

第二章 地方公共団体における行政コスト計算書の導入

第一項 行政コスト計算書の概要

民間企業会計の財務諸表には、バランスシートのほかに事業年度（通常は一年間）の損益を一覧表に記した損益計算書の作成義務がある。これは、バランスシートが資産・負債等のストック情報を示すものであることに対して、当該期間における企業活動の収益および費用等の結果を記載する計算書である。換言すると、損益計算書は一事業年度の企業活動の結果として生じた当期純利益（損益）の発生原因を明らかにし、その内訳を明らかにする計算書であり、大まかには、収益－費用＝当期純利益（損失）という算式に基づくものである。このことから、地方公共団体は利益を追求する組織ではないため、損益計算書を導入する必要は生じないと一般的には解されている。

しかしながら、地方公共団体の行政活動は社会資本の形成のみならず資産形成を伴わない環境や福祉、教育等の行政サービスも提供しており、これらの行政活動に関するコストを正確に把握する必要がある。また、正確かつ詳細な行政コストの把握は、計上された予算全額の執行を前提に非効率な事業運営を実施していたこれまでの行政手法を改めることにも繋がり、総じて行政活動の改善を促す効果が期待できる。さらに、行政コスト計算書と行政評価制度を連携させることで、多角的な視点からの評価が期待できるため、総合的な行政活動の質の向上に寄与するものとなる。

具体的な行政コスト計算書の作成は、これまで公表されてきた予算・決算数値に加え、総務費で計上されている職員給与費や減価償却費、退職金引当金等、従来は考慮されていなかった行政コストを詳細に算出する必要がある。このことにより、民生費や議会費といった項目別のトータルコストを把握することが可能となる。総務省の二〇〇一年八月末の調べによると、行政コスト計算書の導入・公表済団体は一〇都道府県、五三市町村にのぼり、また、二〇〇

一年八月から九月に実施された「自治体における行政評価とコスト分析に関する実態調査」によると、バランスシートを作成している割合が都道府県では九七・六%、政令指定都市では八三・四%と高いものとなっている一方で、行政コスト計算書は総務省による統一的なマニュアルが未整備であったこともあり、都道府県では一九・五%、政令指定都市では八・三%にとどまっている。⁽²¹⁾この点から、バランスシートと連携して作成する行政コスト計算書についても、早期に導入することが肝要である。

バランスシートおよび行政コスト計算書を行政機関に導入する最終目的は、これらと行政評価結果を組み合わせることによる、行政機関の行政活動に関する総合的な成果報告書を作成することにある。これについては、「拡散された費用を明確にし、各経済主体が負担しなければならない金額を明確にして、納税者の合理的な支出の決定に資するものである」と言われており、アカウンタビリティの観点から市民に正確に公表する必要があると筆者は考えている。このことから、行政コスト計算書は行政評価システムと連携させることが肝要であり、同時にこの計算書は、行政機関内部における政策の優先順位付けや最小の費用で最大限の事業効果を得るための効率的な資源投入に関する情報を提供するものである。換言すると、行政コスト計算書は行政活動の妥当性、有効性や効率性等を住民等に明確に公表することにとどまらず、予算の超過執行を防ぐことや適正な予算編成作業に寄与するものである。

ところで、昨今、公共事業部門に関しては、財政危機によりその規模が相対的に縮小傾向にあるが、依然として事業効果や高コスト構造は是正されていない。その原因は、談合等の違法的な手法が蔓延していたことや、特に地方公共団体では中央政府や都道府県からの補助金の交付に基づき事業を執行していたことから、現場でのコスト感覚が欠如していることが大きな要因であろう。さらに、この点に加えて、予算等の見積時点および事業実施段階において、民間企業並に厳密な原価計算が実施されておらず、原価計算というよりはむしろ原価分析(Cost Analysis)的な精

度の低い見積がなされていたことから、総じて民間よりも割高な工事が実施されていたことも原因として挙げられる。このことから、行政コスト計算書の作成の際には、原価計算論に基づき詳細な事業コストの把握に努めることが肝要である。

行政コスト計算書の作成に関しては、二〇〇一年三月に総務省が、「地方公共団体の総合的な財政分析に関する調査研究報告書―『行政コスト計算書』で、行政コスト計算書の作成方法を公表した。この中で、行政コスト計算書の対象は、「施設・インフラを除いた行政コスト」と定義していることから、これは、過去一年間の行政活動によって生じた行政コスト情報を正確に把握するための計算書類といえる。このことから、バランスシートでは明確化できない資産形成以外の行政活動の費用（コスト）項目は、行政コスト計算書で算定することになり、これとバランスシートを活用することで民間企業並の財務分析が可能となった。そして、具体的な作成については作成マニュアルで、「行政の効率性を検討する見地から有効に活用していくためには、行政活動の成果に対する適正な評価を行うことが必要であり、行政評価の手法の開発を行っていくことが求められると考える。」とされており、行政評価システムとの関連性から事業実施における費用対効果の計測の際には、これは重要な情報を提供するものである。そして、行政コスト計算書の具体的な導入メリットとして、①これが示す数値に基づき、提供するサービスの効率性を検討することが可能、②資産の将来の有効活用を含めた長期的なコスト意識を醸成することに繋がる、③個別の行政分野や施策に着目したコストの把握が可能、という点が挙げられる。

これらの特徴を持つ行政コスト計算書を作成するうえで、作成マニュアルでは以下の六点の前提条件が示されている。⁽²³⁾
第一は、対象となる会計である。バランスシートが普通会計を対象としていることから、バランスシートと密接に
関係している行政コスト計算書についても双方の整合性を図るために、作成の対象を普通会計と定めている。また、

行政コスト計算書についても決算統計のデータを利用することにより、小規模な地方公共団体でも比較的容易に作成できると考えられている。

第二は、計上する行政コストの範囲である。具体的には、行政サービスに要する費用のうち、バランスシートの計上費目である資産形成に繋がる支出を除いた現金支出を伴う行政活動のコスト項目を計上することとされている。さらに、作成マニュアルではこれに加え、減価償却費、不納欠損額（民間企業会計では貸倒損失に相当）、新たに当該年度に発生した退職給付費用等についても計上することと規定している。

第三は、行政コストの分類である。民間企業会計では企業活動によって生じる費用項目を「販売費及び一般管理費」として、その内訳を支出類型ごとに分類しているが、行政コスト計算書では、目的別経費と性質別経費とを組み合わせてマトリックス的に算出するものと規定している。具体的には、目的別経費は予算書における「款」、「項」の区分を基準とした行政目的別である総務費、民生費、教育費、土木費等に分類することである。性質別経費は、経費を大きく「人にかかるコスト（人件費、退職給付引当金繰入額等）」、「物にかかるコスト（物件費、維持補修費、減価償却費等）」、「移転支出的なコスト（扶助費、補助費、繰出金、他団体への補助金である普通建設事業費等）」、「その他のコスト（災害復旧費、失業対策費、公債費（利子分のみ）、債務負担行為繰入、不納欠損額）」に分類することである。

第四は、現金主義会計から発生主義会計への変更に必要な調整である。現在の地方公共団体は、現金の収入・支出をベースとする現金主義（正確には修正現金主義）によるものであり、一方で行政コスト計算書は事実の発生時に取引額の認識を行う発生主義に基づくものである。そのため、現金主義で算定されている普通会計のデータを発生主義の見地から発生した年度に適正に割り当てるために、具体的な数値の調整を行うことである。

