

第6章 諸外国の自治体経営報告書 (アニュアル・レポート)

【本章のねらい】

この章では6 - 1で各国の地方自治体を巡る公会計改革の潮流を概観し、日本における公会計改革の歩みがどのように位置づけられるのかを見る。予算システムと財務報告システムを現金主義で運用していた自治体が、財務報告システムを現金主義から発生主義へ移行させた場合、予算システムと財務報告システムのねじれが生じることになる。二つのシステムの統合が図られていると、予算 決算 (翌年度の) 予算というマネジメント・サイクルが成立し、より効果的な予算配分が可能となる。このため、予算システムと財務報告システムのねじれを解消する必要が求められるが、各国の対応がどうなっているのかを紹介する。

次に、6 - 2で諸外国の地方自治体における経営報告書の事例として、英国のバーミンガム市、大ロンドン庁の報告書を紹介する。当初は、義務化によって始まった自治体の経営報告書であるが、各自治体が、住民を行政サービスの顧客と見立て、自らの行政姿勢を訴えるツールとして経営報告書を利用する姿勢が鮮明になりつつある。6 - 3では、自治体の財務の健全性をアピールすることによって、資金調達コストを引き下げたニューヨーク市の例を紹介し、日本における自治体経営報告書のさらなる活用の可能性を検討する。6 - 4では、東京都全体の財務報告書の参考事例として、バーミンガム市及びニューヨーク市の財務報告書の構成内容を説明する。ベスト・バリューに象徴されるように、英国政府は各自治体に資源の有効活用及び行政サービスの効率化を厳しく求めている。これを受けてバーミンガム市は財務報告書において、資源の活用に関する様々な開示を行っている。一方、ニューヨーク市は GASB34 号によって、ファンド会計及び完全発生主義による2種類の財務諸表の作成と、両者の調整を義務付けられている。そこで同市の財務報告書に記載されている基本財務諸表及び調整表を紹介するほか、財務報告書の構成内容を大まかに説明する。

6 - 5では、ニューヨーク市の年次経営報告書を探り上げる。ファンド会計から出発した米国の自治体会計の流れを反映して、ニューヨーク市の業績報告は、組織ごとに行われている。様式やレイアウトを統一することによって、組織間の比較がしやすくなっている。6 - 6では、東京都の局別年次経営報告書の参考事例として、英国政府の資源会計による省庁別経営報告書の概略を紹介する。ニューヨーク市が組織単位で業績報告をしているのに対し、英国政府の経営報告書は、資源要求事項や政策目標ごとの資源の配分状況を開示しており、それぞれの自治体会計の考え方が、経営報告書のあり方に影響を及ぼしているのが読み取れる。

6-1 公的部門における国際的な会計改革

(1) 各国地方政府の会計制度改革への対応

国際会計基準審議会(IASB)が企業部門の国際会計基準を開発しているのに対して、公的部門においては、国際会計士連盟(IFAC)の公会計基準審議会(IPSASB)が、国際公会計基準(IPSAS)を開発する役割を負っている(1988年に公会計委員会(Public Sector Committee (PSC) が設立されたが、2004年11月より会計基準設定機能をより明確に表すために IPSASB へ名称変更された)。国際公会計基準の作成方法は、基本的に企業部門に適用される国際財務報告基準(IFRS)を可能な限り適用することで、同じ課題に対して矛盾のないアプローチを可能にすることとしており、同時に、公的部門固有の会計処理や表示の開発を中心に行っている。

英国や米国の実務的な取組をみていくと、英国、オーストラリア、ニュージーランドなどでは、資源管理の効率性を目的として、予算、決算および財務報告に発生主義会計を導入し、財政規律、業績評価、マネジメント改革の道具として活用している。

米国では、議会による民主的な統制を重視して、予算は現金主義のままで、決算と財務報告に発生主義会計を導入している。

パブリック・ガバナンスと公会計との関係を図式的にいえば、発生主義会計を導入し活用することに関して、アカウントビリティを重視するという意味では共通しているが、資源管理の改善を重視する英国やニュージーランドの政府会計と、民主的統制を重視する米国の政府会計とでは、目的の重点の置き方に相違があるといえる。いずれにしても、会計基準としては、国際公会計基準のような比較可能性が高く、質の高い財務報告を目指して、各国で公会計の基準を設定し、その国の環境に適応した発生主義会計を採用している。各国の地方政府の会計制度改革への対応は、下表のとおりである。

図表 48 各国地方政府の会計制度改革への対応

| 国 | 実施年度 | | 地方政府の会計制度改革への対応 |
|------------|------|------|---|
| | 中央 | 地方 | |
| ニュージーランド 1 | 1989 | 1989 | 1989年地方政府法の改正により、地方政府は中央政府とともに完全発生主義に移行。民間中心の ASRB 1 が会計基準を設定。 |
| オーストラリア 2 | 1994 | 1990 | 1990年度にニューサウスウェールズ州が先行して完全発生主義に移行。1996年の政府財務報告基準(AAS31)は連邦政府と州政府に共通に適用。民間中心の ASRB 2 が会計基準を設定。 |

| | | | |
|----|------|------|--|
| 英国 | 2000 | 1994 | 1993年にCIPFA ³ とLASAAC ⁴ により公表された実務指針にもとづき、1994年度決算から完全発生主義に移行。政府会計は財政当局の諮問機関であるFRAB ⁵ が会計基準を設定。 |
| 米国 | 1994 | 1999 | 1999年のGASB34号 ⁶ により、政府型ファンドに完全発生主義を適用。ただしファンド会計と併存。政府会計はFASAB ⁷ が会計基準を設定。 |

- 1 ASRB : Accounting Standards Review Board ニュージーランド会計基準評価審議会
- 2 AASB : Australia Accounting Standards Board オーストラリア会計基準審議会
- 3 FRAB : Financial Reporting Advisory Board 英国財務報告審議会
- 4 CIPFA : Chartered Institute of Public Finance and Accountancy 勅許財務管理官協会
- 5 LASAAC : Local Authority (Scotland) Accounts Advisory Committee スコットランド地方政府会計諮問委員会
- 6 GASB : Government Accounting Standards Board 政府会計基準審議会。年間収益の大きさにより2001年6月より強制適用。
- 7 FASAB : Federal Accounting Standards Advisory Board 連邦政府会計基準諮問会議が1990年に設立された。従来はインフラ資産が計上されていなかったが、2002年度より国防固定資産等を計上することに変更した。ただし、連結財務諸表の会計検査院(GAO)による検査結果は意見差控えとなっている。各政府機関の個別財務諸表は大きく改善している。
<出所>山本清(2005)、社会経済生産性本部(2004)

(2) 国際会計士連盟公会計委員会(IFAC・PSC)の「予算報告」の検討

自治体の会計に、発生主義会計が利用されている場合には、全ての経済資源の利用を図ることが可能となるために、予算についても発生主義に移行することができる。

この関係は下記のテーブルに示される。

図表 49 会計のベースと予算のベースの組合せ

| | | 予算のベース | | |
|--------|------|--------|------|------|
| | | 現金主義 | 修正主義 | 発生主義 |
| 会計のベース | 現金主義 | * | | |
| | 修正主義 | | * | |
| | 発生主義 | | | * |

(注) *印の領域は、予算システムおよび会計システムが同じベースを利用している政府報告主体を示す。
<出所>IFAC・PSC「Budget Report」

会計のベースが発生主義会計に移行しつつある場合でも、予算報告目的にとっては現金主義のままの方がより好ましい場合がある。したがって、会計システムは、予算コントロールのためには現金主義ベースを採用し、財務諸表の作成のためには発生主義会計を利用することになる。

IFAC・PSCの「予算報告」は、このような予算ベースと財務会計ベースとの間に相違が存在する場合には、発生主義ベースの財務報告における「運営活動からの余剰・欠損」として報告されたものと、現金主義ベースの予算報告からの「正味現金収支」として報告されたものとの相違について、調整表を作成し説明することが必要であるとしている。

参考までに調整表のサンプルを添付する。

図表 50 「経常活動（行政活動）からの正味キャッシュ・フロー」と「経常活動からの正味余剰（欠損）」との調整表

| | 20X2 | 20X1 |
|---------------------------------|------|------|
| 経常活動からの正味余剰 / (欠損) | X | X |
| 非現金増減 | X | X |
| 減価償却 | X | X |
| 減耗償却 | X | X |
| 貸倒引当金の増加 | X | X |
| 支払勘定の増加 | X | X |
| 借入金増加 | X | X |
| 従業員コストに関連した引当金増加 | X | X |
| 固定資産売却に係る（売却益） / 売却損 | (X) | (X) |
| 投資売却に係る（売却益） / 売却損 | (X) | (X) |
| その他の流動資産の増加 | (X) | (X) |
| 再評価による投資の増加 | (X) | (X) |
| 受取勘定の増加 | (X) | (X) |
| 臨時項目（経常活動の定義内に入る項目） | (X) | (X) |
| 経常活動（行政活動）からの正味キャッシュ・フロー | X | X |

<出所>IFAC・IPSAS第2号「キャッシュ・フロー報告」

財務報告システムと予算システムとは、可能な限り最大限統合されるべきである。何故なら、統合されたマネジメント・システムは次のことを可能にするからである。

合計支出および欠損のコントロール

予算割当の効率性、および、政策、プログラム、プロジェクト間での戦略的優先性の簡素化

最少の費用で、アウトカムおよびアウトプットを達成するための予算資源のより良い利用の奨励

これらの3つの目的のマネジメントは、年間予算サイクルを超えて統合されるべきである。このことは、政府全体及び部門レベルの両者において、中期財政フレームワークにおける政策、計画および予算がリンクすることによって達成される。統合された会計システムは、意思決定者および公的部門マネージャーに対して、これらの目的を達成するツールを提供するものである。

