

アメリカ連邦政府におけるコスト情報とアカウントビリティ FASABによる経営原価計算の取り組み

藤野 雅 史*

(一橋大学大学院商学研究科)

1. はじめに

財政危機が深刻化するわが国の政府や多くの地方自治体は、さまざまな行政改革に取り組んでいる。近年の行政改革では、政府・地方自治体（以下、行政機関とする）の行政活動を効率性や有効性といった視点から評価する試みが注目されている。このような評価には行政活動のコストに関する情報が必要不可欠であり、行政機関にとって原価計算システムの整備は重要な課題の1つである¹⁾。しかし、現在のところわが国では、行政機関の原価計算システムについて実務も研究も十分であるとはいえない。

他方、1980年代後半に重大な財政危機に直面したアメリカ連邦政府では、1990年前後から体系的な会計システムの構築に向けた努力を積み重ねてきている。また、その構築プロセスにおいては、繰り返しコスト情報の必要性が指摘され、体系的な会計システムの一環として原価計算システムの整備が進められている。とくに連邦政府の原価計算システムは、外部公表目的だけでなく、経営管理目的にもコスト情報を提供する「経営原価計算 (Managerial Cost Accounting)」として認識されている点で特徴的である。行政機関における原価計算システムを考察するうえで、アメリカ連邦政府での取り組みに学ぶべき点は多い。

本論文では、アメリカ連邦政府における会計システムの構築プロセスのなかで、どのようなコスト情報が求められているのかについて考察する。

2. 財務管理システムの枠組み

原価計算システムを含めた連邦政府の会計システムは、1990年代に入り連邦政府内の財務管理を強化しようとする一連の改革のなかで再構築が求められてきた。したがって、原価計算システムを考察しようとするとき、財務管理システム全体との関係を理解しておくことも重要である。以下では、財務管理の強化に向けた近年の改革のなかで、財務管理に必要とされる情報システムの枠組みについて説明する。

* 1974年生まれ。97年慶應義塾大学経済学部卒業。2000年専修大学大学院経営学研究科修士課程修了。現在、一橋大学大学院商学研究科博士後期課程在学中。

1) 同様の指摘は、古川 [1999]、石原 [1999]、東 [2000]、醍醐 [2000] などにも見られる。

2.1 財務管理システムの強化に向けた取り組み CFO Actを中心に

財務管理システム (financial management systems) とは、連邦政府の財務管理を支援する情報システムである²⁾。財務管理には非財務機能も財務機能も重要な役割を果たす。財務管理システムのうち、財務機能を支援する情報システムは財務システム (financial system) と呼ばれる。具体的に財務システムは、「財務事象に関するデータの収集・処理・保持・伝達・報告、財務的な計画設定活動と予算編成活動の支援、コスト情報の集計と報告、財務諸表の作成支援」(OMB [1993]) に利用される。本論文の考察対象となるのは、厳密には原価計算に関わる財務システムであるが、以下ではとくに区別せずに、文献上よく用いられる「財務管理システム」と表現する。

1980年代後半、巨額の財政赤字を抱えた連邦政府に対して、議会は財務管理の強化に乗り出し、1990年にChief Financial Officers Act (首席財務官法、以下CFO Act) を成立させた。CFO ActのSec. 102では、その事実認識 (findings) として、次のように財務管理システムの問題を指摘する。「陳腐化し非効率になった財務管理システムは完全性、一貫性、信頼性、適時性のある情報を提供しないため、連邦政府は財務管理の要件と実務を根本的に改革する大きな必要性がある。」このような問題に対して、CFO Actによる取り組みは、以下のように2つの側面に分けることができる。

第1に、財務機能を強化する組織構造の改革である。組織構造の変革は、政府全体レベルと各省庁レベルの両方に及んだ。政府全体レベルでは、OMB (Office of Management and Budget; 管理予算局³⁾) に財務管理を統括するマネジメント副長官 (Deputy Director for Management) を設置し、財務管理システムの再構築を担うOMBの管理機能が強化された (Sec. 201)。OMBは従来予算機能に比べて管理機能が弱いという問題が指摘されていたが (Tierney [2000] p. 45)、マネジメント副長官を設置することによって、政府内で財務管理方針のリーダーシップを発揮し、各省庁でまちまちであった財務管理システムを統合的に再構築する仕組みが整えられた。各省庁レベルでは、財務全般を担当するCFO (chief financial officer) が設置された。従来は各省庁によって財務管理機能の形態はさまざまであり、財務管理責任も複数の組織に分散していることが多かった (Tierney [2000] p. 50)。CFO ActはこれをCFOに集約し、具体的には、財務管理に関する報告、財務管理活動の監視、統合的な会計システムと財務管理システムの構築・維持などをCFOの権限として規定した (Sec. 205)。

第2に、情報システムである財務管理システムの再構築である。ただし、後述するように、CFO Actでは具体的な財務管理システムの内容についてあまり言及されていない。CFO Actには、形式面から財務管理システムの再構築を促進する2つの報告書が規定されている。1つは、マネジメント副長官が作成する財務管理の現状報告書 (status report) ならびに5カ年計画 (5 year plan) である (Sec. 301)。現状報告書には各省庁の財務管理の現状に関する記述・分析に加えて、各省庁の財務諸表や監査報告書の要約が含まれ、5カ年計画では、各省庁の財務管理システムを構築・統合するための方策が示される。もう1つは、各省庁で作成される財務諸表である (Sec. 303)。財務諸表は各省庁において長官の名のもとに作成され、OMBの長官に提出される。