第五は、行政コスト計算書の作成に使用するデータである。バランスシートと同様に、データの妥当性や地方公共団体間の統一性およびデータ収集の簡易性等の観点から、基本的には決算統計のデータを利用するものとされている。第六は、経過勘定項目の取り扱いである。発生主義会計では、当期のみならず翌期以降の金額を含んだ収益および費用については、見越や繰延の手続により、適正に各会計期間に配分されることになっている。しかしながら、作成マニュアルでは経過勘定項目について、現金の支出や収入を伴わなかったもの（地方債の利払日以降の利子分等）に関する費用や収益の見越計上、さらには、当該年度の現金支出や収入分のうち次年度のコストや収入項目となるもの（次年度分の前払いされた保険料等）の費用や収益の繰延計上に関しては、データ収集の簡易性および地方公共団体間の統一性を勘案してマニュアル化はされていない。この点については、アカウンタビリティの観点からも、経過勘定項目を反映させた行政コスト計算書を作成するべきであると筆者は考えている。

ところで、作成マニュアルに基づく行政コスト計算書は、民生費や議会費といった行政目的別の項目ごとに行政コストが算定されるため、それが示す数値はやや抽象的であり、専門的知識を有しない者には理解が困難である。そのため、これらの点を改善し、より詳細な行政コストを分析するために、事業別や部課単位における行政活動のトータルコストを把握する「セグメント別行政コスト計算書」も登場している。この手法によれば、当該事業のトータルコストが明確になるため、例えば、民営化および民間委託を導入する際に必要な民間企業とのコスト比較が可能となると同時に、事業の執行方法を検討する際にも、費用対効果や有効性の観点から経営資源を最大限に活用した手法を選択することも容易になる。

さらに、行政コスト計算書の策定の際には、セグメント別行政コスト計算書のみならず、民間企業で採用されている活動基準原価計算手法たる「ABC (Activity-Based Costing 以下、「ABC」という。)」を導入することによ

り、正確な行政コストの算出が可能となる。そして、これは予算編成段階における適切な人員および予算金額の有効な配分にとどまらず、算出された数値を行政評価指標および戦略計画と連携させて関連付けることが容易であることから、総合的な行政運営システムの構築への足がかりとなる手法である。

具体的に ABC とは、一九八〇年代後半に、アメリカで新しいコスト計算の枠組みを提供する理論として提唱されたものであり、主に製造業で生じる人件費等の製造間接費を製造費に正確かつ詳細に配賦することにより、活動単位におけるコストの把握や製造原価計算の合理性を担保する手法である。そして、これは活動単位ごとに生じるコストが把握できるため、職務プロセスを通じてコストを削減する「活動基準管理 (ABC: Activity-based Management 以下、「ABC」という。) 手法」と関連するものとなっている。このことから今後は、ABC および ABC を活用した組織全体のコストマネジメントを通じた財務管理が行政機関にも必要となると想定できるため、まず、ABC を行政コスト計算書とともに導入するべきであろう。

以下ではこれらの前提による、行政コスト計算書の具体的な作成に関する詳細を論じたい。

第二項 行政コスト計算書の作成

民間企業会計の損益計算書と行政コスト計算書の最大の相違点は、その算出手法にある。つまり、民間企業会計では売上高に対応する売上原価を算出し、この数値と販売管理費等の営業費用項目を減じることにより、企業活動における営業利益を算出するのに対し、地方公共団体では行政コストと収入項目（地方公共団体が行政活動により得た収入を指し、使用料・手数料等、国庫（都道府県）支出金、一般財源に分類される）を積算し、「行政コスト」―「収入項目」―一般財源等増減額 という算式に基づき算出する点にある。報告書ではこの点に関し、行政コストたる費

用については、「①会計期間中における活動の成果を生み出すための努力として、②資産の流出もしくは減損、または負債の発生、の形による経済的便益またはサービス提供能力の減少であって、③会計主体の所有者以外との取引その他の事象から生ずる純資産の減少原因をいう。」と定義されている^{（24）}。また、行政コストの算出に関しては、作成マニュアルで以下の九つの項目における留意点が示されている。

第一は、人件費の算出である。人件費は決算統計の人件費の金額から、退職手当支払額を除いた額を計上することになる。この場合の人件費とは、職員等に対して勤労の対価や報酬として支払われる一切の経費を指しており、バランスシートで既に負債計上されている退職給付引当金については、行政コストではなく負債として認識しているため、行政コスト計算書では計上されない。

第二は、退職給付引当金繰入額等の算出である。作成マニュアルでは、退職給付引当金として新たに繰り入れられた額に相当する金額を計上し、当該年度の退職金支払額のうち、退職給付の引当を行っている金額を超える額も含めて計上することになる。このことから、退職給付引当金繰入額については、当該年度に新たに退職給付引当金として繰り入れられた額をコストとして計上するものである。既にバランスシートで負債計上している退職給付引当金について行政コストとして新たに計上する理由は、当該年度末と前年度末における引当金相当額の差額が退職給付引当金の要支給額に関する増加分であり、その相当額が当該年度に発生したコストと認識できるためである。また、当該年度の退職手当支払額のうち、既に退職給付引当を行っている額を超える額については、本来ならば「退職金」として当該年度に計上するべきではあるが、実務上は算定が困難であることが考慮され、退職給付引当金の繰入の際に差額の退職手当分も含めて計上するものとされた。この点について民間企業会計では、退職給付引当金も発生した期間における費用として認識するものとされ、原則として期首に当該会計年度内に発生するであろう金額を見積もる会計処

理が行われ、決算日時点で実績値に補正する処理が行われている。

なお、退職手当組合等に加算している場合の当該積立金額相当分の処理については、バランスシートの資産に計上されることになっている。そのため、組合等への積立金の支出の際に、現金・預金から負担金相当額を資産である「退職手当組合積立金」に振り替え、退職手当支払時に支払相当額を退職手当組合積立額から減額し、同時に組合の積立金相当部分の増減額と負担金支出額の差額について、行政コスト計算書の退職給付引当金繰入科目で増減させることとされている。

第三は、資産の減価償却費および除却額等の算出である。作成マニュアルでは、有形固定資産の除却・売却に関して、除却損や売却損益は原則として計上しないものとされている。また、バランスシートに計上される有価証券等の投資に関する評価損益額および除却・売却相当額については、行政コスト計算書の「物にかかる経費（コスト）」に「その他」の項目を設けて計上する旨が示されている。なお、民間企業会計ではこの点について、有形固定資産の残存簿価または残存簿価に除却費・売却額を加算した額を費用計上することになるが、行政コスト計算書では個別資産ごとの未償却残高が不明であることや、残存価値を零としているために耐用年数到来後に除却した場合には除却損が発生しないことを考慮したことから、民間企業会計のような処理方法を明記していないものと考えられる。この点について、個別に財産管理を行っている地方公共団体では、「物にかかるコスト」に「その他」項目を設けて未償却資産残高と売却価額との差額を計上することは妨げないとしている。以上のことから、地方公共団体における財産管理の正確性が行政コスト計算書の数値にも反映されることになるため、個別に財産管理を行っていない地方公共団体は、早急に財産管理の手法を見直し、時価による簿価を算定する必要がある。

