

地方自治体における基準モデルに関する考察

—資産経営と予算編成の視点から—

中 桐 史 雄

I はじめに

新地方公会計は財務書類作成の段階から実務への活用の段階へと移行しつつあるが、基準モデル¹の存在意義が今、問われている。平成18年に公表された新地方公会計制度研究会報告書において各団体は「基準モデル」と「総務省方式改訂モデル」のいずれかで財務書類を作成することが要請されたが、平成21年度決算において財務書類を作成した団体のうち、70.4%が総務省方式改訂モデルを採用し、基準モデルは僅か9.6%に留まっていて²、基準モデルへの移行が進んでいないのが現状である。

基準モデルについてはその難解さやこれまで様々な課題が指摘され³、それらが現在において基準モデルを導入する団体が少数に留まっている要因となっている。しかし公共施設の老朽化に伴う更新需要が高まる現在において、基準モデルを導入して複式簿記による事業別・施設別財務諸表を作成することで、どの事業のどの資産の更新投資が必要なのかを個々の仕訳に掘り下げて個別具体的に洗い出すことが可能になる。また予測財務諸表を作成することで予算編成のシミュレーションを行い、リアルタイムの財政情報を開示することで住民へのアカウンタビリティを向上させることが期待できる。そのため、厳しい財政事情の下で住民への説明責任の充実を図り、資産債務改革を進めるためにも、各団体は基準モデルの有用性を認識した上で導入を進めるべきと筆者は考えている。

次章以降では、実証的検証が行われた倉敷市の事例を含む基準モデル採用（もしくは基準モデルに移行中の）自治体における施設管理及び予算編成への活用の現状について考察し、基準モデルを活用した、地方自治体における資産経営や予算編成の今後のあり方についての検討を行う。

1 固定資産台帳等に基づいて開始貸借対照表を作成し、ストック・フロー情報を公正価値（減価償却後再調達原価、市場価値等）で把握する。さらに、個別の取引情報について、複式簿記・発生主義により記帳して作成することを前提とするもの。稲沢（2009, pp.46～47）

2 総務省（2011a, p.1）

3 清水（2008, pp.28～32）、水田（2008, pp.151～157）

II 地方自治体における基準モデルの活用の現状

基準モデルによる財務情報の活用の現状を分析するため、基準モデルを採用している13自治体に施設管理や予算編成への活用の現状や今後の活用予定についてヒアリング調査を実施した。その中で見えてきたのは、一部の自治体で財務情報が活用されているものの財務書類を作成することに手一杯で、大半の自治体で分析や活用に至っていない厳しい現状である。

基準モデルによる財務諸表の作成は法制化されておらず、通知のみによる作成であったため⁴にその作成は財政当局において追加的な事務として否定的な印象をぬぐいきれておらず、利活用が十分に行われていないのが現状である。そうした中で聞かれたのが、施設管理を中心とした取り組みであった。ヒアリング調査を実施した結果をまとめたものを以下の図に示す。

図 地方自治体における基準モデルの財務情報の活用の現状と今後の活用予定

| | 予算編成 | 施設管理 | 活用の現状 | 今後の活用予定 |
|------|------|------|--------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------|
| 杉並区 | × | △ | 施設保全計画と固定資産台帳の連動 活用できる分野を検討中/セグメント情報は職員が活用できない | 事業別財務諸表に基づく施設白書を作成予定 |
| 足立区 | △ | △ | プロポーザルや指定管理の選定に際しての外部委託業者の審査 | 内部管理や決算への活用を検討 |
| 練馬区 | △ | △ | セグメント情報はありますが、活用できていない 自動仕訳システムを運用中 | PMCの予算編成及び行政評価への活用 |
| 浦安市 | △ | ○ | 委託料の見積もり アニュアルレポートを公表しているが、主だった反応はない | 施設管理運営業務のフルコスト情報を基にした公有財産の払い下げや未利用地の売却 |
| 習志野市 | △ | ○ | セグメント情報に基づく施設の集約、統廃合の実施 「バランスシート探検隊」の実施→アカウンタビリティの向上を図る 事業別財務情報と予算科目の数値のリンクを検討 | 行政コストを整理した上で予算編成シミュレーションを実施予定 公共施設の試算更新額の推計に基づく改革方針を検討中 |
| 千葉市 | △ | △ | | 施設別ライフサイクルコスト計算書と施設管理、行政評価との連携を検討 |
| 市川市 | × | × | | |
| 川崎市 | × | △ | PRE 戦略の方向性を考える上で活用している | 財政局内に施設管理の専門部署を立ち上げ、総括的な 資産管理計画の策定を予定 |
| 豊田市 | × | × | | |
| 各務原市 | × | △ | IRへの活用・利用料が適正か否かの検証のために活用 土地の再評価による下落分を評価額に反映 | |
| 四日市市 | × | △ | 事業別財務諸表を作成しているが、活用できていない | |
| 堺市 | △ | △ | 図書館事業等を中心とした施設別行政コスト計算書を作成し、 活用を検討中/扶助費の増加を想定した活用方法を検討中 | 施設白書を作成予定 |
| 広島市 | × | × | | |

