

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—

明治大学公共政策大学院ガバナンス研究科教授
兼村 高文

はじめに

政府が作成する決算書には、予算対比の決算書に加えて最近では貸借対照表（バランスシート）など企業と同様の財務書類（企業会計では財務諸表）が多く、多くの国で作成されている。わが国でも、国は 1998 年度決算から、地方自治体（以下、自治体とする）では 2001 年頃より一部の自治体で作成が始まった。こうした財務書類を作成する目的は、財政の効率化・有効化に資するよう有用な会計情報を提供するとともに、政府の説明責任を果たすことにある。確かに、従来の官庁会計方式（現金主義会計）による決算に比べると、企業会計方式（発生主義会計）で作成される財務書類の会計情報は、インフラ等のストックが金額で計上され、またストックの維持コストである減価償却費など現金支出をともしない発生コストも明らかとなり、より精緻な決算分析が可能となる。これにより、行政評価もより信頼できる内容となっており、いわゆる PDCA サイクルの予算マネジメントにも貢献するなどのメリットがあるといわれている。

しかし、そうした財務書類の会計情報は、実際にはどれほど行政と住民にとって有用であるのか疑問の声も聞かれる。企業会計では、費用・収益の認識基準として現金主義より発生主義が優れていることは会計学の説明を待つまでもない。ところが、政府の公会計でも発生主義の会計制度が当然に優れているとは財政学では説得的に説明されていない。それゆえ予算決算の財政制度でどう活用できるのか明確でないところがある。また住民も難しい財務書類をどう読み、どう利用できるのかわからない。せっかく多くの自治体で財務書類を作成しながら、活用されないまま義務的に作り続けているのが現状である。

本稿は、以上の問題意識から、財務書類を含む決算書の作成ではすでに 20 年以上の経験がある英国の自治体の状況を探りながら、わが国での有用な活用方途を検討することを目的としている。ただし、結論から先に述べると、英国においても自治体の財務書類は住民にはほとんど理解されていない。さらにそれ以前に、住民は自治体自体にわが国より興味がないということがいえる。ただ行政サイドでは、公会計改革がすでに行われているため複式予算決算が制度化され、経常と資本が区分されて財政運営が予算段階からより明確となっていることがあげられる。また特別会計は少なく、会計間の資金移動による不明瞭な問題はない。本稿の目的とした英国に学ぶ財務書類の活用方途であったが、住民サイドでの活用という点では必ずしも明確な答えはえられなかったが、制度面と現地のヒアリング等も踏まえながら、参考となる活用方策を探ってみた。

本論の構成は次のようである。第 1 章は、英国の地方制度と財政の現状、予算決算制度および公会計制度についてまとめている。第 2 章は、英国自治体の決算報告書の事例としてバーミンガム市を取り上げて解説しそこでの活用状況を紹介している。第 3 章は、わが国の決算報告書と平成 20 年度決算から整備が求められている新地方公会計制度による財務書類とその活用についてまとめている。第 4 章は、日英比較検討を踏まえてわが国の決算書類の課題と今後の展望について述べている。

なお本稿をまとめるにあたっては、自治体国際化協会ロンドン事務所に調査対象機関への協力依頼や資料提供等の協力をいただいた。調査機関は、地方自治体の監督官庁であるコミュニティ・地方自治省（Department for Communities and Local Government ; DCLA）、地方自治体の代表等からなる地方自治体協会（Local Government Association ; LGA）、英国の地方自治体公会計基準の設定等の機関である財務公会計協会（The Chartered Institute of Public Finance and Accountancy ; CIPFA）である。そのほかバーミンガム大学地方自治研究所（The Institute of Local Government Studies ; INLOGOV）T. ボバード（Bovaird）教授、バーミンガム市役所 S.コナリー（Conery）氏等にお話を伺った。いずれも 2009 年 11 月 18 日から 28 日までの期間に訪問しヒアリングを行った。なお、調査日が 2009 年 11 月末であったこと、またヒアリングの時点で 2010 年 5 月の総選挙で政権交代が確実視され大きな政策変更が見込まれたことなどの理由から、新政権の動向も踏まえて報告書をまとめることとした。幸い他の研究で英国出張の機会が 2010 年 11 月 29 日から 12 月 6 日まであり、保守党政権下の地方財政の動向も踏まえて本稿を執筆することができた。したがって本稿は 2010 年 12 月現在の状況を反映した内容となっている。

第1章 英国の地方財政と公会計制度

第1節 自治体の構造と財政の現況

1 自治体の構造と機能

はじめに自治体の構造と財政状況を概観しておこう。なお、英国の地方行財政を論じる場合には、4つの地域（イングランド、スコットランド、ウェールズ、北アイルランド）のうち、イングランド（ウェールズを含む場合もある）のみを扱うことが多い。本論でもとくに断りのない限り、イングランドについて論じたものとして読んでもらいたい。

英国の自治体構造は、イングランドを除く地域はすべて1層制であるが、イングランドは2層制と1層制の混在した制度である。すなわち、首都のロンドンはロンドン議会（Greater London Assembly）と特別区（Borough）の2層制であり、6つの大都市圏はディストリクトのみであり、地方圏は一部はユニタリー（Unitary：単一自治体などと訳されている）だけの1層制であるが、それ以外の地域はカウンティとディストリクトの2層制である。英国でも自治体の再編が行われ、イングランド以外の地域（スコットランド、ウェールズ、北アイルランド）については1層制となったが、イングランドは地方圏の一部が1層制への改革が結果として住民等の反対により頓挫したため2層制との混在となった。なおロンドン議会は、小規模で他の広域自治体とは機能も違うため地方圏の2層制とは異なる。

図表1-1 イングランドの自治体の構造（2009年現在）

地 域	広域自治体	計	基礎自治体	計
イングランド	(ロンドン) ロンドン議会	1	ロンドン区 シティ	32 1
	(大都市圏)		ディストリクト	36
	(地方圏) カウンティ	34	ティストリクト	238
	ユニタリー			46
	イングランド合計			388
ウェールズ	ユニタリー			22
スコットランド	ユニタリー			32
北アイルランド	ディストリクト			26
英国合計				469

注：以上のほかシリー島にディストリクトが1つある。

出所：CIPFA（2009）。

図表 1－2 イングランド自治体の規模（2008年）

	面 積 万km ² （％）	人 口 百万人（％）	自治体当り km ² 万人	自治体数 （議会数）	議員数 人
ロンドン	0.2 （2）	7.6 （15）	606 23.0	34	1,989
大都市圏	0.7 （5）	11.1 （22）	1,994 308	36	2,434
地方圏	12.2 （93）	32.7 （64）	4,296 11.5	284	13,916
イングランド計	13.1 (100)	51.4 (100)		354	18,339

出所：DCLG（2010）。

こうした地方圏で2層制を残した制度は、ブレア政権でも議論が行われすべて1層制にするとともに、英国全体で自治体の数を減らす取り組みが提言されたことがあった。結果としては1層制への統一は実現しなかったが、地方制度改革は広域圏自治体の創設や首長の公選制導入など2000年の地方自治法の改正（Local Government Act 2000）として行われた¹。

なお、英国では基礎的自治体のもとにイングランドではパリッシュ（Parish Council）、タウンカウンスル（Town Council）、その他の地域ではコミュニティ（Community）がある。パリッシュは教会の教区に起源をもち19世紀に自治体として位置付けられてきたもので、現在は公選の議員で構成される議会をもちその数は大小含めて約1万団体ある。しかし多くは人口と予算規模が小さく事務も限られているため、地方財政の中ではあまり取り上げられない²。ただ住民には最も身近な団体であり、地方圏のパリッシュの中には機能しているところもある。

つぎに英国の自治体の数と規模をみると、全体では469団体であり、イングランドは354団体である。この数をわが国と比べると、国土が日本の約65%、人口が半分の約6千万人ということのを考慮しても少ない。1自治体当たりの面積と人口規模を比較すると、わが国が約215km²と約7万3千人（単純に総人口を1,720団体で割った値）であるのに対して、イングランドは地方圏の基礎自治体（ディストリクト）で4,296km²と11.1万人である。自治体数が少ないので1団体当りではかなり大きな規模である。

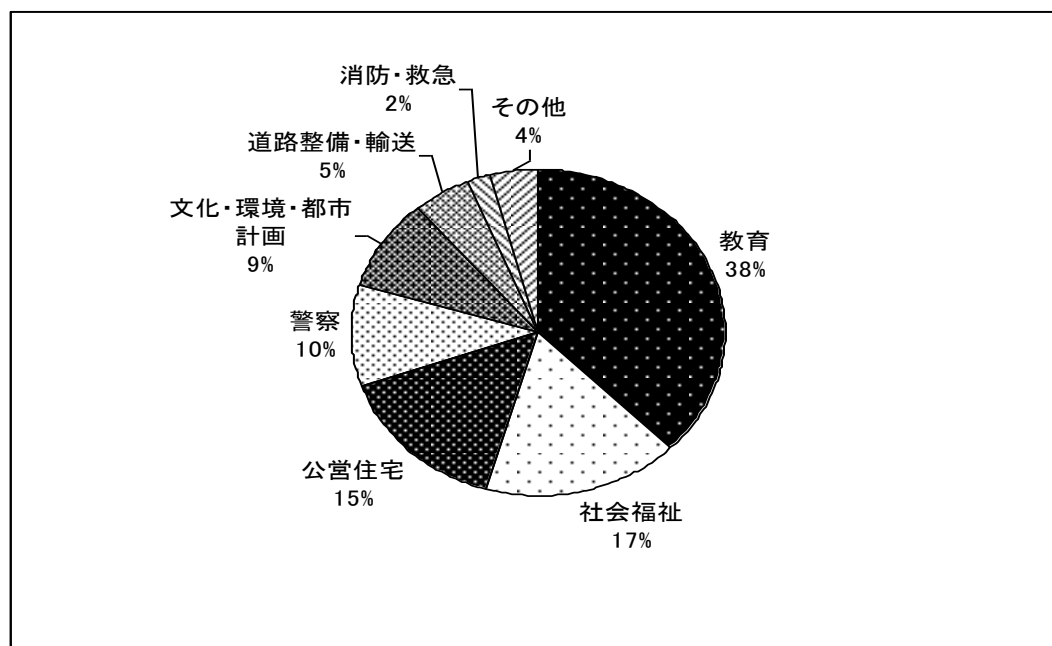
自治体の機能については、図表1－3のように、歳出ベースでみると教育が3分の1を占め、次に社会福祉、公営住宅などである。英国では地方事務は個別授權であるため授權された事務のみを行える。授權された枠を超えた支出を行うと、越権行為（Ultra Vires）として罰せられることになる³。したがって機能は極めて限定的であり、わが国のように条例で定めて事務を広げることはできない。なお警察と消防・救急はそれぞれ自治体が設置されている。

¹ 最近の地方制度改革の動きについては、内貴滋（2009）が詳しい。

² パリッシュの現状については、DCLG(2010),ANNEX A Section3 を参照のこと。

³ 2000年の地方自治法で自治体の支出権限が拡大されたがそれでも限定的である。

図表 1－3 自治体の機能（イングランド、経常会計2008年度決算構成比）



出所：DCLG（2010）より作成。

2 地方財政の現況

つぎにイングランドの財政状況をみよう。英国の予算決算は、後述するように、経常勘定（revenue account）と資本勘定（capital account）に分けられる。そのため一般会計（General Fund）⁴や公営事業会計（Trading Fund）などもそれぞれ経常・資本勘定が設けられている。

図表 1－4 は、地方自治体の監督官庁であるコミュニティ地方自治省（Department for Community and Local Government：DCLG）がまとめたイングランドの 2008 年度決算総額である。支出欄は上から経常勘定について一般会計経常勘定、公営住宅経常勘定、公営事業会計経常勘定が並び、それぞれ支出合計が記されている。その下に資本勘定について一般会計資本勘定などが並び総額で記されている。経常勘定総支出と資本勘定総支出の割合は 87：13 でほとんどは経常勘定の支出である。また経常勘定総支出の中で一般会計経常勘定は 96%とほとんどを占め、そのうち人件費は 5 割近くに上っている。

一方、収入欄も上から同じように配列され、経常勘定総収入と資本勘定総収入の割合は 94：6 で収入も圧倒的に経常収入が多い。経常勘定総収入もほとんど一般会計経常勘定の収入で占めている。経常収入の内訳は特定補助金が 48%で最も多く、地方税（カウンシル税）は 15%ほどであり、一般交付金（Revenue Support Grant：歳入援助交付金）は 2%、地方譲与税（事業用レイト）は 14%、使用料等は 9%などである。なおわが国の地方交付

⁴ General Fund を一般会計と訳しているが、わが国の一般会計の概念とは異なり自治体全体を意味している。以前は Consolidated Fund であった。

税に相当する一般交付金が少ないのは、2006 年度からほとんどが教育目的の特定補助金となったためである。

決算額は、収入総額が 1,538.7 億ポンド、支出総額が 1,600.0 億ポンドであり、差し引きはマイナス 61.4 億ポンドである。このマイナス額は、公営住宅経常勘定余剰から 5 億ポンド、地方債発行で 11 億ポンド、投資減額分として 32 億ポンド、会計処理調整で 11 億ポンドなどで賄われている。

