

# 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——

酒 井 大 策  
石 原 俊 彦

## 要 旨

本稿は、英国地方自治体の会計実務規範を規定する法的なフレームワークおよび会計基準への準拠の担保について考察している。まず、CIPFA/LASAACによって作成される会計実務規範が法規則によってどのように位置づけられているかを明らかにする。また、会計基準への準拠の担保について、IFRS導入以前の英国会計基準審議会（ASB）、IFRS導入後の財務報告諮問委員会（FRAB）の役割について明らかにする。その後、地方自治体へのIFRS適用の背景と過程について考察する。本稿は、地方自治体の会計実務規範をわが国に導入する際の事例的考察と位置づけられる。

## I はじめに

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」を公表し、財務書類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年度の決算内容については、都道府県・市区を中心に財務書類が公表されている。新地方公会計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、現金主義から発生主義へという財務会計の制度的な改革に大きな布石を投じている。

一方、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（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、「国際公会計基準及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」<sup>3)</sup>を検討内容としている。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の発祥の地<sup>5)</sup>であり、地方自治体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諸表を作成している。英国の地方自治体は、ASBの会計基準（UK GAAP）を2009年度まで適用していた。しかしながら、2010年度より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る。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: CIPFA）<sup>6)</sup>が作成する会計実務規範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。

英国地方自治体における会計実務規範の法的な位置づけ、会計実務規範が会計基準に準拠した適切な規範であることの担保について述べていく。

## II 会計実務規範の法的なフレームワーク<sup>7)</sup>

英国<sup>8)</sup>の地方自治体では、CIPFA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: LASAAC）（以下、CIPFA/LASAAC）によって作成される『Code of Practice on Local Authority Accounting in the United Kingdom』（COPLAA）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2章第21節(2)（図表1参照）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、

- ① 法律の効力によって地方自治体が要求されるもの
- ② 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

が、あげられている。COPLAAは、CIPFA/LASAACによって、この法が要請する実務規範として作成されている<sup>9)</sup>。

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>10)</sup>。2003年地方自治法、1998年監査委員会法<sup>11)</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

図表 1 2003年地方自治法第21節(2)

<p>21 会計実務</p> <p>(2) この小区分の適用を受ける全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。</p> <p>(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</p> <p>(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</p>
---

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）をみる必要がある。2003年地方自治体（資本財政および会計）規則では第31節（図表2参照）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>12)</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）（図表3参照）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>13)</sup>。

COPLAA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4参照）を形成している。

英国地方自治体の特徴は、法規則によって民間団体であるCIPFA/LASAACの作成するCOPLAA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、議決が必要な法規則と異なり、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規則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となっている。

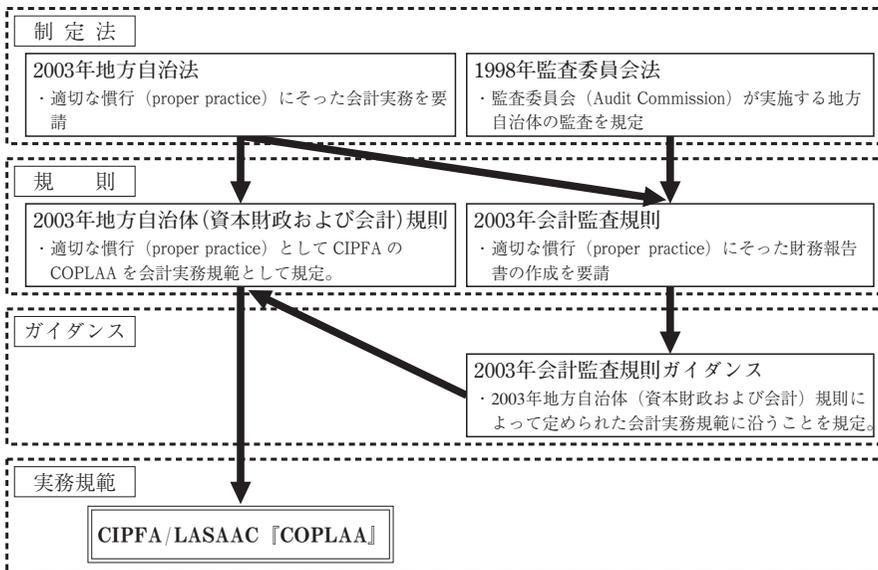
図表 2 2003年地方自治体（資本財政および会計）規則第31節（抜粋）

適切な慣行  
 31. 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』 CIPFA  
 （以下省略）

