

〈論 文〉

新しい行政経営をめざして

—札幌市の企業会計的手法導入による財務情報充実について—

丹 尾 結 子

1 企業会計的手法導入の背景

(1) 単式簿記、現金主義の公会計

地方公共団体の会計、いわゆる公会計では、複式簿記、発生主義を基本とする民間企業と異なり、単式簿記を用いており、公営企業会計を除き、現金主義といういわば単年度の資金の出入りを報告する形式を取っています。この形式は、毎年いくら税金などを集め、どのような支払いに充てたかという資金の流れがよくわかるようになってはいますが、これには古くから幾つかの問題が指摘されてきていました。特に言われてきたのが、ストック情報の不完全さ、すなわちストックの大部分について物量表示しかしておらず、フロー情報と遊離しているという点です。

利潤を追求する民間企業の場合と異なり、地方公共団体の資産は利潤を生み出すもとではなく、また精算価値として捉えることもできませんが、住民福祉の向上にとって地方公共団体の資産はたいへん重要です。しかし、これまで、資金の流れであるフローの情報に比べ、ストック情報が見劣りするものであったことは否めません。

(2) 企業会計手法導入の背景

こうした批判に応える形で何度か、民間企業や公営企業会計のように貸借対照表（バランスシート）を作成しようとい

う機運が盛り上がりましたが、行政にとっての資産の意味づけや、何のために導入するのかといった目的意識が十分でなかったため、これまで大きな広がりを見せることはありませんでした。しかし、臼杵市、藤沢市、三重県などにはじまるこの数年の企業会計手法導入の試みは、国をも巻き込んで、かつてない大きな広がりを見せています。

その背景にあるものは、大きな社会構造の変化です。少子高齢化が叫ばれる今日ですが、少子高齢化が意味するものは、長く続いてきた人口の増加傾向と右肩上がりの経済成長の終焉です。人口増と右肩上がりの経済成長は、行政に対するニーズの質的・量的増加に応えた行政サービス拡大を支えてきました。しかし、当たり前と考えられてきたこれまでのような税収の伸びはもはや期待できず、これまでの拡大路線は持ちこたえきれなくなっています。ところが、環境問題や高齢化への対応など、行政ニーズは増える一方です。

このように地方財政はかつてない厳しい状況を迎えており、今後、行政サービスの効率化・重点化は必至です。効率化・重点化の「選択」については、当然のことながら行政のアカウントビリティ（説明責任）がこれまで以上に求められます。また、行政の「選択」に関し、住民が直接、間接に参加を求めるようになってき

ています。新しい時代に対応した行政運営のためには①住民への十分な情報提供（アカウントビリティの充実）→②情報共有、活用による住民とのパートナーシップというシステムが必要とされているのです。

このような状況下で、①のステップである、住民への情報提供を充実するため、また厳しい財政状況を説明する手段として、さらには②のステップである住民とのパートナーシップ実現のため、例えば事業評価に役立つコスト情報を得るため、企業会計手法の導入に取り組む地方公共団体が出てきたわけです。

最終的にどこをめざすかは様々ですが、取り組みをはじめたほとんどの団体が、現時点では①のステップにあると言えるでしょう。

2 札幌市の取り組み

(1) 取り組みの契機と目的

札幌市では、平成11年6月から、企業会計の手法を取り入れた財務情報の充実に取り組み、11年12月に企業会計的手法の導入に関する「試案」を公表しました。

平成10年2月に策定した「行財政改革推進計画」をはじめとする効率的な行政運営、パートナーシップによる新しい行政運営のシステムづくりの一環として市長からの指示で取り組みをはじめたのですが、「市民参加で行革を」を合言葉とする外部委員会「都市経営フォーラム」から企業会計手法導入に関する提言があったこともきっかけとなっています。いってみれば、取り組み自体が市民参加を契機として開始されたわけです。

また、金融情勢の変化に伴い、地方公共団体も格付けされる今日ですが、特に、今後は財政投融资制度改革を受けて行政

の資金調達にも変化が予想されることから、市債を購入する投資家への情報開示の強化といったこともこの取り組みの背景になっています。

取り組みの目的である「効率的な行政運営」、「パートナーシップによる新しい行政システムづくり」の実現に向け、第一のステップでは、財務情報の充実によりアカウントビリティを果たすこと、住民（或いは投資家）に分かりやすい情報提供を行うことをめざしています。続く第二のステップでは、パートナーシップ実現の有効なツールの一つとされる事業評価に資するなど、情報の活用をめざしています。

