

# 第4章 財務諸表の活用について

## 第1節 活用の目的

第I編第2章で述べたように、従来の単式簿記・現金主義の官庁会計は、現金収支の管理という面では優れているものの、ストックやフルコストといった情報については十分把握することが難しかった。財務諸表の導入により、このような従来の官庁会計方式の情報の不足を補い、自治体の財政状況をより多面的に把握することが可能となる。

一方、台帳の整備、資産の評価、開始貸借対照表の作成等、財務諸表の導入に当たって新たに生じる作業の負担も多い。また、財務諸表から得られる情報は、単式簿記・現金主義による従来の官庁会計には存在しない概念に基づくものもあり、どのように分析・検証を行えばよいか、自治体の担当者には戸惑いもあると思われる。実際、第II編第3章のアンケート調査の結果を見ると、財務諸表から見えてくるコスト情報等について、行政運営に「今後活用を検討していく」とする団体が実に86.2%に達している。このように多くの自治体において、まずは財務諸表を作成すること自体が新公会計制度導入の当面の目的になってしまっているのが現状と考えられる。

しかし、財務諸表はあくまでも自治体の財政状況を示すツールの1つにすぎない。重要なことは、財務諸表をいかに行財政運営に活用していくかということであり、また、それによりコスト意識の醸成など職員の意識改革を図っていくことである。その意味で、財務諸表の作成は新公会計制度導入のゴールではなく、スタート地点に立ったにすぎない。

財務諸表により新たに得られる情報には、主に以下のものがあげられる。

### ア スtock情報

従来の官庁会計においても、公有財産や基金、あるいは地方債といった個々の財産や負債の把握は行われていたが、資産と負債の状況を一覧性をもって把握することは容易ではなかった。財務諸表においては、貸借対照表で資産と負債及び正味財産を明らかにすることで、資産に対する負債の状況（現在保有する資産に対し、将来の世代に残されている負担の状況）を認識することが可能になる。また、減価償却累計額から固定資産の老朽化の度合いを推測することもできる。このような情報は、マクロのレベルでは、より中長期的な視点も踏まえた財政運営の参考となし得るものである。また、ミクロのレベルでは、個別施設等のストックの状態を把握することで、財産の利活用や更新時期の検討に向けた一助とすることもできる。

### イ フルコスト情報

従来の官庁会計においては、施設整備を例にあげると、整備に要した経費については、整備の時期に総額を計上し、その後の期間にはランニングコストしか計上されていない。このため、整備期間の歳出が突出しており、その施設が供する毎年の行政サービスに対応した真のコストを把握することが難しかった。しかし、財務諸表においては、行政コスト計算書に減価償却費が計上されるため、施設の整備費をその利用期間にコストとして平準化することができる。また、減価償却費をはじめとする非現

金支出のみならず、金利や人件費といった、従来の官庁会計では事業費とは別に管理される費用についても計上されるため、フルコストの把握が容易になる。

財務諸表の活用の目的については大きく2つ挙げることができる。まず第1に、財務諸表により得られたこれらの情報を公表し、財政運営の説明責任を充実させることである。より多面的な財政状況の説明が可能となることで、住民に対する説明責任の充実につながると考えられる。

一方で、新たな公会計制度による財務諸表は、従来の官庁会計による決算書類と比較して、様式の相違だけでなく、同様の科目名であっても数値が異なる場合があるなど、会計制度に基づく差異が存在する。また、企業会計に準じた財務諸表ではあるが、その分析においては民間企業と行政との役割の相違に留意する必要がある。

したがって、説明責任の充実のためには、単に財務諸表を公表するのではなく、財務諸表の特徴と行政の役割なども考慮した上で分析と検証を行い、それを踏まえてより分かりやすい説明を加えることが必要である。

第2に、マネジメントの強化、すなわち財務諸表の分析・検証の成果を実際の行財政運営にどのように活かしていくかということである。そのためには、単に財務諸表の分析・検証の手法を確立するだけでなく、予算編成や事業評価などのマネジメントサイクルにその成果を着実に反映する仕組みを構築することが重要となる。

これらの目的は、自治体全体の財務諸表だけでなく、事業別等の財務諸表においても同様である。以上をまとめると、図表1のとおりである。

財務諸表の活用にあたっては、「財務諸表から得られる情報をどのように活用するか」と考えがちであるが、各自治体を取り巻く様々な課題に対し、「それらの課題を解決するために、財務諸表というツールをどのように活用するのか」と発想を転換することが、活用の促進に必要である。

図表1 活用の体系のイメージ

目的 \ 視点	マクロの視点	ミクロの視点
説明責任の充実	財政運営の説明	主要な事業の実施状況の説明
経営の強化	財政全体の分析	個別事業の分析と評価

## 第2節 東京都の活用事例

東京都では、平成11年にはじめてバランスシートを作成して以来、財務諸表の活用を進めてきた。この節では、この間、都が財務諸表の活用にあたってどのような目的を掲げ、実際にどのような活用を進めてきたかについて紹介する。

### 1 機能するバランスシート

#### (1) 機能するバランスシート作成の経緯

平成11年、東京都は危機的な財政状況に直面する中で、財政構造改革に取り組むため、「財政再建推進プラン」を発表した。この中で、都の資産と負債の全体像を明らかにするとともに、財政状況の分析に活用することを目的として、都独自のバランスシートをはじめて作成した。

このバランスシートは、「資本」という概念が自治体になじまないとの判断から「資産の部」と「負債の部」のみを掲載し、また、固定資産については、原則として公有財産台帳に登載されたすべての資産を計上するものと、売却等により活用可能な資産のみを計上するものの2パターンを作成するなど試行的な内容であったが、負債の部に都債だけでなく他会計借入金も計上するなど、当時の都財政の状況を示し、財政再建を進める原動力の1つにもなった。なお、道路・橋梁などのインフラ資産の取扱いをどう整理するかなどの課題については、引き続き議論が進められた。

こうした検討を踏まえ、東京都は「機能するバランスシート」（中間報告：平成12年5月、最終報告：平成13年3月）を公表し、都における財務報告書等の体系や考え方を明

らかにした。「機能するバランスシート」は、貸借対照表に加えてキャッシュ・フロー計算書、行政コスト計算書を含めた3体系とし、従来の官庁会計の「四つの欠如」（ストック情報の欠如、コスト情報の欠如、アカウントビリティの欠如、マネジメントの欠如）を補完、改善するものとした。

また、「機能するバランスシート」では、決算からの組替等により作成する普通会計の財務諸表、公営企業会計や東京都監理団体等も含めた連結財務諸表、事業別財務諸表の作成に加えて、事業評価等との連携などのPDCAサイクルの再構築や、住民に分かりやすい定期報告書の必要など、今後の活用のあり方についても言及し、財務諸表作成の方法だけでなく、活用する方法も併せて提示したことが特徴である。

東京都では、平成10年度決算から平成17年度決算まで、「東京都の機能するバランスシート」として普通会計ベースや連結ベースの財務諸表を作成するとともに、住宅事業や救急事業等の事例の分析を行い、類型別の分析を蓄積してきた（図表2参照）。

図表2 機能するバランスシートの作成の経緯

平成11年7月	はじめてのバランスシートを試作
平成12年5月	「機能するバランスシート」として貸借対照表を作成開始 機能するバランスシート（中間報告）－東京都の経営を考える冷徹な用具－ 公表
平成13年3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、内容をより充実させて作成 機能するバランスシート－東京都の経営を改革する冷徹な用具－ 公表
平成14年1月	機能するバランスシート－都の住宅政策とバランスシートの役割－ （平成13年度中間報告書） 公表
平成14年5月	機能するバランスシート－都の住宅政策とバランスシートの役割－ 公表
平成15年1月	東京都の機能するバランスシート（平成13年度決算速報版） 公表
平成15年6月	機能するバランスシート－新交通システムとバランスシートの役割－ 公表
平成15年12月	東京都の機能するバランスシート（平成14年度決算速報版） 公表
平成16年7月	機能するバランスシート－救急事業とバランスシートの役割－ 公表
平成16年12月	東京都の機能するバランスシート（平成15年度決算速報版） 公表
平成17年12月	東京都の機能するバランスシート（平成16年度決算版） 公表
平成18年12月	東京都の機能するバランスシート（平成17年度決算版） 公表

