地方公共団体における会計改革の現状と課題

大　塚　成　男

キーワード
公会計
会計改革
バランスシート
予算・決算
三位一体の改革
総務省方式

I　背　　景

地方公共団体における財務会計制度は，議会による審議を経て予算として決定された事業計画の実施を管理する仕組みとして運営されてきた。地方財政では予算が決定的な意味を持つ。予算が議会での適切な審議を経て決定されたものであればあるほど，予算として決定された事業計画を事後的に変更することは許されない。そのため財務会計制度も，決められた通りに支出が実施されたことを確認するための仕組みであったに過ぎない。このような役割を果たすうえでは，支出の事実を適切に記録することこそが地方公共団体における財務会計の目的であり，現金主義に基づく単式簿記という記録方式が採用されてきた[1)]。

しかし，地方公共団体に対して期待される役割が変化する中で，地方公共団体の財務会計制度についても改革が必要であることが指摘されている。

たとえば，1998年に内閣総理大臣の諮問機関として設置された経済戦略会議は，1999年２月に公表した答申「日本経済再生への戦略」の中で，「健全で創造的な競争社会」の構築を求め，そのための具体的な政策の１つとして公会計制度の改革が必要であることを以下のように指摘した[2)]。

「公的部門の効率化・スリム化を進めていく上での大前提として，また，政策の事後評価を行う観点から決算はこれまで以上に重視されるべきであり，中央政府（特殊法人等を含む）及び地方公共団体（外郭団体を含む）のいずれにおいても以下のような方針を基本に会計制度等の抜本的改革を進め，会計財務情報基盤を整備する必要がある。

- 国民に対して政府及び地方公共団体の財政・資産状況をわかりやすく開示する観点から，企業会計原則の基本的要素を踏まえつつ財務諸表の導入を行うべきである。
- 具体的には，複式簿記による貸借対照表を作成し，経常的収支と資本的収支を区別する。
- 公的部門全体としての財務状況を明らかにするため，一般会計，特別会計，特殊法人等を含む外郭団体の会計の連結決算を作成する。
- 現金主義から発生主義に移行する。

1)　地方公共団体における財務会計制度の現状については，下記の論文を参照せよ。
大塚成男「地方公共団体の財務会計制度における当面の改革に向けた提案――現金主義の下での複式簿記の導入――」『会計検査研究』（会計検査院），第26号（2002年），pp. 149-161。

2)　経済戦略会議「日本経済再生への戦略（経済戦略会議答申）」http://www.kantei.go.jp/jp/senryaku/990226tousini-ho.html, 1999年，Ⅰ．1．(3)。

- 以上の改革を進めるなかで，地方自治体については，全国統一の基準に基づいて財務諸表を作成・公表することにより，各自治体間の比較・評価を可能とすべきである。
- 決算に関しては，外部監査の導入・拡充を行うとともに徹底した情報開示を行う必要がある。」

経済戦略会議による答申は，それ自体が強制力を有するものではない。しかし，内閣総理大臣の公式な諮問機関により国や地方公共団体の財務会計制度が問題視されたことで，その後の公会計改革の動きが加速されることになった。さらにこの答申では，地方公共団体における会計改革を進めるうえでの具体的な方向性が示されている点も重要である。

ただし，現実に進められている地方公共団体の会計改革の背景には，説明責任の拡大が求められていること以上に，地方自治制度および地方財政制度における改革が進められていることがある点に注意しなければならない。

1999年7月に国会でいわゆる地方分権一括法が成立し，同法は2000年4月に施行された。この法律により，地方公共団体における行政権限の拡大が図られたことで，地方公共団体は単なる国や都道府県の出先機関ではなく，独自の決定権限を有する行政活動の主体であることが確認・明確化されたことになる。さらに，2003年6月に閣議決定された「経済財政運営と構造改革に関する基本方針2003」では，地方財政制度に対する「三位一体の改革」を実施することが明確に打ち出された。「三位一体の改革」とは，国庫補助負担金の削減，地方交付税交付金の削減，および国から地方への税源移譲を同時に進める地方財政制度の改革であるが，この改革によって目指されているのは，「地方が決定すべきことは地方が自ら決定するという地方自治の本来の姿の実現」[3]である。すなわち国の政策として「三位一体の改革」が推進されるうえでは，それぞれ独自に意思決定を行い，それぞれの地域に最も適した政策の立案と行政サービスの提供を行う地方公共団体の確立が目指されている。

以上のように，地方公共団体における行政権限を拡大するとともに，それぞれの地方公共団体に対して自主的な政策立案とその遂行を求める動きが現実のものになっている。そこで目指されているのは，実施すべきことを国や都道府県から指示してもらう地方自治ではなく，それぞれの地方公共団体が自ら解決すべき課題を見つけ出し，その解決を図っていく地方自治である。そしてそのような主体的な地方自治が実現されるためには，その前提として，地方公共団体が自らの状況と活動内容を的確に把握していなければならない。すなわち，地方公共団体の政策立案・遂行を支援するための情報システムを早急に整備することが必要になっている[4]。

団体（組織）の状況と活動内容を把握するための情報システムとして民間企業で中心的な役割を果たしているのが，会計システムである。したがって，地方公共団体においても，状況と活動内容を把握するための情報システムとして機能することが期待されるのは，財務会計制度である。しかし前述したように，現在の財務会計制度は地方公共団体による支出を正確に記録するための仕組みであるに過ぎず，地方公共団体の状況と活動内容を把握するために十分な機能を果たすことはできない。それゆえ，政策意思決定に役立つ情報システムとして財務会計制度を再構築することを目的として，地方公共団体における会計改革が進められることになる[5]。