(2) 現在までの取り組みの成果

現在までの取り組みの成果として公表した「試案」では、第一のステップである「分かりやすい情報提供」をある程度実現したと考えています。

例えば、これまで面積などの数量でしか表示してこなかった資産を、将来のサービスポテンシャルと位置付け、金額表示しています。また、その資産の中心をなす公共資産に関し、行政目的別にセグメント化を行い、その形成のために負った借金（市債）と対比して示しました。これにより、札幌市がこれまでどのような分野にどのくらいの投資を行ってきたかという長期的な投資状況と、どのような財源でその資産を築いてきたかという情報を明らかにしました。

また、退職給与引当金のように、後年度に支払いが顕在化するコストを明らかにしたり、これまで認識されにくかった施設の利用コストを減価償却費として期間配分して表示するなど、中長期的な視点での財政状況の表示が可能となったのです。

とはいっても、まだ取組みは緒についたばかりであり、第一のステップに関しても、今後、各方面からの意見を取り入れながら、試案に検証を加え、公営企業会計などとの連結をはじめ、さらにより分かりやすいものとなるよう工夫をしていく予定でいます。また、得られた情報をできるだけわかりやすく分析する試みも続けていきたいと考えています。

(2) 「試案」の概要

企業会計的手法を取り入れ、バランスシート、一般行政活動コスト表及び資金

収支計算書という3表を基本財務諸表として作成しました（いずれも普通会計を対象とする）。

① バランスシート（表1）

公共施設をはじめとする資産と市債などの負債を対比させて示した表です。

民間企業の場合と異なり、地方公共団体の資産のほとんどは売却することができない行政財産であり、資産と負債の差額である正味財産は、いざ（企業でいえば倒産）というときに借金返済に充てることができるわけではあり

表1

バ ラ ン ス シ ー ト

(単位：百万円)

項 目	平成9年度	平成10年度	項 目	平成9年度	平成10年度
【資産の部】			【負債の部】		
(1) 歳計現金	3,656	9,100	(1) 市 債		
(2) 市税等未済額	24,725	25,452	公共資産形成に係る市債	654,033	711,166
(3) 市税等不納欠損見込額	▲ 12,362	▲ 12,726	①生活(道路・公園・住宅等)	354,964	396,091
(4) 公共資産			②環境衛生	60,120	66,417
①生活(道路・公園・住宅等)	1,804,453	1,909,386	③保健福祉	15,928	16,300
②環境衛生	119,287	128,612	④教育文化	188,236	197,197
③保健福祉	63,341	72,339	⑤産業	13,384	13,764
④教育文化	634,130	655,763	⑥防災	6,974	6,920
⑤産業	29,865	30,724	⑦コミュニティ	14,427	14,477
⑥防災	32,659	33,254	その他の市債	204,047	225,134
⑦コミュニティ	163,019	167,539	⑧出資債等	85,278	92,917
公共資産合計	2,846,754	2,997,617	⑨減税、減収補てん債等	118,769	132,217
うち非償却資産	1,037,215	1,105,768	市 債 合 計	858,080	936,300
うち償却資産	1,809,539	1,891,849	うち、翌年度償還予定分	40,258	45,147
取得価額	2,533,925	2,685,964	(2) 退職給与引当金	84,330	87,204
減価償却累計額	▲724,386	▲794,115	うち、翌年度支払予定分	8,400	10,312
(5) 投資及び出資金	143,682	154,699	負債合計	942,410	1,023,504
(6) 貸付金	22,240	22,196	【正味財産の部】		
(7) 基金			(1) 公共資産形成財源	1,916,554	1,994,856
財政調整基金	8,796	7,082	①一般財源等	1,331,956	1,379,115
減債基金	33,687	35,365	②国・道支出金	556,947	587,910
特定目的基金	36,043	34,268	③分担金・負担金等	27,651	27,831
土地開発基金	67,121	67,789	(2) その他の正味財産	315,378	322,482
基金合計	145,647	144,504	正味財産合計	2,231,932	2,317,338
資産合計	3,174,342	3,340,842	負債・正味財産合計	3,174,342	3,340,842

