

地方自治体「行政コスト計算書」の 論点抽出とその考察

- 包摂される論点の会計理論的考察 -

宮 本 幸 平

1. 考察の論点

バブル崩壊後の自治体財政悪化に伴い、公会計制度を確立して適正な情報開示を行なうための議論が喧しくなっている。それまでは、企業会計のようなゴーイング・コンサーン達成のための「利益」獲得を意識する必要がなく、「努力」に対する「成果」を精緻に測定する必然性に乏しかった。なぜなら、「成果」にあたる税収は強制的に獲得でき、かつ単年度予算制度によって当該税収の枠内で「努力」を執行すればよかったからである。したがって、特定自治体における財政赤字の要因は、税収が不況によって減少していくなかで、歳入歳出予算制度の枠組を遵守しない行政活動を積み重ねた結果といえる。

こうした状況を受けて、自治体会計に関する議論が平成10年以降盛んになり、自治体の財務諸表が試作・導入されていった。そして平成12年に、自治省（現、総務省）が「地方公共団体の総合的な財務分析に関する調査研究会報告書」を作成し、このなかで「バランスシート」の作成基準が示された。さらに平成13年には、同報告書（以下、総務省マニュアル）において「行政コスト計算書」の作成基準が公表されている。しかし当該マニュアルは、概念的枠組みを設定しないまま特定の理論基礎に基づいて作成されており、公正妥当な会計基準となるには至っていない。

このようなわが国の状況と対照的に、アメリカでは、連邦会計基準諮問

審議会 (Federal Accounting Standards Advisory Board: FASAB) や政府会計基準審議会 (Governmental Accounting Standards Board: GASB) において、様々な概念書 (Concepts) および基準書 (Standards) が公表されている。FASAB では「バランスシート」(Balance Sheet)・「純コスト計算書」(Statement of Net Costs)・「プログラム業績測定値報告書」(Statement of program performance measures)などを米連邦政府の「財務報告書」(Financial Report)の代表例としている⁽¹⁾。また GASB は、バランスシートに相当する「純資産報告書」(Statement of Net Assets)および損益計算書に相当する「活動報告書」(Statement of Activities)の作成基準を公表している。

こうしたアメリカの状況に対し、ようやくわが国でも会計基準策定の動きが出始め、財政制度等審議会が公表した「公会計に関する基本的な考え方」(平成15年6月)のなかで、公会計制度の見直しや政策評価制度の充実のため、公会計基準の検討に着手しようとしている。また平成15年3月には、日本公認会計士協会が「公会計概念フレームワーク」を公表し、公会計の概念的枠組みに関する私案を提示している。ここでは「公会計主要財務諸表」として貸借対照表、行政コスト計算書、財源措置・納税者持分増減計算書、資金収支計算書の概念的枠組みがそれぞれ提示されている。

本稿では、以上に述べた経緯を踏まえ、自治体の主要な財務報告の1つである「行政コスト計算書」に焦点を当て、次の順序で考察を進めていく。

まず、わが国でこれまでに作成された行政コスト計算書の内容について概観する。また、アメリカで作成されている同様の計算書についても検証する(第2節)。

次に、わが国行政コスト計算書に内在する理論上の問題点を抽出する。多くの自治体が、総務省マニュアルに規定される雛形に基づいて計算書を作成するため、当該雛形に伏在する理論的問題点について明らか

にしていく（第3節）。

そして、明らかにされた問題点について会計理論的に考察し、わが国行政コスト計算書のあるべき形を示す（第4節）。

このように本稿は、ケースリサーチ（case research）の考察手法に基づいて、既に作成されているわが国行政コスト計算書の問題点、およびアメリカの計算書との差異を明らかにしたうえで、当該問題点を克服できる行政コスト計算書の形式について、会計理論的に考察を進めていく⁽²⁾。

2．行政コスト計算書の内容

以上のように本稿では、わが国行政コスト計算書に包摂される理論的問題点について考察することを目途とするが、本節ではまず、当該計算書の具体的内容について概観する。わが国では、平成13年に総務省において行政コスト計算書の作成基準が公表され、現在、多くがこの「総務省マニュアル」に従っている。しかし平成13年以前にも、独自基準で同様の計算書を作成する自治体がわが国で存在しており、またアメリカでは、1995年（平成7年）に、FASABにおいて「純コスト計算書」(Statement of Net Costs)の基礎概念がすでに確立されていた。

そこで以下では、行政コスト計算書について、「総務省マニュアル」が公表される以前に作成されたもの、総務省マニュアルに基づいて作成されたもの、FASABが規定する純コスト計算書について、それぞれの内容を概観していく。

2.1 総務省マニュアル公表以前の行政コスト計算書

総務省マニュアルが公表される平成13年以前においては、札幌市、福岡市、藤沢市などが独自の基準に基づいて行政コスト計算書を作成した⁽³⁾。以下は、

表 1 が札幌市、表 2 は福岡市が作成した行政コストに係る計算書の概要である
(計算書の名称はそれぞれ独自に付けられている)。

表 1 札幌市 一般行政活動コスト表

一般行政活動の特定財源及び一般財源等	
市 税 (未済額含む)	XXX,XXX
交付金等	XXX,XXX
地方交付税	XXX,XXX
国・道支出金	XXX,XXX
使用料・手数料	XXX,XXX
分担金・負担金・寄付金	XXX,XXX
その他収入	XXX,XXX
合 計	XXX,XXX
一般行政活動コスト	
生 活 (道路・公園・住宅等)	XXX,XXX
環境衛生	XXX,XXX
保健福祉	XXX,XXX
教育文化	XXX,XXX
産 業	XXX,XXX
防 災	XXX,XXX
コミュニティ	XXX,XXX
合 計	XXX,XXX
差額 (正味財産の増加に寄与する額)	XXX,XXX

