

## 第2章 東京都の新しい経営報告書

### 【本章のねらい】

東京都では、平成18年度からの複式簿記・発生主義会計の導入に向かって、実施段階に入っている。そこでは、詳細な会計基準および実務指針の作成、財務管理方針の作成、新システムへの切替えなどの準備が着々と進んでいる。これらは、ハード面での基盤整備といえる。これから重要になることは、新システムからアウトプットされる、新しい会計情報をどのように経営に活用していくかというソフト面である。ここでは、公会計改革の成果として、新しい経営報告の必要性を認識し、そのあり方について検討する。新しい経営報告書を通して、公会計改革の目的を職員全体で共有するとともに、その成果を住民にわかりやすく公表していくことで、東京都のマネジメント能力とアカウントビリティの向上が図られることが期待できるのである。

この章では、まず東京都の『会計制度改革の基本的な考え方と今後の方向』（2003年）に基づき、2-1から2-5までで、東京都の会計改革の目的と意義、「機能するバランスシート」作成の意義と限界、複式簿記・発生主義会計導入にあたっての基本的スタンス、平成18年度からの導入について、財政運営の視点に立った財務諸表と事業経営の視点に立った財務諸表について、その要点を確認している。

次に、2-6で、新しい会計制度と経営報告書の全体像のイメージを提案している。ここでは、複式簿記・発生主義をベースにした財務会計システムをもとに、予算・決算報告、東京都全体の財務報告、局別業績報告の作成の必要性と意義を検討している。2-7では、年次経営報告書のあり方を、年次報告書の内容、適切な会計基準の適用、業績評価、監査の4つの視点から検討し、都全体の財務報告書と局別の経営報告書のイメージを参考資料として添付している。

2-8では、発生主義をどう活用していくかという視点から、財務マネジメントの強化が期待されることを述べ、具体的な活用事例をあげている。2-9では、今後の課題として、予算、決算、評価をどう統合していくかが重要であることを述べ、都におけるマネジメントへの反映について検討する。

### 2-1 東京都の会計改革の目的と意義

東京都（2003）『会計制度改革の基本的な考え方と今後の方向』によれば、東京都の会計制度改革のポイントは次のとおりである。

日本の政府・自治体で初めて複式簿記・発生主義を導入する  
東京から新しい公会計のモデルを発信していく

財務諸表を適切に活用し、予算編成に速やかに反映していく  
公会計の特徴を踏まえた会計処理基準等を設定していく  
システム対応により効率的な仕組みを構築していく

我が国の自治体会計のモデルとなるように、国際公会計基準や海外の先進事例を参照しながら、我が国の環境に適合した会計の概念フレームワークと会計基準の形成、実務的な会計指針・手続きの開発、現金主義会計から発生主義会計への移行に伴う諸問題の解決（財務会計システム、勘定体系、インフラ資産を始めとした公有財産の資産評価および資産管理システム、時価評価の有効性の検討、職員の意識改革など）、実際の活用事例の紹介（財政運営と事業経営における財務情報の活用など）などを通じて、公会計改革を真に実効性あるものにしていくことをめざすものである。

## 2-2 東京都の「機能するバランスシート」作成の意義と限界

### (1) 「機能するバランスシート」の作成の意義

東京都では、平成 11 年度から、「官庁会計における企業会計的手法に関する研究」として、「機能するバランスシート」という報告書を計 5 回にわたり発表してきた。そこで、常に重視してきたのは、「床の間に飾っておくもの」としてではなく、東京都の経営の問題点を客観的な数値により明らかにし、問題解決の選択肢を提示し、経営を改善していくために具体的に役立つような「機能するバランスシート」を作成していくということであった。そして、それは、多摩ニュータウン事業や都営住宅事業をはじめ、数々の事務事業の見直しや改善に実際に活用され、経営の効率化に貢献してきたといえる。

現行の自治体の会計制度には、次の 4 つの欠如が指摘されている。

単式簿記による「ストック (Stock) 情報」の欠如

現金主義による「コスト (Cost) 情報」の欠如

住民への決算要領の公表について、一定のルールがないことによる「アカウントビリティ (Accountability)」の欠如

予算 (Plan)、執行 (Do) が重視され、検証・評価 (Check)、見直し (Action) が十分に実施されていないことによる「マネジメント (Management)」の欠如

新しい公会計制度は、この 4 つの欠如のある現行の公会計制度を、補完、改善するものでなければならない。「機能するバランスシート」は「貸借対照表」、「行政コスト計算書」、「キャッシュ・フロー計算書」の 3 体系と会計方針及び注記事項の開示からなる。

ストック情報の欠如の対策として、貸借対照表を作成する。また、全体の財政状況をつかむために、公営企業、外郭団体等を結びつけた連結貸借対照表を作成する。

コスト情報の欠如の対策として、行政活動の経済性や効率性を判断する重要な情報提供として、行政コスト計算書を作成する。

アカウンタビリティ（説明責任）の欠如の対策として、自治体では、広報、インターネット等により住民に情報の公開を行う必要がある。また、今後の課題として、アニュアル・レポート（年次報告書）の作成を提案する。

マネジメントの欠如の対策として、政策形成（Plan） - 執行（Do） - 検証・評価（Check） - 見直し（Action）のマネジメント・サイクルを確立することが必要である。多くの自治体では、行政評価が試みられている。

平成 14 年 5 月には、財務局から『事業別バランスシート作成マニュアル』が公表された。これにより、各局が自ら主要な事業のバランスシートを作成することを支援し、主体的に事業の改善に取り組むことができるような準備をしてきたところである。

事業別バランスシートの自主的な作成事例としては、都の教育委員会が、都立高校の経営改革として、学校別経営計画の作成と同時に、都立学校バランスシート（貸借対照表、行政コスト計算書、キャッシュ・フロー計算書の 3 表からなる財務諸表）を作成し、公表することにした。平成 14 年度より学校別財務諸表の試作を行っており、平成 16 年度には全校に適用したところである。これにより、都立高校はそれぞれの経営目標を明らかにし、その達成状況の評価と財務状況の開示が義務づけられることになった。

なお、機能するバランスシートの具体的な活用事例については、第 4 章で詳しく検討する。

## （２）単式簿記からのバランスシート作成の限界と複式簿記の導入

官庁会計に企業会計的手法を導入し、経営改革の事例を積み重ねるなかで、単式簿記・現金主義に基づく普通会計決算の組替えによるバランスシート作成の方法には、一定の限界があることも分かってきた。

