



Title	政策形成に貢献するコスト情報
Author(s)	高橋, 亮
Citation	北大法学研究科ジュニア・リサーチ・ジャーナル, 9, 155-190
Issue Date	2003-01
Doc URL	https://hdl.handle.net/2115/22341
Type	departmental bulletin paper
File Information	9_P155-190.pdf



政策形成に貢献するコスト情報

たか はし あきら
高 橋 亮

目次

はじめに	157
第1章 資源配分の再考に貢献する政策情報	157
第1節 資源配分を再考する必要性	157
1. 資源配分の再考を迫る環境変化	157
2. イギリスのNPM理論とPPP理論	158
第2節 政策の基礎となる情報の問題と改善	161
1. 資源配分の再考に貢献できない情報	161
2. 公会計の見直しによる情報の形成	162
3. 政策評価による情報の形成	164
4. 政策情報の姿	166
第3節 政策情報の意義	167
1. 情報共有と政策判断力	167
2. 資源配分が変わることへの期待	167
第2章 求められるコスト情報	168
第1節 コスト情報への着目	168
1. 議論の前提	168
2. コスト情報をより重視すべき	168
3. コスト情報が有する信頼性	168
4. コスト情報が有する比較可能性	169
第2節 コスト情報の理想と現実	170
1. コスト情報の理想	170
2. コスト情報の現状	171
3. コスト情報の二類型	171
第3節 財務会計的コスト情報	172
1. 現金支出で認識できるコスト情報	172
2. 発生主義で認識するコスト情報	173
3. 財務会計的コスト情報のまとめ	174
第3章 管理会計的コスト情報	176

第1節 三つのコスト情報の性格と使い分け	176
1. 三つのコスト情報の性格	176
2. 三つの手法の使い分け	177
第2節 資源配分の再考を直接判断しうるコスト情報	177
1. 機会費用	177
2. ライフサイクルコスト	179
第3節 活動に着目したコスト情報	182
1. ABC/ABM の概要	182
2. ABC/ABM のケーススタディ	183
おわりに	186

はじめに

公共サービスの内容と提供主体、そして果たすべき機能は、時代とともに変化を続けてきた。とくに戦後の日本では、生活水準の安定、所得の平等化、均衡ある国土の発展などを目指す福祉国家化と経済成長の同時並行的な進展によって、公共サービスの提供主体としての行政の役割は拡大し続けてきた⁽¹⁾。その結果、公共サービスの提供主体としての行政の寡占度は高まり、「公共サービス」と「行政サービス」が等しく認識される社会体質を強めてきている。その背景には、右肩上がり経済に支えられたインクレメンタリズム(増分主義)の深まりと行政を中心とする情報の寡占構造が存在する。

しかし、1990年代初頭の土地バブル崩壊に続くデフレ経済到来や金融そして財政の危機を契機に、公共サービスの提供主体としての行政の役割、さらには公共サービスの領域自体を縮小する方向での見直しが主張されるようになっていく。欧米諸国では、新保守主義、市場原理主義の強まりによる「小さな政府」論の台頭と冷戦構造の崩壊などを契機としたグローバル化の進展により、80年代から官民の役割分担論等が高まりを見せたことは周知の通りである。こうした世界的潮流は、90年代以降の日本の行財政改革に大きな影響を与えている。

加えて、日本で行政の役割の再考を迫る要因として、少子化時代の到来が上げられる。少子化は、社会生活環境に大きな変化をもたらす要因となると同時に、日本全体の潜在成長力を低下させインクレメンタリズム構造を終焉させる要因となる。この少子化局面にグローバル化の流れが重なり合い、日本の行財政を支えてきたシーズが大きく変化する局面に至っている。こうした流れは、国、地方自治体、特殊法人など行政組織の如何なる位置にあるかに関係なく及んできている。

こうした局面に対して、外部環境の変化を適切にとらえ地域経営としての視点を踏まえた戦略的な行財政改革が地方自治体には特に求められる。

なぜならば、資源の同質化と効率性を求めるグローバル化の流れの中で地域が自立していくためには、地方自治体を中心として従来以上に地域の価値を引き出す政策が必要となる。グローバル化と同時に、地域価値、いわゆる「ローカル・スタンダード」の追求を両立させなければならない。

本論文は、以上の問題意識の下で行財政における資源配分機能に特に着目し、その配分を形成する地方自治体を中心とする政策の基礎にある情報のあり方について検討する。そこで、まず、日本における従来の資源配分の特性とその見直しに向けた基本的理論について整理する。

第1章 資源配分の再考に貢献する政策情報

資本主義社会の資源配分は、基本的に個人や企業等の各経済主体の市場経済における自由な活動を通じて実現することが基本となる。その中で、社会的に必要であるが市場を通じた供給では不十分あるいは全く排除される公共財等を供給することで、社会的厚生の実現を補完するのが行財政の基本的機能である⁽²⁾。この基本機能の質と量が80年代以降の新保守主義の政策実践により大きく見直す流れとなっている。

第1節 資源配分を再考する必要性

1. 資源配分の再考を迫る環境変化

行政改革は継続的な課題として戦後取り組まれてきた。戦後の日本の行政改革は大きく3期に分けることが可能である。

第1期は、1970年代以前である、行政内部の整理・効率化に主眼を置いた改革が行われた時期で、改革は特殊法人等を含む公的部門の中で増税を担保するための歳出削減の性格を強くして行われている。経済が中成長を維持する中で、民間部門への増税政策の正当性を担保するため、行政領域内での効率論が主体となった時代である。このため、70年代までの行財政改革は行政領域の問題として論じられてきた。この流れを大きく変えたのが第2期のスタートとなった80年代初頭の第2次

臨時行政調査会の取り組みである。

第2次臨時行政調査会土光会長の「増税なき財政再建」路線によってスタートした。「増税なき」を明確にすることで、従来の増税の担保としての行政効率論ではなく、官民の役割分担の見直しまで踏み込んで、財政の歳出構造と行政組織を変革しようとする取り組みであった。こうした思考の背景には、70年代後半以降を中心とした南米地域で展開された新自由主義の市場原理主義に基づく経済自由化政策が影響を与えている。一方で、この方針が実際の歳出削減そして官民関係の見直しについては、国鉄民営化などの大きな成果は生み出したものの、一般会計という矮小化された領域での形式的議論に終始したことで資源アロケーションを硬直化させ財政赤字を実質的に増大させる原因となった。この結果、一般会計はある程度整理できても、周辺部に位置していた財政は見えずらい姿で従来の財政需要を受け止め硬直化する実態をもたらしたことは否定できない。そのため、一律削減方式や増税なき財政再建姿勢の下で行政におけるインクレメンタリズムと包摂の構図をより深化させている。

続く、90年代の第3期の行財政改革は、「財政再建と景気対策」の間を大きく揺れ動きながら展開された時代である。この時期に財政運営の基本が大きく揺れ続けた背景には、財政と金融の関係が依然として相互依存の関係を維持し、グローバル化の波が98年の日本長期信用銀行の破綻に至るまで本格的影響を財政システムには与えていなかった点が上げられる。しかし、90年代後半に入りグローバル化による金融改革が進む中でとくに地方財政のレベルから着実に日本の中でパワー・シフトが生じ始めた。借金財政の中で地域限定的な政策を形成してきた構図が資源の同質化の中で強く揺さぶられ始めたのである。今回直面しているのは、戦後の財政制度の維持を前提として繰り返されてきた景気の低迷による税収の減少、財政赤字の拡大といった一時的危機ではなく、戦後の財政制度そしてそれに依拠してきた利益誘導型、密室型の政策形成そのものが終焉する「制度的危

機」の顕在化にある。こうした危機の克服には、金融と財政の関係の再構築が不可欠であり、さらには地域政策の形成と遂行に関する住民も含めたパワー構造の再構築が必要となっているのである。

とくにグローバル化の進展は課題をより大きなものとする。グローバル化とは、世界中の社会的諸要素（政治・経済・文化等）の相互連結が強まると同時に、要素間の相互作用が激化することである。「国際化」では、国家を単位とする制度を基本として、国家と国家の狭間で無秩序化しやすい領域について国家を単位に形成する国際機関等が主体となって統制する仕組を構築してきた。

グローバル化においては、地域や国民、企業が自ら一国の枠組みを越えて活動する比重を高める。こうした、グローバル化のパワー拡大は、地域限定型で活動する国家や地方政府への批判を強め、行財政改革の面で福祉国家の実現や経済活動に対する国家介入を批判し、自由と責任に基づく競争、市場原理を重視する新保守主義による行財政改革を選択するからである。具体的には「小さな政府」、「官から民へ」、「税負担軽減」の政策が展開される。新保守主義は、米国のレーガン、英国のサッチャーにおける行財政改革の基本的理論とされたほか、財政金融の面では70年代半ば以降、国家主導の開発体制が破綻したチリの経済復興のための経済自由化政策で実践され、89年に債務危機後の構造調整と市場改革の方向性を示したワシントン・コンセンサス（Washington consensus）としてとりまとめられている。しかし、より重視しなければならないのは、グローバル化の進展により一国の政策の有効性が低下したことである。具体的には、一国を単位とする政策では「小さすぎる」と同時に「大きすぎる」問題を生じさせている。この点の克服に、グローバル化と共に地域の価値の再構築を推進することが重要となる。

2. イギリスのNPM理論とPPP理論

行政の機能変革と行財政による資源配分の再考には新たな理念とモデルが必要である。

橋本内閣以降現在に至るまでの日本の改革はイギリスの理念とモデルを参考に進められてきた。そこで、イギリスの理念とモデルをみることから始めたい。80年代以降のイギリスの改革では、NPM (New Public Management: 新公共経営) 理論と、それに続く PPP (Public Private Partnership: 官民協力) 理論を基礎としてきた。この二つの理論を整理する。

なお、NPM 理論はあくまで方法論的理論であり、この理論に意味づけした思想は新保守主義である。小さい政府、自由放任主義の考えを根底に持つ新保守主義は、市場原理主義の行財政領域に対する展開として具現化される。市場原理主義は、イギリスの産業革命を契機とした19世紀の植民地経済、パックス・ブリタニカの時代に、資本主義の理論においてもっとも重要なテーマとして位置づけられていた。しかし、20世紀前半には、ソビエト連邦や中国などの社会主義、共産主義の台頭に伴って後退し、計画経済そして権威主義を背景とした資本主義が広がりを見せる。そうした流れが、20世紀末、市場原理主義による米英の政策展開の成功、ソビエト経済の崩壊と社会主義、共産主義諸国での市場原理の導入によって、21世紀初頭の資本主義におけるもっとも重要なテーマとして強力に復活することとなった。その結果、行財政改革や経済構造改革においても、市場を通じた財と所得の配分を基本とし、市場の諸活動による結果や効率的活動を合法化する一方、計画経済や非効率な活動を非合法化する流れが強まる。NPM 理論は、そうした新保守主義、市場原理主義の流れの中で実践的に形成された理論である。市場原理主義の流れは、ドイツなどの国も含め「私人による行政」の枠組みの議論へと発展している。

NPM 理論は、民間の発想や経営・管理手法を可能な限り国や地方自治体などの公共部門に導入する思考である⁽⁴⁾。NPM 理論の基本思考は四点に整理される。第一は、国民ニーズに応えるため、より国民に近い組織の裁量権と責任の拡大である。第二は、市場原理・競争原理の導入である。これは単なる市場原理的発想の導入ではなく、公

共部門に投入する資源を多様化することで民間的運営を導入し、効率性やサービスの質の向上に努めるものである。第三には、統制規準を従来の法令順守から、目的重視というミッション・ドライブ型へと見直すことである。これは、行政組織が顧客である住民を第一に行動でき、公共サービスの質の向上を可能にする意義があるといえる。そして第四に、これら三つの基本思考を実現するための組織改革が挙げられる。

これら NPM 理論の基本思考を実現する条件は三点挙げられる⁽⁴⁾。第一は、顧客たる国民に最も価値の高いサービスを提供する主体・手法の追求、第二は行政内部の意思決定の有効性を向上させ、評価システムを機能させる契約型システムの導入、第三は意思決定過程と行政活動の成果を含む説明責任の明確化である。79年から始まったイギリス保守党政権でも、この思考を基本とする取り組みが進められた。NPM 理論の実践は、民間的経営手法を導入して効率化を図るという官民の領域見直しが重視され、公共サービスの本質を強く問い直すものではなかった。その典型例として、CCT (Compulsory Competitive Tendering: 強制競争入札) を挙げることができる。CCT は地方自治体の業務を入札にかけるものである。民間企業と並んで地方自治体の部課が入札に参加し、落札できなければその部課は結果的に廃止に追い込まれるものであった⁽⁵⁾。CCT は、まさに市場原理主義の公的部門への実践形態といえる。当然、CCT の導入で公共サービスの民営化は進んだが、批判も生じた。公共サービスの質の問題を無視していること、国による地方自治への過度の関与などである。そのため、97年に成立した労働党政権は CCT の廃止を宣言し、価格競争、コスト削減を重視する方法から、公共サービスの質の追求や現場指向のボトムアップ的アプローチを重視する政策を打ち出した⁽⁶⁾。日本の行政改革にも引き継がれた制度として、企画立案と業務執行を分離し裁量がある自立的な執行機関にサービスの提供を移管するエージェンシー制度や、サービスの設計から運用まで可能な限り民間に委ね創意工夫を期待

するPFI (Private Financial Initiative) の活用などが挙げられる。

NPM理論は資金・人材等の資源を効率的に活用することを目指すものであり、公的部門の効率化、現実化に重点が置かれている。サッチャー政権以前の行政の肥大化や非効率体質からの脱却が第一課題とされた中でのモデルである。こうした公的部門のスリム化は必要不可欠な取り組みであるものの、その弊害として「公共サービス」とは何かの理念型が希薄化する問題を生じさせている。

PPP理論は、公共サービスの重要性を再認識し質を高めるために、行政・企業・非営利団体等が並列的な関係で協力を進めることが基本とされる⁽⁷⁾。97年に誕生したブレア政権は、公共サービスの質的向上を第一の目的とし、公共サービスの提供者は官に独占されるべきではないとする一方、単純な官の民営化議論にも反対している⁽⁸⁾。PPP理論の目的は、公共サービスの供給形態・方法に多様性を確保することなのである。

英国の公共サービスに対し、サッチャー政権におけるNPM理論の実践を契機に効率性の向上等をもたらしたことは間違いない。しかし、「公共サービスの質」に対する国民の期待を十分に満足させるまでには至っておらず、質の面で国民の期待に応えるためには、PPPを実現する取り組みを展開して行く必要があるとブレア政権では評価されている。この結論には、第一に、効率化ではなく「公共サービスの質的改善に基礎をおいた政府に対する評価が必要」というサッチャー政権以降は実質的に提示されなかった評価軸を重視する姿勢が存在すること、第二に、公共サービスが全ての国民にとって正当な地位を獲得しなければ、国民経済・生活にとって永遠に取り返しがつかない結果をもたらすこと、という「公共サービス再評価」への認識がある。こうした認識に基づき、PPP理論では、官民関係に関する二つの極端な思考に対して反対している。その二つの思考とは、第一に、「公共サービスの官独占論」である。公共サービスはいつでもどこでも公的セクターによって独

