

公共施設マネジメントと 公会計 ～機能する行政評価～

政策調査部 鈴木 文彦

要 約

インフラ老朽化が深刻化する中、全国の地方自治体で公共施設マネジメントが推進されている。将来の人口減少を踏まえ、財政負担の軽減を念頭に施設の統廃合や長寿命化が講じられているものの、総量抑制は進まず、公共施設の延床面積はこの10年間ほぼ横ばいで推移している。

こうした状況下、公会計情報の活用が推進されているが、法定耐用期間の満了を控える個々の施設のその後の方針決定にかかる活用は限定的である。また、公民連携の進展により収支情報が公と民に分離し、方針決定に先立つ連携効果の評価が困難となる課題も生じている。

公会計活用の実効性を高めるには、行政評価と一体化した意思決定プロセスに公会計情報を組み込み、予算や定員と連動した評価体系を構築することが重要である。公民連携の進展を踏まえつつ、具体的な課題として、①行政評価と公会計の連動、②組織・事業別セグメント体系の整備、③総務費を含むフルコスト把握、④公民合算収支の導入、⑤関連当事者取引の開示、⑥検証可能な財務諸表の提出、の6点を挙げる。

目 次

- 1 章 公共施設マネジメントと公会計活用の現状
- 2 章 公会計情報を踏まえた行政評価と公共施設マネジメントへの活用
- 3 章 公民連携の「見える化」：公民合算収支と関連当事者取引の開示

1章 公共施設マネジメントと公会計活用の現状

1. 背景と経緯

公共施設等の老朽化対策はわが国全体の課題である。中でも地方自治体は、将来にわたって日常生活に不可欠なサービスを持続させるため、公共施設等の長寿命化、統廃合、更新を計画的に進めていかなければならない。計画にあたっては、人口減少に伴う予算制約を見据え、財政負担の軽減・平準化策を講じることが求められている。

国においては2013年11月に「インフラ長寿命化基本計画」が策定され、これを受けて2014年4月22日、総務省は総務大臣通知を発出し、全自治体に対して公共施設等の総合的かつ計画的な管理を推進するための計画、いわゆる「公共施設等総合管理計画」（以下「総合管理計画」）の策定を要請した。その後、個別施設ごとの長寿命化計画として、総合管理計画に基づき具体的な維持管理・更新の方針を示す「個別施設計画」の策定も求められた。

総務省の調査によれば、2024年3月末時点で、47都道府県及び1,741市区町村のすべてが総合管理計画を策定済みであり、そのうち97.8%が見直しを完了している。また、個別施設計画についてもほぼ全自治体で策定が完了し、現在は総合管理計画と同様に見直しフェーズに入っている。

総合管理計画は地方財政の持続計画でもある。総務省は「公共施設等総合管理計画に係るQ&A」（2018年2月現在）において、「公共施設等総合管理計画は、単に投資を抑制するための計画ではなく、厳しい財政状況の中、必要な投資を確実に実

施するための対応方針を定める計画」と回答している。たしかに、総合管理計画は必ずしも公共施設の削減が目的ではない。ただ、次に説明する計画体系や、先行きの人口減を踏まえると、実態としては公共施設等の総量抑制の計画となる。人口動態を反映した収入見通しの下、収支均衡を念頭に、長寿命化で支出を繰り延べ平準化し、統廃合によって財政負担の軽減を図る計画である。総務省が発信した資料では、自治財政局財務調査課の「地方公会計の更なる活用について」（2022年8月1日）で、地方公会計による財務書類・固定資産台帳のマクロ的視点に立った活用方法として、「総量抑制等の全庁的な方針の検討」が掲載されている。

2. 公共施設等総合管理計画の課題

総合管理計画の策定が指示されたのと同じ日に、「公共施設等総合管理計画の策定にあたっての指針」（以下「策定指針」）が発出された。その後3度改訂され最新版は2023年10月10日である。これには総合管理計画に記載すべき事項がまとめられている。現状と課題に関する基本認識は必須事項だ。総人口や年代別人口の見通しを反映した施設需要、そして将来の財源見込みを踏まえ、現状の施設保有量が適正水準か否かの評価が求められる。これを受け、公共施設等の管理に関する基本的な考え方を記載する。これには維持管理・更新等、耐震化や長寿命化の実施方針、統合や廃止の推進方針が含まれる。さらに、維持管理・更新等にかかる経費の現状、施設を耐用年数経過時に単純更新した場合の見込み、長寿命化対策を反映した場合の見込み、そしてその対策の効果額の記載も必須事項だ¹⁾。

1) 「必須事項」、「記載が望ましい事項」の分類は2021年1月26日付総務省財務調査課長通知「令和3年度までの公共施設等総合管理計画の見直しに当たっての留意事項について」による。

記載が望ましい事項としては、PPP/PFI（官民連携）の活用方針、他の自治体との広域連携にかかる検討方針、未利用資産等の活用や処分に関する基本方針などが挙げられている。また、策定指針では、総合管理計画の実効性を確保するため、計画期間における公共施設等の数、延床面積、トータルコストの縮減・平準化に関して目標の定量化に努めることとされている。

実際の記載状況について、総務省が取りまとめた「公共施設等総合管理計画の記載状況」（2024年3月末現在）を見ると、維持管理・更新等経費については、各自治体が現状を把握しており、現状継続ケースと施策反映ケースを比較した将来見込みも算出されている（図表1）。公共施設等に関する基本的な考え方については、維持管理・更新等、耐震化や長寿命化の実施方針にとどまらず、統合や廃止の推進方針もほとんどの団体で記載されている。

しかし、数値目標となると記載率が低下する。統合や廃止の推進方針が策定されているにもか

わらず、公共施設の数に関する数値目標の記載率はすべての団体区分において1桁台にとどまっている。人口1万人以上の団体をみると、延床面積等に関する目標は約半分、トータルコストの縮減にかかる目標は25%～30%の記載率となっている。人口1万人未満の小町村の記載率はなお低く、延床面積等で31.9%、トータルコストでは15.9%にとどまる。

前述Q&Aにかかる総務省回答は、「議会や住民に説明すると、単なる公共施設の削減計画と誤解され、反発を受けることを懸念しているが、計画をどのように取り組めばよいか」という質問に対するものだった。この質疑応答からは、自治体が公共施設等の総量抑制、特に数値目標の設定に対して住民の反発を懸念し、慎重になっている事情がうかがえる。

3. 進捗面の課題

大元のインフラ長寿命化基本計画が公表された2013年度から、入手可能な直近数値である

図表1 公共施設等総合管理計画の主要項目の記載率

(%, 2024年3月末)

団体数	大都市 105	特別区 23	市 687	町村 399	小町村 527
維持管理・更新等経費_現在要している経費	99.0	100.0	98.3	97.7	96.6
単純更新した場合の（自然体の）見込み	98.1	82.6	98.8	99.5	97.7
長寿命化対策を反映した場合の見込み	92.4	95.7	90.4	90.7	71.3
対策等の効果額	94.3	73.9	93.9	95.7	90.9
統合や廃止の推進方針	99.0	100.0	99.7	99.7	99.2
数値目標	66.7	56.5	71.5	65.2	45.5
公共施設の数	3.8	4.3	5.5	9.5	8.2
延床面積等に関する目標	54.3	43.5	57.8	49.9	31.9
トータルコストの縮減	25.7	30.4	27.8	28.1	15.9
PPP/PFI活用についての方針	93.3	82.6	86.9	77.7	70.6
広域連携の検討方針	63.8	30.4	59.7	50.1	40.4
未利用資産の活用・処分の基本方針	82.9	91.3	69.4	58.6	51.0

(注) 大都市は政令指定都市、中核市および施行時特例市。小町村は人口1万人未満。

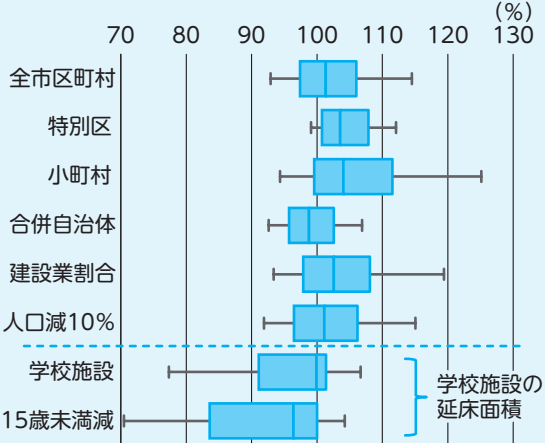
(出所) 総務省「公共施設等総合管理計画の記載状況」から大和総研作成

2023 年度までの 10 年間をふりかえると、公共施設等の延床面積の縮減は進んでいない。総務省の「公共施設状況調査」によれば、全国 1,741 市区町村の公有財産の延床面積は 4 億 8,683 万㎡で、10 年前に比べて 1.3% 増えた（図表 2）。内訳で最も増えたのは普通財産だが、これは用途廃止の手続きを経て遊休施設となったものを含むため、これを除いた行政財産で比較すると増加率は 0.3% となる。いずれにせよ減少していない。延床面積の 35.9% を占める学校施設は 1.9% 減少したが、本庁舎や公営住宅の延床面積が増えた。