この2つの報告書について、CFO Actが「適用可能な会計の原則・基準・要件に従うこと」としているのは注目されるが、CFO Actではその内容には触れていない。財務管理システムの具体的な手続きを

2) 財務管理システムには、財務システム以外に、調達システム、財産管理システム、補助金システム、予算策定システム、人事・賃金システムなどが含まれる (JFMIP [1995, pp. 48-51])。

3) OMBは、各省庁から提出された予算の調整や財務管理を担当する大統領府の機関である。前身のBOB (Bureau of the Budget) は、当初財務省内に設置されたが、その後大統領府に移管され、1970年にはOMBに改組された。

明らかにする取り組みについて、以下でさらに述べる。

2.2 情報システムの整備 FASABによる会計基準の設定

CFO Actは、以上のように財務管理の強化を促進する枠組みを整えたといえるが、有効に財務管理を機能させるためには、情報システムである財務管理システムの内容が示されなければならない。しかし、当時の連邦政府には、各省庁に定着した統一的な会計基準はなかったし、原価計算についても財務管理上のさまざまなニーズに応えるものではなかった。

従来、連邦政府における会計基準の設定主体は、わが国の会計検査院にあたるGAO (General Accounting Office) であるとされてきた⁴⁾。実際にGAOは、1957年、Policy and Procedures Manual for Guidance of Federal AgenciesのTitle 2, "Accounting" として成文化された会計基準を設定した⁵⁾。しかし、連邦政府にとって、GAOは議会の下に設置された外部機関である。結局、この基準は財務省やOMBから積極的な支持がなかったため、不徹底に終わっている (Tierney [2000] p. 56)。CFO Actでは、前述のOMBによる財務管理機能の強化の一貫として、会計基準の設定責任をOMBに移して、政府内への浸透を促進する配慮がなされた (Sec. 303)。

原価計算の実務もなかったわけではない。連邦政府に古くからある原価計算実務としては、OMB Circular A 25とOMB Circular A 76による2つの特殊原価調査 (special cost study) がある。A 25の原価調査は行政サービスの料金算定の基礎となる原価の計算について、A 76の原価調査はサービスの提供を民間委託するか、政府が行うかという意思決定に対する関連原価の計算について規定している。その起源はそれぞれ1950年代、1960年代に遡ることができる⁶⁾。しかし、この2つの原価計算実務は、特定の問題領域におけるコスト情報を規定しているにすぎない。財務管理システムの一環として、体系的な原価計算システムを整備する必要がある。

1990年10月、GAO、財務省、OMBの合意をもとに、連邦政府の会計基準の設定主体となるFASAB (Federal Accounting Standards Advisory Board; 連邦会計基準諮問委員会) が設置された。FASABは、GAO、OMB、財務省、議会といった政府関係機関のメンバーに民間からのメンバーを加えて構成されている。FASABの役割は、GAO、OMB、財務省といった関係機関の情報ニーズを反映して、連邦政府の財務報告を規定することである。

1997年までに、FASABでは2つの概念意見書 (Statements of Federal Financial Accounting Concept; SFFAC) と8つの基準意見書 (Statements of Federal Financial Accounting Standards; SFFAS) を公表している (図表1参照)。このうち第4番目の基準意見書 (SFFAS No. 4) が、「経営原価計算基準 (Managerial Cost Accounting Standards)」と題されるとおり、原価計算システムについての会計基準である。この基準の内容については、後半でさらに詳しく検討する。

ここで注意しなければならないのは、SFFAC No. 1において、FASABによる財務報告は内部利用者と外部利用者の双方の情報ニーズを考慮しなければならないと規定されることである (pars. 21-29)。一般に、「財務報告」という語は外部公表用の報告という意味で用いられる。実際に、FASB (Financial Accounting Standard Board) やGASB (Governmental Accounting Standards Board) の規定する財務報告

4) GAOを会計基準の設定主体としたのは、1921年の予算および会計法 (the Budget and Accounting Act) にまでさかのぼる。

5) この会計基準については、若林 [1987] に詳しい解説がある。

6) 2つの原価計算実務は、その後の修正を経て、現在も続いている。

7) FASBは民間企業、GASBは地方自治体を対象とした会計基準の設定主体である。

図表 1 FASABによる会計基準

番 号	名 称	公表年月
SFFAC No. 1	Objectives of Federal Financial Reporting	1993年 9月
SFFAC No. 2	Entity and Display	1995年 4月
SFFAS No. 1	Accounting for Selected Assets and Liabilities	1993年 3月
SFFAS No. 2	Accounting for Direct Loans and Loans Guarantees	1993年 8月
SFFAS No. 3	Accounting for Inventory and Related Property	1993年10月
SFFAS No. 4	Managerial Cost Accounting Concepts and Standards	1995年 7月
SFFAS No. 5	Accounting for Liabilities of Federal Government	1995年12月
SFFAS No. 6	Accounting for Property, Plant and Equipment	1995年11月
SFFAS No. 7	Accounting for Revenue and Other Financing Sources and Concepts for Reconciling Budgetary and Financial Accounting	1996年 5月
SFFAS No. 8	Supplementary Stewardship Reporting	1996年 6月

