロー計算書には、サービスの提供・投資活動・財務活動別に現金および現金同等物の変動が示される。英国の地方自治体のキャッシュ・フロー計算書は間接法によって作成されている。

⑤ 注記

注記は、セグメント情報や勘定別の詳細など、財務諸表を補足する情報を提供している。CIPFAが提供するCOPLAAのガイダンス・ノートでは、会計方針をはじめとして50の注記が想定されている<sup>14)</sup>。IFRS適用によって、注記が大幅に増加しており、注記の大幅な増加について問題が指摘されている<sup>15)</sup>。

図表5-1. 剰余金変動計算書

	一般目的ファン ド剰余金 単位1,000£	目的別各会計 剰余金 単位1,000£	資本的収益剰 余金 単位1,000£	資本補助金非 適用 単位1,000£	合計利用可能 剰余金 単位1,000£	利用不能剰余金 単位1,000£	剰余金合計 単位1,000£
<b>2010年3月31日時点残高</b>	<b>1,699</b>	<b>1,506</b>	<b>1,649</b>	<b>408</b>	<b>5,261</b>	<b>(2,606)</b>	<b>2,655</b>
2010/11会計期間における変動							
サービス提供における剰余/(不足)	4,168	-	-	-	4,168	-	4,168
その他の包括的歳出および歳入	-	-	-	-	-	3,580	3,580
<b>包括的歳出および歳入の合計</b>	<b>4,168</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>4,168</b>	<b>3,580</b>	<b>7,748</b>
規則における会計基準とファンド基準の調整	(1,923)	-	(215)	(44)	(2,182)	2,182	0
<b>目的別会計への移転前純増加(減少)</b>	<b>2,245</b>	<b>0</b>	<b>(215)</b>	<b>(44)</b>	<b>1,986</b>	<b>5,762</b>	<b>7,748</b>
目的別会計への移転	(186)	35	-	-	(151)	-	(151)
<b>期中における剰余金の増加(減少)</b>	<b>2,059</b>	<b>35</b>	<b>(215)</b>	<b>(44)</b>	<b>1,835</b>	<b>5,762</b>	<b>7,597</b>
<b>2011年3月31日時点残高</b>	<b>3,758</b>	<b>1,541</b>	<b>1,434</b>	<b>364</b>	<b>7,097</b>	<b>3,156</b>	<b>10,253</b>

Malvern Hills District Council, Statement of Accounts 2010/11 を基に筆者作成



図表5-2. 包括的収支計算書

包括的収支計算書 (Comprehensive Income and Expenditure Statement)

	2009/10 純費用 単位1,000£	2010/2011 合計支出 単位1,000£	2010/2011 合計収益 単位1,000£	2010/2011 純費用 単位1,000£
<b>サービス支出分析</b>				
総務部門	877	1,624	(729)	895
文化、環境、法令、および、都市計画サービス	6,441	8,514	(2,755)	5,789
運輸サービス	(28)	576	(614)	(38)
住宅サービス	650	23,302	(23,076)	226
組織管理および議会関連費用	2,238	1,668	(182)	1,486
区分外費用	370	(3,056)	-	(3,056)
<b>純サービスコスト</b>	<b>10,548</b>	<b>32,628</b>	<b>(27,356)</b>	<b>5,273</b>
その他の運営費用	1,589			1,436
財務および投資収支	1,607			215
税金および非特定補助金収入	(11,084)			(11,092)
<b>サービス提供(余剰)損失</b>	<b>2,660</b>			<b>(4,168)</b>
長期性資産の再評価益	(691)			(165)
売買目的財務資産の再評価益	(26)			-
年金資産/負債における実際利益/損失	3,006			(3,415)
<b>その他の包括的収支</b>	<b>2,289</b>			<b>(3,580)</b>
<b>包括的収支合計</b>	<b>4,949</b>			<b>(7,748)</b>

Malvern Hills District Council, *Statement of Accounts 2010/11* を基に筆者作成

図表5-3. 貸借対照表

貸借対照表 (Balance Sheet as at the end of the period)

	2009 単位1,000£	2010 単位1,000£	2011 単位1,000£
有形固定資産	21,717	21,152	20,812
投資不動産	3,406	3,070	3,023
長期投資	1,304	1,121	1,142
売買目的資産	213	239	239
<b>長期性資産合計</b>	<b>26,640</b>	<b>25,582</b>	<b>25,216</b>
投資	42	48	25
短期債券	2,101	3,034	1,612
現金および現金同等物	1,842	1,546	4,485
<b>流動資産合計</b>	<b>3,985</b>	<b>4,628</b>	<b>6,122</b>
短期買掛金・未払金	(2,287)	(2,655)	(2,325)
<b>流動負債合計</b>	<b>(2,287)</b>	<b>(2,655)</b>	<b>(2,325)</b>
年金負債	(20,723)	(24,900)	(18,760)
<b>長期負債合計</b>	<b>(20,723)</b>	<b>(24,900)</b>	<b>(18,760)</b>
<b>純資産</b>	<b>7,615</b>	<b>2,655</b>	<b>10,253</b>
利用可能剰余金	5162	5261	7096
利用不能剰余金	2453	-2606	3156
<b>剰余金合計</b>	<b>7,615</b>	<b>2,655</b>	<b>10,253</b>

Malvern Hills District Council, *Statement of Accounts 2010/11* を基に筆者作成

図表5-4. 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 for the period)

	2009/2010 単位1,000£	2010/2011 単位1,000£
サービス提供における純(余剰)または損失	2,661	(4,168)
サービス提供における純(余剰)または損失に対する非 資金項目の調整	(4,450)	2,014
サービス提供における純(余剰)または損失に含まれる 財務および投資活動の調整	374	945
受取利息	(342)	(658)
事業活動におけるキャッシュ・フロー	(1,758)	(1,867)
投資活動におけるキャッシュ・フロー	558	283
財務活動におけるキャッシュ・フロー	1,496	(1,355)
<b>現金および現金同等物の純(増加)または減少</b>	<b>296</b>	<b>(2,939)</b>
現金および現金同等物の期首残高	1,842	1,546
<b>貸借対照表日における現金及び現金同等物の残高</b>	<b>1,546</b>	<b>4,485</b>

Malvern Hills District Council, *Statement of Accounts 2010/11* を基に筆者作成

### 3. 内部統制あるいは財務に係る内部統制のレビュー報告書

内部統制あるいは財務に係る内部統制のレビュー報告書（以下、内部統制報告書）は、地方自治体の内部統制の運用状況に関する報告書である。内部統制報告書は、イングランドでは2003年会計監査規則（Accounts and Audit Regulations 2003）のレギュレーション4（2）によって法的に作成が義務づけられている<sup>16)</sup>。

COP LAAではCIPFAと全英地方自治体経営者協会（Society of Local Authority Chief Executive and Senior Manager: SOLACE）が公表した『地方自治体における優れたガバナンスの実践（*Delivering Good Governance in Local Government 2007*）』に沿った形式での報告書の公表を推奨している。この形式に沿った報告書は年次ガバナンス報告書（Annual Governance Statement）と呼ばれ、年次ガバナンス報告書は法令で定められた内部統制報告書の要件を満たしている。そのため、各地方自治体は内部統制報告書として年次ガバナンス報告書（図表5-5参照）を作成している<sup>17)</sup>。内部統制報告書には以下の情報が含まれていなければならない<sup>18)</sup>。

- ① 健全なガバナンス・システムが保証されていることに関する責任の表明（内部統制システムを含む）。
- ② ガバナンス手法で構成される地方自治体のシステムとプロセスについて、保証する水準の表示。
- ③ ガバナンス・フレームワークの主たる要素の平易な説明、グループでの活動が重要な場合はそれを含む。
- ④ ガバナンス手法の効果を維持し検証するために適用されたプロセスについての平易な説明。地方自治体、監査委員会、監視・検査委員会、リスク・マネジメント委員会、基準委員会、内部統制、および、他の明瞭な検証、保証メカニズム、の役割についての多少のコメントを含む。
- ⑤ 重要なガバナンスの問題について扱われた計画または実施された行動の手順。承認された行動計画を含む。

また、内部統制報告書は以下の事柄を保証するものでなければならない<sup>19)</sup>。

- ・ 地方自治体の政策が実際に行われたこと。
- ・ 効率的かつ有効的に高水準のサービスが提供されたこと。
- ・ 地方自治体の価値観と倫理基準が兼ね備わっていること。
- ・ 法律および規則を遵守していること。
- ・ 業績報告書や他の公表された情報が正確かつ信頼できること。
- ・ 人的、財務、その他の資源が効率的かつ有効的に利用されていること。

年次ガバナンス報告書は議会または権限が移譲された委員会で承認されなければならない、最高経営責任者（Chief Executive）および議員の代表者（Leading Member）の署名が必要である<sup>20)</sup>。内部統制の目的の1つとして、地方自治体のガバナンス体制を確保し、信頼性を保持した財務報告を行うことがあげられる。このように英国地方自治体では、ガバナンスを確保する制度設計と責任者の明確化が行われており、適切な財務報告を行う基盤が確保されている。

図表5-5. 年次ガバナンス報告書の構成例

1. 責任範囲
2. ガバナンス・フレームワークの目的
3. ガバナンス・フレームワーク
4. ガバナンスの有効性に関するレビュー
・ 監査委員会
・ 内部監査
・ 上級管理職による総括
・ 外部監査人およびその他の機関によるレビュー
・ ガバナンスと内部統制に関する重要な課題
最高経営責任者および議会のリーダーによる署名

Malvern Hills District Council, *Statement of Accounts 2010/11* を基に筆者作成

「ガバナンス」とは、地方自治体が、どのようにして、適切な方法で、適切な人々を対象に、適切なタイミングで、包括的かつオープンで誠実に、説明責任を伴う形で、適切なことを実行していることを保証するかという意味である<sup>21)</sup>。英国ではキャドベリー委員会  
の報告書以来、コーポレート・ガバナンスへの取り組みが盛んに行われてきた。地方自治  
体の組織、サービスの提供、資源の利用を適切に運営していくためには、適切なガバナン  
スの確保が必要不可欠である。そのためには、各地方自治体によるガバナンスのレビュー  
と内部監査人による監査、および、外部監査人による監査が重要となる。わが国地方自治  
体においても、内部統制の必要性や監査制度改革の必要性が指摘されており、適切な財務  
報告書を作成するうえでガバナンスの整備が今後大きな論点になると考えられる。

#### 4. 会計方針、会計的見積りの変更と誤謬

COPLAAでは「地方自治体は会計方針を選択し、会計方針の変更や会計的見積りの  
変更、誤謬について、COPLAAで公共部門への適用ために詳細に定められた解釈やア  
ダプシオンの部分を除いて、『国際会計基準（IAS）第8号会計方針、会計的見積りの変  
更と誤謬』にそって説明しなければならない<sup>22)</sup>」と示されており、追加的なガイダンスと  
して「国際公会計基準（IPSAS）第3号会計方針、会計的見積りの変更と誤謬」を紹

介している。

会計方針について、IFRS適用以前の年次財務報告書では会計方針書（図表5-6参照）の作成が義務づけられており、会計方針書によって会計方針が示されていた。IFRS適用後、会計方針書の作成は義務づけられていないが、COPLAAでは「会計方針、会計的見積りの変更と誤謬」を含めることが求められており、これまでどおり作成している地方自治体と注記に含めている地方自治体に分かれる。

図表5-6. 会計方針書の構成例

1. 一般原則
2. 発生主義に基づく収益と費用
3. 政府補助金と出資金
4. サポート・サービスコストの分配
5. 有形固定資産
6. 減価償却
7. 投資資産
8. 法令に基づく資本支出の一般支出への変更
9. リース
10. 投資／金融商品
11. 棚卸資産
12. 剰余金
13. 引当金および偶発債務
14. 後発事象
15. 見積り技法
16. 従業員給付
17. カウンシル税に関する会計
18. ノン・ドメスティック・レイト <sup>23)</sup> に関する会計
19. 共同運営事業に関する会計

Malvern Hills District Council Statement of Accounts 2010/11 を基に筆者作成

## 5. 英国地方自治体年次財務報告書の構成と内容から得られる示唆

主体の財政状態および業績に関する情報を提供する手段として、一般目的財務報告は利用者に対する情報提供の基礎となるものである。英国地方自治体では、一般目的財務報告として年次財務報告書が提供されている。

年次財務報告書の大きな特徴は、それぞれ個別の財務諸表を提供するのではなく、注記その他の関係書類も含めた情報の一式として提供されていることである。財務諸表への理解を高める序文に加え、財務管理と財務報告作成の責任を明確化する責任報告書、内部統制の整備状況について示した内部統制報告書を含むことにより、包括的な情報提供手段として機能している。

このような年次財務報告書の作成において、地方自治体会計に特化した専門職団体であるCIPFAは、会計実務規範の作成を担う大きな役割を果たしている。また、年次財務報告書に対する責任報告書の内容からわかるように、年次財務報告書の作成において重要な役割果たすCFOの多くはCIPFAのCPFA保有者である。英国地方自治体における財務報告制度の先進性は、年次財務報告書の内容が一般目的財務報告として機能するだけでなく、CIPFAを中心とした財務報告書作成のための制度設計がしっかりとなされていることがあげられる。

わが国地方自治体の決算書類は一般目的財務報告としての機能を有しているとは言えず、ディスクロージャーを強化していくためには財務報告制度の改革が必要不可欠であると考えられる。新地方公会計改革により、わが国地方自治体においても財務諸表の作成が進められている。しかしながら、英国地方自治体年次財務報告書の構成からわかるとおり、個別の財務諸表では包括的な情報提供を行うことはできず、財務諸表にその他関係書類を含めた包括的な一般目的財務報告を導入すべきである。また、一般目的財務報告が適切に作成されるよう、会計実務規範や財務報告の作成を担う専門職の確立などの制度設計がなされるべきである。

(注)

- 1) 国際公会計基準審議会 (International Public Sector Accounting Standards Board : I P S A S B) は、2013年に『公的部門の主体による一般目的財務報告の概念フレームワーク (Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities)』を公表し、地方自治体における一般目的財務報告について示している。  
IPSASB, *Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities*, 2013.
- 2) 地方自治法第233条および地方自治法施行令第166条。
- 3) 地方自治法第233条。
- 4) CIPFA/LASAAC , *Code of Practice on Local Authority Accounting in United Kingdom 2010/11 Based on International Financial Reporting Standards* , 2009, pp.39-43.
- 5) *Ibid.*, par.3.1.1.2.
- 6) *Ibid.*, par.3.1.4.1.
- 7) *Ibid.*, pars.1.5.1-1.5.6.
- 8) 英国地方自治体における最高財務責任者 (C F O) については以下の論文に詳しい。  
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—」『ビジネス&アカウンティングレビュー』第11号、2013年、85-100頁。
- 9) CIPFA/LASAAC, *op. cit.*, par.3.2.4.1.
- 10) *Ibid.*
- 11) *Ibid.*, par.3.4.1.1.
- 12) *Ibid.*, par.3.4.1.2.
- 13) *Ibid.*, par.3.4.2.17.
- 14) CIPFA/LASAAC , *Code of Practice on Local Authority Accounting in United Kingdom Guidance Note for Practitioners 2010/2011 Account* , 2009 , pp.254-255.
- 15) 地方自治体監査委員会 (Audit Commission) は2012年に公表した報告書で、注記の大幅な増加が利用者の理解可能性を低下させる一因になっていると指摘している。報告書の詳細については、次章で述べる。  
Audit Commission, *Let's be Clear*, 2012.

- 16) CIPFA/LASAAC , *Code of Practice on Local Authority Accounting in United Kingdom 2010/11 Based on International Financial Reporting Standards* , 2009, par.3.7.1.1.
- 17) 年次ガバナンス報告書については、以下の文献で詳細に述べられている。  
石原俊彦監修『地方自治体のパブリック・ガバナンス』中央経済社、2010年。
- 18) *CIPFA/LASAAC, op. cit.*, par.3.7.4.3.
- 19) *Ibid.*, par.3.7.4.4.
- 20) *Ibid.*, par.3.7.4.5.
- 21) 石原俊彦監修『前掲書』19頁。
- 22) *CIPFA/LASAAC, op. cit.*,par.3.3.1.1.
- 23) ノン・ドメスティック・レイトとは地方自治体が徴収する税金の一種であり、いったん国庫に納められた後、地方自治体に分配される。



## 第6章 英国地方自治体年次財務報告書における I F R S 適用

### 1. 英国地方自治体への I F R S 適用

第4章で述べたとおり、英国地方自治体は、2009/10年度までは英国における一般に公正妥当と認められる会計基準（UK-GAAP）を会計基準とするCOPLAAに基づいて年次財務報告書を作成してきたが、2010/11年度より、国際財務報告基準（International Financial Reporting Standards：IFRS）を会計基準とするCOPLAAに基づく年次財務報告書を作成している。

このような大きな変革が行われた英国地方自治体の財務報告制度であるが、IFRSの適用について、これまで英国地方自治体の監査を担ってきた地方自治体監査委員会（Audit Commission：AC）が意見書を公表した<sup>1)</sup>。意見書の内容を紹介し、それらを踏まえたうえで2012年に行った英国地方自治体財務報告書作成担当者へのIFRS適用に関するインタビュー調査の結果をまとめる。

### 2. 地方自治体監査委員会報告書

#### 2-1. 報告書『透明性を向上させるために（Let's be Clear）』の概要

これまで英国地方自治体の財務諸表監査を行ってきたACは、2012年1月に報告書『透明性を向上させるために（Let's be Clear：以下、報告書）』を発表した。ACは、2007年より英国地方自治体へのIFRS適用について意見を表明しており、本報告書はIFRS適用初年度となる2010/11年度の地方自治体の年次財務報告書に対して、ACの意見を述べたものである。

ACは、1982年地方財政法（Local Government Finance Act 1982）に基づき1983年に設立された独立した行政機関である<sup>2)</sup>。ACが実施する業務は、1998年地方自治体監査委員会法（Audit Commission Act 1998：以下、監査委員会法）によって定められている。ACは、これまで地方自治体の財務諸表監査を担っており、各地方自治体の年次財務報告書には、ACの監査人もしくはACが任命した監査人が実施した監査報告書が添付されている。また、ACは、地方自治体の業績を検査する包括的業績評価（Comprehensive Performance Assessment：CPA）や包括的地域評価

(Comprehensive Area Assessment : C A A) の実施主体としても活動してきた。A C は監査委員会法において、比較や研究を行い、報告書を公表することが認められており、これまで多くの監査委員会報告書 (National Report and Study) <sup>3)</sup> を公表してきた。特に財務報告については、これまで独立的かつ専門的な立場から A C が財務諸表監査を行っており、財務報告に関する A C の公表した本報告書は、英国地方自治体の財務報告を検討するうえで、重要な意義を持つと考えられる。

A C は、報告書の冒頭部において、「地方自治体の財務報告書は理解しがたいものである。地方自治体の会計専門職であったとしても、法的な財務報告書が説明困難であることに気付くであろう<sup>4)</sup>」と述べ、さらに、「法的な財務報告書はそれぞれの地方自治体の財政状態や業績について包括的な情報を提供し、地方自治体の所管する活動領域を反映しているものの、一般の利用者とのコミュニケーションのための情報としては非常に乏しいものである。議会議員や地方自治体の住民は、会計専門職になる必要なく、利用しやすく明確な業績についての情報を必要としている<sup>5)</sup>」と指摘している。すなわち、A C は法的な財務報告が包括性や一貫性を持つものであることを認めつつ、年次財務報告書が利用者にとって利用しがたいものであり、コミュニケーション・ツールとして不十分であると指摘しているのである。A C は、報告書を通じて、地方自治体の年次財務報告書の問題点を指摘するとともに、今後地方自治体の財務報告担当者や会計専門職がどのように取り組んでいくべきか示唆を行っている。英国地方自治体の年次財務報告書が、利用者にとって理解しがたいことは、後述するセクター・ニュートラルの問題からもわかるように、I F R S 適用以前の U K - G A A P 適用の頃から指摘されている。A C の報告書は、I F R S 適用によって、より理解可能性が低下している可能性がある」と指摘しているのである。

## 2-2. I F R S 適用の影響

A C は、1 つめの問題点として、年次財務報告書が利用者にとって利用しがたい分量にあり、特に I F R S 適用によって大幅な分量の増加がみられ、より理解しがたいものになっていると見解を示している。I F R S 適用の影響として、年次財務報告書の中でも特に注記が大幅に増えたことをあげ、利用者の理解可能性を低下させる重大な問題点として指摘している<sup>6)</sup>。A C の報告書によると、2010/11 年度における地方自治体の分類ごとの年次財務報告書の頁数は、図表 6-1 のとおりである<sup>7)</sup>。

図表 6-1. 地方自治体の分類ごとの年次財務報告書頁数

地方自治体の分類	最小頁数	最大頁数	平均頁数
すべての地方自治体	39 <sup>8)</sup>	250	113
1層制地方自治体	72	237	139
市 (District) (2層制下位地方自治体)	60	180	104
県 (County) (2層制上位地方自治体)	88	250	151

Audit Commission, *Let's be Clear*, 2012, p.6.を基に作成

ACの報告書によれば、2007/2008年度の1層制地方自治体および県の年次財務報告書の平均頁数は90頁であり、1層制地方自治体で約40頁、県では約60頁の増加がみられる<sup>9)</sup>。特に主要な財務諸表に関する注記の大幅な頁数の増加が顕著にみられ、2007/08年度の1層制地方自治体および県における注記の平均頁数は36頁に対して、2010/11年度は64頁と年次財務報告書のほぼ半分を注記が占めることとなっている<sup>10)</sup>。報告書は、このような年次財務報告書の大幅な頁数の増加について、IFRSの適用によって注記が大幅に増えたことが原因であると指摘している。

図表6-2は、筆者が2012年に訪問したCoventry<sup>11)</sup>の2010/11年度および2006/07年度における年次財務報告書の構成である。2010/11年度における総頁数114頁に占める主要財務諸表に関する注記は64頁にわたり、その構成比は56.14%にもおよぶ。一方で2006/07年度における主要財務諸表に関する注記は32頁であり、構成比も45.71%にとどまる。4年間で増加した総頁数は44頁であるが、そのうち32頁が主要財務諸表に関する注記で占められ、主要財務諸表に関する注記がわずかな期間で大幅に増加したことが確認できる。主要財務諸表に関する注記は、年々増加してきた傾向にあり、2010/11年度に大幅に増加したわけではない。しかしながら、2009/10年度までの会計基準であるUK-GAAP自体がIFRSとのコンバージェンスを行っており、注記の増加にIFRSが大きな影響を与えていることが考えられる。

図表6-2. Coventry 2010/11年度および2006/07年度の年次財務報告書の構成

構 成	頁数 (10/11年度)	構成比 (10/11年度)	頁数 (06/07年度)	構成比 (06/07年度)
1. 序文	12	10.53%	9	12.86%
2. 主要財務諸表	10	8.77%	6	8.57%
3. 主要財務諸表に関する 注記	64	56.14%	32	45.71%
4. 追加財務諸表 連結決算	10	8.77%	12	17.14%
5. 会計方針の提示	13	11.40%	6	8.57%
6. 用語集	2	1.75%	2	2.86%
7. 監査証明書	3	2.63%	3	4.29%
総頁数	114	100%	70	100%

Coventry City Council, *Statement of Accounts 2010/11*, および Coventry City Council, *Statement of Accounts 2006/07* を基に作成

ACは、このような年次財務報告書、中でも注記の大幅な頁数増加が、住民や議会議員の理解可能性を著しく低下させている原因の1つであると考えている。すなわち、情報の量的な拡大が、結果的に利用者が重要な情報を判別することの妨げになっていると考えているのである。

このような問題は地方自治体に限られたものでなく、また、英国特有のものではない<sup>12)</sup>。ACは、英国財務報告審議会（Financial Reporting Council：FRC）による「不要な情報（Clutter：以下、クラッタ）」についての定義に言及し<sup>13)</sup>、民間企業においても不要な詳細情報が含まれることによって、年次財務報告書の分量が増加し、利用者の理解を低下させているというFRCの指摘を紹介している<sup>14)</sup>。ACは、地方自治体の年次財務報告書についても、IFRS適用によって情報量が大幅に増加しており、民間企業同様にクラッタを削減する必要があると提起している<sup>15)</sup>。

年次財務報告書における分量増加は、地方自治体の財政状態や業績に関する情報をより詳細に提供しているのとらえることもできる。提供される情報量が増加することは、必ず

しも否定されるべきことではない。特に地方自治体は、民間企業と比較しても多角的かつ多数の事業を行っており、各々の情報を提供するためには、必然的に分量が多くなることはいなめない。このように、財務報告書の分量の適否を判断することは容易なことではない。しかしながら、財務報告書の分量適否を判断する材料として、利用者の理解可能性をあげることができる。ACは利用者として住民や議会議員を想定し、これらの利用者の視点から判断すると、現在の年次財務報告書は理解可能性が低いと指摘しているといえる。

ACは、地方自治体における財務情報の理解可能性を向上させる手法として、年次財務報告書の改善以外に、財務情報のサマリーを公表することやサマリーを含んだアニュアル・リポートを公表することを推奨している。住民や議会議員といった必ずしも会計知識が高くないと想定される利用者にサマリーやアニュアル・リポートを提供することで、財政状態や業績に関する情報を容易な形で提供できると考えられる。すでに英国地方自治体ではサマリーを公表している地方自治体が多くみられる<sup>16)</sup>が、サマリーを公表することは法的には求められておらず、ガイドラインや指針が設定されているわけではない。したがって、サマリーの内容は各地方自治体によって異なっている。サマリーやアニュアル・リポートの公表は、民間企業でも一般的であり、より広い利用者と重要な情報についてのコミュニケーションを図る主要な方法として有益であるといえる<sup>17)</sup>。

### 2-3. セクター・ニュートラルの課題

英国の地方自治体は、IFRS適用以前は民間企業と同様に会計基準審議会（Accounting Standards Board：ASB）が設定するUK-GAAPを会計基準としており、これまでもセクター・ニュートラルを適用してきた。ACは、地方自治体へのIFRS適用に関連し、地方自治体が民間企業と同一の会計基準を適用することについて否定的な意見があるとし、以下の2つの意見を紹介している<sup>18)</sup>。

- ① 民間企業のために発展してきた会計基準であるGAAPは、地方自治体に適していない。地方自治体が実施している固有の財務フレームワークを反映した地方自治体のための会計基準が必要である。
- ② 公共部門の会計間の一貫性を認識したうえで（例えば政府全体財務諸表の支援など）、公共部門のための特定の会計基準を用意すべきである。これは民間部門で運営される実務の適用なしで達成されるべきである。