表2 福岡市 財源・行政コスト計算書

財源収入	XXX,XXX
地方税等（未済額含む）	XXX,XXX
交付金等	XXX,XXX
地方交付税	XXX,XXX
国・県支出金	XXX,XXX
使用料・手数料	XXX,XXX
分担金・負担金・寄付金	XXX,XXX
そ の 他	XXX,XXX
合 計	XXX,XXX
行政コスト	
生 活	XXX,XXX
環 境	XXX,XXX
福 祉	XXX,XXX
教 育	XXX,XXX
産 業	XXX,XXX
総 務	XXX,XXX
市債利子	XXX,XXX
不納欠損見込額繰入	XXX,XXX
合 計	XXX,XXX
各財源戻入	
社会資本形成一般財源戻入	XXX,XXX
国・県支出金戻入	XXX,XXX
分担金・負担金・寄付金戻	XXX,XXX
合 計	XXX,XXX
当年度余剰	XXX,XXX

札幌市の「一般行政活動コスト表」は、一般行政活動コストを「生活（道路・公園・住宅等）」・「環境衛生」・「保健衛生」・「健康福祉」・「教育文化」・「産業」・「防災」・「コミュニティ」という行政目的別に分類表示するとともに、

一般行政活動財源を「市税」・「交付金等」・「地方交付税」・「国・道支出金」・「使用料・手数料」・「分担金・負担金・寄付金」・「その他収入」に分類表示している⁽⁴⁾。そして、「一般行政活動の特定財源及び一般財源」と「一般行政活動コスト」とが対応する表示となっている。

また、福岡市の「財源・行政コスト計算書」は、行政コストを「生活」・「環境」・「福祉」・「教育」・「産業」・「総務」・「コミュニティ」という行政目的別に分類表示するとともに、活動とは直接関係のない「市債利子」や、非資金項目である「不納欠損見込額」が表示されている。また財源収入として「地方税等」・「交付金等」・「地方交付税」・「国・県支出金」・「使用料・手数料」・「分担金・負担金・寄付金」・「その他」に分類表示している。

これらを見ると、まず、双方の表示区分に大差がないことがわかる。また両計算書とも、価額の認識において発生主義の原則が包摂され、具体的には、インフラ・施設などの減価償却費、退職給与引当金、不納欠損見込額が計上されている⁽⁵⁾。つまり、現金を伴わない支出であっても、当該年度の行政活動において経常的に要したコストとされている。そして、コストと一般行政活動財源とを対応表示することにより、サービス受給者の負担分と国および都道府県の支出金・分担金・負担金がどのように行財政の執行に充当されているかを把握することが可能となっている。

2.2 総務省マニュアルに基づく行政コスト計算書

このようにわが国では、いくつかの自治体で独自に行政コスト計算書が作成されていたが、平成13年3月に総務省が作成マニュアルを公表し、以降、ほとんどの自治体がこれに準拠して当該計算書を作成・公表している。

総務省によれば、行政コスト計算書は、資産形成につながらない当該年度の行政サービスの提供状況を説明し、行政の効率性を分析する目的を持つ⁽⁶⁾。すなわち、「把握したコストでどのような行政活動が展開され、この結果どの

ような効果上げられたかを評価することができれば、コストを対比させることにより、行政活動の効率性を検討することができる」⁽⁷⁾とする。さらに、「利益を目的として活動している企業においては、損益計算書で売上原価を費用として算出し、それを損益計算の基礎とするが、営利活動を目的としない地方公共団体においては、そうした損益計算ではなく、あるサービスにどれだけのコストがかかっているかなど行政コストの内容自体の分析を行なう」⁽⁸⁾のが有効としている。

つまり総務省は、収入・支出の測定値から誘導される自治体の「損益計算書」報告書からは、正確な行政活動のコストを判断できないと考える。元来自治体の行政活動は、収支余剰の最大化を目的とせず、かりに収支にマイナスが生じた場合でも、制度上、交付金および国庫補助金が自治体に支払われて赤字が補填される場合もある。したがって自治体における支出は、「成果」に対応する「努力」となり得ないため、企業会計における損益計算書の諸概念をそのまま行政コスト計算書に適用するのは難しい。

こうした観点から、総務省が規定する行政コスト計算書は損益計算のための形式を採らず、特定サービスにどれだけのコストがかかっているかを明らかにすることに主眼が置かれている。そこで表3に示されたように、「目的別経費」と「性質別経費」とを合わせたマトリックス表の形式が採られている。「目的別経費」は、総務費・教育費・民生費・農林水産業費・土木費・議会費・衛生費・労働費・商工費など行政分野ごとに分類され、「性質別経費」は、「人にかかるコスト」・「物にかかるコスト」・「移転支出的なコスト」・「その他のコスト」に分類されている。そして「人にかかるコスト」は人件費・退職給与引当金など、「物にかかるコスト」は物件費・維持補修費・減価償却費など、「移転支出的なコスト」は扶助費・補助費等・繰出金・普通建設事業費など、「その他のコスト」は災害復旧費・失業対策費・公債費（利子分のみ）・債務負担行為繰入・不納欠損額などで構成される⁽⁹⁾。これらの各経費は、総務省がとりま

とめる「決算状況調」(決算統計)に対応する費目の「款」に該当している。
また、東京都大田区のように、「款」の体系下位である「項」(例えば総務費に対し総務管理費・徴税費・選挙費・防災費など)に細分化してコストを求める自治体もある。

表3 総務省マニュアルに基づく「行政コスト計算書」の概要

(行政コスト)	総 額	議会費	総務費	民生費	……
人にかかるコスト					
人 件 費	X,XXX	X,XXX	X,XXX	X,XXX	
退職給与引当金繰入	X,XXX	X,XXX	X,XXX	X,XXX	
物にかかるコスト					
物 件 費	X,XXX	X,XXX	X,XXX	X,XXX	
維持補修費	X,XXX	X,XXX	X,XXX	X,XXX	
・					
・					
(収入項目)					
使用料・手数料等	X,XXX	X,XXX	X,XXX	X,XXX	
国庫(県)支出金	X,XXX	X,XXX	X,XXX	X,XXX	
一 般 財 源	X,XXX				
・					
・					
一般財源増減額	X,XXX				