では、組織内部のマネジャーの情報ニーズはほとんど考慮されない。FASBやGASBと違って、FASABによる財務報告は、内部での利用についても規定されている点で特徴的である。経営原価計算基準（SFFAS No. 4）においても、コスト情報の利用者は、第1に政府内のマネジャー、第2に議会と連邦政府機関の長、第3に国民とされ、内部と外部の両方の情報利用者が想定されている（pars. 19 21）。

3 . コスト情報の必要性とアカウントビリティ

以上のように、FASABによって設定された「経営原価計算基準」には、GAO、OMB、財務省といった関係機関それぞれの情報ニーズが反映されなければならない。さらに、外部の情報利用者だけでなく、内部の情報利用者のニーズを考慮する必要がある。「経営原価計算基準」から導出されるコスト情報を考察するとき、このようなニーズを整理しておきたい。以下では、コスト情報に焦点を当てて、その必要性が指摘されてきた事実関係を概観したうえで、コスト情報のアカウントビリティについて考察する。

3.1 コスト情報の必要性

1980年代後半の財政危機を契機に、連邦政府と議会はともに行政改革へのさまざまな取り組みに着手した⁸⁾。いくつかの取り組みのなかでは、コスト情報の必要性についても指摘されるようになった⁹⁾。ここですべてを取り上げることはできないが、財務管理システム全体に大きな影響を与えた3つの取り組みについて触れておく。

第1に、CFO Actである。前述のように、CFO Actではコスト情報の中身にまでは言及していないが、CFO Actの事実認識として次のように指摘する。「連邦政府の現行の財務報告実務は、業務および投資意思決定の現在および将来のコスト（資金とその他の資源に対する将来のニーズを含む）を正確に開示していない、省庁間の実際コストの適切な比較ができない、プログラムの効率的な管理に必要な情報を適時に提供していない」（Sec. 102）という問題がある。この指摘は、全体として政府内部のマネジャーが意思

8) 1990年代初めまでのアメリカ財政の変遷と改革への取り組みについては、山口 = 島田 [1994] に詳しい解説がなされている。

9) コスト情報を中心に、財務管理に関連する事実関係については、Geiger [1995] が詳しい。

決定や経営管理にコスト情報を利用することを想定していると考えられる。たとえば、各省庁におけるCFOは、統合的な財務管理システムを構築する一環として、「コスト情報の作成と報告に備える」ことが規定されている（Sec. 205）。さらに、「資金と他の資源に対する将来のニーズ」という表現からは、コスト情報が政府の予算編成にも貢献することが求められているといえることができる。

第2に、1993年に制定され、連邦政府のマネジメント・プロセスを再構築することになったGovernment Performance and Result Act（政府業績成果法、以下GPRA）である。GPRAでは、コスト情報に限定した表現ではないが、GPRAの事実認識として次のように述べている。「連邦政府のマネジャーは、プログラムの目標を十分に表明していないために、また、プログラムの業績情報が不適切であるために、プログラムの効率性と効果性を向上させるうえで著しい不利を被っている。」（Sec. 2）このように、GPRAにおける情報ニーズはプログラムの業績目標と業績情報にある。GPRAは、プログラムの業績評価を重視するために、各省庁に対して戦略計画（Strategic Planning）、業績計画（Performance Plan）、業績報告（Performance Report）という報告体系を規定した。戦略計画には長期の業績目標、業績計画には年次の業績目標が示され、それぞれの業績目標が実績と比較されて業績報告が行われる。コスト情報は、このような報告体系のなかで1つの業績尺度として重要な役割を果たすと考えられる（JFMIP 1998, p. iii）。プログラムの業績評価は、プログラムの実施にあたる政府内のマネジャーだけでなく、プログラムに関する意思決定者である連邦政府のトップや議会、さらには一般の市民に対して、どれだけの努力からどれだけの成果が得られたのかを明らかにする。コスト情報はその努力を測定する業績尺度として必要不可欠である。

第3に、1993年のクリントン大統領就任以降、連邦政府の効率化に向けたNational Performance Review（国家業績レビュー、以下NPR）の取り組みである。NPRは、ゴア副大統領を中心とする政府内のプロジェクト・チームが推進役となって、連邦政府の「業務改善と経費削減（Works Better & Cost Less）」を目指す一連の行政改革を進めた¹⁰⁾。コスト情報に関するNPRの指摘は、具体性がある明快である。すなわち、政府がサービスに課する料金にはフル・コスト（full cost）が反映されなければならないが、「連邦政府は中央の部局が支出する間接費の多くを隠している」（Gore [1993, p. 59]）という。さらに、「フル・コストを認識する新しい原価計算システムによって、真のコストを算定できる」（Gore [1993, p. 59]）としている。NPRでは具体的にコスト情報のあり方にまで踏み込んだ指摘がなされていることは興味深い。フル・コストをはじめとするコスト情報のあり方については、次節で考察する。

3.2 経営原価計算におけるコスト情報のアカウントビリティ

連邦政府の原価計算システムは、以上に述べたコスト情報へのニーズに対応するものでなければならない。SFFAS No. 4では、財務管理における経営原価計算の役割として、コスト情報に3つのアカウントビリティ（accountability；説明責任¹¹⁾）があるとしている（pars. 42-54）。3つのアカウントビリティとは、財務会計、予算会計、経営管理である（JFMIP [1998, pp. 134]）。