このようなセクター・ニュートラルに対する疑問に対して、ACはセクター・ニュートラルを基礎とした会計基準を維持する意義として、コミュニティ・地方自治省

(Department for Communities and Local Government : DCLG) が集約する政府全体財務諸表 (Whole of Government Accounts : WGA) への対応や、他の団体との比較が可能である点をあげている。

しかしながらACは、このような民間企業と同一の会計基準を採用することは「GAAPに基づいて作成され公表される会計が、どのようなものであるかの多少の知識を持っていなければ、どの数字が重要か、財務諸表や情報公開の中で何が重要かを理解することは、利用者には困難である。住民や議会議員を含めた一般聴衆が、財務諸表の中のキー・メッセージを完全に理解することは不可能である<sup>19)</sup>」と指摘している。すなわち、IFRSを含めた民間企業と同様の会計基準に則する影響として、会計知識のない利用者にとって理解することが困難である点を指摘し、利用者にも理解できるディスクロージャー方法の検討が必要であることを示している。

ACは、IFRS適用のもう1つの問題点として、地方税 (Council-tax) や使用料 (Charge) への影響を少なくするため、減価償却や減損などの非金銭的数値の調整を行っていることをあげている。これらは会計的には説明が困難な事項であり、大幅な改革が引き起こした課題の1つといえる。

わが国の地方自治体への発生主義適用議論の中で、会計基準に関する議論は活発に行われているとは言い難い状況にある。英国ではこれまでCIPFAが実質的な地方自治体の会計基準設定団体として機能してきた。ACは報告書の中でCIPFAを批判しているわけではない。しかしながら、IFRS適用という変革の中でこのような財務報告のフレームワークが整った英国においても、財務報告に関する議論が活発に行われていることに注目しなければならない。わが国地方自治体では、総務省方式改訂モデル、基準モデル、および、東京都モデルといった複数の会計基準によって財務諸表が作成されている。複数の会計基準の存在は当然のことながら問題であるが、会計基準の統一化とともに、内容の適正性についてより議論を進めていく必要がある。ACの指摘は、適正性を判断する1つの基準として、利用者の理解可能性をあげる必要があることを示している。わが国地方自治体の会計基準を策定していくうえで、利用者の理解可能性についても、十分に考慮する必要があるといえる。

## 2-4. ACが提案する今後の改善

ACは地方自治体の年次財務報告書について、上記のとおり報告書の中で問題点を指摘している。これらの問題を改善していくための将来的な手法として図表6-3のとおり示している。

図表6-3. ACが提案する今後の改善手法

短期～中期の改善への手法
1. 財務報告書におけるクラッタを削減する取り組みを推進する
2. 財務諸表のサマリーを公表する選択権を地方自治体に与える
3. より一般向けの報告を支援する簡潔な財務情報をより効果的に利用する
長期の改善の手法
4. GAAPに基づく会計基準と統制フレームワークの調整の必要性を最小化するように前進させる。

Audit Commission, *Let's be Clear*, 2012, pp.14-16.を基に作成

このような前提のうえで、財務報告を改善するために地方自治体や会計関係者が、認識し進めていくべき事柄として以下の3点を提示している<sup>20)</sup>。

- ① 住民や議会議員は、各地方自治体の財政状態や業績についての重要な情報を提供する、十分に用意された財務報告書からの抜粋にアクセスすることにより、便益を得ることができる。
- ② 専門家やACは、法により要請された財務報告書の不必要な内容を、監査人や財務報告責任者が削減することをもっと支援することができる。
- ③ 各地方自治体は、財務報告書をより簡潔に、よりアクセスしやすいように確保することができる。用意される財務報告書は、これまでの財務報告書をより詳細に分析する必要がある。次の財務報告書が用意されるまでに、どのようにしてより明確に、より焦点を当てるべきかについて特定すべきである。

改善手法や提示された3点からわかるように、ACは地方自治体の年次財務報告書を住民や議会議員といった利用者が理解できるように改善すべきと提案している。主張の中心は、年次財務報告書の分量削減と利用しやすい報告書の作成である。しかしながら、注記の削減やサマリーなどの必要性が主な指摘であり、現状の年次財務報告書を抜本的に否定しているわけではない。

財務報告が適切に地方自治体の財政状態および業績を表すうえで、量的な拡大はより「真実かつ公正な概観（True and Fair View）」を示すために必要なものでもある。しかしながら、ACの報告書が指摘するように、量的な拡大によって利用者の理解可能性が低下する可能性は否定できない。多様な利用者が想定される地方自治体の財務報告においては、特にこの相反する両点を考慮しながら、財務報告書の構成および内容を検討する必要があるといえる。

### 3. 英国地方自治体財務報告担当者へのインタビュー調査

#### 3-1. インタビュー調査の概要

ACの報告書を踏まえ、IFRS適用の影響を調査することを主目的として、2012年5月2日から5月5日まで英国地方自治体の財務報告担当者へインタビュー調査を実施した。訪問した地方自治体は以下の4つである。なお、インタビューの実施にあたっては、わが国の基礎自治体への示唆を得ることを念頭に置き、10万人前後（わが国の一般市規模）より2市、30万人前後（中核市・特例市規模）より2市を選択し、訪問を行った。訪問先については、図表6-4のとおりである。

なお、インタビューを実施した6名（Coventry 3名、Malvern Hills 1名、Wychavon 1名、Dudley 1名）<sup>21)</sup>は、財務報告の作成を直接担当している職員および担当部署の責任者である。なお、Coventryの担当者2名およびWychavonの担当者は、CIPFAの会計専門職資格である英国勅許公共財務会計士（Chartered Institute of Public Finance and Accountancy：CIPFA）を保持しており、またMalvern Hillsの担当者は、イングランド・ウェールズ勅許会計士協会（The Institute of Chartered Accounting in England and Wales：ICAEW）の会計専門職資格を保有していた。

インタビュー調査にあたっては、主に以下の3点を質問内容とした。



- ① ACの報告書において、現在の年次財務報告書やIFRS適用について否定的な意見が述べられているが、この点についてどのような見解を持つか。
- ② 英国における年次財務報告書の利用状況は、どのようなものか。住民や議会議員は、年次財務報告書を理解し、利用しているか。また、その他の利用者として誰が想定されているか。
- ③ 利用者の理解向上のために、どのような取り組みを行っているか。

図表6-4. 訪問先地方自治体一覧

地方自治体名	地方自治体の種類	人口	2010/11年度年次財務報告書の総頁数
Coventry City Council	大都市圏市 (metropolitan districts)	315,700	122
Malvern Hills District Council	一般市 (non-metropolitan districts)	75,400	88
Wychavon District Council	一般市 (non-metropolitan districts)	117,000	87
Dudley Metropolitan Borough Council	大都市圏市 (metropolitan districts)	307,400	116

### 3-2. 年次財務報告書の利用

まず、ACの報告書で指摘されている「年次財務報告書は、住民や議会議員が利用するには難解である。」という点について、各担当者に意見を伺った。各担当者の意見は、AC報告書と同様に、住民や議会議員が理解するのは困難であるとの回答であった。例えば、Malvern Hillsの担当者からは、「地方自治体の会計に精通していなければ、会計専門職であっても財務報告を理解することは困難なレベルにあると考える。」との意見が述べられ、会計に一定の知識がある利用者であっても、特殊な地方自治体の会計を理解するのは困難であることが指摘された。その一方で、IFRS適用について、Coventryの担当者からは「IFRSへの移行作業は大きな困難をともなったが、年次財務報告書は地方自治体の財政状態をより明確（Clear）に示すものになったと考える。」という意見が述べられた。また、Malvern Hillsの担当者からは、「民間企業との比較が容易であり、委託・直

営のコスト比較や民間企業とのコスト比較などが容易になる。」とのメリットが示された。共通する会計基準を使用することにより、WGAへの参加が容易になる点が、各担当者からメリットしてあげられていた。

しかしながら、現在の年次財務報告書を積極的に肯定する意見が強いわけではなく、利用者が理解するにはあまりにも難解で複雑である点以外に、ACの指摘と同様に不要な情報が数多く含まれているという意見が聞かれた。特に注記については、その分量の増加について、不要な情報によって必要以上に注記の分量が増加していると指摘されていた。

各担当者の意見から、ACの報告書と同様に現在の年次財務報告書は、議会議員や一般住民が利用するには非常に難解なものであるという認識が確認できた。

### 3-3. 年次財務報告書の利用者

インタビュー調査を進めていく中で、住民や議会議員以外の利用者について多くの意見が述べられた。各担当者から述べられた住民や議会議員以外の利用者は、①外部監査人（External Auditor）と②監査委員会（Audit Committee）の2者におおむね絞られた。

#### ① 外部監査人（External Auditor）

外部監査はACが担当しており、ACは所属する監査人<sup>22)</sup>または委託する民間監査法人の監査人を派遣し、監査を実施している<sup>23)</sup>。英国の地方自治体は、法令によって外部監査人による財務諸表監査が義務づけられており、年次財務報告書には外部監査人の意見が付される。外部監査人は年次財務報告書の監査を行ううえで、COPLAAに基づいているかを1つの基準として監査を実施する。したがって、各地方自治体は外部監査人が財務報告について適正意見を述べるCOPLAAに沿った年次財務報告書を作成する必要があるため、その要請に応えるため詳細な年次財務報告書を作成しているといえる。各地方自治体にとって、年次財務報告書の監査は自らの説明責任を果たすうえで重要な事項であり、重要な財務報告の利用者として位置づけられている。

#### ② 監査委員会（Audit Committee）

監査委員会は各地方自治体内で設置される、議会議員によって構成される独立した委員会である。監査委員会のメンバーは、各地方議会の内閣（Cabinet）<sup>24)</sup>以外の議会議員から構成される。例えば、今回訪問したCoventryでは6名（労働党5名・保

守党1名)の内閣以外の議会議員<sup>25)</sup>によって構成されている。Coventryの監査委員会の所管する内容は以下の4つである<sup>26)</sup>。

- ・ 内部および外部の監査機能に関すること。
- ・ 会計に関すること。
- ・ 内部通報および不正・汚職防止に関する政策に関すること。
- ・ リスク・マネジメント手法の進展と運営の監視に関すること。

各地方自治体に設置される監査委員会では、会計に関する事項を所管しており、年次財務報告書を承認する役割を持つ。その際、議論の中心となるものが年次財務報告書であり、各財務報告担当者は、監査委員会での議論で利用できるように年次財務報告書を作成しているといえる。したがって、監査委員会で承認される詳細な年次財務報告書を作成する必要がある、主な利用者として監査委員会があげられていると考えられる。

担当者へのインタビューであげられた外部監査人および監査委員会は、法令への準拠性はもとより、資源の利用や公共サービス提供における経済性・効率性・有効性を検査・監視する役割にある。したがって、利用者には比べより詳細な会計情報を必要とする。この視点からみると、現在の年次財務報告書は、外部監査人や監査委員会にとっては必要な内容を含んでいるといえる。しかしながら、ACの報告書やインタビュー調査から確認することができるとおり、利用者には理解が困難な内容にならざるを得ないという状況を生み出しており、利用者によって必要な情報が異なることを示している。すなわち、想定される主要な利用者によって財務報告書の内容を検討する必要があることを示唆しているといえる。このことは、利害関係者が多種多様である地方地自治体においては、よりいっそう強調され、内容の検討について慎重な議論が必要となるといえる。

#### 3-4. 利用者の理解改善に向けた手法

住民や議会議員にとって理解が困難な点について、各地方自治体が問題意識を持っていないだけでなく、英国の地方自治体では現在改善を進めている状況にある。各担当者からは、一般の利用者にも分かりやすいディスクロージャー方法と記述的情報の重要性が指摘さ

れた。例えば、Wychavon の担当者は、記述的情報の重要性を指摘し、財務報告における序文の重要性について示唆された。序文は年次財務報告書の冒頭に記載される記述的情報であり、年次財務報告書の利用者が財務諸表を理解するために必要な情報を提供する役割を持っている。担当者は、序文の充実が利用者の理解を深めるために必要であり、その充実にすでに取り組んでいた<sup>27)</sup>。また、財務諸表のサマリーや業績情報と組み合わせたアニュアル・レポートの公表を Wychavon ではすでに行なっていた。これらは法令で要請されているものではないが、多くの地方自治体で自発的に取り組まれている。Wychavon では、年次財務報告書の注記について、必要なものと削除するものの検討が行われており、次年度以降の年次財務報告書は今年度と比較して頁数を削減する予定であるとのことであった。同様に Coventry でも C O P L A A を遵守しながら注記を削減していくことに取り組んでいく予定であると述べられた。

各担当者へのインタビュー調査では、I F R S 適用に関して、積極的な肯定意見を得ることはできなかった。しかしながら、各担当者から発生主義会計や I F R S 適用自体に関する否定的な意見があったわけではない。現在の英国の地方自治体の財務報告は、I F R S 適用によって生じた年次財務報告書の大幅な頁数の増加などを課題として認識し、利用者がより活用できるよう改善に取り組んでいる段階にあるといえる。

#### 4. 利用者の視点を重視した財務報告書の必要性

I F R S の適用によって、英国地方自治体では A C 報告書に代表されるように、新たな課題が発生している。議論の中心となっているのは、現在の年次財務報告書は会計知識の乏しい住民や議会議員が利用するには難解な内容であり、かつ利用するにはあまりにも膨大な量であるということである。しかしながら、インタビュー調査からわかるように、外部監査人や監査委員会を利用者として想定した場合、詳細な会計情報の提供が必要になるという側面も指摘できる。英国地方自治体の財務報告に関する議論は、会計基準としての I F R S を否定するのではなく、いかに財務報告書を有益に利用していくかということに焦点が当てられている。クラッタの削減はすべての利用者にとって有益なことであり、各地方自治体で取り組まれている序文の充実、アニュアル・レポートの作成、サマリーの作成は、財務諸表を基礎とし、記述的情報やその他の情報を組み合わせて、より利用者にとって活用しやすい情報を提供することを意図するものである。

本章の主題は、IFRS適用の可否を問うものではなく、IFRS適用という変革の中で、ACや各地方自治体の財務報告担当者が、どのような点に着目し、指摘を行っているかということを明確化することである。このことを明確化することによって、今後わが国に適用すべき財務報告書の内容および会計基準についての示唆を得ることを目的としている。導き出せる結論として、財務報告書における情報の増加は必ずしも利用者の便益に直接つながるものではなく、特に多様な利害関係者が想定される地方自治体の財務報告においてはその傾向が顕著に見られるということである。このことは以前から指摘されてきたことではある。しかしながら、先進的な取組みが行われてきた英国地方自治体の財務報告制度においても、IFRS適用という大きな変革を機として、改めて指摘されているということに着目しその重要性を認識しなければならない。

本章から得られるわが国地方自治体への示唆として、最終的な利用者が活用できる情報とは何かを視点として議論を行わなければ、結果的に作成される財務報告書は一定の役割しか担うことができないということがあげられる。発生主義導入議論の次のステップとして、財務報告の内容、会計基準、および、利用者に合わせたディスクロージャー方法の検討を行っていかなければならない。今後わが国でも、利用者を視点とした議論が活発化されるべきであると考えられる。

(注)

- 1) ACはこれまで地方自治体の財務諸表監査やVFM監査を実施してきた。しかしながら、2010年に地方自治担当大臣であるエリック・ピクルス (Erick Pickles) によって廃止する方針が決定されている。
- 2) ACの役割については以下の文献に詳しい。  
木村成志「英国地方自治体監査委員会の役割」『公会計研究』第13巻第1号、2011年、19-36頁。
- 3) ACの報告書については、以下のACのウェブサイトから入手することができる。  
<http://www.audit-commission.gov.uk/nationalstudies/pages/default.aspx>
- 4) Audit Commission, 2012, *Let's be Clear*, p.2.
- 5) *Ibid.*
- 6) *Ibid.*, pp.6-7.
- 7) 英国の地方自治体の制度は、1層制の地方自治体と2層制の地方自治体に大きく分けることができる。2層制は上位地方自治体として県 (County)、下位地方自治体として一般市 (District) に分けられる。1層制の地方自治体としてユニタリー (Unitary Authority) や大都市圏市 (Metropolitan Districts) があげられる。
- 8) もっとも少ない頁数は都市部の交通機関を所管する旅客交通局 (Passenger Transport Executives) であり、現在英国内に5つ存在し、地方自治体に含まれる。
- 9) Audit Commission, *op. cit.*
- 10) *Ibid.*
- 11) コベントリーは大都市圏市 (Metropolitan Districts) であり、1層制の地方自治体に分類される。
- 12) Audit Commission, *op. cit.*, p.11.
- 13) FRCが定義するクラッタとは以下のとおりである。
  - ・ 目的に適合した情報の特定と理解する能力を阻害する重要でない情報提供
  - ・ 来る年も来る年も変化のない注釈的な情報Financial Reporting Council, *Cutting Clutter - Combating Clutter in Annual Reports*, 2011, p6.
- 14) Audit Commission, *op. cit.*

15) なおCIPFAは注記の増加を問題視していないわけではなく、IFRS適用前に公表されている“IFRS: How To Tell The Story”においても注記は重要なものを開示すべきであり、重要でない注記は開示しなくてもよい旨を述べている。

CIPFA, *IFRS: How To Tell The Story*, 2011, p.10.

16) 後述するインタビュー調査で訪問した4つの地方自治体では、Coventryを除く3つの地方自治体のウェブサイトですでにサマリーが公表されている。

17) Audit Commission, *op. cit.*, p.15.

18) *Ibid.*, p.9.

19) *Ibid.*, p.10.

20) *Ibid.*, p.3.

21) インタビューに協力いただいた担当者の役職は下記のとおりである。

Coventry : Corporate Finance Manager、Lead Accountant、財務報告担当一般職員 1名

Malvern Hills : Finance Manager

Wychavon : Financial Services Manager

Dudley : 財務報告担当一般職員 1名

また、Wychavon では担当者へのインタビュー調査後、行政当局の最高責任者であるManaging Director に英国の行政経営について示唆をいただく機会を得た。

22) 監査人はCPFAを中心として、ICAEWやスコットランド勅許会計士協会(The Institute of Chartered Accountants in Scotland)などの会計専門職資格を保有しているものが担当する。

23) 英国の地方自治体監査制度については以下の文献に詳しい。

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。

24) 英国の地方自治体は、ほとんどが議院内閣制を採用している。わが国のような直接公選市長制が認められるようになったのは近年であり、少数の地方自治体に限られている。

25) Coventry は労働党が強い地方自治体であり、2012年10月現在の議会議員(54名)の政党別の構成は労働党43名、保守党11名である。

26) Coventry の監査委員会に関する内容は以下のウェブサイトを参照。

[http://www.coventry.gov.uk/info/10058/decision\\_making/775/committees](http://www.coventry.gov.uk/info/10058/decision_making/775/committees)

27) CIPFAはCOPPLA Aにおいて序文の重要性を指摘し、充実するよう求めている

る。しかしながら、序文の内容は任意で設定できるため、地方自治体によって分量や内容が異なる。



## 第7章 英国地方自治体年次財務報告書の実証的分析

### 1. 英国地方自治体年次財務報告書の現状

第5章で述べたとおり、英国地方自治体では、2010/11年度より国際財務報告基準（International Financial Reporting Standards：IFRS）を会計基準とした財務報告書を作成しており、2011年に各地方自治体からIFRSに基づく初めての年次財務報告書が公表されている。わが国地方自治体への発生主義導入が議論される中で、財務諸表単体に焦点を当てるだけでなく財務諸表を含めた包括的な財務報告書の導入について検討する必要があることを第1章で述べた。本章では、英国地方自治体が公表する年次財務報告書を実証的に分析することにより、わが国地方自治体における財務報告書導入にあたっての分析的な示唆を得ることを目的とする。

発生主義の導入は、行政経営への積極的な利用など、内部の情報利用の側面（管理会計の側面）も重要であるが、その第一義的な役割は、ディスクロージャー制度として外部利用者に公表され、活用されることである。したがって、発生主義に基づく会計システムからのアウトプットとして公表される年次財務報告書の現状を実証的に分析し、どのような財務報告書が公表されているかを検証することは有益であると考えられる。

本章では、英国地方自治体の2010/11年度年次財務報告書の構成セグメント別の分量比較および内容を中心として分析を行う。特に、包括的な年次財務報告書を構成する財務諸表以外の情報について着目する。具体的には、序文、財務諸表の注記<sup>1)</sup>、および、年次財務報告書に対する責任報告書（以下、責任報告書）についてである。また、責任報告書への署名者を確認し、年次財務報告書作成における責任について検討する。

分析の対象として、英国地方自治体の中で、包括的な行政サービスを提供する1層制地方自治体であるイングランド地方のユニタリーを選択した<sup>2)</sup>。

### 2. イングランド地方のユニタリー

イングランド地方のユニタリーは、1990年代のメジャー保守党政権時代にその制度が創設された<sup>3)</sup>。英国地方自治体は、1974年の保守党政権時代にすべての地域におい

て2層制となった。しかしながら、メジャー保守党政権の前政権であるサッチャー保守党政権において、ロンドンや大都市圏の地方自治体が再編され、ロンドン特別区や大都市圏市といった1層制の地方自治体が都市部において創設された。メジャー保守党政権の環境大臣であったM. ヘーゼルタインは、都市部以外の地方自治体の1層制への再編に取り組んだ。そして、1995年にIsle of Wightが最初のユニタリーとして創設され、労働党政権時代も含めて、2013年3月までに55のユニタリーが創設された。

ユニタリーはこれまで県（カウンティ）が担ってきた教育や高速道路、旅客交通などの広域行政サービスと市（ディストリクト）が担ってきた環境衛生や住宅、徴税などの地域行政サービスをともに担う地方自治体であり、包括的な行政サービスを提供する地方自治体として機能している。

### 3. ユニタリー2010/11年度年次財務報告書の構成

英国地方自治体の年次財務報告書は、2010/11年度より、IFRSを会計基準としているが、その構成や内容については、第5章で述べたとおり、英国勅許公共財務会計協会（Chartered Institute of Public Finance and Accountancy：CIPFA）が作成する『2010/11年度版会計実務規範（Code of Practice on Local Authority Accounting in the United Kingdom 2010/11 Based on International Financial Reporting Standards：COPPLAA）』に基づいて作成されている。COPPLAAが規定する英国地方自治体の年次財務報告書は、以下の構成をしている。

- ① 序文
- ② 年次財務報告書に対する責任報告書
- ③ 財務諸表および注記
- ④ 内部統制あるいは財務に係る内部統制のレビュー報告書

財務報告書には①から④に加え、監査人による監査報告書が添付される。なお、④内部統制あるいは財務に係る内部統制のレビュー報告書は、作成が別途要請される年次ガバナンス報告書（Annual Governance Statement：AGS）として公表されることが一般的である。2010/11年度より、AGSを単独で公表している場合、年次財務報告書に含

めないことも認められている。したがって、AGSを年次財務報告書に含めている地方自治体、AGSを別途公表している地方自治体の両方が存在する。したがって、本章においては、同じ基準での比較を行うために内部統制報告書を検討の対象から外し、①から③および監査報告書を財務報告書の総頁数として、分析の対象とする。

図表7-1は、2010/11年度の55ユニタリーの年次財務報告書の構成である<sup>4)</sup>。なお、分析にあたっては、年次財務報告書に含まれる財務諸表のうち、各特別基金等<sup>5)</sup>に関する財務諸表および連結財務諸表を除く部分を対象としている。各特別基金等に関する財務諸表は、特別基金等の種類およびその数が地方自治体によって異なるため、団体間比較をより明確にするため検討の対象から外した。また、連結財務諸表は、連結対象の有無によって作成している地方自治体と作成していない地方自治体に分かれるため、同一基準による比較を優先して検討対象から外した。

また、2009/10年度までの年次財務報告書において、必要記載事項であった会計方針書（Statement of Accounting Policies）については、これまでどおり作成する地方自治体と、注記にその内容を含む地方自治体に分かれている。分量分析にあたって、会計方針書を作成している地方自治体については、統一した基準での比較を行うため、会計方針書の頁数を注記の頁数に含めた。

図表7-1が示すとおり、55ユニタリーの年次財務報告書の平均頁総数は99.0頁である。もっとも総頁数の多い地方自治体はMilton Keynesの166頁であり、Plymouthの149頁、Northumberlandの136頁が続く。もっとも総頁数の少ない地方自治体はBath and North East Somersetの57頁であり、Darlingtonの61頁が次に分量が少ない地方自治体である。Milton KeynesとBath and North East Somersetの差は109頁にもおよび、同じユニタリー、同一の会計基準に基づく年次財務報告書であっても、総頁数に大きな差があることがわかる。

図表7-1. 55ユニタリーの2010/11年度年次財務報告書の構成および分量

	地方自治体名	人口	序文	責任報告書	財務諸表	注記	監査報告書	合計
1	Milton Keynes	249,895	13	1	4	145	3	166
2	Plymouth	256,589	28	1	4	113	3	149

	地方自治体名	人口	序文	責任報告書	財務諸表	注記	監査報告書	合計
3	Northumberland	316,278	9	1	5	117	4	136
4	Brighton & Hove	272,952	14	2	5	112	2	135
5	Thurrock	158,268	8	1	5	117	3	134
6	Middlesbrough	138,368	16	1	5	106	5	133
7	Cheshire East	370,736	10	2	4	108	3	127
8	Torbay	131,193	13	2	6	104	2	127
9	Cheshire West and Chester	329,526	13	1	5	104	3	126
10	Warrington	202,709	16	1	5	101	3	126
11	Nottingham	303,899	11	1	6	102	3	123
12	East Riding of Yorkshire	334,673	7	1	4	105	3	120
13	Luton	203,641	12	1	7	96	3	119
14	Shropshire	307,108	16	2	6	91	4	119
15	Isle of Wight	138,392	9	1	5	97	4	116
16	Portsmouth	205,433	22	1	7	83	3	116
17	Derby	248,943	10	1	5	94	3	113
18	Bristol	428,074	11	1	4	88	3	107
19	County Durham	512,994	26	1	5	70	5	107
20	Redcar and Cleveland	135,164	11	1	5	87	3	107
21	Cornwall	533,760	13	1	4	82	4	104
22	Bracknell Forest	113,696	13	2	5	77	3	100
23	Leicester	329,627	6	1	5	85	3	100
24	Blackpool	142,080	9	1	5	82	2	99
25	Herefordshire	183,619	11	1	7	78	2	99