個々の自治体をみると、10 年前比で公有財産を縮減しているケースがある。図表 3 は延床面積の 10 年前比の分布である。合併した自治体については、旧構成団体の単純合算を 2013 年度の数値として 2023 年度の 10 年前比を算出している。まず、全国 1,741 市区町村の中央値は 101.3% だった。全市区町村の総床面積の増加率と同じである。団体区分別にみると東京都特別区は 23 区中 18 区で 10 年前の延床面積を上回っている。小町村も 10 年前比でプラスのところが多い。また、平成の大合併で発足した市町村は合併してい

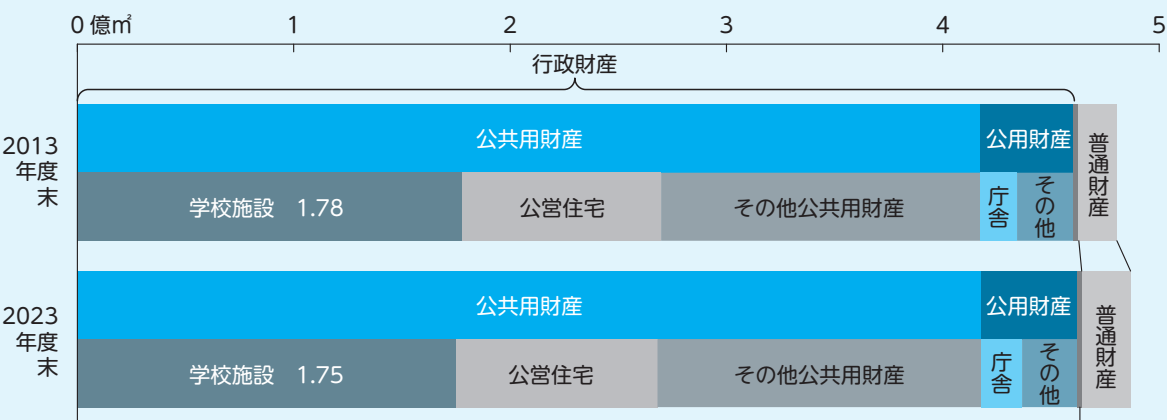
ない市町村に比べ公共施設の延床面積を減らしているところが多かった。中央値は全市区町村の中央値を下回る 98.8% である。あくまでも傾向であって、広域合併で公共施設の機能重複が生じても統合・廃止が進まず、優遇措置の剥落とともに維持管理コストが高んで財政危機に陥るケースは

図表 3 公有財産の延床面積10年前比



(注) 箱ひげ図の最大値、最小値はそれぞれ上下 10%点を指す。「合併自治体」は 5 団体以上の合併で発足した 181 団体。「建設業割合」は就業者数に占める建設業の割合が 9%以上の団体で、1,741 市区町村のうち 615 団体 (35.3%) が該当する。「人口大幅減」は 10 年前比減少率が 10%以上をいい、847 団体が該当 (全体の 48.7%)。「学校施設」は小学校、中学校、義務教育施設、高等学校および中等教育学校。「15 歳未満減」は 15 歳未満人口の 10 年前比減少率が 20%以上をいい 860 団体が該当 (全体の 49.4%)。
(出所) 総務省「公共施設状況調査」から大和総研作成

図表 2 公有財産の建物延床面積の内訳



(出所) 総務省「公共施設状況調査」から大和総研作成

珍しくない。

就業者数に占める建設業の割合が高い市町村は、延床面積の10年前比の分布が全市区町村の分布に比べ高かった。地域経済における公共事業の影響が高い地方において、公共施設を縮減するのは難しそうだ。他方、人口減少ペースが平均を上回って急速な市町村は公共施設の延床面積の減少幅がその分大きいと考えたが、実際はそうでもなかった。

学校施設の10年前比の中央値は全施設で99.9%だが、年少人口の減少が急速な市町村に限ればその約4分の3は延床面積が縮小している。少子化を反映し、学校施設の延床面積の削減はある程度進んでいるようだ。他方、学校施設の延床面積を減らした891の自治体のうち公有財産の総延床面積も減らしたのは496団体と半分強だった。廃校施設が別の用途に転用されたり、あるいは

は活用されず遊休資産として残ったりするケースも多いと考えられる。

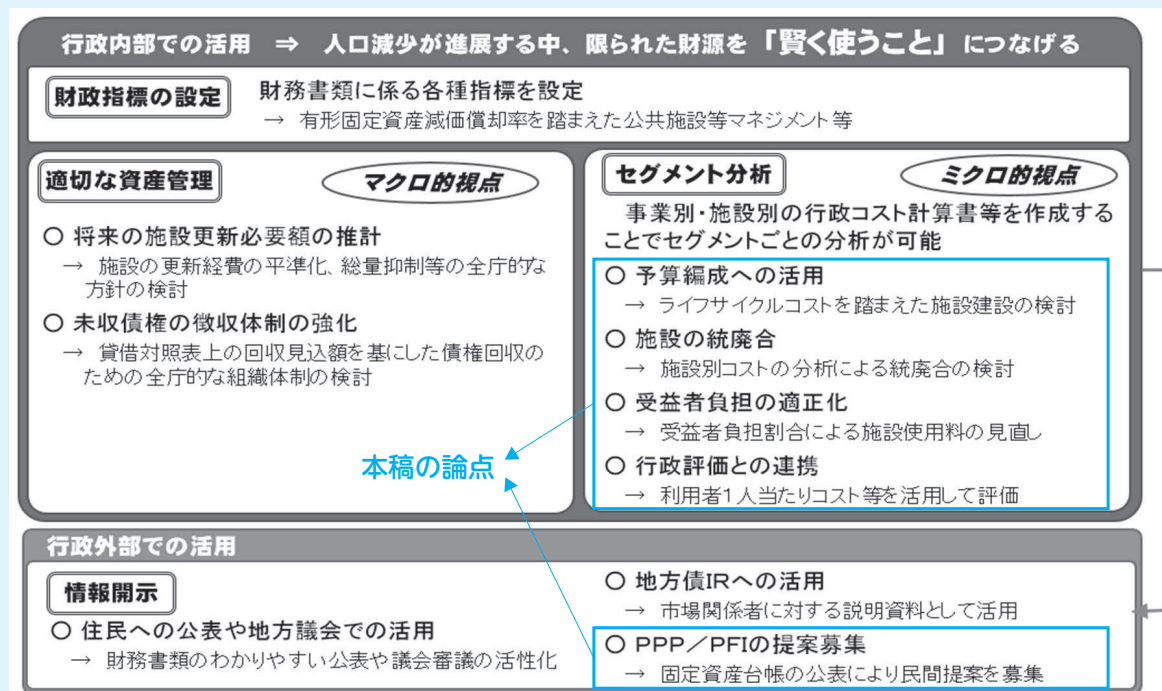
4. 公会計活用の課題

1) 個別施設の方針決定に課題

公共施設マネジメントの推進において、策定指針が期待しているのが地方公会計の活用だ。2018年2月27日改訂版以降、「固定資産台帳及び財務書類から得られる情報は、公共施設等の維持管理・更新等に係る中長期的な経費の見込みの精緻化に活用できるほか、事業別・施設別のセグメント分析を行うことなどにより、各事業・施設について効率的・効果的な対策の検討を可能にするものであり、総合管理計画に基づく具体的な取組等の検討においても、公共施設等の適正管理に積極的に活用することが望ましいこと」とある。

図表4は、総務省「統一的な基準による地方公

図表4 公会計情報の活用方法



（出所）総務省「統一的な基準による地方公会計マニュアル」（2025年3月改訂）に大和総研が青字・青矢印・青枠線を加筆

会計マニュアル」から、公会計情報の活用方法にかかる図解を抜粋したものである。公共施設の総量に関する総合管理計画の検討において、固定資産台帳データを活用することができる。償却完了年度から更新年度を設定し、取得原価等から更新経費を積算することで長期支出計画を作成できる。長寿命化対策を反映したものは法定耐用年数を使用目標年数に置き換えて計算すればよい。

課題は個別施設の方針決定である。施設別にセグメント分析を行い、施設の統廃合の是非について判断するなどの使い方だ。セグメント分析については2019年8月改訂以降の「統一的な基準による地方公会計マニュアル」にその作成手順と活用方法が掲載されている。