(○…現在活用している △…活用を検討中 ×…現時点で活用を考えていない)

多くの自治体で基準モデルの財務情報を利活用できていない現状において、先進的な取り組みが進められている習志野市のように財政部門と企画部門が連携して新たな組織（経営改革推進室）を築いて活用を模索していることは、財務情報の活用を図る上での一つの示唆と言える。大半の自治体で予算編成の権限を持つ財政部門で基準モデルの活用が図られている中、法制化されている健全化判断比率の分析が財政部門内で優先されている現状において、首長のトップマネジメントを支えるスタッフ部門としての財政部門や企画部

4 清水（2008，p.27）

門⁵に在籍した経験を持つ職員で構成される組織で活用を模索していることは、今後基準モデルの財務情報の活用を推進する上で大切な視点である。

また財務情報の活用の現状を見ると、委託料の見積り（浦安市）やプロポーザル及び指定管理の選定に関しての外部委託業者の審査（足立区）、PRE 戦略の方向性（川崎市）、IR（各務原市）等、財務情報を積み重ねることで少しずつ増えてきているものの、限定的な取り組みに留まっている。そして事業別・施設別行政コスト計算書を作成済みの習志野市、浦安市、足立区、各務原市の4自治体では、コストを可視化することで更新投資に向けた取り組みを模索している現状が読み取れる。また独自の視点で参考になるのが、財務情報をどのような分野に活用できるかを過去のデータ等に遡って模索している例（杉並区）である。自団体の課題を整理し、将来に向けてどのような情報が必要なのかを考えることが、基準モデルの財務情報を今後積極的に活用する上で重要である。

今後の活用を図る上で職員自身がスキルアップしていくことが求められるが、複式簿記に関する自主勉強会を立ち上げた事例（習志野市）や、自動仕訳システムを導入している事例（練馬区）が見られる。特に前者では、財務情報を住民に公表することで住民への説明責任を果たす上で複式簿記の必要性が高まった経緯があることから、今後は職員が複式簿記への理解を深めるための対策が必要である。なお複式簿記を導入することで貸借対照表上の資産と資産台帳の数値が連動するが、この数値は必ず一致するので、相互検証機能（内部統制）が働くことに留意する必要がある。

情報の受け手となる住民にとっては分かり易さが第一に求められるが、公会計を高校生でも理解できる取り組みを実施した習志野市の例は住民へのアカウントビリティを高める上での示唆となる。

そして今後の活用の方向性を示す上で特に重要なことは、首長のリーダーシップである。市長を巻き込んだ取り組み（習志野市）やトップダウンによる意思決定（各務原市）を図っている自治体は少数に留まっているが、組織内の合意形成を図る上で首長のリーダーシップは不可欠である⁶。トップダウンによる意思決定を図る上で予算編成のシミュレーションは重要な位置付けとなるが、導入している自治体は皆無である。そのため今後は予算編成のシミュレーションを実施し、積極的に活用するためにも、まずは首長が基準モデルの有用性を認識することが求められる。

Ⅲ 基準モデルを活用した施設管理の現状と今後の資産経営の方向性

基準モデルの目的として、総務省(2006)では住民に対するアカウントビリティの充実を

5 石原・山之内 (2011, pp.62~71)

6 石原・山之内 (2011, pp.53~55)

強調しているが、基準モデルを分析する上で重要な位置付けとなる純資産変動計算書が内部者の意思決定のために設計されていることから、実際は外部財務報告目的よりも内部者の意思決定への有用性を重視している点⁷に留意した上で考察を進める。