### 速やかな財務諸表の作成に限界

第一に、単式簿記・現金主義による決算後にバランスシートの作成に取り掛かるため、財務諸表を速やかに作成することができない。そのため、バランスシートから読み取れる情報を、速やかに予算に反映させることが困難となっている。

### 一部の固定資産の残高把握に限界

道路・橋りょうというインフラ資産については、東京都公有財産規則により、価格を含めた財産情報を記載する公有財産台帳への記載を要しない、ということとなっているため、現高を正確に捉えることができない。そのため、「機能するバランスシート」では、投資額全額を資産額とみなし、投資時からの経過年数に応じて減価償却をさせて、貸借対照表の計上額を定めてきた。

しかし、この方式によると、インフラ資産を維持管理する責任者からみて、道路の価

値が適切に維持されているかどうか、また将来の更新計画を作成するにあたって、何が有用な情報なのかなど、意思決定に役立つ情報が提供されない。

### **主体的な事業別バランスシート作成の限界**

「事業別バランスシート作成マニュアル」に基づき、すでに教育庁では都立高校の学校別バランスシートの作成などの取組も進められているが、かなりの手間がかかり、各局での主体的な取組が進みにくいという課題もあった。

そうした問題を本質的に解決するには、日常の会計処理の段階から複式簿記・発生主義会計を導入していくことが不可欠であり、それにより、真に財務諸表を機能させ、経営を効率化させていく仕組みが整うこととなる。

## **2-3 複式簿記・発生主義会計導入にあたっての基本的スタンス**

### **(1) 東京都のすべての会計における複式簿記・発生主義の導入**

今回の会計制度改革で対象とするのは、既に複式簿記・発生主義を導入している地方公営企業会計を除いた東京都のすべての会計である。具体的には、一般会計及び現在18ある特別会計で実施することとなり、これにより都の会計処理においては、すべて複式簿記・発生主義が整備されることになる。

### **(2) 国への提案要求**

複式簿記・発生主義による会計処理は、単式簿記・現金主義による会計処理よりも多くの情報を提供することができる。単式簿記が焦点を当てている現金の出入りについても、キャッシュ・フロー計算書に示されるように、資金の流入流出を、サービス提供活動、社会資本整備等活動、財務活動に分類することで、より適切な資金管理が可能になる。

その結果、単に予算との適合性等の説明を行う現行法令上の決算書に対し、決算時点での財政状況を様々な角度から分析でき、説明責任の観点からも、行財政運営の観点からも有用な財務報告書を、正確に、かつ、効率的に作成することができる。

そのため、東京都では現行法制度のもとにおいても複式簿記・発生主義モデルを発信していくとともに、複式簿記・発生主義会計を、法制度上正當に位置づけるよう、国に対して強く提案し、要求していくものである。

### **(3) 二重作業の回避**

地方自治法等に定める自治体の会計処理については、単式簿記・現金主義会計が義務

付けられているため、複式簿記・発生主義を導入すると、大量の二重作業が生じ、事務の非効率、事務処理の誤りのおそれが拡大する。今回の会計制度改革は、効率的な経営を実現することを目的としており、そうした非効率が生じることは本意ではない。

したがって、速やかな法制度等の整備を国に求めていくものであるが、それが実現するまでの間も、複式簿記・発生主義を円滑に導入するため、その導入効果を損なうことなく、かつ大幅な財政負担や事務負担が生じないような、合理的・効率的な手法を検討する。

財務会計システムは、東京都の会計処理の基幹システムであり、再構築のあり方が会計制度改革の重要な要素となる。そのため、二重作業を回避しつつ、現行官庁会計に基づく会計処理・決算と発生主義会計に基づく会計処理・決算を効率的かつ適正に行うことができるように再構築することとし、同時に、会計処理と資産管理が分離している現状を改め、土地バンクシステムなどの資産管理システム等と財務会計システムとの情報の連携を図ることができるよう、関係するシステムの改善・整備を行っていくこととしている。

ただし、従来どおりの業務処理をしていけばすべてのデータが自動的に変換処理されて発生主義の情報が提供されるものではない。日常的な業務は効率化されるであろうが、事業責任者には、多様な財務管理情報を理解し、現状分析と問題解決のツールとして活用できるような、高度な能力が要求される。

したがって、複式簿記・発生主義会計を真正面から捉えて、複式簿記の仕組み（日常的な処理と決算修正処理）、資産管理システムや地方債管理システムと財務会計システムとの連動など、経営管理の効率性を高める努力が必要である。

#### （４）公会計の特徴を踏まえた会計処理基準等の設定

自治体会計への発生主義の導入は、自治体の行財政運営を改善していくうえで大変有効であるが、具体的な導入に際しては、公共部門である自治体は、企業部門と比較すると、以下に掲げるような違いを有しているため、十分な配慮が必要である。

##### 設立目的の違い

営利を目的とする企業部門の業績は、基本的には利益という尺度で一義的に判断することが可能であるが、公共の福祉の増進を目的とする自治体の業績は、財務情報だけでなく、成果情報が重要であり、多面的な情報が必要である。

財務情報だけですべての利用者ニーズを満たすことはできない。したがって、財務状況を評価するための発生主義会計に基づく財務諸表に加えて、予算への準拠性を査定するための情報、主要なサービス提供の努力、コストおよび成果を評価するための情報を提供することが必要であると考えられる。

## 予算統制の必要性

自治体の活動は、公共の福祉の増進のため、住民から信託された資源を再配分するという性格を持っている。そのため、自治体は、資源配分のあり方について住民の代表による民主的な合意を事前に得て、その範囲内で予算を執行していくことが求められるのであり、企業部門と異なり、予算の役割が非常に大きい。

予算に準拠して資源が調達され、利用されているかどうかを明らかにし、法令等で規定された条項が遵守されているかどうかを明らかにすることが必要である。

また、議会や住民の民主的統制の中で、財政規律を維持しながら経営資源の効率化を図るために、会計情報を有効に活用していくことが求められている。

財政規律の内容は、歴史的には、均衡予算主義（単年度での歳入・歳出の均衡）、動的財政政策（景気循環での均衡）、財政目標の設定（定量的な財政目標の設定とその達成）と発展してきている。財政目標の設定では、持続可能性（債務を増加させずに施策の実施を維持する能力）の指標として、財政赤字 GDP 比率や純債務 GDP 比率等がある。