## （2）分析事例と成果

この項では、機能するバランスシートにおける個別事業の分析の事例を紹介する。

機能するバランスシートでは、行政の実施する事業を収支均衡型、中間形態型、税金投入型の3つの類型に分けて分析を行った。

### ア 収支均衡型

事業収入によって必要支出を全額回収することを前提にする事業の類型である。

### イ 中間形態型

収支均衡型と後述の税金投入型の中間的な形態の事業の類型であり、事業収入によって必要支出を全額回収することを建前

とするものの、事業の終了期間が定められなかったり、あるいは事業収入によって必要支出をある程度賄うものの、不足する部分については税金投入によって補填することを前提とした事業が該当する。

### ウ 税金投入型

行政サービスの提供に伴う必要経費を基本的に税金によって賄うことを前提とした事業の類型で、道路・公園等インフラ整備、警察、消防、教育など自治体財政に大きな比重を占めるものである。税金投入型の事業においては、事業の成果を事業収入によって測定することは不可能であり、複数

の成果指標の間での比較優位性を判断することを前提として議論を行うとともに、より精緻な原価計算が重要となる。

事業の種類と該当する事例は図表3のとおりである。

図表3 事業の種類と事例

事業の種類	事例	作成単位	財務報告書の対象範囲	財務報告書の体系
収支均衡型	多摩ニュータウン事業	多摩都市整備本部の連結財務諸表	一般会計、2つの特別会計、2つの監理団体を連結した	①基本3表（注1）と会計方針・注記
		新住宅市街地開発事業 相原小山開発事業	それぞれの特別会計	①基本3表と会計方針・注記 ②開発事業に投入された税金は特別会計にとって回収すべきものとして認識した
中間形態型	住宅事業	都営住宅事業 住宅供給公社	都営住宅事業については団地別・所得階層別行政コスト計算書により分析 住宅供給公社については修正B/S、P/Lにより分析	①都営住宅事業：基本3表と団地別・所得階層別行政コスト計算書 ②住宅供給公社：修正B/S、P/L（注2）
	新交通システム事業	新交通システム	新交通システムは、街路事業（公共事業）と軌道事業（収支均衡事業）からなる上下分離方式である。インフラ部とインフラ外部とを合算したB/S、P/Lにより分析	①インフラ部+インフラ外部B/SとP/L
税金投入型	生活文化局事業	生活文化局の連結財務諸表	一般会計と4つの監理団体を連結した	①基本3表と会計方針・注記
		東京国際フォーラム(注3) 江戸東京博物館 写真美術館 庭園美術館	一般会計と東京国際フォーラムに関する部分を連結した（他の事業も同様である）	①基本3表と会計方針・注記 ②純コスト計算書（注4）の作成
	救急事業	消防庁事業	消防庁の事業を、消防・救急・防災・予防の4つのセグメントに分類し、原価計算を行い、有効性、効率性、経済性を分析	①セグメント別基本3表（B/S、P/L、C/F）

(注1) 基本3表とは、貸借対照表、行政コスト計算書、キャッシュ・フロー計算書をいう。

(注2) 修正貸借対照表、修正損益計算書は、企業会計の一般基準により修正した。

(注3) 平成16年4月からは産業労働局の所管となっている。

(注4) 純コスト計算書とは、発生主義会計の適用による減価償却費、退職給与引当金繰入額に加えて、機会費用である資本費用（キャピタル・チャージ：施設建設に要した資金コスト）を加算し、さらに一般財源からの税金投入を控除し、純コストとして認識したものをいう。ここでは、純コスト＝総コスト－利用者負担＋機会費用（キャピタル・チャージ）として計算している。

※「自治体会計の新しい経営報告書<論点整理>」（平成18年2月）に基づき作成

## ＜実施例＞都営住宅事業（中間形態型）

分析の概要と結論	<ul style="list-style-type: none"> <li>都営住宅事業は、住宅に困窮する低所得者層に低廉な家賃で住まいを提供する事業であり、一般財源の投入が予定されるもの。都では従来、一般会計事業として実施</li> <li>行政コスト計算書によれば、平成12年度において、実質的な家賃対策としての都負担分も含む税金投入額が、団地1戸当たり約9万円、都有地であるために発生しない地代相当額や公課などのコストを含めると、実質的な都負担は戸当たり約39万円であることが判明</li> <li>貸借対照表を作成したところ、維持更新費の確保と資産の有効活用が重要な課題であることが明らかに</li> </ul>
分析の結論を受けての対応	<ul style="list-style-type: none"> <li>都市再生の視点も重視しながら、都営住宅の行政コスト低減を図るため、都心部の都営住宅の建替えに際してPFI的手法を採用、土地の高度利用を行うとともに、捻出地の有効活用を図ることとし、都営住宅と公益施設、民間施設等からなる複合施設建設を決定</li> <li>期限つき入居制度の創設を行うなどの工夫を推進</li> <li>都営住宅事業を特別会計化し、毎年の一般財源投入額を明確化</li> </ul>

## ＜実施例＞生活文化局事業（税金投入型）

分析の概要と結論	<ul style="list-style-type: none"> <li>生活文化局の資産は3,300億円、うち2,000億円は建物等の施設。一方、負債はわずかであり、大半が一般財源からの税金投入により賄われている。主要な4施設（東京国際フォーラム※、江戸東京博物館、写真美術館、庭園美術館）について行政コスト計算書を作成し、分析</li> <li>都が施設を建設・保有し、東京国際交流財団に運営委託されていた東京国際フォーラムは、当財団が施設使用料を収入し、法人税を払っていたが、施設の減価償却費や金利を加味した行政コスト計算書を作成したところ、平成11年度で赤字にあることが判明</li> <li>都が施設を建設・保有し、東京都歴史文化財団に運営委託されていた江戸東京博物館では、施設の減価償却費や金利を加味した行政コスト計算書を作成したところ、入場料収入は入場者一人当たりのコストをかなり下回っていることが明らかに</li> </ul>
分析の結論を受けての対応	<ul style="list-style-type: none"> <li>東京国際フォーラム：東京国際交流財団から都が一定の施設使用料を徴収し、将来の更新財源を確保する方式とし、運営主体も財団から民間資本も参加した株式会社に変更</li> <li>江戸東京博物館：博物館は、税金投入を前提とした事業ではあるが、判明した税金負担の「公共性のコスト」という観点から事業の工夫を実施。民間企業からの寄付金・協賛金の受け入れや、魅力を高めるための企画展の積極的な展開等を実施</li> </ul>

※ 平成16年4月からは産業労働局の所管となっている。

## ＜実施例＞救急事業（税金投入型）

分析の概要と結論	<ul style="list-style-type: none"> <li>平成14年度の救急事業の行政コスト計算書を作成したところ、救急事業の出場1回当たりのコストは45,000円。また、救急出場件数の増加により、平均現場到着時間が目標時間をオーバーし、年々延びているとともに、搬送された人の92%は軽症、中等症であることが判明</li> <li>90%以上の者が重症者以外であり、平均現場到着時間は最大の課題ではなく、通報時の重症度・緊急度の判別技術の開発こそが不可欠</li> </ul>
分析の結論を受けての対応	<ul style="list-style-type: none"> <li>救急利用マナーの啓蒙、情報の開示、代替手段の提供</li> </ul>

(3) 機能するバランスシートの意義と限界

東京都においては、官庁会計方式の決算数値の組替により普通会計ベース及び連結ベースの財務諸表を作成・公表するとともに、事業別財務諸表を用いた分析・検証を行い、事業の見直しなどを行ってきた。これらの取組の意義は次のとおりである。

- ・ストック情報やコスト情報など、従来の官庁会計では把握が困難であった部分を見えるようにし、都財政の実態を明らかにしたこと
- ・従来、財務諸表による分析にはなじまないと見られていた「税金投入型」の事業類型も含め、行政の実施する事業を財務諸表により分析する手法を開発したこと
- ・財務諸表の分析・検証から導き出された提言を事業の見直し等に反映したこと

このように、機能するバランスシートでは、財務諸表を作成し、分析・検証を行い、提言を事業の見直し等に反映するという一連の流れを実現することができた一方、決算組替方式であることなどから、財務諸表の迅速な作成が困難であり、次のような限界があった。