これまで公会計改革の進展と並行して、施設の維持管理に着目して効率化を目指すFM（ファシリティマネジメント）の取り組みが進められてきたが、これまでの取り組みの中には民間事業者への維持管理の委託や用途の見直し等、対症療法的な対応に留まっている事例が見受けられる。しかし財政基盤が縮小する中、不動産としての施設の利活用にとどまらず、組織の財務面から見た全体最適の視点を重視し、必要であれば対象不動産を金融資産として処分の対象とするAM（アセットマネジメント）の視点に立った、公共施設の再編に向けた取り組み（＝資産経営）が求められていることから、特に基準モデルの精緻な財務情報と連動した資産経営は重要性を増していると考えられる。

以下ではFMの視点から取り組みを進めている倉敷市の施設管理の課題を整理し、今後の展望を述べた後、AMの視点に基づく基準モデルを活用した資産経営の方向性について考察する。

1 倉敷市の施設管理の課題と今後の展望

当市の建物約4,400棟の平均築年数は29年と古く、耐震性が疑われる建物が全体の61%を占め、建て替えや整備の意思決定は所管部署に任せられていた。また「全国自治体公共施設延床面積データ」⁸によると、当市の人口一人当たりの公共施設の床面積は3.19m²と、適正とされる数値（2.0m²）を上回っていて、施設の存廃を含めた公有財産管理のあり方が問われるようになった。

当市の公有財産管理の問題点として、第一に情報の一元化が図られてこなかったことが挙げられる。これまで基本的には管財課が一括して総合管理し、個々の行政財産としての施設の管理運営は事業を所管している部局が行っていた。しかし行政目的を失った財産を管理していた部局が適正に管理することへの疑問や、それらの財産の状況が担当部局に留まるが故に必要な情報が市役所全体に上がらず、財産管理に関する基本的な概念が共有されていないという問題があった。

第二に、公有施設の保有を継続するか否かの判断基準が不明確な点が挙げられる。当市においては公有施設の保有を継続するか否かの明確な判断基準がなく、施設を廃止しようとすると地元から存続の要望が出てくること、また施設解体のための予算がないことを理

7 総務省（2006, p.11, pp.23～24）

8 東洋大学 PPP 研究センター（センター長：根本祐二氏）が社会資本基礎データ研究会の協力を得て2012年1月11日に公表した、社会資本の老朽化に伴う更新投資の負担の大小の目安となる指標を示したものの。

由にそのままにしている例が散見された。今後の公有財産の運用や活用については、岡山県の事例（①施設の意義②類似施設との競合③施設利用率④管理運営コストの4つの基準を基に判断している）を参考にした上で定期的な見直しを実施し、保有を継続するか廃止するか意思決定を行うことが求められた。

第三に公有財産の実態把握が不十分であったことが挙げられる。行政財産が事実上、用途廃止されているにも関わらずそのままにされている等、実態把握が不十分であった。また行政財産の処理方針が各所管課にあり、処分が保留されている事例があることが平成20年度の包括外部監査での指摘で明らかになり、公有財産の情報が全庁的に共有される仕組みを構築することが求められた。

このような課題に取り組むため、FMの推進が図られるようになり、基準モデルの導入に併せて新たなシステムを導入して公有財産のデータの一元化を進めると共に、管財課を財産活用課に改編して企画財政部に移管し、未利用地の売却促進や国との連携による資産売却を進めている。

こうした中、公共施設の更新については一般的に壊れていない建物に多額の費用を投入することは難しく、どこまで予算化するのが適切かという判断は財政課では行えず、維持補修枠を設けて各課に修理箇所を任せているが枠を持っていない部署もあり、担当課も長期的な視点で何をするのが適切かを判断できずにいたことから、平成23年度に長期修繕計画室を財産活用課内に設置した。全て民間企業出身者という組織の下、市の建物や施設の長寿命化や有効活用を図ることを目的として修繕の優先順位付けを行い、施設の維持管理や更新予算の一括管理、サービスや維持補修に関する基準やマニュアルの作成、そして公共施設の再編計画（長期修繕計画）を策定し、公共施設の再配置に向けた取り組みを進めている⁹。また当市において年平均で必要な修繕・改修費は約83億円と試算しているが、現状の修繕費総額は約14億円と、計算上必要とされる修繕費の僅か17%しか財源がないことが見込まれることから、債権管理条例の施行により財源の充実を図ると共に、実用、耐久性を重視したライフサイクルコスト削減に向けた取り組みを進めている。