占的に提供されるべきとする思考に対する反対である。第二は、公共サービスの購入と提供において民間企業の活動領域を拡大させることを目的とする「公共サービス民営化論」にも反対している。

また、PPP理論は、公共サービスの提供方法と公共サービスを担うプロジェクトの「多様性」を確保することを大きな目的とする。公共サービスの従来の提供は、行政機関を中心とする少数者に独占され、他の事業主体が事業を担う可能性を厳しく制限してきた。その結果、公共サービスは、民間企業やボランティア組織が持つノウハウを獲得することができず、民間等に委託してもその成果を評価することができない「行政機関のモニタリング機能」の欠如を生む結果となった。そうした結果は、公共サービスの質的悪化にも結びついている。公共サービスの重要性を再認識しその質を高めるために、官民の協同を含めた公共サービスの多様性を進めるのがPPP理論の基本である。

このPPP理論の実践が実現する新たな資源配分のモデルは、市民国家である⁽⁹⁾。市民国家では、住民・企業・行政が社会システムの中で並列的なメンバーとなる。これらのメンバーが、情報の共有を前提に参加・選択・責任をもって資源配分を展開することが基本となる。環境変化の中で地域が発展するには、地域が目指す価値を認識・提示・実現することが必要である。だが、それを行政だけが担う必然性はなく、全メンバーが参加することでより納得できる有効な価値を形成できると考える。地域としてグローバル・スタンダードの追求を選択するにせよ、独自価値の追求に決めるにせよ、地域の全メンバーが協力して地域が目指す価値を追求することになる。市民国家では、公共サービスは、情報共有の中で経済・行政の限界を自覚した市民が中心となって選択され供給されることになる。

二つの理論のうち、橋本内閣以降の日本の行政改革で参考にされてきたのはNPM理論である。NPM理論を参考に、独立行政法人制度やPFI制度、政策評価制度などが法制化されている。政策

における情報について、これらは従来の行政制度と異なる面をもつ。こうした新しい情報は、組織と業務の見直しに貢献することが期待されている。

第2節 政策の基礎となる情報の問題と改善

1. 資源配分の再考に貢献できない情報

本節からは、対象を地方自治体に限定して、政策形成の基礎となる情報のあり方について検討する。グローバル化の中で、地域が目指す価値の認識・提示・実現では、地方自治体が住民と共にひとつの核として機能することが期待されるからである。すでに指摘したように、国には、全国均一の価値基準で均衡ある発展を目指すときには政策の担い手として適切な面がある。しかし、グローバル化の中で一国を単位とする制度設計や政策展開が有効性を問われる中で、国土の均衡ある発展を基礎においた資源配分政策形成から異なる政策形成の仕組みと機能を生み出す必要がある。

まず、政策形成の基礎となる情報の理想形について一度整理する。第一に、情報の共有主体として地域の全メンバーであると同時に、政策展開に対する資金を供給する地域外の市場も重要な情報共有主体として認識する必要がある。第二は、過去・現在・将来の時間軸に沿った情報の質を形成すること、第三に組織単位だけでなく事業セグメントごとのプロジェクト情報を含むことである。

行財政を認識する情報として、従来の財政法、会計法を頂点とする公会計で得られる会計情報は必要不可欠である。なぜなら、公会計の情報は、民主主義の担保であり、議会の議決を経た資源配分である予算の執行を担保するものだからである。しかし、公会計で得られる会計情報は、資源配分を再考することに必ずしも適していない。なぜならば、資源配分を定めた予算を是とする会計であり、その意味ですでに政策的判断を経た予算を前提とする事前会計に過ぎないからである。

この点を明確にするために、企業会計との対比において公会計の特性を明確にすることにしたい。まず、企業会計の目的であるが、利害関係者

に対して毎期の財政状態や損益についての情報を提供することである⁽¹⁰⁾。企業の活動結果を表現した決算は、利害関係者が企業の経済状況を把握して意思決定を行うための情報を提供する。決算は利害関係者にとって最も重要といえる。企業における予算は利益を上げるための活動計画の表現であり、決算ほどには重視されない。企業会計は決算を重視する事後会計の性格を有する。

一方、公会計は、すでに整理したように住民から強制的に徴収した税金や公債金収入を、予算に従い配分することを主な任務とする会計である⁽¹¹⁾。税金等の配分内容自体が問題となるため、配分の内容を表現する予算が重視される。決算は予算の執行内容が公平かつ公正であることを確認するもので、活動の効率性や有効性などを測るためのものではない。公会計は予算重視の事前会計といえることができる。

公会計は、住民やその代表が収入や支出を定める最終的な権限を有する財政民主主義の確保を支える役割を果たしている。議会の承認に基づく予算の執行・管理や、議会が決算を承認する場面において、公会計は情報を提供する。しかし、資源配分の適否そのものを判断する情報を公会計は提供しない。

公会計制度の具体的な特性を次に考える。日本の公会計は1889年に明治会計法で制度化された官庁会計を基礎としており、ここでは三点の特徴と問題点を整理する。まず、単年度主義がある。単年度主義とは、財政では、会計年度ごとに予算の編成・審議・議決を行って経費を支弁する原則である(財政法11条、同法12条、地方自治法208条2項等)。これには、単年度の予算を執行する上では不可欠な原則である。しかし、単年度の収支バランスを重視することから長期的な財政状況が見えづらくなる問題がある。単年度の収支バランスは、財源の調達と支出が見合うことを示しても、中長期的に財政状況が良いことを意味しない⁽¹²⁾。第二は現金主義である。現金主義は、財政法4条に基づき現金が出入りした時点で収入・支出を認識し、収入・支出の額をそのまま金額とし

て測定する考え方である⁽¹³⁾。このことは、予算の間違った執行を担保する面では機能するものの、現金以外で発生する費用を適切な時期に認識することができないことを意味する。また、退職給与など、将来必要となる費用があっても、会計上それを表現することができないことも問題である。第三に単式簿記がある。これは、取引に関する現金の出し入れに焦点を当てて会計処理を実施する制度である⁽¹⁴⁾。単式簿記は、予算執行に関する現金の出納管理には適している。しかし、現金支出の総額は把握できるがそれに対応する収益がわからないこと、現金支出等で形成した資産を把握できず管理が困難なことという問題がある。予算執行という民主主義の担保を柱として形成された公会計制度には、政策形成のための情報供給という面では限界が強いことが分かる。

政策形成の際には、投入(input：活動に係る経費)に対する産出(output：公共サービスの供給量)や成果(outcome：公共サービスで得られる目標達成度合い)を比較して、経済性(Economy：同一の産出を安価に実現)、効率性(Efficiency：同一経費で大きな産出を実現)、有効性(Effectiveness：目標の達成度)といった観点から情報が必要となる。この方法を採る場合、投入・産出・成果を等しい一定期間で区切って、期間内でそれぞれを比較する必要がある。しかし、現行の公会計制度は一定期間内の投入だけでなく、産出や成果と連携した情報を形成していない。

以上の公会計制度の主な問題をも、地方自治体にとって政策の基礎となる情報が脆弱な実態にあるといえる。このため、地方分権、地域の自立した政策形成に向けてグローバル化という外部環境を踏まえつつ、NPM理論等の実践による政策形成のための新たな情報を生み出す取り組みが行われている。

2. 公会計の見直しによる情報の形成

企業会計は本来各期の利益を確定させ、投資家など利害関係者に説明するための会計であって、利益を追求しない地方自治体にそのまま導入することは適当ではない。しかし、地方自治体の財政

状況を住民など地域の各構成主体が共有すること、地方自治体の資源配分を最適化することなどにおいて、企業会計の手法を活用することが有意義である。

企業会計は発生主義・複式簿記を採用している。発生主義は、経済価値変動の事実が生じたときに収益・費用を認識する。また、収益・費用の金額は、関連する収入・支出の金額を基礎にして測定する⁽¹⁵⁾。収入・支出の額がそのまま測定されるわけではない。また、複式簿記は、原因と結果という取引の二つの要素を、借方(資産など)と貸方(負債、資本など)に二面的に記録する記録方法である。起債によって現金を得た場合、単式簿記では現金収入としか記録しないが、複式簿記だと借方に現金収入・貸方に負債発生という二つの要素をともに記録する。複式簿記は、借方の合計と貸方の合計は常に一致するために、簿記の正誤を一定程度は自動的に検証できるという自己検証機能も有している。

このような企業会計的手法によって、長期の債権債務の存在や固定資産の蓄積があったとしても、会計期間内の収益・費用を確定できる。基本的な財務諸表として、財政状況や期間内の利益の合計を示す貸借対照表(バランスシート)や、収益と費用を因果関係に基づいて関連づけて当期損益を計算する損益計算書があるが、発生主義・複式簿記は、その作成の一つの前提条件となる。基本的な財務諸表を作成することで、財政状況や政策別・期間別の費用など、政策の基礎となる情報を得ることができる。

公会計の見直しは欧米先進国で先行しており、制度改革の目的によって、多様な手法が採られているところである。ニュージーランドの地方自治体では先駆的に会計処理に企業会計の手法を導入したが、その利点と欠点について以下のように整理している⁽¹⁶⁾。まず、利点は以下ようになる。第一は公的部門に民間部門と同じルールが適用され、過去より大きな説明責任を果たせること。第二に、発生主義会計で公的資産の管理に関する情報ができ、減価償却の存在によって活動の元手と

しての資産の利用を認識できること。第三は、行政活動の正確で現実的なコスト情報を利用できることで、よい意思決定の根拠ができること。第四に、経営についての柔軟で最新の取り組み方を導入可能にしてきたことである。一方、欠点としては、会計システムが複雑になり、日々の維持管理が必要になったことがある。ただ、先に触れた複式簿記の自己検証機能から、簿記の正誤を確かめる労力が軽減されることには留意すべきである。ニュージーランドの地方自治体では、これらの利点と欠点を比較して、発生主義会計の導入が大きな利益を生んでおり、現金主義会計に戻ることはありそうにないと回答している。

この調査では企業会計的手法が高く評価されているが、限界も存在することに留意すべきである。企業会計的手法は、資源配分を考えるときに必要な全ての情報を網羅しているわけではない⁽¹⁷⁾。財務諸表作成時までの会計情報は認識するが、将来予想される費用は認識しない。例として、公共施設を建設したとき、将来必要になる維持・更新の費用は企業会計的手法では認識できない。地方自治体は、限界を認識した上で企業会計的手法を活用すべきである。

なお、ニュージーランドの公会計の特色を若干整理すると次の通りとなる。第一に、公的機関と民間企業の会計基準が同じ審議会の中で形成されている点にある。その背景には、公的機関と民間企業では異なる点はあるものの、財務会計面で求められることは変わらないとする考え方が存在する。議会や住民の政策議論において、公共サービスとは何かの確固たる認識が形成された強い民主主義が存在すれば、財務会計情報自体が市場原理を強く反映した企業分野と同様の質を有していても公共性の判断に大きな誤りは生じないという考えである。第二に、89年の財政法改正による発生主義会計等の導入は、公的部門のサービスコストに関する情報等の充実を図り、公的部門の役割と責任を再構築することを目的に実施された。これにより、サービスコストの民間部門との比較が可能となり、また、調達コストたるキャピタル・

チャージを負担させることで資産の効率的管理が図られた。具体的には、公的部門から提供されるサービスコストが適切であるかどうかを判断し、仮に同様のサービスを民間企業等が同等以下のコストで提供できる場合、民間からのサービス提供を選択しなければならない。こうした判断を行うため、民間と同様の会計処理でコスト等を把握される必要がある。加えて、公的部門にサービス提供を委ねるとしても、良質なサービスを効率的に提供し、財政規律を確保することが不可欠であり、その実現には発生主義による会計処理が適切であると判断されたのである。キャピタル・チャージの把握は、民間サービスコストの把握を適切に行うため民間部門では原価計算に含まれる資本調達コストを公会計でも対象とすること、不要な資産が公的部門に滞留することがないようにすることなどが目的となっている。

また、ニュージーランドの地方自治体会計では、①地方政府法に基づいて地方自治体が作成しなければならない長期の財務戦略の検討を支援すること、②作成された長期財務戦略の質を検証する制度を開発すること、③外部からの検査によって長期財務戦略をはじめとした長期的な地方自治体のビジョン作成に対する住民参加を促進すること、④長期財務戦略についてリスク分析を実施すると同時に、実行可能性をモニタリングすること、などの目的で、国の会計検査機関が地方自治体の作成した長期の財務戦略のモニタリングを実施している。公会計に対する発生主義の導入によって、地方自治体の財務管理に対して従来より厳格な枠組みを提供することができるようになったものの、インフラ資産のコスト把握などストック面での財務管理が確立しておらず、地方自治体の財務実態の全てを把握する状況には至っていないこと、また内部管理情報としての発生主義導入の徹底が行われていなかったことなどが長期財務計画へのモニタリングに取り組んだ背景にある。

日本の地方自治体は法的には発生主義会計を制度化していないが、現金の収入・支出に加えストック情報などを含む多様な財務情報を生む取り組み

を行っている。82年には日本公認会計士協会近畿会が大阪府枚方市の連結決算書を作成し、87年には地方自治協会と熊本県が貸借対照表を作成した取り組みがあった。97年には社会経済生産性本部が開発した方式で神奈川県藤沢市が企業会計的手法を導入し、以降、全国の地方自治体に財務諸表を作成する動きが広がった⁽¹⁸⁾。

さらに最近の動向を示すものとして、2001年の調査「自治体における行政評価とコスト分析の現状と課題」（以下「行政評価とコスト分析調査」という。）がある。これは、宮脇淳教授、南学静岡文化芸術大助教授の指導のもと、筆者が、都道府県、政令指定都市等（指定を受けていないが要件を満たす市を含む。以下同じ）、中核市等、特例市等の計153団体に対しアンケートを行ったものである。回答団体は132団体、回答率は86.3%であっ

た。内容は、政策評価や公会計見直しの取り組み状況、コスト分析の状況と意向等である。まず、貸借対照表は9割以上の団体で作成済み又は作成予定であり、企業会計の損益計算書が収益・費用を示すように地方自治体の財源・費用を示す行政コスト計算書は、半数近くの団体が作成済み又は作成予定であった(図1)。なお、行政コスト計算書の作成は貸借対照表の作成を前提としている(表1)。これは、行政コスト計算書に記載される費用の一部が、貸借対照表の作成過程ではじめて額を確定できることなどが理由と考えられる。

3. 政策評価による情報の形成

次に、公会計が生み出す政策形成のための情報の活用と密接な関係がある政策評価について考える。政策は、広義の定義として「理想と現実の乖離を埋める手段」ととらえることができる。狭義

