

英国自治体における会計報告書の ベスト・プラクティスに関する分析

—— 地方自治体版 SORP（2008年度版）をベースとして ——

遠 藤 尚 秀

要 旨

本稿は、英国自治体で2009年に公表された会計報告書（2008年度版）について、その記載内容等を分析することを意図している。まず、2010年3月までSORPとBVACOPという会計規範が、会計報告書作成の判断基準として機能していたことと、会計報告書の承認・公表時期等の実態を明らかにした後に、財務諸表情報・記述会計情報・ガバナンス関連情報に区分して分析した。その結果、特に財務諸表そのものにくわえて、注記事項および序文により財務情報がかなり詳細に補足されている点と会計報告書そのものにコーポレート・ガバナンスの諸要素が組み込まれている点が明らかとなった。本稿は、きたるべきわが国の地方自治体財務報告制度改革への準備的考察と位置づけられるものである。

I はじめに

わが国の総務省および内閣府に設置されている諸会議において、地域の自主性を高める観点から地方自治体のあり方や地方自治法の抜本改正等が審議されている。ひもつき補助金の一括交付金化を含め、地方自治体における権限の拡大が推進されようとする反面、地方自治体はより一層公的説明責任の遂行やコンプライアンスの遵守が求められている。

しかしながら、夕張市に代表される地方自治体における財務の健全化が急務とされる一方で、少子・高齢化問題や高度経済成長期を中心に大量に整備・蓄積された道路・橋梁・各種施設等の社会資本の維持管理・更新の費用の増大見込み等、国・地方自治体を巡る社会・経済環境はますます厳しくなっている。このような背景から、今後の地方自治体の適切な行政運営を確保するための諸制度の改正の論点として、地方自治体における財務報告制度や監査制度、内部統制システムの見直しが議題としてあがっている。

そこで、今後のわが国における地方自治体財務報告制度改革に関する有効な示唆となるように、英国自治体における財務報告の現状を明らかにしたい。なお、考察に際して、単に簿記的な解説や概念論のみに終始するのであれば、地方自治体における財務報告制度の

実務上の運用に関して示唆を与えるものとは必ずしもなりえない。それ故、英国の会計規範 (Code of Practice) をベースに、地方自治体監査委員会 (Audit Commission : 以下, AC) が比較的高く評価した複数の地方自治体の会計報告書 (2008年度版) における会計情報および関連する非会計情報の特徴、情報量、その含意について分析したい。

II 会計規範と会計報告書の構成内容

1 地方自治体版 SORP と BVACOP

英国自治体の会計基準に関する制定法と会計規範の関係については、すでに別稿にて詳細に論じた¹⁾。要約すれば、英国地方自治体の財務報告基準を「一般に公正妥当と認められた会計基準の家 (House of GAAP)」と同じような階層構造で整理すると、そこでは、制定法をベースに、会計・監査規則、財務報告基準、実務勧告、その他の適切な会計慣行の連鎖で財務報告と会計処理の諸基準が構築されていることが理解された。この連鎖で中心的な役割を果たしていたのが、実務勧告書 (Statement of Recommended Practice : 以下, SORP) である。英国自治体における財務報告の運用に関して、2010年3月度までは会計基準審議会 (the Accounting Standards Board : 以下, ASB) が民間企業向けに設定している財務報告基準 (Financial Reporting Standards : 以下, FRS) をベースとしていた。

ただし、ASB は会社の一般目的財務諸表に適用される会計基準を設定しており、地方自治体において会計基準を有効に機能するために、さらなる会計上の指針として SORP が策定された。地方自治体版 SORP の策定の主体として ASB により指針の設定が承認された団体が、勅許公共財務会計協会 (the Chartered Institute of Public Finance and Accountancy : 以下, CIPFA) 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) と共同で自治体版 SORP (具体的には、*Code of Practice on Local Authority Accounting in the United Kingdom*) を開発してきた。

他方、SORP ではないものの CIPFA の公式的な報告書であり、1999年地方自治法 (Local Government Act 1999) 第23条 (Accounts) の要求にもとづき、ステイクホルダーに対する財務報告に関して適切な慣行 (proper practice) を構築するもので、政府の大臣から正式に承認を受けた会計規範として、ベスト・バリュ會計実務規範 (*Best Value Accounting Code of Practice* 以下, BVACOP) がある。BVACOP によってカバーされている主な領域は以下のとおりである。

- ① サービスに対する総原価の決定
- ② 商業会計の維持と組織内の商業活動の業績の開示に対する必要事項の詳述
- ③ 事業活動における累積コストについてのサービス毎の支出分析 (Service

Expenditure Analysis：以下，SEA)

以上，SORP と BVACOP という会計規範が，英国自治体における会計報告書作成の判断基準として2010年3月まで機能していた²⁾。

2 会計報告書の構成と内容

SORP によれば，英国自治体における「会計報告書（The Statement of Accounts）」は，【図表 1】の記載事項から構成されている。

まず，「主たる単体財務諸表（The Core Financial Statements：以下，FS）」のうち，①収支計算書（The Income and Expenditure Account：以下，I & E），②貸借対照表（The Balance Sheet：以下，BS），③キャッシュ・フロー計算書（The Cash Flow Statement）については，後ほどベスト・プラクティスの中で，2007年度，2008年度2期連続してACが4点という最高点を付した Staffordshire Moorlands District Council 会計報告書を引用する³⁾。