財政運営の状況をチェックするために、財政指標の設定とデータの信頼性の向上、さらに発生主義会計ベースの連結財務諸表に基づく財政指標の設定が有用である。

発生主義の財務諸表から計算される財務指標としては、貸借対照表の正味財産があり、そのフロー指標として行政コスト計算書の収支差額がある。これらは、純債務や財政赤字という従来の指標に対する発生主義ベースの指標であり、一時的な資産処分や借入金による指標の操作ができない点で優れており、また、資産・負債の網羅性においても優れていると考える。

## 根幹的な収入が税収

企業部門は、市場における交換取引である売上等を基本的な収益源としているが、自治体の収入の根幹となる税収は納税者からの非自発的な徴収であり、その資源配分は議会における集合的な意思決定で行われている。個々の納税者と行政サービスの受益者には直接的な連動性はないが、1年間の歳入はその年度のサービスを賄うのに十分であったかどうか、負担の先送りをしていないかどうかを明らかにする情報を提供することが必要であると考えられる。

発生主義ベースの正味財産や行政コスト計算書の収支差額は、持続可能性の指標というよりも、むしろ世代間負担（intergeneration equity）の指標として有用である。行政コスト計算書の収支差額は、現在の納税者のサービスの受益と負担の関係を表している。現在の納税者が、赤字公債の発行などにより負担を先送りしてサービスを享受すると収支差額は赤字になり、正味財産は減少する。また、正味財産は、単年度の収支差額だけでなく、過去からの累積が含まれており、世代間負担の衡平性をチェックする機能が期待できる。

## インフラ資産など、将来の現金収入を予定できない資産の保有

企業の貸借対照表上の資産は、基本的には、活用又は売却等により、最終的には将来の現金収入を生み出し得るものであるが、公共部門は、インフラ資産など、長期的に見ても売却不可能な資産を多く保有しており、サービス提供能力という公共部門固有の資産を有している。

現在のところ、インフラ資産をふくむ有形固定資産の評価基準は、取得原価を基本にして、固定資産台帳の整備を進めているところである。しかしながら、道路・橋りょうのようなインフラ資産については、適切な維持補修を行えば、その資産の耐用年数は超長期にわたるものがあり、サービス提供能力の維持という視点からは、時価評価にもとづくアセット・マネジメント・プランが重要である。

財政政策上で世代間負担の衡平性を評価する場合、正味財産の適切な維持のために（実質資本維持目的）固定資産の時価評価が有用である。また、サービス提供に市場の競争原理を導入する場合、サービス価格は、実質資本を維持できる水準で設定される必要があり、時価評価された固定資産の減耗分がコストとして回収されることが求められる。さらに、行政サービスの提供手段や提供主体が変更される場合もあり、固定資産をそのまま利用するのか、売却したほうがいいのかを判断することが求められるので、その場合も固定資産の時価評価が必要となる。

したがって、時価評価の有効性については、今後とも検討をしていく必要がある。

こうした相違点を十分に認識したうえで、標準的な会計処理基準・会計マニュアルの考え方などを整理し、その活用方策も含めた、あるべき公会計のモデルを具体的に構築していくこととしている。

## 2-4 平成18年度からの本格導入

東京都は、基幹システムである財務会計システムの再構築、職員への複式簿記・発生主義研修の実施等の準備期間を考慮した上で、平成18年度からの本格導入を目指している。

都の公会計制度改革は、日本で初めて官庁会計に複式簿記・発生主義を導入し、都における会計処理を根本から改めるものであり、日常の会計事務処理段階からの大変革である。円滑な導入を実現するためには、一部の部署で実際に複式簿記・発生主義会計による事務処理を導入した試行を行って本格導入にあたっての問題点を明らかにし、職員の意識改革、複式簿記・発生主義に対する習熟度の検証や研修計画策定への活用、システム開発への反映を図る必要がある。

こうしたことから、本格導入前の平成16年度に、一部の特別会計において試行を行い、その結果を検証、評価し本格導入に反映させた。

発生主義会計への移行に関して、IFAC・PSCの研究報告第14号『発生主義への移行』(2002)のなかで、包括的な実施計画の主要な項目として次のようなことが挙げられている。都の複式簿記・発生主義会計の導入スケジュールと比較すると、この章でとりあげていることは、「報告」に関する事項であり、新しい報告事項の開発に該当するといえる。なお、監査については、今後の課題である(1-12を参照のこと)。

図表 1 包括的な実施計画の主要な項目

<p><b>プロジェクト着手</b></p> <ul style="list-style-type: none"><li>プロジェクトの文書化及びプロジェクト承認の獲得</li><li>運営委員会の設立</li><li>プロジェクトの詳細計画の作成</li><li>プロジェクト・チームの結成</li><li>プロジェクト発起人</li><li>プロジェクト管理者</li><li>プロジェクト・チーム(チーム・リーダー・理事及びその他のスタッフ)</li><li>必要な資源の識別</li><li>必要な資源の獲得</li></ul> <p><b>詳細な範囲指定及び計画</b></p> <ul style="list-style-type: none"><li>既存の手順、手続及び法律上の要求事項の文書化(既存の会計方針及びシステムを含む)</li><li>提案される変更又は変更分野の識別(提案される会計方針及びシステムを含む)</li><li>システム設計</li><li>提案されるシステムの構造及びオーナーの識別</li><li>システムの要求事項の識別(既存及び新システム)</li><li>統制必要事項の識別</li><li>必要とされるインターフェイスの識別</li><li>勘定科目表の作成</li><li>インターフェイスの開発(適用がある場合)</li><li>報告</li><li>新しい報告必要事項の開発</li><li>監査</li><li>監査手順変更の影響を査定するための外部監査人との折衝</li><li>変更過程期間中における内部監査の役割の識別</li><li>意思伝達計画の開発</li><li>訓練計画の開発(例えば、プロジェクト・チーム、発生主義及びコンピュータ対応能力)</li></ul>
--

チェンジ・マネジメント戦略の開発

#### **実施段階**

プロジェクト管理責任及び報告構造の始動

新システム又はシステム変更の実施

インターフェイスの稼動実施

詳細な会計方針の作成

補足的な財務管理方針及び手続の作成または変更

役割分担及び責任分担の実行

訓練の実施

新システムへの切替え承認の獲得

他の段階的導入プロジェクトの実施(例えば、特定のカテゴリーに属する資産及び負債の認識は段階的に導入されるかもしれない)