	地方自治体名	人口	序文	責任報告書	財務諸表	注記	監査報告書	合計
26	Bournemouth	183,450	6	1	7	79	3	96
27	Wokingham	154,943	5	1	5	82	3	96
28	York	197,783	10	1	4	76	3	94
29	Hartlepool	92,088	9	1	4	77	2	93
30	Hull	256,123	3	1	4	82	3	93
31	Stoke-on-Trent	248,719	11	1	5	73	3	93
32	Central Bedfordshire	255,644	13	1	8	65	3	90
33	Halton	125,722	7	1	6	73	3	90
34	Southampton	235,870	10	1	4	72	3	90
35	North Somerset	203,091	5	1	4	77	2	89
36	West Berkshire	154,148	7	1	5	73	3	89
37	North Lincolnshire	167,516	10	2	4	69	3	88
38	Slough	140,713	3	1	6	73	4	87
39	Peterborough	184,457	6	1	4	72	3	86
40	Southend-on-Sea	174,274	8	1	5	69	2	85
41	Telford and Wrekin	166,831	12	1	6	61	3	83
42	Bedford	157,840	4	1	4	69	3	81
43	Swindon	209,709	8	1	4	65	3	81
44	Medway	264,885	4	1	4	66	3	78
45	South Gloucestershire	263,417	7	1	4	63	2	77
46	Stockton-on-Tees	191,824	4	1	4	64	2	75
47	Wiltshire	474,319	5	1	4	60	3	73
48	Poole	148,075	8	1	4	55	3	71
49	Rutland	37,581	4	1	5	58	3	71

	地方自治体名	人口	序文	責任報告書	財務諸表	注記	監査報告書	合計
50	North East Lincolnshire	159,735	7	1	4	56	2	70
51	Windsor and Maidenhead	145,098	12	2	4	50	2	70
52	Blackburn with Darwen	147,657	6	1	4	56	2	69
53	Reading	155,339	6	1	4	48	4	63
54	Darlington	105,584	6	1	4	48	2	61
55	Bath and North East Somerset	175,538	7	1	4	42	3	57
	合計及び平均	12,125,590	9.8	1.1	4.8	80.3	2.9	99.0

各地方自治体の *Statement of Accounts 2010/11* を基に筆者作成

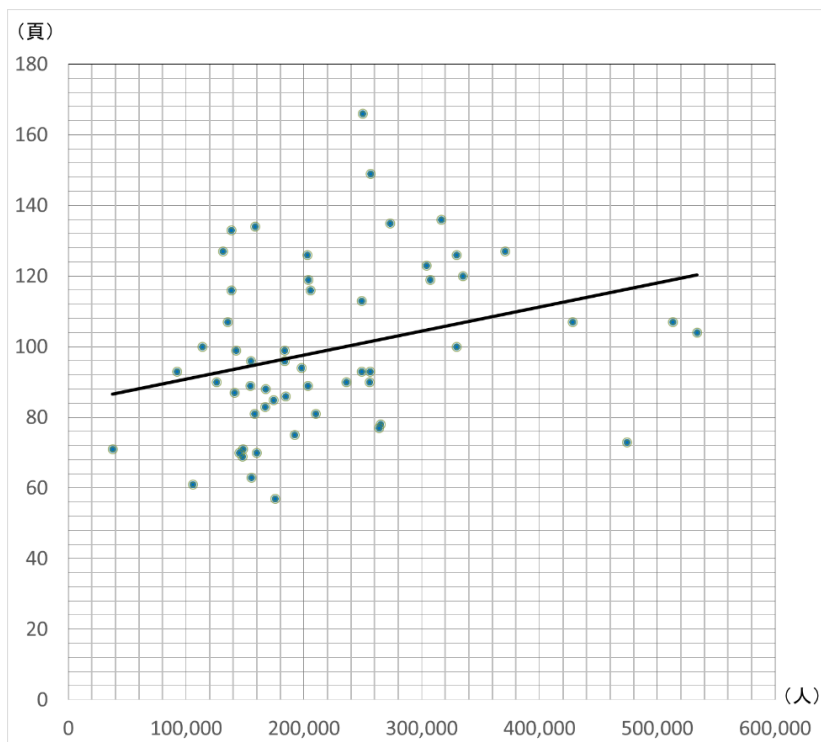
年次財務報告書の総頁数の違いを検討するうえで、その分量に変化を与える要因について確認する必要がある。例えば、規模と年次財務報告書に比例関係があり、きわめて高い相関関係が示されれば、単純に規模という要因によって年次財務報告書の分量に違いが出ているにすぎないこととなる。規模が大きくなることによって、必然的に提供するサービス量が増加するため、それともなって財務報告書の分量が増加している可能性が考えられる。それを検証するために作成したのが図表 7-2 である。図表 7-2 は、地方自治体の年次財務報告書の総頁数と人口の散布および回帰直線を示したものである。ここでは地方自治体の規模を測定する数値として人口を使用し、総頁数と規模（人口）の関係を示している。

回帰直線が示すとおり、地方自治体規模と総頁数には正の関係があるとみることが可能ではある。しかしながら、相関係数はわずかに 0.292 であり、ほとんど相関関係を示していない。したがって、年次財務報告書の分量と人口とは緊密な関係がないことがわかり、規模が年次財務報告書の分量を決定する要因でないことがわかる。また、散布が示すとおり、ほぼ同一規模であっても総頁数に大きな差があることがわかる。例えば、もっとも総頁数の少ない Bath and North East Somerset（人口 175,538 人）の総頁数 57

頁であるに対して、ほぼ同一規模の Herefordshire（人口 183,619 人）の総頁数は 99 頁である。また、もっとも頁数の多い Milton Keynes（人口 249,895 人）の 166 頁、次に多い Plymouth（人口 256,589 人）の 149 頁に対して、ほぼ同一規模の Medway（人口 264,885 人）の総頁数は 78 頁と全自治体の平均総頁数（99.0 頁）を大きく下回っている。このことから、年次財務報告書の総頁数は地方自治体の規模によって決定されるものではないことがわかる。

図表 7-1 から、財務報告書の構成の中で、地方自治体によって大きく分量が変わる部分とほぼ同じ分量の部分があることがわかる。具体的には、責任報告書、財務諸表、監査報告書にほとんど分量差がないのに対し、序文および注記については、地方自治体によって大きく分量が異なっている。この 2 つが財務報告の分量差を大きくしている要因であることがわかる。

図表 7-2. 年次財務報告書総頁数と人口の関係



各地方自治体の *Statement of Accounts* 2010/11 を基に筆者作成

## 4. 序文

### 4-1. 財務報告書における序文の分量分析

序文は、年次財務報告書の冒頭に記載される部分であり、序文に続く財務諸表の内容を簡潔に示し、それらの理解を深めることを目的として記載されている。序文の目的および内容については、「期間内における地方自治体の財政状態の説明を提供し、連結財務諸表を含めた財務諸表の理解に役立つ情報を提供する。地方自治体の歳入や歳出、キャッシュ・フローに関連する主要な影響についてのコメントを含み、地方自治体の金融ニーズや資源についての情報を含んでいる。地方自治体の政策についての説明が序文の目的ではなく、財政的な真実についての説明がその目的である<sup>6)</sup>」とCOPPLAAで示されている。序文はCOPPLAAで財務報告書に含むべき項目として示されているが、その内容、構成、および、分量については、推奨事項が示されているものの、特段の義務的な定めがあるわけではない。したがって、その内容、構成、および、分量については、各地方自治体が任意で定めているといえる。記述的情報が国際的な財務会計領域の中で着目される状況<sup>7)</sup>の中で、英国地方自治体においても利用者が理解しやすい財務報告書に向けての改善の1つとして、記述的情報である序文の重要性が指摘されている<sup>8)</sup>。COPPLAAでは政策についての説明が序文の目的ではないと示されている。しかしながら、実際に行われた政策によって財政状態や業績に変化が起こるとも考えられる。この点については、どのような基準で記載内容を判断すべきかという課題を表しているともいえる。COPPLAAのこの要請は、政策的内容を完全に否定するものではなく、財務諸表に影響を与えた客観的事実に焦点を当て述べるべきであると示していると考えられる。

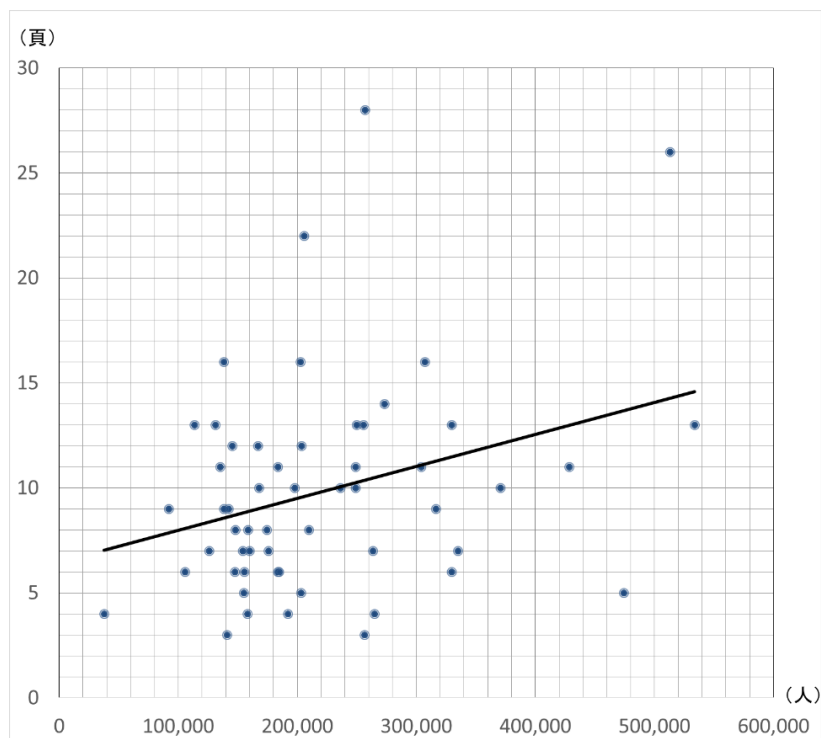
図表7-1からわかるように、2010/11年度の序文の平均頁数は9.8頁である。もっとも序文の分量が多い地方自治体はPlymouthの28頁であり、ついでCounty Durhamが26頁、Portsmouthが22頁と続く。平均頁数の2倍を超える20頁以上の序文を作成している地方自治体は以上の3地方自治体である。County Durhamは人口50万人を超える大規模地方自治体であるが、PlymouthとPortsmouthはそれぞれ25万人と20万人の中規模地方自治体である。

地方自治体の規模と序文頁数についても、総頁数と同様に、相関関係がないか確認する必要がある。図表7-3は地方自治体の規模を示す値として人口を用いて、序文頁数と規模との関係を示したものである。回帰直線が示すとおり、地方自治体規模と序文頁数には



正の関係があると見ることは可能ではある。しかしながら、相関係数はわずか0.253であり、ほとんど相関関係を示していない。さらには図表7-3から読み取れるように、総頁数以上に各地方自治体ごとの分量に違いを確認することが可能であり、また同一規模であっても大きな違いがあることが読み取れる。例えば、Plymouth（人口256,589人）の序文が28頁なのに対して、ほぼ同一規模のHull（人口256,123人）の序文はわずか3頁である。また、County Durham（人口512,994人）の序文が26頁なのに対して、Wiltshire（人口474,319人）の序文はわずか5頁である。序文はCOP LAAで示されているとおり、関係者に対して財政上の主要な論点について説明するものである。その内容、構成、および、分量については、義務的に定められたものではなく、したがって、その分量の差は各地方自治体がいかに序文を重視し、序文に取り組んだかということ客観的に示しているといえる。分量差異が序文の優劣について示す決定的な要因であるとはいえないが、同一規模の地方自治体において、平均を大幅に上回る28頁を提供している地方自治体とわずか3頁しか提供していない地方自治体では、明らかに序文に対する認識が異なっているといわざるを得ない。

図表7-3. 年次財務報告書に含まれる序文頁数と人口の関係



各地方自治体の *Statement of Accounts*2010/11 を基に筆者作成

#### 4-2. Plymouth 2010/11年度年次財務報告書における序文

Plymouthはイギリス南西部に位置する地方自治体であり、人口256,589人の中規模ユニタリーである。前述のとおり、55のユニタリーが公表する2010/11年度年次財務報告書の中で2番目に総頁数が多い。また、序文については28頁と、すべてのユニタリーの中でもっとも頁数が多い。Plymouth 2010/11年度年次財務報告書の序文の構成は図表7-4のとおりである。

図表7-4. Plymouth 2010/11年度年次財務報告書の序文の構成

1	前書き	13	歳入の状況
2	情報の特質	14	資本
3	重要な会計概念	15	財務運営活動
4	2010年度版実務規範の内容 ・ 主要財務諸表 ・ 重要な会計に関する変更 ・ 財務諸表の注記	16	外部借入金
		17	投資
		18	アイスランドの銀行に関する状況
		19	年金負債
5	2010/11年度年次財務報告書に影響を与えるその他の事項（連結会計の範囲）	20	連結会計
6	財務諸表の概要	21	パートナーシップ手法
7	2010/11年度のレビュー	22	重要な後発事象
8	一般会計歳入歳出基金	23	期末における財政状態
9	2010/11年度部門長別歳出	24	中期的な見通し
10	運用残高	25	結論
11	取引活動		内部管理部長による署名
12	住宅歳出会計		

Plymouth, *Statement of Accounts 2010/11* を基に作成し、番号は筆者が追記した。

序文には表や図が使用されているが、記述的な表現が多く含まれている。「1. 前書き」から「5. 2010/11年度年次財務報告書に影響を与えるその他の事項（連結会計の範囲）」までは、主に財務報告作成における会計概念、会計手法について利用者に提供するものである。その後の「6. 財務諸表の概要」から「23. 期末における財政状態」までは、主に財務諸表を補足・補完する情報である。そして、見通しや今年度の結論を示した後、序文の作成責任者として、内部管理部長による署名が行われている。

序文が担う重要な役割が、財務諸表を補足・補完する情報の提供である。前述したCOPPLAAの序文に関する説明にあるように、序文には「財務諸表の理解に役立つ情報を提供<sup>9)</sup>」する役割が求められる。序文の構成からわかるとおり、序文は財務諸表の各重要項目について詳細な内容を示すとともに、主体の視点で分析した地方自治体の財政状態および業績について情報を提供するものである。構成から、利用者が年次財務報告書を利用するうえで、理解可能性を向上させ、主体の意見を把握する重要な部分であることがわかる。

Plymouthの序文冒頭部にあたる前書き<sup>10)</sup>では以下のように示されている。

### **前書き**

年次財務報告書は、地域住民およびその他の関係者に、会計期間内に地方自治体ができるようなサービスに支出し、どのようにして資金を調達したかを示すとともに、資源利用の委託を受けた議会議員の受託責任と説明責任の結果を示すものである。必然的に、年次財務報告書には専門的な用語が使用されるが、本報告書の後半部分の用語集に利用者が理解できるよう一部を示している。

2009年会計監査（修正）規則（イングランド）は、151条職員である内部管理部長（Director for Corporate Support）に対して、財務諸表が2011年3月31日時点の財政状態について「真実かつ公正な概観」を示していることと、2011年3月31日までの歳入と歳出を適切に財務諸表が示していることを保証するよう求めている。

年次財務報告書が2010/11年度の業績と2011年3月31日時点の財政状態を示している一方で、地方自治体には貸借対照表日以降に重大な影響を与える事象が

発生した場合には、その説明と関連するデータを示すよう求められている。したがって、年次財務報告書には2011年8月14日までに発生した事象についても含んでいる。

年次財務報告書は、以下の2つの会計実務規範に従って公表することが求められている。

- ・ Code of Practice on Local Authority Accounting applicable for 2010/11 Account
- ・ The Best Value Accounting Code of Practice (BVACoP) <sup>11)</sup>

これらの会計実務規範は年度ごとにC I P F Aによって更新されている。

前書きでは、年次財務報告書の目的と役割を述べるとともに、準拠した会計実務規範について述べられている。序文自体が年次財務報告書の冒頭部として導入部分の役割を担っており、したがって序文の冒頭部である前書きは上記のような年次財務報告書の基礎的事項を示す内容となっている。前書きにおいて特に注視すべき点は、年次財務報告書の作成責任者として151条職員（一般的にCFOと呼ばれる。詳細については後述する）が明確化され、さらには年次財務報告書の作成にあたって会計実務規範が遵守されていることが述べられている点である。責任および規範の遵守は、年次財務報告書の信頼性を保証するうえで、もっとも基本的な条件となるものであり、これらが冒頭部において明確に示される必要があると考えられる。

次に、財政状態や業績に影響を与えた事象についての説明として、「7. 2010/11年度のレビュー<sup>12)</sup>」があげられる。「6. 財務諸表の概要」までが、各財務諸表の会計的基礎やどのような情報を提供しているものかを示しているのに対して、「7. 2010/11年度のレビュー」はPlymouthの財政状態や業績に影響を与えた事象について述べた部分であり、記述的情報によって財務諸表を補足・補完する情報としての役割を持つ。

## 2010/11年度のレビュー

本市では2010年3月1日に2010/11年度予算として、201,825千円を設定した。期間中、承認された予算との相違を特定するために、四半期ごとに予算

と業績に関するモニタリング報告書が内閣と政策評価委員会（Overview and Scrutiny Committee）に提出された。2010/11年度に対する最終報告書が提出されたのは、2011年6月7日である。本序文に含まれる予算とモニタリング報告書は、本市の管理会計（Management Accounting）制度に基づいている。年度末に、COPLAAの要請を満たし、すべての地方自治体に適用される法的な年次報告書様式の作成に利用する管理会計のために、多くの報告用と会計用の記録が行われた。

本年度の重要な業績は以下のとおりである。

- ・ 3つの学校がアカデミー<sup>13)</sup>に変更された。Marine Academy と All Saints が8月に、Devonport 男子高校が2011年3月に移管された。7つの学校が2011年4月1日に変更される予定である。
- ・ 英語と数学において、生徒がレベル5およびGCSEのA\*-C基準を達成するために、学力差を小さくするよう低学年時における教育手法の大幅な改善に成功した。
- ・ 新たな図書館が Devonport と Estover に開館された。
- ・ ごみの削減と処理可能量の増加を含むリサイクルの推進に取り組んだ。それには、公園ごみ削減計画の拡大、複合リサイクル施設の増強、および、新たなリサイクル方法（省電力型電力やバッテリーの普及）の啓発が含まれている。ごみ処理施設に運ばれるごみの削減量を1.86パーセントまで増加させた。
- ・ 車両窃盗や住居侵入強盗などを含む深刻な欲望的犯罪の減少に対する目標を設定し、達成した。今後も、類似団体との比較を行い、向上を目指すとともに、この犯罪に対する類似団体母集団の中で、2番目の業績をあげることを目指す。
- ・ 開発申請に係る業績について、2010/11年度の設定目標を大幅に上回ることに成功した。期限内許可を、主要な開発申請では60パーセントの目標に対して77.2パーセント達成し、その一方で通常外の申請では65%の目標に対して81.5パーセント達成した。
- ・ 20,000千£におよぶ East End Transport 計画<sup>14)</sup>を計画どおりに実行し、2011年11月に予定通り完成させた。
- ・ ごみ処理に関するPFI計画の2年半におよぶ調達段階を2011年3月に無事終了した。調達段階は、計画と予算の承認に先行して終了し、最終的な契約額は43

6, 000千円となる。

これ以降の部分では、年度末の財政状態に関する本市の状況の概要を示し、法的財務諸表と管理会計との比較を行う。

「7. 2010/11年度のレビュー」では、当該年度にPlymouthが取り組んだ主要な政策についての記述がなされている。COP L A Aにおいて序文は政策的な内容を示すものではないとの記載がなされている。しかしながら、財政状態および業績を示すうえで、どのような政策に取り組み、さらにはどのような業績を上げたかという記述内容は不可欠であり、歳入と歳出の総額や内訳を示すだけでは、財政状態および業績を適切に伝えることは困難である。民間企業においても、英国のO F R (Operating and Financial Review) や米国のM D & A (Management Discussion & Analysis of Financial Condition and Results of Operation)、I F R SにおけるM C (Management Commentary) といった経営者による事業業績の説明を年次財務報告書に導入することが活発化している<sup>15)</sup>。序文の記載内容が多い地方自治体では、財務諸表のサマリーや各財務諸表の会計的基礎や財務諸表が提供する情報内容を説明するだけでなく、このような記述的情報が多く含まれる点に着目する必要がある。前述したとおり、C O P L A Aの記述の意図は財務諸表に影響を与えた客観的事実に焦点を当て述べるべきとの考えに基づいたものと考えられる。このような記述的情報は利用者にとってきわめて有益な情報といえるが、いかにして客観性を検証し、その内容を保証するかという課題をあわせて認識しなければならない。

財務諸表を補足・補完する情報の代表的な例として、いわゆるセグメント別の情報がある。Plymouthの序文では、このような情報として、各部門別の歳出について示した「9. 2010/11年度部門長別歳出」が記載されている。

図表7-5が示すとおり、担当部長ごとの歳出予算額および実際の支出額が「9. 2010/11年度部門長別歳出」では示されている。各部門は性質別に組織されているため、性質別の支出が把握できるとともに、各支出の責任者を明確にする役割も持つ。

図表 7-5. Plymouth 2010/11 年度部門長別歳出

2010/11 年度 一般基金歳出				
部 門 長	最終予算 (千£)	実際支出 (千£)	予算差異 (金額) (千£)	予算差異 (パーセント)
児童福祉サービス部長	52,059	51,791	-268	-0.51%
地域サービス部長	111,050	112,405	1,355	1.22%
開発・再生部長	16,264	16,424	160	0.98%
内部管理部長	31,820	31,309	-511	-1.61%
事務総長	1,887	1,730	-157	-8.32%
内部管理項目および資本財政	-11,255	-13,360	-2,105	18.70%
<b>小計</b>	<b>201,825</b>	<b>200,299</b>	<b>-1,526</b>	<b>-0.76%</b>
年度末における特定剰余金および引当金の移転		1,631	1,631	
<b>合計一般基金予算</b>	<b>201,825</b>	<b>201,930</b>	<b>105</b>	<b>0.05%</b>
運用残高への移転		-105	-105	
<b>最終予算要求額</b>	<b>201,825</b>	<b>201,825</b>	<b>0</b>	<b>0.00%</b>

Plymouth, *Statement of Accounts 2010/11*, p.9 を基に筆者作成

Plymouth の序文では部門長別の歳出一覧を示した後に、各部門長が会計年度内の活動内容について記述的な説明を行っている。例えば、児童福祉部門および地域サービス部門では以下のように記述がなされている<sup>16)</sup>。

### 児童福祉サービス

本部門は、予算と比べて増加していく対応が必要な児童の数や複雑なニーズを持つ子どもを転居させるコストの増加という予算上の大きな圧力を経験した。政府の緊急予算措置にともなう予算削減の一部として、6月に追加的な歳出削減目標として1,090千£を立てた。12月と1月に、部門を越えた会議が複数回行われ、その会議

では、可能な限り支出を取りやめことや延期させることが、明確な目的として設定された。児童の安全を保障することは妥協できないことであり、我々はスタッフの削減、コンサルタント費、定期購読費、印刷費、および、郵送費の削減に取り組み、それらを達成した。同様に、可能な限り補助金を最大限に利用できるよう取り組んだ。追加的な事項として、年度の最終月に予想していなかった出来事が起きた。それらには、フリースクールの食事代の増加、身体障害者サービスにおける荷物の包装の簡易化、若年者福祉補助金の有利な変更、中退者のケアの改善、支出削減の選択、が含まれている。

数多くの一時的な行動を行ってきたが、投資削減提案が採択され、身体障害者サービスにおける根本的なコスト削減への取り組みを、近年のうちに実施する予定である。介護戦略の転換が、2011/12年度において、財務とサービスの改善を目的として引き続き行われる予定である。

### **地域サービス部門**

地域サービス部門は、長期滞在居住支援型の学習障害者へのサービスについて取り組み、また短期居住・看護師派遣型の増加を経験した。Plymouthにおける成人社会福祉サービスの今後を形成するための変革戦略が引き続き実行された。大きな変革の中にある社会福祉事業者との交渉が行われ、2011/12年度以降に利益をもたらす財政状態の改善に取り組むことに交渉は貢献した。保健および社会福祉に対して包括的歳出見直し（Comprehensive Spending Review：CSR）が承認した追加的な資源は、本市全体において保健および社会福祉の変革に利用される予定である。

他の部門とともに、地域サービスは、どのような事業においても、費用の逡減や非重要部門への支出を抑え、可能な限り費用削減に取り組んでいく予定である。

「9. 2010/11年度部門長別歳出」は、表を利用して各部門長の責任範囲にある歳出額を明確にするとともに、記述的情報を加えることによって、その部門がどのような状態にあり、また今後どのように進んでいく予定であるかという情報を提供している。いわばセグメント単位の責任者による分析であり、財務諸表を補足・補完する定量的な情報



に定性的な情報を加えることによって、より詳細に財政状態および業績に関する情報の提供を行うことを目的としている。このような定性的な情報が加えられることにより、利用者が実態をより把握することができる情報を年次財務報告書において提供することを可能としている。

Plymouth の序文では以上のような情報とともに、「22. 重要な後発事象」についても記載されている。2010/11年度の序文における「22. 重要な後発事象」は以下のとおりである。

#### **貸借対照表日以降の重要な後発事象**

##### **アカデミーへの変更**

以下の学校が2011年4月1日よりアカデミーに変更された。

- ・ Lipson CC (従前はトラスト・スクール)
- ・ Hele
- ・ Ridgeway
- ・ Plymstock (従前はトラスト・スクール)
- ・ Combe Dean
- ・ Dvonport 女子高校
- ・ Stoke Damerel CC (従前はトラスト・スクール)
- ・ Tor Bridge 高校については2011年10月1日に変更予定

これらの学校の貸借対照表上の資産価値は59,246千£であり、加えて備品が908千£である。また、63千£の無形資産がこれらの学校に帰属している。実際の資産の移転は次会計年度となるが、公式な教育省 (Department for Education : DFE) の変更承認は、2011年3月31日以前に行われている。今後、これらに関する資産は本市には帰属せず、資産の売却金も受け取る予定はない。減損に関する調整は、したがって、2010/11会計年度に行った。また、2011年6月に2,291千£の現金の移転を行った。本市の支援サービス機能における変更の影響は、変換計画と予算策定計画を通じて取り組まれる。