他方、総務省が2023年3月31日に公表した「今後の地方公会計のあり方に関する研究会 中間取りまとめ」においては、「個別施設に係る集約・複合化、改修等の老朽化対策の選択肢については、中長期的なトータルコストを踏まえた検討まで至っていないのではないか」という見解を示している。総務省「統一的な基準による財務書類の作成状況等に関する調査」によれば、2024年3月末時点において「個別施設計画の策定や改訂時に、財務書類や固定資産台帳の情報を活用した」ケースは都道府県及び市区町村1,788団体中わずか83団体にとどまった。

こうした状況の下、いかにして公会計情報を公共施設マネジメントにかかる意思決定に連動させるか。施設の統廃合の他、同じく図表4に挙げられている予算編成への活用、受益者負担の適正化、行政評価との連携、行政外部の意思決定に資する情報としてPPP/PFIの提案募集に資することを念頭に、公会計情報の課題と改善案について考察する。

2) 先進事例の検討

まずは現状の公会計情報の活用について概観する。図表5は東京都町田市の「町田市課別・事業別行政評価シート」（2021年度）を本稿で例示するために整理した表である。施設類型ごとに人件費・材料費・修繕費・減価償却費を明示するなど、コスト情報の開示において先進的である。有形固定資産の減価償却率を明示しており、施設の老朽度を把握することができる。また、貸出1冊あたりコストなど、サービス単位のコストを算出しているのも特長だ。レンタルショップ等の民間サービスと比較できる仕組みを備えている。減価償却費を含むフルコストが施設別に開示され、財政負担の実態を把握することができる。

2章 公会計情報を踏まえた行政評価と公共施設マネジメントへの活用

1. 問題解決の方向性

個々の施設にかかる更新・統廃合・長寿命化の選択にあたって、いかにして公会計情報を活用すべきか。2018年8月から10月にかけて行われた総務省「セグメント分析に関するワーキンググループ」、2022年8月から2024年12月まで行われた同「今後の地方公会計のあり方に関する研究会」での議論も念頭に置きつつ考察する。

はじめにポイントを6つ挙げる（図表6）。第1に、**行政評価を介した、方針決定と公会計の連動**である。公共施設マネジメントは個々の公共施設について、更新（存続）、統廃合（廃止）、長寿命化（当面存続）を選択することである。この判断に役立つにはどのような公会計情報が必要か、これが論点となる。また、実効性を持たせるため

図表5 地方公会計情報を施設別セグメントに整理した例

スポーツ振興課の行政評価シート

(千円)	課別行政評価シート		事業別行政評価シート					
	シート	施設以外 (課・事業計)	体育館事業 町田市立 総合体育館	室内 プール事業 町田市立 室内プール	屋外スポ ーツ施設事業 スポーツ 施設×4	学校施設 開放事業 木曽中学校 校庭管理棟	クラブハウ ス管理事業 クラブ ハウス×5	スポーツ 広場事業 広場内 トイレ×3 倉庫×1
事業類型	施設所管型		施設運営受 益者負担型	施設運営受 益者負担型	施設運営受 益者負担型	施設運営受 益者負担型	施設運営型	施設運営型
行政収入	26,357	5,483	8,222	5,393	1,507	5,750	2	0
地方税	0	0	0	0	0	0	0	0
国庫支出金	15,122	0	8,222	5,393	1,507	0	0	0
都支出金	0	0	0	0	0	0	0	0
分担金および負担金	0	0	0	0	0	0	0	0
使用料および手数料	5,545	0	0	0	0	5,545	0	0
その他	5,690	5,483	0	0	0	205	2	0
(利用料金収入)			(64,647)	(47,313)	(30,294)	(5,545)	(0)	(0)
行政費用	1,033,442	145,518	436,013	323,825	44,033	59,940	16,234	7,879
人件費	85,009	64,687	3,993	5,137	2,753	4,544	920	2,975
物件費	576,237	23,822	247,616	208,612	30,116	54,047	8,596	3,428
うち委託料	535,630	9,414	244,578	191,112	30,090	51,260	8,233	943
維持補修費	8,400	0	5,537	1,005	1,067	0	0	791
扶助費	0	0	0	0	0	0	0	0
補助費等	65,249	49,999	8,222	5,393	1,507	128	0	0
減価償却費	285,380	395	169,003	102,576	7,121	0	5,962	323
不能欠損引当金繰入額	0	0	0	0	0	0	0	0
賞与退職手当金繰入額	13,167	6,615	1,642	1,102	1,469	1,221	756	362
行政収支差額	-1,007,085	-140,035	-427,791	-318,432	-42,526	-54,190	-16,232	-7,879

同種施設比較分析表（図書館）

区分	中央	さるびあ	鶴川	金森	忠生	木曽山崎	堺	鶴川駅前
建設年月日	1990/4/16	1972/5/22	1972/2/15	2000/7/4	2015/2/27	1976/3/25	1983/9/25	2012/8/31
有形固定資産減価償却率 (行政費用・千円)	61.2%	86.6%				59.9%		
人件費	295,864	90,293	42,482	68,411	62,255	40,898	56,011	77,338
物件費	116,541	23,996	12,594	31,014	31,864	12,768	12,988	45,056
うち委託料	52,942	6,807	1,761	7,543	11,905	2,197	3,257	24,212
うち光熱水費	10,685	3,783	1,244	3,487	1,490	1,505	849	2,314
維持補修費	14,070	0	0	120	0	384	43	500
補助費等	54,396	12	163	7	7	5	9	9
減価償却費	34,830	2,067			24,216	3,177	6,176	19,485
賃金・退職手当引当金繰入額	29,047	6,128	5,377	5,727	5,665	4,179	9,254	7,730
行政費用合計	544,748	122,496	60,616	105,279	124,007	61,411	84,481	150,118
(単位当たりコスト分析)								
延床面積 (㎡)	5,968	1,260	260	1,500	1,266	321	430	1,344
1㎡あたりコスト (円)	91,278	97,219	233,138	70,186	97,952	191,312	196,467	111,695
貸出者数 (人)	300,353	87,674	51,572	160,877	103,407	65,813	40,279	142,583
貸出者1人あたりコスト (円)	1,814	1,397	1,175	654	1,199	933	2,097	1,053
開館日数 (日)	285	285	285	285	285	285	285	285
開館日1日あたりコスト (円)	1,911,396	429,811	212,688	369,400	435,112	215,477	296,425	526,730
貸出点数 (点)	863,199	334,077	162,281	584,238	438,693	206,787	184,611	436,465
貸出1点あたりコスト (円)	631	367	374	180	283	297	458	344

(出所) 町田市「町田市課別・事業別行政評価シート」(2021年度)から大和総研作成

図表 6 問題解決の方向性

更新 / 統廃合 / 長寿命化の選択

1. 行政評価を介した、方針決定と公会計の連動

(自治体の) 行政コスト計算書

2. 組織別・事業別のセグメント体系

3. 総務費の計上

合算した公共施設収支

4. 公民合算収支

(委託先の) 収支報告書

5. 関連当事者取引の表示

6. 検証可能な財務諸表の提出

(出所) 大和総研作成

には、翌年度の予算や定員の要求方針や査定方針に連動させる必要もある。

第2に、**組織別・事業別のセグメント体系**である。個別施設にかかる方針決定なので、施設セグメントの会計情報が必要だ。自治体の会計を「モレなく、ダブリなく」² 区分できる切り口が組織別である。組織はマネジメントの単位でもある。現状の施設単位のセグメントを、マネジメントの単位である「組織」を軸としたセグメントに再編する。また、組織で実施される「事業」は組織の会計の内訳となる。

第3が、**総務費の計上**である。ここで総務費とは、庁舎費など全庁横断するミドル・バック機能にかかる負担金のことをいう。

第4は、**公民合算収支**である。現在の課題は委託料の解釈である。公共施設とはいえ自治体の直営とは限らず、民間事業者が維持管理や運営を担っているケースが多い。公民連携の公共施設の評価を自治体側の単体の収支を元にしては真実を見誤る。本稿では合算収支の着眼点についても説明する。

第5以降は委託先の収支に関する。まずは**関連当事者取引の表示**だ。収支評価の着眼点は利益水準から経営の効率性を検証することだが、その利

益は親元自治体の公的負担を前提としている。公民連携の文脈においては、公共施設の趣旨である公共サービスの対価として親元自治体の支出が割高か否かを評価する観点を持たなければならない。

第6は、**検証可能な財務諸表の提出**だ。委託先の収支報告書は収入・支出に基づいたものかを確認する必要がある。勘定科目内訳明細書、そして、親会社やグループ会社への資金流出を示す関連当事者取引一覧表が記載された付属書類も必要だ。