#### **報告**

改善された外部及び内部報告の開発

財務及び非財務項目の業績測定方法の開発

財務及び非財務情報の完全性を支える統制及び手続の見直し

## **2-5 財政運営の視点に立った財務諸表と事業経営の視点に立った財務諸表**

公会計改革は、会計制度の改革というハード面と、新しい会計情報を使った経営の改革というソフト面の2つの面を持っている。ハード面では、新しい会計基準及び実務指針の作成と、財務会計システムそのものの再構築が着々と進行しているが、これは基盤整備に過ぎない。これから重要なことは、新システムからアウトプットされる、新しい会計情報をどのように経営に活用していくかというソフト面である。

ここでは、公会計改革の成果として、新しい経営報告の必要性を認識し、そのあり方について検討する。新しい経営報告書を通して、公会計改革の目的を職員全体で共有するとともに、その成果を住民にわかりやすく公表していくことで、東京都のマネジメント能力とアカウンタビリティの向上が図られることが期待できる。

東京都の行財政の効率を真に向上させていくためには、財政運営の視点で、東京都全体の財政運営の効率性が保たれることと、事業経営の視点で、各事業部門レベルで効率化の努力が進められることが同時並行的に確保される必要がある。

そのため、財務諸表を作成するにあたっては、財政運営の視点と、事業経営の視点を両方踏まえたものを作成する必要がある。こうした観点から、今回の公会計改革で作成する財務諸表は、以下の性格を持つものである。

## (1) 財政運営の視点に立った財務諸表

これは、東京都全体の財政状況を見ていくための財務諸表であり、一般会計や各特別会計の財務諸表と、連結会計（一般会計・特別会計・公営企業会計・監理団体）の財務諸表がある。この財務諸表は、マクロ的な財政状況を評価するためのものである。例えば、財政の持続可能性を評価する指標として、借入金の水準があり、中期的な目標値を設定して、その達成状況を公表し、もしも達成できていない場合は達成のための道筋を明らかにすることなどがある。これにより、将来世代に負担を先送りしていないかなど、財政運営の状況を適切に評価することができる。

これまで「機能するバランスシート」として、決算統計や公有財産台帳等に基づき普通会計の財務諸表を作成してきたが、複式簿記・発生主義会計の導入後は、日常的に取引レベルから入力されたデータに基づき、財務会計システムから、一般会計及び特別会計の財務諸表が作成されることになる。これにより、財務報告のスピードと信頼性が向上し、財政状況のより詳細な分析が可能になり、これまで以上に財政運営のマネジメントが強化されるとともに、住民に対するアカウンタビリティの向上が期待できる。

## (2) 事業経営の視点に立った財務諸表

これは、組織別・事業別の財務諸表であり、局別の財務諸表、局の主要な事業別の財務諸表などがある。この財務諸表は、組織別・事業別の財務状況を表す。事業執行に責任を持つべき職員が、事業の質、量及びコストの適正性を評価し、業務改善のための材料として、財務情報を活用することが期待される。

主要な事業別の財務諸表を作成するためには、直接的な事業費だけでなく、有形固定資産、都債、人件費などを主要な事業に配分することが必要である。このことは、財務会計システムの再構築だけに留まらず、関連する資産管理、負債管理、人事管理を含めて、システム全体を連動させ、資源管理の効率性とコントロールを向上させることを意味している。

これらの情報により、各局が、事業の成果と効率性を向上するためにどのような努力を行ったかを説明し、その結果を次の事業計画や予算編成へ速やかに反映することができる。

事業別財務諸表の作成において、これまではデータの作成の多くを手作業に依存してきたが、今後は財務会計システムから信頼性の高い財務データが即時に入手可能になり、より迅速で精度の高い事業別財務諸表の作成が可能になる。

事業の執行責任者は、新たなコスト情報等に基づく財務分析力と、事業の問題点を把握し解決していく経営力を高めながら、今後の事業経営の改善・改革に取り組んでいくことが求められる。

## 2-6 新しい会計制度と経営報告書

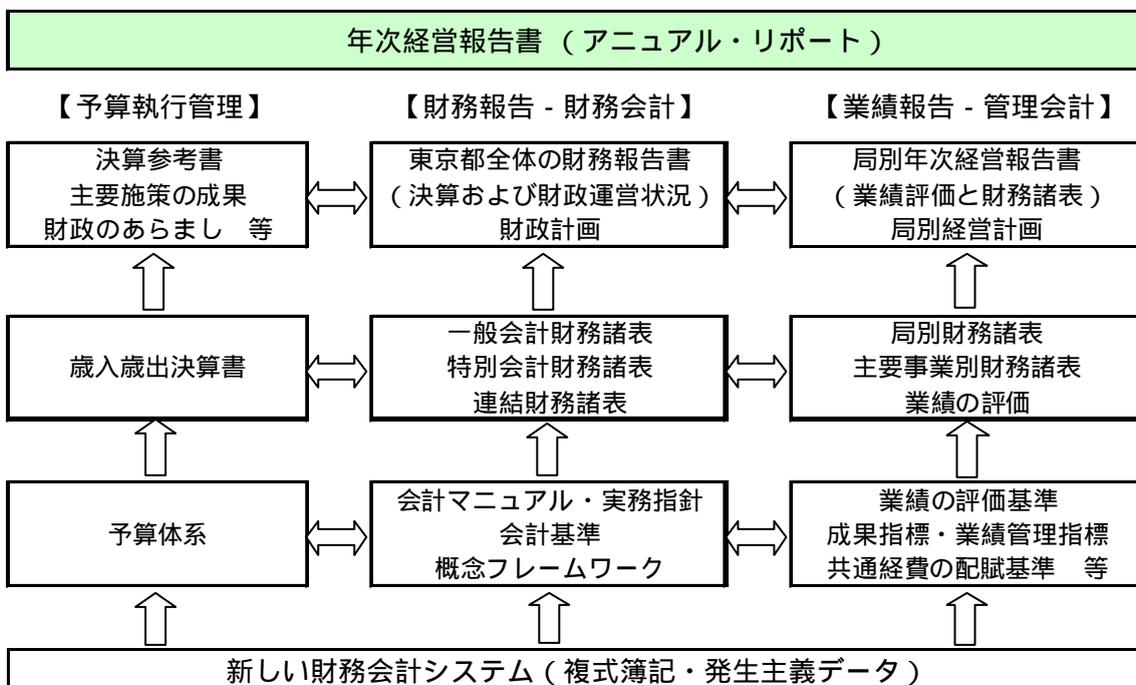
新しい会計制度においては、現行の現金主義会計データと新たな発生主義会計データが併存する形となる。すなわち、現金主義会計（官庁会計）に基づく決算と、発生主義会計に基づく財務報告および業績報告が併存する。