ただし、このことは、予算システムと財務会計システムとが同じベース(会計の基礎)であるべきであるということの意味してはいない。財務会計システムは、予算システムと同じベースでの比較報告書の作成を支援する必要がある。例えば、現金主義予算が議会によって決議され、かつ、財務会計システムが発生主義である場合には、財務会計システムによる収益および費用は、予算データと比較可能のために、現金主義ベースによる予算実績比較書を作成し報告する必要があるということである。

参考事例として、米国地方政府の「予算比較表」と「予算ベースとGAAP(発生主義)ベースの調整表」のひな形を添付する。

また、英国における資源会計では、「資源成果報告要約」を作成し、資源の投入と成果、および現金要求額の両者をひとつの表の中で、予算(見積)・実績比較している。そこで、資源投入と現金要求額との調整、また、予算と実績の差異の内訳を説明するような様式をとっている。両者とも議会のコントロールの対象である。「6-6 英国政府の資源会計による省庁別経営報告書」において、英国貿易産業省の連結資源使用結果報告書(2003-04)を添付している。

図表 51 米国地方政府の事例

一般ファンドの予算比較表 2002年12月31日終了年度

| | 予算金額 | | 実績 | 最終予算との 差異 |
|--------------|------|------|-------|--------------|
| | 当初予算 | 最終予算 | 予算ベース | 有利(不利) |
| 予算ファンド | | | | |
| 期首残高(1月1日) | | | | |
| 資源(インフロー) | | | | |
| 歳出(アウトフロー) | | | | |
| 期末残高(12月31日) | | | | |

収入支出およびファンド残高変動報告書

一般ファンドの予算実績 2002年12月31日終了年度

| | 予算金額 | | 実績 | 予算から GAAPへの 調整 | GAAPベー ス金額 |
|-----------------|------|------|-------|----------------------|---------------|
| | 当初予算 | 最終予算 | 予算ベース | | |
| 収入 | | | | | |
| 支出 | | | | | |
| その他資金調達 (使用) | | | | | |
| 特別項目 | | | | | |
| 期首残高 | | | | | |
| 期末残高 | | | | | |

<出所>IFAC・PSC Research Paper「Budget Report」

(3) GASB34号における議論

GASB34号

米国の地方自治体の財務報告については、1990年にGASB11号が公表されて以来、これに定める「財務資源」と「発生主義」に焦点を置くさまざまなモデルが模索されてきた。これに関する議論は約10年間続き、11号の発効は無期限に繰延べられた。しかし、1999年に公表されたGASB34号の財務報告モデルは、11号が想定したものとは大幅に異なるものであった。このモデルは、完全発生主義を投入し、インフラ資産についても資産計上と減価償却を義務付けたのである。

GASB概念書1号(1987)は、地方自治体による財務報告の最も重要な目的を明確にした。これらの目的の中には、従来のモデルで既に達成されているものもあれば、新たな情報を必要とするものもある。新たに必要性が認められた情報のうち最大のものは、全経済資源を捉えた完全発生主義による財務諸表である。これは、行政活動の複雑化に伴いこれまでの財務報告モデルの限界が認識され、これに代わって概念書で定める目的を達成するために必要な情報と考えられたのである。

従来の年次報告書は、基金を単位として、資源の利用に関する予算制約額を示すとともに、特定の活動から発生する流動性財務資源の収入支出額を測定するものであった。このような情報もまた概念書1号で定める「財政関連法規への準拠性」の評価を読者に可能とする。

しかし、行政活動の効率性や有効性を判断するためのツールとして完全発生主義は不可欠なものと考えられた。GASB34号モデルは、このような観点から従来の基金財務

諸表モデルに一部修正を加えるとともに、別途完全発生主義による「地方自治体の財務諸表」の作成を義務付け、それらの間の照合を要求した。このアプローチが概念書で定める目的に合致し、従来の財務報告モデルより利用者のニーズを充たすものと判断されたのである。

二重基準に関する議論

GASB34号に先立ち1997年に示された公開草案において初めて二重基準アプローチが登場した。1つは地方自治体全体を経済主体と捉えることにより完全発生主義を採用し、もうひとつは資源を管理する単位での基金の側面から修正発生主義を採用する2つの体系の財務諸表を要求するものである。この公開草案に対する反応は否定的なものが多かった。すなわち、異なる情報を提供する基本財務諸表が2組存在し、かつこれらの関連性が説明されないからである。

これらの反応を受けて、審議会は懸念される弊害を修正する一方、多くの利用者にとって有用と思われる公開草案の特徴を維持しようとした。審議会は、財務諸表の利用者、作成者、監査人等多くの利害関係者と基金情報の重要性について議論し、その結果、主要な基金については基金自体の情報を示した上で地方自治体の財務諸表との関連を示すこととした。

議論の過程においては、基金会計に完全発生主義を導入することについても検討されたが、これは採用されなかった。基金会計は流動性財務資源の管理、短期的財政及び法規準拠性に焦点を当てた「財政上の説明責任」を示すために開発されたものである。「経済資源」と「発生主義」という測定の焦点に準拠することは政府基金の基本的な性質と目的の変化をもたらす。つまり、基金の本来の財政フレームワークから経済的主体やコストセンターへの転換を意味するものである。機械的にはコストセンターへの転換は可能である。すなわち資産も負債も1つ以上の基金に便益を提供している場合はそれを配賦すればよい。しかしこのような配賦は、特定の基金の経済的取引に客観的に基づいたものではなく、単に経営者の基金の配分方針に従ったものであり、この方針は政策的に変更されうるため、首尾一貫性に欠けることとなるからである。

以上のように、地方自治体の財務諸表と基金財務諸表は、異なる会計基準で報告されることとなった。ここでの説明責任は、「財政上の説明責任」と「事業上の説明責任」とに区別される。管理責任(スチュワードシップ)は、財務及び投資も含めて全ての資源の保全のみならず、それらの使用に係る規制への準拠性(財政上の説明責任)とともに、政府の行政目的を達成するために資源を効率的かつ有効的に使用すること(事業上の説明責任)も含む。

「財政上の説明責任」は、1つの予算サイクル或いは2年という短い期間における公金の徴収及び費消に関する責任である。これと対照的に、「事業上の説明責任」とは、どの程度事業目的が効率的かつ有効に遂行されているか、予知できる将来において、こ

の目的を達成し続け得るかどうかについて説明する責任である。

このような 2 つの体系の情報を基本財務諸表として提供しその差異の照合を示すことは、利用者に対して有意義な洞察と広い理解を可能とする。従って、これに関する説明は「経営者による財務・運営成績の分析」においてなされなければならない。

基本財務諸表

新たな年次報告書は、現在の短期的な或いは予算プロセスを通じた管理責任を充たすばかりでなく、長期的な管理責任を果たす新たな包括的な手段を地方自治体に提供する。地方自治体の財務諸表の焦点は、このように財政状態と財務業績を報告することである。

一方、基金財務諸表は、上述のとおり継続されることとなった。但し、従来は、基金の種類別に合算で報告されていたのを修正し、政府一般基金を含む主要な基金についての個別の情報を報告することとした。

経営者による財務・運営成績の分析

政府の経営者は、財務報告に反映されている取引や事象、或いは財政政策を最も良く承知している人物である。GASB34 号は、経営者が財務報告利用者に対して、当年度における財務業績に関して、客観的で分かりやすい分析を示すとともに、そこから読み取れる洞察を示すべきこととした。この基礎となるのが基本財務諸表である。これに基づいて当年度と前年度の比較を行い、地方自治体全体の財政状態と事業の成果の分析を提供し、財務状態がその年度に改善しているのかどうかについて利用者が評価できるようにする。比較分析には、単に数値や%の機械的比較ではなく、主要な変化の理由や重要な経済要因の議論を含める。さらに、当初予算、補正予算額及び実績との重要な乖離、固定資産及び長期負債活動、その他財政状態や事業成績に重要な影響のある事実や意思決定等が記述される。

予算情報

概念書にあるように、財務報告の目的の中には、資源が適法に成立した予算に従って獲得され使用されたかどうかを示すことも含まれる。審議会は、このための最適な方法は、予算実績比較を示すことであると考えた。しかし、予算実績比較はこのような目的には合致するものの、地方自治体の財政状態や事業の成果の理解には直接関係ない。また、予算情報については、測定の基準が明確には設定されていない。そのため、予算情報は基本財務諸表ではなく必須補足情報として提示することとした。なお、当初予算をも比較の対象として開示すべきこととされ、前述のように当初予算と最終予算の重要な差は「経営者による財務・運営成績の分析」で説明される。これは、この乖離が望ましくないことを意味するのではなく、当初予算を知る者或いはそれに従って意思決定した者に対する説明責任上この情報が提供されるべきと考えられたためである。

GASB34号のモデルは、概念書に規定された財務報告の目的に照らして、政府の説明責任をよりよく果たしていこうとする継続的な努力の一環として考案されたものであり、今後も社会経済的变化に伴いこのモデルは改変されていくことが予定されている。州及び地方自治体の財務報告は、このモデルにより財務情報及び非財務情報の充実が図られ、住民等への説明責任はよりよく遂行されることとなったといえる。

なお、参考までに「6-4 英国及び米国の自治体財務報告書の構成内容」にて、ニューヨーク市の完全発生主義による基本財務諸表及びファンド会計との調整表を紹介している。