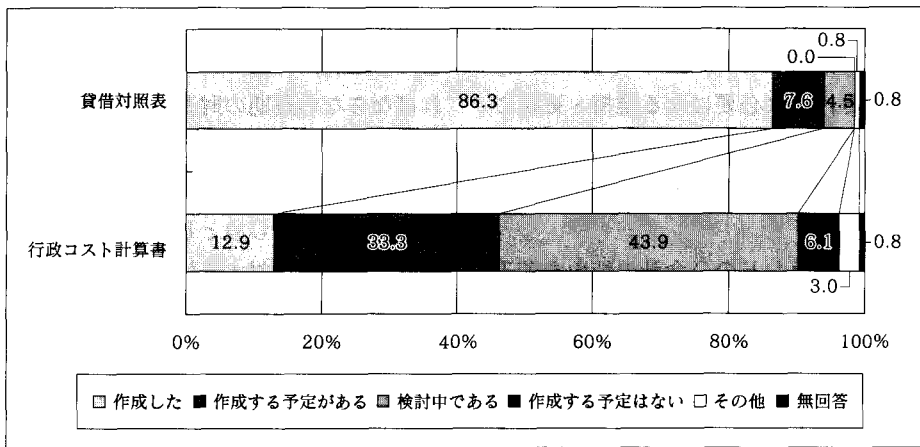


図1 貸借対照表と行政コスト計算書の取り組み状況

表1 貸借対照表と行政コスト計算書の取り組み状況の関係

貸借対照表 行政コスト計算書	作成した	作成する 予定がある	検討中 である	作成予定 はない	その他	無回答
作成した	12.9	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0
作成する予定がある	29.5	3.8	0.0	0.0	0.0	0.0
検討中である	37.9	3.0	3.0	0.0	0.0	0.0
作成する予定はない	5.3	0.8	0.0	0.0	0.0	0.0
その他	0.8	0.0	1.5	0.0	0.8	0.0
無回答	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.8

(注) 端数処理のため、合計は100%にならない。

には「理想と現実の乖離を埋める手段」として、とくに組織外に働きかけるものに限定してとらえる。体系的に政策は、施策（狭義の政策を達成するための方策）・事務事業（施策を達成するための具体的な手段）の上位に位置する。本文中の政策は、とくに断りがない限り、全て広義の政策を意味する。

次に、本稿の政策評価を簡単に定義すると「政策・施策・事務事業について、事前・中間・事後を問わず、一定の基準・指標をもって妥当性等を判定するもの」である⁽¹⁹⁾。政策評価は、評価結果も一つの情報であるが、評価するためにどのような情報や基準で評価したかという意思形成の過程まで地域で情報共有することで、資源配分の再考に貢献できる。

政策評価は成果重視や、住民を公共サービスの顧客と捉える顧客志向の追求を特徴とする。イギリスでは、91年に市民憲章（Citizen's Charter）

が制定され、予算を最大限に有効活用することであるバリュー・フォー・マネー（Value for Money: VFM）の考えのもと、地方自治体間の経年比較などで行政水準の向上が図られた。アメリカの場合は、93年制定の政府業績評価法（The Government Performance and Result Act: GPRA）によって目標の達成度を評価する取り組みが始まっている。

日本の地方自治体でも、政策評価はブームとさえいえる広がりを見せている。総務省が2001年7月に行った調査では、都道府県の9割、政令指定都市の全てが政策評価を導入済み又は試行中と答え、市区町村では半数弱の団体で検討中と答えている⁽²⁰⁾。行政評価とコスト分析調査でも、7割の地方自治体が政策評価を導入済み又は試行段階と回答し、特に都道府県と政令指定都市等では9割に達している（図2、図3）。

政策評価を実施した成果として、事務事業に対

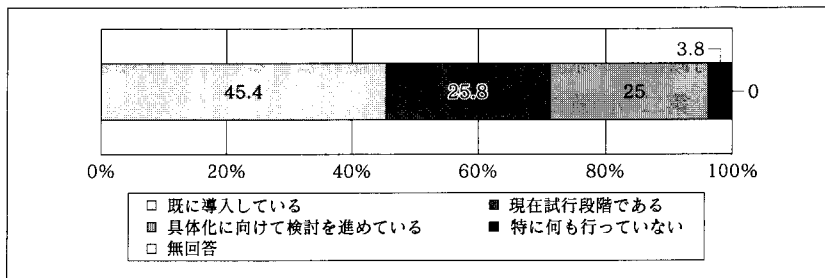


図2 政策評価の取り組み状況

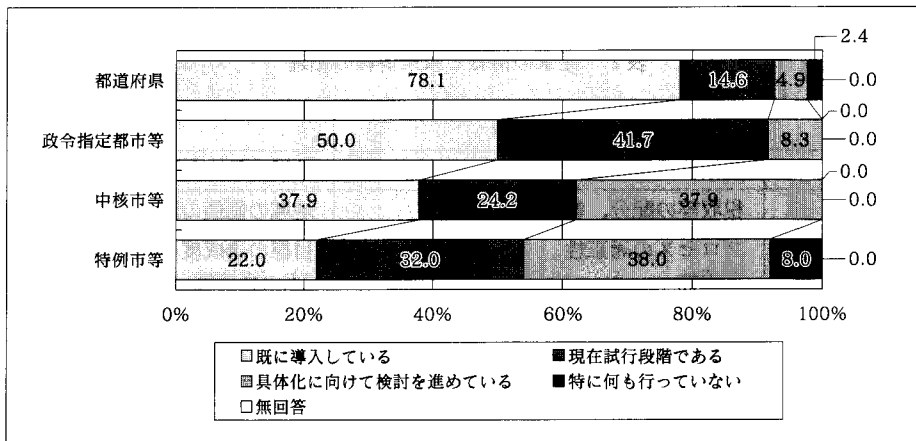


図3 政策評価の取り組み状況（規模別）

して評価を行っているアメリカのサニーベール市では、10年間に労働生産性が44%増加した⁽²¹⁾とする報告がある。また、政策目標の達成度で評価を行うオレゴン州では、失業保険に係るコストが全米4位から最下位に下がり改善目標を達成した事例がある⁽²²⁾。日本の地方自治体では、「事務・事業の中止、削減につながった」「予算編成に反映されるようになった」という成果のほか、職員が事業・施策などの目的や問題点を把握するようになったという意識面の変化もみられる⁽²³⁾。

しかし一方で、政策評価の実務には困難が存在する。政策評価の一般的な形態としては、行政活動による効果を、財務情報から得られる資源の投入と比較することが多いが、この過程で困難が生じる。第一の困難は、効果に占める行政活動による帰着の確率の問題である。効果の発生には行政活動以外にもさまざまな原因の存在が考えられる。したがって、効果を全て行政活動の帰着と捉えてしまうと、行政活動による効果を過大評価することになってしまう。そこで、効果に占める行政活動の確率を求めて、行政活動が原因となる効果を決定する必要がある。第二の困難に、効果を測る指標の妥当性の問題がある。行政活動の効果を一つの指標だけで測ることの問題や、貨幣では測れない価値を指標化したときに多数の納得が得られる妥当な指標になるかという問題である。60年代にアメリカ連邦政府で試みられたPPBS (Planning, Programming, and Budgeting Sys-

tem: 計画事業予算制度)も費用便益分析(投入量と産出量を貨幣価値で表示し比率を産出する分析手法)で事前評価を行うものであったが、これらの困難などを理由に挫折している。

他にも、政策評価の実施に際しては、異なる分野の政策間での比較評価が難しいこと、政策評価自体に要するコストが大きいことや、政策評価の結果を実際の政策形成にどう反映するかなど、多くの課題が存在する。政策評価には課題や限界があるとはいえ、資源配分の再考に貢献する情報を生む手段であることは間違いない。

4. 政策情報の姿

政策情報を形成する動きとして、公会計の見直しと政策評価について概観してきた。地方自治体は、公会計の見直しによって、過去からの資源の蓄積や政策別の総費用といった新しい情報を産出できる。さらに、政策評価を導入すると、政策の目標値や達成度等の情報を加えて、経済性・効率性・有効性など、資源配分を考える際に重要な情報を提供できる。資源配分の再考は、これらの取り組みによる新しい情報を基本に行うべきである。

これらの認識の上で、ここでは、地方自治体における新しい情報、すなわち政策情報の姿を具体的に考えることにする。まず、政策情報に求める姿を表2に示す。ここで、表2の「会計上測定する資源」で示している財務資源と経済資源の本稿における定義について整理する。経済資源は、資

表2 従来の情報と政策情報の相違

	従来の情報	政策情報
基本思想	自治体内部の管理	地域全体の発展
情報の目的	税収等の配分, 執行の管理	地域の価値の認識・提示・実現
説明責任の内容	プロセスの適正性 合規性	目標の達成度 3E (経済性, 効率性, 有効性) など
把握する期間	原則として現在の単年度	過去・現在・未来を含む
会計上の認識時点	実際に移動した時点	移動がなくとも事実が発生した時点
会計上測定する資源	財務資源の一部 (現金や現金代替物) フロー	経済資源 フローとストック
情報の表示方法	法令に基づく目的別, 性質別分類	目的達成手段としての政策別分類

源のうち貨幣額で測定できるものとする。その範囲は広く、現金、現金代替物や未収税金、固定資産などを含む。財務資源は、経済資源のうちただちに支払手段として用いることのできるものを指す⁽²⁴⁾。具体的には、現金・現金同等物のほか、有価証券・短期債権などの流動資産や流動負債などがある。

政策情報を考える際は、その質と量が必要十分であるかを不断に問い直す意識が必要である。また、公会計の取り組みでは財務会計に加えて管理会計的な情報が不可欠となる。これらの取り組みに先進的な地方自治体では、住民満足度を重視したベンチマーク (bench mark: 一般的には政策の成功度合いを評価する基準設定)、多面的な評価の視点を持つ BSC (Balanced Score Card: バランス・スコアカード)、人件費も含めた事業別予算額の算出、事業を構成する活動ごとに原価を測定し改善できる活動を見つける ABC (Activity Based Costing: 活動基準原価計算) など、政策情報の形成に向けた取り組みが行われている。

第3節 政策情報の意義

1. 情報共有と政策判断力

政策情報の形成は、次の課題を実現できる重要な要素である。

第一は、地域における情報の共有である。公会計の見直しによる会計情報は、地域の資産や住民の受益と負担を明らかにし、地方自治体の活動を考える基礎となる。また、政策評価による情報は政策の目的や課題を明らかにする。これらの情報が地域で共有されることで、単に地方自治体の活動や効果を説明するにとどまらず、地方自治体が公共サービスを供給することの妥当性やサービスの供給方法等、地域における資源配分について議論やその実現に向けた取り組みが起こることが考えられる。ひいては、政治的な利益誘導を見直したり、公共サービスを最適な供給形態で供給する官民協力を発展したりしていくことも期待できる。

第二は、政策判断力の強化である。従来の政策

判断は、地域の要望を全てかなえることを前提に、実現の順番をつけるものであった。要望に見合うコストについては、単年度か要望実現までの財源の調達を考える程度の視野であり、事業が最終的に要するコストに後になって気づき問題となる事例がみられた。また、欲求をかなえるという効果も、長期的な住民ニーズの変化までは視野になく、当初人気だった施設サービスが陳腐化し利用されなくなる事例もみられた。政策情報の形成は、視野を広げ資源配分をより最適に近づける重要な要素である。

2. 資源配分が変わることへの期待

政策情報の形成によって、情報の共有と政策判断力の強化を実現できれば、これらを基礎として資源配分が変わることが期待できる。

公共サービスを実施するかしないかという判断基準は、従来は要望と法令による面が大きかったが、これが手段の妥当性に変わることを期待される。新しい判断基準は、供給形態・方法といった手段の妥当性を議論する物差しを提供する。公共サービスの供給形態・方法に多様性を確保することに貢献するといえる。

資源配分を再考する議論に期待される効果を整理する。第一に、地方自治体が地域の資源配分を担う領域や資源配分の手段などが適切かどうか、効率性や有効性といった観点などからチェックすることが可能になる。効果の第二として、公共サービスの最適な供給形態を議論することで、地域の各主体間の協働を実現する可能性がある。

政策情報の形成によって、地方自治体が資源配分に大きな役割を果たす状態から、地域の各主体が参加・選択・責任を基礎として最適な形態で公共サービスを行うように資源配分の再考を促す可能性がある。これは、新しい資源配分モデルの一つである市民国家への移行を意味する。政策情報の形成は、地域が安定して発展するためにきわめて重要な手段だといえる。

第2章 求められるコスト情報

前章では、資源配分を再考する材料としての政策情報の重要性和要件について検討した。本章では、さらにコスト情報に着目し掘り下げた検討を行うこととする。なぜコスト情報に着目するか、そして資源配分の再考のため必要となるコスト情報とは何かを考える。章の最後には、必要なコスト情報のうち、従来の公会計を基礎としたコスト情報を整理し、次章の足がかりとしたい。

第1節 コスト情報への着目

1. 議論の前提

公共サービスを評価する際には、コストと効果という二つの側面が存在する。両者は、資源配分や政策実現のための手段を選択する際に、ともに必要な政策情報である。本稿ではコスト情報に着目するが、ここでいくつかの概念を整理しておきたい。まず、コストの定義であるが、本稿では「公共サービスの供給において消費される経済資源」とする。

コストと効果は「公共サービス供給の」時点を基準に区別する。供給までに発生するものをコスト、公共サービス供給によって生じるものを効果とする。したがって、公共サービス供給後に経済資源の消費がある場合は負の効果と認識し、コストとは区別する。

「消費」の中には効果を生み出す費用 (cost) と何も生まない損失 (loss) が混在しているが、両者をはじめから区別するのは困難である。はじめから損失を意図した消費は通常行われず、費用か損失かは環境変化や技術革新等を理由として事後的に変わることがあるからである。そこで、今後単に「コスト」と述べる場合は費用と損失を合わせた消費を指すものとする。関連していえば、コストマネジメント (cost management) という取り組みがあるが、これは消費である「コスト」から損失を発見して回避する取り組みである⁽¹⁾。これは、費用と損失を区別せずに一律に削減して公共サービスの効果自体を低下させるコスト削減

とは異なる取り組みである。なお、本稿における支出とは、費用と損失を含む現金支出を指す概念であり、コストに比べて狭い概念となる。

以上の定義に基づくコストについての情報をコスト情報とする。コスト情報は効果の情報とともに、政策情報の一部を構成する。なお、前章で使った財務情報はコスト情報に加え、収益や資産・負債なども含む情報とする。コスト情報は、従来の公会計の情報の他、従来の公会計を発生主義の考えで組み替えてできる情報、そして会計資料によらずに一定のルールで算出する情報から構成される。

2. コスト情報をより重視すべき

コストと効果を把握する取り組みでは、効果の方が高い関心を得ている。行政評価とコスト分析調査では、政策評価を導入済み又は試行段階の団体が今後どのような改善・拡大を図るかという質問をしたが、「妥当な成果指標を設定すること」が「コストをより正確に把握すること」を上回っている(図4)。効果の測定がコストの測定に比べ難しいこと等の事情があるとしても、公共サービスにおける効果に関心があるといえる。また、地方自治体の支出という意味では重複する可能性がある「コストをより正確に把握すること」の項目と「計画策定や予算編成に活用」の項目を比較すると、コストの把握を目指す団体は評価結果の予算編成等への活用を強く意識しているが、評価結果を予算編成等に活用したいからといってコストの把握を強く志向するわけではない(表3)。評価結果を予算編成等へ活用しようとする際も、コスト情報の充実はずしも求められていないといえそうである。