2.3 FASAB が規定する純コスト計算書

以上のように、わが国では「作成マニュアル」によって行政コスト計算書の雛形を直接的に明示するが、アメリカのFASABでは、概念フレームワークを概念書(Statement of Concepts)にまとめ、作成のための枠組みが提供されている。FASAB[1995]によれば、「サービスのいくつかは、サービスの需用者から受け取った歳入によって賄われ、別のいくつかは、すべてまたは大部分とはいえないが、税金やその他の非収益的歳入によって賄われている。したがっ

て、フロー計算書において表示できる最も有用な情報は、サービスの総コストおよびサービスの純コストであり、実体によって提供されたサービスがどの程度、納税者によって賄われたかというものである。」(傍点筆者)とされている⁽¹⁰⁾。

そこで FASAB は、表 4 で示されたとおり「純コスト計算書」(Statement of Net Costs) において、コストから稼得収入(需用者負担)を差引いた純コスト(net cost)を組織とプログラムのマトリックスに分割し、金額を表示している。

表 4 FASABが規定する純コスト計算書の概要

	組織 A	組織 B	組織 C	2003年度計	2004年度計
コスト					
プログラム A					
取 引					
収入を控除					
純プログラムコスト					
プログラム B					
取 引					
収入を控除					
純プログラムコスト					
プログラム C					
取 引					
収入を控除					
純プログラムコスト					
プログラム未配分コスト					
その他稼得収入控除					
活動の純コスト					

3 . 行政コスト計算書に内在する理論的問題点

以上のような内容を持つわが国の行政コスト計算書に対し、本節では、先行研究を参照しながら重要な理論的問題点(論点)を抽出し、考察の対象を明ら

かにしていく。

3.1 非損益取引の表示に係る論点

日本公認会計士協会は、公表した「公会計概念フレームワーク」(2003年)に包摂される検討点を「論点表」(2003年)にまとめ、このなかで、公会計において非損益取引の占める割合が企業会計に比べて多いことを指摘している。損益取引とは、支出の対価として獲得する財貨または役務が支出年度において消滅するような取引をいう。これに対し非損益取引とは、支出の対価である財貨または役務が当該会計年度を越えて役立ち消滅する取引(資本的取引)

扶助費や補助費のように対価性がない移転・分配などの取引(非交換取引)をいう。そして、公会計におけるフロー情報(企業会計の損益計算書・キャッシュフロー計算書等に相当する財務情報)として、かかる非損益取引を包摂すべきかどうか、論点の対象となっている⁽¹¹⁾。

この点につき日本公認会計士協会[2003]では、フローの概念に非損益取引を含め、これを会計情報の測定対象にすべきと考えている。具体的には、ストックの変動である資本的支出、移転・分配などの非交換(非対価性)取引、保険取引について、それぞれ測定すべきとの意見が示されている⁽¹²⁾。その理由について同協会は、非対価性の取引であっても国民の生活に影響を及ぼすものであるため会計情報の測定対象に含めるべきであること、公会計情報は必ずしも財務会計情報とは限らず業績指標としての目的適合性があれば資本取引も把握すべきであること、読者の見易さを損なわなければネットポジション変動を含めて問題ないこと、政府の財務諸表は経済資源のフローや総財務資源のフローを把握する機能があり非交換取引を区分する必要がないこと等を指摘している⁽¹³⁾。

つまりここでの論点は、企業会計のように、厳密な損益計算を基本的枠組みとして資本的取引および非交換取引を排除するか、あるいは当該計算書とは別

の枠組みに基づき、両取引を包含するフロー情報として捉えるかという点に要約できる。

3.2 行政評価システムとの関係に係る論点

営利活動を目的としないのが自治体の特質であるため、獲得する収入のすべてについて、企業の「売上」と同等の概念を具備すると考えるのは難しい。企業の「売上」に相当する「受益者負担」を除けば、税収や補助金などが自治体収入の主なものとなる。これらの収入を FASAB[1995]は「非収益的歳入」と呼ぶが、企業会計における収入と同一概念に捉えることはできない。

したがってわが国の現況では、行政コスト計算書を、損益計算だけの計算書としない考え方が支配的である。たとえば総務省は、行政コストの内容について「営利活動を目的としない地方公共団体においては（中略）あるサービスにどれだけのコストがかかっているかなど行政コストの内容自体の分析を行なうことを目的とする」と説明している⁽¹⁴⁾。また FASAB[1995]は、前述のとおり「フロー計算書において表示できる最も有用な情報は、サービスの総コストおよびサービスの純コストであり、実体によって提供されたサービスがどの程度、納税者によって賄われたかというものである。」とし、「純コスト計算書」(Statement of Net Costs)において、コストから差し引く稼得収入に、税金などの非収益的歳入を含めている。

そしてこうした考え方は、行政コスト計算書が、特定の公正妥当な会計基準による客観性をもった測定を要する「財務会計」の概念以外に、「管理会計」的概念を包括する報告書でもある可能性を示唆している。すなわち「財務会計」においては、利害関係のある第三者が利用することを前提とし、一般に公正妥当な会計基準に基づく数値とりわけ「損益」が測定される。しかし、行政コスト計算書には精緻な損益計算の機能は求められず、また収入の範囲に客観的な基準が存在しない。むしろ当該計算書は、第三者（利害関係者）への情報

開示以外に、組織の意思決定に資する管理会計のための情報が包含されている。

たとえば総務省では、行政コスト計算書によって「把握したコストでどのような行政活動が展開され、この結果どのような効果を上げられたかを評価することができれば、コストと対比させることにより、行政活動の効率性を検討することができる」としている⁽¹⁵⁾。また札幌市[2004]や北九州市[2001]でも、行政コスト計算書を、将来の効率的・効果的な行財政運営に役立てるためのものと考えている。つまり、自治体会計における行政コスト計算書の機能は、利害関係を有する第三者への情報開示に止まらず、業績評価と業務改善のための意思決定支援にまで及ぶものと解することができる⁽¹⁶⁾。

