

第9章 地方自治体業績管理システムにおける新公会計情報の活用に関する理論と実務の研究

松尾 貴巳（神戸大学）
大塚 成男（千葉大学）
吉本 理沙（愛知大学）

1 はじめに

地方自治体（以下「自治体」という）の公会計基準について、総務省は、2014年4月に複式簿記の導入と固定資産台帳の整備を前提とした財務書類作成基準「今後の新地方公会計の推進に関する研究会報告書（以下『研究会報告書』）」を公表し、地方公会計に関する新たな統一的な基準（以下、「新公会計基準」という）を示した。また、2015年1月には、「統一的な基準による地方公会計マニュアル（以下『公会計マニュアル』）」を示している。

この「研究会報告書」では、新公会計制度による財務書類は、現金主義会計による予算・決算を補完するものとされ、住民や議会等に対する説明責任の履行だけでなく、資産・債務管理や予算編成・行政評価等に有効活用することでマネジメントが強化され、財政の効率化・適正化につながるとされている（総務省, 2014a, 4）。さらに、「公会計マニュアル」では、「財務書類等活用の手引き」（総務省, 2015a, 3-6）として、セグメント別のフルコスト情報を活用し行政評価情報などと連携することで、予算編成における資源配分の意思決定などのマネジメントに関わる活用が期待されている。

他方、財務書類を作成済みである1239団体の財務書類の活用状況をみると、財政指標の設定（26.4%）や地方議会での活用（25.9%）等、団体全体の財務状況の報告・開示に関わる項目について四分の一程度の団体が財務書類を活用している一方で、適切な資産管理（10.2%）、予算編成の活用（7.7%）、行政評価との連携（1.4%）など資産管理や事業評価に関わる活用については活用が進んでいないことが示されており（総務省, 2015b）、少なくともマネジメント面での活用については、効果が必ずしも明確でないと認識されている。また、新公会計基準は、すでに導入が進んでいる既存の成果志向の業績管理システムである行政評価との連携が期待されているが、その行政評価を導入済みの1060団体（調査対象の全団体数は1789団体）のうち、予算要求に反映している団体が

773 団体（72.9%）ある一方で、行政評価の成果としては、「事務事業の廃止、予算削減につながった」とする団体は 635 団体（59.9%）、「予算配分を大きく変更できた」団体は 105 団体（9.9%）であり、行政評価の課題として「予算編成等への活用」をあげている団体は 748 団体（70.5%）に達する（総務省, 2014b）。新公会計基準による会計情報の行政評価への活用が期待される一方で、行政評価を予算編成に活用するうえで課題があると認識されている。

現在のところ、平成 29 年度までにはほぼすべての自治体において、新公会計基準で財務書類が整備されることになるが、外部報告目的だけでなく、予算編成などの資源配分の意思決定に活用されるためには、新公会計基準による財務諸表を業績管理情報としてどのように活用するのか、活用するためにはどのような仕組みが必要かについて明らかにすることが重要である。そこで、本章では、新公会計基準の情報活用の概念を明確にしたうえで、主に企業会計方式の財務諸表の整備に先進的に取り組んできた自治体の事例を検討することで、マネジメントへの活用を目的とした業績管理情報活用の特徴を整理し、業績管理情報として新公会計基準の情報を活用するうえでの課題を明らかにしたい。

2 わが国における新公会計基準の導入と会計情報

新公会計基準の財務諸表の特徴は、企業会計方式に近い会計情報を提供することにある。自治体などの行政組織の経営管理に発生主義に代表される企業会計方式の会計情報を活用しようとする考え方は、いわゆる NPM（New Public Management）に関連した取り組みの一つとして位置づけられてきた。NPM は、権限と責任の明確化、業績に関する明確な基準と尺度、成果による統制、市場メカニズムの導入、発生主義会計への移行など多様な概念、技法が関連したものであるが（Hood,1991; 1995; Guthrie et al.,1999）、発生主義ベースのフロー・ストックの業績測定は、とくに経営管理面においては経常的な成果志向の業績管理に関連したものとして議論されてきた。

わが国における NPM への取り組みは 1990 年代までは保守的であり主要先進国の中では遅い方であった（Guthrie et al.,1999）。非財務指標を含む成果志向の業績管理システムである行政評価は、三重県や東京都において 1990 年代後半に導入がはじまっていたが、1999 年 9 月時点における導入自治体数は、全国自治体（都道府県、指定都市、市区町村）の中で 69 自治体であり、全国的な導入率は 2.1%に過ぎず、急速に普及したのは 2000 年以降である。

財務指標については、2000 年になると、当時の自治省（現総務省）が、「地方公共団体の総合的な財務分析に関する調査研究報告書」を公表し、決算統計

をベースとした貸借対照表を作成する手法を提示した。そして、2001年以降、行政コスト計算書、連結財務書類の作成手法を提示し、2006年には「新地方公会計制度研究会報告書」を公表し、複式仕訳を前提とする貸借対照表、行政コスト計算書、純資産変動計算書、資金収支計算書等の財務書類の体系的整備を特徴とした「基準モデル」と決算統計データを活用した簡便な財務書類作成方式である「総務省方式改訂モデル」の2つの作成手法を提示した。そして、2014年の新公会計基準の提示に至っており、多くの自治体にとって、フロー、ストックの財務情報を作成、公表する歴史はそもそも浅い。

「公会計マニュアル」「財務書類等活用の手引き」（総務省、2015b, 3-6）では、事業別や施設別セグメント別分析によって、公共施設等のマネジメントに活用することや、行政評価情報などと連携することで、予算編成における資源配分の意思決定などのマネジメントに関わる活用が期待されているが、新公会計基準では、予算編成や事業の業績管理にとって重要と考えられる部門別や事業別のセグメント情報の作成までは求められていない。

東（2000）によれば、公会計制度の改革は、①国の財政状況に関する網羅的・体系的なフロー・ストック情報を把握するため、会計処理に発生主義・複式簿記を導入する段階、②政策評価を有効に行うために必要な政策ごとのコスト情報を把握するため、会計処理に発生主義・複式簿記を導入するとともに政策別の予算・決算制度を導入する段階、③決算で得られる財務情報及び業績情報を予算の編成・配分にリンクさせるため、会計処理に発生主義・複式簿記を導入するとともに、発生主義予算・アウトプット型予算を導入する段階があるとされ、①から③に進むにつれ新たな公会計制度は高度化・複雑化する（東.2000, 67-68）。研究会報告書における新公会計基準の基本的方針は、自治体としての地方公会計基準の標準的統一化である。東（2000）の区分を2014年以降の自治体の公会計制度改革に当てはめて考えると、新公会計基準は、各自治体が最低限従うべきレベルとしては、①のレベルにとどまった改革であったといえることができる。

新公会計基準との連携が期待されている行政評価については、中央官庁においては2001年度に政策評価が制度化、導入されたが、自治体に関しては制度整備が行われなかった。自治体にとって導入は義務ではないが、2013年現在の総務省の調査では、全国1789団体のうち1060団体（59.3%）、市区以上の859団体のうち735団体（85.6%）が導入している（総務省2014b）。自治体における行政評価は、その導入や評価方法が国による法令等による制度化がなされなかったことで、結果的に公表単位、財務、非財務指標の選択や計算方法は自治体によって多様なものとなっており、自治体間の比較可能性は低いものとなっ

たが、一定の割合で普及しており、新公会計基準に関わる情報活用においても、制度的に求められる以上の取り組みが普及する可能性はあるといえる。

実際、財務諸表に関しても、東京都などは、国が求める以上の取り組みを行ってきた。東京都は、1999年に「機能するバランスシート」として財務諸表（貸借対照表、行政コスト計算書、キャッシュ・フロー計算書）を公表し、2005年に複式簿記、日々仕訳（都度仕訳）、セグメント別財務諸表を特徴とする「東京都会計基準」を公表した。東京都の取り組みはその後大阪府や町田市などの自治体に普及した。東京都を中心に2011年に発足した新公会計制度普及促進連絡会議に参加している自治体は、2016年5月時点において、東京都、愛知県、大阪府、新潟県、郡山市、町田市、八王子市、福生市、大阪市、吹田市、江戸川区、荒川区、中央区、世田谷区、品川区の4都道府県、6市、5区である。また、大分県臼杵市は、1999年に独自方式での貸借対照表を作成・公表し、翌年には行政コスト計算書に相当する独自方式の「サービス形成勘定」を作成・公表した。その後2007年には「総務省方式改訂モデル」を採用し、併せて「基準モデル」による財務書類の作成も行っており、複数の基準の導入経験を持つ自治体もある。

ここで考慮しなければならないのは、新公会計基準の大きな目的である地方公会計基準の標準的な統一化が実務上どのレベルで収斂していくかである。98.2%の自治体が、期限内に統一的基準の整備を完了すると回答した背景には、「統一的な基準による地方公会計の整備促進について」2015年1月23日付けで、総務省が全国の知事、指定都市市長宛に、総務大臣名で通知を行ったことが大きく影響しているとみられる。このような統一化は、DiMaggio & Powell（1983）の制度的同型化の分類で考えると、総務大臣による通知は自治行政に大きな影響力があると考えられるため、強制的同型化をもたらすものといえるが、「公会計マニュアル」で示されているような情報活用の趣旨をふまえたセグメント分析や分析データに基づくマネジメントまで同型化、すなわち実質的な統一化が進展するかである。たとえば、事業別などのセグメント分析の導入は短期的には一般化しない可能性があるが、先進的な取り組み自治体とされる町田市のような取り組みが成功事例として評価され、かつ、セグメント分析を実施した複数の自治体間の比較情報が有用であると認識されることで、「模倣的」に拡大していく可能性はある。

他方、セグメント情報の場合、アカウントビリティの観点から、セグメント情報を開示することが説明責任を果たす行為として説得力があると社会的に評価されるようになれば、「正当性（legitimacy）」（Suchman(1995)）を得るためにセグメント情報を公表する自治体も出てくる可能性もある。このような場合、

比較可能性の観点でマネジメントに活用できる可能性は高まる可能性が高まる一方で、情報活用の仕組みを伴わない場合は、山本（2015）が Meyer and Rowan（1977）の制度論に基づいて指摘しているように、会計制度は、形式的な適用になり、実務への影響を最小限にする脱結合（decoupling）が生じ管理コスト増をもたらすだけの形骸化につながる恐れがある。したがって、情報活用にはどのような種類があり、先進自治体がどのような目的に情報を活用しようとしているかについて、明らかにしておく必要がある。

3 情報の利用目的のバリエーション

3.1 情報利用目的の多様性

組織が効率性や有効性を高め、より価値の高い行政サービスを効果的に提供するマネジメントを構築することが求められる中で、意思決定や評価のための情報を提供する業績管理システムは、マネジメントを支援する欠くことのできないものであると強調されてきた（Ittner and Larcker, 1998 ; Ittner and Larcker, 2001 ; Ittner, et al., 2003）。

業績情報を提供する業績管理システムは、そもそもどのような目的のために作られるのかについて、Franco-Santos et al. (2007) は、次の5つのカテゴリーに分類している。すなわち、①業績のモニターと評価、②戦略マネジメント（戦略の立案、導入と調整）、③コミュニケーション（組織内部、外部とのコミュニケーション、コンプライアンスや法令遵守）、④組織成員の行動に影響を与える（報酬システム等）、⑤組織学習（フィードバック、ダブルループの組織学習）である（Franco-Santos et al., 2007, 797）。また、Hansen and Van der Stede (2004)は、予算管理の役割に焦点を当てた研究において、予算管理の役割について①短期の計画策定、②業績評価、③コミュニケーション、④戦略立案（Hansen and Van der Stede, 2004, 418）の4つに分類している。つまり、業績管理システムは、単に業績をモニターし評価することで組織を統制するだけでなく、戦略立案や組織学習、組織内外とのコミュニケーションの機能を持つものと理解されている。

Speklé and Verbeeten (2014)は、行政組織を対象とした情報利用と利用方法に関する研究において、業績管理情報の利用目的を、次のように分類している。すなわち、①実行（実施）計画の策定、②予算配分、③業務プロセスのモニタリング（事業の進捗管理）、④業務改善、⑤職務設計、⑥報酬決定、⑦コミュニケーション、⑧目標、政策の妥当性評価、⑨部門方針の見直し、⑩行政組織内部の報告、⑪外部報告である。①～⑨はマネジメントの強化に関わるもの、

⑩、⑪はアカウントビリティの充実に相当するものと分けることができる（図表 9-1）。業績管理情報は、内部のマネジメント目的においても、単に業績を診断的にモニターし計画や目標との差異を認識するだけでなく、短期的な業務の改善や次期の計画の策定、さらには、より中長期的な戦略立案やそのためのコミュニケーションを通じた組織学習などより広い利用目的があると考えられる。

図表 9-1. 業績管理情報の活用

目的	内容
マネジメント	① 実行（実施）計画の策定
	② 予算配分
	③ 業務プロセスのモニタリング
	④ 業務改善
	⑤ 職務設計
	⑥ 報酬決定
	⑦ コミュニケーション
	⑧ 目標、政策の妥当性評価
	⑨ 部門方針の見直し
アカウントビリティ	⑩ 行政組織内部の報告
	⑪ 行政組織外部への報告

筆者作成

3.2 東京都方式と情報活用

東京都は、図表 9-2 のような経緯で新公会計制度を導入した。総務省が基準モデルを示し、財務諸表 4 表の整備を自治体に求めたのは 2007 年（平成 19 年）であることをふまえると、東京都は基準モデルに先行し検討していたことになる。