- ・従来の官庁会計による決算後にデータを組替えて作成するため、直後の予算編成に間に合わず、財務諸表から読み取れる情報を速やかに予算に反映させることが困難
- ・事業別財務諸表の作成にかなりの手間がかかることなどから、一部事業の分析にとどまり、幅広い事業を取り上げて分析することが困難

決算組替方式では、このような限界が存在したことから、財務諸表の全庁的な活用は難しく、財務諸表を財政分析の基本的なツールとして十分に活かすには至らなかった。こうしたことから、新たな公会計制度による決算分析をマネジメントサイクルの中にどう組み込んでいくかは、次のステップにおける課題として残された。

2 財務諸表を用いた財政運営

(1) 日々仕訳方式による財務諸表作成の

メリット

東京都では、平成18年度より、従来の官庁会計に複式簿記・発生主義会計の考え方を加えた新たな公会計制度を導入し、日々の会計処理の段階から財務会計システムにより複式情報を蓄積する日々仕訳を開始した。従来の決算組替方式と比較した日々仕訳方式による財務諸表作成のメリットは以下のとおりである。

ア 公表時期の前倒し

日々の会計処理の段階から複式簿記の処理を行うことで、決算時における財務諸表の作成作業が迅速化した。このため、財務諸表の公表時期を12月から9月に前倒しすることが可能となった。

この結果、都議会第3回定例会や決算特別委員会に財務諸表を提出するとともに、予算編成に直近（前々年度）の決算の分析を活用・反映することも可能となった。

イ 多様な財務諸表の作成が可能

日々蓄積された仕訳情報をもとに財務諸表を作成するため、全会計合算から局別、

会計別、歳出目別に至る様々な作成単位での財務諸表の作成が可能となった。また、仕訳ごとに事業別のコードを付すことにより、事業別財務諸表の情報を抽出することも可能となった。

この結果、決算作業の一環としての事業別財務諸表の作成が可能となり、その分析を予算編成等に活かすことができるようになった。

(2) 決算書等の公表

東京都では、日々仕訳による財務諸表作成のメリットを受けて、平成18年度決算から、新たに作成した財務諸表を活用した次のような取組により、都民に対する説明責任の充実を図っている。

ア 「東京都決算参考書財務諸表」の議会への提出  
 決算を議会の認定に付す際、参考資料として添付している決算参考書に会計別財務諸表を掲載している。

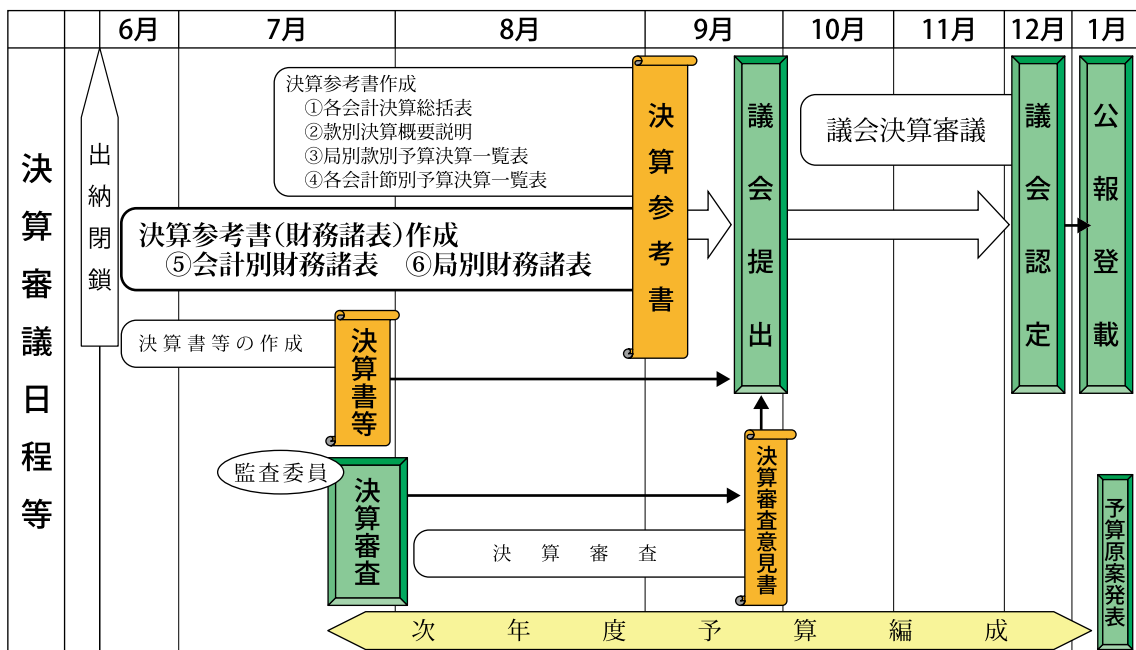
都議会の決算審議においては、各会計決

算に係る会計別（一般会計及び17の特別会計）の財務諸表及びこれらの会計を合算した財務諸表を都議会本会議に、各局で作成する局別（局合計及び複数の会計を所管する局はそれぞれの会計ごと）の財務諸表を各会計決算特別委員会各分科会にそれぞれ提出する（図表4参照）。

イ 「主要施策の成果」への事業別財務諸表の掲載  
 決算を議会の認定に付す際に併せて提出することとされている主要な施策の成果を説明する書類である「主要施策の成果」の中で、各事業の行政コスト計算書の内容を中心に、財務諸表を作成することで得られた情報を反映している。

「主要施策の成果」においては、予算科目の単位である「目」のレベルを中心とした比較的大きな括り方で事業を捉えて公表している。一般会計及び特別会計の主要施策について、管理目に一括計上されている人件費等をそれぞれの事業目に割り振るなどして作成した行政コスト計算書を掲載す

図表4 新たな公会計制度の下での決算審議スケジュール





るとともに、資産や負債に関する財務情報を示すことが有効なものについては、貸借対照表も掲載している。さらに、都民1人当たりや1件当たりなどを1規模として、「1規模当たりの行政コスト」を算出し、掲載している。

ウ 「東京都年次財務報告書」の作成と公表

東京都年次財務報告書は、コスト情報、ストック情報、さらにはキャッシュの流れをマクロ的な視点から分析し、より多面的に都の財務の実態を示すものであり、民間企業の「アニュアル・レポート」に相当するものである。

東京都では、平成17年度決算まで、「東

京都の機能するバランスシート」(東京都全体の財務諸表)を12月に公表し、普通会計ベースや連結ベースの財務諸表の作成と分析を行ってきたが、平成18年度決算以降、普通会計財務諸表及び全体財務諸表の公表時期を9月に前倒しし、普通会計決算とあわせ、東京都年次財務報告書に掲載することになっている。

東京都年次財務報告書では、財務諸表の掲載とあわせて、都全体の財政状況等をマクロ的な視点から分析・説明している。これにより、都財政の状況を的確に説明するというアカウンタビリティを充実させるとともに、中長期的視点に立った決算の分析を財政運営に活かしている(図表5参照)。

図表5 「平成21年度東京都年次財務報告書」に掲載されている主な項目

1 平成21年度 東京都普通会計決算及び各種指標	
○平成21年度決算の概要	<ul style="list-style-type: none"> <li>官庁会計ベースの普通会計決算の概要</li> <li>地方公共団体の財政の健全化に関する法律に定める比率</li> </ul>
○新たな公会計手法による分析	<ul style="list-style-type: none"> <li>普通会計財務諸表の概要</li> <li>財務諸表による都財政の分析・検証</li> </ul>
2 平成21年度 東京都全体の財務報告	
○東京都全体財務諸表	<ul style="list-style-type: none"> <li>公営企業会計や東京都監理団体等も含めた全体財務諸表の概要</li> </ul>
○経営主体別の経営状況	<ul style="list-style-type: none"> <li>全体財務諸表に含まれる経営主体別の経営状況の概要</li> </ul>
付表	
○平成21年度 東京都普通会計財務諸表	<ul style="list-style-type: none"> <li>普通会計貸借対照表、普通会計行政コスト計算書、普通会計キャッシュ・フロー計算書、普通会計正味財産変動計算書、普通会計有形固定資産及び無形固定資産附属明細書、会計方針及び注記</li> </ul>
○平成21年度 東京都全体財務諸表	<ul style="list-style-type: none"> <li>東京都全体財務諸表、会計方針及び注記</li> </ul>

