

# 新公会計制度説明会

官庁会計に複式簿記を ～東京都の試み～

(平成18年7月27日実施)

## 報告書

平成18年9月

## もくじ

### 概 要

◆実施概要	3
◆主催者挨拶	5
◆基調講演『自治体における公会計制度改革の意義』	7
◆東京都の新公会計制度の概要説明	9
◆特別講演『行政にふさわしい会計基準のあり方』	11
◆会場風景	13
◆製作物	15
◆会場案内図	19

### 記録・資料

◆主催者挨拶	23
◆基調講演『自治体における公会計制度改革の意義』	27
◆東京都の新公会計制度の概要説明	51
◆特別講演『行政にふさわしい会計基準のあり方』	87

# 概 要



## 実施概要

●日 時:平成18年7月27日(木) 14:00~17:30

●会 場:東京都庁第一本庁舎5階 大会議場

●主 催:東京都

●実施内容:

・主催者挨拶(14:00~14:20)

東京都知事 石原慎太郎

・基調講演(14:20~15:15)

『自治体における公会計制度改革の意義』

講師:東京大学大学院経済学研究科教授 岩本康志氏

・東京都の新公会計制度の概要説明(15:25~16:20)

『東京都会計基準』及び『東京都の具体的業務に沿った財務会計システム処理』

説明者:東京都出納長室会計制度改革担当課長 神山智行

・特別講演(16:30~17:30)

『行政にふさわしい会計基準のあり方』

講師:東京富士大学経営学部教授 東京都会計基準委員会委員長 米田正巳氏

●参加状況:

団体名	団体数	出席者数
国 等	6	16名
道 府 県	41	121名
特 別 区	23	144名
都内市町村	29	108名
全国市町村	30	72名
一 般	—	46名
合 計	129	507名

●配 布 物:東京都の新たな公会計制度解説書(冊子)

●天 候:くもり



## 主催者挨拶

### ■主催者挨拶

東京都知事 石原慎太郎







## 基調講演

### ■基調講演

『自治体における公会計制度改革の意義』

講師：東京大学大学院経済学研究科教授 岩本康志氏





## 東京都の新公会計制度の概要説明

### ■東京都の新公会計制度の概要説明

『東京都会計基準』及び『東京都の具体的業務に沿った財務会計システム処理』

説明者：東京都出納長室会計制度改革担当課長 神山智行





## 特別講演

### ■特別講演

『行政にふさわしい会計基準のあり方』

講師:東京富士大学経営学部教授 東京都会計基準委員会委員長 米田正巳氏





## 会場風景







## 製作物

- 吊り看板 (H900mm × W5400mm ※他、国旗・都旗掲示)



- 立て看板 (H1800 × W900mm)





## 製作物

### ■ 立て札 (H1700 × W300mm)

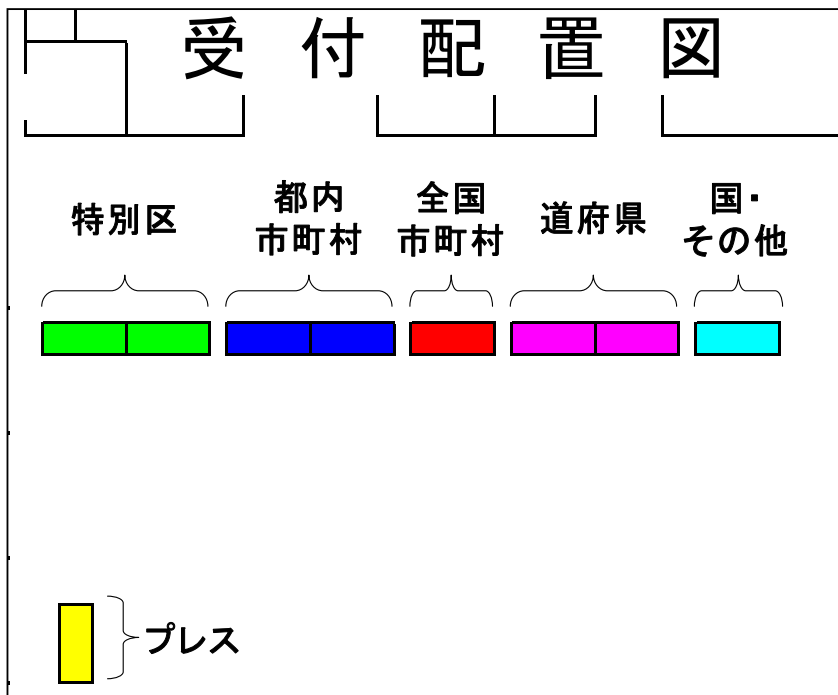
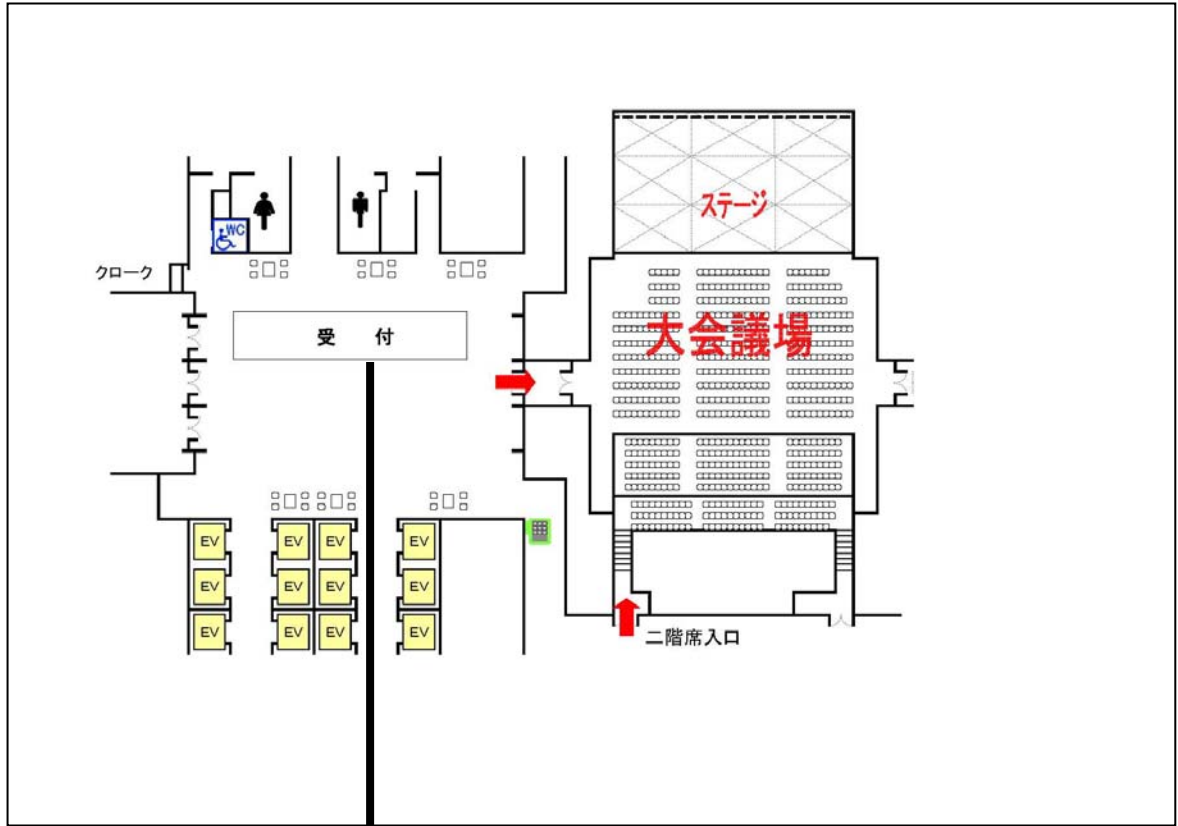


### ■ 案内看板





# 会場案内図





# 記録・資料





## 主催者挨拶

東京都知事 石原慎太郎

○石原東京都知事 皆さん、こんにちは。お暑いところ、たくさん、遠くからおいでいただきましてありがとうございます。

私は、一時、公認会計士になろうと思ったことがあるんです。私はもともと京都の大学に行って文学部に入ろうと思ったら、高校生のとき、親父が、予期していたんですが、死にましてね。その後、母親はあまり財政会計能力がなくて、親父は船舶界にわりと有名な男だったので、仲間たちがせがれ二人を大学くらい出してやろうというのでお金を積んでくれたんですが、そのころは三文判を持っていけば、銀行ですぐに預金をおろせて、勝手に弟が金をおろして放蕩しだして、家計がどんどん傾いていって、どうなることかと思っていましたね。

おやじの会社の社長が私に「君なら、立派になれるから、普通のサラリーマンじゃ無理だ」。その頃の大卒の初任給が1万3,000円くらい。「新しくできたばかりの公認会計士という仕事がある」。今でも覚えています。大卒が1万3,000円で、なぜか22万円は収入があると。どういう根拠か知らんけれども、そんなぼろい話はないなと思ってね。「それじゃ、僕、それになります」とうっかり言ったら、「君ならできる」というのでますますいい気になって、「やります。どこの学校に行ったらいいですか」「それは我が母校の一橋へ行きたまえ」というので、私、京都大学に行くつもりだったのが一橋へ切り換えて、合格したので、半年、一所懸命勉強したんです、会計と簿記を。

私は、湘南中学、高校で、サッカーの選手をやっつてね。大した選手ではなかったんだけど、そのころ、ボールは古いし、土のグラウンドで、私はロングキッカーだったので、それが取り柄でレギュラーになってやっつてきたんだけど、大学でも随分引っ張られたんですが、「いや、私は志を立ててこの学校に入りましたので、サッカー部には当分行けません」と。半年勉強したけれども、とてもこれは俺に向かない学問だと思ったのでやめましてね、以後、サッカー部に入って、ずっとボールを蹴っていました。

でも、少し、何となく、どこか頭の部分に会計なり簿記が残っているんです。ということで、その後、国会議員になったんですけれども、閣僚も何度か務めました。そのときにいろいろ不思議なことがありました。なぜこんな非合理的な無駄なことをするのか。市民でいるときはあまり痛痒を感じませんでしたけれども、東京の選挙区でしたし、皆さんも体験されたでしょうけれども、どこでもそうですが、2月、3月になると予算を無理やり使うためにやたらそこら辺で工事をする。それは、閣僚の中でも、あんなことはやめようとか何とかいろいろ話題になるけれども、結局、単年度予算の会計方式でやると、繰り越しするわけにいかないし、使わなかったので予算が余ったなどという、次の年、予算が取れないから無理やり使うという馬鹿な現象なんだよね。

それから、もう一つ、これはどういう兼ね合いかわかりませんが、あれも単式簿記の弊害の一つだと思っただけけれども、決算委員会というのが。もちろん、地方の議会にもありますが、

国の場合には3年くらい前の決算をやるんです。私も最初のときは福田内閣で環境庁にいたんだけど、3年前の違う内閣の決算の話なんて、わからないんです。それで、「わかりません、そんなこと」といったら、「わからないで済むか。おまえ、大臣だろう」、わけのわからない話だね。あれで、もし野党が決算を否決したらどうなるかといったら、どうにもならない。ならないことがわかっていて、ただあれはやっている。

そんなこんなでいろいろ調べてみたら、とにかく国の会計制度というのはおかしくて、言ってみれば大福帳で、どこの家にも家計簿があるけれども、家計簿が実質ないんですよ、この国には。バランスシートがない。

ということで、知事に就任しまして、親しかった、当時の日本の公認会計士協会の会長の中地さんに頼んで、東京のバランスシートをつくってください。公会計と普通の企業と違うんだらうから、それを勘案してつくってくださいとあって、口で説明すると難しいんだけど、弥次郎兵衛というのがありますね、洋服のハンガーみたいな。あれの先にさらに幾つか弥次郎兵衛が付いて、皆さん、ご存じかどうか、モバイルという彫刻がありまして、つくったのはカルダーという人なんだけれども、いつもグラグラ動く、非常に不安定だけれども、均衡のとれている、たくさん弥次郎兵衛の絡み合った、そういうバランスシートをつくってくれました。公会計の「機能するバランスシート」ということで、これは都庁の限られた幹部、中堅よりちょっと上の人たちにレクチャーしてもらいましたら、非常に好評で、それよりもっと若い連中が非常に興味あるし、ぜひ自分たちにも勉強させてほしいということで、中地さんにさらに大人数に講義していただいた。

それから、これはもう既に法律で決まっていることですが、あまりほかの自治体でやりませんが、外部監査を積極的に入れるようにしました。外部監査というのは、これは本当に効果がありますな。これは、皆さま、それぞれの自治体で面倒くさいかもしれないけれども、やったほうがいい。外の人目でものを見られると、アツというようなことがいっぱいありますよ。

話があちこちになりますけれども、東京都ももうじきで交付団体に転落しそうで、相撲では幕内の16枚目くらいまで下がって、あともう次の場所で負け越したら十両へ落ちこちてしまう、交付団体になってしまう。そうすると、国が決めている福祉でも教育でも、ナショナルミニマムに準じなくてはいけないから、それは何とか食い止めようと内部努力して、人員整理もしたし、歳費のカットもしましてやってきたんですけれども、いろいろなことをやって、何とか財政が徳俵から中央まで行かないけれども、中央近くまでより戻してきたんだけど、その過程で外部監査の指摘を受けますと、これは新しい公会計をつくらなければだめだと。これをまた専門家にお願いして、中でも努力して、今回の発足になりました。

私も就任してやらなければいけないことがたくさんあるので、幾つかやってきたつもりですが、大気汚染なんかは、本当は首都圏で、みんなで協力してやって、東京近郊の空気は随分きれいになったと思うんだけど、国はなぜこれをやらないのかね、ついでに言うと。やったらいいじゃないか。やらないんです。地方自治体がやって成功したことは、金券にかかわるからやらないんです。それで、東京や埼玉や神奈川県に来たらひっかかる、古い型の排気ガスをモウモウと出すトラックは、佐川急便とかヤマト運輸など大手はたくさん使っているわけで、どこへ持っていくかという、みんな関西とか中京で使って、東京に入ってくると捕まるから、東京には新車を送ってくる。ところが、東京は零細の業者がたくさんいまして、2台、3台しか持っていない人

たちは、地方の遠くまで行きませんでせいぜい首都圏で走り回っているんだけど、捕まるとあれだから、歯を食いしばって、零細ですけども、お金を出して、アタッチメントを付けたり、新しい車を買ってくれる。なんでそこまでやったのにやらないのか。やらないですな。

私は、この新しい公会計だって、本当は国が率先してやるべきだと思いますよ。本当にやるべきだと思います。いろいろな無駄があるし、いろいろなことがわかってくるんだから。後でいろいろ専門家のブリーフィングがあるでしょうけれども、発生主義とか複式簿記というのはわかるようでわからないですし、皆さんは何となくわかっておられるだろうけれども、政治家に言っただけでわからないだろうからね。国会議員なんて、何にも知らないんだから。私の長男はわりと財政通になって、税金の問題が詳しくて、ときどき党を代表してテレビなんかに出ているけれども、彼がまだ閣僚になる前に、「石原君、君、行ってきてくれ」と選ばれて行ったときに、3年先輩のそっちの系統の議員さんが一緒にいて、テレビの対談が始まる前に、そのおじさんが「ちょっと石原君、教えて。財投ってどういう意味？　どういう字を書くの？」と言ったという。「財政投融资を略して財投といい、ザイは財で、トウは投です」「ああ、そういうことか。もうちょっと、これどういうこと？」「財政投融资」。そんな人が党を代表して、その種のNHKかどこかの座談会に出るといふ党ですから、政治家に言っただけで、こんなことはわからない。

行政のセクターに属している幹部の職員、これから幹部にならんとする諸君は、こういう会計制度を導入して入れることにどういうメリットがあるかと。財務諸表ももっときちんとしてきますし、事業評価というのが複合的にできてくるわけです。後で縷々説明もあるでしょうけれども、車1台買ったって、普通の単式簿記だったら現金主義で、大福帳と同じだから、車を買って、貯金から幾ら減ったというだけ。そういう記載だけでは、家庭なら別だけれども、企業にとっての新しい仕器の効果とかその他この他、そんなものは全然出てこない。

これ以上ごたごた申しませんが、私は都庁へ来て、都庁の仲間もいろいろ頑張ってくれて改革してきたつもりですが、一番本質的に大事な改革は会計制度の改革だと思っています。これはうぬぼれではなしに。総理大臣見てもちっとも偉いと思わないけれども、私は公認会計士を見ると、この人、偉い人だなと思うんだけど、それは肝心なところを握っているんですよ。ただ、それを積極的に意見として取り入れないという政治の体質も困ったものだけれども。

最後に一つだけ、私は東京の財政がメチャクチャになっているので、どうしようかと思った。十両に落ちるのはいやだから。あの当時の、非常にプロミネントな私の親しい経済人を数人呼んで、アドバイザリーボードをつくった。座長に樋口廣太郎、それから友人の牛尾治朗君、オリックスをつくった宮内君。それから、さっき言った公認会計士協会の中地さん、それから当時、丸紅の社長だった鳥海、これはクラスメート。それから、もう一人、東京首都大学の理事長をやっている郵船の副社長の高橋宏、あともう一人いたかな。集まって、基本的な建て直しの意見を聞いた。

お役人が来て、従来の財務処理をいろいろ説明する。そうするとき、ある案件でわからない。質問しても、担当の局長も、彼の責任ではないんですが、「これだけのことで、どうなっているか存じません」「この次までに、君、はっきり説明したまえ」と樋口さんが言われてね。「わかりました」というので、1週間たって、その会合に私も同席しました。私も気になったあの問題について、その局長がどういう説明をするかなと思ったら、ある説明をした。し終わった瞬間、日本を代表する6人か7人の経営者が、同じ瞬間、同じことを言ったね。「なるほど、税金だ」。つま

り、単式簿記・非発生主義で扱われている税金がいかに経営者から見れば無駄で非合理で、わけのわからない使われ方をされているか。税金というのは、お金だけれども、お役人にとってみると自分の金と違う。金ではない、税金なんです。その責任というのは、それぞれの自覚にあるといえはあるけれども、それぞれ属しているセクターで、あなた方が財務というものを担当し、運営していくときの会計方式というものは、非常に杜撰で硬直しているから、税金が普通の金にならずに使われてしまうんです。ということを私はそのとき痛感しましたので、これはやはり会計制度を変えなくてはいかんというので、新しい公会計制度を何とかつくろうということで、今度、つくりました。

東京都とほかのセクターといろいろ違う事情もあるでしょうけれども、基本的には私は大きな共通項があると思うし、ぜひ、それぞれ皆さんが預かっていらっしゃるセクターで活用されることで、もうちょっと行政が弾力的になるし、合理的になるし、それぞれの市民も喜んでくれると思っております。

私は公認会計士たらんとして途中でやめましたけれども、皆さん、途中でギブアップせずに、ここで勉強されて、これをマスターして、皆さんの預かっておられるセクター、地方自治体のために、あるいはまたお国全体のために活用して、我こそたらんということで頑張ってください。お願いします。ありがとうございました。

## 基調講演 『自治体における公会計制度改革の意義』

東京大学大学院経済学研究科教授 岩本康志氏

### 【講演】

○岩本講師 ご紹介にあずかりました岩本でございます。よろしくお願いいたします。

まずは、私のほうから、今日は『自治体における公会計制度改革の意義』ということでしばらくお話をさせていただきたいと思います。

〔映写開始〕（41ページ以降の資料参照）

### 何のための公会計改革？

きょうお話することの内容はどういうバックグラウンドがあるかということで、現在、ここにお集まりの皆さま、各自治体で会計に携わっておられる方が多いと思われまますけれども、今、こんな状態ではないかというふうに考えております。

公会計改革も大分進められてきておりまして、政府のほうでも、省庁別財務書類ということで発生主義に基づく財務諸表というものができておりまして、地方でも、バランスシート、行政コスト計算書の作成が進んでいるという状態であるかと思えます。

企業会計的手法の導入ということが言われておりまして、発生主義・複式簿記会計への転換ということが言われておりますけれども、トップからの掛け声が始まって、現場のほうはなかなか忙しいわけですから、しびしびやっているところもあろうかと思えます。

実際、このバランスシート、行政コスト計算書をどのようにつくるかといいますと、決算、さまざまな財産の管理台帳を組み替えてつくっていくということで、従来どおりの決算、予算の仕事はそのまま存在するというわけでありまして、仕事としても純増、増えるということになっているわけです。これが一つ「しびしび」というところに引っかかるかと思えます。

出来上がったバランスシートを見ますと、これは国の場合、非常に顕著なんですけれども、数百兆の債務超過ということになっております。企業会計的手法ということで始まったわけですから、企業で債務超過がそんなにありますともうこれは倒産だという話になるわけなんですけれども、しかしながら、政府は企業ではないということでありまして、バランスシートの見方に関しても企業と違った見方をすべきだということで、必ずしも倒産という批判は当たらないわけなんです。

では、バランスシートはどう見ればいいのかというふうに尋ねられますね。そうしますと、これに関して、債務超過あるいは資産超過にあらわれる部分、資産負債差額というものなんですけれども、この見方に関して、はっきりした定義を国のほうの会計基準は与えていないわけでありまして、地方の会計基準も同じ状況であると思えます。資産超過、債務超過というものの自体、そこに注目してもよくわからないということになると、なぜ手間ひまかけてバランスシートをつくったの？という疑問が出てくるような状況ではないかと思えます。

せっかく掛け声で始めたわけですから、こちらのほうに移行することによって、何かいいことがあるのではないかと考えているわけなんですけれども、具体的な成果といいますか、実用性についてはまだまだ浸透していない状況ではないかと思えます。

したがって、きょうの話は、公会計、発生主義会計を導入する意義について少しお話ししていきたいというふうに考えております。

## 官庁会計のどこが問題か

そうしますと、官庁会計のどこが問題かということでありまして、きょうは時間が限られておりますので、一番大事な2点をこちらでお話しさせていただきたいと思えます。

官庁会計を現金主義でやっておりますと、現金の収入・支出のみを把握するということになりまして、2つ問題点があります。

1つは、資産・負債の全体像が見えにくい。先ほど石原知事がおっしゃられたように、「借金がどれくらいあるんだ」ということの全体像をつかみたいということになると、そもそもつかみようがないということです。これが、後ほど夕張市の事例を取り上げますけれども、隠れ債務が生まれやすい土壌になっているということが言えます。

もう一つは、真の費用が見えにくいということでありまして、現金主義で生まれている費用というものは、いろいろな意思決定をするときに、適切な費用ではないという考え方があるわけでありまして、これは主にストックから生じる費用になるわけでありまして、現金主義の会計を見ながらやっておりますと、ストックの適切な管理・利用がしにくいということになるということでありまして。

そうしますと、これを改善していくということを図る場合に、発生主義・複式簿記の導入が非常に効果があるということが言えるかと思えますけれども、会計を見るときに2つの違った視点があるということをご指摘しておきたいと思えます。

1つは、外部統制、英語でいいますと Governance の視点からということでありまして、これは財務会計の分野に属するものであります。もう一つは、内部管理、Management の観点からということで、これは管理会計の世界に属する話であります。

外部統制といえますのは、組織が外部に対して、正直に中の様子を伝えているかどうか、ディスクロージャーが適切に行われているかどうかという観点から見ものでありまして、この場合、心配しなければいけないのは、内部の組織にとって非常に不都合な情報、外に出さないような、「隠す化」という言葉を使っておりますけれども、そういったことが働かないように、それを防ぐということをするという視点があるわけでありまして。

もう一つは、マネジメントでは、中で働いている人は自分たちの業務をより良くしていくために、自分たちのやっていることにかかわるさまざまな費用をできるだけ見やすいようにしようという、「見える化」を図るということ。これは当人がそういう意思を持っておりまして、それをさらに助けるという視点から見わけであります。

どちらも「見える化」を進めるという点で同じなんですけれども、上の場合は、逆に「隠す化」をする人たちがいて、それを防ぐということになるわけでありまして、この2つの視点を区別しておきませんと、ガバナンスの話で「隠す化」を防ぐという視点に立ちますと、下のほうでは一生懸命真面目にやっている方は「俺たちを盗人呼ばわりするのか」という批判も出ることもあるんですけれども、基本的には違った視点だということをご理解をいただきたいと思えます。

後に続きます東京都の新しい会計制度ということで、マネジメントのほうの革新がさまざま取り上げられていると思っておりますけれども、最初はガバナンスの視点から少し入っていきたいと思えます。

## 資産・負債の全体像が見えにくい 例：夕張市の「簿外債務」

資産・負債の全体像が見えにくいというお話なんですけれども、最近、非常に印象的な事例が夕張市のほうで起こりましたので、その話を取り上げたいと思います。

夕張市は、ご承知のように、ずっと実質収支は黒字だったんですけれども、突然、巨額な一時借入金であらわれたという状態で、要は巨額な簿外債務であらわれたということなんですけれども、こういったことは企業経営が破綻するということによく見られる事例であります。

企業会計の場合ですと、こういう破綻に至るより前に、早めに軌道修正（再建）ができるように、さまざまな破産法制やディスクロージャー、その中には会計、監査が含まれるんですけれども、こういった統合的な整理が必要とされるということでもいろいろ取り組んでいるわけなんですけれども、自治体の世界ではこういったところが不十分なところがあるというふうに考えられます。

皆さま、ご承知かと思われますけれども、今年の前半、総務省の竹中大臣の私的な懇談会でいろいろ議論されまして、破綻法制だとか、いろいろセンセーショナルな言葉で言われることもありましたけれども、別に無理やり破綻させるということではなくて、破綻に至らないように、早期に軌道修正できるような制度設計といいますか、整備をしていこうという考え方が出てきているわけなんですけれども、夕張市の事例は、そういったものができ上がる前に、不幸な事例が出てしまったということが言えるかと思えます。

新聞とかで、一時借入金が280億円、存在するということが報道されまして、皆さま、これを見ますと、「なんでそんなに積み上がるの？」ということをまず疑問に持たれるかと思えます。一時借入金というのは年度に返すということですから、3月末をまたいでなぜそんなに積み上がったのかということが非常に疑問に思うわけなんです。

3月末と書いていますのは、出納整理期間が大事になってきますので、その出納整理期間中に返済する必要があると。だから、4月、5月の間に、これを返済していたということになるわけです。実際、返済をしている形になっております。そうすると、出納整理期間中にそんな巨額な借入金を返済するような収入はどこから生じるのかということが疑問に感じられるわけなんですけれども、これにつきましては、先月、北海道の中間報告というものが出ておりまして、その中のスキームの抜粋をこちらのスライドに図式化しております。

上のほうに、一般会計がございまして、下のほうにさまざまな特別会計、事業会計が存在して、複数の事業会計で操作していたんですけれども、一つの会計、〇〇会計というふうなものを取り上げてご説明したいと思います。

縦に1本、上に4月1日という意味で線を引っ張ってありますけれども、そこで前の年度と後ろの年度が分かれるというつもりで書いております。

棒がありまして、上が歳入の棒、下が歳出の棒ということでありまして、歳出・歳入は合っているというふうな形です。決算ができていう形にしておきますと、まず〇〇会計、下のほうに赤字が発生したというふうに考えていただきたいんですけれども、その分も一般会計から一時借入金で借り入れてきて、貸し付けると。それが一般会計の歳出にあらわれて、〇〇会計の歳入にあらわれるという形で、まず赤字の埋め合わせが行われるというふうに考えていただきたいと思えます。