図表 1－4 イングランド決算総額（2008 年度決算、百万ポンド）

支 出		収 入	
一般会計経常勘定	131,500	一般会計経常勘定	143,839
人件費	(62,912)	特定補助金	(69,968)
経常経費	(73,059)	交付金	(2,854)
他会計等繰出	(-5,090)	地方税	(21,242)
その他	(619)	譲与税	(20,506)
公営住宅経常勘定	4,358	使用料等	(11,583)
公営事業会計経常等	828	その他	(17,686)
人件費	(156)	公営住宅経常勘定	6,905
経常経費	(672)	公営事業会計経常等	1,139
その他会計等総計	2,941	その他会計等総計	1,926
経常勘定支出計	139,627	経常勘定収入計	144,808
資本勘定支出計	19,801	資本勘定収入計	9,064
支出総額	160,013	収入総額	153,872
		総収入	153,872
		一) 総支出	<u>- 160,013</u>
		必要財源調整	<u>- 6,141</u>
		公営住宅勘定余剰	498
		地方債発行	1,190
		投資減額分	3,283
		会計処理調整	1,171

出所：DCLG（2010）より作成。

第2節 英国の予算決算制度

国の予算は、中期（3カ年度）の予算フレームとして政府全体の「歳出計画」⁵（Spending Review：SR）が1999年から作成されている。SRは、毎年度ごとに予算配分する単年度管理歳出（Annual Managed Expenditure：AME）と3カ年度の枠で予算配分する省庁別歳出限度（Departmental Expenditure Limit：DEL）で構成され、それらの合計が3カ年度にわたる総管理支出額（Total Managed Expenditure：TME）として表されている。2010年度に関わるSRは、前ブラウン労働党政権においてSR2007（計画期間2008年度から2010年度）が作成されていたが、2010年5月に誕生したキャメロン保守党政権は新たにSR2010を2011年度から2014年度までの4カ年度を計画期間としたものを2010年10月に公表したところである。

SR2010をみると、2011年度の経常歳出額はAMEとMELを合わせて6,511億ポンドであり、資本歳出額は同じく507億ポンドである。政府の総予算であるTMEは7,018億ポンド（£＝130円換算で約91兆2,340円）である。このうちコミュニティ・地方自治省（DCLG）から地方財政に一般交付金で支出される額は、経常歳出のわずか261億ポンドである。

つぎに、2009年度の決算見込みで政府支出の大きさをみると、TMEは6,692億ポンドでGDP比47.5%であり、そのうち地方財政は1,732億ポンドで同25.9%である。地方財政支出の割合は4分の1であり、わが国に比べてかなり小さい。また地方財政支出のうち、イングランドの占める割合は86.1%と多くを占めている⁶。

図表1－5 英国の歳出計画（Spending Review2010）（10億ポンド）

	SR2011-2014			
	2011年度	2012年度	2013年度	2014年度
経常歳出額	651.1	664.5	678.6	692.7
単年度管理支出	(307.8)	(319.5)	(329.1)	(344.0)
省庁別支出限度	(343.3)	(345.0)	(349.6)	(348.7)
うち地方財政	(26.1)	(24.4)	(24.2)	(22.9)
資本歳出額	50.7	48.5	45.6	47.1
単年度管理支出	(7.3)	(6.7)	(6.4)	(6.9)
省庁別支出限度	(43.5)	(41.8)	(39.2)	(40.2)
うち地方財政	(0.0)	(0.0)	(0.0)	(0.0)
総管理支出額	701.8	713.0	724.2	739.8

注：うち地方財政はDCLGから地方財政への支出分。

出所：HM-Treasury（2010）より作成。

⁵ SRは「歳出見直し」、「支出見直し」などとも訳されている。

⁶ 決算統計についてはHM-Treasury(2010)による。

SR の予算決算の経理は、後述するように資源会計（Resource Accounting）という発生主義会計で行われている。決算書は省庁別の財務書類を含む資源決算書が作成され、また地方財政を合わせた全政府（Whole Government）の決算書も作成されている。SR はまた、公共サービス協約（Public Service Agreement : PSA）という評価制度が組み込まれている。PSA は、各省庁が 3 カ年度の目的・目標を財務省との間で取決める協約であり、毎年業績指標（Performance Indicator : PI）で目標の達成状況をチェックするものである。まさに PDCA サイクルの予算マネジメントである。また SR は、法定の予算ではないものの毎年度の議決予算はこれにリンクして作成されてきた。なおキャメロン保守党政権は今後の SR については、SR2010 は発表しているが PI の廃止を決めるなど PSA を含めて見直しを検討しており、今後の運用については不明である。

つぎに地方の予算決算制度をみると、地方は SR のような複数年度の共通した予算制度はなく、基本的には単年度の予算決算であり、また発生主義は決算のみで採用され、予算については現金ベースで配分されている。決算は会計コード等にもとづいて収支計算書やバランスシート等の財務書類が 1 つの決算報告書としてまとめられている。自治体の会計コード等については、会計基準委員会（Accounting Standard Board : ASB）のもとで財務公会計協会⁷（CIPFA）と地方自治体会計助言委員会（Local Authority(Scotland) Accounting Advisory Committee : LASAAC）が決算様式等の基準を定めている。CIPFA は毎年、実務指針（Statement of Recommended Practice : SORP）を公表し、自治体はこれに基づいて決算報告書の作成に当たっている。また評価制度は監査委員会（Audit Commission : AC）が全国統一の業績指標で事務事業評価を行ってきたが、評価結果は予算とはリンクしておらず、国の特定補助金の配分基準などとして利用され、自治体の業績改善のための制度ではなかった。しかしこれも AC とともに廃止が決められたので統一した評価制度はなくなった⁸。

第 3 節 英国の公会計制度

1 公会計制度改革

英国で現行の制度に至る公会計改革が行われたのは、国は 1993 年に当時の財務大臣が資源会計（発生主義会計）を中央政府で導入することを提案し、その後に議論を経て 1995 年に政策協議書「Better Accounting for the Taxpayer's Money : Resource Accounting and Budgeting in Government」が公表されて、完全発生主義の採用が決められた。発生主義会計は実際には 1997 年度から中央省庁の決算に順次導入され、2001 年度からは予算にも採用されている。

一方、地方は国よりは早く、1982 年地方財政法（Local Government Finance Act 1982）

⁷ CIPFA は勅許財務官協会などとも訳されている。

⁸ 個別の業績指標にもとづいて総合的な評価を行う包括的業績評価（CPA）に代えて 2009 年度に導入された地域評価（CAA）も 1 年限りで廃止された。

で自治体に年次会計報告と外部監査が義務付けられたのを受けて、公会計規定や財務書類の作成基準等の整備が行われた。外部監査は 1983 年に第三者機関として監査委員会 (AC) が設置され、AC は政府の有効化、効率化のターゲットである Value for Money : VFM (“税金に見合った支出”、“価値あるサービス” などと意識されている) を経済性・効率性・有効性 (Economy・Efficiency・Effectiveness、3E) から検証する VFM 監査を行うこととなった。その後、1993 年に資本会計に完全発生主義会計が導入され、今日に至っている。

こうした英国の今次の公会計改革は、NPM による行財政改革とともに行われたものであり、国も地方も同時に事務事業レベルの業績指標が 1993 年から導入されている。公会計改革はこうした評価のために有用な会計情報を提供するためにも求められたのであった。

2 公会計制度

英国の公会計を特徴づけている制度にファンド会計 (Fund Accounting) がある⁹。ファンド会計は、サービス提供部門や機関を 1 つの実体として捉えて会計報告を行うものである。これに対してわが国の会計は政府を 1 つの実体として捉えて括っている。両者は実際にはそれほど大きな違いはないが、特別会計を含めて会計実体をとらえる場合には会計単位の括り方に留意が必要である。ただし、これは予算決算の会計が経常と資本に分かれていることとも関連する。すなわち既述のように、英国の公会計は複式簿記・発生主義会計で経理されており、予算決算は経常と資本の複式の予算決算として行われている。そのうえで会計区分の括り方もみながら公会計制度を理解する必要がある。

複式の予算決算は、経常勘定と資本勘定に分けて一般会計と特別会計が括られる。これは複式簿記であるので全ての取引はルールに従って資産・負債・資本・費用・収益のいずれかに借方 (debit) と貸方 (credit) に同じ金額で仕訳され、そのうえで費用・収益のフローが経常勘定となり、資産・負債のストックが資本勘定となる。実際に自治体の経理は経常収支勘定 (revenue expenditure) と資本収支勘定 (capital expenditure) で予算決算がまとめられる。

こうした公会計の実務を規定しているのは、国はこれまでは GAAP に準拠した財務会計マニュアル (Financial Reporting Manual : FReM) であったが、2009 年度決算から公会計にも民間企業の会計基準である国際財務報告基準 (IFRS) が適用されたことにより、IFRS に準拠した新たな FReM が財務省の財務報告助言委員会 (Financial Reporting Advisory Board) から公表されている¹⁰。IFRS はまた地方も 2010 年度決算より適用されているためそれに準拠した実務指針等が CIPFA から公表されている¹¹。

⁹ 自治体にファンド会計が規定されたのは 1972 年地方自治法 (Local Government Act 1972) による。英国自治体のファンド会計については隅田一豊 (1998) に詳しい。

¹⁰ 英国の財務省 HP に IFRS に準拠したマニュアルが公表されている。

http://www.hm-treasury.gov.uk/frem_index.htm

¹¹ CIPFA は IFRS が適用されるため SORP に代えて新たな IFRS をベースとした実務指針等を作成している。CIPFA/LASAAC から公表されている指針等 (2010 年 12 月現在)。

英国で公会計基準を民間の会計基準に収斂させているのは、会計基準に関しては官民同じ（セクター・ニュートラル）とする考えからである。EU では 2005 年から IFRS が企業会計に採用されていたため、公会計基準にも適用したものである¹²。

なお、毎年自治体の実務指針等を設定する CIPFA は、王室憲章が与えられた非営利法人であり、その前身から数えると 120 年の長い歴史を有している。CIPFA は公会計専門の会計士を擁し、自治体にも CIPFA の認定を受けた会計士が 5 千人程度も勤務しているといわれる¹³。自治体の財務会計制度の改善に多大の貢献をしている。わが国の地方公会計制度の改善のためにはこうした機関の設置が望まれる。

<http://www.cipfa.org.uk/pt/cipfalasaac/index.cfm>

¹² 国への IFRS の導入に関する課題や対応については東信男（2009）に詳しい。

¹³ CIPFA の詳細については、石原俊彦（2009）に詳しい。

第2章 英国自治体の決算報告書とその活用―バーミンガム市を事例として―

第1節 英国自治体の計画行政と財政運営

英国の自治体でもさまざまな中長期の計画が作られている。地域の開発計画からコミュニティの福祉、環境、住宅整備などさまざまな分野の計画が策定され、計画的な行政が行われている。また計画は自治体（カウンスル：Council）によってのみ策定されるのではなく、地域とパートナーシップを組んでいる非営利団体や慈善団体あるいは国との開発計画などさまざまである。

バーミンガム市の事例をみると、市全体の長期の上位のプランである「The Council Plan」が「Sustainable Community Strategy Plan Birmingham2026」と題して策定されており、そのもとに個別の中期・年次の計画がある。例えば「Council Plan 2008-2013」では、経済発展、緑化都市、健康都市などの施策を掲げて個別具体の事業をあげている。これらはわが国の市町村が策定する総合計画とその基本計画・実施計画に似ているところがある。また国が2007年から導入した地域評価協定（Local Area Agreement：LAA）に係る計画と評価も行われている。LAAは、自治体を中心となって組織した地域パートナーシップと国が地域開発や福祉サービスなどの分野で計画目標とその実現のための指標を立てて合意して取り組むものである。バーミンガム市においても「LAA2008/2011」として取り組みが公表されている。またLAAより広域の地域を対象とした地域連携協定（Multi Area Agreement：MAA）もあるがバーミンガム市は入っていない¹⁴。このほか民間との共同で長期の大規模な中心市街地の開発計画として2007年から2026年の20年間を期間とする「Big City Plan」が進められている。巨額の投資を呼び込むプロジェクトとして市が関わっている。

英国の自治体は財政規模はわが国に比べて小さいが、地域の非営利団体や慈善団体などとのパートナーシップによる活動が財政規模は小さいが大きな役割を担っていることに留意が必要である。バーミンガム市も市と警察自治体、消防・救急自治体、その他の団体等とのパートナーシップを仲介する組織として「Be Birmingham」がおかれている。

第2節 自治体の決算報告書

自治体の会計手続きは、財務公会計協会（CIPFA）が設定する自治体向けの会計実務指針（SORP）とベストバリュー会計実務コード（BVACOP）等をもとに行われている。具体的には、前述のように、複式簿記・発生主義会計で経理され、会計単位は資金ベース（Fund Accounting）で区分され、経常勘定と資本勘定に分けてまとめられている。