しかし、ここでは求められる政策情報としてコスト情報をより重視したい。この理由を次に提示することにする。

3. コスト情報が有する信頼性

コスト情報を重視する第一の理由は、効果測定の情報に比べて信頼性の確保を期待できるからである。信頼性の要件としては、中立性と検証可能性がある。中立性とは、情報の内容が提供者の立

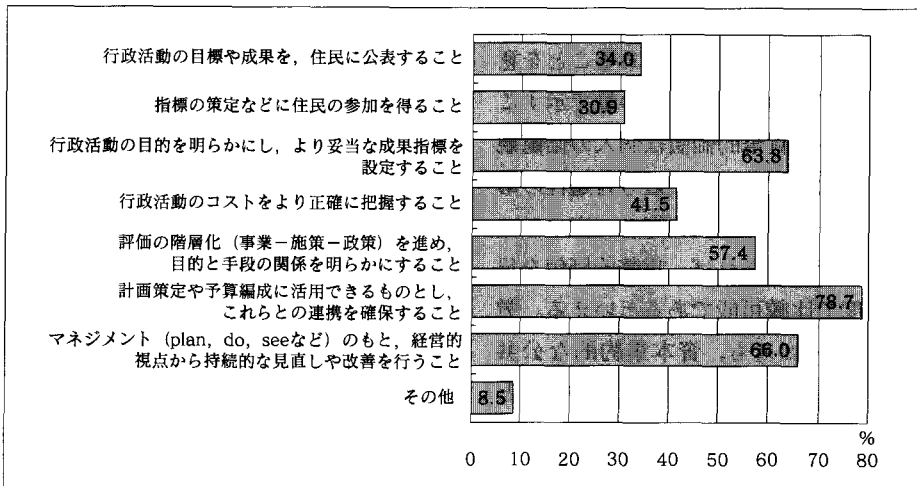


図4 現在行っている政策評価の今後の改善、拡大の意向（複数回答）

表3 コスト把握と予算編成等の活用に関連

		予算編成等の活用		
		回答	不回答	計
コスト把握	回答	36	3	39
	不回答	38	17	55
	計	74	20	

→コスト把握を図る 39 団体の 92.3%は予算編成等の活用を目指す（全体 78.7%）
 予算編成等の活用を目指す 74 団体の 48.6%はコスト把握を図る（全体 41.5%）

場によって変わらないことである。また、検証可能性は、情報を利用する者が、その情報の真偽について、情報の作成過程を再現して確かめられることをいう。効果測定の情報より、コストの情報の方がこれらの要件について優位性をもつと考える。

現行の公会計による情報は、コスト情報としての質的問題点はあるものの、法律に基づいて算出されており、政治的立場に関係なく一定である。公会計を組み替えて算出する情報、会計資料によらずに一定のルールで算出する情報についても、算出に一定のルールが共有されている。政治的立場を問わず、コスト情報は検証できるのである。

これに対して、効果測定の情報には、しばしば指摘されるように政治的立場によって変動する。ま

ず、効果の範囲を考えたとき、波及効果をどこまで含むかによって効果の大きさが異なってくる。次に、効果の種類を貨幣的価値にとどめるのか、非貨幣的価値まで含めるのかによっても効果の大きさは異なる。さらに、効果全体の発生に行政活動が寄与した割合はどの程度かという比率によっても、効果は異なってくる。このように、効果の情報を算出する際には、その過程で複数の前提や判断が生じている。たとえば、政策の効果を大きく見る立場では、効果について波及効果を広く、貨幣以外の効果も想定し、政策が寄与する分も大きいと判断して効果をアピール、効果を小さく見る立場では波及効果を限定的なものとし、寄与した割合も含めて否定的に解釈する傾向をもちやすい。このように、効果の測定には前提や価値判断が複雑に混入しており、中立性を確保することは難しい。また、検証可能性については、貨幣以外の情報も扱うことなどで算出過程が複雑化し、検証可能性を低下させる問題がある。

以上の比較の通り、中立性や検証可能性にすぐれ、信頼性が確保できるコスト情報をより重視したいと考える。

4. コスト情報が有する比較可能性

コスト情報を重視する第二の理由は、コストには比較可能性があることである。コストを構成する経済資源は、貨幣的価値で測定可能である。こ

れは、コストの諸要素を貨幣的価値という一つの尺度で合算し表示することが可能であることを意味する。財やサービスの価値を貨幣の量で示すことからわかるとおり、貨幣的価値は個人の価値観を問わず、万物を比較するときにも最も普遍性のある尺度である。したがって、決算等の一定のルールに基づくコスト情報であれば、貨幣的価値を尺度として高い精度で比較可能であるといえる。労働集約的な公共サービスも、資本集約的な公共サービスも、それに費やすコストは貨幣的価値という普遍的な尺度で比較できるのである。

これに対し、公共サービスにおける効果の内容は千差万別である。企業活動における効果は究極的には利益であって、コスト同様に一つの尺度で図ることができる。しかし、公共サービスでは、実現されるべき価値は金銭以外にも広く存在している。実現される価値同士を順位づける尺度は効果を判断する人の数だけ存在するので、普遍的な尺度による比較が難しい。例えば、高齢者福祉事業の効果と、児童福祉事業の効果とのどちらを重くみるかは、よほど明確な差がない限り判断者の価値観に依存し、精緻な成果指標を用意しても事業間の優先順位の評価は困難である。

公共サービスが貨幣的利益を追求するだけの存在ではない以上、効果の比較には限界が存在するので、比較可能性のあるコスト情報を共通の「ものさし」として設定し、効果を議論するための共通軸となる。

なお、本稿ではコスト情報を重視する方向で考えてきたが、効果測定の情報も意義も軽くない。コストだけを重視した行財政改革が成果を生みづらいたことも認識している。コストと効果はともに資源配分を再考し政策形成を支える材料で、いわば車の両輪であることを忘れてはならない。以上の認識の上でコスト情報に注目するが、次節で理想とすべきコスト情報と従来のコスト情報について検討する。

第2節 コスト情報の理想と現実

1. コスト情報の理想

本稿ではコスト情報に着目してその多様化を考えるが、その際、コスト情報の理想と現実を再整理する必要がある。順番としては、コスト情報の理想を設定し、それに対する現状を整理し、充実すべきコスト情報を検討するという流れになる。

まず、コスト情報の理想を設定したい。その際には、前章で挙げた政策情報の特徴を踏まえることとする。コスト情報の第一の目的は、地域の安定した発展のために、公共サービスの供給をするべきか否かも含め、政策実現のための選択肢の比較を通じて資源配分を再考する際の資料となることである。第二の目的は、配分された資源の効率的活用である。供給形態はどうあるべきか、利用資源や供給手段は適切なのかなどについて、地域の資源の有効活用という観点で考える資料となることをコスト情報の理想とする。

情報が持つ認識・測定・記録・表示というプロセスを踏まえて、理想のコスト情報の条件を列挙すると、まず、以下の基本的条件が挙げられる。

- ①経済資源の有効な活用を促すため、現金以外の経済資源でもコストを認識すること。
- ②フローとストックについてコストを認識すること。
- ③測定は現金の収入・支出を参考に、経済価値の変動一般について測定する。
- ④認識・測定した範囲で正確に記録すること。

また、コスト情報で資源配分の現状を把握することを考え、以下の条件を追加する。

- ⑤現状把握では、過去から現在までのコストを事実に基づいて認識・測定すること。
- ⑥現状把握では、定時にかつ一覧性・事業別(施策・事務事業など)に表示すること。

さらに、コスト情報を資源配分の再考に活用しようとするとき、⑤⑥ではなく、以下の条件が必要となる。

- ⑦資源配分を再考する材料として、将来発生するであろうコストも認識・測定すべき場合があること。

⑧資源配分を再考する材料として、事業別に表示し、公共サービスの代替案を提示しうる資料となること。

これらを満たすものが理想のコスト情報となる。これは、単に情報量が多いことを意味しない。先にも触れたが、コスト情報の産出にもコストが発生するので、理想のコスト情報は、資源配分の再考という目的に必要な十分な情報量であるべきである。

以下の議論では、必要だと思われるコスト概念を挙げていくわけであるが、それらのコスト概念も、常に目的に対し必要かつ十分であるかチェックしていくことが求められる。

2. コスト情報の現状

理想に対するコスト情報の現状を整理する。

従来から地方自治体が得ているコスト情報には、前章で述べた予算(地方自治法 210 条)、決算(地方自治法 233 条)や財政状況の公表(地方自治法 243 条の 3)によって得られる情報がある。これらの目的は財政民主主義に基づく財源の配分であり、地方自治体の事務が合法かつ適正に執行されていることの説明である。目的が異なるため、公共サービスを地方自治体が行うことや、供給主体、供給手段等を検討することに貢献できるコスト情報とはなっていない。理想のコストの要件と照合すると、以下ようになる。

- ①現金以外の経済資源は認識しないか、認識していても価格表示がないなど不十分。
- ②ストック自体の把握が足りない上に、ストックについて生じるコストは一部しか認識しない。固定資産の減価償却等はない。
- ③測定は現金の収入・支出と等しく、経済価値の変動と一致しない面がある。
- ④記録は認識・測定した範囲で正確に行われている。
- ⑤基本的に現在のコストのみを認識し、過去のコスト情報とは断絶している。
- ⑥歳入歳出については、定時で一覧性を持った表示といえるが、ストック情報がなく収支均衡しか示していない。また、目的別または性質別の表示のため、一つの事務事業に係るコストはわからない。

⑦将来のコストは、一般には把握していない。

⑧公共サービスの代替案を提示しうる資料には必ずしもなっていない。

目的が違うため、従来のコスト情報は理想の条件には合致しないのである。

3. コスト情報の二類型

コスト情報の理想を設定し現状との違いを整理したところで、必要なコスト情報を考える。ここでは、コスト情報の二つの類型を提示したい。

第一の類型は、財務会計のコスト情報である。財務会計とは、組織の利害関係者に対し、組織の財政状態、経営成績、資金繰り等の情報を提供する会計である⁽²⁾。地方自治体の場合は歳入歳出決算書等がこれにあたるが、先の理想の条件を満たすために、決算資料を組み替えることになる。組み替えに際しては、現金主義の考え方はそのまま項目だけ整理すればできるコスト情報と、発生主義の考え方に立脚して決算資料を複数年度にわたって組み替えることで算出するコスト情報がある。発生主義には、現金などの直接に支払手段となりうる財務資源の移動について権利関係の発生時に認識する修正発生主義と、現金などに換えないと支払手段にならない固定資産など経済資源の移動まで含めた完全発生主義がある。ここでは、資源配分の見直しという目的から、コストに固定資産等の経済資源を含むとしたので、完全発生主義に立脚したコスト情報を想定する。財務会計的なコスト情報は、組織や事業の財務上の現状を把握する意義があり、資源配分を考えたときの基礎的な情報として貢献できる。

これに対する第二の類型は、管理会計のコスト情報である。管理会計とは、組織を有効かつ効率的に運営するために、組織外には通常オープンにしない会計情報を内部で生み出すものである⁽³⁾。管理会計の目的から明らかな通り、管理会計のコスト情報には、公共サービスを地方自治体が担う是非から供給の方法に至るまで具体的に検討する資料となることが期待できる。ここで留意すべき

ことは、管理会計のコスト情報の目的を誤らないことである。このコスト情報の活用は、先に触れたコストマネジメントのことであり、支出の中から損失を発見して回避する活動である。これを単なるコストダウンと混同してはならない。コストダウンは費用と損失を区別せずにコスト全体を削減して効果を減らしてしまうのに対し、コストマネジメントは目的が利益業績の改善（地方自治体では地域が目指す価値の実現）であって、そのためにはコストを増大させる場合もある。コストの少なさと地域の価値の実現度合いをトレード・オフの関係と見るのではなく、両者の両立を図る戦略的手法なのである。なお、管理会計のコストを算出するには、基本的には財務会計のデータに基づくが、具体的な業務量や人数・面積などの財務会計とは異なる情報も活用することになる⁽⁴⁾。

これらの関係を整理すると、目的に応じたコスト情報の構造を提示できる(図5)。以下、順にコスト情報の整理検討を行うが、本章では財務会計のコスト情報を整理し、次章で管理会計のコストについてより細かい検討を加えることとする。

第3節 財務会計のコスト情報

1. 現金支出で認識できるコスト情報

本節では財務会計のコスト情報の整理を行う。財務会計のコスト情報は大きく二分できるが、まず、従来の決算情報でも認識されてきた現金支出のコスト情報を整理する。現金支出の中でも、実際の支出と事実発生との間に時間差がない直接事業費、人件費、間接費が該当し、これらはそのま

ま期間別のコスト情報となる。期間別のコスト情報を把握することは、企業のように損益を確定させるためではない。まず、住民やその代表が収入・支出を定める最終的な権限を持つという財政民主主義を担保する上で必要なのである。そして、経済資源の活用状況を定期的に示す資料として、地方自治体が有する資源の配分を考えることに貢献できるので、把握が必要なのである。なお、建設事業費や退職手当の支払は、毎期のコストの発生と単年度の現金支出とが対応しないので、後述するように発生主義で認識するコスト情報として扱う。

以下、現金支出で認識できる三種のコストの定義と一般的な把握方法を示す。まず、直接事業費は需用費、委託費など事業に直接係る経費である⁽⁵⁾。その把握は、従来の支出を予算事業別に整理することが基本になる。ただ、政策評価における個別の事業と予算事業とは内容が一致しないことが多く、予算事業をいくつか集約あるいは分割して把握する。

次に、人件費は給料や手当等のコストである。従来の財務情報では総務的経費に含まれ、予算事業と直接対応しないので、何らかの方法で事業別に集計する必要がある。一般的に行われている方法には、事業に係る人工数に職員の平均給与を乗じて集計する方法がある。役職者の給与は別に配賦する場合もある⁽⁶⁾。

そして、間接費は、事業に直接ではないが密接に関係するため配賦される経費である⁽⁷⁾。例えば、電算管理部門に係る電算費を、電算システムを利

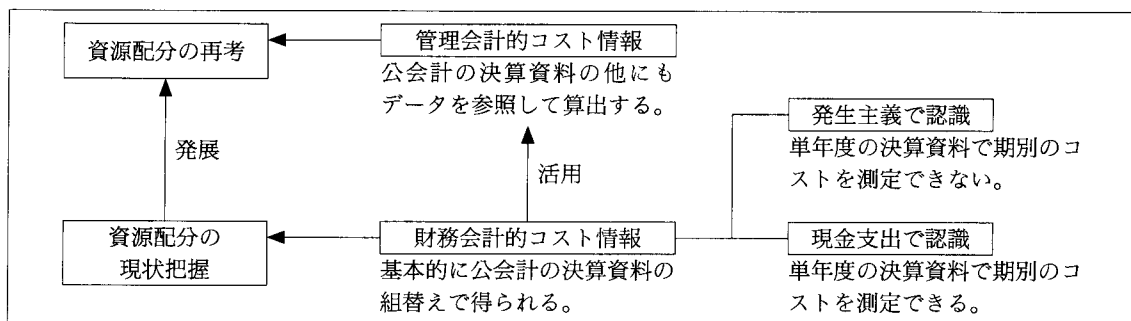


図5 コスト情報の類型

用する事業の経費として扱うことがある。電算システムを利用する部門が複数の場合は、間接費を部門間に振り分ける配賦が必要になる。配賦の基準には、直接事業費の割合、各事業が要する人工の割合などがあるが、これらの配賦基準は便宜的な面があり、事業別の間接費を正確に把握できるとは必ずしもいえない。この間接費の配賦の問題と解決策は、次章で詳しく検討したい。