なお、第三セクターの破綻等による出資株式の価値がなくなった場合の取り扱いにおける出資金等の評価損は、「物

にかかるコスト」に「その他」項目を設けて計上することになる。さらに、出資株式等を第三者に売却した場合には、決算統計の「財産収入」に売却価額が計上されることから、売却価額から取得原価を控除したうえで、収益が生じる場合には売却益を、損失が生じた場合はその額を「物にかかるコスト」に「その他」項目を設けて計上することも考えられる。

第四は、補助費等の算出である。作成マニュアルでは、決算統計の補助費等の額から債務負担行為のうち債務保証または損失補償に係るもので、前年度のバランスシートに計上されている当年度履行額および退職手当組合の負担金を除いた額を計上することが示されている。この点については、前年度にバランスシートで計上されている負債は、当該年度の行政コストではないことから算定項目からは除外されている。また、退職手当組合への負担金は資産計上されるため、コストには相当しないことから同様に行政コスト計算書には計上されないことになる。

第五は、繰出金の算出である。作成マニュアルでは補助費と同様に、決算統計上の金額からバランスシートで処理された金額を除いた額を計上することが示されている。例えば、バランスシートで資産計上される定額運用基金への繰出金や法非適用の公営企業への繰出金については、現金の減少を伴う資産の増加であることから、行政コスト計算書には計上されないため、これらの繰出金相当額を除いた額を計上することとしている。

第六は、普通建設事業費の算出である。作成マニュアルでは、政府、都道府県、一部事務組合、民間等の他団体に支出した補助金および負担金等により、当該地方公共団体以外の団体に資産が形成される場合には、当該補助金および負担金額を計上することとしている。例えば、普通建設事業費に関して、当該地方公共団体に資産が形成される場合にはバランスシートに資産計上されるが、他団体等へ支出した補助金等により他団体が資産を形成する場合には当該地方公共団体の資産には相当しないため、当該補助金および負担金額等については行政コストとして認識すること

から、行政コスト計算書に計上することが示されている。

第七は、公債の算出である。公債に関しては、利子償還額を行政コスト計算書に計上することになる。つまり、公債費は地方債の元金償還分と地方債および一時借入金の利子から構成されており、前者は既にバランスシートで負債計上されているため、行政コストとしては処理がなされない。しかしながら、後者は利息の支払であり、民間企業会計においても支払利息は費用計上されることから、行政コストとして行政コスト計算書に計上することになる。

第八は、債務負担行為繰入の算出である。債務負担行為繰入に関しては、第三セクター等に対する債務保証に係る債務負担行為の設定額のうち、債務が確定したものについてはその時点で行政コストとして認識されるため、行政コスト計算書に費用計上するとともに、同額をバランスシートの負債に計上することになる。また、当該債務負担行為に基づく債務履行負担額は、負債に相当するため行政コスト計算書には計上されない。なお、PFI等により行政財産を形成する場合には、上記のとおり既に引き渡しを受けた資産についてはバランスシートに計上され、翌年度以降の当該債務負担行為に基づく債務履行負担額は負債であるため、行政コスト計算書には計上されない。

第九は、不納欠損額の算出である。作成マニュアルでは、未収金について不納欠損処理を行った場合には、当該金額を行政コスト計算書に記載することが示されている。この点について、民間企業会計では未収金等の債権について貸倒れが見込まれる場合には、その額を貸倒引当金として資産のマイナス項目として記載するとともに、同額を費用計上することが定められている。しかしながら、作成マニュアルでは、不納欠損額に関してバランスシートで貸倒引当金処理を行わないため、コストとして行政コスト計算書に計上することになる。

このような指針に基づき作成される行政コスト計算書については、包括的に部門別および事務事業単位で策定することが肝要である。なぜならば、予算項目の最小単位である事務事業単位で行政コストを把握することにより、部門

別単位、さらには、地方公共団体の全コスト額の集計が可能となるためである。その際には、他の事業や部署と共通している基幹端末等のコンピュータ経費や施設の管理費等に関する間接費についても可能な限り精密に按分することにより、正確な事業単位でのフルコストの算定が可能になる。この点については、適正な行政評価の実施の観点から、も事務事業単位で正確に行政コストを把握する意義は大きいと筆者は考えている。

一方、行政コスト計算書における収入項目は、作成マニュアルでは使用料・手数料等、国庫（都道府県支出金含む）、一般財源の三つの項目を想定している⁽²⁵⁾。なお、この点について報告書では、収入項目を「収益」とし、「①一会計期間中における活動の成果として、②資産の流入もしくは増加、または負債の減少の形による経済的便益またはサービス提供能力の増加であつて、③会計主体の所有者以外との取引その他の事象から生ずる純資産の増加原因をいう。」と定義されている。

まず、使用料・手数料については、作成マニュアルではバランスシートでは処理しない分担金、負担金、使用料、手数料、財産収入、寄付金、基金の取崩しによるもの、公営企業では貸付金で整理されているもの、法非適用の公営企業からの貸付金元金償還額以外の繰入金および貸付金元金収入以外の諸収入は、現年調定額を計上することが示されている。具体的には、バランスシート上で処理がされる基金の取崩額や公営企業からの貸付金元金償還額に関しては、現金の増加を伴う資産の減少であることから、行政コスト計算書には計上されないため、決算統計に基づく繰入金相当額はこれらを除いた金額について行政コスト計算書に計上することになる。また、諸収入については、延滞金や預金利子等が含まれるが、貸付金元金収入は現金の増加を伴う資産の減少であることから、バランスシートで処理するものであり、収入項目には該当しないため、決算統計に基づく諸収入相当額から当該金額を除いた額を行政コスト計算書に計上することが示されている。

次に、国庫（都道府県）支出金については、作成マニュアルでは、資産形成に資する国庫（都道府県）支出金以外の支出金を計上することが示されている。つまり、資産形成の財源についてはバランスシート上で処理されることから、行政コスト計算書では資産形成に資する支出金以外の支出金について計上することになる。また、正味資産国庫（都道府県）支出金償却額については、作成マニュアルでは資産の減価償却に伴い、償却するバランスシート上の正味資産に計上した国庫（都道府県）支出金の償却額を計上することが示されている。この点については、有形固定資産の取得時の財源となった国庫および都道府県の負担金や補助金は、有形固定資産の減価償却と合わせて償却する必要がある、この金額が「正味資産国庫（都道府県）支出金償却額」とされ、減価償却費とは逆にコストのマイナス項目としての性質を有している。

最後に一般財源については、作成マニュアルでは、地方税は現年課税分について未収分も含め調定済額を計上するが滞納繰越分の収入は計上しないこととされ、地方交付税については決算額を計上するものとされている。つまり、前者に関しては発生主義に基づき、決定された課税額を収入額とは無関係に当該年度の行政活動に対応する収入項目として計上するためである。なお、滞納繰越分については、過年度においてバランスシート上の未収金である資産を回収することになるため、行政コスト計算書には計上されないが、地方交付税については行政コスト計算書には決算統計の地方交付税相当額を計上するものとされている。

しかしながら、行政コスト計算書を会計学上から考察した場合には、以下のとおり未熟な部分があることが指摘されている。⁽²⁶⁾

- ① そもそも地方公共団体の財政には利益の区分は存在しないことから、民間企業会計における利益の階層は「行政コスト計算書」には存在しない。

② 行政コストの費用区分である「人」、「物」、「移転支出」、「その他」の区分は、民間企業会計における「営業費用」と「営業外費用」のような利益の源泉区分とは別の概念となるため、「明示性の原則」には適応し難い。