【図表 1】 会計報告書の構成

序文
会計方針書
会計報告書に対する責任報告書
財務諸表
単体の主たる財務諸表
収支計算書，貸借対照表，キャッシュ・フロー計算書，一般ファンド変動計算書，認識済み総利得・損失計算書
付加的な財務諸表
徴収ファンド，公営住宅損益会計における収支計算書と残高表
グループ財務諸表
収支計算書，貸借対照表，キャッシュ・フロー計算書，認識済み総利得・損失計算書，単体の収支計算書の余剰（損失）とグループ財務諸表の収支計算書の余剰（損失）の調整表
注記事項（年金関連を含む）
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

④一般ファンド変動計算書（The Statement of Movement on General Fund Balance）は，収支計算書の余剰あるいは損失に，制度上あるいは適正な慣行にもとづき一般ファンドに含まれるが収支計算書に計上されない項目（資本的支出等），あるいはその逆の場合の項目（減価償却費や減損費用等）を加減算し，さらに期首一般ファンド残高を加算して期末一般ファンド残高を確定するための報告書である⁴⁾。⑤認識済み総利得・損失計算書（The Statement of Total Recognised Gains and Losses）は，英国の一般に公正妥当と認め

られる会計原則（UKGAAP）にもとづき、固定資産の再評価に伴う評価益や年金の発生費用あるいは評価益等は収支計算書に反映されないため、認識された利得あるいは損失の総合計を把握するための報告書である。

次に、「付加的な単体財務諸表（Supplementary single entity Financial Statements）」として、特定分野の取引や残高を管理するために設けられたファンド会計を開示することが法令で強制されているものには、公営住宅会計（Housing Revenue Account）と徴収ファンド（Collection Fund）がある。

前者については、イングランドおよびウェールズにおいて1989年地方自治・住宅法（Local Government and Housing Act 1989）第6部に準拠して開示されるもので、公営住宅の収支を明らかにする公営住宅収支計算書と、公営住宅会計の余剰あるいは損失の累計を示す残高表がある。後者については、徴収自治体（billing authorities）に対してカウンシル税（the council tax）とノン・ドメスティック・レイト（non-domestic rates）⁵⁾に関する徴収と分配の動きを説明する。

「グループ財務諸表（The Group Accounts）」について、英国自治体で法令等の理由により、地方自治体本体の支配のもと、本体とは別の組織で行政サービスの一環を担う場合、単体財務諸表のみでは、地方自治体全体の経済活動や財政状況などを開示できないため、グループ財務諸表が必要となる。なお、単体財務諸表と連結財務諸表との収支の差異を明らかにするため、「単体の収支計算書の余剰（損失）とグループ財務諸表の収支計算書の余剰（損失）の調整」表を作成する。

次に、主たる単体の基本となる財務諸表3表の具体的な開示制度について、以下言及する。

収支計算書

地方自治体の広範な事業の活動コストとその財源を明らかにするものである。開示は、【図表2】のとおり、異なる行政サービス毎に、総コストから特定補助金（specific grants）や受益者負担額を差し引き、純サービスコストを計算する区分（A区分）、地方自治体全体に係る収益と費用を開示し、純コストに加減することで純事業コストを計算する区分（B区分）、地方税や一般政府補助金等の収入を開示し、当該年度の純損失あるいは余剰を計算する区分（C区分）の3つの区分からなる。

また、その特徴は以下のようにまとめられる。

- ① コストは発生主義ベースのため、固定資産について減価償却費や減損、FRSNO.17の退職給付会計にもとづく現在サービスコスト等も認識する。
- ② BVACOPに準拠して、行政サービスコストをセグメント別に開示することで他団

【図表 2】収支計算書 (Staffordshire Moorlands District Council, 2008)

2007/08 純費用 £000		注記	2008/09 総費用 £000	2008/09 総収益 £000	2008/09 純費用 £000	
976	本部サービス	1	1,520	(712)	808	(A)
10,299	文化、環境、法令、都市計画サービス	2	14,965	(4,118)	10,847	
753	高速道路、一般道路	3	1,664	(502)	1,162	
1,280	住宅サービス	4	17,335	(15,957)	1,378	
2,087	組織管理・議会関連費 (CDC) ⁶⁾	5	2,423	(204)	2,219	
0	未配分コスト	6	420	(65)	355	
15,395	純サービスコスト	7	38,327	(21,558)	16,769	
39	固定資産売却(益)損				(151)	(B)
972	徴収命令自治体 (パリッシュや町) への税徴収額				896	
10	支払利息および関連費用	8			93	
(875)	受取利息・配当				(819)	
10	住宅会計資本的収入への繰出し				4	
(146)	年金の利息費用 & 期待運用収益	10 iii .			646	
(35)	金融商品に関する損 (益)	20 iii .			24	
(635)	その他収益	13 ix .			(475)	
14,735	純事業コスト				16,987	
(5,858)	徴収ファンドからの繰入				(5,933)	
(1,282)	一般政府補助金	9			(1,223)	(C)
(6,327)	ノン・ドメスティ・レイトからの配分				(6,596)	
1,268	当期(余剰)/損失				3,235	

体との比較可能性が確保されている。

貸借対照表

年金、信託ファンドあるいは第三者のために管理している類似のファンドを除くすべての資産・負債を開示するための報告書である。貸借対照表の特徴は、以下のとおりである。

- ① 資産の配列については、流動性の低い固定性配列法が採用されている。
- ② インフラ資産およびコミュニティ資産⁷⁾を除き、固定資産は期末で時価評価されるため固定資産の再評価益は再評価積立金として開示されている。
- ③ 総資産からまず流動負債を控除し、その後、固定負債を差し引く。その結果差額として計上される純資産について、再評価積立金や各種準備金の財源を明示する。

【図表3】 貸借対照表 (Staffordshire Moorlands District Council, 2008)