これら現金支出のコスト情報を把握することは当然であるとの認識は広いが、地方自治体ではこれらを十分に把握しているとは必ずしもいえない。行政評価とコスト分析調査で、政策評価を導入又は試行段階であるとした大規模地方自治体は94団体あったが、政策評価におけるコストの把握では、直接事業費はほとんどの地方自治体で事業別に把握するものの、事業別の人件費は全体の2/3、間接費は1割強だけが把握しているという結果であった(図6)。政策評価を行う団体でも、現金支出のコスト情報を把握に取り組む余地があるといえる。

結果を詳しくみると、事業別の人件費の把握方法では、人件費を把握している64団体の93.8%(60団体)が事業に係る人工数に職員全体の平均給与を乗じて集計する方法を採っていた。また、間接費を把握する13団体の把握対象部門は、直接事業部門に加え管理部門の間接費(財務・人事など)まで対象とする団体が6、直接事業に係る間接費(事業部門が行う経理事務など)を対象とするのは4団体であった。配賦の方法は、人工で配

賦する方法が3団体、直接事業に係る間接費を把握し直接事業費の割合で配賦する団体が2団体である。間接部門まで把握している団体では、間接部門の事務を一つの事業として扱い事業部門に配賦しないところがほとんどであった。確かに、間接費の配賦は、配賦する手間や配賦内容の妥当性が問われるところであるが、公共サービスの供給に必要なコストであることに変わりはない。事業別のコスト情報を明確にするために、間接費の把握と振り分けは必要だと考える。

2. 発生主義で認識するコスト情報

次は、発生主義の企業会計方式を導入することで認識ができるコスト情報である。ここでは、減価償却費、退職給与引当金、支払利息という、現金の支出とは時間のずれを伴って発生するコストを検討する。

減価償却費は、土地を除く有形固定資産の資産価値は使用や時間経過で減少すると考え、固定資産の耐用期間に応じて費用化したものである⁽⁸⁾。従来の現金主義では、施設に係る費用は、建設した年度の普通建設事業費と後年度の維持補修費、公債費を把握する。施設があることによる効果は長期間継続するのに対し、普通建設事業費は建設時という一時期で計上するため、期間別にコストと効果を比べることができない。しかし、発生主義に基づくと、普通建設事業費に相当する部分は期間別に減価償却費として計上することになり、各会計期間のコスト測定を正確に行うことができるようになる(表4)。資源配分の再考に貢献する

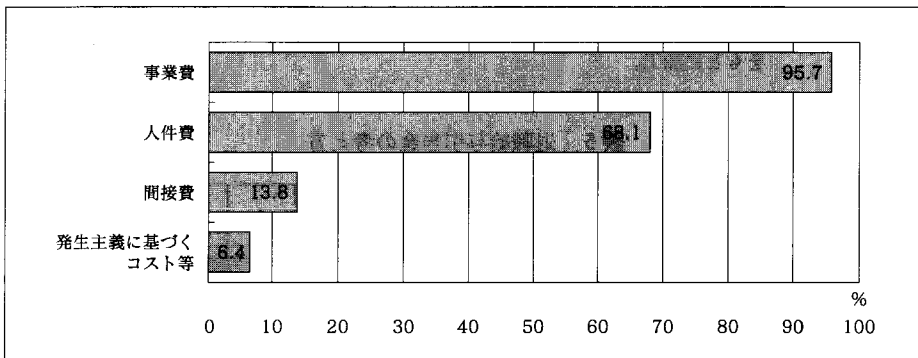


図6 政策評価において事業別に把握しているコスト

コスト情報とするには、減価償却費を把握すべきである。なお、遊休資産であっても減価償却費は把握する必要がある。行政が所有する資産から発生する各期間の損失を計上できるからである。

退職給与引当金は、職員の退職金を、現金主義のように退職時に一括して計上するのではなく、職員の在職期間は常に退職金債務が発生するものとして毎期間認識するものである⁽⁹⁾。減価償却費は最初に行った現金支出を施設が存在する全ての期間へ分けるのに対し、退職給与引当金は将来発生する支出を現在に至るまで分けるものだといえる(表5)。

公債利息であるが、公債費のうちの元金償還部分は貸借対照表では負債の減少となり、コストにはならないので、公債費の利息分を事業別に把握することになる。

以上、発生主義の思考を導入することで、従来明確ではなかった期間別のコスト情報を把握できるようになる。地方自治体の活動には企業のような損益はないが、地方自治体が有する資源の有効活用を促すには、資源は利用の有無に関わらずコストが発生することを認識する必要がある。これらのコストを算出する前提として、財産や公債等に関するデータ整備が求められる。

発生主義に基づくコスト情報を把握する取り組みは、地方自治体においてはこれからである。行政評価とコスト分析調査では、政策評価を導入又は試行段階であると回答した94団体のうちで、減価償却費を把握している団体は7、退職給与引当金を計上しているところは5団体、公債利息を把握する団体は4という状況である。

3. 財務会計的成本情報のまとめ

ここまで、財務会計的成本情報について整理検討を行ってきた。筆者は以下のように財務会計的成本情報を整理した。

第一は、現金支出で認識できるコスト情報である。これは①直接事業費、②人件費、③間接費からなる。間接部門を一事業として扱うかなど論点はあるが、一般に、決算や行政コスト計算書を事業別に再集計して把握することが必要不可欠である。

第二に、発生主義で認識するコスト情報がある。これは④減価償却費、⑤退職給与引当金、⑥公債利息がある。これらが発生する場合は、事業別・期間別の集計が求められる。

これらのコスト情報を把握することで、事業別・期間別のコストを把握できる。事業別・期間別のコスト情報は、経済資源の活用実態を示すも

表4 減価償却費の考え方

年度	1	2	3	4	5 (耐用年数)
現金主義による建設事業費	100				
発生主義による減価償却費	20	20	20	20	20

(出所) 監査法人トーマツ『行政評価導入マニュアルQ&A』中央経済社、2001年をもとに加工。

表5 退職給与引当金の考え方

年度	1	2	3	4	5 (退職年度)
現金主義による退職金					50
発生主義による退職給与引当金	10	10	10	10	10

(出所) 監査法人トーマツ『行政評価導入マニュアルQ&A』中央経済社、2001年をもとに加工。

ので、公共サービスの存廃や供給主体・方法を考える基礎資料となる。このような財務会計のコスト情報をいずれも把握している事例に、尼崎市の事業別決算評価シートがある(表6)⁽¹⁰⁾。なお、引用した2000年の事例では退職給与引当金は記載されていないが、のちに加算項目として設定されている。

これらのコスト情報を把握することは、単なる

歳出削減策ではなく資源配分を再考する議論を行う基礎として重要である。太田市ではセグメントバランスシートを作成、公開している⁽¹¹⁾。これは、老人福祉センターや浴場事業に要するコストを現金支出、発生主義のコストなどから明らかにしており、官民比較やNPOに委託することでのコスト削減効果を示している。表7では、かたくりの里がNPOに受付業務等を委託して人件費等を削

表6 尼崎市の事業別決算シート(一部)

事業別決算評価シート総括表(単年度事業)

[事業名] ⑧住民基本台帳業務		[所管課] 市民課・支所・出張所				
[実施施策] なし		[業務類型] 窓口応接				
[対象] 何を, 誰を, どの地域を 市民						
[意図] どのような状態にしたいのか→そうすることによってどういう効果を得たいのか 住民票等各種証明書等の交付申請に対して迅速に対応することによって市民生活の利便性の向上を図る。						
[手段] 事業の具体的内容・方法 本庁市民課, 各支所市民課及び各地区出張所において, 住民票等の交付申請を受け付け各種証明書発行サービスを提供する。						
[目標] いつまでに, どの程度 本庁市民課・各支所市民課(9:00~17:15) 地区出張所(平日7:30~19:00 土曜9:00~15:00)						
インプット		7年度	8年度	9年度	10年度	11年度
財源内訳	決算額				790,418	
	国県支出金				0	
	市債				0	
	一般財源				565,858	
	その他				224,560	
コスト	直接事業費				200,059	
	直接人件費				590,359	
	(正規職員)	人	人	人	57.64人	人
	(嘱託職員)	人	人	人	14.82人	人
	直接費計				790,418	
	部門間接費				0	
(控除) 非コスト項目					20,636	
(控除) 雑収入					0	
(加算) 減価償却費					1,713	
(加算) 金利					0	
フルコスト					771,495	

(注) アウトプット以下は省略。

(出所) 尼崎市事務事業評価システム研究会『事務事業評価システム—モデル事業評価研究報告書』2000年。

表7 老人福祉センターの業務をNPOに委託することのコスト削減効果

(単位：円)

区分	利用者(人)	利用者1人あたり		
		人件費	退職給与引当金	計
かたくりの里(予測値) A	28,800	535	40	575
その他のセンター B	123,898	742	76	818
差引き(A-B)		▲207	▲36	▲243
コスト削減効果(かたくりの里での発生分)		▲5,961,600	▲1,036,800	▲6,998,400
コスト削減効果(その他のセンターを委託した時)		▲25,646,886	▲4,460,328	▲30,107,214

(出所) 太田市ホームページ「セグメントバランスシート」2001年,
<http://www.city.ota.gunma.jp/balance/pdf/segment04.pdf>.

減したことがわかる。このコスト削減は、費用・損失を区別しないコスト削減のように公共サービスの水準低下のリスクをもたらすものではない。地域の自発的な市民が公共サービスの供給を担うという人的資源の活用で、地域全体として資源配分が向上したといつてよい。

太田市のような事例はあるが、資源配分を本格的に再考するには、財務会計のコスト情報の存在を前提に、管理会計のコスト情報が必要になってくる。理想のコスト情報の条件と照合すると、以下の二点でまだ足りない部分が存在するからである。

- ③未来のコストは認識していない。
- ⑧公共サービスの代替案をあまり提示できない。

そこで次章では、機会費用、ライフサイクルコスト、ABC/ABMを検討し、必要なコスト情報の外延を整理したい。これらの取り組みにもコストは生じるが、具体的な事業の見直し、改善の視点を与えてくれるであろう。

第3章 管理会計のコスト情報

本章では、財務会計のコスト情報の存在を前提に、コストマネジメントで得られる管理会計のコスト情報を考えたい。単なるコスト削減ではなく利益の改善を目的とするコストマネジメントは、近年民間企業で多様な手法が試みられている。代表的なものを挙げると、原価企画、品質原価計算、

ライフサイクル・コストイング(Life Cycle Costing)、機会費用の計算、ABCとABM(Activity Based Management:活動基準管理)、フルコスト・アカウンティング(Full Cost Accounting:FCA)などがある⁽¹⁾。これらの取り組みによるコスト情報のうち、地方自治体が行う資源配分の再考という目的に直接貢献しうる機会費用とライフサイクルコスト、活動に着目したABC/ABMに基づくコスト情報を取り上げることにする。

第1節 三つのコスト情報の性格と使い分け

1. 三つのコスト情報の性格

機会費用、ライフサイクルコスト、ABC/ABMによるコストという三種のコスト情報を個別に検討する前に、それぞれの性格と使い分けをおさえておきたい。

機会費用は、資源を市場とは異なる条件で利用しているとき、市場の条件であれば得られたであろう逸失利益分を測定することで資源活用の妥当性を判断する指標である。

ライフサイクルコストは、事業の全ての段階における全費用を集計したものをいう。ライフサイクルコストを把握し、想定される供給形態・方法の間で比較すると、当該公共サービスに最適な供給形態・方法は何かをコスト面で直接的に示すことができる。公共サービスにおける経済性、効率性、有効性等を高めるために有効なコスト情報といえる。

そしてABC/ABMによるコスト測定は、活動

を基準に根拠の明確な原価計算を行うものである。公共サービスを構成するいくつかの活動別にコストを可視化でき、従来よりも細かいレベルで公共サービス活動の廃止・供給形態の変更・業務改善を考える資料となる。単年度の実績を取り出して供給主体・方法を検討できるという点では機会費用に近い。

2. 三つの手法の使い分け

以上の性格から、三つの管理会計的成本情報の使い分けを考える。地方自治体の資源配分機能の再考には三つの段階があると考えられる。第一に、資源配分に地方自治体が最終責任を持つか否かである。企業や非営利組織による資源配分で解決できる公共サービスまで地方自治体を取り込んでいないかという問題意識である。第二に、公共サービスの供給に地方自治体が最終的な責任を持つとして、供給形態を多様化する段階である。地方自治体が自ら公共サービスを供給することが合理的かを問い直すことといえる。第三に、地方自治体が最終的な責任をもち供給も自ら行うときの方法について、具体的な改善を考える場合である。

今回検討する三種の管理会計的成本情報は、基本的にはこの三段階に対応するといえる。機会費用は資源配分活動に地方自治体が最終的な責任を負うことを再考する材料となる。次いで、当該活動に地方自治体が最終的な責任をもつべきとしたとき、最適な供給形態を検討する際にライフサイクルコストが貢献する。さらに、行政機関が自

ら公共サービスを供給するとしても、細かい活動レベルでの再検討や供給方法の改善にABC/ABMのコスト情報が役に立つだろう。この三段の流れを図式化すると図7のようになる。

第2節 資源配分の再考を直接判断しうるコスト情報

1. 機会費用

企業の財務会計でも認識しないが、資源の適切な配分を図る意味で重要なコストとして、機会費用がある。機会費用とは仮定計算によって把握できるコストで、ある機会を代替的な方法で実行したときに発生する費用である⁽²⁾。例えば、地方自治体が低利で資金を貸し付けた場合、通常の利率で貸し付けたときに得られたであろう利子分を放棄したことになり、この利子部分が機会費用となる。また、国有資産を無償で使用している場合、これを市場で賃借すると仮定したときに発生するコストは国にとって機会費用である。機会費用が大きいほど、その公共サービスは通常と異なる条件で供給されているといえるし、逆に機会費用が小さいほど、市場原理に近い状態で公共サービスが提供されており地方自治体以外の主体が供給できる可能性が生じるといえる。公共サービスは効率性だけを追求するものではないので、機会費用の存在自体を否定することは無理がある。しかし、機会費用が発生することについて住民への説明責任を果たすべきである。判例でも、県が基金を金融