図表 9-2. 東京都における新公会計制度の取り組み経緯

年月	内 容
1999（平成 11）年 7 月	「機能するバランスシート」として財務諸表（貸借対照表、行政コスト計算書、キャッシュ・フロー計算書）を公表
2005（平成 17）年 8 月	「東京都会計基準」の策定・公表
2006（平成 18）年 3 月	新財務会計システムの稼働
2006（平成 18）年 4 月	新公会計制度の導入
2007（平成 19）年 9 月	新公会計制度による初の財務諸表（平成 18 年度決算）を公表し、決算参考資料として都議会に提出
2007（平成 19）年 11 月 ～2008（平成 20）年 2 月	自治体を対象に「東京都の財務諸表等に関する説明会及び個別相談会」を開催
2008（平成 20）年 10 月～	「東京都方式簡易版」((注) 地方財政状況調査（決算統計）の数値を用いて、東京都会計基準に準拠した財務諸表を簡易に作成できる様式)を作成し、各自治体に提供、大阪府が使用
2009（平成 21）年 6 月 ～11 月	大阪府における新公会計制度導入に伴う支援として、職員の相互派遣を実施
2010（平成 22）年 11 月	大阪府と共同で「公会計改革白書」を作成し、「公会計制度改革シンポジウム」を開催
2011（平成 23）年 12 月	「新公会計制度普及促進連絡会議」及び「東京都会計制度改革研究会」を発足

出所：東京都（2012）に基づき著者作成

東京都の取り組みは、東京都が積極的に対外的な説明会を開催したこともあって、総務省の基準モデル、改訂モデルが公表された後も、大阪府など他の自治体の中に東京都方式を参考にする自治体が現れた。

東京都では、平成 17 年の策定された「東京都会計基準」の前に、平成 11 年に官庁会計を補完するために普通会計決算を発生主義の観点から組み替えた「機能するバランスシート」を作成した。これには、東京都全体の財務状況を明らかにするために作成する普通会計・連結バランスシートに加え個別の事業についてバランスシートを作成した。個別事業の財務状況、コスト状況等を明らかにし、財務的な行政評価指標を明らかにすることで、事業の問題点を明らかにしようとした（東京都 2001, p.32）。会計情報を事業ごとのマネジメントに活用しようとする考え方は、東京都会計基準策定においても重視され、その結果、会計別、局別、項別、目別といった予算科目の積み上げにそって作成される部分と、マネジメント重要な施設や事務事業単位で設定する「管理事業」単位での財務諸表作成が行われることになった。また、予算における活用を重視した結果、決算公表と同じタイミングで貸借対照表を含む財務諸表を公表することが重視された。このように事業ごとのマネジメントに会計情報を活用すること、また、次年度予算の編成課程で会計情報を活用することが重視されている点で、東京都方式は、マネジメントの視点を重視したものとなっている。このような考え方は、少なくとも新公会計制度普及促進連絡会議に参加した自治体にも影響を与えている。

3.3 情報活用の視点

東京都における財務諸表活用の基本的な考え方は、「マネジメントの強化」と「アカウントビリティの充実」にあり、これらの目的に対して、マクロレベル（都レベル）とミクロレベル（事業別）の財務諸表が活用されると説明されている。ミクロの視点として位置づけられる事業別財務諸表は、アカウントビリティ、マネジメント強化両面の役割があると考えられている（図表 9-3）。

図表 9-3. 東京都における財務諸表の情報活用の考え方

視点	マクロ（都財政）	ミクロ（事業別）
目的		
マネジメントの強化	都財政全体の分析 ・新たな分析手法による「財政の持続可能性」の評価など	個別事業の分析 ・マネジメントサイクルの確立 ・個別事業の分析と評価
アカウントビリティの充実	都財政運営の説明 ・都財政全体の財務情報の提供	主要な事業の実施状況の説明 ・個別事業の財務情報の提供

出所：東京都（2010）

同様の考え方は、他の東京都方式を参考に独自の新公会計基準を導入した自治体にも見られる。東京都町田市では、図表 9-4 の通り新公会計制度の特徴として「町田市の全体の財政状況を総論的に分析するためだけではなく、各部のマネジメントに活用できることを主眼としている」（町田市 2011,11）とされ、マネジメントへの活用が重視されている。町田市の財務諸表の活用目的は、次の通りである。

図表 9-4. 町田市における財務書類の活用目的

<ol style="list-style-type: none"> 1. 決算資料 2. 予算編成：予算審査 3. 各部のマネジメント <ol style="list-style-type: none"> (1) 大規模施設の更新需要の対応：老朽化比率の算定、活用による大規模修繕の実施、基金の積立 (2) 施設の更新計画の策定 (3) フルコスト情報に基づく個別事業の分析・評価による事業のスクラップ&ビルド、実施手法の改善 (4) 施設の管理運営経費の見直し 4. 債権管理の適正化 5. 財産管理の適正化
--

出所：町田市（2011）に基づき著者作成

予算審査と各部のマネジメントにおいて重要とされるのが、課別、主要事業別のセグメント財務諸表（事業別貸借対照表、行政コスト計算書）である。2014年度では、229 事業について財務諸表が作成され、成果に関して非財務指標等を用いて評価を行う行政評価と統合されている。このような、セグメント別の

財務諸表作成は、新公会計制度普及促進連絡会議参加団体が導入した新公会計制度の特徴の一つである。

町田市の財務諸表活用の項目において、各部のマネジメントは、個別事業を対象としており、マネジメントへの活用においては、事業セグメント別の財務書類が重要ということになる。また、月次で管理しようとするれば、日々仕訳が必要である。

セグメント別に財務諸表を作成するうえでは、どこまで詳細なレベルで財務諸表を作成するか（できるか）という課題がある。とくに、人件費は、地方自治法施行令及び同施行規則の基準にしたがって、各款ごとに、総務費として一括して計上されていることから、課単位や事業単位で管理するためには、部門や事業と整合した単位に集計し管理する必要がある。また、公債費についても、一括管理されているのが一般的であるため、公債費台帳から、元本と利息について部門や事業と関連付けを行う必要がある。したがって、細かく管理できる範囲には限界がある。町田市の場合、課単位での財務諸表を作成するために、歳出目の款項目の目レベルを課の単位として設定し、これまでは、目レベルの総務費として複数の課に関連する事業の人件費が合算計上されていたものを、新たに設定した課と整合した各目ごとに人件費を計上するようにし、基本的に1課1目となるように設定している（町田市, 2011）。

東京都方式のように、自治体における財務諸表の整備目的が管理会計にも関連しており、自治体レベルだけでなく事業別の財務諸表の整備にも及んでいることを考慮すれば、財務諸表の情報活用を考察する際にも、マイクロレベル（サブユニットレベル）の財務情報活用についても検討すべきであろう。そこで、業績管理情報の活用に関する理論的な考え方および東京都の情報活用の考え方を参考に、情報活用の視点と目的別に分析すべき事項について列挙したのが図表 9-5 である。

マイクロレベルの視点で注意しなければならないのは、財務諸表の作成単位と会計情報の活用単位である。とくに、部局以下の事業レベルで作成される財務諸表は、必ずしも総合計画、実施計画体系に位置づけられる事務事業や予算編成のための事業単位で作成されるわけではない。このため、行政コスト計算書、貸借対照表が作成される事業単位が計画や予算に関連した事業単位より上位のレイヤーで設定される場合、計画事業や予算事業においては、財務諸表を持たず、フルコストなど財務諸表の一部の情報が活用される場合がある。

図表 9-5. 情報活用の分析視点

視点 目的	マクロ（自治体レベル） ● 財務諸表作成方式（基準モデル/改定モデル/独自モデル） ● 作成・公表の頻度（年次/半期/四半期/月次）	ミクロ（サブユニットレベル） ● 部門別 ● 事業別財務諸表の単位（予算事業単位/その他の管理事業単位）
マネジメントの強化	自治体組織レベルの分析 ● 行財政改革プラン等への活用 ● 公共施設等総合管理計画への活用（総論部分）	個別事業の業績管理 ● 行政評価などの個別施策・事務事業別の業績管理（評価結果は予算に反映） ● 行革等における個別施策・事務事業改革の検討（検討結果は予算に反映） ● 実施計画のローリング（評価結果は予算に反映） ● 部門マネジメント（部門としての方針・計画策定、業績評価） ● 予算編成（ヒアリング、査定等資源配分の意思決定プロセスにおける活用） ● ファシリティ・マネジメント（施設等の設備投資の管理・意思決定） ● 部門評価、個人の人事評価
アカウントビリティの充実	都財政運営の説明 ● 決算委員会・議会への報告 ● 監査委員事務局での活用 ● ホームページ等による住民への情報開示	組織・事業の説明 ● 個別事業の財務情報の提供（行政評価等に組み込まれている場合を含む） ● 部門別の財務情報の提供 ● 首長、全庁部門への説明 ● 議会報告、住民への説明

筆者作成

4 マネジメント志向の新公会計基準の導入事例

4.1 大阪府

4.1.1 導入の経緯・概要

大阪府では平成11年度決算から普通会計決算の組み替えにより、貸借対照表と行政コスト計算書を作成し公表してきた。平成20年度決算からは、過渡期的な取り組みとして東京都方式簡易版を作成し公表しはじめ、平成21年6月に「新公会計制度プロジェクトチーム」を設置した。平成23年度に新公会計制度の運用を開始、平成24年度から新公会計制度に基づく財務諸表の作成、公開を行った。

導入の背景には、単式簿記・現金主義会計に基づく財務諸表では、ストック情報、特に建物や道路といった資産の情報が得られないこと、建物を建設して

も、それをコストとして認識できないこと、貸付金や収入未済に関する不納リスクが見えないことなどが問題として認識されたことによる。

4.1.2 大阪府の制度の特徴

大阪府の制度の特徴を整理すると、以下のように列挙することができる。

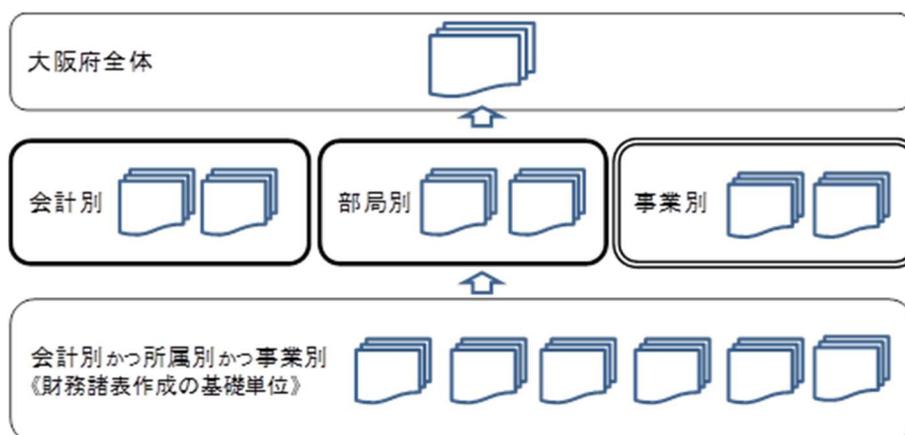
① すべての情報利用者の意思決定に役立つ正確な情報を提供することを基本理念とした結果、民間企業の会計基準に出来るだけ準拠することが志向されている。

② マネジメンへの活用（管理事業別、部局別財務諸表）

大阪府の実施する行政施策の公益目的・非収益性に配慮しつつ、財務諸表が、行政の効率性を点検し、説明するツールとして機能するよう階層別の構造をもつように制度設計されている（図表 9-6）。

財務諸表の作成単位として、平成 23 年度財務諸表については、約 1300 の予算事業を集約し 14 会計、15 部局、279 の管理事業単位を設定した（平成 24 年度は、15 会計、15 部局、267 事業、平成 25 年度は、15 会計、17 部局、268 事業）。

図表 9-6. 財務諸表の階層別構成



出所：大阪府（2014）2 頁

③ 都度仕訳が実施されており、事業別に経費等が集計されている。人件費は、支出額をベースに職員数による按分計算を行い、公債費は事業別の配賦計算が行われているが、人件費、公債費の配賦計算は年に一度実施されており、財務諸表の作成は年度単位を前提としたものとなっている。

4.1.3 財務諸表の情報活用について

① 決算委員会における報告

決算委員会において、担当部局が報告を行っている。部局の説明責任を明確にするとともに、会計情報に対する部局の理解を高めることにつながっている。

② 監査における活用

大阪府の場合、監査委員事務局が行う監査業務の一部が監査法人にアウトソーシングされている。監査法人の公認会計士にとって大阪府の財務諸表に対する抵抗感は小さく、むしろ活用しやすいものとなっている。

③ 公共資産等総合管理計画への活用

平成 27 年度中に作成が予定されている。計画策定においては、事業別の財務諸表を参照するのではなく、固定資産台帳を直接参照することになるため、財務諸表の活用という点での関連性は低い。

④ 行財政改革推進プランにそった主要事業マネジメントシートにおける活用

大阪府では、平成 26 年 9 月に公表した「行財政改革推進プラン」に基づき、部局長は各部局の主要事業について、主要事業マネジメントシートを活用し、事業優先性、事業選択、事業効果（費用対効果）の 3 つの観点から自己点検・検証を行い、より施策効果の高い事業への重点化を図ることが求められている。事業効果の観点において、フルコストの情報が利用されている。平成 27 年度には 130 事業についてマネジメントシートが作成された。ただし、行政改革課が抽出している主要事業の単位は必ずしも管理事業単位ではなく、会計局会計指導課が作成する財務諸表の管理事業単位よりも細かい事務事業単位になる場合があるため、人件費等のコストは管理事業単位に集計されたデータを用いて別途、按分計算が必要となる。