「2.2. 重要な後発事象」を含め、Plymouthの序文で提供されている情報の中には、一般的に注記において提供されている情報も含まれている。Plymouthでは、注記に記載されている内容の中で、特に利用者にとって重要と思われる内容について序文に含めていると考えられる。注記の分量に関する問題については、第6章や本章の後半部分で紹介しているが、Plymouthのこのような提供方法は、時間的また知識的な制限のある利用者が財務報告書を効率的に利用するという観点に立った場合、きわめて有用な示唆を与えるものであると考えられる。

Plymouthの序文では以上のように定量的情報と定性的情報を組み合わせることにより、利用者がPlymouthの財政状態や業績を理解することができるように、情報提供が行われている。前述のように、序文はCOPLAAに記載内容が定められているものではなく、また様式も提供されていない。したがって、地方自治体によって内容は大幅に異なり、分量も異なっている。序文の充実度合は地方自治体の財務情報提供姿勢の一面を表していると考えられ、そのような視点から各地方自治体の序文の分量および内容を考察すると、英国地方自治体においても財務情報提供姿勢に大きな差があることがわかる。

## 5. 注記

注記には、一般的に財務諸表項目における会計方針の提示や財務諸表項目のより詳細な内訳の表示などが示される。近年の動向として、財務報告における注記の大幅な増加が指摘されており、英国地方自治体においても地方自治体監査委員会の指摘に代表されるように、必要以上の注記の増加はかえって利用者の理解可能性を妨げるとの指摘を第6章で述べた。CIPFAはCOPLAAのガイダンス・ノート<sup>17)</sup>において、注記に含めるべき推奨事項として次の50項目をあげている(図表7-6参照)。推奨事項にはIFRSを適用する民間企業と同様のものもみられるが、地方自治体特有の注記事項も含まれる。

図表7-6. 注記に含めるべき推奨事項

1	会計方針	26	投資活動
2	会計基準に関する事項、不適用の内容	27	財務活動

3	会計方針の適用に関する重要な判断	28	資源配分の決定ために報告された金額
4	将来に関する仮定および不確実性を測定するその他の主要な源泉	29	新たな事業または廃止された事業
5	歳入と歳出に関する重要な科目	30	取引活動
6	後発事象	31	エージェンシー・サービス
7	会計基準と規則で求められるファン ド基準間の調整	32	道路課金手法
8	特定剰余金からの移入または移出	33	保留予算
9	その他の運営費用	34	議員報酬
10	財務および投資活動における歳入お よび歳出	35	職員報酬
11	税および非特定目的補助金	36	外部監査費用
12	固定資産	37	学校補助金費用
13	投資資産	38	補助金収入
14	無形資産	39	関連組織
15	金融商品	40	資本支出および資本財政
16	棚卸資産	41	リース
17	建築契約	42	PFI 活動および同種の契約
18	負債	43	減損損失
19	現金および現金同等物	44	借入費用の資本化
20	売買目的資産	45	退職手当
21	貸付金	46	確定拠出型年金における年金計画
22	引当金	47	年金計画における確定利益
23	利用可能剰余金	48	偶発債務
24	利用不能剰余金	49	偶発資産
25	運営活動	50	金融商品に関するリスクの内容と範囲

CIPFA, *Code of Practice on Local Authority Accounting in United Kingdom Guidance*

*Notes for Practitioners 2010/2011 Accounts* を基に筆者作成

C O P L A Aが示す推奨される50項目からわかるように、注記の内容は財務諸表の各勘定科目について、その詳細や内訳を示すものがほとんどである。これらは財務諸表をより詳細に理解するためには必要な項目ではあるが、その一方で年次財務報告書の大半が注記によって占められている英国地方自治体の実情が存在する。

図表7-7は図表7-1を基に、2010/11年度年次財務報告書に占める注記の割合を示したものである。図表7-7が示すとおり、財務報告に占める注記の割合は、平均して81.1%にもおよび、財務報告のほとんどを注記が占めているという実情がわかる。もっとも高い比率はHullの88.2%であり、もっとも低い比率のCounty Durhamにおいても65.4%におよぶ。すなわち、もっとも構成比の低い地方自治体であっても、年次財務報告の検討対象部分の半分以上を注記が占めているということになる。

構成比以外の分析対象として注記の頁数をみると、平均して80.3頁におよぶ。もっとも頁数の多い地方自治体はMilton Keynesの145頁、もっとも頁数の少ない地方自治体はBath and North East Somersetの42頁となる。その頁数差は103頁にも及び、注記についても地方自治体によって大きな差があることがわかる。

注記は記述的表現だけでなく、図表を利用して情報提供が行われている。しかしながら、図表が含まれているとはいえ、平均して80.3頁にもおよぶ注記をすべて読むためには、一定以上の労力と時間が必要であることは想像がつく。2010/11年度の年次財務報告書はIFRS適用初年度であり、UK-GAAPとIFRSの調整といった注記頁数を増加させる要因もある。しかしながら、それを加味したとしても、一般の利用者にとって注記の頁数は非常に多いという印象を受けることは免れない。第6章で述べたとおり、IFRS適用が注記増加の原因の1つであると地方自治体監査委員会によって指摘されており<sup>18)</sup>、またこの傾向は地方自治体特有のものでないことも紹介されている<sup>19)</sup>。

C O P L A Aの設定主体であるC I P F Aは、注記の増加を問題視していないわけではなく、IFRS適用を検討する段階で公表している報告書においても、注記は重要なものを記載すべきであり、重要でないものは記載する必要がない旨を述べている<sup>20)</sup>。しかしながら、55ユニタリーの年次財務報告書に占める注記の頁数、構成比を見る限り、各地方自治体に占める注記の分量が相当量に及んでいることがわかる。

図表 7-7. 財務報告に占める注記頁数および構成比

	地方自治体名	注記頁数	構成比		地方自治体名	注記頁数	構成比
1	Milton Keynes	145	87.3%	29	North Somerset	77	86.5%
2	Northumberland	117	86.0%	30	York	76	80.9%
3	Thurrock	117	87.3%	31	Stoke-on-Trent	73	78.5%
4	Plymouth	113	75.8%	32	Halton	73	81.1%
5	Brighton & Hove	112	83.0%	33	West Berkshire	73	82.0%
6	Cheshire East	108	85.0%	34	Slough	73	83.9%
7	Middlesbrough	106	79.7%	35	Southampton	72	80.0%
8	East Riding of Yorkshire	105	87.5%	36	Peterborough	72	83.7%
9	Torbay	104	81.9%	37	County Durham	70	65.4%
10	Cheshire West and Chester	104	82.5%	38	North Lincolnshire	69	78.4%
11	Nottingham	102	82.9%	39	Southend-on-Sea	69	81.2%
12	Warrington	101	80.2%	40	Bedford	69	85.2%
13	Isle of Wight	97	83.6%	41	Medway	66	84.6%
14	Luton	96	80.7%	42	Central Bedfordshire	65	72.2%
15	Derby	94	83.2%	43	Swindon	65	80.2%
16	Shropshire	91	76.5%	44	Stockton-on-Tees	64	85.3%
17	Bristol	88	82.2%	45	South Gloucestershire	63	81.8%
18	Redcar and Cleveland	87	81.3%	46	Telford and Wrekin	61	73.5%
19	Leicester	85	85.0%	47	Wiltshire	60	82.2%
20	Portsmouth	83	71.6%	48	Rutland	58	81.7%
21	Cornwall	82	78.8%	49	North East Lincolnshire	56	80.0%

	地方自治体名	注記頁数	構成比		地方自治体名	注記頁数	構成比
22	Blackpool	82	82.8%	50	Blackburn with Darwen	56	81.2%
23	Wokingham	82	85.4%	51	Poole	55	77.5%
24	Hull	82	88.2%	52	Windsor and Maidenhead	50	71.4%
25	Bournemouth	79	82.3%	53	Reading	48	76.2%
26	Herefordshire	78	78.8%	54	Darlington	48	78.7%
27	Bracknell Forest	77	77.0%	55	Bath and North East Somerset	42	73.7%
28	Hartlepool	77	82.8%		55ユニタリー平均	80.3	81.1%

各地方自治体の Statement of Accounts2010/11 を基に筆者作成

## 6. 年次財務報告書に対する責任報告書

英国地方自治体における年次財務報告書の特徴として、責任報告書が、年次財務報告書に含まれることがあげられる。責任報告書は、地方自治体の財務管理と年次財務報告書作成の責任を明確化することを目的とし、説明責任を果たすうえで適切な財務管理と財務報告書作成についての保証を提供するものである。年次財務報告書に記載すべき内容については、COPLAAに様式が示されており、多くの地方自治体はその様式に基づいて責任報告書を作成している<sup>21)</sup>。責任報告書には、財務管理と年次財務報告書の作成責任者の署名が求められている。図表7-8は55ユニタリーの責任報告書に記載されている署名者の役職を示したものである。

図表7-8で示すとおり、多くの地方自治体において責任報告書に2名の署名が行われている。このうち、署名者1として示しているのが、地方自治体によって役職名称に異なるがあるが、最高財務責任者（Chief Financial Officer：CFO）の立場にあるものである。また、署名者2として示しているのが、年次財務報告書を承認した議員の代表者である。

図表 7-8. 年次財務報告書に対する責任報告書の署名

	地方自治体名	責任報告書への署名者 1	責任報告書への署名者 2
1	Bath and North East Somerset	Divisional Director Finance (s.151 officer)	Chairperson, Corporate Audit Committee
2	Bedford	Director of Finance and Corporate Services	Chair of Audit Committee
3	Blackburn with Darwen	Director of Finance	
4	Blackpool	Director of Resources	Chair Finance and Audit Committee
5	Bournemouth	Executive Director Business Improvement and Finance	
6	Bracknell Forest	Borough Treasurer	Chairman of Governance and Audit Committee*
7	Brighton & Hove	Director of Finance (Section 151 Officer)	Chairman Audit Committee*
8	Bristol	Chief Financial Officer	
9	Central Bedfordshire	Chief Finance Officer	Chair of the Audit Committee
10	Cheshire East	Director of Finance and Business Services	Chairperson Audit and Governance committee*
11	Cheshire West and Chester	Director for Resources	Chair of Audit and Governance Committee
12	Cornwall	Corporate Director, Resources declaration	Chairman of the Audit Committee's declaration
13	County Durham	Corporate Director Resources	Chairman of the Audit Committee
14	Darlington	Director of Resources	Chair of Audit Committee
15	Derby	Strategic Director of Resources	Chair, Audit and Accounts Committee
16	East Riding of Yorkshire	Head of Finance	Chair of the Audit Committee

	地方自治体名	責任報告書への署名者 1	責任報告書への署名者 2
17	Halton	Operational Director - Finance	Vice-Chairman of Business Efficiency Board
18	Hartlepool	Chief Finance Officer	The Chair of the Audit Committee
19	Herefordshire	Chief Officer (Finance and Commercial Services)	
20	Hull	Head of Corporate Planning & Finance (Section 151 Officer)	Chair of the Audit Committee
21	Isle of Wight	Strategic Director of Resources	Chair of Audit Committee
22	Leicester	Director of Finance	Chair of the Audit & Risk Committee
23	Luton	Head of Finance	Councilor (the Audit and Governance Committee)
24	Medway	Chief Finance Officer	Chairman of the Audit Committee
25	Middlesbrough	Director of Strategic Resources	Chair, Corporate Affairs Committee
26	Milton Keynes	Corporate Director - Resources	Chair of the Audit Committee
27	North East Lincolnshire	Chief Finance Officer	Independent Chair of Audit Committee
28	North Lincolnshire	Director of Finance	Chairman of the Audit Committee*
29	North Somerset	Director of Finance & Resources	Chairman of the Council
30	Northumberland	Corporate Director of Finance	
31	Nottingham	Chief Finance Officer, Deputy Chief Executive & Corporate Director for Resources	Chair of the Audit Committee
32	Peterborough	Executive Director - Strategic Resources	Chairman of meeting(Audit Committee)
33	Plymouth	Director for Corporate Support	Member of Audit Committee
34	Poole	Chief Financial Officer	Presiding Member of the Audit Committee



	地方自治体名	責任報告書への署名者 1	責任報告書への署名者 2
35	Portsmouth	Head of Finance and section 151 Officer	
36	Reading	Director of Resources	
37	Redcar and Cleveland	Head of Corporate Financial Services	
38	Rutland	Strategic Director for Resources	
39	Shropshire	Corporate Head of Finance & Commerce	Chairman of the Council
40	Slough	Strategic Director of Resources & Regeneration	Leader of the Council*
41	South Gloucestershire	Director of Corporate Resources and Deputy Chief Executive	Chair - Audit & Accounts committee
42	Southampton	Head of Finance and Chief Financial Officer	Chair, Standards and Governance Committee
43	Southend-on-Sea	Head of Finance and Resources	Chair of Audit Committee
44	Stockton-on-Tees	Corporate Director of Resources	
45	Stoke-on-Trent	Assistant Director, Financial Services Section 151 Officer	Chair of the Audit Committee
46	Swindon	Director of Finance	Chair of Audit Committee
47	Telford and Wrekin	Corporate Director	Chair of Audit Committee
48	Thurrock	Director of Finance and Corporate Governance	
49	Torbay	Chief Finance Officer	Chairman of the Council*
50	Warrington	Chief Finance Officer	
51	West Berkshire	Head of Finance	
52	Wiltshire	Director of Finance	Chairman, Audit Committee
53	Windsor and Maidenhead	Head of Finance	Chairman of the Audit and Performance Review Panel

	地方自治体名	責任報告書への署名者 1	責任報告書への署名者 2
54	Wokingham	Strategic Director of Resources	Chairman of the Audit Committee
55	York	Director of Customer and Business Support Service	Chair Audit and Governance Committee

署名者欄2の\*については、年次財務報告書に対する責任報告書とともに議会の報告書として会計承認書（Approval Accounts）を独立した署名文書を公表している地方自治体である。

各地方自治体の *Statement of Accounts 2010/11* を基に筆者作成

### 6-1. 最高財務責任者（Chief Financial Officer : CFO）

Hull などの役職名の後ろに示されているように、最高財務責任者は151条職員（Section 151 Officer）とも呼ばれる。151条職員とは、1972年地方自治法第151条に定められた職員という意味である。1972年地方自治法第151条には、「すべての地方自治体は財務管理について適切な措置を講じなければならず、財務管理について責任を持つ職員を一名配置すべきである」と示されており、CFOは地方自治体の財務管理について責任を持つ幹部職員であることがわかる。

CFOは地方自治体の財務管理の責任者であり、年次財務報告書の作成についてもその責任を負っている。責任報告書への署名は、CFOとして年次財務報告書の作成を適切に行ったことを証明するものである。年次財務報告書へのCFOの署名は任意で行っているものではなく、規則に基づいて署名が義務づけられている。CFOの署名を義務付ける2011年地方自治体会計監査（イングランド）規則第8節（2）では、以下のように年次財務報告書へのCFOの署名義務を示している。

「大規模団体に該当する地方自治体<sup>22)</sup>の責任を有する財務担当職員は、会計年度末の財政状態と会計年度内の歳入・歳出について、真実かつ公正な概観を示していることを保証し、会計年度終了後の6月30日までに年次財務報告書に日付と署名を行わなければならない。」

条文が示すとおり、CFOには年次財務報告書が会計年度末の財政状態と会計年度内の歳入・歳出について、「真実かつ公正な概観（true and fair view）」な概観を示していることを保証する責任があり、その責任を果たしたことを明確に宣言するために、責任報告書に署名を行う必要がある。利用者が年次財務報告書を利用するにあたってもっとも重要な前

提は、年次財務報告書の内容が正しく主体の財政状態および業績を示しているかということである。この条件を満たさない年次財務報告書は、当然のことながら利用者にとって利用する価値がないものであり、報告主体は年次財務報告書がこの条件を満たすよう作成する責任を有する。したがって、責任の所在を明確にし、そして責任を果たしたことを利用者示す必要があり、このような役割を責任報告書は果たしているといえる。

## 6-2. 監査委員会 (Audit Committee)

多くの地方自治体の責任報告書には、CFO以外に図表7-8で署名者2として示したもう1名の署名が行われている。地方自治体によって名称に若干の異なりがあるが、署名者2の多くは各地方自治体に設置されている監査委員会 (Audit Committee) の代表者の署名である。COPLAAでは責任報告書への署名者はCFOとされているが、図表7-8からわかるように監査委員会の代表者の署名が多くの地方自治体で含まれている。

2011年地方自治体会計監査 (イングランド) 規則では、第8節 (2) でCFOの署名を求めるとともに、以下のように年次財務報告書への監査委員会または全体議会の代表者の署名義務を示している。

「大規模団体に該当する地方自治体は、会計年度終了後の9月30日までに年次財務報告書に関して以下の行為を行わなければならない。

- (a) 委員会または全体議会において、年次財務報告書について、議論をしなければならない。
- (b) 議論終了後、委員会または全体議会の決議によって、承認しなければならない。
- (c) 承認後、承認した旨を示すために、委員会または全体議会の代表を務めるものは年次財務報告書に署名と日付を記載し、保証しなければならない。
- (d) 1988年監査委員会法第9節 (一般報告) に基づく監査人によって作成された監査証明、意見、報告と併せて、(当該地方自治体のウェブサイトへの掲示も含めて) 年次財務報告書を公表しなければならない」

条文が示す委員会とは、財務報告を議論の対象とした委員会を指し、一般的に監査委員会 (Audit Committee) と呼ばれる。監査委員会の設置は法的に義務付けられたものではない

い。しかしながら、多くの地方自治体がC I P F Aのガイダンス<sup>23)</sup>に沿って監査委員会を組織している。

監査委員会の目的は、リスク・マネジメントのフレームワークと統制環境に関する適正性について独立した保証を提供することであり、財務的および非財務的業績について独立した監視を行い、財務報告プロセスについて監督することである<sup>24)</sup>。すなわち、監査委員会はガバナンス・システムの1つとして機能し、財務報告プロセスの評価や検証についても、役割の1つとして担っている。監査委員会は、各地方自治体の議会議員によって構成されている。ガイダンスでは、監査委員会は執行部<sup>25)</sup>から独立した組織であるべきとし、監査委員会の委員長は執行部以外の議員でなければならないと示されている<sup>26)</sup>。

ガイダンスに示された財務諸表に関して、監査委員会がレビューにおいて重視すべき項目として示されているのは、以下の4点である<sup>27)</sup>。

- ① 会計方針と会計処理の適切な選択
- ② 会計方針と会計処理のあらゆる変更
- ③ 主要な判断領域 例え、引当金など
- ④ 外部監査人によって指摘された重大な修正や内部統制の欠陥

このように監査委員会はガバナンス・システムの一部として、財務報告の適正性について検証し、財務報告書を承認する役割を持つ。監査委員会の委員長は承認を行ったことを表明するため、財務報告に署名を行う必要がある。地方自治体によっては、年次財務報告書の表紙や財務諸表の最終頁に署名を行っている。図表7-8が示すとおり、多くの地方自治体において責任報告書においてC F Oの署名とともに、監査委員会の委員長の署名が行われており、実務として一般的であることがわかる。

責任報告書が財務報告書に含まれることからわかるとおり、英国地方自治体では財務報告書作成に関する責任と財務報告書作成に関する内部統制の重要性が強く認識されている。

## 7. 英国地方自治体財務報告書の実証分析から得られる示唆

英国地方自治体ではI F R Sを会計基準とし、C O P L A Aに基づいて年次財務報告書が作成されているが、同じイングランド地方のユニタリーであってもその構成別分量に大

きな差があることがわかる。年次財務報告書の平均頁総数が99.0頁であるのに対し、もっとも頁数の多い地方自治体は166頁、もっとも頁数の少ない地方自治体は57頁であり、総頁数の差は最大で109頁におよぶこととなる。また、実証分析から、地方自治体ごとの分量の差を生んでいる主たる要因は、序文および注記であることがわかった。

財務報告書における記述的情報が重視される中で、英国地方自治体では記述的情報である序文の記載分量に大きな差が見られる。平均頁数が9.8頁であるのに対し、もっとも分量が多い地方自治体は28頁、もっとも分量が少ない地方自治体はわずか3頁である。事例で紹介したように、序文は記述的情報を多く含み、財務諸表を補足・補完し、利用者が主体の財政状態や業績の評価に役立つ情報を提供するものである。分量がすべてを決定する要因ではないが、地方自治体の財務報告に関する取り組みが進んでいる英国においても、取り組み姿勢に大きな差があることがわかる。

一方で注記に関しては、ACの指摘からもわかるように、地方自治体の財務報告書の大半を占めるほどの分量が掲載されている。実証分析からわかるように、財務報告に占める注記の割合は平均して81.1%にも及び、頁数も平均して80.3頁におよぶ。注記の増加は地方自治体だけでなく、民間企業においても議論されているが、必要以上の情報の提供はかえって利用者の理解を妨げる要因となる可能性があることを認識する必要がある。

また、英国地方自治体の年次財務報告書の特徴として、責任報告書における署名者について検討を行った。CFOと監査委員会委員長の署名は、財務報告書の作成責任と財務報告に関する内部統制についての保証を提供するものであり、英国地方自治体においてこれらが重視されていることを示している。財務報告による情報提供にあたっては情報の有用性に視点を向ける必要があるが、その一方で情報の信頼性について担保することが必要である。英国地方自治体年次財務報告書の内容と署名者は、信頼性を担保しそのことについて表明するという財務報告に関するもう1つの重要な側面を示しているといえる。

わが国地方自治体の財務報告書の導入においても、英国地方自治体の年次財務報告書の分析から導き出される利点および課題について整理し、構成やその分量、また、信頼性の担保と表明について、検討することは有益である。わが国地方自治体においては、新地方公会計制度改革において、各地方自治体の財務諸表の作成が要請された。しかしながら、要請された内容は財務諸表単体であり、包括的な報告書の作成要請は行われなかった。英国地方自治体では、各地方自治体の包括的な報告書として年次財務報告書が提供されており、財務情報の提供手段として機能している。さらには追加的財務情報や記述的情報によ

って、利用者が財務諸表をより理解できるよう作成されている。

英国の年次財務報告書は、財務諸表単体での情報提供の限界について示しているとも言え、わが国地方自治体の今後の財務報告制度検討において、参考にすべき事例であると考えられる。

(注)

- 1) 注記については財務諸表の一部と考えることが一般的であるが、わが国地方自治体においては、新地方公会計制度改革に基づく財務書類の作成に関しても、注記に関する議論は活発に行われていない。したがって、本章ではこのようなわが国地方自治体の現状を踏まえて、注記についても単体の財務諸表以外の情報を検討するという目的の範疇に入れ、検討対象とした。
- 2) 英国地方自治体は「地方自治の教科書」と称されるほど、多様な地方自治の形態をとっており、地方自治体と一括りに定義しても、提供するサービスや組織形態が大きく異なる。したがって、本章ではイングランドの各地に存在し、提供するサービスや基本的な組織形態が同様であるユニタリーを分析対象とした。
- 3) イングランド地方のユニタリーについては以下を主要な参考文献とした。  
竹下譲ほか『イギリスの政治行政システム―サッチャー、メジャー、ブレア政権の行財政改革』ぎょうせい、2002年。  
大塚祚保『イギリスの地方政府』流通大学出版会、1998年。
- 4) 図表7-1については、各地方自治体のウェブサイト公表されている *Statement of Accounts 2010/11* をすべてダウンロードし、構成ごとの分量を表にまとめた。なお、人口については英国統計局 (Office for National Statistics: ONS) が2011年に実施した国勢調査 (Census) のデータを基に作成している。
- 5) 英国地方自治体では一般の歳入・歳出に関する会計以外に、住宅に関する会計である Housing Revenue Account や税の徴収に関する Collection Fund、年金に関する Pension Fund、また共同運営する団体に関する基金などが存在する。これらは別途財務諸表が公開され、年次財務報告書に含まれている。本章では、これらについては検討の対象から除外し、一般の歳入・歳出に関する会計について検討している。
- 6) CIPFA/LASAAC, *Code of Practice on Local Authority Accounting in United Kingdom 2010/11 Based on International Financial Reporting Standards*, 2009, par.3.1.1.2.
- 7) 財務報告における記述的情報の着目については、多くの文献で紹介されているが代表的なものとして以下があげられる。  
平松一夫編『国際財務報告論―会計基準の収斂と新たな展開―』中央経済社、2007年。  
広瀬義州編『財務報告の変革』中央経済社、2011年。

- 8) 英国地方自治体における記述的情報の導入については、本稿の第8章で述べる。
- 9) CIPFA/LASAAC, *op. cit.*
- 10) Plymouth, *Statement of Accounts 2010/11*, p.3.
- 11) Best Value Accounting Code of Practice : B V A C o P は英国で実施されたベスト・バリュー政策と関連する、地方自治体の「総原価」を算出するうえでの実務規範であり、C O P L A A とともに、会計実務規範として規定されている。なお、B V A C o P の策定主体はC O P L A A と同様にC I P F A である。B V A C o P については、以下の文献に詳しい。  
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、119-140頁。
- 12) Plymouth, *op. cit.*, pp.7-8.
- 13) 英国では、学校がアカデミーとして認められると、地方自治体の管轄から国の管轄へと変更され、国費による学校運営が行われる。
- 14) East End Transport 計画とは Plymouth で実施された大規模な道路等の整備計画である。
- 15) 英国地方自治体へのO F R 適用議論などを中心に第8章で詳しく検討する。
- 16) Plymouth, *op. cit.*, pp.10-11.
- 17) CIPFA, *Code of Practice on Local Authority Accounting in United Kingdom Guidance Notes for Practitioners 2010/2011 Accounts*, 2009, pp.253-255.
- 18) Audit Commission, *Let's be Clear*, 2012, p.2.
- 19) 民間企業における注記の増加については、英国財務報告審議会（Financial Reporting Council : F R C）が注記に含まれる「不必要な情報（Clutter : クラッタ）」の増加が財務報告書の分量が増加し、結果的に利用者の理解を低下させているという指摘をしている。  
Financial Reporting Council, *Cutting Clutter - Combating Clutter in Annual Reports*, 2011, p.6.
- 20) CIPFA, *IFRS : How To Tell The Story*, 2011, p.10.
- 21) 年次財務報告書に対する責任報告書の記載内容については第5章を参照されたい。
- 22) 大規模団体に該当する地方自治体とは、2003年地方自治法第23条に該当する地方自治体であり、すべてのユニタリーは大規模団体に該当する。



- 23) CIPFA, *Audit Committees Practical Guidance for Local Authorities*, 2005.
- 24) *Ibid.*, p.9.
- 25) 英国地方自治体では、わが国の首長制と異なり、一部の地方自治体を除いて議院内閣制を採用している。ここでいう執行部とは、内閣に所属する議員を指す。
- 26) CIPFA, *op. cit.*, 2005. pp.21-22.
- 27) *Ibid.*, pp.16-17.