そこで、行政コスト計算書に管理会計の機能が包摂されるならば、次の問題として、自治体で管理会計に位置づけられる会計システムが他に存在することを考慮する必要がある。これはわが国で一般に「行政評価システム」とよばれ、当該システムでは、組織単位の年度業績の評価結果を次期予算編成へのフィードバック（次期予算への意思決定支援）する機能を持つ。つまりこれは、予算編成に基づいて実行された行政活動の業績が行政評価システムを通じて評価され、評価結果を次期予算編成の意思決定のためにフィードバックさせるという、「Plan-Do-See」の循環サイクルが確立されたシステムである。そして今日のわが国では、自治体で施行される「行政評価システム」が、管理会計の中心に位置付けられている⁽¹⁷⁾。

すなわち現在、多くの自治体がバランスシートと行政コスト計算書を一对とし、これらを企業財務会計における貸借対照表と損益計算書に相当するものとしている。そして行政評価システムも、バランスシートや行政コスト計算書と同じく一般に開示され、さらには、組織の内部情報として意思決定支援を行なう機能を具備する。つまり、自治体におけるバランスシート・行政コスト計算書・行政評価システムは、意思決定支援を行なう管理会計情報であり、かつ第三者へのディスクローズが前提となる財務会計情報でもある。このような場合に

は、自治体のコスト情報を同様に扱う行政評価システムと行政コスト計算書に対し、概念や機能の差異、カバーする情報の範囲などを明確にする必要がある。さもなければ、見る側に混乱を生じる可能性が出てくる。

ここで、それぞれの表示される情報内容について見ると、双方に明らかな差異が確認できる。行政コスト計算書はトータルコストであり⁽¹⁸⁾、目的別経費（議会費・総務費・民生費・土木費・教育費等）と性質別経費（人件費・物件費・維持補修費・扶助費・補助費等）のマトリックスに対してコストが計算されている。各経費は、予算における「款」もしくは体系下位の「項」に該当している。他方、行政評価システムは、上位より政策・施策・事業に体系付けられた行政の評価対象に対し、コストや目標達成度が示されている。ここでのコストはトータルコストではなく、例えば、当該事業担当者の人件費を作業時間で乗じて事業人件費が計算されるなど、直接費の計算値が示されている。つまりコストに対し、一方は決算体系に基づきトップダウンで計算され、他方は政策体系に基づきボトムアップで計算されるわけである。

そして、行政評価システムは、政策・施策・事業の活動業績を住民などに広く開示する目的があり、そのためイメージが湧きやすいものとなっている。例えば、福祉・教育・環境など、実際に自治体が行なう政策・施策・事業のコストであれば、情報の利用者はその意味が容易に理解でき得る。

これに対し、行政コスト計算書は、総務省がとりまとめる「決算状況調」（決算統計）に対応する費目によって形成される。これは区分が大きく、当該費目が具体的にどのように使われたかを把握するのが難しい。したがって、行政活動体系のコスト情報と決算体系に基づくトータルコスト情報とが並存するのであれば、これらをどのように位置づけて取扱うかについて検討する必要がある⁽¹⁹⁾。

3.3 資金収支計算書との関係に係る論点

内在する第3の論点は、行政コスト計算書と資金収支計算書との関係に係るものである。現時点（平成17年1月）において、自治体の資金収支計算書に関する作成基準は総務省から公表されていないが、日本公認会計士協会の「公会計概念フレームワーク」（2003年）では、公会計主要財務諸表のひとつに資金収支計算書が挙げられている。企業会計では、手許資金の管理情報として当該計算書は不可欠なものであり、証券取引法に基づく有価証券報告書に掲載が求められている。したがって今後、自治体資金収支計算書の作成基準について検討され、新たに導入される可能性は十分にある。

そして、自治体会計における資金収支計算書と行政コスト計算書との関係に対し、醍醐聡教授は問題点を指摘する。総務省が規定する行政コスト計算書では、一方を「収入」と呼び、これは他方のコストをその使途とすることを暗黙に想定する⁽²⁰⁾。そして「収入」に計上される項目のうち、国庫支出金や一般財源は特定の使途への充当を予定した財源であるが、使用料・手数料等は一般行政サービスの対価と考えられ、さらに、コストに含まれる非資金項目（退職給与引当金繰入や減価償却費）は、当期における収入の使途ではない⁽²¹⁾。こうした情報が包摂される計算書では、資金収支計算要素と損益計算要素が混在する結果になる⁽²²⁾。

この点につき、前掲の札幌市「一般行政活動コスト表」（総務省マニュアル公表以前の計算書）では、まず減価償却費が計算されて金額が包括される。そして減価償却費は、資金収支計算書で差引かれ、ここで当該費用が表示されている。またこの場合、資金収支計算書の収支尻が歳計現金の当年度増加（または減少）額を表し、それに前年度繰越歳計現金を加算し、当年度の歳計現金の処分（基金の積立等）を減算して当年度末の歳計現金を導く構造となる⁽²³⁾。そして、この歳計現金がバランスシートの流動資産の部に計上されるため、財務報告書間の連関が確立される⁽²⁴⁾。これに対し、平成15年に公表された一部自

自治体の資金収支計算書ではこうした配慮がなく、行政コスト計算書において計上された減価償却費が差引かれていない（第4節にて論述）。

したがって行政コスト計算書では、資金収支計算要素と損益計算要素とが混在する点を考慮し、かつ資金収支計算書やバランスシートとの数値の連関を維持した計算構造とすべきである。現在（平成17年1月）において、総務省マニュアルにおける行政コスト計算書では減価償却費を表示するが、資金収支計算書の作成マニュアルが存在しないため、双方の連関について確認することができない。今後において何らかの作成指針が示される場合には、こうした財務報告書間の連関を考慮する必要がある。