31/3/2008		注記	31/3/2009
£000			£000
43	無形固定資産:	12	43
0	差引 償却額		(15)
	43		28
	有形固定資産	13 i	
	事業資産		
23,294	土地・建物		23,775
6,776	車両・工場・備品		8,524
0	インフラ資産		0
187	コミュニティ資産		280
	30,257		32,579
	非事業資産	13 i	
3,368	投資資産		3,392
18	建設仮勘定		31
3,112	余剰資産		2,829
	6,498		6,252
	(4,093)	13 i	(6,017)
	32,705		32,842
	固定資産合計		
5,260	長期投資	14	3,111
53	金融派生商品-資産	20 iii	18
103	長期債権	15	82
	5,416		3,211
	長期性資産合計		
	流動資産		
78	財および仕掛品		118
59	現金		369
6,061	債権	16	5,428
(1,326)	貸倒引当金	16	(1,194)
4,995	短期投資		7,215
	9,867		11,936
	47,988		47,989
	総資産		
	流動負債		
(82)	要求払い借入金・短期借入金	17	(70)
(3,859)	未払金	18	(4,567)
(136)	当座借越		(460)
	(4,077)		(5,097)
	43,911		42,892
	流動負債控除後総資産		
	長期負債		
(3)	金融派生商品-負債	20 iii	0
(119)	繰延負債		(1,206)
(236)	未使用資本の補助金		(235)
(362)	開発者寄付金		(313)
(2,423)	繰延資本の補助金		(2,541)
(54)	実現負担額		(27)
(103)	契約106条金額		(93)
(10,809)	年金負債	10 v	(17,812)
	29,802		20,665
	負債控除後総資産		
	積立金		
4,951	未使用資本の収入	13ix	4,298
69	繰延資本の収入	13ix	59
3,686	固定資産再評価積立金	13ix	3,953
26,476	資本調整勘定	13ix	25,142
1,371	一般ファンド残高	19	1,111
3,220	一般ファンド資本積立金	19	3,244
869	使途特定積立金	19	682
(31)	徴収ファンド (71頁付加的な財務諸表参照) (12)		(17,812)
(10,809)	年金積立金	10 v .	(17,812)
	29,802	21	20,665
	純資産合計		

Ⅲ 英国自治体の会計報告書分析の前提

1 会計報告書の承認および公表時期の実績

地方自治体版 SORP（2008年度版）によれば、イングランドおよびウェールズにおいて、地方自治体は2009年6月30日までに財務管理者の責任のもと、会計報告書を作成し、議会の承認をえなければならない⁸⁾。

又、1998年度地方自治体監査委員会法（Audit Commission Act 1998）第9条（1）（b）および2003年会計・監査規則（Accounts and Audit Regulation 2003）第11条（1）と（3）によれば、2005年度以降、外部監査人は当該年度の翌年9月までに、会計報告書に関する監査意見を表明しなければならず、その結果を受けて各地方自治体は、原則として監査意見を付した会計報告書を監査報告書期限と同じ、9月までに公表しなければならない。

2008年度（2008年4月1日が期首）においては、43団体（11%）が法定期限後に会計報告書を公表しており、そのうち14の団体が2009年9月までに地方自治体間の合併により報告主体の地方自治体そのものが消滅していた。また、Ellesmere Port and Neston Borough市は、2009年4月1日に消滅し、Cheshire West and Chester市に引き継がれて間もないため、2009年11月30日になってもまだ、会計報告書が公表されていない状態であった。このように、地方自治体の組織再編が続く英国において、会計報告書をタイムリーに公表することが極めて困難なケースが発生することが理解できる。

なお、ACが指名した英国自治体の外部監査人が監査意見を公表したタイミングについて、2008年度の実績は以下のとおりであった⁹⁾。

- | | |
|-----------------------|--------------|
| ① 2009年9月30日までの法定期限内 | — 334団体（85%） |
| ② 2009年10月1日～11月30日まで | — 45団体（12%） |
| ③ 2009年11月30日以降 | — 12団体（3%） |

法定期限内に監査意見を公表できず、一旦監査未了のまま会計報告書を提出せざるをえなかった主な理由は、①会計報告書の承認が遅れたため、②監査時に様々な誤謬を発見したため、③組織再編成で、監査対応の十分なスタッフが不足したため等であった。

以上、英国自治体の2008年度会計報告書と監査報告書の作成・公表の時期と実績を一覧にまとめたものが【図表5】である。

2 会計報告書分析の母集団

そもそもACをはじめとする外部検査機関が当初実施していた「ベスト・バリュエーション検査

【図表 5】2008年度会計報告書と監査報告書の公表実績

(上段：団体数 下段：%)

2009年	5月	6月	7月	8月	9月	10月	11月	12月以降	合計
SOA 承認日	2	362	17	2	8				391
	1	92	4	1	2				100
SOA 公表日	348					42	1		391
	89					11	0		100
AO 日	334					45	12		391
	85					12	3		100

SOA：会計報告書（The Statement of Accounts），AO：監査意見表明（Audit Opinion），（太線は法定期限）

（Inspection）」では、地方自治体の個々のサービス分野ごとに詳細な検査や評価しか行われていなかった。しかし、個々の行政サービス水準のみを検証しても、地方自治体自体に行政サービス向上に関する方針や具体的な計画、住民のニーズを把握する仕組みや資源投入の優先順位付けがなければ、その地方自治体の行政サービス全体としての質を向上することはむずかしい。