CIPFA が設定する SORP の 2009 年度版は、「*The Code of Practice on Local Authority Accounting in the United Kingdom 2009: A Statement of Recommended Practice*,

¹⁴ LAA、MAA については、自治体国際化協会「英国の地方自治（概要版）」（2009 年度改訂）p5 を参照のこと。

CIPFA/LASAAC」である。自治体はこれに基づいて決算書を作成することになる。なお前述のように、2010 年度からは IFRS をベースにした基準に変わるため新たな実務指針で決算手続きが行われることになる。以下では、2009 年度決算が最新であるので、SORP2009 による決算報告書をみることにする。

はじめにSORP2009の目次をみると次のようである。

< SORP 2009年度版 目次 >

概要 (Overview)

監査所見 (Audit Considerations)

決算報告書手続き (Preparation of the Financial Statements)

- 会計概念 (Accounting Concepts)
- 事業関連情報 (Corresponding Amounts)
- 決算報告書の承認と認定 (Certification and Approval of the Financial Statements)

主要決算報告書の構成 (Content of Core Financial Statements)

- 前文 (Explanatory Foreword)
- 会計方針 (Statement of Accounting Policies)
- 決算書に関する責任説明書 (Statement of Responsibilities for the Statement of Accounts)
- 年次ガバナンス説明書 (Annual Governance Statement)
- 収支計算書 (Income and Expenditure Account)
- 一般会計残高変動計算書 (Statement of Movement on the General Fund Balance)
- 総実現利得・損失計算書 (Statement of Total Recognised Gains and Losses)
- 貸借対照表 (Balance Sheet)
- 資金収支計算書 (Cash Flow Statement)
- 注記 (Notes to the Core Financial Statements)

特定事業決算報告書の内容 (Content of Supplementary Single Entity Financial Statements)

- 公営住宅経常勘定 (Housing Revenue Account)
- 公営住宅経常勘定収支残高変動計算書 (Statement of Movement on the Housing Revenue Account Balance)
- 公営住宅経常勘定注記 (Notes to the Housing Revenue Account)
- 地方税徴収会計 (Collection Fund)
- 地方年金会計勘定 (Pension Fund Accounts)
- 警察自治体・消防救急自治体年金会計 (Police Authority and Fire and Rescue Authority Pension Funds)

行政サービス・グループ別決算書 (The Group Accounts)

会計方針チェックリスト (Accounting Policies Checklist)

各年版のSORPの目次は必ずしも同じではなく、2009年版を2008年版と比べると構成の順序や内容などが異なっているが、主要決算報告書を構成する個々の財務書類は同じである¹⁵。SORP2009の目次では、はじめに監査委員の所見が述べられ、続いて会計手続きとして会計概念、事業関連情報、決算報告書の承認と認定が記されている。次に主要決算報告書について一般会計に関する会計方針や自治体の責任の記述があり、そして個別財務書類の解説が書かれている。

財務書類は合計5つである。個々の内容についてみると、①収支計算書（Income and Expenditure Account）は、当該自治体に関わる全ての収入と支出を計上したものである。一般行政サービスや公営住宅などの総支出から料金等の収入を控除して純支出を求めて表示するものである。全ての行政サービスの支出とそれに対応する収入が分かる基本的な計算書である。②一般会計残高変動計算書（Statement of Movement on the General Fund Balance）は、収支計算書の残高（赤字）と自治体全体の残高との調整が示され、自治体全体の支出とカウンスル税課税との関係¹⁶を示している。③総実現利得・損失計算書

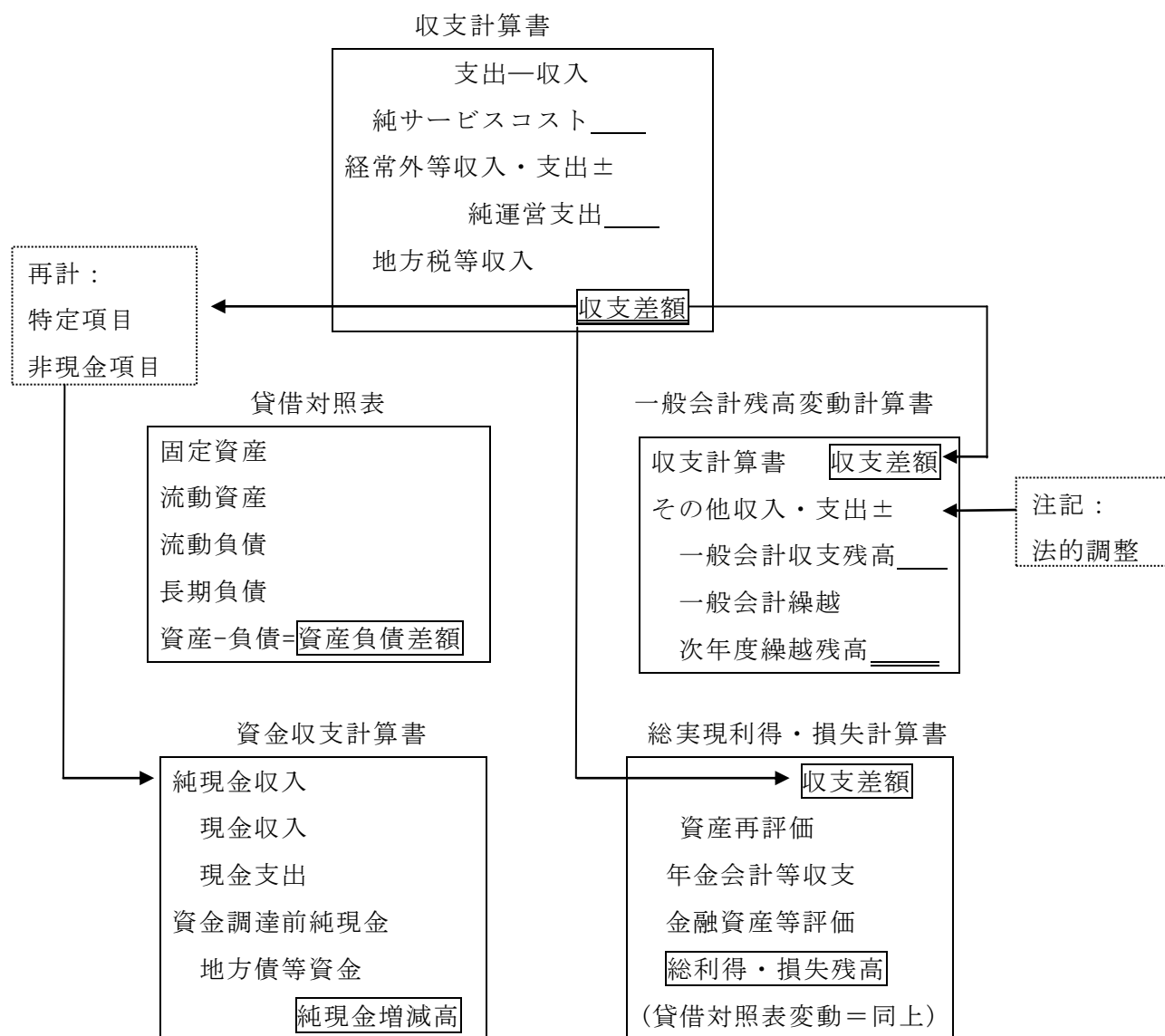
（Statement of Total Recognised Gains and Losses）は、自治体全体で剰余金と残高に係る全ての実現・未実現の利得（ゲイン）と損失（ロス）を示している。残高は貸借対照表の変動と関係する。④貸借対照表（バランスシート、Balance Sheet）は、自治体全体の期末時点の資産・負債残高とその差額の純資産(負債)を表示したものである（内容はわが国の連結貸借対照表と同じ）。⑤資金収支計算書（キャッシュフロー計算書、Cash Flow Statement）は、期中の経常・資本の全ての現金フローおよび発生主義会計処理を含めて計上したものである。

つぎに、財務書類の相互関係をみよう。収支計算書では当該年度の収支差額に前年度の差額を加えて次年度に繰越される収支差額が計算されるが、これは一般会計残高変動計算書でその要因が示される。また繰越される収支差額は、総実現利得・損失計算書で他の会計等の差額（ゲイン又はロス）とともに示され合計した差額は貸借対照表に対応する。さらに収支差額は資金調達コスト等と非現金項目等の調整を行って資金収支計算書の純現金収入に反映される。

¹⁵ 2008年のSORPは石原俊彦（2009）p 91に目次が記されている。

¹⁶ 毎年度のカウンスル税額（税率）は、自治体全体の支出から国等の収入を控除した不足額で求められるためこのような計算をする。

図表 2－1 英国自治体決算書の財務書類 5 表の相互関係



出所：SORP2009 より作成。

主要決算報告書の次には、事業別の勘定・会計（Single Entity）について公営住宅経常勘定（Housing Revenue Account）、地方税徴収会計（Collection Fund）¹⁷、公営事業会計（Trading Service Fund）などに関する解説が述べられている。そして全会計について行政サービスのグループで括った決算書と会計方針のチェックリストが記されている。これらの決算報告書は決算から4カ月以内にまとめて公表することが規定されている。

¹⁷ この会計はカウンスル税徴収自治体であるロンドン区、ディストリクト、ユニタリーに設置が義務付けられ、それ以外のカウンティとパリッシュは徴収自治体に委託して税収を受け取る。

第3節 バーミンガム市にみる決算書とその活用状況

1 バーミンガム市の 2009 年度決算報告書

産業革命とともに発展してきたバーミンガム市 (Birmingham City Council) は、イングランド中西部に位置し、人口 100 万人を擁しロンドンに次ぐ英国第 2 の都市である。現在は重工業から脱却し金融や観光、電気通信などソフトサービス化が進んでいるが、英連邦国からの移住者が多く、失業率が高く人種間の格差や治安の問題などを抱えている。

バーミンガム市は大都市圏であるので 1 層制である。はじめに 2009 年度の予算を概観しておく、予算は「Council Plan 2008-2013」を達成させるために組まれていることが前文に書かれている。一般会計経常予算は 3,376 百万ポンドであり、資本予算は 549 百万ポンドである。経常予算で歳入は補助金が 70% (うち一般は 20%) を占め、地方税はわずか 10% である。歳出は教育を含む年少・青年・家庭への支出が 42%、福祉手当等が 14%、成人・地域活動支援が 11% などである。資本予算の歳出は公営住宅や教育施設などである。

さて、バーミンガム市 2009 年度決算報告書 (Statement of Accounts 2009/10) をみると、目次は下記のようにあり、前述の SORP2009 に準拠して作成されていることがわかる。

前文 (FOREWORD TO THE ACCOUNTS)

年次ガバナンス報告書 (ANNUAL GOOD GOVERNANCE STATEMENT 2009/2010)

会計責任報告書 (STATEMENT OF RESPONSIBILITIES)

会計方針 (STATEMENT OF ACCOUNTING POLICIES)

— 収支計算書 (INCOME AND EXPENDITURE ACCOUNT)

— 一般会計残高変動計算書 (STATEMENT OF MOVEMENT ON THE GENERAL FUND)

— 実現利得・損失計算書 (STATEMENT OF RECOGNISED GAINS AND LOSSES)

— 貸借対照表 (BALANCE SHEET)

— 資金収支計算書 (CASH FLOW STATEMENT)

— 注記 (NOTES TO THE CORE FINANCIAL STATEMENTS)

公営住宅経常勘定収支計算書 (HOUSING REVENUE ACCOUNT INCOME AND EXPENDITURE ACCOUNT)

公営住宅経常勘定収支残高変動計算書 (STATEMENT OF MOVEMENT ON THE HOUSING REVENUE ACCOUNT BALANCE)

地方税徴収会計収支計算書 (COLLECTION FUND INCOME AND EXPENDITURE ACCOUNT)

行政サービス・グループ別収支計算書 (GROUP INCOME AND EXPENDITURE ACCOUNT)

特定事業赤字の行政サービス・グループ別収支赤字との調整 (RECONCILIATION OF THE SINGLE ENTITY DEFICIT FOR THE YEAR TO THE GROUP DEFICIT)

バーミンガム市の HP に公表されている決算報告書の全文は 94 ページに及ぶものである。まず前文では、市は真実で公正の立場で決算を行っていることを会計方針で述べ、続いて各財務書類の概要がまとめられている。会計方針で特徴的なことは、英国の公会計は発生主義会計であるが、資産保有コスト（Asset Charge）である減価償却費については収支計算書には計上されず、残高変動計算書で計算されている。個別の財務書類をみよう。

①収支計算書（Income and Expenditure Account）：

純支出は 1,626.3 百万ポンド（使用料等の収入と剰余金控除後）である。収入は特定補助金が 194.3 百万ポンド、一般交付金（歳入援助交付金）が 123.8 百万ポンド、PFI 補助金が 8.7 百万ポンド、地方譲与税（事業用レイト）が 536.3 百万ポンドであり、支出から収入を控除して必要となった地方税は 328.2 百万ポンドである。マイナスの 525.0 百万ポンドは主として減価償却費と地方公務員年金負債に関する名目上の支出であり、一般会計残高変動計算書に記されている。