3)　経済財政諮問会議「経済財政運営と構造改革に関する基本方針2003」http://www.kantei.go.jp/jp/singi/keizai/tousin/030626f.pdf，2003年，↗p. 19。

4)　地方公共団体に対する監督責任を負っている総務省でも公会計改革の必要性は認識されており，地方財政改革をめぐる具体的な政策の中にも盛り込まれている。
総務省「平成17年度地方行財政重点施策」http://www.soumu.go.jp/s-news/2004/pdf/040827_10_s.pdf，2004年，p. 3。

5)　地方公共団体における会計改革の全体像につ↗

「三位一体の改革」に代表される地方自治改革・地方財政改革は，「小さな政府」や「国から地方へ」といった時代の要請に応えるものであり，今後も国の政策として続けられていくことは確実である。したがって，地方公共団体における会計改革も，一過性のブームでは終わらせることはできない。地方公共団体による政策意思決定を支援する情報システムとしての新たな財務会計制度の具体的なモデルを構築することが求められている。

Ⅱ 財務諸表の導入に関する具体的な取り組み

財務会計制度の改革が現実的な課題として認識されるにしたがって，数多くの地方公共団体で具体的な取り組みがなされてきた。そしてその具体的な方策の一つが，経済戦略会議の答申にも示されている財務諸表の導入である。本節ではまず，具体的な取り組みの例として，総務省による財務諸表作成ガイドラインの検討・公表の動きをまとめる。そのうえで，独自方式での財務諸表の作成・公表に取り組んできた市町村の例として，臼杵市と札幌市を取り上げ，それぞれの取り組みの内容を検討する[6]。

1. 総務省による取り組み

総務省による地方公共団体の財務諸表作成ガイドラインの検討作業は，1999年6月に当時の自治省に設けられた「地方公共団体の総合的な財政分析に関する調査研究会」により進められた。同研究会は2年間にわたって検討作業を行い，まず2000年3月には地方公共団体における資金の源泉と使途に関するストック情報を開示することを目的とした「バランスシート」の作成方法を公表し[7]，次に2001年3月には「行政コスト計算書」と「各地方公共団体全体のバランスシート」の作成方法を提示した[8]。そしてこれらの財務諸表の作成ガイドラインが，いわゆる「総務省方式」と呼ばれる現時点での実質的な会計基準となっている。

「総務省方式」をめぐる検討作業の最大の特徴は，あくまで現状の財務会計制度を前提として，小規模な地方公共団体であっても作成し得る財務諸表の作成方法が検討された点にある[9]。

研究会が発足した1999年当時，すでに経済戦略会議により地方公共団体の財務会計制度改革の必要性は指摘されており，地方公共団体が財政の状況を開示する手段としてのバランスシート等に対する社会的な関心も高まっていた。したがって，単にバランスシート等の必要性を指摘するだけではなく，現実に地方公共団体が採用し得るバランスシート等の作成指針を示すことが研究会に課せられた使命であった。ただし，総務省が公表する作成指針である以上，その作成指針は小規模な団体も含めた全国すべての地方公共団体により採用可能な指針でなければならない。したがって研究会にとっては，たとえば複式簿記の導入のような地方公共団体

↘いては，以下の論文を参照せよ。
大塚成男「これからの地方財務会計制度」『月刊 自治フォーラム』（自治研修協会），第550号（2005年），pp. 2-3。

6) 会計制度の改革が最も積極的に実施されているのは東京都であり，2006年4月からは正式に発生主義・複式簿記が導入される。ただし，東京都は行財政の規模において突出した地方公共団体であり，一般の団体にとってのモデルケースとして位置づけることが難しい。そこで本稿では，主として市レベルの自治体における会計改革の事例を取り上げる。なお，東京都における会計改革の内容に関しては，下記の文献を参照せよ。
東京都「東京都の新たな公会計制度」http://www.metro.tokyo.jp/INET/KEIKAKU/2005/08/DATA/70f8u201.pdf，2005年。

7) 自治省「地方公共団体の総合的な財政分析に関する調査研究会報告書」http://www.soumu.go.jp/news_/000329.html，2000年。

8) 総務省「地方公共団体の総合的な財政分析に関する調査研究会報告書」http://www.soumu.go.jp/s-news/2001/010412a.html，2001年。

9) 「総務省方式」に準拠した財務諸表の具体的な内容については，以下の論文を参照せよ。
大塚成男「地方公共団体による財務諸表の開示」中村忠編著『制度会計の変革と展望』（白桃書房），2001年，pp. 157-180。

の財務会計制度の抜本的な変更を必要とするバランスシート等の作成を求めるという選択肢は採ることはできなかった。そのため小規模な団体でも採用可能なバランスシート等の作成方法として，すでに整備されていた決算統計のシステムから抽出された数値を用いて財務諸表を作成するという現実的なスタンスが採用された。結果として，「総務省方式」のバランスシート等は，固定資産について行政目的別の区分表示が行われていたり，行政コスト計算書でマトリクス形式が採用されるなど，企業会計における財務諸表とは異なるものになっている。