2. 行政評価を介した、方針決定と公会計の連動

1) 評価の視座：3E + 必要性

着眼点は、行政評価と公共施設に関する意思決定の方向性を一致させることである。ここで重要なのは、用途の廃止と施設の廃止（＝除却）を明確に区別することだ。

総合管理計画は、財政負担を軽減・平準化するために、公共施設等の更新・統廃合・長寿命化を図る計画である。個々の施設を念頭に置くと、更新・統廃合、長寿命化は、耐用年数の経過を前にした**存続、廃止、当面存続**の判断と言い換えられる。また、個別施設計画では機能転換・用途変更、複合化・集約化、廃止・撤去、耐震化といった選択肢が例示されている。機能転換・用途変更は用途の廃止 / 施設の存続。複合化・集約化は用途の存続 / 旧施設の廃止、となる。

このように、用途と施設を切り分けて検討することで、公共施設マネジメントを行政評価と一体

2) いわゆる MECE (Mutually Exclusive and Collectively Exhaustive) のことで、「モレなく、ダブリなく」の意。

化できる。行政評価の対象は行政サービスであり、施設は行政サービスの手段ないし媒体だからだ。施設を廃止（除却）しても行政サービスは別の施設で存続可能である。

図表7は、行政評価の基礎単位となる事務事業評価の基本構成を整理したものである。公会計情報という事実に基づき、いわゆる3Eに「必要性」を加えた4つの視点で行政サービスを評価し、予算や定員に紐づく方向性を決める一貫通貫の体系を構築している。

3Eとは経済性（Economy）、効率性（Efficiency）、有効性（Effectiveness）である。まず、経済性はoutputに対するinputの大きさである。inputは主にコストだが、人員や設備を含む「ヒト・モノ・カネ」の概念である。「リソース不足」、「リソースを投入する」と言う場合の「リソース」である。実務では工数（人工）で把握されることもあり、オフィス環境やデジタル環境も含まれる。outputは行政サービス、すなわち評

価対象となる業務そのものであり、業務完了要件や活動指標で定義される。このoutputの質と量に比べてinputが割高であれば、経済性に問題があると判断される。外部評価の視点では、予算縮減や定員削減の検証に直結する。

効率性はinputに対するoutputの概念で、大きいほど良い。同等のリソース投入量でより多くの活動実績を上げるほど高評価となる。3つ目の着眼点が有効性である。まず、outcomeは自治体が目指す問題解決である。成果指標は「何ををもって問題解決とするか」を定量的に定義したものと言える。そして、有効性はoutputの評価である。期待すべきoutcomeに対しoutputが有効か否かを評価する。期待したような成果が得られない場合、別のoutputを考えることになる。outputは自治体職員がコントロールできるもの、outcomeはコントロールが難しいものと区分することも可能だ。自治体の組織を店舗に見立てたとすればoutcomeはその組織が提供する商品・

図表7 行政評価（事務事業評価）における事実・評価・方向性の一貫通貫プロセス

事実			評価		方向性
input （リソース コスト・工数）	事業費	財源	■経済性 …inputの節約	input output	■予算 定員 投資等 ・拡充 ・現状維持 ・縮減 ・廃止
	補助・給付金等 ***	国・県支出金 ***			
	人件費 ***	使用料・手数料 ***	■効率性 …outputの最大化	output input	■改善条件 （抜本的見直し） ・outputの変更 ・業務プロセスの再構築 ・組織再編 ・外注化
	正規職員（人・時）	その他特定財源 ***			
	非正規職員（人・時）	一般財源 ***	■有効性 …outputの有効性	outcome output	（その他改善条件） ・抜本的見直し以外の業務改善
	その他経費 ***				
	歳出計 ***	歳入計 ***	■必要性 …3E 枠外の最優先 ex. ・政策案件 ・法定の事務事業 ・代替サービス		
	減価償却費…装備度を反映				
	総務負担金…庁舎/システム費他				
	フルコスト ***				
■output（サービス） 提供サービスの業務完了要件 / 活動指標 ■outcome（効果） 問題解決要件 / 成果指標					

（出所）大和総研作成

サービスである。outcome はそれによって自分以外の人が喜ぶことという理解でもよい。

最後に必要性は、3Eの評価にかかわらず、ゼロ査定を避けるための視点である。典型例は法令で実施が義務付けられている事業や、首長公約に掲げられた政策案件である。代替サービスがなく、廃止すると死活問題となるケースも含まれる。

2) 方向性から逆算して決まる事実情報

事務事業評価の目的は、対象業務を継続するか廃止するかを決定することである。継続の場合も、拡充・現状維持・縮減の選択肢があり、図表7では「拡充・現状維持・縮減・廃止」の4区分を示している。拡充や縮減には予算や定員の投入量が連動する。

また、inputだけでなくoutputも可変であるため、提供する行政サービスの種類や業務プロセスを変更することも評価の対象となる。outcomeに対するoutputの有効性が疑われる場合、そのoutput自体が問題解決に適しているかを再検討する必要がある。他業務との再編やoutput（活動内容）の変更も選択肢となる。

経済性・効率性に課題が残る場合は、outputに関する業務改善が求められる。改善要請のうち、抜本的見直しに該当するかどうかは、outputそのものの変更や業務プロセスの再構築、組織再編を伴うか否かで判断される。

事務事業評価の手順やシート様式を設計する際に重要なのは、ユーザー目線、すなわち「誰が、何の意思決定のために使うのか」である。住民説明、事業見直し、業務改善など様々な目的があるが、予算や定員の論点と切り離すことはできない。評価の実効性を確保するためには、次年度予算・定員要求への反映が不可欠である。

「誰が何の意思決定に使うのか」が明確になって初めて、目的から逆算して評価項目や必要な事実データを設計できる。図表7は補助金給付事業を想定しており、事業費のうち歳出は、補助・給付金等を配布するために要する人件費やその他経費を把握できる区分となっている。減価償却費は効率化投資の要否を評価するために計上され、総務負担金を含めたフルコストを算出する様式になっている。これは、業務の外注を検討する際、公民のコスト比較にフルコストの把握が不可欠だからである。

3. 組織別 / 事業別のセグメント体系

事務事業評価の手法で公共施設の更新・廃止・長寿命化、言い換えれば存続、廃止、当面存続を決定するには、どのような会計情報の様式が必要か。目的から逆算して考える。

現状、事務事業は大きく分けて5つある。施設整備事業、施設管理事業、補助金等給付事業、住民向けソフト事業、自治体の内部事務だ。例えば、補助金等給付事業の場合、事業にかかるコストは商品原価にあたる補助費等だけでなく、給付に携わる職員の人件費も含められる。施設管理事業はコストの内訳に減価償却費が入る。しかし、民間の損益計算書と異なり支払利息は通常含まれない。

1) 自治体・組織・事業の3階層

公共施設マネジメントとの一体化という観点からみると、現状の事務事業評価のセグメント単位は、公共施設の存廃に関する意思決定と十分に連動していないという課題がある。ただし、施設別にセグメントを設定することが適切というわけではない。なぜなら、行政評価の対象はあくまで行

政サービスであり、行政サービスの存廃は施設の存廃とは別の論点だからである。個別施設に関する意思決定の対象は「用途」であるが、事務事業評価における事実・評価・方向性の体系に合わせるならば、「組織」と「事業」の2階層で把握するのが最も合理的である。さらに、最上位に自治体全体を加えれば、地方公会計のセグメント体系は3階層となる。

第1階層は、セグメント化される前の自治体全体の収支情報³である。第2階層は組織別に区分された収支情報である。組織別にするのは3つの意味がある。第1に、組織別セグメントにすることで、自治体全体の収支情報を「モレなく、ダブリなく」分割できるからだ。企業会計でいう本支店会計を想定した構造であり、検算が容易という実務的な利点もある。第2に、組織は所属長をトップとするマネジメントの単位だからだ。公会計情報から行政経営の巧拙を評価することができる。第3は、ここで分割した組織はそれぞれ目的や使命を持ち、補助金や給付金といった「商品」、そして行政サービスを提供する自立した事業体である。定員や予算の配分単位でもある。図表8では、