## 第8章 地方自治体財務報告における追加的情報の必要性

### 1. 財務報告書における追加的情報

財務報告において、情報提供の中心となるのは、財務諸表である。しかしながら、民間企業では、財務諸表単体での情報提供の限界が早くから認識され、財務諸表を補足・補完する追加的情報を含めた財務報告が行われている。特に追加的情報の中でも、経営者の視点による分析等、記述的情報の導入が近年活発に議論されている。例えば、国際会計基準審議会（International Accounting Standards Board：IASB）は、実務ステートメント『経営者による説明（*Management Commentary*）』を2010年に公表しており、国際的な財務報告の議論においても、追加的情報および記述的情報について議論されていることがわかる。このような財務諸表による情報提供の限界は、民間企業に限られるものではなく、地方自治体に関してもあてはまると考えられる。

発生主義を導入し、それに基づく財務諸表を公開している英国地方自治体は、財務諸表のみならず包括的な財務報告である年次財務報告書（Statement of Accounts）をすでに公表していることを、本論文ですでに言及した。英国では、追加的情報の強化が議論される中で、民間企業だけでなく地方自治体の財務報告においても議論が行われてきた。本章では、財務報告における追加的情報の意義についてまず触れ、その後、英国で導入が検討された追加的情報であるOFR（Operating and Financial Review）に着目する。そして、英国勅許財務会計協会（Chartered Institute of Public Finance and Accountancy：CIPFA）を中心とした、地方自治体へのOFR導入の検討について考察する。これらから、地方自治体への追加的情報の導入の意義を明らかにし、わが国地方自治体の財務報告制度改革への示唆を得ることを目的とする。

### 2. 財務報告における追加的情報の意義

財務報告は、会計年度ごとに利害関係者に対して提供される包括的な情報の集合体であり、主体の財政状態および業績についての情報を提供するものである。主体の財政状態および業績については、主に財務諸表によって情報が提供される。財務諸表は、計数的結果

を集約した一覧表であり、企業の実態を財務的側面から描写したものである<sup>1)</sup>。しかしながら、この財務諸表が提供する定量的情報のみでは、企業の実態を把握するに不十分であるという認識から、記述的信息も含めた追加的信息がこれまで財務報告書に含まれてきた。つまり、「財務諸表のほうが、有益な情報を提供できることが多い。しかし、財務諸表以外のほうが有益な財務情報を報告できることがあるばかりでなく、財務諸表以外の報告手段を用いなければ有益な情報を報告できないこともある<sup>2)</sup>。」と認識されているのである。

財務報告に含まれる追加的信息は、大きく財務諸表を「補足」する情報と財務諸表を「補完」する情報に分けることができる。財務諸表を補足する情報とは、「財務諸表に記載された金額の追加的な説明を提供する情報および財務諸表記載情報の元となる状態および事象を説明する情報<sup>3)</sup>」である。例えば、セグメント別の情報や財務諸表で表された定量的な情報についての詳細な説明、また、それらについての今後の動向や過去からの経緯の説明などがあげられる。これらは、財務諸表から提供される情報の理解可能性を高める役割を担っている。

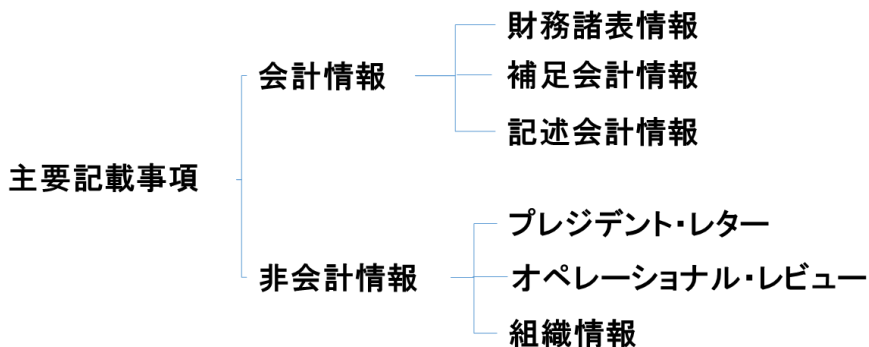
財務諸表を補完する情報とは、「財務諸表には記載されないが、株主が過去の結果を評価したり、将来の見通しを考える場合に関連性を持つかもしれないと取締役が判断する、事業および業績に関する有用な財務・非財務情報<sup>4)</sup>」であり、説明責任の履行や意思決定に資する情報の提供という、財務報告の目的を強化する財務諸表と直接的関連性の高くない情報といえる。主体の財政状態や業績は、必ずしも財務諸表の定量的な情報によって完全に提供できるものとは限らない。主体をとりまく環境やリスク、また、組織情報など、財務諸表上に示された定量的な情報とは直接的関係のない情報が、財務報告の目的に資するものとして記載される。そのような情報が財務諸表を補完する情報であり、追加的信息の中でも主に記述的信息として提供される。

図表 8 - 1 は平松に示された年次財務報告書の構成である<sup>5)</sup>。平松は、年次財務報告書における構成を大きく会計情報と非会計情報に分類し、それぞれに含まれる内容を示している。ここで会計情報に含まれる補足会計情報や記述的会計情報が、財務諸表を補完する追加的信息と考えられ、非会計情報が財務諸表を補完する追加的信息と考えることができる。

平松は、図表 8 - 1 のように財務報告書に含まれる情報を分類したが、会計情報・非会計情報という分類ではなく、財務報告書の構成による財務諸表と追加的信息に分類する考

え方もある。図8-2は広瀬に示された財務報告書と追加的情報の関係である<sup>6)</sup>。

図表8-1. 年次財務報告書における主要記載事項



平松一夫『年次財務報告会計』中央経済社、1986年、47頁を基に筆者作成

図表8-2. 財務報告の構成

EBR(エンハンスド・ビジネス・リポーティング)				
財務報告(一般目的外部財務報告)(FR)				その他の情報
GAAPによる外部財務報告情報		その他の外部財務報告情報		
財務諸表		MCまたはBR(OFR)		
財務諸表本体	注記等の関連情報	MD&A	① 業績指標(財務・非財務) ② 企業戦略情報・将来予測情報 ③ 知的財産情報(ブランド価値等)	① 気候変動情報(環境情報) ② 社会関連情報 ③ 内部管理情報等
		財務諸表の説明・分析		

広瀬義州編著『財務報告の変革』中央経済社、2011年、30頁を基に筆者作成

このように追加的情報は、財務諸表とともに1つのパッケージとして提供される財務報告の一部を構成し、利用者に財務諸表のみで提供される情報以上の情報を提供し、「財務報告の目的をより強化するもの」といえる。

本章では広瀬の構成に基づき、一般目的財務報告に含まれる財務諸表以外の情報について、追加的情報と定義し、検討の対象とする。

### 3. 英国民間企業におけるOFR (Operating and Financial Review)

英国民間企業の財務報告では、追加的情報としてOFR (Operating and Financial Review) が利用されてきた。OFRは、1990年代初頭から推奨事項として英国民間企業の財務報告に導入され、法的に義務づけが決定されたこともあった(後に撤廃)。OFRは、「記述的な説明であり、年次報告書において、または、年次報告書に付随して提供される。財務諸表の会計期間における、主体の発展、業績、および、状態についての主要な傾向や要因を示すものである。それらの傾向や要因は、主体の将来的な発展、業績、および、状態についても影響を与えるものである<sup>7)</sup>」と定義され、図8-2で示したように財務報告の一部として提供される。

#### 3-1. 英国民間企業におけるOFR導入の検討経緯

英国において、OFRに関するガイダンスが初めて定められたのは1993年であり、設定主体は英国の一般に公正妥当と認められる会計基準(UK-GAAP)を設定してきた英国会計基準審議会(Accounting Standards Board: ASB)であった<sup>8)</sup>。ASBは民間企業向けのOFRのガイダンスとして『1993年OFR意見書(Statement of Operating and Financial Review, 1993)』を公表した。その背景には、英国で80年代後半から多発した企業の不祥事に対して、コーポレートガバナンスの強化を目指して公表された「キャドベリー委員会報告書<sup>9)</sup>」があると指摘されている<sup>10)</sup>。1993年OFR意見書は、あくまでASBが設定したガイダンスであったが、上場企業の多くが意見書に基づいてOFRを作成し、財務報告に含めていった。しかしながら、このガイダンスには、法的な強制力があるわけではなかった。このような状況に変化が起きたのが2005年である。

2005年3月英国通商産業省(Department of Trade and Industry)は1985年会社法規則2005を制定し、上場企業に対して2005年4月1日以降に開始される会計年度について、OFRを作成し報告することを義務づけた。これに対応する形で、2005年5月にASBは、これまでの意見書とは異なり強制力のある基準書として、『2005年

○ F R報告基準書（*Reporting Standard1 Operating and Financial Review* , 2005 ）』を公表した。これによりすべての上場企業は、ASBの2005年○ F R報告基準書にそった○ F Rを年次財務報告に含めることとなった。しかしながら、同年に行われた総選挙において、政権与党であった労働党は過半数を維持したものの大幅に議席を減らし、総選挙の焦点の1つであった○ F Rの強制開示は撤回されることとなった。ASBは2006年に2005年○ F R報告基準書を一部改正した『2006年○ F R意見書（*Statement of Operating and Financial Review, 2006*）』を公表し、○ F Rはこれまでどおり民間企業に推奨される事項という位置づけとなった。

2006年の会社法改正で、小会社を除く上場企業は取締役報告書の一部として、拡大事業概況（Enhanced Business Review：EBR）の開示が義務づけられた。EBRの内容は、○ F Rとほぼ同等またはそれ以上の開示を求めるもといえるが、○ F R意見書のような作成・開示基準は現在のところ策定されていない<sup>11)</sup>。したがって、EBRは自発的な内容の選択を前提としつつも、2006年○ F R意見書をその基礎としているとみなすことが可能である<sup>12)</sup>と指摘されている。

### 3-2. 2006年○ F R意見書に示された原則と目的

2006年○ F R意見書は、原則主義を採用しており、○ F Rの作成・開示における原則を示している。7つの開示原則は以下のとおりである<sup>13)</sup>。

- ① ○ F Rは取締役会の視点を通じて、事業に関する分析を示すべきである。
- ② ○ F Rは株主の関心に適合した事項に焦点を当てるべきである。
- ③ ○ F Rは将来志向の視点で示すべきである。過去や将来の事業業績、および、長期的な事業目的達成に向けての過程について、株主が評価するのに適合した傾向や要因を示すべきである。
- ④ ○ F Rは主体の全体的な情報開示を強化するために、財務諸表を補足するとともに補完すべきである。
- ⑤ ○ F Rは包括的かつ理解可能な形で提供されるべきである。
- ⑥ ○ F Rは均衡的かつ中立的であり、良い側面と悪い側面の両方を公平に取り扱うべきである。
- ⑦ ○ F Rは期間比較が可能な形で提供されるべきである。

開示原則からわかるように、OFRは経営者の視点で現在の事業を分析し、戦略や事業の将来的な展望について、良い面・悪い面を問わず、利用者が理解できるよう補足・補完的な情報を含めた、包括的かつ中立的な報告書と定義づけることができる。

OFRは、開示内容として「主体の将来的な発展、業績および状態について影響を与える主要な傾向や要素を示す主体によって選択された戦略を理解し、戦略の潜在的な成功可能性を予測できるような情報」が示されなければならないとし、その目的を達成するための主要な要素として以下のことを示している<sup>14)</sup>。

- ① 主体が活動する市場、競争環境、規制環境を含む事業の本質について、および、主体の目的と戦略について。
- ② レビューの対象となる会計期間、および、将来における事業の発展と業績について。
- ③ 資源、主要なリスクと未確定事項、および、主体の長期的価値に影響を与える関係について。
- ④ レビューの対象となる会計期間、および、将来における、資本構成、財務方針、目的と流動性を含む事業の状態について。

7つの原則や4つの主要要素からわかるように、OFRは経営者の視点による財務諸表分析と経営者が有益と判断する内部情報の開示によって、利用者が主体の財政状態と現在の業績の理解および将来の業績を予測することを容易ならしめるものといえる。OFRは、財務諸表のみで提供できる情報の限界を克服し、財務報告利用者の目的を達成するために提供される補足・補完情報として重要な役割を持つことが理解できる。

#### 4. 公共部門における追加的情報導入の動き

ここまで見てきたように、英国民間企業では、追加的情報の公開が行われてきており、その理論的な基礎となっているのが、ASBの2005年OFR報告基準書および2006年OFR意見書であるといえる。結果的に撤回されたとはいえ、2005年のOFR法定化の動きは、公共部門にも大きな影響を与え、追加的情報の導入の動きを活発化させた。地方自治体に関連する追加的情報導入の動きとして、CIPFAとRSM Robson

Rhodes<sup>15)</sup>が公表した、『公共部門のOFR－説明責任強化の促進－（*Public Benefit OFRs – A catalyst for enhancing accountability*）』（以下、『公共部門のOFR』）をあげることができる。

#### 4-1. 『公共部門のOFR』

『公共部門のOFR』はCIPFAとRSM Robson Rhodesによって、2006年1月に公表された。その背景には、2005年に一時決定されたOFRの民間企業への法的義務化の動きがあり、公共部門がOFRを公表するにあたって検討する課題を示すとともに、OFRに関する議論の活発化と記述的情報についての認識を高めることを目的として公表された<sup>16)</sup>。CIPFAとRSM Robson Rhodesは公表にあたって、英国会計検査院(National Audit Office: NAO)、地方自治体監査委員会(Audit Commission: AC)、ASBそして英国財務省(HM Treasury)の代表者と会合を開き、公共部門におけるOFRの導入について議論を行った。

『公共部門のOFR』で想定されている公共部門とは以下のとおりである<sup>17)</sup>。

- ① 中央政府
- ② トレーディング・ファンドおよびNDPBs<sup>18)</sup>
- ③ 地方自治体
- ④ 高等教育機関および継続教育機関
- ⑤ 土地開発機構
- ⑥ チャリティー団体

公共部門の中には、中央政府やNHSなど、OFRまたは独自の追加的情報を導入している団体もある。そのような団体も含め、ASBの2005年OFR報告基準書の内容を踏まえた公共部門への追加的情報導入について検討することが『公共部門のOFR』の主題といえる。

『公共部門のOFR』は、公共部門へのOFR導入についてのガイダンスではなく、導入するにあたっての検討すべき課題を示している。示された課題は、以下のとおりである<sup>19)</sup>。



- ① 公共部門のOFRの利用者とはだれか。
- ② OFRに含まれる情報の特質について誰が定義すべきか。
- ③ すでに存在し公表されている情報がどの程度OFRの役に立つか。
- ④ どのようにして公共部門は主要な重要業績指標（Key Performance Indicators：KPIs）を設定すべきか。
- ⑤ どのようにして組織は成果の質的な評価を報告すべきか。
- ⑥ 雇用、社会、環境問題について、追加的なガイダンスが必要とされるか。
- ⑦ 主体の多くが関連する政治的な特性による問題は発生するか。
- ⑧ 公表すべき情報かどうかをいかに判断するか。
- ⑨ OFRに承認署名をする責任をだれが負うべきか。
- ⑩ どのような保証すべき事柄が考慮に入れられるべきか。

『公共部門のOFR』で示されているとおり、OFRを公共部門で適用するためには、さまざまな課題を克服していく必要があり、民間企業の内容をそのまま適用することは困難であると考えられる。特に民間部門と公共部門の大きな違いとして、課題の中でも、利用者、利益に替わる業績指標、および、政治的プロセスによる影響をあげることができる。利用者の多様性、業績指標の設定の困難性、および、政治家の影響は、地方自治体が公表するOFRを検討するうえで、民間企業以上の複雑な状況を考慮する必要があることを示している。しかしながら、そのこと自体がOFRの導入を否定するものではない。つまり、より複雑な公共部門への適用にあたっては、これらの課題について十分な検討を経たうえで導入することが必要であると示しているといえる。

#### 4-2. 2006年OFR意見書7原則の公共部門への適用検討

CIPFAはRSM Robson Rhodesとの『公共部門のOFR』に続き、2009年に『記述的情報による報告—公共サービスの全体像—(Narrative Reporting—A public service Perspective—)』（以下、『記述的情報による報告』）を公表した。『記述的情報による報告』では、2006年OFR意見書の7原則を基礎としながら、追加的情報を公共部門に導入する場合のどのように解釈すべきかについてその考えを示している<sup>20)</sup>。

- ① 経営者の視点によって分析された情報（Through the eyes of ‘management’）

2006年OFR意見書の「OFRは取締役会の視点を通じて、事業に関する分析を示すべきである」に該当する。公共部門における経営者とは、主体の戦略の方向性や目的を定義し、そのために組織を運営するものであり、英国の公共部門でその役割を担うものの一例として以下があげられている<sup>21)</sup>。

- ・ シニア・エグゼクティブ・マネジメント
- ・ 政府の大臣や地方議会議員など政治的な受託者
- ・ 統治主体や委員会
- ・ 慈善団体の役員
- ・ 主体の公的な利益目的を統制し維持することを授權された他の人びと

わが国地方自治体では、上記の内容を鑑みると経営者は、「首長」になると考えられる。首長は執行機関の代表として地方自治体の目的・計画を設定し、そのための戦略・手法を考え、予算を執行する。地方自治体の行政運営は多くの職員によって行われるが、最終的な意思決定者は首長であり、「経営者の視点による分析」とは、「首長の視点による分析」と言い換えることができる。議会もその経営に携わる立場であると認識することは可能であるが、運営の担い手である職員を統括し指示を行う首長を経営者とする方が妥当である。

公共部門において民間企業と大きく異なることは、利益といった明確な指標が存在しないため、その目的や成果について、利害関係者が理解し納得する手法で説明する必要があるということである。したがって財務諸表だけでなく、記述的情報による説明がより必要となり、説明責任の解除のためにはその目的や成果について首長が主張する必要がある。したがって、「経営者の視点による分析」を通じた情報の提供は、必要であると考えられる。

しかしながら、「経営者の視点を通じての分析」は、自らの行為を正当化する傾向を自ずと持つため、その内容が恣意的に経営者にとって有利に記載されるというリスクを持つ。特に公共部門においては絶対的な指標が存在しないため、そのリスクは民間企業と比較して大きくなる。英国においてもそのようなバイアスや「Spin（政治家の都合のよい解釈）」についてのリスクへの対応の必要性が述べられている<sup>22)</sup>。このようなリスクに対応するためには、監査人による追加的情報への監査が考えられ

るが、記述的情報を含む追加的情報への監査を機能させるには多くの困難が存在する<sup>23)</sup>と考えられる。わが国においては、議会が首長の意思決定およびそれに基づく執行について批判的な立場での議論を行うことができる。議会の役割として、首長による恣意的な報告を指摘し、場合によっては是正させることが可能である。

## ② 目的に適合した情報 (Relevant)

2006年OFR意見書の「OFRは株主の関心に適合した事項に焦点を当てるべきである」に該当する。民間企業のOFR利用者は、資本提供者である株主と特定されており、株主の目的に適合した内容が求められる。したがって、原則においても明確に「株主の利益に関連のある事項」と表されている。つまり、地方自治体が追加的情報を記載する場合においても、民間企業の株主のように主たる利用者を特定しなければ目的は明確にならず、目的に適合した情報を特定することはできないといえる。

『記述的情報による報告』では公共部門のOFR利用者として、以下が想定されている<sup>24)</sup>。

- ・ 納税者、必要に応じて補助金の提供主体や政府
- ・ 選挙民やサービスの利用者、受益者

「納税者や補助金の提供主体・政府」は、民間企業の株主と同様に、資金の提供者であり、資金の利用・管理についての説明責任が求められる。したがって提供される情報は、財務諸表の分析を中心に、誠実に資金の利用・管理を行ったこと、および、経済的・効率的・有効的に資金が利用されたことを追加的情報で示す必要がある。その一方で、「選挙民やサービスの利用者、受益者」については、やや異なった視点が必要となる。「選挙民やサービスの利用者、受益者」は、決定された政策や施策、サービスについての評価を行う人びとであり、いわば行政運営およびサービス提供における業績の評価者であると考えられる。資金の利用・管理についてもその評価の対象となるが、さらに拡大した業績についての情報が必要とされる。この目的を果たすためには、財務情報だけでなく非財務情報である業績指標やプロセスについての記述的説明がより重要となる。したがって、公共部門の追加的情報は、民間企業よりさらに拡大した範囲での説明が必要となるといえる。

③ 将来指向の情報 (Forward-looking)

2006年OFR意見書の「OFRは将来志向の視点で示すべきである。過去や将来の事業業績、および、長期的な事業目的達成に向けての過程について、株主が評価するのに適合した傾向や要因を示すべきである」に該当する。

民間企業では「過去」と「将来」の両方の情報がOFRで提供される。この点については公共部門であっても、大きな違いはないと考えられ、同様に過去の情報と将来どのように行うかが記載されるべきであると考えられる。

④ 補完情報と補足情報 (Complementary and supplementary)

2006年OFR意見書の「OFRは主体の全体的な情報開示を強化するために、財務諸表を補足するとともに補完すべきである」に該当する。

前述したように追加情報は、補足と補完の2種類の情報に大きく分けることが可能である。本原則については、民間企業と同様に公共部門にもあてはまる。利益といった明確に業績を示す定量的な情報がない地方自治体においては、財務諸表だけでは業績を示すことが民間企業より困難であり、したがって、財務諸表の理解を深めるために補足情報と補完情報が必要となる。特に、財務諸表との関連性は高くないが、業績の評価に資する情報である補完情報は、財務諸表による業績情報の提供が民間企業より困難である公共部門では、特に重視されるといえる。

⑤ 包括的かつ理解が可能な情報 (Comprehensive and understandable)

2006年OFR意見書の「OFRは包括的かつ理解可能な形で提供されるべきである」に該当する。

包括的であるとは、必ずしもすべての詳細な情報を記載すべきということではなく、総体的に主体の活動を評価できる内容であるべきということである。したがって、記載すべき内容と記載する必要のない情報を判断する必要がある。記載量によって理解は高まるものではなく、目的に適合した情報を、必要な分量だけ、適切な方法をもって提供することが、情報提供において重要な視点となる。

⑥ 均衡的かつ中立的な情報 (Balanced and neutral)

2006年OFR意見書の「OFRは均衡的かつ中立的であり、良い側面と悪い側面の両方を公平に取り扱うべきである」に該当する。

「経営者の視点」でも述べたように、公共部門における追加的情報の提供に関する課題として、政治的なバイアスや悪意をいかに排除するかがあげられる。このようなリスクを評価し、抑制するかが、情報提供において信頼性を高めるために必要となる。したがって、追加的情報への監査や議会によるチェックが、公平性や中立性の維持の観点から重要となる。

#### ⑦ 比較が可能な情報 (Comparable)

2006年OFR意見書の「OFRは期間比較が可能な形で提供されるべきである」に該当する。

期間比較は、主体の長期的なトレンドの把握や短期での急激な変化の把握に役に立つ。したがって、追加的情報についても、継続した内容を提供する一貫性は重要視される。『記述的情報による報告』ではこのような期間比較だけでなく、同様の主体の多い公共部門の特徴から、主体間での比較をより一層高めるべきであると指摘している<sup>25)</sup>。公共部門では利益といった明確な判断基準がないため、共通した指標の設定による、いわゆるベンチマーキングを利用した比較による評価が有益である。このような視点に立つと、業績評価指標の統一化によるベンチマーキング手法の導入が、公共部門の情報提供において、重要な役割を果たす可能性があるといえる。

### 5. わが国地方自治体への導入にあたっての課題

英国地方自治体への導入検討からわかるように、地方自治体においても追加的情報の導入は必要であると考えられる。民間企業を想定した2006年OFR意見書の原則は、公共部門においても適用可能であり、その検討をCIPFAは行ってきた。しかしながら、利用者の多様性、利益といった明確な評価指標の有無、政治的プロセスなど、民間企業以上に複雑な内部・外部の環境を考慮に入れる必要があり、導入に当たっては慎重な検討が必要であることがわかる。しかしながら、地方自治体特有の複雑な事業内容と利害関係者関係は、地方自治体が情報提供を検討するうえで、財務諸表単体での情報提供を行うことの困難性を示しているともいえる。すなわち、複雑な情報提供を行うためには、公共部門では民間企業以上に追加的情報を含めた包括的な情報提供が必要であるといえる。

これらを踏まえたうえでわが国地方自治体への導入を検討すると、以下のような課題を示すことができる。

### ① 利用者の検討

利用者について、第一の利用者として住民が想定される。しかしながら、わが国の地方自治体は、首長と議会という2つの機関を持つため、住民の代表者として議会議員による利用がもっとも重要視される可能性がある。英国と異なり議員内閣制を取らないわが国地方自治体では、議会議員には首長をチェックする役割が特に求められる。住民・議会以外でも、今後の地方自治体の自律的な財政運営が強化された場合、地方債や短期の借入金の受け入れ先である金融機関も利用者として想定される。それ以外にも、地方自治体を総括する機関として政府や上級官庁（総務省等）にとっても、各地方自治体の現状を評価するために必要な情報の1つとして利用が考えられる。

### ② ガイダンスの設定

追加的情報に関するガイダンスの設定について、英国ではASBが民間企業のOFRのガイダンスを設定した。英国の財務報告の会計実務規範はCIPFAが設定しており、今後英国地方自治体で追加的情報についての実務規範が設定される場合に、CIPFAが大きな影響を与えることが想定される。情報の特質を定義する実務規範の設定主体について、公的機関（例えば総務省）が行うかまたは民間団体（例えば日本版CIPFAのような組織）が行うか、わが国においても議論を活発化させる必要があると考えられる。公的機関による実務規範の設定は、その拘束力の強さから考えると妥当であるが、その一方で、柔軟性や適時性に欠くと考えられる。CIPFAのような地方自治体の会計制度に精通した団体による設定がもっとも望ましいと考えられる。