### (3) 予算編成等への活用

東京都では、新たな公会計制度による決算の分析を公表するだけでなく、マクロ・ミクロの両面から、予算編成等に活用している。これにより、予算⇒執行⇒検証⇒見直しというマネジメントサイクルの確立を図っている。

財政運営においては、毎夏、東京都年次財務報告書作成の過程で、マクロの財政状況を把握、分析・検証し、その後の財政運営の参考としている。

個別事業については、予算編成の一環として事業評価を実施しているが、その中で新たな公会計制度を活用し、分析・検証した結果を事業の改善等に役立てている。

#### ア マクロの分析：東京都の財政運営

##### ① 貸借対照表の情報を中長期的な財政運営に活用

##### <大規模施設等の更新需要への対応>

東京都の保有する資産は、将来にわたり都民がそこから便益を得ることができるストックだが、このうち、社会資本である行政財産やインフラ資産は、その性質上、一旦取得すると引き続き保有し、適切に維持管理を行う必要がある。また、機能維持のために計画的な更新も必要であるなど、後年度において新たな歳出要因となる可能性がある。

財務諸表では、建物や工作物等の減価償却費は、貸借対照表上に「減価償却累計額」として計上され、年数を経るとともに資産の価値を減らしていく。これより、財務諸表から資産の老朽化の度合いを推測することも可能である。

「平成18年度東京都年次財務報告書」において、この点に着目して減価償却費と固定資産との関係を分析した結果、潜在的に膨大

な建替等の需要が控えていることが財務諸表上からも明らかになった。

例えば、平成18年度において、貸借対照表の固定資産のうち、行政財産の「建物」の合計額は2兆7,623億円で、取得価額4兆648億円に対し減価償却累計額は1兆3,025億円となっていた。これは、新築時の価値は約4兆円だったものが、年数の経過により約1兆3千億円分だけ資産価値が減少したということの意味する。資産価値の減少は全体としてはまだ半分も進んでいないが、これは逆に言うと、今後潜在的に膨大な建替等の需要が控えていることを示唆している。

更新期を迎えている大規模施設等の更新需要に対して、東京都が計画的に改築・改修を進めるために策定した「大規模施設等の改築・改修に関する実施方針」では、今後概ね10年間に生じる更新需要に係る経費を8,000億円程度と見込んでいる。平成20年度予算では、都税の増収などを活用し、更新需要に備えて社会資本等整備基金に2,500億円の積立を行うことで、世代間バランスと財政負担の平準化に配慮した安定的な財源の確保に努めた。

##### ② 財務諸表の経年的な分析による財政状況の検証

##### <持続可能な財政基盤を確立するための財政運営>

財務諸表の作成を開始した当初は、主にストック面の財政状況を分析することで様々な課題が明らかになった。「機能するバランスシート」作成の過程で明らかになった他会計借入金などのいわゆる「隠れ借金」への対応や、減価償却費と固定資産との関係の分析を踏まえた大規模施設の更新需要への対応はこの例に当たる。

一方、財務諸表による毎年度の情報が蓄積

されるにつれ、経年変化の分析も可能となってくる。

東京都では、東京都年次財務報告書の中で、「資産に対する負債の割合」や「人件費コスト比率」といった指標を複数年分掲載し、財政状況の変化を経年で分析している。こうした分析も踏まえ、より中長期的な視点から、財政の持続可能性に向けた取組の検証も進めている。

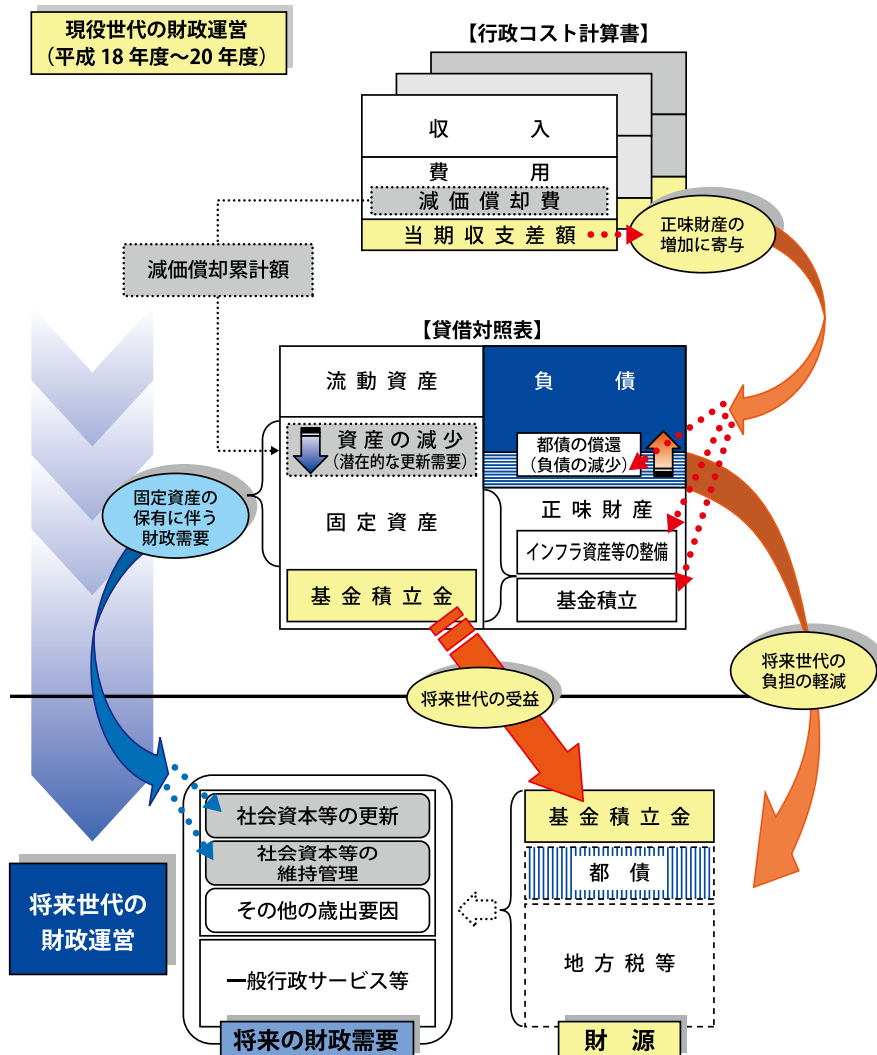
平成11年度には危機的な財政状況にあった東京都は、二次にわたる財政再建推進プランの策定とそれに基づく取組を経て、平成17年度決算をもって財政再建を達成した。平成18年度以降、社会状況が大きく変化する中においても、新たな財政需要に積極的に

対応できる強固で弾力的な財政基盤の確立を目指し、引き続き堅実な財政運営を行ってきた。

「平成21年度東京都年次財務報告書」では、平成18年度から20年度において、都税収入の増収に甘んじることなく内部努力や施策の見直しに努め、この間の行政コスト計算書の当期収支差額が毎年度1兆円を超える額で推移したことを示すとともに、基金積立や都債の償還などにより、将来への備えを着実に進めたことを検証している。

このように、財務諸表から得られる情報を経年的に読み解くことで、財政状況をより多面的に説明することが可能となる（図表6参照）。

図表6 財務諸表から見る受益と負担のイメージ



※「平成20年度東京都年次財務報告書」より

③ 財務諸表から明らかになった課題に対応するための業務改善

#### ＜債権管理の更なる適正化＞

財務諸表から明らかになった課題に対応し、全庁的な業務の改善を行った例として、債権管理の更なる適正化に向けた取組がある。

「平成18年度東京都年次財務報告書」において、18年度末の収入未済の中には、回収可能性が極めて低いにもかかわらず、定められた条件が整わないために不納欠損処理できないまま資産計上しているものも多く含まれていることが明らかになった。東京都の資産規模の正確な把握や債権管理コストの節減の観点から、適正な債権管理を行ってもなお、回収の見込みのない債権を適切に不納欠損処理することも必要である。