計画室の特徴として、平成24年度予算編成より「長期修繕計画枠」を設け、維持管理補修経費は計画室が提示する箇所毎の額を上限として各部局が要求することで修繕予算の総合調整を担うことになり、財政課と連携して建物点検の結果を予算に反映させることが可能になった。また秦野市の事例のように、公共施設の老朽化に関する客観的な数値等を盛り込んだ内容を白書として住民に公表することで公共施設の再配置に向けた住民との合意

9 「“民の発想”を取り入れ高いコスト意識に根ざしたFMのかたちを示す」月刊ガバナンス2012年3月号。FMは縦割りの文化を崩すという考えの下、休眠施設の積極的な売却や長期修繕計画室の職員による主要公共施設の総点検、識者や先進自治体担当者を招いたFM研修の継続的な実施等、民の発想を最大限に生かした、従来の役所の慣習に囚われない“初めに実践ありき”の思想に基づいた取り組みが紹介されている。

形成が進んだ例等を踏まえ、平成25年度末を目途に公共施設マネジメント白書を作成し、公表する予定で情報収集を進めている。

自治体においてFMを推進するため、自治体等のFM関係者（施設企画・財産管理・施設整備担当者等）の相互連絡機能の強化を図ることを目的として平成22年に「自治体等FM連絡会議」が発足しているが、当市は東京都や浜松市等と共に平成24～25年度の幹事に就任している。昨年度のFM連絡会議では「公会計とFM」をテーマに浜松市の資産経営への取り組みが紹介されていて、当市においても参加自治体との連携を深めると共に、FM連絡会議への積極的な関与が求められる。

2 基準モデルを活用した資産経営の方向性

基準モデルを含む新地方公会計モデルでは、資産評価を公正価値（再調達価額）に基づいて行うこととしている。これは、公会計では超長期に渡り保有している資産や現時点で保有している資産のサービス提供能力を適正に評価することが必要との判断に基づいているが、現在の企業会計が一般に取得原価主義を採用していることと対照的である。しかし取得原価と公正価値の差額を評価・換算差額として処理することにより、資産の貸借対照表計上額から純資産の部に計上されている評価・換算差額を差し引くことで取得原価を総額ベースで推定することが可能である¹⁰ため、取得原価の情報がなくなるわけではない。売却を前提とした資産を保有している場合には資産を時価評価することが財務状況を正しく認識することにつながることから、基準モデルの目的（＝事業別・施設別財務諸表を作成することでどの事業のどの資産が無駄なのかを個々の仕訳に掘り下げて個別具体的に洗い出すこと）とAMの目的（＝不動産の処分を含めた、全体最適の視点から公共施設を再編すること）は合致すると言える。また現在、総務省研究会においてもAMの必要性が指摘されている¹¹。

AMは、組織が有する施設全般について経営的な視点から総合的に企画、管理、活用、処分する取り組みであり、米国を初めとして90年代から公共施設の管理手法として注目されるようになった。日本の地方自治体でAMが求められている理由として、①人口減少や人口構成の変化に伴う需給のミスマッチ（人口減少や少子高齢化に伴う公共施設へのニーズに対応できていないこと）②市町村合併に伴う重複施設の発生（将来を見据えた、全庁的な視点からの効率的な公共施設の管理運営が進んでいないこと）③財政難と施設管理の問題、の3点が挙げられる。こうした問題を踏まえ、公共施設の再編整備と管理運営のあり方を見直そうとする取り組みが徐々にではあるが増加している。