ただし，直接に地方公共団体の財務会計制度を変更することが求められてはいないものの，改革を促すための新たな要素の導入は図られている。具体的には，次の4つの点がある。第一に，固定資産に関する減価償却の実施を求め，取得された固定資産の耐用年数はその固定資産の実質的な使用期間に基づいて決定されるという考え方が明示されている。現状では，地方公共団体でも公有財産台帳の作成は行われているものの，数量記録のみで貨幣額による記録は行われていない場合が多く，財務会計制度と固定資産の管理とが切り離されてしまっている。「総務省方式」では財務会計制度の一部として固定資産の管理を行うことが求められているのであり，地方公共団体において財務会計制度と公有財産管理との連携を促すことが企図されている。第二には，バランスシート上の負債として退職給与引当金を記載することが求められている。現金主義に基づく現在の予算・決算制度では，決算は過去における支出の集計を行う作業であり，将来予測が行われることはない。それに対して「総務省方式」では，支出は生じていなくとも負担が生じる原因が発生している場合には負債を認識することが求められているのであり，退職給与引当金という特定の引当金に限定されてはいるものの，引当金概念を地方公共団体の財務会計制度に導入し，将来予測に役立つ決算を行うことが目指されている。さらに第三には，行政コスト計算書の導入によって，支出とは異なるコストという概念を地方公共団体の財務会計制度に導入しようとしている。行政コスト計算書も決算統計の数値から誘導的に作成されるが，単に支出を再分類するのではなく，支出を伴わない減価償却費や退職給与引当金繰入額もコストであることが明示されている。また，「人にかかるコスト」「物にかかるコスト」という考え方を通じて，支出ではなく資源の消費を認識・測定すべきことを求めている。すなわち「総務省方式」では，行政コスト計算書の導入により，現金主義に基づく地方公共団体の財務会計制度を発生主義の方向へとシフトさせようとしていると考えることができる。そして第四には，「各地方公共団体全体のバランスシート」により，地方公共団体に対して，内部に設けられた会計単位ではなく，実質的な行政サービスの提供主体としての状況の把握が求められている。現在の予算・決算制度では，地方公共団体の普通会計とその他の会計は分離されている。しかし行政サービスの提供主体としての地方公共団体が分割されているわけではなく，地方公共団体における政策の立案・実施にあたっては，少なくとも地方公共団体の首長による直接の指揮下にある公共事業会計は普通会計と一体のものとみなされなければならない。すなわち「総務省方式」では，地方公共団体に対して，外見や形式よりも実体を重視した決算を行うことを求めている。

「総務省方式」によるバランスシート等の作成が法令に組み入れられているわけではないが，具体的な作成方法が提示され，総務省による作成指導が行われたことで，バランスシート等を作成する地方公共団体は急速に増加した。2005年3月31日現在でバランスシート等を作成している団体の数をまとめたものが表1である。行政コスト計算書や「各地方公共団体全体のバランスシート」に関してはまだ普及度が十分ではないが，少なくともバランスシートについては，地方公共団体による作成はほぼ定着してきているものと考えることができる。

ただし，総務省による取り組みを通じて明ら

表1 バランスシート等の作成状況
（調査日：2005年3月31日）

	都道府県	市区町村
バランスシート	47 (100%)	1,443 (56.7%)
行政コスト計算書	45 (95.7%)	833 (32.7%)
地方公共団体全体のバランスシート	31 (66.0%)	283 (11.1%)

（出典）総務省，「地方公共団体のバランスシート等の作成状況」，http://www.soumu.go.jp/s-news/2005/pdf/050622_4_2.pdf，2005年，p. 1より作成。

かになってきた課題もある。特に，個々の地方公共団体による形式的な遵守が先行してしまっている点は問題であると考えられる。すなわち，「総務省方式」を示した2000年の研究会報告書ではそれぞれの地方公共団体が独自の取り組みによりバランスシート等の内容を充実させていくことが必要であるとされていたにもかかわらず[10]，現実には「総務省方式」で機械的にバランスシート等を作成するだけで止まっている地方公共団体が多い。「総務省方式」自体は法的な強制力は持たないものの，地方公共団体に対する監督権限を有する総務省による作成指針であることが，地方公共団体による独自の判断でのバランスシート等の改良・発展を阻害している危険性がある。

2005年9月，総務省は地方公共団体が作成すべき連結バランスシートの試行モデル（「連結試行モデル」）を公表した[11]。「総務省方式」における「各地方公共団体全体のバランスシート」は普通会計と公営企業会計のみを対象としていたのに対して，「連結試行モデル」では地方3公社，地方独立行政法人，および地方公共団体が実質的な経営権を有する第3セクターまで含めた資産・負債の状況を開示することが目指されている。また「連結試行モデル」では地方公共団体間の比較可能な財務情報の開示が目的とされており，「総務省方式」よりも踏み込んだスタンスが採用されている。2005年度中においては，2004年度の財務データを用いて「連結試行モデル」による連結バランスシートを作成することが都道府県と政令指定都市に要請され，その結果に対する評価が行われたうえで，2005年度決算を目途に市町村に対しても連結バランスシートの作成が要請される見込みである。

2. 臼杵市による取り組み[12]

臼杵市におけるバランスシート作成に関する独自の取り組みは，1998年4月に開始された。98年度中には1996年度と1997年度の財務データを用いたバランスシートが作成・公表され，それ以降，毎年バランスシート等の作成・公表が行われている[13]。また臼杵市では，2000年からは独自の作成基準に基づく「サービス形成勘定」と，普通会計と上下水道の公営企業会計を連結したバランスシートの作成・公表も行われている。「総務省方式」が公表される以前から独自のスタンスでの取り組みを継続している臼杵市は，バランスシート等に関する市町村レベルの取り組みにおける先駆的な団体である。

臼杵市においてバランスシート等の作成が試みられた背景には，臼杵市における財政危機が

10) たとえば，自治省，*op. cit.*, Ⅱでは，「多くの作成事例を検討することを通じて，バランスシート間の比較可能性を向上させるとともに，作成手法の一層の改良・改善を図ることが期待される」と述べられている。また，総務省での研究会の活動を継承した以下の文献でも，地方公共団体が独自の視点で財務報告の内容改善に取り組むことが重要であることが確認されている。
（財）自治総合センター，『地方公共団体のバランスシート等による財政分析等に関する調査研究会報告書』，2003年。

