

## 英国地方自治体における財務報告基準

### —CIPFA『英国における地方自治体の会計の実務規範』の分析的検討—

酒井大策

#### I 地方自治体における財務報告の基準

民間企業において、財務報告は、情報利用者の意思決定の支援および利害関係者の利害を調整する役割を果たすものとして、その重要性が認識されている。これらの機能を果たすために、財務報告基準が設定され、その研究と改善が繰り返されてきた。

一方、公的部門においては、財務報告の重要性が近年ようやく認識され始めたばかりである。平成19年の総務省自治財政局通知「公会計の整備推進について」により、財務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）の整備が要請され、平成21年に多くの地方自治体より財務諸表が公表された<sup>1</sup>。しかしながら、いまだ財務諸表の作成は要請に過ぎず、義務付けられたものではない。また、多くの地方自治体がいわゆる決算統計を改編する方法である総務省改訂モデルによる財務諸表の作成を行っており<sup>2</sup>、積極的に財務諸表を作成するという姿勢ではなく、要請に従って行っていると言わざるをえない状況にある。

公的部門の経営において先進国とされる英国では、財務報告は法的義務に基づくものとして各地方自治体から公表されている。英国ではすでに地方自治体会計に発生主義を導入しており、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会計において、大きな影響力をもつ団体が英国勅許公共財務協会（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士資格である勅許公共財務会計士（Chartered Public Finance Accountant:CPFA）を

1 総務省「地方行革の取組状況」2009年、によると、都道府県はすべてが財務諸表を作成済みであり、市区町村においても1371市町村中942市町村（約76.2%）が財務諸表を作成済みである。

2 日本生産性本部『第3回地方自治体の新公会計制度の導入に関するアンケート調査』2010年、によると、有効回答のうち83.8%が総務省改訂モデルまたは総務省モデルを採用している。

授与する団体であるとともに、英国の地方自治体における財務報告の実務規範の設定主体として機能してきた。

英国では、2010/11会計年度より国際会計基準（International Financial Reporting Standard:IFRS）の地方自治体への適用が決定しており、本稿で述べる会計制度および財務報告基準、実務規範は2009/2010会計年度までとなる<sup>3</sup>。しかしながら、英国はIFRSの公的部門への適用について強い発言力をもっており、いままでの英国の公的部門における財務報告の枠組みを考察することは、今後のIFRSの地方自治体への適用を考える上でも重要なものとなる。

本稿では英国におけるこれまでのフレームワークを考察するとともに、英国地方自治体における財務報告の実務基準である『英国における地方自治体の会計の実務規範』（Code of Practice on Local Authority Accounting in the United Kingdom:A Statement of Recommended Practice:COPLAA）の示す地方自治体財務報告の特徴を明らかにすることによって、今後の日本の地方自治体が進めるべき財務報告の方法と内容を検討するものとした。

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

英国地方自治体における会計基準のフレームワークは、図1<sup>4</sup>であらわされるように5層の構造をしている。このなかで、財務報告の会計基準となるのが、第3層の英国会計基準審議会（Accounting Standard Board:ASB）による財務報告基準（Financial Reporting Standard: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）である。英国の会計基準はセクター・ニュートラルを採用しており、FRSおよびSSAPはパブリック・セクターに対しても適用される。しかしながら、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には、よりそれらに応じた実務規範が必要となる。ASBはそれら特定の

3 英国財務省（HM Treasury）の財務報告諮問審議会（Financial Reporting Advisory Board）は、地方自治体の一般に公平な財務報告基準としてCOPLAを指定しており、COPLAは2010/2011会計年度以降もIFRS対応版が発刊され、財務報告の基準として機能している。IFRS適応にともない、ASBの財務報告実務規範（SORP）という位置づけではなくなっている。

4 石原俊彦『CIPFA』関西学院大学出版会、2009年、100頁を基に作成。

図1 英国地方自治体の会計基準の家

<b>第5層 実務指針</b>
BVACOP等のCIPFAの各種刊行物 CIPFA以外の英国会計団体等が発行する各種刊行物
<b>第4層 実務勧告</b>
Code of Practice in Local Authiruty Accounting in the United Kingdom CIPFA Local Authority Accounting Panel Bulletin
<b>第3層 会計基準</b>
ASB 財務報告基準 (FRS) ASC 標準会計基準書 (SSAP)
<b>第2層 会計規則 (付随して発行されるガイダンス等を含む)</b>
2003年『会計監査規則』(Accounts and Audit Regulations) 第3版 等
<b>第1層 制定法</b>
2000年地方自治法 2000年情報公開法 1999年地方自治法 等