6-2 「ベスト・バリュー」と自治体経営 - バーミンガム市及び大ロンドン庁における自治体改革の推移

(1) はじめに

「5-6 業績の評価(6)ベンチマークの必要性 - ベスト・バリューの追求」で紹介したように、自治体が行政サービスの質を向上させるために実施する手段のひとつとして、客観的な業績指標の設定及び行政評価がある。英国政府は2000年度から、全自治体を対象に「ベスト・バリュー(Best Value)」(以下、「BV」という。)と名付けた本格的な行政評価活動をスタートさせている。各自治体はそれぞれ、行政サービスを細かく分割して目標とする業績指標を定め、その改善状況を年次報告書で公表している。行政サービスの利用者は地域住民であることをふまえ、自治体の取組みを平易に説明しており、随所で住民の声を吸い上げる工夫をこらしている。

ここでは、英国第二の都市であるバーミンガム市及び、2000年7月に発足し、ロンドン全体の開発計画、交通、経済振興などを担う大ロンドン庁(Greater London Authority)が公表したBVの業績計画報告書を紹介しながら、自治体と地域住民をつなぐツールとして、経営報告書をどこまで活用できるのか検討したい。両都市の経営報告書の事例は、東京都の今後の経営報告書のスタイルを考察する上で、有意義であると考えられる。

(2) ベスト・バリュー(BV)とは

英国政府が1998年に公表した白書(注1)によれば、BVとは、「コスト低減及び品質向上の双方の観点を満たす基準に従い、最も効果的、経済的、そして効率的な手段を用いて住民にサービスを提供する義務」と定義されている。翌1999年に公表された法

律（Local Government Act 1999）によって、英国国内の地方自治体や大ロンドン庁に対し、自治体は経済性（Economy）、効率性（efficiency）、有効性（effectiveness）の3つの観点から、継続的に行政サービスを改良する責任を持つことが、明確に定められた。

英国政府は各自治体に対し、行政が提供するサービスの見直しや業績計画の作成、行政評価、外部監査などの手順を定め、全ての自治体を同じ基準で比較するための全国統一の業績指標を設定している。各自治体は、政府の定めた統一指標のほかに独自の業績指標を設け、指標の達成状況やBVの取組状況を毎年、報告書にまとめて外部に公表することを義務付けられている。報告書の統一した書式は決められておらず、各自治体が知恵を絞って作成している。

BVで定められた業績指標に対し、各自治体の達成状況が不十分であるか、あるいはBVの手続きに重大な欠陥があると認められた場合、英国政府が各自治体の自治権に介入することもありうる。自治体にとって、BVに真摯に取り組み、その状況を適切に公表することが、自治体存続のための不可欠な手段となっている。

白書で定められている、BVのフレームワークは以下の通りである。

- 1) 各自治体の政策目標及び業績評価の設定
- 2) 自治体の全業務の見直し及び達成計画の作成（弱点部門を優先させながら、5年間で一巡させる）
- 3) 業務見直し計画の実行（以下の4つの視点から行う）
 - 挑戦（challenge）サービス提供の必要性はあるか、どのようにサービスを提供すべきか。
 - 比較（compare）他の自治体の業績と比較しているか。
 - 協議（consult）納税者やサービス利用者等と十分な協議を行っているか。
 - 競争（compete）効率的かつ効果的なサービスを保証する手段として、公正な競争を採り入れているか。
- 4) 自治体の業績計画における業績と効率性の目標設定、及び公表
- 5) 外部監査、外部検査の実施及び監査意見の表明
- 6) 自治体の政策失敗に対する政府の介入

上記フレームワークのうち、3)で列挙された4つの視点（挑戦、比較、協議、競争）は、BVの概念を支える主要な観点といえる。地方自治体の行政サービスは、地域住民やそこで働く多くの人々の生活の質に重要な影響を及ぼしている。従って、地方自治体は住民の需要に応じた質の高いサービスを提供する必要があるが、その一方で、費用対効果を考慮しなければならない。そこで、地方自治体は、他の自治体の業績と比較しながら、業務の必要性という根本的な問題を自ら問いかけ、業務見直しの優先順位を定め

る必要がある。その上で納税者やサービスの利用者と対話を行い、彼らの意向を計画にフィードバックさせることを義務付けられている。同時に、公的・民間を問わず、他の組織との連携や競争を確保することによって、行政サービスの効率性及び実効性を高めようとしているのである。

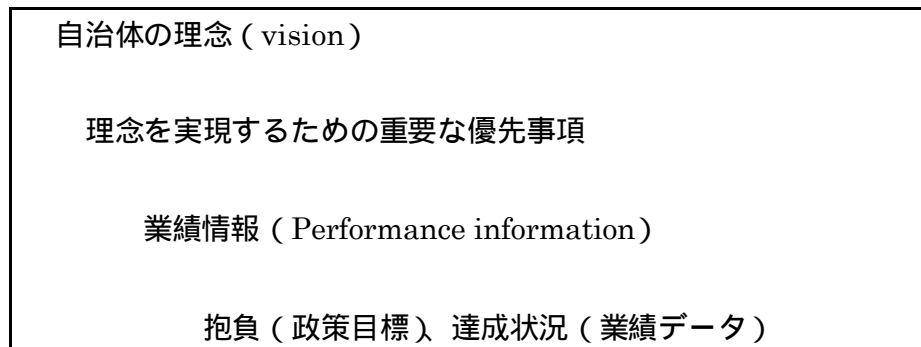
自治体は、全ての業務について5年サイクルで、上記の視点から見直すことを義務付けられている。英国政府は、各自治体の業務見直し及び改善活動が適切に実施されることを目的として、外部監査及び外部検査の仕組みを、併せて導入した。すなわち、監査委員会（the Audit Commission）が任命する外部監査人は、BVの業績計画について、法令やガイダンスに準拠しているか、業績情報を作成するシステムが整備されているか、継続的な改善を実施するための組織及び経営管理体制がとられているか、この3つの観点から自治体を監査し、毎年、監査報告書及び改善勧告書を地方自治体及び監査委員会に提出する。

監査報告書及び改善勧告書を受け取った地方自治体は、30日以内に、監査人の勧告に応えるための行動計画を記載した陳述書を作成し、翌年度の業績計画（Best Value Performance Plan: BVPP）に反映させることが義務付けられている。

「6）自治体の政策失敗に対する政府の介入」は、英国政府が、BVの実効性を保つ最終手段として設定した地方自治体への介入権である。地方自治体が重大あるいは継続的な失敗を引き起こしたために、適切な行政サービスを住民や納税者に提供できなくなった場合を想定している。失敗とは、政府の定めた基準や目標に対して、未達成の状況が続いている場合や、業務の見直し及び改善行動を実施するに当たって必要な手続きを行っていない場合などである。介入権の具体的な内容としては、地方自治体に対する、業績計画の修正、BVに基づくレビューの実施などの命令や、地方自治体の権限や責任を他の地方自治体や第三者の団体に移転することが含まれている。

（3）各自治体の業績計画報告書

上述の通り、BVのフレームワークでは、各自治体に5年間で全業務の見直しを義務付けている。このため、業績計画は多彩な分野に及び、各自治体によって内容は大きく異なっている。従って、英国政府は、各自治体の業績計画報告書のスタイルを統一的に定めることはしなかった。英国政府の環境、運輸、地域省（DETR: Department of Environment, Transport and Regions）（注2）が1999年に公表した「Best Value Performance Plans: Practice and Procedures」によると、自治体の業績計画報告書の統一した様式は無く、自治体は多様な方法を使って報告書を作成することが奨励されている。その一方で、多くの自治体が採用している様式として、以下の「階層的テンプレート」を紹介している。



業績計画に盛り込む項目は、1999年に公表された法律(Local Government Act 1999)によって、定められている。

- 1) 自治体の理念及び政策目標
- 2) 行政サービスの現状に対する自治体の分析
- 3) 業務見直しに要する期間、日程及び計画
- 4) 自治体の設定した業績指標、行政サービスの基準及び政策目標との関係
- 5) 過年度の業績指標に対する達成状況及び達成事例の分析
- 6) 過去の業績との比較
- 7) サービスの達成目標及び達成のための実施計画、達成状況の分析
- 8) 過年度において政策目標の設定及び実行計画の決定の基礎となった項目

自治体の業績計画報告書は、行政サービスの改善及び資源の有効利用という観点から、地域住民及び納税者にベスト・バリューを提供することへの説明責任を担う主要な法律文書である。外部監査人は、自治体の業績計画報告書を監査対象としている。

(4) バーミンガム市の業績計画報告書

英国第二の都市であるバーミンガム市は、自治体の内部運営システムを大きく変更した。従来、英国の自治体では、自治体議会 (council) が行政の執行権と議決権の双方を併せ持ち、議会に置かれる委員会が行政の執行を担う「委員会方式 (Committee system)」が通常の仕組みであり、バーミンガム市でも同様であった。ところが 2001 年 12 月、バーミンガム市は委員会方式を廃止して「議員内閣型方式」を導入した。自治体議会から任命された 10 名の執行委員 (Executive members) が内閣 (cabinet) を構成し、この内閣が行政を執行する責任を全面的に負う仕組みへ移行したのである (注

3)。これを受けて、バーミンガム市の業績計画報告書のスタイルも大幅に変化した。

変更前の 2002 年度までは、文章による説明が主体で、BV に関連して自治体議会が設定した目標やその背景などが、詳細に書かれていた。まず自治体の理念として、安全、清潔、緑の街、健康と福祉の街、学びの街、現代的で活気のある街、情報公開の街、現代的な市役所の 6 つのテーマを掲げ、次に、各テーマの示す具体的な要件（例：「安全、清潔、緑の街」では、犯罪の少ない街、道路の清掃や維持の行き届いている街、安全、持続可能性を満たす、清潔で平和な街の 3 項目）を列挙し、その中味を詳述した。同時に、その年度の優先項目、政策目標を、詳しく説明した。