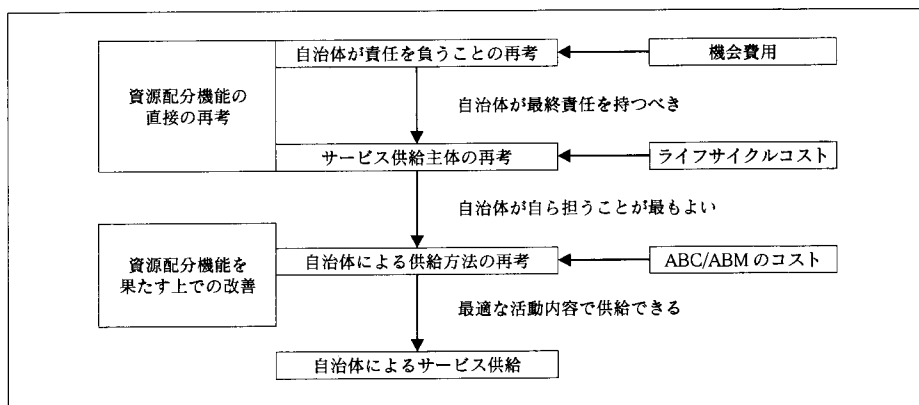


図7 管理会計的成本情報の使い分け

機関に預託したとき、より確実かつ効率的（高利率）で預託できる方法をとらなかったことは違法な財務会計行為とされる余地があるとして、得べかりし運用上の利益の喪失という機会費用の存在を認めた事例がある⁽³⁾。

機会費用を会計に正式に位置づけている事例として、独立行政法人がある。2000年に定められた独立行政法人会計基準では、最終的に納税者である国民の負担に帰することとなるコストとして、企業会計原則にも存在しない行政サービス実施コスト計算書を財務諸表の一つとして作成することを定めている⁽⁴⁾。行政サービス実施コスト計算書では、会計帳簿には存在しない国有財産の無償使用や政府出資等についての機会費用をコストとして計上する。行政サービス実施コスト計算書は、国からの支援すなわち納税者の負担額がどの程度かを網羅的に表現する。行政サービス実施コストがゼロに近いほど国の支援が不要で民間企業の財務構造に近く、民営化も可能だといえる。機会費用も、国有財産の無償使用を行わなければその分の機会費用は発生しないし、政府出資を受けていなければやはり機会費用は発生しない。機会費用は公共サービス供給者が民間にどれだけ近いか、民営化が可能なのかを説明する。もちろん、民営化の形態として完全民営化やオペレーティング契約型など多様なものがあり、その何れを選択すべきかの問題は別に整理される。

同様に、財政投融資の対象機関でも政策コスト分析の取り組みが行われている。政策コスト分析とは、財政投融資の対象事業が終了するまでに国からの投入が見込まれる補助金等の総額を現在価値として仮定計算したものである⁽⁵⁾。機会費用は政策コストの一部を構成する。ここでは、特殊会社である関西国際空港株式会社の政策コスト分析を取り上げる（表8）。この会社は関西国際空港の建設・運営を行っているが、航空ネットワークの充実を通じて経済社会の発展に資する公共性が高いとして、空港整備特別会計と産業投資特別会計から出資金、無利子借入金を受け入れている。その額は平成13年度だと200億円余りで、政府保証

表8 関西国際空港株式会社の政策コスト
分析期間 35年間 (単位: 億円)

1. 国からの補給金等	—
2. 国からの出資金等の機会費用分	913
1～2 小計	913
3. 法人税等	▲ 335
1～3 小計	578
4. 欠損金の減少分	▲ 557
1～4 合計=政策コスト	22

(出所) 財務省ホームページ「財政投融資対象事業に関する政策コスト分析」2001年,
<http://www.mof.go.jp/jouhou/zaitou/bunseki.htm>.

債を含む財政投融資計画額では600億円を超えている。出資金等を通常の貸付に配分したとすれば得られるだろう国の逸失利益が、全ての有利子債務を償還する35年間で900億円余りの機会費用として表現されている。ここから国へ納める法人税等や、分析期首に存在する欠損金が分析期間中に減少する分を差し引いて政策コストが算出される。

関西国際空港株式会社の分析でわかることは、第一に、最終的な政策コストは35年間の分析で22億円となっているが、法人税等を控除した額であることから、出資金なしの運営は困難なことがある。第二に、政策コストは比較的少額になっているが、国からの巨額の出資による機会費用が今後発生することがある。国民が負担する財源の有効活用という観点からは、出資が関西国際空港に注がれ続けていいのかが議論を喚起するものといえる。なお、この政策コスト分析では、各年度の業務収入を10%下げた場合についても試算しており、その場合の政策コストは1,229億円増の1,251億円となる。

機会費用の把握は、コスト情報の利用目的に応じて行われている。例えば、財務状況の開示を目的とし租税負担との関連で貸借対照表を作成するアメリカの場合は資本の機会費用を計上しない。期別の行政コストを明確化し官民比較等を行って民営化や業務改善を目指すイギリスの場合は、コストの把握が厳格で資本の機会費用を公定歩合相

当の率で計上する⁽⁶⁾。筆者の目的は、資源配分を再考し、公共サービスの供給主体や方法を適切なものとする事なので、機会費用を把握し、経済資源の有効活用を動機づけるべきだと考える。

なお、地方自治体における機会費用の把握状況であるが、行政評価とコスト分析調査では、1団体が一部の計算書で機会コストを把握するとしていた。また、前章で取り上げた太田市の老人福祉センター等の行政コスト計算でも、敷地利用の機会費用を計上し、官民比較をより公平なものにしている。

機会費用は、公共サービスの供給に行政が最終責任を持つべきかについて、直接に判断する重要なコスト情報だといえる。

2. ライフサイクルコスト

ライフサイクルコストとは、事業の全段階における全費用を集計したものをいい、また、これを計算しその最小化を目指す取り組みをライフサイクル・コストリングという⁽⁷⁾。施設を利用したサービスの場合だと、計画・建設・運営・廃棄処分段階があり、それぞれにコストが発生している。ずさんな計画と建設を行って当初の単年度支出を抑えたとしても、運営に余分なコストが発生してサービス期間全体のコストがかえって高くつく事例がある。ライフサイクルコストを把握することで、当初の単年度支出額にとらわれずに運営や処分に係る損失を除去し、コストを最適化できる。これを公共サービスに当てはめると、ライフサイクルコストを把握・比較することで、地方自治体は公共サービス開始段階で最適な供給主体や供給方法を選択できることになる。また、PFIを検討した際に把握したライフサイクルコストが地方自治体の債務負担行為の金額になるなど、地方自治体の意思形成にライフサイクルコストは入っている。

今も触れたが、公共サービスにおいてライフサイクルコストを算出する事例にはPFIがある。PFIとは社会資本整備や行政サービスの提供に関して、可能な限り民間に委ねることを模索する制度である⁽⁸⁾。官主体だった公共サービスの担い

手を最適化する取り組みといえる。イギリスでは、強制競争入札など民営化改革の後に、行財政改革の一環として1992年にPFIが導入された。当初は、行政機関には民間に公共事業を任せる不安が、民間には事業に伴うリスクの分担が不明確なことへの警戒が、それぞれあったために導入が進まなかった。しかし、93年にPFI適用が検討されていないプロジェクトは公共事業として認可しないというユニバーサルテストリング(Universal Testing)が打ち出されて適用が広がった。この中で顕在化したPFI推進体制や入札者の負担などの問題点を改善しつつ、PFI導入は進んだ。93年度には1億ポンドで公共事業の1%にも満たなかったPFIプロジェクトは98年度に30億ポンド台、1割以上に達し、一定の定着をみせている⁽⁹⁾。日本でも、99年に東京都水道局の金町浄水場用の発電事業でPFI方式が採られ、それ以降、愛知県の科学技術交流センター、千葉市の消費生活センター・計量検査所複合施設整備など、導入事例が広がっているところである。

PFIと従来の公共事業との違いは、五点に整理できる⁽¹⁰⁾。第一に、PFIでは資金調達は民間事業者が事業ごとに行い(プロジェクトファイナンス、Project Finance)、財政的資金を直接の原資とはしない。第二に、建設のみならず管理・運営や最終的な整理方法も視野に入り、事業のライフサイクル管理を考慮する。第三に、事業によって形成される社会資本は公的部門の所有になるとは限らない。第四に、民間事業者は商社・金融関係も含め幅広く参入が可能になり、従来のように建設・土木業者だけが事業を担うものではない。そして第五に、契約関係のため、事業のリスク把握と分担が行われることがある。また、従来の第三セクター方式とは、リスクの把握と分担によって官民の責任が明確にされる点が異なる。

PFI導入によるメリットは、例えば以下のことがいえる。第一に、公共サービスの効率化と質の向上を図ることができること。第二に、行政の公共サービス提供への関わり方が変わり、効率性とパートナーシップの形成を追求できること。第三

に、民間事業者としては事業機会の拡大があり、経済の活性化の可能性があること。

PFIのプロセスであるが、内閣府が2001年に示した実施プロセスのガイドラインをもとに整理すると、以下になる⁽¹¹⁾。まず、特定事業の選定過程がある。第一に事業の発案を行う。PFI事業として適格的で国民ニーズもあるものは、第二の実施方針の策定及び公表へ進む。これは、想定されるリスクと分担を明確化するとともに、民間事業者の運営範囲や補助金、融資等の内容も明確にするものである。第三は、特定事業の評価・選定、公表である。PFI事業とすることにより、同一サービス水準で財政負担縮減、あるいは同一負担で公共サービス水準の向上ができるかを基準に、公的財政負担総額を現在価値に換算して評価、公表する。この段階でライフサイクルコストの把握が行われる。

特定事業の選定過程が終わると、民間事業者の募集及び選定等の段階に入る。まず、民間事業者の募集、評価・選定、公表である。価格の他に、サービスの質などを考慮した総合評価も行い、優先交渉者を決定、契約に向けた交渉に入る。この段階では、PFI方式によるライフサイクルコストの現在価値とPSC (Public Sector Comparator) を比較する。ここで、PSCは発注予定額等のことではなく、公共が自ら実施する場合の事業期間全体を通じた公的財政負担総額の見込み額を現在価値に換算したものである。例として表9を示すが、これは庁舎建設事業におけるライフサイクルコストの現在価値とPSCとを比較するものである。IRR (Internal Rate of Return, 内部収益率) は出資者の期待収益率を示し、投資の判断基準となる率である。供給方式による比較を行う前提として、例えば表10のような項目で財務シミュレーションを行っている。PFIの過程に戻ると、交渉以降は、協定等の締結等、事業の実施、監視等、事業の終了と進むことになる。

ライフサイクルコストは、イニシャルコスト (initial cost) とランニングコスト (running cost) に大別できる。イニシャルコストは、企画や住民

表9 庁舎建設事業におけるライフサイクルコストの比較内訳

(単位：千円)

	従来方式	PFI方式
計画床面積 (m ²)		
建設単位 (/m ²)		
建設費		
維持費 (/年)		
大規模改修 (15年目)		
建設費		
維持費		
利息		
税		
配当		
☆同上 IRR		
LCC (30年間行政負担額)		
★同上現在価値換算@4%		
<指数表示>		

説明、設計の段階から、用地取得や建設等の施設取得を行ってサービス提供を可能にするまでに発生するコストである。また、ランニングコストは、施設の保有・保全・運営や施設の処分といった、施設取得後に生じるコストをいう (表11)。

一般に、イニシャルコストとランニングコストの間にはトレード・オフの関係が成立する。ライフサイクルコストを最小化するには、ランニングコストまでできるだけ正確に予測、把握し、最適な設備投資を行うことが求められる (図8)。従来コスト情報は単年度主義・現金主義を条件とするため、図8のコストが最小化する信頼性水準より左側の内容で設備投資が決定されやすい。単年度主義が把握しているイニシャルコストを抑えるために信頼性の低い設備を建設し、ランニングコストが高くなり、ライフサイクルコスト全体では最小化できない政策決定が考えられる。他方で、予算上の制約があまりないときに技術的合理性のみを追求すると、コストが最小化する信頼性水準より右側の内容になる可能性がある。イニシャルコストが高すぎて、ランニングコストが低くても全体ではコストが最小化しない事例である。ライフサイクルコストを幾通りかシミュレーションすることで、設備投資の内容の最適化が期待できる。

表 10 PFI 方式の財務シミュレーションの項目例

単位：百万円

事業年度	開業前	1	2	3	…	20
損益計算書	営業収入					
	営業費用					
	減価償却費					
	営業損益					
	営業外収入					
	営業外費用					
	営業外損益					
	当期損益（税引前）					
資金繰表	法人税					
	補助金					
	当期損益（税引後）					
	当期損益（税引後）					
	前期繰越利益					
	資本的支出					
	減価償却費					
	出資金					
	長期借入					
	長期返済					
短期借入						
短期返済						
次期繰越利益						

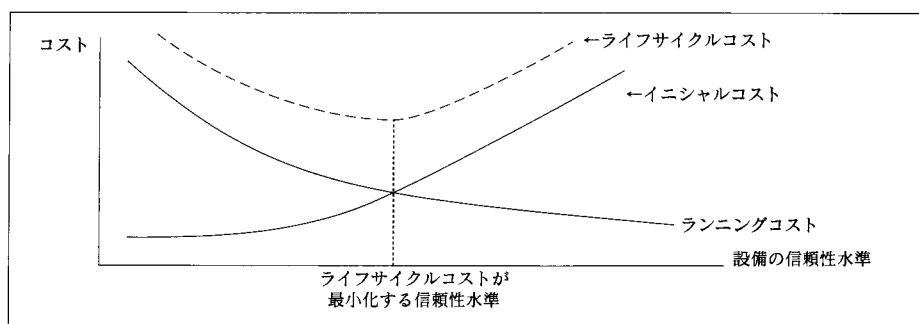
表 11 ライフサイクルコストの内容

タイプ	発生段階	コストの内容
イニシャルコスト	計画段階	①事業の剪定, ②住民説明, ③設計・技術に係る 直接事業費, 人件費, 間接費, 退職給与引当等
	建設段階	①用地取得, ②製造・建設, ③関連インフラ整備に係る 直接事業費, 人件費, 間接費, 退職給与引当, 金利
ランニングコスト	運営段階	①施設保有, ②施設保全, ③施設運営に係る 直接事業費, 人件費, 間接費, 減価償却費, 退職給与引当, 金利
	終了段階	①撤去, ②原状回復に係る 直接事業費, 人件費, 間接費, 退職給与引当等

(注) PSC の場合は, さらに各段階で予想されるリスクを算入して PFI 事業のライフサイクルコストと比較する。

地方自治体がライフサイクルコストを把握することの効果を整理する。質をそのままにライフサイクルコストを小さくできるか, コストをそのままにサービスの質を高められる民間事業者がある場合に, 当該公共サービスは地方自治体が直接供給しないと判断できる。また, 地方自治体が財政負担を行う公共サービスについて, 官民協力など

供給主体や手法の最適化を図ることができる。さらに, 把握したライフサイクルコストを地方自治体の債務負担行為の金額にするなど, 地方自治体の意思形成にも利用できる。ライフサイクルコストの予測や把握に係るコストもあり, ユニバーサルテストティングのように全ての新規事業で行う必要まではないとしても, 大規模な事業ではライフ



(出所) 伊藤嘉博『コストマネジメント入門』日本経済新聞社, 2001年。

図8 設備の信頼性水準とライフサイクルコスト

サイクルコストの把握を行ってから供給の是非や方法を決定すべきであろう。

なお、PFI以外でライフサイクルコストに言及している事例として、三重県が「県有建築物の望ましい姿 — みえけん・みんなの建物づくり —」を発表した事例がある⁽¹²⁾。ライフサイクルコストで建設の是非を検討することやライフサイクルコストを最小化することの必要性を指摘するものである。