11) 総務省「地方公共団体の連結バランスシート（試案）について」http://www.soumu.go.jp/↗s-news/2005/pdf/050913_3_01.pdf，2005年。

12) 本節は，2005年8月2日に実施した臼杵市でのインタビュー調査に基づいている。快く調査にご協力をいただいた臼杵市財政企画課の方々にこの場を借りてお礼申し上げる。

13) 臼杵市がこれまで作成・公表してきたすべての財務諸表は，以下のサイトから閲覧できる。
http://www.city.usuki.oita.jp/l/l1000/l1500/l11532.html

あった。臼杵市の1996年度（平成８年度）決算における経常収支比率は94.5％に達しており，公債費比率も18.8％という高水準であった[14]。すなわち当時の臼杵市においては，行政活動にあたって使途に裁量の余地がある歳入は全体の20分の１に過ぎず，歳入の５分の１近くが具体的な行政活動ではなく債務の返済に充てられざるを得ない状況に陥っていた。その一方で，社会資本整備のための新規事業の計画も立てられており，既存設備の維持管理等に関して先送りされていた事業も存在していた。しかし，従来からの予算編成のための資料では臼杵市においてどの程度の社会資本が整備済みであるかを示すストック情報がなかった。そこで，1997年１月に初登庁した新市長が旗振り役となり，バランスシート等を作成するための取り組みが始められた。したがって臼杵市の取り組みでは，第一に予算を作成・審議する首長や議会がバランスシート等の利用者となることが想定されていたと考えられる。ただし，地方公共団体は予算・決算の内容に関して住民に対する説明責任を負っている。したがって，予算の基礎資料であるバランスシート等には住民に対する説明責任を果たすための機能を持たせる必要もあった。

臼杵市が独自方式で作成しているバランスシートでは，資産の評価にあたって，積上方式が採用されている。すなわち，決算統計の資料から誘導的に作成される点は「総務省方式」と同様である。ただし，固定資産の表示にあたっては，「総務省方式」のような決算統計上の行政目的区分ではなく，生活，環境，福祉，教育，産業，および総務の６区分が用いられている。また普通建設事業費以外に，長期計画などの策定費用が「繰延資産」として資産計上されている点も特徴である。さらに負債に関しても，流動負債の区分に加えて，翌々年度において返済・支払が見込まれる市債や退職金を「流動的固定負債」として区分表示している。

14）臼杵市「知って下さい　市財政SOS（その１）」http://www.city.usuki.oita.jp/pdf/from/101.200/0107.html，1997年。

固定資産に関する６つの区分は，予算編成における政策目的とバランスシートの内容との連携を図ることができるだけでなく，決算統計の科目区分に関する十分な知識のない利用者に対する明瞭性を高めるうえで有益な手段であると考えられる。また，「総務省方式」にはない「繰延資産」が示されている点も，「繰延資産」という名称自体の妥当性に問題はあるものの，支出の将来における効果を重視する視点が組み入れられている点として積極的に評価することができる。さらに「流動的固定負債」の区分に関しても，現実にバランスシートが作成・公表されるまでに決算後２年近い時間を要している実情を考えれば，負債の区分に現実的な意味を持たせていると考えられる。したがって，臼杵市の独自方式には，実際の政策運営と住民に対する情報提供においてバランスシートを有効なツールとして機能させるための工夫が組み入れられている。

また，臼杵市独自の財務表である「サービス形成勘定」では，バランスシートでも用いられている６つの区分（生活，環境，福祉，教育，産業，総務）ごとに年度中にどれだけの資金が投下されたのかが示されている。具体的に示されているのは区分ごとの人件費や物件費などの支出であるが，区分ごとに減価償却費も記載されている点で，「総務省方式」における行政コスト計算書と共通する性格を有している。「総務省方式」における「人にかかるコスト」や「物にかかるコスト」といった消費した資源の種類別区分という考え方は盛り込まれていないが，公債利子を６つの区分に配分して表示している点は，「総務省方式」よりも踏み込んだ内容になっていると考えることができる。また，「サービス形成勘定」では収入と支出とのバランスを明示する勘定形式が採用されており，この点もあくまでコスト情報に重点が置かれた行政コスト計算書とは異なっている。臼杵市の「サービス形成勘定」は，年度内における資金の使途を示すことを目的とした財務表ではあるが，期中における市の行政活動の内容を表示す

ることにも配慮されている。

以上のように，臼杵市のバランスシート等には様々な工夫が盛り込まれており，地方公共団体における行政上の意思決定において有用な情報源となり得ると考えることができる。しかしながら，臼杵市における現実の行政運営にあたって，バランスシート等が活用されているとは言い難い。臼杵市議会における予算審議にあたってはバランスシートの説明と検討が行われているが，予算の具体的な内容とバランスシートの内容との結びつきを市議会議事録等から十分に読み取ることができない[15]。また，インターネットを通じたバランスシート等の住民への公開は行われているが，その内容に対する住民の関心は必ずしも高くなく，公表されたバランスシート等に対する住民からのレスポンスはほとんどないのが実情である。したがって臼杵市においても，作成したバランスシート等の利用に関しては課題が残されている。