(1) 財務会計のアカウントビリティ

財務会計（financial accounting）に関するアカウントビリティは、外部への財務報告の作成にコスト情

10) たとえば、プロジェクト・チームは1,500件もの提案を行って、その過半数が実行に移されたという。また、1993年から5年間で、約35万人の文民職員の削減、16,000ページもの規制の撤廃、1,370億ドルの経費削減が成果として報告されている（Kamensky [1999]）。

11) 石井・茅根 [1993, p. 130] によれば、accountabilityは会計責任を意味することもあるが、政府会計では説明責任として理解することが妥当であるとしている。

報を利用することである。FASABが主要な財務報告として規定している報告書は7種類ある¹²⁾。このうちコスト情報との関係で重要なのは、貸借対照表 (balance sheet) と純コスト計算書 (Statement of Net Cost) である。

貸借対照表とコスト情報の関係で中心になるのは棚卸資産であるが、ソフトウェアのような無形固定資産や自家製造された有形固定資産も原価計算を必要とすることがある。連邦政府の棚卸資産には、販売目的で保有するもの、販売のために製造中のもの、有形物の製造あるいはサービスの提供のために消費されるものが含まれる (SFFAS No. 3, par. 17)¹³⁾。

純コスト計算書は、民間企業の損益計算書にあたり、政府による1期間の活動の結果を示す重要な財務諸表の1つである。図表2に示すように、純コスト計算書には、コスト情報と行政サービスから得られた収益とが対比して示されなければならない。コスト情報は、1つの報告主体について、プログラムに対応するコストと部門 (sub organization) に対応するコストがマトリクス形式で表示される。あるプログラムにかかったコストが部門単位に、ある部門で発生したコストがプログラム単位に区分され、それぞれ部門のコスト合計とプログラムのコスト合計が示される。プログラムのコスト合計からそのプログラムに

図表2 財務諸表のフォーマット例
純コスト計算書
19X4年9月30までの期間

	部門A	部門B	部門C	19X4年計	19X3年計
コスト:					
プログラムA:					
政府間	\$xxx	\$	\$	\$xxx	\$xxx
外部へ	xxx			xxx	
計	xxx			xxx	
-) 収益	xxx			xxx	
純プログラム・コスト	xxx			xxx	xxx
プログラムB:					
外部へ		xxx	xxx	xxx	xxx
-) 収益		xxx	xxx	xxx	xxx
純プログラム・コスト		xxx	xxx	xxx	xxx
プログラムC:					
政府間	xxx	xxx		xxx	xxx
外部へ	xxx	xxx		xxx	xxx
純プログラム・コスト	xxx	xxx		xxx	xxx
プログラムD:					
外部に対するコスト		xxx		xxx	xxx
プログラム非割当コスト	xxx	xxx	xxx	xxx	xxx
-) その他の収益			xxx	xxx	xxx
純業務コスト	\$xxx	\$xxx	\$xxx	\$xxx	\$xxx

出典: FASAB, SFFAC No. 2, *Entity and Display*, Appendix 1 B.

12) 貸借対照表とstatement of net cost以外に、statement of changes in net position,statement of custodial,statement of budgetary resources, statement of program and performance measures,statement of financingがある (SFFAC No. 2, pars. 57 67)。

13) ここで「販売目的で保有するもの」には、連邦政府外部の組織や連邦政府内の別の組織への販売あるいは振替のために保有するものが含まれる。

よって得られた収益を控除して、純プログラム・コストが算出される。最後にプログラムに割り当てないコストと収益を加減して、報告主体としての純コストの合計を計算する。

(2) 予算会計のアカウントビリティ

予算会計 (budgetary accounting) に関するアカウントビリティには2つの領域がある (JFMIP [1998, pp. 112-113])。1つは、予算編成における資源配分の意思決定である。資源配分の意思決定では、コスト情報を用いて、計画されたさまざまなプログラムについてコスト便益の比較分析を行い、その結果を受けて計画された資源の配分を意思決定する。もう1つは、予算の執行と統制である。予算執行の過程では、予算で認められた資源の利用に関して、財務事象の影響を記録する。また、支出統制の目的は、支出が認められた金額の範囲を越えないように保証することである。

しかし、予算会計とコスト情報の関係は、「財務会計ほど密接ではない」(SFFAS No. 4, par. 49)ことに注意しなければならない。その理由は第1に、予算会計が現金主義にもとづいているのに対し、経営原価計算が発生主義にもとづいているという認識基準の違いである。第2に、予算の勘定構造とプログラムとが整合性をもたないことである¹⁴⁾。プログラムに関わる機関が複数にわたるときには、この問題が顕著にあらわれる。予算の勘定構造では、異なる予算支出権限を付与された組織がプログラムに関わってもプログラムのコストとしては認識しないからである。この問題を解消するには、両者を調整する組替え (crosswalk) という煩雑な事務手続きを必要とする。