③ 課税対象ではない地方公共団体は、損益計算書を応用した行政コスト計算書を作成したところでは税金との関連性が希薄であることから、「税引前」と「税引後」との利益の階層の必要性が現れない。

④ 減価償却や退職金をコスト計上しただけでは、発生主義を導入したとは言えない。つまり、土地開発公社等の不良債権に関する地方公共団体負担分等の「隠れコスト」は、行政コスト計算書ではコスト計上がされていない。もし、民間企業会計の予想発生型費用の手法を採用するのであれば、利息負担についてもコスト計上する必要がある。

⑤ 広義の発生コストとは、社会資本整備費用や公共施設の維持更新費用のみならず、公営企業や第三セクター関連施設の維持更新費用も社会的な費用として捉えるべきである。このような都市施設全体の更新費用は、作成マニュアルには明示されていない。

これらの指摘は、民間企業会計の手法を公会計部門に導入する困難性から生じているものであり、行政コスト計算書を導入する以前から想定できるものである。しかしながら、これまでの公会計制度では行政コストを詳細に認識するような資料は存在していないため、行政コスト計算書を作成する意義は大きいと筆者は考えている。この点を留意しつつ、以下では行政コスト計算書に記載される数値に基づき、具体的な財務分析の手法を概観したい。

第三項 行政コスト計算書による財務分析

行政コスト計算書は、これまで予算・決算では把握できなかった行政コストを把握する手段であるため、これを活

用した財務分析を行うことで、これまでとは別の視点から行政活動の効率性を検討することが可能となる。具体的には、①行政分野別のコスト配分やコストの状況、さらには、それぞれのコストに充てられた使用料・手数料等の財源の把握が可能になる、②コストと行政活動の効果を比較することにより行政活動の効率性を判断する材料となりうる、というものである。しかしながら、行政コスト計算書における数値のみの財務分析は危険を伴う。なぜならば、この数値には、政策判断で左右される事項も含まれているためである。例えば、数値の経年比較においても、首長の交代や長期計画等の変更により、当該地方公共団体の政策が社会資本の形成に重点を置いている状況から、資本形成以外の行政サービスに重点が移動した場合には、行政コスト計算書に表される数値に差異が生じる。そのため、政策やスタンスが全く違う数値を比較することは適さないため、行政コスト計算書による財務分析の際には、その背景にある政策判断や社会情勢等を考慮に入れ、数値そのものの表す意味を詳細に検討しなければならない。

これらの前提を踏まえ、作成マニュアルでは五つの具体的な財務分析手法を提示している。⁽²⁷⁾

第一は、経年比較である。「人にかかるコスト」や「物にかかるコスト」等の項目および行政目的別の項目について経年比較を行うことにより、サービスの提供状況の推移が把握できる。例えば、ある地方公共団体で効率的な組織運営を目指すため、定員配置の適正化や職員数の減少を実施していたと仮定する。この場合、当該地方公共団体ではこの政策により職員の平均年齢の上昇したことが要因で、給与手当、退職給付引当金繰入額は増加する一方で、退職者に係るこれらの経費が新規採用職員に係る経費と同額である場合には、「人にかかるコスト」は以前と比較して横ばいで推移することになる。このような数値の経年比較を行うことにより、当該地方公共団体の経年での行政需要の傾向が比較できると同時に、他団体との比較も可能となる。

第二は、住民一人あたりの行政コスト計算書の作成である。作成マニュアルでは、性質別の行政コストである、「人

にかかるコスト」や「物にかかるコスト」などの項目や目的別における各費目の住民一人あたりの額を算出することにより、類似団体とのコスト比較が可能になるとされている。つまり、バランスシートと同様に行政コスト計算書についても、住民一人あたりの行政コストを算出することで、人口規模が異なる他の地方公共団体との数値の比較が可能となる。このことにより、住民一人あたりの総務費、民生費等のコストが明示されることになる。しかしながら、あくまでもこの数値は単純に当該行政コストの総額を人口で除したものであるため、各地方公共団体の事情等は加味されていない点に留意しなければならない。

第三は、指標単位あたりの行政コスト計算である。作成マニュアルでは、各費目について、様々な指標単位での経費を算出することにより、類似団体との比較が可能になるとされている。例えば、ゴミ1トンあたりの処理費用や、小学校の児童一人あたりにかかる費用等の行政コストについても指標単位での数値が把握できる。

第四は、行政コスト対有形固定資産(資産総額)比率である。具体的には、資産形成と一体となった行政サービスについて、「人にかかるコスト」や「物にかかるコスト」等の項目における有形固定資産(資産総額)に対する比率を計算することにより、各行政分野におけるハード、ソフト両面にわたるバランスが取れた財源配分を検討するための指標が作成できる。例えば、ある地方公共団体で民生費における行政コスト対有形固定資産(資産総額)の比率を算出することにより、労働集約型の行政サービスである民生分野について、どの割合で「人にかかるコスト」が計上されているのが明確になる。また、清掃事業についても、収集作業を外部に委託している場合と地方公共団体が直営で行っている場合について、「人にかかるコスト」と「物にかかるコスト」を行政コスト対有形固定資産(資産総額)比率による比較が可能であるため、今後の政策判断に資する指標となる。

第五は、収入項目別行政コスト比率である。作成マニュアルによると、当該行政コスト額に対する収入項目の状況

を把握することにより、政策判断に資する指標が作成できるものとされている。例えば、ある地方公共団体では民生費が一〇〇億円支出されたと仮定し、そのうち手数料で一五億円、国庫支出金で三五億円を賄った場合には、一般財源の負担額は五〇億円となり、一般財源の負担率は五〇%となる。このように、行政活動で発生する行政コストの比率を把握することで、費用対効果や受益者負担の観点による多角的な視点から政策判断が可能になる。

ところで、総務省が行政コスト計算書を公表する以前には、先進的な地方公共団体で民間企業会計手法を取れ入れた行政コストの分析を先行的に実施していた。

例えば、東京都武蔵野市では、一九九八年度および一九九九年度の時点で行政コスト計算書を作成しており、その特徴は以下の二点に集約できる。⁽²⁸⁾

まず、作成マニュアルによれば、「支出の部（行政コスト）」、「収入の部（収入項目）」の順に配列することとされているが、武蔵野市では民間企業会計と同様に「収入の部」、「支出の部」の順に配列されている点である。

次に、減価償却費の取り扱いである。武蔵野市では支出の部の「その他の支出」の項目以外では減価償却費を計上しておらず、作成マニュアルでは「減価償却費は国・都道府県からの負担金を差し引く」と示されているが、武蔵野市ではこれを差し引いておらず、減価償却費については支出の項目のみの処理がなされている。

このように武蔵野市が一九九八年の時点で行政コスト計算書を作成したことは、評価に値するものである。今後は、行政コスト計算書の作成に際して不備な点を作成マニュアルに基づき、修正しつつこれを作成することになろう。地方公共団体ではこれらの観点に加え、行政コスト計算書の作成の際には、できるだけ詳細なデータを得るためにABCの手法を導入する必要がある。そのため、以下ではABC手法による行政コストのフルコストについて、この分析を行った調査結果に基づき具体例を取り上げた⁽²⁹⁾。