⑤ 予算編成への活用

予算要求、査定課程における、知事重点事業や知事ヒアリング（平成 26 年 11 月 20 日、21 日）対象事業が各部局の主要事業となっているため、主要事業マネジメントシートは、予算要求書とセットで活用されている。

4.1.4 活用に向けた推進体制

会計局は、新公会計制度に基づく財務諸表の作成、財務会計システムの運用だけでなく、次の役割が会計局の業務として明確に位置づけられている。

- ・ 新公会計制度の他団体への普及促進、国の動向への対応

- ・ 府民に対するわかりやすい財務諸表情報の提供
- ・ 庁内の組織が主体的に財務マネジメントを行う仕組みづくり
- ・ 職員研修による財務諸表の浸透

このような役割が会計局にあるため、行政改革課が推進する事業マネジメントシートのように、管理事業単位と異なる管理単位についても、別途計算を行いフルコスト情報の提供を行っている。また、吹田市のように、大阪府方式の新公会計制度を導入しようとする自治体については、自治体の規模が異なっても積極的に導入支援を行っている

4.2 吹田市

4.2.1 導入の経緯・概要

吹田市は、平成20年度決算から総務省方式改訂モデルに基づき財務4表を作成してきた。そして、①企業会計に近い会計処理を日々行うことで市民にわかりやすい精緻な財務情報を早期に公表できること、②フルコストで事業費を示すことで職員のコスト意識を改革すること、③PDCAサイクルの確立により、翌年度の施策に有効な予算配分を行うといったマネジメントの強化が見込まれることから、平成24年に複式簿記・発生主義に基づく新公会計制度の導入を決定し、平成26年4月から新公会計システムをスタートさせた。平成27年8月に平成26年度決算の財務諸表を作成する予定である。

導入自体はトップダウンの指示に基づいている。総務省基準方式、東京都方式、大阪府方式の検討がなされたが、市税を収入と考える方が市民にとってわかりやすいこと（東京都、愛知県、町田市も同様）、事業セグメント別管理が可能なことなどを考慮し、大阪府方式の導入を決定した。

基本的なシステムは大阪府で導入されたものと同じであり（富士通IPKNOWLEDGE財務情報システム）、導入コストを抑えるためにカスタマイズを最小限に抑えた。

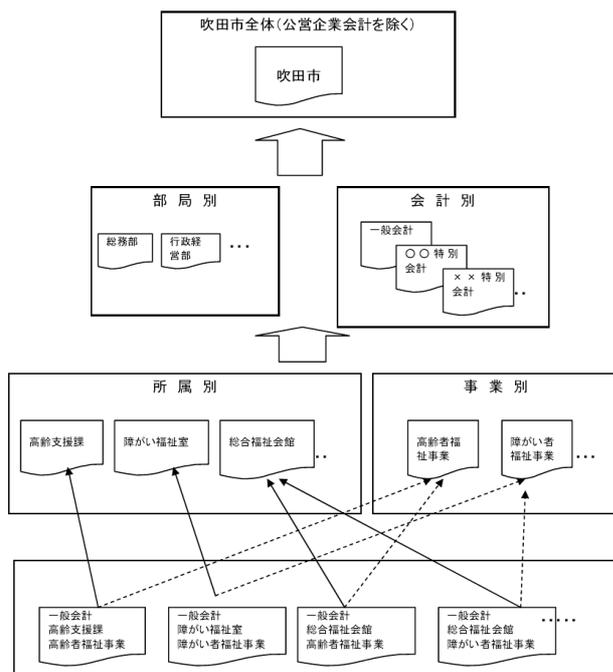
4.2.2 吹田市の制度の特徴

① 管理事業別、部局別財務諸表

財務諸表の作成単位として、約1300の予算事業を集約し、150の管理事業単位を設定した（図表9-7）。また、公共施設に関しては、「吹田市公共施設最適化計画」の推進に財務諸表を活用することを目的に、個別の施設ごとに管理事業を設定した。基礎となる事業別財務諸表を部局単位で集約することで、部局長の管理責任に対応した部局別財務諸表が作成される。新公会計制度の適用範囲は、一般会計のほか、9つの特別会計（国民健康保険、下水道、部落有財産、

交通災害・火災等共済、勤労者福祉共済、自動車駐車場、介護保険、後期高齢者医療、公共用地先行取得）を含む。一般会計と特別会計を集約することで、各会計合算財務諸表（公営企業会計を除く市トータルの財務諸表）が作成される。水道事業と病院事業については公営企業が適用されている。

図表 9-7. 財務諸表の階層別構成



出所：吹田市（2013）11 頁

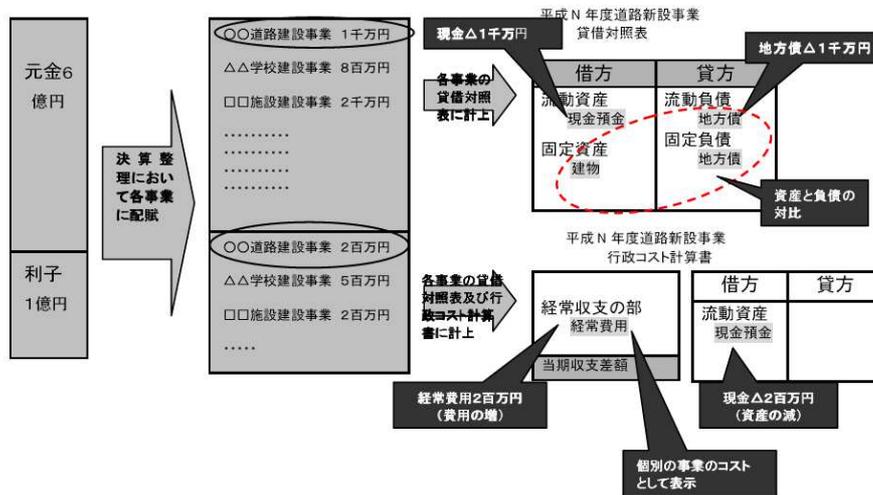
② 標準人件費の配賦

毎月の支出額をベースに職員数による按分計算を行う。

③ 公債費の配賦

一括管理されている元金、利子を各事業に配賦する（図表 9-8）。

図表 9-8. 地方債借入残高の配賦



出所：吹田市（2013）14頁

④ 月次決算整理

決算整理項目のうち、固定資産台帳資産価額と貸借対照表残高の照合、人件費、地方債の事業別配賦など月次に整理することが可能なものについては、月次決算整理を行い、年次決算整理作業の平準化、財務諸表作成の早期化をはかる。

⑤ 都度仕訳の実施

収入の調定時、支出命令時に仕訳が行われる。業務を行う所管部門で入力が行われることで、職員の意識改革、財務諸表の実践的活用につなげる。仕訳については、仕訳区分の選択（たとえば、業務委託費、実施設計委託料、資産計上対象のシステム開発費など、）によって自動的に複式仕訳の情報が記録される仕組みを採用している。

⑥ カスタマイズを最小限に抑えたシステムの導入

導入費用を抑えるために汎用的な会計システムを導入した。

⑦ 公会計システムと固定資産台帳管理システムとの一体運用（公有財産台帳と固定資産台帳の管理の一元化）

地方自治法に基づく公有財産台帳で求められる資産と、固定資産台帳が求める追加的な範囲の資産（道路、河川等）を一元管理。また、金額情報（公有財産台帳では必ずしも管理されず）、登記日（固定資産台帳では不要）等を調整。資産評価の方法は取得原価主義が採用されている。

4.2.3 財務諸表の情報活用について

① ファシリティ・マネジメント、公共施設等総合管理計画との関連

主要施設ごとに財務諸表を作成することで、施設の更新、改修等の意思決定において、将来負担額や経常的な管理費等を含む行政コストを考慮する。各所管課が施設の更新を検討する段階から、資産経営室が関与し、最適化に向けた情報提供、提案を行っている。公共施設最適化に特化した基金の創設も検討し、将来負担と過去の積立金の取り崩しとのバランスをはかることを検討している。

② 各部局のマネジメント

- ・ 施設老朽化比率を算定し、施設の更新計画や大規模修理計画を作成する（図表 9-9）。
- ・ フルコスト情報に基づいて使用料、手数料などの受益者負担の適正を検証し、議会や市民に説明責任を果たす。
- ・ 世代間の負担割合の公平性を確保し、持続可能な財政運営をはかる。

図表 9-9. 施設老朽化比率

※固定資産の老朽化比率

固定資産の老朽化比率とは、建物及び工作物など償却資産の取得価格に対する減価償却累計額の割合を計算することにより、資産の価値がどれくらい減少しているかを把握するもの

$$\text{資産老朽化比率} = \frac{\text{減価償却累計額}}{\text{償却資産(建物及び工作物)の貸借対照表計上額} + \text{減価償却累計額}}$$

出所：吹田市（2013）23 頁

③ 決算審査、行政評価への活用

フルコストに基づく事業評価が行われている（図表 9-10）。

図表 9-10. 人件費、減価償却費、引当金繰入額、公債費を含めたフルコスト情報

主要な施策の成果			行政コスト計算書によるフルコストの情報を加える。																																																														
事業名 武道館管理事業 事業概要 武道を通じて健全な精神と身体を養う施設で、効率的効果的な管理運用を図るため指定管理を導入			行政コスト計算書																																																														
事業費	税事業費	平成23年度	平成22年度																																																														
	国庫負担費用	94,131	90,452																																																														
	府負担費用	0	0																																																														
	地方債	0	0																																																														
	その他費用	8,120	8,996																																																														
	市負担費用	86,011	83,456																																																														
事業実績	共催スポーツ教室の内容および参加者数																																																																
	教室名	延参加人数																																																															
	剣道教室	1,768																																																															
	居合道教室	658																																																															
	柔道教室	1,965																																																															
	空手道教室	5,964																																																															
	日本拳法教室	532																																																															
	少林寺拳法教室	1,830																																																															
	合気道教室	902																																																															
	レスリング教室	2,255																																																															
	ヨーガ教室	6,577																																																															
	弓道教室	2,456																																																															
	なぎなた教室	467																																																															
	太極拳教室	1,866																																																															
	合計	27,240																																																															
				<table border="1"> <thead> <tr> <th>項目</th> <th>平成23年度</th> <th>平成22年度</th> <th>増減</th> <th>増減理由</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>人にかかるコスト</td> <td>0</td> <td>57,723</td> <td>▲ 57,723</td> <td>指定管理施設へ移行</td> </tr> <tr> <td>人件費</td> <td>0</td> <td>32,234</td> <td>▲ 32,234</td> <td></td> </tr> <tr> <td>退職手当引当金繰入額</td> <td>0</td> <td>25,489</td> <td>▲ 25,489</td> <td></td> </tr> <tr> <td>物にかかるコスト</td> <td>188,778</td> <td>150,285</td> <td>38,493</td> <td></td> </tr> <tr> <td>物件費</td> <td>92,610</td> <td>53,671</td> <td>38,939</td> <td>委託料の増</td> </tr> <tr> <td>維持補修費</td> <td>1,621</td> <td>1,967</td> <td>▲ 346</td> <td></td> </tr> <tr> <td>減価償却費</td> <td>94,647</td> <td>94,647</td> <td>0</td> <td></td> </tr> <tr> <td>その他のコスト</td> <td>4,168</td> <td>9,686</td> <td>▲ 5,518</td> <td></td> </tr> <tr> <td>公債費(利子)</td> <td>4,168</td> <td>7,106</td> <td>▲ 2,938</td> <td></td> </tr> <tr> <td>その他</td> <td>0</td> <td>2,580</td> <td>▲ 2,580</td> <td></td> </tr> <tr> <td>合計</td> <td>192,948</td> <td>217,694</td> <td>▲ 24,746</td> <td></td> </tr> </tbody> </table>	項目	平成23年度	平成22年度	増減	増減理由	人にかかるコスト	0	57,723	▲ 57,723	指定管理施設へ移行	人件費	0	32,234	▲ 32,234		退職手当引当金繰入額	0	25,489	▲ 25,489		物にかかるコスト	188,778	150,285	38,493		物件費	92,610	53,671	38,939	委託料の増	維持補修費	1,621	1,967	▲ 346		減価償却費	94,647	94,647	0		その他のコスト	4,168	9,686	▲ 5,518		公債費(利子)	4,168	7,106	▲ 2,938		その他	0	2,580	▲ 2,580		合計	192,948	217,694	▲ 24,746		
項目	平成23年度	平成22年度	増減	増減理由																																																													
人にかかるコスト	0	57,723	▲ 57,723	指定管理施設へ移行																																																													
人件費	0	32,234	▲ 32,234																																																														
退職手当引当金繰入額	0	25,489	▲ 25,489																																																														
物にかかるコスト	188,778	150,285	38,493																																																														
物件費	92,610	53,671	38,939	委託料の増																																																													
維持補修費	1,621	1,967	▲ 346																																																														
減価償却費	94,647	94,647	0																																																														
その他のコスト	4,168	9,686	▲ 5,518																																																														
公債費(利子)	4,168	7,106	▲ 2,938																																																														
その他	0	2,580	▲ 2,580																																																														
合計	192,948	217,694	▲ 24,746																																																														
			※減価償却費の算定根拠 武道館取得価格(工事費)(A) 4,732,371千円 耐用年数(B) 50年 定額法による1年当たりの減価償却費(A/B) 94,647千円 取得年 平成5年4月25日																																																														