### ③ 追加的情報の基礎データとKPIs

追加的情報を構成する基礎データやKPIsについて、わが国においても行政評価が多くの地方自治体に導入されており、これらの指標は追加的情報の基礎データやKPIsとして利用することが可能である。また、総合計画や行政改革の指針などは、戦略や目的、達成すべき課題をまとめたものであり、追加的情報の基礎となる。本課題において重要なことは、追加的情報の作成費用と便益を検討し、最少の費用で最大の便益を生

むということである。わが国地方自治体では、中央官庁からの調査を中心として、地方自治体ごとに公表されているもの、されていないものなどを含めて、実に多くの情報が各部署で作成されている。情報利用の観点から考えると、これらが集約され有効に活用されていないという大きな問題点を指摘できる。これらの情報を有効に活用することができれば、最少の費用で最大の便益を生む追加的情報の作成が可能になると考えられる。英国では外部団体による統一的な業績指標の公表が行われており、わが国においてもこのような制度の整備を行い、その情報を含めることがKPIsや成果の質的な報告において重要な要素となる。

#### ④ 政治的プロセスの影響

民間企業と異なる公共部門の要素として、地方自治体は政治的な影響を受ける点があげられる。公共部門では選挙の結果や政府の方針の転換により、これまでの戦略的な目的や計画が大幅に変更される可能性がある。これらは主体にとって戦略上のリスクということもできるが、本質的な公共部門の目的が全く異なるものになるわけではない。これらは、その主体の目的や計画を行うことを授権された政治家による行為であり、その背景には選挙による住民の委託があったことを考慮に入れば、その目的や計画の転換自体に主体が第一義的な責任を負うわけではない。しかしながら、自らの業績を必要以上に主張しようとする誘因や自らの失敗と低業績を隠そうとする誘因が首長に働く恐れがある。これらをいかに抑制し、制御するシステムを構築するかが、地方自治体における記述的情報導入の大きな課題であるといえる。

#### ⑤ 情報の保証

追加的情報を記載するうえで、一層の検討が必要な事柄としてその内容を保証する監査に関する問題があげられる<sup>26)</sup>。追加的情報は「経営者の視点」を通じたものであり、必然的に経営者の主張が強くなる。また、ガイダンスが設定されたとしても、内容については各主体の自主性が大きく尊重されるものであり、したがって監査による明確な保証が困難である。しかしながら、その一方で、追加的情報が記載された財務報告書を情報提供の主たる手法として採用する場合、その内容に一定の保証がなければ、財務報告書が情報提供の信頼し得る基盤として機能しないと考えられる。したがって、監査においても、記述的情報が主体の現状と著しく異なる場合においては、指摘するといった制

度を構築する必要がある。また、議会によるチェックがこれらを抑制し、記述内容やその適正性について検討する場として活用することが可能であるといえる。

## 6. 追加的情報を含めた財務報告書の必要性

財務報告の目的は「説明責任に資する情報の提供」および「利用者の意思決定に資する情報」の提供である。この目的を達成するためには、財務諸表による情報提供だけでは限界があり、民間企業では追加的情報の導入が図られてきた。英国では、民間企業への導入議論をきっかけとして、公共部門への導入についてC I P F Aを中心に検討されてきた。

ここまで見てきたように、公共部門には利益といった明確な指標がなく、また利用者が広範囲におよび、内部・外部の環境が複雑な点を考えると、追加的情報が民間企業以上に必要になると考えられる。わが国の地方自治体では、各部門において計画や報告は数多く作成されているが、包括的かつ一般目的に合致した財務報告書の作成が義務づけられていない。そのような財務報告書が、説明責任に資する情報の提供および利用者の意思決定に資する情報の提供のためには必要であり、追加的情報を含む財務報告書が、そのような問題の解決手法になりうると考えられる。



(注)

- 1) 武田隆二『財務諸表論第10版』中央経済社、2005年、3頁。
- 2) 広瀬義州「第1部 財務報告の変革に関する研究の意義と視点」『財務報告の変革』(広瀬義州編)中央経済社、2011年、19頁。
- 3) ASB, *Reporting Standard1 Operating and Financial Review*, 2005, p.8-9.  
なお、訳出にあたっては、山崎秀彦編『財務諸表外情報の開示と保証—ナラティブ・リポーティングの保証—』同文館出版、2010年、61頁を参考としている。
- 4) ASB, *op. cit.*, p8.  
なお、訳出にあたっては、山崎秀彦編『前掲書』61頁を参考としている。
- 5) 平松一夫『年次財務報告会計』中央経済社、1986年、47頁。
- 6) 広瀬義州『同上書』30頁。
- 7) ASB, *Reporting Statement Operating and Financial Review*, 2006, p.8.
- 8) 英国民間企業におけるOFR導入経緯については、以下を主な参考文献とした。  
古庄修「財務報告の範囲とその境界に関する問題提起」『経済系』第231集、関東学院大学、2007年、9-23頁。
- 9) 「キャドベリー委員会報告書」については以下を参照されたい。  
八田進二・橋本尚著『英国のコーポレートガバナンス』白桃書房、2000年。
- 10) 「キャドベリー委員会報告書」とOFR導入の経緯については、上妻義直「OFRとは何か—英国における会社法改革とOFRの制度化(上)」『企業会計』Vol.57/No.9、2005年や古庄修「OFR開示規制をめぐるコーポレート・ガバナンス問題—英国における年次報告書の展開(2)—」『経営学紀要(亜細亜大学)』第3巻1号、1995年などにおいて詳細に紹介されている。
- 11) 山崎秀彦編『前掲書』51-52頁。
- 12) 古庄修「統合的財務報告におけるナラティブ情報の信頼性確保と保証問題」『産業経営研究』第33号、2010年、39頁。
- 13) ASB, *op. cit.*, pp.9-12.
- 14) *Ibid.*, pp.13-14.
- 15) 1964年に設立されたロンドンに本部を置く国際的な監査法人。
- 16) CIPFA/RSM Robson Rhodes, *Public Benefit OFRs –A catalyst for enhancing*

*accountability*, 2006, p.7.

- 17) CIPFA/RSM Robson Rhodes, *ibid.*, p.2.
- 18) トレーディング・ファンドとは大蔵省の承認の下に設立される政府部門であり、例えば医薬品等の承認を行う Medicines and Healthcare products Regulatory Agency (MHRA) などが含まれる。NDPBs とは“Non-departmental public bodies”の略であり、内閣府や大蔵省によって設立される特殊法人である。
- 19) CIPFA/ RSM Robson Rhodes, *op. cit.*, pp.8-19.
- 20) CIPFA, *Narrative Reporting -A Public Service Perspective-*, 2009, CIPFA, par.17.
- 21) *Ibid.*
- 22) *Ibid.*
- 23) 英国の民間企業のOFRでは財務諸表と矛盾する内容を監査人が指摘することが可能である。しかしながらOFRすべてを保証することは困難であると考えられる。
- 24) *CIPFA, op. cit.*
- 25) *Ibid.*
- 26) 記述的情報と監査の考察については山崎秀彦編『前掲書』、13-18 頁などが先例研究としてあげられる。

## 第9章 地方自治体における意思決定と情報

### 1. 意思決定に資する情報の検討意義

地方自治体における財務報告の目的として、「説明責任に資する情報の提供」と「意思決定に資する情報」があげられる。地方自治体においては、さまざまな意思決定者による、多様な意思決定が行われている。財務報告によって提供される情報は、内部・外部を問わず、さまざまな意思決定に利用されるものであり、「説明責任」だけでなく「意思決定」に資する情報についても検討する必要がある。

英国では、地方自治体監査委員会（Audit Commission：AC）によって、地方自治体における意思決定に資する情報の検討が行われてきた。ACは、地方自治体における意思決定と情報についての報告書である『情報への精通－優れた意思決定のための情報利用－（*In the Know –Using Information to Make Better Decisions–*）』（以下、『情報への精通』）を2008年に公表した。

本章では、まず公会計における意思決定と情報について検討し、その後『情報への精通』を中心に英国の地方自治体の意思決定と情報の活用についての研究を考察する。そしてこれらの検討から、わが国の地方自治体における意思決定と情報活用についての示唆を得ることを目的とする。

### 2. 公会計における意思決定と情報

#### 2-1. 財務会計における意思決定と情報

1966年のアメリカ会計学会（AAA）の基礎的会計理論報告書（ASOBAT）で提唱された「意思決定有用性アプローチ」は、現在の財務会計論においても基礎的な原則となっている。ASOBATでは会計を「情報の利用者が事情に精通して判断や意思決定を行うことができるように、経済的情報を識別し、測定し、伝達するプロセスである<sup>1)</sup>」と定義づけ、会計の最大の目的は意思決定に有用であることを示した。アメリカの財務会計基準審議会（FASB）の「財務会計諸概念に関するステートメント第1号」でも、「財務報告は、現在および将来の投資者、債権者その他の情報利用者が合理的な投

資、与信およびこれに類似する意思決定を行うにあたって有用な情報を提供しなければならない<sup>2)</sup>」と示しており、財務報告の目的が利用者の意思決定であることが定義づけられている。

英国においても、第3章で紹介したように、英国の一般に公正妥当な会計基準（UK-GAAP）の策定主体である英国会計基準審議会（Accounting Standards Board：ASB）の公表する『財務報告原則書（*Statement of Principle for Financial Reporting：SPFR*）』において、財務報告の目的を「広範な利用者が経営者の受託責任を評価し、かつ、経済的意思決定を行うに際して、事業体の財務業績および財政状態に関する有用な情報を提供すること<sup>3)</sup>」と定義している。

公会計における財務会計理論においても「意思決定有用性アプローチ」は適用されている。例えば、アメリカの政府会計基準審議会（GASB）の「政府会計基準審議会概念書第1号」では、財務報告について「政府財務報告は、利用者が（a）説明責任を査定し、（b）経済的、社会的、政治的意思決定を行うのに役立つ情報を提供するべきである<sup>4)</sup>」としており、説明責任を重視しつつも、意思決定に役立つ情報が必要であることを述べている。

また、国際公会計基準審議会（International Public Sector Accounting Standards Board：IPSASB）が公表した概念フレームワークにおいても、「公共部門の財務報告の目的は、一般目的財務報告の利用者にとって、説明責任目的および意思決定目的のために役立つことである<sup>5)</sup>」と定義され、意思決定に有用な情報が公共部門においても目的であることが示されている。

## 2-2. 管理会計における意思決定と情報

内部の利害関係者に対して提供される情報を検討する管理会計では、情報と意思決定の関連性は中心となる研究対象の1つである。管理会計は、意思決定者を支援することを目的に会計情報を加工し提供する会計であり、情報利用者の特性に着目して内部報告会計とも呼ばれる<sup>6)</sup>。管理会計は、複数の代替案の中から最適な案を選択することを主目的とする意思決定会計と、予算編成などの期間計画を統制の出発点と考えて期間計画会計と統制会計とを包括する業績管理会計に一般的に区分される<sup>7)</sup>が、ともに情報を意思決定に活用することを主たる研究領域としている。

公会計の領域では、行政評価や活動基準原価計算（Activity Based Costing：ABC）な

ど、行政部門への管理会計的手法の導入がこれまで研究されてきた。特に行政評価は、NPM（New Public Management）を代表する手法として、多くの地方自治体で取り入れられてきた。行政評価は、財務情報だけでなく非財務情報を多く取り入れ、行政活動をできる限り数値化し把握する手法である。行政評価は計画体系を中心とした行政活動の測定・記録・評価が中心的な仕組みであると考えれば、行政評価は、自治体マネジメントコントロールにおける業績測定・評価システム、すなわち業績管理システムと捉えることができる<sup>8)</sup>。このような視点から見ると、行政評価は地方自治体のマネジメントにおける意思決定を支援する情報提供システムと捉えることができ、意思決定との強い関連性を見ることができる。

公会計においても意思決定と情報は密接な関連性を持っており、内部・外部を問わず意思決定に情報が活用される必要があることがわかる。このような観点から意思決定と情報について報告されたものが、ACが公表した『情報への精通』である。

### 3. 英国地方自治体監査委員会『情報への精通』

本章では、英国地方自治体の意思決定と情報の活用に関する主要な研究として、ACが発刊した『情報への精通』を取り上げる。まず、本章の主要文献となる『情報への精通』についてその概略を簡単に述べる。

#### 3-1. 『情報への精通』の発刊主体

『情報への精通』の発刊主体はACである。ACは英国の地方自治体の監査主体であるとともに、非財務指標を利用した業績評価手法である包括的業績評価（Comprehensive Performance Assessment：CPA）や包括的地域評価（Comprehensive Area Assessment：CAA）の実施主体でもある。その一方で、地方自治体のさまざまな課題について研究を行い、ナショナル・スタディーとして報告書を発表している。

『情報への精通』は、2008年にACよりディスカッション・ペーパーとして発刊された。ACは『情報への精通』の発刊の前年である2007年に、『意思決定を支援する情報の改善－高品質のデータ基準－（*Improving Information to Support Decision Making：Standard for Better Quality Data*）』（以下、『意思決定を支援する情報の改善』）を発表しており、その内容を踏まえて意思決定と情報の活用について述べられている。

### 3-2. 『情報への精通』の主題

『情報への精通』の主題は「意思決定における目的を充足する情報のより良い活用が、より良い公共サービスを導き出す<sup>9)</sup>」ということである。本主題の前提は、公共サービスの提供にはさまざまな人々による意思決定が行われており、この意思決定を改善することが、公共サービスの改善の鍵となる要素であるということである。意思決定の質を左右するものは、基礎となる情報の優劣であり、その情報を改善することが意思決定の改善に不可欠であるという考えに基づいている。意思決定における情報を改善する代表的なメリットとして、「不確実性を減少させ、意思決定と関連するリスクを低減する<sup>10)</sup>」があげられている。またその一方で、「意思決定者に使用される情報は、望まれるような、目的適合性があり、完全で、正確で、タイムリーなものであることはまずない<sup>11)</sup>」というリスクの認識の重要性も述べられている。このような状況の中で、いかに優れた意思決定を行うかについて検討することが最大のテーマであるといえる。

## 4. 地方自治体における意思決定者

民間企業の財務報告では、その報告の対象となる意思決定者は一般的に投資家である。したがって、財務報告は投資家の意思決定に有用な情報を提供することが第一の目的となる。一方で意思決定における情報の活用という観点から見ると、主に管理会計の領域における経営者、管理職への情報提供が重要となる。

地方自治体における意思決定者について考える場合、意思決定者が多数におよぶことだけでなく、意思決定者の多様性について考えなければならない。地方自治体における意思決定者は、民間企業より多く、その中には、議会議員のように内部・外部の意思決定者に簡単に分けることが困難な場合もある。また、同一の意思決定者であっても、行う意思決定によって、その立場や求める情報が異なる場合があることも1つの特徴である。意思決定への有用性を検討する場合、どのような意思決定者が存在するかをまず検討することが重要であると考えられる。『情報への精通』では、多数の意思決定者についての検討がなされている。

#### 4-1. 政治家

地方自治体における意思決定者としてまずあげられるのが政治家である。『情報への精通』では政治家が行う意思決定の例として「公共サービスの財政支出の決定」、「サービスの予算」や「地方税やサービスに対する負担金の設定」などがあげられている<sup>12)</sup>。

英国の政治家の役割を考える際に注意しなければならないことは、英国とわが国地方自治体システムの違いについてである。わが国と異なり、英国のほとんどの地方自治体では議院内閣制を選択している。つまり、わが国地方自治体のように執行部の長である首長が、住民による公選で選ばれているのではなく、議会の与党が執行部の代表にあるということである。政治家の役割はわが国の執行部と議会の両方の役割を持っていることになり、その政治家の立場によって必要とされる情報も異なる。内閣のメンバーであれば、内部の意思決定に有用な情報が必要となり、野党であれば執行部を監視するための意思決定に有用な情報が必要となる。

わが国地方自治体における政治家の意思決定と情報について検討する場合、首長と議会議員を分けて検討する必要がある。ともに住民から選ばれた政治家ではあるが、役割は大きく異なる。

首長は、行政サービスを提供する執行機関の長である。すなわち、執行機関の最高意思決定者であり、内部の情報利用者に該当する。また、外部利用者に対する情報提供の最高責任者であるという側面も持つ。首長が必要とする情報は、首長の意思決定に関連する情報、つまり、政策形成に必要な情報である。例をあげると、資源配分を検討するうえで必要な財務情報や行政全体の業績を評価することが可能な情報（例えば政策レベルの行政評価情報など）があげられる。首長への情報提供を行い、その意思決定による成果や影響を再度提供し、マネジメント・システムを確実に運営することが、公共サービスの改善に必要不可欠である。

もう一方の政治家である議会議員は、予算案や条例の可決など、首長の意思決定の適正性をチェックし、最終的な決定を行う役割を持つ。その役割は、内部の意思決定者としての側面と外部の意思決定者としての役割の両方が複雑に交錯し、必要とする情報も議員の立場や考え方により異なる。しかしながら、議会は地方自治体における最高の意思決定機関であり、その意思決定が公共サービスに大きな影響を与えるものであり、その意思決定に情報の活用は不可欠である。

『情報への精通』では、「政治家は情報の貧しさにあまりにも寛容であり、情報提供者

に情報を求める必要がある」と指摘されており、政治家への情報提供の不足が財政的な大きな失敗の原因となることが言及されている<sup>13)</sup>。首長・議会議員を問わず、政治家は地方公共サービスの提供に大きな影響を与える意思決定を行っており、常に意思決定に有用な情報を必要としている。しかしながら、政治家へ積極的に情報提供を行うという発想が不十分であり、このような状況を見直すことが公共サービスの改善にとって不可欠であると考えられる。

#### 4-2. 住民

政治家と並ぶ重要な意思決定者は、住民である。住民は政治家以上に複雑な背景を持つ意思決定者であるといえる。住民は立場だけでなく、その行動によっても行う意思決定が異なり、それぞれ必要とする情報が異なるという多様な存在である。『情報への精通』では、住民の立場の例として「有権者」「住民」「サービス利用者」があげられている<sup>14)</sup>。

有権者として住民が必要とする情報は、地方自治体の業績についての評価に資する情報である。住民や納税者でなく、より具体的に有権者という言葉が使用されており、選挙を通じた行動が住民のもっとも重要な権利であることを強く意識していると考えられる。ここで必要とされる情報は、業績を評価するための財務情報および非財務情報である。これらを基に、住民は、投票を通じて自らの意思を地方自治体の運営に反映させることとなる。

納税者の立場を強調すると、資産の一部を提供する存在であり、受託責任の解除を主たる目的とした、説明責任に資する情報の提供が重要となる。しかしながら、説明責任に資する情報が、選挙等のその後の意思決定に資する情報と考えられ、このような観点から見ると、説明責任に資する情報と意思決定に資する情報は、表裏一体のような緊密な関係にあることがわかる。

もう1つの側面として、サービス利用者としての意思決定を住民は行う。サービス利用者としての意思決定とは、どのサービスを利用するか、どのサービス・チャネルを利用するかということである<sup>15)</sup>。これらの意思決定に必要な情報は、どのようなサービスがどのような方法で提供されているか、また負担金はいくらかかるかなどである<sup>16)</sup>。これらは財務報告やその他の業績情報とは異なった形で住民に提供されるものである。しかしながら、利用者としての自らの経験が業績情報として意思決定につながる面もあり、住民の複



雑な情報と意思決定の関連性が指摘できる。

#### 4-3. 管理職・専門家

内部の意思決定者として、サービス提供現場の責任者である管理職があげられる。管理職の意思決定の例をあげると、提供するサービスの構成やその業績の評価、サービスへの支出がある<sup>17)</sup>。政治家が大きな枠組みでのサービス提供の意思決定を行うのに対し、管理職はその枠組みの中でより詳細なサービス提供方法の決定を行う。したがって、必要とする情報はより詳細な業績情報や利用可能な予算についての情報である。提供するサービスの構成については、管理職だけでなく、ケア・ワーカーなどの専門家がより詳細な構成についての意思決定を行う。そのため、専門家は管理職以上の詳細な現場情報を必要とする。

管理職は、情報を利用し意思決定を行う主体であると同時に、上級管理者への情報提供者という側面も持つ。

#### 4-4. パートナー

1997年に誕生した労働党政権は、地域のパートナーとの連携を深めるパートナーシップを推進したため、地方自治体においても地域のパートナーによる公共サービスの提供が発展した。いわゆる協働化は、日本においても近年重視されており、徐々にではあるが進んできている。その一方でパートナーシップの進展は、地方公共サービスの提供における意思決定をより複雑化させると指摘されている<sup>18)</sup>。

パートナーシップにおける情報と意思決定では、パートナーの意思決定を支援する情報の提供だけでなく、パートナーによって蓄積された情報をいかに地方自治体が獲得するか、またパートナー間での情報の共有をいかに図るかなど、新たな問題が発生する。いまままで単一のサービス提供主体として地方自治体が機能し意思決定を行ってきた状況とは、全く異なるシステムがそこには存在するといえる。英国においても情報利用においてパートナーが孤立させられていると指摘されており<sup>19)</sup>、この複雑な背景を理解し、情報の活用を意識したパートナーシップの運営が、今後の公共サービスの改善にとって必要な観点となる。

#### 4-5. その他の情報利用者

公共サービスの改善を目的とした場合、以上が主たる情報利用者として考えられるが、他の情報利用者として政府や上級官庁、検査人や監査人をあげることができる<sup>20)</sup>。また、『情報への精通』では取り上げられていないが、地方債の引受先である金融機関などの債権者が情報利用者としてあげられる。

#### 5. 意思決定に有用な情報の特質

意思決定者にとって有用な情報とはどのようなものかを検討する場合、情報がどのような特質を持つかが整理する必要がある。『情報への精通』では、意思決定に有用な情報を持つ特質として、「目的適合性 (Relevance)・品質 (Quality)・提供方法 (Presentation) : R Q P<sup>21)</sup>」の3点をあげている。

なお、情報の特質を検討していく場合、情報とデータ、知識についての検討が必要となるが、情報とデータ、知識については以下のように定義づけられる<sup>22)</sup>。

- ・ 「データ」—特定の質問に答えるために結合や分析がまだ行われていない数値、言葉、イメージ。
- ・ 「情報」—プロセスを通じて、質問に答えるために処理され、集計されたデータ。受け手の知識を増やすために提供される。
- ・ 「知識」—個人や人びとによって理解されていること。受け取った情報の解釈を含み、情報が持つ見通しを明らかにするものや背景を追加する。

#### 5-1. 目的適合性

意思決定に有用な情報の特質として、まず目的適合性があげられる。目的適合性とは、行われる意思決定の目的に情報が適合しているかという意味である。『情報への精通』では、理想的な目的適合性とは、「アウトカムに影響する可能性のある重要な要素をすべて網羅すべきである<sup>23)</sup>」と定義している。しかしながら、その一方で、目的適合性を持つ情報であるか判断することは困難なことであり、また、このような理想的な目的適合性を持つ情報はまず存在しないと指摘している<sup>24)</sup>。このような状況の下で、意思決定者は情報の不完全性を認識し、利用する際のリスクを検討することが重要となる。情報の目的適合性を高めるためには、このようなリスクを認識し低減させていくことが必要である。

リスクを低減し目的適合性を高めるためには、まず基となるデータをいかに集計していくかということが重要である。また、集計方法と意思決定との適合も重要な視点となる。代表的な集計方法としてまず、関連する地域を軸とした集計方法<sup>25)</sup>と時間を軸にした集計方法<sup>26)</sup>があげられる。

地域単位で集計を行い、地域間の比較を行うことによって情報を作成することは、情報の集計手法として行われる一般的な方法である。地域間の比較により自身の地域を評価することは、重点的に行うべきこと、行う必要がないことへの示唆を与える。英国のCPAもこのようなベンチマークの手法を利用した業績評価方法であるといえる。一方で地域ごとの集計は、どの地域にもっとも重点的に取り組むべきかという情報を与える手法としても利用することができる。しかしながら、地域ごとに集計する方法は決して万能なものではなく、地域的な情報に関係なく発生する軽犯罪や反社会的行動の取り締まりを行う場合などでは、地域間の差異がほとんどないため集計しても目的に適合した情報とならないと指摘されている<sup>27)</sup>。

もう一方の集計方法である時間を軸とした集計方法は、一定期間の傾向を判断したり、期間を区切って比較したりすることにより、データを目的に適合した情報へと変化させる。特に長期間の傾向を把握する情報は、戦略的な意思決定など長期間にわたる意思決定を行う際に必要不可欠な情報となる<sup>28)</sup>。しかしながら、どの期間を利用するか、どの程度の期間の長さが必要であるか判断が当然ながら重要となる。

集計とともに目的適合性を高めるために必要な手法として、複数の情報源を利用して情報を構築することがあげられる<sup>29)</sup>。複数の情報源からの情報を利用することは、各々の情報が不完全または不確かなものであっても、共通点や相違点に着目することにより、正確性の判断を行うことが可能である。また、1つの事象をさまざまな視点から検討することによって、より明確に事象を把握することが可能となる。

このように目的適合性を高めるためには、集計方法の選択や複数の情報源の利用によって、情報の持つリスクを評価し低減させることが重要となる。

## 5-2. 品質

意思決定に有用な情報が持つ品質を検討する場合、その情報の基となるデータの品質が重要となる。データ品質については、一連の刊行物として地方自治体監査委員会が『情報への精通』の前年に発刊した『意思決定を支援する情報の改善』で詳しく取り扱われてい

る<sup>30)</sup>。優れたデータ品質の鍵となる特性として、以下の6つがあげられる<sup>31)</sup>。

- ・ 正確性—データは設定する目的のために十分に正確でなければならない。
- ・ 正当性—データは目的に適合した形式で記録され使用されなければならない。
- ・ 信頼性—データは収集の要点を押さえた長期間の安定し一貫したデータ収集プロセスを反映したものでなければならない。
- ・ 適時性—データは、発生・活動後できる限り早く捕捉されなければならない。適切な期間内に意図する目的に活用することができなければならない。また、データは情報に求められているニーズに役立ち、サービスやマネージャーの意思決定に影響を与えるのに十分な早さと頻度を持つものでなければならない。
- ・ 目的適合性—捕捉されるデータは設定される目的に関連するものでなければならない。
- ・ 完全性—データの必要要件は、情報ニーズに適合し、要請に適合した収集プロセスに基づいて、明確に特定されなければならない。