一時借入金ですから、これはその年度に返ってくるということになるわけなんですけれども、それが出納整理期間中のある時期、ある日に返ってくるということで、一般会計のほうでは4月以降

に諸収入という形で〇〇会計から返ってくるという形になります。

ところが、この〇〇会計なんですけれども、前の年度ではもう赤字になっているわけですから、そこで返せるわけはありませんので、実はどうするかといいますと、4月1日以降、次の年度の歳出として償還金という形で出して、返すという形になっております。ここは年度がずれております。〇〇会計では翌年度の歳出が一般会計では前年度の歳入のほうに入っているという形になるわけです。

この〇〇会計は、次の年度で、黒字で埋め合わせれば、この歳入と歳出が黒字で合えばこの形で決算できるんですけれども、大体、構造的に赤字は続くということになりますので、簡略化してここには書いておりませんが、同じことを積み重ねるわけですね。すなわち、右側の年度でも赤字になりますので、歳入のところにもまた借入れをする。この借入れというのは赤字ですと、こちらの償還金をさらに多く借入れをする。その部分をこちらの上のほう、次の年度に貸し付ける。貸し付ける分だけ、さらにもっと額を大きくして借入れをするということをする。

次の年度も赤字が続けば、また同じようなことをするという形で、一時借入金、一般会計から見れば、出納整理期間中に返したということでやっているわけなんですけれども、借入金額自体はどんどん積み重なっていくということが行われたと言えるかと思います。

こういう状態は想定されていなかったわけですので、ずっと隠れたままになっていたということでもありますけれども、しかしながら、不審な痕跡がいろいろと見られたわけでもあります。

皆さんも、これ、興味を持ってインターネットで調べた方も多いかと思いますけれども、決算カードのほうで夕張市の情報がとれますので、私も平成16年度の決算をとってまいりました。夕張市は歳入・歳出は合計で193.5億円の額だったんですけれども、地方税は幾らかといいますと9.7億円しかないということなんです。ところが、諸収入というのが99.7億円ということで、歳入の半分以上は諸収入というものだったと。さらに投資・出資金・貸付金も半分くらい、92.7億円あるというふうな状況でありますから、この数字を見れば、おかしいなということは何となくわかるということでもあります。

さらに決算カードにはないんですけれども、決算状況調べのほうで一時借入金利子というのがありまして、これは5,522万円という金額であります。歳入・歳出は諸収入の貸付金で膨れ上がっていますので、規模としてはこの半分で見ると。標準財政規模とか使えば40億円台の小さい数字になりますので、そうすると財政の規模に比べて非常に大きい一時借入金をしているということがこの数字から窺われるということが言えます。

さらにいいますと、一時借入金はその年度に返すわけですから、借金残高をわざわざ総務省で集めるまでもないということで済んでいたと思われましても、それに関しても予算統制はかけておこうという意図があったと思われまします。まず予算のほうに、この一般借入金残高を前もって決めておく、上限を決めておくということは予算の規則上あるわけでもあります。夕張市のほうは、200億円くらいの一般借入金残高の条件を決めて、予算として出すということをしていたということになるわけですが、なぜそんな借入金を借りなければいけないのかということですね。もっと突っ込んでいけば、早めにこういったこと、簿外債務が膨れ上がるとか、避けられたかもしれませんけれども、予算統制の構えはあるのに機能しなかったということが言えるかと思いません。

これが現金主義でやっていることによって、バランスシートがないという状態のもとで財政規



律を保とうということではいろいろな縛りがあったんですけども、そこをかいくぐられたということになるわけでありませぬ。

では、発生主義会計であればどうなったかということでありませぬ。必ずしも現金主義・単式簿記がすべて悪くて、発生主義・複式簿記に変えれば何もかも解決するという話ではございませぬ。それぞれ限界があるわけでありませぬ。

まず、発生主義で何ができるかといいますと、こういう問題をすくい上げていきますと、まずバランスシートがありますので、もしこういう操作をすれば、バランスシートのところで、その年度の末で締めますので、締めた段階では一般借入金の残高は負債に残ります。出納整理期間に入った収入というのは、この段階で未収金という形でバランスシートに載せるということで、こちらに一般借入金の残高、こちらの上のほうにそれに見合いの未収金の残高というものがバランスシートに出てきますので、バランスシートのほうを見れば、この2つが巨額に膨れ上がるということで、ある意味、一目瞭然ということになるかと思ひます。

上のほうの情報は総務省が集めていましたので、そこから引っ張ってこれたんですけども、一般借入金の残高というのは、夕張市のほうでもホームページに予算が載っておりませぬので、現地まで行かないと見えないような状態でありませぬして、隠れていたということになりますけれども、バランスシートが全部出ていれば、そちらのほうに一目瞭然に出ていたということが言えるかと思ひます。

しかしながら、発生主義会計は必ずしも万能ではなくて、この事例でいきますと、取引の会計年度の所属が基本的に問題になるわけでありませぬ。公会計は皆さまご承知のとおり、会計年度所属の考え方は発生主義によっておるわけでありませぬから、この部分は現金主義の問題ではなくて、年度所属の不適正な操作というものは発生主義のもとでも起こり得ることでありませぬ。ですから、企業会計の世界でも同じような手口が生じて、粉飾決算していくということが考えられるわけでありませぬして、基本的には将来の収入を先取りしてしまう、先食いしてしまうということで、帳簿を見かけ上きれいにしてしまう操作ということ自体は、発生主義会計の世界でも起こり得ないことではないと思ひます。

6月の北海道の報告によりますと、一時借入金は、出納整理期間内に返すということはされていたので、形式的要件は満たしているというふうな評価をしておりますけれども、私としてはもう少し厳しく見たいなという気持ちがあります。すなわち、会計年度区分の所属で、こちらの〇〇会計が翌年度の歳出としているものを一般会計、前年度の歳入とする、こういう会計年度の所属の区分をするということは基本的には整合性がとれていない、おかしい話になるわけでありませぬ。だから、どちらかに揃えるべきだろうというふうには思ひます。その分に関しては不適切な会計処理がされていたということが言えるかと思ひます。

このスライドを用意したのは先週でありませぬして、今週になりませぬして、さらに新しい事実といたしましませぬして、出納整理期間を越えて、6月に一時借入金を返済するというふうな状態が起こったわけでありませぬんですけども、それも出納整理期間に入れてしまうという形で結局操作をしていたということが判明いたしました。これは明らかに出納整理期間の定義を越えてやるわけでありませぬから、これは完全に不適正な操作であるということが言えるかと思ひますけれども、この形の操作に関しても、私としましませぬしては不適正な操作ではないかというふうには考えております。

こここのところの教訓なんですけれども、発生主義会計にしましませぬと、この資産・負債状況がもう

少し見えやすくなります。ただし、完全なものではないという、これはたとえ話をしますと、会計というのは「隠す化」を防ぐ、一種の防犯用具のようなものであります。それを備えておけば泥棒が入ってこないかという、そういうものではなくて、基本的に防犯用具というのはその気になれば破れるものなんですね。防犯道具が効果を発揮するというのは、破りにくくすることによって、忍び込もうという人を思い止まらせるというところに効果があるわけです。

現金主義でも抑制効果はあります。発生主義だと、その効果が現金主義よりも少し強いと。「隠す化」を図るということを抑止する効果があるというところに、基本的にメリットがあるというふうに考えられます。したがって、これが導入されれば、すべての問題が解決するというわけではありませぬけれども、そういうことで見えにくいものが見やすくなるということで、不正な操作を抑止する効果があるということが言えるかと思えます。

### **資産・負債の全体像が見えにくい 財政規律が確保しにくい**

続きまして、これと財政規律の関係なんですけれども、財政規律の確保ということで、現金主義会計の社会でもさまざまな縛りがかかっています。

まず、会計年度独立の原則というのがあります。その年度の経費は、その年度の歳入で面倒を見なければいけないというふうになっているわけなんですけれども、これだけでは財政規律は機能しないわけでありまして、すなわち借金も歳入ということで定義されておりますので、全額借り入れであっても、この会計年度独立の原則は通ってしまいます。

そうすると、借金を別途禁じる規定を設ける必要があるということになります。ちょっと長々と引用しておりますが、皆さま、ご承知のことは省略させていただきますけれども、借金で基本的に賄ってはいけないと。ただし、公共事業、出資金、貸付金等は国債を発行するなり、借入金で賄うことができるということが決まっているということでもあります。

この但し書き条文、国と地方の両方にありますけれども、これは負債の見合いで、資産が残る性格の支出に対しては許容されるというふうな見方ができるかと思えますので、これはそのままバランスシートの観点が入っているということが言えるかと思えます。

そうしますと、実はこれはバランスシートのほうで書いてしまったほうが、むしろ、すっきりわかりやすいということが言えます。こういう建設公債原則というものは、バランスシートを書いたところで、純資産——これは資産負債差額と国のほうの会計基準と呼ばれますけれども、こちらのほうをゼロとすると捉えると、すっきりと理解できるということが言えます。

左側のほうを見ますと、金融資産、非金融資産、その中身の事業資産、インフラ資産、繰延資産。この用語は、総務省のつい最近発表されました研究会の財務諸表の様式ですね。その中から用語を借りておりますけれども、こういうふうに書かれるわけです。

このインフラ資産というものは、公会計のほうでの独特の考え方になるわけでありまして、すなわち現金収入を基本的には生まない行政財産なんですけれども、この行政財産の価値を左側に書くということは何をしているかといいますと、財政規律という観点から見た場合には、それが将来に生み出す行政サービスの提供能力を反映しているというふうな考えていくと、財政規律の問題に結びつくということになるわけでありまして。

右側の負債というものは、これは将来の納税者がこれから返済しなければいけない負担だということになるわけなんですけれども、左側のほうに、そうすると将来の住民、それは納税者がこれか

ら享受できるような、そういう現金収入もあれば、現金収入ではない形で行政サービスが提供される。そんなようなものの価値が反映されれば、右側と左側で将来にかけての住民の負担と受益があらわされるという考え方に立つことができるのではないかということです。

そういう形で将来指向の資産・負債の把握をすることによって、純資産をおおむねゼロに持っていくという形で財政運用していくというふうにしてやることによって、バランスシートを使って、バランスシートで見やすい形で財政運用していくということは考えられるわけでありまして、

しかしながら、こういう形の純資産の理解というものは、公式にはとられておりません。というのは、先ほど言いました左側の資産の計上の仕方について、さまざまな議論があるからであります。すなわち、将来の行政サービスの価値を客観的に計測するのは非常に困難なわけでありまして、これは現行の会計基準のほうで納得のいく答えが得られていないということから、先ほど示しましたような形の概念、長期的にはそちらのほうに向かうべき、あるいはそういうふうな立場をとるべきだという人はいるわけですが、現状の公式の会計基準ではそういう考え方は踏み込んでいないということが言えるかと思えます。

### 将来の行政サービスの価値は客観的に計測困難

では、その資産の評価方法はどうなっているんだという話なんですけれども、いろいろな評価方法がありますが、4つ挙げております。「取得原価」「再調達価額」「割引現在価値」「売却価格」というものです。

上の1つと下の3つが大きく分かれるわけなんですけれども、取引が活発に行われるものでありますと、この下の3つの考え方というのは基本的に大きく違わない。要するに、時価というものにあらわされることになろうかと思えます。最初は取得原価ですから、これはかなりそちらとはかけ離れることが起こり得るわけでありまして、これまでの企業会計の伝統的なアプローチというのは、この取得原価で見るということだったんですけれども、時価評価をしていくという考え方も入れられるようになってきているという状態でありまして、完全に移行していないんですけれども、せめぎ合いがあるような状態ではないかと思われまして、仮に時価で評価するということになった場合、時価はどう決まるのかと。買い手から見ますと、それが生み出す将来の現金収入、これの現在価値になるというふうと考えられるんですけれども、行政財産の多くはそういう現金収入を生みませんので、市場で売ろうと思っても売れないといえますか、市場の価値はゼロであるということになるわけです。

取得原価で見るというふうにした場合、実際、今、取得原価で計上しているんですけれども、これはサービス提供能力とは直接には関係ないわけでありまして。それがサービス提供能力だというふうには、擬制といえますか、かなり誤差が含まれるかもしれない、そういう近似であるということが言えるかということでありまして、先ほど示した考え方というのは、完全にとらえられていないということでありまして。

債務超過があるいは資産超過かということに着目する場合に、もしそこに意味を見出すとすれば、ここで示しますような世代間衡平の指標と見るという考え方になるんですけれども、現状ではここで述べましたような、計測上のさまざまな問題によって、こういった立場はとられていないということが言えるかと思えます。

以上が最初に問題点を指摘しました資産・負債が見えにくいという状態の問題点に係る議論で

ございました。

### 現金主義では、真の費用が見えにくい

続きまして、費用が見えにくいという話のほうに移りたいと思います。今までの話がガバナンスの視点が非常に大事な話だったんですけれども、こちらはマネジメントの話が大事になってくるお話でございます。

一番大きな問題は、資産ですね。さまざまな資産を用いて行政サービスを提供しているのが政府の仕事なんですけれども、その資産のライフサイクルのコストを把握することで事業の費用を適切に管理する、把握することができるということになるんですけれども、これが現金主義のもとでは不正確に行われるということが言えるわけです。

下のほうに一例を書いております。

上が現金主義で見た場合の、ある資本財を1年目に最初に買った場合の現金主義の支出なわけなんですけれども、1年目に1,000万円、何か行政財産を購入して、それをT年間使うというふうにした場合、現金支出は1年目にあらわれて、残りは0、0、0という形になるわけですね。

実際、資本を使ってさまざまな事業をしているわけなんですけれども、事業でその資産を使う費用は幾らかということになった場合、発生主義の場合は、この費用の期間配分ということを基本的にするわけでありまして。すなわち、上の現金主義をそのまま費用だというふうに見ますと、1年目に費用はかかって、残りは費用はただだと、そういう理解になるわけなんですけれども、資産はこのT年間、毎年毎年、使っているというわけです。ですから、1,000万円を毎年配分するという考え方をとるわけでありまして。

これは一例で、100万円を毎年配分するというとり方もしてはいますが、そうすると1年目、2年目、3年目、T年目に毎年毎年100万円の費用が発生しているというやり方をとることになります。

こういうことによって、真の費用をつかまえようということになりまして、それを企業会計の世界で、実際、マネジメントの視点からも、こういうふうな形で把握するのが適切であるということには言われております。しかしながら、これに関しても、逆に融通が生じることによりまして、問題点といいますか、将来に費用を先送るような、そういった余地も発生するという問題がありまして、すなわち、この費用と見るか、それとも投資という形で見ると、将来の費用が発生するという形で見るとかということの判断は非常に微妙なケースも生じます。利益を大きくしたいと企業経営者が考えた場合、費用を少なく見ると利益が大きくなるわけですから、本来、その年に計上しなければいけない費用を将来計上するような形で会計操作をすることによって、現在の利益を膨らませるような余地も発生するということがあります。

現金主義ですと、ずばりお金が幾ら出ていったかということが年度で基本的に押さえられるわけですから、そういった操作の余地はないんですけれども、発生主義によって費用を適切に配分しようというふうにした場合に、同時な問題として、操作をしようと思えば、そういう不適正な裁量をする余地が生じるという、そういうデメリットも同時にあるということを指摘しておきたいと思います。

## 真の費用が見えにくいことの弊害

真の費用が見えにくくなることによって、何が問題なのかというふうにいいますと、現金主義の世界で考えていきますと、事業が使用する資産にかかる日常の費用が見過ごされるという問題が発生するわけであります。

例を挙げますと、一等地にあります建物を無駄に空けておいておくというところであります。使わないわけなんですけれども、使わないことよっての費用といいますが、現金主義の世界では現金資産も発生しないわけでありますね。しかしながら、そういうふう空けておくということなんですけれども、発生主義の場合、自分が保有していれば、資産の減価償却といいますが、発生しているわけでありまして、すなわち費用はあるわけです。そこを使えば何かできるわけなんです。最低限、自分が使わなくても、貸すということになれば、家賃収入が入ってくるというわけなんですけれども、何か有効に活用するという用地を基本的に放棄して無駄にしているわけですね。無駄にしているんだけど、現金主義の世界では、無駄が無駄としてあらわれてこないということです。

その無駄をなくすには、その部分、そういうことを持っているということ、基本的に費用として認識してもらおうということが当事者に関して大事だということになるわけです。そうすると、発生主義のほうでは、総資産の持っている費用というものは計上されることとなります。さらに、建物を建てたときに借金をしていることがあれば、その利子までその費用として認識することになれば、コスト感覚はより高まるということが言えます。

こういう適切なコスト感覚を見るということで、さまざまな自治体が行っている事業で使っている資産、これを有効利用しようというインセンティブは生まれるということが言えます。また、現金主義では、どうしても取得・建設の費用のほうに目が行ってしまっていて、維持・補修の軽視につながるということが言えるかと思えます。ライフサイクルでコストを見るという考え方が入ってきますと、新しいものをボンと建てて、あとはそのまま放置しておいて、どんどん朽ち果てていって、またどこかでドンとつくるということではなくて、メンテナンスをしながら長く使っていくほうが結果的に安くなるということがあり得るわけですね。そういった視点を養うという点でも、この費用を発生主義によって適切に把握することが大事であるということが言えます。

資産から発生する費用の把握という点で、現金主義と発生主義が大きく違うわけなんですけれども、発生主義による費用把握をやるということで、事業のより適切な意思決定が行われるということが言えるかと思えます。

そうしますと、これを事業の意思決定に活かすということなんです、より細かく分かれた事業のところで、こういった情報が必要になってまいります。これは決算ベースで、全体を括った話になりますので、そういう細分化された情報というのは、現状の決算を組み替えて、行政コスト計算書をつくるということで、必要な情報は基本的に得られないということになるわけです。例えば、都営住宅を考えた場合、東京都の都営住宅全体のコストということではなくて、それぞれの団地のところで具体的にどれだけコストがかかっているのか、あっちの団地とちょっとコストがかかりすぎだ、こっちの団地はうまくいっているという形を把握して、それによってもう少し効率的な事業を展開しようと、そういったベースで基本的に情報が必要だということになります。

これはそういうところまでディスクロージャー、外に出すという意味ではなくて、中で使う管

理会計の観点から、そういう情報のベースが必要になってまいります。そうしますとこれをやるためにはどうしなければいけないかといいますと、現状の決算書の組み替えでは対応できないわけですから、最初から発生主義・複式簿記に対応した会計システムを導入しておいて、取引をそこに記録しておくということが必要になります。これが十分整備されますと、非常にリアルタイムに近い形でどういうふうな費用が発生しているのか、自分のところの資産状況はどうなるのかということが把握できるということになってくるわけでありまして、こういった点から会計システムのもともとのところの改革ということが大事になってくるということが言えるかと思えます。

## 効率性の発揮

それを図式化してまとめますと、こういう形で、発生主義会計の導入と自治体職員の経営マインド、あるいはコスト意識というふうに言ってもいいかと思えますけれども、これはお互い相互依存の関係にあるということが言えるかと思えます。すなわち、発生主義で費用を考えることによって、職員の中にコスト意識、経営マインドが養われるということが言えるかと思えます。

さらにコスト意識がどんどん高まれば、発生主義会計は必要だということで、これまで以上の情報を欲しいというニーズが高まって、そういった情報がとれるような形で会計システムを改革していこうという形の相互作用が生まれるということが言えるかと思えます。

そこで好循環が生まれていきますと、自治体のほうでもさまざまな意思決定がうまくいって、より効率的な自治体サービスが供給できることになって、公会計とうまく回っていくことが言えるかと思えます。

この図はもう一つ別のことも示唆していると思えます。この循環にのらないとどちらも進まないということが起こり得るわけです。すなわち、現金主義のほうで固まっていますと、そこから出ることにあまり問題意識を感じていない人から見ますと、発生主義会計の導入は進まない、現金主義でいいということになります。現金主義だけで暮らしていれば、新しい発生主義の考え方に基づくコスト感覚が養われるはずはないということですから、この好循環にのらなければ悪循環の罠にはまる、ということも同時に言えるかと思えます。このあたりの転換、これから職員の意識改革というところから、会計改革、さらにはそれが結びついて、自治体のサービス改革、経営改革というところの循環が回るかどうかということが、今後の自治体の運営でもかなり大きな分かれ目になるのではないかと考えております。

ここまでが一番ご説明したかった話なんですけれども、あとその周辺領域の話を残りの時間でご説明していきたいと思えます。

## 企業会計との違い 予算と会計の関係

最初のほうに、企業会計手法の導入ということを少し述べました。企業会計と公会計は必ずしも同じものではなくて、重要な違いもあります。その違いで大事なものは、予算と会計の関係ということになります。企業会計の世界では、予算とのリンクは基本的にはないわけでありまして、予算は企業のほうでは経営者の裁量の領域なわけです。予算を株主総会に諮って、承認を得て、そのとおりに使うというようなことは企業経営の世界では起こり得ません。予算というのは、経営者が裁量して、その結果、決算をつくって、その決算の結果を株主に評価してもらって、最終的には経営者の評価に結びつくという形になるわけです。

ところが、政府のほうでは、予算というのは最も重要な意思決定ということになっているわけであり、予算が違いますとこれは決算のほうにもあらわれてきて、「決算」という同じ言葉を使いますが、これは企業会計と公会計では全く違った意味を持つわけであり、企業会計のほうから入ってきた会計学者の先生と、あるいは財政学者の人が「決算」について話始めますと、「決算」という言葉は同じなんだけれども、意味するものが全然違うものですから、話がかみ合わないということが起こります。

企業では決算重視、予算無視に近いような形だろうと思いますけれども、政府のほうでは予算と決算の対比が非常に重視されるということになります。そうしますと、先ほど示しました循環サイクルがいいほうに転がって、発生主義会計の思考が関係者の中に浸透してきますと、次は予算との関係が視野に入ってくるということであり、このとき、予算を現状のように現金主義でやっておいて、財務処理を発生主義という別ものでは、基本的に連携がとれていないということになるわけでありまして、最重要の意思決定であります予算のほうに、せっかくだけつくりました財務書類・発生主義、そこで養われた経営マインドというのが反映されていきにくいという状態になるわけです。

そうしますと、次の段階としましては、会計と予算の連動ということが視野にあがってきまして、ここまで考えて、公会計改革を議論する議論もあります。そうしますと、発生主義で予算も考えていくというふうな、「発生主義の導入」という考え方もありますけれども、現状ではまだ野心的なというか、そういうふうな考え方でありまして、浸透するには至っていないという状況でありますけれども、将来的には会計のマインドが進んだ自治体では、そういったテーマもあがってくるかと思えます。国のほうで見ますと、諸外国では、発生主義予算というものを現実に取り入れた国も幾つかあるという状態でございます。

最後、企業会計と公会計の図式をしたんですけれども、時間が押していますので、この2つの図面は飛ばしまして、最後に、総務省と財務省のほうで進められております会計改革の現状につきまして、地方の公会計改革に結びつくお話をピックアップして、残りの時間でご説明していきたいと思えます。

## **新地方公会計制度研究会報告書**

皆さま、ご承知かと思えますけれども、つい先ごろ、新地方公会計制度研究会、総務省の研究会なんですけれども、報告書を出しました。財務書類の体系をこれまでのバランスシートをさらに整備していこうということで、新しい会計基準を提起しているわけなんですけれども、非常に大事な考え方が含まれております。

ここに引用してありますけれども「フロー情報（一会計期間の取引高）としても、損益取引のみならず、純資産及びその内部構成を変動させる損益外のすべての取引（資本取引等）をも総額表示で網羅すべき」という形で書いています。会計基準ですから非常に言葉が固いんですけれども、言わんとするところは、企業会計ですと、バランスシートがあって損益計算書があるということで、損益取引を抜き出してそれを示すということが非常に大事なわけです。

ところが、自治体のほうでは、損益取引というのは、意味のある事業会計とかもありますけれども、一般会計ですと、損益というふうな概念はあまり意味を持たないわけです。では、どうするのかということで、これは行政コスト計算書というものがあつたんですけれども、それが損益

取引のところを別の形、公会計と違った形で表現したと言えるかもしれませんが、そのみならず、ここで言わんとしていることは、そもそも純資産、先ほど示したバランスシートの純資産のところなんですけれども、そこが変動するような要因、そのすべてをつかまえてきて、それを表示しなさいという意図なんです。そうしますと、損益取引以外のさまざまな取引というものも同時に財務諸表にあらわれてくるようにしなさいという考え方になっているわけでありまして、

具体的にどういう財務書類が求められているかといいますと、4種類の財務書類が求められておりまして、バランスシート、行政コスト計算書、それから線を引っ張っていますが、純資産変動計算書というものでありまして、ここに先ほどから述べておりますすべての取引が入ってくる、それを表示するものだということでありまして、資金収支計算書は、これは現金主義で示した企業会計でのキャッシュ・フロー計算書のようなものでありまして、これは前からありますけれども、純資産変動計算書が新たに求められているというところが今回の報告書の特徴であるかと思えます。

この純資産計算書自体は、国際公会計基準だとか、国際会計基準でも要求される財務書類でありまして、アプローチというのは、ここの報告書だけでとられているものではありませんでして、各方面で受け入れられているアプローチでございます。ただし、この表示の仕方はさまざまなやり方がありまして、実は、この地方公会計制度研究会で出されました書類の図柄はごらんになった方もおられると思いますけれども、マトリックスの形になっておりまして、非常に詳細といえますか、大がかりなものになっております。これは研究会におられます、個人名が入りますけれども、桜内先生の昔からの持論に従ったような形のフォーマットなんですけれども、IPSASとかIASとか、あるいは国のほうでも純資産変動計算書というのがありますけれども、そちらはそんなに詳細な形の表示は求められておりませんで、もう少し簡略化されたものになっているわけです。

だから、どう表示するのかと。こういうものを表示していくことが大事だということと言えるかと思えますけれども、どう表示していくかということにつきましては、今、いろいろなやり方があり得るということでありまして、今のところ、各基準でいろいろなものがとられていると。たまたまといえますか、こちらの研究会で出されたものは、非常に詳細なものを表示するということが求められているという形になっているのが現状だということが言えるかと思えます。それについての中身の評価は、ここでは差し控えたいと思えます。

#### **「公会計整備の一層の推進に向けて～中間取りまとめ～」(抜粋、財政制度等審議会、2006年6月)**

最後に、国のほうで進められております、私もその委員に加わっております財政制度等審議会ですね。2006年6月、「公会計整備の一層の推進に向けて～中間取りまとめ～」ということで、中間取りまとめというのをつくったんですけれども、その中に「財務書類の一層の活用について」ということで、幾つかあげております。

この中で地方にも関係しそうなところを少し抜き出してありますけれども、2番目にありますが、「財政活動の効率化・適正化のために利用しよう」ということで、政策評価との連携を図ろうということを出しております。