各テーマにつき、政府が定めた全国統一の業績指標がある場合は、以下の様式で経年にわたる達成状況を示した。

| レファレンス 番号 | 全国の業績指標 | 99 年度 実績 | 2000 年 度目標 | 2000 年 度実績 | 2001 年 度目標 | 2001 年 度実績 |
|--------------|---------|-------------|---------------|---------------|---------------|---------------|
| | | | | | | |

達成状況が劣っている、あるいは著しく改善した項目については、注記で、その理由や背景、今後フォローすべき項目について説明した。自治体が BV の遂行にあたってどんなことを実行したのか、その結果がどうなったかというように、プロセスの説明に力点を置いているように見える。

一方、バーミンガム市における議院内閣制が本格的に稼動した 2004 年度、同市の内閣は新スタイルでの業績計画報告書を作成すると同時に、2003 年度に作成した旧スタイルの業績計画報告書を遡って修正した。

2002 年度と 2004 年度の報告書のスタイルは、多くの点で対照的である。まず、総ページ数であるが、2002 年度は 196 ページあったのが、2004 年度は 101 ページと、ほぼ半減している。自治体の理念は 3 テーマに集約され、各テーマにつき、優先行動項目が 2～5 項目設定されている。

「初めに」の章では、バーミンガム市の住民へのインタビューの結果判明した、住民の関心事や市への要望の強い項目を紹介し、市当局が設定した自治体の理念の設定理由を説明している。また、市の行政計画のフレームワークを表で示し、業績計画の位置づけを明らかにしている。業績計画に対するこれまでの取組状況や外部監査人の評価結果も含めて 4 ページにまとまっており、簡潔である。

上記の 3 テーマに対する優先事項の説明には、以下の、統一した表形式が用いられている。

図表 52 バーミンガム市 優先事項の説明様式

| | |
|---------------------|--|
| 優先行動項目 | |
| 今年度、我々がやるべきこと | |
| 上記の計画により、どんな違いが生ずるか | |
| 責任者 | |

| レファレンス番号 | 業績指標 | 01/02実績 | 02/03実績 | 03/04目標 | 03/04実績 | 04/05目標 | 05/06目標 | 06/07目標 |
|----------|------|---------|---------|---------|---------|---------|---------|---------|
| | | | | | | | | |

| レファレンス番号 | 工程 | 日付 |
|----------|----|----|
| | | |

各優先行動項目に従って、自治体議会が今年度やるべきこと、計画の実行によって期待される成果、計画の責任者（内閣のメンバーが指定されることが多い）、当該優先行動項目に関連する業績目標の過年度の実績及び前年度の目標に対する達成状況、当年度の目標、計画を実施するための具体的な工程及びその日付が、一覧で示されている。このため、報告書の読者は、各優先行動項目の具体的な計画の進捗状況、責任者、今後の工程をすぐに把握できる仕組みとなっている。

（５）大ロンドン庁の業績計画報告書

大ロンドン庁は前述の通り、2000年7月に発足した。公選で選ばれる知事と議会で構成され、知事と議会にはそれぞれ少数のスタッフ（500名弱）が置かれる。大ロンドン庁が責任を負う分野は、交通、警察、消防、経済振興、都市再生、環境対策、芸術及び文化であり、知事は、予算案や自治体の戦略計画及び実行計画の作成、ロンドンに設置する外郭団体の責任者の任命を行う。議会は、知事の作成した予算案や戦略計画、実行計画、ロンドンの外郭団体のトップ人事を承認するほか、知事の業務をチェックする（注4）。

大ロンドン庁の業績計画報告書は、大ロンドン庁知事の経営報告書の中に組み込まれている。2005年6月に公表された経営報告書（Making the Difference-The Mayor's Annual Report 2004/05）は、表紙も含め総ページ数96ページとなっている。

知事からのメッセージ、大ロンドン庁に関する紹介に続いて、「ロンドン住民と手を携えて (In touch With Londoners) 」と題した章があり、知事が住民と行った協議やコミュニケーションの方法、大ロンドン庁が実施したキャンペーン活動の内容及びその成果を説明している。

次に、知事が BV を実施する上で、大ロンドン庁の政策目標として選択した 5 つの主要テーマごとに章を設けている。各章において、知事が当該テーマの中で最優先課題とみなす事項を説明した後、関連するトピックスや投資計画、目玉となる行政プログラム、テーマの達成のために開催されたイベントなどについて記載している。

各章とも、写真を多用し、網羅性よりも、知事が確実に住民に伝えたい項目に絞り、大きい活字を用いて、6~8 ページで簡潔にまとめている。

大ロンドン庁の業績計画に基づく業務見直し、業績指標及び自治体監査委員会による評価内容は、別紙にまとめて掲載されている。2001 年度から 2004 年度までの目標と大ロンドン庁における実績、ロンドンでの平均実績が列挙され、さらに 2005 年度の目標が記載されている。

各政策目標に対して、それぞれ設定された優先行動項目については、「既に達成されたか？」という質問が付され、達成された場合は「Yes」、未達成の場合は「Ongoing」と記載され、現在の状況がコメントされている。

さらに「知事の戦略」、大ロンドン庁の自治体計画、予算が要約した形で紹介され、終わりに「さらなる情報」と題して、詳細情報を記載したウェブサイトの URL をリストで列挙している。

(6) 終わりに

バーミンガム市及び大ロンドン庁の業績計画報告書を見ると、一覧性や読みやすさを重視しているのが読み取れる。特にバーミンガム市の報告書における変化は顕著である。委員会方式を採用していた時期には網羅性を重視し、BV の計画に従って実施したことを詳述していたのに対し、議院内閣制を導入した後は報告書の総ページ数を半減させ、責任者を明示し、表を多用して読者が短時間で、自治体議会のアピールする部分を把握できる仕組みを取り入れた。大ロンドン庁も写真を多用し、ビジュアルデザインを統一させ、知事が強調したい項目がすぐに目に留まるように工夫している。

株式公開している民間企業は、経営方針や経営計画に対する投資家の理解、支持を得ることが、自企業の株価を高めるには不可欠だとみなしており、IR (Investor Relations) 活動に力を入れている。公開企業にとって年次経営報告書は IR 活動の重要なツールとなっており、1 年間の事業活動を説明する際は、投資家へ説明すべき項目、アピールしたい項目に焦点を当て、メリハリをつけた構成内容となっている。バーミンガム市及び大ロンドン庁の業績計画報告書は、表現手法の点で、公開企業の年次経営報告書と共通

する点がある。それは、自治体側において、「行政サービスの顧客は住民である」という意識が浸透しつつあるあらわれと考えられる。

6-3 自治体の財務報告書と資金調達コスト- ニューヨーク市の事例より

(1) はじめに

日本では現在、地方財政の分権化の議論が進んでいるが、自治体の重要な財源調達制度の一つである地方債の発行制度が大きく変わりつつある。従来、総務省の主導のもと、市場公募債の発行条件は全国一律に定められていたが、2002年4月より、都とその他団体で発行条件が異なる「2テーブル方式」が導入された。2004年4月には、東京都と横浜市の2つの自治体が、全面的に個別条件決定方式へ移行した。2006年度には地方債許可制度から事前協議制度への移行が予定されており、原則として自治体は、自由に地方債を発行できるようになる。

他方、地方債の流通市場では、1999年より格付機関が地方債の格付けを公表するようになり、発行する自治体によって地方債の流通利回りに格差が生じている。事前協議制度へ移行する2006年度以降、地方債の発行市場において自治体の信用力に応じた利回りが設定されることが予想される。自治体の財務状況や財政の実績が格付けの基準の一部になっており(注5)、自治体の財務報告書が、自治体の信用力をアピールする重要な手段となる時期も近いと考えられる。

米国では、地方自治体や地方公共団体が、独自の信用力に基づいて民間市場で資金を調達するのが一般的であり、格付機関による地方債の格付けも広く行われている。そこで、ニューヨーク市及びその関連する公共団体の財務報告書において、地方債及び格付けに関してどんな情報が開示されているのか、紹介したい。

(2) 日米における地方債の発行形態の違い

日本と米国の自治体では、地方債の発行形態に大きな違いがある。日本では自治体単位で地方債を発行するのが通常だが、米国では、自治体単位に加えて、自治体の公営企業(消防や上下水道、ごみ処理など、単一または限られた機能を特定の地域で遂行するために設立された公社など)や、教育行政を担う学区といった地方公共団体も、独自の地方債を発行している。

ニューヨーク市及び関連する地方公共団体を例にとると、格付機関の1つ、Standard and Poor'sが格付けしている団体は2005年8月現在、18に上っている(注6)。全て、ニューヨーク市と深い関連を持つ団体でありながら、それぞれの格付けは異なっている。格付機関が、各団体の財務状況や償還能力を個別に判断して評価しているためである。

各団体側も、格付けの良し悪しによって、資金の調達コストに大きな差が生じるため、自らに付された評価に対し、強い関心を抱いている。

(3) ニューヨーク市公営企業の財務報告書における取扱い

Standard and Poor's が格付けしているニューヨーク市の関連団体の一つに、「ニューヨーク市上下水道システム」(以下、「水道システム」という。)がある。ニューヨーク市で水道運営にかかわっているのは、上下水道を運営する水道金融公社、ニューヨーク市水道庁、ニューヨーク市環境保護局の3団体であるが、相互依存の関係にあるため、連結して財務報告を行い、資金を調達し、地方債を発行している。