そこで、個々のサービス評価のみを行うのではなく、地方自治体の組織全体としての包括的な評価を実施する必要性から、全国共通の基準に基づき地方自治体を総合的に評価し、各地方自治体が5段階に評価され、その成績を一律公開する包括的業績評価制度（Comprehensive Performance Assessment：以下、CPA）が導入され、さらに2009年4月より、CPAから包括的地域評価制度（Comprehensive Area Assessment：以下、CAA）へ移行した¹⁰⁾。

CAAにおける「組織評価（コーポレート・レベル）」では、組織としてのパフォーマンスに対する評価と、CPAでも評価の対象となった「資源の利用（Use of Resource：以下、UOR）」に関する評価の各々について以下の1～4点で評価し、総合的に組織評価がなされる。

- ① 1点：不可（最低限の法的要件を充たしていない）
- ② 2点：可（最低限の法的要件のみを充たしている）
- ③ 3点：優秀（最低限の法的要件を超えている）
- ④ 4点：最優秀（最低限の法的要件をかなり超えている）

この地方自治体のUORに関して、ACがチェックする項目が10項目（Key Lines of Enquiry）あり、その中の1項目に、以下の財務報告に関する評価が含まれている¹¹⁾。

「地方自治体が、様々なステイクホルダーのニーズに合致した財務報告を、適時かつ信頼性を確保して行われたか」¹²⁾

上記のステイクホルダーには、住民のみならず地方自治体内部の情報利用者（internal users）も含まれている。したがって、上記の財務報告に関する評価は、一般目的のための財務情報の作成にくわえて、地方自治体の経営管理に必要な情報の作成の有無についても評価の対象としている。

以上、2008年度の財務報告に関するACの評価の結果、英国自治体の規模別、得点順位別の団体数は以下のとおりとなった。

【図表 6】2008年度財務報告に関するCAAの結果（単位：団体数）

	STCC	Districts
4点	0	1
3点	74	62
2点	69	127
1点	7	11
合計	150	201

（・ STCC：(Single Tier and County Councils) 一層制か二層制の県レベルの大規模自治体
・ Districts：二層制の市レベル）

なお、【図表 5】と【図表 6】の団体合計数が一致していない理由は、【図表 6】には、2009年4月1日に組織再編で、消滅した団体を含めていないからである。

以上、一般目的の財務情報と管理目的の財務情報の双方に関連して、ACによる財務報告に関する評価の実態が理解できたが、一般目的の財務情報のみの単独の評価が公表されていないため、会計報告書の評価の代替的な指標として当該ACによる評価結果を利用し、2008年度版会計報告書を母集団として、以下分析をおこなう。

3 会計報告書分析の前提としての情報の区分と分析対象

まず、会計報告書の記載内容の分析にあたり、会計報告書の記載事項について、以下の3区分に分類する¹³⁾。

① 財務諸表情報：

会計情報のメインである「財務諸表」、財務諸表作成の前提としての「会計方針書」さらには財務諸表の付加的情報としての「注記事項」の3項目

② 記述会計情報：

財務諸表等をもとにした財務分析をメインに記載した「序文」と用語集

③ ガバナンス関連情報：

財務報告制度を補完するガバナンスの諸要素としての非会計情報の「会計報告書に対する責任報告書」と「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」
上記の財務諸表情報・記述会計情報・ガバナンス関連情報の3区分毎に、以下の分析対

象（サンプル）に関して具体的な記載内容の特徴について考察していく。

すなわち、財務報告に関する AC の評価において、2007年度に4点かつ2008年度に3点以上の高得点と評価した英国自治体を分析対象とする。具体的に該当する団体は、一層制あるいは二層制の県レベルの大規模自治体（以下、STCC）で12団体、二層制の市（以下、District）レベルでは11団体存在した。そこで、「IV 会計報告書分析の結果」以降では、当該23団体の2008年度会計報告書をベスト・プラクティスと位置づけて、当該会計報告書の記載内容を分析するものである。

IV 会計報告書分析の結果

1 会計報告書の全体の分量

ベスト・プラクティスにおける会計報告書の記載事項について、3区分に分類して分析する前に、まず3区分（下記の①～③）と全体の頁数は【図表7】のとおりであった。

また、平均頁数として、①財務会計情報は District が58頁・STCC が85頁、②記述会計情報が District 13頁・STCC 19頁、③ガバナンス関連情報が District 10頁・STCC 18頁、総平均頁数が District 80頁・STCC 122頁と全体としてかなりの分量であった。

【図表7】ベスト・プラクティスにおける3区分の頁数

（単位：頁数）

(District)					(STCC)				
自治体名	①	②	③	合計	自治体名	①	②	③	合計
Basingstoke and Deane Borough council	42	17	8	67	Darlington Borough Council	51	14	12	77
Braintree District Council	68	10	8	86	Herefordshire Council	50	19	13	82
Cambridge City Council	69	19	10	98	Leeds City Council	103	10	15	128
Castle Point Borough Council	50	8	7	65	Oxfordshire County Council	89	10	16	115
East Hertfordshire District Council	46	6	17	69	Peterborough City Council	56	9	22	87
Gedling Borough Council	59	4	6	69	Shropshire County Council	155	56	54	265
Hertsmere Borough Council	70	26	21	117	St Helens Metropolitan Borough Council	68	16	16	100
Runnymede Borough Council	82	18	10	110	Stockton-on-Tees Borough Council	75	11	7	93
South Ribble Borough Council	44	5	9	58	Sunderland City Council	88	23	9	120
South Somerset District Council	52	18	5	75	Torbay Borough Council	117	28	21	166
Staffordshire Moorlands District Council	54	14	10	78	Wokingham Borough Council	84	12	10	106
West Lancashire Borough Council	54	8	7	69					