政策評価のところ、さまざまな行政サービス事業を生み出す、便益を図るということをする



んですけれども、その便益に対応する費用というものをこちらの財務書類のほうから出してきて、突き合わせるということをしていこう、これを検討していこうということでもあります。

3番目にありますのは、新たなシステムを導入するか否かについて、東京都の事例も参考にしつつ、コストとメリットを検討すべきということでありまして、国のほうも現在は決算書、それから財産台帳を組み替えでつくっているんですけれども、そうではなくて、もともと取引の仕訳から、複式簿記・発生主義を導入していくかどうかということについて、検討しようということであろうかと思えます。検討するといっても、入れるか入れないかというのは、今のところ、ニュートラルといいですか、判断は示されていない状態での検討ということだと思えますけれども、東京都の事例はかなり意識されているということが言えるかと思えます。システムの更新の時期がもうすぐ迫ってきておりまして、それに向けてどうするのかということが検討課題にあがっているということだと思えます。

最後の、国と地方の財務書類なんですけれども、これの整合性ということも求められているということが言えるかと思えます。国と地方でバラバラなものというのものもある意味比較可能性も乏しいし、あるいは国と地方とさまざまなところにつながっておりますので、両方あわせた、政府全体の財務状況がどうなっているのかということも関心の対象になってくるということになりますと、これを合算していくという形の財務書類というのは、将来、方向性としては見据えているということが言えるかと思えます。今すぐにはこれは非常に無理なんですけれども、そこに至る過程としまして、国と地方の整合性のとれた会計基準のもとで、地方で財務書類を作成していくということが期待されているということがこういうふうな文章で言われているということでございます。

以上、非常に限られた時間で、ちょっと駆け足で恐縮でありましたけれども、現在の公会計改革をめぐる議論、それが自治体の経営にもたらす意味についてご説明いたしました。

ご清聴ありがとうございました。以上でございます。

## 【質問】

○質問者（クニモト） 鳥取県のクニモトでございます。

2点、お願いしたいんですけれども、資料の6番の夕張市の例を説明されましたけれども、「貸借対照表であれば一目瞭然だ」と言われましたけれども、これはたとえの例が4月1日を見られての話だと思うんですが、ご存じのように、公共団体は出納整理期間がありまして、5月31日ベースでないと、貸借対照表を出す時期がその時期だと思うんですが、そういう関係で東京都の場合は4月1日、3月31日で貸借対照表を出されるような、東京都の場合は東京都で考えられるんでしょうけれども、5月31日ベースでいけば、今、先生が「一目瞭然だ」と言われたことは出てこない話になってきますし、そこら辺はどうなのかということと、もう一つは、決算は年1回なんですけれども、当該年度で管理会計をしようと思えば、中間決算的なアクションを起こさないと当該年度では効果が続けられないというか、見出せない。つまり、予算というのは前年の2月に決まってしまうので、決算終了後に分析したところで、なかなか新年度では効果がないのではないかと思います。その点について、2点、お願いしたいと思います。

○岩本講師 まず、最初の発生主義会計のもとでやりますと、バランスシートに一時借入金と未

収金が3月末日現在のバランスシートをつくるとあらわれるわけですね。全部会計を、発生時期を統一しますと、出納整理期間という概念はなくなりますので、基本的にそこまで組み替えてしまうと、会計のとり方自体、変わってくるわけですね。

したがって、出納整理期間がある状態で財務書類をつくっておりますと、そういったことが、一時借入金があらわれてこないという財務書類ができ上がることになろうかと思えますけれども、きちんと発生主義で全部やっけてしまいますと、3月末日の状態、一時借入金の残高と未収金が出るという形の表示になるというのが流れだという理解であります。

発生主義会計というふうに言っているところは、そのところで取引の時点の把握について、そういう形でやっけてしまっ、それを表現するということだということだということだということだということです。

1点申し上げますと、私が打ち合わせの段階で東京都の事例を伺ったところ、聞いた話でいいますと、東京都のほうの会計システムというの、現在は法制上は現金主義で会計をつくらなければいけないので、それに上乗せされる形でつくられているということになりますので、これからご説明があるかもしれませんが、東京都の会計システムのもとでつくった場合も、これはちょっとあらわれたいらしいですね、私が言いました一目瞭然という形では、一目瞭然の形であるということになりますと、もう少し発生主義の会計のところを徹底しなければいけないということが言えるかと思えます。

2点目の管理会計の場合は、その中間ですね、決算も必要だと。まさにおっしゃるとおりでありまして、細かい期間のところであらわれないとなかなか意思決定に結びつけないということが、決算が終わった状態ですともう次の年度が始まっているわけですから、もう少しインターバルが短いところの情報が必要だと思えます。そのためには、やはり取引科目の仕訳のところを全部発生主義会計でとっていくということが必要であるということが言えるかと思えます。

#### ●講師略歴

**岩本康志（いわもと・やすし）**

昭和36年生まれ。昭和59年京都大学経済学部卒業、大阪大学助手、講師、京都大学助教授、一橋大学教授を経て、平成17年より東京大学大学院経済学研究科教授、現在に至る。大阪大学経済学博士。この間、国民生活審議会特別委員、財政制度等審議会専門委員、社会保障審議会臨時委員等を歴任。専門は公共経済学、マクロ経済学。

# 自治体における 公会計制度改革の意義

岩本 康志  
東京大学大学院経済学研究科教授

2006年7月27日

1

## 何のための公会計改革？

- 企業会計的手法の導入，発生主義・複式簿記へ
  - 上からの掛け声で，しびしび開始
- 決算と財産管理台帳を組み替えて，貸借対照表，行政コスト計算書を作成
  - 仕事の純増
- 貸借対照表で債務超過
  - 企業なら倒産。
  - でも政府は企業ではない。
  - 貸借対照表をどう見ればいい？
  - よくわからない。
  - 何のために貸借対照表を作った？

2

## 官庁会計のどこが問題か

現金主義で現金の収入・支出のみを把握することにより、

- 資産・負債の全体像が見えにくい
  - 隠れ債務が生まれやすい
- 真の費用が見えにくい
  - ストックの適切な管理・利用がしにくい

会計を見る2つの視点

- 外部統制 Governance 財務会計
  - 「隠す化」を防ぐ
- 内部管理 Management 管理会計
  - 「見える化」を助ける

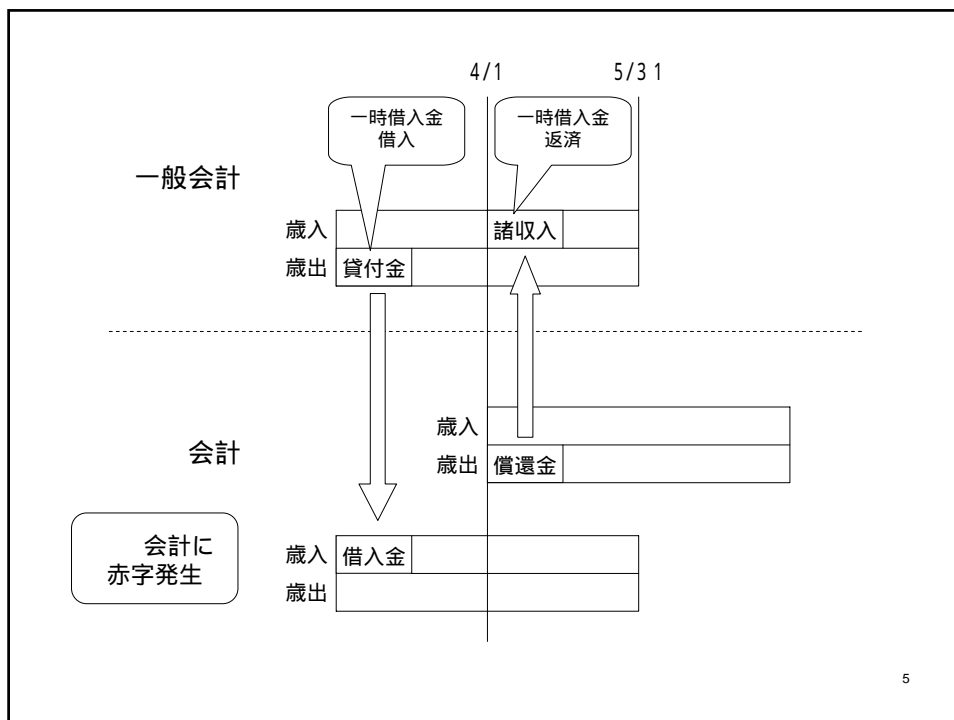
3

## 資産・負債の全体像が見えにくい

### 例：夕張市の「簿外債務」

- 経営破綻が判明した後に、巨額の「簿外債務」が発覚するのは、企業でも見られる事例
- 企業が破綻に至る以前に、早期に軌道修正(再建)できるよう、破産法制、情報開示制度(会計、監査)の統合的な整備が要求される
- 夕張市の事例：一時借入金が280億円
- 3月末をまたいでなぜ積み上がる？
  - 出納整理期間中に返済する必要があるのに
- 出納整理期間中に返済していた
  - 原資となる巨額の収入は何？

4



5

## 資産・負債の全体像が見えにくい 例：夕張市の「簿外債務」

不審な痕跡は見られた

- 平成16年度決算
 

歳入・歳出合計	193.5億円
地方税	9.7億円
諸収入	99.7億円
投資・出資金・貸付金	92.7億円
一時借入金利子	5522万円
- 一時借入金残高は予算に示される必要
  - 予算統制の構えはあるのに、なぜ機能しなかったのか？
- かりに発生主義会計であれば，
  - 貸借対照表で巨額の一時借入金と未収金が計上され，一目瞭然
  - 公会計の会計年度所属は発生主義なので，年度所属の不適正な操作を防ぐのは別問題

6

## 資産・負債の全体像が見えにくい 財政規律が確保しにくい

- 会計年度独立の原則  
「各会計年度における経費は、その年度の歳入を以て、これを支弁しなければならない。」(財政法12条)  
「各会計年度における歳出は、その年度の歳入をもつて、これに充てなければならない。」(地方自治法208条2)
- 借金も歳入なので、全額借入でもOK
- 借金を別途禁じる規定を設ける  
「国の歳出は、公債または借入金以外の歳入を以て、その財源としなければならない。但し、公共事業費、出資金及び貸付金の財源については、国会の議決を経た金額の範囲内で、公債を発行し又は借入金をなすことができる。」(財政法4条)  
「地方公共団体の歳出は、地方債以外の歳入をもつて、その財源としなければならない。ただし、次に掲げる場合においては、地方債をもつてその財源とすることができる。」(地方財政法5条)
- 但し書きは、負債の見合いで資産が残る性格の支出に対して許容される。バランスシートの観点が入っている。

7

## 資産・負債の全体像が見えにくい 財政規律が確保しにくい

- 建設公債原則は、貸借対照表を使えば簡潔に表現できる
- 純資産(資産負債差額)をゼロとする

金融資産	流動負債
非金融資産	非流動負債
事業用資産	
インフラ資産	
繰延資産	純資産

- 行政財産の価値は、将来に生み出す行政サービス提供能力
- 負債は、将来の納税者が返済しなければいけない負担
- 将来指向の資産・負債の把握は、財政規律(世代間衡平性)の理念と親和性をもつ

8

## 将来の行政サービスの価値は 客観的に計測困難

- 資産の評価方法
  - 取得原価
  - 再調達価額
  - 割引現在価値
  - 売却価額
- 時価で評価する場合、資産が市場で取引されればその資産が生み出す現金収入の現在価値
- 行政財産の多くは現金収入を生まないのも市場での価値はゼロ
- 取得原価で評価する場合、サービス提供能力とは直接には関係がない
- わが国の現状の公会計では、純資産を世代間衡平の指標と見る考えをとっていない

9

## 現金主義では、真の費用が見えにくい

- 資産のライフサイクルコストを把握することで、事業の費用をより適切に把握することができる
- 事業の適切な運営につなげることができる

	1年目	2年目	3年目	...	T年目
現金主義	1,000万円	0	0	...	0
発生主義	100万円	100万円	100万円	...	100万円

10

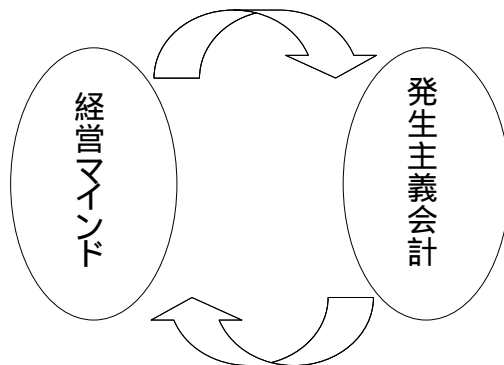
## 真の費用が見えにくいことの弊害

- 現金主義では、事業が使用する資産にかかる日常の費用が見過ごされる
  - (例) 一等地の建物を無駄に空けておく
  - 発生主義では、資産の減価償却を費用として認識。利子まで認識すれば、コスト感覚がより高まる
- 現金主義では、取得・建設費に目がいき、維持・補修の軽視につながる
- 発生主義による費用把握を事業の意思決定に活かすためには、細分された事業ベースの情報が必要で、決算書の組み替えでは対応できない
- 最初から発生主義・複式簿記に対応した会計システムの導入が必要

11

## 効率性の発揮

- 発生主義で費用を考えることで、職員のコスト意識(経営マインド)が養われる。コスト意識が高まれば、発生主義会計の必要性が当然認識される。



12



## 企業会計との違い 予算と会計の関係

企業会計では予算とのリンクはない  
予算

- 企業では経営者の裁量の領域
- 政府では外部統制のための最重要の意思決定

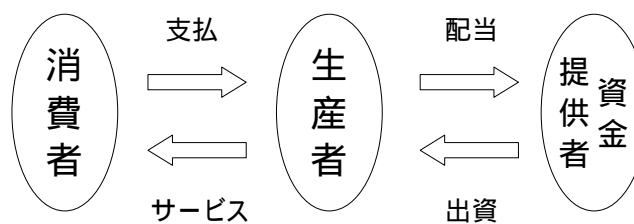
決算

- 企業と政府では、指しているものが違う
- 企業では決算重視
- 政府では予算との対比が重視される

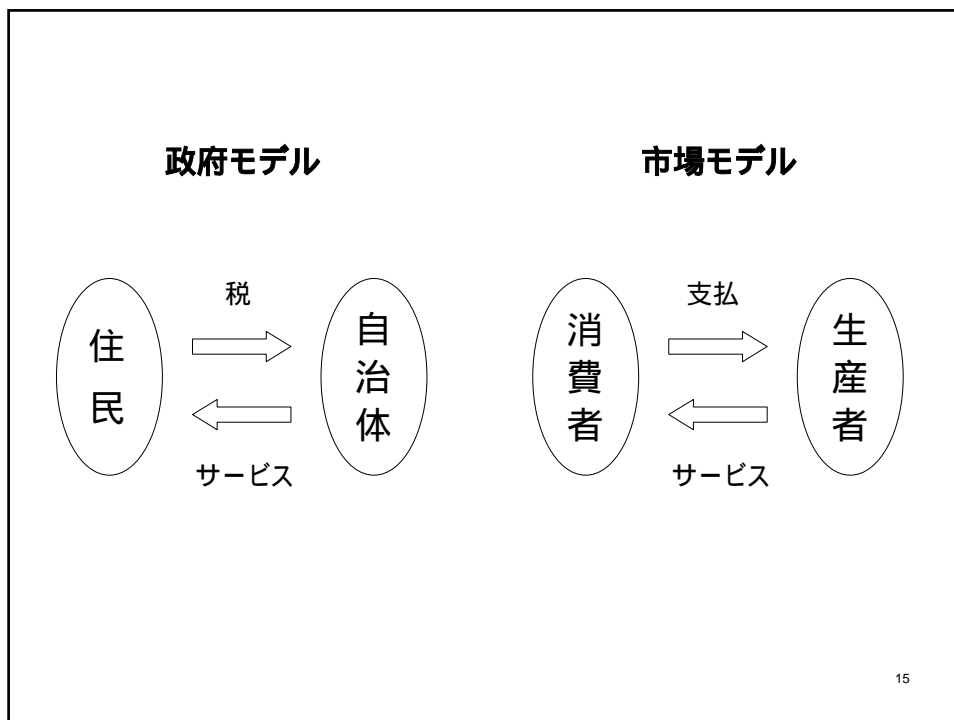
- 発生主義会計の思考が関係者に浸透すれば、予算との連携が視野に入る
- 予算・現金主義、財務書類・発生主義と別物では連携がとれない
- 会計と予算の連動を重視する立場からは、発生主義予算の導入が提唱されている

13

## 企業会計モデル



14



15

## 新地方公会計制度研究会報告書

- 「フロー情報(一会計期間の取引高)としても, 損益取引のみならず, 純資産及びその内部構成を変動させる損益外のすべての取引(資本取引等)をも総額表示で網羅すべき」(28)
- 財務書類体系
  - 貸借対照表
  - 行政コスト計算書
  - 純資産変動計算書
  - 資金収支計算書
- 純資産変動計算書は, IPSAS(国際公会計基準), IAS(国際会計基準)でも要求されている財務書類

16

「公会計整備の一層の推進に向けて～中間取りまとめ～」(抜粋, 財政制度等審議会, 2006年6月)

財務書類の一層の活用について

- (1) 国民に対するわかりやすい説明
- (2) 財政活動の効率化・適正化のための財務書類の活用
  - ミクロ面: 予算書・決算書を見直して政策評価との連携を強化するための検討作業の成果を踏まえ、「省庁別財務書類」におけるコスト情報の開示方法等について, 今後, ワーキンググループにおいて検討。
- (3) 財務書類の作成・公表の早期化
  - 新たなシステムを導入するか否かについて, 東京都の事例も参考にしつつ, コストとメリットを検討すべき。

地方における取り組みとの連携について

- 国と地方の財務書類について, できる限りの整合性が図られた上で, 地方における財務書類作成の一層の普及が進められることを期待



## 東京都の新公会計制度の概要説明

### 『東京都会計基準』及び『東京都の具体的業務に沿った財務会計システム処理』

東京都出納長室会計制度改革担当課長 神山智行

○神山 皆さん、こんにちは。ただいまご紹介にあずかりました東京都出納長室会計制度改革担当課長の神山と申します。本日は、お忙しい中、ご参加いただきましてどうもありがとうございます。知事が冒頭の挨拶で申し上げましたように、東京都はこの4月に新たな公会計制度を導入いたしました。これから約50分近くにわたりまして、私のほうからその新しい制度の概要をご説明したいと思っております。紹介することによって、これから官庁会計に複式簿記を導入しようということに関心のある自治体の方、あるいは導入を検討されている方々に、少しでも参考になればと考えております。

資料といたしましては、お手元の資料の11ページ（当資料64ページ）からになりますが、あわせて、本日、皆さまのお手元に東京都の新たな公会計制度の解説書もお渡しているかと思っております。この解説書は、会計基準またシステムについて、できるだけわかりやすく私どものほうで記述させていただきました。本日の私のご説明と、後ほどお時間がございましたら、こちらの解説書のほうも目を通していただければ、さらにご理解が深まるのではないかと考えております。

それでは、表題にございますように、「東京都の新公会計制度の概要」、東京都の会計基準及び財務会計システム処理に焦点を絞りまして、お話をしたいと思います。

それに入る前に、石原知事も最初の挨拶で少しお話しされましたけれども、導入経緯ということで、簡単に振り返ってみたいと思っております。

〔映写開始〕（64ページ以降の資料参照）

### 東京都の新たな公会計制度の導入経緯①

石原知事が初めて都知事に就任したのが平成11年4月になります。先ほどの挨拶でも、知事は学生時代に公認会計士を目指していたということ、それから複式簿記に関心が非常に高かった。あわせて、当時の都財政の状況が非常に厳しい状況でございまして、先ほど岩本先生から夕張市の話題も出ましたけれども、東京都も当時、財政再建団体に転落しかねないほどの厳しい財政状況にあったということでございます。

知事が就任されて、「東京都の負債と資産の関係がどういうふうになっているのかわからない」ですとか、「都の職員に金利感覚といったものがない」ということをしきりに言われまして、就任して間もなく貸借対照表をつくらうということになりまして、これも先ほど挨拶にありましたように、当時、日本公認会計士協会の会長でいらっしゃいました中地宏先生にお願いいたしまして、中地先生のアドバイスをいただきながら試作したということでございます。そして、この13年3月に「機能するバランスシート」という名称で財務諸表を作成したということでございます。

その財務諸表の作成方法が、ここにありますように、官庁会計を手作業で組み替えて作成しているというものでございます。こうした官庁会計の決算を組み替えて作成するという事で申し上げますと、おそらく、きょうご出席の自治体の方々にとってみれば、ほとんどの自治体では既にこうした決算組み替え方式による財務諸表の作成はもうされているのではないかと思います。

東京都の場合におきましては、平成11年度決算から、このシステムによって財務諸表をつくるのは18年度決算からですので、17年度決算まで手作業による財務諸表を作成すると。その種類としましては、普通会計ベースでの財務諸表と連結財務諸表、それと事業別の財務諸表、例えば多摩ニュータウン事業ですとか、都営住宅といった、事業別の財務諸表をこれまでつくってまいりました。

ただ、それらの決算組み替え方式の限界というものが出てまいりました。

### **決算組み替え方式の限界**

次のページ（当資料65ページ）ですけれども、1つ目は財務諸表の作成に時間がかかるということでございます。後ほどまたご説明をいたしますが、東京都の場合ですと会計年度が締められて、その翌年度の12月にならないと財務諸表を作成し、公表することができなかったということで、非常に時間がかかっていたということでございます。

2つ目として、個別事業ごとの財務諸表を作成することが困難だという限界があったということでございます。先ほど多摩ニュータウン事業とか、都営住宅事業という、個別事業ごとに財務諸表をつくったというお話もさしあげましたけれども、それは一会計年度で1つの事業ということに着目して、それを手作業でやったということで、都庁もさまざまな事業を執行しておりますけれども、そうしたさまざまな事業のうち、年で1つだけ着目して、ようやくつくっていたということで、そういったさまざまな事業ごとの財務諸表をすることが困難だという限界が見出されたということでございます。

### **東京都の新たな公会計制度の導入経緯②**

そこで、平成14年5月になりまして、石原知事が「単に財務諸表をつくるだけではなくて、会計制度に複式簿記・発生主義会計を導入する」ということを表明いたしました。それを受けまして、同じ年の9月に、「東京都の会計制度改革に関する検討委員会」の設置ということで、複式簿記の会計処理を行うためには、そのための会計基準が必要になります。これまでどこの自治体も複式簿記を導入したことがなかったものですから、自分たちで会計基準を整えなければいけないということで、公認会計士の専門の先生に中に入らせていただきまして、この検討委員会を立ち上げて、会計基準等の検討を行ってきたということでございます。

この検討委員会の委員長には、この後、特別講演でご講演いただきます米田先生に務めていただいたということでございます。

次に、システムとしては、その年の10月に新しい財務会計システムの基本構想に着手いたしました。その後、検討を進める中で、16年1月にシステム開発の基本設計に着手し、昨年8月ですけれども、この検討委員会での検討を経まして、東京都会計基準を策定、発表することができました。そして、今年の3月にシステムそのものは稼働いたしました。

皆さま、ご案内のように、3月になりますと翌年度予算の歳入調定ですとか、あるいは歳出のほうでも準備契約ということで、実際の官庁会計でも財務会計システムの入力が始まりますので、始まった業務にもきちんと対応できるように3月から稼働しております。そして、制度としてはこの4月に導入ということでございます。

それと、この6月ですけれども、東京都会計基準委員会を設置いたしました。これは民間の企業会計においても、社会経済状況の変化に応じて、その基準というのはいろいろと見直しを行っております。東京都の会計基準というものも昨年策定いたしました。これは未来永劫、一度策定したら変えないということではなくて、社会状況の変化に応じて、臨機応変に変えるべきところは変えると。基本のところは変わらないと思うんですけれども、変えるべきところは変えるということで、会計基準委員会を設置いたしました。米田先生には、引き続き、この会計基準委員会の委員長に就任していただいております。

今年度18年度から執行していますので、18年度の決算につきまして、来年の8月から9月くらいにかけて、初の財務諸表というものを発表できるのではないかなと、今のところ、そういう見通しで考えております。

## 東京都の新たな公会計制度とは

東京都の新たな公会計制度について、簡単に定義みたいなものをご説明いたしますと、従来の官庁会計に複式簿記・発生会計の考え方を加えた会計制度ということで、官庁会計をやめるということではないということですね。その官庁会計はご案内のように、単式簿記・現金主義会計ですが、その単式簿記・現金主義会計の会計処理と、複式簿記・発生主義会計の会計主義、これを同時に処理していくという制度でございます。

そのために、ある意味、複式簿記・発生主義会計の世界に純粋特化できない制度としてるところがございまして、その2つの会計制度の整合性、これをどのように図るのかということも会計基準を策定するに当たっての課題であったということでございます。

先に申し上げましたけれども、この新たな公会計制度は二本柱から成り立っております。東京都会計基準というものが1つの柱です。これは公会計に複式簿記・発生主義会計を導入するための具体的・統一的な基準ということで、行政として初めて策定したというものでございます。2本目の柱として、新しい財務会計システムということで、官庁会計の処理に連動して、日々の会計処理の段階から自動的に複式簿記・発生主義会計のデータを蓄積し、財務諸表を作成、というものでございます。

このポイントは、日々の会計処理をするときに、複式の仕訳を行っていくというところが、これまでにない——行政ではですね。民間では当たり前なんですけれども、行政ではない、新しいところだと考えております。これが2つの柱ということになります。

## 新たな公会計制度の導入効果①

この公会計を新しくすることによる導入効果ということをお話ししたいと思います。

これは、先ほどお話をした決算組み替え方式の限界とは裏腹になるわけですが、1つ目が、「財務諸表作成の迅速化」ということで、先ほど申し上げましたけれども、決算組み替え方式の場合には、翌年12月になって初めて財務諸表を発表できるということで、この時期ですと、

皆さま、ご案内のように、翌年度の予算編成という点から申し上げますと、大分終盤に差しかかっていくということで、その反映に間に合っていなかったと。

新しい公会計制度では、8月から9月にかけて財務諸表というものを出せるということで、翌年度の予算への反映が可能になるのではないかとというふうに考えております。

## 新たな公会計制度の導入効果②

導入効果の2つ目というのは、「多様な財務諸表を作成」するというところでございます。先ほど岩本先生のご講演の中でも、都営住宅の例ということで挙げられました。まさに、これから公営住宅の例でお話しさしあげますけれども、官庁会計の決算組み替え方式ということで、なかなか公営住宅だけの財務諸表を作成することは困難であると。手作業でやりますので、できなくはないんですけども、やろうとする非常に難しいということがございます。したがって、従来の官庁会計でコスト情報を把握することになります。

資料が細かくなって恐縮ですが、お手元の資料とあわせてご覧いただきたいと思いますが、現状の官庁会計の決算のコスト分析でいきますと、都道府県別の一戸当たりのコストといっても、まず減価償却などのコストは現行の官庁会計決算ではありませんので、なかなか真のコストを把握しづらい。あるいは、普通会計の決算ベースで分析いたしますと、全体としてその自治体の公営住宅の数で割るしかありませんので、公営住宅全体でしか認識することができないということでございます。