データ品質を考える場合、コストとベネフィットの比較を行う必要がある。データの正確性や目的適合性が高ければ高いほど品質は高まるといえるが、その一方でコストがかかり、また他の情報としてそのデータを利用することが困難になる。つまり、データ品質は、コストや他の情報として利用することができる十分な正確性や目的適合性を持つ必要があるが、それ以上の正確性や目的適合性を追求する必要はないといえる。

データ品質の特性を検討するうえで、特に考慮が必要な特性が適時性である。事象の発生後すぐに必要とされるデータは、その目的に合わせてすぐに収集される必要があるが、その場合、十分な正確性の検討がなされないまま利用されることとなる。つまり、適時性と正確性はトレード・オフの関係にあり、そのことを認識したうえで利用する必要がある<sup>32)</sup>。逆に言えば、正確性を重視する場合、ある程度適時性を犠牲にする必要があるといえる。

以上のようにデータ品質は、常に最高の品質を求める必要はなく、また最高の品質を提供することが不可能な場合も存在する。結果的に高い品質を持った情報には、上記の6つの特性のバランスが取れたデータを獲得することが必要であるといえる。

### 5-3. 提供方法

意思決定に情報を利用するためには、前述のとおり情報の目的適合性や品質が重要である。しかしながら、意思決定者に情報が適切に伝わらなければ、目的適合性や品質が優れていても意思決定に活用することはできない<sup>33)</sup>。つまり、意思決定に情報を活用するためには、適切な提供方法が必要ということである。

情報を適切に提供するために留意すべきこととして、まず情報が提供される意思決定者自身に関連することがあげられる。すなわち、意思決定者の専門能力や文化的な背景、嗜好や学習方法、情報を検討するために利用可能な時間数などを配慮しなければならないということである<sup>34)</sup>。次に、情報自身の性質に関連することがあげられる<sup>35)</sup>。場合によっては、数値化された情報よりも現物や写真、図で提供する方が意思決定者に理解される場合もある。また提供する際の説明は、文章であっても口頭であっても言葉で表されるため、説得力のある言葉が必要となる<sup>36)</sup>。

数的な情報を加工し提供する場合、目的とする内容に適合した加工方法の選択が重要となる。例えば、一般的には、時系列の情報を提供する場合はグラフが、比較する場合はバーチャートが、正確な数値を把握する必要がある場合は表が適合する<sup>37)</sup>。その一方で、これらの加工方法は意思決定者の嗜好によって変化する場合もある。その場合、嗜好に合わせた加工方法がもっとも適切な提供方法となる可能性がある<sup>38)</sup>。

このように適切な提供方法は、さまざまな要素から影響を受け、一様に定められるものではない。しかしながらその根底にあるものは、意思決定者がもっとも容易に必要な内容を把握する提供方法の選択が重要であるということである。この点を常に認識し検討したうえで、情報を提供する必要があるといえる。

以上のように、意思決定に有用な情報を作成し提供するためには、RQPとまとめられる目的適合性・品質・提供方法が重要となる。すなわち、「目的に適合した高品質の情報を意思決定に利用できる方法で提供すること」が、優れた意思決定を行うためには必要である。しかしながら、その一方で、情報の作成にかかるコストとベネフィットを比較し、バランスのとれた情報の作成が組織にとってもう1つの重要点であるといえる。

## 6. 『情報への精通』から得られる示唆

すでに述べたように、本章の研究対象であるACの『情報への精通』の主題は、「意思

決定における目的を充足する情報のより良い活用が、より良い公共サービスを導き出す」ということである。より良い意思決定を導き出すためには情報の活用が必要であり、そのためにはRQPとしてまとめられる目的適合性・品質・提供方法を意識した情報の作成と提供が重要となる。

このことは、財務報告による情報提供についてもあてはまる。わが国地方自治体の財務報告制度を検討するうえで、ディスクロージャーを強化するためには、作成される情報が利用者にとって有用な情報であるかという、いわゆるユーザー・オリエンテッドの発想で作成することが重要である。このような発想なくして、公共サービスを改善する財務報告制度の確立は不可能であるといえる。RQPとまとめられる目的適合性・品質・提供方法は、財務報告制度を検討するうえでも重要な視点となると考えられる。このように、今後わが国地方自治体においても、情報と意思決定についての研究を進めていく必要があると考えられる。

(注)

- 1) American Accounting Association, *A Statement of Basic Accounting Theory*, 1966. 飯野利夫訳『アメリカ会計学会 基礎的会計理論』国元書房、1969年、2頁。
- 2) Financial Accounting Standards Board, *Statements of Financial Accounting Concepts No.1 Objective of Financial Reporting*, 1978. 平松一夫・広瀬義州訳『FASB財務会計の諸概念増補版』中央経済社、2002年、26頁。
- 3) ASB, *Statement of Principle For Financial Reporting*, 1999, par.1.6.  
菊谷正人『国際的会計概念フレームワークの構築』同文館出版、2002年、79頁。
- 4) Governmental Accounting Standards Board, *Statement of Concepts No.1 Objectives of Financial Reporting*, 1987. 藤井秀樹訳『GASB/FASAB公会計の概念フレームワーク』中央経済社、2003年、34頁。
- 5) International Public Sector Accounting Standards Board, *Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities*, 2013, Par.2.1.
- 6) 上埜進『管理会計―価値創出をめざして―第4版』税務経理協会、2008年、17頁。
- 7) 上埜進『前掲書』、26-27頁。
- 8) 松尾貴巳『自治体の業績管理システム』中央経済社、2009年、49頁。
- 9) Audit Commission, *In the Know*, 2008, par.9.
- 10) *Ibid.*, par.13.
- 11) *Ibid.*, par.6.
- 12) *Ibid.*, p.14, Table1.
- 13) *Ibid.*, p.18, Example2.
- 14) *Ibid.*, p.14, Table1.
- 15) *Ibid.*
- 16) *Ibid.*
- 17) *Ibid.*
- 18) *Ibid.*, par.27.
- 19) *Ibid.*, par.52.
- 20) *Ibid.*, p.14, Table1.
- 21) *Ibid.*, p.3.

- 22) *Ibid.*, p.42.
- 23) *Ibid.*, par.34.
- 24) *Ibid.*
- 25) *Ibid.*, par.36.
- 26) *Ibid.*, par.37.
- 27) *Ibid.*, par.36.
- 28) *Ibid.*, p.2.
- 29) *Ibid.*, pars.41-42.
- 30) Audit Commission, *Improving Information to Support Decision Making: Standards for Better Quality Data*, 2007, p.7, table3.
- 31) Audit Commission, *op. cit.*, 2008, par.55.
- 32) *Ibid.*, par.59.
- 33) *Ibid.*, par.73.
- 34) *Ibid.*, par.74.
- 35) *Ibid.*, par.75.
- 36) *Ibid.*, par.76.
- 37) *Ibid.*, par.77.
- 38) *Ibid.*



## 第10章 わが国地方自治体財務報告制度改革に向けた提言

### 1. わが国地方自治体における財務報告制度改革の必要性

第1章で指摘したように、わが国地方自治体の財務報告制度の課題は、1959年に自治省の附属機関であった地方財務会計制度調査会によって指摘されてから、すでに半世紀以上が経過している状態にある。これまで新地方公会計制度改革をはじめ、さまざまな改革が取り組まれてきたが、「会計決算の導入」という抜本的な改革が行われないうまま今日に至っている。第1章では、このようなわが国地方自治体の財務報告制度の課題を3点にまとめ、第2章以降において、英国地方自治体の財務報告制度を中心に、財務報告制度改革の必要性について検討してきた。第1章で述べた3点の課題は以下のとおりである。

- ① 現金主義・単式簿記に基づく財務会計制度が採用され、発生主義・複式簿記に基づく財務諸表が作成されていない。内部情報として利用されていないだけでなく、地方自治体の財政状態および業績を示す情報が財務報告として外部の利用者に提供されていないため、説明責任の履行や利用者の意思決定に資する情報という財務報告の目的を果たせていない。
- ② 新地方公会計制度改革など、発生主義・複式簿記に基づく財務諸表作成の検討が行われているが、会計基準の設定主体・設定プロセスに関する議論が活発化されておらず、一般に公正妥当と認められる会計基準が存在してしない。また、あくまで作成については要請という位置づけであり、法令による作成義務および会計基準の法的な位置づけが明確化されていない。そのため、信頼性と比較可能性を保持した財務報告が行うことができない。
- ③ 財務諸表単体の作成に焦点が当てられており、包括的な財務報告の公表が要請されていない。財務諸表の注記、財務諸表を補足・補完する情報、その他の付属書類など、財務諸表単体以外の情報の検討が活発化されておらず、包括的な年次財務報告書の重要性が認識されていない。

このような財務報告制度の課題は、地方財務会計制度調査会の答申からもわかるとおり、近年になって指摘されたことではない。しかしながら、1959年と現在では、地方自治体に求められる役割、環境に大きな変化が起きている。この変化によって、財務報告制度改革の必要性は高まっており、今後さらに高まっていくと考えられる。

財務報告制度改革の必要性の高まりは、第2章で指摘した地方自治体に求められる役割、環境の変化によるアカウンタビリティの変化で説明することが可能である。わが国地方自治体はこれまで、機関委任事務や国からのいわゆるひも付き補助金事業など、自律的な行政運営の側面よりも、むしろ国の出先機関としての役割が求められてきた。「3割自治」という言葉に代表されるように、地方自治体は意思決定機関としての役割ではなく、国の行政を代理的に執行する機関という役割が重視されてきた。したがって地方自治体は、自らの意思決定に基づく財政状態や業績の変化を説明するのではなく、法令に沿って事務執行を行っているかを説明することを目的に財務報告を行ってきたといえる。これまでは遵法性・準拠性の側面が重視されてきたといえ、それ以上の説明責任を果たす必要性を強く問われてこなかったのである。

しかしながら、悪化する財政状態の中で、国からの支援が期待できず、地方自治体は自らの意思で財政状態改善のために行政改革に取り組む必要性に直面し、これまでNPM (New Public Management) をはじめとした改革に取り組んできた。また、地方分権の進展によって、これまでとは異なり、地方自治体は自ら意思決定を行い、自律的な行政運営を行っていく役割が求められるようになった。このような状況の中で、地方自治体に求められるアカウンタビリティは、法令に沿って事務を執行しているかを説明するのではなく、自らの意思決定に基づいた行政運営の結果として、財政状態および業績を説明することに变化している。すなわち、管理・運用の側面が重視されるように变化したといえるのである。このような変化は委託者・受託者間の情報提供の主たる手段である財務報告についても、大きな影響を与える。すなわち、これまでの予算管理を主眼とし、予算どおりに業務執行を行ったかを説明する情報提供から、地方自治体の財政状態や業績が説明可能な「決算情報」としての財務報告が求められる時代へと変化しているのである。このような流れは今後も進んでいくと考えられ、わが国地方自治体は財務報告制度の改革に早急に取り組んでいかなければならない。

本章では、このような財務報告の重要性が高まる中で、第1章で提示した課題を解決するために、わが国地方自治体に取り組むべき財務報告制度改革への提言として、以下の5つの提言を示したい。

#### **提言1 「財務報告の目的を果たす財務諸表の作成」**

「『説明責任の履行』と『意思決定への利用』という財務報告の目的を果たす会計決算情報を提供すべきである。遵法性や準拠性に関する情報だけでなく、管理・運用に関する情報も重視し、地方自治体の財政状態および業績を示す発生主義を導入した財務諸表を導入すべきである。」

#### **提言2 「一般に公正妥当と認められる会計基準の策定」**

「一般に公正妥当と認められる会計基準を策定すべきである。策定にあたっては、法令によって会計基準の位置づけを明確にするとともに、適切な主体によって会計基準が策定されるよう策定プロセスを確立すべきである。」

#### **提言3 「包括的な年次財務報告書の導入」**

「財務諸表だけでなく、包括的な情報提供手段として、その他の情報や付属書類を含めた年次財務報告書を提供すべきである。年次財務報告書の提供にあたっては、情報の信頼性を担保する監査やガバナンスに関する情報も含めて提供すべきである。」

#### **提言4 「記述的情報の導入と活用」**

「財務諸表によって提供される情報を強化する財務・非財務に基づく記述的情報を取り入れ、地方自治体による分析と説明の提供を積極的に推し進めるべきである。提供にあたっては、責任の所在を明らかにし、財務管理責任者による情報提供という位置づけを明確にすべきである。」

#### **提言5 「利用者志向を起点とした情報活用の検討」**

「『説明責任の履行』と『意思決定への利用』という財務報告の目的を果たす情報とは何かという議論をより深め、利用者志向の視点で必要な情報の内容や特質に関する検討を進めるべきである。」

## 2. 提言1 「財務報告の目的を果たす財務諸表の作成」

「『説明責任の履行』と『意思決定への利用』という財務報告の目的を果たす会計決算情報を提供すべきである。遵法性や準拠性に関する情報だけでなく、管理・運用に関する情報も重視し、地方自治体の財政状態および業績を示す発生主義を導入した財務諸表を導入すべきである。」

第1章で述べたとおり、わが国地方自治体では未だ現金主義が採用され、「会計決算」情報を含まない決算書類による財務報告が行われている。わが国地方自治体においては、新地方公会計制度改革など発生主義による財務諸表を作成する動きが進んでいるが、提言2で述べるとおり、一般に公正妥当と認められる会計基準も存在していない状況にある。提言3および提言4において、包括的な年次財務報告書や記述的情報の導入について述べるが、この前提として、「説明責任の履行」と「意思決定への利用」という目的を果たす財務諸表が財務報告に含まれている必要がある。発生主義導入のメリットは複数指摘することができるが、まず総体としてあげられる大きなメリットは、現金主義より実態を示す情報を提供することができることである。すなわち、現金を対象とした会計制度（現金主義）と経済資源を対象とする会計制度（発生主義）の間には、フロー情報、ストック情報ともに、会計システムから提供される情報の質的な差が存在するということである。このような発生主義に基づく財務諸表が作成されることにより、利用者にとって必要な情報を提供することが可能となり、記述的情報などによって補足・補完する対象として機能する財務諸表となりえるのである。

英国地方自治体の財務報告では、第3章で紹介したとおり、英国地方自治体の会計実務規範（Code of Practice on Local Authority Accounting：COP L A A）において財務報告書作成上の重要な概念が示されている。COP L A Aが指摘する財務報告の目的は、①歳出情報、②歳入情報、および、③財政状態、を明らかにすることである。このような目的を達成するための質的特性として、①目的適合性（relevance）、②信頼性（reliability）、③比較可能性（comparability）、④理解可能性（understandability）、および、⑤重要性（materiality）があげられている。英国地方自治体ではこれらを具備する会計制度として、地方自治体においても発生主義が導入され、発生主義に基づく財務諸表が作成されて

いる。このような英国地方自治体の制度に対して、わが国地方自治体が現金主義を採用している理由として、予算管理に重点を置いた制度を重視している点を本論文で指摘した。予算管理に重点を置いた制度とは、言い換えれば、設定した予算どおりに、歳入が確保されたか、歳出が執行されているかについての確認を主眼とした制度といえる。すなわちこれは、歳入・歳出の金額のみに焦点を当てた発想であり、財政状態や業績を示す情報を提供するという点に焦点が当てられたものではない。英国地方自治体では、財政状態や業績を示す情報を提供するという目的に合った財務諸表を作成するために、発生主義が採用されているといえるのである。

第6章で紹介したように、英国地方自治体では現在の財務諸表が利用者にとって難解なものであり、利用しがたいものになっているとの指摘もある。しかしながら、そのような議論の中でも、注記の見直しや記述的情報の強化が議論される一方で、発生主義自体を否定する議論にはいたっていない。このような議論の前提には、発生主義の採用は当然のことであり、そのうえでいかに利用者にとって理解可能な財務報告を確立するかということがある。わが国地方自治体においても、発生主義を採用した財務諸表の作成を進めるとともに、利用者にとって理解可能な財務報告制度の確立という使命を果たす財務諸表を作成していく必要があるといえる。

### 3. 提言2 「一般に公正妥当と認められる会計基準の策定」

「一般に公正妥当と認められる会計基準を策定すべきである。策定にあたっては、法令によって会計基準の位置づけを明確にするとともに、適切な主体によって会計基準が策定されるよう策定プロセスを確立すべきである。」

本論文全体を通じてわかるように、英国地方自治体の財務報告制度を形成する基盤として機能している団体が、英国勅許公共財務会計協会（Chartered Institute of Public Finance and Accountancy：CIPFA）である。CIPFAは公共部門に特化した会計専門職資格の承認と会計専門職の養成という大きな役割を果たしているが、もう1つの大きな役割がCOPPLAAの策定である。第4章で述べているとおり、セクター・ニュートラルを採用する英国における地方自治体の財務報告制度では、民間企業と同一の会計基準を解釈し適用する必要があるが、その役割を果たしているのがCIPFAの策定するCOP

LAAである。セクター・ニュートラルを採用する英国地方自治体の財務報告制度において、COP LAAは実質的に会計基準としての役割を果たしているといえる。利用者にとって有益な財務報告書を提供するためには、その作成の基礎となる会計基準が適切に策定されなければならない。第4章で述べているとおり、英国地方自治体では、法令によって財務報告書の作成が義務づけられ、さらには一般に公正妥当と認められる会計実務規範としてCOP LAAが明確に位置づけられている。

わが国地方自治体の財務報告をめぐる議論では、会計基準およびその策定主体に関する議論がこれまで活発に行われてこなかった。このような状況の中で、総務省が策定した新地方公会計制度改革についてはその内容に関する疑問が多く指摘され、また、東京都をはじめとした複数の地方自治体において、独自の会計基準を策定する動きが起きている。財務諸表の作成を進めていくべきであるという流れが一定形成されつつある一方で、その前提となる会計基準については、策定主体を検討し新たな会計基準を策定する動きや統一化を図ろうとする動きは現在のところ行われていない。このような状況下においては、異なる会計基準間の財務諸表について、比較可能性が担保されていないばかりか、利用者から信頼性についても疑問を抱かれざるを得ないといえる。

わが国においては英国のような公共部門の会計に特化したCIPFAのような団体は存在せず、英国地方自治体におけるCIPFAの貢献を鑑みると、地方自治体に特化した独立かつ専門的な会計専門職団体の設立が求められると考えられる。そして、会計基準についてはこのような会計専門職団体を中心として、適切な策定プロセスを経て策定されるべきである。また、英国のように法令によって、このような会計専門職団体が策定する会計基準を一般に公正妥当と認められる会計基準として位置づける必要がある。このような一般に公正妥当と認められる統一した会計基準に基づく財務報告が提供されることによって、比較可能性と信頼性が担保され、利用者にとって有益な財務報告による情報提供がようやく行われるといえる。

#### 4. 提言3 「包括的な年次財務報告書の導入」

「財務諸表だけでなく、包括的な情報提供手段として、その他の情報や付属書類を含めた年次財務報告書を提供すべきである。年次財務報告書の提供にあたっては、情報の信頼性を担保する監査やガバナンスに関する情報も含めて提供すべきである。」

わが国地方自治体では地方自治法によって、決算書類の作成と住民に対する決算の要領の公表が求められている。決算書類については、いわゆる会計決算として機能しておらず、現金の流入の一覧表に過ぎないことをすでに指摘した。また、決算の要領についても、何ら詳細や指針が示されていない。このような状況の中で、わが国地方自治体への発生主義に基づく財務諸表の作成がこれまで議論されてきたが、わが国地方自治体における財務報告制度の議論では財務諸表単体の作成に焦点が当てられており、包括的な財務報告書の公表に関する検討が十分に行われていない。財務諸表単体で提供される情報に限界があることはすでに民間企業における財務報告では認識されており、財務諸表の注記、財務諸表を補足・補完する情報、その他の付属書類など、財務諸表単体以外の情報を含めた、包括的な年次財務報告書が導入される必要がある。

#### 4-1. 英国地方自治体の年次財務報告書から見るわが国地方自治体の課題

英国地方自治体では、財務諸表として、剰余金変動計算書（Movement in Reserves Statement）、包括的収支計算書（Comprehensive Income and Expenditure Statement）、貸借対照表（Balance Sheet as at the end of the period）、および、キャッシュ・フロー計算書（Cash Flow Statement for the period）が作成されており、財務諸表の注記も作成が義務づけられている。第5章で述べたとおり、英国地方自治体では、財務諸表は単体で公表されるものでなく、その他の付属書類も含めた年次財務報告書（Statement of Accounts）として公表することが義務づけられており、図表10-1のとおり構成される。

図表10-1. 英国地方自治体年次財務報告書の構成

① 序文（Explanatory Foreword）
② 年次財務報告書に対する責任報告書（Statement of Responsibilities）
③ 財務諸表および注記（Financial Statements : Notes to Financial Statements）
<ul style="list-style-type: none"> <li>・ 剰余金変動計算書</li> <li>・ 包括的収支計算書</li> <li>・ 貸借対照表</li> </ul>

<ul style="list-style-type: none"> <li>・ キャッシュ・フロー計算書</li> <li>・ 注記</li> </ul>
④ 内部統制あるいは財務に係る内部統制のレビュー報告書 (Statement Reporting Review of Internal Controls or Internal Financial Controls)
⑤ 監査報告書

英国地方自治体の年次財務報告書は、財務諸表を中心に、それを補足・補完する情報として、序文および注記が提供されている。また、財務諸表の作成責任を明確化する年次財務報告書に対する責任報告書、内部統制の状況を示す内部統制あるいは財務に係る内部統制のレビュー報告書、および、財務諸表が会計実務規範に基づいて作成されていることを保証する外部監査人による監査報告書が付属書類として添付されている。

序文は一般的に年次財務報告書の導入部分に当たるものであり、記述的情報を中心に、後に続く財務諸表を補足・補完する情報を提供している。序文は、「利害関係者に、財務諸表で報告されるもっとも重要な事柄について簡単で理解しやすい説明をするもの<sup>1)</sup>」であり、利用者の理解可能性を高めることを目的としているものである。わが国地方自治体の決算書類においては、序文のような情報は含まれておらず、わが国地方自治体の財務報告制度の改革においても、序文のような利用者の理解を深める情報の提供は必要不可欠であると考えられる。記述的情報の役割・重要性については、提言4において詳しく述べるが、民間企業と比較して利用者が多種多様であり、必ずしも利用者が十分な会計知識を持つことが想定できない地方自治体において、このような利用者の理解可能性を向上させる内容を含める必要性は、民間企業以上に高いといえる。

年次財務報告書に対する責任報告書は、年次財務報告書の作成および財務管理に関する責任について記載し、それらが遵守されたことを責任者が保証し、その証として署名する報告書である。すなわち、財務報告書の作成責任を明確化するために添付する付属書類であり、年次財務報告書の信頼性を担保するものであるといえる。最高財務責任者 (Chief Financial Officer: CFO) には、会計年度末の財政状態と会計年度内の歳入・歳出について、真実かつ公正な概観を示していることを保証することが規則によって求められており、このことを報告する書類が年次財務報告書に対する責任報告書である。わが国地方自治体では、地方自治法によって決算の調製者は会計管理者と定められている<sup>2)</sup>。会計管理者は、会計事務をつかさどる一般職であり、英国地方自治体のCFOのように財務管理責



任者ではない。CFOは、財務管理という職務内容から考えると、わが国地方自治体で言えば、財務局長や総務部長などの職務内容に類似すると考えられる。財務報告を遵法性・準拠性の側面から考えた場合、出納を記録し確認する会計管理者が財務報告の責任者となるが、管理・運用の側面から考えた場合、財務局長や総務部長などが財務報告の責任者として適切であると考えられる。わが国地方自治体においても、このような視点から、財務報告の責任者についての議論を深める必要があると考えられる。

内部統制あるいは財務に係る内部統制のレビュー報告書については、CIPFAおよび全英地方自治体経営者協会（Society of Local Authority Chief Executive and Senior Manager：SOLACE）が公表した『地方自治体における優れたガバナンスの実践（*Delivering Good Governance in Local Government 2007*）』に沿った形式で作成される年次ガバナンス報告書（Annual Governance Statement：AGS）がほとんどの地方自治体で採用されている。英国地方自治体の内部統制報告書は、第5章で述べたように、コーポレート・ガバナンスの枠組みの重要な一部として、財務に限定しない内部統制について報告が行われている。財務報告に関する内部統制については、米国のサーベンス・オクスリー法成立以後わが国民間企業においても取り組みが進み、平成18年に成立した金融商品取引法では、上場企業の有価証券報告書に財務報告に係る内部統制報告書を含めることが求められている。内部統制にはさまざまな目的が含まれるが、その1つとして財務報告の信頼性を担保する役割があげられる。金融商品取引法では、その点に特に着目した内部統制報告書の提出が義務づけられている。すなわち、適切な内部統制が行われていることが財務報告の内容を担保する条件であり、内部統制なくして財務報告の信頼性の保持は不可能であるといえる。わが国地方自治体においては、内部統制という概念自体が未だ正確に理解されているとはいえない状況にある。しかしながら、総務省は平成19年に「地方自治体の内部統制のあり方に関する研究会」を立ち上げ、平成21年3月には最終報告を公表した。報告書においても、行政組織運営の新たな課題として、「公会計制度改革への対応」が述べられており<sup>3)</sup>、わが国地方自治体が公会計制度改革を行ううえで、財務報告に係る内部統制について検討するとともに、内部統制報告書を財務報告とともに公表すべきであるといえる。

年次財務報告書に対する責任報告書および内部統制あるいは財務に係る内部統制のレビュー報告書が、報告主体が提供する情報の信頼性を保証する報告書であるのに対して、監査報告書は外部からの情報の信頼性を保証する報告書であるといえる。英国地方自治体で

は外部監査人による監査が実施されており、CIPFAが承認する資格である英国勅許公共財務会計士（Chartered Public Finance Accountant：CPFA）を中心に会計専門職による監査が実施されている。第2章でも触れたように、資源・権限の受託者の責任が解除されるためには、受託者による委託者への情報提供とともに、第三者による提供情報への監査が必要である。このことは、民間企業・地方自治体を問わず求められる原則であり、地方自治体の財務報告書においても監査は実施されなければならない。監査人には主体から提供された情報に対して、その意見を公表する必要がある、したがって年次財務報告書において監査報告書は必要不可欠なものであるといえる。わが国地方自治体では監査委員による決算書類への監査が実施されているが、監査委員監査については、その専門性や独立性について、多くの課題が指摘されている<sup>4)</sup>。第2章のアカウンタビリティの解除に関する役割からもわかるように、財務報告の信頼性を担保するうえで監査はきわめて重要な役割を果たすものであり、わが国地方自治体においても、外部監査制度の導入を視野に入れた抜本的な監査制度改革とそれに基づく監査の実施と監査報告書の公表が必要であるといえる。