そこで東京都では債権管理の更なる適正化を図るため、平成20年第1回都議会定例会で「東京都債権管理条例」を制定し、同年7月の条例施行とともに新たな債権管理体制をスタートさせた。新たな体制では、債権管理を適正かつ円滑に行うため、各局に債権管理者を置くとともに、局横断的な会議組織を設置し、庁内連携を図るなど全庁的な債権管理体制の強化を図っている。

こうした取組の中にあって、最大限の徴収努力を尽くしても、なお回収不能となった私債権については、条例に基づき放棄の手続きを行っている（図表7参照）。

図表7 私債権放棄の状況

年度	件数	金額
平成20年度	46件	約2億8000万円
平成21年度	46件	約1億2000万円

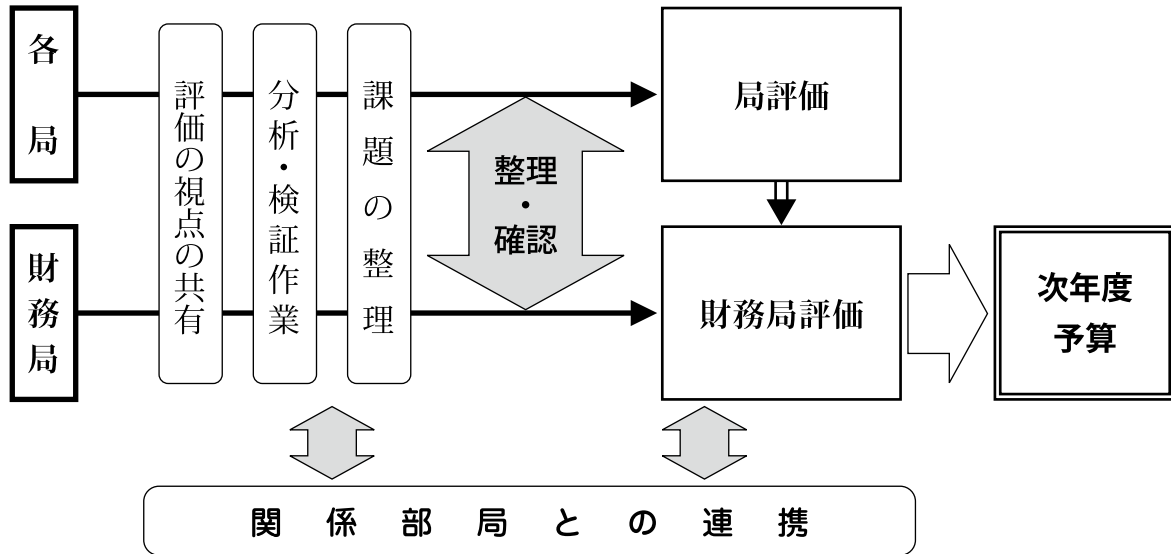
イ ミクロの分析：事業評価への活用

将来にわたり東京都が担う役割を果たし得るような、持続可能な財政基盤を確立するためには、一つひとつの事業について、中長期的視点も踏まえ、その効果や効率性をさらに高めていく継続的な取組（マネジメントサイクル）も必要であり、こうした観点から、都では、予算編成の一環として事業評価を実施している。事業評価においては、各局と財務局が連携しながら、事後検証を徹底し、必要性や有益性のほか、将来の影響についても十分に留意した上で、「見直し・再構築」、「拡大・充実」などの評価を行っている。この中で、新たな公会計制度を活用し、発生主義の視点からの分析・試算を行い、事業の展開やあり方などを検討している（図表8参照）。

なお、事業評価は一層効率的で実効性の高い施策を構築する取組であり、当座の財源確保のみを目的として行われるものではない。したがって、事業評価における新たな公会計の活用も、単なる財源確保のためのコストカットを目的としているものではなく、的確な分析等により事業の改善を目指すものである。

事業評価の結果については、毎年度の予算案の概要において概略を掲載するとともに、評価票をホームページ上に公表している。以下では、事業評価における新たな公会計制度の活用事例を、分野別に紹介する。

図表8 事業評価の流れ



① フルコスト情報を用いてサービス等業務を分析  
退職給与引当金繰入額や減価償却費などの  
非現金支出や、金利など従来は事業のコスト

に含めていなかった費用を含めたフルコスト  
情報の比較により、事業の効率性を検証する。

＜実施例＞事業者指定・事業者情報提供事業（平成20年度）

【現状・課題】

- ・平成12年度から介護保険制度が開始され、介護サービス事業者が適切に事業を運営できるよう、指定前の実地調査や指導・相談、指定後も運営にあたっての指導・相談などを行っている。
- ・平成18年度から事業者指定の更新制度が導入されたことにより、事務量や相談件数が増加し、指定前の実地調査を適切に行うことが困難となりつつある。
- ・また、大手事業者が虚偽の申請により指定を受ける例が発生していることから、指定権者としての都のきめ細かな対応が求められている。

【対応】

- ・平成21年度から、申請書の受付、審査などの定型的な業務については、（財）東京都福祉保健財団への委託を拡大し、事務の効率化を図る。
- ・指定権者としては、介護サービス事業者への運営指導や相談業務の強化を図り、適正なサービス提供を行えるよう支援する。

《業務委託拡大効果（試算）》

- ・申請書の受付、審査などの定型的な業務の委託拡大の効果について、現金主義と発生主義とでそれぞれ検証

現金主義 現金主義では15百万円のコスト縮減が可能と試算

区 分	平成21年度	平成19年度	差 引
給与関係費	53百万円	157百万円	△ 104百万円
事業費	106百万円	17百万円	89百万円
合 計	159百万円	174百万円	△ 15百万円

発生主義 給与関係費に退職給与引当金繰入額を含めた発生主義では、効果がさらに拡大し22百万円のコスト縮減が可能と試算

区 分	平成21年度	平成19年度	差 引
給与関係費	56百万円	167百万円	△ 111百万円
事業費	106百万円	17百万円	89百万円
合 計	162百万円	184百万円	△ 22百万円

### <実施例> eラーニング研修の全庁展開（平成21年度）

#### 【現状・課題】

- ・これまでの職員研修は集合研修が中心だったが、インターネットなどの普及に伴い、研修手段のひとつとして、パソコンを使用した「eラーニング」の活用が求められている。

#### 【対応】

- ・eラーニングは、講師への直接の質問や討論などはできないが、研修生の業務の都合等に合わせて計画的に受講できるほか、人件費や交通費の縮減などコスト面でのメリットもある。
- ・新任研修でeラーニングを導入した場合のフルコスト（研修期間中の研修生の給与も含む）を試算すると、集合研修に比べてコストが半分以下であることがわかる。

《eラーニングの導入によるコストメリット（発生主義によるフルコスト）》

（単位：万円）

区 分	集合研修（2日）	eラーニング（半日）
教 材 費	17	85
システム開発・運用	—	662
通常のコスト比較(小計)	17	747
講 師 給 与	13人 83	0人 —
研修期間中の研修生給与	945人 3,591	945人 898
旅 費	945人 189	0人 —
フルコスト比較（総計）	3,880	1,645
研修生一人当たりコスト	4.1	1.7

- ・研修科目の一部についてeラーニングによる展開を行うこととし、システム環境の整備を進める。
- ・eラーニングについては、一層の研修効果の向上や業務との両立といった観点から検証を行い、今後も相応しい研修内容を選別して、充実させていく。

- ② コスト情報を用いて施設の管理運営業務を分析  
 耐用年数を考慮した減価償却費等のコスト  
 情報を用いて、施設での設備導入等を契機とした管理運営業務の効率性をコスト面から検証する。

＜実施例＞都庁舎における温室効果ガス削減義務への対応（平成21年度）

【現状・課題】

- ・都は、環境確保条例を改正し、平成22年度から一定規模以上の施設に対し、温室効果ガス削減を義務づけた。
- ・都庁舎は、年28,604 t（平成16～18年度の平均）の温室効果ガスを排出しており、削減義務化への率先的な対応が求められている。
- ・照明機器等の省エネチューニングや省エネ型ワークスタイルの実施により、平成21年度は年間約1,309 tの温室効果ガス削減を図っているが、当面の目標である年6%削減には、407 t分が不足している。