各項目で四捨五入を行っているため、合計と一致しないことがあります。

ません。正味財産が黒字であることは、地方公共団体にとってある意味で当然の結果であり、行政にとってのバランスシートの分析、活用のし方は民間企業とはかなり異なると言えるでしょう。行政にとっての資産は、利益や税収ではなく、将来の行政サービスを生み出すもとでありサービスポテンシャルを表すものです。このことを踏まえ、資産価値は時価、再調達価格などではなく取得原価を基本とし、建物などの償却資産については減価償却を行っています。

札幌市のバランスシートの特徴としては、資産の中心をなす公共施設や庁舎、土地などを「公共資産」と位置付け、目的別に分類し、その形成にかかる負債と対比させ、いわばセグメント情報として示したことが挙げられます。また、資産の金額表示以外にも新たな情報として、退職給与引当金を負債として認識し、計上しています。

また、資産や負債をより身近な数字として感じとっていただけるよう、市民一人あたりのバランスシートも作成しています。

財政の健全性をバランスシートだけから読み取ることはかなり難しいのですが、資産の全体像を明らかにしたことで、資産の効率的な運用に役立つ情報が得られたと考えています。

② 一般行政活動コスト表（表2）

企業会計の損益計算書に近い表です。ただし、行政においては使用料・手数料のように一部受益者負担はあるものの、「収益」の概念がありませんので、コストと対比される概念も「収益」ではなく「財源」となっています。

この表では、資産形成活動以外の、

一般的な行政活動に関する発生主義によるコストを示しています。現金主義では示すことのできない中長期的な視点でのコストが明らかになりました。減価償却費、人件費といった性質別ではなく、資産や負債と同様に、目的別に分類表示し、セグメント情報として開示しているのが特徴です。

はじめての取り組みであり、今のところ経年比較や他団体との比較ができないため、市全体の活動コストとしては評価、分析が難しいのですが、今後、個別、具体的な事業のコスト分析に同様の手法を用いることで、的確な事業選択、評価に役立てることができると考えています。

③ 資金収支計算書（表3）

これまでの現金主義に基づく歳入歳出決算書を、一般行政活動と投資・財務活動の二つの分野に分けて示したものです。発生主義に基づく②の一般行政活動コスト表との関係や、行政の単年度の赤字・黒字を示す実質収支を表す工夫をしています。

(3) 試案作成経過における問題認識と技術的な課題

試案は、庁内にプロジェクト会議を設け、月2、3回程度の討議を半年間、重ねてできました。

試案作成の際に、最も議論となったのが、資産の評価の際に、財産台帳の情報を用いるか、決算統計という全国統一の統計数値を用いるかという点です。

財産台帳には除却されたり増築されたりといった情報も含めた財産の最新の状況が記載されており、これを用いることが望ましいと考えたわけですが、札幌市の財産台帳上、土地の情報については、

表 2

一般行政活動コスト表

(単位：百万円)

項 目		平成 9 年度	平成10年度
一般行政活動の特定財源及び一般財源等			
市税（未済額含む）		300,556	289,493
交付金等		31,015	42,874
地方交付税		123,502	124,593
国・道支出金		80,312	88,916
使用料・手数料		18,722	17,438
分担金・負担金・寄付金		4,745	5,010
その他収入		22,809	19,526
一般行政活動の特定財源及び一般財源等合計		581,661	587,850
一般行政活動コスト			
生活（道路・公園・住宅等）		137,913	141,942
環境衛生		55,600	55,880
保健福祉		180,022	191,537
教育文化		84,991	81,183
産業		8,492	8,794
防災		22,233	22,099
コミュニティ		52,249	52,190
一般行政活動コスト合計		541,500	553,625
差額（正味財産の増加に寄与する額）		40,161	34,225

各項目で四捨五入を行っているため、合計と一致しないことがあります。

正味財産増減内訳

(単位：百万円)

項 目	平成 9 年度	平成10年度
期 首 残 高	2,144,045	2,231,932
一般行政活動にかかる寄与額	40,161	34,225
建設投資活動に係る国・道支出金等	47,726	51,181
期 末 残 高	2,231,932	2,317,338