(3) 経営管理のアカウントビリティ

経営管理に関するアカウントビリティは、コスト・マネジメント、業績測定、意思決定、料金算定といった目的でコスト情報を利用することである (JFMIP [1998, p. 113])。コスト・マネジメントは、マネジャーがその責任範囲内においてコストを維持・低減することである。コストの維持には、マネジャーにとって管理可能なコストの実績と予算、あるいは標準を示し、その差異を分析する必要がある。また、コストを低減するためには、マネジャーは業務プロセスを分析し、コストのかからないように業務プロセスを改善しなければならない。

連邦政府の業績測定¹⁵⁾は、前述のGPRAによってフレームワークが示された。GPRAの業績測定は、プログラムを対象とする。GPRAに規定される3つの報告書 (戦略計画、業績計画、業績報告) では、プログラムにかかるコストの情報が業績尺度の1つとして必要不可欠である。コスト情報はプログラムへのインプットを測定する尺度であり、アウトプットやアウトカムと比較することで、プログラムの業績測定に役立つ。

意思決定には、コスト情報との関連で2種類の意思決定がある。1つは、サービスの提供を民間委託するか否かの意思決定であり、前述したA 76の原価調査はこの意思決定に用いられる。もう1つは、組織内の業務の一部または全部を、他の自治体などに権限委譲するか、あるいは中止するという意思決定である。前者の意思決定にはサービスの提供にかかるコストが、後者の意思決定には組織あるいは組織のアウトプットのコストが、意思決定の判断材料として用いられる。

料金算定は行政サービスの料金を算定することであり、前述したA 25の原価調査にも関連する。コスト情報は、料金算定の基礎となるように、サービスにかかったコストを適切に反映しなければならない。

14) わが国にも同様の問題が指摘されている (石原 [1999, pp. 224-226], 東 [2000, p. 64])。

15) 連邦政府の業績測定システムについては、拙稿 [2001] に詳述されている。

4. 経営原価計算におけるコスト情報の特徴 アカウンタビリティとの関係

SFFAS No. 4の経営原価計算基準は、前節に述べたアカウンタビリティに対応して、有用なコスト情報を計算する原価計算システムであることが期待される。以下では、SFFAS No. 4の経営原価計算について、コストの集計対象と集計するコストの範囲という2つの視点から整理する。そして、SFFAS No. 4における原価計算システムとコスト情報の特徴を明らかにするとともに、いくつかの問題点を指摘する。

4.1 コストの集計対象

コストの集計対象にはいくつかのレベルがあり、コスト情報のアカウンタビリティによって異なるコスト集計対象が考えられる。主要なコストの集計レベルには、責任セグメント、アウトプット、プログラムが考えられる。

(1) 責任セグメント

責任セグメント (responsibility segment) とは、各省庁の構成要素となる組織であり、それぞれ何らかのミッションを遂行し、主要な一連の活動を行い、関連する1つまたは複数のアウトプットを提供することに責任を負う (SFFAS No. 4, par. 78)。コストはいったん責任セグメントごとに集計される (par. 117)。これは部門別計算でコストをいったん部門に集計する手続きに相当するが、責任セグメントは原価集計単位としての部門 (コスト・センター) とは異なる (par. 78の脚注) とされることに注意しなければならない¹⁶⁾。責任セグメントはコスト・センターを内包するより大きい原価集計単位である。ここで問題になるのは、原価集計単位が大きくなればなるほど、原価集計単位からアウトプットへの配賦計算の合理性を損なう可能性が大きくなることである。さらに正確なコスト計算のためには、責任セグメントを細分化した活動を集計単位とする活動基準原価計算 (activity based costing; ABC) の採用を検討する必要がある¹⁷⁾。SFFAS No. 4でも採用が検討される原価計算方法の1つとして、ABCを例示している (pars. 148 153) ことは注目される。

責任セグメントというコスト集計対象が、財務会計のアカウンタビリティに役立つことは明らかである。純コスト計算書では、部門別にコストを表示しなければならないが、責任セグメントも報告主体の構成要素として、この表示にそのまま適用できるからである。

経営管理のアカウンタビリティとの関係では、コスト・マネジメントに責任セグメントのコスト情報を活用することが考えられる。確かに、責任セグメントをコストの集計対象とする目的の1つとして、コスト・マネジメントの促進が規定される (par. 83)。責任セグメントのマネジャーは、そのセグメントのコスト情報を利用して、実績と予算の比較を行い、また、プロセスの改善に役立てることができる。

責任セグメントのコスト情報は、業績測定にも活用できると規定されている (par. 85)。ここでも、責任セグメントがコスト・センターとは異なることを思い出そう。責任セグメントは、コスト責

16) 部門とコスト・センターの概念については、廣本 [1997, pp. 126 128] を参照。なお、SFFAS No. 4では、いわゆる補助部門費の配賦にあたる手続きも規定されている (par. 122)。

17) ABCでは、コストをいったん活動に割り当て、活動ごとに適切な配賦基準 (コスト・ドライバー) によって、活動のコストをアウトプットに割り当てる。連邦政府機関におけるABCの適用事例は、櫻井=藤野 [1999] などに紹介されている。また、ABCに関する体系的な理論書であるKaplan and Cooper [1998, p. 245] にも政府機関への適用が指摘されている。