【対応】

- ・都庁舎の排出する温室効果ガスは、その約6割が空調機器の稼動に伴うものであるため、その対策が不可欠
- ・空調用インバータを設置した場合、年間約500 tの削減が達成されるため、当面の目標である年6%削減を実現できる。
- ・また、これにより、光熱水費の節減も図ることが可能
- ・耐用年数を考慮した経費分析を行うと、一年度当たりの費用よりも光熱水費の節減効果の方が大きいことがわかる。

《光熱水費節減効果（発生主義による試算）》

（単位：百万円）

区 分	第一本庁舎	第二本庁舎	計
費 用	5	3	8
減価償却費	4	2	6
そ の 他	2	1	3
節減光熱水費	△ 10	△ 6	△ 16
差 引	△ 5	△ 3	△ 8

- ・以上の点から、都庁舎の空調設備にインバータを設置し、温室効果ガス削減をさらに推進するとともに、光熱水費の節減も図る。

③ ストック情報を用いて施設等の活用法を  
を検討

ストック情報を元に、将来推計を加えるな  
どして、ストックの有効活用を検討する。

＜実施例＞都の施策と連携した多様な財産貸付の推進（平成20年度）

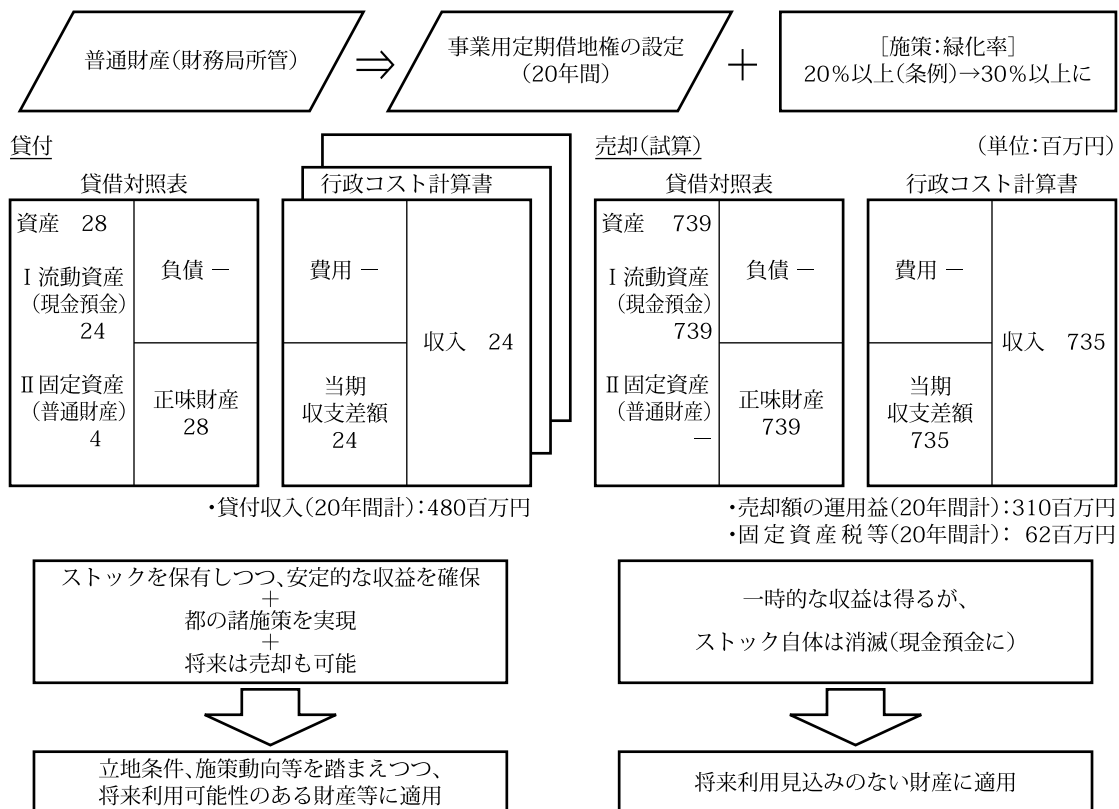
【現状・課題】

- ・都の未利用地については、売却を積極的に進めてきたが、平成19年度に策定した「今後の財産利活用の指針」では、収益を確保しつつ、都の施策に貢献する財産の利活用に取り組んでいくこととしている。
- ・具体的には、通常の1.5倍の緑地創出を条件とする、緑化条件付の定期借地契約を民間事業者と締結し、20年間にわたる安定的な貸付収入を確保している。

【対応】

- ・今後は、将来的にも利用見込みのない財産の売却を着実に進めていく一方で、立地条件や中長期的な施策動向などから将来的に利用の可能性のある財産については引き続き保有しながら、都の施策へ活用していく。

《新たな公会計制度の視点からの効果検証》





＜実施例＞足立都税事務所の改築（平成21年度）

【計画検討】

- ・経年劣化の著しい足立都税事務所の改築について、適地、他の施設との合築などを幅広く検討
- ・土地の形状や他の施設の特性などを比較検討した結果、単独で改築することとし、最終的な候補地として、現在地と西新井警察署跡地（都有地）を選定

【コスト・ストック分析】

- ・次に、改築費及び財産利活用等の視点から、それぞれの場所で改築し、一方の土地などを貸し付けた場合の今後30年間のコスト・ストックを分析すると、西新井警察署跡地で改築した方が有益であることが判明

現在地で改築した場合  
(西新井警察署跡地は貸付)

面積：1,485 m<sup>2</sup>  
 土地取得価格：70 百万円  
 改築費：1,600 百万円  
 土地貸付収入：28 百万円 / 年

西新井警察署跡地で改築した場合  
(余剰地及び現在地は貸付)

面積：2,924 m<sup>2</sup>  
 土地取得価格：452 百万円  
 改築費：1,200 百万円  
 土地貸付収入：32 百万円 / 年

貸借対照表

資産 146	負債 -
(土地建物その他)	正味財産 146

行政コスト計算書

費用 1,385	収入 1,009 (土地貸付その他)
(金利減価償却その他)	収支差額 △376

貸借対照表

資産 689	負債 -
(土地建物その他)	正味財産 689

行政コスト計算書

費用 985 (金利減価償却)	収入 1,153 (土地貸付その他)
収支差額 168	

(単位:百万円)

【対応】

- ・足立区の中心に位置する西新井警察署跡地は、駅や幹線道路から至近であり、利便性にも優れているため、移転により改築する。

④ 事業別財務諸表を用いて事業を分析  
 事業別財務諸表により得られる情報を活用

して、事業の現状や課題を明らかにし、事業  
 のあり方や今後の方向性を検討する。

＜実施例＞都庁舎の管理（平成21年度）

- ・都庁舎は、竣工から18年以上を経過し、設備の老朽化への対応や維持管理の更なる効率化などが求められている。
- ・事業別財務諸表により、それらの現状や課題を明らかにする。

貸借対照表 (単位：百万円)

科目	平成20年度末
資産	100,453
うち設備取得額	50,205
(設備減価償却累計額)	△45,185
負債	332
正味財産	100,122

行政コスト計算書 (単位：百万円)

科目	平成20年度
行政収入	1,769
うち使用料	1,319
行政費用	10,486
うち維持補修費等	5,001
通常収支差額	△8,717
特別収支差額	554
当期収支差額	△8,164

【分析】

- 設備の減価償却累計額 452億円
  - ・空調などの設備については、ほぼ償却済みであり、老朽化が進行
- 使用料 行政費用の12.6%
  - ・都庁舎は、そもそも行政費用を使用料で賄うことを目的とした施設ではないが、本来の使用目的を妨げない範囲で、更なる利活用を検討していく必要がある。
- 維持補修費等 行政費用の47.7%
  - ・経年劣化が進んでおり、設備などの改修によって前年度に比べて25.1億円増加

【試算】

- 開庁以来、都庁舎の維持管理が効率的に行われてきたのか検証するため、都庁舎を民間ビルと仮定し、これまでの維持管理コストを前提として、すべての執務スペースを近傍家賃で貸し付けた場合の採算性を試算
- 試算では、累計で440億円の利益が生じる結果となり、一定の採算性を確保してきたといえる。