ただし，臼杵市においては注目すべき新たな取り組みも行われている。

第一に，臼杵市が2005年1月に隣接する野津町と合併したことを受けて，新臼杵市を対象とする「開始バランスシート」の作成が進められている。地方自治制度の改革においては，それぞれの地方公共団体における独自の政策立案・運営能力を高めることを目的として，市町村の合併による団体の規模の拡大が図られている。1995年には市町村合併特例法の大幅な改正により地方公共団体に対する合併の動機付けが図られ，1999年3月末には3,232あった市町村が，2006年3月末には1,822に減少する見込みである[16]。市町村が合併して新たな団体となれば，行政活動の計画策定及び実施にあたっても新たな意思決定の基盤が必要となる。合併後の新団体の財政的な状況を把握する手段としてもバランスシートは有用なツールとなることが期待できるのであり，新臼杵市において作成される開始バランスシートの内容とその活用法が注目される。

第二には，財務会計上の数値に対する住民の関心を高めるための取り組みとして，臼杵市が2002年度から実施している「行政サービス改善アンケート」[17]の中で，評価の対象となる政策のために費やされたコストの金額が示されるようになった。また，アンケートへの協力を求める文書の中でバランスシートや「サービス形成勘定」に基づく市財政に関する説明も行われている。このようなバランスシート等を用いた情報提供が積極的に行われ，明示されたコストとの対比において政策の必要度と満足度の評価を求めるという試みが有効に機能すれば，住民の会計数値に対する関心も高まることが期待できる。

臼杵市がバランスシート等の作成・公表による会計改革の先進的な団体であるという位置づけは，現時点においても変わらない。臼杵市における様々な試みが今後どのような成果を生み出すかに注目していくことが必要であると考えられる。

3. 札幌市による取り組み[18]

札幌市でのバランスシート等に関する取り組みは，1999年12月に1997年度決算と1998年度決

15) たとえば，2005年3月8日の臼杵市議会でバランスシートをめぐる質疑応答が行われているが，必ずしも予算の内容と直結させた議論が行われているわけではない。臼杵市議会におけるバランスシートに関する討議の内容は，以下のサイトにリンクされている臼杵市議会の議事録サイトから検索・閲覧できる。http://www.city.usuki.oita.jp/c/c2000/c2100/index.html

16) 総務省「合併特例法（旧法）による合併の状↗況」http:// www. soumu. go. jp / s-news / 2005 / 050414_3.html，2005年。

17) 臼杵市の「行政サービス改善アンケート」と，その基礎になっている「サービス検証システム」の詳細については，下記のサイトを参照せよ。http://kensyou.city.usuki.oita.jp/webapp/usuki/index.html

18) 本節は，2005年8月23日に実施した札幌市役所でのインタビュー調査に基づいている。快く調査にご協力をいただいた札幌市財政局財政部総務資金課の方々にこの場を借りてお礼申し上げる。

算の財務数値に基づく独自方式の普通会計のバランスシートと行政コスト計算書を試案として作成・公表したことに始まる[19]。2000年11月には，1997年度から1999年度までの決算に基づいて作成されたバランスシートと行政コスト計算書の冊子体による一般配布が行われ，2002年には1999年度と2000年度の決算に基づく独自方式による連結バランスシートの作成・公表も行われた。2002年以降は作成方式が「総務省方式」に変更されたが，毎年11月にバランスシートと行政コスト計算書の公表が行われ，翌年３月にはバランスシート等の分析結果を含めた情報が冊子体とインターネットの双方で公表されるパターンが定着している。また，2002年度決算からは事業別コストの算定も行われており，2004年には除雪事業のコストの計算結果が公表され，2005年には除雪事業に加えて戸籍住民窓口業務と図書館業務の事業別コストの公表も行われている。

札幌市におけるバランスシート等の作成・公表の背景には，1997年に起きた北海道拓殖銀行の経営破綻がある。北海道における中心的な金融機関の破綻は，札幌市の財政に対する懸念をも増大させた。そこで札幌市は，市債の購入者である金融機関の不安感を払拭することを目的として，職員の中で研究が進められていた企業会計的手法の導入を現実に実施し，バランスシート等の作成・公表を行った。したがって，札幌市におけるバランスシートの作成では，予算配分を検討するうえでのストック情報の把握だけでなく，金融機関が行う札幌市の財政状態の評価に資する情報を提供することも重要な目的になっていたと考えられる[20]。札幌市の独自方式によるバランスシートで貸倒引当金に相当する市税等不納欠損見込額の計上が行われていた点，および，決算日要支給額ベースではなく将来の支給見込額の割引現在価値により測定された退職給与引当金が計上されていた点は，バランスシートにより債務の負担能力を示すことが重視されていた結果であると推測できる。

ただし，札幌市の独自方式によるバランスシートでは，住民も重要な利用者として想定されていた。たとえば，固定資産に相当する「公共資産」が，生活，環境衛生，保健福祉，教育文化，産業，防災，およびコミュニティの７つのカテゴリーに区分されて表示された。さらに負債の中の「公共資産形成に係る市債」と，行政コスト計算書における行政活動コストも同様にこれら７つのカテゴリーに区分表示されている。これらの７つのカテゴリーによる区分表示が行われていることで，札幌市が住民に提供している行政サービスとバランスシート上の財務数値とを連結させた行政評価も可能になる。また札幌市では，単にバランスシート等の本表のみが開示されるのでなく，バランスシート等の内容に関する解説も含めた報告書の公表が現在も続けられている。金融機関に代表される高度な情報分析能力を有する利用者ではなく，財務数値だけでは十分な解釈能力の無い利用者を想定した情報提供が行われているのであり，この点からも住民を重視する姿勢を読み取ることができる。

なお，札幌市の独自方式のバランスシートには，資産と負債に対して流動・固定の区分が行われていないという特徴があった。企業会計においては重視されている流動・固定の区分があえて行われていなかった点は，資金の回収が目的ではないという地方公共団体の活動の特徴を反映していたと考えることができる。言うまでもなく，地方公共団体と民間企業の活動は同質ではない。具体的には，地方公共団体では予算