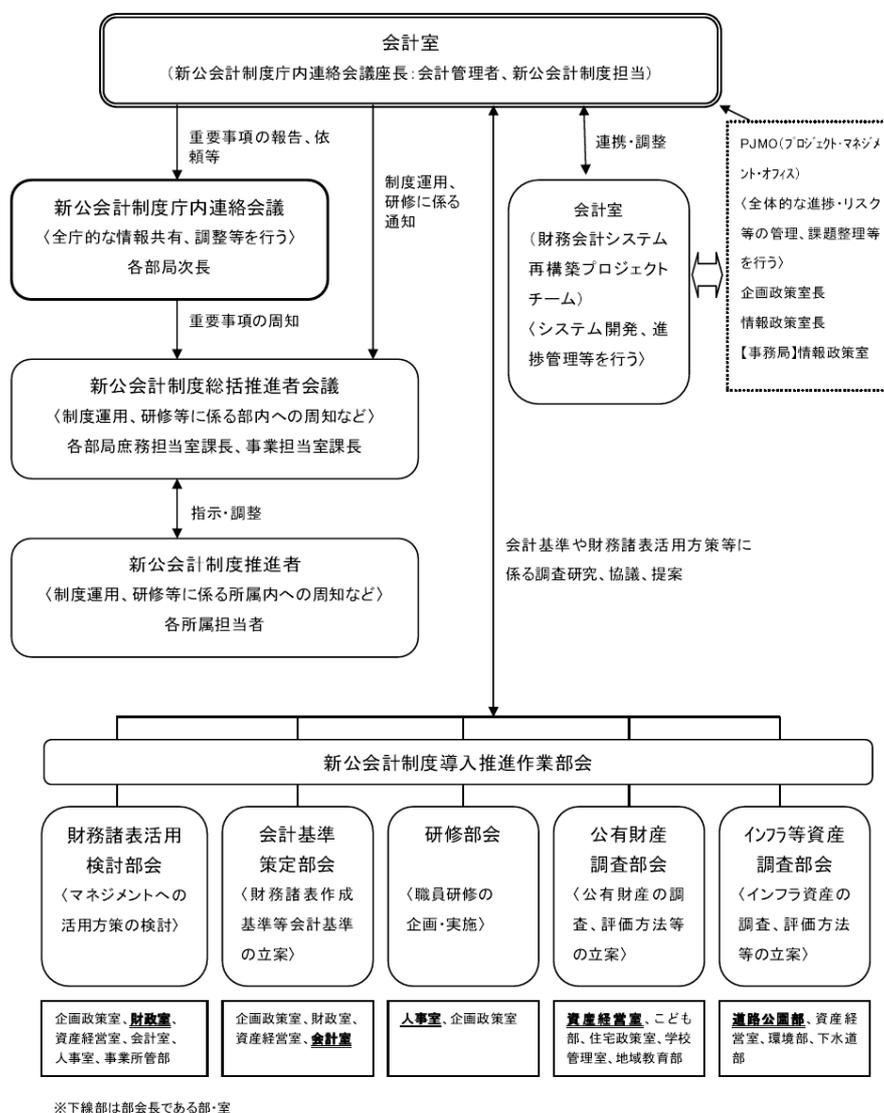
出所：吹田市（2013）23頁

- ④ 実施計画の策定や予算編成における資料として活用
- ・ 事業別予定貸借対照表、事業別予定行政コスト計算書の作成の検討
 - ・ フルコストの視点で費用対効果を検証し、財源の有効活用を図る判断材料とする。
- ⑤ 債権債務の適正化
- 未収金や貸付金などの債権に関する回収不能リスクを明らかにすることで、債権管理のより一層の適正化をはかる。

4.2.4 活用に向けた推進体制

会計室が中心に導入を行っているが、活用面においては企画、財政と協力して検討する体制が作られており、所管部門担当者の研修には人事室も関与しており、関係各部門との連携がはかられている（図表 9-11）。

図表 9-11. 推進体制



出所：吹田市（2013）27頁

4.3 愛知県

4.3.1 愛知県の制度の特徴

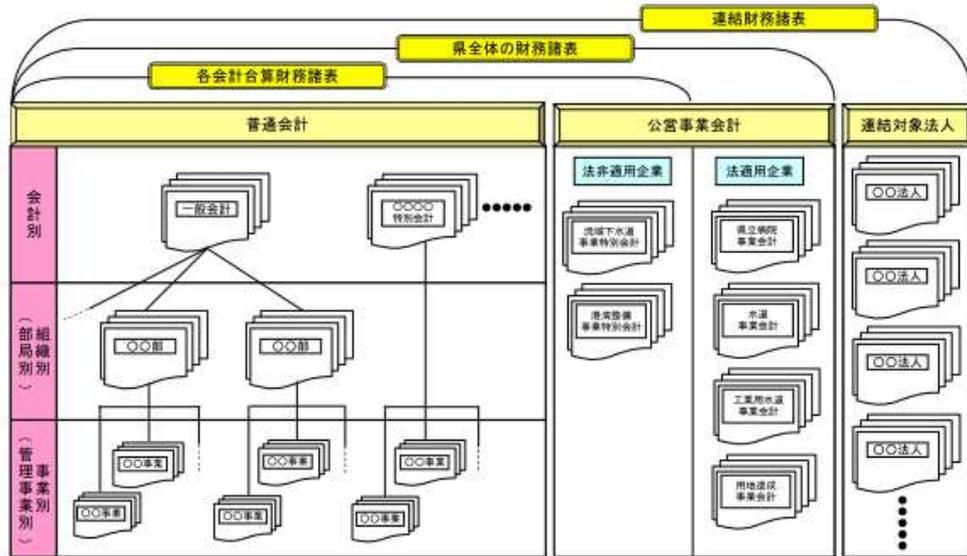
① 管理事業別、部局別財務諸表

地方自治法に基づく予算の枠組み(款項目節予算)では、一つの「目」の中に複数組織(課室)の事業が混在し、責任と権限の所在が不明であるが、組織のマネジメント力の強化のために、組織の責任と権限を一致させた280の管理事業(約

1,535 の予算事業を集約)を新たに財務諸表の作成単位として設定した。基礎となる事業別財務諸表を部局単位で集約することで、部局長の管理責任に対応した部局別財務諸表が作成される(図表 9-12)。

新公会計制度の適用範囲は、一般会計のほか、11 の特別会計(公債管理、証紙、母子寡婦福祉資金、中小企業近代化資金、就農支援資金、県有林野、林業改善資金、沿岸漁業改善資金、港湾整備、流域下水道、県営住宅管理)、4 つの公営企業会計(病院、水道、工業用水道、用地造成)、3 つの一部事務組合(港管理、競馬、競輪)、1 つの地方独立行政法人(大学)4 つの地方三公社(土地開発、高速道路、道路、住宅供給)、47 の第三セクター等(国際交流協会、男女共同参画財団、文化振興事業団、私学振興事業財団、公園協会、健康づくり振興事業団、産業振興機構、労働協会、農林公社、都市整備協会、水と緑の公社、教育・スポーツ振興財団、体育協会、厚生事業団、職業能力開発協会、矢作川水源基金、豊川水源基金、臨海環境整備センター、魚アラ処理公社、長寿科学振興財団、生活衛生営業指導センター、地場産業ファッションデザインセンター、科学技術交流財団、農業振興基金、水産業振興基金、用水振興協会、林業振興基金、桃花台センター、暴力追放愛知県民会議、環状鉄道、連絡線、空港連絡鉄道、高速交通、空港ビルディング、開発、食肉流通センター、競馬、海洋開発、農業信用基金協会、漁業信用基金協会、みなと振興財団、港埠頭、港緑地保全協会、空港、港鉄鋼埠頭、コンテナ埠頭、自家用自動車協会)を含む。一般会計と 11 の特別会計を合算した「一般会計特別会計各会計合算財務諸表」、一般会計特別会計各会計合算財務諸表に 4 つの公営企業会計を合わせた「県全体財務諸表」、県全体財務諸表に県と連携協力して行政サービスを実施している 3 つの一部事務組合、1 つの地方独立行政法人、4 つの地方三公社及び 47 の第三セクター等の会計を連結した財務諸表(「連結財務諸表」)が作成される。

図表 9-12. 財務諸表の階層別構成



出所：愛知県（2013）19 頁

② 標準人件費の配賦

支給実績の平均単価に各管理事業の従事人員を乗ずることで相当額を算出する。なお、職員給与のうち時間外勤務手当については、従事職員の実績時間数に応じて配賦を行う。

③ 公債費の配賦

一括管理されている元金、利子を各事業に配賦する。ただし、地方財政制度上、財源対策的性格を有する臨時財政対策債や減収補てん債特例分などは、資産形成につながらない地方債であり、その実態を明らかにするため、各管理事業に配賦せず、財政課所管の管理事業の貸借対照表に全額計上している。

④ 月次決算整理

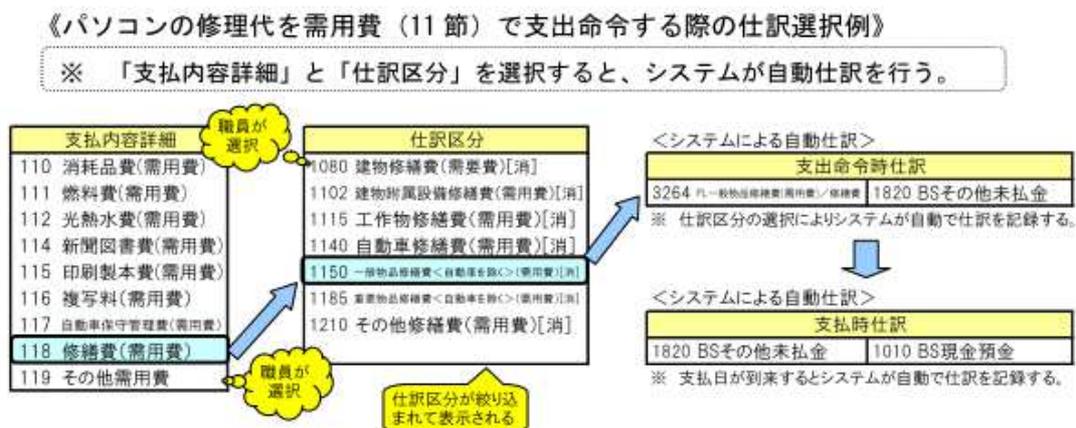
現金取引に関しては、日々の官庁会計による歳入、歳出処理時に、財務システムへ「仕訳区分」を入力することで、自動的に仕訳される。また、月次で減価償却費や（公有財産管理システム、建設資産管理システム等から）各種の異動に関する情報が提供され、自動的に仕訳される。一方で、引当金（退職手当引当金、不納欠損引当金、貸倒引当金等）の計上、1年基準に基づく、長期→短期（固定資産（負債）→流動資産（負債））の振

替、人件費、公債費の配賦等に関しては、自動では仕訳されず決算整理仕訳に時間と手間を要する。このための予算の確保が困難なため、現時点（2015年6月26日インタビュー）では実施されていない。

⑤ 都度仕訳（日々仕訳）の実施

支出命令時に仕訳が行われる（図表 9-13）。これにより、日々の取引ごとに資本的支出と修繕費なども区分することが可能となる。また、職員は、絞り込まれた仕訳区分リストの中から選択する方法とすることで、多くの取引は複式簿記の知識がなくても職員がそれほど迷うことなく仕訳を行うことが可能となっている。

図表 9-13. 都度仕訳の例

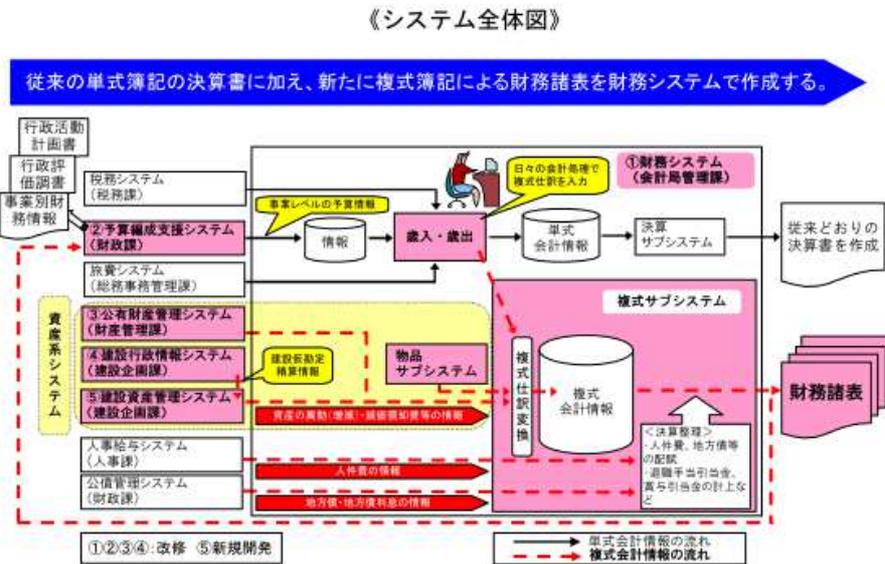


出所：愛知県（2013）25 頁

⑥ カスタマイズを最小限に抑えたシステムの導入

全面的に新たなシステムを構築するのではなく、既存システムを活用しつつ、必要な機能追加等によりシステムを整備している（図表 9-14）。

図表 9-14. 愛知県における財務会計システム全体図



出所：愛知県（2013）24 頁

- ⑦ 公会計システムと固定資産台帳管理システムとの一体運用
- ⑧ 資産情報管理の一元化（公有財産台帳と固定資産台帳の管理の一元化）
 地方自治法に基づく公有財産台帳で求められる資産と、固定資産台帳が求める追加的な範囲の資産（道路、河川等）を一元管理。資産評価の方法は取得原価主義が採用されている。ただし、開始貸借対照表作成時のみ、取得原価が不明な資産も多く、また取得原価と再調達価額が混在するのを避けるため、すべて再調達価額で資産評価を行っている。
- ⑨ 減損会計の導入
 事業用資産やインフラ資産においては、それらが企業活動における「収益」を生み出す資産とは異なり、県民に対して行政サービスという「便益」を与えるものであり、その便益の算出や便益に替わる指標の設定が現段階においては困難であること、当面は正確な資産評価作業に重きを置くこと等の理由により、制度導入時においては減損会計の導入を見送り、引き続き導入に向けた検討を行っていく。なお、投資及び出資金については、出資先法人の経営状況の悪化等により実質価額が著しく低下した場合減損処理を行う。