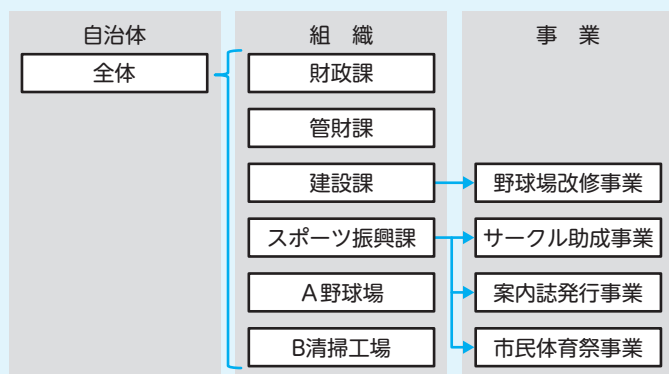
野球場や清掃工場などの施設が「課」と並列して示されているが、目的を持ち、顧客・商品・サービスで定義できる範囲が、本稿で提示する組織別セグメントの単位である。民間企業に例えれば、公共施設は店舗や工場に相当し、会計上は課や施設を自治体内の「支店」として区分することになる。この単位は、民営化や公民連携の是非を検討する際にも重要である。単純委託や包括委託に加え、集客と料金収入で経費を賄う経営委託、すなわち民営化も選択肢となる。この場合、野球場や清掃工場といった施設単位の収支計算書がなければ、直営から民営への移行を評価することはできない。

2) 事業別の評価

第3階層は事業別分類である。ここで事業とは自治体会計でいえば「経常」に対する「臨時」の概念で、「プロジェクト」の意味である点に注意が必要である。事業別セグメントは、組織別セグメントに対して内書きの関係にあり、内訳とは異なる。第3階層としての事業別セグメントの意思決定とは、組織に属する個々の事業（プロジェクト）について、次年度以降も継続するか、廃止するか、条件付きで継続するかを判断することである。図表8では、スポーツ振興課に属するサークル助成事業、案内誌発行事業、市民体育祭事業が該当する。これらの事業ごとに収支情報を把握し、事業名と同じ

output について、ヒト・モノ・カネのリソースが割高ではないか、目指すべき outcome に整合する output かを評価することになる。例えば、案

図表8 セグメント体系の3階層



(出所) 大和総研作成

3) ストック情報（貸借対照表）については本稿では扱わない。

内誌の発行によって住民の健康意識が高まること、市民体育祭の開催で運動の動機付けが高まること、最終的に健康寿命が延びることなどがoutcomeである。また、図表8で野球場改修事業がA野球場に属していないのは、この事業が建設課によってA野球場を顧客（施主）として実施されるためである。これは、建設会社が建設事業別に採算管理を行う構造と同じである。

4. 総務費計上によるフルコスト把握

前節で述べたとおり、組織別セグメントにおける「施設」は、支店や店舗、工場に例えられる単位である。この単位は、組織のコスト管理や、組織に属する事業の経済性・効率性・有効性の評価に活用され、長期的には事業（プロジェクト）の存廃判断や人員配置の調整にも用いられる。さらに、抜本的な改革として、組織形態の変更、すなわち業務の一部を民間に委託するか、組織ごと民間移譲するかといった検討にも資する。

こうした検討を行う際、民間委託や民営化の前後でコストを比較するには、直営と民営のコスト範囲を一致させる必要がある。しかし、現状の施設別収支情報には課題がある。例えば、図表8のA野球場の収支情報には、財政課に計上されている支払利息が含まれて

いない。また、オフィス家賃や労務・福利厚生、庁内システムなど、ミドル・バックオフィス部門にかかる経費も反映されていない。もし組織別に自立した事業体を想定するならば、オフィス家賃は管財課の収入となり、A野球場の支出には管財課への「負担金」を計上する必要がある。民間の野球場であれば、本社経費としてこうした間接費が含まれるが、自治体の施設別行政コスト計算書には、民間という本社経費に相当する費用が含まれていない。

1) 真のフルコストとは何か

図表9は、説明用の事例を想定の上、個別施設の収支情報を根拠資料別に整理したものである。まず、総務省「地方財政状況調査表」（以下「決算統計」）の第46表「施設の管理費等の状況」では、公営住宅、保育所、公民館、図書館、博物館など

図表9 真のフルコスト（説明用に想定した架空事例）

単位：千円	決算統計 施設の管理 費等の状況	地方公会計 行政コスト 計算書	同 左 包括委託の ケース	真の フルコスト
経常収入	5,000	5,000	5,000	5,000
うち使用料・手数料	4,000	4,000	4,000	4,000
経常経費	121,100	145,600	133,540	176,100
人件費	76,200	76,200	0	76,200
物件費	38,800	38,800	132,200	38,800
うち委託料	10,000	10,000	132,200	10,000
維持補修費等	6,100	6,100	0	6,100
補助費等		2,500	0	2,500
賞与・退職手当金繰入		8,600	0	8,600
減価償却費		13,400	1,340	13,400
支払利息				500
所管部の経費				20,000
総務費（家賃、システム等）				10,000
収支差額＝純コスト	-116,100	-140,600	-128,540	-171,100

（出所）大和総研作成

の施設ごとに「年間所要経常経費」が示されている。ただし、補助費等のように臨時的経費と分類されるものは対象外であり、支払利息も経常経費に含まれるものの集計対象外である。

次に、地方公会計の行政コスト計算書では、スポーツ振興名目で地元サークルに交付する助成金などの補助費等が計上されるほか、特長的な項目として「減価償却費」がある。決算統計では、施設を新設した際に普通建設事業費を一括計上するが、地方公会計では、建設事業費を耐用年数で按分し、毎年度計上する。例えば、建設事業費が26,800千円で耐用年数が20年の場合、定額法による年間の減価償却費は1,340千円となる。また、施設に所属する賞与・退職手当金繰入も計上される。

2) 不足する費目と総務費の配賦

しかし、これでもなお課題が残る。典型的なのは、施設運営を包括委託しているケースである。図表9の3列目のように、減価償却費を除く経常経費がすべて「委託料」となってしまう、施設の実態を把握できない。この問題については次節で詳述する。

では、真のフルコストとは何か。追加すべき費目は3つある。第1に、支払利息である。体育館や図書館を新設・改築する際には資金調達が行われ、その利息は施設サービスに対応するコストである。第2に、所管部の経費である。例えば、A野球場と他の体育館の一部業務をスポーツ振興課

が一括して担っている場合、そのサービスに関する負担金を計上する必要がある。第3に、決算統計の目的別歳出区分でいう「総務費」に相当する経費である。総務課、人事課、財政課、管財課など、ミドル・バックオフィス部門が提供する広報や福利厚生、庁内システムなどのサービスも、真のフルコストには含めるべきである。事務所の家賃相当分やシステム使用料も同様に、本庁への負担金として扱うことが妥当である⁴。

3) 本支店会計の応用

他方、こうした費用を精緻に配賦すべきとなると事務が負担となることもあり得る。実務的には、関係職員数、事務所占有面積、システム使用頻度などを基準に総務費を按分し、「総務サービス負担金」という意味を込めた一括費目として公共施設に配賦する方法も考えられる⁵。これは財務課、管財課その他ミドル・バック部門の経常収入と同額となる。要するに、本支店間の取引として会計処理を行うということだ。現在でも、一部事務組合と構成自治体の間の取引で負担金勘定を使用している。同じ自治体でも下水道事業が上水道事業に料金徴収業務を委託し、そのコストを負担金に計上する実務は存在する。

4) 総務費負担を計上しないことで生じる低コスト発注の問題

全庁的な総務費を施設別の収支情報に加算しないことの何が問題か。施設別コストが真のフルコ

4) 支払利息の計上と合わせて元金償還金をコストとみなすのも一考だ。地方公会計の行政コスト計算の減価償却費は按分計算で求めたコストで現金預金の支払いを伴わない。地方自治体の場合、施設整備目的の地方債は償還期間を耐用年数と合わせるので、元金返済額と減価償却費もほぼ一致する。要するに、地方公会計の按分計算に抛らずとも、決算統計ベースでフルコストを計算することは可能だ。

5) セグメント会計に配賦すべき間接費について、共通費用（複数の事業にまたがる共通費用）か、それとも間接的費用（人事、総務部門費用など全庁的な費用）まで含めるかについては総務省「地方公会計の推進に関する研究会報告書（平成30年度）」でも論点として取り上げられている（p.20）

ストを下回っていることで、民間委託を検討した場合の「予定価格」が実態より低く見積もられる可能性があることが問題だ。要するに、ここで見積もられている施設別コストが真のフルコストを下回っているのだ。このことがもたらす問題点として、まずは受益者負担を再検討する際に適正水準を見誤るリスクが挙げられる。真のフルコストとは公民にかかわらず同種の施設がもたらすサービスの適正価格である。