収支計算書

2008年度 純支出 £ 000		2009年度		
		総支出 £ 000	収入 £ 000	純支出 £ 000
342,354	成人社会福祉サービス	485,649	(125,045)	360,604
17,656	一般行政サービス	128,139	(114,577)	13,562
445,631	児童及び教育サービス	1,793,339	(1,216,275)	577,064
1,572	司法サービス	1,941	(355)	1,587
268,046	文化・環境・地域計画サービス	474,331	(171,367)	302,965
105,650	道路・運輸交通サービス	179,090	(79,471)	99,619
55,916	公営住宅一般サービス	589,560	(547,168)	42,391
418,620	公営住宅経常勘定	180,554	(240,015)	(59,461)
17,497	団体等活動支援	85,223	(45,894)	39,529
(9,875)	その他の経費	6,474	0	6,474
1,663,067	純サービスコスト	3,924,301	(2,539,967)	1,384,334
78	パリッシュ受託徴収費用			86
(17,241)	公営事業収入	注記1		(19,442)
28,439	他団体等負担金	注記8		23,271
7,917	住宅資本関係負担金	注記8		5,929
138,597	支払利息等			138,783
51,586	職員年金関係費	注記3		85,592
(12,339)	固定資産売却(利益)/損失			26,496
(35,469)	利子及び投資所得			(18,789)
1,824,635	純運用支出			1,626,260
	財源			
	地域ベース補助金	注記37		(113,011)
(179,065)	一般交付金	注記37		(123,783)
(561,425)	地方譲与税			(536,291)
(314,341)	カウンシル税			(323,960)
(4,851)	地方税徴収会計剰余			(4,197)
764,952	当年度欠損			525,018

②一般会計残高変動計算書（Statement of Movement on the General Fund Balance）：
 上段は、収支計算書のマイナス 525.0 百万ポンドから純収入の 515.3 百万ポンドを差引き
 して残高が 9.7 百万ポンドの赤字であったことが記されている。これに前年度のプラスの
 繰越残高 21,117 百万ポンドを加えると当年度の繰越残高はプラス 11,4221 百万ポンドと
 なっている。下段は残高変動の内訳である。

一般会計残高変動計算書

一般会計残高変動計算書	2008年度 £ 000	2009年度 £ 000
当年度収支決算書の（剰余）/欠損	764, 952	525, 018
法令及び適正実務指針による当年度一般会計残高要調整額 （注記参照）	(758, 069)	(515, 324)
当年度一般会計残高の（増加）/減少	6, 883	9, 695
一般会計残高繰越	(28, 000)	(21, 117)
一般会計残高次年度繰越	(21, 117)	(11, 422)

一般会計残高変動計算書の調整項目の注記	2008年度 £ 000	2009年度 £ 000
当年度一般会計残高変動において法令により除かれた以外 で収支計算書に含まれるもの		
固定資産の減価償却費及び改修費	(630, 057)	(309, 421)
法規による資本会計から経常収支会計移転	(163, 030)	(221, 818)
繰延国補助金の償却	0	6, 255
FRS17による退職給付に係る純請求	(60, 171)	(50, 180)
固定資産純売却益	12, 339	(26, 496)
固定資産償却に係らない資本受領	0	32, 009
その他の国補助金	17, 106	2, 005
議定金融商品等再計	(10, 670)	(11, 106)
収支計算書に含まれず法令により当年度一般会計残高変動 計算書に含まれるもの		
資本調達に係る最小経常準備金	71, 282	89, 427
任意経常準備金	2, 814	0
資本収支勘定の一般会計残高分	5	0
資本補助金から公営プールへの補助金	(7, 917)	(5, 929)
議定分長期債務者再支払	(167)	264
議定分長期負債再支払	1, 654	0
議定分負債消却	3, 125	2, 611
当年度一般会計残高変動計算で算入される一般会計からの 転入出		
地方税徴収会計	(1, 652)	4, 197
公営住宅経常勘定残高	(121)	(1, 760)
学校関係残高	899	(222)
主要補充準備金	0	25, 000
その他特定目的準備金	6, 492	(50, 160)
当年度一般会計残高純増加額	(758, 069)	(515, 324)

③実現利得・損失計算書（Statement of Total Recognised Gain and Losses）：

収支計算書残高のマイナス525.0百万ポンド、固定資産再評価でプラス138.0百万ポンド、地方公務員年金勘定で生じたマイナス540.1百万ポンド、それに売却可能金融資産評価でプラス41.2百万ポンドを集計して、885.8百万ポンドの損失が生じていることを表している。

実現利得・損失計算書

	2008年度 £ 000	2009年度 £ 000
当年度収支勘定の欠損	764, 952	525, 018
固定資産評価の（剰余）/欠損	52, 928	(138, 083)
年金会計資産・負債に係る実質（剰余）/欠損	(132, 006)	540, 179
売却可能金融資産再評価の（剰余）/欠損		(41, 298)
当年度(利得)/損失	685, 874	885, 816
貸借対照表変動	(685, 874)	(885, 816)

前年度との調整

1～5 省略(内容は後掲【参考資料】英文参照のこと)

上記による市の純資産への影響額

上記関連項目		£ 000
	2008年度監査済み決算の貸借対照表の年度末純資産	(2, 313, 134)
1	カウンスル税貸借差額	0
2	固定資産再計	10, 491
3	民間投資契約	(101, 183)
4	金融証書	0
5	NEC（イベントホール）借入保証	(24, 188)
6	当年度末決算の貸借対照表純資産	(2, 428, 012)

④貸借対照表（Balance Sheet）：

資産総額は6,840.3百万ポンドであり、うち固定資産は5,977.1百万ポンドである。固定資産のうち2,081.2百万ポンドの公営住宅資産は社会的利用価値としての資産評価である。負債は長期債務の地方債が最も多く2,396.3百万ポンドであり、資産総額から負債総額を控除した純資産額は1,542.1百万ポンドである。表の下段には純資産の財源が記されている。

貸借対照表

2009年3月31日 £ 000		注記	2010年3月31日 £ 000 £ 000	
17,504	固定資産		18,396	
	無形固定資産	11-16		
	有形固定資産			
	運用資産			
2,003,114	庁舎	11-16	2,081,171	
2,664,452	その他土地建物	11-16	2,637,809	
103,487	車両・設備・什器備品	11-16	106,705	
416,329	インフラ資産	11-16	432,031	
93,674	コミュニティ資産	11-16	97,095	
	非運用資産			
177,802	建設仮勘定	11-16	210,555	
405,677	投資・剰余資産	11-16	393,302	
5,882,039	固定資産総額			5,977,064
365,189	長期投資	18	361,282	
44,392	長期貸付金	19	43,265	
409,581				404,547
6,291,621	長期資産計			6,381,611
	流動資産			
173,517	その他資産	18	89,809	
3,160	運用	20	2,312	
287,735	貸付金	21	298,224	
71,829	現金	22	68,416	
536,241				458,761
6,827,862	総資産			6,840,372
	流動負債			
(316,326)	短期借入金	23	(177,876)	
(420,712)	借入金	24	(468,981)	
(72,138)	現金過引出	22	(63,659)	
(29,389)	出資///	46	(27,086)	
(838,565)			(737,602)	
5,989,297	総資産マイナス流動負債			6,102,770
	長期負債			
(2,246,897)	長期借入金	23	(2,396,390)	
(1,068,943)	年金給付負債	3	(1,659,302)	
(73,867)	繰延負債	25	(71,615)	
(128,345)	繰延国補助金	26	(224,057)	
(20,132)	未定国補助金	27	(25,000)	
(23,100)	引当金	17	(184,209)	
2,428,012	総資産マイナス負債			1,542,197

資金源泉				
180,127	資産再評価益	28	303,096	
3,086,406	資本調整勘定	29	2,676,075	
(34,761)	金融証書調整勘定		(32,146)	
0	売却可能金融証書		41,298	
(29)	地方税徴収会計調整勘定	45	4,168	
(1,068,943)	年金剰余金	3	(1,659,302)	
51,552	利用可能資本剰余	30	58,757	
6,538	繰延資本剰余		4,806	
	一般会計残高	31	11,422	
	公営住宅経常残高	31	1,591	
	特定目的積立金	30	132,432	
	住宅補修積立金	30	0	
2,428,012	総純資産価値			1,542,197

⑤資金収支計算書（Cash Flow Statement）：

経常と資本の全ての現金の流入・流出が記される。現金の残高は前年度が0.2百万ポンドであり当年度が5.1百万ポンドであるので当年度で4.9百万ポンド増加したことになる。

資金収支計算書

2008年度 £ 000	2009年度 £ 000 £ 000		
(212, 922)	経常活動からの純現金流入(注記40)		(245, 472)
	投資及び金融サービス収益		
156, 310	現金流出： 利子支払	138, 783	
(41, 870)	現金流入： 利子受取	(18, 789)	
114, 440			119, 994
	資本活動		
416, 500	現金流出： 固定資産購入	352, 800	
6, 983	長期投資	0	
215, 075	その他資本現金支払い	221, 818	
638, 538			574, 618
(55, 358)	現金流入 固定資産売却	(88, 000)	
(27, 825)	資産受贈	0	
0	長期投資売却	(45, 205)	
0	短期投資売却	(83, 708)	
(158, 578)	資本的補助金（注記44）	(231, 300)	
(241, 761)			(448, 213)
298, 295	資金調達前純現金流出/(流入)		927
	流動性準備金運営 短期預金純増加/(減少)	5, 050	
	資金調達		
1, 967, 395	現金流出： 借入金支払	138, 450	
(2, 165, 888)	現金流入： 新規借入一長期分	(149, 493)	
(298, 493)			(5, 993)
(198)	現金純（増加）/減少		(5, 066)

決算報告書は次に5つの財務書類に関する注記が述べられている。はじめに公営事業に関する集計である。バーミンガム市には、マーケット、街灯サービス、デイサービス、道路・下水など20を超える事業があるが、総支出額は169.9百万ポンドであり、収益から控除した差額は19.4百万ポンドのプラスである。

以下は、決算剰余の引当金に関する記述、地方公務員年金会計の収支状況、給与水準（£＝130円で最多水準は650万円台であるが最高は2,600万円台）、外部監査に係る費用（監査委員会に支払った監査料は1.2百万ポンド）、補助金の内訳、リース契約の内訳、資産負債の内訳、などと続いている。

つぎに、公営住宅経常勘定と地方税徴収会計の収支計算書をみておこう。

①公営住宅経常勘定収支計算書（Housing Revenue Account、Income and Expenditure Account）：公営住宅経常勘定は設置が義務付けられている会計である。収支計算書の収入は多くは家賃収入であり、支出は維持補修費と管理費である。収支は59,299百万ポンドのプラスである。これに他会計を含めて収支を計算すると16.2百万ポンドのプラスである。しかし公営住宅経常勘定残高変動計算書で修繕引当金に25百万ポンド、年金基金からの繰入3.1百万ポンド等を差引きすると、決算収支は1.6百万ポンドのプラスとなっている。

公営住宅勘定収支計算書

2008年度 £ 000		2009年度 £ 000
	収入	
(198, 610)	賃料収入（総額）	(203, 314)
(6, 337)	非賃料	(5, 716)
(20, 593)	施設使用料	(23, 024)
0	公営住宅補助金	(7, 799)
0	会計基準に基づく収入	0
(225, 540)	総収入	(239, 853)
	支出	
67, 965	補修・修繕	66, 323
59, 211	監督・運営	65, 750
4, 744	租税公課	4, 644
9, 097	公営住宅補助金支払	0
0	一般会計補助金支払	0
130, 271	減価償却費・減損引当	40, 722
369, 243	経済停滞による減損	0
121	地方債管理費	118
3, 508	不良債務引当損	2, 997
0	会計基準に基づく支出	0
644, 160	総支出	180, 554
418, 620	小計	(59, 299)
	市全体収支計算書中の公営住宅の純費用	
38, 681	利子等支払	32, 560
2, 269	優遇及び割引の償却	1, 773
(370)	利子等収入	(230)
2, 146	固定資産処分(利得)/損失	3, 995
1, 893	年金資産の利子負担・収入	5, 036
463, 239	当年度公営住宅(剰余)/損失	(16, 165)

②地方税徴収会計収支計算書（Collection Fund Income and Expenditure Account）：地方税徴収会計も設置が義務付けられている会計である。収支計算書の収入はカウンシル税（パリッシュの分も含む）、国からのカウンシル税給付金、事業用レイト（人口比で配分される譲与税）であり、支出は税收の配分として市の一般会計経常勘定、パリッシュ、警察自治体、消防・救急自治体である。そのほか歳入援助交付金制度で決められている拠出分が361.2百万ポンドである。収支は4.7百万ポンドのプラスである。