4.3.2 財務諸表の情報活用について

① 公共施設等総合管理計画との関連

新公会計制度導入時に整備された固定資産台帳のデータ等を活用し、施設類型ごとの減価償却率（減価償却累計額/再調達価額×100）を出し、現状の把握に活用している。このような現状分析や課題の整理を行った上で施設の老朽化対策を軸とした中長期的な県有施設の利活用最適化に係る基本的方向性を取りまとめ、平成27年3月に『愛知県公共施設等総合管理計画～県有施設利活用最適化に係る基本的方向性～』が策定、公表されている。その中では、特に、固定資産台帳の再調達価額を今後の更新費用の概ねの規模を把握することができるデータとして言及されている。

② 各部局のマネジメント

- ・ 施設維持修繕費比率（PL施設維持修繕費/BS建物・工作物等+BS建物・工作物等減価償却累計額）、施設改修更新率（CF建物・工作物等取得支出/（BS建物・工作物等+BS建物・工作物等減価償却累計額））、施設老朽化比率（BS建物・工作物等減価償却累計額/（BS建物・工作物等+BS建物・工作物等減価償却累計額））を算定し、施設の更新計画や大規模修理計画を作成する。
- ・ 受益者負担率（（PL分担金及び負担金+PL使用料及び手数料）/PL経常費用）、人件費比率、物件費比率、純資産比率、社会資本形成将来世代負担比率、一般財源充当率を算定し、他団体比較あるいは経年比較で検証し、管理事業の目標設定に活用する。

③ 決算審査、行政評価

- ・ 決算情報を補完し、議会における決算審査の充実を図るため、従来の歳入歳出決算書、決算に関する付属書、決算に関する報告書の参考資料として、部局別、会計別、各会計合算財務諸表を活用し、公的説明責任の充実を図る。
- ・ フルコストに基づく管理事業の評価、県民一人当たりコストの算定。

④ 予算編成における資料として活用

- ・ 管理事業ごとに作成された財務諸表を活用して行政評価を行い、その結果を予算編成に反映させるというPDCAサイクルを機能させる仕組みとして捉えている。
- ・ 債権債務の適正化

未収金や貸付金などの債権に関する回収不能リスクを明らかにすることで、債権管理のより一層の適正化をはかる。

4.3.3 活用に向けた推進体制

財政課が事務局となり、各部局主管課及び関連システム所管課等が構成員として導入を行ったが、活用面においては行政評価を担当する企画が検討を行っている。所管部門担当者（幹部含む）の研修に人事の関与はないが、平成 23、24 年度に合計 64 回実施された。

4.4 臼杵市

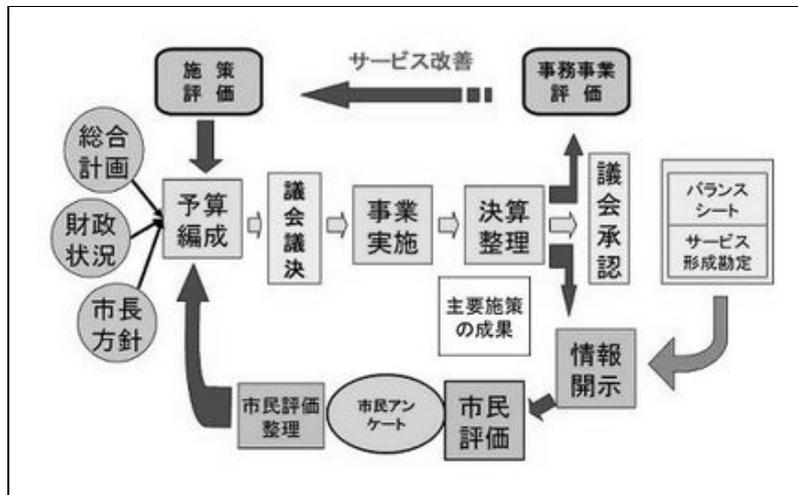
4.4.1 導入の経緯・概要

臼杵市は大分県の東海岸に位置する人口 40,000 人規模の団体であるが、1990 年代に財政が非常に悪化していた。1994 年度の経常収支比率は大分県の市の中で最悪であり、全国でもワースト 7 位の水準であった。そのような状況の中で財政再建を公約として 1998 年に就任した市長が財政再建のための手段として地方公会計の改革に着手した。

臼杵市は 1999 年に独自方式での貸借対照表を作成・公表し、翌年には行政コスト計算書に相当する独自方式の「サービス形成勘定」を作成・公表した。その後も継続して企業会計的手法を用いた財務書類の作成・公表を続けている。2007 年度には「総務省方式改訂モデル」を採用したが、併せて「基準モデル」による財務書類の作成も行っている。

2000 年度からは行政評価を目的とした「サービス検証システム」（図表 9-15）を構築・運用し、その中で財務書類を市民による行政評価のための資料として位置付けた。さらに 2012 年度には「サービス検証システム」を「行政経営システム」に発展させ、行政コストに基づく事業別評価を予算案策定に反映させることが目指されている。

図表 9-15 臼杵市の「サービス検証システム」



(出典) <http://www.city.usuki.oita.jp/docs/2014020600681/>

4.4.2 臼杵市の制度の特徴

臼杵市の公会計制度の大きな特徴は、総務省による指針が公表されるよりも前から、独自の取り組みとして企業会計の手法の導入を図ってきた点がある。臼杵市が独自に作成してきた財務書類には、貸借対照表だけでなく、行政コスト計算書に相当する「サービス形成勘定」も含まれており、極めて先進的な取り組みが行われてきた。

臼杵市が独自方式で作成した貸借対照表では、行政財産は取得原価で評価され、目的別に表示されていた。また、負債には退職給与引当金も含まれていた。また「サービス形成勘定」は、市が住民に提供しているサービスについての原価計算書として位置付けられており、原価の発生によりサービスが提供されるとして、市による行政活動の把握と評価の手段として用いることが意図されていた。

臼杵市では、財務書類を作成するだけでなく、それらの情報を行政評価や事業運営に積極的に活用しようとしている。さらには、市の全職員にコストの考え方を徹底することで、行政活動の団体の内部から効率化することが目指されている。

4.4.3 財務諸表の情報活用について

臼杵市では、まず、貸借対照表としてまとめられた資産と負債の状況を踏まえて、財政状況の改善が吐かれた。建設事業の実施にあたっては、常に資産と負債との突き合わせを行うことが重視され、地方債の起債を抑制しながらも必

要な社会資本を整備することが目指された。それにより、1996年度から2006年度までの間に、資産総額は475億円から891億円に増加したものの、市債の残高は133億円から258億円の125億円の増加に抑えられた。さらに、市債の増発は交付税措置があるものに限定することで、市の実質的な負担は84億円から107億円に増加しただけであった。

また、貸借対照表に退職給与引当金を計上することで、退職金債務の大きさに対する関心も高まり、予算上も退職金手当基金が創設された。

その後、臼杵市においては行政コストを市の行政運営で活用する取り組みに重点が移されていった。財務書類の作成にあたって計上される減価償却費に対する全職員の意識を高めることで、行政活動の効率化が図られ、保育所等の民間委託も進められた。また、すべての事業に関して人件費や減価償却費も含めたコストを計算することを求め、事業費ではなく行政コストによる事業評価を行っている。また、市民に対する広報手段として財務書類等の公会計データが重視されており、地域にケーブル・インターネットの整備を行ってきたことと合わせて、行政コストが記載されたすべての行政評価シートがインターネットを通じた公開されている。

4.4.4 活用に向けた推進体制

臼杵における公会計情報の活用体制については、情報作成の外注はほとんど行わず、基本的には職員を中心とする作業グループが具体的な内容の検討を行ってきた点がある。独自方式による財務書類の作成を始める時点において専任の職員が置かれており、その職員を中心とする職員グループによる議論を通じて、現実の行政運営で活用できる財務書類の活用が目指されてきた。その中で、財務情報の活用にあたってはすべての部署で公会計に対する認識を高めることが重要であることが確認された。その結果、臼杵市においては企画部門が廃止され、すべての部署に公会計情報と結びつけた企画・会計の業務を担当する「企画調整担当者」が置かれている。

また、市における公会計改革を推進するための横断的な組織として、幹部職員による「サービス評価委員会」が設置されている。臼杵市における推進体制は、職員自身が職員の意識改革を図るうえで公会計情報を利用しようとしている点に大きな特徴があると言えるだろう。

4.5 習志野市

4.5.1 導入の経緯・概要

習志野市は千葉県北西部に位置する人口 160,000 人規模の団体である。習志野市の大きな特徴としては、当初は 6 km²ほどであった面積が、1960 年代以降の埋め立て地の移管によって、約 21 km²にまで短期間で急激に拡大した点がある。そのため、市が保有・管理すべき資産について網羅的に把握する必要があり、そのための活動として地方公会計の活用が図られてきた。

習志野市では現実に保有し、管理の対象とすべき資産を把握することが重視されていたため、2007 年に「基準モデル」の採用を決め、貸借対照表等の財務書類を作成するだけでなく、固定資産台帳を整備することが図られた。そして、その活動の中で、公共施設やインフラの老朽化が進んでおり、それらの更新が財政上も大きな問題になり得ることが明らかになった。

そこで習志野市は、2009 年に「公共施設マネジメント白書」を作成・公表した。「公共施設マネジメント白書」は習志野市の学校、公民館、および図書館等の 63 建物（延床面積 21 万 m²）について人件費や減価償却費を含めたトータルコストを算定するとともに、施設ごとの老朽化の度合いを実地調査して結果をまとめたものであった。そのうえで、習志野市の公共施設が現実に老朽化しており、現在の投資的経費では建替や大規模修繕のための経費を確保することができないことが明らかになった。そこで習志野市は「公共施設再生基本方針」を定めるとともに、公会計情報を用いたファシリティ・マネジメントの強化を図っている。

4.5.2 習志野市の制度の特徴

習志野市では「基準モデル」による財務書類の作成・活用が図られてきたが、市債の残高は大きくないこともあり、債務負担の評価よりも保有・管理すべき資産の実情を把握することに重点が置かれてきた。そのため、具体的な公会計改革のための活動も、貸借対照表の基礎となる固定資産台帳を整備することが重視されてきた。

そして習志野市では、作成された資産情報を将来計画の基礎とするための取り組みが続けられている。「基準モデル」に基づいて作成された貸借対照表から施設・設備の老朽化に対する問題を認識し、「公共施設マネジメント白書」が作成された。そして、その「公共施設マネジメント白書」に基づいて、「公

共施設再生基本方針」や「公共施設再生計画」が策定されている。

4.5.3 財務諸表の情報活用について

習志野市では貸借対照表や固定資産情報を活用したファシリティ・マネジメントの強化が図られている。財務書類の資産情報を基礎として、「公共施設再生基本方針」や「公共施設再生計画」が策定されており、それらの計画に基づいた財政運営を図ることが目指されている。

また、習志野市では資産情報を市民に対する広報活動でも活用しようとしている。習志野市が始めた「バランスシート探検隊」事業は、公会計情報を用いて一般の市民による市の施設の実状に対する理解を深めようとする取り組みであり、単なる財務書類の開示よりも踏み込んだ積極的かつ興味深い取り組みである。また、習志野市は財務書類の内容に詳細な分析・解説も記載した財務報告書を作成、インターネットや印刷物で広く市民に配布している。

4.5.4 活用に向けた推進体制

習志野市の公会計改革は、2007年に設置された「経営改革推進室」を中心に進められた。その後、財務書類の作成は会計課の所管となったが、会計課の中に公会計担当者が置かれており、主要な業務として公会計情報の作成・活用に向けた取り組みが進められている。

なお、公会計情報に基づくファシリティ・マネジメントの強化に関しては、市の組織改革が行われ、資産管理課や施設再生課が設置された。それにより、様々な部署に分散していた技術職員の集約が図られている。資産情報に基づく施設・設備の管理・運営もそれらの専門部門が市全体としての効率性を考慮して進めていく体制になっている。

4.6 宇城市

4.6.1 導入の経緯・概要

宇城市は熊本県中央部に位置する人口 60,000 人規模の団体である。宇城市は 2005 年に、三角町、不知火町、松橋町、小川町、および豊野町の 5 町が合併してできた新設市である。したがって、宇城市はまったく新しい団体であり、合併前の各町の住民にとっても、新しくできた宇城市がどのような団体であるのかはわかりにくい点があった。そこで、新たな市がどのような状況であるのかを市民に伝えることを目的として、市の成立当初から財務書類を用いた市民への情報提供を積極的に行っている。