貸付や売却を考慮し、路線価に基づく「時価」におきかえて表示されていたのです。

資産評価を資産の評価を何のために行うか、という取組みの目的がここでもクローズアップされました。資産の売却価値を知りたいのであれば、土地が時価であっても問題ないわけですが、どのような投資活動を行ってきたかという、行政活動の実態を評価する目的には適さないと考えられます。

そこで用いたのが決算統計に基づく投資額（取得原価）の積み上げで評価するという方法です。現在の財産は過去の投

資活動により形成されたものですから、理論的には決算統計による評価が可能なわけですが、この方法には、個別の施設の取得原価など、資産の内訳が明らかにならない、セグメント化に適さないという大きな問題点がありました。

そこで、札幌市が取ったのは、個別の施設（土地は除く）の取得原価については財産台帳に基づく補足を行うという方法です。今後、事業評価に資するよう、個別の事業に関するコスト把握を行う際にも、この方法が役立つと考えています。

また、行政にとっての資産と負債の差

表3

資金収支計算書

(単位：百万円)

項 目		平成9年度	平成10年度
一般行政活動資金収入			
一般行政活動コスト表収入 (* A)		581,661	587,850
うち非資金収入			
(1)	市税等未済額	(9,335)	(8,821)
(2)	その他	(1,623)	(692)
	小計	(10,958)	(9,513)
その他の資金収入			
(1)	市税等滞納繰越額	4,797	4,644
一般行政活動資金収入合計		575,500	582,981
一般行政活動資金支出			
一般行政活動コスト (* B)		541,500	553,625
うち非資金コスト			
(1)	減価償却費	(67,732)	(71,196)
(2)	市税等不納欠損額	(4,957)	(3,838)
(3)	退職給与引当金増減額	(5,822)	(2,874)
	小計	(78,511)	(77,908)
一般行政活動資金支出合計		462,989	475,717
投資・財務活動資金への繰出金 ①		112,511	107,264
投資・財務活動資金収入			
国・道支出金		37,889	44,342
財産収入		8,049	5,368
その他収入		1,788	1,471
小計		47,726	51,181
市債発行額		101,860	113,694
貸付金回収額		89,319	83,153
積立基金取崩額		5,027	9,929
投資・財務活動資金収入合計 ②		243,932	257,957
投資・財務活動資金支出			
普通建設事業費		212,915	219,609
備品購入費		2,072	2,451
市債償還額		33,303	35,475
貸付金実行額		89,207	83,201
基金積立額		4,228	6,432
投資及び出資金		13,153	11,041
投資・財務活動資金支出合計 ③		354,878	358,209
当年度歳計現金の増減 (①+②-③)		1,565	7,012
前年度歳計現金 (形式収支)		2,271	3,656
歳計剰余金処分による基金積立額		▲ 180	▲ 1,568
繰越金		2,091	2,088
当年度歳計現金 (形式収支) ④		3,656	9,100
<契約済債務に関する予定資金収支>			
繰越事業費等 翌年度支払額 ⑤		▲ 2,532	▲ 40,386
未収入特定財源 翌年度収入額 ⑥		1,288	31,719
翌年度に繰り越すべき財源 ⑦ (=⑤+⑥)		▲ 1,244	▲ 8,667
実質収支 ⑧ (=④-⑦)		2,412	433

各項目で四捨五入を行っているため、合計と一致しないことがあります。

* A 「一般行政活動コスト表」の「一般行政活動の特定財源及び一般財源等合計」より

* B 「一般行政活動コスト表」の「一般行政活動コスト合計」より

額（正味財産）の意味、財政の健全性をいかにして表現するかなど、利益を追求する民間企業とは異なる行政のバランスシートの分析に頭を悩ませたところですが、例えば、民間企業のように、資産と負債の差額がマイナスになれば倒産であるというようなわかりやすく財政状態を示す指標はまだ開発できていません。行政における資産と負債の適正なバランスなどが数値で算定できるかどうかわかりませんが、こうした点も研究課題といえるでしょう。

(4) 今後の展開

全国で企業会計手法導入の取組み事例が広がっており、自治省をはじめ、国も企業会計手法の導入の基準を近日中に示す予定ではあるものの、標準的な導入手法、今後の道筋といったものはできあがっていません。札幌市の取組みも、政令指定都市、道内市では最初の公表であるなど、他都市に先駆けた事例の一つと言われています。