任だけでなく、それぞれのミッションを有し、何らかのアウトプットの提供に責任を負う。そこで、コストを業績尺度としてのアウトプットやアウトカム¹⁸⁾と対比させて責任セグメントの業績を測定する必要がある。しかし、ここでプログラムと責任セグメントとの関係が問題になる。後述するように、責任セグメントとプログラムの関係は1対1ではない。プログラムにもプログラム・マネジャーが存在するから、両者の責任範囲を明確化しておく必要がある。

(2) アウトプット

アウトプットは、責任セグメントによって提供される有形物やサービスである。アウトプットのコストは、そのアウトプットを提供する責任単位である責任セグメントにコストを集計したうえで、責任セグメントからそれぞれのアウトプットにコストを割り当てることによって計算される。(SFFAS No. 4, par. 82)。アウトプットの例として、有形物には公園、施設、道路など、サービスには保険商品や学校教育などがある。

貸借対照表に計上される資産の場合、アウトプットである何らかの資産に関するコスト情報が必要になる。財務会計のアカウントビリティとアウトプットのコスト情報は、資産の評価を通じて関係している。

他にも、アウトプットのコスト情報は経営管理のアカウントビリティに役立つ。とくに、意思決定や料金算定には、アウトプットレベルのコスト情報が求められる。サービスの提供契約を決定するとき、あるいはサービス料金を算定するときには、アウトプットであるサービスのコストが重要な判断材料の1つになるからである。

(3) プログラム

プログラムという用語にはいくつかの定義がある(Tierney [2000, pp. 397-399])。最広義には、1つの省庁全体で担当する防衛、社会保障、教育などをプログラムということもあるが、通常は、省庁あるいは部門内の主要な活動あるいは業務の集合として定義される¹⁹⁾。本論文でも後者の定義を用いるが、FASABによるプログラムの意味は明確ではない。

アウトプットとの関係で、プログラムは複数のアウトプットから構成されると考えられる。また、純コスト計算書にも明らかなように、一般に1つのプログラムには複数の責任セグメントが関わる。プログラム・コストは、アウトプットに割り当てられたコストを合計し、さらに、アウトプットには割り当てられないがプログラムには割り当てられるコストを加えることによって計算される。

予算会計のアカウントビリティのうち、予算編成にはプログラムのコストが重要である。どのプログラムに資源を配分するのかについて、コスト便益分析を行って意思決定する場合には、プログラムのコスト情報は合理的な意思決定に必要不可欠である。また、予算編成にプログラムのコスト情報を利用した以上、予算の執行と統制にもプログラムのコストを利用するのが望ましいと考えられるが、ここで問題になるのが前述した予算勘定とプログラムの不整合である。とくに、アメリカでは議会での予算審議プロセスの対象となる歳出予算(appropriation)が問題を複雑にしている。歳出予算は、年間の予算支出のうち義務的経費を除いた裁量的経費で、当該年度に新たに権限を付与される支出のみを対象としている。プロ

18) アウトプットは、単に産出物を意味する場合と、業績尺度としてのアウトプット尺度を意味する場合がある。本論文では、一般に前者の意味で使い、意味するときは業績尺度であることを明示する。業績尺度としてのアウトプットとアウトカムの概念については、荒井[1999]が詳しい。

19) 西尾[1993, pp. 209-210]によると、政策(policy)、施策(program)、事務事業(Project)という使い分けをすることがあるという。SFFAC No. 2では、プログラムに明確な定義はなく、さまざまなレベルがある(pars. 22-23)としているように、施策を中心に政策や事務事業も含む概念であると考えられる。

グラムと歳出予算の関係はさまざまであり、歳出予算がプログラムの一部であったり、複数のプログラムを構成していたりする。この問題は、予算執行・統制の段階におけるプログラム・コストの範囲の問題として後述する。

GPRのフレームワークにもとづいた業績測定では、プログラムのコスト情報がアカウントビリティに役立つ。GPRで効率性や有効性といった業績評価の対象となるのは、すべてプログラムであるからである。しかし、プログラムには複数の責任セグメントが関与し、また、1つの責任セグメントは複数のプログラムに関与することがある。純コスト計算書にはコスト情報に関する責任セグメントとプログラムの関係が示されるが、上で指摘したように、それぞれに割り当てられるコストに対してそれぞれのマネジャーがどのように責任を負うのかはわからない。それぞれのマネジャーの責任範囲を明確化することによって、マネジャーにとって管理可能なコストの範囲を理解することができるようになり、業績のフィードバックの効果を高めることができると考えられる。

4.2 集計するコストの範囲

FASABのSFFAS No. 4によれば、連邦政府の報告主体は「財務報告においてフル・コストを測定・報告しなければならない」(par. 89)とされている。以下では、連邦政府においてフル・コストとはどのようなコストを意味するのか、また、フル・コストを必要としない場合はあるのか、について考察する。

(1) フル・コストの範囲 コストの分類

フル・コストの概念は、コストの集計対象に対応している。そこで、集計対象との関係から、コストの分類を考えなければならない。前述のように、コストはいったんすべて責任セグメントに集計されるが、この段階ではフル・コストとは呼ばれない。責任セグメントに集計されたコストは、アウトプットに割り当てられる。さらに、必要に応じてプログラムへと集計される。このとき、アウトプットあるいはプログラムに対応して、フル・コストが定義される。フル・コストの範囲は、アウトプットあるいはプログラムとの関連で、合理的に割り当てることのできるすべてのコストである。