新しい会計制度の下では、従来どおりの現金主義会計（官庁会計）による予算執行管理が行われ、地方自治法に基づく決算処理がされるが、それに加えて、財務会計システムにより自動変換された発生主義会計データと別途入力される資産・負債データにより、一般会計・各特別会計の財務諸表や、局別・主要な事業別などの財務諸表が作成される。財務会計システムは、予算執行管理に加えて、財務報告（財務会計）及び業績報告（管理会計）共通のデータ・ベースとして、都のマネジメントへ提供される財務情報の信頼性を支える根底となる。

これらの財務情報をもとに、新しい経営報告書が作成される。新しい経営報告書は、財政運営の視点に立った財務報告と、事業経営の視点に立った業績報告との2つの報告書からなる。

年次報告書を構成する予算執行管理、財務報告（財務会計）、業績報告（管理会計）のイメージと概要は、次のようなものになる。

図表 2 新しい会計制度と経営報告書のイメージ図



## 予算執行管理

従来どおり、予算体系の枠組みの中で、予算執行管理が行われ、地方自治法に基づく歳入歳出決算書が作成される。また、決算参考書や、主要施策の成果、財政のあらましなどの都民・議会向けの冊子が作成される。

さらに、これらの冊子に新たに作成される財務諸表を組み入れることにより、より一層わかりやすい資料とすることが可能となる。

## 財務報告 - 財務会計

財務会計システムにより自動変換された複式簿記・発生主義会計データに基づき、一般会計・特別会計の財務諸表が作成される。東京都全体の財務報告書は、主に外部公表用に作成されるものであり、都全体の財政状況や財政運営の効率性を評価するために活用される（財務会計と呼ぶ）。

この財務報告の利用者には、住民（納税者、サービス受益者、政策意思決定への参加者）、議会、証券市場の投資家、銀行等の与信者、財政分析者などがある。

財務報告書は、財務諸表と財政責任者の説明などにより構成される。

財務諸表は、東京都会計基準に基づき、外部公表用の財務諸表として、一般会計と各特別会計の財務諸表が作成される。

## 業績報告 - 管理会計

局別年次経営報告書は、局の業績報告として、主に内部意思決定用に作成され、事業経営の評価に活用される（管理会計と呼ぶ）。企業における管理会計は、経営の意思決定に関わることなので、一般的に外部に公表されることはないが、自治体における業績報告は、財務報告と同様に、議会、住民等に公表されるものである。

業績報告の利用者には、行政の事業責任者、住民、議会、行政評価機関などがある。利用者は、これにより、事業の経済性、効率性、有効性を評価することができる。

局別経営報告書の中心は、局別財務諸表、主要な事業別の財務諸表（事業運営のコストと税金投入額等の財務情報）及び業績評価（非財務情報を含む）である。局長等の事業責任者により、事業の目的、目標、活動と達成状況、コストが示され、サービスの成果と努力が説明される。

このように、新たに生まれる経営報告書は、より良いマネジメントとアカウンタビリティに貢献することを目的としている。有効なマネジメントは、資源の効率的な利用を促進し、資源管理についてのアカウンタビリティを強化し、サービスを改善し、それによって人々の生活の改善に貢献することができるものである。

## 2-7 年次経営報告書のあり方

年次経営報告書のあり方については、年次報告書の内容、適切な会計基準の適用、業績評価、監査の4つの視点から検討する。

参考資料までに、経営報告書として、財務報告書と局別経営報告書のイメージを添付した。

### (1) 年次経営報告書の内容

行政の責任者は、行政の総括的な財政状況と財務業績について、年次経営報告を適時に公表する必要がある。

年次経営報告書は、財務諸表、財政責任者の説明、政策・施策の目的・目標の達成状況などを提供するものである。

企業における年次経営報告書を自治体に置き換えるのであれば、次のような内容が望ましい。

#### 財務諸表

- ・貸借対照表、行政コスト計算書、キャッシュ・フロー計算書の3表
- ・会計方針及び注記事項

#### 行政の責任者の説明（マネジメント・コメントリー）

自治体の発展性、業績、財政状態の基にある重要な趨勢および要素を説明し、将来の影響を含めた可能性について説明する。

- ・財務諸表の説明
- ・財政状況、財務業績、将来の見通し
- ・財務業績の測定と報告

#### 政策・施策の目的・目標、活動、達成状況

- ・知事の視点から自治体の政策の進展状況と成果
- ・各局の施策の進展状況と成果
- ・主要な事業の成果とコスト

### (2) 適切な会計基準の適用

東京都においては、自治体会計の基本目的、現実的な実務の対応等を勘案して、独自の会計基準に基づき、財務諸表を作成することとしている。会計基準は、国際的にも遜色なく、都と都民にとって、有益なものでなければならない。

適切な会計基準に準拠した財務諸表が、正式な決算の説明資料として位置づけられることが望まれる。

### (3) 業績評価

行政の責任者は、全ての資源が経済的に生み出され、かつ、効率的及び効果的に利用されていることを保証するために、適切な業績目標を設定し、その達成度を報告する必要がある。

行政の責任者は、業務を改善し、納税者に対してサービスをより効率的にかつ最少のコストで提供するという強い圧力の下に置かれている。業績評価は、設定された目標に向かって、目標を達成するためのプロセスを管理し、マネジメントの意思決定に対して客観的な正当性を提供するものである。

このような観点から、業績評価は、マネジメント及びアカウンタビリティのための有用なツールといえる。また、行政活動の品質を改善し、コストを削減することを支援することができる。

業績評価は、内部の利用者及び外部の利用者の両者にとって必要である。

内部の利用者は、主に行政の責任者等であるが、彼らは、サービスの効率性の向上及び品質の改良を行うために、事業の生産性や有効性に関する情報を必要としている。行政の責任者は、行政サービスによってどのような成果が達成されたか、また、同じサービスが民間部門によってより効率的・有効的に提供される可能性があるかどうかについて、評価し、意思決定しなければならない。また、納税者から負託された資金の用途だけでなく、達成された結果に対しても説明責任を負っている。