第3節 活動に着目したコスト情報

1. ABC/ABMの概要

最後に、新たな視点のコスト情報としてABC/ABMによるコスト情報を取り上げる。ABCは活動基準原価計算と訳され、80年代末からアメリカで製品原価の合理的な測定ツールとして採用され、日本企業でも90年代になって導入が始まった手法である⁽¹³⁾。ABMは活動基準管理と訳され、ABCや他の経営情報を活用して重要な活動と不要な活動を分類し、サービス向上と支出削減の両立を図る取り組みである⁽¹⁴⁾。ABMは92年頃から始まっている。

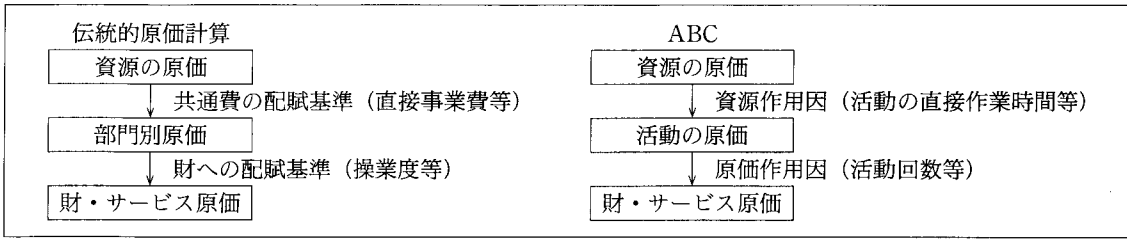
ABC/ABMと伝統的な原価計算との違いであるが、伝統的原価計算が生産した財・サービスを原価の発生要因とするのに対し、ABC/ABMは活動こそが原価の真の発生原因だという認識に立ち、事業を活動単位に分類して活動別にコストを算出する。伝統的原価計算では、間接費について、直接事業費を基準に配賦したり、製造業では操業

度を基準に配賦したりと、間接費を具体的な活動と関係ない基準で部門別に振り分け、それをさらに製品別に配賦している。これでは、配賦を繰り返すことで、原価計算の内容に信頼性の問題が生じる⁽¹⁵⁾。他方のABC/ABMは間接費を各活動に直課して、根拠が曖昧な配賦処理をしない(図9)⁽¹⁶⁾。また、集計単位が活動なので、公共サービスのどのプロセスに課題があるかを明示し、改善や廃止などの対策を検討する資料となる。利用人数など、条件によって結果は変わるが、個別の公共サービスの信頼できる単価を把握できる。

表12の図書館のコスト分析の事例では、貸し出し図書返却督促をするくらいなら、1,500円程度の本なら再び購入してしまった方が安価であること、講演会やお話し会などの文化事業業務では一人あたりでかなりのコストが発生することなどがわかる⁽¹⁷⁾。だからといって返却督促や文化事業を機械的にやめるのではなく、図書館活動の目的と最適な手法を議論、再考することが重要である。

ABC/ABMの活用としては、例えば地方自治体が供給する公共サービスについて、全体としては廃止、民営化、官民の協力による供給等の再考が難しい場合でも、事業の中の特定活動について除去や委託が可能だという情報を発掘することがある。直接に公共サービスの存否や供給主体・方法を検討できないにしても、資源配分の再考を支援したり、論点を発掘したりできる。

ABC/ABMの取り組み状況であるが、地方自治体では99年の調査で6団体が取り組んでい



(出所) 櫻井通晴『ABCの基礎とケーススタディ』東洋経済新報社、2000年。

図9 伝統的原価計算とABC

表12 図書館のコスト分析

(単位：千円)

伝統的分類	金額	ABC活動分類	金額	件・人数	単価(円)
施設管理費	16,000	開館準備(閲覧)	31,200	112,000	279
図書購入費	14,000	カウンター(貸出)	74,600	425,000	176
職員人件費	72,000	カウンター(予約)	25,300	45,000	562
施設減価償却	9,000	レファレンス	6,700	5,800	1,155
情報システム運営	38,000	図書管理(返却督促)	2,200	1,200	1,833
事務連絡費	3,000	文化事業業務	10,200	685	14,900
合計	152,000	合計	152,000		

(注) 項目、金額、件数は分かりやすくするために概数で、実際とは異なる。

(出所) 南学「サービス原価を基礎にした「行革」議論を」『地方行政』第9316号、2000年。

る⁽¹⁸⁾。行政評価とコスト分析調査でも、5団体で今後取り組む意向を回答している。

ABC/ABMの可能性を述べたところで、次に、筆者の経験に基づく架空事例で、ABC/ABMによるコスト情報で何が得られ何が検討できるかを具体的に検討してみたい。

2. ABC/ABMのケーススタディ

ABC/ABMによるコスト情報がどのような視点を与えてくれるか、架空事例を用いてより詳細に検討する⁽¹⁹⁾。分析対象は、筆者の経験から、家屋に対する固定資産税・都市計画税の評価・賦課とする。これらは、いわゆる権力的な行政行為であって、資源配分の再考という観点からの見直しになじまないという意見があるかもしれない。しかし、評価・賦課事務でも、活動別に細かく検討すれば、除去できる活動、地方自治体が直接担う必要のない活動、改善の余地がある活動を発見できると考える。また、今までの民活やPFI方式も、従来は公共性の名のもとに地方自治体が担うことが当然とされてきた事業に導入されたことや、政

策評価で税の賦課や徴収という権力的な事務を扱う事例があることから、コストの把握による再考・改善は対象となる事業・事務を選ばないと考える。

なお、本分析は、地方自治体の決算資料や統計資料、過去の経験を基にしたが、あくまでも架空の事例であることをお断りしておく。

①対象事務の概要

対象事例は、政令指定都市の行政区における、家屋に対する固定資産税・都市計画税の評価・賦課事務とする。事務内容は、調査・評価・賦課・その他の事務に四分できる。

第一の調査事務は、家屋の物理的な異動である新築・増改築・滅失を把握するもので、担当者が各地区を把握する全地区の調査と、担当全員で重点地区を把握する特定地区の調査に分けられる。

第二の評価事務は、物理的な異動があった家屋について、現地調査や図面等に基づき評価額を算定するものである。このとき、法務局から受けた物理的な異動を示す表示関係の登記通知を異動確

認や算定の基礎資料とする。

第三の賦課事務は、表示関係に加え所有権など権利関係の登記通知なども参照して家屋所有者を確定し、異動がない分も含め、納税者に納税通知書を届ける事務である。

その他の事務には、固定資産税・都市計画税の歳入についての予算・決算や当該年度の評価見込み、固定資産の価格等の現況を集計した概要調書(地方税法 418 条)の作成が毎年あるほか、家屋の経年等による損耗や建築物価変動を考慮して全家屋の評価額を再計算する評価替えが3年に1回存在する。

これら作業の流れとして示したものが図 10 である。基本的には、区内の家屋の存在や関連す

る異動を投入として評価・賦課事務を行い、課税という形で産出が生じる。

②総原価の捕捉

はじめに、前章でいう財務会計的成本を集計する。家屋評価・賦課に使用された資源の原価を総量として把握するもので、結果は表 13 になった。なお、架空事例なので厳密な算出は行っていない。

③事務量調査と事務フローの作成

総原価の捕捉と並行して、事務の内容と量を調査する。今回は、筆者の経験により事務の内容と量を決定した。事務の内容を把握した段階で、事務間の関連を示す事務フローを作成する(前掲・図 10)。これらが原価計算の対象確定や実際の原

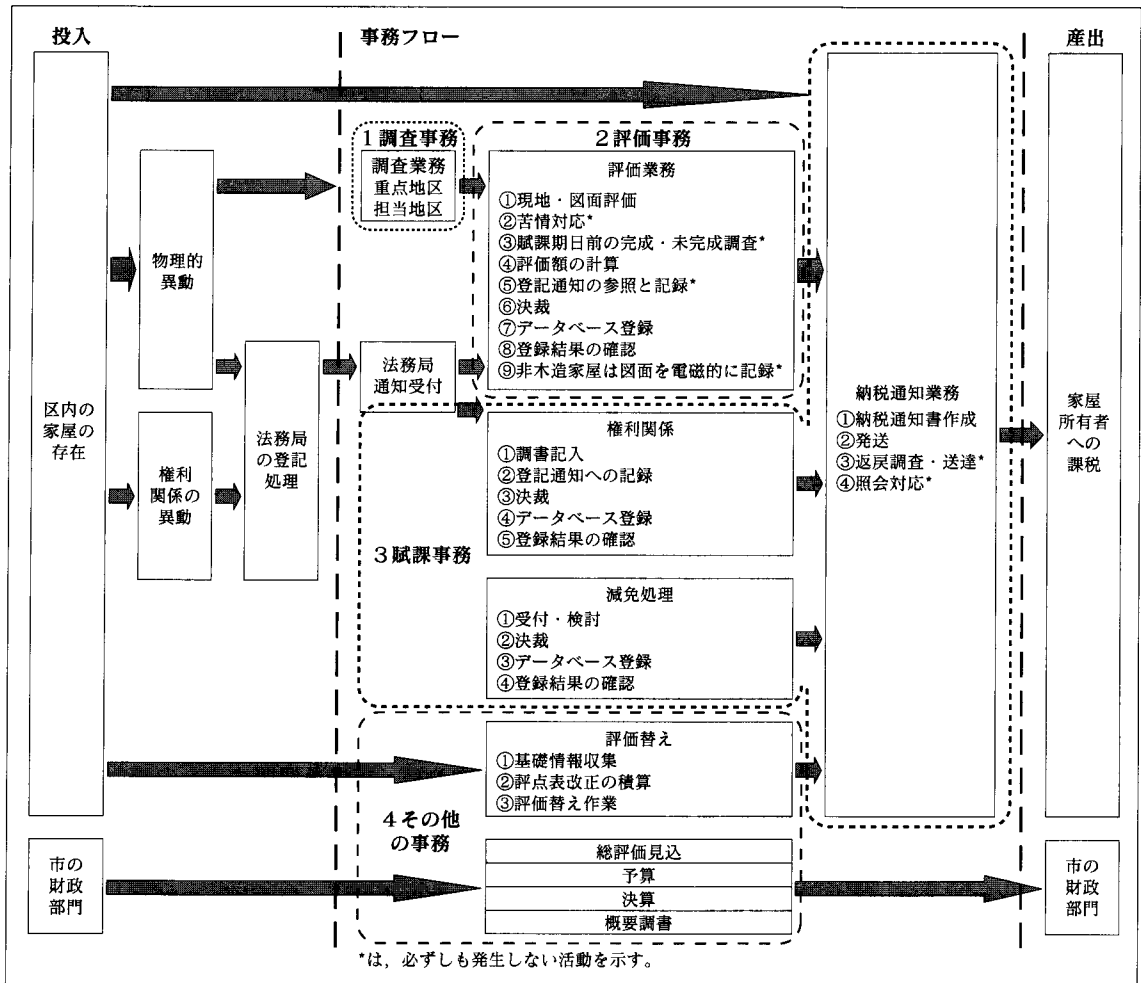


図 10 行政区の家屋評価・賦課の事務フロー

表 13 行政区の家屋評価・賦課業務に使用した資源の年額設定

(単位：千円)

項目	金額	主な内訳, 備考
1 事業費	11,490	職員手当 4,900, 印刷等の需要費 3,300, 電磁的記録等委託料 1,170
2 人件費	57,440	活動量 (部長 0.1, 課長 0.2, 係長 0.8, 係員 6.0 (人)) による
3 間接費	9,270	市全体の財政部門による支援 4,930, 維持管理費 3,500
4 減価償却費	600	行政区庁舎の減価償却費のうち, 家屋評価・賦課担当の使用分
5 退職給与引当	4,200	人件費と同じ
6 支払利息	0	
合計	83,000	

(資料) 札幌市歳入歳出決算書等より作成。

価計算の基礎となる。

④原価計算対象の確定

先に事務フローで示した産出をもとに、市が行う公共サービス（ここでは公共サービス対象者の受益を意味しないが）の提供先を確定させる。提供先は、家屋所有者と市の財政部門になるが、家屋所有者については異動の有無などで細分化した方が事例による違いを捕捉できるため、以下のよう

に確定した。
第一は、新規所有者向けの公共サービスで、木造家屋と非木造家屋の場合がある。

第二は、既存所有者向けの公共サービスで、増改築をした場合、車庫等を付属的に建てた場合、権利関係が異動した場合、税を減免した場合、異動がない場合などが考えられる。

第三には、家屋が滅失した元所有者向けの公共サービスがある。

最後に、財政部門への報告がある。これには知事、総務大臣まで報告されるものもある。

⑤活動の決定と原価計算

事務量調査では多くの事務を把握しているが、これを原価作用因 (cost driver) が同じ事務同士で集約して活動とする。例えば、新築の木造家屋の評価は、一棟ごとに現地調査、評価額の計算、決裁、データベース登録、登録結果の確認という事務を必要とするが、これを集約して新築木造家屋の評価という一つの活動とする。集約した活動は、棟数などの原価作用因数を基準に単価を算出できる。今回の事例で、活動を決定して原価計算

した結果は表 14 である。

⑥公共サービスの内容別のコスト

活動別の原価等を求めて原価計算対象ごとに集計すると、表 15 の結果になった。また、物理的な家屋の異動によって生じる標準的な税収とコストを、家屋の経年による損耗だけを考慮して単純比較したものが表 16 である。

⑦公共サービスの内容、含まれる活動の分析

公共サービスの内容別のコストや、税収との比較から以下のことがわかる。

第一に、車庫等の簡易な家屋は評価計算に要するコストが小さいが、得られる税収も小さく、コストの回収に時間がかかることである。また、車庫等の増改築では課税に要したコストを回収できない。この最大の原因は、車庫等の課税に対する苦情対応の多さである。課税への苦情を全てなくすことは困難であるが、車庫等にも課税されるという固定資産税等の課税要件を情報共有することで事務を改善できる可能性がある。また、車庫等の新築・増改築は建築確認や表示登記を伴わないことが実際には多い。このため、課税活動は現地の巡回に頼る状況であり、重点調査という調査活動を生む原因になっている。この活動を削減すべきと考えれば、車庫等の販売店から購入者を教えてもらう方法が重点調査の代わりとして検討に値する。また、法的な問題や税の性質の問題があるが、車庫等の軽易な家屋は、販売価格に固定資産税・都市計画税相当分を上乗せして販売し、販売店が納税する方法もアイデアとしては考えられ

表 14 活動、原価、原価作用因、活動単価

(単位：円，件)