図表 3 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』 CIPFA  
 （以下省略）

図表 4 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



III 会計基準への準拠の担保（2009年度まで）

1 英国会計基準審議会による担保

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採用しているため、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 の設定主体は英国会計基準審議会（Accounting Standard Board: ASB）である<sup>14)</sup>。ASB は会計基準委員会（Accounting Standard 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>15)</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（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 の基準及び EU における適用について高い品質を促進する。

ASB 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。UK GAAP は民間企業だけでなく地方自治体を含む公的部門についても適用された。しかしながら、組織や活動の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、ASB 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>16)</sup>。CIPFA/LASAAC は ASB 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。

## 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 Local Authority SORP Board」（以下 SORP Board）であった。SORP Board はその役割を以下のように定めている<sup>17)</sup>。

- ① COPLAA の作成、維持、発達および検討を行う
- ② SORP の発展における ASB の会計実務規範への追随
- 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 の両者の承認を要求する。

SORP Board の構成メンバーは、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, 地方自治コミュニティ省, 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>18)</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 COPLAA (SORP) の意義

COPLAA (SORP) は CIPFA/LASAAC を中心に運営される SORP Board 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 の会計基準が公的部門にも適用される。その会計基準を公的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, 公的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 Board の議論を経て作成されてきた。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。

## IV 会計基準への準拠の担保 (2010年度以降)

### 1 財務報告諮問委員会 (FRAB) による担保

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 への準拠がもためられることになった。この COPLAA が IFRS 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: FRAB) がその役割を担うこととなる。

### 2 財務報告諮問委員会 (Financial Reporting Advisory Board: FRAB)

ASB がプライベートセクターであるのに対して, FRAB は財務省 (HM Treasury) が管轄する公的機関である。FRAB 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, CIPFA, 自治体監査員会, 監査法人や法律事務所の代表者から構成されている<sup>19)</sup>。FRAB は1996年に政府の資源会計予算<sup>20)</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付けが明確化された。FRAB の役割について以下のようにまとめ

ることができる<sup>21)</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（the Code）に対して責任を持つ CIPFA/LASAAC に対して助言を行う。Code 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、Code の位置付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請に制限される。最低限を超えるディスクロージャーの要請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全ての修正を調査する。その目的は、GAAP に適合していること、または、公的部門や歳出統制の背景を原因として GAAP 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>22)</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。

FRAB 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。FRAB の活動の中で特に政府に対して大きな影響をもつものが、政府財務報告マニュアル（Government Financial Reporting Manual: FReM）の審査である<sup>23)</sup>。FReM は、中央政府の財務諸表の作成に適用される会計処理の原則及び手続を規定したものである。FReM 自体は財務省が作成するが、その審査は FRAB が行い、FRAB 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 IFRS をすでに適用しており、現在の FReM は IFRS 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 FRAB が、英国地方自治体会計実務規範 (the Code) に対して責任を持つ CIPFA/LASAAC 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 UK GAAP に準拠していることを担保してきた ASB にかわって、FRAB が IFRS 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。

FRAB は、COPLAA が政府の会計実務を定めた FReM が適用した IFRS とその内容が一致するという形で IFRS への準拠を担保している<sup>24)</sup>。COPLAA では、その冒頭部において、FRAB の声明書 (Statement) (図表 5 参照) を記載し、声明書には FRAB の議長 (Chair) の署名がなされている。これまでの COPLAA には、ASB の SORP 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。

図表 5 『Code of Practice on Local Authority Accounting in the United Kingdom 2010/11』 FRAB の声明書

声明書  
FRAB は Code を審査し、別添で示した違いを除いて、2009-10年度 FReM (2010-11年度 FReM 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。

### 3 COPLAA (Code) の設定主体

2010年度の COPLAA は、これまでの設定主体であった「CIPFA/LASAAC Local Authority SORP Board」に代わり「CIPFA/LASAAC Local Authority Accounting Code Board: Code Board」が設定主体となった。Code Board はその役割をいかのよう定めている<sup>25)</sup>。

- ① COPLAA の作成、維持、発達および検討を行う。
- ② Code の発展において、FRAB との覚書を追隨する。
- 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 Board の構成メンバーは、SORP Board と同様に、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、地方自治コミュニティ省、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 COPLAA (Code) の意義

COPLAA の IFRS 化に伴い、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 に準拠した中央政府の会計マニュアルである FReM 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、公的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ではなく、COPLAA が IFRS に準拠していることを担保する必要があったと考えられる。