また、宇城市は合併により成立した市であり、合併前に各町が整備した公共施設等をそのまま引き継いでいるものの、1つの市として考えた場合には、公共施設等に余剰が生じている可能性が大きい。そこで宇城市は、2005年に「宇城市行政改革大綱」を策定するとともに、2008年には施設別財務諸表を盛り込んだ「施設白書」を作成した。そして、施設ごとの評価を行い、市としてのファシリティ・マネジメントの強化を図っている。

さらに宇城市は、2005年に策定した「第1次宇城市総合計画」で基本計画として定めた5つのミッションそれぞれについて、その達成度を評価する資料としての施策別財務書類の作成・公表も行っている。

4.6.2 宇城市の制度の特徴

宇城市の公会計改革は、宇城市という新しい団体についての住民の理解を深めることを目的として進められた。宇城市においては、現在の団体の状況が合併前のいずれの町とも異なるものであることを住民に理解してもらうとともに、今後のまちづくりに向けた議論の基盤を形作る必要があった。そこで、貸借対照表等を用いた住民への情報提供が行われた。

また、宇城市の取り組みの大きな特徴としては、「将来のバランスシート」の作成・開示が行われた点がある。2003年度末の貸借対照表を起点として、経費の削減や施設の売却等の具体的な改革目標が実現された場合の市の将来像が貸借対照表の形式で示された。

また、新しい市の政策を評価するための資料としても財務書類が重視され、エコタウン、セルフケア、インフラ整備、ライフサポート、および教育文化という宇城市が重視する施策別に財務書類を作成する取り組みが行われた。それぞれの施設別財務書類は、さらにいくつかのセグメントに区分されており、施策の目標を実現するための評価資料として利用されることが想定されている。

また、合併により多くの公共施設を保有・管理することになった宇城市においては、効率的なファシリティ・マネジメントを実現する必要があり、財務書類や「施設白書」の情報を用いて、売却可能な公共施設の選定や施設の統合計画の策定が行われている。

4.6.3 財務諸表の情報活用について

宇城市においては、市の将来像を明らかにすることを目的とした財務諸表の作成・公開も行われたが、現実の政策運営では、財務書類や「施設白書」の情報を用いた公共施設の統廃合が進められた。そして、2009年には不要と判別された公民館の売却を行うとともに、旧町役場の施設とその他の施設との統合を

進めることで、公共施設の管理・運用における負担を軽減し、行政運営の効率化を図っている。また市立の施設の民営化も行われている。

さらに宇城市では、2006年に、財務書類の情報に対する分析結果を踏まえた「宇城市行財政改革（集中改革プラン）」が策定された。議会への財務情報の提供も積極的に行われており、予算審議の中でも公会計情報を活用することが目指されている。

4.6.4 活用に向けた推進体制

宇城市における公会計改革は、財政課を中心として進められている。必ずしも、全職員に対して公会計情報の活用を促す体制が整備できていないわけではない。ただし、議会での審議で公会計情報が利用され、建設事業の立案・決定および実施を進める中で、公会計情報の活用が図られている。

4.7 東京都江戸川区

4.7.1 導入の経緯・概要

平成24年に、東京都による新公会計制度の説明があった。ストック、フルコストの評価の必要性に対する問題意識は従来からもっていたこともあり、多田正見区長が導入を決めた。平成25年度、26年度に導入を検討し、平成27年から日々仕訳をはじめた。

導入の目的は、①官庁会計における資産・負債のストック情報や減価償却費・人件費のコスト情報の欠如の改善、②区民への十分な説明責任、③事業執行のマネジメントの向上にあった。

平成25年度に経営企画部長を委員長とする以下のような組織体制を構築し、平成27年3月までに25回の委員会を開催し、平成27年4月からの導入を実現した。

- ① 検討委員会：委員長、副委員長（総務部副参事）、委員（12課長：企画課、経営企画部参事、財政課、情報政策課、職員課、用地経理課、都市開発施設課、土木部施設管理課、会計室、学務課、学校施設担当課）
- ② 作業部会：会計基準部会、資産部会、システム再構築部会
- ③ アドバイザー：東京都会計管理局職員、公認会計士

件等委員会は、平成27年4月以降は推進委員会に移行し、運営の推進に引き続き課長がかかわる仕組みになっている。

導入の検討に際しては、東京都が導入した企業会計方式をベースに、同様の方式を導入した先行導入自治体の中で最も活用目的が明確で先進的な取り組み

を行っていた町田市の事例を主に参考に検討が進められた。なお、統一基準への対応は、数字を組み替えて総務省用に作成する予定である。

4.7.2 江戸川区の制度の特徴

① 組織別・事業別財務諸表

各課のマネジメントに積極的に活用するため、町田市や吹田市などの東京都方式を採用する自治体同様、組織別・事業別の財務諸表を作成できるようにした。財務諸表の作成単位は図表 9-16 の通りである。

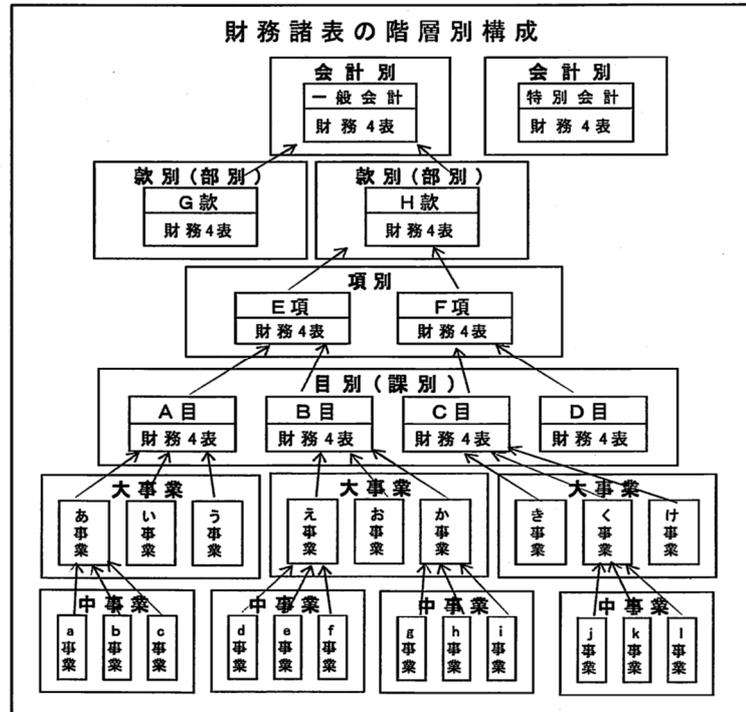
図表 9-16. 財務諸表の作成単位

財務諸表の作成単位	内容
(1)会計別	①一般会計、②国民健康保険事業特別会計、③介護保険事業特別会計、④後期高齢者医療特別会計
(2)江戸川区全体	(1)の会計別を集約したもの
(3)部別	15 の部別（予算体系の「款」と対応したもの）
(4)項別	26 の項別（予算体系の「項」と対応したもの）
(5)目別	63 の課別（予算体系の「目」と対応したもの）
(6)大事業別	397 の大事業
(7)中事業別	741 の中事業（財務諸表作成の基礎単位）
(8)連結財務諸表	①一部事務組合、広域連合、②外郭団体との連結財務諸表

出所：江戸川区（2016）4-5 頁をもとに著者作成

財務諸表の階層別構成は、図表 9-17 の通りである。中事業を基礎単位として、事業別、部門別、会計別等に財務諸表が作成される。

図表 9-17. 財務諸表の階層別構成



出所：江戸川区（2016）5頁

財務諸表に基づく部門別管理を可能にし、予算体系と関連付けることができるようにするため、予算の「目」の単位と課の単位を同じにした（図表 9-18）。町田市においても財務諸表の作成単位と組織、予算体系の整合性がはかられているが、町田市の場合は、一つの課に複数の目があるところがある。江戸川区の場合、一つの「目」に必ず一つの課が対応するようにした。

図表 9-18. 歳出目体系の変更

◎ 平成26年度の歳出目

款	項	目	計上内容
福祉費	社会福祉費	社会福祉総務費	一般職の給与費(他目の人件費も計上)
			社会福祉協議会補助費(福祉推進課)
			民生・児童委員関係費(福祉推進課)
			車椅子貸与費(障害者福祉課)
			路上生活者対策事業費(生活支援第一課)



◎ 平成27年度の歳出目

款	項	目	計上内容
福祉費	社会福祉費	福祉推進費 (福祉推進課)	一般職の給与費(福祉推進課の人件費のみ)
			社会福祉協議会補助費
			民生・児童委員関係費 ▲▲▲▲費
	社会福祉費	障害者福祉費 (障害者福祉課)	一般職の給与費(障害者福祉課の人件費のみ)
			車椅子貸与費 ■ ■ ■ ■ 費
	生活保護費	第一生活保護費 (生活支援第一課)	一般職の給与費(生活支援第一課の人件費のみ)
路上生活者対策事業費 ● ● ● ● 費			

出所：江戸川区（2016）6頁

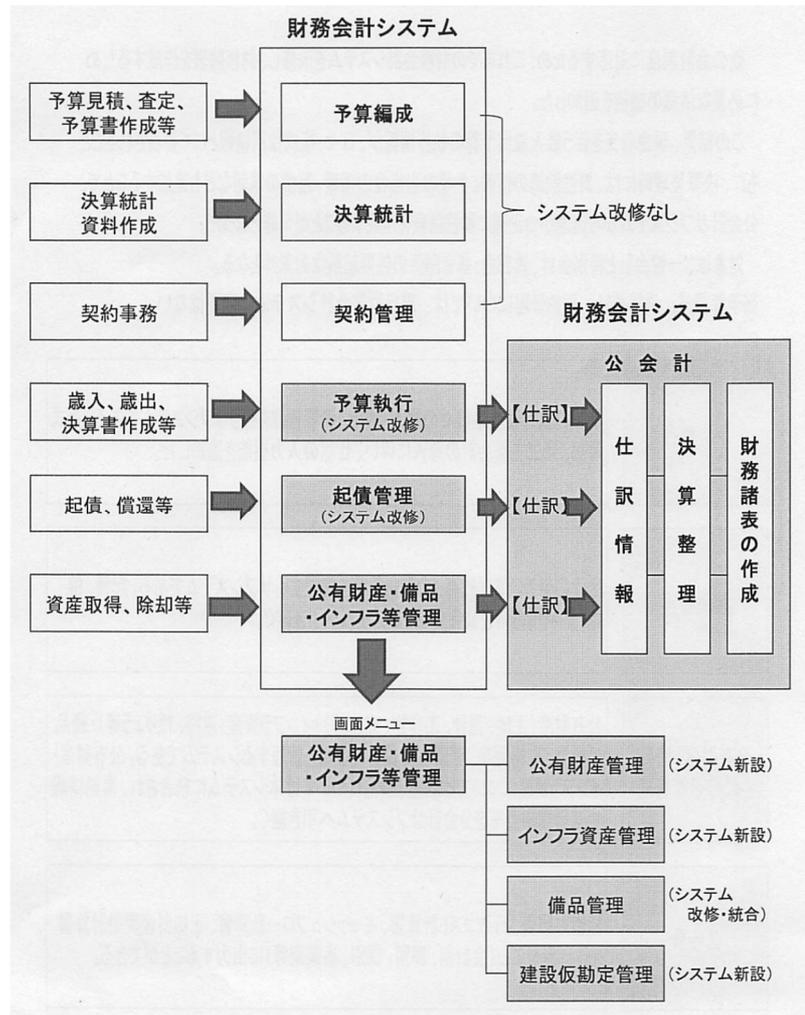
② 中事業別の計算における配賦の簡素化

町田市が導入した仕組みの中で、導入上複雑だと考えられたのは、人件費等の中事業への配賦方法であった。町田市の場合、各職員が各事業に投入した時間の割合を調査し配賦しているが、江戸川区の場合は、各課長が職員ごとの中事業への負荷割合を見積もり算定した。また、職員による実際の時間当たり単価の違いや職員議会対応などの間接的な業務の区別などは行わず、配賦手続きの簡素化を行った。

③ 既存の財務会計システムをベースにしたシステム化

江戸川区では、新しい会計制度の導入に際し、既存の予算編成、決算統計等の財務会計システムをベースに、新たに管理が必要になったストック、フロー関連の仕訳処理ができるようにシステム改修を行った。各部門での入力処理は増えたが、起動や入力画面は従来のものであり、新制度以降に伴うシステム面での入力方法等の変更について職員の負荷を最小限に抑えることができた（図表 9-19）。

図表 9-19. 財務会計システム



出所：江戸川区（2016）1頁

④ 財務レポートの作成

財務諸表の会計情報を活用するため、江戸川区では、今年度から財務レポートを作成している（図表 9-20）。今年度は、6月末を締切に各担当部門で作成し、7月、8月に財政課と公認会計士によるチェックを行い、9月議会で報告することになっている。各事業の課題、事業の成果、財務分析等について、財務数値だけでなく、非財務指標、定性的な説明が含まれている。東京都方式を導入済みの他の自治体同様、日々仕訳を行っており、調定（収入手続き）等の突き合わせを月次で処理しているため、9月議会での報告が可能となっている。

図表 9-20. 財務レポートの項目と内容

項目	内容
(1)事業目的	記述
(2)施設の基本情報	主要施設の名称、所在地、面積、建設年、取得価格等
(3)事業費の課題	特定の事業経費に関わる課題（記述）
(4)事業の成果	成果指標（財務/非財務数値）、成果の説明（記述）
(5)財務情報	①行政コスト計算書（財務数値、特徴的事項の説明） ②単位当たりコスト情報（定量指標、分析内容） ③キャッシュ・フロー収支差額集計表（財務数値） ④貸借対照表（財務数値、特徴的事項の説明）
(6)財務構造分析	①行政コスト/行政費用の性質別割合 ②人に関わるコストの内訳 ③その他の分析指標
(7)個別分析	①個別事項の分析 ②その他の分析指標
(8)総括	①事業の成果及び財務分析 ②「事業の成果及び財務分析」を踏まえた今後の課題