この調査は、全国の七つの地方公共団体における二〇〇〇年度の事業運営データや決算データ等を基に、行政サービスのフルコスト計算や同等のサービスを民間が提供する場合は価格比較および地方公共団体間の比較がされている。⁽³⁰⁾なお、本稿では市区町村立の認可保育所事業におけるフルコストの計算のみを概観する。

まず、保育所とは児童福祉法（昭和二十二年二月二日法律第一六四号）に基づき、「保育に欠ける」児童を対象とする児童福祉施設であり、都道府県知事が認可する認可保育所は二〇〇一年四月一日現在、全国に二二、一九五箇所、一、七九二、一四九人が利用している福祉施設である。そして、保育所の運営は市区町村が支弁した保育所運営費に対し、中央政府と都道府県がその費用を負担しているにとどまらず、保育所の新築、増築、改築事業についても補助対象事業となっている。また、保育所事業は従来の保育に欠ける乳幼児または幼児を措置する福祉施策から、少子化対策の一環へと事業目的がシフトされつつあり、同時に公立以外の私立の認可保育所については規制緩和により、社会福祉法人のみならず民間事業者の参入も始まっている。さらに、区市町村立の保育所においては、指定管理者制度や民営化を模索する動きもあることから、公立の保育所事業は社会的な期待とコストに見合ったサービスの提供という相反した事業効果が期待されており、そのため、サービスの質および量をチェックしつつ、より費用対効果の高い事業形態を追求することが求められている。

一方、具体的な公立保育所と民間認可保育所の比較の際には、民間保育所では特別保育以外の保育料は地方公共団体が一括して徴収していることや、収益である運営費については保育士の人数等を基準としているために、経営努力はコストを収益での範囲内に抑える手法が中心となる。その結果として、コストの大部分を占める人件費を抑制していることが多いことから、民間認可保育所では公立保育所の保育士と比較し、雇用形態や賃金水準の差異が大きいことに留意する必要がある。また、保育士の配置基準については、零歳児で三人、一〜二歳児は六人、三歳児は二〇

人、四〜五歳児は三〇人につき一人の保育士の配置が法令で定められている。そのため、園児の状況を加味しないで単純比較を行うと、低年齢児を多く抱える保育所や地方公共団体の裁量で低年齢児の保育士を基準より多く配置している園については、園児一人あたりのコストは高くなることから、量的なサービス水準の違いについても考慮する必要がある。

これらの前提を加味し、「園児年齢別一人一日あたりのコスト」を算出することを目的に、以下で具体的なフルコスト計算の実例を紹介する。

最初に、保育所事業に係わる財務データは、「節別歳出決算額」、「有形固定資産データ」、「起債に関するデータ（有形固定資産財源データ）」の三点である。なお、節別歳出決算額については、人件費（給料・手当・共済費）とその他の項目で扱いを分ける必要があり、後者については各施設の給食材料費、光熱費等の情報を可能な限り正確に把握することが必要となる。さらに、有形固定資産の減価償却費や職員の退職給付引当金繰入額等を算出しつつ、保育料収入等の現年度調定済額については、翌年度に納入された未収額を現年度の収益に計上することにも留意する必要がある。なお、共通費として、本庁の保育所所管部門の人件費も把握することにより、詳細なデータが作成可能となる。⁽³¹⁾ これらを踏まえ、行政コスト計算書の作成に必要な財務データは左図のとおりである。

次に、コスト項目が複数の計算対象項目（保育所間および同一保育園内における年齢別の園児間等）に共通して発生する場合、正確な数値を得るためには、それぞれの対象項目にコストを配賦することが必要になる。具体的には以下のとおりである。

まず、フルコストを計算する場合はこれらのデータを収集する必要があるが、収集する際に考慮することは、次の五⁽³²⁾点である。

項 目	デ ー タ
保育所人件費（個人別）	園長・保育士・内務員の給料（賃金）・手当・共済費 退職給付引当金繰入額（園長・正職員）
本庁所管課人件費（個人別）	給料（賃金）、手当、共済費、退職給付引当金繰入額
人件費以外の節別歳出決算額（施設別・共通費）	報酬・旅費・消耗品費・燃料費・食糧費・印刷製本費・光熱水費・修繕費・賄材料費・飼料費・通信運搬費・手数料・保険料・委託費・借上料・原材料費・備品購入費・補助金・負担金・扶助費・その他
有形固定資産データ	デフレータ・取得年度・耐用年数・取得価額・年度末地方債残高・地方債金利（支払利息）・公有地の土地評価額
受益者負担関係	保育料収入調定額（園児年齢別）・国基準換算の保育料収入想定額・特別保育料収入（延長保育料など）、公立保育所については、民間保育所と仮定した際の運営費および補助金の想定収入額

第一は、人件費等については、本来、個人別の実際のデータを使用することが正確性を担保するうえでは望ましいという点である。しかしながら、人事異動や休職等の事由により、個人別データの収集が困難である場合には、担当園児年齢等の属性が同一である職種別合算データでも代替は可能である。また、バランスシートの負債項目である「退職給付債務」を把握していない地方公共団体が多い現状において、職員個人別の当該年度当初における退職金引当額と当該年度末までに発生する当該年度分の引当金必要額等のデータを収集することは困難である。そのため、簡便な方法として、現状では当該地方公共団体における、職員全体の平均給料や平均勤続年数から算出した退職金支給月数に基づくデータを利用することが妥当である。

第二は、人件費以外のコストについて、厳格に発生主義会計の手法を適用する場合には、未払金情報についても計上するという点である。この点について地方公共団体の場合には、翌年度当初から五月末日までの出納整理期間を設けていることから、擬似的な発生主義に基づいていると判断し、節別歳出決算額そのものを当該年度の費用とみなすことが可能である。また、公

項 目	データ
園児年齢別在籍状況	園児年齢別の各園児在籍日数の累計または月別開園日数×月別園児数（年齢別）
職員稼動状況	保育士（含看護婦）の勤務状況（担当園児年齢別） 園長・内務員・調理員などの勤務状況
施設の概況（キャパシティ） ※直接単位コスト計算には使 用しない	定員数（年齢別）・クラス数（教室数）・敷地面積・ 施設面積（屋内・屋外）およびその内訳・施設最低 基準面積（屋内・屋外）

立・私立に関係なく、全保育所に共通する間接費については、「公立・民間業務割合」を把握できる一覧表を作成することが必要になる。

第三は、有形固定資産に関する詳細なデータを作成する点である。有形固定資産については現在でも台帳管理がなされているが、フルコストを計算するためには、新たに建物の取得年度、耐用年数、取得価額、年度末起債残高、支払利息等を一度に把握できるデータが必要となる。しかしながら、施設建設時の取得財源の記録が存在している地方公共団体はほとんど例がないことから、「年度末起債残高」と「当該年度支払利息額」を活用することが考えられる。

第四は、保育料に関するデータについては、本来は園児の年齢別で把握することが望ましい点である。しかしながら、通常はそのような保育料データの管理がなされていないことから、年齢階層別の割合から地方公共団体独自の基準による保育料総額を按分する方法も考えられる。ただし、これは暫定的な手法であり、各年齢別の保育料が把握できるようなデータ管理の体制を早急に整備することが肝要である。