2004年7月、Standard and Poor's は水道システムの格付けを、AA から AA+へ上昇させた。水道システムは、2004年6月期の年次財務報告書の冒頭のメッセージにおいて「Credit Ratings (信用格付け)」という項目を設け、格付けが上昇した旨及びその理由を詳しく紹介している。

続いて、「経営者による議論と分析 (Management's Discussion and Analysis)」における「債務管理 (Debt Administration)」という項目で、過去5年間の年度別地方債発行額、当年度に発行した地方債の概要、発行の理由、調達資金の用途が記載されている。財務諸表の注記では、2004年6月末現在で未償還残高のある地方債の銘柄別明細(期首残高、当期増加、当期減少、期末残高、利率、償還年)が開示され、財務報告書の巻末の統計資料においては、過去10年間における、現金収入に占めるレベニュー債(特定財源のみが償還財源となる地方債)の元金及び支払利息金額の年度別の割合も掲載されている。財務報告書において、地方債の発行、残高、団体の償還能力と3つの視点から、詳細な情報開示がなされているのが分かる。

(4) ニューヨーク市暫定金融庁における資金調達コスト削減努力

ニューヨーク市の資本改善計画に対し部分的に資金調達を担う目的で設立された「ニューヨーク市暫定金融庁 (New York City Transitional Finance Authority)」(以下、「TFA」という。)という公営企業がある。2003年6月期の年次財務報告書の冒頭メッセージに、興味深い記述がある。「TFAは、倒産の可能性を分析する際、ニューヨーク市及びニューヨーク州から切り離されており、債務元利未払金に占める法定収入の割合は高くなっている。TFAの地方債の格付けはそれぞれ、Moody's Investors Service が Aa2、Standard & Poor's 及び Fitch Ratings が AA+となっている。その結果、ニューヨーク市の資本プログラムにおける資金調達コストは、同額の資金をニューヨーク市の一般財源保証債によって調達するのに比べて、少なくなっている」。ちなみにニューヨーク市の一般財源保証債の格付けは、Standard & Poor's が2005年5月に A から A+

へ上昇させた。ブルンバーグ現ニューヨーク市長は「Standard& Poor's は 50 年前からニューヨーク市の一般財源保証債の格付けを行っており、A+は過去最高の格付けである」と述べている（注 7）。従って 2003 年 6 月当時、ニューヨーク市の一般財源保証債の格付けは、A 以下であった。つまり、ニューヨーク市暫定金融庁は、より有利な条件で地方債を発行するために設立されたのであり、ニューヨーク市は、資金調達コストを引き下げするため、資金調達部門の分離独立を行ったことが読み取れる。

（５）終わりに

米国政府会計基準審議会（Governmental Accounting Standards Board: GASB）の概念書（Statement of Concepts）第 1 号「財務報告書の利用者」（paras.30-31）によると、利用者には「投資者及び与信者」も含まれ、「投資者及び与信者」の例示として、個人または法人の投資者及び与信者、地方債引受機関、地方債格付機関などが挙げられている（注 8）。地方債を発行する米国の自治体や地方公共団体は、財務内容の健全化を図ると同時に、地方債に関係する情報を積極的に開示することによって、信用格付けの上昇を目指している。

今後、日本の自治体も、債務の償還能力によって資金調達コストに大きな差が生じてくるのは十分予測される。ニューヨーク市公営企業の経営報告書及び TFA の事例は、地方債の発行条件を全面的に個別で決定できるようになった東京都にとって、参考すべき点が多いと考えられる。

6-4 英国及び米国の自治体財務報告書の構成内容

（１）はじめに

「6-1 公的部門における国際的な会計改革」で述べたように、英国政府及び自治体は資源管理の改善を重視している。ベスト・バリューも、自治体が資源配分及び業務の優先順位を工夫することによって、行政サービスの質を高める試みであり、資源の有効活用が根本となっている。会計データも資源の費消に焦点を当てており、政策目標別あるいは分野別に資源の費消状況が開示されている。例えば、バーミンガム市の財務報告書では、主要な行政サービスごとの歳入及び歳出、利益（損失）が注記で開示されている（図表 56 バーミンガム市における主要な行政サービス別の歳入、歳出及び利益（損失）参照）。業績計画報告書と財務報告書をセットで活用し、行政の効率化を図るのが英国の自治体のスタイルである。

一方、米国の自治体の財務報告書はファンド会計を起源としており、ファンドをひとつの会計単位とみなして、ファンドごとに会計情報を作成していた。1999 年に公表さ

れた GASB34 号によって、ファンド会計に加えて組織全体の財政状態及び活動状況も開示されるようになったが、基本は、ファンド会計を構成する組織ごとに会計データが開示されている。一方、業績の測定や評価は、会計情報とは別個に実施・公表されている。業績計画報告書と財務報告書をセットとして公表している英国の自治体とは異なり、米国の自治体は、政策目標を掲げるものの、ダイレクトに会計情報と結びつけることはしない。むしろ、自らの組織の活動内容を説明するツールとして財務報告書を活用している。

上記の違いを具体的に説明するため、(2)では英国の自治体としてバーミンガム市の財務報告書の概略を、(3)では米国の自治体として、ニューヨーク市の財務報告書の概略をそれぞれ、紹介する。

(2) 英国の自治体財務報告書

英国では、政府と勅許財務管理官協会 (Chartered Institute of Public Finance and Accountancy) (以下、「CIPFA」という。)の主導により自治体会計制度が整備された。1994年度には、政府に先駆けて全自治体で完全に発生主義会計が導入され、CIPFAの作成する「地方自治体会計の実務規則(the CIPFA Code of Practice on Local Authority Accounting in Great Britain)」によって、会計処理及び公表用財務諸表の様式が統一された。

参考までに、バーミンガム市の2003年3月期の自治体財務報告書の目次を紹介する。なお、ベスト・バリューが稼動する以前は、自治体の業績評価指標も財務報告書の構成内容であったが、現在は「6-2 「ベスト・バリュー」と自治体経営」で紹介した通り、業績計画報告書として独立して作成されているため、財務報告書には含まれていない。

<出所>Birmingham City Council(2002/2003) : Accounts 2002/2003

図表 53 バーミンガム市の年次財務報告書

| バーミンガム市の年次財務報告書 | |
|-----------------|---|
| 1. | まえがき (Foreword) |
| 2. | 責任に関する報告書 (Statement of Responsibilities) |
| 3. | 財務に関する内部統制報告書 (Statement of Internal Financial Control) |
| 4. | 会計方針 (Statement of Accounting Policies) |
| 5. | 連結収支計算書 (Consolidated Revenue Account) |
| 6. | 連結収支計算書に関する注記 (Notes to the Consolidated Revenue Account) |
| 7. | 住宅特別会計 (Housing Revenue Account: HRA) |
| 8. | 特別基金 (Collection Fund) |
| 9. | 連結貸借対照表及び注記 (Consolidated Balance Sheet and Notes) |
| 10. | 準備金変動計算書 (Statement of Total Movement in Reserves) |
| 11. | 連結キャッシュ・フロー計算書及び注記 (Cash Flow Statement and Notes) |
| 12. | グループの財務諸表 (Group Financial Statements) |
| 13. | 用語集 (Glossary) |
| 14. | 独立監査人による監査報告書 (Auditors' Report) |

バーミンガム市の年次財務報告書は大きく分けて、連結収支計算書、連結貸借対照表、準備金変動計算書、連結キャッシュ・フロー計算書の4表から構成されている。それに加えて、法令の定めにより、住宅特別会計（バーミンガム市の自治体議会の住宅供給事業に関する収支計算書）、特別基金（非居住用資産に対する税金及び住民税にかかわる収支計算書）を独立掲記している。同時に、住宅特別会計及び特別基金は、連結貸借対照表における連結の範囲に含まれている。

英国政府は、BVを通して、各自治体に資源の有効活用及び行政サービスの効率化を常に要求している。地方自治体の年次財務報告書においても、資源の活用方法に関して、様々な開示がなされている。例えば「1. まえがき」において、監査委員会が、2002～2003年の間に「包括的業績評価」に従って、全自治体を格付けしたこと、バーミンガム市自治体議会の資源の利用状況は、4段階の格付けの中で、上から2番目である「3」の評価を得たことが記載されている。また、歳入及び資本的支出に関して、どういう手段で財源が調達され、どの分野に資源が投下されたのか、の2点について、以下の表を掲載している。

図表 54 バーミンガム市の歳入割合及び費消割合 (2002 / 2003 年度)

| 財源の調達先 | | | |
|----------|------------|----------|--------|
| | (単位：百万ポンド) | | (単位：%) |
| 地方交付金 | 614.8 | 地方交付金 | 26 |
| 特別政府補助金 | 450.3 | 特別政府補助金 | 19 |
| 売上及び手数料 | 280.0 | 売上及び手数料 | 11 |
| 非居住用資産税 | 300.1 | 非居住用資産税 | 12 |
| 住民税 | 259.5 | 住民税 | 11 |
| 市営住宅賃貸収入 | 193.6 | 市営住宅賃貸収入 | 8 |
| 政府住宅補助金 | 159.1 | 政府住宅補助金 | 7 |
| その他 | 146.7 | その他 | 6 |
| 合計 | 2,404.1 | 合計 | 100 |

| 歳入の分野別投下割合 | | | |
|------------|------------|----------|--------|
| | (単位：百万ポンド) | | (単位：%) |
| 教育サービス | 844.3 | 教育サービス | 35 |
| 住宅供給 | 577.1 | 住宅供給 | 24 |
| 福祉事業 | 363.7 | 福祉事業 | 15 |
| 文化環境 | 357.5 | 文化環境 | 15 |
| その他の事業 | 150.1 | その他の事業 | 6 |
| 高速道路及び交通 | 111.5 | 高速道路及び交通 | 5 |
| 合計 | 2,404.1 | 合計 | 100 |