19)　札幌市が作成・公表してきた2001年度版以降の財務諸表は，以下のサイトから閲覧できる。http://www.city.sapporo.jp/zaisei/kohyo/bs.html

20)　札幌市が2002年７月に開催した札幌市市場公募債に係る発行説明会では，実際に金融機関に対するバランスシートを用いた財政状況の説明が行われている。

札幌市「札幌市市場公募債に係る発行説明会（説明内容全文）」http://www.city.sapporo.↗jp/zaisei/shisai/pdf/h14/setsumei.pdf，p. 9，2002年。

による管理が重視される点や営利目的ではない点が指摘できよう。そして，地方公共団体の活動が民間企業とは異なるものである以上，地方公共団体の財務諸表には地方公共団体の活動の特異性が反映されなければならない。札幌市の独自方式によるバランスシートで流動・固定の区分が行われていなかった点は，あくまで地方公共団体により作成・公表される財務諸表であることが意識されていたことを示している。

以上のように札幌市の独自方式によるバランスシート等には注目すべき特徴が数多く盛り込まれていたにもかかわらず，2002年11月に作成・公表された2001年度決算に基づくバランスシートからは作成方式が「総務省方式」に変更されており，独自方式による財務諸表の作成・公表は取りやめられた。作成方式を変更した理由としては他都市との比較が可能になる点が挙げられており[21]，実際，札幌市が作成・公表している財務報告書では他の政令指定都市と財務数値の比較に大きなスペースが割かれている。そしてこの点は，財務諸表の作成・公表に関する地方公共団体独自の取り組みには限界が生じることを示している。バランスシート等の利用という側面では，他団体との比較も重要な要素であり，そのためには多くの団体が統一された基準に基づいてバランスシート等を作成しなければならない。個々の団体による独自の取り組みは，バランスシート等の内容を発展させるうえで不可欠であるものの，団体間の統一性を損ねる危険性も生じさせる。札幌市における作成方法の変更は，バランスシート等の有用性を高めるうえで，独自の取り組みと統一的な基準の設定とをどのように調和させるべきかという課題が存在することを示している。

また，札幌市における課題としては，公表されているバランスシート等の財務情報と札幌市における行財政運営との関連を明確にすべきことがある。現時点においては，バランスシート等の内容と予算審議に代表される現実の行財政運営との結びつきが，公表されている資料からは読み取ることができない。作成・公表されているバランスシート等に対する住民および金融機関の関心を高めるうえでも，札幌市における行政上の意思決定とバランスシート等の内容とがどのように結びついているのかが明確にされることが望まれる。

Ⅲ 財務会計が果たす機能の拡大をめざした取り組み：草加市を例として

地方公共団体における財務諸表の導入は，団体が住民に対する説明責任を負っていることを拠り所として，従来とは異なる視点から団体の活動を把握・評価することを求める試みであると位置付けることができる。それに対して，地方公共団体において従来から実施されてきた財務会計の機能を拡大し，団体における内部管理のための仕組みとして強化しようとする取り組みもある。ここでは，草加市によって現在進められている財務会計改革を取り上げる[22]。

1. 複数年度ローリング予算の導入に向けた試み

地方公共団体における予算・決算制度では，「会計年度独立の原則」が重視されている。これは地方自治法第208条に基づくものであるが，地方公共団体に対して単年度ごとに独立した会計処理を義務付ける原則である。この「会計年度独立の原則」には，地方公共団体が無謀な事業を実施し，将来に対して負担を先送りすることを防止するという役割がある。ただし「会計年度独立の原則」があることにより，地方公共団体では会計年度をまたいだ事業計画や複数年度にわたる事業計画の立案・実施が困難になっ

21) 札幌市「札幌市のバランスシートと行政コスト計算書[平成13年度決算版]」http://www.city.sapporo.jp/zaisei/kohyo/bs/bs13.pdf，2003年，p. 11。

22) 本章は，2005年8月24日に実施した草加市役所でのインタビュー調査に基づいている。快く調査にご協力をいただいた草加市地方財政自立改革特命理事および草加市総合政策部財務調整課の方々にこの場を借りてお礼申し上げる。

ており，地方公共団体の行財政運営がアンバランスなものにもなりかねない。規制の特例事項に関する第6次募集（2004年）にあたって草加市が申請した「ノンストップ地方行政特区」は，複数年度にわたる「ローリング予算」を正式な予算制度とすることで，単年度予算によって生じる行政活動のばらつきを解消することが目的とされていた[23]。

草加市ではすでに，5ヵ年基本計画を策定し，それをもとに個別事業計画と各年度予算とをリンクさせている。「ローリング予算」はその仕組みをさらに複数年度予算制度へと発展させるものであり，具体的には以下の手順で実施することが計画されていた。

① 単年度ごとの予算を複数年度あわせた予算案を編成し，議会議決を得る。
② 予算は年度ごとにローリングし，その都度，議会議決を得る。
③ 事務事業はこれに基づいて執行し，当該議決予算の期間内においては，年度をまたがる事務事業の執行を債務負担行為，継続費の設定なく可能とする。

現行の予算制度に基づく行財政運営においても，債務負担行為や継続費の設定により年度区分を超えた事務事業の実施は可能であるが，個別の議会承認も必要であり，実行するうえでの制約も多い。草加市が申請した「ローリング予算」制度の下では，予算に対する年度ごとの議会議決を得るという形で「会計年度独立の原則」を維持しつつ，現場の判断で年度区分により中断されない事務事業が実施できることで，年間を通じて均等な行政サービスを提供することができると主張された。