第五は、共通のコスト項目の把握については、日数管理が必要となる点である。つまり、園児年齢別在籍状況については、園児年齢別「人日」を把握するため、各園の園児年齢別に開園日数と各月の園児数および利用人数の総計を算出することが求められる。また、職員の稼動状況については、各職員別の実勤務日数を基礎数値とするものであるが、例えば、産休等の理由による長期休暇職員の場合には、代替職員を含め

て一人の正職員としてデータを作成するものとする。さらに、施設概況については、敷地面積、建物床面積等とともに児童福祉施設法に定められている最低基準面積を把握することで、よりコスト分析が詳細なものになる。

具体的な比較については、これらのデータを基礎として、第一段階では、個別コスト項目（経常コストおよび「減価却費＋資本コスト」で算定される資本チャージ）を算出し、第二段階では、保育所ごとに園の個別コストと共通コストの配賦による保育園別のコストを算定することになる。そして、第三段階では、「園児年齢別一人一日あたりのコスト」を把握するために、単位コストの把握を行うものであり、このような計算過程を経てフルコストを把握することになる。

既述の手法による計算結果について、七つの地方公共団体のデータに基づく分析結果では、以下の七点の傾向が挙げられている⁽³³⁾。

第一は、低年齢児ほど急激にコストが高くなるということである。これは、保育士の配置基準が低年齢児ほど手厚くなることから生じるものである。

第二は、民間認可保育所のコストは公立保育所の約半分になるケースがあるというものである。これは主に人件費単価の差異によるものである。

第三は、保育料はフルコストの半分も満たしておらず、受益者負担の公平性が問われるというものである。これは、低コストの保育所であっても、保育料収入ではフルコストの全体の約三割程度しか賄っていないことから、現状では保育所運営費については、受益者以外の税金等で大部分を負担していることになる。そのため、少子高齢社会における保育所事業の意義と税の公平性の観点から、保育料を再検討する必要があるだろう。

第四は、人件費がフルコストのレベルを決定しているということである。対人サービスである保育所事業のコスト

レベルに最も影響するのが人件費であり、これは職員配置の状況が直接的に影響を及ぼしている。そのため、厚生労働省令の最低基準よりも手厚い配置を行っている施設ほど、コスト水準が高いものになっている。

第五は、人件費の高低とサービスレベルの関係はあまりみられないというものである。このようなコストの高低は、保育士の配置数や経験年数の長い保育士の数といった人的サービス水準や施設の大きさ等の物的なサービス水準を反映するものであり、これは利用者の便益に直接繋がるものである。しかしながら、アンケート調査結果では、臨時職員の割合や園児一人あたりの有形固定資産額と、保護者満足度との関連は鈍いものになっている。

第六は、臨時職員の積極利用による待機児童解消等は、事業効果が高いものになっているという点である。既述のアンケート結果に基づき、臨時職員を増加させても、利用者側の感じる便益は減少していないことを裏付けていることから、正職員と臨時職員の人件費差額を利用した待機児童解消や、延長保育等の方策を積極的に導入することも有用である。

第七は、低コストの無認可保育所に対して、公的支援で信頼性を付与する準認可制度も事業効果が高いという点である。無認可保育所については、無認可保育所が利用料だけを収益として事業運営を行うためにそれに必要な価格設定となっているため、運営費等の補助金が潤沢ではない無認可保育所の価格（フルコスト）と利用料に関しては、相対的に認可保育所よりも高くなる傾向にある。しかしながら、コスト面についてはサービス水準を揃えてはいないために単純比較ができないが、認可保育所のコストが無認可保育所の最大一〇倍になっているケースもあることから、東京都の認証保育所制度のような地方公共団体独自の新たな保育所への助成制度も的を射ているものである。

ところで、現在、規制緩和による認可保育所への民間参入や公立保育所の指定管理者制度の導入や民営化など、公立保育所を取り巻く環境が大きく変化している。しかしながら、指定管理者制度や民営化を検討している地方公共団

体では、保護者を中心に保育の質の低下や保育士が代わることによる子供への影響を理由とした反対論が根強い。一方、地方公共団体全体の施策や費用対効果を考えると、果たして高コストによる行政サービスとしての保育所事業は時代に即応しているのだろうか。今後は、保育士と保育の質との関連性や公立で保育所を運営する意義を再確認し、行政コスト計算書の作成や行政評価結果に基づき、公立保育所事業の方向性を検討するべきであると筆者は考える。

第四項 ABCと行政評価制度の関連性

これまで論じてきたABCを取り入れた行政コスト計算書は、これと行政評価制度を関連させることが肝要である。この点に関しては、二〇〇〇年三月に旧自治省の報告書「地方公共団体に行政評価を円滑に導入するための進め方」において、行政評価の質を高めるためには行政コストの正確な把握が不可欠であり、この観点から発生主義会計の手法を導入する必要性が述べられている。作成マニュアルでも同様に、行政コストと行政活動の効果を比較することにより、行政運営の効率性の判断が可能になるとしたうえで、このことは「各分野ごとにおける行政活動の成果を定量的、定性的に評価することが前提となるものであり、行政評価手法の開発が求められることとなる」⁽³⁴⁾とされている。つまり、作成マニュアルに基づいた行政コストを把握する仕組みが整いつつあり、行政コストを款別・項別のレベルで正確に把握する環境が整備された。一方、行政評価制度は施策や事業の効果性、効率性、有効性等の観点から行政活動を定量的、定性的に評価するものであるため、効率性の観点は行政コスト計算書により評価の精度が高まるが、効果性および有効性に関する評価指標が整備されないかぎり行政評価制度そのものの精度を高めることには繋がらないことに留意すべきであろう。

一方、行政コストの分析は、意思決定や予算編成に有用な情報を提供するのみならず、行政評価のアウトプット指

標や生産性指標の評価に多大な影響を与えるものであり、そのためにも、支出項目であるインプット情報を正しく認識し記録しなければならない。例えば、公営住宅を二年間で三〇〇戸供給する事業に関して、当初の年度で一〇〇戸の住居を一〇億円のフルコストにより整備したものとし、次年度には整備計画を前年度の倍である二〇〇戸の整備を二〇億円の予算額に對して一八億円で整備したものとする。この場合は、目標管理および費用面の指標からは一戸の整備費用が一〇〇万円から九〇〇万円に減額され、整備計画どおりに公営住宅が整備されたことになり、かつ、費用面からは前年度よりも効率性が向上したことになる。一方、この評価とは別に、前年度よりもコストを下げて建設したことが原因で住宅の質が悪化したために住民満足度の評価が下がった場合には、行政機関は二つの選択を迫られる。それは、①建設費を上げて住民満足度が高い高品質の公営住宅を整備すること、②整備計画を優先して少ない予算で公営住宅を整備する、という選択肢である。このことから、行政コスト計算の算定と行政評価結果を連携させることにより、費用対効果および目標管理の多面的視点から政策を選択することが可能となる。