今回の新しい公会計制度におきましては、公営住宅、都営住宅を団地ごとにそれぞれ把握することが可能となっております。その中で、金利ですとか、減価償却費、共通人件費なども、それぞれの団地ごとであらわすことができます。従いまして、真のコストを認識することができまして、団地ごとのコスト分析が可能になる。例えば、建築年代別ですとか、スーパーリフォームの有無別に比較・分析することが可能になるのではないかとということで、これが新しい公会計制度を入れたときの導入効果ということで考えております。

## 東京都会計基準の特色

では、先ほど申し上げた新しい公会計制度の二本柱の中の東京都会計基準の特色ということで、お話しさしあげたいと思います。

東京都会計基準そのものは、先ほど申し上げました解説書の後ろのほうに参考資料としておつけしております。後ほど、これについては参考までにまたご覧になっていただければと思います。ここでは時間もございませんので、特色ということで簡単に触れさせていただきたいと思います。

4点ございますが、まずは「行政の特質を考慮したものであること」ということでございます。複式簿記を導入するからといって、民間の企業会計で使っている企業会計原則というものをそのまま横引きで使用してしまいますと、なかなか行政の特質を反映したものにならないということでございます。例えば、民間企業の場合であれば、あるコストをかけて、コスト見合いで売上というものが直接的な対価として反映されるということですが、これは皆さんご案内のように、行政の場合は税金というものと行政サービスが直接的な対価性がないということ。あるいは民間企業であれば、いざとなれば持っている財産を売却して現金に換えるということもできます



けれども、行政の場合では、特にインフラ系の資産につきましては、売却が不可能な資産を大量に保有している、あるいはもともと売却などということ想定していないという資産をたくさん持っているということがございます。それに合わせた会計基準というものをつくる必要があったということです。

2つ目としまして、「財務諸表は住民にとってわかりやすいものであること」ということがございます。先ほどの「行政の特質を反映した」ということがありますので、使う勘定科目というのは、民間企業の財務諸表の勘定科目と一つひとつは異なるわけですが、ただ民間企業の使っている貸借対照表、損益計算書、キャッシュ・フロー計算書のつくり立て、構成については、それに準拠しまして、民間企業の財務諸表とも比較ができるような形にしております。

例えば、現在、福祉の分野においても、行政だけではなくて、民間も福祉分野に参入しています。いろいろな福祉施設についても、民間と行政で同じようなことをやっているということもございます。そういった場合に、そこでのコスト分析は比較可能になる。逆に、競合する部分については、きちんと比較し、行政が本来の目的としてきちんと手当てをしなければならない福祉分野に、そこを特化するということをきちんと仕訳して分析を行えるのではないかと考えています。今までですと、ある程度、どんぶり勘定でそこを分析していたところをきちんと仕訳して、比較をすることができるのではないかと考えております。

それと、先ほどもお話ししましたが、多様な財務諸表を作成できるということで、事業別の財務諸表を作成できるように、会計基準のほうも整えてございます。

4番目として、「会計実務上、対応可能であること」ということがございます。これは冒頭申し上げたように、従来の官庁会計、単式簿記・現金主義会計と複式簿記・発生主義会計というものを同時に処理するということでもありますので、一つには職員負担を軽減するという意味合いから、重複するところについては、できる限り重複を避けるような形にするということと、先ほどもちょっと話題として出しましたけれども、出納整理期間の取り扱いでございます。出納整理期間取り扱いというのは、発生主義であれば、本来、3月31日できっちり切って、未払・未収を立てるということになるわけですが、今回、東京都として導入するに当たりまして、官庁会計との整合性を重視いたしまして、出納整理期間の期間中の経理を前年度のほうに反映させるという会計処理といたしました。

ただ、今回、こういう形で導入いたしましたけれども、さまざまな議論がございます。したがって、今後とも、それで本当にいいのか、あるいはきちんと3月31日で、未収・未払を立てるように会計基準を変えるべきではないかということも、今後、私どもの中で議論していきたい。場合によっては、発生主義を貫くというふうに変えていくということも、将来的にはまたあり得るのかなと考えております。

## 東京都の財務諸表

そうした会計基準にのっとって出てくる東京都の財務諸表というのが、この3つ、「貸借対照表」「行政コスト計算書」「キャッシュ・フロー計算書」ということになります。

この科目の名称そのものはちょっと違ったりするんですけれども、大きな構成というのは、企業会計の財務諸表に準拠したものということでつくっております。その中で行政の特質を反映したというもので、貸借対照表の資産の部につきまして、その資産の勘定科目の表示につきまして、

地方自治法による財産分類を採用しているということと、2番目として、道路、橋梁、港湾、空港などの住民生活や都市活動に必要な社会資本につきましては、インフラ資産ということで区分計上するというところでしております。

先ほど岩本先生のお話の中で、夕張市の一時借入金の話が出ました。東京都の場合は、先ほどからご説明していますように、官庁会計と複式簿記の会計はやはり違う会計ですが、ただそれを同時にやるということで、いろいろ工夫というか、考えたわけです。先ほど申し上げたように、導入時に当たりますと、実際に使用するのは出納の職員だけではなくて、各事業局のいろいろな事業を担っている、官庁会計になじんだ普通の職員が使うわけですので、いきなり転換も難しいということで、官庁会計との整合性を重視したということでございます。

したがって、この財務諸表につきましても、キャッシュ・フロー、現金の流れにつきましては、官庁会計——もともと官庁会計は現金の収支なんですけれども、財務諸表のキャッシュ・フローと現金の流れとをきちんと官庁会計を整合させるということで、一時借入金というものは、ご案内のように歳入歳出外の現金というものになりますので、この中では本来流動負債のところに入ると思うんですけれども、今の会計基準上はここには計上しないということにしております。

ただし、これにつきましては、やはり考え方として発生主義を入れて、財務諸表を出すということですので、この一時借入金につきましても、東京都も一時借入れをしております、今年度の実績でいうと、財政規模が大きいのであれなんですけれども、700億くらい一時借入れをしております。その実績といたしますか、したものににつきましては、ここは三表ということでしておりますが、会計基準をご覧になっていただければおわかりかと思うんですけれども、会計基準の中に、注記ということで、この三表に載らない、さまざまなことを載せます。その中に、一時借入金の情報も複式簿記・発生主義に基づく情報として、そこで表記するという方針をとってございます。

## 東京都一般会計性質別とは

続きまして、行政コスト計算書とキャッシュ・フロー計算書の支出の勘定科目につきまして、東京都一般会計性質別を採用しております。

この東京都一般会計性質別ということでございますが、皆さま方は、おそらく普通会計決算性質別というほうがなじみが深いのかなと。総務省様式の決算で使用する性質別のほうがなじみがあるのかなと思います。

性質別自体の説明はここに書いてありますが、これ自体は、皆さん、ご案内のことだと思いますので省略いたしますが、東京都の場合は予算との連動の中で、東京都の財政の歴史的な経緯という中で、東京都としての性質別ということで、例えば給与関係費、これは普通会計決算では人件費、この投資的経費というのは例えば普通建設事業費とかいうほうがなじみが深いと思いますが、いずれにせよ、経費の経済的な性質に着目いたしまして、名づけたものを勘定科目として採用しているということでございます。この部分は、例えば、普通会計決算の性質別でも何ら支障はない。考え方としては、同じ考え方ですので、支障はないのかなと考えてございます。

これも後でご覧になっていただければと思うんですけれども、解説書の74ページに、東京都の一般会計性質別と普通会計決算性質別の違いというものもご参考までに表記してございます。

## 純資産変動計算書について

それと、先ほど岩本先生のご講演でも出ましたけれども、純資産変動計算書ということがいろいろ出てございます。民間企業では、18年5月に施行されました会社法によりまして、すべての株式会社でこの株主資本等変動計算書——純資産変動計算書とっていいと思いますけれども、作成することが義務づけられました。これは、利益剰余金などの剰余金について、従来ですと、株主総会を経なければその処分の仕方が決められなかったものを取締役会でその処分の仕方を決められる。取締役会で決めるようにする代わりに、きちんと公表するという事になったと聞いておりますが、この5月に出了た総務省の研究会の報告書の中でも、従来の財務三表に加えて、純資産変動計算書を整えるようにということが載せられてございます。

これについて、東京都の公会計制度はどうかということで申し上げますと、現状でいいますと、新しい財務会計システムで、この純資産変動計算書で必要なデータというのは把握しております。現在の会計基準上は、財務諸表の中の注記の中で、正味財産の増減額を項目別に表示していくということを明記しております。この純資産というのは、東京都の場合、正味財産と呼んでおりますので、同じものでございます。

したがって、情報としては財務諸表の注記の中で表現していくということでございますが、先ほど申し上げたように、東京都の会計基準も社会経済状況の変化に応じて柔軟に対応していくということで、先ほど申し上げました東京都会計基準委員会の中で、第四表目としての純資産変動計算書という様式をどのように整えていくかということを検討してまいります。本決算は来年の夏から秋にかけてですので、その本決算には第四表目としての財務諸表を作成できるということで考えてございます。

## 新たな公会計処理を行うシステムの全体像

続きまして、財務会計システムのほうのお話をさしあげたいと思います。

今回、公会計に複式簿記・発生主義会計を導入したということで、財務諸表を作成するわけですが、そのために必要なシステムというのが、実は財務会計システムだけではできません。さまざまなシステムを必要とします。ここに挙げましたように、字が細かくて恐縮なんですけれども、予算計数システムですとか、財産情報システム、道路資産管理システム、公債管理システム、あるいは大量に一度に処理を行うような、例えば税務情報総合オンラインシステム——税金のほうのシステムですね。あるいは、人事給与システム、これは職員の給与のシステムですね。これは別個に管理して、まとまった金額を財務会計システムのほうにデータを受け渡して処理をしている。これは、従来からそういう処理をしているわけですが、これに複式情報を付加しなければいけないということがございます。これについては、財務会計システム側で複式情報を設定するように工夫したわけですが、これらの財務会計システム以外のシステムについても、このたびの複式簿記・発生主義会計の導入に伴いまして、それぞれ仕様改善を行ったりですとか、道路については今まで紙での道路台帳しかございませんでしたので、電子化しまして、新規にシステムを開発して、その中で資産をきちんと評価して行っていくということでしております。

その中の財務会計システムのご説明と、その関連のシステムとの流れをこれからご説明したいと思います。

## 東京都新財務会計システムの概念図

財務会計システムのところですが、これが新しい財務会計システムの全体像ということになるわけですが、こちらのところから左側は従来の官庁会計と同じものでございます。官庁会計の予算執行管理、歳出、歳入というサブシステムから構成されております。

今回の新システムでは、ここに複式処理のサブシステムというものを追加したということでございます。東京都の財務会計システム、旧のシステムは、平成4年度に稼働いたしまして、既にもう10年以上経過してございました。コンピュータの世界は技術革新が激しいですので、旧のシステムのほうも更新時期を迎えていたというタイミングでもあったということでございます。今回の複式の導入に合わせまして、旧のシステムと併せましてすべてを開発したということでございます。

これがそれにかかわる会計事務の流れですが、点線のところで囲んだ部分が先ほどの財務会計システムが示す範囲ということになります。予算編成をして、予算書をつくりますと、それに基づいて予算執行をすると。現金収支の入力は、これまでどおり、同じようにいたします。それで官庁会計の決算書を作成いたします。

入力する端末なんですけれども、従来は専用端末を使用しておりましたが、新のシステムで東京都高度情報化推進システムという、庁内ネットワークのほうにつながっている職員一人ひとりの机の上に置いてある個人端末、パソコンのほうにつなげて使用するようにいたしました。

従来の現金収支にあわせて、複式情報を追加入力して複式仕訳を行い、先ほどのいろいろなシステムの中で示しました固定資産系のシステム、財産情報システムですとか、道路資産管理システムから減価償却費などの情報を取り込み、公債管理システムから都債の金利などの情報を取り込みまして、仕訳情報を蓄積し、財務諸表を作成するという仕組みでございます。

そこで、作成される財務諸表、多様な財務諸表と申し上げましたけれども、これだけの種類がございますが、そこを少し詳しくご説明いたしたいと思っております。

## 東京都の組織の概要と予算体系

細かくて大変恐縮なんですけれども、これは東京都の組織ということで、前提知識ですね。東京都の場合、局というのが一番大きな組織でして、部、課がある。例えば、財務局、主計部、公債課のように、局があって、部があって、課があって、その下に係があるというつくり立てになっている。それと予算体系、これは皆さまご存じのとおり、会計別があって、会計の中に、款、項、目、節があるという、これが前提のこととしてあるということでございます。

## 管理事業

それともう一つ、先ほど岩本先生のお話の中にもありました、民間企業における管理会計の考え方を取り入れまして、管理事業というものを設定できるようにいたしました。この管理事業というのは、事業別の財務諸表の単位となる事業で、会計や予算体系にかかわらず、局の権限で任意設定することが可能だと。要するに、簡単にいえば、見たい財務諸表をつくれるということでございます。

これも大変小さくて恐縮なんですけれども、款、項、目、節という予算体系の中で、区部A①

施設とか、多摩A①施設とか、いろいろな施設ごとにありますと、例えば管理事業ということであれば、これごとに集計していくんですけども、それを先ほどの高度情報化推進システムの個人端末にダウンロードすることで、その後、エクセルで加工して、いろいろな括りの財務諸表はつくれますということです。

例えば、A施設全体でもつくれますし、区部施設という括りでもつくれますし、あるいはA施設、B施設の区部、多摩でつくれると。それをエクセルでもっていろいろ加工しながらつくることが可能ということになってございます。これはいろいろな施設ごとですとか、個別の事業ごとに任意に設定ができるということです。

### **財務諸表の作成単位**

そこで、作成単位ということになりますけれども、東京都の財務諸表というのは、歳出目別の財務諸表を最小単位としております。歳出目から積み上げて、歳出項、それを積み上げて局別会計別、局別、会計別の財務諸表を作成いたします。これらについては、財務会計システムから自動的に帳票出力をいたします。

今、ご説明した局が任意に設定することができる管理事業につきましては、職員の端末にデータをダウンロードして、その後、エクセルにより作成するという仕組みでしております。

そうした作成単位の中の数をご紹介しますと、最小単位である目別のものが347目ございます。局は25ございます。それらを合わせまして予算体系にのっとって、自動的に出力されるのが525、それと各局が管理事業を設定した事業別財務諸表、これが2,425ということで、この中の一番大きいものが先ほども出ました都営住宅の各アパート、団地ごとでございまして、これが約1,700のアパート、団地ごとに財務諸表をつくるという設定を局のほうで行っております。あわせまして、約3,000近くの財務諸表がこのシステムにより作成することが可能になったということでございます。

次のページ（当資料73ページ）で、先ほどの会計事務の流れに戻りますが、その中で作成される財務諸表の種類ということが、今、ご説明したとおり、システムにより作成されるものがこの5種類、管理事業として、事業別で作成されるものがこの1つということでございます。

実際の各職員が入力を行う際に、従来の現金収支の入力にプラス複式情報というのを幾つか入力する必要があるということでございます。

これについて簡単にご説明したいと思います。

### **新たに入力する主要な複式情報**

新たに入力する主要な複式情報ということで、まず歳出業務につきましては、歳出仕訳区分というものが入力必要になります。この歳出仕訳区分というものは、歳出予算科目を勘定科目に変換するための情報ということで、財務諸表では最終的に勘定科目で表現いたします。それを勘定会計の処理をしながら、複式を同時に処理するというので、この予算科目と勘定科目をある程度変換するように、つなげるようにしてございます。それが先ほどの費用でいうと、予算の性質別ということにつながるといってございます。それをこのようにコードブックで表示して、選択肢から該当するものを選択して入力してまいります。

次に、歳入業務ですが、歳入業務はまだ歳入仕訳区分が必要になってまいります。これは、歳

入する場合に、その歳入科目を勘定科目に変換していく、それで財務諸表に計上することになりますので、歳入に当たって変換するための情報を入力する必要があるということでございます。これもこのようにコードブックにあらわれます。

次に、歳入業務で、歳出の科目コードというものを入力する必要があります。これはどういうことかという、先ほど東京都の財務諸表の最小単位が歳出目と申し上げました。そうしますと、歳入につきましても、どの歳出目の財務諸表にそれが計上されるのかということをしきりと関連づけなければいけませんので、歳入に当たって、充当すべき歳出目の科目コードを入力する必要がありますということでございます。これが主要な複式情報ということになります。

## ポータルサイトから財務会計システムへ

では、実際の画面に基づいて、ご説明したいと思います。

次のページ（当資料75ページ）でございますが、これが先ほど申し上げた東京都高度情報化推進システムの職員一人ひとりの個人端末から入る業務ポータルサイトの画面でございます。この画面に入るためには、個々人のIDとパスワード、その2つを入力しないとここに入れない。ここに、ちょっと小さくて恐縮なんですが、出納長室会計企画課の会計制度改革係というところに個人認証で入っていくこととなります。

いろいろな業務メニューがございますが、この中で、東京都財務会計システムという業務メニューから入っていくということとなります。これから、歳出業務についてご説明したいと思います。

歳出業務は、先ほどの概念図の中のこの部分ですね。官庁会計の歳出から複式に変換される、この部分についてご説明したいと思います。このポータルサイトから、東京都財務会計システムのところに入ると。そうすると、最初にこういった画面が出てまいります。そうすると、この中で組織として出納長室会計企画課という組織とパスワードを聞かれます。4桁のパスワードがありますので、それはそれぞれの組織に付与されておりますので、そのパスワードを入力することによって中に入っていく。そうしますと、会計事務ということで、予算執行管理、歳入管理、歳出管理等々の業務が出てまいります。この中で、赤いところで囲んだ歳出管理に入っていく。

そうすると、次の24ページ（当資料77ページ）になりますが、歳出管理のメニュー画面ということで申し上げますと、さまざまな歳出管理の業務画面がある。その中の典型的な業務であります支出命令兼予算差引の画面を押しますと、今ご覧の画面が出てまいります。この画面は、従来の官庁会計と同様の画面でございます。おそらく、ここにご参加の自治体の皆さまの財務会計システムですと、見た目はいろいろな違いがあると思いますが、官庁会計でやるとした場合の文書番号ですとか、件名ですとか、あるいは金額ですね。そういった項目、それらは共通するところがあるのではないかと思います。この場合は、大型コンピュータ機器の購入、130万円という事例としてございます。

同じ画面をスクロールしてまいりますと、科目別明細があらわれてまいります。事業名、ここまでは従来の官庁会計と同じです。新たに入力することになるのが、この3項目です。この3項目を入力することによって、官庁会計決算とあわせて財務諸表を作成する仕組みをとってございます。歳出仕訳区分は先ほどご説明したとおり、管理事業も先ほどご説明いたしました。

資産区分コードというのは、これは複式簿記の勘定科目で、建設仮勘定というのがございます。

建物などを建設する場合に、2年、3年、時間がかかるような場合がございます。そういった場合、経過中のものについては、勘定科目として、例えば建物という資産のほうに計上することがまだできません、完成していませんので。そういった場合に、建設仮勘定という科目に一時的に計上するというにすることにするんですが、それが完成いたしますと本来の資産に振り返る。振り返るときに、たくさん支出命令を、大きな建物の場合していますので、ではどの資産で打った支出命令なのかなということをもとめておく必要がございます。したがって、個々の支出命令の場合に、どの建物のものなんですかと。建物だけでなくもいいんですけども、資産なんですかと。いうことを明らかにすると、後で括りがしやすいということで設けたものでございます。

歳出仕訳区分コードをクリックすると、このようにコードブックがあらわれて、該当するところを入力いたします。次に、管理事業コードも同じように該当するところを入力するということで、実行、更新を押すと、通常支出命令と同時に、複式仕訳確認書というものが帳票出力されてまいります。

次の26ページ（当資料79ページ）になりますけれども、通常支出命令書と同時にこの複式仕訳確認書が出力されるということでございます。ここで、借方、貸方という科目がございます。この支出の場合は、借方に重要物品130万円が立って、貸方に未払金が入る。まだ債権者の銀行口座に振り込まれていないということで未払金が立ちますが、実際に振り込まれた段階で、未払金と現金預金の仕訳がたって、未払金が相殺されるということでございます。

こうした仕訳の確認書ですとか、複式仕訳の入力を行うという中で、東京都では日々の執行において、複式簿記を職員に認識してもらおうということで考えてございます。

次に、歳入についてご説明したいと思います。歳入の業務でどういう複式情報が必要かということでございます。これはシステム概念図の赤い線で囲んだ部分のご説明ということになります。

歳入の業務メニューがこれだけございます。これも細かくて、たくさん書いてあるんですけども、その中の一番典型的な業務であります調定登録の画面を次にあらわします。これがその画面でございます。歳入略科目コードのこの事例は、災害救助基金で3万円の利子を入れますという調定ですが、このところまでは従来の官庁会計と同じです。歳入に当たりましたが、この3つを新たに入力することによって、財務諸表を作成すると。歳入仕訳区分は申し上げたとおりで、歳出略科目コードも、どの歳出科目に充当するかということで申し上げました。それと管理事業コード、この3つを入力するだけで財務諸表を作成するというでございます。

この歳出仕訳区分というものをクリックすると、やはりコードブックが現れますので、それを選択し、歳出略科目についても、そこをクリックしますとコードブックが現れますので、それを入力するということでございます。

### 「備品購入費」の歳出仕訳区分候補

この歳出あるいは歳入の科目を勘定科目に変換するということで、ちょっと前の支出に戻りますが、備品購入費という節で4つ出ておりますが、実はこれは先ほどの予算の性質別で絞り込んでございます。備品購入費の場合、都庁のいろいろな事業を見ていった場合、14の可能性がございます。この14の可能性のものをいちいちコードブックにあらわしますと、どれを選んでいいのかわからないということで絞り込みをしています。

同様に、ほかの節についても絞り込みをしてございまして、これ（節・細節別の歳出仕訳区分

候補数)も細かくて恐縮なんです、例えば公有財産購入費であれば、35の可能性があるのでこのを予算情報により絞り込みを行ってございます。それが次の30ページ(当資料83ページ)の表にございます。

### 候補から予算情報により選択肢を絞り込み

予算情報による絞り込みを行うことによって、歳出の場合については、その8割以上について選択肢を3つ以内まで絞り込んでおります。お配りしているペーパーのほうは、「3つを選択肢に絞られる」と書いてありますが、「3つ以内」の間違いでございます。恐縮です、訂正でございます。「3つ以内の選択肢に絞られる」ということでございます。

歳入については、その仕訳区分の約7割、充当歳出目の約8割を1つを選択肢まで絞り込むようにしました。そうすることによって、職員の負担を軽減すると同時に、間違いを少なくしようということでございます。

### 物品管理

最後に、物品管理についてご説明したいと思います。

物品管理は、歳入、歳出とは別に、財産系のシステムということになりますけれども、物品管理のところではいいますと、これも東京都では従来と同じような画面ということになるわけですが、これで新たに複式簿記を導入することによって、赤い枠のところを新たに入力することになります。

ここで言う、管理目、執行目というものを入力いたします。何か物品を買った場合に、その買った目が執行目、その物品を管理する目が管理目ということになります。ほとんどの場合は、それは一致するわけですが、例えば局の中で1カ所で集中してものを買って、それを各事業所に分配するといった場合、買ったのは1カ所である目で買ったと。それを各事業所にふりまいて、その事業所で管理するとなると、管理するときにはその事業所で執行している目で管理をするということに分かれます。これらの情報を計上すると、それによって計上される財務諸表の場所は変わるということでございます。

それと登録事由として、たいていの場合、ものを買ったということで現金が動くわけですが、物品の場合は、例えばどこからもらったという受贈、あるいは組織間の所管換で管理をするというものもありますので、その場合は現金を伴いません。そういった現金を伴うか、伴わないかということで、それに伴った仕訳をしていくことになります。

以上がシステムのほうですが、時間がなくなりましたので駆け足になりますが、最後に、これまでの導入の歩みということで、お話ししたいと思います。

### 新公会計制度導入までのあゆみ

上のほうが会計制度の整備で、先ほど申し上げたように、検討委員会で14年9月から検討して、これは中間のまとめといったものでありますが、昨年8月に会計基準を策定したと。それとシステムのほうのスケジュールということで載せております。仕様書を作成、あるいは基本的な考え方の整理を行ってまいりました。出納長室の職員12名の体制でやってまいりました。次の基本設計で15名になり、その後の詳細設計、プログラム、あるいは試験というところで、20



名の体制ということで組んでまいりました。そして、導入にこぎ着けたというところでございます。

### **職員への周知**

最後になりますが、実際に財務会計システムを使用するのは、各局の職員ということになりますので、その職員に対する周知ということで、昨年7月にここの会場で2日間にわたって、一般的な簿記の知識を説明しました。約1,500名の職員が受講いたしました。その後、局ごとに予算体系とも違いますので、7月から11月にかけて、きめ細かくそれぞれの局の事情に応じたご説明をいたしました。それと、12月から3月にかけて、1人1台パソコンをあてがいはして、操作研修というものを行いました。最低限、これらの周知を図ってきたとともに、庁内のLANに複式簿記の手引きを公開いたしました。これがその画面になります。

この中で、運用マニュアルですとか、いろいろなこれまで出している資料集、当然、会計基準も含まれますし、そのほかさまざま資料をここに掲載することによって、職員が必要なときに、必要な情報をとれるというふうにしてございます。

以上が私からのご説明になりますが、冒頭のほうでも申し上げましたけれども、東京都はこの4月に新しい制度を導入いたしました。東京都会計基準につきましても、あるいはシステムにつきましても、まだまだ発展途上ということが実態でございます。したがって、これからより良いものにしていくために、柔軟にいろいろな対応をしていきたいと。官庁会計は単式簿記と複式簿記を同時にやるということで、なかなか難しいところはあるわけなんですけれども、その中でもより良い制度、システム、会計基準ということを引き続き目指してやっていきたいと考えております。

以上で私のご説明を終わります。どうもありがとうございました。

# 東京都の新公会計制度の概要

～「東京都会計基準」及び「東京都の具体的業務に沿った財務会計システム処理」～

平成18年7月27日  
東京都

1

## 東京都の新たな公会計制度の導入経緯

平成11年4月 石原慎太郎 東京都知事が就任  
平成11年7月 貸借対照表を試作  
平成13年3月 「機能するバランスシート」を公表

- 1 財務諸表の作成方法  
官庁会計決算を手作業で組み替えて作成
- 2 対象年度  
平成11年度決算～平成17年度決算
- 3 作成する財務諸表
  - (1) 普通会計ベースの貸借対照表、行政コスト計算書、キャッシュ・フロー計算書
  - (2) 連結財務諸表
  - (3) 事業別財務諸表（多摩ニュータウン事業、都営住宅事業等）

2

## 決算組み替え方式の限界

財務諸表の作成に時間がかかる

個別事業ごとの財務諸表を作成することが困難

3

## 東京都の新たな公会計制度の導入経緯

- 平成14年 5月 石原都知事が複式簿記・発生主義会計の導入を表明
- 平成14年 9月 「東京都の会計制度改革に関する検討委員会」の設置
- 平成14年10月 新財務会計システムの基本構想に着手
  