次に、自治体から受託した公共施設で働く非正規職員が低賃金・不安定雇用に陥る、いわゆる官製ワーキングプア問題の遠因になる。真のフルコストとは、公・民の違いに関係なく施設運営に必要な経費と言える。自治体が公共施設の委託料を積算するにあたって、施設白書や行政評価シートの施設別コストを元にした場合、その委託料は市場価格に比べ安めに設定される可能性がある。受託側は、本部経費やシステム使用料が考慮されない受託料をもって、同じ施設を同じサービス水準で運営することが求められる。それでも利益を確保しなければならないとすれば人件費を減らすしかない。ただ、人手不足が深刻な昨今は人件費削減もままならない。その結果、公共施設の運営委託を募集しても民間の応募がない、これまで受託していた事業者が採算割れを理由に撤退するという事態も生じている。原価計算の理にかなった真のフルコスト計算、特に総務費負担の計上が課題だ。

施設経営を業とする民間の損益計算書とイコールフットINGではないことは複数の観点で問題がある。公会計の活用の拡大を目指すなら避けては通れない課題だ。

3章 公民連携の「見える化」：公民合算収支と関連当事者取引の開示

この問題は、施設ごと包括委託しているケースで複雑さを増す。この場合、前掲の図表9の3列目のように人件費、物件費その他の経費がすべて委託料に置き換わる。実際は受託事業者の損益計算書の内部で人件費、物件費その他の経費の区別があるのだが、それが外から見えないのだ。ブラックボックス化し給与の削減額もわからない。実際の施設白書や行政評価シートでよく見られるが、これでは民間委託で公共施設の経営が改善したのかさえ把握できない。受託側の損益計算書を元に委託料を人件費、物件費その他の費目に分解し、元々の内訳費目に、公民のセグメントが見える形で加算する仕組みがガバナンスの観点では必須となる。

1. 公民連結決算の導入

1) 公民連携は公民合算収支で検証する

図表10は公民連携のタイプ別にみた合算収支の例である。公民連携は公と民が施設・運営のどちらを担うかで公設民営、民設公営、民設民営の3タイプに分けられる。なお本図表も架空の事例を想定している。

どのタイプを検討する場合でも比較基準となるのは公設公営すなわち自治体直営ケースの収支である。直営ケースの場合、総収益と総費用の差額（赤字）は施設全体の純負担であり、公的負担でもある。タイプにかかわらず公民連携ケースでは純負担と公的負担が異なる点に留意が必要だ。

公民連携は、経営能力・技術的能力を持った民間が公共施設の整備や管理を行うことによって、

行政サービスの提供において経済性、効率性そして効果を高め、住民サービスの向上を図ることが目的である。能率的な経営を行ってなお収支が困難な場合には、自治体が財政的に補てんする制度的枠組みがある⁶。よって、公民連携の手法を選択したことによる効果は公的負担の節減だけではない。公的負担の前提となる財政補てんの正当性、すなわち、委託先の経営の能率性についても検証しなければならない。公共の福祉の増進すなわち住民サービスの向上が実現したかについても、公共施設の魅力向上だけではなく、来客増などエビ

デンスを踏まえた検証が必要になる。そのためには、自治体の会計、受託者の会計、両者を合算した施設別の会計がなければならない。

2) 公設民営タイプ（民間委託）

図表10の「公設民営タイプ」は、公共施設の運営を民間に委託する公民連携の一形態であり、指定管理者制度や上下分離方式がこれに該当する。自治体の支出である委託料と同額の受託料が民間の収支に計上される構造となっている。

この例では、民間が経営能力を発揮した結果、

図表10 公民連携タイプ別の合算収支の着眼点（説明用に想定した架空事例）

（百万円）

	公設公営 公=全体	公設民営タイプ			民設公営タイプ			民設民営タイプ		
		公	民	全体	公	民	全体	公	民	全体
総収益	100	—	210	120	100	655	100	—	695	150
（相殺消去前）				(120)			(755)			(695)
利用料金	100	—	120	120	100	—	100	—	150	150
受託料/補助金	—	—	90	(90)	—	655	(655)	—	545	(545)
総費用	685	575	190	675	675	635	655	555	655	665
（相殺消去前）				(765)			(1,310)			(1,210)
人件費	220	110	100	210	20	190	210	10	210	220
その他経費	190	100	90	190	—	190	190	—	190	190
委託料/補助金	—	90	—	(90)	655	—	(655)	545	—	(545)
減価償却費	250	250	—	250	—	225	225	—	225	225
支払利息	25	25	—	25	—	30	30	—	30	30
差引	-585	-575	20	-555	-575	20	-555	-555	40	-515
	公的・純負担	公的負担	利益	純負担	公的負担	利益	純負担	公的負担	利益	純負担

（出所）大和総研作成

6) 本章の根底にある公民連携の趣旨を確認するため、PFIにかかる民間資金等の活用による公共施設等の整備等の促進に関する法律（PFI法）、指定管理者制度にかかる地方自治法、自治体の経費負担の原則を示すものとして地方公営企業法の各条文を参照する。

PFI法第1条（目的）この法律は、民間の資金、経営能力及び技術的能力を活用した公共施設等の整備等の促進を図るための措置を講ずること等により、効率的かつ効果的に社会資本を整備するとともに、国民に対する低廉かつ良好なサービスの提供を確保し、もって国民経済の健全な発展に寄与することを目的とする。

地方自治法第244条の2第3項 普通地方公共団体は、公の施設の設置の目的を効果的に達成するため必要があると認めるときは、条例の定めるところにより、法人その他の団体であつて当該普通地方公共団体が指定するもの（以下本条及び第二百四十四条の四において「指定管理者」という。）に、当該公の施設の管理を行わせることができる。地方公営企業法第3条（経営の基本原則） 地方公営企業は、常に企業の経済性を発揮するとともに、その本来の目的である公共の福祉を増進するように運営されなければならない。

同第17条の2（経費の負担の原則） 次に掲げる地方公営企業の経費で政令で定めるものは、地方公共団体の一般会計又は他の特別会計において、出資、長期の貸付け、負担金の支出その他の方法により負担するものとする。一

（略） 二 当該地方公営企業の性質上能率的な経営を行なつてもなおその経営に伴う収入のみをもつて充てることが客観的に困難であると認められる経費

利用料金収入が 20 百万円増加し、同額の利益を計上している。一方、自治体は委託料を支出しているが、人件費の削減等により、直営ケースと比べて公的負担を 10 百万円削減できた。自治体と民間の収支を合算した施設全体の収支を見ると、赤字額(=純負担)は 555 百万円となり、直営ケースに比べて 30 百万円の節約となっている。

このとき、施設の純負担と自治体の公的負担の差額が民間の利益として現れている点に留意すべきである。これは、効率化によって生じた財政的余剰を、自治体の負担軽減と民間の利益として分け合う構図といえる。また、直営では一致していた「公的負担」と「純負担」が、公民連携では乖離する点も重要である。

自治体は公的負担を軽減し、民間は利益を得ることができた。施設の魅力や住民サービスの質が向上したことは、利用料金の増加という定量的な指標から推定できる。なお、自治体から民間への 90 百万円の委託料は、採算面の問題から民間によるサービス供給が難しいところ、社会的に必要なサービスを提供するための「公共コスト」として容認されよう。

3) 民設公営・民設民営タイプ

民設公営タイプの典型例は、サービス購入型の PFI である。この方式では、自治体が施設整備にかかるコストを長期にわたり分割して支払う。建設会社の技術的能力を活用し、整備費やメンテナンス費の削減を図ることが主眼であり、効率性と経済性の向上を目的とした公民連携である。施設の運営は直営ケースと同様に自治体が担う。この場合、自治体の収支には利用料金収入と民間への委託料が計上され、民間の収支には減価償却費、支払利息、維持管理費などの原価が含まれる。受

託料は、これらの原価に一定の利益を加えた水準で設定されるため、民間は事業リスクを負うことなく、安定的な収益を得る構造となっている。

最後に、民設民営タイプである。この方式は、立地条件などにより単独での採算が見込めない場合でも、社会的意義が高いと判断される施設の誘致を可能にする枠組みである。自治体は、民間事業者に対して一定の補てんを行うことで、最低収入保証に近い形で事業の成立を支援する。民間事業者は、集客増を見込んで設計段階から主体的に関与するため、自治体が整備した施設を引き継ぐ方式よりも自由度が高く、増収効果も期待できる。この想定では、施設の純負担は 515 百万円まで減少し、民間の利益は公設民営タイプの倍となる 40 百万円を計上した。公的負担は 555 百万円である。公的負担は 30 百万円、施設の純負担は 70 百万円の節約となった。

現状の公民連携におけるモニタリングは、公的負担の節減に焦点が当てられがちだ。しかし、公民連携の本来の趣旨は、行政サービスの効率性・効果を高めることにある。したがって、公と民に分離された収支を合算し、施設全体としての財務構造とサービス成果を統合的に評価する視点が重要である。