これらの観点から、現在の地方公共団体におけるコスト分析の実施状況を「自治体における行政評価とコスト分析に関する実態調査」を参考に概観したい。⁽³⁵⁾この調査は、二〇〇一年八月から九月に行政評価を実施および試行している九四団体（都道府県三八、政令指定都市等一一、中核市等一八、特例市等二七）を対象として実施したものであり、ほぼすべての対象団体で事業費に関する行政コストを把握している。また、行政コストの範囲を人件費にまで対象としているのは約三分の二の団体となっており、間接費や発生主義のコストである減価償却費や退職給付引当金等を対象としているのは二割程度にとどまっている。この点について、間接費や人件費を把握しているのは都道府県よりもむしろ直接的な行政サービスを提供している市レベルの導入比率が高い状況になっている。また、行政コストとして人件費を把握している団体のうち、九割強の地方公共団体では、その配賦について「全体の平均給与を算出し、

人口によって配分している」と回答しており、このことは、ABCが普及していないことを示す結果とも考えられる。

一方、行政コスト計算書の活用については、「成果指標と比較し、行政活動の見直しに活用している」、「住民に公開し、施策・事業の必要性や改善方法の議論の材料にしている」という回答の割合が高い状況にある。また、これを「成果指標と比較している」、あるいは、「住民に公開している」と回答した地方公共団体は、人件費や間接費を把握している割合が比較的高いことから、総じて積極的に行政コストの把握に努めている団体では、行政評価、業績評価を積極的に推進しているものと考えられる。

このような地方公共団体では、行政コスト計算書のみならずABCを活用することにより、効率性・効果性・有効性の視点に基づいた行政活動の質の向上が期待できる。具体的に行政機関にABCを導入する際には、既に手法が確立している民間企業の導入例を参考に、ABCをPDCAのマネジメント・サイクルの中で関連付ける必要があり、その際には、以下の七つのステップによるものとされている^{（36）}。

第一は、導入目的の設定である。これは、ABCの導入対象および目的を明確化し、導入に関する最終目的を組織内に示すことである。

第二は、導入範囲および期間の設定と実行体制の確立である。この点については、まず、組織全体にABCを導入する前提として、パイロット的にこれと取り組むために、対象となる具体的な事業、部門等の範囲を設定する必要がある。そして、この導入期間については、月次、半期、一年等のどのタイミングでコスト情報を把握するのかを明確化しなければならない。さらに、実行体制については、プロジェクトの推進力と必要なデータへのアクセス方法を確保することが求められるが、特に行政機関でABCを導入する場合には、この点に留意することが求められる。

第三は、調査の実行である。これは原価計算対象の確定、活動の洗い出し、資源の調査を指すものである。その際

には、分析の目的を確認しつつ必要以上に詳細な調査を実施しないように留意することが肝要であり、実際には専門のソフトウェアを導入することにより実施することになる。

第四は、データの入力とモデルの計算である。これは、人件費や職員の作業時間等に関して、得られたデータを入力することである。その際には、既存の財務会計システムとABC専門のソフトウェアとを連携させることが効率的であると筆者は考える。

第五は、モデルの検証である。これは入力で得られた数値について、それがABCモデルとして妥当であるか否かを検証することである。換言すると、得られた数値およびコストの割当を再度検証することである。実際には、数値の結果に違和感が生じることもあるため、このモデルを確定するまでには何度か修正作業を行うことが一般的であるとされている。

第六は、情報の報告・利用である。これは、ABCにより導き出されたコスト情報を、サービス活動、事務事業単位における売上データや評価指標と照合するものであり、このことにより、当該事業の収益性を確認することが可能になる。そのため、ABCシステムを業務改善プロセスに活用するためには、ABCで得られる数値のみならずABMシステムを活用することにより、多角的な視点から経営戦略を再考することが肝要である。

第七は、モデルの維持・更新である。構築されたABCモデルは業務の大幅な変更がない限り、半年または一年に一回程度の変更が一般的である。なお、モデルの維持・更新に関しては、様々な要因による一時期のデータの異常性を回避する必要から、累積データを活用することにより、データの正確性を担保することが求められる。

このような段階を経て導入するABCについて、これを行政機関に適用する場合には、導入目的や活用方法を十分に検討すると同時に、民間企業とは別に行政分野特有の特徴を踏まえたうえでの適用を検討しなければならない。そ

の際に必要な要素は、以下の三点である。

まず、民間企業においては詳細に活動を細分化して原価計算を行うことが一般的であるが、行政機関では行政活動を一〇程度に分類することが有用である点である。つまり、行政活動は基本的に一年単位で実施されることや、人員配置および業務分担についても固定的である傾向が強い一方で、業務の繁閑の差、例えば、議会期間中や予算編成時期等の繁忙期と通常業務の時期では業務量に差が生じることもある。そのため、行政活動の原価計算を実施する場合には、年間を通じて従事時間および業務内容をアンケート方式で収集することが合理的であることから、活動そのものを民間企業と比較して大きく分類することが有用であると考えられるためである。

次に、人件費の配賦である。人件費に関しては平均給与額を用いることが基本となる。つまり、管理会計手法や業績に基づく給与制度が確立していない地方公共団体では、現在でも多くの団体で年功序列型の賃金体系を運用しており、同時に戦略的に生産性を重視した人事配置を実施していないことから、人事配置では人員数のみが考慮される状況にある。そのため、ある部署では給与が高い職員が集中する場合もある。この点から、コスト計算の妥当性を考慮し、現状では平均給与額で計算することが効果的であると筆者は考える。

最後は、ABCを全庁一斉ではなくパイロット的に導入の拡大を図ることである。例えば、事業規模が大きい建設部門にABCシステムを試験的に導入しつつ、これと行政評価制度を連携させることにより、民間部門よりも割高な傾向にある公共工事について、より効率的な予算執行が期待できる。また、ABCを基礎的自治体における市民に直結する申請手続きや図書館業務、生涯学習分野等の行政サービス分野に導入することにより、費用対効果のみならず業務改善にも寄与するものとなる。しかしながら、これを企画・総務部門といった具体的な事業費が計上されていない業務には導入効果が期待できない点には留意する必要がある。また、ABCで算出した数値が他の地方公共団体と

の比較に適さないことがある点も考慮しなければならない。なぜならば、これらの数値は、人口規模や地域性という要因に左右されるためである。

このように、行政コスト計算書はABCを導入しつつ作成することにより、行政活動に関するフルコストを詳細に把握するにとどまらず、「ヒト・モノ・カネ」に関する資源投入の適正化に寄与することになる。さらに、これらと行政評価制度を連携させることで、多角的な視点から評価が実施されることになるため、現時点で事務事業評価を実施している地方公共団体では、評価時にABCによる行政コストを算定することにより、簡易的ではあるが行政活動のフルコストを把握することが可能となる。このことは、事務事業の上位概念である政策、施策それぞれの評価にも影響するため、暫定的ではあるが、早急に行政評価の精度の向上を図るためには有用な手法であろう。

また、行政活動の民営化や指定管理者制度の導入等の観点からも、ABCの導入は有効である。即ち、これまでも学校給食、清掃やごみ収集、警備等の分野では外部委託が実施されているが、これは、外部委託が経費的に直営によるものと比較して廉価になると一般的には考えられているためである。しかしながら、これらの委託業務においても、同一業者が長年にわたり独占的に落札している例も多く、そのために委託金額が相場よりも高いものになっている場合がある。これらの事業については通常、前年比との比較で予算要求が行われていることが多く、査定側も安易に削減ができないことや業者側も行政機関が正確な原価計算を実施することが不可能なことも承知していることもあり、このことが結果的に相場よりも高い委託費が支払われる原因ともなっている。そのため、正確な行政コストを行政機関が把握するためには、ABCの導入と綿密な原価計算の実施が必要不可欠となっている。