#### 4-2. わが国地方自治体に導入する年次財務報告書の構成案

英国の地方自治体においては、財務諸表を単体で公表するのではなく、財務諸表を補足・補完する情報、財務報告の信頼性を保証する付属書類を含めて、一式の報告書として外部の利用者への公表が行われている。これらは、提供される情報に対する利用者の有益性を向上させることと、提供される情報が適切であることを担保することを目的として作成されているといえる。すなわち、単に情報を提供するだけでなく、利用者の視点に立った場合、どのような情報提供が適切であるかということを考慮に入れた財務報告制度設計が行われているといえるのである。

提言1および提言2で示したように、わが国地方自治体に年次財務報告書を導入するためには、発生主義に基づく財務諸表の導入や、会計基準およびその策定主体の検討などが必要である。それらの課題解決を進めるとともに、利用者志向の財務報告を実施するためには、英国地方自治体で公表されているような年次財務報告書の導入は不可欠であると考えられる。これらの課題が解決されることを前提とし、わが国地方自治体の年次財務報告書導入の示唆として、英国地方自治体の年次財務報告書を参考として構成案（図表10-2）を提案したい。

図表 10-2. わが国地方自治体の年次財務報告書構成案

1. 首長および議長からのメッセージ
2. 序文
  - ・ 報告地方自治体の概要
  - ・ 当該年度における財政状態および業績に関する財務管理責任者による分析
  - ・ 次年度以降の見通し
3. 財務諸表および注記
4. 財務報告責任者による責任報告書
5. 内部統制報告書
6. 監査報告書

提案する構成案は以上のような6セクションとする。冒頭部においては、地方自治体の経営責任者である首長と議会の代表者である議長によるメッセージを記載する。民間企業の年次財務報告においても、いわゆるプレジデント・メッセージが多くの企業で記載されている。これらは年次財務報告書の有益性を高めるという目的よりも、主体より提供される文書として公式なものであることを証明するものであり、したがって首長および議長による署名を記載する。

次に、序文として、報告地方自治体の概要、当該年度における財政状態および業績に関する財務管理責任者による分析、および、次年度以降の見通しを記載する。序文は、定量的・定性的な情報を織り交ぜ、次に続く財務諸表の理解可能性を高めるとともに、財務諸表単体では提供できない情報について、記述的情報も含めて補足・補完する情報を提供するセクションである。財務管理責任者による分析的な内容を示すセクションとし、セクションの最後には作成者の役職・氏名を記載し、署名を行う。

3セクション目は、財務報告の中心となる財務諸表および注記を記載する。財務諸表は一般に公正妥当と認められる会計基準に準拠した財務諸表であり、注記については会計基準によって要請されるものを含むこととする。財務諸表については、民間企業における財務諸表を参考とし、会計基準によって要請される統一した財務諸表によって、利用者が比較可能な財務情報の提供が行われるよう整備する。

財務報告責任者による責任報告書は、適切な会計基準に基づいて財務諸表が作成されたことを作成責任者が保証するセクションである。このことにより、年次財務報告書作成における責任の所在を明確化し、信頼性のある財務報告書の提供が可能となる。

内部統制報告書については、地方自治体の内部統制の整備状況、発見されたリスクへの対応、および、課題について示すものとする。原則的には財務報告に関する内部統制の整備状況について、経営責任者が分析し、評価する形式とする。金融商品取引法によって要請される内部統制報告書と同様に、外部監査人による監査の対象とする。

監査報告書については、当該年度の財務報告が会計基準に沿って作成され、適切に主体の財政状態および業績を示していることを保証する報告を中心とする。序文も含め、その他の情報についても、報告内容と主体の現状に著しい相違が発見された場合にはそれを指摘するものとする。監査人については、外部の会計専門職とし、望ましくは英国におけるCPFAのように地方自治体に特化した外部の会計専門職によって行われるように制度設計されるべきである。

わが国地方自治体の年次財務報告書の構成について提案を行ったが、ここでもう1つ重要なことは、年次財務報告書を法定の決算書類と位置づけ、議会への提出書類であることを明確にすることである。英国地方自治体では、外部監査人による監査とともに、議会議員で構成される監査委員会（Audit Committee）による審議が行われることを第6章および第7章で紹介した。財務報告の利用者として住民を重視することは重要なことであるが、財務報告書の利用者として議会議員も重視する必要がある。現在の新地方公会計制度改革に基づく財務書類は、議会への提出書類として位置づけられていない。議会による検証と承認が行われる必要があり、法令によって年次財務報告書を議会提出決算書類と位置づけることが必要である。

#### 5. 提言4 「記述的情報の導入と活用」

「財務諸表よって提供される情報を強化する財務・非財務に基づく記述的情報を取り入れ、地方自治体による分析と説明の提供を積極的に推し進めるべきである。提供にあたっては、責任の所在を明らかにし、財務管理責任者による情報提供という位置づけを明確にすべきである。」

第8章において述べたとおり、英国地方自治体では序文や注記において記述的情報が提供されているが、さらなる財務報告の情報提供能力を向上させるため、OFR

(Operating and Financial Review) の導入が検討された。財務報告において中心となる情報提供手段は財務諸表である。財務諸表は主体の財務的側面を計数的に示した一覧表であり、地方自治体の財政状態および業績に関する情報を財務的な側面から提供する。しかしながら、財務諸表だけでは提供できる情報に限界があり、それを補足・補完するために記述的情報が提供される。

提言3のわが国地方自治体の年次財務報告書の構成案に含んでいるとおり、記述的情報の重要な項目として、当該年度における財政状態および業績に関する財務管理責任者による分析があげられる。第7章の実証分析で示した Plymouth の例からわかるとおり、英国地方自治体においても、序文が充実している地方自治体については、財政状態および業績に関する財務管理責任者による分析の側面が強く現れている。英国地方自治体に導入が検討されたOFRについては、財政状態および業績に関する経営管理者による分析を主たる目的とした報告書であり、OFRの法制化が見送られた後の英国の民間企業においても、BR (Business Review) として財政状態および業績に関する経営管理者による分析が提供されている。このような動きは英国だけにとどまらず、経営者による説明

(Management Commentary: MC) に関する実務ステートメントが国際会計基準審議会 (International Accounting Standards Board: IASB) から公表<sup>5)</sup>されているように、国際的な財務報告に関する議論の中でも財務諸表を補足・補完する情報に関する検討が活発化している。

利益といった明確な業績を示す指標が存在しない地方自治体では、民間企業以上に財務諸表によって提供できる情報に限界があるといえる。そのような限界を考慮すると、地方自治体の財務報告においては、財政状態および業績に関する財務管理責任者による分析による情報提供が、民間企業以上に重要な役割を果たすと考えられる。わが国地方自治体では、総合計画や行政改革実施計画など、各種計画や計画実施状況に関する情報提供が行われている。財務の側面を重視しつつ、財務報告にこのような情報を含めて包括的な情報提供手段として位置づけることにより、財務報告が利用者にとって有益な情報提供手段となり得るといえる。

## 6. 提言5 「利用者志向を起点とした情報活用の検討」

「『説明責任の履行』と『意思決定への利用』という財務報告の目的を果たす情報とは何かという議論をより深め、利用者志向の視点で必要な情報の内容や特質に関する検討を進めるべきである。」

第9章で述べたとおり、英国地方自治体では意思決定に有益な情報について、これまで英国地方自治体の年次財務報告書における監査実施主体である地方自治体監査委員会（Audit Commission：AC）による検討が行われた。ACの報告書では意思決定に有益な情報の質的特性として、①目的適合性（Relevance）・②品質（Quality）・③提供方法（Presentation）の3点を示し、それらをRQPとしてまとめている。報告書においては意思決定に焦点が当てられているが、利用者志向の情報提供を検討したものであり、説明責任に資する情報提供についても、同様の質的特性が求められると考えることができる。すなわち、財務報告を検討するうえで、どのような情報が必要（目的適合性）であり、どのような情報内容が確保される（品質）べきであり、また、どのように情報提供（提供方法）するかを検討することがきわめて重要であるといえるのである。

現在のわが国地方自治体の財務報告においては、歳入歳出に関する一覧を作成しているだけであり、このような観点での情報についての検討もほとんど行われていない。しかしながら、決算情報を導入し、また記述的情報など財務諸表を補足・補完する情報を導入していく場合には、このような観点から提供する情報について検討していく必要がある。財務報告について検討するうえで重要な点は、情報量が多いことが必ずしも利用者の有益性を高めることではないということである。このことは、第6章で示した英国地方自治体の注記に関する議論からもわかる。利用者にとって重要なものであるかを考慮せず、ただ主体の持つ情報を一方的に提供することは、利用者の混乱を招き、ひいては財務報告全体の有益性を低下させることとなる。また、情報は、データが収集・保存・接続・分析というプロセスを経て生み出されるものであり、このようなプロセスを経ないものは単なるデータにすぎない。わが国地方自治体においても、統計結果など多くのデータが公表されているが、このようなデータを適切なプロセスを経て情報として提供することが重要であるといえる。また、財務諸表は財務諸表作成プロセスを経た数的情報であるが、さらにこれを

より利用者にとって有益な情報として活用するために、財務管理責任者による分析を経て記述的情報として提供されることが重要である。

第6章で述べたとおり、国際財務報告基準（International Financial Reporting Standards：IFRS）適用という変革が行われた英国地方自治体においても財務報告に含めるべき情報について現在議論が行われている。現金主義から発生主義へ移行し、年次財務報告書による財務報告をわが国が導入する場合、財務報告の目的に照らしあわせた検討が行われなければ、英国地方自治体以上の混乱が発生し、結果的に導入コストに見合った便益を得ることができない可能性がある。すなわち、財務報告制度の構築にあたっては、財務報告の目的を果たす情報とは何かという利用者志向の視点で制度構築に取り組まなければならないといえる。

## 7. 本論文の総括

本章では、本論文の第1章から第9章までの内容を踏まえて、今後わが国地方自治体が取り組むべき財務報告制度改革への提言として、5つの提言を行った。地方財務会計制度調査会の答申から半世紀以上が経過しているにもかかわらず、わが国地方自治体の財務報告制度改革が遅々として進まない状況の背景には、理論的にそれらに反対する意見もあるが、わが国地方自治体において住民や議会への情報提供を積極的に進めていかなければならないという意識が希薄であることがあげられる。行政運営は役所（公務員）がやるものであるという「お上の発想」が未だ地方自治体内には根深く存在し、住民や議会に情報を提供し共に地方自治体を運営していくという発想に乏しいといえるのである。しかしながら、このような発想で地方自治体を運営していくことは、逼迫した財政状態、多様化する行政需要、地方分権の進展の中で、すでに限界を迎えているといえる。役所内だけでなく、これまで以上に議会との関係を深め、住民も含めた地方自治体全体として新たなガバナンス体制が求められており、役所内における行政運営だけでは地域経営は成り立たない時代を迎えているのである。

住民や議会との新たなガバナンス体制の中では、地方自治体が自らの責務を果たしていることを説明することと、住民や議会が意思決定を行うための情報が地方自治体から提供されるということがきわめて重要な要素となる。すなわち、これまで以上に財務報告による情報提供が、地域経営のためには必要となるといえるのである。ディスクロージャーの

強化を企図した財務報告制度改革は、「すべき」という段階から、「しなくてはならない」という段階にすでに到達しているのである。このことを、首長、職員、議会、住民が理解し、意識変革をすることが財務報告制度改革に取り組むうえで一番重要なことである。

本論文では、英国地方自治体財務報告制度に関する検討を中心に、わが国地方自治体の財務報告制度改革の必要性と財務報告制度のあるべき姿について述べてきた。本論文は、財務報告制度改革を進めるうえでもっとも重要な、首長、職員、議会、住民の意識改革を促すことに貢献するものであると考えている。



(注)

- 1) CIPFA/LASAAC , *Code of Practice on Local Authority Accounting in United Kingdom 2010/11 Based on International Financial Reporting Standards* , 2009, p.35. par.3.1.1.1.
- 2) 地方自治法第 170 条。
- 3) 総務省「内部統制による地方公共団体の組織マネジメント改革—信頼される地方公共団体を目指して—」2009 年、8 頁。
- 4) 監査委員監査に関する課題については、財務報告と同様に総務省の「地方自治法抜本改正についての考え方（平成 22 年）」においても指摘されている。また、監査委員監査の現状と課題について、代表的な研究として以下があげられる。  
石原俊彦「地方自治体の監査と内部統制—ガバナンスとマネジメントに関する諸問題の整理—」『ビジネス&アカウンティングレビュー』第 6 号、2010 年、1-19 頁。
- 5) MCについては、国際会計基準審議会（International Accounting Standards Board : (IASB)）が 2005 年に討議資料を、2009 年には公開草案を公表した。パブリックコメントを経た後、2010 年に実務ステートメントが公表された。公表文書は、実務ステートメントという位置づけであり、IFRS を構成するものではない。

## 参考文献

### (英語参考文献)

- American Accounting Association, *A Statement of Basic Accounting Theory*, 1966. 飯野利夫 訳『アメリカ会計学会基礎的会計理論』国元書房、1969年。
- American Institute of Certified Public Accountants, *Improving business reporting - a customer focus : meeting the information needs of investors and creditors*, 1994. 八田進二・橋本尚共訳『事業報告革命 : アメリカ公認会計士協会・ジェンキンス報告書』白桃書房、2002年。
- American Institute of Certified Public Accountants, *Objectives of Financial Statements*, October 1973. 川口順一訳『アメリカ公認会計士協会 財務諸表の目的』同文館、1976年。
- Accounting Standards Board, *Reporting Standard1 Operating and Financial Review*, 2005.
- Accounting Standards Board, *Reporting Statement Operating and Financial Review*, 2006.
- Accounting Standards Board, *Review of Public Benefit SORPs*, 2008.
- Accounting Standards Board, *SORPs: Policy and Code of Practice*, 2000.
- Accounting Standards Board, *Statement of Principles for Financial Reporting*, 1999.
- Audit Commission, *Improving Information to Support Decision Making: Standards for Better Quality Data*, 2007.
- Audit Commission, *In the Know*, 2008.
- Audit Commission, *Let's be Clear*, 2012.
- Bovaird, T. and E. Loffer ed., *Public Management and Governance Second edition*, Routledge, 2009.
- Capaldi, A. ed., *Councilors' Guide to Local Government Finance: 2008 Fully Revised Edition*, CIPFA, 2008.
- CIPFA, *Audit Committees Practical Guidance for Local Authorities*, 2005.
- CIPFA, *Back to Basics a 'First Principles' Review of Local Authority Accounts*, 2008.
- CIPFA, *Handbook for Audit Committee Members in Further and Higher Education (Fully Revised Second Edition)*, 2005.
- CIPFA, *How Local Authorities Can Prepare for the Introduction of IFRS in 2010/2011*, 2009.

CIPFA, *IFRS: How To Tell The Story*, 2011.

CIPFA, *Narrative Reporting: A Public Service Perspective*, 2009.

CIPFA, *Public Reporting and Accountability: A Good Practice Guide*, 2003.

CIPFA, *Telling the Whole Story the Future of Stakeholder Reporting in Local Government*, 2008.

CIPFA, *The Role of the Chief Financial Officer in Local Government*, 2010.

CIPFA/LASAAC, *Code of Practice on Local Authority Accounting in United Kingdom Guidance Note for Practitioners 2010/2011 Account*, 2009.

CIPFA/LASAAC, *Code of Practice on Local Authority Accounting in the United Kingdom 2007*, 2007.

CIPFA/LASAAC, *Code of Practice on Local Authority Accounting in the United Kingdom 2010*, 2009.

CIPFA/LASAAC, *Code of Practice on Local Authority Accounting in United Kingdom 2010/11 Based on International Financial Reporting Standards*, 2009.

CIPFA, *Code of Practice on Local Authority Accounting ('the SORP') Consultation on Future Governance Framework*, 2008.

CIPFA/RSM Robson Rhodes, *Public Benefit OFRs -A catalyst enhancing accountability-*, 2006.

Financial Accounting Standards Board, *Statements of Financial Accounting Concepts No.1 Objective of Financial Reporting*, 1978. 平松一夫・広瀬義州訳『F A S B財務会計の諸概念増補版』中央経済社、2002年。

Financial Reporting Council, *Cutting Clutter - Combating Clutter in Annual Reports*, 2011.

Governmental Accounting Standards Board, *Statement of Concepts No.1 Objectives of Financial Reporting*, 1987. 藤井秀樹訳『G A S B/F A S A B公会計の概念フレームワーク』中央経済社、2003年。

Glynn, J. J., *Public Sector Financial Control and Accounting*, Basil Blackwell, 1987.

HM Treasury, *Financial Reporting Manual 2008-09*, 2008.

House of Commons Scrutiny Unit, *Adoption of IFRS by Central Government Briefing Note*, 2009.

International Public Sector Accounting Standards Board, *Conceptual Framework for General*

*Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities*, 2013.

Jones, R. and M. Pendlebury, *Public Sector Accounting* Sixth edition, Prentice Hall, 2010.

Martin, J., *Public Accountability in Practice – The Need for Public Scrutiny*, the Public Management and Policy Association, 2004.

Mawhood, C., *Accountability and Performance Improvement – Are They Complementary*, the Public Management and Policy Association, 2002.

Rowles, T., “Accrual Accounting in the Public Sector: Its Usefulness In Economic Decision Making,” *The Journal of Finance and Management in Public Services*, November 2003.

Sevic, Z., “Accounting Aspects of New Public Management: Accrual Accounting in the Public Sector,” *The Journal of Finance and Management in Public Services*, June 2004.

#### (日本語参考文献)

東信男「イギリスにおける公会計改革の検証-効果と課題-」『会計検査研究』第 34 号、2006 年、215-239 頁。

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』第 45 号、2012 年、161-174 頁。

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』第 46 号、2012 年、151-165 頁。

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」『会計検査研究』第 39 号、2009 年、135-151 頁。

石川恵子「英国の地方自治体における業績指標の監査-包括的業績評価 (CPA : Comprehensive Performance Assessment) を手がかりにして-」『会計検査研究』第 29 号、2004 年、157-168 頁。

石川恵子「公的部門の監査の効力とアカウンタビリティの構造：英国と日本」『実践女子大学人間社会学部紀要』第 6 号、2010 年、61-71 頁。

石川恵子『地方自治体の業績監査の研究』中央経済社、2011 年。

石原俊彦『地方自治体の事業評価と発生主義会計』中央経済社、1999 年。

石原俊彦『CIPFA-英国勅許公共財務会計協会-』関西学院大学出版会、2009 年。

石原俊彦・遠藤尚秀「英国地方自治体の財務会計基準設定に関する一考察」『ビジネス&アカウンティングレビュー』第 4 号、2009 年、107-122 頁。

- 石原俊彦監修『地方自治体のパブリック・ガバナンス』中央経済社、2010年。
- 稲沢克祐『自治体における公会計改革』同文館出版、2009年。
- 稲沢克祐『英国地方政府会計改革論』ぎょうせい、2006年。
- 上埜進『管理会計―価値創出をめざして―第4版』税務経理協会、2008年。
- 碓氷悟史『アカウントビリティ入門』中央経済社、2001年。
- 碓氷悟史「アカウントビリティ研究1―アカウントビリティの本質―」『亜細亜大学経営論集』第30巻第3号、1994年、55-76頁。
- 碓氷悟史「アカウントビリティ研究2―アカウントビリティの分類と補論―」『亜細亜大学経営論集』第31巻第1号、1995年、3-32頁。
- 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。
- 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―C I P F Aにより設定されたS O R Pを中心として」『ビジネス&アカウントィングレビュー』2009年、107-122頁。
- 大住荘四郎『ニュー・パブリックマネジメント 理念・ビジョン・戦略』日本評論社、1999年。
- 大塚宗春・黒川行治責任編集『政府と非営利組織の会計』（体系現代会計学第9巻）、中央経済社、2012年。
- 大塚祚保『イギリスの地方政府』流通大学出版社、1998年。
- 荻田保「地方財務会計制度改革」『年報行政研究』第3巻、1963年、3-25頁。
- 兼村高文「英国地方自治体の決算報告書とその活用状況 ―わが国の新公会計モデルの財務書類と対比して―」『比較地方自治研究会による政策研究』2011年、8-9頁。
- 亀井考文『公会計制度改革（第2版）』中央経済社、2011年。
- 瓦田太賀四・陳琦『公会計の進展』清文社、2002年。
- 企業会計審議会「我が国における国際財務報告基準の取り扱いについて（中間報告）」2009年。
- 菊澤研宗『日米独組織の経済分析―新制度派比較組織論』文眞堂、1998年。
- 菊澤研宗『組織の経済学入門』有斐閣、2006年。
- 菊谷正人『国際的会計概念フレームワークの構築』同文館出版、2002年。
- 木村成志「英国地方自治体監査委員会の役割」『公会計研究』第13巻第1号、19-36頁。

- 公会計改革研究会編『公会計改革』日本経済新聞社、2008年。
- 上妻義直「OFRとは何かー英国における会社法改革とOFRの制度化（上）」『企業会計』Vol.57/No.9、2005年、129-144頁。
- 上妻義直「CSR情報をどこまで開示するのかー英国における会社法改革とOFRの制度化（上）」『企業会計』Vol.57/No.10、2005年、115-119頁。
- 齋藤純子『イギリス会計基準の設定の研究』同文館出版、2006年。
- 酒井大策・石原俊彦「英国地方自治体における会計実務規範を規定するフレームワークー国際財務報告基準の導入プロセスを踏まえて-」『ビジネス&アカウンティングレビュー』第9号、2012年、129-142頁。
- 嶋和重・許琇雰「英国『財務報告原則書』の基礎的考察」『拓殖大学経営経理研究』第82号、2008年、63-96頁。
- 下條美智彦編著『イギリスの行政とガバナンス』成文堂、2007年。
- 隅田一豊『住民自治とアカウンタビリティ』税務経理協会、1998年。
- 隅田一豊「住民自治と情報開示制度」『横浜経営研究』12巻2号、1991年、195-208頁。
- 隅田一豊『自治体行財政改革のための公会計入門』ぎょうせい、2001年。
- 総務省「新地方公会計制度研究会報告書」2006年。
- 総務省「新地方公会計制度実務研究会報告書」2007年。
- 総務省「新地方公会計モデルにおける資産評価実務手引」2008年。
- 総務省「地方行革の取組状況」2009年。
- 総務省「地方自治法抜本改正についての考え方（平成22年）」2011年。
- 総務省「地方公共団体における財務書類の活用と公表について」2012年。
- 総務省「地方公共団体の平成22年度版財務書類の作成状況等」2012年。
- 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ー英国勅許公共財務会計協会の意見書を中心にー」『ビジネス&アカウンティングレビュー』第11号、2013年、85-100頁。
- 高森寛・井出正介編『金融・契約技術・エージェンシーと経営戦略』東洋経済新報社、2006年。
- 竹下讓編著『イギリスの政治行政システムーサッチャー、メージャー、ブレア政権の行財政改革』ぎょうせい、2002年。
- 武田隆二『財務諸表論 第10版』中央経済社、2005年。

- 地方財務制度調査会「地方財務会計制度の改革に関する答申」1962年。
- 陳琦「新地方公会計制度に関する一考察－自治体財政健全化法との関連性－」『商大論集』第62巻第3号、2011年、133-153頁。
- 出見世信行「イギリスにおける企業統治改革－キャドベリー委員会報告を中心にして－」『経営学紀要（亜細亜大学）』第4巻1号、1996年、31-52頁。
- 東京都「公会計改革白書」2010年。
- 八田進二・橋本尚共訳『英国のコーポレートガバナンス』白桃書房、2000年。
- 平松一夫『年次報告書会計』中央経済社、1986年。
- 平松一夫編『国際財務報告論－会計基準の収斂と新たな展開－』中央経済社、2007年。
- 広瀬義州編『財務報告の変革』中央経済社、2011年。
- 広瀬義州・藤井秀樹責任編集『財務報告のフロンティア』（体系現代会計学第6巻）、中央経済社、2012年。
- 深谷和弘「英国財務開示制度の新たな潮流－OFR報告基準の枠組み－」『東邦学誌』第34巻第2号、2005年、109-121頁。
- 筆谷勇『公会計原則の解説』中央経済社、1998年。
- 古庄修「英国ASB改訂OFR報告意見書の特徴と論点－「英国OFR開示制度論」の予備的考察－」『経済研究所年報（関東学院大学）』第27集、2005年、163-177頁。
- 古庄修「英国におけるOFR情報の開示実態と新展開」『経営学紀要（亜細亜大学）』第8巻2号、2001年、31-56頁。
- 古庄修「英国におけるコーポレート・ガバナンスと財務報告問題－『キャドベリー報告書』の検討を中心として－」『経営学紀要（亜細亜大学）』第3巻1号、1995年、49-75頁。
- 古庄修「OFR開示規制をめぐるコーポレート・ガバナンス問題－英国における年次報告書の展開（2）－」『経営学紀要（亜細亜大学）』第5巻1号、1979年、119-145頁。
- 古庄修「財務諸表外情報の開示原則とフレームワーク－国際的収斂をめぐる英国OFR型モデルの適合性について」『会計』第176巻第5号2009年、31-46頁。
- 古庄修「財務報告の範囲とその境界に関する問題提起」『経済系』第231集、2007、9-23頁。
- 古庄修「統合的財務報告におけるナラティブ情報の信頼性確保と保証問題」『産業経営研究』第33号、2011年、39-50頁。
- 松尾貴巳『自治体の業績管理システム』中央経済社、2009年。
- 宮元幸平『自治体の財務報告と行政評価』中央経済社、2006年。

安田忍「イギリスにおける法的 OFR 開示規制の動向」『金沢学院大学紀要』第 3 号、2005 年、73-80 頁。

山崎秀彦「イギリスにおける「営業・財務概況報告書 (OFR)」の開示と監査人による検証について」『産業経理』第 65 巻第 4 号、2006 年、31-41 頁。

山崎秀彦『財務諸表外情報の開示と保証—ナラティブ・リポーティングの保証—』同文館出版、2010 年。

山田康裕「公会計における財務報告の目的とその問題点」『会計検査研究』第 32 号、2005 年、23-32 頁。

柳川範之『契約と組織の経済学』東洋経済新報社、2007 年。

山本清「アカウントビリティ論の展開と公会計」『公会計研究第』13 巻第 2 号、国際公会計学会、2006 年、47-64 頁。