草加市において「ローリング予算」制度の導入が目指された背景には，草加市に限らず，現行の予算制度の下では公共工事の発注に繁閑の差が発生していたことがある。単年度予算に基づく単年度の決算で執行上の問題を生じさせないためには，原則として公共工事の発注から完了までがすべて年度内に行われる必要がある。そのため，公共工事発注のための仕様策定や工事終了後の検査に時間を要することを考えれば，公共工事の実施は期央に集中し，受注する業者においては生産能力が過剰になる時期と不足する時期が発生することになる。その結果として発生し得る経済的なロスを回避するうえでは，地方公共団体による事業の実施が年度を通じて平準化される必要があり，そのための具体的な方策として「ローリング予算」制度が立案された。

草加市により「ノンストップ地方行政特区」の申請が行われたことは，現行の予算・決算制度では地方公共団体における資金の運用を効率的に行うことができないという認識が，地方公共団体の現場にも広がりつつあることを示している。草加市による特区申請は最終的に対応不可と判断されたため，「ローリング予算」制度が現実に導入されるにはいたらなかったが，現行の予算・決算制度における限界が地方公共団体により明確に表明されたことには意義がある。また草加市においては，複数年度予算が議会における具体的な議案とはならないものの，各年度の予算審議において「ローリング予算」制度の基礎となっている考え方が活かされていくものと考えられる。

2. 事務事業評価と財務会計との連携の強化

「ローリング予算」制度の正式な導入は認められなかったものの，草加市における会計改革の動きが停滞しているわけではない。内部管理の面で財務会計が果たす役割を従来よりも大幅に拡大するための取り組みが積極的に続けられている。特に注目されるのは，草加市において実施されている事務事業の執行・目標管理の仕組みである。

草加市は事業別予算の策定に関しても先駆的な団体である。1996年には事業別予算の策定が始まり，1999年度には事務事業評価システムが

23) 草加市「ノンストップ地方行政特区（複数年度ローリング予算制度の導入）」http://www.city.soka.saitama.jp/tokku/6-02.html（2005年8月閲覧）

導入された[24]。草加市の事務事業評価システムの特徴は，事務事業と基本計画における施策との一致が図られているだけでなく，予算単位との合致も図られている点である。2005年度の行政活動に関して草加市が520あるすべての事務事業について作成している目標管理のための「事務事業ダイジェストシート」には，個々の事業における事業費と人件費が必ず記入されている。さらに，個々の事業の目的・内容に即した事業ごとの精緻な成果指標も定められており，四半期ごとに財務指標（事業費と人件費）と成果指標の計画値と実績値とが対比され，事務事業の進行度がチェックされる。

地方公共団体における会計機能の拡大という観点からは，草加市における事務事業評価システムは次の３つの点で注目される。

第一に，すべての事務事業について個別に事業費と人件費の認識・測定を求めることで，草加市の事務事業に関わるすべての担当者に財務会計上の数値を意識させようとしている。また草加市の事務事業評価システムでは，期首と期末だけでなく，期中の四半期ごとに財務会計上の数値を事業の担当者が計算しなければならない。そして，事業の成果を評価するための指標は別に設けられているものの，事業費・人件費との対比も必ず実施される。したがって，草加市ではすべての事業担当者がコスト意識を持たざるを得ない。そして，すべての事務事業が財務会計に基づくコストの観点から管理されることになる。すなわち草加市の事務事業評価システムでは，財務会計が市の行政活動を全体として有効に機能させるための全市的管理システムとして位置づけられている。

第二に，草加市では事務事業評価システムの対象となっている事業ごとに予算の請求が行われるが，2003年から財政部門による予算の査定は全廃され，すべての予算請求が事業担当者の自己調整に基づいて行われることになっている。査定の全廃により予算請求の自由度は高まるが，非合理的な予算請求をしてしまえば，計画値と実績との乖離が拡大するため期末における事業の評価はマイナスとなり，次年度の予算請求が困難になる。また，草加市では財務会計に基づいた事務事業評価を事業担当者の人事評価にも用いることが検討されている。したがって，草加市では事業の担当者すべてに財務会計に対する理解を高め，合理的な意思決定を行う能力を高めることが求められていることになる。この点も，草加市では財務会計が市を全体として機能させる仕組みとして活用されていることを意味している。

そして第三に，草加市の事務事業評価システムは決算の早期化とも結び付けられている。議会に報告されるべき決算は，出納整理期間が設けられているため，決算日から半年程度経たなければ確定しない。この点が地方公共団体における事業計画で決算を意思決定のための資料として利用するうえでの隘路であったが，草加市では３月末に立てられた決算見込みを即座に事務事業評価システムに組入れ，翌年度の第１四半期からの執行管理に反映させることが計画されている。これは明らかに決算に基づく意思決定システムを市の運営に組入れようとする試みである。

草加市における事務事業評価システムに関する様々な取り組みは，これまで地方公共団体においてある意味特殊な部門であったに過ぎない財務会計制度を，市全体を有効に機能させるための情報システムとして活用することを目指した取り組みであると考えられる。その意味で，草加市における取り組みは，地方公共団体における会計改革のモデル・ケースとして位置付けられるだろう。

Ⅳ　地方公共団体における会計改革に向けた課題

本稿で取り上げた３つの団体以外にも様々な団体で財務会計制度の改革に向けた取り組みが現実に続けられている。地方公共団体における

24）草加市における「事務事業評価システム」については，以下のサイトを参照せよ。http://www.city.soka.saitama.jp/topics/saiko2/index.html