2 会計報告書における財務諸表情報

財務諸表

ベスト・プラクティスの団体における財務諸表のうち、特にBSとI&Eの金額と各地方自治体の人口（2008年度の見込み、【図表8】の①）をもとに、主に資産割合の大きな

【図表8】ベスト・プラクティスにおけるI&EとBSの分析

(District)

	自治体名	人	£/人	%	%	%	£/人
		①	②	③	④	⑤	⑥
1	Basingstoke and Deane Borough council	161,700	1,610	62	64	127	537
2	Braintree District Council	142,100	512	66	76	49	512
3	Cambridge City Council	122,800	5,928	91	93	98	1,503
4	Castle Point Borough Council	89,800	1,405	91	95	81	786
5	East Hertfordshire District Council	135,500	523	45	48	158	573
6	Gedling Borough Council	112,100	319	78	87	29	1,991
7	Hertsmere Borough Council	98,700	1,081	79	83	96	596
8	Runnymede Borough Council	83,400	3,714	95	95	96	1,187
9	South Ribble Borough Council	107,200	431	75	81	57	429
10	South Somerset District Council	158,700	442	70	77	67	519
11	Staffordshire Moorlands District Council	95,500	378	75	84	57	401
12	West Lancashire Borough Council	109,400	2,255	90	93	91	915
	平均値	118,075	1,550	77	81	84	829

(STCC)

	自治体名	人	£/人	%	%	%	£/人
		①	②	③	④	⑤	⑥
1	Darlington Borough Council	100,500	4,503	89	99	42	2,741
2	Herefordshire Council	179,300	2,254	87	100	25	2,042
3	Leeds City Council	770,800	5,133	96	106	32	3,106
4	Oxfordshire County Council	639,700	2,363	86	93	30	1,671
5	Peterborough City Council	164,000	2,737	85	104	29	2,728
6	Shropshire County Council	292,800	3,227	92	98	49	1,580
7	St Helens Metropolitan Borough Council	177,500	2,446	82	98	19	2,610
8	Stockton-on-Tees Borough Council	191,900	3,798	85	90	49	2,939
9	Sunderland City Council	280,300	4,281	84	93	59	2,707
10	Torbay Borough Council	134,000	3,128	83	92	32	2,363
11	Wokingham Borough Council	159,100	4,512	90	94	82	1,885
	平均値	280,900	3,489	87	97	41	2,397

固定資産と原価について、以下の比率分析を行った結果、【図表 8】の結果となった¹⁴⁾。

(固定資産関連)

- ② 市民一人当たり固定資産
- ③ 総資産に占める固定資産比率
- ④ 固定資産長期適合率 (固定資産/(固定負債+純資産) * 100)
- ⑤ 社会資本形成の現役世代負担比率 (純資産/固定資産 * 100)

(原価関連)

- ⑥ 市民一人当たり総サービスコスト

以下、各比率に関して特徴的な点を言及する。

②については District のうち、ロンドンから北東約80 km に位置する Cambridge City Council が5,928ポンド、ロンドンへの通勤圏として栄える Runnymede Borough Council が3,714ポンドと突出していた。さらに注記を見ると、いずれも固定資産の約7割が公営住宅で、各々の戸数は前者が7,387戸、後者が2,897戸であった。

③については、概ね7割から9割弱が平均値で、唯一45%と固定資産比率が最小であったのが East Hertfordshire District Council であった。その主な理由は、当自治体では固定資産とほぼ同額の69百ポンドを銀行預金と短期投資信託で運用していることに起因していた。

安全性分析の一指標である④については、ほとんどの地方自治体で100%を下回っているものの、STCC のうち Peterborough City Council と Leeds City Council の2自治体が100%をやや上回っており、資金繰りがかなり厳しい状態と考えられる。

⑤について、現存する社会資本がどれだけこれまでの世代の負担で賄われたかを示す指標であり、STCC では平均約4割がこれまでの世代が負担し残りの6割を将来世代が負担する構図となっている。他方、District では平均約8割がすでにこれまでの世代が負担しており、中には Basingstoke and Deane Borough council や East Hertfordshire District Council のように、すべてこれまで世代で負担が完了している地方自治体も見受けられた。

最後に、⑥について、District は平均829ポンド/人、STCC では District の約3倍の平均2,346ポンド/人のサービスコストが費やされていた。また、サービス内容に関しては二層制の英国自治体では、サービス機能が県 (County) と市 (District) で機能分担されており、県が教育・社会福祉・都市計画・道路維持、市が住宅・環境・文化等のサービスを提供しており¹⁵⁾、ベスト・プラクティスの団体では STCC では教育サービス、District では公営住宅サービスに通常、もっとも費用を費やしていた。なお、District のうち Cambridge City Council のみ文化サービスコストが公営住宅サービスコストを上回っており、当該市の特徴が見受けられた。

会計方針書

会計方針書 (a statement of accounting policies) は、会計に関する取引・事象等の認識・測定・開示における基礎を説明することを目的として作成されるものであり、以下の場合には必ず記載が求められている。

- ① 例えばある特定の分野の資産の取得原価が再評価された場合のように、会計慣行が適用された場合の内容
- ② 重要性の高い見積り方法の記述
- ③ 会計方針の変更による、前期の影響

ベスト・プラクティスによれば、ほとんどの団体で、SORP および BVACOP に準拠して会計報告書が作成されている点と費用を発生主義で認識している点を記載している。また、主な資産・負債・財源の項目ごとに選択された会計方針の内容、根拠（法令、会計基準）、内訳等が、図表をまじえて記載されている。