4．理論的問題点に対する考察

以上により、わが国行政コスト計算書における主要な論点として、資本的取引および非交換取引の包括の是非、行政評価システムとの役割区分、資金収支計算書との関係の3点が明らかになった。

本節では、それぞれの論点について検討し、自治体行政コスト計算書のあるべき形式について考察する。

4.1 資本的取引および非交換取引包括の是非

行政コスト計算書において、損益取引以外に資本取引および非交換取引を包摂する手法は、総務省マニュアルにおいて規定され、日本公認会計士協会〔2004〕でもこれに対する反論は見当たらない。すなわち、非対価性の移転・分配取引は国民生活に影響を及ぼすものであること、業績指標としての目的適合性があれば資本取引も把握すべきであること、政府の財務諸表は経済資源のフローや総財務資源のフローを把握する機能があり非交換取引を区分する必要がないこと、などが同協会によって指摘されている。したがって総務省および日本公認会計士協会の見解を総括すると、自治体の行政コスト計算書は企業の

損益計算書と同等に位置づけられるが、収益と対応関係をもつ費用の測定情報のみを包摂する計算書ではないと考えることができる。

周知のとおり企業会計では、「損益計算指向的会計観」が、通説的会計観として、わが国を含む資本主義各国の会計制度・会計実務を指導してきた⁽²⁵⁾。たとえばアメリカ財務会計基準審議会（Financial Accounting Standards Board：FASB）では、企業会計の利益について「アウトプットを獲得し販売するためにインプットを収益的に活用する企業の活動成果の測定値」と定義されている⁽²⁶⁾。つまり、「収益と費用の良好もしくは適切な対応」によって測定された利益を財務諸表の眼目と考え、収益と費用の対応によってのみ、取引が財務諸表へ誘導されるものとされている⁽²⁷⁾。

これに対して自治体会計では、「努力」とは関係なく「成果」が獲得できる仕組みとなっている。一方の使用料・手数料等は、提供サービスに対する受益者負担分であるから損益的性質を含意するが、税収や国庫（県）支出金などは「努力」に関係なく獲得できるものである。たとえば前掲札幌市（平成14年度）の場合、税収や国庫支出金・道支出金が全収入の90.6%を占める。そして、獲得された収入が「成果」であるかの如何を問わず、これらを財源として支出が執行される。すなわち、受益者負担分も税収・国庫支出金もすべてひとつの財源に変わりなく、ここから、住民に対する行政を執行するしくみとなっている。

このような自治体会計の特質上、純粹の損益計算による「努力」と「成果」との対応付けは意味がなく、とりわけ「努力」を要しない税収・国庫（県）支出金の測定値は、「成果」の測定値と理論上対応できない。こうした限界を前提とすれば、日本公認会計士協会[2004]が指摘するとおり、国民生活に影響を及ぼす経済資源のフローや総財務資源のフローをすべて把握することが、業績指標としての目的適合性を具備することになる。

4.2 行政評価システムとの役割区分

(1) 行政コスト計算書の限界

以上のように、行政コスト計算書には損益計算以外の数値を含むために、第三者に開示する情報でありながら、収益および費用の計算・表示を目途とした損益計算書とは異なる機能を有する。そしてこの場合には、前節で指摘したように、行政評価システムとの役割区分について考慮する必要がある。

というのも、現在わが国の多くの自治体では、行政評価システムによって人件費や事業費などのコスト情報を含む行政執行の評価結果を住民に開示するとともに、当該結果を次期予算編成の意思決定に資する情報として利用している。住民への開示においては、首長が示した長期計画に基づく政策・施策・事業に対し、目標値および達成度が明らかにされ、さらに将来における行政の指針が説明されている。そしてこのなかで、政策・施策・事業のコストの予算額、実績額が管理されている。

これに対し行政コスト計算書の内容は、総務省が毎年とりまとめる「決算状況調」(決算統計)に対応する費目によって形成される。すなわち、目的別経費(議会費・総務費・民生費・土木費・教育費等)と性質別経費(人件費・物件費・維持補修費・扶助費・補助費等)のマトリックスに対し、トータルコストで計算されている。ここでの各経費は、予算における「款」および体系下位の「項」に該当する。したがって、行政評価システムの政策・施策・事業に基づく体系と、行政コスト計算書の款・項とは別の体系である。つまりわが国自治体は、こうした別体系のコストに関する計算書をそれぞれ住民に開示していることになる。

とりわけ、行政コスト計算書の問題点として、費目が決算統計の「款」に基づいているため区分が大きく、当該費目が具体的にどのように使われたかを把握するのが難しいことが挙げられる⁽²⁸⁾。さらには、当該支出による対価として何らかの財貨を取得したにもかかわらず、これが如何なるものであるかを

読取ることができない。この場合には、行政活動の目的が何で、成果がどうであったかを把握することが困難となる⁽²⁹⁾。例えば「総務費」や「民生費」の場合、固定資産を形成する資本的支出もあれば、人件費などの損益的支出もある。しかし、行政コスト計算書ではこれらの識別が不可能であり、その使途を把握することができない。

他方、行政評価システムでは、政策・施策・事業のコスト情報だけでなく、その執行内容と目標指標、達成度が詳しく示されている。例えば教育費の場合、トータルコストで表示されるよりも、具体的な教育政策・施策・事業のために支出されたコストを示した方が情報利用者には理解されやすい。しかも、当該情報が、予算編成のための意思決定情報として利用されている。コストの計算において、決算体系に基づくのは行政コスト計算書の方であるが、実際には、行政評価システムの評価結果に基づいて予算編成が実施されている。したがって、こうした状況を斟酌するかぎり、行政評価システムの機能の存在を前提とした場合の、行政コスト計算書の存在意義を見出すことが難しい。