外部の利用者は、住民、議会、投資家等であるが、彼らは、行政がその目的を効果的に達成し、資源を経済的かつ効率的に利用しているかどうか、また、さらなる投資が必要であるかどうかを評価するために、業績評価に関する情報を必要としている。

### (4) 監査

財務情報及び業績情報の信頼性は、外部の証明を受けた場合により高められる。多くの国々では、財務情報に加えて業績情報を監査すべきことを求めている。

東京都では、監査委員による決算審査や包括外部監査人による監査など、様々な監査が行われているが、今後、財務諸表についての監査のあり方についても検討が必要である。また、内部統制に支えられた財務マネジメントの構築にむけて、内部統制の監査の確立が課題となる。

図表 3 東京都全体の財務報告書のイメージ

東京都年次財務報告書（例）	
1.知事の意見表明	中長期財政計画と財政構造改革の目標と進捗状況
2.財政責任者の説明	役割と組織構造 財務諸表の説明と分析 財務業績
3.財務諸表（一般会計・特別会計財務諸表、連結財務諸表）、会計方針、注記等	
4.補足情報	

（説明）

財務報告書は、主に東京都全体の財政状態と財務業績を説明するものである。これは、都全体の財政状態、財務業績および業績見通の評価について、客観的で、バランスの取れた、理解可能な情報を提供するものである。

知事のメッセージとして、中長期財政計画の概要、財政構造改革の目標と進捗状況がある。また、全体的な財務状況を測定し報告しかつ追跡できるような財務指標を掲げることで、一般的な利用者が財務の健全性をよりよく理解することができる。

次に財政責任者による財務業績及び財政状態の分析と説明がある。財政責任者の説明は、管理責任者の解釈を伝達し、財務報告書の理解可能性と有用性を高め、都の活動、サービス水準、達成度、課題及び将来の方向について、理解しやすい情報を提供するための重要な手段である。

図表 4 局別経営報告書のイメージ

局の年次経営報告書（例）	
1.局長の総括的業績報告	
事業計画の概要とその進捗状況	
2.業績報告	
組織	
戦略と成果、目標、予算	
達成した主要な成果	
主要な事業のコスト、投資	
3.財務諸表	
局別財務諸表	
主要な事業別の財務諸表（もしくは施策別の財務諸表）	
会計方針、注記等	
4.補足情報	

（説明）

局別経営報告書は、主に同等の業績および財務状況を説明するものである。これは、全ての資源が経済的に生み出され、効率的および効果的に利用されていることを保証し表示するために、適切な業績測定尺度を設定し、その達成状況を報告するものである。

局別経営報告書は、一定の時期に一定の様式に基づき、全庁的に公表されることを目指している。各局が、マネジメント・サイクルの中で、経営計画と経営報告（業績評価及び財務諸表）を結合し、公表していくことを目指すものである。

将来的には、知事の戦略や重点施策の視点から、主要な事業局の業績を要約することによって、東京都全体の業績報告書を作成することも視野に入ってくる。

#### （５）IFAC による年次報告書のあり方

IFAC・PSC（国際会計士連盟公会計委員会）研究報告第13号『Governance in the Public Sector（公的機関のガバナンス）』（2001）によれば、公的部門の統治機関（首長等）は、年次報告書（財務諸表を含む）を適時に公表して、報告主体の活動および成果の目的、均衡が取れてかつ理解可能な決算書、財政状態、業績と業績見通しの評価を提供する必要があるとしている。

公的なガバナンスの視点から、年次報告には次のものが含まれるべきであるとしている。

- ・ 財務資源の取得および使用に関しての権限が、提供する予算または財政計画に与え

られていること

- ・ 会計年度末現在の報告主体の財政状態および運営成果を公正に提供する財務諸表
- ・ 監査報告書
- ・ コントロールの有効なフレームワークが維持されていること
- ・ 合理的で慎重な判断と見積もりによってサポートされた適切な会計方針の継続的な適用を保証すること
- ・ 適用可能な会計基準への遵守を保証すること
- ・ 報告主体の狙いおよび目標、業績測定尺度、業績の達成度
- ・ 統治機関のメンバーの任命方法、報酬政策
- ・ 財務業績および財政状態、非財務業績、債務およびコミットメントを弁済する将来の能力などに関する、マネジメントによるコメントの提供。これは、客観的でバランスが取れてかつ理解可能でなければならない。
- ・ 「ガバナンスの基準またはコード」を採用したか否かについての言及

また、国際公会計基準第1号『財務諸表の表示』（2000）は、報告主体は報告日から6ヶ月以内にその財務諸表を発行できる状況にあるべきであるというガイドラインを提供している。IFAC・PSCは報告期間後3ヶ月以内に財務諸表を公表することを奨励している。

## 2-8 発生主義会計をどう活用していくか

東京都の新しい会計制度のもとにおいては、2つの財務情報、すなわち現金主義会計（官庁会計）による予算・決算と、発生主義会計による財務報告・業績報告が併存することになり、行政の責任者はその両方に責任を持つことになる。

### （1）新しい会計基準の基礎となっているもの

新しい会計基準の基礎となっているものは、発生主義と複式簿記である。

#### 発生主義の採用

新しい財務諸表は、東京都会計基準に基づき作成される。会計基準の基礎には、発生主義会計と複式簿記の導入がある。

現金主義会計とは、現金・預金に焦点をあて、現金が変動したときにその増加・減少と残高を把握する会計システムである。このようなシステムにおいては、一般的には現金・預金の増加・減少の原因を勘定に集約して収支計算書（歳入歳出決算書）を作成する。貸借対照表は作成せず、現金・預金残高のみが報告される。

したがって、現金主義会計のもとでは、事業運営のために必要な現金の金額が把握されるが、事業運営に必要な資産や負債のストック情報や、事業運営のためのコスト情報が提供されないという限界がある。この限界を克服するために、発生主義会計が必要なのである。

発生主義会計とは、全ての経済資源（現金・預金、有形固定資産、投資等、退職給付引当金、借入金等）に焦点を当て、経済資源が変動したときにその増加・減少と残高を把握する会計システムである。発生主義において初めて、貸借対照表、行政コスト計算書、キャッシュ・フロー計算書の3表が作成される。貸借対照表において、事業経営に必要な有形固定資産や借入金等のストック情報が計上される。行政コスト計算書において、事業運営のコスト（経済資源の費消額）が計上される。キャッシュ・フロー計算書において、財源（税収等）の調達と使途という現金収支が計上される。発生主義会計においても、現金主義会計で提供されていた現金収支の情報は、その重要な意味は変わることがなく、ストック情報とコスト情報が付加されるものといえる。