石原俊彦「CIPFA」2009年、100頁を基に作成。

産業・セクターに対応する指針を勧告実務書 (Statement of Recommended Practice: SORP) として、ASB が承認した団体からの公表を認めている<sup>5</sup>。

地方自治体に適用される SORP が第4層の COPLAA である。COPLAA の設定主体は、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) である。COPLAA は、英国地方自治体における財務報告に関するフレームワークを示すとともに、会計指針や会計実務を示すものとして英国地方自治体で機能している。

<sup>5</sup> 2009年において、SORP 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。

### Ⅲ 財務諸表の目的

#### 1. COPLAA 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基準書 (Statement of Principle for Financial Reporting:SPFR) では、財務諸表の目的を「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務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<sup>6</sup>。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、「意思決定への有用性」および「受託責任の評価」であることが分かる。

これを前提として、COPLAA では、地方自治体の財務諸表の目的として、「財務諸表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>7</sup>。

- ① 会計年度において地方自治体のサービスは何にコストをかけたか。
- ② 資金はなにであるか。
- ③ 地方自治体の資産と負債は会計年度末にどのようなものであるか。

上記の3点は、①コスト情報、②財源、③ストック情報、とまとめることができる。

#### 2. コスト情報

コスト情報は、会計年度においてどのようなサービスにコストがかけられたかを明らかにすることが当然重要であるが、同時に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をについて情報を提供するものでなければならない。英国においては個々の取引における適切なコスト情報を提供するために、SORP とは別にコスト情報についての会計実務規範 (Best Value Accounting Code of Practice:BVACOP) が定められている<sup>8</sup>。BVACOP を基準とすることにより、適切なコスト情報が財務諸表において提供されている。財務諸表では財務情報によるコスト情報の提供に限られるが、併せて CPA<sup>9</sup>

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 CIPFA, Code of Practice on Local Authority Accounting in the United Kingdom 2007, 2007, p4, par.1. 16.

8 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。

9 Comprehensive Performance Assessment (包括的業績評価) の略。地方自治体の業績を5段階に評価し、その結果をスコアカードとして公表する制度。

やベスト・バリュースをはじめとした非財務情報による業績指標の公表により、経済的・効率的・有効的に行政運営が行われたかについて情報提供が行われている。

### 3. 財源

財源とは、すなわち、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。これらは受託責任の評価を行う上で必要な情報であり、財務報告において示されなければならない。

### 4. スtock情報

コスト情報、財源が当該年度の地方自治体の歳入および歳出、つまり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財政状態を表すものがストック情報である。一定時点における資産および負債を表すことによって、地方自治体の財政運営の適否を示すと言える。地方自治体における財政状況の悪化は英国においても問題視されており、同様の問題をかかえる日本の地方自治体においても、ストック情報を明らかにし、財政状態を把握することが公会計の1つの大きな役割と認識されている。

## IV COPLAA の重要な2つの側面

COPLAA は前述のように、財務諸表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を目的として設定されている。では、英国地方自治体がCOPLAAを遵守していく上で、どのようなことを理解することが重要であるか。COPLAAでは、以下の二つの側面を理解することが重要であると示している<sup>10</sup>。

- ① 一つめの側面として、財務諸表は、公表する際、一定の一般的な形式を参照すべき

---

<sup>10</sup> *Ibid.*, p4, par. 1. 17-18.

であるが、全く同一の形式を要求するものではない。SORPの目的は、会計処理の違いや多様性を制限することであり、その結果、財務諸表の有用性を高めることである。

- ② 二つめの側面として、会計には解釈と説明が非常に重要である。SORPは財務諸表について、説明のための前文を求めている。前文は、会計上のより重大な特徴を表さなければならない。前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、財務諸表に関連した重大な誤りを含んでいないことや内容を誤って読むことがないことを、地方自治体は保証しなければならない。

これら二つの側面から考えられることを整理していく。まず、SORPは財務諸表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、財務諸表の有用性を高めることを目的とするものである。財務諸表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、かえって有用な情報の提供を妨げるものであってはならない。このことはつまり、財務諸表は報告方法や会計手続において、情報の有用性を基礎に置いた上で選択する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、無制限に報告方法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SORPであるといえる。

二つ目の側面は、財務諸表に前文を設けることを要請し、またその重要性を強調したものである。また、前文による情報の提供にあたり、誤謬や利用者の誤った理解を発生させないことに注意をしなければならないと示している。利用者が地方自治体の財政状況等を理解し、適切な意思決定を行うためには、財務諸表による情報提供のみでは限界があり、それを補完するためには前文による説明が不可欠である。地方自治体においては、情報の利用者の幅が広く、民間企業における投資家のように会計知識を持っているとは限らないため、特に前文による説明が必要となる。その一方で、前文による説明には、利用者の誤謬や誤った理解を発生させる可能性があり、そのリスクを十分に認識したうえで前文の作成に取り組むように強調している。