地方税徴収会計収支決算書

2008年度 £ 000	2009年度		
	注記	£ 000	£ 000
	収入		
(273, 496)	カウンスル税		
(1, 094)	収入	(275, 681)	
	カウンスル税戻入	(2, 115)	
(88, 217)	一般会計からの移転		
0	カウンスル税手当て	(98, 889)	
	不良債務引当金減少	0	
(362, 807)			(376, 685)
(360, 833)	地方譲与税(事業レート)		
0	収入見込み	(363, 192)	
	コミュニティ・チャージ分	(1)	
(360, 833)	不良債務引当分徴収		(363, 193)
0	前年度欠損繰越分		
0	バーミンガム市	0	
0	消防・救急自治体	0	
0		0	
(723, 640)			0
	総収入		(739, 878)
	支出		
314, 263	地方税徴収会計経費		
78	バーミンガム市	323, 874	
13, 402	フランキー・パリッシュ	86	
27, 739	消防・救急自治体	13, 898	
355, 482	警察自治体	29, 035	
			366, 893
6, 503	前年度剰余繰越分		
280	バーミンガム市	0	
568	消防・救急自治体	0	
	警察自治体	0	
7, 351			0
1, 839	カウンスル税		
0	不良債務引当金戻入増加	5, 056	
	債務償却	0	
358, 871	地方譲与税(事業レート)		
1, 962	国移転分	361, 219	
	徴税コスト	1, 974	
362, 672			368, 249
725, 505	総支出		735, 142
1, 865	当年度(剰余)/欠損		(4, 736)
(1, 838)	繰越分(剰余)/欠損		27
27	次年度繰越(剰余)/欠損		(4, 709)

以上が主要な財務報告である。このあと行政サービス・グループ別にまとめた決算として収支計算書等が載せられている。

③行政サービス・グループ別収支計算書(Group Income and Expenditure Account) : 社会福祉ケア、児童及び教育サービス、文化・環境・都市計画サービスなどサービスで括った収支計算書である。

行政サービス・グループ別収支計算書

2009年度 £ 000		2009年度 £ 000 £ 000	
342,354	成人社会福祉サービス	360,604	
17,656	一般行政サービス	13,562	
445,630	児童及び教育サービス	577,064	
1,572	司法サービス	1,587	
240,499	文化・環境・地域計画サービス	271,556	
105,650	道路・輸送交通サービス	99,619	
474,536	公営住宅一般サービス	(17,070)	
17,497	団体等活動支援	39,529	
(9,875)	その他の経費	6,474	
1,635,519	純サービス費用		1,352,926
(51,934)	共同事業の（収入）分	(56,492)	
49,492	共同事業の費用負担分	54,516	
(2,442)	共同事業の欠損/（剰余）		(1,976)
(2,617)	連合事業の欠損/（剰余）		(6)
1,630,460	グループ別サービス純費用		1,350,943
78	パリッシュ受託徴収費用		86
(17,241)	公営事業の（剰余）/欠損		(19,442)
28,439	支払利息等		23,271
7,917	政府への公営住宅資本からの支出		5,929
163,059	外部利子支払		165,658
52,322	年金利子費用および年金資産収益		87,550
12,339	固定資産売却(利得)/損失		26,496
(35,707)	利子・投資収益		(18,872)
23	法人税支払		19
0	共同事業利子支払分		0
711	共同事業租税支払分		568
2,629	組合利子支払分		0
0	組合租税支払分		0
0	休止事業収益		0
1,279	その他利子分の剰余/(欠損)		945
1,821,630	純運用(収入)/支出		1,623,151
(1,059,882)	納税者/国補助金の収入		(1,101,242)
761,948	当年度(剰余)/欠損		521,909

3 バーミンガム市における決算情報の活用状況

英国の自治体で作成される決算報告書は、バーミンガム市のケースでは上述の「Statement of Accounts」のみである。わが国のように複数の決算書は作成していない。この報告書を入手するには、市のホームページ（HP）からダウンロードできる。しかしわが国の自治体のHPもそうであるが、最初の画面(Home)から決算書に辿り着くのは容易ではない。検索欄に決算書（account）を入力して探さないとなかなか見つけれられない。また入手できたとしても、紹介した報告書でも「Summary」であり、これを読み解くのは英国の市民でも相当の知識が必要であろう。バーミンガム市には予算の概要版はあるが、決算の市民向けの要約版は見当たらない。

バーミンガム市のケースではあるが、市民が一般に理解できるような決算書は作成されていない。市民が簡単な財政状況をみるのは、住宅の占有者に年度始めに送られてくるカウンスル税の請求書に記載された情報くらいである。カウンスル税は未納すれば年金生活者でも収監される厳しいペナルティが課せられるが、その請求書には使途等について簡単な説明が記載されている。もっとも最近では英国の多くの自治体で市民向けの広報誌が季刊や隔月刊で発行されている（バーミンガム市では季刊で「**FOWARD**」という 15 ページ程度のタブロイド誌を発行している）。広報誌には財政に関する情報を載せているところもある¹⁸。

自治体が財政情報の公表に積極的でないのは、市民の地方行政への関心が概して低いことも反映している。自治体は合併で行政区域が広がり、住民との距離が遠くなった。このことは、地方選挙の投票率はつねに 30% 台と低いことから伺える。

では行政内部でマネジメントなどへの活用状況はどうであろうか。今回の調査では内部の状況について詳細なヒアリングはできなかったが、自治体には前述のように、公会計の専門家が勤務するなどしており、決算情報は計画策定や業績評価に活用されているものと考えられる。決算報告書の財務書類の相互関係をみてもわかるように、住民向けに作成しているというより管理会計として利用するような内容である。資金フローも発生主義会計より算出され純コストが企業会計並みに算定される。これらは事務事業評価に活用でき有用である。これまで多くの評価指標で詳細な分析が行われてきたことから裏付けられる。なお、総合的な行政評価制度であった包括業績評価（CPA、CAA）は 2009 年度で廃止され活用される場面はなくなった。これは評価機関でもあった監査委員会（AC）が廃止されることに伴うものであるが¹⁹、CPA など評価作業は多大な事務負担などの問題も抱えていた。ただし他方で、CPA などの行政評価は他団体と比較するうえではそれなりのメリットがあったという声は聞かれた²⁰。また CPA など評価結果については、住民に分かりやすく工夫して公表していた。わが国の事務事業評価のように、指標もなく個別に行われていれば比較分析はできないが、全国統一の指標による評価はそれなりの意味はあった。いずれ国も含めて **Value For Money** の要請から、再び何らかの行政評価が英国の自治体にもまた復活することは容易に予想される。

以上のように、英国の自治体では、決算情報をダイレクトに住民に分かりやすく伝え自治体のアカウンタビリティを果たすというような姿勢はみえない。ここではむしろ自治体内部で活用することで、そこから加工された情報を住民に提供するということで間接的に利用されているといえよう。

¹⁸ ロンドンの特別区である **Kensington and Chelsea Borough** は隔月で広報誌を発行しているが、ここではカウンスル税に関する情報が載ることもある。

¹⁹ AC の廃止はキャメロン保守党首の公約でもあった。

²⁰ 計画セクションに勤務するバーミンガム市職員へのヒアリングを根拠として述べている。

第3章 わが国自治体の決算報告書とその活用状況

第1節 行革の取り組みと公会計改革

1990年代半頃より、行財政改革や地方分権の進展から先進的な自治体を中心に行政評価の導入とともに、バランスシート等の財務書類の作成が始められた。また自治体も住民への情報開示や説明責任を果たすため、企業会計的手法によるわかりやすい財務情報の提供が求められた。総務省はこうしたことを受けて、2000年3月に「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」を公表し、自治体のバランスシートの統一的な作成手法を提示した。また翌年には、行政コスト計算書と地方公共団体全体のバランスシートも提示した。これらは「総務省方式」と称され、自治体の財務書類作成のマニュアルとして定着してきた。

その後、2005年12月に閣議決定された「行政改革の重要方針」、さらに2006年3月の「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」、また経済財政諮問会議の「骨太の方針2006」などにおいて、政府の資産・負債改革への取り組みや行政改革のための新たな手法が示されたなかで、公会計については、複式簿記のシステム化や財務書類の整備と活用が求められた。

こうした公会計改革の要請に対して、総務省は2006年4月に「新地方公会計制度研究会」を発足させ、同年5月に「新地方公会計制度研究会報告書」を公表した。また同年8月には総務事務次官通知「地方公共団体における行政改革の更なる推進のための指針」において、公会計改革を研究会報告書に示された財務書類を活用して推進するようスケジュールを示して要請したのである。

第2節 自治体の決算報告書 ―新地方公会計モデルの財務書類―

1 自治体の決算書の種類

わが国では自治体は3つの決算書を作成している。1つは、各自治体が条例により設置している一般会計と特別会計について、歳入歳出予算に対する決算として、歳入歳出決算書、歳入歳出決算事項明細書、実質収支に関する調書、財産に関する調書、それに主要な施策の成果報告書（決算を議会の認定に付するにあたって決算にかかる主要な施策の成果を説明する書類）の作成が義務付けられている。

2つは、決算統計に係る決算である。全ての自治体は地方財政に関する統計調査のために地方自治法第252条の17の5第1項及び第2項に基づいて毎年地方財政状況調査が行われている。自治体の地方財政状況調査は、普通会計というこの決算統計のために設けられた会計について決算をまとめて総務省に報告して行われている。普通会計で集計された決算統計は、都道府県決算状況調、市町村決算状況調、地方財政統計年報、地方財政白書等としてまとめられ公表される。

そして3つは、法的な義務はないが前述の総務省から公表された「新地方公会計制度研

究会報告書」(以下、「新公会計報告書」とする)に基づいて作成が要請されている新地方公会計モデルによる財務書類である。これまでも多くの自治体で任意にバランスシート等の財務書類を作成してきたが、今回の要請は「新公会計報告書」に基づいて財務諸表 4 表を整備するよう強く要請されているものである。

これら 3 つの決算書は、それぞれ作成の目的や根拠が異なり、また決算の括り方も異なっている。1 つ目の自治体の決算書は、各自治体が条例で設置した会計ごとに予算対比の決算を行うものであり、自治体の広報誌や HP にも住民向けに分かりやすく解説され公表される。2 つ目の決算統計は、対住民ではなく財政統計のための決算である。地方財政白書等の作成に統一した様式で統計をとる必要から普通会計という統計のための会計を設け、自治体の決算書から地方財政状況調査表を作成し決算状況(通称、決算カード)をまとめるものである。決算カードは共通の決算であり、財政指標が算定されるため財政分析や他団体との比較分析に利用される。3 つ目の財務書類は、前 2 つの決算が現金主義会計であるためストック情報が欠如しコスト情報も不十分であるなどとして企業会計的な決算を行うものである。公会計改革の必要性はだれしも認めるところであるが、制度改革に至らないため発生主義的な手法で財務書類を作成するものである。

2 「新地方公会計制度研究会報告書」による新たな地方公会計モデル

「新公会計報告書」には、公会計整備の目的について次の 5 点をあげている。① 資産・債務管理、② 費用管理、③ 財務情報のわかりやすい開示、④ 政策評価・予算編成・決算分析との関係付け、⑤ 地方議会における予算・決算審議での利用、である。これらは行革指針等でも要請されたように、財務書類の会計情報をとおして行革を推進し、効率的で効果的な政府の実現を促すものである。また自治体が財務書類を作成する目的については、住民をはじめ情報利用者が意思決定を行うに当たり有用な情報を提供することにあるとし、具体的には、①財政状態、②業績、③純資産の変動、④資金収支の状態、に関する情報提供をあげている。

これらにより、国と地方の政府間関係等を考慮しながら地方固有の取扱いを踏まえつつ、原則として、国(財務省)の作成基準に準拠して財務書類を作成するのであるが、具体的には、発生主義を活用した基準設定と複式簿記の考え方の導入を図るものである。

上記の報告書で提案された財務書類は、従来から作成されている貸借対照表、行政コスト計算書および資金収支計算書の 3 表に新たに純資産変動計算書を加えた 4 表が標準形である。これらの財務書類は、普通会計に加えて単体(普通会計+公営事業会計)と連結(単体+地方独立行政法人、一部事務組合、第三セクター等)の範囲で作成することを求めている。

財務書類 4 表の作成に当たっては、「基準モデル」と「総務省方式改定モデル」の 2 つのモデルを提案している。「基準モデル」が基本となるのであろうが、基準モデルは導入に際して作業負荷が大きいことから従来の総務省方式と同じく決算統計から作成できる「総