当市での資産管理の参考とした青森県の事例では、県が策定した指針を基に建築物を一

10 桜内（2004, pp.67～70）

11 総務省（2011）「今後の新地方公会計の推進に関する研究会」第8回会合議事録, p.4

括管理する部署を新設し、ライフサイクルコストによるシミュレーション情報をベースとして、財政負担が集中する年があれば優先順位に基づいて先送りや前倒しを行うことで財政負担の平準化が図られている¹²。また AM を有効に機能させる仕組みとしてインフラ会計があるが、三重県ではインフラ会計システム (PMAS) を試行実施し、将来的に必要な維持更新費を繰延維持補修引当金としてバランスシート上に計上することで将来の必要コストを把握し、維持更新の判断材料として活用できる仕組みを構築している。インフラ会計を導入する際は更新会計や繰越維持補修会計を適用することが求められるが、これは実データを活用してインフラ管理会計システムを構築した初めての事例で、実際の運用は行われていないものの、地方自治体への管理会計手法の適用に向けた示唆として注目される¹³。基準モデルは他の公会計モデルと異なり、インフラ資産と事業用資産を将来キャッシュフローとの関係で区別しているが、複式簿記を前提にフローで予算執行データと財務書類が直接結びつき、時価評価により評価額が算定される基準モデルにおいてインフラ会計は有効に機能すると考えられることから、インフラ会計の導入を図る上でも基準モデルへの移行が求められる。もっとも、インフラ会計の導入によって一元的に管理されたとしても、最新の情報が台帳に反映されない限り適切な評価の基盤とならないことから、データを随時更新できる体制を整備する必要がある。

海外に目を向けると、豪州やニュージーランドでは AM の導入が義務付けられていて、2002年から地方自治体に財政計画と対応した資産管理計画 (Asset Management Plan) の策定が義務付けられている。英国でも資産管理計画が策定されているが、資産管理のための組織体制として自治体資産管理官 (Corporate Property Officer) が設置され、自治体内の専門職員として資産管理に関する全ての事務を司る権限が与えられている¹⁴。また資産調査については資産評価の専門職である評価鑑定人 (chartered surveyors) が約 8 万人おり、英国王立勅許鑑定士協会 (RICS) が会員の資質向上等を行う統括団体として存在し、資産評価鑑定についての組織的な活動が行われている。会計基準の国際化が求められる中、米国やアジア各国において IVS (国際評価基準) に準拠した RICS が一定の影響力を及ぼす立場になりつつある¹⁵ことから、日本においても英国の事例を参考に資産経営に向けた組織体制を整備する必要がある。欧米各国の地方政府では発生主義会計が既に導入され、公会計と連動した取り組みが進められているが、こうした海外の公会計基準、特に IPSAS (国際公会計基準) との整合性を図ることが求められる。総務省 (2011b) では補助簿と精算表を付加することで IPSAS への組み替えが可能とされている¹⁶が、基準モ

12 稲沢 (2010, pp.150~152)

13 名取 (2007, pp.161~162)

14 自治体国際化協会 (2005, pp.43~50)

15 磯部「RICS の紹介と日本における今後の展開③」(2011)

16 総務省 (2011b, p.21)

デルは固定資産の評価基準と税収の取り扱いが他の公会計基準と異なることから、組み替えた後の数値が比較可能なものかどうか、個別の検討が求められる。

わが国においても公会計改革との連動が求められるが、米国では地方財務会計制度の大幅な改正（GASB 第34号改革）の後、州や自治体におけるインフラ資産の評価について、維持管理が適切に実施され、一定のサービスレベルが確保されている場合には減価償却は行わず、維持管理費用を計上するだけでよいとの例外規定が設けられたことによってAMの導入が進んだ経緯がある¹⁷。そのため、こうした海外の事例を参考に日本においてもAMの普及を促す制度づくりが求められる。

IV 基準モデルを活用した予算編成の現状と今後の方向性

基準モデルの理論的根拠となる「公会計概念フレームワーク」は財政学的アプローチから予算編成上の意思決定を方向付けるガバナンスの視点を重視しているが、基準モデルは公共部門の財務情報の作成や報告のみならず、予算編成それ自体に関する基礎的な考え方を提供していることが、決算報告中心の企業会計や他の公会計モデルとの相違点である¹⁸。

当市においても基準モデルの財務情報の予算編成への活用を模索している段階だが、他の採用自治体も同様の状況にあることから、その現状を分析する。そして基準モデルが重視する予測財務諸表による予算編成シミュレーションを活用した今後の予算編成改革の方向性を考察する。

1 基準モデルを活用した予算編成の現状と課題

基準モデルを採用している大半の自治体において、財務書類を作成することで手一杯であり、分析に十分な時間を取ることが出来ないため、予算や施策への反映など有効活用するまでに至っていないのが現状であるのは先述のヒアリング調査でも述べた。しかし自治体として政策の意思決定を行う際、公会計は有益な情報を提供する手段となるが、公会計情報は的確かつタイムリーに提供される必要があることから、基準モデルによるリアルタイムの財務情報は政策判断の際に有用な情報をもたらし得る。本節では主に予算編成への財務情報の活用を図る上での課題について考察する。