アウトプットのフル・コストは、アウトプットとの関連でさらに直接費 (direct cost) と間接費 (indirect cost) に分けられる。直接費はアウトプットと明確に結びつけることのできるコストである。直接費はアウトプットに直課される (directly tracing)。直接費には、アウトプットに対して直接作業を行う従業員の給料手当 (直接労務費)、その作業に使用された材料・消耗品 (直接材料費) などがある (par. 90)。間接費はアウトプットに配賦される。SFFAS No. 4では、この配賦手続きを2種類に分けている。1つは因果関係の基準によってコストを割り当てる方法 (assignment)、もう1つは合理的な範囲でコストを配賦する方法 (allocation) である。合理的な範囲で割り当てられないコストは、間接費には含まれず、アウトプットに割り当てられない部分とされる。

プログラムのフル・コストには、アウトプットのフル・コストに加えて、アウトプットには割り当てられないがプログラムには合理的に割り当てられるコストが含まれる。プログラムのフル・コストのうちアウトプットに割り当てられないコストは、非生産プログラム・コスト (program non production cost) と呼ばれる。非生産プログラム・コストには、退職後の給付金コスト、取得時に費用として認識される特定資産のコスト、組織再構築コスト、資産の除却にともなうコストなどがある。いずれもアウトプットを生産するためにかかるコストではないが、特定のプログラム内で発生することが考えられる。

いずれの集計対象にも合理的に割り当てられないコストは、プログラム非割当コスト (cost not assigned to program) という。プログラム非割当コストには、高レベルの一般管理費など、組織内で発生

したことは事実であるがプログラムに割り当てられないコストが含まれる（par. 92）。ここで、それぞれの集計対象に合理的に割り当てることのできる範囲をどのように決定するのが問題になる。上で見たように、SFFAS No. 4では、アウトプットに割り当てられない非生産プログラム・コストについては具体的な原価要素を説明しているが、プログラム非割当コストについては高レベルの一般管理費とするだけで内容は示されていない。フル・コストの情報の有用性を高めるには、それぞれの集計対象に割り当てられないコストの範囲をできる限り小さくする方が望ましい。活動基準原価計算は、コスト集計対象に合理的に割り当てられるコストの範囲を拡大することが期待できる。コスト集計対象に割り当てられないコストの範囲が大きい場合には、活動基準原価計算の適用が効果を発揮すると考えられる。

以上のように、フル・コストの範囲はコストの集計対象によって異なり、また、コストの集計対象との関係で、直接費、間接費、非生産プログラム・コスト、プログラム非割当コストに分類された。他方、コストの集計対象とは関係なく、それぞれのコスト分類について、政府会計特有のコストの分類がある。それは予算との関係による分類で、資金コスト（funded cost）あるいは補償コスト（reimbursed cost）と、非資金コスト（unfunded cost）あるいは非補償コスト（non reimbursed cost）との分類である。資金コストあるいは補償コストは、予算の割り当てを受けた金額、あるいは別の組織からサービスを提供されたときに対価を支払った金額である。非資金コストあるいは非補償コストは、予算の割当を受けていない金額、あるいは別の組織から受けたサービスに対価を支払っていない金額である。非資金コストや非補償コストであっても、コスト集計対象に応じてフル・コストに含めなければならない。

(2) アカウンタビリティとの関係

アカウントビリティと集計されるコストの範囲はどのような関係にあるのか。本項の最初に述べたように、財務会計のアカウントビリティでは、すべてフル・コストが求められる。それぞれの報告書に必要なコスト集計対象に応じて、貸借対照表にはアウトプットレベルのフル・コスト、純コスト計算書にはプログラムレベルのフル・コストが必要である。また、純コスト計算書では、プログラム非割当コストも開示される（図表2参照）。

他方、外部への報告を目的としない場合は、フル・コストを用いるかどうかをケース・バイ・ケースで決定することができる（SFFAS No. 4, par. 89）。予算会計のアカウントビリティでは、資源配分の意思決定にはフル・コストが望ましい。部分的なコストでは、プログラムの優先順位の決定を誤る恐れがある。他方、予算執行と統制においては、正確な記録と支出統制を目的とする限り、フル・コストは必要ない。各組織が予算で割り当てられた金額について記録し、割当額を超えないように統制すれば、その目的は達成可能である。フル・コストから非資金コストや非補償コストを除いた部分コストが用いられる。

経営管理のアカウントビリティでも、コスト・マネジメントのためには管理可能コストとしての部分コストでよいと考えられる。異なる組織で発生した非資金コストや非補償コストは、マネジャーにとっては、責任範囲外の管理不能コストである。

業績測定ではプログラムのフル・コストが重要である。プログラムの効率性や有効性を評価するためには、そのプログラムの遂行にかかったすべてのコストを業績尺度に用いなければならない（石原 1999, 27頁）。

料金算定にもフル・コストが必要である。すでにA 25の原価調査でもフル・コストを用いることが規定されている（Tierney [2000, p. 388]）。他方、意思決定では、その意思決定に関連するコスト情報を用いる必要がある。このときのコスト情報は関連原価情報である。たとえば、民間委託をするか否かの意思決定、業務を中止するか否かの意思決定において、それぞれどのような代替案を選択するかによって変化