務省方式改定モデル」を加えている。

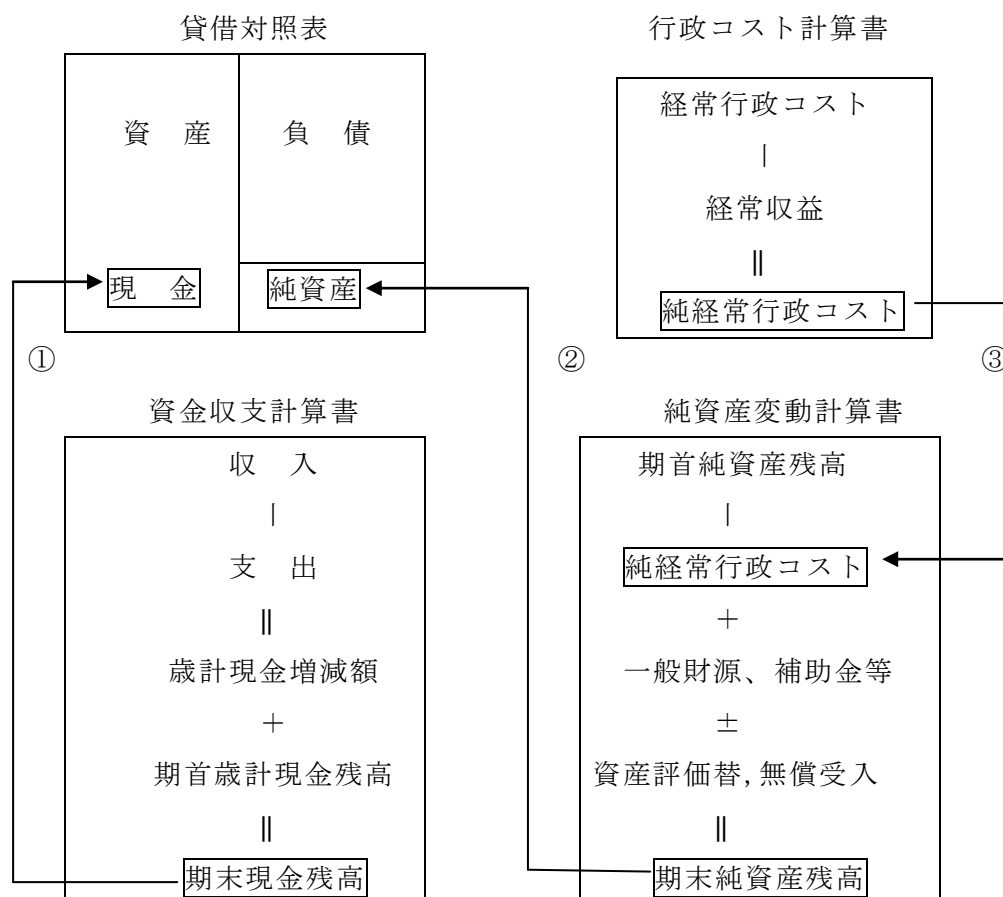
なお、報告書は研究会の発足から取りまとめまで短期間であったことから、実務面での課題などいくつかの問題が指摘されていた。そのため 2006 年 7 月に「新地方公会計制度実務研究会」を発足させ、実務的な観点から研究会報告書で示された基準モデルと総務省方式改定モデルの実証的検証や資産評価方法等の課題について検討が加えられた。その結果、2007 年 10 月にパイロット自治体（倉敷市、浜松市）で両モデルを検証した結果等を盛り込んだ「新公会計制度実務研究会報告書」が公表されている。

財務書類 4 表の会計的な相互関係を示したのが図表 3-1 である²¹。①は貸借対照表の資産のうち現金の金額は資金収支計算書の期末残高と対応し、②は貸借対照表の純資産の金額は資産・負債の差額として計算されるが、これは純資産変動計算書の期末残高と対応する。③は行政コスト計算書の純経常費用（純行政コスト）の金額は費用と収益の差額であるが、これは純資産変動計算書の財源の使途のうち純経常費用への財源措置に対応する。

これらの財務書類は、1 つの決算より作成され有機的に関連しているので相互関係をとおして財務分析ができると説明されている。しかし、これらの財務書類は発生主義的考え方を採り入れながら基本的には現金主義会計で経理される決算統計から便宜的にまとめられているので精緻な分析はできない。また「基準モデル」と「総務省方式改訂モデル」は固定資産の評価方法が前者は公正価値（市場価格）であるのに対して後者は当面は取得価格であるなど異なるため異質なものとなっている。さらに表示方法も違いがみられるなど、異なるモデルで作成された財務書類は相互には比較できない状況である。

²¹ 財務書類 4 表の相互関係については、鈴木・兼村（2010）、総務省「新地方公会計制度実務研究会」などを参照のこと。

図表 3－1 新公会計モデルの財務書類 4 表の相互関係



出所：総務省「新公会計制度実務研究会報告書」2006。

最後に財務書類の整備状況をみておくと、平成 22 年 3 月末時点で都道府県は作成中を含めて全団体に整備され、また市区町村でも 9 割が整備しているが、その一方で 1 割近い 157 団体は未作成である。また作成のモデルについては、作成団体の半数近くが総務省方式改定モデルを採用しており、基準モデルは 1 割にも満たない。また従来の総務省方式は約 1 割の団体で続けている。このほか東京都のように独自モデルで作成している団体も都道府県含めて 19 団体ある。

現在のところ、多くの自治体では決算カードから容易に作成できる総務省方式改訂モデルを採用しているが、これとは異なるモデルを採用している団体がある以上、財務書類の比較分析は妨げられることになる。決算情報の改善のために作成が要請されほとんどの自治体で労力をかけて作成している財務書類であるが、不幸にも異なる会計モデルが提示されたことで住民には誤解と困惑を与え、有用性は限定的なものとなっている。

第3節 自治体の財務書類の活用状況

2001 年頃よりバランスシート等の財務書類が作成されるにつれて、自治体やシンクタンクで実務の視点で財政分析や意思決定に活用できるよう分析指標等の研究が行われてきた。また企業会計からも、財務分析を応用した自治体バランスシート等の分析手法が開発された²²。これらは 2007 年度決算まではほとんどが総務省方式で財務書類が作成されていたため、自治体間の比較分析などにも利用されてきた。例えば、東京都特別区のバランスシート比較や神戸市は政令市の 1 人当たりのバランスシートを作成して比較分析していた。また東京都は 2006 年度から複式簿記・発生主義会計を独自に導入して財務諸表を公表している。しかし 2008 年度決算からは、前述の新公会計モデルの導入が総務省より通達されている。これらの活用方法について総務省から報告書が出されているが²³、いずれにしろ複数のモデルであるため比較分析は限定的である。

一方、自治体の現場で住民にどう理解してもらうかの工夫も行われてきた。バランスシートなど財務書類を読み解くには専門的な知識も必要となるため、分かりやすくストック情報などを広報誌等に載せてきた。またより具体的にコスト情報として理解してもらうために、例えば藤沢市では施設ごとにコスト情報等をまとめた「公共施設マネジメント白書―施設を通じた行政サービスの現状と分析―」（2007 年）を作成して施設の計画的な維持管理に活用してきた²⁴。財務書類は自治体全体の財政状況や経営成績を表すものであるが、個別事業等のセグメント情報としても有効に活用できる²⁵。また企業会計的手法でコスト情報が示されているため民間との比較考量ができ、民間委託すべきかどうかの判断材料にもなる。

これまで自治体の財政分析では、主に決算カードを用いて財政力指数や実質公債費比率、経常収支比率などの財政指標の分析や類似団体との比較等をとおして行ってきた。決算カードの財政指標は、長年のデータの蓄積があるため実態を反映しており財政運営において貴重なシグナルとなっている。また決算カードは現金主義会計による決算であるがゆえに合法規性、正確性にすぐれている。さらに 2009 年度から施行された自治体財政健全化法では、実質赤字比率や実質公債費比率などの財政指標が健全化判断比率として法定化され、早期の健全化のためのシグナルにも活用されている。ただし、決算カードは内部管理のための決算であり、住民向けに開発されたものではない。その点でバランスシートなどの財務書類の決算の方が一般的であり、財務分析の汎用性は高い。

²² 総務省方式財務書類の活用に関する解説書としては、朝日監査法人編著『自治体バランスシート・行政コスト計算書の作り方・読み方』ぎょうせい,2001、中央青山監査法人『市町村のバランスシートがわかる本』日本法令,2004 などがある。

²³ 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」2010 年 3 月。

²⁴ また習志野市でも「公共施設マネジメント白書―施設の現状と運営状況の分析―」（2009 年）を作成している。

²⁵ 東京都の財務書類の活用についてもセグメント情報の有効性が論じられている。鶴川正樹（2010）。

わが国では決算書のうち財務書類は法定されたものではなく、また公会計制度が現行は官庁会計の現金主義会計であるため会計から誘導的には財務書類は作れない。それゆえ統一されず位置づけも定まらないものとなっている。わが国で財務書類を活用するためには、まず公会計改革を実施することが先決である。ただしそれと同時に、発生主義が公会計で有効に機能するためには、学問的な研究も不可欠である。公会計で減価償却の必要性を否定する論文さえある²⁶。理論的にも財政システムで発生主義がどう有効に機能するのか、整理しておく必要がある。

²⁶ 例えば、Pilcher, R. and M. Zahn(2010)は公会計で企業会計による財務報告の信憑性を問題として取り上げている。

第4章 決算報告書の活用のための課題と今後の展開

第1節 日英における自治体の決算報告書（財務書類）の特徴

両国の決算報告書の内容について財務書類を中心にみたが、それぞれが作成されてきた経緯等もみながら特徴をまとめてみよう。はじめにわが国の決算書について述べると、自治体の決算が注目されはじめたのは財政再建が始まった1970年代中頃からである。当時は「増税なき財政再建」をスローガンに行政効率の改善が求められ、自治体も効率性を検証するため1969年に整備された決算統計を用いて財政分析が行われるようになった。また1980年代になると、企業会計的手法による財政分析と称してバランスシートなど財務諸表の作成がいくつかの自治体で試みられた²⁷。その後は1990年代にNPMにより経済効率に加えて成果志向の有効性が求められ、公会計改革も含めてより精緻な財務書類の整備が進められた。これらの財務書類は当初から住民も意識した決算情報として位置づけられ、企業会計に準じて理解できるよう住民のみならず自治体の債権者など利害関係者にも分かりやすく公表することが主眼となっていた。

これに対して英国の決算書は、1974年から自治体に決算書の作成が義務付けられ、1983年の外部監査開始から会計コード等に準拠して作成されてきた。またNPMの影響は1993年から発生主義会計が資本会計に導入され精緻化が図られた。ここでは決算書は監査のための報告書であり、住民に公表することは特に意識してこなかった。決算書はあくまで自治体に義務付けられた3E（経済性・効率性・有効性）を検証するために公会計の専門家により作成されるものであり、住民に対するアカウンタビリティは意識されてこなかったといえる²⁸。

両国の財務書類は、その作成目的が基本的に異なっているとみることができる。しかしだからといって何ら示唆が得られないということではない。わが国では“財務諸表を作成しても使えない”といわれるが、これはおそらくつねに便宜的な手法で作成してきたからであろう。公会計改革がなくとも英国のように統一した会計コード等が整備されていれば有用性と比較可能性は高まる。住民への分かりやすさを意識しすぎるとかえって誤解を招くこともある。まず専門的に内部の意思決定に活用できる会計情報として位置づけたうえで、住民への公表を進めればよいのではなかろうか。このことから、英国の収支計算書を中心とした収支残高の分析ツールとしての財務書類体系に学ぶことは多い。住民にはほとんど分からないが、自治体全体のストック・フローの変動が詳細に示されて監査の要求

²⁷ 企業会計的手法による財政分析については、地方自治協会『企業会計的手法による財政分析と今後の財政運営のあり方に関する調査研究報告書』（1982）、同『地方公共団体のストック分析・評価方法に関する研究』（1986）などが公表され、福岡県、熊本市、高山市などでバランスシートが作成された。

²⁸ 例えば公会計学者のR.Jones教授は、英国自治体の決算報告書は1970年代から国に対するアカウンタビリティを目的として作成されてきたことを論じている。Jones R. and M. Pendlebury(2004)。

に込んでいる。他方、わが国の財務書類は貸借対照表を中心としたストックの分析ツールとして有効である。なお英国とわが国では自治体の制度や機能が大きく異なるところもあるため、そのことを含めて論ずることがもちろん欠かせない。

第2節 英国の取り組み姿勢から参考になること

1 キャメロン保守党政権の取り組み

2010年5月の総選挙で13年ぶりに保守党が労働党を破って第1党となったが、過半数を獲得できなかったため自由民主党（Liberal Democrat）と連立を組んで戦後初の連立政権をスタートさせた。キャメロン政権はこれまで、マニフェストにも掲げた財政再建を最優先課題として大胆な歳出カットを打ち出してきた。英国財政は2009年度に財政赤字がGDPの11%にも達する過去最悪の事態となったため、これを2015年度までに解消させるべく5年間で歳出総額を19%カットする一方、消費税の2.5%引上げなど負担増の政策も打ち出し一部はすでに実施している。

こうした財政健全化政策は地方財政にも及び、2010年12月現在で詳細は明らかではないが、地方財政も同期間で歳出総額20%以上の歳出カットが見込まれている。2010年10月に発表された歳出計画（SR）でもDCLGからの補助金は同じく10%以上カットされている。さらに前述のように、外部監査機関の監査委員会（AC）と評価制度を廃止し自治体の監査費用（年間で5千万ポンド）と評価制度に要していた人件費の削減を図っている。