### V IFRS 直接適用の背景と過程

#### 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>26)</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>27)</sup>。

- ・ これまで財務諸表は 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的部門が準備する必要があることを宣言する。
- ・ 2008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>28)</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 への適用を決定し、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>29)</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、様々な国の組織の業績を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様々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、一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 化にあたって、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付けられている<sup>30)</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、初めての報告書として2011年に公表された<sup>31)</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。

## 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 の構成主体の一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二つの方法があると示した。

- ① これまで通り UK GAAP の SORP として COPLAA を公表していく
- ② FRAB と協力して 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 化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 化は進められてきた<sup>32)</sup>。それに対して、②は IFRS を直接適用することであり、中央政府の FReM 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 FReM の審査・承認を行う FRAB との協力関係の基で 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>33)</sup>。

- ・ 非上場の大規模公開企業に対する UK GAAP がこれまでどおり継続されるか。

- ・ UK GAAP の IFRS 化が2010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>34)</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 による発展及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。COPLAA (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年度より、FRAB の承認を得る IFRS 準拠の COPLAA を公表することを決定した。

## VI 本稿のまとめ

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付けるとともに、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 COPLAA は法規則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 を適用した中央政府財務報告基準を承認する 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ると考えられる。会計実務規範を作成する上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、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て、法的な位置付けを行い、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、今後進めていく上で重要なことは、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実務規範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実務規範を法的に位置付け、会計実務規範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(Regulation 1606/2002)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付けた。

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会計基準の取扱いについて(中間報告)」が示され、2010年3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) NPM(New Public Management)とは、1970年代に発足したサッチャー政権から取り組まれている一連の行政改革を指す。民間企業の経営手法を公的部門に取り入れる改革であり、行政評価や官民競争入札、エージェンシー制度などがあげられる。NPMについては以下の文献に詳しい。

石原俊彦監修『新行政経営マニュアル——イギリスのNPM(ニュー・パブリック・マネジメント)に学ぶ——』清文社、2004年。

6) CIPFAについては以下の文献に詳しい。

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。

7) 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『前掲書』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』関西学院大学専門職大学院経営戦略研究科、2009年、107-122頁。

8) 本稿では特に記載のない限り、英国とは「イングランド」を指している。

9) CIPFA/LASAAC, *Code of Practice on Local Authority Accounting in the United Kingdom 2010/11 Based on International Financial Reporting Standard*, 2009, p. 1, par. 1.12.

10) *ibid.*

11) 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。

- 12) 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。
- 13) 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COPLAAがあげられている。IFRS適用前のCOPLAAはASBの認めるSORPという位置づけであった。SORPについては、本稿で後述する。なお、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COPLAAもこの対象となると判断できる。
- 14) ASB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。
- 15) ASBの役割についてはASB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>
- 16) SORP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.
- 17) CIPFA, *Code of Practice on Local Authority Accounting ('the SORP') Consultation on Future Governance Framework*, 2008, pp. 10-12.
- 18) *Ibid.*
- 19) FRABの構成員については毎年公表されるFRABのアンニュアル・リポートに記載されている。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)
- 20) 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。
- 21) FRABの役割については財務省のウェブサイト内のFRAB, “*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)
- 22) FRABのアンニュアル・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)
- 23) FReM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』会計検査院、2009年、135-151頁。
- 24) CIPFA/LASAAC, *Code of Practice on Local Authority Accounting in the United Kingdom 2010/11 Based on International Financial Reporting Standard*, 2009, Pv.
- 25) Code Board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)
- 26) 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.

- 27) HM Treasury, *2007 Budget*, 2007, par. 6.59-6.60.
- 28) WGA の IFRS 適用については2008政府予算において2009会計年度から適用と変更された。
- 29) The House of Commons Scrutiny Unit, *Adoption of IFRS by Central Government Briefing Note*, 2009.
- 30) WGA に関する記述については、財務省ウェブサイトを参照とした。  
[http://www.hm-treasury.gov.uk/psr\\_government\\_accounts.htm](http://www.hm-treasury.gov.uk/psr_government_accounts.htm)
- 31) 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)
- 32) CIPFA, *Code of Practice on Local Authority Accounting ('the SORP') Consultation on Future Governance Framework*, 2008, p. 4.
- 33) *Ibid.*, p. 6.
- 34) *Ibid.*, pp. 6-7.