【民間ビルと仮定した場合の採算性】

(単位：億円)

区分	平成3～20年度
収益	4,879
費用	4,438
維持管理コスト	2,137
金利	1,277
固定資産税等	1,025
利益	440

【課題】設備機器の更新

- 設備機器は、ほぼ償却済みであり、本格的な更新時期を迎えている。
- 設備更新に当たっては、現状の機能を維持するだけでなく、都庁舎の防災拠点としての役割の強化や、環境負荷の低減という視点も重要
- 温室効果ガス削減義務の達成に向け、空調設備や電気設備については高効率の機器への転換が求められている。

【対応】

- 今後、計画的に更新を進めていくことが、良好な施設の管理という点だけでなく、地球環境対策やライフサイクルコストの縮減においても効果的である。
- 適切な設備更新を行うとともに、引き続き、維持管理費の縮減を図っていく。

### 第3節 他自治体における活用事例

貸借対照表、行政コスト計算書等の財務諸表を作成することによって、ストック情報、コスト情報など、従来の官庁会計では見えなかった情報も含めた多面的な情報を住民や議会に対して説明することが可能となる。これは自治体全体の財政運営だけでなく、個別の事業に係る情報についても同様である。

東京都では、財務諸表を公表し積極的に活用している自治体にヒアリングを行った。その中から他自治体においても参考となり得る事例を紹介する。

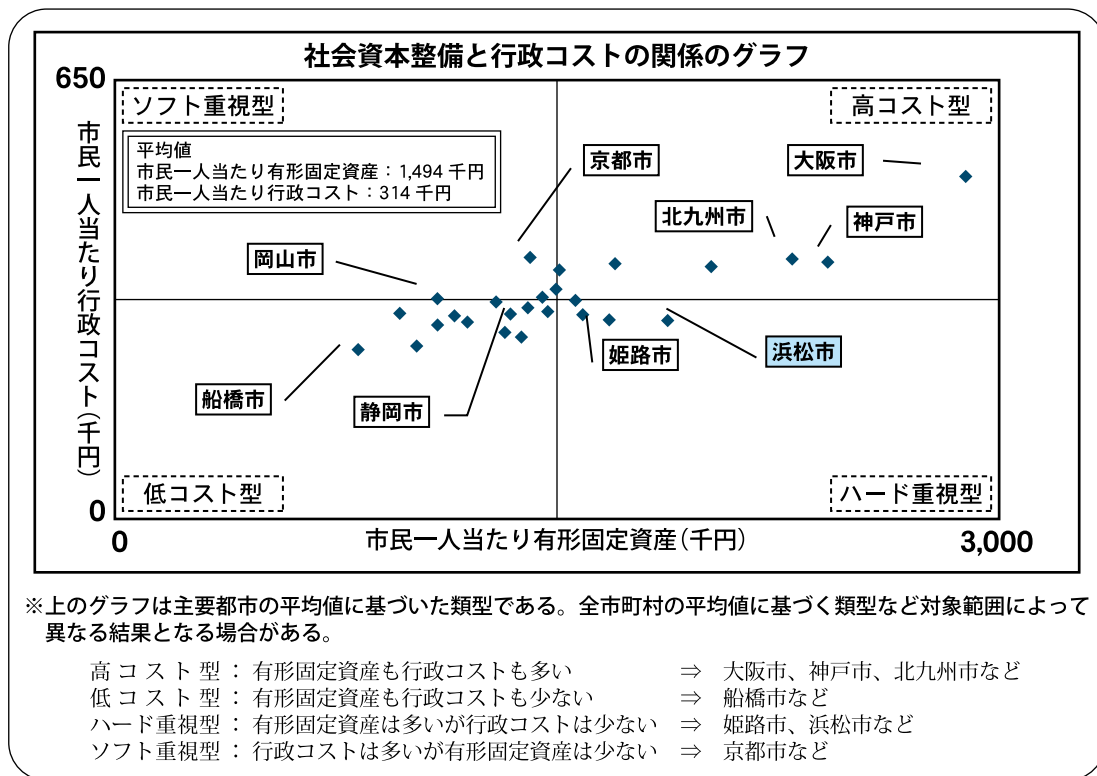
#### 1 財務指標による自治体間比較

財務諸表を作成することにより明らかになったストック情報・コスト情報について、様々な財務指標で示すことにより比較可能性が向上し、財政状況などについて従来の官庁会計よりも多くの情報を明らかにすることができる。

その例として、静岡県浜松市においては、主要都市の「社会資本形成将来世代負担比率」、「歳入対資産比率」、「純資産比率」といった指標により、他都市との比較を行っている。

また、主要都市の有形固定資産と行政コストの市民1人当たりの金額を縦軸と横軸で表示し、ソフト重視型、高コスト型、低コスト型、ハード重視型という形で分類を行い、自治体の分析を行っている（図表9）<sup>1</sup>。

図表9 浜松市「社会資本整備と行政コストの関係」



<sup>1</sup> 以下、「浜松市ホームページ「平成20年度浜松市の財政のすがた」」を基に作成  
[http://www.city.hamamatsu.shizuoka.jp/admin/finance/finance\\_09/f004.htm](http://www.city.hamamatsu.shizuoka.jp/admin/finance/finance_09/f004.htm)

2 固定資産の更新需要

貸借対照表に計上される固定資産のうち、建物や工作物のような償却資産については、取得に要した金額から毎年の減価償却費の累計である減価償却累計額が差し引かれて計上される。このため、固定資産の帳簿価額（減価償却累計額を差し引く前の金額）に対する減価償却累計額の割合により、固定資産の償

却がどの程度進んでいるのか、つまりどの程度老朽化しているかの目安となる。

千葉県流山市では、固定資産を建物、道路等、その他に分類し、固定資産の老朽度を表示し、さらに、今後必要となる設備更新に対する投資額を明らかにしている（図表10）<sup>2</sup>。