こうした中、今後の取組み、展開を考えていくうえで、公会計制度改革の意義、目的を見失うことのないよう留意しなくてはなりません。

第一のステップであるわかりやすい情報提供、説明責任を果たすという目的の達成のため、まず考えなくてはならないのが、既に発生主義を取り入れている公営企業会計などと連結し、札幌市全体の財政状況を示すことです。合わせて第3セクターなどの財務情報をどのような形でどこまで取り込むかといった検討も必要となるでしょう。

そして、次のステップでは、得られた情報を予算編成や事業評価システムと結びつけるなど、具体的な行政運営、パートナーシップの実現に情報を活用してい

くことが求められます。当然、職員の意識改革も行っていかなくてはなりません。

特に、札幌市でも試行的な取組みを開始した事業評価システムとの連携は当初から目的に掲げてきたところですが、そのためには、より個別・具体的な事業、施策に関する財務情報の提供に企業会計的手法を活かしていくこと、情報のさらなるセグメント化を図っていくことが必要となるでしょう。その際には、人件費や共通経費の配分など、サービスコストの官民比較や、PFI導入の適否の決定に資するよう的確なコスト情報としていく工夫が求められます。

札幌市では、これらの取組み、特にセグメント化の取組みを、管理部門ではなく、実際の事業立案、予算編成や事業執行に携わる職員みんなが進めていきたいと考えており、具体的には、試案作成の取組みを紹介する職員への「出前研修」を通じて取組み事例を募り、事例研究を進めることを考えています。ひとり首長だけでなく、行政の意思決定に関わる一人ひとりが説明責任を全うしていくことが今後の展開に欠かせないのではないのでしょうか。

※ 文中で意見にわたる部分は筆者の個人的意見です。

【参考】

「公共経営と公会計制度改革に関するシンポジウム」の報告

・札幌市では、公会計制度への企業会計的手法導入の試案公表をきっかけとして、公会計制度改革の意義と進むべき方向を再確認し、さらには行政に民間の経営的視点を導入するなど行政に新たな地平を開く「公共経営」のあり方を展望するシンポジウムを企画し、平成12年2月18日に開催しました。

<シンポジウムの概要>

・主催：札幌市公会計制度改革プロジェクト検討会

議（札幌市／監査法人トーマツ）

・特別講演の部

講師 米田 耕一郎氏（自治省行政局行政体制整備室長）

演題 新しい自治のかたち～地方自治の枠組み・自治体経営

・パネルディスカッションの部

テーマ 公会計制度改革と公共経営

パネリスト 宮脇 淳氏（北海道大学法学部教授）
逢坂 誠二氏（ニセコ町長）

石原 俊彦氏（関西学院大学産業研究所助教授）

植田 浩氏（札幌市財政局長）

森田 祐司氏（公認会計士／監査法人トーマツ）

コーディネーター

高橋 伸子氏（札幌大学短期大学部経営学科講師）

・参加者 約250人

・主催者の一人として

予想以上に多くの方の参加をいただき、新しい時代に適応した「公共経営」への関心の高さを感じました。

また、特別講演、パネルディスカッションを通じ、改めて認識したのは、新しい時代に適応した公共経営の難しさということです。公会計制度改革による情報提供は、経営責任を果たすツールであり、万能ではありませんが、こうした取組みをはじめなければ、どこまでが客観的な情報による判断が可能で、どこからが政治的な決断を必要とする領域であるかが明確になりません。こうしたツールの必要性を改めて認識するとともに、公会計制度改革の意義は、首長や議会、住民に、正しい判断材料を提供していくことであり、それ自体は情報提供の手段にすぎない公会計制度改革を過信しないこと、そこから先の判断に必要なのはバランス感覚であるというパネリストのお話が心に残りました。

独立行政法人に見られるような、これまでの行政と民間の間に位置する経営形態に関する画期的な会計基準もできあがりつつあるとのお話も伺い、まさに今、時代は動いているとの感を強くしました。こうした新しい会計基準も参考に、公会計制度改革が新しい行政運営に役立つツールとなるよう取組みを進めていきたいものです。

【主な参考文献】

「行財政改革の逆機能」 宮脇 淳 東洋経済新報社
「地方自治体の事業評価と発生主義会計」 石原 俊彦 中央経済社