## IV 財務報告の対象者

### 1. COPLAA の定める財務報告の対象者

財務報告は、その財務報告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主たる目的とする。したがって、財務報告の目的を考える上で、その対象者を特定し、特質を見ることが重要となる。COPLAA において財務報告の対象者としてあげられている利害関係者は以下の五つ<sup>11</sup>である<sup>12</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)

### 2. 有権者 (electors)

COPLAA においては、財務報告の対象者を国民 (people)、市民 (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。これは、選挙を通じた経営管理者の選択と受託責任評価と関連すると考えられる。有権者は選挙での投票を通じて、地方自治体に行政権を信託しており、地方自治体の経営管理者にはその信託関係に基づき受託責任を果たしたか説明する責任がある。英国の財務報告は、民間企業においても受託責任評価が重視<sup>13</sup>されており、経営管理者の受託責任の評価のために、報告主体の財務業績および財政状態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を考える上で基礎的な要件となる意思決定有用性においても、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、有権者に財務報告を提供する必要性を指摘することができる。

11 SPFR 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。

12 *Ibid.*, p4, par. 1. 16.

13 嶋和重・許琇雲「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。

### 3. 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。特に徴収対象者は、税によってその財産を地方自治体に信託しており、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、税に基づく信託関係において、受託責任評価のための財務報告の提供は、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、徴収対象者に負担すべき税額（税率）<sup>14</sup>についてその妥当性を説明する義務があり、財務報告によってその情報を提供しなければならない。

### 4. 議会議員 (members of the Authority)

議会議員への財務報告の提供は、日本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、日本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自治体は非常にまれであり、地方議会においても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、日本のように執行機関と議決機関が分離しておらず、議会は議決機関と執行機関の両方の機能を持つ<sup>15</sup>。そのため、議会議員への財務報告の提供は、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。議会議員が両面において意思決定を行う際に有用となる情報の提供が財務報告の役割であると言える。

### 5. 従業員 (employees)

従業員への財務報告の提供は、雇用主である地方自治体の財務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>16</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。

14 英国の地方税であるカウンシ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。

15 竹下譲編著『イギリスの政治行政システム』ぎょうせい、2002年、115頁。

16 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、雇用者の財政状況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。



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

その他の利害関係者として、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財務報告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財務報告は必要である。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:PWLB) 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、日本をはじめとした他国の地方自治体に比べ、大口の債権者が少ないことから、その他の利害関係者に位置付けられていると考えられる。

## V 財務情報の質的特性

### 1. COPLAA における財務情報の質的特徴

COPLAA 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>17</sup>を指摘している<sup>18</sup>。

- 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。逆に言えば、COPLAA 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、つまり英国の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できるといえる。

17 SPFR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。COPLA 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。

18 *Ibid.*, pp7-9, par. 2. 3-13.

## 2. 目的適合性 (relevance)

COPLAA では目的適合性について「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>19</sup>。財務業績の評価、受託関係の評価、経済的意思決定への有用性の3点が、COPLAA 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。

これら3点の目的は、それぞれが互いに独立したものでなく、財務業績の評価を中心として密接に関連したものであるといえる。経済的な意思決定の基礎となる情報は財務業績であり、これらの関連性は地方自治体に限定されず極めて高い。受託関係の評価は、これを遵法性や準拠性に範囲を狭めると、財務業績との関連性はそれほど高くはない。しかしながら、これを経済性・効率性・有効性といったいわゆる3Eの観点を含めた範囲に広げると、財務業績との関連性は極めて高くなる。言うまでもなく英国においては、これら3Eの観点は重視されており、財務業績の評価と受託関係の評価は密接な関連性をもつといえる。

しかしながら、ここで問題となるのは、財務業績のみで3Eを含む公的受託関係の評価することができるかということである。公的受託関係の評価には、財務情報だけでは判断が困難であり、非財務情報が必要不可欠である。英国においては、財務報告だけでなく、ベスト・バリュウやCPAなどの非財務指標による情報公開も活発である。これら非財務諸表も利用した情報公開制度により、公的受託関係の評価が可能であるといえる。また、英国では多くの自治体で住民向けのアニュアルリポートが作成されており、COPLAAにおいても年次報告書(アニュアルリポート)に財務諸表またはそのサマリーを掲載することによる情報公開を推奨している。財務・非財務の情報を組み合わせた住民に理解しやすい情報公開制度が、日本にも必要になると考えられる。

## 3. 信頼性 (reliability)

COPLAA 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>20</sup>。

---

19 *Ibid.*, p7, par. 2. 3.