出所：江戸川区受領資料をもとに著者作成

このレポートは、4つの会計別、13の部別、61の課別、197の事業別に作成される。事業の分類は、図表 9-21 の通りである。A分類、B分類、C分類については必ず作成し、D分類については、各課が必要と認めたものである。

図表 9-21. 財務レポートの作成分類

財務レポートの作成分類	数
A 分類：施設運営受益者負担型	26
B 分類：施設運営型	30
C 分類：受益者負担型	21
D 分類：各課が特に必要と認める事業	40

出所：江戸川区（2016）7頁をもとに著者作成

4.7.3 公会計情報の活用

江戸川区の場合、新たな公会計制度を導入するに当たって、情報活用は重要な課題であった。情報活用の種類は、大きくは、決算資料としての活用、予算編成への活用、マネジメントへの活用から構成され、具体的には図表 9-22 の通りである。

図表 9-22. 財務諸表の情報活用の項目と内容

目的	内容
(1)決算資料	<ul style="list-style-type: none"> ・ 会計別・部別財務諸表を決算参考資料として区議会に送付し、決算特別委員会等での審査に活用される。 ・ 財務上の観点から特に検討を要する事業について、フルコストによる分析資料を示し、一層の説明責任を果たす。
(2)予算編成	<ul style="list-style-type: none"> ・ フルコストによる予算査定を行う。
(3)マネジメント	<ul style="list-style-type: none"> ・ 大規模施設の更新、大規模修繕時における資産老朽化比率の検討 ・ 施設更新計画の策定 ・ 事業のスクラップアンドビルド、実施手法の改善 ・ 施設の管理運営費経費の見直し ・ 債権管理の適正化 ・ 受益者負担額の合理性の検討

出所：江戸川区（2016）12-13頁、インタビューをもとに著者作成

すでに述べた財務レポートは、上記のいずれの目的にも使用されることになる。財務レポートを事業担当課の職員が自ら分析、作成することで（財務数値等は財政課がサポートを行う）、職員は前年度を自ら振り返り、事業に関わるストック、フルコストの財務情報、非財務情報に基づいて課題を認識し、施設更新、事業の継続性、事業実施手法等について、検討することができる。

江戸川区では、すでに、平成 24 年度に大規模な行財政改革を実施し、既に 200 以上の事業を見直し、約 35 億円の節減効果を出している。また、受益負担額については、フルコストの情報が提供されたとしても、短期的に住民負担額を変更することは容易ではない。したがって、短期的に財政的效果が出るとは考えにくいですが、課題を認識することで中長期的な改善、見直しにつながっていくことが期待されている。他方、規模の大きな施設の運営管理については指定管理者制度が導入されているため、運営コストを認識することが難しいという課題もある。個々の事業についての分析上の課題の整理、改善については、今後の検討課題となる。

予算編成において積極的に活用することで、財政課は、共通の情報に基づく予算ヒアリングが可能になる。財務レポートは議会にも提供されるため、担当部門には説明責任が求められる。このため、事業所管部門の担当者は、予算編成や議会に活用されることで、財務レポートの作成を積極的に行うように動機付けられることが期待されている。

また、情報活用を行ううえでは、比較可能性が重要である。町田市がイニシ

アチブをとって試行しており、介護保険事業など特定の事業について、八王子市、多摩市、荒川区、福生、町田市、藤沢市、吹田市との比較が可能になる予定である。

4.8 砥部町

4.8.1 導入の経緯・概要

砥部町は愛媛県の中部に位置する人口 20,000 人規模の団体である。砥部町においては、2006 年から「旧総務省方式」による財務書類の作成に取り組んだ。その中で、資産情報が網羅的に把握されていないことが問題視され、2007 年には固定資産台帳を作成するための庁内の体制整備が行われた。財務書類の具体的な作成モデルとしては「総務省方式改訂モデル」が採用されが、2008 年度決算分からは、網羅的な固定資産台帳を作成したうえで、決算統計の数値の積み上げではなく、固定資産台帳の情報を用いた「総務省方式改訂モデル」の財務諸表が作成・公表されている。

また、砥部町では、網羅的な固定資産台帳が整備されたことをうけて、老朽化した公共施設やインフラの更新を将来において行う場合の財政負担のシミュレーションが行われた。その結果が、2011 年に「中長期財政運営フレーム」にまとめられ、公表されている。

4.8.2 砥部町の制度の特徴

砥部町の制度の大きな特徴としては、網羅的な固定資産台帳の作成が完了しているにもかかわらず、「総務省方式改訂モデル」による財務書類の作成・開示が行われている点がある。「総務省方式改訂モデル」の採用を継続している理由として担当者は、作成された財務諸表上の数値を利用するうえで「総務省方式改訂モデル」の方が容易に利用できる点を挙げている。

また、砥部町における取り組みには、財務書類に基づく将来予測にあたって、単純に過去からの変化を延長するのではなく、3 つのシナリオを設けたシミュレーションを行っている点にも特徴がある。具体的に用いられたシナリオは、シミュレーションが行われた 2011 年度までに決定済みのもの以外の新規建設事業はいっさい行わない場合、すべての公共施設を建築後 40 年もしくは耐用年数経過後に更新する場合、および予算が許容する上限までは毎年更新のための建設事業を実施するシナリオであった。そのような複数のシナリオを設けることで、シミュレーションの結果を将来にむけた政策決定のための基礎資料とすることが意図されている。

4.8.3 財務諸表の情報活用について

砥部町では作成された財務書類や「中長期財政運営フレーム」を、将来な説明および分析とともに町のホームページで公表しており、予算の策定や決算の評価のための資料として活用することができる体制の整備が図られている。また、施設別・事業別財務諸表については、予算査定の場でも活用されている。

さらに、財務書類等を用いた職員に対する研修等を積極的に行っており、様々な部署の職員で構成された公会計の研究会が、庁内での横断的な取り組みの中核になっている。あわせて、財務数値を用いて町民による町の財政に対する理解を深めるための「バランスシート探検隊」事業にも取り組んでおり、町の財政に関する広報手段としても財務諸表を活用することが目指されている。

4.8.4 活用に向けた推進体制

砥部町では、企画財政課が公会計改革をリードする体制となっている。公会計改革や財務諸表の活用のための特別な組織は設けられていないが、町長と中心とする執行部が企画財政課による公会計改革や財務情報の活用に向けた取り組みを支援している。また、若手職員を中心として組織された部局横断的な研究会が中核となって、職員の公会計に対する意識を高めるとともに、住民による町の財政状況に対する理解を高めるための取り組みが継続的に実施されている。

5 統一基準導入に向けて準備を進めている自治体

5.1 神戸市

5.1.1 これまでの取り組みと統一的な基準への対応について

現在は総務省方式改訂モデルで財務諸表を作成している。次年度の決算議会までに作成が間に合わないため、議会での報告は行っていない。次年度末までに作成し、ホームページで公表している。

現在、統一的な基準に基づく財務諸表作成に向けて、固定資産台帳等の整備を進めている。現在のところ、部門別、事業別に財務諸表を作成する予定はない。固定資産台帳の整備に際して、関連する部門のコードは入力されているが、事業コードは入っていない。このため、部門別に集計はできるが、事業別に集計することはできない。

固定資産の管理は、総務省によって配布されるソフトウェアで実施する予定である。現在使用している財務会計システムの端末上で操作することができないため、専用のパソコンを部局に配置する予定である。固定資産を購入した際には、財務会計システム上の事務処理とは別に、専用端末への入力処理が必要

となる。どのレベルで入力してもらうかで、部門の事務負担や端末の設置台数が大きく異なるため、現在検討中である。

統一的な基準による新たな財務諸表の公表は、現在の改訂モデル同様、決算議会には間に合わず年度末になる可能性が高く、調整事項が多ければさらに公表のタイミングは遅くなる可能性がある。

5.1.2 統一的な基準に基づく財務諸表の予算への利用可能性について

現在のところ、開始貸借対照表の作成に重点をおいており、予算を含め情報活用に向けた具体的な検討は行っていない。部門別や事業別に財務諸表を作成する予定はないため、直接予算編成に活用できるとは考えていない。

予算編成において、各部門が概算要求を行う際には、個別の事務事業に関して必要に応じて発生主義ベースのコスト情報が利用されている。また、33事業については、行政コスト計算書を作成している。当計算書は、33事業に関して個別に取得原価、人件費、公債費等の発生主義ベースの行政コストを計算したものであり、決算議会までに作成、公表している。ただし、原価償却費の計算は耐用年数を基準に算定しているため、統一的な基準に基づく償却費の考え方と異なっている。

5.1.3 統一的な基準に基づく財務諸表のファシリティマネジメントへの利用可能性について

固定資産台帳が整備され、老朽化比率などの指標が算出されるようになれば、ファシリティマネジメントにある程度活用できると考えられるが、現時点では、具体的な活用方法について検討に至っていない。

財務諸表に関わるデータを有効活用するうえで、システム整備は重要である。とくに財務4表の公表時期を早めようとする、財務会計システムとの統合化や部門レベルでのデイリーの入力作業が必要である。

5.2 大阪府八尾市

5.2.1 これまでの取り組みと統一的な基準への対応について

現在は財務4表を作成していない。期限までに市としての財務諸表を作成できることを優先しており、コストをかけて部局別、事業別の財務諸表を作成する予定はない。

現在、統一的な基準に基づく財務諸表作成に向けて、固定資産台帳、備品台帳の整備を進めている。公有財産の管理は財産活用課がこれまで管理してきた。

公有資産台帳には金額データが無いので、公有資産台帳をベースに対象となる資産の追加、金額情報の追加作業を行っている。備品については、会計課が毎年棚卸しを行っており管理しているため、備品台帳を整備することで、資産計上すべきものとその必要性のないものを区別していく必要がある。

現在のところ、部門別、事業別に財務諸表を作成する予定はない。固定資産台帳の整備に際して、関連する部門のコードは入力されているが、事業コードは入れていない。このため、部門別に集計はできるが、事業別に集計することはできない。

5.2.2 統一的な基準に基づく財務諸表の予算への利用可能性について
現在のところ、開始貸借対照表の作成に重点をおいており、予算を含め情報活用に向けた具体的な検討は行っていない。また、部門別や事業別に財務諸表を作成する予定はないため、直接予算編成に活用できるとは考えていない。

5.2.3 統一的な基準に基づく財務諸表のファシリティマネジメントへの利用可能性について

固定資産台帳が整備され、老朽化比率などの指標が算出されるようになれば、ファシリティマネジメントにある程度活用できると考えられるが、現時点では、具体的な活用方法について検討に至っていない。管理事業単位に財務諸表を整備する予定はないため、施設の更新や大規模改修など、その都度重要な意思決定に際して固定資産台帳のデータを活用することになると考えられる。

財務諸表に関わるデータを有効活用するうえでは、システム整備は重要である。とくに財務4表の公表時期を早めようとする、財務会計システムとの統合化や部門レベルでの日々仕訳による入力作業が必要になると考えられる。

6 自治体における公会計情報活用の特徴

6.1 財務諸表の整備に関する特徴

6.1.1 導入経緯

新たな公会計制度の導入は、東京都や大阪府、吹田市、また白桦市、江戸川区はトップダウンで導入が進められたが、愛知県は財政部門が主導して導入している。トップダウンで導入を進める場合、トップのリーダーシップによって、会計局（財務諸表作成部門）、財政部門、企画部門等の関連スタッフが連携し

推進することが可能である。大阪府の場合、財務諸表を整備する会計局の役割は情報活用まで及ぶため、事業所管部門への活用方法の情報提供や追加的な作業が生じる主要事業マネジメントシート用のデータ加工を行っている。他方、愛知県の場合、会計局は財務諸表の整備のみ実施しており、情報活用に向けた取り組みは事業所管部門の業務負担増になるとの考え方から、積極的に実施していない。情報活用において部門間連携や事業所管部門への働きかけを行ううえでは、トップのリーダーシップがプラスの影響を及ぼす可能性があると考えられる。

6.1.2 財務諸表の作成方法の相違

財務諸表の作成方法は、新公会計制度普及促進連絡会議に参加した自治体間で必ずしも統一されているわけではない。愛知県の場合、国の資産であっても県が管理している河川等を資産計上している（愛知県、県財務諸表で総額を注記）。また、開始貸借対照表を作成する際の資産評価は、取得原価情報を収集できる資産とそうでない資産が混在したため再調達価額で統一的に評価している。取得原価情報の収集は相当手間がかかるため、とくに開始貸借対照表の資産の評価方法は、どこまで取得原価情報を収集できるかによって自治体によって異なると考えられる。

また、臼杵市は、東京都が「機能するバランスシート」を公表した同じ年の1999年に独自方式で貸借対照表を作成し、2000年に独自の「サービス形成勘定」を作成した。その後、2007年に「総務省方式改訂モデル」を採用し、併せて「基準モデル」による財務書類の作成も行っている。総務省の基準モデルが公表する以前に独自方式を採用していた自治体は、会計情報の利用に対する目的意識が高い可能性があるため、財務諸表の作成方法の動向を明かにするうえでは、基準方式が公表されるまでの独自の取り組みの有無についても明かにする必要がある。