図表 55 バーミンガム市の資本的支出の財源調達先及び分野別支払額

(2002 / 2003 年度)

| 資本的支出の財源の調達先 | | | |
|--------------|------------|------------|--------|
| | (単位：百万ポンド) | | (単位：%) |
| 資本補助 | 88.7 | 資本補助 | 40 |
| 承認借入 | 88.1 | 承認借入 | 40 |
| 資本的収入 | 20.4 | 資本的収入 | 9 |
| 分担金(例：賃貸料) | 20.4 | 分担金(例：賃貸料) | 9 |
| 歳入 | 3.6 | 歳入 | 2 |
| 合計 | 221.2 | 合計 | 100 |

| 資本的支出の分野別投下割合 | | | |
|---------------|------------|--------|--------|
| | (単位：百万ポンド) | | (単位：%) |
| 住宅供給 | 83.0 | 住宅供給 | 38 |
| その他の事業 | 51.0 | その他の事業 | 23 |
| 交通 | 48.2 | 交通 | 22 |
| 教育 | 33.8 | 教育 | 15 |
| 福祉事業 | 5.2 | 福祉事業 | 2 |
| 合計 | 221.2 | 合計 | 100 |

さらに、「6. 連結収支計算書に関する注記」として、バーミンガム市の主要な行政サービスごとに、歳入、コスト及び利益（損失）を開示している。この表は、英国勅許財務管理官協会（CIPFA）が定めたベスト・バリュー会計実務規則（Best Value Accounting Code of Practice, BVACP）に準拠して作成されたと、「4. 会計方針」の中で説明されている。

図表 56 バーミンガム市における主要な行政サービス別の歳入、歳出及び利益（損失）

| 2001-2002 利益（損失） (£ 000) | 行政サービス | 2002-2003 | | |
|--------------------------------|------------|---------------|---------------|-------------------|
| | | 歳入 (£ 000) | 歳出 (£ 000) | 利益（損失） (£ 000) |
| (180) | 道路及び下水道 | 9,506 | 9,588 | (82) |
| 854 | 不動産サービス | 60,509 | 60,569 | (60) |
| 201 | 法的サービス | 6,714 | 6,609 | 105 |
| (352) | 市場 | 5,794 | 5,578 | 216 |
| 21 | 学校以外の清掃業務 | 3,168 | 3,199 | (31) |
| 26 | 配膳業務 | 1,712 | 1,686 | 26 |
| (106) | 道路照明 | 6,067 | 6,226 | (159) |
| 190 | 交通コンサルティング | 2,253 | 2,171 | 82 |
| 27 | 車両の維持管理 | 4,488 | 4,473 | 15 |
| (393) | 教育ケータリング | 24,552 | 25,304 | (752) |
| 302 | 教育スタッフ仲介 | 9,890 | 9,434 | 456 |
| 615 | 商業ごみ | 5,246 | 4,967 | 279 |
| 346 | 都市デザイン | 15,879 | 15,327 | 552 |
| 68 | 地盤整備 | 5,171 | 5,072 | 99 |
| (71) | 教育施設の清掃業務 | 6,991 | 6,987 | 4 |
| (788) | その他の行政サービス | 8,114 | 8,654 | (540) |
| 760 | 合計 | 176,054 | 175,844 | 210 |

(3) 米国の自治体財務報告書

「 6 - 1 公的部門における国際的な会計改革 (3) GASB34 号における議論」で、米国の地方自治体の財務報告に関する GASB の議論の過程を説明した。ここでは具体例として、ニューヨーク市の自治体財務報告の概略を説明する。

ニューヨーク市全体の年次財務報告書は、300 ページ以上に及び、毎年 10 月ごろに公表される。その目次は、以下の通りである。

<出所>The City of New York (2004): Comprehensive Annual Financial Report of the Comptroller of The City of New York for the Fiscal Years Ended June 30, 2004 and 2003

図表 57 ニューヨーク市の包括的な年次財務報告書

| ニューヨーク市の包括的な年次財務報告書 | |
|--|--|
| 1 . 導入セクション (市会計検査官のメッセージ、ニューヨーク市の概略など) | |
| 2 . 財務セクション (独立会計監査人の監査報告書、経営者による財務・運営成績の分析など) | |
| 3 . 基本財務諸表 | |
| 市全体の財務諸表 | |
| ファンド会計における財務諸表 | |
| 財務諸表の注記 | |
| 4 . 政府会計における結合財務諸表 | |
| 5 . 信託会計における結合財務諸表 | |
| 6 . 構成単位における結合財務諸表 | |
| 7 . その他の附属明細書 | |
| 8 . 統計セクション (財政状態、歳入状況のトレンド情報など) | |

米国の自治体は GASB34 号によって、ファンド会計及び完全発生主義による 2 種類の財務諸表の作成と、双方の財務諸表の調整を義務付けられている (「 6 - 1 公的部門における国際的な会計改革 (3) GASB34 号における議論」を参照) 。そこで、ニューヨーク市の完全発生主義に基づく基本財務諸表及びファンド会計との調整表を以下に記載する。

<出所>The City of New York (2004): Comprehensive Annual Financial Report of the Comptroller of The City of New York for the Fiscal Years Ended June 30, 2004 and 2003

図表 58 NY 市の政府全体の純資産増減計算書 (2003 年 6 月期)

| | プライマリー政府 | |
|------------------------|------------------|------------------|
| | 政府活動 (単位：千\$) | 構成単位 (単位：千\$) |
| 資産 | | |
| 現金及び現金同等物 | 4,317,621 | 1,273,878 |
| 投資 | 719,369 | 593,608 |
| 受取債権 | | |
| 固定資産税 (徴収不能額に対する引当控除後) | 534,497 | - |
| 連邦、州及び他の主体からの補助金 | 6,447,866 | - |
| 固定資産税以外の税金 | 2,380,014 | - |
| その他 | 610,739 | 1,545,391 |
| 抵当証券と未収利息 | 1,307 | 3,183,236 |
| 棚卸資産 | 213,957 | 47,410 |
| プライマリー政府に対する債権 | - | 13,213 |
| 構成単位に対する債権 | 603,988 | - |
| 拘束性現金及び投資 | 1,119,324 | 3,790,822 |
| 繰延費用 - 社債発行費 | 589,152 | - |
| 固定資産 | | |
| 土地及び建設仮勘定 | 3,711,398 | 3,561,632 |
| その他の固定資産 (減価償却累計額控除後) | | |
| 有形固定資産 | 18,940,986 | 17,563,670 |
| インフラ資産 | 6,242,482 | - |
| その他 | 97,562 | 308,722 |
| 総資産 | 46,530,262 | 31,881,582 |
| 負債 | | |
| 未払金及び未払費用 | 9,118,121 | 1,810,530 |
| 未払利息 | 637,960 | 74,184 |
| 繰延収益 | | |
| 前受固定資産税 | 2,051,819 | - |
| その他 | 1,244,516 | 168,070 |
| プライマリー政府に対する債務 | - | 603,988 |
| 構成単位に対する債務 | 13,213 | - |
| 連邦、州及び他の主体への補助金返還分 | 249,660 | - |
| 購入投資有価証券の未払対価 | 257,000 | - |
| その他 | 107,195 | 56,304 |
| 固定負債 | | |
| 1年以内返済予定 | 4,247,112 | 1,198,979 |
| 1年超返済予定 | 55,208,186 | 16,940,939 |
| 総負債 | 73,134,782 | 20,852,994 |
| 純資産 | | |
| 固定資産投下額 (関連負債控除後) | (4,770,629) | 8,580,870 |
| 拘束性純資産 | | |
| 投資プロジェクト | 675,338 | 241,303 |
| 債務返済 | 976,257 | 707,694 |
| 貸付・保証金 | - | 88,920 |
| 寄附による制約 | - | 13,352 |
| 事業運営 | - | 132,107 |
| 非拘束性純資産 | (23,485,486) | 1,264,342 |
| 純資産 (欠損) | (26,604,520) | 11,028,588 |

図表 59 NY 市の政府全体の活動成果報告書（2003 年 6 月期）

（単位：千\$）

| 機能 / プログラム | 費用 | プログラム収入 | | | 収入純額と純資産の変動 | |
|----------------------------|-------------------|------------------|-------------------|------------------|----------------------|-------------------|
| | | 利用料 | 事業補助 金・寄附金 | 投資補助 金・寄附 | プライマリ -政府 政府活動 | 構成単位 |
| プライマリ 政府 | | | | | | |
| 一般政府 | 1,928,755 | 539,379 | 355,117 | 79,163 | (955,096) | - |
| 公共の安全 と秩序 | 8,762,321 | 248,212 | 690,489 | 30,316 | (7,793,304) | - |
| 教育 | 14,499,037 | 44,203 | 7,476,132 | 8,546 | (6,970,156) | - |
| 市立大学 | 558,417 | 152,782 | 136,413 | - | (269,222) | - |
| 社会 サービス | 9,785,682 | 70,924 | 4,373,853 | 23,207 | (5,317,698) | - |
| 環境保護 | 2,055,835 | 827,446 | 40,269 | 36,724 | (1,151,396) | - |
| 輸送 サービス | 2,083,259 | 609,148 | 160,777 | 178,166 | (1,135,168) | - |
| 公園、娯楽 文化活動 | 607,787 | 58,351 | 10,328 | 86 | (539,022) | - |
| 住宅 | 787,584 | 194,226 | 186,006 | 75,384 | (331,968) | - |
| 医療（HHC に対する支 払を含む） | 2,709,563 | 45,938 | 1,086,020 | 23,928 | (1,553,677) | - |
| 図書館 | 377,647 | - | - | - | (377,647) | - |
| 支払利息 | 2,306,469 | - | - | - | (2,306,469) | - |
| プライマリ 政府 合計 | 46,462,356 | 2,790,609 | 14,515,404 | 455,520 | (28,700,823) | |
| 構成単位 | 9,949,843 | 6,479,248 | 1,895,582 | 1,028,283 | - | (546,730) |
| 一般収入： | | | | | | |
| 税収（還付控除後） | | | | | | |
| 固定資産税 | | | | | 9,919,734 | - |
| 売上及び利用税 | | | | | 4,326,464 | - |
| 所得税 | | | | | 4,996,749 | - |
| 法人税 | | | | | 2,840,916 | - |
| その他 | | | | | 1,328,985 | - |
| 投資収入 | | | | | 102,433 | 169,354 |
| その他の連邦及び州の 補助 | | | | | 1,743,466 | 2,139 |
| その他 | | | | | 377,613 | 322,505 |
| 一般収入合計 | | | | | 25,636,360 | 493,998 |
| 純資産の変動（注） | | | | | (3,064,463) | (52,732) |
| 期首純資産残高 | | | | | (23,540,057) | 11,081,320 |
| 期末純資産残高 | | | | | (26,604,520) | 11,028,588 |