2. 関連当事者取引の開示

公的負担となる受託者への財政支援は、企業の経済性を発揮した能率的な経営を受託者が行っていることが前提となる。

他方、民間事業者が公共施設を運営する公民連携事業は元々不採算である。そうでなければ自治体の支援を求めず民間が営利事業として取り組むはずだ。社会的に価値がある、あるいは地域に存在しなければ困る施設である場合、自治体がある

程度の財政補てんの前提に委託せざるを得ない。この場合の財政補てんは単なる赤字補てんではなく、公共性を維持するためのコストと言える⁷。公共の福祉の増進の程度に比べ、公共コストが割高か割安かを検証するために必要なのが、関連当事者取引の開示である。

ここで関連当事者取引とは、自治体と指定管理者や第三セクター等との間で行われる委託料、補助金、利用料などの取引を指す。行政評価の観点からモニタリング対象になる点を踏まえ、企業会計における関連当事者取引の概念を援用している⁸。評価を誤らせないためには補てんの額が収支決算上で目に見えるものでなければならない。

1) 財政補てんの5つの経路

財政支援の経路を説明する。わかりやすい順で説明すると、第1は、自治体が民間事業者に補助金を注入する方式である。受託事業者の損益計算書の営業外収益で単年度の営業赤字を補てんし、経常利益を黒字化するケースである（図表11のD）。第2は、自治体が委託料を支出し、受託者が損益計算書の受託料で受け、一部の経費に充当する方式である（同A）。独立採算原則の下、維持管理費は当の施設を活用して得られる営業収益で賄うべきところ、維持管理費の一部を自治体が負担するものとした上で資金支援するケースである。例えば自治体主催のイベントに委託施設を使うケースやアマチュア使用枠を自治体がい取るケースがあるが、中には自治体の「営業協力」の

図表11 受託者の損益計算書と財政支援の経路
(説明用に想定した架空事例)

(百万円)

営業収益	695	
うち受託料	150 ^A	維持管理費の一部負担 営業協力
営業費用	845	
人件費	210	
物件費	190	
維持管理費	445	
減価償却費	0 → 225 ^B	施設整備の肩代り
地代家賃	0 → 30 ^C	賃貸料等の減免
営業利益	-150	
営業外収益	240	
うち補助金	150 ^D	単年度赤字の補てん
営業外費用	50	
うち支払利息	0 → 30 ^E	資金調達の肩代り
経常利益	40	
財政支援計	555	A + [(B + E) or C] + D
真の経常利益	-515	(公共コストの許容範囲か)

(出所) 大和総研作成

意図で支出されるものがある。そのため、自治体が支払う委託料は実需に基づくものか、実質的な赤字補てんかを単価や稼働率等を踏まえ慎重に精査する必要がある。

第3の財政補てん方式は、「上下分離方式」と呼ばれる、自治体が施設を所有し、民間がその運営を担う連携形態である。事業を立ち上げるにあたって施設整備など初期投資が必要だ。それを単年度ベースに繰り延べて費用計上したものが損益計算書の“減価償却費”である（同B）。その財源を金融機関から調達すれば支払利息も発生する（同E）。資金調達の肩代わりとも言え、第4の経路に数えられる。民間事業であれば、これら初期

7) 参考まで、総務省「第三セクター等の経営健全化等に関する指針」には次のように記載されている。「第三セクター等は地方公共団体から独立した事業主体として、公共性、公益性が高い事業を行う法人である。その経営は原則として当該第三セクター等の自助努力により行われるべきであるが、性質上当該第三セクター等の経営に伴う収入をもって充てることが適当でない経費及び当該第三セクター等が能率的な経営を行ってもなおその経営に伴う収入のみをもって充てることが客観的に困難と認められる経費については、地方公共団体が公的支援を行うこともやむを得ないものと考えられる」

8) 企業会計における「関連当事者取引」は、親会社と子会社など支配関係にある当事者間の取引を指す。

投資にかかる費用⁹は稼働期間にわたる利益金で回収するが、単独ではそこまでの収益が見込めない場合、民間に代わって自治体が自らの負担で施設整備を行う。図表 11 では生じて然るべき減価償却費と支払利息がない。自治体が施設整備を肩代わりしているのと同様である。

第 5 として地代家賃を補てんする方法もある(同 C)。仮に、自治体が資金調達込みで施設整備し、完成後の公共施設を民間事業者に運営させる場合、本来であれば民間事業者の損益計算書に賃借料が計上されるはずである。しかし、上下分離方式において自治体が施設整備を担うとした場合、本来あるべき賃借料は計上されない。減免でなく減額のケースもあるが、いずれにせよ、設備投資を耐用年数内に回収するのに必要な賃借料と、民間が実際に負担している賃借料の差額は実質的な財政補てんである。

3. 検証可能な財務諸表の提出

最後に、検証可能な財務諸表の提出を求めることである。ここでいう「検証可能」とは、損益計算書や貸借対照表の記載内容が、実際の取引や支出に基づいて正確であるかを第三者が確認できる状態を指す。前節で述べたように、公共施設にかかる収支報告において利益を正確に把握するために重要な留意事項である。現状、収支報告上の利益が実態と異なることがあり、包括外部監査等を通じて指摘されるケースも散見される。

報告内容と実態が乖離するケースには、大きく分けて次の 3 つのパターンがある。①予算ベースで実績報告し、人件費の売価・原価差額に利益を織り込むパターン、②公共施設の受託で得た利益をグループ会社への再委託を通じて移転するパ

ターン、③技術指導料や本部経費、貸付金利息の形式で利益移転するパターンである。特に、系列会社や親会社に対する利益移転を把握するには、財務諸表に勘定科目内訳明細書や、関連当事者取引一覧表が掲載された付属書類が必要である。

1) 売価計上の収支報告

第 1 は収支報告が予算ベースとなっているパターンである。予算ベースで提出する書類の典型が「見積書」である。提供するサービスの総額とその内訳を一覧にしたものだが、費目が人件費、材料費となってもそれは「原価」ではなく「売価」である。「人件費」と記載されていても、実際には従業員に支払う給与ではなく、人的サービスに対する請求額(=売価)である。従業員に実際に支払う原価に利益を上乗せしたものが売価である。この考え方を敷衍すると、指定管理者が自治体に提出する収支報告も売価ベースで作成されることになりかねない。これは、収支報告が当初提出された予算ベースの「見積書」に対する「精算書」として位置付けられているためである。予算の執行済額を示す自治体の「決算」と同様に、当初予算を確実に消化したことを示す形式的な証拠として扱われているケースが見られる。そのため、実際の収支報告を見ると、収入(すなわち指定管理料)と支出が同額となっているケースが散見される。本来、損益計算において収支差額がゼロになることは通常あり得ない。

具体例を図表 12 に示した。契約時に提出するのが A 列、報告時に提出するのが B 列である。この報告が意味するのは指定管理料の使途とその実績である。自主事業による営業収入が予算を下回ったため、自主事業に属する職員の人件費を減

9) いわゆる資本的支出、別名キャペックス(CAPEX)のこと

らすことにより収支差額をゼロにしている。C列は、売価ではなく原価計上の人件費を計上した、内部管理あるいは税務申告用の収支計算書である。

例えば、建設業の工事請負の業者選定にあたって発注主に提出するのが「見積書」だが、これに対して受注後は「実行予算書」を作成して管理する。ここに計上される費用項目は見積書と同じ費用項目でも実際に支払う額である。実行予算に対する収支実績が原価ベースの収支計算である。人件費は従業員に支払った給与であり、その他の費目についても、支払事実を裏付ける領収書等が存在する。

受託事業者が提出する収支報告が売価ベースか原価ベースかの割合は明らかではない。しかし、公民連携事業において利益の一定割合を自治体に納付する契約がある場合には、当然ながら原価ベースの収支報告書が求められる。

新潟県上越市の公共施設「リージョンプラザ上越」で、運営を担う指定管理者が上越市に提出し

た収支報告書において、人件費その他の経費を実際に支出した額より高く記載していた。1年以上にわたる調査の結果、間接経費や利益を上乗せしていたことが明らかになった。上越市は指定管理者に報告書上の金額と実際の金額の差額として3,130万円の返還を求め、嚴重注意の行政指導をすることになった。調査にあたった弁護士の調査報告書には次のようにある。

「本来は、『一般管理費を計上する場合には、その金額の算定根拠を明確にし、上越市に示すこととする』こと、『収入－支出＝指定管理者の利益(収支差額)として、収入及び支出の報告額は、実際に収受した金額とする』こと、『法人の決算書(貸借対照表及び損益計算書)など法人全体の経営状況が分かる資料のほか、指定管理者が複数の事業を行っている場合は、施設の収支状況を抜き出した部門別の損益計算書や収支決算等の提出を求める』ことが必要であると考える。またその計上にも、一定の合理的法則があってしかるべきである」¹⁰⁾。