第一に、基準モデルの事業別の財務情報（勘定科目）と歳入・歳出科目（款項目による予算科目）の数値が対応していないことが挙げられる。当市では実証的検証の際に歳入・歳出明細データから公会計台帳を作成する「自動変換ツール」を試験利用したが、歳入・歳出明細データを予算科目単位で一括して勘定科目に変換する際、例えば委託料のよう

17 名取（2007, pp.161～162）

18 桜内（2004, pp.141～142）

に、予算上は1科目であっても勘定科目上は資産に当たるものと費用に当たるものが混在し、しかも資産・費用とも複数科目にまたがるケースが見受けられた¹⁹。根本的な解決のためには予算科目体系を基準モデルの勘定科目と適合するよう抜本的に見直すことが求められるが、当面の対策としては、歳入歳出の款項目節の財務会計システムに複式簿記変換プログラムを組み込むことで、財務会計システムに歳入歳出データを入力すると同時にしくは一定期間まとめて相当程度の精度で適切な仕訳データを生成することが可能になることから、まずはこのような財務会計システムを構築し運用することが求められる。

第二に、大半の自治体で期末一括変換方式による運用が行われていて、職員の負担感に配慮して基準モデルが当初想定していた日々仕訳が行われていないことである。平成20年度の自治体の財務諸表において日々の会計処理で仕訳の仕組みをシステムに組み込み作成したのは全体の僅か0.7%であり²⁰、これでは自治体のリアルタイムな情報が得られないことが課題として挙げられる。

第三に、第二章の冒頭で指摘したように、財務書類の作成が法制化されていないことが挙げられる。財政課では健全化判断比率の分析を行うことで手一杯で、法制化されていない基準モデルにおける財務情報の活用は後回しになっているのが今回のヒアリング調査の結果を見ても明らかである。このことは、韓国が日本と同じ会計制度から出発しながら新公会計制度を法体系に位置付け、中央・地方政府が共に2010年に複式簿記・発生主義会計に完全移行し、政治家及び官僚が財務管理の重要性を認識し、国を挙げての財務管理の抜本的改革を進めてきたこととは対照的である²¹。わが国はこうした身近な国から学び、発生主義会計の導入と併せて財務管理を浸透させると共に、英国のCIPFA（英国勅許公共財務会計協会）に見られるような公会計と財務管理の専門団体を構築し、公共部門の会計専門職を養成する²²ことで、停滞に近い現在の公会計改革を進める必要がある。

2 基準モデルを活用した予算編成改革の方向性

総務省（2007）において、可能な限り精度の高い予測財務諸表の作成、開示及び予算編成上のシミュレーションの実施に取り組むことが求められている²³が、一部の自治体においてコンサルタント業者が作成した公会計ソフトを試行運用しているのが現状である。今日では多くの自治体が中期財政試算を策定して総合計画との連動を図っているが、試算はあくまで一定の方向性を示すものに留まることから、精緻な基準モデルの財務情報を活用したシミュレーションの実施は重要である。

19 倉敷市（2006, p.79）

20 東京都会計企画課（2010, p.71）

21 浦東・柴・清水（2012, p75, pp.153～160）

22 石原（2009, pp.151～152）

23 総務省（2007, p.16, 第34項）

基準モデルにおいて予算編成シミュレーションが求められる理由として、住民を収益説に基づく顧客と見るのではなく、持分説に基づいて住民を主権者として位置付けている点が挙げられる。主権者としての住民は自治体の首長に対して財産権の管理や処分等の行政権を委譲し、首長には責任遂行の結果を説明する責任が生じるが、これまで十分な説明責任が果たせていなかったのが現状である。基準モデルでのフローの重要な計算書は純資産変動計算書であるが、純資産変動計算書上の「資産形成充当財源」と「未実現財源消費」の増減を分析することで予算編成過程の明示化や将来世代への負担の先送り額の数値化が可能になる²⁴ことから、純資産変動計算書から導かれる情報は住民への説明責任を充実させる上でも重要な役割を果たしている。