（注） この科目の「政府活動」の金額は、図表 61 における「発生主義会計上の純資産の変動」
の金額と一致する。

図表 60 NY市のファンド会計における純資産と発生主義会計における純資産との調整表
(2003年6月期)

(単位：千\$)

| | |
|--|----------------------------|
| 純資産増減計算書における政府の純資産の差額要因： | |
| ファンド残高の合計 - ファンド会計 | (371,561) |
| 純資産増減計算においては在庫金額、ファンド会計においては、費用として計上される金額 | 213,957 |
| 発生主義会計上は固定資産の減価償却費として計上され、ファンド会計上、財務資源ではないため計上されない金額 | 28,894,866 |
| その他の固定資産で、当期の費用の支払いに利用できないため、ファンド会計上繰り延べられる金額 | 3,171,813 |
| 固定負債で当期に支払期限が到来せず、返済されないため、ファンド会計上、計上されない金額： | |
| 債券及び支払手形 | (45,035,810) |
| 未払利息 | (637,960) |
| その他固定負債 | (12,839,825) |
| 政府活動における純資産（欠損） | <u><u>(26,604,520)</u></u> |

図表 61 NY市のファンド会計における収入、費用及びファンド残高の増減表と発生主義会計における活動成果報告書との調整表（2003年6月期）

（単位：千\$）

政府活動成果報告書における純資産の変動金額の差額要因：

ファンド会計における純資産の変動金額 566,477

ファンド会計上、資本的支出は費用として計上される。しかし、発生主義会計における活動成果報告書上、資本的支出のコストは、各固定資産の見積耐用期間にわたって割当てられ、減価償却費として計上される。当期の資本的支出が、減価償却費を上回る部分が差額となる。

| | | |
|---------|-------------|-----------|
| 固定資産の購入 | 3,567,561 | |
| 減価償却費 | (2,090,831) | 1,476,730 |

| | | |
|--|--|---------|
| 固定資産やその他（すなわち、売上、下取り及び寄付）を含む様々な取引の影響による純資産の減少額 | | 849,930 |
|--|--|---------|

長期債務（例えば、地方債やリース）を発行すると、ファンド会計では当期の財務資源が増加するが、長期債務の元本を返済すると、当期の財務資源は減少する。しかし、純資産には何ら、影響を与えない。また、ファンド会計では、発行費用やプレミアム、ディスカウント、及び同様の項目の支出は、最初に債券が発行された期に計上される。一方、発生主義会計による活動成果報告書では、これらの金額は繰り延べられ、償却される。長期債務及び関連項目の残高が残っている期間、この金額はファンド会計と発生主義会計の差額要因となる。

| | | |
|------------|-------------|-------------|
| 債券の発行による収入 | (6,548,774) | |
| 債券の元本の返済 | 1,985,445 | |
| その他 | (169,589) | (4,732,918) |

| | | |
|--|--|-----------|
| 発生主義会計の成果活動報告書上費用に計上されているが、当期の財務資源を費消しないため、ファンド会計上、費用として計上されない金額 | | (741,711) |
|--|--|-----------|

| | | |
|--|--|-----------|
| 発生主義会計の成果活動報告書上収益に計上されているが、当期の財務資源を増やさないため、ファンド会計上、収益として計上されない金額 | | (482,971) |
|--|--|-----------|

| | | |
|-------------------|--|--------------------|
| 発生主義会計上の純資産の変動（注） | | <u>(3,064,463)</u> |
|-------------------|--|--------------------|

（注） 図表 59 における政府活動の「純資産の変動」の金額と一致する。

6-5 ニューヨーク市の年次経営報告書 (市長の経営報告書)

次に、ニューヨーク市が公表する年次経営報告書の構成内容について概要を紹介する。これは「市長の経営報告 (The Mayor's Management Report: MMR)」と呼ばれ、市民に直接的な影響を及ぼす 44 の部局及び機関の業績報告が開示されている。

各部局・機関ごとに、主要な行政サービスの範囲、主要な行政サービスを遂行するための重要な政策目標、当該部局が担当する行政活動の範囲、業績のハイライト、業績レポート、行政サービスに関する経年比較または他の自治体との比較、業績の統計データ、業績の目標、市民サービスセンターが受けた質問・要望のうち、件数の多い項目、市民サービスセンターが要望を受けてから、当該組織が解決するまでに要した平均日数及び、各月末において、未解決となった件数、当該部局の業績に影響を及ぼす資源 (現在及び過去の歳出、歳入、人数、残業代、委託された資金の額、労働体験プログラムの労働体験者の受入人数)、当該部局の業績指標の変化についての説明 - などが列挙される。

運輸局 (Department of Transportation) を例に挙げて、以下に一部抜粋を示す。

<出所>The Mayor's Management Report / Fiscal 2004)

主要な行政サービスの範囲：ニューヨーク市内の自動車運転者、歩行者及び自転車利用者の安全を確保する。

主要な行政サービスを遂行するための重要な政策目標：交通コントロール及び安全装置の導入及び維持

当該部局が担当する行政活動の範囲：交通局は、約 5,700 マイルの道路、高速道路及び 6 箇所のトンネルを含む 753 の橋梁の状態に責任を持つ。

業績のハイライト：交通事故による死亡者数は減少し続けており、過去 10 年間で最低の水準となっている。

業績レポート

行政サービスに関する経年比較または他の自治体との比較

業績の統計データ

業績の目標：の重要な政策目標ごとに、この 4 項目が説明されている。

市民サービスセンターが受けた質問・要望のうち、件数の多い項目：上位 5 位は以下の通り。1. 交通信号の故障 58,359 件 (16.3%)、2. 道路の穴 31,041 件 (8.7%)、3. 道路の街灯の故障 25,158 件 (7.0%)、4. スタテン島への運行フェリーのスケジュール 11,630 件 (3.2%)、5. 道路標識の故障 7,672 件 (2.1%)

市民サービスセンターが要望を受けてから、当該組織が解決するまでに要した平

均日数：高速道路の穴の補修にかかった平均日数 6.7日

当該部局の業績に影響を及ぼす資源

| | 実績 | | | | | 目標 | | |
|------------------------|----------|----------|----------|----------|----------|-----------|------------|------------|
| | 2000 | 2001 | 2002 | 2003 | 2004 | 2004 | 2005 当初 | 2005 最終 |
| 歳出（百万ドル） | \$464.8 | \$479.0 | \$515.1 | \$501.4 | \$550.0 | \$541.0 | \$489.2 | \$514.9 |
| 歳入（百万ドル） | \$155.3 | \$157.5 | \$159.7 | \$171.0 | \$196.2 | \$183.9 | \$189.8 | \$187.9 |
| 人員数 | 新たな指標 | | 4,572 | 4,305 | 4,327 | 4,671 | 4,164 | 4,178 |
| 残業代（千ドル） | \$25,958 | \$28,728 | \$37,459 | \$29,409 | \$30,759 | * | * | * |
| 委託された資金の額 | \$517.0 | \$775.7 | \$587.9 | \$765.6 | \$907.2 | \$1,335.4 | \$1,165.7 | \$1,366.8 |
| 労働体験プログラムによる労働体験者の受入人数 | 425 | 125 | 36 | 90 | 84 | * | * | * |

当該部局の業績指標の変化についての説明：2003年度の「市全体の交通事故死亡者数」及び2001年度の「市の安全教育センターへの出席者数」のデータは誤っていたため、正しく修正された。

運輸局の開示例が示すように、この経営報告書は、市長が市民に対し、説明責任を果たすために作成され、行政評価に結びつく。当該部局に関連する会計データは、で開示されるが、部局全体にまたがっており、政策目標ごとに、資源の費消状況を開示する英国の自治体とは異なっている。

6-6 英国政府の資源会計による省庁別経営報告書

「2-7 年次経営報告書のあり方」で提案した「図表4 局別経営報告書のイメージ」は、東京都の各局において全ての資源が効率的及び効果的に活用されていることを示すため、適切な業績測定尺度を設定し、その達成状況を報告することを目指している。局別経営報告書は、東京都全体の財政状態、財務業績及び今後の見通しを説明する財務報告とは性格が異なるため、局別経営報告書の参考事例として、英国政府の資源会計による省庁別経営報告書の概略を紹介する。