一方、ABCはコスト額を正確に把握するのみならず、コスト情報を資源、活動、原価計算対象の形態に割り当てつつ、数値データによりそれぞれの要素が関連する仕組みになっている。例えば、ABCを住民票発行の事務に当て

はめてみると、まず、事業予算および決算数値から、事業を遂行するために必要な人件費や事業費等の「資源」の視点に基づくトータルコストを算出する。次に、「資源」を具体的な事務である申請受付から交付までの具体的な「活動」におけるコストへ割り当て、最後に、活動コストを原価計算の対象である住民票発行事業におけるトータルコストへと再度割り当てるシステムである。この作業を行うためには、妥当性を考慮した割当元と割当先の関連付けが重要であり、関連付けの有効性がそのままABCモデルにおけるコスト計算の有効性に直結する。そのため、二段階のコスト割当の際には、どのような基準でコスト情報を加工するのがポイントになる。また、フルコストを計算するために必要な数値データは、費用情報である会計システムから得られる人件費や需用費等と資源量および活動量から構成されるドライバ量情報である。資源ドライバ量とは、人員量や労働時間情報のほかに、事務を行うためのスペースである建物の占有面積等が対象となっており、活動ドライバとは、具体的な処理件数等の事業活動量を示すものである。ただし、費用情報に決算数値を活用する場合には、当初予算額のみならず予算流用額も加味する必要があることを付言しておく。

このように、ABCを導入し、これを行政評価制度と関連させることで、戦略計画の策定、行政評価制度、行政コスト計算書が相互に関連するシステムが完成することになる。行政機関は今後、これらの手法の精度を高めつつ高品質な行政サービスを提供する組織へと変革することが、行政改革の最終目的であると筆者は考えている。

(1) 吉田寛、二〇〇三、『公会計の理論』、東洋経済新報社、一二頁。

(2) 前掲書、『公会計の理論』、六七―六八頁。

(3) 『日本経済新聞』二〇〇四年二月二二日。

(4) 「IPSSAS」については、若松謙維監修・公会計プロジェクトチーム著、二〇〇三、『財政会計改革工程表』、ぎょうせい、四七

一六〇頁。

- (5) 以下、地方財務会計研究の変遷は、安達智則、二〇〇二、『バランスシートと自治体予算改革』、自治体研究社、四三―四九頁。
- (6) 前掲書、『バランスシートと自治体予算改革』、自治体研究社、四一頁および総務省ホームページを引用。
- (7) 『日本経済新聞』二〇〇六年二月一日。
- (8) 四区市のアンケート結果については、前掲書、『バランスシートと自治体予算改革』、自治体研究社、五六頁―一六〇頁。
- (9) 東京都文京区に関しては、『区報ぶんきょう』二〇〇〇年二月二十五日号。
- (10) 『朝日新聞』、一九九九年五月二六日。
- (11) 吉田寛、二〇〇三、『住民のための自治体バランスシート』、学陽書房、五九頁。
- (12) 以下、類型図および、アメリカ、EU、スペイン、イギリス、スウェーデンの公会計制度の詳細は、日本公認会計士協会公会計委員会、『外部監査のための地方公共団体の会計と監査』、ぎょうせい、三四七―三八一頁。
- (13) ニュージーランドの公会計については、筆谷勇・米田正巳、二〇〇三、『早分かり 自治体の公会計・監査の実務入門』、ぎょうせい、一九〇―一九二頁。
- (14) 基本的な前提については、朝日監査法人パブリックセクター部、二〇〇〇、『自治体バランスシートの作り方・読み方―作成のポイントから行政コスト計算まで―』、ぎょうせい、二―四頁。
- (15) 以下、民間企業会計と公会計における資産および負債に関する概念の相違については、前掲書、『自治体バランスシートの作り方・読み方―作成のポイントから行政コスト計算まで―』、ぎょうせい、四―一九頁。
- (16) 市場取引を通じて当該資産を取得した場合はその取得原価、または適正な対価を支払わずに当該資産を取得した場合には適正と考えられる価値のこと。
- (17) 市場での売却等による実現可能価値、または将来の経済的便益の割引価値として、測定可能な資源のこと。
- (18) その貨幣的評価は不可能であるが、公共目的への貢献それ自体に存在意義が認められることから、再調達原価等による計算擬制(見積り)をもって、公会計上の測定値とすべきものをいう。
- (19) 『朝日新聞』二〇〇二年十一月一九日。
- (20) 総務省の調査については、南学編、二〇〇三、『行政経営革命―「自治体ABC」によるコスト把握』、ぎょうせい、一七三頁。

- (21) 以下、調査結果については、前掲書、『行政経営革命——「自治体ABC」によるコスト把握』、一九〇—二二五頁。
- (22) 前掲書、『公会計の理論』、七八頁。
- (23) 以下、六つの前提については、朝日監査法人パブリックセクター部、二〇〇一年、『自治体バランスシート・行政コスト計算書の作り方・読み方——作成のポイントから今後の課題まで——』、六七—七〇頁。
- (24) 行政コストの算出については、前掲書、『自治体バランスシートの作り方・読み方——作成のポイントから今後の課題まで——』、七一—七九頁。
- (25) 以下、収入項目および正味資産国庫（都道府県）支出金償却額については、前掲書、『自治体バランスシートの作り方・読み方——作成のポイントから今後の課題まで——』、七九—八二頁。
- (26) 指摘事項の具体的内容は、前掲書、『バランスシートと自治体予算改革』、自治体研究社、一三四—一三六頁。
- (27) 前掲書、『自治体バランスシートの作り方・読み方——作成のポイントから今後の課題まで——』、一〇四—一一〇頁。
- (28) 以下、武蔵野市の例は、前掲書、『バランスシートと自治体予算改革』、自治体研究社、一二二—一二四頁。
- (29) 以下、認可保育所のフルコスト分析の詳細については、財団法人社会経済生産性本部、二〇〇二、『発生主義を用いた地方自治体サービスのフルコストの分析——保育所・学校給食・公営住宅・介護保険在宅訪問サービス 調査報告書』三三—四六頁および八九—一二〇頁。
- (30) 施設の広さ、保育士の数等、法で定める一定の基準を満たしている保育所のこと。
- (31) 財団法人社会経済生産性本部、二〇〇二、『発生主義を用いた地方自治体サービスのフルコストの分析——保育所・学校給食・公営住宅・介護保険在宅訪問サービス 調査報告書（マニュアル編）』、四—五頁。
- (32) 前掲書、『発生主義を用いた地方自治体サービスのフルコストの分析——保育所・学校給食・公営住宅・介護保険在宅訪問サービス 調査報告書（マニュアル編）』、六一—二二頁。
- (33) 前掲書、『発生主義を用いた地方自治体サービスのフルコストの分析——保育所・学校給食・公営住宅・介護保険在宅訪問サービス 調査報告書』、八九—九〇頁。
- (34) 前掲書、『自治体バランスシートの作り方・読み方——作成のポイントから今後の課題まで——』、一六三頁。
- (35) コスト分析の状況の調査概要については、前掲書、『行政経営革命——「自治体ABC」によるコスト把握』、一九〇—二二五頁。

以下、A B C の導入へのステップについては、前掲書、『行政経営革命——自治体 A B C』によるコスト把握』、一二三—一二六頁。