さらに、会計方針の平均開示頁数は、District で7頁、STCC で13頁で、開示場所は通常、財務諸表の直前に記載されるが、ベスト・プラクティスの中で財務諸表の後に記載されている団体が District と STCC の以下のとおり各々1団体ずつ見受けられた。

Cambridge City Council (District), Torbay Borough Council (STCC)

注記事項

注記事項 (notes to the accounts) は、財務諸表本体の補足情報であるため、上記で検討した各財務諸表毎に記載されるもので、ベスト・プラクティスのすべての団体で、該当する財務諸表の直後に記載され、かつ財務諸表に注記事項の該当番号が記載され参照しやすいように配慮されている。

またその中において、主たる単体財務諸表の注記事項は【図表9】のとおり、かなり詳細に記載されている。なお、ベスト・プラクティスによれば、平均頁数は、主たる単体財務諸表については District で32頁、STCC で51頁、補足財務諸表については District、STCC とともに4頁であり、グループ財務諸表については District で2頁、STCC で5頁であった。

多くの団体でかなりの紙面を割いて記載されていた事項は、以下のような固定資産に関する注記であった。

- ・固定資産の増減明細
- ・有形固定資産の内訳明細
- ・固定資産の売却/資本的収入
- ・固定資産関連契約
- ・資本的支出と財源
- ・固定資産種類別取得原価と再評価の明細
- ・ファイナンスリース取引
- ・オペレイティングリース取引
- ・再評価と減損

また、英国自治体独自の注記事項としては、以下のような注記が記載されていた。

【図表9】 ベスト・プラクティスにおける注記事項 (単位：頁数)

(District)				(STCC)			
自治体名	①	②	③	自治体名	①	②	③
Basingstoke and Deane Borough council	23	1		Peterborough City Council	36	1	
Braintree District Council	37	9		Shropshire County Council	90		4
Cambridge City Council	42	7		St Helens Metropolitan Borough Council	41	2	
Castle Point Borough Council	28	6		Stockton-on-Tees Borough Council	37	6	2
East Hertfordshire District Council	25	2		Torbay Borough Council	78	4	
Gedling Borough Council	29	7		Darlington Borough Council	25	5	
Hertsmere Borough Council	29	3	2	Herefordshire Council	28	2	
Runnymede Borough Council	54	4		Leeds City Council	57	12	9
South Ribble Borough Council	29	3		Oxfordshire County Council	57		
South Somerset District Council	28	1	2	Sunderland City Council	66	3	
Staffordshire Moorlands District Council	39	2		Wokingham Borough Council	42	4	
West Lancashire Borough Council	25	7					

① 主たる単体 FS 注記 ② 補足 FS 注記 ③ グループ FS 注記

① 法令で開示が強制されているもの（例えば、1970年地方自治体 [財・サービス] 法 (the Local Authorities [Goods and Services] Act 1970) による他の公的機関への財貨・サービス提供に係る収入と費用、1972年地方自治法 (the Local Government Act 1972) 第137条で開示が要求されるチャリティや NPO への支出、1986年地方自治法 5条によるリクルートや広報に関する支出等)

② 会計・監査規則2006年度に基づく職員の報酬テーブル (50千ポンド以上)

③ 貸借対照表やキャッシュ・フロー計算書の遡及修正

④ 地方自治体監査委員会へ支払った監査報酬

⑤ Private Finance Initiative やその他パートナーシップの計画に関する十分な情報

⑥ 特定目的学校補助金 (Dedicated Schools Grant), 地域基盤補助金 (Area Based Grant) や損益収支補助金 (Revenue Support Grant) 等の一般政府補助金 General Government grants の内訳

⑦ トラストファンド (Trust Fund)

⑧ 最小損益引当金 (Minimum Reserve Provision) : 資本調達必要額の最低 4 % を借入金返済等として留保することが求められている。

さらに、「II 会計規範と会計報告書の構成内容」で説明した BVACOP が要請している以下のような注記情報がある。

⑨ サービス支出分析 (SEA) の開示

収支計算書では、支出をサービスの内容毎に区分しているが、地方自治体間の比較可能性を担保し、またより明瞭な情報を外部に開示するために、各サービスをより詳細な「部門（Division）」に分解して注記として開示されていた。

⑩ 組織内の商業活動に対する商業会計（Trading Accounts）の開示

地方自治体は運営している商業活動には5つの主なタイプがあり¹⁶⁾、中でもケイタリングサービス、市場、廃棄物回収など公衆あるいは第三者との商業活動あるいは取引や、望めば外部からも自由に購入できる学校あるいは他の予算管理者に対して提供される自由な内部市場におけるサポートサービス¹⁷⁾の開示が多く見受けられた。

3 会計報告書における記述会計情報

序文

議会や住民への開示を目的とした一般目的財務諸表の解説および説明は、極めて重要な情報である¹⁸⁾。SORPでは、会計報告書の序文（an Explanatory Forward）の作成は必須としており、会計報告書に関連して不正確な記載や事実誤認のないように留意しなければならないとしている¹⁹⁾。

ベスト・プラクティスによれば、序文において以下のような内容が概ね記載されていた。

- ① 2008年度の財務的なトピックス
- ② 重要な会計方針の変更内容
- ③ 重大な年金資産・負債の簡単な説明
- ④ 損益会計と資本会計の各々の当初予算額（Original Budget）と実績額（Actual）及びその差異（Difference）
- ⑤ 予算額と実績額の差異の内容の説明
- ⑥ 財政状態に関する包括的な説明（重要な資産の取得、重要な負債の発生を含む）
- ⑦ 財務管理責任者の財務諸表に対する適正意見の表明
- ⑧ 会計報告書が承認された日時と事実の表明（監査会計委員会あるいは監査ガバナンス委員会委員長のサインを付す場合がある）