- 平成16年 1月 システム開発（基本設計）に着手
- 平成17年 8月 東京都会計基準の策定・発表
- 平成18年 3月 新財務会計システムの稼働
- 平成18年 4月 新公会計制度の導入
- 平成18年 6月 「東京都会計基準委員会」の設置
  
- 平成19年 9月 新システムによる初の財務諸表  
（平成18年度決算）の発表

4

# 東京都の新たな公会計制度とは

従来の官庁会計に複式簿記・発生主義会計の考えを加えた会計制度

## 東京都会計基準

公会計に複式簿記・発生主義会計を導入するための具体的・統一的な基準

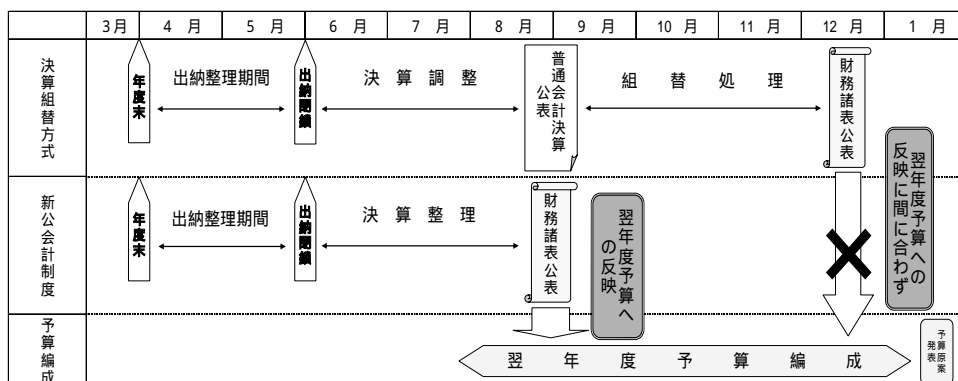
## 新財務会計システム

官庁会計の処理に連動し、日々の会計処理の段階から自動的に複式簿記・発生主義会計のデータを蓄積し、財務諸表を作成

5

# 新たな公会計制度の導入効果

財務諸表作成の迅速化 ~ 東京都の場合 ~



6

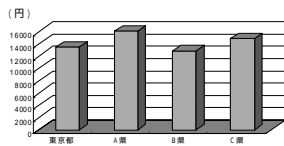
# 新たな公会計制度の導入効果

多様な財務諸表の作成 ~ 公営住宅を例に ~

決算組替方式では、公営住宅だけの財務諸表作成は困難

官庁会計でのコスト情報の把握

都道府県別の一戸当たりのコスト(月額)



【問題点1】

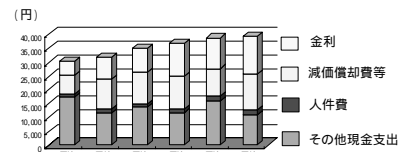
真のコストを認識できない  
(金利、減価償却費等を含まず)

【問題点2】

公営住宅全体でしか  
認識できない

新公会計制度

団地別の一戸当たりのコスト(月額)(行政コスト計算書から)



【効果1】

真のコストを認識

【効果2】

団地ごとのコスト分析が可能  
・建築年代別  
・スーパーリフォームの有無別  
等の比較・分析が可能に

7

# 東京都会計基準の特色

行政の特質を考慮したものであること

行政の特質

- ・主たる収入である税と行政サービスとの非対価性
- ・道路・橋梁など売却が不可能な資産を大量に保有

財務諸表が住民にとってわかりやすいものであること

企業会計の貸借対照表、損益計算書、  
キャッシュ・フロー計算書に準拠し、比較容易

個別の事業改善に活用できる財務諸表であること

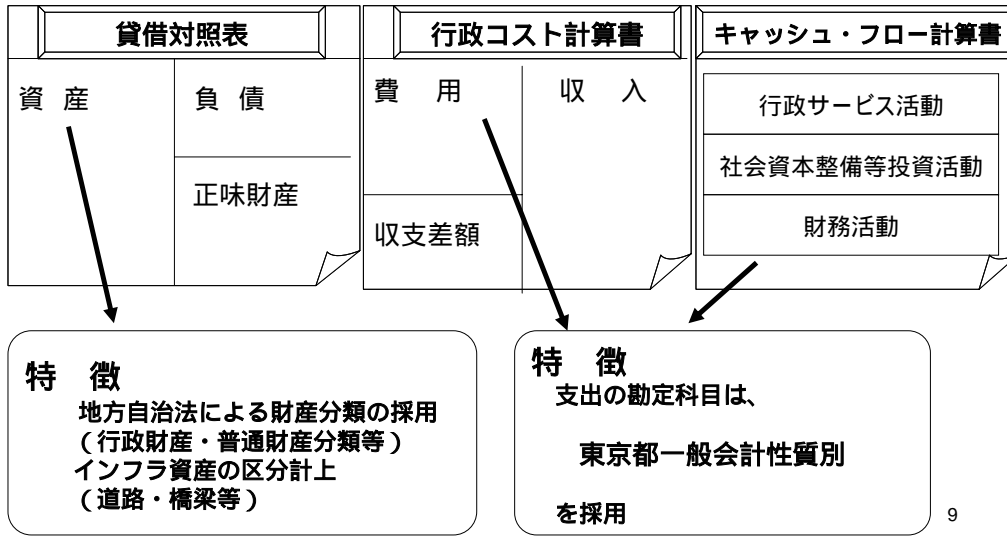
事業別の財務諸表を作成

会計実務上、対応可能であること

従来の官庁会計の会計処理との整合性

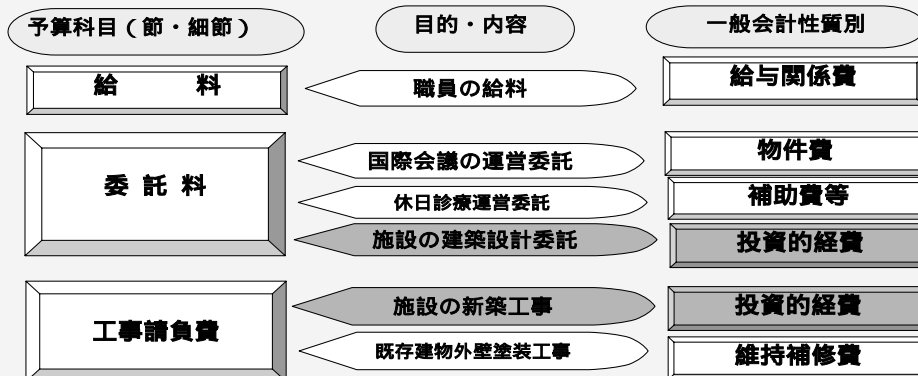
8

# 東京都の財務諸表



## 東京都一般会計性質別とは

予算科目(節・細節)により、執行した経費をその経済的機能、すなわちその性質によって区分するもの



一般会計性質別は、予算編成時に事業の内容ごとに、各節に対して付与され、予算情報として登録される。現金支出の勘定科目は一般会計性質別を基本としている。

## 純資産変動計算書について

総務省「新地方公会計制度研究会」報告書（平成18年5月）

従来の財務三表に加え、「純資産変動計算書」の整備を標準形に

### 民間企業の動向

平成18年5月施行の会社法により、すべての株式会社は、資本金・準備金等の変動も含めた資本の部全体の変動を示す「株主資本等変動計算書」の作成を義務付け

### 東京都の状況

現状 財務会計システムによりデータは把握

注記により正味財産の増減額を項目別に表示

今後 東京都会計基準委員会で様式等を検討

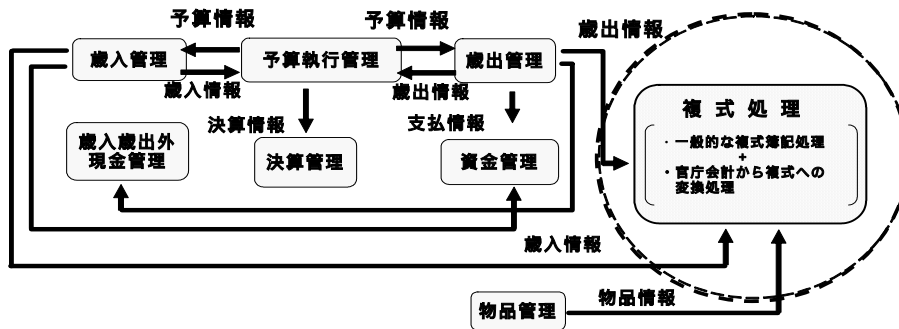
11

## 新たな公会計処理を行うシステムの全体像

機能	システム名	仕様改善・再構築等の状況
予算編成	予算計数システム	・財務会計システムの再構築に伴い、独立したシステムとして稼働
予算執行管理	財務会計システム	<ul style="list-style-type: none"> <li>・平成4年度稼働の旧システムを再構築し、複式処理を行う機能を付加</li> <li>・従来の官庁会計の決算書を作成するとともに、関連するシステムと連携し財務諸表を作成</li> </ul>
歳入歳出管理		
物品管理		
個別の債権管理等	税務情報総合オンラインシステム、人事給与システムほか、計57システム	・仕様変更等を行わず、財務会計システム側で、複式情報を設定
公有財産管理	財産情報システム	・減価償却費等を計算するなどの機能を加えるための仕様変更
道路資産管理	道路資産管理システム	・財務会計システムの再構築にあわせ、新規開発
公債管理	公債管理システム	・起債と償還に関するデータを財務会計システムに提供できるよう仕様変更

12

東京都新財務会計システムの概念図



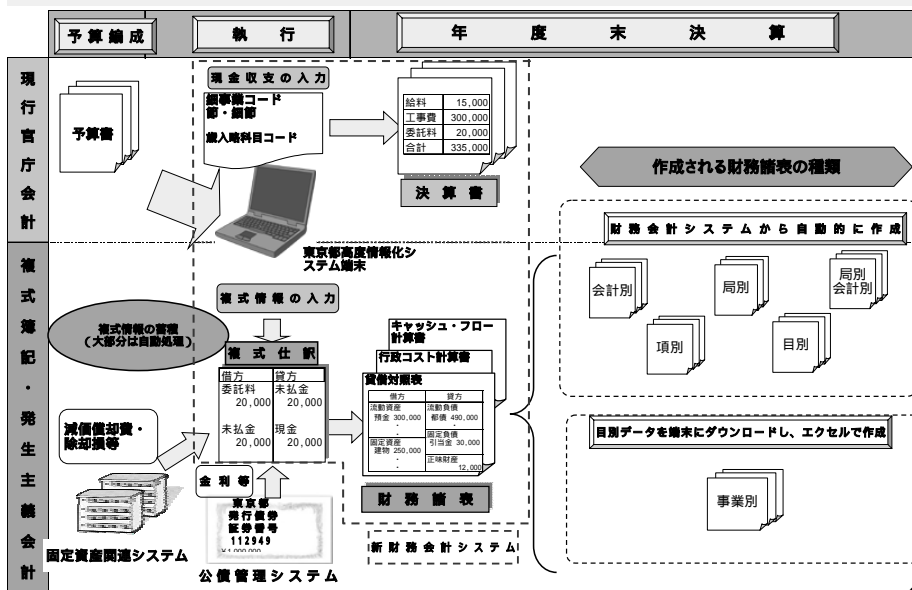
【凡例】

官庁会計（単式簿記・現金主義会計）に係るサブシステム

複式簿記・発生主義会計に係る新規サブシステム

→ 情報の流れ

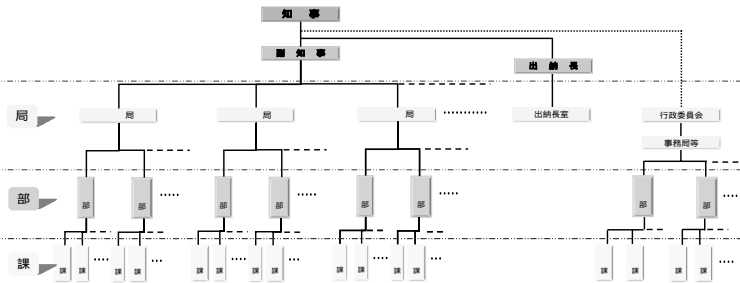
新財務会計システムに係る会計事務の流れ





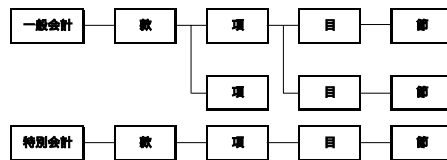
# 東京都の組織の概要と予算体系

東京都の組織の概要



例) 財務局 主計部 公債課

予算体系



# 管理事業

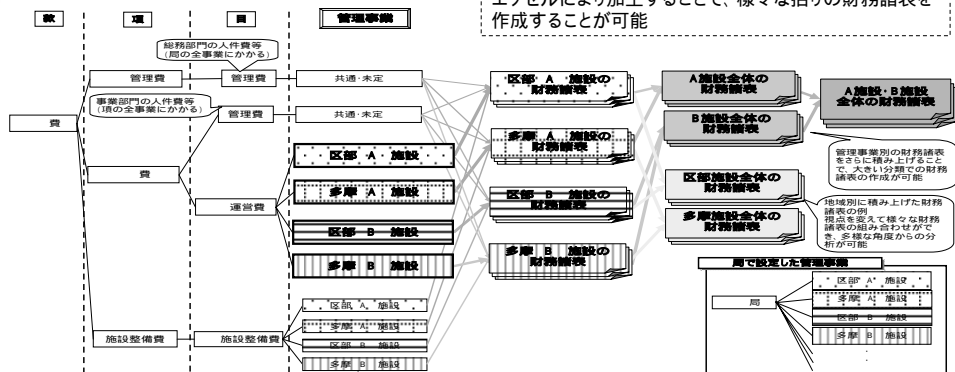
管理事業とは : 事業別の財務諸表の単位となる事業

管理事業の目的: 個別の事業の経営管理を行えるようにするため

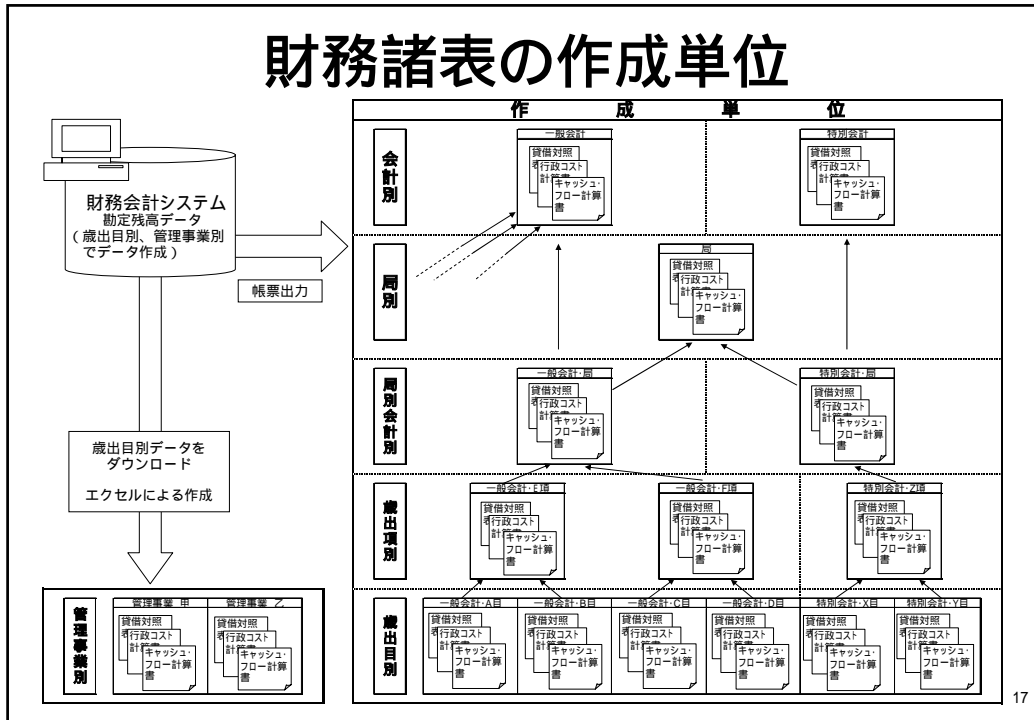
管理事業の設定: 局の範囲であれば、会計や予算体系にかかわらず、

局の権限で任意に設定が可能

個別の施設等に焦点を当てた管理事業



# 財務諸表の作成単位



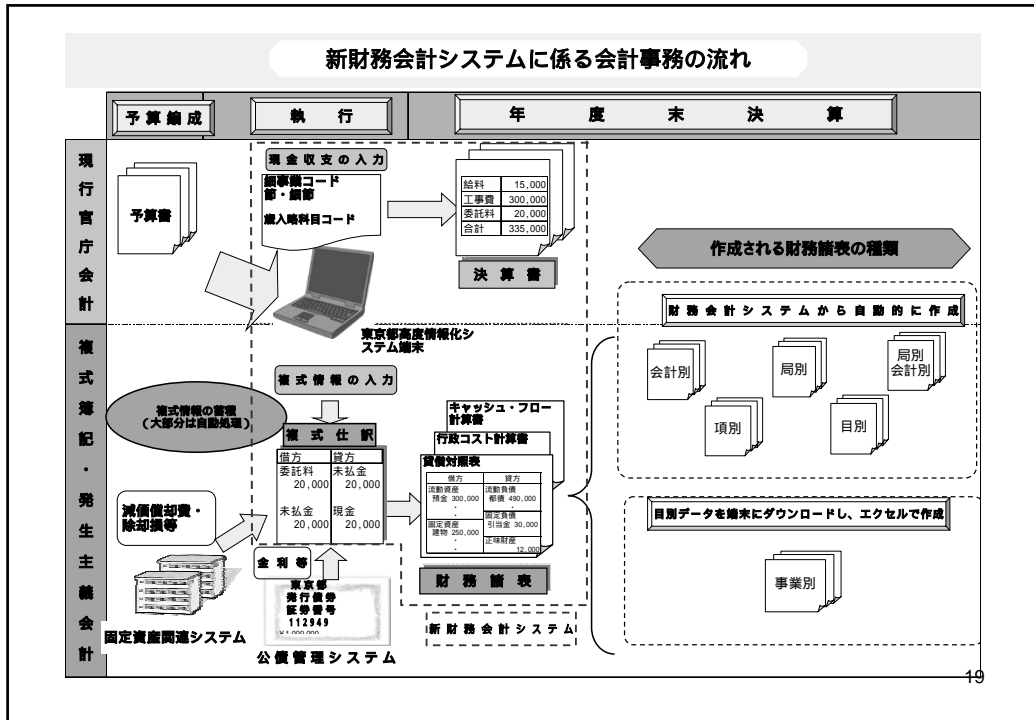
17

# 財務諸表の種類別作成可能数

	システムにより自動的に出力						エクセルで加工	計
	会計別	局別	局別会計別	項別	目別	小計		
一般会計	1	/	24	76	303	404	2,425	2,925
特別会計	17	/	17	18	44	96		
一般会計及び特別会計	/	25	/	/	/	25	/	25
計	18	25	41	94	347	525	2,425	2,950

18

平成18年4月現在



## 新たに入力する主要な複式情報 (1)

【歳出業務】

歳出仕訳区分コード

番号	歳出仕訳区分コード	歳出仕訳区分名
1	0810	資産の形成に直結しない投資的経費 (補助)
2	0818	新たな資産を形成しない災害復旧費 (補助)
3	0820	資産形成支出 (建設仮勘定となる) (補助)
4	0710	資産の形成に直結しない投資的経費 (単独)
5	0718	新たな資産を形成しない災害復旧費 (単独)
6	0720	資産形成支出 (建設仮勘定となる) (単独)

歳出予算科目を勘定科目に変換するための情報  
 予算推定差引時、支出命令時等に入力  
 「歳出仕訳区分」は主に都における  
 一般会計予算性質別の分類に相当  
 細事業と節そして予算計数情報をもとに  
 コードブックより選択可能

## 新たに入力する主要な複式情報（ 2 ）

【歳入業務】

歳入仕訳区分コード

番号	歳入仕訳区分コード	歳入仕訳区分名称
1	1010	貸付金の利子による収入
2	2010	貸付金の元金償還分の収入

歳入予算科目を勘定科目に変換するための情報  
 調定登録時等に入力  
 「歳入仕訳区分」は一般会計歳入予算科目の分類に相当  
 歳入節ごとに特定される歳入仕訳区分をコードブックより  
 選択可能

21

## 新たに入力する主要な複式情報（ 3 ）

【歳入業務】

歳出略科目コード

（歳入充当歳出目）

番号	歳出略科目コード	会計名	歳出項名	歳出目名
1	0251	一般会計	医療政策費	医療政策費

調定登録時等に入力  
 都の財務諸表は、歳出目別を最小の単位としている。  
 そのため、充当すべき歳出目の科目コードを入力

22

# ポータルサイトから財務会計システムへ

業務ポータルサイト

本人情報確認・登録 \*\*\*パスワード変更 ログアウト

新規 | 管理 | 構成 | リセット

業務メニュー

- 文書総合管理システム
- 電子調達システム
- 電子申請連携システム
- わっとde用品
- 庶務事務システム (研修用システム) 手当システム (総務局試行中)
- 財産情報システム
- 東京都財務会計システム
- 予算計数情報システム (研修用システム)
- 東京都e-人事システム
- カードシステム
- ユーザー情報管理 ※変更は管理IDが必要です。

文書総合管理システム

出納長室 出納長室 会計企画課 会計制度改革係

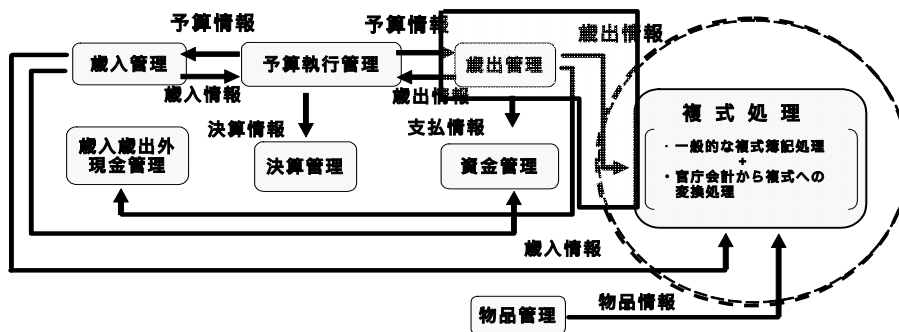
文書管理	收受	0件 (未処理件数)
	供覧	0件 (供覧件数)
	決定	0件 (未決件数)
	決定後処理	0件 (未処理件数)

お知らせ

TAIMS統合ヘルプデスク 9時～17時30分  
外線 03-5388-2359 内線 24-395

- 各業務システムのマニュアル一覧
- ログアウト機能について
- 本人情報確認・登録ボタン
- 前回ログインの表示について
- パスワード作成のヒント
- パスワードの強化について

## 東京都新財務会計システムの概念図



【凡例】  
官庁会計（単式簿記・現金主義会計）に係るサブシステム

複式簿記・発生主義会計に係る新規サブシステム

→ 情報の流れ

## ポータルサイトから財務会計システムへ

The screenshot shows a web browser window titled "業務ポータルサイト" (Business Portal Site). The navigation bar includes "本人情報確認・登録" (Check/Update Personal Information), "\*\*\*パスワード変更" (Change Password), and "ログアウト" (Logout). The main content area is titled "文書総合管理システム" (Document Comprehensive Management System) and displays a list of document management tasks:

文書管理	収受	0件 (未処理件数)
	供覧	0件 (供覧件数)
	決定	0件 (未決件数)
	決定後処理	0件 (未処理件数)

Below this, an "お知らせ" (Notice) section provides contact information for the TAIMS Help Desk (9:00-17:30) and lists various system manuals and login tips.

25

## ポータルサイトから財務会計システムへ

The screenshot shows the login screen for the "東京都財務会計システム" (Tokyo Financial Accounting System). It is divided into three sections: 1. 起案事務 (Case Management), 2. 会計事務 (Accounting), and 3. 物品事務 (Inventory). The "会計事務" section is active, showing a login form with fields for "組織" (Organization) and "パスワード" (Password). A dropdown menu is open, showing "出納長室会計企画課" (Accounting Planning Section, Cashier's Office) as the selected option. An arrow points from this dropdown to a secondary window titled "会計事務" (Accounting), which displays a grid of system modules:

100 予算執行管理	800 簿示帳
200 歳入管理	810 業務メニューナビゲーション
300 歳出管理	820 帳簿配付
400 歳入歳出外現金	800 審実登録
500 掛替収支	810 決算管理
600 債権者債務者管理	
700 様式処理	

At the bottom of the secondary window, there is a "お知らせ" (Notice) section with messages regarding PDF output changes and a link to the Accounting Planning Section notice.