管理事業単位の設定は、大阪府、吹田市、愛知県において設定されている。江戸川区の場合、財務諸表作成の基礎単位は、741の中事業であるが、財務レポートを作成し、実質的に管理する対象は、197事業である。総務省の基準に従えば設定する必要はないが、管理事業単位の設定はマネジメント志向の新公会計制度を導入している自治体の一つの特徴として考えることができる。ただし、管理事業単位での経費の計上方法については、自治体によって異なる。吹田市が、日々仕訳に基づいて人件費や減価償却費等の管理事業別の配賦計算の調整を月次で実施しているのに対して、大阪府や愛知県は年次の手続きとなっている。現時点で吹田市のシステムは、月次決算情報を自動的に公表できる構

造になっておらず、また、情報活用の必要性についても検討されていないが、期末における決算業務の負荷が軽減されることは認識されており、決算情報公表の迅速化には影響があると考えられる。江戸川区についても、日々仕訳に基づいて、調定などの突き合わせ処理を月次で行っているが、月次の財務諸表については現時点では必要性が乏しいと考えられており、現段階では実施していない。

6.2 財務諸表の活用

6.2.1 財務諸表のマネジメントへの活用

財務諸表の活用は、マクロ的な観点（団体全体の観点）から主に財政上の課題が明かにされ、予算や公共施設計画などの資源配分の意思決定に影響を及ぼすアプローチと、施策や事務事業などのマイクロレベルの評価が事務事業や公共施設に関する資源配分に影響を及ぼすアプローチがある。

白杵市の事例は、市レベルの財政状態の課題が明かにされたことによって、資産、負債のバランスを考慮した社会資本整備が進められたという意味では、マクロ的なアプローチによる活用が重要であったと考えられる。

公共施設等総合管理計画における財務諸表の情報の活用のレベルや度合いは、計画における現状分析や施設類型ごとの方針においてどの程度具体的な分析や方向性を示すかに依存している。すなわち、計画策定の課程において管理事業レベルの検討の積み上げに基づいて計画策定が行われる場合は活用が期待できるが、現状分析における施設老朽化比率の使用など、一部の情報利用に限定されるのであれば、財務諸表の活用は限定的なものになる可能性が高い。分析の視点は、中長期的な財政規律の維持という点では市全体の財政的視点による目標値等の設定がなされ、現状の把握や施設類型別方針の策定過程においてはマイクロ（個別施設、事業）の視点が必要となるため、マクロ、マイクロ両面のアプローチが必要である。

個別事業の管理における情報活用は、部門別単位（款、項、目別）の財務諸表だけでなく管理事業単位の財務諸表を提供することによって、等事業所管部門内における実施計画ローリング、概算要求（予算）の参考資料、設備更新計画への活用が期待できる。砥部町においても施設別、事業別の財務諸表が整備されており、宇城市のように、ファシリティマネジメントへの活用がとくに重視されている自治体においては、施設別の財務諸表作成が重要となる

江戸川区のアプローチは、各課において重要な事業について財務レポートを作成するというものである。財務レポートの作成自体が財務情報の具体的な

活用ツールとなっており、各担当課において主体的に分析できるようにすることで、職員のスキルや意識を向上させ、事業の見直しや手法の改善につなげていこうとしている。

情報活用の度合いは、部門レベルの情報活用のスキルや主体性、分権化の度合いなどに依存している可能性がある。他方、予算査定や行財政改革、ファシリティマネジメントについては分権化の度合いの影響を受けるが、財政部門などのスタッフ部門が比較的主体的に活用できる可能性がある。

大阪府が取り組んでいる主要事業マネジメントシートは、行財政改革の視点で個別事業を評価しようとするものであり、また、予算要求、査定課程における、知事重点事業や知事ヒアリング対象事業になっていることで、予算査定にも活用されている。ただし、主要事業マネジメントシートの管理単位は財務諸表を作成する管理事業の単位より細くなる場合があるため、必ずしも事業別の行政コスト計算書と貸借対照表が活用されるわけではない。つまり、行財政改革における個別事業評価や予算査定における事業単位と財務諸表の作成単位の整合性の度合いによって、行政コスト計算書と貸借対照表の情報が併せて活用される度合いも異なると考えられる。

ファシリティマネジメント、設備更新の意思決定の活用については、吹田市のように、重要な施設に関連する事業が管理事業として個別に管理されており、所管部門の意思決定過程の初期段階からファシリティマネジメント推進部門である資産経営部が関与し、更新の必要性を検討したうえで、施設規模、仕様などの提案が行われている場合、財務諸表が活用され最適化に向けた意思決定にプラスの影響を及ぼすことが可能である。つまり、所管部門の主体的な情報活用は重要であるが、ファシリティマネジメント推進部門の部門に関与する度合いが大きく、また、更新等の計画立案の初期段階から関与している場合は、財務諸表が活用され全庁的な観点で最適化が図られている可能性がある。

6.3 新公会計基準の理解や情報活用を促進するための取組みについて

新公会計基準に基づく財務諸表が活用されるためには、情報利用者の理解を促進することが必要である。アカウントビリティの視点では、住民、議会（議員）、監査委員、マネジメントの視点では庁内職員が主な情報利用者である。

住民に対しては、ホームページや市が発行する情報誌での広報活動の積極性、また、習志野市の「バランスシート探検隊」や、宇城市の「将来のバランスシート」のような特別の取組みを実施しているかどうか重要である。

議会に対しては、大阪府の場合、平成24年度から決算委員会で次長が議員に決算を説明することになっており、これは、説明する側の理解促進にも役立つ

ている。また、監査において、施設の有効性などの意見を期待する場合は、監査委員、事務局職員の理解を促進することも重要である。

マネジメントへの活用は、大阪府が取り組んでいるような庁内向けの活用事例に関する資料作り、研修等が重要であるが、予算査定や行財政改革プランの推進、施設更新の意思決定など実際の意思決定への活用と整合のとれたものである必要があると考えられる。

江戸川区が作成しつつある財務レポートは、各課におけるマネジメントのためのツールであると共に、予算編成時における財政課とのコミュニケーション、議会における説明責任を果たすためのツールとしても利用される。財務情報だけでなく、非財務情報、分析結果、定性的な説明を加えることで理解を促進させることが期待されている。シートの作成は業務の負荷の増加を伴うが、主要事業に限定することで一つの課当たりの枚数は平均3枚程度となっており、実施可能であると考えられている。シートの作成は、シート作成を通じて担当者の理解が深まるという効果もあるため、業務負担とのバランスが取れ、職員の理解を得ることができれば、有効な方法になり得ると考えられる。

活用に向けた推進体制については、大阪府の会計局のように、業務分掌として推進部門が明確になっていることや、砥部町のようにリーダーシップをとる部門明確であることが重要である。また、白杵市のように専任の職員が配置されているかどうかも重要である。江戸川区の場合は、導入の検討開始時から各課が参加しており、各課が導入の目的を理解し運用段階において積極的に情報活用をはかるうえでメリットがある。新たな会計制度を導入するうえで、外部のコンサルタントを活用することについては、長所、短所併せて考慮することが必要である。外注を行えば、他市の経験も考慮された仕組みを短期間で導入することが可能であるが、職員のスキル向上が伴わなければ、コンサルタントが去った後、新たな仕組みを継続的かつ効果的に活用することや仕組みの改善を実施することが難しくなる恐れもある。

7 さいごに

2014年に示された新公会計基準では、マネジメントへの活用が明示されたが、セグメント情報や日々仕訳は求められていない。他方、東京都を中心に独自の公会計制度の導入に取り組んできた自治体では、マネジメントへの活用を重視し、日々仕訳やセグメント別財務諸表の作成に取り組んできた。吹田市や江戸川区など、公会計情報のマネジメントへの重視している自治体の取り組みをみると、個別事業の視点で管理することが重要である。ただし、財務諸表整

備の観点では、どのレベルで財務情報、財務書類を提供するのかという管理単位の問題を検討する必要がある。大阪府や吹田市、江戸川区などのセグメント別財務書類を整備している先進的な自治体の導入事例を見ると、1000を超える単位で財務書類を作成することは技術的に困難のようである。技術的に100～300程度集約せざるを得ないとすれば、実際には、課もしくは係、あるいは特定の事業・施設単位での管理を意味するため、どの単位で財務諸表を整備するかについての意義を明確にする必要がある。

また、事業を管理する部門の業績責任を明確にするうえでは、部門としての目標管理と債務残高、固定資産保有高、コストに占める人件費比率など、組織業績管理指標で管理する意義について今後さらに検討していく必要がある。部門への分権化と業績責任という視点では、部門と関連する団体との連結評価などサブコンソリデーション（木村、1999）による管理も考慮する必要があるだろう。

他方、管理サイクルの問題については、吹田市や大阪府、愛知県では現在のところ取り組み予定はない。月次で進行管理をしようとするれば、日々仕訳による業績管理が必要となるほか、行政評価との一体管理や、月次でPDCAサイクルを回していく運用システムも必要である。マネジメント目的に使用しないとすれば、月次管理の意義は決算の早期化に求めざるを得ないため、財務書類を整備するうえで、月次管理の意義を明確にする必要があるだろう。

（注）

本章の1～3節は、松尾貴巳（2016）「自治体における新公会計制度の導入と業績管理情報の活用」『国民経済雑誌』pp.47-61.の1～3節に修正を加えたものである。また、本章のケースのうち、大阪府、吹田市、江戸川区、神戸市、八尾市の事例については松尾が、白杵市、習志野市、宇城市、砥部町の事例は大塚が、愛知県の事例については吉本がそれぞれ担当した（大阪府、吹田市、白杵市、習志野市、宇城市、砥部町、愛知県の事例については、松尾・吉本（2015）による）。

参考文献

愛知県（2013）『愛知県の新たな公会計制度～公会計とマネジメントプロセスの一体改革～』愛知県。

東信男（2000）「国の公会計制度改革の課題と展望」『会計検査研究』22，63

- 79.

江戸川区 (2016) 『江戸川区の新公会計制度』東京都江戸川区。

大阪府 (2014) 『大阪府の財務諸表 平成 26 年度』大阪府
(<http://www.pref.osaka.lg.jp/kaikei/newzaimusyohyou/index.html>, 2016
年 7 月)

木村幾也 (1999) 「グループ企業における経営組織と管理会計情報—事業部
制企業からグループ企業へ—」『管理会計学』7, (1,2), 137-158。

総務省 (2015a) 『統一的な基準による地方公会計マニュアル』総務省。

総務省 (2015 b) 『地方公共団体における統一的な基準による財務書類の作
成予定』総務省。

総務省 (2014a) 『今後の新地方公会計の推進に関する研究会報告書』総務省。

総務省 (2014b) 『地方公共団体における行政評価の取組状況等に関する調査
結果』総務省。

吹田市 (2013) 『吹田市の新公会計制度 (案)』吹田市。

東京都 (2001) 『機能するバランスシート』東京都,
(http://www.zaimu.metro.tokyo.jp/syukeil/zaisei/BS_press.htm, 2016
年 7 月)

東京都 (2010) 『東京都における新たな公会計制度の活用』東京都。

東京都 (2012) 『東京都の財務諸表-平成 23 年度-』東京都。

町田市 (2011) 『町田市の新公会計制度』町田市。

松尾貴巳・吉本理沙 (2015) 「新公会計制度の導入に関する実態調査」『新
しい地方会計の理論、制度、および活用実践 (中間報告書)』日本会計研究学
会特別委員会, 34-45。

山本清 (2015) 「公会計制度改革に関する研究レビュー」『新しい地方会計
の理論、制度、および活用実践 (中間報告書)』日本会計研究学会特別委員会,
34-45。

DiMaggio, P.J. and W.W. Powell (1983). The Iron Cage Revisited:
Institutional Isomorphism and Collective rationality in Organizational
Fields, *American Sociological Review*, 48(2), 147-160.

Guthrie, J., O. Olson, and C. Humphrey (1999). Debating Developments
in New Public Financial Management : The Limits of Global Theorising and
Some New Ways Forward, *Financial Accountability & Management*, vol.15,
No.3 & 4, 209-228.

Franco - Santos, M., Kennerley, M., Micheli, P., Martinez, V., Mason, S.,

Marr, B., et al. (2007). Towards a definition of a business performance measurement system. *International Journal of Operations & Production Management*, 27(8), 784-801.

Hansen, S. C., & Van der Stede, W. A. (2004). Multiple facets of budgeting: an exploratory analysis. *Management Accounting Research*, 15(4), 415-439.

Hood, C.(1991) . A Public Management For All Seasons?, *Public Administration*, vol.69, Spring, 3-19.

Ittner, C. D., & Larcker, D. F. (1998). Innovations in performance measurement: trends and research implications. *Journal of Management Accounting Research*, 6, 205-238.

Ittner, C. D., & Larcker, D. F. (2001). Assessing empirical research in managerial accounting: a value-based management perspective. *Journal of Accounting and Economics*, 32(1-3), 349-410.

Ittner, C. D., Larcker, D. F., & Randall, T. (2003). Performance implications of strategic performance measurement in financial services firms. *Accounting, Organizations and Society*, 28(7-8), 715-741.

Meyer, J. W. and Rowan, B. (1977). Institutionalized Organizations: Formal Structure as Myth and Ceremony, *American Journal of Sociology*, Vol.83, pp.340-363.

Speklé, R. F., & Verbeeten, F. H. M. (2014). The use of performance measurement systems in the public sector: Effects on performance. *Management Accounting Research*, 25(2), 131-146.

Suchman, M. C. (1995). Managing Legitimacy: Strategic and Institutional Approaches, *Academy of Management Review*, 20(3), 571-610.