徹底した財政再建の取り組みで財務会計に関する情報は質量とも低下することが懸念される。実際に広報誌についてもコスト面から一部で廃止が議論されている。今後、キャメロン政権下では予算決算に関する制度は簡素化することこそあれ改善に向けた新たな取り組みはなさそうである。自治体の決算は2010年度決算から会計基準はIFRSの基準へと変わり、CIPFAやACで準備が進められてきたが変更に伴うコストは自治体が負担する。IFRSへの変更はもちろん自治体の要請ではない。また外部監査はACは廃止されるが外部監査制度は存続するため自治体は個別に監査機関と契約することになり、監査の質的低下も懸念される。

2 意思決定のダイナミズム

2009年のわが国の総選挙と2010年の英国の総選挙は、奇しくもともに長期政権党の交代となった。民主党政権は政治主導による意思決定を唱えて英国内閣をモデルとして改革に取り組む姿勢をアピールした。政策スタッフの増強や国家戦略室（Strategy Unit）の設置はまさに英国Cabinetである。しかし官僚を排除して政治主導で進めた2010年度予算編成は自らの能力不足を露呈した。マニフェストも実行できず、党内からも批判を受けて首相は1年もたたずに辞任した。民主党政権に期待した国民は多くが失望した。

英国で政治主導を可能にしているのは、政治家の資質もあるが政権党のために奉仕が義務付けられている官僚のサポートがある。また首相の権限が強く党首の任期がないことか

ら、議員任期中（5 年）は自らが解散を決めない限り首相を務めることができる。こうした制度があるからこそ、サッチャー首相を“鉄の宰相”といわしめた。

またわが国の改革手法は英国を参考に採り入れてきた。それは公共経営（New Public Management）、PFI、官民連携（Public Private Partnership）、市場化テスト（Compulsory Competitive Tender）、行政評価（Performance Measurement）などであるが、それらは必ずしも本来の主旨や制度を導入したものとはなっていない。PFI は部分的な導入であり、官民連携は条件が整備されていないところがある。

こうした改革力の弱さは意思決定の手続きに由来している。わが国の意思決定は合意を旨としている。首相の独断は許されない。政治主導の政権を目指すのであれば、こうした制度的背景を含めて意思決定システムを作り上げる必要がある。改革には必ずアゲインストの風が吹く。民主的手続きで支持をえた政権党は、英国流のダイナミズムをも採り入れながら改革断行をすべきである。政策順位の低い公会計改革などは、政治が決断すれば容易に実行は可能なはずである。

第 3 節 日英比較から学べる課題と今後の展開

前節で英国のダイナミズムを述べたが、それは改善につながることばかりではなく、混乱も招くこともある。英国の業績指標（PIs）による評価制度は、政治的に利用してきた側面もあるが PIs の数の多さと頻繁に項目を変えてきたことで結果的には廃止となった。また自治体の決算書は SORP で作成するが毎年度変更が加えられてきた。決算情報を利用する側では混乱もしようし継続性が損なわれる懸念もある。そして SORP は 2010 年度から IFRS の基準に変わった。こうも変更があると情報を提供する側と受ける側の双方で不利益となろう。ある程度の継続性が利用する側では求められる。

しかしわが国のように制度が遅々として動かないのも問題である。大企業並みの予算規模を持つ自治体の経営を旧態依然とした制度で管理すること自体、無理があることはだれでも認める。資源の効率化・有効化は公共・民間を問わず不断に求められる。改革をどう進めるか、難しい課題であるが政府に課せられた公共の福祉の増進のためには果敢に取り組まなければならない。

英国から学べることは政治による改革のダイナミズムであるが、課題はこれをどうフィットさせるかであろう。公共に民間のルールで体質改善を図る必要性からは、英国の公会計基準を IFRS にすることは必然的なこととなるが²⁹、これをどう有効なツールとして決算情報を提供することができるかは注目すべきである。また公共財サービスの測定指標 PIs は監査委員会のもとで開発され、定性的な評価も含めてある程度の信頼性ある尺度で測れるようになってきた。英国で頻繁に変わった PIs であったが、指標の開発は行われてきた。PIs は再び何らかの評価制度に組み込まれていくことになるだろうが、その際には、CPA

²⁹ もちろん IFRS の導入の前には、CIPFA 等による国際公会計基準（International Public Sector Accounting Standard : IPSAS）の検討もあり、その結果として IFRS となった。

とそれに続いた CAA のように住民を意識した制度を作るべきである。わが国でも事務事業評価が行われているが、住民への公表は一部に限られ評価結果の見せ方も改善の余地がある。ここにはわが国の分かりやすい決算書の解説が役に立とう。

英国に多くを学んできたわが国であるが、わが国から発信しているものもある。公会計改革は進んでいないが、現金主義会計をもとにした精緻な決算統計は有効に機能している。予算決算の財政制度は、基本的には住民負担のベースが現金であるので現金主義会計をもとにして制度構築をすべきという考えも依然として主張される。そこでの発生主義会計の情報は、予算決算をより有用な制度とするために補助的なデータとして有効である。このことを踏まえて、決算書における財務書類を位置づければよい。比較的高度な情報を分かりやすく住民に公表することがすべてアカウンタビリティにつながるとは限らない。内部管理のマネジメントをしっかりとすることで、結果としてアカウンタビリティにつながることになる。

おわりに

財務書類を含む決算書の活用について日英比較を行いながら論じてきたが、財務諸表は企業会計で開発され発展してきた会計情報であり、企業会計では精緻な財務分析が行われ会計学でも理論的な進化をとげている。しかし、公会計の財務書類は英国でも財政分析には活用されていないのが現状である。また公会計の学問的研究は財政学や会計学で議論は一部に限られ、公会計論（Public Sector Accounting、Non-governmental Accounting）からの発信も停滞しているように見受けられる。公会計改革が世界的に進むなかで、企業会計から取り込まれた財務書類の活用には学問的裏付けは不可欠である。今後も一層の活発な議論の展開とともに、実際に有用に活用できる財務書類の開発が望まれるところである。

参考文献

- 東 信男（2006）「イギリスにおける公会計制度改革の検証」『会計検査院研究』No.36.
- 東 信男（2009）「イギリス中央政府における国際会計基準（ISA/IFRS）の導入」『会計検査院研究』No.39.
- 石原俊彦（2009）『CIFPA ―英国勅許公共財務会計協会―』関西学院大学出版会。
- 稲沢克祐（2005）『英国地方政府会計改革論』ぎょうせい。
- 鵜川正樹（2010）「地方公共団体における財務諸表の活用手法―東京都の事例を参考にし
て―」（上、下）『地方財務』2010年4、5月号。
- 河合宏一（2010）『ユニオンジャックの政治パワー』日本経済新聞社。
- 鈴木豊・兼村高文（2010）『公会計講義』税務経理協会。

- 隅田一豊（1998）『自治体とアカウンタビリティ ―日・米・英の地方公会計及び監査の基礎―』
- 竹下譲・横田光雄・稲沢克祐・松井真理子（2002）『イギリスの政治行政システム』ぎょうせい。
- 内貴 滋（2009）『英国行政大改革と日本』ぎょうせい。
- 水田健輔（2009）「新地方公会計における財務書類の分析方法―総務省方式改定モデル編―」『地方財務』2009年11月号。
- 古市峰子（2003）「国際会計士連盟による国際公会計基準（IPSAS）の策定プロジェクトについて」『金融研究』日本銀行金融研究所。
- 自治体国際化協会（2005）「英国の地方政府会計制度詳解―経常会計と資本会計の改革の実態―」クレアレポート No.278、2005年12月。
- 自治体国際化協会（2009）『英国の地方自治』2009年。
- 総務省（2010）「地方公共団体における財務書類の活用と公表について」地方公会計の整備促進に関するワーキンググループ。
- 総務省（2010）「新地方公会計の現状について」
- 東京都（2010）「東京都における新たな公会計制度の活用」
- CIPFA（2009）, *Councillors' Guide to Local Government Finance*.
- Department for Communities and Local Government(DCLG)(2010), *Local Government Financial Statistics England (2010)* , No20.
- HM-Treasury（2010）, *Public Expenditure Statistics Analysis 2010*.
- Jones, Rowan and M. Pendlebury(2004), “A Theory of the Published Accounts of Local Authorities”, *Financial Accountability & Manegement*, Vol.20,No.3.
- Pilcher, R.and M. Zahn(2010), “Local Governments, Unexpected Depreciation and Financial Performance Adjustment”, *Financial Accountability & Management*, Vol.26,No.3.

【参考資料】

バーミンガム市 2009 年度決算財務書類原文

① 収支計算書

Income and Expenditure Account

Restated Net Expenditure £'000		Gross Expenditure £'000	2009/10 Income £'000	Net Expenditure £'000
342,354	Adult Social Care	485,649	(125,045)	360,604
17,656	Central Services to the Public	128,139	(114,577)	13,562
445,631	Children's and Education Services	1,793,339	(1,216,275)	577,064
1,572	Court Services	1,941	(355)	1,587
268,046	Cultural, Environmental & Planning Services	474,331	(171,367)	302,965
105,650	Highways, Roads & Transport	179,090	(79,471)	99,619
55,916	Housing General Fund Services	589,560	(547,168)	42,391
418,620	Housing Revenue Account	180,554	(240,015)	(59,461)
17,497	Corporate & Democratic Core	85,223	(45,694)	39,529
(9,875)	Non Distributed Costs	6,474	0	6,474
1,663,067	Net Cost of Services	3,924,301	(2,539,967)	1,384,334
78	Parish Precept			86
(17,241)	Surplus on Trading Undertakings	<u>Note 1</u>		(19,442)
28,439	Levies	<u>Note 8</u>		23,271
7,917	Contribution of Housing Capital	<u>Note 8</u>		5,929
	Receipts to Government Pool			
138,597	Interest Payable and Similar Charges			138,783
51,586	Pensions Interest Cost & Expected	<u>Note 3</u>		85,592
	Return on Pensions Assets			
(12,339)	(Gains)/ Losses on the disposal of			26,496
	Fixed Assets			
(35,469)	Interest & Investment Income			(18,789)
1,824,635	Net Operating Expenditure			1,626,260
	Sources of Finance			
	Area Based Grant	<u>Note 37</u>		(113,011)
(179,065)	Revenue Support Grant	<u>Note 37</u>		(123,783)
(561,425)	Non Domestic Rates Redistribution			(536,291)
(314,341)	Council Tax			(323,960)
(4,851)	Council share of Collection Fund			(4,197)
	Surplus			
764,952	Deficit for Year			525,018

② 一般会計残高変動計算書

Statement of Movement on the General Fund Balance

BIRMINGHAM CITY COUNCIL STATEMENT OF MOVEMENT ON THE GENERAL FUND BALANCE	Restated 2008/09 £'000	2009/10 £'000
(Surplus) / deficit for the year on the Income & Expenditure Account	764,952	525,018
Net additional amount required by statute and non-statutory proper practices to be debited or credited to the General Fund Balance for the year (see note on next page)	(758,069)	(515,324)
(Increase)/Decrease In General Fund Balance for the year	6,883	9,695
General Fund Balance brought forward	(28,000)	(21,117)
General Fund Balance carried forward	(21,117)	(11,422)

Note of Reconciling Items for the Statement of Movement on the General Fund Balance	Restated 2008/09 £'000	2009/10 £'000
Amounts included in the Income and Expenditure Account but required by Statute to be excluded when determining the movement on the General Fund Balance for the year		
Depreciation and impairment of fixed assets	(630,057)	(309,421)
Revenue expenditure funded from capital under statute	(163,030)	(221,818)
Government grant deferred amortisation	0	6,255
Net charges made for retirement benefits in accordance with FRS 17	(60,171)	(50,180)
Net gain on sale of fixed assets	12,339	(26,496)
Capital Receipts not related to derecognition of fixed assets	0	32,009
Other Government Grants	17,106	2,005
Appropriations re restatement of financial instruments	(10,670)	(11,106)
Amounts not included in the Income and Expenditure Account but required by Statute to be included when determining the movement on the General Fund Balance for the year		
Minimum Revenue Provision for capital financing	71,282	89,427
Voluntary Revenue Provision	2,814	0
Capital expenditure charged in-year to the General Fund Balance	5	0
Transfer from Usable Capital Receipts to meet payments to the Housing Pool	(7,917)	(5,929)
Appropriations re repayment of long term debtors	(167)	264
Appropriations re repayment of long term liabilities	1,654	0
Appropriations re write-off of debt redemption premiums	3,125	2,611
Transfers to or from the General Fund that are required to be taken into account when determining the Movement on the General Fund Balance for the year		
Collection Fund	(1,652)	4,197
HRA Balances	(121)	(1,760)
Schools Balances	899	(222)
Major Repairs Reserve	0	25,000
Other Earmarked Reserves	6,492	(50,160)
Net additional amount required to be credited to the General Fund Balance for the year	(758,069)	(515,324)