26

## 歳出管理メニュー一覧

東京都財務会計システム - Microsoft Internet Explorer の提供元: TAIMS

### 歳出管理

<p>≪ 事業決定原簿 ≫</p> <p>301 事業登録</p> <p>302 事業取消</p>	<p>≪ 支出原簿 ≫</p> <p>811 支出事業登録</p> <p>812 支出事業登録 (支出命令兼予算差引用)</p> <p>813 支出事業登録 (年間支出用)</p> <p>814 支出事業取消</p>	<p>≪ 継続支払 ≫</p> <p>828 支出命令送信</p>
<p>≪ 支出負担行為 ≫</p> <p>303 予算推定差引</p> <p>304 予算推定差引取消</p> <p>305 確定額登録</p> <p>306 確定額変更</p> <p>307 確定額取消</p>	<p>≪ 支出 ≫</p> <p>815 支出命令</p> <p>816 支出命令取消</p> <p>817 支出命令兼予算差引</p> <p>818 支出命令兼予算差引 (年間支出用)</p> <p>819 支出命令兼予算差引取消</p>	<p>≪ 精算 ≫</p> <p>824 精算登録</p> <p>825 精算取消</p> <p>826 納付書作成 (精算展入)</p>
<p>≪ 年間支出予定額 ≫</p> <p>308 年間支出予定額登録</p> <p>309 年間支出予定額変更</p> <p>310 年間支出予定額取消</p>	<p>≪ 控除 ≫</p> <p>820 所得税替替</p> <p>821 納付書作成 (所得税)</p> <p>822 納付書作成 (住民税・社会保険)</p>	<p>≪ 調査 ≫</p> <p>827 支出命令調査</p> <p>828 精算調査</p>
<p>業務指定 <input type="checkbox"/></p>		

F5 次へ      F9 実行      F11 戻る      F12 終了

ページが表示されました      インターネット

27

## 支出命令兼予算差引 (共通部分)

歳出 支出命令兼予算差引 - Microsoft Internet Explorer の提供元: TAIMS

### 支出命令兼予算差引 102301

発行年月日:      年度:      年度

支出事業番号:      予算種別コード: 0 通常予算

委任元組織コード:      文書番号: 18出会 第 1111号

件名: 大型コンピュータ機器の購入

支払区分コード:      支払形態コード: 1 現金

支出命令額合計: 1,300,000円

支払予定年月日:      口振・払込等件数:      件

債権者コード: 1017090427 新宿区西新宿2-8-1 みやこ商事

摘要欄印字コード:      控除額区分コード:      控除額合計:      円

所得税替替額合計:      円

審査コード:      [精算情報]

支払期間:      (自) ~      (至)

精算期限:      日

28

## 支出命令兼予算差引（明細入力部分）

支出原議  
 起案年月日  /  /  決定年月日  /  /   
 摘要   
 処理方法（根拠）コード   
 処理方法（その他）   
 支出負担行為種別コード

**科目別明細** [1/30件 1/1頁] 追加 挿入 削除 前頁 次頁

番号	科目	金額
1	細事業コード 000201 節・細節コード 1800 会計 01 款 02 項 08 目 01 財務会計システムの管理・運用 節・細節 18 備品購入費 執行用事業名 財務会計システムの管理・運用 細事業名 財務会計システムの管理・運用 歳出仕訳区分コード 管理事業コード 資産区分コード [前回繰越額がある場合] 精算整理番号 繰越額 円	支出命令額 円 [推定額に対する予算残額] 科目別 円 事業別 円

**口座情報別明細** [1/50件 1/1頁] 追加 挿入 削除 前頁 次頁

番号	口座情報	金額
	口座情報コード 変更回数 依頼名	

29

## 支出命令兼予算差引（複式情報入力）

**科目別明細** [1/30件 1/1頁] 追加 挿入 削除 前頁 次頁

番号	科目	金額
1	細事業コード 000201 節・細節コード 1800 会計 01 款 02 項 08 目 01 財務会計システムの管理・運用 節・細節 18 備品購入費 執行用事業名 財務会計システムの管理・運用 細事業名 財務会計システムの管理・運用 歳出仕訳区分コード 0220 重要物品購入(物件費) 管理事業コード 2222222 財務会計システムの運用管理業務 資産区分コード	支出命令額 円 [推定額に対する予算残額] 科目別 円 事業別 円

**歳出仕訳区分コード** [4件 1/1頁] 戻る 前頁 次頁

番号	歳出仕訳区分コード	歳出仕訳区分名
1	0212	重要物品以外の物品購入(物件費)
2	0213	重要物品以外の物品購入(公債費会計執行分)
3	0220	重要物品購入(物件費)
4	0222	重要物品(一時建設仮勘定に計上・物件費)

**管理事業コード** [4件 1/1頁] 戻る 前頁 次頁

番号	管理事業コード	管理事業名
1	1111111	公金の保管・運用業務
2	2222222	財務会計システムの運用管理業務
3	3333333	用品制度の運用業務
4	9999999	共通・未定

F1 ヘルプ F4 複写登録 F5 複写呼出 F6 再送 F8 照会 F9 実行 F12 終了

30

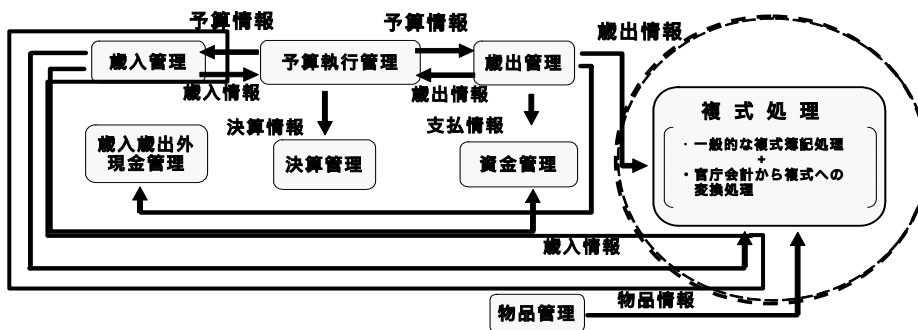


# 複式仕訳確認書

複式仕訳確認書				H18.5.25												
組織名	0090601 出納長室会計企画課	平成18年度	仕訳年月日	平成18年05月01日												
処理名	0230 兼差引															
件名	大型コンピュータ機器の購入について															
会計	01 一般会計															
仕訳組織	0090601 出納長室会計企画課															
歳出略科目	0035 総務費 会計管理費 管理費	部・細部	1800 備品購入費													
管理事業	22222222 財務会計システム運用管理業務															
01	借方科目	貸方科目	キャッシュフロー科目 (予定)													
	1140 *012030101010 B S 固定資産 / 重要物品取得額	1340 *021040300000 B S 流動負債 / 未払金 / その他未払金	3715 *02260300000000 C F 社債支出 / 投資的経費補助													
	1,300,000	1,300,000	1,300,000	1,300,000												
歳出略科目	部・細部															
管理事業	<b>複式簿記の仕訳が自動処理 【支出命令時・債務発生】</b> <table border="1"> <tr><th>借方</th><th>貸方</th></tr> <tr><td>重要物品取得額</td><td>その他未払金</td></tr> <tr><td>1,300,000</td><td>1,300,000</td></tr> </table>		借方	貸方	重要物品取得額	その他未払金	1,300,000	1,300,000	<b>複式の仕訳が自動処理 【支出の執行】</b> <table border="1"> <tr><th>借方</th><th>貸方</th></tr> <tr><td>その他未払金</td><td>現金預金</td></tr> <tr><td>1,300,000</td><td>1,300,000</td></tr> </table>		借方	貸方	その他未払金	現金預金	1,300,000	1,300,000
	借方	貸方														
重要物品取得額	その他未払金															
1,300,000	1,300,000															
借方	貸方															
その他未払金	現金預金															
1,300,000	1,300,000															
	借方科目															

職員は、日々の予算執行から、複式簿記を認識 31

## 東京都新財務会計システムの概念図



【凡例】  
官庁会計（単式簿記・現金主義会計）に係るサブシステム

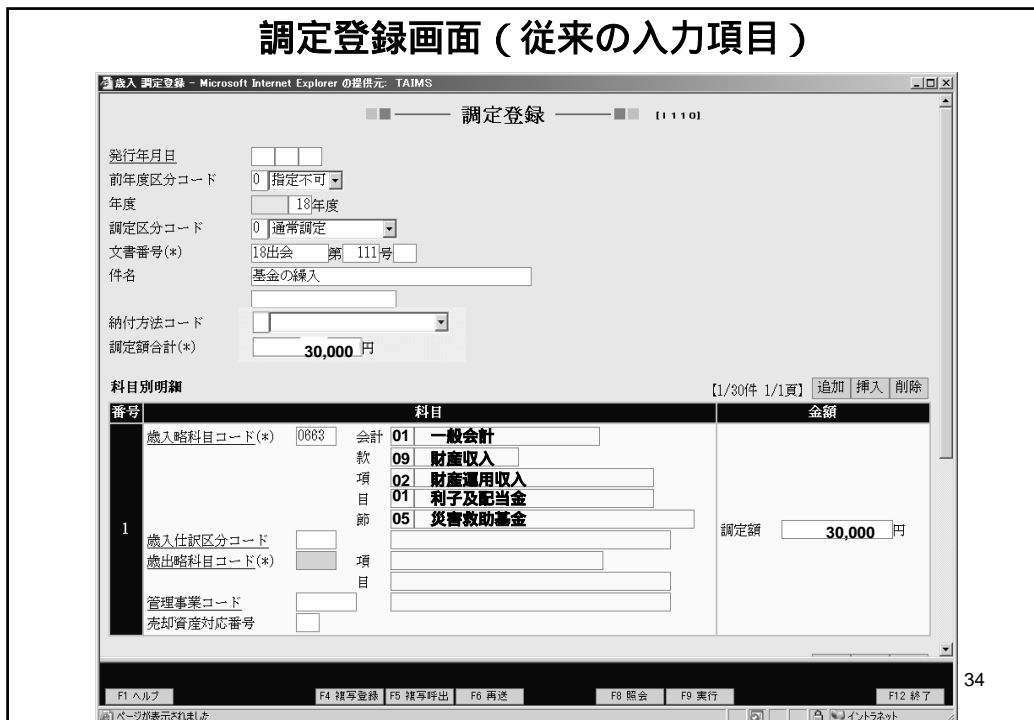
複式簿記・発生主義会計に係る新規サブシステム

→ 情報の流れ



33

## 調定登録画面（従来の入力項目）



34

## 調定登録画面（複式情報の入力）

The screenshot displays a web-based accounting system interface. At the top, there are three windows for data entry: '歳出略科目コード期会' (Output Abbreviated Item Code Period Meeting), 'AIMS 調定登録' (AIMS Adjustment Registration), and '歳入仕訳区分コード期会' (Income Journal Entry Classification Code Period Meeting). The main area contains a table with columns for '科目' (Account) and '金額' (Amount). The '科目' column lists various accounting items such as '一般会計' (General Accounting), '財産収入' (Property Income), '財産運用収入' (Property Operation Income), '利息及配当金' (Interest and Dividends), '災害救助基金' (Disaster Relief Fund), '受取利息及配当金' (Received Interest and Dividends), '会計管理費' (Accounting Management Fee), and '積立金' (Reserve). The '金額' column shows a total of 30,000円. Below the table, there are navigation buttons like 'F1 ヘルプ', 'F4 複写登録', 'F5 複写呼出', 'F6 再送', 'F8 照会', 'F9 実行', and 'F12 終了'.

35

## 支出命令兼予算差引（複式情報入力）

The screenshot shows a detailed view of the '支出命令兼予算差引' (Expenditure Order and Budget Variance) screen. It features a '科目別明細' (Account Detail) section on the left with fields for '番号' (Number) and '科目' (Account), including '細事業コード' (000201), '節・細節コード' (1800), '会計' (01), '款' (02), '項' (08), and '目' (01). Below this is the '口座情報別明細' (Account Information Detail) section with fields for '番号' (Number) and '口座情報' (Account Information), including '口座情報コード', '変更回数', '依頼人名', '金融機関名', '支店名', '預金種目', '口座番号', and '口座名義人名'. On the right, there is a table for '歳入仕訳区分コード' (Income Journal Entry Classification Code) with columns for '番号' (Number), '歳入仕訳区分コード' (Income Journal Entry Classification Code), and '歳入仕訳区分名' (Income Journal Entry Classification Name). The table lists four entries: 1 (0212) '重要物品以外の備品購入 (物件費)', 2 (0213) '重要物品以外の備品購入 (公債費会計執行分)', 3 (0220) '重要物品購入 (物件費)', and 4 (0223) '重要物品 (一時建設仮勘定に計上・物件費)'. Navigation buttons at the bottom include 'F1 ヘルプ', 'F4 複写登録', 'F5 複写呼出', 'F6 再送', 'F8 照会', 'F9 実行', and 'F12 終了'.

36

## 「備品購入費」の歳出仕訳区分候補

節 名	歳 出 仕 訳 区 分 名
備 品 購 入 費	1 重要物品以外の備品購入（物件費）
	2 重要物品以外の備品購入（公債費会計執行分）
	3 重要物品購入（物件費）
	4 重要物品（一時建設仮勘定に計上・物件費）
	5 扶助費
	6 重要物品以外の備品購入（投資的経費補助）
	7 重要物品以外の備品購入（災害復旧・補助）
	8 重要物品購入（投資的経費補助事業）
	9 重要物品（一時建設仮勘定に計上・補助事業）
	10 重要物品以外の備品購入（投資的経費単独）
	11 重要物品以外の備品購入（災害復旧・単独）
	12 重要物品購入（投資的経費単独事業）
	13 重要物品（一時建設仮勘定に計上・単独事業）
	14 投資的経費国直轄事業

平成18年4月現在 37

## 節・細節別の歳出仕訳区分候補数

節 名	細 節 名	候 補 数	節 名	細 節 名	候 補 数
報 酬		4	需 用 費	光 熱 水 費	6
給 料		1		一 般 需 用 費	9
職 員 手 当 等	扶 養 手 当	1	役 務 費		9
	地 域 手 当	1	委 託 料		13
	期 末 手 当	1	使 用 料 及 賃 借 料		11
	勤 勉 手 当	1	工 事 請 負 費		8
	管 理 職 手 当	1	原 材 料 費		6
	通 勤 手 当	1	公 有 財 産 購 入 費		35
	住 居 手 当	1	備 品 購 入 費		14
	初 任 給 調 整 手 当	1	負 担 金 補 助 及 交 付 金		13
	特 別 勤 務 手 当	6	扶 助 費		2
	時 間 外 勤 務 手 当	7	貸 付 金		2
	休 日 給 夜 勤 手 当	6	補 償 補 填 及 金 賠 償 金		15
	宿 日 直 手 当	6	償 還 金 利 子 及 割 引 料		19
	退 職 手 当	1	投 資 及 出 資 金		11
	児 童 手 当	1	種 立 金		5
共 済 費		7	寄 附 金		4
災 害 補 償 費		4	公 課 費		6
恩 給 及 退 職 年 金		1	公 課 出 金		16
賃 借 金 費		6	公 課 費		6
報 償 費		7	線 出 金		16
旅 費	普 通 旅 費	7			
	特 別 旅 費	6			
交 際 費		1			

平成18年4月現在 38

## 候補から予算情報により選択肢を絞り込み

歳出(支出命令時): 歳出仕訳区分の8割以上が3つの選択肢に絞られる

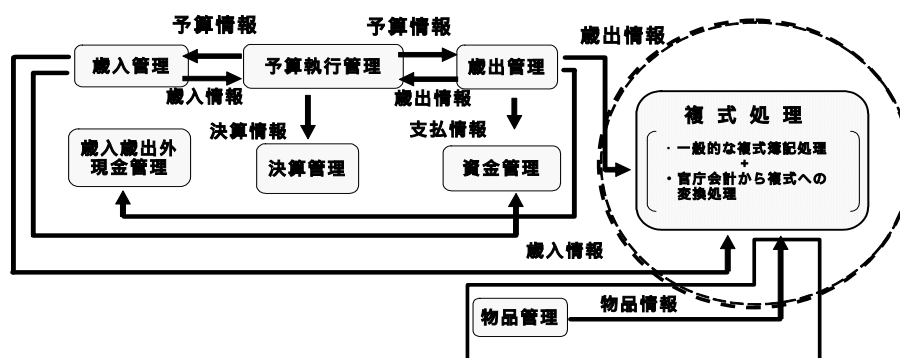
入力項目	表示される選択肢数		
	1	2	3
歳出仕訳区分	44.5%	21.1%	18.3%
管理事業	(局で設定した数)		
資産区分	(局で設定した数)		

歳入(調定時): 歳入仕訳区分の約7割、充当歳出目の約8割が1つの選択肢に絞られる

入力項目	表示される選択肢数	
	1	2
歳入仕訳区分	70.7%	28.8%
歳入充当歳出目	81.6%	9.3%
管理事業	(局で設定した数)	

39  
平成18年4月現在

## 東京都新財務会計システムの概念図



【凡例】

官庁会計(単式簿記・現金主義会計)に係るサブシステム

複式簿記・発生主義会計に係る新規サブシステム

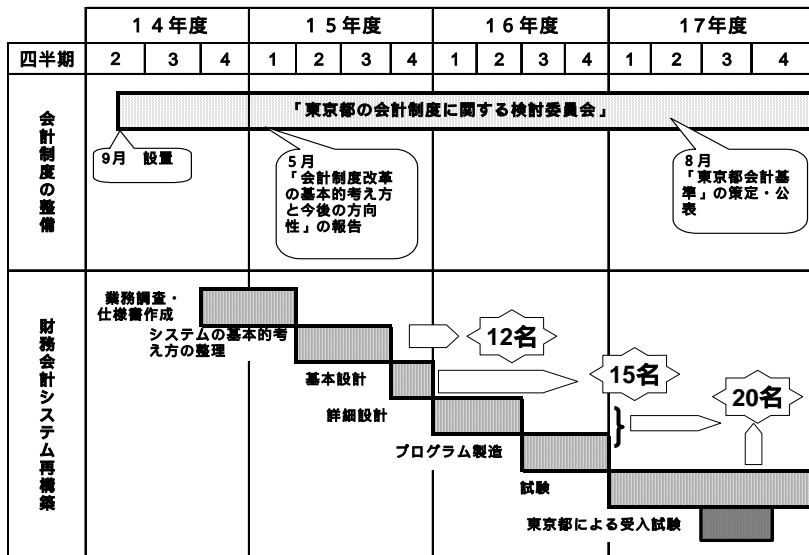
→ 情報の流れ

40

## 物品サブシステム（登録画面）

41

## 新公会計制度導入までのあゆみ



新公会計制度導入

42

## 職員への周知

複式簿記説明会  
7月 一般的な複式簿記の説明

各局訪問説明 7月から11月  
システム画面説明  
局予算情報に連動する複式情報説明  
会計基準や今後の作業説明

端末操作研修（40名×56回）  
12月から3月  
システムと同環境を使用した操作研修

庁内LANに、「複式簿記の手引」の公開（運用マニュアル）

43

## 職員への周知（「複式簿記の手引き」）

The screenshot shows a Lotus Notes interface with the following elements:

- Header:** "The Double-Entry Bookkeeping 複式簿記の手引"
- Left Sidebar:** "最新情報" (Latest Information) with a date "06月06日" and a link "開始貸借対照表作成 資料集を掲載".
- Main Content Area:** A central box with the title "複式簿記の手引" and a sub-header "The Double-Entry Bookkeeping". Below the title is the instruction "使いたいカテゴリをクリックしてください".
- Navigation Buttons:** Four buttons are arranged in a 2x2 grid: "お知らせ" (Notice), "運用マニュアル" (Operation Manual), "資料集" (Resource Collection), and "質問・意見" (Questions & Comments).
- Bottom Left:** A notice dated "6月6日" regarding the "開始貸借対照表作成" (Start of Balance Sheet Preparation) and a link "説明資料はこちらをクリック" (Click here for explanation materials).
- Bottom Center:** A list of links: "【お知らせ】 ... 出納長室からのお知らせ", "【運用マニュアル】 ... 実務マニュアル", "【資料集】 ... 各種資料の掲載", "【質問・意見】 ... 出納長室へメール".
- Bottom Right:** Contact information: "出納長室会計企画課 03-5320-5963 (都庁内線45-178)".
- Footer:** "詳しい問合せ先はこちらをクリック" (Click here for more detailed contact information).

44





## 特別講演 『行政にふさわしい会計基準のあり方』

東京富士大学経営学部教授

東京都会計基準委員会委員長 米田正巳氏

○米田講師 米田でございます。よろしくお願いいたします。

大分、長時間になりましたので、お疲れでしょうけれども、よろしくお願いいたします。

私のほうは、資料とパワーポイントもございますけれども、資料の最後に文章を載せておりますので、参照してください。これは宣伝で申し訳ありませんが、『自治体会計の新しい経営報告書』（株式会社ぎょうせい）をナカチ公会計研究所から出しております。ここ（東京都庁第一本庁舎）の2階の三省堂で売っております、100冊くらいはあると思います。お急ぎになれば買えると思いますので、よろしくお願いいたします。本日の時間では、十分な説明が出来ませんが、この本を読んでいただければわかると思います。

それから、本日は時間がちょっと押しております、質問の時間が少なくなると思います。もしいろいろな質問がございましたら、私どもに直接、質問してください、よろしくお願いいたします。現在私たちグループが『月刊 地方財務』で、もうお読みになっている方もいらっしゃると思いますが、6月号で第1回を掲載しております。今後、10回くらいにわたって連載する予定です。そこにはメールアドレスも記載していますので、いろいろなご意見がございましたら、よろしくお願いいたします。

先ほど紹介がありましたように、今後、東京都会計基準委員会の委員として、会計基準をより良いものにしたいと思っておりますので、皆さんのご意見を参考にさせていただきたいと思っております。そういうことでよろしくお願いいたします。

〔映写開始〕（99ページ以降の資料参照）

岩本先生、神山さんから説明がございましたけれども、ダブっているところもあるかと思いますが、それはお許し願って、できるだけ、ダブっている部分は省略させていただきたいと思っております。

私は、平成8年頃から、社会経済生産性本部で企業会計方式によるバランスシートなどの研究を始めました。本日までご出席の自治体では、社会経済生産性本部の方法や総務省方式でバランスシートを作成されている自治体もあると思いますが、この研究を東京都の監査委員である筆谷先生などと一緒にやっておりました。その後、宮城県のほうに伺いまして、バランスシート等を作成しておりました。その時から本年度で10年目になります。東京都が発生主義・複式簿記に変更されることは、感慨無量の気持ちであります。

### はじめにー東京都の会計制度改革の検討・経緯

先ほど説明がありましたように、私どもは平成11年6月から、石原知事が就任されて2カ月後に、中地先生は参与として、私たち公認会計士5名のメンバーが専門委員として研究を始めたわけです。先ほど説明がございましたように、「機能するバランスシート」や事業別バランスシートなどを作成してきました。「これから自治体の公会計基準、どうあるべきか」ということは、平成11年6月からの基本的テーマでございました。基本的には、企業会計もそうですが、会計は

非常に機能的なものですので、実践・機能を積み重ねた結果として、現在の会計基準があると思います。将来的には、この会計基準は、より良いものに改正されていくと思います。

次に行かせていただきます。

### **財務諸表活用の二つの「目的」と二つの「視点」**

財務情報の活用目的について、皆様も、苦慮されていると思います。財務諸表活用について、二つの「目的」と二つの「視点」で私たちは考えておまして、まず、二つの「目的」は、アカウンタビリティ（説明責任）の充実、それとマネジメント（経営）の強化ということです。

目的と視点の関係では、アカウンタビリティではいわゆるマクロ的な視点で、先ほど岩本先生から説明がございましたように、財務会計的な視点です。それから、マネジメント（経営）の強化の視点として、ミクロ的な視点である管理会計的な視点です。

特に、東京都の場合は、この管理会計的な目的・視点を重視しております。企業会計においても、会計には財務会計と管理会計があります。企業会計において、会計の仕事の内容から、会計業務の8割から9割までが管理会計です。財務会計は、確かに外部の利害関係者に対して情報を提供することは大事な仕事であることは間違いありません。が、財務会計の仕事量は、会計業務全体の1割か2割です。管理会計としては、製造原価、仕入コスト、コスト減少額の把握など、また、製造ラインの増加による新工場の建設、それに伴う設備投資のための資金調達の方法などがあります。管理会計は、経営意思決定のための会計でもあります。

従って、企業会計において、会計の仕事の大部分は管理会計です。パブリックにおいても、管理会計が中心なのは当然です。アカウンタビリティですが、企業会計の場合、管理会計部門は内部の情報ですので、企業秘密に関する情報が多くあります。従って、企業会計において、管理会計の全ての会計情報を開示するということはありません。しかし、パブリックにおいては、管理会計部門、いわゆる事務事業においても、住民の税金をもって受託・運用をするわけですから、当然、その会計情報をディスクローズし、説明責任を負います。このことから、パブリックの場合は、アカウンタビリティは管理会計にも及ぶのではないかと、私はそう思っています。この点について、ご意見があれば言っていただければと思っています。

東京都の場合、この管理会計部門、いわゆる事務事業部分が中心になると考えております。

### **「機能するバランスシート」作成の背景、目的**

次に、東京都の機能するバランスシート作成でございます。この「機能する」という言葉を使ったのは中地先生ですけれども、「機能する」とは、「役立つ」ということです。バランスシートを訳せば貸借対照表ですが、この横文字で「バランスシート」という場合、貸借対照表、行政コスト計算書、キャッシュ・フロー計算書の三表を示します。先ほど説明しましたように、純資産変動計算書をどうするか、それを含めて四表にするかは、これからの検討課題です。その三表は、東京都全体の財務諸表においても、かつ、事務事業単位、局別、目別の財務諸表においても、現在は、この三表と考えております。

まず、「経営改革の出発点の線引き」についてですが、これについて、石原知事が平成11年4月に就任された時の最初の言葉が、「東京都の負の財産が、幾らあるのだ。」ということだったと聞いております。その知事言葉から、「負の財産」の把握のための検討・研究が始まったわけで

す。本日の冒頭での知事のお話のとおり、基本的な意味での会計責任、その会計責任を皆で認識することが、経営改革の始まりであるということです。

次に、2番目の「東京都を経営する組織を責任会計として把握」です。先ほど、知事が弥次郎兵衛のお話をされておりました。弥次郎兵衛一つひとつが責任を持つこと、その一つ一つが、事務事業単位、局単位であり、それぞれが会計責任を持って、能率的な組織を作っていこうということです。

基本的に問題になるのが、3番目の「事業別バランスシートの作成で財務改革の方向を探る」です。先ほど財務会計システムの説明がございましたように、管理事業である事業別バランスシートをどのように作成するかということです。

私たちは平成8年から自治体のバランスシート等の作成を行ってきております。それから、その後、行政評価もブームとなりました。我が国では、最初はものすごく花火が上がるのですが、花火と一緒にすぐ消えていきます。ただ、唯一、消えていないのが東京都です。それには、東京都の担当職員の皆さんと、知事の努力によるところが多いと思います。

国をはじめ自治体においても行政評価が盛んに行われてきました。行政評価を行うに当たって、費用対効果が盛んに言われてきました。その場合、「効果」ということが中心になり、確かに効果も大事ですが、「効果」に対する「費用」をどう把握するのか、コストをどのようにつかむかが問題です。次に、経営管理としてのマネジメント・サイクルです。予算を執行し、その結果としての決算などを評価して、次の予算へアクションしなければ、マネジメントの意味がないわけです。そのためには、コスト等の把握として、事務事業別バランスシートが役立つのです。

4番目の、「より有効な用具となるために、すべては職員の意識改革から始まる」ですが、基本的には会計用具を使うのは皆さんです。会計は単なる道具に過ぎないわけです。アメリカはストラテジー、戦略という言葉が好きですけども、経営戦略といった場合、企業における経営は、一種の戦争です。その場合、まだ火縄銃の段階で、機関銃には勝てないわけです。従って、良い経営を行うために、いかに良い道具を持つかということです。良い道具があれば、より良い経営判断ができるわけです。

それでは、発生主義・複式簿記を導入すれば、それだけで自治体は良くなるのか。それは使い次第です。企業会計でも、倒産する会社は倒産するわけです。私の経歴書にあるとおり、今問題となっている中央青山監査法人に26年間在籍していました。会社は経営を間違えると倒産するわけで、会計用具をどう使うかは職員皆さんの経営意識によるわけです。

### **「機能するバランスシート」の体系**

次に、財務諸表の体系でございます。詳細な説明は、先ほど財務会計システムで説明されたので省略します。将来、体系は純資産変動計算書を含めた四表となるでしょう。財務諸表の体系として、東京都全体の体系と、事務事業別体系があります。現在検討が遅れているものに、連結財務諸表があります。連結財務諸表をどのように作成するかは、今後の検討課題です。

### **東京都の事業別バランスシートの作成**

説明がダブるかもしれませんが、財務諸表をどのように使うのか、どう役立てるのかということが、私たちの意識のなかにありました。そのためには、この事業別バランスシートをどのよう