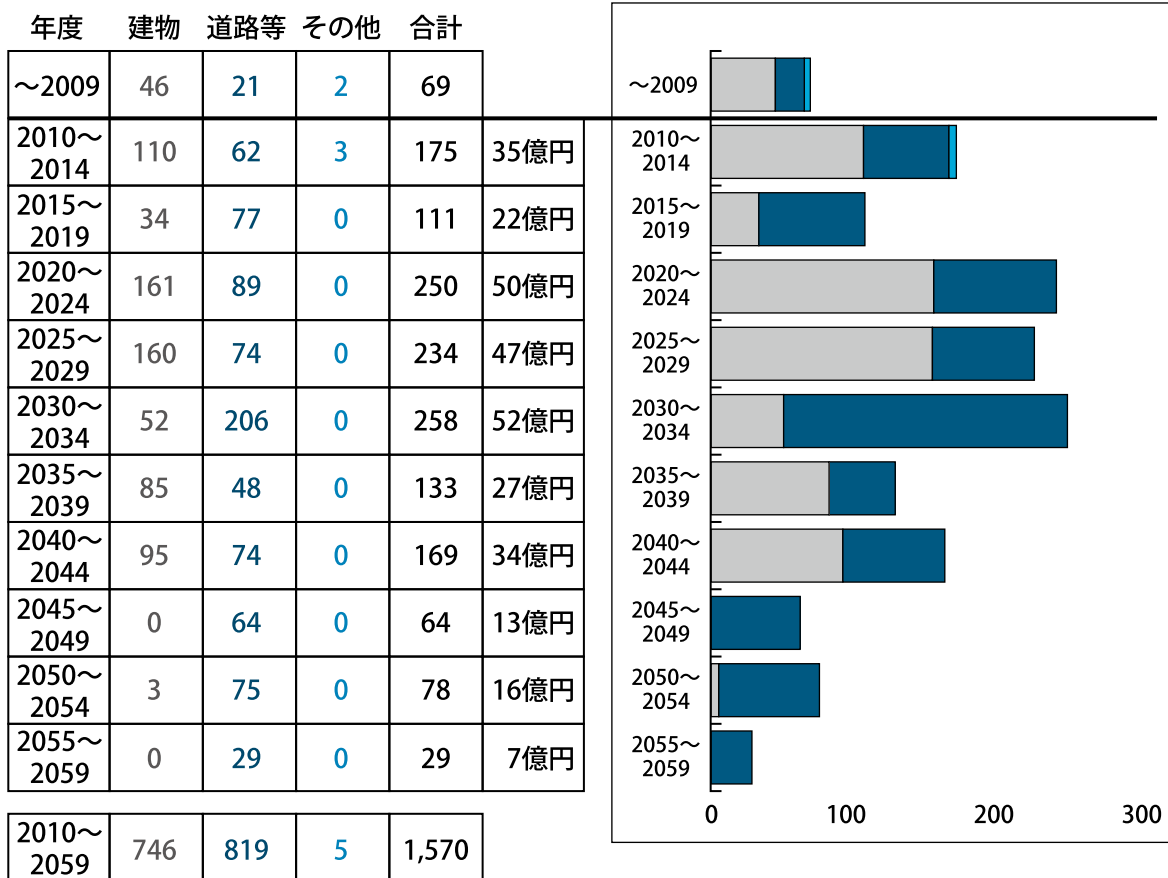
図表10 固定資産の更新需要

「老朽化のレベルは重要な資産に対し個別に検討される必要がありますが、全体としては資産の取得価格に対する減価償却累計額の割合がその目安となります。

それによると、流山市は48%程度になっています。今後は設備更新に対する投資額の比率が徐々に増えていくことが考えられますが、下記のように、幾つかの前提をおいて計算したところ、ピーク時に50億円程度となります。より一層の経営効率化を行いながら、財源確保に努めてまいります。」

将来の資産更新必要額

単位:億円



この他に公債の返済、新設備の建設費が必要です。（全ての資産を現在価格で作り直す。耐用年数終了時に設備の更新を行う。）の二つの前提をして集計しています。

<sup>2</sup> 以下、「流山市財政白書（平成20年度決算版）」を基に作成  
<http://www.city.nagareyama.chiba.jp/section/zaisei/H20kessan/hakusyo20.pdf>

3 事業・施設別のコスト情報の開示

発生主義会計の導入により、個別事業・施設について、現金収支だけでなく減価償却費のような非現金の費用も計上することにより、事業・施設の実質的なフルコストを明らかにできる。

こうした事業・施設別のコスト情報として2つの事例を挙げる。

(1) 放置自転車対策業務コスト

群馬県太田市では、毎年1つの事業を決めて事業別情報を分析・開示している。内容としては、平成22年が「消防(火災対応)業務」、平成21年が「放置自転車対策業務」、平成20年が「住民票発行業務」、平成19年が「図書館業務」などとなっている。

このうち、平成21年の「放置自転車対策業務」については、業務との関係性により業

務に直接割り当てられる直接コスト(歳出コスト、発生コスト)、事業に配賦される管理業務に係るコストである間接コスト、さらに各施設敷地の「みなし地代」について機会コストが各々算出され、それらを合算したフルコストが算出されている(図表11・12)<sup>3</sup>。

図表11 放置自転車対策業務1台当たりのコスト

実績指標	平成19年度			平成20年度(推計値)		
	フル・コスト(円)	実績(台)	1台当たり(円)	フル・コスト(円)	実績(台)	1台当たり(円)
放置自転車対策フル・コスト	26,204,052	642	40,816	37,261,508	994	37,486
撤去・回収台数	9,618,044	642	14,981	9,122,285	994	9,177
返還台数	1,372,756	23	59,685	1,605,151	57	28,161
処分・再利用台数	1,505,794	619	2,433	2,130,893	937	2,274
駐輪場利用台数	13,707,458	10,426	1,315	24,403,179	63,950	382

図表12 放置自転車対策業務1台当たりのコストと利用者負担

実績指標	平成19年度			平成20年度(推計値)		
	1台当たり(台)	利用者負担(円)	負担割合	1台当たり(台)	利用者負担(円)	負担割合
放置自転車対策フル・コスト	40,816	4,802	11.8%	37,486	22,609	60.3%
撤去・回収台数	14,981	—	—	9,177	—	—
返還台数	59,685	—	—	28,161	930	3.3%
処分・再利用台数	2,433	—	—	2,274	—	—
駐輪場利用台数	1,315	296	22.5%	382	351	91.9%

<sup>3</sup> 以下、「太田市・構想日本 放置自転車対策業務の行政コスト計算書」を基に作成  
<http://www.city.ota.gunma.jp/005gyosei/0020-004kikaku-gyoukei/bs/files/H21segusassi.pdf>

## (2) 施設別行政コスト計算書

東京都港区では、区が直接運営する施設及び管理運営を委託する施設のうち、主に使用料を徴収している施設について施設別行政コスト計算書を作成し、施設の維持管理に要するコストの状況を明らかにしている（図表13）<sup>4</sup>。

図表13 港区の平成20年度施設別行政コスト計算書（抜粋）

		(単位:千円、%)					
		男女平等参画センター		区民センター		福祉会館	
		20年度	19年度	20年度	19年度	20年度	19年度
行政コスト	人件費	20,095	27,592	58,369	68,132	306,050	308,520
	退職給与引当金繰入額	2,231	3,786	637	733	36,118	41,527
	指定管理委託費	4,330	4,295	71,827	66,952		
	維持管理費	30,036	32,539	208,644	183,131	330,006	364,722
	減価償却費	18,555	18,555	239,963	239,032	110,401	111,724
	支払利息			2,892	3,244		
	計	75,247	86,767	582,332	561,224	782,575	826,493
収入	使用料	7,521	7,293	33,914	33,396	26,396	25,687
	国庫(都)支出金					3,796	
	その他収入					8,931	9,886
	計	7,521	7,293	33,914	33,396	39,123	35,573
純行政コスト		67,726	79,474	548,418	527,828	743,452	790,920
1人(件)あたりの純行政コスト (算出分母)		0.7 (延べ利用者数)	0.9 (延べ利用者数)	1.3 (延べ利用者数)	12.1 (延べ利用者数)	1.8 (延べ利用者数)	2.0 (延べ利用者数)
指標	人件費コスト比率	26.7	31.8	10.0	12.1	39.1	37.3
	一般財源充当率	86.2	88.7	90.1	89.6	93.8	94.7
	受益者負担率	10.0	8.4	5.8	6.0	3.4	3.1

<sup>4</sup> 以下、「平成20年度決算 港区財政レポート」を基に作成  
[http://www.city.minato.tokyo.jp/joho/tyosa/zaisei/report/files/za\\_report\\_20.pdf](http://www.city.minato.tokyo.jp/joho/tyosa/zaisei/report/files/za_report_20.pdf)

## 第4節 本章のまとめ

財務諸表を作成する主な目的としては、本章第1節に示したように、住民や議会などに対して、より多面的な財政情報を提供するという説明責任の充実と、財務諸表から得られる情報を自治体全体の財政運営や個別事業の改善等に活かすマネジメントの強化の2つがある。

東京都では、危機的な財政状況の中、都の資産と負債の全体像を明らかにするためにはじめてバランスシートを作成して以来、財務諸表から得られる情報を分かりやすく公表して説明責任の充実を図るとともに、それを実際の財政運営においても活用することで、マネジメントの強化につなげてきた。

財務諸表の作成に先進的に取り組んでいる東京都以外の自治体においても、現金主義では得られない減価償却費や金利等の情報を明らかにして、事業のフルコストやストック情報を含めた財政情報の公表を行っている。

これにより、住民に対する説明責任の履行に一定の成果を上げるとともに、特に一部の自治体では、事業別・施設別のコスト情報等も開示するなど、自治体が自らの行政活動の状況・成果をより詳細に報告する取組も進んでいるといえる。

一方で、マネジメントへの活用という点では、まだまだ発展途上の段階に留まっている自治体も多いと考えられる。第3章のアンケート結果からも、財務諸表の精度が十分でないことや、事業や組織ごとに財務諸表を作成する仕組みがないことが、マネジメントへの活用への課題となっていると考えられる。

従って、各自治体がマネジメントサイクルの中で財務諸表の情報を活用する仕組みを作るだけでは十分でなく、組織別・事業別財務諸表の作成が可能となるシステムを広く検討するなど、財務諸表を自治体の財政運営や事業の改善により活用しやすいものにしていくことが重要となる。