20 *Ibid.*, pp7-8, par. 2. 4-7.

- ① 信頼性は、意味することが表されていること、もしくは意味することが容易に推測できることが、誠実に示されているかに依拠している。そして、その結果、そこで執り行われる取引やその他の活動の内容を映し出す。
- 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。様々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上で最低限守られなければならない。

信頼性を確保する上で、会計上問題となるのが、見積も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。COPLAA 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くえで、最善の注意を払い表明しなければならないと主張している<sup>21</sup>。

#### 4. 比較可能性 (comparability)

財務情報を利用する場合、その情報に絶対的な評価を行えるとは限らず、むしろ他の情報と比較することによって、相対的な評価を行うことが利用者にとって有用であることがほとんどである。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、非常に有益である。」<sup>22</sup>と示している。すなわち、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にあると言える。

比較可能性を達成するための要素として、COPLAA は「会計方針の開示」と「継続性」

---

21 *Ibid.*, p8, par. 2. 5.

22 *Ibid.*, p8, par. 2. 8.

をあげている<sup>23</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、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した上で比較をする必要がある。

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警鐘を鳴らしている<sup>24</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、SORP 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ないと指摘している。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。

## 5. 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、それは以下の三つに依存するとしている<sup>25</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

COPLAA 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>26</sup>。これは、民間企業と比べ、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もって意思

---

23 *Ibid.*

24 *Ibid.*

25 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、89頁。

26 *Ibid.*, p8, par. 2. 9.

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、COPLAA 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>27</sup>としている。また、重要な側面として前述したように、前文も理解可能性を高める重要な要素である。前文において解釈と説明を記述することにより、前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。

## 6. 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、COPLAA では以下のようにまとめている<sup>28</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、その情報から得られる便益と費用を比較した場合に、費用が便益を大幅に上回るものには簡便な処理も認めるというものである。その判断要素を COPLAA 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。現在の日本の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。

27 *Ibid.*, p8, par. 1. 18-19.

28 *Ibid.*, p8, par. 2. 12.

## VI むすび

以上みてきたように、英国の地方自治体においては、セクター・ニュートラルによる会計基準の設定を基礎とし、さらに地方自治体に適した財務報告を行うための制度設計がなされている。この前提にあるものは、有権者をはじめとした利害関係者が「受託責任の評価」と「経済的意思決定」を行えるように、地方自治体には財務報告を適切に行う義務があるという認識の強さである。

近年とくに指摘されるように、日本の地方自治体においては予算を重視する一方で、決算を軽視していると言わざるをえない状態にある。それゆえ、適切な経営管理が行うことができていない。今後、英国のように、日本の自治体においても、利害関係者に適切な決算報告、すなわち財務報告を行い、その評価と意思決定を反映した経営管理を行っていかなければならないと考える。

### 参考文献

- Anna Capaldi ed., *Councilors' Guide to Local Government Finance: 2008 Fully Revised Edition*, CIPFA, 2008.
- ASB, *Review of Public Benefit SORPs*, 2008.
- ASB, *SORPs: Policy and Code of Practice*, 2000.
- ASB, *Statement of Principles for Financial Reporting*, 1999.
- CIPFA, *Public Reporting and Accountability: A Good Practice Guide*, CIPFA, 2003.
- CIPFA, *Narrative Reporting: A Public Service Perspective*, CIPFA, 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.
- 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）をてがかりにして—」『会計検査研究』第29号、2004年、157-168頁。
- 石原俊彦『CIPFA』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。
- 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。
- 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。
- 財団法人生産性本部『第3回地方自治体の新公会計制度の導入に関するアンケート調査』2010年。

嶋和重・許難雫「英国『財務報告原則書』の基礎的考察」『拓殖大学経営管理研究』第82号、2008年、63-96頁。

隅田一豊『住民自治とアカウントビリティ』税務経理協会、1998年。

総務省『公会計の整備推進について』2008年。

総務省『地方行革の取組状況』2009年。

武田隆二『財務諸表論 第10版』中央経済社、2005年。

竹下譲編著『イギリスの政治行政システム』ぎょうせい、2002年。

藤井秀樹『GASB/FASAB 公会計の概念フレームワーク』中央経済社、2003年。

筆谷勇『公会計原則の解説』中央経済社、1998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。