に利用するかということでした。

私たちは公認会計士ですので、まず発生主義・複式簿記に変えてもらえば、それで安堵するという気持ちも若干ありました。しかし、さすが、東京都の皆さん、違うなと思ったのは、それが使い勝手、要するに機能しなかったら何の意味もないということでした。そのために、これだけ時間がかかったということになると思います。

先ほど説明がありましたので細かいシステムの説明は省略しますが、いろいろなパターンの事業についての事業別バランスシートを作成してきました。最後の5番目の税金投入型事業 にあげた救急事業ですが、救急事業についての費用対効果の把握は、なかなか難しいという問題がありました。

こうしたいろいろなパターンの事業のバランスシートを作成したおかげで、修正現金主義・単式簿記によるデータの組替えでは、もはや限界であるとの認識を持ちました。先ほど説明されたように、東京都には3,000近く事務事業があるわけです。そうした場合、毎年一つか二つの事務事業を対象とするのでは、全部が終わるのに何年かかるかわからないわけです。この効果をあげるために、どうしたら良いかを、皆さんも真剣に考えてみてください。私達も宿題をもらったようなわけです。

#### **発生主義・複式簿記の導入は不可欠 修正現金主義・単式簿記からのバランスシート作成の限界**

まず、「速やかな財務諸表の作成に限界」で、あのタイムの限界です。それから、今問題となっている出納整理期間です。決算書の作成が2ヵ月間、完全に遅くなるわけです。そして、出納整理期間の問題として先ほど説明がございましたように、夕張市のような問題があります。しかし、夕張市の場合、発生主義への移行において出納整理期間を考慮するのであれば、未払金を計上しないことになり、問題の発見ができません。その問題を解決するためには、連結財務諸表を作成しなければなりません。連結財務諸表の作成は、今後の課題です。

企業会計において、決算発表がだんだん早くなってきています。私は、6年前まで監査に従事していましたが、当時の大会社の決算発表は、決算日後、40日以内のディスクロズでした。今は早いですね、30日以内、三月決算であれば5月の連休前に発表しています。それも連結財務諸表を発表しているのです。その点からすると、いかにパブリックの場合のディスクロズが遅れているかということです。

次に、「一部の固定資産の残高把握に限界」についてです。財産台帳には、インフラ資産の記載は、一切記録がないわけです。それは国も同様です。これをどうするかは、大変な問題です。インフラ資産について、東京都の建設局で把握していますが、開始バランスシートのこの金額をいくりにするかは、大きな問題となっています。

東京都は、総務省方式のバランスシートも作成しています。「機能するバランスシート」と総務省方式のバランスシートの金額に差があります。3兆円近く、総務省方式のほうが大きいわけです。なぜかという、総務省方式は、資産の除却、減少、一切しません。東京都の場合は、例えば、ゴミの処理の事務事業を3年前に移管しました。そのような事項があり、総務省方式の方が多額になっているのです。総務省方式にはこのような限界があるわけです。

パブリックの場合、一番大事な資産は固定資産です。固定資産を機能別に把握できないバランスシートに、意味があるかということです。その金額が取得原価であろうと時価であろうと、そ

れ以前の問題として、総務省方式には問題があると思います。

3番目の「主要な事業別バランスシート作成に限界」です。事業別バランスシートを5種類作成しましたが、非常に時間がかかりました。しかし、効果はありました。効果があったから、皆さんが、会計処理を変えていこうというようになったと思うのです。

### **発生主義・複式簿記の導入**

現行の処理では限界だということで、冒頭に説明されたように石原知事に公認会計士を評価してもらって、そういう意味で私たちはやりやすかったと思います、知事の一言で発生主義・複式簿記の導入が、始まったことも事実でございます。この点について、ここで詳細に話をすることもないでしょう。

### **東京都の新しい公会計制度 東京都の会計制度改革の「基本的考え方」の概要**

東京都の会計制度改革の「基本的な考え方」は、既に先ほど説明されましたので、ここで詳しく言うこともないので省略します。

### **東京都会計基準の概要**

会計基準の概要も先ほど説明がありましたので、詳細に説明することはないのですが、「財務報告書の体系」を三表にするか、純財産変動表を含めた四表にするか検討しております。それから、「作成財務諸表」は、局別、目別財務諸表があります。局別には、25局の財務諸表、それから、目別財務諸表は347になります。この作成は、財務システムによります。事業別財務諸表はエクセルなどにより、手作業により作成します。事務事業は3,000近くあり、それぞれの事業別が区分できます。全体財務諸表、それから事業別（マイクロ）財務諸表の作成を考えているわけです。

それから、「配列法」は流動性配列法です。固定性配列法もありますが、この問題は重要なことではないでしょう。

「認識と測定」は後ほど説明します。

次に、「財務諸表の科目等」の問題、まず、インフラ資産の区分計上の問題です。インフラ資産の減価償却をどうするかは、問題になります。同時にその評価の問題もあります。減価償却費の計上について、一部のインフラ資産（道路等）について、いわゆる取替法的な方法を考えております。それから、基本的に、管理会計を主目的とする関係で、三表のうち、行政コスト計算書を重要視せざるを得ません。確かにバランスシート、貸借対照表も必要ですが、事業によっては貸借対照表に重要性がないところがあるわけです。そこで中心になる財務諸表は、行政コスト計算書になるのです。従って、減価償却をどう計上するか、それから局別、目別にどのように費用を配付していくかの問題がございます。

「正味財産の定義」について、会社法の改正で、正味財産を「純資産」という言葉を使い始めました。我が国の処理は、すべてアメリカ中心となってきています。会社法の改正も結局アメリカ化です。従来の商法はどちらかというと、ドイツ、フランスの大陸法によっていきましたが、それが代わり、アメリカ化してきています。英語でネットアセットですので、純資産です。それから、純財産変動表も既にアメリカではございます。その変動表を作成することは、別に難しいこ

とではありません。ある学者が2、3年前、純資産の部というか、正味財産についての意義が明確でないところで、複式簿記・発生主義を導入するのは時期尚早ではないかという意見をいわれました。「何を言っているんだ」と言いたくなります。はっきり申しまして、パブリックで一番知りたいのは「資産」と「負債」です。資産というのは、サービス提供力であって、それに対してどのように資金を調達するかです。負債は、次世代に対しての負担を与えることになります。

確かに、正味財産、純資産を把握することは、これは大事だと思います。大事だと思いますけれども、税に対して非対価であり、納税に対して直接住民にサービスを提供しなければいけないのか。住民への余剰金の分配という発想はないわけです。企業会計で一番大事なのは、資金を集めて、それに対してどう配当を払っていくかです。分配利益の算定です。したがって、企業会計は、純資産に対する概念を大事にするのは当たり前です。この考え方に、反論がありましたら、ご意見をお願いします。現状において、純資産とは、資産と負債の差額に過ぎないわけです。

そこで、正味財産、純資産について、どれだけの意義があるのか疑問です。だから、総務省報告書により、純資産変動計算書がないのは欠陥財務諸表と言う人がもしいれば、何を考えているのだ、と言いたくなります。

8番目の、「出納整理期間の処理」です。これの処理の問題は確かに重要です。出納整理期間は、本当の発生主義であれば必要ないわけです。実は、この出納整理期間の問題について、宮城県で平成9年作成の財務諸表で、出納整理期間を考慮しないで未払金、未収金を計上する部局財務諸表を作成しました。その未払金、未収金は、全体収入・支出の2割くらいあるわけです。従って、その金額だけ、未払金、未収金が増えてきます。多額の未収金と未払金があることは、県民に誤解を与えるのではないかという意見がありました。

この点について私たちも苦慮しております。私はこの点についての論文も書いておりますが、結論を先に言っただけですが、現在の会計基準は第一段階だと思っております。会計基準は帰納的に発展するわけですから、将来、この点をどうするかという問題があります。しかし、実際に自治体の職員の方からお話を聞きますと、この出納整理期間を廃止することに、反対がございまして。そういうわけで、出納整理期間を一応考慮する方法となっております。そのほうが、現状のキャッシュ・フローと一致するという事です。それから、決算と予算も一致するという事です。東京都の「会計基準の設定日」は、3月31日となっております。この出納整理期間の問題は、今後の課題となっております。

## **総務省の新会計制度研究会報告書**

総務省の新会計制度研究会報告書が公表されました。この報告書は皆さん、当然、興味を持っていらっしゃると思います。東京都の報告より、総務省の指導のほうが中心にならざるを得ませんから。

この報告書の82に、「総勘定元帳等を誘導的に作成する。」とありますが、これは会計制度を変えるつもりなのですかね。変えるつもりなら何も文句は言いません。会計制度を変更しないで、このような報告書が公表されると、ただ感わずだけです。

この点を詳細に説明すれば、1時間ぐらいかかりますし、また、この報告書を批判することにもなりますが、基本的に会計制度を変更するのであれば、どんどん進めてくださいと申し上げたいのです。今回、この報告書に対しては実務委員会ができたようですし、先ほど、石原知事の言

われる「優秀な」公認会計士が3人もこの実務委員会に入っているから、非常に、この報告書が良いものになると期待しております。そういうことで、この報告書の件は、これぐらいにしておきましょう。

2番目の「国と自治体の役割の明確化（省庁別財務諸表）」です。本日は国の方もいらっしゃると思いますが、この報告書で、自治体は省庁別財務諸表を参照するようにと記載されていますが、国と地方自治体は役割が違います。当然、私達の目的は、先ほど説明したように、管理会計目的を中心とした費用対効果というか、行政評価を考えています。それから、予算に連動する管理会計を考えている以上、役割分担の違うところに、同じ財務諸表を使って、どんな意味があるのだということなのです。

総務省の報告書の目的に「経営管理」が記載されていましたが、これについて、1行も説明がありません。この報告書は、実行可能性があるのでしょうか、財務書類の作成が可能なのですかね。

本日、皆さん、先ほどからの説明で、東京都は、絶対に出来ると認識されましたでしょう。財務会計システムがあるわけですから。机上の空論の話をしたって、しょうがないわけです。従って、実際にどのように作成するかが問題なのです。

要するに、基本的には、発生主義・複式簿記が絶対必要だということなのです。発生主義・複式簿記への制度変更を考えないで、このような報告書を出されても、ただ惑わすだけです。どうもこの点になると、私は激情気味になってしまいます。私、生まれは山口県で、かつての長州閥でございます。現在の財務処理をつくったのは長州閥ですから、宮城県でバランスシート等を作成した時、かつての奥州六藩同盟の宮城県から、この財務制度をぶっ壊しなさいよと私は言いました。現在の財務制度は明治23年からほとんど変わらない。この制度をつくったのは、二代目の首相の山県有朋であり、そういう長州閥がつくったものを、関東の江戸幕府・東京は、この制度をかえるべきです。まあ、この話はこれぐらいにしましょう。

## 会計基準のあり方 なぜ会計基準が必要か

会計の基本のお話をさせていただきます。

私たちは公認会計士で、会計は道具だと思っています。会計行為の問題について説明します。この会計行為は会計の基本です。財務会計の大学の授業でも必ず最初に教えるのは会計行為です。会計行為は、「認識」「測定」「記録」「開示」、これをもって会計行為と呼びます。それから、「認識」と「測定」を一緒にして「測定」とか「評価」とかいう場合もあります。会計の本によっては「評価」と「記録」と「開示」という本もございます。

問題は、「認識」です。複式簿記に会計処理を変更すればよいというものではありません。発生主義に変えなければだめなのです。現金主義・複式簿記も当然あるわけです。総務省の報告書に複式簿記の練習のために仕訳例があります。それは、現金主義の複式簿記です。現金主義の複式簿記でどの財務書類が作成できるかというのと、キャッシュ・フロー計算書しかできません。資金収支報告書しかできないわけです。発生主義になって、初めてコスト情報と資産・負債の計上ができるわけです。「認識」の基準が、現金主義なのか、発生主義なのかによるわけです。

それから、「記録」で、単式簿記なのか複式簿記なのかに分かれるわけです。企業会計原則で「正規の簿記」で作成するとあります。当然、企業会計は発生主義で、正規の簿記です。正規の簿記

とは何かというと、複式簿記だと言っているわけです。だから、皆さんは正規の簿記で会計処理をやっているんじゃない。企業会計方式で行うのであれば、正規の簿記、要するに複式簿記・発生主義でやるべきではないかということです。

それから、「会計基準」です。ここに説明しているのは企業会計の会計基準でございますけれども、企業会計の会計基準は慣行要約型の帰納的・記述的なものです。その原因は、会計の性格的原因と、社会的および経済的原因にあります。

会計処理はいろいろあるわけです。減価償却方法一つとっても、定額法、定率法がある、いろいろな方法があります。いろいろな方法があるから、企業会計方式は信用ならないと言う人も結構いらっしゃいます。いろいろな方法があるから、企業会計で一番大事な基準は継続性です。同じ処理をずっと継続して行えということです。

このように、いろいろな処理方法、いろいろな基準がありますから、一定の基準をつくらなければいけないということです。わが国の企業会計原則は、1937年のアメリカのSHM会計原則を参考に、昭和24年に制定された企業会計（原則）です。GHQ（マッカーサー）のもとでできたアメリカ的な手法による会計原則です。1937年のSHM、サンダース、ハットフィールド・ムーアという、アメリカの会計学者がつくった基準を、翻訳したものなのです。アメリカの会計処理は機能的、実践的です。従って、この会計基準は機能的、実践的なものなのです。そこで、社会情勢等がいろいろ変わってくれば、当然、基準も変わってくるということです。

今、盛んに学問の間でも、アメリカ理論が評価されています。なぜ評価されるのかといえば、特に経済とか会計の分野は、非常に実践的、機能的だからです。その基準がどう使え、どのように利用できるかで、評価されるのです。いくら机上の空論をやっても何の意味もないのです。

## 自治体行政の特質

会計処理というのは機能的、実践的であるべきなんです。しかし、自治体行政の特質があります。次の点が企業会計とは違ってきます。

まず、「存立目的の違い」です。企業の目的は、利益追求です。それに対して、自治体は、利益のないところでも行政を行っていかねばなりません。それは、住民の福祉とかそういうものです。そして、それは最少の経費で最大の効果をあげるようにしなければならないわけで、それが、大変、難しい問題です。

次に、「予算統制の重要性」です。企業会計にも、予算はあります。大変シビアです。企業会計では、標準値を設定しています。標準は一種の予算です。企業会計で、実際原価と標準原価がどちらが、真実の原価かといえば、標準原価です。真実の原価は標準なわけです。企業活動には何が起こるかかわからないわけです。いろいろな面で事故などが起こったりする、その損失も実際原価に入りますから、それは原価外として、処理します。従って、標準原価が真実で、正しい原価なのです。

私は、30年近く監査業務をやってきましたけれども、製造部門に力があると、標準原価を甘く設定するのです。甘く設定すれば、実際原価が標準原価より安くなりますから、いつも原価差益が計上できるわけです。この会社は今どうなったかといえば、倒産してなくなりました。

このように、予算を甘く設定すれば、製造利益となりますが、しかし、問題は、会社は製造だけではないのです。購買、製造、販売、すべて一貫した形式で企業はマネジメントを行わない限



り、会社はうまくいかないのです。予算・標準と実際との差額分析をして、次の新しい原価・コストを考えることが重要となるのです。

それから、「主たる収入である非対価性」ですが、この問題は、ここでは説明することもないでしょう。

4番目の、「将来の収入を見込めない資産の存在」です。自治体は、このような多額のインフラを所有しています。自治体のバランスシートを見ますと、多額の純資産となっています。当然、多額のインフラ資産がありますから、純資産も多額になります。また、国から補助金などをもらえる自治体ほど、純資産は多いわけです。現在、一番財政危機感を持っていらっしゃる自治体は、東京都のような不交付団体です。国からの交付金等がないから、税収の不足に対してどうするか、自前で行政運営をしなければならないから、危機意識をもたれているのです。

そういうことで、純資産の高は、あまり問題になりません。この点に重点をおくと、バランスシート等の利用価値が、わからなくなるのではと思います。

### 行政にふさわしい会計基準

まず、「会計行為の違いによる会計基準」です。すでに、会計行為の説明をしました。「認識」と「測定」が発生主義であるか、現金主義であるかのちがいがあります。出納整理期間を考慮する関係で、修正現金主義ということになります。

先ほど説明しました総務省の報告書が、この認識基準を発生主義に変更するのであれば、おのずと、会計基準は違ってくると思います。現行の修正現金主義をそのまま残すのであれば、会計基準は当然変わってくるわけです。

そこで、5月に公表された総務省の報告書の会計基準が、この「認識」、「測定」の基準を発生主義・複式簿記に変更するのであれば、それはそれで一つの基準であるので結構だと思います。東京都の場合は、確実に、会計基準を発生主義の認識をとると言っているわけです。

それから、「記録」です。記録について、単式簿記と複式簿記とがあります。「開示」、ディスクロージャーについて、財務会計による財務諸表は、ディスクロージャーします。ただし、管理会計については、特に企業会計の場合は、企業秘密に関する会計情報が含まれていますので、企業は開示したくない情報もあります。また、この情報は開示しなくてもよいようになっています。従って、企業会計において、有価証券報告書を見てもわかると思いますが、原価の部門、原価情報は詳細な報告はしていません。例えば、ソニーとかナショナルが特定のテレビを製造するためのコストがいくらかかるかの情報は開示しなくても良いようになっています。しかし、パブリックの場合は、この内部情報も、個人情報以外は、開示すべきです。住民へのアカウントビリティを果たすために開示すべきです。このように、自治体と企業では、「認識」と「記録」及び「開示」について、基本的な違いがあります。その違いを明確にして会計基準を制定すべきです。

次、「利害関係者への分配による会計基準」です。税に対する非対価性があります。また、納税した税金に対して、住民に余剰があったら分配していくという考え方は無いわけです。当然、税金として集めた資金に対して、企業と異なり、自治体は配当としてのコストは必要ないわけです。企業会計において、「資産」は資金の運用形態であり、「負債」、「資本」は資金の調達源泉です。企業は、「負債」にたいする支払利子というコストを支払うわけです。「資本」であれば、支払配当（企業にとって配当は利益分配です。）という資金コストを支払うわけです。この資金コストを

出さない企業に資金も集まりませんし、株価も上がりません。このような、コストがかかるわけです。それに対して、パブリック、国、自治体の場合、このようなコストは考える必要はないわけです。そういう意味では、特に純資産について、会計基準も、企業会計と自治体では差があるわけです。

三番目の「経営管理からの会計基準」です。マネジメント・サイクルの確立が、重要です。コスト的な視点からいわゆる経営的な視点、マネジメント的な視点を考慮しなければいけません。東京都の会計基準は、管理会計的、経営管理のための会計基準であるということです。

経営という言葉に対して、4、5年前に、「自治体や国は経営をやるところではない。」という意見がありましたが、現在は自治体の経営的な考え方は浸透してきて、確かに変わってきています。

私が、平成8年から、「企業会計的な手法」導入のため、社会経済生産性本部でバランスシートの作成始めたときに、「企業会計的な手法を自治体に導入するのは何事だ」というお叱りがありました。今はないです。世の中、変わってきているのだな、とつくづく思います。会計処理についても、皆さんの意識も変わってきていると思います。このことから、経営管理からの会計基準をどのようにするかが、問題となるのです。

4番目、「開示についての会計基準」です。ディスクローズということです。財務会計は当然ディスクローズしていく、それから管理会計もディスクローズしていくべきではないかということです。そういう意味からしまして、ディスクローズについて記載している『自治体会計の新しい経営報告書』を読んでもらいたいと思います。新しい経営報告書というのは、東京都全体の経営報告書も当然あります。同時に、局別、事業別の経営報告書をも作成するということです。アニュアルレポートというか、年次報告書的なものを作成して議会に提出する。住民にディスクローズしていくということです。

来年から、平成19年度から作成していくことになります。それは、局別、事業別をどこまで作成するかは、今後の課題です。基本的には開示・ディスクローズの問題です。そのディスクローズも財務会計的、管理会計的な財務諸表、全体及び事務事業の財務諸表も含めた開示をどうしていくかということです。

財務諸表があれば、それに対する監査が実施されるべきです。本日、石原知事は包括外部監査を評価されていましたが、残念ながら、包括外部監査は、公認会計士から見ると、外部監査ではありません。外部監査というのはアカウントビリティの視点（説明責任）からの監査です。財務諸表を開示するのであれば、それに対して、第三者による監査が必要です。この点も今後の課題ではないかと思えます。

最後に5番目、「帰納的な会計基準」です。会計基準は、演繹的ではなくて帰納的であるべきだと私は思っております。実践的、実務的で、不具合・不適切になれば、会計基準を改正すべきだと思います。そのために私たち会計基準委員会委員がいるのです。皆様のご意見を参考に、会計基準を改正していけばよいと思っております。

## まとめにかえて

最後でございますけれども、今回の東京都の改正というのは、残念ながら、決算書だけです。当然、予算も発生主義にしなければいけないと思っております。

私は（会計基準委員会委員の）鶴川氏などと、今年の3月に韓国に行ってきました。韓国は2007年1月から、全自治体が発生主義・複式簿記に変えます。現在、2市が、富川市とソウル特別市の紅南区でテストランをもう10年近くやっています。それで、いよいよ来年、2007年（韓国は12月決算です）1月1日から変えるということです。予算は、2008年の1月から、再来年の1月から変わるということです。

もし、総務省が会計処理を変更しないといわれるのであれば、韓国に確実に10年遅れます。非常に残念に思います。しかし、東京都の会計制度改革は、韓国よりも私は進んでいると思います。なぜなら、韓国の担当者への質問で、「事務事業、いくつございます？」と聞きましたら、明確な事務事業の数を返答してもらえませんでした。それにもかかわらず、2007年から、予算管理をやろうとしています。韓国は、IMFというか、外圧によって発生主義に変えざるを得ないということに変更しているようで、その制度の利用を本当に考えての変更であるかの疑問を感じました。

韓国の場合、出納整理期間は当然考慮していません。しかし、現状のシステムは、日本のシステムに非常に似ていますから、出納整理期間はあります。出納整理期間を考慮すれば、キャッシュ・フローも変わってきますから、出納整理期間を考慮しないそれとの差額調整表をつくっています。いずれにしても、発生主義に変更するのであれば、出納整理期間は考慮する必要がないということです。

2番目、「現行の地方自治法の改正はない。」ことです。今回、東京都でこの会計制度を改正するに当たって、自治体へのアンケートを実施しましたが、ほとんどの自治体は「法律が変わらないとどうしようもない。」という意見が多かったようです。地方自治法は改正されていませんから、東京都のこの財務システムで会計処理を行うことは、二重手間になってしまいます。現在、発生主義の導入にどのようなメリットがあるかという議論は、世界では、行っていません。発生主義の処理が、当たり前だからです。先進国で、現金主義・単式簿記は日本だけです。隣の韓国も変わります。ドイツも、国はまだ変わっていませんけど、地方自治体は発生主義です。

3番目、「出納整理期間等、自治体の実務が根強く存在する。」です。皆さん自治体の実務家には、出納整理期間に対する根強い思い入れが、あるようです。

企業会計を監査してきた、公認会計士として、包括外部監査を実施すると驚きます。ということは、4月、5月は、資金が前年度と当年度と二重になっているわけです。企業会計で考えますと、簿外の資金があるわけですから、これには驚きます。カルチャーが違うからしょうがないといえさむ問題でしょうか。夕張市の問題もあり、今後の検討課題の一つです。

それから、「今回の公会計改革は第1段階である。」ということです。また、この会計基準では、連結財務諸表については、触れておりません。連結財務諸表の作成は、次の問題です。企業会計の主たる財務諸表は連結です。しかし、企業会計において、連結財務諸表の作成は、難しくありません。なぜかというと、決算期、会計処理が統一されているからです。

それに対して、自治体では、連結財務諸表を作成することは簡単ではありません。皆さんも、おわかりになっていると思いますが、連結するグループの会計処理が全部違うからです。これらの会計処理を統一しない限り、連結財務諸表の作成は簡単ではありません。

今後の会計基準について、検討すべき事項はたくさんあります。海外の事例、国際基準、GASB、IFACの基準などを参考にして、より良い会計基準の検討を進めていかなければなりま

せん。

本日は、長時間にわたり、聴衆していただきましたが、疑問点、ご意見がございましたら、よろしく申し上げます。

『月刊 地方財務』に掲載しておりますので、メールをいただくなりして、いろいろな意見を聞きたいと思います。よろしく申し上げます。

長時間、ありがとうございました。

#### ●講師略歴

##### 米田正巳（よねだ・まさみ）

昭和19年生まれ。昭和45年早稲田大学大学院商学研究科修士課程修了後、昭和54年公認会計士を登録し、平成3年中央監査法人の代表社員を経て、平成12年米田公認会計士事務所開業。平成15年東京富士大学経営学部教授に就任、現在に至る。平成18年3月まで「東京都の会計制度改革に関する検討委員会」委員長、平成18年6月より「東京都会計基準委員会」委員長。

# 行政にふさわしい会計基準のあり方

平成18年7月27日  
東京都会計基準委員会委員長  
米田 正巳

1

## はじめにー東京都の会計制度改革の検討・経緯

- ・平成11年6月「官庁会計における企業会計手法導入に関する研究」
- ・平成13年3月「機能するバランスシート」を公表
- ・平成14年9月「東京都の会計制度改革に関する検討会」
- ・平成15年5月「東京都の会計制度改革の基本的考え方と今後の方向」を公表
- ・平成18年2月「自治体会計の新しい経営報告書〈論点整理〉」を公表
- ・平成18年6月より「東京都会計基準委員会」

2

**.財務諸表活用の二つの「目的」と二つの「視点」**

**アカウントビリティ(説明責任)の充実**

**[マクロ的視点] - 「財務会計」**

**マネジメント(経営)の強化**

**[ミクロ的視点] - 「管理会計」**

3

## **.1. 「機能するバランスシート」作成の背景、目的**

**(1) 経営改革の出発点の線引き**

**(2) 東京都を運営する組織を責任会計として把握**

**(3) 事業別バランスシートの作成で財政改革の方向を探る**

**(4) より有効な用具となるために、すべては職員の意識改革から始まる**

4

## **.2.「機能するバランスシート」の体系**

**(1)貸借対照表(ストック情報)**

**(2)キャッシュ・フロー計算書**

**(3)行政コスト計算書(コスト情報)**

**(4)会計方針及び注記事項**

5

## **.3.東京都の事業別バランスシートの作成**

**(1)収支均衡型事業(多摩ニュータウン開発事業)**

**(2)税金投入型事業 (巨大ハコモノ文化事業)**

**(3)中間形態型事業 (住宅事業)**

**(4)中間形態型事業 (新交通システム)**

**(5)税金投入型事業 (救急事業)**

6

**.発生主義・複式簿記の導入は不可欠**  
**1.修正現金主義・単式簿記からの**  
**バランスシート作成の限界**

- (1)速やかな財務諸表の作成に限界
- (2)一部の固定資産の残高把握に限界
- (3)主体的な事業別バランスシート作成に限界

7

**.2.発生主義・複式簿記の導入**

- ・平成14年9月「東京都の会計制度改革に関する検討会設置要綱」を設定
  - 「東京都の会計制度改革に関する検討会」を設置
- 平成15年度より新しい財務会計システムの開発に着手する。
- 平成16年度より特別会計で試行を実施する。
- 平成18年度をめどに本格実施を行う。