また、序文の前に年次報告として地方自治体の組織構造や中期目標・戦略や首長からのメッセージを記載している地方自治体も、複数見受けられた。ベスト・プラクティスにおける序文の平均頁数は、Districtで6頁、STCCで10頁とそれなりの頁数となっていた。

4 財務報告制度を補完するガバナンス関連情報

年次ガバナンス報告書

年次ガバナンス報告書（Annual Governance Statement：以下、AGS）は、英国地方自

【図表10】 ベスト・プラクティスにおける序文等の記載ボリューム

(単位：頁数)

(District)

(STCC)

自治体名	①	②	自治体名	①	②
Basingstoke and Deane Borough council	2	4	Darlington Borough Council		6
Braintree District Council		7	Herefordshire Council	7	9
Cambridge City Council	10	5	Leeds City Council		10
Castle Point Borough Council		6	Oxfordshire County Council		6
East Hertfordshire District Council		6	Peterborough City Council		5
Gedling Borough Council		3	Shropshire County Council	8	28
Hertsmere Borough Council	9	8	St Helens Metropolitan Borough Council		4
Runnymede Borough Council		12	Stockton-on-Tees Borough Council		7
South Ribble Borough Council		5	Sunderland City Council	1	9
South Somerset District Council		10	Torbay Borough Council		18
Staffordshire Moorlands District Council	2	8	Wokingham Borough Council		9
West Lancashire Borough Council		7			

① 年次報告書，首長からのメッセージ ② 序文

自治体の会計報告書（a Statement of Accounts）の一部をなし、2007年度以前までは「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（Statements on reporting reviews of internal controls and internal financial controls）」として公表されていた²⁰⁾。作成の法的根拠はイングランドの地方自治体では、2006年会計・監査規則第4条（2）に、またウェールズについては、2005年会計・監査（ウェールズ）規則の第4条（2）にもとめられる。

AGS 作成の背景として、英国自治体に関するコーポレート・ガバナンスの基本原則が、民間部門で培われた原則をもとに公的部門の状況を反映するかたちで進化してきたことが挙げられる²¹⁾。現在、英国自治体におけるコーポレート・ガバナンスに関して、指針レベルのCIPFA/SOLACEの『ガバナンス・フレームワーク』²²⁾においてコーポレート・ガバナンスの6つの基本原則（Core Principles）が設定されており、さらに補足原則（Supporting Principles）が基本原則を補完し、地方自治体の自主性を重んじつつコーポレート・ガバナンスの枠組みが提示されている²³⁾。

現在、当該報告書は、SORPにおいて、その具体的な内容と様式が定められており、すべてのサンプルにおいて、以下の5項目が盛り込まれていた。

- ① 内部統制システムを含む健全なガバナンスのシステムが存在することを確保する責任の範囲の明示。
- ② 地方自治体のガバナンスを構成するシステムとプロセスの保証水準の指摘。
- ③ ガバナンスのフレームワークに関する主要な要素の簡潔な記述。

- ④ ガバナンスの取り決めの有効性をレビューする際に適用されているプロセスについての簡潔な記述（執行部，監査委員会／監督・監視委員会／リスクマネジメント委員会，基準委員会，内部監査等の役割を含む）。
- ⑤ 重要なガバナンス上の諸課題に対して，採択されあるいは提案された行動に関する概要および承認済みのアクション・プラン。

当報告書の末尾には，イングランド・ウェールズ・北アイルランドの場合には，首長（Leader）と事務総長（Chief Executive）の署名がなされていた。なお，スコットランドの場合には，財務管理責任者（Chief Financial Officer；以下，CFO）の署名が必要であり，さらに事務総長の署名を記載する場合もある。

ベスト・プラクティスにおける AGS の記載ボリュームについては，District で平均 9 頁，STCC で平均 17 頁が割かれていた。

会計報告書に対する責任報告書

すべてのサンプルにおいて，会計報告書に対する責任報告書（a Statement of Responsibilities for the Statement of Accounts）には，SORP が記載を要求している地方自治体の責任と CFO の責任についての以下の記述が含まれており，CFO の署名がなされていた²⁴⁾。

（地方自治体の責任）

- ① 地方自治体は，財務に責任を有する職員を確保する。これは，1972年地方自治法の第151条において，地方自治体に財務管理（Financial Management）の責任者を設置することを求めていることに起因する。
- ② 地方自治体は，資源の利用における経済性・効率性・有効性を確保し，資産を保全するために事業を管理する。
- ③ 地方自治体は，会計報告書を承認する。

（CFO の責任）

- ① SORP に記載された適正な実務慣行に準拠した会計報告書を準備する。
- ② 適正な会計方針を選択し，継続して適用する。
- ③ 合理的な判断および評価をおこなう。
- ④ 適正な会計記録をつける。
- ⑤ 不正及び誤謬に対する事前および事後の合理的な手段を講じる。

VI む す び

英国自治体における2008年度の会計報告書に関して、その開示内容や特徴、各構成内容の分量等について、SORPを参照しつつ分析した。その結果、以下の点が明らかとなった。

まず、財務報告制度の前提として、2つの英国自治体会計に関する実務規範（SORPとBVACOP）の存在と、地方自治体におけるコーポレート・ガバナンスの観点から、会計報告書の中に、AGSと「会計報告書に対する責任報告書」というガバナンスの諸要素が組み込まれている点が明らかとなった。