③ 実現利得・損失計算書

Statement of Recognised Gains and Losses

	Restated 2008/09 £'000	2009/10 £'000
Deficit for the year on the Income & Expenditure Account	764,952	525,018
(Surplus) / Deficit arising on revaluation of fixed assets	52,928	(138,083)
Actuarial (gains) / losses on pension fund assets and liabilities	(132,006)	540,179
(Surplus)/Deficit arising on revaluation of available for sale financial assets (see Note 1 to the Balance Sheet)		(41,298)
Total Recognised (Gains) and Losses for the Year	685,874	885,816
Balance Sheet Movement*	(685,874)	(885,816)

*** Prior Year Adjustments**

1. The 2009 SORP requires a revised accounting treatment of council tax income. The revised treatment reflects the agency arrangement between the Council and the major preceptors, and this means that there is a debtor/creditor position between the Council and the major preceptors, such that both debtors and creditors have been reduced by £18.8m. As this is a material change, the comparator figures for the previous year have had to be adjusted. Full details of the movements on the 2008/09 Balance Sheet figures are provided in Note 16 to the Supplementary Statements.
2. Arising from the audit of the 2008/09 Statement of Accounts the Council undertook major work to reconcile financial and property records of fixed assets. Major adjustments were made to the opening balance sheet as a result of:
 - a. Derecognition of Foundation Schools (although these were subsequently returned to the balance sheet as Concession Agreements – see 3 below)
 - b. Impairment of Community Asset expenditure prior to 2002 which could not be identified to individual assets (£23.0m)
 - c. Other adjustments £21.8m
3. The 2009 SORP required local authorities to account for Concession Agreements. These are fixed assets embedded within contracts and other arrangements where, in substance, the Council purchases the asset through payments made that are part of a series of annual service charges. Changes to the opening balance sheet of £435.8m have been made to reflect this.
4. The 2009 SORP brought about a change in the classification of accrued interest relating to long term financial instruments. In 2008/09 such accrued interest was treated as part of the long term amounts outstanding. In order to provide an accurate comparison the 2008/09 figures shown have been adjusted to conform with the current 2009 SORP by reducing Long Term Borrowing and increasing Short Term Borrowing by £41.7m, and reducing Long Term Investments and increasing Other Investments by £1.8m.
5. As disclosed in note 32i the Council is guaranteeing payment of loan stock on National Exhibition Centre (Developments) PLC. The Council is holding an amount (£14.0m at 31/3/10) against this guarantee and has previously accounted for this as a Provision. Having reviewed FRS12, and after discussion with the District Auditor, it has been determined that this sum is more correctly accounted for as an Earmarked Reserve. A prior period adjustment reducing provisions and increasing reserves by £24.2m has been made.

The table below summarises the impact on the Council's Net Worth of the above changes.

Ref above	Description	Amount £'000
	Net worth at 31/3/09 included in the Balance Sheet in the Council's 2008/09 audited accounts.	(2,313,134)
1	Council Tax debtors and creditors	0
2	Reconciliation of fixed assets	10,491
3	Concession Agreements	(101,183)
4	Financial Instruments	0
5	NEC loan guarantee	(24,186)
6	Net worth at 31/3/09 included in the Balance Sheet in the Council's 2009/10 accounts.	(2,428,012)

④ 貸借対照表

Balance Sheet

Restated as at 31 March 2009		Note	As at 31 March 2010	
£'000			£'000	£'000
	Fixed Assets			
17,504	Intangible Fixed Assets	11 to 16	18,396	
	Tangible Fixed Assets:			
	Operational Assets			
2,003,114	Council Dwellings & Garages	11 to 16	2,081,171	
2,664,452	Other Land & Buildings	11 to 16	2,637,809	
103,487	Vehicles, Plant, Furniture & Equipment	11 to 16	106,705	
416,329	Infrastructure Assets	11 to 16	432,031	
93,674	Community Assets	11 to 16	97,095	
	Non-operational Assets			
177,802	Assets under Construction	11 to 16	210,555	
405,677	Investments & Surplus Properties	11 to 16	393,302	
5,882,039	Total Fixed Assets			5,977,064
365,189	Long Term Investments	18	361,282	
44,392	Long Term Debtors	19	43,265	
409,581				404,547
				6,381,611
6,291,621	Total Long Term Assets			
	Current Assets			
173,517	Other Investments	18	89,809	
3,160	Stocks & Work in Progress	20	2,312	
287,735	Debtors	21	298,224	
71,829	Cash in Hand	22	68,416	
536,241				458,761
6,827,862	Total Assets			6,840,372
	Current Liabilities			
(316,326)	Short-term Borrowing	23	(177,876)	
(420,712)	Creditors	24	(468,981)	
(72,138)	Cash Overdrawn	22	(63,659)	
(29,389)	Capital Contributions Unapplied	46	(27,086)	
(838,565)			(737,602)	
5,989,297	Total Assets less Current Liabilities			6,102,770
	Long-term Liabilities			
(2,246,897)	Long-term Borrowing	23	(2,396,390)	
(1,068,943)	Liability Related to Defined Benefit Pension Scheme	3	(1,659,302)	
(73,867)	Deferred Liabilities	25	(71,615)	
(128,345)	Government Grants Deferred	26	(224,057)	
(20,132)	Government Grants Unapplied		(25,000)	
(23,100)	Provisions	27	(184,209)	
2,428,012	Total Assets less Liabilities	17		1,542,197

Financed by:			
180,127	Revaluation Reserve	28	303,096
3,086,406	Capital Adjustment Account	29	2,676,075
(34,761)	Financial Instruments Adjustment Account		(32,146)
0	Available for Sale Financial Instruments Reserve (note 1)		41,298
(29)	Collection Fund Adjustment Account	45	4,168
(1,068,943)	Pensions Reserve	3	(1,659,302)
51,552	Usable Capital Receipts Reserve	30	58,757
6,538	Deferred Capital Receipts		4,806
21,117	General Fund Balance	31	11,422
3,351	HRA Balance	31	1,591
182,654	Earmarked Reserves	30	132,432
0	Housing Major Repairs Reserve	30	0
2,428,012	Total Net Worth		1,542,197

⑤ 資金収支計算書

Cash Flow Statement

Restated 2008/09 £'000		2009/10	
		£'000	£'000
(212,922)	Net Cash Flow From Revenue Activities (Note 40)		(245,472)
	Returns on Investments and Servicing of Finance		
	<i>Cash Outflows:</i>		
156,310	Interest Paid	138,783	
	<i>Cash Inflows:</i>		
(41,870)	Interest Received	(18,789)	
114,440			119,994
	Capital Activities		
	<i>Cash Outflows:</i>		
416,500	Purchase of Fixed Assets	352,800	
6,963	Purchase of Long Term Investments	0	
215,075	Other Capital Cash Payments	221,818	
638,538			574,618
	<i>Cash Inflows:</i>		
(55,358)	Sale of Fixed Assets	(88,000)	
(27,825)	Capital Contributions Received	0	
0	Sale or Repayment of long Term Investments	(45,205)	
0	Sale of Short Term Investments	(83,708)	
(158,578)	Capital Grants Received (Note 44)	(231,300)	
(241,761)			(448,213)
298,295	Net Cash Outflow/ (Inflow) before Financing		927
	Management of Liquid Resources		
	Net Increase/ (Decrease) in Short Term Deposits	5,050	
	Financing		
	<i>Cash Outflows:</i>		
1,867,395	Repayments of Amounts Borrowed	138,450	
	<i>Cash Inflows:</i>		
(2,165,888)	New Loans Raised – Long Term	(149,493)	
(298,493)			(5,993)
(198)	Net (Increase)/ Decrease in Cash		(5,066)

① 公営住宅經常勘定収支計算書

Housing Revenue Account Income and Expenditure Account

Restated 2008/09 £'000		2009/10 £'000
	Income	
(198,610)	Dwellings Rents (Gross)	(203,314)
(6,337)	Non Dwellings Rents	(5,716)
(20,593)	Charges for Services & Facilities	(23,024)
0	HRA Subsidy Receivable	(7,799)
0	Sums Directed by the Secretary of State that are Income in accordance with UK GAAP	0
(225,540)	Total Income	(239,853)
	Expenditure	
67,965	Repairs & Maintenance	66,323
59,211	Supervision & Management	65,750
4,744	Rent, Rates, Taxes and Other Charges	4,644
9,097	Negative HRA Subsidy Payable	0
0	Negative HRA Subsidy transferable to the General Fund under transitional arrangements	0
130,271	Depreciation & Impairment Charge	40,722
369,243	Impairment due to economic downturn	0
121	Debt Management Costs	118
3,508	Provision for Bad or Doubtful Debts	2,997
0	Sums Directed by the Secretary of State that are Expenditure in accordance with UK GAAP	0
644,160	Total Expenditure	180,554
418,620	Sub-Total	(59,299)
	Net Cost of HRA Services as included in the whole Authority Income and Expenditure Account	
38,681	Interest Payable & Similar Charges	32,560
2,269	Amortisation of Premiums and Discounts	1,773
(370)	Interest and Investment Income	(230)
2,146	(Gains)/ Losses on the disposal of Fixed Assets	3,995
1,893	Pension Interest Cost & Expected Return on Pension Assets	5,036
463,239	(Surplus) or Deficit for the Year on HRA Services	(16,165)

② 地方税徴収会計収支計算書

Collection Fund Income and Expenditure Account

2008/09 £'000		Note 1	2009/10 £'000	2009/10 £'000
	Income			
(273,496)	Council Tax:			
(1,094)	Income	12	(275,681)	
	Council Tax written back		(2,115)	
(88,217)	Transfers from General Fund:			
0	Council Tax Benefit		(98,889)	
	Decrease in provision for bad debts	15	0	
(362,807)				(376,685)
(360,833)	Business Ratepayers:	13		
	Income collectable		(363,192)	
0	Community Charge:			
	Income collected resulting in a reduction to provision for bad debts		(1)	
(360,833)				(363,193)
0	Contribution towards previous year's Deficit:	14		
0	Birmingham City Council		0	
0	West Midlands Fire & Rescue Authority		0	
0	West Midlands Police Authority		0	
0				0
(723,640)	Total Income			(739,878)
	Expenditure			
314,263	Demands on the Collection Fund:	14		
78	Birmingham City Council		323,874	
13,402	Frankley in Birmingham Parish		86	
27,739	West Midlands Fire & Rescue Authority		13,898	
	West Midlands Police Authority		29,035	
355,482				366,893
6,503	Contribution from previous year surplus:			
280	Birmingham City Council		0	
568	West Midlands Fire & Rescue Authority		0	
	West Midlands Police Authority		0	
7,351				0
1,839	Council Tax:			
0	Increase in Provision for Bad Debts	15	5,056	
	Debts written off		0	
358,871	Business Rates:			
1,962	Payment to National Pool		361,219	
	Cost of Collection Allowance		1,974	
362,672				368,249
725,505	Total Expenditure			735,142
1,865	(Surplus) / Deficit For the Year			(4,736)
(1,838)	(Surplus) Brought Forward			27
27	(Surplus) / Deficit Carried Forward			(4,709)

③ 行政サービス・グループ別収支計算書

Group Income and Expenditure Account

Restated 2008/09 £'000		2009/10	
		£'000	£'000
342,354	Adult Social Care	360,604	
17,656	Central Services to the Public	13,562	
445,630	Children's and Education Services	577,064	
1,572	Court Services	1,587	
240,499	Cultural, Environmental & Planning Services	271,556	
105,650	Highways, Roads & Transport	99,619	
474,536	Housing Services	(17,070)	
17,497	Corporate & Democratic Core	39,529	
(9,875)	Non Distributed Costs	6,474	
1,635,519	Net Cost of Services		1,352,925
(51,934)	Share of (Income) of Joint Ventures	(56,492)	
49,492	Share of Expenditure of Joint Ventures	54,516	
(2,442)	Share of (Surplus)/Deficit of Joint Ventures		(1,976)
(2,617)	Share of (Surplus)/Deficit of Associates		(6)
1,630,460	Group Net Cost of Services		1,350,943
78	Parish Precept		86
(17,241)	(Surpluses)/Deficits on Trading Undertakings		(19,442)
28,439	Levies		23,271
7,917	Contribution of Housing Capital Receipts to Government Pool		5,929
163,059	External Interest Charges		165,658
52,322	Pensions Interest Cost and expected return on pensions assets		87,550
(12,339)	(Gains) / Losses on Disposal of Fixed Assets		26,496
(35,707)	Interest & Investment Income		(18,872)
23	Corporation Tax Payable by Subsidiary		19
0	Share of Interest Payable by Joint Ventures		0
711	Share of Tax Payable by Joint Ventures		568
2,629	Share of Interest Payable by Associates		0
0	Share of Tax Payable by Associates		0
0	Profit on Discontinued Operations		0
1,279	Minority Interest Share of Surplus/(Deficit) of Subsidiaries		945
1,821,630	Net Operating (Income)/Expenditure		1,623,151
(1,059,682)	Income From Taxpayers/Government Grants		(1,101,242)
761,948	(Surplus) / Deficit for Year		521,909