### 複式簿記の採用

発生主義会計の記帳方式としては、複式簿記が採用される。複式簿記においては、勘定科目間を統合した自動検証機能が存在し、記録の検証可能性と秩序性を満たすことができる。例えば、有形固定資産の取得について、現金の支出金額と固定資産台帳に記録された取得金額が一致することにより、会計部門と資産管理部門との間に自動検証機能が働く。複式簿記の採用は発生主義会計をささえる記帳方式といえる。

図表 5 現金主義会計と発生主義会計の比較（会計の基礎、認識の焦点）

会計方式	事象・取引の認識時点	認識の対象 （貸借対照表 の計上項目）	組み合わせられる記帳方式
現金主義会計	入金・出金の時点	現金預金のみ	単式簿記
発生主義会計	事象または取引の発生時点	全経済資源 （現金・預金、有形固定資産、投資等、退職給付引当金、借入金等）	複式簿記

## （2）発生主義会計の導入で期待される効果 - 財務マネジメントの強化

発生主義に基づく財務情報が、財務会計システムから作成されることにより、従来の決算統計やマニュアルによる作成と比較して、財務数値の信頼性が大きく高まり、業績評価における財務分析がより容易になるなど、業務の効率性が高まることが期待される。

発生主義会計の導入により、どのような効果が期待されるのか。ここでは、現行制度（現金主義会計）の手直しによる効果と、新たな財務諸表を活用することによる効果を具体的に比較することで、その優位性を明らかにしていきたい。

例えば、次の2つの事例を検討してみよう。

### **財政運営 - 経常収支と資本収支の区分**

現行制度の改善で対応するとすれば、歳入歳出決算書の現金収支を、経常収支と資本収支（投資収支）の2区分に分ける方法がある。これに財務収支を対応させることにより、借入金の使途が投資のためか、あるいは経常支出のためかを明確にできる。これにより、日常的な資金管理のみでなく、資本的支出の管理、資金調達の管理など中長期的な計画とコントロールを向上させることができる。

一方、発生主義会計では、貸借対照表、行政コスト計算書、キャッシュ・フロー計算書の3表が作成される。発生主義会計においても、現金収支の情報は、自治体経営の基本的な情報であることは変わらない。キャッシュ・フロー計算書は、現金収支を、サービス提供活動、社会資本形成活動（資産形成活動）、財務活動の3区分に分けたものであり、これは経常収支と資本収支の区分への活用が直ちに可能になる。

また、財政の持続可能性を保持し、期間負担の衡平性や世代間負担の衡平性を図るために、現行制度においては、借入金の残高水準のコントロールや財政収支の均衡を図っている。この点についても、発生主義会計では財政運営の指標として、貸借対照表の借入金や正味財産の水準、行政コスト計算書の収支差額を活用することで、住民に対して財政状況の危機感（健全性）をよりわかりやすく説明することができるようになる。

さらに、資金調達の多様化が進んでおり、地方債の発行については、平成18年度より許可制度から事前協議制度へ移行することになっている。また、市場公募債の発行は、市場原理のもとで地方自治体の信用力により調達金利が決定されるべきであり、投資家は自治体の財務を含めた情報を求めている。発生主義会計に基づく財務情報（財政状態、財務業績）は、投資家の意思決定に有用な情報を提供することができる。

### **事業経営 - 事業別収入・支出の管理**

ある特定の事業について、現行制度の改善で対応するとすれば、現行の現金収支を、サービス提供の支出とそれに関わる財源（特定の収入）とを対応させることで、事業の採算性や受益者負担の適正性を判断するために有用な情報が得られる。

一方、発生主義会計においては、事業別財務諸表を作成することにより、事業経営に必要な資金（現金所要額）に加えて、事業経営に必要な資産・負債のストック情報と、事業運営のためのコストを正確に把握することができる。このような事業別の財務情報と業績評価を統合することにより、事業の効率性や採算性、受益者負担の適正性、事業の成果とコストをより適切に評価するための基礎が提供される。また、その成果を住民

に公表することにより、住民は、行政の業績に対する評価が可能になる。

発生主義会計導入で期待される効果（例）

	発生主義会計の情報の活用	期待される効果
財政運営	歳入歳出決算を経常収支決算と資本収支決算の2区分へ変更する。 キャッシュ・フロー計算書のサービス提供活動、社会資本形成活動、財務活動の3区分が直ちに活用できる。	日常的な資金管理、資本的支出の管理、資金調達の管理など中長期的な財政計画の作成とコントロールの向上が期待できる。
	借入金の残高水準のコントロール・財政収支の均衡を図る。 貸借対照表の借入金や正味財産の水準、行政コスト計算書の収支差額を財政指標として活用する。	財政指標を使うことで、財政の持続可能性や期間負担の衡平性、世代間負担の衡平性をわかりやすく評価できる。
	資金調達の多様化にともない、地方債の事前協議制度への移行や市場公募債の発行において、投資家の意思決定に有用な財務情報を提供する。	財務力の強化により有利な資金調達が可能になる。投資家へのアクセシビリティを果たすことができる。
事業経営	特定の事業について、事業別の収入・支出を把握する。事業別財務諸表の作成により、事業経営に必要な資産・負債情報、コスト情報、現金所要額を総合的に把握することができる。これと業績評価の統合が経営評価の基礎となる。	事業の効率性、採算性、受益者負担の衡平性を総合的に評価できる。

これらの財務情報が、財務会計システムから作成されることにより、従来の決算統計やマニュアルによる作成と比較して、財務数値の信頼性が大きく高まり、業績評価における財務分析がより容易になるなど、業務の効率性が高まることが期待される。

行政の責任者は、発生主義会計の財務情報を活用することにより、現行の財務情報だけでは不足していたものを補い、財政運営と事業経営における財務マネジメントの効率性を高めることが可能になるのである。

東京都が推進している財政再建の取組は、内部努力の徹底や施策の見直し等を行うことにより、財源不足を解消し、強固で弾力的な財政体質を確立することである。

このような財務マネジメントの強化のために、一般的には、発生主義会計の活用として、次のようなことが考えられる。

### **事業コストの把握とより適切な業績評価**

発生主義会計では、会計期間内に消費された資源全体が測定されることから、施策や事業運営の正確なコスト情報を把握できる。これにより、サービスの質や量とコストの適正性についての評価や、事業の効率性及びコスト節約に関する業績評価が容易となるため、業績目標に対する実績のモニタリングがより簡単に行える。