会計改革が必要であるという認識は確実に広まりつつある。しかし，現実に会計改革を進めるうえでは，解決されるべき大きな課題があることも明らかになってきている。

地方公共団体による財務諸表を用いた外部報告に関して，バランスシート等の情報伝達のための手法自体は普及しつつある。ただし，多くの団体が「作ってはみたが」という状況に止まっていることも否定できない。「総務省方式」が公表される以前から独自方式によりバランスシート等の作成・公表を行ってきた団体も例外ではなく，行政上の意思決定や住民への情報公開にあたってバランスシート等が現実に活用されているとは言い難い。

バランスシート等の活用が進まないことの背景には，２つの点があると考えられる。１つは，報告されている情報の利用者である住民の多くが財務諸表に関する十分な知識を持っていないため，バランスシート等の内容を読み解くことができない点である。企業の会計に関する経験に基づいてバランスシート等を読み解くための基本的な能力を有する住民もいることは確かであるが，それらの能力のある住民がディスクロージャー制度におけるアナリストのような情報仲介の機能を担うにはいたっていない。また２つ目の点としては，バランスシート等の作成を行っている団体の内部でもバランスシート等に対する理解が十分に浸透していない点もある。バランスシート等を作成していても，その作成を担当している部署以外の職員にはバランスシート等を利用するという意識が醸成されていないケースが多い。そのため，地方公共団体の内部においてもバランスシート等の活用方法の開発が進むことが見込めない。

総務省においてもバランスシート等の利用を促進する必要性は認識されており，財務情報を用いた団体間比較の枠組みを構築することを目指した取り組みも進められている[25)]。地方公共団体の外部と内部の双方において自らが属する団体と他の団体との比較を行うことに対する関心が高まるのであれば，統一的な情報提供の手段としてのバランスシート等に対する理解も高まり，バランスシート等の具体的な利用も促進されることが期待できる。

しかしながら，団体間比較の重要性を強調することがバランスシート等の内容における発展を阻害する危険性もあることは注意しなければならない。たとえば札幌市では，「総務省方式」が公表されたことを契機に，団体間の比較可能性を高めることを目的として，バランスシートの作成方法が独自方式から「総務省方式」に変更された。しかし，札幌市の独自方式には「総務省方式」にはない長所も見出すことができたのであり，作成方式への変更が住民への情報提供という観点から適切な選択であったには疑問が残る。また，「総務省方式」によりバランスシート等を作成している団体の多くが，機械的に作成を行っているに過ぎないのが実情であると推測される。「総務省方式」を示した研究会報告書では各団体独自の取り組みが重要であることが指摘され，「総務省方式」によるバランスシート等は地方公共団体が財務諸表による情報提供を行ううえでの出発点として位置づけられていたにもかかわらず，実情として「総務省方式」によるバランスシート等の作成が終着点になってしまっている。このような状況は早急に改善すべきであり，各団体が独自の判断によりバランスシートの内容改善に取り組んでいく状況を実現させることが望まれる。

これらの課題を解決するための具体的な方策としては，地方公共団体が作成・開示するバランスシート等の利用を促す組織を構築することが必要であろう。資本市場におけるディスクロージャー制度では，制度構築以前から財務情報の利用に対するインセンティブを有する投資家の集団が存在していた。それに対して現状の地方公共団体の財務報告については，利用者集団が明確には存在していない。財務報告制度は情報の作成者と利用者の双方により構築される

25)　総務省「団体間で比較可能な財政情報の開示について」http://www.soumu.go.jp/s-news/2005/050622_4.html，2005年。

必要がある以上，地方公共団体の財務報告に関しても利用者集団を明確にするための努力が個々の地方公共団体のレベルと地方自治制度全体のレベルの双方において必要とされている。すなわち，個々の地方公共団体のレベルでは各団体自体のリーダーシップの下で財務報告に関する住民への啓蒙と分析能力のある住民を中心とした利用者集団の形成が図られなければならない。ただし，住民に対して啓蒙すべき財務報告の内容を発展させていくことに対して，それぞれの地方公共団体自体のインセンティブは必ずしも高くないのも実情である。それゆえ，地方自治制度の一環として，各地方公共団体に対しても財務報告制度の形成と発展のための指導力がマクロレベルで発揮される社会的な仕組みが整備されることも必要である。

その一方で，地方公共団体の内部管理の仕組みとしての財務会計の改革は，草加市の事例にも見られるように，短期的には財務報告制度の改革よりも現実的かつ有効なものになる可能性がある。法律に基づく予算・決戦制度による縛りがある外部報告に比べて，内部管理のための財務会計の改革は地方公共団体の独自の判断で実施可能である。また，地方公共団体に行政評価を求める動きが本格化しており，その結果として，行政活動の効率化のために管理システムとして財務会計を改革することに対する地方公共団体内のインセンティブも高まっている。内部管理の充実を目的としたものであっても，現在の財務会計の仕組みが整備されることは，地方公共団体による財務報告にも資する改革となり得る。それゆえ，地方公共団体による会計改革における現実的な対応は，それぞれの団体における財務会計の仕組みを内部管理目的で拡充することであると考えられる。

いずれにしても，先駆的な取り組みをしている団体の事例から明瞭に読み取ることができるように，地方公共団体における公会計改革が具体的に進められるうえでは，各団体における首長のリーダーシップと，団体職員による積極的な取り組みが，相互に結びつかなければならない。その意味で，地方公共団体がそれぞれに財務会計に対する意識改革を図っていくことこそが，現時点においても最も大きな課題になっていると位置づけることができる。

（本研究は，日本学術振興会・科学研究費補助金（基盤研究(C)，課題番号：17530333）による研究成果の一部である）

（受理　2005年10月31日）