(2) アメリカにおけるコスト計算の考え方

そこで、アメリカのケースを見ると、自治体（アメリカでは連邦政府・地方政府）におけるフロー情報には、前掲の純コスト計算書をはじめ、キャッシュフロー計算書（Cash Flows Statement）、予算資源報告書（Statement of Budgetary Resources）など様々なものがある。行政コストに係る計算書について、FASAB[1995]は、前掲（表 4 ）のとおりの純コスト計算書において、コストから稼得収入（需用者負担分）を差引いた純コスト（net cost）を組織とプログラムのマトリックスに分割し、金額を測定している。つまり、コストから需用者負担分を差引くことで、税金や非収益的歳入によって賄われるコストを明らかにするわけである。

ここで着目すべき点は、各プログラム（日本では政策・施策・事業などの

行政活動単位)ごとに、純コストが計算されている点にある。FASAB[1995]では、「コストを発生させた下位組織についての報告および/またはコストを生じさせる目的についての報告は、概して、獲得された財またはサービスの種類についての報告よりも一層有用な情報を提供する」とし、トータルコストではなく組織や組織内の行政活動単位でコストを把握すべきとする⁽³⁰⁾。そしてこれにより、「努力と成果に関わる活動がどのように調達されたかを報告書利用者が評価するのに役立つ」と考える⁽³¹⁾。

また GASB は、地方政府の会計に係る概念書および基準書を数多く公表しているが、基準書第34号において「活動報告書」(Statement of Activities)が規定され、行政コストの計算方法が示されている⁽³²⁾。ここでは、行政活動毎のコストから稼得収入を差引いて、純コストを計算するしくみとなっている。そして、トータルコストでなく、プログラムなど活動の単位毎に純コスト(税金および非収益的歳入で賄う金額)を計算するしくみは、FASAB と同一の基本概念である。

(3) 行政コスト管理における行政評価システムの有用性

このようにアメリカでは、行政活動の単位であるプログラムごとに純コストを計算すべきと考えられている。つまり、わが国行政コスト計算書のように予算区分毎のトータルコストを計算するのではなく、行政活動毎の純コストに細分化させるといった概念的枠組みである。そしてこのような金額は、わが国では行政評価システムにおいて測定されている。既述のように当該システムでは、プログラムにあたる政策・施策・事業毎に人件費や事業費が計算されている。そしてシステム上の情報は、住民に開示されるだけでなく、予算編成のための意思決定ツールとしても利用されている。

こうした点につき、札幌市では「行政コスト計算書は、資産形成に資する以外の行政活動に係るトータルコストを把握するものですが、事業を具体的に絞

りこむことによって、当該事業に係るコストを把握することができます。行政が行なう事業の成果や必要性を判断するうえで、正確なコストを把握することは必要不可欠となります。」とし、事業別コストとして除雪事業に対する財源とコストを算出している⁽³³⁾。このように、行政コスト計算書から、施策・事業ごとの行政サービスの正確なコスト（人件費・物件費・建物減価償却費・市債利子などを加えたフルコスト）へのブレイクダウンは、計算技術的にも可能である⁽³⁴⁾。

したがって、行政コスト計算書と行政評価システムの役割区分に係る以上の考察結果より、アメリカでは行政コストの計算書において組織・プログラム（政策・施策・事業）別のコスト情報が要求され、わが国では現在、当該機能を行政評価システムで代替していることがわかる。そのため、決算統計に基づくトータルコストを前提とする行政コスト計算書は、その意義および有用性を見出しにくいと考えられる。

4.3 資金収支計算書との関係

もう1つの検討すべき論点は、行政コスト計算書と資金収支計算書との関係についてである。複式簿記を前提とする企業会計では、キャッシュフロー計算書（自治体の資金収支計算書に相当）において次期繰越高が算出され、これと貸借対照表の現金および現金等価物とが一致する計算構造となっている。また周知のように、損益計算書において、収益と費用の差額である利益が、貸借対照表の正味財産増加分として計上される⁽³⁵⁾。

こうした財務諸表間の連関につき、総務省がマニュアルを公表する以前に札幌市が開示した財務諸表（平成9・10年度）では、コスト計算を示す「一般行政活動コスト表」と資金の出入と残高を示す「資金収支計算書」とが連関を持つものとなっていた。すなわち、一般行政活動コスト表で計算された行政活動コストの合計値が、そのまま資金収支計算書の「一般行政活動資金支出」に計

上されている。さらに、企業会計のキャッシュフロー計算書では、減価償却費を資金の支出と見なさず加算項目としているが、札幌市でもこれが踏襲され、一般行政活動コスト表の一般行政活動コストで計上された数値を、資金収支計算書で減額している。これにより、コストの性格を持つ非資金（減価償却費）が支出として扱われることなく、当該コストを経常収入と対比できる⁽³⁶⁾。したがって、札幌市財務報告（平成9・10年度）では、企業会計の手法を踏襲した財務諸表体系が設定されていたことになる⁽³⁷⁾。

これに対し、県庁所在地・甲市では、独自基準によるバランスシート・行政コスト計算書・資金収支計算書をホームページで公表しているが、ここでは、行政コスト計算書における財源とコストの差額が、資金収支計算書に反映されていない。さらに、行政コスト計算書で減価償却費を支出と見なす一方で、資金収支計算書において減価償却費の加算を行わず、単純に収入項目と支出項目の加減のみを計算・表示している（直接法により表示）。

このように、各財務報告書が連関しないのは、企業会計と異なり、複式簿記もしくは調整計算を実施しないことに起因する。つまり取引の仕訳もしくは調整仕訳を前提とすれば、キャッシュフロー計算書における資金残高と貸借対照表の現金および現金等価物の額が一致し、損益計算書の税金等調整前当期純利益がキャッシュフロー計算書の営業活動によるキャッシュフローの収入項目に反映される。そして、貸借対照表、損益計算書の借方・貸方が同一金額となりバランスする。