図表12 報告内容と実態の乖離をもたらす3パターン（説明用に想定した架空事例）

(百万円)	運営会社（受託事業者）			親会社	系列会社	横合計	消去後
	契約時 予算A	報告用 「決算」B	原価ベース 決算書C	決算書D	決算書E	C+D+E	C+D+E (真の利益)
経常収入	100	90	90	10	40	140	90
営業収入	20	10	10	9	40	59	10
貸付金利息	0	0	0	1	0	1	0
指定管理料	80	80	80	0	0	80	80
経常支出	100	90	81	3	32	116	66
人件費	49	39	30	2	27	59	59
委託費	40	40	40	-	-	40	0
技術指導料	5	5	5	-	-	5	0
本部経費	4	4	4	-	-	4	0
支払利息	1	1	1	0	1	2	1
その他経費	1	1	1	1	4	6	6
経常収支	0	0	9	7	8	24	24

(出所) 大和総研作成

10) 鶴巻克恕・鶴巻浩憲・秦慶子「調査報告書」（2025年8月5日）P.21

2) 系列会社や親会社への利益移転

第2は、系列会社に利益を移転するパターンである。図表12では、メンテナンス業務等を再委託することで8百万円の利益が移転されている。人事労務や経理業務などバックオフィス業務を委託するケースもある。

第3は、受託事業者の親会社やスポンサーに利益を移転するパターンである。この場合、実際の利益は「一般管理費」として計上される。費目としては「本部経費」や「技術指導料」などが用いられることがある。親会社から借入し、支払利息として利益移転するケースもある。

図表12の例では、受託事業者が親会社に技術指導料と本部経費で9百万円、支払利息を1百万円支払い、そのうち7百万円が親会社の利益となっている。すなわち、7百万円の利益が親会社に移転されたことになる。表面上、受託事業者の収支実績は9百万円とされているが、親会社や系列会社に移転された利益を合算すると、実質的な経常収支は24百万円となる。これが実態に即した収支である。

自治体の視点に立てば、公共施設を民間委託することによる効率性、また地域活性化の効果は、委託先の収支情報によって評価するものである。収支報告書に記載された表面上の数値と、利益移転を考慮した実質的な収支との間に乖離がある場合、自治体による評価も当然ながら誤る可能性がある。

こうしたことから、受託事業者の収支報告書の内容を精査する必要がある。特に、利用状況から見て盛況にもかかわらず収支均衡、あるいは利益水準が低い場合は、利益調整が行われている可能性があるため注意が必要だ。まずは正確な利益水準を把握し、効率性、効果性を評価した上で、委

託料をはじめ様々な財政支援が、公共コストの対価の観点に照らして妥当か否かを検討することが求められる。あわせて、一般管理費の計算ルールが、指定管理者が受託する他の公共施設に対しても一律に適用されているかの確認も必要だろう。

指定管理者の収支報告は原価ベースで作成されるのが本来の姿である。これは、収支報告の本来の趣旨が、見積書に対する精算書ではなく、予算に対する執行済の報告でもなく、利益計算書としての役割を果たすべきものだからである。公共サービスの対価として財政補てんを行う場合であっても、民間による効率的な経営を前提とする場合であっても、不足額を正確に把握することが不可欠である。効率性の評価を誤ってはいけない。

3) 関連当事者を含む合算開示が必要

図表12に示したように、受託事業者の利益が親会社や系列会社に分散される可能性がある以上、収支報告は単体の情報だけでは不十分である。受託施設に関係する関連当事者の収支を含めた連結開示が求められる。すなわち、自治体が徴求・開示すべきは、受託施設単位の収支報告に加え、関連当事者を含む合算収支である。

一般に、公共工事の請負契約では、実行予算や利益情報を含む収支実績の開示は求められていない。この点を根拠に、公共施設の収支実績についても開示の必要はないとする見解もある。しかし、公共施設は単発の工事契約とは異なり、継続的な運営を前提とする事業であるため、同列に扱うべきではない。

例えば、上水道や病院などの地方公営企業では、企業単位で財務諸表の開示が義務付けられている。運営主体が自治体であれ民間企業であれ、地方公営企業としての実態に変わりはなく、財務情

報の透明性が確保されている。これと同様に、公共施設の運営においても、財務諸表の開示は不可欠である。

受託者が自治体の出資を受けた第三セクターでない場合であっても、財政補てんが行われている限り、財務情報の開示は当然求められるべきである。公共コストの対価として税金が投入されている以上、その使途と経営実態を明らかにする責任がある。

4) 利益享受が民間事業の大前提

そもそも、なぜ収支報告書を過少申告する動機が働くのか。その例が大分県別府市の調理体験施設「地獄蒸し工房 鉄輪」だ。2013年度から2015年度にかけて、当時の指定管理者が虚偽報告を行ったとして、2017年2月に指定が取り消され、収入の過少計上と支出の過大計上によって生じた2,426万円の差額を納付することとなった。2016年12月21日の西日本新聞では、市が指定管理者に聞いた話として「収益が多く出るとまずいと思った」と報じている。

民間企業としては、正直に原価や利益を計上した収支報告をすることに気が引ける。数年後に訪れる再契約の機会に、補てん財源となる指定管理料が減額されるリスクがあるからだ。

契約期間にわたって支給される指定管理料は、前の管理期間における指定管理者の利益を勘案して決められるため、利益を多く見せると次回の指定管理料が減額される可能性がある。これが、利益の過少申告につながる動機となる。根本には自治体と民間の矛盾がある。自治体は、補助金をはじめ自治体が支出したカネは使い切らねばならない、余剰が生じたら「不用額」として返還しなければならないという考え方が浸透している。

自治体側が理解しなければならないのは、民間企業が事業を継続する上で、「利益の確保が不可欠である」という事業原則である。仮に取り組もうとしても内部承認が得られない。収支報告書上の収支差額がゼロの場合、仮にそれが事実なら事業自体が成り立っていないことになる。ではどうすればよいか。予算の不用額と民間の利益を混同しないことが重要である。具体的には、民間事業に生じる適正な利益を認めた上で、公的負担の抑制を目的として安易に指定管理料を減額しないことが求められる。このような配慮があつてこそ、指定管理者が収支を正確に報告するための「心理的安全性」が確保される。

参考文献

- ・総務省「公共施設マネジメントと地方公会計の連携について」第9回今後の地方公会計のあり方に関する研究会 資料 2-1（2024年6月25日）
- ・総務省「セグメント分析に関するワーキンググループ」全3回,2018年8月3日～2018年10月19日
- ・総務省「地方公会計の推進に関する研究会（令和元年度）報告書」,2020年3月
- ・拙稿「自治体財政改善のヒント第41回 官民連携の効果をどう検証するか～連結と施設別行政コストがポイント」『日経グローカル』No.369,2019年8月5日,pp.42-43
- ・拙稿「自治体財政改善のヒント第79回 施設経営の単位で再構築した事務事業評価～真の公的負担と公民連携効果の検証に向けて」『日経グローカル』No.445,日本経済新聞社,2022年10月3日,pp.36-37
- ・拙稿「自治体財政改善のヒント第104回 指定管理者の収支報告は虚偽だったのか～公と民の認識ギャップが問題の背景」,『日経グローカル』No.495,日本経済新聞社,2024年11月4日,pp.38-39
- ・拙稿「自治体財政改善のヒント第81回 指定管理者の収支報告を検証するポイント～親会社・グループ会社への利益移転はないか」『日経グローカル』No.449,日本経済新聞社,2022年12月5日,pp.34-35
- ・拙稿「自治体財政改善のヒント第94回 不採算案件に対する隠れ補てん～損益計算書のどこを見れば良いのか」『日経グローカル』No.475,日本経済新聞社,2024年1月1日,pp.44-45
- ・拙稿「自治体財政改善のヒント第97回 行政コスト計算書を行政評価に活用するには～自治体・組織・事業の3階層で区分すること」『日経グローカル』No.481,日本経済新聞社,2024年4月1日,pp.50-51
- ・拙稿「自治体財政改善のヒント第98回 公共施設のフルコスト把握には総務費の計上も必要」『日経グローカル』No.483,日本経済新聞社,2024年5月6日,pp.60-61
- ・拙稿「自治体財政改善のヒント第108回 次の一手を意識した事務事業評価のあり方～事実・評価・方向性の一貫貫がポイント」『日経グローカル』No.503,日本経済新聞社,2025年3月3日,pp.34-35

[著者]

鈴木 文彦（すずき ふみひこ）



政策調査部
主任研究員
担当は、地域経済 / 金融、
パブリックセクター全般