また基準モデルの財務情報と施設別ライフサイクルコスト計算書が連動することで、更新投資の将来シミュレーションが可能になることにも着目する必要がある。なお人口30万人前後の自治体で長寿命化対策を実施した場合、年間の財政負担が113億円から54億円へと52%縮減するというシミュレーション結果がある²⁵ことから、財源確保の視点からもシミュレーションの実施は重要である。

住民にリアルタイムの財政情報を開示する上で欠かせないのが、日々仕訳方式による財務会計システムの運用である。これは職員の負担感が大きいことから基準モデル採用自治体は期末一括変換方式を採用しているが、この方式は①即時性が低く、財務会計や管理会計への寄与度が低いこと②整理仕訳²⁶の負荷が大きく、個人への依存度が高いことが課題として指摘されている。東京都は日々仕訳方式を採用しているが、明示的で仕訳し易いコードを導入する²⁷等して職員の負担感に配慮しながら期末一括変換方式からの段階的移行を進めた結果、決算公表時期の前倒しや様々な単位（局別・会計別・歳出目別等）での財務書類の作成が可能になった。基準モデルでは固定資産や長期資産が増減する際に複雑な一取引二仕訳（財源仕訳）が要求されることから、東京都の事例を参考に、日々仕訳方式に段階的に移行する中で職員が複式簿記への理解を深める必要がある。

財政学に立脚した、予算配分の決定に資する有用な情報を見出すことが公会計の役割であると考え、財政シミュレーション分析も公会計システムの一つの枠組みと言える。しかし現在のシステムは将来の財政に関する情報を提供する枠組みにはなっておらず、長期的な視野に立った行財政運営を適切に進めていくためには、公共政策の考え方と十分な整合性を持ち、その観点から見て事業の実態を正確に反映できるシミュレーションを実施し、その結果を活用することが求められる。

24 落合（2009, p.224）

25 稲沢（2010, p.145）

26 年度末に機械的に一括変換された仕訳の中で誤ったものを訂正し、費用・収益を確定する仕訳

27 東京都方式では、例えば開発中のソフトウェアの仕訳では、勘定科目の「建設仮勘定」ではなく、「ソフトウェア開発委託（中間納品）」という分かり易い言葉を選択する仕組みになっている。

V 終わりに

法制面の整備が進まない現状等から公会計改革は停滞に近い状態となっているが、固定資産台帳の整備が進み、基準モデルに移行することで自治体が今後直面する問題に対処する大きなきっかけとなる可能性がある。予算編成シミュレーションの実施に伴う財政制約の中、アセットマネジメントを適用することで大規模修繕や長寿命化を計画的に実施することが可能になり、インフラ会計をベースにしたアセットマネジメントと自治体における資金調達（ファイナンス）の計画を融合してインフラ資産と公共施設の耐用年数の到来に対応することが、今後の自治体財政運営で最も重要な問題²⁸となる。基準モデルの財務情報を効果的に活用する上で財務会計システムと管理会計システムの統合が求められるが、システムを一元化することで自治体の意思決定のあり方そのものを変え、予算編成においては財政課職員がこれまで予算査定という作業のある種の職人として自ら血肉化し、あるいは一子相伝的に引き継いできた、いわば暗黙知を形式知とすることへの可能性を有している。

しかし基準モデルに過度の期待を持つのではなく、まず求められるのは基準モデルの財務情報を分析し活用することが事業担当部局の気づきのきっかけとなり、問題発見のための端緒となることである。そもそも会計はあくまで実体経済や財政の実体の写像でしかなく、物事を見えやすくするツールに過ぎない。現在進められている公会計改革は解決策を示すというよりは、貸借対照表等のストック情報によりそうした端緒を見出すものとして機能することが期待されている状況に鑑みると、まずは職員自身が財務情報を分析し、活用する能力を向上させることが今、求められていると言える。個々の職員が複式簿記・発生主義会計への理解を深めて分析能力を向上させ、組織全体の知識として蓄積することで財務情報の新たな活用方法が見出せるのではないかと筆者は期待する。その上で柔軟な発想で組織編成を志向し、変化に適応する組織を築くこと²⁹が改革に向けた推進力となる。