分類	活動	活動の原価	原価作用因	作用因数	活動単価
調査	重点調査	5,936,500	重点調査棟数	6,000	989
	担当地区調査	2,398,800	行政区全棟数	36,000	67
評価	新築・木造	10,609,585	木材新築棟数	440	24,113
	新築・車庫等	2,624,375	車庫等新築棟数	275	9,543
	新築・非木造	6,957,683	非木造新築棟数	50	139,154
	増改築・木造	5,073,141	木造増改築棟数	200	25,366
	増改築・車庫等	66,685	車庫等増改築棟数	5	13,337
	増改築・非木造	1,993,918	非木造増改築棟数	16	124,620
	滅失	1,794,542	滅失棟数	336	5,341
	苦情対応	3,829,250	苦情処理件数	66	57,931
	完成・未完成調査	1,179,400	調査件数	90	13,104
	表示関係登記処理	1,359,789	表示関係処理件数	1,080	1,259
	評価替え(1年分)	4,310,947	行政区全棟数	36,000	120
賦課	権利関係異動	12,284,320	権利関係処理件数	2,040	6,022
	減免処理	2,387,028	減免処理件数	180	13,261
	納税通知書の到達	13,987,317	納税通知書発送数	28,000	500
その他	予算	1,290,542	作成件数	1	1,290,542
	決算	1,290,542	作成件数	1	1,290,542
	総評価見込	1,685,393	作成件数	1	1,685,393
	概要調査	1,940,243	作成件数	1	1,940,243
合計		83,000,000			

(注) 活動単価=活動金額÷原価作用因数。

(資料) 札幌市歳入歳出決算書等より作成。

る。これら販売店の活動を利用する方法は、課税事務の供給主体を再考するものといえる。

第二に、非木造家屋の新築・増改築評価は比較的成本が高いが、それを大きく上回る税収が上がっている。評価計算には手間がかかるが、物件の規模、単価、耐用年数が他の家屋より大きいためである。

第三に、活動別の原価を見ると、重点調査や担当地区調査という調査事務に相当な原価が生じており、異動がない場合を含む事務のコストを高める要因となっている。住宅メーカー、車庫等の販売店や、町内会等の主体も家屋の異動を把握できるので、委託や共同調査、情報提供などでコストを最適化できる可能性がある。また、市の建築指導部は建築確認申請や完成検査を行っており、情報共有によってコストを抑えることもできるだ

う。

他にも地方自治体が直接担わなくてよい活動や事務の改善ができる活動は存在する。ABC/ABMを取り入れることで、財務会計のコスト情報だけでは気づかない損失を発見できる。また、活動別に原価を把握することで、同様の活動が可能な住民や企業の存在を連想でき、活動ごとに最適な供給方法を考えることが可能になる。ABC/ABMを公共サービスの分野に取り入れることは、民営化等の判断に直結しないとしても活用可能性があるといえる。

おわりに

以上検討してきたコスト情報は、いずれも地域の資源配分の再考に必要なあるいは効果的な情報で

表 15 公共サービスの内容別のコスト

(単位：円，件)

公共サービスの内容		サービス原価	件数	サービス単価
新規所有者向け	木造家屋の新築	12,832,000	440	29,164
	非木造家屋の新築	7,548,531	50	150,971
既存所有者向け	車庫等の新築	4,645,234	275	16,892
	木造家屋の増改築	6,080,899	200	30,404
	車庫などの増改築	143,149	5	28,630
	非木造家屋の増築	2,162,084	16	135,130
	権利関係異動者	12,284,320	2,040	6,022
	減免される所有者	2,387,028	180	13,261
	異動なし	12,083,236	34,678	348
	課税の確定	13,742,539	27,510	500
滅失した元所有者向け		2,884,260	336	8,584
財政部門向け		6,206,720	4	1,551,680
合計		83,000,000		

- (注) 1 新規所有者向けは新たに納税通知書が作成されるので、既存所有者向けの「課税の確定」分を含む。
- 2 同一物件の複数異動(例：車庫等新築、権利関係異動)は取り上げないが、当該項目を加算すればおおよそ算出可能である。
- 3 滅失における評価替え処理も、データベース上の処理があるので含める。

表 16 物理的な家屋の異動による税収とコストの比較

(単位：年，円)

行政サービス	期間	期間中税収	期間中コスト	税収－コスト	税収÷コスト	コスト回収期間
木造家屋の新築	26	2,016,800	50,364	1,966,436	2.5%	1
非木造家屋の新築	60	60,519,300	201,003	60,318,297	0.3%	1
車庫等の新築	18	34,400	22,808	11,592	66.3%	10
木造家屋の増改築	16	305,800	35,624	270,176	11.6%	2
車庫などの増改築	10	22,100	31,762	▲9,662	143.7%	不可
非木造家屋の増改築	50	24,148,800	152,182	23,996,618	0.6%	1

- (注) 1 新築については1年目に新築所有者向けのコストを、2年目以降は異動なし・課税の確定コストを集計。
- 2 車庫等の新築、増改築については、1年目に異動時のコストを、2年目以降は異動なしのコストを集計。

ある。ここで、Plan-Do-See という政策過程の循環のどこでコスト情報を活用するかという問題が生じる。政策形成に貢献することを目的とすれば、See から次の Plan という段階でコスト情報を活用すべきである。財務会計的成本は See の段階で把握され、決算過程で行政活動の支出面での結果と地域の現状を明らかにすることができる。機会費用は仮定計算によって、ライフサイクルコストは財務会計的成本を踏まえて、それぞれ算出され、次年度の予算編成等の Plan において、公共サービスの妥当性や供給形態・方法を議論する

資料になる。ABC/ABM は、政策形成を根本から左右することはなくとも、See で活動を単位として事業を評価し、Plan へのアイデアを生む材料となることが期待される。

また、コスト情報を政策評価に組み込むことも重要である。投入と算出・成果を比較判断するなら、比較材料の片方であるコスト情報を事業別・期間別に把握すると政策評価の信頼性も高まることが期待できる。第2章で取り上げた尼崎市の事例も、コスト面の充実を図った事例といえる。

ここで、コスト情報の限界の認識がある。すな

わち、財政民主主義との関係である。財政民主主義から毎年の財政統制を確実に行うため、予算と決算には単年度主義が採用されている。本稿で検討したコスト情報は単年度主義に基づくものではなく、既存の予算・決算制度に直接取って代わることはできない。あくまで政策情報の形成という位置づけになる。また、コスト面では最善でない政策を議会が議決することもありうる。コスト情報はあくまでも政策形成の資料であって、コスト情報どおりに政策を決めることはできない。議会は政策形成に際してコスト情報を重要な参考資料として共有し、コストがかかっても行う政策とはどのようなものかを議論し説明すべきである。コスト情報があるからには、安上がりな方法を探らないことの説明責任を果たすことが求められる。説明責任の充実という意味でも、コスト情報は意味をもつ。

筆者の今後の課題は、まずコストマネジメントの継続的な研究である。本稿では資源配分を再考するにあたって機会費用、ライフサイクルコスト、ABC/ABM を取り上げた。しかし、管理会計手法で行政機関に有益な方法は他にも存在し、今後も現れるであろう。前章で名前を挙げた中でも、品質管理原価計算やフルコスト・アカウンティングは、今後環境に係るコストを考える上で重要な示唆を与えてくれる期待がある。コスト情報を生む方法も進化し続けており、多様なコスト情報の生産を模索し続けることが求められる。

また、本稿ではコストとなる経済資源を、貨幣的に価値を測定できる経済資源に限定した。しかし、経済資源には貨幣で測ることが困難な資源も存在する。天然資源、文化的遺産や、権利となっていない知識・技能など人材資源などが考えられる。地域のあらゆる資源を組み合わせることで地域の価値を追求することが重要で、地方自治体はその調整者であり担い手でもある。地方自治体は、地方自治体組織内外を問わず、測定困難あるいは無形の資源を把握・活用する方法を模索すべきであろう。

地方自治体における資源配分機能を見直すとい

う考えは広まっているが、どのような手段で見直すかは判然としない。首長や議会、幹部職員らのリーダーシップに期待することも選択肢であるが、特定個人の力量のみに頼らなくても公共サービスのあり方や改善を考えられるシステムを構築し活用することが重要である。コスト情報を測定する前提や手法には批判もありうるが、資源配分機能を再考する上での情報が絶対的に不足している現状では、定量的に政策の結果や費用の見込みを示すシステムが存在すべきである。

コスト情報の把握も多くの地方自治体が取り組むところではあるが、現在は試行錯誤の段階であり、確たる答えは出ていない。しかし、財務会計的成本の把握、すなわち直接事業費や人件費、間接費に加えて発生主義で認識するコストまでを事業別・期間別に把握すべきということは、先進的な地方自治体では合意を得つつあると考える。今後は実際の政策形成に貢献するため、コスト情報の多様化がまだ求められるだろうから、その際には機会費用、ライフサイクルコスト、ABC/ABM によるコスト情報について、まず取り組むべきと考える。

本稿で挙げたコスト情報は、概念としてはさほど目新しいものではない。しかし、多くの地方自治体がコスト情報を資料として政策形成をしているかといえば、答は否である。地方自治体は、少子化とグローバル化という外部環境の変化を踏まえ、地域の各主体と共に地域の社会を築いていくための判断材料を、現状ではまだ広く把握していくべきであろう。

最後に、多忙な業務の中で筆者の研究活動に多大な支援や知識をいただいた札幌市役所の各位、本稿の構想から細部に至るまでご指導とご助言いただいた北海道大学大学院の各位に心より感謝の意を表したい。

後注

第1章

- (1) 片桐正俊『財政学——転換期の日本財政』東洋経済新報社、1997年、462頁。

- (2) 前掲・注(1), 4-5 頁。
- (3) 宮脇淳・梶川幹夫『「独立行政法人」とは何か — 新たな公会計制度の構築 —』PHP 研究所, 2001 年, 29 頁以下。
- (4) 宮脇淳『財政投融资と行政改革』PHP 新書, 2001 年, 66 頁。
- (5) 上山信一『「行政評価」の時代 — 経営と顧客の視点から —』NTT 出版, 1998 年, 67 頁。
- (6) 大住荘四郎『ニュー・パブリック・マネジメント — 理念・ビジョン・戦略 —』日本評論社, 1999 年, 202-204 頁。
- (7) PHP 総合研究所公共経営研究センター「ポスト NPM: PPP 理論の日本での可能性(1) — 英国 PPP 委員会最終報告 —」『PHP 政策研究レポート』第 55 号, 2001 年, 10 頁。
- (8) 前掲・注(7), 10 頁。
- (9) 前掲・注(3), 19-20 頁。
- (10) 前掲・注(4), 228 頁。
- (11) 前掲・注(4), 229 頁。
- (12) 前掲・注(4), 220 頁。
- (13) 石原俊彦『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, 1999 年, 117 頁。
- (14) 宮脇淳『「公共経営」の創造 — 地方政府の確立をめざして —』PHP 研究所, 1999 年, 112-113 頁。
- (15) 前掲・注(13), 117 頁。
- (16) 片山光代『公会計改革キャンペーン』1999 年, <http://www.katayama.org/psaj.htm>。
- (17) 前掲・注(3), 118 頁。
- (18) 日本の地方自治体における企業会計的手法の導入については, 前掲・注(13)の 113-152 頁が詳しい。
- (19) 財団法人日本都市センター『行政評価の設計・導入とその視点・手順 — 新しい都市自治像の構築に向けて —』財団法人日本都市センター, 2000 年, 8 頁。
- (20) 総務省ホームページ「地方公共団体における行政評価の取組状況」2001 年, <http://www.soumu.go.jp/click/jyokyo.html>。

- html。
- (21) 前掲・注(5), 22 頁。
- (22) 前掲・注(5), 22, 40-43 頁。
- (23) 上山信一他編著『実践・行政評価 — 事例, 解説, そして Q & A —』東京法令出版, 2000 年, 17 頁。
- (24) 前掲・注(6), 136-137 頁。

第 2 章

- (1) 伊藤嘉博『コストマネジメント入門』日本経済新聞社, 2001 年, 14 頁。
- (2) 加登豊『管理会計入門』日本経済新聞社, 1999 年, 11 頁。
- (3) 前掲・注(2), 13 頁。
- (4) 小宮一慶『図解 戦略経営のための管理会計入門』東洋経済新報社, 1999 年, 21 頁。
- (5) 監査法人トーマツ『行政評価導入マニュアル Q & A』中央経済社, 2001 年, 99 頁。
- (6) 人件費の配賦方法については, 石原俊彦『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, 1999 年, 232-240 頁で事例を詳しく取り上げている。
- (7) 前掲・注(5), 99 頁。
- (8) 前掲・注(5), 113 頁。
- (9) 前掲・注(5), 109 頁。
- (10) 前掲・注(5), 97 頁。
- (11) 太田市ホームページ「セグメントバランスシート目次」2001 年, <http://www.city.ota.gunma.jp/balance/s-menu.htm>。

第 3 章

- (1) これらの活動のうち, 本文中で取り上げないものの定義は以下のとおり。原価企画とは, 商品の企画・開発・設計段階にさかのぼって原価の作り込みと抜本的な引き下げを行う活動。品質原価計算とは, 品質の維持向上のための原価を測定するもので, 予防コスト, 評価コスト, 失敗コストのうち損失である失敗コストを最小化させる取り組み。フルコスト・アカウンティ

- ングは、通常コスト、潜在的コスト、賠償コスト、無形のコスト及び便益の4段階で環境コストを表現するもので、環境にかかるコストを顕在化し公害予防を促す。
- (2) 監査法人トーマツ『行政評価導入マニュアル Q & A』中央経済社、2001年、126頁。
 - (3) 高松高判平成12年3月6日、判例自治200号40頁。
 - (4) 宮脇淳・梶川幹夫『「独立行政法人」とは何か — 新たな公会計制度の構築 —』PHP研究所、2001年、186-188頁。
 - (5) 財務省ホームページ「平成13年度政策コスト分析について（本年度のポイント等）」2001年、<http://www.mof.go.jp/singikai/zaiseseido/siryu/zaitoa130627a.htm>。
 - (6) 大住荘二郎『ニュー・パブリック・マネジメント — 理念・ビジョン・戦略 —』日本評論社、1999年、143-146頁。
 - (7) 伊藤嘉博『コストマネジメント入門』日本経済新聞社、2001年、99-100頁。
 - (8) 宮脇淳『「公共経営」の創造 — 地方政府の確立をめざして —』PHP研究所、1999年、139頁。
 - (9) 第一勧業銀行国際金融部編『PFIとプロジェクトファイナンス』東洋経済新報社、1999年、40-45頁。
 - (10) 宮脇淳『財政投融资と行政改革』PHP新書、2001年、134頁。
 - (11) 内閣府ホームページ「PFI事業の実施に関するガイドライン」2000年、<http://www8.cao.go.jp/pfi/guideline.html>。
 - (12) 三重県ホームページ「県有建築物の望ましい姿 — みえけん・みんなの建物づくり —」2000年、<http://www.pref.mie.jp/kanzai/gyousei/kentiku/index.htm>。
 - (13) 櫻井通晴『ABCの基礎とケーススタディ』東洋経済新報社、2000年、19-20頁。
 - (14) 前掲・注(13)、20-23頁。
 - (15) 前掲・注(13)、28頁。
 - (16) 前掲・注(13)、40-41頁。
 - (17) 南学「サービス原価を基礎にした「行革」議論を」『地方行政』第9316号、2000年、2頁。
 - (18) 上山信一他編著『実践・行政評価 — 事例、解説、そしてQ & A —』東京法令出版、2000年、16頁。
 - (19) 前掲・注(13)、260-286頁を計算にあたって参照している。

(たかはし あきら 札幌市市民局)