資源会計（Resource Accounts）とは、行政がサービスを提供する際に費消する資源に着目し、資源の活用度合いを把握するために作成される会計情報であり、発生主義に基づいている。英国中央政府は、予算及び決算において資源会計を適用しており、計画予算 決算（翌年の）予算という一連のサイクルで、資源の統制を行っている。

資源会計報告書は、「資源使用結果報告書」「業務費用計算書」「貸借対照表」「キャッシュ・フロー計算書」「省庁の目的及び達成目標別資源報告書」の5つの財務報告書（ス

ケジュール)より構成され、中央政府の各省庁が内部部局と関連するエージェンシーを連結して作成している。さらに2005年度より、英国政府全体を連結した包括的政府会計(Whole of Government Account)による資源会計報告書も作成される予定である。各省庁は、資源会計報告書を作成した後、会計検査院(National Audit Office)の監査を受ける。

具体例として、英国貿易産業省(Department of Trade and Industry)の資源会計報告書を採用する。以下は、同省の報告書の目次である。

<出所>Department of Trade and Industry : Consolidated Resource Accounts 2003-04
(For the year ended 31 March 2004)

図表 62 英国貿易産業省の連結資源会計報告書

| 英国貿易産業省の連結資源会計報告書 | |
|--|--|
| 1 . 年次報告 (Annual Report)【省の目的、達成目標、連結の範囲、非連結の団体、業績及び財務の状況、コーポレートガバナンス、後発事象他】 | |
| 2 . 会計責任者の責任に関する報告書 (Statement of Accounting Officer's Responsibilities) | |
| 3 . 内部統制報告書 (Statement of Internal Control) | |
| 4 . 英国下院に向けた会計検査院長による監査証明書 (Certificate and Report of the Comptroller and Auditor General to the House of Commons) | |
| 5 . 財務諸表 (Accounting Schedules) | |
| 連結資源使用結果報告書 (Consolidated Summary of Resource Outturn) | |
| 連結業務コスト計算書 (Consolidated Operating Cost Statement) | |
| 連結行政コスト計算書 (Consolidated Statement of Recognized Gains and Losses) | |
| 連結貸借対照表 (Consolidated Balance Sheet) | |
| 連結キャッシュ・フロー計算書 (Consolidated Cash Flow Statement) | |
| 省庁の目的及び達成目標別連結資源報告書 (Consolidated Resources by Departmental Aim and Objectives) | |
| 6 . 連結資源会計財務諸表の注記 (Notes to the 2003-2004 Consolidated Resource Accounts) | |
| 7 . 追加情報 (Further Information) | |

資源統制の状況を把握するため、「5 . 財務諸表 連結資源使用結果報告書」で資

源要求事項ごとに、必要資源額（Request for Resources）、支出補充金による業務外費用（Non-Operating-Cost A-in-A）及び必要純現金額（Net Cash Requirements）が、予算と実績を対比する形で開示されている（図表 63 参照）。英国貿易産業省においては、「貿易及び産業」分野において、資源必要額の予算は 8,863,627 千ポンドであったが、実績の資源の費消額は 7,015,566 千ポンドに留まり、1,848,061 千ポンドを節約したことがわかる。一方、「科学」では予算の節約額は 99,626 千ポンドに留まっている。

図表 63 英国貿易産業省の連結資源使用結果報告書（2004 年 3 月 31 日終了年度）

（単位：千ポンド）

| | 2003-04 | | | | | | 2002-03 | |
|---------------------|------------|-------------|------------|------------|-------------|-----------|---------------------|-----------|
| | 予算 | | | 実績 | | | 予算と実績との純差額 - 節約（超過） | 前年度の実績 |
| | 総支出 | 支出補充金 | 純合計 | 総支出 | 支出補充金 | 純合計 | | |
| 必要資源額 1 （貿易及び産業） | 10,801,380 | (1,937,753) | 8,863,627 | 8,916,774 | (1,901,208) | 7,015,566 | 1,848,061 | 4,447,815 |
| 必要資源額 2 （科学） | 2,400,510 | (59) | 2,400,451 | 2,300,857 | (32) | 2,300,825 | 99,626 | 1,957,540 |
| 資源合計 | 13,201,890 | (1,937,812) | 11,264,078 | 11,217,631 | (1,901,240) | 9,316,391 | 1,947,687 | 6,405,355 |
| 支出補充金による業務外費用 | | | 3,650,399 | | | 966,005 | 2,684,394 | 654,049 |
| 必要純現金額 | | | 6,652,320 | | | 5,542,917 | 1,109,403 | 4,994,533 |

図表 63 のうち、「資源合計金額」と「必要純現金額」との調整が、以下の図表 64 にて開示されている。また「支出補充金による業務外費用」の内訳も、同様に開示されているが、ここでは資源要求事項ごとではなく、省庁全体における項目ごとの金額が開示されている。

図表 64 資源額と必要現金額との調整

(単位：千ポンド)

| | 2003-04 | | | 2002-03 |
|--------------------------|-------------|-------------|--------------------------|-------------|
| | 予算 | 実績 | 予算と実績との純 差額 - 節約 (超過) | 前年の実績 |
| 必要純資源額 | 11,264,078 | 9,316,391 | 1,947,687 | 6,405,355 |
| 資本 | | | | |
| 固定資産の取得 | 730,059 | 19,902 | 710,157 | 22,807 |
| PFIの資産計上額 | - | 23,577 | (23,577) | 5,750 |
| 投融資 | 4,000,000 | 1,006,337 | 2,993,663 | 646,528 |
| 支出補充金による業務外費用 | | | | |
| 投融資 | (3,300,000) | (965,893) | (2,334,107) | (652,090) |
| 固定資産の売却代金 | (350,399) | (112) | (350,287) | (1,959) |
| 現金調整額 | | | | |
| 非現金支出項目 | (7,133,163) | (5,556,823) | (1,576,340) | (2,866,350) |
| 現金以外の運転資本の変動 | (6,000) | 360,359 | (366,359) | (172,119) |
| 長期末収金の変動 | - | 700 | (700) | 291,196 |
| 準備金の取崩し | 1,447,745 | 1,338,479 | 109,266 | 1,315,415 |
| 必要純現金額 (スケジュール 4) | 6,652,320 | 5,542,917 | 1,109,403 | 4,994,533 |

「5. 財務諸表 省庁の目的及び達成目標別連結資源報告書」では、省庁が掲げた政策目標ごとに、資源の費消額及び歳入額を明示している。英国貿易産業省の場合、省の目的を「世界水準の科学及びイノベーション、成功した企業及び事業、そして公平で競争力のある市場を通して、生産性と競争力を向上させ、あらゆる人々に豊かさをもたらすこと」と定めている。この目的を実現するための達成目標として、成功した企業に対する支援、世界水準の科学及びイノベーションの促進、公平な市場の確保 - の3項目を列挙している。項目ごとの歳入及び歳出は以下の通りである。

各政策目標に対する純業務費用（純額）の割合を見ると、「成功した企業に対する支援」が、2002 - 03で16.3%なのに対し、2003 - 04では、21.6%へ上昇している。一方、「世界水準の科学及びイノベーションの促進」は、2002 - 03では30.8%なのに対し、2003 - 04では24.3%へ落ちている。一方、「公平な市場の確保」は、53.0%（2002 - 03）から54.1%（2003 - 04）とほぼ横ばいであり、英国貿易産業省は、「正解水準の科学及びイノベーションの促進」から「成功した企業に対する支援」へ、資源配分をシフトさせていることが読み取れる。

図表 65 省庁の目的及び達成目標別連結資源報告書

(単位：千ポンド)

| 政策目標 | 2003-04 | | | 2002-03 (修正再表示) | | |
|---------------------|------------|-------------|-----------|-----------------|-------------|-----------|
| | 総額 | 歳入 | 純額 | 総額 | 歳入 | 純額 |
| 成功した企業に対する支援 | 3,867,360 | (1,824,856) | 2,042,504 | 2,519,927 | (1,486,733) | 1,033,194 |
| 世界水準の科学及びイノベーションの促進 | 2,300,856 | (407) | 2,300,449 | 1,957,541 | (701) | 1,956,840 |
| 公平な市場の確保 | 5,289,488 | (174,254) | 5,115,234 | 3,753,555 | (384,246) | 3,369,309 |
| 純業務費用 | 11,457,704 | (1,999,517) | 9,458,187 | 8,231,023 | (1,871,680) | 6,359,343 |

各財務報告で開示された金額の主要な増減理由は、「1. 年次報告」にて文章で説明されている。読者はまず、総括的な業績報告を文章によって理解し、後に続く財務報告によって、具体的な裏づけを得ることとなる。この順番は、「2 - 7 年次経営報告書のあり方」で提案した東京都の局別経営報告書のイメージ(図表 4 参照)と同じである。

【第 6 章 脚注】

- (注1) DETR 作成 White Paper. Modern Local Government-In Touch With the People
- (注2) 日本の旧自治省の機能を持つ英国政府の省庁。2001 年度より、「交通、地方自治体及び地域省」(Department of Transport, Local Government and Regions: DTLR)へ改称された。
- (注3) 横田光雄「第 2 章 自治体の仕組み」(『英国の政治行政システム』ぎょうせい) 2002 年 10 月
- (注4) 同上
- (注5) スタンダード & プアーズ「地方自治体格付けの規準」1999 年 同社ホームページより入手
- (注6) Standard & Poor's ホームページより検索
- (注7) News from the BLUE ROOM 2005 年 7 月 28 日リリース(ニューヨーク市ホームページより入手)
- (注8) 藤井秀樹【監訳】「GASB/FASAB 公会計の概念フレームワーク」(中央経済社) 2003