筆者が今後期待するのは、基準モデルの財務情報を活用し生かすことが自治体改革の端緒となることである。オーストリアの経済学者ハイエクはその著者の中で「改革は新たな人間的な自由への希望を抱かせ、不正や隷従への脅威を絶つことがその目的である」ことを述べている³⁰。住民に身近な行政を担う自治体職員一人ひとりが主権者としての住民に対して想像力を働かせ、最善の手段を選び取ることが改革を進める上で欠かせないが、大切なのは自治体における公会計に関する議論を深め、活用方法を模索する中で改革の成果物を民主主義の諸過程に生かすことである。そのため、今後は公共部門の特殊性を十分に

28 大塚・黒川（2012, pp.164～167）

29 P.M センゲ（2011）「学習する組織—システム思考で未来を創造する—」英治出版

30 F.A ハイエク（2011）「隷属への道」春秋社

認識した上で、首長のリーダーシップの下で住民への一層の説明責任を果たすと共に、基準モデルの財務情報を活用した自治体改革を進めることが求められる。

〈謝辞〉

本論文作成にあたり、ご指導を頂いた関西学院大学専門職大学院 経営戦略研究科 稲沢克祐教授に厚く御礼申し上げます。また、同経営戦略研究科（総務省 政治資金適正化委員会事務局長）田谷聡教授には貴重なご助言やご指導を賜りました。そして、ヒアリング調査にご協力頂いた自治体職員の皆様に謝意を表します。最後に、当市の事例研究に際してご協力を賜りました、倉敷市役所 企画財政部部長 竹内道宏氏並びに財産活用課課長（前 長期修繕計画室室長）井上昇氏に深く感謝申し上げます。

引用文献・参考文献

- 石原俊彦（1999）「地方自治体の事業評価と発生主義会計—行政評価の新潮流—」中央経済社。
- 石原俊彦（2009）「CIPFA—英国勅許公共財務会計協会—」関西学院大学出版会。
- 石原俊彦・山之内稔（2011）「地方自治体組織論」関西学院大学出版会。
- 稲沢克祐（2009）「自治体における公会計改革」同文館出版。
- 稲沢克祐（2010）「自治体 歳入確保の実践方法」学陽書房。
- 稲沢克祐・宮田昌一・鈴木潔（2012）「自治体の予算編成改革—新たな潮流と手法の効果—」ぎょうせい。
- 浦東久男・柴健次・清水涼子（2012）「行財政改革と公会計」関西大学法学研究所 研究叢書第46冊。
- 落合幸隆（2009）「自治体担当者のための公会計基準モデル財務書類4表作成の実務」ぎょうせい。
- 大塚宗春・黒川行治（2012）「体系現代会計学 第9巻 政府と非営利組織の会計」中央経済社。
- 倉敷市（2006）「『地方公共団体財務書類にかかる基準モデル』による財務書類作成の試行報告書」。
- 倉敷市（2012）「長期修繕計画枠の予算要望に関する手引き（平成24年度版）」。
- 小西砂千夫（2012）「公会計改革の財政学」日本評論社。
- 桜内文城（2004）「公会計—国家の意思決定とガバナンス—」NTT 出版。
- 財自治体国際化協会（2005）「英国の地方政府会計制度詳解」Clair Report 第278号。
- 清水涼子（2008）「地方公共団体の公会計改革に関する考察」税経通信2008年2月号。
- 総務省（2006）「新地方公会計制度研究会報告書」。
- 総務省（2007）「新地方公会計制度実務研究会報告書」。
- 総務省（2011a）「地方公共団体の平成21年度版財務書類の作成状況等」。
- 総務省（2011b）「『地方公共団体財務書類作成にかかる基準モデル』及び『地方公共団体財務書類作成にかかる総務省方式改訂モデル』に関する Q&A（改訂版）」。
- 東京都会計企画課（2010）「公会計改革白書—複式簿記・発生主義会計による自治体経営改革—」。
- 名取雅彦（2007）「地方自治体のアセットマネジメント」地方財務2007年9～11月号。
- 日本公認会計士協会（2007）「インフラ資産の会計処理に関する論点整理」公会計委員会研究報告書。
- 根本祐二（2011）「朽ちるインフラ—忍び寄るもうひとつの危機—」日本経済新聞出版社。
- 水田健輔（2008）「地方公共団体における公会計制度改革の行方」地方財務2008年3月号。
- 磯部裕幸（2011）「Royal Institution of Chartered Surveyors (RICS) の紹介と日本における今後の展開」
<http://www.japanvaluers.com/jp/2011/10/royal-institution-of-chartered-surveyors-rics.html>
 (2012年5月27日アクセス)。