8



## **.東京都の新しい公会計制度**

### **1.東京都の会計制度改革の 「基本的考え方」の概要**

複式簿記・発生主義を平成18年度より導入する。

東京から新しい公会計の具体的なモデルを発信していく。

財務諸表を活用し、予算編成等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。

9

## **.2.東京都会計基準の概要**

- (1) 財務報告書の体系
- (2) 作成財務諸表
- (3) 配列法
- (4) 認識と測定
- (5) 財務諸表の科目等
- (6) インフラ資産区分計上と評価
- (7) 正味財産の定義
- (8) 出納整理期間の処理
- (9) 会計基準の設定日

10

### **.3.総務省の新公会計制度研究会報告書**

- (1) 会計制度の変更を予定していない。
- (2) 国と自治体の役割の明確化(省庁別財務諸表)
- (3) 実行・作成可能性。

**\* 発生主義・複式簿記への導入が必要**

11

### **.会計基準のあり方 1.なぜ会計基準が必要か**

- ・会計行為 - 「認識」、「測定」、「記録」、「開示」
- ・会計基準は一慣行要約型の帰納的・記述的
- (1) **会計の性格的原因**
- (2) **社会的および経済的原因**

12

## **.2.自治体行政の特質**

- (1) 存立目的の違い**
- (2) 予算統制の重要性**
- (3) 主たる収入である税の非対価性**
- (4) 将来の収入を見込めない資産の存在**

13

## **.3.行政にふさわしい会計基準**

- (1) 会計行為の違いによる会計基準**
- (2) 利害関係者への分配による会計基準**
- (3) 経営管理からの会計基準**
- (4) 開示についての会計基準**
- (5) 帰納的な会計基準**

14

## まとめにかえて

- ・今回の東京都の会計制度は、次善の制度

今回の改革は、決算制度である。  
現行の地方自治法の改正はない。  
出納整理期間等、自治体の実務が根強く存在する。  
今回の公会計改革は第一段階である。

- ・今後の会計基準のあり方等の検討・研究を行い、財務諸表の活用の研究とともに、東京都の会計制度改革に役立つ会計基準の設定に努力する予定である。

## 行政にふさわしい会計基準のあり方

平成 18 年 7 月 27 日  
東京都会計基準委員会委員長  
米田 正巳

### はじめに

「負の遺産がどれだけあるか知りたい。」という石原東京都知事の要望により、「官庁会計における企業会計手法導入に関する研究」について平成 11 年 6 月に中地宏氏が東京都参与に、私を含め五名の公認会計士が東京都専門委員に委嘱され、「機能するバランスシート」の研究を始め、平成 13 年 3 月に「機能するバランスシート」<sup>(1)</sup>を公表した。この報告書は、単に民間の視点でコスト意識を持つという意味だけでなく、部門別（事業別）にバランスシートを作成し、それに対して責任の所在を明らかにするようなバランスシートの活用のあるり方まで言及してきたが、この方法は、現行の修正現金主義・単式簿記からの加工にすぎなく、公会計のツールとすることに限界があることが認識された。

平成 14 年 9 月より、「東京都の会計制度改革に関する検討会」の委員として、真の公会計のツールを開発するために、発生主義・複式簿記による財務情報などの構築の検討をおこない、平成 15 年 5 月に、東京都は「東京都の会計制度改革の基本的考え方と今後の方向」<sup>(2)</sup>を公表した。引き続いて、会計基準の作成、公会計システム等の開発をおこない、平成 18 年度より、東京都の全会計システムを発生主義・複式簿記へ移行することになった。その結果を平成 18 年 2 月に、「自治体会計の新しい経営報告書〈論点整理〉」<sup>(3)</sup>として報告・公表した。

平成 18 年 6 月より、「東京都会計基準委員会」委員として、会計基準のあり方等の検討・研究をおこない、東京都の会計制度改革のために相応しい会計基準の設定等を行っている。

本稿は、東京都の会計制度改革の検討・経緯などを説明することにより、「行政にふさわしい会計基準のあり方」を論述するものである。

### I. 財務諸表活用の二つの「目的」と二つの「視点」

財務諸表活用の「目的」として、次の二つがある。

#### ① アカウンタビリティ（説明責任）の充実

財務諸表を用いて、経営状況を分かりやすく、かつ積極的に住民に公表していくこと。

#### ② マネジメント（経営）の強化

財務諸表に表された様々なデータから現状を読み取り、経営状況の分析を行い、課題の抽出や方向性の確認、対応策の検討を行うこと。

そして、この二つの「目的」を達成していくためには、次の二つの「視点」がある。

#### ① 自治体全体の財政運営の効率性をみるマクロ的視点（財務会計）

財務諸表のマクロ的活用とは、現行制度では不十分なストックやコストに関する情報を財務諸表で補い、自治体財政の分析や財政運営状況の説明に積極的に活かしていくことである。この分野は、一般的に「財務会計」といわれている。

## ②各部署が部門レベルの効率化の努力を積み重ねていくミクロ的視点（管理会計）

各部署が部門レベルの効率化の努力を積み重ねていくミクロ的な視点においては、局・事業の成果を住民にアピールするとともに、局内での、不断の施策の見直しを促す取組に活用することが求められる。事業別に作成する財務諸表（事業別財務諸表）の分析は、事業の性格によってその方法は異なり、単年度の状況以上に経年の分析指標などにより実施される。この分野は、一般的に「管理会計」といわれている。

公会計制度改革の必要性は、特に、①住民等への説明責任の一層の遂行、②自治体経営視点の確立などである。地方分権改革が進み、自治体は自らの責任と判断により、地域本位の行政運営を展開していくことが期待され、同時に、自治体経営に厳しい自己責任が求められることになる。このように、自治体が行政運営を展開していくうえで、「経営」の視点を確立することが不可欠である。東京都の場合、内部管理者の財務報告（ミクロ的視点—管理会計）に重点をおいた財務諸表を作成することにより、マネジメントの欠如の対策、マネジメント・サイクル〔政策形成（Plan）—施行（Do）—検証・評価（Check）—見直し（Action）〕の確立を主目的としている。

## Ⅱ. 「機能するバランスシート」作成の背景、目的、概要

ストック情報の欠如およびコスト情報の欠如の対策として、東京都は「機能するバランスシート」を作成してきた。「機能する」とは、「その役割を果すこと。」であり、財務諸表は自治体運営のツールとして、役立つものでなければならない。

### 1 「機能するバランスシート」作成の背景、目的

#### (1) 経営改革の出発点の線引き

石原知事が平成11年4月に就任したとき、東京都は危機的な財政状況にあり、実質収支の大幅赤字と“財政再建団体”への転落の危機にあった。石原知事の「負の遺産はいくらあるか知りたい」という言葉を受けて、参与・専門委員は、バランスシートの作成を始めた。この言葉に込められた意味は、経営改革の出発点にきちんとした一本の線を引き、負債を清算し、将来へ向けて建設的施策に着手しようという知事の強い意思の現れと理解した。

#### (2) 東京都を経営する組織を責任会計として把握

東京都が作成する「機能するバランスシート」とは、組織体の活動を会計数値で表現し、そこに経営の責任者を置くことで表示しようとするものである。部門ごとに財務報告書が作成され、それぞれの部門責任者が事業活動に対して責任を負う。それぞれの部門が機能的に活動したとき、東京都の財務管理体系は存在意義を発揮するのである。

#### (3) 事業別バランスシートの作成で財政改革の方向を探る

東京都の事業別バランスシートの事例は、「Ⅱ.3. 東京都の事業別バランスシートの作成」のとおりである。

#### (4) より有効な用具となるために、すべては職員の意識改革から始まる

この新しい手法を感覚として身につけ、硬直化していた会計組織を民間企業経営手法に近づけるため東京都の職員の意識改革が始まった。自治体経営の改革は、自治体職員等の意識改革から始まるのである。

## 2 「機能するバランスシート」の体系

責任の所在を明確にする「機能するバランスシート(普通会計、事業別)」は「貸借対照表」、「キャッシュ・フロー計算書」、「行政コスト計算書」の三体系と会計方針及び注記事項の開示からなる。

### (1) 貸借対照表(ストック情報)

年度末の財政状況を示した報告書で、資産、負債、正味財産から構成される。資産には資金の運用状況が、負債・正味財産には資金の調達を示される。

### (2) キャッシュ・フロー計算書

現行の歳入歳出決算書は、資本取引と損益取引の区分がなく、フロー情報が中心であり、ストック情報につながらない。この欠陥を補完するために、キャッシュ・フロー計算書は資金の流れと残高を示し、貸借対照表と行政コスト計算書を補完し、資金収支の状況をより明らかにする。

### (3) 行政コスト計算書(コスト情報)

行政コスト計算書は、行政活動の経済性、効率性を判断するための報告書で、年度中に発生した全ての費用と収入を表示すると同時に、正味財産の増減も示される。

### (4) 会計方針及び注記事項

会計方針とは、財務諸表の作成表示に際して採用される原則、基準、慣行、規定及び手続きを示す。注記事項として、財産や収支の状況を正確に判断するに際して必要な情報を記載する。

このように、「機能するバランスシート」を活用することによって、民間企業経営手法の導入を図ることが可能となり、官庁会計の弱点を改善することができる。

## 3 東京都の事業別バランスシートの作成

平成11年度から15年度まで、東京都専門委員として作成した事業別バランスシートは、次の5つのタイプに分けることができる。

### ① 収支均衡型事業(多摩ニュータウン開発事業)<sup>(4)</sup>

多摩都市整備本部とその主要な2つの事業(新住宅市街地開発事業、相原小山開発事業)の投資回収分析を行った。

### ② 税金投入型事業Ⅰ(巨大ハコモノ文化事業)<sup>(1)</sup>

生活文化局とその主要な4つの事業(東京国際フォーラム、江戸東京博物館、写真美術館、庭園美術館)のコスト分析を行った。

### ③ 中間形態型事業Ⅰ(住宅事業)<sup>(5)</sup>

2つの住宅事業(都営住宅、住宅供給公社)の事業分析を行った。

### ④ 中間形態型事業Ⅱ(新交通システム)<sup>(6)</sup>

3つの路線(ゆりかもめ、多摩都市モノレール、日暮里・舎人線)について、インフラ部とインフラ外部を合算した上下一体方式でのコスト分析を行った。

### ⑤ 税金投入型事業Ⅱ(救急事業)<sup>(7)</sup>

消防庁の救急事業のコスト分析を行った。

上記の事業別のバランスシートは、貸借対照表、キャッシュ・フロー計算書、行政コスト計算書の3つの体系から構成される。しかし、この事業別のバランスシートは、総務省方式

の普通会計決算資料と公有財産台帳を基に作成されたものである。従って、この事業別バランスシートは修正現金主義・単式簿記により作成されており、貸借対照表の作成方法は、複式簿記によって、まず収支勘定が作られ、その結果として残高勘定が自動的に得られる誘導法ではない。地方自治体がより包括的な情報を、迅速に、より分かり易く説明することによって、住民に対しての財務責任を果たすためには、修正現金主義・単式簿記では限界があり、発生主義・複式簿記への移行を考慮しなければならない段階に来ている。

### Ⅲ. 発生主義・複式簿記の導入は不可欠

#### 1 修正現金主義・単式簿記からのバランスシート作成の限界

東京都の「事業別機能するバランスシート」の作成は、それなりの成果をあげてきたが、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、修正現金主義・単式簿記に基づく普通会計決算の組替えによる方法には、次のような限界があることが分かってきた。

##### (1) 速やかな財務諸表の作成に限界

修正現金主義・単式簿記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、財務諸表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である。

##### (2) 一部の固定資産の残高把握に限界

自治体資産の大部分を構成する道路・橋りょうというインフラ資産については、公有財産台帳で管理をしている財産とは異なり、取得価格を把握していなかったため、現有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、道路等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、意思決定のための有用な情報が提供されない。

##### (3) 主体的な事業別バランスシート作成に限界

東京都の「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が進められているが、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発生主義・複式簿記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しくみが必要となる。

#### 2 発生主義・複式簿記の導入

石原東京都知事は、平成 14 年 5 月末の定例記者会見で、「現金主義・単式簿記は時代錯誤であり、法令を無視してもやりたい。」と表明し、6 月の平成 14 年第 2 回定例会議において、「都の財政会計制度への複式簿記・発生主義方式の導入に向けて本格的な検討を行うことにしました。」と答弁した。

この知事の要求に対して、東京都の会計制度を改革し、発生主義・複式簿記による会計手



法を導入する具体的方策を検討するため、平成14年9月に「東京都の会計制度改革に関する検討会」を設置し、あわせて、作業部会も設置して、本格的導入に向けての検討をはじめた。

本格的導入に向け、次のような主要なスケジュールにより検討を開始することになった。

- ①平成15年度より新しい財務会計システムの開発（3年間程度）に着手する。
- ②平成16年度に特別会計で試行を実施する。
- ③平成18年度をめどに本格実施を行う。

この検討において最大の問題点は、現行法規は修正現金主義・単式簿記であることであった。また、当該プロジェクトは東京都の財務改革のための用具の開発が目的であり、その開発のために多額な支出と、将来の多額な運転資金を必要とするものであってはならないということであった。これらの要件を考慮しながら、当委員会は検討を重ねてきた。

#### IV. 東京都の新しい公会計制度

##### 1 東京都の会計制度改革の「基本的考え方」の概要<sup>(2)</sup>

東京都では、官庁会計による決算方法を補完、改善するために、「機能するバランスシート」を作成し、事業の見直しに積極的に活用してきたが、普通会計決算の組換えによる方法には限界があることから、会計処理の段階から複式簿記・発生主義を導入することとし、検討を進め、平成15年5月に、「基本的考え方」として取りまとめた。

この「基本的考え方」における東京都の公会計制度改革のポイントは次のとおりである。

- ①我が国で初めて複式簿記・発生主義を平成18年度より導入する。
- ②東京から新しい公会計の具体的なモデルを発信していく。
- ③財務諸表を適切に活用し、予算編成等に速やかに反映していく。
- ④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。
- ⑤システム対応により効率的な仕組みを構築していく。

##### 2 東京都会計基準の概要<sup>(8)</sup>

東京都会計基準は、東京都における一般会計、特別会計（地方自治法第209条第1項に定める一般会計及び特別会計をいう。ただし、地方公営企業法第2条の規定により地方公営企業法の全部又は一部の適用を受ける特別会計を除く）及び局別の財務諸表を作成する際の基準をしめしたものである。その構成は、第1章総則、第2章貸借対照表、第3章行政コスト計算書、第4章キャッシュ・フロー計算書、第5章注記、第6章附属明細書等である。

###### (1) 財務報告書の体系

- ①貸借対照表、②行政コスト計算書、③キャッシュ・フロー計算書及びこれに関連する附属明細書である。

###### (2) 作成財務諸表

一般会計、特別会計及び局別・目別財務諸表である。

###### (3) 配列法

流動性配列法である。

###### (4) 認識と測定

資産、負債及び正味財産を発生主義・複式簿記により評価する。資産の評価基準は、原則として取得原価による。

(5) 財務諸表の科目等

- ①「収益」でなく「収入」という科目を使用。
- ②行政コスト計算書、キャッシュ・フロー計算書の勘定科目に東京都の予算性質別の分類を採用。
- ③固定資産の表示・科目に地方自治法による財産の分類を採用。

(6) インフラ資産区分計上と評価

行政財産のうち、道路、橋梁、港湾、漁港、空港及び鉄道について、「インフラ資産」という科目を使用。インフラ資産の一部は減価償却対象から除外することが出来る。

(7) 正味財産の定義

正味財産とは、貸借対照表における資産総額と負債総額の差額である。正味財産の増減の明細は注記する。

(8) 出納整理期間の処理

出納整理期間の歳入歳出を考慮する。

(9) 会計基準の設定日

現在の会計基準は、平成18年3月31日現在のものであり、今後、「東京都会計基準委員会」により検討・研究をおこない、改良・改訂を行う予定である。

以上、東京都の会計基準は、実務的、帰納的なものである。その為、事業別財務諸表の作成など管理会計を重視している。このように東京都の今回の会計制度改革は、「機能するバランスシート」から「発生主義・複式簿記の導入による新しい経営報告書の作成」への移行である。この新しい経営報告書は、東京都全体のマクロ的視点(財務会計)と局別・目別のミクロ的視点(管理会計)の両面から作成・公表される。東京都の新財務会計システムでは、25の局別、347の目別財務諸表が作成されることになる。

### 3 総務省の新地方公会計制度研究会報告

平成18年5月に総務省より「新地方公会計制度研究会報告書」<sup>(9)</sup>が公表された。この報告書の対応に各自治体は苦慮している。この報告書には、次のような問題点がある。

- (1) 当該報告書では、基準モデルといているが、その内容は、現行の単式簿記・修正現金主義の会計制度を変更せずに、組み換え方式で財務諸表を作成するというものである。発生主義・複式簿記へ会計制度を変更しないのであれば、わが国の公会計制度改革を混乱させ遅らせることになる。
- (2) 原則として、国(財務省の省庁別財務諸表)の作成基準に準拠するとしている。財務省の省庁別財務諸表も組み替え方式である。国と地方自治体の役割の差異を明確にし、それに応ずる会計制度を作成すべきである。
- (3) 当該報告書の財務諸表には異論が多く、実行可能性の乏しいものであり、理解可能性、信頼性、目的適合性に欠けるものである。

国の省庁別財務諸表について、会計検査院事務総長官房上席研究調査官の東信男氏が会計検査研究の論文「省庁別財務書類の課題と展望」<sup>(10)</sup>において、現在の省庁別財務書類の課題として、次の五つの限界を指摘している。

- ① 活用方法による限界
- ② 作成基準による限界

- ③ 予算制度・決算制度による限界
- ④ 内部統制による限界
- ⑤ 会計検査制度による限界

この限界の対処・改善方策を、「新たな省庁別財務書類への展望」として、明解に論述されている。②の「作成基準による限界」の改善方策として、「必要な財務情報を入手する上で、公会計に発生主義、複式簿記、原価計算等の企業会計的手法を導入することが不可欠である」と記述している。

東京都の財務諸表は発生主義・複式簿記により作成される。それに対して、新地方公会計制度研究会報告書の財務諸表は、発生主義会計そのものを導入しようとしていない、即ち、公会計を「統計（決算統計）」によって作成しようとしている。この報告書の財務諸表は、単なる「統計」に過ぎないものを、あたかも「新しい会計制度」を使用したかのように装うことは、わが国の公会計制度の発展を「阻害」する行為である。

現行自治体会計制度における四つの欠如(①ストック情報の欠如、②コスト情報の欠如、③アカウントビリティの欠如、④マネジメントの欠如)の問題が、「新地方公会計制度研究会報告書」では解決されない。東京都はこの欠如の解決のために、公会計制度改革を推進しようとしているのである。

韓国の地方自治体は、2007年1月(予算は2008年1月)より、会計制度を発生主義・複式簿記へ移行する。私は、平成18年3月に、自治体公会計制度の調査のために、試行中の二自治体を訪問した。現在、発生主義・複式簿記導入の試行自治体は、富川市とソウル特別市紅南区である。韓国は公会計制度改革に1999年から10年近くを要している。

## V. 会計基準のあり方

### 1 なぜ会計基準が必要か

組織体内部で行われる会計行為は、「認識」、「測定」、「記録」、「開示」である。「認識」とは、何をいつ計上するかに関する判断を行う行為であり、「測定」とは、認識された経済事象を貨幣価額で評価する行為である。認識・測定をあわせて、測定あるいは評価という場合もある。「記録」とは、認識・測定された経済事象を会計帳簿に記帳することであり、一般的に複式簿記により行われる。「開示」とは、認識・測定・記録された経済事象を利害関係者に、一定期間ごとに財務諸表などにより報告することである。

会計基準は、この会計行為の指針ないし尺度となるような規範をいい、その内容は、通常、権威ある会計有識者によって慎重に選定された公正妥当な会計実践の方法あるいは原則を示したものである。会計基準は会計原則と同義に解されることが多い。

わが国を含めて、各国における伝統的な企業の会計基準は、会計規範の源泉を主として会計慣行に求めているものである。このように会計基準は、慣行要約型の帰納的・記述的であり、「一般的承認性」という多数決原理をその背景としているものである。

このような会計基準は、次のような原因により形成されるようになってきた。

#### (1) 会計の性格的原因

企業会計は、事実の記録と会計慣行という比較的客観性の強い要因のほか、個人的判断という主観性の強い要因から成り立っている。例えば、減価償却費の計上や貸倒れの見積もりなど、

会計担当者や経営者の判断による場合がある。このように会計情報は、絶対的・真実なものではなく、相対的・真実なものである。このことから合理的な規範または制約を加える会計基準が必要となる。

## (2) 社会的および経済的原因

会計基準は、企業における所有と経営の分離、また、最近では、その大規模化・公共化に伴い、各種の外部利害関係者に対して信頼しうる情報を提供するための指針として形成されてきた。

以上の会計行為などは、企業会計と同様に、自治体会計にも当てはまるものである。

## 2 自治体行政の特質

### (1) 存立目的の違い

企業の目的は利益の追求であるのに対して、自治体は利益の獲得ではなく住民福祉の向上を存立目的としている。

### (2) 予算統制の重要性

自治体では、自らの経営判断により柔軟に資源を運用する企業とは異なり、予算によってあらかじめ資源の用途を限定することが重視されている。

### (3) 主たる収入である税の非対価性

企業においては、収益と顧客は直接的な対価があるが、自治体は、その主たる財源である税収と住民は直接的な対価性を持たない。

### (4) 将来の収入を見込めない資産の存在

自治体においては、売却が不可能な「インフラ資産」などの大量の資産を保有する。

## 3 行政にふさわしい会計基準

上記の行政の特質を考慮して、行政にふさわしい会計基準を設定する必要がある。

### (1) 会計行為の違いによる会計基準

会計基準は、前述の会計行為（認識、測定、記録、開示）に関する規範である。企業会計と行政の会計の違いとしては、まず、「認識」については、企業会計は発生主義に対して、現状では、行政は修正現金主義である。次に「記録」については、企業会計は複式簿記であるのに対して、現状では、行政は単式簿記である。そして、「開示」についても、企業会計では、管理会計による会計情報は、企業秘密などを含んでいる関係で、外部に開示されない。それに対して、行政の管理会計による事業別会計情報の成果等を住民に開示すべきである。

### (2) 利害関係者への分配による会計基準

企業の重要な使命は、利害関係者への利益の分配である。それに対して、行政は、住民にたいして税の非対価性があり、また、住民に剰余金の分配を役割とはしない。従って、行政の正味財産（純資産）について、この点から論じても余り意味がない。純資産は、資産と負債の差額である。住民にサービスを提供する資産、将来の住民が負担する負債（負の資産）についての正確な会計処理を研究・検討することに意味がある。

### (3) 経営管理からの会計基準

行政の管理会計による事業別会計情報の成果等を住民に開示すべきである。自治体にお

いて発生主義・複式簿記への移行が必要とされる理由として、①財政状況の悪化、②コスト意識の増加、③行政評価の確立、④成果の予算への反映、⑤行政責任の明確化等が挙げられる。すなわち、ニューパブリック・マネジメントによるマネジメント・サイクルの確立などである。経営管理（管理会計）のための会計基準が必要となる。

#### (4) 開示についての会計基準

企業会計では、説明責任の担保として、外部監査が重要視されている。自治体においては、説明責任の担保としての外部監査は今後の課題である。

#### (5) 帰納的な会計基準

行政の会計は、帰納的、実務的、機能的であるべきである。会計基準は、マネジメント・サイクルの確立に役立つものでなければならない。「機能」しなくなれば、すなわち、行政の実務に役立たなくなれば、会計基準を改正すべきである。

以上のような諸点を考慮しながら、自治体の会計基準の整備・検討を実施していく必要がある。

東京都の新しい財務会計システムは、「機能するバランスシート」から「新しい経営報告書」への移行である。現在の東京都会計基準は、これに対応するものである。全体の財政運営の効率性を見るマクロ的な視点に立った活用策として、東京都は平成 18 年度決算以降、都財政の年次報告書（アニュアル・レポート）を作成・公表する。また、公会計改革の成果が庁内に浸透・定着する状況を見ながら、事業局単位による局別・事業別年次報告書の作成と公表にも取り組んでいく予定である。

### まとめにかえて

東京都の今回の会計制度改革は、決算書を発生主義・複式簿記で作成することに止まっている。また、その決算書も出納整理期間を考慮している。本来の発生主義による公会計制度を導入するのであれば、会計年度末(3月31日)での数値を認識・測定すべきであり、4月、5月の入出金は未収金、未払金とすべきであろう。

東京都の今回の会計制度は、次の理由で、次善の制度である。

- ① 今回の改革は決算制度の改革であり、予算は現金主義である。
- ② 現行の地方自治法の改正はなく、決算業務は修正現金主義と発生主義の二重作業となる。
- ③ 出納整理期間等の自治体の実務が根強く存在している。
- ④ 今回の公会計改革は第一段階である。

東京都が目指す公会計制度改革は単なる会計処理方法の変更ではない。発生主義・複式簿記による会計処理を通じて、これまでに不足していた情報をより高い精度で入手し、今後の財政運営・事務事業の不断の見直しを行い、都民に対する一層の説明責任を果たすことである。東京都の公会計制度改革は、平成 18 年度で終了するのではない。

真のマネジメント・サイクルを確立するためには、決算だけでなく、予算も発生主義を導入すべきである。今後とも、会計制度の一層の改善や、財務諸表の制度を高める努力を続けるなど、新たな時代にふさわしい行政を目指して、行政組織改革を視野にいたした構造改革の継続が求められるのである。そのために、「東京都会計基準委員会」委員として、今後の会計基準のあり方等の検討・研究を行い、財務諸表の活用の研究とともに、東京都の会計制度改革

革に役立つ会計基準の設定に努力する予定である。

以上

## 「参考文献」

- 
- (1) 東京都参与・東京都専門委員「機能するバランスシート―東京都の経営を改革する冷徹な用具―」平成13年3月
  - (2) 東京都「東京都の会計制度改革の基本的考え方と今後の方向」平成15年5月
  - (3) 東京都専門委員「自治体会計の新しい経営報告書<論点整理>」平成18年2月
  - \* (株)ナカチ公会計研究所編著「自治体会計の新しい経営報告書」ぎょうせい平成18年7月
  - (4) 東京都参与・東京都専門委員「機能するバランスシート(中間報告)」平成12年5月
  - (5) 東京都参与・東京都専門委員「機能するバランスシート―都の住宅政策とバランスシートの役割―」平成14年5月
  - (6) 東京都専門委員「機能するバランスシート―新交通システムとバランスシートの役割―」平成15年6月
  - (7) 東京都専門委員「機能するバランスシート―救急事業とバランスシートの役割―」平成16年6月
  - (8) 東京都「東京都会計基準」平成18年3月
  - (9) 総務省「新地方公会計制度研究会報告書」平成18年5月18日
  - (10) 東信男「省庁別財務書類の課題と展望」会計検査研究(No33 2006.3) PP.289~301