するコストが関連原価である。いずれの代替案を選択しても変化しないコストは、代替案の選択に関連しない埋没原価とされ、意思決定には用いられない。

5 . まとめ

1990年代のアメリカ連邦政府では、財務管理システムの強化に向けたさまざまな取り組みのなかで、会計・財務に関する情報システムの整備が進められた。そのもっとも体系的な取り組みの1つがFASABによる会計基準の設定である。コスト情報については、SFFAS No. 4が「経営原価計算基準」とされ、FASABによる原価計算についての基準を規定した。

SFFAS No. 4の経営原価計算は、政府機関におけるさまざまな情報ニーズを反映した原価計算システムのモデルとして興味深い。本論文では、コスト情報のアカウンタビリティを財務会計、予算会計、経営管理という3つの側面に整理し、アカウンタビリティの違いによって、コストの集計レベルや集計されるコストの範囲が異なることについて考察した。

連邦政府の経営原価計算は、基本的には責任セグメントを原価集計単位とした部門別計算の計算構造をもっている。しかし、責任セグメントは部門別計算の部門よりも大きな組織単位であり、コスト情報の正確性には疑問が残る。さらなる課題として、SFFAC No. 4にも指摘されるように、必要とされるコスト情報の質に応じて、より詳細な部門別計算や活動基準原価計算を適用することが考えられる。

わが国の政府・地方自治体では、経営原価計算のように体系的な原価計算システムの構築は試みられていない。本論文で取り上げた経営原価計算は興味深いモデルの1つではある。わが国の政府関係機関に導入するためには、さらなる研究と実務での工夫が今後の研究課題である。

[参考文献]

- 荒井耕(1999)『公会計におけるアウトカム測定に関する一考察』『産業経理』, Vol. 59, No. 3, 108-117頁。
- 石井薫(1989)『公会計論 行財政分野との相互浸透』同文館。
- 石井薫, 茅根聡(1993)『政府会計論』新世社。
- 石原俊彦(1999)『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。
- 櫻井通晴, 藤野雅史(1999)「アメリカの内国歳入庁(IRS)における行財政改革 政府へのABCの適用事例」『行政&ADP』, Vol. 35, No. 4, 3-11頁。
- 櫻井通晴, 藤野雅史(2000)「アメリカ政府関係機関における管理会計情報の活用 ABC適用の方向性」『行政&ADP』, Vol. 36, No. 3, 15-20頁。
- 隅田一豊編著(1999)『公会計改革の機軸 政策過程における公会計の役割』税務経理協会。
- 醍醐聰編著(2000)『自治体財政の会計学』新世社。
- 西尾勝(1993)『行政学』有斐閣。
- 東信男(2000)「国の公会計制度改革の課題と展望」『会計検査研究』, No. 22, 63-79頁。
- 古川俊一(1999)「業績管理と会計制度改革の視点」『会計検査研究』, No. 19, 49-60頁。
- 廣本敏郎(1997)『原価計算論』中央経済社。
- 藤野雅史(2001)「政府会計における業績測定システムの展開」『一橋論叢』, 第125巻, 第5号(掲載予定)。
- 山口光秀, 島田晴雄編(1994)『アメリカ財政と世界経済』東洋経済新報社。

- 若林茂信 (1987) 『新アメリカ・イギリス公会計 制度と実務』高文堂出版。
- Ewer, Sid R. (1999) “ Managerial Cost Accounting: A Step Toward Accountability and Reliable Costing of Federal Programs,” *The Government Accountants Journal*, Spring, pp. 48-53 .
- Federal Accounting Standards Advisory Board (1993) Statements of Federal Financial Accounting Concepts No. 1, *Objectives of Federal Financial Reporting*, September.
- Federal Accounting Standards Advisory Board (1995) Statement of Federal Financial Accounting Concepts No. 2, *Entity and Display*, April.
- Federal Accounting Standards Advisory Board (1993) Statement of Federal Financial Accounting Standards No. 3, *Accounting for Inventory and Related Property*, October.
- Federal Accounting Standards Advisory Board (1995) Statement of Federal Financial Accounting Standards No. 4, *Managerial Cost Accounting Standards*, July.
- Geiger, Dale R. (1995) “ The Emerging Need for Managerial Cost Accounting ,” *The Government Accountants Journal*, Fall, pp. 46-53 .
- Gore, Al (1993) “ From Red Tape to Results: Creating A Government That Works Better & Cost Less,” *Report of the National Performance Review*, September.
- Joint Financial Management Improvement Programs (1995) *Framework for Federal Financial Systems*, January.
- Joint Financial Management Improvement Programs (1998) *The Managerial Cost Accounting Implementation Guide*, February.
- Kamensky, John, *A Brief History of the National Performance Review*, National Partnership for Reinventing Government, January 1999 .
- Kaplan, Robert S. and Robin Cooper (1998) *Cost & Effect: Using Integrated Cost Systems to Drive Profitability and Performance*, Harvard Business School Press (櫻井通晴訳 『コスト戦略と業績管理の統合システム』ダイヤモンド社 , 1998年)。
- Office of Management and Budget (1993) Circular A 127, *Financial Management Systems*, July.
- Tierney, Cornelius E. (2000) *Federal Accounting Handbook: Policies, Standards, Procedures, Practices*, John Wiley & Sons.