つぎに、ベスト・プラクティスに基づくSTCCとDistrictのBSとI&Eの財務諸表分析の特徴点は、前者の市民一人当たりの固定資産残高が後者の2倍でありその結果、将来世代の負担の割合が約6割と後者の約3倍となっている点とサービスコストの機能別分類として、前者が教育サービスに、後者が公営住宅サービスに最も経費を費やしている点にあった。

また、公表された会計報告書の量的な側面については、平均頁数が比較的規模の大きな地方自治体であるSTCCレベルで121頁、District（市）レベルで80頁とかなり充実しており、中でも注記事項（財務諸表情報）と序文（記述会計情報）が、全体の半分以上を占めて、財務諸表本体を詳細に補足している点がかなり特徴的であった。

今後、わが国の自治体財務会計制度の改革においても、類似団体とのより詳細な財務比較可能性を担保しつつ、コーポレート・ガバナンスを十分に斟酌した英国財務報告制度が大きな示唆を与えるものと期待できる。

【注】

- 1) わが国では通常、業種別会計というイメージで認識される特定領域の実体に関する会計の指針が、英国ではSORPとして設定されている。地方自治体版SORPについては、遠藤尚秀、石原俊彦「英国地方自治体の財務会計基準設定に関する考察—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』第4号、2009年3月を参照のこと。
- 2) 2010年4月から、英国自治体における公会計規範は、FRSの国内基準をベースとしたSORPから国際財務報告基準をベースとした会計規範へと変更している。
- 3) Staffordshire Moorlands District Councilの会計報告書については、以下のURLから入手した。

http://www.staffsmoorlands.gov.uk/site/scripts/download_info.php?fileID=6473

- 4) 英国自治体会計はファンド会計と呼ばれ、目的毎にファンドが設定され、会計報告がなされる。「一般ファンド」は、英国自治体会計の中心をなすファンドであり、地方税需要額を決定するものであり、住宅会計等は含まれない。詳細は、CIPFA/LASAAC Joint Committee, *Code of Practice on Local Authority Accounting in the United Kingdom* 2009, CIPFA, May 2009, pp.

83-84. を参照。

- 5) 「ノン・ドメスティック・レイト」は、居住用資産以外の資産（工場等）に課せられる税金で、1990年より国税化され、一旦国庫に納付された後に地方自治体に配分される。
- 6) CDC(Corporate Democratic Core)とは、BVCOPにおいて「DRM(Democratic Representation & Management：議員関連費用)とCM(Corporate Management：組織全体のインフラおよび公的説明責任関連費用)という2つのサービス分野を含むコスト」として定義され、議会制民主主義における必要コストとして別記されている。CIPFA, *Best Value Accounting Code of Practice 2008*, CIPFA, December 2008, p.2.33. を参照。
- 7) 「コミュニティ資産」とは、例えば公園や歴史的な建造物のように、地方自治体が永久に保有する意図で所有し、耐用年数が決定できない資産をいう。
- 8) CIPFA/LASAAC Joint Committee, *op. cit.*, p.5.
- 9) Audit Commission, *Auditing the accounts 2008/09*, December 2009, p.8.
- 10) CAA においては、地方自治体の組織的評価 (Organisational Assessment) のみならず、地域評価 (Area Assessment) もあわせて実施されることとなった。
- 11) CPA および CAA において、外部監査人が各地方自治体の「資源の利用」を評価する際の判断規準として利用するのが KLOE (Key Line of Enquiry for use of resource) である。CPA に関しては、石川恵子「英国における VFM 監査の制度と運営の現状」『企業会計』Vol.59, 2007年9月を参照。
- 12) Audit Commission, *Use of Resources Framework — Overall approach and key lines of enquiry*, October 2009. P.12.
- 13) 平松一夫『年次報告書会計』中央経済社、1986年3月の米国年次報告書における会計情報の分析方法を参考にした。
- 14) ベスト・プラクティスとして取り扱った各地方自治体の人口については、Office for national statistics の以下のホームページから、Table 8 Local Authority selected age groups 2008 (27 August 2009) をダウンロードして参照した。
http://www.statistics.gov.uk/downloads/theme_population/Mid_2008_UK_England_&_Wales_Scotland_and_Northern_Ireland_27_08_09.zip
- 15) 財自治体国際化協会「英国の地方政府改革の系譜」2006年1月、7頁。
- 16) CIPFA, *op. cit.*, p.2.27.
- 17) BVACOP の付録 A によれば、例えばビル修繕に関して自治体内部の InTOs と自治体自身が契約を締結する場合の事例が示されている。
- 18) 英国地方公会計における記述情報に関しては、CIPFA, *Narrative Reporting: A Public Services Perspective*, CIPFA, 2009. が参考となる。
- 19) CIPFA/LASAAC Joint Committee, *op. cit.*, p.5.
- 20) *Ibid.*, p.5.
- 21) 遠藤尚秀「英国地方自治体のコーポレート・ガバナンス—CIPFA/SOLACE によるガバナンス・フレームワークの検討—」『ビジネス&アカウンティングレビュー』第5号、2010年3月。
- 22) CIPFA/SOLACE, *Delivering Good Governance in Local Government, Framework*, CIPFA, June 2007. 翻訳書としては、石原俊彦監訳、新日本有限責任監査法人訳『地方自治体のパブリック

ク・ガバナンス』中央経済社, 2010年6月を参照した。

- 23) 詳細については, CIPFA/SOLACE, *Delivering Good Governance in Local Government, Guidance Note for English Authorities*, CIPFA, 2007. を参照。
- 24) CIPFA/LASAAC Joint Committee , *op. cit.*, p. 181.