他方、甲市の事例では、上記 については単に、資金収支計算書の残高をバランスシートの歳計現金としているにすぎない。自治体のバランスシートは複式簿記を前提としない「時点バランスシート」であり、資産総額から負債総額を差引いた額を正味資産としている。歳計現金額はバランスシートの資産に加算されるだけで、資金収支計算書とバランスシートが連関しているわけではない。また甲市の場合、上記 についても、直接法を採用するため、行政コスト

計算書における財源とコストの差額が、項目として資金収支計算書には反映されていない。

したがって、以上のような問題から、バランスシートおよび行政コスト計算書の作成マニュアルに続き、資金収支計算書の作成基準についても総務省で明らかにする必要がある。そのうえで、企業会計のように、財務諸表間の連関を勘案した計算構造を確立する必要がある。とりわけ、バランスシートや行政コスト計算書からの調整計算で資金収支計算書が作成されない現在の方式では、財務諸表間の連関（財務諸表間の借方と貸方のバランス）が曖昧なものであるため、これを勘案しなければならない。

5．考察のまとめ

以上により、ケースリサーチ（case research）の考察手法に基づいて、わが国行政コスト計算書の問題点およびアメリカの計算書との差異を明らかにし、当該問題点を克服する行政コスト計算書のあり方について会計理論的考察を行った。とくに3つの論点を挙げ、それぞれについて考察した。当該考察の結果得られた結論は以下のとおりである。

損益取引以外を行政コスト計算書に包摂すべきかの問題について、自治体会計の特質上、純粹の損益計算による対応付けは意味がなく、「努力」を要しない税収・国庫支出金の測定は、「成果」の測定と理論上対応しない。こうした限界を前提とすれば、財務資源フローをすべて包含するべきである。

行政コスト計算書と行政評価システムは内容が近似のため、役割区分を考慮する必要がある。アメリカの行政コスト計算書では政策・施策・事業別のコスト情報が要求されるが、わが国では現在、行政評価システムで当該機能を代替できる。したがって、決算統計に基づくトータルコストを前

提とする行政コスト計算書は、その意義および有用性を見出しにくい。

複式簿記もしくは調整計算を前提としない現在の方式では、行政コスト計算書と資金収支計算書の連関をはじめ、財務諸表間の連関（財務諸表間の借方と貸方のバランス）が曖昧なものであり、これを勘案する必要がある。

以上のように、総務省マニュアルに基づくわが国行政コスト計算書は、検討すべき論点が複数包摂されている。また最近では、バランスシートや行政コスト計算書よりも、行政評価システムの内容に対して議論が集中している。そして既述のとおり、行政コスト計算書の機能は、行政評価システムでも代替可能と考えられる。したがって、行政評価システムに対する行政コスト計算書の意義を明らかにし、これを勘案した計算書の概念構築が今後必要となる。

注

- ⁽¹⁾ FASAB[1993], par.74. また FASAB では、政策形成・行動計画・業績評価の目的のための情報提供を「財務報告」(Financial Reporting) とよぶ (FASAB[1993], par.21.)
- ⁽²⁾ なお行政コスト計算書は、企業会計における損益計算書に近いものと考えられ、同じくフロー情報を扱った資金収支計算書とは内容が異なる。前者は財源とコストの関係を示すものであり、後者は、現金主義に基づいて資金の流れを明らかにするものである (醍醐[2000] 324頁)
- ⁽³⁾ 醍醐[2000] 324頁、327頁。
- ⁽⁴⁾ こうした、コストと財源のセグメンテーションは、行政活動の財源の構成と各分野へのその配分のあり方を周知させる有用な情報といえる (醍醐[2000] 262頁)。なお自治体行政には使用料・手数料など一部受益者負

担があるが、コストに見合う対価としての収益という概念がないことから、札幌市はこのような収支計算書を「損益計算書」とは呼ばず、「一般行政活動コスト表」と名づけている（醍醐[2000] 262頁）。

⁽⁵⁾ 醍醐[2000] 261頁。ただし札幌市では、減価償却費や退職給与引当金などの非資金項目を「一般行政活動コスト表」では分離表示せず、資金収支計算書の中の「一般行政活動資金収支の部」に表示している。すなわち、一般行政活動コスト表から非資金項目を除外したものを一般行政活動に係る資金収支と捉え、これに投資・財務活動に係る資金収支を接続することによって資金収支計算書を誘導している。またこれにより、資金収支計算書の収支尻は歳計現金の当年度増加額を表し、それに前年度繰越を加算し、当年度の歳計現金の処分（基金の積立等）を減算して当年度末の歳計現金を導く仕組みとなっている。そして、この歳計現金が貸借対照表の流動資産の部に計上される（醍醐[2000] 263頁）。

⁽⁶⁾ 総務省[2001] 1頁。

⁽⁷⁾ 総務省[2001] 2頁。

⁽⁸⁾ 総務省[2001] 2頁。

⁽⁹⁾ 総務省[2001] 2頁。

⁽¹⁰⁾ FASAB[1995], par.59. また FASAB では、純コスト計算書が「連邦財務報告は、特定のプログラムおよび活動の供給コスト、ならびに当該コストの構成と変動を読者が評価するのに役立つ情報を、提供すべきである」という基本目的を達成するのを支援すると述べている（FASAB[1995], par.59）。