### **資源（資産・負債）管理の把握と効率性の向上**

資源の管理状態をチェックすることで、その管理状況の報告が可能になる。例えば、有形固定資産への投資が、将来の住民にとっても有益なサービスを提供し続けることができるかどうかを評価できる。

### **世代間負担の衡平性の評価**

借入金等の負債の返済や毎年の運営コストの負担において、一定期間における負担の衡平性（受益と負担の衡平性）が保たれているかを評価できる。また、中長期的には、世代間負担の衡平性が保たれているかどうかを評価できる。

### **投資家への情報提供と資金調達コストの削減**

先に述べたように自治体の資金調達の多様化が進んでおり、地方債の発行については、平成 18 年度より許可制度から事前協議制度へ移行することになっている。また、市場公募債の発行は、市場原理のもとで地方自治体の信用力により調達金利が決定されるべきであり、投資家は自治体の財務を含めた情報を求めている。発生主義に基づく財務情報（財政状態、財務業績）は、投資家の意思決定に有用な情報を提供することができる。資金調達コストの削減にもつながる。

ここで総括的にまとめると、行政の責任者は、次のような財務マネジメントの強化に取り組むことが期待できる。

財務情報を予算へ適切にフィードバックするシステムの再構築

予算編成と資金管理、財務情報（コスト情報、ストック情報）の結合

資金収支の3区分（経常収支、投資収支、財務収支）による効果的な資金管理の実施

中長期的な視点に立った財政計画の策定

事業経営における目的、目標、活動の重視

## 2-9 予算 決算報告 (現金主義会計)と財務諸表 (発生主義会計)の併存について

### (1) 予算執行管理、財務報告、業績報告の統合について

行政の経営管理とアカウンタビリティを改善するためには、マネジメント・サイクルの中で、予算執行管理(予算編成、予算執行、決算報告、監査)と財務報告(財政計画、財務運営状況の報告)および業績報告(事業目標の設定、事業計画の策定、事業への資源配分、成果指標・業績管理指標の設定・測定、業績の報告)をどう統合していくかが重要である。

山本清『「政府会計」改革のビジョンと戦略』(2005)によれば、予算編成を、マネジメント・サイクルとの関係、予算編成における測定システムの方法、財務報告の予算編成における法的な位置付け、の3つの視点から検討し、財務管理と業績管理の統合のあり方を考えることを示している。

#### 予算編成とマネジメント・サイクル

予算編成過程とマネジメント・サイクルの統合を考える場合、すべての活動を同じ尺度で測定対象にすることができれば、財務管理は、予算と会計、業績管理は評価を織り込んだ統合化が想定できる。そのためには、財務的尺度と非財務的尺度の関連づけが必要である。ただし、その関連づけの困難性がある。

#### 予算編成における測定システム

財務と業績を連動させる方策として、予算編成に業績測定システムを導入することがある。その測定システムには次の方法がある。

)市場原理を適用し財務的尺度で業績を把握する市場的統合方式

)業績測定を財務会計と一体化することで収益・費用の認識と業績測定を関連づける統合方式

)財務と業績は異なるシステムで測定するものの費用対効果として関連づける方式

予算と会計を同じ発生主義で統一化することができれば、いずれの方式においても対応可能で優れている。しかし、現金主義と発生主義の併用(予算・決算は現金主義、財務報告は発生主義)でも、財務会計・管理会計の統合や分担統合により、財務管理と業績管理は統合可能である。

図表 6 財務管理と業績管理の統合モデル

統合方式	発生主義	併用	現金主義
市場原理による統合		×	×
財務会計・管理会計の統合			
分担統合（調整）			

<出所>山本清『「政府会計」改革のビジョンと戦略』（2005）

### 財務報告の予算編成における法的な位置づけ

財務報告を法制度の枠内に置くか枠外とするかにより、財務管理と業績管理の統合の方法に異なる影響がある。

財務報告を予算編成に包含する形式で位置づける考え方では、財務情報は、予算執行の記録・測定としてだけでなく、予算編成における資源配分、執行段階における資源管理、決算段階におけるアカウンタビリティの確保において活用することが意図されている。このとき、予算と決算および会計は同じ概念・基準で測定される。英国やニュージーランド等で実施されている財務報告は、予算・決算を発生主義会計の概念で管理するものである。また、予算・決算審議に参考資料として添付されたり、議決事項でない財務情報として扱われたりする場合でも、実質的には予算循環過程と一体化したものと見える。

一方、財務報告を、予算・決算制度と切り離して、主として行政の内部管理やアカウンタビリティ向上の一環として作成するという考え方がある。この場合、議会審議に提供されることが必ずしも想定されていないし、義務的ではないので、時期・内容・信頼性について、明示的な基準があるわけではない。したがって、財務報告は予算編成に反映されるとはいえない。

### （４）東京都におけるマネジメント・サイクルへの反映について

東京都の会計制度改革の中で、財務管理と業績管理の統合をどう進めるかは大きなテーマである。

今後の課題になるが、実現可能性の高い方法としては、予算編成の測定システムにおける「財務会計・管理会計の統合方式」あるいは「分担統合方式」と、予算編成において財務報告に「法的な位置付けを行う」方式があると考えられる。

具体的には、予算の現金主義方式は維持されるものの、管理会計と業績評価は発生主義で統一化されて、さらに、業績評価と予算編成とのリンクも制度化を図るような方法である。予算は、現金主義であるが、事業別・プログラム体系で編成され、事業単位において予算・管理会計・業績評価が統合されるというものである。

さらに、都のマネジメント・サイクルの中に、財務管理と業績管理を統合することにより、財務局においては、都全体の中長期的な財政計画のもとに財務業績を報告すると同様に、局においては、中期的な視点からの経営計画と経営実績の報告を行うことが期待できる。

予算については、発生主義を採用したアウトプット・アウトカム予算があり、中長期的な財政計画のもとに、財務管理と業績管理を統合するのに最も整合性があるといえる。しかしながら、この場合には議会統制のあり方を見直す必要もあるので、今後の課題であろう。

東京都の会計改革の成果が、財務管理と業績管理とを統合するという経営改革を通して、マネジメントの強化とアカウンタビリティの向上として、実現されることを期待するものである。