⁽¹¹⁾ 日本公認会計士協会[2003] 5-8頁。

⁽¹²⁾ 日本公認会計士協会[2003] 6頁。

⁽¹³⁾ 日本公認会計士協会[2003] 5-6頁。

⁽¹⁴⁾ 総務省[2001] 2頁。

- ⁽¹⁵⁾ 総務省[2001] 2頁。
- ⁽¹⁶⁾ またバランスシートについても、行政活動の業績改善を意図し、政策の立案・執行・監査の各プロセスにおいてストックの財務状況を把握し、評価結果を政策プロセスにフィードバックして組織内に効率化のインセンティブを生み出すものとされている（宮本[2004] 73頁）。
- ⁽¹⁷⁾ 宮本[2004] 第7章参照。
- ⁽¹⁸⁾ トータルコストとは、自治体にける1年間の発生費用全体をいう。
- ⁽¹⁹⁾ 東京都武蔵野市や福岡県北九州市では、行政コスト計算書をいかに行政評価システムに活用するかについて検討されている（平成17年3月時点）。また札幌市では、行政コスト計算書において、事業別コストとして「除雪作業」が計算されている。
- ⁽²⁰⁾ 醍醐[2000] 262頁。
- ⁽²¹⁾ 醍醐[2000] 262頁。
- ⁽²²⁾ 醍醐[2000] 262頁。自治体の行政活動コストにおける資金収支計算要素と損益計算要素の混在について醍醐教授は、「産出と流入のループが存在せず、支出で始まって収入で終わる財務活動を反復する非営利事業体としての地方自治体に、発生基準で測定したコストと収入を対応させようとするジレンマ」と指摘する。そのうえで同教授は、札幌市が作成した「一般行政活動コスト表」を、非資金費用も含め、正味財産の減少をもたらした経費を当期の各種収入で回収したうえでどれだけの余剰が生じたかを表す計算書と捉え、「一般行政活動コスト補償計算書」と呼んでいる。
- ⁽²³⁾ 醍醐[2000] 263-264頁。
- ⁽²⁴⁾ さらに詳しく言うと、施設等の減価償却費、職員の退職給与引当金繰入額など現金支出を伴わない経費（非資金的行政経費）は「一般行政活動コスト表」に計上する。ただし、非資金項目は「一般行政活動コスト表」では分離表示されず、「資金収支計算書」の中の一般行政活動資金収支の

部に表示される。つまり、下式で表されるように、一般行政活動コスト表から非資金項目を除外したものを一般行政活動に係る資金収支と捉え、これに投資・財務活動に係る資金収支を接続することによって当年度の歳入歳出決算書に相当する資金収支計算書を誘導している（醍醐[2000] 263頁）。

$$\begin{aligned} \text{資金収支計算書} &= \text{一般行政活動資金収支} + \text{投資・財務活動資金収支} \\ &= (\text{一般行政活動コスト表収支} - \text{非資金収支}) \\ &\quad + \text{投資・財務活動資金収支} \end{aligned}$$

⁽²⁵⁾ 藤井[1997] 35-36頁。

⁽²⁶⁾ FASB[1976], par38.

⁽²⁷⁾ FASB[1976], par51.

⁽²⁸⁾ 大塚成男[2002] 152頁。すなわち大塚氏によれば、支出が行われることで地方公共団体は何らかの財貨または役務を取得していると考えられるものの、いずれの区分においても対価として取得された財貨や役務の内容を読み取ることはできない。つまり、決算統計における歳出の区分は、その地方公共団体がどのような政策や行政分野に力点を置いているのかを読み取ることはできるが、具体的に資金がどのように運用されているのかを読み取ることができる区分ではない。

⁽²⁹⁾ 札幌市では、各費目に対し、主要事業の資本的支出が計算され、開示されている（札幌市[2004] 7頁）。

⁽³⁰⁾ FASAB[1995], par.87.

⁽³¹⁾ FASAB[1995], par.60.

⁽³²⁾ GASB[1999], par.54.

⁽³³⁾ 札幌市[2004] 19-20頁。

⁽³⁴⁾ 武蔵野市ホームページ参照。（<http://www.city.musashino.tokyo.jp/section/03001zaisei>）

- ⁽³⁵⁾ 亀井[2004]、290頁。亀井教授が指摘するとおり、資金計算書は、前期繰越高に資金インフローを加え、そこから資金アウトフローを差引いて次期繰越高を算出することから「現金勘定明細書」としての性格を持つことになる。
- ⁽³⁶⁾ 醍醐[2000]、264-265頁。これに対し、神奈川県藤沢市でも同時期に行政コスト計算書が作成されたが、ここでは減価償却費が「正味財産増減計算書」において計上されている。醍醐教授は、この場合経常収入と経常経費の正確な対比ができないことを指摘する。
- ⁽³⁷⁾ 総務省の行政コスト計算書作成マニュアルが公表されて以降、札幌市でも当該基準によって作成しており、一般行政活動コスト表は現在存在しない。

参考文献

- FASAB[1993], *Objectives of Federal Financial Reporting*, Statement of Federal Financing Accounting Concepts No.1, 藤井秀樹監訳 [2003]『GASB/FASAB 公会計の概念フレームワーク』中央経済社。
- FASAB[1995], *Entity and Display*, Statement of Federal Financing Accounting Concepts No.2, 藤井秀樹監訳 [2003]『GASB/FASAB 公会計の概念フレームワーク』中央経済社。
- FASB[1976], *An Analysis of Issues Related to Conceptual Framework for Financial Accounting and Reporting : Elements of Financial Statements and Their Measurement*, FASB Discussion Memorandum, FASB.
- GASB [1999], *Basic Financial Statements and Management's Discussion and Analysis for State and Local Governments*,

Statement No.34 of the Governmental Accounting Standards Board .

大塚成男[2002]「地方公共団体の財務会計制度における当面の改革に向けた提案」『会計検査研究』第26号。

亀井孝文[2004]『公会計改革論』白桃書房。

北九州市[2001]『行政コスト計算書』。

札幌市[2004]『バランスシートと行政コスト計算書』。

総務省[2001]『地方公共団体の総合的な財務分析に関する調査研究会報告書 - 「行政コスト計算書」と「各地方公共団体全体のバランスシート」 - 』。

醍醐聰[2000]『自治体財政の会計学』新世社。

日本公認会計士協会 [2003]『「公会計概念フレームワーク」に関する論点表』。

藤井秀樹[1997]『現代企業会計論』森山書店。

宮本幸平[2004]『自治体の財務報告と行政評価』中央経済社。